

中国财政经济出版社

西欧国家税制改革比较研究

邓子基 巫克飞 著

西欧国家税制 改革比较研究

邓子基 巫克飞著

中国财政经济出版社

(京)新登字 038 号

西欧国家税制改革比较研究

邓子基 巫克飞著

*

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 各地新华书店经销

通县西定安印刷厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开 12.375 印张 255 000 字

1993 年 12 月第 1 版 1993 年 12 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4600 定价: 9.50 元

ISBN 7-5005-2218-5 / F · 2098

(图书出现质量问题, 本社负责调换)

前 言

进入本世纪 80 年代以后，税制改革已遍及世界上的许多国家。进行税制改革的既有经济发达国家，也有发展中国家，既有资本主义国家，也有社会主义国家。税收制度是国家经济管理制度的重要组成部分，税收制度的改革已成为整个经济体制改革的重要一环。我国十多年的改革开放已取得世人瞩目的成就。改革开放，使我国面向世界，改革开放，也把我国经济与世界经济更加紧密地联系在一起，互相影响。这要求我们了解世界和认识世界，要求我们了解和认识西方国家的税收制度的过去和现状，了解西方国家近年来所进行的税制改革和将来的发展趋势，认识这些国家的税制改革可能对世界经济格局和经济关系造成的影响及对我国的影响。本书在西方国家税制改革的背景下，对西欧国家的税制作了比较研究。

本书共十一章。第一至第三章分析税制改革的一般问题，包括税制改革原理、税制改革原因和税制改革的约束；第四章概述经合组织主要成员国的税制改革要点并作简要比较；第五至第十章分别讨论英国、德国、法国、意大利、瑞典和奥地利的原有税制、税制改革及其后果；第十一章对进入本世纪以来西方国家的主要税制改革进行简要回顾，并对

将来的可能改革趋势作了分析和展望。

第一章论述税制改革的理论规范。效率和公平是合适税制的基本要求。效率原则不仅要求税收的征管要有效率，而且还要求征税所致的额外税负要尽可能地小。根据额外税负要小的原则，本章对最适商品课税、最适所得课税及二者的结合作了分析，并指出最适课税理论与税制改革问题的有机联系。这种联系表现在：税制改革指的是税制离开原有状态往某个更佳的状态移动，而所谓最适课税就是税制处于不可能进行任何能获益的改革这么一种状态。公平原则要求公平税制。公平原则可以有两思路：受益原则和纳税能力原则。受益原则较好地解决了分配税收负担以支付政府公共劳务的费用，但它不能处置政府转移支付这样的再分配问题；纳税能力原则能处置政府转移支付这样的再分配问题，但却忽略了对公共劳务决定这一方面。公平税制的设计有赖于这两个原则的配合使用。本章分析了受益原则和纳税能力原则，并着重讨论了纳税能力与税基的选择、纳税能力与纵向公平和纳税能力与横向公平问题。在本章和其他章节中，我们亦讨论了效率和公平的定量分析方法。额外税负三角形反映课税所致的效率损失，故对效率损失的测度可以与额外税负三角形的几何或代数涵义相联系；西方国家衡量纵向分配状况的方法是构造洛伦茨曲线，并计算相应的基尼系数和绝对平均系数，而衡量横向公平的方法是考察个人税前与税后相对位置矩阵的移动。

第二章从实证角度分析税制改革的原因。税制无效率（或低效率）、税制不公平、税制复杂化、宏观经济方面的考

虑和社会方面的考虑是税制改革的直接原因。本章的分析基本上围绕这些方面展开，但本章着重讨论了额外税负的主要来源和决定额外税负大小的主要因素，并对额外税负的实际估测作了评介。

