

西方税收

■ 刘瑞杰 编著





中财 B0003084

西方税收

刘瑞杰 编著

002884



430488

中国财政经济学院图书馆藏

卷号 430488

书号 7 810.42/103

对外贸易教育出版社

(京)新登字 182 号

西 方 税 收

编 著 刘瑞杰

责任编辑 白 泓

出 版 者 对外贸易教育出版社
社 址 北京和平街北土城 邮政编码 100029
印 刷 者 北京仰山印刷厂
发 行 者 新华书店北京发行所

开 本 850×1168 1/32
印 张 10.375
字 数 269 千字
版 次 1993 年 12 月第 1 版
印 次 1993 年 12 月第 1 次印刷
印 数 0001 —— 3000

书 号 ISBN 7-81000-637-1/F·229

定 价 8.80 元

(如有印刷、装订差错,可由本社发行部调换)

序

市场经济是当代经济运行的主体模式。如何有效地吸收和借鉴西方财政税收理论与实务深化改革我国税制,为发展社会主义市场经济服务,是摆在我们财政税收理论界的一个重要课题。从一般性质和特征而言,西方税收与我国税收也有相同之处,在不少问题上可供我们比较、参考、吸收和借鉴。比如,税负转嫁是一种不以人们主观意志为转移的客观经济存在。这同社会制度没有必然联系,只同市场经济有必然联系。我们可以运用税负转嫁规律调节资源配置和收入再分配,为贯彻产业政策和区域经济政策服务。

我国面临国际接轨问题,也需要一个能与世界各国尤其是西方发达国家税收体制相接轨的税收体制。这样才能促进我国经济与国际市场接轨,使我国适应国际市场的要求。我国目前实行的内资企业所得税的合并、个人所得税的实施、增值税实施范围的扩大以及一些新税种的开征等,就是我国税制适应市场经济要求并与国际税收惯例相接轨的重大举措。

目前,我国对外经济往来日益频繁,外商来华投资势头迅猛,国内企业也纷纷走出国门、迈向国际市场、发展外向型经济。无论是外经外贸企业还是经济管理部门,只有了解和掌握西方税收惯例,才能在涉外经济交往中做到心中有数,从而更好地维护企业的经济利益和国家的税收权益。

总之,无论从哪方面讲,都需要我们很好地了解和掌握西方税收、研究西方税收。刘瑞杰同志是一位年青的学者,这些年来,他孜孜不倦,坚持不懈,取得了可喜的科研成果。他正是基于上述考虑,根据自己多年来的研究心得撰写这本《西方税收》的。本书全面系

统地介绍和研究了西方税收的基本理论和实务,有比较、有分析、有评述,有自己的特色。

我相信,本书的出版,对我国西方税收的教学研究,对深化我国税收改革,对促进我国社会主义市场经济体制的建立和完善,无疑会起到一定的积极作用。故乐为序。

邓子基

1994年1月于厦门大学

前 言

随着我国市场经济运行机制的进一步建立，以及重返关贸总协定时间的日益迫近，我国对外经济往来迅速发展。外商来华投资势头迅猛；国内企业纷纷走出国门，迈向国际市场，发展外向型经济；我国与各国政府的经贸往来、经济技术合作也日趋频繁；国际市场竞争愈来愈激烈和复杂，各国都在争取扩大出口，都在扩大国际市场的占有率。这就迫切要求我们了解西方、学习和掌握西方税收惯例，从而维护国家的税收利益以及企业自身的经济利益。另外，我国的税制也正进行大的改革，国内各种经济形式的企业所得税的合并乃至最后再与外商投资企业和外国企业所得税的合并已是大势所趋，社会保障税等新税种的开征需要借鉴西方国家的有益东西，要有效地开展国际税务合作也需要深入研究西方国家的税制。总之，这一切都需要我们很好地研究西方税收。《西方税收》一书就是在这种形势下问世的。

