

孙执中 主编

战后日本税制

世界知识出版社

战后日本税制

孙执中 主编

世界知识出版社

责任编辑：王 江

封面设计：孙 敏

图书在版编目 (CIP) 数据

战后日本税制/孙执中主编. —北京：世界知识出版社，1995

ISBN 7-5012-0749-6

I. 战… II. 孙… III. 税收制度-研究-日本 IV. F813.133

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 14431 号

世界知识出版社出版发行

(北京东单外交部街甲 31 号 邮政编码：100005)

北京京联照排公司排版 中国科学院印刷厂印刷 新华书店经销

850×1168 毫米 32 开本 印张：7.25 字数：179000

1996 年 3 月第 1 版 1996 年 3 月第 1 次印刷 印数：1—2500

定价：8.00 元

版权所有 翻印必究

本研究课题获中国社会科学院日本研究基金资助。该基金原资筹集者为日本东京大学名誉教授隅谷三喜男先生。

本课题的主要研究者在日本进行税制调查访问时，获日本国际交流基金资助。

前 言

1992年中国社会科学院日本研究基金的研究项目中列有一个课题：《日本税制研究》。立此课题的用意和目的是显然的。从1994年1月起，中国进行税制的全面改革，为了国民经济再生产各个领域的良性循环，必须科学地进行国民收入的再分配，而税收体制正是达到此一目的的重要手段，它牵涉到千家万户的经济生活，我们需要借鉴外国的有益经验，也需要对国内进行宣传。

我们虽然曾研究过一些日本财政方面的问题，发表过一些有关日本战后税制改革的文章，但对资本主义市场经济税收的具体状况，有些仍是不很了然的。如：股票买卖、外汇电讯的瞬间易手和频繁变动应如何交税，跨国公司和在本国的外资企业如何纳税，日本的税理士代理制是怎么回事……带着这些问题，我们东渡扶桑，进行了一次税制调查访问。

访日归来后，即全力以赴地写作，终于在1994年初完成了《战后日本税制》稿。

我们感到，战后日本经济的高速发展与作为财政杠杆的税收体制是有密切联系的。税收体制如何鼓励生产者和投资者的积极性，又如何有利于个人收入的公平合理和保持社会经济的稳定发展，这些都是我们所关心的问题。

从内容上看，我们是从中国目前需要的角度来取材的。日本的税理士代理制、租税特别措施，是日本税收制度的特点，也是日本财政上政策性极强的部分。关于税理士代理制在第九章中作

了详细的介绍。日本大藏省每年都要出版厚厚的一本《税法修改》，其内容就是《租税特别措施法》，对原有税率进行增减或部分修改。而从战后长时期的情况来看，《租税特别措施法》主要是用于政策性特例减税，其目的是改进生产技术、提高劳动生产率、鼓励出口，或出于“反萧条对策”的需要，改进个人收入的分配。在条件改变了的情况下，原有减税措施就明令终止。在本书第五章中，对50年代以来各年度的重要税制修改都列举了实例。这对我国有关政府部门和学术机关都是具有珍贵价值的史料。尤其是从50年代到70年代初，日本经济处于起飞阶段和高速增长阶段，其税制的每年特例修改对我国当前的税制改革都具有借鉴意义。

本书想突破的难点是，使用何种税收政策和财政支出的分配政策，对国民经济的发展最为有利。日本税收体制在这一方面的得和失，我们在第一章和第二章中都有所触及。因此，在这两章中所论述的内容，并没有按一般有关税制的著作那样面面俱到地去叙述。

