



现代远程教育系列教材

税法

主编 周颖 任力

Taxation
Laws



大连理工大学出版社

税法

主 编 周 颖 任 力

大连理工大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 周颖, 任力主编. — 大连: 大连理工大学出版社, 2012. 3

现代远程教育系列教材

ISBN 978-7-5611-6809-7

I. ①税… II. ①周… ②任… III. ①税法—中国—高等教育: 远程教育—教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 046233 号

大连理工大学出版社出版

地址: 大连市软件园路 80 号 邮政编码: 116023

发行: 0411-84706041 传真: 0411-84707403 邮购: 0411-84706041

E-mail: dutp@dutp.cn URL: <http://www.dutp.cn>

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 大连理工大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm

印张: 15.5

字数: 365 千字

2012 年 3 月第 1 版

2012 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 王晓玲

责任校对: 徐 静

封面设计: 戴筱冬

ISBN 978-7-5611-6809-7

定 价: 35.00 元

出版说明

基于计算机网络条件下的远程教育,即网络教育,亦称现代远程教育,已经成为当今推进我国高等教育大众化的新途径。经批准,大连理工大学于2002年2月成为全国68所现代远程教育试点高校之一,并已在网络高等学历教育方面取得了显著成绩。为贯彻教育部关于网络教育要“积极发展,规范管理,强化服务,提高质量,改革创新”的指导思想,在教学方面要继续做好网络教育平台建设、网络教育资源及视听教材建设、开展好网上学习的支持服务的同时,积极组织编好具有远程教育特色的高水平纸介教材十分重要。为此,大连理工大学决定将网络教育系列纸介教材的编辑出版工作列入《现代远程教育类教学改革基金项目》加以实施。

按照教改立项的要求,要配合网络课件、视听教材的建设,制订相应的网络教育纸介教材建设计划,有组织、有步骤地开展好这项工作。

按照教改立项的要求,网络教育纸介教材必须以网络课件的教学大纲为基础进行编写,并努力凸现远程教育的特色,为培养应用型人才服务。

按照教改立项的要求,网络教育纸介教材的内容取舍、理论深度、文字处理,既要力求适合大多数网络教育学生的实际接受能力,适应网络教育学生自主学习的需要,又要确保达到网络高等教育的基本要求,为高等教育大众化服务。

按照教改立项的要求,网络教育纸介教材的编著者应有丰富的教学经验,在本学科有较厚的基础,了解本门课程发展动态,有较高的学术水平,有较好的文字功底,并且优先选聘本课程网络课件的主讲教师担任编写工作。

现在,经过不断的努力,现代远程教育系列教材将陆续出版问世,特向各位编著者及审稿专家表示感谢,同时敬请社会各界同行对不足之处给予批评指正。

大连理工大学网络教育学院

2008年12月

前 言

税收法律制度是经济学、税收原理以及国家的方针政策在制度上的具体体现。税法相关知识是管理者必备的基础知识之一。本书主要讲述我国现行税法体系中的实体法以及《税收征收管理法》、税收征收法制,旨在通过全面、系统且详细地介绍我国现行实体税法的基本概念、基本原理及其各项规定,使读者了解我国税法体系的基本构成、税收征收管理的具体规定,熟悉有关税收实体法的相关内容,进而解决实际遇到的税收问题。

本书根据我国现行的有关税收法律、法规、规章制度进行编写,写作过程中注重系统性、实用性和时效性,并根据每章内容设计了练习题及参考答案,读者可通过网络下载,在学习后根据自身情况进行练习,以检验学习效果。

本书由大连理工大学周颖、大连科技学院任力两位作者编写,在写作过程中参考了大量文献。另外,李硕、李丽、刘建华、孙阳光、李守英等同学在本书的编写过程中进行了资料的收集和校对工作,在此一并对相关文献的作者和参与写作的同学表示感谢。同时向本书主审东北财经大学迟美华老师表示感谢。

