

# 第一章 税收制度概论

本章的目的在于界定税收制度的概念，探讨税收制度的结构与类型，以有助于使读者从总体上把握税收制度的基本性质和基本内容。

## 第一节 税收制度的概念

### 一、从税收的性质与特征谈起

要确切地认识税收制度，应该首先分析税收的性质及其特征。

从一般意义上讲，税收是一种经济范畴。如果把税收与整个社会再生产的运动过程联系起来，我们可以将税收定位在分配领域，即税收是对社会产品分配的一种形式。至于为什么会存在税收分配形式，目前我国理论界的认识并不一致。主要观点有两种：一种观点认为，税收分配是由国家履行其职能对社会产品的依赖性所决定的；另一种观点则认为，税收分配是由社会公共需要对社会产品的依赖性所决定的。其实，这两种观点并非是完全互相排斥的。因为社会公共需要除在较小的范围内可以由某些社会团体解决外，大部分都必须通过国家来解决。这是因为，所谓社会公共需要就是不能通过市场机制供给的、由社会成员共同享用的产品（包括物质产品和精神产品）需求。在西方经济学中常称为“公共产品”或“公共品”。能够列入公共需要的项目有很多，诸如国防安全、行政管理、环境保护、气象、公共卫生、义务教育、公共道路乃至水利设施、农产品价格补贴等等。

作为典型的社会公共需要，其特点可以概括为：（1）具有消费

的非排他性。不论社会成员是否愿意，公共产品都无法由个人垄断享用。最具典型意义的项目是国防。只要国家建立了防务体系，就几乎不可能排除任何居民不受该体系的保护，除非将部分居民逐出境外。不仅如此，公共产品在消费上的非排他性，还表现为另一种情况，即只要存在于一定的社会内部，社会成员就无法拒绝对公共产品的享用。他如果不愿享用国防保护，只有迁居境外。

(2) 消费的非对抗性。公共产品并不会由于新增加他人的消费，而减少其他任何个人对该产品的消费量。如不拥挤的道路和桥梁等就属此类。(3) 由以上两点决定，社会成员享受公共需要的利益是不直接付费的。既然公共产品在消费中不发生排他性，甚至不影响他人的消费量，因此消费者不需要也不可能象购买商品一样直接付费。这就可能产生所谓“搭车”现象。

由上述社会公共需要的特点所决定，公共产品不可能按市场机制去提供，社会公共事业只能是非经营性非盈利性的事业。在这种情况下，举办社会公共事业只能通过作为社会管理者的国家采取非市场方法筹集费用来实现。也就是说，在国家存在的条件下，社会公共需要与国家履行其职能的需要具有一致性。当然，由于国家本身的性质不同，其所代表的公共利益是有差别的。那么，国家又如何采取非市场的方法筹集社会公共需要的费用呢？就一般而言，作为决定每个社会成员自身经济利益大小的分配形式，单纯采用伦理道德机制是无法实现的。自愿的馈赠和捐献值得提倡和鼓励，但对于有着既定公共消费支出的国家来说，是不可能得到满足的。此时，客观上就决定了解决公共需要的分配，必然要介入政治过程以取代市场机制。

众所周知，任何分配问题都涉及到经济利益的得失，参与分配的所有当事者都需要凭借一定的权力。其中，财产所有者可以凭借财产所有权，分享生产经营的收益；劳动者可以凭借劳动力的所有权，取得工资或薪金收入；国家则可以凭借双重权力参与分配。

即对国有经济来说，国家作为所有者的终极代表，可以凭借财产所有权以不同的形式参与生产经营成果的分配。同时，国家作为社会管理者，可以凭借社会所赋予的政治权力，对各种所有者占有和支配的社会产品进行分配。这种由国家凭借其政治权力进行分配的形式就是税收分配。

