

# 外国税制

李九龙 於鼎丞

东北财经大学出版社

# 外国税制

李九龙 於鼎丞

---

东北财经大学出版社出版发行 (大连黑石礁)  
各地新华书店经销 大连黑石礁印刷厂印刷

---

开本: 787×1092 1/32 印张: 8 5/8 字数: 185 000  
1987年11月第1版 1987年11月第1次印刷

---

责任编辑: 郭洁 责任校对: 王莉  
封面设计: 吴伟

---

印数: 1—12 000

ISBN 7—81005—060—5/F·45  
统一书号: 4428·164 定价: 1.65元

## 编写说明

《外国税制》是中央广播电视大学财税专业的教学用书。在坚持马列主义观点的前提下，本书介绍了国外税收学说的一些基本理论，按经济发达国家、经济发展国家及苏联东欧国家，分别介绍了各主要国家的税制概况。

本书由中南财经大学李九龙、於鼎丞编写，在编写过程中曾得到中南财经大学蒋晓慧、高正章、庞凤喜、张云贵、王力元等年轻老师的支持与帮助，这些同志曾参与了本书部分章节初稿的编写或资料收集工作（其中蒋晓慧同志曾参与了四个章节的初稿编写工作）；同时，在编写过程中，我们也参阅使用了国内外有关外国税制的著作、参考资料等，在此谨一并表示感谢。

由于编写《外国税制》是一种新的尝试，时间紧、资料缺乏，加上我们水平有限，书中难免有错误与不当之处，谨望读者指正。

编者

1987年5月

# 目 录

<b>第一章 概 论</b> .....	( 1 )
第一节 税收的定义及其实质.....	( 1 )
第二节 资产阶级学者关于税收课征 理论的学说.....	( 6 )
第三节 资产阶级经济学派的税收观点.....	( 9 )
第四节 税收术语.....	( 20 )
<b>第二章 税收原则</b> .....	( 25 )
第一节 税收原则的提出和发展.....	( 25 )
第二节 亚当·斯密的税收原则.....	( 27 )
第三节 瓦格纳的税收原则.....	( 29 )
第四节 当代资产阶级税收原则理论.....	( 32 )
第五节 对资产阶级税收原则的评述.....	( 42 )
<b>第三章 税收制度</b> .....	( 45 )
第一节 税收分类.....	( 45 )
第二节 税收制度的组织.....	( 47 )
第三节 税收制度体系.....	( 56 )
<b>第四章 所得课税</b> .....	( 61 )
第一节 所得与所得税的概念.....	( 61 )

第二节	所得税发展概况·····	( 63 )
第三节	所得税的课征范围与课征方法·····	( 72 )
第四节	所得税的类型及其优缺点·····	( 76 )
第五节	所得税的转嫁及其对经济的影响·····	( 77 )
<b>第五章</b>	<b>商品课税</b> ·····	( 81 )
第一节	概 述·····	( 81 )
第二节	销售税·····	( 89 )
第三节	增值税·····	( 92 )
第四节	关 税·····	( 99 )
第五节	消费支出税·····	( 107 )
第六节	商品课税的转嫁与归宿的一般原则··	( 110 )
<b>第六章</b>	<b>财产课税</b> ·····	( 118 )
第一节	概 述·····	( 118 )
第二节	一般财产税·····	( 122 )
第三节	个别财产税·····	( 125 )
第四节	遗产税及赠与税·····	( 131 )
第五节	净值税与资本捐·····	( 138 )
第六节	财产税的税负转嫁·····	( 140 )
<b>第七章</b>	<b>经济发达国家的税收制度</b> ·····	( 142 )
第一节	美国的税收制度·····	( 142 )
第二节	英国的税收制度·····	( 157 )
第三节	日本的税收制度·····	( 164 )
第四节	联邦德国的税收制度·····	( 175 )
第五节	法国的税收制度·····	( 181 )
第六节	瑞典的税收制度·····	( 188 )
<b>第八章</b>	<b>发展中国家的税收制度</b> ·····	( 195 )

