

税法教程

SHUIFA JIAOCHENG

主 编 周晓世 | 副主编 王 华 范晓玲

 首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press

税法教程

S H U I F A J I A O C H E N G



主 编 周晓世 | 副主编 王 华 范晓玲

 首都经济贸易大学出版社
Capital University of Economics and Business Press

· 北 京 ·

图书在版编目(CIP)数据

税法教程/周晓世主编. -- 北京:首都经济贸易大学出版社,2018.8

ISBN 978-7-5638-2845-6

I. ①税… II. ①周… 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(2018)第 185703 号

税法教程

主 编 周晓世

副主编 王 华 范晓玲

责任编辑 刘元春 晓 地

封面设计 **风得信·阿东**
FondesylDesign

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

网 址 <http://www.sjmcb.com>

E-mail publish@cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 北京砚祥志远激光照排技术有限公司

印 刷 北京玺诚印务有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

字 数 634 千字

印 张 24.75

版 次 2018 年 8 月第 1 版 2018 年 8 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-5638-2845-6/F·1572

定 价 56.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

前言

党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》要求,未来一段时间要将改进预算管理制度、完善税收制度、建立事权和支出责任相适应的制度作为财税体制改革的重点,进而建立健全完善的现代财税制度。2014年6月30日,中共中央政治局审议通过了《深化财税体制改革总体方案》(以下简称《总体方案》),明确了深化财税体制改革的思路原则、主要任务和时间安排;2016年新一轮财税体制改革基本完成重点工作和任务,2020年基本建立现代财政制度。

随着《总体方案》的逐步实施,新一轮财税体制改革呈现出这样一些特点:第一,财税体制改革的重点放在了财政体制改革上,目标是发挥中央和地方两个积极性,形成协调的中央地方财政关系;第二,改革财税体制,使其具有推进全面深化改革的基础性和支撑性作用,真正成为国家治理的基础和重要支柱;第三,财税体制改革的方案大量密集性出台,《全面推行营改增试点后调整中央与地方增值税收入划分过渡方案》《关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》等纷纷进入试点、实施阶段。

不得不说,新一轮财税体制改革给“税法”教学带来冲击和挑战。而且,就了解到的情况看,现行的“税法”教学环节也存在一定的问题。这就需要我们不断适应新形势,改革教学,创新教学内容。

关于改革教学,重点在改革课程设置。理工科高校的会计专业(也包括财务管理专业和审计专业)的教学中,“税法”课程安排40学时左右,很多学校在此基础上又安排了“税务会计”课程,一般在32~40学时。“税法”课程教学重点在“税法体系”“税收法律关系”“税法要素”“税收实体法”“税收程序法”;“税务会计”课程教学重点在于涉税事项会计核算以及纳税筹划。“税法”课程与“税务会计”课程在内容上是紧密联系的,在实务工作程序上是前后环节的关系。这种课程设置存在的主要问题是,程序上前后脱节的同时部分教学内容重叠,介绍涉税事项会计核算以及纳税筹划时,与适用的税法内容联系不紧密,有时为说清相关税法又不得不重复介绍“税法”课程内容。

关于创新教学内容,关键是保证教学大纲要适应税制改革的变化,同时应适时调整修订配套教材的内容。就目前的教学实际情况看,这方面的不适应是存在的。适应税制改革的变化,首先“税法”课程要动,要调整修订教材内容,然后“税务会

计”课程要跟进。然而现实教学工作中,由于教学管理的原因,教学大纲、教材并非可随时调整,而且“税法”课程、“税务会计”课程的教材调整修订常常不能同步,选择使用教材时常常陷于尴尬。

如何改革教学、创新教学内容,一个基本的考虑是,整合“税法”课程、“税务会计”课程内容,突出涉税事项会计核算与税法内容的有机联系,适当考虑单独设置纳税筹划教学内容或教学环节;内容整合后的教材应当以适应税制改革的变化为基本要求,做到教学大纲、教材内容同步调整,重点保证税法体系、税收实体法、税收执法适时调整修订。

