

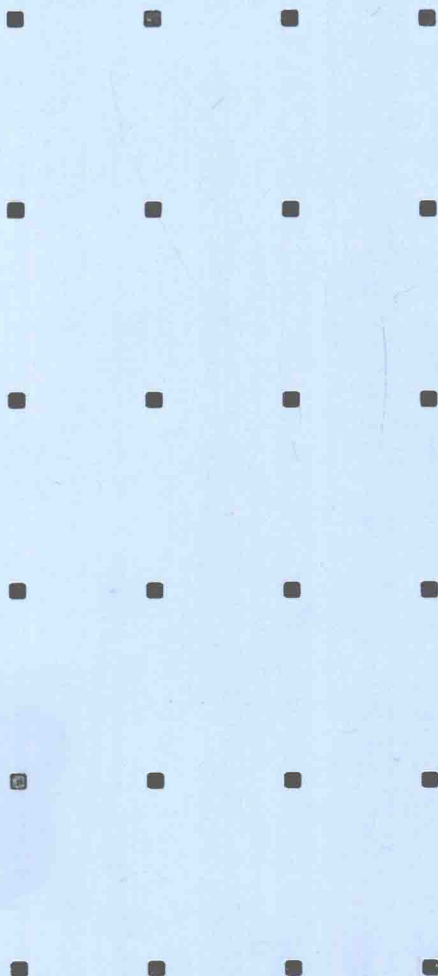


普通高等教育“十一五”国家级规划教材



税法

徐淑华 主编



高等教育出版社
Higher Education Press

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

税 法

徐淑华 主编



高等教育出版社

内容提要

本书是普通高等教育“十一五”国家级规划教材,也是根据教育部高职高专人才培养目标,依据教育部制定的《高职高专教育基础课程教学基本要求》和《高职高专教育专业人才培养目标及规格》,编写的财务会计专业系列教材之一。

本书的重点是阐述税法的基本理论、基本知识、基本方法。全书共分十三章:税法概论;增值税法;消费税法;营业税法;关税法;企业所得税法;个人所得税法;资源税法和城镇土地使用税法、土地增值税法;房产税法和契税法;城市维护建设税法和印花税法;车船税法和车辆购置税法;税收征收管理法;税务行政处罚和复议法律。在教材的每一章,都编写了练习与思考,题目要求不是书本知识的简单重复,而是重在灵活运用所学知识和技能去分析问题、解决问题,起到举一反三的效果。

本书内容以流转税、所得税为主,兼顾财产税、行为税及其他税种。编写过程中遵循了“精选内容、加重实践、培养技能、突出应用”的原则,力求做到以能力培养为主线,体现教材的“针对性、实用性、先进性、适用性、易懂性”。

本书适用于高职高专财务会计专业、注册会计师(专门化)专业税法课程的教学,也可作为经济、管理类专业的选修课程教材以及供经济管理干部培训与自学之用。

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 徐淑华主编. —北京:高等教育出版社,2009.10 (2010 重印)

ISBN 978 - 7 - 04 - 027716 - 6

I. 税… II. 徐… III. 税法 - 中国 - 高等学校 - 教材

IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 167285 号

策划编辑 赵洁 责任编辑 刘柏才 封面设计 张志奇
版式设计 张岚 责任校对 金辉 责任印制 韩刚

出版发行 高等教育出版社
社址 北京市西城区德外大街4号
邮政编码 100120

经销 蓝色畅想图书发行有限公司
印刷 高等教育出版社印刷厂

开本 787×1092 1/16
印张 16.75
字数 410 000

购书热线 010 - 58581118
咨询电话 400 - 810 - 0598
网址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>
畅想教育 <http://www.widedu.com>

版次 2009年10月第1版
印次 2010年12月第3次印刷
定价 24.20元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 27716 - 00

前 言

本书是高等教育出版社组织编写的高职高专财务会计专业系列教材之一,也是普通高等教育“十一五”国家级规划教材之一。

《税法》是高职高专院校财务会计专业的主干课程之一,也是经济、管理类专业的重点课程。为了满足税法课程教学的需要,我们编写了这本《税法》教材。在教材编写过程中遵循“精选内容、强化基础、多举实例、突出应用、加强实际操作能力培养”的原则,力求符合高职高专教育人才培养特色的要求,力求体现科学性、实用性、先进性、适用性。并且,2004年以来,我国税制作了较大的调整与改革,如实行消费型增值税扩大消费税征收范围,修订《个人所得税法》、《城镇土地使用税暂行条例》、《车船税暂行条例》和《税务行政复议规则》、颁布《企业所得税法》等,在本书中也得到了体现。

