

美国税收体系 的结构与改革

〔美〕阿伯特·安德欧 等著
刘醒亚 节译



大连理工大学出版社

美国税收体系的 结构与改革

阿伯特·安德欧
〔美〕 马斯欧·埃·布鲁姆 著
欧文·弗里德

刘 醒 亚 节译



3 0116 4968 2

大连理工大学出版社



B 332617

〔辽〕新登字16号

Liu XingYa

The Structure and Reform

Of the U.S. Tax System

本书根据 The MIT Press Cambridge,
Massachusetts London, England 1985年版译出

美国税收体系的结构与改革

Meiguo Shuishoutixi de Jiegou yu Gaige

〔美〕 阿伯特·安德歇 著 刘醒亚节译
马斯歇·埃·布鲁姆
欧文·弗里德

大连理工大学出版社出版、发行 (邮政编码: 116024)

大连理工大学出版社印刷厂印刷

开本: 787×1092 印张: 2 字数: 45千字
1991年5月第1版 1991年5月第1次印刷
印数: 1—1100

责任编辑: 于强 封面设计: 唐敏智
责任校对: 王 斌

ISBN7—5811—0509—6/ F·84

定价: 3.00元

译 者 序

在国际经济形势不断发展中,世界进入了20世纪90年代。今年,是我国全面实行“八五”计划的第一年,是继续深化经济体制改革、推行对外开放的重要年代,也是国家税法宣传年。为了满足社会研究国外税收问题,特此翻译了《美国税收体系的结构与改革》一书。我们出版这本书的基本立足点,是本着“古为今用”、“洋为中用”的原则,去其糟粕,取其精华,分析研究外国税制的新发展、新变化、新情况,从中鉴别和借鉴有益的税制改革经验。

在当今国际社会的发展中,税收在一个国家、地区内部的活动,与世界各国税收分配活动,并不是隔绝的。自从1979年我国推行对外开放的基本国策以来,国家对外经济往来发展迅速。我们要建立经济特区,发展中外合资经营企业、外国独资企业,吸收国外资金和技术,就要提供有利的开发条件,包括税收优惠在内作为鼓励。为此,这就需要了解、研究世界各主要国家的各项税收规定,参照国际税收惯例,作出对比分析,从中选择有吸引力的、切实可行的优惠方案,以全面贯彻对外开放的决策。还应看到,随着世界跨国经济组织的发展,往往涉及到国家税收管辖权问题,涉及到企业所在地或收入来源地管辖权问题,也涉及到居民管辖权问题。一般说来,世界各国在确定自己的税收管辖权时,多是从属地主义和属人主义两个原则来考虑。不论采取哪个原则制定涉外税法,对跨国纳税人行使各自征税权力而形成的征纳工作中,所发生国与国之间的税收分配关系,必然产生双

重征税问题以及签订避免双重征税的协议问题，等等。同样，我国建立涉外税收也必须参照国际上通常可行的做法。所有这些，都需要我们开阔视野，开展国际税收研究，全面掌握世界各国税制改革的趋势和动态，以期完善我国社会主义涉外税收体系。

纵观世界各国的税收制度，由于所有个性性质和国家政治制度不同，各具有不同的形式、内容与特点。一般地说，经济发达国家和其他西方国家的税收制度，划分成为直接税和间接税两大类。所谓直接税，即指所得税而言，包括法人所得税、个人所得税、继承税和赠与税等。所得税在世界赋税史上出现较晚的税种之一，创始于英国。1789年，英国首先颁发了具有所得税性质的“三级税”法案，这是所得税的最初形式。到了19世纪以后，其他资本主义国家都相继效仿，推行各种形式的所得税。现在它们纷纷建立了以所得税为主体的税收体系，并以各类所得税收入作为国家财政收入的支柱。近些年来，许多国家通过税制改革，把所得税原采用的累进税率改为比例税率制度，而且将比例税率作了下调。再有，就是间接税，即以流转额作为课税对象的税种。自从50年代以后，西欧共同体各国以及其他资本主义国家，为了解决原间接税以销售收入全额课税导致税负不平和重复课税的矛盾，将各种间接税改为增值税和特种消费税，并简化了税率档次。现在，增值税已成为一个具有国际性的税种。我们从《美国税收体系的结构与改革》一书中，了解到现在英国税制改革的发展趋势，亦是如此。

