

孙仁江 编著

当代美国 税收理论 与实践

DANG DAI
MEI GUO
JI SHOU
LUN YU
JIAN



当代美国税收理论与实践

孙仁江 编著

中国财政经济出版社

当代美国税收理论与实践

孙仁江 编著

*

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 各地新华书店经售

顺义县牛栏山印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 8.5印张 200000 字

1987年11月第1版 1989年6月北京第2次印刷

印数: 4 000—9 000 定价: 5.20元

ISBN7-5005-0666-X/F·0618

目 录

第一章 绪论	(1)
第二章 美国政府机构和税务机构的组织形式	(5)
第一节 联邦制的三级政府体制.....	(5)
第二节 美国税务机构的组织形式.....	(7)
第三章 个人所得税	(13)
第一节 美国个人所得税的简单历史.....	(13)
第二节 个人所得税概貌.....	(16)
第三节 毛所得.....	(19)
第四节 经调整后的毛所得.....	(29)
第五节 净所得.....	(35)
第六节 应税所得.....	(49)
第七节 负所得税的设想与实践.....	(52)
第八节 应纳税额与税率.....	(57)
第九节 特殊规定.....	(60)
第十节 州和地方政府的个人所得税.....	(68)
第十一节 个人所得税的经济影响.....	(71)
第十二节 个人所得税的改革方向.....	(76)
第四章 公司所得税	(84)
第一节 美国公司所得税的发展过程及其在整个税 制中的地位.....	(84)
第二节 对公司征收所得税的理论基础.....	(85)

第三节	公司所得税概貌·····	(87)
第四节	某些类型企业在税务上的特别规定·····	(89)
第五节	联邦公司所得税的某些特殊政策·····	(91)
第六节	美国的州公司所得税·····	(130)
第七节	公司所得税转嫁和归宿的讨论·····	(133)
第八节	公司所得税的经济影响·····	(136)
第五章	社会保障税收·····	(146)
第一节	美国社会保障制度的演变·····	(146)
第二节	社会保障的资金来源·····	(148)
第三节	社会保险税的特点·····	(150)
第四节	社会保险税存在的问题以及建议中的改革 方案·····	(159)
第六章	消费课税·····	(170)
第一节	概述·····	(170)
第二节	销售税的简单回顾·····	(172)
第三节	销售税的主要问题·····	(175)
第四节	国内产品税·····	(179)
第五节	关税·····	(186)
第七章	财产税·····	(194)
第一节	财产的定义与分类·····	(194)
第二节	财产价值的估价·····	(196)
第三节	估定值和真实值·····	(198)
第四节	对估定值的复议和上诉·····	(200)
第五节	税率及财产税减免·····	(201)
第六节	财产税的公平问题·····	(202)
第七节	财产税的经济影响·····	(204)
第八章	遗产与继承税·····	(210)

第一节	遗产与继承税的原理	(210)
第二节	联邦遗产税	(212)
第三节	联邦遗产税的问题	(215)
第四节	州继承税	(220)
第五节	死亡课税的小结	(222)
第九章	税收立法程序和税法的组成	(223)
第一节	概况	(223)
第二节	行政部门提出税收提案	(224)
第三节	提案在国会中的处理	(226)
第四节	总统的最后决定	(230)
第五节	税收立法程序的问题	(231)
第六节	税法的组成内容	(236)
第七节	其他有关税法的资料	(240)
第十章	里根政府税收政策的评价	(242)
第一节	1981年的经济复兴税法的主要内容	(242)
第二节	1985年税收改革方案的主要内容	(246)
第三节	1986年正式通过的税改法案	(254)
第四节	里根的经济思想及其在税收政策中的反映	(258)

第一章 绪 论

编写本书的目的，很明显，并不是为了希望照搬照抄美国的一套，甚至也不可能以此作为研究和制订我国税收政策的主要借鉴。这是因为，美国的社会和经济制度同我们截然不同。美国是当代资本主义的总代表，个人主义的伦理观和自由放任的经济观是这个以生产资料私有制为基本特征的社会的社会价值标准。自私自利，弱肉强食，追求财富，两极分化等行为与现象被认为是天经地义的，由此而造成的社会畸型和阶级矛盾虽然也受到关注，但改善这种状况的努力仅仅是在充分肯定整个社会经济制度的前提下所作出的，因而这种努力充其量也只是一种社会改良。税收政策作为资本主义国家财政政策的最重要组成部分之一，首先是为了维护生产资料私有制的资本主义制度，其次才是试图改善社会财富分配的不平等。这也就是历来的资产阶级税收学者和资产阶级政府在研究制订税收政策时，财政原则（保证资产阶级政府充分的财政收入）和国民经济原则（促进资本主义经济的充分增长）往往置于最优先考虑的位置，而税收的社会原则（普遍、平等、改善社会财富的分配）则一般是处于从属地位的原因。资本主义税收是资本主义经济制度的产物，从整体上说，它是为资本主义制度服务的，其实质是资产阶级为了本阶级的利益，凭借着国家的政治权力，就国民收入原始分配后的收入，强制地、无偿地实行再分配，是对无产阶级和其他劳动人民的一种超经济剥削。