基于以上考虑,并结合理工科会计学专业人才培养目标要求,本次编写税法教材力求突出以下特点。

1. 整合税法与涉税事项会计核算内容,增强其彼此有机联系,以利于学生能够系统地学习相关知识、理论和方法。

2. 适应税制改革的新变化,教材中税法体系、税收实体法及税收执法等内容体现相关改革的进展及成果。

3. 适应教学及教学改革要求,坚持指导与要求并重,对于学习重点、难点给予学习的指导,同时提出必要的学习要求。

4. 适应人才培养目标要求,突出实务能力的训练,每章安排必要的例题,并安排必要的练习题。

5. 考虑学生参加社会专业证书考试以及其他类型、层次学习人员学习的需要,教材内容参考其他教材的知识体系,并安排相应的练习题。

使用本税法教材开展教学,应当注意以下情况。

第一,教材编写处在财税体制改革不断推进的阶段,教材编写组工作能力可能也存在不足,教材内容出现疏漏甚至错误在所难免。希望教材使用者在使用时如发现这些问题,及时与教材编写组或主编联系,以利于今后改正修订,或补发勘误表。

第二,为使学生切实达到提高实务能力的要求,应当适时组织学生进行课后练习。本教材为课后练习题提供了配套参考答案,希望对学生的能力训练有所帮助。

第三,本税法教材可能与现实教学大纲存在一定差异,在实施教学时应当保证执行教学大纲,同时应当在教学内容组织上反映出与教材内容的对应关系。

第四,应当注意了解学生对学习内容的理解和接受的情况,为未来进一步修订教材提供重要前提。

本次编写税法教材是集体劳动和创新的成果,多位同志参与研究和编写大纲、教材内容和校对书稿等工作。其中,沈阳理工大学周晓世老师完成编写“第一章 税法概论”,沈阳理工大学罗萍老师完成编写“第二章 增值税税法与实务”,沈阳理工大学关玉红老师完成编写“第三章 消费税税法与实务”,沈阳理工大学范晓玲老师完成编写“第四章 关税、船舶吨税税法与实务”,沈阳理工大学关玉红、刘胜英老师合作完成编写“第五章 企业所得税税法与实务”,沈阳理工大学关玉红、刘胜英老师合作完成编写“第六章 个人所得税税法与实务”,沈阳理工大学陈园老师完成编写“第七章 行为税类各税税法与实务”,沈阳理工大学冀晓伟老师完成编写“第八章 财产税类各税税法与实

务”,沈阳理工大学范晓玲、沈阳工学院周启微老师合作完成“第九章 资源税类各税税法及相关税法与实务”,沈阳理工大学刘胜英老师完成编写“第十章 税收征收管理法”。周晓世同志担任主编,负责完成编写大纲(草)拟定和书稿总撰审定工作,附录二和附录三编写整理,以及联系出版发行业务;王华、范晓玲担任副主编,完成书稿校对,附录一编写整理,协调教材编写组内工作。

在编写教材出版工作中,得到沈阳理工大学教务管理部门、经济管理学院的大力支持,在联系出版社、校对书稿过程中还得到沈阳理工大学在校研究生李雪娇、曹瑀的帮助。在此,编写组深表诚挚谢意!

教材编写组

2018年6月1日

目 录

第一章 税法概论	1
第一节 税收概述	1
第二节 税法及其构成要素	6
第三节 税法体系与税收立法	14
第四节 税收执法与税制改革	21
思考与练习	30
第二章 增值税税法与实务	34
第一节 增值税概念、特点及其基本制度	34
第二节 增值税的计算	48
第三节 增值税的纳税及账务处理	72
思考与练习	98
第三章 消费税税法与实务	103
第一节 消费税概念、特点及其基本制度	103
第二节 消费税的计算	108
第三节 消费税的纳税及账务处理	124
思考与练习	136
第四章 关税、船舶吨税税法与实务	142
第一节 关税概念、特点及其基本制度	142
第二节 关税的计算	147
第三节 关税的纳税及账务处理	155
第四节 船舶吨税税法	158
思考与练习	161
第五章 企业所得税税法与实务	167
第一节 企业所得税概念、特点及其基本制度	167
第二节 企业所得税的计算	172
第三节 企业所得税的纳税及账务处理	193
思考与练习	199

第六章 个人所得税税法与实务	207
第一节 个人所得税概念、作用及其基本制度	207
第二节 个人所得税的计算	214
第三节 税收优惠	241
第四节 个人所得税征收管理及账务处理	242
思考与练习	246
第七章 行为税类各税税法与实务	253
第一节 城市维护建设税税法制度及相关业务	253
第二节 教育费附加的税法制度及相关业务	257
第三节 印花税法制度及相关业务	261
第四节 车辆购置税税法制度及相关业务	270
思考与练习	280
第八章 财产税类各税税法与实务	287
第一节 房产税税法制度及相关业务	287
第二节 车船税法制度及相关业务	294
第三节 契税法制度及相关业务	301
思考与练习	308
第九章 资源税类各税税法及其相关税法与实务	313
第一节 资源税法制度及相关业务	313
第二节 城镇土地使用税法制度及相关业务	323
第三节 土地增值税税法制度及相关业务	329
思考与练习	343
第十章 税收征收管理法	349
第一节 税收征收管理体制	349
第二节 税务管理	351
第三节 税款征收	361
第四节 税务检查	374
思考与练习	380
附录一:税法查询——税法体系基本法律法规及规章	385
附录二:税法查询——税法体系基本法律法规查询网址	387

