

西方国家税收

主 编 房保安

副主编 刘战旗

金磊管理出版社

《西方国家税收》编委会

主 任	房保安		
编 委	房保安	刘战旗	孙治学
	孟崇进	肖彦玲	赵占营
作 者	房保安	刘战旗	李丽凤
	夏 雯	李克桥	赵 冰
	宋风轩		

目 录

第一章 西方国家税收理论概述.....	(1)
第一节 西方学者关于课税依据的观点.....	(1)
第二节 西方各经济学派的税收理论.....	(4)
第二章 税收原则	(14)
第一节 税收原则的提出与发展	(14)
第二节 现代西方国家的税收原则	(18)
第三章 税收的作用	(26)
第一节 财政收入主要来自税收	(26)
第二节 税收调节经济的作用	(27)
第三节 税收杠杆的实际运用	(30)
第四章 税收制度的分类、演变和改革趋向	(37)
第一节 税收制度的分类	(37)
第二节 税制模式的演变	(41)
第三节 西方国家税制改革的趋向	(45)
第五章 税收的转嫁和归宿	(48)
第一节 税收负担的转嫁	(48)
第二节 税收归宿和收入分配	(52)
第六章 税收的分类和结构	(56)
第一节 税收的分类	(56)
第二节 税收的结构	(59)
第七章 所得税	(61)
第一节 所得税概述	(61)

第二节	个人所得税	(65)
第三节	公司所得税	(74)
第八章	社会保险税和社会保障制度	(80)
第一节	社会保险税的征收及其理论观点	(80)
第二节	美国和英国的社会保险税	(82)
第三节	社会保障制度的发展及其面临的困难	(84)
第九章	商品税	(87)
第一节	商品税概述	(87)
第二节	销售税和消费税	(92)
第三节	增值税	(97)
第四节	关税	(106)
第十章	财产税	(114)
第一节	财产税概述	(114)
第二节	一般财产税	(117)
第三节	个别财产税	(118)
第四节	遗产税和赠与税	(122)
第十一章	国际税收	(126)
第一节	国际税收管辖权的形式及重复课税	(126)
第二节	对人征税权和对物征税权的划分	(128)
第三节	处理国际税收关系的方式	(131)
第四节	国际税收的协调	(135)
第十二章	税收的征收管理	(141)
第一节	税收的管理体制	(141)
第二节	税收的征收管理方法	(144)
第十三章	美国的税收制度	(158)
第一节	美国的税制演变	(158)
第二节	美国现行税制	(160)
第三节	美国州与地方税制	(173)

第四节	美国税法的组成和立法程序·····	(178)
第五节	美国的税务机关·····	(180)
第六节	美国的税制改革·····	(182)
第十四章	日本的税收制度·····	(186)
第一节	日本税制概述·····	(186)
第二节	日本税制的特点·····	(190)
第三节	日本税收的征收和管理·····	(198)
第四节	日本的税制改革·····	(199)
第十五章	英国的税收制度·····	(204)
第一节	英国的税制演变·····	(204)
第二节	英国现行税制的结构和特点·····	(205)
第三节	英国税收的征收和管理·····	(213)
第十六章	法国的税收制度·····	(217)
第一节	法国税制概述·····	(217)
第二节	法国现行的税收制度·····	(220)
第三节	法国税收的征收和管理·····	(228)
第十七章	瑞典的税收制度·····	(230)
第一节	瑞典税制概述·····	(230)
第二节	瑞典现行的税制结构·····	(231)
第三节	瑞典税收的征收和管理·····	(239)
第四节	瑞典的税制改革·····	(241)
附录：我国现行的税收制度·····		(244)
第一节	我国税收制度的建立和发展·····	(244)
第二节	我国现行的主要税种·····	(256)

第一章 西方国家税收理论概述

第一节 西方学者关于课税依据的观点

税收是古今中外各种社会制度的国家财政收入的主要形式。国家征税的行为究竟依据的是什么?人民为什么要向国家纳税?西方学者有不同的解释,主要观点如下:

