



面向“十二五”高等教育课程改革项目研究成果

SHUIFA YU
SHUWU HUIJI

税法与 税务会计

(第2版)

熊运儿 胡 蓉 陈 晶◎主编

 北京理工大学出版社
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

面向“十二五”高等教育课程改革项目研究成果

税法与税务会计

(第2版)

主 编	熊运儿	胡 蓉	陈 晶
副主编	胡 芳	高永莉	廖敏霞
	肖 苏	吴超鹏	刘跃灿

 **北京理工大学出版社**
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

税法与税务会计/熊运儿, 胡蓉, 陈晶主编. —2 版. —北京: 北京理工大学出版社, 2012. 7

ISBN 978 - 7 - 5640 - 6218 - 7

I. ①税… II. ①熊… ②胡… ③陈… III. ①税法—中国—高等学校—教材②企业—税收会计—高等学校—教材 IV. ①D922. 22②F275. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 148644 号

出版发行 / 北京理工大学出版社

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010)68914775(总编室) 68944990(批销中心) 68911084(读者服务部)

网 址 / [http://www. bitpress. com. cn](http://www.bitpress.com.cn)

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 北京市通州富达印刷厂

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 / 21. 75

字 数 / 657 千字

版 次 / 2012 年 7 月第 2 版 2012 年 7 月第 1 次印刷

印 数 / 1 ~ 2000 册

定 价 / 45. 00 元

责任编辑 / 葛仕钧

申玉琴

责任校对 / 杨 露

责任印制 / 王美丽

前言

税收是国家组织财政收入的主要手段，深刻地影响着企业和个人的经济行为决策。税收也是国家调控经济的重要杠杆，其制度也会随着经济的变化而变化。随着新一轮财税体制改革不断深入，我国税制进行了重大调整与改革，先后修订了《个人所得税法》《城镇土地使用税暂行条例》《房产税暂行条例》《车船税暂行条例》《增值税暂行条例》《消费税暂行条例》和《税务行政复议规则》，颁布《企业所得税法》，取消农业税，开征烟叶税等。本书旨在使学生熟悉税制改革的具体内容，掌握新税制下各税应纳税款的计算与缴纳，并结合相关税种的涉税会计核算，补充财务会计中关于应交税费的核算，适应当前高等教育的需要。

本教材共分10章，分为三个部分：第一部分为理论部分，是本书第一章，主要介绍税法与税务会计的基本概念和基本理论；第二部分为税收实体法部分，从第二章到第九章，分别阐述各税种基本法律规定、税款计算、涉税会计核算和纳税申报；第三部分为税收程序法部分，是本书第十章，介绍税收征收管理和税务行政法律制度。

本教材以最新税法（截至2009年12月）和2006年颁布的会计准则为依据，对现行税收体系增值税、消费税、营业税等16个税种，从基本规定、税款计算、涉税会计核算到纳税申报进行了系统的阐述。为了便于教学，本书设计了教学目的、教学内容、重点与难点、本章小结和书中涉及的各项法律文件。本书适合高等院校财会专业教学使用。

本书由熊运儿、胡蓉、陈晶任主编；胡芳、高永莉、廖敏霞、肖苏、吴超鹏、刘跃灿任副主编。

由于编者水平有限，书中难免存在疏漏，恳请专家和读者批评指正。

编者

第一章 总论	(1)
第一节 税收基本知识	(1)
第二节 税法概述	(3)
第三节 我国现行税法体系	(10)
第四节 税务会计概述	(13)
第二章 增值税	(19)
第一节 增值税概述	(19)
第二节 增值税的基本要素	(21)
第三节 “应交税费——应交增值税”账户	(28)
第四节 增值税应纳税额的计算和涉税会计核算	(32)
第五节 增值税的征收管理	(46)
第六节 增值税的出口退(免)税	(47)
第七节 增值税专用发票的使用和管理	(50)
第三章 消费税	(84)
第一节 消费税概述	(84)
第二节 消费税的基本要素和涉税账户设置	(86)
第三节 消费税应纳税额的计算和涉税会计核算	(93)
第四节 消费税的征收管理	(101)
第五节 消费税的出口退(免)税	(102)
第四章 营业税	(106)
第一节 营业税概述	(106)

第二节	营业税的基本要素和涉税账户设置	(108)
第三节	营业税应纳税额的计算和涉税会计核算	(114)
第四节	营业税的征收管理	(122)
第五章	关 税	(128)
第一节	关税概述	(128)
第二节	关税的基本要素和涉税账户设置	(130)
第三节	关税应纳税额的计算和涉税会计核算	(132)
第四节	行李和邮递物品进口税	(139)
第五节	关税的征收管理	(139)
第六章	企业所得税	(142)
第一节	企业所得税概述	(142)
第二节	企业所得税的基本要素和涉税账户设置	(145)
第三节	企业所得税应纳税所得额的计算	(151)
第四节	资产的税务处理	(161)
第五节	特别纳税调整	(164)
第六节	企业所得税应纳税额的计算和涉税会计核算	(166)
第七节	企业所得税的征收管理	(186)
第七章	个人所得税	(234)
第一节	个人所得税概述	(234)
第二节	个人所得税的基本要素和涉税账户设置	(236)
第三节	个人所得税应纳税额的计算和涉税会计核算	(242)
第四节	个人所得税的征收管理	(253)
第八章	资源税类	(256)
第一节	资源税	(256)
第二节	城镇土地使用税	(266)
第三节	耕地占用税	(271)
第四节	土地增值税	(273)
第九章	其他税类	(287)
第一节	房产税	(287)
第二节	契税	(294)
第三节	车船税	(298)

