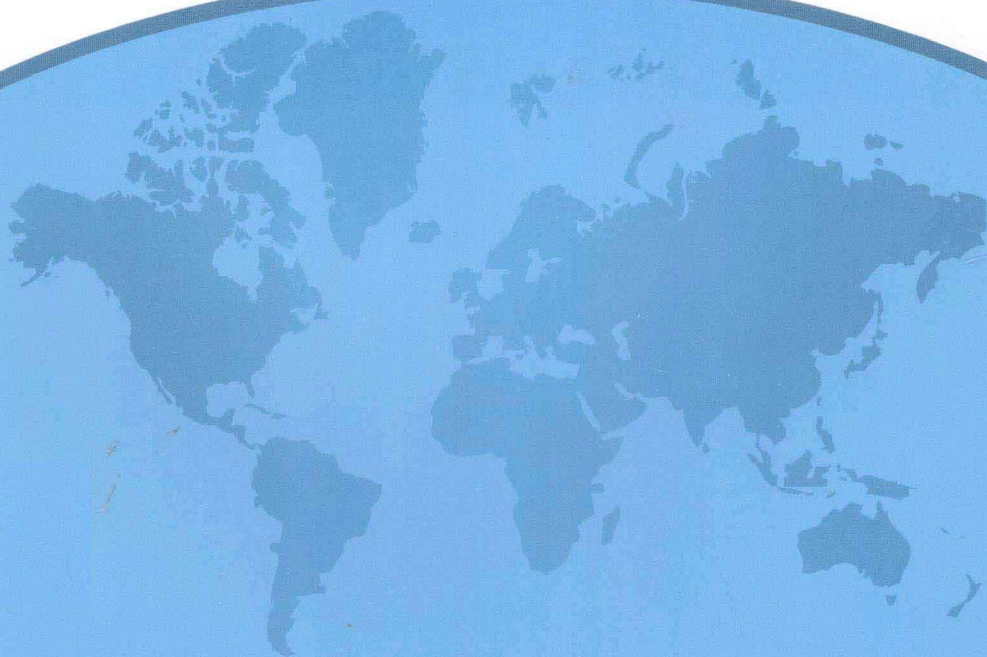


现代企业税务管理

—— 面向企业 面向决策

(第二版)

张晓农 著



南开大学出版社

现代企业税务管理

——面向企业 面向决策

第二版

张晓农 著

南开大学出版社

天 津

图书在版编目(CIP)数据

现代企业税务管理:面向企业、面向决策 / 张晓农著.
—2 版. —天津:南开大学出版社,2013.10
ISBN 978-7-310-04311-8

I. ①现… II. ①张… III. ①企业管理—税收管理
—中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 223572 号

版权所有 侵权必究

南开大学出版社出版发行

出版人:孙克强

地址:天津市南开区卫津路 94 号 邮政编码:300071

营销部电话:(022)23508339 23500755

营销部传真:(022)23508542 邮购部电话:(022)23502200

*

天津泰宇印务有限公司印刷

全国各地新华书店经销

*

2013 年 10 月第 2 版 2013 年 10 月第 3 次印刷

230×170 毫米 16 开本 23.625 印张 4 插页 433 千字

定价:45.00 元

如遇图书印装质量问题,请与本社营销部联系调换,电话:(022)23507125

内容摘要

本书从企业作为纳税人的角度，系统地介绍了税收理论与政策、我国税收制度和企业管理，注重税收对企业经营管理决策的影响，注重企业的税务管理与税务筹划。本书囊括了截至 2013 年的新一轮税制改革的最新成果，能从整体上反映我国的新税收制度。

本书适合作为工商管理专业在校大学生和研究生的教材，也可作为企业管理人员的培训教材。

序

在我国近些年来税制较大变动的背景下，张晓农教授修订再版了《现代企业税务管理》，内容既体现了近几年税改的成果，又前瞻性地预测了我国税改的前景，精辟的税收理论和丰富的实务案例相结合，为作为纳税人的我国企业管理者和商学院的学生提供了一本很好的教科书。

