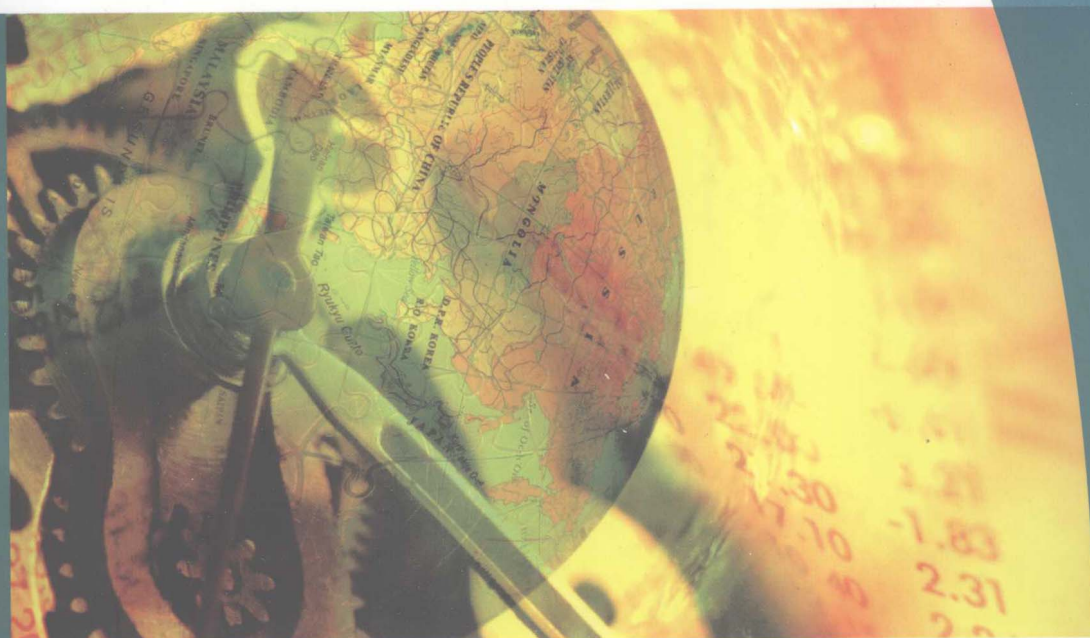




高职高专经管类“十一五”规划教材



税法

主 编 / 方 燕

副主编 / 周亚蕊 牛艳伟 袁瑞英

高职高专经管类“十一五”规划教材

税法

方 燕 主 编

周亚蕊 牛艳伟 袁瑞英 副主编

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法/方燕主编. —上海:上海财经大学出版社, 2009. 8

(高职高专经管类“十一五”规划教材)

ISBN 978-7-5642-0576-8/F · 0576

I. 税… II. 方… III. 税法-中国-高等学校:技术学校-教材
IV. D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 131326 号

☐ 责任编辑 仲崇巍

☐ 封面设计 张克瑶

SHUI FA

税 法

方 燕 主 编

周亚蕊 牛艳伟 袁瑞英 副主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海译文印刷厂印刷

上海望新印刷厂装订

2009 年 8 月第 1 版 2009 年 8 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 15.25 印张 390 千字

印数: 0 001—4 000 定价: 27.00 元

前 言

税收是国家赖以生存和发展的物质基础,又是社会经济生活重要的环境要素。税法是税收的法律形式,是确保税收征管规范有序的制度基础,税法对保障财政收入、调控国民经济发展发挥着积极的作用。

改革开放以来,我国税收实践与理论发生了巨大的变革,税收制度不断完善、征管水平不断提高。为进一步完善税制,我国第十届全国人民代表大会第五次会议于2007年3月16日通过并公布了《中华人民共和国企业所得税法》,国务院第197次常务会议于2007年11月28日通过并公布了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》,均自2008年1月1日起施行。为进一步推进增值税制度完善,促进国民经济平稳较快发展,国务院决定在全国实施增值税转型改革,并以国务院令 第538号、第539号和第540号修订了《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》和《中华人民共和国营业税暂行条例》,财政部、国家税务总局以财政部和国家税务总局令 第50号、第51号和第52号于2008年12月15日公布了修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》,新修订的三个税收暂行条例、实施细则自2009年1月1日起施行。为体现税法内容的先进性,本书以2009年6月止的我国税收法律、法规为主要依据进行了编写,当然,若之后税法有调整或变化,应以新法为准。