第一章 税法概论

学习要诣

学习内容	1. 税收内容包括税收概念及其作用、税收本质特征、税收形式特征以及税收的分类,它是认识和理解税法的前提 2. 税法内容包括税法概念及其作用、税收法律关系、税收实体法构成要素、税法体系与税收立法,理解这些内容是掌握税法本质的基本要求,也为理解掌握后续税收实体法奠定基础 3. 税收执法内容包括税务机关机构设置及管理、税务机关基本工作及税务行政复议等内容,理解税收程序法执行过程及内容,有利于全面理解税法体系
学习目标	1. 了解税收的产生、税收立法、我国税制改革的实践等内容 2. 理解税法概念及其作用、税务行政复议等内容 3. 重点掌握税收法律关系及基本内容、税收法律基本要素、税法体系、税类税种、税收基本原则、税务机关机构设置、税务机关管理体制及管辖范围等内容
难点与要求	1. 本章难点:①税收法律关系及基本内容,②税收法律基本要素,③税法体系,④税类税种,⑤税收基本原则,⑥税务机关管理体制及管辖范围。主要难点是要从宏观上概括地理解把握税、法、税制,知识量很大 2. 学习要求:①借助理论教学,通过自学发现疑惑,把疑惑带到课堂进行解答,有备而学;②注意做好学习笔记,将问题、疑惑记录下来,并及时咨询;③章后习题是针对常见疑难来安排的,因此要重视课后训练,发现错误及时改正 3. 教学要求:①理论教学应当对学习难点给予重点考虑,学时、答疑及针对性训练应适当加强;②安排课后训练,并适当安排习题讲解

第一节 税收概述

学习税法,首先必须要搞清楚什么是税收。可以从税的产生来认识它,进而再来认识税的作用、税的特征。此外,税也是复杂的,需要从税的分类进一步去认识它。

一、税收

税收是国家行政机关为了满足一定的社会公共需要,依据法定权限,强制、无偿地向特定社会组织或个人征收,并形成财政收入的一种形式。

(一) 税收的产生

税收出现的条件有两个:一是社会财富的分散占有(主要形式是私有制),二是国家统治的存在。社会财富的分散占有在客观上就要求按一定目的和方式来均衡财富结构,即需要课征各种税;国家的存在需要维护其统治,维护统治的重要基础就是国家财政收入,税收则

是财政收入的主要来源。

我国夏、商、周时期进入奴隶制社会,建立发展了较完善的国家治理形态。这一时期也被称为三代时期,其国家赋税的形成是法治税意义下税收的发端。三代时期以土地为课征对象形成的税收是国家赋税的主体,在发展演化过程中还逐步形成了以人为课征对象以及以商业行为为课征对象的税收。以土地为课税对象的税收,其形式出现了“贡”“助”“彻”的发展变化过程。

早在夏启朝代之前便存在部落盟邦的首邦社会,国家形态开始形成,也伴生着税收的原始形态——“赋”。“禹别九州,量远近,制五服,任土作贡,分田定税,十一而赋”,即根据土地偏远程度、土质情况评定等级,按收获量 1/10 征收赋税。

“贡”是夏代以土地为课征对象进行强制课征的赋税形式。一般把土地分配给奴隶主贵族,奴隶主贵族再按级下分,最后将土地分给平民和奴隶耕种,王室及奴隶主逐级对土地使用者按收获的一定比例征收税收。

“助”由“贡”演变而来,是商代以土地为课征对象进行强制课征的税收形式。它借助民力共同耕种公田,从而征收公田的劳役地租,即力役形式的赋税。

“彻”由“贡”演变而来,是西周开始施行的以土地为课征对象进行强制课征的税收形式。它是王室对土地使用者取得的收获量按一定数量征收,即“民耕百亩者,彻取十亩以为赋”。^①

这一时期,国家赋税以土地课税为主体,而且赋税可反映出地租特征。进入东周后,春秋时期,经济基础、阶级关系深刻变化冲击了原来对奴隶主人身依赖的统治制度,原来井田制的“公田”下国家赋税已不适应生产力的发展。

