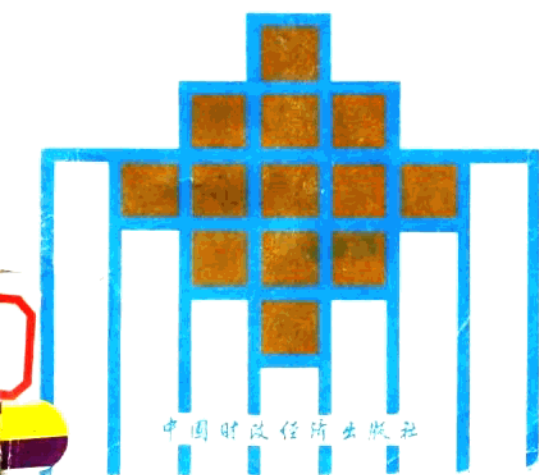


全国高等教育自学考试指导委员会组编
全国高等教育自学考试教材

外国税制

主编 郝如玉



中国财政经济出版社

出版前言

高等教育自学考试教材是高等教育自学考试工作的一项基本建设。经国家教育委员会同意，我们拟有计划、有步骤地组织编写一些高等教育自学考试教材，以满足社会自学和适应考试的需要。《外国税制》是为高等教育自学考试税收专业组编的一套教材中的一种。这本教材根据专业考试计划，从造就和选拔人才的需要出发，按照全国颁布的《外国税制自学考试大纲》的要求，结合自学考试的特点，组织高等院校一些专家学者集体编写而成。

税收专业《外国税制》自学考试教材，是供个人自学、社会助学和国家考试使用的。现经组织专家审定同意予以出版发行。我们相信，随着高教自学考试教材的陆续出版，必将对我国高等教育事业的发展，保证自学考试的质量起到积极的促进作用。

编写高等教育自学考试教材是一种新的尝试，希望得到社会各方面的关怀和支持，使它在使用中不断提高和日臻完善。

全国高等教育自学考试指导委员会

1995年5月

目 录

上篇 外国税收制度总论

第一章 外国税收制度	(1)
第一节 税收制度的概念.....	(1)
第二节 税收制度的分类.....	(3)
第三节 税种的构成要素.....	(15)
第四节 税制结构的变迁.....	(18)
第二章 外国税收原则	(22)
第一节 古代税收原则.....	(22)
第二节 近代税收原则.....	(27)
第三节 现代税收原则.....	(31)
第四节 现代税制结构的设计.....	(53)
第五节 现代税收体系.....	(66)
第三章 所得课税	(72)
第一节 所得税概述.....	(72)
第二节 个人所得税.....	(77)
第三节 公司所得税.....	(80)
第四节 社会保险税.....	(83)
第四章 商品课税	(86)
第一节 商品课税概述.....	(86)
第二节 销售税.....	(90)

第三节 国内产品税.....	(91)
第四节 增值税.....	(92)
第五节 关税.....	(95)
第五章 财产课税.....	(102)
第一节 财产课税概述.....	(102)
第二节 一般财产税.....	(106)
第三节 个别财产税.....	(107)
第四节 遗产税与赠与税.....	(109)

下篇 外国税收制度分论

第六章 英国税收制度.....	(115)
第一节 英国现行税制.....	(116)
第二节 战后英国的财税政策及税制特点.....	(141)
第七章 美国税收制度.....	(146)
第一节 美国现行税制.....	(146)
第二节 发达的所得税系.....	(163)
第三节 美国税制改革及对经济的影响.....	(174)
第八章 日本税收制度.....	(185)
第一节 日本现行税制.....	(186)
第二节 高速增长与税收效应.....	(215)
第三节 日本的税制改革趋向.....	(223)
第九章 法国税收制度.....	(236)
第一节 法国现行税制.....	(236)
第二节 法国的增值税.....	(253)
第三节 法国税制改革全新动向.....	(264)

第十章 瑞典税收制度	(267)
第一节 瑞典现行税制.....	(267)
第二节 瑞典税制特点.....	(282)
第三节 高税负的税收效应.....	(284)
第十一章 巴西税收制度	(288)
第一节 巴西现行税制.....	(288)
第二节 税收政策与“经济奇迹”.....	(298)
第十二章 澳大利亚税收制度	(303)
第一节 澳大利亚的现行税制.....	(304)
第二节 澳大利亚的税收政策.....	(313)
第三节 澳大利亚的税制改革.....	(316)
第十三章 新加坡税收制度	(321)
第一节 新加坡现行税制.....	(321)
第二节 新加坡税收政策的运用.....	(329)
第十四章 印度税收制度	(333)
第一节 印度现行税制.....	(334)
第二节 作为经济管理手段的税收政策.....	(346)
第十五章 外国税制的比较研究	(353)
第一节 税制结构模式的比较.....	(353)
第二节 税收作用的比较.....	(366)
第三节 税收管理体制模式的比较.....	(375)
第四节 各国税收制度发展的趋同性.....	(379)
后记	(382)