本书共分十三章,第一章为税法概论,第二、三、四、五章为流转税,第六、七章为所得税,第八、九、十、十一章为资源税和财产行为税,第十二、十三章为税收征管和税务行政处罚、复议。

本书由徐淑华任主编,李雷任副主编,参加本书编著的作者有:

徐淑华:第一、二、三、四章;

刘琳:第五、九、十一章;

李雷:第六、七章;

赵忠伟:第八、十章;

黄煜:第十二、十三章。

对江西财经大学姚林香教授、万莹教授在百忙之中审阅了本书全稿,并提出了宝贵的修改意见和建议,在此谨表敬意和感谢!

在本教材的撰写过程中,博采众长,参阅了各位专家、学者的著作(具体书目附后),在此表示感谢!

由于笔者理论水平有限,书中难免有缺点和不足,敬请读者批评指正,以便再版时修订。

编者
2009年9月

目 录

第一章 税法概论	1	第四章 营业税法	70
第一节 税收概述	1	第一节 营业税的概念和特点	70
第二节 税法概述	4	第二节 营业税的纳税人和征纳 范围	71
第三节 税收立法	10	第三节 营业税的税目与税率	73
第四节 中国改革开放以来税法 制度的发展	14	第四节 营业税的减免规定	75
本章小结	20	第五节 营业税应纳税额的计算	76
练习与思考	20	第六节 营业税的征纳管理	79
第二章 增值税法	23	本章小结	80
第一节 增值税的概念和特点	23	练习与思考	81
第二节 增值税的纳税人和征税 范围	25	第五章 关税法	84
第三节 增值税的税率	28	第一节 关税的概念和特点	84
第四节 增值税的减免与起征点 规定	29	第二节 关税的纳税人和征税 对象	86
第五节 增值税应纳税额的计算	29	第三节 关税的税目和税率	87
第六节 出口货物退(免)税	38	第四节 关税的减税、免税	89
第七节 增值税的征纳和专用发票 管理	42	第五节 关税应纳税额的计算	90
本章小结	47	第六节 关税税款的征纳管理	94
练习与思考	47	本章小结	97
第三章 消费税法	52	练习与思考	97
第一节 消费税的概念和特点	52	第六章 企业所得税法	101
第二节 消费税纳税人和征纳 范围	53	第一节 企业所得税的概念和 特点	101
第三节 消费税的税目及税率	54	第二节 企业所得税的纳税人和 征税对象	103
第四节 消费税的减免与退税 规定	55	第三节 企业所得税计税依据和 税率	104
第五节 消费税应纳税额的计算	57	第四节 企业所得税的税收优惠	106
第六节 消费税的征纳管理	63	第五节 企业所得税应纳税额的 计算	110
本章小结	65	第六节 企业所得税的征纳管理	126
练习与思考	65	本章小结	129

练习与思考	130	第十章 城市维护建设税法和印花	
第七章 个人所得税法	134	税法	197
第一节 个人所得税的概念和		第一节 城市维护建设税法	197
特点	134	第二节 印花税法	200
第二节 个人所得税的纳税人和		本章小结	206
征税对象	136	练习与思考	207
第三节 个人所得税的税率	139	第十一章 车船税法和车辆购置税法 ..	211
第四节 个人所得税的税收优惠 ..	141	第一节 车船税法	211
第五节 个人所得税应纳税额的		第二节 车辆购置税法	214
计算	142	本章小结	217
第六节 个人所得税的征纳管理 ..	153	练习与思考	218
本章小结	158	第十二章 税收征收管理法	222
练习与思考	158	第一节 税收征收管理法概述	222
第八章 资源税法和城镇土地使用税、		第二节 税务管理	223
土地增值税法	163	第三节 税款征收	231
第一节 资源税法	164	第四节 税务检查	236
第二节 城镇土地使用税法	168	第五节 税收法律责任	239
第三节 土地增值税法	172	本章小结	242
本章小结	181	练习与思考	243
练习与思考	182	第十三章 税务行政处罚和复议法律 ..	247
第九章 房产税法和契税法	186	第一节 税务行政处罚制度	247
第一节 房产税法	186	第二节 税务行政复议制度	253
第二节 契税法	190	本章小结	257
本章小结	193	练习与思考	257
练习与思考	194	参考书目	260

第一章 税法概论

学习目标

知识目标

- 掌握税收的概念和特征,了解税收的职能和作用
- 掌握税法的概念和特征、税收法律关系,了解税法的作用和分类
- 了解税收的立法原则、立法机关和立法程序
- 了解我国改革开放以来税法制度的发展

能力目标

- 掌握税法的构成要素
- 会用税法的基本知识进行案例分析

案例导入



王某是个体工商户,经营服装,生意红火,可当税务机关向其征税时,王某以其收入是自己辛苦经营的结果,没理由将自己的辛苦钱无偿交给别人为由,拒绝缴纳税款。

请问税务机关向王某征税是否合法?王某拒绝缴纳税款的行为是否违法?如果违法,违反了哪些法律规定?