特别是在本书的最后，写了一章《税收规模与经济增长相关性的探索》，想研究税收负担额在国民收入中的比重究竟以多大规模（即通常所说“税收负担率”）为合适，其对经济增长的有利影响的最佳规模在何种社会经济背景下（指社会保障支出在财政支出中的比重）以多大范围为合适，希望在量上能寻找到一些带规律性的趋势。这是本书在理论上和实践需要上均想突破的难点。为此，在第十章内，我们编排了1955—1991年间每年的税收负担率、GNP增长率、工业生产增长率、物价上涨率等的变动数据，并利用计算机作了一些数据处理，以寻找这些数据之间的相关性。这些表格包括了日本、美国、英国、前西德的近40年的数据比较，终于，从长期趋势我们看到了一些财政上与经济上发展水平的相关性，其结论是：（1）税收负担在国民收入中占20%左右时对经济的发展有利；税收负担率超过28%，则对社会经济的发展不利，使社会经济失去活力。（2）在两个国家之间“税收规模+国债规

模”的总量大小尽管差距不大，但二者的比例不同，却导致经济发展的不同结果。如美国财政政策的特点是，宁可政府多借债务，也尽量减轻税收负担率，以此刺激资本的利润和经济发展的活力；而英国政府的国债依存率虽较低，但税收负担率则较高，使企业缺乏投资的热情，从而使经济失去了活力。这些结论的数据和论证已写在第十章中。我们的论点也许不一定正确，还有待于学者们进一步去研究。抛砖固应多慎思，引玉则恐待来贤。

本书写作的分工是：主编孙执中，负责全书的策划、拟提纲和定稿。撰稿——

孙执中 前言，第一、二章，第十章（合写）；

伊藤治郎（日本长野大学教授、税理士）

（赵艳玲译）第六、九章；

郭士信 第三、四章；

江瑞平 第五章；

裴桂芬 第七、八章；

孙青 第十章（合写）。

另外，第十章中的表格，是由崔巍编制的。

本课题负责人在日本进行税制调查中，承日本国际交流基金的资助与长野大学的热情接待，谨致衷心的感谢。在日本访问过程中，承日本友好人士岛田力夫、岸本浩、伊藤治郎、小林治、笹世博诸先生的大力支持，他们为本书之完成做出了贡献。

在本书出版过程中，中国社会科学院日本研究所的林昶同志付出了辛勤的劳动和无私的帮助，谨此一并致以深切的谢意。

作者 1994年4月

目 录

第一章 导论	1
第一节 现代国家税制的要求和本质	2
第二节 税收对社会经济的调节作用	9
第三节 经济周期变动与税收	19
第四节 日本中央与地方的财政关系	26
第二章 战后日本税制的变迁	31
第一节 从道奇计划到肖普税制的确立	31
第二节 战后日本税制的一次根本性改革	36
第三节 1992年的地价税改革	49
第三章 国税	54
第一节 国税种类	54
第二节 直接税与间接税结构及其比率	77
第四章 地方税	82
第五章 地价上涨与土地税制	89
第一节 战后日本的地价上涨：态势、原因与 后果	89
第二节 现代日本的土地税制	101

第六章 租税特别措施	111
第一节 租税特别措施的意义	111
第二节 奖励储蓄政策与租税特别措施的关系	114
第三节 资产转让利润课税与租税特别措施的关系	118
第四节 股票红利与租税特别措施的关系	122
第五节 准备存款、备抵款与租税特别措施	124
第六节 特别折旧与租税特别措施	129
第七节 保险金扣除与交际费课税特例	135
第八节 结语	136
第七章 日本的税收征管制度	138
第一节 日本的税收征管法律体系	138
第二节 税收义务与税额的确定	140
第三节 税收的交纳与征收	142
第四节 滞纳处分或强制执行	144
第五节 税收纠纷与税收犯罪	148
第八章 日本的涉外税收制度	154
第一节 外国税额抵免制度	154
第二节 避税地对策税制	160
第三节 转移价格税制	166
第四节 过少资本税制	172
第九章 税理士制度	175
第一节 税理士制度的沿革	175
第二节 税理士与税理士法	180
第三节 税务调查与税理士	188

第四节	税理士业务与税理士法 ·····	192
第十章	税收规模与经济增长相关性的探索 ·····	195
第一节	战后日本税收负担率的变化与经济发展 ·····	195
第二节	美国税收负担率的变化与经济增长 ·····	202
第三节	英国：税收负担率最高而工业增长率最低 ·····	206
第四节	税收负担率与经济发展相关性的探索 ·····	210
部分日文参考文献	·····	217

