

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语

1 感言

◎ 财税视野

2 论我国税收制度涉税税务代理制度

6 征管·新密税收原则的重新解读

14 瑞瑞库存积压如结转折损的税收政策 析

17 税收征管与法

25 房产税的公平与效率 析

28 论新法 税政策的几点思考

◎ 业务指南

31 移动通信公司赠送行为如何缴税

33 境内外投资的涉税税务筹划

35 集团内部交易行为筹划妙法

37 出口企业综合退税可节税

39 产品规格不同 征退税款有异

42 连续经营集中纳税能最佳选择

44 涉税企业赠品促销及其纳税筹划

主办单位：珠海中拓正泰税务师事务所有限公司

主 编：黄志刚 编 委：罗叹 向伟

地 址：珠海市吉大海滨南路光大国际贸易中心 1808—1811 室

邮 编：519015

网 址：<http://www.ztzt.cn> 电子邮件：ztzt@ztzt.cn

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

感言

各位同事：

2006年度要走啦，还在留恋吗？

2007年度要来啦，准备好了吗？

这就是生活，年复一年，日复一日的，在开心不开心，喜欢不喜欢，~~囉嗦~~不~~囉嗦~~中渐行渐远（对某些事而言）、渐行渐近（也对某些事而言）！

公司董事会本着“勤勉尽责”的态度，经过“数天数夜”的会议，对公司、部门、个人进行了年终盘点和明年的计划，终于，评出了“十佳同事”和“优秀专业人士”（本年度注会、注税、注评、会计师、注土各一人）。

我们欣赏我们在2006年的努力与成绩，我们更佩服我们对2007年的计划和勇气，我们决心打造本地区本行业最优的管理团队，在您的支持和鼓励下，完成我们各自的社会、企业、个人使命。

谢谢大家！

并祝：新年进步、身体健康、生活愉快、工作开心！

中拓正泰董事会

2006 年 12 月 31 日



移动通信公司赠送行为如何缴税

作者：余成国

笔者近日看到一篇文章，文章中叙述了某县国税稽查局在检查一移动通信公司时，对该公司预存话费赠送礼品的行为确定为视同销售行为，并征收了增值税。笔者认为该案例中国税部门对该赠送行为的性质界定有误，对赠送货物征收增值税有欠妥当。

根据现行流转税税收政策，不同的货物或劳务、不同的行业、不同的销售主体（纳税人）、不同的销售行为及方式（如：视同销售、混合销售、折扣销售、兼营等）、不同的销售条件，其适用的税种和税收政策是完全不一样的。比如集邮商品、报刊杂志等商品若是由邮政企业销售的，则适用营业税，若是其他单位销售则适用增值税。又比如餐饮企业在提供餐饮服务的同时向顾客销售烟酒饮料征营业税，但是独立核算柜台对外销售烟酒饮料就要缴纳增值税。因此，在业务实践中，不能一概而论说货物实现销售就征增值税，提供营业税劳务就征营业税，需要具体问题具体分析。

上例中移动通信企业的赠送行为是否属于增值税视同销售行为中的无偿赠送行为？笔者认为不属于无偿赠送行为，理由有两点：一、从无偿赠送的概念上分析不成立。无偿的含义可以从增值税法对有偿的说明中得到诠释。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第3条指出“本细则所称有偿，包括从购买方取得货币、货物或其他经济利益”。由此可见无偿赠送指的就是赠与人不以获取经济利益为目的、受赠方无需承担任何相应义务的单方面转移财产所有权的行为。上例移动通信公司向客户原价赠送购买的物品，是以客户购买其电信劳务为前提、以获取通信业务利润为目的的一种促销行为。二、从客观实际和相关的税收政策上分析也不成立。众所周知，移动通信劳务的收入是根据通话劳务量（即通话时长）和通信劳务价格（即资费标准）运用现代计算机技术统计而来。通话时长就是通话时间，统计时是不可改变的。资费标准是根据资费品牌确定的，入网品牌一经确定其资费标准就不能改变。面对这些局限性，和电信市场竞争的日趋激烈和复杂，为了及时应对这种竞争局面，运用更加灵活的促销手段和多变的促销方式也是势在必行。为此，国家税务总局在《国家税务总局关于中国移动（香港）有



限公司内地子公司缴纳企业所得税有关问题的通知》（国税函[2003]1252号）中明确界定了上市公司内地子公司为留住老用户、发展新用户或鼓励入网和推广使用新业务，采用积分计划等各种营销方式，向满足一定消费条件的已有用户或潜在用户赠送一定的业务使用时长、流量或业务使用费额度、有价卡预存款或有价卡实物、SIM卡、手机或手机补贴、其他有价物品或等价物等业务销售附带赠送属于商业折扣。其中对已有用户的赠送支出，可作为商业折扣，直接按所赠送服务的正常价格抵减营业收入。也就是说对已有用户的赠送支出作为通信劳务的价格折扣已经包含在其出账的通信业务收入中。由此可见该赠送行为属于无偿赠送行为一说有欠妥当。

至于上例中某县国税部门对移动通信公司所赠除通信商品之外的物品征收增值税则更值得商榷。理由如下：其一，增值税的纳税人是境内销售货物或者提供加工修理修配劳务的单位和个人，而移动通信公司只是单纯地提供移动通信服务的邮电通信企业，没有货物的销售，应该只是营业税的纳税人，不能是增值税的纳税人。其二，上面已经陈述对已有客户的赠送支出只是价格折扣的表现形式，但是对于预存话费赠送物品的整个业务来说应该属于混合销售行为。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第5条规定：一项销售行为如果既涉及货物又涉及非应税劳务，为混合销售行为。该定义体现混合销售如下两个基本特征：1.所涉及的货物和应税劳务两者的销售对象具有同一性；2.货物的价款和应税劳务的价款在收取上具有一次性和同时性。

预存话费赠送物品销售行为中既涉及了邮电通信劳务又涉及了货物，销售对象都是针对同一客户，价款是一次性收取的。就像商场销售货物免费运送货物上门一样，都属于混合销售行为。移动公司提供的是通信劳务产品，商场提供的是货物；移动公司赠送货物的价格包括在预存话费中，其赠送支出是通过通信业务收入进行补偿的，而商场赠送的交通运输服务的价款包含在货物的价款中，运输成本是通过商品销售收入来补偿的。两者的区别就在于销售的主体资格和行业背景不同。移动公司属于邮电通信业，是提供邮电通信服务的单位，而商场属于零售业，提供的是商品销售。根据税法规定，从事货物的生产、批发或零售的企业、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。因此，预存话费赠送物品的整个业务应征营业税。

综上所述，判断一项销售行为是否征收增值税不能孤立地片面地一概而论，只有把销售的货物、销售的行业背景、销售的主体、销售的行为及方式、销售的条件等有机地联系起来，客观地、全面地界定销售行为的性质，才能正确地运用税收政策。



境内外投资的所得税差异

来源：财会信报 作者：纪宏奎

境内投资所得企业所得税的计征

根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第四条规定：“纳税人每一年度的收入总额减去准予扣除项目后的余额为应纳税所得额。”以及《企业所得税暂行条例》第五条（六）项：纳税人的收入总额包括股息收入。并且《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》第七条进一步明确规定：“条例第五条（六）项所称股息收入，是指纳税人对外投资入股分得的股利、红利收入。”由此可见，投资方企业从联营企业、被投资企业分回的利息（利润）、股息、红利等投资收益组成投资企业的企业所得税的应税收入。

同时，《企业所得税暂行条例实施细则》第四十二条规定：“纳税人从其他企业分回的已经缴纳所得税的利润，其已缴纳的税额可以在计算本企业所得税时予以调整。”根据财税字[1994]第 009 号及财税字[1996]第 079 号文规定：如投资方企业所得税税率低于联营企业或被投资企业，不退还所得税；如果联营企业或被投资企业的适用税率与投资方企业适用税率一致，或由于联营企业享受税收优惠而实际执行税率低于投资方企业的，则投资方从联营企业或被投资企业分回的利润、股息、红利不再补税；如投资方企业所得税税率高于联营企业或被投资企业，投资方分回的税后利润应按规定补缴所得税。补缴所得税的计算公式如下：来源于联营（被投资）企业的应纳税所得额=投资方分回的利润额÷[1-联营（被投资）企业所得税税率]；应纳所得税额=来源于联营（被投资）企业的应纳税所得额×投资方适用税率；税收扣除额=来源于联营（被投资）企业的应纳税所得额×联营（被投资）企业所得税税率；应补缴所得税额=应纳所得税额-税收扣除额。

如果投资方企业发生亏损，投资方从被投资企业分回的股息性所得可先用于弥补亏损，弥补亏损后有余额的，再按投资方企业法定税率与被投资企业适用税率的差额计算补缴企业所得税。为简化计算，财税字[1997]22 号文规定：企业发生亏损，对其从被投资方分回的股息性所得允许不再还原为税前利润，而直接用于弥补，剩余部分再按上述规定补缴企业所得税，如企业既有按规定需要补税的股息性所得，也有不需要补税的股息性所得，可先用需要补税的股息性所得直接弥补亏损，再用不需要补税的股息性所得弥补亏损，弥补后有盈余的不再补税。

企业所得税对投资方分回的利润、股息、红利等投资收益的确认时间上，根据国税发[2000]118 号文规定：“除另有规定者外，不论企业会计账务中对投资采取何种方法核算，被投资企业会计账务



上实际做利润分配处理（包括以盈余公积和未分配利润转增资本）时，投资方企业应确认投资所得的实现。”也就是说，投资方企业不论是否收到，只要被投资方（或联营）企业在会计上作利润分配处理，就应当作为投资企业应税收入的实现，并及时按照有关规定补税。

境外投资所得企业所得税的计征

企业在境外的权益性投资，被投资方应当按照所在国（地区）的税收规定依法缴纳企业所得税后利润进行的分配。企业从境外取得的权益性投资收益同样组成企业所得税的应税收入。对企业已在境外缴纳的企业所得税（或视同已缴的企业所得税）可以从企业的应纳企业所得税额中扣除，但在扣除上不同于境内投资所得。依照条例和实施细则规定，纳税人在境外缴纳的所得税，在汇总纳税时，可选择以下两种方法中的任意一种方法予以抵扣：

第一种方法为“分国不分项抵扣”：企业能全面提供境外完税凭证的，可采取分国不分项抵扣。纳税人在境外已缴纳的所得税税款应按国别（地区）进行抵扣，在境外已缴纳的所得税税款中，包括减免但视同已缴纳的税款。纳税人在境外已缴纳的所得税税款应分国（地区）计算抵扣限额。来源于某国（地区）的“境外所得税税款扣除限额”按实施细则规定公式计算，即：境外所得税税款扣除限额=境内、境外所得按税法计算的应纳税总额×（来源于某国（地区）的所得÷境内、境外所得总额）。纳税人在境外各国（地区）已缴纳的所得税税款低于计算出的该国（地区）“境外所得税税款扣除限额”的，应从应纳税总额中按实际扣除；超过“境外所得税税款扣除限额”的，应按计算出的扣除限额进行扣除，其超过部分，当年不能扣除，但可以在不超过五年的期限内，用以后年度税款扣除限额的余额补扣。

第二种方法为“定率抵扣”：“定率抵扣”是为了便于计算和简化征管，经企业申请，税务机关批准，企业可以不区分免税或非免税项目，统一按境外应纳税所得额 16.5% 的比率抵扣。

企业抵扣方法一经确定，不得任意更改。境外所得的企业所得税应纳税额的计算：应纳税额=境内所得应纳税额+境外所得应纳税额-境外所得税税款扣除额。境外所得应纳税额=境外应纳税所得额×法定税率。从中可以看出：企业境外所得不得弥补企业的亏损。并且，企业境外投资所得与企业经营所得的税款预缴分开进行，年终汇算清缴合并进行。即境内所得部分的税款预缴仍按统一规定执行；境外所得部分的应缴税款可按半年或按年计算预缴，具体预缴日期和税款数额由当地税务机关审核确定。

同时，纳税人来源于境外的所得，不论是否汇回，均应按照条例和实施细则规定的纳税年度（公历 1 月 1 日至 12 月 31 日）计算申报并缴纳所得税。



集团内部交易行为筹划妙法

来源：财会信报 作者：龚厚平

目前企业集团规模越来越大，一个集团下面往往有很多子公司或分公司等。集团公司内部交易行为，从整个企业集团来看，不会产生交易的现金流入；因企业集团内部独立法人（含子公司与独立核算的分公司）的交易活动按《征管法》的要求应按独立企业之间的交易进行定价，按税法规定进行征税，因此集团独立法人之间的交易有时会造成整个集团的税款流出。如果企业集团能配备熟悉税法的纳税筹划人员，显然将有效控制内部交易的税负，节约企业的税款的现金流出。笔者在此仅就企业集团内部交易的两种常见方式（货币资金、旧设备）来介绍企业集团内部交易的筹划方法。

集团内部货币资金转移的筹划

因企业间的资金充裕度各不相同，在一个集团内部，可能会出现不同企业之间的资金借贷问题。集团内部企业间资金借贷会有如下的涉税问题：

对借入方而言：一、纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本 50%的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除（国税发[2000]84 号文）；二、企业经批准集资的利息支出，凡是不高于同期同类商业银行贷款利率的部分，允许在计税时予以扣除（国税发[1994]132 号文）。同时，在确定纳税人向非金融机构借款利息支出的税前扣除限额时，作为参照的金融机构贷款利率也同样包括基准利率和浮动利率（国税函[2003]1114 号文）。

对借出方而言：一、除国家规定可以从事信贷业务的金融保险机构（包括经批准成立的企业集团内部财务公司）外，企业之间原则上不得直接从事信贷业务。企业之间除因销售商品等发生的商业信用外，其他的资金拆借发生的损失除经国务院批准外，一律不得在税前扣除（国税令[2005]13 号第四十六条）；二、借出方还需就利息缴纳营业税及附加（国税函[2001]1007 号第一条）。

在企业资金借贷中，常用的纳税筹划方法有：预付账款法、银行中介法等，下面举例说明。

例吉祥公司与如意公司是同一母公司控制下的两个子公司，吉祥公司是如意公司的产品供应方。吉祥公司现因原材料涨价，材料采购的资金紧张，需临时向关联方如意公司借款 10000 万元作为临时周转资金借款。双方约定的利率为 8%，银行贷款利率为 6%，期限为一年，吉祥公司的注册资本为 1000 万元。按正常的借款方式，其税负分析：吉祥公司企业所得税税前可列支金额为 30 万元（ $1000 \times 50\% \times 6\%$ ）。如意公司缴纳营业税及附加 44 万元（ $10000 \times 8\% \times 5.5\%$ ）。企业所得税应税收入为



756 万元 ($10000 \times 8\% - 44$)。综合考虑吉祥与如意公司双方企业所得税流出为 240 万元 [$(756 - 30) \times 33\%$]。如不考虑其他税费,吉祥与如意公司的总税负为 284 万元 ($240 + 44$)。

方案一:预付账款法。吉祥公司是如意公司的产品供应方,将借款合同改为产品购销合同,注明是预付货款。要注意的是购销合同必须有真实的购销业务,否则就是弄虚作假行为,会因此受到税务局的稽查发生纳税风险。税负分析:预收款不存在税收问题,税负为 0 万元。

方案二:银行作为中介,银行贷出利率为 8%,如意公司收取 7%。税负分析:吉祥公司企业所得税税前可列支金额为 800 万元 ($10000 \times 8\%$)。如意公司缴纳营业税及附加 39 万元 ($10000 \times 7\% \times 5.5\%$)。企业所得税税前收入为 661 万元 ($10000 \times 7\% - 39$)。综合考虑双方的企业所得税流出为 45.87 万元 [$(800 - 661) \times 33\%$]。考虑支付银行 100 万元的差价后,吉祥与如意公司的总费用负担为 93.13 万元 ($100 + 39 - 45.87$)。

