

普通高等学校“十二五”规划教材·会计学类

税法

(第2版)

许淑琴 主编



南京大学出版社

普通高等学校“十二五”规划教材·会计学类

税法

(第2版)

许淑琴 主编

高丽 李卫华 李雪 副主编



南京大学出版社

内 容 简 介

本书对照我国新旧税收法规编写。全书共分15章,主要内容包括税法基础理论、增值税法、消费税法、营业税法、城市维护建设税法、关税法、企业所得税法、个人所得税法、资源税法、土地增值税法、房产税法、契税法、城镇土地使用税法、耕地占用税法、车船税法、车辆购置税法、船舶吨税法、印花税法、税收征收管理法和税务行政法制。为了便于学生熟练掌握本书的知识内容,在每一章都设有学习目标主题内容、典型案例及相关的知识链接。

本书内容新颖,体例合理,与职称考试和资格考试内容相衔接。本书不仅可作为高等院校经济和管理类专业教材,还可以作为广大税务干部、在职财务人员及注册会计师、注册税务师的学习和参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 许淑琴主编. -- 2版. -- 南京: 南京大学出版社, 2015.6

普通高等学校“十二五”规划教材. 会计学类
ISBN 978-7-305-15176-7

I. ①税… II. ①许… 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(2015)第 094577 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
网 址 <http://www.NjupCo.com>
出 版 人 金鑫荣

丛 书 名 普通高等学校“十二五”规划教材·会计学类
书 名 税法(第2版)
主 编 许淑琴
策划编辑 孙明珍
责任编辑 文幼章 王抗战 编辑热线 010-62010948

照 排 北京圣鑫旺文化发展中心
印 刷 常州市武进第三印刷有限公司
开 本 787×1092 1/16 印张 18 字数 450 千
版 次 2015 年 6 月第 1 版 2015 年 6 月第 1 次印刷
ISBN 978-7-305-15176-7
定 价 39.80 元

网 址: <http://www.njupco.com>
官方微博: <http://weibo.com/njupco>
官方微信号: njupress
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

第2版前言

本教材自出版以来重印了4次,广大高校教师、青年学生和税务工作者对教材的体例、内容结构以及实用性给予了良好评价,对内容的一些细节也提出了中肯的宝贵意见,在此对大家的厚爱深表谢意。

当前正值我国进行财税体制改革,税制内容在不断变化,作为经管专业核心课程之一的“税法”课程,其教材也要进行全方位的再版修订。为了更好地满足广大读者的需要,第2版教材做了以下变动:

首先在教材体例上,新版教材体例框架结构没做变动,各章在保持第1版主要部分的原则下略做了调整,设有学习目标、主体内容、知识链接、本章小结、快速问答、思考题(实体法各章设置了练习题以方便师生练习用)6个部分。

在知识内容上,对于改革中的“营改增”在第二章“增值税法”中单独设计了第三节“营业税改增值税相关内容”,在第四章“营业税法”中则删去了改革后不再适用的陈旧内容;小税种的编写顺序重新做了整合,其中船舶吨税作为小税种单独设立一节进行阐述,烟叶税以“知识链接”形式在第二章“增值税法”中体现;对个人所得税法、资源税法等也做了较大的改动。除此之外,各章内容依据税法的最新条款都做了详细的修改。

改版后的教材具有知识体系完整、内容全面更新、体例更加合理、结合资格考试设计例题和习题等特点。

本教材由哈尔滨学院的许淑琴任主编,哈尔滨学院的高丽、重庆人文科技学院的刘卫华、天津科技大学的李雪任副主编。哈尔滨学院的高忠坡、李浩楠,重庆人文科技学院的杨懿丁参与编写。其中,第一章至第四章由许淑琴编写;第五章、第七章、第八章由高丽编写;第六章、第十章由刘卫华、杨懿丁编写;第九章、第十三章由李雪编写;第十一章至第十二章由高忠坡编写;第十四章至第十五章由李浩楠编写。

在编写过程中,编者参考了相关教材的内容,吸取了同行的意见,得到了专家学者的指导,也得到了南京大学出版社的大力支持,在此一并表示感谢!

