

中国科学院规划教材



新编税收概论

◎刘 澄 刘欣华 樊彩霞 编著

Taxation Introduction



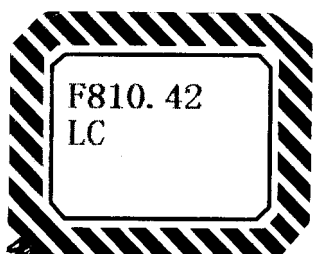
科学出版社

www.sciencep.com

中国科学院规划教材

新编税收概论

刘 澄 刘欣华 樊彩霞 编著



科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书从税收基础理论和基本知识入手,以介绍中国税制为主体,强调理论性和实务性兼备,以实务性为主,系统地介绍了中国现行税收制度、税制结构、税制改革、税收征收管理、具体税种的操作实务和税收筹划的基础知识。

与同类书相比,本书具有实用性、全面性和知识性等特点。本书在体系设计、内容取舍、行文方式等方面都试图突出实用性特色,通过大量翔实流程阐述与案例分析引导学生快速掌握税收实践的精髓。以实用性为主线,本书的全面性体现在其涵盖了税收领域的主要知识点,有助于学生全面了解和掌握税收实务。知识性体现在通过案例分析等形式为学生提供了大量税收领域的背景知识和实务操作经验。

本书可作为高等院校经济、管理等相关专业的教材,也可作为从事经济、管理工作的相关人员的培训和参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

新编税收概论/刘澄,刘欣华,樊彩霞编著. —北京:科学出版社,2008
(中国科学院规划教材)

ISBN 978-7-03-022324-1

I. 新… II. ①刘…②刘…③樊… III. 税收理论-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 088001 号

责任编辑:刘俊来 李剑虹 苏雪莲/责任校对:包志虹

责任印制:张克忠/封面设计:无极书装

科 学 出 版 社 出 版

北京东黄城根北街16号

邮政编码 100717

<http://www.sciencep.com>

源海印刷有限责任公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2008年6月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2008年6月第一次印刷 印张:19 3/4

印数:1—4 000 字数:454 000

定价:32.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换〈路通〉)

前言

西方有一句流行的名言，人生只有两件事是任何人都无法避免的——死亡和纳税。现代税收已经深入到经济社会生活的各个方面，影响着企业和个人的利益，成为企业和个人决策时不可忽略的因素。本书冠名《新编税收概论》，是从税收基础理论和基本知识入手，以介绍中国税制为主，内容强调理论性和实务性兼备；以实务性为主，主要阐述税收制度、税制结构、税制改革、税收征收管理、具体税种的操作实务和税收筹划的基础知识。

本书具有以下鲜明特征：

(1) 实用性。本书在体系设计、内容取舍、行文方式等方面都试图突出实用性特色，通过大量翔实流程阐述与案例分析引导学生快速掌握税收实践的精髓。

(2) 全面性。以实用性为主线，本书涵盖了税收领域的主要知识点，有助于全面了解和掌握税收实务。

(3) 知识性。本书通过专栏、案例分析等形式为读者提供了大量税收领域的背景知识和实务操作经验，一方面可以激发学生对税收知识的学习兴趣，另一方面为学生的进一步学习提供相应的知识储备。

本书作为学习税收理论与实务的入门基础课程，可作为高等院校经济、管理等相关专业的教材，也可作为从事经济、管理工作相关人员的培训教材和参考用书。为了便于教学，本书每章都编写了内容提要、思考练习题和案例。

鉴于中国税收制度和税收法规体系正处于快速变革阶段，教师可结合学时安排和最新税法的变化，合理安排教学内容。

本次修订是在原书的基础上，由原书三位作者通力合作完成。本次修订主要是根据税法的最新发展，结合教学实践，适当增补了税务筹划知识，以及相关的案例和背景知识，使之更加适应教学实践，也便读者阅读和理解。全书修订大纲由刘澄、刘欣华、樊彩霞共同研究确定，樊彩霞负责第一篇的编写，刘欣华负责第二篇第四至九章的编写，刘澄负责第十章和第三篇的编写。全书最后由刘澄负责统稿和协调工作。

