

高等财经专科学校试用教材

西方税收

王建伟 主编

中国财政经济出版社

高等财经专科学校试用教材

西方税收

王建伟 主编

0297/4

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

西方税收 / 王建伟主编.

北京: 中国财政经济出版社, 1996

高等财经专科学校试用教材

ISBN 7-5005-3053-6

I.西…

II.王…

III.税收收入—西方国家

IV.F811.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 00790 号

·中国财政经济出版社出版

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

涿州新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 6.25 印张 147 000 字

1996 年 4 月第 1 版 1996 年 4 月涿州第 1 次印刷

印数: 1-15 030 定价: 7.00 元

ISBN 7-5005-3053-6 / F · 2878(课)

(图书出现印装问题, 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专科学校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

1995 年 11 月 27 日

编写说明

本书是为全国高等财经专科学校税务专业《西方税收》课程编写的教材，也可作为在职税务人员培训、自学的参考书。

随着我国市场经济条件下分税制实践的不断深入，税收理论和实践工作中也面临研究、比较、借鉴其他市场经济国家、特别是经济发达国家税收分配领域内在的、科学的成份的任务，本书围绕西方现代市场经济国家的税收基本理论、税收制度建设、税收征管技术方法等几个方面，侧重分析、揭示税收分配领域共同的内在规律性，以为我国税收理论和实践工作者更新知识、拓宽视野、分析借鉴提供参考。

本书根据财经专科学校税务专业的培养目标和要求，考虑到教材应有的内在稳定性，同时兼顾了配套课程的配套特性，进行体系构思和内容安排。编写中尽量注意理论和实践相结合，理论分析和叙述分析相结合，兼顾一般与突出重点相结合，以适应发展社会主义市场经济体制对税务管理人才提出的新要求。

本书是在财政部培训中心主持下组织编写的。由江苏财经高等专科学校王建伟任主编，陕西财政专科学校苏景涛、集美财税专科学校林瑞斌、黑龙江财政专科学校王曙光参加编写。其中第一、八、九章由王建伟编写，第二、七章由王曙光编写，第三、六章由苏景涛编写，第四、五章由林瑞斌编写。最后由王建伟同志对全书进行了修改总纂。

本书编写过程中，得到了财政部有关部门的大力支持。集美

财专耿建华同志、山东财院卢洪友同志对本书的体系和编写内容安排给予了大力帮助和具体指导，得以使本书顺利完成。国家税务总局涉外税务管理司宁常青同志为本书编写提供了许多资料。本书编写过程中，同时参考了国内外许多学者、专家的研究成果，在此我们一并表示衷心感谢。

由于编者的水平和条件所限，本书还存在一些缺点和不成熟之处，希望广大读者提出批评意见。

编 者

1995年7月

目 录

第一章 税收理论概述	(1)
第一节 西方税收学界的税收定义	(1)
第二节 西方现代经济学派的税收观点	(4)
第三节 税收对经济的影响	(11)
第二章 税收原则	(27)
第一节 税收原则的提出与发展	(27)
第二节 当代税收原则	(33)
第三节 税收原则的发展趋势	(40)
第三章 税收转嫁与归宿	(47)
第一节 税收转嫁与归宿概述	(47)
第二节 税收转嫁的一般通则	(53)
第三节 税收归宿分析	(58)
第四章 税式支出	(61)
第一节 税式支出的概念	(61)
第二节 税式支出的形式及其优缺点	(66)
第三节 税式支出的成本估计和预算控制	(71)
第五章 所得课税	(74)
第一节 所得税概述	(74)
第二节 个人所得税	(81)
第三节 公司所得税	(87)
第四节 社会保险税	(91)

第六章 商品课税	(94)
第一节 商品课税概述	(94)
第二节 消费税	(99)
第三节 销售税	(101)
第四节 增值税	(105)
第五节 关税	(109)
第七章 财产课税	(114)
第一节 财产课税概述	(114)
第二节 一般财产税	(117)
第三节 个别财产税	(121)
第四节 财产转让税	(126)
第八章 西方主要国家税制简介	(132)
第一节 美国税制	(132)
第二节 英国税制	(147)
第三节 法国税制	(156)
第四节 日本税制	(163)
第九章 西方主要国家税收征管模式	(173)
第一节 税收征管体制	(173)
第二节 税收征管方法	(181)

