

全国高职高专通用系列教材

中国税法实用教程(第二版)

D922.220.1
37

中国时代经济出版社

(经济、管理专业课)

QUANGUOGAOZHIGAOZHUANTONGYONGXILIEJIAOCAI

【全国高职高专通用系列教材】

中国税法实用教程

ZHONGGUOSHUIFASHIYONGJIAOCHENG

(第二版)

主审 赵喜印

主编 李克桥 邵惠芳

全国高职高专
通用系列教材



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

(经济、管理专业课)

QUANGUOGAOZHIGAOZHUANTONGYONGXILIEJIAOCAI

【全国高职高专通用系列教材】

中国税法实用教程

ZHONGGUOSHUIFASHIYONGJIAOCHENG

(第二版)

主审 赵喜印

主编 李克桥 邵惠芳

副主编 王 岩 任 静 张秀倩

全国高职高专
通用系列教材



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目(CIP)数据

中国税法实用教程 / 李克桥, 邵惠芳主编.—2 版

—北京: 中国时代经济出版社, 2010.1

ISBN 978-7-5119-0066-1

I. ①中… II. ①李… ②邵… III. ①税法—中国—教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 226614 号

书 名: 中国税法实用教程(第二版)

出 版 人: 宋灵恩

作 者: 李克桥 邵惠芳

出版发行: 中国时代经济出版社

社 址: 北京市西城区车公庄大街乙 5 号鸿儒大厦 B 座

邮政编码: 100044

发行热线: (010)68320825 68320484

传 真: (010)68320634

邮购热线: (010)88361317

网 址: www.cmepub.com.cn

电子邮箱: zgsgdjj@hotmail.com

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京市鑫海达印刷有限公司

开 本: 787 × 1092 1/16

字 数: 500 千字(包括实训)

印 张: 20(包括实训)

版 次: 2007 年 8 月第 1 版

2010 年 1 月第 2 版

印 次: 2010 年 1 月第 2 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5119-0066-1

定 价: 33.00 元

本书如有破损、缺页、装订错误,请与本社发行部联系更换

版权所有 侵权必究

前言(第二版)

本教材自2007年8月出版后,我国的税制又发生了很大变化,不仅在2008年实施企业所得税时根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》对具体内容进行了细化,在2008年3月实施的新的个人所得税也有了较大变化,该年度还对耕地占用税做了全面修订。自2009年起,我国又实施了修订后的增值税、消费税、营业税暂行条例,关税内容也有很大调整。这一系列的变化,促使本教材必须进行修订,以满足教学之需。

本次修订对第一版的内容和结构都做了重大调整,不仅根据税法的变化,调整了税收实体法和程序法的具体内容,也大力压缩了理论部分所占的比重,同时增大了实训练习题的分量,并单独成册,更体现了高职高专理论“适度、够用”和增强动手操作能力的原则,注重学生职业关键能力的培养。

在第一版作者不变的情况下,本次修订分工如下:赵喜印担任第二版的主审,对全书提出了建设性的修改意见,各章节的修订及实训练习题编写人员分别是,李克桥负责第一章,赵喜印负责第二章,王岩负责第三章,张晓阳负责第四章和第九章,师璇负责第五章,司宇佳负责第六、七、八章,李伟负责第十章和第十一章。

编者
2010年2月



前言(第一版)

《中国税法实用教程》是为高等财经院校和高等职业院校财经类专业编写的通用教材。按照高等教育的人才培养目标,本着理论与实践相结合的原则,突出了本教材的理论性、实用性和可操作性,体现出以下特点:

(1)目的性强。通过本教材的学习,使学生能够熟练地掌握税收、税法方面的基本知识和基本理论,能够运用所学知识处理税收缴纳过程中的各种业务活动,了解税收征收管理的有关内容,弄清税务机关征收、管理、检查的程序。在教材编写方面,注意对学生基本技能的培养。

(2)突出重点。本教材对我国目前的主体税种作了较为详尽的介绍,以税种作为章节编写;对辅助性的税种则作了概要性的介绍,以类别作为章节编写。同时,为了使学习者对关税、企业所得税、个人所得税等涉外税法知识有一个系统的了解,本书增加了国际税法的相关内容。

