社会秩序。基础科学的研究成果不能直接付诸应用,但却是应用技术和应用工程的基础,如今习以为常的激光、晶体管和原子能是物理学基础研究的成果。基础科研成败的风险大,但一旦成功,全社会甚至全人类可以受益,而且不能被授予专利。不能期望个别厂商热衷于这类事业,政府投入并主要提供这类"产品"是责无旁贷的。城市里大小商店鳞次栉比,商品琳琅满目,为居民生活提供了方便,但任何一个商店都不能给居民提供公共设施和公共服务。城市的交通、通信、供水、供气、供暖、排水、排污、空气净化、环境绿化,细小的还有公园、公厕等,这些公共设施与公共服务,是工商企业正常的生产经营所必需的,也是居民日常生活不可或缺的。这类需要既然是"公共的",显然不能通过市场提供,或者即使由市场提供也是缺乏效率的,提供这类需要理所当然属于政府的职责范围。此外,政府还承担许多涉及国计民生的重大战略性工程建设任务,如三峡工程、南水北调工程、西气东输工程、青藏铁路建设,以及规模宏大的电站、油田、跨河跨海大桥、贯通全国的铁路公路网、大型农田水利灌溉工程等。航天航空工业的发展和宇宙太空的探索也是由政府直接出资进行的。特别是在一个资本市场发育不健全、制度不健全的发展中国家,这种财政配置资源的职能具有特殊重要的意义。

就工商企业而言,因为工商企业是商品生产和经营的主体,它们与财政的关联主要是作为政府为满足公共需要而索取收入的承担者,即主要纳税人。作为我国主要税种的增值税、消费税和营业税是由工商企业缴纳的,当前几乎占全部税收收入的65%左右。工商企业作为主要纳税人的同时,不仅享用政府提供的公共工程和公共服务,而且享受政府提供的各种优惠的支持,如税收优惠、投资抵免、加速折旧、出口退税、财政补贴等。

政府为社会和公民提供上述诸多公共服务需要资金支持。而政府作为公共权力和公共服务机构,本身没有收入来源,其资金主要来自社会公众。当我们享受政府提供的众多产品和服务时,我们也与消费其他产品相似,需要付出相应的代价。比如,我们在用水、电、气时,或者看闭路电视,乘坐公共交通工具时,都要向相应的城市公用事业部门缴纳一定的使用费。尽管像公园、广场、国防、治安等服务往往是政府免费提供的,但实际上我们在享受的同时,也以纳税人的身份为政府的各项开支缴纳各种税款,如在商品买卖中,支付的价格中已经包含了一定数量的税款;当我们收入达到一定水平后,就要向政府缴纳个人所得税;如果我们拥有一定数量的动产或不动产,就要为此缴纳不同形式的财产税;此外作为劳动者,我们之所以能够享受社会医疗保险、失业保险和养老保险等各种服务,主要是因为我们按收入的一定比例向政府部门上缴了社会保险税(费)。

1.1.2 财政问题

在现实生活中,我们经常从报刊、电视、广播以及政府领导人的工作报告或讲话中,可以看到或听到一系列的财政问题,诸如以下几方面:

(1)财政收入占国内生产总值的比重以及中央财政收入占全国财政收入的比重多大才是适度的,这两个比重的大小对国家建设和居民生活带来什么影响。

(2)企业乃至整个社会的税收负担确定在什么水平上,才可能既保证政府各项支出需要,又不致使企业丧失应有的活力。如何加快税收改革,建立符合社会主义市场经济体制的税收体系等。

(3)国家耗费巨额投资兴建大型基本建设工程,对经济发展和结构优化发挥什么作用,它的经济效益和社会效益如何,能给人民带来多大的实惠。在市场经济条件下,政府应不

(3)政府投资对于经营性基础设施项目,要积极推动产业化经营,改变目前基础设施项目主要由政府"一家抬"局面,减轻财政负担。对有收益的基础设施项目,如轨道交通,收费公路,自来水厂,燃气,热力以及污水、垃圾处理设施等,政府要采取招标方式选择投资企业,政府赋予投资企业项目的特许经营权。对中标的投资者采取 BOT(建设—经营—转让)、BOOT(建设—拥有—经营—转让)、BOO(建设—拥有—经营)和 BTO(建设—转让—经营)等多种建设方式。

(4)要合理安排投资布局,调整区域产业结构。投资布局即政府投资在各地区的分配比例关系,是政府投资政策的重要组成部分。我国地域辽阔,地区经济极不平衡,合理安排布局意义重大,它不仅有利于调节生产力布局和区域产业结构,而且也是调节地区差距、促进地区协调发展的必要手段。

2.3　转移性支出

转移性支出(Transfer Expenditure)是指政府按照一定方式,把一部分财政资金无偿地、单方面转移给居民和其他收益者的支出,主要有补助支出、捐赠支出和债务利息支出。它体现的是政府的非市场性再分配活动。在财政支出总额中,转移性支出所占的比重越大,财政活动对收入分配的直接影响就越大。

转移性支出对经济的影响具体表现在以下几个方面:

1. 直接影响国民收入,间接影响社会生产和就业

购买性支出是政府直接以商品和劳务的购买者身份出现在市场上,因而对于社会的生产和就业有直接的影响,但对国民收入分配的影响是间接的。转移性支出则是通过支出过程使政府拥有的部分资金转移到受益者手中,它不仅是资金使用权的让渡,而且涉及所有权的转移,故对国民收入分配会产生直接影响;而资金受益者是否用这笔资金购买商品和劳务以及购买何种商品和劳务,这已脱离了政府的控制,因此它对生产和就业的影响是间接的。由于购买性支出与转移性支出对生产和就业以及对国民收入分配的影响不同,因此,各自在财政总支出的比重的大小决定了财政职能的实现程度。以购买性支出占较大比重的支出结构的财政活动执行优化资源配置的职能较强,以转移性支出占较大比重的支出比重的支出结构的财政活动则执行调节收入分配的职能较强。

2. 对 ZF 及微观经济组织具有软约束

购买性支出和转移性支出对政府及微观经济组织的约束作用是不一样的。购买性支出对政府与微观经济组织所产生的是硬性的约束作用。在 ZF 用财政资金在商品、劳务市场上购买商品或劳务时,无论是政府还是向政府提供商品或劳务的经济组织,都必须遵循等价交换的原则。对于政府而言,政府购买性支出使用效果的高低与政府在市场上所购商品、劳务的数量及质量密切相关,所购商品、劳务数量越多,质量越高,则财政支出的使用效果越好;对于微观经济组织而言,其经济效益的高低唯一地取决于自身的生产经营水平和成本开支水平的高低,与政府的购买行为无关。而转移支出对政府及微观经济组织所产生的约束作用却是软性的。对于政府而言,转移支出资金的使用效益如何,并不直接取决于拨付转移支出的政府,而取决于获得转移支出的单位如何使用这笔资金,社会无法直接考核政府该项支出的使用效果。对于获得转移支出的微观经济组织而言,其获得转移支出数额的大小,并不唯一地取决于自身经营管理水平的高低,亦不直接取决于其成本开支水平

绝大多数民用部门组织集中采购的权利。美国总统预算和行政管理办公室的专设机构——联邦采购政策办公室负责采购立法,制定采购政策,管理联邦采购管理委员会,协调立法机构、采购委员会、产业界、法院部门之间的关系。

