

LAW LAW LAW  
法学论丛



经济法系列

# 中国 税制 新论

◆ 樊  
静 著

北京大学出版社

F812.122  
F061

法学论丛

AW

经济法系列

山东省法学会“十五”重点研究项目

# 中国税制新论

樊 静 著



\*20023544\*

北京大学出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

中国税制新论/樊静著. —北京:北京大学出版社, 2004. 3

(法学论丛. 经济法系列)

ISBN 7-301-07049-7

I. 中… II. 樊… III. 税法-研究-中国 IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 016338 号

**书 名:** 中国税制新论

**著作责任者:** 樊 静 著

**责任编辑:** 王小娟

**标准书号:** ISBN 7-301-07049-7/D·0855

**出版发行:** 北京大学出版社

**地 址:** 北京市海淀区中关村 北京大学校内 100871

**网 址:** <http://cbs.pku.edu.cn> 电子信箱: [zpup@pup.pku.edu.cn](mailto:zpup@pup.pku.edu.cn)

**电 话:** 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

**排 版 者:** 北京高新特打字服务社 51736661

**印 刷 者:** 北京大学印刷厂

**经 销 者:** 新华书店

890 毫米×1240 毫米 A5 7.25 印张 200 千字

2004 年 3 月第 1 版 2004 年 3 月第 1 次印刷

**定 价:** 16.00 元

---

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

**版权所有,翻版必究**

# 目 录

|                               |        |
|-------------------------------|--------|
| <b>第一章 税法原理</b> .....         | ( 1 )  |
| <b>第一节 税收</b> .....           | ( 1 )  |
| 一、税收的辞源和理念 .....              | ( 1 )  |
| 二、税收的理论含义 .....               | ( 3 )  |
| 三、税收的基本特征 .....               | ( 4 )  |
| 四、税收的主要职能 .....               | ( 5 )  |
| <b>第二节 税制及税法体系</b> .....      | ( 6 )  |
| 一、税制的确立及原则 .....              | ( 6 )  |
| 二、税收分类与税制类型 .....             | ( 11 ) |
| 三、税法的体系构成 .....               | ( 13 ) |
| <b>第二章 我国税法的现状及理念分析</b> ..... | ( 14 ) |
| <b>第一节 我国税法的现状分析</b> .....    | ( 14 ) |
| 一、我国税法的历史沿革 .....             | ( 14 ) |
| 二、我国税法存在的主要问题 .....           | ( 19 ) |
| 三、我国税法面临的改革 .....             | ( 21 ) |
| <b>第二节 中西方税法理念之比较</b> .....   | ( 23 ) |
| 一、关于国家的治税思想 .....             | ( 23 ) |
| 二、关于纳税人的纳税意识 .....            | ( 25 ) |
| 三、关于纳税权利义务观念 .....            | ( 27 ) |
| 四、关于政府与纳税人关系的理念 .....         | ( 32 ) |
| <b>第三章 我国税法制度的建立与发展</b> ..... | ( 34 ) |
| <b>第一节 流转税制度</b> .....        | ( 34 ) |
| 一、流转税的特征与格局 .....             | ( 34 ) |
| 二、增值税制度 .....                 | ( 35 ) |
| 三、消费税制度 .....                 | ( 44 ) |
| 四、营业税制度 .....                 | ( 47 ) |