本教材系统地介绍了税收法律、法规的基本理论与实务,并按照税法体系和税种进行了详细分析和阐述,具有系统性、全面性的特点。为避免与行政法规重复,税务行政法制等相关内容未列入。本教材按照高职高专教学的要求,尽可能地体现理论与实务的紧密结合,引进大量案例,突出实用性和可操作性,使读者在学习税收理论的同时,也能受到实践能力的培养,以成为应用型、复合型人才。本教材不仅可以作为高等学校经济、管理、法学类专业学生的教材,还可以作为在职财会人员、税务人员等的学习参考用书。

本教材由方燕主编,周亚蕊、牛艳伟、袁瑞英任副主编。编写分工为:方燕编写第一、第二、第十一、第十二、第十三章;周亚蕊编写第三、第十四章;牛艳伟编写第四、第六章;袁瑞英编写第七、第八、第九、第十、第十五章;齐东城编写第五、第十六章。全书由方燕设计编写大纲,并负责统稿、定稿。

本教材在编写过程中,参阅了许多近年来出版的税收类教材、刊物,在此对作者谨致以诚挚的谢意。

由于水平所限,教材中难免有错误和不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

2009年8月

目 录

前言	1
第一章 税收法律制度概论	1
第一节 税收与税法概述	1
第二节 税法的制定与我国现行税法体系	6
本章小结	8
第二章 增值税法	9
第一节 增值税概述	9
第二节 增值税纳税义务人	12
第三节 增值税征税范围	14
第四节 税率与征收率	17
第五节 一般纳税人应纳税额的计算	19
第六节 小规模纳税人应纳税额的计算	28
第七节 进口货物征税	29
第八节 出口货物退(免)税	30
第九节 征收管理	34
本章小结	39
思考题	40
练习题	40
第三章 消费税法	42
第一节 消费税概述	42
第二节 纳税义务人与征税范围	43
第三节 税目与税率	44
第四节 应纳税额的计算	48
第五节 出口应税消费品退(免)税	59
第六节 征收管理	60
本章小结	62
练习题	62
第四章 营业税法	64
第一节 纳税义务人与扣缴义务人	64

第二节 税目与税率	65
第三节 计税依据	69
第四节 应纳税额的计算	72
第五节 几种经营行为的税务处理	73
第六节 税收优惠	74
第七节 征收管理	76
本章小结	77
练习题	77
 第五章 城市维护建设税法和教育费附加	79
第一节 城市维护建设税法	79
第二节 教育费附加	81
本章小结	81
练习题	81
 第六章 关税法	83
第一节 征税对象及纳税义务人	83
第二节 进出口税则	83
第三节 应纳税额的计算	85
第四节 关税减免	89
第五节 征收管理	90
本章小结	91
练习题	91
 第七章 资源税法	93
第一节 纳税义务人与扣缴义务人	93
第二节 税目与单位税额	94
第三节 应纳税额的计算	95
第四节 征收管理	96
本章小结	97
练习题	97
 第八章 土地增值税法	98
第一节 纳税义务人	98
第二节 征税范围与税率	98
第三节 应纳税额的计算	100
第四节 税收优惠	102
第五节 征收管理	103
本章小结	103

练习题	104
第九章 城镇土地使用税法	105
第一节 纳税义务人	105
第二节 征税范围及税率	105
第三节 应纳税额的计算	106
第四节 税收优惠	106
第五节 征收管理	108
本章小结	108
练习题	108
第十章 房产税法	110
第一节 纳税义务人	110
第二节 征税对象	110
第三节 应纳税额的计算	111
第四节 税收优惠	113
第五节 征收管理	113
本章小结	114
练习题	114
第十一章 车辆购置税和车船税法	115
第一节 车辆购置税法	115
第二节 车船税法	117
本章小结	121
练习题	121
第十二章 印花税法	122
第一节 纳税义务人	122
第二节 税目与税率	123
第三节 应纳税额的计算	125
第四节 税收优惠	127
第五节 征收管理	128
本章小结	130
练习题	130
第十三章 契税法	131
第一节 纳税义务人与征税对象	131
第二节 计税依据、税率和应纳税额的计算	132
第三节 税收优惠	133

