

□ 全国高等院校应用人才培养规划教材·经济管理系列

NASHUI JICHU YU SHIWU

纳税基础与实务



段贵珠 康琳婕◎主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

全国高等院校应用人才培养规划教材·经济管理系列

纳税基础与实务

主 编 段贵珠 康琳婕

副主编 南振梅 李亚红



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书根据高等职业教育的培养目标和要求,结合开放教育、成人教育学生特点,注重以技能培养为主线,以我国现行的税收法律为依据,以实用性为目的,以必需、够用为原则,在有选择地阐述税收基本理论的基础上,着重讲述了我国现行税收制度中各个税种的构成要素、计算方法和各个税种在不同情形下的会计处理方法等;同时还介绍了我国税制改革方面的最新内容。

图书在版编目(CIP)数据

纳税基础与实务/段贵珠,康琳婕主编. —北京:北京大学出版社,2013.10

(全国高等院校应用人才培养规划教材·经济管理系列)

ISBN 978-7-301-23254-5

I. ①纳… II. ①段… ②康… III. ①纳税—中国—高等教育—教材 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 225873 号

书 名: 纳税基础与实务

著作责任者: 段贵珠 康琳婕 主编

责任编辑: 吴坤娟 王国珍

标准书号: ISBN 978-7-301-23254-5/F·3755

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn> 新浪官方微博: @北京大学出版社

电子信箱: zyjy@pup.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62756923 出版部 62754962

印 刷 者: 北京富生印刷厂

经 销 者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 18.5 印张 439 千字

2013 年 10 月第 1 版 2013 年 10 月第 1 次印刷

定 价: 37.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: 010-62752024 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

前 言

税收是国家财政收入的最主要来源,是国家用以加强宏观调控的重要经济杠杆,又是企业经营管理和会计核算时需要重点考虑的问题。征税对经济和社会发展具有十分重要的影响,与每个企业、每个公民的利益息息相关。因此,无论是从事生产经营活动的企业从业人员和管理人员,还是制定或执行经济政策、经济法律法规的政府管理部门和人员,都越来越重视税收理论和实务的学习。

本教材以高等职业教育的培养目标和要求为依据,结合开放教育、成人教育学生特点,注重以技能培养为主线,以我国现行的税收法律为依据,以实用性为目的,以必需、够用为原则,在有选择地阐述税收基本理论的基础上,着重讲述了我国现行税收制度中各个税种的构成要素、计算方法和各个税种在不同情形下的会计处理方法等。同时,介绍了我国税制改革方面的最新内容。本教材在编写上力求简明扼要、重点突出、条理清晰、具体务实、体系结构严谨、内容新颖,并通过大量的例题训练加强学生对理论知识的理解和掌握,强化学生应用能力的培养,突出应用性特点,可作为高等院校经济学和工商管理学大类各专业学生的教材,也可作为相关专业在职人员的培训教材和自学参考用书。

本教材由段贵珠、康琳婕主编,负责全书的大纲拟定、内容规划和定稿工作;副主编李亚红协助主编做了很多工作;副主编南振梅负责统稿及审稿。教材编写分工如下:段贵珠编写第一章;康琳婕编写第二章;王月华编写第三章;李丽英编写第四章;李亚红编写第五章;刘沫行编写第六章;南振梅编写第七章;于增波编写第八章第一节、段贵珠编写第二节和第三节;于增波编写第九章第一节、康琳婕编写第二节、马凌编写第三节和第四节;康琳婕编写第十章第一节、马凌编写第二节。

受编者水平与时间的限制,书中难免存在不妥之处,真诚希望专家、同行和读者不吝指正。

编 者
2013 年 5 月

目 录

第一章 企业纳税基础	(1)
第一节 税法概述	(1)
第二节 税收法律关系	(6)
第三节 我国现行税法体系	(9)
第四节 企业纳税工作流程	(16)
综合练习	(24)
第二章 增值税纳税实务	(29)
第一节 增值税的基本规定	(29)
第二节 一般纳税人应纳税额的计算	(36)
第三节 增值税的会计处理	(43)
第四节 增值税的申报与缴纳	(61)
第五节 增值税专用发票	(65)
综合练习	(68)
第三章 消费税纳税实务	(77)
第一节 消费税的基本规定	(77)
第二节 消费税的计算	(85)
第三节 消费税的会计处理	(92)
第四节 消费税的申报与缴纳	(98)
综合练习	(100)
第四章 营业税纳税实务	(107)
第一节 营业税的基本规定	(107)
第二节 营业税的计算	(111)
第三节 营业税的会计处理	(119)
第四节 营业税的申报与缴纳	(121)
综合练习	(124)
第五章 关税纳税实务	(130)
第一节 关税的基本规定	(130)
第二节 关税的计算	(137)
第三节 关税的会计处理	(144)
第四节 关税的申报与缴纳	(147)
综合练习	(150)

