

财政部规划教材
全国高职高专院校财经类教材

公共财政管理

寇铁军 / 主编




经济科学出版社

财政部规划教材
全国高职高专院校财经类教材

公共财政管理

寇铁军 / 主编

 经济科学出版社

责任编辑：王东萍
责任校对：徐领柱
版式设计：代小卫
技术编辑：李长建

公共财政管理

寇铁军 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

第三编辑中心电话：88191307 发行部电话：88191540

网址：www.esbj3.com.cn

电子邮件：esbj3@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

787×1092 16开 12.75印张 290000字

2008年1月第一版 2008年1月第一次印刷

印数：0001—5000册

ISBN 978-7-5058-6057-5/F·5318 定价：20.00元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

编写说明

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审定，作为全国高职高专院校财经类专业教材。

公共财政是市场经济条件下的政府经济行为，公共财政管理是政府管理的重要组成部分。为适应我国经济社会的发展、公共财政理论研究的深入和财政管理不断完善与创新的新形势，有必要为以培养高等技术应用型专门人才为目标的高职高专财经类教育编写一部公共财政管理教材。

本书较全面地阐述了公共财政管理的基本理论和基础知识，紧密结合我国经济改革与发展的实际，吸收国内外相关的最新研究成果，同时力求做到通俗易懂。因此本书不但具有一定的理论层次，而且具有其鲜明的实践性和应用性。

本书除导论外，包括8章内容。第1章税收管理；第2章公债管理；第3章政府性收费与基金管理；第4章公共财政支出分类及管理原则；第5章公共财政支出管理的基本方法与制度；第6章公共财政支出的绩效管理；第7章政府预算管理；第8章政府预算管理体制。具体编写分工如下：

寇铁军（东北财经大学财政税务学院）：导论、第7章；

吉淑英（山西省财政税务专科学校财政系）：第1章、第2章；

许慧（东北财经大学财政税务学院）：第3章、第5章；

景宏军（哈尔滨商业大学财政与公共管理学院）：第4章、第6章；

张清慧（青海大学财经学院财税系）：第8章。

全书由寇铁军教授主编，由寇铁军和许慧负责总纂。

本书在编写过程中得到了财政部干部教育中心和经济科学出版社的大力支持，此外本教材还参考、借鉴并引用了许多专家学者的研究成果，特此说明并表示感谢。

限于作者理论水平和实践经验，本书难免有疏漏或错误之处，恳请读者批评指正。

编者

2008年1月

目 录

导论	1
第1章 税收管理	5
第一节 税收概述	5
第二节 税收管理体制	18
第三节 税收征收管理	21
第四节 税务行政管理	24
第2章 公债管理	41
第一节 公债概述	41
第二节 公债发行管理	44
第三节 公债市场管理	47
第3章 政府性收费和基金管理	57
第一节 政府性收费和基金概述	57
第二节 政府性收费管理	60
第三节 政府性基金	67
第4章 公共财政支出分类及管理原则	73
第一节 公共财政支出分类	73
第二节 公共财政支出管理原则	84
第5章 公共财政支出管理的基本方法与制度	94
第一节 成本-效益分析法	94
第二节 政府采购制度	105
第6章 公共支出的绩效管理	120
第一节 公共支出绩效管理和绩效评价的概述	120

第二节	公共支出的绩效评价指标体系	133
第7章	政府预算管理	145
第一节	政府预算概述	145
第二节	政府预算程序	153
第三节	我国政府预算制度的改革与完善	157
第8章	政府预算管理体制	166
第一节	政府间的事权与支出范围划分	166
第二节	政府间的税收划分	170
第三节	政府间的转移支付	175
第四节	分税制预算管理体制	181
参考文献		193

一、公共财务管理的一般概念

公共财政是市场经济条件下的政府经济行为。公共财政就我国而言是相对于我国计划体制下财政的一个基本范畴。公共财政具有明显的特征，这就是收支的广泛性、决策的民主性和制度的规范性。

