



第一章 税收管理概述	1
第一节 税收管理的客观必然性	1
第二节 税收管理的内容	4
第三节 税收管理体制	8
第四节 税收管理的原则	16
第二章 增值税纳税	20
第一节 增值税概论	20
第二节 增值税的计算	27
第三节 增值税的会计核算	39
第三章 消费税纳税	50
第一节 消费税概论	50
第二节 消费税的计算	53
第三节 消费税的会计核算	62
第四章 企业所得税纳税	65
第一节 企业所得税的基本内容	65
第二节 企业所得税的计算	70
第三节 企业所得税的会计处理	79
第四节 企业所得税的征收管理与纳税申报	90
第五章 企业涉税风险基础理论	97
第一节 企业涉税风险的概论	97
第二节 企业涉税风险的来源与揭示	100
第三节 企业涉税风险管理的基础知识	107
第四节 企业涉税风险防范的思维	111

第六章 企业各方面存在的涉税风险·····	123
第一节 企业融资中存在的风险 ·····	123
第二节 企业投资中存在的涉税风险 ·····	129
第三节 企业物资采购与实现收入时存在的涉税风险 ·····	136
第七章 企业税务风险的识别与评估·····	142
第一节 企业税务风险识别与评估方法概述 ·····	142
第二节 企业税务风险识别与评估指标的设计 ·····	154
第三节 企业税务风险的财务识别指标 ·····	160
第八章 企业涉税风险的防控·····	171
第一节 税收意识的培养 ·····	171
第二节 企业内部防控机制 ·····	175
第三节 企业外部防控机制 ·····	184
第四节 规避涉税风险的方法和技巧 ·····	187
第九章 应对税务稽查的策略·····	191
第一节 应对税务稽查的策略 ·····	191
第二节 对稽查结果的处理策略 ·····	198
第三节 企业对税务稽查中的账务调整 ·····	213
参考文献·····	219



税收管理概述

第一节 税收管理的客观必然性

税收管理是税务机关针对纳税人的纳税行为进行的专门管理。税收管理之所以能够存在，是因为税收管理的必要性。一般而言，税收管理的必要性取决于原生性纳税人行为。只有明确原生性纳税人行为，才能明确税收管理的必要性。

一、原生性纳税人行为

原生性纳税人行为是指在不存在税收管理的条件下，纳税人面对业已确定的税收制度所作出的各种纳税行为选择。

（一）原生性税收遵从

原生性税收遵从是指在不存在税收管理的条件下，纳税人面对业已确定的税收制度所作出的依法纳税行为。原生性税收遵从包含了以下基本假设：①纳税人能够了解税法；②纳税人能够认同税收的作用；③纳税人愿意并且能够依法纳税。具体表现为：纳税人能够完整、准确地理解税收法律与法规，能够正确认识税收的性质与作用，能够自觉、准确、及时地履行纳税义务。

（二）原生性税收不遵从

原生性税收不遵从是指在不存在税收管理的条件下，纳税人面对业已确定的税收制度所作出的各种不依法纳税行为。主要表现为：纳税人不能完整、准确地理解税收法律与法规，不能正确认识税收的性质与作用，不能自觉、准确、及时地履行纳税义务。具体地说，原生性税收不遵从又包括两种类型：

1. 无知性税收不遵从

无知性税收不遵从是指纳税人因为不知道税法而不能依法纳税。具体表现为：纳税人能够正确认识税收的性质与作用，愿意自觉履行纳税义务，但由于不能准确理解税收法律与法规，因而不能准确、及时地履行纳税义务。

2. 故意性税收不遵从

故意性税收不遵从是指纳税人在知道税法的前提下，故意不依法纳税。具体表现为：纳税人不能正确认识税收的性质与作用，不愿意完整、准确地理解税收法律与法规并自觉、准确、及时地履行纳税义务。或者，纳税人愿意完整、准确地理解税收法律与法规，但其目的不是履行纳税义务，而是逃避纳税义务。

①根据税收不遵从产生的原因，可以将故意性税收不遵从划分为：

一是自私性税收不遵从。其产生的原因是：纳税人不能正确认识和处理私人利益与公共利益之间的关系，不愿意为实现公共利益而承受税收负担。其具体的表现形式是：为维护自己的私人利益，采取各种可能的措施逃避税收负担。

二是对抗性税收不遵从。其产生的原因是：纳税人对政府行为不满意。其具体的表现形式是：为表达对政府的不满，明目张胆地拒绝纳税。

②根据税收不遵从的表现形式，可将故意性税收不遵从划分为：

一是公开性税收不遵从。其表现为：“依法负有纳税义务的税务当事人”公开不作为纳税人，不报告税基，不缴纳税款。

二是隐蔽性税收不遵从。其表现为：“依法负有纳税义务的税务当事人”以隐蔽的方式不作为纳税人，不报告税基，不缴纳税款。具体表现为：一是隐瞒税籍。即不作为纳税人，是指“依法负有纳税义务的税务当事人”通过隐瞒自己的纳税人身份使自己不成为“纳税人”，从而达到不纳税的目的。二是隐瞒税基。即不报告或少报告税基，是指纳税人通过不申报或者虚假申报等方式隐瞒全部或者部分税基，从而达到不纳税或者少纳税的目的。税基是确定纳税人纳税义务的关键，因此，隐瞒税基就相应成为此类纳税人逃避纳税义务的渠道。三是隐瞒税额。即不缴纳或少缴纳税款，是指纳税人通过不缴纳税款、少计算税款、推迟税款缴纳时间及隐瞒纳税能力等方式隐瞒全部或者部分当期税额，从而达到不纳税或者少纳税的目的。

