

tax

主编
陶继侃
张志超

当代

西方国

Country

山西经济出版社

家税收



*West
Tax revenue*



中财B0087165

当代 西方国 家税收

主编
陶继侃
张志超

中央财经大学图书馆藏书章

登录号

455300

分 号 / - 811.4 / 22

山西经济出版社

书 名： 当代西方国家税收

作 者： 陶继侃 张志超 主编
出 版 者： 山西经济出版社(太原市并州北路 69 号·
邮码:030001·电话:4044102)
发 行 者： 山西经济出版社发行
新华书店经销
印 刷 者： 山西省新闻出版局老龄委印刷厂

开 本： 850×1168 1/32
印 张： 9
字 数： 220 千字
印 数： 0001—4000 册
版 次： 1997 年 8 月第 1 版 1997 年 8 月第 1 次印刷

书 号： ISBN 7—80636—067—0/F·067
定 价： 14.80 元

责任编辑： 寇志宏 **复 审：** 王宏伟 **终 审：** 李肖敏

前 言

本书是南开大学经济学教授陶继侃先生所著《当代西方财政》一书（人民出版社，1992年）的姊妹篇，也是为了适应世界经济、国际贸易、国家税收、公共财政等专业教学和有关业务参考的需要而编写的。

《当代西方财政》比较系统地论述了西方国家的财政理论、财政制度和财政政策；而《当代西方国家税收》则更为集中地、专门地论述了主要西方国家的税收理论（财政理论的一个有机组成部分）、税收制度和税收政策，并且对其中的某些重要问题进行了比较研究。本书的重点在于介绍商品货币经济与社会化大生产条件下，国家税收的社会经济职能、作用，这些职能、作用得以良好发挥的具体方式，以及西方国家目前的税制发展状况和有关的政策选择。此外，本书还注意研究西方国家税制建设中的某些带有规律性的做法对我国90年代财政政策调整，特别是税收体制改革的重要借鉴意义。

国家财政曾被英国著名思想家弗兰西斯·培根称为政府的“四大柱石”之一（余者是宗教、法律和议会），而税收又是国家财政的基础。虽然没有一定规模的税收收入政府便不能正常运转，但是如果既定税收制度缺乏民众的支持，或者由于不适当的变更而失去民众的支持，则往往会成为旨在推翻现政府的“叛乱”的原因和动机。当

然，“要达到这种杜绝叛源的目的就应当采取如下的方法：便利并均衡贸易；保护并鼓励工商业；……以节俭令制止消耗与浪费；……调剂物价；减轻贡赋，以及类此的方法。”^①不言而喻，正是税收在经济生活中所占据的这种特殊地位，使得围绕税收发生的社会现象、司法联系、经济事物等等，往往会受到各类学者和民众的更为广泛的关注。

长期以来，经众多的哲学家、政治学家、法律学家、经济学家、社会学家等等积极探索和深入研究，一套相对完整的税收理论体系逐步被建立起来。其主要内容包括：①税收哲学，提出了公平分配政府支出负担，即税负担的基本原则——利益原则与支付能力原则。②合理税制的标准，规定了有助于兼顾各类社会经济目标的税收原则——公平、效率、灵活、确定、简便。③税收的社会经济功能，指出了税收与社会收入分配、宏观经济调控、对外贸易经济发展的一般关系，特别是前者对后者所发生的主要影响。④税收结构理论，研究了适合于不同经济发展阶段的税收组合和各类税收在组合中的相对地位。该理论指出，合理的税收结构有助于兼顾稳定政府财政收入、公平分配政府支出负担、改善社会经济效率三大目标的实现。⑤国际税收理论，提出了协调国家之间税收管辖权的必要性、重要原则与基本途径，理顺国家税收关系的目的在于促进商品与劳务在国际间的流动，以便更好地推

^① 弗·培根：《论谋叛与变乱》，载《培根论文文集》，水天同译，商务印书馆，1993年。

动经济资源在国家间的有效配置。

本书结构与内容大体上是按照上述税收理论体系进行组织安排的，并且对有关内容作了认真筛选，力图更全面地反映最近十几年里西方国家的税收理论、税收制度的新发展、新变化。在论述这些新发展、新变化的同时，本书还着重说明有关理论对政府税收政策形成的一般指导意义，和典型西方国家政府在税收政策决策方面对这些理论的实际运用。

