

主体税种选择 与个人所得税发展

○ 蒋艳君

不配合税务机关执行职务，甚至协助纳税人、扣缴义务人逃避纳税义务该怎么办?应当承担什么法律责任?都缺少必要的条款明确。

第三，关于税收罚款不能采取强制执行措施问题。按照《税收征管法》，税收罚款经催缴、责令限期交纳无效，应通过司法程序解决。可实际情况如何呢?今年上半年，徐州市某地税稽查局在查处某企业集团时，依法对该集团的偷税行为处以若干万元的税收罚款，程序合法，而被罚单位拒不交纳。稽查部门提请人民法院强制执行，法院不予受理。税收罚款是税务机关依法治税、捍卫国家税法尊严的最后一道王牌，由于得不到落实，使这张王牌名不符实。

第四，关于能否查封扣押被查单位经营发票、财务专用章问题。在税务稽查工作中，我们感到查封被查单位的经营发票、扣押被查单位的财务专用章是最有效的税收保全措施之一。但由于在现行的税收法律体系下找不到法律、法规依据，所以这一措施不能采用。

第五，关于拍卖机构尚不健全、拍卖商品的价格不好确定问题。《税收征管法实施细则》第四十七条规定：“税务机关将扣押、查封的商品、货物或者其他财产变价抵缴税款时，应当交由依法成立的拍卖机构拍卖”。“或者交由商业企业按市场价格收购”。但据我们所知，各县(市、区)能够依法成立拍卖机构的却寥寥无几。在目前以买方占支配地位的市场经济格局中，商业企业愿意收购的也为之不多。

第六，关于实施税收保全、强制执行措施的执法主体问题。《税收征管法》第二十六条、二十七条规定：税务机关采取税收保全措施和强制执行措施须经县以上税务局(分局)局长批准。《税务稽查工作规程》第四十七条规定：被检查对象未按照《税务处理决定书》的规定执行的，税务执行人员应当按照法定

不同的国家在不同的经济发展阶段，税收规模与税收结构有很大不同。随着工业化程度的提高，政府履行职能的范围也会不同程度地扩大，经济愈发达，政府职能的范围愈大，政府所需要的收入越大，从而对税收收入规模的要求随之扩大，且主体税种的选择也具有不同的特点。据对各类收入水平国家的税收情况进行统计分析，随着国民收入水平的提高，税收占国民收入的比重也随之提高，税收结构也从间接税为主转为直接税为主。

的程序对其应当补缴的税款及其滞纳金，采取强制执行措施，填制《查封(扣押)证》、《拍卖商品、货物、财产决定书》或者《扣缴税款通知书》，经县以上税务局(分局)局长批准后执行。国家税务总局国税发(1997)148号文件中也明确了省、地、县三级税务稽查机构独立执法主体资格。但在实际工作中县级稽查机构很难行使独立的执法权。

所以，我国现行的《税收征管法》及其实施细则中所规定的税收保

按照世界银行规定的标准，根据各国经济水平(人均国民生产总值)，选择有代表性且经济发展和税收制度比较稳定的国家进行比较表明：(1)税收收入占GDP的比重随收入水平的提高逐步加大。低收入国家平均为18.24%，中等偏低收入国家为21.8%，中等偏高收入国家平均为23.3%，高收入国家为36.6%。(2)总体上看，随着收入水平的提高，主体税种有从间接税转向直接税的趋势。税种结构由以向货物和劳务为主的流转环节间接课征为主，逐

全、强制执行措施，虽然对完成税收任务起到了一定的作用，但因缺少实施的必备条件(或者制约机构、或者保障手段)，没有发挥其应有的作用。这正是我国税收征管环境得不到根本好转的主要原因之一。因此，应尽快完善我国税收司法保障体系，赋予税务机关实施税收保全、强制执行措施相对独立的权限，以促进我国税收征管真正步入法制化的轨道，避免国家税款流失。

(作者单位：江苏省徐州市地税稽查局)

步转向对个人和家庭、企业的直接课征为主，税收收入对GDP初次分配的调节力度加大，相反地，对货物和劳务的增加值的调节力度相对减弱。发达国家多以直接税为主体税种；而半数以上实行以间接税为主的混合型税制的国家中，中等偏低收入国家的以间接税为主的税收结构，正在逐渐向中等偏高收入国家的以直接税为主的税制结构转变，其间接税所占比例最低的已达27.7%；低收入国家以间接税为主，间接税占中央税收比重最高的是印度，为75.9%，最低的是埃及，也达到51.2%。（3）在从低收入国家向高收入国家演进的过程中，也就是由间接税向直接税演变的过程中，个人所得税作为主体税种的地位逐渐受到重视。各个国家个人所得税在税收收入中所占比重随各国人均GDP水平的高低变化呈现出较明显的阶段性分布。高收入国家个人所得税比重在40%以上；中等偏高收入国家在10%至20%左右；中等偏低及低收入国家在10%以下。