限于作者水平,书中不当之处在所难免,敬请读者批评指正。

编 者

第1版前言

税法是调整国家与各纳税单位及公民之间分配关系的基本法律规范,是维护经济秩序、社会安定,保障国家利益和公民合法权益的法律规范,也是征纳双方的行为准则。税法课程专业性较强,跨多学科,已经成为经管类专业的核心课程之一。

本书以我国最新的税收法律法规为基础,根据普通高等院校税法教学的特点,全面、系统地阐述了税法理论和实践应用的内容。

在体例上,各章设有学习目标、主体内容、知识链接、专栏、本章小结、快速问答6个部分。为了加强理解和应用,书中汲取了大量案例,每章最后对基本内容设计快速问答以便及时检验学习效果。

本书有如下特点。

第一,内容新——引用最新的法律法规,体现我国税法发展的最新动态。

第二,体例合理。教材体例实用合理,完整统一,符合教学需要。

第三,书中穿插知识链接、专栏作为相关内容的必要补充,启发读者思考。

第四,与资格考试内容相衔接——税法是会计职称、注册会计师和注册税务师考试的必考科目,本书在内容、例题、快速问答中结合了上述考试的重点内容。

因此,本书除用于教学外,还可供广大税务干部、在职财务人员,以及注册会计师、注册税务师学习和参考。

除本书之外,本社还出版了配套的《税法学习指导与练习》,同时提供了教学大纲、教学课件、例题讲解等辅助资料供读者选用。

本书由许淑琴任主编,高志远、崔学贤任副主编。其中,第一章至第五章由许淑琴编写;第六章至第八章由崔学贤编写;第九章至第十三章由高志远编写;第十四、十五章由李浩楠编写。另外,在教材编写过程中,东北林业大学研究生高忠坡查阅了大量资料,付出了辛勤的劳动,在此特别表示感谢!

由于编者水平有限,加之我国税制变革、完善带来的变化,书中不当之处在所难免,敬请广大专家、同行和读者不吝赐教。

编 者

目 录

第一章 税法基础理论 / 1

- 第一节 税收概述 / 1
- 第二节 税法概述 / 5
- 第三节 税法的构成要素 / 10
- 第四节 我国税收管理体制 / 13
- 本章小结 / 16
- 快速问答 / 16
- 思考题 / 17

第二章 增值税法 / 18

- 第一节 增值税基础知识 / 18
- 第二节 增值税法的基本内容 / 20
- 第三节 营业税改增值税相关内容 / 24
- 第四节 增值税的计算与缴纳 / 31
- 第五节 增值税出口退(免)税 / 42
- 第六节 增值税的征收管理 / 50
- 第七节 增值税专用发票管理 / 51
- 本章小结 / 54
- 快速问答 / 54
- 计算题 / 56

第三章 消费税法 / 58

- 第一节 消费税基础知识 / 58
- 第二节 消费税法的基本内容 / 60
- 第三节 消费税的计算与缴纳 / 65
- 第四节 出口应税消费品退(免)税 / 75
- 第五节 消费税的征收管理 / 76
- 本章小结 / 77
- 快速问答 / 77
- 计算题 / 78