关于税收分配的形式特征问题，在理论界多有争议。从主要观点看，税收的形式特征表现为强制性、无偿性、固定性三个方面。强制性是指税收是国家依据政治权力征收的，不受财产所有权归属的限制，对于任何负有纳税义务的社会集团和社会成员都是适用的。但是，强制性并不表明国家征税可以是随意的，恰恰相反，税收分配必须以法律形式加以规范，征税方和纳税方都应依法征税和依法纳税。因此，强制性就是法律的约束性。无偿性是指国家征税的过程，是社会产品价值量单方面转移的过程，国家不向纳税人支付任何报酬或代价，也不再直接将税款偿还给原来的纳税人（即税收具有间接偿还性）。固定性是指税收分配是规范性的分配形式，是国家按照法定的课税对象、纳税人和税率标准进行的分配。在一定时期内，非经国家法令修订或调整，征纳双方都必须严格遵守法定的分配要求。税收的三个形式特征是相辅相成的，它们共同构成税收分配与其他分配形式之间相区别的标志。

## 二、税收制度是实现税收分配的法律规范

从税收分配的基本性质和形式特征中，我们可以把握住这样一条线索，即税收分配是须臾也不能与国家法律分开的。缺少法律约束的税收分配将会变得无所适从，征纳双方的行为必然出现盲目和随意，并最终对社会和经济的发展造成破坏性影响。可见，法律规范对税收分配的顺利实现是多么重要。

在现实生活中，无论哪个国家都十分重视有关税收的立法。在我国，除去文化大革命那段不正常的时期之外，国家在税收法制建设方面做了大量工作。尤其是 1978 年以后，伴随经济改革开放

的历史进程，我国的税收法制建设取得了相当可喜的成果。如从中外合资经营企业所得税法、外国企业所得税法的建立到外商投资企业与外国企业所得税法的统一，从税收征收管理暂行条例的实施到税收征收管理法的出台，以及许多税种的暂行条例及实施细则的颁布，都标志着我国税收法制建设正在日益走向成熟。

在现有的税收法律体系建设中，就其严谨程度和立法级别而论，可以大体分为四个层次：一是由全国人民代表大会或其常务委员会批准通过并发布实施的税法，如上面提到的外商投资企业和外国企业所得税法、税收征收管理法等，都属于此种性质。这一层次的法律具有高度的严谨性和权威性。二是由全国人民代表大会授权国务院批准通过并发布的税收条例（或暂行条例）、征收办法和规定等，如现行的企业所得税暂行条例、增值税暂行条例、消费税暂行条例、营业税暂行条例等，都属于这个层次。比较而言，这一层次的法规在严谨性和稳定性方面不及正规的法律。三是由财政部或国家税务总局根据税法、税收条例、征收办法和规定等基本法规制定的各种税的实施细则或其他类似管理办法。这一层次的法规是对税法、税收条例等基本法规的解释和说明，是基本法规的具体化。通常情况下，任何一种税法或条例，都应有相配套的实施细则。但是，有些较小的地方性税种只有基本法规，而不规定实施细则。此外，由国家财政部或税务总局负责，还常对某些税收法规的具体问题以补充规定、通知、批复等形式作出规定并发布实施。如国家税务总局《关于印发 增值税若干具体问题的规定 的通知》，《关于电力产品征收增值税的具体规定》等 也都属于第三层次的法规。四是由各省、自治区、直辖市根据中央统一的税收法规和税收管理规定制定的适于本地区的税收法规和具体执行办法。

以上四个层次的税收法规，根据传统的习惯，只有第一、二层次被冠以税法的称呼，其他两个层次则难以兼顾。正是为了解决这样的问题，同样也是根据传统的习惯，人们就把所有四个层次的

税收法规统称为税收制度。如果我们要给税收制度下一个定义，就可以归纳为：税收制度是国家制定的税收法律和各种税收法规的总称，是国家征税和纳税人纳税以及处理各种税收分配关系的法律规范。