第四节 征收管理	136
本章小结	136
练习题	136
第十四章 企业所得税法	137
第一节 企业所得税概述	137
第二节 纳税义务人、征税对象及税率	137
第三节 应纳税所得额的计算	140
第四节 资产的税务处理	158
第五节 应纳税额的计算	162
第六节 税收优惠	166
第七节 特别纳税调整	173
第八节 征收管理	177
本章小结	179
练习题	179
第十五章 个人所得税法	182
第一节 个人所得税概述	182
第二节 纳税义务人与所得来源的确定	183
第三节 应税所得项目及税率	185
第四节 应纳税额的计算	190
第五节 税收优惠	204
第六节 征收管理	205
本章小结	206
练习题	207
第十六章 税收征收管理法	208
第一节 税收征收管理法概述	208
第二节 税务管理	210
第三节 税款征收	219
第四节 税务检查	228
第五节 法律责任	229
本章小结	234
练习题	234
主要参考文献	236

第一章 税收法律制度概论

第一节 税收与税法概述

一、税收

(一) 税收的概念

在探讨税法概念之前,首先要明确什么是税收。税收是以国家为主体,为了行使国家职能,凭借政治权力取得财政收入的一种方式。它体现了国家与纳税人利益分配上的一种特殊关系。

税收是政府收入最重要的来源,是一个具有特定含义的独立的经济概念,它作为一种经济活动,属于经济学范畴。它是人类社会经济发展到一定历史阶段的产物,社会剩余产品和国家的存在是税收产生的基本前提。税收的定义可以从这几个方面来理解:第一,税收的主体是国家,除了国家之外,任何机构和团体都无权征税;第二,国家征税依据的是其政治权力,这种政治权力凌驾于财产权之上,没有国家的政治权力为依托,征税就无法实现;第三,征税的基本目的是满足国家的财政需要,以实现其进行阶级统治和满足社会公共需要的职能。

(二) 税收的特征

从形式特征来看,税收具有强制性、无偿性、固定性的特征,这就是所谓的税收“三性”。其中无偿性是其核心,强制性是其基本保障。

1. 强制性。主要指国家以社会管理者的身份,用法律、法规等形式对征收捐税加以规定,并依照法律强制征税。
2. 无偿性。主要指国家征税后,税款即成为财政收入,不再归还纳税人,也不支付任何报酬。
3. 固定性。主要指在征税之前,以法的形式预先规定了课税对象、课税额度和课税方法等。

二、税法

(一) 税法的概念

税收作为一种经济活动,属于经济学概念;而税法则是一种法律制度,属于法学概念。所谓税法,即税收法律制度,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及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。

税法就是国家凭借其权力,利用税收工具的强制性、无偿性、固定性的特征参与社会产品和国民收入分配的法律规范的总称。因此,税法与税收密不可分,税收是税法所确定的具体内容,税法则为税收的法律表现形式。税收以税法为依据和保障,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。

(二)税法法律关系

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。了解税收法律关系,对于正确理解国家税法的本质,严格依法纳税、依法征税都具有重要的意义。

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样,都是由税法法律关系主体、客体和法律关系内容三方面构成的,但在三方面的内涵上,税收法律关系则具有特殊性。

1. 税法法律关系主体

税法法律关系主体是指在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。在我国税收法律关系中,权利主体分为征税主体和纳税主体双方。

(1)征税主体。征税主体一方是代表国家行使征税职责的当事人,即税收行政执法机关。包括国家各级税务机关、海关和财政机关。

(2)纳税主体。纳税主体一方是履行纳税义务的当事人。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。纳税主体一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。属地原则,又可称为来源地原则,是指一个国家以地域的概念作为其行使征税权力所遵循的原则,按此原则确定的税收管辖权,称做税收地域管辖权或收入来源地管辖权,它依据纳税人的所得是否来源于本国境内,来确定其纳税义务,而不考虑其是否为本国居民;属人原则,又可称为居住国原则,是指一国政府以人的概念作为其行使征税权力所遵循的原则,按此原则确立的税收管辖权,称做居民税收管辖权,它依据纳税人与本国政治法律的联系以及居住的联系,来确定其纳税义务,而不考虑其所得是否来源于本国领土疆域之内。