第四节 车辆购置税	(304)
第五节 城市维护建设税	(308)
第六节 印花税	(312)
第十章 税收征收管理和税务行政诉讼	(320)
第一节 税收征收管理	(320)
第二节 税务行政管理	(331)
参考文献	(340)

教学目的

通过本章的教学使学生了解税收、税法以及税务会计的基本框架，掌握税收的概念、税法的构成要素。

教学内容

税收的产生、概念及分类，税法的概念及分类，税收法律关系、税法的构成要素、税法的制定与实施、税法体系、税务会计的原则与内容。

重点与难点

税法的构成要素

第一节 税收基本知识

一、税收的产生

我国税收的产生经历了漫长的发展过程，夏、商、周时期的“贡助彻”是税收的雏形。

我国第一个奴隶制国家夏出现以后，即产生了贡。贡是夏王室对其所属部落及本国平民的一种强制征收。贡有两种：一种是与主从关系相连的土贡，由王室对其所属部落及被用武力征服的部落强制征收，其贡品一般是当年的土特产品。商、周时期土贡分为九类，称“九贡”，包括牲畜、丝织品、用器用具、珠宝珍品等；另一种是与耕种土地相联系的贡，即平民耕种土地向国王纳的贡，一般是根据土地若干年的收获量定下的一个平均数，并按其抽取一定的比例。到了商，贡逐渐演变为助。助是借助平民耕种公田的力役课征。即在井田制下，八家平民在耕种各自私田的基础上共同耕种公田，公田上的收获全部归王室所有。到了周，助又逐渐演变为彻。彻是按亩征收实物的课税制度，即每户平民耕种土地要将一定的产量缴纳给王室。彻按土地数量进行课征，相比贡和助有了很大的进步。此外，商开始对商业和手工业征收“关市之赋”“山泽之赋”，即对经过关卡或上市交易的物品以及伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征税。这是我国最早的工商税收。

春秋战国时期，统一的集权国家取代了分封的奴隶制国家，战争不断，井田制遭到破坏，社会思想比较活跃，同时社会生产力发展较快，税收也发生了较大变化。为了增加财政收入和抑制开垦私田，鲁宣公

十五年(即公元前594年)开始对井田以外的私田征税,宣布不论公田还是私田一律按亩征税,史称“初税亩”。征收的比例基本上为十分之一,又称“什一税”。实行初税亩后,土地所有者只要纳税,全部收获可以归自己支配。“初税亩”顺应了土地私有化的发展趋势,是税收发展到成熟阶段的标志。

二、税收的概念与特征

1. 税收的概念

税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力参与社会产品和国民收入分配,按照法律规定的标准,强制无偿地取得财政收入的一种分配关系。税收体现为一定的利益关系,即国家与纳税人以及纳税人相互之间的利益关系。

从古至今,政府取得财政收入的形式多种多样,但使用时间最长、运用范围最广、积累财政资金最为有效的就是税收这种财政收入分配形式。因此,当今世界绝大多数国家是以税收为其主要收入来源,一般来说,政府财政收入的80%以上都来自于各种税收。我国自1985年开始,税收收入一直占全部财政收入的90%以上,这是由税收分配上所具有的特殊性所决定的。

2. 税收的特征

税收有其固有的形式特征,是税收区别于其他财政收入方式的基本标志。

(1) 强制性。强制性是指税收是国家凭借其政治权力,通过法律形式对国民收入进行强制征收。负有纳税义务的单位和个人必须依法定的标准和期限履行纳税义务,否则就要受到法律的制裁。

(2) 无偿性。无偿性是指税收是国家向纳税人进行的无需偿还的征收,即国家征税后,税款即为国家所有,不需归还纳税人,也不需向纳税人支付任何报酬。

(3) 固定性。固定性是指国家征税以法律形式预先规定了征税范围、计税依据,以及征税比例或税额,并且相关规定在一定时期具有相对稳定性。

3. 税收的形态

从历史演变来看,税收的形态有力役、实物和货币。力役是税收的特殊形态,实物和货币是税收的主要形态。在奴隶社会和封建社会,税收以实物和力役形态为主;在封建社会末期尤其至近代社会,税收形态从实物过渡到以货币为主,如我国明朝万历年间实施的“一条鞭法”改革,计亩征银。在我国现阶段,各种税均以货币形式征收。