第六章 企业所得税纳税实务	(153)
第一节 企业所得税的基本规定	(153)
第二节 应纳税所得额的确定	(158)
第三节 企业所得税的计算	(163)
第四节 资产的税务处理	(166)
第五节 企业所得税的会计处理	(169)
第六节 企业所得税的申报与缴纳	(175)
综合练习	(178)
第七章 个人所得税纳税实务	(186)
第一节 个人所得税的基本规定	(186)
第二节 个人所得税应纳税额的计算	(193)
第三节 个人所得税的会计处理	(205)
第四节 个人所得税的缴纳与征收	(206)
综合练习	(209)
第八章 资源税类纳税实务	(215)
第一节 资源税纳税实务	(215)
第二节 土地增值税纳税实务	(221)
第三节 城镇土地使用税纳税实务	(228)
综合练习	(232)
第九章 财产行为税类纳税实务	(237)
第一节 房产税纳税实务	(237)
第二节 车船税纳税实务	(241)
第三节 印花税纳税实务	(245)
第四节 契税纳税实务	(251)
综合练习	(254)
第十章 特定目的税类纳税实务	(260)
第一节 城市维护建设税纳税实务	(260)
第二节 车辆购置税纳税实务	(265)
综合练习	(269)
综合练习参考答案	(274)
参考文献	(290)

第一章 企业纳税基础



知识目标

要求学生掌握税收的相关概念、税收法律关系的构成要素、税法构成要素、税收征管范围和纳税人纳税实务操作流程。



能力目标

通过学习本章,要求学生能掌握税法的基本内容,掌握企业纳税工作流程。

第一节 税法概述

一、税收的概念与特点

(一) 税收的概念

税收是国家为满足社会公共需要,凭借政治权力,按照法律所规定的标准和程序,参与国民收入分配,强制地、无偿地取得财政收入的一种形式。

理解税收的内涵需要从税收的分配关系本质、国家税权和税收目的三个方面来把握。

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多种多样,如税收、发行货币、发行国债、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%左右。在社会再生产过程中,分配是连接生产与消费的必要环节,在市场经济条件下,分配主要是对社会产品价值的分割。税收解决的是分配问题,是国家参与社会产品价值分配的法定形式,它体现的是一种分配关系。

2. 国家征税的依据是政治权力,有别于按生产要素进行的分配

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社会产品的分配过程。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进行的分配；税收分配是国家凭借政治权力进行的分配，而一般分配则是基于生产要素进行的分配。

3. 国家征税的目的是满足国家社会公共需要

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、促进公平分配等的需要。

（二）税收的特点

与其他财政收入形式相比，税收具有强制性、无偿性和固定性的特点。

1. 强制性

税收的强制性是指国家凭借政治权力依法征税，并非是自愿缴纳，纳税人必须依法纳税，否则将受到法律制裁。强制性是国家取得财政收入的基本前提，也是国家满足社会公共需要的保证。

2. 无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后纳税人交纳的实物或货币随之就转变为国家所有，既不需要返还给纳税人，也不需要向纳税人支付任何报酬。税收的无偿性是至关重要的，体现了财政分配的本质，它是税收三个基本特征的核心。

3. 固定性

税收的固定性是指国家在征税之前就通过法律形式，预先规定了征税范围和征收比例，便于征纳双方共同遵守。税收的固定性包括时间上的连续性，又包括征税比例的限定性。

税收的固定性既是对国家的约束，也是对纳税人的约束。国家以法律形式规定征税范围和比例，在一定时期内相对稳定，纳税人就要依法履行纳税义务，不能自行减免和降低标准，这表明国家与纳税人的根本关系具有固定性。税收通过法律规定了征收比例，使其具有有限度性。