第四章 营业税法 / 80

- 第一节 营业税基础知识 / 80
- 第二节 营业税法的基本内容 / 81

第三节 营业税的计算与缴纳 / 88

第四节 营业税的征收管理 / 91

本章小结 / 92

快速问答 / 92

计算题 / 94

第五章 城市维护建设税法 / 95

第一节 城市维护建设税基础知识 / 95

第二节 城市维护建设税法的基本内容 / 96

第三节 城市维护建设税应纳税额的计算 / 98

第四节 城市维护建设税征收管理 / 98

本章小结 / 99

快速问答 / 99

计算题 / 100

第六章 关税法 / 101

第一节 关税基础知识 / 101

第二节 关税法的基本内容 / 105

第三节 关税应纳税额的计算 / 108

第四节 关税的税收优惠 / 113

第五节 关税的征收管理 / 116

本章小结 / 118

快速问答 / 118

计算题 / 119

第七章 企业所得税法 / 121

第一节 企业所得税基础知识 / 121

第二节 企业所得税法的基本内容 / 122

第三节 应纳税所得额的确定 / 128

第四节 资产的税务处理 / 135

第五节 企业所得税应纳税额的计算 / 139

第六节 企业所得税的征收管理 / 143

本章小结 / 144

快速问答 / 145

计算题 / 146

第八章 个人所得税法 / 148

第一节 个人所得税基础知识 / 148

第二节 个人所得税法的基本内容 / 150

第三节 个人所得税应纳税额的计算 / 156

第四节 个人所得税的征收管理 / 166

本章小结 / 168

快速问答 / 169

计算题 / 170

第九章 资源税法 / 172

第一节 资源税基础知识 / 172

第二节 资源税法的基本内容 / 173

第三节 资源税应纳税额的计算 / 175

第四节 资源税的征收管理 / 177

本章小结 / 178

快速问答 / 178

计算题 / 179

第十章 土地增值税法 / 181

第一节 土地增值税基础知识 / 181

第二节 土地增值税法的基本内容 / 182

第三节 土地增值税应纳税额的计算 / 185

第四节 土地增值税的征收管理 / 190

本章小结 / 191

快速问答 / 191

计算题 / 192

第十一章 房产税、契税、城镇土地使用税、耕地占用税法 / 193

第一节 房产税法 / 193

第二节 契税法 / 197

第三节 城镇土地使用税法 / 201

第四节 耕地占用税法 / 205

本章小结 / 207

快速问答 / 207

计算题 / 209

第十二章 车船税、车辆购置税、船舶吨税法 / 210

第一节 车船税法 / 210

第二节 车辆购置税法 / 214

第三节 船舶吨税法 / 219

本章小结 / 222

快速问答 / 222

计算题 / 223

第十三章 印花税法 / 224

第一节 印花税基础知识 / 224

第二节 印花税法的基本内容 / 225

第三节 印花税应纳税额的计算 / 230

第四节 印花税的征收管理 / 232

本章小结 / 233

快速问答 / 233

计算题 / 234

第十四章 税收征收管理法 / 235

第一节 税收征收管理法概述 / 235

第二节 税务管理 / 237

第三节 税款征收制度 / 244

第四节 税务检查 / 253

第五节 法律责任 / 255

本章小结 / 259

快速问答 / 260

思考题 / 260

第十五章 税务行政法制 / 261

第一节 税务行政处罚 / 261

第二节 税务行政救济 / 267

本章小结 / 276

快速问答 / 276

思考题 / 277

参考文献 / 278



第一章

税法基础理论

学习目标

本章主要介绍了税法基础理论,包括税收的概念与特征、税收法定原则、税法的概念与作用、税收法律关系、我国现行税法体系、税法的构成要素以及我国的税收管理体制。通过学习应达到以下要求。

- 掌握税收的概念及特征
- 理解税收法定原则
- 掌握税法的概念
- 了解税法的作用
- 理解税收法律关系
- 理解我国现行税法体系
- 掌握税法的构成要素
- 熟悉我国的税收管理体制

第一节 税收概述

一、税收的产生

税收是一个古老的经济范畴。从人类发展的历史来看,税收是与国家有着本质联系的一个分配范畴,是随着国家的形成而产生的。税收实际上就是国家为实现其职能,以政治权力参与社会产品分配而形成的分配形式,反映了国家和社会成员之间的经济利益关系。

(一) 税收产生的条件

税收的产生取决于两个相互影响的前提条件,一是社会条件,即国家的产生和存在;二是经济条件,即私有制的存在。历史上,私有制先于国家形成,但对税收而言,要同时存在这两个前提条件,税收才能产生。可以说,税收是私有财产制度和国家政权相结合的产物。

1. 国家的产生和存在——税收产生的社会条件

税收产生的社会条件是国家公共权力的建立,即国家的产生和存在。从税收和国家的关系来看,国家的存在同税收的产生具有本质的联系。首先,税收是实现国家职能的物质基础,只有出现了国家,才有国家政权行使其职能的客观需要。国家为了行使其职能,必须建立军队、警察、法庭、监狱等专政机构,以及管理国家公共事务的行政管理机构。所有这一切公共需求都要耗用

