

高等财经院校试用教材

外 国 税 制

董庆铸 主编

中国财政经济出版社

(京)新登字038号

高等财经院校试用教材

外 国 税 制

董庆铮 主编

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经销

北京市通县永乐印刷厂印制

850×1168毫米 32开 12.875印张 305 000字

1993年5月第1版 1993年5月北京第1次印刷

印数: 1—6 510 定价: 6.00元

ISBN 7-5005-1940-0/F·1837(课)

(图书出现质量问题,本社负责调换)

编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅，我们同意作为高等财经院校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

一九九二年二月二十五日

编者说明

本书为财政部1988年高等财经院校教材补充计划招标的中标教材，供高等财经院校有关专业的本科生、研究生以及广大税务干部学习和参考。

本书是在中央财政金融学院董庆铮教授的主持下编写的。编写分工为：第一章，由董庆铮教授编写；第二章、第四章、第六章、第八章、第十二章、第十三章由中央财政金融学院王国华同志编写；第三章、第五章、第九章、第十一章由中央财政金融学院张苏飞同志编写；第七章由国家税务局鹿仁廉同志编写；第十章由深圳市税务局张志云同志编写。最后由董庆铮教授负责全书的总纂。

本书在编写和讨论过程中，得到财政部有关领导的大力支持，并在丹东会议上对此书的编写初稿进行了重点讨论。其间，上海财经大学葛惟熹教授及其他兄弟院校的专家、学者提出了许多宝贵意见，在此深表感谢。

在本书编写过程中还得到了中央财政金融学院税务系张艳江同志的鼎力协作，给我们提供了大量参考资料，此致谢意。

由于编者水平及资料有限，缺点和错误在所难免，欢迎读者批评指正，以便今后修改补充，使本书日臻完善。

编者

一九九一·北京

目 录

第一章 税收制度概论	(1)
第一节 税收制度的概念.....	(1)
第二节 税收制度的分类.....	(2)
第三节 现代税收制度体系.....	(16)
第四节 税收制度的决定因素.....	(18)
第五节 税收对经济的影响.....	(22)

上篇 发达资本主义国家税收制度

第二章 发达资本主义国家税收制度概论	(35)
第一节 资本主义经济学税制建设理论.....	(35)
第二节 发达资本主义国家税收制度的发展过程及 现行税制.....	(48)
第三节 发达资本主义国家的税制特点.....	(57)
第三章 美国税收制度	(63)
第一节 美国税制的发展.....	(63)
第二节 美国现行税制.....	(70)
第三节 发达的所得税系.....	(85)
第四节 美国税制改革及对经济的影响.....	(95)
第四章 日本税收制度	(107)
第一节 第二次世界大战后日本税制的重建.....	(107)

第二节	日本现行税制	(114)
第三节	高速增长与税收效应	(143)
第四节	日本的税制改革及其趋向	(152)
第五章	法国税收制度	(165)
第一节	法国的计划经济与税制建设	(165)
第二节	法国现行税制	(170)
第三节	法国的增值税	(188)
第四节	法国税制改革及新动向	(199)
第六章	瑞典税收制度	(203)
第一节	战后经济发展的特点	(203)
第二节	瑞典现行税制	(205)
第三节	瑞典税制特点	(222)
第四节	高税负的税收效应	(224)
第七章	澳大利亚联邦的税收制度	(229)
第一节	澳大利亚的经济状况	(229)
第二节	澳大利亚的现行税制	(231)
第三节	澳大利亚的税收政策	(241)
第四节	澳大利亚的税制改革	(244)
第八章	英国税收制度	(250)
第一节	战后英国经济概况	(250)
第二节	英国现行税制	(256)
第三节	战后英国的财税政策及税制特点	(282)

下篇 发展中资本主义国家税收制度

第九章	发展中资本主义国家税制概论	(287)
第一节	发展中资本主义国家社会经济特点与税制	

设置	(287)
第二节 发展中资本主义国家税制特点	(294)
第十章 新加坡税收制度	(303)
第一节 新加坡的经济特点	(303)
第二节 新加坡现行税制	(310)
第三节 新加坡税收政策的运用	(320)
第十一章 印度税收制度	(324)
第一节 印度税制形成的决定因素	(324)
第二节 印度现行税制	(328)
第三节 作为经济管理手段的税收政策	(345)
第十二章 巴西税收制度	(352)
第一节 巴西政治经济特点与税制设置	(352)
第二节 巴西现行税制	(354)
第三节 税收政策与“经济奇迹”	(366)
第十三章 外国税制的比较研究	(372)
第一节 税制结构模式的比较	(372)
第二节 税收作用的比较	(386)
第三节 税收管理体制模式的比较	(394)

第一章 税收制度概论

本章主要阐述税收制度的一般理论，包括税收制度的概念，税收制度的分类；现代税收制度体系；税收制度的决定因素以及税收对经济的影响等内容。下面将对上述内容作具体介绍。

第一节 税收制度的概念

税收制度是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，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。它由国家的一整套税收法规组成，包括各税法规（含税种根本法、条例及条例草案、施行细则及一般征税法令和解释）、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。