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| 五、关税制度 .....                  | (50)  |
| 第二节 所得税制度 .....               | (52)  |
| 一、所得税的特征 .....                | (52)  |
| 二、个人所得税制度 .....               | (52)  |
| 三、企业所得税制度 .....               | (63)  |
| 四、涉外企业所得税制度 .....             | (66)  |
| 五、关于我国企业所得税的改革 .....          | (68)  |
| 六、农业税与农业税改革 .....             | (69)  |
| 第三节 辅助税种的协调与发展 .....          | (73)  |
| 一、我国现行辅助税种 .....              | (73)  |
| 二、改革辅助税种的目标和途径 .....          | (79)  |
| <b>第四章 香港、澳门及台湾地区税制</b> ..... | (83)  |
| 第一节 香港地区税制 .....              | (83)  |
| 一、香港地区税制的特点分析 .....           | (83)  |
| 二、香港税制与内地税制的协调和衔接 .....       | (87)  |
| 第二节 澳门地区税制 .....              | (90)  |
| 一、实行单一的收入来源管辖权 .....          | (90)  |
| 二、以直接税为主体,间接税为补充的税制结构 .....   | (91)  |
| 三、低税率、轻税负的“避税港”特色 .....       | (92)  |
| 四、简化的税收管理体制 .....             | (92)  |
| 第三节 台湾地区税制 .....              | (93)  |
| 一、以直接税为中心的税制体系 .....          | (93)  |
| 二、以鼓励商品输出为重点的流转税制度 .....      | (95)  |
| 三、以强化稽征管理为目的的征管制度 .....       | (95)  |
| <b>第五章 税法制度的完善与创新</b> .....   | (98)  |
| 第一节 遗产税制度的建立 .....            | (98)  |
| 一、我国开征遗产税的必要性 .....           | (98)  |
| 二、我国开征遗产税的可能性和现实制约因素 .....    | (99)  |
| 三、对我国遗产税制的基本构想 .....          | (101) |
| 四、遗产税相关制度的建立 .....            | (105) |
| 第二节 证券税收制度的构建 .....           | (108) |

---

|                            |              |
|----------------------------|--------------|
| 一、证券税收的种类 .....            | (108)        |
| 二、我国证券税收制度的现状 .....        | (111)        |
| 三、我国证券税收制度的构建 .....        | (113)        |
| 第三节 环境税收制度的设想 .....        | (115)        |
| 一、环境税收制度的重要作用 .....        | (115)        |
| 二、国外的环境税收制度 .....          | (117)        |
| 三、我国环境税收制度的现状 .....        | (121)        |
| 四、建立和完善我国环境税收制度的设想 .....   | (122)        |
| 第四节 土地税制的构筑 .....          | (126)        |
| 一、土地税制的基本构成 .....          | (127)        |
| 二、我国土地税制度的现状及存在的问题 .....   | (131)        |
| 三、完善我国土地税制的基本目标和具体构想 ..... | (133)        |
| 第五节 社会保障税制的构想 .....        | (134)        |
| 一、社会保障制度的意义 .....          | (134)        |
| 二、我国社会保障制度存在的问题 .....      | (136)        |
| 三、完善我国社会保障税收制度的构想 .....    | (138)        |
| <b>第六章 税收规避与税收征管 .....</b> | <b>(140)</b> |
| 第一节 避税行为研究 .....           | (140)        |
| 一、避税行为的法律特征 .....          | (140)        |
| 二、避税行为的主要影响 .....          | (145)        |
| 三、避税行为的主要方式 .....          | (146)        |
| 四、防止避税的主要措施 .....          | (148)        |
| 第二节 我国外商投资企业的避税问题 .....    | (150)        |
| 一、外商投资企业避税的特征 .....        | (150)        |
| 二、外商投资企业避税的内外条件及其后果 .....  | (152)        |
| 三、完善我国税收法制的设想 .....        | (155)        |
| 四、加强涉外税收征管的具体措施 .....      | (156)        |
| 第三节 税收征管的制度与措施 .....       | (158)        |
| 一、税收征收管理制度的意义 .....        | (158)        |
| 二、税收征管制度的主要内容 .....        | (159)        |
| 第四节 税收征管的实践 .....          | (166)        |

---

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| 一、控制税收流失 .....                | (166)        |
| 二、完善税务代理制度 .....              | (170)        |
| 第五节 税收征管的职能与理念 .....          | (173)        |
| 一、税收征管的基本职能——税收服务与税收监督 .....  | (173)        |
| 二、税收征管理念的转变——无过错推定原则的适用 ..... | (175)        |
| 三、税收征管方式的变革——税收信息化 .....      | (176)        |
| 第六节 纳税人意识的现代化 .....           | (177)        |
| 一、纳税人意识的现代化进程 .....           | (177)        |
| 二、现代化的纳税人意识的权利义务架构 .....      | (182)        |
| 三、努力实现我国纳税人意识的现代化 .....       | (184)        |
| <b>第七章 我国税法面临的挑战与机遇 .....</b> | <b>(187)</b> |
| 第一节 加入 WTO 对我国税收法律制度的影响 ..... | (187)        |
| 一、关税减让与关税结构的调整和替代 .....       | (187)        |
| 二、国民待遇与税收优惠制度的调整 .....        | (191)        |
| 三、增加透明度与税法体系的完善 .....         | (198)        |
| 第二节 电子商务对税收法律制度的影响 .....      | (200)        |
| 一、电子商务对国家税收管辖权的影响 .....       | (200)        |
| 二、跨国电子商务国际避税对我国税法的挑战 .....    | (209)        |
| 第三节 税费改革与政府财政行为法制化 .....      | (211)        |
| 一、税收与收费的功能及我国的现状 .....        | (212)        |
| 二、税费失调的主要成因分析 .....           | (214)        |
| 三、“税费改革”与规范政府财政行为的措施和途径 ..... | (216)        |
| <b>参考文献 .....</b>             | <b>(220)</b> |