第三章分析税制改革的主要约束。在前面的两章中，第一章从最适课税和公平税制角度分析了合适税制的规范，第二章从实证角度指出税制中需要改革的地方。但是，并非所有应该改革的地方都能发展成为现实的改革，税制改革存在着一些客观的限制或约束。本章首先分析了政府目标的多重、多重目标间的协调、权衡和抉择，指出多重目标之间的可能冲突对包括税制改革在内的财政操作构成约束。本章接着分析了税制改革的政治约束、技术约束、制度约束、总税负约束、关于对资本与所得评税间的可能倾斜的约束和过渡措施问题。本章的最后讨论宏观经济方面的考虑和国际间的相互影响。

第四章概述近些年西方国家的税制改革要点，并对其作简要比较。直接税改革的要点包括：扩大个人所得税和公司所得税税基，降低个人和公司所得税边际税率，拉平个人所得税税率表和推行个人所得税和公司所得税的一体化。间接税改革主要集中于扩大一般消费税税基和使它的税率表合理化，改革的结果是间接税的重要性提高。本章还讨论了其他税收改革及尚待解决的问题，它们包括：社会保险税的改革、课税单位的选择、对住宅的课税问题、通货膨胀与指数化问题和税收的国际竞争与协调。

第五至第十章分别讨论英国、德国、法国、意大利、瑞

典和奥地利的税制改革。之所以选择这六个国家作分章讨论，是因为：属于七国集团的英国、德国、法国和意大利是西欧四大国，也是经合组织七大成员国中的四个欧洲国家，这些国家的税制改革反映了西欧以至西方主要资本主义国家税制改革的基本趋势；瑞典是西方国家中典型的高福利、高税负国家，瑞典的税制改革将在一定程度上反映出高税负国家（如北欧国家、荷兰和比利时）税制改革的特点和可能发展趋势；至于奥地利则是另外一个类型，它是西欧的一个小国，但它在1989年进行了全面的税制改革，故从奥地利的税制改革可以看到较小国家的改革需要和改革的可能程度。第五至第十章的结构大致相似：先简要介绍相应国家的税制，接着对其税制作经济分析，然后评析这个国家在近些年所进行的税制改革及其后果。稍有例外的是第五和第九章。除了税制简介、税制的经济分析和税制改革概要外，第五章还用了相当可观的篇幅对各种可能的税制改革方案作经济分析，而第九章则还较全面地讨论了将来的可能改革。此外，在关于英、德、法、意四国的章节中，各国现实的差异仍然可见：英国是相对经济实力和影响下降的老牌资本主义国家，其税制代表了久远历史铸就这一类型，其1979年开始的税制改革是这次西方税制改革浪潮之发端；德国是战后迅速成长起来的经济大国，是一个联邦制国家，其税制和税制改革有其独特的地方；法国原有的经济计划程度较高，其税制具有较高总体税负、高社会保险税比重、高间接税比重和税收收入高度集中的特点，其税制改革反映了有着上述特点的税制的缺陷、改革的困难及可能程度；意大利是西方七国

集团成员，但不是原来的五国集团成员，这一情况在一定的程度上反映了意大利是相对“落后”的资本主义发达国家，与其他发达国家相比，意大利经济中自营经济所占比重较大，地下经济比较发达，其税制较不发达，税负非常集中、逃避税问题严重，意大利的税制改革反映了经济和税制的特点、问题与限制。

第十一章对税制改革作回顾与展望。本章首先综论税制改革的原因、税制改革的时间选择和税收政策要点，并从经验分析的角度概述这次西方国家税制改革浪潮的十二点共同趋势。本章接着回顾了进入本世纪以来西方国家的五大税制改革浪潮：广泛实行所得税制度；普遍推行社会保险制度；大部分国家采用增值税；实行公司和个人所得税一体化；以降低边际税率、拓宽税基和简化税制为核心的税制改革。本章最后分别论述了个人所得税、公司所得、社会保险税和增值税四大税种的问题与改革展望，并指出重大税制改革的国际协调将日益变得必要和可能。

