


# 外国税制

北京税务博物馆系列丛书

 中国财政经济出版社



教育部人文社会科学研究 2005 年税收思想与文化研究成果  
北京税务博物馆系列丛书

# 外国税制

中国财政经济出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

外国税制/本书编写组编. —北京: 中国财政经济出版社,  
2007.3

(北京税务博物馆系列丛书)

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9725 - 4

I. 外… II. 本… III. 税收制度 - 外国 IV. F811.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 025219 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: [cfeph@cfeph.cn](mailto:cfeph@cfeph.cn)

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 16.5 印张 236 000 字

2007 年 3 月第 1 版 2007 年 3 月北京第 1 次印刷

定价: 30.00 元

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9725 - 4/F · 8447

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

# 编 委 会

---

编委会主任 王纪平

副 主 任 杨志强 任 军 赵 仑

编 委 孟芳娥 刘 颖 张春平 焦建国  
刘俊红 李红霞 马书彦 李 蕾  
王竟达 高 丽 王 珂 黄芳娜  
史兴旺 张立彦 赵书博 郎大鹏  
李 光 宋榜捷



# 总 序

税收在中国已经有长达几千年的历史。在这悠长的岁月中，税收逐渐形成了自己独特的文化、完备的体系，并在国家的政治、经济生活中发挥着不可替代的作用。要真正弄清中国的赋税征收制度，发现赋税的作用以及发展规律，需要以史为鉴。只有透彻地了解历史，才能更好地为现实服务。

为了使社会各界认识税收的重要涵义，使纳税人认识到自己的责任和义务，使税务工作者能够借鉴我国古代税收工作的有益经验，就要进一步做好税收知识教育工作，在构建和谐社会的同时形成良好的纳税氛围，我们配合北京税务博物馆的开馆，组织出版了北京税务博物馆系列丛书。此套丛书包括《中国古代税收思想史》、《外国税制》、《北京税收史》、《中国税收简史》，并被列为教育部人文社会科学研究 2005 年税收思想与文化研究成果。

本丛书史料翔实、内容丰富、通俗易懂，读者在阅读的同时可以配合参观北京税务博物馆的展览，相信不管是税收工作者还是广大人民群众都会受益匪浅。

在丛书出版之际，感谢中央财经大学孙翊刚教授、刘桓教授、童伟博士对丛书的斧正。

王纪年

2006 年 10 月 20 日



# 前 言

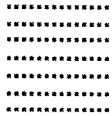
税收是为实现国家职能，满足社会公共需要，按照法律标准，强制、无偿取得财政收入的一种手段。我国税收伴随着历代王朝的兴衰，其征收内容、征收制度、征收方式、征收办法在不断发展变化，构成了一部丰富多彩的税收发展史。21 世纪的中国，正在融入世界经济的全球化发展潮流中，我国的税收制度也遵循国际规范，不断改革和完善。在这种形势下，了解、比较和分析外国税制状况及其发展趋势就成为必要。因此，我们编写了这本书，以求在改革和完善我国税制时，可以借鉴他国的税制改革经验。

本书较为系统地阐述和分析了主要发达国家、新兴工业化国家、有代表性的发展中国家和有特色的转型国家的税收制度、主要税种和税收征管制度，介绍分析了这些国家税收制度的演变和发展趋势。全书共分六章，第一章介绍的是美、日等国家的税收模式，第二章介绍了欧盟国家的税收情况，第三章是新兴工业化国家的税收制度，第四章介绍了有代表性的发展中国家的税收状况，第五章是俄罗斯及东欧国家的税收制度，第六章是有关国际税收的一些基本知识。

