



高等院校“十三五”应用型规划教材·经管类

税法

SHUIFA

主 编 李文霞 陈鸿琦



南京大学出版社



高等院校“十三五”应用型规划教材·经管类

税法

主 编 李文霞 陈鸿琦
副主编 鲍 焰 李 杰 郭 彦
参 编 夏幽兰



南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 李文霞, 陈鸿琦主编. —南京: 南京大学出版社, 2016. 8

高等院校“十三五”应用型规划教材·经管类

ISBN 978-7-305-17049-2

I. ①税… II. ①李… ②陈… III. ①税法—中国—高等学校—教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 125425 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号 邮 编 210093

出 版 人 金鑫荣

丛 书 名 高等院校“十三五”应用型规划教材·经管类

书 名 税法

主 编 李文霞 陈鸿琦

责任编辑 曹 芳 府剑萍 编辑热线 025-83597087

照 排 南京理工大学资产经营有限公司

印 刷 宜兴市盛世文化印刷有限公司

开 本 787×1092 1/16 印张 18 字数 448 千

版 次 2016 年 8 月第 1 版 2016 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-17049-2

定 价 38.00 元

网 址: <http://www.njupco.com>

官方微博: <http://weibo.com/njupco>

微信服务号: njuyuxue

销售咨询热线: (025)83594756

* 版权所有, 侵权必究

* 凡购买南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购
图书销售部门联系调换

前言

2011年11月16日,财政部、税务总局印发《营业税改征增值税试点方案》,从2012年1月1日起,正式在上海市开始试点,由此拉开了“十二五”规划中有关“增值税扩围”改革的大幕。截至2016年5月1日,中国全面实施“营改增”。国家财税体制改革不断加快,在调节经济发展、减少收入差距、合理配置资源等方面发挥着越来越重要的作用。税法的正确贯彻实施,对于保障国家财政收入、维护纳税人的合法权益及促进市场经济的良性运行与发展等方面,具有积极的现实意义。本书阐述了税法的基本概念、基本原理、应纳税额的计算以及税收征管,全面、系统、详细地介绍了我国现行税收法律制度的各项规定。

本书根据我国现行税收法规编写,主要内容包括税法概述、增值税法、消费税法、关税法、企业所得税法、个人所得税法、资源税法、财产、行为等其他税法及税收征收管理法,共九个章节。本书包含最新营业税改征增值税相关政策的知识要点,相关的法律法规截至2016年5月1日。

本书编写时尽量本着新颖实用、深入浅出、通俗易懂、便于教学的思想,除了介绍相关税收原理和理论外,比较侧重理论和实际的结合,注重税种计算的实用价值,以便读者能在较短时间迅速了解税法的相关知识并加以运用。本书例题选择了相关的注册会计师、注册税务师和会计技术职称考试的部分真题,同时将实际工作中各种纳税申报表进行了列示。本书不仅可以作为高等院校会计学专业以及其他经济管理类专业学生的教材使用,也可以作为会计人员和财税人员的基础学习资料使用。

本书由武昌理工学院李文霞、陈鸿琦担任主编,武昌理工学院鲍焰、武昌理工学院李杰、厦门工学院郭彦担任副主编,新余学院夏幽兰参编,全书由陈鸿琦负责统稿。

限于作者水平和税收政策的时效性,欢迎广大读者对本教材的不足之处给予批评指正。



教学资源下载

编者

2016年4月

目 录

第一章 税法概述	1
第一节 税法与我国现行税法体系	1
第二节 税法原则与税收立法	2
第三节 税法要素	7
第四节 我国的税收管理体制	10
第二章 增值税法	15
第一节 征税范围及纳税义务人	15
第二节 一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理	27
第三节 税率与征收率	30
第四节 应纳税额的计算	32
第五节 增值税出口货物和服务的退(免)税	42
第六节 征收管理	50
第三章 消费税	63
第一节 纳税义务人与征税范围	63
第二节 消费税税目、税率及计税依据	64
第三节 消费税应纳税额的计算	71
第四节 征收管理	80
第四章 关税法	88
第一节 征税对象、纳税义务人及税率	88
第二节 关税完税价格与应纳税额的计算	91
第三节 征收管理	96
第五章 企业所得税法	103
第一节 企业所得税纳税义务人与征税对象	103
第二节 税率与应纳税所得额的计算	105
第三节 应纳税额的计算	116
第四节 资产的税务处理	122