这本《西欧国家税制改革比较研究》与其姐妹篇《美国加拿大税制改革比较研究》是“七五”国家重点科研项目“各国税制比较研究”的科研成果。本书是邓子基和巫克飞同志共同撰写的，其中巫克飞同志承担了书稿绝大部分章节的撰写，邓子基同志撰写了小部分章节，主要负责修改定稿。巫克飞同志在国内获得博士学位后不久，曾到英国伦敦经济学院，师从国际计量经济学会主席、欧洲经济学会主席安东尼·阿特肯森教授做博士后研究。通过访问考察和调查研究，他较系统地搜集了西欧各国税制及其改革的大量实际和

文献资料，其中很多是第一手资料，因而本书大体上反映了西欧国家近些年税制改革的新情况和相关税收理论研究成果。

本书以马克思主义为指导，立足我国改革开放的实际需要，坚持吸收借鉴、洋为中用，观点新，材料全，理论联系实际，介绍内容丰富，分析深入，较为全面、翔实地反映了英国、德国、法国、意大利、瑞典和奥地利六国税制及其改革的背景、原因、过程、约束、异同、做法与经验。本书力图在评介西方国家税收理论、比较研究西欧国家税制改革方面做些洋为中用的工作。我们相信，本书对于我国研究税收理论和深化税制改革有吸收、参考和借鉴价值。

本书在搜集资料和大纲写作过程中曾得到英国著名经济学家安东尼·阿特肯森教授的许多忠告和帮助。本书的顺利出版，是同中国财政经济出版社的热情支持分不开的。在此，谨表谢意。

西欧各国税制和税制改革的情况比较复杂，由于我们在资料、水平和时间上的限制，书中疏漏难免，缺点与错误之处，欢迎专家、学者批评指正。

作 者

1992年10月于厦门大学

目 录

第一章 税制改革原理	(1)
第一节 税制设计的原则	(1)
第二节 效率原则：额外税负与最适课税	(3)
第三节 公平税制：受益原则与能力原则	(18)
第二章 税制改革的原因	(30)
第一节 效率损失额外税负的来源和估测	(30)
第二节 税制改革的其他原因	(45)
第三章 税制改革的约束	(54)
第一节 多重目标间的权衡与抉择	(54)
第二节 政治约束与其他约束	(59)
第三节 宏观经济考虑和国际间的相互影响	(73)
第四章 税制改革要点及其比较	(82)
第一节 直接税的改革	(82)
第二节 间接税的改革	(96)
第三节 其他改革及尚待解决的问题	(101)
第五章 英国的税制改革	(112)
第一节 英国税制简介	(112)
第二节 原有税制的缺陷	(120)
第三节 税制改革方案的经济分析(一)	(133)

第四节	税制改革方案的经济分析(二)	(158)
第五节	税制改革概要	(173)
第六章	德国的税制改革	(185)
第一节	德国税制分析	(185)
第二节	德国税制改革概要	(200)
第七章	法国的税制改革	(222)
第一节	法国税制分析	(222)
第二节	法国税制改革概要	(243)
第八章	意大利的税制改革	(254)
第一节	意大利税制分析	(254)
第二节	意大利税制改革概要	(273)
第九章	瑞典的税制改革	(285)
第一节	瑞典税制分析	(285)
第二节	瑞典税制改革概要	(305)
第十章	奥地利的税制改革	(323)
第一节	奥地利税制分析	(323)
第二节	1989 年的税制改革	(331)
第十一章	税制改革综论	(345)

第一章 税制改革原理

本章介绍西方财税学说中的税制设计原则及关于效率原则和公平原则的规范分析，由此了解决定西方税制改革的方向和基本思路的规范，从原理上了解税制改革应该往哪里走？与此相适应，我们将在第二章中对现有税制作相应的考察和评价，以了解现有税制状况，从而指出税制改革的可能受益和税制改革的原因。

