



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

中国税制

许建国 主编



中国财政经济出版社

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

中国税制

(第二版)

许建国 主 编

李 波 副主编



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制/许建国主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 8

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2387 - 2

I. ①中… II. ①许… III. ①税收制度 - 中国 - 高等学校 - 教材 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 146425 号

责任编辑: 赵 力

责任校对: 杨瑞琦

封面设计: 郁 佳

版式设计: 孙丽铭

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 20.75 印张 465 000 字

2010 年 9 月第 2 版 2010 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1 - 5 000 定价: 31.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2387 - 2/F·1923

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前言

为了适应高等财经院校经济学、管理学类专业《中国税制》、《税法》等课程的教学改革需要,我们编写了新版的《中国税制》教材。这本教材较为完整、系统地介绍了中国税收制度的基础理论、基础知识和基本方法,描绘了1978年改革开放以来我国税制改革和发展的轨迹,总结了我国税制改革取得的主要成就和面临的主要问题。希望通过对本教材的学习,学生能够掌握中国税制的理论和制度内容,了解我国税收政策的内涵及其变化,熟悉各个税种的基本业务知识和技能,进而能够运用现代经济学的理论工具,分析和思考我国税制改革发展的现状和未来。

在编写过程中,我们力求突出以下几个特色:

- 理论性。教材特别注重吸收税收研究领域的最新理论成果,较多地吸纳国内、国外最新的被实践检验能够成立的学术思想和理论观点,强化教材的理论成分和色彩,加强对税种的理论分析,避免以往同类教材只讲具体税制规定、理论与实际“两张皮”的缺陷。

- 创新性。教材关注我国税制改革的最新动态和最新数据,适当地介绍国外相关税制的新理论和新做法,许多事例、案例分析、政策剖析、新闻摘录构成本教材的重要内容,用图表、实例阐述的篇幅不低于全书的30%。这些素材主要来自调研原创和资料的搜集整理,税收法规更新到2010年5月。

- 开放性。教材力图实现理论与实践的结合,深入浅出,循序渐进,设置了改革展望、政策透视、国际视点、税收案例、参阅建议、名人名言、网络资源等多个栏目,通过附设资料信息窗口的方式予以展现。强调中国税制在现实经济生活中的应用,并在这种应用中把原理灌输给学生,让学生在饶有兴趣的事例与政策分析中掌握税制理论。尽量克服以往教材内容设置的孤立性和封闭性,使之成为开放性的教材。

本教材初稿撰写人为:第一章许建国;第二章林颖;第三章梁萍;第四章阮家福;第五章蔡红英;第六章李波;第七章李新;第八章张青;第九章樊震中;第十章王敏;第十一章薛钢。然后由许建国、李波在初稿基础上,对部分章节的内容进行了较大幅度修改,并总纂成稿。

在本教材编写过程中,我们参阅吸收了税收学界同仁的有关学术成果,因篇幅所限,难



以一一列出，特此说明并致谢。我们还要感谢中国财政经济出版社及赵力同志为本书出版付出的辛劳。

受编撰人员能力及水平所限，加之我国税收理论在不断创新，税制实践在不断发展，教材中的疏漏、错误在所难免，望专家和读者批评指正，以便今后进一步修订完善。

编 者

2010年6月

目 录

第一章 税收概述	(1)
第一节 税收与税收制度	(1)
第二节 税制要素	(11)
第三节 税制体系	(20)
第二章 增值税	(39)
第一节 增值税概述	(39)
第二节 增值税征税对象、纳税人和税率	(48)
第三节 增值税应纳税额计算	(56)
第四节 增值税出口退（免）税	(64)
第五节 增值税征收管理	(69)
第三章 消费税	(75)
第一节 消费税概述	(75)
第二节 消费税征税对象、纳税人和税率	(81)
第三节 消费税应纳税额计算	(84)
第四节 消费税出口退（免）税	(92)
第五节 消费税征收管理	(93)
第六节 车辆购置税	(95)
第四章 营业税	(101)
第一节 营业税概述	(101)
第二节 营业税征税范围、纳税人和税率	(103)
第三节 营业税应纳税额计算	(109)
第四节 营业税减免税与征收管理	(115)

