

● 张双照 著

西方税收概论

AN INTRODUCTION TO WESTERN TAXATION

湖南师范大学出版社

序

税收作为一门科学，有它产生和发展的历史过程。同时，税收作为国家普遍使用的一种聚财和调控经济与分配的手段，不同国家各有不同之处。因此，研究税收，一是要从发展的观点来研究，从纵向掌握税收的历史运动规律；二是要用比较分析的方法来研究，从横向分析，掌握各国运用税收的异同。从这两个方面来说，研究税务科学都离不开对西方税收的发展和现状的分析与了解。特别是从当前来说，了解西方税收，更有其现实意义。

一、可以借鉴国外税制建设经验，为深化我国的税制改革服务。党的十一届三中全会以后，我国税制改革取得了重大的进展，以工商税为主的单一化税制，已转变为以流转税、企业所得税为主体，其它税种相配合的复税制体系，这为最终建立具有中国特色的新的社会主义税收体系，搭起了一个好的构架。九十年代，我们还面临着深化税制改革的任务，党的十三届七中全会关于制定国民经济和社会发展十年规划及“八五”计划的建议中指出，税收所面临的新任务就是要“改革财政税收体制，建立稳定的和规范化的财政、税收制度”，“逐步理顺税制结构，强化税收管理，严格以法治税，充分发挥税收在增加财政收入和宏观经济调控中的职能作用”。因此，税制建设不能满足于已取得的成绩，而必须再接再厉，深化改革，在现有税制构架基础上，继续为完善我国税制而努力。西方税

收，就其为准服务而言，与我国税收是有实质上的差别的，但作为一种聚财和调节经济与分配的工具，在应用上，有些做法和经验对加强我国税制建设和管理，还是有一定的参考价值的。由于我国的国情不同，固然不能不加区别地照抄照搬西方的东西，但是，决不反对取人之长，洋为中用，吸取别国税制建设中有益的东西，把我国的税收制度建设得更好。

二、可以在不断扩大的经济交往中，加强国际间税务协作，并为维护我国经济权益服务。对外开放政策实施以后，我国对外经济关系迅速发展。由于国际间经济联系的不可分割性，由于经济关系必然涉及经济权益，以及由于不同的税制对经济关系和经济权益所带来的影响，一个国家的税收往往涉及到与其它国家的经济权益关系。所以，要协调国与国之间的税务关系，要在其它国家实施某些税收措施时，灵敏地采取相应的措施以维护本国权益，都要求我们既要知己，也要知彼。从这个意义上讲，也需要了解和熟悉西方税收。

三、可以从了解西方税收的发展过程中，寻找税收的运动规律，为繁荣我国社会主义税务科学服务。税收作为一门科学，有其发生、发展的历史过程。在这一发展过程的各个历史阶段，税收既有其共性，又有其特性，只有连贯地、发展地研究，才能把握其内在运动规律。从税收发展的大阶段来说，从税收的产生到资本主义税收阶段，税收均处于私有制发展阶段，社会主义建立以后，社会主义公有制逐步取代私有制而处于主导地位。税收如何从适应私有制而转为适应以公有制为主的新的社会形态，这是一个必须从理论与实践上作出回答的问题。建国以后，我国始终运用了税收手段来集聚社会财力，但是在一个相当长的时间内，由于人们对税收在社会主义阶段存在的必要性还认识不清，“非税论”思想一度对我国税收工作的发展产生了消极的影响。经过十年经济改革，随着我国经济向以

公有制为基础的有计划的商品经济方向发展，社会主义税收在实践中有了重大突破，在理论上也取得了更大进展。当前社会主义税收已成为我国集聚财力，调控经济和分配的不可缺少的手段。形势对我们的要求，就是要从税收历史发展的过程中，探索税收的运动规律，逐步建立社会主义税收的新理论，更有效地指导社会主义税收实践，不断繁荣社会主义税务科学。