本书全面系统地介绍了西方发达国家的税收理论和实务，对西方的税收原则、主要税种的设置、征收管理的经验作了详尽的阐述。在介绍西方税收的国际协调时，对于跨国公司的收入和费用的分配，以及国际避税的方式也作了重点阐述，以指导广大外向型企业尤其是外贸出口企业了解西方对跨国所得的税收处理，正确处理本企业的财务，以维护企业的利益。另外，本书还介绍了西方主要发达国家的税收制度。本书在撰写过程中，考虑到了以下几方面的需要：一是考虑到高等财经院校西方税收理论教学与研究的需要；二是考虑到广大涉外企事业单位尤其是外经外贸单位处理跨国纳税问题的需要；三是考虑到广大财政税务干部、涉外经济干部以及个人了解西方税收知识、处理涉外税收业务的需

要。

本书的完成，离不开我国著名的经济学家、财政学家邓子基教授多年来的悉心指导和热心帮助。邓教授德高望重、知识渊博、平易近人，他对年轻学者的鼎力扶持和谆谆教诲令我终生难忘。三年前，我在撰写《国际税收概论》一书时，邓教授就给以莫大的指教并亲自为此书作序，也是在邓教授的指教和启发下，我完成了十多部论著。此时此刻，我对邓教授的感激之情难以言表。对于邓教授给予的厚爱，我唯有用继续不懈的学术耕耘来报答。同时，我十分感谢一直支持、鼓励和帮助我从事财政税收教学与研究的胡积健教授、任辉教授、汤若岩教授、曹珂教授、黄玉荣教授等各位师长。

由于作者水平所限，疏漏之处在所难免，在此诚望广大读者批评指正。

刘瑞杰

1993年10月于济南

目 录

第一章 西方税收概述	(1)
第一节 西方税收的涵义.....	(1)
第二节 税收的职能	(5)
第三节 西方税收的形成与发展.....	(6)
第四节 税收的经济影响.....	(8)
第五节 税收的转嫁与归宿	(14)
第二章 西方税收思想的发展	(18)
第一节 重商主义的税收思想	(18)
第二节 古典学派的税收思想	(21)
第三节 凯恩斯学派的税收思想	(28)
第四节 供给学派的税收思想	(34)
第三章 西方税制建立的原则	(39)
第一节 税制原则演变历史的回顾	(39)
第二节 现代西方税制建立的原则	(43)
第四章 西方税收体系	(49)
第一节 税收分类	(49)
第二节 西方税制结构	(51)
第三节 现代西方税收体系	(58)
第五章 个人所得税	(60)
第一节 (个人)所得税的演进	(60)
第二节 所得和应税所得的涵义	(62)
第三节 个人所得税的类型	(65)
第四节 个人所得税的有关课征制度	(67)
第六章 公司所得税	(70)

第一节	对公司征税的理论基础	(70)
第二节	居民公司的认定标准	(73)
第三节	关于税基、扣除及税率	(75)
第四节	公司所得税所涉及的有关问题	(76)
第七章	社会保障税	(82)
第一节	社会保障税的产生	(82)
第二节	社会保障税的有关课征制度	(84)
第八章	商品课税	(86)
第一节	商品课税的种类	(86)
第二节	增值税	(89)
第三节	消费税	(93)
第四节	关税	(95)
第九章	财产课税	(129)
第一节	财产税的涵义和分类	(129)
第二节	土地税	(131)
第三节	房屋税	(133)
第四节	遗产税	(134)
第十章	西方主要国家税收制度	(137)
第一节	美国的税收制度	(137)
第二节	英国的税收制度	(160)
第三节	日本的税收制度	(172)
第四节	法国的税收制度	(181)
第五节	瑞典的税收制度	(190)
第六节	加拿大的税收制度	(197)
第十一章	西方税收的征收管理	(203)
第一节	税务机构	(203)
第二节	纳税申报	(210)
第三节	税务审计	(211)
第四节	税务诉讼	(214)