(一) 公共财务管理的基本定义

公共财务管理是在市场经济条件下，政府为实现其职能，依法运用一定手段，对财政收支及相关经济活动过程进行的决策、计划、组织、协调和监督，是政府经济与社会管理的重要组成部分。^①

(二) 公共财政管理的主体

公共财政管理的主体按法律地位可分为全国人民代表大会和地方各级人民代表大会；国务院和地方各级人民政府；财政部和地方各级财政部门。除此之外，还包括各级税务部门、国库资金管理部门等。

全国人民代表大会及其常务委员会是财政法规的最高立法机构，负责制定具有重要地位、用以明确基本法律责任和义务、具有全局性和长期性的财政税收法律，如中华人民共和国预算法、中华人民共和国税收征收管理法等；负责审查、批准中央预算和决算。各级地方人民代表大会及其常务委员会负责制定地方性财政法规、负责审查、批准本级预算和决算。

国务院是财政管理的最高行政机构，负责制定财政法规和全国性重大财政税收政策，并负责中央预算的执行。地方各级人民政府是地方财政的决策主体，负责制定地方性财政规章，并负责本级预算的执行。

各级财政税务部门是财政管理的具体执行主体，负责制定财政税务规章制度，全面、具体地实施财政收支计划，对财政税收活动进行日常管理与监控。

(三) 公共财政管理的对象

公共财务管理从管理内容上说，可分为公共收入管理、公共支出管理、政府预算管理、

^① 本书导论主要参考并引自项怀诚编著的《中国财务管理》，中国财政经济出版社2001年版，第13~34页。

财政国库管理和财政法制建设等。

公共财政管理从层次上说，可分为中央层面的财政管理和地方层面的财政管理。这是由我国行政管理级次所决定的。

公共财政管理从管理依据上说，可分为财政税收的制度管理和财政税收的政策管理。这是因为财政制度是财政管理的行为准则，财政政策则给出了财政管理的行为导向与依据，同时财政制度和政策的制定与执行是财政管理的重要组成部分。

（四）公共财政管理的目标

一般而言，在市场经济体制下，财政通常要担负三个方面的职能：资源配置职能、收入分配职能和稳定经济社会职能。与财政职能相对应，财政管理要实现的总体目标是满足社会公共需要、促进社会公平和资源配置优化。当然，在财政管理的实践中不能忽视效率的提高。

二、公共财政管理的职能及实现方式

（一）公共财政管理的主要职能

公共财政管理职能是指公共财政管理所具有的客观功能或职责，它与公共财政职能既有联系又有区别。从根本上说公共财政职能决定了公共财政管理的职能，公共财政管理的职能是公共财政职能在某一方面的细化、具体化。

公共财政管理的主要职能包括以下四个方面：

1. 决策职能。公共财政管理的决策职能是指财政管理主体对财政收支活动过程中各种可行方案的择优选择。如对税收征管模式的选择、政府收费权限的界定等。
2. 计划职能。公共财政管理的计划职能是指财政管理主体为执行财政决策，对财政分配活动进行具体规划、安排并组织实施的职能。如政府预算及税收计划的编制、执行与决算等。
3. 组织与协调职能。公共财政管理的组织与协调职能是指财政管理主体为保证财政决策和财政计划得以有效执行，对人、财、物及与其相适应的财政管理权限等要素进行配置，对财政收支活动出现的矛盾进行调节与调整的职能。如财政收支活动的人员配备与机构设置、收支计划与实际矛盾的调整等。
4. 监督职能。公共财政管理的监督职能是指财政管理主体对财政分配全过程及相关经济活动进行合法性和有效性实施的监控与督导。如税收监督、财政支出的绩效评价等。

（二）公共财政管理的主要手段

公共财政管理手段是指财政管理主体所选择的，为实现财政管理职能，用以达到财政管理目标的各种方法和工具。它大体上分为经济手段、法律手段和行政手段三大类。

1. 经济手段。财政管理主体利用政府预算、税收、转移支付等经济方法，通过对被管理对象经济利益的调整，控制、约束和引导其财政行为，以达到财政管理的目标。如通过实行部门预算和国库集中支付规范政府各部门行为，维护全局利益，提高预算的完整性和财政资金使用效益。

