

司马军 桑洪义 主编



税收征收管理的 国际比较

经济科学出版社

GJB1 GJB1

税收征收管理 的 国际比较

司马军 桑洪义 主编

经济科学出版社

一九九五年·北京

责任编辑:刘海燕

责任校对:段健瑛

封面设计:王 坦

版式设计:代小卫

税收征收管理的国际比较

司马军 桑洪义 主编

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

北京市印刷三厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开 7.5 印张 167000 字

1995 年 12 月第一版 1995 年 12 月第一次印刷

印数:0001—1500 册

ISBN 7-5058-0864-8/F·669 定价:9.45 元

图书在版编目(CIP)数据

税收征收管理的国际比较/司马军,桑洪义主编. —北京:经济科学出版社,1995.12

ISBN 7-5058-0864-8

I. 税… II. ①司… ②桑… III. 税收管理-税收制度-对比研究-世界 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 16227 号

序 言

税收是国家对经济进行宏观调控的一个主要手段,并在整个社会资源的配置中发挥着重要作用。而税收宏观调控的实现,需要有一个科学而合理的税收制度做保证。为此,我国1994年进行了全面的税制和税务机构的改革,初步建立起了一个适应当前社会主义市场经济要求的税制框架体系。为了进一步完善新税制,加强税收征收管理,必须强化税收法制观念,加强税收宣传,把税收工作纳入法制化的轨道,真正做到依法治税。当前,我国税收工作的重心正逐步向征管转移、向基层转移。为了实现两个转移,关键在于深化征管改革,尽快建立起一套符合我国国情的科学、严密、高效的征管体系。为此,我们要不断完善征管法规和征管制度,规范征管行为,逐步建立起对征纳双方的监控机构和税务司法机构。

在推进税收征管改革中,我认为有四个问题值得很好重视:

一、树立强烈的法制意识

纵观世界各国,发达的市场经济国家,均已将征管过程中的各种经济手段和行政手段纳入法制轨道,都已建立起较为完善的税收法律体系,且都有很强的刚性。通过严查重罚,树立起威慑力量,增强了纳税人依法纳税的意识。可以说,西方国家征纳双方的法制意识都是比较强的。我们每一个税务人员都要认真执行国家税法,严格依法征税,而每一个公民都应

自觉纳税,使全社会逐步形成依法治税的好风尚。

二、改进服务工作

纳税人是税务机关的服务对象,后者应为前者提供各种方便条件,协助其完成纳税义务。在发达国家,税务部门往往把纳税人视为自己的客户,把为其提供满意的服务当做自己应尽的义务,看成是使纳税人依法纳税必不可少的先决条件。我们应力戒衙门作风,不断改进服务工作,主动提供优质服务,大力改善征纳关系,努力提高纳税人自觉申报纳税和保护自己合法权益的意识。

三、提高征管效率

提高征管工作效率不仅仅是指广泛运用计算机技术,建立起一个具有现代化管理手段的征管体系,而且还应包括税务人员素质的提高和税收成本的降低。为此,应高度重视税务干部的培训工作,只有高素质的税务干部,才能开展高效率的征管工作。许多国家的税收征管工作之所以是高质量、高效率,这和其配备先进的设备不无关系,但更重要的是,他们拥有一批高素质的税务人员。至于降低税收成本,国外一个重要的途径就是发展税务代理业,把税务部门一般性的税务事宜分离出来,改由自负盈亏的社会中介组织去承担。由于减少了部分事务性工作,税务部门既可以节省征管成本,又可以把精力集中在调研和查处方面,提高征管水平。

四、强化税务稽查

发达国家税收工作的重心大多放在税务稽查上,无论是机构的设置、人力的配备,还是职责的划分,都充分体现了这一点。为了建立与市场经济相适应的、符合我国国情的征管体制,在取消专管员管户制度和实行征、管、查三分离改革的基础上,我们应该逐步实行由现代化技术支持的、相互协调和制

约的申报、代理、稽查三位一体的现代税收征管体制。在新体制下,税务部门征管的重点将转向对申报和代理的监督检查,这种制约机制可以有效地减少偷税和漏税。为此,我国应制订出科学严谨、简便实用的税务稽查制度,调整机构,充实力量,加快培养高素质的税务稽查人才,并授予稽查机构必要的权力,明确其职责,以确保征管新体制顺利而有效地运行。