# 第一章 税法原理

## 第一节 税 收

### 一、税收的辞源和理念

英文的“TAX”一词来源于拉丁文“TAXAKE”，原意为“一碰就痛”，亦有“忍受”、“承受痛苦”之意，<sup>①</sup>在西方的理念中，税收意味着痛苦与轻松，人们常把纳税的感觉形容为牛被挤完奶的感觉。在国外，尤其是在西方发达国家，税收与人们的现实生活密切相关，纳税对每个公民就像是工作、娱乐或休息一样，是平常生活的一部分。当然，在一定程度上也透出对纳税的无奈。因此，西方有一句名言就是：在人的一生中只有死亡和纳税是不可避免的。在美国，未成年人一向受到特别保护，这其中包含一种理念：即他们是国家未来的纳税人。在国外的电影中，当公民遭到绑架时，常人的观念是政府一定会尽力解救，原因在于他们是国家的纳税人。有报道说，一个美国老太太养的猫爬到房顶上，自己下不来了，于是她就打电话向警察局求助，警察特意跑来，搬梯子上房，帮她把猫抱了下来。当有人问她警察为什么可以管这些事时，她不假思索地反问道：“为什么不可以，他们花的是我们纳税人的钱。”

汉语中的税收，又称“赋税”、“租税”、“捐税”。“税”字，在我国最早见于《春秋》时的“初税亩”，从汉语的词源看，“税”由“禾”与“兑”组成，“禾”为谷物，泛指土地出产，“兑”有送达的意思，所以，税的本意是指社会成员以占有土地为基础把一部分农产品缴给国家，是国家取得财政收入的一种形式。“赋”“租”“捐”最初与“税”是有区别的，如赋的本意是指国王向臣属征收的军用品和军役；租的本意是指土

---

<sup>①</sup> 张守文：《税法的困境与挑战》，广州出版社 2000 年版，第 3 页。

地所有者因让渡土地使用权而取得的收入;捐的本意是指自由献纳,捐与不捐由应捐者自由决定。后来它们逐渐与税混合或融为一体,形成“赋税”、“租税”、“捐税”。“税收”一词出现较晚,意为税的收入。<sup>①</sup>“税收”一词对当代中国普通老百姓来说显然已不再陌生,但却很少有人将税收与自己直接联系起来,烟民们不知道自己在购买香烟时已经支付了消费税,公民们也难以认识到作为消费者的同时就成为了负税人。我国长期以来一直都在强调“依法纳税是每个公民应尽的光荣义务”,但是,由于历史及现实的原因,我国公民总表现出与税收制度相距甚远或毫不相干的态度。无论是纳税人、政府还是税务机关对税收的理解和认识都存在着一定的偏差。

现代国家被西方经济学家称之为“税收国家”,意味着税收的存在与国家的职能密切相关。对于国家的职能人们会有不同的看法:有人认为国家是统治的工具;有人认为国家是保护人民的机构;也有人认为国家的职能是抵御外来侵略。但从经济学理论的角度,国家的职能主要是提供公共物品。

公共物品简单地说就是满足人们公共需要的物品,人们消费的物品和服务实际上分为两类:一类是个人或家庭分别消费、单独受益的一般物品或服务,如食品、衣物、家具等;另一类是由社会作为整体共同消费、联合受益的特殊物品或服务,如社会治安、环境保护、能源交通等。这两类消费同等重要,不可或缺,但供给渠道不同,前者被称为私人物品或服务,可以由企业生产并在市场上出售,人们可以从市场上直接买到;后者在理论上被称为公共物品,只能由政府以非市场的方式提供,当然政府提供的公共物品及服务不是免费的,需要人们通过纳税的方式间接购买。因此,对企业和个人来讲,税收应是其获得公共消费必须付出的代价,正如到饭店吃饭要买单,到商店买东西要付款一样,纳税是其必须履行的义务。对于政府来讲,税收是政府收入的主要来源,是政府部门运转的基础和生命线,因此,政府在保证用好税收的同时,重视税收的“取之于民、用之于民”应是其必备的理念;对于税务机关来说,征税是其职责,各种税款的征收关系到