2. 法律手段。财政管理主体为保证财政活动的规范有序,必须进行财政税收立法、财政税收执法、财政税收执法监督等一系列管理活动。如通过政府采购法界定政府采购的对象、主要采购方式,以规范政府行为,强化购买性财政支出的管理。

3. 行政手段。财政管理主体采取命令、指示、规定、指令性计划等方式,对财政收支活动及相关经济活动实施管理。如运用税务行政复议和税务行政诉讼来处理税务纠纷和违法行为。

三、公共财政管理的研究对象与研究方法

(一) 公共财政管理的研究对象

公共财政管理的对象可以概括为是在描述财政税收基本活动轨迹的基础上,分析财政税收管理的制度建立、运行状况,探索财政管理的规律。

按照本书的架构,公共财政管理研究对象主要包括三部分:

1. 公共财政收入管理。这包括我国现行税收制度;我国税收管理体制;我国税收征收管理及税务行政管理;我国公债的发行管理和市场管理;我国政府性收费与基金管理。

2. 公共财政支出管理。这包括公共支出分类的科学界定;公共财政支出管理的基本原则;成本效益分析法;政府采购制度;公共财政支出的绩效管理。

3. 政府预算管理及其管理体制。这包括政府间事权、财权、财力及支出责任的划分;政府间转移支付;我国现行的分税制财政管理体制;政府预算的立法;政府预算程序;我国政府预算管理改革与完善。

(二) 公共财政管理的研究方法

公共财政管理作为经济学、管理学融合的产物,在其研究过程中必须注意两个结合:一是理论与管理实际相结合,注重公共财政管理理论与管理实践的密切联系,在阐述基本原理、原则的基础上,着力描述公共财政收入与支出及预算管理运行的状态,分析存在的主要问题,提出进一步完善公共财政管理的策略与对策;二是立足国内与借鉴国际经验相结合,针对我国经济社会发展阶段,充分吸收发达国家在公共财政管理实践有益做法,这有利于深化、细化与规范我国公共财政管理。

阅读材料

什么是公共财政管理

什么是公共财政管理?由于缺乏清晰或普遍达成共识的定义,我们需要对公共财政管理这一课题所涉及的领域作一番慎重的考察。我们不想给读者一个枯燥乏味的定义,我们试图通过这一领域中的一些常见事例,来理解什么是公共财政管理。下面列出了一些新闻报道可作为确认什么是公共财政管理的起点。

1. 橘子县因风险投资损失 17 亿美元。

2. 县政府通过成本效益分析评估对体育馆的投资项目。
3. 美国众议员提交纳税人权益议案。
4. 间谍机构有 20 亿美元不知去向。
5. 佛罗里达宇航基地在进行由州政府资助的商业航空项目时起飞失败。
6. 纽约市政府债券评级下降。

从这些新闻报道中，我们可以看到当大量资金在主要的政治、个人、组织等公众感兴趣的方面进行运作时所引起的社会的广泛关注。公共资金使用的正确与否，通过税收、公共服务、公共政策等多种形式，对每一个公民产生着重要的影响。

显然，数字、计算、货币在公共财政管理中是举足轻重的。数字代表着现实生活中对货币或货币价值的度量。在公共财政管理中的计算是简单、直接的算术。货币是衡量可供交换的资源价值的媒介。人们关注货币、货币价值的精确度量 and 有关计算，都是因为货币是一切实物价值的标示物。

公共财政管理考虑的是如何用货币来处理事情，这才是公共组织管理的核心。上述新闻报道的每一条都以不同的形式反映了，对公共财政管理负责的政府官员所必须处理的问题或情况。政府官员们对这些以及其他不计其数的涉及公共资金的问题应当考虑的是：该做什么？如何去做？

公共财政管理的概念涉及众多方面，它们都与处理公共资金相联系。换句话说，公共财政管理涉及公共资产与负债的处理，并且通过提供相关的信息和见解，使政府官员能够做出有依据的决策。

