

DIFANG SHUISHOU  
YEWU ZHINAN

# 地方税收业务指南

杨永义 编著



经济科学出版社  
Economic Science Press

# 地方税收业务指南

杨永义 编著

经济科学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

地方税收业务指南/杨永义编著. —北京: 经济科学出版社, 2013. 4

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3099 - 7

I. ①地… II. ①杨… III. ①地方税收 - 税收管理 - 中国 - 指南 IV. ①F812.42 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 047497 号

责任编辑: 周国强

责任校对: 隗立娜

版式设计: 齐 杰

责任印制: 邱 天

## 地方税收业务指南

杨永义 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

固安华明印刷厂印装

787 × 1092 16 开 36.5 印张 880000 字

2013 年 5 月第 1 版 2013 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3099 - 7 定价: 78.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

## 前 言

1994年,我国开始实行分税制财政管理体制。按照分税制财政管理体制的要求,中央与地方政府按税种划分收入,明确各自收入范围,并建立中央税收和地方税收体系。同时,对税收管理机构也进行了相应改革。中央设立国家税务总局,省及省以下税务机构分设国家税务局和地方税务局两个系统,按收入归属划分各自税收管理权限,分别征收、分级管理。

地方税收是地税系统负责管理的税种的统称,包括营业税、城市维护建设税、城镇土地使用税、房产税、土地增值税、契税、耕地占用税、印花税、资源税、车船税、烟叶税、企业所得税、个人所得税13个税种。本书多角度、全方位阐释了上述各税种实体法律制度的相关规定,是一本专门讲解地方税收业务知识的专业书籍。与同类书相比,本书具有以下特点:

一是体例新颖。本书在解读各税种相关规定时,均包括税制沿革、课税要素、征收管理三个部分;考虑营业税、企业所得税和个人所得税税制相对复杂,故对其内容做了适当调整和补充;为了保证特定事项税收优惠政策的完整,单独设章节讲解。

二是内容丰富。本书在解读地方税种实体法基本规定的同时,引用了国家税务总局网站法规库收录的税收规范性文件1800余条(截至2012年12月31日)。同时,对税收基础理论和税收征收管理制度也进行了系统介绍和阐述,使地方税收知识体系更加系统、完整。

三是资料权威。本书解读各税种的法律制度依据,均源自现行有效的税收法律、行政法规以及财政部、国家税务总局的部门规章及其他税收规范性文件。同时参阅了立法机关、专家编写的相关税收法律法规的释义、解读、适用指南等书籍。

本书定位准确、内容丰富、资料权威，是一部知识体系完整、结构严谨、实用性强的地方税收工具书。本书可作为地税系统执法人员业务培训及自学教材，便于其全面掌握地方税收法律法规，正确理解、贯彻税收政策，更好地开展地方税收征管工作；同时也可供纳税人学习、参考，有助于其正确履行纳税义务，理性进行纳税筹划。

本书共分十六章。第一章，在吸收税收理论研究新成果的基础上，有选择地介绍税收基础理论知识；第二章至第十四章，全面解读地方税收13个税种的基本法律制度；第十五章，系统讲解税收征收管理制度；第十六章，归纳、整理特定事项的税收优惠政策。

为了便于读者查阅、求证，本书除税收法律、行政法规外，对出自部门规章和其他税收规范性文件的规定均注明了引文的标题和文号。此外，作者认为有些政策、规定值得商榷的，阐明观点时均以“本书认为”形式出现，请读者阅读时注意。

本书在撰写过程中，参阅了大量专家、学者的专著（书名及作者附后），在此向各位专家、学者深表谢意；同时，对吉林省白城市地方税务局领导及同事所给予的大力支持一并表示感谢！

