

税收政策与企业决策

崔成章 主编



42

中国税务出版社

《税收政策与企业决策》编撰组

主 编 崔成章

副 主 编 蒋学武 包成秀

编撰人员 (按姓氏笔划排列)

包成秀 李汉江 陈士权 吴 霖

徐世颖 崔成章 黄董良 蒋学武

序

从1994年1月1日起,我国的新税制进入了实施阶段。这次税制改革,无论从改革范围,还是改革力度上来看,都是前所未有的,可以说是中国历史上一次重大的、根本性的税制变革。它对我国经济生活的各个方面已经并将继续产生重大而深远的影响。尤其是对于作为税收主要源泉的企业纳税人,其影响是不言而喻的。如何正确认识这次税制改革,充分理解改革后的中国税制的精神实质,并依据新税法正确履行企业的纳税义务,及时调整企业经济决策,则是广大企业家普遍关心的一个问题。

《税收政策与企业决策》一书,力图从企业决策的角度,以新税制为依据,为企业经济决策提供税务参谋。我认为,这是一次很有价值的探索和尝试。该书的特点是较为显明的,一是紧紧围绕企业纳税人,系统全面详实地介绍我国现行税制,既有完整性,又有针对性。二是内容深入浅出,表达通

俗易懂,从各类企业的多种视觉来看待税收,既有可读性,又有实用性。三是依据目前最新的税收法律法规和税收政策来进行介绍和分类,既有科学性,又有时效性。

该书的出版,可以说是对“税收服务于经济,税收服务于企业”精神的一次有益的尝试。我衷心地祝愿这本书能为我们广大企业纳税人的依法纳税和科学决策发挥一定的作用。

钱宝荣

1997. 7. 15

目 录

1 一个古老而又现实的话题	
——企业为什么要纳税	
1.1 税收概述	(1)
1.2 税收与国家	(13)
1.3 税收与企业	(20)
2 决策者的“聚焦”之一	
——企业应纳哪些税	
2.1 现行税制体系	(25)
2.2 现行各税概要	(32)
2.3 企业纳税种类	(38)
3 决策者的“聚焦”之二	
——企业的税收负担	
3.1 流转课税的计算	(65)
3.2 所得课税的计算	(87)
3.3 资源、财产和行为课税的计算	(125)
4 决策者的“聚焦”之三	
——企业的税收优惠	
4.1 税收优惠概述	(130)
4.2 企业减税免税优惠	(135)
4.3 企业的税收返还优惠	(151)

4.4	企业的出口货物退(免)税优惠	(154)
4.5	企业境外所得的税收优惠	(160)
4.6	企业的其他税收优惠	(162)
5	迈入税收“殿堂”之路 ——企业的纳税程序	
5.1	税务登记	(166)
5.2	纳税申报与缴纳	(173)
5.3	发票领购与使用	(188)
5.4	委托代理	(209)
6	税收的“警钟” ——企业税收违法及其防范	
6.1	税收违法行为	(218)
6.2	税收违法行为的法律责任	(227)
6.3	企业税收违法的避免与防范	(235)
7	维护企业税收权益的“四大法宝” ——依法申请税务听证、复议、诉讼、赔偿	
7.1	纳税人的权利	(240)
7.2	税务听证	(242)
7.3	税务行政复议	(244)
7.4	税务行政诉讼	(248)
7.5	税务行政赔偿	(253)

1. 一个古老而又现实的话题

——企业为什么要纳税

大千世界瞬息万变,朗朗乾坤事事有因。有位哲人说,世界上只有税收和死亡是永恒的。对此有人困惑不解难知其然,有人深信无疑而不知所以然,于是便有了一个古老又十分现实的大众话题——国家为什么要征税?企业和个人为什么要纳税?本章将先向企业的决策者介绍一些税收的基础理论知识,进而再从税收与国家的关系及税收与企业的关系两个方面来回答这个人们普遍关心的现实话题。