二、税收管理的必要性

税收管理究竟是否有存在的必要，主要取决于在不存在税收管理的条件下，纳税人的行为是原生性税收遵从，还是原生性税收不遵从。

一种可能的情况是，在不存在税收管理的条件下，纳税人的行为选择是依法纳税。即在不存在税收管理的条件下，一个社会中所有纳税人的行为都能够符合原生性税收遵从的理论假设，其结果是所有纳税人在面对业已存在的税收制度时都会确定性地选择依法纳税。那么，在这样的社会中进行税收管理是毫无必要的。因为在此种情形下，根本没有必要设置税务机关对纳税人进行专门的管理，只需要在社会中设置“国库经收部门”负责税款结算就可以了。

另一种可能的情况是，在不存在税收管理的条件下，纳税人的行为选择不依法纳税。即在不存在税收管理的条件下，由于各种内外因素的综合作用，一个社会中的所有纳税人行为都无法完全符合原生性税收遵从的理论假设，其结果是所有纳税人在面对业已存在的税收制度时都会确定性地选择不依法纳税。那么，在这样的社会中就必须进行税收管理。因为在此种情形下，如果不设置税务机关对纳税人进行专门的管理，纳税人就不会依法履行纳税义务。

从理论上说，纳税人是理性经济人，具有自私、完全理性和充分的计算能力等特点，面对税收法律、法规所规定的纳税义务，首先要在纳税与不纳税之间进行选择，也就是说对纳税与不纳税进行成本——收益分析。在没有税收管理的情况下，如果纳税人选择了纳税，其预期收益为零，预期成本为缴纳的税款和在缴纳税款中发生的费用；如果纳税人选择了不纳税，其预期收益为节省下来的税款和在缴纳税款中发生的费用，预期成本为零。在这种情况下，所有的纳税人都会选择不纳税，而不会选择纳税。因此，在不存在税收管理的条件下，纳税人的行为主要是原生性税收不遵从。尽管原生性税收遵从在理论上可以进行探讨，即在理论上不排除其存在的可能，但在现实中，由于众多内外因素会影响到纳税人的行为选择，原生性税收遵从几乎是不可能存在的。

税收制度与税收管理都是同时产生且长久并存的，税收不遵从是世界各国面临的共同难题。依法纳税与税收不遵从是与生俱来的一对矛盾，似乎从税赋产生的第一天起，税收不遵从就注定要伴随其发展的整个历程，围绕着征税与逃税，人类一直在进行着一场“看不见的战争”。现代各国的税收在经历了几十年甚至是几百年的发展之后，已经深入国民经济和居民生活的各个方面，这样就使得税收不遵从问题变得更为纷繁复杂，其影响范围也更加广泛，这场“看不见的战争”也因此变得更加“激烈”。如果没有税收管理，纳税人将不能依法纳税；为了促使纳税人依法纳税，就必须进行税收管理。税收管理的目的就是促使纳税人依法纳税。

第二节 税收管理的内容

广义的税收管理泛指一切与征纳税有关的管理活动。从行为范围看，广义的税收管理包括征税方作出的一切具体行政行为与抽象行政行为。从内容体系看，广义的税收管理涵盖了包括税收立法、税收执法及税务司法等环节在内的一切管理活动。其内容主要包括如下几个方面。

一、税收法制管理

税法是国家的重要法律制度，是由国家制定或认可并由国家强制实施的。国家通过制定和颁布税法，强制地、无偿地参与社会产品或国民收入的分配与再分配，调节和支持社会经济的发展。税法一经确定，便形成了国家与企业、单位以及个人之间的税收法律关系，即以征税与纳税为内容的权利义务关系。作为国家代表的征收机关以及一切纳税单位和个人都必须在税法规定范围内相应行使征税的权利和纳税的义务。

税收法制管理的内容主要包括税收立法和税务司法。税收立法是国家权力机关制定、颁布、实施、修正、废止税法的一系列活动。税法是税收管理的依据，只有制定出适应我国政治经济形势、反映客观规律的税法，才能使税收管理有法可依。税收立法虽然是由国家权力机关批准颁布的，但是税法草案以及实施细则和具体规定的拟定、起草等，都必须有征收机关的参与。因此，税收立法是税收管理的内容。税务司法是国家的有关机关（如人民法院、检察院等）对违反税法的案件，按照法律规定的程序进行审理、判决的一系列活动。税收立法只能解决有法可依的问题，而要做到有法必依和违法必究，就必须有税务司法。税务司法虽然主要是通过人民法院、检察院等部门执行的，但是一般的违章处理和某些税务行政复议是由征收机关直接办理的，因此税务司法也是税收管理的内容。

二、税收业务管理

税收业务管理是以税款征收入库为中心的管理活动。税收业务管理包括税收计划管理、税收征收管理、税收票证管理、发票管理、税收会计管理、税收统计管理以及税务服务等，是征收机关或中介机构的经常性业务，是税收管理的核心内容。

（一）税收计划管理

计划与计划经济有区别。我国实行社会主义市场经济体制，绝不意味着不要计划。因

此税收分配活动必须有计划地进行。税收计划是国家预算的重要组成部分，关系到国家行使职能的资金能否得到满足，关系到国民经济能否顺利发展。税收分配活动必须通过计划来指导、组织、监督各级征收机关和征收人员执行政策及税收法律，组织税款入库。税收计划管理就是征收机关根据国家的经济政策、税收法律、国民经济和社会发展规划以及客观经济情况，对一定时期内（通常为一年）的税收收入、税务经费、税收成本等进行测算、规划、组织、协调与控制的活动。

（二）税收征收管理

为了将税款稽征入库，各级征收机关和征收人员要对税收法律、法规和税收制度进行解释与宣传，要深入调查研究，掌握税收信息，摸清税源变化情况，帮助纳税人改善经营管理并提高纳税自觉性。同时，要按照税法规定，确定课税对象、纳税人、适用税率，办理税务登记，督促纳税人申报纳税，组织税款入库，并根据纳税人的申请或客观情况办理减税、免税、退税等事宜。征收税款以后，还要进行税务检查，处理违章、滞纳金等案件和事项。在税款入库过程中，纳税人可能委托税务代理机构代为办理有关税收事宜，代理机构虽然属于中介服务机构，不是征收机关，但是税务代理也是同税款征收相联系的。上述这些都属税款征收环节应包含的内容。因此，税收征收管理主要是稽核税额和征收税款过程中的管理活动，是征收机关行使征税与管理税收权力的日常征收管理工作。

