

日本等工业化国家的税制

(日) 尾崎护

日本法制学会日中财政问题调查会译

中

日本等工业化国家的税制

〔日〕尾崎护

日本法制学会日中财政问题调查会译

中国税务出版社

责任编辑 孟繁华 刘淑民

责任校对 于 玲

技术设计 桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

日本等工业化国家的税制 / (日) 尾崎护著 .

— 北京 : 中国税务出版社, 1995. 11

ISBN 7-80117-013-X

I. 日…

II. 尾…

III. 税收制度-发达国家-概况

IV. F 810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 09339 号

日本等工业化国家的税制

〔日〕尾崎护

日本法制学会日中财政问题调查会译

中国税务出版社 出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码: 100053)

各地新华书店经销

大地印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 6.125 印张 159 千字

1995 年 11 月第 1 版 1995 年 11 月北京第 1 次印刷

印数: 1~3000 册

ISBN 7-80117-013-X/F·014

定价: 12.00 元

日本的税制

前言

所谓“税”，是国家与地方公共团体为支付国民与居民之公共服务费用而征收的款项。由此必须确定国民与居民之费用负担的方法便是所谓“税制”。税制同我们日常生活密切相关，十分重要。人们感到比较复杂，不易理解。而且随着社会与经济的复杂化，税法也成了一门专业。不过，民主国家的税制必须以国民能够理解为基础，这也是探讨税制时一个不应忽视的出发点。

从昭和年代发展到平成年代，税制有重大改革，这种改革甚至被人们称作自 1949 年肖普提出日本税制改革建议以来 40 年间的最根本改革。在此改革过程中，国民对税制的关心也达到前所未有的高度。

本书自 1957 年以《税的知识》为名初版发行以来，由于每年都有加藤清先生简要解说的补充，以通俗的方式介绍有关税的理论与具体实务，博得了读者的好评。后来利用税制大改革的机会全面进行改写，将与所得、消费、资产有关的税收知识分章解说，以便将税制作为整个体系来了解，同时将书名改为《税的常识》。

彻底改革税制以来，已经大大改革了引进地价税的土地税

制、遗产继承税、消费税。执行部门方面,也完成了国税厅、国税局、税务署的机构改革。

《税的常识》1989年6月初版以来,每年都按照税制的改革重新出版,今年又依据1993年度的改革方案重新改写。

另外,历年来参与编写本书的还有负责实际税制改革的大藏省主税局的渡边博史(目前任税制第三课课长)与川北力(目前任总务课企画官)两位先生,所以说,这本书实际上是我们三个人的合著。

希望本书像以前一样对读者有所助益。

尾崎护

1993年6月

〔注〕 本章内容全文译自〔日〕尾崎护著《税的常识》1993年版。

目 录

日 本 的 税 制

I	什么是税	(1)
	1. 税	(1)
	2. 税收体系——所得、消费、资产等之间的均衡	(7)
	3. 税种	(13)
	4. 纳税方式	(16)
II	所得税类	(19)
	1. 所得税	(19)
	2. 个人住民税（地方税）	(33)
	3. 个人事业税（地方税）	(35)
	4. 法人税	(36)
	5. 法人住民税（地方税）	(52)
	6. 法人事业税（地方税）	(54)
III	消费税类	(56)
	1. 消费税	(56)
	2. 酒税	(70)
	3. 卷烟税、地方卷烟税	(72)
	4. 特别地方消费税、高尔夫球场使用税	(73)
	5. 各种特定财源税	(74)
	6. 汽车税、轻型汽车税（地方税）	(76)