需要指出的是，在社会经济活动中，特别是在学术讨论中，人们对税收制度这一概念的运用是相当灵活多样的。既有从税收总体上运用的，如中国税收制度、国家税制改革等；也有从某一税种或税收要素方面运用的，如所得税制度、资源税制度、减免税制度、税收优惠制度等。此外，税收制度也常与税收体系的构成（税制结构）混合使用，如单一税制、复合税制、中央税制、地方税制、工商税制、农业税制等。但无论如何运用税收制度的概念，其共性都是以税收法律、法规的内容为依据的。

本书所要研究的税收制度，是从总体与个体相结合的角度，以国家税收的基本法律（包括税法、税收条例）实施细则及征管办法为主要对象来展开的。除在必要之处进行比较研究外，基本上不涉及外国税收制度和历史上的税收制度，而是将重心放在中国现行税收制度的形成及其内容的研究上。

## 第二节 税收制度结构

税收制度结构是指一个国家根据其经济发展的要求，按照不同税种的功能，所建立的相互协调、相互补充的税收体系。不同的税制结构反映出国家不同的经济政策和对税收作用的要求。税制结构是否合理，是税收制度是否健全和完善的基本标志。

### 一、静态税制结构

静态税制结构是指按照税收种类的不同性质而形成的税收体系，旨在考察税种布局的相互关系及其合理性问题。

（一）按照税收课征对象的性质不同，税制结构可以包括流转

税、收益税、资源税、财产税和行为税。这是最具代表性的税收分类方法，也是本书后面分类研究税制使用的方法。

流转税是以商品或劳务的流转额为课税对象的一类税。由于流转额是与商品或劳务的交易过程相联系的，因此也有人称流转税为销售税。流转额，对于商品而言，可以是销售额，也可以是购进额，或者是销售额或购进额的特定组成部分，如增值额；对于非商品而言，流转额是指从事劳务服务和其他业务经营而取得的商业性业务收入金额。对流转额的课税，前提是存在商品经济，否则，就不会产生流转额的问题。流转税的重要特点，是在税率既定的条件下，税额的多少只与流转额的大小相联系，一般不受成本和盈利水平高低的影响。这个特点决定了流转税具有重要的财政意义。同时，流转税一般不是对消费者的直接课征，征税阻力较小。我国现行的增值税、消费税、营业税和关税，均属流转税类。

收益税是以纳税人取得的收益额为课税对象的一类税。其中主要是对纳税人的纯收益即所得额的征税。所得额是国民收入分配后由企业和个人占有和支配的份额。所得额的大小可以清楚地表明企业或个人的负税能力。因此，所得税可以实行累进征收制度，以调节纳税人之间的收入水平。我国现行的企业（内资）所得税、外商投资企业和外国企业所得税及个人所得税，均属所得税类。此外，收益税还可以对纳税人的毛收益或总收益课征，这种收益额不扣除生产经营及其他必要的成本费用。我国现行的农（牧）业税就具有这样的性质。

资源税是以自然资源及其初级加工产品为课税对象的一类税。其中有的旨在调节资源开采者的级差收入，有的旨在为保护和开发资源而筹集补偿性收入。我国现行的资源税、土地使用税、耕地占用税、土地增值税均可列入资源税类。

财产税是以纳税人拥有或支配的财产为课税对象的一类税。财产税对于调节纳税人的收入水平有积极意义。我国现行的财产

税制度还不完善，已开征的只有房产税和契税，规模很小。

行为税是以纳税人的某种特定行为作为课税为对象的一类税。这类税往往具有特定目的，因此，有人也称其为特定目的税。这些税种一般比较分散，或规模较小，只能充当辅助税种。我国现行的固定资产投资方向调节税、车船使用税、印花税、屠宰税、筵席税、城市维护建设税，均可列入行为税类。

