



全国经济专业技术资格考试用书

ECONOMICS
PROFESSIONAL
QUALIFICATION

人力资源和社会保障部人事考试中心 / 组织编写

2023

财政税收
专业知识和实务
(中级)

 中国人事出版社



全国经济专业技术资格考试用书

2023 财政税收 专业知识和实务 (中级)

人力资源和社会保障部人事考试中心 / 组织编写

主 编 梅 阳
编写人员 丁 芸 王 进 王怡璞 王海勇
梁俊娇



中国人事出版社

图书在版编目(CIP)数据

财政税收专业知识和实务:中级.2023 / 人力资源和社会保障部人事考试中心组织编写. --
北京:中国人事出版社,2023

全国经济专业技术资格考试用书

ISBN 978-7-5129-1890-0

I. ①财… II. ①人… III. ①财政管理-资格考试-自学参考资料②税收管理-资格考试-自学参考资料 IV. ①F81

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2023)第 062572 号

2023 年版全国经济专业技术资格考试用书防伪标识鉴别方法:

1. 防伪印刷:防伪标识中的“RSKS”采用特殊烫金工艺,内含微缩文字。紫外光源下观察,防伪标识中可见红色的“RS”(自然光下不可见)。

2. 网站防伪查询及增值服务获取:刮开防伪标识中的涂层,获取防伪码。登录中国人事考试图书网(<http://rsk.class.com.cn>),即可按照提示查询真伪。也可以用微信扫一扫防伪标识上的二维码验证真伪并获取出版单位提供的免费增值服务。

3. 粘贴位置:封面左下方。

中国人事出版社出版发行

(北京市惠新东街 1 号 邮政编码:100029)

*

河北眺山实业有限责任公司零五印刷分公司印刷装订 新华书店经销

787 毫米 × 1092 毫米 16 开本 22.25 印张 560 千字

2023 年 6 月第 1 版 2023 年 6 月第 1 次印刷

定价:85.00 元

售书网站:中国人事考试图书网

网址:<http://rsk.class.com.cn>

咨询电话:400-606-6496

版权专有 侵权必究

如有印装差错,请与本社联系调换:010-81211666

我社将与版权执法机关配合,大力打击盗印、销售和使用盗版
图书活动,敬请广大读者协助举报,经查实将给予举报者奖励。

举报电话:010-64954652



前 言

为贯彻落实习近平经济思想和中央有关精神,做好全国经济专业技术资格考试工作,促进经济专业技术人员不断提高业务能力,更好地服务经济建设,根据2023年版的《经济专业技术资格考试大纲》,结合我国的社会经济发展和相关方针、政策及法律法规的变化,我们在认真听取有关部门和人员意见的基础上,组织专家对“全国经济专业技术资格考试用书”进行了重新编写或修订,供广大应试人员学习参考。

书中疏漏及不足之处,恳请指正。

人力资源和社会保障部人事考试中心

2023年5月



1. 凡在本行存款...
 2. 凡在本行存款...
 3. 凡在本行存款...
 4. 凡在本行存款...
 5. 凡在本行存款...

本行... 謹啟

目 录

第一章 公共财政与财政职能	(1)
第一节 公共物品与公共财政理论	(1)
第二节 财政的职能	(5)
第二章 财政支出理论与内容	(12)
第一节 财政支出的分类及其经济影响	(12)
第二节 财政支出的规模	(14)
第三节 财政支出的效益分析	(20)
第四节 购买性支出	(24)
第五节 转移性支出	(37)
第三章 税收理论	(55)
第一节 税收概述	(55)
第二节 税收原则	(56)
第三节 税制与税制结构	(61)
第四节 税收负担	(67)
第五节 国际税收	(72)
第四章 货物和劳务税制度	(81)
第一节 增值税制	(81)
第二节 消费税制	(116)
第三节 关税制	(127)
第五章 所得税制度	(134)
第一节 企业所得税制	(134)
第二节 个人所得税制	(153)
第六章 其他税收制度	(163)
第一节 财产税制	(163)
第二节 资源税制	(171)
第三节 行为、目的税制	(183)
第七章 税务管理	(197)
第一节 税务基础管理	(197)
第二节 税收征收管理	(209)
第三节 纳税信用管理	(217)
第四节 税务行政救济管理	(220)
第八章 纳税检查	(226)
第一节 纳税检查概述	(226)

第二节	增值税的检查	(231)
第三节	消费税的检查	(242)
第四节	企业所得税的检查	(245)
第九章	公债	(255)
第一节	公债概述	(255)
第二节	公债市场	(263)
第三节	政府直接债务和或有债务	(264)
第十章	政府预算理论与管理制度	(269)
第一节	政府预算的含义及特征	(269)
第二节	政府预算的决策程序及模式	(273)
第三节	政府预算的原则与政策	(282)
第四节	政府预算的编制、执行及审批监督制度	(290)
第五节	政府预算的绩效管理	(300)
第六节	财政核心业务一体化管理	(304)
第十一章	政府间财政关系	(307)
第一节	财政分权理论	(307)
第二节	政府间收支划分的制度安排	(309)
第三节	分税制财政管理体制	(316)
第四节	政府间转移支付制度	(319)
第五节	政府财政事权与支出责任的调整改革	(324)
第十二章	财政平衡与财政政策	(329)
第一节	财政平衡与财政赤字	(329)
第二节	财政政策	(333)
第三节	财政政策与货币政策的配合	(342)

第一章 公共财政与财政职能

第一节 公共物品与公共财政理论

现代市场经济理论通常将财政称为公共财政(public finance),或公共部门经济、公共经济。公共财政的理论基础是“公共物品”和“市场失灵”理论。

一、公共物品的概念及其特征

西方经济学理论通常把经济部门分为私人部门和公共部门两部分,私人部门提供的物品称为私人物品,公共部门提供的物品称为公共物品。那么,什么是公共物品呢?按照美国经济学家萨缪尔森给出的定义,纯公共物品是指这样的物品——每个人消费这种物品不会导致他人对该物品消费的减少。公共物品的特征是同私人物品的特征相比较而得出的。相对于私人物品来说,公共物品具有如下特征。

(一)效用的不可分割性

公共物品是向整个社会提供的,具有共同受益与消费的特点,其效用为整个社会的成员所共同享有,不能将其分割为若干部分,分别划归某个人或集团享有。如国防就是典型的公共物品,国防提供的安全保障是面向国内所有人的,只要生活在本国境内,任何人都无法拒绝这种服务,同时,也不可能将拒绝接受此项服务的人与在市场上为此项服务付款的人区别开来。当然,依据受益范围的大小,可以将公共物品区分为全国性公共物品和地区性公共物品,而地区性公共物品的覆盖范围和面积也存在大小之别。尽管如此,公共物品的效用仍然是不可分割的,它总是向全国或某个地区的所有成员提供效用。相比之下,私人物品的效用则是可分割的,私人物品的一个重要特征就是它可以被分割为许多能够买卖的份额,而且其效用只对为其付款的人提供,即谁付款谁享用。如衣服售出以后,其效用即归购买者享用,而不能归社会中的其他个人所享用,因此,这样的物品属于私人物品。

(二)受益的非排他性

某个人或集团对公共物品的消费,并不影响或妨碍其他个人或集团同时消费该公共物品,也不会影响其他个人或集团消费该公共物品的数量和质量,如大海中的灯塔,可以为夜间航行的所有船只提供航向。公共物品不能由拒绝付款的个人或经济组织加以屏蔽,任何人都不能用拒绝付款的办法,将其不喜欢的公共物品排除在其享用品范围以外。以国防为例,如果在一国内提供了坚固的国防,则要排除一个生活在该国境内的人享受国防保护,是极其困难的。即使那些反对发展核武器而拒绝为国防费用纳税的人们,也仍然处于国家提供的包括核武器在内的国防保障范围之内。有些公共物品,虽然经过技术处置可以具有排他性,但由于排他的费用过于昂贵,因而经济上是不可行的。私人物品具有受益的排他性,因为只有具有受益的排他性的物品,人们才愿意为之付款,生产者才会通过市场来提供。如一个人喜欢某种款式的衣服,这个人就可以通过付款而得到它;如果其拒绝付款,而又想得到这种款式衣服,卖者是不会将衣服交给他的,这个人则被排除在这种款式衣服的受益范围之外了。由于这种款式衣服的数量有限,当消费者为其付款之后,别人就不能享用这种物品所带来的收益。

(三)取得方式的非竞争性

某个人或集团对公共物品的享用,不排斥或妨碍其他个人或集团同时享用,消费者的增加不引起生产成本的增加,即增加一个消费者,其边际成本等于零。以国防为例,尽管人口不断增长,但没有任何人会因此而减少其所享用的国防提供的安全保障。公共物品的这个特征,意味着可能形成“免费搭车者”,即消费者获得公共物品无须通过市场采用出价竞争的方式。而消费者获得私人物品,如衣服、食品、住宅等,则必须通过市场采用出价竞争的方式。

(四)提供目的的非营利性

提供公共物品,是为了追求社会效益和社会福利最大化。私人物品的提供则是追求利润最大化。

公共物品的上述四个特征是密切联系的,其中核心特征是受益的非排他性和取得方式的非竞争性,而效用的不可分割性和提供目的的非营利性是受益的非排他性和取得方式的非竞争性的自然延伸。在实际生活中,除了完全的公共物品与私人物品之外,还存在着兼有公共物品特征与私人物品特征的,不完全的私人物品和不完全的公共物品的“混合物品”。

公共物品的特征决定了市场在提供公共物品方面是失灵的,它必须由政府财政来提供,这就决定了政府财政支出的范围。

应当指出,公共物品是西方经济学中的一个具有特定意义的概念,它与私人物品主要是就消费该物品的不同特征来加以区别的,并不是指物品的所有制性质。同样,它也不同于我们所讲的社会产品。社会产品是由物质生产部门创造的物质产品,其内涵不包括劳务等非物质产品。而公共物品内涵丰富,它不仅包括物质产品,也包括非物质产品,如各种公共服务、无形产品、精神产品等。前面所举例子的“国防”,是指政府通过一定的物质条件,提供的保卫国家安全的服 务,而不是特指向军队提供的武器装备、防御设施等。同样,环保、防疫、公安等公共物品也都属于这种类型。

在西方经济学的研究中,把政府看作是经济行为的一个主体,认为它也创造价值。在西方的国民经济核算体系中,生产活动不限于物质生产部门,还包括提供各种服务的第三产业。这样,政府机关、军队、警察、司法等部门,由于向社会提供服务,其活动也属于生产活动的范围。

提供公共物品来满足公共需要可以有两个系统:市场与政府,一般而言,纯公共物品只能由政府来提供,而不能由市场来提供,这是由市场运行机制决定的。市场是通过等价交换的方式提供商品和服务,公共物品的非竞争性和非排他性决定了竞争性的市场机制不适于提供纯公共物品。

二、市场失灵与公共财政

在市场经济条件下,社会资源的配置主体是市场,而不是政府。只有在市场失灵的领域,才有必要由政府介入。因此,在现代市场经济中,市场失灵是财政存在的前提,从而也决定了财政的职能范围。市场失灵突出表现在以下几个方面。

(一)市场垄断

市场效率是以完全自由竞争为前提的,然而某些行业因具有经营规模越大、经济效益越好、边际成本不断下降、规模报酬递增的特点,而可能被少数企业所控制,从而产生垄断现象。垄断必然排斥竞争,甚至导致整个竞争性市场的解体,这就决定了政府要承担起维持市场有效竞争的责任,将与此有关的任务纳入财政的职能范围,从而规定了财政支出的范围。

(二)信息不充分和不对称

竞争性市场的生产者和消费者都要求有充分的信息,特别是在现代信息社会的条件下,信

息构成商品生产、消费和营销的最敏感的神经系统。在市场经济下,生产者和消费者的生产、销售、购买都属于个人行为,信息本身也成为激烈竞争的对象,而信息不充分和信息不对称是影响公平竞争的重要因素。为了弥补市场信息的不充分和不对称,政府的有关部门要定期向社会提供有关商品供求状况、价格趋势以及宏观经济运行和前景预测的资料。政府提供经济信息是一种社会性服务,也属于公共物品和公共服务的范围。

(三) 外部效应

完全竞争市场要求成本和收益内在化,产品生产者要负担全部成本,同时全部收益归生产者所有。外部效应说的是一个厂商从事某项经济活动而对其他人带来利益和损失的现象。如上游水库可以使下游地区从中受益,是正的外部效应;造纸厂对河流造成污染,是负的外部效应。因此,外部效应就是指在市场活动中没有得到补偿的额外成本和没有额外支出的额外收益。当出现正的外部效应时,生产者的成本大于收益,利益外溢,得不到应有的利益补偿,市场竞争就不可能形成理想的效率配置;当出现负的外部效应时,生产者的成本小于收益,受损者得不到损失补偿,同样市场竞争也不可能形成理想的效率配置。外部效应典型例子是公共物品,因为大部分公共物品的效益是外在化的,一般而言,市场在提供纯公共物品方面是失灵的,政府有责任纠正外部效应问题,包括采取财政收支政策在内的非市场调节方式,从而进一步确定财政职能范围。

(四) 收入分配不公

在市场经济条件下,收入分配是由每个人提供的生产要素(劳动力、土地、资本等)的数量及其市场价格决定的。由于人们所拥有生产要素的数量及质量的差异,分配往往是很不公平的。如任凭其发展,会影响经济发展,也会带来社会的不稳定。这是市场无法依靠自身力量解决的难题之一。因此,政府有义务利用包括财政在内的手段,解决收入分配不公的问题。

(五) 经济波动与失衡

如果没有政府的干预,市场经济是不可能自动平稳地发展的,这主要是由于价格信号在某些重要市场上并不具有伸缩自如、灵活反应的调节能力。此外,不同经济主体在实现其经济利益上所具有的竞争性和排他性,也会使市场的自发力不能经常保证供求平衡,于是失业、通货膨胀和经济的波动与失衡等会周期性地反复出现,这需要政府运用财政手段干预经济的运行,使其健康发展。

对于市场失灵问题,个人和经济组织是无能为力的,需要以政府为主体的财政介入,用非市场方式解决市场失灵问题。因此,在市场经济条件下,财政分配的范围是以市场失灵为标准,以解决市场失灵这一问题来界定的。

三、政府干预与政府干预失效

(一) 政府干预及其手段

市场失灵为政府干预提供了必要性和合理性。党的十八届三中全会依据全面深化改革的要求,提出市场在资源配置中起决定性作用。2022年在《中共中央 国务院关于加快建设全国统一大市场的意见》中进一步指出:坚持市场化、法治化原则,充分发挥市场在资源配置中的决定性作用,更好发挥政府作用,强化竞争政策基础地位,加快转变政府职能,用足用好超大规模市场优势,让需求更好地引领优化供给,让供给更好地服务扩大需求,以统一大市场集聚资源、推动增长、激励创新、优化分工、促进竞争。市场和政府的职能作用是不同的,政府的作用主要是纠正市场失灵,因此,政府必须从不同渠道采取必要和合理的措施对市场进行干预。

政府干预的渠道和手段可以概括为以下4个方面。

1. 政府的宏观调控

宏观调控的目标是达到经济总量的平衡,促进重大经济结构协调和生产力布局优化,减缓经济周期波动及其影响,防范区域性、系统性风险,稳定市场预期,实现经济持续健康发展。宏观调控也就是政策调控,主要手段是财政政策和货币政策以及二者的相互配合。

2. 立法和行政手段

这主要包括制定市场法规、规范市场行为,制定发展战略和中长期规划,制定经济政策,实行公共管制,规定垄断产品和公共物品价格等。

3. 组织公共生产和提供公共物品

公共生产是指由政府出资兴办的所有权归国家的企业和事业单位,主要生产由政府提供的公共物品,也可以在垄断部门建立公共生产机构,并从效率或社会福利角度规定价格。政府组织公共生产,不仅出于提供公共物品的目的,而且出于有效调节市场供求和保持经济稳定的目的。

4. 财政手段

财政手段既不直接生产,也不直接提供公共物品,而是通过征税和收费为政府各部门组织公共生产和提供公共物品筹集经费和资金。财政的最终目的是满足社会公共需要,同时又通过财政政策、税收优惠、财政补贴等手段调控市场经济的运行。财政运行的主线是财政收支,而财政收支既是政府参与国民收入分配的过程(政府参与资源配置的过程),也是政府干预市场的过程。

(二) 政府干预失效

市场经济需要政府干预,但政府干预并非都是有效的,市场机制存在失灵问题,政府机制同样存在政府干预失效的问题。政府的运行是以政治权力为基础和前提的,政治权力不能创造财富,却可以支配财富,这正是政府可以干预市场的根本原因。政府干预失效的原因可能发生在以下诸多方面。

1. 政府决策失误

大的方面包括发展战略和经济政策失误,小的方面包括个别投资项目选择不当或准公共物品提供方式选择不当等,而政府决策失误会造成难以挽回的巨大损失。

2. 寻租行为

在市场经济体制下,几乎会不可避免地产生由于滥用权力而发生的寻租行为,也就是国家公职人员以权谋私,进行权钱交易、化公为私、受贿索贿等行为。

3. 政府提供信息不及时甚至失真,也可视为政府干预失效

这里且不说政府提供的经济信息有可能失真或不及时,仅就政府应提供的信息是多方面的而言,诸如经济形势判断、气象预报、自然灾害预测等都是引导经济运行的重要信息,失误在所难免,会带来不可估量的损失。

4. 政府职能的“越位”和“缺位”

这种政府干预主要可能发生于经济体制转轨国家。经济体制转轨的一个核心是明确政府与市场的关系,规范政府的经济行为,转变政府的经济职能,其中包括转变财政职能。财政职能的“越位”,是指应当而且可能通过市场机制办好的事情而政府却通过财政手段人为地干预,如政府热衷于竞争性生产领域的投资,代替了市场职能。财政职能的“缺位”,是指该由政府通过财政手段办的事情而财政没有办或者没有办好,公共设施、义务教育、公共卫生、环境保护等投入不足等,都是政府干预失效或财政失职的表现。

第二节 财政的职能

财政的职能是财政内在的功能,它体现财政的本质要求,体现一定经济体制下财政运行的内在规律。然而,在不同的经济体制下,对财政职能的表述却存在差异。按照社会主义市场经济体制的要求,财政职能可以概括为资源配置职能、收入分配职能和经济稳定职能。

一、资源配置职能

(一) 资源配置职能的含义

资源配置职能是指财政通过对现有的人力、物力、财力等社会经济资源的合理调配,实现资源结构的合理化,使其得到最有效的使用,获得最大的经济效益和社会效益。意大利经济学家帕累托曾经提出效率准则,这一准则认为,如果要素在厂商之间或厂商内部的配置已经达到这样的状态,即任何重新配置都会至少降低一个厂商或一个产品的产量,那么这种状态就是最优的或最有效率的状态。

财政资源配置的主体是政府,所以也称政府资源配置。财政资源配置职能是指政府决定提供某种公共物品并为之提供资金的职责。资源配置和生产过程之间有密切的联系。资源配置是在现有技术水平、生产能力的基础上进行的,因此隐含了有效率的生产过程。但是,资源配置效率和生产过程效率是可以分别研究的,因此,财政资源配置效率和公共部门的生产过程效率同样也可以分别研究。在现实中,效率就是资源配置效率和生产过程效率的统一。

市场在资源配置中起决定性作用和更好发挥政府作用。这深刻阐释了社会主义市场经济条件下关于市场与政府在资源配置中的作用问题。经济体制改革是全面深化改革的重点,核心问题是处理好政府与市场的关系,因此财政和财政改革的核心也是处理好政府与市场的关系问题。

我国的社会主义市场经济体制是由计划经济体制转化过来的,要建设社会主义市场经济体制,首先要正确认识和处理政府与市场的关系,其中首先是市场与计划的关系问题。我国明确实行社会主义市场经济,也就是由原来的计划经济体制转向市场经济体制,这个转变是在坚持社会主义基本政治经济制度前提下资源配置方式的转变,因而从社会主义市场经济出发重新认识财政,也就是要从资源配置方式转变和政府职能转变的角度重新认识财政,这是社会主义市场经济财政体制改革和建设的基本出发点与立足点。

在计划经济体制下,政府计划在资源配置中起主导作用,削弱甚至排斥市场的资源配置作用。但在市场经济体制下,市场是一种资源配置体系,政府也是一种资源配置体系,而财政是政府进行资源配置的重要渠道,是执行政府职能的工具。明确政府与市场的关系是财政体制改革的理论前提,不明确政府与市场的关系,就不能说明有市场配置为什么还要有财政配置,财政配置起什么作用,财政配置机制如何运行,财政配置的范围和规模有多大才符合市场经济体制的要求,等等。这些就需要从市场经济的角度,以资源配置方式的转变和与之相适应的政府职能的转变作为切入口,重新认识财政在市场经济下的地位、作用及其运行机制。

发达国家的市场经济是由经济发展自发形成的,而我国社会主义市场经济的形成有本身的特殊性。我国的市场经济是在经济主体的自发推动下通过经济体制改革由计划经济体制转变过来的,而原来存在的是运行机制不完善的“残缺”市场,经济体制改革就是由政府培育和“塑造”市场经济的过程。从这个意义上说,我国经济的市场化改革和政府职能的转变是同一个问题的两个方面,政府职能的转变也就是市场化改革。我国于1992年曾提出要使市场在

国家宏观调控下对资源配置起基础性作用,这是认识社会主义经济体制问题的一次重大理论突破,对我国经济体制改革和经济社会发展发挥了重要的作用。经过不断探索与实践,目前我国已经初步建立了社会主义市场经济体制,但仍然没有从根本上改变“残缺”市场的状态,仍没有弥补和修正市场的“残缺”,主要是市场秩序不规范、生产要素市场发展滞后、市场规则不统一、市场机制不充分等,这些问题不解决仍然难以形成现代市场经济体系,难以完善社会主义市场经济体制。党的十八届三中全会进一步明确提出市场在资源配置中起决定作用的论断,这是对于政府与市场关系在理论上的进一步升华这一论断。从根本上解决了在资源配置中是市场还是政府起决定性作用的问题。市场决定资源配置是市场经济的一般规律,市场经济本质上就是市场决定资源配置的经济。健全社会主义市场经济体制必须遵循这条规律,着力解决市场体系不完善、政府干预过多和监管不到位的问题,找准市场在资源配置中决定性作用的定位,树立了社会主义市场经济关于市场与政府关系的正确观念,明确了经济体制改革的终极目标。当然,发挥市场在资源配置中起决定性作用,并不是否定或忽视政府的作用,市场并不是完美无缺的,仅仅依靠市场机制并不能在任何情况下都实现资源的合理配置,它需要与财政资源配置相配合,才能达到整个社会资源的最优配置。在市场经济条件下,之所以必须进行财政资源配置,主要可以归纳为两个原因:一是许多时候公共需求和公共物品无法通过市场来提供和满足,如行政、国防、司法、公安、外交等。二是市场资源配置有一定的盲目性,经济主体往往容易从自身当前的经济利益出发,产生短期行为,而市场提供的错误信息,往往又会使他们误入歧途,这样必然会影响到资源的合理配置和有效使用。正是由于这些原因,必须要求国家从全社会的整体利益出发,运用财政资源配置等手段,对资源进行有计划的分配和调节。

政府能够弥补资源配置中的市场失灵问题,是由政府资源配置的特点决定的。这是因为市场进行资源配置要求成本—收益内部化,而政府资源配置的成本—收益本身是外部化的。政府资源配置的资金来源是无偿的,提供的公共物品也是免费的,政府资源配置可以采用不等价交换的方式来进行,解决了市场失灵领域的资源配置问题。

(二)资源配置职能的范围

财政资源配置职能的范围包括直接满足消费需求的公共物品和准公共物品,以及天然垄断行业的物品等。

1. 公共物品

公共物品的理论是抽象的,在实践中除了通常作为例子的国防,也常把环境保护、行政管理服务、基础科学研究等视作公共物品。公共物品能满足每个消费者的消费需求,因此,根据效率法则,公共物品的成本应该等于每个消费者的收益总和。公共物品和私人物品有很大的区别。私人物品的总量是每个消费者的消费量之和,每个消费者的消费量是不同的,而公共物品对所有消费者来说却只有一个,对每个消费者来说消费量是相同的;私人物品对于每个消费者来说都是相同的价格,而公共物品对每个消费者来说却有不同“价格”(为公共物品支付的成本),因为公共物品对每个消费者的效用不同。公共物品资源配置的资金由政府提供。如果公共物品供给不足,在消费中通常会发生公共物品拥挤的情况,即公共物品的容量不够,如高峰期的道路拥挤等。拥挤会产生成本,如需要花费等待时间。为了解决拥挤,对消费公共物品像私人物品一样收费的情况是经常发生的。

2. 准公共物品

准公共物品是指既有公共物品特征,又有私人物品特征的物品,如教育、医疗等。教育对

个人将来就业能力的增强、职位的晋升、得到有利于个人的信息等方面有好处,因此有私人物品的特点。教育在促进社会进步、推动科技创新等方面却有公共物品的性质。对于准公共物品来说,政府要参与资源配置,但通常也要由消费者(如受教育者)直接支付一部分成本。由于准公共物品是由政府提供的,因此属于财政资源配置职能的范围。生产准公共物品是政府职能的延伸。

3. 天然垄断行业的物品

天然垄断行业物品的资源配置比较复杂,有的可以通过财政进行资源配置,有的可以通过市场进行资源配置,但实行政府管制。究竟采取何种方式,要以效率优先为原则视具体情况而定。

(三) 财政资源配置职能的机制和手段

1. 调节资源在政府部门和非政府部门之间的配置

这体现在财政收入占国内生产总值比重的高低上。提高这一比重,则使社会资源中归政府部门支配使用的部分增加,非政府部门支配使用的部分减少;相反,降低这一比重,则使社会资源中归政府部门支配使用的部分减少,非政府部门支配使用的部分增加。社会资源在政府部门和非政府部门之间的分配比例,主要取决于社会公共需要在整个社会需要中所占的比例,它是随着经济的发展、国家职能的转变和职能运行范围的变化而变化的。应当使政府部门支配使用的资源与其承担的责任相适应,政府部门支配使用的资源过多或过少都不符合优化资源配置的要求。

2. 调节资源在不同地区之间的配置

在世界范围内,由于历史、地理和自然等多方面的原因,地区之间经济发展不平衡现象普遍存在,解决这一问题,仅仅依靠市场机制是难以完全奏效的,有时利用市场机制还会产生逆向调节,使资源从经济落后地区向经济发达地区转移。这与整个经济发展和社会稳定相悖。因此,财政资源配置职能应在这方面发挥作用。其主要通过税收、投资、财政补贴和财政体制中的转移支付等手段和政策来实现。

3. 优化支出结构

保证重点支出,压缩一般支出,提高资源配置效率。我国国民经济和社会发展规划明确规定了当前优化财政支出结构的要求:向教育、公共卫生、社会保障、农业、就业等民生领域倾斜;向困难地区和群体倾斜;向科技创新和转变经济发展方式倾斜。

4. 合理安排财政投资的规模和结构

保证在经济运行新常态下,坚持稳中求进的总基调,着力稳增长、调结构、促改革、推动供给侧结构性改革。财政投资要坚持退出竞争性领域,切忌越俎代庖,防止阻碍市场发挥决定性作用。

5. 创新财政资源配置方式

大幅度减少对资源的直接配置,大力提倡采取 PPP 方式,带动民间资本的发展,同时对每项生产性投资的确定和考核都要进行成本—效益分析,降低成本,提高质量,增加效益。

二、收入分配职能

(一) 收入分配职能的含义

我国财政收支活动是国民收入分配体系中的一个重要组成部分和环节,它既参与国民收入的初次分配,又参与国民收入的再分配。收入分配的目标是实现公平分配,那么,什么是公平呢?在市场经济条件下,公平包括经济公平和社会公平两个层次。经济公平是市场经济的内在要求,强调的是要素投入与要素收入相对等,它是在平等竞争的条件下由等价交换来实现

的。而社会公平则很难用某个指标来衡量,其与经济公平不同,通常是指收入差距维持在现阶段各阶层居民所能接受的范围内。一些国家通过规定最低工资标准和最低生活水准线的办法,关注社会中的低收入阶层。财政收入分配职能就是指政府在进行财政分配活动的过程中,为了实现社会公平,而对市场经济形成的收入分配结构进行调整的职能。

收入分配的核心问题是公平分配,因而财政分配职能所要研究的问题主要是社会公平的标准与财政调节收入分配的特殊机制和手段。实际上,由于各国的经济发展水平和历史传统的差异,不可能有统一的衡量公平分配的标准,当前,各国几乎公认采取由洛伦茨曲线计算的基尼系数来显示公平分配的程度。一般认为,基尼系数处于0.3~0.4之间为合理区间。我国目前基尼系数已经达到0.5左右,说明收入差距已经偏大,因此缩小收入分配差距、实现共同富裕已经被政府确定为当前的一项重要经济政策。

(二)收入分配职能的实现

1. 财政的收入分配范围

财政收入分配职能的履行主要是为了实现收入分配的公平,因此,财政的收入分配范围也就是社会公平的实施范围。

社会公平的实施范围包括三个方面:一是在效率的基础上尽可能改善初始条件的不公平;二是完善市场机制,尽可能创造公平竞争的环境;三是在个人偏好方面进行适当的干预。

主要从两个方面改善初始条件:一是保障人们基本的生活条件,即对那些没有收入来源的家庭提供基本的生活保障;二是提供公平的公共劳务,包括义务教育、交通和农田水利建设等。需要强调的是,改善初始条件并不是破坏市场经济的基础、搞平均主义的大锅饭,而是主要改善欠发达地区的投资环境和提高劳动力素质。

完善市场机制,本质上属于效率的范畴,但对于实现社会公平具有重要的意义。效率市场形成的分配格局有统一的公平基础,那就是资源配置效率,社会公平不能离开这一基础。效率市场需要制度保障。有了效率市场这一统一的公平基础,才能规范有序地实施公平政策。

个人偏好是市场经济中个人经济行为的准则,也是产生生产效率的必要条件。虽然个人偏好受社会制度约束,但个人不当的选择(或称个人的非理性行为)同样会导致社会不公平,因此采取适当的理性限制是必要的,通常采取的是社会保障的形式。

2. 财政的收入分配方式

实现社会公平是财政理论研究的重要任务之一。从这个意义上说,财政政策要考虑社会公平。对于市场经济体制来说,社会公平是建立在效率市场基础上的。因此,实现社会公平主要有以下三个方面。首先,在组织财政收入时要考虑社会公平。对于市场经济体制来说,税收是财政收入的主要手段,因此税收也是实现社会公平的重要方式。其次,在安排财政支出时要考虑社会公平。一是要在提供社会公共劳务时考虑社会公平,二是要构建效率市场的制度体系,三是要不断改善市场机制初始条件的不公平状况。最后,要实行社会保障制度,以利于社会公平的实现。

(三)财政收入分配职能的机制和手段

财政分配职能主要是通过调节经济主体的利润水平和居民个人的收入水平来具体实现的,主要机制和手段如下:

1. 划清市场分配和财政分配的界限与范围

凡属于市场分配的范围,财政不能越界;凡属于财政分配的范围,财政应尽其职。比如对于财产收入、股息收入、租金收入,甚至作为法人经济主体的企业的工资收入,一般财政不宜直

接介入,而是通过再分配进行间接调节;而社会福利、社会保障,则应改变过去“企业办社会”的陈规,由财政集中举办,实现社会化。

2. 规范工资制度

这里是指由国家财政拨款的政府机关公务员的工资制度和参照公务员法管理的事业单位工作人员的工资制度。凡应纳入工资范围的收入都应纳入工资总额,取消各种明补和暗补,提高工资透明度;实现个人收入的货币化和商品化;适当提高工资水平,建立以工资收入为主、工资外收入为辅的收入分配制度。

3. 加强税收的调节作用

税收是调节收入分配的主要手段:通过间接税调节各类商品的相对价格,从而调节各经济主体的要素分配;通过企业所得税调节企业的利润水平;通过个人所得税调节个人的劳动收入和非劳动收入,使之维持在合理的差距范围内;通过资源税调节由于资源条件和地理条件而形成的级差收入;通过遗产税、赠与税调节个人财产分布;等等。

4. 用好转移性支出

通过转移性支出,如社会保障支出、救济金、补贴等,使每个社会成员都得以维持起码的生活水平和福利水平。

三、经济稳定职能

(一) 经济稳定的含义

在经济与社会发展中,经济稳定包括多方面的含义。经济稳定通常是指以下几个方面。

1. 充分就业

充分就业是指有工作能力且愿意工作的劳动者能够找到工作。这里的“就业”即工作或劳动,是泛指一切用自己的劳动来维持自己生活的活动。也就是说,在各种所有制、各行各业中的劳动,均属就业范畴。这里的“充分”就业,并不意味着就业人口 100% 就业,而是指就业率(已就业人口占全部劳动年龄人口的比率)达到了某一社会认可的比率,如 95%、97% 等。这是由于经济结构不断调整,就业结构也在不断变化,在任一时点上,总会有一部分人暂时脱离工作岗位处于待业状态,经过一段调整后重新走上工作岗位,因而充分就业总存在岗位调整时的临时失业。

2. 物价稳定

物价稳定是指物价总水平基本稳定。在纸币流通的情况下,随着商品比价的不断调整,通常物价水平有徐徐上升的趋势,只要物价上涨的幅度在社会可容忍的范围内,例如年上涨率为 3%~5%,就可视为物价稳定。

3. 国际收支平衡

国际收支平衡是指一国在进行国际经济交往时,其经常项目和资本项目的收支合计大体保持平衡。在开放的经济条件下,国际收支平衡是经济稳定的一个重要内容和标志。

经济稳定并不是不要经济增长,稳定和增长是相辅相成的。经济稳定是在经济适度增长和发展中的稳定,即动态稳定,而不是静态稳定。因此,经济稳定包含经济增长和发展的内容,这是指要保持经济的持续、稳定、协调发展。增长和发展是不同的概念。增长是指一个国家的产品和劳务的数量增长,通常用国民生产总值(GNP)或国内生产总值(GDP)及其人均水平来衡量。发展比增长的含义要广,不仅意味着产出的增长,还包括随着产出的增长而来的产出与收入结构的变化以及经济条件、政治条件和文化条件的变化,表现为在国民(国内)生产总值中第一产业产值比重相对下降,而制造业、金融贸易、建筑业、信息技术咨询服务、旅游业等

第二产业和第三产业产值的比重相应上升,劳动就业结构随之发生变化,教育和人才培养水平逐步提高。简言之,发展是一个通过物质生产来满足人们不断增长的物质和精神基本需求的概念,对发展中国家来说,包括消除贫困、失业、文盲和收入分配不公平等现象。

(二)经济稳定职能的主要内容

要实现经济稳定,关键是做到社会总供给与社会总需求的平衡,包括总量平衡和结构平衡。财政在这两个方面都能发挥重要作用。结构平衡实际上是资源配置问题,前面已进行了分析,这里着重对财政在调节社会供求总量平衡方面加以分析。

1. 通过财政预算收支进行调节

预算收支调节就是改变预算结构或规模以影响宏观经济水平,实现经济稳定和增长的目标。这种方式是政府根据现实条件下的经济形势,采取不同的财政措施,以消除通货膨胀、通货紧缩或滞胀,利用国家财力干预经济运行的行为。

通过财政预算收支进行调节主要是通过作为财政收支计划的国家预算来进行的。由于国家预算收入通常代表可供国家支配的商品物质量,是社会总供给的一个组成部分,而国家预算支出会形成货币购买力,是社会总需求的一个组成部分,因此,通过调整财政预算收支之间的关系,就可以起到调节社会供求总量平衡的作用。当社会总需求大于社会总供给时,可以通过实行财政预算收入大于支出的结余政策进行调节;而当社会总供给大于社会总需求时,可以通过实行财政预算支出大于收入的赤字政策进行调节;当社会供求总量平衡时,财政预算应通过实行收支平衡的中性政策与之相对应。一般而言,在市场经济条件下,由于受各种复杂因素的影响,市场上的供求关系会经常发生变化,时而总供给大于总需求,时而总需求大于总供给,这就要求国家适时采用赤字预算和结余预算来进行调节。

2. 通过制度性安排,发挥财政内在稳定器的作用

内在稳定器是指财政收支制度设计具有对经济总量自动调节的功能,即人们在设计财政收支制度的时候,使财政收支的扩大与缩小和总需求与总供给呈相反方向的变化,以此维持经济稳定增长的局面。

财政发挥内在稳定器作用的最大特点在于无须借助外力就可以直接产生调控的效果,这种内在稳定器可以随社会经济发展发挥自身调节作用,不用政府采取任何有意识的政策干预。

内在稳定器调节主要表现为财政收入和财政支出两方面的制度。在财政收入方面,主要是实行累进所得税制。在这种税制条件下,当经济过热而出现通货膨胀时,企业和居民收入增加,适用税率相应地提高,税收的增长幅度超过国内生产总值的增长幅度,从而可以抑制经济过热;反之,当经济萧条时,企业和居民收入减少,税收的降低幅度超过国内生产总值的降低幅度,从而可以刺激经济复苏和发展。当然,上述作用是以所得税特别是个人所得税在整个税收体系中有相当大的比重为前提的。目前我国,无论是企业所得税还是个人所得税,在全部税收中占的比重都较低,况且企业所得税还实行比例税率,因此这种作用比较小。但从长远来看,累进所得税作为一种制度安排仍然具有借鉴意义。在财政支出方面,主要体现在转移性支出(社会保障支出、财政补贴支出、税收支出等)的安排上,其效应正好同税收相配合。经济过热时,失业人数减少,转移性支出减少,对经济起抑制作用;反之,经济萧条时,失业人数增加,转移性支出增加,对经济复苏和发展起刺激作用。

3. 通过财政投资、财政补贴和税收进行调节

通过财政投资、财政补贴和税收等多方面的安排,加快农业和能源、交通运输、邮电通信等基础公共设施的发展,消除经济增长中的“瓶颈”,并支持第三产业的兴起,加快产业结构的转

换,保证国民经济稳定与高速发展的最优结合。

4. 首先保证民生性的社会公共需求

财政首先应切实保证民生性的社会公共需要。诸如,加快文教事业的发展,提高公共卫生水平,完善社会福利和社会保障制度,治理污染,保护生态环境,使增长与发展相互促进、相互协调。避免出现某些发展中国家曾出现的那种“有增长而无发展”或“没有发展的增长”的现象。

5. 通过财政政策和其他政策配合进行调节

通过财政政策和其他政策配合进行调节,主要是与货币政策、产业政策、投资政策、国际收支政策等相配合进行调节。这样的调节只要配合得当,协调好,往往就能取得综合性、全方位的效果。

财政政策的松紧主要以预算规模的扩张与收缩来衡量和判断。货币政策的松紧则主要以利率的下降与上升以及信贷规模的扩张与收缩等来衡量和判断。

财政政策与产业政策、投资政策、国际收支政策配合主要是为了协助产业政策、投资政策、国际收支政策的实施,当然,财政政策与产业政策、投资政策、国际收支政策等也不是截然分开的,它们之间相互渗透和交叉。

财政政策、货币政策、产业政策、投资政策、国际收支政策都是政府的宏观调控政策,但在宏观调控中,财政政策处于基础的地位。

第二章 财政支出理论与内容

第一节 财政支出的分类及其经济影响

一、财政支出的分类

(一) 按财政支出的经济性质分类

按财政支出的经济性质分类,财政支出可以分为购买性支出和转移性支出。

购买性支出直接表现为政府购买货物或劳务的活动,包括购买日常政务活动所需的货物和劳务的支出,也包括用于进行国家投资所需的货物和劳务的支出,如政府各部门的行政管理费支出、各项事业的经费支出、政府各部门的投资拨款等。这些支出项目的目的和用途虽然有所不同,但却有一个共同点,即财政一方面付出了资金,另一方面相应地获得了货物和劳务,履行了国家的各项职能。在这样的支出安排中,政府如同其他经济主体一样,从事等价交换的活动。我们之所以把它称为购买性支出,是因为这些支出反映了政府部门要运用一部分社会经济资源,这必然排斥个人与一般经济组织对这部分社会经济资源的购买与享用。

转移性支出直接表现为资金无偿的、单方面的转移,主要包括政府部门用于财政补贴、债务利息、社会保障等方面的支出,这些支出的目的和用途各异,但却有一个共同点,即政府财政付出了资金,却无任何货物和劳务所得。在这里,不存在任何交换的问题。这类支出并不反映政府部门占用社会经济资源的要求;相反,转移只是社会成员之间的资源再分配,政府部门只起中介人的作用。

按照财政支出的经济性质将财政支出分为购买性支出与转移性支出两类,有较强的经济分析意义。

(二) 按财政支出在社会再生产中的作用分类

按财政支出在社会再生产中的作用分类,财政支出可以分为补偿性支出、消费性支出、积累性支出。

马克思在《哥达纲领批判》中阐述了共产主义第一阶段的社会产品分配原理。他设想,在一个人类共同占有生产资料的经济社会中,对社会总产品进行个人分配之前,必须做如下扣除:第一,用来补偿消费掉的生产资料部分;第二,用来扩大生产的追加部分;第三,用来应付不幸事故、自然灾害等的后备基金或保险基金。剩下的部分是用来作为消费资料的,在把这部分进行个人消费之前,还得从里面扣除:第一,和生产没有关系的一般管理费用;第二,用来满足共同需要的部分,如学校、保健设施等;第三,为丧失劳动能力的人等设立的基金。在前述六项扣除中,第一项扣除形成补偿基金;第二项扣除形成积累基金;第三项扣除虽然并不一定在将来被重新投入社会再生产,但是,就其作为社会总产品中未被消费的部分的意义来说,也可视为积累;后三项扣除形成公共积累基金,是全社会的消费基金的组成部分。

虽然马克思的设想是针对一个充分发展的以生产资料公有制为基础的社会经济状况的,但是,其中包含的基本原则对我们现阶段的社会主义市场经济仍有重要的指导意义。迄今为止,我国财政支出的结构就是遵循马克思设想的原理来安排的。

补偿性支出是用于补偿生产过程中消耗掉的生产资料方面的支出。该项支出在经济体制

改革之前,曾是我国财政支出的重要内容;在经济体制改革后,简单再生产范围内的支出项目已基本交由社会经济组织负责,财政用于补偿性支出的项目大大削减。

消费性支出是财政用于社会共同消费方面的支出,主要包括文教科学卫生事业费、抚恤和社会福利救济费、行政管理费、国防费等支出。

积累性支出是财政直接增加社会物质财富及国家物资储备的支出,主要包括基本建设支出、国家物资储备支出、生产性支农支出等。

按财政支出在社会再生产中的作用分类,意义是便于社会了解国家财政分配与国民经济发展之间的关系,考察财政分配在促进经济发展方面的作用。从我国财政支出在社会再生产中的作用来看,社会简单再生产的任务,已基本由社会经济组织根据市场需要自行组织完成,财政分配在简单再生产领域的影响和作用也大大减弱,这种变化符合市场经济发展的客观要求;财政分配在扩大再生产领域仍起着非常重要的作用,社会总产品价值如何在积累与消费之间进行分配、积累率的高低、积累资金在生产部门与非生产部门之间的分配比例、生产性积累的使用方向与结构等一系列问题都与财政有直接关系,在很大程度上受到财政分配的影响。

(三)按财政支出的目的性分类

按财政支出的目的性分类,财政支出可以分为预防性支出和创造性支出。预防性支出是指用于维持社会秩序和保卫国家安全,使国家免受国内外敌对力量的破坏和侵犯,以保障人民生命财产安全与生活稳定的支出。这类支出主要包括国防、司法、公安与政府行政部门的支出。创造性支出是指用于改善人民生活,使社会秩序更加良好、经济更加发达的支出。这类支出主要包括基础设施投资、文教、科学、卫生和社会福利等支出。对财政支出做这样的划分,可以揭示财政支出的去向及其在经济生活中的作用。

(四)按政府对财政支出的控制能力分类

按政府对财政支出的控制能力分类,财政支出可以分为不可控制性支出和可控制性支出。这里所说的控制能力,就是政府可根据经济形势的变化和财政收入的多少而对财政支出进行调整(增减)的能力。以此为分类标准,不可控制性支出可解释为根据现行法律、法规所必须进行的支出,也就是说,在法律和法规的有效期内,必须按照规定准时如数支付,不得随意停付或逾期支付,也不得任意削减其数额,表现出刚性很强的支出。这类财政支出一般包括两类:一类是国家法律、法规已经明确规定的个人享受的最低收入保障和社会保障,如失业救济、养老金、职工生活补贴等;另一类是政府遗留义务和以前年度设置的固定支出项目,如债务利息支出、对地方政府的补贴等。与此相反,可控制性支出可解释为不受法律和契约的约束,可由政府部门根据每个预算年度的需要分别决定或加以增减的支出,即弹性较大的支出。对财政支出做这样的分类,可以表明政府对其支出项目的控制能力,哪些支出有伸缩余地,哪些支出是固定不变的。

(五)按财政支出的受益范围分类

按财政支出的受益范围分类,财政支出可以分为一般利益支出和特殊利益支出。一般利益支出是指全体社会成员均可享受其所提供利益的支出,如国防支出、行政管理费支出等,这些支出具有共同消费或联合受益的特点,提供给每个社会成员的利益不能分别测算。特殊利益支出是指对社会中某些特定居民或企业给予特殊利益的支出,如教育支出、卫生支出、企业补贴支出、债务利息支出等,这些支出所提供的利益只涉及一部分社会成员,每个社会成员所获利益的大小有可能分别测算。按照这种标准分类,可以说明财政支出所体现的分配关系,进而分析不同阶层或不同利益集团对待财政支出决策所可能采取的态度。

二、财政支出的经济影响

在前面的分析中,我们已经指出,按照财政支出的经济性质将财政支出分为购买性支出和转移性支出,有较强的经济分析意义,由于两种支出的经济性质不同,对经济的影响显然也是不一样的。比较两者各自特点,分析其经济影响,可概括如下。

(一)对社会生产和就业的影响不同,对国民收入分配的影响不同

购买性支出是通过支出使政府掌握的资金与微观经济主体提供的货物和劳务相交换,政府直接以货物和劳务的购买者身份出现在市场上,因而对社会的生产和就业有直接影响,但对国民收入分配的影响是间接的。转移性支出是通过支出使政府掌握的资金转移到接收者手中,它只是资金使用权的转移,对国民收入分配产生直接影响。个人与微观经济组织获得这笔资金以后,究竟是否用于购买货物和劳务以及购买何种货物和劳务,这已脱离了政府控制,因此它对生产和就业的影响是间接的。

(二)对政府的效益约束不同

在安排购买性支出时,政府必须遵循等价交换的原则,因此,通过购买性支出体现的财政分配活动对政府形成较强的效益约束。在安排转移性支出时,政府并没有什么原则可以遵循,其支出规模与结构在相当大的程度上只能根据政府与企业、中央政府和地方政府的协商而定,因此,转移性支出体现的财政分配活动对政府的效益约束是较弱的。

(三)对微观经济主体的预算约束不同

微观经济主体在同政府的购买性支出发生联系时,也必须遵循等价交换的原则。对于向政府提供商品的企业来说,它们收益的大小,只取决于其销售收入同生产成本的对比关系;对于向政府提供劳务的人们来说,他们收入的高低,也只取决于市场上劳务的供求状况以及全社会的劳务收入水平。所以,购买性支出对微观经济主体的预算约束是硬性的。微观经济主体在同政府的转移性支出发生联系时,并无交换发生,因而,对于可以得到政府转移性支出的微观经济主体来说,其收入高低,在很大程度上并不取决于其能力与主观努力的结果,而取决于其经济状况及同政府讨价还价的能力,显然,转移性支出对微观经济主体的预算约束是软性的。

(四)执行财政职能的侧重点不同

由于购买性支出与转移性支出对生产和就业、对国民收入分配的影响不同,因此,各自在财政总支出中所占比重的大小决定了财政职能的实现程度。购买性支出占较大比重的财政支出活动,执行资源配置的职能较强;转移性支出占较大比重的财政支出活动,则执行国民收入分配的职能较强。受经济发展水平等条件的影响,在发达国家和发展中国家以及在同一国家的不同发展时期,这两种支出所占比重有明显差别。

第二节 财政支出的规模

一、财政支出规模的衡量指标

(一)反映财政活动规模的指标

反映财政活动规模的指标有两种:一是财政收入及其占国内生产总值的比重;二是财政支出及其占国内生产总值的比重。两种指标既相互联系,又有所不同。

大多数国家在许多年份中财政收入和财政支出是不相等的,这是因为财政收入只反映了一定时期内政府集中的社会财富总量,而财政支出则反映了一定时期内政府动用的社会财富

总量。政府通过税收等手段筹集的财政收入如果不能满足财政支出需要,就需要举借公债加以解决,公债收入是不能计入经常性收入的,但债务收入的使用却形成了财政支出,由此出现支大于收,即财政赤字。

财政收入占国内生产总值的比重常常被人们看作是财政集中程度的指标,其实论及财政集中程度,财政支出占国内生产总值的比重却更符合实际。原因包括以下几方面。①财政支出无论采取何种形式,都无一例外地表现为财政对国内生产总值的实际使用和支配的规模,而财政收入则只表明了财政可能使用和支配资源的规模。②财政收入反映的是财政参与国内生产总值分配过程中的活动,财政支出反映的则是财政在国内生产总值使用过程中的活动,从社会再生产的过程看,是通过财政支出的规模和结构来实现资源的配置,直接影响社会再生产的规模和结构,财政分配的全过程固然始于财政收入,但最终终结于财政支出。③财政收入和财政支出都发挥着财政的宏观调控职能作用,但二者必须相互搭配,例如实行减税政策时,一般需要通过举债来维持必要的财政支出规模。④因为财政支出包含了债务收入的使用,所以财政支出指标必然涉及政府债务余额的变化和政府债务的使用情况,而财政收入指标却没有这种功能。

(二) 反映财政支出规模的指标

财政支出规模通常表现为财政支出的总量,而表现财政支出的总量可以是财政支出数额的绝对量,也可以是财政支出占国内生产总值的相对量。由于不同国家或一个国家不同经济发展时期的经济发展水平存在很大的差异,所以虽然经常用财政支出的绝对量来分析财政支出的规模,但把它作为不同国家的比较指标用以分析财政支出的规模,显然是很困难的。因此,衡量和考察财政支出规模的指标通常是以财政支出的相对量来表示的,它既可以用作不同国家财政支出规模的分析比较,也可以用作一个国家不同时期财政支出规模的分析比较。它可以反映一个国家的经济发展水平高低、政府职能范围大小等。

我们曾用财政支出占国民收入的比重来衡量财政分配的规模,它反映了财政分配的真实规模,也反映了财政分配对国民经济的作用程度。过去,我们的研究只是注意财政收入占国民收入的比重,不注意财政支出占国民收入的比重。这是因为,在计划经济体制下,国家财政分配一直处于国民收入分配总枢纽的地位,因为实行高度集中体制,财政收入集中率很高,而能够动员在全社会分配使用的社会财力相当有限,在这种情况下,财政分配严格执行收支平衡的方针,一旦出现支出大于收入的情况,必然造成国民收入的超分配。因此在这种情况下,财政支出与财政收入的数额基本上是等同的,考察财政分配规模时,只选用财政收入占国民收入的比重便不足为奇了。经济体制改革以后,我国的分配体制、分配结构都发生了很大变化,由国家集中分配的资金在国民收入中所占比例逐年下降,而企业和居民所占有和支配的资金在国民收入中所占比重逐年上升。处于经济体制转型期的政府担负着极为重要的任务,日益下降的可支配财力与其行使的职能相差甚远,因此,财政支出大于财政收入的现象频频发生,出现了财政赤字。为了弥补财政赤字,政府不得不发行公债,且数额日益增加,在这种情况下,财政支出与财政收入的数额相差更大,财政收入只反映一定时期政府用无偿的方式筹集的财政资金,而财政支出则反映国家财政动用和支配的财力,因此,用财政支出占国民收入的比重来表示财政分配的规模,更能反映财政分配的真实状况。

我们把财政支出占国民生产总值或国内生产总值的比重用于衡量财政分配的规模,就其分母来看,我们曾选用的是国民收入,而现代市场经济国家大多选用国民生产总值或国内生产总值,这就是统计口径的问题。世界上普遍实行两大核算体系,即国民经济核算体系和国民经

济平衡表体系。实行市场经济的国家和大多数发展中国家通常使用国民经济核算体系,实行计划经济的国家和少数发展中国家通常使用国民经济平衡表体系。两大核算体系的理论基础和包含的内容以及指标体系都有极大差别。就国民收入和国民生产总值而言,它们是两个不同的经济概念,大致来说,国民收入中包含物质生产领域所新创造的价值,非物质生产领域所获得的收入并不包括在其中;而国民生产总值不仅包括非物质生产领域所获得的收入,而且包括来自国外的净要素收入,以及固定资产的折旧费等。所以,要把这两个指标体系进行比较,需要做一些换算。从现代社会的情况来看,用国民生产总值比用国民收入来表示经济的实力与发展水平似乎更好一些。原因包括以下几方面。①随着生产力水平的提高,社会的产业结构也发生了相应的变化,第三产业得到迅速发展,在很多生产力发达的国家,第三产业的产值已超过第一、第二产业的产值,第三产业已经成为重要的产业部门,如果不把其创造的产值加以统计,显然不能反映国民经济发展的全貌,这是很不科学的。②经济的发展,已经打破了一个国家的疆域,向着更广阔的空间发展,本国资本流入别国投资,别国的资本流入本国,已经成为经济全球化发展的一个重要特征,因此,来自国外的净要素收入也应统计在内。③随着技术不断发展,很多产业部门的设备更新换代的时间日益缩短,大量的产业部门采用加速折旧方法。随着时间的推移,采用的加速折旧方法也不断多样化,适应面不断扩大,在这种情况下,如果在统计产值时把折旧加以扣除,将是一件较难的事,况且,由于各部门折旧方法不同,统计数字也难以做到准确与科学,因此,通常用国内生产总值来反映一个国家的经济实力。正因为如此,我们在衡量财政支出规模时,已经把指标更换过来,用财政支出占国内生产总值的比重来衡量。