7. 汽车购置税 (地方税)	(77)
8. 汽油交易税 (地方税)	(77)
9. 矿区税、矿产税 (地方税)	(78)
10. 狩猎者注册税、出猎税 (地方税)	(78)
11. 矿泉浴税 (地方税)	(79)
12. 关税	(79)
IV 资产税类	(83)
A 对无偿转移资产的征税	(83)
1. 继承税	(83)
2. 赠与税	(89)
B 对资产保有的征税	(91)
1. 地价税	(91)
2. 固定资产税 (地方税)	(95)
3. 城市规划税 (地方税)	(98)
4. 事业所税 (地方税)	(99)
5. 特别土地保有税 (地方税)	(100)
6. 水利地益税 (地方税)	(102)
C 有关资产有偿购置与流通的税	(102)
1. 有价证券交易税	(103)
2. 交易所税	(104)
3. 印花税	(105)
4. 注册许可税	(106)
5. 不动产取得税 (地方税)	(107)
V 税务的执行	(109)
A 税务机构	(109)
1. 国税的机构	(109)
2. 地方税的机构	(113)
B 更正与决定、申诉手续、缴纳、减免	(114)

1. 更正与决定	(114)
2. 不服申诉与申诉手续	(116)
3. 国税的缴纳与滞纳处分	(118)
4. 对受灾害人租税减免与缓缴	(119)
资料 1 1993 年度修改税制要点	(120)
资料 2 国税收入的内容	(128)
资料 3 地方税收入的内容	(129)

工业化七国税制概况

I 各国税制概况	(130)
1. 税收的理论	(130)
2. 各国税收体系	(135)
3. 各种税目概况	(147)
4. 税制的国际协调	(160)
II 税制的国际协调	(161)
1. 国际征税的调整	(161)
2. 欧共体的税制协调	(172)

I 什么是税

我们要过安全丰裕的生活，需要国家与地方公共团体起必要的作用，这就必须以纳税的形式负担其费用。税的特征与功能都由税的这一本质而来。

另外，作为税收负担分配基准的税制主要针对所得、消费、资产来征税，税制应当做到这三者的均衡组合。

为了便于了解税，本章介绍了税的特征与功能、税制体系等基本事项。

1. 税

(1) 税的特征

一提到“税”，人们有什么印象呢？多数人必定联想到国家、权力、强制、义务之类。虽说税对国家、社会实属必不可少，可能人们还是有“太重了”、“不想交”的想法。

国家和地方公共团体要向其国民与居民提供众多的公用服务，从防御外敌的国防、维持治安的警察，到修路、防洪等基础设施，以至对儿童教育、孤寡老人的照顾等，公用服务的内容是丰富多采的。这些服务费用主要靠税收来筹集。

税收是国家(以下行文不再并列地方公共团体,请视同国家)从国民身上征收的,但与一般的商业不同,其并不与国家提供的服务直接等价。国家是将这些必要费用作为国民共同的经费让国民负担的。于是,国民之间以怎样的比例分担共同经费便成为重要的问题。

日本属于自由经济社会,一般商业按市场原理适当分配资源、决定价格,而公共服务和税收之间的等价关系不够明确,要依照完全不同的基准来划分。这种分配不能随意决定,现代国家都是通过立法来规定(租税法律主义)的。

为维持国家,要求国民承担依法分配的负担。日本国宪法第30条有“国民有依法纳税之义务”的规定。不能不顾法律任意要求负担,也不可不负依法纳税的义务。这里出现了强制依法纳税的问题,这也是税给人以国家、权力、强制、义务印象的来由。宪法规定国民的纳税义务,说明这是国家赖以生存的条件之一。纳税义务也是各种有关税的理论(例如公平论)的出发点。

一般说来,税的特征可以举出以下几点:

①国家为执行其功能筹集必要的资金而向国民征收 国家要起到国民要求的作用需要资金,按一定分配基准向国民征收的便是税。此时税收同国家提供的服务并非直接等价关系。各种手续费属于国民得到国家特别支付时所付的费用,其和国民由此而得到的国家的特别服务之间是等价的关系,税金则不是这种直接等价,而是单方面向国民征收的,而且不限于狭义的国民,在该国居住、享受公共服务的外国人同样要纳税。

②依法征收 依据租税法律主义,亦即宪法第84条规定“新征租税与变更现有租税必须依据法律及法律所规定之条件”,向国民分摊国家负担要有法定的一般基准。法律是经代表国民的国会审议的,可以说国民之间的负担分配是国民自己决定的。

