



GUANGHUA CAISHUI NIANKAN

光华 财税 年刊

西南财经大学财政税务学院
编

2006



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press



光华财税 年刊

GUANGHUA CAISHUI NIANKAN

西南财经大学财政税务学院 编

2006



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

光华财税年刊. 2006/西南财经大学财政税务学院编. 成都:西南财经大学出版社, 2007. 8

ISBN 978 - 7 - 81088 - 707 - 6

I. 光… II. 西… III. ①财务管理—中国—2006—年刊②税收管理—中国—2006—年刊 IV. F812. 54

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 049060 号

光华财税年刊 2006

西南财经大学财政税务学院 编

责任编辑:王利

封面设计:何东琳设计工作室

责任印制:王艳

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.net
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028 - 87353785 87352368
印 刷:	成都科刊印务有限公司
成品尺寸:	210mm × 285mm
印 张:	21.75
字 数:	575 千字
版 次:	2007 年 8 月第 1 版
印 次:	2007 年 8 月第 1 次印刷
印 数:	1—1000 册
书 号:	ISBN 978 - 7 - 81088 - 707 - 6
定 价:	33.00 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

《光华财税年刊》编辑委员会

主 任：王国清

副主任：朱明熙 尹音频 刘蓉

委 员（以姓氏笔画为序）：

马骁 刘邦驰 李力 何加明

余相 张合金 陈顺刚 周小林

郭复初 程谦 曾康霖

《光华财税年刊》编辑室

主 任：尹音频（执行）

编 辑：陈江 张蕊 李伟 辜红帆

卷首语

“光华”者，我西南财经大学之代称也，亦为纪念西南财经大学前身院校之一的光华大学。其创建于1925年6月，由数百名脱离美国教会学校上海圣约翰大学的爱国师生组建而成。校名取之于古诗《卿云歌》“日月光华，旦复旦兮”句，体现反对列强的宏愿和光大中华民族的精神。抗日战争爆发，师生入川设立分校，1938年3月1日在成都开学，校名为“私立光华大学成都分部”。次年，学校由市内王家坝校址迁至西郊杜甫草堂以西，此地由此得名“光华村”。1952年9月，在全国院系调整时，西南地区17所财经院校系科合并为四川财经学院，并以本校作为校址。由此，校园得名为“光华园”，师生自称为“光华学人”、“光华学子”，1939年种植的“V”型铁树为“光华铁树”，学校礼堂为“光华会堂”，学校综合大楼为“光华楼”，学校所在社区为“光华街道办事处”，学校南门前至中国第6届花卉博览城温江区的快速通道为“光华大道”等等。

“财税”者，财税学人、财税学科、财税学院之统称也。光华园之财税学人，学术传统厚重，学术渊源久远，他们中有汪桂馨、陈豹隐、梅远谋、柯瑞琪、汤象龙、李锐、许廷星、左治生、谭本源、张国干、李崇伸等知名教授，荟萃了一批留美、俄、英、日、德、法等国的著名财政经济学者。作为我校的知名教授、被称为我国《资本论》中译本第一人的陈豹隐（又名：陈启修）先生，早在1913年攻读日本东京帝国大学法科时，就翻译了日本小林丑三郎著的《财政学提要》，并由上海科学会编译部（即商务印书馆的前身）于1914年出版发行。这本书开创了完全使用白话文翻译经济著作的先河，全部译文约20万字，主要内容是全面而系统地介绍欧洲资产阶级的租税论及资产阶级政府理财的办法。在刚刚推翻清王朝不久的民国4年，在废除了封建王朝的纳捐办法后，对于如何建立民国财政，尚缺乏全面的、系

统的办法。因此,这本书的出版,深受国民党革命派的欢迎,对于巩固我国旧民主主义革命成果起到了积极作用。1919年,受蔡元培先生邀请,陈豹隐先生到北京大学任教,最初讲授具有正统学派和德国官方学派色彩的财政等课程,讲课稿经过整理,1928年由商务印书馆等出版为《财政学总论》、《地方财政学》等书。作为我校知名教授的李锐先生,在1935年与何廉合著的《财政学》(商务印书馆印行),直至今日仍被学术界誉为“中国人公开出版的第一部权威性财政学著作”,因此在20世纪30~40年代末再版多次,当时在国内有很大影响。新中国成立之后,作为我校的知名学者,陈豹隐教授、李锐教授等便成为财政学理论研究和课程建设的早期学术带头人。

