

21 世纪高等学校**会计学**系列教材

TAXATION
LAWS

税法

- ◆ 董汉彬 韩祥国 主编
- ◆ 李志勇 齐代民 王充泉 副主编



中国工信出版集团

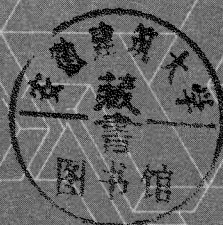


人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

21 世纪高等学校**会计学**系列教材

T AXATION
LAWS

税法



- ◆ 董汉彬 韩祥国 主编
- ◆ 李志勇 齐代民 王充泉 副主编

人 民 邮 电 出 版 社
北 京

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 董汉彬, 韩祥国主编. -- 北京: 人民邮电出版社, 2016. 2
21世纪高等学校会计学系列教材
ISBN 978-7-115-41374-1

I. ①税… II. ①董… ②韩… 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(2016)第021679号

内 容 提 要

本书主要讲解了税法基础理论、各税种法律实务和税收程序法—税收征收管理法, 将税法实务与各行业的经济发展紧密结合, 注重新颖性、实用性和可操作性。

本书共 12 章, 分别为税法概述、增值税法、消费税法、营业税法、城市维护建设税法及附加、企业所得税法、个人所得税法、矿产资源与土地税法、财产税法、行为目的税法、关税及船舶吨税法和税收征收管理法。

本书既可作为应用型本科院校、高职和成人教育院校财政学、税收学、会计学、财务管理学、金融学、国际贸易等专业相关课程的教材, 也可作为国家税务干部和企业会计人员的参考用书。

-
- ◆ 主 编 董汉彬 韩祥国
副 主 编 李志勇 齐代民 王充泉
责任编辑 许金霞
责任印制 沈 蓉 彭志环
- ◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路 11 号
邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn
网址 <http://www.ptpress.com.cn>
大厂聚鑫印刷有限责任公司印刷
- ◆ 开本: 787×1092 1/16
印张: 18 2016 年 2 月第 1 版
字数: 480 千字 2016 年 2 月河北第 1 次印刷
-

定价: 39.80 元

读者服务热线: (010) 81055256 印装质量热线: (010) 81055316

反盗版热线: (010) 81055315

前言 Preface

税收是我国财政收入的重要支柱,又是国家宏观调控的重要经济杠杆。税法是研究我国现行税法基础理论与税法实务的应用型学科。随着我国经济的不断发展,我国的税收法律制度也不断地发展和完善。近年来,国家进行了一系列重大的税制改革,税法的变化和企业对税务工作的重视都对税法课程提出了新的要求。为此,我们组织了社会实践经验丰富、长期从事税收教学与税收业务培训的山东科技大学财税教研室全体教师,共同编写了这本书。

本书的特色:

1. 新颖。整合了最新税收法规,把“营改增”、消费税税目的调整、资源税的从价征收的改革、所得税扣除以及其他税种的变化点等都提炼到本教材中。

2. 实用。教材强化了应用性、实践性和可操作性,理论与实践教学结合,精选 60 多个实例平面解析税收法规的重点和难点,例题循序渐进,注重能力的培养。利用课后练习,强化教学内容,突破了传统教学重理论、轻实务的局限。

3. 精练。坚持力求简化、通俗易懂的原则,内容紧凑精练,章节编排合理,案例分析深入浅出,旨在帮助读者在较短的时间内掌握现行税法的主要内容。

4. 系统。本书与特色课程网站配套使用,与之配套的电子课件、教学视频、模拟实训视频、教学指导、教案、练习题及解答、试题库及解答等资料同时推出,方便师生和读者查询学习。

本书由董汉彬、韩祥国担任主编,由山东科技大学泰安校区财税教研室全体教师共同编写,并由董汉彬、韩祥国担任全书的总纂和审查。具体分工为:第 1 章、第 3 章由董汉彬编写;第 6 章、第 12 章由韩祥国编写;第 2 章、第 10 章由李志勇编写;第 4 章、第 8 章由齐代民编写;第 7 章、第 9 章由王充泉编写;第 5 章由孟文生参与编写;第 11 章由陈凯和王佃春编写。

由于编者水平有限,加上时间仓促,难免存在错误和不足,恳请读者批评指正。

编者

2015 年 10 月

目 录 Contents

第1章 税法概述

- 1.1 税收与税法 / 2
 - 1.1.1 税收的概念与特征 / 2
 - 1.1.2 税收的产生与发展 / 3
 - 1.1.3 税收的职能与作用 / 4
 - 1.1.4 税法的概念与税法的效力层次 / 5
 - 1.1.5 税法的分类 / 6
- 1.2 税收法律关系 / 8
 - 1.2.1 税收法律关系概念和特征 / 8
 - 1.2.2 税收法律关系的构成 / 8
- 1.3 税法构成要素 / 10
 - 1.3.1 征税对象 / 10
 - 1.3.2 纳税人 / 11
 - 1.3.3 税率 / 11
 - 1.3.4 税收优惠 / 14
 - 1.3.5 纳税环节 / 15
 - 1.3.6 纳税期限 / 15
 - 1.3.7 纳税地点 / 16
 - 1.3.8 法律责任 / 16
- 1.4 税法原则 / 16
 - 1.4.1 税法基本原则 / 16
 - 1.4.2 我国税收立法原则 / 19
 - 1.4.3 税法的适用原则 / 19