本书在编写过程中，参阅了国内外大量有关外国税收理论和税收制度的著作和资料，并从中吸收了部分研究成果，在此谨向各位作者表示衷心的感谢。

在本书成书过程中，中央财经大学童伟博士审阅了全书，对书稿提出了中肯而宝贵的意见；本书的编写也得到了首都经济贸易大学财政系杨全社博士的大





## 外国税制

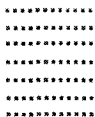
力支持，在此一并表示衷心的感谢。

由于编者水平有限，加上时间仓促，书中缺点和错误在所难免，敬请读者批评指正。

编者

2007年2月





# 目 录

引 言..... ( 1 )

第一章 美日模式国家的税收制度..... ( 11 )

第一节 美国税制..... ( 13 )

第二节 日本税制..... ( 28 )

第三节 加拿大税制..... ( 47 )

第四节 澳大利亚税制..... ( 63 )

第五节 新西兰税制..... ( 72 )

第二章 欧盟成员国税收制度..... ( 76 )

第一节 法国税制..... ( 80 )

第二节 德国税制..... ( 93 )

第三节 英国税制..... ( 104 )

第四节 瑞典税制..... ( 114 )

第五节 意大利税制..... ( 121 )

第三章 新兴工业化国家税制..... ( 131 )

第一节 韩国税制..... ( 132 )

第二节 新加坡税制..... ( 149 )

第三节 巴西税制..... ( 159 )

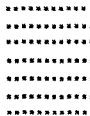






## 外国税制

第四节	阿根廷税制	(167)
第四章	发展中国家税制	(173)
第一节	越南税制	(174)
第二节	肯尼亚税制	(182)
第三节	沙特阿拉伯税制	(186)
第四节	土耳其税制	(189)
第五节	印度尼西亚税制	(194)
第五章	俄罗斯及东欧国家的税制	(198)
第一节	俄罗斯税制	(199)
第二节	波兰税制	(211)
第三节	匈牙利税制	(220)
第四节	捷克税制	(227)
第五节	保加利亚税制	(234)
第六章	国际避税地	(242)
第一节	国际避税地简介	(242)
第二节	国际避税地的类型	(246)
第三节	国际避税地的评价	(249)
参考文献		(253)



# 引 言

税收既是一个经济范畴，同时又是一个历史范畴。随着生产力的发展和社会经济条件的变化，西方发达国家税制结构的发展经历了由简单的直接税制到以间接税为主体的税收制度，再发展到以现代直接税为主体的税收制度的演变。这些发展阶段基本上代表了税制结构演变的一般规律。

## 一、外国税制结构的演变历程

在奴隶社会和封建社会早期，由于生产力水平低下，自给自足的自然经济占主导地位，在这种以土地为中心的农业经济中，税收主要来源于对人身和财产课征的简单的直接税，如人头税、土地税和房屋税等。这些简单而原始的直接税是以土地私有制为基础的封建社会制度的产物。它们以课税对象的数量、面积等外部标准为计税依据。人头税按家庭人口多少课征，不管男女老幼都要课税；土地税按土地面积大小或收益多少课税，如英国的“什一税”和“十五抽一税”。简单的直接税不考虑纳税人实际支付税额的能力，也没有任何扣除，一方面欠缺公平，给人民带来了沉重的负担；另一方面税率固定，不具有灵活性和弹性，难以满足封建君主日益扩大的财政开支的需要，也不能有效作用于经