1957年,我校许廷星教授在批判前苏联学者的货币关系论的基础上,出版了专著《关于财政学的对象问题》(1957年由重庆人民出版社出版),在当时的学术界第一次比较系统地提出并论述了国家分配论的基本内容,对我校财政学专业建设和人才培养产生了深远的影响。1986年,由许廷星教授、谭本源教授、刘邦驰教授合著的《财政学原论》,则又进一步发展了国家分配论的财政理论体系。在20世纪90年代中期以前,“国家分配论”一直是我国财政学界居主流地位的财政理论,该理论在当前来讲,也是研究具有中国特色的社会主义公共财政问题所不可或缺的指引理论。

在秉承传统的同时,光华学人与时俱进,务真求实,推进和发展了社会主义财政理论。从20世纪80年代到目前,我院的中青年学术研究更有了长足的进步。我院第三代学术带头人在20世纪80年代就提出了“国家所有制的存在形式不是惟一的,而是多种多样的”;1995年又提出财政主要有政治权力属性和财产权力属性的分配,指出财政是国家为了实现其职能的需要,凭借政治权力及财产权力参与一部分社会产品或国民收入分配和再分配的一系列经济活动(不仅仅只包括财政收支活动),从而基本形成了“国家分配论”之“国家特殊经济活动论”的研究核心;同时,还提出财政的公共性是发展的观点,公共财政是国家财政在市场经济条件下的一种模式,实现了国家分配论与公共财政论的理论对接。在汲取国内外财税理论与实践新成果的基础上,根据社会主义市场经济的发展,又从内涵与外延上对国家分配论进行了创新,形成了“国家财务论”、“马克思的两种权力学说与财政分配”、“公共财政辨析”、“社会主义税收若干问题研究”、“中国强大财政建设导论”、“涉外税收论纲”、“财政制度研究”、“税制模式论”、“税式支出的经济分析”、“财政基础理论研究”、“国债经济运行理论与实践前沿”、“政府间税收竞争研究”、“资本市场税制优化研究”、“财政政策变迁与政策选择”等一批学术成果。

在西部财政尤其是贫困地区财政研究方面,光华学人在国内较早地运用定性与定量相结合的方法,研究西部省级财政发展战略问题及其他重大问题,并形成了“四川省财政中长期发展战略研究”、“中西部地区财政资金短缺问题研究”、“天然林保护工程中的政府职能与财政政策研究”、“西部生态环境建设与国际金融组织贷款项目研究”、“对若干国家级贫困县的调查研究及对策建议”、“西部贫困地区地方财政供给能力严重短缺问题”、“四川省经济跨越式发展与财政金融支持配套问题研究”、“四川‘走出去’战略研究”、“解决‘三农’问题与推进城乡一体化研究”、“四川丘陵区工业发展研究”、“天然林保护工程中的政府绩效评估研究”等国家级、省部级课题成果。

光华园之财税学科,是西南财经大学传统特色学科,历史悠久,成绩显著,与时俱进。财税学科为我国首批设立、学校首批开办的系科之一。1983年,学校财政学专业经国务院学位委员会批准为硕士授权点;1986年,经国务院学位委员会批准为博士授权点。1995年,财政学科被评为省(部)级重点学科;2001年,列为省级财政学本科人才培养基地建设项目。现财税学科含财政学、税务专业,均具有博士、硕士和学士授予权。

基于学校的办学思想,秉承“经世济民,孜孜以求”的光华园精神,我们凝练了“精财税、通财会、晓投资,培养宏微观管理精英;宽口径、厚基础、重能力,造就高素质复合人才”这一