(三) 反映财政支出规模变化的指标

财政支出规模可以用绝对数指标来表示,也可以用相对数指标,即财政支出占国内生产总值(GDP)的比重来表示,由此可以衍生出反映财政支出规模变化的三个指标。

(1) 财政支出增长率,以 $\Delta G(\%)$ 表示。财政支出增长率表示当年财政支出较上年同期财政支出增长的百分比(%),即“同比”增长率。用公式表示为:

$$\Delta G(\%) = \frac{\Delta G}{G_{n-1}} = \frac{G_n - G_{n-1}}{G_{n-1}}$$

式中, ΔG 代表当年财政支出较上年增(减)额, G_n 代表当年财政支出, G_{n-1} 代表上年财政支出。

(2) 财政支出增长弹性系数,以 E_g 表示。财政支出增长弹性系数是指支持增长率与 GDP 增长率之比。弹性(系数)大于 1,表明财政支出增长率快于 GDP 增长率。用公式表示为:

$$E_g = \frac{\Delta G(\%)}{\Delta GDP(\%)}$$

式中, $\Delta GDP(\%) = \frac{\Delta GDP}{GDP_{n-1}} = \frac{GDP_n - GDP_{n-1}}{GDP_{n-1}}$ 代表 GDP 增长率, ΔGDP 代表当年 GDP 较上年 GDP 的增长额。

(3) 财政支出增长边际倾向,以 MGP 表示。该指标表明财政支出增长额与 GDP 增长额之间的关系,即 GDP 每增加一个单位时财政支出增加多少,或财政支出增长额占 GDP 增长额的比例。用公式表示为:

$$MGP = \frac{\Delta G}{\Delta GDP}$$

二、财政支出规模的增长趋势

财政支出无论是从绝对量上还是从相对量上来看,在世界各国都呈现增长的趋势。对财政支出规模不断增长的趋势,如何从理论上给予恰当的解释,这是经济学家们研究的一个重要问题。

在西方财政经济理论界,对于财政支出规模增长现象,许多经济学家做了不同的解释,其中具有代表性的阐述主要有以下几种:瓦格纳(Adolph Wagner)的“政府活动扩张法则”、皮科克(Peacock)和怀斯曼(Wiseman)的“公共收入增长导致论”、马斯格雷夫(Musgrave)和罗斯托(Rostow)的“经济发展阶段论”。

(一)政府活动扩张法则

瓦格纳是一位19世纪的德国经济学家,他对19世纪的许多欧洲国家再加上日本和美国的公共部门支出的增长情况进行了研究。他认为,现代工业的发展会引起社会的进步,社会进步必然导致国家活动量的增加,由此发现了“政府职能不断扩大以及政府活动持续增加的规律”并将其命名为“政府活动扩张法则”。他把导致政府支出增长的因素分为政治因素和经济因素。政治因素,是指随着经济的工业化,正在扩张的市场与这些市场的当事人之间的关系会更加复杂,市场关系的复杂化引起了对商业法律和契约的需要,并要求建立司法组织执行这些法律,这样就需要把更多的资源用于提供治安和法律设施。经济因素,是指工业的发展推动了城市化的进程,人口的居住将密集化,由此将产生拥挤等外部性问题,这样就需要政府进行管理与调节。此外,瓦格纳把用于教育、娱乐、文化、保健与福利服务的公共支出的增长归因于需求的收入弹性,即随着实际收入的上升,这些项目的公共支出的增长将会快于国内生产总值的增长。

据此,瓦格纳得出结论,政府活动不断扩张所带来的公共支出不断增长,是社会经济发展的一个客观规律。

(二)公共收入增长导致论

皮科克和怀斯曼在瓦格纳分析的基础上,根据英国1890—1955年有关公共支出的统计资料,在对瓦格纳“政府活动扩张法则”进行验证的同时,又提出一个更为复杂的解释,即公共支出的增长是由于公共收入的增长而造成的,而不是其他原因所造成的,并将导致公共支出增长的因素归结为两种。

(1)内在因素。追求政治权力最大化的政府是喜欢多支出的,而公民不愿意多纳税,因此,公民所能容忍的税收水平决定了公共收入水平,从而构成了政府扩大公共支出的约束条件。在正常条件下,在税收政策不变的条件下,随着经济的发展和国民收入的增加,政府所征得的税收收入必然呈现不断增长的趋势,政府公共支出的上升必然会同国内生产总值的增长以及由此而带来的公共收入的增加呈线性关系。

(2)外在因素。公共支出随着收入的增加而增加,这是导致公共支出增长的内在因素,而导致公共支出增长的还有其外在因素。即在社会发展过程中,总会遇上动荡时期,如战争、自然灾害等,此时,政府的支出不得不急剧增加,于是,政府会被迫提高税率或增加新的税种,人民也会被迫接受这种税负的增加,但动荡时期过去之后,税率水平并不会退回到原来的水平,有些新税还会继续存在,因而政府能够继续维持较高的收入水平,以使政府的支出保持在动荡时期的水平。

鉴于内在因素与外在因素的存在,皮科克和怀斯曼提出,公共收入和公共支出总是同步增长的。

(三) 经济发展阶段论

马斯格雷夫和罗斯托用经济发展阶段论解释公共支出增长的原因。他们认为,在经济发展的早期阶段,政府投资一般在社会总投资中占有较高的比重。这一时期,公共部门需要为经济发展提供必需的社会基础设施,如公路、铁路、桥梁、环境卫生、法律和秩序、电力、教育等,这些公共投资对于处于经济和社会发展早期阶段的国家经济“起飞”,进入经济发展的中期阶段来说,是必不可少的条件。当经济发展进入中期阶段以后,政府的投资便开始转向对私人投资起补充作用的方面,公共投资的规模虽有可能减少,但由于这一时期,市场失灵的问题日益突出,成为阻碍经济发展进入成熟阶段的关键因素,从而要求政府部门加强对经济的干预。对经济的干预显然要以公共支出的增长为前提。随着经济发展由中期阶段进入成熟阶段,公共支出的结构会发生相应转变,公共支出逐步转向以教育、保健和社会福利为主的支出结构,这些政策性支出的增长会大大超过其他项目公共支出的增长,又进一步使得公共支出增长速度加快。

三、影响财政支出规模的宏观因素

影响财政支出规模的宏观因素有经济性因素、政治性因素和社会性因素。

(一) 经济性因素

经济性因素主要是经济发展水平、经济体制以及中长期发展战略和当前的经济政策等。从历史和现实来看,经济性因素始终是影响财政支出规模的主要因素,甚至是决定性因素。经济发展水平决定财政支出规模,经济发达国家的财政支出规模一般大于发展中国家的财政支出规模。我国在很长时期内仍将是一个发展中国家,经济体制处于转型过程中。当前我国在实现中华民族伟大复兴的历史征程中,任务非常繁重,进行新农村建设、大力发展科学文化教育医疗卫生事业、扩大就业和完善社会保障制度、推进产业结构优化升级、保护生态环境等,都要求在一定时间内提高财政支出占国内生产总值的比重,因而财政收入增长的可能性和财政支出增长的必要性将是今后一个时期内财政运行的主要矛盾。

(二) 政治性因素

政治性因素对财政支出规模的影响主要体现在以下三个方面。

1. 政局是否稳定

当一国发生战争或重大自然灾害等突发性事件时,财政支出的规模必然会超常规地扩大,而且事后一般难以降到原来的水平。

2. 政体结构和行政效率

政体结构和行政效率与一国的政治体制和市场经济模式有关。一般而言,倾向于集中的单一制国家,财政支出占国内生产总值的比重高一些;倾向于分权的联邦制国家,则相对低一些。至于行政效率,则涉及政府机构的设置问题。若一国的政府机构臃肿,人浮于事,效率低下,经费开支必然增多。

3. 政府干预政策

政府干预政策主要有宏观调控、立法和行政手段,组织公共生产和提供公共物品。而实施政府干预政策离不开财政,财政的目标是最终满足社会公共需要,同时又通过财政政策、税收政策、财政补贴等手段调控市场经济的运行。可见财政支出规模的大小与政府干预政策是密切相关的。

(三) 社会性因素

社会性因素,如人口、就业、医疗卫生、社会救济、社会保障以及城镇化等,都会在很大程度上影响财政支出规模。我国是一个发展中国家,人口基数大,相应的义务教育、卫生保健、社

会保障、生态环境保护以及城镇化建设等支出增加的压力很大,会对财政支出不断提出新的要求,构成扩大财政支出规模的重要因素。

四、我国财政支出规模的分析

1978年,我国开始进入改革开放时期,国民经济实现了高速发展,但与此同时,我国财政支出占国内生产总值以及中央财政支出占全国财政支出总额的比重都呈现出明显的下降趋势。其原因是多方面的,归纳起来,主要反映在以下方面。

(一) 政策性调整的原因

在计划经济体制下,国家计划包揽一切,企业没有生产经营自主权,只能服从国家计划的安排,企业的产品生产和销售、原材料采购、职工工资、产品价格等都由国家计划统一规定。而对于普通居民来说,基本生活消费品和日常生活用品等也由国家计划来供应,许多本来属于个人消费的领域也都纳入国家计划,作为公共福利进行安排,如居民住房等。社会主义市场经济体制的建立首先要求承认企业独立商品生产者的地位,承认消费者的消费权利,因此,经济体制改革首先要求财政在政策上“放权让利”。

“放权让利”就是要实现“政企分开”,改变以往企业只是行政附属物的地位,使之成为独立的商品生产主体。因此,必须减轻企业的财政负担,使其成为自负盈亏、自求发展的经济实体。党的十一届三中全会以来,我国农村实行了家庭联产承包责任制改革,极大调动了农民的生产积极性,增加了农民的收入。在城镇,采取了多种政策,鼓励多种经济成分的发展。由于放权,企业职工的工资可以由企业根据其经济效益自主决定。这一系列的改革为把企业推向市场,为企业成为独立的商品生产者和消费者创造了条件,由此产生的后果是财政支出占国内生产总值的比重较大幅度下降。

在计划经济时期,我国的财政支出大部分集中在中央,留给地方的财力相对较少,因此,不利于调动地方的积极性和创造性。经济体制改革以来,我国进行了财政体制改革,在确定事权的基础上,划分中央与地方的财权,使地方政府有了较大的财力和财权,调动了地方的积极性,加快了我国经济建设的步伐。与此同时,中央财政支出占全部财政支出的比重明显下降。

(二) 管理水平的原因

市场经济发展完善过程中,市场体制相对不太完善,管理水平较低,在财政收入的管理上存在一些弊端,致使应该上缴的财政收入不能及时、足额地缴入国库,财政收入没能与国内生产总值同步增长,这也是财政支出占国内生产总值比重下降的一个原因。

(三) 管理体制的原因

反映在预算管理上,相当一部分财政资金以预算外的形式管理分配,而我国日常所用的财政支出概念一般只反映国家预算内财政支出。这也是导致财政支出占国内生产总值比重下降的一个重要原因。

(四) 统计的原因

起初,国内生产总值是根据三次产业结构的原则来划分的,因此在国内生产总值的统计中有许多项目是不形成财政收入的。如农民“自给自足”的消费支出,居民自有房屋的消费支出,城镇职工住房、医疗、交通等支出都不能形成财政收入。在社会消费中,公共部门的房地产都是免税的,因此也不会形成财政收入。这样,国内生产总值的年增长率总是超过财政支出的年增长率,从而导致财政支出占国内生产总值的比重下降。

随着经济体制改革的逐步深入和国内生产总值的增长,财政支出占国内生产总值的比重也逐渐止跌回升。我国从1994年开始新一轮财税体制改革,财政支出占国内生产总值的比重

自1995年停止下降,1996年开始回升。1998年我国开始实行积极的财政政策,财政支出占国内生产总值的比重回升速度加快。2005年我国开始实行稳健的财政政策,随后几年虽然财政赤字逐年降低,但由于国内生产总值的高速增长带来了财政收入增长率的上升,因而财政支出占国内生产总值的比重仍维持基本稳定的趋势。

第三节 财政支出的效益分析

一、财政支出效益分析的意义

效益,是指人们在有目的的实践活动中所费与所得的对比关系。所费越少,所得越多,则效益越高。

财政支出必须讲求效益,其根本原因在于社会经济资源的有限性。财政支出过程实质上是一个资源配置过程。在一定时期内,社会经济资源的总规模是确定的,也是有限的。有限的经济资源是由微观经济组织支配使用效益高,还是由政府集中支配使用效益高,是各国政府必须考虑的问题。如果某种资源由微观经济组织通过市场机制来配置效益更高,则应该由微观经济组织支配使用这部分资源;反过来,如果某种经济资源由政府通过财政分配来配置效益更高,则应该由政府来支配这部分资源。判断经济资源由谁配置效益更高,首先必须对微观经济组织资源配置的效益以及政府资源配置的效益做出客观的评价。对微观经济组织资源配置效益的评价,在微观经济组织财务管理过程中,通过成本核算、利润核算来进行。对财政支出效益的评价,则在编制国家预算之初进行。

二、财政支出效益分析的特点

政府对财政支出效益的分析评估,与微观经济组织对其生产经营支出效益分析评估相比有许多不同之处,从这些区别中可以看到财政支出效益分析的特点。政府财政支出效益分析与微观经济组织生产经营支出效益分析的差别主要表现在以下几个方面。

(一) 计算所费与所得的范围不同

微观经济组织在分析其生产经营支出的效益时,只计算其自身直接投入的各项费用和自身实际所得。所费与所得相比较,所得大于所费,即可以说其生产经营活动是有效益的。然而,政府在分析财政支出的效益时,计算所费与所得的范围较微观经济组织宽得多。政府不仅要计算直接的、有形的所费与所得,而且要分析间接的、无形的所费与所得;不仅要分析政府本身在某项支出上的投入及所得到的利益,而且要分析社会为该项支出所付出的代价和所获得的利益。

(二) 衡量效益的标准不同

微观经济组织在进行效益分析时的标准十分明确,且易于把握。其标准就是单纯的经济效益。而对财政来说,衡量效益的标准就不是如此简单了。因为财政支出的用途十分广泛,有些财政支出项目可以带来直接的、可以用货币单位来衡量的经济效益,而有些财政支出项目,其资金的使用只会带来无法用货币来衡量的社会效益。要对这些支出项目的效益做出评估并不是十分容易的事情。在财政实践中,能够带来直接经济效益的支出项目较少,更多的支出项目只产生社会效益。这在客观上决定了财政支出效益分析中不能单纯以经济效益为衡量标准,而必须确定经济效益与社会效益并重的效益标准。

(三) 择优的标准不同

对支出活动进行效益分析的目的是要通过效益比较,选择出最优的支出方案,但微观经济组织与政府财政的择优标准有所不同。微观经济组织择优的标准很简单,自身直接所费最少、

所得最多的支出方案即为最优方案。而政府财政则不然,财政分配所追求的是整个社会的最大效益,因此,某些关系整个国民经济发展、社会总体效益很大,而对于政府财政却无经济效益可言的支出项目,仍是政府安排支出时的选择目标。

三、财政支出效益分析的方法

财政支出项目繁多,不同支出项目的效益表现形式不同。有些支出项目有直接的经济效益,有些支出项目只有社会效益而没有直接的经济效益,还有些支出项目既有经济效益又有社会效益。在长期的财政实践中,国际上总结出的一系列针对效益形式不同的支出项目的效益分析方法。对于那些有直接经济效益的支出项目(如基础设施建设投资支出),采用“成本—效益”分析法;对于那些只有社会效益,且其产品不能进入市场的支出项目(如国防支出),采用最低费用选择法。

(一)“成本—效益”分析法

“成本—效益”分析法是发达国家于20世纪40年代,把私人企业进行投资决策的财务分析思路运用到财政分配领域,便于政府进行财政支出决策,从而有效地使用财政资金的重要方法。

“成本—效益”分析法的基本原理是,根据国家所确定的建设目标,提出实现该目标的各种方案,对这些可供选择的方案,用一定的方法计算出各方案的全部预期成本和全部预期效益,通过计算“成本—效益”的比率,来比较不同方案的效益,选择最优的支出方案,据此拨付和使用财政资金。这种方法特别适用于财政支出中有关投资性支出项目的分析。

例如,某地区电力供应不足,严重影响了当地的经济的发展。为增加该地区的电力供应,政府筹措了一笔资金,欲投资建立发电厂。该发电厂的建立有三种可选择方案:一是建立一个火力发电厂,二是建立一个水力发电厂,三是建立一个核能发电厂。究竟选择哪一个方案合适,就要通过“成本—效益”分析法来确定。预算申请单位需要将三种投资方案各自的全部预期成本和全部预期效益详细列出,由财政部门根据三个方案各自的“成本—效益”比和净效益的大小选择一个最优方案,并据此方案将所需资金拨付给预算申请单位。

在对财政支出项目进行“成本—效益”分析时,列出支出项目的直接成本和直接效益比较容易。如上例中,三种类型的发电厂建设各需多少投资、预期发电厂建成后的发电量及产生的经济效益的大小,均不难测算。“成本—效益”分析法的难点在于直接成本与直接效益之外的其他成本与效益的测算。财政投资的目的是为了自身的获利,而是为了社会的整体利益,因此,在确定投资方案时,政府还须考虑财政投资本身成本、效益之外的诸多因素,综合各种因素来确定投资方案。具体地讲,在“成本—效益”分析中,需要考虑以下几个方面的成本、效益状况。

(1)实际成本、效益与金融成本、效益。实际成本是指由于建设该项目而实际耗费的人力、物力以及对社会、经济和人民生活造成的实际损失;实际效益是指由于建设该项目而更多地生产出的社会财富,以及带来的社会发展和人民生活水平的提高。

金融成本与效益是指由于该项目的建设,社会经济的某些方面受到影响,致使相关产品价格上升或下降,从而使某些单位或个人增加或减少的收入。

(2)直接成本、效益与间接成本、效益。直接成本包括为建设、管理和维护该项工程而投入的人力、物力的价值;直接效益是指该项工程直接增加的商品量和劳务量,以及使社会成本得以降低的价值。

间接成本是指由于建设该工程而产生的人力和物力的耗费,以及通过连锁效应而使相关部门产生的人力和物力的耗费;间接效益是指与该工程相关联部门的产量的增加,以及得到的其他社会福利。

(3)有形成本、效益与无形成本、效益。有形成本与效益是指可以用价格计算的,且按惯例应计入会计账目的一切成本和效益。

无形成本与效益则是指不能由市场估价的,因而也不能入账的一切成本和效益。

此外,还有内部成本、效益与外部成本、效益,中间成本、效益与最终成本、效益等分类。

“成本—效益”分析法对选择最优支出方案、提高财政资金使用的经济效率大有裨益。但由于分析过程的复杂性、多面性,该方法在实际运用中难度较大,它对政府财政部门以及预算资金使用单位工作人员的素质、技术装备水平均提出了较严格的要求。

(二)最低费用选择法

最低费用选择法是指对每个备选的财政支出方案进行经济分析时,只计算备选方案的有形成本,而不用货币计算备选方案支出的社会效益,并以成本最低为择优的标准。换言之,就是选择那些使用最少的费用就可以达到财政支出目的的方案。该方法主要适用于军事、行政、文化、卫生等支出项目。

最低费用选择法起源于美国,是对“成本—效益”分析法的补充。现代社会生活错综复杂,政府对某项财政支出的项目可以设想各种不同的方案,用最低费用选择法对每个备选方案进行分析,选择最低费用方案。

最低费用选择法的操作步骤与“成本—效益”分析法大致相同,但由于最低费用选择法多用于军事、行政、文化、卫生等财政支出项目,不要求计算支出的无形成本与效益,故运用起来比“成本—效益”分析法简单一些。首先,要在政府规定目标不变的条件下提出多种备选方案。其次,分别计算出各个备选方案的有形费用。如果涉及垄断价格,要运用影子价格消除其包含的不合理价格因素。在多年投资的项目中,要运用贴现法换算出费用流的现值,从而保证不同备选方案费用的可比性。最后,按照优前劣后的顺序排列供决策者选择。

但是需要指出,许多财政支出项目都含有政治因素、社会因素等,如果只是以费用高低来决定方案的取舍而不考虑其他因素也是不妥当的。这就需要在综合分析、全面比较的基础上,择优而定。

四、公共定价

(一)公共定价的定义

在市场经济中,所有经济主体都存在自我利益最大化的倾向,企业在追逐利润,消费者在追求福利和享用,而价格是经济主体行为的信号,也是实现最优资源配置的主要机制。如前所述,公共物品可以由政府来提供,也可以由市场提供。由市场提供自然不可能是无偿的,即使由政府提供公共物品,也不是全部无偿的,所以提供公共物品如同私人物品的交易一样,也存在一个出售(提供)价格或收费问题。政府相关管理部门通过一定程序和规则制定公共物品的价格和收费标准,就是公共定价。

应当指出,公共定价是政府保证公共物品提供和实施公共物品管理的一项重要职责,公共定价的对象自然不仅包括国家机关和各个部门提供的公共物品,而且包括私人部门提供的公共物品。从定价政策来看,公共定价实际上包括两个方面:一是纯公共定价,即政府直接制定的自然垄断行业(如能源、通信和交通等公共事业)的价格;二是管制定价或价格管制,即政府规定涉及国计民生而又带有竞争性的行业(如金融、农业、高等教育和医药等行业)的价格。政府实施公共定价的目的和原则不仅在于提高整个社会资源的配置效率,使公共物品得到最有效的使用,提高财政支出的效益,而且在于保证居民的生活水平和生活安定。我国政府定价目录是根据《中华人民共和国价格法》的规定,制定的规范政府定价权限、定价范围、定价方式

和定价内容的清单,会随着经济和市场的发展情况而及时进行调整。

(二) 公共定价的政策

公共定价是通过制定合理的价格与收费标准,实现对公共物品和公共劳务有效、节约地使用。对公共物品和公共劳务的定价政策一般有四种情况,即免费、低价、平价和高价。

免费和低价政策,可以促进社会成员最大限度地使用这些公共物品和公共劳务,获得极大的社会效益。但是免费和过低的价格,又会使享用者降低对该种公共物品和公共劳务的重视,从而产生浪费、不节约使用的现象。免费和低价提供的公共物品和公共劳务,必须是从全局和社会的利益出发,适用于在全国普遍使用但居民对此尚无完全觉悟的情形,如强制实施义务教育、强制注射一类疫苗等。

平价政策,可以用收取的费用弥补该项公共物品或公共劳务的人力、物力耗费。从消费方面来说,可以促进社会成员节约使用该项公共物品或公共劳务;从提供方面来说,政府有了进一步改进和提高公共物品和公共劳务质量的资金。平价政策一般适用于从全社会的利益来看,既无须特别鼓励使用,也无须特别加以限制使用的公共物品和公共劳务,如公路、公园、铁路、医疗等。

高价政策,主要适用于从全社会利益来看必须限制使用的公共物品和公共劳务。实行高价政策既可以达到有效限制使用的目的,又可以带来较多的财政收入,如繁华地段的机动车停车收费。

公共定价只适用于可以买卖的、适于采用定价收费方法管理的公共服务部门。进行公共定价还必须制定正确的价格政策,才能达到社会资源最佳分配的目的。

(三) 公共定价的一般方法

公共定价法是政府相关管理部门通过一定的程序和规则制定提供公共物品和公共劳务的价格和收费标准的方法,它是政府保障公共物品和公共劳务供给和实施公共物品管理的一项重要手段。公共定价一般包括两个方面:一是纯公共定价,即政府直接制定自然垄断行业的价格;二是管制定价,即政府规定涉及国计民生而又带有竞争性行业的价格。

公共定价法一般包括平均成本定价法、二部定价法和负荷定价法。

(1) 平均成本定价法。这是指在保持提供公共物品和公共劳务的企业和事业单位对外收支平衡的情况下,采取尽可能使经济福利最大化的定价方式。从理论上讲,按公共物品和公共劳务的边际成本定价是最理想的定价方式,但这种定价方式会使企事业单位长期处于亏损状态,必须依靠财政补贴维持运行,长此以往,很难保证企事业单位按质按量地提供公共物品。因此,在成本递减行业,为使企事业单位基本保持收支平衡,公共定价或价格管制一般采取按高于边际成本的平均成本定价。

(2) 二部定价法。这是由两种要素构成的定价体系:一是与使用量无关的按月或按年支付的“基本费”,二是按使用量支付的“从量费”。因此,二部定价法是定额定价和从量定价相结合的定价体系。由于二部定价法中的“基本费”是不管使用量的多少而收取的固定费,因此有助于企事业单位财务的稳定。二部定价法具有以收支平衡为条件实现经济福利最大化的性质,因此现在几乎所有受价格管制的行业(如电力、燃气、电信等自然垄断行业)都普遍采用这种定价方法。

(3) 负荷定价法。这是指按不同时间段或时期的需求制定不同的价格。在电力、燃气、电信等行业,按需求的季节、月份、时区的高峰和非高峰的不同,系统地制定不同的价格,以平衡需求状况。需求处于最高峰时,收费最高;而处于最低谷时,收费最低。

第四节 购买性支出

购买性支出包括社会消费性支出和财政投资性支出,但两者之间存在明显不同,最大的区别在于前者是非生产的消费性支出,它的使用并不形成任何资产。然而两者又有共同之处,即在必要的限度内,它们都是保障社会再生产的正常运行所必需的。而且,就其本质来说,社会消费性支出满足的是纯社会共同需要,正是这种支出构成了财政这一经济现象存在的主要依据。社会消费性支出既然是社会的,它所提供的服务就应当被全体公民共同享受,由此具有明显的外部效应,因为这一特点,满足这种公共需要以及为此需要进行资金筹措,就要遵循与一般商品交换有所不同的另外一种原则。在财政支出安排上,首先保证这些支出项目中必要的支出,是财政工作的基本职责。社会消费性支出是国家执行政治职能和社会职能的保障,一国政府不仅要为公民提供国家安全和安定,还要通过法律、行政和社会管理处理和协调公民之间的相互关系,维系正常的社会关系以及经济关系。此外,随着经济的不断增长,政府必须保障各项社会事业的相应发展,实现经济社会的可持续发展,扩展社会发展空间,不断提高居民的生活质量。

为满足社会消费性支出的需要,必然形成项目众多且数量可观的财政支出。在国家财政支出项目中,属于社会消费性支出的有行政管理费,国防费,文教、科学、卫生事业费,还有工商农等部门的事业费等。在不同国家或一个国家的不同时期,社会消费性支出的规模也有所不同。如前所述,在资本主义的自由竞争时期,强调靠“看不见的手”调节经济,提倡“廉价政府”,因而当时的财政支出主要是社会消费性支出,而且支出规模较小,占国内生产总值的比重较低。随着市场经济的不断发展,国家对经济的干预逐渐强化,政府也产生了一些新的政治职能和社会职能,相应的社会消费性支出项目不断增加,规模不断扩大。从世界各国的一般发展趋势来看,社会消费性支出的绝对规模总的来讲呈现一种扩张趋势,相对规模在一定发展阶段也呈扩张趋势,达到一定规模则相对停滞。当然,其中有些项目增长较快,相对规模在扩大;而有些项目增长较慢,相对规模在缩小。

一、行政管理与国防支出

(一)行政管理与国防支出的属性

行政管理与国防支出是一种经常性支出,和资本性投资支出同属于购买性支出,但与资本性投资支出存在明显差异,最大的区别在于前者是非生产的消耗性支出,它的使用并不形成任何资产。然而,两者又有共同之处,即在必要限度内,它们都是社会再生产正常运行所必需的社会公共支出;而且,就其本质来说,经常性支出满足的一般是纯社会公共需要,正是这种支出构成了财政这一经济现象存在的主要依据。经常性支出所提供的产品和服务是为全体公民共同无偿享受的。

行政管理与国防支出以及由这些费用支持的各种活动,究竟对经济产生了好的影响还是不好的影响,并不是三言两语能够说清楚的。对此至少可以有三个观察角度。一是从直接的生产和消费社会财富角度来看,这类支出纯属社会财富的“虚耗”,因为行政活动和国防活动是非生产性劳动,与生产性劳动相对立。就此而论,这类支出越少越好。二是从财富生产和社会条件看,国防保护了人民生产与生活的安全,行政活动维持了生产与生活的秩序,因此,这两类活动的费用又不是在“虚耗”社会财富。三是从社会经济的循环来看,生产是产品的创造,消费则是产品的实现,若无消费,生产不仅是一种无实际内容的概念,而且不能正常进行。行

政管理与国防支出正是全社会消费一个必要的组成部分。

(二) 行政管理支出

广义的行政管理支出涉及现行《政府收支分类科目》中的以一般公共服务为主的三类科目：一是一般公共服务，包括人民代表大会、政协、党派团体、政府各部门等；二是公共安全，包括武装警察、公安、检察、司法等；三是外交，包括外交管理事务、驻外机构、对外援助对外合作交流等。为满足这类公共需要，必然形成项目众多而且数量可观的财政支出。按费用要素区分，行政管理支出包括人员经费和公用经费两大类。人员经费主要包括工资、福利费、离退休人员费用及其他。公用经费包括公务费、修缮费、设备购置费和业务费等。

直接影响行政管理支出规模的主要因素有政府职能、机构设置、行政效率以及管理费本身的使用效率等。行政管理支出是由人员经费和公用经费两部分组成的，政府职能范围的大小、机构设置的多少，以及由此决定的机关工作人员的多少，自然是决定行政管理支出规模的关键因素。

我国人口众多，行政事务繁杂，当前处于转轨过程中，行政管理支出的控制是一个非常棘手的问题。究竟要有怎样的一些政府部门？设置哪些机构？行政管理支出应当维持多大规模？需要通过行政体制改革，建立正常的政治程序来回答这些问题。为此首先需要进一步实现政治程序的科学化和民主化，提高透明度，使公民也能得到充分的信息并实行有效的监督。全国人民代表大会及其常委会和国务院多次重申并强调，本着“精简、统一、效能”的原则，积极推进政府机构改革，这就为控制行政管理支出的增长带来了机遇并提供了前提条件。参照各国的经验，对行政管理支出的绝对规模或其占财政支出的比重规定一个具有法律效力的指标，并由国家立法机关和国家审计部门对之实行严格的审计监督和立法监督，是行之有效的措施。财政部门的职责是对行政管理支出加强管理和监督，主要是适应行政机构改革，规范行政管理支出的使用范围，完善行政经费定额和考核办法，坚持支出程序，加强检查监督，使行政管理支出走上法制化、规范化轨道。

(三) 国防支出

我国的国防支出主要由人员生活费、训练维持费和装备费三部分组成，各部分大致各占三分之一。人员生活费用于军官、文职干部、士兵和聘用人员的工资津贴、住房保险、伙食被装等。训练维持费用于部队训练、院校教育、工程设施建设维护以及其他日常消耗性支出。装备费用于武器装备的研究、试验、采购、维修、运输和储存等。国防支出的保障范围包括现役部队、预备役部队和民兵，同时负担部分退役军人、军人配偶生活及子女教育、支援国家和地方经济建设等社会性支出。

随着国家经济社会的发展，中国国防支出保持适度合理增长。近年来增长的国防支出主要用于以下方面。①改善部队保障条件。适应国家经济社会的发展和居民生活水平的提高，调整军人工资津贴标准，连续提高教育训练、水电取暖的经费标准，开展基层后勤综合配套整治，改善边防部队、边远艰苦地区部队执勤训练和生活条件。②完成多样化军事任务。增加非战争军事行动能力建设投入，保障抗震救灾、亚丁湾和索马里海域护航、抗洪抢险、国际救援等行动。③推进中国特色军事改革。针对采购价格、维修成本不断上涨的势头，适当增加高技术武器装备及其配套建设经费。

中国坚持国防建设与经济建设协调发展的方针，根据国防需求和国民经济发展水平，合理确定国防支出的规模。中国对国防支出实行严格的财政拨款制度。每年的国防支出预算都纳入国家预算草案，由全国人民代表大会审查和批准。国家和军队审计机构对国防支出预算及

执行情况进行审计监督。近年来,中国政府加强国防支出科学化、精细化管理,改革创新财经管理制度,推进资产管理改革,加强预算执行监督管理,组织领导干部经济责任审计和经费物资使用的专项审计,提高国防开支的透明度和规范性,确保国防支出的正确有效使用。我国在当前经济增长速度放缓的背景下,仍保持国防支出的适度增长,显然体现了中国稳步进行国防建设的坚定决心,也表明了中国对未来军事力量为国家和平崛起保驾护航给予厚望。当前的重要任务是高效充分使用国防经费的问题。2014年,中国首次提出军费绩效管理制度,以产出和结果为导向,明确作战任务牵引,优化预算编制与使用监督。此外,中国军队对经费开支使用进行清查,采取多管齐下的制度手段,有利于把中国军费每一分钱都用在刀刃上。

二、教育、科学技术和医疗卫生支出

(一)教育、科学技术和医疗卫生支出的属性

教育、科学技术和医疗卫生支出是财政支出中重要的支出项目,也属于经常性支出和购买性支出。教育、科学技术和医疗卫生诸项事业的发展在现代经济发展中发挥越来越大的决定性作用,当然这并不说明用于这方面的支出现在已经是在生产性的了。根据马克思关于生产劳动和非生产劳动的科学划分,教育、科学技术和医疗卫生支出仍应归入非生产性的范围。从一般意义上说,凡从事生产物质资料、创造物质财富的劳动,皆为生产劳动;除此之外的劳动,皆为非生产劳动。根据这一标准,投入教育、科学技术和医疗卫生领域的劳动属非生产劳动,它并不直接创造物质财富,而且在从事这些劳动的过程中,劳动者须消耗物质财富。与此相对应,用于教育、科学技术和医疗卫生事业的支出属非生产性支出。但对于生产劳动和非生产劳动,还可以有另一个观察角度。就科学研究而言,如果企业购买科学研究的成果或直接安排一部分人从事科学研究,并且立即将研究的成果用于提高劳动者、劳动工具和劳动对象的素质或用于改进这三种生产要素的结合方式,那么,这种科学研究是生产性的。如果作为消费者的个人购买科学研究成果或自己从事科学研究,而且不对生产要素及其结合方式产生影响,那么,这种科学研究是非生产性的。对教育和医疗卫生事业也可以做类似的分析。如果以此为标准,用于教育和医疗卫生事业的支出有相当的部分也属于生产性支出。我们这里沿用目前国内各种统计文件普遍采用的做法,将教育、科学技术和医疗卫生支出归入非生产性范畴。但是,做这种归类的时候,需要强调三点:一是将教育、科学技术和医疗卫生支出归入非生产性支出,只有某种静态的、相对的意义,它只是说,用于这些事业的支出不能对当年的物质财富的生产做出直接的贡献;二是从动态的、绝对意义上说,教育、科学技术和医疗卫生事业的发展将不断提高劳动者、劳动工具和劳动对象的素质并改善三者的结合方式,21世纪已经是知识经济时代,它们对物质财富的贡献将越来越大;三是将教育、科学技术和医疗卫生支出计入非生产性一类,其实质意义只是要求社会在安排全部国民收入的用途时,应全面考虑生产的当前需要和未来发展的需要,使教育、科学技术和医疗卫生支出占据一个重要位置,随着劳动生产率的提高和财政收入的增长,要保持这一类支出的比例不断提高,甚至超过国内生产总值的增长速度。由于教育、科学技术和医疗卫生事业在现代社会经济发展中发挥着日益重要的作用,各国政府无不投入大量资金,其规模越来越大。近年来,在我国公共财政支出结构中,教育、科学技术和医疗卫生支出合计占总支出的比重呈现不断增大趋势。

(二)教育支出

教育发达程度、教育投入水平常常是衡量一个国家、一个民族的素质和文明程度的主要标准。教育支出在各国财政支出中占有重要的地位,体现了各国发展教育事业、提高国民素质的战略目标。

从经济性质看,教育服务一般被看作一种混合物品。然而,教育是分初、中、高几个层次的,多数国家根据本国经济发展的程度,通过宪法对初等教育规定若干年的义务教育。义务教育是保证公民基本素质的教育,既是每个公民的一种权利,也是每个公民的一种义务,带有强制性。既然是国家通过立法安排的义务教育,每个公民都可以无差别地享受这种教育,那么这种服务理所应当由政府提供和保证,若政府不能保证义务教育的足够经费,就是失职,从这个角度看,义务教育并非混合物品,而是纯公共物品。义务教育以外的高层次教育主要有高等教育、职业教育和成人教育等,则具有两面性。一方面,高层次教育是提高国民素质的教育,可以为国家培养建设人才,从而促进社会经济的发展,因而也属于公共物品的范畴。但另一方面,受教育者可以从高层次教育中获得更多、更高水平的知识和技能,为将来找到一份更好的职业、获得更高的收入、拥有更多的晋升机会奠定基础。也就是说,个人从高层次教育中得到的利益是内在化和私人化的,而且一个人接受高层次教育,就会减少另一些人接受高层次教育的机会。因此,按照公共物品的理论,义务教育以外的高层次教育不属于纯公共物品,而属于混合物品。这也就不难解释为什么教育不能像国防和国家安全一样,完全由政府免费提供,而可以向受教育者收费,也可以由私人举办。

从实践来看,各国政府特别是发展中国家的政府一般在提供教育服务方面发挥主导作用。之所以如此,是因为教育具有以下三个特点。一是当今社会已进入知识经济时代,科技进步已成为经济增长的主要动力,而科技进步又来源于教育。二是避免因收入差距而形成受教育机会的不公平,如果教育服务主要由私人部门提供,学费必然会提高,则收入较低家庭的子女即使天资聪颖,也会被学校拒之门外。而主要由政府提供教育服务,就可以为所有社会成员提供同等的受教育机会,从而保证教育机会的公平并避免流失优秀的人才资源。三是教育资本市场不发达和不完善。对于家庭来说,用于教育的支出是一种人力资本投资,如果低收入家庭暂时无力支付学费,原则上可以向金融部门贷款。但人力资本市场是一个不完全的资本市场,在这个市场中,金融部门与借款者之间信息不对称,人力资本投资究竟有没有回报或者回报率有多高,事先是难以确定的,因而金融部门不愿轻易发放贷款,由政府主办教育服务并为教育贷款提供担保,则有助于弥补教育资本市场的不足。

理论和实践都证明,一国财政教育投入的规模和结构是影响教育经费效益的主要因素。多年来,我国的教育经费规模偏小,且教育经费在初等教育、中等教育和高等教育之间分布的级次结构也不尽合理,在重视高等教育的同时,忽视初等教育,特别是农村的普及教育长期处于落后状态。教育经费规模偏小和教育经费级次结构不合理,必然影响教育经费的效益和效率。但这种差距是长期积累的结果,需要逐步解决,经过多年的努力,由于政府加大初等教育的投入,在缩小差距方面已经取得明显效果,教育投入的效率和效益逐步提高。

近年来,我国政府高度重视加大教育经费投入问题,教育经费来源构成的基本特征仍是以政府投入为主,但目前已经逐渐形成政府投入、民间投资、社会捐赠、事业收费(含学杂费)及其他经费等多种形式、多元化的教育资金来源结构。按现行统计体系,国家财政性教育经费包括三部分:一是公共财政预算安排的教育经费,是国家财政性教育经费的主体;二是政府性基金预算安排的教育经费,包括地方教育附加和土地出让收益计提的教育基金;三是企业办学、校办产业等其他财政性教育经费。国务院曾要求从严落实教育经费法定增长的规定,并提出加大财政教育投入的一系列措施,包括提高财政性教育支出占财政支出的比重,提高公共财政内基建投资用于教育的比重,统一内外资企业和个人教育费附加制度,全面开征地方教育附加,从土地出让收益中计提教育基金,等等。

近年来,虽然我国各级财政面临收支矛盾突出、重点保障领域多、支出结构调整难度大等困难,但国家仍着力加大财政教育投入。2012年实现了《国家中长期教育改革和发展规划纲要(2010—2020年)》(以下简称《纲要》)提出的财政性教育经费支出占GDP的比例达到4%的目标。财政教育投入的持续增长和管理体制的不断完善,为教育改革和发展提供了有力支持。一是以推动教育基本公共服务均等化为重点,在体制创新上实现新突破,先后实施农村义务教育经费保障机制改革,建立健全家庭经济困难学生资助政策体系。二是注重解决关键领域和薄弱环节的问题,重点支持《纲要》部署的重大项目。三是统筹城乡、区域协调发展。加大对农村、边远、贫困、民族地区的倾斜。四是《纲要》提出的各项方针指标全面提升,全面实现城乡九年义务教育。目前,我国小学净入学率、初中毛入学率、初中三年巩固率均超过了发达国家的平均水平。

(三) 科学技术支出

20世纪以来,科技进步与扩散的速度和方式发生了巨大变化,科技对经济、社会发展的作用越来越突出,尤其是20世纪90年代以来,科技作为生产力中最关键因素的作用日益明显,知识密集型产业成为经济增长中长期稳定的主导因素。科技进步对经济增长与社会进步的这种作用,极大激发了人们对科技投入、制度创新与文化转型的热情和动力。如何在不断增加科技投入的同时,界定政府投入和私人投资的边界,确定合理的政府投资规模和结构,提高投入的效益,不仅关系到科技水平和国际竞争力的提高,而且关系到经济增长和社会进步的进程。

在我国,党和政府一贯高度重视科技进步对推动经济发展和社会进步的作用,特别是改革开放以后,大力推动科技进步,加大科技投入和制度创新。“十三五”以来,我国经济发展进入速度变化、结构优化和动力转换的新常态。推进供给侧结构性改革,促进经济提质增效、转型升级,迫切需要依靠科技创新培育发展新动力;协调推进新型工业化、信息化、城镇化、农业现代化和绿色化,建设生态文明,迫切需要依靠科技创新突破资源环境瓶颈制约;应对人口老龄化、增强人民健康体质、创新社会治理,迫切需要依靠科技创新提供强大保障。同时,我国国民收入稳步增加,市场需求加速释放,产业体系更加完备,体制活力显著增强,教育水平和人力资本素质持续提升,经济具有持续向好发展的巨大潜力、韧性和回旋余地,综合国力将再上新台阶,必将为科技创新的加速突破提供坚实基础。

但同时也必须清醒地认识到,与进入创新型国家行列和建设世界科技强国的要求相比,我国科技创新还存在一些薄弱环节和深层次问题,主要表现为:科技基础仍然薄弱,科技创新能力特别是原创能力与发达国家还有很大差距,关键领域核心技术受制于人的局面没有从根本上改变,许多产业仍处于全球价值链的中低端,科技对经济增长的贡献率还不够高,制约创新发展的思想观念和深层次体制障碍依然存在,创新体系整体效能不高,高层次领军人才十分缺乏,等等。综合判断,我国科技创新正处于可以大有作为的重要战略机遇期,也面临差距进一步拉大的风险。必须牢牢把握机遇,树立创新自信,增强忧患意识,勇于攻坚克难,主动顺应和引领时代潮流,把科技创新摆在更加重要的位置,在新的历史起点上开创国家创新发展新局面,开启建设世界科技强国新征程。

进入21世纪以来,我国全社会科技资源配置方式已经发生重大变化,国家发布了一系列促进科学技术投入和激励机制的政策和措施,就财政政策而言,主要有以下方面。一是完善科技投入机制。建立多元化、多渠道的科技投入体系,大幅度增加科技投入,全社会研究开发投入占GDP的比例要提高;确保财政科技投入的稳定增长,预算及其执行中超收的分配,都要体现法定增长的要求,财政科技投入的增幅要明显高于财政经常性收入的增幅;财政科技投入的

重点是支持基础研究、社会公益性研究和前沿技术研究；发挥财政资金对激励企业自主创新的引导作用，创新财政科技投入的管理机制。二是税收激励。加大对企业自主创新投入的所得税税前抵扣的力度，如允许多个行业企业按当年实际发生的技术开发费用的175%抵扣当年应纳税所得额；完善促进高新技术企业发展的税收政策，完善促进转制科研机构发展的税收政策，支持创业风险投资企业的发展，扶持科技中介服务机构，鼓励社会资金捐赠创新活动。三是政府采购。建立财政性资金采购自主创新产品制度，认定政府采购自主创新产品目录，加强预算控制，优先采购；改进政府采购评审方法，给予自主创新产品优先待遇；建立激励自主创新的政府首购和订购制度，建立本国货物认定制度和购买外国产品审核制度，发挥国防采购自主创新的作用。

科研活动可以由个人或集体去完成，一般而言，科研成果也可以有偿转让。但是，一些情况会使科研成果的交易十分困难，因此，用于那些外部效应较强的科学研究活动的经费，主要是基础性、公益性以及高新科技的科研经费，必须由政府承担；而用于那些可以通过市场交换充分弥补成本的科学研究的经费，主要是应用性的科研经费，则可由微观经济主体来承担。

（四）医疗卫生支出

市场在医疗卫生领域中的作用有明显缺陷，这为政府在这一领域发挥作用提供了潜在的理论依据，其中最典型的例子是公共卫生。公共卫生领域是具有外部效应的纯公共物品，如安全饮用水的提供、传染病与寄生虫病防范、病菌传播媒介控制以及免疫、营养信息免费服务等，由于这些服务具有明显的非排他性，即不能排除不付费者享用这些服务的利益，因而私人根本不会提供或者不会充分提供。市场是以个人对劳动和资本贡献的大小进行分配的，而劳动的贡献是以个人健康为前提的，在市场规则下，低收入者自身难以抵御卫生条件差和疾病风险的侵袭，往往会陷入“贫困的循环”，政府的介入就是将卫生保健视为一种人人应有的权利，保障人人健康劳动，缓解或消除因收入差距而可能对健康带来的不良影响。正因为如此，政府财政必须介入医疗卫生领域。

各国政府的医疗卫生支出在医疗卫生总花费中都占有很大份额，几乎囊括所有医疗卫生支出项目，并通过各种手段和机制干预私人医疗市场。当然，政府也不是包揽所有医疗卫生支出，而是选择政府应当加入的主要方面。一是提供医疗卫生领域的纯公共物品和部分准公共物品，保证这些公共物品的生产、提供和消费达到最优化。二是弥补由信息不对称造成的市场缺陷，使医疗保险兼顾效率和公平。三是补助低收入者，为他们负担必要的保险，使他们获得相应的基本医疗服务。政府需要且能够向医疗卫生领域提供的服务可以概括为两个方面。①公共卫生服务。一般意义上，公共卫生项目都具有公共物品的属性，因此提供公共卫生服务属于政府的重要职责。根据世界银行的标准，该类服务包括以下内容：计划免疫，以学校为基础的医疗卫生服务；计划生育和营养的信息及某些减少烟草和酒精消耗的计划；为改善居民环境而采取的行为调控和信息服务；防止艾滋病传播。②基本医疗服务。从理论上说，基本医疗服务属于混合物品的范畴。因为基本医疗服务不具有明显的非竞争性和非排他性，但却有很强的外部效应，同时，由于具有拥挤性的特点，政府在提供基本医疗服务的同时，应实行一定的收费制度。根据世界银行的标准，基本医疗服务至少包括五个方面的内容：妇女怀孕方面的治疗服务、计划生育服务；肺结核控制；控制传染性疾病；治疗常见的婴幼儿严重疾病，如腹泻、急性呼吸道感染、麻疹、疟疾和急性营养不良等；轻微临床上的治疗、小手术以及对不能用现有医疗技术彻底解决的健康问题提供咨询等。我国在医疗卫生制度改革中对基本医疗服务应涵盖的内容目前还没有统一的标准，但起码应有以下共识：基本医疗服务已是基于政府为保障人民

最基本的人权——健康权而提供的服务,是对个人来说最迫切和急需的卫生医疗服务,是和一定的社会经济发展阶段相适应的公共部门能够担负的服务。

我国医疗卫生总投入来自三个方面:政府、社会和个人。目前我国医疗卫生事业面临诸多困难和挑战,其中最大困难和挑战还在于医疗保险基金运行面临风险。在我国经济进入新常态发展阶段后,经济增速放缓,进一步释放出医疗服务需求不断增加、医疗总费用上涨过快和医疗保险基金有限之间的矛盾,基金的收不抵支的趋势已成为威胁基本医疗保险制度可持续发展的重要因素。因此,必须加强对医疗卫生的投入,保障医疗卫生事业的健康发展,还要严格关注医疗总费用的过快增长,防止“医疗费用社会危机”,应当特别注重完善政府医疗费用投入结构,加强管理,提高医疗卫生费用的绩效。

三、财政投资性支出

投资是实现经济增长的重要因素和经济发展的动力。凯恩斯不仅认为投资是经济增长的推动力,而且论述了投资对经济增长具有乘数作用。投资的乘数作用,是指每增加1元投资所引起的收入增长的倍数,乘数与边际消费倾向同方向变化,边际消费倾向越明显,乘数越大;乘数同边际储蓄倾向反方向变化。凯恩斯的乘数原理说的是一种经济过程或经济现象,说明两个变量之间的相互关系,并不涉及社会制度问题。上述经济过程或经济现象在我国同样存在。从实际生活中也可以直接看到投资与经济增长之间的关系。

(一)政府财政投资的特点、范围和决策标准

1. 政府财政投资的特点和范围

在任何社会中,社会总投资都可以分为政府投资和非政府投资两部分。一般而言,财政投资即为政府投资,包括生产性投资和非生产性投资。

政府投资与非政府投资都有各自明显的特点。

(1)非政府投资主要是由具有独立法人资格的企业或个人进行的投资。作为商品生产者,他们要追求盈利,而且他们的盈利是根据自身所能感受到的微观效益和微观成本计算的。换言之,追求微观上的盈利,是非政府投资的第一个特点。由于政府居于宏观调控主体地位,它可以从社会效益和社会成本角度来评价和安排自己的投资。政府投资可以不盈利或微盈利,但是,政府投资项目的建成,如社会基础设施等,可以极大地提高国民经济的整体效益。

(2)企业或个人主要依靠自身积累的利润和社会筹资来为投资提供资金。自身积累的规模不可能很大,社会筹资也受到种种限制,这意味着他们一般无力承担规模较大的投资项目。而且要追求盈利,就只能从事周转快、见效快的短期投资。政府财力雄厚,而且资金来源多半是无偿的,可以投资于大型项目和长期项目。

(3)受企业的微观利益所限,企业投资不可能顾及非经济的社会效益(如控制污染等)。不难想象,如果一个经济社会完全依靠非政府投资,投资结构是很难优化的。由于政府在国民经济中居于特殊地位,可以从事社会效益好而经济效益一般的投资,它可以而且应该将自己的投资集中于社会基础设施以及农业、能源、通信、交通等有关国计民生的领域。换言之,在投资主体多元化的经济社会中,如果政府不承担社会基础设施投资的责任或者这方面的投资不足,该社会的社会基础设施供应就可能短缺,经济发展就会遇到“瓶颈”制约。

由于经济体制和经济发展阶段的不同,这两部分投资在世界各国社会总投资中所占的比重存在相当大的差异。影响这个比重的因素主要有两个。一是经济体制的差异。一般来说,实行市场经济的国家,非政府投资在社会总投资中所占比重较大;实行计划经济的国家,政府投资所占比重较大。二是经济发展阶段的差异。一般来说,发达国家的政府投资占社会总投

投资的比重较小,欠发达国家和中等发达国家的政府投资占社会总投资的比重较大。由于存在上述差异,政府投资和非政府投资在一国投资活动中发挥作用的主从次序便有不同。在政府投资占比较大的经济社会中,以政府投资为主,非政府投资只发挥某种弥补政府投资不足的作用;在政府投资占比较小的经济社会中,以非政府投资为主,政府投资只发挥着辅助作用。实行市场经济的国家,整个社会的经济活动主要由千万个独立的商品生产者去组织,投资当然也主要由他们去执行。在此基础上,政府只是根据宏观经济目标对非政府部门的经济活动进行调节。发达国家的市场机制已经走向成熟,主要通过市场的充分竞争实现经济的有效运行,政府主要是通过间接手段进行宏观调控。而欠发达国家和仍处于经济体制转轨时期的国家,仍然需要政府通过直接手段培育市场,调整经济结构,并维持适度的经济增长速度。这也说明了为什么在我国经济体制改革过程中,由计划经济体制向社会主义市场经济体制转变时,政府投资在社会总投资中的比重有所下降。

随着投资格局和投资主体的变化,政府对投资的宏观调控方式也将发生变化。如果说在传统经济体制下,政府对投资的宏观调控主要通过调节自身的投资而进行直接调控,那么在社会主义市场经济体制下,政府对投资的宏观调控则需要通过间接和直接两种方式进行。间接调控,就是通过税收、财政补贴、折旧政策以及产业政策等来制约非政府投资,并通过政府投资的导向作用,来调控非政府投资的方向、规模和结构。所谓直接调控,就是根据宏观经济政策目标,结合非政府投资的状态,安排政府自身投资的方向、规模和结构,从而使全社会的投资达到优化状态。显然,在社会主义市场经济体制下,政府投资的宏观调控主要体现在两个方面:第一,直接调节自身规模,间接调节非政府投资规模,使两者加起来的总量与国民经济稳定增长所要求的投资总量相吻合;第二,调节自身结构,纠正非政府投资结构的偏差,使全社会的投资结构符合国家产业政策的要求。

我国政府投资在社会总投资中比重的下降和财政支出占国内生产总值比重的下降是一致的。应当指出,这里既有体制转变的正常因素,也有不正常因素。对经济体制改革中的放权让利措施是应当肯定的,但在步骤和方法上,应防止放权让利过急过度,以免造成分配渠道紊乱、分配格局严重向个人倾斜。今后随着治理整顿和分配格局的重新调整,适度提高政府(主要是中央政府)投资在社会总投资中的比重,是完全必要的。但是,政府投资的比重不会再像过去那么大,这是社会主义市场经济体制的显著特点。

2. 政府财政投资的决策标准

政府财政投资的特点决定了政府财政投资的决策标准不同于非政府投资,而且政府财政投资决策标准取决于政府在不同时期所要实现的政策目标。政府财政投资主要依据以下标准。

(1) 资本—产出比率最小化标准,又称稀缺要素标准,是指政府在确定投资项目时,应当选择单位资本投入产出比最优的投资项目。由于资源是有限且相对短缺的,因此,任何投资,不论是非政府投资还是政府投资,都要遵循这个标准,发展中国家更应如此。一国在一定时期内的储蓄率是既定的,而资本—产出比率是可变的,在投资过程中,只有遵循资本—产出比率最小化标准,才可以使有限的资源实现产出最大化,实现预期的经济增长目标。