在税收法律关系中权利主体双方法律地位平等,只是因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系,所以双方的权利与义务不对等,因此,与一般民事法律关系中主体双方权利与义务平等是不一样的,这是税收法律关系的一个重要特征。

2. 税法法律关系客体

税法法律关系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。例如,所得税法律关系客体就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就是货物销售收入或劳务收入。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税收法律关系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。它规定税收法律关系主体双方可以有什么行为,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。

(1)征税主体的权利和义务。征税主体的权利主要表现在依法进行征税、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,及时把征收的税款解缴国库,依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

(2)纳税主体的权利和义务。纳税主体的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、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、税法的分类

税法体系中按各税法的职能作用、征税对象、权限划分、计税依据等的不同,可分为不同类型的税法。

1. 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立法,具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。例如,《中华人民共和国企业所得税法》(下称《企业所得税法》)、《中华人民共和国个人所得税法》(下称《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。《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。税收实体法与程序法也是本书的整体结构。

2. 按照税法征收对象的不同,可分为如下四种。

(1)对流转额课税的税法。主要包括增值税、营业税、消费税、关税等。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系。对什么商品征税,税率多高,对商品经济活动都有直接的影响,易于发挥对经济的宏观调控作用。

(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。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、印花税等。

(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。我国现行的资源税、城镇土地使用税等税种均属于资源课税的范畴。

3. 按照主权国家行使税收管辖权的不同,可分为国内税法、国际税法、外国税法等。

国内税法一般是按照属人或属地原则来规定一个国家的内部税收制度。国际税法是指国家间形成的税收制度,主要包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等。外国税法是指外国各个国家制定的税收制度。

4. 按照税收收入归属和征收管辖权限的不同,可分为中央税、地方税和中央与地方共享税。

根据我国经济和社会发展及实行分税制财政管理体制的需要,现行税务机构设置是中央政府设立国家税务总局,省及省以下税务机构分为国家税务局和地方税务局两个系统。

中央税属于中央政府的财政收入,由国家税务局征收管理。地方税属于各级地方政府的财政收入,由地方税务局征收管理。中央与地方共享税属于中央政府和地方政府的共同收入,原则上按比例分享的共享税由国家税务机构负责征收,共享税中地方分享的部分,由国家税务机构直接划入地方金库。

中央政府与地方政府税收收入的具体划分如下。

(1)中央政府固定收入包括消费税(含进口环节海关代征的部分)、车辆购置税、关税、海关代征的进口环节增值税等。

(2)地方政府固定收入包括城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船税、契税。

(3)中央政府与地方政府共享收入主要包括:

①增值税(不含进口环节由海关代征的部分):中央政府分享 75%,地方政府分享 25%。

②营业税:铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

③企业所得税:铁道部、各银行总行及海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分中央与地方政府按60%与40%的比例分享。

④个人所得税:个人所得税的分享比例与企业所得税相同。

⑤资源税:海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

⑥城市维护建设税:铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

⑦印花税:证券交易印花税收入的94%归中央政府,其余6%和其他印花税收入归地方政府。

当前,除个别小税种(如车船税、城镇土地使用税),地方有补充性的、有限的立法权外,基本上我国的税收立法权均属中央。

5. 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,如增值税、营业税、企业所得税等。从量税是以征税对象的数量、重量、体积、面积等作为计税依据,其课税数量与征税对象数量相关而与价格无关,如资源税、城镇土地使用税等。

6. 按税负能否转嫁,可分为直接税和间接税。

直接税是指纳税人直接负担、不易转嫁的税种,也就是说,此时纳税人往往也是负税人,如所得税类的税种、财产税类的税种等。间接税是指纳税人能将税负转嫁给他人负担的税种,也就是说,此时纳税人往往不是负税人。一般情况下对各种商品的课税均属于间接税,如增值税的纳税人是商品的生产者或经营者,但其可以把税负通过加到商品的价格中层层往下转移,由最终消费者来负担,使最终消费者成为真正的负税人。

