

地方税收 理论与实务

廖晓冰 张国升 等编著

东北大学出版社

序

党的十四大确立了建立和完善社会主义市场经济体制的目标，这是我国建设有中国特色的社会主义的一个重要里程碑。近几年来，我国在由单一的计划经济体制向社会主义市场经济体制转轨的过程中进行了一系列重大改革，其中，1994年对财税体制进行了一次全面性、整体性、结构性的改革，建立起了以合理划分中央与地方事权为基础的分税制，即中央税、中央与地方共享税、地方税三位一体的税收体系，为处理好中央与地方的分配关系，增强国家的宏观调控能力，保证中央与地方的经济利益，充分发挥中央与地方两方面的积极性提供了体制保障，通过经济利益的驱动，收入的公平分配，实现资源的优化配置和高效利用。这次财税体制改革基本上适应了社会主义市场经济体制的要求。

地方税收是地方政府管理经济、组织发展地方各项事业的经济保证。地方税收体系作为整个国家税收体系中的一个相对独立的体系，在理论上和实践上，对刚刚实行市场经济体制的我国来说，还是一个新课题。《地方税收理论与实务》一书，从市场经济运行客观要求出发，借鉴国际经验，结合我国的实际，对地方税收理论进行了较深入和有益的探索，同时对现行地方税收法规和征收管理的具体操作作了较为细致的论述。该书结构体系合理，论证严谨，理论与实务并重，具有较强的针对性、实用性和可读性。目前全面系统研究地方税收理论与实务的书籍尚少，该书的出版对广大的理论工作者、地方财税人员和经济管理人员更新知识、掌握税法，稳

妥、可靠、及时、足额地组织地方税收收入无疑会给予很大的帮助。

随着市场经济的发展和客观实际的变化，地方税收在理论和实践上将进一步发展和完善。因此，该书不可能尽善尽美。希望广大读者在读完此书之后，能够提出更好的意见，为促进地方税收事业的发展做出新的贡献。

肖作福

1995年12月

前 言

1994年我国的税制改革初步形成了一个适应社会主义市场经济需要的税制整体结构，取得了一个新的机制。这一新机制运行近两年来，明显表现出了两大优点：一是强化了征收的正向机制，中央财政得到改善，地方财政也获得了一个新的激励机制；二是较好地消除了减免税的反向机制，即消除了减少财政收入的反向机制。这两点也恰好为财政体制改革定了向，并以新税制为基础建立了分税制的财政体制，改革的成果令人瞩目。

为了从理论上能对地方税收制度的建立加以系统的分析并对地方税制的初步实践加以总结，我们编写了《地方税收理论与实务》一书。其意义不仅在于掌握地方税制，更重要的在于对构筑一个跨世纪的税制框架体系有一个更深层次的了解和把握，以争取将来工作的主动性和适应性。

参加编著本书的是从事税收理论研究的和从事税务实际工作的同志，我们共同的目的是把自己的学习和工作成果奉献给关心税务事业的人们。尽管水平有限，但可以说是用“心”而做，望读者能理解并多提宝贵意见。该书主要编著者廖晓冰、张国升代表以下合作者：谷义、马云峰、陈福文向读者致意。

编著者

1995年12月

目 录

第一篇 税收理论更新与税制体系重构

1 市场失灵与税收	1
1.1 市场配置资源是有效率的	1
1.2 社会主义与市场经济并非水火难容	3
1.3 市场不是万能的	4
1.4 税收是弥补市场缺陷的有效手段	9
2 市场经济条件下的税制模式	13
2.1 税制原则理论	13
2.2 市场经济条件下的主体税模式	20
2.3 我国税制改革的主要内容	23
3 公共产品的受益范围与课税权的界定	27
3.1 分级、分权与公共产品的提供	28
3.2 分税制的国际经验	32
3.3 我国分税制模式的选择	36
4 构筑地方税体系	41
4.1 我国地方税的形成和现状	41
4.2 构筑地方税体系	43