第一章

导论

在资本主义国家经济的运营中，宏观调控的主要手段是财政金融政策，而其中财政政策则是更为根本的。如果财政的支付没有赤字或赤字很少，则金融政策活动的余地就较为宽松。反之，如果财政上的赤字较大，则金融上活动余地和范围就会被迫相对地缩小。

财政手段是对国民收入进行强制性再分配的工具，而税收的规模与种类则又是财政手段的基础。

税收是牵涉到千家万户的事，其征收与使用，几乎牵涉到每个国民的切身利益。

战后日本逐步地建立起现代税制的框架，形成了较完备的税收体系，对日本经济发展的影响起到了良好的作用，对人民生活的现代化，提供了环境改善和公共事业的基础。当然，日本的税制也有失误的时候。正反两方面的经验和教训，都值得我们重视。

因此，研究日本的税制，不仅具有理论意义，且对中国的财政体制改革也具有极现实的借鉴意义。

第一节 现代国家税制的要求和本质

一、税制改革要有利于经济的发展

税收制度作为上层建筑，是为社会经济基础服务的，而社会经济是在不断发展的，因此，税收制度也是要不断改革的。

从总体上看，税制改革要有利于促进生产力的发展，要有利于人民生活水平的提高，有利于国力的增强。

日本1947年制定的新财政法第4条规定：“关于公共事业费、投资费及放款的财源，在经国会议决的金额范围内，可发行公债或借款。”这就是说，在经议决允许的范围内可发行建设公债，此外则禁止发行公债或借款，当然，根据财政法，作为弥补国家预算亏空的赤字公债，则是根本不允许发行的。

从财政法公布的1947年到1964年的17年间，一直未发行过赤字公债，到1965年，日本发生了经济衰退（这次衰退只发生在日本，别的国家没有发生），税收不足，为刺激经济的发展，日本统治集团才制定“关于1965年财政处理特别措施的法律”。作为1965年度的临时措施，准许发行弥补收入不足的公债，即赤字公债。这使当时日本政府手中掌握了足够的财源，来干预当时日本的经济：首先是购买了社会上价格不断下跌的大量股票，^①阻止股票价格的下降，进而刺激了经济的发展。1965年的日本经济危机，在世界危机史上是很特殊的一次：它是由于当时日本市场上的耐用消费品——旧三大件在家庭生活中已达到了基本饱和，新三大

^① 当时日本政府按照一定的价格向社会收购股票，此类股票如其市场价格低于政府购买价格时，政府只购进不卖出，故名之为“冻结股票”，结果促进了市场股票价格的上涨。

件（汽车、空调、彩电）等产品尚未大规模上市，仍需继续投入，但市场上的售出值却很少。市场上处在耐用消费品更新换代的新旧交换之际，新三大件产品群的投资仍须大量注入；此时倘股票价格严重下跌，则新建大企业股票上市，就很难筹集资金。此时若不予以财政上的支持，则会出现资本循环与周转的断链：消费品与生产资料的销售均发生困难。正如日本著名经济学家饭田经夫所指出的：“1965年衰退时期，经济界对金融界放宽政策的反应极其微弱，这就需要从财政方面进行刺激。但是自从道奇路线以来，财政政策一直采取岁出岁入单年度平衡主义，从1965年开始才改变为可根据需要来发行国债的积极调整经济的方针。”因此，“摆脱了1965年的衰退之后，截至1970年为止，日本经济一直保持四年零九个月的战后最长景气繁荣。”^①

此后过了10年未再发行赤字公债，到1975年度，由于1973—1975年危机，税收严重不足，而当时又迫切需要大量地增加公共事业的开支，为了弥补财政赤字，才又制定了“关于1975年度公债发行特例的法律”。这些措施对于渡过第一次石油危机的袭击、增强国际竞争力，起了一定的作用。同时也为顺利地渡过第二次石油危机的难关作了准备。

