原著出版说明

本书是关于过去二三十年中经济合作与发展组织①（以下简称经合组织）成员国政府对国内税收政策的选择以及做出这种选择的原因的一本专著。本书也试图找出税制发展的主要趋势及成员国之间或国家集团之间税收制度的异同。

国际税收的因素只有当其影响到或限制了国内税收政策的选择时才加以讨论。有可能出版的我的另一本专著将论述国际税收方面的问题，包括合作与竞争、资本输出与资本输入的公平原则、欧共体的发展、边境税收调整、双重课税和转让定价问题、国际避税与偷税等问题，但是这本书的出版情况暂时还不清楚。另外，本书讨论的许多问题也涉及到经合组织以外的国家，但是这些国家的税收实践本书将很少涉及。

本书主要讨论经合组织各成员国政府在考虑增加、减少或稳定税收收入，是否改变对各类税收收入的依赖程度时的各种倾向，以及他们所支持的与设计或调整各个税种或对税制进行更基础性改革有关的各种政策选择。本书主要讨论 1965 年至 1992 年之间税收政策发展变化的趋势，重点放在最近若干年，有时也涉及过去一百年来的税收政策问题以及预计在未来可能作出的政策选择。

① 截至 1993 年 3 月，经济合作与发展组织成员国包括：澳大利亚、奥地利、比利时、加拿大、丹麦、法国、芬兰、德国、希腊、冰岛、爱尔兰、意大利、日本、卢森堡、荷兰、新西兰、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、土耳其、英国和美国。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

本书的对象不仅是税收专家，也包括对税收政策问题感兴趣的一般读者。与此相适应，本书把对公共财政理论以及对税收征管中较复杂的问题的讨论减到最少的程度。一些必须使用的专门术语和缩写将给出定义或做出适当的解释。

作 者 序 言

本书分为三部分。第一部分叙述从 1965年到 1992 年之间税收发展的一般情况，并附有税收统计数字，以及近年来企业的有关资料。第一章重点论述 1984年以来税制改革的浪潮，同时也对 1984 年以前的税制改革进行考察并对 90年代可能发生的税制改革加以讨论。第二章到第四章讨论经合组织成员国各类税收收入的数量以及取得收入的税源等问题。第二章对税收收入以及影响税收收入的各种因素作初步的概述。第三章用更详细的资料说明 1989 年及 1965 年至 1989 年之间经合组织成员国的税收收入的水平和结构，另外在一个附录中还提供了成员国 1990 年税收总收入占国内生产总值的比重和 1991 年的预计比重等资料。第四章对各个国家集团之间税收发展情况作了比较，以代替对经合组织每一个成员国的发展情况分别进行更详细的分析，那样会使本书的篇幅增加一倍。

本书的第二部分对各成员国总的税收政策及一些具体税收政策加以讨论，特别是从常见的各种意义上对纳税能力原则（或称为自然增长原则，即纳税能力强的人应多纳税）和受益原则（受益多的人应多纳税）之间的矛盾，税收干预和税收中性之间的矛盾加以讨论。在第五章本书作者暂时离开主题讨论一些在税收政策的讨论和税收文献中经常出现的由于误用语言而产生的不合理的概念，这些给作者造成了许多麻烦。第六章更详细地讨论可能是最为重要的两个税收政策方面的矛盾，即：较高的支出和较低

的税收之间的矛盾以及税式支出和直接支出之间的矛盾。第七章讨论在家庭储蓄、所得分配、能源及环境政策等方面税收政策与经济和社会政策之间的关系。第八章和第九章分别讨论经合组织成员国政府筹集社会福利资金的各种方式和地方政府财政收入的形式。