---

① 参见金鑫:《中国税务百科全书》,经济管理出版社1991年版,第1页。

国家机器的运转和政府各项职能的履行,以及整个社会经济的稳定发展,税务机关的严格执法,依法征税,不仅关系到政府的存亡,也关系到全体社会成员的切身利益,因此,税务机关既要运用好征税权,保证税收行为的公正性和严肃性,又要树立税务机关的服务意识,将税务机关为纳税人服务作为税务机关职能的重要组成部分。

## 二、税收的理论含义

从理论上系统研究税收问题,始于西方。亚当·斯密于 1776 年最早以定义的形式回答了税收问题。认为国家经费的大部分必须取自于这种或那种税收,即“人民拿出自己一部分私的收入,给君主或国家,作为一笔公共收入。”<sup>①</sup> 孟德斯鸠提出税收为“公民所付出的自己财产的一部分,以确保他所余的财产的安全或快乐地享用这些财产。”<sup>②</sup> 中国当代学者对税收的理论研究始于 20 世纪 30 年代,有代表性的认识为:现代意义的税收是指,国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照预先规定的标准,无偿地、强制地取得财政收入的一种分配关系。其他表述大同小异。

从税收的概念看,税收主要包含以下内容:

(1) 税收是国家取得财政收入的一种形式。国家履行其职能,要有一定的财力、物力作为经济基础,即要有财政收入,国家取得财政收入的形式多种多样,可以包括国债收入、罚没收入、利润上缴及税收,但其中使用长久、范围广泛、积累资金最为有效的形式是税收,当今世界各国财政收入的 80% 以上来自税收。

(2) 税收分配的依据是国家的政治权力。社会产品的分配必须依据一定的权力,权力通常有两种:一种是财产权,即所有者的权力,另一种为政治权力,即国家的权力。据此,分配也可以分为两大类:一类是凭借财产权进行的分配,如工资、利润、利息、租金等;另一类是凭借政治权力进行的分配,主要是税收,此外还包括罚没、规费等。税收分配的结果是,被分配的产品的所有权或支配权由企业或个人

① 亚当·斯密:《国民财富的性质和原因的研究》,商务印书馆 1974 年版,第 383 页。

② 孟德斯鸠:《论法的精神》上册,商务印书馆 1981 年版,第 212 页。

无偿地转入政府手中。

(3) 税收属于分配范畴,而且体现以国家为主体的集中性分配关系。各种分配范畴都是围绕一定的分配主体进行的,如工资分配以劳动者为主体,分散在企、事业单位进行;利息分配以资金所有者为主体,在资金融通领域进行;税收分配的主体则是国家,是否征税及征税的多少,都体现国家的意志,在整个税收分配过程中,国家始终处于主导地位,起主要作用。

(4) 税收的最终来源是国民收入。税收的分配对象是社会产品,但不是全部社会产品,只是社会总产品扣除生产过程中消耗掉的价值以后的余额,即社会创造的国民收入。而且税收参与的国民收入分配是各种生产要素的所有者凭借其所有权在生产领域对国民收入进行初次分配的基础上进行的,所以税收具有国民收入再分配的性质。

### 三、税收的基本特征

税收只是政府取得财政收入的一种形式,除此之外政府还有公债、罚没、收费等形式可以选择,税收与其他财政收入相比,其特征主要体现为:强制性和无偿性和固定性。

税收的强制性是指,国家征税的依据是政治权力,而不是财产所有权,所以国家征税不受财产所有权归属的限制,国家对不同的所有者都可以行使征税权。另外,国家税收是依法征收,纳税是一种义务而非自愿捐纳,不依法纳税会受到法律的制裁。

税收的无偿性是指,国家取得税收不需支付任何偿付,征税后,税款成为国家的财政收入,不再直接归还给纳税人。正如列宁的精辟论述:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”<sup>①</sup>因此,无偿性是税收的本质特征,是税收与国债等收入的根本区别所在。