第一节 税制设计的原则

对于税制设计要达到什么要求税制才算“合适”，古往今来的经济学家和哲学家们提出了经济、伦理和道德方面的种种原则规范。在这些原则规范中，其中已在全社会领域或某一社会层次（如学术界）达成共识的部分，就形成了税制设计的原则规范。

一、效率原则

这就是应该对税种、税率和征税对象进行选择，使税收尽量不影响有效市场上的资源配置和经济决策（即所谓中性原则）。在实现某一数额的政府税收收入的约束下，使由税

收所带来的额外负担减少到最低程度。

二、公平原则

这是指税负的分配应是公平的。从横向和纵向考虑，应使每个人承担他的合理份额。

三、税收结构应有利于政府财政政策的运用

政府财政政策的运用是为了实现由政府经济责任所决定的经济目标，如经济稳定和经济增长目标。如果税收政策被用于实现这些目标，如为了实现经济增长目标而提供投资刺激等，那么，应该使这一运用对公平税制的干扰最小。

四、对税制运行的管理应该有效率

税制应该能为纳税人所理解，即税制应有较高的透明度。税制应具有可实施性，如不应依靠难以操作的法律特征或难以得到的信息来课税。

五、节约税收征管费用

节约税收征管费用，包括尽可能节约税收征管机构的直接费用和纳税人依法申报纳税时的税务执行费用（从属费用）。

上述几条税制设计的原则是互补而作为一个规范体系的。但在其中的有些原则之间也可能会产生不一致或存在矛盾。比如效率和公平之间就并非总是能求得一致的，它们在现实中往往存在一种置换关系，因而在现实运用时，往往要

求在诸原则或诸原则的某些层次上作一定的权衡与选择。

第二节 效率原则：额外税负与最适课税

对合适的税制来说，效率原则无疑要求税收的稽征必须有效率。征税的行政费用应当尽可能地节约，不应铺张浪费；纳税人在按税法的规定进行申报等的税务执行费用也不能毫无必要地增加。但这里还有一个更加微妙的效率问题，即由税收所造成的额外负担必须最小；与此原则相联的税收课征，就是所谓最适课税问题。

最适课税理论是与额外税负的概念紧密联系在一起的。额外税负和最适商品课税问题是西方财政中的最古老的问题之一。它可以追溯到杜彪特（J·Dupuit）1844年的著作，但此后这个问题在很长的一段时期内未被重视。1927年，兰姆西（F·P·Ramsey）发掘了杜彪特的思想，导出了一些关于最适商品课税的公式。这些公式被后人称为兰姆西法则。后来，由于著名经济学家哈伯格（A·Harberger）在1964年的著作中的贡献，额外税负“三角形”开始在西方经济分析中普遍出现。

一、额外税负

所谓额外税负，或者说税收的额外负担，指的是由征税所造成的、超过政府税收收入的额外经济损失。它是与消费者盈余和生产者盈余的概念联系在一起的。在西方经济理论中，分析这些问题的理论框架有二：一是部分均衡分析框