第一节 税收概述

一、税收的概念和特点

税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照国家法律规定,强制地、无偿地参与社会产品分配,取得财政收入的一种形式。它体现了国家、集体和个人三者在本利益一致上的分配关系,即“取之于民,用之于民”。在这种分配关系中,其权利主体是国家、客体是人民创造的国民收入和积累的社会财富。

1. 征税的目的是满足国家实现其职能

国家为了实现其政治统治和经济管理职能,需要大量的物资和资金作为其物质基础,而这些物资和资金取得的主要方式就是税收。税收主要用于国家的行政、国防、教育、科技、社会保障等社会公共需要支出。

2. 征税的依据是国家政治权力

国家取得财政收入,可以依据其财产权力,如国家取得土地出让金、资源使用费、国有企业上缴的税后利润等;也可以依据其政治权力。税收的取得依据是其政治权力。

3. 税收是国家取得财政收入的主要形式

国家取得财政收入的方式主要有税收、利润、债务、收费、罚没和公用事业收入等。税收在财政收入中占主导地位,它是征收面最广、最稳定可靠的财政收入形式。目前世界各国税收收入占财政收入的比重在90%以上。国家税务总局统计显示:2006年我国财政收入达到39373.2亿元,其中税收收入37636.27亿元,税收收入占财政收入比重的95.6%。2007年我国财政收入为51321.78亿元,其中税收收入49442.73亿元,税收收入占财政收入比重的96.3%。

4. 国家依照法律规定,强制、无偿、固定地征收税款

国家税务机关征收税款,必须依据法定的职权,在其职权范围内,按照法定的程序征收。不得滥用权力、超越法定权限、违反法定程序征收税款。税收有别于其他财政收入的重要特征就是具有强制性、无偿性、固定性。强制性指在国家税法规定的范围内,任何组织和个人都必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。税收的无偿性指国家在征税以后,纳税人交纳的实物或货币随之就转变为国家所有,国家不需要立即付给纳税人任何报酬,也不直接返还给纳税人。固定性指国家在征税以前,就通过法律形式,把每种税的纳税人、课税对象及征收比例等都规定下来,并在一定时期内保持相对的稳定,以便征纳双方共同遵守。

【相关链接】

税与费的区别

税是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定,强制地、无偿地参与社会产品分配的一种形式。费是指国家机关向有关当事人提供某种特定劳务或服务,按规定收取的一种费用。税与费的区别主要有以下三点:

一是看征收主体是谁。税通常由税务机关、海关和财政机关收取;费通常由其他机关和事业单位收取。

二是看是否具有无偿性。国家收费遵循有偿原则,而国家收税遵循无偿原则。有偿收取的是费,无偿课征的是税。这是两者在性质上的根本区别。

三是看是否专款专用。税款一般是由国家通过预算统一支出,用于社会公共需要,除极少数情况外,一般不实行专款专用;而收费多用于满足收费单位本身业务支出的需要,专款专用。因此,把某些税称为费或把某些费看作税,都是不科学的。

二、税收的产生

税收产生和存在的条件主要有两个:一是政治条件;二是经济条件。

1. 税收产生的政治条件

税收并不是从人类社会产生就有的,而是人类社会发展到一定历史阶段的产物,是伴随着社会生产力的发展、私有制的出现、国家的产生而形成的。国家为了保证国家机构的正常运转,就要消耗一定的物质资料。强制地、无偿地向社会成员征收税款,是主要的物质资料来源。如果没有国家,征税就失去了必要性。

2. 税收产生的经济条件

税收产生的经济条件就是社会必须存在剩余产品,它是税收产生和存在的物质基础。如果没有剩余产品,也就失去了征税的可能。

【相关链接】

中国税收起源

夏王朝是我国历史上第一个奴隶制国家,夏禹是“贡法”的创始人,也是中国税收的奠基人。夏朝的“贡”已是一种按照土地及产量课征的实物税。“贡”是中国税收的胚胎阶段,而“贡法”则是中国税收制度的雏形,对中国后代税收及其制度的形成和发展,有着重要的影响。