1.1 税收概述

1.1.1 税收的概念

亘古通今,历史延绵,税收作为一种社会经济现象,始终伴随着历史的变迁与社会的发展而发展。

税收有多种称谓,如“赋税”、“租税”和“捐税”等。在日常经济生活中,企业因从事各种经营活动而应当缴税,个人因取得收入或拥有财产等而需要纳税,无论在何时何地,这基本上是一个不变的定律。尽管在不同的历史时期和不同的国家,对税收的称谓以及具体的税收种类与数量可能不尽相同,但人们对纳税本身并不陌生,因为它是企业和个人直接感受得到的客观事实。然而,对税收这种

社会经济现象的理性认识,人们因各自的社会立场和认识程度差异,历来难以达成广泛一致。政治学家把税收视为国家存在的经济体现,经济学家把税收作为一种经济分配方式,财政学家则把税收看成一种财政收入形式,而社会学家却把税收定为企业和个人对社会的一种应尽义务。

其实,税收是一个内涵十分丰富的概念。从单纯的财政角度看,税收是国家取得的一种财政收入。国家取得的财政收入通常有多种形式,如公产收入、投资收入、举债收入、税收收入、规费收入、罚没收入等,税收只是国家诸多财政收入形式中的一种形式,而不是唯一形式。税收作为国家财政收入的一种形式,与国家的其他财政收入形式既有某些共同特征,又有一定的区别。从企业和个人作为社会主体的角度看,税收是企业和个人对社会的一种应尽责任和义务。在整个社会的实践活动中,企业和个人应尽的社会责任和义务很多,履行纳税责任和义务与履行其他的社会责任与义务相比,其具体内容和方法各不相同。从社会再生产的角度看,税收是国家凭借政治权力参与社会产品分配的一种方式,它既不属于生产、流通方式,也不属于消费方式。

税收作为参与社会产品分配的一种分配方式,包含着以下一些特定的基本内容:

第一,税收分配是一种国家行为,只有国家才有权向企业和个人征税,其他任何组织和个人都无权征税,所以从来只有国家税收,而没有其他非国家税收。税收是国家运用行政权力,对企业和个人的一种强制性征收,其目的是为了满足不同国家实现职能的需要。

第二,税收分配与价格、信贷、工资、利润等分配形式共同构成对社会产品的分配体系。与其他分配形式相比,税收分配具有自身的特征,是一种特殊的分配形式。税收分配的对象不是全部社会产品,而只是一部分社会产品,主要是社会剩余产品。虽然国家在征税时,可以选择产品、收入、收益、所得、资源、财产、行为和人力等

各种客体作为对象,但每一种税就其最终来源而言,都只能直接或间接的主要来源于社会剩余产品,否则物质产品生产过程中的转移价值补偿和劳动力再生产就得不到保证,社会再生产活动就无法顺利进行。

第三,税收分配使国家征税和企业与个人纳税之间形成了一种体现为征纳关系的经济关系,这种关系经由法律调整即成为一种法定的权利义务关系,国家依法征税,企业和个人依法纳税,否则就要承担相应的法律责任。

1.1.2 税收的特征

税收的特征是税收这种分配方式区别于其他分配方式和财政收入的标志。一般认为税收具有强制性、无偿性和固定性三个基本特征。

第一,税收的强制性。是指税收是国家凭借政治权力,运用法律的形式课征的,任何单位和个人都必须执行税收法律,否则就会受到法律的制裁。对税收的强制性可从以下几方面来理解:

(1)国家征税凭借的是政治权力,而不是财产权力。马克思说:“在我们面前有两种权力:一种是财产权力,也就是所有者的权力,另一种是政治权力,即国家权力。”任何一种分配都必须凭借一定的分配权力,工资分配、利润分配等凭借的是财产权力(法人财产权或财产所有权),谁拥有财产权力,谁就拥有分配权力,而税收分配凭借的是政治权力,即国家的行政权力,只有有权代表国家行使职能的国家机关才拥有征税的权力。政治权力和财产权力不是两种对等的权力,如果财产权力神圣不可侵犯,国家就无法凭借政治权力征税,而国家既然能够凭借政治权力征税,既表明财产权力不是神圣不可侵犯,也表明政治权力凌驾于财产权力之上,不受财产权力的干扰和约束。国家征税之所以需要凭借政治权力,一方面是由于纳税通常都并非自愿,如果一切税收均出于自愿,国家就无需