(3)体系完整。在本书编写过程中,既包括对税收知识、税法理论、具体税种的介绍,也包括对税收征收与管理法规制度的介绍。使学生对税法理论政策有一个完整的认识。

(4)注重实践。本书每一章最后都附有综合练习题,强化学生动脑和动手能力,增强学生对有关税收业务的实际操作技能。

(5)内容新颖。本教材所采用的税收法律依据是截止日期为2007年7月10日以前国家有关部门发布的税收法律、法规和规章,在内容上争取做到“最近”、“最新”。

本书共计十四章,由李克桥、邵惠芳担任主编,王岩、任静、张秀倩担任副主编。各章编写分工如下:李克桥负责编写第一章、第八章第一节至第四节和第十四章,邵惠芳负责编写第三章、第四章、第十三章,王岩负责编写第五章、第十一章,任静负责编写第二章、第七章,张秀倩负责编写第八章第五、六节、第十二章,司宇佳负责编写第六章,师璇负责编写第九章,黄瑞芳负责编写第十章。全书由李克桥进行统稿。

由于作者水平所限,加之编写时间仓促,书中不当之处在所难免,恳请众位同仁批评指正。

编者

2007年8月

目 录

前言(第二版)	(1)
前言(第一版)	(2)
第一章 税收与税法的基本理论	(1)
第一节 税收理论概述	(1)
第二节 税法及其构成要素	(8)
第三节 国际税收	(14)
第二章 税收征收管理法	(25)
第一节 税收征收管理概述	(25)
第二节 税务管理	(27)
第三节 税款征收	(35)
第四节 税务检查	(39)
第五节 税收法律责任	(42)
第六节 税务争议的处理	(45)
第三章 增值税法	(54)
第一节 增值税法概述	(54)
第二节 增值税基本法规规定	(58)
第三节 增值税应纳税额的计算	(66)
第四节 增值税的出口退税与免税	(76)
第五节 增值税的征收管理	(79)
第六节 增值税专用发票的使用及管理	(81)
第四章 消费税法	(85)
第一节 消费税概述	(85)
第二节 消费税的基本法规规定	(88)
第三节 消费税应纳税额的计算	(94)
第四节 消费税的征收管理	(102)
第五章 营业税法	(105)
第一节 营业税概述	(105)
第二节 营业税的基本法规规定	(107)
第三节 营业税应纳税额的计算	(115)
第四节 营业税的征收管理	(119)



第六章 关税法	(121)
第一节 关税概述	(121)
第二节 关税的基本法规规定	(125)
第三节 关税应纳税额的计算	(131)
第四节 关税的征收管理	(134)
第七章 资源税法	(137)
第一节 资源税法概述	(137)
第二节 资源税法	(138)
第三节 城镇土地使用税法	(143)
第四节 土地增值税法	(146)
第五节 耕地占用税法	(153)
第八章 企业所得税法	(156)
第一节 企业所得税概述	(156)
第二节 企业所得税基本内容	(159)
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定	(161)
第四节 资产的税务处理	(169)
第五节 企业所得税的计算	(174)
第六节 企业所得税的税收优惠	(177)
第七节 企业所得税的征收管理	(181)
第九章 个人所得税法	(183)
第一节 个人所得税概述	(183)
第二节 个人所得税的基本法规规定	(185)
第三节 个人所得税应纳税额的计算方法	(192)
第四节 个人所得税的征收管理	(200)
第十章 财产税法	(203)
第一节 财产税法概述	(203)
第二节 房产税法	(205)
第三节 契税法	(209)
第四节 车船税法	(212)
第十一章 特定行为目的税法	(217)
第一节 特定行为目的税法概述	(217)
第二节 印花税法	(218)
第三节 城市维护建设税法	(223)
第四节 教育费附加	(225)
第五节 车辆购置税法	(226)
第六节 烟叶税法	(231)

税收与税法的基本理论

教学目标

【能力目标】

1. 学会超额累进税率和全额累进税率及速算扣除数的计算方法
2. 学会减免法的计算方法

【知识目标】

1. 了解税收与税法的基本概念,国际税收的基本知识
2. 理解税收的职能、作用、原则及其分类
3. 掌握税法构成要素的具体内容

第一节 税收理论概述

一、税收的概念

税收作为国家取得财政收入的重要手段,基本上可以表述为:税收是国家为了实现其职能,满足社会公共需要,凭借政治权力,按照法律规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入的一种分配形式。它通常具有强制性、无偿性和固定性的特征,一般而言,税收应包括以下几层含义:

(一)课税主体是国家或政府

税收是由政府征收的,征税办法的制定、征税活动的组织以及税收收入的支配、管理



与政府紧密相连。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政府。除此之外,其他任何组织机构均无权征税。

(二)纳税主体是社会成员

税收是由主权国家管辖下的社会成员缴纳的,包括自然人和法人。社会成员在享受政府提供的公共产品利益的同时,也应承担向政府纳税以补偿公共产品成本的义务。

(三)课税的对象是社会产品,主要是国民收入

税收是对一部分社会产品,主要是国民收入中的剩余产品价值进行的分配。物质领域的劳动者在一定时期内(通常为1年)所生产的物质资料的总和,称为社会总产品;社会总产品的价值表现形式,称为社会总价值,通常用 $C + V + M$ 来表示。在社会总价值中, C 作为生产过程中消耗掉的生产资料价值,经过初次分配,成为社会简单再生产的补偿,已经回到再生产过程之中,不可能成为税收的分配对象; V 作为补偿劳动消耗的价值,如果仅作为生活的基本保障,也不能构成税收的征收对象,只有随着经济的发展和收入水平的提高,劳动者除满足自身基本需求外,还有部分用于储蓄或自我积累时,国家税收才能作为调节收入结构的手段参与分配;而 M 作为社会剩余产品价值,是新价值中的主要构成,它的分配和使用,既影响着微观经济的发展,也直接影响着宏观经济乃至整个社会的发展规模、速度和方向,是税收分配的主要对象。

(四)课税的目的是为了满足社会公共需要

国家作为阶级矛盾及社会矛盾不可调和的产物,通常以社会管理者的身份行使政治统治和经济管理两个职能。国家不管是要维持政权的存续,维护社会的稳定与发展,还是要干预社会经济,都离不开一定的物质资料作保证。而这些支出所需要的物质资料,属于社会公共需要,它与个人消费需要的最大区别,就是不能通过对等的价值交换来实现。于是,具有无偿性和强制性的税收就成为这种需要最有力的保障方式。因此,实现国家职能的需要成为税收分配的根本目的。

(五)课税的依据是国家政权

国家征税凭借的是政治权力。国家权力一般表现为两种形式,即财产权利和政治权力。国家对一部分社会产品价值的占有,既可以凭借生产资料所有权(即财产权利),也可以凭借国家的强制权(即政治权力)。国家可以凭借生产资料所有权要求国有企业上缴利润或租赁费;也可以凭借对国有资源的占有要求资源的开发或使用者缴纳矿产资源使用费;而对一般社会产品价值的分配,只能凭借政治权力,超越所有制形式,向各种经济组织和个人征税,并渗透到社会经济生活的各个领域。所以,以政治权力为依据,是税收区别于以财产权利为依据的其他财政收入形式的根本所在。

（六）税收的课征是强制的、无偿的

在市场经济条件下,各个经济主体之间经济利益是对立的,在劳动成果的占有上也是排他的,如果不采取强制性的征收,国家就不可能在国民收入已分解为工资、利息、地租和利润的情况下实行再分配,就不可能占有私人的部分收入。另外,税收的征收也是无偿的,即国家征税之后,税款即为国家所有,国家既不需要任何偿还,也不需要向纳税人付出任何代价,正如列宁所说的“所谓赋税,就是国家不付任何报酬向居民取得东西”。

（七）税收是政府收入形式、征税活动和税收制度的统一

国家取得财政收入的方式很多,除了税收收入外,还有国债收入、国有企业利润上缴收入、规费收入、罚没收入、专卖收入、公产收入等。税收作为最古老的财政收入方式,是伴随着国家的产生而产生、伴随着国家的发展而发展的。目前,世界各国的税收收入一般占全部财政收入的90%以上。因此从古到今,税收都是财政收入中最主要的形式。政府征税主要通过税收法律制度来实施,税收制度是税收收入、税收活动的法律依据和法律保证。政府的征税活动实际上又是一种分配活动,它把资源从企业和个人部门转向政府部门,又通过政府支出把资源从政府部门转向企业和个人部门,引起社会经济运行及政府、企业和个人三者之间分配关系的变化。

二、税收的本质、职能与作用

（一）税收的本质

税收作为国家取得财政收入的工具,其本质体现为以国家为主体的特定的分配关系。

首先,税收体现了分配关系。征税的过程,就是国家把一部分国民收入和社会产品,以税收的形式转变为国家所有的分配过程。税收作为一种财政收入,在社会再生产的总过程中,是一个分配范畴。它体现着一种分配关系。