四、可以吸取国际税收管理的经验，为提高我国税收实务管理水平服务。我国虽然在极为广泛的领域运用了税收手段，但是由于社会主义税收的发展阶段毕竟还很短，税收实务管理水平远远跟不上形势发展的需要。无论是税收立法、执法，还是税务机构的组织建设，税收征管制度和征管办法，都还存在不够完善之处。就西方税收而言，由于长期执行征税制度，在实行税收管理的科学化、现代化方面有许多行之有效的经验。因此，从提高我国税收实务管理水平来说，了解和熟悉西方税收也是非常必要的。

张双照先生所著《西方税收概论》一书，比较系统地阐述了西方国家的一般税收理论，税制结构，以及税收的征收管理。该书内容丰富，虚实结合，有分析，有议论，对西方税收的性质、发展和现状作了较为深入的探讨和评介，并以必要的统计数据作为论证依据，实为读者掌握西方税收知识的一本有益读物。

本书的出版，对繁荣税务科学研究，对探讨我国的税务改革，无疑具有积极的意义。

张双照

一九九一年四月三日

目 录

序.....	韩绍初
--------	-----

第一篇 税收理论

第一章 税收概说.....	(1)
第一节 税收的产生和发展.....	(1)
第二节 税收的性质.....	(9)
第三节 税收的职能.....	(15)
第四节 税收的分类和基本要素.....	(17)
第二章 税收原则的发展.....	(21)
第一节 亚当·斯密的税收原则.....	(21)
第二节 瓦格纳的税收原则.....	(23)
第三节 当代福利经济学派的税收准则.....	(26)
第四节 资本主义国家税收原则综析.....	(29)
第三章 税负的分配原则、方法和限度.....	(35)
第一节 税负的分配原则.....	(35)
第二节 税负的分配方法.....	(38)
第三节 税负的限度.....	(42)
第四章 税收的转嫁与归宿.....	(45)
第一节 税收转嫁与归宿的基本概念.....	(45)
第二节 税收转嫁的一般规则.....	(48)
第三节 关于税收归宿的探讨.....	(53)
第五章 税收对经济的影响.....	(56)
第一节 税收对收入分配的影响.....	(56)

第二节	税收对劳动力供给的影响.....	(57)
第三节	税收对储蓄和投资的影响.....	(59)
第四节	税收对资本和劳动力流动的影响.....	(61)
第五节	税收对国民收入、物价和就业水平的 影响.....	(62)
第六章	税式支出	(66)
第一节	税式支出的基本概念.....	(66)
第二节	税式支出的优点和缺点.....	(71)
第三节	税式支出的成本和预算控制.....	(73)
第七章	国际双重课税	(77)
第一节	国际双重课税的产生.....	(77)
第二节	消除国际双重课税的努力.....	(82)
第三节	国际间避免双重课税的办法.....	(84)

第二篇 税制结构

第八章	税收制度设计	(88)
第一节	单一税制论.....	(89)
第二节	复合税制论.....	(90)
第三节	中央税与地方税的划分原则和方法.....	(100)
第九章	所得课税体系	(104)
第一节	个人所得税.....	(104)
第二节	公司所得税.....	(120)
第三节	社会保险税.....	(135)
第四节	所得课税的改革建议.....	(142)
第十章	商品课税体系	(147)
第一节	概说.....	(147)
第二节	对一般商品课征的税收.....	(150)

第三节 对特定商品课征的税收.....	(168)
第十一章 财产课税体系.....	(178)
第一节 概说.....	(178)
第二节 一般财产税和特种财产税.....	(182)
第三节 遗产税与赠予税.....	(188)
第十二章 主要资本主义国家的税收结构.....	(198)
第一节 概说.....	(198)
第二节 日本的税收结构.....	(204)
第三节 英国的税收结构.....	(208)
第四节 美国的税收结构.....	(210)
第五节 联邦德国的税收结构.....	(218)

第三篇 税务管理

第十三章 税务管理概说.....	(222)
第一节 税务管理的目标和原则.....	(223)
第二节 税务管理的主要内容.....	(224)
第三节 税务管理的类型.....	(230)
第十四章 税收的法律规范.....	(233)
第一节 税法的特点.....	(233)
第二节 税法的主要内容.....	(234)
第三节 税法的来源和解释.....	(234)
第四节 税法的适用范围和原则.....	(236)
第五节 税务机关以法治税的原则.....	(238)
第十五章 税收的征收管理.....	(240)
第一节 纳税义务的确定.....	(240)
第二节 税款的征收.....	(244)
第三节 税收的争议.....	(247)