第五章 资源税	(120)
第一节 资源税概述	(120)
第二节 资源税征税范围	(124)
第三节 资源税纳税人	(125)
第四节 资源税税目与税率	(125)
第五节 资源税应纳税额计算	(127)
第六节 资源税申报与缴纳	(129)
第六章 企业所得税	(133)
第一节 企业所得税概述	(133)
第二节 企业所得税纳税人、征税对象和税率	(140)
第三节 企业所得税应纳税额计算	(147)
第四节 企业所得税税收优惠	(160)
第五节 企业所得税征收管理	(163)
第七章 个人所得税	(170)
第一节 个人所得税概述	(170)
第二节 个人所得税征税对象、纳税义务人和税率	(174)
第三节 个人所得税应纳税额计算	(183)
第四节 个人所得税减免税和征收管理	(196)
第八章 财产税	(204)
第一节 财产税概述	(204)
第二节 房产税	(209)
第三节 城镇土地使用税	(213)
第四节 耕地占用税	(219)
第五节 土地增值税	(222)
第六节 契税	(229)
第七节 车船使用税	(234)
第九章 其他地方税	(242)
第一节 地方税概述	(242)
第二节 印花税	(249)
第三节 城市维护建设税	(257)
第四节 教育费附加	(261)
第五节 烟叶税	(262)
第十章 关税	(266)
第一节 关税概述	(266)
第二节 关税作用和关税政策	(272)

第三节	关税征税范围、纳税人和税率	(277)
第四节	关税完税价格和应纳税额计算	(280)
第五节	关税减免税	(282)
第六节	关税征收管理	(283)
第七节	行李和邮递物品进口税及船舶吨税	(284)
第十一章	税收征收管理	(288)
第一节	税收征管模式	(288)
第二节	税源管理与纳税申报	(290)
第三节	纳税评估	(300)
第四节	税款征收	(305)
第五节	税务检查	(313)
第六节	纳税服务	(316)

第一章 税收概述

税收是喂养政府的乳娘。

——马克思



学习目标：

- 理解税收的概念；
- 掌握税收“三性”基本特征；
- 掌握税收要素，特别是课税对象、纳税人、税率等税收要素术语；
- 熟悉税制模式的选择。

第一节 税收与税收制度

一、税收一般概念

在现代社会，政府职能的范围极为广泛。这些职能包括确定法律体系，规范社会生活和秩序；决定宏观经济政策，促进经济增长和稳定；提供公共商品和劳务，弥补市场缺陷；影响资源配置，提高经济效率，以及调节分配收入，体现社会公正，等等。政府实施职能需要以相应的财力为基础，换言之，政府需要支配一定的收入、掌握实际的经济资源来偿付它的账单。当今世界各国政府主要是通过税收取得财政收入的。

（一）税收的含义

所谓税收，一般理解为：国家或者政府为了实现其职能，按照法律标准，对部分社会经济资源的集中性、强制性分配。税收的概念包含以下四个方面的含义：

1. 税收是政府取得财政收入的一种重要方式

政府履行公共职能,需要取得一定的财政收入。财政收入的形式是多种多样的,除了税收之外,还有公债、规费、罚没,以及国有资产收入等。但是,各国政府使用时间最长、运用范围最广、筹集财政资金最为有效的财政收入方式,当属税收。目前,大多数国家政府收入的80%以上来自于各种税收。