第一节	新加坡的税收制度·····	( 195 )
第二节	印度的税收制度·····	( 199 )
第三节	印度尼西亚的税收制度·····	( 206 )
第四节	沙特阿拉伯的税收制度·····	( 210 )
<b>第九章</b>	<b>苏联东欧国家税收制度</b> ·····	<b>( 214 )</b>
第一节	苏联的税收制度·····	( 214 )
第二节	匈牙利的税收制度·····	( 226 )
第三节	南斯拉夫的税收制度·····	( 233 )
<b>第十章</b>	<b>各国税收制度比较</b> ·····	<b>( 238 )</b>
第一节	税制结构的比较·····	( 238 )
第二节	税收作用的比较·····	( 251 )
第三节	税收管理体制的比较·····	( 264 )

# 第一章 概 论

## 第一节 税收的定义及其实质

在人类历史上曾经存在过许多不同类型的国家税收，比如奴隶制国家的税收，封建制国家的税收，资本主义国家的税收以及社会主义国家的税收。这四种类型的税收，在性质上是不同的，前三种国家税收都属于剥削制国家税收，它是为剥削阶级的利益服务的，而社会主义国家的税收是为全体劳动人民的利益服务的；同时，由于各种类型的国家税收所处的社会历史的发展阶段不同，它们彼此之间也就具有各自不同的特点。但是，所有这些情况，并不排斥我们有一个适用于一切国家税收的一般的税收概念。我们可以从各国税收中抽出共同的本质的东西，确定一个一般的税收概念，这样，便于我们把税收这个范畴和其他范畴区别开来，也便于我们把不同类型的国家税收加以比较、加以鉴别。

资产阶级财政学者曾对国家税收下过不少定义，由于他们所处的时代不同，认识不同，所以对税收定义的表述并不完全相同，但是，由于他们都站在资产阶级的立场上，从维

护资本主义制度、维护资产阶级的利益出发来研究税收的定义，所以他们定义的内容基本是一致的。现将资产阶级学者关于税收的定义引述若干如下：

美国财政学者塞里格曼认为，赋税乃政府对于人民之一种强制征收，用以支付谋公共利益所需之费用，而此项之征收并无给付特种利益与否之关系所在。英国财政学者道尔顿在其所著《财政学》中，给税收下的定义是，赋税为公共团体所课之强制捐输，不论对于纳税人给与一定数量之服务以为报酬与否，均所不计，然也非因违法所课之罚金。日本财政学者小川乡太郎在其所著《租税总论》中认为，赋税为国家支付一般经费之目的，依其财政权向一般人民强制征收之财。

从以上所述资产阶级财政学者给税收下的定义中，可以明确以下三点：

第一，揭示了税收的强制性。因为在私有制条件下，国家征税是同私有者的利益相矛盾的，国家只有凭借政治权力，才能从私有者手中占有有一定份额的剩余产品，用以满足国家机器的需要。马克思说：“赋税是政府机器的经济基础。”<sup>①</sup>

第二，定义中，一方面提出了国家征税是为“谋公共利益所需”，另一方面又指出，“此项之征收并无给付特种利益。”这就是说，资本主义国家的税收，既是有偿的又是无偿的，自相矛盾。事实上，在资本主义国家，所谓“公共利益”，只不过是资产阶级谋福利的公共利益，只不过是用来粉饰、美化资产阶级国家的，它同广大劳动人民的利益不相干。

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯选集》第3卷，人民出版社1972年版，第22页。



第三，定义中回避了税收与国家及其职能间的必然联系。国家是阶级专政的工具，是一个阶级压迫另一个阶级的机器，不同性质的国家，其职能是不相同的，税收只能是国家实现其职能的一种手段。

由此可见，资产阶级财政学者关于税收的定义，未能揭示税收的实质，因而不完善的，也是不科学的。税收的定义应当作如下的表述：税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，参与国民收入再分配的一种形式。这个定义包括以下几层意思：

1. 税收是以国家为主体的一种分配形式。恩格斯说：“捐税是以前的氏族社会完全没有的。”<sup>①</sup> 税收随着国家的产生而产生，也必将随着国家的消亡而消亡。税收是一个历史范畴，而不是永恒的东西。国家的性质决定税收的性质，税收总是为一个国家中在政治上和经济上占统治地位的阶级的利益服务的。

2. 税收是一种具有强制性的分配形式。税收这种强制性的分配，就是不管纳税人是否同意，都必须依法纳税，依率计征。税收这种强制性是与国家权力分不开的，税收不是国家权力产生的基础，相反，国家权力是税收产生的前提。没有国家权力，税收就不复存在。税收与国家权力的关系，是通过法律的规定表现出来的。