(2) 资本—劳动力比率最大化标准,是指政府投资应选择使边际人均投资额最大化的投资项目。资本—劳动力比率越高,说明资本技术构成越合理,劳动生产率越高,经济增长越快。因此,这种标准强调政府应投资于资本密集型项目。

(3) 就业创造标准,是指政府应当选择单位投资额能够动员最大数量劳动力的投资项目。

这种标准要求政府不仅要在一定程度上扩大财政投资规模(外延增加就业机会),而且还要优先选择劳动力密集型的项目(内涵增加就业机会)。换言之,政府在决定财政投资的支出时,要尽可能地估计这种投资支出可能产生的总就业机会,不仅要考虑财政投资支出的直接就业影响,还要考虑间接就业影响,即财政投资项目带动的其他投资项目所增加的就业机会。

(二)基础设施投资

1. 基础设施投资的性质

基础设施是支撑一国经济运行的基础部门,它决定工业、农业、商业等直接生产活动的发展水平。一国的基础设施越发达,该国的国民经济运行就越顺畅,效率就越高,人民的生活也越便利,生活质量相对来说也就越高。在社会经济活动中,基础设施与其他产业相比,具有不同点。从整个生产过程来看,基础设施为整个生产过程提供“共同生产条件”,它具有公用性、非独占性和不可分割性,这些特性决定了它具有公共物品的一般特征。

基础设施,特别是大型基础设施,大多属于资本密集型行业,需要大量的资本投入,而且它们的建设周期比较长,投资形成生产能力和回收投资往往需要许多年,这些特点决定了大型的基础设施很难由个别企业的独立投资来完成,尤其在经济发展的初期阶段,没有政府强有力的支持很难有效地推动基础设施的发展。在经济发展过程中,各国政府都对基础设施实行强有力的干预政策,不过干预的程度在发展的不同阶段有较大的差别。由于经济发达国家经历了工业化的发展过程,基础设施已有了相当的基础,因此政府的干预程度相对较弱。而经济欠发达国家在经济发展过程中常常经受基础设施“瓶颈”的困扰,由于民营经济财力有限,政府只能通过财政集中动员一部分资源,以加快基础设施的建设。实际上,发展中国家的财政,除具有一般弥补“市场失灵”的作用外,还部分地扮演着社会资本原始积累的角色。在我国经济发展过程中,长时间内存在结构性矛盾,基础设施的短缺成为社会经济发展的主要制约因素,随着经济的快速增长,基础设施的“瓶颈”作用就更加突出。

2. 基础设施投资的提供方式

从经济性质看,总体上说基础设施可以归类为混合物品,可以由政府提供,可以由市场提供,也可以采取混合提供方式。但在发展中国家,关系国计民生的大型工程一般是采取多种形式的,以政府为主、吸收社会资本参与的混合提供方式。政府在确定基础设施投资以后,通常要就基础设施项目的特点进行具体分析,例如,是否关系国计民生、是否关系国家安全、是否具有自然垄断性质、是否具有外部效应等。农村公路、城市街道具有很强的外溢性,难以通过收费弥补成本,私人部门通常不会投资于这类基础设施,一般要由政府承担。

从我国的实践看,基础设施投资的提供方式主要有以下几种。

(1) 政府筹资建设,或免费提供,或收取使用费。政府筹资建设的项目主要出于三种考虑:一是关系国计民生的重大项目,如长江三峡工程、青藏铁路、南水北调工程之类的关系国家社会经济发展以及人民当前和长远利益的重大项目,只能由政府采取多种渠道筹资来提供;二是维护国家安全的需要,如宇航事业、核电站、战备公路等;三是反垄断的需要,垄断排斥竞争,垄断利润可能是以损害社会福利为代价的,如垄断行业可能提供高的垄断价格和低质的服务,因此对垄断行业政府可以通过公共定价严加管理,也可以由政府直接承担投资责任。还有一些基础设施,如市区道路、上下水管道、过街天桥等,具有明显的非排他性或很高的排他成本,单项投资不大,数量众多,也适于作为纯公共物品由政府投资提供。

(2) 私人出资,定期收费补偿成本并适当盈利,或地方主管部门筹资、定期收费补偿成本。典型的例子是地方性公路和桥梁等公共设施的建设,如“贷款修路,收费还贷”就是这种方式。

(3) 政府与民间共同投资。对于具有一定的外部效应、盈利率较低或风险较大的项目,政府可以采取投资参股、优惠贷款、提供借款担保、低价提供土地使用权、提供部分补贴和减免税收等方式,与民间共同投资、混合提供。如高速公路、集装箱码头及高新技术产业等基础设施建设,适于采取这种提供方式,政府在其中主要发挥资金诱导和政策支持作用。

(4) 政府投资,法人团体经营运作。这种提供方式有几个优点:一是政府既拥有最终的决策权,又可以使政府从具体的经营活动中解脱出来;二是法人团体拥有经营自主权,责任明确,可以提高成本效益的透明度,提高服务质量。道路、港口甚至中小型机场等适于采取这种提供方式。

(5) PPP 模式。PPP 模式是 20 世纪 90 年代后发展起来的一种公共基础设施新的融资模式,即政府和社会资本合作模式。在该模式下,鼓励私营企业、民营资本与政府进行合作,参与公共基础设施的建设。PPP 模式以提供产品和服务为出发点,几方达成特许权协议,形成“利益共享、风险共担、全程合作”的伙伴合作关系,其优势在于使合作各方达到比单独行动预期更为有利的结果,即政府的财政支出更少,企业的投资风险更小。

按照广义概念,BOT 投资模式(建设—经营—转让投资模式)也是 PPP 模式,是指政府公共部门在与非公共部门合作过程中,让非公共部门以其所掌握的资源参与提供公共物品的一种形式。与 BOT 投资模式相比,狭义 PPP 模式的主要特点是政府对项目中后期建设管理运营过程参与更深,企业对项目前期调研、立项等阶段参与更深;政府和企业都是全程参与,双方合作的时间更长,信息也更对称。PPP 模式是在公共服务领域,政府采取竞争性方式选择具有投资、运营管理能力社会资本,双方按照平等协商原则订立合同,由社会资本提供公共服务,政府依据公共服务绩效评价结果向社会资本支付对价。PPP 模式是以市场竞争的方式提供服务,主要集中在纯公共领域、准公共领域。PPP 模式不仅是一种融资手段,而且是体制机制变革,涉及行政体制改革、财政体制改革、投融资体制改革。

PPP 模式是政府和社会资本在基础设施及公共服务领域建立的一种长期合作关系,通常由社会资本承担设计、建设、运营、维护基础设施的大部分工作,并通过“使用者付费”及必要的“政府付费”获得合理投资回报;政府部门负责基础设施及公共服务价格和质量监管,以保证公共利益最大化。借鉴国际成功经验,推广运用 PPP 模式,是国家确定的重大经济改革任务,对加快新型城镇化建设、提升国家治理能力、构建现代财政制度具有重要意义。

1) 推广运用 PPP 模式,是促进经济转型升级、支持新型城镇化建设的必然要求。政府通过 PPP 模式向社会资本开放基础设施和公共服务项目,可以拓宽城镇化建设融资渠道,形成多元化、可持续的资金投入机制,有利于整合社会资源,盘活社会存量资本,激发民间投资活力,拓展企业发展空间,提升经济增长动力,促进经济结构调整和转型升级。

2) 推广运用 PPP 模式,是加快转变政府职能、提升国家治理能力的一次体制机制变革。规范的 PPP 模式能够将政府的发展规划、市场监管、公共服务职能,与社会资本的管理效率、技术创新动力有机结合,减少政府对微观事务的过度参与,提高公共服务的效率与质量。PPP 模式要求平等参与、公开透明,政府和社会资本按照合同办事,有利于简政放权,更好地实现政府职能转变,弘扬契约文化,体现现代国家治理理念。

3) 推广运用 PPP 模式,是深化财税体制改革、构建现代财政制度的重要内容。根据财税体制改革要求,现代财政制度的重要内容包括建立跨年度预算平衡机制、实行中期财政规划管理、编制完整体现政府资产负债状况的综合财务报告等。PPP 模式的实质是政府购买服务,要求从以往单一年度的预算收支管理,逐步转向强化中长期财政规划,这与深化财税体制改革的

方向和目标高度一致。

近年来,在全球范围内,通过多种多样的 PPP 模式,私人部门在基础设施领域的投资总体上持续快速增加。结合全球范围内的项目实践,PPP 模式的优点主要体现在更高的经济效率、更优的时间效率、增加基础设施项目的投资、提高公共部门和私人部门的财务稳健性、改善基础设施和公共服务的品质、实现长远规划、树立公共部门的新形象、私人部门得到稳定发展等。2015 年 6 月 1 日我国正式施行《基础设施和公用事业特许经营管理办法》,该文件明确可以在能源、交通、水利、环保、市政工程等基础设施和公用事业领域开展特许经营,境外法人或其他经济组织均可通过公开竞争,在一定期限和范围内参与投资、建设和运营基础设施与公用事业,并获得收益。该文件体现了社会资本可参与特许经营的制度性创新。

3. 财政投融资制度

财政投融资是政府为实现一定的产业政策和其他政策目标,通过国家信用方式筹集资金,由财政统一掌握管理,并根据国民经济和社会发展规划,以出资(入股)或融资(贷款)方式,将资金投向急需发展的部门、企业或事业的一种资金融通活动,所以它也被称为“政策性金融”。财政投融资是一个财政与金融有机结合的独特的经济范畴,并以其独特的作用受到世界各国政府的重视。

基础设施建设具有初始投资大、建设周期长、投资回收慢的特征,这些特征决定了基础产业仅靠自身的积累来发展,远远适应不了国民经济发展的需要。作为一个经济整体来说,经济均衡发展的必要前提条件是“投资 = 储蓄”,但就国民经济各部门而言,投资与储蓄却很可能不相等,有的部门投资超过储蓄,有的部门储蓄超过投资。而在由储蓄向投资转变过程中发生部门间的资金转移、实现整体经济的均衡发展则是可能的。在我国,基础产业部门属于资金短缺部门,它的投资需求大于本部门的储蓄;而居民部门属于资金过剩部门;工业内部加工部门一般也属于过剩部门。但由于我国市场经济发展过程中,市场机制的调节功能有待进一步完善,尤其是长期性资本市场尚有待发育,平均利润率规律的作用受到限制,这样,部门间的资本转移,资本“过剩”与“不足”的调剂,就缺乏一种自动的利益均衡机制,也就是说,单靠“看不见的手”很难顺利实现。因此,政府运用投融资机制保持对基础设施的适度投资水平,对于调整产业结构、提高社会经济效益的作用不可低估。就我国目前状况而言,政府运用投融资增加对基础产业部门的投入,其乘数效应是十分明显的。

财政投融资并不意味着完全无偿拨款。国际经验表明,将财政融资的良好信誉与金融投资的高效运作有机地结合起来,进行融资和投资,即财政投融资,是发挥政府在基础产业部门投融资作用的最佳途径。在我国市场经济发展的现阶段,构建财政投融资体制具有非常重要的现实意义。

财政投融资是一种政策性投融资,它不同于无偿拨款,也不同于商业性投融资。在市场经济条件下,商业性投融资主要通过资本市场和商业银行获得资金,它适合追求利润最大化的厂商。对于既要体现经济效益又要体现社会效益的基础产业部门来说,其经营的目标不是利润的最大化,而是产量最大化和成本最小化。它们的产品定价受政府直接或间接调控,这些企业仅依靠一般性的商业性投融资渠道难以满足其发展的资金需要。因为商业性投融资渠道提供的资金要求兼顾安全性、流动性、盈利性,基础产业部门很难全部满足。处于经济高速增长长期的政府,一方面,要从发展的角度考虑基础产业部门的优先增长问题;另一方面,要从稳定的角度考虑基础产业部门的价格控制问题,以减轻通货膨胀的压力。这样,财政投融资就成为发展中国家基础产业部门发展的重要政策工具。

财政投融资具有以下基本特征。

(1) 财政投融资是一种政府投入资本金的政策性融资。它是在大力发展商业性投融资渠道的同时构建的新型投融资渠道。随着社会主义市场经济体制的发展和完善,市场融资的份额将扩大,专业银行商业化的趋势不可逆转,在这种条件下,构建财政投融资机制只会加快而不会阻碍专业银行商业化的发展。因为只有把专业银行的政策性业务分离出来,专业银行才可能真正实现商业化的经营目标。

(2) 财政投融资的目的性很强,范围有严格限制。概括地说,它主要是为具有提供公共物品特征的基础产业部门融资。随着体制改革的深化,由体制性因素形成的公共物品应逐步减少,市场商品的范围应扩大,许多基础工业产品在条件成熟时将进入市场,价格随之放开,基础产业部门通过组建股份公司和企业发展企业集团形式谋求发展,因此,财政投融资的范围是受到严格限制的,主要是给那些需要政府给予扶持或保护的产品或直接由政府控制定价的基础性产业融资。

(3) 计划性与市场机制相结合。虽然财政投融资的政策性和计划性很强,但它并不完全脱离市场,而应以市场参数作为配置资金的重要依据,并对市场的配置起补充调整作用。投融资机构在两者结合范围内拥有经营自主权,实行市场化运营。财政投融资既可通过财政的投资预算取得资本金,也可通过信用渠道融通资金;既可通过金融机构获取资金,也可通过资本市场筹措资金,部分资金甚至还可以从国外获得。

(4) 财政投融资由国家设立的专门机构——政策性金融机构负责统筹管理和经营。政策性金融机构既不是商业银行,也不是制定政策的机关,而是执行有关长期性投融资政策的机构,是政府投资的代理人。财政投融资由政策性金融机构负责统筹管理,可以避免有偿性投资与一般性投资相互混淆,提高政府投资运作的总体效率。

政策性银行的资本金主要应由政府预算投资形成。为此,需要在预算中单列一笔政策性投资基金,并把它与经常性预算分开。在政策性银行的负债结构中,发行长期性建设公债、集中邮政储蓄和部分保险性质的基金应占有重要份额。此外,直接对商业银行和其他非银行金融机构发行金融债券,也是重要的投资资金来源渠道。

(5) 财政投融资的预算管理比较灵活。在预算年度内,国家预算的调整(追加或追减预算),需要经全国人民代表大会审批通过,而财政投融资预算在一定范围内(如50%)的追加,无须主管部门审批。

(三) 财政“三农”支出

1. 财政“三农”支出的必要性

“三农”是指农业、农村和农民。“三农”支出是指财政用于农业、农村、农民方面的支出。研究“三农”问题的目的是解决农业发展、农村稳定、农民增收的问题。实际上,这是一个从事行业、居住地域和主体身份三位一体的问题,但三者侧重点不一,必须一体化地考虑。我国作为一个农业大国,“三农”问题关系到国民素质、经济发展,关系到社会稳定、国家富强、民族复兴。

农业是一个特殊的生产部门。一方面,从农产品供应来看,它受气候条件及其他多种条件的影响,不仅波动很大,而且具有明显的周期性;另一方面,对农产品的需求却是相对稳定的。因相对稳定的需求和不规则波动的供给造成的农产品供求关系的不稳定性,是农业很难依靠自身的力量通过市场加以克服的,而这又会强烈地干扰国民经济的正常运行。所以,为了稳定农业,并进一步稳定整个国民经济,政府必须广泛介入农业农村部门的生产和销售活动,将农业农村部门的发展置于政府的高度关注之下。

农业发展与财政有着十分密切的关系。一方面,农业是国民经济的基础,自然也是财政的基础。我国农业和农村的发展具有广阔的前景,农业市场存在巨大的潜力,只有农业和农村保持良好的发展势头,财政收入的持续稳定增长才有坚实的基础。另一方面,在发展农业的过程中,国家财力的支持是政府和财政的一项基本职责。农业发展的根本途径是提高农业生产率,提高农业生产率的必要条件之一是增加对农业的投入,因而安排好农业投入的资金来源是一个必须解决的重要问题。在社会主义市场经济条件下,从长远看,农业投入的资金应当主要来自农业农村部门和农户自身的积累,国家投资只应发挥辅助的作用。但要使农业农村部门和农户自身的积累成为农业投入的主要资金来源,有两个条件是必不可少的:一是农产品的销售收入必须高于农业生产的投入成本,否则,农业农村部门的积累无从产生;二是农业投资的收益率至少不低于全社会平均投资的收益率,否则,农业农村部门即便产生了利润也不会向农业投资转化。在这两个条件中,第一个条件是根本的,因为农产品的销售收入高于农业生产的投入成本是保证农业投资收益率达到较高水平的基本条件。在我国目前的价格体系和国内生产总值分配格局下,上述两个条件很难得到满足。其主要原因在于:①目前我国农业劳动生产率和人均收入仍处于较低水平,很难形成有实际意义的利润规模,由于我国的农业生产主要以个体农户为单位,这个问题就显得更为突出了;②加入世界贸易组织(WTO)以后,农产品市场遭遇国际竞争的挑战,农产品价格受供求关系的制约,同时又面临生产资料价格上涨的压力,“三农”问题更显困难重重。在这种情况下,如果政府不进行足够的投入,农业农村部门要获得发展几乎是不可能的。从理论上说,金融机构贷款也可以成为农业投资的资金来源,但是借款是要还本付息的。在农业投资收益率较低的情况下,金融机构不可能将大量信用资金投放于农业农村部门。除非政府给金融机构的农业贷款以财政补贴,或者专门成立以农业农村部门为贷款对象的政策性金融机构,否则农业农村部门难以得到金融机构的支持。但是,如若这样做,仍需要国家财政拿出资金。

2. 财政对农业农村部门投资的特征

纵观世界各国的经验,财政对农业农村部门的投资具有以下特征。

(1) 以立法形式规定财政对农业的投资规模和环节,使农业的财政投入具有相对稳定性。

(2) 对财政投资范围有明确界定:主要投资于以水利为核心的农业基础设施建设、农业科技推广、农村教育和培训等方面。政府从事农业投资的必要性,并不只在于农业农村部门自身难以产生足够的积累,以及生产率较低难以承受贷款的负担,更重要的是许多农业投资只适于由政府来进行。农业基础设施投资,如大型水利设施的建设等,其特点是投资量大、投资期限长、牵涉面广、投资以后产生的效益不易分割,而且投资的成本及其效益之间的关系不十分明显。由于具有上述特点,农业基础设施投资不可能由分散的农户独立进行。在理论上,似乎存在着一种按“谁受益、谁投资”的原则来组织农户集资投资的可能,但由于衡量农户的受益程度十分困难,集资安排很难贯彻。对于此类大型基础设施投资项目来说,按地区来度量受益程度、分地区来负担项目费用似乎是可以做到的,但在这种安排下,地区应负担的费用主要由地方财政安排支出,而这在概念上就已经属于政府投资了。

(3) 注重农业科研活动,推动农业技术进步。改造传统农业的关键在于引进新的农业生产要素。新的生产要素必须有农业科研,而将科研成果应用于农业生产,必须经过推广的程序。为使农户接受新的生产要素,还需要对农户进行宣传、教育和培训。为完成这一系列任务,需要筹集大批资金。在这里,一项科研成果的推出,将会使全部运用这项成果的农户受益,但从事这项科研活动的单位却不可能将这项科研成果所产生的全部收益据为己有,因此,农业

科研单位的研究成果所产生的利益是“外溢”的。不仅如此,科研活动存在着风险。科研的费用及其失败的风险构成科研成果的成本。将科研成果产生的收益同科研成果的成本进行比较,就不难看出,在这里,得益(别人得益)与成本(自己负担)是不对称的。如农业科研、科学技术推广、农户教育这类对农业发展至关重要的农业投资只能由政府来承担。

3. 进一步完善我国财政的支农政策

目前,我国财政在支持农村建设和农业发展方面仍存在众多薄弱环节,还有待进一步完善和加强。其主要原因有:①财政用于农业支出的总额虽有所增加,但占总支出的比例仍呈现徘徊甚至下降的趋势;②投资结构不尽合理,直接用于改善农业生产条件和农民生活条件的基础设施的投资比例偏小,地区分布不平衡;③科技三项费用占农业支出的比例有所上升,但总体水平偏低,不利于农业劳动生产率的提高;④有限的投入中有部分不能及时到位或根本不能到位,挪用挤占现象严重,对支农资金的使用缺少监督保障。

在新的形势下,国家财政必须进一步提高对农业、农村和农民问题重要性的认识,并根据农业农村工作的中心任务,进一步明确财政支农支出的范围,突出重点,将财政的支农支出集中于那些“外部效应”较强的“市场失灵”的领域。从政策上讲,应当从以下几个方面采取积极的财政政策。

(1)根据国家有关法律、法规和政策的规定,多渠道筹集资金,加大对农业的投入。例如,确保财政农业投入的增幅高于经常性收入的增幅,从预算内外筹集资金建立农业发展基金、水利建设基金等专项基金,并对专项基金使用实施配套政策,鼓励和支持引进国外贷款用于发展农业,通过财政支出引导农民、农村经济组织和社会其他方面增加对农业的投入等。

(2)我国农业正面临着新的考验,财政必须从统筹城乡社会经济发展的战略入手,把解决“三农”问题放在突出的位置予以支持,并从思想观念上实现“两个转变”:一是由过去的农村支持城市、农业支持工业逐步转变为城市反哺农村、工业反哺农业,二是加大农村财政投资体制改革力度。

(3)可采取的具体措施主要有四个方面。①大幅度增加国家对农业和农村基础设施建设的投资,各级政府在计划和安排资金投入上应优先保证农业发展的需要。②在农业投资方向上深化改革,将农业投资的重点放在解决影响农业主体效益提高的薄弱环节上,进一步加大有利于促进农业和农村经济结构战略性调整、有利于直接增加农民收入、有利于提高我国农业国际竞争力等项目的投资力度,增加农业科研和科技推广领域的投资。③进一步改革财政对农业的投资方式,对主要体现社会效益以及能够形成国家资产的农业项目,原则上采取国家直接无偿投资的方式;对符合国家产业政策、具有示范价值和经济效益显著的建设项目,可以采取国家投资参股、资本金投入和担保、贴息等方式,也可以在项目建成后采取资产租赁、转让和出售等方式实现国家投资的回收。④健全财政监督机制,确保国家支农资金及时全额到位,完善农业投资法律体系,加强国家对农业财政投资的法律约束。

第五节 转移性支出

一、社会保障支出

(一) 社会保障的概念与内容

1. 社会保障的概念

社会保障是国家向年老、丧失劳动能力、失去就业机会以及遇到其他意外而面临经济困

难的公民提供的基本生活保障。经济社会要正常运行,除了必须保证有持续稳定的经济增长率来提供越来越丰富的物质财富外,还必须有安定的社会环境,这便是社会保障存在的前提条件。劳动者除了应享有付出一份劳动得到一份报酬的权利以外,当他们因种种社会的甚至是个人的原因不能就业或暂时不能就业时,还应享有得到一份能满足自己及扶养家庭人口最低生活需要的收入的权利:劳动者在进行工作时,需要劳动保护;劳动者可能生病、伤残,乃至死亡,发生这些情况时,需要医疗、护理、照顾或者善后;劳动者的子女有受教育权,他们自己也有必要随着科技进步和社会分工的发展,不断地接受职业和文化的再教育;劳动者因年龄原因退出工作岗位后,有权得到社会的照顾,安度晚年。这些都属于必须由政府和社会妥善安排的社会保障的范围。赈济灾民、补助急难,是任何社会都有的社会救助措施,但若不是系统而规律地实施,便不能称为社会保障制度。社会保障制度,是指由法律规定的、按照某种确定的规则实施的社会保障政策和措施体系。社会保障既然是社会性事业,那么政府介入则是政府的一项义不容辞的职责。政府介入,一方面是基于弥补市场的失灵和缺陷;另一方面可以降低成本,增强抵御风险的能力,还可以运用社会保障调节经济的运行。

社会保障支出是与社会保障制度联系在一起。社会保障制度由德国的俾斯麦政府于19世纪80年代首创,当时规定政府对工人受伤、病残和退休支付一定数额的保险金。英国在1908年、法国在1910年就社会保障进行了立法,美国的社会保障制度在1935年开始实行。各国的社会保障制度不同,相应的社会保障支出安排也就存在较大的差别。但是,在现代社会,一个国家无论实行何种社会制度,社会保障支出都是社会公共需要的重要组成部分。在人类社会延续和发展进程中,随着社会生产力的不断提高和社会物质财富的不断增加,个人的生活质量在不断提高,相应的社会公共需要的内涵和范围也必然在不断扩展,政府据此来满足社会成员的多方面需要,同时保证社会环境安定。

2. 社会保障的内容

国际劳工组织认为,社会保障应承担9个方面的风险保护,即疾病、生育、养老、残疾、死亡、失业、工伤、职业病和家庭,以满足劳动者一生的基本生活需求,起到促进社会稳定和经济发展的良好作用。在我国,社会保障主要包括以下几个方面的内容。

(1) 社会保险。社会保险是指国家通过法律强制实施,为工薪劳动者及其他社会成员在年老、疾病、工伤、失业、生育等情况下,提供必要物质帮助的制度。它是社会保障制度的核心内容。从社会保险的项目内容看,它是以前经济保障为前提的。社会保险制度具有强制性、社会性和福利性等特点。按照我国社会保险法规定,社会保险项目分为基本养老保险、基本医疗保险、工伤保险、失业保险和生育保险,保障公民在年老、疾病、工伤、失业、生育等情况下依法从国家和社会获得物质帮助的权利。社会保险制度坚持广覆盖、保基本、多层次、可持续的方针,社会保险水平应当与经济社会发展水平相适应。我国境内的用人单位和个人依法缴纳社会保险费,个人依法享受社会保险待遇。

社会保险的项目在不同国家由于生产力发展水平和财力的状况而有所不同。在我国,社会保险主要包括以下几项。

1) 养老保险。养老保险是公民在就业期间,个人及所服务的单位或企业履行缴纳保险费的义务,待年老退休以后,按照法律规定有权享受国家给予的一定数额的收入帮助。

纵观世界各国养老保险的筹资模式,可分为现收现付式和基金式两大类。现收现付式是指社会保险完全靠当前的收入满足当前的支出,不为以后年度的保险支出做资金储备。现收现付式的特点是:在社会保险开始实施时,保险费率比较低,但随着社会保险事业的不断发展,

其收入要随平均支出水平的上升经常做出调整。基金式又分为完全基金式和部分基金式两种。完全基金式是指为社会保险设立一种基金,这项基金在数量上能够满足今后向投保人支付保险津贴的需要。完全基金式的特点是:投保人的缴费水平可以在相当长的时间内保持稳定不变,从而可以避免缴费水平随着保险支出增加而不断调整,但完全基金式要求在实施社会保险初期实行较高的缴费率,以建立基金。部分基金式是指缴费水平在满足一定阶段支出需要的前提下,留有一定储备。部分基金式的特点是:根据分阶段平衡的原则调整缴费率,缴费率在保险举办初期较低,以后随着支出的提高分阶段提高,从长期看,缴费率呈阶梯式上升趋势。部分基金式既可以解决现收现付式下的缴费率随支出的增加频繁调整的问题,也可以解决完全基金式下的缴费率负担过重的问题。按照世界银行的标准,当一个非完全基金式的养老保险的储备基金可以满足两年以上的养老金支出需要时,则属于部分基金式。从资金角度看,现收现付式的养老保险是一种靠后代养老的保险模式,上一代人并没有留下养老储备基金的积累,其养老金全部需要下一代人的缴费筹资,实际上这种保险靠的是代际之间的收入转移;完全基金式是一种自我养老的保险模式,各代之间不存在收入转移,每一代人都是靠自己工作期间缴纳的保险费所积累起来的养老储备基金来源维持老年生活;而部分基金式的养老保险则是自我养老和后代养老相结合的一种养老模式。目前我国养老保险筹备模式为社会统筹和个人账户相结合的筹资模式,基本属于现收现付式。

我国社会保险法规定,职工应当参加基本养老保险,由用人单位和职工共同缴纳基本养老保险费。无雇工的个体工商户、未在用人单位参加基本养老保险的非全日制从业人员以及其他灵活就业人员可以参加基本养老保险,由个人缴纳基本养老保险费。国家建立和完善新型农村社会养老保险制度和城镇居民社会养老保险制度。

2) 医疗保险。医疗保险是为了补偿劳动者及其他社会成员因疾病风险造成的经济损失而建立的一项社会保险制度。通过用人单位与个人缴费,建立医疗保险基金,参保人员患病就诊发生医疗费用后,由医疗保险机构对其给予一定的经济补偿。基本医疗保险制度的建立和实施集聚了用人单位和社会成员的经济力量,再加上政府资助,可以使患病的社会成员从社会获得必要的物质帮助,减轻医疗费用负担,防止患病的社会成员“因病致贫”。

我国社会保险法规定,职工应当参加职工基本医疗保险,由用人单位和职工按照国家规定共同缴纳基本医疗保险费。无雇工的个体工商户、未在用人单位参加职工基本医疗保险的非全日制从业人员以及其他灵活就业人员可以参加职工基本医疗保险,由个人按照国家规定缴纳基本医疗保险费。参加职工基本医疗保险的个人,达到法定退休年龄时累计缴费达到国家规定年限的,退休后不再缴纳基本医疗保险费,按照国家规定享受基本医疗保险待遇;未达到国家规定年限的,可以缴费至国家规定年限。国家建立和完善新型农村合作医疗制度、城镇居民基本医疗保险制度。

符合基本医疗保险药品目录、诊疗项目、医疗服务设施标准以及急诊、抢救的医疗费用,按照国家规定从基本医疗保险基金中支付。参保人员医疗费用中应当由基本医疗保险基金支付的部分,由社会保险经办机构与医疗机构、药品经营单位直接结算。

3) 工伤保险。工伤保险是向因工作负伤的职工支付病假工资、医疗费、伤残补助津贴等项待遇的一项社会保险制度。工伤的发生,特别是工伤和职业病引起的致残与死亡,不仅给劳动者本人及其家属带来不幸和痛苦,还会影响其他劳动者的情绪和企业经济活动的正常运转。在世界范围内普遍建立了工伤保险制度,这种保险的对象是从事经济活动的劳动者,但最后获得待遇的,不仅是劳动者本人,还往往包括他们的家人。

我国社会保险法规定,职工应当参加工伤保险,由用人单位缴纳工伤保险费,职工不缴纳工伤保险费。用人单位应当按照本单位职工工资总额,根据社会保险经办机构确定的费率缴纳工伤保险费。职工因工作原因受到事故伤害或者患职业病,且经工伤认定的,享受工伤保险待遇;其中,经劳动能力鉴定丧失劳动能力的,享受伤残待遇。

4) 失业保险。失业保险是对非因本人意愿中断就业、失去工资收入的劳动者提供一定时期的物质帮助的一项社会保险制度。对失业者加以保护和帮助,既有利于劳动力再生产的继续进行,也有利于维护社会的安定。与养老保险相比较,失业保险基金征收额度较少,这是因为:第一,失业风险涉及的对象相对较少,失业风险经历的时间也相对较短;第二,失业津贴的发放是有条件的,通常标准也较低。

我国社会保险法规定,职工应当参加失业保险,由用人单位和职工按照国家规定共同缴纳失业保险费。失业人员符合下列条件的,从失业保险基金中领取失业保险金:

- ①失业前用人单位和本人已经缴纳失业保险费满1年的;
- ②非因本人意愿中断就业的;
- ③已经进行失业登记,并有求职要求的。

失业人员失业前用人单位和本人累计缴费满1年不足5年的,领取失业保险金的期限最长为12个月;累计缴费满5年不足10年的,领取失业保险金的期限最长为18个月;累计缴费10年以上的,领取失业保险金的期限最长为24个月。重新就业后,再次失业的,缴费时间重新计算,领取失业保险金的期限与前次失业应当领取而尚未领取的失业保险金的期限合并计算,最长不超过24个月。

5) 生育保险。生育保险使女职工在生育期间得到必要的经济补偿和医疗保健,均衡生育保险费用的负担,是一种专门保护妇女劳动者的社会保险。妇女在生育和护理儿童期间,由于离开工作岗位而丧失收入,会影响其基本的生活,生育保险则可以保证妇女生育期间的医疗护理,以及基本的生活需求。

我国社会保险法规定,职工应当参加生育保险,由用人单位按照国家规定缴纳生育保险费,职工不缴纳生育保险费。用人单位已经缴纳生育保险费的,其职工享受生育保险待遇;职工未就业配偶按照国家规定享受生育医疗费用待遇。所需资金从生育保险基金中支付。

(2) 社会救助。社会救助也称社会救济,是政府对生活在社会基本生活水平以下的贫困居民给予的基本生活保障。社会救助是基础的、最低层次的社会保障,其目的是保障公民享有最低生活水平,给付标准低于社会保险。社会救助主要包括自然灾害救助、失业救助、孤寡病残救助和城乡困难户救助等。国家和社会以多种形式对因自然灾害、意外事故和残疾等原因而无力维持基本生活的灾民、贫民提供救助。包括提供必要的生活资助、福利设施,急需的生产资料、劳务、技术、信息服务等。维持最低水平的基本生活是社会救助制度的基本特征。社会救助经费的主要来源是政府财政支出和社会捐赠。

(3) 社会福利。社会福利是政府为社会成员举办的各种公益性事业及为各类残疾人、生活无保障人员提供生活保障的事业。社会福利包括的内容十分广泛,不仅包括生活、教育、医疗等方面的福利待遇,而且包括交通、文娱、体育等方面的福利待遇。社会福利是一种服务政策和服务措施,其目的在于提高广大社会成员的物质和精神生活水平,使之得到更多的享受。同时,社会福利也是一种职责。

我国颁布了《中华人民共和国老年人权益保障法》《中华人民共和国残疾人保障法》《农村五保供养工作条例》等法律法规,保障和促进了社会福利事业的发展。目前,我国有社会福

利院、敬老院、疗养院、儿童福利院等福利机构。我国政府鼓励和支持社会兴办多种形式的福利企业,帮助适合参加劳动的残疾人获得就业机会。此外,我国政府还通过发行社会福利彩票募集资金来支持社会福利事业。

(4) 社会优抚。社会优抚是指政府对军属、烈属、退役军人、残疾军人予以优待抚恤的制度。在我国,社会优抚的对象主要是烈军属、退役军人、残疾军人及其家属;社会优抚的内容主要包括提供抚恤金、优待金、补助金,兴办军人疗养院、光荣院,安置退役军人等。

(二) 市场经济条件下社会保障制度的意义

1. 社会保障制度可以弥补市场经济的缺陷

市场经济是一种效率型经济,它可以使社会资源得到有效配置。然而,市场经济也存在缺陷,其中之一就是市场的分配机制必然拉大社会成员之间的收入差距,以至于出现分配不公,甚至使一部分社会成员在经济上陷入贫困状态。在市场经济条件下,收入分配是按照生产要素进行的,由于个人对生产资料的占有以及劳动者个人能力存在差距,因此收入的多寡也就不同。从经济角度看,它对于经济效益的提高是有益的,但从社会角度看,这种分配机制会使财产占有少和劳动能力弱的人,以及丧失就业机会和丧失劳动能力的老弱病残等社会成员的收入很低或者没有收入来源。应该看到,市场机制所形成的收入差距在一定限度内是合理的,也是有必要的,但超过了这个限度,则是社会所不能接受的,它甚至影响经济效率的提高。在现代经济社会中,人们的生老病死以及人们的最基本社会需要,是不能由市场来解决的,它只能由政府来加以解决。在市场经济中,政府虽然不能在初次分配中干预收入分配,但可以在再分配领域采取措施,缩小人们收入上的差距,矫正市场分配不公。社会保障制度就是由政府实施的,旨在弥补市场机制分配缺陷的一种有效制度。

2. 社会保障制度具有“内在稳定器”的作用

社会保障支出是随经济周期而发生反向变化的,它可以弱化经济周期的震荡波幅,因此通常把社会保障制度称为“内在稳定器”。由于失业保险制度的存在,在经济繁荣时期,失业准备基金不但增长,而且对过多的支出施加稳定的压力;相反,在经济萧条时期,失业准备基金使失业的人们获得收入,以便维持消费数量和减轻经济活动的萎缩。

3. 社会保障制度与税收共同调节社会成员的收入水平

从政府的收入再分配手段来看,税收是调节收入的重要工具,如通过开征累进的所得税和财产税,可以把高收入者的收入多征收一部分上来,限制收入差距的扩大。但只有税收手段是不够的,因为税收手段只能把高收入者的收入往下减,而并不能使低收入者的收入往上增,更不能从根本上解决低收入者的生活保障问题。所以,政府要实施收入再分配,还必须使用财政支出手段,包括通过社会保障制度,向低收入者或无收入者转移收入,这样才能使他们获得基本的生活保障。

4. 社会保障制度可以弥补商业保险的局限

商业保险市场存在的局限性主要表现在四个方面。①商业保险市场存在逆向选择和道德风险问题,会导致商业保险市场失灵。例如,个人面临的风险水平是不同的,如果保险费率按平均水平确定,则低风险者就会选择退出保险计划,这将使保险计划不得不再次提高保险费率,其结果必然会使更多的低风险者脱离保险计划。逆向选择问题又是由信息不对称造成的,即每个人可以确切把握自己的风险程度,而保险公司却只能掌握不完全的信息,如果保险公司根据所观察到的平均风险程度来确定保险费率,就有可能发生低风险者向高风险者转移收入的再分配,这样低风险者就会退出保险计划,一旦出现了这种逆向选择问题,商业保险市场也

很难单纯向高风险者提供保险。另外,由于加入商业保险,个人可能淡化了风险防范意识,甚至可能出现故意制造受保事故的道德风险问题。②商业保险无法解决个人储蓄不足以及“免费搭车”的问题。例如,社会上难免存在那么一些短视的个人,他们过度重视工作期的消费,忽视为自己的养老进行储蓄,尽管存在商业保险市场,他们也可能不会自愿加入养老保险,他们进入老龄时期则会给社会和国家增添负担,强行“免费搭车”。这种现象实际上是一种储蓄的道德风险问题。为此,政府就有必要举办一种强制性的养老保险计划,让每个年轻人都参加进来,保证每个公民都老有所养。③商业保险市场难以抵御系统性风险。例如,通货膨胀时期养老金会发生贬值,而且每个投保人因通货膨胀所遭受的损失是不同的,显然,保险公司抵御养老金遭受损失的能力是比较弱的,也不能将损失风险在个人之间进行分摊,而政府却能保证养老金的实际价值,使受保人免受损失。④商业保险市场无法进行有目的的收入再分配。例如,私人意外保险只能在发生意外事故与没有发生意外事故的受保人之间进行再分配,商业养老保险只能在长寿受保人和短寿受保人之间进行再分配,而政府举办的养老保险则可以通过种种措施实现高收入受保人与低收入受保人之间的收入再分配。

(三) 社会保障制度的类型

社会保障制度建立以来得到了很大发展,纵观世界各国的社会保障制度,大致分为以下几种类型。

1. 社会保险型

社会保险型是政府按照“风险分担,互助互济”的保险原则举办的社会保障计划。政府按照上述保险原则举办的社会保障计划,要求受保人和雇主缴纳保险费,而当受保人遭遇受保事故时,无论其经济条件如何,只要按规定缴纳了保险费,就可以享受政府提供的保险金。

2. 社会救济型

用资金或物资帮助生活遇到困难的人称为救济,政府在全社会范围内向生活遇到困难的人提供的救济称为社会救济。社会救济型的社会保障制度有两个特点:一是受保人不用缴纳任何费用,保障计划完全由政府从政府预算中筹资;二是受保人享受保障计划的津贴需要经过家计调查,只有经济条件符合受保人资格的才能享受政府的津贴。目前澳大利亚和加拿大的公共养老金计划都是社会救济型的模式。

3. 普遍津贴型

普遍津贴型是政府按照“人人有份”的福利原则举办的社会保障计划。在这种计划中受保人及其雇主并不需要缴纳任何费用,当受保人遭遇受保事故时,无论其当时的经济条件如何,都可以领取政府的保障津贴。普遍津贴型的资金来源与社会救济型一样,也是完全由政府预算拨款;与社会救济型不同的是,普遍津贴型中,受保人在享领津贴时并不需要进行家计调查。显然只有那些经济发达的国家才有条件实行普遍津贴型的社会保障计划。例如,新西兰的公共养老金计划就属于普遍津贴型;加拿大政府的公共养老金计划过去也采取普遍津贴型,2001年以后才改为社会救济型。

4. 节俭基金型

节俭基金是政府以个人账户的方式举办的社会保障计划。在这种计划模式下,雇主和雇员都必须依法按照雇员工资的一定比例向雇员的个人账户缴费,个人账户中缴费和投资收益形成的资产归雇员个人所有,但这部分资产要由政府负责管理。一旦雇员发生受保事故,政府要从其个人账户中提取资金支付保障津贴;而当雇员不幸去世时,其个人账户资金余额可以被依法继承。节俭基金型的社会保障计划与社会保险型的社会保障计划相比,其最大的特点是受保人

之间不能进行任何形式的收入再分配,因而不具有互助互济的保险功能。这种保障计划虽然没有任何收入再分配的功能,但却具有强制储蓄的功能,所以这种模式对于那些国民储蓄率较低并期望通过居民储蓄提高国民储蓄率的国家有很大的吸引力,它实际上是政府举办的一种强制储蓄计划。目前马来西亚、印度等 20 多个发展中国家的公共养老金都属于这种节俭基金。

(四) 我国的社会养老保险制度

目前我国的社会养老保险主要分为城镇企业职工基本养老保险、城乡居民基本养老保险和机关事业单位工作人员养老保险三种类型。

1. 城镇企业职工基本养老保险

城镇企业职工基本养老保险是在国有企业改革过程中逐步形成的社会统筹与个人账户相结合的一种新型的社会养老保险制度。目前,执行的是《国务院关于完善企业职工基本养老保险制度的决定》(国发〔2005〕38号)。

(1) 缴费。缴费分为单位缴费和个人缴费。

单位缴费:用人单位应按照国家规定的本单位职工工资总额的比例缴纳基本养老保险费,计入基本养老保险统筹基金。根据国务院办公厅《关于印发降低社会保险费率综合方案的通知》,自 2019 年 5 月 1 日起降低城镇职工基本养老保险单位缴费比例。各省、自治区、直辖市及新疆生产建设兵团养老保险单位缴费比例高于 16% 的,可降至 16%;目前低于 16% 的,要研究提出过渡办法。

个人缴费:个人账户的规模统一为个人缴费工资的 8%,全部由个人缴费形成,单位缴费不再划入个人账户。其中,缴费工资,也称为缴费工资基数,一般为职工个人上一年度月平均工资(有条件的地区也允许以个人上月工资收入为个人缴费工资基数)。月平均工资按照国家统计局规定列入工资总额统计的项目计算,包括工资、奖金、津贴、补贴等收入,不包括用人单位承担或者支付给员工的社会保险费、劳动保护费、福利费、用人单位与员工解除劳动合同关系时支付的一次性补偿以及计划生育费用等其他不属于工资的费用。其中:

$$\text{月储存额} = \text{个人月缴费工资} \times 8\%$$

个人月平均工资低于当地职工月平均工资的 60% 的,按照当地职工月平均工资的 60% 作为缴费基数。个人月平均工资高于当地职工月平均工资的 300% 的,按照当地职工月平均工资的 300% 作为缴费基数。

(2) 领取条件。①个人达到法定退休年龄并办理了退休手续。②所在单位和个人依法参加基本养老保险并履行缴费义务。③个人累计缴费时间满 15 年。

(3) 享受的待遇。①按月领取按规定计发的基本养老金,直至死亡。②享受基本养老金的正常待遇调整。③对企业退休人员实行社会化管理服务。

2. 城乡居民基本养老保险

我国的城乡居民基本养老保险制度是由原城镇居民社会养老保险和新型农村社会养老保险合并而建立的。其参保范围为:年满 16 周岁(不含在校学生),非国家机关和事业单位工作人员及不属于企业职工基本养老保险制度覆盖范围的城乡居民,可以在户籍地参加城乡居民基本养老保险。

(1) 基金筹集。城乡居民基本养老保险基金由个人缴费、集体补助和政府补贴构成。

1) 个人缴费。参加城乡居民基本养老保险的人员应当按规定缴纳养老保险费。缴费标准目前设为每年 100 元、200 元、300 元、400 元、500 元、600 元、700 元、800 元、900 元、1000 元、1500 元、2000 元 12 个档次,省(区、市)人民政府可以根据实际情况增设缴费档次,最高缴费

档次标准原则上不超过当地灵活就业人员参加企业职工基本养老保险的年缴费额,并报人力资源社会保障部备案。人力资源社会保障部会同财政部依据城乡居民收入增长等情况适时调整缴费档次标准。参保人自主选择档次缴费,多缴多得。

2)集体补助。有条件的村集体经济组织应当对参保人缴费给予补助,补助标准由村民委员会召开村民会议民主确定,鼓励有条件的社区将集体补助纳入社区公益事业资金筹集范围。鼓励其他社会经济组织、公益慈善组织、个人为参保人缴费提供资助。补助、资助金额不超过当地设定的最高缴费档次标准。

3)政府补贴。政府对符合领取城乡居民基本养老保险待遇条件的参保人全额支付基础养老金,其中,中央财政对中西部地区按中央确定的基础养老金标准给予全额补助,对东部地区给予50%的补助。

地方人民政府应当对参保人缴费给予补贴,对选择最低档次标准缴费的,补贴标准不低于每人每年30元;对选择较高档次标准缴费的,适当增加补贴金额;对选择500元及以上档次标准缴费的,补贴标准不低于每人每年60元,具体标准和办法由省(区、市)人民政府确定。对重度残疾人等缴费困难群体,地方人民政府为其代缴部分或全部最低标准的养老保险费。

(2)建立个人账户。国家为每个参保人建立终身记录的养老保险个人账户,个人缴费、地方人民政府对参保人的缴费补贴、集体补助及其他社会经济组织、公益慈善组织、个人对参保人的缴费资助,全部计入个人账户。个人账户储存额按国家规定计息。

(3)待遇及调整。城乡居民基本养老保险待遇由基础养老金和个人账户养老金构成,终身支付。

1)基础养老金。中央确定基础养老金最低标准,建立基础养老金最低标准正常调整机制,根据经济发展和物价变动等情况,适时调整全国基础养老金最低标准。地方人民政府可以根据实际情况适当提高基础养老金标准;对长期缴费的,可适当加发基础养老金,提高和加发部分的资金由地方人民政府支出,具体办法由省(区、市)人民政府规定,并报人力资源社会保障部备案。

2)个人账户养老金。个人账户养老金的月计发标准,目前为个人账户全部储存额除以139(与现行企业职工基本养老保险个人账户养老金计发系数相同)。参保人死亡,个人账户资金余额可以依法继承。

(4)领取条件。参加城乡居民基本养老保险的个人,年满60周岁、累计缴费满15年,且未领取国家规定的基本养老保障待遇的,可以按月领取城乡居民养老保险待遇。

城镇居民社会养老保险和新型农村社会养老保险制度实施时已年满60周岁,在2014年2月21日前未领取国家规定的基本养老保障待遇的,不用缴费,自2014年2月起,可以按月领取城乡居民基本养老保险基础养老金;距规定领取年龄不足15年的,应逐年缴费,也允许补缴,累计缴费不超过15年;距规定领取年龄超过15年的,应按年缴费,累计缴费不少于15年。

城乡居民基本养老保险待遇领取人员死亡的,从次月起停止支付其养老金。有条件的地方人民政府可以结合本地实际探索建立丧葬补助金制度。社会保险经办机构应每年对城乡居民基本养老保险待遇领取人员进行核对;村(居)民委员会要协助社会保险经办机构开展工作,在行政村(社区)范围内对参保人待遇领取资格进行公示,并与企业职工基本养老保险待遇等领取记录进行比对,确保不重、不漏、不错。

(5)制度衔接。

1)参加城镇职工基本养老保险和城乡居民基本养老保险人员,达到城镇职工基本养老保

险法定退休年龄后,城镇职工基本养老保险缴费年限满15年(含延长缴费至15年)的,可以申请从城乡居民基本养老保险转入城镇职工基本养老保险,按照城镇职工基本养老保险办法计发相应待遇;城镇职工基本养老保险缴费年限不足15年的,可以申请从城镇职工基本养老保险转入城乡居民基本养老保险,待达到城乡居民基本养老保险规定的领取条件时,按照城乡居民基本养老保险办法计发相应待遇。

2) 参保人员从城乡居民基本养老保险转入城镇职工基本养老保险的,城乡居民基本养老保险个人账户全部储存额并入城镇职工基本养老保险个人账户,城乡居民基本养老保险缴费年限不合并计算或折算为城镇职工基本养老保险缴费年限。参保人员从城镇职工基本养老保险转入城乡居民基本养老保险的,城镇职工基本养老保险个人账户全部储存额并入城乡居民基本养老保险个人账户,参加城镇职工基本养老保险的缴费年限合并计算为城乡居民基本养老保险的缴费年限。

3) 参保人员若在同一年度内同时参加城镇职工基本养老保险和城乡居民基本养老保险的,其重复缴费时段(按月计算,下同)只计算城镇职工基本养老保险缴费年限,并将城乡居民基本养老保险重复缴费时段相应个人缴费和集体补助退还本人。

4) 参保人员不得同时领取城镇职工基本养老保险和城乡居民基本养老保险待遇。对于同时领取城镇职工基本养老保险和城乡居民基本养老保险待遇的,终止并解除城乡居民基本养老保险关系,除政府补贴外的个人账户余额退还本人,已领取的城乡居民基本养老保险基础养老金应予以退还;本人不予退还的,由社会保险经办机构负责从城乡居民基本养老保险个人账户余额或者城镇职工基本养老保险基本养老金中抵扣。

3. 机关事业单位工作人员养老保险

20世纪90年代初开始的企业职工养老保险制度改革,机关事业单位并未参与,虽然后来一些地方开展了机关事业单位养老保险制度改革试点,但多数仅是在形式上缴纳社会保险费,而体制和机制没有根本改变。机关事业单位养老保险和企业养老保险的“双轨制”导致社会保险制度不公平的问题。企业养老保险制度改革以来,机关事业单位职工退休金和企业职工养老金的差距逐步拉大,同时,机关事业单位与企业的各种补助等福利标准不同,进一步拉大了待遇差距。企业职工要缴费,有个人账户,而机关事业单位工作人员不缴纳养老保险费,也没有个人账户,“双轨制”影响人员在机关事业单位与企业之间的合理流动。从完善制度体系的角度看,机关事业单位工作人员也是养老保险制度最后未覆盖的领域,应将社会各类人群全部纳入基本养老保险的制度体系之内。2014年12月,第十二届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议审议了《国务院关于统筹推进城乡社会保障体系建设工作情况的报告》。报告指出,我国将推进机关事业单位养老保险制度改革,建立与城镇企业职工统一的养老保险制度。随后,国务院于2015年1月发布《国务院关于机关事业单位工作人员养老保险制度改革的决定》(国发〔2015〕2号),自2014年10月1日起实施。

改革的目的是:坚持全覆盖、保基本、多层次、可持续方针,以增强公平性、适应流动性、保证可持续性为重点,改革机关事业单位工作人员退休保障制度,逐步建立独立于机关事业单位之外、资金来源多渠道、保障方式多层次、管理服务社会化的养老保险体系。

改革的主要原则是:改革前与改革后待遇水平相衔接,立足增量改革,实现平稳过渡。对改革前已退休人员,保持待遇并参加以后的待遇调整;对改革后参加工作的人员,通过建立新机制,实现待遇的合理衔接;对改革前参加工作、改革后退休的人员,通过实行过渡性措施,保持待遇水平不降低。解决突出矛盾与保证可持续发展相促进。统筹规划、合理安排、量力而

行,准确把握改革的节奏和力度,先行解决城镇职工基本养老保险制度不统一的突出矛盾,再结合养老保险顶层设计,坚持精算平衡,逐步完善相关制度和政策。

改革的范围是:适用于按照《中华人民共和国公务员法》(以下简称《公务员法》)管理的单位、参照《公务员法》管理的机关(单位)、事业单位及其编制内的工作人员。

改革的基本思路是“一个统一、五个同步”。“一个统一”是指机关事业单位与企业等城镇从业人员统一实行社会统筹和个人账户相结合的基本养老保险制度,都实行单位和个人缴费,都实行与缴费相挂钩的养老金待遇计发办法,从制度和机制上化解“双轨制”矛盾。“五个同步”包括:①机关与事业单位同步改革,避免单独对事业单位退休制度改革引起不平衡。②职业年金与基本养老保险制度同步建立,在优化保障体系结构的同时保持待遇水平总体不降低。③养老保险制度改革与完善工资制度同步推进,在增加工资的同时实行个人缴费。④待遇确定机制与调整机制同步完善,退休待遇计发办法突出体现多缴多得,此后待遇调整要综合考虑经济发展、物价水平、工资增长等因素,并与企业退休人员等群体统筹安排,体现再分配更加注重公平的原则。⑤改革在全国范围同步实施,防止地区之间出现先改与后改的矛盾。

二、财政补贴支出

(一)财政补贴的性质与分类

1. 财政补贴的性质

财政补贴是国家为了实现特定的政治、经济和社会目标,将一部分财政资金无偿补助给企业和居民的一种再分配形式。在这种分配形式中,补贴的主体是国家;补贴的对象是企业和居民;补贴的目的是贯彻一定的政策,满足某种特定的需要,实现特定的政治、经济和社会目标;补贴的性质是通过财政资金的无偿补助而进行的一种社会财富的再分配。

财政补贴支出与社会保障支出同属财政的转移性支出,它们之间有很多相似之处:从政府角度看,无论是以财政补贴形式还是以社会保障形式拨付支出,支付都是无偿的;从补贴领取者的角度看,无论以什么名目得到政府的补贴,都意味着实际收入的增加,因而经济状况都较以前有所改善。