2. 税收征收的依据是国家政治权力

社会主体参与经济资源分配必须依托于一定的权力。这种权力可以分为财产权力和政治权力两类:一类是凭借财产权进行分配的形式,如工资、利润、利息、租金等;另一类是凭借政治权力或行政权力进行分配的形式有规费、罚没以及税收等。由于政府属于非生产性的社会主体,一般不直接占有生产资料进行生产、经营活动,因此,政府必须依据和运用自己掌握的政治权力,主要通过征税方式,才能取得所需的大部分财政收入。正如马克思说的:“在我们面前有两种权力:一种是财产权力,也就是所有者的权力,另一种是政治权力,即国家的权力。‘权力也统治着财产’。这就是说:财产的手中并没有政治权力,甚至政治权力还通过如任意征税、没收、特权、官僚制度加于工商业的干扰等办法来捉弄财产。”^①

3. 税收是为了实现公共职能,对部分经济资源进行的集中性分配

政府向人民和企业征税,实质上就是把社会有限的经济资源从不同的家庭、个人和企业中取出,以备作公共商品和劳务,以及作为收入转移支付项目来使用。

4. 税收是对国民收入的再分配

根据马克思主义再生产理论,税收课税的对象是社会产品,但不是全部社会产品,而只是社会产品扣除补偿生产过程中消耗掉的价值以后的余额,即社会新创造的国民收入。作为税收课税对象的国民收入,不论是对当年新创造的增值额、所得额、消费支出的征税,还是对过去年度累积下来的财产、遗产的征税,都属于国民收入的再分配。因为税收参与国民收入分配,是在各种要素凭借其所有权在经济领域对国民收入进行初次分配的基础上进行的。

(二) 税收的特征

税收是国家取得财政收入的一种形式,它与其他财政收入形式相比,具有以下三个特征:

1. 无偿性

依法纳税是单位和公民必须履行的义务。国家课税无需向纳税人支付任何报酬;税款征收入库之后,就成为政府的财政收入,不再直接返回给纳税人本人。

无偿性是税收的一种基本属性。因为征税凭借的是国家政治权力,为了保证国家及时、稳定、可靠地取得税收收入,并将收入用于非生产领域的需要,提供社会必需的公共商品和公共劳务,国家征税就不能考虑具体纳税人是否愿意,也不能采取有借有还的方式。

2. 强制性

税收实行依法征收,而非自愿捐纳。任何单位和个人只要发生了税法规定的行为和事件,都必须依法履行纳税义务。否则,要承担相应的法律责任。

税收的强制性是税收无偿性的必然要求。因为征税的无偿性就会使单位、个人的局部利

^① 《马克思恩格斯全集》第4卷,人民出版社1953年版,第330页。

益与国家所代表的社会利益或全局利益发生矛盾,税收只有具备强制性,才能保证国家收入和社会整体利益不受侵犯。

税收的强制性在现代社会体现为法律的约束性,即法律对其实施范围内的单位和个人的纳税义务具有强制力。各国宪法都规定公民有依照法律纳税的义务;税法更是明确规定了纳税义务的内容、程序、方法,以及有关罚则;刑法则对违反税收法规、触犯刑律的当事人依法追究刑事责任。

3. 规范性

税收课征的依据是税法,国家在征税之前,要以法律、法规形式将应当征收的税种、征税范围、纳税人、征税比例以及违法处罚的标准规定下来,以利于征纳双方共同遵守。概言之,税收的规范性包括以下两方面的含义:一是政府的税收活动不是随意的,而是由法律规定的;二是纳税义务及其纳税标准不是临时确定的,而是被预先规定的。

税收的“三性”,既各具内涵,又相互联系,构成不可分割的统一体。也正是这个统一体,才构成完整意义上的税收,才构成各种社会形态下国家税收的共同特征,即共性。

税收的“三性”特征,是税收区别于其他分配方式,尤其是区别于其他财政收入方式的基本标志,是鉴别一种分配方式是不是税的基本尺度或标志。看一种分配方式或财政收入形式是不是税,主要不是看它是否具有税的名称,而是看它是否同时具有“三性”特征。凡是同时具有“三性”特征的分配方式或财政收入形式就是税收;否则就不是税收。