由于作者水平有限，书中不足之处在所难免，恳请读者批评指正。

**作 者**

二〇一三年二月二十四日

# 目 录

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| 第一章 税收基础知识 .....        | 1   |
| 第一节 税收概述 .....          | 1   |
| 第二节 税法概论 .....          | 9   |
| 第三节 税法要素 .....          | 19  |
| 第四节 税收法律关系 .....        | 29  |
| 第五节 税制演变 .....          | 39  |
| 第六节 税收管理体制 .....        | 48  |
| 第二章 营业税 .....           | 55  |
| 第一节 概述 .....            | 55  |
| 第二节 课税要素 .....          | 57  |
| 第三节 征收管理 .....          | 67  |
| 第四节 分税目计税规定 .....       | 69  |
| 第三章 城市维护建设税与教育费附加 ..... | 112 |
| 第一节 概述 .....            | 112 |
| 第二节 课税要素 .....          | 114 |
| 第三节 征收管理 .....          | 117 |
| 第四节 教育费附加 .....         | 118 |
| 第四章 城镇土地使用税 .....       | 121 |
| 第一节 概述 .....            | 121 |
| 第二节 课税要素 .....          | 123 |
| 第三节 征收管理 .....          | 133 |
| 第五章 房产税 .....           | 136 |
| 第一节 概述 .....            | 136 |
| 第二节 课税要素 .....          | 138 |
| 第三节 征收管理 .....          | 147 |

---

|             |     |
|-------------|-----|
| 第六章 土地增值税   | 149 |
| 第一节 概述      | 149 |
| 第二节 课税要素    | 152 |
| 第三节 征收管理    | 166 |
| 第七章 契税      | 173 |
| 第一节 概述      | 173 |
| 第二节 课税要素    | 175 |
| 第三节 征收管理    | 191 |
| 第八章 耕地占用税   | 196 |
| 第一节 概述      | 196 |
| 第二节 课税要素    | 198 |
| 第三节 征收管理    | 204 |
| 第九章 印花税     | 208 |
| 第一节 概述      | 208 |
| 第二节 课税要素    | 210 |
| 第三节 征收管理    | 224 |
| 第十章 资源税     | 229 |
| 第一节 概述      | 229 |
| 第二节 课税要素    | 231 |
| 第三节 征收管理    | 240 |
| 第十一章 车船税    | 242 |
| 第一节 概述      | 242 |
| 第二节 课税要素    | 244 |
| 第三节 征收管理    | 249 |
| 第十二章 烟叶税    | 253 |
| 第一节 概述      | 253 |
| 第二节 课税要素    | 254 |
| 第三节 征收管理    | 255 |
| 第十三章 企业所得税  | 257 |
| 第一节 概述      | 257 |
| 第二节 课税要素    | 260 |
| 第三节 资产的税务处理 | 304 |

---

|             |                 |            |
|-------------|-----------------|------------|
| 第四节         | 特别纳税调整          | 315        |
| 第五节         | 征收管理            | 320        |
| <b>第十四章</b> | <b>个人所得税</b>    | <b>337</b> |
| 第一节         | 概述              | 337        |
| 第二节         | 课税要素            | 340        |
| 第三节         | 征收管理            | 403        |
| 第四节         | 个人独资企业和合伙企业     | 412        |
| <b>第十五章</b> | <b>税收征收管理</b>   | <b>419</b> |
| 第一节         | 税务登记            | 419        |
| 第二节         | 账簿、凭证管理         | 430        |
| 第三节         | 纳税申报            | 444        |
| 第四节         | 税款征收            | 450        |
| 第五节         | 税务检查            | 467        |
| 第六节         | 税收法律责任          | 475        |
| <b>第十六章</b> | <b>特定事项税收政策</b> | <b>497</b> |
| 第一节         | 特定事项目录          | 497        |
| 第二节         | 特定事项税收优惠政策      | 498        |
| 参考文献        |                 | 574        |

# 第一章 | 税收基础知识

## 第一节 税收概述

### 一、税收的概念

税收是国家为实现公共职能而凭借其政治权力，依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段<sup>①</sup>。

这一定义说明，征税主体是国家，除了国家，任何组织或机构均无权征税；征税目的是提供公共产品、满足社会公共需要；征税依据是国家的政治权力，而不是财产权利；征税必须依法进行，具有强制性、无偿性、固定性等特征；税收收入是财政收入的一种形式，征税是国家取得财政收入的一种活动或手段。