三、税收的分类

1. 按征税对象的性质分类

按征税对象的性质分类,可把税收分为商品税、所得税、财产税、资源税和行为税。

商品税是以商品或劳务的交易额或交易量为征税对象的税类,如增值税、消费税、营业税、关税等。

所得税是以纳税人的所得额为征税对象的税类,如企业所得税、个人所得税。在西方国家,社会保险税、资本利得税也属此类。

财产税是以纳税人拥有或支配的财产数量或价值为征税对象的税类,如房产税、车船税、遗产税、赠与税等。

资源税是以纳税人占有或开发利用的自然资源为征税对象的税类,如资源税、土地税。

行为税是以特定的经济或社会行为为征税对象的税类,如印花税、屠宰税等。

2. 按税负能否转嫁为标准分类

按税负能否转嫁为标准,可以把税收分为直接税和间接税。通常把税负不能转嫁或难以转嫁的税种称为直接税,如所得税、财产税等;把税负能够转嫁或易于转嫁的税种称为间接税,如商品税。

3. 按征税标准分类

按征税标准的不同,税收可以分为从价税和从量税。从价税以征税对象的价值为计税标准,实行比例征税或累进征税,作为计税依据的价值额,可以是销售额、营业额,也可以是所得额。在商品货币经济条件下,从价税是普遍采用的方式。从量税以征税对象的实物量为计税标准,如重量、面积、容积、个数等。如我国城镇土地使用税、耕地占用税、车船税等。

4. 按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系可以把商品税收分为价内税和价外税。凡税金构成商品价格组成部分的,称为价内税;凡税金作为商品价格之外的附加,称为价外税。与此相适应,价内税的计税依据为含税价格,价外税的计税依据为不含税价格。一般认为,价外税比价内税更容易转嫁,价内税征税的重点在厂家或生产者,价外税征税的重点在消费者,如我国的消费税、营业税属于价内税,增值税属于价外税。

5. 按税种的隶属关系分类

按税种的隶属关系和征管权限,可将税收分为中央税、地方税和中央地方共享税。中央税指税收立法权、管理权和收入支配权由中央政府掌握的税收,地方税指税收立法权或管理权、收入支配权由地方政府掌握的税收,中央地方共享税是收入按一定形式由中央政府和地方政府分享的税收。各国一般将收入规模大、调节功能强的税收作为中央税或共享税,将税源具有地域性、税基具有非流动性、收入规模相对较小的税收作为地方税。

四、税收的职能

税收的职能是税收分配关系本身所固有的职责和功能,是税收的一种长期固定的属性。一般认为税收具有财政、经济和管理三个方面的职能。

1. 财政职能

税收的财政职能是指税收为国家组织财政收入的功能。税收是国家组织财政收入的重要手段,通过参与社会产品和国民收入的分配,将社会产品的一部分转变为国家所有,以满足国家财政支出的需要。税收的财政职能是通过设置不同的税种,参与社会产品和国民收入分配来实现的。税收具有强制性、无偿性、固定性,这决定了通过税收取得财政收入具有广泛、可靠、及时、均衡及无偿的功能,能够满足国家实现其职能对财政收入的质的要求,而这些功能和其他财政收入形式所不具备或不完全具备的。

2. 经济职能

税收的经济职能是指国家运用税收来调控宏观经济运行的功能。税收作为一种分配手段,可以通过对利益的分配影响各类纳税人的经济活动和行为选择。税收在组织收入过程中,必然会引起各地区、各部门、各阶层以及各类纳税人经济利益的变化,进而影响生产结构和消费结构,更进一步影响社会政治经济状况。国家正是通过这种影响来实施一定的政策,达到一定的政治经济目的。在市场经济条件下,税收是国家宏观经济调控的重要财政政策手段。

3. 管理职能

税收的管理职能是指国家通过税收征收管理法来管理和监督纳税人社会经济行为的功能。国家在征税过程中,一方面要查明情况,正确计算并征收税款;另一方面又能发现纳税人生产经营或缴纳税款过程中存在的问题。对发现的问题,可以采取纠正措施,也可以通知纳税人或政府有关部门解决,从而发挥管理和监督纳税人社会经济行为的职能。税收的监督管理职能可以在一定程度上消除市场带来的消极影响,监督和遏制各种偷逃税行为,有利于形成良好的社会经济秩序。

第二节 税法概述

一、税法的概念及分类

1. 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征纳税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。

税法有广义与狭义之分,广义上的税法是指国家立法机关、政府及其有关部门制定的有关税收方面的法律、规定和规章等;狭义上的税法特指国家立法机关制定和颁布的税收法律。本书中所说的税法是指广义上的税法。

2. 税法的特点

(1) 税法结构的规范性。

税法的调整对象主要是税收征纳关系,这决定了税法结构的规范性或统一性。如税收实体法一般按单个税种立法,尽管每开征一个税种就要制定一个税法,不同税种的征税对象、纳税人、税率等不尽相同,但就税收实体法的形式结构来说,它们大多已形成了一种基本相同的规格,都包含大致相同的税法要素。