本书第三部分所占篇幅最大，主要考察各国政府在设计或调整所有主要税种时所面临的各种政策选择。任何税种的开征或修改都会遇到政策、法律、管理、技术等方面的许多问题。为了与前面提到的本书的编写目的相一致，对各税种的考察将主要针对一般读者可能最感兴趣的政策问题。这实际上意味着，讨论的重点将放在会对经济效率、横向公平或纵向公平原则产生影响的税收政策问题上。讨论问题的一般方法是：首先确定可供选择的政策有哪些，第二步是讨论支持或反对各种政策的观点，第三步一般是通过对比图表来反映成员国政府的政策选择，以及在过去 25 年中他们是如何改变这些政策的。在对各种可选择的税收政策的优缺点作了探讨后，作者通常是把对它们如何评价留给读者，但是当作者带有较强的倾向观点时也加以阐述。

在学术著作中，一类讨论的问题比较深入，另一类比较广泛，前面的介绍表明，从这个角度讲本书试图写成后一种类型。然而，为了控制本书的篇幅，本书对统计比较和涵盖的问题作了必要的选择。在一定程度上，对统计比较选择的原因作了适当的解释，但是，对于本书所涵盖的主要政策问题与排除的其他政策问题之间的差别进行解释就困难得多了。除了一般性原则外，有关并未开征的税种的一些学术问题及其管理程序的细节讨论起来是非常困难的，但是在对税收政策进行全面考察时这些问题也许又是很重要的。另一方面，对那些进行了广泛讨论而实际又并未开征的税种（如累进支出税、现金流量公司税）的有关问题，以及有关设计增值

税时一些重要的管理方式的选择方面的问题也有必要加以说明。

税收政策的魅力——以至为什么一个人终生从事对它的研究工作而不会感到太厌烦——在于它关系到人们生活中如此众多方面的问题，不仅关系到经济政策和复杂的法律问题，也关系到其他许多问题，如：逻辑和语言分析、政治理论、心理学问题以及政治家们的操纵。税收政策的选择也存在着矛盾冲突，需要权衡利弊得失选出最佳方案。

我应该提及，从1971年至1991年，我曾任经济合作与发展组织财政事务部主任，因为本书引用的资料有在我任职期间参与写作的，由经合组织发表的各种报告；还有些资料来自于我个人发表的文章，及我与诺森（S. Cnossen），诺里高德（J. Norregaard)或欧文斯（J. Owens）合著的文章。本书所附的文献目录中的很大部分属于经合组织的专用文献，因为经合组织的财政委员会几乎考查过本书讨论的所有问题。本书引用的经验性资料大部分是由该委员会成员和工作小组提供的。这些资料不仅经组成该委员会的国家公务人员及工作小组讨论过，而且还与企业界、工业界及工会的代表们研究过。一些公共财政方面的专家学者参加过经合组织发表的报告的起草工作，参加起草工作的还有其他国际组织的代表。如国际货币基金组织和欧共体委员会。一些研究机构也对这些报告作出过贡献，如华盛顿的布热津斯基研究所、阿姆斯特丹的国际财政文献局和伦敦的财政研究所。在很大程度上本书的目的是要把这些分散发表的经合组织的研究报告及这些报告没有包括的其他资料综合在一起提供给读者。

本书提供了大量有关各国税收情况的实践资料，我希望并且相信这些资料中至少有95%是准确的。但是这些“实践资料”反映的是各国政府在特定时点的政策选择，出于以下三方面原因决不能把它们当作各国现实情况的反映：首先，各国的实践情况在

需要全本请访问 www.ertongbook.com

不断变化，这些资料不可能反映最现实的情况；第二，由于受到篇幅的限制需要对资料加以简化，而又不可能在本书所提供的图表中对所有容易引起误解的地方、例外的和保留的情况都加以说明；第三，尽管我具有在经合组织工作过的有利条件，但是要想了解一些国家在某些问题上的真实情况也不总是很容易的，因为不同来源的资料有时存在着差异，在这些有差异的资料中哪些最能反映实际情况在本书付印之前不可能完全得到证实。