上篇 外国税收制度总论

第一章 外国税收制度

本章主要阐述税收制度的一般问题,包括税收制度的概念;税收制度的分类;税种构成要素及税制结构的变迁等内容,下面将对上述内容作具体介绍。

第一节 税收制度的概念

税收制度因人们的认识角度不同有广义和狭义之分,广义的税收制度包括税收法律制度、税收结构和税收管理体系等内容;狭义的税收制度仅指税制结构,即税种调节体系的构成。

一、广义的税收制度

广义的税收制度是指在一个课税主权之下的各种税收组织体系,是国家以法律程序规定的征税依据和规范,是税务机关依法征税和纳税人依法纳税的法律依据、工作准则和规程。它是由国家的一整套税收法规组成,包括各税法规、税制结构、税收管理体制和征收管理办法。它反映国家与纳税人之间的相互关系,为

实现国家职能和一定的经济基础服务。在社会制度不同的国家,税收制度的内容也不同。在同一社会制度的国家,以至同一国家的不同历史时期,由于各个国家的情况不同,同一国家的各个不同历史时期的情况和要求不同,税收制度的内容也有很大差别。

由广义的税收制度定义描述可知,税收制度这一范畴应包含如下几方面的内容:

1. 从法律角度而言,税收制度是指对单个税种或某个单项法规的具体规定,如对纳税人、课税对象、课税依据、课税税率等内容的规定。它以“法”的形式为税务机关征税和纳税人纳税提供了依据,这里的“法”指税收法律制度,如税种根本法等等。

2. 从经济角度而言,税收制度是指税种调节体系的构成,亦称税制结构。即一个国家的税收制度,主要是由哪些税种构成,以及哪一个或哪几个税种为主要税种,哪些税种为辅助税种,以及它们的调节方向和构成等。

历来各国的税制,都是由几种、几十种甚至几百种税构成它们各自不同的税收调节体系。第二次世界大战前,西方国家以流通税和消费税为主体税种,构成它的税制调节体系,第二次世界大战后,美国、英国、日本等国家逐渐转变为以所得税为主体税种,构成它的税制调节体系。也有些国家如法国,选择增值税为主体税,构成它的税制调节体系。

3. 从政治角度而言,税收制度是指税收管理体制,指国家对税收管理工作在中央和地方之间划分各自权限的一项制度。这些权限主要包括税收制度的确定、税收立法、税法解释、税种开征停征、税目、税率的增减与调整,减免税等等。

二、狭义的税收制度

狭义的税收制度是指经济角度上的广义税收制度,亦即税制

结构，它是由各种税配合而成的一个有系统的组织。如何将各种不同性质的税种，综合结合，长短互补，以适应一国国情的需要，并符合各项税收原则，是健全税制的目标。

需要说明的是，既然税收制度有广义和狭义之分，我们在本书的写作过程中，当意指狭义的税收制度时就直接用税制结构这一概念；当意指广义的税收制度时则直接用税收制度这一概念，以求意义表达的准确性。

第二节 税收制度的分类

依据上文对税收制度这一概念的描述，我们认为，税收制度分类应包括税种分类、税制模式分类和税收管理体制分类三个层次。

一、税种分类

税种分类是对税收种类作出系统的说明，西方学者从各自的研究角度出发，按照不同标准对税收进行不同分类。现介绍如下：

（一）按课税主体为划分标准分为中央税和地方税

税款由中央政府课征和支配的，称为中央税，税款由地方政府课征和支配的称为地方税。此种划分的目的在于正确处理中央和地方在财权上的关系，但实际上困难重重，中央税和地方税收在税种和税额比例等方面难以明确划分。

（二）按税收的客体为划分标准，分为对人税与对物税

所谓对人税是以主体的“人”为基础，考虑各人不同情况和纳税能力，依不同标准和方法课征的税；所谓对物税是以客体的“物”为基础而不考虑个人情况和纳税能力，按相同的标准和方法课征的税。