鲁宣公十五年(公元前 594 年)实行了“初税亩”,“初税亩者,非公法公田,履亩十取一也”,即不分公田、私田,凡占有土地者均须按亩交税。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,同时也是税收发展史上起源的一个里程碑。公元前 359 年,秦孝公任用商鞅推行变法,其所实行“訾粟而税”“初租禾”的税制,按土地收获量多少征税,与“初税亩”制度相似,只按土地收获量征税,不考虑土地状况。

秦朝建立了我国第一个高度集权的封建王朝,阶级结构、生产关系发生了质的变化,商业及手工业得到了较快发展,国家赋税除农业税外,其他税种逐步发展,同时税收立法与执法也逐步得到发展。秦朝的税收法律有《田律》《仓律》《徭律》,汉朝在此基础上又增加了《田租税律》和《盐铁税律》等。此后,随着专制的日益加强和中央控制力的提升,赋税制度不断发展变化,采取的田赋税法主要有三国时期曹魏的“租调法”、唐朝前期的“租庸调法”、唐朝中后期的“两税法”、明朝中叶的“一条鞭法”、清初的“摊丁入亩”。通过这些改革,我国古代的赋税制度逐步完善。^②

欧洲国家赋税的发端也可追溯至奴隶制社会,古希腊和古罗马等建立了奴隶制国家,出现了土地和奴隶的私有制,国家政权以城邦形式存在,存在着奴隶主大庄园经济、寺院地产经济以及家庭奴隶制等私有经济,相应出现了对私有土地征收的税收。

西罗马帝国灭亡后,西欧进入封建时代,部落联合建立了封建制国家形态,生产关系发生变化,典型做法是实施采邑和属臣制度。领主和属臣之间通过签订契约,使后者获得保护

① 臧知非. 说“税田”:秦汉田税征收方式的历史考察[J]. 历史研究,2015(03):22-39.

② 杜丽雯. 中国古代重大赋税改革及其启示[J]. 山东财政学院学报,2006(01):43-45.

和土地,并要向领主提供赋税。属臣之后还可将采邑分成更小的子采邑,与自己的属下再签新的契约。比如英国,封建主需要向国王缴纳租税、提供义务服兵役,以及依据特定条件缴纳特别的税收,如丹麦金、封建协助金。

随着工业革命的出现和发展,英王室与封建主之间不断产生包括赋税在内的国家政体及权力分配的矛盾,进而促进现代代议制度的产生。这个过程与后来的工业革命相融合,要求改革经济制度,这也直接催生了现代意义上的税收制度。

(二) 税收的基本作用

税收是国家意志的体现,征收施政目的无论考虑的是均衡社会财富、调整经济或产业结构,还是维持国家治理的运行,税收活动的根本是要满足国家目标,维护国家的政权统治治理。首先,是实现国家治理的基础,税收是国家财政收入的主要来源,国家政权运行、国防建设、公共基础设施建设、社会事业及社会福利的发展,需要财政收入作为物质基础,税收不可或缺;其次,税收是调整经济的重要工具,利用税收来调整经济或产业结构是政府常用的手段,比如利用关税、资源税政策调整经济或产业结构等;最后,税收是调整利益分配的重要手段,比如利用所得税调整社会财富。

二、税收的特征与税收的分类

学习认识税收,不仅需要了解其作用,也需要了解税收的特征及其表现形态。

(一) 税收的本质特征及形式特征

1. 税收的本质特征

税收的本质特征是税收活动的本质属性和内在联系规律性的反映。税收本质特征体现为以下几点。

(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。国家治理、政权行使必须有一定的财政收入作为保障。财政收入的来源有国有经济收益或政府投资收益的收入,发行政府债券、金融贷款或从国际金融机构贷款、外国政府援助、行政收费或行政事业收费、征税,等等,其中税收是取得财政收入的主要来源。税收目的直观的反映是构成财政收入,而其本质属性则是作为调整社会再生产过程中社会的国民收入分配的工具。在市场经济条件下,进行国民收入分配的主体是市场,这种分配是自发的,但有时是盲目的,甚至与国家意志是相抵触的,这时需要政府通过“有形之手”来调节,调节的重要手段之一就是税收。

(2) 国家征税的依据是政治权力,它有别于按生产要素进行的分配。与市场自发的以经济规律支配形成的分配不同,国家征税的依据是政治权力。市场自发形成的分配是基于生产要素进行的分配,这种分配并不是无偿的,如何分配、分配多少是依据生产要素对收入的贡献来决定的;而以税收形成的分配不同,它是国家凭借政治权力进行的分配,具有强制性、无偿性。当然,从财务行政行使过程角度客观地分析,公民或法人缴纳税收以后即拥有了享受政府提供的公共产品的权利,因此纳税人交税并非是完全无偿的,即纳税人除具有纳税义务外,也有相应的权利。