（三）税收票证管理

税收票证是征收机关征收各项税款的专用凭证，填用之后即成为征纳双方履行纳税义务的证明，同时也是税收会计和统计的原始凭证和资料，也是考核征收管理机构和管理人员的可靠依据。因此，税收票证管理是税收管理不可缺少的内容之一。

（四）发票管理

发票是指在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中，开具、收取的收付款凭证。发票作为商品经济交往中的商事凭证，是财务核算的原始凭证和计算税款以及稽征税款的重要依据。如果不对发票进行管理，就会发生利用发票进行偷税和骗取出口退税等不法行为。为了保障国家财政收入，维护市场经济秩序，促进社会主义市场经济的发展，就必须对发票进行管理。因此，发票管理是税收管理的一项重要内容。

（五）税收会计管理

税收会计管理是征收机关对税收计划的执行、征收过程及其结果，进行系统的、连续

的核算，反映监督的活动。根据税收会计核算资料，检查分析税款的计算是否准确，检查税收收入的完成情况，监督税款及时入库，保护税款安全，以确保税收收入任务的完成。同时，要监督检查征收机关的经费使用情况，减少税收成本。因此，税收会计管理包括纳税会计、税收稽核会计和税务经费会计的管理。

（六）税收统计管理

税收统计管理是征收机关根据国家税收政策和法规制度的要求，对税收分配过程中涉及的税源、税款和税政等方面进行统计、整理、分析的活动。通过税收统计调查，并对搜集的资料、数据进行分类汇总，编制税收统计报表，系统地整理分析研究，提供准确的税收资料和税收信息，为国家决策机关以及征收机关进行决策提供依据。

（七）纳税服务

纳税服务是税务机关为方便纳税人纳税而向其提供的税收信息服务、纳税程序服务和纳税权益服务等活劳动。为纳税人提供高效优质服务是构建现代税收征管新格局的重要内容之一，关系着税收征管质量和效率的提高。规范的纳税服务是税务行政执法行为的重要组成部分，是促使纳税人依法自觉纳税的基础性工作，是税务机关的基本职责和义务之一。

三、税务行政管理

税收征收机关具有执法和行政双重性质。一方面征收机关必须依法征税，另一方面征收机关又是国家的行政管理部门，税务行政管理是由征收机关的行政性所决定的。税务行政管理是对征收机关的组织形式、机构设置、工作程序以及征收人员等进行管理的活动。其主要内容包括税务机构管理、税务人员管理和税务行政复议与诉讼。

税收分配活动必须通过一定的机构有组织地完成。为了完成预定的税收目标，必须合理设置机构，配备人员，给每个机构和人员赋予一定的权限和职责，保证税收分配活动有序地进行。

广大征收人员是国家税收法律、法规、税收制度的直接执行者，制定征收人员的工作制度、奖惩制度，进行思想教育和业务培训等是税收管理的组成部分。

税务行政复议与诉讼是为了正确处理征纳双方发生的税务争议，维护税收法律、法规的严肃性，保护纳税人、扣缴义务人和纳税担保人的合法权益，监督征收机关及人员依法

行政而采取的一项重要措施，它是随着《中华人民共和国行政诉讼法》（以下简称《行政诉讼法》）的颁布实施而实施的，也是税收管理的内容之一。

四、税收管理其他内容

（一）税收管理体制

税收管理体制是划分中央与地方政府以及地方政府之间税收收入和税收管理权限的一项制度，其目的是明确中央与地方政府以及各级税收管理机关的税收管理权限，调动各方面积极性，保证税收管理工作顺利进行和税收职能的充分发挥。税收管理体制与税收管理权限的划分、税收管理机构的设置、税收收入的划分、税收制度的完善等都有着十分密切的联系，是税收管理的重要内容。

（二）税收管理方法

税收管理方法是指能够保证税收管理活动朝着既定的方向发展，达到预期目的的各种方式、手段和措施的总称。税收管理活动必须选择正确的方法，只有管理方法科学、有力，才能适应税收管理工作的要求，才能搞好税收管理。因此，税收管理方法虽然不是税收管理的直接内容，但也是税收管理过程中不可缺少的部分。

（三）税收文化

税收文化是围绕税收的征收与管理活动而形成或体现出来的精神理念。税收文化的作用十分重要，良好的税收文化有助于创造良好的税收环境，充分调动征税人的积极性和纳税人的自觉性，这是其他管理方式所无法比拟的。

（四）涉税专业服务

涉税专业服务是指涉税专业服务机构接受委托，利用专业知识和技能，就涉税事项向委托人提供的税务代理等服务。优质高效的涉税专业服务有利于降低纳税人的纳税风险，维护纳税人的合法权益，同时也有利于税务机关降低税收征管成本，提高税收征管效率，维护国家的税收利益。