纳税筹划效果分析:作预付款或现金投资税负为 0 万元,银行为中介总费用负担为 93.13 万元,直接借贷总税负为 284 万元。

固定资产的转移的筹划

企业间的固定资产转移,常见的有设备租赁等行为。设备的租赁会产生租金,会涉及的税种有营业税和企业所得税等问题。站在纳税筹划的角度,如果采用账面净值出售的方式,则不会有税收负担。依据:《关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税[2002]29 号)第一条规定:纳税人销售旧货(包括旧货经营单位销售旧货和纳税人销售自己使用的应税固定资产,无论是增值税一般纳税人或小规模纳税人,也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位,一律按 4% 的征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额。《国家税务总局增值税问题解答(之一)》(国税函发[1995]288 号第十一条)规定:销售自己使用过的其他属于货物的固定资产,暂免征收增值税。条件为属于企业固定资产目录所列货物企业,按固定资产管理,并确已使用过的货物。

例:吉祥公司与如意公司是关联方企业。吉祥公司出租 10 台大型机械给如意公司,按市场价应收租金 1000 万元/年。按出租分析双方的税负有:吉祥公司的营业税及附加为 55 万元/年。企业所得税税前收入为 945 万元 ($1000 - 55$)。如意公司企业所得税税前可列支金额为 1000 万元。吉祥公司与如意公司双方的企业所得税节税额为 18.15 万元 [$(1000 - 945) \times 33\%$],双方税负和为 36.85 万元 ($55 - 18.15$)。筹划方案:按固定资产的账面净值外售,应缴纳增值税为 0 万元。因转让不存在转让收益,亦不存在企业所得税问题。纳税筹划效果分析:年节税 36.85 万元。



出口企业综合兼顾可节税

来源：财会信报 作者：王文海 肖苏 唐晔生

众翔服装实业公司成立于 1995 年 5 月，是拥有自营出口权的生产型中外合资企业，注册资金 600 万美元，主要生产成套西装，兼营其他服装。最近该公司又接到一批内衣业务，要求每月供货 500 万件。由于该服装工艺简单，产品质量要求又不是很高，再加上公司的生产能力已经满负荷，所以众翔公司未自行生产，另外考虑到行业管制等因素，无法派专人去办理繁琐的出口手续，公司决定从祝伟服装厂购进货物后，再通过云阳外贸公司出口至日本的有关客户。当月有关业务具体情况如下：

一、祝伟服装厂的生产经营情况：制造成本 450 万元（其中材料成本 400 万元，都已取得税率为 17% 的增值税专用发票）。祝伟服装厂以 500 万元的不含税价格销售给众翔公司，该厂生产内衣时产生的增值税情况是：进项税额为 68 万元（ $4000000 \times 17\%$ ），销项税额为 85 万元（ $5000000 \times 17\%$ ），当月实现的增值税额为 17 万元（ $85 - 68$ ），该厂当月实现利润 50 万元。

二、众翔公司的财务核算情况：公司购进内衣总价为 500 万元（不含税），其进项税额为 85 万元（ $5000000 \times 17\%$ ），公司以 550 万元（不含税）将内衣销售给云阳外贸公司，其销项税额为 93.5 万元（ $5500000 \times 17\%$ ），当月实现增值税额为 8.5 万元（ $93.5 - 85$ ），公司当月经营内衣实现利润 50 万元。

三、云阳外贸公司的财务核算情况：公司购进内衣总支出 643.5 万元（不含税价 550 万元 + 进项税额 93.5 万元），销售价格为 650 万元。

由于众翔公司销售给云阳外贸公司的内衣为非自产品，无法开具税收缴款书，故云阳外贸公司无法办理出口退税。云阳外贸公司经营该笔内衣业务，获得 6.5 万元的利润。

针对该案例，某注册税务师提出以下三个筹划方案：

方案一：将经销改为代购代销。改变众翔公司的经销商地位，在三个公司的产供销关系链中让其转化成为代理购销关系。即变成云阳外贸公司向祝伟服装厂代购内衣，这样就可以按照规范的代购代销手续的要求签订供货合同，由祝伟服装厂直接向云阳外贸公司供货，提供销货发票和纳税凭



证，而众翔公司则可以为云阳外贸公司代购货物收取手续费的名义取得报酬，云阳外贸公司再以生产型企业祝伟服装厂销售自产货物而开具的税收缴款书办理出口退税。具体操作方法为：

一、祝伟服装厂直接向云阳外贸公司供货。祝伟服装厂购入材料 400 万元（不含税），进项税额为 68 万元，生产后以 500 万元（不含税）的价格销售给云阳外贸公司，同时提供增值税专用发票及税收缴款书；销项税额为 85 万元，应纳税额为 17 万元。

二、众翔公司向云阳外贸公司收取代理手续费。众翔公司收取的代购货物手续费 143.5 万元（ $643.5 - 500$ ），应纳营业税、城建税及教育费附加 7.8925 万元 [$1435000 \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%)$]。众翔公司当月经营该笔内衣实现利润 135.6075 万元（印花税忽略不计）。

三、云阳外贸公司抵税。云阳外贸公司以 500 万元的不含税价购入内衣，同时支付众翔公司 143.5 万元手续费，此外增值税进项税额 85 万元，货物以 650 万元的售价出口日本客商，出口手续办妥以后立即办理 85 万元的出口货物退税，该公司实际并未负担增值税。该公司经营内衣出口业务获得 6.5 万元（ $650 - 500 - 143.5$ ）的利润。

在此方案下，祝伟服装厂和云阳外贸公司的利润及税收负担都没有发生变化，但众翔公司利润增加到 135.6075 万元。同时少缴纳增值税 8.5 万元。众翔公司通过筹划得益 85.6075 万元（ $135.6075 - 50$ ）。

方案二：将销售产品改为销售材料。将众翔公司从祝伟服装厂购进内衣销往外贸公司的思路反过来用，即将众翔公司从购货商地位改为销货商地位，由众翔公司购入生产内衣所用布料，加上自己应得的利润销售给祝伟服装厂，再由祝伟服装厂生产成衣后销售给外贸公司，外贸公司凭祝伟服装厂提供的税收缴款书办理出口退税手续。具体操作方法为：

一、众翔公司以 400 万元不含税价购入布料，并取得增值税专用发票，然后以 543.5 万元不含税价销售给祝伟服装厂。众翔公司这笔业务当月进项税额为 68 万元，销项税额为 92.395 万元。当月应纳增值税额为 24.395 万元。公司该业务获得利润 143.5 万元。

二、祝伟服装厂以 543.5 万元不含税价购进布料，并组织生产成内衣，然后以 643.5 万元不含税价销售给云阳外贸公司。祝伟服装厂这笔业务当月取得进项税额为 92.395 万元，销项税额为 109.395 万元，当月应纳增值税额为 17 万元。获得 50 万元利润。

三、云阳外贸公司以 643.5 万元的不含税价（含税价为 752.895 万元）购进，然后以 650 万元出口给日本客商。出口手续办妥后，立即可以办理 109.395 万元增值税销项税退税手续（按有关规



定，不是按原数退，而是按一定比例退税）。云阳外贸公司实际并未承担税负，同时所获得的 6.5 万元利润不变。

在该方案下，祝伟服装厂和云阳外贸公司的税负及利润水平并没有发生变化，而众翔公司利润增加到 143.5 万元，增值税上升 15.895 万元，通过筹划众翔公司实际获益 77.605 万元。

方案三：将经销改为自产自销。众翔公司现有设备已经满负荷运转，在此情况下能不能扩大生产能力？回答是肯定的。扩大生产能力的办法有很多，但是投入少速度快的办法是租赁。众翔公司可以以每月 50 万元的租赁费租赁祝伟服装厂来为众翔公司生产内衣业务，这样众翔公司就可以自购布料，自己生产成品以后直接出口，从而享受出口企业“免、抵、退”优惠政策。具体业务处理过程为：众翔公司购进 400 万元的布料，取得相应进项税额为 68 万元的增值税专用发票，生产成品后直接以 650 万元的价格报关出口，随之办理增值税退税手续。月底结账时，支付给祝伟服装厂租赁费 50 万元，企业实际得利 150 万元。在该方案下，企业通过筹划得到收益 91.5 万元。

纵观以上三个方案，可以发现一个特点，即原来由一个企业单独进行的业务，改为综合兼顾，整体运作，将最大程度地用足现行税收政策，从而使税负明显降低。需要另外说明的是，有些筹划方案还需要相关部门的配合，比如申请自营出口权、改变经营方式等。

产品归类不同 征退税率有异

来源：财会信报 作者：马忠庭 庄粉荣

大金公司专业生产各种规格的通用排液泵。该公司 2006 年 10 月份产品出口销售收入 3000 万元，同时实现内销收入 2000 万元，上月进项税额留抵 100 万元，当月进项税额合计 800 万元。根据《中华人民共和国海关税则》规定，该产品有两种不同的征退税率：一种是征税率 17%，退税率 13%（海关商品编码 8413502090）；另一种是征税率 13%，退税率 11%（海关商品编码 8413502010）。该企业主管出口退税的经理认为：该商品既可以按“征税率 17%，退税率 13%”进行操作，也可以按“征税率 13%，退税率 11%”操作。显然，征退税率差率较大的那个方案对企业显然更有利。于是，就要求负责纳税申报的财务人员按“征税率 13%，退税率 11%”进行申报。当企业的纳税申报做出来之后，该公司的税务顾问提醒说：问题可能没有这么简单。那么，在这种有两种征退税率可以选择的情况下，公司在发生出口业务，需要进行免抵退税申报时，应该怎样进行选择呢？



【筹划分析】

出口退税环节是税务部门重要的管理环节，税务机关对出口退税管理比较严格。但是，这并不是说在出口退税环节就不存在纳税筹划的空间。大家都知道，对于每一个企业而言，所生产的产品是很具体的，而《中华人民共和国海关进出口税则》对出口产品的征退税率既有按某个具体产品来确定的，也有很多产品的征退税率是按产品的结构、性能和用途来确定的。因此，就生产具体产品的企业而言，在按照产品的结构、性能和用途确定征退税率的产品里，有一些产品根据产品的结构、性能和用途，既可以归入这一类，同时也可以归入另外一类，而这两个类别产品的征退税率并不一致，如果企业在其中做出选择，其结果也不一样。在这样的情况下，就需要对有关业务进行分析和筹划。

在具体操作过程中，如果要进行筹划，就需要对不同的方案或者几种可能性分别进行分析，从而得出不同的结果，然后再进行选择。

方案一：按照征税率 17%，退税率 13%这一政策规定进行计算分析：1.由于企业出口的商品征税率为 17%，而退税率为 13%，中间存在一个征退税率差，征税税率差为 4%，所以企业在进行纳税申报时，需要将其差额作进项税额转出。计算当月进项税额转出数为 120 万元（ $3000 \times 4\%$ ）。2. 计算当月销项税额为 340 万元（ $2000 \times 17\%$ ）。3.该企业当月实际应退税额为：440 万元（ $100 + 800 - 120 - 340$ ）。

方案二：按照征税率 13%，退税率 11%这一政策规定进行计算分析：1.由于企业出口的商品征税率为 13%，而退税率为 11%，中间存在一个征退税率差，征税税率差为 2%，所以企业在进行纳税申报时，需要将其差额作进项税额转出。计算当月进项税额转出数为 60 万元（ $3000 \times 2\%$ ）。2. 计算当月销项税额为 260 万元（ $2000 \times 13\%$ ）。3.该企业当月实际应退税额为 580 万元（ $100 + 800 - 60 - 260$ ）。

【筹划结论】

通过上述计算，我们可以发现，按照“征税率 17%，退税率 13%”这一政策规定，该公司当月可申请退税 440 万元；而按照“征税率 13%，退税率 11%”这一政策规定，该公司当月则可申请退税 580 万元。两种不同的征退税率，使得企业的当月应退税额相差 140 万元。

以上还只是仅就出口退税方面作了比较，其实，不同的政策背景对企业所得税方面也有很大影响。我们在这里仍按照以上案例数据进行计算比较。



首先，按照“征税率 17%，退税率 13%”这一政策规定进行计算分析：根据现行政策规定，进项税额结转额是作为产品销售成本进入费用的，也就是说这里有 120 万元应当作为销售成本入账，成为利润的减项，这样该公司就少了 120 万元利润。

其次，按照“征税率 13%，退税率 11%”这一政策规定进行计算分析：同样道理，这里有 60 万元应当作为销售成本入账，成为利润的减项，这样，该公司仅少了 60 万元利润。

通过比较可以发现，在其他条件不变的情况下，采用第一种政策规定，企业将减少利润 120 万元；而采用第二种政策规定，企业只减少利润 60 万元，相比之下，第二种操作方案可以为企业增加利润 60 万元。

【筹划点评】

我们无法理解企业为什么会做出利用“征税率 17%，退税率 13%”方案更有利的选择，但是，通过具体的分析，我们知道应当选择“征税率 13%，退税率 11%”的征税方法。这个案例可以给我们如下提示：一是对税收政策和有关规定不能简单、直观地判断，应当进行全面和系统的分析；二是有关法律是一个网，它可以对其所调节的内容进行规范，但是，任何法律无法穷尽所有的事物，在具体操作环节，纳税人存在结合实际进行操作的选择权，这与“打擦边球”和避税是两个概念。类似于本案例，生产性出口企业具体生产产品的品种与《中华人民共和国海关进出口税则》对出口产品征退税率的规定可能还存在其他可以选择的操作地方，纳税人不妨举一反三。

【筹划难点】

本案例涉及到如下难点：其一，企业所生产的出口产品确实存在可以按照不同类别划分，且有可以采用不同征退税率进行免抵退税申报的前提，但是企业未必对有关规定把握到位，所以自由裁量权往往被海关或者主管税务人员所掌握；其二，在产品申请报关出口时，商品编码首先需要得到海关通关处的认可，所以，如果有关企业想进行选择性的筹划操作，就需要在通关前就进行选择性筹划，从而掌握运作的主动权；其三，税务机关对该事项的认可程度有时也比较难以把握，所以在具体操作过程中容易引起涉税争议。

随着我国国民经济的不断发展，国内产业结构在发生着不断变化，所以产品的出口退税率也在不断调整中。例如，最近一次的出口退税率调整是 2006 年 9 月 5 日由国家发改委、财政部、国家税务总局、商务部、海关总署发出的联合通知(财税[2006]139 号)，明确从 9 月 15 日起调整部分出口商品的出口退税率，同时增补加工贸易禁止类商品目录。鉴于上述情况，作为在征退税率方面进行纳税筹划时，必须随时关注国家的有关政策动向，以免造成筹划失误，给企业带来不必要的损失。



连锁经营集中纳税并非最佳选择

来源：财会信报 作者：陈文裕

日前，一家药品生产企业的财务部经理告诉笔者，为适应企业做大做强的需要，他们公司今后将进一步拓展外地药品零售业务，投资设立几家药品连锁超市，意向洽谈正在紧张进行中。同时，根据公司聘请的常年税务顾问提出的税收筹划方案，新设立的药品连锁超市将由公司总部统一缴纳增值税、企业所得税。

我国为了支持连锁经营企业的发展，也制定了相关的优惠政策。在 1997 年，财政部、国家税务总局就联合下发了《关于连锁经营企业增值税纳税地点问题的通知》（财税字[1997]97 号），通知规定：跨地区经营的直营连锁企业，即连锁店的门店均由总部全资或控股开设，在总部领导下统一经营的连锁企业，采取微机联网，实行统一采购配送商品，统一核算，统一规范化管理和经营，经过报批后，连锁经营企业可以由总部向所在地税务机关统一缴纳增值税。这一规定，突破了流转税就地缴纳的原则，使连锁企业可以很好地调控增值税进销项税额，平衡各企业的增值税税负。