第四节	税收的处罚	(248)
第十六章	税务调查方法	(249)
第一节	税务调查的步骤	(249)
第二节	对会计帐薄的调查	(250)
第三节	对无帐簿记录者的调查	(255)
第四节	所得额的估计方法	(256)
第十七章	美国的税务管理	(259)
第一节	税务管理机构	(259)
第二节	征管制度	(263)
第三节	涉外税收管理	(283)
第十八章	英国的税务管理	(305)
第一节	概说	(305)
第二节	直接税的征收管理	(307)
第三节	间接税的征收管理	(314)
第四节	涉外税收管理	(327)
主要参考书目		(345)

第一篇 税收理论

第一章 税收概说

第一节 税收的产生和发展

税收是国家为实现其职能，凭借其政治权力，按照一定的标准，无偿取得财政收入的一种方式。自从人类社会产生私有制和国家以后，税收就产生了，随着社会经济的发展，税收不断地从不完全形态发展演变到完全形态。所以，税收是一个具有悠久历史的财政范畴。

一、税收的产生

在国家没有产生以前的原始社会是没有税收的。恩格斯曾明确指出：“捐税是以前的氏族社会完全没有的”^①。一般说

^①《马克思恩格斯选集》第4卷，第167页。人民出版社，1972年版。

来，税收的产生，取决于两个相互制约相互影响的前提条件：一是经济条件，即私有制的存在和发展；二是社会条件，即国家的产生和存在。只有同时存在这两个前提条件，税收才能产生。可以说，税收是私有财产制度和国家政权相结合的产物。

从税收同国家的关系看，国家的存在同税收的产生具有本质的联系。第一，税收是实现国家职能的物质基础，只有出现了国家之后，才有为满足国家政权行使职能而征税的客观需要。国家的基本职能是巩固统治阶级的政治权力，维护有利于本阶级利益的生产方式。国家为了行使其职能，就必须建立军队、警察、法庭、监狱等专政机构，建立管理国家公共事务的行政管理机构。这些机构和人员，并不从事物质生产，但却需要耗用一定的物质资料。为了满足这种需要，就需要向社会成员征收捐税。第二，税收是以国家为主体，以国家政治权力为依据的一种特定产品分配方式。只有产生了国家和国家权力，才有征收捐税的主体和依据，从而才使税收的产生成为可能。可见国家的存在是税收产生的前提条件。

从税收同私有财产制度的关系看，私有财产制度的出现和发展同税收的产生具有必然的联系。在以自然经济为特征的奴隶社会和封建社会，主要生产部门是农业，主要生产资料是土地，这样，国家财政收入只能是来自土地的生产物，而财政收入的形式则是由土地所有权所决定的。假如土地是国家所有并由国家直接占有和经营，国家因可凭借财产权力直接支配土地的生产物，自然就可不必采取税收形式。反之，如果土地连同生产物归私人所有，国家要取得固定收入，就必须凭借国家政治权力采取强制课征的税收形式了。因为税收是凭借国家政治权力的一种强制课征，所以只有当社会上存在私有财产制度，而国家又需要对私有财产行使支配权，把原来属于私人所有的一部分社会产品转变为国家所有的情况下，才有必要采取税收的

形式。

总之，私有财产制度的存在和发展是产生阶级和国家的前提条件，而国家政权的建立和维持则又是税收产生的前提条件。

二、税收的发展

随着社会生产力的发展和社会经济情况的变化，税收也经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。下面分几个不同的方面来说明这个问题。

（一）税收法制程度的差异

美国财政学者塞力格曼（Seligman，1861——1941）曾将税收的发展划分为自愿捐赠、支持、资助、牺牲、义务、强制及依率课征等时期。如以税收的法制程度为标准，税收的发展大体上可以归纳为以下四个时期。