财税学科人才培养理念,进一步夯实财政学、税收筹划、国家税收等省(部)级精品课程和教育部“普通高等教育‘十五’国家级规划教材”《财政学》,建设好教育部“普通高等教育‘十五’国家级规划教材”《国家税收》、《财政与金融》、《政府预算实务及案例》等。在科学研究方面,财税学科仅自“九五”以来,共发表论文760余篇,出版著作25部、教材26部,承担国家社科基金课题10项、省部级课题30项。其中,近三年来,学院教师共完成科研成果379项,其中专著16部、教材12部、工具书2部、论文和译文298篇、研究报告17份、课题29项、其他5项。在29项课题中,有国家级课题3项、省部级课题12项、横向与校级课题14项。

光华园之财税学院,乃是基于西南财经大学地处我国西部的实际,在面向全国的基础上,为了更好地为西部、四川、成都的财政经济服务,支持学校人才培养和学科建设,于1991年由学校与四川省财政厅、四川省税务局、四川省教委实行联合办学,在原财政系的基础上建立的我国第一家财政税务方面的专业学院。现董事单位已扩展到川、渝两地,主要包括:四川省财政厅、四川省国家税务局、四川省地方税务局、四川省信托投资公司、四川省教育厅、重庆市财政局、重庆市国家税务局、重庆市地方税务局等。在董事会以及董事单位的大力支持下,学院师生拥有了数量众多、分布广泛的学生实习基地和教师调研基地。

《光华财税年刊》由西南财经大学出版社每年推出1卷,与中国财政经济出版社推出的《光华财税文库》各有分工,相得益彰,共同成为我们劳作的园地、展示的窗口和构建的平台。《光华财税年刊》2006卷设置了若干栏目:“理论经纬”栏目立足高校肩负人才培养和科学研究涵盖基础理论研究的重任;“金税论坛”栏目主要选摘自四川省税务学会、四川省地方税务局、成都市地方税务局、西南财经大学财税学院联合主办的第9次金税论坛——“依法诚信纳税,共建和谐社会”研讨会的部分与会文章;“区域经济与区域财政”栏目立足于广大师生对西部财政经济的分析与思考;“学者春秋”栏目则从人物传记的多个侧面拓展学术传承;“调查研究”栏目是对每年承担大量国家级、省部级和各级各类横向科研课题部分内容以及学生假期社会实践调查报告的选登;“文献综述”栏目立足于博士论文、硕士论文的指导和撰写,要求“文献综述”这一形式适应学术、理论动态的实际;“学子论坛”则为博士生、硕士生和本科生提供了发表习作的园地。《光华财税年刊》还得益于成都九鼎房地产交易评估有限公司的热情赞助。至于办刊的质量和效果,还请读者不吝批评指正。

目 录

Contents

(2006)

理论经纬 *Theoretical Principles*

- | | | |
|----|-------------------------------------|--------|
| 3 | 论税制诸要素的相互关系 | 王国清 |
| 8 | 对税制优化的思考 | 朱明熙 |
| 14 | 对虚拟经济课税观的思考 | 尹音频 |
| 18 | 论流转税对居民收入分配的影响
——基于我国城镇居民消费数据的分析 | 马骁、刘大平 |
| 28 | 论税收的宪政精神 | 武振荣 |
| 34 | 税制优化的理论与实践标准辨析 | 程谦 |
| 40 | 公共产品属性新论 | 陈小安 |
| 48 | 二元规则视角的税收制度效率探讨 | 文峰 |
| 53 | 晚清国债对税收制度变革的影响 | 廖常勇 |

金税论坛 *Tax Forum*

- | | | |
|----|-----------------------|----------|
| 61 | 成都“十五”地方税收实证分析及发展思路借鉴 | 石恩祥、冉晓晞等 |
| 78 | 从法理角度试论征税人、纳税人、用税人之关系 | 朱明熙、周熠 |
| 82 | 关于我国税收收入分配职能的前瞻性思考 | 李航星 |
| 85 | 支持企业自主创新的税收政策研究 | 石恩祥、林静 |

