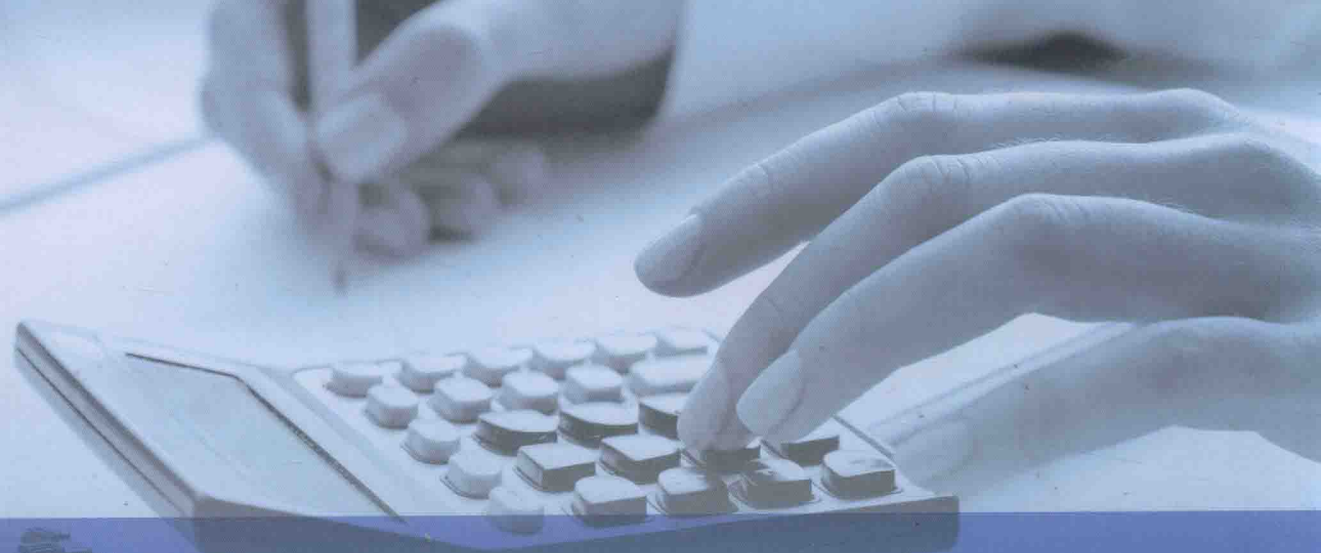




税法与纳税筹划

SHUIFA YU NASHUI CHOUHUA

主 编 王桂玲 胡 妙

副主编 辛 宇 胡美玲

山东人民出版社

国家一级出版社 全国百佳图书出版单位

税法与纳税筹划

SHUIFA YU NASHUI CHOUHUA

主 编 王桂玲 胡 妙

副主编 辛 宇 胡美玲

山东人民出版社

国家一级出版社 全国百佳图书出版单位

图书在版编目 (CIP) 数据

税法与纳税筹划/王桂玲,胡妙主编. — 济南:
山东人民出版社, 2016. 1
ISBN 978-7-209-09287-6

I. ①税… II. ①王…②胡… III. ①税法—基本
知识—中国②税收筹划 IV. ①D922.22②F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 310785 号

税法与纳税筹划

王桂玲 胡 妙 主 编
辛 宇 胡美玲 副主编

主管部门 山东出版传媒股份有限公司
出版发行 山东人民出版社
社 址 济南市胜利大街 39 号
邮 编 250001
电 话 总编室 (0531) 82098914
市场部 (0531) 82098027
网 址 <http://www.sd-book.com.cn>
印 装 青岛国彩印刷有限公司
经 销 新华书店

规 格 16 开 (184mm×260mm)
印 张 19.25
字 数 430 千字
版 次 2016 年 1 月第 1 版
印 次 2016 年 1 月第 1 次
ISBN 978-7-209-09287-6
定 价 42.00 元