1、自由贡献时期。在奴隶制时期和封建制初期，国家的赋税主要来自诸侯、藩属自由贡献的物品和劳力。从税收的法制观点来看，这种以国家征税权和纳贡者自由贡献相结合的方式所取得的税收尚不是严格意义上的税收。这种没有一定标准的自愿捐赠，只能是税收的雏型阶段。

2、承诺时期。国家愈发达，君权愈扩大，财政开支和王室费用都随之增加。单靠自由贡献当然难以维持，于是封建君主就设法增征新税。特别是遇有特别需要，诸如对外战争、战败求和、公主出嫁等等，国君更要开征临时税以应急需。当时，由于领地经济仍处主导地位，王权有一定的限制，课征新税或开征临时税，需要得到由封建贵族、教士及上层市民组成的民会组织的承诺。这种承诺关系可称为支持或资助的时期。英国1215年的大宪章规定，国王必须得到大会议的同意始能征税，实为近代税收法制意义的滥觞。

3、专制课征时期。随着社会经济的逐步发展，封建国家

实行了中央集权制度和常备军制度。君权扩张和政费膨胀，使得国君不得不实行专制课征。一方面笼络贵族和教士，尊重其免税特权，以减少统治阶级内部的阻力；另一方面则废除往日的民会承诺制度，不受约束地任意增加税收，使纳税成为广大人民的法律义务。税收的法律强制性日益增强。这就是称为牺牲、义务或强制时期。

4、立宪课税时期。取消专制君主的课税特权曾是资产阶级革命的重要内容之一。资产阶级夺取政权以后，废除封建专制制度和教会的神权统治，实行资产阶级民主制和选举制。现代资本主义国家，不论是采取君主立宪制，还是采取议会共和制，一般都要制定宪法和法律，实行法制。国家征收任何税收，都必须经过立法程序，依据法律手续，各项税法只能经过由选举产生的议会制定。君主、国家元首或行政首脑都不得擅自决定征税。人人都有纳税义务。税收的普遍原则得到广泛的承认。公众有了必须依照法定标准评定课征的观念。这可称为依率课征的时期。

（二）税制结构的变化

税制结构的变化，一方面固然要取决于社会经济结构的变化，另一方面也要适应国家职能和财政的需要。历史上的税制结构变化，大体上可以分为下述四个阶段或四种类型。

1、以古老的简单直接税为主的税收制度。在古代的奴隶社会和封建社会，由于自然经济占统治地位，商品货币经济很不发达，国家统治者只能采取直接对人或对物的简单直接税。马克思说过：“直接税，作为一种最简单的征税形式，同时也是一种最原始最古老的形式，是以土地私有制为基础的那个社会制度的时代产物。”^①如人头税，按人口课征；土地税，按土地面积或土地生产物课征；对各种财产征收的财产税，如房

^①《马克思恩格斯全集》第8卷，第543页，人民出版社，1968年版。

屋税等。当时虽然也有对城市商业、手工业及进出口贸易征收营业税、物产税、关税，但为数很少，在税收中不占重要地位。

2、以间接税为主的税收制度。进入资本主义社会以后，由于简单的直接税制已不能满足财政的需要，因而利用商品经济日益发达的条件，加强对商品和流通过程课征的间接税，形成了以间接税为主的税收制度。早期的资产阶级国家推行间接税的原因有二：（1）只要课税商品能按提高的价格出售，资本家就可将税收转嫁给消费者负担；（2）国外进口或本国生产的高档商品，主要消费者是富裕的贵族和大地主阶级。课以消费税，既可削弱封建势力，又可充裕资产阶级国家的国库。马克思曾说：“消费税只是随着资产阶级统治地位确定才能得到充分的发展。产业资本是一种靠直接剥削劳动来维持，再生产和不断扩大自己的持重而节俭的财富。在它手中，消费税是对那些只知消费的封建贵族们的轻浮、逸乐和挥霍的财富进行剥削的一种手段。”①间接税体系中的主要税种计有：对消费品课征的消费税；对商品、劳务经营课征的销售税或营业税；对进出口商品课征的关税；对盐的生产、运销课征的盐税等。当然，在早期资本主义社会，除间接税以外，也征收土地税、财产税及其他各种杂税，但这些税收已不占重要地位。