一定的物质资料,而国家并不直接从事社会生产,于是,为了满足这种需要,就需要向社会成员征税。其次,税收是以国家为主体,以国家权力为依据,参与社会产品分配而形成的一种特定的产品分配方式。任何私人对社会产品的分配显然不具备这样的权力和依据,只有产生了国家和国家权力,才有各社会成员认可的征税主体和依据,从而使税收的产生成为可能。

2. 私有财产制的存在和发展——税收产生的经济条件

在私有制条件下,社会产品的分配以生产资料私人占有为分配的依据,即依财产权利进行分配。国家参与社会产品分配则有两种权力,即财产所有权和政治权力。国家凭借其自身的财产所有权参与社会产品分配而形成的收入,是国家的公产收入,而不是税收。税收是国家凭借其政治权力进行的分配。这种分配只针对那些不属于国家所有或者国家不能直接支配使用的社会产品。也就是说,当社会存在着私有制,国家将一部分属于私人所有的社会产品转变为国家所有的时候,国家便动用政治权力,从而产生了税收这种分配形式。因此,国家征税实际上是对私有财产行使支配权,是对私有财产的一种“侵犯”。这就是所谓的“超经济的强制”。可见,税收的产生必须具备这样的经济条件,即存在私有制,而私有制又不是神圣不可侵犯的,国家可以凭借其政治权力,对私有财产行使一定的支配权。如果没有私有制,国家对本来就属于自己所有的社会产品无须征税。同样,如果私有制是神圣不可侵犯的,当然也就不会产生税收了。

综上所述,税收是人类社会发展到一定阶段的产物,是国家公共权力与私有制存在的必然产物。

(二) 税收的产生和发展

我国自夏代开始进入奴隶制社会以后,在夏、商、周三代中土地均归王室所有,即所谓“溥天之下,莫非王土,率土之滨,莫非王臣”。在这样的土地所有制度之下,中国税收的产生同西方奴隶制国家有所不同,经历了一个演变过程。

1. 农业税赋的产生

(1) “贡”、“助”、“彻”——税收发展的雏形阶段

早在夏代,我国就已经出现了国家凭借其政权力量进行强制课征的形式——“贡”。“贡”是夏代王室对其所属部落或平民根据若干年土地收获的平均数按一定比例征收的农产物。到商代,“贡”逐渐演变为“助”——借助农户的力役共同耕种公田,公田的收获全部归王室所有,这实际上是一种力役之征。到周代,“助”又演变为“彻”——每个农户要将一定数量的土地收获缴纳给王室,即“民耗百亩者,彻取十亩以为赋”。夏、商、周三代的“贡”、“助”、“彻”都是对土地收获原始的强制课征形式。因此,从税收起源的角度看,它们是税收的原始形式,是税收发展的雏形阶段。

(2) “初税亩”——税收发展的成熟阶段

春秋时期,鲁国适应土地私有制发展实行的“初税亩”,标志着我国税收从雏形阶段进入了成熟时期。随着生产力的发展,到春秋时期,在公田以外开垦私田增加收入,于鲁宣公十五年(前594)实行了“初税亩”,宣布对私田按亩征税,即“履亩十取一也”。“初税亩”首次从法律上承认了土地私有制,是历史上一项重要的经济改革措施,同时也是税收起源的一个里程碑。

2. 工商税收的产生

早在商代,我国已经出现了商业手工业的赋税。商业和手工业在商代已经有所发展,但当时还没有征收赋税,即所谓“市廛而不税,关讥而不征”。到了周代,为了适应商业、手工业的发展,开始对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之赋”,对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收“山泽之赋”。这是我国最早的工商税收。

我国税收经历了奴隶社会的雏形,封建社会、半殖民地半封建社会的演变,出现了多种多样、纷繁复杂的税收种类。中华人民共和国成立之后,于1950年颁布了《全国税政实施要则》,1954年将“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”写入首部《中华人民共和国宪法》,中国税法从此有了纲领和宪法依据。