税收的“三性”是由税收的本质决定的，是税收本质属性的外在表现，是区别税与非税的外在尺度和标志。其中无偿性是核心，强制性是保障，固定性是对强制性和无偿性的一种规范和约束。

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、纳税方面的权利及义务关系的法律规范的总称。税法是以宪法为依据，是国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准

则,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。

(二) 税法的特点

税法具有以下特点:

1. 制定法

从立法过程看,税法属于制定法,而不属于习惯法。即税法是由国家制定的,而不是由习惯做法或司法判例而认可的。

2. 义务性法规

从法律性质看,税法属于义务性法规,而不属于授权法规。即税法以规定纳税人的义务为主,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。税法属于义务性规范是由税收的无偿性和强制性特点所决定的。

3. 综合性法规

从内容看,税法具有综合性。税法不是单一的法律,而是由实体法、程序法、争讼法等构成的综合法律体系。

(三) 税收与税法的区别与联系

税收属于经济学概念,侧重解决分配关系。而税法则属于法学概念,侧重解决权利义务关系。

税法与税收存在着密切的联系,税收活动必须严格依照税法的规定进行,税法是税收的法律依据和法律保障。税收以税法为依据和保障,而税法又必须以保障税收活动的有序进行为其存在的理由和依据。此外,税收作为一种经济活动,属于经济基础范畴;而税法则是一种法律制度,属于上层建筑范畴。国家和社会对税收与税收活动的客观需要,决定了与税收相对应的税法的存在;而税法则对税收的有序进行和税收目的的有效实现起着重要的法律保障作用。

三、税法的作用

由于税法调整的对象涉及社会经济活动的各个方面,与国家的整体利益及企业、单位、个人的直接利益有着密切的关系,并且在建立和发展我国社会主义市场经济体制中,国家将通过制定实施税法加强对国民经济的宏观调控,因此,税法的地位越来越重要,在我国社会主义市场经济发展中的作用越来越重要。

(一) 税法是国家组织财政收入的法律保障

为了保证税收组织财政收入职能的发挥,必须通过制定税法,以法律的形式确定企业、单位和个人履行纳税义务的具体项目、数额和纳税程序,惩治偷逃税款的行为,防止税款流失,保证国家依法征税,及时足额地取得税收收入。这样就使税收的强制性上升为法律的强

制性,并且税收的强制性在诸法律中,仅次于刑法,成为取得财政收入的根本保证。在国际上,税收在多数国家财政收入中的比重都超过了90%,财政收入占GDP比例为40%。据财政部公布数据显示,2012年我国公共财政收入117 210亿,其中税收收入100 601亿元,不包括政府性基金收入在内财政收入占GDP比例为23%。针对我国税费并存(政府收费)的宏观分配格局,今后一段时期,我国实施税制改革,一个重要的目的就是要逐步提高税收占国民生产总值的比重,保障国家及时、稳定取得财政收入。

(二) 税法是国家宏观调控经济的法律手段

税收作为国家宏观调控的重要手段,采用法律的形式,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。其一,市场经济是法制经济,税收采用法律的形式,可以为调控宏观经济提供最具权威性的规则和效力最高的保证体系,使调节的力度与预期一致,防止税收杠杆的软化。其二,法律具有评价、预测和教育作用,税收借助法律的这些作用,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。

(三) 税法对维护经济秩序有重要的作用

由于税法的贯彻执行,涉及从事生产经营活动的每个单位和个人,一切经营单位和个人通过办理税务登记、建账建制、纳税申报,其各项经营活动都将纳入税法的规范制约和管理范围,都将较全面地反映出纳税人的生产经营情况。这样税法就确定了一个规范有效的纳税秩序和经济秩序,监督经营单位和个人依法经营,加强经济核算,提高经营管理水平;同时,税务机关按照税法规定对纳税人进行税务检查,严肃查处偷逃税款及其他违反税法规定的行为,也将有效地打击各种违法经营活动,为国民经济的健康发展创造一个良好、稳定的环境秩序。