济，同时也给封建社会末期新兴资产阶级的利益带来了极大的损害，阻碍了资本主义工商业的发展，因而遭到了资产阶级的强烈反对。

随着生产力的发展和商品交换的扩大，以简单的直接税为主体的税制结构逐渐被以间接税为主体的税制结构所取代。在封建社会许多国家就已出现了间接税，如中世纪一些欧洲国家对进口商品征收进口税，对出口商品征收出口税，对经过本地的外国商品征收过境税。对本国产品，有些国家在较早的时期就开始征收国内商品税，如英国的烟捐。但总体看来，当时间接税的征收范围并不广，在国家财政和经济中的地位并不很重要。到了封建社会发展的晚期，特别是到资本主义社会，社会生产力有了很大的发展，客观上为间接税的开征创造了条件。随着商品交换的进一步扩大，各国纷纷开始对烟、酒、茶叶等征收消费税。法国是这一时期推行间接税的典型代表。自资产阶级夺取政权后，法国先后开征了酒税、糖税、盐税、烟草税、火柴税及营业牌照税等多达几十个间接税税种。传统的简单的直接税体系逐渐被以关税、消费税等为主的间接税体系所取代。在这一时期，资本主义国家广泛实行以间接税为主体的税收制度的主要原因是：（1）社会生产和商品交换的不断扩大可以提供源源不断的间接税税源；（2）间接税具有税负隐蔽和便于转嫁的特点，易于被消费者和生产者接受，这十分有利于资本主义经济的发展；（3）被征税的商品大多是高档消费品，主要由封建贵族消费，这样可以使封建贵族和大地主的财富转移到资本主义政府手中，有利于从经济上限制和削弱封建势力。这样，间接税因税源丰沛、税负隐蔽等优点而逐渐上升为主体税种。受税收征管水平及收入水平的制约，绝大多数发展中国家至今还基本停留在以间接税为主体的阶段。

随着资本主义生产力的发展和生产方式的进一步变革，以间接税为主的税收制度也日益显现出一些弊端，与资本主义的经济发展渐渐不相适应。由于许多生活必需品陆续被列入征税范围，原先对封建贵族的经济实力可以起到削弱作用的消费税主要落在广大人民的头上，加重了人民的税收负担，阶级矛盾不断激化。间接税如果不能通过抬高商品价格转嫁出去，又会减少资本家的利润，影响生产的持续进行。从关税制度来看，当资本主义经济发展壮大后，原先用来保护国



内市场的高关税和其他保护关税政策就成为资本家开拓国际市场的桎梏。与此同时，政府的开支不断膨胀急需开辟新的财源。特别是随着资本主义的发展，社会公平问题变得日益突出，这样，资产阶级国家不得不考虑建立一种新的税收制度，所得税由此应运而生。所得税是一种比较理想的直接税税种，与原始的直接税相比，其税源广阔、有弹性，能保证国家的财政收入，且对经济没有直接的妨碍和影响，并有利于调节收入分配。许多国家在 19 世纪末和 20 世纪初相继引进所得税。在两次世界大战中，所得税成为许多国家军费的来源。第二次世界大战结束后，基本确立了所得税的主体地位。各发达国家税收制度从长期实行以关税、消费税为主体的税制结构转变为以所得税为主体的税制结构。第二次世界大战后，随着所得税调节收入分配以及作为“内在稳定器”调节经济作用的发挥，所得税的地位得到进一步加强，征税范围进一步扩大，并逐步从分类所得税制向综合所得税制发展，征收也越来越规范。同时，随着西方发达国家社会保障制度的发展与完善，与所得税性质相类似的社会保障税普遍开征，越发巩固和强化了直接税的主体地位。目前，发达国家基本上都确立了以所得税、社会保障税等现代直接税为主体的税制结构。

## 二、外国税制结构的发展趋势

长期以来，由各自不同的经济、社会和文化条件所决定，发达国家税制多以个人所得税等直接税为主体，发展中国家多以货物和劳务税等间接税为主体。随着经济全球化进程的推进，发达国家与发展中国家的税制差异正在缩小。而进入 20 世纪 90 年代以来，各国税制结构经过不断改革和调整，已出现了趋同化倾向，主要表现在以下几个方面：

1. 各国税制结构不同程度地出现直接税和间接税并重的双主体的趋同性，发达国家在原以所得税（个人所得税）为主体的基础上增加了间接税的比重。由于个人所得税和公司所得税的双重征收容易导致重复征税的问题，并且所得税对劳动供给及储蓄的消极影响不利于经济增长，自 20 世纪 90 年代以来，发达国家开始重新认识间接税，间接税的