(三) 按课税权的行使有无继续性为划分标准, 分为经常税和临时税。

所谓经常税是按时持续课征, 若非税率或其他税制有所改变, 即可照常征收, 无需立法机关重新审议, 此税一般用于满足国家经常性的费用支出; 所谓临时税是应临时发生的需要而临时开创的税种, 必须经由立法机关审议通过, 并有预定的征收期限, 到期停止。

(四) 按税收收入形式为标准, 分为实物税和货币税

用实物形式缴纳的税收, 称为实物税; 用货币形式缴纳的税收称为货币税。随着西方国家商品经济的不断发展, 货币税成为各国税收收入的形式, 实物税已彻底绝迹。

(五) 按课税目的为标准, 分为一般税与目的税

用于一般经费支出, 无特定目的的税收, 称为一般税 (或普通税), 大部分税是此种税; 用于特定的目的或用途的税收, 为目的税, 如日本的地方道路税, 其收入专门用于修建道路, 这种税就是目的税。

(六) 直接税和间接税

这是一种最重要的分类方法, 此种划分法在历史上有一个逐渐发展的过程, 对现代各国税制影响很大, 现详细介绍如下:

1. 直接税和间接税的划分标准

直接税和间接税究竟如何划分, 有以下几种标准:

(1) 依财政机关的规定为标准, 凡税源稳定、税收确定的, 纳税人的人与物录载在税册的, 可持续课税的税称为直接税; 凡税源稳定、但税收不能确定, 无税籍册, 机会课征的税称为间接税。德国学者劳兹将直接税称为簿册税, 间接税称为机会税。在 18 世纪中叶, 法国、德国多采用这种划分法。

(2) 以税源划分为标准, 对财产的所有和所得的获取方面课

征的税为直接税,对所得的支出即消费方面课征的税为间接税。这种标准与测度纳税能力直接关联,从收入课征,可直接测度纳税人的纳税能力,从消费课征,只能间接测度纳税人的纳税能力。现代美国学者马斯格雷夫就是这种观点。

(3) 按立法者的预期为标准,立法者在税收立法时预期会发生转嫁的,为间接税;立法者预期不会转嫁的,为直接税。这种划分法,最早见约翰·穆勒于1848年所著的《政治经济学原理》中。

实际上,税负是否发生转嫁同立法者的预期并非一致,直接税也有可能转嫁,间接税也有可能不转嫁。但这种划分考虑到税负转嫁和分配问题,是比较进步的。尤其是它提出了间接税的实际负担者是广大消费者,从而揭示了西方国家税负分配的不合理性,并且考虑到课税和经济的关系。

2. 直接税和间接税各自的特点

直接税多是对人税,税负转嫁不明显,即税收法律主体与税收经济主体多可保持一致。课税对象是纳税人拥有的所得和财产,课税对象与纳税人联系较紧,多采用累进税率,同时考虑纳税人的不同情况,给予抵免和扣除。

间接税多为对物税,税负转嫁是其明显特征,即税收法律主体与经济主体多不一致。课税对象是纳税人生产、销售、消费的应税物品。大多采用比例税率和定额税率,一般不考虑纳税人的个人情况和纳税能力。

3. 直接税与间接税各自的优缺点

直接税的优点:

(1) 税源较为固定,收入比较可靠,可预先确定税收数额、缴纳税款时间等。

(2) 收入较有弹性,可随财政需要而调整其税收数量,不致

引起经济大波动。

(3) 符合公平原则，量能课征，税负较为公平，税负转嫁不明显。

(4) 采用累进税率，对经济能起重要的调节作用，在西方被称为调节经济的“自动稳定器”。

(5) 征收时所需要的调查核定费用较多，但一经查定后，检查与征收费用就较少。

直接税的缺陷：

(1) 纳税人易感到负担过重，征收阻力较大。

(2) 因税负难以转嫁，容易发生逃漏税现象，税额损失较多。

(5) 征收方法较复杂，要求有较高的核算与管理水平。

间接税的优点：

(1) 符合普遍原则，税收课征普及于社会各阶层。

(2) 课征客体范围较广，税收收入亦较多，并能随产业经济的发达而增加收入。

(3) 大多数课征于商品，消费者于无形中负担税收，负税压力感不强，征收阻力较小。

(4) 税收通过价格表现出来，可促使节省消费、奖励储蓄。在经济繁荣时期，对防止通货膨胀有一定作用。

间接税的缺陷：

(1) 违反公平原则，负担大多落在劳动人民身上。

(2) 缺乏弹性，当需要增加税收时，如提高税率，易使物价上涨，需求减少，反而导致税收减少。

(3) 征收费用较多，尤其是增值税、关税等税种。

当然，直接税与间接税的优劣，也不是绝然划分的。就近、现代西方国家税制发展来看，直接税与间接税都是各国税制体系的组成部分。主要西方国家自第一次世界大战以后，税制发生重大