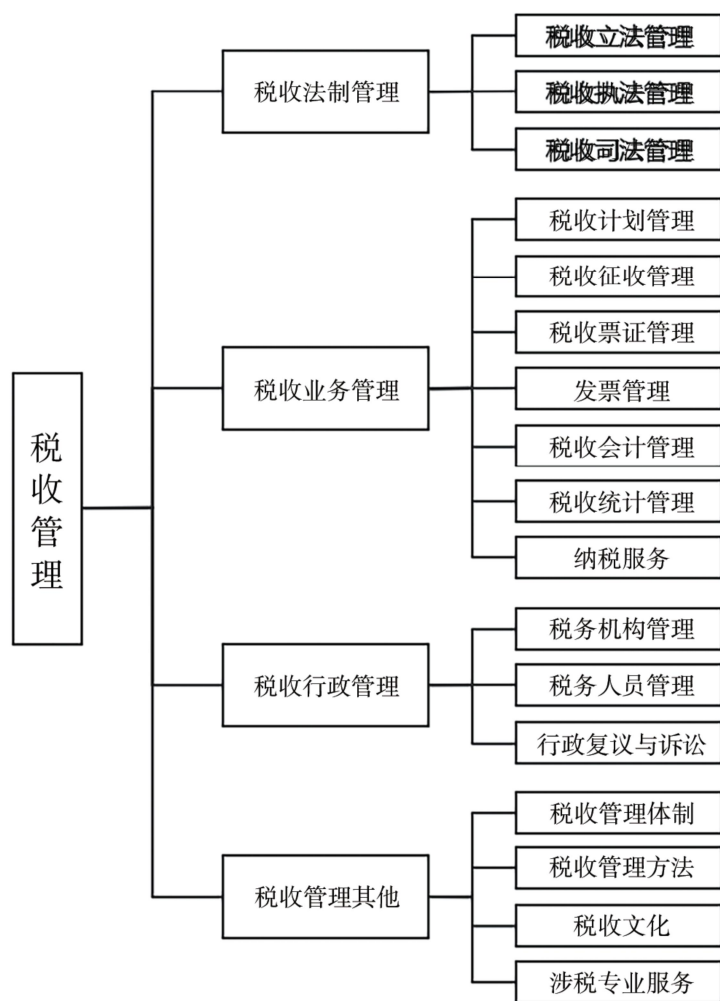


图 1-1 税收管理流程

第三节 税收管理体制

一、税收管理体制的定义与作用

（一）税收管理体制的定义

税收管理体制是划分中央与地方政府以及地方政府之间税收收入和税收管理权限的制度，是国家经济管理体制和财政管理体制的重要组成部分。

税收是国家取得财政收入的主要形式，由于国家政权是按行政区划建立起来的，因而

客观上就存在着国家政权内部各级政府之间划分税收收入和税收管理权限的问题。对这些问题所制定的规范性制度，就是税收管理体制。从税收管理体制的主体看，包括税收立法机关、各级政府以及政府授权的税务机构和其他征税机构。从税收管理体制的内容（也称客体）看，应该加以规定的税收管理权限主要有：①税法的制定与颁布；②税法实施中具体问题和特殊情况的解释和说明；③税种的开征与停征；④税目、税率及征税办法的局部调整；⑤减税免税的确定；⑥税收收入在各级政府之间的划分。

税收管理体制是财政管理体制的组成部分，它要受财政管理体制的制约。财政是适应国家政权执行政治、经济以及社会公共服务职能的需要而产生的。由于国家政权是分级的，所以国家财政也必须是分级的。按照我国的政权结构，我国财政分为中央财政与地方财政，地方财政又分为省（自治区、直辖市）、县（市、旗）、乡三级。在我国，中央财政与地方财政的根本目的与其经济利益是基本一致的，但由于它们所承担的责任、拥有的财力和经济利益有所不同，这中间就必然存在着整体与局部的矛盾，也就需要在国家政权内部各级政府之间划分税收收入和管理权限。财政管理体制就是为正确处理这些矛盾而划分中央与地方政府以及地方各级政府之间财政责任、财政权力和财政利益的一项制度。税收管理体制是财政管理体制中的一项重要内容。财政管理体制与税收管理体制之间是整体与局部的包含关系，前者包含并制约后者，后者属于并服从前者。也就是说，税收管理体制必须与财政管理体制相适应。

税收管理体制作为一项独立的管理制度，并不单纯消极被动地反映财政管理体制，它对财政管理体制起着积极的影响作用。根据税收分配的特点和政治经济条件的变化情况，对税收管理体制进行某些改革，必然影响财政管理体制。在税收管理体制高度集中的情况下，实行财政分级管理体制就是困难的，如果税收实行分级管理体制，就会促使财政管理体制向分级管理体制方向发展。

（二）税收管理体制的作用

国家各级政府在税收的管理权限和收入上的划分，是税收管理体制的核心内容。因此，正确地确定税收管理体制，划分税收收入，对于恰当分配中央与地方政府以及地方政府之间的财权和财力，调动各级政府管理税收的积极性，正确贯彻执行税收政策和税收法规等具有重要意义。

1. 有利于正确贯彻税收政策和税收法规

税收管理体制是明确中央与地方政府以及地方各级政府管理税收的职责与权限，划分中央与地方政府以及各级地方政府财政收入的一项重要制度，也是贯彻税收政策和税收法规的重要手段。税收管理体制是否合理，直接关系到国家管理税收的效果，以及税收政策

和税收法规能否正确贯彻执行。一般说来,税收管理权限划分合理,明确中央与地方政府各自管理税收的责任,做到各司其职,就不会出现相互推诿、相互扯皮的现象,从而有利于税收政策和税收法规的贯彻执行。否则,不仅影响各级政府管理税收的积极性,而且会影响税收政策和税收法规的贯彻执行。

2. 有利于调动中央与地方政府管理税收的积极性

中央和地方各级政府拥有的税收管理权限和各自的经济利益,与管理税收的积极性是有密切关系的。税收管理体制是切实保障各级政府应有的税收管理权限以及运用这种权限的范围和程度的一项制度。无论中央政府还是地方政府,只要赋予一定的课税和管理权限,就可以取得相应的税收收入,为实现政府的职能提供财力保证。因此,如果税收管理权限合理,那么中央与地方政府都能具有相对独立的权限和相应的经济利益,就有利于调动中央和地方政府管理税收的积极性。

3. 有利于加强税收的宏观调节作用

税收能否在社会主义市场经济运行中发挥作用与如何划分中央与各级地方政府之间的税收管理权限有很大关系。因此,正确划分税收管理权限,确定哪些税种由中央政府管理有利,哪些税种交给地方政府管理合适,税目、税率如何确定和调整等,对充分发挥税收的调节作用是至关重要的。税收管理体制合理,税收的各种调节手段才能充分发挥作用,税收调节作用才能体现出来。只有正确划分税收管理权限,才能既有利于发挥税收对经济的宏观调节作用,又有利于发挥税收对微观经济的调节作用。