【理论视角】税收法定主义

税收法定主义原则最早始于英国。1215年,贵族在同国王的斗争中取胜,双方订立了大宪章,规定“一切盾金或援助金若不是基于朕之王国一般评议会的决定,则不许课征”。国王承认未经贵族议会同意不得任意收税,这是世界历史上第一次对国王征税权的限制。1689年英国建立国会,国会制定的“权利法案”中规定,国王不经国会同意而任意征税,属于非法。这样,就从根本上剥夺了国王的任意课税权,而将征税权集中于民选议会。美国在1776年宣布独立时,在《独立宣言》中指责英国“未经我们同意,任意向我们征税”,并将这一点作为反抗英国的重要理由之一。

税收法定主义原则现已被世界各国普遍接受,并将其写进了各自国家的宪法。例如,美国宪法规定,征税的法律必须由众议院提出。法国宪法第34条规定:“征税必须以法律规定”。日本宪法第84条规定:“征收新税或改变现行税收,必须以法律定之”。意大利宪法第23条规定:“不根据法律,不得规定任何个人税或财产税”。通观各国宪法税收法定主义原则,一般都包括:政府征税权法定、纳税义务法定、课税要素法定、征税程序法定等内容。

(三) 税收的职能

一般地,税收具有三个职能,即财政收入职能、经济调节职能和监督管理职能。

1. 财政收入职能

财政收入职能亦称筹集财政资金或组织财政收入的职能。为政府活动筹集和提供财政资金,一直是国家赋予税收的最基本的功能和职责,古今中外,莫能例外。税收的特点决定了它在筹集财政资金方面,有着其他财政收入形式不可比拟的优点。税收在组织财政收入上具有无偿性、强制性和规范性的特点,可以保证政府及时、稳定、可靠地取得收入。而且,税收课征不受产权关系、经营形式和地域条件的限制,收入来源充裕,征收范围广泛。因此,税收已经成为现代各国政府最重要、最有效的筹资手段。

2. 经济调节职能

从历史角度看,税收的经济调节职能属于派生职能。政府在运用税收参与国民收入分配、筹集财政资金的过程中,要决定对什么征税、对什么不征税;是多征税、还是少征税,以及采取何种方式征税。不同的选择就会形成不同的税收政策,必然改变国民收入在政府与社会经济组织之间,以及社会的各阶级、阶层、单位和个人之间的分配状况,改变资源在不同行业、地区、企业之间的配置状况,从而引导和调节企业、公民的经济、社会行为。一般说来,现代税收主要有三大经济调节职能,即促进资源有效配置,调节收入分配,维持经济稳定增长。

3. 监督管理职能

税收的监督管理职能也属于派生职能。税收不论是在组织财政收入,还是在调节经济过程中,都离不开对征纳全过程的监督管理。否则,就难以保证税款及时、可靠的入库,税收政策的调节目标也势必落空。税收的监督管理职能有广义和狭义之分。在广义上是指利用税收对国民经济总体运行状况和对纳税人的行为进行监督、控制,为政府提供决策信息和政策反馈。狭义的税收监督管理,一般指对纳税人履行纳税义务全过程的监控。包括对税收活动有计划的组织、管理、监督和检查,以便督促纳税人依法履行纳税义务和遵守国家财经法规。



【理论视角】税收取用之道在于民

近年,随着人们生活水平的提高,税与百姓生活的关系越来越密切:工资上涨、月所得超过了2000元,要缴个人所得税;有了私家车,每年要缴车船税;购买商品需要缴契税……“税”走进寻常百姓家,使税基进一步扩大;经济的又好又快发展,更给企业注入了生机与活力。这些因素,直接带动了税收收入连年快速增长:继1999年全国税收收入首次突破1万亿元后,2003年突破2万亿元,2005年突破3万亿元,2007年突破4万亿元,达49449亿元,2008年达57862亿元,2009年高达59515亿元。