凭借政治权力来强制课征；另一方面是由于社会再生产过程中的各种财产并非都属于国家所有，如果一切财产都属于国家所有，国家就不必凭借政治权力来课税，而只要运用财产权力就能取得收入。

(2)国家征税的直接依据是税收法律、法规。税收法律、法规是国家征税权的法律体现，具有规范性和约束力。税法的规范性既体现在税收立法的规范性上，又体现在税收执法和税收守法的规范性上，因此无论是对代表国家征税的税务机关，还是对依法履行纳税义务的企业和个人，都具有广泛的约束力。

(3)税收的强制性具有非惩罚性和严肃性的特点。税收的强制性不同于限制人身自由、剥夺财产权力等惩罚性强制，国家依法征税体现为国家对社会产品的分配，对依法纳税的企业和个人而言，则体现为承担社会责任和履行法定义务，这是税收强制性的基本特点。但另一方面，如果代表国家征税的税务机关及工作人员不能严格执行税法，依法办事、依率计征，或者负有法定纳税义务的企业单位和个人，不履行或不正确履行纳税义务，都将受到法律的追究，这是税法权威性和严肃性的体现，也是税收强制性的又一特点。

第二，税收的无偿性。是指国家征税，既不需要支付对等的代价，也不需要予以直接偿还。对税收的无偿性可从以下几个方面来理解：

(1)国家征税前和征税时对缴纳者不需提供任何代价。列宁说：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”这并不是说国家征税不需要任何花费，而是指国家对依法缴纳税款的企业单位和个人，无论在征税前或者征税时都不需要提供特殊的商品或劳务，也不需要支付任何代价。这是税收分配明显区别于价格分配的一个特征。价格分配以等价交换为原则，商品购销双方必须提供对等价值的实物或货币，才能使价格分配得以实现，双方各

有所得又各有所失,而税收分配是国家有所得而无直接所失,缴纳者则有所失而无直接所得,是一种物质利益的单向性转移,即从缴纳者手中转移到国家手中。

(2)国家征税以后不再直接归还给缴纳者。国家征税以后,通过国家预算安排用于满足国家实现职能的各方面支出需要,不再一一归还给原缴纳者,这是税收分配有别于信贷分配的主要标志。信贷分配遵循自愿有偿原则,债务人在取得贷款时虽然也无需支付任何代价,但贷款到期后必须按照合同规定予以还本付息。因此,从单个的纳税企业或个人角度看,税收不具有返还性,但从纳税企业和个人的整体角度看,国家征税保证了国家职能的实现,而国家职能的实现,使得包括全体纳税者在内的社会成员直接或间接不同程度的受益,从这个意义上说,税收又具有整体返还性,可见,税收是个别无偿和整体有偿的统一体。

(3)税收的无偿性是由税收的分配依据所决定的。前面已经说过,任何一种分配都需要凭借一定的分配权力,价格、信贷、工资、利润、租金、利息等分配凭借的是财产权力,主要在经济领域内进行分散性分配,这一类型的分配所形成的经济关系是一种有偿性的分配关系,如工资是劳动力所有者因付出劳动而获得的代价,利润是生产经营者因投入生产要素而获得的报酬,租金是财产所有者因出租财产而获得的收益,利息是货币所有者因出借货币而获得的报偿等,而税收是国家凭借政治权力进行的分配,这种分配是在经济领域内初次分配基础上进行的集中性再分配,其形成的分配关系是一种无偿性的分配关系。

第三,税收的固定性。是指国家在征税之前,用法律的形式对各种税的要素作了明确统一规定,这种规定具有连续、稳定的法律效力。税收的固定性包含三方面的意义:一是内容上的法定性,即国家在征收某种税之前,对该种税对什么征、对谁征、征多少、何时征、怎样征等都事先以税收法律、法规的形式作出统一规定,而不