由于各位作者在学校都担负着繁重的教学科研工作，本书的写作基本是在业余时间进行的，写作和研究的过程可谓艰辛。可喜的是，经过各位作者的努力，书稿终于付印了。在此，谨向给予各位编者大力支持的单位领导和同事们表示衷心的感谢。

感谢出版社编辑所作的大量编辑和修改工作，使本书能够尽快与读者见面。本书在编写过程中，参考了大量书籍文献，在此，特向各位作者表示诚挚的谢意。

尽管经过不懈的努力，力求完善，书中难免还存在诸多缺点和错误，恳请各位读者和同行提出宝贵意见。

刘 澄 刘欣华 樊彩霞
2008年3月于北京科技大学

目 录

前言

第一篇 税制理论

第一章 税收制度概述	2
第一节 税收的概念	2
第二节 税收制度的内容	7
思考练习题	13
第二章 税收原则与税收负担	15
第一节 税收原则的发展	15
第二节 税收原则的基本内容	17
第三节 税收负担与税负转嫁	21
思考练习题	24
第三章 税制结构	25
第一节 税制结构的分类	25
第二节 影响税制结构的因素	28
第三节 税制结构的优化	30
思考练习题	31

第二篇 税收实务

第四章 增值税	36
第一节 增值税概述	36
第二节 我国增值税制度的基本内容	42
第三节 我国增值税应纳税额的计算	49
第四节 我国增值税出口货物退（免）税制度	58
第五节 我国增值税的申报缴纳	62
第六节 我国增值税专用发票的管理	63
第七节 增值税的会计核算	65
思考练习题	70

第五章 消费税	73
第一节 消费税概述	73
第二节 我国消费税制度的基本内容	76
第三节 我国消费税应纳税额的计算	78
第四节 几种特定行为的消费税处理	82
第五节 我国消费税的申报缴纳	87
第六节 消费税的会计核算	88
思考练习题	90
第六章 营业税	92
第一节 营业税概述	92
第二节 我国营业税制度的基本内容	93
第三节 我国营业税应纳税额的计算	97
第四节 特殊经营行为的营业税处理.....	102
第五节 我国营业税的税收优惠.....	105
第六节 我国营业税的申报缴纳.....	108
第七节 营业税的会计核算.....	110
思考练习题.....	112
第七章 企业所得税	114
第一节 企业所得税概述.....	114
第二节 我国现行企业所得税的征收制度.....	116
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定.....	120
第四节 资产的税务处理.....	126
第五节 应纳税额的计算.....	130
第六节 税收优惠.....	133
第七节 特别纳税调整.....	137
第八节 征收管理.....	141
第九节 企业所得税的会计处理.....	143
思考练习题.....	146
第八章 个人所得税	148
第一节 个人所得税概述.....	148
第二节 我国个人所得税制度的基本内容.....	150
第三节 我国个人所得税应纳税额的计算.....	157
第四节 我国个人所得税应纳税额计算中的特殊问题.....	163

第五节 我国个人所得税的税收优惠·····	167
第六节 我国个人所得税的申报缴纳·····	169
第七节 个人所得税的会计处理·····	172
思考练习题·····	173

第九章 其他税 ·····	175
第一节 关税·····	175
第二节 土地增值税·····	181
第三节 城镇土地使用税·····	186
第四节 契税·····	189
第五节 车船税与车辆购置税·····	194
第六节 印花税·····	197
第七节 城市维护建设税·····	202
第八节 房产税·····	205
第九节 资源税·····	208
思考练习题·····	211

第十章 税务筹划 ·····	213
第一节 税务筹划概述·····	213
第二节 税务筹划的主要方法·····	218
第三节 主要税种的税务筹划·····	231
思考练习题·····	248

第三篇 税收征收管理

第十一章 税收征收管理 ·····	252
第一节 税务管理概述·····	252
第二节 税务管理·····	255
第三节 税款征收·····	261
第四节 税务稽查·····	268
第五节 法律责任·····	276
思考练习题·····	281

第十二章 税务行政法制 ·····	282
第一节 税务行政处罚·····	282
第二节 税务行政复议·····	288
第三节 税务行政诉讼·····	294