我国自从 70 年代末实行经济改革、对外开放政策以来，社会主义市场经济得到了空前的发展，国民经济实力得到了根本性加强。与此同时，建立、发展现代国家财政、税收制度也受到了政府当局与普通民众的高度重视。特别是在发展有中国特色的社会主义经济过程中，如何利用税收工具帮助解决诸多社会经济问题（如宏观经济波动、社会收入分配不尽合理、产业发展协调不力等等），更是成为政府当局在今后一段时间内必须下大力气予以认真研究，并要拿出切实可行措施的一项艰苦工作。对此，对现代税收理论进行探讨，有针对性地借鉴西方国家的经验就显得尤其重要。可以说，出于这种考虑而编著的此书既注重对税收理论的阐述，也更重视税收征管工作的实践，力图在这两个方面均对读者有所裨益。

本书最先由陶继侃先生提出构想，在本人主持下经与各位执笔人多次讨论后共同确定了写作框架，分别由有关同志执笔：陶继侃、张志超承担第一、第二章，刘欣承担第三章，陶继侃、公峰涛、涂宇清承担第四章，余良

标、刘世华承担第五章，公峰涛承担第六章，何永江、王在源承担第七章，张志超、刘欣承担第八章。各章初稿完成后，最后由本人编纂修正定稿。

在本书的撰写过程中，天津财经学院的张进昌教授提出过许多宝贵的意见，提供了有关日本税收的资料。此外，涂宇清、余良标同志还负责了部分文稿的录入与校对工作，张金萍、李欣等同志也为本书的撰写给予了有益的帮助，在此一并表示感谢。

张志超

1997 年 4 月于南开大学

目 录

前 言	(1)
第一章 税基、税率与税收体系	(1)
第一节 税基与税收方式	(1)
第二节 税率结构	(10)
第三节 税收体系	(18)
第二章 税收的经济功能	(27)
第一节 税收与国民收入再分配	(27)
第二节 税收与市场经济调控	(36)
第三节 税收与对外经济关系	(51)
第三章 西方国家的税制沿革	(63)
第一节 主要税种的形成与发展	(63)
第二节 税制结构的变迁	(84)
第三节 当代税制改革及其趋势	(90)
第四章 所得税	(109)
第一节 美国个人所得税在税务征管上的基本规定	(109)
第二节 最低限度税收与税收抵免规定	(130)
第三节 西方国家个人所得税比较	(135)
第四节 公司所得税	(144)
第五章 商品税和增值税	(157)
第一节 商品税简介	(157)

第二节 增值税的特点与性质·····	(165)
第三节 法国增值税制度·····	(179)
第四节 西方国家增值税的一般情况·····	(189)
第六章 社会保障缴纳·····	(193)
第一节 社会保障制度的形成与发展·····	(193)
第二节 德国的社会保障制度·····	(201)
第三节 社会保险税的征管和运用·····	(210)
第七章 财产税·····	(219)
第一节 现代财产税·····	(219)
第二节 房地产税·····	(226)
第三节 财产转让税·····	(234)
第八章 国际税收·····	(243)
第一节 国际税收的产生和协调原则·····	(243)
第二节 国际税收中的所得税·····	(252)
第三节 国际避税与反避税·····	(268)
参 考 文 献·····	(279)

第一章 税基、税率与税收体系

本书的第一、第二章主要论述与现代国家税收有关的一些基本概念和理论。这些概念和理论，对于理解主要西方国家的税收制度与税收政策来说，是非常重要的，因为在税收研究领域里它们既是分析工具，又是研究框架。长期以来，许多政治学家、经济学家对税收理论的研究做出了多种贡献。其中最重要的有两点：确认了政府税收政策对微观经济活动和宏观经济调控的基本关系，提出了制定现代税收政策的基本原则——兼顾经济效率与社会公平。所有这些研究成果都为合理化政府税收政策，提高财政活动的社会经济效益产生了积极影响。

第一节 税基与税收方式

一、税收的定义

税收 (Tax) 是一国政府，出于为其国民提供公共财货与公共劳务的需要，通过法律形式对国民个人及其企业进行的强制性的、无偿的（即不付等价物的）征收。这一税收定义涵盖了税收作为政府财政收入的最重要形式的基本特点：合法性——只有合法政府，而不是任何其他组织或个人，具有对其国民进行课税的权力；强制性——依照税法规定缴纳税款是任何成为法定纳税人的国民的一项具体义务，也可以视为现代生活的一种代价；目的性——

