

高等院校经济管理类应用型精品规划教材

税法

崔淑芬 主编



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

税法

崔淑芬 主编



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法/崔淑芬主编. —武汉: 武汉大学出版社, 2011. 8
高等院校经济管理类应用型精品规划教材
ISBN 978-7-307-09093-4

I. 税… II. 崔… 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(2011)第 161089 号

责任编辑: 易 瑛 责任校对: 黄添生 版式设计: 马 佳

出版发行: 武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件: cbs22@whu.edu.cn 网址: www.wdp.com.cn)

印刷: 通山金地印务有限公司

开本: 787 × 1092 1/16 印张: 14.5 字数: 341 千字 插页: 1

版次: 2011 年 8 月第 1 版 2011 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-307-09093-4/D · 1107 定价: 29.00 元

版权所有, 不得翻印; 凡购我社的图书, 如有质量问题, 请与当地图书销售部门联系调换。

前 言

税法是保障国家财政收入，调控经济与社会活动，维护纳税人权益的法律手段。随着我国社会主义市场经济的深入发展和社会民主法治的进步，税法和税法科学得到了迅速发展。

本书在最新的税收法规、会计法规的基础上，结合新会计准则和 2011 年初级会计专业技术资格考试的需要，突出税收实务的操作性。主要内容有：税法概论；营业税法律制度，个人所得税法律制度、相关税收法律制度、税收管理法律制度等内容，主要章节设计涵盖了全国初级会计专业技术资格考试教材内容，并将 2011 年初级会计考试的真题作为例题进行了解答，以同时满足普通高校会计专业学生学习相关知识、考取相关技术职称的需要，具有很强的实用性。

对于税法中非常重要的四大流转税——增值税、消费税、营业税和关税，我们重点介绍了增值税、营业税，消费税和关税只作概略介绍。这是因为增值税和营业税是在我国财政收入中占主要部分的主体税种，在企业中的覆盖面非常广，因此作为主要的流转税种进行介绍，为降低难度而略去了消费税和关税的内容，并不影响本教材的完整性。

本书可作为高等院校财经类及其他相关专业的税法教材，也可作为各类成人院校及企业人员的培训教材。

本书主编崔淑芬，高级会计师，具有高校教师资格，双师型教师，在大型国有企业和中外合资企业担任高层财务管理人员多年，近年来在普通高校讲授多门会计专业课程，如“基础会计学”、“中级财务会计”、“高级财务会计”、“税法”、“中国税制”、“经济法概论”、“财务管理学”、“报表分析”、“管理会计学”等，教学效果显著。同时在国家一级刊物发表论文多篇，主编出版了普通高等教育会计专业教材三本，具有一定的会计专业理论水平和丰富的实践经验。

本书第一章和第五章由曙光信息产业股份有限公司注册会计师、注册税务师胡华编写，特此表示感谢！

由于时间和水平有限，书中难免有疏漏和不当之处，敬请指正。

目 录

第一章 税收法律制度概述.....	1
第一节 税收与税法概述.....	1
第二节 税收制度.....	8
第二章 流转税法律制度	17
第一节 增值税法律制度	17
第二节 营业税法律制度	44
第三章 所得税法律制度	68
第一节 企业所得税法律制度	68
第二节 企业所得税的应纳税所得额	74
第三节 企业所得税的应纳税额.....	101
第四节 企业所得税的税收优惠.....	104
第五节 企业所得税的征收管理.....	117
第六节 个人所得税法律制度.....	124
第四章 财产、行为和资源税法律制度.....	138
第一节 房产税法律制度.....	138
第二节 车船税法律制度.....	142
第三节 印花税法律制度.....	145
第四节 契税法法律制度.....	153
第五节 城镇土地使用税法律制度.....	156
第六节 城市维护建设税法律制度.....	159
第七节 车辆购置税法律制度.....	161
第八节 土地增值税法律制度.....	164
第九节 资源税法律制度.....	171
第五章 税收征收管理法律制度.....	175
第一节 税收征收管理概述.....	175
第二节 税务管理.....	179
第三节 税款征收.....	195