个人所得税之所以随GDP水平提高而逐渐受到重视，是与其自身特性及不同经济发展阶段对主体税种的不同要求分不开的。一是个人所得税课税公平，符合支付能力原则。支付能力原则涉及两个问题，一个是支付能力的标准，一个是税率如何反映支付能力。关于支付能力的标准主要有三种观点。一种观点认为财产是个人经济能力的主要表现形式，财产变化意味着支付能力的变化，因此，财产应作为反映支付能力的标准。第二种观点认为消费与个人的经济能力具有对等或相关关系，应作为反映支付能力的标准。第三种观点认为应以所得为支付能力的标准。比较起来，所得不仅可以包括财产收益和制约消费水平，也可以融合其他制约支付能力的因素，在总量上，所得远比消费和财产收益大。而且，只有以所得为标准，才可以对低收入者予以照顾，并根据纳税人个别经济背景（如家庭人口、医疗费用、赡养人口等）作出适当的调

整。关于税率如何反映支付能力，通常以边际效用理论为基本分析方法。当把税收作为一种效用的牺牲（对纳税人而言）时，合理的征税模式就是政府既能获得所需的收入，又使纳税人的牺牲达到最小。由于不同收入水平上的纳税人的边际收入的效用是不同的，即低收入者的边际效用应高于高收入者，所以，为了实现最小牺牲的目标，必须实行累进税率，对高收入者征收重于低收入者的税收。综上所述，个人所得税以纯收入为计征依据，实行所得多者多征、所得少者少征的累进征税方法，同时规定起征点、免征额及扣除项目，可以照顾低收入者，完全合乎体现税收公平的支付能力原则。二是个人所得税税基广阔，适应了财政支出规模不断扩大对税收收入规模的要求。由于个人所得税的税基是个人的“所得”，而个人“所得”数量又与经济发展阶段成正相关关系，因而，个人所得税直接表现为随GDP水平的提高日益显得重要。在由低收入阶段向中、高收入阶段演进的过程中，不断扩大的个人所得税使得个人所得税税基日益广阔。只要有所得，并在最低生活限度以上，都必须纳税，因此，相比较其它税种而言，个人所得税具有相当的普遍性。三是个人所得税能够合理调节个人收入差距。个人所得税是对个人纯收入征税，从毛收入中扣除不反映纳税能力的部分，只就其反映纳税能力的部分征税（即个人所得税有最低生活费免税的规定），同时个人所得税采用累进税率，根据所得大小不同，适用高低不等的税率，纳税能力强的人（所得多）负担相对重，纳税能力弱的人（所得少）负担相对轻，从而调节个人收入分配水平的效果就比较明显，可在很大程度上解决分配不公的问题。四是个人所得税收入富有弹性，对稳定经济有一定的作用。个人所得税具有自动调节社会总需求的内在稳定机制。当经济萧条时，个人的收入就会相应地减少，政府税收收入也会自动减少，而且税收的减少

幅度往往超过个人收入的减少幅度，个人所得税制就会产生一种推力，防止消费和投资需求的过度紧缩，从而产生刺激经济复苏的效应。在经济膨胀时期，个人的收入增加，政府的税收收入自动增加，而且税收的增加幅度往往超过个人收入的增加幅度，个人所得税制就会自动产生一种拉力，防止消费和投资需求的过度膨胀，从而收到抑制通货膨胀的效果。在利用个人所得税对经济状况进行调整时，政府往往通过调整个人所得税税率、限制和废除某些税收优惠规定和课税扣除项目等，以拓宽或收缩个人所得税，从而调节个人的可支配收入状况，达到稳定经济的目的。

个人所得税在我国可以说是一个年轻的税种，然而在组织国家财政收入的过程中却发挥着越来越大的作用。新税制改革后的几年，个人所得税已成为我国工商税中增长最快的税种。1980年开征个人所得税时，当年全国征收总额仅有16万元；到1999年，全国个人所得税收入就猛增到414.236亿元，个人所得税从无到有，19年来累计为国家组织收入1560亿元。个人所得税的纳税人数由1994年的2994万人上升到1998年的10964万人。有关部门预测，今年全年个人所得税收入将超过600亿元。

从我国实际看，尽管税收结构依然以间接税为主，但个人所得税地位上升的势头却是值得关注的。特别是在一些经济发展和居民收入增长较快的地方，个人所得税已成为地方工商税收的第二大税种。如何根据社会发展进程，充分发挥个人所得税在组织财政收入、调节收入分配、稳定经济发展方面的应有作用，值得我们高度重视。尤其重要的是，国外经验和我国实际表明，个人所得税应逐步变成中央政府掌握的税种，这有利于个人所得税职能作用的正常发挥。

（作者单位：北京市地税局海淀分局）