如有质量问题,请与出版社总编室调换。

前 言

伴随着中国市场经济与法制化进程的发展,中国的税法体系也在改革中日趋完善,与此同时,这就要求作为征纳双方的国家与企业正确理解并有效地利用税收法律政策。所以,社会需要的人才不单单要懂法、依法,还需要在守法的基础上灵活运用,以达到节税、降低征纳成本等目的。

“税法与纳税筹划”是一门系统反映国家税收法规政策并依法运用的实践操作课程。基于现代企业税务人才紧缺的现况,本书的编写从岗位需求出发,以工作过程为主线确定课程内容,以增强学生适应企业的实际工作环境和完成工作任务的能力。

“税法与纳税筹划”是财会类专业的核心课程,适应现代企业制度对于提高会计人才管理能力的需要,将纳税申报、会计核算与纳税筹划融为一体。本教材的特色主要有以下几个方面:

1. 税制内容的新颖性。本教材要求内容与时俱进,编制过程中不断查阅我国税务总局最新发布的财税政策、法规以及税总发的各种函件,及时更新税制要素的内容,让读者把握最新政策信息。

2. 结构安排的整体性。本书首先阐述了税法基本理论,使学生在熟练掌握各税种构成要素的基础上,通过会计核算完成纳税申报流程,通过业务案列对比掌握纳税筹划方法与技巧,纳税与会计凭证、账簿、报表相融合,培养财会人员企业计划制定、合同洽谈、销售战略、采购指导等业务的参与意识和高水平的财务管理技能。

3. 理论与实践的融合性。本教材的编写吸收了编写者近年来的科研成果,并注意把握国内税收政策的新趋向,结合多年参加企业财税业务培训及大型企业集团筹划咨询业务成功案例,将涉税业务核算和纳税筹划方案讲述得深入浅出,程序与步骤清晰,方法简洁,便于财会工作者掌握操作。

本教材的作者,既有来源于税务机关、事务所与企业的实战专家,也有多年实践教学经验的一线教师。王桂玲、胡妙、辛宇、胡美玲、主子元,是山东管理学院财税教研室的专业教师;李丰收、张延辉、赵静,是税务师事务所的注册税务师;寻子员、刘晶、何蓉,是税务