税收的固定性是指,国家征税是按照预先规定的标准进行的,纳

---

<sup>①</sup> 列宁:《关于粮食税的报告》,《列宁全集》第32卷,人民出版社1958年版,第275页。

税人只要发生了应该纳税的行为,就要纳税,而且征纳双方均不得随意改变,具有相对的稳定性。这一特征使税收与摊派、罚没相区别。

对于税收的基本特征存在其他几种不同的看法:有人认为税收的强制性不是由政治权力决定的,而是由社会经济关系或国家的职能决定的;有人认为税收既然是用来满足全体纳税人的公共需要,因此是有整体报偿性的,而不是无偿的。

笔者认为,税收的三大特征,是税收作为特定分配范畴质的规定性,是税收区别于其他财政收入的主要标志,但对其特征的理解不能绝对化,随着立法的完善、执法的严密和公民纳税意识的提高,强制的征收可能转化为自愿的缴纳;无偿的税收实质上包含了公共物品的提供;而一成不变的税制也不符合经济发展的要求,因此只能强调其相对性。

#### 四、税收的主要职能

税收的职能是税收所具有的满足国家需要的能力,它以税收的内在功能为基础,以国家行使职能的需要为转移,是税收内在职能与国家行使职能的有机统一。税收的职能主要有三项:

财政职能,也称“收入手段职能”,指税收在筹集财政资金方面的功能和职责,这是税收最基本的职能。税收的强制性、无偿性、固定性有助于国家稳妥地、持续地、有计划地取得财政收入,与其他收入相比有明显的优越性。所以,税收是国家财政收入的最主要和最稳定的来源,税收在国家财政收入中所占的比重一般在 80% 甚至 90% 以上。

经济职能,也称“调节手段职能”。税收作为国家强制参与社会产品分配的主要形式,在筹集财政收入的同时也改变了社会成员及各经济组织的经济利益,诱导着他们的经济行为。因此,国家有目的地利用税收体现其有关的社会经济政策,通过对经济组织和社会成员经济利益的调节,使其微观经济行为尽可能符合社会经济的发展方向,有助于社会经济的顺利发展,税收成为国家调节经济生活的重要的经济杠杆。税收从产生之日起就具有内在的经济杠杆职能,但它的实现却要受到一定社会形态下国家政治、经济状况及国家任务

的影响。在奴隶社会和封建社会,由于商品经济不发达,不能广泛运用和实现税收的调节职能,税收的调节职能长期表现为潜能。在市场经济条件下,随着市场调节机制的活跃和国家宏观调控机制的建立,对实现税收的调节职能,既提出了较强的要求,也提供了可能的条件。

监督职能,也称“管理手段职能”。税收体现国家的意志,它约束纳税人的社会经济行为,使之符合政治经济要求,因此,税收成为国家监督社会经济活动的有力工具。税收的这种职能是随着商品经济的发展和国家干预经济生活的程度而发展的,一般来说,商品经济越发达,经济生活越复杂,国家干预经济生活的必要性越强,税收监督也越广泛和深入。

关于税收的职能,有学者提出还应包括社会职能,即通过税收的分配活动,体现一定的社会政策,实现财富的公平分配,保证社会的稳定发展。从税收职能的整体内容看,其中筹集财政收入是税收的基本职能,也是实现税收其他职能的基础条件。随着商品经济的日益发达,税收的调节和监督职能也将越来越重要。

## 第二节 税制及税法体系

### 一、税制的确立及原则

税制是一个国家或地区在一定历史时期,根据自己的社会经济、政治等具体情况以法律形式确定下来的税收体系,它需要解决的问题是开征哪些税、向谁征税、如何征税及如何保证国家税收的实现等。税制具体可以从两个方面来理解:从法律角度看,税制是国家各种税收法律法规、征税办法的总称;从结构角度看,税制也可以理解为各个税种所构成的有机体系,即法律开征的所有税种的总称。广义的税制还包括税收管理体制和税收征收管理制度。