税，对中国来说是个很纠结的领域。中国是最早产生税的国家，但现行税制又很幼稚：十分强调纳税意识，但纳税人意识几乎为零；税负在世界排在前列，却常年入不敷出，甚至一些地方政府出现债务危机；在要求依法治税的大背景下，我国现有的二十多种税只有三种通过人大立法，而逃税避税简直成了群众运动；经济转型、扩大内需成为我国经济发展的主要引擎，但现行税种主要对消费征收，限制了内需却增加了到国外“扫货”；对住宅开征房产税成为降低房价、打击房地产投机和增加政府收入多重目标的寄托，但与土地公有、土地出让金及 70 年期限的冲突，使对征收房产税的争议日趋白热化；由馒头税、月饼税引发的争论等等。人们开始意识到，不管人们愿意不愿意，所有的人都与税摆脱不了干系。因而，我建议大家多读读税收方面的书籍，包括这本为纳税人写的书。

从税的角度来看，中国进入了一个新的时代。首先，这是一个纳税人意识觉醒的时代，从普遍的“纳税与我没关系”到“我是纳税人”，以及从“纳税意识”到“纳税人意识”的权利与义务的诉求开始觉醒；其次，这是一个新的税改时代，不仅仅是一个简单的、个别税种、短时间的税改时期，而是整个税制结构的变革，以适应我国经济转型的需要，从目前实质限制消费的以增值税、消费税等间接税为主体税种的税制结构，向以财产和所得征税为主体税种的直接税制变革；第三，这是一个新的税政时代，要真正依法治税，把税法的立法权收归人民代表大会，监督税务机关必须依法征税而不能违法征税，依法打击偷逃税行为；第四，这是一个税收理论创新的阶段，随着改革开放的深入，我国传统的税收理论遇到根本性的挑战，社会主义市场经济条件下的税收理论开始形成，税收的性质、动因、纳税人权利与义务、税制结构、税负转嫁、避税与节税等理论问题，将会形成一个新的理论体系，为我国涉税各方面的建设提供理论依据；最后，这是一个税学教育的时代，要把人们从税的愚昧状态下解脱出来，教育公民提高公民意识，知晓纳税与公共产品的关系，增强社会责任

感及其纳税意识，同时要教育政府官员增强公仆意识，尊重纳税人（就是人民，因为每个人都是纳税人）的权利，善待税收钱财，提高民生水平；等等。面对这样一个新时代，我们要与时俱进，最重要的就是要学习。这本书具有系统而简明的内容、朴实易懂的文笔、贴近时代联系实际的风格，很方便阅读和学习。

众所周知，税是国家参与国民财富分配从而取得财政收入的一种方式，它反映了国家与人民群众之间的分配关系。在我国这样一个政府作用强大的国度，税理、税法、税制等比任何一个国家都重要，会影响整个国家的经济、社会、文化甚至政治，也会渗透到各个企业、家庭和个人的方方面面。转轨过程中的中国税收，在理论、理念、文化、法律、制度、现实、实务等方面会出现各种冲突，从而引发人们的思考，人们开始变革，这是历史的进步。正如歌德所言：理论总是灰色的，而生命之树常青。

读张晓农教授的书，有感而发，以为序。

王全喜

2013年7月于南开园

第二版前言

时至今日，我国企业的经营管理者大都认识到了税收是企业管理决策中不可忽视的重要因素。企业是纳税人，企业的经营管理者作为企业的人格化代表，通晓税收制度及相关实务已成为现代企业经理人的基本要求。在企业日常的生产经营活动决策和关系到企业发展的投资、融资以及收购兼并等战略决策中，税收是决策者必须考虑的重要变量之一。依法纳税是现代企业必须承担的社会义务，而税收作为一种刚性支出却又势必影响企业的利益。如何根据企业不同的发展战略科学地选择税收筹划方案已成为企业管理者必须面对的重要课题。

随着 2009 年增值税转型改革在全国的实施，我国于 2004 年启动的新一轮税制改革已经全面展现。在此轮税改中，我国的税收制度发生了深刻的变化，主要包括：

一、2009 年在全国范围内实施了增值税转型的变革，使原来我国实行的生产型增值税转变为消费型增值税。增值税的转型有利于提高我国企业的竞争能力，将对我国企业的发展乃至社会经济结构产生深远的影响。