2003 年初，财政部、国家税务总局又联合下发了《关于连锁经营企业有关税收问题的通知》（财税[2003]1 号），对连锁企业所得税缴纳问题作了进一步明确。对内资连锁企业省内跨区域设立的直营门店，凡在总部领导下统一经营，与总部微机联网并由总部实行统一采购配送、统一核算、统一规范化管理，且不设银行结算账户、不编制财务报表和账簿的，由总部向其所在地主管税务机关统一缴纳企业所得税。对从事跨区域连锁经营的外商投资企业，由总机构向其所在地主管税务机关统一缴纳企业所得税。可以这么说，药品连锁超市作为一种典型的连锁经营企业，企业统一纳税除可以调控增值税外，明显的好处是各企业间的盈亏能够互抵，避免了有的企业因经营效益好需要缴纳大量的所得税，而有的企业因亏损难以继续经营现象的发生。

然而，新设立的药品连锁超市由总部统一缴纳增值税、企业所得税是有条件限制的。如跨地区设立的药品连锁超市，由企业统一缴纳增值税、企业所得税仅限于直营门店，而且必须符合上述文件规定的条件，方可实行由总部向其所在地主管税务机关统一申报缴纳增值税、企业所得税。至于



自愿连锁、特许连锁，实行独立核算，其纳税地点仍由各独立核算企业分别向所在地主管税务机关申报缴纳增值税、企业所得税。

同时，并非所有药品连锁超市实行统一纳税都划算，在一些特殊情况下统一纳税可能就不划算，连锁经营企业应该实事求是地分析问题，进行纳税筹划。例如企业在外地设立药品连锁超市进行经营扩张时，预计当年就可以实现可观的利润，且招聘的企业员工中有较多的随军家属，就要充分利用



用政府鼓励安置随军家属可以享受税收优惠政策这一有利因素进行筹划。根据财政部、国家税务总局联合下发的《关于随军家属就业有关税收政策的通知》（财税[2000]084号）规定，对安置随军家属就业占企业总人数的60%(含)以上的新开办企业，自领取税务登记证之日起，三年内免征营业税、企业所得税。要是企业采取了直营门店的方式实行统一纳税，新设立的连锁超市将因为不是独立核算的企业，就无法享受这样的税收优惠。在这种情况下，药品总部在投资决策

时就需要认真比较一下统一纳税和分开纳税哪个对企业发展更有利。

有关专业人士认为，纳税筹划不宜千篇一律，应视具体情况而定，如果新设立的连锁超市经营之初利润较多，还是等新办的药品超市享受三年优惠以后再谋求统一纳税较为合算。



浅谈企业赠品促销及其纳税筹划

来源：湖北经济学院学报 作者：伍冬凤

在公司的市场战略确定后，各业务单位应根据这个战略制定出相应的市场营销方案，以实现公司的战略目标和本业务单位的任务。市场营销是指在适当的时间与空间，以适当的价格，通过适当的促销手段，向适当的消费者提供适当的产品和服务。适当的促销活动是市场营销的重要组成部分，开展促销活动的目的，就是营造一种声势和氛围，扩大公司产品的影响，推动产品的销售，让更多的消费者了解本公司的产品和相关信息，争取更多的目标顾客和潜在顾客。促销活动一般包括五种促销工具：广告；销售促进；公共关系与宣传；人员推销；直接营销。企业一般根据营销战略计划，在适当的时机，选择适当的促销形式和促销手段，实现阶段性的促销目标。各种不同的促销工具及促销方式对企业的收入及税负的影响不尽相同，本文主要就及如何选择促销方式及加量不加价赠品促销方式对企业增值税税负的影响略作探析。

企业促销活动的方式不一而足，而且层出不穷，开展的形式也多种多样，较常用的方式有以下几种：

折价促销：即利用商品的降价吸引消费者增加购买，如××牌洗衣粉原价 12 元，特价 8 元的活动。限时抢购：即推出特定时段提供优惠商品刺激消费者购买的活动。如：限定下午 4 时至 6 时，××饮料一个 1 元。有奖促销：即购物满一定金额即可获得奖券进行立即兑奖或于指定时间参加公开抽奖。如购物满 100 元即得奖卷 1 张参加抽奖活动。此活动对消费者而言有以小搏大的乐趣，而且主办超市通常备有各式大小奖品以吸引消费者，故在国内超市实施效果良好，尤以家庭主妇为主要客流的超市和收入较低的地区效果更佳。免费试用：即现场提供免费给消费者使用的活动，如免费试吃香肠、水饺等。此类活动对于以供应食品为主，以家庭主妇为主要客流的超市，是提高特定商品销售量的有效方式。因为通过实际食用及专业人员的介绍，会增加消费者购买的信心及日后持续购买的意愿。

面对面销售：即超市人员直接与顾客面对面进行销售商品的活动。如鲜鱼、肉制熟食、散装水果、蔬菜等都可采用此方式进行销售。此类活动主要目的是为了满足顾客对某些特定商品适量购买的需求，同时也可以适时对消费者提供使用说明。折扣券促销：即顾客凭超市发行的优惠券购物，可享受一定折让金额的活动。如凭券至某超市购买××牌咖啡，原价 108 元，现只须付 88 元即可获得。赠品促销：即消费者免费或付某些代价即可获得特定物品的活动。常见的赠品促销方式有：自



助获赠，自助获赠是指顾客将购买某种商品的证明附上少量的金钱换取赠品的形式；免费样品派发，如前来超市购物的顾客实施购买即可获赠气球，面巾纸等。

企业在进行促销时，首先要选择促销工具，促销工具选择得当，可收到事半功倍的效果。促销的主要手段一共有四种，即人员推销、广告、营销推广和公共关系，它们都有各自的作用，也有自身的缺点。因此，在筹备促销活动时，就应该从产品自身特点和总的促销预算出发，考虑各种促销方式之间如何分配使用。如果选择赠品促销的话，而且赠品选择将产品作为赠品，开展买一赠一或买二赠一促销活动，这样做风险很大，尤其是对新产品而言，对于产品的档次和价值感都会有所影响，如果一瓶酒售价是 60 元/瓶，那么产品一旦开展买一赠一活动，消费者就可能误认为这瓶酒只值 30 元/瓶，促销活动一旦结束，产品就会很难再以原价出售，损失亦将是极为惨重的。

赠品促销虽是小问题，但绝对不可忽视，于细微之处见操作市场的真功夫，勿因善小而不为，营销市场贵在于无声处听惊雷，在司空见惯中执着创新。赠品促销并不是纸上谈兵，贵在执行和根据市场变化的调整和创新，促销亦是市场营销过程中一个不可或缺的环节，而赠品促销有时又是促销形式中一个最为常用的手段，同样采取赠品促销手段，不同的方式哪怕仅仅体现在包装上也关系到企业的税收筹划问题，可见对其进行一定的归纳和探讨必然具有一定的现实意义，为市场的促销工作提供可比性参考。

增值税是对销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人就其实现的增值额征收的一个税种，应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。即：应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。而当期销项税额=销售额×税率，税率是由当地税务机关对企业进行审核后确定适用的，所以在税率既定的情况下，销售额的计算确定很关键，一般而言，销售额的基本规定为：价外费用的税务处理规定，价外费用(实则是价外收入)是指货物销售价款这外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费，违约金(延期付款利息)、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。销售额还有一些特殊规定：(1)采取折扣方式销售货物，包括商业折扣和现金折扣；(2)采取以旧换新方式销售货物；(3)采取还本销售方式销售货物；(4)采取以物易物方式销售货物；(5)包装物押金。其中：以折扣方式销售货物时，商业折扣或称价格折扣，是指销货方在销售货物或应税劳务时，因购货方购货数量较大等原因，而给予购货方的价格优惠，即购买愈多，价格愈低。商业折扣一般从销售价格中直接扣算，即购货方所付的价款和销货方所收的价款，都是按打折后的售价来计算的。也就是说在中华人民共和国境内销售货物或者应税劳务以及进口货物，均应缴纳增值税，包括一般规定的销售货物、销售



应税劳务、进口货物等，还包括特殊规定如：视同销售行为、混合销售行为、兼营非应税劳务以及货物期货等其他特殊项目及行为等都属于按规定须缴纳增值税的范围。对于一般规定，企业税负很明确，但对于视同销售行为企业有时可适当避开税负，一般情况，单位或个体经营者的下列行为，视同销售货物。(1)将货物交付他人代销；(2)销售代销货物；(3)设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将其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；(4)将自产或委托加工的货物用于非应税项目；(5)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；(6)将自产、委托加工的货物分配给股东或投资者；(7)将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；(8)将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。由于折扣是在实现销售时同时发生的，这样有些商家在做促销的时候，容易忽略一些小问题，给公司造成不必要的负担，影响到企业的经济效益，比如有一种是加量不加价的赠品促销，即买一赠，一外加赠送促销方式，例如：购买一大盒酸奶赠送同品牌一小盒酸奶，大盒进价 5 元/盒，售价 8 元/盒；小盒进价 2 元/盒，售价 3 元/盒。以上售价为含税价，增值税税率为 17%。税法规定，将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人，应视同销售缴纳增值税。因此，应将赠送的小盒酸奶售价与实际销售收入合并计算缴纳增值税。以销售 1 盒为例，账务处理为：确认销售收入：

借：现金	结转成本：借：主营业务成本	5
贷：主营业务收入 6.84(8-1.16)	贷：库存商品	5

应交税金应交增值税(销项税额)1.16 $\{[8 \div (1+17\%)] \times 17\%\}$ 。

对于赠品，会计处理如下：

借：营业费用 2.44
贷：库存商品 2

应交税金应交增值税(销项税额)0.44 $\{3 \div (1+17\%) \times 17\%\}$ 。

通常有两种方式实现加量不加价促销，一种是把增加的量简单的包在外面的方式，一种是把增加的量直接包在里面的方式，这两种方式顾客得到的实惠一样，企业所得的收入一样，销售成本没有差别，但税收负担有别，主要是体现在销售税金及附加上面。同样如上例，如果把赠送的和商品一起包装，那这种买一赠一的行为性质属于降价销售，应按照实际取得的销售收入计算缴纳增值税，例如：推出买一赠一的促销方式，购买一大瓶花生油赠送同品牌一小瓶花生油，大瓶进价 30 元/瓶，售价 45.2 元/瓶；小瓶进价 7 元/瓶，售价 11 元/瓶。以上售价为含税价，增值税税率为 13%。以销售一大瓶花生油为例，超市取得销售收入 45.2 元，据此计算应缴纳的增值税=45.2÷(1+13%)×13%



=5.2(元)，同时结转大瓶花生油及赠送的小瓶花生油的成本。账务处理为：确认销售收入：

借：现金	45.2	结转成本：借：主营业务成本	37
贷：主营业务收入	40	贷：库存商品	37

应交税金应交增值税(销项税额)5.2

下面再举例进行分析。如 400ML 洗发水 16 元一瓶，做促销，加量 20% 不加价，还 16 元一瓶，相当于购买 16 元 400ML 的洗发水一瓶，赠送 80ML 同类洗发水。销售一瓶增值税就 $16 \times 17\% = 2.72$ ，若对赠送的 80ML 单独包装赠送的话，还是每瓶 16 元，企业每瓶的收入还是 16 元，但据税法规定，这 80ML 税务上视同销售，在原基础上多交易 80ML 销售额的税，应计算的缴税基数就变成 $800 \times (1 + 20\%)$ ，相应的应交税额计算为 $16 \times (1 + 20\%) \times 17\% = 3.264$ 。

从企业成本管理的角度出发，相同的产品和在其他条件完全相同的环境下，采取相同的方式进行促销，只是促销时所用的包装形式不一样，对企业的税负影响就不一样。所以说，一个企业拥有了优质的产品并不意味着必然的市场，还必须依靠行之有效的营销策略去进行拓展，一个企业拥有了必然的市场，也应从行之有效，效率最高的角度比较所有方案，为企业创造最高的经济效益。

在产品从上游厂商到中下游商家、终端、消费者的市场链中，任何一环发生了问题，都会导致整个市场链的滞缓与阻塞。在组织市场营销时，时常都能碰到诸如：“价值 100 元的产品加价值 25 元的赠品促销”不如“价值 100 元的产品卖 75 元”等许多实际情况。而好的促销，特别是各方面全面



考虑的促销方式就能做到在吸引最大多数化目标消费受众参与进来的同时，更能使物流、信息传播、服务等 A-MCR 营销全沟通渠道真正互动与顺滑起来，如果再加上合理规避视同销售收入或所得，比如视同销售业务是企业的资产转移行为不属于一般意义上的销售，其本身无现金流入或未取得应收账款，会计上也不确认会计收入，但税收上要求确认应税收入。

以增值税为例，企业可以考虑将外加包装的

“买一赠一”加量不加价方式改为不单独包装的折扣销售。



从我国的税收制度浅谈税务代理制度

来源：福建政法管理干部学院学报

一、税收征管现状

税收征管是整个税务工作的前沿阵地和关键环节。国家税务总局通过多年的征管工作实践和积极探索，到 2003 年我国基本在地方推广中国税收征管信息系统（CTAIS）工程。效能逐步显现。它促进了税收征管手段和服务方式的改善，基本适应了经济发展的需要。然而，现行税收征管模式也存在着分工不明、职责不清、衔接不畅、管理缺位等问题。主要表现为以下几方面：（一）在征收工作中存在“重征收，轻管理”思想，税收收入是财政收入的重要组成部分。近几年，由于经济增长较快，税收收入大幅递增，税务机关看到取得的成绩，掩盖了管理方面的漏洞，使小规模纳税人和个体定额户管理更加薄弱，一般纳税人管理单位与业户接触机会少，造成管理脱钩，收入和管理没有真正做到协调并重；尤其是改革力度不到位，征、管、查三环节中，征收和稽查实现了集中，管理环节集中程度很低，未能形成协调统一的指挥中心，三者职能得不到充分发军。（二）专业化分工过于僵化，制约了征管工作的整体性、连贯性。由于单一追求集约化征管，忽略了分工协作，在很多环节出现了断档和脱节，基层征收和管理的衔接渠道、业务流程因为利益因素而不畅通，税源监控特别是零星税源监控，对税源变化分析缺乏前瞻性。造成管理上事前、事中、事后相脱节，很难及时、准确地为领导提供管理决策依据。（三）企业和公民纳税意识淡薄，部分企业和个人不把依法纳税作为应尽的义务，甚至存在着“要想富，吃税务”的观念。如目前个人所得税征收不错的一些省份仍有一部分单位尚未实行个人所得税代扣代缴。据有关方面估计，在所有应缴个人所得税的人当中，只有 13% 的人是主动申报纳税的，不主动申报或申报不实的问题严重。而且这部分人已有相当数量。一些“三资”企业和“挂靠”承包企业大部分名为国有、集体，实为个体、私营企业，偷税漏税现象比较普遍。为了保证税款的顺利收缴，避免国家税收流失，新税收《征管法》明确了税收优先于无担保债权、优先于罚款、没收违法所得等其他各类公、私之债的地位，当纳税人除了税收之外，还负有偿还、给付以上所列其他各类公、私之债义务的，纳税人所有的财产应当先供执行税款。其目的是防止纳税人钻法律的空子，恶意抽逃资本重组公司，或者与其他人恶意串通转移资产，致使国家大量欠税无法收回。（四）有些地方政府在处理税收与经济的发展关系上还存在认识上的偏差，有些地方政府认为税收过严会影响个体、私营经济的发展。另外还存在有法不依问题。如在