(2) 税法规范的成文性。

税法是确认公民纳税义务的法律,体现国家政治权力对私有财产权的侵犯关系,所以说税法规范法律意义上属于“侵权规范”。换个角度看,税法为了促使国家对未来税收的财政、经济调节作用的预测成为可能,并保持税收法律制度的相对稳定,一般要求税法采取成文法形式。

(3) 税法规范的刚性。

由于税收具有强制性特征,体现在税法上,就是有大量带有刚性内容的法律条款。除了税法规定的少数弹性条款之外,大多数条款都具有不可逆性。对纳税人或税务机关义务的条款都规定纳税人或税务机关“应”如何行为,“不得”如何行为,并明确规定了纳税人和税务机关违反上述规定要承担的法律法律责任。

3. 税法与其他部门法律的关系

(1) 税法与宪法的关系。

宪法是我国的根本大法,它是制定所有法律、法规的依据,也是税法制定的根本依据。税法对宪法的依从表现在两个层面上:一是直接依据宪法中有关税收的条款规范税法的相关内容,税法是宪法有关税收条款的具体化和延伸;二是根据宪法的原则精神制定税法,宪法对税法的这种影响更多、更大一些。

宪法规定,中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。这一规定是立法机关制定税法并据以向公民征税、公民必须依照税法纳税的法律依据。宪法还规定,国家要保护公民的合法收入、财产所有权,保护公民的人身自由不受侵犯等,据此,税法要规定纳税人享有的各项权利以及国家税务机关行使征税权的约束条件,同时还要求税务机关在行使征税权时不能侵犯纳税人的合法权益。宪法还规定,公民在法律面前人人平等,据此,税法要对所有的纳税人平等对待。

(2) 税法与民法的关系。

民法是调整平等主体之间,即公民之间、法人之间、公民与法人之间财产关系和人身关系的法律规范,其调整方法的主要特点是平等、等价和有偿。税法是调整国家与纳税人征纳关系的法律规范,其调整方法的主要特点是命令和服从。

税法与民法之间又有联系。当税法的某些规范同民法的规范基本相同时,税法一般援引民法条款。在征税过程中,经常涉及大量的民事权利和义务问题,如印花税中有关经济合同关系的成立,房产税中有关房屋产权的认定等,这些在民法中已予以规定,所以税法就不再另行规定。

但当涉及税收征纳关系时,一般以税法规定为准则。如两个关联企业的一方以高进低出的价格与关联方进行商业交易,然后以其他方式从关联方取得利益补偿进行避税,虽然上述交易符合民法中规定的“民事活动应遵循自愿、公平、等价有偿、诚实信用”的原则,但从税收公平、保证收入角度出发,税法规定必须对这种交易进行相应的税收调整。

(3) 税法与刑法的关系。

税法与刑法的区别在于二者调整的范围不同。刑法是关于犯罪、刑事责任与刑法的法律规范。税法是调整税收征纳关系的法律规范。

税法与刑法的联系表现在两者对违反税法的行为都规定了处罚条款。但应指出的是违法与犯罪是两个概念,违反了税法并不一定就是税收犯罪。例如,征管法规定:纳税人偷税的,由税务机关追缴其不缴或少缴的税款、滞纳金,并处以不缴或少缴税款50%~500%的罚款。刑法规定,纳税人偷税数额较大并占应纳税额10%以上的,处3年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金;数额巨大并且占应纳税额30%以上的,处3年以上7年以下有期徒刑,并处罚金。从上述相关规定看,两者之间的区别就在于情节是否严重,轻者要受到行政处罚,重者不仅要受到行政处罚,还要受到刑事处罚。

4. 税法的分类

(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。我国目前还没有税收基本法。

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实施的法律。如企业所得税法、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。如企业所得税法、个人所得税法等。

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。如税收征收管理法。

（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。

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。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、条约和国家惯例等。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、地方税和中央地方共享税。

中央税税收收入归中央政府，如消费税、关税、车辆购置税等。地方税税收收入归地方政府，如城市维护建设税、城镇土地使用税、房产税等。中央地方共享税税收收入归中央地方共同所有，如增值税、企业所得税等。

二、税收法律关系

税收法律关系指由税法所确认和调整的国家和纳税人之间的税收征纳权利、义务关系。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意义。

1. 税收法律关系的构成

税收法律关系与其他法律关系一样，由主体、内容、客体三要素组成。它们是相互联系、不可分割的整体，缺少其中任何一个要素，都不能构成税收法律关系。

（1）主体。税收法律关系的主体是参加税收关系的当事人，包括征税主体和纳税主体。征税主体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。纳税主体是依法履行纳税义务的人，包括法人、自然人和其他组织。我国在行使税收管辖权时采用的是属地兼属人的原则，所以纳税主体包括在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人，以及在华虽没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。

税收法律关系中权利主体双方法律地位平等，但由于主体双方是行政管理者与被管理者的关系，所以双方的权利义务不对等。这是税收法律关系与其他法律关系相区别的一个重要特征。