税收是财政的主要来源,税收收入较快增长为国家提供了强大的财力保障,使政府

有能力提供更好的公共产品和公共服务，办更多关乎国计民生的大事。近年来，国家不断加大以民生为重点的农业和社会各项事业支出，农民种粮、养猪，购买农机、家电都能享受补贴；全国实现了九年义务教育免费；基本医疗保险和最低生活保障覆盖城乡。人民群众最关心、最直接、最现实的利益问题正在逐步得到解决，税收在促进发展、改善民生中发挥着越来越重要的作用。社会主义税收“取之于民、用之于民”，无论是“取”还是“用”都体现了以民为本，公平正义的理念。国家在不断加大税收“用之于民”倾斜力度的同时，也兼顾了“取之于民”的合理与公平，做到了“取”之有道。积极稳妥地推进税制改革，建立健全有利于科学发展和公平分配的税收制度，这既是税务部门的职责所在，也是千万百姓的民生所系。

二、税收制度

（一）税收制度的概念和意义

现代税收遵循法定主义原则。根据这项原则，各国设计了一整套适合本国国情的税种体系，以及税收法规、制度规章和征税规程，这些总称为税收制度。具体来说，所谓税收制度，有两层含义：

从税收结构分析，税收制度是指一国各种税收及其要素的构成体系。任何国家的税制都是由税种组成的，如增值税、企业所得税、印花税等，其中每一种税又是由最基本的税收单元——税制要素构成，如同物质是由原子构成一样。这些税制要素如纳税人、课税对象、税率等。

从法的角度来看，税收制度是一国税收法律、法规、规章的统称，如《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）、《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）、《中华人民共和国发票管理办法》（以下简称《发票管理办法》）等。这些以法律规范形式出现的制度体系，也称为“税收法律制度”，它是政府向纳税单位和个人征税的法律依据和工作规程。

不论是从税收法制，还是从征税技术的要求来看，税收制度对于启动和规范整个税收分配活动，其作用是不言而喻的。

第一，税收制度要从立法上解决税种体系设置和征管制度配套的问题。一个国家如果缺乏由税种及其征管制度组成的框架结构，就不可能有效地进行征税活动。

第二，税收制度要从法律依据上解决对什么征税、征多少税、如何征税，以及由谁纳税的问题。解决这些涉及税收征纳活动的基本问题，体现了现代税收法制化、规范化，以及预先规定性的客观要求。

第三，税收制度要从操作规范上解决征税机关如何行使职权的工作规程问题。它涉及税收征管活动的各个环节，包括税务机关如何管理税务登记和纳税申报，如何进行税款征收和稽核稽查，以及如何从事账簿和违章管理等。建立和遵循这些征税规程，是保证税务机关依法行政的基本要求。

第四,税收制度要从税收职能上解决如何筹集财政资金、体现国家政策和对税收分配关系的保护问题。没有税收制度,政府征税的职能目标就不可能具体化为某种可行的征税计划和法规,也难以维护正常的税收征纳秩序和保护国家财政利益。

(二) 税收的类型

税收制度的主体是税种,世界各国普遍推行由多种税组成的复合税制体系。税种可以依据不同的标准进行分类研究,主要分为以下类型:

1. 以课税对象为标准,税收可以分为商品劳务税、所得税、财产税和行为税

商品劳务税是指以商品、劳务作为课税对象的税收。它的征税前提是商品、货币经济,税基是商品销售额或营业收入额,在生产、销售环节征收。纳税人只要提供了商品和劳务,取得销售收入,就要纳税,税收一般不受成本、费用变化的影响,可以保证国家及时、可靠地取得财政收入。商品劳务税是我国的主体税种,主要包括增值税、消费税、营业税、关税、资源税等。1994年分税制改革以来,我国商品劳务税收入约占全部税收收入的三分之二。