企业重组过程中，一些纳税人借企业重组之机，拒绝履行纳税义务；重组后的企业，有的拒绝承担重组前企业欠缴的税款；企业重组往往避着税务机关，致使税务机关无法追缴税款。个别地方政府认为企业重组是企业优化，发展地方经济的需要，甚至个别政府官员为显示政绩或谋求升迁，“繁荣”地方经济，不顾现实条件和长远利益，竭力扶持“典型”企业，默许会计造假存在，甚至授意企业玩弄数字游戏。政府相关部门未能协助税务部门追缴税款，致使税务部门执法的行使主动权不够，未能对偷逃税者，特别是一些有社会地位有影响的企业或“名人”的偷逃税行为认真查处，这种行为按法律规定应该惩处，但是现实中执行起来又很难，这样也影响和挫伤了基层税务人员严格执法的主动性、普通公民自觉纳税的积极性。

随着社会主义市场经济的发展和我国加入 WTO，特别是新《税收征管法》及其实施细则的颁布和施行，税收征管的经济和法律环境都发生了深刻的变化，迫切需要建立一个与之相适应的、统一高效的税收征管机制。纳税人出于专业知识、办税能力、纳税成本、税收法律责任等因素的考虑，开始寻求中介服务，以维护自身的合法权益，此时税务代理制度应运而生。

二、推行税务代理制的必要性

（一）税务代理的含义及其特点。所谓的税务代理，是指税务代理人在国家法律规定的代理范围内，受纳税人、扣缴义务人的委托，代为办理税务事宜的各项行为的总称。它属于委托代理的一种。从法律约束性来说，税务代理不是一般意义上的事务委托或劳务提供，而是负有法律责任的契约行为。税务代理人与被代理人之间的关系是通过代理协议而建立起来的，代理人在从事税务代理活动中，必须站在客观、公正的立场上、在代理权限之内行使代理权，且其行为受税法及有关法律约束。其主要特点表现为四方面：1、公正性。税务代理机构不是税务行政机关，而是征纳双方的中介机构，因而能站在公正的立场上，客观地评价被代理人的经济行为；同时代理人必须在法律范围内为被代理人办理税收事宜，独立、公正地执行业务，维护国家利益，并保护委托人的合法权益。2、自愿性。税务代理的选择一般有单向选择和双向选择，无论哪种选择都是建立在双方自愿的基础上的。也就是说，税务代理人实施税务代理行为，应当以纳税人、扣缴义务人自愿委托和自愿选择为前提。3、有偿性。税务代理机构是社会中介组织，它不是国家行政机关的附属机构，因此同其他企事业单位一样要自负盈亏，实行有偿服务，通过代理取得收入并抵补费用获得利润。4、独立性。税务代理机构与国家行政机关、纳税人或扣缴义务人等没有行政隶属关系，独立行使代理

权不受税务行政部门的干预与左右，也不受纳税人、扣缴义务人所左右，独立代办税务事宜。（二）税务代理的范围。税务代理的范围是指按照国家有关法律的规定，允许税务代理人所从事的业务内容。根据《注册税务师资格制度暂行规定》规定，注册税务师可以接受纳税人、扣缴义务人的委托从事下列范围内的业务代理：①办理税务登记、变更税务登记和注销税务登记；②办理除增值税专用发票外的发票领购手续；③办理纳税申报或扣缴税款报告；④办理缴纳税款和申请退税；⑤制作涉税文书；⑥审查纳税情况；⑦建账建制，办理账务处理；⑧开展税务咨询、受聘税务顾问；⑨税务行政复议；⑩国家税务总局规定的其他业务。根据现行有关法律的规定，税务代理机构不能违反法律、行政法规的规定行使税务机关的行政职能。同时，对税务机关规定必须由纳税人、扣缴义务人自行办理的税务事宜，税务代理机构不得代理。（三）税务代理对优化税收环境的战略意义。税务代理业在我国经过十余年的发展，由探索、试点到注册税务师资格制度全面实施，现已初具规模，成效显著。1、实行税务代理制，对优化我国税收环境具有重要作用。（1）有利于建立制约机制，维护征纳双方的合法权益。（2）有利于完善税收法制建设。（3）有利于社会主义市场经济的发展。2、有助于建立新的税收征管模式。纳税人可以委托代理人代办税务事宜，减轻企业办理税收业务的工作量，保证税款及时、足额、准确入库。由于税务代理人的工资、奖金以及代理机构的有关费用不用国家财政拨款，这不权减少了国家财政支出，而且减少了税收成本。国外的经验已经证明了这一点。例如，日本现有税理士 5 万人，加上雇用 22 万人，共 27 万人，而全国的税务行政人员总数包括国税局、地税局职员约为 13 万人，不及税务代理人总数一半，大大降低了税收成本，提高社会和经济效益。3、帮助企业合理、合法进行税收筹划。税务代理机构独立于纳税人，扣缴义务人和税收征管部门，以税务顾问的方式帮助企业合理、合法进行税收筹划，在降低企业纳税成本的同时，减轻和解除企业偷税的精神负担和被处罚的经济损失。此外，由于代理人和被代理人之间是有偿服务的契约关系，税务代理机构必须承担因代理不当导致的法律责任，从而维护了纳税人的合法权益。

三、税收代理的发展目标

税务代理的发展目标是服务。税务代理怎样为纳税人服务，才能赢得纳税人的依赖，在市场经济大潮中稳脚跟，健康发展呢？本文认为应从以下几个方面下功夫：（一）切实帮助纳税人解决困难，办好涉税事务。一般来说，纳税人在办理涉税事务过程中遇到有困难或麻烦时，才会对税务代理服务产生较强烈的需求。因此，税务代理应着重通过解决企业纳税上的困难。税务代理是企业的



助手，对企业遇到的难题，税务代理要及时获取信息，并以热情、周到、高效的服务帮助企业解决，才能赢得纳税人。税务代理还应充分发挥自身知识和智力优势，着重开展受聘顾问、代理建帐建制、代理税务行政复议等业务，为企业提供深层次纳税服务，为企业履行纳税义务创造更好的条件。（二）努力帮助纳税人降低纳税成本，争取合法权益。由于企业的主要任务是取得经济效益，以效益求生存、求发展。因此，税务代理应着重帮助企业降低纳税成本，争取合法权益。税务代理通过提供服务，使企业减少在办税方面投入

少或避免税外损失。同时，税务取国家的税收优惠，为企业发展坚持多服务、合理收费的原则。会中介组织，同其他企事业单位实行有偿服务。但应坚持多服务，让企业切身体会到委托税务实实在在的利益。（四）认真帮助识，走全面发展的道路。市场经济靠少缴税款求发展是行不通



的人力、物力，减少或避免税外损失。同时，税务取国家的税收优惠，为企业发展坚持多服务、合理收费的原则。会中介组织，同其他企事业单位实行有偿服务。但应坚持多服务，让企业切身体会到委托税务实实在在的利益。（四）认真帮助识，走全面发展的道路。市场经济靠少缴税款求发展是行不通

依法办事。因此，税务代理的职责应当是既要促使企业守法经营，依法纳税，又要促使企业增强权利意识和自我保护意识，遇到有争议的问题靠法律途径解决。企业纳税意识提高后，为减少麻烦，会将更多的纳税事务交税务代理去办，专心从事生产经营，走全面发展的道路。这不仅有利于税务代理的健康发展，对税务机关依法行政也大有好处。随着税收征管改革的深化和纳税人自行申报制度的实施，税务机关在纳税人纳税事务中的“保姆”角色即将被税务代理制度所替代。税务代理制度是税收征管改革的必然产物，也是市场经济发展的必然产物。大力发展这一行业，对于加强税收管理，维护国家利益和纳税人的合法权益，促进社会与经济的发展，具有十分重要的意义。

作者：陈少华 黄臻



亚当·斯密税收原则的重新解读

作者：余显才

一、引言

近年来，关于税制改革的议论此起彼伏，部分税种的改革措施也相继出台。2005年10月，我国对个人所得税进行了部分调整：一是为实现公平目标，将工资、薪金所得的月免征额提高到1600元；二是为充分掌握纳税人的信息，增加了全员全额扣缴的规定。2006年4月1日起，我国对现行消费税的税目、税率及相关政策进行了调整。此次对消费税的调整一是重视强化其调节功能，二是重视促进环保资源节约。此外，还有更多尚在论证，但暂未付诸实施的改革建议。如增值税的转型问题、燃油税开征的问题、两税合并问题以及个人所得税的进一步完善问题等。事实上，种种税制改革的方向与定位无一例外地要受如下两方面约束：一是各税改革所应强调的基本原则；二是各具体税种的实际可操作性。正如萨伊所说：“各种特殊的税种首先要满足这些一般原则，才能继而研究各种具体课税方法和归宿。从公共繁荣的观点来看，无论现在征收的税或将来征收的税，都必须依照这些原则，衡量其好坏”。此次个税改革正是这种思想的反映。首先强调公平分配的基本目标，所以仅将工资、薪金所得的免征额提高；其次考虑到可操作性，仅仅做了提

高免征额的调整，其他如改变课税模式、课税单位等改革建议并未被采纳。因而，税制改革的一般逻辑就是先确定大的原则方向，再通过具体税制调整达到目标。大的原则方向即为课税的原则。

课税原则规定的是政府对什么征税，征收多少，怎样征税，是政府在设计税制、实施税法过程中遵循的基本理论准则，也是评价税收制度优劣、考核税务行政管理状况的基本标准。税收制度的设置应该遵循什么原则，这是西方经济学界200多年来一直关注的重要问题。从18世纪英国古典经济学派的亚当·斯密起，直到19世纪末20世纪初，相信市场自身调节的力量，遵循税收中性原则占据着主导地位。由此诞生了亚当·斯密以平等、确实、便利、节约为代表的征税原则。并被后人奉为经典，谈到税制改革必以亚当·斯密的税收原则为指导。从20世纪30年代末到70年代初，西方国家的税收政策主要受凯恩斯国家干预经济的理论所左右，认为税收可在市场失灵时有非中性，主张运用税收纠正市场存在的缺陷。到了70年代中后期，在政府干预经济部分失灵或失效的情况下，凯恩斯的宏观经济理论不断受到货币主义、供给学派、理性预期学派、新自由主义学



派等的轮番冲击与挑战。这些学派主张力图减少国家干预，依靠市场经济自身的力量来保证经济的运转。因此，税收中性思想才有了复归与再发展，并已成为以美国为代表的西方发达国家进行税制改革的基本理论依据。

然而，亚当·斯密的税收四原则是否能够涵盖所有税制改革的总体目标要求？是否所有税制改革都要以不违背其任一原则为评判依据？这是税制改革前首先需要明确的重要问题。本文认为，亚当·斯密的税收四原则只是特殊历史时代的产物。虽然其中性思想代表着自由市场经济的发展方向，但随着经济和社会的发展变迁，已不能完全涵盖社会对税收制度提出的原则性要求。而且，也不可能使单一的税种改革做到完全遵循所有原则。

二、亚当·斯密税收原则的完备性考察

亚当·斯密是 18 世纪资产阶级古典政治经济学的杰出代表，他的巨著《国富论》标志着古典政治经济学体系的建立。虽然在重商主义流行的 17 世纪中叶至 18 世纪中叶，就出现了配第、诺思、休谟、布阿吉尔贝尔和魁奈等一批不同程度地摆脱了重商主义观念束缚，主张自由放任的经济研究者，但直到 1776 年斯密的《国富论》出版，才最终战胜了重商主义，实现了经济思想史上的第一次革命，创立了古典政治经济学体系，从而经济学作为一门独立的科学开始形成。所以，马克思说：“在亚当·斯密手中，政治经济学发展到某种完整的地步，它包括的范围在一定程度上获得了完备的轮廓。”

斯密在《国富论》中综合了自由主义经济学说和财政学说，极力主张自由放任和自由竞争，政府应减少干预或不干预经济，他的这种思想通过所谓的“廉价政府”、“夜警政府”得以充分体现。他认为国家对民间资本征税，会相应地削弱经济发展的能力。《国富论》第五篇讨论了君主或国家的收入，对如下几点作了详尽的说明：（1）什么是国家的必要费用？其中，哪些部分应该出自赋税；（2）赋税是怎样募集的？各种筹集方法有何利弊；（3）国家为何要举债？债务对于真实财富有什么影响？因而，斯密是把课税原则明确化、系统化的第一人。从经济自由主义立场出发，他提出了平等、确实、便利、节约的著名的四大原则。然而，虽然斯密的税收四原则反映了自由资本主义对税收政策方面的基本要求，但毕竟是在特殊的历史时期所做出的总结。鉴于不同的国家和不同的历史时期对税收政策有着不同的需要，这就注定了它需要根据时代的发展而发展，而不能仅仅局限在为自由资本主义服务。因而，任何时候它只能作为税制设计参考的部分，而不是全部。事实上，在其前和其后的很多经济学家都对税收原则有过总结，相比之下，斯密的税收原则体系并不是最完整的。配第在《赋税论》中论及了人民抵制赋税的原因。大概可归为征收数量方面、税负分配方面、税款使用方面和税种设置方面。由此，他总结的征税原则除了公平、节省外还有关于税基的选择，提出了反弹性的思想。“盐这种东西，不论对任何阶层的人说来都是普遍需要的，富人需要盐，穷人也需要盐，……那么盐税就是一种特殊的捐



税，就是一种独占”。此外，还赞同以消费而非所得为基础的税制，认为这样可体现公平，避免重复征税。“每个人按实际享受缴税，符合自然的正义。……人们不至对同一物品缴纳二倍或二次税。因为不论何物品，都只能消费一次”。

法国重农学派创始人魁奈在其《赋税论》和《农业国经济统治的一般准则》两篇著作中首先强调了从征税对象和征税形式方面来建立一个税制的基本框架，在一个合理的框架下才能达到轻税和扩大再生产的目标。“关于赋税落在哪些对象身上的问题，是没有任何意义的，它总是落在同一个原本上，因为总是靠土地收入来支付。”在征税形式方面，“对私人财产和农产品贸易征税是最有害的征税形式，但这种征税自古以来都被认为是最恰当和最容易的征税形式”。其次，他还提出了税收不可侵蚀资本的原则，认为这样有碍再生产。“因此不能对分成租地农场主的生产性财富征税，因为这意味着破坏国家每年再生产财富的泉源。”。再次，对征税的规模也有原则限制。“租税不应过重到破坏的程度，应当和国民收入的数额保持均衡，必须随收入的增加而增加。

休谟是英国哲学家、历史学家和经济学家，他主要作为哲学家而出名。但他在为数并不多的经济论文中也发表过一些有影响的观点。他的税收思想至少体现在三个方面：一是适度原则；二是公平原则；三是隐蔽原则。他在《论赋税》中充分肯定了对消费品的征税。“如果对贫民百姓的消费品征收捐税，其必然后果看来不外乎二条：穷人不是节衣缩食，便是提高工资……。但是，紧随着赋税而来的往往还有

第三种后果，即：穷人提高其生产积极性，完成更多的工作，以保持原先的生活水平”。此处，休谟显然是将间接税的好处寄托在由征税而引起的收入效应上。这在资本主义初级阶段劳动力过剩和供给弹性低的社会现实是有一定的逻辑必然性的。此外，他对消费税的推崇还在于它的隐蔽性和自愿性。“捐税以加在消费品，尤其是奢侈品上最为适宜，因为这种捐税最不易为人们所察觉。捐税就在无形中一点一滴地被交纳了，根本不为消费者所觉察”。这种观点似乎过于乐观地描绘了由消费的自愿性所带来的消费税分配上的公平性。而事实上往往出于对税收收入的需要而将消费税的课税对象扩大至生活必需品，由此便带来消费税的累退性。因而，休谟就把消费税弊端的忽略和利处的突显建立在一种理想上的税负适中均衡的假设基础之上。“要是赋税适中，负担均衡，不影响生活必需品，上述后果必然出现”