二、2008 年合并了原有的“企业所得税”和“外商投资及外国企业所得税”，设立了新的企业所得税。新企业所得税第一次统一了内外资企业的税收负担，给开放环境下的企业竞争提供了一个平等的舞台，有利于促进企业整体的健康发展，也给外商投资企业和内资企业带来了新的机遇和挑战。

三、多次调整了消费税的税目和税率。消费税的税目有增有减，税率有升有降，对企业的经营范围选择、产品结构调整与发展战略制定等决策将产生影响。

四、修订了城镇土地使用税，把外商投资企业纳入了征收范围，同时，较大幅度地提高了税率。城镇土地使用税的修订，加大了对土地资源保护的力度，同时会增加企业的运营成本，影响企业的经营决策。

五、实行内外资企业统一的新车船税，取代了车船使用税和车船牌照使用税。此次车船税的改革，把车船税从一贯的行为税种纳入财产税的行列。

六、修订了耕地占用税，大幅度提高了税率。耕地占用税的修订，提高了占用耕地的成本，有利于保护耕地资源，也企业的发展模式提出了挑战。

七、多次调整了证券交易印花税，实行出让方单边纳税，更有利于资本市

场的运行。

八、两次提高了个人所得税的工薪费用扣除额，实行了年 12 万元以上收入的纳税申报管理，虽然没有解决个人所得税存在的本质问题，但也为其改革做了一定程度的尝试。我国个人所得税的改革方向是建设综合分类所得税制度，这是一个既紧迫又复杂的系统工程，还有很多的路要走。

与此相关，我国的税收理论和税收政策也发生了很大的变化。例如，此次新一轮税制改革一改过去税负不变的原则，采取了结构性减税的政策。而企业能否成为减税的受益者，还有待于企业管理层对新税制的把握和理解。本书反映了新一轮税改的成果，能为读者提供最新的知识和帮助。本书具有以下特点：

1. 从企业作为纳税人的角度阐述和研究税收；
2. 涵盖了企业经营管理决策所需的企业税务管理知识；
3. 内容反映了截至目前最新的税制改革的内容；
4. 为企业开展税收筹划奠定了税收理论、税收筹划技术以及法律制度等方面的基本知识。

本次修订主要集中在第五章增值税、第十二章第三节土地增值税和第十三章第二节印花税部分，并补充了 2013 年最新的“营改增”动态，从而使得教材更贴近现实。

本书适合工商管理专业的本科生和研究生学习，也可作为企业管理人员的培训和参考用书。本书以企业决策过程为研究视角，旨在帮助读者运用税收知识增强企业经营决策的科学性。

由于新一轮税改涉及面大，内容复杂，编写的时间紧，肯定会有缺点错误。欢迎大家批评指正。联系邮箱：xnzhang@nankai.edu.cn。

张晓农

2013 年 3 月于南开园

南开大学出版社网址: <http://www.nkup.com.cn>

投稿电话及邮箱: 022-23504636 QQ: 1760493289
QQ: 2046170045(对外合作)

邮购部: 022-23507092

发行部: 022-23508339 Fax: 022-23508542

南开教育云: <http://www.nkcloud.org>



App: 南开书店 app



南开教育云由南开大学出版社、国家数字出版基地、天津市多媒体教育技术研究会共同开发, 主要包括数字出版、数字书店、数字图书馆、数字课堂及数字虚拟校园等内容平台。数字书店提供图书、电子音像产品的在线销售; 虚拟校园提供 360 校园实景; 数字课堂提供网络多媒体课程及课件、远程双向互动教室和网络会议系统。在线购书可免费使用学习平台, 视频教室等扩展功能。

目 录

第一章 政府征税的动因与税收原则	1
第一节 税收的基本概念	1
第二节 市场经济条件下政府征税的动因	5
第三节 税收原则的形成与发展	9
第四节 现代税收基本原则	16
第二章 税收制度与税制结构	23
第一节 税收制度的构成要素	23
第二节 税收的立法和税法实施	30
第三节 税收的分类	33
第四节 税制结构	39
第三章 我国税收制度的建设	46
第一节 改革开放前的中国税制	46
第二节 改革开放中的税制改革	47
第三节 建立市场经济的税收制度	51
第四节 税收制度改革方向	57
第四章 税收对企业的影响与税负转嫁	62
第一节 税收对企业决策的影响	62
第二节 企业的税收负担	66
第三节 企业的税收转嫁	71
第五章 增值税	77
第一节 增值税概述	77
第二节 增值税的纳税人	81
第三节 增值税的征税范围	83
第四节 增值税的税率	84
第五节 应纳增值税的计算	85
第六节 出口货物退(免)税	94
第七节 增值税的税收优惠	96
第八节 增值税的纳税管理	100