通过对税收制度这一概念的如上概括，我们认为，税收制度这一范畴应包含如下几个方面的内容：

一、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”指税收法规，如：税种根本法、条例及条例草案、施行细则及一般征税法令和解释等等。

二、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，主要由哪些税种构成，以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。

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的。古代，多以对土地征税为主，构成它的税制调节体系。第二次世界大战前，西方国家都以消费税或流通税为主体税种，构成它的税制调节体系。第二次世界大战后，美国、英国和日本等国逐渐转变为以新的税为主体税，构成它的税制调节体系。也有些国家如法国，以对增值额征税的增值税为主体，构成它的税制调节体系。

三、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政策确定，税收立法、税法解释、税种开征停征、税目、税率增减调整、减免税等等。

税收管理体制类型有三，即中央集权型、地方分权型、集权和分权结合型。美国的税收管理体制属于集权和分权结合型。其主要税法由国会制定、修改，财政部颁布施行细则，国内收入局解释、执行。在联邦规定的税法以外，各州和地方还可以规定自己的税种和征收办法。

第二节 税收制度的分类

分类是分析与综合的基本方法，是科学的逻辑思维在税收学中的具体运用。由于现代国家的税收制度都以复税制著称，因

此，只有把众多的税种按照一定的标准依据进行分类，才能够通过分析与综合，找出规律性的东西，以全面、正确地认识各种税收的性质、特点和作用，为税收理论的深入研究提供客观依据。

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

现代税收，税种繁多，内容复杂，有些国家税种多达 80 余种，如美国；少的也有二、三十种，如前苏联。每一种税都具有它本身的特征，各种税之间又有共同之处，相互间有一定联系，因而有必要对税种进行分类，以有助于对税收的分析和了解。

综合世界各国的税种分类，基本方法大体有以下几种：

(一) 按课税对象划分。税收可划分为对商品或劳务征税、对所得（利润）征税和对财产征税

以课税对象划分税种是最通常的税收分类方法，经济合作与发展组织（OECD）就是采取这种方法对税收进行分类的。对商品或劳务征税就是根据商品或劳务买卖的流转额进行征税，如销售税、消费税、关税、增值税等，资本主义国家通常将一些其它税种也放在一类。对所得税或利润征税是根据纳税人所取得的收入或利润额进行课税；如个人所得税、利息所得税、社会保险税等是对所得征税；公司税（法人税）、资本利得税、超额利润税、石油收益税等是对利润征税。对财产征税就是根据纳税人的财产数量或价值额进行课税，如财产税、土地税、遗产税、赠与税、资本转移税等。

(二) 按税收计征标准来划分，税收可分为从量税和从价税
从量税是指课税基于对象的重量和大小，采取固定税额计

征，从量税亦称单位税（unit tax）。例如，美国的酒消费税按酒加仑计算，香槟酒每加仑（1加仑=4.540公升）征税3.40美元，英国的烟消费税按烟的重量征税，雪茄烟每磅（1磅=0.45359公斤）征税9.5英镑。从价税是指征税以课税对象的价格为标准，按一定比率计算征收。如美国的汽车消费税不是按辆征收，而是按汽车的销售价格征税10%。一般的销售税、增值税、所得税等都是从价税。

（三）按税收存续的时间来划分，可以分为经常税和临时税

经常税是指当税制不变时，继续征收的税，这种税的征收无须立法机关重新审议通过。如现在的所得税、增值税等。临时税则是由于某种临时的需要或达到某个目的，通过立法机关审议通过而开设的新税，这类税有一定的征收时期，过期或达到目的后随即取消，如战时利得税，某些消费税等。一般说来，经常税都是由临时税发展而来的，因为一个国家设立一种新税时，当时总是做为试验性的或临时性的，当认为这种税较为可取时才将它固定下来。如英国的所得税起初就是一种临时税，1799年引进所得税是为了抗击拿破仑的战争的需要，战争结束后就废止了，第二次世界大战爆发后，所得税又开征，二战结束后再度废止，直到1982年才最后做为经常税。

（四）按课税主体与课税客体划分，分为对人税和对物税

对人税和对物税是资本主义国家最早对税收的划分，也是最早的税制构成。对人税就是按人口对每人课税，这类税不分阶层，一般按口或按户征收，如早期的人头税、人丁税、户捐等。对物税则着眼于物，将人的关系排除在外，如对财产征税，对商品征税等。当今，绝大多数资本主义国家均废除人头税。因此对人税都有税收客体的物，对物税又都有税收主体的人，所以对对人税和对物税有了不同的理解。通常的看法是，以客体的“物”

为基础而不考虑个人情况，依一定标准和方法课征的税为对物税，如消费税；以主体的“人”为基础，考虑到个人情况，依不同的标准和方法课征的税为对人税，如所得税、财产税等。