三、税收的职能和作用

(一) 税收的职能

税收的职能是指税收具有的满足国家需要的固有的功能。

1. 经济调控的职能。经济调控的职能是指税收作为国家调控宏观经济的重要杠杆,具有调节各类经济主体的利益进而调控宏观经济运行的职能。国家利用税收政策,调节产业、产品结构,鼓励或限制某些产业或产品的生产和发展,引导各类经济主体的经济活动,从而对国民经济实现宏观调控。

2. 财政收入的筹集职能。财政收入的筹集职能是指纳税主体将自己收入的一部分上缴给国家,形成国家的财政收入。税收收入是我国财政收入最主要的来源。据国家税务总局统计,近几年,我国的税收收入呈现快速增长的态势,1999年我国税收收入突破1万亿元,2003年突破2万亿元,2005年突破3万亿元,2007年达到4.94万亿元,2008年达到5.2万亿元。近年来,我国税收收入占财政收入的比重一直保持在95%左右。

3. 收入分配的调节职能。收入分配的调节职能是指税收能够调节社会成员之间的收入分配的职能。例如,通过提高个人所得税工资薪金等费用扣除标准可以惠及广大中低收入群体;通过对年收入超过12万元以上个人实行自行申报,加强对高收入群体的税收监管,都能在一定程度上加大对高收入者的税收调节力度,缩小各阶层收入分配差距。

(二) 税收的作用

税收的作用是税收职能在一定经济条件下的外在表现,主要表现为:

1. 组织财政收入的作用

税收具有强制性、无偿性和固定性的特征,所以可以使国家获得稳定的财政收入。

2. 经济活动的监督作用

国家在征收税款过程中能够发现纳税人在生产、经营过程中存在的各种问题,从而起到对其监督的作用。

3. 促进企业公平竞争的作用

企业经营情况的好坏,除受其管理水平、经营理念等自身条件影响外,同时也受到地理位置的优劣、资源的丰寡等自然条件的影响,国家通过税收方式,对那些自然条件好的企业多征税,对自然条件恶劣的企业少征税,使自然条件对企业的影响程度降低,促进企业公平竞争。

第二节 税法概述

一、税法的概念和特征

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税收方面的权利与义务关系的法律规范的总称。它是国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则,其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益,维护正常的税收秩序,保证国家的财政收入。

税收作为一种经济活动,属于经济基础范畴;而税法则是一种法律制度,属于上层建筑范畴。税收活动必须严格依照税法的规定进行,税法是税收的法律依据和法律保障。

税法作为法律规范,它具有一般法律规范的共同特征。同时,税法还有区别于其他法律规范的特征,主要表现在:

1. 税法以确认征税权利和纳税义务为主要内容

税法是调整税收关系的法,税收关系也就是税收征纳关系,因此,税法以确认征税权利和纳税义务为主要内容。税法通过规定国家的征税权利和纳税人的纳税义务来分配国家与纳税人之间的财产利益,以实现和完成国家税收的目的和任务,保证国家的财政收入,促进经济和社会的发展。

2. 税法是实体法与程序法的结合

税法所调整的税收关系,包括两个方面的内容即税收分配关系和税收征收管理关系,税收分配关系是税收关系的核心内容,也是实体法的主要内容;税收征收管理关系是为税收分配关系服务的,也是程序法的主要内容,两者密切联系,不可分割。因此,税法既要调整税收分配关系,又要调整税收征收管理关系,税法中既有实体法的内容,又包含有程序法的内容,税法是实体法与程序法的结合。

3. 税法具有高度的集中性和原则性

税收关系到国家财政收入和国家兴衰,关系到亿万人民群众的切身利益,因此,税法具有高度的集中性和原则性。凡属税种的开征或停征、税目增减、税率调整,均应由国家最高权力机关制定法律予以规定。在目前经济体制改革时期,可实行授权立法,即全国人大及其常务委员会授权国务院制定部门税收法规。国务院财政税收职能部门可依据税收法律和行政法规,颁布税收法规的实施细则。在分税制的财政管理体制下,地方性税收法规只能在与税收法律、行政法规以及部门规章不相抵触的情况下,就地方税的征收管理作出规定。

二、税收法律关系

国家征税与纳税人纳税,形式上表现为利益分配的关系,但经过法律明确其双方的权利与义

务后,这种关系实质上已上升为一种特定的法律关系,即税收法律关系。

(一) 税收法律关系的概念和特征

税收法律关系是指代表国家的征税机关与纳税主体之间根据税收法律规范而形成的权利和义务关系。是国家参与社会产品和国民收入分配的税收征纳关系在法律上的表现,体现着国家的意志性,受到国家强制力的保护。