练习与思考 / 20

第2章 增值税法

- 2.1 增值税概述 / 23
 - 2.1.1 增值税的概念与演变 / 23
 - 2.1.2 增值额的理论分析 / 24
 - 2.1.3 增值税的类型 / 25
 - 2.1.4 增值税的特点 / 26
 - 2.1.5 增值税的作用 / 26
- 2.2 增值税法的基本内容 / 27

2.2.1 增值税的征税范围 / 27

2.2.2 增值税的纳税人 / 30

2.2.3 增值税的税率 / 31

2.2.4 增值税的税收优惠 / 33

2.3 增值税应纳税额的计算 / 34

2.3.1 销项税额的确定 / 34

2.3.2 进项税额的确定 / 37

2.3.3 小规模纳税人应纳税额的计算 / 43

2.3.4 特殊货物应纳增值税额的计算 / 43

2.3.5 进口货物应纳增值税额的计算 / 44

2.4 增值税的征收管理 / 45

2.4.1 增值税纳税义务发生时间 / 45

2.4.2 增值税的纳税期限 / 46

2.4.3 增值税的纳税地点 / 46

2.4.4 增值税的纳税申报 / 46

2.4.5 增值税专用发票管理 / 47

2.5 增值税的出口退税 / 49

2.5.1 增值税出口退税政策 / 49

2.5.2 增值税出口退税的计算 / 50

2.5.3 增值税出口退税的管理 / 53

练习与思考 / 54

第3章 消费税法

3.1 消费税概述 / 58

3.1.1 消费税的概念与演变 / 58

3.1.2 消费税的类型 / 59

3.1.3 消费税的特点与作用 / 59

3.2 消费税法的基本内容 / 60

3.2.1 消费税的征税范围 / 61

3.2.2 消费税的纳税人 / 61

3.2.3 消费税的税目 / 61

3.2.4 消费税的税率 / 64

3.2.5 消费税的纳税环节 / 67

3.3 消费税应纳税额的计算 / 67

3.3.1 从价定率应纳税额的计算 / 68

3.3.2 从量定额应纳税额的计算 / 69

3.3.3 复合计征法应纳税额的计算 / 69

3.3.4 消费税应纳税额计算的特殊规定 / 70

3.3.5 进口应税消费品的应纳税额计算 / 73

3.3.6 消费税的出口退税 / 74

3.4 消费税的征收管理 / 75

3.4.1 纳税义务发生的时间 / 75

3.4.2 消费税的纳税地点 / 76

3.4.3 消费税的纳税期限 / 76

练习与思考 / 76

第4章 营业税法

4.1 营业税概述 / 80

4.1.1 营业税的概念与演变 / 80

4.1.2 营业税的特点 / 80

4.1.3 营业税的作用 / 81

4.2 营业税法的基本内容 / 81

4.2.1 营业税的征税范围 / 81

4.2.2 营业税的纳税人 / 82

4.2.3 营业税的税目 / 82

4.2.4 营业税的税率 / 85

4.3 营业税的税收优惠 / 86

4.3.1 营业税的减免优惠 / 86

4.3.2 营业税的起征点 / 88

4.4 营业税应纳税额的计算 / 88

4.4.1 营业税应纳税额的计算方法 / 88

4.4.2 建筑业应纳营业税的计算 / 89

4.4.3 金融保险业应纳营业税的计算 / 89

4.4.4 文化体育业应纳营业税的计算 / 90

4.4.5 娱乐业和服务业应纳营业税的计算 / 90

4.4.6 转让无形资产和销售不动产应纳营业税的计算 / 91

4.4.7 营业税计税营业额的其他规定 / 91

4.5 营业税的征收管理 / 92

4.5.1 营业税纳税义务发生时间 / 92

4.5.2 营业税纳税期限和纳税地点 / 93

练习与思考 / 94

第5章 城市维护建设税法及附加

5.1 城市维护建设税法 / 99

- 5.1.1 城市维护建设税概述 / 99
- 5.1.2 城市维护建设税的基本内容 / 99
- 5.1.3 城市维护建设税的计算 / 100
- 5.1.4 城市维护建设税的征收管理 / 101

5.2 教育费附加 / 101

- 5.2.1 教育费附加的概述 / 101
- 5.2.2 教育费附加的基本内容 / 101
- 5.2.3 教育费附加的计算 / 102

5.3 其他附加 / 102

- 5.3.1 地方教育附加 / 102
- 5.3.2 文化事业建设费 / 102
- 5.3.3 废弃电器电子产品处理基金 / 103

练习与思考 / 103

第6章 企业所得税法

6.1 企业所得税概述 / 106

- 6.1.1 企业所得税的概念与演变 / 106
- 6.1.2 企业所得税的立法原则 / 107
- 6.1.3 企业所得税的特点 / 107
- 6.1.4 企业所得税的作用 / 108