第五节 资产损失税前扣除的所得税处理	127
第六节 征收管理	130
第六章 个人所得税法	147
第一节 个人所得税纳税义务人与征税对象	147
第二节 个人所得税税率与应纳税所得额的计算	152
第三节 个人所得税应纳税额的计算	157
第四节 个人所得税申报与缴纳	176
第七章 资源类税法	187
第一节 资源税法	187
第二节 城镇土地使用税	195
第三节 耕地占用税法	200
第四节 土地增值税法	203
第八章 财产、行为等其他税法	220
第一节 房产税法	220
第二节 车船税法	225
第三节 车辆购置税法	229
第四节 契税法	234
第五节 印花税法	238
第六节 烟叶税法	246
第七节 城市维护建设税法与教育费附加	247
第九章 税收征收管理法	256
第一节 税务管理	256
第二节 税款征收	266
第三节 税务检查	273
第四节 税务违法处理	275
参考文献	282

第一章 税法概述

【教学重点】

税法的概念;税法原则;税收法律关系;税收实体法要素

【教学难点】

税法原则;税收实体法要素

第一节 税法与我国现行税法体系

一、税法概述

(一) 税法的定义

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利义务关系的法律规范的总称。

(二) 税法的特点

1. 义务性法规

从法律性质看,税法属于义务性法规,以规定纳税人的义务为主。税法属于义务性法规,并不是指税法没有规定纳税人的权利,而是指纳税人的权利是建立在其纳税义务的基础之上,处于从属地位。税法属义务性法规的这一特点是由税收的无偿性和强制性特点所决定的。

2. 综合性法规

税法的另一特点是具有综合性,它是由一系列单行税收法律法规及行政规章制度组成的体系,其内容涉及课税的基本原则、征纳双方的权利和义务、税收管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等。税法的综合性特点是由税收制度所调整的税收分配关系即税收法律关系的复杂性所决定的。

二、我国现行税法体系

国家税收制度的确立,要根据本国的具体政治经济条件。因此各国的政治经济条件不同,税收制度也不尽相同,具体征税办法也千差万别。就一个国家而言,在不同的时期,由于政治经济条件和政治经济目标不同,税收制度也有着或大或小的差异。

(一) 税收实体法体系

我国的现行税制就其实体法而言,是 1949 年新中国成立后经过几次较大的改革逐步演变

而来的,按征税对象大致分为以下五类:

1. 商品和劳务税类

包括增值税、消费税和关税。主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

2. 所得税类

包括企业所得税和个人所得税。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. 财产和行为税类

包括房产税、车船税、印花税、契税。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、土地增值税和城镇土地使用税。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. 特定目的税类

包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税、船舶吨税和烟叶税。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。

在现行税种中,除企业所得税、个人所得税、车船税是以国家法律的形式发布实施外,其他各税种都是经全国人民代表大会授权立法,由国务院以暂行条例的形式发布实施。这些法律法规共同组成了我国的税收实体法体系。

(二) 税收程序法体系

除税收实体法外,我国对税收征收管理适用的法律制度,是按照税收管理机关的不同而分别规定的:

(1) 由税务机关负责征收的税种的征收管理,按照全国人大常委会发布实施的《税收征收管理法》执行。

(2) 由海关负责征收的税种的征收管理,按照《中华人民共和国海关法》及《中华人民共和国进出口关税条例》等有关规定执行。

上述税收实体法和税收征收管理程序法共同构成了我国现行税法体系。

第二节 税法原则与税收立法

税法原则反映税收活动的根本属性,是税收法律制度建立的基础。税法原则包括税法基本原则和税法适用原则。

一、税法原则

(一) 基本原则

1. 税收法定原则

税收法定原则又称为税收法定主义,是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的各类构成要素必须且只能由法律予以明确。税收法定原则是税法基本原则的核心。如果没有相应法律规定作前提,国家则不能征税,公民也没有纳税的义务。税收法定主义贯穿税收立

