

当代企业纳税丛书

主编 / 蒙丽珍

总编 刘鹤章

企业纳税通论

中国审计出版社

企业纳税通论

主 编 蒙丽珍

副主编 汤 鸿 张洪泉

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业纳税通论/蒙丽珍主编. —北京:中国审计出版社,1998.7
ISBN 7-80064-621-1

I. 企… I. 蒙… III. 企业管理:税收管理 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 17899 号

企业纳税通论

蒙丽珍 主编

*

中国审计出版社

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

煤炭工业出版社印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 7 印张 175 千字

1999 年 1 月北京第 1 版 1999 年 1 月北京第 1 次印刷

印数:1—7000 册 定价:10.00 元

ISBN 7-80064-621-1/F·433

前 言

新的税制带来了新的挑战,新的挑战带来新的机遇。

党的十五大胜利召开,为企业“三改一加强”和社会主义市场经济的建立规划了蓝图。为适应建立现代企业制度的客观需要,针对现代企业的全球型经营战略和多元化经营模式的特点,顺应经济改革潮流,面向二十一世纪经济发展前景,实现与世界发达国家的经济对接,特根据国家颁布的最新税法编写本丛书。

本丛书包括《企业纳税通论》、《所得税管理》、《流转税管理》、《财产行为税管理》、《企业纳税会计》、《企业纳税检查》、《新编中国税制》共七册。本丛书的编写立足于“新颖”,注重于“实用”,突出于“技巧”。既顾及理论上的前瞻性,又强调实务上的可操作性。考虑到我国企业广大财会人员提高业务素质和办税能力的强烈要求及企业管理人员增强纳税意识、规范纳税行为的需要,本丛书采用理论联实际的写法,系统地阐述企业纳税的核算及管理。本丛书的编写突出了以下几个特点:

一、理论系统、新颖。本丛书贯彻社会主义初级阶段理论和社会主义市场经济理论的有关精神,突出体现税收与经济的关系,税收与法律的关系,各种税额的核算及征纳管理。理论上有新突破,每册之间相互沟通,衔接自然,既注重突出每册特色,又注重体现理论上的系统连贯。

二、操作实用、规范。本丛书在应用上注重可操作性和规范性,既贴近实际又具有典范和示范作用,给广大企业纳税人员和纳税检查人员提供了较好的指导和参考教材,便于征纳双方业务的顺利开展。

三、逻辑清楚，通俗易懂。本丛书逻辑性强，既体现理论上的连续性，又反映业务上的递进性，便于读者循序渐进地掌握和运用。同时，本丛书语言通顺流畅，结构严密，解释清楚，举例详实，通俗易懂，便于掌握。

参加本丛书编写的人员有：专家、教授、企业家和税收征管检查人员，充分吸收并体现了理论上的最新研究成果和实践中的规范做法，可作为大中专院校教材和企业纳税实际指导用书。

本书由中华人民共和国审计署刘鹤章副审计长担任总编。

由于撰写及出版时间仓促，丛书中如有遗漏之处敬请读者指正。

《当代企业纳税》丛书编委会

一九九八年元月

编委会名单

总 编 刘鹤章

副总编 蒙丽珍 刘伯龙
周全德 武胜利

编 委 (按姓氏笔画排列)

冯 宪	刘志鸿
刘伯龙	刘鹤章
杨新中	武胜利
周全德	赵志敏
郭建平	黄大豪
蒙丽珍	谭聚文

编写说明

90年代我国经济改革和经济发展进入了新阶段，在计划机制被市场机制所逐步取代的同时，人们已越来越多地认识到：为使资源更有效地配置和促进经济的稳定发展，应让市场机制在更广的领域和更大的程度上发挥其调节作用，同时在新的经济体制环境下，政府应逐步更新和完善其干预经济运行的机制、方式和手段。适应这种变革，理论的更新是十分必要的。