6.2 企业所得税法的基本内容 / 109

- 6.2.1 企业所得税的纳税人 / 109
- 6.2.2 企业所得税的征税对象 / 109
- 6.2.3 企业所得税的税率 / 111

6.3 企业所得税的优惠政策 / 111

- 6.3.1 企业的下列收入免税 / 111
- 6.3.2 企业的下列所得, 免征、减征企业所得税 / 111
- 6.3.3 小型微利企业的税收优惠 / 113
- 6.3.4 国家需要重点扶持的高新技术企业的税收优惠 / 113
- 6.3.5 加计扣除 / 114
- 6.3.6 国家对重点扶持和鼓励发展的产业和项目税收优惠 / 115
- 6.3.7 创业投资企业的税收优惠 / 115

6.3.8 民族自治地方的税收优惠 / 116

6.3.9 减计收入 / 116

6.3.10 税额抵免 / 116

6.3.11 固定资产的加速折旧 / 117

6.3.12 减免税政策的其他规定 / 117

6.4 企业所得税应纳税所得额的确认 / 118

6.4.1 收入总额 / 118

6.4.2 不征税收入 / 122

6.4.3 扣除项目 / 122

6.4.4 亏损弥补 / 127

6.4.5 特殊项目应纳税所得额的确定 / 127

6.4.6 预提所得税项目应纳税所得额的确定 / 128

6.4.7 清算所得的确定 / 128

6.5 资产的税务处理 / 129

6.5.1 固定资产的税务处理 / 129

6.5.2 生产性生物资产的税务处理 / 130

6.5.3 无形资产的税务处理 / 130

6.5.4 长期待摊费用的税务处理 / 131

6.5.5 投资资产的税务处理 / 131

6.5.6 存货的税务处理 / 131

6.5.7 资产损失的税务处理 / 132

6.6 企业所得税应纳税额的计算 / 132

6.6.1 企业所得税应纳税额计算的基本方法 / 132

6.6.2 来源于境外的所得已纳税额的抵免 / 133

6.6.3 采取核定征收方式下应纳税额的计算 / 136

6.7 特别纳税调整 / 138

6.7.1 企业与关联方之间业务往来的税务处理 / 138

6.7.2 受控外国企业经营利润分配的税务处理 / 140

6.7.3 资本弱化的税务处理 / 141

6.7.4 一般反避税管理 / 142

6.8 企业所得税的征收管理 / 143

6.8.1 企业所得税的纳税地点 / 143

6.8.2 企业所得税的纳税年度 / 143

6.8.3 企业所得税的纳税方法与申报 / 143

6.8.4 企业所得税的源泉扣缴 / 144

6.8.5 企业所得税的汇总纳税办法 / 144

练习与思考 / 148

第7章 个人所得税法

7.1 个人所得税概述 / 153

7.1.1 个人所得税的概念与演变 / 153

7.1.2 个人所得税的类型 / 153

7.1.3 个人所得税的特点 / 154

7.1.4 个人所得税的立法原则 / 154

7.1.5 个人所得税的作用 / 154

7.2 个人所得税法的基本内容 / 155

7.2.1 个人所得税的纳税人 / 155

7.2.2 个人所得税的征税范围 / 157

7.2.3 适用税率 / 159

7.2.4 个人所得税的税收优惠 / 160

7.3 个人所得税应纳税额的计算 / 162

7.3.1 工资薪金所得应纳税额的计算 / 162

7.3.2 个体工商户的生产、经营所得应纳税额的计算 / 164

7.3.3 对企事业单位的承包经营、承租经营所得应纳税额的计算 / 167

7.3.4 劳务报酬、稿酬、特许权使用费和财产租赁所得应纳税额的计算 / 168

7.3.5 财产转让所得应纳税额的计算 / 170

7.3.6 利息、股息、红利所得、偶然所得和其他所得应纳税额的计算 / 171

7.4 个人所得税特殊项目应纳税额的计算 / 172

7.4.1 工资薪金的特殊项目 / 172

7.4.2 个体工商户的特殊项目 / 176

7.4.3 劳务报酬所得的特殊项目 / 177

7.4.4 其他特殊项目 / 178

7.5 个人所得税的征收管理 / 179

7.5.1 个人所得税纳税申报法律依据 / 179

7.5.2 个人所得税的税款缴纳方式 / 179

7.5.3 个人所得税的纳税地点和纳税期限 / 180

练习与思考 / 181

第8章 矿产资源与土地税法

8.1 资源税法 / 185

8.1.1 资源税概述 / 185

8.1.2 资源税法基本内容 / 186

8.1.3 资源税应纳税额的计算 / 188

8.1.4 资源税的征收管理 / 191

8.2 城镇土地使用税法 / 192

8.2.1 城镇土地使用税概述 / 192

8.2.2 城镇土地使用税的基本内容 / 192

8.2.3 城镇土地使用税的计算与征收管理 / 194

8.3 耕地占用税法 / 195

8.3.1 耕地占用税概述 / 195

8.3.2 耕地占用税法的基本内容 / 196

8.3.3 耕地占用税的计算与征收管理 / 197

8.4 土地增值税法 / 198

8.4.1 土地增值税概述 / 198

8.4.2 土地增值税法的基本内容 / 198

8.4.3 土地增值税的计算 / 201

8.4.4 土地增值税的征收管理 / 204