变化，多数国家都形成以直接税为主的税制体系（如美国）。但间接税仍占税收的较大比重。也有一些国家形成以间接税为中心的税制体系（如法国），但直接税的地位亦很重要。这说明无论是直接税还是间接税，都在西方国家税收中占有重要地位。

（七）按计税依据为标准，分为从量税和从价税

从量税以课税对象的重量、件数、容积、面积等为计税依据，按预先确定的单位税额计征，亦称为“从量课征”。它不受价格变动影响，却与课税对象的数量直接相关；从价税以课税对象的价格为计税依据，按一定比例计征，亦称为“从价课征”。它受价格变动影响，且与课税对象的数量有紧密关系。

（八）按课税对象的性质为划分标准，分为所得课税、财产课税和商品（劳务）课税

按照此种划分标准，凡对纳税人的所得额或利润额课征的税收，为所得课税；凡对纳税人的财产数量或价值额课征的税收，为财产课税；凡对商品或劳务买卖的流转课征的税收，为商品（劳务）课税。

西方税收学界强调，尽管税种的分类可采用不同的标准，但最基本的分类必须按课税对象性质的不同来划分。之所以如此，主要基于如下几点原因：（1）税收制度的核心要素是课税对象，不同的税种以课税对象作为相互区别的主要标志，并依据此规定税名。按课税对象分类，不仅易于区分税种，也易于被人掌握。（2）不同的税种因课税对象不同，故作用不同，进而具体的征收管理办法也不同。只有按课税对象分类，才能充分把握税收的具体作用，并据此制定体现国家政策意图的税收制度规定。（3）现实资本主义国家的税制基本上就是依据课税对象的性质作为分类标准的。

附：“经济合作与发展组织”成员国的税制分类法

“经济合作与发展组织”(OECD)成员国的税收分类如下:

(一) 对收入、利润与资产所得所征的税(所得税)

(1) 个人收入、利润与资产所得税(个人所得税)

a. 对个人收入与利润所征的税

b. 对资产所得所征的税

(2) 公司利润与资产所得税

a. 对利润所征的税

b. 对资产所得所征的税

(二) 社会保险贡纳

(3) 雇员们所纳

(4) 雇主们所纳

(5) 自我雇佣者与无业者所纳

(三) (6) 雇主们所交的工资税或劳动力税

(四) 财产税

(7) 对不动产所征的重复税

a. 对家庭不动产所征的税

b. 其他

(8) 对净财产所征的重复税

a. 对个人净财产所征的税

b. 对公司净财产所征的税

(9) 遗产税与赠与税

a. 遗产税

b. 赠与税

(10) 金融资产与资产转换税

(11) 非重复性的税

a. 对净财产所征的税

b. 其他非重复性的税

(五) 商品税及劳务税

(12) 对商品的生产、销售、转让、出租、交货与劳务的提供所征的税

a. 流通税

I. 增值税

I. 销售税

II. 其他

b. 对某类商品与劳务的特别税

I. 执照税

I. 作为国库收入的垄断利润

II. 关税与进口税

IV. 出口税

V. 投资品税

VI. 对特种劳务所征的税

VI. 别的国际税种

VII. 其他

(13) 对使用商品或允许使用商品所征的税

a. 重复税

I. 家庭因使用摩托车而交的税

I. 其他人因使用摩托车而交的税

II. 其他

b. 非重复税

(六) 其他

a. 凡由商业单位所纳的税

b. 其他

可以看出, 在 OECD 成员国的税制中, 按税收对象划分, 主要是所得税 (收入税)、财产税与商品及劳务税三大类。

二、税制模式的分类

税制模式是在一个课税主权之下，由各税种组成的有机体系，即税制模式是由多种税组织而成的。但是，如果一种税能够体现税收原则的要求，那么它也可以成为一种税制模式，这种以一种税组成的税制模式，叫做单一税制模式，由多种税组成的税制模式，叫做复合税制模式。由此，税制模式就可以分为单一税制模式和复合税制模式。

（一）单一税制模式

1. 单一税制的学说

在税收历史上，曾经有人积极主张实行单一税制，但它始终只是在理论上存在，在世界各国并未实行，所以通常所说的税收制度，实际上是就复税制而言的。对于单一税制的学说，由于各个时期经济发展情况不同，其理论依据与内容也不相同。最主要的有以下四种理论观点：