所得税是以纳税人的各项纯所得为课税对象的税收。所谓纯所得,是指从纳税人取得的收入总额中减去为取得收入所耗费的成本、费用等项目以后的余额。所得税的基本立法原则是:有所得者征,无所得者不征;所得多的多征,所得少的少征,体现按能负担政策。我国的所得税包括企业所得税和个人所得税。

财产税是以各种动产和不动产为课税对象的税收。征收财产税不仅能够广集财政收入,而且可以调节财富的分配,体现社会公平。财产税的种类虽然很多,但我国现行的财产税制体系较为薄弱,主要是房产税、车船使用税、土地增值税和契税。

行为税是以纳税人的特定行为作为课税对象的税收,它在课税对象的选择上,其范围广泛而灵活,既可以广集财政收入,又可以用于体现政府的政策。

2. 以计税依据为标准,税收可以分为从价税和从量税

从价税是以课税对象的价值或价格为计税依据征收的税。一般采用比例税率和累进税率。如我国的增值税、营业税、个人所得税等都采取从价计征形式。其主要特点是:征税范围较广,征税数量与价格挂钩,负担较为合理。

从量税是指以课税对象的实物量作为计税依据征收的税,一般采用定额税率。我国的资源税、耕地占用税、城镇土地使用税等均实行从量计征形式。其主要特点是:税收不受价格变化的影响,税收负担相对稳定,对于征税界限清楚的大类课税对象,其税款计算征收较为简便。

3. 以税收和价格的关系为标准,税收可以分为价内税和价外税

这是商品劳务税的一种分类方法。所谓价内税,是指税金包含在价格内、构成价格组成因素的税种,如消费税、营业税等。其主要特点是:征税具有隐蔽性,容易被人们所接受;税金随价格的实现而实现,有利于及时组织财政收入。这类税种的主要缺陷是容易干扰市场价格机制。

价外税是指税金不包括在商品劳务价格内,而是作为价格附加的税种。我国现行增值税就属于典型的价外税。其主要特点是:价是价,税是税,价税分离,负担透明,有利于规范税收和价格的关系。

4. 按照负担是否转嫁为标准, 税收可以分为直接税和间接税

直接税是指税款不能转嫁, 须由纳税人直接负担的税收, 如我国的个人所得税、企业所得税、房产税等。间接税则一般是指税款可以转嫁给他人负担的税收, 如增值税、消费税、关税等。

学术界在直接税和间接税划分的标准上, 看法不尽一致。有的主张以立法者的预期为标准, 凡立法者预期不会发生转嫁的税, 就为直接税; 反之则为间接税。有的提出以税收来源为标准, 凡直接来源于生产经营所得或来源于财产的税, 谓之直接税; 反之为间接税。还有的提出, 凡征税客体具有永久性质和预定事实, 并载入税册之上的, 如对财产、所得的征税, 称为直接税; 凡临时、偶然发生的、无预定事实的税, 如对消费、商品流转的课税, 就称为间接税。虽然直接税和间接税的划分标准还可以列举一些, 但普遍采用的还是税收转嫁标准。

5. 按照税收管理权限不同, 税收可以分为中央税、地方税, 以及中央、地方共享税

在实行分税制财政体制的国家, 一般都按税种划分中央和地方的财政收入, 相应地, 这些国家的税收也分为中央税、地方税和共享税。所谓中央税, 是指税收立法权、收入支配权归中央一级的税收, 如我国的关税、消费税等, 这类税收的收入规模和对全国经济的影响都比较大, 因此, 需要在全国范围内统一税收政策, 集中进行税收立法和征收管理; 地方税则是指税收立法权或税收管理权、收入支配权归地方各级的税收。共享税是指由中央统一立法, 收入由中央和地方按一定比例分享的税收, 如我国的增值税、资源税等。