所以，在正常情况下，赤字财政是应竭力避免的，但在特定的条件下，在关键时期，出于发展生产力的迫切需要，为了刺激经济的发展，在短期内是可以采取赤字财政的手段的。

二、税制改革要保持公平性

从分配的观点看，税收最主要的要求，是它的公平性。

自亚当·斯密起，财政学者们都指出，税金征收最重要的原

^① 中日经济专家合作编辑：《现代日本经济事典》，中国社会科学出版社1982年版，第115页。

则，是它的公平性。例如，按照所得以及财产的多少来征收税金，并且对高额的收入及财产额，采取累进课税；反之，也考虑基础扣除和抚养扣除。

但，公平性有两类：一类是垂直的公平，例如所得税，它是按照所得多的人则多征税的原则，即适应于担税力而课税；另一种为水平的分工，即按照支付能力来课税，消费税等就属于这一类。1989年日本税制的一个根本性的变化，就是导入了消费税。1993年由于日本经济已连续两年多处于萧条之中，为确保税收源泉的稳定，社会上舆论界出现了要求增征消费税的呼声。这也与日本当前的经济背景有关。据统计，日本的中产阶级已占80%以上，两头小、中间大，既然大多数人都具有纳税负担力，最公平的方式是按消费力征税，因为，这是任何人都无法钻空子的。而高所得者的“申告”所得税，逃税的机会较多，这在同样收入的情况下是不公平的。当然，消费税对居于贫穷层的人口是不利的，这就需要采取一些补救性的措施，主要是通过岁出中的项目比例安排加以解决。财政上的公平性既有税收（岁入）这一面的要求，同时，又有预算支出（岁出）中的措施。因为人口的老龄化将是当代世界中一个普遍的问题，既要照顾到收入少这一个阶层人口的生活稳定，又要考虑到税收源泉的稳定，故应该采取一种审慎的措施。

三、税收的稳定性与强制性

在第二次世界大战后，西方主要工业发达国家，几乎毫无例外地都增加了社会保障支出；同时，为了对付日益频繁的危机和萧条，刺激经济的发展，各国政府都采取了反萧条对策。这样，政府预算支出的规模就逐渐增大。从税收负担率（即税收总额对国民收入之比率）来看，1934—1936年年平均，日本为12.9%，美国为18.7%，英国为22.6%，德国为22.1%。而到1955年时，则分别增加为日本18.9%、美国25.2%、英国37.4%、联邦德国

29.8%、法国 26%、意大利 22.5%。到 1991 年时，则增为日本 27.4%、美国 25.7%、英国 39.9%、联邦德国 29.4%（1990 年数字略减少）、法国 34%（1989 年数字）、意大利 32%。

从上面数字可以看出，国民收入中的四分之一乃至三分之一以上，要进入税收中去。这就需要税收有一个稳定的来源，否则政府的国务活动就无法进行，而这些活动，则是保证社会稳定、经济发展的重要前提和条件。要保持税收的稳定性，必须依靠法律的约束，因为法律是带有强制性的，任何人如果发生逃税漏税的现象，就等于是盗窃国家的财产，就必须受到法律的制裁。法律是税收的灵魂。目前日本有关税收的主要法律有：《财政法》、《国税征收法》、《地方税法》、《关税法》、《所得税法》、《租税特别措施法》等等。这些法律是每个公民都应遵守的。日本政界也存在着腐败现象，其中不少与逃税漏税有关。但就税务工作人员看，则很少听说过他们有违法行为。

四、阶 级 性

法律总是要反映一定阶级和一定利益集团的意志的，因而税制也具有阶级性。

日本的税收一直是对高收入者有利的。首先，从所得税看，对低所得者愈来愈不利，而对资产性所得者是有利的。

所谓所得税，是对个人一年中的所得进行基础扣除后剩余的金額按累进税率进行的课税。

但是，个人所得的情况不一样，很难考虑赋税公平的原则。例如开业医生的所得税为 64%，政治家的所得税为 50.6%，事业主和商店主为 10%。^①

战后，在通货膨胀的条件下，税制对低所得者、广大工薪所

① [日] 和田八束：《财政危机的克服》，东洋经济新报社 1982 年版，第 68 页。

得者很不利。这是因为：（一）在物价上涨的条件下，如果所得税的税率和课税的最低限不变动，那么，随着名义所得的增长，税额也上升，即所谓“实际增税”。（二）随着物价的上涨，原来所得在课税最低限额内的一些人，现在也进入了纳税的行列，这就使纳税者人数增加。见表 1—1。