政府所征税款只能用于经济社会中涉及公共目的的各项开支，而一旦被用于其他目的则为非法。

在商品货币经济中，税收基本上是采取货币形式把国民获得的各类收入（工资、利润、利息、租金等等）的一部分转移到政府手中，建立集中的货币资金，以供政府各类开支之用。^① 税收不同于政府的其他收入（如公债收入、使用者付费、财产收入等等），就在于它的强制性与无偿性。纳税人必须按照税法定期缴纳税款，抗税或逃税则要受到法律制裁，不像购买政府公债，或使用政府提供的劳务与设施那样出于国民的自愿选择。政府对纳税人并不直接地给予相应的补偿，既不像对待公债收入那样必须向其债权人（国民个人、私人企业、其他经济组织等等）按期还本付息，也不像对待使用者付费收入那样必须直接向付费人提供相应的劳务或设施。

税收是政府财政收入的基本来源，一般称之为政府财政收入项下的经常性收入。在现代西方国家的政府财政收入中，税收占政府财政收入总额的比例往往高达90%以上。例如，1993年美国、英国、法国、德国、意大利、加拿大六国政府的非税收收入仅为当年政府全部收入的8.7%、8.5%、7.1%、6.4%、2.2%和10%。^② 此外，当政府的经常性收入不敷财政支出的需要，即发生财政赤字时，政府或是依靠发行公债，或是通过扩大货币供给来予以补偿。但是公债往往要用以后的税收还本付息，而增发货币

^① 在此需要指出的是，商品货币条件下，虽然税收采取了货币形式把私人收入的一部分转移给政府支配，但是不应该把税收单纯地看作为货币资金的转移，而应该承认这种货币转移体现着特定的社会收入分配关系，并且该分配关系从属于一定的生产关系。这一点对于理解不同社会经济制度下的政府税收的本质区别是非常重要的。例如，就资本主义国家的税收的阶级性质来看：资本主义税收的实质是资产阶级对其他劳动阶级的超经济的、第二次的剥削；虽然资本家个人的税收份额与所得相对利益并不相等，但这只是体现着剩余价值在资产阶级中的再分配；政府对穷人实行最低限度收入的免除纳税，或给予贫困补贴，往往是出于缓和国内社会矛盾的考虑，这种做法并不改变资本主义国家税收的阶级性质。

^② 世界银行：《1995年世界发展报告》，世界发展指标，统计表11。

则会导致货币贬值,把货币购买力的一部分转移到政府手里,实质上等于对国民持有的货币课税。可以说,世界上任何政府及其国家,没有税收就不能维持其生存。

税收不仅是政府取得财政收入的基本手段,而且也是政府干预市场经济的重要杠杆。这主要表现在西方国家依靠税收把相当大的一部分国民生产总值(GNP)集中起来,以供给政府的庞大开支需要。1993年上述美、英六国的政府全部收入对当年GNP的百分比分别为19.7、36.2、40.7、31.6、41.8和22.1;与此相对应的政府开支对GNP的百分比则分别为23.8、43.4、45.5、33.6、53.4和25.8。^①政府借助掌握的巨额社会资金,通过税收政策和支出政策,不仅可以直接、间接地影响市场经济活动,而且实际上也做到了对社会经济发展进行经常性调控。

二、税基、经济税基与非经济税基

税基(Tax Base)是指政府可以据以征税的对象。在市场经济中虽然任何事物都可以成为政府予以征税的对象,即税基,但是这并不意味着政府可以任意选择征税对象。因为,在现实生活中对某些事物征税实际上是无效的,即客观上存在着虚幻的税基。例如,政府可以规定向佩戴金饰品的人征税,这样人们就会为了逃避纳税而仅仅佩戴银饰品,或者干脆不佩戴任何饰品。

税基一般可以划分为两大类:经济税基(Economic Tax-Base)和非经济税基(Non-Economic Tax-Base)。经济税基是指和个人、企业经济行为有关的征税对象,如对商品、财产、收入以及市场交易等等进行征税。对经济税基征税,势必会影响人们的经济活动和经济决策,改变人们在可以替代的经济行为之间的

^① 世界银行:《1995年世界发展报告》,世界发展指标,统计表10、11。

选择。例如，对利息收入课征较高的税，就会影响人们对储蓄的积极性，改变人们在现在消费与将来消费之间的选择；对劳动收入课征较高的税，就会影响人们对劳动、发明和创造的积极性，改变人们在劳动与休闲之间的选择；对某些商品课征较高的税，就会引起人们减少对税重商品的消费，转而消费可以替代的税轻商品，从而影响税重商品的生产与销售。不难理解，对经济税基课税，一般会导致人们调整经济行为以尽量减少纳税，所以，政府从这种税基取得的税收收入会随着税基规模的变动而变动。