法和执法的全部领域,其内容包括税收要件法定原则和税务合法性原则。

税收要件法定原则是指有关纳税人、课税对象、课税标准等税收要件必须以法律形式作出规定,且有关课税要素的规定必须尽量明确。

税务合法性原则是指税务机关按法定程序依法征税,不得随意减征、停征或免征,无法律依据不征税。

2. 税收公平原则

一般认为税收公平原则包括税收横向公平和纵向公平,即税收负担必须根据纳税人的负担能力分配,负担能力相等,税负相同;负担能力不等,税负不同。税收公平原则源于法律上的平等性原则,因此许多国家的税法在贯彻税收公平原则时,都特别强调“禁止不平等对待”的法理,禁止对特定纳税人给予歧视性对待,也禁止在没有正当理由的情况下对特定纳税人给予特别优惠。

3. 税收效率原则

税收效率原则包含两方面:一是经济效率;二是行政效率。前者要求税法的制定要有利于资源有效配置和经济体制的有效运行,后者要求提高税收行政效率,节约税收征管成本。

4. 实质课税原则

实质课税原则是指应根据客观事实确定是否符合课税要件,并根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负,而不能仅考虑相关外观和形式。

(二) 税法的适用原则

税法适用原则是指税务行政机关和司法机关运用税收法律规范解决具体问题所必须遵循的准则。

1. 法律优位原则

法律优位原则的基本含义为法律的效力高于行政立法的效力。法律优位原则在税法中的作用主要体现在处理不同等级税法的关系上。法律优位原则明确了税收法律的效力高于税收行政法规的效力,对此还可以进一步推论为税收行政法规的效力优于税收行政规章的效力。效力低的税收法律法规与效力高的税收法律法规规定发生冲突时,效力低的税收法律规定即是无效的。

2. 法律不溯及既往原则

法律不溯及既往原则是绝大多数国家所遵循的法律程序技术原则。其基本含义为一部新法实施后,对新法实施之前人们的行为不得适用新法,而只能沿用旧法。在税法领域内坚持这一原则,目的在于维护税法的稳定性和可预测性,使纳税人能在知道纳税结果的前提下作出相应的经济决策,税收的调节作用才会更有效。

3. 新法优于旧法原则

新法优于旧法原则也称后法优于先法原则,其含义为新法、旧法对同一事项有不同规定时,新法的效力优于旧法。其作用在于避免因法律修订带来新法、旧法对同一事项有不同的规定而引起法律适用的混乱,为法律的更新与完善提供法律适用上的保障。新法优于旧法原则在税法中普遍适用,但是当新税法与旧税法处于普通法与特别法的关系时,以及某些程序性税法引用“实体从旧,程序从新”原则时,可以例外。

4. 特别法优于普通法的原则

特别法优于普通法的原则的含义为对同一事项两部法律分别定有一般和特别规定时,特

别规定的效力高于一般规定的效力。特别法优于普通法原则打破了税法效力等级的限制,即居于特别法地位的级别较低的税法,其效力可以高于作为普通法的级别较高的税法。

5. 实体从旧、程序从新原则

这一原则的含义包括两个方面:一是实体税法不具备溯及力。即在纳税义务的确定上,以纳税义务发生时的税法规定为准,实体性的税法规则不具有向前的溯及力。二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力。即对于新税法公布实施之前发生,却在新税法公布实施之后进入税款征收程序的纳税义务,原则上新税法具有约束力。

6. 程序优于实体原则

程序优于实体原则是关于税收争议的原则,其基本含义为在诉讼发生时税收程序法优于税收实体法。适用这一原则,是为了确保国家课税权的实现,不因争议的发生而影响税款的及时、足额入库。