科学、合理地划分中央税和地方税, 是一个好的分税制体制的基础。如何划分中央税和地方税, 学术界有不同主张。有的主张把基于能力原则的税收, 如所得税等划归中央, 把基于利益原则的税收, 如房产税、车船税、道路税、土地税等划归地方; 有的认为应把事关国家全局和宏观调控的税收, 如个人所得税、社会保险税、消费税、证券交易税等划归中央, 把那些同地方政府职能密切相联系的税种划归地方; 还有的从税收管理的角度提出, 将那些税源零星分散、征管难度大的税种划归地方; 再有的提出, 把那些税源具有地方性、税基具有非流动性以及收入具有稳定性的税收划为地方税, 等等。

(三) 税收制度与税法

自古以来, 税收与法密不可分, 即所谓有税必有法, 无法不成税。现代国家大多奉行立宪征税和依法治税的原则, 即政府的征税权由宪法授予, 税收法律须经议会批准, 税务机关履行职责必须依法办事, 税务争议要按法定程序解决等。简而言之, 国家的一切税收活动, 均以法定方式表现出来。

税收制度和税法的关系就更为密切。任何国家的税收制度都要采取法的形式, 税收法律、法令生效要经过正式立法程序, 税收行政法规和各种税收部门规章的制定和颁布也须经法律授权。总之, 税收法律规范构成了税收制度最基本、最重要的内容。从这个意义上讲, 所谓税收制度, 也就是税收法律制度。

1. 税法的概念及特点

税法是规定国家与纳税人之间在征收和缴纳税款方面的权利、义务关系的法律规范的统称, 也是国家法律、法规的重要组成部分。税法的主要特点是:

(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。由于调整对象的单纯性,决定了税法结构的规范性或统一性。以作为税法主体的税收实体法为例,它一般采取按单个税种进行立法。尽管每开征一个税种就要制定一种税法,不同税种的课税对象、纳税人、税率等又不尽相同。但是,就税收实体法的形式结构来说,它们大多已形成了某种基本统一的格式,都要包含大致相同的税法要素。例如,任何一个税种在立法内容方面,都必须规定课税对象,即对什么征税;规定纳税人,即明确由谁纳税;规定税率,即表明征多少税,等等。如果缺少这些内容,就不成其为税法。

(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,税法规范在法律意义上属于“侵权规范”。另一方面,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,因此,税法一般要求采取成文法形式。当然,也有极少数例外。如有的国家在规定给予纳税人以减轻或免除某些特定纳税义务时,也有采取习惯法的。

(3) 税法规范的刚性。由于税收分配具有强制性特征,体现在税法上,就是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,大多数条款都属于义务性条款或刚性条款,都规定纳税人或税务机关“必须”如何行为或“不得”如何行为,并明确规定了纳税人或税务机关违反税法条款所要承担的法律后果。

2. 税法的类型

所谓税法,是各类税收法律、法规、规章的统称。在税收法律体系中,税法的形式、种类较多,可以根据不同标准进行分类。

(1) 依据税法的法律效力不同,分为税收法律、税收行政法规和税收规章。税收法律是由国家最高权力机关依照法定程序制定、公布的税收法律规范。各国宪法一般规定,税收立法权属于国会或议会。我国的税收立法权属于全国人民代表大会及其常务委员会(以下简称“全国人大常委会”),由它制定、颁发的税收法律具有正式的、最高的法律效力。我国现行的税收法律主要有《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》)、《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)和《税收征管法》等。

税收行政法规是国家最高行政机关根据国家最高权力机关授权,制定、颁布的税收法律规范。这类法规通常采用税收条例、决定、办法、通知、规定等形式。全国人大常委会于1984年通过了《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定或者条例的决定》。根据这个决定,国务院发布了《增值税暂行条例》、《中华人民共和国个人所得税法实施条例》(以下简称《个人所得税法实施条例》)等数十个税收行政法规,它们亦具有正式的法律效力。