第三阶段,从20世纪70年代中后期开始,主要特点是政府采购的国际化。"二战"后,许多发展中国家建立了集中采购制度。韩国在1949年1月建立了第一个统一采购机构——对外援助临时供应办公室,负责利用政府外汇基金购买政府所需的物品。1955年1月,韩国将采购和供应集中到一个机构,即对外供应办公室,采购资金来源包括政府外汇基金、外国援助基金和政府贷款。1966年,成立供应办公室,统一负责对外采购和国内采购、重点工程采购、企业需要的重要原材料储存采购及供应事务。将中央政府部门1 500万特别提款权(SDR)的工程采购、地方政府部门500万特别提款权的工程采购纳入政府采购。1997年1月,将供应办公室改为采购厅。目前,韩国计划进一步完善政府采购管理体制和运行机制,如建立信息网络,提高透明度、公开性、竞争性。韩国由经济财政部制定采购政策,采购厅负责采购。

随着世界经济区域化和全球化进程的加快,曾经是封闭和独立的政府采购市场逐步走向开放,政府采购开始进入国际贸易领域,成为国际贸易谈判的重要内容。国际政府采购制度的形成是伴随着国际贸易一体化的进程而形成的,但却落后于这一进程。1946年在起草《关贸总协定》时,政府采购被视为例外领域。1947年《关贸总协定》第三条规定,政府采购是政府采购物品,且此物品供政府自用,而非用于商业性零售或生产性销售。由于国际贸易的发展,每年政府采购金额达数千亿美元,占国际贸易总额的10%以上。同时,在政府采购中的歧视性做法也越来越明显,歧视性政府采购已成为国际贸易的一个严重障碍。20世纪70年代以来,一些国际组织开始了对各国政府采购进行国际制度化和规范化的运动。于是,在1976年的东京回合上成立了政府采购专门小组。1979年4月12日,东京多边贸易谈判在日内瓦签订了《政府采购守则》,并将最惠国待遇原则、国民待遇原则、非歧视原则和透明度原则等延伸到政府采购领域,从而使政府采购在法律、规则、程序和措施方面建立了统一的国际标准。协议于1981年生效,它管辖的政府采购范围是15万特别提款权以上的项目。1987年,对《守则》的内容进行了修改,使规定更加具体,并于1988年2月14日生效。1993年12月,缔约国在乌拉圭回合谈判中就《政府采购协议》(GPA)达成基本意向,于1994年4月正式签署,1996年1月1日生效。《协议》的形成标志着国际政府采购制度的初步形成。《协议》是世界上第一个规定在政府采购方面各缔约国权利和义务的法律框架,设立了统一的国际标准。此后,各地方经济组织和国际经济组织相继在有关的贸易政策中明确了政府采购的准入条款,或专门制定政府采购协定,规定缔约方应给予同等机会的市场准入。随着1995年世贸组织(WTO)的诞生,《协议》作为世贸组织下的一个诸边协议于1996年生效,并将传统的货物、工程和服务领域扩大到港口、机场、供水、电力和城市运输部门。

其他国际组织也制定有政府采购的法规。联合国国际贸易法委员会从1986年起着手政府采购领域的工作,准备为各国在建立新的采购法律和程序,或改进现有采购法律和程序方面提供一个蓝本。1993年该委员会制定了《政府采购货物与工程项目示范法》。1994年修改为《政府采购货物、工程与服务项目示范法》。此外,亚太经合组织有《政府采购非约束性原则》,国际复兴开发银行和国际开发协会有《贷款、信贷采购指南》等。

欧共体在其区域内建立国际政府采购制度的尝试要比《政府采购守则》早13年。为了

加财政收入的重要途径。

②重工业部门的财政收入。重工业是生产生产资料的工业，为国民经济各部门提供生产手段，是它们的强大后盾。财政收入来自重工业的收入较高，随着工业现代化和科学化的发展，新技术的不断发展，其为财政收入提供的收入会越来越多。

工业与农业相比，工业的技术装备水平比较先进，劳动生产率高，增长速度较快，而且我国的工业税收大多选择在生产环节征收，所以，在我国，来自工业部门的财政收入最多。

(3) 第三产业与财政收入

第三产业主要指除农业和工业之外的国民经济各部门，包括商品流通业、交通运输业、旅游服务业等，是沟通生产和消费的桥梁。第三产业对其他产业财政收入的形成具有重要意义。第三产业的发展，可为第一和第二产业提供科技服务与咨询、信息、购销存储、交通运输以及融资服务等。在我国，随着经济的发展和人民生活水平的不断提高，第三产业在国民经济中所占的比重越来越大，来自第三产业的财政收入在总体财政收入中所占的比重也迅速上升。据统计，在一些经济发达的国家，第三产业占国内生产总值的比率已达60%以上，第三产业的财政收入在全部财政收入中已占据重要地位，占整个国家财政收入的50%以上。从发展前景看，第三产业将成为我国财政收入的新的增长点。

3.1.3 财政收入的形式

财政收入的形式是指按一定的标准对财政收入进行的分类，不同的财政收入形式反映着政府不同收入的来源和性质。按照我国最新的收支分类方法(从2007年起实行)，我国财政收入的形式主要有以下几类：

1. 税收收入

税收收入是现代国家最重要的财政收入形式。大部分财政支出最终会形成公共产品和劳务，而公共产品和劳务的消费具有非排他性和非竞争性，这些公共产品的具体消费者无法确定，或者确定的成本太高。因此，每个成员应该承担多大份额的公共产品的提供费用，也是无法确定的，这就决定了大部分的财政收入只能采用通过税收的形式向一定的对象无偿地征收一定比例税额的形式来筹集。其他的财政手段都不符合财政支出受益模糊性这一特点。2013年1月~12月，全国公共财政收入129 143亿元，其中税收收入110 497亿元，占财政收入的85.6%，可见，税收收入是我国财政最主要的收入形式。

2. 社会保险基金收入

社会保险是由政府举办的主要由企业和职工缴费筹资的社会保障计划，其缴费收入是政府重要的财政收入。从性质上看，社会保险基金收入具有“捐”的性质，它是一种强制性的专款专用的财政收入形式，其收入要专项用于政府社会保险计划的开支。目前我国的社会保险基金收入按项目划分可分为基本养老保险基金收入、失业保险基金收入、基本医疗保险基金收入、工伤保险基金收入和生育保险基金收入。其中每个保险基金收入项目中又分为保险费收入、财政补贴收入和基金的其他收入(主要是基金的利息收入)。

3. 非税收入

(1)政府性基金收入。政府性基金收入是指各级政府及其所属部门根据法律、行政法规以及中央、国务院有关文件规定，向公民、法人和其他组织无偿征收的具有专项用途的财政资金(包括基金、资金、附加和专项收费)。它包括农网还贷资金收入、能源建设基金收入、库区维护建设基金收入等四十多项。从国家预算的编制来看，政府性基金收入目前不

水平的能力。

西方发达国家习惯用财政收入占国内生产总值(GDP)的比重作为衡量财政收入数量界限的常用指标。在我国,一般认为财政收入主要来源于国民收入,相当于社会产品总价值中的 $V+M$。我国将财政收入占国民收入的比重作为衡量财政收入数量界限的常用指标。财政收入数量界限作为一个经济指标,是不能随意更改变动的,存在下限指标和上限指标,在两个界限之间可以变动,但不能突破这个界限区域,否则便会打乱经济运行秩序,导致国民经济的严重失调。

