

WAI GUO SHUI ZHI

外国税制

孟庆胜 朱江勤 编著



4

山东人民出版社

序

随着社会主义市场经济体制的确立和对外开放步伐的加快，我国与国际社会的交往日趋密切，形势的发展要求我们必须加强对包括外国税收制度在内的国外先进技术和先进管理经验的学习、研究和介绍，以利于外为中用，尽快实现与国际经济的接轨和我国经济的腾飞。

孟庆胜和朱庄勤同志编著的这本《外国税制》，正是在我国加快对外开放的背景下完成的。本书的主要特点是理论联系实际，系统地介绍了外国税收制度的基本原理和运作实务。与国内同类书相比，具有科学、新颖两大特点。

一是体系设计上的科学性。任何一门学科都应有其完整而科学的体系结构，本书较好地体现了这一点。全书共分三篇，第一篇为外国税收制度总论，第二篇为外国税收制度分论，第三篇为各国税收制度，即按照“总论——分论——单论”这样一种循序渐进和由浅入深的顺序来安排全书的结构，体现了外国税制作为一门独立学科的体系性。

二是内容新颖具体。全书不仅吸收了作者本人多年从事外贸教学与研究的成果，而且参考运用了当前国内外这方面的最新研究成果及相关资料。同时，在各国税收制度的写作上，该书一改以往偏重于笼统介绍一国税制的惯例，而是紧密结合我国分税制实际，将其按中央（联邦）税制和地方（州、地）税制分别阐述，体现了一定的创新精神。

外国税制的教学与科研在我国还是一个比较新的范畴，与

我国扩大对外开放的要求还不够适应，亟待加强。我相信，这本《外国税制》的出版，对促进我国外税教学与科研水平的提高，对外税实际工作的完善，都将产生积极的影响。

姜维社

1996年1月10日

前 言

本书是为满足高等财经院校外税教学与科研的需要而编著的。

改革开放以来,我国国际税收领域的教学与科研从无到有逐渐发展起来,并取得了一定的成就。但是,作为国际税收组成部分的外国税收的教学与科研,其情景却不甚乐观。尤其是外国税收的教学,还缺少能符合本课程体系要求、反映80年代中期以来全球性税制改革状况的教材。这与国家对本课程的教材建设要求相差较远,也同我国扩大对外开放、加快实现与国际社会接轨的进程很不相称。鉴于此,我们在精心构思、反复论证、广泛搜集材料的基础上写成了这本《外国税制》。

全书共三篇十七章。第一篇为外国税收制度总论,下设三章,系统论述了外国税收制度的基本理论和设置原则,比较、分析了发达国家与发展中国家税收制度的特点、形成原因及发展趋势;第二篇为外国税收制度分论,下设三章,分别阐述了所得税制、流转税制、财产税制的基础知识和基本原理;第三篇为各国税收制度,下设十一章,先后介绍和评析了美国、德国、法国、英国、瑞典、日本、澳大利亚、巴西、印度、韩国、新加坡等十一个国家税收制度的演变、特点和基本内容。

本书体系设计科学,内容充实具体,资料新颖准确。书中不仅吸收了作者多年从事外税教学和科研的成果,而且参考运用了国内外相关的最新资料,反映了当前我国外税界教学与科研的先进水平。

编著者

1996年3月22日

目 录

第一篇 外国税收制度总论

第一章 税收制度的基本理论.....	(1)
第一节 税收制度的定义.....	(1)
第二节 税收制度的分类.....	(8)
第三节 税收制度的制约因素	(19)
第二章 税收制度的设置原则	(23)
第一节 税制设置原则概述	(23)
第二节 公平原则	(25)
第三节 效率原则	(30)
第四节 调节经济原则	(33)
第五节 财政原则	(35)
第三章 发达国家与发展中国家税收制度比较	(37)
第一节 发达国家与发展中国家税收制度的特点	(37)
第二节 发达国家与发展中国家税制差异的原因分析	(40)
第三节 发达国家与发展中国家税收制度的发展趋向	(45)

第二篇 外国税收制度分论

第四章 所得税制	(50)
第一节 所得税制概述	(50)