尤斯蒂是站在国家观立场上来研究如何适当征税的。他的征税原则是在其对捐税做出自己的定义的基础上而得出的。他认为：“所谓捐税，是当王室领地和特权项下的收入不足以应付国家的必要支出时，人民不得不就其私有财产和收益按一定的比率作出的支出”。由此，在不得妨碍纳税人的经济活动，而且是实属必要的场合时，国家才能征税。在征税时，在确保国库原则这一最高原则外，还需要符合其他原则。其中与斯密的不同之处在于：（1）不侵害公民的自由权。“组织税收制度时必须时刻铭记在心的第三个基本原则就是在募集捐税时所使用的的方式方法，不得损及国家和人民的福



利，不得损及公民自由权。”。（2）以国情为原则。“第四个基本原则，应按照国家性质和政府体制来组织税务制度，这样就容易显示税制的公平无私。……如果一国的财政制度与它的政治体系不相投合，那么，不仅由于它所导，向的方针不会与国家的处境相协调而使其效能减弱，而且使整个国家合而为一的、使其各部门得以向一个共同目标奋斗的那些各部门之间的必要的联系与协调，将受到阻碍”。

西斯蒙第在接受斯密课税原则的基础上，还提出了国家征税的量的界限，即对穷人要免税，以维持其基本生活的需要。“如果赋税接触到生活需要，以致使纳税人无法生活时，则应对这部分收入免税。根据人道的原则，应该说最重要的是永远不能使赋税触及纳税人生活所需的收入”。对富人也不能重税，以避免出现资本外逃。“资本家随时可以使他们的财产逃避苛刻的捐税，税务机关即使获得了原来没有掌握的，能了解他们收入的种种便利条件，可是为了不使他们的财富外逃，仍然要规定永远不能对他们征重税。”同时也提出了国家筹集税收收入的质的界限，即国家任何时候都要以轻税为目标。在论赋税篇中，他反对魁奈的实行单一土地收入税的看法，认为税种应该多样化。“收入有各种不同的形式，赋税也应当随之而分门别类。”。在征税的对象上，他与李嘉图的看法一致，认为政府应该针对收入纳税，而不是资本。“财富种类很多，其中只有收入是应该纳税的。因为政府要利用征收的税额支付非生产性的费用。”

由此，西斯蒙第总结了以下几条征税原则，以供税制设置时参考：（1）以收入而非资本为对象。“对前者征税，国家只是支出个人所应支出的东西；对后者征税，就是毁灭应该用于维持个人和国家生存的财富。”（2）对低收入者应该免税。“赋税是公民换得享受的代价，所以不应该向得不到任何享受的人征税；就是说，永远不能对纳税人维持生活所必需的那部分收入征税。”（3）赋税应避免使资本外逃。

“决不应该因征税而使应纳税的财富逃出国外，因此，规定赋税时对于最容易逃税的财富应该特别缜密考虑。赋税决不应该触及保持这项财富所必需的那部分收入。”（4）要以轻税为原则。“任何赋税，使百姓向税务机关缴纳的收入越多，为害也就越大；任何赋税，要钱越少，越是好税。”（5）税制要尽量简化，遵从成本小。“任何赋税，要求人们接受的监督越广，对公民自由的破坏越重，越是坏税；任何赋税，使人产生隐瞒的企图越小，使人受到的监督越少，自愿完纳的成分越大，越是好税。”

萨伊在《政治经济学概论》中将政治经济学看作是一门阐明财富是怎样生产、分配与消费的科学。并提出了有名的关于政治经济学的三分法，即分为财富的生产、分配和消费三部分，而且这三者在逻辑上是有着密切联系的。基于这种思想，属于财富分配范畴的赋税的影响范围自然而然不会仅仅局限于财富的分配领域，而是同时影响到生产和消费。因而，萨伊对赋税原则的讨论融合了赋税对生产、分配、消费的广泛影响。他指出，最好的租税，或为害最小的租税应符合如下原则：（1）税率适度。



因为“不论是生产性消费或非生产性消费，总受到他的收入数目的限制”。收入的减少必然使对产品的需求减少，从而供给也减少，致使课税对象减少。这就是“税率增加而税收并不比例增加的原因，也就是在财政算术中二加二不等于四这句话成为一种格言的原因”。（2）超额负担小。“在最少程度上造成只烦扰纳税人而不增加国库的苦况。”（3）“在最小程度上妨碍再生产”。萨伊认为“所有租税都可以说有害再生产，因为它阻止生产性资本的累积。”正如西斯蒙第巧妙地把这比作在播种时间而不是收成时间征收什一税一样。因而他赞成对资本轻税。（4）有利于引导公民的行为。“有利于国民道德，即有利于普及对社会有用或有益习惯的租税”。

从萨伊的论述中我们可以看到，他认为税收基本上是有害的，都会妨碍社会的再生产。但同时税收又是不可避免地客观存在的。所以与其他经济学家不同的是，他着重强调税率要低，以将其对再生产的影响降至最低。此外，他还第一次提出国家应将税收作为一种调控国民行为的工具来加以使用，并在制定具体税制时有目的地予以贯彻。

瓦格纳是讲坛社会主义的重要成员。他反对古典经济学的自由主义，提倡洛贝尔图斯和拉萨尔的国家社会主义。在他的国家社会主义纲领中，他指出国家应让下层阶级能享受由生产力提高所获得的物质生产的成果和文化财富；还强调了国家筹措财源的目的就在于保护下层阶级的利益，国家应通过租税政策干预社会分配。他不但将斯密的赋税四原则加以扩大，

并主张以赋税作为调节财富与收入的再分配、降低贫富差距的工具。他在《财政学》中承认国家对经济活动具有积极的干预作用，主张通过各种方式来改善有市场主导的收入分配的不公平性，以解决社会问题。在这种思想的指导下，他认为正确的税源应选择国民收入，而不是资本所得和财产所得；选择税种则应考虑税负转嫁之问题，因为这关系到实际负税的公平性。可见，瓦格纳的税收原则改变了先前一些消极的思想，认为税收收入既要充分，又要弹性，要在经济发展的过程中起到一个自动稳定器的作用。此外还要承担一定的社会职能。而且明确指出国家在征税时要注意保护税本，培植税源，不能使税收影响经济的可持续发展。

20 世纪 30 年代以后，在资本主义世界经历了几次比较大的周期性经济危机之后，西方国家逐渐意识到了纯粹的自由市场经济自身所固有的缺陷。这些缺陷单纯依靠市场本身是无法解决的，必须借助于国家干预。因而很多新的经济学流派应运而生。其中比较有代表性的就是凯恩斯经济学派和福利经济学派。二者在财政政策方面都十分重视借助税收工具来达到社会目标。比如凯恩斯建议通过财政支出的增加来扩大社会的有效需求，通过税收再分配的作用来扩大个人的有效需求；福利经济学派则重视运用税收工具来改善社会的收入分配状况，使得总体的社会福利水平提高等。

在现代财政理论中，两个最重要的税收原则即效率原则和公平原则。效率原则包括税收的经济效率和制度效率两方面。经济效率指税收对市场经济运行的影响应尽可能降到最小，



力争保持中性状态。税收中性的内涵不仅局限在消费者的额外负担上，而且扩展到了包括税收诱因对各种经济活动的影响，如劳动、储蓄、产业决策、投资等。然而，税收中性在现实中实际上很难做到。不但如此，而且有时甚至还需要借助税收的非中性。例如在市场失灵的情况下，国家有必要通过非中性的税收来纠正市场缺陷，使市场有效运转。制度效率是指税收制度在保证筹集收入的基础上做到费用最小化。这里的费用包括了征纳双方因征纳税所发生的费用。即政府的征收费用和纳税人的遵从成本都要小。公平原则也有新的发展，包括横向公平和纵向公平。横向公平强调的是具有相同福利水平的纳税人在纳税前后的福利应该是相同的。但这一原则实际上存在操作上的困难。这主要体现在如何衡量不同纳税人的福利问题。不同的纳税人有着对福利的不同理解：有的强调收入能力，有的强调消费能力，有的甚至强调闲暇的时间。纵向公平强调的是具有不同福利的纳税人应该缴纳不同的税款。这不但涉及到福利的度量问题，还涉及到课税方法的选择和区别征税程度的问题。税收学界通常用受益原则和能力原则来体现纵向公平。受益原则要求纳税人根据其从公共服务中所获得的利益大小纳税。该原则从理论上来说具有合理性，但在实践上受制于三点：一是难以量化受益，二是难以克服公共物品的“免费搭车现象”，三是会使对公共品的需求发生扭曲。能力原则要求纳税人按照其能力来纳税。衡量纳税人的能力通常使用客观说和主观说。客观说以所得、支出或者财富的标准来衡量。以所得为基础的

关键在于对所得标准的判断；以支出为基础的的优点在于更能体现公平的要求，缺点在于统计个人支出总额的困难和如何对待生活必需品的消费问题；以财富为基础面临的问题主要是如何对财富进行估价以及管理上的困难。主观说强调的是纳税人在纳税之后的边际效用相同；而判断边际效用大小需要以社会福利函数的形式为基础，根据所依据的是功利主义、罗尔斯主义还是折衷主义的原则，可区分为相等绝对牺牲论、相等边际牺牲论和相等比例牺牲论等。

这些原则的形成背景不同于斯密所处的时代，但却无一例外地是与不同国家的特定历史时期相联系的。而不同国家不同时期的经济发展目标对税收政策的要求不是一成不变的。当市场基本面良好的时候，应强调税收中性；当资本稀缺的时候，税收不应侵蚀资本；当市场不能正确引导公民行为时，税收甚至可以用来代行其责，等等。总之，确定税收原则的基本准则是一国的国情，斯密的税收原则并不是一个完整的、普适性的原则体系。

三、亚当·斯密税收原则的兼容性考察

斯密的赋税原则是否在任何时候都应该作为一个整体来指导税制改革呢？是否违反某一原则就意味着税制改革是不合理的呢？答案是否定的。斯密本人在列举各国在征收特定税时，并不总是完全遵守上述四原则的。如地租税就违反了第一原则，但符合其他三原则；什一税及其他一切类似土地税，表面看似十分公平，其实极不公平；营业利润税由于在操作上只能实行大小店铺多寡一律的方式，因而也是不公



平的；房租可以区分为两个部分：“其一，或可称为建筑物；其二，通常称为地皮租。”因而房租税也往往会自行区分为两部分，一部分由住户担当，一部分由地皮主支出。而由于房租对于全部生活费的比重，是随财产的多寡而不同的，所以房租税的负担一般是以富者为最重，这被认为是公平的。但要相当正确地确定各房屋的实际房租，则是十分困难的。因此，在规定房屋税时就根据一些比较明显的事实，比如炉捐和窗税来代替。因而是符合确定性原则的。人头税如企图按照各纳税者的财富或收入比例征收，那就要完全成为任意的了。如按照每个纳税人的身份征收，那就完全成为不公平的。因同一身份的人，其富裕程度常不一样。“因此，这类税，如企图使其公平，就要求完全成为任意的，不确定的；如企图使其确定而不流于任意，就要完全成为不公平的。不论税率为重为轻，不确定总是不满的大原因。在轻税，人们或可容忍很大的不公平；在重税，一点的不公平，都是难堪的。”课加在低收入者身上的人头税，实质就是一种对劳动工资的直接税。由于对低收入者是依其推定的财富程度征收，因而具有种种不便利性。但征收这种税有两个好处，“其一是收入稳定；其二是所费有限”。此外，是否能使征税做到公平，还要依赖于税负转嫁的情况，并不仅仅是取决于表面上的公平。因劳动者的工资受到两种不同因素的支配，即劳动的需要和食物的普通或平均价格，所以“对劳动工资所得课税虽可能由劳动者付出，但严格地说，在课税后劳动需要及食物价格仍保持课税前的原状时，所交税款

其实都是直接由雇他的人垫支的。”而雇主一般是会将所垫款项转嫁到货物价格上的，因此，工资提高额及利润增加额最终都是归消费者支付。所以，将劳动工资列为征税对象不一定就能使税后工资趋于公平。对消费品征税则要依据不同的情况来确定转嫁问题。斯密将消费品分为必需品和奢侈品，必需品是指“不但是维持生活上必不可少的商品，而且是按照一国习俗，少了它，体面人固不待说，就是最低阶级人民，亦觉有伤体面的那一切商品。”此外，一切其他物品即是奢侈品。由于劳动工资部分地受生活必需品的平均价格的支配，所以凡提高其平均价格的事物都会造成对工资提高的压力。因此，对生活必需品课税和对劳动工资直接课税所产生的影响是相同的。“这种税最终总是通过增加的工资而由其直接雇主垫还给他，而雇主则将增加的工资，连同一定的增加利润，转嫁到货物价格上去。所以，此税的最后支付以及连这增加利润的支付，将由消费者负担。”对奢侈品的征税则并不一定会引起劳动工资的增高。而且，除这奢侈品本身的价格外，其他任何商品的价格不会因此而提高。对必需品征税则会引起其他一切商品价格的连锁上涨。

至于消费品的征税方法，无论对于必需品还是奢侈品来说一般有两种。“其一，可根据消费者曾使用某种货物消费某种货物的理由，叫他每年完纳一定的税额；其二，当货物还留在商人手中，尚未移交到消费者以前，即课以一定的税。”当然，这两种不同的课征方法有着不同的适用对象。“一种不能立即用完而可继续消费相当的时间的商品，最宜于以前一方



法课税；一种可以立即消费掉或消费较速的商品，则最宜于以后一种方法课税。”可见，即使对同一性质的消费品征税，也会因其各自适宜的征税方式而难以实现公平的原则。作为替代方法，马太·德克尔爵士有一个有名的提议，即“主张一切商品，甚至立即或迅速消耗的商品，都须依下面这方法课税，即消费者为得到消费某商品的许可执照，逐年完纳一定金额，商人不付任何税额。”此计划之目的在于使商人的全部资本都能用在流通上，而不是部分用来垫付税款。但若对迅速消耗的商品采用这种方式课税则避免不了以下弊端：“第一，这种课税方法和普通课税方法比起来，较不公平，不能好好按照各纳税者的费用和消费比例课征；第二，按照这种方法课税，消费某种商品，或一年一次或半年一次或一季一次付许可执照的费，对迅速消耗商品所课各税的主要便利之一，即陆续缴付的便利，便要大大减少了；第三，这种税所引起的取缔奢侈的作用就变小了。消费执照一度领得了，领照者多饮也好，少饮也好，其所税都一样；第四，要消费者一次性付出等于现在他在各该时间内不感觉什么不方便的付税总额，恐怕会使他大大叫苦。因此这种课税方式，不处以残酷的压迫，就不会生出现在课税方法所能取得的同等收入。而现在的课税方法，却是没有任何压迫的。”可见，这种替代方式不是违反公平原则，就是有悖便利、节约的原则。要兼顾到所有原则，似乎是十分困难的。

由斯密的论述我们可以看到，虽然他从理论上总结了一般赋税的征收所应遵守的四大原则，然而真正要在具体税制设计中完全做到是不现实的。所以，一旦在税种设置的过程中出现无法兼顾各原则的时候，就需要依据不同的具体情况，对不同的原则有所侧重。如在轻税时，人们或可容忍很大的不公平，此时可偏重其他原则；在重税时一点的不公平都是难以忍受的，此时应更加注重公平性原则。当要重视公平的时候，却往往不得不牺牲便利等等。这种逻辑不仅存在于亚当·斯密的税收四原则中，而且同样存在于拓展了的各税收原则中。有的税种为了做到公平，必须要牺牲效率，如累进的个人所得税；有的税种为了实现效率，就必须忽略公平，如对任何企业都一视同仁的企业所得税。