（二）按照税种的多少，税制结构可以分为单一税制和复合税制。

单一税制是指税种设置很少的税收制度。这种税制缺乏有效的调节功能，税种之间不能相互支持和补充，适应能力很差。除特殊情况外，现代各国均不使用单一税制。

复合税制是指多税种配合、多环节征收、多层次调节的税收制度。由于现代社会经济生活的复杂性，各国都必须构建复合税制。但是，复合税制的模式需要因国而异。这里主要有一个如何确定主体税种的问题。所谓主体税种是指能够在整个税收体系中充当主要收入手段和调节手段的税种。从世界性的税制发展历程考察，客观上有一个从古老的直接税（土地税、人头税）为主向现代间接税（流转税）为主，又从现代间接税为主向现代直接税（所得税）为主转变的趋势。目前，一些发达国家都是把所得税、尤其是个人所得税作为主体税种加以运用。但是，在发展中国家，则较为普遍地实行以流转税为主体税种的制度。我国自建国以来所实行的税制，也一直是流转税为主体的。1978年之后，随着税制和国有企业分配制度的改革，所得税制度的重要地位不断提高，以致于我们可以将现行税制结构称为以流转税和所得税为双重主体的税制。

（三）按照税收收入的归属关系不同，税制结构可以由中央税、地方税以及中央和地方共享税组成。

中央税是税收收入归中央政府支配的税种。一般是把收入较

大、征收范围较广、需要在全国实行统一政策的税种划为中央税。我国现行的关税、消费税等都属于中央税。

地方税是税收收入归属地方政府支配的税种。这些税种的税源比较分散、收入零星，各地不平衡，适宜由地方征收管理。我国现行房产税、土地使用税、城市维护建设税、印花税、车船使用税、农牧业税、契税、屠宰税等都属于地方税。

中央和地方共享税是收入由中央政府和地方政府共同分享的税种。一般是把那些收入较大，便于兼顾各方面利益，有利于调动中央和地方建设税源、组织收入积极性的税种划为这类。按我国1994年改革后的办法规定，有三个税种属于中央和地方共享税，即增值税、资源税和证券交易税。

（四）按照税收与价格的关系不同，税制结构可由价内税和价外税组成。这种分类方法主要是考察流转税类当中税种的配合问题。

价内税是税收作为价格组成要素的税种。商品的价格不仅包含成本和利润，而且也包含税金，即 $价格 = 成本 + 税金 + 利润$ 。如果价格是一定的，税收征收的多少就决定了利润的规模。我国的流转税长期以来都是采用价内税的制度，在新的税收制度中，除增值税外，其他流转税仍然属于价内税性质。

价外税是税收与商品价格分离的税种。商品价格只有成本和利润两项因素，然后在价格以外征收税款。目前我国的价外税只有增值税一种。

（五）按照税收计税依据的不同，税制结构可由从价税和从量税组成。

从价税是指以课税对象的价格为依据计算征收的税种。在市场经济中，商品的价格会发生经常的变动。以课税对象的价格作为计税依据，就可以使商品的税收负担相对均衡合理，并且可以保证财政收入与财政支出的相互适应。我国现行的增值税、营业税、

消费税等都是从价征收的。

从量税是指以课税对象的实物单位为依据计算征收的税种。如我国现行的土地使用税、耕地占用税以平方米作为计税依据，资源税以应税资源产品的销售数量、自用数量为计税依据等等。从量税的优点是简便易行，但在运用上有较大的局限性。

(六) 按照税收负担的归宿不同，税制结构可由直接税和间接税组成。

这种划分税制的方法流行于资本主义国家，近年来，在我国的税收学术讨论中也不断地使用。国家征税必然有个税收负担问题。从一般意义上理解，国家对谁征税，谁就要承受税收负担，或者说，纳税人与负税人是一致的。但西方经济学家认为，在实际生活中，税收负担在不同的税种上归宿点是不一样的。在对商品的课税即流转税方面，商品生产经营者作为纳税人向国家缴纳税款，然后他可以将税款随着商品价格的调整转嫁给购买者，即税收负担由购买者而不是销售者去承受。因此，这种税实际上是间接对购买者征收的。而对所得和财产的课税，纳税人作为所得和财产的支配者，在一般情况下，税收负担是无法转嫁于他人的，他既是纳税人，也是负税人。可见，从税收负担的归宿点来看，所得税和财产税都是直接税。关于直接税与间接税的分析，往往是判断一国税收政策倾向的重要方法