(一) 交换说

这种学说产生于18世纪人权主义思潮风行之时,与社会契约说的政治思想相呼应。它以个人主义为出发点,把国家和个人看作相互独立的个体,将国家征税说成是一种交换行为。认为:人民向国家纳税,是与国家为人民提供服务所支付的费用相交换,个人对国家的缴纳,是契约上的等价交换。国家的目的在于保护人民的生命财产,人民既受国家保护的利益,理应向国家缴纳税收作为报偿。国家给人民以利益,人民给国家以税收,这是利益与税收交换的说法,故称“交换说”。这种学说还有其他一些名称,如买卖交易说、享受说、代价说等。主要代表人物有:霍布斯、蒲鲁东、卢梭等。

(二) 保险说

保险说是由交换说引伸出来的一种学说。这种学说认为,国家犹如一个保险公司,国家保护人民的利益,人民的生命财产要

受到国家的保护，税收是人民向国家支付的保险金。此学说的创始人是法国学者梯埃尔。他说：国民各依其社会所受的利益为比例而纳税，与被保险人向保险公司各依其风险分摊比例缴纳的保险费相类同。

（三）公需说

公需说产生于17世纪官房学派盛行之时。这种学说认为：国家的职责是增进公共福利，公共需要是达到公共福利的手段，而税收则是满足公共需要的物质条件。主要代表人物是德国官房学派的柏左尔德和克洛克。他们都认为：税收是为公共福利而征收的。克洛克说过：如果不是由于公共福利的需要，就不要征税。所以，税收必须以公共福利需要为依据。

（四）分担说

分担说认为：国家是公共团体，人民是公共团体的一分子。国家为实现其职能所需费用，人民有分担的义务。税收就是这种分担的表现。否则，国家难以存在，人民也会失去依托。这种学说把分担公共需要看作人民应尽的义务。所以又称“义务税”。

（五）牺牲说

牺牲说认为：课税是国家的强制无偿行为，对人民则是一种牺牲。它强调国家的权力，认为：国家的职责是保卫和谋求全体人民的利益。所以，所需经费必须取自全体人民。这种分担是法律上的强制义务，而不是道德上的自愿义务。人民与国家之间，既无交换利益关系，也无保险报偿关系。这种学说的主要代表人物是巴斯特布尔和瓦格纳。

（六）社会政策说

社会政策说是一种社会改良派的理论。这种理论强调税收的社会意义，认为税收是矫正社会财富和所得分配不均的手段。

交换说把人民和国家看成平等的关系，把人民纳税和国家给予的利益看作是等价交换关系，显然不能自圆其说。因为国家给予人民的利益不能以货币计算，而且国家给付的利益，人民有共同报偿性的特征，不存在与纳税人纳税额对应的个别报偿。

保险说混淆了税收与保险的性质。税收是强制征收，它与人民享受国家利益之间无必然联系。人民遭受损失，国家不予赔偿，人民更不能以此为理由抗拒纳税。保险则是一种契约关系，交纳保险费是获取赔偿利益的前提。投保是自愿的，不是强制的。

公需说把资本主义国家统治和压迫劳动人民的职能，说成是“增进公共福利”，这就抹煞了国家的本质。因为，在资本主义社会中，国家实质上是为统治阶级谋福利的，它与劳动人民的公共利益没有直接关系。

分担说把资产阶级国家对人民的超经济剥削，说成是“义务分担”，没有明确它是强制履行的义务，还是自愿履行的义务。

牺牲说提出了税收的强制性和无偿性，有一定的进步意义。但是，这种学说仍然没有触及税收的阶级本质。因为，在资本主义社会，税收作为为统治阶级利益服务的工具，对劳动人民来说是一种牺牲，对资产阶级则无牺牲可言。

社会政策说作为社会改良派的理论，目的是通过对现实社会的点滴改良，来维护资本主义制度的存在。实际上，在资本主义经济生活中，税收矫正分配不公的作用极其有限，它不可能动摇造成这种现象的资本主义制度的基础——生产资料私有制。

可见，资产阶级学者关于税收课征依据的观点，都有其历史局限性，不可能触及税收的实质。

第二节 西方各经济学派的税收理论

纵观西方国家的经济思想史，对经济生活产生过影响的经济学派很多。这些学派对税收都有一定的研究，其中有较系统的税收理论的学派有重商主义学派、重农主义学派、古典学派、凯恩斯主义学派、货币学派、供应学派。下面分别介绍这几个学派的税收理论。