第四节 税务行政赔偿·····	299
思考练习题·····	305
参考文献·····	306

第一篇 税制理论

内容提要

本篇是税收的基础理论篇，是全面掌握税收理论的基础，为以后学习税收实务奠定理论基础。通过教学要求学生掌握税收的概念和税收制度，正确理解税收地位与作用；掌握税收的原则和税收负担，了解税收立法原则；熟练掌握税制结构的概念与分类，了解税制改革的内容与发展趋势。

第一章

税收制度概述

内容提要

本章在介绍税收特点的基础上，简要分析了税收与其他财政收入的主要区别；重点介绍了税收制度的法律级次和税收制度的构成要素；简要介绍了税法分类和中国的税收制度。

第一节 税收的概念

一、税收的定义

目前在各种税收专著中，对税收的概念有着不同的表述，比较有代表性的观点可以分为三类：

第一类观点认为，税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地集中一部分社会产品形成的特定分配关系。

第二类观点认为，国家为满足社会公共需要，依据其社会职能，按照法律规定，参与国民收入中剩余产品分配的一种规范形式。

第三类观点认为，税收是国家为实现其社会经济目标，按预定的标准对私人部门进行的非惩罚性和强制的征收，是将资源的一部分从私人部门转移到公共部门。

在上述三个类型的观点中，第一类观点突出了国家分配，第二类观点突出了满足社会公共需要，第三类观点把税收的范围限定在对私人部门的征收。

二、税收的特点

税收作为一种凭借国家政治权力所进行的特殊分配，具有强制性、无偿性和固定性的特点。

（一）税收的强制性

税收的强制性主要是指国家以社会管理者的身份，用法律、法规等形式对征收捐税加以规定，并依照法律强制征税。税收的强制性包括以下含义。

1. 凭借国家政治权力征税

在对社会产品分配的过程中，通常存在着两种权力：一种是所有者权力，一种是政

治权力。国家征税是以社会管理者的身份凭借其政治权力,而非财产所有者的权力;国家征税所依据的政治权力作为社会最高管理者所拥有的社会公共权力凌驾于所有权之上,可以对一切所有者行使,不受任何财产所有权和生产资料所有制形式的制约。依据政治权力强制征税是税收作为一种财政范畴的前提条件,也是政府满足公共需要的必要保证。

2. 纳税人负有纳税的义务

税收的强制性是社会资源从具体的纳税人手中,无偿地转移到政府手中。从本质上来讲,任何纳税人都不会自愿纳税,而必须通过强制的手段来实现。从另一角度分析,每一社会成员都享受国家举办社会公共需要的产品或质量,同时必须相应负担满足社会公共需要的资金,即负有纳税的义务。

3. 征纳双方的分配关系以法律形式加以规范和制约

税收强制性的具体体现,就是以法治税。税收分配的实质是一种法律关系,是由税法所调整的税收征纳双方的权利和义务关系,任何一方,只要不遵守这种以法律规范的权利与义务的关系,都要受到法律的制裁。

税收的强制性亦称强制而非惩罚性。它与国家凭借其政治权力、对各种违法活动进行的罚款及没收收入等形式有着根本的区别。在财政收入中,虽然税收与罚没收入都具有强制性,但罚款和没收的前提是主体违反了法律和行政法规,而税收是国家对正常经营活动的主体依法征税。

(二) 税收的无偿性

税收的无偿性主要是指国家征税后,税款即成为财政收入,不再归还纳税人,也不支付任何报酬。税收的无偿性包括以下含义。

1. 在税收上国家与具体纳税人之间不具有直接偿还性

税收的无偿性表明了税收是价值的单方面运动,纳税人在纳税的时候,不能取得任何等价物。

2. 税收相对于纳税人有间接的偿还性

国家征税虽然不对具体纳税人进行直接偿还,但纳税人可以享用国家用税收兴办的各项公共事业,此时在量上可能不存在直接对等的关系,但是税收的间接偿还已得到了体现。

税收的无偿性与间接偿还性是辩证统一的关系。税收的无偿性是针对具体的纳税人而言的,就具体的征税过程而言,国家对具体的纳税人不存在直接的偿还关系。但从整个社会来看,国家征税虽然使纳税人丧失了部分资源的所有权,但是,国家的一些社会活动改善了人们生存与发展所需要的共同外部环境。为全体社会成员提供了各种服务,所有的纳税人都因此而受益,所以说税收是有偿的,是取之于民、用之于民的。