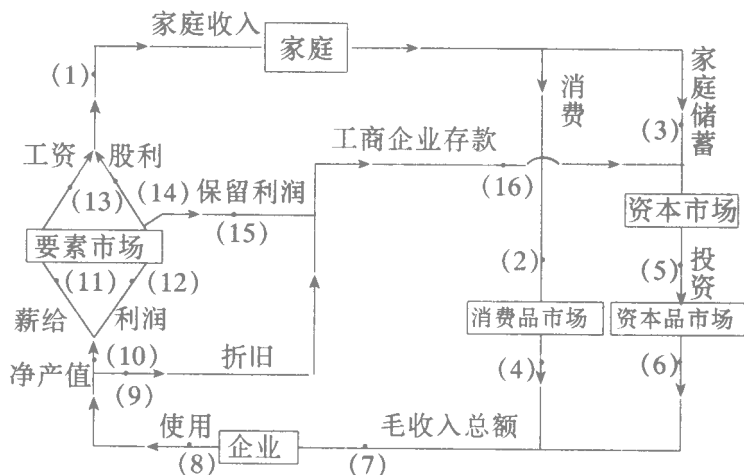
除上述分类方法外，税制结构还可从收入形态上划分为货币税与实物税；从税率形式上划分为比例税、累进税与定额税；从适用范围上划分为国内税与涉外税等等。

## 二、动态税制结构

税收分配的对象是社会产品，在市场经济条件下，就是以货币资金形态表现的产品价值，在社会再生产过程中，货币资金必须存在于每一个环节当中，并形成合理的配置，以求得最佳的经济效益。我们为了考察税收在发挥其宏观调控功能、促进货币资金配

置合理化方面所起的作用，有必要从货币资金运动的角度对税收分布的要求作进一步分析。这个分析过程实际上就是关于动态税制结构的分析。

动态税制结构是以美国哈佛大学教授马斯格雷夫系统描述的税系图式作为基础的（参见 [美] 马斯格雷夫：《美国财政理论与实践》中国财政经济出版社 1987 年版，第 184 页）。马斯格雷夫把整个社会经济分为两大部门，即个人家庭部门和企业部门。前者作为产品的消费者，后者作为产品的生产者，相互之间就形成了货币资金的收支链。国家税收就是在这一收支链的不同时点上选择征收的。为了较详细地说明动态税制结构，我们把马斯格雷夫税系图式介绍给大家。图式如下：



依图所示，货币资金收支的运动顺序为：家庭收入分为消费支出和家庭储蓄，其中消费支出购买消费品后成为商业企业的收入，家庭储蓄通过资本市场形成购买投资品的资金来源，然后两种货币资金分别流入工业企业；企业毛收入经扣除原材料消耗后形成企业生产总值，再提取折旧又形成净产值；企业净产值通过薪金、

利润、利息等形式购买生产要素，从而使要素供应者得到工资、股利、利息、租金等家庭收入。同时，企业部分保留利润与折旧基金一起构成企业存款，并与家庭储蓄一起流入资本市场。这样，货币资金就随着社会再生产过程不间断地进行构成了一种循环运动链条。在这一链条当中，国家税收可以选择不同的区域征收。如个人所得税在点 1) 处征收，消费支出税在 2) 处征收，零售营业税在 4) 处征收，对公司所得税在 12) 处征收。

这一图式的设计，不仅有利于考察不同税种的性质及其作用的差异，而且还可以反映出各种税收的相互联系和相互替代的可能性。如在点 2) 处征收的消费支出税移到消费品市场之后征收，就是零售营业税；在点 8) 处征税是生产型增值税，在点 10) 处征税是收入型增值税，等等。