一、重商主义学派的税收理论

重商主义是代表资本原始积累时期商业资产阶级利益的经济思想和政策体系，是西方资产阶级最初的经济学说，是对现代资本主义生产方式最早的理论探讨。重商主义萌芽于15世纪末，17世纪达到极盛时期，代表人物是法国的财政总监柯尔培尔(1619—1683)、英国的斯泰福(1554—1612)、托马斯·曼(1571—1641)、意大利的斯卡卢非等。

重商主义研究的核心是流通，并且把财富的唯一源泉理解为黄金货币。国家的强弱决定于贮存黄金的多少。因此，财政税收政策和理论的提出，无不与增加国家的黄金相关。他们的税收理论主要观点如下：

- (1) 高关税阻止外国商品输入国内市场，避免黄金外流。
- (2) 免税或低税诱使工业原料输入，降低本国产品的成本。
- (3) 设置高额奖励金，以鼓励本国商品输出国外，换回黄金。
- (4) 武力侵略殖民地，以掠夺外国廉价原料，并大量输出本国商品，扩大对外贸易入超。

重商主义的财政税收思想，摆脱了宗教、伦理观点的束缚，极力讲求富国敛金之道。并主张实行国家干预经济的政策，注意税收杠杆在流通和对外贸易方面的运用，无疑是税收史上的一种进

步。但是，重商主义认为，货币是财富的基本形式，仅仅从商业资本运动的表面现象出发，错误地认为，流通过程是利润的唯一来源，重商轻农，而且将税收杠杆的运用，仅仅限定在流通过程中。因此，重商主义的生财观点是不全面的，有一定局限性。

二、重农主义学派的税收理论

法国 17 世纪下半叶，封建剥削的加重和重商主义改革的实行，靠牺牲农业利益和加重农民负担的作法来发展工商业，造成农业的极端落后，农民异常贫困，国家财政濒于绝境。为了挽救法国面临的财政经济危机，出现了反对重商主义，提倡经济自由和重视农业的经济学说。重农学派代表新兴资产阶级的利益，并在批判重商主义的同时所确立的一种学说。重农学派盛行于 18 世纪的法国，其代表人物是布阿吉尔贝尔（1646—174）、魁奈（1694—1774）等。重农学派研究的中心是农业。认为农业是财富的真正源泉，只有农业才能创造“纯产品”，即剩余价值。因此，要财源茂盛，增加财政收入，首先必须发展农业。只有农业发展了，国家收入才能增加。他们在税收上的主要观点是：

（1）以“纯产品”理论为基础，主张实行“单一土地税”。即取消其他课税，实行单一税制。若国用不足，可以提高土地税税率。重农学派要求一切赋税，都应当由土地所有者承担。认为土地所有者是唯一占有剩余产品的阶级。其他阶级，如生产阶级和不生产阶级，除了得到他们垫支的补偿外，另外就一无所有。其他阶级不占有纯产品，如果向他们征税，势必减少垫支，垫支得不到补偿，再生产将无法顺利进行。因此，他们反对向农业资本家征税。主张只向土地所有者得到的那部分“纯产品”征税。这种“单一税制”，使资产阶级可以摆脱税收负担，加速资本积累，更快发展资本主义生产。

（2）主张自由放任，反对行会限制和国家干预经济生活，并

把关税和饮料税等，并入人头税。

(3) 反对当时“包税制”的征税制度。主张取消各种杂课，以促进生产发展。

重农学派把生财问题由流通领域转入生产领域，并主张经济决定财政税收的理论，是完全正确的。但是，他们单纯重农而轻工商，反对国家干预经济的观点又是片面的。同时，“单一税制”的主张在实践上也是行不通的。