(3) 国家课征税款的目的是满足社会公共需要。征收赋税既是保证国家治理政权维持运行的需要,也是满足社会公共需要的必然要求。税收形成财政收入,财政支出要保证国家权力机关的运转,更重要的是要保证满足社会公共需要。满足社会公共需要是国家意志的体现,需要满足社会及国家安全要求,开展社会治安、国防建设,需要满足社会及经济发展要

求,开展公共基础设施建设、社会事业及社会福利的改善等,同时也需要满足国家政府对国民经济调控的需要,以弥补市场失灵,促进公平分配。

2. 税收的形式特征

税收的形式特征是税收形式区别于其他财政分配形式的外在表现。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。无偿性是税收的关键特征,它与政府取得国有经济收入、政府债务收入、规费收入等其他财政收入有显著区别。需要注意,理解税的无偿性不能绝对化,它是具有相对性的。税对具体的纳税人而言是无偿的,但若从财政活动的整体来考察,税的无偿性与特定财政支出具有相关性,比如对纳税大户的财政奖励,这又反映出有偿性的一面。

(2) 税收的强制性,即税收是国家凭借政治权力,依法对社会财富进行的强制性分配。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。税收强制性集中表现为征税主体必须依法行使征税权,纳税主体在法定义务范围内必须履行纳税义务。

(3) 税收的固定性,即国家税收征收通过法律形式,确定税收征收范围、具体税种及征收比例或数额,并保持相对稳定。固定性是税收执法的重要属性,对稳定国家财政收入和保护纳税人合法权益不受侵犯具有重要意义。国家通过法律形式预先规定税收法律要素,并保持相对的连续性和稳定性,特殊时期可以进行必要改革和调整,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。

税收“三性”的具体属性是有机联系的统一体,它们相辅相成、缺一不可。简单说,无偿性是核心属性,强制性是前提保障性属性,固定性是直接反映税收法定原则的属性。

(二) 税收的分类

国家征收赋税通常要根据征税目的,如满足社会公共需要、调控国民经济,来确定不同的税种类别,进而实施不同的征收标准和征收方式。税收的分类征收是实现征税目的的必然要求,是税收本质特征的直接结果,也是税收实践反映出来的重要的税收表现形态。税收科学合理分类是分类征收的前提,它要根据征税目的、经济及社会发展水平等因素系统分析研究。这里只介绍一般意义下的税收分类方式。

1. 按征税对象的性质和特点不同分类

按征税对象的性质和特点不同,可以划分为流转税、所得税、财产税、行为税和资源税五大类,如表 1.1 所示。

(1) 流转税,是指商品交换过程中,以反映商品交易量的流转额为征税对象的税种。

(2) 所得税,是以纳税人的所得或收入扣除成本后的收益额为征税对象的税种。

表 1.1 税收按征税对象的性质和特点分类

税类	税 种
流转税	增值税、消费税、关税、船舶吨税
所得税	企业所得税、个人所得税
财产税	房产税、契税、车船税、土地增值税
行为税	印花税、城市维护建设税、烟叶税、车辆购置税、耕地占用税
资源税	资源税、城镇土地使用税

(3) 财产税,是以特定财产数量或价值为征税对象的税种。

(4) 行为税,是以某种特定行为的发生为条件,对行为人加以征税的税种。

(5) 资源税,是以占用和开发国有自然资源获取的收入为征税对象的税种。

2. 按纳税人是否实际承担税负分类

按纳税人是否实际承担税负分类,可以划分为直接税和间接税。

(1) 直接税,是指由纳税人缴税形成的税负自己承担的税种。

(2) 间接税,是指纳税人可以将税负转移给他人,自己不直接承担税负的税种。

比如消费税、关税等,表面上由纳税义务人缴税,实际上税款加于所销售商品的价格上,最终由消费者负担或用其他方式转嫁,这些税种为间接税。而所得税、房产税、遗产税等税负由纳税义务人承担,转嫁不了,这些税即为直接税。