由于我与经合组织的关系，有人曾问我在各国的经济越来越相互依赖，地区性国际组织变得日益重要的情况下，为什么愿意写国内而不是国际税收问题。对此我可以提出很多理由。首先，经合组织的财政委员会不仅研究国际合作方面的问题，如减少国际双重课税、偷税和避税，也从事国际税收比较研究及各国税制形成的原因和发展趋势等问题的研究，我总是发现后一方面的工作更令人感兴趣。第二，1991 年 1 月我从经合组织退休后就成为欧共体的一个委员会的成员，这个委员会授权向欧共体委员会就欧洲统一市场条件下公司税应该如何协调的问题提出建议。这项工作包括对若干国际税收问题进行考察。但是与我的同事们同时讨论这些问题并得出能够写一本书的结论不是一件容易的事。第三，国内税收政策确实是一个非常有趣的基本自成体系的课题，我强烈反对这种流行的观点，即国际税收关系将主导国内税收政策的选择，实际上国际税收关系只可能在有限的范围内影响国内税收政策(如个人和公司所得税税率的降低和税基的扩大)。几乎没有什么证据能证明，国际上要求统一的压力对一个国家的政府在对大部分国内税收政策作出选择时起了主要作用，除了受到国内各方面条件的制约，一个国家的政府在追求其政策目标时一般是自主的，我相信在今后的十年里情况仍将是如此（以下致谢的部分略——译者注)。

上　　篇

1965 年至 1992 年经济合作与发展组织成员国税制和税收收入的发展演变

第一章　引言：最近的税制改革浪潮

1—1　长期发展概况

税收领域以外

在过去四十年中，经济合作与发展组织国家的经济、社会和技术环境已发生了重大变化，其中的许多变化已引起政府税收政策的变化。这些变化包括：

（1）从 40 年代末期以来劳动力构成的不断变化，在这段时间里，双方均有收入的夫妇已成为一般情况，而不再是例外；

（2）从 1955 年到 1975 年前后期间不间断的充分就业发展性经济转变为不稳定的经济，从此通货膨胀率高，高失业率明显；

（3）70 年代初和 70年代末至 80 年代初的两次石油危机和北海石油的发现；

（4）70 年代初以来家庭模式的变化，包括同居和单亲家庭的增长；

（5）人口统计类型的变化，即没有生产能力的老人的比例将持续增长进入 21 世纪；

（6）70 年代末至 80 年代末之间，政府和私人储蓄的急剧下降；

（7）技术上的持续进步，包括 80 年代末袖珍计算机的普遍开发使用；

（8）80 年代中期以来对环境问题关注的增长；

（9）自 80 年代中期以来经济国际化的增长，明显的例子有欧共体单一市场和北美自由贸易协定；

（10）中央以下各级政府要求更多地方自治权的呼声在增长，卡塔罗尼亚（Catalonia）、魁北克（Quebec）和苏格兰（Scotland）提供了这种例证；

（11）德国的统一，捷克斯洛伐克、苏联、南斯拉夫放弃共产主义和不同程度的解体。

税收领域以内

自 1945 年第二次世界大战结束以来，世界上有三次主要的税制改革高潮。第一次是普遍提高雇员、雇主和自营职业者的工薪税以便为社会保险福利筹集资金。这第一次高潮一般发生在 1965 年以前，其持续增长情况将在其他地方讨论，本章不作进一步讨论。第二次高潮是采用增值税，24 个经合组织成员国的半数在 1967 年到 1975 年期间推行了增值税。另外七个国家则是在 1985 年到 1991 年期间推行了增值税。这第二次高潮将在关于消费税的第十三章讨论，本章不讨论。第三次税制改革高潮发生在 1984 年到 1992年之间，几乎所有的经合组织国家都大幅度地降低了个人所得税和公司所得税的税率，伴随而来的是几乎普遍性地扩大个人所得税税基，及扩大公司所得税税基。这第三次税制改革高潮在本章讨论，更详细的情况将在第十章（个人所得税）和第十二章（公司所得税）讨论。

除去这些主要变化以外，为简单起见，我们避免界定什么构成与税制小调整相区分的“税制改革”，因为不同的人有不同的标准和目的去进行这种区分。例如，政治家可能愿意采用高形象的方法，称小的调整为主要的税制改革，或采用低形象的方法，称