二、税收的概念与特征

(一) 税收的概念

税收是国家为了满足社会公共需要,实现其职能,凭借政治权力,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收的内涵需要从税收的分配关系本质、国家税权和税收目的这3个方面来理解。

1. 税收是国家取得财政收入的一种重要工具,其本质是一种分配关系

国家行使其职能必须要有一定的财政收入作为保障。国家取得财政收入的手段多种多样,如税收、发行货币、发行国债、收费、罚没等,而税收则是大部分国家取得财政收入的主要形式。我国自1994年税制改革以来,税收收入占财政收入的比重基本都维持在90%以上。在社会再生产过程中和市场经济条件下,分配主要是对社会产品价值的分割,是连接生产与消费的必要环节。税收解决的是分配问题,处于社会再生产的分配环节,因而,它体现的是一种分配关系。

2. 国家征税凭借的是政治权力,它有别于按要素进行的分配

国家通过征税将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有,因此,征税的过程实际上是国家参与社会产品分配的过程。国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的一般分配关系不同。税收分配是以国家为主体、凭借其政治权力所进行的分配,而一般分配则是以各生产要素的所有者为主体、基于生产要素所进行的分配。

3. 国家征税的主要目的是满足社会公共需要

国家在履行其公共职能的过程中必然要有一定的公共支出。公共产品提供的特殊性决定了公共支出一般情况下不可能采用由公民个人、企业自愿出价的方式,而只能采用由国家强制征税的方式,由经济组织、单位和个人来负担。税收作为财政收入的最主要来源,为保证财政支出、满足国家提供公共产品的需要(包括政府弥补市场失灵、促进公平分配等)、维持政府实现职能提供财力保证。同时,国家征税也要受到所提供公共产品规模和质量的制约。

(二) 税收的特征

1. 税收的无偿性

国家征税以后对具体纳税人既不需要直接偿还,也不付出任何直接形式的报酬,纳税人从政府支出所获的利益通常与其支付的税款不完全呈一一对应的比例关系。无偿性是税收的关键特征,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

税收是国家凭借其政治权力,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交纳,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。

3. 税收的固定性

国家通过法律形式预先规定了对什么征税及征收比例等税制要求,并保持相对的连续性和稳定性。税制要素的具体内容会因经济发展水平、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。对于国家来说,这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,降低成本。

税收的“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。

三、税收的作用

财政是国家治理的基础和重要支柱,科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。国家治理体系和治理能力的现代化进程的不断推进,需要税收在其中发挥更大的作用。其作用主要体现在以下几个方面。

(一) 税收是确保经济效率、政治稳定、政权稳固的重要工具

随着国际竞争的日益加剧,各种经济和政治、文化因素的渗透,一国的政治体制、经济实力和 cultural 社会环境等决定了其在国际上的竞争能力,也决定了其政府受民众欢迎的程度。为了提供更好的公共产品,也为了更大程度地满足民众对美好生活的向往,政府必须具有一定的财力作支持,这种支持在现代国家主要通过税收来解决。从这个意义上来说,税收是真正的“国家治理的基础和重要支柱”。

(二) 税收是促进现代市场体系构建、社会公平正义的重要手段

我国传统经济体制下政府对宏观经济过多的干预,影响了市场的公正性。现代市场体系要求市场公开、公正和有效,其中税收是一个重要的经济手段。为适应现代市场经济的要求,税收应以不影响市场主体的正常经营决策为前提,尽量保持“中性”。这样,通过税收的再分配功能,纠正国民收入初次分配中的不平衡,从而有助于实现分配的公平化,也是税收的重要社会功能。

(三) 税收是促进依法治国、法治社会建立、社会和谐的重要载体

税收涉及了公民的基本利益,征税直接影响了公民和法人可直接支配的收入;税收的使用(通过预算进行的财政支出)也直接影响到公民和法人对公共需要的满足。在现代国家治理中,税收的开征、征收过程和税款的使用过程无一不直接受到公民和法人的强烈关注,因此税收也直接影响到一国法治的进程。如果国家能在税收征纳和税款使用过程中最大限度地做到公开、透明、高效,则税收会成为推进社会和谐的重要载体。