我国社会主义税收制度改革的特点，有所不同。新中国成立后，首先废除了旧的所得税制度，直到1958年改革工商

税制时，所得税才从原工商税中独立出来，成为一个税种，正式定名为“工商所得税”。党的十一届三中全会以后，我国创建涉外税法，1980年9月经全国人民代表大会审议通过，先后公布并开征了中外合资经营企业所得税、个人所得税和外国企业所得税。1983年，实行国营企业利改税，决定开征国营企业所得税。1984年，我国通过利改税第二步改革，又推出产品税、增值税、营业税等11种税制，建立了具有中国特色的流转额课税与所得额课税相结合的社会主义税收体系。此后，我国在深化税制改革进程中，又将工商所得税改为集体企业所得税，并陆续开征了城乡个体工商户所得税、私营企业所得税、个人收入调节税、印花税和特别消费税等。今年，我国又颁发了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，它是在总结我国《中外合资经营企业所得税法》和《外国企业所得税法》公布实施以来的利弊的基础上，为了更好适应对外开放政策的需要，本着把有关涉外企业所得税的法律、法规合并的精神，参照外国所得税制改革的新变化，根据从新从优的原则，于1991年4月经第七届全国人民代表大会第四次会议审议通过的一种新税。综上所述，无论是涉外税收的建制，还是增值税、消费税的出台，多是吸收了国外同类税种建制原理原则与我国税收征管建制经验相结合建立起来的。

根据我国“八五”计划期间工商税制改革的总体设想，在我国社会主义税制改革取得了突破性进展的基础上，继续深化税制改革，促使税制结构趋向科学合理，增强税收杠杆功能，拓宽税收调控领域，完善税收分配制度，为企业创造能够平等竞争的外部条件，以适应经济结构和国民经济发展

的需要。在“八五”期间，一要改革流转税，向全面实行增值税方向发展；二要改革企业所得税，本着“公平税负，促进竞争”的政策精神，逐步统一内资企业所得税，合并两个涉外企业所得税法，积极研究建立统一的个人所得税制度；三要拓宽税收调控领域，逐步扩大征税范围、开征新税，等等。这就需要分析国内、国外税收发展的历史和现状，开展各国税制的研究，包括各国税制结构，各国税制建立的理论 and 政策依据；探索税收杠杆在各国的运用，包括如何运用税收分配制度鼓励或干预资本投资，指导生产和流通，调节消费和收益；了解当前世界各国税制改革的动向；解决国际避税问题，以及如何通过税收法制建设，协调国内、国外税收分配关系。上述种种问题，我们可以从本书中得到所需要的局部答案。通过对比研究，从中找出规律性东西来，少走弯路，以加快我国的税制建设。这也就是我们出版这本书的最终目的。

本书承蒙郭学满、宋玉平同志提出了宝贵的意见，深表谢意。由于本人翻译水平有限，书中的缺点和不足之处在所难免，敬希广大读者批评指正。

刘醒亚

1991年2月

原 版 前 言

美国税收体系的结构与改革，是当今世界最热门的研究课题。这本书对美国税收体系的建立与发展进行了清晰的描述。最重要的一点是，这本书提出了一个税收制度建立应遵循的原则，并对现行美国联邦政府税收制度进行了评价，提出在一定时期内政府对基本消费税的改革如何适应这些基本原则。

本书的第一章对美国税收制度提出了一个总体看法，以及这些税收制度对美国各类团体和工业企业的相关影响，描述了美国现行税收制度的形成与发展，在一定程度上对这种税收制度所存在的问题进行分析，着重研究美国现行税收政策存在的某些失误与问题。第二章分析了美国税收体系主要构成内容：个人收入所得税，第三章研究了消费税。在这些章节中着重介绍了美国参议院议员比尔·布拉德利和美国众议院议员理查德·克斯坦对联邦税收制度改革的建议（这些建议在书中进行了介绍）在结束一章中分析了美国两种新形式的增值税制度存在的优点和不足，这种增值税制度也广泛用于欧洲。同时对最近几年在美国实行的流转税进行了分析。这些税种构成美国税收体系的主要内容，而且这些税种主要是对收益额的课税。

本书的作者都是在美国宾夕法尼亚大学工作。阿伯特·安德歇是经济学教授，马斯欧·布鲁姆是沃顿学校、爱德华分校的财政学教授，欧文·弗里德是沃顿学校、爱德华分校财政学教授和罗德尼·怀特财政研究中心主任。