二、税收法律关系

税收法律关系是税法所确认和调整的,国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级政府之间在税收分配过程中形成的权利义务关系。

(一) 税收法律关系的构成

1. 税收法律关系的主体

法律关系的主体是指法律关系的参加者。税收法律关系的主体即税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国,税收法律关系的主体包括征纳双方,一方是代表国家行使征税职责的国家行政机关,包括国家各级税务机关、海关和财政机关,另一方是履行纳税义务的人,包括法人、自然人和其他组织,在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人,以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。

2. 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体是指税收法律关系主体的权利义务所共同指向的对象,也就是征税对象。税收法律关系客体也是国家利用税收杠杆调整和控制的目标,国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要,通过扩大或缩小征税范围调整征税对象,以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

3. 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容是指主体所享有的权利和所应承担的义务,这是税收法律关系中最实质的东西,也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有什么行为,不可以有什么行为,若违反了这些规定,须承担相应的法律责任。

(二) 税收法律关系的产生、变更与消灭

税法是引起税收法律关系的前提条件,但税法本身并不能产生具体的税收法律关系。税收法律关系的产生、变更和消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情况,也就是由税收法律事实来决定。税收法律事实可以分为税收法律事件和税收法律行为。税收法律事件是指不以税收法律关系主体的意志为转移的客观事件。例如,自然灾害可以导致税收减免,从而改变税收法律关系内容的变化。税收法律行为是指税收法律关系主体在正常意志支配下做出的活动。例如,纳税人开业经营即产生税收法律关系,纳税人转业或停业就会造

成税收法律关系的变更或消灭。

（三）税收法律关系的保护

税收法律关系是同国家利益及企业和个人的权益相联系的。保护税收法律关系,实质上就是保护国家正常的经济秩序、保障国家财政收入、维护纳税人的合法权益。税收法律关系的保护形式和方法是多样的,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,《刑法》对构成逃税、抗税罪的规定,以及税法中对纳税人不服税务机关征税处理决定,可以申请复议或提起诉讼的规定等都是对税收法律关系的直接保护。税收法律关系的保护对权利主体双方是平等的,不能只对一方保护,而对另一方不予保护。同时对其享有权利的保护,就是对其承担义务的制约。

三、税收立法

税收立法是指有权的机关依据一定的程序,遵循一定的原则,运用一定的技术,制定、公布、修改、补充和废止有关税收法律、法规、规章的活动。税收立法是税法实施的前提,有法可依,有法必依,执法必严,违法必究,是税收立法与税法实施过程中必须遵循的基本原则。

（一）我国税收的立法原则

1. 从实际出发的原则

从实际出发,这是唯物主义的思想路线在税收立法实践中的运用和体现。

2. 公平原则

在税收立法中一定要体现公平原则。所谓公平,就是要体现合理负担原则。在市场经济体制下,参加市场竞争的各个主体需要有一个平等竞争的环境,而税收的公平是实现平等竞争的重要条件。

3. 民主决策的原则

民主决策的原则主要指税收立法过程中必须充分倾听群众的意见,严格按照法定程序进行,确保税收法律能体现广大人民群众的根本利益。

4. 原则性与灵活性相结合的原则

原则性与灵活性相结合的原则主要是指在制定税法时,要求明确、具体、严谨、周密。必须贯彻法制的统一性与因时、因地制宜相结合。

5. 法律的稳定性、连续性与废、改、立相结合的原则

税法的制定,是与一定经济基础相适应的,税法一旦制定,在一定阶段内就要保持其稳定性,不能朝令夕改,变化不定。如果税法经常变动,不仅会破坏税法的权威性和严肃性,而且会给国民经济生活造成非常不利的影响。但是这种稳定性不是绝对的,因为社会政治、经济状况是不断变化的,税法也要进行相应的发展变化。只有遵循这个原则,才能制定出符合社会政治、经济发展规律的税法。

（二）我国税法的制定

1. 立法机关

（1）全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律。

《宪法》第五十八条规定:“全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家立法权。”上述规定确定了我国税收法律的立法权由全国人大及其常委会行使,其他任何机关都