2. 财政收入规模度量的意义

财政收入占国民生产总值(或 GDP)的比率,是衡量财政收入规模较为理想的指标。一般认为财政收入的规模适量就好,所谓的适量是介于上限与下限之间的量。适度的财政收入规模是保证社会经济健康运行,资源有效配置,政府职能有效发挥的保障,是促进国民经济和社会事业的稳定、协调发展的必要条件。具体来说,合理确定财政收入占 GDP 比重的重要意义在于:

(1)财政收入占 GDP 的比重影响资源的有效配置。我国财政收入来源于 GDP,但是 GDP 中以各种形式归国家支配的一部分财政收入占 GDP 的比重小,说明整个国民生产总值中归国家所支配的收入少,国家对资源配置的能力降低;相反,财政收入占 GDP 的比重大,国家对资源配置的能力相应会加强。

(2)财政收入占 GDP 的比重影响经济结构的优化。财政收入中各种形式的收入占 GDP 的比重直接反映了在整个国民生产总值中的经济结构,有利于国家利用这一比重来调节经济结构的平衡发展,进而来优化经济结构。

(3)财政收入占 GDP 的比重,既影响公共需要的满足,又影响个别需要的实现。财政收入占 GDP 的比重越高,国民生产总值中归国家支配的越多,个人支配的收入越少,不利于个别需要的实现,同时也影响了公共需要的满足。

3. 影响财政收入规模的因素

财政收入规模是衡量国家财力和政府在社会经济生活中职能范围的重要指标。纵观世界各国历史,保持财政收入持续稳定地增长始终是各国政府的主要财政目标。但是财政收入的规模及其增长速度并不只是以政府的意愿为转移的,它要受到各种政治、经济条件的制约和影响,这些条件包括经济发展水平、生产技术水平、价格、一国经济管理体制的模式和分配政策等。

(1)经济发展水平对财政收入规模的影响

经济发展水平对财政收入规模的影响是最为基础的。一个国家的经济发展水平可以用该国一定时期的社会总产值、国民生产总值和国民收入几个指标来表示。

经济发展水平反映一个国家社会产品丰富程度和经济效益的高低。经济发展水平越高,社会产品越丰富,国内生产总值或国民收入就越多。一般而言,国内生产总值或国民收入多,则该国的财政收入总额较大,占国内生产总值或国民收入的比重也较高。当然,一个国家的财政收入规模还会受到各种客观因素的制约。

从世界各国的情况来看,发达国家的财政收入规模无论在绝对数还是相对数方面,均高于发展中国家。例如,美国 1990 年财政收入占 GDP 的比重为 34%,法国为 46.3%,德国为44.5%,发展中国家的泰国为 21.3%,而我国 2007 年这一比重才超过 20%。经济决定财政,经济不发达则财源就不可能丰富。因此,增加财政收入的前提就是发展经济。

(2)生产技术水平对财政收入规模的影响

生产技术水平也是影响财政收入规模的重要因素,因为一定的经济发展水平总是与一定的技术水平相适应,较高的生产技术水平是较高的经济发展水平的基础和保障。所以,研究生产技术进步对财政收入规模的影响,也就是研究经济发展水平对财政收入规模的影响。

简单地说,生产技术水平是指生产中采用先进技术的程度,它体现了在生产过程中所沿用的科技含量,它对财政收入规模的影响体现在两个方面:一是技术进步可加快生产速度,提高劳动生产率,提高产品的质量,所以,生产技术水平进步速度越快,所生产出来的社会产品越多,国民生产总值就越大,为财政收入的增长提供了有力的财源;二是生产技术的进步必然带来物耗比例降低,经济效益提高,扩大了剩余产品价值,从而增加财政收入。由此看来,促进技术进步,提高经济效益是增加财政收入的重要途径。

(3)价格对财政收入规模的影响

由于财政收入是一定量的货币收入,是在一定价格水平下,按一定时点的现价计算的,所以,价格变动必然会引起财政收入实际购买力的变动。一般来讲,价格水平的上涨或下降会引起财政收入的虚增或虚减。

4. 物价总水平对财政收入规模的影响

价格变动对财政收入的影响反应在物价总水平升降的影响上。简单地看,物价上涨,财政规模增大,反之,物价下跌,财政收入规模收缩。然而实际并不那么简单,财政收入虽然以物价形式表现,但它代表着市场中相应的物资的价值,物价上涨后,财政收入是否代表了原有物资的量,具体来说有三种情况:

(1)当财政收入增长率高于物价上涨率时,财政收入名义上在增长,实际上也在增长,实际的增长要大于名义增长。出现这种情况的主要原因是由于实行以累进的所得税为主体的税制。在这种税制下,纳税人适用的税率会随着因通货膨胀所造成的名义收入的增长而提高。从而使得财政收入在名义和实际上都有所增加,我国在 1984—1994 年的 11 年间,1984,1985,1990—1993 年共 6 年属于这种情况,如 1993 年财政收入增长率为 22.5%,零售物价上涨率为 13.2%。

(2)当物价上涨率高于财政收入增长率时,财政收入在名义上增长,而实际上却是下降的。在定额税率体制下,当发生通货膨胀时,税收收入的增长率是低于物价上涨率的,因此,必然导致财政收入在名义上的上升和实际上的下跌。我国 1987—1989 年和 1994 年属于这种情况,如 1994 年财政收入增长率为 19.2%,零售物价上涨率为 21.7%。

(3)当财政收入增长率与物价上涨率大致相等时,财政收入在名义上增长,而实际上不发生变化。如果实行以比例税率的流转税为主体的税制,当发生通货膨胀时,财政收入的增长与物价的上涨是同步的,因此,财政收入只有名义上的增长,而无实际的增长。我国 1986 年属于这种情况,这一年国内财政收入按可比口径计算增长率为 5.8%,零售物价上涨率为 6%。

我国现行税制是以比例税率的流转税、企业所得税为主,个人所得税实行累进税率。过去对所得税的主要部分——国有企业所得税实行承包制,大体相当于定额税,因而,某些年度在物价大幅度上涨的情况下,财政收入出现名义上正增长而实际上负增长,这和现行税制有密切的联系。

5. 不同产品相对价格变动对财政收入规模的影响

价格总水平变动往往和产品比价的变动是同时发生的，分两种情况来看：①一般来说，在其他条件不变的情况下，企业产品价格的上升，使其获得的货币收入上涨，上缴的财政收入也会增加；企业产品价格下降，会使其所获的货币收入减少，上缴的财政收入也会下降。但由于企业处于不同的地区、不同的行业，进而上缴财政收入的增加、减少会影响到财政收入在地区结构、所有制结构以及部门结构之间发生变化，从而影响地区经济利益，对财政收入规模产生影响；②当各个行业、各个部门和个人上缴财政的比例不同，如果增加收入的企业、部门上缴的比例大，而减少收入的企业、部门上缴比例小，则会使财政收入的规模扩大，反之，财政规模缩小。