法定基准适用于一切国民,统一而无任意性,所以必须明确规定什么应征税、谁有纳税义务、税率多少等主要内容。这样才能避免乱征乱收,上述内容即使是政令、省令有所规定,也要符合法律所限制的具体个别场合,行政机关一律不得发文擅自规定。

符合法律的税收,国民有负担义务。因为这是分担共同费用,与制裁违法行为而课收的罚款性质完全不同。

③国民负担的税以现金支付 古时有强制征收土特产实物与劳务的,现代国家的税收都只收取现金。这样可以维护税收的统一与公平。现代社会只有在不确简便的情况下才允许以实物纳税。

(2)税的功能

①筹措公用服务资金的功能 如前所述,国家为完成向国民提供各种公用服务的任务,本身必须购置资料与提供服务。所需资金大部分是向国民征收的税金。国民负担的税金一定要以公用服务的形式还之于国民。国民常希望多享受公用服务、少负担税收,实际上是不可能的。

这里有个怎么决定公用服务的水准即税收水准最恰当的问题。“量出为入”还是“量入为出”。两种看法,一是先决定国家提供公共服务的水准,再按照必需的资金要求国民分担;一是先决定国民负担水准,在此范围内考虑提供相应的服务。在国民当中,这两种意见都有,所以决定财政规模(税收负担水准)时要慎重考虑。

如何决定财政规模,也就是决定国民经济中民间部门与公共部门各自担当的范围。日本自 80 年代以来,一直在通过所谓的行政财政改革,大力抑制公共部门的膨胀。但是,国税与地方税的税收在国民收入中所占的比例(租税负担率),还是从 1980 年度的 22.2% 增加到了 1991 年度的 27.4%。

租税负担率再加上社会保障负担率(养老金保险、医疗保险的保险费之类)便成为国民负担率。从这一项看,日本比其他发达国家低(见表1-1)。当然,以后进入高龄化社会,国民负担率应保持怎样的水平还是个大课题。是选择高福利高负担,还是把重点放在抑制国民负担的增长上面,无论采取哪种做法都会使未来的日本改观。

表1-1 税收负担率、国民负担率的国际比较 (单位:%)

	日 本	美 国	英 国	德 国	法 国	瑞 典
税收负担率	27.4	26.1	39.9	29.4	34.1	56.5
国民负担率	39.2	36.5	50.2	51.3	62.1	77.4

(注)日本是1991年度,法国是1988日历年,美国是1989日历年,其他均为1990日历年度的数据。

②所得的再分配功能 承认国民纳税义务虽是讨论税的大前提,但并非每一个国民都有相同的税金支付能力。因此,在分配税收负担时,使负担能力小的少纳税,能力大的多纳税,便成了一种被认为公平(垂直公平)的方法。从现代社会进一步发展的角度考虑的是,结合有关福利的财政支出,试图利用税收主动将收入与资产进行再分配。累进所得税与累进遗产继承税便起着这种作用。

日本在战后相当重视垂直公平和再分配的方法。战后,伴随着农地改革、解散财团等占领下措施的实施,在经济高速增长时期力求收入分布平等,结果出现了强有力的社会。其中税制作出了不少贡献。

由于太偏重对收入的征税,最近纳税人当中要求重视水平公平(相同负担能力的人必须负担相同的税金)的呼声较高。1985年至1989年研究实施的税制根本改革考虑了水平公平。

不过到现在为止,日本的税制若同发达国家相比,仍较侧重垂直公平。

税制的再分配功能要发挥到什么程度,始终是人们不断探讨的重大课题。这不能从个别税目去考虑,应把握整个税制,而且要结合社会保障等方面的财政支出才能做好。

③调节景气的功能 财政还有调节经济景气的作用,萧条期可增加公用事业开支以创造需求,反之过热期则压缩开支。税务也应有同样的功能,可以在经济萎缩的时候减税,在高涨的时候增税,作为调节景气的手段。而且征收所得税不用采取特别措施便能自动调节私人需求,因为经济发展时收入增加,税收也增加,反过来也一样。累进制更能加强这一作用。这叫作自动调节功能(自动稳定器)。