目 录

原版前言

译者序

第一章 引言与摘要	(1)
第一节 背景的研究.....	(1)
第二节 现代税收的影响范畴.....	(3)
第三节 效率问题.....	(4)
第四节 个人收入所得税的改革.....	(8)
第五节 公司收入所得税的改革.....	(13)
第六节 新的消费税.....	(16)
第二章 个人收入所得税	(20)
第一节 税收法规的发展.....	(21)
第二节 联邦税率体系的相对进步.....	(25)
第三节 主要的税收支出.....	(29)
第四节 比尔·布拉德利对税收改革的建议 (个人 收入所得税)	(32)
第五节 税收基础扩大的程度.....	(35)
第三章 消费税	(36)
第一节 观点综述.....	(37)
第二节 增值税.....	(42)
第三节 营业税.....	(49)
第四节 个人消费税.....	(49)

第一章 引言与摘要

第一节 背景的研究

关于税收标准与结构的抱怨，在美国已形成广泛增长趋势。而税收标准和税收体系的复杂性还在增加。由于纳税标准的提高和税收制度复杂性的变化，已使不同收入的家庭和不同收入的公司税收负担出现不平衡。这个根本不同的税收待遇，对不同类型的收入和支出者不公平的税收负担，已经产生了对经济发展的负效应和广泛的不公平感觉。

这种对税收制度的深刻不满，已引起一些人纷纷提出改变美国政府联邦税收结构的建议，虽然这些建议没有得到普遍同意，也没说明如何使税收制度加以改变，但它已得到了法学家、经济学家的密切注意。这些建议对现行税制进行改革所阐述的观点和造成的影响各不相同。如何平衡联邦收入，如何减小不合理税收的影响程度，对两种消费税、一种增值税和一种流转税如何进行改革，是美国税收体系改革急待解决的问题。

对美国联邦政府中直接税收的最著名建议是由比尔·布拉德利参议员，众议员理查德·哥非阿德特，众议员杰克·阿迈坡和众议员鲍勃·卡斯特思等人提出的。这些建议的关键作用是对于50%至30%或25%的税收收入和对于46%至30%的公司产生影响。

与美国政府税收收入下降相联系的是消除或修改对一定收支类型的公司和足够的特殊类型公司的税收待遇。在保证

税收总收入大体不变的前提下，关于税收负担将如何分配。这些特殊税收的规定，公民称之为特殊税。据美国政府联邦税务总署估计，1983年财政年度，联邦政府税收总额超过2950亿美元，按现行税法表明，1988年财政年度，税收收入总数量预计为4210亿美元。这些税收规定，包括一些特殊规定，排除一定形式的收入，把它们从毛收入中减掉。这些减掉的内容包括：特别税收优惠税率、能延期的税收债务，最近几年税务总署所指的没纳税的不真实资本利润。

如此大量的减税措施，最初目的是鼓励或援助特殊活动或组织，例如社会养老金计划、低收入家庭的贫困救济、市政府、慈善组织等。对于一个减税措施的重要程度而言，在一定时期中，有一些税收收入下降，其目的是通过此种办法使税收制度更加公平，例如税收对两类收入者的合理结合或对不正常的医疗费用支出的限制。对有一些税收支出，起促进作用的是所得税待遇，鼓励两种正当类型的支出，一方面，鼓励合理的重点项目投资，另一方面，希望区别导致通货膨胀和真正资本增长。

最初的平衡税收负担的措施或许是为了降低税率界限，为税收收入进一步增长提供保证，为储蓄、投资、就业率的增长奠定基础，减小经济信号失其造成的损失，在不同的纳税人中增强平等性，减少经济负效应。与最近的税收收入变化有关的是关于美国联邦政府赤字平衡，在繁荣时期，无论如何，美国联邦政府税收平衡的建议能够提高将来年度财政收入，在没有提高名义税率的前提下，也能收到同样效果，这种可能性的原因是，有利的税收影响是按现行法律和公司及个人收支价值的增长制定的。国民经济的增长应当快于税收

的增长，从此以后联邦税收中无论降低税率还是降低税支出都可能产生新的收入（或降低赤字），在将来当税收收入增长快于税支出增长时，这个效果将更加明显可见。

在对不同建议进行选择的基础上，税收制度的主要变化是，要考虑一些细节问题：诸如平等、效率、逆反周期、过渡时期影响等等。税收制度变化的建议，特别强调的是平等和效益的结果，为尽可能平等地分配税收负担，事实上每一个单位和个人，除了大概一些特殊利益的组织外，都是同一水平原则上的平等，那就是具有同样收入的人（或公司）交同样的税。