第五节	税务管理的电脑化·····	(216)
第十二章	西方税收的国际协调·····	(218)
第一节	税收的国际化与国际税收的产生·····	(218)
第二节	税收管辖权 ·····	(220)
第三节	国际双重征税及其免除·····	(239)
第四节	国际联属企业收入和费用的分配·····	(275)
第五节	国际避税与反避税 ·····	(287)
第六节	国际税收协定 ·····	(307)

第一章 西方税收概述

西方税收,就是泛指北美、西欧以及包括日本在内的发达资本主义国家的税收。西方税收经历了资本主义自由竞争阶段和垄断阶段,已有三百多年的历史。国际税务专家普遍认为当今世界各国存在着两大税制结构模式:一是以直接税为主体的直接税模式,另一个是以商品和劳务税为主体的间接税模式。其中,采用直接税模式的大多是经济发达国家,采用间接税模式的多是发展中国家。我们在本书中所要研究的是发达资本主义国家的税收,即西方税收。

第一节 西方税收的涵义

一、税收的概念

根据《韦氏大学词典》的解释,“Tax”的意义为“money paid by citizens to the government for public purposes”。可译为“公民为了公共目的而向政府支付的货币”。“Taxation”的意义为“system of raising money by taxes”,可译为“运用各种税来筹集资金的制度体系”。Tax 和 Taxation 两词基本上概括了税收的基本涵义。

英国经济学者道尔顿在其著作《财政学原理》中,将税收解释为:“所谓租税,系公共机关的一种强制征收。租税的本质之异于政

府其他收入者,即在纳税人与政府间并无直接的同等交换物之存在。”^①

美国的《美国经济学词典》将税收解释为:“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币(偶尔也采取实物或劳务的形式)。它的征税对象是财产、收入或资本,也可以来自附加价格或大宗的畅销货。”^②

日本的税法专家金子宏在其所著的《日本税法原理》中,将税收解释为:“税收是国家以取得满足公共需求的资金为目的,基于法律的规定,无偿地向私人征收的金钱给付。”并将税收区别于其他国家收入的特征表述为:“(1)税收是以获得满足公共需求的必要资金为目的;(2)与此相关联,税收还具有单方的权力性课征金钱的性质;(3)此外,税收还不具有对特别给付的反给付性质;(4)税收还具有根据国民(居民)的负担能为实行普遍课征;(5)最后,税收以金钱给付为原则。”^③

经济合作与发展组织(OECD)把税收定义为强制性和无偿性,并指出那些与税收无关的罚款、强制配额的公债以及其他“收费”均属于“非税收入”。同时还指出以下4点:(1)收费不是无偿的,它的代价是要直接提供某种服务,诸如诉讼费、驾驶执照费、仓储费、运输费、电视机登记费等等都不是“税”;(2)税收一般不确定具体的支出用途,但硬性规定要向国家缴纳的有明确用途的社会保障税则是一种例外,至于民间自愿形式的社会保险不属于税收范畴;(3)国家专卖收入具有强制性质应列为税收,而一般的公营企事业收入则列为非税收入;(4)石油及天然气使用费收入系来源于国家的财产所得,属于非税收入。^④

① 道尔顿:《财政学原理》,周玉津译,正中书局1969年第四版,第16页。

② 《The American Dictionary of Economics》;Facts on File Inc.1993,p311。

③ 参见〔日〕金子宏《日本税法原理》,刘多田等译,中国财政经济出版社1989年版,第5—7页。

④ 参见唐腾翔著:《比较税制》,中国财政经济出版社1990年版,第22页。

以上关于税收的概念,西方资产阶级各有主张,但概括起来,我认为有下面共同的概念:即税收是国家或政府为满足公共支出的需要,而向国民强制地、无偿地征收货币以取得税收收入。