练习与思考 / 206

第9章 财产税法

9.1 房产税法 / 210

9.1.1 房产税概述 / 210

9.1.2 房产税法的基本内容 / 211

9.1.3 房产税应纳税额的计算 / 213

9.1.4 房产税的征收管理 / 214

9.2 车船税法 / 215

9.2.1 车船税概述 / 215

9.2.2 车船税法的基本内容 / 216

9.2.3 车船税应纳税额的计算 / 219

9.2.4 车船税的征收管理 / 220

9.3 契税法 / 221

9.3.1 契税概述 / 221

9.3.2 契税法的基本内容 / 222

9.3.3 契税应纳税额的计算与征收管理 / 223

练习与思考 / 224

第10章 行为目的税法

10.1 印花税法 / 228

- 10.1.1 印花税概述 / 228
- 10.1.2 印花税法的基本内容 / 229
- 10.1.3 印花税优惠政策 / 233
- 10.1.4 印花税的计算 / 235
- 10.1.5 印花税的征收管理 / 237

10.2 车辆购置税法 / 238

- 10.2.1 车辆购置税概述 / 238
- 10.2.2 车辆购置税法基本内容 / 239
- 10.2.3 车辆购置税应纳税额的计算 / 240
- 10.2.4 车辆购置税的征收管理 / 240

10.3 烟叶税法 / 241

- 10.3.1 烟叶税概述 / 241
- 10.3.2 烟叶税法的基本内容 / 241
- 10.3.3 烟叶税应纳税额的计算与征收管理 / 241

练习与思考 / 242

第11章 关税及船舶吨税法

11.1 关税概述 / 245

- 11.1.1 关税的概念 / 245
- 11.1.2 关税的种类 / 246
- 11.1.3 关税的特点 / 248
- 11.1.4 关税的作用 / 248

11.2 关税法的基本内容 / 249

- 11.2.1 关税的征税对象 / 249
- 11.2.2 关税的纳税人 / 249
- 11.2.3 关税的税则 / 250
- 11.2.4 关税税率 / 250
- 11.2.5 关税的优惠政策 / 252

11.3 关税应纳税额的计算 / 253

11.3.1 一般进口货物的完税价格 / 253

11.3.2 特殊进口货物的完税价格 / 254

11.3.3 出口货物的完税价格 / 255

11.3.4 进出口货物完税价格中的运输及相关费用、保险费的计算 / 255

11.3.5 关税的计算 / 256

11.4 关税的征收管理与保税制度 / 256

11.4.1 关税的征收管理 / 256

11.4.2 关税的保税制度 / 257

11.5 船舶吨税 / 258

11.5.1 船舶吨税的概念 / 258

11.5.2 船舶吨税的基本内容 / 258

11.5.3 船舶吨税的减免税 / 258

11.5.4 船舶吨税的计算与征收管理 / 259

练习与思考 / 259

第12章 税收征收管理法

12.1 税务管理 / 262

12.1.1 税务登记管理 / 263

12.1.2 账簿、凭证管理 / 266

12.1.3 发票管理 / 266

12.1.4 纳税申报管理 / 267

12.2 税款征收与税务检查 / 267

12.2.1 税款征收方式 / 267

12.2.2 税款征收制度 / 268

12.2.3 税务检查 / 269

12.3 税收法律责任 / 270

12.3.1 违犯税收法规的行政责任 / 270

12.3.2 违反税收法规的刑事责任 / 272

练习与思考 / 275

参考文献 / 278

【学习目标】

现如今，打开计算机，税收相关的网站比比皆是；翻开报纸，税收方面的新闻不断，各种税收案例层出不穷；税收就在我们身边，系统地了解 and 掌握税法知识，将会对我们的工作、生活产生积极、重要的影响。通过本章的学习，我们要：

了解并掌握税收的概念与作用、税收法律关系的概念与立法层次；

理解与掌握税法的分类、税法构成要素；

了解税法的基本原则、立法原则与适用原则。

【能力目标】

培养学生对税法系统理论的分析能力；

培养学生对税法及税收相关概念的认识能力。

【引导案例】**税收与福利的双向博弈**

近来，随着“税改”的呼声越来越高，税收与福利这个经久不衰的话题再次被拿上了桌面。作为一个息息相关、密不可分整体，税收与福利直接影响着百姓的生活水平。低税收一方面增加了居民的可支配收入，提升了消费水平，加强了个人福利；但另一方面低税收也减少了政府收入，从而降低了政府在教育、医疗、住房等多方面的投入，损失了社会福利。那么，到底怎样的税收政策才算合理呢？

税收与福利政策有4种组合。第一种是高税收、高福利，被采用于通常所说的福利国家，如法国、瑞典等欧洲各国；第二种是低税收、低福利，被采用于自由国家，如美国、新加坡等；第三种是低税收、高福利，没有采用这种组合的；第四种是高税收、低福利，这显然不是民之所愿，非长久之计。可以看出，税收和福利同高同低、相辅相成的政策组合比较“合理”。

瑞典的高福利是以高额个税和社会的保险费为基础的。由于瑞典政府对税收资源的合理控制和有效利用，高额的税收并没有加重公民的负担，降低百姓的生活质量，而是提升了公共基础服务的水平，使每个人都享受到税收的实惠，实现共同富裕。