局的税收征管专家。

此外,本书在编写过程中,借鉴和引用了一些专家学者的部分观点和案例内容,在此致谢。

由于编写时间仓促,加之作者水平有限,书中内容难免有不成熟支出,请广大读者和专家批评指正。

目 录

前 言	/1
-----	----

第一章 税法及纳税筹划基本原理	/1
-----------------	----

第一节 税收概述	/1
----------	----

第二节 税法概述	/7
----------	----

第三节 税法要素	/9
----------	----

第四节 我国现行税法体系	/13
--------------	-----

第五节 纳税筹划的基本原理	/16
---------------	-----

第二章 增值税法及纳税筹划	/23
---------------	-----

第一节 增值税的概念与特点	/23
---------------	-----

第二节 增值税的基本内容	/25
--------------	-----

第三节 增值税应纳税额的计算	/33
----------------	-----

第四节 进口货物征税	/45
------------	-----

第五节 出口货物和服务的退(免)税	/47
-------------------	-----

第六节 增值税专用发票的使用及管理	/52
-------------------	-----

第七节 增值税的申报与缴纳	/56
---------------	-----

第八节 增值税的会计核算与纳税筹划	/59
-------------------	-----

第三章 消费税法及纳税筹划	/75
---------------	-----

第一节 消费税的概念及特点	/75
---------------	-----

第二节 消费税的基本内容	/76
--------------	-----

第三节 消费税应纳税额的计算	/83
----------------	-----

第四节 消费税的申报与缴纳	/94
---------------	-----

第五节 消费税的会计核算与纳税筹划	/95
-------------------	-----

第四章 营业税法及纳税筹划	/100
---------------	------

第一节 营业税的概念与特点	/100
---------------	------

第二节 营业税的基本内容	/101
--------------	------

第三节 营业税应纳税额的计算	/105
----------------	------

第四节	营业税的申报与缴纳	/106
第五节	营业税的会计核算与纳税筹划	/108
第五章	城市维护建设税法和烟叶税法	/113
第一节	城市维护建设税法	/113
第二节	烟叶税法	/117
第三节	教育费附加和地方教育附加的有关规定	/118
第六章	关税法	/120
第一节	关税的概念及特点	/120
第二节	关税的基本内容	/122
第三节	关税应纳税额的计算	/124
第四节	关税的申报与缴纳	/128
第五节	关税的会计核算与纳税筹划	/130
第六节	船舶吨税	/136
第七章	资源税法、城镇土地使用税法、耕地占用税法和土地增值税法	/139
第一节	资源税法	/139
第二节	城镇土地使用税法	/149
第三节	耕地占用税法	/156
第四节	土地增值税法	/158
第八章	房产税法、契税法	/174
第一节	房产税法	/174
第二节	契税法	/182
第九章	车辆购置税法、车船税法和印花税法	/190
第一节	车辆购置税法	/190
第二节	车船税法	/196
第三节	印花税法	/202
第十章	企业所得税法及纳税筹划	/215
第一节	企业所得税的概念与特点	/215
第二节	企业所得税的基本内容	/216
第三节	企业所得税应纳税所得额的计算	/221
第四节	资产的税务处理及资产损失税前扣除的所得税处理	/232
第五节	企业重组的所得税处理	/238
第六节	企业所得税应纳税额的计算、申报与缴纳	/240
第七节	企业所得税的会计核算与纳税筹划	/246

第十一章 个人所得税法及纳税筹划	/255
第一节 个人所得税的概念与特点	/255
第二节 个人所得税的基本内容	/256
第三节 个人所得税应纳税额的计算	/270
第四节 个人所得税的申报与缴纳	/287
第五节 个人所得税的会计核算与纳税筹划	/292
主要参考文献	/302

第一章 税法及纳税筹划基本原理

第一节 税收概述

一、税收的产生与发展

(一) 税收的产生

税收是一个古老的经济范畴。从人类发展的历史看,税收是与国家有本质联系的一个分配范畴。它是随着国家的形成而产生的。概括地说,税收的产生取决于两个相互影响的前提条件:一是经济条件,即私有制的存在;二是社会条件,即国家的产生和存在。历史上,私有制先于国家形成,但对于税收而言,必须同时存在这两个前提条件。可以说,税收是私有财产制度和国家政权相结合的产物。

(二) 税收的发展

随着社会生产力的发展和社会经济情况的变化,税收也经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。从税收的法制程度、税制结构、征纳形式等几个方面,能够较充分地反映税收的发展情况。

1. 税收法制程度的发展变化

税收法制程度的发展变化,体现在行使征税权力的程序演变方面,以此为标准,税收的发展大体可以分为以下四个时期:

(1) 自由纳贡时期。在奴隶社会,国家的赋税主要来自诸侯、藩属国自由贡献的物品和劳力。从税收的法制观点看,这种以国家征税权和纳贡者自由纳贡相结合的方式所取得的税收,只是一种没有统一标准的自愿捐赠,还不是严格意义的税收,只是税收的雏形阶段。

(2) 税收承诺时期。随着国家的发展、君权的扩大,财政开支和王室费用都随之增加。单靠自由纳贡已难以维持,于是封建君主设法增加新税。特别是遇有战争等特殊需要时,封建君主更需要开征临时税以应急需。当时,由于领地经济仍处主导地位,王权有一定的限制,课征新税或开征临时税,需要得到由封建贵族、教士及上层市民组成的民会组织的承诺。