对于税收的概念，可以结合税收的形式特征进一步理解。税收的特征是指税收作为一种特殊的分配形式所固有的本质特点，是税收区别于其他财政收入形式的基本标志。比较税收与其他财政收入形式的差异，可以将税收的特征概括为以下六个方面：

1. 国家主体性。在征收主体方面，国家是税收的征收主体，征税权只属于国家并由中央政府和地方政府具体行使。国家或政府在税收活动中居于绝对的领导地位。税收的国家主体特性非常重要，它使税收具有了自己的性质、目的、手段、征收依据等，从而形成了税收的其他特性。

2. 公共目的性。在征税目的方面，税收作为提供公共产品最主要的资金来源，着重以满足公共需求、实现政府的公共职能为目的。为此，税收必须依据纳税主体的负担能力依法普遍课征，并不具有惩罚性，从而使税收同因处罚违法行为所获得的罚没收入相区别。

3. 政权依托性。在权力依据方面，税收依据的是政治权力而不是财产权利（或称所有者权利），且这种政治权力凌驾于私人财产权之上。征税权是国家主权

<sup>①</sup> 参见张守文著：《税法原理（第二版）》，北京大学出版社2001年版，第7页。

的一部分,税收作为把私人部门的部分收入转为国有的一种手段,只能以政权为依托才能有效行使。税收的政权依托性使其与各类非强制性收入具有明显的不同。

4. 单方强制性。在主体意志方面,税收并不取决于纳税主体的主观意愿或征纳双方的意思表示,而只取决于征税主体的认识和意愿,因而具有单方强制性。这一特征与前述的国家主体性、政权依托性密切相关,也是与国家凭借生产资料所有权获取收益等非强制性财政收入形式的重要区别之一。

5. 征收无偿性。在征收代价方面,税收是无偿征收的。即国家征税既不需要事先支付对价,也不需要事后直接偿还或给各个具体纳税人以相应的资金回报。同时,纳税人缴纳税款的多少与其可能消费的公共产品数量也无直接关系。税收的这一特征使其与因国家机关提供特殊服务而取得的规费收入遵循等价、有偿的交换原则不同。

6. 标准确定性。在征收标准方面,税收的征收标准是相对明确、稳定的,并体现在税法有关课税要素的规定之中,从而使税收具有标准确定性的特征。这一特征同税种与实体税法的一一对应关系、税收法定原则的普遍采用、防止征税权的滥用和保护纳税人的合法权利等密切相关。

当前,我国学者一般将税收的特征概括为“三性”,即强制性、固定性和无偿性。这种“三性”的概括是对税收特征的高度概括,虽然通俗简练,但未免绝对、抽象,既不利于对税收概念的理解,也不利于区别税收与其他财政收入形式的不同。鉴于此,本书采纳了北京大学法学院张守文教授的观点,将税收的特征归纳为“六性”。

## 二、税收的职能

税收的职能是指税收本身所固有的职责与功能,其具体表现则为税收的作用。一般来说,税收具有以下三个职能:

### (一) 财政职能

财政职能,是指国家凭借政治权力,通过税收把经济单位及个人占有的一部分社会产品或价值集中起来,形成由国家集中支配的财政收入,以满足社会公共需要的功能。筹集国家财政收入是税收首要的、基本的职能。

管理公共事务、提供公共产品,是国家的主要职能。为了维持国家或政府存续和有效运作,实现上述职能,需要有足够的资财作保障,这就要求国家有相应的收入来源。国家的财政收入来源主要有税收、发行国债、政府收费、增发货币、国企利润等,但主要来源是税收。税收与其他几种财政收入形式相比,具有无偿、及时、充裕、稳定、可靠等特点,且对经济活动负面影响小,因此成为国家取得财政收入的重要手段。目前,世界各国税收占财政收入的比例一般都在90%以上。

### (二) 调节职能

调节职能,是指税收所具有的通过税收政策和税收制度,影响个人、企业的物质利益,进而影响经济活动、经济运行以及维护社会公平的功能。经济决定税收,税收对经济具有反作用。税收对经济的反作用,反映了税收所具有的调节功能。