地位大大提高，尤其是能有效避免重复征税的增值税，目前已在全世界范围内普遍推广。除美国等少数国家未实行增值税外，几乎所有 OECD 国家都实行了增值税，并且增值税税率呈现提高的趋势，特别在欧盟各国，增值税的重要性尤为突出。而发展中国家则在原以间接税为主体的基础上引入直接税，以发挥其作为“内在稳定器”调节经济以及调节社会收入分配的功能。

2. 社会保障税因其对经济发展和社会稳定所起的作用，受到各国政府的普遍重视。20 世纪 90 年代中期，发达国家的社会保障税在全部税收中所占比重就已高达 30% ~ 50%。在有些国家（如法国、德国、瑞士、瑞典等），社会保障税已超过个人所得税，上升为头号税种。发展中国家也已普遍开始重视社会保障税，尽管发展仍不平衡。前苏联和东欧国家社会保障制度基础较好，20 世纪 90 年代政治转型后，一般都开征了社会保障税。有关数据显示，目前全世界实行社会保障税的国家（地区）已超过 130 个。

3. 随着全球经济可持续发展战略的提出，保护生态环境的“绿色税收”日益受到重视。自 20 世纪 70 年代开始，许多发达国家陆续开征了保护环境的税种，进入 20 世纪 90 年代以来，本着“谁污染，谁纳税”的原则，环境税在各国税制中扮演着越来越重要的角色，各国开征的环境税内容十分丰富，包括对工业企业在生产过程中排放的废水、废气、废渣及汽车排放的尾气等行为课征的二氧化碳税、水污染税、化学品税等；对高耗能、高耗材行为征收的油品税、饮料容器税、电池税等；为减少自然资源开采、保护自然资源征收的开采税、地下水税、森林税、土壤保护税等；对城市环境和居住环境造成污染的行为征收的噪音税、拥挤税、垃圾税等；对农村或农业污染所征收的超额粪便税、化肥税、农药税等；为防止核污染而开征的铀税等。

### 三、宏观税负的变动趋势与国际比较

宏观税负一般用一国税收收入占 GDP 的比重这一指标来衡量。从纵向来看，世界各国税收收入占 GDP 的比重都呈现出上升的趋势。联合国统计数据显示（见表 1），在抽取的 21 个发达国家、14 个转型经济



国家和 13 个发展中国家的样本国家中，除少数几个国家税收收入小幅下降外，绝大多数国家的税收收入都在不断增长。而在税收收入下降的国家中主要以转型经济国家居多，如波兰、匈牙利等，这种下降很大程度上是受经济体制转轨的影响。各国宏观税负不断增长的主要原因是政府支出规模的扩大。随着经济和社会的发展，不论发达国家还是发展中国家，政府职责范围在不断扩大，进而导致政府支出规模不断膨胀，而税收作为政府资金来源的主渠道，责无旁贷地需要调整步伐跟上财政支出增长的速度。此外，也得益于各国税制的弹性设计，使税收收入随经济的增长而水涨船高。

从横向比较来看，税收占 GDP 的比重在国际之间的差距较大，总的规律是发达国家的税收总水平高于发展中国家。这说明税收规模与经济发展水平是正相关的。经济发达程度越高，人均收入水平越高，税源越充裕，从而整个社会承受税收负担的能力越强。而在发达国家内部，税收总水平也有差异。如西欧各国税收总水平高于美国、日本等国家，这主要是因为西欧国家社会保障制度的范围更大、保障的待遇和水平更高，从而需要更多财力的支持所致。在发展中国家内部，税收总水平的差异除了因发展水平参差不齐以外，还与各国财政收入来源结构有关，绝大多数国家财政收入以税收为主要来源，但也有国家以非税收入为主要来源，最典型的是中东国家，石油收入是财政收入的主要来源。此外，在一些避税港或避税地国家，税收收入占 GDP 的比重也很低。