公共财政管理主要研究资金如何流入各个公共机构、如何在机构内流动以及如何流出的过程。

资料来源：B. J. 理德、约翰·W. 斯韦恩著，朱萍、蒋洪等译：《公共财政管理》，中国财政经济出版社 2001 年版，第 2~4 页。

学习要点

- 税收的含义与特征
- 税制构成要素
- 税收征收管理制度
- 税收的分类和原则
- 税收管理体制的原则
- 税务行政处罚、复议、诉讼、赔偿

税收是政府最主要的财政收入形式，是财政管理的重要内容。严格的税收管理既有利于及时组织财政收入，发挥税收杠杆作用和执行国家税收政策，又是实现税收负担公平，严肃国家财经纪律，促进市场经济健康发展的有力保证。本章就税收理论基本知识、税收管理体制的原则和模式、税收征收管理制度以及税务行政管理等内容作一较为全面的阐述。

第一节 税收概述

一、税收的含义与特征

(一) 税收的含义

税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定的标准和程序，参与社会产品或国民收入分配，强制地、无偿地取得财政收入的一种形式。市场经济条件下，税收的含义可从以下五个方面来理解：

1. 征税的主体是国家，除了国家之外，任何机构和团体，都无权征税。
2. 征税依据的是国家的政治权力，这种政治权力凌驾于财产权利之上，没有国家的政治权力为依托，征税就无法实现。
3. 征税的基本目的是满足国家的财政需要，以实现其进行阶级统治和满足社会公共需要的职能。
4. 税收分配的客体是一部分社会产品，主要是一部分剩余产品，税收不能课及 C 和 V（必要劳动价值）部分，否则简单再生产将无法维持。
5. 税收具有强制性、无偿性和固定性的特征。

（二）税收的特征

税收作为一种特定的分配形式，具有税收这一经济范畴所固有的内在本性，它是税收区别于其他财政收入形式的重要标志，通常将其概括为“三性”，即强制性、无偿性和固定性。

1. 强制性。税收的强制性是指国家课税凭借的是政治权力，通过颁布法令实施，任何单位和个人都必须遵守。由于税收是一种政府指令性的强制性支付，在这一意义上，税收是非自愿性的。对拒不纳税或逃避纳税者，国家则依法强制征收或进行法律制裁。譬如某单位（某人）不交税，那么它（他）所拥有的现金及其他资产将被合法地予以剥夺，它（他）本人也将受到民事法庭或刑事法庭所给予的处罚。政府需要这种义务性的税收为某些服务提供资金，主要是公共产品。政府之所以强迫人们缴纳税收，是因为如果不这样的话，人们就不会为这些服务付款。税收的强制性是税收法律地位的体现，国家凭借政治权力征税与国家是否占有生产资料无关。理解这一点，对在理论上确定纳税人的法律义务，增强其纳税观念具有特殊的重要意义。

2. 无偿性。税收的无偿性是指国家取得税收收入既不需要偿还，也不需要向纳税人付出任何代价。正如列宁所说：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^① 税收的这种无偿性特征，是针对具体的纳税人来言的，即税款缴纳后和纳税人之间不再有直接的返还关系，税款一经缴纳即归国家所有，不存在对纳税人的偿还问题。从这个意义来说，税收不具有偿还性。但从财政活动的整体考察，税收的偿还性与财政支出的无偿性是并存的，国家通过组织财政收入和安排财政支出，实现国家职能或满足社会公共需要，这又反映了税收有偿性的一面。明确税收的无偿性特征，可以把税收同公债、国有资产收益、政府性收费等财政收入形式区别开来。

正因为税收是无偿征收，是对纳税人部分利益的“剥夺”，所以对于纳税人来说是实实在在可感知的。也正因为税收是无偿的，纳税人才容易产生误解而把纳税看成是额外负担，从而产生逃避纳税行为的动因，所以必须用规范的法律为标准，用法律的强制手段作保证。由此说明，税收的无偿性和税收的强制性是密切联系的。没有税收的强制性，也就没有税收的无偿性。