其次,税收是凭借国家政治权力实现的特殊分配。社会产品分配的实现,是要依据一定的权力的。通常情况下权力分为两种:一种是财产权利,也就是所有者的权力;另一种是政治权力,即国家的权力。一般的分配形式,都是以生产资料占有为前提的。而税收不同于这种一般的分配形式,税收是一种特殊的分配形式,其所以特殊,就在于税收是凭借国家政治权力,而不是凭借财产权利实现的分配。国家征税不受所有权的限制,对不同所有者普遍适用。税收是国家取得财政收入的最普遍的形式。

（二）税收的职能与作用

税收的职能是指一切社会制度下税收具有的内在的、稳定的、共同的属性,是税收本身所固有的职责和功能。税收的作用是税收职能的具体表现形式及结果。



1. 税收的职能

一般税收理论认为,税收具有财政职能、经济职能和监督管理职能。

(1) 税收的财政职能。税收的财政职能是指税收具有组织财政收入的功能,即税收作为参与社会产品分配的手段。它具有适用范围的广泛性、取得财政收入的及时性和征收数额上的稳定性等几个特点,是税收最基本的职能。

(2) 税收的经济职能。税收的经济职能是指税收调节经济的职能,即税收在组织财政收入的过程中,必然改变国民收入在各部门、各地区、各纳税人之间的分配比例,改变利益分配格局,对经济产生影响。该职能主要表现在以下几个方面:首先是税收对总需求与总供给均衡的调节,其次是税收对资源配置的调节,最后是税收对社会财富分配的调节。

(3) 税收的监督管理职能。税收的监督管理职能是指在取得收入的过程中,能够借助于它和经济的必然联系来反映国民经济运行和企业生产经营中的某些情况,发现存在的问题,并为国家和企业解决这些问题提供线索和依据。首先,税收在行使财政与调节职能时,体现了税收和经济的特殊联系,反映了经济生活中存在的某些问题;其次,国家依据对税收职能的认识来制定税收政策;再次,由于税收和经济之间的特殊联系,税收的每一项活动都构成对国民经济运行和经济活动的有效监督和管理。

2. 税收的作用

不同的社会形态和经济体制,税收的作用不同。在社会主义市场经济条件下,税收的作用主要表现在以下六个方面:

(1) 组织财政收入,以满足社会的公共需要或实现国家职能。税收为政府组织财政收入,满足社会的公共需要或实现国家职能的作用在不同的社会形态下以及在同一社会形态下的不同历史发展时期都是相同的,只是因经济发展水平、经济体制、经济运行机制、财政收支状况不同,其发生作用的程度有所差异。在社会主义市场经济条件下,税收将继续发挥为政府组织财政收入的作用,且其作用更加重要。

(2) 调整产业结构,优化资源配置。在市场经济条件下,市场在配置社会资源中起基础性作用,但让市场自发地调节经济,有一定的局限性,会出现市场失效的问题。国家通过征税可以引导产业投资方向,调整投资结构,实现社会资源的优化配置。

(3) 促进市场的公平竞争。市场的公平竞争是市场经济的一个基本原则,是优化资源配置的前提。由于税收是市场公平竞争的外在环境的重要组成部分,因此,在社会主义市场经济条件下,要求实行公平税负,就必须营造平等竞争的税收环境。

(4) 调节社会供需总量,促进经济的稳定增长。调节社会总供给与总需求,促进经济的稳定增长是政府宏观调控的一个目标。税收作为政府宏观调控的手段之一,理所当然地要实现这一目标服务。税收对经济的调节作用主要是通过调节社会总供给和社会总

需求来发挥的,其中,税收对社会总供给的调节主要表现在以下两方面:第一,以税收政策来激励劳动,鼓励储蓄,刺激投资,改善供给;第二,运用加速折旧和投资抵免的税收政策来扩大投资,增加供给。