第四节 税务检查.....	207
第五节 违反税收法律制度的法律责任.....	208
本书主要参考法规索引.....	217
附件一.....	221
附件二.....	224
附件三.....	226

第一章 税收法律制度概述

◎本章知识点简介

本章是税收法律制度基础知识的介绍。

税收是以国家为主体，为实现国家职能，凭借政治权力，按照法定标准，无偿取得财政收入的一种特定分配形式。税法是国家权力机关和行政机关制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称。

◎本章的主要内容

一是税收与税法的概念、特征及作用。税收与其他财政收入形式相比，具有强制性、无偿性和固定性三个特征。税收应坚持效率与公平原则。

二是税收的分类和税法要素。税收的分类有多种方法，其中按照征税对象性质的不同可以将税收分为流转税、所得税、资源税、财产税、行为税。税法要素包括征税人、纳税人、征税对象、税目、税率、计税依据、减免税、纳税环节、纳税期限、法律责任等内容。

三是我国现行税收制度。我国现行税收制度中的税种有：增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、个人所得税、印花税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税、固定资产投资方向调节税（已停征）、城市维护建设税、城市房地产税、车辆购置税、屠宰税、筵席税、耕地占用税、契税、关税、船舶吨税、烟叶税等。我国税收征收管理机关主要有：国家税务局、地方税务局和海关。

第一节 税收与税法概述

一、税收的概念、特征和作用

（一）税收的概念

税收是政府为了实现其职能，凭借政治权利，按照预定的标准，向社会成员和组织强制、无偿地取得财政收入的一种主要形式。

税收的本质特征是税收是政府为实现职能（提供公共产品）而向社会成员筹集的收入。税法所确定的具体内容就是税收制度。因此，必须在深入理解税收的基础上把握税法的概念（见图 1-1）。

（二）税收具有无偿性、强制性和固定性的形式特征

税收特征，亦称“税收形式特征”，是指税收分配形式区别于其他财政分配形式的质

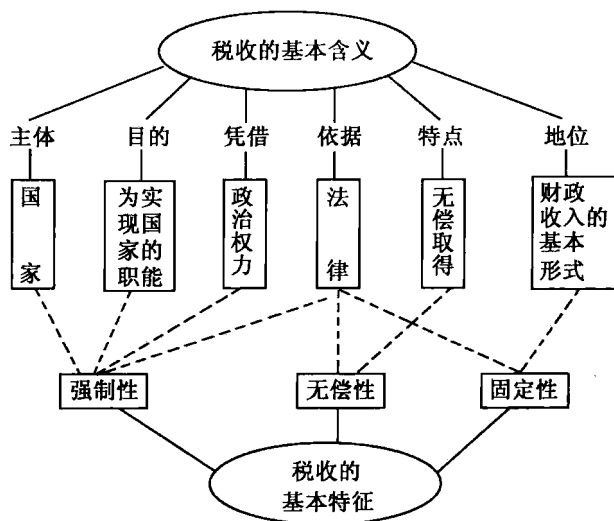


图 1-1 税收的含义和特性

的规定性。税收特征由税收的本质决定，是税收本质属性的外在表现，是区别税与非税的外在尺度和标志，也是古今中外税收的共性特征。

税收的形式特征通常概括为税收“三性”，即无偿性、强制性和固定性。

1. 税收的无偿性

指国家征税以后对具体纳税人既不需要直接偿还，也不需要付出任何直接形式的报酬，纳税人从政府支出所获利益通常与其支付的税款不完全成——对应的比例关系。无偿性是税收的关键特征，它使税收明显地区别于国债等财政收入形式，决定了税收是国家筹集财政收入的主要手段，并成为调节经济和矫正社会分配不公的有力工具。