3. 固定性。税收的固定性是指国家在征税之前，已经通过税收法律形式，预先规定了每种税的征收范围和标准。税法一旦公布施行，征纳双方都必须严格遵守。纳税人只要取得了应当纳税的收入，发生了应当纳税的行为，拥有了应当纳税的财产，就必须按照预先规定的标准纳税。税务机关也必须依法征税，不得擅自减免，也不能超越法律的授权擅自取予。税收的固定性是税收区别于罚没收入和临时性摊派的一个重要标志。

税收的固定性表明，作为征税对象的各种收入、财产及有关行为是经常地、普遍地大量存在的，从而是可以规范的。它们一经法律规定便连续有效，即具有时间上的连续性。但并不等于说征税对象、征收范

想一想：税收“三性”之间存在何种关系？如何表述？

^① 《列宁全集》第32卷，第275页。

围和征收比例等都是不变的，而只是在一定时期内保持相对稳定。

二、税收的分类

(一) 商品税类、所得税类、财产税类和其他税类

按照课税对象的性质可将各税种分为商品税类、所得税类、财产税类和其他税类。商品税类在我国也称为流转税，包括增值税、消费税、营业税、关税等；所得税类包括中外企业所得税和个人所得税；财产税类包括房产税、契税等；其他税类则是上述三类税之外的各个税种的统称，也可以进一步细分，如可以再分为资源税类、行为税类、特定目的税类等。

(二) 直接税与间接税

按税负转嫁与否，分为直接税和间接税。这是国外普遍使用的一种税类划分。直接税是指对所得和财产课征的税种的统称，主要是各种所得税和财产税。间接税则是指对商品或劳务课征的税种的统称，主要包括各种商品劳务税。前者是对收入的课税，税负一般不能转嫁，纳税人就是负税人，具有直接征收、直接负担的性质，故称为直接税；后者是对消费或支出的课税，税负可以通过价格的变动转嫁给他人，纳税人一般不是负税人，对负税人来说，具有间接征收、间接负担的性质，所以称为间接税。

(三) 从量税与从价税

按照课税标准分类，可将税收划分为从量税和从价税。如前所述，国家征税时必须按一定标准将课税对象予以度量。而度量的方法有两种：一是按课税对象的数量、重量、容量或体积计算，称为从量税；二是按课税对象的价格计算，称为从价税。从量税的税额随课税对象数量的变化而变化，计算简便，但因税负水平的固定而不尽合理。比较而言，从价税更适应商品经济的要求，同时也有利于贯彻国家税收政策，因而大部分税种都采用这一计税方法。

(四) 价内税与价外税

以税收与价格的关系为标准，可将税收分为价内税和价外税。凡税金构成价格组成部分的，称为价内税；凡税金作为价格之外附加的，称为价外税；与之相适应，价内税的计税依据称为含税价格，价外税的计税依据称为不含税价格。一般认为，价外税比价内税更容易转嫁，价内税课征的侧重点为厂家或生产者，价外税课征的侧重点是消费者。西方国家的消费税大都采用价外税方式。我国现行增值税，在零售以前各环节采取价外税，在零售环节采取价内税。

(五) 中央税与地方税

按收入的财政级次归属，分为中央税、地方税、中央与地方共享税。中央税是指课税权或征收管理权归属中央政府的各类税收，地方税是指课税权或征收管理权归属地方政府的各类税收，共享税是指介于中央税和地方税之间的一类税收。一般来说，共享税的收入由中央政府和地方政府分享，而共享税的课税权或征收管理权归属中央。正确划分中央税与地方税，有利于正确处理中央政府与地方政府之间的财政关系和税收分配关系，既能增强中央政

府的宏观调控能力，又能发挥地方政府发展地方经济和社会事业的积极性。

三、税收的原则

(一) 财政原则

税收的财政原则的基本含义是：一国税收制度的建立和变革，都必须有利于保证国家的财政收入，亦即保证国家各方面支出的需要。虽然有一些经济学家并不把保证财政收入视为税收的原则之一，而极力推崇公平原则和效率原则。但从财政和税收的发展历史来看，把财政原则作为税收的一个重要原则，则是合乎逻辑的事情。自国家产生以来，税收一直是财政收入的基本来源。因此国家实施各种税收制度，都有财政收入的目的。简言之，如果国家的财政收入是无足轻重的，税收也就没有存在和发展的必要。