法国的税收之高我们可以感同身受，但其福利之好却不是我们可以想象的。法国民众一生可以享受到400多种福利补贴，国民教育从小学到大学一路免费，法国医疗保险全民享有，根据个人收入情况，公民每年仅交少额的医保费，失业者则免交此费。而且，法国社会福利的特点是不论国籍，只要在法国有合法居留身份，就可享受该国福利。

相比于法国40%的税率，美国的平均税率并不算高，税收项目也没有那么繁复。而且，美国采用的边际税收制，大大减弱了贫困家庭的缴税压力，有助于缩小贫富差距，维护社会均衡稳定。再加上惠及低收入群体的收入保障计划，使低收入人群的生活有了进一步保障，安定民心的作用不言而喻。

新加坡税种少，税率低，其2009年税收痛苦指数是世界较低的几个国家之一。因为税收低而选择低福利的政策，但低福利并不等于对低收入群体置之不理。新加坡政府在医疗、住房、养老等方

面为贫困人群提供了帮助，其中，最典型的是 1964 年推出的“居者有其屋”计划。50 多年来，新加坡政府总共建造了 90 万套组屋，令该国 80% 人口住进了组屋。

1.1

税收与税法

1.1.1 税收的概念与特征

税收是国家为满足社会公共需要，凭借政治权利，运用法律手段，按预定标准参与国民收入分配而取得财政收入的一种形式。

1. 税收的内涵

理解税收的内涵需要从税收的目的、国家税权和税收的分配关系等几个方面来把握。

(1) 国家征税的目的是满足社会成员获得公共产品的需要

国家在履行其公共职能的过程中必然要有一定的公共支出。公共产品提供的特殊性决定了公共支出一般情况下不可能由公民个人、企业采取自愿出价的方式，而只能采用由国家（政府）强制征税的方式，由经济组织、单位和个人来负担。国家征税的目的是满足提供社会公共产品的需要，以及弥补市场失灵、促进公平分配等需要。同时，国家征税也要受到所提供公共产品规模和质量制约。

(2) 国家征税的依据是政治权力或公共权力，体现了特定的分配关系

国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的一般分配关系不同。分配涉及两个基本问题：一是分配的主体；二是分配的依据。税收分配是以国家为主体所进行的分配，而一般分配则是以各生产要素的所有者为主体所进行的分配；税收分配是国家凭借政治权利进行的分配，体现了国家与纳税人的特定分配关系。

(3) 征税的客体是国民收入

国家征税的客体是新创造的价值，是国民收入。国家通过征税，将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有，因此征税的过程实际上是国家参与国民收入的分配过程。

(4) 税收是取得财政收入的重要工具

国家要行使职能必须有一定的财政收入作为保障。取得财政收入的手段有多种，如税收、货币发行、国债发行、收费、罚没等，其中，税收是大部分国家取得财政收入的主要形式。我国自 1994 年税制改革以来，税收收入占财政收入的比重基本都维持在 90% 以上。

2. 税收的特征

税收作为国家取得财政收入的一种方式，具有区别于其他财政收入形式的不同特征。税收特征可以概括为强制性、无偿性和固定性。

(1) 强制性

税收的强制性是指国家凭借其公共权力以法律、法令形式对税收征纳双方的权利与义务进行制约，既不是由纳税主体按照个人意志自愿缴纳，也不是按照征税主体随意征税，而是依据法律进行征税。我国《宪法》明确规定我国公民有依照法律纳税的义务，纳税人必须依法纳税，否则就要受到法律的制裁。税收的强制性主要体现在征税过程中。

(2) 无偿性

税收的无偿性是指国家征税既不需要向纳税的单位和个人付出任何代价,也不需要偿还。它包括两层含义:一是国家征税时,不需要向纳税的单位和个人付出任何代价;二是国家征税后,税款归国家占有和支配,不再直接返回给纳税人。税收的无偿性是就单个纳税人而言的,其享有的公共利益与其缴纳的税款并非一一对等,但就纳税人的整体而言则是对等的,国家使用税款的目的是向全体社会成员包括具体纳税人提供社会需要的公共产品和公共服务。因此,税收的无偿性表现为个体的无偿性、整体的有偿性。

(3) 固定性

税收的固定性是指国家征税要预先确定向谁征税、对什么征税、征多少税等征税标准,并在一定期间内相对固定不变。税收的固定性是相对于某一个时期而言的,并非永久不变。国家可以根据经济和社会发展需要适时地修订税法,但这与税收整体的相对固定性并不矛盾。

税收的三个特征是统一的整体,相互联系,缺一不可。无偿性是税收这种特殊分配手段本质的体现,强制性是实现税收无偿征收的保证,固定性是无偿性和强制性的必然要求。三者相互配合,保证了政府财政收入的稳定。

税收的三大特征,统称“税收三性”,是税与非税的界限,是判断一种财政收入是不是税收的基本标志。一种财政收入形式,凡同时具备税收三性的就是税收,否则就不是税收,如罚款收入不具有固定性、规费收入不具有无偿性,因而它们不是税收。