主要的税制改革为小的调整；税务工作者在判断分析直立法的变化是否被称之为一次税制改革时可能集中挪利者和失利者的数量上，因而也是集中在他们自己工作的实际结果上；学术界的标准可能是税制是否有重要的结构性变化。因而这里采用的“税制改革”概念包括税收立法方面最近发生的重大变化不久的将来可能发生的重大变化。

许多政府声明和税制改革委员会报告对为什么税制需要改革的概念给出了类似的答案。除了有一对永远冲突的目标——促进经济和社会的发展与实现税收中性（后者现在除了某些敏感领域外占优势）以外，税制改革的主要目标是（并非按重要性的顺序）简化、透明、经济效益、横向（不再是纵向）公平的改进。其他更具体的目标包括改进劳动力的供给，鼓励私人储蓄和减少地下经济的引力等。更具体地说，政府直接采用他们认为将达到以上目标的方法，如削减个人所得税和公司所得税的法定税率，扩大这些所得税的税基，从所得税和工薪税转向消费税。

过去的舆论似乎是，在好的经济时期（例如，60 年代和 70 年代初期），人们用不着进行税制改革，因为潜在的获利者将不会作出反应，潜在的失利者将会忿恨到足以在选举中把进行这种税制改革的政府赶下台。然而，经合组织 24 国中的 12个国家在 1965 年到 1975 年期间，进行了具体的税制改革并转为增值税可能有其他理由，其意义比他们后来进行的税制改革可能更加深远。而且 70年代，当通货膨胀持续和经济增长逐步下降时，尽管提出了某些问题，几乎没有进行重要的税制改革。特别是，大多数政府被迫采取自行决定的措施或指数化的方法去补偿，至少是部分地补偿来自所得税的财政拖累（指由通货膨胀引起的虽未改变税率而增加的税负）。此外，在一些国家，夫妇双方均有收入的家庭的增长导致从联合纳税改为分别纳税，或者至少可选择这样做。由于

需要全本请访问 www.ertongbook.com

这种改变使较高收入夫妇获得税收利益，许多政府对其父母使用非税收的办法，或者用税收减免替代税收宽免额来给予帮助。

在 80 年代，当增长、就业和通货膨胀水平较低，选民感觉到税制不公平、没有效率和不必要的复杂时，政府则使选民相信税制改革对他们来说可能是获利者而不是失利者。帮助促成最近的这些空前的税制改革高潮的其他因素是由于较低的通货膨胀率，通过隐蔽避税和使用税收庇护的增加使财政上升乏力。政府发现不能增加个人所得税收入（对大多数政府来说个人所得税收入是政府最重要的收入来源）；80 年代中期美国和一些其他国家降低所得税税率和扩大税基的改革，由于竞争的原因，迫使大多数其他国家跟随着改革；税制改革委员会互相学习并说服他们的政府相信，他们现行税制是扭曲的。

1—2 讨论政府提出的问题，包括两类问题：第一类，对现行税制的不满；第二类，赞成和反对从所得（和工薪）税转向消费税的理由。在改进税制方面存在各种问题，例如冲突的目标（1—3），政治问题和实施问题（1—4）及对激进税制改革的各种限制（1—5）。80 年代中期以来采用的解决办法概述在 1—6、1—7 提出 90 年代可能发生的税制改革。

整个这一章都是从收入中性的角度讨论税制改革的。特别是第六章，以及第二至第四章讨论税收金额和政府对经济的干预是否可能增加、减少或保持现状。

1—2 80 年代中期以来提出的问题

一系列的不满意

对某些问题在税收上的处理，国与国不同。现介绍两个反映

这种差异的例子：第一，一些政府以损害借款为代价采用税收刺激来增加储蓄。但是在日本，人们认为税制给予储蓄的鼓励太多了。第二，尽管一些国家宣布试图更多地依靠消费税而不是所得税，这种税种设置的转变在像法国这样的重消费税、轻所得税的国家是不恰当的。

然而，尽管存在这种国家的差异，但对大多数国家税制的批评都是共同的。第一，税制太复杂，纳税人无法弄懂，税务当局无法有效地运作。这使得政府的管理和纳税人的遵从成本增加，同时也为微妙的避税方法开了绿灯〔1789 年，本杰明·富兰克林（Benjamin Franklin）在其去世的前一年写道："在这个世界上，没有什么比死亡和税收更无法避免"，他不可能预想到避税行业的可能性，更不用说税收欺诈行为了〕。