第二节	个人所得税	(56)
第三节	公司所得税	(60)
第四节	社会保障税	(64)
第五章	流转税制	(67)
第一节	流转税制概述	(67)
第二节	销售税	(70)
第三节	消费税	(71)
第四节	增值税	(73)
第五节	关税	(76)
第六章	财产税制	(82)
第一节	财产税制概述	(82)
第二节	一般财产税	(85)
第三节	个别财产税	(86)
第四节	财产转让税	(91)

第三篇 各国税收制度

第七章	美国税制	(96)
第一节	美国税制的演变	(96)
第二节	美国税制的特点	(99)
第三节	美国联邦税制	(100)
第四节	美国州和地方税制	(116)
第五节	美国1986年税制改革及其影响	(120)
第八章	德国税制	(127)
第一节	德国税制的发展历史	(127)
第二节	德国税制的特点	(130)
第三节	德国税制的基本内容	(132)
第九章	法国税制	(139)
第一节	法国税制的演变	(139)

第二节	法国税制的特点	(140)
第三节	法国中央税制	(142)
第四节	法国地方税制	(149)
第十章	英国税制	(151)
第一节	英国税制的演变与特点	(151)
第二节	英国中央税制	(153)
第三节	英国地方税制	(162)
第十一章	瑞典税制	(166)
第一节	瑞典税制的演变	(166)
第二节	瑞典税制的特点	(168)
第三节	瑞典税制的基本内容	(170)
第十二章	日本税制	(182)
第一节	日本税制的演变	(182)
第二节	日本税制的特点	(187)
第三节	日本中央税制	(189)
第四节	日本地方税制	(214)
第十三章	澳大利亚税制	(219)
第一节	澳大利亚税制的演变与特点	(219)
第二节	澳大利亚税制的基本内容	(221)
第三节	澳大利亚的税收征管	(230)
第十四章	巴西税制	(233)
第一节	巴西税制的发展历史及特点	(233)
第二节	巴西税制的基本内容	(236)
第三节	巴西的税收征管	(243)
第十五章	印度税制	(246)
第一节	印度税制的演变与特点	(246)
第二节	印度联邦税制	(249)
第三节	印度邦税制	(258)

第十六章 韩国税制	(260)
第一节 韩国税制的演变与特点	(260)
第二节 韩国中央税制	(264)
第三节 韩国地方税制	(274)
第四节 韩国的税收征管	(275)
第十七章 新加坡税制	(277)
第一节 新加坡税制的特点	(277)
第二节 新加坡税制的基本内容	(279)
第三节 新加坡的税收征管	(287)
第四节 新加坡税制改革动向	(289)
后记	(291)

第一篇 外国税收制度总论

第一章 税收制度的基本理论

第一节 税收制度的定义

一、税收制度的内涵

税收制度，简称税制，是国家为实现税收职能而制定的各种税收法令和征税办法的总称。税收制度属于上层建筑范畴。它规定了国家与纳税人之间的征纳关系，是国家征税的法律依据和工作规范。

税收制度有广义和狭义之分，广义的税收制度包括税收法令、条例、实施细则、工作制度、税制结构、管理体制、征收管理办法、专项管理制度等；狭义的税收制度，仅包括已完成立法程序的各种税收法令和虽未完成立法程序、但有法律效力的各种税收条例。

税收制度是一个古老的财政范畴。它反映国家和纳税人之间的税收分配关系，体现统治阶级意志，为统治阶级的利益服务。任何一个国家的税收制度都与本国的社会制度、政权性质和经济政策密切相关。在不同的社会制度下，税收制度有着本质的区别：剥削阶级占统治地位的国家，税收制度为剥削阶级

的利益服务；社会主义国家的税收制度为工人阶级和广大劳动人民的根本利益服务。在同一社会制度的国家以及同一国家的不同历史时期，税收制度也有着很大差别。

二、税收制度的基本构成要素

税收制度作为一有机体，它是由众多要素构成的。其中，有些要素是一国制定税收制度时所必须明确规定的，称之为基本要素，这一点中外概莫能外。这些基本要素包括课税主体、课税客体、税率、课税环节、纳税期限等。在上述基本要素中，最重要的是课税主体、课税客体和税率，又称税制三要素。分析、了解税制三要素的内容，有助于从总体上把握税收制度的内涵。