2. 税收的强制性

指税收是国家凭借政治权力，通过法律形式对社会产品进行的强制性分配，而非纳税人的一种自愿缴纳，纳税人必须依法纳税，否则会受到法律制裁。强制性是国家的权力在税收上的法律体现，是国家取得税收收入的根本前提。它也是与税收的无偿性特征相对应的一个特征。正因为税收具有无偿性，才需要通过税收法律的形式规范征纳双方的权利和义务，对纳税人而言依法纳税既是一种权利，更是一种义务。

3. 税收的固定性

指税收是国家通过法律形式预先规定了对什么征税及其征收比例等税制要素，并保持相对的连续性和稳定性，税制要素的具体内容也会因经济发展水平、国家经济政策的变化而进行必要的改革和调整，但这种改革和调整也总是要通过法律形式事先规定，而且改革调整后要保持一定时期的相对稳定。基于法律的税收固定性始终是税收的固有形式特征，税收固定性对国家和纳税人都具有十分重要的意义。对国家来说，可以保证财政收入的及时、稳定和可靠，可以防止国家不顾客观经济条件和纳税人的负担能力，滥用征税权力；对于纳税人来说，可以保护其合法权益不受侵犯，增强其依法纳税的法律意识，同时也有

利于纳税人通过税收筹划选择合理的经营规模、经营方式和经营结构等，降低经营成本。

税收三性是一个完整的统一体，相辅相成、缺一不可。其中无偿性是核心，强制性是保障，固定性是对强制性和无偿性的一种规范和约束。

二、税法

（一）税法的概念和分类

税收属于经济学概念，而税法则属于法学概念。

税法，即税收法律制度，是税收制度的法律表现形式，是国家权力机关和行政机关制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称，是国家法律的重要组成部分。税法是以宪法为依据，调整国家与社会成员在征纳税方面的权利与义务关系，维护社会经济秩序和纳税秩序，保障国家利益和纳税人合法权益的一种法律规范，是国家税务机关及一切纳税单位和个人依法征税、依法纳税的行为规则。

税法与税收存在着密切的联系、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。税收以税法为其依据和保障，而税法又必须以保障税收活动的有序进行为其存在的理由和依据。此外，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。国家和社会对税收收入与税收活动的客观需要，决定了与税收相对应的税法的存在；而税法则对税收的有序进行和税收目的的有效实现起着重要的法律保障作用。两者涉及的范围不同，一般来说，所有的税收法律规范都称为税收制度，包括税收法律、法规和规章三种形式，而税法一般仅指税收法律这一种形式。

按税法的立法目的、征税对象、权限划分、适用范围、功能作用的不同，可对税法做出不同的分类。按照税法的功能作用的不同，将税法分为税收实体法和税收程序法两类。

税收实体法是指确定的税种立法，具体规定了税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等内容。例如，《中华人民共和国个人所得税法》就属于税收实体法。

税收程序法是指税务管理方面的法律，具体规定了税收征收管理、纳税程序、发票管理、税务争议处理等内容。例如，《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）就属于税收程序法。

（二）税收法律关系

税收法律关系是指税收法律制度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和义务关系。税收法律关系体现为国家征税与纳税人纳税的利益分配关系。总体上，税收法律关系与其他法律关系一样，也是由主体、客体和内容三个要素构成的。这三个要素之间互相联系，形成统一的整体。

1. 税收法律关系主体

税收法律关系主体是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人，即税收法律关系的参加者。分为征税主体和纳税主体。

（1）征税主体。征税主体是指税收法律关系中享有征税权利的一方当事人，即税务行政执法机关。包括各级税务机关、海关等。

（2）纳税主体。纳税主体即税收法律关系中负有纳税义务的一方当事人，包括法人、

自然人和其他组织。对这种权利主体的确定，我国采取属地兼属人原则，即在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人等，凡在中国境内有所得来源的，都是我国税收法律关系的纳税主体。