(3) 专制课征时期。随着社会经济的逐步发展,封建国家实行了中央集权制度和常

备军制度。君权扩张和政费膨胀,使得国君不得不实行专制课征。一方面笼络贵族和教士,尊重其免税特权,以减少统治阶级内部的阻力;另一方面则废除往日的民会承诺制度,不受约束地任意增加税收。税收的专制色彩日益增强。

(4)立宪课税时期。取消专制君主的课税特权曾是资产阶级革命的重要内容之一。资产阶级夺取政权以后,废除封建专制制度和教会的神权统治,实行资产民主制和选举制。现代资本主义国家,不论是采取君主立宪制,还是采取议会共和制,一般都要制定宪法和法律,实行法治,国家征收任何税收,都必须经过立法程序,依据法律手续,经过由选举产生的议会制定。君主、国家元首或行政首脑不得擅自决定征税,人人都有纳税义务,税收的普遍原则得到广泛的承认,公众有了必须依照法定标准评定课征的观念。

2. 税收制度结构的发展变化

税收制度结构的发展变化,体现在各社会主体税种的演变方面。历史上的税制结构的发展变化,大体上可以划分为四个阶段。

(1)以古老的简单直接税为主的税收制度。在古代的奴隶社会和封建社会,由于自然经济占统治地位,商品货币经济不发达,国家统治者只采取直接对人或对物征收的简单直接税。马克思指出,直接税,作为一种最简单的征税形式,同时也是一种最原始古老的形式,是以土地私有制为基础的那个社会制度的时代产物。如人头税,按人口课征;土地税,按土地面积或土地生产物课征;对各种财产征收的财产税,如房屋税等。当时虽然也有对城市商业、手工业及进出口贸易征收营业税、物产税、关税,但为数很少,在税收中不占重要地位。

(2)以间接税为主的税收制度。进入资本主义社会以后,由于简单的税制已不能满足财政的需要,因而利用商品经济日益发达的条件,加强对商品和流通行为课征间接税,形成了以间接税为主的税收制度,征收间接税既可将税收转嫁给消费者负担,又有利于增加财政收入,马克思曾说:“消费税只能随着资产阶级统治地位的确定才得到充分发展。产业资本是一种靠剥削劳动来维持再生产和不断扩大自己的持重而节俭的财富。在它手中,消费税是对那些只知消费的封建贵族们的轻浮、逸乐的挥霍的财富进行剥削的一种手段。”

(3)以所得税为主的税收制度。随着资本主义工商业的发展,社会矛盾和经济危机日益加深,国家的财政支出亦随之增加。资产阶级国家深感广泛而过分地课征间接税,对资本主义经济发展和资产阶级的经济利益会带来不利的影响。首先,对商品的流转额课征的间接税,在商品到达消费者手中之前,往往要经过多次流通过程,每次流转都要征税,流转次数越多,征税额越大,商品的价格也越高。这种情况很不利于企业的市场竞争和扩大再生产。其次,对消费品课征间接税,相应地提高了消费品价格,这就迫使资本家必须提高工人的名义工资。而提高工资又会提高生产成本,从而影响资本家的经济利益。而且过分扩大间接税的课征范围,还会引起无产阶级及劳动人民的反抗。资产阶级为了维护本阶级的根本利益、增加财政收入、适应国家的财政需要,就不得不考虑税制的改革。因此,18世纪末,英国首创所得税。以后时征时停,直至1842年开始确定所得税为永久税。其后各国先后仿效,逐渐使所得税在各国税收收入中占主要地位。

(4)以所得税和间接税并重的税收制度。这种税收制度在发展中国家使用得比较普遍,少数发达国家间接税也占一定比重,如法国,自20世纪50年代以来,增值税一直是主要税种。自1986年美国里根政府税制改革以后,发达国家鉴于过高的累进所得税率,不但影响投资者的投资积极性,而且还影响脑力劳动者的劳动积极性,因而普遍降低个人及公司所得税税率。但因政府的财政支出又不能随之减少,所以一方面需要扩大所得税税基,另一方面又只能有选择地增加间接税的征收。于是,一些国家出现间接税有所发展的趋势。

