

税收经济文库

● 邱慈孙 著

欠发达地区理财治税问题研究

 中国税务出版社

税收经济文库

欠发达地区理财治税 问题研究

邱慈孙 著

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

欠发达地区理财治税问题研究/邱慈孙著. - 北京:中国税务出版社,2007.8

ISBN 978 - 7 - 80235 - 084 - 7

(税收经济文库)

I. 欠… II. 邱… III. 不发达地区 - 地方财政 - 中国 - 文集
②不发达地区 - 税收管理 - 中国 - 文集 IV. F812.7 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 102404 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名: 税收经济文库

书 名: 欠发达地区理财治税问题研究

作 者: 邱慈孙 著

责任编辑: 王静波

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编:100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@ tom. com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 13

字 数: 220000 字

版 次: 2007 年 8 月第 1 版 2007 年 8 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 084 - 7 / F · 1004

定 价: 21.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

自序

改革开放以来，我国经济飞速发展。与此同时，地区之间经济发展差距也逐渐拉大，经济发展不均衡的问题日益突出。我国是一个农业大国，农业、农村、农民问题是一个长期问题，而我国农村多处于经济发展相对滞后的欠发达地区。缩小地区经济发展差距、加快中西部经济开发、缓解财政收支矛盾、减轻农民税费负担等重大问题交织在一起，均涉及欠发达地区的财源建设和理财思路，是欠发达地区理财治税迫切需要解决的问题。本人2001年博士学位论文以《欠发达地区税费改革及理财治税策略论》为题，区分发达地区与欠发达地区不同的经济发展特点，立足于理财治税模式角度进行探索，把税外收费的研究与我国欠发达地区经济发展状况以及现行税收制度、财政支出结构等联系起来考察，分析我国欠发达地区税外收费的现状、成因以及理财治税面临的矛盾与问题，提出欠发达地区的理财治税策略。

本文集收录的是我截止2007年6月发表的文章，其中有6篇是我的博士学位论文相关章节内容，多数则是我在江西省国家税务局从事税政和科研工作期间撰写的调研文章和课题研究成果，一定程度上也是基于江西这一欠发达省份经济税源和税收管理状况进行的分析探索，因此，将文集定名为《欠发达地区理财治税问题研究》。

在不惑之年、职业生涯过半之际将以往发表的文章结集出版，主要是想对自己的税收科研成果进行盘点小结，也借此激励自己开始新

的研究探索。

本文集分为“涉税理论研究”、“税收制度分析”、“税收管理探索”、“国外税收掠影”、“理财治税策略”和“旅行见闻随笔”六大类，每类文章原则上按发表的先后顺序排列，大体可以反映本人科研能力提高的过程。

文集出版之际，要感谢导师杨斌教授。我比较满意的几篇文章，是脱产攻读博士学位期间撰写的。我也要感谢江西省国家税务局对我的培养，使我有机会到东北财经大学和厦门大学攻读硕士、博士学位。

《江西税务》（后易名为《江西税务公报》、《中国税务》（江西地方专栏））差不多刊用了我写出的全部文章，培养了我的理论研究兴趣，也增强了我的税收科研信心。从1993年发表我的第一篇小文章——《确定小型增值税企业征收率的简单方法》，到2001年、2002年分期选登我的博士学位论文，《江西税务》扶持、见证了我的成长。

本文集得以顺利出版，得到中国税务出版社贾绍华总编和王静波主任的大力支持，在此一并致谢。

邱慈孙

2007年7月

目 录

涉税理论研究

浅析增值税、消费税的税负归宿	3
增值税、消费税税负归宿再探	7
正确认识和处理“国家分配论”与“公共财政论”的关系	12
从理财治税的因素看理财治税的目标	15
略论纯公共产品与准公共产品的资金供应渠道	21
公司治理结构理论述评	25

税收制度分析

确定小型增值税企业征收率的简单方法	37
现行流转税制评价及完善意见	40
现行若干税收政策对税收收入的影响分析	46
推行消费型增值税的可行性及应注意的问题	52
新一轮税制改革需要处理好六方面关系	58

税收管理探索

商业增值税税负下降的成因及对策	67
国有企业改革及其涉税问题探索	70
对国有企业改革中几个涉税问题的思考	75
论深化税收征管改革需着力处理的主要关系	81
加强税源控管应当处理好三个关系	94
国外税源控管的经验及我国税源控管的完善	97

实行税收精细化管理应注意处理的几个关系	105
质量管理理念解析	116
关于推行税收质量管理体系的一些认识	123

国外税收掠影

加拿大税收制度及征管体系简介	129
中美纳税人权利保护的比较分析	136
欧盟税收政策协调的特点及启示	143
美国税收管理考察报告	146
美国税收管理的特点及启示	152