三、古典学派的税收理论

古典学派是代表资本主义上升时期英法两国新兴产业资产阶级的利益，具有一定科学成份的经济学说，它产生于17世纪下半叶的资本主义自由竞争阶段，是马克思政治经济学的重要来源。它由英国的威廉·配第（1623—1687）创立，亚当·斯密（1723—1790）加以发展，又以李嘉图（1772—1823）和瑞士的西斯蒙第（1773—1842）为终结。古典学派的理论核心是反对封建制度和重商主义的国家干预政策，主张经济自由放任，自由竞争，认为财政支出具有非生产性。因此，坚持缩小国家职能，财政收支也要限制到最低限度。基于以上观点，其税收理论主要有以下几点：

(1) 税收的源泉来源于地租、利润和工资三项收入。每种税收必定由这三项收入中的某一项，或两项、或三项来支付。因此，把税收分为地租税、利润税、工资税和由三项收入来源都要支付的人头税和消费税。

(2) 古典学派在论述资本主义税收参与资本主义三项收入的分配时，提出税收转嫁与归宿的理论。认为，最合适的征税对象不是工资，也不是利润，而是地租。因为，征工资税，职工必然要求提高货币工资，实际上工资税要由资本家来支付，而资本家总是设法把税收转嫁给消费者，否则，资本家对劳动力的需求就会减少，进而使一国的年总产品减少。故不赞成征收工资税。如

果对资本家的利润征税，资本家也会把这部分税收转嫁到消费者身上，或歇业不干，这不利于经济发展。地租是地主“不用亲自劳神费力”便可得到的收入，从这种收入中提出一部分充作国家费用，对任何产业都不会有妨害。所以，地租税不会影响财富的生产和大多数人的生活。

（3）提出著名的税收四大原则，即平等、确实、便利和最小征收费用。还提出降低税负和简化征税手续的要求。这些内容，在反对封建税收制度上起了一定的进步作用。

（4）反对“单一土地税”，主张由直接税和间接税结合而成的税收体系。

（5）税收负担应该不侵犯一国的资本为原则，若侵犯了资本，轻则会使生产资金受到损失，重则贫困和灾祸会随之而来。

古典学派将税收理论的考察深入到生产领域，初步奠定了劳动价值论的基础。他们不仅是资产阶级政治经济学的集大成者，也是资产阶级财政学的首创者。他们关于财政收支、税收理论和公债学说的论述，初步奠定了财政理论体系，对各税性质和税收负担的研究，奠定了税收理论的基础。但是，他们对于税收转嫁与归宿问题的分析，不符合实际情况，并且出于阶级的局限性，处处为资产阶级利益辩护，以致在他们的理论中包含了一些庸俗的成份。

四、凯恩斯学派的税收理论

凯恩斯学派的创始人是英国经济学家凯恩斯（1883—1946），这个学派是以医治资本主义的“不治之症”——经济危机为己任而风行一时的经济学说，曾被称为“凯恩斯革命”。凯恩斯学派的理论从本世纪30年代至60年代在西方国家一直居统治地位。

凯恩斯学派否认资本主义的失业和经济危机是资本主义固有矛盾的产物，认为资本主义制度是一种美好的制度，失业和经济危机是由于人们心理作用引起的“有效需求”不足造成的，有效

需求不足理论，是凯恩斯学派理论的基础。在此基础上，凯恩斯学派反对古典学派的自由放任政策，主张国家对经济活动进行干预。认为资本主义的失业和经济危机，完全可以通过国家的积极干预，刺激消费和鼓励投资而得到解决。为此，他们的税收理论主要有下述几点：

(1) 国家可以运用税收杠杆调节经济。一方面克服经济萧条，另一方面防止过度繁荣，使经济平稳地发展。经济萧条时期，总需求小于总供给，应采取减税方案。此时减税，居民将留下较多可支配的收入，从而需求增加。居民增加了需求，产品销售必增，从而企业将增加投资。这样，总需求水平上升了，有助于克服经济萧条。通货膨胀时期，总需求大于总供给，应采取增税方案。此时增税，居民留下的可支配的收入减少，从而需求将减少。居民减少了需求，产品销售必降，企业将削减投资。这样，总需求水平下降了，有助于克服通货膨胀，促进经济稳定发展。