司马军和桑洪义同志主编的《税收征收管理的国际比较》一书,从国外财税体制的比较入手,重点研究了国外税收征管制度、税务管理机构、对税务人员的管理和教育,以及税收的违章处理等。专门介绍了国外所得税、财产税和流转税的征管,并根据国外的一些成功做法,针对我国税收征管中存在的问题,提出了加强我国税收征管工作的一些对策。他山之石,可以攻玉。国外行之有效的做法,值得我们很好地研究,并取其精华,以丰富自己,使我国的税制改革速度更快一些,步子更稳一些。本书就税收征管问题进行了国际比较,兼有知识性和实用性,对于深化我国的税制改革,尤其是加强征管工作颇有参考价值。鉴于目前改革的需要,从全书来看,如何强化税务稽查,似论述得还不够详尽,有待进一步探讨。但总的来说,这是本值得一读的好书,从中我们可以得到不少有益的启示。

刘国光

1995年·北京

目 录

第一章	国外财政税收体制	(1)
第一节	国外财政税收体制	(1)
第二节	国外税收征管制度	(13)
第二章	依法治税(上)	(19)
第一节	税法的定义和结构	(19)
第二节	税收立法体制	(21)
第三节	进一步健全我国的税法体制	(24)
第四节	促使公民自觉纳税	(25)
第三章	依法治税(下)	(31)
第一节	维护征纳双方的权益	(31)
第二节	正确处理税务争议	(37)
第四章	税收管理机构	(46)
第一节	设置一级税收机构的国家和地区	(46)
第二节	设置多级税收管理机构的国家和地区	(49)
第五章	税务人员的管理与教育	(62)
第一节	税务人员的基本情况	(62)
第二节	税务人员的录用	(64)
第三节	税务人员的培训	(67)
第四节	税务人员的考核	(74)
第五节	税务人员的晋升	(78)
第六节	税务人员的待遇	(80)
第六章	税收的违章处理	(85)

第一节	税收违章的表现和原因	(85)
第二节	税收违章的防范与惩治	(91)
第三节	违章处理的过程	(102)
第七章	所得税及其征管	(106)
第一节	所得税概述	(106)
第二节	个人所得税	(116)
第三节	公司所得税	(130)
第四节	社会保险税	(139)
第八章	财产税及其征管	(149)
第一节	财产税概述	(149)
第二节	一般财产税和财产净值税	(154)
第三节	不动产税	(158)
第四节	遗产税和赠与税	(160)
第九章	流转税及其征管	(169)
第一节	营业税	(171)
第二节	消费税	(174)
第三节	增值税	(176)
第四节	关税	(186)
第十章	借鉴国外经验和加强我国的税收征收 管理	(196)
第一节	完善税务中介组织,实行税务代理制	(197)
第二节	加速建立计算机网络,降低税收征管成本	(208)
第三节	加强税法宣传教育,提高全民纳税意识	(220)
主要参考书刊和资料		(228)
后记		(229)

第一章 国外财政税收体制

本书旨在进行税收征管制度的国际比较研究,但在论述这个中心议题之前,我们认为有必要先简要介绍一下国外的财政税收体制,以便更好地进行税收征管制度的国际比较。

第一节 国外财政税收体制

财政是一个经济范畴,它是人类社会发展到一定历史阶段上的产物,且又随着社会生产力和生产关系的变革而相应地发生变化。在历史上国家财政历经奴隶制、封建制、资本主义和社会主义四个阶段。现代资本主义国家为了应付日益增长的财政支出,往往推行赤字财政政策,其收支规模急剧膨胀,在财政管理体制上,从比较单一的政府预算向多种形式的复式预算演变,国家财权也出现了由分散转向集中的变化趋势。

在许多国家,税收已成为最主要的财政收入。税收这种财政形式,是以国家作主体,为实现国家职能,按照预定的标准,凭借政治权力,强制地和无偿地占有有一部分社会产品的一种手段。资本主义国家税收形成的过程,也就是资产阶级夺取国家政权的过程。在许多国家,国家财政需要日益增长,税收不断增加。税收作为国家干预经济的主要手段之一,愈来愈受到各国的重视,税收的调节职能不断加强和完善,税收制度也由