第二，个人所得税税负分配不公平。具备相似纳税能力的个人明显地缴纳不同数量的税款。这是同横向公平原则冲突的，导致纳税人不满，也损害了税收道德。

第三，高边际税率扭曲了经济决策。它可能鼓励纳税人少工作或从事地下经济活动。而且，高的法定税率甚至不能达到按较高税率对较高所得征税的目标，因为，税收漏洞的采用使得有效的高税率实际上得以避免。

第四，由于一些国家对利息支出可以无限扣除，结果适用于最高所得阶层的所得税税率表甚至是累退的，一些国家事实上对资本所得的课税甚至是消极的。

第五，公司所得税的结构鼓励企业基于税收的而不是经济的原因进行投资并调整资产负债表。这对资本构成的质量可能产生不利影响，并使稀有资源的配置不当。

第六，个人所得税率与公司所得税率的重大差异可能鼓励企业仅仅为了节税的目的组织股份公司或不组织股份公司。

第七，对股息的歧视待遇有利于以举债作为筹集新投资的手段，而不利于经济效益。

第八，大多数经合组织国家的税制以损害储蓄为代价鼓励借款并对不同形式的储蓄随意歧视。

改变税种设置

改变税种设置，一般说来从所得税到增值税，是许多国家进行过大量讨论的问题，但是直到 1989 年，除了在 80 年代引进增值税的国家以外，这种改变只是在英国达到了有重要内容的程度。

已提出的赞成从所得税转为消费税的主要理由如下；

（1）改善对储蓄的刺激。这种转变将缩小储蓄的税前和税后收益的差异，这将鼓励纳税人消费而不是储蓄。

（2）不易避税。工资收入者可能认为，与获得附加福利的人及利用税收庇护和漏洞或获得免税资本收益或从事地下经济的人相比，他们缴纳的所得税太多了。

（3）不易偷税。尽管在增值税条件下也的确有偷税，特别是在服务部门更是如此，但有一种印象，增值税条件下收入损失比例小于所得税条件下的比例（例如，1987 年法国关于增值税的报告）。

（4）在非通货膨胀增长的条件下有更大的收入弹性。如果纳税人对所得税的反感在增长，宽税基的消费税可以说明是更有弹性的收入来源。

（5）较低的管理成本。虽然几乎没有实证证据，但是一些估计表明，征收每一美元增值税收入的成本比征收同等数额个人所得税的成本低。

（6）作为宏观经济政策的潜在的更有效率的手段。改变消费税税率比起改变其他税的税率对总的消费者需求可能有更大和更

迅速的影响。

对过多地依赖一般消费税或引进这种税提出的主要批评意见是：

（1）价格水平。尽管人们习惯上相信，个人所得税的增加最终通过更高的工资转移到较高的价格中去，但看来一般消费税中等量税收的增加将在更大程度上和以更快的速度转移到价格中去，引起通货膨胀的后果。

（2）一般消费税比所得税更少累进性。实证资料支持这种观点，消费税的负担比个人所得税更少累进性。

（3）纳税人的反对。由于觉察到特别是同增值税有关的遵从成本巨大，如同已被证明一些企业反对实行增值税的国家（挪威）和那些打算实行增值税的国家（加拿大和日本）的增值税那样，纳税人的反对可能很强烈。当澳大利亚打算引进零售税时，商业社团提出了同样的反对。

（4）消费方式可能被扭曲。尽管这些税种原则上是中性的，但在大多数国家里，从税基中作扣除、对半成品征税及多税率的税制都会引起消费者支出方式的扭曲。

（5）采用一般消费税的成本。对实际上没有采用宽税基消费税的国家来说，采用这种税可能需数年时间，并可能需要大幅度增加政府的管理成本和贸易商的遵从成本。

人们对由所得税转变为消费税所带来的鼓励工作的效果是有争议的。一些人认为从所得税转为消费税将对工作一闲暇的权衡抉择产生有利的影响，从而鼓励更多的工作努力，特别是在所得税加上社会保障捐的有效边际税率很高的情况下更是如此。其他人则认为消费税实际上是对劳动所得征税，因为一般消费税对本期储蓄起来的所得不产生影响，因而从经济上来说，等于是对工资征税。因此，消费税以同所得税相似的方式影响工作一闲暇的