二、税收的本质

税收的本质,即国家为什么要课征?国民为什么要纳税?税收所体现的国家与国民之间的关系是什么?对此,西方资产阶级学者各有不同的观点,主要有以下几种:(1)公共需要说。该学说认为,国家的职责在于增进国民的公共福利。而要实现该目标,国家就要有费用支出,这种费用支出理应由国民负担,因此国家向国民课税,就是国民对这种公共需要的共同负担。(2)利益交换说。该学说认为国家保护了国民的生命和财产安全,国民既受国家保护的利益,应向国家交纳税收作为报偿,这样,国家给国民以利益,人民给国家以税收,这是一种利益与税收的交换。(3)保险说。该学说认为国家犹如一个保险公司,国家保护国民生命和财产安全,国民受国家保护而向国家纳税,如同被保险人向保险公司交纳保险费。(4)牺牲说。该学说认为,征税权是国家主权的一部分,国家有权向国民征税,不论个人是否可以从国家方面受到利益,都必须纳税,这对国家来说是一种强制征收,而对国民来说则是一种牺牲,是一种应尽的义务。(5)社会政策说。该学说认为,财富的分配不公是当今社会普遍存在的现象,要实现财富的公平分配,就要运用社会政策加以调节,而税收则是实现社会政策的一种重要手段。

三、税收的基本要素

税收的基本要素主要有税本与税源、纳税主体、纳税客体、税基、税率等。

(一)税本与税源(Funds of taxation and source of taxation)

税本是基础,税源则是由税本所产生的果实。例如:各种产业和社会生产力是税本,而由产业和生产力相结合而产生的国民收入则是税源。

(二)纳税主体(Subject of taxation)

亦称课税主体。从法律意义来说,纳税主体是指根据税法规定,负责纳税的自然人和法人;从经济意义上讲,课税主体是指税负的实际负担者,即负税人。各国税法往往只规定纳税人而不规定负税人。纳税人不一定就是负税人,只有当纳税人的税收负担不能转嫁给他人时,纳税人才是负税人。

(三)纳税客体(Objevt of taxation)

亦称课税客体或课税对象,即指课税的目的物。比如所得税的课税对象是所得,财产税的课税对象是某些动产与不动产。

(四)税基(Tax base)

亦称课税基础,即某一税种的计税依据,亦即税率所适用的实物单位或货币数额。比如以房屋作为课税对象时,可以其原值或租金用为税基。

(五)税率(Tax rate)

税率是税额与税基之间的比例。税率可分为累进税率、比例税率和定额税率。

1. 累进税率。累进税率是按照税基的大小,规定不同等级的税率。税基越大,税率越高。

2. 比例税率。比例税率是不分税基大小,只规定一个比例的税率。

3. 定额税率。定额税率是对单位课税对象或税基直接规定一定数量的税额,而不是规定征收比例。

此外,税率还有名义税率(Nominal rate)与实际税率(Effectiue rate)之分;前者一般指税率表所列的税率,后者则指纳税人实际负担的税率。

第二节 税收的职能

当代西方税收的职能,除了筹集财政资金增加财政收入外,还作为一种经济调节手段来实现收入再分配和经济调整的目标。具体讲,税收的职能有以下几方面:

一、满足公共需求(财政需要)的职能

国家以向国民提供各种公共服务为己任。公共需求是指国民对国家服务提出的总需求。国家要满足这种公共需求,需要足够的资金,这种满足公共需求的必要资金,通常称之为财政需要。这样,国家通过税收,无偿地将财富从私人手中转移给国家,从而获取这种资金以满足财政需要。满足财政需要的职能是税收的基本职能。

二、收入的再分配职能

社会财富分配不公是当今西方资本主义国家的普遍现象。国家实现收入再分配的手段很多,如价格政策、货币政策等,但通过税收方法是最恰当的方法,这是因为它对市场经济的干扰程度较小,而且这种方法再分配的效果能使全体国民受益。比如国家采用累进所得税率,对高收入者课以重税,对低收入者课以轻税,从而把高收入者的税后收入降低,以用于满足各种转移支出或公共福利补助。

三、经济调整职能

资本主义经济往往容易出现经济波动。为了最大限度地利用资源,促进经济的长期稳定增长,必须避免包括经济萧条和通货膨胀在内的经济波动的发生。经济萧条时期,通过减税并增加政府支出,从而增加居民和政府的消费,促使企业投资,提高总需求,从而克服经济萧条;反之,在通货膨胀时期,则通过增税并减少财政支出,从而促进居民减少消费,企业削减投资,降低总需求水平,抑制