(五) 按税收负担能否转嫁来划分，分为直接税和间接税

直接税和间接税是当今资本主义税收中使用较多的两个基本税收术语，许多国家是按照这种方法对税收进行分类。

什么是直接税，什么是间接税，资产阶级学者有不同的解释，有些人从管理角度上来解释，认为直接对最终纳税人所征收的税就是直接税，而要通过第三者（如批发商）征收的税则是间接税。按这种解释，所得税是对收入取得者征收的税，没有经过第三者，称之为直接税；增值税、消费税不是对消费者直接征收而通过了第三者，这些税就是间接税。也有人依立法者的意图为标准，凡立法预定税收负担不会由纳税人直接承受，而可以顺利转嫁给别人，这些税就是间接税；而立法者的意图是使某种税的纳税人即是税负实际负担者，不能转嫁给别人的，为直接税。这种分类方法实际是主观判断，立法者不能预期到什么税能转嫁，有些预期能转嫁的在实际上无法转嫁，而有些预期不能转嫁的则可以转嫁。还有人以税源为划分标准，对收入征税的就是直接税，而对支出征税的则为间接税。按这种分法，所得税为直接税，消费税为间接税。

目前，在资本主义国家税收理论中，较多的是以税负是否实际转嫁为依据划分直接税和间接税。凡是税收的纳税人，不仅在表面上有纳税义务，而且也是实际上的税收承担者，即纳税人与负税人一致，这类税为直接税；凡是税收的纳税人，虽然表面上负有纳税义务，但是实际上已将自己的税款加于所销售商品的价格上由消费者负担或用其它方式转嫁给别人负担，即纳税人与负税人不一致，这类税为间接税。根据这种分类，直接税就包括所

得税、利润税、遗产税等；间接税就包括销售税、消费税、增值税、关税等。

(六) 按照税收的计征方法来划分，可以分为配赋税与定率税

配赋税，亦称摊派税。配，意即分配。它是指国家在征税的时候，只事先规定某种税的应收总额，然后再依一定的标准，在纳税人与课税对象之间进行分配，以确定每个纳税人或每一课税对象的应纳税额。这种方法在历史上曾多次使用。

定率税是指国家在征税的时候，首先规定应纳税额占课税对象数额之间的比例，即税率，也就是通常所说的依法定税率计征的课征方法。定率税是当今世界最为盛行的计税形式。

(七) 按税收用途分类，可以划分为一般税和特别税

一般税，又称普通税，它是指支付一般性财政需要的税收。

特别税，又称目的税，它是指支付特定财政需要的税收。

如美国的社会保险税，就是专门用于社会福利、失业保险支出的目的税。又如日本的温泉入浴税、宅地开发税等等。

(八) 按税收收入形态分类，税收可分为实物税与货币税

实物税即是以实物缴纳的税，大多盛行于商品经济不够发达的时代；货币税是以货币缴纳的税。随着商品经济的发展，货币税已成为近代世界各国税收收入的主要形式，但在战争时期，或者在粮食商品还不够充裕的特殊情况下，对某些少数税种也可能采用实物税的形式。

附：

经济联合与开发组织 (OECD)

对税收的分类

一、对商品和劳务征税

(一) 对商品生产、销售、转销、租赁、转让和对提供劳务征税

1. 一般税

2. 特殊商品税和特殊劳务税

- ① 消费税
- ② 专卖税
- ③ 进口关税
- ④ 出口关税
- ⑤ 特殊劳务税
- ⑥ 其它税

(二) 对所有权及使用或许可使用征税，对商品或行为征税

1. 经常税

- ① 家庭用机动车税
- ② 其它用机动车税
- ③ 其它商品税

2. 其它税

二、对所得、利润和资本利润征税

(一) 家庭和组织缴纳的税

- 1. 所得税和利润税
- 2. 资本利得税

(二) 公司企业缴纳的税

- 1. 所得税和利润税
- 2. 资本利得税

三、社会保险税

- (一) 由雇员支付的**
- (二) 由雇主支付的**
- (三) 由自营者支付的**

四、按工资表或劳动力对雇主征税

五、对净财富和不动产征税

(一) 净财富经常税

1. 由家庭和组织支付的
2. 由公司企业支付的

(二) 不动产经常税

1. 由家庭支付的
2. 由企业支付的
3. 由组织支付的

(三) 对净财富和不动产征收的临时税

1. 净财富临时税
2. 不动产临时税

六、对赠与和遗产征税和对财务处理征收印花税

(一) 对赠与和遗产征税

1. 赠与税
2. 遗产税

(二) 对资本及财务处理征税

七、其它税

(一) 单独由企业支付的税

(二) 其它

资料来源：西蒙詹姆斯，克里斯托弗·诺布斯，《税收经济学》，

1983年第2版，14—15页。

二、税制模式分类

税制模式是在一个税主权之下，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，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，废除其它一切税收。他认为，人人都要消费，按消费品课税，能使负担普及于全体人民。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，和我们一般说的消费税有所不同，他是~~以个人的全部支出~~以个人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，他们一派为美国学者派，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世纪初叶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立场，主张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。