(四) 税法能有效地保护纳税人的合法权益

由于国家征税直接涉及纳税人的切身利益,如果税务机关随意征税,就会侵犯纳税人的合法权益,影响纳税人的正常经营,这是法律所不允许的。因此,税法在确定税务机关征税权力和纳税人履行纳税义务的同时,相应规定了税务机关必尽的义务和纳税人享有的权利,如纳税人享有延期纳税权、申请减税免税权、多缴税款要求退还权、不服税务机关的处理决定申请复议或提起诉讼权等;税法还严格规定了对税务机关执法行为的监督制约制度,如进行税收征收管理必须按照法定的权限和程序行事,造成纳税人合法权益损失的要负赔偿责任等。所以说,税法不仅是税务机关征税的法律依据,同时也是纳税人保护自身合法权益的重要法律依据。

(五) 税法是维护国家权益,促进国际经济交往的可靠保证

在国际经济交往中,任何国家对在本国境内从事生产、经营的外国企业或个人都拥有税收管辖权,这是国家权益的具体体现。我国自1979年实行对外开放以来,在平等互利的基础上,不断扩大和发展同各国、各地区的经济交流与合作,利用外资、引进技术的规模、渠道和形式都有了很大发展。我国在建立和完善涉外税法的同时,还同80多个国家签订了避免双重征税的协定。这些税法规定既维护了国家的权益,又为鼓励外商投资,保

护国外企业或个人在华合法经营,发展国家间平等互利的经济技术合作关系,提供了可靠的法律保障。

四、税法与其他法律的关系

税收与法律密不可分,有税必有法,无法不成税。税收活动涉及社会经济生活的各个层面,作为调节税收关系的税法与我国其他部门法具有密切的关系。

(一) 税法与宪法的关系

宪法是我国的根本大法,代表着法律的最高权威,主要是调整与规范国家和社会生活中带根本性、全面性的问题,属于母法,是制定所有法律法规的依据。税法依据宪法的原则制定,主要规范国家税务机关依法征税和纳税人依法纳税的法律。税法属于部门法,其位阶低于宪法。

(二) 税法与民法的关系

民法是调整平等主体之间(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关系。民法调整方法的特点是平等、等价和有偿;税法是调整国家和纳税人之间征纳关系的法律规范的总称。税法调整方法的特点是命令、服从。

税法的某些规范同民法规范基本相同时,税法一般援引民法条款。当涉及税收征纳关系的问题时,一般以税法的规范为准则。即便符合民法中的规定,但违反税法规定的,应按税法的规定对该条款做出调整。

(三) 税法与刑法的关系

刑法是关于犯罪、刑事责任与刑罚的法律规范的总和。刑法与税法调整范围不同,但两者对违反税法都规定了处罚条款。违反税法不一定是犯罪,区别在于:情节是否严重,轻者行政处罚,重者刑事处罚。刑法中有关涉税犯罪的规定,是税法顺利执行的有利保证。

(四) 税法与行政法的关系

1. 联系

税法具有行政法的一般特性:

- (1) 调整国家机关之间、国家机关与法人或自然人之间的法律关系。
- (2) 法律关系中居于领导地位的一方总是国家。
- (3) 体现国家单方面的意志,不需要双方意思表示一致。
- (4) 对法律关系中的争议,一般都按照行政复议程序和行政诉讼程序进行。

2. 区别

(1) 税法具有经济分配的性质,是经济利益由纳税人向国家的无偿单向转移,这是一般行政法不具备的。

(2) 税法与社会再生产,特别是物质资料再生产的全过程密切相连,不论是生产、交换、

分配,还是消费,都有税法参与调节,其联系的深度和广度是一般行政法所无法相比的。

(3) 税法是一种义务性法规,并且是以货币收益转移的数额作为纳税人所尽义务的基本度量,而行政法大多为授权性法规,少数义务性法规也不涉及货币收益的转移。

第二节 税收法律关系

一、税收法律关系的构成

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。税收法律关系是由税收法律关系的主体、客体和法律关系内容三方面构成的。

(一) 税收法律关系的主体

税收法律关系的主体,即税法主体,是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在税收法律关系中,最重要的主体是征税主体和纳税主体。

1. 征税主体

征税主体是指参加税收法律关系,享有国家税收征管权力和履行国家税收征管职能,依法对纳税主体进行税收征收管理的国家机关。从严格意义上讲,只有国家才是征税主体,但是国家征税的权力总是通过立法授权具体的国家职能机关来行使。在具体的税收征纳法律关系中,行使征税权的征税主体包括:各级税务机关、财政机关和海关。

