

浙江省高等教育重点建设教材

TAX SYSTEM
OF CHINA

中国税制

◇ 吴利群 杨春玲 主编 ◇

TAX SYSTEM
OF CHINA



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS
浙江大学出版社

浙江省高等教育重点建设教材

TAX SYSTEM
OF CHINA

中国税制

◇ 吴利群 杨春玲 主编 ◇

TAX SYSTEM
OF CHINA

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制 / 吴利群, 杨春玲主编. —杭州: 浙江大学出版社,
2008.9

ISBN 978-7-308-06163-6

I. 中… II. ①吴…②杨… III. 税收制度—中国—高等学校—教材 IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 128590 号

中国税制

吴利群 杨春玲 主编

责任编辑 田 华

封面设计 刘依群

出版发行 浙江大学出版社

(杭州天目山路 148 号 邮政编码 310028)

(E-mail: zupress@mail. hz. zj. cn)

(网址: <http://www.zjupress.com>

<http://www.press.zju.edu.cn>)

电话: 0571—88925592, 88273066(传真)

排 版 杭州求是图文制作有限公司

印 刷 富阳市育才印刷有限公司

开 本 787mm×1092mm 1/16

印 张 31.75

字 数 658 千字

版 印 次 2008 年 9 月第 1 版 2008 年 9 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-308-06163-6

定 价 58.00 元

版权所有 翻印必究 印装差错 负责调换

浙江大学出版社发行部邮购电话 (0571)88925591

前 言

随着我国经济体制改革的发展,政府与企业、社会成员的关系正在发生日益深刻的变化。面对市场日渐发达,市场经济日渐成熟的社会运行机制,政府与大多数的部门与企业、社会成员的关系主要是一种规范性的管理关系,而唯有税务与企业、社会成员的关系仍是一种利益分配关系,而且更加成为一种主要的利益分配关系。这不仅是因为其他部门与企业的利益关切度降低而相对突出了税收利益分配关系的地位,而且是因为这样四个方面的原因而使得税收被企业和个人日益重视关注:一是税收收入占政府收入的比重日益提高;二是总体税收负担日益提高;三是社会保障体系这一涉及千家万户的机器运转也要靠税收来提供“动力”,社会收入分配关系的调节与改善要靠税收来发挥作用;四是国家产业政策的实施,在国际开放经济体系中的利益的保护等方面都需要税收发挥重要作用。这就是说,税收与每个企业、每个社会成员的利益联系越来越密切。于是,人们也越来越需要了解掌握税收知识。由此,我们自然可以理解,目前经济学科和管理学科中的各专业,乃至其他学科的一些专业都要求开设《中国税制》课程。正是为了适应这种社会需求,我们根据浙江省重点教材编写规划编写、修订了这本《中国税制》教材。

关于这本教材我们想作两点说明:第一,我国的税收制度正处在一个新的变革与发展时期,近年来频频推出了许多重大税制改革举措,如农业税的废除、新企业所得税法的推出、个人所得税法的修订、消费税政策的重大调整、增值税转型的改革试点、进出口税收政策的变革、地方税制改革的推进等等,我们在本次教材修订中,仔细查考了所有税收法规的最新规定,充分吸收了税制改革理论研究与实践的最新成果,保障了本教材的时效性与前沿性。需要指出的是,随着社会经济形势的发展与经济体制改革的深入推进,我国的税制改革也将与时俱进,教材中的部分税制内容必然会滞后于税制改革的推进,因而教学中需要注意税制改革的最新动向与新变化,以期使学习者掌握的税制知识尽可能“时新有效”。第二,作为一本高等教育的教材,一方面,我们尽量追求让学生学到一些有用的实践知识、技能,因而在教材编写的过程中尽可能使风格务实一些,税制内容阐述得具体详尽一些,并且通过本课程的学习有助于提高参加国家注册会计师、注册税务师考试的水平。但另一方面,我们也清醒地认识到,本科教材毕竟不同于业务技能考试的业务手