众所周知，市场经济条件下，税收是政府纠正和克服“市场失灵”现象、干预经济运行的重要手段之一。改革开放以来，我国税收方面的政策制度已发生了很大的变化。作为在财经院校从事教学与科研工作的教师，我们一直关注这样的课题，即如何按市场经济的客观规律、并以国际通用的市场经济理论规范来阐述税收理论。也许是出于职业思维惯性，我们也十分希望能在更广的范围（而不仅仅是局限于校园内的课堂上）做些基础理论的介绍和普及工作。出于这样的目的，我们在综合中外理论界长期发展所取得的成果的基础上，按逻辑关系作了归纳整理，构成一个整体框架，并用简明的方式进行了税收基本理论和基本制度的阐述，以求能通过本书使广大读者全面系统地了解或理解这些成果中最基本的部分，使广大读者获得初步的理解、分析和评价我国现行的税收政策、税收制度的能力，引导读者对进一步的改革作更深层的思考。

我们这本小册子主要是面向那些工作繁忙、而又需要在短时间内了解和理解现代税收基本理论和基本制度的广大读者的。负有纳税义务的广大公民通过本书可以了解政府为什么要征税以及

怎样征税等基本知识。企业管理人员则可通过本书了解政府征税会对企业经营活动产生怎样的影响，政府的税收征管制度和企业的纳税申报制度都有哪些内容。政府官员和工作人员则可以了解如何设计税收制度才有助于实现公平与效率，如何分析和评价现行税收制度、政策及其效果等等方面的初步知识。由于本书写得十分简明而又结构完整，因此它也特别适合用作各类短训班、培训班的教材。

本书的内容分为三部分。我们的分析从政府为什么要征税以及怎样征税开始，引出税收活动在现代经济中的职能作用。但不是任意设计的税收都是“好”的，科学而合理的税收制度设计应遵循一些基本的准则，这些准则总的可归纳为税收应有助于资源配置效率的提高、有助于收入分配的公平、有助于经济的稳定和长期增长，同时又能为政府筹集“足够”的收入而又便于管理。接着我们着重分析了政府如何征税才能有助于实现公平与效率。以上这些构成第一部分的内容，即税收基础理论。第二部分的内容介绍税收基本制度，包括税收法律关系、税收管理体制、税收征管制度和企业纳税制度等。本书的最后部分是介绍国际税收关系，随着我国经济与国际经济的接轨，了解这部分内容也是十分必要的。

本书由蒙丽珍主编，汤鸿、张洪泉为副主编，由汤鸿同志承担总体框架的初步方案的设计工作，参加本书编写的还有农卓恩、李海棠、何莎、贾泽慧等同志。

由于才疏学浅，直到成书交稿，我们自己仍感到有许多不尽人意之处，肯定还有许多我们自己所未能发现的错误和缺点，恳请广大读者批评指正。

编 者

1998年3月

目 录

第一篇 税收基础理论

第一章 税收的职能与原则	(2)
第一节 税收的概念	(2)
第二节 税收的职能	(16)
第三节 税收的原则	(20)
第二章 税收与效率	(35)
第一节 税收经济效率机制的内涵	(35)
第二节 课税与经济效率	(45)
第三节 税收的征收效率	(50)
第三章 税收负担和税负归宿	(53)
第一节 税收负担分析	(53)
第二节 税负归宿分析概述	(59)
第三节 税负归宿的局部均衡分析	(61)
第四节 税负归宿的一般均衡分析	(72)

第二篇 税收基本制度

第四章 税收法律关系	(79)
第一节 税法的概念	(79)
第二节 税收法律关系概述	(85)
第三节 违反税法行为与制裁措施	(90)
第五章 税收管理体制	(95)
第一节 税制结构	(95)
第二节 税收管理机构	(102)

第三节	税收管理体制的发展和改革·····	(106)
第六章	税收征管制度·····	(116)
第一节	税收征管制度概述·····	(116)
第二节	税收法律责任·····	(134)
第三节	税务行政复议和行政诉讼·····	(138)
第四节	税务司法·····	(144)
第七章	企业纳税制度·····	(148)
第一节	企业纳税制度概述·····	(148)
第二节	税务登记·····	(153)
第三节	纳税申报·····	(159)
第四节	税务代理·····	(170)