2. 纳税主体

纳税主体就是通常所说的纳税人,是指法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。包括法人、自然人和其他组织,在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人,以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。

(二) 税收法律关系的客体

法律关系的客体是指税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象。税收法律关系的客体主要包括税收权力(权益)、物和行为,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,流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。

(三) 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什么行为,不可以有什么行为,若违反了这些规定,须承担相应的法律责任。

1. 征税主体的权力和义务

税务机关的权力与义务更多地体现为税务机关的职权和职责,包括税务机关及其工作人员在税收征收管理中的实体法与程序法方面的权力与义务。为了代表国家行使征税权,发挥好税收筹集收入和调控经济、调节分配的职能,法律必然要赋予征税主体在税收征收管理中的具体权力,例如税收行政立法权、税务管理权、税务检查权、税收优先权、税务处罚权等。税务机关行使的征税权是国家行政权力的有机组成部分,具有强制力和程序性,并非仅仅是一种权利资格,这种权力不能由行使机关自由放弃或转让。同时,有权力必有义务和责任,征税主体在享有法律赋予的权力时,还必须履行法律所规定的义务和职责。其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法;必须依法征收税款,不得违反法律、法规的规定开征、停征、多征或者少征税款、提前征收、延缓征收或者摊派税款;必须严格按照法定权限和程序实施税收征管,不得违反法律、法规的规定滥用权力,不得侵害纳税人的合法权益。职权与职责必须对等,征税主体的权力是税法有效实施的保障,征税主体的义务是其实施权力的必然要求,也是纳税主体行使权利和履行义务的重要保证,征税主体在享有国家权力的同时必须履行义务,承担相应的责任。

2. 纳税主体的权利和义务

纳税主体的权利主要有知情权,保密权,税收监督权,纳税申报方式选择权,申请延期申报权,申请延期缴纳税款权,申请退还多缴税款权,依法享受税收优惠权,委托税务代理权,陈述与申辩权,对未出示税务检查证和税务检查通知书的拒绝检查权,税收法律救济权,依法要求听证的权利,索取有关税收凭证的权利等。我国税法规定,纳税主体在享有法律赋予的权利的同时,也必须履行义务,主要是依法进行税务登记的义务,依法设置账簿、保管账簿和有关资料以及依法开具、使用,取得和保管发票的义务,财务会计制度和会计核算软件备案的义务,按照规定安装、使用税控装置的义务,按时、如实申报的义务,按时缴纳税款的义务,代扣、代收税款的义务,接受依法检查的义务,及时提供信息的义务,报告其他涉税信息的义务等。

二、税收法律关系的产生、变更与消灭

与其他社会关系一样,税收法律关系也是处于不断发展变化之中的,这一发展变化过程可以概括为税收法律关系的产生、变更、消灭。

(一) 产生

税收法律关系的产生是指在税收法律关系主体之间形成权利义务关系。由于税法属于义务性法规,税收法律关系的产生应以引起纳税义务成立的法律事实为基础和标志。而纳税义务产生的标志应当是纳税主体进行的应当课税的行为,如销售货物、取得应税收入等,不应当是征税主体或其他主体的行为。国家颁布新税法、出现新的纳税主体都可能引发新的纳税行为出现,但其本身并不直接产生纳税义务,税收法律关系的产生只能以纳税主体应税行为的出现为标志。

（二）变更

税收法律关系的变更是指由于某一法律事实的发生,使税收法律关系的主体、内容和客体发生变化。引起税收法律关系变更的原因是多方面的,归纳起来,主要有以下几点。

(1) 由于纳税人自身的组织状况发生变化。例如:纳税人发生改组、分设、合并、联营、迁移等情况,需要向税务机关申报办理变更登记或重新登记,从而引起税收法律关系的变更。

(2) 由于纳税人的经营或财产情况发生变化。例如:某企业由工业生产变为非商品经营,则由缴纳增值税改为缴纳营业税,税收法律关系因此而变更。

(3) 由于税务机关组织结构或管理方式的变化。例如:国家税务局、地方税务局分设后,某些纳税人需要变更税务登记;申报大厅的设立,也会带来税收法律关系的某些变更。

(4) 由于税法的修订或调整。例如:1994年实行新税制以后,原有的许多个案减免税取消,纳税人由享受一定的减免税照顾变为依法纳税,类似的税法修订或调整,都使税收法律关系发生量或质的变更。