(三) 税收的固定性

税收的固定性主要是指在征税之前,以法的形式预先规定了课税对象、课税额度和课税方法等。税收的固定性包括以下含义。

1. 税收法律法规具有相对的稳定性

税收已渗透到社会经济活动和人们日常生活的各个方面,国家对纳税人进行强制、

无偿的征税,必须使纳税人熟悉法律对税收的有关规定,以便于履行纳税义务。同时,由于国家征税会影响到纳税人的生活和生产决策,所以税收法律法规具有相对稳定性。

2. 征纳双方以法律法规为准绳

税收的法律法规对纳税人与征税机关均有约束力,不仅要求纳税人依法纳税,同时也要求征税机关依法征税。税收制度确立之后,纳税人只要取得了应税物品,发生了应税行为,就应按照税收法律法规规定的标准缴纳税款。同时,征税机关作出的各种征税行为和其他具体行政行为,也必须以税收法律法规为依据。

3. 税收的固定性是相对的

税收的固定性并非意味着税收法律法规是一成不变的。当社会经济发生或即将发生重大变化时,客观上要求对课税对象及税收标准等进行科学、合理的调整,同时税法也要进行适当的修改,这样才能对经济的发展发挥有效的调节和促进作用。但是,为了不影响人们的正常生活和生产决策,税收法律法规应具有相对的稳定性,绝不能朝令夕改、随心所欲。这种稳定性主要表现为:税收立法权力和执法权力的分离,税收法律法规的变更必须经过一定的立法程序,国家各级行政机关作为执法部门,无权随意变更税法。坚持按照法定程序制定、修订税法,是实现以法治税的重要内容。

税收的三个基本特征,是税收内在本质属性的外在表现,是一切税收的共性,也是税收区别于其他财政收入形式的重要标志。三个基本特征是一个完整的统一体,无偿性是税收分配的核心特征,强制性和固定性是对无偿性的保证和约束。正是这三个基本特征,才使得税收成为财政收入最主要的组成部分。

【案例 1-1】 税务员比警察更有权力

在美国,没有一个机构能像美国税务局那样,精确地掌握美国人的一切。美国税务员收税严格,八面威风。

美国税务局在全美 50 个州都设有分支及下属机构,共有 88 万名雇员。税务员比警察更有权力。对于那些欠税者,他们可以冻结其银行存款、没收汽车、查封房子、令其子女中途辍学,总之想尽一切办法,直至交清税款为止。美国税务局的信条是:我们要你的一切,马上就要!欠税者在美国即使倾家荡产也要交清税款。

如果税务人员怀疑纳税人隐瞒收入、谎报税单,他有权窃听电话、拆阅信件,甚至破门搜查,直到获取偷税证据方才罢休。当然如果纳税人认为税务局处置过分、无理或无礼的话,也可以向法院起诉,但胜诉的机会甚微。

三、税收与其他财政收入的比较

(一) 税收与货币财政性发行的比较

货币财政性发行是国家为了弥补财政赤字而发行货币的行为,它与税收最大的区别有两点:一是税收有物资保证,而财政性发行没有物资保证。由于在商品数量和货币流通速度不变的情况下,货币流通量的多少与物价高低成正比的关系,滥发纸币必然造成虚假购买力,人为导致货币贬值、物价上涨、社会经济秩序紊乱。所以,一般国家都不

通过货币的财政发行来增加财政收入。而最稳妥的方法是通过调整税收法规来增加财政收入。二是税收具有固定性,而财政性发行不具有固定性。由于财政性发行是国家根据财政收支出现的赤字,在无法通过其他方式来解决时所采用的一种弥补手段,所以在发行的时间及数量上都具有不固定性。

(二) 税收与罚没收入的比较

罚没收入是罚款和没收收入的简称,是国家主管部门和机关(如公安、司法、工商、税务、海关、物价等部门)对违反有关法规的单位和个人的罚款及没收财物的惩罚性措施,此项收入是国家财政收入的一部分。罚没收入与税收相比较更具有明显的强制性和无偿性,但缺乏固定性,所以罚没收入不能构成经常性财政收入,但在保障国家各项法律法规执行方面起着独特的作用。