然而,财政补贴与社会保障支出作为转移性支出的两种形式,又有明显差别。其差别主要体现在与相对价格体系的关系上。财政补贴总是与相对价格的变动联系在一起,或者是财政补贴引起价格变动,或者是价格变动引起财政补贴。因为有这种关系,很多人习惯上把财政补贴称作价格补贴或财政价格补贴。社会保障支出则与产品和劳务的价格不发生直接联系,人们获得社会保障收入后若用于购买,可能使购买商品的价格发生变动,但这种变动既是不确定的,又是间接的。因为与相对价格的变动有直接联系,财政补贴对改变资源配置结构、供给结构与需求结构具有影响,而社会保障支出则很少有这种影响。

通过以上分析,可以对财政补贴做出进一步定义:财政补贴,是指在某一确定的经济体制结构下,财政支付给企业和个人的、能够改变现有产品和生产要素相对价格,从而可以改变资源配置结构、供给结构和需求结构的无偿支出。

2. 财政补贴的分类

财政补贴根据不同的需要,可以进行各种不同的分类。通常财政补贴可以从以下几个方面进行分类。

(1)按财政补贴的项目和形式分类,主要有价格补贴、企业亏损补贴、外贸补贴、房租补贴、职工生活补贴、财政贴息等。

1)价格补贴。价格补贴是因国家价格政策形成有关方面的利益变动而由国家给予的补

贴。该补贴主要包括农副产品价格补贴、农业生产资料价格补贴、工矿产品价格补贴、国家批准的其他政策性价格补贴等。

2) 企业亏损补贴。企业亏损补贴是指由于国家政策的多方面干预使企业发生亏损而由国家财政给予的补贴。这种补贴要列入国家计划,且仅限于国有企业,所以也称计划亏损补贴。

价格补贴与企业亏损补贴都与产品的价格有关,但两者又有明显的区别。①价格补贴直接与市场零售商品有关,而企业亏损补贴主要与工业生产资料有关。②价格补贴的直接受益人是居民,而企业亏损补贴的直接受益人是相关的企业。③价格补贴是在流通环节上的补贴,而企业亏损补贴是在生产环节上的补贴。④价格补贴的对象是商品,而企业亏损补贴的对象是企业。

价格补贴与企业亏损补贴在很长一个时期内不是作为支出项目列入财政支出的,而是作为冲减收入处理的。1986年以后价格补贴改为在财政支出中列支,企业亏损补贴依然作为冲减收入处理。

3) 外贸补贴。外贸补贴是指国家财政以各种形式对外贸出口和进口给予的补贴。其主要是财政的直接补贴,用于弥补外贸企业的政策性亏损。因此,从性质上看,它属于企业亏损补贴,但由于其特点,通常把它从中单列出来。在我国加入WTO以后,根据WTO的规则和我国政府的承诺,我国对于出口产品的财政补贴逐步取消。

4) 房租补贴。房租补贴是指因为房租水平过低不足以维持房屋的简单再生产而由国家财政进行的补贴。另外,城市一些公用事业,如公共交通、自来水、燃气等,由于收费过低,也需要财政给予补贴。这些补贴与房租补贴有类似的性质。

5) 职工生活补贴。职工生活补贴是指提高农副产品销售价格以后,为了保证职工和城镇居民的生活水平不降低而由国家财政给予职工或城镇居民的补贴。改革开放以来,由于调整农副产品的销售价格,我国陆续向职工(或城镇居民)发放生活补贴,这些补贴已逐步随改革的深化而并入工资或被取消。

6) 财政贴息。财政贴息是指国家财政对某些企业或项目的贷款利息,在一定时期内给予全部或一定比例的补贴。其实质就是对企业成本价格提供补贴。

除了上述财政补贴之外,政府还提供一些形式较为隐蔽的财政补贴,如税收支出和“税前还贷”等。税收支出是对免税、减税、退税、税收抵免等税收优惠的统称。之所以把税收优惠称之为财政补贴,主要是因为政府在决定减免税收时,其目的或功能与补贴性支出没有差异。“税前还贷”是企业计算应纳税所得额时,将其应当归还的贷款额从应纳税所得额中予以扣除,从而相应减少企业的纳税税基,实质上就是免去了企业的一部分税款。

(2) 按财政补贴的环节分类,可以分为生产环节的补贴、流通环节的补贴、分配环节的补贴和消费环节的补贴。

从我国的情况看,属于生产环节的补贴主要有农业生产资料价格补贴、工矿产品价格补贴、生产企业的政策性亏损补贴等。属于流通环节的补贴主要有农副产品价格补贴、商业和外贸企业的政策性亏损补贴等。属于分配环节的补贴主要有财政贴息和税收支出等。属于消费环节的补贴主要有职工副食品价格补贴等。财政补贴在生产、流通、分配、消费各环节上的选择,主要取决于补贴要解决的问题,以及如何有利于发挥补贴的功能。

(3) 按财政补贴的经济性质分类,可以分为生产补贴和生活补贴。

1) 生产补贴是因为某类产品是经济发展所必需的,但其价格偏低,在当前又难以提高,因而给生产单位的财政补贴,如农业生产资料价格补贴、财政贴息等。

2)生活补贴是因为国家实行低工资政策,在生活必需品的价格提高以后,为了保证职工实际生活水平不降低而给予职工的财政补贴,如职工副食品价格补贴。实际上,支付给商业部门的粮棉油等农副产品价格补贴,也是为了维持职工生活水平不降低,就其实质分析,也属于生活补贴。

(4)按财政补贴的内容分类,可以分为现金补贴和实物补贴。因为财政补贴可能转移,所以这是从最终受益者这个角度来划分。

1)现金补贴是补贴接受主体在自身权利之外得到超额收入的那部分财政补贴,即不发生补贴利益转移的那部分财政补贴,一般也把它称为“明补”。而实物补贴则是补贴接受主体并未真正获益的财政补贴,即补贴利益发生了转移的那部分财政补贴,一般所说的“暗补”是与此相近的概念。

2)实物补贴是从补贴接受主体手中转移给最终受益者的。而现实的补贴,则只能在实际获益者同补贴接受主体进行商品买卖时才能发生。在这中间,财政补贴是附着在具体产品上的,对于实际获益者来说,其享受的方式是以一定量的货币购得了较多的补贴商品,或者是为购买定量的补贴商品付出了较少的货币。现金补贴使补贴接受主体获得了货币购买力,因而现金补贴的影响可能涉及各种商品的供求,实物补贴因附着在某种商品之上,则只能影响到某些具体的商品供求关系。在我国现实生活中,现金补贴主要有职工副食品价格补贴等,实物补贴则主要有农副产品价格补贴、农业生产资料价格补贴等。

(5)按照世界贸易组织的分类方法,根据可能对国际贸易造成的危害程度,将财政补贴分为禁止性补贴、可诉补贴和不可诉补贴三类。

1)禁止性补贴。禁止性补贴包括出口补贴和进口替代补贴两类。禁止性补贴一旦被证实存在,无须证明其是否对其他成员方造成危害或损害威胁,都必须取消,否则会招致其他成员方实施的经WTO争端解决机构授权的反补贴措施或征收反补贴税。

2)可诉补贴。可诉补贴是指在一定范围内可以实施的补贴,但如果使用此类补贴的成员方在实施过程中对其他成员方的经济利益造成不良影响,则受损的成员方可以向使用此类补贴的成员方提起申诉。因此,《补贴与反补贴措施协议》对使用可诉补贴的“度”做出了具体界定,即使用可诉补贴不能造成以下任何情况发生:①取代或阻碍另一成员方的产品进口;②取代或阻碍另一成员方对第三成员方的出口;③补贴造成大幅度削价、压价或销售量减少;④实施补贴后的商品在国际市场上的份额增加。可诉补贴并不一定意味着必须取消,一般来说只有同时具备下列三个条件,该种可诉补贴才被取消:①该种补贴必须具有专向性——企业专向性、产业专向性和地区专向性。②该种补贴必须被某个成员方起诉。③该种补贴必须被证明对成员方造成了实质损害或实质损害威胁。

3)不可诉补贴。不可诉补贴主要包括不具有专向性的补贴、给予基础研究的援助性补贴、给予贫困地区的补贴、为帮助个人和企业适应新环境而实施的补贴,以及用于鼓励农业研究与开发、鼓励农民退休等方面的补贴。

我国财政补贴以价格补贴和企业亏损补贴为主,且每年反映在国家预算上的仅有这两项补贴。

价格补贴是一种世界性的财政经济现象。我国的价格补贴开始于1953年,当时只有絮棉一种,补贴数额也仅有5000万元,1960年价格补贴的商品扩大为5种,1970年增至11种,从1979年开始,价格补贴的规模不断增大,补贴的范围也日益扩展,1980年增至38种,如果再加上地方规定的各种补贴,则多达100多种。1990年,我国用于价格补贴方面的资金已达到

380.80亿元,占同期财政收入的12.35%,但如果再加上职工的房租水电等补贴,价格补贴占同期财政收入的比重要达到20%以上。20世纪90年代以后,我国财政补贴增长的势头得到了有效控制。

国家对企业的亏损补贴,按规定只对政策性的亏损部分进行补贴。但是,由于过去在经济体制束缚下,国家对企业干预过多,加上管理上的原因,企业的政策性亏损与经营性亏损难以划分清楚,常常出现以政策性亏损的名义掩盖经营性亏损的情况,形成预算约束软化,不利于企业加强经济核算、改善经营管理。

(二) 财政补贴的经济影响分析及其实际经济效应

1. 财政补贴的经济影响分析

(1) 财政补贴可以改变需求结构。财政补贴在各国都被当作一种重要的调节经济的手段,之所以有这种作用,是因为它可以改变相对价格结构,但其首先是可以改变需求结构。

人们的需求客观上存在一个结构问题,决定这个结构的因素主要有两个:①人们所需要的商品和服务的种类;②各种商品和服务的价格。一般来说,商品和服务的价格越低,需求越大。居民对消费品的需求以及企业对投入品的需求,都是如此。既然价格的高低可以影响需求结构,那么能够影响价格水平的财政补贴便有影响需求结构的作用。

(2) 财政补贴还可以改变供给结构。财政补贴可以改变供给结构的作用,是通过改变企业购进的产品价格(供给价格或销售价格补贴),从而改变企业盈利水平而发生的。例如,在我国的供给结构中农产品的供给曾有过若干次反复。探究一下反复的原因就不难发现,农产品供给增加的时候,总是政府向农业农村部门提供补贴或增加农业农村部门补贴的时候。提高农产品价格补贴,使从事农业生产有利可图,农产品自然增加,而农产品的增加对改善我国的供给结构,有着举足轻重的作用。

(3) 财政补贴可以将外部效应内在化。对科学研究的补贴就是矫正外部效应的一个典型例子。一般来说,应用科学研究和高新技术开发由私人部门开展更有效率,然而任何一项有突破性的应用科学研究和高新技术开发成果都会对许多领域产生影响,且其投入与产出风险很大,例如电子科研与开发的投入很多,成功率却很低,而且从事研究、开发的机构和个人不可能获得全部的收益。而财政给予补贴,可以降低研究与开发成本,缓解风险,实际上是将外部效应内在化,从而推进科研与开发的开展。

总体来看,财政补贴既然有调整需求结构和供给结构的作用,政府将其当作调节经济运行的政策手段来运用是理所当然的。然而,财政补贴既然是一种调节手段,使用范围及规模就有一个限度,如果超过了这个限度,积极作用就可能被削弱,甚至可能出现消极作用。

2. 财政补贴的实际经济效应

(1) 财政补贴的首要意义在于有效地贯彻国家的经济政策。财政补贴的对象可以是国有企业、集体企业,甚至是私营企业,也可以是城乡居民,但不论补贴对象是谁,最终目的是顺利实施国家的方针政策。例如,对公共交通以及供水、供电和供气等国有企业或事业单位给予适当补贴,是为了平抑物价,减轻居民负担,提高服务质量。又如,当粮食短缺时,给予粮食部门或给予居民补贴,是为了促进粮食生产;粮食有了结余,按保护价格收购,同样是为了保障粮食供给,同时维护农民的利益。

(2) 财政补贴的实际经济意义还在于以少量的财政资金带动社会资金、放大财政资金的经济效应。财政资金毕竟是有限的,有些事业必须由财政出资来办。但也有些事业既可以由财政来办,也可以由民间出资来办,但凡民间不太热衷的事业,可以由财政给予补贴。特别是

经济低迷时期,这种作用就更为显著。

(3)加大技术改造力度,推动产业升级。在产业结构优化过程中,财政补贴扮演着十分重要的角色。如我国各级政府对民间技术改造项目进行财政贴息,带动了更多的银行配套贷款,调动了企业进行技术改造的信心和积极性,实施了一大批技术改造、高科技产业和装备的国产化项目,启动了一批对产业结构调整有重大影响的项目,安排了一批可大量替代进口、扩大出口的项目,有力地推动了大中型国有企业技术改造和产业结构的升级。

(4)消除“排挤效应”。例如政府增加公共工程支出,在货币供应量不变的条件下,会直接增加对货币的需求量,从而提高市场利率水平。利率的提高会加大私人部门的融资成本从而导致私人投资的萎缩,这就是所谓的“排挤效应”。如果对私人部门给予补贴,就可以降低私人部门的融资成本,加快民间投资的恢复和增长。

(5)稳定社会经济。在我国财政补贴中,对于社会经济稳定的考虑往往是首要的。例如,对于企业的亏损补贴,在很大程度上是在产业调整过程中,稳定被调整产业的收入并诱导其进行更积极的调整;对平抑农产品价格周期波动的部分,显然也是用于稳定这一目的;对居民支付的各种价格补贴,是用于弥补居民因调价而带来的收入损失,其基本的功能也是保持社会与经济的稳定。

财政补贴既然是一种调节手段,使用范围及规模就应有一个限度,超过这个限度,积极作用就可能趋弱,甚至出现消极作用,主要表现为:①补贴项目偏多,规模偏大,会加重财政负担,甚至是构成长期存在财政赤字的重要原因之一,虽然从局部看来起到了经济调节作用,但却会从总体上削弱国家财政的宏观调控能力。②长期的财政补贴不可避免地会使受补单位产生依赖思想,影响经济效率和资源配置效率,人为地加剧企业的不公平竞争,政策性亏损掩盖了部分企业由于经营不善而引起的经营性亏损。③长期过多过广的财政补贴人为地扩大了经济体系中的政府行为边界,相应地缩小了市场活动覆盖的范围,而且财政补贴成为受补单位的既得利益,易上难下,将演变为经济体制改革顺利进行的阻碍因素。④某些不当的财政补贴扭曲了价格体系,扭曲了合理的消费结构,加大了宏观调控的难度。

(三)我国财政补贴的调整和改革

在社会主义市场经济体制完善的过程中,从发挥市场配置资源的决定性作用和加强国家的宏观调控出发,从制度创新入手,建立适应社会主义市场经济体制要求的新型财政补贴制度,是深化经济体制改革的一项重要任务。加入WTO为财政补贴的调整和改革提供了契机,也为财政补贴的调整和改革提供了原则与标准。调整和改革财政补贴的基本思路如下。

1. 取消不符合WTO规则的补贴

一是取消针对出口的各种财政补贴。一方面是取消针对出口的直接补贴,主要指政府根据企业的出口收汇实际给予的补贴、贴息和奖励;另一方面是取消针对出口的间接补贴,主要指根据企业的出口情况,减免部分或全部企业所得税支持出口而形成的各种间接补贴。二是取消我国曾存在的采用税收手段支持本国产品替代进口的补贴。三是取消对农产品出口的补贴,包括价格补贴、实物补贴,以及对出口农产品加工、仓储、运输的补贴。同时调整现行一些效率不高的补贴,如调整粮食补贴政策,改变农业补贴方式,取消对国有企业的财政补贴,而取消对国有企业的财政补贴是加入WTO所必需的条件。

2. 合理利用可诉补贴

可诉补贴是WTO规则允许在一定范围内实施的补贴,各国都可以合理运用可诉补贴支持本国工商业发展。有操作性的可诉补贴有诸多项目,对于可诉补贴运用的关键是要把握好

补贴的范围和度,避免引起对我国出口产品提起的诉讼。在我国运用可诉补贴中值得关注的是科技补贴,如我国科技支出中有一部分用于应用研究、实验开发和成果应用推广,具有明显的促进出口或替代进口的作用,可能属于禁止性补贴或可诉补贴的范围,按照 WTO 规则,必须对超出不可诉条款范围的财政补贴进行调整,否则,就有可能招致其他成员实施反补贴措施。因此我国必须把握好科技补贴的范围和度,充分运用科技补贴,促进科技事业的发展。

3. 用足用好不可诉补贴

一是增加对落后地区的补贴,二是运用财政补贴加强环境保护,三是运用财政补贴促进中小企业的发展。

三、税收支出

(一) 税收支出的概念与分类

税收支出是政府为引导、扶持某些经济活动,刺激投资意愿或补助某些财务困难的组织而制定的各种税收优惠政策,其目的不是取得收入,而是为了实现特定目标而放弃一些税收。税收支出是政府的一种间接性支出,属于财政补贴性支出。

从税收支出所发挥的作用来看,它可分为照顾性税收支出和刺激性税收支出。尽管二者都具有财政补贴的性质,但所发挥的作用有所不同。照顾性税收支出,主要是针对纳税人由于客观原因在生产经营上发生临时困难而无力纳税所采取的照顾性措施。例如,国有企业由于受到扭曲价格等因素的干扰,形成政策性亏损;或纳税人由于自然灾害形成暂时性财务困难。政府除了用预算手段直接给予财政补贴外,还可以采取税收支出的办法,减少或免除这类纳税人的纳税义务。由此可见,这类税收支出明显带有财政补贴性质,目的在于扶持国家希望发展的亏损或微利企业以及外贸企业,以求国民经济各部门的发展基本保持平衡。但是,需要特别注意的是,采取这种财政补贴性质的税收支出,必须严格区分经营性亏损和政策性亏损,要尽可能避免用税收支出的手段去弥补因主观经营管理不善所造成的亏损。刺激性税收支出,主要是指用来改善资源配置、提高经济效率的税收特殊减免规定,主要目的在于正确引导产业结构、产品结构、进出口结构以及市场供求,促使纳税人开发新产品、新技术以及积极安排劳动就业等。这类税收支出是税收优惠的主要方面,税收调节经济的杠杆作用也主要表现于此。刺激性税收支出又可分为两类:一类是针对特定纳税人的税收支出;另一类是针对特定征税对象的税收支出。前者主要是指那些享受税收支出的特定纳税人,不论其经营业务的性质如何,都可以依法得到税收优惠、照顾,如我国对高校毕业生和残疾人创办的企业,在开办初期给予减免税照顾;而后者则主要是从行业产品的性质来考虑,不论经营者是什么性质的纳税人,都可以享受优惠待遇,如我国规定对农、牧、渔业等用盐可减征盐税等。

(二) 税收支出的形式

尽管各国对税收支出已做出了明确定义,但在实践中,真正把税收支出项目与正规的税制结构截然区别开来,并非易事。许多国家一般把直接支出作为区分标准:能用直接支出替代的减免项目就被列为税收支出;否则,就不能算作税收支出。例如,根据所得税制的构成原则,本不属于征税范围的一些扣除和减免项目,如个人生活费用的扣除,为取得所得而支出的成本扣除等,就不能列入税收支出的范围。税收支出项目的具体确定虽然困难重重,但还是有一定规律可循。就刺激经济活动和调节社会生活的税收支出而言,其主要形式有税收豁免、纳税扣除、税收抵免、优惠税率、延期纳税、盈亏相抵、加速折旧、退税等。

1. 税收豁免

税收豁免是指在一定期间内,对纳税人的某些所得项目或所得来源不予征税,或对其某些

活动不列入征税范围等,以减轻其税收负担。至于豁免期和豁免税收项目,应视当时的经济环境和政策而定。最常见的税收豁免项目有两类:一类是免除关税与货物和劳务税;另一类是免除所得税。免除机器或建筑材料的进口关税,可使企业降低固定成本;免除原材料以及半成品的进口关税,可增强企业在国内外市场的竞争能力;免除货物和劳务税同样也可降低生产成本,增强产品和劳务的市场价格竞争力。至于免除所得税,一方面可以增加新投资的利润,使企业更快地收回投资成本,减少投资风险,以刺激投资,例如,对企业从治理污染中取得的所得不计入应税所得中,激发企业治理污染的积极性;另一方面可以促进社会政策顺利实施,以稳定社会正常生活秩序,例如对慈善机构、宗教团体等的捐赠收入不予征税。

2. 纳税扣除

纳税扣除是指准许企业把一些合乎规定的特殊支出,以一定的比例或全部从应税所得中扣除,以减轻其税负。换言之,纳税扣除是指在计算应税所得额时,从毛所得额中扣除一定数额或以一定比例计算的特殊支出,以减少纳税人的应纳税所得额。在累进税制下纳税人的所得额越高,这种扣除的实际价值就越大,其扣除额就越多。就某些纳税人来说,由于在其总所得中扣除了一部分数额,使得原较高的税率降低一级或几级的税率档次,这等于降低了这部分纳税人的课征税率。

3. 税收抵免

税收抵免是指允许纳税人从其某种合乎奖励规定的支出中,以一定比例从其应纳税额中扣除,以减轻其税负。对于这种从应纳税额中扣除的数额,税收征管部门可能允许也可能不允许超过应纳税额。在后一种情况下,它被解释为“有剩余的抵免”;在前一种情况下,即将没有抵尽的抵免额返还给纳税人,则被称为“没有剩余的抵免”。在西方国家,税收抵免的形式多种多样,其中最主要的有两种形式,即投资抵免和国外税收抵免。①投资抵免因其性质类似于政府对私人投资的一种补助,故也称为投资津贴,是指政府规定对于可折旧资产投资者,允许其在当年应纳企业所得税税额中,扣除相当于新投资设备某一比例的数额,以减轻其负担,借以促进资本形成并提高经济增长的潜力。通常投资抵免是鼓励投资以刺激经济复苏的短期税收措施。②国外税收抵免,常见于国际税收业务中,即纳税人在居住国汇总计算国外的收入所得税时,准予扣除在国外的应纳税款。国外税收抵免与投资抵免的主要区别在于,前者是为了避免国际双重征税,使纳税人的税收负担公平;后者是为了刺激投资,促进国民经济增长与发展,它恰恰是通过造成纳税人的税收负担不平等来实现的。

税收抵免与纳税扣除的不同之处在于,前者是在计算出应纳税额后,从中减去一定数额,后者则是从应纳税收入中减去一定金额。由于税收抵免可以减轻纳税人的税收负担,增加其税后所得,故而它通常作为一种政府的政策工具在实践中加以应用,以实现政府的某些政策目标。

4. 优惠税率

优惠税率是对合乎规定的纳税人采用低于一般税率的税率征税。其适用的范围,可视实际需要而予以伸缩。这种方法既可以是有限期的鼓励,也可以是长期优待。一般来说,长期优惠税率的鼓励程度大于有限期的税收优惠,尤其是那些需要巨额投资且获利较迟的企业,常常可以从长期税率中得到较大的利益。在实践中,优惠税率的表现形式很多,例如纳税限额,即规定总税负的最高限额,这事实上就是优惠税率的方式之一。

5. 延期纳税

延期纳税也称税负延迟缴纳,它允许纳税人对那些合乎规定的应税所得,延迟缴纳或分期

缴纳其应负担的税额。这种方式可适用于各种税,且通常都应用于税额较大的税收上。在实施这种方法的场合,因可延期纳税,纳税人等于得到一笔无息贷款,能在一定程度上帮助纳税人缓解财务上的困难。采取这种方法,政府的负担也较轻微,因为政府只是延后收税而已,充其量只是损失一点利息。

6. 盈亏相抵

盈亏相抵是指准许企业以某一年度的亏损,抵消以后年度的盈余,以减少其以后年度的应纳税款;或者冲抵以前年度的盈余,申请退还以前年度已纳的部分税款。一般而言,抵消或冲抵前后年度的盈余,都有一定的时间限制。例如,美国税法曾规定,前后可以抵消的时间是前3年和后7年。这种方式对具有高度冒险性的投资有相当大的刺激效果。因为在这种方式下,如果企业发生亏损,按照规定就可从以前或以后年度的盈余中得到补偿。当然,正因为这种方式是以企业发生亏损为前提的,它对于从未发生过亏损但利润确实很少的企业来说,没有丝毫鼓励效果。而且,就其应用的范围来看,盈亏相抵办法通常只能适用于所得税方面。

7. 加速折旧

加速折旧是指在固定资产使用年限的初期提列较多的折旧。采用这种折旧方法,可以在固定资产的使用年限内早一些得到折旧费和减免税的税款。例如,1954年美国税法规定,企业可按放宽了的条款来计算折旧费,使得企业在一项新的固定资产使用年限的前一半时间内收回的投资,要比按直线法计提折旧时能收回的投资多出近50%。加速折旧是一种特殊的税收支出形式。虽然它允许纳税人在固定资产使用年限的初期提列较多的折旧,但由于折旧累计的总额不能超过固定资产的可折旧成本,所以,其总折旧额并不比一般折旧高。折旧是企业的一项费用,折旧额越大,企业的应纳税所得越小,税负就越轻。从总数上看,加速折旧并不能减轻企业的税负,政府在税收上似乎也没损失什么。但是,由于后期企业所提的折旧额大大小于前期,故税负较重。对企业来说,虽然总税负未变,但税负前轻后重,有税收递延缴纳之利,也具有政府给予一笔无息贷款之效;对政府而言,在一定时期内,虽然来自这方面的总税收收入未变,但税收收入前少后多,有收入迟滞之弊,政府损失了一部分收入的“时间价值”。因此,这种方式同延期纳税方式一样,都是税收支出的特殊形式。

8. 退税

退税是指国家按规定退还纳税人已纳的税款。退税的情况较多,例如多征、误征税款,按规定提取的地方附加、按规定提取代征手续费等方面的退税。这些退税都属于正规税制结构范围。作为税收支出形成的退税是指优惠退税,是国家为鼓励纳税人从事或扩大某种经济活动而给予的税款退还,包括出口退税和再投资退税两种形式。出口退税是指为鼓励出口而给予纳税人的税款退还,包括:①退还进口税,即用进口原料或半制成品加工制成产品以后,出口时退还其已缴纳的进口税;②退还已缴纳的国内销售税、消费税、增值税等。再投资退税是指为鼓励投资者将分得的利润进行再投资,而退还纳税人再投资部分已缴纳税款。

(三) 税收支出的预算控制

之所以把用来贯彻国家政治经济政策的税收减免称为税收支出,主要是强调在鼓励效果上各项税收减免与直接政府支出相类似,同时也与确认各项税收减免措施和其他政府支出一样,必须经过国家预算控制程序方可实施。因此,早在提出税收支出概念的时候,便已经明确其目的就在于把大量的税收优惠以预算形式管理控制起来,将各种税收支出列入国家预算,以明其得失,并规定同直接预算支出一样的评估和控制程序。如何对税收支出进行预算控制?或者说税收支出预算控制采取哪些方式?世界各个国家采取的做法不尽相同,归纳起来主要

有三种类型,即非制度化的临时监督与控制、建立统一的税收支出账户、临时性与制度化相结合的控制方法。

1. 非制度化的临时监督与控制

这是指政府在实施某项政策过程中,只是在解决某一特殊问题时,才利用税收支出并对此加以管理控制。例如,政府为了给某一地区、某一部门和某一行业提供财政补贴,可能要用税收支出或者现金支付。当决定用税收支出时,才把它作为一项措施加以利用,并对其放弃的税收收入进行评估。例如,在经济合作与发展组织的许多国家中,对税收支出的监督与控制是临时的,没有形成制度。

2. 建立统一的税收支出账户

统一的税收支出账户是对全部税收支出项目,按年编制定期报表(通常按年编报),连同主要的税收支出成本评估,附于年度预算报表之后。在加拿大和美国,这些账目实际上被合并于国家预算过程中,构成整个国家预算分析的一部分。

联邦德国和美国是最早(20世纪70年代初)设立统一的税收支出账户的国家,到1983年,澳大利亚、加拿大、奥地利、法国和西班牙等国家也先后定期检查税收支出。之所以要建立统一的税收支出账户,主要是出于以下三个原因:①税收支出是政府实施其各项政策的手段之一,应该像政府通过直接支出所提供的各种补助一样,赋予同样的评估和控制程序;②有了统一的税收支出账户,政府就能以相同的预算方法来衡量直接支出和税收支出的成本,就能据以比较各种政府干预措施(如直接支出、税收支出、规章制度等)在实现不同政策目标过程中的效率高低,择其最优者;③如果轻易地用直接支出取代税收支出,政府的直接支出项目数量和金额将明显增加,对政府的开支范围和规模就难以控制,因此对税收支出也要加强预算控制。

3. 临时性与制度化相结合的控制方法

这种方法只对那些比较重要的税收减免项目,规定编制定期报表,纳入国家预算程序,但并不想把那些被认为是税收支出的项目与税制结构区分开来,即并不想建立起独立的税收支出体系。采用这一方法的理由是:对于一项特定的税收减免,是属于税收支出,还是属于正规的税制结构,很难区分开来。在实践中,连续完整地计算税收支出成本也是不大可能的,即使是在税收支出统一账户之内,对于一些项目的归类也非易事。这些困难,尤其是在区别正规的税制结构与税收支出上存在的困难,使某些国家宁愿公布一个明确的税收减免项目目录,也不愿将这些税收减免项目置于特别开支方案中。因此,列入目录的减免项,并不列入一般预算控制过程,也没有必要把包括在目录中的所有项目都称为税收支出。

从我国实际情况来看,目前的工作是研究分析现行税收法规,对各种税收优惠项目进行归类,形成与预算支出项目的对照关系。一是对现行税法条款进行认真梳理和分析,将那些出于优惠目的而制定的可能减少税收收入的法令条款开列出来。二是在此基础上,划分出正规的税制结构,进而确定税收支出的范围和内容。在我国,全部的税收减免大致可分为三类,即固定普遍性减免、补贴照顾性减免和经济调节性减免。固定普遍性减免虽然也包括在所谓的减免税中,但它不能算作税收支出,因为它基本上属于正规税制结构,如免税额即是。三是对认定为税收支出的各种减免项目进行归类,建立税收支出的控制体系。

第三章 税收理论

第一节 税收概述

一、税收的本质

税收是国家为满足社会公共需要,依据其社会职能,按照法律规定,参与社会产品的分配,强制、无偿地取得财政收入的一种规范形式。这一定义的基本观点认为,税收是一种工具、手段和形式,包含以下三点含义。

(1) 税收是一种工具,其被使用的目的是为国家取得财政收入,从而满足社会公共需要。

(2) 税收这种工具是由国家来掌握和运用的,因此征税权力归国家所有。

(3) 税收所表现的是按照法律的规定,通过强制的征收,把纳税单位和个人的收入转移到政府手中,形成财政收入。

税收由国家征收,行使征收权的主体是国家。政府依照国家权力机关(立法机关)及其授权的行政机关制定的税收法律,按照法定的标准,通过税收法律制度组织征税活动。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政府。征税体现着表现在经济上的国家存在。^① 税收是政府取得财政收入最佳、最有效的形式。

税收是在国家产生,并已具备了一定的社会经济条件以后才产生、存在和发展的。对于税收的产生、存在和发展,社会经济是内在的、根本的决定因素,国家的存在和对资金的需求则是一个必要的前提条件。税收既然是以国家为主体进行的特定分配,那么税收分配必然要为实现国家的职能服务。

税收表现了国家与纳税人在征税、纳税和利益分配上的一种特殊关系。税收的本质体现着作为权力主体的国家,在取得财政收入的分配活动中,同社会集团、社会成员之间所形成的一种特定分配关系,它是社会整个产品分配关系的有机组成部分,也是社会整个生产关系的有机组成部分。

二、税收的职能

税收的职能是指税收客观存在的固有的功能。税收的职能是由税收的本质决定的,是税收本质的体现。尽管在不同的社会形态和经济形态下,税收形式不尽相同,但其体现特殊分配关系的本质是不变的,因此税收的职能也具有客观性,不以人们主观意志为转移,不受外部客观经济条件的影响。

税收作为一种特殊的分配关系,其分配结果形成国家财政收入,其分配过程对经济具有调控和监督作用,由此形成税收的三项基本职能:财政职能、经济职能、监督职能。

(一) 财政职能

财政职能也称收入职能,是指税收通过参与社会产品和国民收入的再分配,为国家取得财政收入的功能。从历史来看,税收自产生以来一直是国家组织财政收入的工具;从当今世界各

^① 中共中央马克思、恩格斯、列宁、斯大林著作编译局. 马克思恩格斯选集: 第一卷[M]. 北京: 人民出版社, 1972:

国来看,税收是各国取得财政收入的最主要形式,许多国家税收收入占到财政收入比重的90%以上,可以说,财政职能或称收入职能是税收首要和基本的职能。

(二)经济职能

经济职能也称调节职能,是指为实现社会总需求与总供给的平衡,通过税收分配,对资源配置、国民经济的地区分配格局、产业结构、社会财富分配和居民消费结构等进行调节的功能。由于这种影响主要通过财富的所有权转移,即以一种经济的手段来进行,故将此税收职能称为经济职能。在社会主义市场经济条件下,市场缺陷的存在需要国家对经济实行必要的宏观调控,而直接指令性计划调节已不适应市场经济的要求,因此税收的间接调控作用就显得尤为重要,税收的经济职能也就成为社会主义市场经济条件下十分重要的职能。

(三)监督职能

税收的监督职能有两层含义:一是税收分配活动遍及社会经济的方方面面,税收的变动情况可以在一定程度上反映经济波动状况,可通过这些信息的反馈监督经济的运行,实施宏观调控;二是可以通过税收征管过程对纳税人的生产、经营活动进行监督,促使其正确履行纳税义务,遵守国家的经济政策。税收的监督职能既涉及宏观层次,也涉及微观层次,对整个国民经济不同地区、不同产业、不同所有制的各类经济活动都能产生作用,同样是一项非常重要的职能。

在市场经济体制下,税收不仅是政府组织财政收入的基本手段,而且在优化资源配置、贯彻产业政策、实现公平分配、促进经济增长等方面具有重要作用,是政府进行宏观调控的有力工具。税收制度是保障市场秩序不可缺少的法律制度。进一步深化税制改革,对完善社会主义市场经济体制、调节各方面分配关系具有重要意义。

第二节 税收原则

一、税收原则概述

(一)税收原则的概念

税收原则是政府制定税收制度、执行税收职能时应遵循的基本指导思想和基本规则,是税务管理应遵循的理论标准和准则,是一定社会经济关系在税制建设中的反映,其核心是如何使税收关系适应一定的生产关系的要求,它体现了政府征税的基本思想。

税收原则理论是税收理论的重要组成部分和核心问题。要实现税收分配的目的必须有税收原则做保证,或者只有在税收原则的指导下,才能真正发挥税收职能、实现其目的,而这一过程是通过税收制度的制定和执行来完成的,所以,税收原则是建立科学的税收制度的依据,也是评价税收制度优劣以及考核税务行政管理状况的理论标准。

(二)制定税收原则的依据

1. 政府公共职能

税收原则是实现税收目的的保证,而税收的首要目的是满足社会公共需要。因此税收原则的制定应主要围绕满足社会公共需要进行,而这正是政府的公共职能所指的范畴。从另一个角度来看,实现政府职能的最重要因素之一是财力的保障。它可以为政府职能的执行提供服务。这样,税收制度和政策的确立及执行应该以实现政府职能为准则,即税收原则的制定应依据政府的公共职能。

2. 社会生产力水平

社会生产力水平与税收之间是一种作用与反作用的关系,一个国家的生产力状况可以决

定其税收的规模、结构、发展趋势等,但税收反过来也能从许多方面影响经济的发展。由于这种双重关系的存在,税收制度的建立,或者税收原则的确定必须依据国家的生产力水平,否则可能造成国家征税脱离自身客观经济水平。

3. 社会生产关系状况

社会生产关系的状况不同,进行税收分配的原则也不尽相同。社会生产关系的状况同样是制定税收原则的重要依据,必须综合考虑它与政府公共职能、社会生产力水平三者,才能保证税收原则制定的科学性和客观实用性。

(三) 税收原则理论的形成和发展

税收原则理论是在税收活动和整个社会经济活动中形成的,并随着其发展而不断发展。

税收原则理论起源于17世纪,随着资本主义生产方式的出现,当时中世纪遗留下来的繁重课税和包税制已不能适应资本主义经济发展的需要,于是,一些资产阶级学者试图按照资本主义的要求来改造税收制度。历史上第一次提出税收原则的是英国古典政治经济学的创始人威廉·配第,散见于其所著的《赋税论》和《政治算术》两本书中,他提出了赋税的公平、简便和节省三条标准。18世纪英国古典经济学的主要代表人物亚当·斯密总结了前人在税收原则理论方面的经验和税制建设的一般规律,明确地提出了税制建立必须遵循平等、确定、便利、最少征收费用四条原则,这在税收原则建设上是具有划时代意义的。此后,德国的社会政策学派创始人阿道夫·瓦格纳进一步做了补充,提出了税收原则应分为财政政策原则、国民经济原则、社会公平原则和税务行政原则四个方面的九条原则,即“四端九项”的税收原则。

1. 威廉·配第的税收原则

威廉·配第曾被马克思誉为“现代政治经济学的创始者”。在其所著的《赋税论》和《政治算术》中,他较为深入地研究了税收问题并第一次提出了税收原则的理论,他称之为“税收标准”。他认为,当时英国的税收并不是依据一种公平而无所偏袒的标准来课征的,而是任凭某些政党或是派系的掌权来决定。不仅如此,这些赋税的征税手续既不简便,费用也不节省。于是,威廉·配第提出了公平、简便、节省三条标准。他认为,“公平”就是税收要对任何人、任何东西“无所偏袒”,税负也不能过重;“简便”就是征税手续不能过于烦琐,方法要简明;“节省”就是征税成本不能过高,应尽量节约费用。

2. 亚当·斯密的税收原则

亚当·斯密是英国资产阶级古典经济学派的主要代表人物之一,其作为新兴资产阶级的代表,在“自由放任和自由竞争”思想的指导下,吸收攸士第等人的理论成果,总结前人在税制建设中的基本原则,在其代表作《国民财富性质和原因的研究》(简称《国富论》)中提出了著名的税收四原则。

(1) 平等原则。亚当·斯密认为,一国国民都需在可能的范围内,按照各自能力的比例,即按照各自在国家保护下享有的收入的比例,缴纳税款。这一平等原则在当时情况下可从三方面来理解:①所有国民应平等纳税,反对按身份定税和贵族免税特权;②实行按个人收入的一定比例征税;③税收来源于地租、利润和工资三种个人收入,不应把税收全部集中于利润。

(2) 确定原则。亚当·斯密认为,各种国民税赋必须是确定的,不得随意变更。缴纳的日期、缴纳的方法、缴纳的数额,都应该让一切缴纳者及其他所有人了解得十分清楚明白。

(3) 便利原则。亚当·斯密认为,每种税赋都应该在纳税人感到最方便的时候,以纳税人感到最方便的方式征收。这主要取决于税收基本制度(如征税对象、计税依据、税率等)和征

收管理制度(如纳收期限、地点、手续等)的制定。举例来说,纳税日期应该选择纳税人收入丰裕的时期,如农业税一般是在农作物收成时征收,一则农民此时有收入,能保证税收收入,二则不会引起农民对征税者的抵触情绪,有利于税政的施行;纳税地点应设在交通便利的场所;计税方法应简单,手续应简便。

(4)最少征收费用原则。最少征收费用原则又称“经济原则”,即要以最少的征收费用获得尽可能多的税收收入的原则。亚当·斯密认为,各种税的征收,需使其归入国库的纯收入额与取自人民之额间的差额为最小。

亚当·斯密的税收原则理论反映了其所处资本主义自由经济时期资产阶级的思想和利益要求,在当时风靡学术界,成为资本主义国家制定税收政策和税收制度的理论指导原则,而且对以后资本主义税收理论的影响很大,现代资本主义社会的经济学家提出的税收原则,基本上都是在此基础上加以发展和完善的。

3. 阿道夫·瓦格纳的税收原则

阿道夫·瓦格纳是德国19世纪社会政策学派的创始人,他的财税理论在当时的德国和其他一些资本主义国家都有很大影响。他的税收基本思想是:国家利用税收不应以满足财政需要为唯一目的,而应运用政府权力,解决社会问题。基于这一指导思想,他提出了著名的“四端九项”的税收原则,对亚当·斯密及其他前人的税收原则理论做了较为完备的补充,形成了一套较为全面系统的税收原则理论体系。

(1)财政政策原则,是指税收应为国家提供充足的财政收入,以满足财政支出的需要。这一原则包括以下两个方面。

1)收入充分原则,是指在其他非税收入不足以满足国家财政需要时,可依靠税收收入来充分满足国家财政支出不断增长的需要,所以应选择税源充沛、收入可靠的税种。

2)收入弹性原则,是指税收收入要有弹性,要能够随财政支出的变化做出相应的调整。

(2)国民经济原则,是指税收应该促进国民经济的发展,而不能对国民经济的发展产生阻碍作用,更不能伤及税源、侵及税本。这一原则包括以下两个方面。

1)慎选税源的原则,是指选择税源应适当,应当选择有利于保护税源的税本,以促进国民经济的发展。具体来说,在作为税源的所得、资本、财产三项中,以所得最为恰当,对资本和财产征税均不免伤害税本,从而阻碍国民经济发展。

2)慎选税种的原则,是指税种的选择应考虑税收负担的转嫁,尽可能选择税收负担不易转嫁或税收负担转嫁明确的税种。慎选税种原则主要是考虑税收负担关系到收入分配和税收负担的公平问题,尽可能降低征税对财富分配产生的不确定性以及由此带来的不公平性。

(3)社会公平原则,又称“社会正义原则”,是指税收应当矫正社会财富分配不公和两极分化,实现税收负担在每个人与每个社会阶层之间的公平分配。这一原则包括以下两个方面。

1)普遍原则,是指对一切有收入的国民,都要普遍征税。

2)平等原则,是指根据纳税能力的大小征税,即“量能负担”征税,对收入多者征高税,对收入低者征低税或者不征税,因此,提倡采用累进的税率方式。

(4)税务行政原则,是指税收应当简明易懂,征纳简便易行,征收费用最少,便于税务机关提高行政效率。这一原则包括以下三个方面。

1)确定原则,是指税收法令确定无疑义,且不得任意变更,并明确告知纳税人。

2)便利原则,是指征税的时间、地点、方式等都应从方便纳税人的角度出发。

3)节约原则,是指征收管理的费用应力求节省。此外,还包括纳税人因纳税而产生的直

接或间接费用也应力求最少。

二、现代税收原则

现代税收原则,是指适应现代市场经济发展和现代国家社会政策需要,税收所应遵循的原则。一般认为,适应现代市场经济发展的要求和现代国家社会政策的需要,税收应遵循的基本原则主要有财政原则、经济原则、公平原则等。

(一) 税收的财政原则

税收的财政原则,是指税收必须为国家筹集充足的财政资金,以满足国家职能活动需要的原则。其内容包括财政收入和税务行政两方面,前者要求税收必须保证国家收入的充分并富有弹性,以满足各个时期、不同情况下的国家需要;后者要求税务行政效率足够高,税制必须是确定的、合法的,征收方法必须是便利的,征收费用必须是节约的、最少的。税收的财政原则是税收的共同原则,它为国家合理地分配国民收入,以满足正常财政支出需要提供了理论依据。税收的财政原则包括下列内容。

1. 充裕原则

充裕原则是指通过征税获得的收入要充分,能满足一定时期财政支出的需要。充裕原则是对税收作为财政收入形式的必然要求。一个较好的税收制度,应当选择税源广大、收入稳定,而且征收阻力较小的征收对象,便于把应收的税收更好地收上来。

2. 弹性原则

弹性原则是指税收收入应能随着财政支出的需要进行调整。这就要求,一方面,要在经济增长、征税对象和税收收入之间建立密切联系,要确保税收随着经济增长而增长;另一方面,要根据政府支出需要,适时适度地增减税种、税目,调整税率。税收弹性包含税收收入弹性和税率弹性两个方面。

3. 便利原则

便利原则是指税收要使纳税人付出的奉行费用较少,必须确立尽可能方便纳税人纳税的税收制度。便利原则有以下两个要求:一是要确立尽可能简化和便利的纳税期限和缴纳方法(包括纳税地点和纳税手续等);二是税收制度应由民意机关参与制定,并保持相对稳定,不可朝令夕改,令纳税人无所适从。纳税人、纳税日期、纳税方法、征税对象、税率等确定后,征纳双方都必须认真执行,不准任意侵犯纳税人的正当权利。

4. 节约原则

节约原则是指要以尽可能少的税务行政费用,获取应得的税收收入。节约原则要求税务机关内部机构设置要合理,人员要精干,征收方法要适当,力避机构臃肿、人浮于事、空耗纳税人所纳税款。

(二) 税收的经济原则

税收的经济原则是税收制度的建立原则之一,即税制的建立应有利于保护国民经济,避免产业妨碍生产的消极作用,进而促进国民经济持续、均衡的发展。具体包括以下要求。①在征税时要保护税本,即不阻碍投资和不影响生产者的积极性,并要支持新兴产业和鼓励对外贸易。②要求正确选择征税对象和税源。③正确设计税率。④税收的转嫁与归宿要顾及税收对经济的影响。另外,还要发挥税收对经济资源配置的作用。税收的经济原则是自阿道夫·瓦格纳以来的资本主义经济学家针对资本主义税收提出的,特别是到了凯恩斯以后,更把税收看成是经济的自动稳定器,要求税收促进经济效率的提高、促进经济资源的有效配置、促进经济的稳定与繁荣。

1. 配置原则

配置原则是指税收活动必须遵循有利于资源有效配置的原则。税收的配置原则要求:

①当资源已经处于最优配置状态时,税收活动就应不妨碍最优配置状态。②当资源还未处于最优配置状态时,税收活动、税负轻重就应促使资源的转移和重新配置,以提高资源的利用效率,如当资源在私人部门利用的效率小于在公共部门的利用效率时,就应进一步征税和扩大公共部门的支出。

2. 效率原则

效率原则是现代市场经济的重要原则之一,在税收中实行效率原则,具体包括以下原因。

①现代市场经济是高效率的经济,以现代市场经济机制为基础的资源配置方式,其基本要求是资源配置最优化和经济效益最大化。②从根本上说,企业在现代市场经济中的竞争是效率竞争。它通过追求效率最大化的经济活动,实现资源的有效利用,从而促进生产和经济高效率发展。③贯彻税收效率原则,能够适应市场经济高效率这一基本特点的需要,通过税收合理引导资源的有效配置和生产要素的合理流动,达到提高社会整体经济效率的目的。此外,贯彻效率原则,也是现代经济管理的必然要求。

税收效率原则的含义包括以下几个方面。①从资源配置方面说,税收要有利于资源的有效配置,使社会从可利用的资源中获得最大的利益。②从经济运行方面讲,税收要有利于经济机制的有效运行,不应对市场机制的运行产生干扰和扭曲。③从税务行政方面看,征收制度要简便,征收费用要节省。概括来讲,税收效率原则就是要求国家征税要有利于资源的有效配置和经济机制的有效运行,提高税务行政管理效率。税收效率原则分为税收的经济效率原则和税收本身的效率原则两个方面。

(1) 税收的经济效率原则,是指税收应有利于资源的有效配置和经济的有效运行。检验税收经济效率原则的标准,是税收额外负担最小化和额外收益最大化。即国家税收不应对经济行为产生干扰。税收在将社会资源从纳税人手中转移到政府部门的过程中,势必会对经济产生影响。如果这种影响仅限于征税数额本身,此乃税收的正常负担;如果除正常负担以外,经济活动还受到干扰和阻碍,社会利益因此而受到削弱,便产生了税收的额外负担;如果除正常负担以外,还促进了经济发展,社会利益得到增加,便产生了税收的额外收益。因此,国家征税应遵循这样一个原则:征税必须使社会承受的额外负担为最小,以最小的额外负担换取最大的额外收益。

(2) 税收本身的效率原则,是指应节约税收行政费用的原则。要提高税务行政管理效率,必须节约行政费用。其基本要求就是以最小的税收成本取得最大的税收收入,也就是指包含税收成本在内的税收名义收入与扣除税收成本之后的实际收入之间的差额为最小。提高税收本身效率的途径大体有以下几个方面。①运用先进科学的方法管理税务,防止税务人员徇私舞弊,以节约征收费用。②简化税制,使纳税人易于理解掌握。③尽量给纳税人以方便,以压低奉行费用。④尽可能将纳税人所花费的奉行费用转化为税务部门所支出的征收费用,以减少纳税人负担和费用分配的不公,增加税务支出的透明度,进而达到压缩税收成本的目的。

(三) 税收的公平原则

税收的公平原则,是指税收负担应公平合理地分配于全体社会成员之间。该原则被阿道夫·瓦格纳称为社会正义原则。当代西方税收学界普遍认为,税收公平原则是设计和实施税收制度最重要的原则,该原则指国家征税要使各个纳税人承受的负担与其经济状况相适应,并使各个纳税人之间的负担水平保持均衡。税收公平原则包括普遍原则和平等原则。

1. 普遍原则

除特殊情况外,税收应由本国全体公民共同负担。在纳税问题上,不允许任何阶级、阶层,任何经济成分,任何个人或法人享有免税特权。当然,基于某种经济和社会原因或依国际惯例应予免税者除外。

2. 平等原则

平等原则是指税收负担要公平合理地分配于社会各成员。现代社会的公平原则主要指平等原则。该原则体现在两个方面:一是横向公平,二是纵向公平。

横向公平,又称“水平公平”,是指对相同境遇的人课征相同的税收。横向公平有时也用课税的普遍性来解释,即在一个国家的税收管辖权范围之内,要使税收普遍课征于一切应纳税的自然人和法人,不让任何人、任何企业有任何形式的免税特权。横向公平具有以下四个方面的要求:①排除特权阶层免税;②自然人和法人均须纳税;③对公私经济均等征税;④对本国人和外国人在征税上一视同仁。不过,现行国家对公共法人和公益法人、对外国使节为避免重复征税而给予的免税,不被认为是违背横向公平要求的。

纵向公平,又称“垂直公平”,是指对不同境遇的人课征不同的税收。判断境遇的标准,一般包括受益标准和能力标准。

(1) 受益标准。采用受益标准时,根据每个人从政府公共服务中获得的利益来确定其应承担的税收。根据受益标准,横向公平可以解释为从政府公共服务中获益相同的人应当承担相同的税收,每一社会成员所承担的税收应与其从政府公共服务中能够获取的利益相等。纵向公平可以解释为根据纳税人从政府公共服务中获益的不同而承担不同的税收。

(2) 能力标准。采用能力标准时,根据每个人纳税能力的大小来确定个人应承担的税收。根据能力标准,横向公平可解释为具有相同纳税能力的人应当承担相同的税收;纵向公平可解释为具有不同纳税能力的人应当承担不同的税收。测定纳税人纳税能力的强弱,通常有三种标准:收入、财产和消费支出。

收入通常被认为是测定纳税人纳税能力的最好尺度。因为收入最能决定一个人在特定时期内的消费和增添其财富的能力。收入多反映纳税人的纳税能力强。收入一般是以货币收入来计算的,而许多纳税人也可能会取得除货币收入之外的实物收入,对实物收入也应征税,否则显然不够公平。纳税人的收入有多种来源,既包括勤劳收入,又包括不劳而获的偶然收入或其他收入。对不同来源的收入加以区分,分别予以征税,也是公平原则的要求。

财产也被认为是衡量纳税人纳税能力的合适尺度。财产代表纳税人独立的支付能力。一方面纳税人可以利用财产赚取收入,仅仅拥有财产本身也可使其产生某种满足;另一方面纳税人通过遗产继承或接受捐赠而增加的财产拥有量,的确会给她带来好处,增强其纳税能力。

消费支出可作为测定纳税人纳税能力的又一尺度。因为消费支出的多少,通常反映着一个人的纳税能力。消费支出多的,其纳税能力强;消费支出少的,其纳税能力弱。

第三节 税制与税制结构

一、税收制度

(一) 税收制度的含义

税收制度简称税制,是一个历史的、财政的范畴,是国家财政经济制度的重要组成部分,是国家处理税收分配关系的规范。它既是国家向纳税人征税的法律依据和税收工作规程,又是

纳税人履行纳税义务的法定准则。

税收制度的概念可从广义和狭义两个角度理解。广义的税收制度是税收的各种法律制度的总称,它包括国家的各种税收法律法规、税收管理体制、征收管理制度以及税务机关内部管理制度等。狭义的税收制度是指税收法律制度,主要是从税收管理的角度来研究税制。

税收制度又有另一种含义,是指一个国家在一定的历史条件下所形成的税收制度的结构体系,各税类、税种、税制要素等相互配合、相互协调构成的税制体系即税制结构,如分别以货物和劳务税、所得税为主体的税制结构,以所得税与货物和劳务税并重为主体的税制结构等。对税制结构的研究要以一个国家现实的生产发展水平和经济结构等情况为基础,通过研究税种、税目、税率的配置和设计,为税制改革、税收立法提供理论和可行的依据。

(二) 税收制度的构成要素

税收制度的构成要素,也称税法构成要素,是指组成税收法律制度的共同因素。虽然各国税法内容不同,但税法总是由一些共同要素(简称税制要素)构成的。

1. 税收制度的基本要素

税收制度的基本要素是指纳税人、征税对象和税率。由于这三个要素回答了由谁纳税、对什么征税、征多少税这些最基本的税收问题,能够直接反映税收分配关系,所以相对于其他税制要素而言,是最基本的要素,也是税制诸要素的核心与重点内容。

(1) 纳税人。纳税人也称纳税义务人或纳税主体,是指税法上规定直接负有纳税义务的单位和个人,它规定了税款的直接承担者。不同的纳税人缴纳不同的税种。纳税人必须依法纳税并服从国家的税务管理,如有违反,税务乃至司法机关有权依法给予处罚。

代扣代缴义务人,是指按照税法的规定负有代扣代缴义务的单位和个人。其目的是实行源泉控制,保证国家财政收入。代扣代缴义务人直接负有扣缴税款的义务,应当按照税法规定代扣税款,并在规定期限内按期、足额地缴税。