二、确立税收管理体制的原则

中央政府与各级地方政府在行使各自职能的过程中,要通过税收占有一部分社会产品,而税收管理体制直接关系到中央政府与各级地方政府各自征税权的大小及各自的经济利益。为了正确处理中央政府与地方政府在征税方面的责权利关系,必须根据政治经济条件并遵循一定的准则,建立合理的税收管理体制,确立税收管理体制的原则就是税收管理体制建立与改革过程中应遵循的准则。

(一) “统一领导, 分级管理” 的原则

《中华人民共和国宪法》规定,中央和地方的国家机构职权的划分,遵循在中央的统一领导下,充分发挥地方的主动性、积极性的原则。这一原则不仅是划分中央和地方的国家职权的原则,也是确定税收管理体制的基本原则,这就是我们通常所说的“统一领导,分级管理”的原则。

我国是一个幅员辽阔、地域广大的国家，各地区经济发展不平衡，许多事情不能强求一致，必须从实际出发，给地方政府一定的机动权力，因地制宜地处理本地区的特殊问题，发展地方经济。同这种政治经济体制相适应，税收管理体制必须遵循“统一领导，分级管理”的原则。因为税收工作的政策性很强，税收的一征一免，多征少征，都直接关系到中央人民政府与地方政府的经济利益。国家的税收政策、税收法规、税收制度等，包括税种的开征与停征、税目的增加与减少、税率的提高与降低以及全局性的减税免税，都要由中央人民政府统一管理，各级地方政府不能自行决定。但是，由于各地区发展的不平衡性，为了充分调动地方政府管理税收的积极性，并便于地方政府因地制宜地解决地方的特殊税收问题，在中央人民政府统一领导的前提下，由各地方政府分级管理税收，并给予地方政府一定的税目、税率调整权以及一部分税收减免权等。

（二）责权利相结合的原则

财政收入是国家各级政府执行政治、经济和社会公共服务职能的财力保证，而税收又是财政收入的主要形式，因此，确立税收管理体制必须遵循各级政府的责权利相结合的原则。也就是说，税收管理权限和税收收入的划分，必须同中央人民政府与各级地方政府承担的职责相联系，同取得的税收收入相联系，使各级政府在税收立法、税制建设以及减税免税等方面的权限联系起来，使组织的税收收入与其分享的经济利益联系起来，避免责权利脱节的现象。

中央人民政府要完成其全面重点经济建设，国防、外交以及中央行政管理部门和中央直属事业的发展，地方政府管理和地方政府财政收支调剂的任务，就必须有一定的财权作保障；地方政府也是如此。只有坚持责权利相结合的原则，才能确保中央人民政府和地方各级政府各自所承担职责的顺利完成。

（三）同其他管理体制协调配合的原则

无论哪一个国家，其经济管理体制的核心问题都是正确处理国家与企业或个人之间、中央与地方之间的关系。而涉及中央人民政府与地方政府之间关系的管理体制，除了财政管理体制外，还有金融管理体制、价格管理体制、企业管理体制等。也就是说，这些管理体制之间彼此互为条件，相互影响，并构成整个经济管理体制体系。在社会主义市场经济条件下，我国国民经济的运行，不仅涉及包含税收管理体制在内的财政管理体制，而且也涉及其他管理体制。只有国民经济各方面的管理体制协调配合，国民经济才能得以发展。因此，税收管理体制只有置身于整个经济管理体制之中，并且与其他管理体制协调配合，才能完善自己，并发挥其应有的作用。在确立税收管理体制时，坚持这一原则，才能达到预

期的目的。

三、分税制

（一）分税制的内涵

分税制是分级财政管理体制的一种形式，也是税收管理体制的一种形式。它是在中央和地方以及地方的各级政府之间，根据各自的职权范围划分税种或税源，并以此为基础来确定各自的税收权限、税制体系、税务机构和协调财政收支关系的一种制度。

市场经济要求有一个公平竞争的外部环境，税收是商品生产者考虑的外部条件中较为重要的一项内容。而税收由哪一级政府管理，税收收入如何划分等，对经济的影响是不同的。仅仅依靠中央政府管理，地方建设资金单纯依靠中央政府支援，不能调动地方政府的积极性，也难以适应市场经济千变万化的情况；反之，都交给地方政府管理，中央政府行使职能的资金又得不到保证。因此，许多国家把分税制作为分级财政管理的重要形式。

1. 分税制的类型

（1）分享税种式分税制

分享税种式分税制是全国所有开征的税种由中央统一制定，对既定的税种及其收入在中央与地方之间不重复征收的前提下，确定中央与地方各自的管理权限和收入归属。它还可以细分为以下两种类型：一是中央与地方拥有的税种互不重复，全国的税种只划分为中央税和地方税，不设共享税。中央税与地方税划分之后各自独立，中央税的管理权限与税收收入归中央，地方税的管理权限与税收收入归地方。二是中央与地方拥有的税种除了互不重复外，还有部分共享税种，即在全国税种既定的前提下，税收管理

除了中央税与地方税外，还专门划出一部分中央与地方共享税。中央税与地方税划分之后相互独立，只有共享税的管理权限和税收收入还要在中央与地方之间划分。共享税的划分又分为两级共享（即中央与省级政府共享）、三级共享（即中央、省级、县级共享）以及多级共享等形式。

（2）分享税源式分税制

分享税源式分税制是指中央与地方都有相对独立的税收管理权限，中央与地方可以对同一税源课征相同性质的税收。或者说，对每一项课税，不论是隶属于中央或者地方，也不论纳税人的行政隶属关系，中央与地方政府都可以从这一项税源中取得收入。从税种设置来说，中央有的税种，地方可以有也可以没有；中央没有的税种，地方可以没有也可以有，或者没有相同的税种但以其他性质的税种征收。在中央与地方拥有的税种具有相同性质的情况下，如中央有个人所得税，地方也有个人所得税时，必须确定相同性质的税种