没有制定税收法律的权力。在现行税法中,如《企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征收管理法》以及1993年12月全国人大常委会通过的《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》都是税收法律。除《宪法》外,在税法体系中,税收法律具有最高的法律效力,是其他有权机关制定税收法规、规章的法律依据,其他各级有权机关制定的税收法规、规章,都不得与《宪法》和税收法律相抵触。

(2) 全国人民代表大会或常委会授权立法。

授权立法是指全国人民代表大会及其常务委员会根据需要授权国务院制定某些具有法律效力的暂行规定或者条例。授权立法与制定行政法规不同。国务院经授权立法所制定的规定或条例等,具有国家法律的性质和地位,它的法律效力高于行政法规,在立法程序上还需报全国人大常委会备案。1984年9月1日,全国人大常委会授权国务院改革工商税制和发布有关税收条例。1985年,全国人大授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定的规定或者条例,都是授权国务院立法的依据。按照这两次授权立法,国务院从1994年1月1日起实施工商税制改革,制定实施了增值税、营业税、消费税、资源税、土地增值税、企业所得税等6个暂行条例。授权立法在一定程度上解决了我国经济体制改革和对外开放工作法律需求的当务之急。税收暂行条例的制定和公布施行,也为全国人大及常委会立法工作提供了有益的经验,为这些条例在条件成熟时上升为法律做好了准备。

(3) 国务院制定的税收行政法规。

国务院作为最高国家权力机关的执行机关,也是国家最高行政机关,拥有广泛的行政立法权。我国《宪法》规定:国务院可“根据宪法和法律,规定行政措施,制定行政法规,发布决定和命令”。行政法规作为一种法律形式,在中国法律形式中处于低于宪法、法律和高于地方法规、部门规章、地方规章的地位,也是在全国范围内普遍适用的。行政法规的立法目的在于保证宪法和法律的实施,行政法规不得与宪法、法律相抵触,否则无效。国务院发布的《企业所得税法实施条例》、《税收征收管理法实施细则》等,都是税收行政法规。

(4) 地方人民代表大会及其常委会制定的税收地方性法规。

根据《地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》的规定,省、自治区、直辖市的人民代表大会以及省、自治区的人民政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人民代表大会有制定地方性法规的权力。由于我国在税收立法上坚持“统一税法”的原则,因此地方权力机关制定税收地方法规不是无限制的,而是要严格按照税收法律的授权行事。目前,除了海南省、民族自治地区按照全国人大授权立法规定,在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上,可以制定有关税收的地方性法规外,其他省、市一般都无权制定税收地方性法规。

(5) 国务院税务主管部门制定的税收部门规章。

《宪法》第九十条规定:国务院各部、各委员会根据法律和国务院的行政法规、决定、命令,在本部门的权限内,发布命令、指示和规章,有权制定税收部门规章的税务主管机关是财政部、国家税务总局及海关总署。其制定规章的范围包括对有关税收法律、法规的具体解释、税收征收管理的具体规定、办法等,税收部门规章在全国范围内具有普遍适用效力,但不得与税收法律、行政法规相抵触。例如,财政部颁发的《增值税暂行条例实施细则》、国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》等都属于税收部门规章。

(6) 地方政府制定的税收地方规章。

《地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》规定:“省、自治区、直辖市以及省、

自治区的人民政府所在地的市和国务院批准的较大的市的人民政府,可以根据法律和国务院的行政法规,制定规章。”按照“统一税法”的原则,上述地方政府制定税收规章,都必须在税收法律、法规明确授权的前提下进行,并且不得与税收法律、行政法规相抵触。没有税收法律、法规的授权,地方政府是无权自定税收规章的,凡是越权制定的税收规章不具有法律效力。例如,国务院发布实施的城市维护建设税、车船税、房产税等地方性税种暂行条例,都规定省、自治区、直辖市人民政府可根据条例制定实施细则。