2. 税收法律关系客体

税收法律关系的客体是指税收法律关系主体双方的权利和义务所共同指向、影响和作用的客观对象。税收法律关系客体与征税对象较为接近，在许多情况下是重叠的，但有时两者又有所不同。税收法律关系的客体属于法学范畴，侧重于其所连接的征税主体与纳税主体之间权利义务的关系，不注重具体形态及数量关系，较为抽象；而征税对象属于经济学范畴，侧重于表明国家与纳税人之间物质利益转移的形式、数量关系及范围，较为具体。例如流转税的法律关系客体是纳税人生产、经营的商品、货物或从事的劳务，而征税对象是其商品流转额或非商品流转额；财产税的法律关系客体是纳税人所有的某些财产，征税对象是这些财产的价值额。

3. 税收法律关系内容

税收法律关系的内容是指税收法律关系主体所享受的权利和应承担的义务，这是税收法律关系中最实质的内容，也是税法的灵魂。它具体规定了税收法律关系主体可以有什么行为，不可以有什么行为，如果违反了税法的规定，应该如何处罚等。

(1) 征税主体的权利与义务。根据我国税法规定，税务机关享有依法行政和征收国家税款的权力。主要有：征税权；税务管理权；税法解释权；估税权；委托代征权；税收保全权；行政强制执行权；行政处罚权；税收检查权；税款追征权；代位权与撤销权；阻止欠税纳税人离境的权力；定期对纳税人欠缴税款情况予以公告的权力等。

税务机关的义务包括：依法办理税务登记、开具完税凭证的义务；保密的义务；宣传税法、无偿提供纳税咨询服务的义务；提供高质量纳税服务的义务；依法进行回避的义务；多征税款立即退还的义务；实施税收保全过程中的义务；出示税务检查证的义务；受理行政复议及应诉的义务等。

(2) 纳税主体的权利与义务。纳税主体的权利包括：知情权；保密权；陈述权与申辩权；控告检举权；延期申报请求权；延期纳税请求权；减税、免税、出口退税请求权；多缴税款申请退还权；取得凭证权；税务人员未出示税务检查证和税务通知书时拒绝检查权；个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品不被扣押的权利；委托税务代理权；要求税务机关承担赔偿责任权；申请行政复议和提起行政诉讼权。

纳税主体的义务包括：按期办理税务登记的义务；依法设置账簿、正确使用凭证的义务；按期办理纳税申报的义务；按期缴纳或解缴税款的义务；滞纳金须缴纳滞纳金的义务；接受税务检查的义务；向税务机关报告的义务；离境前结清税款的义务；申请行政复议前缴纳税款、滞纳金或提供担保的义务。

4. 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权力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,纳税人转业或停业即造成税收法律关系的变更或消灭。

5. 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很多的,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)对构成逃税、抗税罪给予刑罚的规定,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) 税法的制定

根据我国宪法及其他相关法律的规定,有权参与税收立法和政策制定的机关有全国人民代表大会及其常务委员会,省、自治区、直辖市人民代表大会及其常务委员会,国务院、财政部、国家税务总局、国务院关税税则委员会。见表 1-1。

表 1-1 广义的税收制度的四个层次

分类	立法机关	形式	举例
税收法律	全国人大及其常委会	法律	《中华人民共和国个人所得税法》 《中华人民共和国税收征收管理法》
税收法规	国务院—最高行政机构	暂行条例	《中华人民共和国增值税暂行条例》 《中华人民共和国个人所得税法实施细则》
税收规章	税务总局	办法、细则、规定等	《国家税务总局关于印发〈税收减免管理办法(试行)〉的通知》国税发[2005] 129 号
税务行政规范	税务机关	通知、答复函等	《关于增值税几个税收政策问题的通知》

(1) 全国人民代表大会是我国的最高权力机关,行使国家立法权,包括制定税收法律。

(2) 全国人民代表大会常务委员会是全国人民代表大会的常设机关,它不仅自己拥有税收立法权,而且还可以授权国务院公布有关税收条例。

(3) 国务院是国家最高权力机关的执行机关,是国家最高行政机关。根据我国宪法规定,国务院有制定行政法规的权力。国务院的税收立法权主要表现在三个方面:一是根据全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律,制定实施条例及有关行政法规;二是根据全国人民代表大会常务委员会的授权,拟定有关税收条例;三是向全国人民代表大会及其常务委员会提出税收法律议案。