册、考试用书,本科教材必须有自己的使命,因而必须有自己的风格。所以我们在本教材编写中仍注意到教材自身体系的完整性和科学性,必须阐述中国税制有关的基本理论,这不仅体现在章节的差异上,还体现在对每个税种进行阐述时,也尽可能阐述一些重要的立法依据、政策精神,一个更为鲜明的特征是我们每个重要的税种和一些辅助税类后面都附有这些税种、税类“存在的问题和改革完善的方向”,以期对学生的学习研究起到拓宽视野、加深理解和启迪创新的作用。本修订教材在充分保持了原教材“时效适用性、务实详尽性、启迪创新性”的鲜明特点基础上,努力追求与实现了“分析更透、观点更新、内容更精良”的目标。

本书共分十四章,参加本教材编写的有沈玉平教授(负责编写第一章、第二章)、吴利群教授(负责编写第四章、第五章)、杨春玲教授(负责编写第六章、第八章)、董根泰副教授(负责编写第七章)、司言武副教授(负责编写第三章、第十二章、第十三章、第十四章)、谢枫讲师(负责编写第九章、第十章、第十一章),吴利群、杨春玲负责总纂。尽管我们在编写中反复研究讨论了本书的宗旨、风格等基本问题,并努力搜集有关的税收法规资料,但由于作者水平所限,教材中不尽如人意乃至谬误之处在所难免,敬请读者批评指正。

编 者

2008年8月

目 录

第一编 税收基本知识

税收基本知识的框架	(2)
第一章 税收的本质特征	(3)
第一节 税收的概念	(3)
第二节 税收的特征	(5)
复习思考题	(7)
第二章 税收制度	(8)
第一节 税收制度的构成要素	(8)
第二节 税种分类	(17)
第三节 我国税收制度的改革发展	(21)
复习思考题	(27)

第二编 流转税

流转税概述	(30)
第三章 增值税	(34)
第一节 增值税概述	(34)
第二节 增值税的征税范围、纳税人、税率	(40)
第三节 增值税应纳税额的计算	(48)
第四节 出口货物退(免)税	(63)
第五节 增值税的征收管理	(72)
第六节 增值税专用发票的使用及管理	(78)
相关链接 增值税制存在的问题与改革完善的探讨	(87)
复习思考题	(90)

第四章 消费税	(95)
第一节 消费税概述	(95)
第二节 消费税的纳税人、征税对象、税率	(97)
第三节 消费税应纳税额的计算	(105)
第四节 消费税的征收和缴纳	(117)
相关链接 消费税制存在的问题与改革完善的方向	(119)
复习思考题	(121)
第五章 营业税	(124)
第一节 营业税概述	(124)
第二节 营业税的征税对象、纳税人、税率	(126)
第三节 营业税应纳税款的计算	(135)
第四节 营业税的征收管理	(142)
相关链接 营业税制存在的问题与改革完善的方向	(154)
复习思考题	(157)
第六章 关 税	(160)
第一节 关税概述	(160)
第二节 关税的征税对象、纳税人、税率	(165)
第三节 关税应纳税款的计算	(171)
第四节 关税的征收管理	(180)
第五节 船舶吨税	(186)
相关链接 我国关税制度进一步完善的方向	(189)
复习思考题	(192)

第三编 所得税

所得税概述	(196)
第七章 企业所得税	(201)
第一节 企业所得税概述	(201)
第二节 企业所得税的纳税人、征税对象、税率	(203)
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定	(209)
第四节 企业所得税应纳税额的计算	(228)
第五节 企业所得税的优惠	(235)
第六节 企业所得税的源泉扣缴	(246)
第七节 企业所得税的特别纳税调整	(249)