2. 立法程序

税收立法程序是指有权的机关,在制定、认可、修改、补充、废止等税收立法活动中,必须遵循的法定步骤和方法。

目前我国税收立法程序主要包括以下几个阶段:

(1) 提议阶段。无论是税法的制定,还是税法的修改、补充和废止,一般由国务院授权其税务主管部门(财政部或国家税务总局)负责立法的调查研究等准备工作,并提出立法方案或税法草案,上报国务院。

(2) 审议阶段。税收法规由国务院负责审议。税收法律在经国务院审议通过后,以议案的形式提交全国人民代表大会常务委员会的有关工作部门,在广泛征求意见并做修改后,提交全国人民代表大会或其常务委员会审议通过。

(3) 通过和公布阶段。税收行政法规,由国务院审议通过后,以国务院总理名义发布实施。税收法律,在全国人民代表大会或其常务委员会开会期间,先听取国务院关于制定税法议案的说明,然后经过讨论,以简单多数的方式通过后,以国家主席名义发布实施。

(三) 我国税法的实施

税法的实施即税法的执行。它包括税收执法和守法两个方面:一方面要求税务机关和税务人员正确运用税收法律,并对违法者实施制裁;另一方面要求税务机关、税务人员、公民、法人、社会团体及其他组织严格遵守税收法律。

由于税法具有多层次的特点,因此,在税收执法过程中,对其适用性或法律效力的判断,一般按以下原则掌握:一是层次高的法律优于层次低的法律;二是同一层次的法律中,特别法优于普通法;三是国际法优于国内法;四是实体法从旧,程序法从新。所谓遵守税法是指税务机关、税务人员都必须遵守税法的规定,严格依法办事。遵守税法是保证税法得以顺利实施的重要条件。

第三节 税法要素

税法要素是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。

一、总则

总则主要包括税法的立法依据、立法目的、适用原则等。

二、纳税义务人

纳税义务人或纳税人又叫纳税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。任

何一个税种首先要解决的就是国家对谁征税的问题,如我国个人所得税法、增值税、消费税、资源税以及印花税等暂行条例的第一条规定的都是该税种的纳税义务人。

纳税人有两种基本形式:自然人和法人。自然人和法人是两个相对称的法律概念。自然人是基于自然规律而出生的,具有民事权利和义务的主体,包括本国公民也包括外国人和无国籍人。法人是自然人的对称,根据《民法通则》第三十六条规定,法人是基于法律规定享有权利能力和行为能力,具有独立的财产和经费,依法独立承担民事责任的社会组织。我国的法人主要有四种:机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。税法中规定的纳税人有自然人和法人两种最基本的形式,按照不同的目的和标准,还可以对自然人和法人进行多种详细的分类,这些分类对国家制定区别对待的税收政策,发挥税收的经济调节作用,具有重要的意义。如自然人可划分为居民纳税人和非居民纳税人,也可以划分为个体经营者和其他个人等;法人可划分为居民企业和非居民企业,还可按企业的不同所有制性质来进行分类等。

与纳税人紧密联系的两个概念是代扣代缴义务人和代收代缴义务人。前者是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人,如出版社代扣作者稿酬所得的个人所得税等。如果代扣代缴义务人按规定履行了代扣代缴义务,税务机关将支付其一定的手续费。反之,未按规定代扣代缴税款,造成应纳税款流失或将已扣缴的税款私自截留挪用、不按时缴入国库,一经税务机关发现,将要承担相应的法律责任。代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人。如消费税条例规定,委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时代收代缴委托方应该缴纳的消费税。

三、征税对象

征税对象又叫课税对象、征税客体,指税法规定对什么征税,是征纳税双方权利义务共同指向的客体或标的物,是区别一种税与另一种税的重要标志。如消费税的征税对象是消费税条例所列举的应税消费品,房产税的征税对象是房屋等。征税对象是税法最基本的要素,因为它体现着征税的最基本界限,决定着某一种税的基本征税范围,同时,征税对象也决定了各个不同税种的名称。如消费税、土地增值税、个人所得税等,这些税种因征税对象不同、性质不同,税名也就不同。征税对象按其性质的不同,通常可划分为流转额、所得额、财产、资源、特定行为等五大类,通常也因此将税收分为相应的五大类即流转税或称商品和劳务税、所得税、财产税、资源税和特定行为税。