（1）单一消费税论。主张单一消费税论的多为重商主义学派学者。17世纪，英国人霍布士主张实行单一消费税，废除其他一切税收。他认为，人人都要消费。按消费品课税，能使负担普及于人民。没有身份、阶级和职业的区别，使贵族和其它特权阶级无法逃避纳税。至19世纪，德国人普费非也主张实行单一消费税，他认为税收应以个人的支出为课税标准，这样才比较平等。普费非的支出税论点、和我们一般所说的消费税有所不同，他是以自己的全部支出为课税标准，等于就全部消费课税，所以也称为单一消费税。

（2）单一土地税论。主张单一土地税论的多为重农学派，魁奈为其主要代表人物。这种税收经济理论是以“纯产品”学说为基础的，认为只有农业才能创造纯产品，地主是唯一占有纯产品

(剩余产品)的阶级,所以主张实行土地单一税,由占有纯产品的地主阶级负担全部税收,而免除租地农场主和商业者的一切税收负担。至19世纪,单一土地税又被美国资产阶级庸俗经济学家乔治·亨利再次提出,他积极主张推行“单一地价税”。乔治·亨利认为,资本主义制度的弊病就在于社会财富分配不公,虽然随着社会生产技术的进步,物质财富迅速增长,但由于地主垄断土地,社会进步所带来的全部利益都转化为地租收入,使得人民陷于贫困,生产发展受到阻碍,所以乔治·亨利主张实行“单一土地税”,以使土地增值收益全部归社会所有。

(3) 单一资本税论。代表人物是法国的日拉丹和门尼埃。单一资本税是单对资本征税,即以资本和财产价值为标准征税。凡拥有资本和财产的都应纳税,其它发生的所得不征税。可见,单一资本税的课税范围要比所得税为小。这一学说又分为两派,一派为美国学者派,主张以资本为征税标准,而资本又以不动产为限;另一派为法国学者派,他们主张国家课税品应以一切有形的资本为准。这两派的说法虽稍有不同,但其主张单一资本税的观点则是相同的。

(4) 单一所得税论。法国波丹在其所著的《国家论》中曾经讨论过单一所得税。18世纪初法国人移班主张单一所得税,他认为当时法国税收制度过于复杂,主张以所得税代替间接税。19世纪下半叶,单一所得税盛行于德国,特别是拉萨尔等人基于改造私有制的主张,力主采取高度累进的所得税以平衡社会财富。他们认为消费税是对多数贫民的课税,而所得税则是对少数富有者的征税,因而提倡单一的所得税制。作为实现社会主义的手段,法国社会民主党自1869年以后,就把单一所得税作为自己纲领,并把累进所得税作为国家的经济基础。

2. 单一税制的优缺点

以上各种单一税论，各有其课税对象，各有其理论根据，也各有其发生的时代背景。单一税论认为，实行单一税制，其优点在于税收的课征只有一次，对生产和流通影响很小，有利于经济的发展；同时，由于只征一种税，征收范围明确、手续简便，不但可以减少征收费用，而且对纳税人来说，也可以减少苛扰的弊端。

但是，单一税制也有很多缺点，从税收原则的要求来看，其缺点主要有以下几点：

(1) 从财政原则看，单一税很难保证财政收入的充足，也就难以满足国家经费的支出。单一税只有一种税的收入，弹性很小，不能适应国家经费变动的需要。

(2) 从经济原则看，单一税容易引起某一方面经济上的变动。例如，若只对土地课税，则人们不投资于土地，必然影响土地生产力的发展；而只对所得课税，则人们不愿从事储蓄，就会影响资本的增值，使投资减少；只对某一产品课税，则将导致该项税源枯竭，影响国民经济均衡发展。

(3) 从社会原则看，单一税不符合社会原则。单一税的范围很小，不能普及一切人和物，不符合税收的普遍原则，同时，由于单一税只对某一方面课税，而对其它方面不课税，这就失去了税收的平等原则。

由上述可知，单一税制的缺点多于其优点，而其缺点恰恰可以由复税制加以矫正，予以补充，所以，世界各国均采用复税制而不采用单一税制。

(二) 复合税制模式

复合税制模式为现代各国共同采用的税制模式。它是从各个方面选择课税对象，设置税种，确定征收方法，从而使具有不同特点作用的各个税种，能够相互配合运用，更好地发挥税制的组