(三) 税收与费用的比较

费用是一方当事人向另一方当事人提供某种劳务或某种资源的使用权,而向受益人收取的报酬。费用的种类很多,大体可分为两类:一类是经济性收费,这类费用属于经济生活中的劳务报酬,如运输费、租赁费、保险费、专利费、咨询费等;另一类是政府性收费也称财政性收费,是政府机关为单位和居民个人提供某种特定服务,或是批准使用国家的某些权力等而收取的费用,此类收入属于国家财政收入,主要包括两个方面:①事业收费。是指政府下属的事业单位为公民提供公益服务而收取的费用,如养路费、房屋租金、排污费、学杂费、医药费等。②规费。是指政府机关向公民提供服务,而向受益人收取的费用,如牌照工本费、手续费、诉讼费、化验费、商标注册费、工商管理费等。

从以上内容可以看出,税收与费用是完全不同的两个经济范畴,费用是有偿的,收费的标准随提供服务的内容和数量而有所不同,并且费用由政府机关实行定向收取、专款专用。

四、税收的分类

税收的分类是把性质或特征相近或接近的税收加以归类,其目的是从不同的角度研究各个税种、分析税收的发展演变过程、考察税源分布与税收负担状况等。

税收分类的标准因研究问题的角度不同而有所差异,常见的分类标准有以下几种。

(一) 以税收收入归属和管理权限为标准的分类

以税收收入归属和管理权限为标准,可将税收分为中央税、地方税和中央与地方共享税三个类型。这种分类方式主要用于研究中央与地方各级财政之间、财政收入和税收管理权限的划分问题。

中央税属于中央政府的财政收入,由国家税务局征收管理,如我国的消费税、关税等为中央税。地方税属于各级地方政府的财政收入,由地方税务局征收管理,如我国的城市维护建设税、城镇土地使用税等为地方税。中央与地方共享税属于中央政府和地方政府的共同收入,如增值税为共享税,中央政府分享 75%,地方政府分享 25%。

(二) 以征税对象的性质为标准的分类

以征税对象的性质为标准,可将税收分为商品税(流转税)类、所得税类、资源税

类、财产和行为税类、特定目的税类五个类型。这是最常见的一种税收分类方式，主要用于研究税制结构。

1. 商品税（流转税）类

这是以纳税人的交易额作为课税对象，这里的商品包括货物与劳务，对货物的课征是对有形商品的征税，对劳务的课征是对无形商品的征税。商品税包括增值税、营业税、消费税和关税。

2. 所得税类

这是以纳税人的应税所得为课税对象，包括企业所得税、个人所得税。

3. 资源税类

这是以纳税人开采矿产等资源取得的级差收入为课税对象，包括资源税和城镇土地使用税。

4. 财产税和行为税类

财产税是以纳税人的财产数量或价值为课税对象，包括房产税、车船使用税；行为税是以纳税人的特定行为为课税对象，包括印花税、契税。

5. 特定目的税类

这是为了达到特定目的，对特定对象和特定行为的征税，具体包括城市维护建设税、土地增值税、车辆购置税和耕地占用税。

（三）以税收负担能否转嫁为标准的分类

以税收负担能否转嫁为标准，可将税收分为直接税和间接税两大类型。这种分类方式的主要目的是研究税收的负担问题。

直接税是指不会发生转嫁税收负担的税收，其纳税人同时也是负税人。由于这类税收是国家对纳税人的直接征收，所以称为直接税，如所得税和财产税等。间接税是指可以转嫁税收负担的税收，其纳税人可能不是负税人，由于这类税收在国家与纳税人之间出现了负税人，实际上是国家间接对负税人征税，所以称为间接税，如商品税。