3、以所得税为主的税收制度。随着资本主义工商业的发展，社会矛盾和经济危机日益加深，国家的财政支出亦随之增加。资产阶级国家深感广泛而过分课征间接税，对于资本主义经济发展和资产阶级的经济利益也带来不利的影响。第一，对商品的流转额课征的间接税，在商品到达消费者之前，往往要经过多次流通过程，每次流转都要征税，流转次数越多，征税额越大，商品的价格也越高。这种情况很不利于企业的市场竞

①《马克思恩格斯全集》第4卷第179页，人民出版社，1968年版。

争和扩大再生产。第二,对消费品课征间接税,相应地提高了消费品价格,这就迫使资本家必须提高工人的名义工资,提高工资就会提高生产成本,从而影响资本家的经济利益。况且如果过分扩大间接税的课征范围,还会引起无产阶级及劳动人民的反抗。资产阶级为了维护本阶级的根本利益,增加财政收入,适应国家的财政需要,不得不考虑税制的改革。最初的办法是提高土地税、地租税的税率,开征土地增值税,取消教会的免税特权。这些措施虽然能够加重土地所有者的税收负担,但并不能提供足够的财政收入。至十八世纪末,英国首创所得税,以后时征时停,直至1907年开始定所得税为永久税。美国于1862年南北战争期间亦曾开征所得税,但屡行屡辍,直至1913年始成永久税。所得税因对达到一定收入水平以上的所有社会成员征收,具有征税普遍性,而且对于商品生产和流通过程的干扰较小,是一种较为合理的税收,但是曾经屡遭资产阶级的反对。英国国会曾经决议以焚毁有关所得税的公文书及著作,作为永久不再课征所得税的象征。美国也曾发生过以课征所得税为违反宪法的纠纷。由此可见,资产阶级国家在新的财政经济条件下,一方面不得不由间接税走向以所得税为主的直接税制,另一方面又不甘愿损伤本阶级的经济利益,因而对之总是采取消极抵制的态度。

马克思说:“所得税是以不同社会阶级的不同收入来源为前提,就是说,以资本主义社会为前提。”^①随着资本主义社会的发展,所得税现已成为现代资本主义国家的主体税收。但为了取得足够的财政收入以适应日益增长的财政支出需要,资产阶级国家也必须在社会生产过程的各个环节掌握税源。因而除在收入分配环节课征所得税、社会保险税、财产税以外,还要在生产、交换和消费等环节课征各种间接税以资补充。

^①《马克思恩格斯选集》第3卷,第22页,人民出版社,1972年版。

4、以所得税和消费税并重的税收制度。自1980年以来，英美等西方国家鉴于过高的累进所得税率，不但影响投资者的投资积极性，而且还会影响脑力劳动者的劳动积极性，因而普遍降低个人及公司所得税税率。但因政府的财政支出不能随之减少，所以又只得增加消费税的征收。于是，西方各国税制更有以所得税和消费税并重的发展趋势。

（三）税收征纳形式的演变

随着社会经济的发展，税收的征收和缴纳形式也有一个发展演变的过程。

德国历史学派经济学者希尔得布兰德（Hildebrand，1812—1878年）曾就经济活动的交换形态为标准，将社会经济的发展分为自然经济、货币经济和信用经济三个阶段。在古代奴隶社会末和封建社会初期，自然经济占统治地位，物物交换是其主要特征，税收的征收和缴纳形式基本上以实物形式和力役形式为主。在自然经济向商品货币经济过渡的漫长封建社会中，对土地课征的田赋长期都是以农产品为主。尽管对商业、手工业征收的商税和物产税，以及对财产或经营行为征收的各种杂税，有以货币的形式征收或缴纳的，但货币的征收或缴纳形式在当时还不占主要地位。直到商品经济发达的资本主义社会，货币经济逐渐占据统治地位。货币不但是一切商品和劳务的交换媒介，而且具有价值尺度和流通手段等职能。与此相适应，税收的征收缴纳形式都以货币形式为主。到现今高度发达的资本主义社会，社会经济活动已不限于以法定货币作为交换媒介，各经济主体的经济信用已成为法定货币的补充，即以私人支票取代法定货币作为支付手段，因而税收的征缴形式实已发展到以货币为基础的信用形式了。