第八节 企业所得税的征收管理	(256)
相关链接 企业所得税改革的评价	(263)
复习思考题	(267)
第八章 个人所得税	(269)
第一节 个人所得税概述	(269)
第二节 个人所得税的征收制度	(274)
第三节 个人所得税的减免优惠	(288)
第四节 个人所得税的计算	(292)
第五节 个人所得税的申报缴纳	(313)
相关链接 个人所得税制存在的问题与改革完善的方向	(319)
复习思考题	(321)

第四编 其他各税

第九章 财产税	(324)
第一节 财产税概述	(324)
第二节 房产税	(326)
第三节 契 税	(332)
第四节 车船税	(338)
相关链接 财产税制的改革展望	(344)
复习思考题	(347)
第十章 资源税	(348)
第一节 资源税概述	(348)
第二节 资源税	(349)
第三节 城镇土地使用税	(355)
第四节 耕地占用税	(362)
相关链接 资源税制改革的探讨	(366)
复习思考题	(367)
第十一章 其他税种	(369)
第一节 印花税	(369)
第二节 车辆购置税	(382)
第三节 城市维护建设税	(386)
第四节 土地增值税	(390)
第五节 固定资产投资方向调节税	(402)

第六节 烟叶税	(407)
第七节 屠宰税	(408)
第八节 筵席税	(410)
相关链接 其他税种的改革与完善的探讨	(412)
复习思考题	(416)

第五编 税收管理

税收管理概述	(420)
第十二章 税收征收管理制度	(425)
第一节 税务登记制度	(425)
第二节 账簿、凭证管理制度	(431)
第三节 发票管理制度	(433)
第四节 纳税申报制度	(437)
第五节 税款征收制度	(439)
第六节 税务检查制度	(454)
第七节 纳税评估	(459)
第七节 纳税担保	(467)
相关链接 关于深化税收征管改革的几点思考	(473)
复习思考题	(477)
第十三章 税务行政司法制度	(478)
第一节 税务行政处罚	(478)
第二节 税务行政复议	(483)
第三节 税务行政诉讼	(489)
复习思考题	(492)
第十四章 税务代理	(493)
第一节 税务代理概述	(493)
第二节 我国税务代理制度的基本内容	(496)
复习思考题	(500)

税收基本理论知识

第一编
税收基本知识

税收基本知识的框架

本编介绍阐述的是关于税收的一些基本知识,在本质上都是关于什么是税收的问题。“税收是什么”这个问题可以从多个角度、多重层次来观察。包括:(1)从最简要的层次上回答什么是税收,税收与政府、与国家是一种什么关系,社会公众为什么需要政府,政府又为什么需要税收,因而公众为什么需要税收;(2)税收作为一种主要的财政收入形式与其他财政收入形式相比较有什么特征;(3)税收作为一种制度运行是如何设计而成的;(4)一个国家的税收体系可以分成哪几类;(5)税收是如何产生发展的,各个时代、各个社会、各个国家的税收有什么异同,等等。这些问题所包含的知识具有递进性。要想系统地理解税收这个社会事物,就必须全面深入地学习掌握这些基本知识,回答这些基本问题。

这些问题的理解与掌握是中国税制的初学者步入“税收”这个知识殿堂的第一台阶。步入这个台阶,或者说领略掌握这个阶段的知识需要注意与前后两个阶段的知识衔接,第一阶段是与前面公共财政学、税收学这些专业基础理论的知识相衔接。公共财政学、税收学专门研究阐述以政府为主体的财政收支活动的一系列基础理论,在理论上研究的视野更广、更深透。所以作为财政学专业、税务专业的本科学生应该以公共财政学、税收学为基础,才能更好地学习理解中国税制在本编中的关于税收的一些基本知识。当然,作为一个非财政学专业、税务专业的本科生,如果前面没有学习过公共财政学、税收学这些专业基础理论,也可以在一个较为初浅的层次上来学习和掌握本编的一些基本知识。第二阶段是与后面的中国税制的具体内容,即现行中国税制的每一个税种相衔接。每一个税种都详细地阐述介绍一个税种是如何设计规定的,每一个税种由谁缴纳、按什么税率缴纳、依据什么计算即缴纳多少税等。所以本编对于后面各编中的每一个税种的具体制度法规知识的学习是一种基础的知识铺垫,没有对本编知识的正确透彻的理解掌握是很难学习理解后面各个税种的有关内容的。也正是从这个意义上讲,对于后面章节的学习来说,本编是一种基础的、基本的知识。