(4) 财政部是国务院负责国家财政收支、主管财政政策、实施财政监督、参与对国民经济进行宏观调控的职能部门。负责制定和执行国家税收的方针、政策;负责组织制定税法 and 税收条例、决定、规定及有关实施细则,制定税种的增减和税目税率的调整等法规

性政策。

(5) 国家税务总局负责组织实施税收征收管理体制的改革；制定征收管理制度；监督检查税收法律法规、方针政策的贯彻执行。

(6) 关税税则委员会负责制定或者修订《进出口关税条例》、《海关进出口税则》的方针、政策、原则等。

(四) 税法的作用

我国税法的重要作用主要表现在：

1. 税法是国家组织财政收入的法律保障

国家为了维护国家机器的正常运转，促进国民经济健康发展，必须筹集大量的资金，方式主要是组织国家财政收入。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。目前尚有税费并存（政府收费）的宏观分配格局，今后我国实施的税制改革，一个重要的目的就是要逐步提高税收占国民生产总值的比重，以保障财政收入。

2. 税法是国家宏观调控经济的法律手段

我国建立和发展社会主义市场经济体制，一个重要的改革目标，就是从过去习惯于运用行政手段直接管理经济，向主要运用法律、经济的手段宏观调控经济转变。税收作为国家宏观调控的重要手段，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，调整产业结构和社会资源的优化配置，使之符合国家的宏观经济政策；同时，以法律的平等原则，促进纳税人的税收负担公平，鼓励平等竞争，为市场经济的发展创造良好的条件。例如 1994 年实施的增值税和消费税暂行条例，对于调整产业结构，促进商品的生产、流通，适应市场竞争机制的要求，都发挥了积极的作用。

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，各项经营活动都被纳入税法的规范制约和管理范围，都将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和经济秩序，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，严肃查处偷逃税款及其他违反税法规定的行为，能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、稳定的环境秩序。

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履行纳税义务的同时，规定了税务机关必尽的义务和纳税人享有的权利，如纳税人享有延期纳税权、申请减税免税权、多缴税款要求退还权、不服税务机关的处理决定申请复议或提起诉讼权等；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负赔偿责任等。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, 这是国家权益的具体体现。我国自 1979 年实行对外开放以来, 在平等互利的基础上, 不断扩大和发展同各国、各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。这些税法规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。

(五) 税法的原则

税法的原则反映了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。

1. 税法基本原则

税法基本原则是统领所有税收规范的根本准则, 为包括税收立法、执法、司法在内的一切税收活动所必须遵守。

(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皆必须且只能由法律予以明确。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做出规定, 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) 税法公平原则。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, 所以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, 一是指经济效率, 二是指行政效率。前者要求税法的制定要有利于资源的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。

(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。

2. 税法适用原则

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。税法适用原则并不违背税法基本原则, 而且在一定程度上体现着税法基本原则。但是与其相比, 税法适用原则含有更多的法律技术性准则, 更为具体化。包括:

(1) 法律优位原则。其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。效力低的税法与效力高的税法发生冲突, 效力低的税法即是无效的。

(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做出相应的经济决策税收的调节作用才会较为有效。

(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给法律适用带来混乱，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。其含义为对同一事项两部法律分别订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；二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力。即对于一项新税法公布实施之前发生的纳税义务在新税法公布实施之后进入税款征收程序的，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讼法的原则，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。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。

第二节 税收制度

税收制度简称税制，是指一个国家在其税收管辖权范围内调整税收分配的过程中，形成的权利义务关系的法律规范的总称。包括税收法律、法规和各类税务规章，是政府依法向纳税人征税的法律依据和工作准则。不同国家或地区以及同一国家或地区在不同历史时期，税收制度都是不相同的。