6. 一国经济管理体制的模式和分配政策

我国在 1978 年以前实行高度集中的计划经济管理体制，对国有企业基本上实行的是统收统支的财政管理体制，对居民个人实行的是低工资低收入政策，企业几乎没有自主权，其利润全部或大部分上缴财政，由财政集中统一分配。财政收入占国民收入比重过高，挫伤了企业生产经营的积极性。经济体制实行改革后，在社会主义市场经济体制的形成与发展过程中，财权不断下放，留归企业的利润有了较大幅度的提高，财政集中率相对下降。这充分说明，经济管理体制与国家分配政策决定着财政收入占国民收入的比重。如果比重低得已不能维持中央财政支出，那么，就会重新调整管理体制，以使中央能够集中必不可少的收入。

7. 政府职能范围

政府的职能范围是决定财政收入的重要因素。因为政府是公共产品和社会公共需要的直接提供者，是财政活动的主体，政府职能的范围越大，其履行的社会职责越多，需要的财政支出和财政收入的规模也就越大。

以资本主义国家为例，在自由资本主义时期，以亚当·斯密为代表的西方经济学家，主张对经济实行自由放任，由“看不见的手”，通过市场进行自发调节，反对政府干预经济。因此，政府的活动被限制在像“守夜人”那样极小的范围内，能够防止外来侵略和维持国内治安就行了。在这种情况下，财政收支规模是很小的。到了垄断资本主义阶段，由于经济危机日益深化，特别是 1929—1933 年发生的空前大危机，促使以凯恩斯为代表的经济学家日益重视对宏观经济现象进行总量分析，主张国家干预经济。此后，特别是二次世界大战以后，国家对社会经济活动的干预大大加强了，表现在政权和行政管理结构大大膨胀，社会保障和公共投资进入到政府的职能范围，并不断增长。在这种情况下，财政收支规模必然呈不断增长的趋势。据统计，英、法、美三国，1880 年财政收入只相当于其国民生产总值的 10% 左右，到 20 世纪 80 年代已上升为 20% ~40%。

一般来说，社会主义国家政府职能范围要比资本主义国家大得多，因为社会主义国家不仅具有行政管理职能，而且还是全民所有制的代表，具有经济建设职能，财政支出中用于经济建设的支出一般都在 50% 左右，而资本主义国家财政支出中用于这方面的支出要小得多，一般只占 10% 左右。与此相适应，财政收入占国民收入或国民生产总值的比重，社会主义国家一般要高于资本主义国家。例如，前苏联、东欧国家，这一比例一般都在 50% 以上，其中前苏联财政收入占国民收入比重为 65.6%（1983 年），1989 年匈牙利政府财政收入占国内生产总值比重为 61.3%，罗马尼亚为 52.9%。

70%来自国有经济。相反,非国有经济创造了大部分产值,却没有带来相应的税收收入增长。这样,国民生产总值增长越多,税收收入占 GDP 的比重反而越低。因此,全国财政收入占 GDP 的比重也呈下降的趋势。

(2)收入分配结构变化的影响。改革开放以来,我国采取了一系列措施调整国民收入分配格局,收入分配向个人倾斜。居民个人收入占 GDP 的比重从 1980 年到 2008 年有了较大幅度的增长。个人的可支配收入大幅度增长,但税收收入中来自居民缴纳的个人所得税的比重却很低。如 1996 年为 2.8%,1997 年为 3.1%。由于我国个人所得税征管难度大,征管不严密,造成了税款的大量流失,也影响了财政收入的增长幅度。

(3)产业结构变化的影响。第一产业是我国的基础,长期实行"增产不增税"、支持农业发展的方针,农业税定额征收,使其单位产值实现的财政收入逐年降低。第三产业采取的是鼓励发展的政策,在 GDP 的增加值中虽占有较大的份额,但长期实行低税负的政策,对财政收入增长的贡献与其发展状况不一致。因此,在 GDP 总量不断增长的情况下,财政收入占 GDP 的比重下降是必然的。

3. 财税金融政策的影响

(1)国家财政税收政策。从表 3.3 可知,1989 年财政收入的增长出现了较大的波动。财政收入的增长速度由 1988 年的 7.2% 猛增到 1989 年的 13.1%,增长了近 6 个百分点,1990 年又下降至 10.2%,下降了近 3 个百分点。这主要是由于当年国家关于印花税政策的出台以及对部分产品税率的提高、国务院《关于整顿税收秩序,加强税收管理的决定》的实施、税源的扩大与税收流失的减少,使财政收入的增幅有了较大增长,财政收入的增幅超过了 GDP 的增幅。1993 年财政收入的增幅发生了较大的变化,增长速度由 1992 年的 10.6% 跃升到 24.8%,增幅达 14 个百分点,这主要也是我国实行财税体制改革的结果。由于要实行分税制的财政管理体制,各级地方政府为了在分税制后能有较高的收入基数,则要求财政收入要有较大幅度的提高。

(2)货币金融政策。1988 年国家实行紧缩的货币金融政策,控制固定资产的年度投资规模和在建总规模,因此出现了 GDP 的 1989 年和 1990 年的增长缓慢,其增幅在 1988 年受上年投资拉动为 24.8%,1989 年受政策影响下降到 13.3%,下降了 11 个百分点。1990 年又继续下降了 4 个百分点。此期间财政收入增长缓慢。

4. 经济环境的影响

这是影响财政收入与 GDP 关系的重要因素。如 GDP 由 1988 年的年增幅 24.8% 下降至 1990 年的 9.7%,下降了近 14 个百分点。这主要是受当时国家经济治理整顿的影响。1992 年,在邓小平同志南巡讲话精神的指引下,全国经济受投资拉动的影响,以第二产业为代表出现了较快的发展。因此 1993 年财政收入增幅达 24.8%,GDP 增幅达 30%,并影响到以后的相近年份。

5. 经济效益的制约

经济效益不佳是导致财政收入增幅下降和 GDP 增长波动的主要原因。企业特别是国有大中型企业,是我国经济发展的主导力量,也是国家财政收入的主要来源。由于多种原因,近些年来我国许多企业经营状况很不理想,企业盈利水平大大下降,经济效益严重下滑。一些企业产销不对路,生产出来的产品滞销积压,有产值却无税收;有些企业陷入债务困境,有销售无收入,造成大量欠税;另有不少企业亏损累累,国有企业亏损面不断扩大。

3.4.4　改善我国财政收入和 GDP 关系的几点建议

1. 国家宏观经济政策必须保持连续性和稳定性

从前面的分析可知，财政收入与 GDP 关系的每次强烈波动都与国家宏观经济政策的变动有关。因此，为保持国民经济的平稳运行，国家的财政、税收、投资等宏观经济政策必须保持连续性和稳定性。