四、税目

税目是在税法中对征税对象分类规定的具体的征税项目,反映具体的征税范围,是对课税对象质的界定。设置税目的目的首先是明确具体的征税范围,凡列入税目的即为应税项目,未列入税目的,则不属于应税项目。其次,划分税目也是贯彻国家税收调节政策的需要,国家可根据不同项目的利润水平以及国家经济政策等为依据制定高低不同的税率,以体现不同的税收政策。并非所有税种都需规定税目,有些税种不分课税对象的具体项目,一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款,因此一般无需设置税目,如企业所得税。有些税种具体课税对象比较复杂,需要规定税目,如消费税等,一般都规定有不同的税目。

五、税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。我国现行的税率主要有:

(一) 比例税率

即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。我国的增值税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。比例税率在适用中又可分为三种具体形式:

- (1) 单一比例税率,是指对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率。
- (2) 差别比例税率,是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例征税。我国现行税法又分别按产品、行业和地区的不同将差别比例税率划分为以下三种类型:一是产品差别比例税率,即对不同产品分别适用不同的比例税率,同一产品采用同一比例税率,如消费税、关税等;二是行业差别比例税率,即对不同行业分别适用不同的比例税率,同一行业采用同一比例税率,如“营改增”之前的营业税等;三是地区差别比例税率,即区分不同的地区分别适用不同的比例税率,同一地区采用同一比例税率,如我国城市维护建设税等。

(3) 幅度比例税率,是指对同一征税对象,税法只规定最低税率和最高税率,各地区在该幅度内确定具体的适用税率。例如,“营改增”之前的营业税中的娱乐业实行的是 5%~20% 的幅度比例税率。

(二) 累进税率

累进税率是指随着征税对象数量增大而随之提高的税率,即按征税对象数额的大小划分为若干等级,不同等级的课税数额分别适用不同的税率,课税数额越大,适用税率越高。累进税率又分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率和超率累进税率。

(1) 全额累进税率,是把征税对象的数额划分为若干等级,对每个等级分别规定相应税率,当税基超过某个级距时,课税对象的全部数额都按提高后级距的相应税率征税。我国目前没有采用全额累进税率。

(2) 超额累进税率,指把征税对象按数额的大小分成若干等级,每一等级规定一个税率,税率依次提高,但每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算,将计算结果相加后得出应纳税款。常见的《三级超额累进税率表》见表 1-1 所示。

表 1-1 三级超额累进税率表

级数	全月应纳税所得额(元)	税率(%)	速算扣除数
1	5 000 以下	10	0
2	5 000~20 000(含)	20	500
3	20 000 以上	30	2 500

如某人某月应纳税所得额为 6 000 元,根据表 1-1 所列税率,其应纳税额可以分步计算:第一级的 5 000 元适用 10% 税率,应纳税额为 $5\,000 \times 10\% = 500$ (元);第二级的 1 000 元($6\,000 - 5\,000$)适用 20% 的税率,应纳税额为 $1\,000 \times 20\% = 200$ (元);其该月应纳税额 $= 5\,000 \times 10\% + 1\,000 \times 20\% = 700$ (元)。
目前我国采用这种税率的税种有个人所得税。

(3) 全率累进税率。全率累进税率是指按课税对象的相对额划分若干级距,每个级距规定的税率随课税对象相对额的增大而提高,纳税人的全部课税对象都按与课税对象相对额所对应的税率计算纳税的税率制度。目前我国没有采用此种税率。

(4) 超率累进税率,即以征税对象数额的相对率划分若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级距的,对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前我国税收体系中采用这种税率的是土地增值税。

(三) 定额税率

即按征税对象确定的计算单位,直接规定一个固定的税额。目前采用定额税率的有城镇土地使用税和车船税等。

六、纳税环节

纳税环节主要指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。如流转税在生产和流通环节纳税、所得税在分配环节纳税等。按照某种税征税环节的多少,可以将税种划分为一次课征制或多次课征制。