90	我国城市居民金融资产高集中度下的税收政策选择	周雪飞
98	税收安排与商务组织形式的选择——基于所得税维度的解析	柳华平、张红梅
109	我国职业教育面临的税收法律障碍及其解决思路	周克清
114	基于税收征管的增值税制改革思考	曹倩
119	现阶段我国个人所得税分类税制转向综合税制评析 ——兼论强化当前个人收入分配调节的税收政策	张明
124	我国现行增值税存在的问题及改革方向	游园
129	电子商务环境下消费税应用的思考	向华
134	债务重组创新业务的税收制度缺失与调整探析	吕敏
138	避税与反避税的三维视角	刘蓉
143	防范我国资本弱化的对策探讨	张文兵、胡立新
148	加强税源监控管理 提高税收征管质量	李醇西、闫敏
153	我国注册税务师事业自律管理探讨	费茂清

区域经济与区域财政 *Regional Economy and Regional Finance*

161	四川“走出去”战略构想	西南财经大学财税学院课题组
177	四川藏区县域主导产业发展模式与培育途径	鄢杰、张迎春
182	影响税收增长因素的可持续性分析——基于四川情况的实证研究	李卫刚
188	自主创新是企业的生命——中国移动四川公司创新纪实	中国移动四川公司

学者春秋 *Scholars' Stories*

195	左治生——我国著名财政史学家
199	刘邦驰——财政金融理论的耕耘者

调查研究 *Investigation & Research*

207	关于成都市房地产开发企业预征税款率调整问题的调研报告	李力、张慧英等
233	凉山彝族地区新型农村合作医疗制度的构建研究：宁南案例	刘兰
241	房地产企业租金分解的反避税案例分析	成都地税局课题组

文献综述 Literature Comments

- 251 最优税收理论中的信息视角述评 谭承友、王丙毅
- 256 关于纳税人权利体系的认识与建构的综述 周铁军

学子论坛 Students' Forum

- 265 行为税收初探 姚涛、王逸
- 271 税收补偿性探析 陈勇明
- 275 税制及税收负担主观评价分析 焦耘、刘丽君
- 280 我国税收撤销权制度解析 张瑞琰、陈庆海
- 286 不完全契约理论与税收的多视角分析——观点荟萃
- 286 不完全契约理论下的税收寻租成本 张蕊
- 289 不完全契约理论视角下的预约定价解读 许捷
- 292 基于契约经济学的纳税人权利缺失认识 丁曼娟
- 294 我国银行业安全运营的税收环境分析 辜红帆
- 301 试论纵向税收竞争环境下的税基争夺问题
- 从淮阳国税、地税之争谈起 周充
- 305 二手房强征个税的经济分析 李宛柔
- 309 对航空煤油课征消费税的思考 米媛
- 313 税收数据的整合与应用——税收信息化建设的科学发展之路 康昕、郭佩霞
- 318 浅析源于征税主体的税收流失 刘丽君
- 324 企业财务会计制度与税收制度的协调与衔接 杜剑、杨杨
- 330 增值税六系统的网络化管控探索 刘科
- 334 论我国 C2C 电子商务模式中的税收问题 郭茂飞

光华财税年刊 (2006)
Guanghua Annual on Finance and Taxation

理论经纬

Theoretical
Principles

Guanghua Annual on Finance and Taxation

论税制诸要素的相互关系

■ 王国清

【内容摘要】在税收负担一定的条件下,纳税人和纳税对象是税负的归宿要素,税率是税负的深度要素,减免税或税收加征是税负的调整要素,纳税期限是税负的时间要素,违章处理是税负的惩罚要素。如何将总税收负担在税制诸要素间进行合理的配置,是税制改革原则的理论基础和建设的着力点。

【关键词】税制 要素 相关关系 合理配置

党的十六届三中全会指出,按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的原则,稳步推进税收改革。这一原则的税收学或税法学的理论基础是什么?我们认为,其理论基础的核心是税制诸要素及相互关系的协调以及在此基础上的合理配置。为此,本文拟对税制诸要素及相关概念的厘清、税制诸要素在税制中的地位即相互关系进行剖析,并对税制诸要素的合理配置等做一勾勒。