理财治税策略

欠发达地区的经济缺陷分析	159
欠发达地区税外收费的现状考察	167
欠发达地区理财治税面临的诸多矛盾	173
欠发达地区理财治税策略论	179
关于壮大江西经济税源的思考	185

旅行见闻随笔

感受旅游经济	193
创新随想	196
西藏印象	198

涉 税 理 论 研 究

浅析增值税、消费税的税负归宿

税负归宿是指税金的最终负担者。税负归宿的判断可以揭示税收对经济的影响，从而为国家进行宏观调控提供决策依据。在我国，对生产、销售商品课征的增值税和消费税（为叙述方便，以下把这两种税简称商品课税）无论从组织财政收入的角度还是从进行宏观调控的角度来看都是非常重要的税种。因此，对商品课税税负归宿的研究有着重要意义。本文拟从价格分解项目以及价格对分解项目的补偿顺序这一角度，对理论界税负归宿的三种观点作些分析，并提出自己的税负归宿观点。

理论界第一种观点认为，税金不是商品价值的 M 的组成部分，而是附加价值，消费者在购买商品支付价款的同时也支付了税款，增值税采用价外征收形式很明显地体现了这一特征，消费税只是在价内税形式下其附加性被掩盖而已，消费者是商品课税的税负归宿。这种观点把税金从价格中独立出来，从而能够解释在企业亏损或没有利润的情况下商品课税的客观性和合理性。但把税金作为价外附加由消费者负担的观点，容易使人产生一种误解，得出税负由消费者负担不会影响生产者利益的错误结论。笔者认为，这种认为消费者是税负归宿的观点实际上是把含税价格分解为税金、成本和利润，取得价款时价款首先用于补偿税金支出，其次是补偿成本支出，最后是利润的取得或亏损的形成。这种以税金、成本、利润为序进行补偿的观点，对于生产者应得利益的承认，强调必须在税金支出得到完全补偿之后取得，对于成本支出的补偿则只强调尽可能得到补偿而不是必须得到补偿，因此得出不论经营成果如何，税金都是被消费者支付的价款所补偿，商品课税由消费者负担的结论。在企业盈利的情况下，企业对这一观点尚能理解；在企业亏损的情况下，税金是造成亏损的一个重要原因却仍被认为税负由消费者负担，生产企业难以接受。事实上，税率的高低对生产企业的经营利益影

响极大。在价内税形式下，税率实际就是税额占含税价格的比重，税率高，税金占含税价格的份额就多，在成本一定的情况下，利润占含税价格的份额就少；增值税采取价外征收形式，只不过是价内税形式的一种转换，就一件商品而言，价外税形式下的税率和不含税价格完全可以换算成价内税形式下的税率和含税价。因此，增值税税率的高低也反映了税金占价税合计的份额，税率高低影响着企业的盈利水平。

第二种税负归宿观点认为生产者是商品课税的税负归宿。这种观点在我国计划经济体制时期比较流行，它认为税收不能来源于 C 和 V，而只能来源于商品价值中的 M，生产者既是商品课税的纳税人，又是商品课税的税负归宿。这种观点实际是把价格分解为成本和利润两项，认为生产企业应得的利益是价格减去成本的余额，生产者缴纳的税金是企业应得利益的减少，由此认为商品课税由生产者负担。这种观点把税款作为企业利润的减少，能够说明税率高低对企业利润的影响，但它不能很好地解释生产企业亏损情况下商品课税存在的客观性，而且，在世界各国普遍对商品课税的情况下，进行价格分解不把客观存在的商品课税单独作为价格的一项组成部分也是不现实的。

第三种观点把马克思劳动价值论作为理论依据，认为价格围绕价值波动，以价格是否背离价值作为判断税负归宿的标准，认为商品课税税负归宿具有不确定性：当商品价格等于或低于价值时，生产者是用自己创造的利润去交税，此时商品课税由生产者负担；价格大于价值时，则企业用获得的超额利润来补偿所交税金，消费者是税负归宿。笔者认为，这种观点以产品价值作为生产者应得利益，产品价值未得到补偿则视为由生产企业负担税金，其价格组成部分包括四项，即成本、正常利润、税金和扣除税金后的超额利润。生产者销售商品取得价款首先用于补偿价值，即首先用于补偿成本支出和企业应得的正常利润，然后再用价款去补偿税金支出。这一观点一方面肯定了生产者在取得的价款不足补偿成本支出和正常利润时商品课税的负担者身份，反映商品课税对生产企业的经济影响；另一方面它承认生产者成本支出和正常利润得到补偿之后消费者支付的价款可以补偿税金支出，体现了消费者负担税金的性质。但是，根据这一理论进行税负归宿的判断，首先必须弄清楚商品价格与价值的背离程度，而一种商品价值究竟多大是一个比较抽象的概念，很难、甚至无法用具体的金额去计量，因此具有不可操作性。