财政原则最基本的要求就是通过征税获得的收入能充分满足一定时期财政支出的需要。为此，也就要求选择确定合理的税制结构模式，尤其是选择确定税制结构中的主体税种。因为主体税种的收入占整个税收收入的比重最大，从而对税收总收入的影响力度也最大。一般来说，应当注意选择税源充裕而收入可靠的税种作为主体税种。

财政原则的第二个要求是税收收入要有弹性。瓦格纳是税收弹性理论的最早提出者。瓦格纳认为，财政需求增大或租税以外的收入减少时，税收应该能够基于法律自动增加税收。今天的税收弹性理论，是在瓦格纳的税收弹性理论的基础上发展和完善的。目前，税收弹性理论不仅在西方发达国家，而且在多数发展中国家都得到了重视和运用。

税收弹性是指税收收入增长率与经济增长率之间的比率，可用以下公式表示：

$$E_T = \frac{\Delta T/T}{\Delta Y/Y}$$

其中： E_T ——税收弹性；

T ——税收收入；

ΔT ——税收收入增量；

Y ——国民收入（或是其他指标如国民生产总值、国内生产总值）；

ΔY ——国民收入增量（或是其他指标如国民生产总值增量、国内生产总值增量）。

税收弹性反映了税收对经济变化的灵敏程度。当 $E_T=0$ 时，表明税收对经济增长没有反应；当 $E_T=1$ 时，表明税收与经济是同步增长的；当 $E_T>1$ 时，表明税收的增长快于经济的增长速度，税收随经济的发展而增加，并且税收参与国民收入分配的比例有上升的趋势；当 $E_T<1$ 时，表明税收的增长速度落后于经济的增长速度，这时，税收的绝对量有可能是增加的，但税收参与国民收入分配的比例有下降的趋势。

税制设计应当使税收具有较好的弹性。一般来说应使 $E_T \geq 1$ 以保证国家财政收入能与日益增长的国民收入同步增长，而无须通过经常调整税基、变动税率或者开征新的税种来增加收入。

需要说明的是，税收的财政原则并非是说政府收入越多越好，而是说税收收入应达到其应该具备的规模。税收收入应该具备的规模主要取决于国家一定时期的职能范围。此外，它和国家信用制度的发达程度也有关系。在国家信用制度不发达的条件下，国家财政收入几乎完全依赖于税收收入，因为国家要通过信用方式筹资十分困难。反之，若国家信用制度发

达，国家可以比较容易地通过信用方式筹集一部分资金，这时，财政收入对税收的依赖性就会相应地减弱。

（二）公平原则

税收应当是公平的，对于这一点经济学家们并无异议。自亚当·斯密以来，许多经济学家都将公平原则置于税收诸原则之首位。因为税收公平不仅仅是一个经济问题，同时也是一个政治、社会问题。就税收制度本身来看，税收公平对维持税收制度的正常运转也是不可缺少的。倘若税收制度不公平，一部分纳税人看到与他们纳税条件相同的另一部分人少交税款甚至享受免税待遇，那么，这部分人也会逐渐丧失自觉申报纳税的积极性，或是进行逃税、避税活动，甚至进行抗税。这样，税制本身也不能得以正常地贯彻执行。

税收的公平原则要求条件相当者缴纳相同的税，而对条件不同者应加以区别对待。当然，论及公平问题，税收分配固然重要，但并不全面，还必须考虑到税前收入的分配以及被认为与公平问题有联系的其他收益的分配。也就是说，税收分配的公平问题必须联系由市场决定的分配状态来看。倘若由市场决定的分配状态已经达到公平的要求，那么，税收就应对既有的分配状态作尽可能小的干扰；倘若市场决定的分配状态不符合公平要求，税收就应发挥其再分配的功能，对既有的分配格局进行正向矫正，直到符合公平要求。