第二篇 地方税收法律制度

5 现行地方税的构成·····	63
5.1 现行地方流转税的构成·····	63
5.2 现行地方所得税的构成·····	66
5.3 现行财产税的构成·····	69
5.4 现行行为税的构成·····	73
5.5 现行农业税的构成·····	76
6 地方流转税课税制度·····	80
6.1 营业税的课税制度·····	80
6.2 资源税的课税制度·····	90
6.3 城市维护建设税的课税制度·····	97
7 地方所得税的课税制度·····	99
7.1 企业所得税的课税制度·····	99
7.2 外商投资企业和外国企业所得税的课税制度 ·····	119
7.3 个人所得税的课税制度 ·····	132
8 财产税的课税制度 ·····	143
8.1 房产税的课税制度 ·····	143
8.2 契税的课税制度 ·····	147
8.3 土地增值税的课税制度 ·····	150
8.4 土地使用税的课税制度 ·····	155
8.5 车船使用税的课税制度 ·····	159

9 行为税的课税制度	165
9.1 印花税的课税制度	165
9.2 固定资产投资方向调节税的课税制度	172
9.3 屠宰税的课税制度	178
9.4 筵席税的课税制度	180
10 农业税收制度	182
10.1 农（牧）业税的课税制度	182
10.2 农业特产税的课税制度	187
10.3 耕地占用税的课税制度	190

第三篇 地方税计征与核算实务

11 地方流转税的计征与核算	194
11.1 营业税的计征与核算	194
11.2 资源税的计征与核算	206
11.3 城市维护建设税的计征与核算	214
12 地方所得税的计征与核算	216
12.1 企业所得税的计征与核算	216
12.2 外商投资企业和外国企业所得税的计征与核算	226
12.3 个人所得税的计征与核算	238
13 财产税与行为税的计征与核算	244
13.1 房产税的计征与核算	244

13.2	契税的计征与核算	245
13.3	土地增值税的计征与核算	247
13.4	土地使用税的计征与核算	250
13.5	车船使用税的计征与核算	253
13.6	固定资产投资方向调节税的计征与核算	256
13.7	印花税的计征与核算	262
13.8	屠宰税的计征与核算	264
14	农业税收的计征与核算	266
14.1	农业税的计征与核算	266
14.2	农业特产税的计征与核算	268
14.3	耕地占用税的计征与核算	270

第四篇 地方税征收管理实务

15	税收征管法律制度	272
15.1	税收征收管理的意义和特点	272
15.2	税收征管的原则	274
15.3	税收征管法的基本内容	276
16	地方税纳税申报与税务稽查	292
16.1	纳税申报	292
16.2	税务稽查	294
17	地方税收票证管理	297
17.1	地方税收票证管理概述	297
17.2	地方税收票证管理	300

18 地方税收缴款书项目指标填写规范	304
18.1 地方税收缴款书结构和一般填写规范.....	304
18.2 地方税收缴款书主要项目具体填写规范.....	306
18.3 地方税款的征收、填票缴库和退库.....	311
19 税收征管方式的改革	316
19.1 税收征管方式改革的总体思路.....	316
19.2 加速税务代理制度的实施.....	321

第一篇 税收理论更新与税制体系重构

1 市场失灵与税收

1.1 市场配置资源是有效率的

20 世纪 90 年代初,世界被一个消息震撼:中国人民经过 150 年的求索之后,达成共识,选择了社会主义市场经济之路。

市场体系是人类历史上最伟大的发明之一,市场机制是迄今为止人类解决自己的经济问题的最成功手段之一。通过市场机制创造经济奇迹的根本原因,在于这种机制能把稀缺资源作最有价值的运用。

在市场体系中,资源配置的决策是由追求各自利益的生产者和消费者在 market 价格的引导下独立作出的,没有人坐在指挥中心发号施令。市场体系在不知不觉中解决了任何经济体系都逃不掉的四大基本问题:即怎么生产、生产什么、为谁生产、谁作决策。在市场体系下,由企业和个人作出自愿交换与合作的决策。消费者追求最大需求满足,企业追逐利润。为使利润最大化,企业必须精打细算,最有效地利用资源。就是说,对于效用相近的资源,尽量找便宜的用。企业的物尽其用和社会的物尽其用本不相干,但价格把两者联系起来了。价格的高低反映了社会上资源的供求状况,从而反映了资源的稀缺状况。社会上当石油短缺时,价格就高,而