四、税收实体法的构成要素

要素,是构成事物的必要因素,这里所说的税法构成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. 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(简称纳税人)。即纳税主体,主要是指一切履行纳税义务的法人、自然人及其他组织。与纳税人相联系的另一个概念是扣缴义务人,扣缴义务人是按税法规定在向纳税人支付款项时,负有代扣税款并向国库缴纳义务的单位和个人。扣缴义务人必须按照税法规定从所支付的款项中代扣税款并按规定期限将税款缴入国库。

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,我国现行税收法律、法规都有自己特定的征税对象。例如,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。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,规定税目的目的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。例如消费税具体规定了烟、酒等十多个税目。

5. 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如下几种。

(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、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。

(2)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、城镇土地使用税、车船税等。

(3)超额累进税率。即把征税对象按数额的大小分成若干等级,每等级规定一个税率,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。个人所得税目前采用这种税率。

(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,采用这种税率的是土地增值税。

6. 计税依据。主要指计算应纳税额的依据或标准。实务中又称为税基,即根据什么来计算纳税人应缴纳的税款。一般有两种,一是从价计征,以计税金额为计税依据;二是从量计征,以征税对象的数量、重量、体积、面积等作为计税依据。

7. 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。

8. 纳税期限。纳税期限是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。例如,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;营业税的纳税期限分别为 5 日、10 日、15 日、1 个月或者 1 个季度,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,可以按次纳税。

9. 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。例如,营业税纳税地点分别规定为:纳税人提供应税劳务应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税,但是,纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务,应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税;纳税人转让无形资产应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税,但是纳税人转让、出租土地使用权,应当向土地所在地的主管税务机关申报纳税;纳税人销售、出租不动产应当向不动产所在地的主管税务机关申报纳税;扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

10. 减免税。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。减税是指对应征税款减少征收一部分,免税是对按规定应征收的税款全部免除。减免税主要包括税基式减免、税率式减免和税额式减免。

11. 法律责任。主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。一般包括违法行为和因违法而应承担的法律责任两部分内容。

五、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加强对国民经济的宏观调控,因此,税法的地位越来越重要。正确认识税法在我国社会主义市场经济发展中的重要作用,对于我们在实际工作中准确地把握和认真执行税法

的各项规定是很有必要的。我国税法的重要作用主要有如下几个方面。

(一)税法是国家取得财政收入的重要保证

为了维护国家机器的正常运转和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。

(二)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国家习惯于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,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,公平经营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良好的条件。

(三)税法对维护经济秩序有重要的作用

由于税法的贯彻执行,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,其各项经营活动都将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,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。

(四)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,相应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;税法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。

第二节 税法的制定与我国现行税法体系

一、税法的制定

有法可依、有法必依、执法必严、违法必究,是税法制定与实施过程中必须遵循的基本原则。税法的制定就是我们通常所说的税收立法,即解决有法可依的问题,是税法实施的前提。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。

我们平时所说的税法,有广义和狭义之分。广义概念上的税法包括所有调整税收关系的法律、法规、规章和规范性文件,是税法体系的总称;而狭义概念上的税法是特指由全国人民代

表大会及其常务委员会制定和颁布的税收法律。由于制定税收法律、法规和规章的机关不同,其法律级次不同,因此其法律效力也不同。

(一)全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律

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。在国家税收中,凡是基本的、全局性的问题,例如,国家税收的性质,税收法律关系中征纳双方权利与义务的确定,税种的设置,税目、税率的确定等,都需要由全国人大及其常委会以税收法律的形式制定实施,并且在全国范围内普遍适用。在现行税法中,如《企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征管法》等都是税收法律。在税收法律体系中,税收法律具有最高的法律效力,是其他机关制定税收法规、规章的法律依据,其他各级机关制定的税收法规、规章,都不得与其相抵触。

(二)全国人大或人大常委会授权立法

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。授权立法与国务院制定的税收行政法规不同,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。国务院从2009年1月1日实施的增值税、营业税、消费税暂行条例均属授权立法。

(三)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,是最高的国家行政机关,拥有广泛的行政立法权。国务院发布的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》等,都是税收行政法规。