#### (一) 确立税制的社会因素

一个国家的税制是由生产力发展水平、生产关系的性质、经济管理体制以及税收所应发挥的作用决定的。任何一个国家在确立其税

制时,都要考虑其特定的经济、政治目的,并恰如其分地考虑各种社会因素。

首先,税收是一种经济杠杆,国家在确立税制时,必须考虑怎样使税制为宏观调控和管理经济服务,为促进经济发展服务。

其次,税收属于经济利益的再分配范畴,国家设计税制时,必须考虑它所代表的阶层或阶级的利益。在多民族国家,一般还要根据各民族的不同情况加以区别对待。

第三,税收是国家财政收入的主要来源,因此,确立税制时要考虑国家的财政状况,主要是考虑如何满足国家财政支出的需要。

第四,税收直接来源于纳税人,税率的高低、税负的轻重都直接涉及纳税人的利益,所以,确定税制时必须考虑到纳税人的经济状况、纳税意识、习俗及心理状态等。

## (二) 税制的基本原则

科学合理的税制应当是在综合考虑经济、政治、财政、社会因素的基础上建立起来的,因此,税制的确立应当遵循特定的原则:

首先是税收公平原则。国家征税要使每个人承受的负担与经济状况相适应,并使纳税人之间的负担水平保持均衡。税收公平通常包括横向公平和纵向公平两重含义。横向公平要求经济条件相同的人负担数额相同的税收;纵向公平要求经济条件不同的人负担不同数额的税收,即具有较高纳税能力的人必须缴纳更多的税款。税收公平原则是近代平等原则在税收法律制度中的具体体现,是西方国家税制设计的基本准则,在我国的税制中也应得到充分的体现。

其次是税收效率原则。国家征税要有利于资源的有效配置和经济机制的运行,还要提高税务行政管理效率。因此,税收效率原则又包括税收的经济效率原则和税收本身的效率原则。税收的经济效率原则旨在考察税收对经济资源配置和经济机制运行的影响,以较小的税收成本换取较大的经济效率。提高税收经济效率的途径,一是尽可能压低税收的征收数额,减少税收对经济资源配置的影响度;二是尽可能保持税收对市场机制运行的中性,并在市场机制失灵时,将税收作为调节杠杆加以纠正,但这应以有利于整个经济的有效运转为前提。税收本身的效率原则旨在考察税务行政管理方面的效率,

减少税务支出占税收收入的比重。税务支出主要包括管理费用和执行费用。管理费用,亦称税务行政费用,即政府部门在实施各种社会计划及征管税收过程中所支出的费用,如税务人员的工资、税务机关的办公设施和用具等支出。执行费用又称纳税费用,即纳税人在按照税法纳税过程中所支出的费用,如为申报纳税花费的费用等支出。提高税收本身效率的途径主要在于:运用科学的管理方法管理税务,节省管理费用;简化税制,使纳税人易于理解掌握,并尽量给予方便,减少执行费用;尽可能将执行费用转化为管理费用,以减少纳税人的负担,并增加税务支出的透明度。

第三是税收取之有度原则。税制的建立和社会整体税收负担的确定,应以国民经济和国民的负担能力为标准,既要基本满足国家的财政需要,又要避免因税负过重而伤及经济发展和人民生活。税收取之有度原则反映了税收与经济的辩证关系,一方面,经济决定税收,即经济发展的水平和社会产品的总量,决定税收收入的分配总额;另一方面,税收分配的合理与否会积极或消极地影响社会经济的发展。所以取之有度,应是税制设计的重要原则。

从税收理论研究成果看,目前各国税制设计原则的发展趋势是:税收公平原则由偏重纵向公平转向偏重横向公平;税收效率原则由注重经济效率转向经济与效率并重;在税收公平与效率两大原则之间由侧重公平转向突出效率;税收的经济效率原则由主张全面干预转向适度干预,即尽可能减少税收对经济的干预“度”,尽量压低因征税而使纳税人或社会承受的额外负担“量”。<sup>①</sup>

### (三) 税制的构成要素

在确立税制时各国通常要从以下方面加以规定,这些内容通常作为一国税制的构成要素,也是税法中不可缺少的主要内容。

纳税人,又称纳税主体,是税法规定直接负有纳税义务的单位和个人,包括自然人和法人。每一种税都要规定其纳税人,它通常由征税对象的性质和范围决定。

纳税人与负税人有所不同,当纳税人所缴纳的税款是由自己负

<sup>①</sup> 盖地:《税务会计》(第二版),立信会计出版社2003年版,第37页。

担时,纳税人同时是负税人;当纳税人通过一定方法将税负转嫁给他人时,纳税人就不是负税人。可以说每个人不一定是纳税人,但基本上都是负税人,因为每个人都要消费,都是消费者。纳税人与扣缴义务人也有所区别,扣缴义务人是指税法规定负有代扣代缴税款义务的单位和个人。税法规定扣缴义务人的目的是为了加强税收的源泉控制,减少税收流失,简化征纳手续,方便纳税人。因此,并不是每一种税都有扣缴义务人,它一般规定在实行源泉征收的税种中。