由于作者水平有限,本书难免存在疏漏、错误和不当之处,恳请读者批评指正。

编 者

2012年1月

目 录

第一章 税法概论	1
第一节 税法的概念及地位.....	1
第二节 税法的基本理论.....	4
第三节 税收立法与税法的实施.....	8
第四节 我国现行税法体系	11
第五节 税收管理体制	13
第二章 增值税法	19
第一节 增值税基本原理	19
第二节 增值税法的基本内容	20
第三节 增值税的计税管理	25
第四节 增值税的出口退税政策	32
第五节 增值税的征收管理	33
第三章 消费税法	35
第一节 消费税基本原理	35
第二节 消费税法基本内容	37
第三节 消费税的计税管理	40
第四节 消费税的征收管理	47
第四章 营业税法	49
第一节 营业税基本原理	49
第二节 营业税法基本内容	50
第三节 营业税的计税管理	56
第四节 营业税的征收管理	59
第五章 企业所得税法	62
第一节 企业所得税基本原理	62
第二节 企业所得税法基本内容	63
第三节 企业所得税的计税管理	65
第四节 企业所得税的征收管理	89
第六章 个人所得税法	91
第一节 个人所得税基本原理	91

第二节	纳税义务人与扣缴义务人	92
第三节	个人所得税的征税范围	94
第四节	个人所得税税率	100
第五节	应纳税额的计算	102
第六节	个人所得税的税收优惠	109
第七节	个人所得税的征收管理	112
第七章	关税法	117
第一节	征税对象及纳税义务人	117
第二节	进出口税则及原产地规定	118
第三节	关税的计税管理	124
第四节	关税的税收优惠	129
第五节	关税的征收管理	133
第八章	其他实体税法(一)	135
第一节	城市维护建设税法	135
第二节	资源税法	138
第三节	土地增值税法	142
第四节	房产税法	153
第九章	其他实体税法(二)	159
第一节	车船税法	159
第二节	车辆购置税法	165
第三节	印花税法	171
第四节	契税法	180
第五节	耕地占用税法	186
第六节	城镇土地使用税法	188
第十章	税收征收管理法	192
第一节	税收征收管理法概述	192
第二节	税务管理	195
第三节	税款征收	205
第四节	税务检查	211
第十一章	税务行政法制	219
第一节	税务行政处罚	219
第二节	税务行政复议	223
第三节	税务行政诉讼	235
附录	主要税法依据	239

第一章 税法概论

课程内容:税法的概念、税收法律关系;税法的地位及与其他法律的关系;税法的原则;税法的构成要素;税法的级次和立法机关;我国现行的税法体系;我国税收管理体制。

基本要求:理解税法的概念;理解税收法律关系的内容;了解税法的地位及与其他法律的关系;理解并记忆税法的构成要素;了解税法的级次;了解我国现行税法体系构成、我国税收管理体制。

第一节 税法的概念及地位

一、税法的概念及税收法律关系

(一) 税法的概念

讨论税法的概念,首先要明确什么是税收。对于税收的基本内涵,人们的认识有所不同,但是就税收的概念而言,至少包括这样几个共同点:第一,征税的主体是国家,除了国家之外,任何机构和团体都无权征税;第二,国家征税依据的是其政治权力,这种政治权力凌驾于财产权力之上,没有国家的政治权力为依托,征税就无法实现;第三,征税的基本目的是为了国家的财政需要,以实现其进行阶级统治和满足社会公共需要的职能;第四,税收分配的客体是社会剩余产品,税收不能课及生产资料价值和劳动力价值两个部分,否则简单再生产将无法维持;第五,税收具有强制性、无偿性、固定性的特征。

税收是经济学概念,税法则是法学概念。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。

首先,所谓有权的国家机关是指国家最高权力机关,在我国是全国人民代表大会及其常务委员会。同时,在一定的法律框架之下,地方立法机关拥有一定的税法立法权,因此也是制定税法的主体。此外,国家最高权力机关还可以授权行政机关制定某些税法,获得授权的行政机关也是制定税法的主体。

其次,税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。从经济角度讲,税收分配关系是国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益关系,包括国家与纳税义务人之间的税收分配关系和各级政府间的税收利益分配关系两个方面。这种经济利益关系是借助法的形式来规定国家与纳税义务人可以怎样行为、应当怎样行为和不得怎样行为,即通过设定税收权利义务来实现。如果说实现税收分配是目标,那么从法律上设定税收权利义务则是实现目标的手段。税法调整的是税收权利义务关系,而不是直接涉及税收分配关系。