税收法律关系作为一种法律关系,除了具有与一般法律关系的共同属性外,也有自身的特点,主要表现在:

1. 税收法律关系主体一方始终是代表国家行使征税权的征税机关,另一方则是依法负有纳税义务的社会组织和公民个人。因为只有国家才享有征税权,税收关系是国家与社会组织、个人之间的一种特殊分配关系,因此,由税法调整税收关系所形成的税收法律关系,其主体一方始终是特定的,是代表国家行使征税权的征税机关。

2. 税收法律关系主体双方的权利义务不对等。由于税收关系不是建立在协商自愿、等价有偿基础上,税收具有强制性和无偿性,因而由税法调整税收关系所形成的税收法律关系,其主体双方的权利义务是不对等的。纳税人有向国家依法纳税的义务,但没有要求对等给付的权利;而代表行使征税权的征税机关有向纳税人依法征税的权利,但没有偿还的义务。

但是,税法关系主体双方权利义务的不对等性,并不意味着征税机关只享有权利而不负有任何义务,纳税人只负有义务而不享有任何权利。征税机关在征税过程中仍然负有相应的法定义务,如应当为纳税人提供必需的信息资料和咨询渠道,不得侵犯纳税人的商业秘密或隐私权等。纳税人在纳税过程中也仍然享有相应的法定权利,如有权依法申请减免税,有权得到征税机关的文明服务,有权要求征税机关依法保护其商业秘密或隐私权等。

【想一想】

税收法律关系体现国家单方面的意志是否意味着国家可以随意征收税款?

3. 税收法律关系的产生不以征纳双方的意志为转移,而是由于纳税人发生了税法规定的应税事实。因为税收是国家凭借政治权力强制性地取得财政收入的形式,税收关系是国家强制性地参与国民收入和社会财富分配的特殊分配关系,因此,由税法调整税收关系而形成的税收法律关系,其产生不以征税机关和纳税人双方的意志为转移,只要纳税人发生了税法规定的行为和事件,就产生了税收法律关系。如企业在纳税年度内其经营活动有利润这一事实,就产生了缴纳企业所得税的义务,即产生了税收法律关系。

(二) 税收法律关系的构成要素

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样,都是由权利主体、客体和法律关系的内容三方面构成的,但在这三方面的内涵上,税收法律关系则具有特殊性。

1. 权利主体

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中,权利主体一方面是代表国家行使征税职责的国家税务机关,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。对税收法律关系中

纳税人主体的确定,我国采取的是属地兼属人的原则。

2. 权利客体

即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,也就是征收对象。例如,企业所得税法律关系客体是生产经营所得和其他所得;财产税法律关系客体即是财产;流转税法律关系客体是货物销售收入或劳务收入或进出口额。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就是权利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,须承担什么法律责任。

国家税务主管机关的权利主要表现在依法进行征税,进行税务检查以及对违章者进行处罚;其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法,及时把征收的税款上缴国库,依法受理纳税人对税收争议的申诉等。纳税人的权利主要有缴纳税款申请退还权,延期纳税权,依法申请减免税款,申请复议和提起诉讼权等。其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。

(三) 税收法律关系的产生、变更与终止

税收法律关系的产生、变更与终止必须有能够引起税收法律关系产生、变更与终止的客观情况,也就是由税收法律事实来决定。这种税收法律事实,一般指税务机关依法征税的行为和纳税人的经济活动行为,发生这种行为才能产生、变更或终止税收法律关系。例如,纳税人开业经营即产生税收法律关系,纳税人合并或停业就造成税收法律关系的变更或终止。

【想一想】

因纳税人死亡而导致纳税义务的终止,纳税人的死亡是税收法律事件还是税收法律行为?

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很多的,我国《刑法》对构成偷税、抗税罪给予刑罚的规定;税法中关于限期纳税,征收滞纳金和罚款的规定,以及税法中对纳税人不服税务方面征税处理决定,可以申请复议或提出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对等的,不能只对一方保护,而对另一方不予保护,对权利享有者的保护,就是对义务承担者的制约。

三、税法的作用和分类

(一) 税法的作用

由于税法调整的对象涉及社会经济活动的各个方面,与国家的整体利益及企业、单位、个人的直接利益有着密切的关系,并且在建立和发展我国社会主义市场经济体制中,国家将通过制定实施税法来加强对国民经济的宏观调控。因此,税法在我国社会主义市场经济发展中的作用越来越重要。我国税法的重要作用主要有以下几个方面:

1. 税法是国家组织财政收入的法律保障

为了维护国家机器的正常运转以及促进国民经济健康发展,必须筹集大量的资金,即组织国家财政收入。为了保证税收组织财政收入职能的发挥,必须通过制定税法,以法律的形式确定企业、单位和个人履行纳税义务的具体项目、数额和纳税程序,惩治偷逃税款的行为,防止税款流失,保证国家依法征税,及时足额地取得税收收入。

2. 税法是国家宏观调控经济的法律手段

税收是国家宏观调控的重要手段。通过制定税法,以法律的形式确定国家与纳税人之间的利益分配关系,调节社会成员的收入水平,调整产业结构和优化社会资源配置,使之符合国家的宏观经济政策;同时,根据法律的平等原则,公平分配单位和个人的税收负担,鼓励平等竞争,为市场经济的发展创造了良好的条件。

3. 税法对维护经济秩序有重要的作用

税法的贯彻执行,涉及从事生产经营活动的每个单位和个人。一切经营单位和个人通过办理税务登记、建账建制、纳税申报,其各方面经营活动都将纳入税法的规制和管理范围,从而较全面地反映出纳税人的生产经营情况。这样税法就确定了一个规范有效的纳税秩序,监督经营单位和个人依法经营,加强经济核算,提高经营管理水平;同时税务机关按照税法规定对纳税人进行税务检查,严肃查处偷逃税及其他违反税法规定的行为,也将有效地打击各种违法经营活动,为国民经济的健康发展创造一个良好、稳定的经济秩序。

4. 税法能有效地保护纳税人的合法权益

由于国家征税直接涉及纳税人的切身利益,如果税务机关随意征税,就会侵犯纳税人的合法权益,影响纳税人的正常经营,这是法律所不允许的。因此,税法在确定税务机关征税权力和纳税人享有的权利的同时,还严格规定了对税务机关执法行为的监督制约制度,如进行税收征收管理必须按照法定的权限和程序行事,造成纳税人合法权益损失的要承担赔偿责任等。所以说,税法不仅是税务机关征税的法律依据,同时也是纳税人保护自身合法权益的重要法律依据。

5. 税法是维护国家权益,促进国际经济交往的可靠保证

在国际经济交往中,任何国家对在本国境内从事生产、经营的外国企业或个人都拥有税收管辖权,这是国家权力的具体体现。我国自1979年实行对外开放以来,在平等互利基础上,不断扩大和发展同世界各个国家和地区的经济交流与合作,利用外资、引进技术的规模、渠道和形式都有了很大发展。我国在建立和完善涉外税法的同时,还同80多个国家签订了避免双重征税的协定。这些协定既维护了国家的权益,又为鼓励外商投资、保护国外企业或个人在华合法经营、发展国家间平等互利的经济技术合作关系提供了可靠的法律保障。

(二) 税法的分类

税法体系中按各税法的立法目的、征税对象、权限划分、适用范围、职能作用的不同,可分为不同类型的税法。

1. 按照税法的基本内容和效力的不同,可分为税收基本法和税收普通法

税收基本法是税法体系的主体和核心,在税法体系中起着税收母法的作用。其基本内容一般包括:税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、税收征收范围(税种)等。税收普通法是根据税收基本法的原则,对税收基本法规定的事项分别立法

进行实施的法律,如个人所得税法、税收征收管理法等。

2. 按照税法的职能作用的不同,可分为税收实体法和税收程序法

税收实体法主要是指确定税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。例如《个人所得税法》就属于税收实体法。税收程序法是指税务管理方面的法律,主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等。《税收征收管理法》就属于税收程序法。税收实体法和程序法都属于税收普通法。

3. 按照税法征收对象的不同,可分为以下五种

(1) 对流转额课税的税法。主要包括增值税、消费税、营业税、关税等税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系,以商品的货币交换为前提,以商品或劳务的流转额为课税对象,只要纳税人销售货物或提供了劳务,取得了销售收入、营业收入或发生了支付金额,就应依法纳税。目前流转税是我国现行税制中最大的一类税收。

(2) 对所得额课税的税法。主要包括企业所得税、个人所得税等税法。其特点是可以直接调节纳税人收入,发挥其公平税负、调整分配关系的作用。

(3) 对财产、行为课税的税法。主要是对财产的价值或某种行为课税。包括房产税、契税、印花税、车船税等税法。

(4) 对自然资源课税的税法。主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。主要包括资源税、城镇土地使用税等税法。