架；二是一般均衡分析框架。在这里只介绍在部分均衡分析框架中对额外税负的分析。下面先通过图示来说明这些概念的含义。

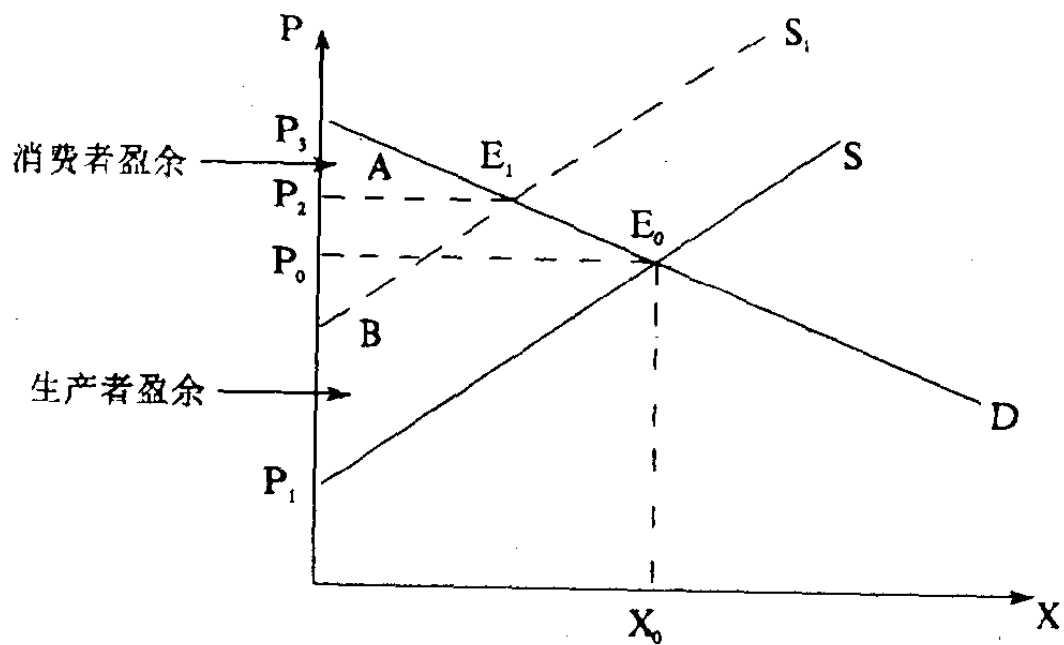


图 1-1 消费者盈余和生产者盈余

在图 1-1 中，横轴 x 代表数量，纵轴 P 代表价格， S 为供给曲线， D 为需求曲线，两条曲线交于均衡点 E_0 ，均衡数量为 X_0 ，均衡价格为 P_0 。这时，消费者盈余为三角形 A ，即三角形 $P_3P_0E_0$ ，而生产者盈余为三角形 B ，即三角形 $P_0P_1E_0$ 。在这里，需求曲线 D 被当作消费者需求意愿的正确表达，故在价格升到 P_3 点以前，消费者将愿意进行购买，因而在均衡价格 P_0 以上的那个价格区间 P_0P_3 所对应的三角形区域部分就反映了消费者的受益差额，即消费者盈余。同样，供给曲线 S 被当作生产者供给意愿的正确表达，故在价格跌到 P_1 点以前，生产者将愿意进行供给，因而在均衡价格 P_0 以下的那个价格区间 P_0P_1 所对应的三角形

区域部分就反映了生产者的受益差额，即生产者盈余。

由于三角形 A 和 B 分别代表消费者盈余和生产者盈余，因而可能很方便地计算消费者盈余和生产者盈余的具体数额。这就是计算三角形 A 和 B 的面积。如果价格从 P_0 点升到 P_0 和 P_3 之间的某个点 P_2 ，那么，消费者盈余的变动数额就是梯形 $P_0E_0E_1P_2$ 的面积。考虑到需求曲线并不一定是上面图示中所表现的那样是一条直线，可以由下面的积分形式给出计算消费者盈余的数额变动(ΔS)的一般公式：

$$\Delta S = - \int_{P_0}^{P_2} x(p) \cdot dp$$

式中： $x(p)$ 为需求函数。

在对消费者盈余和生产者盈余的概念作了简要说明之后，我们进而说明额外税负。

在图 1-2 中，可以看到税收 t 的效应。在没有课税时，供给与需求曲线交于 E_0 ，价格为 P_0 ，消费者盈余为三角形 $P_3P_0E_0$ ，生产者盈余为三角形 $P_2P_0E_0$ 。由于课税，消费者价