（一）课税主体

课税主体即纳税人，是法定的直接付款人。任何一种税，总是要有相应的课税主体来承担，因此，每种税都有关于课税主体的规定，它是构成税收制度的核心要素之一。

在税收制度中，课税主体既可以是自然人，也可以是象公司那样的法人；既有法律上的课税主体，又有经济上的课税主体。法律上的课税主体如上所述，经济上的课税主体是税负的实际承担者，即负税人。二者有一致的时候，也有不一致的时候。当纳税人所纳税款不能转嫁给他人负担时，纳税人与负税人是一致的。如，公民缴纳的个人所得税由于不存在税负转嫁的可能性，因而纳税人就是负税人。当纳税人将自己所纳税款转嫁给他人负担时，就会出现纳税人与负税人不一致的情况。例如，消费税是由消费品的生产者或经营者缴纳的，但纳税的生产者或经营者可以把税款加在消费品价格内转嫁给消费者。在这里，生产者或经营者只是纳税人，真正的负税人却是消费者。

（二）课税客体

课税客体又称课税对象，指的是课税的目的物。它是构成

税收制度的最基本要素。

课税客体在税收制度中的地位之所以如此重要，主要在于它具有以下几方面的作用：

1. 它是课税与不课税的分界线。凡是列入课税对象的，就属于该税的课税范围；凡是未列入课税对象的，就不属于该税的课税范围。

2. 它是区别不同税种的主要标志。划分课税对象是设置税种的前提，因此，税法中是以课税对象来设置税种的。这是因为，设立一种税，首先要明确对谁、对什么东西或什么行为进行课税，并且这种明确绝对不能与其它税有重复之处，否则，就会造成课税的混乱。这种特定的课税对象，就成为一税与他税根本区分的标志。如，课税对象为所得额，则称所得税；课税对象为财产额，则称财产税。

3. 它是税收实行经济调节的目标。国家运用税收调节经济，就是针对课税对象进行的。如课税对象为所得额，就可以调节纳税人在国民收入分配中的份额；课税对象为商品，就可以对该商品的生产或流通进行调节，以使国民经济协调发展。

在明确了课税对象的作用后，还需了解以下几个相关概念：

(1) 税种。即税收种类的简称。如前所述，不同税的名称由来及税与税的区别之处，主要取决于不同的课税对象，如对企业增值额课征的税叫增值税。

(2) 税目。税目是课税对象在内容上的具体化，是税法中规定的课税对象的具体项目。它同课税对象有时一致，有时不一致。如，西方国家规定对一些烟、酒、糖、油、石油等征税，在这里，税目即为课税对象。

(3) 税源。即各种税收的经济来源。物质生产部门创造的国民收入，是税收最终的经济源泉。由于税收作为国民收入再分配的一种形式，其税源只能是在国民收入初次分配中已经形

成的各项收入，主要是工资、利息、利润、地租等。所以，各种税都有其具体的经济来源。例如，增值税的税源是公司生产经营中的增值额，个人所得税的税源是个人取得的各种收入。课税对象与税源是两个既有联系又有区别的概念。一方面，二者在某些情况下是一致的，如所得税的课税对象是所得（即工资、利息、利润、地租），所得税的税源也是所得，而工资、利息、利润、地租等各项所得又都是来自剩余价值。另一方面，二者在大多数情况下是不一致的。例如，各种财产税的课税对象是财产的数量或价值，税源则是财产带来的收入或财产所有人的其它收入。可见，课税对象解决的是课税的直接依据问题，税源则是税收收入的最终来源。

(4) 税本。即税收来源的根本。税源是由税本产生的收益，而税收则来自收益。所以，税本是课税对象进而是支付税收的根本。若将税本比喻为母鸡，母鸡所产的蛋就是税源，从鸡蛋中取出若干交给国家的部分则为税收。可见，有税本才有税源，有税源才有税收，国家应尽可能保护和壮大税本，涵养税源，避免侵蚀税本。

(5) 课税依据。或称计税依据，是课税对象量的具体化，理论上又称税基。纳税人应纳税款就是根据课税依据乘以税率计算得出来的。课税对象与课税依据在许多情况下是一致的，课税依据直接就是课税对象数量的具体表现形式。如，对商品的课税，课税依据为商品的件数、吨数、度数或销售收入额。但在有些情况下，课税依据只是课税对象数量的一部分，而并非其全部。如，个人所得税的课税对象为个人所得额，但一般的所得额并不一定就是应税的所得额。一般所得额需经过一系列的扣除、抵免和减免后才成为所得税的课税依据。