3. 税收征收实体的发展变化

税收征纳形式的发展变化,体现为力役、实物和货币等征收实体的发展演变。在奴隶社会和封建社会初期,自然经济占统治地位,物物交换是其主要特征,税收的征收和缴纳形式基本上以力役形式和实物形式为主。在自然经济向商品货币经济过渡的漫长封建社会中,对土地课征的田赋长期都是以农产品为主。尽管对商业、手工业征收的商税和物产税,以及对财产或经营行为征收的各种杂税,有以货币形式征收的,但货币征收形式在当时还不占主要地位。直到商品经济发达的资本主义社会,货币经济逐渐占据统治地位,货币不但是一切商品和劳务的交换媒介,而且税收的征收缴纳形式都以货币形式为主。其他实体的征收形式逐渐减少,有的只在个别税种中采用。

4. 税收地位和作用的发展变化

税收地位和作用的发展变化,体现为税收收入在财政收入中所占比重的变化及其对经济的影响。在资本主义社会以前的封建社会制度下,财政收入中特权收入不足时,才征收赋税。但随着资本主义经济发展,资产阶级民主政治取代封建专制制度,特权收入逐渐减少,税收收入在财政收入中所占比重越来越大,成为财政收入的主要来源。在我国改革开放以来,利润在财政收入中所占较大比重的地位被税收取代而代。随着税收地位的变化,税收作用已从过去筹集资金满足国家各项支出的需要,发展成为调节经济的重要手段。税收在促进资源优化配置、调节收入分配、稳定经济等方面起着重要作用。虽然西方国家再次提出了所谓税收的中性原则,但税收调控经济的作用仍是不容否定的。

5. 税收征税权力的发展变化

税收征税权力的发展变化,体现在国家税收管辖权范围的演变方面。在奴隶社会和封建社会及资本主义社会初期,由于国家之间经济往来较少,征税对象一般不发生跨国转移,因此,国家税收管辖权只局限于一国领土之内,称为地域管辖权阶段。到了资本主义社会中期之后,国际交往日益增多,跨国经营逐步发展。这种生产经营的国际化必然带来纳税人收入的国际化。一些国家为维护本国的利益,开始对本国纳税人在国外的收入征税和对外籍人员在本国的收入征税。这实际等于征税权力超过了领土范围,而主要以人的身份和收入来源确定是否属于一国的税收管辖权范围之内。这种被扩大的税收管辖权等于延伸了税收征收权力,即从地域范围扩大到人员范围。现在以人员为确定标准的管辖权即居民或公民管辖权,已在各国广泛应用了。

二、税收的概念与特点

(一) 税收的概念

税收不仅是国家取得财政收入的一种活动或手段,而且也是国家用以加强宏观调控的重要经济杠杆。在税收经济学上,税收是指国家为实现其公共职能而凭借其政权力量,依照法律规定,强制、无偿地向纳税人征收货币或实物的活动。国家征税的目的是提供公共物品,实现公共财政职能,其权力依据是国家的政治权力,必然带有强制性,由此可能会使纳税人的利益受到损害,它体现了以国家为主体,国家与纳税人之间特定的征纳关系,因而税收的实现必须依法进行,实行税收法定原则,而依法征税必须有相对明确、稳定的征收标准,并体现在税法的课税要素的规定之中,从而使税收具有标准法定性或称固定性的特征。

正因如此,有法学学者从法学的视角将税收概念界定为税收是人民依法向征税机关缴纳一定的财产以形成国家财政收入,从而使国家得以具备满足人民对公共服务需要的能力的一种活动。

(二) 税收的特点

税收的特征是不同社会制度下税收所共有的区别于其他分配形式的质的规定性,是税收本质的具体体现。税收的基本特征包括强制性、无偿性和固定性。

1. 税收在征收上具有强制性

税收的强制性是指税收参与社会产品的分配是依据国家的政治权力,而不是财产权利,即和生产资料的占有没有关系。具体表现为税收是以国家法律的形式规定的,在税法规定的范围内,任何单位和个人都必须依法纳税,否则,就要受到法律的制裁。