以间接税为主逐渐发展到以直接税为主。但是目前,间接税在一些国家又重新受到青睐。

在以私有制为基础的资本主义国家里,财政税收体制大体上分为中央与地方分权制和中央集权制两大类型。联邦制国家多实行分权制,中央与地方政府的财税收支均享有相对独立性,个别国家中央政府占有的财税资金甚至不具有绝对优势,如加拿大的预算收入中,中央只占 39.30%,因此这类国家地方财政对中央财政的依赖程度较低,并具有较强的自行平衡能力。

政体为单一制的国家(其地方政府直接由中央政府单一主权的领导),其财税体制多为中央集权制,中央政府历来承担的事权比较多,与此相适应,中央政府要控制较大比重的财政资金,其在全国的财政预算收入中通常占 70—90%的比重,最低的也占 50%以上,因此地方财政对中央的依赖程度较大。

这些国家的经济实体多为私有企业,在这里,宪法赋予私有财产以神圣不可侵犯的权利,各级政府均无权肆意平调企业或个人占有的剩余价值或其他资产。同时,这些国家财政资金的初次分配是以分税制为基础的,而分税制的核心是以各级所承担的事权来确定税种的归属,并以法律的形式固定下来。因此,在这些国家里,中央与地方之间、各部门之间以及企业和国家之间的财税关系受到法律的制约和保护,彼此之间若发生矛盾当依法解决,从而使全国的财政税收管理工作纳入了规范化和法制化的轨道。下面简要分析一些国家财税体制的异同。

一、美国的财税体制

美国是联邦制国家,行政体制的划分是:联邦政府、50 个

州政府及拥有州政府权力的华盛顿特区、8 万多个地方政府（指相当于县、市、镇的政府）。美国实行分税制，各级政府拥有的财权主要是按照承担的事权范围来确定，均有独立编制预算收支、审批和执行本级预算的权力，除应遵守的联邦有关财政税收法规外，各级政府均有自己的财政和税收立法权和司法权，这就决定了美国财权和税收是比较分散的。联邦预算由联邦政府负责编制。其程序是先由总统将预算草案提交国会审批，交参众两院讨论、审议，最后经总统签字后，即可生效，但联邦无权干预州的预算编制过程。

按美国宪法规定，联邦政府负责的事权范围主要有：国防、联邦政府开支、外交和国际事务、国债还本付息、邮政、科学和空间技术、社会福利事业、老人和儿童及残疾人的生活补助、收入在贫困线以下国民的补贴等。由于事权范围较广，支出规模较大，通常联邦政府财政收入占全国财政收入的 60% 左右。联邦负责征收的税种主要有个人所得税、公司所得税、社会保险税。在其全部预算收入中，这三项收入约占 90% 以上。

美国州和地方政府的事权范围主要有：基础教育、公路和港口建设、公安、消防、债务利息等。州和地方政府就是根据它所承担的事权编制自己的财政预算。州预算由州长领导的专门机构编制，由州议会审查批准后即可生效。地方政府制定的预算由地方议会批准后执行。这两级政府预算的编制及执行过程，联邦政府均不参与。因此，美国各州的财政制度互不相同，有的州实行单式预算，有的实行复式预算，有的实行统一预算。州政府预算的主要来源是销售税、个人所得税、公司所得税、消费税等，其中销售税是最大的来源，约占全部州预算的 43%。在美国地方政府预算的税收来源中，最主要的是房

地产税,支出的主要项目是中小学教育、治安、供电、环保、消费等公共项目。

二、德国的财税体制

第二次世界大战后,原西部德国成为实行联邦制的国家,其行政体制划分为联邦、州、地方(指相当于我国市、县和乡镇)三级。与此相适应,其财政体系也分为联邦财政、州财政和地方财政三级。1990年8月末,原联邦德国与原民主德国合并,根据当时签订的《德国统一条约》,规定原民主德国所属地区划分5个州,并加入联邦德国,同时东西柏林合并为柏林州。从1991年1月1日起,原先在西部联邦德国及各州实行的财政制度和法规,在新建的原属东德部分的各州开始生效(但为了适应新的具体情况,规定在1994年12月31日以前的过渡时期内,在新建各州实行新财政制度的同时,还专门制定某些特殊的规定)。