税收制度是一个历史的、财政的范畴，是国家财政经济制度的重要组成部分，是国家处理税收分配关系的规范。既是国家向纳税人征税的法律依据和税务机关税收工作的规程，又是纳税人履行纳税义务的法定准则。

其概念可从广义和狭义两个角度理解。

广义的税收制度包括国家的各种税收法律法规、税收管理体制，税收征收管理制度及税务机关内部管理制度。可以分为税收法律、税收法规、税务规章和税务行政规范等四个层次。

狭义的税收制度指国家的各种税收法规和征收管理制度，包括各种税法条例、实施细则、征收管理办法和其他相关的税收规定等。

上述两种含义既有明显区别，又有内在联系。前者是法律形式，是税收分配活动的法

律规范；后者是一个国家根据经济条件和财政需要所采用的税制的构造体系。

一、税收制度的分类

税收制度有多种分类方法，主要有按课税对象性质、经济性质及其转嫁归宿状况分类。我国税种分类主要有：

（一）按征税对象的性质不同分类

可分为流转税类、所得税类、资源税类、财产税类、行为税类五大类型。

流转税类：如增值税、消费税、营业税、关税等。流转税是我国税制体系中的主体税种，其中又以增值税为主。

所得税类：如企业所得税、个人所得税。

资源税类：如资源税等。

财产税类：如房产税、契税等。

行为税类：如城市维护建设税、印花税、车辆购置税、车船税、船舶吨税、屠宰税等。

（二）按管理和税收收入归属不同分类

按管理和使用权限的不同，可分为中央税、地方税和中央地方共享税。

中央税：属于中央政府的财政收入，由国家税务总局负责征收管理，如关税和消费税。

地方税：属于地方各级政府的财政收入，由地方税务局负责征收管理，如城镇土地使用税、契税、营业税等。

中央地方共享税：属于中央政府和地方政府财政的共同收入，由中央、地方政府按一定的比例分享税收收入，目前由国家税务总局负责征收管理，如增值税。

（三）按计税依据不同分类

按计税依据的不同，可分为从价税和从量税。

从价税是以征税对象价格为计税依据，其应纳税额随商品价格的变化而变化，能充分体现合理负担的税收政策，因而大部分税种均采用这一计税方法。

从量税以征税对象的数量、重量、体积等作为计税依据，课税数额与征税对象数量相关而与价格无关。

（四）按税负能否转嫁分类

按税负能否转嫁，可分为直接税和间接税。

直接税是由纳税人直接负担，不易转嫁的税种，如所得税类、财产税类等。

间接税是纳税人能将税负转嫁给他人负担的税种，各种商品的课税均属于间接税。

二、税收制度的组成要素

要素，是构成事物的必要因素，税法要素是指税收实体法要素。税收实体法主要由如下基本要素构成：

1. 征税人

征税人是代表国家行使征税职权的各级税务机关和其他征收机关。税种不同，征税人可能不同。我国单项税法中有有关征税人的规定。如增值税的征税人是税务机关，关税的

征税人是海关。

2. 纳税义务人

简称纳税人，是指依法直接负有纳税义务的自然人、法人和其他组织。如营业税的纳税人是在中国境内提供《中华人民共和国营业税法暂行条例》规定的业务，转让无形资产或销售不动产的单位和个人，而资源税的纳税人是在我国境内开采《中华人民共和国营业税法暂行条例》规定的产品或者生产盐的单位和个人。纳税人包括自然人和法人、扣缴义务人。

3. 征税对象

征税对象又称课税对象，是纳税的客体，在实际工作中也笼统称之为征税范围，它是指税收法律关系中权利义务所指向的对象，即对什么征税。征税对象包括物或行为。不同的征税对象又是区别不同税种的重要标志。我国现行的实体税收法规中，都分别规定了征税对象。如营业税的征税对象是提供劳务和销售不动产等，资源税的征税对象是原油、天然气、煤炭、其他非金属矿原矿、有色金属原矿和盐等。

4. 税目

税目是税法中具体规定应当征税的项目，是征税对象的具体化。规定税目的目的有两个：一是为了明确征税的具体范围；二是为了对不同的征税项目加以区分，从而制定高低不同的税率。