2. 税收在交纳性质上具有无偿性

税收的无偿性是指国家征税对具体的纳税人既不需要直接偿还,也不付出任何形式的报酬。税收的无偿性的特征是由社会公共需求的特点决定的。国家提供的满足公共需求的产品和劳务,无差别的由每一个社会成员所共同享用,而又无法准确计量每个人所花费的费用。因此,对具体纳税人而言,税收不具有直接偿还性。

3. 税收在征税对象和标准上具有固定性

税收的固定性是指国家通过法律形式预先规定了征税对象和征税标准,征纳双方都必须遵守,不能随意变动。税收的公平原则,以及保证财政收入和调节经济的作用,都是以这种固定性为前提的。

税收的三个基本特征是一个完整的统一体,缺一不可。其中,无偿性是税收分配的核心特征,强制性和固定性是对无偿性的保证和约束。

三、税收的职能与作用

税收职能是税收本身所固有的职责与功能。具体说就是税收所具有的满足国家需要的能力,它所回答的是税收能够干什么的问题。税收作用则是税收职能在一定条件下的具体体现。税收的职能作用主要表现在以下几个方面:

1. 税收是财政收入的主要来源。组织财政收入是税收的基本职能。税收具有强制性、无偿性、固定性的特点,筹集财政收入稳定可靠。税收的这种特点,使其成为世界各国政府组织财政收入的基本形式。目前,我国税收收入占国家财政收入的90%以上。

2. 税收是调控经济运行的重要手段。经济决定税收,税收反作用于经济。这既反映了经济是税收的来源,也体现了税收对经济的调控作用。税收作为经济杠杆,通过增税与减免税等手段来影响社会成员的经济利益,引导企业、个人的经济行为,对资源配置和社会经济发展产生影响,从而达到调控经济运行的目的。政府运用税收手段,既可以调节宏观经济总量,也可以调节经济结构。

3. 税收是调节收入分配的重要工具。从总体来说,税收作为国家参与国民收入分配最主要、最规范的形式,能够规范政府、企业和个人之间的分配关系。不同的税种,在分配领域发挥着不同的作用。如个人所得税实行超额累进税率,具有高收入者适用高税率、低收入者适用低税率或不征税的特点,有助于调节个人收入分配,促进社会公平。消费税对特定的消费品征税,能达到调节收入分配和引导消费的目的。

4. 税收还具有监督经济活动的作用。税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域,能够综合反映国家经济运行的质量和效率。既可以通过税收收入的增减及税源的变化,及时掌握宏观经济的发展变化趋势,也可以在税收征管活动中了解微观经济状况,发现并纠正纳税人在生产经营及财务管理中存在的问题,从而促进国民经济持续健康发展。

四、税收的分类

对于税收究竟应当如何分类,自亚当·斯密以来,许多学者就一直在研究,并形成了“税系理论”。在税收理论上,对于诸多税种,依据不同的标准可以作出多种分类。

(一) 直接税与间接税

根据税负是否转嫁为标准,税收可以分为直接税和间接税。

凡税负不能转嫁给他人,而是由纳税主体直接来承担税负的税种,即为直接税,直接税以所得额或财产额为课税对象,税源比较固定,较易适用累进税率,对经济能起重要调节作用。但由于税负不可转嫁,纳税人普遍感到负担重,抗拒心理较强,偷逃漏税的现象较为普遍,税款损失不易控制,如各类所得税。

凡是税负可以转嫁他人,纳税主体只是间接承担税负,而真正的负税人并不是法定的纳税主体的税种,即为间接税。间接税的课税对象则更为广泛、税基宽、税源稳定,税收收入可随生产、经济的发展而增加。且由于税款可计入成本,影响商品价格的高低,故对纳税人降低消耗、节约成本能起积极的导向作用。特别要指出的是,由于税负可以转嫁,因此负担人的负税感不强,征收时阻力较小,征收成本较低,如各类流转税。