2. 努力提高经济运行质量和企业经济效益

财政收入和 GDP 的可持续增长最终依赖于经济运行质量的提高和效益的改善。当前经济发展质量不高，经济效益低下是制约财政收入的主要原因。切实把经济工作的重心转移到提高经济效益和质量上来，这是增加财政收入的根本途径。处理好经济发展速度与效益的关系，要调整经济发展思路，要从单纯抓速度、片面追求产值的传统的思维定式中走出来，把经济工作的重点切切实实转移到提高经济效益上来。在强调速度的同时，必须注意经济效益的提高。只有有效益的速度，才能保证财政收入的增长。制定正确的产业政策，优化产业结构。要以市场需求为导向，从经济发展的实际出发，扎扎实实地进行产业结构、产品结构调整和企业资产存量的重组，把经济结构调整的落脚点放到增强财政实力上来。财政部门要积极主动地参与经济结构调整、经济发展战略的规划和制定。工业是财源建设的主体，工业各行业的财政收入弹性明显高于其他产业。三类产业结构调整重点应放在加快工业化进程上，改变工业化水平低和城市化进程滞后的状况，形成财源建设集聚效应，加快国有工业企业战略性改组步伐。要发展壮大能源、交通、通信、港口码头等基础设施和基础产业建设，提高国民经济的支撑能力；要有重点地扶持和加速电子信息、生物工程、海洋及空间产业、新材料、新工艺及高新技术产业的发展，带动整个产业结构的升级换代。要加快第三产业发展，培育和壮大财源建设的新增长点。加大科技投入力度，提高产品的科技含量和竞争力。科技是经济建设的第一推动力。在知识经济时代，只有加大科技的投入，才能提高经济运行质量，抢占市场竞争的“制高点”。要把依靠科技进步推动经济增长方式转变落实到企业技术进步上来，提高经济增长的科技含量，加大科技成果的转化力度，增强企业技术改造的主动性，加快企业技术创新的步伐。向规模经济和科学管理要效益。国有工业企业点多、面广，效益低下，竞争能力差，上缴税收比重逐年下降。要培育产权交易市场，通过扶优扶强，推动企业兼并，形成大企业集团，并以此优化企业组织结构。要加快改造传统工业的步伐，工业布局和资金的投放要适当集中，体现规模效益。大力鼓励和支持跨地区、跨部门、跨行业的大型企业集团，扶持一批基础雄厚、初具经济规模、市场前景广阔、有较强的技术开发能力和竞争实力的大公司。同时，支持中小企业发展，促进专业化分工协作，形成同规模企业间合理分工的企业规模结构。要向科学管理要效益，强化企业管理，尤其是财务管理，促进挖潜降耗。

3. 调整税收征管重心，加强税收征管工作

各级政府要层层建立目标责任制，严格税收征管工作，做到应收尽收。切实做到：由片面重视单一国有经济税源，转向各类经济成分税源并重；由片面重视生产性行业税源，转向生产性行业和非生产性行业税源并重；由片面重视企业、单位税源，转向企业、单位与居民个人税源并重；由片面重视城镇、集中性税源，转向城镇与农村、集中与分散性税源并重；由片面重视流动性税源，转向流动性税源和非流动性税源并重。

(3)税收公平与效率原则的关系及处理方法

税收的公平与效率原则是既矛盾又统一的,矛盾性表现在:在具体的税收制度中往往很难兼顾公平与效率。公平原则强调量能负担,而效率原则强调税收应尽量避免对经济产生干扰,实现资源的有效配置和经济的稳定与增长,要实现这一目标,就可能拉开贫富差距,从而破坏公平原则。但从整个经济运行的方面来看,公平原则是实现税收效率原则的前提。只有以达到一定程度的公平原则为前提,才能谈及效率问题。如果不以一定的公平为前提,政府征税就不会为纳税人接受进而影响市场的公平竞争,扭曲经济活动主体的经济行为,当然也就无法提高效率。从另一方面看,效率原则为公平原则的实现提供了动力。效率的提高可以保障公平更好地实现。盲目的平均主义并不是真正意义上的公平,只有在整个经济都很活跃的时候,人们的生活提高一个层次,公平程度也就会向前迈进一步。

改革开放以来,由于我国处于发展社会主义市场经济的起步阶段,发展社会主义生产力是我国的根本任务。因此,只有效率优先,低消耗、高产出,保障经济持续稳定增长,才能实现真正意义上的高水平的公平。只有经济效率提高了,可供分配的财富增加了,全体社会成员收入水平的提高才有物质基础,国家才有可能通过国民收入的再分配,调节各地区经济发展的不平衡,使贫困地区的人民早日摆脱贫穷,并通过福利、救济等办法来保障低收入者的生活。坚持效率优先,并不是说公平不重要,更不能以牺牲公平为代价来换取效率的提高。事实上,公平和效率都是社会主义持续、稳定和协调发展的基本保证,没有效率就没有高水平的公平,而社会的不公平也制约和阻碍着效率的提高。第一,收入差距过大,两极分化,会导致占比重相当大的低收入者有效购买力低,有效需求不足,使生产力发展受到制约;第二,实现高效率的一个重要条件是建立合理的激励机制。如果低收入者通过主观努力和勤奋劳动不能改善自己的处境,便会损害效率,甚至会造成社会的不稳定和动荡。进入21 世纪,社会公平问题日益凸显,贫富出现严重两极分化。于是,党的十六大报告提出“初次分配注重效率,再分配注重公平”。我国开始着手解决公平问题。现在,我们一方面应坚持不懈地发挥税收促进经济发展和效率提高的作用,坚持公平税负,鼓励竞争;另一方面,要强化税收在实现社会收入公平分配方面的功能,调整税制结构。

4.1.5　税收负担

税收负担是指纳税人承担的税收负荷,亦即纳税人在一定时期应交纳的税款,简称税负。从绝对额考察,它是指纳税人缴纳的税款额,即税收负担额;从相对额考察,它是指纳税人缴纳的税额占计税依据价值的比重,即税收负担率。税收负担具体体现国家的税收政策,是税收的核心和灵魂,直接关系到国家、企业和个人之间的利益分配关系,也是税收发挥经济杠杆作用的着力点。

1. 衡量宏观税收负担的指标

宏观税收负担是一定时期内(通常是一年)国家税收收入总额在整个国民经济体系中所占的比重。这实际上是从全社会的角度来考核税收负担,从而可以综合反映一个国家或地区的税收负担总体情况。

衡量宏观税收负担关键是选择一个社会总产出指标。如何核算社会总产出,国际上曾存在两种核算体系,一是前苏联的宏观统计体系即物质产品平衡表体系(MPS),一是联合国的国民经济核算体系(SNA)。1993 年后,全世界开始实行联合国的 SNA 核算体系,抛弃了社会总产值这一反映经济活动总量的指标。目前衡量全社会经济活动总量比较通行,并

后的负担者,便找到了税收归宿。

税负的转嫁过程,从纳税人到负税人,可以只经过一次税负转嫁完成,也可能要经过数次税负转嫁。如果一笔税款从纳税人到负税人,其转嫁运动发生一次,可以成为一次转嫁;如果同一税款从纳税人到负税人,其转嫁运动发生两次或两次以上,则称为辗转转嫁。

税收经过转嫁,可以把税负全部转嫁出去,也可能只把部分税负转嫁出去。如果纳税人通过转嫁把全部税负转嫁给负税人负担,称为完全转嫁;如果纳税人通过转嫁仅把部分税负转移给纳税人负担,称为部分转嫁。

2. 税负转嫁形式

依据税负转嫁的不同途径,税负转嫁的形式大致可分为以下几种:

(1)前转。前转指纳税人将其所纳税款顺着商品流转方向,通过提高商品价格的办法,转嫁给商品的购买者或最终消费者负担。前转是卖方将税负转嫁给买方负担,通常通过提高商品售价的办法来实现。在这里,卖方可能是制造商、批发商或零售商,买方也可能是制造商、批发商、零售商,但税负最终主要转嫁给消费者负担。由于前转是顺着商品流转顺序从生产到零售再到消费的,因而也叫顺转。前转的过程可能是一次,也可能经过多次,例如对棉纱制造商征收的棉纱税,棉纱制造商通过提高棉纱出厂价格将所缴纳的税款转嫁给棉布制造商,棉布制造商又以同样的方式把税负转嫁给批发商,批发商再以同样方式把税负转嫁给零售商,零售商也以同样方式把税负转嫁于消费者身上。前转顺利与否要受到商品供求弹性的制约。税负前转实现的基本前提条件是课税商品的需求弹性小于供给弹性。当需求弹性大时,转嫁较难进行;供给弹性大时,转嫁容易进行。