第一章

税收的本质特征

第一节 税收的概念

一、税收的概念

税收是一个历史范畴。自从有国家以来,政府为了履行职能和满足王室开支的需要,就以雏形的或成熟的各种税收来筹集资金。所以粗略地说,自从有了国家就开始有了税收。关于税收,可以从各种角度下定义,但比较综合的表述是: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,向社会成员强制、无偿地取得财政收入的一种主要形式。这一税收概念包含了以下含义。

(一)政府征税是为了实现职能而筹集资金

公共经济学的一般原理阐明,社会成员要想获得最大限度的福利,除了从市场上花钱购买商品消费之外,还需要享受政府提供的公共产品和公共服务(以下合称公共产品)。尽管在不同的时代,政府职能范围和内容构成有较大差异,但是政府毕竟是公共选择的结果,几乎没有一个国家可以缺少政府(事实上,没有政府的国家也就不能成为国家),政府的存在就是为了向社会成员及其组织提供公共产品。但是政府提供的公共产品是需要消费物质资源的,即需要花费成本,税收正是政府为了提供公共产品而筹集的资金。政府利用税收筹集资金来确保有足够的资源来提供社会成员及其组织所需要的公共产品,更确切地说,税收是公共产品的成本。正是从公共产品的提供需要花费税收这种成本,政府提供的公共产品量并不是越多越好,而是存在一个最佳的数量界线的选择,即最优税收规模的选择。

(二)征税凭借的是政府的政治权力

这里包含两个含义:一是征税主体是政府而不是其他单位和社会组织。即只有政府才有权力征税,因为这种权力是公众赋予的,是公共意志的结晶。其他单位和社会组织是不可能拥有这种权力的。征税权力是一个国家(包含各级政府)主权的重要内容,这无论是在国际税收关系中,还是在国内各地区间以及中央与地方之间的财政关系中都体现得非常充分。拥有了这种权力,政府才能合法征税,取得必要

的财政收入,满足其职能活动的需要。二是政府征税凭借的是政治权力。政府拥有财产权力和政治权力两种基本权力。凭借财产权力取得的收入(包括财产转让收入和财产出租出借收入)本质上是一种所有权收入,而凭借政治权力取得的收入才是税收收入。政治权力在本质上也是一种公共意志,所以也称为公共权力,所以凭借公共权力征税,再向社会成员和组织提供公共产品就是公共意志的体现。

(三)税收在绝大多数国家是财政收入的主要形式

在大多数国家,政府的财政收入中,除了税收收入外还有其他收入,而其他财政收入一般是政府凭借拥有的国有资产、国有资源而取得的产权收入,包括国家资产的出让收入和出租出借收入。在不同的历史发展阶段和不同的国家,政府掌握的财产和资源占整个社会的财产和资源的份额是有很大差异的,所以那些不同时代、不同国家的政府凭借财产权力取得收入的规模也就大不一样。新中国成立后至20世纪末,政府凭借国有企业的财产所有权取得的利润收入曾经是重要的甚至是主要的财政收入形式。但是在大多数历史时期、大多数政府的财政收入中,税收是最主要的形式。当然,罚没收入也是政府凭借政治权利取得的收入,但罚没收入不可能、事实上也未曾成为政府的主要财政收入形式。此外,政府还可以通过发行纸币和举借国债来取得财政收入。但长久靠大量发行纸币和国债来筹集财政资金必然会引起严重的通货膨胀和经济的严重破坏,甚至还会导致政府倒台和社会崩溃。只有税收才可能成为稳定可靠的财政收入形式。这种稳定可靠性表现为政府通过制定和实施税收法规来维持经常持久性征收。这取决于:一方面,政府需要永久稳定地向社会提供公共产品,因而就需要经常、持久、稳定、可靠的财政收入来源;另一方面政府要永久稳定地拥有征税的权力,所以政府通过制定税收法规来确定征税的对象、适用的税率等基本内容,以经常、稳定地取得财政收入。