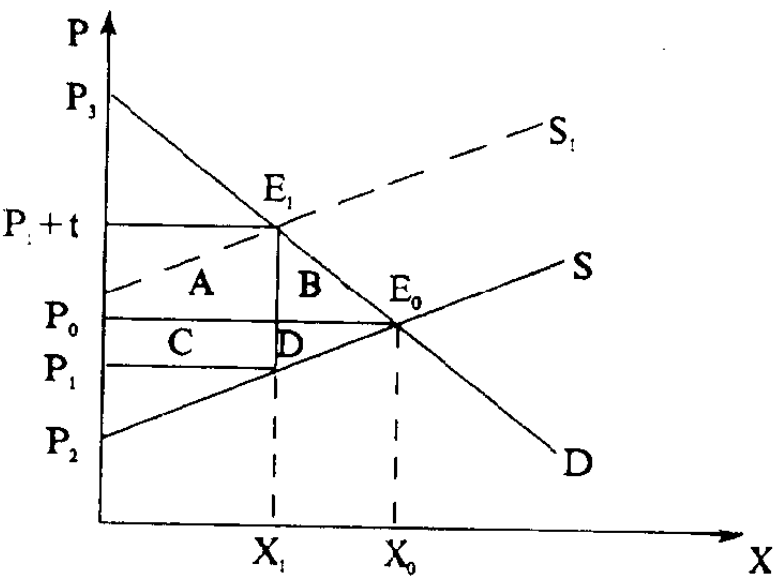


图 1-2 税收的额外负担

格从 P_0 升到 P_1+t ，这时，消费者盈余减少了矩形 A 加三角形 B 的面积；而生产者价格则从 P_0 跌到 P_1 ，生产者盈余减少了矩形 C 加三角形 D 的面积。但是，政府通过课征税收 t 而得到的税收收入只有矩形 A 加 C 的面积，从而造成了一个相当于三角形 B 加 D 的面积的社会损失，或近似等于 $\frac{1}{2}t \cdot (x_0-x_1)$ 。这就是税收的额外负担。

应当注意的是，无论课征的税收是正还是负，税收的额外负担总是大于零。课征税收为负的现实情形就是补贴。下面，我们说明在税收为负（补贴）的情形下的额外负担。

在图 1-3 中，当没有补贴时，均衡价格为 P_0 ，消费者盈余为三角形 $P_0E_0P_3$ 的面积，而生产者盈余为三角形 $P_0E_0P_2$ 的面积。由于补贴 S ，消费者价格从 P_0 下降到 P_1-S ，消费者盈余增加了矩形 H 加三角形 I 的面积；而生产者价格则从 P_0 上升到 P_1 ，生产者盈余增加了梯形 F 加三角形 G 的面积。但是，补贴的数额为矩形 $P_1E_2E_1P_1-S$ ，它超过了消费者盈余和生产者盈余增加部分的和，超过的部分

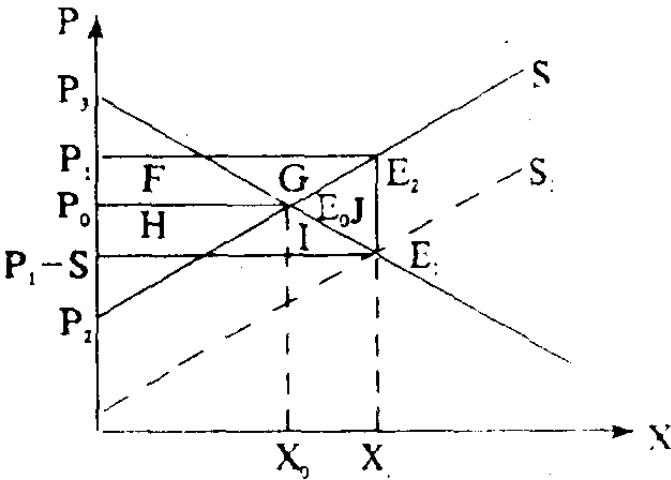


图 1-3 补贴的额外负担