事实上，各条税收原则都有相悖的一面。任何税种在设置时，都不可能兼顾到所有原则，都会面临一个所适用原则的取舍问题。这就要看该税种重点应该强调的是哪方面，要依据不同时期的经济和社会发展目标以及各税种的具体情况来定。在此思想指导下，税制改革不应有顾此失彼的忧虑。在确定了其所要达到的主要目标之后，便可抛开其他条框的约束，制订出可行的改革方案。因而，税制改革实际上不可能做到有百利而无一害，但却可做到于百害之中取其轻。当我们列数亚当·斯密的税收原则并将其奉为信条时，往往忽视这一点，致使在改革时瞻前顾后，畏首畏尾，实在是无此必要。



环境库兹涅茨曲线转折点的税收政策分析

来源：哈尔滨商业大学学报

作者：李兰

环境污染是指由于某种物质或能量的介入使环境质量恶化的现象。在法律上，环境污染则是指由于某种物质或能量的介入使某一特定区域的环境质量劣于适用该区域的环境质量标准的现象。自从有人类文明以来，人类对环境的污染便始终伴随着自身发展。从农牧业社会的过度耕种引起的土地沙化、草场退化，到工业社会的声光污染、固体液体废料排放污染、大气污染等，使得人们在享受创造收获的同时，也受到了大自然的惩罚。人类也经历了从对污染的无知到了解再到采取措施治理的过程。

一、环境污染治理的理论依据

从经济学角度上看，以往的经济理论对环境污染治理的理论依据分析有如下几方面：

1.“外部性（externality）”与庇古税。外部性，是指某一经济主体的活动对于其他经济主体产生的一种未能由市场交易或价格体系反映出来的影响，从而导致资源配置不能达到最大效率，即不能达到“帕累托最优（Pareto optimality）”。外部性分为两种，一种是负的外部性（外部不经济），如工厂生产过程中烟囱排放的烟雾影

响了周围居民的身体健康；另外一种是正的外部性（外部经济），如在没有专利保护的情况下，发明成果同时也为社会其他成员所享用。以庇古为代表的福利经济学家提出应当由政府采取实行征税的方式，消除这种负的外部性，实现社会福利的最大化（1922，庇古）。这种政策建议被后人称为“庇古税”。由此可见，庇古认为“外部性”如果不加以政府干预，是不会自行解决的，而干预的手段应首选税收。

2.“排污权交易”与科斯定理。1960年科斯在其发表的《社会成本问题》中给出了养牛者与种麦者的产权交易模型：在相邻的两块地中，一边是麦田一边是牛栏，牛吃了麦田里的麦，产生了外部性。科斯认为，如果产权是明晰的，假设交易成本为零，交易双方就可以通过自愿协商实现外部性的内部化，而不需要政府的干预和调节（1960，科斯）。科斯定理引申的含义即为排污权是可以交易的，污染可以通过市场解决。

3.库兹涅茨环境曲线。库兹涅茨环境曲线（见图1）的含义是：在经济增长、产业结构和



技术结构演进的过程中，资源与环境问题先出现逐步加剧的特征，但到一定拐点（图中转折点）时环境质量又随经济进一步发展而逐步好转。也就是说，经济发展和资源、环境的关系的变化很可能是从互竞、互斥逐步走向互补、互适。这种关系类似于库茨涅兹考察的经济增长与收入分配之间的关系。美国经济学家格鲁斯曼 1990 年在环境经济学研究中，把描述经济发展与资源、环境变化关系的曲线称为环境库兹涅兹曲线。这是环境污染治理政策起效的首次定量分析，许多发达国家证明了库兹涅兹倒 U 环境曲线假设是成立的，同时也说明，如果一个国家没有达到或者接近曲线上转折点的位置，环境污染治理政策的效果是不理想的。

二、环境污染治理的政策制度

在以往的环境治理过程中，上述理论都曾经在不同国家付诸于实践。综合地看这些政策制度，可以概括为政府管制和市场机制[1]，政府管制又分为强制性管制（立法保护环境）和诱导性管制（征收污染税、费）。上述措施各有利弊。

强制性管制的优点是：①权威性、②稳定性、③规范性、④便于操作；局限性是监督成本高。

诱导性管制方式的优点是：①政府监督成本更低；②企业选择空间更大；③持续性更强。诱导性管制局限性是：①并非所有的环境问题都能转化为市场问题；②诱导性管制是建立在完全竞争的基础上的，而现实中或多或少地存在着市场扭曲，对于这些产业或企业，诱导性

管制也是难以发挥作用的；③有时也会导致企业的资源配置偏离社会需求的最佳点。

市场机制的自发调节作用的优点是：①监督成本低；②不会对资源配置产生扭曲。但市场机制的局限性更明显，即发挥作用的时间长，发挥作用的不确定性，许多不可再生的自然资源，以及不可逆转的环境问题在市场机制自发调节的“等待期”会加剧。

三、问题的提出

在对环境治理理论依据和手段的研究中发现，上述诸项手段理论依据明确、特性明确，但缺少可操作性的界定方式、限定条件、效应分析和遵循的原则。也就是说，面对纷繁复杂的不断发展变化的经济社会，究竟在什么时期，对什么性质的污染选择哪种治理方式效果最理想，缺少实证分析。

通过对我国的环境治理政策研究也发现，人们过多地讨论诸如环境保护立法、怎样征税更有效，甚至连整体的税收框架都设计得很完美，但是缺少可操作性的实证分析。本文尝试以税收政策这种诱导性管制为例，在下面章节中分析如下问题：（1）我国的经济发展是否已经达到或接近库兹涅兹倒 U 环境曲线的转折点，这是判断政策效率高低的关键。（2）利用税收作为诱导性管制手段的限定条件是什么。（3）我国环境税收制度确立的原则。

四、我国环境税收政策的效应分析

（一）实证分析证明我国已接近库兹涅兹倒 U 环境曲线的转折点



在格鲁斯曼提出库兹涅茨环境曲线假说之后,许多发达国家纷纷进行实证检验,即通过 GDP 的回归分析验证,环境污染程度开始时随 GDP 的增长而增长,而当人均 GDP 达到一定程度,经济发展到一定程度时,环境污染指数会随着经济发展而呈反向变动趋势。也就是说,只有达到或接近库兹涅茨曲线转折点时,政策管制的有效性才会显现出来。

新加坡经济学家还证明了当人均 GDP 达到 3 000 美元的时候,即接近或进入转折点。通过对 GDP 的增长与 SO₂ 排放量变化的分析,新加坡于 20 世纪 90 年代初,马来西亚于 20 世纪 90 年代中叶,泰国于 20 世纪 90 年代末、21 世纪初迎来了随着经济增长而环境质量改善的转折点。日本广岛大学松冈教授根据环境库兹涅茨曲线的假说对中国 SO₂ 的未来排放量进行了预测[2],数据是以 1980 年人均 GDP 的自然对数值为自变量,各环境指标 1980-1990 年的变化率除以人均 GDP 所得的弹性值为应变量的二元回归分析。据回归分析结果,对 SO₂ 而言,我们可得到倒 U 型曲线。从国家环保局对全国 2348 个县作为样本核实的结果来看(见表 1),发达地区的污染排放量明显低于不发达地区,说明库兹涅茨曲线在我国是成立的。复旦大学对上海的 GDP 发展与环境污染指数进行了回归分析[3],证明库兹涅茨曲线在这个地区是成立的;同时江苏、贵州也作了结果类似的实证分析。

我国二元经济特性明显,各地区发展不平衡,“长三角”、“珠三角”及京津沪等地已经进入转折点,南方部分省份已接近转折点。这就说明我国运用政府诱导性管制——税收政策治理环境污染是有效的。

(二) 利用税收作为诱导性管制手段的约束条件

①用税收能够作为诱导性管制政策的原理是,税收是产品价格的组成部分,对污染物或污染超标的人征税会提高其产品的价格,从而减少该产品的购买力,增加其生产成本,以致降低其在市场上的竞争力,促使排污人通过治污达标而不纳或少纳污染税。因此证明环境税收的机制是通过市场起作用的。如果污染物或行为对价格不敏感,则不适合作为环境税收的征税对象。

②利用税收作为诱导性管制手段起效有一定滞后性,在短期内如果企业经营前景看好,产品销路好,是不会在乎这点税收的,因此在一段时间内污染还会继续存在。

③既然环境税收是通过价格发生作用的,就会在一定程度上造成一定程度的价格扭曲,影响价格信号的正确性,使价格信号失真,发生误导生产的错误。

(三) 我国环境税收确立的原则

上述利用税收作为诱导性管制手段的约束条件告诉我们,环境税收的建立要遵循一定的原则。



①价格敏感原则。环境税收的征税对象应尽量选择那些对价格敏感的产品，使其市场反馈信息迅速，从而效果明显。

②污染物的性质选择原则。因为利用税收作为诱导性管制手段起效有一定时滞性，所以征税对象的选择不能定为那些不可逆转的污染行为以及对不可再生资源破坏严重的行为，或者

说对于不可逆转行为以及对不可再生资源破坏严重的行为不能以单一的税收作为治理的手段。

③税率确定适度原则。环境税收的税率是各国在实施环境税制度中最难以测度的一个税收要素，税率定得低起不到治理环境的目的，税率定高了会过度扭曲产品价格。

税收正义刍论

来源：税务与经济 作者：宁晓青

在建构和谐社会中，税收作为一项国家对经济社会的调节制度，从本质上来讲是对剩余产品强制、无偿分配所形成的一种特定的分配关系。因此这种分配关系是否正义，或者说能否满足社会正义的要求，关乎一个国家能否获取充足的财政收入，获取的税收收入的路径是否符合最大多数纳税人的权利、义务分配，税收收入的取得能否与社会经济发展、国家利益的思想协调一致等国计民生的大事，因而在日渐高涨的税收改革呼吁声中，税收正义的愿望也日渐强烈。

一、税收正义的内涵

美国法学家博登海墨说：“正义有一张普洛透斯似的脸，可随心所欲地呈现出极不相同的模样。当我们仔细辨认它并试图解开隐藏于其后的秘密时，往往会陷入迷惑。”税收正义也如这张普洛透斯似的脸，当众多学者去揭开他的面纱，想要把握它的实质内涵时，它却显出不同

的型态。由于观察角度和范围的不同，税收正义的内涵和要求也具有一定的不确定性。比如：有的学者从纳税公平的角度认为“税收正义应给予纳税义务人个人有效的主观权利保护，并实现课税的客观合法性以及课税平等，以维护公共利益。”有的学者从税收与福利政策实施的关系得出“只有符合正义公允的租税负担，才能源源不绝供应社会福利所需，故租税正义为法治国家社会福利给付之前提条件，也是社会福利广度与深度指标”：“在社会法治国家中，国家须先在宪法上决定其租税正义衡量准则，并在租税正义之基础上决定社会给付之衡量基准”。也有的学者从税收原则上觊觎正义，把税收公平当作是税收正义的首要内容，并将依个人给付能力平等课征的量能原则、需要原则、实用性原则看作是税收正义的基本原则……理论层出不穷，不一而足。综观税收正义理论的研究，我们可以得知：税收正义作为社会正义的一个



组成部分，是社会正义在具体领域中的体现。因而税收正义首先必须符合社会正义的总体要求，其基本原则应符合社会正义的基础原则；税收正义是社会正义体系中的一个分支，本身兼具社会正义的实质性特征。从税收本身来看，税收正义包括税收主体（税务工作人员）的正义、税收客体（税目、税率、税制）的正义和征税对象（纳税义务人）的正义；从税收正义的实现方式看，税收正义包括税收实施程序的正义、税收实现结果的正义和税收保障的制度正义。因而，对税收正义的内涵可以概括为两个方面：一是在确定税收债务的税收实体问题上，税收正义表现为对公平税负、量能课税、符合比例等实体正义的追求，以促进和保障分配正义的实现。二是在税收征纳和救济的税收程序问题上，税收正义要求税收程序的正义即平等对待、参与、程序理性、公开透明、人格尊严等。税收正义作为一种合乎公民主权目标要求的国家对公民财产的征收与使用，它反映的是一种依照社会契约而发生的公法上的债权债务关系。只有这种“取之于民”，“用之于民”的税收才具备“对人类需要或要求合理公平的满足，与社会理想相符合，以保证人们的利益与愿望”的税收正义要求，因而税收正义的内涵也会随着现代社会经济的发展和制度完善而不断完备。

二、税收正义的三个向度

现代税收不仅要满足财政需求（主要目的），而且要使税收作为财政收入的主要支

撑力量，协助国家实现其它职能的发挥：一是经济上的作用：促进经济繁荣、保护国内产业；二是社会上的作用：保障人民的基本生活，推动社会的和谐发展。因此，要建构和谐社会，适应市场经济条件下政府职能的转变，明确各级政府的事权，就必须理顺中央与地方的分税制度，实现税收正义。税收正义如何实现？首先需要考察税收正义的三个向度，即：平等课税、公平税负、效能化税收。

1、平等课税

从古希腊开始，哲学家亚里士多德就把平等当作正义的核心。关于平等，现在最通俗易懂的表达就是：相同的事务应有相同的处理，不同的事务应有不同的处理。但从这个简单概念，又可以分出不同的种类：（1）绝对平等与相对平等。按照十七八世纪理性主义自然法的平等观，绝对平等指的是：不问事实上的诸种差异，而要求法律予以一律平等的对待。此种绝对的平等观其平等保障的意义内涵是以人“生而平等”的假设为前提，纵使认为人在先天或后天事实确有差异，亦要求法律上不应考虑此种差异，当然我们可以认为这是在拟制一种理想的状态。相对平等则认为只有当事实相同时，法律上才给以相同的处理，若事实不同，即应为不同的处理。此种相对平等的观念，只有在事物本质不具差别性的前提下，才会与绝对平等得到相同结论。（2）形式平等与实质平等。形式平等是相对于实质平等而言的，形式的平等是指法律待遇的均一化，即不管事实上的差



异，在待遇上一律平等对待，也可以认为是抽象的法的层次上的名义平等。实质平等则指事实关系的均一化，亦即社会经济关系的事实上均等，进而言之，实质的平等是以差别原则为基准，采取不平等的待遇，以实现事实的真正平等。如：西方古典经济学家亚当·斯密的税收平等观认为：“一切国民，都必须在可能范围内，按照各自能力的比例，即按照各自在国家保护下享得收入的比例，缴纳国赋，以维持政府。”因而，亚当·斯密的平等课税理论即为：税收与个人的纳税能力成比率递增的实体平等。

税收正义中的平等课税原则并非指绝对、机械的形式平等，而是保障人民在法律上地位的实质平等，也是依据事实状况的差异而为的合理的不同规范。从个体税目来看，如：在所得税的税捐负担状况下，平等原则就非常适宜。即在“相对平等”的层面上，当实际状况之不同，应作出不同的处理；在“实质平等”的层面上，应使事实关系达到均一化，在考虑基本生活维持及负担能力时，一定程度地运用差别原则，采用量能课税的精神，使其税率采用累进税率的计算会更适合“实质平等”的实现。当“所得成为法律构成要件时”，高所得者适用较高的税率，并非遵循形式平等的原则，而是符合实质平等的要求。税法中有关税收优惠、免税额及扣除额的规定，还有在税务征收中列入年龄、能力、生理状况等人类自然属性的差别，也是相对平等的表现。当课税主体有本质上的差异，如果仍然给予一律平等对待（即绝对平等），则对