(三) 税率

税率是应纳税额与单位课税对象之间的比例，是对课税对

象每一计税单位征收多少税款所作的规定。它既可以用绝对量表示，也可以用百分比表示，更多的是后者。税率是计算税款的尺度，它体现着政府课税的深度。在课税对象既定的情况下，税率的高低直接关系到纳税人的负担和政府的税收收入。一般来说，税率越高，税收负担越重，政府的税收收入也就越多。因此，税率是税收制度的中心环节。

对税率的理解，我们可以从三方面来分析：

1. 从表示方法上看，税率一般分为固定税率、比例税率、累进税率和累退税率四种。

(1) 固定税率。即按照课税依据的一定单位直接规定税额。由于它通常适用于从量征收，所以，又称固定税额。如按产量、重量等直接规定税额。

(2) 比例税率。即对同一课税对象，不论其数额大小，都按同一比例课税，税额与课税对象之间的比例是固定的。比例税率一般适用于对商品的课税。

(3) 累进税率。即按照课税对象数额的大小，规定不同等级的税率。课税对象数额越大，税率越高；反之，税率越低。累进税率一般适用于对所得和财产的课税。累进税率又可进一步分为全额累进税率和超额累进税率。全额累进税率是指随着课税对象数量的增加，税率相应提高，全部应税数额都按照与之相对应的等级的税率课税。超额累进税率是把课税对象按数额大小分成若干等级，每一等级分别规定相应的税率，分别计算税额，而后将各部分计算的税额相加即为应纳税额。也就是说，一定数量的课税对象可以适用几个等级的税率。上述两种累进税率中，全额累进税率计算简便，但累进程度较为陡峭，尤其是在两个级距的临界部位可能出现税负增加超过课税对象数额增加的不合理现象；超额累进税率计算相对复杂，但累进程度较为缓和，因而更能体现税收的公平原则。比较说来，超额累

时税率略优于全额累进税率。

(4) 累退税率。累退税率是指随着课税对象数额的增加而逐级下降的税率。与累进税率相反，累退税率不是随课税对象数额的增加而增加，而是同课税对象数额的大小正相反：课税对象数额越大，税率越低；反之，税率越高。累退税率的设计比较麻烦，也不易为征纳双方所掌握，所以，虽然它在某些方面有着其它税率难以取代的优越性，但在各国税制实践中采用累退税率的实例很少。

2. 从税率结构上看，税率分为平均税率和边际税率。

(1) 平均税率。即纳税人所有应纳税额占其全部课税对象数额的比例。用公式表示为：

$$\text{平均税率} = \frac{\text{应纳税额}}{\text{全部课税对象数额}} \times 100\%$$

(2) 边际税率。即纳税人应纳税的增加额占其课税对象增加额的比例。用公式表示为：

$$\text{边际税率} = \frac{\text{应纳税增加额}}{\text{课税对象增加额}} \times 100\%$$

在累进税率中，它指累进税率表中的最高级税率，即最后一级税率。

平均税率和边际税率关系密切，它们都存在比例税率、累进税率和累退税率三种基本形式。下面我们以个人所得税为例具体说明平均税率和边际税率的关系。

假设个人所得税对个人收入按下列标准课税：年收入在 3000 美元以下免税；年收入在 3000 美元与 5000 美元之间按 15% 的税率课税；年收入在 5000 美元至 10000 美元之间按 20% 的税率课税；年收入超过 10000 美元部分税率为 30%。就此，我们来看一下收入分别为 4000 美元、4800 美元、6000 美元、8000 美元、12000 美元和 15000 美元时的课税情况，如表

1—1。

个人所得税表

表 1—1

单位：美元

收入额	4000	4800	6000	8000	12000	15000
免征额	3000	3000	3000	3000	3000	3000
应税收入	1000	1800	3000	5000	9000	12000
税率为 10% 时的税额	100	180	200	200	200	200
税率为 20% 时的税额	—	—	200	600	1000	1000
税率为 30% 时的税额	—	—	—	—	600	1500
总税额	100	180	400	800	1800	2700
平均税率(%)	2.5	3.75	6.67	10	15	22.5
边际税率(%)	10	10	18.33	20	25	30