税收的调节职能一般分为经济调节职能和社会公平调节职能两种。税款征收过程中,必然会改变国民收入原有的分配格局,从而对纳税人以及全社会的经济活动产生一定影响。如影响投资与储蓄,影响资产结构、产业结构的调整,影响各类资源的配置等。这种影响既可能是积极的,也可能是消极的。国家正是利用税收这种客观存在的影响,通过增税或减税对总需求和总供给、资源配置进行调节,促进经济在速度、比例和效益上的均衡,使国民经济得以持续、稳定和协调发展。此外,国家还可以通过开征所得税、财产税等税种,最大程度均衡社会成员之间收入或财富的差距,促进社会公平,减少社会矛盾。可以说,税收是政府宏观调控的重要政策工具。

### (三) 监督职能

税收的监督职能是指国家在征税过程中,通过税收的征收管理,反映经济动态,为国民经济管理提供信息的功能。税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域,因此能够对国民经济的总体运行和纳税人的行为进行监督、控制,为经济管理部门提供决策信息或政策反馈。

税收监督分为微观和宏观两个层次。在微观层次,在税收课征过程中,通过对日常税收活动进行有计划的组织、管理、检查等,指导纳税人正确履行纳税义务,遵守国家财经纪律。在宏观层次,通过税收收入总量分析可以了解国民经济发展的总体状况及其发展趋势;通过税收收入结构、速度的分析,可以了解产业结构的变化,了解经济发展的均衡状况。所以通过税收,可以反映各行业、各地区经济活动状况以及整个国民经济的运行情况,为国家宏观决策提供信息。另外,国家重大经济政策的实施效应也能够从税收方面反映出来,从而为政策的修订和完善提供依据。

税收组织收入职能、调节社会经济职能和监督经济生活职能的相互关系是:税收的调节和监督寓于组织收入中,没有组织收入,就没有对经济的调节和监督;而调节和监督又能更好地保证组织收入,没有调节和监督,就难以保护并扩大税源,更谈不上组织收入;就调节和监督而言,调节要以监督所反映的情况和提供的信息为重要依据,同时,监督又能更好地保证调节的顺利实施。可见,税收的三个职能是不可分割的统一体,相互联系、相互制约地统一于税收征管过程中。

## 三、税收的产生

税收并不是从来就有的,它是人类社会发展到一定历史阶段的产物。作为经济范畴的税收的产生,取决于剩余产品、私有制度、公共需要和公共权力四个客观条件。

### (一) 剩余产品的出现是税收产生的物质条件

税收作为社会再生产的一种分配形式,分配的物质来源只能是社会产品中扣除补偿物化劳动和活劳动耗费以后的剩余部分,即剩余产品。在生产水平极端低下、社会产品仅能满足人类生存而别无剩余的情况下,就不可能有税收的产生。因而,随着生产力的发展,原始社会末期剩余产品的出现为税收的产生奠定了物质基

础，成为税收产生和存在的一个前提。

### （二）私有制度的存在是税收产生的经济条件

原始社会末期，社会分工和交换的发展逐渐破坏了生产和占有的共同性，私人占有逐渐占据优势。由于土地等财产归私人占有，或经营权及产品归私人支配，公共团体（最初并不表现为国家）管理公共事务时所需要的资财已经无法通过财产权利取得，只能向土地和财产占有者或经营者征收一部分财产来解决。也就是说，只有社会上存在私有财产制度这样的经济条件，税收才会产生。

### （三）公共需要的产生是税收产生的社会条件

原始社会末期，随着氏族组织的发展，逐渐出现了生产活动以外的公共利益和公共事务。这种社会公共需要通过消费公共产品得以实现，而公共产品的消费具有非排他性和非竞争性，显然私人没有动力提供公共产品，只能由作为社会管理者的公共团体来提供。公共团体各个部门及其常设人员不直接从事生产活动，不创造社会财富。这样，在社会产品归私人所有的情况下，公共团体提供公共产品所需资财，只能从社会成员的劳动成果中获取。可见，社会公共需要的产生是税收产生的社会条件。