一般的理解税收公平包括普遍征税和平等征税两个方面。所谓普遍征税，通常指征税遍及税收管辖权之内的所有法人和自然人，换言之，所有有纳税能力的人都应毫无例外地纳税。当然，征税的普遍性也不是绝对的，国家出于政治、经济、国际交往等方面的考虑，给予某些特殊的纳税人以免税照顾，并不违背这一原则，相反，只能被认为是这一原则的灵活运用。

所谓平等征税，通常指国家征税的比例或数额与纳税人的负担能力相称。具体的有两个方面的含义：一是纳税能力相同的人同等纳税，即所谓“横向公平”；二是纳税能力不同的人不同等纳税，即所谓“纵向公平”。必须说明，上面所提到的纳税能力，一般是以所得为代表，所以“横向公平”的含义就是对所得相同的人同等课税，“纵向公平”的含义就是对所得不同的人不同等课税，简言之，就是所得多者多征税，所得少者少征税，无所得者不征税。

（三）效率原则

税收的效率包括行政效率和经济效率两个方面。

1. 税收的行政效率。税收的行政效率可以从征税费用和纳税费用方面来考察。征税费用是指税务部门在征税过程中所发生的各种费用。比如税务机关的房屋建筑、设备购置和日常办公所需的费用、税务人员的工薪支出等。这些费用占所征税额的比重即为征税效率。征税效率的高低和税务机关本身的工作效率又是密切相关的。而且对于不同的税种，其征税效率也存在差异。

纳税费用是纳税人依法办理纳税事务所发生的费用。比如，纳税人完成纳税申报所花费的时间和交通费用，纳税人雇用税务顾问、会计师所花费的费用，等等。相对于征税费用，纳税费用的计算比较困难，如将纳税申报的时间折算成货币，这本身就不是一件容易的事。因此，有人把纳税费用称为“税收隐蔽费用”。

提高税收的行政效率，一方面应采用先进的征收手段，节约征管方面的人力和物力；另一方面，应简化税制，使纳税人容易理解掌握，减少纳税费用。

2. 税收的经济效率。税收的经济效率原则，又称“促进经济发展”原则，是指税收制度和税收政策在保证筹集财政收入的同时，应有利于经济发展，力图对经济发展带来积极影响。通过征税促进经济效率的提高是更高层次的税收效率。税收为提供公共产品与服务筹集财政收入，而提供公共产品与服务是为了弥补市场失灵，这本身就是有利于经济发展的；但在筹集财政收入过程中，筹集多少，采取什么方式，如何处理政府与企业、居民之间以及各企业、各居民之间的利益关系，却会对经济发展产生不同的影响，可能是积极的，也可能是消极的。促进经济发展原则，要求税收政策应趋利避害，首先着眼于经济发展，经济发展了，才可能有丰裕的税源。促进经济发展原则涉及“税收中性”问题。

所谓税收中性（neutrality）是指政府课税不扭曲市场机制的正常运行，或者说，不影响私人部门原有的资源配置状况。如果政府课税改变了消费者以获取最大效用为目的的消费行为，或改变了生产者以获取最大利润为目的的市场行为，就会改变私人部门原来（税前）的资源配置状况，这种改变就被视为税收的非中性。税收中性包含两种含义：一是国家征税使社会所付出的代价以税款为限，尽可能不给纳税人或社会带来其他的额外损失或负担；二是国家征税应避免对市场经济正常运行的干扰，特别是不能使税收超越市场机制而成为资源配置的决定因素。只要国家征税就必然对商品购买、劳动投入以及储蓄和投资等诸多方面产生不同程度的影响，在现实生活中保持完全税收中性是不可能的。因此，提出税收中性原则的实践意义，在于尽量减少税收对市场经济正常运行的干扰，使市场机制在资源配置中发挥基础性作用，在这个前提下，掌握好税收超额负担的量 and 度，有效地发挥税收的调节作用，使税收机制与市场机制取得最优的结合。