一、税制构成要素的层级性

税收制度的概念分广义和狭义两种。狭义的税收制度是指国家以法律或法令形式确定的各种课税办法的总和。它包括税种的设置以及各税种的具体内涵,如征税对象、纳税义务人、税率、纳税期限等。而广义的税收制度除上述内容外,还包括税收征收管理体制和税收征收管理制度等内容。党的十六届三中全会提出的税收改革原则,涵盖了以税制要素为中心的广义的税收制度。

国家开征的税种有各种类型,具体内容各不相同,甚至作用也有较大差别,但其构成的结构具有规范性,即构成要素是基本相同的。需要指出的是,对于税制构成的要素到底有哪些,理论界的意见纷纭复杂,至今仍没有形成一个统一的定论。我们认为,税制构成要素具有层级性,不同层级的要素或概念不宜做简单归类和比对,一般讲的税制构成要素应该是指税制构成的一级基

本要素,即税制所普遍具备的基础性的构成要素,至于那种在一级基本要素基础上的二级推定概念,则有两种情况。一种情况是二级推定概念是对一级基本要素的具体化,在税法中必然涉及,换句话说,这也可以称之为税制的二级构成要素,如税率是税制的一级构成要素,而比例税率、累进税率、定额税率则是二级构成要素;另一种情况是二级推定概念是一级基本要素的经济的、社会的阐述与对比,但在税法中是不予规定的。如纳税人是税制的一级构成要素,负税人则是在税法中没有也不可能规定的一种推定概念。按照这个思路,只适用于流转税制的纳税环节就不能归之于一级构成要素。税制的一级构成要素主要包括以下内容:

(一) 纳税义务人

纳税义务人亦称纳税主体,它是指税法规定的直接负有纳税义务的单位或个人。纳税义务人可以是自然人,也可以是法人。自然人是指公民或居民个人。法人是指依法成立并能独立行使法定权利和承担法定义务的社会组织,如企业社团等。

(二) 课税对象

课税对象亦称为课税客体。它是指税法规定的征税的目的物。它是国家课税的依据,即解决对什么进行课税的问题。课税对象是一种税收区别于另一种税收的主要标志。按照课税对象的性质划分,主要可以把税收分为三大类:①流转课税,以商品流转额和非商品营业额为课税对象;②所得课税,以纳税义务人的纯收入为课税对象;③财产课税,以财产数量或价值为课税对象。

(三) 税率

税率是税额与课税对象推定的计税依据之间的比例。税率是税收制度中的核心问题,税率的高低涉及到国家财政收入水平和纳税义务人的负担。

一般来说,税率分为比例税率、累进税率和定额税率三种。其中,超额累进税率是从绝对数这一参照物的角度加以规范的,而超率累进税率则是从相对数这一参照物的角度而确定的。

(四) 纳税期限

纳税期限即税法规定的纳税义务人缴纳税款的时间界线或时限区间,亦即纳税的最后时点。具体包括按期纳税和按次纳税。凡在规定时点以前纳税者均为合法,凡跨过规定时点才缴纳者则属于违规行为并应受到处罚。纳税期限的确定,对于监督纳税义务人及时足额纳税,保证财政收入的实现有重大的现实作用。

(五) 减免税

减免税是对某些纳税义务人或征税对象给予照顾和鼓励的一种特殊规定。减税是对应纳税额的部分免除,免税是对应纳税额的全部免除。所以,减免税是在税率不变的条件下实现的,即税率降低不是减免税而是税收优惠的一种形式。

(六) 违章处理

违章处理是国家对纳税义务人违反税法的行为所规定的惩罚措施,用以保障税收活动的正常进行。违反税法的行为一般包括偷税、逃税、抗税、骗税、欠税等。对这些行为的制裁,集中体现了税法的严肃性,其主要表现形式有加收滞纳金、罚款和依法追究刑事责任等。