（2）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，即征税对象。这种客体主要指税法规定要征税的产品、劳务、财产、收入、所得、资源、行为等。

（3）内容。税收法律关系的内容指权利主体所享有的权利和所应承担的义务。征税机关的权利主要有依法进行征税、税务检查以及对违法者进行处罚；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。纳税义务人的权利主要有缴纳税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请行政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。

2. 税收法律关系的产生、变更与消灭

税收法律关系是一种经常变更的社会关系，它会因税收法律事实的变化而产生、变更和消灭。税收法律事实主要指税务机关依法征税的行为和纳税人的经济活动行为。税收法律关系会因税收法律事实的出现而发生变化。

税收法律关系因下列法律事实的出现而产生：国家颁布某种税收法律、法规、规章；纳税人发生税法规定的行为；新的纳税单位和个人出现等。

税收法律关系因下列法律事实的出现而变更：修改原有税收法律；征纳税程序发生变更；纳税人的生产经营及收入情况发生变化；纳税人发生了税法规定予以减免税的情形。

税收法律关系因下列法律事实的出现而消灭:纳税人依法履行某项纳税义务;废止某项税法;征税对象或税目有了变化;纳税主体消亡,如负有纳税义务的个人死亡,或法人解散、破产等。

3. 税收法律关系的保护

税收法律关系的保护,是指保障征纳权利主体行使权利和监督义务主体履行义务的活动。其实质是保障国家正常的经济秩序,保障国家的财政收入,维护纳税人的合法权益。因此,维护税收法律关系就应对侵犯税收法律关系主体的合法权益和不履行法定义务者严格依法追究法律责任,包括法律约束、行政制裁和刑事制裁。

三、税法的构成要素

税法的构成要素一般指税收实体法的组成要素,主要包括以下内容。

1. 纳税义务人

纳税义务人,简称纳税人,是指税法中规定直接负有纳税义务的单位和个人,即对谁征税,又称“纳税主体”。无论征收什么税,其税负总要有有关的纳税人来承担。每一种税都有关于纳税人的规定,通过规定纳税人落实税收任务和法律责任。纳税人一般分为自然人和法人。

自然人,指依法享有民事权利,并承担民事义务的个人。我国税法中的自然人纳税人具体指我国公民、居民、在我国的外国人和无国籍人,以及属于自然人范围的企业,如个体工商户、合伙企业和个人独资企业等。

法人,指依法成立,能够独立地支配财产,并能以自己的名义享受民事权利和承担民事义务的社会组织。法人一般应具备四个要件:①依法进行登记并经批准;②拥有能够独立支配的产出,并能进行独立核算;③有自己的名称、组织机构和场所;④能独立承担民事上的权利和义务,并能以自己的名义参与民事诉讼。我国的法人纳税人主要指企业法人。

与纳税人相关的概念:

负税人,是实际负担税款的单位和个人。纳税人是直接向征税机关缴纳税款的单位和个人,如果他能够通过一定方式把税款转嫁出去,纳税人就不再是负税人。否则,纳税人同时又是负税人。

扣缴义务人,指按照税法的规定,负有代扣代缴、代收代缴义务的单位和个人。为了实行源泉控制,保证国家财政收入,税法除规定纳税人以外,有时还规定扣缴义务人。如个人所得税法规定取得工资薪金所得的个人为纳税人,同时规定支付所得的单位为代扣代缴义务人;消费税法规定委托加工的消费品以委托方为纳税人,除受托方为个人外,由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。扣缴义务人直接负有税款的扣缴义务,应当按照税法规定代扣代缴或代收代缴,并在规定期限足额缴入国库。

2. 征税对象

征税对象又称课税对象、“纳税客体”,是税法中规定的征税的目的物,即对什么征税。征税对象是区别不同税种的主要标志。现行税法对每种税都规定了各自的征税对象。如增值税的征税对象是商品或劳务流转过程中的增值额,企业所得税的征税对象是企业应税所得。与征税对象相关的概念主要有征税范围、税目和计税依据。

征税范围是征税对象的范围,即征税对象的具体内容,或课征税收的具体界限。因此,凡列入征税范围的都应征税,反之,则不征税。如我国现行个人所得税以个人所得为征税对象,而税法规定列入征税范围的是税法明确列举的十项个人所得,如工资薪金所得、利息所得等,未明确列举的个人所得一般不属于征税范围。

税目,又称“征税品目”,它规定征税对象的具体项目,是征税对象在应税内容上的具体化,体现征税的广度。如我国现行消费税的征收对象是工业生产的消费品,但其税目为烟、酒等14种消费品。

计税依据又称“税基”,指税法中规定的据以计算各种应纳税款的依据或标准,是征税对象在量上的具体化。计税依据分从价与从量两种,前者是按征税对象的价格或价值计税;后者是按征税对象的数量、重量、面积等物理计量单位计算。