全部平衡税收的建议包括税收收入的实际下降，是为了新的税收制度而设计的，将来实现真实的平等。虽然只有少数人同意税收负担如何分配更平衡，那就是在不同收入阶层保证现行税制不变。但也许更多的人将同意，那些高收入阶层的人应该象低收入阶层的人一样，付出与他们收入比例相同的税收。这个原则，在一定时期内是真正公平的，在道德上考虑，也是公平的。当然，经济学家考虑的可能是为不同的分配而争论，是从建立在完全平等的基础上考虑税收问题。

第二节 现代税收的影响范畴

1966年，美国联邦政府、州政府税收收入在总税率不变的基础上，对所得税收入增加是有真正的进步。到1985年这个增加开始下降了，大部分收入阶层平均税率接近25%，包括占人口总数1%的高收入者税收负担明显下降。这种下

降是在1980年~1985年发生的，高收入阶层人税收负担下降是由于经济效益下降引起个人所得税和公司收入所得税减少，在低收入阶层中，工资收入所得税下降程度更大。税收收入减少是与免税额的百分比有关系，1980年以后，个人收入所得税税率大量下降。

直接税和间接税税率对一个收入阶层的总收入而言，是税收负担的一个重要标准，而且与这个阶层的收入存在固定关系。这个标准是有限的，这个标准的研究确立必须在税收负担和自身收入负担两者之间进行选择，特别是与这两者之间利益有关的是用于社会救济和转移性支出的所得税税率的调整，以及对资源税税率和纯收益税率的调整。当前来看，社会救济税率和流转税税率被调整是一个相当大的进步，一直降到20000美元至50000美元的水平。另外，资源税税率对所有资源占有集团而言明显下降，对大部分集团来讲，甚至对社会福利和某些集团来讲，税率调整的结果也保持下降趋势。

过去20年，税收收入的下降主要受工资性收入下降和资本性收入下降的影响。高收入阶层希望有一个更大的资本收入集中，因此将从这些转移资本中得到平均利益。1966年，工资收入者税收负担重于资本收入者税收负担的现象被描述为一个税收负担的颠倒关系。

第三节 效 率 问 题

在不同的收入者中和不同的阶层中增加税收效率的影响，税收结构能够通过许多重要途径影响经济发展。例如，

税收制度能够改变储蓄和投资活动，影响就业率增长、股票市场行情、金融市场活动、商业资本结构和投资者的利益，以及工业资源的最终分配。这些因素检验着税收结构的特殊性与合理性，特别需要着重考虑的是税收结构对经济增长的促进作用。它不是在陈述什么是适当的税收负担水平和政府支出的重要问题，而是强调税收对国民经济的调节功能。

或许对美国经济最严峻的批评，过去十年来美国的税收结构被说成是对资本收入的过量征税，这种税收制度被指责为对美国较低的储蓄率和国民收入中较低的投资率产生重要影响，以及由此导致的经济低速增长。这种批评无疑对税收制度给了一个总体评价，大部分税收应该来自工资收入者，少部分税收应由资本收入者负担。税收制度这种变化结果，无论如何，资本收入者不希望其税收负担将比工资收入者加重，以求得储蓄者利益和资本收入者利益的平衡，以免损害就业率的增长和各收入阶层之间税收负担的分配。

在美国有关的理论和经验在一个有限的范围内得到了证明，但没有理由认为在其他国家对资本收入者实行低税政策有大量的、长期的作用，能够促进私人迅速增加储蓄或刺激资本构成的增加，虽然税收水平对各类储蓄利率高低有不可忽视的影响，税收制度本身对储蓄如何被分配也有重要影响。

从某种程度上讲这是可能的，资本投资的增长在一定时期内会带来资本所得税的大量下降，特别是公司收入所得税的下降，但长期的影响可能是有限的，主要是由于税后储蓄利率的弹性作用。从更大的程度上讲，如果资本收入者税收负担下降的差额用增加工资收入者的税收负担来弥补，将刺

激劳动力下降，对经济发展可能产生不利影响，可能转移税收对高、中、低收入家庭的影响作用。有利的经验表明，从长远的建议看，劳动者对所得税的变化是非常敏感的，而储蓄和投资对所得税的变化就不是那样的敏感。