(2)后转。后转即纳税人将其所纳税款逆商品流转的方向,以压低购进商品价格的办法,向后转移给商品的提供者。例如对某种商品在零售环节征税,零售商将所纳税款通过压低进货价格,把税负逆转给批发商,批发商又以同样的方式把税负逆转给制造商,制造商再以同样方式压低生产要素价格把税负逆转于生产要素供应者负担。税负后转实现的前提条件是供给方提供的商品需求弹性较大,而供给弹性较小。在有些情况下,尽管已实现了税负前转,但也仍会再发生后转的现象。

(3)混转。混转又叫散转,是指纳税人将自己缴纳的税款分散转嫁给多方负担。混转是在税款不能完全向前顺转,又不能完全向后逆转时采用。例如织布厂将税负一部分用提高布匹价格的办法转嫁给印染厂,一部分用压低棉纱购进价格的办法转嫁给纱厂,一部分则用降低工资的办法转嫁给本厂职工等。严格地说,混转并不是一种独立的税负转嫁方式,而是前转与后转等的结合。

(4)旁转。旁转是指纳税人将税负转嫁给商品购买者和供应者以外的其他人负担。例如纳税人用压低运输价格的办法将某课税对象的税负转嫁给运输者负担。

(5)消转。消转是指纳税人用降低课税品成本的办法使税负在新增利润中求得抵补的转嫁方式。即纳税人在不提高售价的前提下,以改进生产技术、提高工作效率、节约原材料、降低生产成本,从而将所缴纳的税款在所增利润中求得补偿。因为它既不是提高价格的前转,也不是压低价格的后转,而是通过改善经营管理、提高劳动生产率等措施降低成本增加利润,使税负从中得到抵消,所以称之为消转。有合法消转和非法消转两种形式。前者指采用改进技术、节约原材料等方法降低成本求得补偿;后者指采用降低工资、增加工时、增大劳动强度等方法降低成本求得补偿。采用第二种形式一般遭到雇员的反对,所以纳税人一般采用第一种形式。但消转要具备一定的条件,如生产成本能递减、商品销量能

扩大、生产技术与方法有发展与改善的余地、物价有上涨趋势以及税负不重等。

(6)税收资本化。税收资本化亦称“赋税折入资本”“赋税资本化”“税负资本化”。它是税负转嫁的一种特殊方式。即纳税人以压低资本品购买价格的方法将所购资本品可预见的未来应纳税款,从所购资本品的价格中作一次扣除,从而将未来应纳税款全部或部分转嫁给资本品出卖者。比如某一工业资本家甲向另一资本家乙购买一幢房屋,该房房价值50万元,使用期限预计为10年,根据国家税法规定每年应纳房产税1万元。甲在购买之际将该房屋今后10年应纳的房产税10万元从房屋购价中作一次扣除,实际支付买价40万元。对甲来说,房价值50万元,而实际支付40万元,其中的10万元是甲购买乙的房屋从而“购买”了乙的纳税义务,由乙付给甲以后代乙缴纳的税款。实际上,甲在第一年只需缴纳1万元的房产税,其余的9万元就成为甲的创业资本。这就是税收资本化。它一般表现为课税资本品价格的下降。赋税折入资本必须具备一定的条件:课税对象必须是资财,每年均有相同的税负;另有不予课税或轻税的资财可购;课税品必须具有资本价值等。

税收资本化同一般意义上的税负转嫁的不同之处在于,后者是将每次经济交易所新课征的税款,通过各种途径随时予以转移,前者则是将累计应纳的税款作一次性转移。所以,它实际上是税负后转的一种特殊形式。

3. 税负转嫁的一般规律

税负转嫁在形式上的可能性,并不一定等于转嫁的实现。在现实经济生活中,它总是受客观经济条件的制约,而且税负转嫁的形成机理比较复杂。一般认为,税负转嫁受以下因素制约。

(1)商品供求弹性。商品价格弹性可分为供给和需求的价格弹性。供给的价格弹性是指价格的变动程度引起商品供给量的变动幅度;需求的价格弹性是指价格的变动程度引起商品需求量的变动幅度。商品供求弹性共同影响税负转嫁,究竟商品供给弹性还是商品需求弹性影响税负转嫁大,取决于两者力量的对比。在现实生活中,要测定供给弹性和需求弹性大小并不容易,只能说商品供求弹性影响税负转嫁,但影响究竟有多大,则不易定量求解。

(2)垄断程度。一般而言,垄断程度越高越容易转嫁。如果厂商在一种应税商品的供应上具有某种垄断力量,就可以通过其控制市场供应量支配该商品的价格,因而较易通过压低生产要素价格或提高商品与服务的价格,将税负后转或前转给供应者或购买者负担。可见,垄断程度越高,税负转嫁越容易。

(3)生产要素流动性。在市场经济条件下,大多数生产要素,如商品、资本、劳动力等,具有较高的流动性,这些生产要素将对地区间的税负差别作出反应。一般而言,为避让税负,生产要素会从税负较高的地区流向税负较低的地区。所以,如把所有这些要素作为征税对象的话,只要允许这些要素流动,那么,总是流动性较强的要素的税负较多地由那些缺乏流动性的要素承担。因此,地、房产等,就不得不承受较高的税负。

4. 税负转嫁与供求弹性的关系

税负转嫁存在于商品交易之中,通过价格的变动而实现。课税如不导致课税商品价格的提高,就没有转嫁的可能,税负就由卖方自己承担;课税之后,若价格提高,税负便有转嫁的条件。究竟税负如何分配,要视买卖双方的反应而定。并且这种反应能力的大小取决于商品的供求弹性。在自由竞争的市场上,商品课税后价格能否增高,不是供给一方或需求一方愿意与否的问题,而是市场上供求弹性的压力问题。下面从需求弹性与供给弹性两方面

实行价内税的情况下，这类税的税金又是价格的组成部分，它能够与价格杠杆配合，调节生产消费，并在一定程度上调节企业的盈利水平。

其缺点是：税负转嫁、重复征税等。

2. 以增值流转税（增值税）为主体税种的税制结构

其特点是：在税制体系中，增值税占主体地位，发挥主导作用。由于增值税是以商品或劳务流转的增值额为课征对象，因此以增值税为主体税种的税制结构既区别于以全值流转税为主体税种的税制结构，也不同于以所得税为主体税种的税制结构。在这类税制结构中，增值税征税范围广，涉及生产流通的各个阶段，对社会经济生活能够起普遍调节作用；在实行凭发票抵扣进项税额制度并实行电脑化征管的前提下，增值税征税过程会产生纳税人之间互相监督、连锁牵制的自动勾稽效应，能够有效地防止偷漏税或随意减免税，能够较充分地保证财政收入；而且在规范的增值税制度下，增值税的征收对经济运行呈中性影响，对生产者和消费者的选择不产生干扰，因此，能在较大程度上保证市场机制的运转，保证自然的合理配置。