第六章 营业税	104
第一节 营业税概述	104
第二节 营业税的纳税义务人和扣缴义务人	105
第三节 营业税的税目和税率	106
第四节 营业税的计税依据	111
第五节 应纳税额的计算	116
第六节 特殊经营行为的税务处理	117
第七节 营业税的优惠	118
第八节 营业税的纳税管理	123
第七章 消费税	127
第一节 消费税概述	127
第二节 消费税的征税范围与税率	128
第三节 应纳税额的计算	132
第四节 特殊税务处理	135
第五节 消费税的出口退税	139
第六节 消费税的纳税管理	141
第八章 关税	147
第一节 关税概述	147
第二节 关税的征税对象和纳税义务人	150
第三节 关税的税则及税率	151
第四节 关税的完税价格	152
第五节 应纳税额的计算	154
第六节 关税的减免	156
第七节 关税的纳税管理	158
第九章 企业所得税	161
第一节 纳税义务人、征税对象与税率	161
第二节 应纳税所得额的计算	163
第三节 资产的税务处理	170
第四节 应纳税额的计算	175
第五节 税收优惠	178
第六节 源泉扣缴	188
第七节 特别纳税调整	189
第八节 所得税的征收管理	192

第十章 个人所得税	196
第一节 纳税义务人	196
第二节 应税所得项目	198
第三节 税率	201
第四节 应纳税所得额的确定	203
第五节 应纳税额的计算	205
第六节 税收优惠	214
第七节 纳税申报及缴纳	217
第十一章 企业的财产税种	221
第一节 房产税	221
第二节 车船税	227
第十二章 企业的资源税种	232
第一节 资源税	232
第二节 城镇土地使用税	238
第三节 土地增值税	243
第四节 耕地占用税	251
第十三章 企业的行为税种	256
第一节 城市维护建设税	256
第二节 印花税	260
第三节 契税	271
第四节 车辆购置税	276
第五节 证券交易税	280
第十四章 国际税收	283
第一节 国际税收的概念	283
第二节 国际重复征税及其避免	286
第三节 国际避税与反避税	296
第四节 国际税收协定	309
第五节 未来国际税收环境	316
第十五章 企业纳税管理制度	320
第一节 税务登记制度	320
第二节 发票管理制度	324
第三节 纳税申报制度	327
第四节 税务代理	330
第五节 税务行政复议与诉讼	333

第十六章 企业纳税筹划	341
第一节 纳税筹划的含义.....	341
第二节 企业纳税筹划的起因.....	342
第三节 商品与服务税的筹划.....	344
第四节 所得税的筹划.....	349
第五节 综合筹划.....	354
第六节 纳税筹划的案例.....	361
参考文献	364

第一章 政府征税的动因与税收原则

世界上有两种东西不可避免：一是死亡，二是税收。这是国外有关税收的一句名言。在世界各国的发展史上，有许多重大的历史事件和税收结下了不解之缘。例如，美国独立与税收有关，18 世纪 60 年代，英国颁布在北美殖民地征收若干新税（印花税等）的法令，使得殖民地和英国的矛盾冲突越来越激烈，终于在 1775 年打响了北美独立的第一枪。另如，1640 年英国国王查理一世为了通过税收聚集财富，不得不召开已被其解散的国会，引发了英国内战和查理一世的灭亡。1789 年的法国资产阶级大革命也是由于国王路易十六强行征税，引起国民尤其是资产阶级不满而爆发的。在中国，最早的税收萌芽形式产生于奴隶社会，公元前二千年的夏，就出现了“贡”，即奴隶主庄园必须向国家缴纳贡品。春秋战国时期鲁宣公十五年的“初税亩”据说是中国税收产生的标志。而目前，世界各国几乎都拥有完备的税收体系。可见，税收是一个既古老又现代、与人们密切相关的概念。