(二) 从量税与从价税

根据计税依据的不同,税收可分为从量税和从价税。

凡以征税对象的一定计量单位,如数量、重量、容量、面积等为标准,按照固定税额从量计征的税种,为从量税,或称“从量计征”。从量征税比较简单,但它往往不能反映课税对象价格的升降,在通货膨胀的经济时期容易造成国家税收收入的减少,故一般针对价值

较为稳定的特殊商品在特定的环节开征从量税,如资源税、车船税等税种就实行从量计征。

凡以征税对象的价格为依据按照一定比例从价计征的税种,为从价税,或称“从价计征”。它的特点是必须将课税对象的价值换算为可以直接衡量的货币单位,其税额可随着价格的上涨而增加,故在商品流通领域大量采用,如增值税、营业税等都是实行从价计征。

这种分类有利于研究税收与价格变化的关系,便于国家相机实行相应的经济政策。

(三) 中央税和地方税

根据税收管理权和税收收益权的不同,税收可分为中央税和地方税。

凡由国家最高权力机关或经其授权进行税收立法、税收管理权和税收收益权归属于中央政府的税收,为中央税,也称国税。

凡由地方权力机关立法开征,或者税收管理权和税收收益权归属于地方政府的税收,为地方税,也称地税。此外,有时某些税种的税收收入由中央政府和地方政府按分成比例共同享有,统称为中央与地方共享税。

这种分类与一国的税收管理体制密切相关,且直接影响着税收的征管。

(四) 价内税和价外税

根据税收与价格的关系,税收可分为价内税和价外税。

凡税款包含在征税对象的价格之中的,为价内税。如我国现行的消费税,消费者在支付价款时,商品的定价已经是含税价格。

凡税款独立于征税对象的价格之外的,为价外税。如我国现行的增值税,其价格为不含税价格,即买方在支付约定的价款外,还须支付相应的税款,即价款和税款是分开的。

这种分类有助于研究税负转嫁和重复征税等问题。不管是价内税还是价外税,税款都需随商品交换价值的实现方可收回。但是价内税形式较为隐蔽,不易为人察觉,所以给人的税收负担感较小。相比而言,价外税的税款是独立于商品的价格之外的,且形式公开、数额固定,很容易在人们的心理上产生较大的税负压力。但是价外税对价格的影响较小,是一种中性的税收,加之转嫁渠道安全流畅,不存在重复征税等问题,所以具有广阔的发展空间,也必将成为越来越多国家流转税的主要形式。

(五) 独立税和附加税

根据课税标准是否具有依附性,税收可分为独立税和附加税。

独立税,又称正税、主税、本税,是指不需依附于其他税种而仅依单行税法规定的税率独立计征的税。我国的绝大多数税种均为独立税。

凡必须依附于其他税种,在独立税征收的同时,向纳税人征收占一定比例的税,称为附加税,如我国现行的城乡维护建设税。

第二节 税法概述

一、税收与税法的关系

税收和税法是两个既有联系又有区别的不同概念。从本质看,税收是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的社会剩余产品分配关系。税收具有“三性”——强制性、无偿性、固定性,无偿性是核心。税收还具有调节经济、监督管理的职能。而税法是指有权的国家机关制定的有关调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范的总和。税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系,所以在了解税收与税法的关系时应注意以下两方面。

1. 税法是税收的法律依据和法律保障,税法又必须以保障税收活动为其存在的理由和基础。

2. 税收是经济学概念,是一种经济活动,属于经济基础范畴,侧重解决分配关系。税法是法学概念,是一种法律制度,属于上层建筑,侧重解决权利义务关系。

二、税法的概念与特点

(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与义务关系的法律规范的总称。税法有广义和狭义之分,广义的税法包括各级有权机关制定的税收法律、法规、规章,是由税收实体法、税收程序法、税收争讼法等构成的法律体系。狭义的税法仅指国家最高权力机关正式立法的税收法律。