通货膨胀。

实际上,当代西方税制,因其实行累进制结构,即使不依赖减税或增税的积极措施,在一定程度上也具有自动调节功能,即所谓内在稳定器的功能(Built-in-stabilization)。具体讲,在经济萧条时期,个人和公司收入虽减少,但由于依据累进税率征税,征税额也自动减少了,从而与政府的减税意图相吻合。反之,在通货膨胀时期,个人和公司收入虽增加,但征税额也增加,从而与政府的增税意图相吻合。

第三节 西方税收的形成与发展

西方税收理论与制度是从 17 世纪以来随着资本主义经济的产生与发展而逐步建立起来的。

资本主义确立初期,资产阶级将税收作为反对封建制度和促进资本主义发展的一种手段。资产阶级针对商品经济不断发展的形势,进一步推行间接税制,实行保护关税政策,从而削减封建势力,促进资本主义原始积累和资本主义工商业的发展。这时的税制是以间接税为主体的税制。资产阶级利用之将税赋转嫁给消费者,同时,对富裕贵族和大地主阶级课以消费税,削弱了封建势力,充裕了资产阶级国家的国库。

在自由资本主义阶段,资本主义国家奉行古典经济学派所提出的“自由竞争”、“自由放任”,反对国家干预经济的政策。在财政上主张节约支出,把国家经费支出减缩到最小限度,建立所谓的“夜警政府”或“廉价政府”。在税收方面,减轻人民的税收负担,建立“中性税制”。在这个阶段,资产阶级国家利用税收这个工具,鼓励资本主义自由竞争和自由贸易,促进了资本主义的迅速发展。随着资本主义生产关系的巩固和生产力的发展,资本主义社会固有

矛盾进一步激化,资本主义进入扩大国家活动的阶段,资产阶级学者主张国家对经济活动的积极干预。反对中性税制,强调国家通过高额累进所得税和财产税来矫正国民收入分配不公,缩小贫富差距。这时,西方主要资本主义国家相继开设了所得税,使间接税为主体的税制逐渐过渡到以直接税为主体的税制。

1929—1933年的世界经济危机以来,尤其是第二次世界大战以来,西方国家进入垄断资本主义阶段。这一时期,凯恩斯主义应运而生。西方各主要资本主义国家放弃了自由放任的原则,积极主张国家干预,运用财政税收政策刺激消费,增加投资,以保证社会有足够的有效需求,实现充分就业。凯恩斯学派视现代所得税制度是资本主义经济运行的“自动稳定器”,积极运用税收政策调节经济,对刺激资本主义经济增长起到了一定作用。

本世纪70年代以来,资本主义进入“滞胀阶段”,凯恩斯主义失灵,供给学派随之产生。供给学派反对国家干预经济,鼓吹自由放任政策。他们充分肯定了减税对刺激生产的作用,并且用拉弗曲线来说明税率与税收量的关系,在一定程度上揭示了税收与生产的关系。供应学派产生后,其经济理论和税收政策,主要是减税主张,在美国得以广泛推行。自80年代以来,美国连续进行了两次规模较大的减税,称为美国的两次“革命”。里根执政期间,采用了供给学派的政策主张,积极减税以刺激投资,增加供给。同时,里根政府也采用了货币主义主张,稳定货币,控制货币增长速度,以抑制通货膨胀。

进入90年代以来,西方税制改革虽然不及80年代中期那样波澜壮阔,但仍余波未尽。当今西方税收的发展动向有以下两个方面:

一是美国等西方国家采取结构性调整措施,增加社会保险税和间接税的比重:(1)社会保障发展较快,发达国家中,除日本外全部开征了社会保障税,其中德国、法国、瑞士、荷兰、瑞典等国的此税已成为头号税种;(2)大多数发达国家都实行了增值税;(3)稳定