(5)调节个人收入差距,实现社会共同富裕。以按劳分配为主体、多种分配方式并存,是我国在社会主义市场经济条件下必须坚持的一项重要原则,这是由公有制经济在国民经济中的主体地位决定的。在现阶段,必须立足于多种经济成分共同发展和由此决定的多种分配方式并存的现实,依法保护合法收入,允许和鼓励一部分人通过诚实劳动和合法经营先富起来,允许和鼓励资本、技术等生产要素参与收益分配。但是,由此也会带来居民收入差距不断扩大等问题。这些问题如果不能得到正确解决,不仅会影响经济发展,而且会带来社会的不稳定,更不符合社会主义的本质要求。税收作为调节个人收入分配的最后手段,其作用显得越来越重要。利用税收手段建立一个从收入分配到消费,到财产积累和转移,多环节、多层次的税收调节机制,充分发挥税收调节个人收入差距,实现社会共同富裕的作用。首先,运用个人所得税在收入分配环节对纳税人合法收入、公开收入过高的部分进行调节。其次,动用消费税在消费环节进行再次调节,既可以弥补个人所得税调节力度的不足,又可以抑制过分的畸形消费行为,引导社会消费。再次,运用财产税(如遗产税)在财产积累和转移环节进行最终调节。一方面,起到均衡社会财富,改良社会的作用;另一方面,遗产税可以将在两代人之间传递的财产的相当一部分收归社会所有,起到降低第二代人走上食利阶层的可能性,确保实现分配公平的作用。

(6)维护国家权益,促进对外经济交往。我国在实行全面对外开放的同时,逐步建立和完善了涉外税收法制,使我国税收在维护国家主权,促进对外经济贸易,引进外资和先进技术等方面,发挥了特殊的重要作用。

三、税收的基本原则

(一)西方国家税收的原则

在西方的古代税收原则中,除了配第的“公平、简便、节约”税收三原则和亚当·斯密的“平等、确实、便利、节约”税收四原则,还有尤斯迪、西斯蒙地及瓦格纳提出的税收原则。其中,尤斯迪提出了征税的六条原则:第一,税收应该采用使国民自动、自发纳税的方法;第二,税收不要侵害人民的合理自由,也不要对产业加以压迫;第三,税收应该平等课征;第四,课税应有明确的依据,并且要实行确实的征收,不能发生不正常的情形;第五,税收应对征收费用较少的物品课征;第六,税收的征收,必须使纳税容易而便利。西斯蒙地以亚当·斯密的四原则为基础的又补充了四项原则,它们是:第一,税收不可侵及资本;第二,税收不可以总产品为课税依据;第三,税收不可侵及纳税人的最低生活费用;第四,税



收不可驱使财富流向国外。现代西方学者在总结古代税收原则的基础上,归纳了具有时代意义的“效率、公平、稳定”三原则。

(二)我国现行税收的原则

我国税收理论工作者,在借鉴了西方税收原则的基础上,结合我国税收理论与实践经验,提出了以下税收原则:

1. 财政原则

税收的财政原则是指要保证国家财政收入及时、足额取得,而且取得的收入还要适度、合理。它是税收的基本原则。要坚持该原则,不仅要求必须保证税收及时、足额、稳定地取得,还要求设计税收制度时必须兼顾需要与可能,而且要求税务部门必须依法办事、依率计征。

2. 法定原则

税收的法定原则是指政府在征税过程中,包括税制的建立、税收政策的运用和整个税收管理,应以法律为依据,以法治税。法定原则的内容包括两个方面:税收的程序规范原则和征收内容明确原则。前者要求税收程序法定,后者要求征税内容法定。税收的法定原则,是与税收法学中的“税收法律主义”相一致的。

3. 公平原则

税收的公平原则是指创造平等竞争的环境,按受益征税,依据能力负担。简单地说,可以概括为受益原则、竞争原则和能力原则。

(1)受益原则。税收的受益原则是根据市场经济所确立的等价交换原则,把个人向政府支付税收看做是分享政府提供公共产品利益的价格,因此,个人税收负担应根据各人分享的公共产品受益大小来确定。

(2)竞争原则。税收的竞争原则是着眼于收入分配的前提条件,通过税收为市场经济的行为主体创造公平竞争的环境,鼓励平等竞争。由于企业资源条件差异、所处行业的差异、个人的遗产继承等原因而导致不平等竞争,形成收入和财富的差异,税收就应对形成不平等竞争和收入财富差异的条件进行调节,促进平等竞争。

(3)能力原则。税收的能力原则是以个人纳税能力为依据行使征税。能力原则包括普遍征税和量力负担两个方面。

4. 效率原则

税收的效率原则是指通过税收成本和税收收益之间的比例关系来衡量税收制度执行的效果。税收收益的大小直接取决于经济效益的高低。税收对经济的干预正确与否又反过来影响着经济效益。当税收对经济进行正确的、积极的干预时,就会避免或减少效率损失,当税收对经济进行错误的、消极的干预时,就会增加效率损失。这就要求国家征税时,