其生存权将造成不平等，因此采取相对平等及实质平等说，方是平等原则的真正内涵。因此衍生平等课税原则是税收正义最重要的内涵。

2、公平税负

日本学者田中二郎先生将公平税负分为立法政策基础上的公平负担原则和税法解释意义上的公平负担原则，前者指的是量能课税原则，而后者是指实质课税原则。早期的税收主要以满足财政为目的，故其对公平的看法是“绝对的公平”，即对每一个纳税人不论阶级及贫富，都应平均分摊公共支出，缴纳同类相等的税收，在此种公平的定义之下，最公平的税目即是“定额税”或“人头税”。就税制而言，人头税是惟一完全符合中性原则的税收。但当税收作为担任国家其它任务时，就所得分配的效果上，人头税却呈强烈的累退性，当所得差距愈甚，则累退程度愈大，即不符“垂直公平原则”。财政学家在修正绝对的公平原则时，提出相对的公平原则，在对课税的公平目标的达成，从两方面着手，一是水平公平（*Horizontalequity*），即相同纳税条件的人应负担相同；二是垂直公平（*Perpendicularequity*），指凡纳税条件不同的人应该负担不同。

在实现理想的方法中财政学者建立了两派公平的标准。其中一派主张受益原则，这种思想起源于17世纪的社会契约论，根据这一理论，个人既受国家的保护及利益，自应依受益的程度缴纳税捐作为对国家的报偿。受益原则下的税收公平观念，是基于以下二种认定原则：一



是各人自愿支付价款（即纳税）以换取政府提供的公共财政支出，犹如市场交易行为一样；二是所支付价款是根据个人享受的利益来计算。理论上，一方面，公民因政府的公共财政而受益，使税收公平的受益原则甚为合理，但公共财政本身并不具有排他性，因而每个人都会主张自己并未受益而不愿支付价款，使在运用上大受限制。另一方面，受益原则仅考虑到公民享受利益而应负担税收，但每个人对享受利益的负担能力不同，而使受益原则无法具有所得重分配的效果。因此，另一派主张量能原则，即主张以纳税能力作为课税的标准，按照个人的经济能力作为课税多少的依据。凡具有同等经济能力的人，应课征同等的税额，即所谓“水平公平”。凡具有不同经济能力者，应负担不同数额的税额，即所谓“垂直公平”。而在传统功利主义所主张的税负公平学说中，量能原则的公平是指“相等牺牲”，课税使个人可支配的所得减少，导致效用损失，该项效用损失应力求公平。而“相等牺牲”的学说中，“比例牺牲相等”及“边际牺牲相等”两类学说，主张在所得边际效用递减的情形下，税率应是累进的。

在我国的税制中，公平税负的主要目的是运用税收杠杆调控社会商品生产者之间的外部经营条件。即通过公平税负调节企业的级差收入，调控因价格造成的企业利润不均等冲突现象，实现税收公正、合理。公平税负不仅对同一行业、同一产品，而且对各类经济组织都要

一律平等课税，因而，公平税负与平等课税是一脉相承的。

3、效能化税收

在税收正义中有公平就一定离不开效率。只有同时兼顾公平与效率两个方面的税制才是最好的税制，这是无需证明的。但目前就我们现有的社会生产力而言，现代税制中具体税目往往不是低效率、高公平，就是高效率、低公平；而在税收征收过程中，效率与公平的二律背反也是屡见不鲜。其实，关于公平与效率的争辩西方经济学界早在 20 世纪 70 年代就开始深入探讨。所谓经济效率是指社会已达到了人尽其才、物尽其用，而不存在任何浪费的状态，以致每个经济人都实现了经济福利最大化。在税收制度中，我们也应当追求效能化税收。谈到效能化税收，要从两个方面进行分析：一是从资源配置的角度讲，效能化税收应有利于资源的有效配置，使社会从可用资源的利用中有效获利；二是从经济机制的角度看，效能化税收不仅能使微观经济效益提高，而且还可以使宏观经济稳定增长，实现经济机制的有效运营。对于如何评定这个效能化税收的“效”，西方学者喜欢用“帕累托效率”来解释。“帕累托效率”原意是指：如果资源配置已达到这样一种状态，即：任何重新调整都不可能使其他人境况变坏的情况下而使任何人的境况更好，那么这种资源配置的效率最大。如果达不到这种状态，就说明资源配置的效率不是最佳的，还可以重新调整。由于社会经济生活中，大多数的经济活动都可



能是以使其他人的境况变坏为条件而使某些人的境况变好,所以税收的“帕累托效率”同样存在“得着的所得,失者的所失”的问题。

三、税收正义的实现方式

在税制改革的进程中,税收正义的体现有很多多种方式,综合起来考察,有三种社会正义的实现方式值得我们在税收正义中借鉴,其一是程序正义,其二是结果正义,其三是制度正义。程序正义是基础,结果正义是目标,制度正义是保障。

1、程序正义

对于税收来说,没有程序制约的税收实体规则,必然不能得到一致、公开和理性的执行,纳税人的财产权和人格尊严将被任意侵犯。所以必须通过税收正当程序对正义、秩序的追求来建构税收体制。现代税收程序是一种为了限制征税恣意,通过角色分配与交涉而进行的,具有高度职业自治的理性选择过程,是保障纳税私权、监控征税公权的控权过程。因此,税收程序不仅是做出征税决定的税收行政程序,而且包括制定税收规则的立法程序和解决税收争议的司法程序。税收程序作为一个过程具有独立的价值,因而必须承认和关注税收程序的正义问题,而这就意味着税收程序的设计和程序主体相关权利的设定,应当体现程序正义的基本要求。这些基本要求主要包括程序中立性、程序参与性、程序自治性、程序平等性、程序合理性、程序效率性。在我国虽经历多次税改但依然存在一些程序非正义的行为,如:

税收立法和执法中重实体轻程序,税法实施环节缺乏有效的事前、事中和事后监督保障机制,重管理程序轻控权程序,税法实效、税法遵从和纳税人权益保护亟待改进等等。因此,要实现税收正义就必须在税收法治程序化的理念下,将税收程序作为税收法治建设的关键和切入点,努力推进税收程序法治化进程。通过税收立宪,在宪法中确立正当法律程序、税收法定主义等宪法原则,明确规定税收立法程序、财税体制、纳税人民主参与权和民主监督权等内容。在税法通则等法律中,确立税收公平、量能课税、合比例征税等税法基本原则体系。完善税收立法程序,确立立法公开、听证、参与原则,建立税收立法项目的必要性分析制度、起草阶段的职业主义原则、立法草案公告制度、评议和答复制度、审议抗辩制度、审查制度、公布和备案制度。在税收征纳程序中,通过制定和完善税法通则、税收征管法以及其他行政程序性法律,对凡是涉及影响纳税人合法权益的征税行为,都应当为其提供正当程序保障,主要是程序公开制度、程序公平制度、程序理性制度和程序效率制度。而强化为纳税人服务、增强程序抗辩性、保障纳税人的知情权等程序性权利、确立和保障最低限度的公正尤为重要。在税收正义的实现中,公正的程序是维护税收制度的合理性,纳税人公平、效率的实现,实现行政权责对等原则的有效手段。没有一个科学、完整的税收法律体系,税收正义就无从谈起。税收立法首先要明确立法权,坚持立法程



序，明确哪些法规由中央规定，哪些由地方制定，并贯彻执行税收立法权和解释权的集中统一，防止政出多门、自立章法。

2、结果正义

具备公开、合理的税收正义程序能否得到真正的结果正义呢？根据英国学者戴维·米勒教授的分析，有四种情况值得我们探讨：（1）程序正义意味着结果正义；（2）结果正义意味着程序正义；（3）不管程序被判定是否正义，都可以做出结果正义的评断；（4）不管结果被判定是否正义，都可以做出程序正义的评断。

（1）、（2）与（3）、（4）两组的差别在于：

（1）、（2）是对决定性的推断；（3）、（4）则是对两者独立性的考察。这四种关系并不具有排他性，要视环境及所需要分配的东西而论。在某一些极端的情况下，（1）、（2）是可以接受的。先看（1）：当一件要分配的好东西是不可以分割的，而没有特别紧迫的理由必须给予某人。以彩票为例，从纯结果的角度出发，假如是 A 中奖，我们不能说他应该不应该得奖，只能说只要抽奖过程是正义的，亦即是符合公开及公平等要求，结果就是正义的。不管是 A 或者是其他人得奖。在这种情形下，除了过程外，没有其他方式决定结果是否正义。再看（2）：当某一种物品需要分配，而这种物品是必要的，并且刚刚有足够的数量，显然，平均分配会带来正义，只要带来平均分配的程序也是正义的程序。而对于（3）和（4），程序及结果有不

同的正义考量。关于（3）：结果正义有其自身价值，不能将其简化成程序正义。关于（4）：程序正义有其自身的价值，不能将其简化成结果正义。米勒同意独立于结果考量的程序正义确实存在。程序正义不单只有工具上的价值，公众在对分配上的实践的反应上受到程序的影响比受到结果的影响更大。接受（3）或（4）的后果是容许程序正义与结果正义冲突的可能性。而税收正义在对某一税收程序主体的权益受到影响的税收程序活动进行评价时，不是仅仅考虑征税决定的作出过程，考察程序本身是否符合程序正义的最基本要求，而且必须关注其结果的有效性和正当性。税收征纳实践表明，不能实现结果的正义，即使程序正义基本要求的征税决定正当，其内容符合实体税法的要求，也容易引起争论和质疑，导致纳税人和公众在社会心理层面上产生抵触情绪，使征税决定在执行上产生困难和障碍。我国税法实施效果不佳，征税决定难以执行，甚至一些抗税案件的发生，与税收程序本身欠缺公正性以及按照税收程序执行的结果不尽人意有密切的关系。

3、制度正义

完善的税收制度，不仅是各国政府能力和成熟的标志，而且是取得经济发展的原因所在。一个成熟的政府一定会创制一个完善的税收制度。我国历来重视税收制度建设，我国的税收制度和税务机关，在我国社会主义建设的各个时期，都发挥了巨大的作用。现在，我国建立



社会主义市场经济新体制的战略目标已经确定,以《中华人民共和国税收征管法》为核心的税收法律体系已经建立,我国的税收制度建设出现了前所未有的局面。笔者认为:我国税收制度建设的当务之急,是充分利用这一有利时机,全面加强税收法制建设、组织建设、制度建设,迅速构建一个适应社会主义市场经济发展要求的税收制度,为建立社会主义市场经济新体制提供牢固的、重要的税收制度保障,让税收制度为我国经济改革创造条件,为其他改革提供契机。我国税收制度正义的实现必须特别关注两个方面:

(1) 税收中性原则

税收中性主要有两层含义: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,特别是不能使税收成为超越市场机制配置资源的决定因素。在税制建设上税收中性的要求是:税制结构科学、合理,有利于平等的市场竞争,如税制应该统一,税负应当公平,避免重复征税;税制应当简化,方便纳税;扩大税基,合理制定税率;税收征管制度应健全有效率,征纳成本低。

(2) 税收调控

税收调控是弥补和矫正税收中性原则所不能解决的税制问题的最有效的外部力量之一。因为税收的操作主体是国家,而税收政策的制

定及其运用体现着国家的宏观目标与偏好,国家运用税收引导经济发展,调节经济运行时,有着其他各种经济手段所无法比拟的调控力,直接有效,强制规范,成为国家调控经济的重要手段。一般认为,税收的宏观调控功能主要体现在以下三个方面:一是调节经济周期,实现经济稳定;二是促进经济增长;三是公平收入分配,缩小个人收入间差距。在税制建设上,税收调控的要求是:及时、足额、稳定地取得财政收入,为政府进行宏观调控掌握必要的财力、物力,在我国当前突出地表现为提高整个财政收入占 GDP 的比重和中央财政收入占全部财政收入的比重;调节供求总量平衡,抑制通货膨胀和防范通货紧缩,实现经济的稳定增长;促进国民经济产业结构的合理化;矫正收入分配不公,防止两极分化,包括缩小地区间差距。

现代税收制度正义通过选择机制、抗辩机制、参与机制、角色分担机制,保证了参与、公平、中立、公开、自治、理性等程序最低限度公正的实现,在税收法治建构中发挥着中心的作用。通过税收制度改革,对税务机关的职责范围、工作程序、责任追究等作出严格的规定,促使税务机关依法行政,保障公民对税收管理权力的监督更加有的放矢,最终实现权力和责任的统一。通过对税收各个部分的个体功能及相互联系的整体功能的科学论证来寻求优化方案,建立最佳税收法律体系。

房产税的公平与效率分析

来源：边疆经济与文化 作者：刘军

一、税收公平与效率理论

公平与效率是税收学的重要内容，也是整体税制和具体税种设计的重要指导原则。

1、税收公平原则是指对所有纳税人的课税应当公平，无所偏袒

税收公平的衡量标准主要有纳税人负税能力的大小和从税收中受益的多少，也就是能力原则和受益原则。对于以上两个衡量标准，大多数经济学家认可能力原则。因为每个公民从政府获得的收益和保护是很难具体量化和比较的。衡量纳税能力的标准主要有财富、收入和消费。三种衡量标准中，消费的多少虽然是可以计算的，但其监管成本太大，不符合税收效率原则；随着对个人所得税的重视，个人收入的监管体系逐渐趋于完善，财富尤其是各种固定资产，是非常容易统计和监管的。

2、税收效率原则主要包括行政效率原则和经济效益原则

税收行政效率主要是指税务机关征税成本和纳税人的奉行成本要尽可能的小。税收经济效益是指税收对资源配置的扭曲效应尽可能小，也就是使税收的超额负担尽可能小。

二、税收公平与效率的关系

1、税收公平与效率的统一性和矛盾

税收公平与效率密切相关，具有统一性：税收效率是公平的前提，如果税收导致资源配置无效，经济发展必然受到影响，那么公平也只能是共同贫穷上的公平；税收公平是效率的重要条件和保证，如果税收不能将收入差距和财富分配不公控制在居民可以容忍的范围内，必然导致居民的不满和社会的不安定，最终损害效率。税收公平与效率又是矛盾的，对某一具体税种而言，税收公平与效率往往不能兼顾，必须有所侧重，有所取舍。

2、税收公平与效率的协调

税收公平与效率的协调是通过各具体税种的优化设计实现的。在税收公平与效率协调这一问题上，本文的观点主要有以下两个方面：

第一，对企业等法人的课税应当坚持效率优先，而对个人的课税则应当更注重公平。企业是进行经济资源配置的直接主体，也是社会财富最主要的创造者。如果对企业课税违反了效率原则，必然导致整个经济资源配置的低效率，将严重影响社会经济的发展。对我国这样一个发展中国家来说，税收效率原则尤其重要。而个人是社会财富的最终拥有者，如果居民收入差距和贫富差距过大，必然影响劳动者的积极性，还会带来一系列的社会问题，也不符合公共财政的要求。

第二，流转税应当侧重效率，而直接税则应当更注重公平。流转税课征于生产、销售各环节，影响资源配置的范围很大，效果也更直接和明显，如果流转税的设计不合理，对经济



效率的影响会很大。而且一般来说,流转税是更容易转嫁的,很难通过流转税来实现公平收入和财富的效果。而直接税一般在分配和消费环节课征,对资源配置的影响范围和力度较小,并且税负很难转嫁,正适于实现税收的公平职能。

3、房产税中的公平与效率

房产税作为一种直接税,首先应当注重其公平职能。但是,房产税的纳税人分为两类:个人和企业。因此,房产税不可以一味地追求公平,对企业征收的房产税还应当坚持效率原则。本文的观点是:对个人征收的房产税应当侧重公平,课征于企业的房产税应当更注重效率。

三、我国房产税的缺陷

我国现行房产税制订较早,而且长期未加以修改,已经很难适应经济形势的发展变化,主要表现在个人房产税公平功能的缺位、普通企业房产税的税收无效率和对房地产开发企业税收调控的缺位这三个方面。

1、个人房产税公平功能的缺位

(1) 个人房产税开征范围过小,调控力度有限。我国房产税目前仅对个人出租性和经营性房产征税,对个人自有自用房产免税。这主要是因为现行房产税制订时,我国尚未进行住房产权制度改革,个人私有住房的比例很低,而且当时居民收入水平差距很小,利用房产税调节财富分配的必要性不大。