3. 税收分配的对象主要是国民收入。一个国家的税种是多种多样的，它们的课税对象与计税依据也多不相同，尽管如此，它们最终参与分配的总是国民收入——或者是国民收入的全部、或者是国民收入中的某一部分，当然也包括以往年

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯选集》第4卷，人民出版社1972年版，第167页。

度积累下来的社会财富。明确这一点，有利于在税收政策上取之有度。

4. 税收是一种再分配形式。资本主义国家的工资、利润、地租等分配形式，是以生产资料的占有情况和人们在生产过程中的地位为前提的，即是说，工人占有劳动力、资本家占有资本、土地所有者占有土地，从而他们三者从国民收入中分别取得工资、利润和地租。而税收是在国民收入分配为工资、利润、地租的前提下，派生出来的一种分配形式，税收表现为对工资、利润、地租的再分配。所以亚当·斯密说：“个人的私收入，最终总是出于三个不同的源泉，即地租、利润与工资。每种赋税，归根结底，必定是由这三种收入源泉的这—种或那—种或无区别地由这三种收入源泉共同支付的。”<sup>①</sup>

5. 税收是国家实现其职能的重要手段。国家在实现其政治经济职能过程中，税收是其运用的—个重要手段，占有重要地位。

(1) 税收是国家用以取得财政收入的重要手段。在阶级社会里，随着国家的产生和国家各种机构的建立，需要国家凭借政治权力，采取税收的形式，获取—部分社会产品来满足国家的各项需要。在奴隶社会、封建社会和资本主义社会都是如此。马克思说：“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉，—句话，它是行政权力整个机构的生活源泉。”<sup>②</sup> 资本主义国家比起封建国家，机构更加庞大，所需

<sup>①</sup> 亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》（下册），商务印书馆1981年版，第384页。

<sup>②</sup> 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第697页。

费用也更多，因此，它更加依赖于赋税。以发达的资本主义国家美国的联邦政府近几年的财政收入情况来看，税收占财政收入的比重是：1970年为98.24%，1975年为97.61%，1980年为97.91%，1981年为97.98%。这个事实证明了马克思关于税收是政府机构的经济基础的论断是十分正确的。

(2) 税收是国家用以调节经济的杠杆。从世界各国税收发展的历史来考察，税收不仅是国家取得财政收入的一种手段，而且也是国家用以调节经济的杠杆。税收作为筹集财政资金的职能和调节经济的职能是一个经济活动过程的统一，即是说，税收在执行筹集财政资金职能的过程中，同时执行调节经济的职能。因为国家对纳税人征税，把他们收入的一部分转变为国家所有，与此同时，必然会引起他们收入份额的变化，从而对他们的经济活动产生一定的积极的或消极的影响作用。在资本主义国家，资产阶级不仅利用税收作为维护政府机器的经费需要的重要来源，同时也非常重视利用税收来调节经济。早在资本主义形成时期，资产阶级就曾采用征收消费税、关税等措施，以削弱封建势力、促进资本主义工商业的发展。现代资本主义国家，更是广泛地利用税收这个杠杆，来促进资本主义经济的稳定发展。它们把税收视作经济的“自动稳定器”，在经济繁荣时期，税收将自然增加，而在经济衰退时期，税收将自然减少。同时，在经济繁荣时期，采取增税措施，以减少社会需求，控制物价上涨；而在经济衰退时期，则采取减税措施，以增加社会需求，扩大就业。当然，资本主义国家利用税收调节经济的作用，是有很大的局限性的，因为资本主义经济的各种矛盾，根源于资本主义制度本身，因此，税收只能在一定时期发挥

着暂时缓和的作用。

## 第二节 资产阶级学者关于税收课征理论的学说

关于税收课征的理论，也就是国家为什么要征税、人民为什么要向国家纳税的理论，自17世纪以来，资产阶级学者有各种不同的学说，现举其主要者加以介绍。

### 一、公需说

这种学说认为，国家的职责在于增进公共福利，为了实现增进公共福利的目的，就需要有费用支出，这种费用支出理应由人民负担，因此，国家向人民征税，就是人民对这种公共需要的共同负担。这个学说的主要代表人物是德国官房学派的柏左尔德和克洛克。柏左尔德在17世纪初就认为税收是为公共福利而课征的。克洛克也曾说过：“租税倘非出于公共福利需要者，即不得征收，如果征收，即不能认为是正当租税。所以征收租税必须以公共福利需要为理由。”