3. 税率

税率是应纳税额与计税依据之间的比例,是计算税额的尺度,代表征税的深度,关系着国家税收收入多少和纳税人的税收负担程度。税率包括比例税率、累进税率和定额税率。

(1) 比例税率。比例税率是对同一征税对象或同一税目,无论数额大小都按同一比例征税的税率。采用比例税率,税额随计税依据的增加等比增加。在具体运用中,比例税率有以下几种。

单一比例税率,又称“统一比例税率”,即一个税种只规定一个征税比例的税率,如我国现行企业所得税税率为25%。

差别比例税率,即根据征税对象或纳税人的不同性质规定不同征税比例的税率。如根据不同产品、行业、地区、部门和不同纳税人分别规定高低不同的税率。

幅度比例税率,即税法统一规定幅度,由各地区在此幅度内具体规定本地区征税比例的税率。如现行契税法规定3%~5%的幅度比例税率。

(2) 累进税率。累进税率,指同一征税对象,随数量的增大,征收比例也随之增高的税率,表现为将征税对象按一定的标准分为若干等级,不同等级适用由低到高的不同税率。累进税率有下列几种形式。

全额累进税率,是指将计税依据划分为若干等级,从低到高每一等级规定一个适用税率,当计税依据由低的一级升到高的一级时,全部计税依据均按高一级税率计算应纳税额的累进税率。其缺点是会产生“档次爬升”效应,即在两个等级的临界点处,会出现应纳税额的增加超过计税依据增加的不合理现象。

【例1-1】甲应纳税所得额为60 001,适用税率为35%;而乙应纳税所得额为60 000元,适用税率为30%。则甲应纳税所得额=60 001×35%=21 000.35(元);乙应纳税所得额=60 000×30%=18 000(元)。甲应纳税所得额比甲多1元,而应纳税所得额却比乙多3 000.35元,这种现象即为“档次爬升”效应。

超额累进税率,是指按征税对象的大小划分为若干等级,从低到高每一等级规定一个适用税率,各个等级的计税依据分别按照本级的适用税率计算,然后加总计算应纳税额的累进税率。目前采用这种税率的有个人所得税。

超率累进税率,是指按征税对象的相对率大小划分为若干个等级,从低到高每一等级规定一个适用税率,各个等级的计税依据分别按照本级的适用税率计算,然后加总计算应纳税额的累进税率。目前采用这种税率的有土地增值税。

(3) 定额税率。定额税率,又称“固定税额”,是指按课税对象的标准计量单位直接规定应纳税额的税率形式。按定额税率征税,税额的多少只同征税对象的数量有关,与价格无关。在具体运用中,定额税率又分为地区差别定额税率,分类分级定额税率,幅度定额税率。

4. 纳税环节

纳税环节是指税法规定的征税对象从生产到消费流转过程中应当缴纳税款的环节。

纳税环节分为全部流转环节征税和特定流转环节征税。全部流转环节征税又称为道道征税或多环节征税,即商品不论经过多少流转环节,都要每流转一次就征税一次,如现行增值税采用这种征税方式;特定流转环节征税,分为生产环节征税、批发环节征税和零售环节征税,如现行消费税对酒类产品在生产环节征税,卷烟在生产和批发环节征税,金银首饰、钻石及钻石饰品在零售环节征税。

纳税环节又可分为流转环节征税、分配环节征税和保有环节征税。如流转税在生产和流转环节纳税,所得税在分配环节征税,房产税在保有环节征税。

5. 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。它是税收强制性和固定性在时间上的体现。纳税期限分为按期纳税和按次纳税。

按期纳税,是指以纳税人发生纳税义务的一定期间为纳税期限。如增值税法规定,按期纳税的纳税间隔为1日、3日、5日、10日、15日、一个月,或一个季度。纳税人的具体纳税间隔期限由主管税务机关根据纳税人生产经营情况和应纳税额的大小分别核定。以一个月或一个季度为一期纳税的,自期满之日起15日内申报纳税,以其他间隔期为纳税期限的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月税款。

按次纳税,是指以纳税人从事生产经营活动或取得收入的次数为纳税期限。如我国目前对进口商品征收的关税,以及契税、耕地占用税都是按次纳税。

6. 纳税地点

纳税地点是指税法规定的纳税人(包括代征人、扣缴义务人)缴纳税款的地点。纳税地点主要根据各

个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款源泉控制而确定。一般而言,在各税种的法律制度中要根据不同情况分别规定不同的纳税地点,既要方便税务机关和纳税人征纳税款,又要有利于维护各地区、各征收机关的税收利益。

7. 减免税

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。减税是从应纳税款中减征部分税款;免税是免征全部税款。减免税是国家为实现一定的政治、经济政策,给某些纳税人或征税对象的鼓励或照顾措施,一般在税收法规中列举确定,有的由各级政府根据税法精神和税收管理权限具体规定。