中，中央与地方各自的征收比例，以避免加重纳税人的税收负担。分享税源式分税制还可以细分为以下几种类型：①分征式。即对同一税源中央和地方政府分别征收同一性质的税种，中央政府征收的税收收入归属于中央，地方政府征收的税收收入归属于地方。②附加式。即全国开征的税种不划分中央税与地方税，所有的正税收入均归属于中央，地方只按正税征收附加税并归属于地方，正税和附加税均对同一税源课征。③上解式。即全国开征的税种不划分中央税和地方税，所有的税种及其收入均由地方组织征收，然后按收入额在中央与地方政府之间分成，地方按确定的分成比例把属于中央的税收收入上解中央。这种类型又称为比例分成式分税制。

2. 选择分税制类型的条件

不同类型的分税制有着不同的特点和作用，同时也是适应不同的政治经济条件而采用的。因此，一个国家选择哪种类型的分税制是由该国的客观条件决定的。从一般意义上说，影响分税制的客观条件主要有以下几个方面：

（1）国家政权结构影响着分税制的类型

国家政权的内部构成即中央政权机关与地方政权的相互关系有各种不同的形式，不同形式的政权结构直接影响分税制类型的选择。实行复合制的国家，即中央政权由各地方政权选派的代表联合组成，权力较为分散，地方政府的独立性强，选择分享税源类型中的分征式分税制较为合适，有利于分清中央与地方政府的经济责任并调动中央与地方管理税收的积极性。实行单一制的国家，即中央政权直接由国民选举产生，权力较为集中，地方政府的独立性差，对中央政府的依赖性强，选择分享税源类型中的附加式或上解式分税制较为合适，有利于中央政府集中财力并给予地方政府适当的补助。

（2）经济发展的均衡程度影响着分税制的类型

经济发展是否均衡对分税制的类型选择有很大的影响。经济发展比较均衡的国家，各地方之间差别较小，选择分享税种类型中的无共享税种式的分税制较为合适，由于中央税与地方税各自独立，其收入分别归中央与地方所有，便于根据本地区情况发展国民经济。经济发展不均衡的国家，各地区之间的差别较大，选择分享税种类型中的有共享税种式的分税制较为合适。由于除了划分中央税与地方税之外，还有共享税种，因此，一方面可以在地方税不能满足地方政府支出需要的情况下，以共享税收收入给予补充；另一方面，地方税和共享税分成部分仍然不能满足某些经济发展落后地区的经济建设需要时，中央可以用中央税收收入通过财政给予补助。

（3）财政管理体制影响着分税制的类型

税收管理体制是财政管理体制的重要组成部分，财政管理体制制约着税收管理体制。

因此，采取什么样的财政管理体制，就必须有与之相适应的分税制形式。高度集中的财政管理体制，要求中央的财权相对大一些，不仅要保证中央全局性地行使政治职能和经济建设职能的资金需要，还要保证中央对某些地方给予补助促使国民经济均衡发展的资金需要。选择分享税种类型中有共享税种的分税制就能适应这一财政管理体制的要求。

（二）我国实行分税制的必要性：

根据制约分税制类型的条件以及其他国家分税制的实践，结合我国现阶段的国家政权机构以及经济发展的状况，目前我国选择分享税种类型中的中央税、地方税以及中央地方共享税的分税制较为合适。这是因为：首先，从我国的政权机构来看，我国的国家职权机构分为中央、省（自治区、直辖市）、县（市、旗）和乡四级，各级政权是按民主集中制原则组织起来的。在税收管理体制上实行“统一领导，分级管理”，税种的开征与停征权力集中在中央，地方没有税收立法权。只有在中央统一设置税种的前提下，划分税种和收入，才能适应我国对税收管理的要求。其次，我国各地区之间经济发展不平衡，东部沿海各省经济发展快于内地，少数民族地区及边远地区经济发展缓慢，因此必须在划分中央税和地方税的基础上，以中央地方共享税调剂收入，以解决各地区发展不平衡的问题。如果没有共享税，必然造成经济不发达地区与发达地区的苦乐不均现象。最后，我国以前的财政管理体制基本上难以分清中央与地方财政收支范围和财政责任，造成中央财政利益与地方财政利益脱节。所以，只有实行按税种划分中央与地方财政收入的分税制形式，才能使中央与地方的利益边界清晰，并减少利益摩擦和扯皮现象，有利于稳定中央与地方的财政分配关系，实现财政的分级管理体制。

分享税种类型的分税制必须以税种设置合理和相对稳定为前提条件。通过税制改革，我国已初步形成了具有中国特色的税收制度，税种已从 40 个左右减少到 20 个左右，虽然还有些税种尚未建立健全，但做到了基本稳定，这为推行分税制奠定了基础。随着我国政治、经济体制改革的不断深入，分享税种类型的分税制应该逐步向分享税源类型的分税制过渡。这是因为分享税种类型的分税制还不能从根本上避免地方的本位主义倾向，不利于发挥中央和地方两个积极性，不利于地方挖掘财源，也不能从根本上解决地区之间发展不平衡的问题；并且共享税收收入仍然存在中央与地方政府之间分成比例的扯皮现象，因此为了从根本上正确处理中央与地方政府之间的财政分配关系，应该创造条件，向分享税源类型的分税制过渡。

实施分税制是建立社会主义市场经济的基本要求，既能促进市场的建立和完善，又有利于市场的主体即企业进入市场；也是国家加强宏观经济调控的重要措施，有利于建立以中央和地方两级政府为主的宏观调控体系，促进国家各项宏观调控手段的运用；分税制是

一个较为稳定和规范的财政体制，有利于各级政府树立长期观念，克服急功近利的短期行为，促进财政经济长期稳定的发展；分税制把财税体制改革的突破口放在以提高经济效益为中心、搞活企业的基点上，有利于树立广泛的效益观念，有利于企业自主经营、自我发展、平等竞争，促进效益的提高，有利于国民经济的统筹发展。