### （四）国家公共权力的建立是税收产生的政治条件

国家出现以后，国家化的社会公共权力需要建立警察、军队、监狱、法庭等专政机构和管理公共事务的行政管理机构。这些国家机构和常设公职人员管理社会公共事务，需要耗用物质资财，因其并不直接创造社会财富，所以只能凭借手中的公共权力向社会索取，而任何私人或组织显然不具备这种权力。可见，公共权力的产生为国家提供了强制性的征税权。国家政治权力是国家征收捐税的政治条件，政治权力、公共权力的形成使税收的产生成为可能。

税收的产生取决于以上四个条件，而且只有这四个条件同时存在、共同作用，才产生了税收。也就是说，当社会经济发展到一定程度，出现剩余产品和私有制并且有了公共需求后，随着国家的出现，国家凭借政治权力将一部分属于私人所有的社会产品转变为公共所有时，税收这种分配形式就产生了。

关于税收在我国产生的具体时间，一般说法是公元前 21 世纪的第一个奴隶制国家——夏代。这一说法的主要依据是孟轲所言之“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆什一也”。夏代的贡，商代的助，周代的彻，都是我国税收历史上较为简单、原始的课征形式，是税收的雏形，标志着税收的开端。到春秋时期，随着我国封建社会取代奴隶社会这一历史变革，赋税制度也发生了巨大变化。鲁国从公元前 594 年开始，“无论公田私田”，一律按亩征税，即“履亩十取一也”，史称“初税亩”。这标志着我国税收从雏形阶段发展到了成熟阶段，从此，税收才作为一个完整、独立的财政范畴出现。

## 四、税收的发展

税收是一个历史范畴，随着社会生产力的发展和国家政治经济条件的变化，任何国家的税收制度都有一个从简单到复杂、从低级到高级的演变过程。在这一演变

过程中,不仅税收名称、形态、征收形式、确立方式发生了变化,而且税收制度及其在社会经济生活中所发挥的作用也发生了变化。其中税收确立方式和税收制度的变化,最能充分反映税收的发展历程。

### (一) 税收确立方式的发展变化

税收确立方式的发展变化,体现在行使征税权力的程序演变方面。以此为标准,税收的发展大体可以分为以下四个时期:

1. 自由纳贡时期。在奴隶社会初期,由于此时的国家由原始部落联盟演变而来,中央集权制度还没有形成,所以国家的收入主要来自诸侯、藩属自由贡献的物品和劳力。这种以纳贡者自由纳贡的方式所取得的税收,是一种没有统一标准的自愿捐赠,属于税收的萌芽阶段,还不是严格意义上的税收。

2. 请求援助时期。随着奴隶制国家的发展、君权的扩大,财政开支和王室费用也随之增加,单靠自由纳贡已难以维持。这一时期,每当国家发生特别事件,为满足特定情况下财政的需要,国王或君主便向社会成员提出请求,社会成员承诺之后,将税款分摊下去,再把筹集上来的资财交付国王或君主。此时的税收,不再是完全自发的从下到上,而是由上对下提出请求,且援助什么、援助多少不再是随意的,而是按照一定的标准进行。

3. 专制课征时期。进入封建社会,封建国家实行了中央集权制度和常备军制度。君权扩张和政费膨胀,使国君不得不实行专制课征。一方面废除往日的税收承诺制度,使纳税成为社会成员必须作出的牺牲;另一方面为了笼络贵族和僧侣阶层,赋予其享有免税的特权,以减少统治阶级内部的阻力。专制课征阶段的税收是单纯的由上向下的索取关系,完全取决于至高无上的专制权。进入专制课征阶段,是税收开始从不成熟走向成熟的标志。

4. 立宪课税时期。封建社会末期,社会成员要求建立相应制度对封建君主随意征税的行为进行适当约束的愿望越来越强烈。资产阶级夺取政权以后,不论是君主立宪制,还是议会共和制国家,均在其制定的宪法中规定,开征任何税,必须有法律依据并经过法定程序由选举产生的议会制定,君主、国家元首或行政首脑不得擅自决定征税。在这一时期,人人都有纳税义务,任何一个阶级或阶层均不享有豁免税收的特权,征税的确定性原则和普遍原则得到广泛实行。