相反，我国是一个以生产资料公有制为基础的社会主义国家，与这一经济制度相适应的基本社会价值标准是与资本主义国家背道而驰的。我们所提倡和遵循的是集体主义的伦理观和计划管理为主的经济观。在这种经济制度和价值观念之下，上面提到的资本主义国家的那种社会畸型和阶级矛盾在社会主义制度下处于相对次要的地位。与社会主义制度相适应的税收政策主要是为了组织国家的财政收入，为社会主义建设事业积累资金，促进国民经济的发展。同时，由于多种经济成份的存在，社会主义的税收还担负着调节国家、集体和个人三者之间关系的任务。社会主义税收虽然也是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配的一种方式，也带有强制和无偿的特点，但是由于社会主义税收的本质是“取之于民，用之于民”，如同马克思在《哥达纲领批判》中指出的：“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切，又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利”^①，因而根本不存在资本主义税收那种超经济剥削的特征。

既然社会主义的税收在本质上是与资本主义税收完全不同的，因而我们就完全没有必要，客观上也不可能去全盘照搬资本主义的一套。税收理论和税收政策属于社会科学的范畴，它不同于自然科学。社会科学一般地带有鲜明的社会经济特征，反过来也是为特定的社会经济制度服务的。如果把美国的一套税收政策不加分析地照搬过来，不免会闹出笑话。

那么，是不是就不必研究西方国家的税收理论和税收制度了呢？显然这种看法也是片面的。解放后，由于我们“一边倒”的政策，我国的经济政策，包括税收政策，很大程度上受到苏联的影响。根据苏联财政学教科书的流行说法，国家对国营企业课征

^① 《马克思恩格斯选集》第三卷，人民出版社1972年版，第10页。

的税收，实质上不是税，而是属于全民所有制经济内部的一种分配关系，因为它并不体现所有权的转移，而税收则必然是所有权的转移。这种理论是五十年代我国社会主义改造完成之后，税收作用步步下降，“税利合一论”，“单一税制论”等主张的主要依据，以致在相当长的时间内，社会主义税收理论和实践的研究，处于无所作为的境地。而另一方面，与西方国家的完全隔绝，使我们对发达资本主义国家的实际情况非常缺乏了解。七十年代末期，随着同西方国家贸易和经济交往的增加，特别是来自资本主义国家投资的不断增长和我国经济逐渐进入世界经济的范畴，迫切地要求我们了解和熟悉西方国家的经济现状。在这种背景下，作为财经专业人员，包括税收、外贸、外经，以及一切与对外交往有关的部门和人员，了解和熟悉资本主义国家的税收制度和有关理论，是自己业务范围内的一件重要工作。此外，在我们制订和发展自己的税收政策时，既要有明确的观点，即资本主义的一套从整体上来说是与我们的国情不相容的，同时也应有客观的头脑，即就某些局部来说，仍有不少可作参考与借鉴之处。随着我国经济的发展与国民所得的增长，随着我国经济进一步面向世界，我们的税收制度不可避免地会有很大的发展。任何事物在发展过程中若能参考别人的经验，必然会少走许多弯路。税收作为一种执行经济政策的工具，不仅带有社会经济制度的特征，它同时也带有许多技术性的特点，而后者是我们向别人学习的重要内容之一。最后，随着国际经济交流的不断增加，税收已不再是某一个国家自己的事情了。国与国之间为了避免在经济交往中产生许多矛盾，往往需要订立许多双边或多边协定，如税收协定、贸易协定、投资协定等。充分了解对方国家的税收制度，可以说是有效处理国际经济交往不可缺少的一环。

本书在对美国的税收制度作一般性介绍的同时，花了较多篇

幅来分析与研究美国现代税收所面临的主要问题。这种分析包括理论上的，也包括许多实际的税收改革建议。作者认为，这种分析对于进一步理解美国的税收制度是有帮助的。我国的情况虽然同美国不一样，但是，随着我国经济体制改革的深入发展，特别是近年来我国税收制度的演变，这种分析研究无疑是有积极意义的。

总而言之，随着我国社会主义四个现代化建设的不断发展，有必要对资本主义的税收理论和实践进行专门的研究，以利于我们自己的事业。美国是当代资本主义世界的代表，经过一个半世纪的发展，美国的现代税收制度和有关理论已经形成一个专门的体系，其他主要资本主义国家的税收制度和政策同美国有很多相似之处，而且都是基于一些相同的理论。这就是编写本书的基本出发点。