其不足之处有：税收成本相对较高，难以按国家社会经济政策和产业政策要求对社会经济发展起调节作用。

3. 以所得税为主体税种的税制结构

其特点是：在税制体系中，所得税居主体地位，发挥主导作用。由于这类税制结构对纳税人的纯收入课征，并且实行“多得多征，少得少征，无所得不征”的征税原则，因此，很好地体现了税收的公平原则，对收入分配起到了较好的调节作用。另外，由于所得税通常采用超额累进的税率制度，其具有“自动稳定器”的功效，对宏观经济的稳定发展起到了良好的作用：在经济发展的高涨时期，它能够通过税率的自动爬升，把更多的收入从纳税人手中征集到政府手中，从而降低整个社会的需求能力，在一定程度上缓解经济过热的局面，保持总供给与总需求的平衡；在经济萧条时期，它又能够通过税率的自动降低，把更多的收入留在纳税人手中，从而提高社会的购买能力，在一定程度上刺激了社会需求回升。

其缺点是：由于是对纯收入课税，它在客观上受制于经济发展水平与经济发展效益，在主观上则受制于税收的征收管理水平。当经济发展水平不高、经济效益低下且税收征管水平有限时，采用这种税制结构难以保证国家税收收入的需要。

4. 以流转税和所得税为双主体税种的税制结构

其特点是：在税制体系中，流转税和所得税并重，均居主体地位，并且作用相当，互相协调配合。它在发挥流转税征税范围广、税源充足、保证财政收入的及时性和稳定性、征收简便的同时，也能够发挥所得税按负担能力大小征收、自动调节经济和公平分配等特点，形成两个主体税种优势互补的局面。这类税制结构不仅在发展中国家采用，而且也开始引起一些发达国家的重视。

5. 以财产税为主体税种的税制结构

其特点是：在税制体系中，财产税充当筹建国家税收收入和调节社会经济生活的主要手段，而流转税和所得税等只起辅助作用。财产税是古老的税种，在商品经济不发达的奴隶社会和封建社会中曾经发挥过重要的作用。但是，随着社会的进步和商品经济的发展，由于在组织收入、促进效率和调节公平等方面的局限性，它在整个税收体系中的地位逐渐降低，作用逐渐减弱。以财产税为主体税种的税制结构已不再被采用，财产税只是被作为一般的辅助税种在存量资产领域发挥作用。

6. 市场经济条件下中国税制结构的选择

关于在市场经济条件下中国该选择何种税制结构，目前主要有以下观点。

观点一：主张实行以流转税为主体税种的税制结构。理由是这种税制结构能较大地满足国家财力的需要，并在中国市场发育不完善的情况下发挥税收的经济作用，较适合中国当前的税收征管水平。

观点二：主张实行以所得税为主体税种的税制结构。理由是这种税制结构较能实现税负的公平，保证社会主义市场机制的正常运转，并通过“自动稳定器”的作用发挥税收宏观调控功能。

观点三：主张实行以流转税和所得税为双主体税种的税制结构。理由是这种税制更适应我国社会主义初级阶段的社会生产力水平和社会经济结构，可更好地发挥税收的财政经济双重职能和作用。

观点四：主张实行以流转税为主、以所得税为辅的税制结构。理由是在社会发展的现阶段，流转税在组织收入和调节经济方面都发挥着比所得税更重要的作用，所得税只能处于辅助地位。

那么，中国到底应该选择哪一种税制结构呢？根据实事求是、有利于经济发展、有利于税收财政经济双重功能发挥及有利于社会主义初级阶段经济环境的原则，中国应当坚持实行流转税与所得税并重的多种税、多环节的复合税制结构。从税制结构的功能上看，这种双体税制是一种优势互补、协调搭配的理想税制。在这种税制结构下，可以发挥流转税与所得税各自的优点，克服各自的缺点，使之相得益彰。流转税以商品流转额和非商品流转额为征税对象，税基雄厚，征收面广，在组织财政收入方面具有其他税种无法比拟的优势，尤其在中国目前人均国民收入水平低，经济效益不高的情况下更是如此。因此，以流转税为主体税种有利于保证国家财政收入的均衡、可靠与稳定增长。但是，流转税在调节经济方面有一定的局限性，它本身所具有的税负累退的特点也使得这种税制结构不利于公平税负原则的贯彻，而选择所得税为另一主体税种则可以弥补其不足。

4.3.2　税收制度

税收制度简称税制，它是国家以法律或法令形式确定的各种课税办法的总和，反映国家与纳税人之间的经济关系，是国家财政制度的主要内容。税收制度的内容包括税种的设计、各个税种的具体内容，如征税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、违章处理等。广义的税收制度还包括税收管理制度和税收征收管理制度。一个国家制定什么样的税收制度，是生产力发展水平、生产关系性质、经济管理制度以及税收应发挥的作用决定的。

1. 纳税人

纳税人亦称纳税义务人、课税主体，是指税法中规定的直接负有纳税义务的单位或个人，每种税收都有各自的纳税人。纳税人究竟是谁，一般随课税对象的确定而确定。例如个人所得税法中工资、薪金所得，其纳税人是有工资、薪金所得的个人，房产税的纳税人是产权所有人或者使用人，契税是以所有权发生转移变动的不动产为征税对象，向产权承受人征收的一种财产税，其纳税人是产权承受人。同一种税，纳税人可以是企业、单位和个人，如增值税，企业生产销售的产品，纳税人是企业；个人销售的产品，纳税人就是个人。同一种税在不同历史时期，纳税人也可能发生变化，如我国的农业税，农业合作化前是个体农民，农业合作化后是农业生产合作社和后来的生产大队，后来主要是农村乡村基本核算单

幅度内，确定一个执行数额；

③分类分级税额，把课税对象划分为若干个类别和等级，对各类各级由低到高规定相应的税额，等级高的税额高，等级低的税额低，具有累进税的性质。

(3)累进税率

累进税率指按征税对象数额的大小，划分若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，征税对象数额越大税率越高，数额越小税率越低。累进税率因计算方法和依据的不同，主要分以下两种：

①全额累进税率，即对征税对象的金额按照与之相适应等级的税率计算税额。在征税对象提高到一个级距时，对征税对象金额都按高一级的税率征税；

②超额累进税率，即把征税对象按数额大小划分为若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，每个等级分别按该级的税率计税。

(4)超额累进税率与全额累进税率的比较

超额累进税率分别以征税对象的超额部分为基础计征税款的累进税率，即分别以其超额的部分适用相应级距的税率征税。假定累进税率规定为：所得额在1 000元上下时，税率10%；1 000 元到 3 500 元时，税率 20%；3 500 元至 10 000 元时，税率 30%；10 000 至 25 000 时，税率 35%。超额累进税率的特点：①计算方法比较复杂，征税对象越大，包括等级越来越多，计算就越复杂；②累进幅度比较缓和，税收负担较为合理，特别是征税对象级次分界上下，只就超过部分按高一级税率计算，一般不会发生增加部分的税率超过增加的征税对象数额的不合理现象，有利于鼓励纳税人增产增收；③边际税率和平均税率不一致，税收负担透明度差。在实际工作中，为了解决超额累进税率计算税款这一比较复杂的问题，采取了“速算扣除法”。超额累进税率是各国普遍采用的一种税率。