是由征纳双方在征税和纳税时临时协商确定,从而避免了税收分配的随意性。二是时间上的连续性,即每一种税的税收法律或法规,在其存续时期内具有连续的法律效力,代表国家征税的机关可以据以连续征收该种税,负有纳税义务的企业单位和个人应据以连续缴纳该种税。当然,这种连续性是相对的,因为任何一项税法都不可能永远一成不变,也不存在时刻处于变化之中的税法,每一项税法一经制定,总有一个相对稳定的适用期限,在这一适用期限内,税法具有连续的法律效力。其三是数量上的限度性,即每种税都有严格的征收标准及其比例规定,征纳双方都不得任意变动。从纳税企业和个人方面说,数量上的限度性体现了对局部利益的维护,它限定了征税机关及其人员只能按照预定的标准征税,不得无限度地任意苛征,以损害局部利益;从国家方面说,数量上的限度性体现了对整体利益的保护,它规定了缴纳税款的企业和个人必须按照预定的标准履行纳税义务,及时足额缴纳税款,不得擅自变更标准少纳或不纳税,以侵犯国家的整体利益;从财政方面说,数量上的限度性为国家准确编制税收预算创造了条件,也为国家取得稳定、可靠的税收收入提供了保证,同时表明税收比一次性或临时性的摊派收入和罚没收入具有显著的优越性。

税收的上述三个特征是一个有机的整体,强制性体现了征之有依据的要求,无偿性体现了征之有保障的要求,固定性体现了征之有限度的要求。一般认为,税收的这三个特征是税收区别于其他收入形式的标志,一种收入形式如同时具备这三个特征,不论其名称如何就是税收,一种收入形式如不具备或不同时具备这三个特征,便不是税收或者不是严格意义上的税收。

1.1.3 税收的起源

税收是一个历史范畴,它是人类社会发展到一定历史阶段的产物。一般认为,税收的产生,取决于两个相互制约的条件:一是国

家的产生；二是私有财产的存在。国家的产生使得公共需要和征税权力同时产生，为了维持和满足国家的公共需要，国家就需要运用征税权力征税，正如恩格斯所说：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税，捐税是以前的氏族社会完全没有的”。私有财产的存在为税收的产生提供了必要性和可能性，使得国家运用政治权力而不是财产权力参与私有财产的分配成为现实。总之，在人类历史上，没有产生私有制、阶级和国家时没有税收，有了私有制、阶级和国家后就有了税收。

一、外国税收起源的历史概况

非洲尼罗河流域是世界文明的一个发源地，早在公元前 4000 年，随着社会贫富的分化和阶级矛盾的发展，埃及逐渐由民族部落转化为奴隶制国家，经过长期的战争和兼并，形成了两个较大的王国。以孟斐斯为界，以南的尼罗河谷地为上埃及，以北的尼罗河下游冲积三角洲平原为下埃及。公元前 3100 年左右，上埃及国王美尼斯征服了下埃及，实现了埃及全境的统一，从此使埃及进入了有记载的历史时期。在埃及王国，土地大部分归法老所有，一部分赏给大臣、贵族及神庙或由农民使用，而农民使用土地需向法老缴纳租税和为国家服役，无力纳税或不能服役的农民就有可能变为奴隶。

西亚的底格里斯河和幼发拉底河流域是世界文明的又一发源地，在公元前 3000 多年乌鲁克文化和捷姆迭特、那包文化时期，随着阶级的产生和阶级矛盾的发展，在巴比伦尼亚地区先后出现了十几个城市国家，称为苏美城邦。在这些国家里土地可以自由买卖，村民社员则需向国家纳税和服徭役。以后不仅向平民征收贡赋，而且也向神庙征税；不仅对土地征税，而且对买卖奴隶也征税。公元前 2007 年，阿摩利人侵入两河流域，摧毁了阿卡德—苏美尔人建立的乌尔王朝。在公元前 1894 年左右，阿摩利人以幼发拉底河畔巴比伦城为首都，建立起一个新的王国，历史上称为“古巴比