非经济税基是指和人们的经济行为无关的征税对象。最典型的是早期政府对其国民征收的人头税，即对所有的成年人每年征收一次总额税。这种税是以人的存在作为征收的对象（税基），而不论纳税人的收入、消费和财产的多少以及进行什么样的经济活动。因而对非经济税基征税，不会引起人们经济行为的改变，不会影响人们的经济决策，人们也不可能通过调整经济行为而减少纳税。现在，类似古代人头税的税收只有政府在特殊情况下对其国民征收的一次性总额税。

西方税收理论把税收的经济影响区分为收入效应（Income Effect）和替代效应（Substitution Effect）。税收的收入效应是指税收引起人们收入的减少，即人们由于纳税而使可支配的实际收入随之减少。替代效应是指税收引起人们的经济行为的改变，即人们为了减少纳税负担而改变在可供替代的经济行为之间的选择。所有的税收无一例外地产生收入效应，但是，对经济税基的征税，不仅发生收入效应，而且发生替代效应。例如，对商品课税可能改变人们在可供替代的商品之间的选择，对企业课税可能改变人们在可供替代的投资之间的选择。

当然，对非经济税基课税，则只有收入效应，没有替代效应，因为这种课税与个人经济行为无关，它仅仅减少纳税人的可支配收入，不会引起纳税人经济行为的改变，不会影响人们的既定的

经济选择。这种不会产生替代效应的税称为中性的税，税收的中性是指税收对人们的经济决策（即对于经济资源的使用）不发生实质性的影响。实际上，除了一次性总额税外，其他各类税收都是非中性的，都会影响人们的生产、消费、储蓄、投资的决策，即都会改变人们使用经济资源的决策。

对经济税基的课税，例如对收入、消费或财产的课税，既可以是全面的，也可以是特定范围的。全面的税收是对该税基实行全部课税，即不允许对该税基有任何的扣除。例如，全面的所得税就对一切来源的收入，包括实物收入在内，按照统一的税率课税。特定范围的税收则仅对该税基的一部分进行课税，即允许对全部税基作某些扣除。实际上各国的各类税收都允许纳税人从税基中按照税法规定进行一些项目的扣除或减免，真正全面的税收是不存在的。允许纳税人从税基中按照税法规定，对一些项目作“排除”“扣除”“减免”处理都属于税收优惠，这些优惠往往是出于多种原因而设计的。不过，税收优惠也经常成为税收漏洞。例如，据美国的官方估计，80年代联邦个人所得税由于各种纳税减免所造成的政府税收损失，大体相当于从该税全部税基所能取得的税收收入的40%。也就是说，这些纳税减免使美国的个人所得税税基缩减了40%。由于税法的各种优惠规定成为税收的漏洞，而纳税人又可以利用这些漏洞来避免纳税，即避税，这是造成税基侵蚀的一种情况。

税基侵蚀的另一种情况是逃税。逃税与避税不同：避税是纳税人在不违反税法的条件下，利用税法的某些漏洞和解释不明之处，做到尽量减少纳税义务的行为；而逃税则是在税法规定的应税范围之内，采取各种非法手段达到逃脱纳税义务的行为。从税法角度来看，避税与逃税的性质不同，但是两者都使税基受到大量侵蚀。

逃税的手段可以是多种多样，例如制造假帐、隐瞒收入状况

等等，尤其是搞地下经济（或称黑市经济），在某些国家中一直被当作最有效逃税方法。地下经济包括商品黑市、劳务黑市、货币黑市以及一些类似的非法活动。黑市交易的产生主要以逃税为目的，也可能还在于逃避政府的某些管制或其他限制，但实际上都属逃税之列。因为征税是根据公开的市场交易和自觉的收入申报来进行的，而地下交易恰恰破坏了政府据以征税的这两个基本条件，所以，这种做法通常可以实现全部逃税的目的。

对地下经济的规模，很难作出精确的估计。西方经济学家提出过一些计算方法，但所作的估计是不一致的。一种估算方法认为，地下交易为了避免政府税务机关的查获，一般要求对所作交易进行现金支付，而不通过银行帐户进行转帐支付。因此，可以假定，在其他情况不变时，地下交易一般会反映为人们对货币需求的增长，通过对货币流通量的分析，可以大致地估计出地下交易的规模。在美国，有人对美国的地下经济进行过历史的研究，估计1930年这种地下经济的规模约为5.5亿美元，或为国民生产总值（GNP）的0.6%；1950年约为144亿美元，或为GNP的5.07%；1970年约为450亿美元，或为GNP的4.6%；1980年约为1543亿美元，或为GNP的6.07%。这种估计从一个侧面说明了西方国家地下经济的扩大趋势及其对税基侵蚀的严重性。