第二章 美国政府机构和税务机构的组织形式

第一节 联邦制的三级政府体制

美国是由五十个州组成的联邦制国家。所谓联邦政府就是美国的中央政府。五十个州各有自己的政府，叫做州政府。在各州疆界内，还有约八万个县、镇、市、村，组成了八万个地方政府。联邦宪法对联邦政府的组织、权力和职责作出具体规定，而联邦宪法中未规定的职责则属于各州。各州都有本州的宪法与法律，州政府根据州宪法组成。州以下的地方政府也各有其自己选举产生的政府。

联邦宪法把联邦政府的权力分为三大部分，即以总统为首的行政部门；国会两院，即参议院和众议院的立法部门；以及以最高法院为首的司法部门。

美国总统作为联邦政府行政部门的负责人，其主要职责是执行由国会制订成法律的政府工作计划。

联邦政府的行政部门中主要包括以下几个部门：

国务院：负责处理与其他国家之间的所有和平交往，相当于许多国家的外交部。

财政部：主管联邦政府的财政、税收、铸币及印发钞票。美国财政部下属的关务署和国税局分别负责执行由国会制订的关税法和联邦税法。此外，负责保护总统、副总统及其家属和其他一

些高官要人的“秘密勤务署”也隶属于财政部。

国防部：负责国家的安全。

司法部：代表政府处理法律事务，并对违反联邦法律的人采取制裁行动。

另外是内政部、农业部、劳工部、商务部、卫生和教育与福利部、房屋和都市发展部、运输部、能源部。

除了上述一些重要部门外，联邦政府还有许多独立的机构，负责一些特殊工作。例如邮政总局、宇航局、美国新闻总署等等。

国会是政府中的立法部门，它由参、众两院组成。任何一项法案必须经两院通过之后方能成为联邦法律。但总统任命高级官员或与外国缔结条约，则只须参议院批准即可。

政府司法部门的最高机构是最高法院，由首席法官一人以及副法官八人组成。低级法院提出法律是否违宪的问题时，由最高法院决定。牵涉到联邦政府或两个以上的州或不同州的公民之间的纠纷，也归最高法院管辖。

美国各州政府的组织形式大体上与联邦政府相同。州政府的权力分属行政、立法与司法三个部门。州政府处理的事务一般只涉及本州疆界内的公共事务，如维持秩序、教育儿童与青年、兴建州的公路等等。为了维持州政府的支出，各州都设有州税务系统，负责征收本州的各项税收。

地方政府的组织形式比较简单，其责任仅限于本地范围之内。因而地方政府的权力相对较小。但是对于一些大都市来说，这类地方政府所起的作用有时是相当重要的。地方政府要发挥作用，也必须组织自己的税收收入。地方政府的税收收入因局限于以房地产税为主，因而往往不足于应付地方上的公共开支，这也就是地方政府的独立性较小，

而不得不依附于州政府以取得必要的经费援助的主要原因。

第二节 美国税务机构的组织形式

美国的联邦税务机构可以分为两大系统，国税局（Internal Revenue Service——IRS）负责除关税以外的所有联邦税收事务；关务署（U. S. Customs Service）则专门负责对进口商品征收关税。此外，海关还花费巨大精力对付走私和贩毒，并对进出美国的船只、飞机、人员和物资等进行监督管理。

国税局和关务署均隶属于财政部。

一、美国关务署

美国关务署总部设在首都华盛顿，设有署长一名，由财政部委派；副署长两名；首席法律顾问一名。此外，还有四名助理署长和一名审计。关务署在首都华盛顿的总部主要有五个职能部门组成，分别负责执法、查缉与控制、稽征管理、内务管理以及行政管理。关务署将全国划成七个稽征区，分别为东北区、纽约区、东南区、中南区、西南区、太平洋区（即西海岸区）和中北区。这七个稽征区共包括了45个关区，分别管理着全美约300个海关点（口岸）。

美国关务署的海外办事处分别设在波恩、香港、伦敦、墨西哥城、渥太华、巴黎以及东京的美国大使馆或领事馆内。此外，关务署还向欧洲共同体派出一名专员，常驻布鲁塞尔。

1982年，美国海关的总收入是99亿美元，占当年联邦财政收入总额的1.61%。1982年美国海关的支出是5.23亿美元，收入与支出之比约19:1。此外，1982年海关截获的毒品、违禁品和未申报商品共值68亿美元（不在正常收入之列）。1982年美国海关共

处理了约3亿入境人次，9,000余万车辆、船只和飞机的海关手续，以及4,000余万件邮件。根据美国财政部预测，1986年关税收入将达121亿美元，占1986年预计联邦税收总收入7,100亿美元的1.7%^①。