(2) 征税对象。征税对象也称征税客体,是指对什么征税,即国家征税的标的物。它规定了每一种税的征税界限,是一种税区别于另一种税的主要标志。每一种税一般都有特定的征税对象。

征税对象可以从质和量两方面进行划分,质的具体化是征税范围和税目,量的具体化是计税依据和计税标准,它们与税类、税种、税基、税源等共同补充和延伸了征税对象的功能并使其具体化。

1) 征税范围。征税范围也称课税范围,是指税法规定的征税对象的具体内容或范围,即课征税收的界限。凡是列入征税范围的,都应征税。

2) 税目。税目也称课税品目、征税品目,是税法规定应征税的具体项目,是征税对象的具体化。税目体现了征税的广度,反映各税种具体的征税范围。

3) 计税依据。计税依据是指计算应纳税额所依据的标准,即根据什么来计算纳税人应缴纳的税额。一般来说,从价计征的税收以计税金额为计税依据,计税金额是指征税对象的数量乘以计税价格的数额;从量计征的税收以征税对象的重量、容积、体积、数量等为计税依据。

4) 计税标准。计税标准有两个含义:一是指划分征税对象适用税目税率所依据的标准;二是指计算应纳税额的依据,与计税依据同义。

5) 税类。税类是国家税收制度中税收类别的简称。世界各国普遍实行复合税制,税收分类是税收征管科学化的前提。为了研究对比和加强管理的需要,常按一定的标准把各种基本相同的税种归为一类,形成各个税类,也称为税系。每一税类中可以只包含一个税种,也可以

包含数个税种。税类之间相互联系、相互配合,构成税制结构的一个最基本层次。

6) 税种。税种是国家税收制度中的税收种别的简称,主要是根据征税对象不同,将税收划分为若干不同的税种。一个税种一般由若干税制要素构成。

7) 税基。税基是指征税的客观基础。广义税基是指抽象意义上的征税基础;中义税基是指具体税种的征税基础,也可称为征税对象;狭义税基是指计算税额的征税基础,也可称为计税依据。

8) 税源。税源是指税收的源泉,即税收的最终出处。从根本上讲,税源来自当年创造的社会剩余产品。具体到每种税,则有各自的经济来源。研究和把握税源的发展变化,对制定相应的税收政策和税收制度、涵养税源、开辟新税源,以及增加税收收入都有重要意义。

(3) 税率。税率是应纳税额与征税对象数额(量)之间的法定比例,是计算税额和税收负担的尺度,体现征税的程度,是税收制度的中心环节,是税收制度中最活跃、最有力的因素。税率的高低直接关系到国家财政收入和纳税人的负担,同时也反映国家经济政策的要求。在征税对象既定的前提下,税率形式的选择和税率档次的设计决定税收规模和纳税人的负担水平以及纳税人之间的税负水平。税率一般分为比例税率、累进税率和定额税率,不同税率又可细分为若干税率形式。

1) 比例税率。比例税率是指对同一征税对象,不论数额大小,均按同一比例计征的税率。一般适用于商品流转额的征税。具体运用时,比例税率又可分为产品比例税率、地区差别比例税率、幅度比例税率等。

2) 累进税率。累进税率是随征税对象数额或相对比例的增大而逐级提高税率的一种递增等级税率,即按征税对象数额或相对比例的大小,划分为若干不同的征税级距,规定若干高低不同的等级税率。征税对象数额或相对比例越大,规定的等级税率越高;反之,等级税率越低。累进税率可分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率、超率累进税率、超倍累进税率等。其中使用时间较长和应用较多的是超额累进税率。下面简要介绍全额累进税率、超额累进税率和超率累进税率。

全额累进税率是按征税对象的绝对数额划分征收级距,就纳税人征税对象全部数额按与之相应的各级距税率计征的一种累进税率,即一定征税对象的数额只适用一个等级的税率。

超额累进税率是按征税对象的绝对数额划分征收级距,就纳税人征税对象全部数额中符合不同级距部分的数额,分别按与之相应的各级距税率计征的一种累进税率,即一定征税对象的数额会同时适用几个等级的税率。

为解决超额累进税率按基本原理计税在技术上的复杂性,实际工作中通常采用经过简化的计税方法,即速算扣除数法。其基本原理是先按全额累进方法确定该征税数额的税率,并计算出一个税额,然后减去相应的速算扣除数,结果即为按超额累进税率方法计算的税额。

计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{应税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

$$\text{本级速算扣除数} = (\text{本级税率} - \text{上一级税率}) \times \frac{\text{上一级征税对象的最高数额}}{\text{最高数额}} + \text{上一级速算扣除数}$$

超率累进税率是按征税对象数额的相对比率划分征收级距,就纳税人征税对象全部数额中处于不同级距部分的数额,分别按与之相对应的各级距税率计征的一种累进税率。它以征税对象的某种比率作为累进依据。

3) 定额税率。定额税率又称“固定税额”,是指对每一单位的征税对象直接规定固定税额

的一种税率。它是税率的一种特殊形式,一般适用于从量计征的税种。具体运用时,定额税率可分为地区差别定额税率、幅度定额税率和分类分级定额税率等形式。

2. 税收制度的其他要素

(1) 纳税环节。纳税环节是指税法规定的商品在整个流转过程中应当缴纳税款的环节。商品从生产到消费要经过许多流转环节,如工业品一般要经过工业生产、商业批发、商业零售等环节才能到消费者手中。许多税种往往只选择其中的某个环节纳税。按照纳税环节的多少,可分为一次课征制、两次课征制和多次课征制。

(2) 纳税期限。纳税期限一般是指税法规定的纳税人申报缴纳税款的间隔时间。纳税期限的确定主要考虑以下几个方面的情況:①根据国民经济各部门生产经营的特点和不同的征税对象来确定;②根据纳税人缴纳税款数额的多少来确定;③根据纳税义务发生的特殊性和加强税收征管的要求来确定。从我国现行的各种税种看,纳税期限分为按年征收、按季征收、按月征收、按天征收和按次征收等多种形式。

(3) 减税免税。减税免税是国家为实施一定的政治经济政策,给予某些纳税人或征税对象的鼓励或特殊照顾。减税是从应征税款中减征部分税款。免税是免征全部税款。减税免税有针对纳税人的(如对某些新办企业的减税免税),也有针对征税对象的(如对某些需要鼓励的产品的减税免税)。减税免税是一种特殊的调节手段,必须严格按照税法规定的范围和权限办事,任何单位与部门都不得任意扩大或缩小减税免税范围和擅自进行式放弃减税免税。

减税免税的方式分为以下两种。

1) 税基式减免。税基式减免是通过直接缩小计税依据的方式实现的减税免税,具体包括起征点、免征额、项目扣除以及跨期结转等。其中,起征点是征税对象达到一定数额开始征税的起点。免征额是在征税对象的全部数额中免于征税的数额。起征点与免征额同为征税与否的界限,对纳税人来说,在其收入没有达到起征点或没有超过免征额的情况下,都不纳税。

2) 税额式减免。税额式减免是通过直接减少应纳税额的方式实现的减税免税,具体包括全部免征、减半征收、核定减免率以及另定减征税额等。

(4) 违章处理。违章处理是指对纳税人违反税法的行为所做的处罚,它是维护国家税法严肃性的一种必要措施,也是税收强制性的一种具体体现。违章处理的方式主要有加收滞纳金、处以罚款、通知银行扣款、吊销税务登记证、移送司法机关追究刑事责任等。

二、税制结构

(一) 税制结构模式

税制结构是指税收制度中税种的构成及各税种在其中所处的地位。税制结构模式是指由主体税特征所决定的税制结构类型。

1. 以所得税为主体的税制结构

以所得税为主体的税制结构模式是指在整个税制体系中,所得税作为主体税,占比较高并起主导作用。当前,主要发达国家的税制结构大多呈现以所得税为主体的特点。

以所得税为主体的税制结构模式的优势主要体现在以下几个方面:

(1) 所得税作为直接税的一种,税负相对不易转嫁。通过所得税累进税率的设置,有利于实现税收的公平原则,对收入再分配具有重要的调节作用。

(2) 以所得税为主体的税制结构,税收收入弹性较高,具有自动稳定器功能,有利于一国宏观经济的稳定。

以所得税为主体的税制结构模式的局限性主要表现在以下几个方面:

(1) 所得税会抑制劳动者的工作积极性和投资者的投资热情,促使其更多地选择闲暇和消费,从而对经济造成扭曲。

(2) 所得税的计算和征管相对复杂,征税成本相对更高。

2. 以货物和劳务税为主体的税制结构

以货物和劳务税为主体的税制结构模式是指在整个税制体系中,货物和劳务税作为主体税,占比较高并起主导作用。当前,一些发展中国家的税制结构大多呈现以货物和劳务税为主体的特点。

以货物和劳务税为主体的税制结构模式的优势主要体现在以下几个方面:①征税对象普遍、税源丰富,对经济扭曲较小;②征管相对容易,征收成本较小;③税负容易转嫁。

以货物和劳务税为主体的税制结构模式的局限性主要体现在以下几个方面:①货物与劳务税与价格关系密切,一旦提高税率往往会导致价格上涨,抑制需求,从而使税收减少;②具有一定的累退性,不利于税收公平目标的实现。

3. 以所得税与货物和劳务税为双主体的税制结构

以所得税与货物和劳务税为双主体的税制结构模式是指在整个税制体系中,所得税与货物和劳务税占有相近的比重,在财政收入和调节经济方面共同起着主导作用。

选择双主体并重的税制结构模式,既能确保财政收入的稳定可靠,又能使税收的刚性与弹性相结合,充分发挥税收的宏观调控作用。

(二) 税制结构的影响因素

1. 经济因素

(1) 经济发展水平。经济发展水平是制约税制结构的根本因素。若一国经济发展水平较高,则企业利润及个人收入就较高,具备广泛征收所得税的基础;若一国经济发展水平较低,所得税税基与税源相对有限,而货物和劳务的流转额相较于所得更为稳定,因此货物和劳务税在税收总额中的占比就较大。

(2) 经济结构。不同的经济结构会形成不同的税源结构,进而影响来自不同税源的税种的收入,最终影响税制结构。在以农业经济为主体的自然经济条件下,形成了以农业为基础的生产要素及生产成果作为主要课税对象的直接税为主体的税制结构;在以工商经济为主体的商品经济条件下,形成了以商品流转额为课税对象的间接税和以所得为课税对象的直接税为主体的税制结构。

2. 政策因素

税收是国家筹集财政收入的重要手段,也是宏观经济调控的主要工具,国家的各项宏观调控政策目标需要通过税收制度来实现,因此宏观政策目标的定位也会对税制结构设计和选择产生一定的影响。这里的政策目标主要是指国家的经济政策目标和收入再分配政策目标。对大部分发达国家而言,其人均收入已经达到一定水平,缩小收入分配差距的需求更强烈,这就决定了这些国家选择具有较强的收入分配调节职能的所得税为主体的税制结构。对发展中国家而言,发展经济的任务更为迫切,对稳定的财政收入需求更高,这就决定了这些国家选择税基税源更为稳定、征收相对容易的货物和劳务税作为主体税种。

3. 征管因素

征管因素也是一国税制结构的重要因素。不同税种的征管难度存在差异,相对而言,所得税的征管较为复杂,对征管水平要求较高。发达国家先进的税收征收管理手段有助于实现对

税源的监控和征收,这为所得税成为其税制的主体税种提供了条件。而发展中国家税收征管水平相对落后,大规模征收所得税在技术上存在困难,因此更倾向于选择以货物和劳务税为主体的税制结构。

三、我国现行税制结构

(一)现行税制体系

我国现行税收法律制度共由 18 个税种组成,按其性质和作用大致分为以下 5 类。

(1) 货物和劳务税类(也称流转税类),包括增值税、消费税、关税,主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

(2) 所得税类,包括企业所得税、个人所得税,主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

(3) 财产税类,包括房产税、契税、车船税,主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

(4) 资源税类,包括资源税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税,主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

(5) 行为、目的税类,包括环境保护税、印花税、城市维护建设税、车辆购置税、烟叶税、船舶吨税,主要是为了达到特定目的,对特定对象和特定行为发挥调节作用。

(二)我国税制结构现状

目前,我国的税制结构具有较为典型的发展中国家税制结构的特点,货物和劳务税构成了我国税收总额的主体部分,财产税和行为目的税的比重较低。就单个税种而言,增值税的比重最高,其次是企业所得税。

随着我国经济发展以及征收管理水平的提高,所得税在税收总额中的占比不断上升,显示我国的税制结构正向以所得税与货物和劳务税为双主体的模式转变。

四、深化税制改革

深化税制改革的目标是形成税法统一、税负公平、调节有度的税收制度体系,促进科学发展、社会公平和市场统一。要围绕优化税制结构,加强总体设计和配套实施,推进所得税类、货物和劳务税类税收制度改革,逐步提高直接税比重,加快健全地方税体系,提升税收立法层次,完善税收法律制度框架。

(一)完善直接税体系

建立综合与分类相结合的个人所得税制度,优化税率结构,完善税前扣除,规范和强化税基,加强税收征管,充分发挥个人所得税调节功能。实行代扣代缴和自行申报相结合的征管制度,加快完善个人所得税征管配套措施,建立健全个人收入和财产信息系统。密切关注国际税改动态,审慎评估和研判国际税制发展趋势,进一步完善企业所得税制度。适应经济全球化发展和“一带一路”建设的需要,加强国际税收协调,提升我国税制的国际竞争力。按照“立法先行、充分授权、分步推进”的原则,推进房产税立法和实施。对工商业房地产和个人住房按照评估值征收房产税,适当降低建设、交易环节税费负担,逐步建立完善的现代房产税制度。

(二)健全间接税体系

按照税收中性原则,深入推进增值税改革,进一步健全抵扣链条,优化税率结构,完善出口退税等政策措施,构建更加公平、便捷的税收制度。结合增值税改革进程,推进增值税立法,最终形成规范的现代增值税制度。结合实施中央和地方收入划分改革,研究调整部分消费税品目征收范围、环节和收入归属。

(三) 积极稳妥推进地方税体系改革

调整税制结构,培育地方税源,加强地方税收,理顺税费关系,逐步建立稳定、可持续的地方税体系。根据税基弱流动性、收入成长性、征管便利性等原则,合理确定地方税税种。继续拓展地方税的范围,同时逐步扩大水资源费改税改革试点,改革完善城市维护建设税。在中央统一立法的前提下,根据税种特点,通过立法授权,适当扩大地方税收管理权限,地方税收管理权限应主要集中在省级。

(四) 全面落实税收法定原则

新开征税种,一律由法律进行规范;将现行由国务院行政法规规范的税种上升为由法律规范,同时废止有关税收条例。

第四节 税收负担

一、税收负担概述

(一) 税收负担的概念

税收负担是指一定时期内纳税人因国家征税而承受的经济负担。税收负担可以从两个方面来考察:从绝对的角度来看,它是指纳税人应支付给国家的税款额;从相对的角度来看,它是指税收负担率,即纳税人的应纳税额与其计税依据价值的比率。由于税收受国民经济发展状况的影响,因此在衡量税收负担水平时多采用比率的形式。

税收负担是税收制度和税收政策的核心。从一定意义上说,税收制度和税收政策的制定归根结底是为了解决两个问题:一是如何确定税收负担的总量;二是如何将税收负担总量进行合理分配。因此,税收负担的合理化与税制设计的合理化以及税收政策的贯彻具有密切的关系。

税收负担影响资源配置,从而关系到国民经济持续、快速、稳定发展。从微观来看,税收负担的高低直接影响市场主体的经济利益,受市场利益机制的驱动,会引起资源在不同市场主体之间的流动,即资源都会流向最终获利水平较高的地方,从而引起整个经济运行的变动;从宏观来看,在一定经济水平下,经济的税收负担能力是有限的,税收负担超越了经济的承受能力,就会损害国民经济的健康发展。因此,税收负担无论在总体水平上还是在微观主体的分配上都会对经济发展产生重要影响。

税收负担直接关系到国家与纳税人之间及各纳税人之间的分配关系。国家征税不仅影响纳税人占有和支配社会产品的总量,而且影响不同纳税人之间占有和支配社会产品的比例。因此,税收负担的总量水平及分配比例将会对国家与纳税人之间以及各纳税人之间的社会产品分配关系产生很大影响。处理好由税收负担形成的税收分配关系,必然对收入分配关系进而对生产关系的完善起到积极作用。

(二) 税收负担的衡量指标

无论什么类型的税收负担,总存在轻重、大小的衡量问题,在实践中一般采用相对数,即税收负担率来衡量税收负担。以税收负担率衡量税收负担可以有很多指标,按照税收负担层次可分为以下几类。

1. 宏观税收负担的衡量指标

宏观税收负担的衡量指标是从宏观即全社会的角度来衡量税收负担,综合、全面地反映一个国家税收负担的总体状况。具体是指全社会税收总额与社会产出总量或经济总规模的对比关系。衡量全社会经济活动总量比较通行的国际比较指标有两个。一是国民生产总值或国内

生产总值,二是国民收入。因此,衡量宏观税收负担的指标主要是国民生产总值(或国内生产总值)负担率和国民收入负担率。

国民生产总值(或国内生产总值)负担率是指一定时期(通常指一年)内一国税收收入总额占该国同期国民生产总值(或国内生产总值)的比率。该指标反映的是一国在一定时期内所有产品和服务负担税收的程度,通常代表一国的积累程度和税收总水平。其计算公式为:

$$\text{国民生产总值(或国内生产总值)负担率} = \frac{\text{税收收入总额}}{\text{国民生产总值(或国内生产总值)}} \times 100\%$$

国民收入负担率是指一定时期内一国税收收入总额占该国同期国民收入总值的比率。国民收入包括一定时期内新创造的或进入最终消费的产品和服务的价值,不包括中间产品的价值。而中间产品严格说属于投入而不是产出,不属于税收的来源,因此,同国民生产总值(或国内生产总值)负担率相比,国民收入负担率能更准确地衡量一国总体的税收负担水平。其计算公式为:

$$\text{国民收入负担率} = \frac{\text{税收收入总额}}{\text{国民收入}} \times 100\%$$

2. 微观税收负担的衡量指标

微观税收负担的衡量指标是从微观角度或从某一具体方面反映一定的税收负担状况,主要是指纳税人负担率,即一定时期内某纳税人(包括企业和个人)缴纳税额占其收入的比率。

由于在微观层面上,存在货物和劳务税的税收负担转嫁问题,纳税人缴纳的税收并不一定等于其承担的税收负担,因此衡量微观税收负担比衡量宏观税收负担复杂。要使用量化的指标准确地计量间接税转嫁的程度很不容易,这使得微观税收负担的衡量指标往往只能作为参考性的指标,具体如下。

(1)企业(个人)综合税收负担率。这是指企业(个人)缴纳的各项税收的总和与企业总产值(个人毛收入)的比率。其计算公式为:

$$\text{企业(个人)综合税收负担率} = \frac{\text{企业(个人)缴纳的各项税收的总和}}{\text{企业总产值(个人毛收入)}} \times 100\%$$

在具体应用中,针对各种统计分析的要求,还可以将企业(个人)综合税收负担总和与企业净产值(个人净收入)、企业增加值(个人增加收入)相比得出不同的税收负担率,其意义都是为考察企业(个人)的总体税收负担状况。

(2)直接税税收负担率。这是指企业(个人)缴纳的全部直接税与其收入的比率。由于直接税不易转嫁,其纳税人与负税人一致,纳税人所缴纳的直接税与其所负担的直接税是相同的,因此,在直接税方面可以直接衡量纳税人的真实税收负担。由于直接税(主要是所得税)主要与纳税人的所得额,即除去成本、费用后的纯收入相关,所以实践中多采用纯收入直接税税收负担率的指标。其计算公式为:

$$\text{纯收入直接税税收负担率} = \frac{\text{企业(个人)一定时期缴纳的所得税(包括财产税)}}{\text{企业(个人)一定时期获得的纯收入}} \times 100\%$$

(3)货物和劳务税税收负担率。这是指企业在一定时期内缴纳的货物和劳务税税额占同期销售收入或营业收入的比率。其计算公式为:

$$\text{货物和劳务税税收负担率} = \frac{\text{企业在一定时期实际缴纳的货物和劳务税税额}}{\text{同期销售收入(营业收入)}} \times 100\%$$

(4) 企业所得税税收负担率。这是指企业在一定时期内缴纳的所得税税额占同期企业实现的利润总额的比率。其计算公式为:

$$\text{企业所得税税收负担率} = \frac{\text{企业在一定时期实际缴纳的所得税税额}}{\text{同期实现利润总额}} \times 100\%$$

(5) 个人所得税税收负担率。这是指个人在一定时期内缴纳的个人所得税税额占同期个人收入总额的比率。其计算公式为:

$$\text{个人所得税税收负担率} = \frac{\text{个人在一定时期实际缴纳的个人所得税税额}}{\text{同期个人收入总额}} \times 100\%$$

(6) 企业增值税税收负担率。这是指企业在一定时期内缴纳的增值税税额占同期企业实现的营业收入总额的比率。其计算公式为:

$$\text{企业增值税税收负担率} = \frac{\text{企业在一定时期实际缴纳的增值税税额}}{\text{同期实现营业收入总额}} \times 100\%$$

二、税收负担的影响因素

(一) 经济因素

1. 经济发展水平

一国的经济发展水平是影响其税收负担水平的决定性因素。因为税收来源于国民经济的产出,一个国家的生产力水平越高,经济发展水平越高,税收的来源就越丰富,税基就越宽广,经济对税收负担的承受能力也就越强。所以,一般来说,经济发展水平较高的国家税收负担也要重一些。

2. 政治经济体制

一般来说,中央集权制或非市场经济体制的国家税收负担要重一些。此外,一国的分配体制也会影响其税收负担水平。如果国家参与国民收入分配的形式除税收外,还有利润等其他分配形式,且其他分配形式也占有相当份额,这时税收负担会较轻;如果国家参与国民收入分配的形式主要是税收,税收负担水平就较重。

(二) 政策因素

一方面,税收是国家实施其宏观经济政策(如产业政策、供需调节政策)的重要手段,而这一手段的运用主要可通过对税收负担的调节来进行。例如,当社会总需求过旺、经济发展过热时,应适当提高社会总体税收负担水平,以抑制需求的膨胀。另一方面,税收本身也是宏观经济政策的一个方面。国家在一定时期实行的财政税收政策会对税收负担形成直接影响。一般来说,当国家实行紧缩的财政政策时,需要增加税收,减少财政支出,这时税收负担会加重;而当国家实行扩张的财政政策时,税收负担则会有所减轻。

(三) 税制因素

经济因素是影响税收负担水平的外在因素,从税收负担本身的计算要素来看,它还受一些税收制度所规定的技术因素的影响。

1. 征税对象

在其他因素既定的情况下,征税对象的范围和数额越大,税收负担水平越高;反之则越低。

2. 计税依据

计税依据是直接用于计算税额的要素,它与税额的大小以及税收负担水平高低关系密切。例如,在同样的税率标准下,如果对纳税人计征所得税时允许其扣除许多项目,则会使计税依

据缩小,从而引起纳税人的实际税收负担率低于名义税率。

3. 税率

在其他要素不变的情况下,税率直接决定税收负担水平的高低,即税率越高,税收负担水平越高;反之,则越低。可以说,税率与税收负担有着最为直接的关系,但由于税率以不同的形式存在,其与税收负担的关系也不尽相同。在不考虑其他因素(如税收转嫁、税前扣除等)的情况下,若实行比例税率,则税率等于纳税人的实际税收负担率;若实行累进税率,则名义的边际税率与纳税人实际税收负担率是不同的,一般来说,税率累进程度越大,纳税人的名义税率与实际税率、边际税率与平均税率的差距也越大。

4. 减免税

减免税对税收负担的影响主要表现在依照税法规定减少纳税人的部分税收负担或免除纳税人的全部税收负担。这是使纳税人税收负担减轻的因素。

5. 税收附加和加成

与减免税相反,税收的附加和加成是使纳税人税收负担加重的税制因素,在纳税人按法定税率已形成的应纳税额基础上再多征一定的数额,从而使得纳税人实际负担的税收加重。

(四) 征管因素

税务部门征管效率与征管水平会影响一国实际征收入库的税收收入数额,从而影响实际税收征收率。在既定的名义宏观税收负担水平下,税收征收率的高低直接决定了实际宏观税收负担水平。一般而言,若一国税务部门征管水平较高,税收征收率也就较高;反之则税收流失严重,必然导致宏观税负下降。

三、税收负担的转嫁与归宿

(一) 税收负担转嫁与归宿的概念

税收负担转嫁(以下简称税负转嫁)是指纳税人通过各种途径将应缴税额全部或部分地转给他人负担而造成纳税人与负税人不一致的经济现象。

税收负担归宿是指税收负担的最终归着点。税收经过转嫁的过程最终会把负担落在负税人身上,这时税负转嫁过程结束,税收负担也找到其最终归宿。

(二) 税负转嫁的形式

税负转嫁,也有经济学家称之为税收辗转,其基本形式有以下四种。

1. 前转

前转亦称“顺转”,是指纳税人在进行货物或劳务交易时通过提高价格的方法将其应负担的税款向前转移给货物或劳务的购买者或最终消费者负担的形式。一般认为,前转是税负转嫁最典型和最普通的形式,多发生在货物和劳务税征税上。这种形式下,名义上的纳税人是货物或劳务的出售者,实际上税收的负担者是货物或劳务的消费者。

2. 后转

后转亦称“逆转”,是指纳税人通过压低生产要素的进价将应缴纳的税款转嫁给生产要素的销售者或生产者负担的形式。后转的发生一般是因为市场供求条件不允许纳税人提高商品价格,使之不能采取前转的方式转移税收负担所致。

3. 消转

消转亦称“税收转化”,是指纳税人对其税收负担既不向前转嫁也不向后转嫁,而是通过改善经营管理或改进生产技术等方法,自行消化。严格地说,消转并未将税收负担转嫁给他人,这是一种较为特殊的形式。

4. 税收资本化

税收资本化亦称“资本还原”，是指生产要素购买者将购买的生产要素未来应纳税款通过从购入价格中扣除的方法，向后转移给生产要素出售者的一种形式。税收资本化主要发生在某些资本品的交易中，例如，政府征收土地税，土地购买者便会将预期应纳的土地税折入资本，使实际地价下降，此后，名义上由土地购买者按期纳税，但实际上税款是由土地出售者负担的。

(三) 税负转嫁的条件

1. 商品经济的存在

在自给自足的自然经济社会，产品一般不经过市场交换，直接从生产领域进入消费领域。在这一时期，国家税收主要来自土地和农产品，税收只能由土地所有者负担，不能实现税负转嫁。随着商品经济的产生，出现商品的市场交易，多环节、多层次的流通交换过程为税负转嫁提供了可能。

2. 自由的价格体制

税负转嫁一般是通过价格的变动实现的，或是提高销售商品的售价，或是压低购入生产要素的购价，或是以税收的资本化改变商品的价格，而这些都要求市场价格具有可变性和各市场主体具有自由定价权。消转虽可不依赖价格运作，但如前所述它是一种特殊的转嫁形式，并不普遍，所以政府指令性计划价格制度基本上不存在税负转嫁，而市场经济集高度发达的商品经济和自由开放的价格体制于一身，为税负转嫁的实现提供了适宜的条件。

(四) 税负转嫁的一般规律

1. 对供给弹性较大、需求弹性较小的商品课征的税较易转嫁

供给弹性是指对供给量相对价格变化做出的反应程度，即某种商品价格上升或下降1%时，对该商品供给量增加或减少的百分比。供给弹性等于供给变化率除以价格变化率。商品供给弹性越大，表明供给者当价格变化时调整供给量的可能性越大，进而通过调整供给量影响价格的可能性也越大。需求弹性是指对需求量相对价格变化做出的反应程度，即某种商品价格上升或下降1%时，对该商品需求量增加或减少的百分比。需求弹性等于需求变化率除以价格变化率。商品需求弹性越大，表明需求者当价格变化时调整需求量的可能性越大，进而通过调整需求量影响价格的可能性也越大。供求弹性与税负转嫁之间的关系可以概括为以下三种。

(1) 商品需求弹性大小与税负向前转嫁的程度成反比，与税负向后转嫁的程度成正比。即商品需求弹性越大，税负前转的量越小，税负后转的量越大；商品需求弹性越小，税负前转的量越大，税负后转的量越小。当需求完全有弹性时，税负将全部由供给方负担；当需求完全无弹性时，税负将全部由需求方负担。

(2) 商品供给弹性大小与税负向前转嫁程度成正比，与税负向后转嫁程度成反比。即商品供给弹性越大，税负前转的量越大，税负后转的量越小；商品供给弹性越小，税负前转的量越小，税负后转的量越大。当供给完全无弹性时，税负将全部由供给方负担；当供给完全有弹性时，税负将全部由需求方负担。

(3) 当商品的需求弹性大于供给弹性时，则税负由需求方负担的比例小于由供给方负担的比例；当商品的需求弹性小于供给弹性时，则税负由需求方负担的比例大于由供给方负担的比例。

2. 对垄断性商品课征的税其税负较易转嫁

由于税负转嫁主要是通过改变商品价格来实现的，而垄断性商品对市场的独占性决定了其对价格的控制权，所以垄断性商品通过提价以转嫁税负的能力强。竞争性商品则是根据市

场供求状况决定价格,所以相对于垄断性商品其转嫁税负的能力较弱。

3. 货物和劳务税较易转嫁

货物和劳务税作为间接税,其税负能够通过提高或降低商品价格转由他人负担,但转嫁多少则取决于商品定价方式、价格弹性、征税范围等因素。所得税作为直接税,由于是对收益所得额征税,所以一般由纳税人负担,不能转嫁。

4. 征税范围广的税种税负较易转嫁

从征税范围来看,征税范围广的税种,税负较易转嫁,因为对全部商品或同一类商品都征税,消费者选择的余地较小;反之,征税范围较窄的税种,税负就不易转嫁,这是因为只对某些商品或同类商品的某种商品征税,消费者选择的余地较大,可能会选择其他商品代替应税商品。

第五节 国际税收

一、国际税收概述

(一) 国际税收的概念

国际税收是指两个或两个以上国家政府因行使各自的征税权力,在对跨国纳税人进行分别征税而形成的征纳关系中所发生的国家之间的税收分配关系。这一概念包括以下两重含义。

(1) 国际税收不是一种独立的税种。国际税收是由于各相关的跨国经济活动而形成的一种税收分配关系,这种国际税收分配关系的载体仍然是一般的国家税收。例如所得税,若其纳税人有来源于多国的所得,那么这些国家之间就可能产生国际税收问题,所以,国际税收实际上是由国家税收派生出来的,没有国家税收关系,国际税收关系就无从谈起。

(2) 国际税收不能离开跨国纳税人。若纳税人不具备跨越国境的征税要素,则通常只承担一个国家的纳税义务,也不涉及别国的财政利益,国际税收关系就无从发生。

(二) 国际税收的研究内容

国际税收的研究对象是各国政府为协调国际税收分配活动所进行的一系列税收管理并采取的措施,以及由此而形成的国与国之间的税收分配关系及其处理准则和规范。只要税收活动涉及国家之间的财政利益分配,就属于国际税收的研究范围。但一般来看,由于货物和劳务税是按流转环节或一次交易行为的发生征税,在某一时点、某一流转环节发生的地域空间是一定的,不会发生跨国重复征税问题,也就不涉及国家间的利益分配,因此,通常认为国际税收主要研究所得税和资本收益税方面的问题。

根据国际税收研究的对象和范围,需要就一些敏感而重要的国际税收问题进行具体、深入、系统的探讨,旨在消除或缓和国际重复征税和所得税收入的国际分配问题,使国家间建立起公正、合理的财政利益分配关系,促进国家间经济贸易的合作与发展。概括起来,国际税收需要研究的重要内容主要有税收管辖权、国际重复征税的产生与免除、国际避税与反避税、国际税收协定等。

二、税收管辖权

(一) 税收管辖权的概念及确定原则

税收管辖权是国家主权在税收领域中的体现,是一国政府行使主权征税所拥有的各种权力。主权国家的税收管辖权是独立自主的。税收管辖权不仅是国家主权的重要组成部分,同时也是对在国家间所得征税的依据,是国家行使主权的重要表现,任何外力都不得干涉和控制。

当然,税收管辖权虽是一国主权,但它的确定也必须遵循一定的原则。由于税收是凭借国家政治权力征收的,所以征税权力不能超越该国政治权力所及的范围,税收管辖权也是如此。一国的政治权力范围包括两方面:①该国领土的地域范围;②该国所有的公民或居民的属人范围。对应这两方面,税收管辖权的确定原则也可分为属地主义原则和属人主义原则。

(1)属地主义原则是以纳税人的收入来源地或经济活动所在地为标准确定国家行使税收管辖权范围的原则,这是各国行使税收管辖权最基本的原则。

(2)属人主义原则是以纳税人的国籍和住所为标准确定国家行使税收管辖权范围的原则,即对该国的居民(包括自然人和法人)行使征税权力的原则。

(二)税收管辖权的分类

对应税收管辖权确立的属地主义和属人主义的不同原则,税收管辖权可分为收入来源地管辖权和居民管辖权。

1. 收入来源地管辖权

收入来源地管辖权亦称地域管辖权,是按照属地主义原则确立的税收管辖权,即一国政府只对来自或被认为是来自本国境内的所得拥有征税权力。或者换一种说法,对跨国纳税人来自本国境内的收入或在本国境内从事经济活动带来的收入,不论其居住地是否在本国,是否为本国居民,一律行使征税权力。

2. 居民管辖权

居民管辖权是按照属人主义原则确立的税收管辖权,即一国政府对本国居民的全部所得拥有征税权力,不论该收入是否来源于本国。

(三)税收管辖权的选择

在税收管辖权中,各国根据本国利益需要会有不同选择,但几乎所有国家都实行了收入来源地管辖权,它被认为既体现了国家间经济利益分配的合理性,又在税务行政管理上较为方便,故而被各国普遍采用。但是,许多国家还认为收入来源地国家并不能独占征税权力,对本国居民在他国取得的收入的征税权力并不想放弃,于是,在实行收入来源地管辖权的同时也实行居民管辖权。目前,多数国家包括我国,都是同时实行收入来源地管辖权和居民管辖权。

三、国际重复征税的产生与免除

(一)国际重复征税的概念及其产生的原因

国际重复征税是指两个或两个以上国家对跨国纳税人的同一征税对象或税源进行分别征税所形成的交叉重叠征税。一般情况下,这种重叠征税是在两个国家产生的,所以又被普遍称为国际双重征税。

国际重复征税是国际税收的基本理论问题和核心内容,之所以会产生国际重复征税问题,是由两个或两个以上国家税收管辖权交叉重叠直接导致的。

(1)产生国际重复征税的前提是纳税人在其居住国以外的其他国家获取收入,并且各国均征收所得税。概括起来,即跨国纳税人、跨国所得、各国对所得税的开征是产生国际重复征税的重要前提。

(2)产生国际重复征税的根本原因是各国税收管辖权的交叉。由于各国根据本国的利益需要和实际情况独立自主地确定税收管辖权,可以按照属地主义原则行使收入来源地管辖权,也可以按照属人主义原则行使居民管辖权,这就可能使得对同一纳税人的同一笔跨国所得各有关国家均有税收管辖权,都按本国税法征收所得税,从而产生国际重复征税问题。

(3)各国都实行单一的税收管辖权时,由于各国对居民或收入来源地的认定标准不同,也

会出现居民管辖权与居民管辖权的交叉,或收入来源地管辖权与收入来源地管辖权的交叉,从而产生国际重复征税。

(二) 国际重复征税的免除

国际重复征税,使跨国纳税人的同一笔跨国所得负担多国税收,与非跨国纳税人相比加重了其税收负担,既不符合税负公平原则,也会影响纳税人的投资活动,从而不利于国家间经济活动的发展。随着经济与科技的飞速发展,经济活动跨越国界、相互渗透的必要性和可能性越来越大,这使得解决国际重复征税问题更为重要和迫切。对于如何处理国际重复征税问题,世界各国都相继采取了一些有效的方法,主要有低税法、扣除法、免税法和抵免法。

1. 低税法

低税法是指居住国政府对其居民国外来源的所得,单独制定较低的税率征税,以减轻重复征税。低税法只能在一定程度上降低重复征税的数额,但不能彻底解决重复征税问题,只有当单独制定的较低税率趋于0时,国际重复征税才趋于彻底免除,正因为如此,单独采用低税法的国家很少,它只是一些国家在采用其他方法的同时作为辅助的一种灵活处理方式。

【例 3-1】 甲国 A 公司 2017 年境内、外所得总计 200 万元,其中来自境内所得为 160 万元,来自设在乙国的分公司所得为 40 万元,在乙国已纳所得税额为 12 万元。甲国的税率为 30%,但甲国对本国居民来自境外所得实行 15% 的低税率。计算 A 公司的应纳税额。

【解】 甲国政府对本国 A 公司来自乙国的 40 万元所得,单独征收 15% 的所得税,则

A 公司来自乙国的 40 万元所得应纳税额 $=40 \times 15\% = 6$ (万元)。

A 公司来自境内的 160 万元所得应纳税额 $=160 \times 30\% = 48$ (万元)。

A 公司需在甲国缴纳所得税 $=6 + 48 = 54$ (万元)。

A 公司在乙国已纳税额为 12 万元,其总税负 $=6 + 48 + 12 = 66$ (万元)。

从上述计算可以看出,其中 6 万元的部分,即甲国单独 A 公司来自乙国的对 40 万元所得征收的所得税,属于重复征税。所以说,低税法并没有彻底解决国际重复征税问题,只是使国际重复征税得到一定的缓解。这种缓解的程度和作用如何,取决于所得税税率降低的幅度。

2. 扣除法

扣除法是指居住国政府对其居民取得的国内外所得汇总征税时,允许居民将其在国外已缴纳的所得税视为费用在应税所得中予以扣除,就扣除后的部分征税。这种方法也不能彻底解决重复征税问题,因为对于扣除国外纳税后的国外收益来说仍存在重复征税。

【例 3-2】 A 国 R 公司在某一纳税年度的总所得为 300 万元,其中,源自 A 国的所得为 200 万元,源自 B 国的所得为 100 万元。A 国所得税率为 35%,B 国所得税率为 20%。已知 A、B 两国均实行属人兼属地税收管辖权,A 国政府对本国居民来自境外所得实行扣除法,计算 R 公司该年度的应纳税额。

【解】 R 公司在 B 国缴纳所得税税额 $=100 \times 20\% = 20$ (万元)。

R 公司计算在 A 国的应纳税额时,其在 B 国缴纳的 20 万元税款可以作为费用进行扣除。

在 A 国的应纳税所得额 $=300 - 20 = 280$ (万元)。

在 A 国应纳所得税税额 $=280 \times 35\% = 98$ (万元)。

其总税负 $=98 + 20 = 118$ (万元)。

3. 免税法

免税法亦称豁免法,是指居住国政府对其居民来源于非居住国的所得额,单方面放弃征税权,从而使国际重复征税得以彻底免除,这种方法承认了收入来源地管辖权的独占地位,因而

会使居住国利益损失较大,所以采用免税法的国家很少。

【例 3-3】 A 国甲公司在某一纳税年度的总所得为 250 万元,其中,源自 A 国的所得为 150 万元,源自 B 国的所得为 100 万元。A 国所得税率为 40%,B 国所得税率为 30%。已知 A、B 两国均实行属人兼属地税收管辖权,A 国政府对本国居民来自境外所得实行免税法,计算甲公司在该年度的应纳税额。

【解】 甲公司在 B 国缴纳所得税 = $100 \times 30\% = 30$ (万元)。

甲公司计算在 A 国的应纳税额时,其来源于 B 国的所得免税。

在 A 国的应纳税所得额 = $250 - 100 = 150$ (万元)。

在 A 国应纳税所得额 = $150 \times 40\% = 60$ (万元)。

其总税负 = $60 + 30 = 90$ (万元)。

4. 抵免法

抵免法是指居住国政府对其居民国外所得在国外已纳的所得税,允许从其应汇总缴纳的本国所得应纳税款中抵扣。税收抵免承认了收入来源地管辖权优先于居民管辖权,是目前解决国际重复征税最有效的方法,因此在国际上广为通行。在实际应用中,抵免法分为直接抵免和间接抵免两种方法。

直接抵免是指居住国政府对其居民纳税人在非居住国直接缴纳的所得税款,允许冲抵其应向本国政府缴纳的所得税款。直接抵免适用于同一经济实体的跨国纳税人,如总公司与分公司之间汇总利润的税收抵免。间接抵免适用于跨国母子公司之间的税收抵免,是指居住国政府对境内母公司来自外国子公司股息形成的相应利润所缴纳的外国政府所得税,允许母公司在应缴本国政府所得税内进行抵免。

虽然抵免法承认收入来源地管辖权的优先地位,但也要维护居住国的一定税收利益。因此实行抵免时通常要规定一个限额,即居住国政府允许其居民纳税人抵免国外已纳所得税款的额度,以国外应税所得额按照本国税法规定计算的应缴税额为限。在此限度内实行全额抵免,超过此限度的只能就限额进行抵免。抵免限额有三种方法,即分国抵免限额、综合抵免限额、分项抵免限额。

(1) 分国抵免限额是指居住国政府对其居民纳税人来自每一项外国的所得,分别计算抵免限额。其计算公式为:

$$\text{分国抵免限额} = \text{国内外应税所得额} \times \text{本国税率} \times \frac{\text{某一国外应税所得额}}{\text{国内外应税所得额}}$$

【例 3-4】 甲国居民 A 有来源于甲国所得 0 元,乙国所得 100 万元,丙国所得 80 万元,甲、乙、丙三国所得税税率分别为 40%、50%、30%。已知甲、乙、丙三国均实行属人兼属地税收管辖权,在分国抵免法下,试计算居民 A 在甲国应缴纳的所得税。

【解】 乙国抵免限额 = $(100 + 80) \times 40\% \times [100 \div (100 + 80)] = 40$ (万元)。

在乙国实际纳税 = $100 \times 50\% = 50$ (万元),大于抵免限额,允许抵免 40 万元,回甲国不用补税。

来自乙国所得回甲国应补缴税额 = 0。

丙国抵免限额 = $(100 + 80) \times 40\% \times [80 \div (100 + 80)] = 32$ (万元)。

在丙国实际纳税 = $80 \times 30\% = 24$ (万元),小于抵免限额,允许抵免 24 万元。来自丙国的所得回甲国应补缴税额 = $32 - 24 = 8$ (万元)。

所以,在分国抵免限额法下,居民 A 来自国外所得回甲国应补缴所得税共计 8 万元。

(2)综合抵免限额是指居住国政府对其居民纳税人的全部外国来源所得,不分国别、项目汇总在一起计算抵免限额。其计算公式为:

$$\text{综合抵免限额} = \text{国内外应税所得额} \times \text{本国税率} \times \frac{\text{国外应税所得额}}{\text{国内外应税所得额}}$$

采用综合抵免限额法,可以使跨国纳税人在不同的国家发生的不足限额和超限额部分相互抵消,纳税人可获得最大限度的抵免。

【例 3-5】如例 3-4 中,假设甲国采用的是综合抵免限额法,计算居民 A 在甲国的应纳税额。

【解】综合抵免限额 = $(100+80) \times 40\% \times (180 \div 180) = 72$ (万元)。

在国外实际纳税 = $100 \times 50\% + 80 \times 30\% = 74$ (万元),大于抵免限额,实际抵免额为 72 万元。

在甲国应补缴税额 = 0。

即综合抵免限额法下,居民 A 来自外国所得回甲国不需再补缴所得税。

(3)分项抵免限额。由于许多国家对股息、利息等投资所得或者农、林业收入采用低税优惠政策,在采用综合抵免法时,为防止纳税人以某一外国较低税率形成的不足限额部分,冲抵另一外国较高税率形成的超限额部分进行国家间税收逃避,对上述项目的收入采用单独计算抵免限额的方法。分项抵免税额实际上是对综合抵免限额的一种补充,也是以维护居住国利益为出发点的。其计算公式为:

$$\text{分项抵免限额} = \text{国内外应税所得额} \times \text{本国税率} \times \frac{\text{国外某一单项应税所得额}}{\text{国内外应税所得额}}$$

【例 3-6】甲国居民 J 有来源于乙国经营所得 200 万元,特许使用权所得 50 万元,甲、乙两国经营所得的所得税率分别为 30%、20%,甲、乙两国特许使用权所得的所得税率分别为 10%、15%。假设甲、乙两国均实行属人兼属地税收管辖权,甲国对本国居民的境外所得实行分项抵免限额法,计算居民 J 在甲国的应纳税额。

【解】经营所得的抵免限额 = $200 \times 30\% = 60$ (万元)。

来源于乙国的经营所得已纳税款 = $200 \times 20\% = 40$ (万元),小于抵免限额 60 万元,因此,经营所得的已纳税款 40 万元可以全额得到抵免。

在甲国需补税 = $60 - 40 = 20$ (万元)。

特许使用权所得的抵免限额 = $50 \times 10\% = 5$ (万元)。

来源于乙国的特许使用权所得已纳税款 = $50 \times 15\% = 7.5$ (万元),大于抵免限额 5 万元,实际抵免额为 5 万元,在甲国不用纳税。

此外,还有一个与税收抵免联系密切的问题就是税收饶让。这是指居住国政府对其居民在国外得到的所得税减免优惠的部分,视同在国外实际缴纳的税款给予税收抵免,不再按居住国税法规定的税率进行补征。可见,税收饶让是税收抵免的延伸,是以税收抵免的发生为前提的。但其意义已超出了解决国际重复征税的范围,主要是为了保障各国税收优惠措施的实际效果。因为如果不实行税收饶让,居民在国外获得的减免税部分不能得到抵免,这部分应税所得还需按本国税率纳税,这样实际上使实行税收优惠的国家所放弃的税收权益没有被纳税人享用,而是被居住国政府所剥夺,税收优惠政策的效用被抵消。在实际中,这种问题多数发生在发展中国家和发达国家之间。发展中国家为吸引外资,多采用一定的税收优惠,为保证这些优惠政策发挥真正效用,同时发达国家也愿意鼓励其资本的跨国经营,于是两国之间一般采取签订税收协定的方式确定税收饶让政策,这样既利于作为非居住国的发展中国家利用外资,也

不影响发达国家作为居住国行使居民管辖权的正当税收权益,因此税收饶让在促进国家间经济合作交往方面发挥着越来越重要的作用,也越来越被各国所重视。

【例 3-7】 甲国某总公司在乙国设立一个分公司,该分公司来源于乙国所得 1000 万元,乙国的所得税税率为 30%。乙国为鼓励外来投资,对该分公司减按 15% 的税率征收所得税。已知甲、乙两国均实行属人兼属地税收管辖权,两国之间签订了税收饶让协定,并对境外所得实行综合抵免限额法,甲国所得税税率为 40%。计算该公司在甲国的应纳税额。

【解】 该公司在乙国按税法规定应纳税额 300 万元,减按 15% 税率征税后,实际只缴纳 150 万元。由于甲、乙两国之间签订了税收饶让协定,甲国政府对该总公司征收所得税时,对其分公司在国外缴纳的所得税,不是按实际应纳税额 150 万元进行抵免,而是按税法规定税率计算的 300 万元应纳税额给予抵免。

乙国的抵免限额 $=1000 \times 40\% = 400$ (万元)。来源于乙国的所得可以抵免税额为 300 万元,在甲国应补税额 $=400 - 300 = 100$ (万元)。

四、国际税收协定

(一) 国际税收协定的概念及其种类

国际税收协定是指两个或两个以上的主权国家,为了协调处理相互之间跨国纳税人征税事务方面的税收关系,本着对等的原则,通过政府谈判所签订的一种书面税收协议或条约。

国际税收协定,按参加国的多少可分为双边和多边两类。由两个国家参加缔结的税收协定,称为双边国际税收协定。由两个以上国家参加缔结的税收协定,称为多边国际税收协定。目前,虽有一些多边国际税收协定,但大量的还是双边国际税收协定。

国际税收协定,按其涉及的内容和范围的大小可分为两类。凡是协议内容适用于缔约国之间各种税收问题的,称为一般国际税收协定。凡是协议内容仅适用于某项特定税收问题的,则称为特定国际税收协定。

(二) 国际税收协定的作用

国际税收协定在国际经济交往中具有多方面作用,主要表现在以下几个方面。

(1) 国际税收协定体现主权国家之间相互尊重和平等协商。它是有关国家在相互尊重、相互了解、互利互让、对等协商基础上的产物,使各方能够平等解决国际税收中的矛盾和争端。

(2) 国际税收协定是本国居民履行跨国纳税义务的安全保障。通过国际税收协定的签订,可以有效地解决重复征税问题,使本国居民的境外所得在协定国享受比较优惠的税收待遇。

(3) 国际税收协定本身就是适应国际经济技术交流需要的产物。通过国际税收协定的签订,可以为从事国际经济活动者实现合理税收负担创造条件和为引导投资方向提供税收鼓励,反过来又可以起到促进国际经济交流的作用。

国际税收协定签订的情况,在某种程度上标志着一个国家对外经济发展的状况。截至 2023 年 1 月,我国已对外正式签署 109 个避免双重征税协定,其中 105 个协定已生效。此外,中国内地(大陆)和香港、澳门两个特别行政区签署了避免双重征税安排,与台湾地区签署了避免双重征税协议。

(三) 国际税收协定范本

目前国际上最重要、影响力最大的两个国际税收协定范本——《经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》(即《OECD 协定范本》)和《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》(即《UN 协定范本》),是两个国际组织为了协调和

指导各国签订双边或多边税收协定而制定并颁布的示范性文本。联合国范本旨在为发展中国家对外谈签税收协定提供可遵循的原则,更加注重维护和扩大收入来源国的税收管辖权。《OECD 协定范本》的主导思想是强调居民管辖权原则。各国在签订协定的过程中,不仅参照两个税收协定范本的结构和内容来缔结各自的税收协定,而且在协商大多数的税收规范上都遵循两个协定范本所提出的一些基本原则和要求。

国际税收协定范本的主要作用在于为各国签订相互间税收协定树立一个规范性样本,保证各国签订双边或多边税收协定程序的规范化和内容的标准化,并为解决各国在税收协定谈判中遇到的一些技术性困难提供有效的帮助,为各国在处理税收协定谈判中出现的矛盾和问题提供协调性意见和办法。国际税收协定范本有两个特征:①规范化。这种规范化主要表现在格式规范、内容规范等方面。②内容弹性化。国际税收协定范本的使用范围是所有的国家,它的内容应当具有弹性,它只是规定和列举具有一般性和原则性的条款,具体内容由各谈判国家各自予以明确规定。

五、国际避税与反避税

(一) 国际避税的概念及其产生的原因

国际避税是跨国纳税人利用各国税法规定的差异和漏洞,以不违法的手段减轻或消除国际税负的行为。由于各国在征税范围、税率高低及征管水平上存在差异,纳税人可通过人为的筹划,如改变居民身份、转移财产所得等,使纳税人的税收负担得到减轻甚至免除。显然,这种避税行为是由税制差异和税法不完善造成的,它与采用非法手段进行偷税、漏税的行为是不同的性质。国际避税产生的原因主要有两个:一是内在动机,二是外部条件。

1. 跨国纳税人对利润的追求是国际避税产生的内在动机

一般来说,在所得既定的情况下,纳税越少,利润越高,因此纳税人总是希望减少其纳税义务以增加税后利润。减轻税负的方式虽很多,但逃税、漏税等违法手段因其风险较高不会被普遍接受,这样,避税就因其既可减轻税负又不违反法律,风险还较小而被许多纳税人所采用,成为一个十分普遍的经济现象。随着国际经济活动的日益频繁,各种先进、复杂的经济手段、工具不断产生,进行国际避税的方法也更多、更方便,跨国纳税人在利益的驱动下,会更加积极地寻求国际避税的途径,因而使得国际避税活动在世界范围内迅猛地发展起来。

2. 各国税收制度的差别和税法的缺陷是产生国际避税的外部条件

一方面,各国税收制度存在多方面的差异,使得纳税人的同一笔所得在不同国家会产生不同的税负,如纳税义务确定标准不同、税率高低不同、税基宽窄不同、避免重复征税的方法不同等。这样纳税人总希望采用一些合法手段使自己的居民身份或财产收入转移到税负较轻的国家或地区,从而进行国际避税。另一方面,各国的税法及有关法律总存在一些不完善、不健全的地方,例如,一些概念模棱两可,监督措施缺乏等,使得纳税人进行国际避税有可乘之机而无约束之法,国际避税自然会愈演愈烈。

(二) 国际避税的基本手段

1. 利用转让定价转移利润

转让定价是指公司集团内部机构之间或关联企业之间相互提供产品、劳务或财产而进行的内部交易定价。利用转让定价转移利润,一般是指跨国总公司与其各分支机构、母公司与子公司之间以及各分支机构、各子公司之间,通过人为制定内部交易结算价格转移利润,逃避国际纳税义务的行为。其最常见的方式为通过关联企业之间的商品交易、劳务派遣、金融行为等,将利润聚集在低税率国家(或地区),尽可能降低在高税率国家(或地区)的税负。

2. 利用避税地规避纳税义务

避税地一般允许投资和从事经营活动的企业享受不纳税或少纳税的优惠待遇。一些跨境纳税人利用避税地提供的种种便利,采用虚设机构中转销售、虚设信托财产等方法,将利润从高税区转移到避税地来规避纳税义务。

3. 滥用国际税收协定

滥用国际税收协定一般是指一个第三国(或地区)居民利用其他两个国家(或地区)之间签订的国际税收协定获取其本不应该得到的税收利益。滥用国际税收协定的行为使非协定受益人得以逃避原应承担的一部分乃至全部税负。在方式上一般是通过在协定国组建中介性投资公司、持股公司等,把来源于非协定国的收入中转到这些公司,以牟取不应得的税收优惠。