### 三、税制结构的决定因素

在通常意义上来说，税制结构主要是由其依存的经济条件所决定的。只是在特殊情况下，一国政治环境的变化也对税制结构发生一定程度的影响。因此，我们着重就决定税制结构的经济条件给予较为详细的分析。

#### (一) 社会生产力的发展水平决定税制结构。

社会生产力发展水平的高低决定税制结构，表现为：

1. 对主体税种的决定。如前所述，从历史的发展趋势上分析，税制结构有一个世界性的发展趋势，即由古老的直接税为主向现代间接税为主、再向现代直接税为主的方向转变。为什么会有这样的发展趋势？说到底，其决定性因素在于社会生产力发展水平。在奴隶社会和封建社会，生产力发展水平很低，商品经济很不发达，能够成为国家稳定税收来源的标的物只能是土地，以及与土地相联系的家庭或劳动力。进入商品经济较发达的资本主义社会之后，商品生产与流通覆盖了全社会的经济生活，这时，国家对商品流转额的征税提到重要位置上来，就使税收收入的增长有了可靠

的基础。但是，当国民收入有了显著增长之后，适时将主体税种转向所得税，不仅有利于财政收入的筹集，而且还有利于消除对商品生产和流通过程过多的干预，并加强对分配不公的调节力度。

2. 对税制结构功能的决定。社会生产力发展水平较低时，国家税制比较简单。可以说，这时的税收制度主要是执行财政功能。但随着生产力发展水平的提高和社会化大生产的形成，经济效益的大小越来越多地受到宏观经济环境的制约，这在客观上要求国家行使各种经济杠杆的宏观调节功能，帮助建立起高效率的经济秩序。因此，我们可以看到，现代税制结构无论怎样改革，都必须实行复合税制的类型。之所以如此，必要性就在于通过多税种配合，多环节征收，达到多层次调节经济运行的目的。

### （二 所有制决定税制结构。

所有制是生产关系的最基本要素。在市场经济条件下，所有制结构都是以多元化的形式而存在，因此，从公平竞争、合理税负的要求看，在税收制度的设计上，必须尽可能地规范，而不能搞歧视性待遇。我国在 1994 年以前实行内外有别、不同所有制有别的税收制度，尤其在所得税方面分别建立了国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税、中外合资经营企业所得税、外国企业所得税。这样一种复杂的税制结构与经济发展的基本目标，即促进生产力的发展，是不相容的。即使经过新的改革，实现了内资企业所得税和涉外企业所得税各自的统一，但仍然亟待实现进一步的统一。所以，我们说所有制结构决定税制结构，并非是要建立与各种所有制相对应的税种，而是说所有制结构的类型决定着税制结构的基本性质和类型。

### （三 经济管理体制决定税制结构。

经济管理体制是指一国经济运行的根本制度。它在客观上要求经济运行的每一个环节或方面都必须与之相适应，税制结构同样是不能例外的。从我国经济管理体制的变化对税制结构的决定

性影响进行分析，可以使我们很清楚地看到这一点。在计划经济体制下，尤其是在 1978 年改革开放以前的体制下，我国经济管理不仅对国有企业采用高度集中控制的办法，而且更不允许私有制经济、涉外企业的存在。因此，与之相适应的税制结构相当简单，基本上只有收入功能，而没有调节功能。所得税虽然征收，但只是与集体企业相关，与国有企业没有联系。自 1978 年之后，我国经济管理体制改革日益深化，尤以国有企业的变化最大。正是在这种背景下，我国税制结构进行了一系列的改革和调整。包括企业所得税制度、增值税制度的强化等项改革措施，都是为适应新的经济管理体制的建立而推出的。