第一章 税收理论概述

第一节 西方税收学界的税收定义

西方税收学界对税收定义的表述历来众说纷纭，莫衷一是，但也各有发展，互为补充。具有代表性的一些表述有：

英国的财政税收学者道尔顿认为，税收乃公共机关所课的强制捐献，不论是否对纳税人予以报偿，都无关紧要，但也不是因违法所征收的罚金。

美国的财政税收学者塞力格曼认为，税收是政府对人民的一种强制征收，以供支付谋取公共利益所需要的费用，但此项征收究竟能否给予被强制者以特殊利益，则并无联系。

美国财政学者理查·A·马斯格雷夫和皮吉·B·马斯格雷夫认为，税收与规费是向私人部门征收的，政府无须对付款人承担偿还义务……，税收是一种强制性征收，而规费则涉及到自愿的交易。

日本的财政税收学者小川乡太郎认为，税收是国家为支付一般经费需要，依据其权力向一般人民强制征收的财物或货币。

相对而言，现代西方国家一些经济工具书对税收定义的表述更加完备。

英国的《新大英百科全书》给税收所下的定义是：“在现代经济中，税收是国家财政收入最重要的来源。税收是强制的和固定

的征收；它通常被认为是对政府财政收入的捐献，用以满足政府开支的需要，而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的，它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入大不相同，如同出售公共财产或发行公债等。税收总是为了全体纳税人的福利而征收，每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税义务。

美国的《现代经济学词典》给税收所下的定义是：（1）税收的作用在于为了应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性，它可以直接向居民或公司征收。美国《经济学辞典》则认为“税收是居民个人，公共机构和团体向政府强制让度的货币（偶尔也采取实物或劳务的形式）。它的征收对象是财产、收入或资本收益，也可以来自附加价格或大宗的畅销货。”

日本的《现代经济学辞典》对税收所下的定义是：“税收是国家或地方公共团体为筹集满足社会共同需要的资金，而按照法律的规定，以货币的形式对私人的一种强制性课征，因此税收和其他财政收入形式相比，具有以下几个特征：（1）税收是依据课税权进行的，它具有强制的，权力课征的性质；（2）税收是一种不存在直接返还性的特殊课征；（3）税收以取得财政收入为主要目的，调节经济为次要目的；（4）税收的负担应与国民的承担能力相适应；（5）税收一般以货币形式课征。”《大日本百科事典》中也说：“税收又常称为税或税金。它是国家或地方自治团体为了维护其经费开支的需要而运用权力对国民的强制性征收。税收以这一强制性特点使之同公共事业收入、捐款等区别开来。尽管税收也是财政收入的一种形式，但它并不象手续费那样具有直接的交换关系，它是无偿的。尽管当税收收入转化为财政支出以后返还给国民，但是每一个纳税人受益的大小与其纳税额并不成比例。”

联邦德国的《租税通则》对税收所下的定义是：“税收是一种

无偿的特别征收。公法上规定的团体，以取得收入为目的而按法律所规定的课税要素，向人民一次或连续征收的货币。”

综观西方税收学界关于税收定义的表述，尽管表述各有其异，但明确又能涵盖税收共性的观点是：

1. 税收是由国家或者政府来征收。也就是说，税收的征收主体是国家或政府，而不是其他别的机构或组织，征税权只属于国家，其他任何组织或机构无权征税。

2. 国家征税凭借的是国家的政治权力。税收的征收，实质上是国家参与国民收入的分配，而国民收入的分配总是要依据一定的权力来进行的。在现代西方国家，对应于依据资本的所有权可以取得利润、利息、地租，依据劳动力的所有权取得工资，作为统治机器的国家，只能依据政治权力来取得财政收入，即凭借国家的政治权力将私人占有的社会产品的部分变为国家所有。

3. 税收是强制征收。在私有制条件下，征税是国家对私有财产的侵犯，在私有财产权与国家权力的对立中，不实行强制征税，国家就不可能在国民收入已分解为工资、利润、利息、地租的情况下实行再分配，就不可能占有私人的一部分国民收入。这种强制征收的具体表现，就是国家以法律形式颁布税收制度和法令。不论纳税人是否愿意，都必须依法纳税，否则要受到法律的惩处。

4. 税收是无偿的。国家征税后，税款即为国家所有和支配，国家既不需要偿还，也不需要向纳税人付出任何代价，纳税人所缴纳的税款与其所能承受的社会福利之间无任何必然联系。

5. 税收是为了满足国家或政府经费开支的需要而征收的，国家为了维护它的存在和实现它的职能，需要耗费一定的人、财、物力，而所有这些经费开支的主要来源是税收。

第二节 西方现代经济学派的税收观点

西方的各经济学派在税收上发表了许多不同的观点，近代较有影响的有重商主义的税收观点、重农学派的税收观点和古典学派的税收观点。他们的税收观点作为其学说主张的体系组成部分，对其所处各个历史时期的国家经济税收政策以及现代各经济学派税收经济理论研究都曾发挥过一定的影响。有些税收观点的学说主张至今仍然构成现代税收理论的奠基石，然而对现代西方宏观经济决策和税收理论研究起着更大影响的当推现代西方经济学派的学说主张和税收观点。