原联邦德国各级政府财政预算收入与支出的规模决定于各自承担的事权。按联邦宪法规定,联邦政府的事权范围是:国防、外交、货币管理、海关、边防、铁路、航空、邮政通讯、水运、高速公路、社会保障和农业开发政策等;州政府的任务是:社会治安、教育、科学研究、州属公路、改善地区结构、调整农业生产等;地方政府负责:文化设施、公共福利、公共交通、能源、水、环保等。

严格的事权划分和法定的分税制,使德国的财政制度具有如下的特征:

1. 各级政府独立编制各自的财政预算。各级政府的预算从编制到执行都是各自制定的,其独立性受到法律保护,联邦政府无权干预州政府或地方政府的预算编制及执行。

2. 各级财政制度的核心是“自主原则”。德国《基本法》

(相当于宪法)规定,联邦和各州分别支付因完成各自任务而所需的费用,这就是遵循“自主原则”。联邦或州乃至地方政府均无权向任何一方索取财政资金。凡应由州办的事,其资金由州负担,联邦不参与;应由联邦承办的事,由联邦支付费用,联邦不得借用权力向州或地方政府平调资金。

3. 对有交叉项目的费用实行“负担分摊原则”。同任何其他国家一样,在德国的经济建设和社会福利开支中,有的项目也要涉及到各级政府,还有些跨地区的项目需要各方参加共同完成,等等,这就要求各方都提供资金。德国为解决这类问题而提出负担分摊原则,它广泛运用于两个方面:一是本属联邦的任务,但联邦委托由州或地方政府去完成,这时联邦政府就要承担下级政府完成这项任务的全部费用。二是法律规定由各级政府共同承担的任务,需要依法共同分摊费用,如原联邦德国 1969 年公布的《高等科研院校扩建和新建共同任务法》,明确规定哪类高等院校和科研项目应由联邦和各州共同资助;又如 1969 年颁布的《关于改善地区经济结构共同任务法》,《改善农业结构和沿岸保护共同任务法》等,都对联邦和州或地方政府在各项工程项目中分摊资金作出了明确的规定。因为“负担分摊原则”是在各级政府之间经过协商,并在法律基础上实现的,从而减少了上下级政府之间互相扯皮的现象,这对于齐心协力按期完成各项任务起到了积极的作用。

为了保证各级政府事权能够顺利实现,德国宪法明确规定各级政府的税收来源,严格实行分税制,哪些税种由哪一级政府征收,哪些税种由联邦及州共享,在法律上都是很明确的。

三、加拿大的财税体制

加拿大是联邦制国家,全国的行政划分是:联邦、省和地

方三级政府,各级政府都有较大的自主权。反映在财政税收方面的政策是:联邦政府不制定全国性的统一预算,它只拟定本政府一级的预算;各省及省以下的地方政府也自行制定独立的预算,它们也都有独立的税收立法权和税收征管权。加拿大联邦政府和省政府的财政收入主要来自个人所得税、销售税和社会保险税三大税种,并按一定的比例共享。如个人所得税,联邦占有 63%,省占 37%;销售税联邦和省各占一半;社会保险税联邦占 58%,省占 42%。各级政府按比例分享几个大税种、独立地制定和执行预算计划是加拿大财政体制的一大特点。在联邦政府的财政收入中,个人所得税、销售税和公司所得税约占 80%,其余为关税、货物税、机动车燃料税。个人所得税是联邦的主要税种,如 1990—1991 年度联邦政府财政预算总额为 1207.5 亿加元,其中个人所得税为 590.75 亿加元,占 48.90%;销售税为 249.65 亿加元,占 20.7%;公司所得税为 114.0 亿加元,占 9.4%。省政府的财政收入中,公司和个人所得税、销售税是重点税,约占其总收入的 70% 左右。