煤炭丰富价格就低，企业为了减少开支多赚钱，就要尽量利用煤炭而少用石油。企业的决策完全是出自自身利益的考虑，但却符合了社会的利益，这中间起作用的正是市场价格。市场价格协调了企业利益和全社会利益，解决了怎么生产的问题。价格体系还引导企业作出符合社会利益的产出决策。生产什么，企业只有一个考虑：什么价钱高就生产什么。可是在市场体系下，价格的高低恰恰反映了社会的需要，荒年谷价上涨，说明大家在饿肚皮，催促农民多生产粮食。追逐利润的生产者就被引上了救死扶伤的道路，生产什么的问题解决了。最后，市场体系还解决了哪位消费者得到哪件产品的问题。消费者想得到这种产品，就愿意出比别人高的价格，生产者定会把产品交换给他，这样，为谁生产的问题也解决了。所有这些决策都是由生产者和消费者分散作出的，谁作决策的问题也解决了。

早在 200 多年前，现代经济学之父亚当·斯密就看到了市场机制的和谐和美妙。他把市场机制比作一只“看不见的手”，在这只手的暗暗指引下，追逐各自利益的经济主体，在竞争中却走向了一个共同的目标，实现了社会福利的最大化。

以市场为基础配置资源的机制，使西方国家创造了空前的生产力。而与此相反，在世界上实行计划经济的国家资源配置失效，物品短缺的现象却屡见不鲜。经济体制改革前的中国，各省市县的各级计划机关负责调配管理的产品和原材料成百上千，不可胜数，上至总理下至各级计划工作人员日理万机，人民辛勤劳动，物资供应却越来越紧张。前苏联搞了 70 多年的计划经济，计划手段和方法周到严密，军事上成为超级强国，而她的人民却总是生活在基本生活用品紧缺、消费水平低下的困境中。

事实总是最清醒而且是最诚实的，要抛弃贫穷就应不再坚持以计划经济为主；要繁荣就应使资源配置以市场为基础。经济现实已使我们别无选择，市场经济是有效配置资源的唯一途径。

1.2 社会主义与市场经济并非水火难容

市场经济是以市场作为资源配置基础方式的经济形式，它反映了社会化大生产条件下商品经济的客观要求，本身不存在姓“资”姓“社”的问题。资本主义可以实行市场经济，社会主义也可以实行市场经济。

但不可否认，在经济学界一部分人曾有着这样一种观念：计划经济才是社会主义，市场经济是资本主义。在他们看来，市场经济是私有制的产物，作为私有制产物的市场经济是同公有制相对立，因而公有制不应该也不可能利用市场经济。把公有制与市场经济看成是水火不相容的对立物。

事实上，市场经济与资本主义经济是根本不同的两种经济关系，是两种不同系列的范畴。社会形态主要是按生产资料所有制关系划分的，人类社会可分为五种社会形态，资本主义是其中一种。市场经济并没有成为任何一种特殊的社会形态的专有物，它是存在于几个不同社会形态的一种经济形式，是同自给自足的封闭式自然经济相对立的一个经济范畴。市场经济萌芽于原始社会末期，在奴隶社会和封建社会得到逐渐发展。到了资本主义社会，市场经济渗透到一切领域，成为普遍化的经济形式，并不能认为市场经济是资本主义专有的。历史已证明，市场经济是一种中性和客观的经济运行方式，它可以从属于不同的生产方式，绝不是资本主义专利。

社会主义公有制也并不排斥市场经济，公有制的本质要求并不规定公有制的运行形式，公有制的运行形式是由公有制的发展程度及整个社会经济状况决定的。从我国目前的状况来看，公有制的发展程度还不高，还必须承认人们在经济利益上的独立性和差别性，这种利益上的独立性和差别性不仅要求实行商品的等价交换，要求劳动力的流动采用市场化方式，而且还要求不同生产者之间在公有财产的使用上形成明确的责权利关系，从而使得包括商品市场和要素市场在内的市场体系的全面发展成为可能。