3. 按缴纳税金是否属于商品价格构成内容分类

按缴纳税金是否属于商品价格构成内容来分类,可以划分为价内税和价外税。

(1) 价内税,是指税金是商品价格的组成部分的税种。

(2) 价外税,是指商品价格中不包含税金的税种。

价内税、价外税,是对于流转税进一步分类的结果。凡是商品价格包含税款的就是价内税,反之就是价外税,目前只有增值税是价外税,其他流转税都是价内税。

4. 按计税标准的不同分类

按计税标准的不同来分类,可以划分为从价税和从量税。

(1) 从价税,是指以征税对象的价格为计税标准征收的税种。

(2) 从量税,是指以征税对象特定的计量单位为计税标准征收的税种。

我国现行的各种流转税大都属于从价税,但部分关税、资源税、消费税、车船税和盐税实行从量税,如消费税中的酒和酒精、成品油等税目按量计征,还有船舶吨税等也属于从量税。

5. 按税收的征收管理机制不同分类

按税收的征收管理机制不同来分类,可以划分为中央税、地方税以及中央地方共享税。

(1) 中央税,又称国家税,是指由中央政府管理和支配的税种。

(2) 地方税,是指由地方政府管理和支配的税种。

(3) 中央地方共享税,是指由中央和地方政府共同管理和支配的税种。

财政分税制是目前我国施行的税政管理制度,其目的是与提高地方政府积极性,在中央和地方政府之间合理地划分事权的行政管理机制相适应,核心是分级分类征管。其中,中央税包括:消费税、关税、车辆购置税,海关代征的增值税,证券交易印花税,中国铁路总公司、(原铁道部)、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税;地方税包括:土地增值税、印花税、城市维护建设税、城镇土地使用税、房产税、城市房地产税、车船税、契税、耕地占用税;中央地方共享税包括:增值税、企业所得税、个人所得税、资源税、营业税。

6. 按税收特定用途分类形成的目的税

目的税是指专款专用的税种,如城市维护建设税、耕地占用税、社会保障税等。我国现行税制中,车辆购置税也是目的税。

此外,还有其他一些税的分类方法,比如,按计税方法体现的政策不同分类,有累进税和累退税,还有比例税和定额税、货币税和实物税等。

税收分类是一种方法,它对于我们从不同的角度去分析(分类为分析的方法之一)税收及其征管的作用、合理确定税收目的、科学立法等都具有积极意义。然而,税收分类只是一

种分析的方法,实践中应当重视和把握的是前面第一种分类方法形成的分类结果,即按征税对象的性质和特点不同划分的五大类税收——流转税、所得税、财产税、行为税和资源税。这种分类方式是最基本的分类方式,其分类结果一般称之为税类。

【例题 1.1·单选题】()属于中央税和间接税。

- A. 城市维护建设税
- B. 消费税
- C. 房产税
- D. 企业所得税

【解析】可参见本章第一节内容。

【答案】B

第二节 税法及其构成要素

税收活动的一个基本原则是税收法定,税法是税收行政的前提,也是基础。这一节要通过介绍税法的概念、税收法律关系、税法要素等内容来认识和理解税法。

一、税法的概念及其作用

(一) 税法的概念

税收具有无偿性、强制性和固定性的形式特征。无偿性、强制性突出体现了纳税人在税收活动中的义务,所以税法是义务性法规。但义务也不是单向的,它是在国家与纳税人之间在征纳税方面的权利及义务关系中表现出来的。一个发展相对成熟的社会,一定是要通过法制的形式来调整这方面的关系;同时,调整权利义务关系的具体方式,如征收哪些税收、如何征收等,要保持稳定,以使法律关系主体可循章而行,这也是税收固定性特征形成的必然结果。所以,税收的无偿性、强制性和固定性特征,决定了税收活动要立法,要依法治税,这正是“税收法定”原则的本质要求。开展税收活动就要立法,并要依法治税,这个法就是税法。

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。这个法是一个体系,包括宪法中关于财政税收的条款、税收的法律、税收行政法规和行政规章等。

税法的本质是正确处理国家与纳税人之间税收法律下的权利义务关系,它既要保证国家税收收入,又要保护纳税人的权利,片面强调国家税收收入或纳税人权利绝不是经济社会可持续发展及税收法定原则所要求的。

税法有两个突出的特点:一是税法是具有义务性的法规,二是税法是具有综合性的法规。

税法的义务性特点是由税收的无偿性和强制性特征所决定的。特别是法律体系中的实体法,明确了纳税人的义务,征收什么、征收多少不容拒绝,也不能讨价还价。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。纳税人违反履行相关义务的要求,就要承担相应的法律责任,包括经济责任、行政责任,甚至刑事责任。

税法的综合性特点是由税收制度所调整的税收法律关系的复杂性所决定的。从前面介绍的税收产生过程及税收表现形态等内容可以看出,税,本身就是一个较复杂的体系,有不同的税类、税种,面向不同的对象征收;有不同的计税方式方法,来计算和征收不同的税额。税收活动中所形成的权利义务关系也比较复杂,这样,一个单项税法是难以达到税收法定的要求的。所以,税法一般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,等等。