#### 四、外国税制改革

20 世纪 70 年代，西方发达国家经济普遍陷入“滞胀”的困境之中。为了促进经济的增长，西方国家在供给学派思想指导下，把税收政策的目标转向促进经济效率的提高，各国纷纷开始了大规模的税制改革。美国里根政府 1981 年颁布的《经济复兴税收法案》，拉开了美国税制改革的序幕，而美国在 1986 年开始的彻底的税制改革，则掀起了以“低税率、宽税基、简税制、严征管”为特征的全球性税制改革浪潮。税制改革于 20 世纪 80 年代开始，贯穿了整个 20 世纪 90 年代，进入 21 世纪后，仍有进一步深入的趋势。



表 1 税收收入占 GDP 的比重 单位: %

国家类型	1990—1995 年平均值	1996—2002 年平均值
发达国家 (21 个)	37.8	40.1
发展中国家 (13 个)	34.7	31.4
转型经济国家	18.7	19.2

资料来源:根据联合国发布的有关数据整理。

### (一) 发达国家税制改革

第二次世界大战后,在凯恩斯主义“有效需求”理论的指导下,西方发达国家政府纷纷以扩大有效需求为己任。为扩大有效需求,各国政府采取增加政府支出、扩张财政赤字、增发货币等手段积极干预经济。战后几十年来,西方主要发达国家形成了一套对经济进行全面干预的税收制度,其主要特点是高累进、多优惠。20世纪60年代中期,西方国家出现了经济高速发展的鼎盛时期。但好景不长,到了20世纪70年代,主要发达国家经济相继出现了“滞胀”,失业率和通货膨胀率剧增,经济增长缓慢。面对这种情形,凯恩斯主义束手无策,货币学派、供给学派等新经济自由主义随之兴起。货币学派认为经济滞胀是长期实行凯恩斯赤字财政政策的结果;供给学派则认为过高的边际税率和过多的社会福利抑制和打击了人们工作、储蓄和投资的积极性,造成供给不足,经济效率低下。因此,要解决滞胀,必须降低税率,刺激人们工作、储蓄、投资的积极性。20世纪80年代初,里根入主白宫,撒切尔上台,西方主要发达国家(法国除外)大都由保守派执政。在经济滞胀、国人对经济状况普遍不满的大背景下,美、英等国政府信奉并采纳了新经济自由主义的理论和政策,采取了减税、削减或控制社会福利支出、控制货币发行量等一系列经济措施,以抑制通货膨胀,刺激经济回升,而以降低税率、扩大税基、简化税制等为基调的税制改革成为了重头戏。20世纪80年代,发达国家税制改革以“降低税率,拓宽税基”为主旋律,主要内容有:(1)大幅降低所得税税率,特别是减少个人所得税的税率档次、降低边际税率。1986年税制改革后,美国个人所得税的最高边际税率由50%降为33%,税率档次由税制改革前的15档减少为3档,



即 15%、28% 和 33%。英国的个人所得税最高边际税率由 83% 降为 40%，税率档次由改革前的 10 档减少为 25% 和 40% 两个税率档次。其他西方国家也相继进行降低个人所得税税率和减少税率档次的税制改革，还普遍降低了公司所得税的税率。(2) 减少税收优惠，拓宽税基。在美国 1986 年的税制改革中，取消或加以限制的税收优惠项目有房屋抵押贷款利息、其他消费贷款利息、慈善捐助扣除、个人退休账户扣除等。对失业补助金和用于非公益目的的地方公债利息不再实行免税，对公司取消了“加速成本回收制度”的加速折旧优惠。英国也大量削减税收优惠，取消对人寿保险、国外收入、慈善捐款和新住宅修缮贷款等的课税扣除或减免。通过对名目繁多的税收优惠项目的删减，减少税基的侵蚀，使税制更加简便而公平。(3) 针对高通货膨胀所导致的税率的“档次爬升”使纳税人税收负担加重的现象，美国等国家采取了税收指数化的办法对付通货膨胀问题，即按照每年消费物价指数的涨落，确定应纳税所得额的适用税率和纳税扣除额，以便剔除因通货膨胀造成的名义所得增减的影响。大幅度的减税使长期困扰西方工业化国家的税制问题，如实行高税率对经济发展的抑制作用等在相当程度上得到了缓解，使美国等许多发达国家的经济摆脱了经济滞胀，重新开始步入增长。