### 二、交换说

这种学说产生于18世纪社会契约说风行之时，它与社会契约说的政治思潮相呼应，以个人主义为出发点，认为国家的目的在于保护人民的生命财产，人民既受国家保护的利益，应向国家缴纳税收作为报偿。国家给人民以利益，人民给国家以税收，这是一种利益与税收相交换的说法，所以称为交换说。这种学说的名称很多，主要有：买卖交易说、均等说、予取说、享受说、代价说等等。这些学说的名称虽各不相同，但其实质都是以税收作为人民对国家所给予利益的

交换和报偿。这种学说的主要代表人物有：格劳秀斯、霍布斯、蒲鲁东、卢梭等，而以卢梭集其大成。

### **三、保险说**

它是由交换税派生出来的一种学说。这种学说认为，国家尤如一个保险公司，国家保护人民的生命财产，人民因受国家保护而向国家交税，如同被保险的人向保险公司交纳保险费一样。这种学说的创始人，一般认为是法国的梯埃尔。梯埃尔说：“国民各依其在社会所受的利益为比例而纳税，与被保险人向保险公司各依其风险分摊比例所交纳的保险费相类同。”

### **四、牺牲说**

这种学说强调国家权利，认为国家有权向人民课税，不问个人是否从国家方面受到利益，都必须纳税。这在国家是一种强制征收，在人民则是一种牺牲。个人与国家之间既无交换利益关系，也无保险报偿的关系。其主要代表人物有瓦格纳和巴斯特布尔等。

### **五、社会政策说**

这种学说认为，现代社会的所得和社会财富的分配极不公平，应当实行社会政策加以矫正，税收是实行社会政策的一种手段，可以运用税收矫正所得与财富分配的不均的现象。

以上所述资产阶级学者关于税收理论的诸学说，公需说所谓的“公共福利”和“公共需要”，抹煞了税收的阶级本质，因为在资本主义社会中，既包括占统治地位的资产阶级，也包括处于被剥削地位的劳动人民，而“公共福利”和“公共需要”，实质上是为统治阶级谋福利的需要，它与劳动人民的公共利益没有直接的联系。交换说，错误地把个人和国家置于同等的地位，把人民的纳税和国家给予的利益看作是

一种等价交换，这不能自圆其说，因为国家给予个人的利益是难以以货币来计算的，从而无法以此为依据来计算与国家给予的利益相等的应纳税额。保险说的主要缺点在于，它混淆了税收与保险的性质。税收是强制征收，税收与人民享受国家利益之间没有固定的比例关系，人民遭到损失，国家也不负赔偿之责，人民更不能以此理由来抗拒纳税；保险则不同，它是一种契约关系，如果保险物品受到损失，保险公司要负赔偿之责。牺牲说强调纳税对人民来说是一种牺牲，国家对人民无任何报偿，这种学说就其提出的税收具有强制性这一点来说，具有一定的进步性，但是它没有触及税收的阶级实质，因为在资本主义社会，税收是为统治阶级的利益服务的，是资产阶级国家剥削劳动人民的工具，对劳动人民来说是一种牺牲，而对资产阶级来说，并无什么牺牲可言。社会政策说是一种社会改良派的理论，其目的在于利用税收作为矫正社会财富和所得分配不均的手段，借以缓和劳动人民的反抗情绪，维护资本主义制度的存在，其实税收在这方面的作用是有限的，造成资本主义社会财富和所得分配不均的根源，在于资本主义制度的基本矛盾，即生产的社会化与生产资料私有制的矛盾，而税收不可能动摇资本主义生产资料私有制的基础，马克思曾经说道：“捐税最多只能在一些次要方面改变直接以资产阶级生产为基础的分配关系。如工资和利润的关系、利润和利息的关系、地租和利润的关系，但是它丝毫动摇不了这些关系的基础。关于捐税的一切争论和探讨都是预先肯定这些资产阶级的关系是万世长存的。”<sup>①</sup>

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯全集》第7卷，人民出版社1959年版，第335~336页。