### (二) 税收制度的发展变化

税收制度的发展变化,体现在不同社会制度的主体税种演变方面。历史上税收制度的发展变化,大体可以划分为以下四个阶段:

1. 以简单直接税为主的税收制度。在古代的奴隶社会和封建社会,由于自然经济占统治地位,商品经济不发达,统治者只能采取直接对人或对物征收的简单直接税。如按人口课征的人头税,按土地面积或土地生产物课征的土地税等。这种古老的直接税简单而粗糙,不考虑纳税人实际支付税额的能力,也没有任何扣除,很不公平。同时,这种简单的直接税对封建社会末期新兴资产阶级的利益损害极大,阻碍了资本主义工商业的发展。

2. 以间接税为主的税收制度。进入资本主义社会以后,商品经济日益发达,社会生产力有了很大发展,客观上为资本主义国家实行间接税创造了条件。这些资

本主义国家通过对流通过程中的商品普遍课税，形成了以关税、消费税等间接税为主的税收制度，传统的直接税体系被取代。间接税税收负担较为隐蔽，不易被纳税人察觉，减少了征纳矛盾。同时作为纳税人的资本家可以将税负全部或部分地转嫁给购买商品的消费者，这对资本主义初期商品经济的发展非常有利。

3. 以所得税为主的税收制度。随着资本主义生产力的发展和生产方式的进一步变革，以间接税为主的税收制度的弊端日益凸显，既不利于资本主义经济的进一步发展，又激化了阶级矛盾。在这一背景下，现代所得税应运而生。与原始的直接税相比，所得税税源广阔、有弹性，能够保证国家的财政收入，且对经济没有直接的妨碍和影响。18 世纪末，英国首创所得税，19 世纪后半期开始许多国家相继效仿。至此，世界主要资本主义国家逐步建立了以所得税为主体税种的现代税收法律制度。

4. 以所得税和间接税并重的税收制度。这种税收制度在发展中国家较为普遍。不过，当前间接税在发达国家所占比重也有所增加。这主要有两种情况，一是以法国为代表，在传统的间接税范畴内探求消除其固有弊端的途径，改良出全新的增值税，自 20 世纪 50 年代以来，增值税一直是其主要税种；二是以美国为代表，自 1986 年美国里根政府税制改革以后，一些发达国家鉴于过高的累进所得税率，不仅影响投资积极性，还影响脑力劳动者的劳动积极性，因而一方面改革所得税制，使其更趋合理，另一方面又有选择地增加了间接税的征收，如社会保险税。由此，当前一些发达国家出现了间接税有所发展的趋势。

## 五、税种的分类

所谓税种分类，就是按照一定的标准把性质相同或相近的税种归并为一类。

税种分类的前提是实行复合税制。根据一个国家征收的税种多少及其构成，税收制度可以分为单一税制和复合税制。一个国家在一定时期只征收一个或少数几个税种的税收制度称之为单一税制。在单一税制下不存在税收分类问题。由于单一税制既难以保证政府财政收入的稳定，又不利于发挥税收对经济的调节作用；因此，它只是一种理论上的主张，在世界各国从来没有付诸实施过。复合税制就是一个国家在一定时期同时征收多个税种的税收制度。复合税制可以从多个方面选择课税对象、设置税种、确定征收办法，使具有不同特点、作用的各个税种相互配合运用，既确保政府及时、稳定地取得财政收入，又可以充分发挥税收对社会经济的调节作用。

近代世界各国普遍实行复合税制，每个国家的税收种类都比较多。虽然每一种税都有各自的特性，相互区别，但各税种之间也存在一定的联系，可以从不同角度、按不同标准将税种划分为若干类。

### （一）流转税、收益税、财产税和行为税

按课税对象的性质划分，税收可分为流转税、收益税、财产税和行为税四类，这是我国大多数学者和税收实践主要采用的分类。但也有学者将以上四类归并为商

品税、所得税和财产税三类<sup>①</sup>，即将资源税、财产税和行为税均归为一类，统称为财产税。因资源实际上是一种财产，而很多行为税都与财产的取得、使用有关，所以将资源税和行为税划入财产税范畴也有一定道理。以课税对象的性质为标准对税制进行分类是世界各国普遍采用的分类方式，也是世界各国税制分类中最基本、最重要的形式<sup>②</sup>。