（四）税收地位和作用的发展

1、税收地位的发展。从欧洲各国的财政发展过程来看，

在资本主义以前的封建社会制度下，财政收入曾经有以官地收入为中心的时期和以特权收入为中心的时期。在领地经济占优势的时代，国家的财政收入以国家的领地或官有地的收入为主，当收入不足时，才向臣下及平民收纳贡赋以资弥补。后来，君权日益扩张，财政支出日益增加，加之原来君主占有的土地由于不断分割赏赐给功臣、贵族和教会而日益减少，官产收入深感不足。君主只好利用其最高统治权力，行使种种特权以取得财政收入。这种特权收入的内容包括：（1）根据对领地具有最高所有权的特权，规定煮盐、制铁、采矿、狩猎、河川航行、货物过境等均须向君主缴费。（2）根据政治上的特权理由，可以铸造货币、征收罚金、没收财产等。德国官房学者克洛克（Klock, 1583—1655）曾在其《国家理财学》一书中指出：当时特权收入项目计有400种左右。十八世纪德国财政学者攸士第（Justi, 1705—1771）亦称：“租税和公课，及对国家必需的经费，在王有财产收入及特权收入不足时，按照臣民财产和收入的一定比例，从私有财产中提供的贡献。”^①由此可见，在欧洲封建社会末期，税收在财政收入中尚居于辅助的地位。至十八世纪以后，资本主义经济得到迅速发展，资产阶级民主政治取代封建专制制度，原属于君主的土地逐渐转归私人所有，往日的君主特权自亦渐予废除，因而导致官地收入日趋减少，特权收入渐趋消失，于是进入了以税收收入为中心的时期。特别是经过工业革命之后，国民财富迅速增加，课税范围日益广泛，税源日益巩固，与此相适应的税收理论和税收制度日益受到资产阶级学者和理财家们的重视，从而使税收成为现代资本主义国家财政收入的主要来源，以致国家的大部分支出都依赖于税收。从当前各主要资本主义国家的财政收入情况来看，一般都是以税收收入为主，在财政收入总额中所占比

^①张则尧著《财政思想史》第三版，第32页。

重至少在70%以上，非税收收入则处于辅助的地位。

2、税收作用的发展。税收的作用，一方面固然是随着社会经济的发展和国家职能的需要而变化的，另一方面也与税收占财政收入及国民生产总值的比重大小有关。在西欧封建社会，财政收入曾以官产收入及特权收入为主，税收的作用主要是补充财政经费的不足，以维持国家政权。其时，税收的社会经济影响往往不为统治阶级所重视。在自由资本主义时代，古典经济学派站在新兴资产阶级的立场上，反对国家对私人的经济活动进行干预和限制，提倡自由放任和自由竞争的经济政策，强调市场机制的作用；主张国家的活动范围只限于国防、司法及其它必要的公共事业，实行节支轻税，以便促进私人资本积累。其时，税收虽已逐渐成为财政收入的主要来源，但因税收占国民生产的比重不大，加以在税收政策上要求维持税收的中性原则，即对市场经济活动和国民收入的分配均应采取中立的态度，因而税收的主要作用只是为政府筹集必要的财政资金以维持预算平衡，同时，不要妨害私人经济的自由发展而已。自从资本主义发展到垄断阶段以后，社会矛盾和经济危机渐趋激化，国家的社会经济职能日趋扩大。为了缓和社会矛盾和经济危机，国家不得不加强对经济的干预，从而税收政策也成为国家调节经济的重要手段之一。于是，税收的作用不再只限于为国家保证经常经费的供应，而且还要在促进收入分配均等化和国民经济的稳定增长等方面发挥积极的作用。

第二节 税收的性质

税收虽然不是资本主义国家所特有的财政现象，但只有在资本主义制度下，税收制度才得到充分的发展，从而成为资本主义国家财政收入的主要来源。马克思曾经指出：“赋税是政