(1) 减免税的基本形式。

法定减免,是指各税种的基本立法中列举的减税、免税。

特定减免,是根据政治经济情况发展变化和贯彻税收政策的需要,专案规定的减免税。

临时减免,是指在法定减免和特案减免以外的其他减免,主要是照顾纳税人的某些特殊的、暂时的困难而临时批准的一些减免税。

(2) 减免税的内容。税基式减免,是指对具体项目列举减免或对征税对象规定起征点、免征额。起征点是指对征税对象开始征税的数量界限。征税对象的数额未达到起征点的不征税,达到或超过起征点的,就按其全部数额征税。免征额是指在征税对象总额中免于征税的数额。它按一定标准从征税对象总额中扣除一部分数额,免征额部分不征税,只对超过免征额的部分征税。

税率式减免,是指将原定税率降低一定幅度,征税时按降低后的税率计征所实现的减免税。

税额式减免,是指对征税对象先按同一规定计算应纳税额,然后减征一定数量的税额而实现的减免税。

四、税法的制定与实施

税收立法,是国家立法机关或其授权机关根据一定的立法程序制定税收法律规范的一系列活动,包括税收法规的制定、公布、修改、补充和废止。通过税收立法,既要确定国家和国内外企业、个人之间的税收分配关系,又要制定正确处理这些关系所必须遵守的程序和原则。

1. 税收立法的原则

税收立法的原则是指税收立法活动必须遵循的准则,主要有以下四项。

(1) 从实际出发与民主决策原则。从实际出发,首先要求从中国国情出发,充分尊重社会经济发展规律和税收分配理论。其次,要客观反映一定时期国家、社会、政治、经济等各方面的实际情况,既不能被某些条条框框所束缚,也不能盲目抄袭别国的立法模式。

民主决策原则主要指税收立法过程中必须充分倾听公民的意见,严格按照法定程序进行,确保公民利益在税收法规中的体现。坚持民主决策原则,要求税收立法要以人民代表大会及其常务委员会为主,公开税收立法过程,举行税收立法听证。

(2) 公平与效率相结合的原则。税收公平是实现各经济主体公平竞争的重要条件,所以税收立法一定要体现公平原则。税收公平包含两层含义,一是条件相同者缴纳相同的税收,二是条件不同者缴纳数额不等的税收。条件相同与否是根据受益标准和能力标准来衡量的。以受益标准为依据,要求纳税人按其从政府提供的公共产品中所获得的利益大小来纳税,即受益大的多纳税,受益小的少纳税。以能力标准为依据,要求按纳税人的支付能力课征税款,支付能力相同者缴纳相等的税收,支付能力不同的缴纳不等的税收。

税收立法还应体现效率原则。效率包括经济效率和行政效率。经济效率要求征税要有利于资源的有效配置,一方面尽可能地保持税收对市场机制运行的“中性”影响,充分发挥“看不见的手”对资源配置的调节作用;另一方面应在一定范围内适当运用差别性的税收政策解决市场失灵问题,促进公共利益增长。行政效率要求税法条款须简便,节省征纳成本。

(3) 法定性与灵活性相结合的原则。税法作为法律规范,内容要规范、明确、具体、严谨、周密。法定性要求税收立法权只能由国家最高权力机关行使,未经授权,任何地方和部门都不得擅自变更税法规定,不得违背税法制定所谓的“土政策”“土规定”。

为了保证税法制定后在全国各个地区都能贯彻执行,不致与现实脱节,又要求税法不能规定得过细、过死,应坚持原则性与灵活性相结合。具体来说就是为了照顾不同地区,特别是少数民族地区不同的情况

和特点,充分发挥地方的积极性,在某些情况下,允许地方在遵守国家法律、法规的前提下,制定适合当地的办法、规章等。

(4) 稳定性与连续性相结合的原则。税法的制定是与一定的经济基础相适应的,税法一经制定,在一定阶段内就要保持其稳定性,不能朝令夕改,变化不定。如果税法频繁变动,不仅会破坏税法的权威性和严肃性,还会使得纳税人及征收机关无所适从,给国家政治、经济生活带来不利影响。但是,这种稳定性是相对的,即税法也不能一成不变,税法要与一定的经济形势相适应,要从实际出发。

连续性要求税法不能中断。在新的税法未颁布实施前,原有的税法不应终止。在修改、补充税法或制定新的税法时,应保持与原有税法的承接,应在原有税法的基础上,结合新的实践经验,修改、补充原有税法或制定新税法。只有遵循稳定性和连续性原则才能制定出符合社会政治、经济发展规律的税法。

2. 税收立法机关

根据我国宪法、《全国人民代表大会组织法》《国务院组织法》以及《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,我国的立法体制是:全国人民代表大会及其常务委员会行使立法权,制定法律;国务院及其所属各部委有权根据宪法和法律制定行政法规和规章;地方人民代表大会及其常务委员会,在不违背宪法、法律、行政法规的前提下,有权制定地方性法规,但要报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案;民族自治地方的人民代表大会有权依照当地民族、政治、经济和文化的特点,制定自治条例和单行条例。根据国家立法体制规定所制定的一系列税收法律、法规、规章和规范性文件构成了我国的税收法律体系。