二、税收的本质

税收的本质是什么?对此,理论界也有不同的观点,其中曾经占据重要地位的观点有:第一种观点认为,税收体现了国家与纳税人之间的分配关系,即国家在征税过程中是向纳税人取得了收入,再将这些收入支出用于社会成员,这中间产生了三个维度的分配关系,其一是国家向纳税人征税时发生了收入从纳税人向国家转移的收入分配;其二是纳税人与非纳税人之间的收入分配,即由于有些社会成员纳了税,而有些社会成员不纳税却也可以享受国家提供的公共福利,所以发生了收入从纳税人向非纳税人转移的收入分配;其三是纳税人与纳税人之间的分配关系,即由于有的纳税人纳的税多享受的公共福利却少,而有的纳税人纳的税少却享受了较多的公共福利,即形成了收入从纳税多的社会成员向纳税少的社会成员转移的分配。这种观点是注重从道德的甚至阶级关系的角度来分析税收的一种属性。这种观点的分析一则有助于提示政府从征税到支用税收的过程中包含的道德关系,从而有助于启示人们注重税收的征收与支用过程中应该遵循道德公平的原则;二

则有助于揭露阶级关系和社会中的利益集团的利益分配关系,从而有助于启示人们从政治角度来认识政府是如何利用税收来维护统治阶级和特殊利益集团的利益的。应该说,在揭示税收的道德和政治属性方面,这种观点是有积极意义的。

第二种观点认为,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。这种观点从公共财政的框架体系内来认识税收的本质。公共财政关系的基本内容是:政府是应社会成员共同需要而产生的,政府的职能就是向社会成员提供公共产品(包括公共产品的总量和结构),以达到社会成员福利的最大化。而提供这些公共产品必须向社会成员筹集资金,这就需征收税收,税收是公共产品的成本。政府征税在总量和结构上、在税收负担的分配上必须符合社会成员的公共意愿。所以公共财政必然包括税收,税收是公共财政关系中的一个重要环节,即是筹集资金的重要环节。从公共财政关系的框架内认识税收的本质,有助于我们看清税收的征收也是实现公共意志,使公共利益最大化的过程,而不是只看到税收从纳税人那里取走了收入。如果确实只是税收征收环节表现的那样,只是从纳税人那里取走收入,那么税收如何得以从政府一诞生开始就存续至今呢?所以税收在本质上是为了实现公共利益的最大化,为了满足政府向社会成员提供公共产品而承受的代价。尽管在不同的社会时代、不同的社会制度中,税收的这一本质表现有较大的差异,即政府在征税和向社会成员提供公共产品的过程中,其“公共性”会发生偏差,即财政支出的一些内容方向有益于某些阶级、某些利益集团,税收分配的公平合理性会有差异,会使某些阶级、某些利益集团享受一些特殊优惠。但就总体而言,特别是在当代社会里,税收主要是政府为了实现社会成员利益最大化,向社会成员提供公共产品而需要由社会成员负担的成本。