(四)地方人民代表大会及其常委会制定的税收地方性法规

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,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、市一般都无权自定税收地方性法规。

(五)国务院税务主管部门制定的税收部门规章

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。

(六)地方政府制定的税收地方规章

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。

二、我国现行税法体系的内容

从法律角度来讲,一个国家在一定时期内、一定体制下以法定形式规定的各种税收法律、法规的总和,称之为税法体系。但从税收工作的角度来讲,所谓税法体系往往被称之为税收制

度。即一个国家的税收制度是指在既定的管理体制下设置的税种以及与这些税种的征收、管理有关的,具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等的总和。换句话说,税法体系就是通常所说的税收制度(简称税制)。

我国现行税法体系由税收实体法和程序法的法律制度构成。

(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,按其性质和作用大致分为五类。

1. 流转税类。包括增值税、消费税、营业税和关税。主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

2. 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。

3. 所得税类。包括企业所得税、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。

4. 特定目的税类。包括固定资产投资方向调节税(暂缓征收)、筵席税、城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税和烟叶税,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。

5. 财产和行为税类。包括房产税、车船税、印花税和契税,主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

以上对于税种的分类不具有法定性,但将各具体税种按一定方法分类,在税收理论研究和税制建设方面用途相当广泛。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,上述税种中的关税由海关负责征收管理,其他税种由税务机关负责征收管理。耕地占用税和契税 1996 年以前由财政机关征收管理,1996 年以后改由税务机关征收管理。上述税种,除企业所得税、个人所得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的。这 19 个税收法律、法规组成了我国的税收实体法体系。

(二)税收程序法体系

如上所述,我国税收征收管理机关主要有税务机关和海关。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《税收征管法》执行。

2. 由海关机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的程序法的法律制度构成了我国现行税法体系。

本章小结

本章主要介绍了税收与税法的基本概念、税法的分类和中国现行税法体系的构成。通过本章学习,要求掌握税收的概念、特征以及与税法的区别,掌握税收法律关系的构成、税法的分类和中国现行税法体系的构成;熟悉税法制定的法律级次;了解税收实体法的构成要素。

第二章 增值税法

第一节 增值税概述

一、增值税的概念

(一) 增值额

要理解增值税,首先应理解增值额的概念。从理论上讲,增值额是企业生产经营过程中新创造的那部分价值。现实经济生活中,对增值额这一概念可以从以下两个方面理解:从一个生产经营单位来看,增值额是指该单位销售货物或提供应税劳务的收入额扣除为生产经营这种货物(包括劳务,下同)而外购的那部分货物价款后的余额,即:增值额=产出-投入;从一项货物来看,增值额是该货物经历的生产和流通的各个环节所创造的增值额之和,也就是该项货物的最终销售价值。

例如,某项货物最终销售价格为 100 元,这 100 元是由三个生产经营环节共同创造的。那么,该货物在三个环节中创造的增值额之和就是该货物的全部销售额。该货物每一环节的增值额和销售额的数量及关系见表 2-1(为便于计算,假定第一环节没有物质消耗,都是该环节自己新创造的价值)。

表 2-1 货物在各环节的增值与价格关系表 单位:元

项目 \ 环节	制造环节	批发环节	零售环节	合 计
销售额	70	80	100	—
增值额	70	10	20	100

该项货物在上述三个环节创造的增值额之和为 100 元,该项货物的最终销售价格也是 100 元。这种情况说明,实行增值税时,在税率一致的情况下,对每一生产流通环节征收的增值税之和,实际上就是按货物最终销售额征收的增值税。

(二) 增值税

增值税法是指国家制定的用以调整增值税征收与缴纳之间权利及义务关系的法律规范。现行增值税法的基本规范,是 2008 年 11 月 5 日国务院第 34 次常务会议修订通过的《中华人民共和国增值税暂行条例》(下称《增值税暂行条例》),自 2009 年 1 月 1 日起施行。

增值税是对在我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,就其取得的货物或应税劳务的销售额,以及进口货物的金额计算税款,并实行税款抵扣制的一种流转税。

从计税原理而言,增值税是对商品生产和流通中各环节的新增价值或商品附加值进行征税,所以称之为“增值税”。然而,由于新增价值或商品附加值在商品流通过程中是一个难以准