### 第三节 税收制度的建立原则

建立一种什么样的税收制度，不能凭着人们的主观愿望，不能带有随意性。在我国社会主义市场经济体制的形成和发展过程中，需要我们明确税收制度应该追求的基本目标究竟是什么，并在实际工作中努力为实现这些目标去创造必要的条件。为此，就需要我们为建立起一定的税收制度而制定一套原则。根据我国目前及未来经济发展的总体要求，并借鉴发达国家成功的经验，我国税收制度的建立原则应考虑以下几个方面：

#### 一、保证财政收入的原则

税收自产生以来的固有职能之一就是为国家组织财政收入。事实上，任何一种税的开征也都必然能够增加财政收入。但是，由于税收源于经济，而在一定时期内经济的发展又总是有其特定的制约因素，因此，税收制度的建立是否能够与之相适应，对于国家取得财政收入的程度会表现出不同的结果。以建国初期为例，当时根据《全国税政实施要则》的规定，建立了以流转税为主要内容的复合税制。其中最基本的税种是货物税和工商业税。工商业税

当中对营业额征收的营业税 实行多环节、多次征的办法 此外 印花税也连同营业税一起征收。这样一种征税办法，与建国初期多种经济成份并存及生产、流通环节复杂等特点是一致的。不仅较好地保证了财政收入的需要，而且对于加强税收监督检查，促进国家对私有制的改造，起到了重要作用。但到 1952 年底 随着国民经济的恢复和发展，社会主义经济在整个国民经济中的比重提高了，并导致生产经营方式和商品流通规律起了很大变化。其结果，出现了经济发展的同时，纳税环节大为减少，财政收入相对下降的不正常现象。因此，国家于 1953 年对税制进行了以试行商品流通税为主要内容的修订工作，对 22 种基本上可以由国家控制的产品，从产到销的各个环节，把应纳的各税合并征收，有效地扭转了财政收入下降的局面。可见，税收制度的建立必须在周密研究税源变化的基础上来进行，也必须根据税源的变化来调整，才能够圆满完成组织财政收入的任务。有关这方面的分析，我们在前面分析主体税种的选择问题时已有所涉及。

此外，要使税收制度的建立有利于保证财政收入，还必须注意充分调动纳税人的积极性，既调动他们增强创造社会财富的积极性，以扩大税源；又要调动他们纳税的积极性，以保证税款的充分入库，减少税款流失。有关这方面的分析，我们在后面的论述中会进一步讲到。

## 二、公平税负的原则

税收负担的公平，从广义上说包括两层意思：其一是就税收总体负担来看，国家通过税收组织的财政收入总量与国民生产总值或国民收入的比例关系是否合理，可以反映出国民经济的总体税负能力状况。税收归根到底是对社会产品的分配，而国民经济中所提供的社会产品规模大小总是有一定限度的。并且，社会产品的使用必须尽可能照顾到各个方面的要求，如国家、企业和个人的要求，简单再生产和扩大再生产的要求，生产领域和非生产领域的

要求，等等。因此，税收作为代表国家利益要求的占有社会产品的分配形式，在一定时期内能够筹集多少收入，不应该过于苛重，使税收对国民经济的发展产生抑制作用。有资料表明，以税收总额占国内生产总值的比例为衡量指标，世界各国税收负担总水平大致分布情况是，经济发达国家为 35—45% 之间，发展中国家为 20—30% 之间。根据这些数据，有人认为，我国是实行市场经济体制的发展中国家，参照国际经验，我国现阶段宏观税负的合理区间应该为 20—25%。

其二，税收负担的公平是就纳税人所承受的负担水平而言的。这也是狭义的公平税负原则所要研究的内容。在这方面，比较一致的看法是，公平税负应有横向公平和纵向公平两个层次。所谓横向公平是指条件相同或负税能力相同的纳税人，应承担相同的税收负担。按照横向公平的要求，首先需要强调凡是有纳税能力的人都应普遍纳税，不能对部分纳税人或部分应税行为给予不适当的减免优惠。其次，当纳税人拥有的课税对象在数量上相同时，其缴纳的税额也要相同。属于同类应税行为的纳税人，不分经济成份、经济形式和经营方式，也不分所在地区和行业，都实行统一的政策，按同一税种、同等税率、同样的办法征税。所谓纵向公平是指在纳税人负担能力不同的情况下，应承担不同的税收负担。也就是说，在税收制度上需要采取差别对待的政策。纵向公平在个人所得税制度上具有重要意义。各国的个人所得税普遍实行累进税率制度，使所得多的多纳税，所得少的少纳税，从而为个人所得税调节社会分配不公提供了必要的条件。