征税对象,又称征税客体,是税法规定的征税的标的物,它表明对什么征税,是区别税种的主要标志之一,体现不同税种征税的基本界限。我国现行税法规定的征税对象主要包括所得额、流转额、财产、行为、资源。征税对象与征税依据有所不同,征税依据又称计税依据,是计算应纳税额的根据,在理论上也称为税基。征税对象与税基有时一致,有时不一致。

税目,是征税的具体项目,它反映征税的具体范围和征税的广度,税目越多表明征税的范围越广。税目的确定通常有两种方法:一是列举法,即凡是列入税目的都征税,不列入税目的不征税,主要适用于界限清楚的对象。二是概括法,即按照商品的大类或行业来确定税目,主要适用于种类多、界限不易划分的对象。

税率,是应征税额与征税对象数量之间的比例,是计算税额的尺度,税率主要反映征税的深度,税率的高低直接关系到国家的财政收入和纳税人的负担,所以,税率是税制的中心环节。税率从形式上主要可以分为三类:(1) 比例税率,即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同比例的税率。这种税率的特点,一是同一征税对象的纳税人税收负担相同,有利于公平税负和合理竞争;二是便于计算,有利于税收的征收管理。但其缺点是不能区别考虑不同纳税人的负担能力。(2) 累进税率,即对同一征税对象,按数量的增加级次规定不同的税率。累进税率有利于解决纳税人收益高低悬殊的问题,体现合理负担的原则。累进税率在具体运用时还可分为全额累进法和超额累进法,全额累进法是以征税对象的全部数额为基础,征税对象达到某一级次,都按同一税率计征。由于这种税率累进速度过快,很不合理,现在各国一般已不采用此种税率。超额累进税率是以征税对象

超过前级部分为基础计算应纳税额,在计算税额时,是把各级次的税额加起来,其特点是累进幅度缓和,税收负担较合理,特别是在级次分界上下,只就超过部分按高一税率征收,不会出现不合理现象,是目前各国普遍采用的一种累进税率。(3) 定额税率,是按征税对象的计算单位直接规定应纳税额的税率,一般适用于实行从量计征的税收。

纳税环节,是税法规定的在商品流通过程中纳税人应当缴纳税款的环节。商品流转需要经过生产、批发、销售、消费等多个环节,选择在哪个环节纳税,关系到商品的正常运转,也影响到税款能否及时入库。从税法的规定看,可以选择只在某一个环节征收,也可以选择两个或两个以上环节征收。

纳税期限,是纳税人应当缴纳税款的时限。它是税收固定性的客观要求,也是国家及时、稳定地取得财政收入的必要保证,一般规定按期纳税和按次纳税两种。与纳税期限有关的概念还有纳税义务发生时间和申报纳税时间。纳税义务发生时间是税法规定的纳税人何时具有纳税义务,如增值税义务发生时间为收到销售款或索取销售款凭据的当天;申报纳税时间是指纳税义务发生后或纳税期满后纳税人应当向税务机关申报并缴纳税款的时间,如增值税纳税人以一月为期限的,应自期满之日起十日内申报纳税。

减免税,是对某些纳税人或征税对象给予鼓励和照顾的一种特殊规定。税制是根据一般情况来确定的,具有普遍性和稳定性,但实际经济活动中总有一些特殊情况,因此,税制中需要有特殊措施。减税,是对应纳税额少征一部分,具体可以包括减率和减额两种方法;免税,是对应纳税额全部免于征税。与减免税有关的概念还有免征额与起征点,免征额是税法规定可以在征税对象全部数额中免于征税的数额;起征点则是征税对象达到一定数额才开始征税的界点。免征额与起征点的共同之处在于:征税对象的数额不超过免征额或起征点时都不征税,区别在于:当征税对象超过免征额时,只对超过部分征税;当征税对象超过起征点时,不但对超过部分征税,而且对起征点以下部分也征税。

违章处理,是对违反税法的纳税人规定的惩罚措施。它是税法