(5) 对特定目的课税的税法。主要是国家为达到某种特定的政策目的而课征的税。主要包括城市维护建设税、土地增值税等税法。

4. 按照税收收入归属和征收管辖权限的不同,可分为中央(收入)税法和地方(收入)税法。

中央税一般由中央政府统一征收管理。地方税一般由各级地方政府负责征收管理。

(1) 作为中央固定收入的税种:消费税;关税;海关代征的消费税和增值税;车辆购置税;由铁道部、各银行总行、各保险总公司等集中缴纳的营业税;铁路运输、国家邮政、中国银行、中国工商银行、中国农业银行、中国建设银行、国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行以及海洋石油天然气企业缴纳的企业所得税;城市维护建设税收入等。

(2) 作为地方固定收入的税种:城市维护建设税(不含上述应上缴的集中缴纳的部分)、资源税、房产税、车船税、非证券交易印花税、耕地占用税、契税、土地增值税等。

(3) 中央财政与地方财政共同收入。增值税、营业税、企业所得税、个人所得税、证券交易印花税。其中,增值税中央、地方分享比例分别为75%、25%;营业税中由铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳部分归中央政府,其余归地方政府;企业所得税从2002年1月1日起,中央保证各地区2001年地方实际的所得税收入基数,实施增量部分按比例分成;资源税按不同的资源品种划分:海洋石油资源税作为中央收入,其余资源税作为地方收入;印花税中的证券交易印花税94%归中央财政,其余6%部分及其他印花税收收入归地方财政。

四、税法的构成要素

税法的构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚款、附则等项目。

1. 总则。主要包括立法依据,立法目的,适用原则等。

2. 纳税义务人。即纳税主体,包括纳税人、负税人、代扣代缴义务人、代收代缴义务人、代征代缴义务人。

(1) 纳税人的概念

纳税人是税法中规定的负有纳税义务的单位和个人,包括自然人、法人和其他组织。自然人是依法享有权利和承担义务的个人。法人是依法成立,能独立享有权利和承担义务的组织。其他组织包括所有的负有纳税义务的非法人组织。税种不同,纳税人也不相同。例如,增值税的纳税人是在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人;企业所得税的纳税人是在中华人民共和国境内除个人独资企业、合伙企业以外的所有企业和其他取得收入的组织。

(2) 负税人、代扣代缴义务人、代收代缴义务人、代征代缴义务人的概念

① 负税人是实际负担税款的单位和个人。如果纳税人就是实际负担税款的单位和个人,则纳税人与负税人是一致的。但是,在某些税种中,税法中规定的纳税人可以通过特定的途径将其应负的税款转嫁或转移到其他单位或个人身上,从而使纳税人不是实际上负担税款的人,这时纳税人就不是实际负担税款的人,使纳税人与负税人不一致。例如,消费税的纳税人是在中华人民共和国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,但是实际负担税款的人即负税人是消费应税消费品的单位和个人。

② 代扣代缴义务人是指按照税法的规定有义务从持有的纳税人的收入中扣除应纳税款并代为将税款缴纳给有关机关的单位和个人。如个人所得税法规定,个人所得税,以所得人为纳税人,以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。

③ 代收代缴义务人是指按照税法规定有义务借助与纳税人的经济交往而向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位,如受委托加工的单位等。

④ 代征代缴义务人是指按照税法规定,受税务机关委托而代征税款的单位和个人。税务机关委托单位和个人代征税款,目的是便利纳税人缴纳税款,保障税款的征收。如进口货物入关时征收的增值税和消费税由海关代征。

【想一想】

某单位员工王某,每月的工资收入为 5 000 元,按照税法规定,某单位按月从其工资收入中扣出应缴纳的税款。单位是代扣代缴义务人还是代收代缴义务人?

3. 征税对象。即纳税客体,主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为。这是区分不同税种的主要标志。比如,企业所得税的征税对象就是应税所得;增值税的征税对象就是商品或劳务在生产 and 流通过程中的增值额。

4. 税目。是各个税种所规定的具体征税项目。它是征税对象的具体化。比如,消费税具体规定了烟、酒等 14 个税目。

5. 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:

(1) 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、营业税、企业所得税等采用的是比例税率。

(2) 超额累进税率。即把征税对象按数额的大小分成若干等级,第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。目前采用这种税率的是个人所得税。

(3) 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资源税、车船税等。

(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,采用这种税率的是土地增值税。

6. 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通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。

7. 纳税期限。是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。比如,企业所得税在月份或者季度终了后 15 日内预缴,年度终了后 5 个月内汇算清缴,多退少补。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,或以取得收入的次数为纳税期限的,如印花税、契税等,可以按次纳税。