不仅要合理地确定税收总体规模,对正常的市场活动采取不介入的中性税收,还要节约税收成本,使税收成本最小化。

四、税收的分类

(一)按照课税对象进行分类

按照课税对象,可以将税收划分为流转税、所得税、资源税、财产税和特定行为目的税。

对流转额的课税是指以纳税人的商品流转额和非商品流转额为征税对象的税种。商品流转额是指在商品流转过程中所发生的货币金额。流转税类是我国现行税制中的主体税种,包括增值税、营业税、消费税和关税。

对所得额的课税是指以纳税人的各种所得额为征税对象的税种。所得额包括企业所得额和个人所得额。其中,企业所得额是指企业在一定时期内(通常为一个纳税年度),就其收入总额扣除为取得该项收入所耗费的各项合法支出后的余额,包括生产经营所得和其他所得。所得税类也是我国现行税制中的主体税种之一,包括企业所得税、个人所得税等。

对资源的课税是指以纳税人开发、利用和占有的自然资源为征收对象的税种。资源税类是我国现行税制中的辅助税种之一,包括资源税、土地增值税、城镇土地使用税和耕地占用税等。

对财产的课税是指以纳税人拥有、支配或使用的财产为征税对象的税种。财产税类也是我国现行税制中的辅助税种之一,包括房产税、契税、车船税等。

对特定行为目的的课税是指国家为达到一定的政治经济目的,对纳税人的某些特定行为开征的税种。特定行为目的税类包括印花税、城市维护建设税、车辆购置税、烟叶税等。

(二)按照税收与价格的关系进行分类

按照税收与价格之间的关系,可以将税收划分为价内税和价外税。

价内税是指税金包含在价格之中,构成价格的一部分的税种,其计税依据为含税价格,如消费税、营业税等。价外税是指税金不包含在价格中,而是作为价格之外的附加部分的税种,其计税依据为不含税价格,如增值税等。

(三)按照税收的管理和使用权限进行分类

按照税收的管理和使用权限划分,可以将税收划分为中央税、地方税和中央与地方共享税。

中央税是指收入划归中央并由中央政府管理的税种,如消费税、车辆购置税和关税



等。地方税是指管理权和收入支配权划归地方政府的税种,如土地增值税、房产税等。中央与地方共享税是指收入归中央和地方共同享有的税种,如增值税等。

(四)按照税收征收与负担的对象进行分类

按照税收征收与负担的对象划分,可以将税收划分为直接税和间接税。

直接税是指税收负担不能或不易转嫁他人的税种。直接税的纳税人同时为负税人,如企业所得税、个人所得税等。间接税是指税收负担可以通过商品或劳务的供求转嫁给他人的税种。间接税的纳税人不是负税人,如增值税、营业税等。

(五)按照税收的计量形式进行分类

按照税收的计量形式,可以将税收划分为从价税和从量税。

从价税是指按征税对象的价值量为标准征收的税种,如营业税、企业所得税等。从量税是指按征税对象的重量、容积、体积、面积等为标准征收的税种,如资源税、土地使用税等。

除以上几种分类外,还有其他分类方法。例如,按预算收入口径和征收管理机关不同,可分为工商税收、农业税和关税;按税收与社会再生产的联系,可分为生产环节课税、流通环节课税、分配环节课税、消费环节课税;按税收收入的形态,可分为实物税和货币税;按税收收入的用途,可分为一般税和特定税;按税种的法定期限,可分为经常税和临时税;按纳税人的国籍,可分为国内税和涉外税等。

第二节 税法及其构成要素

税法是国家制定的用于调整税收分配过程中所形成的,国家与纳税人之间权利义务关系的法律规范的总和。它规定了税收征纳双方在征纳税上的权利与义务及税收征管程序,是税收征纳行为的规则。税法的级次可分为税收法律、行政法规、规章及地方法规等,表现形式有法律、条例、决定、命令、规章等,是税收制度的主要构成,是税收制度的核心。

任何法律都应具备一些共同要素。所有税收法律、法规中都应具备的一些共同要素就形成了税法构成要素。但是,由于税法是由税收实体法和税收程序法构成的,通常所说的税法构成要素既包括税收实体法构成要素,也包括程序法的构成要素,它们是纳税人、征税对象、税率、计税依据、减税免税、纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收争讼、税收法律责任等。