第二节 税收的特征

税收的特征是税收作为政府财政收入的主要形式区别于其他财政收入的标志。概括说来,税收的特征主要有以下三个方面。

一、无偿性

税收的无偿性,是指政府征税以后不是直接给予纳税人某种等价物,也不向纳税人提供某种特权,以后也不偿还给纳税人,而是成为政府的财政收入来源,由政府用于各种职能活动的消耗。认识税收的无偿性,必须先认识社会关系中有偿关系的种类。有偿关系可以分成三类:其一是最为普遍的等价交换,即社会成员(有时包括政府也成为其中的一分子)的一方付出一种货币、实物或其他经济利益,同时从相对应的另一方获得另一种货币、实物或其他经济利益;其二是信用借款方式,即一方向另一方借取一定量的货币、实物或其他经济利益,在一定时期后将这些经济利益等价偿还给借出者,甚至还要支付利息;其三是从他人获得经济利益

(收入)但必须给予对方相应的特权,使对方能从利用这些特权中获得相应的经济利益。税收不属于上述三种有偿形式,因而税收是无偿的。

这里应该分析阐明税收的无偿性与税收是公共产品成本的内在关系。税收的无偿性与税收是公共产品的成本这一本质属性似乎是相矛盾的。税收的无偿性是从税收征收这个环节来观察判断的,而税收是公共产品的成本是从税收的本质关系来观察判断的,这是其一。其二,税收是公共产品的成本这一本质关系也是可以推断为税收就是有偿的。如上所述,因为所谓有偿必须是等价的,税收是公共产品的成本这一本质判断只是说明就税收整体而言,就政府与整体纳税人的利益关系而言,征税是为了向社会成员提供公共产品。而对每一个纳税人来说,不是政府向他征了多少税,他就可以向政府索取多少公共产品、公共福利,或者说因为从政府提供的公共产品中享受了多少福利才向政府缴纳相应份额的税收。在具体的征税环节,不论是社会成员是否享受了政府提供的公共产品,也不问其享受了多少公共产品,都必须按政府规定的标准缴税。反过来,作为社会成员,他可以享受多少公共产品、公共福利,并不取决于他是否向政府缴纳过税收,也不论缴过多少税。由此可见,税收的无偿性并不否定税收是公共产品的成本这一本质特征。

税收的无偿性对于保证政府财政资金的可用性十分重要。只有税收收入不需要偿还,才能由政府安排为支出,才能满足政府各项职能活动的需要。如果需要偿还,政府只能是将新征收的税收用于偿还旧债;如果要靠出让某种资产权益才能取得税收,这就可以推断,政府拥有的这种资产权益与应该征收的税收额是等价的。那么,政府也就无需通过征税来筹集资金,而只需要将这些资产权益在市场上出售即可获得财政收入。所以从征收环节来看,无偿性是税收的一个重要属性。

二、强制性

税收的强制性,是指政府征税是以法律的形式规定了纳税人的纳税义务,纳税人必须依法纳税,否则就要受到法律的惩罚。纳税人之所以会依法纳税,是由于税收存在强制性,税法体现了政府政权的威慑力。在这种威慑力下,纳税人才会“自觉”纳税。税收的强制性是指税收的非自愿性。即一般而言,纳税人是在政府及其制定实施的税法的威慑下才纳税的。税收的强制性缘于税收的无偿性。因为税收是无偿征收的,对于纳税人来说,缴纳税收就是一种经济利益的损失和放弃,所以一般都不会自愿缴纳,因而税收需要以法律的形式来强制实施。

还应该说明,税收虽然是强制的,但却不具有惩罚性。如果我们仔细考察政府的财政收入,强制性的收入除了税收之外,还有罚款这样的收入。但是应该看到,罚款虽然是强制性的,但与税收的强制性是有根本区别的。税收的强制征收是以合法行为及其带来的收入为对象、为前提的,至少大部分情况是如此。而罚款收入是以违法行为及其收入为对象征收的。同时税收与罚款的征收目的不同,税收征收的最根本的目的是为了筹集财政资金,税收虽然对经济活动也有调节作用,对某

些经济活动可能也具有“奖惩”作用,但这时税收所包含的“惩罚”不是禁止性的,而仅仅是引导性的。但罚款的“惩罚”是禁止性的,罚款所要惩罚的对象对社会是有害的。所以税收不具有惩罚性,与罚款有区别。