（四）以计税依据为标准的分类

以计税依据为标准，可将税收分为从价税和从量税两大类型。这种分类方式的主要目的是根据不同税收的特点，来研究税收的计税基数问题。

从价税是以课税对象的价格为计税基础，按一定比例征收的各种税，其主要特点是税额同商品价格的变化相一致，目前各国的大部分税种都是从价税。从量税是以征税对象的数量（重量、面积、件数）为依据，按单位税额征收的各种税，其主要特点是税额不随商品价格的变化而变化。由于从量税具有计算简便、征纳双方易于掌握等特点，目前各国的税收中都有部分税种或税目实行从量征税。

（五）以价税关系为标准的分类

根据税收与价格之间的关系，可将税收分为价内税和价外税两大类型。这种分类方式的主要目的是从计税基数中是否含税的角度，来研究税收中的计税基数问题。

价内税是以含税价格为计税价格的税收，其特点是税额是商品价格的组成部分，如我国的营业税和消费税等。

价外税是以不含税价格为计税价格的税收，其特点是税额独立于价格之外，商品价

格中不包含有税额，如目前我国实行的增值税。

第二节 税收制度的内容

税收制度是国家为了取得财政收入而制定的调整国家和纳税人在征税与纳税方面权利与义务关系的法律规范的总称。这些法律规范的确定，不仅规定了纳税人必须履行的纳税义务，而且也规定了税务机关必须履行的征税职责。所以说税收制度既是国家征税的依据，也是纳税人纳税的准则。

一、税收制度的法律级次

由于制定各种税收法律规范的国家机关所拥有的立法权限不同，各种税收法律规范的表现形式和效力也有所区别。我国税收制度的法律形式主要包括以下几个层次。

(1) 由最高权力机关全国人民代表大会及其常务委员会制定并发布的税收法律，它是税收制度的最高法律形式，其地位和效力仅次于宪法。目前我国税收制度中属于这一形式的有《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）、《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称《个人所得税法》），以及属于程序法的《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《征管法》）。

(2) 由最高行政机关国务院根据宪法、法律和全国人民代表大会及其常务委员会的授权制定和颁发的各种税收法律的实施条例（即细则）及各种税收的暂行条例、征收办法等。这一层次属于税收行政法规形式。它的地位和效力低于税收法律，但高于地方性税收法规和部门规章。如国务院发布的《税收征收管理法实施细则》等。

(3) 由国务院职能部门财政部和国家税务总局根据税收法律和行政法规的规定，制定和发布的税收暂行条例的实施细则，有关具体征税问题的规定、通知、批复等税收规章。这些规章是对税收法律及法规的补充、说明和具体化，也是对税收法律、法规的完善和发展。

(4) 地方人民代表大会及其授权的地方政府和有关的职能部门，根据税收法律、法规的规定，结合本地实际情况制定和发布的适用于本地区的地方性税收法规和规章。

从上述分析可以看出，我国税收的法律规范包括税收法律、法规和规章三种形式。在这三种形式中，能够称为税收法律的仅仅是第一种形式，税收行政法规和规章虽然也属于法律规范，但还不能属于税收法律这一层次。正是由于税收法律规范还不能属于税收法律这一层次，同时也由于税收法律规范在表现形式和法律效力方面与税收法律存在着差异，才有了税收制度和税法的区别。

二、税收制度与税法

税收制度与税法密不可分，主要表现在：一是两者都是以税收征纳关系为调整对象；二是两者的构成要素一致，即无论是税收制度还是税法都是由纳税人、课税对象、税率等共同要素构成的；三是从法律形式看，无论是税收制度还是税法，其内容一般都是由以下4个不同级次的法律规范共同组成：

(1) 税收法律或暂行条例。

(2) 实施细则或实施条例。

(3) 全国性税收通达。这些通达是根据各种税的基本制度和实施条例或细则的原则和规定,对若干征税问题所作的具体规定,这些具体规定由财政部和国家税务总局以“规定”、“通知”、“批复”等形式予以公布。

(4) 地方性税收通达。这是省、自治区、直辖市政府所属财税部门根据中央统一的税收法规和规章以及税收管理体制的规定而制定的适用于本地区的税收规章和具体执行办法。

以上四部分内容,第一层次和第二层次在一定时期内是稳定不变的,第三层次和第四层次的内容变化则比较大。这种变化包括:一是不断增加的新内容;二是以新内容取代原有的内容。