1.1.2 税收的产生与发展

税收并不是人类社会一开始就有的,而是人类发展到一定阶段的产物。税收是一个古老的历史范畴,已经有几千年的历史。税收产生与存在的一般条件有两个:一是税收产生的政治条件,二是税收产生的经济条件。国家的产生和存在是税收产生的直接前提条件,是税收产生的政治条件;恩格斯指出:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。”因此,只有国家的产生和存在,才有为满足国家行使职能而征税的必要。私有制的存在和发展是税收产生的经济条件,为国家征税奠定了物质基础。

1. 税收产生的过程

税收的历史久远,税收的产生经历了较为漫长的发展过程。从我国历史上看,税收由原始意义上的租税不分,到国家征税权的正式确立,也跨越了两千年的漫长过程。

(1) 夏、商、周三代的“贡、助、彻”是税收的雏形。

夏、商、周是我国三个最早的奴隶制国家,当时的税收分别采取的是贡、助、彻三种初级形式。据《孟子·滕文公上》记载:“夏后氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻,其实皆什一也。”

到了商代,贡法演变为助法。助法是与井田制相联系的一种劳役形式的税收制度,其主要内容《孟子·滕文公上》介绍说:“方里而井,井九百亩,其中为公田,八家皆私百亩,同养公田。公事毕,然后敢治私事。”在井田制下,由8家平民先共同耕种公田,然后再耕私田,公田上的收获全部归王室所有。

到了周代,助法进一步演变为彻法。彻法是按田亩征收实物的制度,指各户平民耕种的土地,在收获之后,要以一定的产量缴纳给王室。即“耕田百亩者,彻取十亩为赋”。此外,西周时期对商业和手工业征收的“关市之赋”“山泽之赋”,是我国最早出现的工商税收。

贡、助、彻法之所以称之为税收的雏形,是因为在我国当时的土地王有制或分封制条件下,国

王既是国家政治权力的象征,又是全国最大的土地所有者,国家以贡、助、彻的形式征收土地产物,既有税的因素,又有租的成分,具有租税不分的特性。

(2) 春秋时期的“初税亩”是我国农业赋税成熟的标志。

春秋时期是我国由奴隶社会向封建社会转变的时期,在这一时期,由于社会生产力的发展,特别是铁器和牛耕的使用,为一家一户小农经济的形成提供了物质条件,在公田之外开垦私田大量增加。为了增加财政收入和抑制开垦私田,鲁国鲁宣公 15 年(公元前 594 年)开始实行“初税亩”,宣布对私田按亩征税,“履亩十取一也”,即不论公田和私田一律按亩征税,征收的比例基本上是十分之一。实行初税亩后,土地所有者只要纳税,其税后的土地收入可归自己支配。“初税亩”首次从法律上承认了土地私有制,是历史上一项重大的经济改革措施,也是我国农业赋税制度进入成熟的标志。

2. 税收的发展

税收随着国家的产生而产生,也随着国家的发展而发展。随着土地私有化开始,人类社会从奴隶社会逐渐过渡到封建社会。在整个封建社会,税收制度体系逐步建立和逐步完善。在经历了“贡、助、彻”之后,封建社会实施了“田租口赋徭役”“租庸调”“两税法”和“一条鞭法”等一系列税制变革,税收逐步由低级向高级发展,最终实现了由赋役制走向租税制的重大转变。

民国时期,国民党政府税收政策一方面沿袭晚清的做法,另一方面为反人民的内战服务、为四大家族积累官僚资本服务和为帝国主义在华利益服务,充分暴露出其为维护一党专制、独裁统治,而不顾人民死活的掠夺性税收的本质,严重阻碍了社会经济发展。

新中国成立后,中央人民政府废除了国民党政府制定的苛捐杂税,根据“保证税收,简化税制”精神,建立了多税种多次征的复税制。后来由于“左”的影响越来越严重,片面强调简化税制。

党的十一届三中全会后,国家开始对税制进行一系列的调整 and 改革。1994 年税制改革,进一步明确了“宽税基、低税负、简税制、严征管”的税收发展方向,各项工作步入正轨,税收收入快速稳定增长。

1.1.3 税收的职能与作用

1. 税收的职能

税收的职能是指税收内在的、固有的功能。一般认为税收具有财政、经济和监督三种职能。

(1) 税收的财政职能

税收的财政职能是指国家运用税收参与国民收入分配,将其一部分转化为国家所有,形成国家财政收入的功能。它是税收最基本的、最原始的功能,自古以来,在国家的财政收入中,税收就占有较大比重。特别是现代市场经济国家,税收收入已占整个国家财政收入的 90% 以上,成为国家财政收入的支柱,是政府机器运转的经济基础。

(2) 税收的经济职能

税收的经济职能亦称税收调控经济职能,是指税收在参与国民收入分配的过程中,体现国家的社会经济政策,改变不同经济主体的经济利益,进而导向社会经济发展的功能。它也是税收的基本功能。因为,只要有税收参与国民收入分配,就必然会改变不同经济主体可支配收入的量和在国民总收入中的分配格局,进而影响经济主体的经济行为。也正因如此,国家通过制定税收政策法规,体现其社会经济政策,从而诱导经济主体的经济行为,向有利于实现国家社会经济政策的方向发展。