(二) 税法的作用

税法的根本作用是保证在法制环境下,合理调整国家与纳税人之间税收法律下的权利义务关系,以实现税收目的。税法的具体作用体现为以下几方面。

1. 税法对维护税收主体的权利义务关系提供了法律保障

税收立法的目的是规范税收法律关系主体(包括征收主体和纳税主体)之间权利义务,并使之得到维护。税法既要维护征税人的权利,也要尊重和保护纳税人的权利。税法既要指导纳税人切实履行纳税义务,也要约束征税人严格履行自己的义务。尽管税收特征具有无偿性、强制性,但纳税人是市场的主体,是经济发展的基础力量,如果税收征管存在随意性,必然伤害市场秩序,损害发展基础,这并不是现代税收管理的行为。规范的、稳定的以及受到保护的税收工作秩序,能够激发纳税人的积极性,创造更多的社会物质财富,才能实现税收目的。同时,规范纳税人行为是及时足额取得税收收入,稳定国家税收收入和维护国家治理正常运转以及促进国民经济健康发展的必然要求。所以,税法的作用不仅在于规范纳税人的行为,而且在于能够约束征税人的行为,即税法的作用是为税收法律关系主体提供行为规范。

2. 税法对经济社会健康发展具有积极的促进与保证作用

税法的基本作用表现为约束,即规范税收主体的行为,但同时也具有积极的作用。

一是对经济运行能够发挥积极的调节作用。税收征管所确定的税收征收范围、对象、税率是释放政府管理经济、引导投资的重要信号;税收涉及社会再生产的全过程和各个环节,税收政策影响具有广泛性。税收,作为经济调节的重要工具,能够促进经济发展,满足国家的宏观经济政策要求,促进经济健康发展。

二是对维护社会公平及推进社会进步具有促进作用。依据税法运用税收手段对收入分配进行调节,使收入分配能更加公平、合理。如通过制定和实施个人所得税法、遗产税法、社会保障税法、环境保护税法、资源税法等,可以引导再分配活动合理开展,引导纳税人的行为符合社会文明要求,进而促进社会的安定、文明与进步。这就是税收所具有的影响社会成员收入再分配和行为的职能,是税法的社会职能。

三是对维护经济秩序具有保证作用。税法规定了税收主体能做什么、不能做什么,税收征管工作中,税收征管部门依法进行税收监督,对违法行为进行处理,以维护和保持经济和社会的正常秩序。这就形成了一种示范,促使纳税主体主动规范自身行为,从而客观上起到维护经济秩序的作用。

3. 税法具有维护国家主权的作用

对外开放是我国改革开放以来重要的发展战略,对国民经济快速发展产生了重大推进作用。但是开放不是放开一切管制,这其中税收是不能无原则地放开的,因为它是国家主权的重要体现。随着改革开放的深入和经济全球化发展,国家间的经济联系日趋密切,同时也

产生了各国间的经济矛盾。这集中反映在国际投资形成的外商投资企业所适用的税收法律问题,以及国际贸易中的重复征税问题。开放,既要适应国际市场,又要与国际通行惯例接轨,同时也要坚决维护本国利益。自1980年以来,我国不断完善、制定了包括所得税、流转税及地方税在内的一套完整的涉外税法体系,与近百个国家签订了避免双重征税的协定。这些法规、修订案、征税协定构成了税法体系的有机组成部分,它们既促进了开放,也维护了国家主权。

(三) 税收法律关系

税收立法的目的是规范税收法律关系主体的行为,维护主体之间的权利义务关系。深入理解税法,进而自觉遵守和准确适用税法,就要把握税收法律关系。这既需要理解税收法律关系的基本构成,也需要理解这个关系存在的条件,以及理解如何维护这个关系不受损害。

所谓税收法律关系,是指税法所规定的国家与纳税人之间,在税收征收管理活动中以国家强制力保证实施的,具有经济内容的权利与义务关系。

1. 税收法律关系的构成

对于法律关系,税收与其他法律具有相同属性,即法律关系都是由主体、客体和内容三方面构成的,只是在具体的内容构成上具有特殊性。

(1) 税收法律关系的主体。税收法律关系的主体是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人,包括征税主体和纳税主体两个方面。通常,征税主体是法律授权的代表国家行使征税职责的国家税务机关、海关等。纳税主体是指依据税法应当履行纳税义务的组织或个人,包括法人和自然人。