四、税制构成要素

（一）纳税义务人

纳税义务人简称纳税人，是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人，也称“纳税主体”。纳税义务人一般分为两种：一是自然人，指依法享有民事权利，并承担民事义务的公民或居民个人。二是法人，指依法成立，能够独立地支配财产，并能以自己的名义享受民事权利和承担民事义务的社会组织。

在实际纳税过程中，与纳税义务人相关的一个概念是负税人。负税人是实际负担税款的单位和个人。纳税人如果能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去，纳税人就不再是负税人。否则，纳税人同时也是负税人。

（二）课税对象

课税对象又称征税对象，也称“纳税客体”，是税法中规定的征税的目的物，是国家据以征税的依据。通过规定课税对象，解决对什么征税问题。课税对象是一种税区别于另一种税的主要标志。因为它体现着不同税种征税的基本界限，决定着不同税种名称的由来以及各个税种在性质上的差别，并对税源、税收负担问题产生直接影响。在现代社会，征税对象主要包括所得、商品和财产三大类。与课税对象密切相关的概念有税目、计税依据和税源。

1. 税目。税目是课税对象的具体化，反映具体的征税范围，代表征税的广度。
2. 计税依据。计税依据又称税基，是指税法中规定的据以计算各种应征税款的依据或标准，是课税对象的量化。
3. 税源。税源是指税收的经济来源或最终出处，表明纳税人的负担能力。

（三）税率

税率是应纳税额与课税对象之间的比率，是计算税额的尺度，主要解决征多少税的问题。税率是国家税收制度的核心，它代表征税的深度，关系着国家财政收入的多少和纳税人的负担程度，体现着国家的税收政策。

在实际应用中，税率主要划分为比例税率、累进税率和定额税率三类。

1. 比例税率。比例税率是对同一课税对象，不论其数额大小，统一按一个比例征税。其基本特点是税率不随课税对象数额的变动而变动，计算简便。比例税率一般适用于对流转额的课税。

在具体运用上，比例税率又可分为单一比例税率和差别比例税率。单一比例税率是指一个税种只设置一个税率；差别比例税率是指对同一征税对象，根据不同的标准进一步划分，分别设置不同的税率，具体包括产品比例税率、行业比例税率、地区差别比例税率、幅度比例税率等。

2. 累进税率。累进税率是指同一课税对象，随数量的增大征收比例也随之增高的税率，表现为将课税对象按数额大小分为若干等级，不同等级适用由低到高的不同税率，包括最低税率、最高税率和若干等级的中间税率。累进税率符合量能纳税的原则，可以更有效地调节纳税人的收入，正确处理税收负担的纵向公平问题。一般适用于对所得额的课税。

根据计算税款方法的不同，累进税率又分为全额累进税率和超额累进税率两种。

全额累进税率是以课税对象的全部数额为基础计征税款的累进税率。也就是在对课税对象规定逐级递增的累进税率基础上，当课税对象由低一级升到高一级时，全部课税对象按高一级的税率计算征税。

超额累进税率是分别以课税对象数额超过前级的部分为基础计算应纳税的累进税率。它同全额累进税率一样也规定逐级递增的税率，但区别在于计算应纳税额时，各个等级的课税对象分别按照该等级的适用税率来计算。换言之，当课税对象超过某一级次时，仅就其超过部分适用高一级税率。

3. 定额税率。定额税率又称固定税额，是按课税对象的计量单位直接规定一个固定的征税税额，而不规定征收比例。课税对象的计量单位可以是重量、数量、面积、体积等自然单位，如“平方米”、“亩”等；也可以是专门规定的复合单位，如“千立方米”。它一般适用于从量计征的税种。按定额税率征税，税额的多少只同课税对象的数量有关，和价格没有直接联系。优点是税收较为稳定，计算征收简便易行；缺点是负担不尽合理，只适用于特殊的税种。

（四）纳税环节

纳税环节是指税法规定的课税对象从生产到消费的流转过程中以及提供劳务的经营活动中应该缴纳税款的环节。按照纳税环节的多少，可将税收课征制度划分为两类：一次课征制和多次课征制。一次课征制是指同一税种在商品流转的全过程中只选择某一环节课征的制