(1) 全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律。我国税收法律的立法权由全国人民代表大会及其常委会行使,其他任何机构都没有制定税收法律的权利。现行税法中,《企业所得税法》《个人所得税法》《税收征收管理法》都是税收法律。除宪法外,在税收法律体系中,税收法律具有最高的法律效力,其他各机关制定的税收法规、规章等,都不得与《宪法》和税收法律相抵触。

(2) 全国人大及其常委会授权立法。授权立法是全国人大及其常委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条例。授权立法与制定行政法规不同,国务院经立法授权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,但在立法程序上需报全国人大常委会备案。现行税法中,增值税、消费税、营业税、资源税、土地增值税等暂行条例都是经全国人大及其常委会授权立法。

(3) 国务院制定的税收行政法规。国务院作为国家最高权力机关的执行机关,是国家最高行政机关,拥有行政立法权。行政法规作为一种法律形式,其效力低于宪法、法律,高于地方法规、部门规章和地方规章。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,而地方法规、部门规章和地方规章也不得与行政法规相抵触,否则无效。国务院发布的《企业所得税法实施条例》《个人所得税法实施条例》《税收征收管理法实施细则》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。根据现行法律规定,省、自治区、直辖市的人大及其常委会以及省、自治区人民政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人大有制定地方性法规的权力。由于我国在税收上坚持“统一税法”的原则,上述地方权力机关制定税收地方性法规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。

(5) 国务院税务主管部门制定的税收部门规章。财政部、国家税务总局和海关总署根据宪法规定有权制定税收部门规章。其制定规章的范围包括:对税收法律、法规的具体解释、税收征收管理的具体规定、办法等。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《税务代理实行办法》等都属于税收部门规章。

(6) 地方政府制定的税收地方规章。根据有关法律规定,省、直辖市、自治区以及省、自治区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行政法规制定税收地方规章。例如,国务院发布实施的城市维护建设税、土地使用税、房产税等地方性税种的暂行条例,都规定省、直辖市、自治区人民政府可根据条例制定实施细则。

3. 税收立法程序

税收立法程序是指国家权力机关及其授权机关在制定、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。

(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筹备工作,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大常委会的有关工作部门,在广泛征求意见并做修改后,提交全国人大及其常委会审议通过。

(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,在全国人大或其常委会开会期间,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。

4. 税法的实施

税法的实施即税法的贯彻执行,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。

税法实施的核心是严格遵守税法。严格遵守税法是保证税法得以顺利实施的重要条件,任何违反税收法律、行政法规的行为都要受到法律的制裁。

第三节 我国现行税法体系

一、我国税法的建立与发展

1. 新中国税法的建立与修订

新中国税法主要的原则精神来源于革命根据地的税收制度。根据1949年《中国人民政治协商会议共同纲领》的政策精神,制定了《全国税政实施要则》和《全国各级税务机关暂行组织规程》,于1950年1月30日由政务院颁布施行,同时以暂行条例形式发布“货物税”、“工商业税”等实体税法。其中《全国税政实施要则》成为当时的基本税法,其内容共12条,规定了合理负担、统一税法、税政、一切纳税人必须照章纳税等基本原则;明确了中央与各级地方政府的立法权限;设置了货物税、工商业税、盐税、关税、薪给报酬所得税、存款利息所得税、印花税、遗产税、交易税、屠宰税、房产税、地产税、特种行为消费税、车船使用牌照税和契税等全国统一开征的税种。但是限于当时的实际情况,薪给报酬所得税和遗产税并没有实际征收。

随着我国大规模经济建设的逐步展开,经济结构有了较大变化,为了适应这些变化,实体税法在1953年作出了较大的调整。调整的主要内容包括施行商品流通税,简化货物税,修订营业税,取消特种消费行为税,停止征收药材交易税,将粮食、土布交易税并入商品流通税征收。1956年生产资料私有制的社会主义改造基本完成,原来针对私营经济的“利用、限制、改造”的税收政策不再适应单一的公有制经济,为此实体税法又作了进一步简化。将原来的商品流通税、货物税、营业税、印花税合并为工商统一税,进一步简化了纳税环节,调整了税负。

1958年,我国进行了新中国成立以后第一次大规模的税制改革。其主要内容是简化工商税制,试行工商统一税。1958年调整后征收的主要税种包括工商统一税、工商所得税、利息所得税(1959年停征)、文化娱乐税(1966年停征)、关税、盐税、牲畜交易税、城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税、契税、农业税等。

1973年进行的税法修订,中心仍是简化税制,对国营企业只征收工商税,对集体企业只征收工商税和所得税。1975年修改后的《宪法》取消了1954年第一部宪法中仅有的“公民有依照法律纳税的义务”的税收条款,成为世界上极少数完全无税收内容的宪法之一。

2. 20世纪80年代:税收法制建设的初阶

1982年通过的我国第四部《宪法》恢复了“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”的条款。