8. 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。

9. 减税免税。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。

10. 罚则。主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

11. 附则。附则一般都规定与该法紧密相关的内容,比如,该法的解释权、该法生效的时间等。

第三节 税收立法

一、税收立法的概念

税收立法是指特定的国家机关依照其职权范围通过一定程序制定、修改和废止税收法律规范的活动。

二、税收立法的原则

税收立法的基本原则是税法精神最集中的体现,是贯穿于税收立法、税收执法和税收司法以及税收守法全过程的总的指导思想和行动准则,现行税收立法的基本原则主要有三条:一是税收法定原则;二是税收公平原则;三是税收效率原则。

(一) 税收法定原则

税收法定原则又称合法性原则,是指一切税收的课赋与征收必须以国家制定和颁布的法律为依据,没有法律依据,任何主体不得征税或减免税。税收法定原则是法治原则在税法中的体现。这是税法的一项十分重要的基本原则,已为各国所公认,成为世界各国的一项宪法原则。如美国宪法规定政府征税必须以众议院提出和通过的法律为根据;法国宪法规定“征税必须以法律规定”;日本宪法规定“课征新税或改变现行税收,必须以法律定之”等。我国现行《宪法》第

56 条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。

一般来说,税收法定原则的具体内容包括:

1. 任何税收的课征均应由法律规定。没有法律依据,政府不能征税。

2. 税法构成要素必须由法律加以规定。征税机关、纳税主体、征税对象、计税依据、税率等课税要素以及与此相关的征纳程序的立法权应由立法机关行使,行政机关未经立法机关授权,无权在行政法规中对课税要素作出规定,并且立法机关的授权只能限于税收具体和个别的问题。

3. 法律对课税要素和征纳程序的规定应当尽量明确,以避免出现歧义。如果规定模糊,则会形成行政机关尤其是征税机关的征税自由裁量权,易于导致征税权力的滥用。

4. 征税机关必须严格依据法律的规定征收,不得擅自变动法定课税要素和法定征收程序。没有法律依据,征税机关无权决定税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税。

5. 纳税人必须依法纳税,同时应当享有法定的获得行政救济或司法救济的权利。纳税人必须依照税收实体法和税收程序法的规定履行纳税义务。另一方面,纳税人在纳税过程中其合法权益受到侵害而造成经济损失,应当享有法定的获得行政救济或司法救济的权利。对于纳税人与征税机关之间发生的税务争议,也应当依法定程序加以解决。

(二) 税收公平原则

税收公平原则是指纳税人的地位必须平等,税收负担在纳税人之间公平分配。税收公平原则是“法律面前人人平等”,这一现代法律思想在税收领域中的体现和发展。税收公平原则是指导税收活动的一项十分重要的原则。

税收公平原则的具体内容包括:

1. 普遍征税,即除因国际惯例以及一定政策目的而法律特殊规定的以外(如对领使馆及外交人员、联合国等国际组织及其工作人员、公共及公益性团体、事业的税收豁免),任何单位和个人都必须承担税法所规定的纳税义务。对单位来说不得因其经济性质、组织形式等情况的不同,对个人来说不得因其身份地位等情况的不同,而免负纳税义务。

2. 平等征税,即在课征税收时,对情况相同者应给予相同的对待,对情况不同者应分别情况给予不同的对待。任何单位和个人在依法纳税上不得有超出宪法和法律规定以外的特权,享受特别优惠的税收待遇,也不得受到税收歧视,给予特别不利的税收待遇。情况相同税负相同,这是税收平等性的表现;情况不同税负不同,这也是税收平等性的表现。

3. 量能征税,即根据纳税人的纳税能力,确定其应纳多少税或税负应多重。衡量税负能力的标准通常有三种:一是收入。收入指纯收入或纯收益。它能够直接、准确地表明税负能力。收入多者其纳税人的纳税能力大,反之则小。因此,收入通常被认为是衡量纳税能力的有力尺度,如个人所得税。二是财产。纳税人的财产也是衡量其纳税能力的有力尺度。但财产作为衡量税负能力的尺度有较大的局限性,如房产税。在某些情况下,财产不一定能代表税负能力。如丧失劳动能力者的自用房。三是消费。消费支出是衡量负担能力的又一个尺度。一般来说,消费多者,其纳税能力则大,反之则小,如消费税。

普遍征税、平等征税、量能征税是税收公平原则的内容和要求,这三个方面是相互联系的。坚持税收公平原则必须贯彻普遍征税原则、平等征税原则和量能征税原则。