然而，对于我们来说，税收又是一个很新的领域。由于在改革开放以前，我国实行高度集中的计划经济体制，当时在人们的观念中，税收好像没有存在的意义，因而税收制度几乎空白。1983 年开展的利改税，才使税收的概念开始进入人们的经济生活。现行的税收体系于 1994 年正式建立，现在仍处于逐渐的完善之中。因此，对于税收的理论、观念和制度，纳税义务、纳税人的权益、逃税、避税、节税及税收筹划，税收的稽征、管理及行政复议与诉讼等，是许多人还不熟悉而又经常遇到的内容，尤其对企业的管理者而言更是如此。

第一节 税收的基本概念

一、税收的定义

对于什么是税收，理论界和学术界有不同的定义。

列宁认为：所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。

日本的税收学者小川乡太郎认为，税收是国家为支付一般经费需要，依据其财政权力而向人民强制征收的财物或货币。日本的《世界大百科事典》继承了小川乡太郎的定义：“所谓税收，就是国家（或其他公共团体）以满足其一般

经费开支为目的而运用财政权力向人民强制性地征收的金钱或实物。税收既不同于捐款这种仅体现单方面意志表示的奉献收入，也不同于公有财产收入和公共事业收入这种根据提供者与作为接受者的国家及其他公共团体之间按合同而取得的合同收入，它是不必得到纳税者承诺的强制性收入。”

美国的经济学家塞里格曼认为，税收是政府对人民的一种强制征收，以供支付谋取公共利益所需要的费用。但此项征收是否能给予被强制者以特殊利益，则并无关系。《美国经济学辞典》将税收定义为：“税收是居民个人、公共机构和团体被强制向政府转让的货币（在某些条件下也可以采取实物或劳务的形式）。”

英国的《新大英百科全书》对税收定义如下：“在现代经济中，税收是国家收入的最重要的来源。税收是强制的和固定的征收，它通常被认为是对政府财政收入的捐献，用以满足政府开支的需要，而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的，它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入大不相同，如出售公共财产或发行国债等。税收总是为了全体纳税人的福利而征收，每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税的义务。”

以上是在国外比较具有代表性的税收定义。我国学者对税收也有着各种不同的定义，有的强调形式，有的强调实质，有的只是用词不同。但笔者认为，国内外所有这些表述都有着共同的内容。这些内容主要有：

1. 税收的主体是国家或政府；
2. 税收的实质是政府向社会取得财富；
3. 政府征税的目的是为了满足公共利益的需要；
4. 政府向社会征税凭借的是政治权力，一般以法律的形式加以实施；
5. 税收的纳税人是居民个人和企业等社会团体；
6. 税收具有无偿性与强制性的特征。

根据这些内容，用中国人比较习惯的表述方式，本书将税收定义为：税收是国家（政府）为了满足公共利益的需要，凭借政治权力，以法律的形式，强制地、无偿地向社会取得财富的方式。

二、政府征税的各种理论依据

政府凭什么征税？百姓和企业为什么纳税？即政府征税的理论依据问题，各种不同流派的学者们仁者见仁、智者见智，形成了许多不同的学说。回顾先哲们的学说，对我们更深刻地理解税收、增强纳税人的义务和权利观念，是非常重要的。历史上各主要学说及其基本内容如下：

（一）公需说

公需说产生于 17 世纪，这种学说的代表人物主要有资本主义初期的重商学派和德国重商主义的官房学派的学者，如法国的卜波丹（Bodin）、德国的 K.克洛克（Kha）等。这种学说认为，国家的职能是满足公共需要和增进公共福利，这一职能的实现需要税收来提供物质资源，故此，税收存在的客观依据就在于公共需要或公共福利的存在。克洛克说：“租税如不是出于公共福利的公共需要，即不得征税，如果征收，则不得称为正当的征税。所以，必须以公共福利的公共需要为理由。”