(3)税收原则

用什么标准确立理想的税制,历来都曾以“税收原则”的形式争论不休。下面介绍各个历史时期的代表性学者的学说。各人的学说因时代不同表现各异,但要求税收负担公平、对经济独立、简化制度等则是其共同点。

亚当·斯密的四原则(1776年的《国民财富的性质和原因之研究》):

①公平原则;②明确原则;③方便原则;④最小征税费原则。

瓦格纳的四大原则,九小原则(1883~1901年《财政学》):

①财政政策上的原则:(a)征税的完全性;(b)征税的弹性;

②国民经济上的原则:(c)正确选择税源;(d)正确选择税种;

③公正的原则:(e)征税的普遍性;(f)征税的公平;

④税务行政上的原则:(g)征税的明确性;(h)征税的方便性;(i)努力做到征税费用最小。

马斯格雷夫六原则(1973年《财政——理论与实践》):

①公平；②中立性与效率性；③调整作为政策手段的租税政策与公平性；④经济的稳定与增长；⑤明确性；⑥费用最小。

(4) 税收在年度财政收入中的位置

国家财政按会计年度逐年平衡年度收入与年度开支(单年度主义)。国家完成任务所需开支内容及为此筹措的年度收入，每年都要编成一般会计预算，由内阁向国会提出，接受审议，决议。在一般会计预算之外，特别会计预算与有关政府机关的预算也都有同样手续。

依据租税法律主义，征税的有关事宜须经法律决定，预算收入就是预测一个年度内依法能有多少税收进入国库。因此，税收是会计年度收入总额的主体，此外还有公债收入和税外收入。

日本的财政法不承认为筹措公用事业的投资经费之外的公债发行，亦不承认可以作为资产遗留进行平衡之外的公债发行，以便维持财政的健全。

但在第一次石油危机之后的经济衰退期间，为了实现财政的调景气功能，不得不增加公用事业等的年度支出，同时又由于不景气减少了税收，结果只能发行比投资经费大得多的公债。这就是所谓的赤字公债。为了发行财政法不能允许的公债，只有每年制定特殊法律以支持公债发行，而且也必须像建设国债那样由国会批准预计的发行额度(所以也叫特例公债)。

1975 年度发行特例公债以来，恢复财政平衡以便不再发行特例公债便成为财政工作的目标。税收占一般会计年收入总额的比例，1977 年度为 58.9%，曾减少到 60% 以下，1980 年度以后由于大力削减年支出，1991 年度决算已达到 82%，基本恢复到接近 60 年代的水平。1990 年度预算已经实现该年度不发行特例公债的目标。

但因连年大量发行包括特例公债在内的国债，到 1993 年度末预计未支付的公债约有 182 兆日元之多，日本财政在结构上

仍然形势严峻,还必须继续进行财政改革。

每个年度都要按照对年收入总额的估算适当进行相应的税制修改。收入预算是按年度进行的,一年一结束。税法则不是,但每年都要从法律上制定有时间限制的租税特别措施,实际上每年也要做税制修改的工作。税制的修改要征询税制调查会(各界专家组成的内阁总理大臣的顾问机构)的意见,并接受质询。

2. 税收体系——所得、消费、 资产等之间的均衡

(1) 承担税负的能力

① 按受益征税与按能力征税 国家提供公共服务所需资金应由国民共同负担。让广大纳税者即国民缴纳的最简单的办法是按人头每人平均分摊,但由于每个人的支付能力不同,不能按人头一刀切。因此有必要按某些基准区别承担税负的能力,分摊合理的负担。

按受益征税是根据享受公共服务利益的程度来计算负担额。某些场合,受益不受益很容易看出,在这种场合,也有不采取纳税办法的,比如向特定受益者索取等价费用,各种手续费(驾驶执证手续费、印鉴证明手续费)与负担金(农田土地改良事业的受益者交一笔负担金)都属于这一类。但一般来说,各人享受多少公用事业不太明确,而且有些福利事业,如果让受惠人负担,则违反了福利事业的原来目的。所以在征税时除了考虑受益程度之外,还要考虑能够承担税负的能力,即按能力征税。按能力征税起到再分配收入与财富的作用。