伦王国”。这个王国很快统一了两河流域,成为一个强盛的帝国。这个帝国的国王集宗教、军事、行政、司法及水利建设为一体,为了有效地实行统治,颁布了著名的《汉莫拉比法典》,其中对国家征税也以法律的形式作了规定。

雅典是古希腊的一个城邦国家,这个国家的最高权力机关是公民大会。凡缔结条约,决定战争与和平,选举和撤免官吏,制定法律、法令等有关国家内政外交的一切重大问题,都需由公民大会作出决定。在这个古代民主国家里,公民大会不仅规定了按土地收获量征收土地税,而且还规定了向海上同盟国家收取贡金,在港口设置关卡,对输入的货物征收税费。

古代罗马在公元前6世纪之前据传处于氏族社会,当时作为氏族成员以外的罗马居民虽有人身自由,但无氏族成员的权利,特别是无权分得“公地”,但却要承担纳税和服兵役的义务。公元前578年—前534年,罗马进行了一次重大改革,废除了建立在血缘氏族基础上的原始民主制,建立起以财产和地域划分为基础的贵族专政的国家。当时罗马的平民人数已超过贵族,罗马的工商业多由平民经营,因此,不仅对平民耕种土地要征税,而且对平民经营工商业也广泛进行征税,税收的很大一部分来自平民的缴纳。

二、我国税收起源的历史概况

夏朝是我国历史上第一个朝代,也是中国奴隶社会的开端,以后经商朝、周朝到春秋时代,使我国奴隶社会前后绵延了1600多年。据传大禹因治水有功,得到了众多部落的拥戴和舜的信任,继舜之后担任了部落联盟的首领。大禹死后,他的儿子启破坏了各部落推举部落联盟首领的惯例,由自己继承王位,以后又通过战争完全确立了夏王朝的统治地位。夏朝实行的征收方式称为“贡”。具体又分为两种形式:一是“土贡”,即对所属部落和平民强制课征土特产品;二是“五十而贡”,即国家对平民耕种的土地按五十亩为一个单位,根据相邻几年土地的实际收成,定出一个平均数,征收其

十分之一的贡赋。公元前 16 世纪,汤灭夏后建立了商朝。商朝实行建立在井田制基础上的“助”法,即把土地划为井字型的方块田,每一块为七十亩,中央一块为公田,周围八块为私田,八家共同耕种公田,公田上收获全部归贵族和王室所有,所谓“方里而井,井九百亩,其中为公田,八家皆私百亩,同养公田,公事毕,然后敢治私事”。公元前 11 世纪中期,姜子牙辅佐周武王姬发灭商,建立了周朝。周朝实行一种“彻”法,即“民耕百亩者,彻取十亩以为赋”,意思是说,农民每耕种一百亩土地,要将十亩土地的收成作为赋税上缴给周王室。

我国夏商周三代的贡、助、彻形式,既有税收的性质,又有实物地租或力役地租的性质。因为这三代一直保留着奴隶主国家的土地所有制,即“溥天之下,莫非王土”。国王既是国家的统治者,又是全国土地所有者,国王把大部分土地赐给诸侯臣属作为俸禄,或者授予自由民耕种,他们只拥有土地使用权,而不拥有土地所有权,也就是说,在这三个朝代土地私有制尚未确立,所以贡、助、彻只能看作是税收的雏形形式,或者税只是地租形式的赋税,而还不是真正意义上的税收。对此马克思明确指出:“如果不是私有土地的所有者,而象在亚洲那样,国家既作为土地所有者,同时又作为主权者而直接同生产者相对立,那么,地租和赋税就会合为一体,或者不如说,不会再有什么同这个地租形式不同的赋税”。直到春秋末期,由于农业生产力的进一步发展,土地私有制逐步得到承认,公元前 594 年(鲁宣公 15 年)鲁国废除了井田制,实行“初税亩”制,即不论是国家授予耕种的公田,还是平民在公田之外自行开垦的私田,一律“履亩而税”,完税后承认私有土地的合法性,这标志着我国农业赋税制度的正式产生。