根据上述分析，不难发现，对商品课税税负归宿的认识之所以存在差异，就是因为对价格进行分解的方法不同和价格分解项目的补偿顺序不同所造成的。事

实上,商品课税究竟是利润的组成部分还是价格的一个独立项目,以及税金的补偿究竟是在成本支出的补偿之前还是之后进行,取决于对企业应得基本利益的承认标准。税负归宿的判断实际就是看消费者购进商品支付的价款是否保证了生产者为生产销售这一商品应得基本利益的取得,生产企业应得基本利益从价款中得到补偿,税金由消费者负担;生产企业应得基本利益完全不能或不能完全从价款中得到补偿,则生产企业分别负担全部或一部分税金,成为负税人。也就是说,税负归宿的确定是否合理,取决于企业应得基本利益的确定是否合理。根据这一分析,笔者提出一种新的税负归宿观点,主张在具体的税负归宿判定时,企业应得基本利润中成本支出和税金支出必须都得到补偿,并据此把价格分解为成本、税金和利润三项,价格补偿的顺序依次是成本、税金、利润。这样分解价格的组成部分和这样确定价格补偿顺序有三条理由:

其一是,商品课税对于生产者来说,是为生产、销售商品所发生的一项实实在在的支出,它如同成本支出一样,需要从取得的销售价款中得到补偿,构成价格的一项组成部分。

其二是,没有产品成本支出就没有产品的形成和销售,也就谈不上销售价款的取得,因此价款首先应用于补偿成本支出。

其三是,税收是保证国家正常运转的条件,而盈利是企业发展的要求,国家正常运转的重要性大于企业发展的重要性。因此,税金支出的补偿应先于企业利润的取得。

根据这一价格分解方法和补偿顺序,笔者认为,对税负归宿的认识应把握以下几点:

1. 税负归宿具有不确定性。当价格等于或小于成本时,价款仅够或不够补偿成本支出,税款支出得不到补偿,生产者基本应得利益没有得到保证,税款由生产者负担,生产者既是纳税人,又是负税人;当价格高于成本时,其差额大于税额的,企业缴纳的税款可以从消费者支付的价款中得到补偿,税款实际是由消费者负担,消费者是税负归宿;当价格高于成本时,其差额小于税额的,则税负由生产者和消费者各负担一部分,其中消费者负担价款高于成本的那部分税额,而剩余部分的税额则由生产者负担。

2. 税金会影响企业利润。在价格和成本既定的情况下,生产者在价款补偿成本支出后对税款支出的补偿,势必直接影响到利润的取得和亏损的形成。价格大于成本时,税金支出会减少企业利润的取得;价格小于成本时,税金支出会增加企业的亏损。因此,生产企业应该关心税率的高低和应交税金的多少,国家制

定商品课税政策时也应考虑商品课税对生产企业经济利益的影响。

3. 税负归宿与税负轻重合理性不完全是一回事。商品课税税负归宿的判定主要看生产者的税金支出能否在成本支出补偿后从价款中得到补偿,而判定税负轻重不仅要看税额多少对生产者盈利水平的影响程度,而且还要根据税金对价格的影响看消费者对价格的承受能力。至于设计多高的税率才适应经济发展的需要,一个重要的方面就是要根据国家对经济增长速度的要求及其对生产企业纳税后需要达到多高的平均利润率来确定。

4. 在存量状态下判定税负归宿的同时,不排除增量状态下税负转嫁的客观存在。亏损的生产者提高产品销售价格势必减少亏损或取得利润,把原来自己负担的一部分或全部税金转嫁给消费者负担。

(原载《江西税务》1995年第6期)

增值税、消费税税负归宿再探

关于增值税、消费税的税负归宿问题，笔者曾在《浅析增值税、消费税的税负归宿》一文中，从税款作为价格的一项组成部分这一角度进行了分析。经过思考，笔者认为把增值税、消费税作为价格中内含的一项组成部分，难以对实践中的一些问题解释清楚。本文拟再从税款与价格的关系探其税负归宿。