(3) 税收的监督职能

税收的监督职能是指国家通过税收征收管理活动,对纳税人履行纳税义务的情况和社会经济运

行状况,进行监察、督促和反映的功能。税收是以国家为主体进行的分配,体现为公共需要与个体付费的权利义务关系,即以国家为主体的特定分配关系,这种关系的处理过程,就是监察、督促和反映的过程。因此,有税收就有税收的征收管理,税收的监督职能就会发挥作用。

2. 税收的作用

在市场经济条件下,税收对于国家组织财政收入、调控经济运行、维护经济秩序、保护纳税人合法权益以及保障国家经济权益等方面,均具有积极的、重要的保障作用。

(1) 税收是国家财政收入的支柱

目前,世界各国税收收入占财政收入比重较大,我国税收收入占财政收入的80%以上(见表1.1)。随着市场经济的发展,税收将继续发挥为国家财政足额取得收入的作用。

表 1.1

2012—2014 年财政收入与税收收入一览表

年份	财政收入 (亿元)	税收收入 (亿元)	税收收入占财政收入的比重 (%)
2012	117 254	100 601	85.80
2013	129 210	110 493	85.51
2014	140 350	115 097	82.01

注:资料来源《中国税务报》。

(2) 税收是国家调控宏观经济的重要杠杆

调节宏观经济是税收的基本职能之一。税收采用法的形式,可以将税收的经济优势与法律优势结合起来,使税收杠杆在宏观经济调控中更为灵敏、有力。进一步说,税收采用法的形式可以防止税收杠杆的软化;税法借助评价、预测和教育作用,可以增强税收杠杆的导向性,使其对宏观经济的调控更为灵敏。

(3) 税收是监督管理的重要工具

税收本身是一种经济管理活动,税收采用法的形式,使其对经济活动的监督上升到法律的高度,成为法律监督的组成部分,其约束力无疑大为增强了。税收监督有特别意义:一方面,可以及时发现纳税人履行纳税义务的情况,以及纳税人经营过程的合法性和合理性,便于及时分析和采取有针对性的措施;另一方面,税法具有重要的威慑作用,也是打击税收领域犯罪活动的有力武器。

(4) 税收是维护国家权益的重要手段

在对外经济交往中,税收是维护国家主权和经济利益的法律手段之一。税权是国家的主权,立法征税是国家行使税权的体现和标志,也为对等地处理国家间的税收分配关系和贸易关系提供一定的法律环境或法律手段。具体表现在,一是通过关税的立法、征收,可以对等地处理对外贸易关系,促进形成有利于竞争的公平、公正的对外贸易环境;二是通过对跨国纳税人立法征收所得税、财产税等,可以对等地处理与外国的收入分配权益,防止国家税收利益向国外的流失,防止税收歧视和维护在外华人的收入权利;三是通过立法征税,也有益于消除外商对我国税收政策稳定性的疑虑,更好地吸引外资和扩大对外交流。

1.1.4 税法的概念与税法的效力层次

1. 税法的概念

税法是国家制定的用以调整征税机关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。税法构建了征税机关依法征税、纳税人依法纳税的行为准则体系,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。税法体现为法律这一规范形式,是税收制度的核心内容。

税法具有义务性法规和综合性法规的特点。首先,从法律性质上看,税法属于义务性法规,以规定纳税人的义务为主。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。税法属义务性法规的这一特点是由税收的无偿性和强制性特点所决定的。其次,税法的另一特点是具有综合性,它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。税法的综合性特点是由税收制度所调整的税收分配关系和税收法律关系的复杂性所决定的。

2. 税法的立法层次

税法由法律、法规组成,由于立法机关的不同,使法律效力产生差别。法律层次表现在以下几个方面。

(1) 全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律

我国《宪法》第五十八条规定:“全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家立法权。”上述规定确定了我国税收法律的立法权由全国人大及其常委会行使,其他任何机关都没有制定税收法律的权力。

(2) 全国人大或全国人大常委会授权立法

授权立法是指全国人民代表大会及其常务委员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者条例。授权立法与制定行政法规不同,国务院经授权立法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,在立法程序上还需报全国人大常委会备案。

(3) 国务院制定的税收行政法规

国务院作为最高国家权力机关的执行机关,是最高的国家行政机关,拥有广泛的行政立法权。我国《宪法》规定,国务院可“根据宪法和法律,规定行政措施,制定行政法规,发布决定和命令”。

(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《中华人民共和国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,省、自治区、直辖市的人民代表大会以及省、自治区的人民政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人民代表大会有制定地方性法规的权力。

(5) 国务院税务主管部门制定的税收部门规章

《宪法》第九十条规定:“国务院各部、各委员会根据法律和国务院的行政法规、决定、命令,在本部门的权限内,发布命令、指示和规章。”有权制定税收部门规章的税务主管机关是财政部、国家税务总局及海关总署。

(6) 地方政府制定的税收地方规章

《中华人民共和国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》规定,省、自治区、直辖市以及省、自治区的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的行政法规,制定规章。