除农业赋税外,在我国夏朝和商朝是否产生了工商税收无史料可考。据史料记载,在我国的周代后期,随着商品交换的逐渐发展,产生了对商人课征的“关市之赋”和对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、

煮盐等手工业征收的“山泽之赋”，这些赋税被认为是我国最早的工商税收。

1.1.4 税收的发展

税收产生以后，随着社会生产力和国家的发展而不断发展变化，理论日益完善，制度日益健全，内容日益丰富，范围日益扩大，形式日益多样，管理日益严密，在不同国家或同一国家不同的发展时期，既存在着发展的差异性，又具有发展的联系性。概括起来，大致可从以下五个方面分析税收的发展状况：

一、税收法制的发展

税收法制的发展主要经历了四个历史阶段：一是自由贡纳阶段，在奴隶社会，国家征税常常采用配赋法，按财政需要进行摊派，以及依赖臣属、藩邦的自由贡献，税收法制很不完善；二是支持课征阶段，在封建社会初期，封建阶级的统治地位尚不牢固，君权受到一定的限制，国家征税一般需要得到贵族、僧侣和自由民组织的承诺和支持；三是专制课征阶段，在封建阶级确立统治地位后，建立了中央集权的封建制度，与之相适应也建立了专制的封建课税制度，据以横征暴敛税收；四是立宪课征阶段，资本主义制度确立后，废除了封建专制制度，国家征收任何税收，都必须经过立法程序，完成立法手续，税收法制在形式上较为完善。到了社会主义社会，不仅税收的社会性质发生了根本的变化，而且税收立法也更加民主，国家征税都以税收法律、法规为依据，实行以法治税。

二、税制结构的发展

一个国家只征收一种税的理想从未变成过现实，无论古代还是现代，凡有税收的国家都必然有多种税，但各种税在一国的整个税制体系中占有何种地位，则由该国的生产力发展水平和具体国情所决定。纵观税收产生以来的税制结构，主要有四种类型：(1)以土地税、人丁税为主体的税收制度。在奴隶社会和封建社会，由于

商品经济不发达,国家征收的税收,主要是直接以土地和人丁为对象的土地税和人丁税。当时虽然也对城市商业、手工业和进出口贸易征收商税和关税,但税额较少,在税收总额中不占主要地位。(2)以商品税为主体的税收制度。对商品或商品的价值课税主要产生于封建社会,但到了资本主义社会,由于商品经济的迅速发展而得到了广泛的应用,渐而取代了古老的直接税而上升为主体税,其他税如土地税、财产税等只起辅税作用,在整个税制体系中只占次要地位。(3)以所得税为主体的税收制度。在资本主义垄断时期,随着公司所得和个人所得的增加,产生了以所得为征税对象的公司所得税和个人所得税,并在一部分主要的资本主义国家很快发展为主体税,使这些国家的商品税、财产税等退居辅助税地位。(4)以商品税和所得税为主体的税收制度。在当今一些国家,特别是一些发展中国家,出于财政需要和社会经济发展的现实考虑,在重视商品税的同时,也比较重视所得税,使商品税和所得税平分秋色,共同构成整个税制体系中的主体税,另外再课征少量的财产税和其他税。

三、国家课税权范围的发展

从奴隶社会、封建社会到资本主义社会前期,各国之间的经济交往或者较少,或者主要局限于商品贸易,国际之间的人员往来和资本流动不多,因此一般的主权国家只对进出国境的商品征收关税,而不征其他税收,使国家的课税权行使局限于本国境内。进入资本主义垄断阶段以后,国际之间的经济联系,由商品贸易扩大到资本输出、跨国经营等,随之产生了对跨国投资者跨国收入的课税问题。一般的主权国家为了维护本国的利益,通常按照国际对等原则,不仅对本国公民或企业在本国境内的各项所得征税,而且也对其在国外取得的收入课税,同时还对居住在本国境内的外国公民和设立在本国境内的外国企业,以及不在本国境内居住或生产经营而有来源于本国所得的外国公民与企业课税,这样就使国家课