(三) 国际反避税

各国政府都在努力寻求解决国际重复征税的办法,以保护纳税人利益,鼓励纳税人的投资活动,支持国家间经济技术的合作交流,促进本国经济发展。但与此同时,作为国际重复征税问题的对立面,国际避税问题越来越广泛、复杂,影响国家的利益,使许多税收收入不能实现,引起资本不正常流动,成为阻碍一国经济发展的不利因素。因此,各国政府都在积极应对,通过完善税法、加强征管等单方面措施以及加强国家间多边合作管理来防范国际避税活动,这称为国际反避税。国际反避税措施主要包括以下几个方面。

1. 完善税法

国际避税是利用各国税法的差异和漏洞来进行的,因此反避税的一个重要措施便是弥补税法的漏洞和缺陷,具体体现在以下几个方面。

(1) 完善税制。对税收制度中一些不规范、模糊的概念、规定等应加以明确,一些有助于国际避税的规定可以限定其适用范围或加入附加条件,例如外国子公司的国外利润若滞留在避税地的,可限制其滞留期限。

(2) 加强税收立法,制定专门的反避税条款。①对纳税人转移居民身份、从事某些交易行为的,应规定纳税人对税务部门负有报告义务,这样可为国际避税案件提供证明;②对于国际避税行为的有关税务处理应该形成专门、权威的法律规范,如对运用避税港的税务处理、对转让定价的税务处理等。

(3) 国际避税案件的裁定应形成相应的法规,作为法院或税务官员对国际避税有关事宜做出裁定的依据。例如美国采用案例法的形式,规定在同一纳税年度内,法院或税务官员对某些特定纳税人或特定纳税事宜做出的裁决具有法律效力,此后的同类情况可以援引使用。

2. 加强税务管理

可以采用先进的征管手段,加强税务调查与审计,培养高素质、经验丰富的税务官员等。

3. 加强国际多边合作

加强国际多边合作包括各国政府间税收信息、资料的提供,以及政府间签订协议合作监督某些贸易行为的实施等。

从目前国际避税措施的实施来看,虽然以上各项措施均发挥着一定的作用,但国际避税问题并不能就此解决,国际避税的防范仍然是当今国际经济中迫切需要研究和解决的重要课题。

(四) BEPS 行动计划与国际税收合作

1. BEPS 行动计划

在经济全球化和数字化趋势加快的背景下,由于跨国企业可以在全球范围内配置资源,越

来越多的跨国企业不但不会承担双重的税收负担,反而可能实现在居住国和来源国两边都不纳税。在这种新的发展态势下,各国(或地区)开始重点关注避免双重不征税、打击跨国公司税基侵蚀和利润转移行为。

税基侵蚀和利润转移是指国际跨境企业利用国际征税规则的缺失以及各国(或地区、税收管辖区)税制差异和征管漏洞,最大限度减少其全球总体税负,甚至达到双重不征税的效果,造成对各国(或地区)税基的侵蚀与利润转移,从而导致税收流失。

为遏制跨国企业规避纳税义务和侵蚀相关国家(或地区)税基,确保实现利润在经济活动发生地和价值创造地征税,共同建立有利于促进全球经济增长的国际征税规则体系与行政合作机制,2013年9月,G20峰会发布圣彼得堡峰会公报,决定实施国际税收改革 BEPS 行动计划。2015年11月,G20峰会正式批准了由经济合作与发展组织发布的15项成果报告,标志着国际税收规则重塑取得了重要突破。BEPS 行动计划15项产出成果不仅包含对现行国际税收规则的多处修改,而且针对如何遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国(或地区)税基的行为提出了具体的行动方案。

2. 国际税收合作

国际税收合作是经济全球化深入发展背景下,国家(或地区)从本国(或地区)利益与共同利益出发,通过信息交换、征管互助、相互协商等方式提高各国(或地区)税收征管能力,打击跨国纳税人利用各国(或地区)税制差异和税收信息不对称向避税地和低税地转移利润或者隐匿收入的逃避税行为的各种合作、协调措施,其目的是维护各国(或地区)税收利益和世界税收秩序。

(1)《多边税收征管互助公约》

《多边税收征管互助公约》是一项旨在通过开展国际税收征管协助维护公平税收秩序的多边条约,为各国(或地区、税收管辖区)更好地打击跨境逃避税行为提供了强有力的支持。2013年8月27日,中国政府正式签署《多边税收征管互助公约》,自2017年1月1日起开始执行。

(2)金融账户涉税信息自动交换标准

金融账户涉税信息自动交换标准旨在通过加强全球税收合作,提高税收透明度,打击利用海外账户的逃避税行为。2015年12月,中国政府签署了《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》,自2017年7月开始执行,为我国与其他国家(或地区)间相互交换金融账户涉税信息提供了操作层面的多边法律工具。

(3)《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》

《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》(以下简称《公约》),由经济合作与发展组织受G20委托牵头制订,旨在一揽子修订现行双边税收协定,落实与税收协定相关的税基侵蚀和利润转移行动计划成果建议,2017年6月7日中国政府正式签署《公约》,2022年9月1日正式生效。

第四章 货物和劳务税制度

第一节 增值税制

一、增值税的概念

增值税是以单位和个人生产经营过程中取得的商品(含应税劳务)的增值额为征税对象征收的一种税。

二、增值税的纳税人和扣缴义务人

(一) 纳税人

凡在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务(以下简称劳务),销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税人。单位是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。个人是指个体工商户和其他个人。

在中华人民共和国境内销售货物或者劳务,是指销售货物的起运地或者所在地在境内,提供的应税劳务发生在境内。

在中华人民共和国境内销售服务、无形资产、不动产是指:①服务(租赁不动产除外)或者无形资产(自然资源使用权除外)的销售方或者购买方在境内;②所销售或者租赁的不动产在境内;③所销售自然资源使用权的自然资源在境内;④财政部和国家税务总局规定的其他情形。

企业租赁或承包给他人经营的,以承租人或承包人为纳税人。对承租或承包的企业、单位和个人,有独立的生产、经营权,在财务上独立核算,并定期向出租者或发包者上缴租金或承包费的,应作为增值税纳税人按规定缴纳增值税。

(二) 扣缴义务人

境外的单位或者个人在境内提供应税劳务,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为增值税扣缴义务人;在境内没有代理人的,以购买方为增值税扣缴义务人。

境外的单位或者个人在境内发生应税行为,在境内未设有经营机构的,以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。

(三) 合并纳税

两个或者两个以上的纳税人经财政部和国家税务总局批准可以视为一个纳税人合并纳税。

三、增值税的征税范围

增值税的征税范围是指在中华人民共和国境内销售的货物、劳务、服务、无形资产、不动产以及进口的货物。

(一) 销售货物

1. 基本规定

销售货物是指有偿转让货物的所有权,即销售有形动产,包括电力、热力、气体在内。这里讲的销售货物是受境内所约束的,即在境内销售货物的业务才属于增值税的征税范围。

2. 视同销售货物的规定

单位或个体工商户的下列行为,视同销售货物,征收增值税:①将货物交给其他单位或者

个人代销;②销售代销货物;③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;④将自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目;⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑥将自产、委托加工或购进的货物作为投资,提供给其他单位或个体工商户;⑦将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者;⑧将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送其他单位或个人。

(二)提供应税劳务

目前,我国增值税的应税劳务是指有偿提供加工、修理修配劳务。

(三)销售服务

销售服务是指提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

1. 交通运输服务

交通运输服务是指利用运输工具将货物或者旅客送达目的地,使其空间位置得到转移的业务活动,包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

(1)陆路运输服务。陆路运输服务是指通过陆路(地上或者地下)运送货物或者旅客的运输业务活动,包括铁路运输服务和其他陆路运输服务。

1)铁路运输服务,是指通过铁路运送货物或者旅客的运输业务活动。

2)其他陆路运输服务,是指铁路运输以外的陆路运输业务活动,包括公路运输、缆车运输、索道运输、地铁运输、城市轻轨运输等。

出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用,按照陆路运输服务缴纳增值税。

(2)水路运输服务。水路运输服务是指通过江、河、湖、川等天然、人工水道或者海洋航道运送货物或者旅客的运输业务活动。

水路运输的程租、期租业务,属于水路运输服务。程租业务是指远洋运输企业为租船人完成某一特定航次的运输任务并收取租赁费的业务。期租业务是指远洋运输企业将配备有操作人员的船舶承租给他人使用一定期限,承租期内听候承租方调遣,不论是否经营,均按天向承租方收取租赁费,发生的固定费用均由船东负担的业务。

(3)航空运输服务。航空运输服务是指通过空中航线运送货物或者旅客的运输业务活动。

航空运输的湿租业务属于航空运输服务。湿租业务是指航空运输企业将配备有机组人员的飞机承租给他人使用一定期限,承租期内听候承租方调遣,不论是否经营,均按一定标准向承租方收取租赁费,发生的固定费用均由承租方承担的业务。

航天运输服务按照航空运输服务缴纳增值税。航天运输服务是指利用火箭等载体将卫星、空间探测器等空间飞行器发射到空间轨道的业务活动。

(4)管道运输服务。管道运输服务是指通过管道设施输送气体、液体、固体物质的运输业务活动。

无运输工具承运业务按照交通运输服务缴纳增值税。无运输工具承运业务,是指经营者以承运人身份与托运人签订运输服务合同,收取运费并承担承运人责任,然后委托实际承运人完成运输服务的经营活动。

自2018年1月1日起,纳税人已售票但客户逾期未消费取得的运输逾期票证收入,按照交通运输服务缴纳增值税。

自 2019 年 10 月 1 日起,关于运输工具舱位承包和舱位互换业务适用税目规定如下。

1) 在运输工具舱位承包业务中,发包方以其向承包方收取的全部价款和价外费用为销售额,按照交通运输服务缴纳增值税。承包方以其向托运人收取的全部价款和价外费用为销售额,按照交通运输服务缴纳增值税。

运输工具舱位承包业务,是指承包方以承运人身份与托运人签订运输服务合同,收取运费并承担承运人责任,然后以承包他人运输工具舱位的方式,委托发包方实际完成相关运输服务的经营活动。

2) 在运输工具舱位互换业务中,互换运输工具舱位的双方均以各自换出运输工具舱位确认的全部价款和价外费用为销售额,按照交通运输服务缴纳增值税。

运输工具舱位互换业务,是指纳税人之间签订运输协议,在各自以承运人身份承揽的运输业务中,互相利用对方交通运输工具的舱位完成相关运输服务的经营活动。

2. 邮政服务

邮政服务是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑和机要通信等邮政基本服务的业务活动,包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务。

(1) 邮政普遍服务。邮政普遍服务是指函件、包裹等邮件寄递,以及邮票发行、报刊发行和邮政汇兑等业务活动。函件是指信函、印刷品、邮资封片卡、无名址函件和邮政小包等。包裹是指按照封装上的名址递送给特定个人或者单位的独立封装的物品,其重量不超过 50 千克,任何一边的尺寸不超过 150 厘米,长、宽、高合计不超过 300 厘米。

(2) 邮政特殊服务。邮政特殊服务是指义务兵平常信函、机要通信、盲人读物和革命烈士遗物的寄递等业务活动。

(3) 其他邮政服务。其他邮政服务是指邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动。

3. 电信服务

电信服务是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源,提供语音通话服务,传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动,包括基础电信服务和增值电信服务。

(1) 基础电信服务。基础电信服务是指利用固网、移动网、卫星、互联网,提供语音通话服务的业务活动,以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。

(2) 增值电信服务。增值电信服务是指利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络,提供短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动。

卫星电视信号落地转接服务按照增值电信服务缴纳增值税。

4. 建筑服务

建筑服务是指各类建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰,线路、管道、设备、设施等的安装,以及其他工程作业的业务活动,包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

(1) 工程服务。工程服务是指新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业,包括与建筑物相连的各种设备或者支柱、操作平台的安装或者装设工程作业,以及各种窑炉和金属结构工程作业。

(2) 安装服务。安装服务是指生产设备、动力设备、起重设备、运输设备、传动设备、医疗实验设备以及其他各种设备和设施的装配、安置工程作业,包括与被安装设备相连的工作台、梯子、栏杆的装设工程作业,以及被安装设备的绝缘、防腐、保温、油漆等工程作业。

固定电话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费以及类似收费,按照安装服务缴纳增值税。

(3) 修缮服务。修缮服务是指对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善,使之恢复原来的使用价值或者延长其使用期限的工程作业。

(4) 装饰服务。装饰服务是指对建筑物、构筑物进行修饰装修,使之美观或者具有特定用途的工程作业。

物业服务企业为业主提供的装修服务按照建筑服务缴纳增值税;纳税人将建筑施工设备出租给他人使用并配备操作人员的,按照建筑服务缴纳增值税。

(5) 其他建筑服务。其他建筑服务是指上述工程作业之外的各种工程作业服务,如钻井(打井)、拆除建筑物或者构筑物、平整土地、园林绿化、疏浚(不包括航道疏浚)、建筑物平移、搭脚手架、爆破、矿山穿孔、表面附着物(包括岩层、土层、沙层等)剥离和清理等工程作业。

纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务,不属于混合销售行为的,应分别核算货物和建筑服务的销售额,分别适用不同的税率或者征收率。

自2019年10月1日起,关于建筑服务分包款差额扣除的规定为:纳税人提供建筑服务,按照规定允许从其取得的全部价款和价外费用中扣除的分包款,是指支付给分包方的全部价款和价外费用。

5. 金融服务

金融服务是指经营金融保险的业务活动,包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。

(1) 贷款服务。贷款是指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动。

各种占用、拆借资金取得的收入,包括金融商品持有期间(含到期)利息(保本收益、报酬、资金占用费、补偿金等)收入、信用卡透支利息收入、买入返售金融商品利息收入、融资融券收取的利息收入,以及融资性售后回租、押汇、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息及性质的收入,按照贷款服务缴纳增值税。融资性售后回租是指承租方以融资为目的,将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后,从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。

以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润,按照贷款服务缴纳增值税。

银行提供贷款服务按期计收利息的,结息日当日计收的全部利息收入,均应计入结息日所属期的销售额,按照现行规定计算缴纳增值税。

(2) 直接收费金融服务。直接收费金融服务是指为货币金融通及其他金融业务提供相关服务并且收取费用的业务活动,包括提供货币兑换、账户管理、电子银行、信用卡、信用证、财务担保、资产管理、信托管理、基金管理、金融交易场所(平台)管理、资金结算、资金清算、金融支付等服务。

(3) 保险服务。保险服务是指投保人根据合同约定,向保险人支付保险费,保险人对于合同约定的可能发生的事故因其发生所造成的财产损失承担赔偿责任,或者当被保险人死亡、伤残、疾病或者达到合同约定的年龄、期限等条件时承担给付保险金责任的商业保险行为,包括人身保险服务和财产保险服务。人身保险服务是指以人的寿命和身体为保险标的保险业务活动。财产保险服务是指以财产及其有关利益为保险标的的保险业务活动。

(4) 金融商品转让。金融商品转让是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种

金融衍生品的转让。

纳税人购入基金、信托、理财产品等各类资产管理产品持有至到期,不属于金融商品转让。

2017年7月1日以后,资产管理产品运营过程中发生的增值税应税行为,以资产管理产品管理人为增值税纳税人,按照现行规定缴纳增值税。对资产管理产品在2017年7月1日前运营过程中发生的增值税应税行为,未缴纳增值税的,不再缴纳;已缴纳增值税的,已纳税额从资产管理产品管理人以后月份的增值税应纳税额中抵减。资产管理产品管理人,包括银行、信托公司、公募基金管理公司及其子公司、证券公司及其子公司、期货公司及其子公司、私募基金管理人、保险资产管理公司、专业保险资产管理机构、养老保险公司。资产管理产品,包括银行理财产品、资金信托(包括集合资金信托、单一资金信托)、财产权信托、公开募集证券投资基金、特定客户资产管理计划、集合资产管理计划、定向资产管理计划、私募投资基金、债权投资计划、股权投资计划、股债结合型投资计划、资产支持计划、组合类保险资产管理产品、养老保障管理产品。

此外,发卡机构、清算机构和收单机构提供银行卡跨机构资金清算服务,按照以下规定执行。

1) 发卡机构以其向收单机构收取的发卡行服务费为销售额,并按照此销售额向清算机构开具增值税发票。

2) 清算机构以其向发卡机构、收单机构收取的网络服务费为销售额,并按照发卡机构支付的网络服务费向发卡机构开具增值税发票,按照收单机构支付的网络服务费向收单机构开具增值税发票。

清算机构从发卡机构取得的增值税发票上记载的发卡行服务费,一并计入清算机构的销售额,并由清算机构按照此销售额向收单机构开具增值税发票。

3) 收单机构以其向商户收取的收单服务费为销售额,并按照此销售额向商户开具增值税发票。

自2019年10月1日起,对于限售股买入价的规定如下。

1) 纳税人转让因同时实施股权分置改革和重大资产重组而首次公开发行股票并上市形成的限售股,以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股,以该上市公司股票上市首日开盘价为买入价,按照金融商品转让缴纳增值税。

2) 上市公司因实施重大资产重组多次停牌的,《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第53号发布,国家税务总局公告2018年第31号修改)第五条第(三)项所称的“股票停牌”,是指中国证券监督管理委员会就上市公司重大资产重组申请作出予以核准决定前的最后一次停牌。

自2020年5月1日起,单位将其持有的限售股在解禁流通后对外转让,按照《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》第五条规定确定的买入价,低于该单位取得限售股的实际成本价的,以实际成本价为买入价计算缴纳增值税。

2020年9月29日起,纳税人无偿转让股票时,转出方以该股票的买入价为卖出价,按照金融商品转让计算缴纳增值税;在转入方将上述股票再转让时,以原转出方的卖出价为买入价,按照金融商品转让计算缴纳增值税。

6. 现代服务

现代服务是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动,包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服

务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务。

(1)研发和技术服务。研发和技术服务包括研发服务、合同能源管理服务、工程勘察勘探服务、专业技术服务。

1)研发服务,也称技术开发服务,是指就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动。

2)合同能源管理服务,是指节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能目标,节能服务公司提供必要的服务,用能单位以节能效果支付节能服务公司投入及其合理报酬的业务活动。

3)工程勘察勘探服务,是指在采矿、工程施工前后,对地形、地质构造、地下资源蕴藏情况进行实地调查的业务活动。

4)专业技术服务,是指气象服务、地震服务、海洋服务、测绘服务、城市规划、环境与生态监测服务等专项技术服务。

纳税人受托对垃圾、污泥、污水、废气等废弃物进行专业化处理,即运用填埋、焚烧、净化、制肥等方式,对废弃物进行减量化、资源化和无害化处理处置,按照以下规定适用增值税税率。

1)采取填埋、焚烧等方式进行专业化处理后未产生货物的,受托方属于提供《销售服务、无形资产、不动产注释》所称现代服务中的专业技术服务,其收取的处理费用适用6%的增值税税率。

2)专业化处理后产生货物,且货物归属委托方的,受托方属于提供加工劳务,其收取的处理费用适用13%的增值税税率。

3)专业化处理后产生货物,且货物归属受托方的,受托方属于提供专业技术服务,其收取的处理费用适用6%的增值税税率。受托方将产生的货物用于销售时,适用货物的增值税税率。

(2)信息技术服务。信息技术服务是指利用计算机、通信网络等技术对信息进行生产、收集、处理、加工、存储、运输、检索和利用,并提供信息服务的业务活动,包括软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务和信息系统增值服务。

1)软件服务,是指提供软件开发服务、软件维护服务、软件测试服务的业务活动。

2)电路设计及测试服务,是指提供集成电路和电子电路产品设计、测试及相关技术支持服务的业务活动。

3)信息系统服务,是指提供信息系统集成、网络管理、网站内容维护、桌面管理与维护、信息系统应用、基础信息技术管理平台整合、信息技术基础设施管理、数据中心、托管中心、信息安全服务、在线杀毒、虚拟主机等业务活动,包括网站对非自有的网络游戏提供的网络运营服务。

4)业务流程管理服务,是指依托信息技术提供人力资源管理、财务经济管理、审计管理、税务管理、物流信息管理、经营信息管理和呼叫中心等服务的活动。

5)信息系统增值服务,是指利用信息系统资源为用户附加提供的信息技术服务,包括数据处理、分析和整合,数据库管理,数据备份,数据存储,容灾服务,电子商务平台等。

(3)文化创意服务。文化创意服务包括设计服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。

1)设计服务,是指把计划、规划、设想通过文字、语言、图画、声音、视觉等形式传递出来的业务活动,包括工业设计、内部管理设计、业务运作设计、供应链设计、造型设计、服装设计、环

境设计、平面设计、包装设计、动漫设计、网游设计、展示设计、网站设计、机械设计、工程设计、广告设计、创意策划、文印晒图等。

2) 知识产权服务,是指处理知识产权事务的业务活动,包括对专利、商标、著作权、软件、集成电路布图设计的登记、鉴定、评估、认证、检索服务。

3) 广告服务,是指利用图书、报纸、杂志、广播、电视、电影、幻灯、路牌、招贴、橱窗、霓虹灯、灯箱、互联网等各种形式为客户的商品、经营服务项目、文体节目或者通告、声明等委托事项进行宣传和提供相关服务的业务活动,包括广告代理和广告的发布、播映、宣传、展示等。

4) 会议展览服务,是指为商品流通、促销、展示、经贸洽谈、民间交流、企业沟通、国际往来等举办或者组织安排各类展览和会议的业务活动。

宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供会议场地及配套服务的活动按照会议展览服务缴纳增值税。

(4) 物流辅助服务。物流辅助服务包括航空服务、港口码头服务、货运客运场站服务、打捞救助服务、装卸搬运服务、仓储服务和收派服务。

1) 航空服务,包括航空地面服务和通用航空服务。

航空地面服务,是指航空公司、飞机场、民航管理局、航站等向在境内航行或者在境内机场停留的境内外飞机或者其他飞行器提供的导航等劳务性地面服务的业务活动,包括旅客安全检查服务、停机坪管理服务、机场候机厅管理服务、飞机清洗消毒服务、空中飞行管理服务、飞机起降服务、飞行通信服务、地面信号服务、飞机安全服务、飞机跑道管理服务、空中交通管理服务。

通用航空服务,是指为专业工作提供飞行服务的业务活动,包括航空摄影、航空培训、航空测量、航空勘探、航空护林、航空吊挂播撒、航空降雨、航空气象探测、航空海洋监测、航空科学实验等。

2) 港口码头服务,是指港务船舶调度服务、船舶通信服务、航道管理服务、航道疏浚服务、灯塔管理服务、航标管理服务、船舶引航服务、理货服务、系解缆服务、停泊和移泊服务、海上船舶溢油清除服务、水上交通管理服务、船只专业清洗消毒检测服务和防止船只漏油服务等为船只提供服务的业务活动。

港口设施经营人收取的港口设施保安费按照港口码头服务缴纳增值税。

3) 货运客运场站服务,是指货运客运场站提供货物配载服务、运输组织服务、中转换乘服务、车辆调度服务、票务服务、货物打包整理服务、铁路线路使用服务、加挂铁路客车服务、铁路行包专列发送服务、铁路到达和中转服务、铁路车辆编解服务、车辆挂运服务、铁路接触网服务、铁路机车牵引服务等业务活动。

4) 打捞救助服务,是指提供船舶人员救助、船舶财产救助、水上救助和沉船沉物打捞服务的业务活动。

5) 装卸搬运服务,是指使用装卸搬运工具或者人力、畜力将货物在运输工具之间、装卸现场之间或者运输工具与装卸现场之间进行装卸和搬运的业务活动。

6) 仓储服务,是指利用仓库、货场或者其他场所代客储放、保管货物的业务活动。

7) 收派服务,是指接受寄件人委托,在承诺的时限内完成函件和包裹的收件、分拣、派送服务的业务活动。收件服务是指从寄件人处收取函件和包裹,并运送到服务提供方同城的集散中心的业务活动。分拣服务是指服务提供方在其集散中心对函件和包裹进行归类、分发的业务活动。派送服务是指服务提供方从其集散中心将函件和包裹送达同城收件人的业务活动。

(5) 租赁服务。租赁服务包括融资租赁服务和经营租赁服务。

1) 融资租赁服务,是指具有融资性质和所有权转移特点的租赁活动。即出租人根据承租人所要求的规格、型号、性能等条件购入有形动产或者不动产租赁给承租人,合同期内租赁物所有权属于出租人,承租人只拥有使用权;合同期满付清租金后,承租人有权按照残值购入租赁物,以拥有其所有权。不论出租人是否将租赁物销售给承租人,均属于融资租赁。

按照标的物的不同,融资租赁服务可分为有形动产融资租赁服务和不动产融资租赁服务。融资性售后回租不按照租赁服务缴纳增值税。

2) 经营租赁服务,是指在约定时间内将有形动产或者不动产转让给他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。

按照标的物的不同,经营租赁服务可分为有形动产经营租赁服务和不动产经营租赁服务。

将建筑物、构筑物等不动产或者飞机、车辆等有形动产的广告位出租给其他单位或者个人用于发布广告,按照经营租赁服务缴纳增值税。

车辆停放服务、道路通行服务(包括过路费、过桥费、过闸费等)等按照不动产经营租赁服务缴纳增值税。

水路运输的光租业务、航空运输的干租业务,属于经营租赁。光租业务是指运输企业将船舶在约定的时间内出租给他人使用,不配备操作人员,不承担运输过程中发生的各项费用,只收取固定租赁费的业务活动。干租业务是指航空运输企业将飞机在约定的时间内出租给他人使用,不配备机组人员,不承担运输过程中发生的各项费用,只收取固定租赁费的业务活动。

(6) 鉴证咨询服务。鉴证咨询服务包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。

1) 认证服务,是指具有专业资质的单位利用检测、检验、计量等技术,证明产品、服务、管理体系符合相关技术规范、相关技术规范的强制性要求或者标准的业务活动。

2) 鉴证服务,是指具有专业资质的单位受托对相关事项进行鉴证,发表具有证明力的意见的业务活动,包括会计鉴证、税务鉴证、法律鉴证、职业技能鉴定、工程造价鉴证、工程监理、资产评估、环境评估、房地产土地评估、建筑图纸审核、医疗事故鉴定等。

3) 咨询服务,是指提供信息、建议、策划、顾问等服务的活动,包括金融、软件、技术、财务、税收、法律、内部管理、业务运作、流程管理、健康等方面的咨询。

翻译服务和市场调查服务按照咨询服务缴纳增值税。

(7) 广播影视服务。广播影视服务包括广播影视节目(作品)的制作服务、发行服务和播映(含放映,下同)服务。

1) 广播影视节目(作品)制作服务,是指进行专题(特别节目)、专栏、综艺、体育、动画片、广播剧、电视剧、电影等广播影视节目和作品制作的服务,具体包括与广播影视节目和作品相关的策划、采编、拍摄、录音、音视频文字图片素材制作、场景布置、后期的剪辑、翻译(编译)、字幕制作、片头、片尾、片花制作、特效制作、影片修复、编目和确权等业务活动。

2) 广播影视节目(作品)发行服务,是指以分账、买断、委托等方式,向影院、电台、电视台、网站等单位和个人发行广播影视节目(作品)以及转让体育赛事等活动的报道及播映权的业务活动。

3) 广播影视节目(作品)播映服务,是指在影院、剧院、录像厅及其他场所播映广播影视节目(作品),以及通过电台、电视台、卫星通信、互联网、有线电视等无线或者有线装置播映广播影视节目(作品)的业务活动。

(8) 商务辅助服务。商务辅助服务包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务、安

全保护服务。

1) 企业管理服务,是指提供总部管理、投资与资产管理、市场管理、物业管理、日常综合管理等服务的业务活动。

2) 经纪代理服务,是指各类经纪、中介、代理服务,包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、代理报关、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。货物运输代理服务是指接受货物收货人、发货人、船舶所有人、船舶承租人或者船舶经营人的委托,以委托人的名义,为委托人办理货物运输、装卸、仓储和船舶进出港口、引航、靠泊等相关手续的业务活动。代理报关服务是指接受进出口货物的收、发货人委托,代为办理报关手续的业务活动。

拍卖行受托拍卖取得的手续费或佣金收入,按照经纪代理服务缴纳增值税。

3) 人力资源服务,是指提供公共就业、劳务派遣、人才委托招聘、劳动力外包等服务的业务活动。

4) 安全保护服务,是指提供保护人身安全和财产安全,维护社会治安等的业务活动,包括场所住宅保安、特种保安、安全系统监控以及其他安保服务。

纳税人提供武装守护押运服务按照安全保护服务缴纳增值税。

(9) 其他现代服务。其他现代服务是指除研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务和商务辅助服务以外的现代服务。

自2017年5月1日起,纳税人对安装运行后的电梯提供的维护保养服务,按照其他现代服务缴纳增值税。

自2018年1月1日起,纳税人为客户办理退票而向客户收取的退票费、手续费等收入,按照其他现代服务缴纳增值税。

7. 生活服务

生活服务是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动,包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

(1) 文化体育服务。文化体育服务包括文化服务和体育服务。

1) 文化服务,是指为满足社会公众文化生活需求提供的各种服务,包括文艺创作、文艺表演、文化比赛,图书馆的图书和资料借阅,档案馆的档案管理,文物及非物质遗产保护,组织举办宗教活动、科技活动、文化活动,提供游览场所。

2) 体育服务,是指组织举办体育比赛、体育表演、体育活动,以及提供体育训练、体育指导、体育管理的业务活动。

纳税人在游览场所经营索道、摆渡车、电瓶车、游船等取得的收入,按照文化体育服务缴纳增值税。

(2) 教育医疗服务。教育医疗服务包括教育服务和医疗服务。

1) 教育服务,是指提供学历教育服务、非学历教育服务、教育辅助服务的业务活动。学历教育服务是指根据教育行政部门确定或者认可的招生和教学计划组织教学,并颁发相应学历证书的业务活动,包括初等教育、初级中等教育、高级中等教育、高等教育等。非学历教育服务包括学前教育、各类培训、演讲、讲座、报告会等。教育辅助服务包括教育测评、考试、招生等服务。

2) 医疗服务,是指提供医学检查、诊断、治疗、康复、预防、保健、接生、计划生育、防疫等方面的服务,以及与这些服务有关的提供药品、医用材料器具、救护车、病房住宿和伙食的业务。

(3) 旅游娱乐服务。旅游娱乐服务包括旅游服务和娱乐服务。

1) 旅游服务,是指根据旅游者的要求,组织安排交通、游览、住宿、餐饮、购物、文娱、商务等服务的业务活动。

2) 娱乐服务,是指提供娱乐活动同时提供场所和服务的业务,具体包括歌厅、舞厅、夜总会、酒吧、台球、高尔夫球、保龄球、游艺(包括射击、狩猎、跑马、游戏机、蹦极、卡丁车、热气球、动力伞、射箭、飞镖)等。

(4) 餐饮住宿服务。餐饮住宿服务包括餐饮服务和住宿服务。

1) 餐饮服务,是指通过同时提供饮食和饮食场所的方式为消费者提供饮食消费服务的业务活动。

提供餐饮服务的纳税人销售的外卖食品,按照餐饮服务缴纳增值税。

自2019年10月1日起,纳税人现场制作食品并直接销售给消费者,按照餐饮服务缴纳增值税。

2) 住宿服务,是指提供住宿场所及配套服务等活动的,包括宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供的住宿服务。

(5) 居民日常服务,是指主要为满足居民个人及其家庭日常生活需求提供的服务,包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、照料和护理、救助救济、美容美发、按摩、桑拿、氧吧、足疗、沐浴、洗染、摄影扩印等服务。

(6) 其他生活服务,是指除文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务和居民日常服务之外的生活服务。

自2017年5月1日起,纳税人提供植物养护服务,按照其他生活服务缴纳增值税。

(四) 销售无形资产

销售无形资产是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产,是指不具有实物形态,但能带来经济利益的资产,包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。其中,技术包括专利技术和非专利技术;自然资源使用权包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权;其他权益性无形资产包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权(包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权)、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

纳税人通过省级土地行政主管部门设立的交易平台转让补充耕地指标,按照销售无形资产缴纳增值税,税率为6%。上述补充耕地指标,是指根据《中华人民共和国土地管理法》及国务院土地行政主管部门的有关要求,经省级土地行政主管部门确认,用于耕地占补平衡的指标。

(五) 销售不动产

销售不动产是指转让不动产所有权的业务活动。不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产,包括建筑物、构筑物等。建筑物包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。构筑物包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

转让建筑物有限产权或者永久使用权的,转让在建的建筑物或者构筑物所有权的,以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地使用权的,按照销售不动产缴纳增值税。

(六) 进口货物

进口货物是指申报进入我国海关境内的货物。确定一项货物是否属于进口货物,必须看

其是否办理了报关进口手续。只要是报关进口的应税货物,均属于增值税征税范围,在进口环节缴纳增值税(享受免税政策的货物除外)。

(七)混合销售行为

一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务,则是混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。

上述所称从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主,并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。

自2017年5月1日起,纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务,不属于混合销售的,应分别核算货物和建筑服务的销售额,分别适用不同的税率或者征收率。

(八)兼营行为

1. 兼营的含义

兼营是指纳税人的经营范围既包括销售货物和劳务,又包括销售服务、无形资产、不动产。但是,销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产不同时发生在同一项销售行为中。

2. 兼营的税务处理

纳税人兼营免税、减税项目的,应当分别核算免税、减税项目的销售额;未分别核算的,不得免税、减税。

试点纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产,适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额;未分别核算销售额的,按照以下方法适用税率或者征收率。

- (1)兼有不同税率的销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产,从高适用税率。
- (2)兼有不同征收率的销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产,从高适用征收率。
- (3)兼有不同税率和征收率的销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产,从高适用税率。

一般纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务,应分别核算机器设备和安装服务的销售额,安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务,如果已经按照兼营的有关规定,分别核算机器设备和安装服务的销售额,安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

纳税人对安装运行后的机器设备提供的维护保养服务,按照其他现代服务缴纳增值税。

(九)部分货物的征税

(1)货物期货(包括商品期货和贵金属期货),应当征收增值税。

(2)银行销售金银的业务,应当征收增值税。

(3)基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设的工厂、车间生产的水泥预制构件、其他构件或建筑材料,用于本单位或本企业的建筑工程的,应在移送使用时征收增值税。但对其在建筑现场制造的预制构件,凡直接用于本单位或本企业建筑工程的,不征收增值税。

(4)集邮商品的生产、调拨征收增值税。

(5)缝纫应当征收增值税。缝纫是指代客零星裁剪,加工(包括机缝和手缝以及手工编织)服装、鞋、帽及其他物品的加工业务。

(6)饮食店、餐馆(厅)、酒店(家)、宾馆、饭店等单位附设门市部、外卖点等对外销售货物的,仍按关于兼营行为的征税规定征收增值税。

专门生产或销售货物(包括烧卤熟制食品在内)的个体工商户及其他个人应当征收增值税。

四、增值税的税率

(一)税率

1. 货物税率

(1)自2019年4月1日起,纳税人销售或者进口货物,除以下第(2)项、第(3)项规定外,税率为13%。

(2)自2019年4月1日起,纳税人销售或者进口下列货物,税率为9%:农产品(含粮食)、自来水、暖气、石油液化气、天然气、食用植物油、冷气、热水、煤气、居民用煤炭制品、食用盐、农机、饲料、农药、农膜、化肥、沼气、二甲醚、图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物。

(3)纳税人出口货物,除国家禁止出口的货物外,税率为0。

2. 应税劳务税率

纳税人提供加工、修理修配劳务,税率为13%。

3. 销售服务、无形资产、不动产的税率

(1)纳税人销售服务、无形资产、不动产,除以下第(2)项、第(3)项、第(4)项规定外,税率为6%。

(2)自2019年4月1日起,纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务,销售不动产,转让土地使用权,税率为9%。

(3)自2019年4月1日起,提供有形动产租赁服务,税率为13%。

(4)境内单位和个人发生的跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产,税率为0。

4. 兼营不同税率的货物、劳务、服务、无形资产、不动产的税率

纳税人兼营不同税率的货物、劳务、服务、无形资产、不动产,应当分别核算不同税率的销售额。未分别核算销售额的,从高适用税率。

(二)简易征收率

根据相关规定,简易办法征收增值税征收率为3%。征收率的调整,由国务院决定。

自2009年1月1日起,下列按简易办法征收增值税的优惠政策继续执行,不得抵扣进项税额。

(1)纳税人销售自己使用过的物品,按下列政策执行。

1)一般纳税人销售自己使用过的属于规定的不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税。

自2009年1月1日起,纳税人销售自己使用过的固定资产(以下简称已使用过的固定资产),应区分不同情形征收增值税:①销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。②2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税。③2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产,按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税;销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

上述已使用过的固定资产,是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

一般纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品,应当按照适用税率征收增值税。

2) 小规模纳税人(除其他个人外,下同)销售自己使用过的固定资产,依照3%征收率减按2%征收率征收增值税。

小规模纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品,应按3%的征收率征收增值税。

(2) 纳税人销售旧货,按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税。所称旧货,是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车和旧游艇),但不包括自己使用过的物品。

(3) 一般纳税人销售自产的下列货物,可选择按照简易办法依照3%征收率计算缴纳增值税。

1) 县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力。小型水力发电单位,是指各类投资主体建设的装机容量为5万千瓦以下(含5万千瓦)的小型水力发电单位。

2) 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

3) 以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰(不含黏土实心砖、瓦)。

4) 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品。

5) 自来水。

6) 商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。

一般纳税人选择简易办法计算缴纳增值税后,36个月内不得变更。

(4) 一般纳税人销售货物属于下列情形之一的,暂按简易办法依照3%征收率计算缴纳增值税。①寄售商店代销寄售物品(包括居民个人寄售的物品在内);②典当业销售死当物品;③经国务院或国务院授权机关批准的免税商店零售的免税品。

(5) 对属于一般纳税人的自来水公司销售自来水按简易办法依照3%征收率征收增值税,不得抵扣其购进自来水取得增值税扣税凭证上注明的增值税税款。

(6) 资产管理产品管理人运营资产管理产品过程中发生的增值税应税行为(以下简称资管产品运营业务),暂适用简易计税方法,按照3%的征收率缴纳增值税。

资产管理产品管理人接受投资者委托或信托对受托资产提供的管理服务以及管理人发生的除适用简易征收情形以外的其他增值税应税行为(以下简称其他业务),按照现行规定缴纳增值税。

资产管理产品管理人应分别核算资管产品运营业务和其他业务的销售额和增值税应纳税额。未分别核算的,资管产品运营业务不适用按照3%简易计税的规定缴纳增值税。

(7) 销售自产、外购机器设备的同时提供安装服务,已分别核算机器设备和安装服务的销售额,安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

(8) 自2018年5月1日起,增值税一般纳税人生产销售和批发、零售抗癌药品,可选择按照简易办法依照3%征收率计算缴纳增值税。上述纳税人选择简易办法计算缴纳增值税后,36个月内不得变更。

(9) 自2019年3月1日起,增值税一般纳税人生产销售和批发、零售罕见病药品,可选择按照简易办法依照3%征收率计算缴纳增值税。上述纳税人选择简易办法计算缴纳增值税后,36个月内不得变更。

五、增值税应纳税额的计算

(一) 一般纳税人应纳税额的计算

按照税法规定,一般纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产(以下简称销售货物、提供应税劳务或者销售应税行为),其应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。

应纳税额计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

1. 销项税额

纳税人销售货物、提供应税劳务或者销售应税行为,按照销售额和规定的税率计算并向购买方收取的增值税额为销项税额。销项税额计算公式为:

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{税率}$$

这里包含两层意思:一是销项税额是按照销售额和规定的税率计算出来的;二是销项税额是向货物、劳务、服务、无形资产、不动产的购买方收取的。在增值税的计算征收中,只有一般纳税人才会出现和使用销项税额的概念。

2. 进项税额

纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产,所支付或者负担的增值税额为进项税额。

(1) 准予从销项税额中抵扣的进项税额包括以下几种情况。

- 1) 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。
- 2) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书(以下简称海关缴款书)上注明的增值税额。
- 3) 纳税人购进农产品,按下列规定抵扣进项税额。

自2017年起连续3年,农产品适用税率实现三连降,税率从13%下调至9%,每次税率下调,农产品扣除率也相应进行了调整。《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号)也明确了两方面内容:一是普遍性规定。伴随税率调整,纳税人购进农产品,扣除率同步从10%调整为9%。二是特殊规定。考虑到农产品深加工行业的特殊性,对于纳税人购进用于生产或委托加工13%税率货物的农产品,允许其按照10%的扣除率计算进项税额。具体分析如下。

一是关于10%扣除率的适用范围问题。按照规定,10%扣除率仅限于纳税人生产或者委托加工13%税率货物所购进的农产品。另外,按照核定扣除管理办法规定,适用核定扣除政策的纳税人购进的农产品,扣除率为销售货物的适用税率。

二是纳税人按照10%扣除需要取得的凭证。可以享受农产品加计扣除政策的票据有三种:①农产品收购发票或者销售发票,且必须是农业生产者销售自产农产品适用免税政策开具的普通发票;②取得一般纳税人开具的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书;③从按照3%征收率缴纳增值税的小规模纳税人处取得的增值税专用发票。需要说明的是,取得批发零售环节纳税人销售免税农产品开具的免税发票,以及小规模纳税人开具的增值税普通发票,均不得计算抵扣进项税额。

三是纳税人应在何时加计农产品的进项税额。与2017年“四并三”改革时一样,纳税人在购进农产品时,应按照农产品抵扣的一般规定,按照9%计算抵扣进项税额。在领用农产品环节,如果农产品用于生产或者委托加工13%税率货物,则再加计1%进项税额。例如,5月份购进一批农产品,购进时按照9%计算抵扣进项税额;6月份领用时,确定用于生产13%税率货物,则在6月份再加计1%进项税额。

4) 自境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产,从税务机关或者扣缴义务人取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

5) 2018年1月1日起,纳税人支付的道路通行费,按照收费公路通行费增值税电子普通发票上注明的增值税额抵扣进项税额。

高速公路通行费。纳税人支付的高速公路通行费,如暂未能取得收费公路通行费增值税

电子普通发票,可凭取得的通行费发票(不含财政票据)上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额:

$$\text{高速公路通行费可抵扣进项税额} = \frac{\text{高速公路通行费发票上注明的金额}}{1+3\%} \times 3\%$$

一级、二级公路通行费。纳税人支付的一级、二级公路通行费,如暂未能取得收费公路通行费增值税电子普通发票,可凭取得的通行费发票(不含财政票据)上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣进项税额:

$$\text{一级、二级公路通行费可抵扣进项税额} = \frac{\text{一级、二级公路通行费发票上注明的金额}}{1+5\%} \times 5\%$$

桥、闸通行费。纳税人支付的桥、闸通行费,暂凭取得的通行费发票(不含财政票据)上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额:

$$\text{桥、闸通行费可抵扣进项税额} = \frac{\text{桥、闸通行费发票上注明的金额}}{1+5\%} \times 5\%$$

未办理 ETC 或用户卡的现金客户,暂按原有方式交纳通行费和索取发票。

6) 建筑企业与发包方签订建筑合同后,以内部授权或者三方协议等方式,授权集团内其他纳税人为发包方提供建筑服务,并由集团内其他纳税人直接与发包方结算工程款的,由集团内其他纳税人缴纳增值税并向发包方开具增值税发票,与发包方签订建筑合同的建筑企业不缴纳增值税。发包方可凭实际提供建筑服务的纳税人开具的增值税专用发票抵扣进项税额。

7) 自 2019 年 4 月 1 日起,《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36 号)附件 2 中,第一条第(四)项第 1 点、第二条第(一)项第 1 点停止执行,纳税人 2016 年 5 月 1 日后取得不动产或者不动产在建工程的进项税额不再分两年抵扣。此前按照上述规定尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额,可自 2019 年 4 月税款所属期起从销项税额中抵扣。

8) 自 2019 年 4 月 1 日起,纳税人购进国内旅客运输服务,其进项税额允许从销项税额中抵扣。纳税人未取得增值税专用发票的,暂按照以下规定确定进项税额:①取得增值税电子普通发票的,为发票上注明的税额。②取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的,为按照下列公式计算进项税额,航空旅客运输进项税额=(票价+燃油附加费)÷(1+9%)×9%。③取得注明旅客身份信息的铁路车票的,为按照下列公式计算的进项税额,铁路旅客运输进项税额=票面金额÷(1+9%)×9%。④取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的,按照下列公式计算进项税额,公路、水路等其他旅客运输进项税额=票面金额÷(1+3%)×3%。

上述所称“国内旅客运输服务”,限于与本单位签订了劳动合同的员工,以及本单位作为用工单位接受的劳务派遣员工发生的国内旅客运输服务。

纳税人购进国内旅客运输服务,以取得的增值税电子普通发票上注明的税额为进项税额的,增值税电子普通发票上注明的购买方“名称”“纳税人识别号”等信息,应当与实际抵扣税款的纳税人一致,否则不予抵扣。

纳税人允许抵扣的国内旅客运输服务进项税额,是指纳税人 2019 年 4 月 1 日及以后实际发生,并取得合法有效增值税扣税凭证注明或依据其计算的增值税税额。以增值税专用发票或增值税电子普通发票为增值税扣税凭证的,为 2019 年 4 月 1 日及以后开具的增值税专用发票或增值税电子普通发票。

9) 按照规定不得抵扣进项税额的不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额项目的,

按照下列公式在改变用途的次月计算可抵扣进项税额。

可抵扣进项税额 = 增值税扣税凭证注明或计算的进项税额 × 不动产净值率

10)自2019年10月1日起,对于保险服务进项税抵扣规定为:

①提供保险服务的纳税人以实物赔付方式承担机动车辆保险责任的,自行向车辆修理劳务提供方购进的车辆修理劳务,其进项税额可以按规定从保险公司销项税额中抵扣。

②提供保险服务的纳税人以现金赔付方式承担机动车辆保险责任的,将应付给被保险人的赔偿金直接支付给车辆修理劳务提供方,不属于保险公司购进车辆修理劳务,其进项税额不得从保险公司销项税额中抵扣。

③纳税人提供的其他财产保险服务,比照上述规定执行。

11) 丢失发票的税务处理

纳税人同时丢失已开具增值税专用发票或机动车销售统一发票的发票联和抵扣联,可凭加盖销售方发票专用章的相应发票记账联复印件,作为增值税进项税额的抵扣凭证、退税凭证或记账凭证。

纳税人丢失已开具增值税专用发票或机动车销售统一发票的抵扣联,可凭相应发票的发票联复印件,作为增值税进项税额的抵扣凭证或退税凭证;纳税人丢失已开具增值税专用发票或机动车销售统一发票的发票联,可凭相应发票的抵扣联复印件,作为记账凭证。

(2) 进项税额加计抵减政策。

1)《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号)作出如下规定。

①自2019年4月1日至2021年12月31日,允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%,抵减应纳税额(以下称加计抵减政策)。

公告所称生产、生活性服务业纳税人,是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务(以下称四项服务)取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人。四项服务的具体范围按照《销售服务、无形资产、不动产注释》执行。这一政策被延长至2022年年底。

2019年3月31日前设立的纳税人,自2018年4月至2019年3月期间的销售额(经营期不满12个月的,按照实际经营期的销售额)符合上述规定条件的,自2019年4月1日起适用加计抵减政策。

2019年4月1日后设立的纳税人,自设立之日起3个月的销售额符合上述规定条件的,自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减政策。

纳税人确定适用加计抵减政策后,当年内不再调整,以后年度是否适用,根据上年度销售额计算确定。

上述所称销售额,包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额。其中,纳税申报销售额包括一般计税方法销售额,简易计税方法销售额,免税销售额,税务机关代开发票销售额,免、抵、退办法出口销售额,即征即退项目销售额。

稽查查补销售额和纳税评估调整销售额,计入查补或评估调整当期销售额确定适用加计抵减政策;适用增值税差额征收政策的,以差额后的销售额确定适用加计抵减政策。

2019年3月31日前设立的纳税人,且2018年4月至2019年3月期间销售额均为零的纳税人,以首次产生销售额当月起连续3个月的销售额确定适用加计抵减政策。

2019年4月1日后设立的纳税人,且自设立之日起3个月的销售额均为零的纳税人,以首次产生销售额当月起连续3个月的销售额确定适用加计抵减政策。

经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准,实行汇总缴纳增值税的总机构及其分支机构,以总机构本级及其分支机构的合计销售额,确定总机构及其分支机构适用加计抵减政策。

按照《财政部 税务总局关于明确增值税小规模纳税人减免增值税等政策的公告》(财政部 税务总局公告 2023 年第 1 号,以下简称 1 号公告)规定,自 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日,允许生产性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 5% 抵减应纳税额。生产性服务业纳税人,是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50% 的纳税人。

符合《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》(2019 年第 39 号)、1 号公告规定的生产性服务业纳税人,应在年度首次确认适用 5% 加计抵减政策时,通过电子税务局或办税服务厅提交《适用 5% 加计抵减政策的声明》(见 1 号公告附件 1)。

纳税人可计提但未计提的加计抵减额,可在确定适用加计抵减政策当期一并计提。

② 纳税人应按照当期可抵扣进项税额的 5% 计提当期加计抵减额。按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额,不得计提加计抵减额;已计提加计抵减额的进项税额,按规定作进项税额转出的,应在进项税额转出当期,相应调减加计抵减额。计算公式如下:

$$\text{当期计提加计抵减额} = \text{当期可抵扣进项税额} \times 5\%$$

$$\text{当期可抵减加计抵减额} = \text{上期末加计抵减额余额} + \text{当期计提加计抵减额} - \text{当期调减加计抵减额}$$

③ 纳税人应按照现行规定计算一般计税方法下的应纳税额(以下称抵减前的应纳税额)后,区分以下情形加计抵减。

A. 抵减前的应纳税额等于 0 的,当期可抵减加计抵减额全部结转下期抵减。

B. 抵减前的应纳税额大于 0,且大于当期可抵减加计抵减额的,当期可抵减加计抵减额全额从抵减前的应纳税额中抵减。

C. 抵减前的应纳税额大于 0,且小于或等于当期可抵减加计抵减额的,以当期可抵减加计抵减额抵减应纳税额至 0。未抵减完的当期可抵减加计抵减额,结转下期继续抵减。

④ 纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策,其对应的进项税额不得计提加计抵减额。

纳税人兼营出口货物劳务、发生跨境应税行为且无法划分不得计提加计抵减额的进项税额,按照以下公式计算:

$$\text{不得计提加计抵减额的进项税额} = \frac{\text{当期无法划分的全部进项税额} \times \text{当期出口货物劳务和发生跨境应税行为的销售额}}{\text{当期全部销售额}}$$

⑤ 纳税人应单独核算加计抵减额的计提、抵减、调减、结余等变动情况。骗取适用加计抵减政策或虚增加计抵减额的,按照《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)等有关规定处理。

⑥ 加计抵减政策执行到期后,纳税人不再计提加计抵减额,结余的加计抵减额停止抵减。

2)《财政部 税务总局关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》(财政部 税务总局公告 2019 年第 87 号)作出如下规定。

① 2019 年 10 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日,允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 15%,抵减应纳税额(以下称加计抵减 15% 政策)。

②上述所称生活性服务业纳税人,是指提供生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人。生活服务的具体范围按照《销售服务、无形资产、不动产注释》执行。

2019年9月30日前设立的纳税人,自2018年10月至2019年9月期间的销售额(经营期不满12个月的,按照实际经营期的销售额)符合上述规定条件的,自2019年10月1日起适用加计抵减15%政策。

2019年10月1日后设立的纳税人,自设立之日起3个月的销售额符合上述规定条件的,自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减15%政策。

纳税人确定适用加计抵减15%政策后,当年内不再调整,以后年度是否适用,根据上年度销售额计算确定。

按照《财政部 税务总局关于明确增值税小规模纳税人减免增值税等政策的公告》(财政部 税务总局公告2023年第1号,以下简称1号公告)规定,自2023年1月1日至2023年12月31日,允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%抵减应纳税额。生活性服务业纳税人,是指提供生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人。

符合《财政部 税务总局关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》(2019年第87号)、1号公告规定的生活性服务业纳税人,应在年度首次确认适用10%加计抵减政策时,通过电子税务局或办税服务厅提交《适用10%加计抵减政策的声明》(见1号公告附件2)。

③生活性服务业纳税人应按照当期可抵扣进项税额的10%计提当期加计抵减额。按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额,不得计提加计抵减额;已按照10%计提加计抵减额的进项税额,按规定作进项税额转出的,应在进项税额转出当期,相应调减加计抵减额。计算公式如下:

$$\text{当期计提加计抵减额} = \text{当期可抵扣进项税额} \times 10\%$$

$$\text{当期可抵减加计抵减额} = \text{上期末加计抵减额余额} + \text{当期计提加计抵减额} - \text{当期调减加计抵减额}$$

④纳税人适用加计抵减政策的其他有关事项,按照《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号)等有关规定执行。

(3)进项税额的申报抵扣时间,具体规定如下。

自2020年3月1日起,增值税一般纳税人取得2017年1月1日及以后开具的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票,取消认证确认、稽核比对、申报抵扣的期限。纳税人在进行增值税纳税申报时,应当通过各省(自治区、直辖市和计划单列市)增值税发票综合服务平台对上述扣税凭证信息进行用途确认。

增值税一般纳税人取得2016年12月31日及以前开具的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、机动车销售统一发票,超过认证确认、稽核比对、申报抵扣期限,但符合规定条件的,仍可按照《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》(国家税务总局公告2011年第50号,2017年第36号、2018年第31号修改)、《国家税务总局关于未按期申报抵扣增值税扣税凭证有关问题的公告》(国家税务总局公告2011年第78号,2018年第31号修改)规定,继续抵扣进项税额。

(4)不得从销项税额中抵扣的进项税额。

增值税一般纳税人取得2010年1月1日以后开具的增值税专用发票、机动车销售统一发

票以及海关缴款书,未在规定期限内到税务机关办理认证、申报抵扣或者申请稽核比对,且不符合规定条件的不得作为合法的增值税扣税凭证,不得计算进项税额抵扣。

1) 用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产,仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

固定资产,是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具,以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等有形动产。

自2018年1月1日起,纳税人租入固定资产、不动产,既用于一般计税方法计税项目,又用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的,其进项税额准予从销项税额中全额抵扣。