一、增值税、消费税以价格为计税依据，但它不是价外附加，也不是价格的组成部分

不少同志认为，增值税、消费税都是由消费者负担。他们之所以得出这样的结论，道理非常简单。他们认为，增值税是价外附加，消费者购买商品时既支付价款，又支付从价计征的增值税，因此是增值税的负税人；消费税是价内税，消费者购买商品所支付的价款中已经包含了消费税，因此，消费税也是由消费者负担。

把增值税、消费税说成由消费者负担，固然可以起到宣传“全民负税”的作用，密切公民与税收之间的联系，但是，这种说法在肯定消费者负税的同时也就否定了生产者的负税人身份，从而影响生产者纳税积极性。笔者认为，把增值税、消费税说成是价格的附加或价格的内含并据此判定其税负归宿，是对增值税、消费税与价格之间的一种曲解。理由如下：

1. 增值税不是“价”外附加，增值税款和“价款”的合计数才是真正的价格。1994年税制改革后，将增值税改为“价”外计征。根据这一做法，增值税的计算是把销货者的成交额分成两项，一项作为“价款”，另一项作为“税款”，与“价内税制”下的价格相比，成交额不变，所不同的是成交额在“价外税制”

下有一部分被冠之以“税款”而已。然而，客观事实是，“价款”、“税款”的分离仅仅是增值税计税方法改变的要求，“价款”、“税款”的合计数才是真正的价格。从消费者方面来看，消费者不在乎成交额是否分为“价款”、“税款”，他们也不关心“价款”与“税款”之间的比重关系，消费者关心的是成交额总数，因为那才是消费者支付的实际金额。从生产者方面来看，生产者真正关心的是销售货物能取得多少成交额以及该成交额中应计算出多少销项税额，至于销项税额的计算是按成交额乘一个比例（原“价内税制”下的税率），还是按“不含税价”乘另一个比例（现“价外税制”下的税率），这并不重要，因为它们所计算出的结果都是一样。我国现行“价外税制”下绝大多数货物适用17%的税率，完全可以看成“价内税制”下14.53%的税率。例如，现行成交额取得价款100元，税款17元，完全可以说成成交额117元，而销项税额的计算也可以视同 $17 = 117 \times 14.53\%$ 。可见，生产者对把成交额划分为“价款”、“税款”与否并不关心。从中间环节的生产者来看，他们购买原材料，也只关心两个问题，一是需要支付多少总金额，即成交额，二是所支付的成交额中有多少可以扣税，至于扣税额是根据“不含税价”还是成交额总额来计算，并不重要。因此，仅仅由于计税方法的改变，而把增值税硬从成交额中剔除出来并据此把增值税说成由消费者支付、负担的观点显然不能成立。

2. “价内税制”下的增值税不是价格的组成部分。“价内税制”下，增值税对增值额征税，一件商品最终卖给消费者，该商品各生产、销售环节的增值额之和即为该商品的最终售价，因此，该件商品所征收的税款总额即为该件商品的价格与税率的乘积，即销项税额。但是，以价格作为计税依据，并不能说明计税依据里面就包含了税金。企业所得税以利润为计税依据，按利润的一定比例征税，但我们不能说成利润里包含了所得税，所得税是利润的一个组成部分。个人所得税是以个人工资薪金等收入作为计税依据，如果把个人所得税说成是工资的组成部分，必然会推导出“个人所得税由支付工资的企业主负担”的错误结论。同样的道理，我们也不能把消费税以“不含（增值）税价”作为计税依据等同于消费税是该计税价格的一项组成部分。

3. 把增值税看成是价外附加、消费税看成是价内内含会推导出错误的结论。增值税既然是价外附加，那么增值税税率的调高，“价”外附加的增值税也必然会相应增加，调高的幅度也应与税率调高幅度一致，这样，价税合计数也就增加，增加的数额与税款增加数一样多。但是，现实情况并非如此，增值税税率调高，生产者交纳税款增多，但价税合计额即成交额却有可能提高，也有可能不

变,而且,即使成交额调高,其调高的数额也并不是同新增的税款一样多,有的多于新增税款,有的少于或等于新增税款。把消费税看成是价格中固有的、内含的一个组成部分,是一种主观想象。按照价格内含税收的说法,不管税率调高多少,税金始终是价格的组成部分,价格由消费者支付,税款也就自然而然由消费者支付负担,生产者不负担税收,因此会推导出增税对生产者不产生经济影响的结论。而客观的事实是,价格一定的情况下,调高消费税税率不会对消费者产生任何影响,因为消费者在税率调高后仍然支付调税前的价款;而对生产销售者来说,却要多交一笔税款,显然就会减少生产者的利润。