通常,对与居民关系密切、由地方公共团体负责的个别性明显的公用事业的征税,主要着眼于受益程度。如对汽油消费征税,收入用于修路,就是考虑其受益性。还有目的税和特定财源,

都是受惠者向明确的特定目的纳税,也经常以特别会计的形式处理(例如道路维修特别会计)。

②**承税力指标** 承税力(纳税能力)是税收负担分配的基礎,它的第一项指标自然是收入。挣钱的能力肯定能表示负担能力。所得税与法人税正是典型的以收入为对象的税收。

其次,消费也能说明承税力。收入和消费是个人钱包的入口与出口,从出口显示承税力的是以消费为征税对象的税种,如消费税、酒税。生产活动(收入)是供应物资与服务的,对社会有贡献,消费活动是消耗这些东西,消耗多的人多负担税收也很合理。

第三,土地、房屋、有价证券等资产的保有与获得(转让)也是承税力的一个指标。地租自古以来便是把土地作为基本征税对象,今天对土地等资产的保有(如固定资产税)和转让(如继承税、有价证券交易税)都征税。

怎么按受益程度和按负担能力组合,怎么安排收入、消费、资产的征税比例,是个大问题。它会影响国民之间收入与财富的分布,影响人的积极性,涉及社会的稳定与活力。

表 1-2 所得、消费、资产等税收结构变化(含地方税) (单位:%)

	1950 年度	1955 年度	1965 年度	1975 年度	1978 年度	1993 年度
所得税类	52.1	49.6	56.1	62.7	65.6	64.8
所得税等	38.8	28.2	27.7	33.7	35.5	38.8
法人税等	13.2	21.4	28.4	29.0	30.1	26.0
消费税类	37.1	39.0	33.6	24.4	20.1	20.0
资产税类等	10.8	11.4	10.4	12.9	14.3	15.2
合 计	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

(注)本表依 OECD(经济合作开发组织)岁入统计分类标准编制。

1993 年度为该年度预算。

表 1-3

所得、消费、资产税类

征 税		国 税	地 方 税
所 得 税	个人	所得税★	道府县民税,市町村民税★ 个人事业税★
	法人	法人税★法人特别税★	道府县民税,市町村民税 (法人)★法人事业税★
消 费 税		消费税 酒税 卷烟税 汽油税 柴油税 飞机燃料税 石油税 汽车重量税 关税 吨税 地方 道路税 特别吨税 促进电源开 发税	道府县卷烟税 高尔夫球场使用 税 特别地方消费税 汽车税★ 矿区税 狩猎者注册税 汽车购 置税 汽油交易税 出猎税★ 轻型汽车税★ 市町村卷烟税 矿产税★ 矿泉浴税
资 产 税 等		继承税★ 赠与税★ 地价税★ 交易所税 有价证券交易税 印花收入	不动产取得税 固定资产税★ 特别土地保有税★ 事业所税★ 都市计划税★ 水利地益税★等

(注)表中有★者为直接税,此外为间接税。

表 1-4

所得、消费、资产征税比例的国际比较

(单位:%)

	日本	美国	英国	德国	法国
所得征税	68.3	61.3	47.8	50.8	31.3
消费征税	18.6	23.4	36.8	43.3	50.1
资产征税	13.1	15.4	15.4	5.9	18.6

(注)OECD 岁入统计(日本、美国为 1990 财政年度数字,其他为 1990 日历年
度)。

(2)所得、消费、资产等之间的均衡

①日本税收体系的特征 税收体系由所得、消费、资产等承
税力指标不同的征税标准组成。究竟应当以什么样的税收体系
为好,有各种看法。自 1949 年肖普建议以来,一直是以重视所得
税为租税体系的中心,同时比较重视租税的再分配功能,租税收