1. 流转税，又称商品税，是指以商品和劳务流转额作为课税对象征收的一类税。流转额具体包括销售商品、不动产的销售额，提供劳务的营业额，转让无形资产的转让额等。该类税的特点是税额多少与成本、费用无关，税源稳定，征收及时、方便，税负容易转嫁。流转税种类虽然不多，但在我国目前的税制体系中居于主体税种地位，不仅来源于该类税的收入占税收总收入的 50% 左右，而且调节生产和消费的作用也非常明显。目前我国征收的流转税有增值税、消费税、营业税、关税等。

2. 收益税，又称所得税，是指以纳税人取得的收益额或所得额（包括经营所得、财产所得、劳动所得、投资所得和其他所得）作为课税对象征收的一类税。收益税的特点是只对收益部分征收，没有收益不征收；税额多少取决于纳税人收益的多少，与纳税人的生产、经营成本有直接关系；税负一般不容易转嫁。该类税通过直接调节各经济实体及个人的收入分配，可以缩小贫富差距，实现社会公平。目前我国征收的收益税包括企业所得税、个人所得税。

3. 财产税，是指以自然人和法人拥有或支配的应税财产或开发利用的自然资源的数量或价值作为课税对象征收的一类税。其特点是税额只同占用或使用财产的数量或价值有关，即纳税人占用或使用的财产多则多征，少则少征。该类税对限制财产占有和提高财产使用效率有积极作用。目前我国征收的财产税有房产税、车船税、资源税、城镇土地使用税和土地增值税等。

4. 行为税，是指国家为调控某些特定经济行为或为了达到一定社会目的而设置的一类税。征收该类税是为了规范或引导纳税人的行为，以贯彻和实现国家的某些经济政策，而不是以取得财政收入为主要目的。其特点是一般具有特定的目的；税源不稳定；征管难度较大。行为税依调节意愿的强烈程度又细分为一般行为税和特定目的税两种。目前我国征收的一般行为税有印花税、契税、车辆购置税等；特定目的税有城市维护建设税、耕地占用税等。

## （二）直接税和间接税

按税负能否转嫁划分，税收可分为直接税和间接税两类。

1. 直接税，是指税负不能转嫁给他人，由纳税人直接负担的一类税。一般将对所得和财产课税的税种列为直接税。直接税的特点是纳税人和负税人为同一主体。

2. 间接税，是指税负可以转嫁给他人，纳税人只是间接负担的一类税。一般将商品税视为间接税。间接税的特点是纳税人与负税人发生分离，纳税人通常利用

<sup>①</sup> 参见张守文著：《税法原理（第二版）》，北京大学出版社 2001 年版，第 14 页。

<sup>②</sup> 参见王韬著：《税收理论与实务》，科学出版社 2007 年版，第 21 页。

价格的调整将税收负担转嫁给商品购买者。

### （三）价内税和价外税

按税额与价格的关系划分，税收可分为价内税和价外税两类。

1. 价内税，是指以含税价格作为计税依据的税种，如消费税、营业税。其特点是税款包含在商品价格之中，税收负担较为隐蔽，容易被接受。

2. 价外税，是指以不含税价格作为计税依据的税种，如增值税、车辆购置税、关税。其特点是税款独立于商品价格以外，税收负担较为明显，且可以直接转嫁。

### （四）从价税和从量税

按课税对象的计量标准划分，税收可分为从价税和从量税两类。

1. 从价税，是指以课税对象的价格或价值为标准计算征收的一类税。这类税的应纳税额随商品的价格变化而变化，在物价波动较大的情况下，税收收入随物价涨落而增减，基本不会或很少受通货膨胀影响，因而当前各国大部分税种都采用这种计税方法。

2. 从量税，是指以课税对象的计量单位如件数、重量、长度、容积、面积为标准计算征收的一类税。这类税的应纳税额随课税对象的数量变化而变化，不受价格变动影响，收入较稳定，但税收负担不尽合理，因此实际工作中一般实行差别税额，分类定率，以平衡税负。车船税、耕地占用税、城镇土地使用税等属于从量税。