二、税制构成要素的拓展

(一) 纳税义务人——扣缴人、负税人

和纳税人这一要素相联系的一个概念是扣税人,即扣缴义务人在税制中也必须予以规定,具体是指代扣代缴税款的单位和个人。

税制对纳税义务人的设计有三种情况可供选择,以销售税为例:①谁销售,谁就作为纳税人,并以销售收入的全额为计税依据;②谁购进(如收购单位),谁就作为纳税人,以购进应税商品所支付的

金额(与销售者销售应税商品的金额在数量上一致)为计税依据;③以销售者为纳税人,以销售收入金额为计税依据,但以收购单位为扣缴人。在这三种设计方案中,第一个方案符合流转税的特性,但不利于控制税源,征纳手续繁杂,也不利于保证国家的财政收入;第二种方案有利于控制税源,简化征收手续,保证国家财政收入;第三个方案既符合流转税特性这一规范,又利于从源头控制征税,简化征纳手续,还可增强纳税人的权利与义务,增加了纳税人对扣缴人的监督因素。总之,在税制中,如何规定纳税人及相关的扣缴人,是非常重要的基础性工作。

与纳税人相联系的另一个概念是负税人,即税收负担(税款)的实际承担者。在经济分析中,纳税人和负税人可以是一致的,即是同一个人;也可以是彼此分离的,即是不同的人。在一般情况下,纳税人和负税人彼此分离,也就意味着发生了税负转嫁现象。需要指出的是,税制只能规定纳税人及相关的扣税人,不能也不会规定负税人,但“负税人”这一概念有助于我们进行经济动态的分析。

(二)课税对象——税目、税源、征税范围、计税依据、税基

(1)与课税对象密切联系的一个概念是税目。税目是税法规定的课税对象的具体化。课税对象范围涉及面广,需要根据具体情况确定它的不同课征范围,以便于征税和确定税率。通常是依据课税对象的性质和课征该税的目的来确定税目。但是并不是每个税种都有具体的税目。规定税目,一是为了明确征税范围,体现征税的广度;二是对具体征税项目进行归类和界定,以便针对不同的税目确定差别税率,充分发挥税收的调节作用。

(2)与课税对象密切联系的一个概念是税源。税源是指税收的经济本原。有的税收,税源与课税对象是一致的,如企业所得税,它的课税对象和税源都是企业的利润所得;有的税收,税源与课税对象是不一致的,如各种财产税,课税对象是财产的数量或价值,税源则是财产所带来的收入或财产所有人的其他收入。研究税源的发展变化,是税收征收管理的重要内容,它对于开辟和保护税源、增加财政收入、建立和改革税制,都具有重要意义。

(3)与课税对象密切联系的一个概念是征税范围。纵观我国税法,大凡涉及到征税范围的,主要有以下三种情况:①征税范围是指纳税人的范围,即纳税人具体包括哪些单位或个人,如1984年6月发布的《国营企业奖金税暂行规定》,并于1985年7月做了进一步修订。其税法规定,凡未实行工资总额随经济效益挂钩浮动的国营企业,其发放的各种形式的奖金,都要依法缴纳奖金税。具体包括国营工业、商业、交通、铁道、民航、邮电、医药、地质、建筑、安装、农牧、林业、森工、劳改、物资供销、城市公用、粮食、饮食服务、文教卫生、军工、军队办企业以及其他行业的企业。与此相类似的,还有集体企业奖金税、事业单位奖金税。②征税范围是指征税对象的范围,即征税对象的具体化——税目。税法中大多数情况下的征税范围都是指这种情况。③征税范围是指某些纳税人的某些征税对象的范围,这在涉外所得税中尤为明显。如我国个人所得税法规定:在中国境内有住所,或者无住所而在境内居住满一年的个人,从中国境内和境外取得的所得,按照本法规定缴纳个人所得税。在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满一年的个人,从中国境内取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。

(4)与课税对象密切联系的一个概念是计税依据,即计算税额的标准。如果说流转税的课税对象的数量和计税依据的数量可以是一致的话,那么所得税的课税对象的数量和计税依据的数量则一般是不一致的,这是由于所得税有允许扣除的项目,故计税依据的数量是小于课税对象的数量。与此相联系,把税率定义为应纳税额与课税对象数量之间的比例就是值得商榷的,应代之以新的表述。