三、固定性

税收的固定性,是指税收法律制度一经制定,就规定了某一种税的征税对象,即对什么征税,依据什么计算征税,也规定了税率,即征收多少税收。这些基本内容规定以后,一般不频繁变动,而是具有相对稳定性,即在一定时期内持续实施有效。税收法律制度的这种固定性使得税收作为政府的主要财政收入形式具有稳定可靠性,成为政府经常性的、基本的财政收入来源。

税收的固定性还意味着税收制度的实施及其日常管理具有规范性。即税收制度是一个国家的权力机关或赋予了职权的职能机关制定的有关税收活动的一系列法律、法规和规章,任何单位都不得随意变更,而必须维护税收制度的有效运行。如果没有税收制度的这种严肃性,也就没有税收的固定性。

最后需要指出,一般而言,作为一种财政收入,如果同时具备了税收的上述三个特征,那么即使名称不叫税收,实质上也是税收;反过来,如果一种财政收入虽然名称叫税收,但如果不同时具有这三个特征,那么实质上也不是税收。所以税收的三个特征是税收区别于其他财政收入形式的根本标志。而且,各个社会里的税收都具有这些特征。

复习思考题

一、名词解释

税收 税收的无偿性 税收的强制性 税收的固定性

二、问答题

1. 什么是税收? 应该从哪些方面理解税收?
2. 税收的本质是什么?
3. 税收区别于其他财政收入形式有什么特征?
4. 税收的无偿性特征与税收是公共产品的成本这一本质是怎样的关系?
5. 怎样理解税收的强制而又非惩罚性这一特征与税收具有“寓禁于征”这一作用的关系?
6. 税收的固定性对税收成为政府的主要财政收入形式起着怎样的作用?
7. 试举一种非税财政收入与税收对比,税收具有三个特征,而哪种非税财政收入不具有这些特征。

第二章

税收制度

税收制度是用来规范税务机关、纳税人及其他有关单位和个人的税务行为的税收法律、法规、规章等的总称。税收制度的内容和形式很多,从税收法律效率的级次来分,有由全国人大或常委会颁布实施的税收法律,有经国务院颁布实施的税收条例,有国家部委职能机关(主要是国家税务总局、财政部、海关等)和各省、自治区、直辖市人大或常委会、人民政府颁布实施的规章,也有地方各级人大、人民政府及其税收主管部门制定实施的一系列有约束力的税务文件。从税收法律的内容来分,有税收实体性法律法规,也有税务程序性法律法规;有税种性法律法规,也有税务征管性法律法规和关于税收管理体制的法律法规。但是从对税务工作的影响,从对税务机关和纳税人的实质性权利义务的规定约束的效率来看,最主要的税收制度是税种性法律法规,税收征管法与其他税收法规都是依附于税种性法规而设立的。

第一节 税收制度的构成要素

由于税种性法规在整个税收制度中占据核心的地位,所以本节以税种性法律法规为对象,分析税收制度包括哪些主要因素,即一般所称税制构成要素。

一、纳税人

纳税人,是指税法规定的负有纳税义务的单位和个人。纳税人包括自然人和法人。自然人纳税人是一个以自然生命为基础和特征的普通个人。自然人纳税人是一个国家中最重要的纳税人之一。自然人纳税人还包括本国公民和外国人、无国籍人。法人纳税人是依照法定程序设立的具有民事权利义务主体资格的社会组织,法人纳税人包括企业法人纳税人、事业法人纳税人和团体法人纳税人。我国的大多数税种的纳税人都包括企业法人、事业法人和团体法人。企业法人纳税人包括股份有限公司和有限责任公司,不具有法人资格的企业不应成为企业法人纳税人,而应成为自然人纳税人。例如,合伙企业就不是企业法人纳税人,而是应将其收入及其纳税义务分解给合伙各方,由合伙各方根据各自的身份纳税。如果合伙