增值税、消费税以价格为计税依据,但不是价格的附加或内含值。增值税、消费税税款的交纳对生产者的利润所造成的影响是直接的、客观的,它直接表现为利润的减少或亏损的增加。在无税状态下,生产者利润(或亏损)就是成交价减去成本支出后的余额;在征税状态下,生产者的利润(或亏损)表现为无税状态下的利润(或亏损)减税款后的余额;在增税状态下,生产者的利润(或亏损)表现为增税前的利润(或亏损)减去新增税款。由此可见,企业交纳增值税、消费税并不是暂时代消费者缴纳税款,而是实实在在地负担税款,税金缴纳的结果是使企业利润减少或亏损增加。从这个角度来看,增值税、消费税也是国家取自生产者创造的利润,增值税、消费税的真正源泉仍然是 M , 价款 $(C + V + M)$ 只不过是确定增值税、消费税取自 M 中多大份额的一个计算依据而已。

认清了增值税、消费税与价格的上述关系,才能认清生产者对增值税、消费税的负税人身份。也只有认清生产者是增值税、消费税的负税人,衡量生产企业增值税、消费税税负轻重才有意义,国家制定税收政策时才能更好地利用税收这一宏观调控杠杆去调节产业结构、产品结构。

二、税收对价格的影响

价格是由供求决定的。增值税、消费税的征免和税率的高低会直接影响生产者的利润,从而影响供给量,而供给量的增减则会影响供求平衡,进而使供求均衡价格发生变化。我们以图形来分析。

图 1 说明,在无税状态下,某商品供求量为 Q_0 , 均衡价格为 P_0 。一旦对该种商品征税,则会使生产者利润减少,从而减少生产者生产销售的积极性,于是会降低市场供应数量,使商品供应量由 Q_0 减少至 Q_1 , 此时供给曲线 S 左移至 S' , 价格也就由 P_0 上扬至 P_1 。图 2 表明,增税会使企业利润减少,影响生产者

生产销售积极性,使供应量下降,即图2中增税后供应量由 Q 减少至 Q' ,供给曲线左移至 S' ,价格上扬至 P' ;相反,税负的减轻,则会使企业利润增多,从而调动生产者的积极性。这样,生产者供应量增多,使供应量由 Q 增加到 Q' ,这时供给曲线右移至 S'' ,价格也就相应由 P 降为 P'' 。

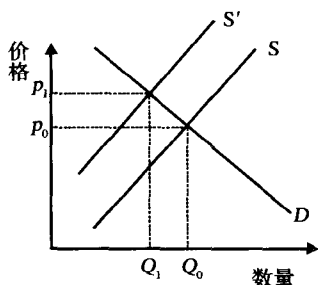


图 1

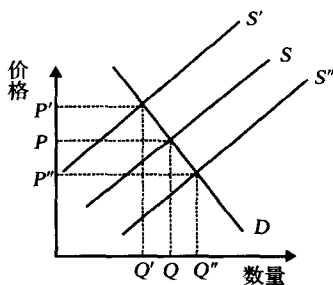


图 2

增值税、消费税以价格为计税依据,其税收负担的调增会直接诱发生产者提高价格。但是,税负调增后,价格能否提高,以及提高的幅度多大,仍受供求弹性制约。供给弹性是商品供应量(生产量)对于市场价格升降所作的反应程度;需求弹性则是商品的需求量(购买量)对市场价格升降所作的反应程度。一般地说,对于需求弹性较小的商品,如生活必需品、不易替代产品、用途较窄的产品等,生产者往往容易在税率调增后提高价格,因为这些商品在价格调高后消费者也必须消费;而对于一些奢侈品、易于被替代的产品、用途比较广泛的用品,消费者则可能在调高价格后不消费或少消费,生产者对这些商品提价会影响自己的销路,因此,这类商品的税收负担加重后,生产者要调高价格也并不容易。对于企业来说,资本密集型企业以及产品生产周期较长的企业,由于所投资金较多,改产不容易,生产规模压缩较难,也就是说,其供给弹性较小,这类企业在税收负担加重后,不能较大幅度地限产提价;而对于劳动密集型企业以及产品生产周期较短的企业,由于供给弹性较大,生产规模较易变动,税收负担加重后,往往能够较为容易地提高产品售价。价格能否因增税而调高,还要看需求弹性与供给弹性孰大孰小。供给弹性大于需求弹性的商品,生产者提价的可能性大一些;而需求弹性大于供给弹性的商品,生产者不容易提价。

从以上分析不难看出,征税会影响无税状态下的价格,增税也会影响原税负状态下的价格。反过来,价格的提高,一方面会使从价计征的增值税、消费税税额增多,另一方面又会缓解生产销售者在不提价状态下征税、增税的压力,因为