加拿大联邦政府的事权范围包括:国防、国际事务、农业、社会福利、交通、能源、通讯、公债利息、社会发展等。在这些支出项目中,社会福利支出约占联邦支出的 26.1%;其次是公债利息支出,占 23.0%;联邦对省政府的转移资金约占 19%。省政府的财政支出主要用于教育、卫生、社会福利,这三项合计占其支出的一半以上,其余用于交通、能源、行政管理、农业、贸易及向地方政府的转移支出等。

加拿大地方政府主要负责兴办本地教育、道路修建、环境保护、治安管理和地方行政事务等方面的工作,1990—1991 财政年度内,用于教育的经费占地方政府支出的 38.9%,环

保占 9.7%，交通、邮电占 10.5%，社会治安占 8.1%。

四、日本的财税体制

日本的行政体制划分为：中央、都道府县、市町村三级。在财政上，三级政府均有一定的独立自主性。与此相适应，中央政府与地方政府在事权的划分方面也很明确。划分的准则是：凡地方政府可以承担的事权，均须交给他们去做；凡是与地方人民密切相关的事务，应交由基层政府去完成；凡是按市场供销规律能自行调节的产品生产、销售和劳务等，均由生产者个人和企业按市场规律自行解决，各级政府均不得插手。按照法律规定，中央政府只负责关系到国家全局的事务，或涉及到理应由中央与地方共同经办的事务。

日本中央政府的财政收入主要是通过两种方式取得的：一是各项租税收入及发行国债的预算收入。日本称之为一般会计预算，其具体的收入项目为：租税及印花税、专卖（指卷烟、食盐、酒精、鸦片等经营销售）公司缴纳的税金、国家事业（指专卖公司以外的国有企业）的收入和收入税金、处理政府资产的收入及回收的款项、杂项收入（指利用国有资产，如日本银行及中央赛马会等经营活动所缴纳的税金）、国债收入及上年转入的收入余额等。一般会计预算收入主要用于行政部门的经费开支。第二种财政收入的方式是政府或代替政府经营的国有公司和事业的收入，借款、贷款的回收，邮政储蓄的预算外收入，保险费收入及其他收入，这类收入在日本称之为特别会计预算收入。

上述中央政府的财政收入中，通常租税收入占 75% 左右，国债收入占 20% 左右，两项合占 95% 左右。

日本是实行分税制的国家，为了保证中央财政有稳定的收入和承担事权的完成，主要税种（如个人所得税、法人所得

税、消费税、流通税等大税种)均划归中央征收。

日本地方政府有较广泛的收入来源,最大的税种是地方税,其中包括道府县居民税、市町村居民税、固定资产税、香烟消费税、水利地益税、矿区税、狩猎税等。地方税是各地自有的财源。但是为了防止各地税率和征收方法差异过大而造成的地区之间不公平或对生产流通产生不良影响,地方政府在确定税率、税种等问题时,要受到国家法律的制约,不得超过国家规定的范围。

日本地方政府财政收入的第二大来源是中央政府对地方政府的下拨资金。根据日本国会有关中央政府与地方政府事权划分的规定,中央政府财政支出的范围为:司法、立法、国防、外交、国际事务、物价控制、社会保险、产业政策、科学与教育等、公共事业、国债支出、外国军队的事务开支、对地方政府的拨款、粮食管理费、能源对策费、向文职官员和旧军人及其遗族提供的恩养金、对中小企业的支援费等等。

日本地方政府的财政支出中,教育经费一直占有较大的比重,但是近年来,在市町村的经费支出中,土木建筑费用的比重逐年增加,目前已超出教育经费所占比重。所谓土木建筑,主要是指道路、桥梁的建筑和土地改良等。日本地方政府很重视发展社会福利事业,每年用于儿童福利、生活保护和赡养老人方面的费用也占有一定的比重。

五、英国的财税体制

英国是单一制政体的国家,财政制度亦比较集中,1991—1992 财政年度中,中央一级财政收入总额为 2045 亿英镑,占全国总收入(2265 亿英镑)的 90.3%;地方政府收入为 220 亿英镑,占全国总收入的 9.7%;同期全国预算支出总额为 2348 亿英镑,其中中央政府支出占 73.8%,地方政府支出占