2) 非正常损失的购进货物,以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。

《国家税务总局关于企业改制中资产评估减值发生的流动资产损失进项税额抵扣问题的批复》(国税函[2002]1103号)规定,对于企业由于资产评估减值而发生流动资产损失,如果流动资产未丢失或损坏,只是由于市场发生变化,价格降低,价值量减少,则不属于非正常损失,不作进项税额转出处理。

3) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务和交通运输服务。

4) 非正常损失的不动产,以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

5) 非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,均属于不动产在建工程。

上述第4)项、第5)项所称货物,是指构成不动产实体的材料和设备,包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通信、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

6) 购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

7) 纳税人接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用。

8) 适用一般计税方法的纳税人,兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额,按照下列公式计算不得抵扣的进项税额:

$$\text{不得抵扣的进项税额} = \frac{\text{当期无法划分的全部进项税额} \times \frac{\text{当期简易计税方法计税项目销售额} + \text{当期免征增值税项目销售额}}{\text{当期全部销售额}}}{1}$$

主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行清算。

9) 有下列情形之一者,应按销售额和增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票:①一般纳税人会计核算不健全,或者不能够提供准确税务资料的。②除《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十九条(即年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税的;非企业性单位、不经常发生应税行为的企业选择按小规模纳税人纳税的)规定外,纳税人销售额超过小规模纳税人标准,应当办理一般纳税人资

格登记而未办理的。

10) 扣税凭证不合格的。纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、法规或者国家税务总局有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。增值税扣税凭证,是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票、机动车销售统一发票和收费公路通行费增值税电子普通发票以及完税凭证等。

①取得增值税电子普通发票的,为发票上注明的税额。

②取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的,为按照下列公式计算的进项税额:

$$\text{航空旅客运输进项税额} = \frac{\text{票价} + \text{燃油附加费}}{1+9\%} \times 9\%$$

③取得注明旅客身份信息的铁路车票的,为按照下列公式计算的进项税额:

$$\text{铁路旅客运输进项税额} = \frac{\text{票面金额}}{1+9\%} \times 9\%$$

④取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的,为按照下列公式计算的进项税额:

$$\text{公路、水路等其他旅客运输进项税额} = \frac{\text{票面金额}}{1+3\%} \times 3\%$$

纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的,应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

11) 增值税一般纳税人取得的增值税专用发票列入异常凭证范围,其尚未申报抵扣增值税进项税额的,暂不允许抵扣。已经申报抵扣增值税进项税额的,除另有规定外,一律作进项税额转出处理。

上述异常凭证范围包括:(一)纳税人丢失、被盗税控专用设备中未开具或已开具未上传的增值税专用发票;(二)非正常户纳税人未向税务机关申报或未按规定缴纳税款的增值税专用发票;(三)增值税发票管理系统稽核比对发现“比对不符”“缺联”“作废”的增值税专用发票;(四)经税务总局、省税务局大数据分析发现,纳税人开具的增值税专用发票存在涉嫌虚开、未按规定缴纳消费税等情形的;(五)属于走逃(失联)企业存续经营期间发生下列情形之一的,所对应属期开具的增值税专用发票列入异常增值税扣税凭证(以下简称异常凭证)范围。①商贸企业购进、销售货物名称严重背离的;生产企业无实际生产加工能力且无委托加工,或生产能耗与销售情况严重不符,或购进货物并不能直接生产其销售的货物且无委托加工的。②直接走逃失踪不纳税申报,或虽然申报但通过填列增值税纳税申报表相关栏次,规避税务机关审核比对,进行虚假申报的。

(5) 进项税额的扣减。已抵扣进项税额的购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产发生不允许抵扣情况的,应将该项购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产的进项税额从当期发生的进项税额中扣减。即前述第1)~5)项中的购进货物改变生产经营用途的,不得抵扣进项税额。如果在购进时已经抵扣了进项税额,需要在改变用途当期做进项税额转出处理。

已抵扣进项税额的不动产,发生非正常损失,或者改变用途,专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的,按照下列公式计算不得抵扣的进项税额,并从当期进项税额中扣减:

$$\text{不得抵扣的进项税额} = \text{已抵扣进项税额} \times \text{不动产净值率}$$

$$\text{不动产净值率} = \frac{\text{不动产净值}}{\text{不动产原值}} \times 100\%$$

一般纳税人因进货退出或折让而收回的增值税额,应从发生进货退出或折让当期的进项税额中扣减。

(6) 进项税额不足抵扣的处理。

1) 因当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣。

2) 《国家税务总局关于增值税一般纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税问题的通知》(国税发〔2004〕112号)规定:①对纳税人因销项税额小于进项税额而产生期末留抵税额的,应以期末留抵税额抵减增值税欠税。②纳税人发生用进项留抵税额抵减增值税欠税时,按以下方法进行会计处理:增值税欠税税额大于期末留抵税额,按期末留抵税额红字借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目;增值税欠税税额小于期末留抵税额,按增值税欠税税额红字借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目。

(7) 开具增值税专用发票的规定。

自2019年3月1日起,扩大取消增值税发票认证的纳税人范围。将取消增值税发票认证的纳税人范围扩大至全部一般纳税人。一般纳税人取得增值税发票(包括增值税专用发票、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票)后,可以自愿使用增值税发票综合服务平台查询、选择用于申报抵扣、出口退税或者代办退税的增值税发票信息。

增值税发票综合服务平台的登录地址由国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局确定并公布。

自2020年2月1日起,增值税小规模纳税人(其他个人除外)发生增值税应税行为,需要开具增值税专用发票的,可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具。选择自行开具增值税专用发票的小规模纳税人,税务机关不再为其代开增值税专用发票。

增值税小规模纳税人应当就开具增值税专用发票的销售额计算增值税应纳税额,并在规定的纳税申报期内向主管税务机关申报缴纳。在填写增值税纳税申报表时,应当将当期开具增值税专用发票的销售额,按照3%和5%的征收率,分别填写在增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)第2栏和第5栏“税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额”的“本期数”相应栏次中。

(8) 增值税期末留抵税额退税规定。

自2022年4月1日起,按照《财政部 税务总局关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》(财政部 税务总局公告2022年第14号,以下简称14号公告)规定执行如下:

适用14号公告政策的纳税人需同时符合以下条件:

- 1) 纳税信用等级为A级或者B级。
- 2) 申请退税前36个月未发生骗取留抵退税、骗取出口退税或虚开增值税专用发票情形。
- 3) 申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上。
- 4) 2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返(退)政策。

加大小微企业增值税期末留抵退税政策力度,将先进制造业按月全额退还增值税增量留抵税额政策范围扩大至符合条件的小微企业(含个体工商户,下同),并一次性退还小微企业存量留抵税额。

1) 符合条件的小微企业,可以自2022年4月纳税申报期起向主管税务机关申请退还增量留抵税额。在2022年12月31日前,退税条件按照本公告第三条规定执行。

2) 符合条件的微型企业,可以自2022年4月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性

退还存量留抵税额;符合条件的小型企业,可以自2022年5月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额。

加大“制造业”“科学研究和技术服务业”“电力、热力、燃气及水生产和供应业”“软件和信息技术服务业”“生态保护和环境治理业”和“交通运输、仓储和邮政业”(以下称制造业等行业)增值税期末留抵退税政策力度,将先进制造业按月全额退还增值税增量留抵税额政策范围扩大至符合条件的制造业等行业企业(含个体工商户,下同),并一次性退还制造业等行业企业存量留抵税额。

1)符合条件的制造业等行业企业,可以自2022年4月纳税申报期起向主管税务机关申请退还增量留抵税额。

2)符合条件的制造业等行业中型企业,可以自2022年7月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额;符合条件的制造业等行业大型企业,可以自2022年10月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额。

14号公告所称增量留抵税额,区分以下情形确定:

1)纳税人获得一次性存量留抵退税前,增量留抵税额为当期期末留抵税额与2019年3月31日相比新增加的留抵税额。

2)纳税人获得一次性存量留抵退税后,增量留抵税额为当期期末留抵税额。

14号公告所称存量留抵税额,区分以下情形确定:

1)纳税人获得一次性存量留抵退税前,当期期末留抵税额大于或等于2019年3月31日期末留抵税额的,存量留抵税额为2019年3月31日期末留抵税额;当期期末留抵税额小于2019年3月31日期末留抵税额的,存量留抵税额为当期期末留抵税额。

2)纳税人获得一次性存量留抵退税后,存量留抵税额为0。

14号公告所称中型企业、小型企业和微型企业,按照《中小企业划型标准规定》(工信部联企业〔2011〕300号)和《金融业企业划型标准规定》(银发〔2015〕309号)中的营业收入指标、资产总额指标确定。其中,资产总额指标按照纳税人上一会计年度年末值确定。营业收入指标按照纳税人上一会计年度增值税销售额确定;不满一个会计年度的,按照以下公式计算:

增值税销售额(年)=上一会计年度企业实际存续期间增值税销售额/企业实际存续月数×12

14号公告所称增值税销售额,包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额。适用增值税差额征税政策的,以差额后的销售额确定。

对于工信部联企业〔2011〕300号和银发〔2015〕309号文件所列行业以外的纳税人,以及工信部联企业〔2011〕300号文件所列行业但未采用营业收入指标或资产总额指标划型确定的纳税人,微型企业标准为增值税销售额(年)100万元以下(不含100万元);小型企业标准为增值税销售额(年)2000万元以下(不含2000万元);中型企业标准为增值税销售额(年)1亿元以下(不含1亿元)。

14号公告所称大型企业,是指除上述中型企业、小型企业和微型企业外的其他企业。

14号公告所称制造业等行业企业,是指从事《国民经济行业分类》中“制造业”“科学研究和技术服务业”“电力、热力、燃气及水生产和供应业”“软件和信息技术服务业”“生态保护和环境治理业”和“交通运输、仓储和邮政业”业务相应发生的增值税销售额占全部增值税销售额的比重超过50%的纳税人。

上述销售额比重根据纳税人申请退税前连续12个月的销售额计算确定;申请退税前经

营期不满 12 个月但满 3 个月的,按照实际经营期的销售额计算确定。

适用 14 号公告政策的纳税人,按照以下公式计算允许退还的留抵税额:

允许退还的增量留抵税额 = 增量留抵税额 × 进项构成比例 × 100%

允许退还的存量留抵税额 = 存量留抵税额 × 进项构成比例 × 100%

进项构成比例,为 2019 年 4 月至申请退税前一税款所属期已抵扣的增值税专用发票(含带有“增值税专用发票”字样全面数字化的电子发票、税控机动车销售统一发票)、收费公路通行费增值税电子普通发票、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。

纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为,适用免抵退税办法的,应先办理免抵退税。免抵退税办理完毕后,仍符合本公告规定条件的,可以申请退还留抵税额;适用免退税办法的,相关进项税额不得用于退还留抵税额。

纳税人自 2019 年 4 月 1 日起已取得留抵退税款的,不得再申请享受增值税即征即退、先征后返(退)政策。纳税人可以在 2022 年 10 月 31 日前一次性将已取得的留抵退税款全部缴回后,按规定申请享受增值税即征即退、先征后返(退)政策。

纳税人自 2019 年 4 月 1 日起已享受增值税即征即退、先征后返(退)政策的,可以在 2022 年 10 月 31 日前一次性将已退还的增值税即征即退、先征后返(退)税款全部缴回后,按规定申请退还留抵税额。

纳税人可以选择向主管税务机关申请留抵退税,也可以选择结转下期继续抵扣。纳税人应在纳税申报期内,完成当期增值税纳税申报后申请留抵退税。2022 年 4 月至 6 月的留抵退税申请时间,延长至每月最后一个工作日。

纳税人可以在规定期限内同时申请增量留抵退税和存量留抵退税。同时符合 14 号公告第一条和第二条相关留抵退税政策的纳税人,可任意选择申请适用上述留抵退税政策。

纳税人取得退还的留抵税额后,应相应调减当期留抵税额。

如果发现纳税人存在留抵退税政策适用有误的情形,纳税人应在下个纳税申报期结束前缴回相关留抵退税款。

以虚增进项、虚假申报或其他欺骗手段,骗取留抵退税款的,由税务机关追缴其骗取的退税款,并按照《中华人民共和国税收征收管理法》等有关规定处理。

适用 14 号公告规定留抵退税政策的纳税人办理留抵退税的税收管理事项,继续按照现行规定执行。

除上述纳税人以外的其他纳税人申请退还增量留抵税额的规定,继续按照《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号)执行,其中,第八条第三款关于“进项构成比例”的相关规定,按照 14 号公告第八条规定执行。

(二) 简易办法应纳税额的计算

1. 小规模纳税人销售货物、提供应税劳务或者销售应税行为,实行简易办法计算应纳税额

小规模纳税人销售货物、提供应税劳务或者销售应税行为,按照销售额和规定的征收率计算应纳税额,不得抵扣进项税额。小规模纳税人销售货物、提供应税劳务或者销售应税行为的征收率为 3%。应纳税额计算公式:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

2. 销售自己使用过的物品和旧货,实行简易办法计算应纳税额

(1) 一般纳税人销售自己使用过的不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产和旧货,适用按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税政策的,按下列公式确定销售额和应纳税额:

$$\text{销售额} = \frac{\text{含税销售额}}{1+3\%}$$
$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 2\%$$

(2) 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货(二手车除外),按下列公式确定销售额和应纳税额:

$$\text{销售额} = \frac{\text{含税销售额}}{1+3\%}$$
$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 2\%$$

3. 从事二手车经销业务的增值税处理

自 2020 年 5 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日,从事二手车经销业务的纳税人销售其收购的二手车,按以下规定执行:

(1) 纳税人减按 0.5% 征收率征收增值税,并按下列公式计算销售额:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} / (1+0.5\%)$$

本公告发布后出台新的增值税征收率变动政策,比照上述公式原理计算销售额。

(2) 纳税人应当开具二手车销售统一发票。购买方索取增值税专用发票的,应当再开具征收率为 0.5% 的增值税专用发票。

(3) 一般纳税人在办理增值税纳税申报时,减按 0.5% 征收率征收增值税的销售额,应当填写在增值税纳税申报表附列资料(一)“(本期销售情况明细)”“二、简易计税方法计税”中“3% 征收率的货物及加工修理修配劳务”相应栏次;对应减征的增值税应纳税额,按销售额的 2.5% 计算填写在“增值税纳税申报表(一般纳税人适用)”“应纳税额减征额”及“增值税减免税申报明细表”减税项目相应栏次。

小规模纳税人在办理增值税纳税申报时,减按 0.5% 征收率征收增值税的销售额,应当填写在增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)“应征增值税不含税销售额(3% 征收率)”相应栏次;对应减征的增值税应纳税额,按销售额的 2.5% 计算填写在增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)“本期应纳税额减征额”及“增值税减免税申报明细表”减税项目相应栏次。

4. 全面推开营改增试点实施后小规模纳税人按简易方法计税的规定

(1) 小规模纳税人跨县(市)提供建筑服务,应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额,按照 3% 的征收率计算应纳税额。

(2) 小规模纳税人销售其取得(不含自建)的不动产(不含个体工商户销售购买的住房和其他个人销售不动产),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(3) 小规模纳税人销售其自建的不动产,应以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(4) 房地产开发企业中的小规模纳税人,销售自行开发的房地产项目,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(5) 其他个人销售其取得(不含自建)的不动产(不含其购买的住房),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照 5%

的征收率计算应纳税额。

(6) 小规模纳税人出租其取得的不动产(不含个人出租住房),应按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(7) 其他个人出租其取得的不动产(不含住房),应按照 5% 的征收率计算应纳税额(月租金收入在 10 万元以下的,免征增值税)。

(8) 个人出租住房,应按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳税额。

(9) 住房租赁企业中的增值税小规模纳税人向个人出租住房,按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算缴纳增值税。住房租赁企业向个人出租住房适用上述简易计税方法并进行预缴的,减按 1.5% 预征率预缴增值税。

上述所称住房租赁企业,是指按规定向住房城乡建设部门进行开业报告或者备案的从事住房租赁经营业务的企业。

5. 全面推开营改增试点后一般纳税人按简易方法计税的规定

(1) 全面推开营改增试点实施后,一般纳税人发生下列应税行为可以选择适用简易计税方法按照 3% 的征收率计算缴纳增值税。

1) 公共交通运输服务。公共交通运输服务包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运、班车。其中,班车是指按固定路线、固定时间运营并在固定站点停靠的运送旅客的陆路运输服务。

2) 经认定的动漫企业为开发动漫产品提供的动漫脚本编撰、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码(面向网络动漫、手机动漫格式适配)服务,以及在境内转让动漫版权(包括动漫品牌、形象或者内容的授权及再授权)。

3) 电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务、收派服务和文化体育服务。

4) 以纳入营改增试点之日前取得的有形动产为标的物提供的经营租赁服务。

5) 在纳入营改增试点之日前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同。

6) 非企业性单位中的一般纳税人提供的研发和技术服务、信息技术服务、鉴证咨询服务,以及销售技术、著作权等无形资产。

非企业性单位中的一般纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务,选择简易计税方法按照 3% 征收率计算缴纳增值税。

7) 一般纳税人提供的教育辅助服务。

(2) 建筑服务。

1) 一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。以清包工方式提供建筑服务,是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料,并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务。

2) 一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。甲供工程,是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。

3) 一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。建筑工程老项目是指:①“建筑工程施工许可证”注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建筑工程项目;②未取得“建筑工程施工许可证”的,建筑工程承包合同注明的开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建筑工程项目。

4) 一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,选择适用简易计税方法计税的,应以取得的全部

价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额,按照 3% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

5) 建筑工程总承包单位为房屋建筑的地基与基础、主体结构提供工程服务,建设单位自行采购全部或部分钢材、混凝土、砌体材料、预制构件的,适用简易计税方法计税。

地基与基础、主体结构的范围,按照《建筑工程施工质量验收统一标准》附录 B“建筑工程的分部工程、分项工程划分”中的“地基与基础”“主体结构”分部工程的范围执行。

6) 一般纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务,应分别核算机器设备和安装服务的销售额,安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

7) 自 2019 年 10 月 1 日起,提供建筑服务的一般纳税人按规定适用或选择适用简易计税方法计税的,不再实行备案制。以下证明材料无需向税务机关报送,改为自行留存备查:①为建筑工程老项目提供的建筑服务,留存“建筑工程施工许可证”或建筑工程承包合同;②为甲供工程提供的建筑服务、以清包工方式提供的建筑服务,留存建筑工程承包合同。

(3) 销售不动产。

1) 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前取得(不含自建)的不动产,可以选择适用简易计税方法,以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

2) 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产,可以选择适用简易计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

3) 房地产开发企业中的一般纳税人,销售自行开发的房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照 5% 的征收率计税。

自 2019 年 10 月 1 日起,房地产开发企业中的一般纳税人以围填海方式取得土地并开发的房地产项目,围填海工程“建筑工程施工许可证”或建筑工程承包合同注明的围填海开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的,属于房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照 5% 的征收率计算缴纳增值税。

4) 房地产开发企业采取预收款方式销售所开发的房地产项目,在收到预收款时按照 3% 的预征率预缴增值税。

5) 房地产开发企业中的一般纳税人购入未完工的房地产老项目继续开发后,以自己名义立项销售的不动产,属于房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照 5% 的征收率计算缴纳增值税。

(4) 不动产经营租赁服务。

1) 一般纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产,可以选择适用简易计税方法,按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

2) 公路经营企业中的一般纳税人收取营改增试点前开工的高速公路的车辆通行费,可以选择适用简易计税方法,减按 3% 的征收率计算应纳税额。营改增试点前开工的高速公路,是指相关施工许可证明上注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的高速公路。

3) 一般纳税人出租其 2016 年 5 月 1 日后取得的、与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照 3% 的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

4) 住房租赁企业中的增值税一般纳税人向个人出租住房取得的全部出租收入,可以选择适用简易计税方法,按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算缴纳增值税,或适用一般计税方法计算缴纳增值税。住房租赁企业向个人出租住房适用上述简易计税方法并进行预缴的,减按 1.5% 预征率预缴增值税。

(三) 进口货物应纳税额的计算

纳税人进口货物,按照组成计税价格和规定的税率计算应纳税额,不得抵扣任何税额。组成计税价格和应纳税额计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税}$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{税率}$$

六、增值税的计税依据

增值税的计税依据即为销售额,销售额为纳税人发生应税销售行为取得的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。

上述价外费用,包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费,但下列项目不包括在内。

一是受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。

二是同时符合以下条件的代垫运输费用:①承运部门的运输费用发票开具给购买方的;②纳税人将该项发票转交给购买方的。

三是同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费:①由国务院或者财政部批准设立的政府性基金,由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费;②收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据;③所收款项全额上缴财政。

四是销售货物的同时代办保险等而向购买方收取的保险费,以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。

(1) 纳税人发生应税行为,如果价款和折扣额在同一张发票上分别注明的,以折扣后的价款为销售额征收增值税;如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。

纳税人发生应税行为,价款和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的价款为销售额征收增值税。未在同一张发票“金额”栏注明折扣额,而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的,折扣额不得从销售额中减除。

(2) 纳税人采取以旧换新方式销售货物,按新货物的同期销售价格确定销售额,不得扣减旧货收购价格(金银首饰以旧换新除外,应以销售方实际收取的不含增值税价款征收增值税)。

(3) 纳税人采取还本销售方式销售货物,其销售额就是货物的销售价格,不得从销售额中扣减还本支出。

(4) 纳税人采取以物易物方式销售的,双方均作购销处理,以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额,以各自收到的货物核算购货额并计算进项税额。

(5) 纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金,单独记账核算的,不并入销售额征税。但对因逾期未收回包装物不再退还的押金,应按所包装货物的适用税率征收增值

税。包装物押金征税规定中“逾期”以1年为期限,对收取1年以上的押金,仍不退还的均并入销售额中。个别包装物周转使用期限较长,报经税务征收机关确定后,可适当放宽逾期期限。

从1995年6月1日起,对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,均应并入当期销售额征税。对销售啤酒、黄酒所收取的押金,按包装物押金的一般规定处理。

对增值税一般纳税人(包括纳税人自己或代其他部门)向购买方收取的价外费用和逾期包装物押金,应视为含税收入,在征税时换算成不含税收入并入销售额计征增值税。

企业向有长期固定购销关系的客户收取的可循环使用包装物的押金,其收取的合理的押金在循环使用期间不作为收入。

(6) 纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的,或者发生视同销售服务、无形资产、不动产行为而无销售额的,主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额。

- 1) 按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产、不动产的平均价格确定。
- 2) 按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产、不动产的平均价格确定。
- 3) 按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$

成本利润率由国家税务总局确定。

不具有合理商业目的,是指以牟取税收利益为主要目的,通过人为安排,减少、免除、推迟缴纳增值税税款,或者增加退还增值税税款。

(7) 一般纳税人销售货物、提供应税劳务或者销售应税行为,采用销售额和销项税额合并定价方法的,按下列公式计算销售额:

$$\text{销售额} = \frac{\text{含税销售额}}{1 + \text{税率}}$$

(8) 纳税人发生应税行为,开具增值税专用发票后,发生开票有误或者销售折让、中止、退回等情形的,应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票;未按照规定开具红字增值税专用发票的,不得按照税法相关规定扣减销项税额或者销售额。

(9) 全面推开营改增试点实施后关于销售额的若干具体规定。

1) 贷款服务,以提供贷款服务取得的全部利息及利息性质的收入为销售额。证券公司、保险公司、金融租赁公司、证券投资基金管理公司、证券投资基金以及其他经中国人民银行、中国证券监督管理委员会、中国银行保险监督管理委员会批准成立且经营金融保险业务的机构发放贷款后,自结息日起90天内发生的应收未收利息按现行规定缴纳增值税,自结息日起90天后发生的应收未收利息暂不缴纳增值税,待实际收到利息时按规定缴纳增值税。

2) 直接收费金融服务,以提供直接收费金融服务收取的手续费、佣金、酬金、管理费、服务费、经手费、开户费、过户费、结算费、转托管费等各类费用为销售额。

3) 金融商品转让,按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。转让金融商品出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵,但年末时仍出现负差的,不得转入下一个会计年度。

金融商品的买入价,可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算,选择后36个月内不得变更。

金融商品转让,不得开具增值税专用发票。

4) 自 2018 年 1 月 1 日起,金融机构开展贴现、转贴现业务,以其实际持有票据期间取得的利息收入作为贷款服务销售额计算缴纳增值税。此前贴现机构已就贴现利息收入全额缴纳增值税的票据,转贴现机构转贴现利息收入继续免征增值税。

5) 经纪代理服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费,不得开具增值税专用发票。

6) 融资租赁和融资性售后回租业务。

① 经中国人民银行、中国银行保险监督管理委员会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人,提供融资租赁服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。

② 经中国人民银行、中国银行保险监督管理委员会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人,提供融资性售后回租服务,以取得的全部价款和价外费用(不含本金),扣除对外支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额作为销售额。

③ 试点纳税人根据 2016 年 4 月 30 日前签订的有形动产融资性售后回租合同,在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务,可继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税。

继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税的试点纳税人,经中国人民银行、中国银行保险监督管理委员会或者商务部批准从事融资租赁业务的,根据 2016 年 4 月 30 日前签订的有形动产融资性售后回租合同,在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务,可以选择以下任意一种方法计算销售额:

A. 以向承租方收取的全部价款和价外费用,扣除向承租方收取的价款本金,以及对外支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额为销售额。

纳税人提供有形动产融资性售后回租服务,计算当期销售额时可以扣除的价款本金,为书面合同约定的当期应当收取的本金。无书面合同或者书面合同没有约定的,为当期实际收取的本金。

试点纳税人提供有形动产融资性售后回租服务,向承租方收取的有形动产价款本金,不得开具增值税专用发票,可以开具普通发票。

B. 以向承租方收取的全部价款和价外费用,扣除支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额为销售额。

④ 经商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准的从事融资租赁业务的试点纳税人,2016 年 5 月 1 日后实收资本达到 1.7 亿元的,从达到标准的当月起按照上述第①、②、③条规定执行;2016 年 5 月 1 日后实收资本未达到 1.7 亿元但注册资本达到 1.7 亿元的,在 2016 年 7 月 31 日前仍可按照上述第①、②、③条规定执行;2016 年 8 月 1 日后开展的融资租赁业务和融资性售后回租业务不得按照上述第①、②、③条规定执行。

上述所称“中国人民银行、中国银行保险监督管理委员会或者商务部批准”“商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准”从事融资租赁业务(含融资性售后回租业务)的试点纳税人(含试点纳税人中的一般纳税人),包括经上述部门备案从事融资租赁业务的试点纳税人。

7) 航空运输企业的销售额,不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。

8) 试点纳税人中的一般纳税人提供客运场站服务,以其取得的全部价款和价外费用,扣

除支付给承运方运费后的余额为销售额。

9) 试点纳税人提供旅游服务,可以选择以取得的全部价款和价外费用,扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。

选择上述办法计算销售额的试点纳税人,向旅游服务购买方收取并支付的上述费用,不得开具增值税专用发票,可以开具普通发票。

10) 试点纳税人提供建筑服务适用简易计税方法的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额。

11) 房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外),以取得的全部价款和价外费用,扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。向政府部门支付的土地价款,包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。

房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外),在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人扣除拆迁补偿费用时,应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

房地产开发企业向政府部门支付的土地价款,以及向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用,允许在计算销售额时扣除但未扣除的,从2016年12月(税款所属期)起按照现行规定计算扣除。

房地产老项目是指“建筑工程施工许可证”注明的合同开工日期在2016年4月30日前的房地产项目。

12) 试点纳税人按照上述第5)~11)款的规定从全部价款和价外费用中扣除的价款,应当取得符合法律、法规和国家税务总局规定的有效凭证。否则,不得扣除。上述凭证是指:①支付给境内单位或者个人的款项,以发票为合法有效凭证。②支付给境外单位或者个人的款项,以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证,税务机关对签收单据有疑义的,可以要求其提供境外公证机构的确认证明。③缴纳的税款,以完税凭证为合法有效凭证。④扣除的政府性基金、行政事业性收费或者向政府支付的土地价款,以省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据为合法有效凭证。⑤国家税务总局规定的其他凭证。

纳税人取得的上述凭证属于增值税扣税凭证的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

13) 自2018年1月1日起,航空运输销售代理企业提供境外航段机票代理服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除向客户收取并支付给其他单位或者个人的境外航段机票结算款和相关费用后的余额为销售额。其中,支付给境内单位或者个人的款项,以发票或行程单为合法有效凭证;支付给境外单位或者个人的款项,以签收单据为合法有效凭证,税务机关对签收单据有疑义的,可以要求其提供境外公证机构的确认证明。

航空运输销售代理企业,是指根据《航空运输销售代理资质认可办法》取得中国航空运输协会颁发的“航空运输销售代理业务资质认可证书”,接受中国航空运输企业或通航中国的外国航空运输企业委托,依照双方签订的委托销售代理合同提供代理服务的企业。

14) 自2018年1月1日起,资管产品管理人运营资管产品提供的贷款服务、发生的部分金融商品转让业务,按照以下规定确定销售额:①提供贷款服务,以2018年1月1日起产生的利息及利息性质的收入为销售额;②转让2017年12月31日前取得的股票(不包括限售股)、

债券、基金、非货物期货,可以选择按照实际买入价计算销售额,或者以2017年最后一个交易日的股票收盘价(2017年最后一个交易日处于停牌期间的股票,为停牌前最后一个交易日收盘价)、债券估值(中债金融估值中心有限公司或中证指数有限公司提供的债券估值)、基金份额净值、非货物期货结算价格作为买入价计算销售额。上市公司因实施重大资产重组形成的限售股,以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股,因重大资产重组停牌前一交易日的收盘价为买入价。在重大资产重组前已经暂停上市的,以上市公司完成资产重组后股票恢复上市首日的开盘价为买入价。

销售额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算销售额的,应当按外汇市场价格折合成人民币计算。人民币折合率可以选择销售额发生的当天或当月1日的人民币汇率中间价。纳税人应事先确定采用何种折合率,确定后1年内不得变更。

七、增值税的纳税义务发生时间

增值税的纳税义务发生时间,按以下规定:

(1) 纳税人销售货物、提供应税劳务或者销售应税行为的,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。

收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天,按销售结算方式的不同,具体为:

1) 采取直接收款方式销售货物,不论货物是否发出,均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

2) 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物,为发出货物并办妥托收手续的当天。

3) 采取赊销和分期收款方式销售货物,为书面合同约定的收款日期的当天,无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的,为货物发出的当天。

4) 采取预收货款方式销售货物,为货物发出的当天,但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物,为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。

5) 委托其他纳税人代销货物,为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的,为发出代销货物满180天的当天。

6) 销售应税劳务,为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天。

7) 纳税人发生视同销售货物行为的,为货物移送的当天。

(2) 纳税人销售服务、无形资产、不动产的,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。收讫销售款项,是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天,是指书面合同确定的付款日期;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(3) 纳税人提供租赁服务采取预收款方式的,为收到预收款的当天。

(4) 纳税人提供建筑服务取得预收款,应在收到预收款时,以取得的预收款扣除支付的分包款后的余额,按照规定的预征率预缴增值税。具体规定是适用一般计税方法计税的项目预征率为2%,适用简易计税方法计税的项目预征率为3%。

按照现行规定应在建筑服务发生地预缴增值税的项目,纳税人收到预收款时在建筑服务发生地预缴增值税。按照现行规定无须在建筑服务发生地预缴增值税的项目,纳税人收到预收款时在机构所在地预缴增值税。

(5) 从事金融商品转让的,为金融商品所有权转移的当天。

(6) 纳税人发生视同销售服务、无形资产、不动产行为的,为服务、无形资产转让完成的当

天或者不动产权属变更的当天。

(7) 纳税人进口货物的,为报关进口的当天。

(8) 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

八、增值税的纳税期限

(一) 增值税纳税期限的规定

增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

以1个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社,以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。

(二) 增值税报缴税款期限的规定

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人解缴税款的期限,依照上述规定执行。

纳税人进口货物,应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

九、增值税的纳税地点

(1) 固定业户应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的,应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税;经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

(2) 固定业户到外县(市)销售货物或者劳务,应当向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项,并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税;未报告的,应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

(3) 非固定业户销售货物或者劳务,应当向销售地或劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

(4) 其他个人提供建筑服务,销售或者租赁不动产,转让自然资源使用权,应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地主管税务机关申报纳税。

(5) 进口货物,应当向报关地海关申报纳税。

(6) 扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

十、增值税的减税、免税

(一) 起征点

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《增值税暂行条例》)及其实施细则和相关文件的规定,对个人销售额未达到起征点的免征增值税。增值税起征点的幅度规定为:按期纳税的,为月销售额5000~20000元(含本数);按次纳税的,为每次(日)销售额300~500元(含本数)。具体起征点则由各省、自治区、直辖市财政厅(局)和国家税务局根据实际情况在幅度内确定。

(二) 免征项目

根据《增值税暂行条例》及其实施细则的规定,下列项目免征增值税。

(1) 农业生产者销售的自产农产品。所称农业,是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业。农业生产者,包括从事农业生产的单位和个人。农产品,是指初级农产品。免征增值税的农产品必须符合两个条件:一是农业生产者自己生产的初级农产品,二是农业生产者自己销售的初级农产品。

(2) 避孕药品和用具。

(3) 古旧图书。这是指向社会收购的古书和旧书。

(4) 直接用于科学研究、科学实验和教学的进口仪器、设备。

(5) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备。

(6) 由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品。

(7) 销售自己使用过的物品。

纳税人兼营免税、减税项目的,应当分别核算免税、减税项目的销售额;未分别核算销售额的,不得免税、减税。

(三) 若干具体免税规定

(1) 纳税人采取转包、出租、互换、转让、入股等方式将承包地流转给农业生产者用于农业生产的,免征增值税。

(2) 自2023年1月1日至2023年12月31日,合计月销售额未超过10万元(以1个季度为1个纳税期的,季度销售额未超过30万元,下同)的,免征增值税。

小规模纳税人发生增值税应税销售行为,合计月销售额超过10万元,但扣除本期发生的销售不动产的销售额后未超过10万元的,其销售货物、劳务、服务、无形资产取得的销售额免征增值税。

适用增值税差额征税政策的小规模纳税人,以差额后的销售额确定是否可以享受《财政部 税务总局关于明确增值税小规模纳税人减免增值税等政策的公告》(财政部 税务总局公告2023年第1号)第一条规定的免征增值税政策。

自2023年1月1日至2023年12月31日,增值税小规模纳税人适用3%征收率的应税销售收入,减按1%征收率征收增值税;适用3%预征率的预缴增值税项目,减按1%预征率预缴增值税。

按固定期限纳税的小规模纳税人可以选择以1个月或1个季度为纳税期限,一经选择,一个会计年度内不得变更。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第九条所称的其他个人,采取一次性收取租金形式出租不动产取得的租金收入,可在对应的租赁期内平均分摊,分摊后的月租金收入未超过10万元的,免征增值税。

按照现行规定应当预缴增值税税款的小规模纳税人,凡在预缴地实现的月销售额未超过10万元的,当期无须预缴税款。在预缴地实现的月销售额超过10万元的,适用3%预征率的预缴增值税项目,减按1%预征率预缴增值税。

(3) 自2016年5月1日起,社会团体收取的会费,免征增值税。社会团体,是指依照国家有关法律法规设立或登记并取得“社会团体法人登记证书”的非营利法人。会费,是指社会团体在国家法律法规、政策许可的范围内,依照社团章程的规定,收取的个人会员、单位会员和团体会员的会费。

社会团体开展经营服务性活动取得的其他收入,一律照章缴纳增值税。

(4) 自2019年2月1日至2023年12月31日,医疗机构接受其他医疗机构委托,按照

不高于地(市)级以上价格主管部门会同同级卫生主管部门及其他相关部门制定的医疗服务指导价格(包括政府指导价和按照规定由供需双方协商确定的价格等),提供《全国医疗服务价格项目规范》所列的各项服务,可适用《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》(财税〔2016〕36号印发)第一条第(七)项规定的免征增值税政策。

(5)自2019年2月1日至2023年12月31日,对企业集团内单位(含企业集团)之间的资金无偿借贷行为,免征增值税。

(6)自2019年1月1日至2023年12月31日,对电影主管部门(包括中央、省、地市及县级)按照各自职能权限批准从事电影制片、发行、放映的电影集团公司(含成员企业)、电影制片厂及其他电影企业取得的销售电影拷贝(含数字拷贝)收入、转让电影版权(包括转让和许可使用)收入、电影发行收入以及在农村取得的电影放映收入,免征增值税。一般纳税人提供的城市电影放映服务,可以按现行政策规定,选择按照简易计税办法计算缴纳增值税。

对广播电视运营服务企业收取的有线数字电视基本收视维护费和农村有线电视基本收视费,免征增值税。

(7)自2019年1月1日至2023年供暖期结束,对供热企业向居民个人(以下称居民)供热取得的采暖费收入免征增值税。

向居民供热取得的采暖费收入,包括供热企业直接向居民收取的、通过其他单位向居民收取的和由单位代居民缴纳的采暖费。

免征增值税的采暖费收入,应当按照《增值税暂行条例》的规定单独核算。通过热力产品经营企业向居民供热的热力产品生产企业,应当根据热力产品经营企业实际从居民取得的采暖费收入占该企业采暖费总收入的比例,计算免征的增值税。

上述所称供暖期,是指当年下半年供暖开始至次年上半年供暖结束的期间。

(8)自2019年1月1日至2022年12月31日,对单位或者个体工商户将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构,或直接无偿捐赠给目标脱贫地区的单位和个人,免征增值税。在政策执行期限内,目标脱贫地区实现脱贫的,可继续适用上述政策。之后这一优惠政策被延长到2025年12月31日。

(9)自2019年1月1日至2023年12月31日,继续对国产抗艾滋病病毒药品免征生产环节和流通环节增值税。

享受上述免征增值税政策的国产抗艾滋病病毒药品,须为各省(自治区、直辖市)艾滋病药品管理部门按照政府采购有关规定采购的,并向艾滋病病毒感染者和病人免费提供的抗艾滋病病毒药品。药品生产企业和流通企业应将药品供货合同留存,以备税务机关查验。

抗艾滋病病毒药品的生产企业和流通企业应分别核算免税药品和其他货物的销售额;未分别核算的,不得享受增值税免税政策。

(10)自2021年1月1日起至2023年12月31日,对边销茶生产企业销售自产的边销茶及经销企业销售的边销茶免征增值税。

在此之前已征的按上述规定应予免征的增值税税款,可抵减纳税人以后月份应缴纳的增值税税款或予以退还。已向购买方开具增值税专用发票的,应将专用发票追回后,方可办理免税。无法追回专用发票的,不予免税。

(11)自2019年9月1日起,纳税人销售自产磷石膏资源综合利用产品,可享受增值税即征即退政策,退税比例为70%。

(12)自2020年1月1日起,纳税人取得的财政补贴收入,与其销售货物、劳务、服务、无

形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的,应按规定计算缴纳增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入,不属于增值税应税收入,不征收增值税。

(13)自2020年1月20日,纳税人将国有农用地出租给农业生产者用于农业生产,免征增值税。

(14)自2018年11月30日至2023年11月29日,对经国务院批准对外开放的货物期货品种保税交割业务,暂免征收增值税。

(15)自2020年5月1日起,拍卖行受托拍卖文化艺术品,委托方按规定享受免征增值税政策的,拍卖行可以自己名义就代为收取的货物价款向购买方开具增值税普通发票,对应的货物价款不计入拍卖行的增值税应税收入。

(16)自2019年8月20日起,金融机构向小型企业、微型企业和个体工商户发放1年期以上(不含1年)至5年期以下(不含5年)小额贷款取得的利息收入,可选择中国人民银行授权全国银行间同业拆借中心公布的1年期贷款市场报价利率或5年期以上贷款市场报价利率,适用《财政部 税务总局关于金融机构小微企业贷款利息收入免征增值税政策的通知》(财税〔2018〕91号)规定的免征增值税政策。

(17)自2022年5月1日至2022年12月31日,对纳税人为居民提供必需生活物资快递收派服务取得的收入,免征增值税。

快递收派服务的具体范围按照《销售服务、无形资产、不动产注释》(财税〔2016〕36号印发)执行。

十一、增值税的征收管理

(一)一般纳税人和小规模纳税人划分的目的及其基本依据

对增值税纳税人进行分类的目的是配合增值税专用发票的管理。专用发票既是增值税纳税人纳税的依据,又是纳税人据以扣税的凭证,而且增值税实施面广、情况复杂、纳税人多且核算水平差距很大,为保证对专用发票的正确使用和安全管理,有必要对增值税纳税人进行分类。根据《增值税暂行条例》规定,增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人,这两类纳税人在税款计算方法、适用税率以及管理办法上都有所不同。对一般纳税人实行凭发票扣税的计税办法;对小规模纳税人规定简便易行的计税方法和征收管理办法,这样有利于增值税制度的推行。

《增值税暂行条例》及其实施细则规定,划分一般纳税人和小规模纳税人的基本依据是纳税人的会计核算是否健全,是否能够提供准确的税务资料以及企业规模的大小。而衡量企业规模的大小一般以年销售额为依据,因此,现行增值税制度是以纳税人年销售额的大小和会计核算水平这两个标准为依据来划分一般纳税人和小规模纳税人的。

(二)小规模纳税人的认定及管理

1. 小规模纳税人的认定

根据规定,凡符合下列条件的视为小规模纳税人。

《财政部 税务总局关于统一增值税小规模纳税人标准的通知》(财税〔2018〕33号)规定,自2018年5月1日起,统一增值税小规模纳税人标准,即增值税小规模纳税人标准为年应征增值税销售额500万元及以下。并且按照《增值税暂行条例实施细则》第二十八条规定已登记为增值税一般纳税人的单位和个人,在2018年12月31日前,可转登记为小规模纳税人,其未抵扣的进项税额作转出处理。

2. 小规模纳税人的管理

自2020年2月1日起,增值税小规模纳税人(其他个人除外)发生增值税应税行为,需要

开具增值税专用发票的,可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具。选择自行开具增值税专用发票的小规模纳税人,税务机关不再为其代开增值税专用发票。

增值税小规模纳税人应当就开具增值税专用发票的销售额计算增值税应纳税额,并在规定的纳税申报期内向主管税务机关申报缴纳。在填写增值税纳税申报表时,应当将当期开具增值税专用发票的销售额,按照3%和5%的征收率,分别填写在增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)第2栏和第5栏“税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额”的“本期数”相应栏次中。

(三)一般纳税人的登记及管理

1. 一般纳税人的登记范围和程序

增值税一般纳税人,年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的,除另有规定外,应当向主管税务机关办理一般纳税人登记。

纳税人办理一般纳税人资格登记遵循以下程序。

(1)纳税人向主管税务机关填报增值税一般纳税人登记表,如实填写固定生产经营场所等信息,并提供税务登记证件等。

(2)纳税人填报内容与税务登记信息一致的,主管税务机关当场登记。

(3)纳税人填报内容与税务登记信息不一致,或者不符合填列要求的,税务机关应当场告知纳税人需要补正的内容。

纳税人年应税销售额超过规定月份(或季度)的所属申报期结束后15日内按照税法规定办理相关手续;未按规定时限办理的,主管税务机关应当在规定期限结束后5日内制作税务事项通知书,告知纳税人应当在5日内向主管税务机关办理相关手续。

纳税人自一般纳税人生效之日起,按照增值税一般计税方法计算应纳税额,并可以按照规定领用增值税专用发票,财政部、国家税务总局另有规定的除外。

2. 一般纳税人的管理

对已使用增值税防伪税控系统但年应税销售额未达到规定标准的一般纳税人,如会计核算健全,且未有下列情形之一者,不取消其一般纳税人资格:①虚开增值税专用发票或者有偷税、骗税、抗税行为的。②连续3个月未申报或连续6个月纳税申报异常且无正当理由的。③不按规定保管、使用增值税专用发票、税控装置,造成严重后果的。

除国家税务总局另有规定外,纳税人一经认定为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人。

纳税人年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定标准,且符合有关政策规定,选择按小规模纳税人纳税的,应当向主管税务机关提交书面说明。

个体工商户以外的其他个人年应税销售额超过规定标准的,不需要向主管税务机关提交书面说明。

第二节 消费税制

一、消费税的概念

消费税是对我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,就其销售额或销售数量,在特定环节征收的一种税。简单地说,消费税是对特定的消费品和消费行为在特定的环节征收的一种税。

二、消费税的纳税人

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》(以下简称《消费税暂行条例》)的规定,消费税的纳税人为在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,以及国务院确定销售相关消费品的其他单位和个人。

三、消费税的征税范围

(一)烟

这是指以烟叶为原料加工生产的特殊消费品。卷烟是指将各种烟叶切成烟丝并按照一定的配方辅之以糖、酒、香料加工而成的产品。

电子烟是指用于产生气溶胶供人抽吸等的电子传输系统,包括烟弹、烟具以及烟弹与烟具组合销售的电子烟产品。烟弹是指含有雾化物的电子烟组件。烟具是指将雾化物雾化为可吸入气溶胶的电子装置。

电子烟进出口税则号列及商品名称见表 4-1。

表 4-1 电子烟进出口税则号列及商品名称

序号	税则号列 ^①	商品名称 ^②
1	24041200	不含烟草或再造烟草、含尼古丁的非经燃烧吸用的产品
2	ex85434000 ^③	可将税目 24041200 所列产品中的雾化物雾化为可吸入气溶胶的设备及装置,无论是否配有烟弹

注:①为《中华人民共和国进出口税则(2023)》的税则号列。

②除标注 ex 的税则号列外,商品名称仅供参考,具体商品范围以《中华人民共和国进出口税则(2023)》中的税则号列对应的商品范围为准。

③ ex 表示进口商品应在该税则号列范围内,以具体商品描述为准。

(二)酒

该税目下设白酒、黄酒、啤酒、其他酒四个子目。

(1)白酒,包括粮食白酒、薯类白酒。粮食白酒,是指以高粱、玉米、大米、糯米、大麦、小麦、青稞等各种粮食为原料,经过糖化、发酵后,采用蒸馏方法酿制的白酒。薯类白酒,是指以白薯(红薯、地瓜)、木薯、马铃薯、芋头、山药等各种干鲜薯类为原料,经过糖化、发酵后,采用蒸馏方法酿制的白酒,用甜菜酿制的白酒,比照薯类白酒征税。

(2)黄酒,是指以糯米、粳米、籼米、大米、黄米、玉米、小麦、薯类等为原料,经加温、糖化、发酵、压榨酿制的酒。

(3)啤酒,是指以大麦或其他粮食为原料,加入啤酒花,经糖化、发酵、过滤酿制的含有二氧化碳的酒。

(4)其他酒,是指除粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒以外,酒精度在 1 度以上的各种酒,包括糠麸白酒、其他原料白酒、土甜酒、复制酒、果木酒、汽酒、药酒等。

(三)高档化妆品

征收范围包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。高档美容、修饰类化妆品和高档护肤类化妆品是指生产(进口)环节销售(完税)价格(不含增值税)在 10 元/毫升(克)或 15 元/片(张)及以上的美容、修饰类化妆品和护肤类化妆品。

(四)贵重首饰及珠宝玉石

该税目征收范围包括各种金银珠宝首饰和经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石。

(五) 鞭炮、焰火

鞭炮又称爆竹,是用多层纸密裹火药,接以药引线制成的一种爆炸品。焰火是指烟火剂,一般系包扎品,内装药剂,点燃后烟火喷射,呈各种颜色,有的还变幻成各种景象,分平地小焰火和空中大焰火两类。体育上用的发令纸、鞭炮引线,不按该税目征收。

(六) 成品油

该税目包括汽油、柴油、航空煤油、石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油七个子目。

(七) 摩托车

摩托车的征税范围包括:

(1) 轻便摩托车。最大设计车速不超过 50 千米/小时、发动机气缸总工作容积不超过 50 毫升的两轮机动车。

(2) 摩托车。最大设计车速超过 50 千米/小时、发动机气缸总工作容积超过 50 毫升、空车重量不超过 400 千克(带驾驶室的正三轮车及特种车的空车重量不受此限)的两轮和三轮机动车。

(八) 小汽车

小汽车是指动力装置驱动,具有四个或四个以上车轮的非轨道承载的车辆。

(九) 高尔夫球及球具

高尔夫球及球具是指从事高尔夫球运动所需要的各种专用装备,包括高尔夫球、高尔夫球杆及高尔夫球包(袋)等。

(十) 高档手表

高档手表是指销售价格(不含增值税)每只在 1 万元(含 1 万元)以上的各类手表。

(十一) 游艇

游艇是指长度大于 8 米、小于 90 米,船体由玻璃钢、钢、铝合金、塑料等多种材料制作,可以在水上移动的水上浮载体。按照动力划分,游艇分为无动力艇、帆船和机动艇。

(十二) 木制一次性筷子

木制一次性筷子,又称卫生筷子,是指以木材为原料,经过锯段、浸泡、旋切、刨切、烘干、筛选、打磨、倒角、包装等环节加工而成的各类一次性使用的筷子。

(十三) 实木地板

实木地板是指以木材为原料,经锯段、干燥、刨光、截断、开榫、涂漆等工序加工而成的块状或条状的地面装饰材料。实木地板按生产工艺不同,可分为独板(块)实木地板、实木指接地板、实木复合地板三类;按表面处理状态不同,可分为未涂饰地板(白坯板、素板)和漆饰地板两类。

(十四) 电池

电池是一种将化学能、光能等直接转换为电能的装置,一般由电极、电解质、容器、极端,通常还有隔离层组成的基本功能单元,以及用一个或多个基本功能单元装配成的电池组,包括原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池。

(十五) 涂料

涂料是指涂于物体表面能形成具有保护、装饰或特殊性能的固态涂膜的一类液体或固体材料的总称。

四、消费税的税率

(一) 消费税税率的形式及税目税率表

消费税的税率有两种形式:一种是比例税率,另一种是定额税率。消费税税目税率表见

表 4-2。

表 4-2 消费税税目税率表

税 目	税 率
一、烟	
1. 卷烟	
(1) 甲类卷烟	
工业 [调拨价 70 元 (含 70 元, 不含增值税) / 条以上]	56% 加 0.003 元 / 支 [生产 (进口) 环节]
商业批发	11% 加 0.005 元 / 支 [批发环节]
(2) 乙类卷烟	
工业 [调拨价 70 元 (不含增值税) / 条以下]	36% 加 0.003 元 / 支 [生产 (进口) 环节]
商业批发	11% 加 0.005 元 / 支 [批发环节]
2. 雪茄烟	36% [生产 (进口) 环节]
3. 烟丝	30% [生产 (进口) 环节]
4. 电子烟	36% [生产 (进口) 环节] 11% (批发环节)
二、酒	
1. 白酒	20% 加 0.5 元 / 500 克 (或者 500 毫升) [生产 (进口) 环节]
2. 黄酒	240 元 / 吨 [生产 (进口) 环节]
3. 啤酒	
(1) 甲类啤酒	250 元 / 吨 [生产 (进口) 环节]
(2) 乙类啤酒	220 元 / 吨 [生产 (进口) 环节]
4. 其他酒	10% [生产 (进口) 环节]
三、高档化妆品	15%
四、贵重首饰及珠宝玉石	
1. 金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品	5% (零售环节)
2. 其他贵重首饰和珠宝玉石	10% [生产 (进口) 环节]
五、鞭炮、焰火	15%
六、成品油	
1. 汽油	1.52 元 / 升 [生产 (进口) 环节]
2. 柴油	1.2 元 / 升 [生产 (进口) 环节]
3. 航空煤油	1.2 元 / 升 [生产 (进口) 环节]
4. 石脑油	1.52 元 / 升 [生产 (进口) 环节]
5. 溶剂油	1.52 元 / 升 [生产 (进口) 环节]
6. 润滑油	1.52 元 / 升 [生产 (进口) 环节]
7. 燃料油	1.2 元 / 升 [生产 (进口) 环节]
七、摩托车	
1. 气缸容量 (排气量, 下同) 为 250 毫升	3%
2. 气缸容量在 250 毫升 (不含) 以上的	10%

续表

税 目	税 率
八、小汽车	
1. 乘用车	
(1) 气缸容量(排气量,下同)在 1.0 升(含 1.0 升)以下的	1% [生产(进口)环节]
(2) 气缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升(含 1.5 升)的	3% [生产(进口)环节]
(3) 气缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升(含 2.0 升)的	5% [生产(进口)环节]
(4) 气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升(含 2.5 升)的	9% [生产(进口)环节]
(5) 气缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升(含 3.0 升)的	12% [生产(进口)环节]
(6) 气缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升(含 4.0 升)的	25% [生产(进口)环节]
(7) 气缸容量在 4.0 升以上的	40% [生产(进口)环节]
2. 中轻型商用客车	5% [生产(进口)环节]
3. 超豪华小汽车[每辆零售价格 130 万元(不含增值税)及以上的乘用车和中轻型商用客车]	10% (零售环节) 按小汽车其他子税目的规定征收[生产(进口)环节]
九、高尔夫球及球具	10%
十、高档手表	20%
十一、游艇	10%
十二、木制一次性筷子	5%
十三、实木地板	5%
十四、电池	4%
十五、涂料	4%

消费税采用列举法按具体应税消费品设置税目税率,征税界限清楚,一般不易发生错用税率的情况。但是,如果存在下列情况时,应区分情况适用税率:①纳税人兼营不同税率的应税消费品,即生产销售两种税率以上的应税消费品时,应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量,未分别核算的,按最高税率征税;②纳税人将应税消费品与非应税消费品以及适用不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的,应根据组合产品的销售金额按应税消费品中适用最高税率的消费品税率征税。

(二) 适用税率的特殊规定

1. 卷烟的适用税率

自 2015 年 5 月 10 日起,纳税人兼营卷烟批发和零售业务的,应当分别核算批发和零售环节的销售额、销售数量;未分别核算批发和零售环节销售额、销售数量的,按照全部销售额、销售数量计征批发环节消费税。