第三篇 国际税收关系

第八章	国际税收关系·····	(180)
第一节	国际税收问题分析·····	(180)
第二节	国际税收壁垒的避免·····	(185)
第三节	国际重复征税的避免·····	(191)
第四节	国际避税和反避税·····	(204)

第一篇 税收基础理论

对税收基础理论的认识自然要从什么是税收、政府为什么要征税等基本问题开始。通过对社会经济活动的观察，我们发现税收是政府取得收入的一种最佳方式。在市场经济条件下，它还是政府介入经济活动，纠正和克服“市场失灵”现象，提高资源配置效率，调节收入公平分配，维持经济稳定，促进经济增长的重要手段。然而，并不是任意设计的税收都与这些目标相一致，能够实现这些目标的税收必须符合某些基本的要求，这些基本要求就是税收所应遵循的原则。

本篇共分为三章。第一章讨论税收的概念、税收的职能、税收的原则。第二章要讨论的问题是怎样收税才能满足效率准则的要求。第三章主要是说明在各种税收方式和税收环境条件下谁是真正的税负承担者，怎样收税才能有助于实现社会公平。需要指出的是，第二章和第三章中我们不是要罗列怎样收税才能实现效率与公平的一系列清单，而主要是提供给读者分析税收与效率、税收与公平之间关系的方法。如果读者能根据自己的领会，用来观察分析税收与经济运行的现状，则是一件十分有意义的事情。

至于税收与经济稳定和增长之间的关系，考虑到一般的经济学原理和财政学教科书中均有系统的论述，本书不再重复编入。这并非表明这一问题不重要，实际上这些也是税收理论中的重要课题。建议读者阅读本书时参阅其他有关书籍。

第一章 税收的职能与原则

第一节 税收的概念

一、税收定义

(一) 税收是政府取得收入的一种方式

税收是政府取得收入的一种最常见,也是最引人注意的方式。在我国,1995年政府收入总计6187.7亿元,其中各项税收达5705.6亿元,占92.21%。当我们花100元钱购买象香烟这种商品时,50元是交给政府的,另外50元才是香烟销售商的收入。实际上几乎所有商品的价格中都包含着税。在购买房地产时,购买者需按买价的6%缴纳房地产交易税,买卖股票时要按交易额的5%交纳印花税。个人收入超过800元以上的部分就要缴纳个人所得税,缴纳的比例随收入的增加而增加。不论是国有企业还是私营企业,盈利的一定比例也要作为企业的所得税交给政府。凡此种种都是税收。

观察政府的征税活动,它有下列的基本特点:

1. 强制性

纳税是法律规定的公民和企业的义务,不管你愿不愿意,你都必须依法纳税,如果拒绝缴纳则要受到法律制裁。

2. 无偿性

纳税人交税是一种单方面的支付，他并不因此而得到任何补偿。从整个社会来看，公民纳税，政府用税款为民办事，免费提供产品和服务，这似乎是一种交易行为，交了钱而得到某种产品或服务。实际上，税收的无偿性主要强调的是纳税者个人与他从政府所得到的产品或服务没有直接的对应关系。这就是说，纳税多的人未必能从政府所提供的产品和服务中得到较多的好处，反过来，少纳税或不纳税的人也未必得到的好处较少或不能得到好处。由于对个人来说缴纳与受益之间没有联系，因此缴纳就具有了无偿的性质。例如，政府提供社会治安的服务，使得大家有了一个安全的、有秩序的社会环境，对任何一个人来说，所得到的好处并不因为纳税的多少而有所改变。