(四) 税收是国际经济和政治交往中的重要政策工具,也是维护国家权益的重要手段

近几年,国际贸易领域纷争不断,各国除了通过正常的国际贸易争端解决机制外还运用了包括惩罚性关税等在内的经济手段。在国际税收领域,签订税收协定也是促进国际交往的重要方式。

第二节 税法概述

一、税收法定原则

(一) 税法的基本原则

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的原则。如果没有相应法律作前提,则国家不能征税,公民也没有纳税的义务。税收法定主义贯穿于税收立法和执法的全部领域,是税法基本原则的核心。

2. 税收公平原则

税收公平原则源于法律上的平等性原则,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。

3. 税收效率原则

税收效率原则包含两个方面,一是经济效率原则;二是行政效率原则。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,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。

1. 法律优位原则

法律优位原则也称为行政立法不得抵触法律原则,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时,则效力低的税法是无效的。

2. 法律不溯及既往原则

其含义为: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。其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,使税收的调节作用更有效。

3. 新法优于旧法原则

新法优于旧法原则也称为后法优于先法原则,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。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. 特别法优于普通法原则

其含义为:对同一事项两部法律分别具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

其含义为:一是实体税法不具备溯及力,即在纳税义务的确立上,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

其含义为:在诉讼发生时税收程序法优于税收实体法。使用这一原则是为了确保国家课税权的实现,即不因争议的发生而影响税款的及时、足额入库。

二、税法的概念与作用

(一) 税法的概念

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。税法体现为法律这一规范形式,是税收制度的核心内容。

税法具有义务性法规和综合性法规的特点。税法属于义务性法规的特点是由税收的无偿性和强制性特点所决定的。从法律性质上看,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。税法的另一特点是具有综合性,税法的综合性特点是由税收制度所调整的税收分配关系和税收法律关系的复杂性所决定的。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。

(二) 税法的作用

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。正确地认识税法本身应具有的功能价值作用,对于在实践中准确地把握税法的基本价值取向、促进税收法制水平提高,以及推动税收事业各项工作具有重要的意义。我国税法的重要作用主要有这样几个方面。

1. 为国家组织财政收入提供法律上的保障

为了国家各项职能的顺利实现,维护国家机器的正常运转,必须筹集大量的资金,即组织财政收入。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. 为国家宏观调控提供法律上的手段

建立和完善社会主义市场经济体制,国家就应该从习惯于运用行政手段管理经济,向运用法律、经济的手段调控经济转变。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,调整产业结构和优化社会资源配置,使之符合宏观经济政策;同时,以法律的平等原则,鼓励平等竞争,公平纳税人的税收负担,为市场经济的发展创造良好的条件。

3. 促进依法纳税,维护国家经济秩序

现实经济活动中,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,可以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、稳定的环境秩序。

4. 切实有效地保护纳税人的合法权益

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。为保护纳税人的合法权益,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须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、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。

5. 维护国家权益,促进国际经济交往

自1979年实行对外开放以来,我国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,利用外资及引进技术的规模、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。这些税收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。

三、税收法律关系

(一) 权利主体

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中,权利主体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。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。

在税收法律关系中,权利主体双方的法律地位平等,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,这与一般民事法律关系中主体双方的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。

(二) 权利客体

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,也就是征税对象。例如,所得稅法律关系客体就是生产经营所得和其他所得,财产稅法律关系客体就是财产,流转稅法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。稅收法律关系客体也是国家利用稅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。

(三) 稅收法律关系的内容

稅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,这是稅收法律关系中最实质的东西,也是稅法的灵魂。它规定了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,須承担相应的法律责任。

(四) 稅收法律关系的产生、变更与消灭

稅法是引起稅收法律关系的前提条件,但稅法本身并不能产生具体的稅收法律关系。稅收法律关系的产生、变更和消灭必须有能够引起稅收法律关系产生、变更或消灭的客观情况,也就是由稅收法律事实来决定。稅收法律事实可以分为稅收法律事件和稅收法律行为。稅收法律事件是指不以稅收法律关系权利主体的意志为转移的客观事件,例如,四川汶川大地震导致稅收减免,从而改变稅收法律关系的内容;稅收法律行为是指稅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纳税人与征收机关稅收法律关系,纳税人转业或停业就造成稅收法律关系的变更或消灭。