相对其他法律所调整的法律关系,税收法律关系的主体构成比较简单,只包含两个主体——征税主体和纳税主体,即所谓的“双主体”。税收法律关系主体双方的法律地位是平等的,它表明主体双方的各方,行使自身权利不受另一方约束。但履行义务时,因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系,对于纳税主体没有履行其义务时,征税主体要依法采取强制措施。因此,这与一般民事法律关系中主体双方权利与义务的平等是不一样的,这是税收法律关系的一个重要特征。

(2) 税收法律关系的客体。税收法律关系的客体是指税收法律关系主体的权利和义务所共同指向的对象,表现为税收的征纳活动,包括物、货币和行为。如前面所述,税收目的即国家征收赋税的征税目的,既要满足社会公共需求,又要调控国民经济,这就需要考虑安排不同的税种类别来实施税收征管。而不同的税收类别,其征税对象呈现出不同的性质和特点。比如,流转税税法的法律关系客体就是经营活动的交易金额;所得税税法的法律关系客体就是应税对象的活动所得金额;财产税税法的法律关系客体就是财产;行为税税法的法律关系客体就是应税对象的特定行为;等等。理解税收法律关系的客体内涵,是准确确定计税依据,进而准确把握履行法律义务、行使法律权利的前提。

(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的主体各自享有的权利和应履行的义务。它规定了法律关系主体可以做什么,不可以做什么,也规定了不履行应履行的义务,要承担什么样的法律责任。

国家税务机关的权利主要表现在依法进行税务管理、征收税款、税务检查及对违法者进行行政处罚。其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法,对纳税人情况保密,依法办事,依法计征,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,等等。

纳税义务人的权利主要表现在有权了解、咨询税法制度及政策内容、购买专用发票、核对缴税及追索多缴税款、申请延期纳税、依法申请减免税、请求国家赔偿、对税务行政决定申辩、申请复议和提起诉讼,等等。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,等等。

2. 税收法律关系的产生、变更和终止

税收法律关系的存在是由法律关系的主体决定的,税收法律关系的主体形成是税收法律关系产生的标志,只有形成征税主体和纳税主体“双主体”,才产生税收法律关系。

税收法律关系的产生、变更和终止,必须由能够引起税收法律关系产生、变更和终止的法律关系的主体存在形态的法律事实来决定,这种法律事实指应税活动和行为。这种应税活动和行为发生也就形成产生税收法律关系的条件;应税活动和行为的性质或纳税义务人出现变化,就形成变更税收法律关系的条件;应税活动和行为出现法律上的灭失就形成终止税收法律关系的条件。比如,企业法人开办公司并经营即产生税收法律关系,其转业或停业就形成税收法律关系的变更或终止。

3. 税收法律关系的保护

税收立法目的之一是维护税收法律关系不受损害。税法的一个重要作用就是维护纳税人的合法权益,维护依法征税,维护税收法律关系,进而维护正常的经济秩序。

保护税收法律关系就应对侵犯税收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。不履行义务就要承担相应后果,这个应当承担的后果以法律加以明确就是法律责任。税法通过明确规定法律责任,就能够警示约束税收法律关系主体的行为,也就为维护税收法律关系提供了保护。比如,税法中关于对纳税人违反税法规定,实施行政管理措施、行政处罚的规定;对于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,以及税法中对纳税人不服税务机关征税处理的决定,可以申请复议或提起诉讼的规定等都是对税收法律关系的直接保护。

(四) 税法与其他法律的关系

在我国法律体系中,税法是重要组成部分。那么,税法在这个法律体系中的作用、关系结构是怎样的呢?这需从税法与宪法的关系,及税法与民法、刑法、行政法的关系来说明。

1. 税法与宪法的关系

宪法是我国的根本法,具有最高法律效力,也是税法立法的根本渊源。因此税法与宪法的关系就是,宪法是税法立法的根本依据,税法必须根据宪法的原则来制定。

我国《宪法》第56条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这个原则就是国家征税、公民纳税活动,并进行立法加以规范的依据。此外,宪法中的平等原则同样是税收立法要遵循的原则。

2. 税法与民法的关系

民法是调整平等的社会主体之间(如公民之间、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。因此,民法调整方法的主要特征是平等、等价和有偿。而税法是调整国家与纳税人关系的法律规范,明显带有国家意志和强制的特点。因此,强制性、无偿性是税法的基本特征。

税法与民法间既有明显的区别,又有内在的联系。在征税过程中,需要确认某些民事权利和义务,就可援引民法条款。比如,确认印花税应纳税额时,引用民法条款来确认交易是