（三）分税制中税收权限和税收收入的划分

税收权限和税收收入的划分是分税制的核心问题。从世界上实行分税制的国家看，无论实行哪种类型的分税制，税收权限和税收收入的划分都遵循一条共同的原则，即税种的开征与停征、税目与税率的调整、减税免税等权限与税收收入的归属相一致。也就是说，属于中央财政收入的税种，其管理权限集中于中央，收入也归中央；属于地方财政收入的税种，其管理权限归地方，收入也归地方。中央与地方共享税的税种，其决定权在中央，由中央和地方共同管理，但地方不能擅自调整税目、税率和决定减税免税。这种各级政府财力划分与税收管理权限保持一致的做法，避免了互相之间的摩擦现象，使各级政府集中精力于自己的职权范围组织税收。这是我国确立税收管理体制时应该借鉴的。

从税收收入划分来看，我国的税收收入应首先确定中央与地方收入的比重。由于中央政府与地方政府各自承担的职责不同，其收入的比重也应有所不同。中央政府承担着国防、外交、安全等全局性的职责，以及涉及全国或跨地区的基础设施、生产力布局、产业结构的重点工程、民族教育、卫生防疫等职责，应该有与之相适应的收入作保证。

在中央政府与地方政府的收入比重确定之后，就要根据合理的比重确定中央政府与地方政府的收入归属问题。在实行分享税种类型的分税制的前提下，应将收入数额较大、便于管理的税种以及涉及全国并对整个国民经济有全面影响的税种划归中央，如消费税、关税等；把收入数额较小以及与地方利益息息相关和较密切的税种划归地方，如土地增值税、房产税、车船税等；把与中央、地方利益较密切以及有利于调动中央与地方两个积极性的税种，作为中央地方共享税在中央与地方之间按一定比例分享，如增值税、资源税等。而在实行分享税源类型的分税制的前提下，由于同一税源由中央政府与地方政府分享，中央政府征收的部分归中央，地方政府征收的部分归地方，所以不仅应确定中央政府与地方政府的征收总规模，而且要确定中央政府与地方政府各自对同一税源的征收比例。从国外的情况看，实行分享税源、分别征收的分税制时，中央与地方都是根据自己职责的需要来取得税收收入的，除了对分享的同一税源确定中央政府与地方政府各自的征收比例外，中央政府与地方政府在分享的税源上是有所侧重的。例如，美国联邦政府与州政府虽然都可以课征销售税、公司所得税、个人所得税、社会保险税等税种，但联邦政府以所得税收入为主要收入来源，州政府则以销售税收入为主要收入来源。根据这种情况，如果我

国实行分享税源类型中的分征式分税制，也要考虑中央与地方政府分享税源的侧重问题。如在商品劳务课税中，中央政府侧重以消费税、关税收入为主要来源，地方政府侧重以土地增值税、房产税、车船税收入为主要来源。

第四节 税收管理的原则

税收管理的原则是税收管理活动必须遵循的基本准则。税收管理活动不仅涉及面广，而且政策性强，直接关系到税法、税收法规、税收政策、税收制度的正确贯彻执行，关系到税收收入能否及时足额入库，关系到税收职能作用的正确发挥。为了保证税收管理活动有序地进行，正确处理各方面的关系，提高税收管理水平，税收管理必须有一定的指导原则。

一、依法治税原则

税收是国家通过法律程序参与社会产品或国民收入分配的一种形式，税收的本质就是要求必须依法治税。税法是国家法律的重要组成部分，国家通过制定税法和税收法规明确规定了纳税人应履行的纳税义务，同时也要求税务机关严格执行国家的税法和税收法规，秉公执法。依法治税原则就是税收管理活动必须以法律为准绳，做到依法办事。

坚持依法治税原则，涉及立法、执法和司法等方面。从立法方面来说，加强税法建设，健全税法是依法治税的关键。只有税收法制健全，才能做到有法可依。建立健全税收方面的法律，是依法治税的一项重要措施。从执法方面来说，在法制健全的前提下，要有法必依，不论任何单位和个人，在法律面前人人平等，如果违反了税法和税收法规，就应严肃处理。从司法方面来说，要发挥税法的权威性，就必须对税收纠纷案件和违反税法案件进行公正的调解、仲裁和判决。使税务机关在行使执法职权方面，排除行政干扰，防止以权代法、以言代法等现象。应加强和改善司法、行政执法和执法监督，积极防范和依法严厉打击各类严重刑事犯罪与经济犯罪活动。坚决纠正有法不依、执法不严、违法不究、滥用职权等现象，建立对执法违法的追究制度和赔偿制度。加强司法、执法队伍建设。继续深入开展法制宣传教育，提高全民族的法律意识和法制观念，特别是提高广大干部依法行政、依法管理的水平 and 能力。这就为税收管理要坚持依法治税原则，提供了有效的依据。

二、公正原则

税收管理的公正原则是指在税收管理的过程中，尤其在税收执法和处理征纳双方税收纠纷的过程中，必须做到法律面前人人平等。在法律制度层面上，税收管理的公正原则既包括纳税人之间的法律地位平等，也包括税务机关和纳税人之间的法律地位平等。在实践中，税收管理的公正原则主要体现在以下两个方面。

（一）执法方面

从执法方面来说，税务机关在执法过程中，要做到有法必依、执法必严、违法必究，不论任何单位和个人，只要违反了税法，就应严肃处理，不因任何条件（如纳税人的社会地位、经济地位、政治地位等）而发生改变。这就要求税务机关在行使执法职权方面，应排除行政干扰，防止以权代法、以言代法等现象，进行严格执法，保障纳税人层面的“法律面前人人平等”。