事实胜于雄辩，中国 15 年来的改革开放，带来了经济活力的复苏和迅速发展，最主要的原因，是我们重新让市场发挥作用；让市场代替计划去进行资源配置；让市场去确定投资方向、投资数量、生产什么、生产多少、怎样生产；让市场去确定每个人最适合干什么、应当获得多少报酬。虽然市场的形成还极不完善，但市场的威力却是任何计划者所无法预料和实现的。没有哪一个计划者，有能力去规定和实现如此多种多样的市场交换关系；去创造和满足如此丰富多彩的商品供给和巨大的需求量。

我们重新选择了市场经济，并不是逻辑和理论迫使我们相信市场经济，而是经济现实迫使我们不能不相信市场经济。因为我们不能再忍受贫穷和落后，只要抛弃错误的观念，我们完全有能力走上发达繁荣之路。

1.3 市场不是万能的

市场经济的生命力在于竞争与效率。竞争是实力的较量，是以优胜劣、以勤克懒、先进战胜落后、科学驱逐愚昧的反

复进化过程；效率正是这种竞争的结果，是个人才干的体现、企业优势的发挥、社会乃至全球资源合理配置与有效使用的最终衡量标准。

通过竞争所达到的效率，是市场经济的理想王国，但是理想王国的存在，并不等于到达这一王国的道路是笔直而又平坦的。对经济体制的认识，如果仅停留在对其理想状况的认识上，在思想上是幼稚或无知的，在社会实践上往往是危险有害的。

当中国人民面对现实，打破了“政府万能”的神话以后，对市场经济的憧憬把市场视之为理想的王国，然而，在西方对市场调节机制讴歌了长达百余年之后，本世纪二三十年代大危机的现实，终于使他们认识到了理想与现实的差异。我们刚刚涉足市场经济，对市场经济的一般特征了解甚少，以往的传统观念，将市场经济直接等同于资本主义，增加了我们改革的障碍；可是当代的许多幼稚认识，又把人们引入了“市场万能”的误区，市场究竟是不是“万能”的，它有没有不足和缺陷，这是我们在建立经济体制时，需要首先解决的重要问题。

当今世界许多国家的事实表明，发达的市场经济能以其有效的资源配置功能，向人们提供丰富多彩的商品和服务。但是这一事实，并不能否定另一个事实的存在，即许多东西是人们无法从市场上取得的。如军队、警察、法院、公路、桥梁、环境保护、稳定币值等，是维持国家安全和社会秩序稳定所必需的，但市场经济中的单个生产者根本无法按市场原则来提供这些东西，在西方经济学中一般把这些靠单个生产者和市场无法提供的东西称之为“公共产品”或“公共劳务”，而这些东西又是维护人们社会生活秩序所必不可少的，

这种情形就是“市场失灵”的一种。

西方经济学界用“市场失灵”的理论来说明市场经济并不能执行社会需要的全部经济职能的情形。按照西方的理论，市场失灵主要表现在以下几个方面：

第一，公共产品或劳务不能通过市场机制来提供。公共产品或劳务具有与私人产品或劳务完全不同的两种特性：①公共产品或劳务消费的非竞争性。要弄清公共产品消费的非竞争性，首先要说明其他非公共产品消费的竞争性是指什么。因为任何国家的资源都是有限的，而在一定时期内，某种商品的产量也是有限的，面对数量有限的产品，一个人多消费了，其他人就会少消费，因此彼此之间存在着一种竞争的关系。除公共产品外，市场上的其他私用产品和劳务都具有这种消费的竞争性。而公共产品和劳务则不然。拿国防安全这种公共产品和劳务来说，甲享受了国防安全，并不能影响乙的享受，即使丙也享受，国防安全对每个人的效用还是一样的。所以，这种公共产品和劳务的消费是非竞争性的，消费它的人多了，并不能使所有消费它的人的消费水平受到影响。②公共产品或劳务消费的非排他性。私人产品和劳务都具有排他性，即在市场上你不想付钱，就得不到某一种商品，而我付钱买到这一商品后，你不能无偿享用它。公共产品或劳务则不然，只要它被生产出来，人们都可以免费使用它。早在19世纪，就有经济学家对公共产品问题进行了研究，提出了著名的“灯塔”的例子来说明其特性。在茫茫的大海上，黑夜行驶的船只，如果没有灯塔的指引，就有触礁沉没的危险，假如一个经常驾船通过某一礁石海域的船主（或该船所属的轮船公司），在礁石上修建一座灯塔，对他的生命财产安全是绝对必要的。然而，他会出钱来修建灯塔吗？不会。因为他