表 1—1 工薪所得者数与纳税者数的变化

年 度	工 薪 所 得 者 数			纳税者比率 $\frac{A}{A+B}$
	纳税者数 (A)	非纳税者数 (B)	A+B	
1970	20 187 (千人)	4 056 (千人)	24 243 (千人)	83.3%
1975	24 786	5 535	30 321	81.7%
1980	30 201	3 161	33 362	90.5%
1982	31 184	2 211	33 395	93.4%
1984	34 014	5 889	39 903	85.2%

资料来源：据日本国税厅《民间薪金获得者实态》。载大藏省主编《财政金融统计月报》1984年5月号，第36页；1986年5月号，第36页。

1977年日本政府税制规定，夫妇有两个孩子的四口之家的课税最低限额为2 015 000日元，这一限额在1977—1983年的六年中没有变动。由于在此期间课税最低限额未变动，而物价又在不断上涨，导致“实际增税”。据试算，一个年收入300万日元者，税额增1.83倍，而年收入为500万日元者仅增0.85倍，^①显然，高所得者阶层所增税额较小。据大藏省试算，年收入为300万日元的家庭，其收入每增8%，税负担额则增27%。^②

为防止这种现象，日本的普通国民强烈要求实行“物价调整减税”。但是，1977年度到1983年度一直没有实行过这种调整。此期间消费者物价上涨26.78%，工资上升35.53%。从1977年度到1980年底实际增税已高达3万亿日元。^③

①② [日] 和田八束：《财政危机的克服》，第82页。

③ [日]《每日新闻》，1980年12月31日。

在所得税中最不公平的事例，是对资产性所得实行的优惠税制。所谓资产性所得包括存款、股票、土地所有等不劳而获的收入。例如，在1989年以前的战后长时期内，对少数红利不课税，对少数储蓄、邮政储蓄不课税；对红利和利息除有免征点外，税率也很低。按源泉征税率计算，日本利息和红利的税率均为20%，^①这个税率远低于美欧等主要资本主义国家。此外，在1991年之前对土地转让的所得税也实行减轻税制。

从法人税看，日本也是累进的。战后日本的法人税有下降趋势。1947年对法人利润征税52.5%，超过500万日元者，征税率达85%，这是当时课税率的最高额。1961年法人税率对非供分配利润为38%，对供分配的利润为28%。1970年分别下降为36.75%和26%；1984年有所上升，分别为43.3%和33.3%。

这只是日本税制上规定的基本税率，实际上日本政府根据租税特别措施，每年都有各类的减免法人税措施。例如，以加强资本积累为目的的各种准备金和专款（皆为免税）；特别折旧制度；为振兴出口和引进新技术而采取的特别措施。“因为这些措施都是有利于大企业的，所以也同所得税一样成为破坏课税公平的因素”。^②

在日本税制上，对资产所得的课税，比对所得税、法人税更不公平。税制上对资产所得的优惠，更进一步促进了资产所得的不平等。日本有的财政学家认为：“今后对不平税制的纠正，重点应放在对资产的课税上。”^③

对资产的课税，日本在国税中无此内容。只有地方税中有固定资产税、都市计划税等。日本政府曾根据肖普劝告实行过富裕税，但只实行了四年，到1953年就废止了。欧洲诸国的富裕税，都是从总财产中减除债务和个人应免征点之后，征收纯资产的

① 日本大藏省主编：《财政金融统计月报》，1984年5月号，第54—55页。

② [日]都留重人：《现代日本经济》，北京出版社1980年版，第119页。

③ [日]和田八束：《财政危机的克服》，第74页。