二、美国国税局

美国国税局总局设在首都华盛顿，它是财政部下面最庞大的一个机构。1980年时，国税局系统共有雇员70,000人，其中许多是会计师、律师、经济学家和行政管理专家。国税局在华盛顿的总局设有正、副局长各一人，局长助理七人，正、副首席法律顾问各一人。国税局局长是一个十分重要的职务，由总统提名，经国会同意之后任命的。

总局的主要职能机构由以下七个科系组成，每个科系由一名相应的局长助理负责：

(1) 检察科系——负责内部监督与内部安全。

(2) 行政科系——负责设备管理，财务管理以及人员与训练。

(3) 征纳科系——负责烟、酒、火器税，上诉，审计，情报以及国外业务。

(4) 数据及纳税人服务科系——负责数据处理，税款征集，纳税人服务等。总局设在西弗吉尼亚的全国计算机中心以及设在底特律的国税局资料中心都由该科系负责管理。

(5) 计划与研究科系——该科系负责工业经济，计划分析，研究，统计以及系统发展方面的有关工作。

(6) 技术科系——负责联邦所得税，零星税与特种税收，

^① 美国财政部1985财政年度春季版《财政部公报》。

以及国税局的出版物与有关事宜。

(7) 稳定科系——负责有关与纳税人的争议，解释，沟通，分析和上诉等方面的事情。

以上七个部门的有关办公室均设在总局大楼内，直属正、副局长领导，负责掌握和处理全局性的事务，包括推动有关计划和项目的进展，制订有关政策以及在自己的职权范围内协调各项工作。它们是属于美国国税局系统的第一级机构。

国税局系统的第二级机构是由全国七大税区组成的。七大税区是根据税务行政上的需要来划分的，因而某一税区可能要包括几个州的疆界。全国七大税区的区税务局都设在大城市内，每个区税务局设区局长一名，助理区局长六名。每一个区税务局负有在本区范围内征集联邦税收的总的责任。因而，区税务局是按照征收上的需要组织起来的，它通常包括行政、纳税人台帐、稽征及纳税人服务、审计、情报以及诉讼等部门，分别由助理区局长负责。全国七大税区的区局长直属华盛顿总局的局长和副局长领导，处于和总局各职能机构同级的地位，相当于总局的直属派出机构。区局和总局各局长助理所领导的机构在工作性质上最大的不同之处是，区局的工作重点是领导税务实际工作，而总局各局长助理所领导的各科室则主要是进行计划、研究、监督与全局性的工作。

国税局系统的第三级机构是由七大税区下面的10个税务中心、58个税务分局以及遍布全国的约800个税务支局组成。税款征集的实际执行者就是这些税务中心、税务分局以及分局下设的支局。过去，税款征集的全部具体工作都是由58个税务分局及其下属支局进行的，由于计算机和数据处理技术的发展，这项工作中的很大一部分目前已转到全国10个税务中心去完成了。这主要是因为10大税务中心配备有庞大的计算机系统，这些计算机组成

了国税局全国计算机系统的重要部分。美国10大税务中心分布在东北区、纽约区、费城区、东中区、东南区、中南区、西南区、中西区、中北区以及大湖区。每一税务中心设主任一名，下面分设若干部门，分别处理会计与研究、行政、数据转换、税务检查以及纳税人服务等事项。与税务中心平行的58个税务分局都设有分局主任一名，直属某一个区局长领导。分局通常也设有若干部门，处理诸如行政、审计、稽征与纳税人服务以及情报等工作。遍布全国的约800个税务支局实际上是分局的派出机构，根据税务行政上的需要，分别设立在一些重要城镇。美国国税局系统的第三级机构，即10大税务中心、58个税务分局及其下设的800余个税务支局，才是处理日常具体细小的税务工作的基本单位。但是，随着信息处理技术的广泛应用，国税局在华盛顿的总局，早已拥有巨型计算机系统，全国所有纳税人历年的详尽资料，都可在瞬息之间，显示在计算机的终端设备上。从这个意义上来说，美国税收制度的神经中枢，还是在华盛顿的国税局总局。

值得指出的是，为了严格地按照税法办事，国税局各级法律部门的工作具有较大的独立性。例如区局的法律顾问虽然负有向区局长提供法律咨询的作用，但却属于总局的首席法律顾问领导，而总局的法律顾问虽然也向总局局长提供服务，但却是由财政部的总法律顾问领导的。区局的检察科同法律顾问室的地位类似，在职责上负责办理区局范围内的内部安全与内部业务监督事宜，但在隶属关系上则直接由总局负责检察的局长助理领导。

上面所描述的国税局系统的组织结构可以用下面的简图来表示（见图1）。

三、美国的州与地方税务系统

除了联邦税务系统之外，美国五十个州还都有各自的税务管