四、稅法体系概述

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稅收法律、法规的总和,称为稅法体系。一个国家的稅收制度是在既定的管理体制下设置的稅种及与这些稅种的征收、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,稅法体系就是通常所说的稅收制度(简称稅制)。

(一) 稅法的分类

稅法体系中各稅法按立法目的、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。

1. 按照稅法的基本内容和效力的不同,可分为稅收基本法和稅收普通法

① 稅收基本法也称为稅收通则,是稅法体系的主体和核心,在稅法体系中起着稅收母法的作用。其基本内容包括稅收制度的性质、稅务管理机构、稅收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、征税机关的权利和义务、稅种设置等。我国目前还没有制定统一的稅收基本法,随着我国稅收法制建设的发展和完善,将研究制定稅收基本法。

② 稅收普通法是根据稅收基本法的原则,对稅收基本法规定的事项分别立法实施的法律,如个人所得税法、稅收征收管理法等。

2. 按照稅法的职能作用不同,可分为稅收实体法和稅收程序法

① 稅收实体法主要是确定稅种立法,具体规定各稅种的征收对象、征收范围、稅目、稅率、纳

税地点等。例如,《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》就属于税收实体法。

② 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《税收征收管理法》)就属于税收程序法。

3. 按照税法征收对象的不同,可分为流转税法、所得税法、财产行为税法、资源税法、特定目的税法等

① 流转税法。其主要包括增值税、营业税、消费税、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,对什么商品征税,税率多高,对商品经济活动有直接的影响,易于发挥对经济的宏观调控作用。

② 所得税税法。其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 财产、行为税法。其主要是对财产的价值或某种行为课税,包括房产税、车船税、印花税、契税、船舶吨税等税法。

④ 资源税法。其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、城镇土地使用税和土地增值税等税种均属于资源课税的范畴。

⑤ 特定目的税税法。其包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税、烟叶税等税法。其目的是对某些特定对象和特定行为发挥特定调节作用。

4. 按照主权国家行使税收管辖权的不同,可分为国内税法、国际税法和外国税法

① 国内税法一般是按照属人或属地原则规定一个国家的内部税收制度。

② 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。一般而言,其效力高于国内税法。

③ 外国税法是指非本国的其他国家制定的税收制度。

(二) 我国现行税法体系

1. 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。其按征税对象大致分为5类。流转税类,主要包括增值税、营业税、消费税、关税等税法,主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用;资源税类,包括资源税、土地增值税和城镇土地使用税,主要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;所得税类,包括企业所得税、个人所得税,主要在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用;特定目的税类,主要包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税和烟叶税等,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;财产和行为税类,主要包括房产税、车船税、印花税、契税和船舶吨税,主要对某些财产和行为发挥调节作用。

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。除企业所得税、个人所得税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。这些税收法律、法规组成了我国的税收实体法体系。

2. 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,其中,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;由海关机关负责征收的税种的征收管理,按照《海关法》及《进出口关税条例》等

有关规定执行。

上述税收实体法和税收程序法的法律制度构成了我国现行税法体系。

第三节 税法的构成要素

税法的构成要素是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。首先,税法构成要素既包括实体性的,也包括程序性的;其次,税法的构成要素是所有完善的单行税法都共同具备的,仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容不构成税法要素,如扣缴义务人。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、罚则、附则等项目。

一、总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

二、纳税义务人

纳税义务人又称为纳税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。任何税种首先要解决的就是国家对谁征税的问题。纳税人有两种基本形式,即自然人和法人。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,有民事权利和主体,既包括本国公民,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》第三十六条的规定,法人是指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组织。我国的法人主要有机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。

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。代扣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。例如,《消费税暂行条例》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

征税对象又称为课税对象、征税客体,是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。例如,消费税的征税对象是《消费税暂行条例》所列举的应税消费品,房产税的征税对象是房屋,等等。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,同时也决定了各个不同税种的名称。例如,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,故以不同名称相区分。