(二) 税法的特点

1. 从立法过程来看,税法属于制定法而不是习惯法。
2. 从法律性质看,税法属于义务性法规而不是授权性法规。
3. 从内容看,税法具有综合性而不是单一性。

三、税收法律关系

税收法律关系是税法所确认和调整的,国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级政府之间在税收分配过程中形成的权利与义务关系。国家征税人与纳税人在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。

税收法律关系包括三方面内容:税收法律关系的构成,税收法律关系的产生、变更与消灭,税收法律关系的保护。

(一) 税收法律关系的构成

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样,都是由权利主体、权利客体和法律关系

内容三方面构成的,但在三方面内涵上,税收法律关系又具有一定的特殊性。

1. 税收法律关系权利主体

法律关系的权利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,权利主体一方是代表国家行使征税职责的国家行政机关,另一方是履行纳税义务的人。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。

(1) 征税主体:各级税务机关、海关、财政部门。

(2) 纳税主体:法人、自然人、其他组织(确认原则是属地兼属人)。

(3) 税法的重要特征:征、纳双方法律地位平等,但它们是管理者与被管理者的关系,权利和义务并不对等。

2. 税收法律关系权利客体

税收法律关系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,流转税的就是货物销售收入或劳务收入。

3. 税收法律关系的内容

税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,这是税收法律关系中最实质的东西,也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有哪些行为,否则应承担相应法律责任。

税务机关的权利主要表现为,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、辅导解读税法,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:多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免权、申请复议和提起诉讼权等。其义务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。

(二) 税收法律关系的产生、变更与消灭

税收法律关系的产生、变更与消灭,必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情况,也就是由税收法律事实来决定。税法只是引起税收法律关系的前提,它不产生具体的税收法律关系。税收法律事实分为税收法律事件和税收法律行为,税收法律事件是指不以税收法律关系权利主体的意志为转移的客观事件,例如,自然灾害可以导致税收减免,从而改变税收法律关系内容。税收法律行为是指税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税收法律关系,纳税人转业或停业就造成税收法律关系的变更或消灭。

(三) 税收法律关系的保护

税收法律关系是同国家利益及企业和个人的权益相联系的。税收法律关系的保护形式和方法有很多,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,根据《中华人民共和国刑法》对构成偷税、抗税罪给予刑罚的规定,以及税法中对纳税人不服税务机关征税处理决定,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。税收法律关

系的保护对权利主体双方是平等的。保护税收法律关系,实质上就是保护国家正常的经济秩序,保障国家财政收入,维护纳税人的合法权益。

四、税法的分类

(一)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

税收基本法也称税收通则,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、征税机关的权利和义务、税种设置等。我国目前还没有制定统一的税收基本法,随着我国税收法制建设的发展和完善,将研究制定税收基本法。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,如个人所得税法、税收征收管理法等。

(二)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《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》就是税收实体法。税收程序法是指税务管理方面的法律,主要包括税收征收管理法、纳税程序法等。

(三)按照税法征收对象的不同,可分为流转税税法等4种

1. 流转税税法。主要包括增值税、营业税等税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系,易发挥宏观调控作用。由于这些税种都是按照商品和劳务收入计算征收的,而这些税种虽然是由纳税人负责缴纳,但最终是由商品和劳务的购买者即消费者负担的,所以也称为间接税。

2. 所得税税法。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。所得税类税种的纳税人本身就是负税人,一般不存在税负转移或转嫁问题,所以也称为直接税。

3. 财产、行为税税法。主要是对财产的价值或某种行为课税。包括房产税、印花税等税法。

4. 资源税税法。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。

(四)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,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,一般而言,其效力高于国内税法。

第三节 税法要素

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