（二）司法方面

从司法方面来说，社会司法制度必须保障在全社会的范围内实现公平和正义。这就要求在对税收纠纷案件和违反税法案件进行调解、仲裁和判决的过程中，必须按照公正司法和严格执法的要求，充分保证调解、仲裁和判决的公正性。司法公正的最终目的在于既要保障税务机关能够依法行使执法职权，又要充分保护纳税人的合法权益不受侵犯，进而在全社会的范围内实现税务机关和纳税人之间的“法律面前人人平等”。

三、效率原则

税收管理的效率原则是以较少的人力、物力和财力取得较好的管理效果。讲求效率是一切管理活动必须遵循的基本原则，因税收管理活动需要耗费一定的人力、物力和财力。税收管理中尽量减少人力、物力和财力的耗费，既是税收管理的目的，也是税收管理的基本要求。提高税收管理工作的效率，必须精兵简政，节省征纳费用，提高税收管理人员的政治、业务素质，配备先进的管理工具，提高管理工作的科学性。

衡量税收管理效率的一个重要指标就是税收成本。税收成本是指税收管理过程中的耗费，它包括征收机关的人员经费、办公用具或设施的支出以及征税过程中各项措施所付出的代价等，一般称为征收费用。此外，还包括纳税人为缴纳税款所花费的各项支出，如申报、计算税款、聘请代理人、进行咨询及行政诉讼等人力、物力、财力消耗以及缴纳实物的保管、运输费用等。税收成本的高低，表明税收管理效率的高低。税收成本的高低程度，可以用税收成本占税收总收入的比例等指标来表示。我国目前尚无这方面的准确统

计。因此，核算与降低税收成本是提高税收管理效率的一个重要内容。

反映税收成本的指标较多，这里介绍两个主要指标：一是税收成本率，即应收到的单位数量的税收收入所耗费的人力、物力和财力；二是税收净收益率，即应收到的单位数量的税收收入所包含的实际取得的税收收入。其计算公式分别为：

$$\text{税收成本率} = \frac{\text{税收成本}}{\text{税收总收入额}} \times 100\% \quad (1-1)$$

$$\text{税收净收益率} = \frac{\text{税收总收入额} - \text{税收成本}}{\text{税收总收入额}} \times 100\% \quad (1-2)$$

由于税收成本包括的成本项目较多，各个成本项目的计量难易程度也不相同。为了进一步分析研究税收成本，可以将税收成本进行分解，做具体分析。从税收成本的定义看，它一般可以分为征税主体的征收费用和纳税人的奉行费用，也可称为征税成本和纳税成本。

征税成本包括征收机关的人员经费、办公用具或设施的支出以及征税过程中各项措施所付出的代价等，也称为征收费用。如征收人员工资、奖金、福利费用、办公费、设备费、税法宣传费用等。它的水平可以用征税成本率来表示，其计算公式为：

$$\text{征税成本率} = \frac{\text{征税成本（或征收费用）}}{\text{税收总收入额}} \times 100\% \quad (1-3)$$

这一指标可以反映一个国家或地区税收管理水平的高低程度，反映税收管理效率的高低。税收管理水平越高，管理效率越高，征税成本越少，征税成本率越低；反之，税收管理水平越低，效率也越低，征税成本越多，征税成本率就越高。这说明征税成本与征税成本率成正比。征税成本率又可细分为国家、地区和税种征税成本率。国家征税成本率反映一个国家的税收管理水平和效率的高低；地区征税成本率反映一个地区的税收管理水平和效率的高低；税种征税成本率反映一个税种的管理效率的高低。国家或地区征税成本率也称为总征税成本率，税种征税成本率也称为个别征税成本率。征税成本率主要受征收机关的规模、机构的设置、人员的数量和政治业务水平、税收管理手段等多种因素的影响。因此，要提高税收管理的效率，就要合理设置机构和配备人员，提高税收管理人员的政治业务水平，采用多种现代的管理手段，并在应取得的税收收入不变的情况下，尽量减少或降低征税成本。

纳税成本又称为纳税人的奉行费用，包括纳税人为缴纳税款所花费的各项支出，如申报、计算税款、聘请代理人、进行咨询及行政诉讼等人力、物力、财力消耗以及缴纳实物的保管、运输费用等。它与征税成本相比，在计量上是非常困难的：一方面是纳税人、扣

缴义务人数量众多，其业务水平也不尽相同；另一方面是纳税成本项目中，既有直接成本项目又有间接成本项目，直接成本项目计量较容易些，间接成本如某个税收政策或税法公布后，纳税人要耗费不少精力进行研究才能完成自己应履行的纳税义务；同时，接受征收机关的检查而耗费的工时以及因纳税而引起的时间和心理上的损失，是相当难以计量的。虽然纳税成本的计量比较困难，但从提高税收管理效率的角度来说，也要不断改进计量办法，减少和降低纳税成本，提高税收管理水平。

增值税纳税

第一节 增值税概论

一、增值税的概念及特征

增值税（Value Added Tax，VAT）是以商品生产流通各环节或提供劳务、应税服务的增值额为计税依据而征收的一种税。

法定增值额不一定等于理论增值额，不一致的原因是各国在规定扣除范围时，对外购流动资产价款都允许扣除，但对外购固定资产的处理办法不同，同时存在一些难以征收增值税的行业以及对一些项目的减免税，二者也会有所不同。

表 2-1 增值税的类型及特点

类型	特点	优点	缺点
生产型增值税	①课税基数大体相当于国民生产总值的统计口径； ②确定法定增值额不允许扣除任何外购固定资产价款； ③法定增值额>理论增值额	保证财政收入	对固定资产存在重复征税；不利于鼓励投资
收入型增值税	①课税基数相当于国民收入部分； ②对外购固定资产只允许扣除当期计入产品价值的折旧费部分； ③法定增值额 = 理论增值额	一种标准的增值税，避免重复征税	凭发票扣税的计算方式下该方法操作起来比较困难
消费型增值税	①课税基数仅限于消费资料价值的部分； ②允许当期购入固定资产价款一次全部扣除； ③法定增值额<理论增值额	便于操作	减少财政收入