一、凯恩斯学派

凯恩斯学派是流于当代帝国主义时期的一种资产阶级经济学派。它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，曾被称作“凯恩斯革命”。凯恩斯学派的理论从本世纪30年代至60年代一直居统治地位。五十年代起形成现代凯恩斯主义，并分成以萨缪尔逊为首的“新古典综合派”和以罗宾逊为首的“新剑桥派”。他们的主要代表人物有凯恩斯、萨缪尔逊、琼·罗宾逊等，他们的税收理论主要有：

（一）内在稳定器理论

凯恩斯学派认为，新古典学派根据“萨伊定律”提出的关于资本主义经济可以通过自由竞争而自动保持均衡的理论已经过时，国家应该担负起调节经济生活这一更加重要的职能，政府应该成为社会经济的“调节者”，因此，累进制征收的所得税是调节资本

主义经济生活的一个“内在稳定器”。如凯恩斯学派的主要成员伯恩斯在“向经济稳定性前进”一文中说：“累进所得税可以随繁荣时期国民收入的上升而自动增多，随萧条时期国民收入的减少而自动下降，这种增多或减少，因累进征收的关系，比国民收入在同方面的变化的程度还要大些。所以，它能够不经过临时调整税率，而起到一种“自动调节的作用。”

凯恩斯学派认为：“内在稳定器”的作用在于：在经济萧条时期，如果没有“内在稳定器”的作用，政府必须减税，以提高总需求水平，在通货膨胀时期，则必须增税来压低总需求水平。而有了“内在稳定器”的作用，政府即使减税或增税，调整幅度可不必过大，从而有利于保证税收负担的相对稳定。

内在稳定器	萧条时期 总需求小于总供给	通货膨胀时期 总需求大于总供给
征收个人所得税	政府应减税（免税退税），而实际上，此时个人收入也减少了，个人所得税的税率下降，所得税额也自动减少了，这正与政府意图相吻合。	政府应增税，但实际上，此时经济处于繁荣时期，个人收入上升，个人所得税率上升，征收税额也自动增加。
	此时政府应减税，但实际上，萧条时期，公司所得税的征收额也自动下降，这与政府意图相吻合。	此时政府应增税，但实际上，此时处于繁荣时期，公司利润上升，公司所得税的征收额也自动增加，与政府意图吻合。

(二) 凯恩斯学派的其他税收理论

1. 运用宏观经济分析方法，认为政府通过税收和财政支出等政策，可以刺激投资和消费需求，从而促进就业增加。政府税

收对于国民收入是一种收缩性力量，增加政府税收可以缩小总需求，减少私人部门的国民收入；减少政府税收可以扩大总需求，增加私人部门的国民收入。因此，国家可以运用税收杠杆调节经济，一方面克服经济萧条，另一方面防止过度的繁荣，目的是使经济平稳地发展。

内在稳定器	萧条时期	通货膨胀时期
	总需求小于总供给	总需求大于总供给
征收个人所得税	政府应减税（免税退税），而实际上，此时个人收入也减少了，个人所得税的税率下降，所得税额也自动减少了，这正与政府意图相吻合。	政府应增税，但实际上，此时经济处于繁荣时期，个人收入上升，个人所得税率上升，征收税额也自动增加。
	此时政府应减税，但实际上，萧条时期，公司所得税的征收额也自动下降，这与政府意图相吻合。	此时政府应增税，但实际上，此时处于繁荣时期，公司利润上升，公司所得税的征收额也自动增加，与政府意图吻合。

2. 新古典综合派认为，要解决有效需求不足的问题，国家应采取“松紧搭配”的办法或者是膨胀性财税政策（指投资优惠，减税免税）和紧缩性货币政策（指控制货币流通量）相配合，或者是紧缩性财税政策和膨胀性货币政策相结合；同时，还提出了税收政策“微观化”的主张，即对个别的市场和个别的部门应采取特殊的税收政策，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等。

3. 新剑桥学派则以税收政策为中心提出了一系列社会政策主张，他们认为，应通过各种税收制度，来改变现存的收入分配

不合理的状况，发挥税收在缩小贫富不均等方面的作用。在税收政策上，新剑桥学派认为，在税制的设计上，根据不同的行业和纳税人负担能力，体现公平原则，在所得税制上，采取累进税率，使高收入者多纳税，低收入者少纳税。在消费税上，对奢侈品征税，对生活必需品免税，特别主张实行没收性的遗产税，以便消灭私人财产的集中，抑制食利者收入的增加，并把政府通过没收性的遗产税所得到的财产及其收入用于公共目标。