(2) 实行累进所得税制，发挥累进税“内在稳定器”的作用。在经济萧条时期，总需求小于总供给，此时个人收入也减少了，个人所得税的边际税率下降，征收的税额自动减少了，公司所得税的征收额也自动降下来了，这与政府通过减税的方案来增加需求的意图正相吻合。通过膨胀时期，总需求大于总供给，此时经济处于繁荣时期，个人收入上升，个人所得税的边际税率上升，征税额自动增加；公司的利润也上升，公司所得税的征税额也自动上升，这与政府通过增税方案来减少需求的意图正相吻合。

(3) 新古典综合派（凯恩斯学派的一个分支）认为，要解决有效需求不足问题，国家应采取“松紧搭配”的财税金融政策，即或者是膨胀性财税政策（指投资优惠、减税、免税等）和紧缩性货币政策（指控制货币发行量）相结合，或者是紧缩性财税政策和膨胀性货币政策相结合。同时，他们还提出了税收政策“微观化”的主张，即对个别市场和部门采取不同的税率等，以促进经

济增长，防止通货膨胀加剧，控制失业人数的增加。

(4) 新剑桥学派（凯恩斯学派的另一个分支）以税收政策为中心，提出了一系列社会政策主张。他们认为，应通过各种税收政策来改变现存的收入分配不合理的状况。这些税收政策主要有累进所得税政策、高额财产税和没收性遗产税政策等。

(5) 凯恩斯学派还提出了“伸缩税收”理论。美国凯恩斯学派的代表汉森（1887—1975）认为，应改变税收的固定性，赋予它们以伸缩性，使税收能够灵活地适应经济周期变化，缩小经济波动带来的不良影响。

凯恩斯学派把财政、税收问题放到再生产过程中，运用宏观总量分析法研究税收，无疑是财政学说史上的一种进步。同时，他们对财政收支的性质、税收、公债、预算等问题，也提出了与以往不同的观点，在理论上是一种有益的探讨。但是，由于凯恩斯学派阶级立场的限制，不敢触及资本主义的基本矛盾，而且把有效需求不足当成经济危机的原因。所以，他们主张国家采取一些干预经济的措施，并不能挽救资本主义的经济危机。同时，他们力主实行的赤字财政、通货膨胀政策、税收调节政策等，还给社会经济带来了许多不良后果。

五、货币学派的税收理论

货币学派亦称“现代货币主义”，是上世纪 50 年代至 60 年代在美国出现的。其创始人是美国芝加哥大学的经济学教授米尔顿·弗里德曼（生于 1912 年），故货币学派有时也称芝加哥学派。货币学派是以对抗凯恩斯学派的面貌出现的。自 60 年代起，特别是 70 年代以来，随着资本主义国家通货膨胀的加剧和凯恩斯经济学说的破产，货币学派的理论广为流行，影响越来越大，并得到一些国家政府的重视和采纳。

货币学派以现代货币数量论为理论基础，以制止通货膨胀和

反对国家干预为主攻目标，宣传自由放任理论。所谓货币数量论，是关于货币流通量与价格水平之间关系的一种理论。货币学派认为，通货膨胀是国家干预的结果，要促进经济增长，就必须控制货币供应量。尽管市场经济发生混乱并引起失业，但是，只要维持经济秩序和自由竞争，价格机制就能发挥调节作用，自动达到充分就业。他们主张“要法制，不要权威”。对税收政策，他们提出了以下设想：

(1) 改革税收制度，降低个人所得税的税率，减征投资收入税、土地开发税和公司利润税。

(2) 为弥补因减税造成的损失，要加强间接税的征收。

(3) 实行“负所得税”。所谓“负所得税”，就是政府从征来的所得税中拿出一部分，对低收入者给予一定量的补助。计算负所得税税额的公式为：

负所得税税额 = 收入保障数额 - (实际收入 × 负所得税税率)

个人可支配收入 = 个人实际收入 + 负所得税税额

例如，假设政府规定的收入保障数字为 1000 美元，负所得税税率为 50%，那么，某个有实际收入 800 美元的人，就可得到负所得税 600 美元 $[1000 - (800 \times 50\%)]$ 。这个人实际可支配收入为 1400 美元 $(800 + 600)$ 。