3. 规范性

税收的规范性是指政府通过法律形式，按事先确定的标准实施征税。这使税收以法的形式存在和运行，是相对稳定的。

(二) 税收与政府取得收入的其他方式有明显的区别

一般地，政府取得收入的方式主要有三类，一是税收，二是价格或使用费，三是公债及其他还有象政府罚款等次要方式。政府罚款也是强制的，无偿的，仅从这两点上看，税收与罚款没有区别。然而，罚款的主要目的是禁止某些活动，而不是为取得收入，税收自然会对相关的活动产生限制作用，但目的则在于取得收入而不是禁止这些活动。当然税收严厉到一定程度也能起到禁止的作用，但这样通常最终会有损于取得收入的目的。价格或使用费是政府通过销售自己所生产的产品或服务，用有偿交换来取得收入的形式。在我国，学校、医院、邮局、电厂、水厂、公路、桥梁等大多是由政府投资建立，是公办的企事业单位。只要这些单位提供的产品或服务可以销售，价格或使用费就可以成为政府获得收入的一种手段。例如电厂、水厂收电费、水费，公路、桥梁收通行费。另外，价格或使用费正好与税收相反还表现在它是

自愿而不是强制的，政府定出了电价，用不用电以及用多少取决于消费者的意愿。公债是政府通过信用取得收入的手段。与税收相反，它与价格或使用费一样具有自愿性和有偿性的特点。一般来说，政府发行国库券时不能强迫人们购买。政府发行的公债期满之后，需连本带息一起偿还债权人。此外政府征税的主要目的不仅仅是取得收入从而能够提供公共物品或服务，在市场经济条件下，它还是纠正和克服“市场失灵”现象，提高资源配置效率，调节收入公平分配，维持经济稳定，促进经济增长的重要手段。有关这一点我们在下面论述。

（三）政府为什么要征税

只要有政府的存在，就必须有税收的存在，这已成为一种普遍的社会现象。那么，政府为什么要征税？政府部门为什么要以征税为手段大规模介入经济活动？这貌似简单的问题要从理论上得到充分阐释其实并不容易。经济学家认为，在以市场作为资源配置基础的经济社会中，存在着许多“市场失灵”的领域，或者换句话说存在着许多通过市场不能解决或解决得不能令人满意的问题，这些问题需要政府介入才能得到解决。当然政府也不是万能的，许多“市场失灵”问题政府往往解决得并不好，有时甚至是束手无策。政府的经济活动如何和市场机制很好地结合起来解决这些棘手的问题，一直是经济理论和实践所面临的最困难、最重大的问题之一。政府介入经济活动有许多方式或手段，如调整利率、紧缩或放松银行信贷、改变政府财政支出的规模和结构等等，但无论怎么说，税收肯定是最重要的方式或手段之一。有关这一问题的详细论述请参阅本章第二节。

（四）税收的本质

通过以上的分析，我们可以归纳出税收这一经济范畴的本质：税收是政府为实现其职能的需要，凭借其政治权力，并按照特定的标准，以法律的形式强制、无偿地取得收入的一种形式。同时，

它也是政府介入经济活动，纠正和克服“市场失灵”现象，提高资源配置效率、调节收入公平分配、维持经济稳定、促进经济增长的重要手段。

二、税收要素

上面我们讨论了政府为什么要征税，但政府向谁征？征多少以及如何征？这些具体问题的解决办法用法律形式确定下来，就形成所谓的税收制度。税收就是以法的形式存在和运行的。税收要素指的就是构成税收制度的基本因素，或者说是构成税法的基本要素，它说明了向谁征、征多少以及如何征的问题。世界各国由于社会制度和经济条件的不同，它们的税法所反映的社会关系具有本质的差异，内容的繁简程度及征收的税收种类也不完全相同。但是，这并不妨碍各国税法都是由一些共同的要素所构成的事实。这些最基本的要素是任何一个国家或地区税收体系中每个税收种类所共同具有的。一个国家或地区在此基础上，根据本身的社会、政治、经济条件，用法律、法规形式开征的所有税种的总和，即构成这个国家或地区的税制。税制中各个税种之间所形成的相互协调、相互补充的关系，各类税收的相对地位构成一个国家或地区的税制结构。有关税种划分和税制结构的问题我们在下面讨论。在这里我们先来讨论税收要素。一般地，税收要素包括以下几个方面的内容。