税收制度与税法的区别仅仅表现为在税收基本制度和实施细则方面的立法权限的不同以及由此产生的法律效力方面的差别。从立法权限看,凡是由我国最高权力机关——全国人民代表大会及其常务委员会通过并发布的才能称为税法;凡是由权力机关授权行政机关,包括最高行政机关和地方行政机关制定并发布的,则称为税收行政法规和行政规章。从法律效力看,税法的地位和效力最高,仅次于宪法;行政法规次之,但高于行政规章。

税收制度与税法所涉及的范围不同。一般来说,所有的税收法律规范都可称为税收制度,具体包括税收法律、法规和规章三种形式都在内的所有税收法律规范,而税法一般仅指税收法律这一种形式。例如,《个人所得税法》不仅是一部税收法律,而且也是一种税收制度;《中华人民共和国营业税暂行条例》(以下简称《营业税暂行条例》)则仅仅是一部税收法规,还不能称其为税收法律。

三、税收法律关系

税收法律关系是指由税收法律规范确认和调整的国家和纳税人之间发生的权利与义务的关系。国家征税表现为与纳税人之间的利益分配关系,在通过法律明确其双方的权利与义务后,这种关系上升为一种特定的法律关系。这一税收法律关系主要包括三个方面。

(一) 权利主体

权利主体是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。按其当事人行为性质的不同,权利主体可分为征税主体和纳税主体。在我国,征税主体是代表国家行使征税职责的国家税务机关,具体包括各级税务机关、海关和财政机关。纳税主体是指履行纳税义务的单位和个人,具体包括法人、自然人和其他经济组织等。在我国,税收法律、法规中所规定的负有代扣代缴或代收代缴义务的单位和个人也可列为纳税主体。

在税收法律关系中由于权利主体双方是行政管理者与被管理者的关系,双方的权利与义务是不对等的。

(二) 权利客体

税收法律关系中的权利客体是指权利主体的权利和义务所共同指向的对象,具体是

指税法要素中的征税对象。具体内容见以后章节。

（三）税收法律关系内容

税收法律关系内容是指权利主体依法享有的权利和承担的义务，征税主体的权利主要表现在依法征税，进行税务检查以及对违章者进行处罚，义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法，及时把征收的税款解缴国库，依法受理纳税人对税收争议的申诉等。纳税主体的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请复议和提起诉讼权等，义务主要是按税法规定办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

四、税收制度构成要素

税收制度所要解决的基本问题包括对什么征税、由谁纳税、征多少税、如何征税、纳税人违反税法规定受何种处罚等，这些基本问题构成了税收制度的基本要素，如征税对象、纳税人、税率、纳税环节和纳税期限等。

（一）征税对象

征税对象又称征税客体，它表明对什么征税，是一种税区别于另一种税的主要标志，同时规定了不同税种的基本征税范围。不同的税种有不同的征税对象，例如，营业税的征税对象按行业分类，是指交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业企业的经营业务收入，增值税的征税对象是企业商品的增值额。

1. 征税对象的具体内容

为了明确每一税种的具体征税范围，在我国的税收制度中通常以税目的形式列举具体的征税对象。例如，消费税共有 14 个税目，每一税目中包含不同的产品。列入税目的产品就是应税产品，没有列入税目的就不是应税产品。

2. 征税对象的税基

为了解决征税的计算问题，我国税收制度对每一税种都规定了计税时的依据，即计税基数。如消费税中的化妆品是以销售价格为基础计算征税。

3. 征税对象的税源

税源是指税款的最终来源，每种税收都有其各自的经济来源。例如，企业所得税的税源是企业的经营利润，个人所得税的税源是个人取得的各种收入等。税收制度中并不明确规定税源，但通过分析征税对象的税源，对研究税收的调节作用，以及税收的负担具有很重要的作用。

（二）纳税人

纳税人是税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人的规定解决了对谁征税，或者谁应该缴税的问题。

1. 自然人和法人

国家税法规定的纳税人，可以是自然人，也可以是法人。自然人是在法律上成为一个权利与义务的主体的普通人，他们以个人身份来承担法律所规定的纳税义务。法人是指依法成立、具有民事权利能力和民事行为能力、独立行使法定权利并承担法律义务的