七、纳税期限

纳税期限是指税法规定的关于税款缴纳时间方面的限定。税法关于纳税时限的规定,有三个概念:一是纳税义务发生时间;二是纳税期限;三是缴库期限。

八、纳税地点

纳税地点主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人(包括代征、代扣、代缴义务人)的具体纳税地点。

九、减税免税

减税免税主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

十、罚则

罚则主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

十一、附则

附则一般都规定与该法紧密相关的内容,例如该法的解释权、生效时间等。

第四节 我国的税收管理体制

一、税收管理体制的概念

税收管理体制是在各级国家机构之间划分税权的制度。按大类划分,可以简单地将税收管理权限划分为税收立法权和税收执法权两类。

二、税收立法权

税收立法权是制定、修改、解释或废止税收法律、法规、规章和规范性文件的权力,包括两方面的内容:一是什么机关有税收立法权;二是各级机关的税收立法权是如何划分的。

具体地说,我国税收立法权划分的层次如下:

(1) 全国性税种的立法权,即包括全部中央税、中央与地方共享税和在全国范围内征收的地方税税法的制定、公布和税种的开征、停征权,属于全国人民代表大会(以下简称“全国人大”)及其常务委员会(以下简称“常委会”)。

(2) 经全国人大及其常委会授权,全国性税种可先由国务院以“条例”或“暂行条例”的形式发布施行。经一段时期后,再行修订并通过立法程序,由全国人大及其常委会正式立法。

(3) 经全国人大及其常委会授权,国务院有制定税法实施细则、增减税目和调整税率的权力。

(4) 经全国人大及其常委会的授权,国务院有税法的解释权;经国务院授权,国家税务主管部门(财政部和国家税务总局)有税收条例的解释权和制定税收条例实施细则的权力。

(5) 省级人民代表大会及其常务委员会有根据本地区经济发展的具体情况和实际需要,在不违背国家统一税法,不影响中央的财政收入,不妨碍我国统一市场的前提下,开征全国性税种以外的地方税种的税收立法权。税法的公布,税种的开征、停征,由省级人民代表大会及其常务委员会统一规定,所立税法在公布实施前须报全国人大常委会备案。

(6) 经省级人民代表大会及其常务委员会授权,省级人民政府有本地区地方税法的解释权和制定税法实施细则、调整税目、税率的权力,也可在上述规定的前提下,制定一些税收征收办法,还可以在全国性地方税条例规定的幅度内,确定本地区适用的税率或税额。上述权力除税法解释权外,在行使后和发布实施前须报国务院备案。

关于我国现行税收立法权的划分问题,迄今为止,尚无一部法律对之加以完整规定,只是散见于若干财政和税收法律法规中,有待未来的税收基本法对此作出统一规定。

三、税收执法权

税收执法权和行政管理权是国家赋予税务机关的基本权力,是税务机关实施税收管理和系统内部行政管理的法律手段。其中税收执法权是指税收机关依法征收税款,依法进行税收管理活动的权力。

(一) 税款征收权

我国《税收征收管理法》第二十八条规定,税务机关依照法律、行政法规的规定征收税款。

1. 我国现行税制下税收征收管理权限的划分

(1) 根据国务院关于实行分税制财政管理体制的决定,按税种划分中央和地方的收入。将维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划为中央税;将同国民经济发展直接相关的主要税种划为中央与地方共享税;将适合地方征管的税种划为地方税,并充实地方税税种,增加地方税收收入。同时根据按收入归属划分税收管理权限的原则,对中央税,其税收管理权由国务院及其税务主管部门(财政部和国家税务总局)掌握,由中央税务机构负责征收;对地方税,其管理权由地方人民政府及其税务主管部门掌握,由地方税务机构负责征收;对中央与地方共享税,原则上由中央税务机构负责征收,共享税中地方分享的部分,由中央税务机构直接划入地