从表中可以看出，随着收入的增加，平均税率相应提高。同时，通过比较分析我们可以断定：在累进税率下，边际税率总是高于平均税率；在比例税率下，边际税率与平均税率相等；而在累退税率下，边际税率总是低于平均税率。平均税率和边际税率的变化情况如图 1—1 所示。

3. 从实际税收负担上看，税率又分为名义税率和实际税率。所谓名义税率，或称课税税率，是指税法上规定的据以课税的税率；所谓实际税率，或称有效税率，是指实际税额与实际课税对象数额的比例，它是衡量纳税人税收负担程度的主要依据。税率之所以存在着名义税率和实际税率的差别，主要原因是某些税种在课征时实行免征额或超额累进的办法，从而使实际税率大大低于名义税率。相反，在发生通货膨胀情况下，因通货膨胀而产生的虚构性收入和收入组别的自然提高，又会使实际

税率高于名义税率。

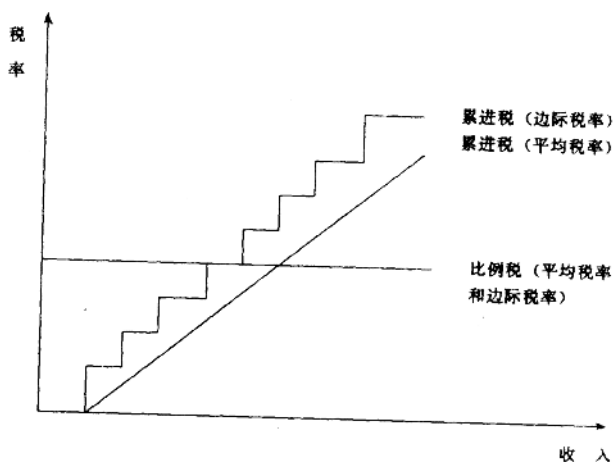


图 1-1 平均税率与边际税率的关系

上述税制三要素即课税主体、课税客体和税率的统一，构成了税收制度的核心内容。它们任何一种税收制度所必须具备的。税制三要素相互间的关系是：课税客体规定了各种征纳关系的性质，税率规定了征纳关系的量。这样，课税客体与税率相结合，就从质与量两个方面规定了征纳关系；而有了课税主体即纳税人，也就把征纳关系落到了实处，明确了课税的承担者。

第二节 税收制度的分类

税收制度的分类是税收科学研究的重要方法，也是研究税收原则和政策运用的基础。通过对税收制度进行合理的分类，不

仅能够揭示各类税收的性质、特点、功能以及各类税收之间的区别与联系，从而指导建立理想的税制结构，充分发挥各类税收的功能与作用，而且对于研究税收发展演变的历史进程，研究中央与地方政府之间税收管理权限的划分等都具有重要意义。

税收制度的分类一般包括税种分类、税制结构分类和税收管理体制分类三个层次。

一、税种分类

一个国家的税收制度通常是由许多不同的具体税种构成的，因此，如何按一定的标准把具有相同或类似性质和特点的税种加以归类，是世界各国长期关注的问题。

（一）税种分类理论的发展

国外关于税种分类的理论主张可以追溯到自由资本主义时期的古典经济学派。该学派的代表人物大多主张以课税主体的收入来源为标准进行税种分类。例如，威廉·配第认为“土地为财富之母，而劳动则为财富之父和能动要素”，人类通过劳动作用于土地，生产出“财富”（劳动成果），地租则是这种劳动成果的剩余部分，因而他主张以纳税人的地租及其派生收入为标准来归纳税种。亚当·斯密则进一步发展了威廉·配第的理论。他认为，资本主义社会的三大阶级即土地所有者、资本家和工人分别拥有地租、利润和工资三种收入，它们是所有税收的最终收入来源。因而，他主张按纳税人的地租、利润、工资收入归纳税种，并相应地把税收归纳为地租税系、利润税系和工资税系三大类。到了19世纪60、70年代，资本主义开始进入垄断阶段，社会矛盾日益尖锐。在这种情况下，税收不仅要满足国家的财政需要，而且要调节社会分配的不公平。这样，德国社会政策学派的代表人物瓦格纳提出了按课税客体进行税种