1.1.5 税法的分类

税法分类是指按照一定的标准,将相同或相似的税法划分为若干类别的一种方法。其目的在于

研究分析税制发展、变化的规律性,比较不同税制的优劣、科学性、合理性和可行性。在税制体系中,按照不同的标准,可将税法分为不同的类型。

1. 按税法的功能作用分类

按税法的功能作用不同,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。例如,《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》就属于税收实体法。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。《中华人民共和国税收征收管理法》就属于税收程序法。

2. 按税法的征税对象性质分类

税法按照其所规定的征税对象的不同,可以分为流转税法、所得税法、资源和土地税法、财产税法和行为目的税法。

(1) 流转税法

流转税法是指调整以流转额为征税对象征收的一类税法。所谓流转额,是指在商品流转过程中实现的商品销售收入额和在劳务提供活动中取得的劳务或业务收入额。以流转额作为征税对象的税种称为流转税,流转税与商品生产、流通和消费有着密切的关系,征收流转税不受成本费用的影响,有利于保证税收收入和国家对宏观经济的调控。我国现行的流转税包括增值税、消费税、营业税、关税等。

(2) 所得税法

所得税法是指调整以所得额为征税对象征收的一类税法。所谓所得额是指收入扣除费用后的余额。征收所得税可以直接调节纳税人的可支配收入,发挥公平税负和调节收入分配关系的作用。我国现行的所得税包括企业所得税和个人所得税。

(3) 矿产资源和土地税法

矿产资源和土地税法是指调整以各种资源级差收益为征税对象征收的一类税法。所谓资源级差收益是指因资源的禀赋差异而形成的收益。征收资源和土地税可以有效调节因自然资源的禀赋差异而形成的收入上的差别,将客观原因或非主观努力形成的级差收入征归国有,从而促进自然资源的合理开发和有效使用。我国现行的资源和土地税包括资源税、城镇土地使用税、耕地占用税和土地增值税等。

(4) 财产税法

财产税法是指调整以财产为征税对象征收的一类税法。这里的财产指的是能用货币表现的、受法律保护的权利的总称。征收财产税有利于公平社会财富分配,限制财产的闲置浪费,促进财产的合理有效使用。我国现行的财产税主要包括房产税、车船税、契税等。

(5) 行为目的税法

行为目的税法是指调整以特定行为为征税对象或为特定目的征收的一类税法。这里的特定行为目的,一般是指国家所限制或规范的某些特定行为或为达到的特定目的。按照寓禁于征的原则征收特定行为目的税,有利于贯彻国家特定的社会经济政策,限制或规范某些特定行为,为达到国家特定的目的服务。我国现行的行为目的税,主要包括印花税、城市维护建设税、车辆购置税、烟叶税和船舶吨税等。

3. 按税法的管理权限和收入归属分类

以管理权限为标准,税收可以分为中央税、地方税以及中央地方共享税。中央税一般是指由中

中央政府管理并支配其收入的那一类税收，如消费税、关税和车辆购置税。地方税一般是指由地方政府管理并支配其收入的那一类税收，如房产税、车船税等。中央地方共享税一般是指由中央政府与地方政府共同管理并按一定比例分别支配其收入的那一类税收，如增值税、企业所得税等。

4. 按税法的税收管辖权分类

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。外国税法是指除本国以外的各个国家制定的税收制度。

1.2

税收法律关系

1.2.1 税收法律关系概念和特征

税收法律关系是指通过税法规范确认和调整的，国家征税机关和纳税人之间在税务活动中发生的具有权利义务内容的社会关系。税收法律关系的实质，就是税收关系在法律上的体现，税法规范是税收法律关系产生的前提。所有税收关系都应当由税法进行调整和规范，而经过税法调整和规范后的税收关系就成为税收法律关系。

税收法律关系作为社会关系的组成部分，与其他社会关系相比较，主要有如下特征。

(1) 税收法律关系的主体一方始终是国家或国家授权的征税机关

税收法律关系实质上是纳税人与国家之间的法律关系，但由于税务机关代表国家行使税收征收管理权，税收法律关系便表现为征税机关和纳税人之间的权利义务关系。

(2) 税收法律关系主体双方的权利与义务具有不对等性

在税收法律关系中，税法作为一种义务性法律规范，赋予税务机关较多的税收执法权，从而使税务机关成为权力主体，纳税人成为义务主体。这种权利与义务的不对等性是由税收无偿性和强制性的特征所决定的。

(3) 税收法律关系是一种财产权或支配权的单向转移关系

税收法律关系表现为一定数量的社会财富由纳税人向国家的单向转移，即纳税人履行纳税义务的过程，就是将一定数量的金钱货币或财产的所有权或支配权无偿地交给国家。

(4) 税收法律关系的产生以纳税人发生了税法规定的事实行为为前提

税法事实行为是产生税收法律关系的根据。只要纳税人发生了税法规定的事实和行为，税收法律关系就相应产生，征税主体就必须依法履行征税职能，纳税主体就必须依法履行纳税义务。

1.2.2 税收法律关系的构成

1. 税收法律关系的主体

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。可分为征税主体和纳税主体两类。征税主体是经过国家法定授权，代表国家行使征税职责的以税务机关为主的征税机关，包括各级税务机关、海关；纳税主体是履行纳税义务的人，包括法人、自然人和其他组织。