2. 酒的适用税率

(1) 外购酒精生产的白酒,应按酒精所用原料确定白酒的适用税率。凡酒精所用原料无法确定的,一律按粮食白酒税率征税。

(2) 外购两种以上酒精生产的白酒,一律从高确定税率征税。

(3) 以外购白酒加浆降度,或外购散酒装瓶出售,以及外购白酒以曲香、香精进行调香和

调味生产的白酒,按照外购白酒所用原料确定适用税率。凡白酒所用原料无法确定的,一律按照粮食白酒的税率征税。

(4)以外购的不同品种的白酒勾兑的白酒,一律按照粮食白酒的税率征税。

(5)对用粮食和薯类、糠麸等多种原料混合生产的白酒,一律按照粮食白酒的税率征税。

(6)对用薯类和粮食以外的其他原料混合生产的白酒,一律按照薯类白酒的税率征税。

(7)配制酒消费税适用税率。配制酒(露酒)是指以发酵酒、蒸馏酒或食用酒精为酒基,加入可食用或药食两用的辅料或食品添加剂,进行调配、混合或再加工制成并改变了其原酒基风格的饮料酒。

1)以蒸馏酒或食用酒精为酒基,同时符合以下条件的配制酒,按消费税税目税率表“其他酒”10%适用税率征收消费税。

A. 具有国家相关部门批准的国食健字或卫食健字文号。

B. 酒精度低于38度(含)。

2)以发酵酒为酒基,酒精度低于20度(含)的配制酒,按消费税税目税率表“其他酒”10%适用税率征收消费税。

3)其他配制酒,按消费税税目税率表“白酒”适用税率征收消费税。

上述蒸馏酒或食用酒精为酒基是指酒基中蒸馏酒或食用酒精的比重超过80%(含);发酵酒为酒基是指酒基中发酵酒的比重超过80%(含)。

五、消费税的计税依据

(一)自行销售应税消费品应纳税额的计税依据

国家确定消费税的计税依据时,主要从应税消费品的价格变化情况和便于征纳等角度出发,分别实行从量和从价两种计税办法。

1. 实行从量定额计征办法的计税依据

从量定额通常以每单位应税消费品的重量、容积或数量为计税依据,并按每单位应税消费品规定固定税额,这种固定税额即为定额税率。

我国消费税对黄酒、啤酒、汽油、柴油等实行定额税率,采用从量定额的办法征税,其计税依据是纳税人销售应税消费品的销售数量。

2. 实行从价定率计征办法的计税依据

实行从价定率计征办法征税的应税消费品,计税依据为应税消费品的销售额。

应税消费品的销售额包括销售应税消费品从购买方收取的全部价款和价外费用。所谓价外费用是指:价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内。

(1)同时符合以下条件的代垫运输费用:①承运部门的运输费用发票开具给购买方的;②纳税人将该项发票转交给购买方的。

(2)同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费:①由国务院或者财政部批准设立的政府性基金,由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费;②收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据;③所收款项全额上缴财政。

除此之外,其他价外费用,不论是否属于纳税人的收入,均应并入销售额计算纳税,即:

销售额 = 应税消费品销售额 + 价外收费

销售额不包括应向购买方收取的增值税税款。如果纳税人应税消费品的销售额中未扣除增值税税额或者因不得开具增值税专用发票而发生价款和增值税税额合并收取的,在计算消费税时,应当换算为不含增值税税额的销售额,其换算公式为:

$$\text{应税消费品的销售额} = \frac{\text{含增值税的销售额}}{1 + \text{增值税税率或征收率}}$$

对于应税消费品连同包装物销售的,不论包装物是否单独计价,以及在财务上如何核算,均应并入应税消费品的销售额中征收消费税。如果包装物不作价随同产品销售,而是收取押金,此项押金则不应并入应税消费品销售额中征税。但对逾期未收回的包装物不再退还的或已收取的时间超过 12 个月的押金,应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率征收消费税。

对既作价随同应税消费品销售,又另外收取押金的包装物押金,凡纳税人在规定的时间内不予退还的,均应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率征收消费税。

从 1995 年 6 月 1 日起,对酒类生产企业销售酒类产品而收取的包装物押金,无论押金是否返还及会计上如何核算,均应并入酒类产品销售额中征收消费税。

对销售啤酒、黄酒、成品油产品而收取的包装物押金不征收消费税。

另外,白酒生产企业向商业销售单位收取的“品牌使用费”是随着应税白酒的销售而向购货方收取的,属于应税白酒销售价款的组成部分,因此,不论企业采取何种方式以何种名义收取价款,均应并入白酒的销售额中缴纳消费税。

自 2022 年 11 月 1 日起,纳税人生产、批发电子烟的,按照生产、批发电子烟的销售额计算纳税。电子烟生产环节纳税人采用代销方式销售电子烟的,按照经销商(代理商)销售给电子烟批发企业的销售额计算纳税。纳税人进口电子烟的,按照组成计税价格计算纳税。

例如,某电子烟消费税纳税人 2022 年 12 月生产持有商标的电子烟产品并销售给电子烟批发企业,不含增值税销售额为 100 万元,该纳税人 2023 年 1 月应申报缴纳电子烟消费税为 36 万元(100 万元 × 36%)。如果该纳税人委托经销商(代理商)销售同一电子烟产品,经销商(代理商)销售给电子烟批发企业不含增值税销售额为 110 万元,则该纳税人 2023 年 1 月应申报缴纳电子烟消费税为 39.6 万元(110 万元 × 36%)。

电子烟生产环节纳税人从事电子烟代加工业务的,应当分开核算持有商标电子烟的销售额和代加工电子烟的销售额;未分开核算的,一并缴纳消费税。

例如,某电子烟生产企业持有电子烟商标 A 生产电子烟产品。2022 年 12 月,该纳税人生产销售 A 电子烟给电子烟批发企业,不含增值税销售额为 100 万元。同时,当月该纳税人(不持有电子烟商标 B)从事电子烟代加工业务,生产销售 B 电子烟给 B 电子烟生产企业(持有电子烟商标 B),不含增值税销售额为 50 万元。该纳税人分开核算 A 电子烟和 B 电子烟销售额,则该纳税人 2023 年 1 月应申报缴纳电子烟消费税为 36 万元(100 万元 × 36%)。需要说明的是,B 电子烟生产企业将 B 电子烟销售给电子烟批发企业时,自行申报缴纳消费税。如果该纳税人没有分开核算 A 电子烟和 B 电子烟销售额,则该纳税人 2023 年 1 月应申报缴纳电子烟消费税为 54 万元[(100 万元 + 50 万元) × 36%]。

纳税人销售的应税消费品,以人民币以外的货币结算销售额的,其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价。纳税人应在事先确定采用何

种折合率,确定后1年内不得变更。

3. 若干特殊规定

(1) 应纳税额中扣除外购已税消费品已纳消费税的规定。

- 1) 以外购的已税烟丝生产的卷烟。
- 2) 以外购的已税高档化妆品生产的高档化妆品。
- 3) 以外购的已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石。
- 4) 以外购的已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火。
- 5) 以外购的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆。
- 6) 以外购的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子。
- 7) 以外购的已税实木地板为原料生产的实木地板。
- 8) 以外购的已税汽油、柴油为原料连续生产的汽油、柴油。
- 9) 以外购的已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油用于连续生产应税成品油。
- 10) 以外购的已税电池为原料连续生产的电池。
- 11) 以外购的已税涂料为原料连续生产的涂料。

12) 单位和个人外购大包装润滑油,经简单加工改成小包装润滑油或外购润滑油不经加工只贴商标的行为,视同应税消费品的生产行为。单位和个人发生的以上行为应当申报缴纳消费税。准予扣除外购润滑油已纳消费税税款。

13) 外购电池、涂料大包装改成小包装或者外购电池、涂料不经加工只贴商标的行为,视同应税消费品的生产行为。发生上述生产行为的单位和个人应按规定申报缴纳消费税。

需要注意的是,从商业企业购进应税消费品连续生产应税消费品,符合抵扣条件的,准予扣除外购应税消费品已纳消费税税款。

上述当期准予扣除的外购应税消费品已纳消费税税款的计算公式为:

$$\text{当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款} = \frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价(或数量)}}{\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价(或数量)}} \times \text{外购应税消费品的适用税率(或税额)}$$

$$\text{当期准予扣除的外购应税消费品买价(或数量)} = \text{期初库存的外购应税消费品买价(或数量)} + \text{当期购进的外购应税消费品买价(或数量)} - \text{期末库存的外购应税消费品买价(或数量)}$$

外购应税消费品买价是指外购应税消费品增值税专用发票上注明的销售额(不包括增值税税额)。

外购、进口和委托加工收回的汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油用于连续生产应税成品油的,应凭通过增值税发票综合服务平台确认的成品油专用发票、海关进口消费税专用缴款书,以及税收缴款书(代扣代收专用),按规定计算扣除已纳消费税税款,其他凭证不得作为消费税扣除凭证。

外购石脑油、燃料油用于生产乙烯、芳烃类化工产品的,应凭取得的成品油专用发票所载明的石脑油、燃料油的数量,按规定计算退还消费税,其他发票或凭证不得作为计算退还消费税的凭证。

(2) 自设非独立核算门市部计税的规定。纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品,应当按照门市部对外销售数额或销售数量征收消费税。

(3) 应税消费品用于其他方面的规定。纳税人自产的应税消费品用于换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务等方面,应当按纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据。

(二) 自产自用应税消费品的计税依据

《消费税暂行条例》规定,纳税人自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的,不纳税;用于其他方面的,于移送使用时纳税。这里所说“用于其他方面”是指纳税人用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的应税消费品。这里所说的自产自用的应税消费品用于生产非应税消费品,是指把自己生产的应税消费品用于生产消费税税目税率表所列 15 类产品以外的产品。

具体计税依据的确定分以下两种情况。

(1) 有同类消费品的销售价格的,按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税。这里所说的“同类消费品的销售价格”是指纳税人或代收代缴义务人当月销售的同类消费品的销售价格,如果当月同类消费品各期销售价格高低不同,应按销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品有下列情况之一的,不得列入加权平均计算:①销售价格明显偏低又无正当理由的;②无销售价格的。如果当月无销售或者当月销售未完结,应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格计算纳税。

(2) 没有同类消费品销售价格的,应按组成计税价格计算纳税。

(三) 委托加工应税消费品的计税依据

委托加工的应税消费品,是指由委托方提供原料和主要材料,受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料进行加工的应税消费品。对于由受托方提供原材料生产的应税消费品,或者受托方先将原材料卖给委托方,然后再接受加工的应税消费品,以及由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品,不论纳税人在财务上是否作销售处理,都不得作为委托加工应税消费品,而应当按销售自制应税消费品缴纳消费税。

委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{材料成本} + \text{加工费}}{1 - \text{消费税税率}}$$

公式中的“材料成本”,是指委托方所提供加工材料的实际成本。委托加工应税消费品的纳税人,必须在委托加工合同上如实注明(或以其他方式提供)材料成本,凡未提供材料成本的,受托方主管税务机关有权核定其材料成本。公式中的“加工费”,是指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用,包括代垫辅助材料的实际成本。

纳税人用委托加工收回的下列应税消费品连续生产应税消费品,在计征消费税时准予从应纳税消费税额中扣除原料已纳消费税额。

- (1) 以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟。
- (2) 以委托加工收回的已税高档化妆品为原料生产的高档化妆品。
- (3) 以委托加工收回的已税珠宝玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝玉石。
- (4) 以委托加工收回的已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火。
- (5) 以委托加工收回的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆。
- (6) 以委托加工收回的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子。
- (7) 以委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板。
- (8) 以委托加工收回的已税汽油、柴油为原料连续生产的汽油、柴油。
- (9) 以委托加工收回的已税摩托车连续生产应税摩托车。

上述委托加工收回的应税消费品连续生产的应税消费品准予从应纳消费税税额中按当期生产领用数量计算扣除其已纳消费税税款。其计算公式为:

$$\text{当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款} = \frac{\text{期初库存的委托加工应税消费品已纳税款} + \text{当期收回的委托加工应税消费品已纳税款} - \text{期末库存的委托加工应税消费品已纳税款}}{\text{当期收回的委托加工应税消费品已纳税款}}$$

自2015年6月1日起,纳税人将委托加工收回的白酒销售给销售单位,消费税计税价格低于销售单位对外销售价格(不含增值税)70%以下,并无正当理由的,应该按照国家法律规定的核价办法,核定消费税最低计税价格。

六、消费税应纳税额的计算

(一) 自行销售应税消费品应纳税额的计算

(1) 实行从量定额计征办法征税的消费品,应纳税额计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品销售数量} \times \text{消费税定额税率}$$

(2) 实行从价定率计征办法征税的消费品,应纳税额计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品销售额} \times \text{消费税比例税率}$$

(3) 卷烟、粮食白酒、薯类白酒实行从量定额和从价定率相结合计算应纳税额的复合计税办法。应纳税额计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品销售数量} \times \text{定额税率} + \text{应税消费品销售额} \times \text{比例税率}$$

(二) 自产自用应税消费品应纳税额的计算

(1) 有同类消费品销售价格的,按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税。其应纳税额计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{同类消费品销售价格} \times \text{自产自用数量} \times \text{适用税率}$$

(2) 没有同类消费品销售价格的,应按组成计税价格计税,计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{成本} + \text{利润}}{1 - \text{消费税比例税率}} = \frac{\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})}{1 - \text{消费税比例税率}}$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{消费税比例税率}$$

公式中的“成本”,是指应税消费品的产品生产成本。

公式中的“利润”,是指根据应税消费品的全国平均成本利润率计算的利润。应税消费品的全国平均成本利润率由国家税务总局确定,具体规定如下:甲类卷烟10%;乙类卷烟5%;雪茄烟5%;烟丝5%;电子烟10%;粮食白酒10%;薯类白酒5%;其他酒5%;高档化妆品5%;鞭炮、焰火5%;贵重首饰及珠宝玉石6%;摩托车6%;乘用车8%;中轻型商用客车5%;高尔夫球及球具10%;高档手表20%;游艇10%;木制一次性筷子5%;实木地板5%;电池4%;涂料7%。

(三) 委托加工应税消费品应纳税额的计算

(1) 有同类消费品销售价格的,其应纳税额的计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{同类消费品销售价格} \times \text{委托加工数量} \times \text{适用税率}$$

(2) 没有同类消费品销售价格的,按组成计税价格计税,计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{材料成本} + \text{加工费}}{1 - \text{消费税比例税率}}$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{消费税比例税率}$$

(四) 进口应税消费品应纳税额的计算

(1) 进口的应税消费品,实行从价定率办法计算应纳税额的,按照组成计税价格计算纳

税,计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{关税完税价格} + \text{关税}}{1 - \text{消费税比例税率}}$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{消费税比例税率}$$

公式中的“关税完税价格”,是指海关核定的关税计税价格。如进口的应税消费品属于适用从价定率与从量定额相结合的复合计税办法计征的产品,在分子中还应加上“消费税定额税”。

实行从量定额办法的应税消费品,按海关核定的应税消费品进口征税数量和规定的单位税额计算应纳税额。其计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{应税消费品数量} \times \text{消费税单位税额}$$

(2) 依据确定的进口卷烟消费税适用比例税率,计算进口卷烟消费税组成计税价格和应纳消费税税额:

$$\text{组成计税价格} = \frac{\text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税定额税率}}{1 - \text{进口卷烟消费税比例税率}}$$

$$\text{应纳税额} = \frac{\text{进口卷烟消费税}}{\text{组成计税价格}} \times \frac{\text{进口卷烟消费税}}{\text{比例税率}} + \text{消费税定额税}$$

$$\text{消费税定额税} = \text{海关核定的进口卷烟数量} \times \text{消费税定额税率}$$

消费税定额税率为每标准箱(50000支)150元。

七、消费税的征收管理

(一) 纳税义务发生时间

(1) 纳税人销售应税消费品的,按不同的销售结算方式分别为:

1) 采取赊销和分期收款结算方式的,为书面合同约定的收款日期的当天;书面合同没有约定收款日期或者无书面合同的,为发出应税消费品的当天。

2) 采取预收货款结算方式的,为发出应税消费品的当天。

3) 采取托收承付和委托银行收款方式的,为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。

4) 采取其他结算方式的,为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

(2) 纳税人自产自用的应税消费品的,为移送使用的当天。

(3) 纳税人委托加工应税消费品的,为纳税人提货的当天。

(4) 纳税人进口应税消费品的,为报关进口的当天。

(二) 纳税期限

消费税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额分别核定;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

纳税人进口应税消费品,应当自海关填发海关进口消费税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

(三) 纳税地点

纳税人到外县(市)销售或者委托外县(市)代销自产应税消费品的,于应税消费品销售

后,向机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。

纳税人的总机构与分支机构不在同一县(市)的,应当分别向各自机构所在地的主管税务机关申报纳税;经财政部、国家税务总局或者其授权的财政、税务机关批准,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

委托个人加工的应税消费品,由委托方向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。

进口的应税消费品,由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税。

第三节 关 税 制

一、关税的概念

关税是由海关对进出国境或关境的货物、物品征收的一种税。国境是一个国家以边界为界限,全面行使主权的境域,包括领土、领海和领空。而关境是一个国家关税法令完全实施的境域,又称税境或海关境域。

二、关税的纳税人

货物的纳税人是进口货物的收货人、出口货物的发货人。

物品的纳税人是进境物品的所有人,包括:入境时随身携带行李、物品的携带人,各种入境运输工具上携带自用物品的持有人,馈赠物品以及其他方式入境个人物品的所有人,进口个人邮件的收件人。

三、关税的征税范围

凡是国家允许,属于《中华人民共和国进出口税则(2023)》(以下简称《进出口税则(2023)》)规定应税的货物、物品,均属于关税的征税范围。货物是指贸易性商品。物品包括入境旅客随身携带的行李和物品、个人邮递物品、各种运输工具上的服务人员携带进口的自用物品以及其他方式进入我国国境或关境的个人物品。除关税优惠政策规定的以外,进口货物大部分都征收关税,出口货物一般不征税,仅对少部分货物征收出口关税。

四、关税的税率

(一)进口货物的税率

在《进出口税则(2023)》的全部税目中,除规定免税的之外,都要征收进口关税。进口关税有普通税率和优惠税率之分。对原产地与我国未订有关税互惠协议的国家或者地区的进口货物,按普通税率征税;对原产地与我国订有关税互惠协议的国家或者地区的进口货物,按优惠税率征税。

(二)出口货物的税率

对出口货物的征税原则是征税的品种不宜太多,税率适度,体现国家政策。

根据上述原则,出口关税税率没有普通税率和优惠税率之分,是一种差别比例税率。1999年出口关税征税货物的税目共有36个,税率从20%~40%不等,共有5个差别比例税率。2023年税则8位进口税目共计8948个,出口关税税目102个。自2023年1月1日起,按国务院关税税则委员会发布的《进出口税则(2023)》的相关规定执行。

(三)税率的运用

进出口货物应当依照《进出口税则(2023)》规定的归类原则归入合适的税号,并按照适用的税率征税,其中:

(1) 进出口货物,应当适用海关接受该货物申报进口或者出口之日实施的税率。进口货物到达前,经海关核准先行申报的,应当适用装载该货物的运输工具申报进境之日实施的税率。转关运输货物税率的适用日期,由海关总署另行规定。

(2) 有下列情形之一,需缴纳税款的,应当适用海关接受申报办理纳税手续之日实施的税率:

- 1) 保税货物经批准不复运出境的。
- 2) 减免税货物经批准转让或者移作他用的。
- 3) 暂准进境货物经批准不复运出境,以及暂准出境货物经批准不复运进境的。
- 4) 租赁进口货物,分期缴纳税款的。

(3) 补征和退还进出口货物关税,应当按照上述(1)或者(2)的规定确定适用的税率。因纳税义务人违反规定需要追征税款的,应当适用该行为发生之日实施的税率;行为发生之日不能确定的,适用海关发现该行为之日实施的税率。

五、关税的完税价格和应纳税额的计算

关税完税价格是海关以进出口货物的实际成交价格为基础审定的价格。实际成交价格是一般贸易项下进口或者出口货物的买方为购买该项货物向卖方实际支付的价格。即确定完税价格时必须以货物的实际成交价格为基础,纳税人向海关申报的价格不一定等于完税价格,只有经过海关审核并接受的申报价格才能作为完税价格。

(一) 进口货物的完税价格

1. 一般货物的完税价格

进口货物的完税价格,由海关以该货物的成交价格以及该货物运抵我国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费为基础审查确定。

2. 特殊货物的完税价格

(1) 运往境外修理的机械器具、运输工具或者其他货物,出境时已向海关报明,并且在海关规定的期限内复运进境的,应当以境外修理费和料件费为基础审查确定完税价格。

(2) 运往境外加工的货物,出境时已向海关报明,并在海关规定期限内复运进境的,应当以境外加工费和料件费,以及该货物复运进境的运输及其相关费用、保险费为基础审查确定完税价格。

(3) 经海关批准留购的暂时进境货物,以海关审查确定的留购价格作为完税价格。

(4) 以租赁方式进口的货物,分情形予以确定完税价格:

1) 以租金方式对外支付的租赁货物,在租赁期间以海关审查确定的租金作为完税价格,利息应当予以计入。

2) 留购的租赁货物以海关审查确定的留购价格作为完税价格。

3) 纳税义务人申请一次性缴纳税款的,可以选择申请按照相同货物成交价格估价方法、类似货物成交价格估价方法、倒扣价格估价方法、计算价格估价方法或者合理方法确定该货物的完税价格,也可以按照海关审查确定的租金总额作为完税价格。

(5) 减税或者免税进口的货物应当补税时,应当以海关审查确定的该货物原进口时的价格,扣除折旧部分价值作为完税价格,其计算公式为:

$$\text{完税价格} = \frac{\text{海关审查确定的该货物原进口时的价格}}{\text{该货物原进口时的价格}} \times \left[1 - \frac{\text{补税时实际已进口的时间(月)}}{\text{监管年限} \times 12} \right]$$

上述计算公式中“补税时实际已进口的时间”按月计算,不足1个月但是超过15日的,按

照1个月计算;不超过15日的,不予计算。

(6)进口载有专供数据处理设备应用软件的介质,具有下列情形之一的,应当以介质本身的价值或者成本为基础审查确定完税价格:

1)介质本身的价值或者成本与所载软件的价值分列。

2)介质本身的价值或者成本与所载软件的价值虽未分列,但是纳税义务人能够提供介质本身的价值或者成本的证明文件,或者能够提供所载软件价值的证明文件。

含有美术、摄影、声音、图像、影视、游戏、电子出版物的介质不适用上述规定。

3. 进口货物完税价格中的运输及其相关费用、保险费的计算

(1)进口货物的运输及其相关费用,应当按照由买方实际支付的或者应当支付的费用计算。如果进口货物的运输及其相关费用无法确定的,海关应当按照该货物进口同期运输行业公布的运费率(额)计算运费。

运输工具作为进口货物,利用自身动力进境的,海关在审查确定完税价格时,不再另行计入运费。

(2)进口货物的保险费,应当按照实际支付的费用计算。如果进口货物的保险费无法确定或者未实际发生,海关应当按照“货价”与“运费”两者总额的3‰计算保险费,其计算公式为:

$$\text{保险费} = (\text{货价} + \text{运费}) \times 3\text{‰}$$

(3)邮运进口的货物,应当以邮费作为运输及其相关费用、保险费。

4. 进口货物海关估价方法

进口货物的成交价格不符合成交价格条件或者成交价格不能确定的,海关经了解有关情况,并与纳税义务人进行价格磋商后,依次以相同货物成交价格估价方法、类似货物成交价格估价方法、倒扣价格估价方法、计算价格估价方法或者合理方法的顺序审查确定该货物的完税价格。纳税义务人向海关提供有关资料后,可以提出申请,颠倒倒扣价格估价方法和计算价格估价方法的适用次序。

(二)出口货物的完税价格

1. 以成交价格为基础的完税价格

出口货物的完税价格由海关以该货物的成交价格为基础审查确定,并且应当包括货物运至我国境内输出地点装载前的运输及其相关费用、保险费。上述成交价格,是指该货物出口销售时,卖方为出口该货物应当向买方直接收取和间接收取的价款总额,不包括出口关税,以及在货物价款中单独列明的货物运至我国境内输出地点装载后的运输及其相关费用、保险费和在货物价款中单独列明由卖方承担的佣金。

2. 出口货物海关估价办法

出口货物的成交价格不能确定的,海关经了解有关情况,并与纳税义务人进行价格磋商后,依次以下列价格审查确定该货物的完税价格。

(1)同时或者大约同时向同一国家或者地区出口的相同货物的成交价格。

(2)同时或者大约同时向同一国家或者地区出口的类似货物的成交价格。

(3)根据境内生产相同或者类似货物的成本、利润和一般费用(包括直接费用和间接费用),境内发生的运输及其相关费用、保险费计算所得的价格。

(4)按照合理方法估定的价格。

(三) 应纳税额的计算

1. 从价税应纳税额的计算

$$\text{关税税额} = \text{应税进(出)口货物数量} \times \text{单位完税价格} \times \text{适用税率}$$

进口货物的成交价格,因有不同的成交条件而有不同的价格形式,常用的价格条款有以下三种。

(1) CIF,“成本加运费、保险费”的价格术语的简称,习惯上又称“到岸价格”。这一价格术语是指卖方负责将合同规定的货物装上买方指定运往目的港的船上,办理保险手续,并负责支付运费和保险费。如果申报价格符合规定的“成交价格”条件,以 CIF 成交的进口货物数量,则可直接计算出税款。

【例 4-1】甲公司 2014 年 1 月 20 日从德国进口铁盘条 20 万吨,其成交价格为 CIF 天津新港 25 万美元,已知填发税款缴款书当日的外汇买卖中间价为:100 美元=652.22 元人民币,海关审核申报价格,符合“成交价格”条件,确定的进口关税税率为 15%。试计算甲公司的应纳关税税额。

【解】 关税完税价格 = $250000 \times 652.22 \div 100 = 1630550$ (元)

$$\text{应纳关税税额} = 1630550 \times 15\% = 244582.5 \text{ (元)}$$

(2) FOB,“船上交货”的价格术语的简称,又称“离岸价格”。这一价格术语是指卖方在合同规定的装运港把货物装到买方指定的船上,并负责货物被装上船为止的一切费用和 risk。

(3) CFR,“成本加运费”的价格术语的简称,又称“离岸加运费价格”。这一价格术语是指卖方负责将合同规定的货物装到买方指定运往目的港的船上,负责货物被装上船上为止的一切费用和 risk,并支付运费。

以 FOB 和 CFR 条件成交的进口货物,在计算税款时应先把进口货物的申报价格折算成 CIF 价,然后再按上述方法计算税款。

【例 4-2】乙公司从国外进口一批中厚钢板共计 500 万千克,成交价格为 FOB 伦敦 2.4 英镑/千克,已知单位运费为 0.6 英镑,保险费率为 0.25%,填发税款缴款书当日的外汇买卖中间价为:1 英镑=11.577 元人民币。根据关税则归类,中厚钢板是日本原产货物,适用最惠国税率,最惠国税率为 10%。试计算乙公司的应纳关税税额。

【解】 完税价格 = $(\text{FOB 价格} + \text{运费}) \times (1 + \text{保险费率}) = (2.4 + 0.6) \times (1 + 0.25\%) = 3.0075$ (英镑)

$$\text{换算成人民币完税价格} = 3.0075 \times 11.577 \approx 34.8178 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳关税税额} = 5000000 \times 34.8178 \times 10\% = 17408900 \text{ (元)}$$

2. 从量税应纳税额的计算

$$\text{关税税额} = \text{应税进(出)口货物数量} \times \text{单位货物税额}$$

3. 复合税应纳税额的计算

我国目前实行的复合税是先计征从量税,再计征从价税。

$$\text{关税税额} = \frac{\text{应税进(出)口}}{\text{货物数量}} \times \frac{\text{单位货物}}{\text{税额}} + \frac{\text{应税进(出)口}}{\text{货物数量}} \times \frac{\text{单位完税}}{\text{价格}} \times \text{适用税率}$$

4. 滑准税应纳税额的计算

$$\text{关税税额} = \text{应税进(出)口货物数量} \times \text{单位完税价格} \times \text{滑准税税率}$$

现行税则“进(出)口商品从量税、复合税、滑准税税目税率表”后注明了滑准税税率的计算公式,该公式是一个与应税进(出)口货物完税价格相关的取整函数。

六、关税的税收优惠

(一) 法定减免税

1. 免征关税的进出口货物

- (1) 关税税额在人民币 50 元以下的一票货物。
- (2) 无商业价值的广告品和货样。
- (3) 外国政府、国际组织无偿赠送的物资。
- (4) 在海关放行前损失的货物。
- (5) 进出境运输工具装载的途中必需的燃料、物料和饮食用品。

2. 暂不缴纳关税的进出口货物

经海关批准暂时进境或者暂时出境的下列货物,在进境或者出境时纳税人向海关缴纳相当于应纳税款的保证金或者提供其他担保的,可以暂不缴纳关税,并应当自进境或者出境之日起 6 个月内复运出境或者复运进境;经纳税人申请,海关可以根据海关总署的规定延长复运出境或者复运进境的期限。

- (1) 在展览会、交易会、会议及类似活动中展示或者使用的货物。
- (2) 文化、体育交流活动中使用的表演、比赛用品。
- (3) 进行新闻报道或者摄制电影、电视节目使用的仪器、设备及用品。
- (4) 开展科研、教学、医疗活动使用的仪器、设备及用品。
- (5) 在第(1)项至第(4)项所列活动中使用的交通工具及特种车辆。
- (6) 货样。
- (7) 供安装、调试、检测设备时使用的仪器、工具。
- (8) 盛装货物的容器。
- (9) 其他用于非商业目的的货物。

以上所列暂准进境货物在规定的期限内未复运出境的,或者暂准出境货物在规定的期限内未复运进境的,海关应当依法征收关税。

(二) 特定减免税

特定减免税也称政策性减免税,主要包括科教用品、残疾人专用品、加工贸易产品、边境贸易进口物资、保税区进出口货物、出口加工区进出口货物、国家鼓励发展的国内投资项目和外商投资项目进口设备等。

(三) 临时减免税

临时减免税是指上述法定和特定减免税以外的其他减免税,即由国务院根据《中华人民共和国海关法》(以下简称《海关法》)对某个单位、某类商品、某个项目或某批进出口货物的特殊情况,给予特别照顾,一案一批,专文下达的减免税。

自 2020 年 7 月 27 日至 2030 年 12 月 31 日,对下列情形免征进口关税:

1. 集成电路线宽小于 65 纳米(含,下同)的逻辑电路、存储器生产企业,以及线宽小于 0.25 微米的特色工艺(即模拟、数模混合、高压、射频、功率、光电集成、图像传感、微机电系统、绝缘体上硅工艺)集成电路生产企业,进口国内不能生产或性能不能满足需求的自用生产性(含研发用,下同)原材料、消耗品,净化室专用建筑材料、配套系统和集成电路生产设备(包括进口设备和国产设备)零配件。

2. 集成电路线宽小于 0.5 微米的化合物集成电路生产企业和先进封装测试企业,进口国内不能生产或性能不能满足需求的自用生产性原材料、消耗品。

3. 集成电路产业的关键原材料、零配件(即靶材、光刻胶、掩模版、封装基板、抛光垫、抛光液、8英寸及以上硅单晶、8英寸及以上硅片)生产企业,进口国内不能生产或性能不能满足需求的自用生产性原材料、消耗品。

4. 集成电路用光刻胶、掩模版、8英寸及以上硅片生产企业,进口国内不能生产或性能不能满足需求的净化室专用建筑材料、配套系统和生产设备(包括进口设备和国产设备)零配件。

5. 国家鼓励的重点集成电路设计企业和软件企业,以及符合本条第1、2项的企业(集成电路生产企业和先进封装测试企业)进口自用设备,及按照合同随设备进口的技术(含软件)及配套件、备件,但《国内投资项目不予免税的进口商品目录》《外商投资项目不予免税的进口商品目录》和《进口不予免税的重大技术装备和产品目录》所列商品除外。上述进口商品不占用投资总额,相关项目不需出具项目确认书。

七、关税的征收管理

(一) 关税的缴纳

进口货物自运输工具申报进境之日起14日内,出口货物在货物运抵海关监管区后、装货的24小时以前,应由进(出)口货物的纳税人向货物进(出)境地海关申报,海关根据税则归类和完税价格计算应缴纳的关税和进口环节代征税,并填发税款缴款书。纳税人应当自海关填发税款缴款书之日起15日内,向指定银行缴纳税款。如关税缴纳期限的最后1日是周末或法定节假日,则关税缴纳期限顺延至周末或法定节假日过后的第1个工作日。为方便纳税人,经申请且海关同意,进(出)口货物的纳税人可以在设有海关的指运地(启运地)办理海关申报、纳税手续。

关税纳税人因不可抗力或者在国家税收政策调整的情形下,不能按期缴纳税款的,经海关总署批准,可以延期缴纳税款,但最长不得超过6个月。

(二) 关税的强制执行

纳税人在关税缴纳期限内未缴纳税款,即构成关税滞纳金。为保证海关征收关税决定的有效执行和国家财政收入的及时入库,《海关法》赋予海关对滞纳关税的纳税人强制执行的权力。强制执行的措施主要有以下两类。

(1) 征收关税滞纳金。滞纳金自关税缴纳期限届满滞纳之日起,至纳税人缴纳关税之日止,按滞纳税款0.5%的比例按日征收,周末或法定节假日不予扣除。其计算公式为:

$$\text{关税滞纳金金额} = \text{滞纳关税税额} \times \text{滞纳金征收比率} \times \text{滞纳天数}$$

(2) 强制征收。纳税人自海关填发缴款书之日起超过3个月仍未缴纳税款的,经海关关长批准,海关可以采取强制扣缴、变价抵缴等强制措施。强制扣缴是指海关从纳税人在开户银行或者其他金融机构的存款中直接扣缴税款。变价抵缴是指海关将应税货物依法变卖,以变卖所得抵缴税款。

(三) 关税的补征和追征

补征和追征是海关在关税纳税人按海关核定的税额缴纳关税后,发现实际征收税额少于应征税额(称为短征关税)时,责令纳税人补缴所差税款的一种行政行为。《海关法》规定,进出口货物、进出境物品放行后,海关发现少征或者漏征税款的,应当自缴纳税款或者货物物品放行之日起1年内,向纳税人补征;但因纳税人违反规定而造成的少征或漏征的税款,自纳税人应缴纳税款之日起3年以内可以追征,并从缴纳税款之日起按日加收少征或者漏征税款0.5%的滞纳金。

(四) 关税的退还

关税退还是关税纳税人按海关核定的税额缴纳关税后,因某种原因的出现,海关将实际征收多于应当征收的税额(称为溢征关税)退还给原纳税人的一种行政行为。《海关法》规定,海关多征的税款,发现后应当立即退还。

按规定,有下列情形之一的,纳税人自缴纳关税之日起1年内,可以申请退还关税,并应当以书面形式向海关说明理由,提供原缴款凭证及相关资料。

(1) 已缴纳税款的进口货物,因品质或者规格原因,原状退货复运出境的。

(2) 已缴纳出口关税的出口货物,因品质或者规格原因,原状退货复运进境,并已重新缴纳因出口而退还的国内环节有关税收的。

(3) 已缴纳出口关税的货物,因故未装运出口,申报退关的。

海关应当自受理退税申请之日起30日内查实并通知纳税人办理退税手续。纳税人应当自收到通知之日起3个月内办理有关退税手续。

第五章 所得税制度

第一节 企业所得税制

一、企业所得税概述

企业所得税,是指国家对境内企业和其他取得收入的组织的生产、经营所得和其他所得依法征收的一种税。企业所得税的现行法律规范是2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次会议通过、2017年第十二届全国人民代表大会常务委员会第二十六次会议修正、2018年第十三届全国人民代表大会常务委员会第七次会议再次修正的《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第六十三号,以下简称《企业所得税法》)和2007年11月28日国务院第197次常务会议通过、2019年4月23日根据中华人民共和国国务院令第714号修正的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令第512号,以下简称《企业所得税法实施条例》)。

二、企业所得税的纳税人

(一)基本界定

在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织,为企业所得税的纳税人。

企业所得税的纳税人,不包括依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业。

企业分为居民企业和非居民企业。

(二)居民企业

居民企业,是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

由中国境内的企业或企业集团作为主要控股投资者,在境外依据外国(地区)法律注册成立的境外中资企业,同时符合以下条件的,应判定其为实际管理机构在中国境内的居民企业。

(1)企业负责实施日常生产经营管理运作的高层管理人员及其高层管理部门履行职责的场所主要位于中国境内。

(2)企业的财务决策(如借款、放款、融资、财务风险管理等)和人事决策(如任命、解聘和薪酬管理等)由位于中国境内的机构或人员决定,或需要得到位于中国境内的机构或人员批准。

(3)企业的主要财产、会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等位于或存放于中国境内。

(4)企业1/2(含1/2)以上有投票权的董事或高层管理人员经常居住于中国境内。

(三)非居民企业

非居民企业,是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业。

上述实际管理机构,是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

上述机构、场所,是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所,包括:

- (1)管理机构、营业机构、办事机构。
- (2)工厂、农场、开采自然资源的场所。
- (3)提供劳务的场所。
- (4)从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。
- (5)其他从事生产经营活动的机构、场所。

非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的,包括委托单位或者个人经常代其签订合同,或者储存、交付货物等,该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

三、企业所得税的征税对象

企业所得税的征税对象,包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。

居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。

非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税。

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

上述来源于中国境内、境外的所得,按照以下原则确定:

- (1)销售货物所得,按照交易活动发生地确定。
- (2)提供劳务所得,按照劳务发生地确定。
- (3)转让财产所得,不动产转让所得按照不动产所在地确定,动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定,权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。
- (4)股息、红利等权益性投资所得,按照分配所得的企业所在地确定。
- (5)利息所得、租金所得、特许权使用费所得,按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定,或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。
- (6)其他所得,由国务院财政、税务主管部门确定。

上述实际联系,是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有据以取得所得的股权、债权,以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产等。

四、企业所得税的税率

(一)法定税率

居民企业适用的企业所得税法定税率为 25%。

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,其来源于中国境内的所得,法定税率为 20%。

(二)优惠税率

1. 小型微利企业优惠税率

符合条件的小型微利企业,减按 20% 的税率征收企业所得税。符合条件的小型微利企业是指从事国家非限制和禁止行业,且同时符合年度应纳税所得额不超过 300 万元、从业人数不超过 300 人、资产总额不超过 5000 万元等 3 个条件的企业。

自 2021 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日,对小型微利企业年应纳税所得额不超过 100 万元的部分,减按 12.5% 计入应纳税所得额,按 20% 的税率缴纳企业所得税;自 2022 年

1月1日至2024年12月31日,对年应纳税所得额超过100万元但不超过300万元的部分,减按50%计入应纳税所得额,按20%的税率缴纳企业所得税。

2. 高新技术企业优惠税率

国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税。国家需要重点扶持的高新技术企业,是指拥有核心自主知识产权,并同时符合下列条件的企业。

(1)对企业主要产品(服务)发挥核心支持作用的技术属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围。

(2)企业近3个会计年度的研究开发费用总额占同期销售收入总额的比例符合如下要求:①最近1年销售收入小于5000万元(含)的企业,比例不低于5%;②最近1年销售收入在5000万元至2亿元(含)的企业,比例不低于4%;③最近1年销售收入在2亿元以上的企业,比例不低于3%。其中,企业在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例不低于60%。

(3)近1年高新技术产品(服务)收入占企业同期总收入的比例不低于60%。

(4)企业从事研发和相关技术创新活动的科技人员占企业当年职工总数的比例不低于10%。

(5)《高新技术企业认定管理办法》规定的其他条件。

3. 技术先进型服务企业优惠税率

对经认定的技术先进型服务企业,减按15%的税率征收企业所得税。

4. 西部地区鼓励类产业企业优惠税率

自2021年1月1日至2030年12月31日,对设在西部地区的鼓励类产业企业减按15%的税率征收企业所得税。鼓励类产业企业是指以《西部地区鼓励类产业目录》中规定的产业项目为主营业务,且其主营业务收入占企业收入总额60%以上的企业。

5. 平潭综合实验区和前海深港现代服务业合作区鼓励类产业优惠税率

自2014年1月1日起至2025年12月31日止,对设在平潭综合实验区、前海深港现代服务业合作区的鼓励类产业企业减按15%的税率征收企业所得税。鼓励类产业企业是指以《平潭综合实验区企业所得税优惠目录》《前海深港现代服务业合作区企业所得税优惠目录》中规定的产业项目为主营业务,且其主营业务收入占企业收入总额60%以上的企业。

6. 海南自由贸易港鼓励类产业优惠税率

自2020年1月1日起至2024年12月31日止,对注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业,减按15%的税率征收企业所得税。鼓励类产业企业是指以《产业结构调整指导目录(2019年本)》《鼓励外商投资产业目录(2019年版)》和海南自由贸易港新增鼓励类产业目录中规定的产业项目为主营业务,且其主营业务收入占企业收入总额60%以上的企业。

7. 横琴粤澳深度合作区产业优惠税率

自2021年1月1日起,对设在横琴粤澳深度合作区符合条件的产业企业,减按15%的税率征收企业所得税。符合条件的产业企业是指以《横琴粤澳深度合作区企业所得税优惠目录(2021版)》中规定的产业项目为主营业务,且其主营业务收入占收入总额60%以上的企业。

8. 广州南沙先行启动区鼓励类产业优惠税率

自2022年1月1日至2026年12月31日,对设在广州南沙先行启动区符合条件的鼓励类产业企业,减按15%的税率征收企业所得税。

9. 非居民企业优惠税率

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其机

构、场所没有实际联系的,其境内所得减按 10% 的税率征收企业所得税。

10. 国家鼓励的集成电路设计、装备、材料、封装、测试企业和软件企业优惠税率

国家鼓励的集成电路设计、装备、材料、封装、测试企业和软件企业,自获利年度起,第一年至第二年免征企业所得税,第三年至第五年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税。

11. 国家鼓励的重点集成电路设计企业和软件企业优惠税率

国家鼓励的重点集成电路设计企业和软件企业,自获利年度起,第一年至第五年免征企业所得税,接续年度减按 10% 的税率征收企业所得税。

五、企业所得税的计税依据

企业所得税的计税依据为应纳税所得额。

(一) 应纳税所得额的计算原则

第一,权责发生制原则。属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,也不作为当期的收入和费用。《企业所得税法实施条例》和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

第二,税法优先原则。在计算应纳税所得额时,企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的,应当依照税收法律、行政法规的规定计算。

(二) 应纳税所得额的计算公式

应纳税所得额是企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,其计算公式为:

应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 允许弥补的以前年度亏损

(三) 亏损弥补

亏损是指企业依照《企业所得税法》及其实施条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于 0 的数额。企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过 5 年。

自 2018 年 1 月 1 日起,当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业,其具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损,准予结转以后年度弥补,最长结转年限由 5 年延长至 10 年。

国家鼓励的线宽小于 130 纳米(含)的集成电路生产企业,属于国家鼓励的集成电路生产企业清单年度之前 5 个纳税年度发生的尚未弥补完的亏损,准予向以后年度结转,总结转年限最长不得超过 10 年。

(四) 清算所得的计算

清算所得,是指企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用、相关税费,加上债务清偿损益等后的余额。其计算公式为:

$$\text{清算所得} = \frac{\text{全部资产可变现}}{\text{价值或交易价格}} - \text{资产净值} - \text{清算费用} - \text{相关税费} + \frac{\text{债务清偿}}{\text{损益等}}$$

(五) 非居民企业应纳税所得额的计算

在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业,其来源于中国境内的所得按照下列方法计算其应纳税所得额。

(1) 股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得,以收入全额为应纳税所得额。

(2) 转让财产所得,以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

(3)其他所得,参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

六、企业收入确认

(一)收入总额

企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,为收入总额。具体包括以下内容。

(1)销售货物收入,是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

(2)提供劳务收入,是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。

(3)转让财产收入,是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

(4)股息、红利等权益性投资收益,是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。

(5)利息收入,是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资,或者因他人占用本企业资金取得的收入,包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

(6)租金收入,是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。

(7)特许权使用费收入,是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。

(8)接受捐赠收入,是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。

(9)其他收入,是指企业取得的除上述收入外的其他收入,包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

(二)不征税收入

收入总额中的下列收入为不征税收入。

(1)财政拨款,是指各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金,但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

(2)依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费,是指依照法律法规等有关规定,按照国务院规定程序批准,在实施社会公共管理,以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务过程中,向特定对象收取并纳入财政管理的费用。

(3)依法收取并纳入财政管理的政府性基金,是指企业依照法律法规等有关规定,代政府收取的具有专项用途的财政资金。

(4)国务院规定的专项用途财政性资金,是指企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额,且同时符合以下条件的财政性资金:①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件。②财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求。③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

(5)国务院规定的其他不征税收入。

(三)免税收入

企业的下列收入为免税收入。

(1)国债利息收入,是指企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入。

(2)地方政府债券利息收入,是指企业持有 2012 年及以后年度发行的地方政府债券取得

的利息收入。地方政府债券,是指经国务院批准同意,以省、自治区、直辖市、计划单列市政府为发行和偿还主体的债券。

(3)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

(4)在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

(5)符合条件的非营利组织的收入,包括:①接受其他单位或者个人捐赠的收入;②除税法规定的财政拨款以外的其他政府补助收入,但不包括因政府购买服务取得的收入;③按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费;④不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入。⑤财政部、国家税务总局规定的其他收入。

(四)一般收入项目

1. 销售货物收入

除另有规定外,企业销售货物收入的确认,必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。

企业销售货物同时满足下列条件的,应确认收入的实现:

- (1)货物销售合同已经签订,企业已将货物所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方。
- (2)企业对已售出的货物既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有实施有效控制。

(3)收入的金额能够可靠地计量。

(4)已发生或将发生的销售方成本能够可靠地核算。

2. 提供劳务收入

企业在各个纳税期末,提供劳务交易的结果能够可靠估计的,应采用完工进度(完工百分比)法确认提供劳务收入。

提供劳务交易的结果能够可靠估计,是指同时满足下列条件:

- (1)收入的金额能够可靠地计量。
- (2)交易的完工进度能够可靠地确定。
- (3)交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算。
- (4)相关的经济利益很可能流入企业。

企业提供劳务完工进度的确定,可选用下列方法:

- (1)已完工作的测量。
- (2)已提供劳务占劳务总量的比例。
- (3)发生成本占总成本的比例。

企业应按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定劳务收入总额,根据纳税期末提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前纳税年度累计已确认提供劳务收入后的金额,确认为当期劳务收入;同时,按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前纳税期间累计已确认劳务成本后的金额,结转为当期劳务成本。

(五)特殊收入项目

(1)股息、红利等权益性投资收益,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,按照被投资方做出利润分配决定的日期确认收入的实现。

(2)利息收入,按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

(3)租金收入,按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现,其中,合同约定租赁期限跨年度,且租金提前一次性支付的,可在租赁期内分期均匀确认收入的实现。

(4)特许权使用费收入,按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

(5)接受捐赠收入,按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

(6)以分期收款方式销售货物的,按照合同约定的收款日期确认收入的实现。

(7)企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机,以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等,持续时间超过12个月的,按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

(8)采取产品分成方式取得收入的,按照企业分得产品的日期确认收入的实现。

(9)转让股权收入,应于转让协议生效且完成股权变更手续时确认收入的实现。

(10)债务重组收入,应在债务重组合同或协议生效时确认收入的实现。

七、企业所得税的税前扣除

(一)税前扣除的基本原则

(1)真实性、相关性和合理性原则。企业实际发生的与取得收入直接相关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。

(2)区分收益性支出和资本性支出原则。企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除;资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本,不得在发生当期直接扣除。

(3)不征税收入形成支出不得扣除原则。企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产,不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

(4)不得重复扣除原则。除《企业所得税法》及其实施条例另有规定外,企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出,不得重复扣除。

(二)税前扣除的主要项目

(1)工资、薪金。企业发生的合理的工资、薪金支出,准予扣除。合理的工资、薪金,是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制定的工资、薪金制度规定实际发放给员工的工资、薪金。税务机关在对工资、薪金进行合理性确认时,可按以下原则掌握:

1)企业制定了较为规范的员工工资、薪金制度。

2)企业所制定的工资、薪金制度符合行业及地区水平。

3)企业在一定时期所发放的工资、薪金是相对固定的,工资、薪金的调整是有序进行的。

4)企业对实际发放的工资、薪金,已依法履行了代扣代缴个人所得税义务。

5)有关工资、薪金的安排,不以减少或逃避税款为目的。

(2)补充保险。企业根据国家有关政策规定,为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分,在计算应纳税所得额时准予扣除;超过的部分,不予扣除。

(3)利息。非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算数额的部分,准予扣除。企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的,在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用,应当作为资本性支出计入有关资产的成本,并按税法规定扣除。

(4) 职工福利费。企业发生的职工福利费支出,不超过工资、薪金总额 14% 的部分,准予扣除。

(5) 工会经费。企业拨缴的工会经费,不超过工资、薪金总额 2% 的部分,准予扣除。

(6) 职工教育经费。企业发生的职工教育经费支出,不超过工资、薪金总额 8% 的部分,准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

(7) 业务招待费。企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的 60% 扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的 5%。

(8) 广告费和业务宣传费。企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入 15% 的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

2025 年 12 月 31 日之前,对化妆品制造或销售、医药制造和饮料制造(不含酒类制造)企业发生的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入 30% 的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

(9) 环境保护、生态恢复等方面的专项资金。企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金,准予扣除。

(10) 非居民企业境内机构、场所分摊境外总机构费用。非居民企业在中国境内设立的机构、场所,就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用,能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件,并合理分摊的,准予扣除。

(11) 公益性捐赠支出。企业当年发生以及以前年度结转的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12% 的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除;超过年度利润总额 12% 的部分,准予结转以后 3 年内在计算应纳税所得额时扣除。公益性捐赠支出,是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠支出。

(12) 人身意外保险费。企业职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出,准予企业在计算应纳税所得额时扣除。

(13) 企业纳入管理费用的党组织工作经费,实际支出不超过职工年度工资、薪金总额 1% 的部分,可以据实在企业所得税前扣除。

(三) 禁止税前扣除的项目

(1) 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项。

(2) 企业所得税税款。

(3) 税收滞纳金。

(4) 罚金、罚款和被没收财物的损失。

(5) 非公益性捐赠支出。

(6) 赞助支出。

(7) 未经核定的准备金支出。

(8) 除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外,企业为投资者或者职工支付的商业保险费。

(9) 企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金,提取后改变用途的。

(10)企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费,以及非银行企业内营业机构之间支付的利息。

(11)企业对外投资期间持有的投资资产成本。

(12)企业与其关联方分摊成本时违反税法规定自行分摊的成本。

(13)企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出。

(14)企业按特别纳税调整规定针对补缴税款向税务机关支付的利息。

(15)企业的不征税收入用于支出所形成的费用。

(16)烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出。

(17)企业按照投资资产处理,购买的用于收藏、展示、保值增值的文物、艺术品。

(18)与取得收入无关的其他支出。

(19)国务院财政、税务主管部门规定不得扣除的其他项目。

八、企业资产的税务处理

(一)资产税务处理的基本原则

企业的各项资产包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本为计税基础。历史成本是指企业取得该项资产时实际发生的支出。

企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。

(二)固定资产的税务处理

(1)固定资产的计税基础,按照以下方法确定:

1)外购的固定资产,以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

2)自行建造的固定资产,以竣工结算前发生的支出为计税基础。

3)融资租入的固定资产,以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础,租赁合同未约定付款总额的,以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

4)盘盈的固定资产,以同类固定资产的重置完全价值为计税基础。

5)通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

6)改建的固定资产,除已足额提取折旧的固定资产和租入的固定资产外,以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

(2)不得计算折旧扣除的固定资产。

1)房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产。

2)以经营租赁方式租入的固定资产。

3)以融资租赁方式租出的固定资产。

4)已足额提取折旧仍继续使用的固定资产。

5)与经营活动无关的固定资产。

6)单独估价作为固定资产入账的土地。

7)其他不得计算折旧扣除的固定资产。

(3)固定资产的折旧方法。固定资产按照直线法计算的折旧,准予扣除。企业应当自固

定资产投入使用月份的次月起计算折旧;停止使用的固定资产,应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定,不得变更。

(4) 固定资产的折旧年限。除国务院财政、税务主管部门另有规定外,固定资产计算折旧的最低年限如下:

- 1) 房屋、建筑物,为 20 年。
- 2) 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备,为 10 年。
- 3) 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等,为 5 年。
- 4) 飞机、火车、轮船以外的运输工具,为 4 年。
- 5) 电子设备,为 3 年。

(5) 从事开采石油、天然气等矿产资源的企业,在开始商业性生产前发生的费用和有关固定资产的折耗、折旧方法,由国务院财政、税务主管部门另行规定。

(三) 生产性生物资产的税务处理

生产性生物资产,是指企业为生产农产品、提供劳务或者出租等而持有的生物资产,包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

(1) 生产性生物资产的计税基础,按照以下方法确定:

- 1) 外购的生产性生物资产,以购买价款和支付的相关税费为计税基础。
- 2) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

(2) 生产性生物资产的折旧方法。生产性生物资产按照直线法计算的折旧,准予扣除。企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧;停止使用的生产性生物资产,应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。企业应当根据生产性生物资产的性质和使用情况,合理确定生产性生物资产的预计净残值。生产性生物资产的预计净残值一经确定,不得变更。

(3) 生产性生物资产的折旧年限。生产性生物资产计算折旧的最低年限为:①林木类生产性生物资产,为 10 年;②畜类生产性生物资产,为 3 年。

(四) 无形资产的税务处理

(1) 无形资产的计税基础,按照以下方法确定:

- 1) 外购的无形资产,以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。
- 2) 自行开发的无形资产,以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。
- 3) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

(2) 不得计算摊销费用扣除的无形资产,包括:①自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产;②自创商誉;③与经营活动无关的无形资产;④其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

(3) 无形资产的摊销。无形资产按照直线法计算的摊销费用,准予扣除。

无形资产的摊销年限不得低于 10 年。

作为投资或者受让的无形资产,有关法律规定或者合同约定了使用年限的,可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。