(5)与课税对象密切联系的一个概念是税基。广义的税基相当于税源;中义的税基是指某税种的课税基础,即课税对象;狭义的税基是指计算税额的课税基础,即计税依据。需要指出的是,一般条件下所讲的税基仅是指狭义税基,“宽税基”是指扩大课税对象中征税的部分,“窄税基”或税基侵蚀是指课税对象中的征税部分的缩小。

(三)税率——比例税率、累进税率、定额税率

1. 比例税率

比例税率是不管课税对象数额的大小,而规定一个比例的税率,用百分比表示。比例税率又可

以分为:①统一的比例税率,如我国的关税等。②差别比例税率,即不同的纳税义务人或不同地区、不同行业、不同产品采取不同的比例。如我国以前的农业税就是根据各地区的不同生产水平而规定的差别比例税率(现已停征)。比例税率一般适用于对商品课税。比例税率的特点是对同一课税对象,不同纳税义务人的负担相同;其优点是有助于鼓励先进并鞭策落后,同时计算简便,便于税收征管。

2. 累进税率

累进税率是按课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,课税对象数额越大税率越高;课税对象数额越小税率越低。累进税率一般适用于对所得课税。

累进税率又分为全额累进税率和超额累进税率两种。全额累进税率是把课税对象的全部数额都按照与它相适应的税率征税,即按照课税对象数额适应的最高级次的税率统一征税;超额累进税率是将课税对象数额大小划分为若干不同的等级,每个等级由低到高分别规定税率,各等级分别计算税额,一定数额的课税对象可同时使用几个税率。

全额累进税率和超额累进税率都是按照量能纳税的原则设计的,但两者各有优缺点:全额累进税率计算比较简便,但是负担不够合理;超额累进税率计算比较复杂,但税负比较合理。为了解决超额累进税率计算方法复杂的问题,可采用速算扣除数的办法予以解决。速算扣除数是按全额累进税率计算的税额减去按超额累进税率计算的税额的差额,用公式表示是:

速算扣除数 = 全额累进税额 - 超额累进税额

使用速算扣除计算超额累进税的公式为:

超额累进税额 = 应税所得额 × 适用税率 - 速算扣除数

3. 定额税率

定额税率又称固定税额,是按单位课税对象直接规定固定的税额,而不采用百分比的形式。它是税率的一种特殊形式。定额税率在计算上比较便利,而且采用从量计征办法,不受价格变动的影响。它的缺点是负担不尽合理,因而只适用于特殊的税种,如我国的车船使用税、资源税等。

(四)减免税——直接减免(法)、间接减免(法)

既然税率降低不是减免税而是税收优惠的一种形式,所以我们认为税率式减免是一个伪命题,而税基式减免和税额式减免则有一定的道理,但也需进一步阐明。与其说它们是减免税的类别或形式,毋宁说它们更体现了减免税的计算程序和方法。我们认为,按照计算程序和方法的不同,减免税可分为直接减免(法)和间接减免(法)。直接减免(法)是按照税法规定的税率,根据征税对象总额计算出应纳税额,而后再按照一定标准给予的减免税;间接减免(法)是指先从纳税义务人的征税对象总额中,按照一定标准预先扣除一部分,而后仅就剩余部分依率计征,从而减少或在一定限度内免除应纳税额的减免税。可见,税额式减免属于直接减免(法);税基式减免属于间接减免(法)。

三、构成要素在税收制度中的地位

在早期税制及其要素的研究中,对各要素没有勾勒其地位或相互关系,只是顺势而为,一一加以表述。后来关于税制要素地位的研究有所进步,主要表现在把纳税人、征税对象和税率列为“基本要素”,其余要素则归之于“重要要素”。我们认为,从税收负担及其配置的角度,对税制要素的地位与作用和相互关系做一勾勒,不仅可使之眉目清晰,而且对于税制诸要素配置及征管配合,即对税制的内涵性建设,是有重要的理论基础意义的。