### 第三节 资产阶级经济学派的税收观点

近代，资产阶级的各经济学说流派对税收发表了不同的观点，现简介如下：

#### 一、重商主义

重商主义是代表资本原始积累时期商业资产阶级利益的经济思想和政策体系，是西方资产阶级最初的经济学说——“对现代生产方式的最早的理论探讨”。重商主义萌芽于15世纪末，到17世纪达到极盛时期，其代表人物有法国财政总监柯尔培尔、英国斯泰福、托马斯·曼、意大利的斯卡卢非等。

重商主义研究的核心对象是流通，并且把财富的唯一源泉理解为黄金货币，国家的强弱决定于贮存黄金的多少。因此，财政税收政策和理论的提出无不与增加国家黄金相关。在税收理论上他们主要有如下观点：

1. 免税或低税以诱使工业原料的输入，降低本国产品的成本。
2. 高税以阻止外国成品输入国内市场，避免黄金外流。
3. 设置高额奖励金，以鼓励本国商品输出国外，换回黄金。
4. 用武力侵略殖民地，以掠夺外国廉价原料，并大量输出本国商品，扩大对外贸易出超，以充裕国库，弥补税收收入。

重商主义者的财政税收思想摆脱了宗教伦理观点的束缚，极力讲求富国敛金之道，并主张对各行业实行国家干预

政策，尤其重视税收杠杆在流通和对外贸易方面的运用，在税收思想史上无疑是一种进步。但是，重商主义认为货币是财富的基本形式，仅仅从商业资本运动的表面现象出发，错误地认为流通过程是利润的唯一来源，重视商业而轻视农业，而且把税收的运用仅仅限定在流通过程之中，因此，重商主义的生财观点基本上说是不全面的，具有局限性的一面。

## 二、重农学派

重农学派是代表新兴资产阶级利益、并在批判重商主义的同时所确立的一种学说。重农学派盛行于18世纪的法国，其代表人物主要是布阿吉尔贝尔和魁奈等。当时的法国是一个农业占优势的国家，但因实行牺牲农业发展工商业的重商主义政策，使农业受到破坏并陷于衰落之中，于是出现了反对重商学说，主张经济自由和重视农业的经济学说。重农学派研究的中心是农业，认为农业是财富的真正源泉，只有农业才能创造“纯产品”，即剩余价值，因此，要财源茂盛，增加财税收入，首先必须发展农业，只有农业发展了，国家收入才能增加。他们在税收上的主要观点是：

1. 以“纯产品”理论为基础，主张实行“单一土地税”。即取消其他课税，实行单一税制，若国用不足，则可提高土地税税率。

2. 主张自由放任，反对行会限制和国家干预经济生活。提倡减轻人头负担，把关税和饮料税等并入人头税。

3. 反对当时包税制的征收制度，主张取消各种杂课，以促进生产发展。

重农学派把生财问题由流通领域转入生产领域，并主张



经济决定财政税收的理论，是完全正确的，但是，他们单纯重农而轻工商，反对国家干预经济的观点又是片面的，并且

“单一税制”的主张在实践上也是行不通的。

### 三、古典学派

古典学派是代表资本主义上升时期英法两国新兴产业资产阶级的利益、具有一定科学成份的经济学说，它产生于17世纪下半期资本主义自由竞争阶段，是马克思政治经济学的重要来源。古典学派理论在17世纪中叶到19世纪下半期资本主义自由竞争阶段盛行一时，并在17世纪中叶到19世纪初居正统地位。它由英国配第和法国布阿吉尔贝尔创始，法国魁奈、杜尔奇，英国的亚当·斯密加以发展，而以英国的李嘉图和瑞士的西斯蒙第为络结。古典学派的理论核心是反对封建制度和重商主义的国家干涉政策，主张经济自由放任，自由竞争，认为财政支出具有非生产性，因此坚持要缩小国家职能，财政收支也要限制到最低限度。基于以上看法，其税收理论的主要观点是：

1. 税收的源泉来源于地租、利润和工资三项收入。
2. 提出著名的资产阶级税收四大原则，即平等、确实、便利和最小征收费用。
3. 反对“单一土地税”，主张由直接税和间接税结合而成的税收体系。
4. 提出税收转嫁与归宿的理论，认为只有地租税不能转嫁，而工资税将由资本家和地主负担，利润税由借贷资本家负担等，消费税因情况不同转嫁情况也有所不同。
5. 税收负担应该以不侵犯一国的资本为原则，因为若侵犯了资本，其结果，轻则会使用在生产性消费上的基金受