然而近些年来,随着我国城镇居民住房制度的改革和房地产业的迅猛发展,居民私有住

房的比例在迅速提高。而且对于大多数居民而言,房产已经成为个人财富中最重要的组成部分。因此,将房产税征税范围扩大到城镇居民自有住房的制度性障碍已经消除。与此同时,我国不同阶层居民的收入差距在迅速拉大,财富分布日益不公,我国的基尼系数位居世界前列,两极分化趋势已经显现。作为政府公平收入分配功能的重要税种,如果房产税的征税范围太小,税额过少,很难真正实现其应有的功能,甚至会进一步加剧贫富分化。例如,张旭伟在《浅论税收公平分配功能的弱化》中就明确指出:我国居民个人在缴纳各种直接税后,最富有的阶层更富了,而最贫穷的阶层却更穷了,而中间阶层税前和税后的收入水平根本没有受到明显的影响。因此,扩大房产税征税范围,增加税额已经是势在必行。

(2) 不同房产出租方式的监管难度不同,纳税人逃税比例相差很大,导致个人的实际税负不公。个人出租的房产可以细分为三类:营业用房产出租、居住用房出租和办公用房出租。对于税务机关而言,对这三种房产出租的监管难度差别很大。出租后用于营业的住房一般位于比较显眼的位置,而且税务机关可以在对经营者征收其他税种的同时征收营业税,所以出租营业用房的个人逃税难度很大。出于逃税的目的,出租后用于个人居住和办公的房产,一般位于居民户比较集中的小区或者其他隐蔽的地方,税务机关对这类房产出租行为的监管难



度很大，有的基层税务部门干脆放弃该类房产税的征管，从而导致税收流失严重。

由此可见，由于以房产租金作为计税依据，会导致不同房产出租者逃税比例相差很大。这既不符合税收的横向公平，也不符合税收的纵向公平。

2、普通企业房产税导致的资源配置低效率

(1) 两种计税依据和两个税率导致资源配置的低效率。我国现行的房产税对企业自有房产按房产原值征税，税率为 1.2%，对企业出租性房产按租金收入征税，税率为 12%。房产自身的增值功能使得其原值低于市场价值，再加上物价上涨等因素，二者的差距会更大。而房产的租金收入和其市场价值、物价水平成正相关关系。这样就必然导致使用自有房产的企业房产税税负低于出租房产的企业。再加上后者的税率是前者的 10 倍，二者的税负差距会更大。

(2) 对使用自有房产的企业而言，土地使用权获取方式和财务处理方法的不同，导致企业税收负担差距较大，不利于土地资源的有效利用。房产是和其占用的土地密不可分的，对房产价值的评估很难与土地价值割裂开。而我国企业占用的土地有较大一部分是通过国家划拨无偿获得的，对这部分企业来说，其房产价值仅仅是房产的建造原值，其房产税计税依据要远远低于房地产的真实价值。在有偿获得土地使用权的企业中，有些企业将土地使用权计入无形资产，不用缴纳房产税。而另外一些企业将土地使用权获取费用一同计入房地产价

值。这样，后一类财务处理方式虽然更合理，但其税收负担却更重。土地是一种稀缺资源，对我国尤其如此。土地的无偿划拨和低税负必然导致土地利用的低效率。应该采用土地拍卖方式和实行统一的财务处理方式，公平企业税负，提高土地资源的利用效率。

(3) 同一税种，两套税制。目前，我国对内资企业征收房产税，对外资企业征收房地产税，而且许多地方政府对外资企业给予较多的税收优惠。这就导致内外资企业税负不公，不利于房地产资源在两类企业间的合理配置。

3、房地产开发企业税收效率功能的缺位

近几年来，中国房地产市场过热，土地等稀缺性资源低效率利用的情况比较严重。这突出表现在房地产开发商将获得开发权的土地大量闲置，以及新开发房产的大量空置。出现这种现象，原因主要有两个：第一，房地产是个人生活和企业经营所必需的，其需求弹性很小；第二，土地又是一种稀缺的不可再生资源，所以无论房地产开发企业数量如何，只要获得了土地使用权就在某种程度上居于垄断地位。这样，房地产开发商就可以通过土地闲置和房产空置来控制房地产市场的实际供给，以此来谋取暴利。

房产税是和房地产市场直接相关的税种，而我国现行房产税对调控房地产市场几乎无能为力。

四、对我国房产税改革的建议

我国房产税改革，同样应当从房产税公平与效率两大职能入手，做到公平税负和提高效率。



1、将土地价值与房产价值合在一起，统一征收房地产税

房产与其占用的土地是密不可分的，将房产与土地割裂开单独征收房产税，既不合理，也对房产价值的评价存在困难，容易导致不公平。当然，这样也有利于提高企业对房地产的利用效率。

2、统一计税依据，统一按照其市场评估价值征税

由于房地产本身的易监管性，以市场价值作为计税依据，降低了征税成本，可以避免按租金收入征税造成的税收流失和税负不公平，也不利于各经营主体的公平竞争，提高房地产的资源配置效率。在现阶段，可以由税务机关委托符合条件的市场中介机构进行房地产价值的评估。

3、将城镇居民的房产纳入房产税的征税范围，实行累进税率

通过扩大征税范围，必然会增加房地产税收总额，增强财政进行收入再分配进而公平居民收入的能力。对居民个人拥有的普通商品房实行低税率，对个人拥有的多套住房、高档住房和豪华别墅实行较高税率，实现税负的纵向公平。这样还可以抑制投机性住房需求，缓解房地产价格的过快上涨。

4、对房地产开发商尚未售出的房产征收房产税，实行比率累进税率

对土地闲置率和住房空置率低于一定标准的房地产开发商免税，对高于该标准的开发商征收房产税，并且以上两个比率越高其适用的税率越高。这样可以提高房地产资源的利用效率。

另外还要实行对内外资征收统一的房地产税。

对新消费税政策的几点思考

来源：中国税务报 作者：顾海兵 赵小平

4月1日起,我国对消费税进行了重大调整。消费税作为对特定的消费品和消费行为征收的一种税,体现了国家的产业政策和消费政策,新的消费税向全社会发出了节约型消费、环保式消费和理性化消费的信号。在看到消费税调整所取得的进步的同时,对消费税新政中的有关问题,笔者认为有进一步反思的必要。

一、消费税应该正名为“特种消费税”或者“特别消费税”

我国的消费税是国家为体现消费政策,对生产、委托加工、零售和进口的应税消费品征收的一种税。西方税收界把消费税分为直接消费税和间接消费税。直接消费税是对个人的实际消费支出额的课税,直接向消费者课征,纳



税人和负担税收的人都是消费者个人。直接消费税应该被归为直接税的范畴。间接消费税是对消费品的课税，向消费品的经营者课征，税收通过价格转嫁给消费者。国内所谈到的消费税其实是间接消费税。

如在美国，除少数特定商品外，无论是到商店购物，到饭店住宿用餐，还是到停车场停车，凡是要花钱的地方差不多都要支付相当于

售价 3%~9% 的销售税，销售税是美国消费税的一种常见形式。并且，美国是典型的销售税和消费税结合模式。在零售环节就一般商品按零售价格课征销售税，同时在产制环节选择烟、酒、石油等少数商品，从量课征消费税。销售

税选择一个环节对所有商品普遍课征，税率单一或有所差别，主要发挥流转税的收入调节功能；消费税则在产制或零售环节，选择少数商品，按差别税率征收，主要发挥流转税的个别调节功能。

目前世界上有 130 多个国家开征了消费税，有的国家征收范围较广，有的国家征收范围较窄。但大多数国家的共同点都是把非必需品、奢侈品、高档消费品等列入征收范围。我国的消费税，征收的范围具有很强的选择性，实际上很多消费并没有征税。我国的消费税是对一些特定消费品和消费行为征收的税，因此，应该更准确地称之为“特种消费税”或者“特别消费税”。

二、消费税“立法”：层次较低、不够透明

2005 年，我国的消费税达到 1634 亿元人民币，占财政收入大约 5%。消费税在中央财政收入比重中仅次于增值税和企业所得税排名第三，在全国财政收入中排行第五。由此可以看出消费税已经是一种非常重要的税种。尽管消费税总额目前在国家的税收中比重还较低，但随着经济的发展和消费结构的升级，消费税的作用将会越来越重要。

截至目前，我国征收消费税的依据有：1994 年开始实施的《消费税暂行条例》和《消费税暂行条例实施细则》；国家税务总局 1993 年底发布的《消费税征收范围注释》和《消费税若干具体问题的规定》；2006 年 3 月 21 日财政部、国家税务总局公布的《调整和完善消费税政策征收管理规定》。我国征收消费税依据的主要是国务院的条例和部门的规定。

笔者认为，对消费税这样重要的税种应该由国务院颁布的条例和部门的规定上升到全国人大及其常务委员会批准通过的法律。消费税的调整关系到纳税人的切身利益，应该由纳税人的代表——全国人大对该法进行修改和颁布。同时，WTO 也就税法问题对其成员国有如下的要求：税法和国际税收法律制度要接轨，成员国政府应该公开税收法律信息，按照国际标准确定适度的税收负担，成员国的征税机关必须严格按照法律征税，开征、停征等调整必须要有法律依据。





除了立法层次较低之外，消费税的立法过程不够透明。市场经济体制条件下，国家在制定法规与政策时要坚持公开性和透明性原则。在税收立法中应该发扬民主，广泛听取意见。全国人大有关的专门委员会和常务委员会工作机构可以召开相关机构和专家的座谈会、听证会、论证会，采取多种形式听取各方面的意见。应该提前将草案公布，广泛征求意见。但这次消费税的调整，对业界的意见和消费者的意见未取得不够，制定过程不够透明。

三、消费税课征：借鉴增值税征收办法

我国现行的消费税的征收环节具有单一性，除了金银首饰消费税在零售环节课税，其他消费税主要在生产、委托加工和进口环节，不是在消费品生产、流通和消费的多环节征收。消费税不能像增值税那样形成环环抵扣、环环监督的链条，不能形成严密的监督制约机制，给偷、逃税以可乘之机。征收环节难以界定，厂商通常采取生产环节定低价、流通领域定高价的办法避税。尽管原则上税务部门针对这种情况在稽查过程中可以进行调整，但征收成本很高。一旦生产者或进口者逃避了消费税，就很难将其所偷逃的消费税从下一环节补征回来。

基于上面的问题，可以考虑将征税的链条拉长，从生产（进口）一直延伸到最终的零售阶段，同时采取税款抵扣制度。也就是在生产（进口）——批发——零售各个环节实行凭消费税发票注明的消费税税款进行道道抵扣的方式，以便在各个环节形成征收消费税的监督链条，对不能如实提供购买消费品发票的将不能进行消费税税款抵扣。这样有利于堵塞现有的消费税偷、逃税现象。对无购买发票或未完消

费税的消费品，如继续用于生产资料或进入流通领域，那么，在下一道环节可将上道环节未缴纳的消费税税款补回，防止税收流失，同时也对企业销售货物必须开具发票起到了控制监督作用。同时应该将消费税纳入“金税”工程系统管理，从发票的开具到税款的抵扣，及消费税的协查形成一系列税收监督管理链条。

四、消费税应该是价外税

目前消费税采用的是价内税的方法，价内税是一种隐蔽的形式，将消费税金额包括在货物价格之内，即在产品价格中包含了消费税但并不标明。参照国外销售税的经验，我们可以采用价外税。即在应税商品的价格之外，另外收取消费税金。采用价外税好处至少有三个方面：一是发挥消费税引导作用。消费者在付款之时，发票上分别注明货物价格和消费税金额，透明公开，消费者知晓自己承担的税款的具体数额。这有利于发挥消费税引导消费方向、调节消费结构和限制某些消费品的消费的作用。二是体现纳税人的知情权，强化纳税意识。三是可以形成消费者对生产商（进口商）和经销商的监督。比如这次消费税调整，纳税人可能听说但具体细节不清楚，个别商家可以利用信息的不对称，趁消费税调整涨价。在价格之外注明消费税税率和税额，就可以更有效地保护消费者的权益。

五、消费税的范围需要扩大

由于每个国家的财政状况、税制结构、经济开放程度和消费水平不尽相同，在已经实行消费税的国家中约有 50% 采取有限型消费税（征税品目一般在 11 种~15 种之间），30% 采取中间型消费税（征税品目一般在 15 种~30 种



之间), 20%采取延伸型消费税(包括消费品及一些生产资料)。这次调整, 我国消费税的征收品目从11个增加到14个, 但还不够。

从我国目前实际情况来看, 消费税课征范围还可以扩展到: (1) 奢侈消费品和消费行为。对豪宅、高档家具、高档电子设备、艺术品、私人飞机、赛马、高档娱乐等课征消费税。(2) 对资源消耗量大并可能对环境造成破坏的消费品和消费行为。对含磷用品、一次性塑料包装物、电池等课征消费税。

此次消费税调整, 征收了木质一次性筷子的消费税, 税率为5%, 但木质一次性筷子本来价格不高, 利用消费税对其进行调整并不会太有效。而对高档家具这类消耗木材量大、生产中环境污染严重得多的产品倒没有征收消费税, 可谓“捡了芝麻, 丢了西瓜”。

六、部分产品消费税税率太低

这次消费税调整对部分产品税率进行了调高、调低。但笔者认为对部分产品消费税课征的税率太低。

应对烟和烈性酒征收更高的消费税, 以起到调节消费行为的作用。我国在此次消费税的调整中没有对卷烟进行调整。定额税率部分的课征为每标准箱(5万支)仅收150元人民币。并且对粮食白酒的税率从25%下调为20%, 从国家粮食安全角度考虑, 粮食白酒的消费税税率应该提高。当然, 对不同质量等级的白酒可以有不同的税率。汽油和柴油的税率也很低。汽油和柴油的使用涉及资源的消耗和环境污染的问题。含铅汽油消费税为0.28元人民币每升; 无铅汽油消费税为0.20元人民币每升; 柴油消费税为0.10元人民币每升。从国际比较看, 我国消费税在汽油、柴油价格中的比重严重偏低。

另外, 应该提高鞭炮和焰火等易导致安全事故的消費品的消费税。

七、消费税应该专款专用

消费税是对社会财富的一种再分配。以政府主导的再分配要体现公平的特征, 消费税的课征和使用也应该体现这一特性。在税收收入的使用上, 消费税不应等同于其他税种, 专项收入应该专项使用。

一些发达国家对于消费税的利用做到了专款专用。在美国, 对课税项目征收的消费税形成对应的基金, 如公路信托基金、机场和航线信托基金、矽肺残疾信托基金等特定的基金, 用于联邦政府对相关项目的支出, 避免专项资金被占用和挪用。英国也有类似规定: 为了迫使各航班减少温室气体的排放量, 所有航空乘客将需要支付最高达50英镑的航空环保税。在爱尔兰, 嚼口香糖也要缴税, 而所缴之税将作为清扫粘在公路上的口香糖的资金。2003年, 爱尔兰一份关于垃圾的报道中透露, 一年清除垃圾的费用竟然达到7000万欧元, 清除口香糖所占的费用达所有费用的30%。于是, 政府颁布的法令规定, 嚼口香糖者将缴纳10%的口香糖税, 相当于一包口香糖缴纳5欧分, 而每年缴纳口香糖的总税收将在400万欧元~500万欧元。

在消费税的使用分配上, 我们可以尝试设立专门的基金对税改后的消费税进行专款专用。比如, 对环境造成破坏的消费品、消费行为的征税所得可专门用于国家环境的改善。对一次性木筷的开征消费税是为了保护森林资源、减少环境污染, 那么这一行业的消费税收入就应被用于保护森林生态环境中去, 这样才能够实现征税的初衷。