收入不同的人(低于保障数字者)可以得到政府不同数额的补助(即负所得税税额)，补助后形成的个人可支配收入也是不同的。根据物价和其他情况的变化，收入保障数额和负所得税率也是可以调整的。货币学派主张，通过实行“负所得税”，废除一切现有的公共福利，极力反对政府实行的各种福利措施(如食品券、住房补贴、失业保险等)。他们认为，企图运用福利措施来干预财富和收入的再分配，会使那些努力创新的资本家和富有创造性的工人感到不平，从而不愿挖掘自己的生产潜力，使总产出不能达到应有的水平。弗里德曼说过：福利制度是用强迫的方法，试图平分总产出

这块馅饼，结果只能使馅饼越来越小，致使每个人分得的份额比自由竞争情况所得到的馅饼更小。而“负所得税”可以通过收入或享受上的差别来鼓励低收入阶层人员的工作积极性。

货币学派关于货币供应量要与经济发展相适应，利用税收杠杆来刺激经济发展的观点有积极意义，尤其在加强宏观控制方面有一定见地。但货币学派夸大了货币及其增量在生产、就业和物价方面的作用，仅以紧缩经济为核心的货币主义政策，反而加剧了经济衰退。

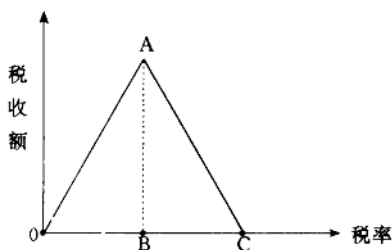
六、供给学派的税收理论

供给学派又称弹性学派，是现代西方经济学中新兴起的一个思想流派，它如货币学派一样，也是在凯恩斯经济学说破产的情况下产生和发展起来的。主要代表人物有美国的拉弗、吉尔德、罗伯茨等。供给学派在美国兴起的时间并不长，而且至今没有形成完整的理论体系，也没有形成一个理论权威，但它对美国经济界和社会各方面的影响日益增大。特别是里根政府提出的“经济复兴计划”，宣称以供给经济学为理论依据，更为西方经济学界注目。

供给学派的理论，实质上是萨伊定律所表述的公式在当代条件下的翻版。萨伊定律简而言之就是“供给会自行创造需求”。萨伊（1767—1832）是法国资产阶级庸俗政治经济学的创始人。完全竞争的市场经济，是萨伊定律的前提条件。所以，供给学派主张让市场自动调节，反对国家干预，坚持自由放任的经济自由主义。在税收方面，供给学派的主要理论有如下几点：

（1）大量减税。减税是供给学派税收理论的中心环节。减税政策的理论依据是拉弗曲线理论。这是美国拉弗于1974年提出的一种税收理论。他认为，税率、税收与生产率之间存在着密切的关系。他用平面座标图说明税率与税收之间的关系。以横轴代表税率，纵轴代表由税率与生产共同决定的税收收入。曲线的两个

终端，一端表示税率为零，一端表示税率为 100%。拉弗曲线即以两个端点为极限，自 A 点开始转折的一条曲线。如下图所示：



当税率达到 100% 的时候 (C 点)，企业的纯收入全部被政府征收了，企业无任何利益，便不再生产，结果税收会化为乌有。如果税率为零，政府也没有收入。从图所示，我们在这条曲线上，找到一个最佳点 (A 点)。这个点表示的税率 (B 点)，可以取得最大的税额 (即 A 点表示的位置) 和预期最佳的国民生产总值。图中的 ABC 为“禁区”。在这个“禁区”内，提高税率要减少税收，降低税率会增加税收。

供给学派以拉弗曲线为依据，认为政府的税收应有一定限度，课税过重会挫伤人们的生产和工作的积极性，从而使生产和税收都下降。减税能刺激经济发展，扩大课税源泉 (国民收入)。他们将减税能够得到更多的好处比喻为“用糖浆比用醋能逮住更多的苍蝇”。

供给学派对减税的好处还作了如下分析：

第一，减税能提高资产报酬率，从而刺激投资。而较高的投资导致劳动生产率的提高，降低成本，降低物价。

第二，减税能使资源由效率不高的经济部门转到效率高的经济部门，刺激劳动生产率的增长，从而提供更多的产品和劳务，以