5. 税率

税率是指应纳税额与计税金额（或数量单位）之间的比例，它是计算税额的尺度。其中，计税金额是指征税对象的数量乘以计税价格的数额。税率的高低直接体现国家的政策要求，直接关系到国家财政收入的多少和纳税人的负担程度，是税收法律制度中的核心要素。

税率有名义税率与实际税率之分。名义税率是指税法规定的税率，是应纳税额与计税金额（或数量单位）的比例；实际税率是实际缴纳税额与实际计税金额（或数量单位）的比例。在实际征税时，由于计税依据等要素的变动和减免税等原因，名义税率与实际税率可能不一致。

我国现行税法规定的税率有比例税率、超额累进税率、定额税率、超率累进税率，如表 1-2：

表 1-2

税率分类表

税率形式	适用的税种
比例税率	增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税等
超额累进税率	个人所得税
定额税率	资源税、车船税等
超率累进税率	土地增值税

(1) 比例税率。比例税率是指对同一征税对象，不论其数额大小，均按同一个比例

征税的税率。税率本身是应纳税额与计税金额之间的比例。这里所说的比例税率是相对累进税率、定额税率而言的。在比例税率中,根据不同的情况又可划分为不同的征税比例,如行业比例税率、产品比例税率、地区差别比例税率、免征额的比例税率、分档比例税率和幅度比例税率等。

(2) 累进税率。累进税率是根据征税对象数额的大小,规定不同等级的税率。即征税对象数额越大,税率越高。累进税率又分为全额累进税率、超额累进税率、超率累进税率和超倍累进税率四种:

全额累进税率是按征税对象金额的多少划分若干等级,并按其达到的不同等级规定不同的税率。征税对象的金额达到哪一个等级,则全额按相应的税率征税。目前,我国的税收法律制度中已不采用这种税率。

超额累进税率是将征税对象的数额划分为不同的部分,按不同的部分规定不同的税率,对每个等级分别计算税额。如《中华人民共和国个人所得税法》中,将工资、薪金所得划分为九个等级,并规定了5%~45%的九级超额累进税率,2011年9月1日起调整为七级3%~45%超额累进税率。

超率累进税率是按征税对象的数额的某种比例来划分不同的部分,按不同部分分别规定相应的税率。如《中华人民共和国土地增值税暂行条例》中,按土地增值额和扣除项目金额的比例的不同,规定了四级超率累进税率。

超倍累进税率是以征税对象数额相当于计税基数的倍数为累进依据,按照超累方式计算应纳税额的税率。

(3) 定额税率。又称固定税率,是指按征税对象的一定单位直接规定固定的税额,而不采取百分比的形式。如《中华人民共和国消费税暂行条例》中规定,无铅汽油每升的税额为0.2元,柴油每升的税额为0.1元。

6. 计税依据

计税依据是指计算应纳税额的依据或标准,即依据什么来计算纳税人应缴纳的税额。一般有两种:一是从价计征;二是从量计征。从价计征,是以计税金额为计税依据。从量计征,是以征税对象的重量、体积、数量为计税依据。

7. 纳税环节

商品流转过程中,包括工业生产、农业生产、货物进出口、农产品采购或发运、商业批发、商业零售等在内的各个环节,具体被确定应当缴纳税款的环节,就是纳税环节。如现行的增值税实行多次课征制,从商品生产环节到商业零售环节,每一个环节都要就其增值额部分纳税。

8. 纳税期限

纳税期限是指纳税人的纳税义务发生后应依法缴纳税款的期限:规定纳税期限是为了保证国家财政收入的及时实现,也是税收强制性和固定性的体现。我国税法对不同税种根据不同的情况规定了各自的纳税期限。如《中华人民共和国营业税暂行条例》规定,营业税的纳税期限分别为5日、10日、15日或者1个月,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。纳税人必须在规定的纳税期限内缴纳税款。

9. 减免税