4. “伸缩租税”论，汉森认为，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，以缩小经济周期波动所带来的不良影响。

二、货币学派

货币学派亦称“现代货币主义”，是本世纪 50 年代至 60 年代在美国出现的一个经济学派。其创始人是美国芝加哥大学的经济学教授弗里德曼。货币学派是以反凯恩斯的面貌出现的。自 60 年代起，特别是 70 年以来，随着资本主义国家通货膨胀的加剧和凯恩斯主义的破产，货币学派广为流行，影响越来越大。

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要目标。所谓“货币数量论”，是关于通货膨胀归结于国家财政干预的结果，认为要促进经济增长就必须控制货币供应量，同时对税收政策提出以下设想：

（一）改革税收制度，全面降低个人所得税的基本税率，减征投资收入、土地开发和公司利润税等。

（二）为弥补因减税造成的收入损失，要加强间接税的征收。

（三）实行“负所得税制”，对低收入者实行补助。所谓“负所得税制”是指政府规定一定的收入保障数额，然后根据个人实际

收入不足保障数额者给予补助，收入越高补助越少，直到收入达到所得税的起征点为止。具体做法是：假定政府规定收入保障数额为 1500 美元，所得税的起征点为 3000 美元，负所得税率为 50%，那么，

负所得税 = 收入保障数额 - (个人实际收入 × 负所得税率)

个人可支配收入 = 个人实际收入 + 负所得税

根据上述公式，可列表如下：

负 所 得 税 计 算 表

个人实际收入	负所得税	个人可支配收入
0	$1500 - 0 = 1500$	1500
1000	$1500 - (1000 \times 50\%) = 1000$	2000
1500	$1500 - (1500 \times 50\%) = 750$	2250
2000	$1500 - (2000 \times 50\%) = 500$	2500
3000	$1500 - (3000 \times 50\%) = 0$	3000

弗里德曼认为，通过负所得税对低收入者实行补助，既可达到补助目的，又可防止将受补助者的收入一律拉平的不合理现象，有利于刺激人们的工作热情。

三、供应学派

供应学派是在 70 年代后半期才形成的一个新的西方经济学流派。它和货币学派一样，也是凯恩斯主义经济学破产的情况下产生和发展起来的。其主要代表人物有拉弗、古尔德、沃尼斯基和费尔德斯坦、埃文斯等。

供应学派的理论是围绕如何使资本主义经济摆脱滞胀的困境这一问题产生和发展的。他们重新肯定了萨伊定律，把滞胀的原因归咎于凯恩斯主义的需求管理政策。主张让市场自由调节，反

对凯恩斯学派的国家干预，坚持自由放任的经济自由主义。在税收方面，它们主要的理论有如下几点：

（一）税率是经济活动的最有效刺激

供应学派认为，刺激经济主体进行活动的因素主要是政府征税、规章条例、政府支出、货币措施等，其中征税是最重要的因素。在这里，税率特别是边际税率（指对收入，包括工资、利润、利息、租金等增加部分征课的税率），又是关键因素，因为经济主体考虑是否增加活动时，主要是看增加活动所增加的净收入是否合算。

（二）反对高税率，特别是累进税制的高税率

供应学派认为，高税率严重挫伤劳动热情，缩减个人和企业储蓄；而且，高税率还会使商品的生产成本增加，使物价提高，它只能使某些人进行“地下经济活动”，使生产要素得不到合理的利用。

减税是供应学派经济理论的中心环节。供应学派认为，减税首先能刺激工作积极性，使人们愿意多做工作，更重要是能刺激个人参加储蓄，使企业扩大投资。而降低边际税率，对增加储蓄和扩大投资的作用更为显著，因而，减税必定大大促进经济增长。他们还认为，减税不需要同时削减政府的支出，也不需担心通货膨胀，因为减税刺激经济活动的作用需要过一段时间才能发挥出来，即存在“时滞”，但时滞不会很长，一旦时滞一过，财政收入会成倍增加。

供应学派主张减税的理论依据是所谓的“拉弗曲线”，拉弗曲线如图 1-1 所示：

该曲线说明，税率与政府财政收入之间存在直接的相关关系。一般而言，税率提高，财政收入亦会随之增加，但这有一定的限度，若超过这一限度（即曲线中的 E 点）税率的提高反而