当然，需要认识到，所谓税负公平原则，无论是从横向公平还是从纵向公平角度进行分析，其内容都不是绝对的，税负公平不仅仅是税收本身的问题，它还是一个重要的社会问题和具有更广泛意义的经济问题。我们讲横向公平，不是完全放弃税收优惠政策，我们讲纵向公平，也只能是在一定范围内的量能负担。具体运用

税负公平的原则时，必须结合社会的、经济的多重因素，一并予以考虑，才能保证税收经济杠杆作用的有效发挥。

### 三、讲求效率的原则

在税收制度方面，效率原则包括税收经济效率和税收行政效率两层含义。

所谓税收的经济效率实际上是一个税收制度对经济发展、特别是宏观经济发展的影响或制约问题。在现代市场经济条件下，资源的配置以市场手段为基础，但国家对经济的管理也不能是远离资源配置过程的。现在我们所需要做的是，如何在国家运用经济手段、法律手段和行政手段干预经济发展时，最大限度地防止冲击市场手段的基础性作用，并有针对性地校正、补充市场手段的缺陷和不足。就税收制度而言，如果我们能够建立起一套符合市场经济发展内在要求的税收制度，最终就将会对生产者在生产方向、投资方向的选择上，对劳动者在工作与休闲的选择上，对消费者在消费方向、当前消费与储蓄之间的选择上，形成合理的引导和促进作用，并进一步推动社会经济效率的提高。

所谓税收的行政效率是指一定时期内国家征税的成本与入库的税收收入之间的对比关系。如同衡量生产效率的大小一样，要讲求税收的行政效率，也必须是投入少，产出大。即用较少的人财物力消耗，取得最大的入库税款。实现行政的高效率，关键在于建立起合理的征收管理机制，减少冗员，提高税务人员的思想和业务素质。此外，还应注重税收制度设计过程中坚持适当简化的原则，避免追求无原则的复杂化，以便为征纳双方节省时间和费用开支提供条件。

## 第二章 税收制度构成要素

税收制度的构成要素，简称为税制要素。它是构成每一种税收制度的基本因素，是规范征纳双方权利与义务的法律的具体表现。翻开任何一部税法或其它税收法律文件，我们总要看到其中所使用的一些中心名词术语，如纳税人、课税对象、税率、税收优惠、税收处罚、计税依据、纳税环节和纳税期限等。通常所讲的税制要素，实际上就是指的这些名词术语。由于每一部税法或有关的税收法律文件所涉及的内容各有不同，因此，它们所使用的构成要素也多少不一。但是，对于确立税种的法律来讲，总有三个方面是必须包含的，即对什么征税，对谁征税，征多少税。这就是税制的三大基本构成要素：课税对象、纳税人和税率。其它要素则要视税收法规的具体任务而定。正确认识税制构成要素的含义，是我们准确理解和把握各种税收制度的必要前提。

### 第一节 纳税人与课税对象

纳税人与课税对象是承担税收负担的两个不可分割要素，如果把纳税人称为纳税的主体，课税对象就是纳税的客体，一个人之所以会成为纳税人，是因为他拥有一定的课税对象。

#### 一、纳税人

纳税人是纳税义务人的简称，是税法所规定的直接向税务机关负有纳税义务的人。包括自然人和法人。

所谓自然人，即指居民或公民个人，所谓法人，就是指具有法人资格的单位或组织。无论是自然人还是法人，既然是由税法明