一、纳税人

纳税人,是纳税义务人的简称,也叫做纳税主体,是指国家税收法律、法规规定的直接负有纳税义务的单位和个人。包括一切应履行纳税义务的法人、自然人和其他组织。

法人,是指依法成立并能独立行使法定权利并承担法定义务的社会组织。

自然人,是指在法律上能独立享有法定权利,并承担法律义务的公民。

其他组织,为了维护税法的统一和完整,对于不具备法人资格,但从事了应税行为的组织,也应作为纳税人管理的范畴。

在此,应注意区分与纳税人相关的两个概念:一是负税人,二是扣缴义务人。

负税人是指税款的最终实际负担者。负税人不能等同于纳税人,当纳税人所缴纳的税款是由自己负担时,纳税人同时是负税人;当纳税人将税负转嫁给他人时,纳税人就不是负税人。每个公民基本上都是负税人,但不一定都是纳税人。

扣缴义务人是指税收法律、法规规定的负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人,包括代扣代缴义务人和代收代缴义务人。代扣代缴义务人是指税法规定的有义务从持有的纳税人收入中,扣除其应纳税款并代为缴纳的单位或个人;代收代缴义务人是指税法规定的有义务借助经济往来关系,向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位或个人。

二、征税对象

征税对象,也叫做课税对象,又称纳税客体,是指税收法律关系中征纳双方权利义务所共同指向的标的物,是区别不同税种的主要标志。例如,增值税的征税对象是商品或劳务在生产和流通过程中的增值额;企业所得税征税对象是企业的生产经营所得和其他所得。在税法的制定和执行过程中,应注意区分征税对象与征税范围和税目的关系。

征税范围是指税法规定应税内容的具体区间,是征税对象的具体范围,体现了征税的广度。例如,营业税的交通运输业,具体的征税范围包括陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输、装卸搬运。

税目是各个税种所规定的具体征税项目,是征税对象的具体化。例如,消费税规定了11个税目(2009年增加到14个),营业税规定了9个税目。税目解决了征税对象确定后如何界定范围的问题。确定税目的方法通常有两种,即概括法和列举法。概括法适用于种类繁杂、界限不易划清的征税对象;列举法适用于税源大、界限清楚的征税对象。必要时概括法和列举法可以结合使用。



三、税率

税率是指应纳税额与征税对象数量之间的法定比例,体现征税的深度。税率的高低,直接反映国家的经济政策,影响到国家的财政收入和纳税人的切身利益,是税法的核心。目前,我国税率主要有比例税率、累进税率和定额税率三种形式。

(一)比例税率

比例税率是对同一征税对象不分数额大小,规定相同的征收比例的税率。我国现行增值税、营业税、企业所得税、车辆购置税等采用的都是比例税率。实行比例税率,同一征税对象中不同的纳税人税负相同,具有税负稳定、计算简便、便于征管等优点,但不能体现量能负担的原则。

比例税率又可细分五种:统一比例税率,如现行的企业所得税;产品差别比例税率,如现行的消费税;行业差别比例税率,如现行的营业税;地区差别比例税率,如 2006 年以前曾经开征过的农业税;幅度比例税率,如营业税中的娱乐业适用的税率。

(二)累进税率

累进税率是指将征税对象按数额大小划分为若干等级,根据等级不同规定由低到高的不同税率。累进税率可以直接、明显的调节纳税人的收入,适应性强,灵活性大。累进税率根据需要又可细分为以下四种:

1. 全额累进税率

全额累进税率是把征税对象按绝对数额划分为若干等级,对每个等级规定相应的税率,将征税对象的全部数额都按照对应级次的税率计算应纳税额(如表 1-1 所示)。全额累进税率原理简单,计税简便,对纳税人调节力度较大;其缺点是结构设计不合理,尤其是在各级距的临界点附近,会出现税负的增加超过征税对象数额增加的不合理现象。目前一般税法很少采用。

表 1-1 全额累进税率表

级 数	计税依据(元)	税率(%)
1	500(含)以下	5
2	超过 500 低于 2 000(含)	10
3	超过 2 000 低于 5 000(含)	15
4	超过 5 000 低于 20 000(含)	20
5	20 000 以上	25
.....		

【案例 1-1】 某单位甲纳税人应税所得为 500 元,乙纳税人应税所得为 501 元,按