权衡抉择。根据后一种观点，根据收入中性原则从所得税到消费税的转变要求较高的对工资的有效边际税率，从而阻拦工作努力。

一些国家也考虑过较少地依赖社会保障捐，更多地依赖一般消费税来筹集社会保障收入。上述段落中谈到的一些理由也同这个问题有关。另一种赞同这种代替的观点是，如果社会保障捐不是比一般消费税更加累退的话，可能至少跟一般消费税一样累退，而且雇主交的社会保障捐对雇主雇用劳动力特别是低工资和非全日的劳动力可能产生不利影响。反对这种代替的另一种观点认为，在一些国家里，雇主和雇员双方都可能把社会保障捐看成是准保险。这种准保险可能给雇主和雇员提供比其他税种能提供的更多的可以接受的东西，并帮助控制公共支出。

在现在，这种国境税调整安排的情况下，增加对消费税的依赖是否可以提高一个国家的国际竞争力的问题也提出来了。然而舆论似乎认为这并不是重要的问题，特别是在现在汇率灵活变动的情况下，更是如此。

1—3 相互矛盾的目标

正如本小节标题所指出的，本书的主题是，税收政策的各种目标经常互相矛盾，为了促进实现一个目标的税收规定的改变可能引起另一些作用，这些作用可能有助于或有碍于其他目标的实现。这种矛盾的许多例子将在随后各章中更详细地讨论。以下各段仅一般地列举一些例子。

通常情况下，税收的主要职能是为公共支出筹集资金提供收入，但是通过减少税收收入以满足社会和经济政策的目标可能同这种职能相矛盾。在公平与效率，或经济效益与简化之间可能也存在矛盾，因为为了促进这些目标之一的特定措施可能对其他目

标有不利影响。

税收政策的另一矛盾是在多大程度上税制应反映纳税人的纳税能力（增值原则）和在多大程度上纳税人应收到利益（受益原则）。一般来说，税制对两者要兼顾，累进的个人所得税满足第一种职能，社会保障捐，有时还有地方财产税和使用费满足后者的需求。一个相关的冲实是指定一些税种供一些具体类型的支出符合受益原则，但可能阻碍经济效益目标而对政府的宏观经济管理不利。另外，如第九章所讨论的那样，在决定中央以下各级政府应在什么程度上控制税收收入时，也存在宏观经济调控与地方责任之间的矛盾。

“纵向公平”,或对不同所得和／或资本水平的纳税人的公平的差别税收待遇，通常与经济效率和管理效率相矛盾。例如，促进经济目标实现的税收减免易于同纵向公平原则相矛盾，因为这种目的优惠趋向于使低收入集团受益最少，而单一税率的增值税从效率的观点看，有理由说符合上述原则，它使这种税制比多税率的增值税更加累退（见第十三章）。更重要的是所得税制中税率累进之间的矛盾，税率累进的目的是纵向公平。这种税率的所有不利方面，R·马修斯（R·Mathews ）在 1984 年概括如下：

“制定和实施税收政策产生的每一个主要问题几乎都来自一个原因——累进的（澳大利亚）所得税。所得分劈、对波动所得征税、对退休金征税、衡量税收扣除、通货膨胀指数化、使个人税和公司税一体化、对资本和意外收益征税、管理和征收税款（包括安排源泉扣除）、减少对经济的不利因素和减少对避税和偷税的有利因素等这一系列问题在实行比例税率或一次性所得税的情况下，将大大缓解，在某些情况下将全部消失。”

正如在最近的税改高潮中所表明的那样，税率表的累进性已大幅度降低，或者在某些情况下甚至消失了。随之丧失的纵向公

需要全本请访问 www.ertongbook.com