（一）主体

包括课税权主体和课税主体。

课税权主体是指通过行政权力取得税收收入的各级政府及其征税机构，它说明谁征税。一般地说，不论何种税收种类，其课税权主体总是政府及其课税机构，但具体地说，不同的税种有着不同的课税权主体。各课税权主体之间存在着平行关系和垂直的关系。前者是指不同国家之间以及同一国家中同级征税当局之间

的关系；而后者则是指发生在一国内的中央征税当局同地方征税当局之间的关系。

课税主体有法律上的主体与经济上的主体之分。法律上的课税主体是税法所规定的直接负有纳税义务的自然人或法人，也称纳税人。经济上的课税主体是税收的实际负担人，也称负税人。各国的税法一般只规定纳税人而不规定负税人。

（二）课税对象

课税对象又称税收客体，它是指税收法律关系中主体双方权利义务所指向的标的物。每一种税都必须明确对什么征税，课税对象是一种税区别于另一种税的主要标志。政府的征税对象主要包括所得、商品和财产三大类，一国的税制往往也是以对应于这三类课税对象的所得税、商品流转税和财产税为主体。

与课税对象相联系的一个概念是税目。税目是指税种的具体征税项目，是对课税对象的具体划分。如商品流转税的征税对象是商品，而商品种类繁多，究竟对哪些商品要征税，税法中必须作出明确规定。凡列入税目的就要征税，凡没有列入税目的就不征税。所以税目体现了征税的广度。一般说，一个课税对象往往包括多个税目，如关税就有近百个税目，当然也有的课税对象十分简单，不再划分税目。

与课税对象相联系的另一个概念是计税依据。如果说税目是课税对象在内容上质的规定性，计税依据则是课税对象在内容上量的规定性。若课税对象的量不能确定，税额就无法计算，实践中征税就无法操作。课税对象量的规定性包括两个方面的内容：一是计税单位，二是税基。计税单位是课税对象的计量单位。由于征税对象形态各异，有的是商品，有的是所得，有的是财产，而仅就商品而言，又有不同种类，征税必须以统一的标准对课税对象进行计量。课税对象的计量单位无非有两种：一是以货币单位为标准，二是以实物单位作为标准。不论课税对象是所得、商品

还是财产，都可以用货币单位和实物单位来作为衡量课税对象的计量单位。按照课税对象的计税单位，税收可分为从价税和从量税。在实践中，所得税通常采用货币单位来计量课税对象，财产税和商品流转税两种方式兼而有之，但以从价计征为主。确定了计税单位，就可依据不同的计税单位计算课税对象中应纳税额的基数，即税基。由于计税单位不同，决定了税基的两种表现形式，即价值量和实物量。在现代税制中，国家出于政治或经济政策的考虑，并不是对课税对象的全部课税，往往允许纳税人在税前扣除某些项目，计税依据仅为课税对象中的应税部分。如个人所得税是以个人收入为课税对象，但计税依据是应税所得，允许税前扣除个人所得中的基本生计费用部分，即仅对部分个人所得征税。

实践中，确定了计税单位和税基，我们还不能核算应征税额。比如税法规定个人收入中超过 800 元以上的部分要缴纳个人所得税，那么当你的收入为 1200 元时我们知道税基应为 400 元，但你应纳多少税额呢？这得依赖税收的第三大基本要素税率的确定。

（三）税率

税率是指政府征税的比率，是税额与课税对象（量）的比例。在课税对象确定之后，税率的高低决定了纳税人应纳税额的多少。每一种税的适用税率，都必须在税法中事先明确规定。税率的高低，直接关系到国家的经济政策和政府收入的多少以及纳税人负担的轻重。对于一定量的课税对象来说，税率高的征税额就大，税率低的征税额就小，所以，税率体现了征税的深度。如果说课税对象是划分税种的标志，那么税率则是税收制度的核心。

从经济分析的角度考察税率，税率有名义税率和实际税率之分。名义税率即法定税率，也就是税法所规定的税率。实际税率是指纳税人实际缴纳的税额占课税对象的比例，它反映纳税人的实际纳税负担。有些税种由于实行免税额、起征点、税收优惠、税前扣除和超额累进征收制度，纳税人负担的税率低于按税率表上