从量税与从价税相比，其缺点是税额不能随着商品价格的提高而相应增加，不能随着国民收入的增长而增长，收入弹性差。为了弥补税制设计缺陷，可以对部分特定商品采用复合计税的方法征收，即从价和从量相结合。目前采用这种复合计税方法的主要有消费税（卷烟、白酒2个税目）和关税（感光材料、冻鸡产品等51个税目）。

### （五）中央税、地方税和共享税

按税收管理权限和收入归属划分，税收可分为中央税、地方税和共享税三类。

1. 中央税，是指由国家最高权力机关或经其授权的机关进行税收立法，且税收管理权和收入支配权归属中央政府的一类税。

2. 地方税，是指由地方权力机关通过立法决定征收，且税收管理权和收入支配权归地方政府的一类税。

3. 共享税，是指某些税种的税收收入由中央和地方政府按一定分成比例共同享有，这些税种统称为中央和地方共享税种，简称共享税。

这种分类方法适用实行分税制财政体制的国家，如美国、日本、法国、德国等。在我国，中央税简称国税，如车辆购置税、消费税；地方税简称地税，如房产税、城镇土地使用税；共享税如增值税、资源税。需要注意的是，我国虽然实行分税制，但地方税收的立法权绝大部分仍集中在中央政府。

### （六）独立税和附加税

按课税标准是否具有依附性划分，税收可分为独立税和附加税两类。

1. 独立税，也称正税或主税，是指不需依附于其他税种而仅依自己的课税标准独立课征的一类税。当今各国征收的税种多数为独立税。

2. 附加税, 也称副税, 是指依其他税种的课税额或课税标准作为自己的课税标准的一类税。如城市维护建设税。

## 第二节 税法概论

### 第一章

### 一、税法的概念

税法, 是国家权力机关依法制定的调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范的总称。税法是国家向纳税人征税的法律依据, 也是纳税人纳税的准绳。对税法的概念可以从以下三个方面理解:

1. 税法制定主体。一般来说, 税法的制定主体应该是国家最高立法机关, 但实行分税制财政管理体制的国家, 地方立法机关拥有地方税种的立法权。我国虽然实行分税制财政管理体制, 但税法的立法权集中在国家最高权力机关, 即全国人民代表大会及其常务委员会, 地方政府只拥有少数地方税种的实施细则制定权、税率在规定幅度内的调整权。此外, 在我国经全国人民代表大会授权, 中央政府即国务院可以制定税收行政法规, 因此, 国务院也是制定税法的主体。

2. 税法的范围。对税法的理解通常有广义和狭义之分。狭义的税法是指由国家最高权力机关正式立法制定的税收法律。广义的税法是指一切调整涉及税收关系的法律规范的总称, 这其中除了单行的税收法律, 还包括其他法律中的涉税内容和税务机关在征收管理中适用的其他法律。就立法层次而言, 我国的税法除了全国人民代表大会及其常务委员会制定的税法外, 还包括国务院制定的税收行政法规、地方立法机关制定的地方性税收法规、国务院税务主管部门和地方政府制定的税收规章。

3. 税法调整对象。税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。从经济学角度讲, 税收分配关系是国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益关系, 包括国家与纳税人之间以及各级政府之间的税收利益分配两个方面。这种经济利益关系是通过设定国家与纳税人的税收权利义务来实现的。如果说实现税收分配是目标, 从法律上设定税收权利义务则是实现目标的手段。税法并不直接调整税收分配关系, 而是税收权利义务关系。

### 二、税法原则

在讨论税法原则前, 需要了解一下税法与税收的关系。

税法与税收既有联系又有区别。二者的联系表现在: 税法是税收的存在形式, 是税收的法律依据和法律保障, 税收活动必须严格按照税法的有关规定进行; 在现代法治国家, 税收与税法是对应的, 即有税收必有税法, 有税法亦必有税收。二者的区别表现在: 税收是经济学概念, 而税法是法学概念; 税收是一种经济分配关系, 属经济基础范畴; 而税法是税收法律制度, 是税收分配关系的法律体现, 属上