税收部门规章是国家财政、税务、海关等职能部门根据授权制定的关于解释税收法律、法规的法律文件,是国家税收法律制度的一部分,是税法的一种形式。由于税收法律、法规所规定的大多是征税的原则性条款,在税法实施过程中,有必要对税法条款的原则性内容作出符合法律的具体解释,以利于准确、严格地执行税法。税收部门规章的形式较多,通常以征税规定、通知、办法、复函等形式出现。主要内容是:①解释税收行政法规某些条款的具

体内容和含义。②根据税收法律、法规,对某些特殊具体问题作出具体的征税规定。③对某些税收问题或案例作特案处理。在我国,税收部门规章的制定颁发权归属于财政部、国家税务总局和海关总署。

除此之外,税法体系还包括地方税收法规,以及地方政府制定的征税规章等。

(2) 依据税法的内容不同,分为税收实体法和税收程序法。税收实体法是确认税收法律关系主体的实质性权利和义务的法律规范。这类规范通常用于规定法律关系主体应当如何行为,以及不得如何行为。纳税人的实质性权利、义务大多通过有关单项税种的税法及其税法要素明确下来,如课税对象、纳税人、计税依据、税率等。这些税法要素既构成单个税种,也构成了税收实体法的基本内容。因此,税收实体法是征税机关和纳税人征、缴税款的基本法律依据。例如,《增值税暂行条例》、《个人所得税法》等,便属于税收实体法。

税收程序法是确定应纳税款的征、缴执行程序的法律规定。举凡法律,不仅要规定主体的权利和义务,还要明确通过什么样的程序、手续去实现主体的权利和履行主体的义务。税收程序法所要解决的基本问题是,纳税人发生纳税义务后,应当如何进行纳税申报、如何缴纳税款或代扣代缴税款;申请减免税的纳税人应当履行哪些法定手续;纳税人对征税机关的征税决定和处罚决定不服时,应当经过哪些程序和何种途径提请税务行政复议或行政诉讼等。税收程序法还要明确,税务机关在行使职权的过程中,应当如何核定应税收入、确定应征税款并组织入库,怎样进行税务检查;运用税收执法权应当具备哪些条件,经过哪些法定程序,等等。《税收征管法》就属于税收程序法。

(3) 依据税法制定的主体和适用范围不同,分为国内税法和国际税法。国内税法是主权国家制定的、规范国内税收关系的税收法规,其法律效力仅限于本国税收主体。自税收问世到第二次世界大战的漫长历史时期内,由于一国家人和公民的生产、经营活动主要限于本国疆域内,所以,税收问题大多属于一国范围内的分配现象。所得税产生后,虽然出现了纳税人所得国际化的现象和涉及有关国家之间税收权益分配的矛盾,但那时的国际税收关系尚未形成一种普遍现象。对于偶而出现的国际税收问题,各国大多从国内法的角度,单方面对其作出暂时性的权宜处理。正是从这个意义上讲,第二次世界大战前的所谓税法,一般就是指国内税法。

第二次世界大战结束后,国际税收问题及其国际税收法律关系成为普遍现象。所谓国际税法,一般被理解为涉及主权国家之间以及主权国家与国际组织和跨国纳税人之间税收关系的法律规范。其主要形式或内容包括:由不同国家在协议或认可基础上产生的双边或多边税收协定或条约;一国税收制度中的涉外税法部分;国际法院关于国际税收问题的司法判例等。

(4) 依据税法的形式不同,分为单行税法和综合税法。单行税法是针对某一种税或某一税收问题单独制定的税收法规。这种形式的税法在各国税制中较为普遍,大多适用于以单个税种为内容的税收实体法,这是由单个税种内容的相对独立性和征税办法的多变性等特点决定的。我国现行每一种税的主体法规都是采取单行税法形式设计的。