进入 20 世纪 90 年代，高新技术产业的迅速发展和世界范围内的产业结构调整，使发达国家的经济增长呈现出良好态势。然而，到 90 年代中后期，特别是亚洲金融危机后，出现了世界性的通货紧缩，经济萧条的阴云密布全球，使得各国政府重新审视自己的政策。各国又开始重新注重启用凯恩斯主义的扩张政策，力求在增税与减税、国家干预与市场机制之间寻求一个均衡点。与此同时，减税的副作用显现出来，巨额财政赤字带来的过重负担成为美、日及西欧各国家普遍关注的焦点问题，使得各国政府不得不再次对原来的税收措施进行修正。而国际上区域经济一体化和经济全球化的大趋势使各国在调整本国税制时，越来越多地受到国际因素的牵制。在上述多重因素的作用下，90 年代发达国家的税制改革在以“降低税率、扩大税基”为主旋律的同时，也出现了一些新变化。一是税负的有增有减。克林顿政府执政时期，美国为大幅度削减财政赤字，采取了“有增有减”的税收政策，在提高高收入阶层





所得税税率的同时，对中低收入家庭和小企业实行减税政策。这种做法不仅着眼于短期内的削减赤字，而且还有公平与效率兼顾之效。日本提高了消费税税率，由3%提高到5%，同时降低公司所得税税率，削减个人所得税税率级次，并调高了个人所得税免税额。英国调高了增值税以及消费税的税率，各国税负的总体水平都有不同程度的增加。二是区域经济一体化使得税收的一体化进程加快。20世纪90年代以来，以发达国家为首的区域经济一体化的趋势明显加强，并成为当今国际经济发展的重要特征之一。区域经济一体化的形成和发展，必然要求打破成员国之间的税收壁垒和传统的国家间税收关系的界限，协调各成员国之间的税收政策和法律，以避免因税收竞争而带来的贸易争端，建立包括关税、间接税和直接税在内的共同税收制度。以欧盟为例，20世纪90年代以前，欧共体税收一体化措施主要集中在关税、增值税等间接税制度上。20世纪90年代以后开始协调所得税制度。欧洲联盟建立后，重新构建了欧洲税制，实行基本一致的避免国际双重征税的政策和法律，并加强了成员国间的税务协调与合作，欧盟的税收一体化措施逐步规范，一体化程度不断提高，一体化范围扩展。欧盟上述税收协调措施，对完善单一欧洲市场，促进就业，增强国际竞争力起到了重要作用。可以预见，随着21世纪国际经济交往的进一步扩大和经济一体化的推进，区域性税收一体化进程将进一步加快。

### （二）发展中国家税制改革

20世纪80年代以来，在发达国家掀起的世界性税制改革浪潮的影响下，为实现经济体制改革和经济的战略性调整，促进本国经济增长，发展中国家也纷纷进行了税制改革。

发展中国家税制改革的主要动因在于国际国内的经济环境以及税制本身存在的问题。国际上，随着经济全球化步伐的加快，世界各国纷纷采取相应的税收措施，特别是发达国家进行了以减税为核心的税制改革，以吸引更多的国际资本促进本国经济发展，这给发展中国家带来了巨大压力。长期以来，受人均收入水平低和税收征管水平落后的限制，发展中国家形成了以商品和劳务税等间接税为主体的税制结构，特别是