税收制度对有一些经济活动实行抑制，但没有事实证明这些抑制作用本身是个独立存在的实体，虽然它可以降低这些抑制作用，可以尽可能地减少到已付所得税的边缘，保持所得税税率增长与经济增长的一致性。正常的税收建议表明一种方法，通过边际税率的下降实现这个目标，与加大基础税收影响相结合，保持政府税收收入不变。通过个人消费税的增加，在现行的税收制度下，扣除收入阶层中税收负担相同分配性，使之保持不变。

无论从短期来讲或长期来讲，正常或合理的消费税制度与正常或合理的所得税制度对储蓄业的发展可能起促进作用。消费税对储蓄业的发展可能具有更大的促进作用，但对就业率的增长可能有负作用，虽然这种负作用的影响可能不十分大。消费税的优越之处在于它消除了所有资本收入者的直接税，因此，不能造成如何将储蓄资金用于投资的曲解。消费税主要的不利因素是它很难控制收入阶层的税收影响范围。

其他一些被认为对储蓄和就业增长影响作用小于公司所得税的影响作用的税是赠与税和遗产税，这些税在美国政府的税收收入中不占多大比重，而且从1981年起在税收总收入中比重还明显减少，这种税收对福利事业的作用也在下降。自从消费税的地位越来越小于所得税的地位后，在税收对福利的作用方面，任何对税收结构的改革措施都将是更加重

要。消费税的改革方向应当是与赠与税和遗产税的改革相一致。

对资本所得恰如其分的税收待遇已经揭示了税收制度方面大部分争论问题，在这些研究中一些细节问题已被考虑。从历史上看，资本所得一直被征收极端低的税，税收的作用对全部资本所得的影响远远小于它真正应该负担的税收责任。事实上，没有征税的那部分不真实的所得如果最终被纳税人转移或被赠送给一个免税的机构，将对国民经济产生不利的影响。因此，以往对真实或不真实资本所得的有效税率的联系，据估计只有大约5%。

对资本所得最恰如其分的税收制度应该用比普通税率更高的税率，而不是对通货膨胀的基本调节。对资本所得税一个最完整的计划也将从税收中扣除支付利息的那部分。那只是对通货膨胀损失的补偿。对资本所得的优惠待遇的争论，总的来讲具有很大的疑问性，虽然在现行税制基础上存在对不真实所得征税的实际问题。同时，应该区分真实的资本所得（扣除通货膨胀）与不真实资本所得的界限，对真实资本所得应按正当收入的相同税率征税，不真实的资本所得（不扣除通货膨胀）应该按较高的税率征税，如此在最终时间追其他倾向来看，才是比较公平合理的。

税收结构作用于经济生活，不仅是通过储蓄、投资、就业发生影响，也通过不同经济结构的资源分配来发生作用。对一些公司收入的优惠税收待遇，有利于增加产品产量，扩大生产规模。因此，现行税收制度有利于家庭、企业、国家和地方政府支出，有利于工业企业生产规模扩大，如此不同的税收优惠待遇是非常重要的。一般来讲，不合理的税收制度

将导致对平等税收待遇的侵犯，造成资源分配的无效率。

大部分经济学家同意，只是为了社会政策的强迫原因，税收不应当对不同的收入来源实行不平等的征税。1982年，工业企业公司所得税从6.3%上升到39.4%，对一些新的工业集团的投资是不利的，只有从税收中免除总的投资所得，象消费税一样，税收制度才有利于资源的分配，但是消费税有它自己的特殊分配和转移问题。

一个合理的税收改革建议注意到，减少个人纳税者和公司纳税者的税收待遇，他们为了社会政策，政治稳定，或许也是为了更容易地转移困难，还保留一些税收支出项目。

第四节 个人收入所得税的改革

最近对美国联邦政府所得税制度改革建议的提出，都有一个较为共同的特点，他们将许多扣除及扣除的规定排除掉，由此加大了征税基础，使征税标准更加平等，经济效应有所提高。与此同时，他们降低了几乎所有收入阶层的边际税率，特别是高收入阶层的边际效率，为了补偿税收负担回归的转移，与这些边际效率的下降相联，产生相等的政府收入水平，这些建议的提出是为了增加个人免税和附加的扣除标准，增大征税基础。

大部分经济学家同意，税收基础应该扩大，在可能的范围内，通过排除或降低各种特殊税支出得以实现。现行这些建议中最严重的遗漏是他们在税收制度中对不真实的资本所得没有提出一个可行的建议。虽然对不真实的资本所得征税有一定实际困难，这可能被认为不真实的资本所得规模很