（二）交换说

交换说产生于 17 世纪，主要代表人物有重商主义者霍布斯、古典学派经济学家亚当·斯密以及蒲鲁东等。这种学说认为，国家征税是为了保护人民的利益，人民应向国家纳税以相互交换。霍布斯于 1939 年曾指出：“人民为公共事业缴纳税款，无非是为了换取和平而付出的代价。分享这一和平的福利部门，必须以货币或劳动之一的形式，为公共福利做出自己的贡献。”亚当·斯密也曾指出，政府的职能范围越小越好，税收越轻越好，而且国家应以个人所得利益的数量确定纳税标准。

（三）保险说

保险说产生于 18 世纪，主要代表人物是法国的梯埃尔。保险说认为，国家保护了人民生命财产的安全，人民应向国家支付报酬，国家犹如保险公司，人民纳税如同投保人向保险公司交纳保险金一样。梯埃尔指出：“人民按其从国家获得的利益的一定比例来支付税收，犹如保险公司的保险金按投保金额的一定比例来确定一样。”

（四）义务说

义务说产生于欧洲国家主义盛行时期的 19 世纪。这种学说在黑格尔（Hegel）的国家主义思潮影响下，认为国家是人类组织的最高形式，个人依存于国家。国家为实现其职能就应有征税权，人民纳税是应尽的义务，任何人不得例外。如法国的劳吾指出：“租税是根据一般市民的义务，按一定的标准向市民征收的公课。”强调的是国家的权力和人民的义务。

（五）牺牲说

牺牲说也产生于 19 世纪，主要代表人物有法国的萨伊、英国的穆勒等经济学家。牺牲说认为，税收是国家的一种强制征收，对于人民来说是一种牺牲。萨伊于 1892 年指出：“租税是一种牺牲，其目的在于保存社会与社会组织。”穆勒发展了萨伊的牺牲说，即依据纳税人的能力负税理论，提出均等牺牲观点。英国的财政学家巴斯泰布尔进一步阐述了穆勒的均等牺牲说。他认为，均等牺

牺牲原则不过是均等能力原则的一种表现;均等能力意味着负担牺牲的能力均等;社会的最大福利是使全体纳税人负担最少的牺牲。

(六) 掠夺说

掠夺说的主要代表人物是空想社会主义者圣西门。掠夺说认为,税收是国家政府为实现其职能的公共需要,由国家中占统治地位的阶级凭借国家的政治权力,对其他阶级的一种强制掠夺。

(七) 社会政策说

社会政策说产生于 19 世纪末,主要代表人物有德国著名财政学家瓦格纳和美国著名财政学家塞里格曼。这种学说认为,税收应是矫正社会财富与所得分配不公的手段,是实现社会政策目标的有力工具。瓦格纳在给税收下定义时曾指出:“从社会政策的意义上来看,赋税是在满足财政需要的同时,或者说不论财政上有无必要,以纠正国民所得的分配和国民财产的分配,调整个人所得和以财产的消费为目的而征收的赋课物。”因此,赋税不能单纯地理解为从国民经济年产物中的扣除,还包括纠正分配不公的积极目的。

(八) 经济调节说

经济调节说产生于 20 世纪 30 年代,主要代表人物是凯恩斯学派的经济学家。这种学说认为,国家征税除了为筹集公共需要的财政资金外,更重要的是全面地运用税收政策,调节经济运行,调节有效需求,即调整资源配置、实现资源的有效利用、再分配国民收入与财富,以提高社会福利水平,稳定经济发展。

三、税收的职能与作用

(一) 取得财政收入

国家作为凌驾于社会之上的政治组织,为了实现管理社会的职能,需要大量的财政支出,而财政收入是财政支出的来源。一般而言,国家取得财政收入主要有三个源泉:第一是国家资产收益,例如官田收入、国有企业利润;第二是国家垄断收入,例如烟草专卖,表面上是国家经营的收益,实质是国家政治强权的表现;第三是税收。在这三个源泉中,由于国家作为政治组织性质的原因,国家的资产收益不应构成财政收入的主要部分,尤其在市场经济条件下更是如此;国家专卖形成的垄断收入,受到市场范围的限制,一般数额有限;而税收由于其本身的特点,使其成为政府取得财政收入的主要来源。

(二) 影响经济

政府对社会征税,必然会影响纳税人的利益,进而会影响纳税人的经济行为,从而对社会经济产生影响。一般认为,税收影响经济的作用主要体现在以