三、征收方式

一切的税，无论是以所得为税基，还是以货物或财产为税基，其税负最后都是由个人来承担的，即最终表现为减少个人的可支配收入。但是，在税收的征收方式上，可以是直接地减少个人可支配收入，也可以是间接地减少个人可支配收入。前者称为直接税（Direct Tax），后者称为间接税（Indirect Tax）。

在理论上，税收分类的方法很多，按征收方式的差异划分的

直接税和间接税只是其中的一种。^① 直接税是直接对某一税的负担者征收的税, 该税的征收点就是税收负担的着落点, 或者说该税的缴纳者就是该税的负担者。间接税则是通过一些征收点间接地对某一税收的负担者征收的税, 该税的征收点并不是税收负担的着落点, 也就是说, 该税的缴纳者可以将税收负担转嫁给该税的负担者。直接税和间接税的区分, 对于分析、研究税收负担转移、税收归宿等问题是十分重要的。

税收负担的转移, 在实际上是很复杂的, 能不能转移以及转移到什么程度取决于许多因素。所以直接税和间接税只能从征收意图上来说明税收负担的承担情况。直接税征收的意图是要纳税人本身承担税收负担。例如, 个人所得税是对个人的所得课税, 直接减少纳税人的可支配收入, 纳税人就是该税的最后的税收负担承担者。间接税征收的意图是让纳税人把缴纳的税转移给其他人负担。例如, 货物税是对生产或销售这些货物的厂商征收的, 但这些厂商并不是该税的负担者。实际情况是, 厂商把缴纳的税款加在货物的价格上转移给最后的消费者负担, 同样减少了消费者的可支配收入。由于这种税已经包含在商品的价格中, 消费者便不能完全了解完税商品的价格中哪些是对商品本身的支付, 哪些是支付的税款。所以, 一般消费者不能充分意识到个人所承受的纳税负担。

按课税对象与纳税人的关系情况划分, 税的征收还可以区分为对人税 (Personal Tax) 与对物税 (In Rem Tax)。对人税是指可以按照纳税人的支付能力进行调节的税, 对物税是指对物品或交易征收而与个人的支付能力不相关联的税。对人税主要包括对个人或家庭的收入课征的税 (如个人所得税), 对个人或家庭消费

^① 人们根据问题研究的目的, 对税收采用不同的分类方法。除了按征收方式划分外, 还可以按课税对象进行划分, 如将税收划分为所得税、消费税、财产税等等; 也可以按税率结构进行划分, 如将税收划分为比例税、累进税、累退税三种。有关其他分类方法将在以后的章节中逐一论述。

课征的税(如个人支出税),以及对个人或家庭的财富净值课征的税(如财富净值税)。对人税的特点是可以按照纳税人的支付能力对其纳税负担进行调整,也就是根据纳税人个人或家庭的具体情况在税务处理上予以区别对待。例如个人所得税可以按照纳税人家庭中赡养的人口给予每人一定的免税额,可以允许把大额的医药费用和灾难损失从收入中扣除,还可以随着应税收入规模的增大规定累进税率。^①

对物税包括对规定的货物征收的货物税,对市场交易征收的销售税,以及对规定的财产征收的财产税等等。对物税的特点是以物或行为为课税对象,而不能按照税收负担者的具体情况区别对待。对货物、市场交易征收的税,对任何的购买者都是一样的,无法按照消费者的支付能力进行调整。有的经济学家从税负公平原则^②考虑,认为就不同消费者来说,对消费品采用现行对物税的征收方式有失公平,提出把对消费品的课税由对物税的征收方式改为对人税的征收方式,如实行“个人支出税”。这些经济学家指出,征收个人支出税,按照个人或家庭的消费支出总额课税,可以根据家庭人口和其他需要照顾的情况规定必要的减免,也可以采用累进的税率,以适应个人和家庭的纳税能力。但是这种征收方式在实施上存在着很多困难,不易推行。

为了使对物税的征收能够照顾到税收负担者的支付能力,可以按照不同消费类型的物品规定差别税率。这是因为人们对不同类型物品的消费往往根据个人的收入而有所不同,消费类型与消费者收入之间存在着一定的联系,所以可以按照消费物品类型有

^① 直接税和间接税与人税和对物税大体上是对应的,对人税属于直接税的类型,对物税属于间接税的类型。不过,实际上对物税往往也具有直接税的性质。例如,对房产征收的财产税虽然是一种对物税,它只按照房产的估价征收,而不考虑房产所有者个人的具体情况,但是如果这一房产是个人的住所,就只能由该房产所有者个人承担房产税的税收负担——纳税人即是税收负担承担者。

^② 关于税收公平原则,在本书第二章的“税收与收入分配”一节中有较为详细的论述。