知道，他出钱修建的灯塔，对所有其他通过这一海域的船只，都会同样起到保护作用，而却不可能到所有的船上收费。如果要收费他会为收费发生较大的开支，可收费标准又无法确定，因为他为自己建造的灯塔，不会因别人使用它而增加成本，也不会因别人不使用它而减少成本。更重要的是他对拒绝付费的船主无可奈何，因为他不能使不付费的船只不航行于该海域。结果便是人人都知灯塔的重要，人人又都等待别人来建，自己无偿使用，最后是灯塔无人修建。

第二，市场依靠自身力量无法解决分配不公的问题。在市场经济中，个人收入的分配决定于两个因素，一是个人拥有的生产要素（如劳动力、资本、土地），二是这些生产要素在市场上所能获得的收益。在生产要素中，劳动力决定于个人的天赋以及在教育上的投资，劳动力的收入还受到现行工资结构、家庭联系、性别、种族等等的影响。资本这个要素决定于所承受的遗产和个人的蓄积。因此由市场经济决定的个人收入的分配形成很大的不均等，不符合社会认为的公平。而且对于那些缺乏赚取收入能力的人以及找不到工作机会的人，市场体系也不能提供支持或维持他们的生存。效率与公平问题几世纪以来一直是困扰西方经济的最大问题之一，越高的效率，往往自发伴随着越不公平的分配结果，出现贫富差距越加剧的问题，这也是市场失灵的一个重要表现。

第三，市场机制本身无法解决外部经济问题。外部经济问题或称之为外溢性，它指某一个人或企业的行动影响了其他人或企业，但又没有负担应有的责任或没有获得应有的报酬。具体地说，当一个企业的生产经营活动引起别的企业支付了额外的成本费用，但又没有给予应有的补偿；或者从另一方面说，当一个企业活动使别的企业获益，却又没有从别

的企业获得应有的回报时，都产生了外溢性。人们谈论得最多的关于负外溢性的是关于空气和水污染的例子。当某企业向空气中排放烟气或向河水中排放废水，就要为使其他人为了使吸入的空气或使用的水维持原有的质量标准而付出费用，消除空气或水中的污染物，这叫做经济的负外溢性。另外也存在着经济上正外溢性，如一个企业修建了花园，使别的人爽心悦目，享受了乐趣，而不需付费，养蜂人有了蜂采蜜所需的花朵也不必付费，这就属于经济的正外溢性。

一旦经济外溢性存在，资源或要素通过市场来配置就可能是低效或无效的。因为个人无需负担由他所造成的负外溢性的所有成本，他们将从事过量的负外溢性活动。相反，由于个人无法享有他所产生的正外溢性的所有利益，他们将开展过少的正外溢性活动，所以，这种情况下的市场失灵，必须有政府行为的介入。

第四，市场经济本身无法克服“合成谬误”所导致的宏观经济不稳定。所谓合成谬误，指的是从个体角度看合情合理的行为，从整体看却会使人人遭殃的动作。比如：当经济前景呈现不妙的征兆时，投资者预见到证券市场行情看跌，合理的反映自然是抛售证券，减少投资；消费者的合理反应自然是减少消费，省吃俭用以应不测。然而正是因为人人都这样想这样做，结果真的导致股市暴跌，市场萧条，促成了一场令人人遭殃的经济衰退，大量人员失业，通货膨胀，宏观经济失衡，这是得到最广泛认可的市场失灵的征兆。此时，市场经济本身无能为力，需要政府挺身而出，并要财税政策、货币政策数招齐出来力挽狂澜。

市场配置资源的有效性，创造了西方的物质文明，然而市场的失灵也给西方经济蒙上了一层阴影。这些现实要求我