税收制度的核心是税收负担。在确定税收负担的总量的前提下,如何将这些总的税收负担在税制要素诸方面进行合理的结构配置,是税制建设的着力点。税收制度的不合理、不完善,其最终因总不外乎税收负担方面的问题:要么是税负过轻或过重,要么是税负的分配不合理,或者兼而有之。

因此,税收制度的实际问题,也就是税收负担的设计问题。纳税义务人、课税对象、税率、减免税等税制要素,与税收负担之间密切相关,是进行税负设计时必须考虑的因素。

(一) 税收负担的归宿要素——纳税人和征税对象

纳税义务人、课税对象是影响税收负担的直接要素。税制要素中的纳税义务人的范围规定得越广,税负水平就越低,形成的税负分布也就越大。在税率既定时,课税对象数额的大小是决定税收负担的主要税制因素。课税对象数额越大,税负越低;反之,则越高。此外,由于诸如税前扣除等某些特殊规定,也会造成课税对象范围的差异,从而使税负发生变化。在税收负担一定的条件下,纳税义务人和征税对象是税负的归宿要素,纳税义务人和征税对象虽然其外在的表现形式不同——一个表现为入,一个表现为物,但都是税负的法定承担者,是税负的归宿对象和方向。

(二) 税收负担的深度要素——税率

税率是影响税收负担的重要因素。税率同税收负担成同向变化,但税率形式不同,对税收负担的影响也有所不同。比例税率可以近似地看成是税收的名义负担率,在累进税率下,它的最低税率低于税收负担率,最高税率则高于税收负担率。即税收负担率介于累进税率的最低税率与最高税率之间。在累进税率结构中,若级距一定,则累进程度越高,税收负担越重;累进程度越低,税收负担越轻。若税率档次既定,则级距越窄,税收负担越重;级距越宽,税收负担越轻。在定额税率下,税额并不随课税对象数额的变化而扩大,因而税收负担也只随课税对象数额大小的变化而变化。因为税率体现征税的深度,税率的高低一般来说标志着税收负担的轻重,所以税率是税收负担的深度要素。

(三) 税收负担的调整要素——减免税及税收加征

无论是减税还是免税,都会缩减乃至免除纳税人或课税对象的应纳税额,从而降低其税收负担。加成征税是按应纳税款的成数加征税款,加倍征税是按应纳税款的倍数加征税款。加成、加倍征税后,纳税义务人缴纳税款比按税率缴纳的税款多一些,因此它们也是提高税收负担的因素。总之,减免税和税收加征体现和调整了实际征税的深度,是对纳税人或征税对象的税收负担的第二次调节,是对征税深度的补充和修正。如果说税率是体现征税深度的首要因素,减免税和税收加征则是在原税率基础上的再调整,和税率在调整税收负担的功能方面具有不同的层次性和递进性。

(四) 税收负担的时间要素——纳税期限

从按期纳税来看,是指按照事先规定的固定期限纳税,如增值税、消费税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日或者一个月;纳税人以一个月为一期纳税的,自期满之日起10日内申报纳税等。从按次纳税来看,是指按每次纳税义务发生的时期纳税,不能按照固定期限纳税,如所得税中关于每次支付所得(收入)的时间纳税。无论是按期纳税还是按次纳税,都是指税收负担缴纳的法定时间。

(五) 税收负担的惩罚要素——违章处理

税法一经确立,税收负担就是一个既定的量。对不及时、足额地履行税收负担,甚至扰乱税收负担的各种行为,依其情节轻重给予相应的处罚,借以维护税法所规定的税收负担的规范性、法制性。

参考文献:

1. 汪孝德、尹音频、刘蓉:《中国税制模式设计、预测与运行研究》,成都,西南财经大学出版社,2000。
2. 胡怡建、朱为群:《税收学教程》,上海,上海三联书店,1994。
3. 王国清、朱明熙、刘蓉:《国家税收》,成都,西南财经大学出版社,2001。
4. 汤贡亮主编:《税法》,北京,经济科学出版社,2004。
5. 王国清主编:《税收经济学》,成都,西南财经大学出版社,2006。