全额累进税率以征税对象的全部数额为基础计征税款的累进税率。凡税基超过某个级距，即以其全额适用相应级距的税率征税。全额累进税率有两个特点：①对具体纳税人来说，在应税所得额确定以后，相当于按照比例税率计征，计算方法简单；②税收负担不合理，特别是在累进分界点上税负呈跳跃式递增，不尽合理，甚至会出现增加的税额超过增加的课税对象数额的现象，不利于鼓励纳税人增加收入。如我国 1950 年的工商业税中对所得的征税，就适用全额累进税率。它规定所得额在 300 元以下的，税率为 5%；300 元至 400 元的，税率为 6%；10 000 元以上的，税率为 30%。假设某纳税人年所得额为 300 元，其应纳税额为 15 元(300 元×5%)；如果年所得额为 400 元，其应纳税额为 24 元(400 元×6%)。如果年的所得额为 10 100 元，其应纳税额为 3 030 元(10 100 元×30%)。

超额累进税率和全额累进税率相比有哪些优点？累进税率是指按课税对象数额的大小规定不同的等级，随着课税数量增大而随之提高的税率。课税对象数额的大小划分为若干等级，规定最低税率、最高税率和若干等级的税率，不同等级的课税数额分别适用不同的税率，课税数额越大，适用税率越高。累进税率一般在所得课税中使用，可以充分体现对纳税人收入多的多征、收入少的少征、无收入的不征的税收原则。

5. 附加、加成和减免

纳税人负担的轻重，主要通过税率的高低来调节，还可以通过附加、加成和减免措施来调节。

(1)附加是地方附加的简称，是地方政府在正税以外，附加征收的一部分税款。通常把按国家税法规定的税率征收的税款称为正税，而把在正税以外征收的附加称为副税。例

“消费型”。

(2)增值税的征税范围

①征税范围的一般规定。增值税的征税范围包括在中华人民共和国境内销售货物,提供加工、修理修配劳务以及进口货物。

a. 销售货物。是指有偿转让货物的所有权。这里所说的货物是指有形资产,包括电力、热力、气体在内,但不包括土地、房屋和其他建筑物等不动产;所谓有偿指从购买方取得货币、实物和其他经济利益。

b. 提供加工、修理修配劳务。加工是指受托加工货物,即委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务。所谓修理修配,指受托方对损伤和丧失功能的货物进行修复,使其恢复原状和功能的业务。作为增值税应税劳务的提供加工、修理修配业务,但单位或个体经营者聘请的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务,不包括在内。

c. 进口货物。进口货物指从国外进入我国关境的货物。进口货物增值税由海关代征,与关税一并征收。

②征收范围的特殊规定

a. 视同销售货物。税制将不属于销售范围或尚未实现的销售货物视同销售处理,纳入增值税收范围。包括:将货物交付他人代销;销售代销货物;设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售(但相关机构设在同一县(市)的除外);将自产、委托加工或购买的货物作为投资提供给其他单位或个体经营者、分配给股东或投资者、无偿赠送他人等。

b. 混合销售行为。这是指一项销售行为既涉及货物,又涉及非应税劳务。对从事货物的生产、批发或零售为主,并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为,视为销售货物,应当征收增值税。其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非应税劳务,不征收增值税。

c. 兼营非应税劳务行为。增值税纳税人在从事应税货物销售或提供应税劳务的同时,还从事的非应税劳务,且从事的非应税劳务与某一项销售货物或提供应税劳务并无直接的联系和从属关系,为兼营非应税劳务行为。增值税纳税人兼营非应税劳务,如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务的销售额和非应税劳务的营业额,其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

d. 属于征税范围的其他项目。如货物期货、银行销售金银的业务等特殊项目。

(3)增值税的纳税人

凡在中华人民共和国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,都是增值税的纳税人。

为了便于增值税的推行,简化征税手续,节约征税成本,我国按国际通行做法将增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人,其划分依据有两个:一是会计核算制度是否健全,能否提供准确的税务资料;二是经营规模,即全年应税销售额是否达到了规定标准。其中,从事货物生产或提供应税劳务以及以从事货物生产或提供应税劳务为主,兼营货物批发、零售的纳税人,全年应税销售额为100万元。从事货物批发或零售的纳税人,全年应税销售额为180万元。

若纳税人的会计核算制度健全,年应税销售额大于或等于上述标准,则为增值税的一般纳税人,否则就为小规模纳税人。

另外，增值税是价外税，其税款不包含在价格之中，因此增值税的销售额为不含增值税的销售额，若为含税销售额，要用下列公式将其转换为不含税的销售额。

不含税销售额＝含税销售额÷（1＋税率或征收率）

一般纳税人销售或提供应税劳务给最终消费者，以及小规模纳税人销售或提供应税劳务，要开具普通发票，此时价税合一，则其销售额为含增值税的销售额。

③进口货物应纳税额的计算。进口的应税货物，按照组成计税价格和规定的增值税税率计算应纳税额，不得抵扣任何进项税额。应纳税额计算公式为

应纳税额＝组成计税价格×税率

其中　　组成计税价格＝关税完税价格＋关税税额

若进口货物还应征消费税，还要加上消费税税额，此时：

组成计税价格＝关税完税价格＋关税税额＋消费税税额

＝关税完税价格×（1＋关税税率）÷（1－消费税税率）

2. 消费税

（1）消费税的概念及特点

①消费税的概念。消费税是对在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品就其应税消费品的销售额或销售数量或销售额与销售数量相结合征收的一种税。

②消费税的特点

a. 征收范围的选择性。消费税的征收范围只是增值税应税货物中的一部分，在普遍征收增值税的货物中选择一部分特殊消费品，加征一道消费税，进行特殊调节。

b. 征收环节的单一性。在商品从生产领域向消费领域的流转过程中，增值税是道道征税，每经过一次买卖，就要征一道增值税。而消费税仅在单一的生产环节或进口环节征收（金银首饰则在零售环节征收），在其他环节不再征税。

c. 税负具有转嫁性。增值税实行价税分离制度，消费税则是价内税。在计税时，作为计税依据的销售额包括消费税税款。不论增值税实行价税分离制度，还是消费税实行价内税制度，纳税人都可以将税款转嫁给他人负担。

d. 计税方法的灵活性。增值税主要采用比例税率形式，实行从价定率征收；消费税除了采用比例税率形式，实行从价定率征收之外，还采用定额税率，实行从量定额征收。消费税还有实行复合征收的应税消费品，其计税方法是既要从量定额征收，又要从价定率征收，用销售额乘上一个比例税率加上用实物量销售量乘上一个定额税率。

（2）消费税的征税范围

借鉴国外的成功经验和通行做法，考虑我国当前的经济发展现状、人民群众的消费水平和消费结构以及国家财政需要，目前我国消费税的征收范围主要包括以下几方面：

①一些过度消费能对人类健康、社会秩序、生态环境等方面造成危害的特殊消费品，如烟、酒、鞭炮焰火等；

②奢饰品、非生活必需品，如贵重首饰、珠宝玉石、化妆品、高档手表、高尔夫球及球具等；

③高耗能及高档消费品，如小汽车、摩托车、游艇等；

④不可再生和替代的消费品，如成品油、木制一次性筷子、实木地板等；

⑤具有一定财政意义的产品，如汽车轮胎、酒精等。

（3）消费税的纳税人

消费税的纳税人，是在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人。单位是指企事业单位、部队、社会团体和其他单位，包括外资、外国企业；个人是指个体经营者