(5) 因不可抗力造成的破坏。例如:由于自然灾害等不可抗拒的原因,纳税人往往遭受重大财产损失,被迫停产、减产。纳税人向主管税务机关申请减税得到批准的,税收法律关系发生变更。

（三）消灭

税收法律关系的消灭是指这一法律关系的终止,即其主体间权利义务关系的终止。税收法律关系消灭的原因主要有以下几个方面:

(1) 纳税人履行纳税义务。这是最常见的税收法律关系消灭原因,它包括纳税人依法如期履行纳税义务和税务机关采取必要的法律手段,使纳税义务强制地履行这两类情况。

(2) 纳税义务因超过期限而消灭。我国《税法》规定,未征、少征税款的一般追缴期限为3年。超过3年,除法定的特殊情况外,即使纳税人没有履行纳税义务,税务机关也不能再追缴税款,税收法律关系因而消灭。

(3) 纳税义务的免除。即纳税人符合免税条件,并经税务机关审核确认后,纳税义务免除,税收法律关系消灭。

(4) 某些税法的废止。例如:1994年我国实行新税法后,原有的“烧油特别税”废止,由此产生的税收法律关系归于消灭。

(5) 纳税主体的消失。没有纳税主体,纳税无法进行,税收法律关系因此而消灭。

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。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。税收法律关系的保护对权利主体双方是对等的,不能只对一方保护,而对另一方不予保护,对权利享有者的保护就是对义务承担者的制约。税收法律关系的保护形式和方法是很多的,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,《中华人民共和国刑法》(以下简称《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。

第三节 我国现行税法体系

一、税法体系概述

税法体系是指一个国家在一定时期内、一定体制下以法定形式规定的各种税收法律、法规的总和。从税收工作的角度来讲,税法体系往往被称之为税收制度。即一个国家的税收制度是指在既定的管理体制下设置的税种以及与这些税种的征收、管理有关的,具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等的总和。我国现行税法体系由税收实体法和税收征收管理法律制度构成。

二、税法分类

(一) 按征税对象性质分类

按征税对象的性质,可将税收分为流转税、所得税、资源税、财产和行为税、特定目的税五大税类。

(1) 流转税。流转税是以商品销售额和非商品营业额为征税对象的各个税种的统称,包括增值税、营业税、消费税和关税,主要在生产、流通和服务领域中发挥调节作用。

(2) 所得税。所得税是以单位和个人在一定时期的所得额为征税对象的各个税种的统称,包括企业所得税和个人所得税,主要对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

(3) 资源税。资源税是对在我国境内从事自然资源开发及使用土地或耕地的单位和个人,以资源绝对收益和级差收益为征税对象的各个税种的统称,包括资源税、土地增值税、城镇土地使用税、耕地占用税,主要对因资源条件差异形成的资源级差收入发挥调节作用。

(4) 财产和行为税。财产和行为税是以单位和个人某些财产和行为为征税对象的各个税种的统称,包括房产税、车船税、印花税等,主要对特定财产和行为发挥调节作用。

(5) 特定目的税。特定目的税是将经济活动中某些特定对象和特定行为作为征税对象的各个税种的统称,包括城市维护建设税、车辆购置税等,主要是为了特定目的,对特定对象发挥调节作用。

(二) 按管理和使用权限分类

按管理和使用权限,可将税收分为中央税、地方税、中央与地方共享税。

(1) 中央税。中央税是指属于中央政府管理,收入归中央财政固定收入的税种,主要包括关税、消费税、车辆购置税、海关代征的进口货物增值税和消费税等。

(2) 地方税。地方税是指由地方政府管理、税款属于地方财政收入的各种税,主要包括房产税、契税、土地增值税、城镇土地使用税、耕地占用税等。

(3) 中央与地方共享税。中央与地方共享税是指那些税款收入属于中央和地方共同享有的税种。主要包括以下几种:

① 增值税(不含进口环节海关代征的部分)。增值税的分享比例是中央 75%,地方 25%。

② 营业税。铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央,其余归地方。

③ 企业所得税。铁道部、各银行总行及海洋石油企业缴纳的归中央,其余部分中央与地方按比例分享,分享的比例是中央 60%,地方 40%。

④ 个人所得税。其中对储蓄存款利息征收的个人所得税归中央,其余部分中央与地方按比例分享,分享的比例也是中央 60%,地方 40%。

⑤ 资源税。海洋石油企业缴纳的资源税归中央,其余归地方。

⑥ 城市维护建设税。铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央,其余归地方。

⑦ 印花税。证券交易印花税收入的 97%归中央,其余的 3%和其他印花税归地方。

(三) 按计税依据分类

按计税依据,可将税收分为从价税和从量税两类。

(1) 从价税。从价税是以作为征税对象的商品、财产或所得的价值(或价格)为依据,按一定比例计算征收的各种税的统称,如增值税、营业税、企业所得税、个人所得税等。

(2) 从量税。从量税是以作为征税对象的重量、数量、体积、面积等为依据,按单位税额计算征收的各种税的统称,如城镇土地使用税、耕地占用税、车船使用税等。此外,某些税种里的个别项目也实行从量计税,如消费税中的啤酒、黄酒等,印花税中的权利许可证照等。

(四) 按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系,可将税收分为价内税和价外税两类。

(1) 价内税。价内税是指税金作为商品价格的构成要素,计入价格的各个税种的统称。如消费税、营业税、关税等。

(2) 价外税。价外税是指税金不计入商品的价格而作为价格的附加部分的税种。增值税是典型的价外税。

(五) 按税收负担能否转嫁分类

按税收负担能否转嫁,可将税收分为直接税和间接税两类。

(1) 直接税。直接税是指税负由纳税人自己承担,不能发生转嫁关系的各种税。如所得税、财产税。

(2) 间接税。间接税是指纳税人可以将已纳税款全部或部分地转嫁给他人负担的各种税。流转税类属于间接税,如增值税、消费税、营业税。

三、税收实体法体系

我国现有税种除企业所得税、个人所得税是以国家法律的形式发布实施外,其他税种都是经全国人大授权立法,由国务院以暂行条例的形式发布实施。目前,我国的税收实体法体系由 19 个税收法律、法规组成,它们按性质作用分五类,详见表 1-1。

表 1-1 我国税收实体法体系(按性质作用分类)

主体税	流转税类(间接税)	包括增值税、消费税、营业税、关税
	所得税类(直接税)	包括企业所得税、个人所得税
非主体税	资源税类	包括资源税、土地增值税、城镇土地使用税、耕地占用税
	财产和行为税类	包括房产税、车船税、印花税、契税
	特定目的税类	包括城市维护建设税、车辆购置税

四、税法构成要素

税法构成要素,是指构成税收法规的组成要素。税收实体法构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目,其中纳税义务人、征税对象、税率是最基本的三项要素。重点讲述以下项目。

(一) 纳税义务人

1. 概念

纳税义务人,简称纳税人,又称为纳税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人一般分为自然人和法人两种。

自然人,是指依法享有民事权利,并承担民事义务的公民个人,是以血统和生命为存在特征的单个人。法人是依法成立,能够独立支配财产,依法独立享有民事权利和承担民事义务的社会组织。企业法人也称法人企业,与非企业法人是相对应的一组概念,二者都是法人,但二者设立的目的和活动内容不同。企业法人是以赢利为目的,从事生产经营活动。企业法人包括国有企业法人、集体企业法人、私人企业法人等。非企业法人包括机关法人、事业单位法人、社会团体法人等。

2. 与纳税人相关的概念

需要注意的是,实际纳税过程中与纳税人紧密联系的两个概念。

(1) 负税人

纳税人是指直接负有纳税义务的单位和个人,负税人是指在经济上实际负担税款的单位和个人。纳税人不一定是税款的实际承担者,即纳税人不一定就是负税人。当纳税人所缴的税款是由自己负担时,纳税人与负税人是一致的。当纳税人通过一定的途径将税款转嫁给他人负担时,纳税人就不是负税人。一般来说,所得税和财产税的税负很难转嫁,纳税人同时又是负税人;而对商品和劳务的课税,容易使税收负担由生产者或销售者转移到消费者或购买者的身上,在这种情况下,负税人与纳税人往往不一致。