最后,税法有广义和狭义之分。从广义上讲,税法是各种税收法律规范的总和,即由

税收实体法、税收程序法等构成的法律体系。从立法层次上划分,则包括由国家最高权力机关即全国人民代表大会正式立法制定的税收法律,由国务院制定的税收法规,由省级人民代表大会制定的地方性税收法规,由有关政府部门制定的税收规章等。从狭义上讲,税法指的是经过国家最高权力机关正式立法的税收法律,如我国的《个人所得税法》《税收征收管理法》等。

(二) 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中形成的权利义务关系。

1. 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是指法律关系的参加者,是税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国税收法律关系中,权利主体的一方是代表国家行使征税职责的国家行政机关,包括国家各级税务机关、海关和财政机关,另一方是履行纳税义务的人,包括法人、自然人和其他组织,在华的外国企业、组织、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。对于纳税义务人的确定,我国采用的是属地兼属人的原则。

在税收法律关系中,权利主体双方的法律地位平等,但权利义务不对等,所以税收法律关系与一般民事法律关系中主体双方的权利义务平等是不一样的,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即税收法律关系主体的权利、义务共同指向的对象,也就是征税对象。

(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应承担的义务,是税收法律关系中最实质的东西,也是税法的灵魂。

2. 税收法律关系的产生、变更与消灭

税法是引起税收法律关系的前提条件,但税法本身并不能产生具体的税收法律关系。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。

3. 税收法律关系的保护

税收法律关系的保护对权利主体双方是对等的。对其享有权利的保护,就是对其承担义务的制约。

二、税法的地位

税法是我国法律体系的重要组成部分,税法的地位是由税收在国家经济活动中的重要性决定的。

第一,税收收入是政府取得财政收入的基本来源,而财政收入是维持国家机器正常运

转的经济基础;第二,税收是国家宏观调控的重要手段。因为它是调整国家与企业 and 公民个人分配关系的最基本、最直接的方式。国家的一切税收活动,均以法定方式表现出来。因此,税法属于国家法律体系中一个重要的部门法,它是调整国家与各个经济单位及公民个人分配关系的基本法律规范。

三、税法与其他法律的关系

在我国的法律体系中,各种法律之间,不管是横向还是纵向都有其密切相关性。涉及税收征纳关系的法律规范,除税法本身直接在税收实体法、税收程序法、税收争讼法、税收处罚法中有规定外,在某种情况下也需要援引一些其他法律。因此,税法与其他法律或多或少地存在相关性。

1. 税法与《宪法》的关系

《宪法》是我国的根本大法,它是制定所有法律、法规的依据。税法是国家法律的组成部分,当然也是依据《宪法》的原则制定的。《宪法》第五十六条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”该规定一是明确了国家可以向公民征税;二是明确了向公民征税要有法律依据。因此,我国《宪法》的这一条规定是立法机关制定税法并据以向公民征税以及公民必须依照税法纳税的最直接的法律依据。

2. 税法与民法的关系

民法是调整平等主体之间,也就是公民之间、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,民法调整方法的主要特点是平等、等价和有偿。而税法的本质是国家依据政治权力向公民进行征税,是调整国家与纳税义务人关系的法律规范,这种税收征纳关系不是商品关系,明显带有国家意志和强制的特点,其调整方法要采用命令和强制的方法,这是由税法与民法的本质区别所决定的。

两者之间又有联系,当税法的某些规范同民法的规范基本相同时,税法一般援引民法条款。

3. 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;税法则是调整税收征纳关系的法律规范,其调整的范围不同。

两者也有密切的联系。因为税法和《刑法》对于违反税法都规定了处罚条款,两者之间的区别就在于情节是否严重,轻者给予行政处罚,重者则要承担刑事责任,给予刑事处罚。

4. 税法与行政法的关系

税法具有行政法的一般特性。税收实体法和税收程序法中有大量内容是对国家机关之间、国家机关与法人或自然人之间的法律关系的调整。而且税收法律关系中居于主导地位的一方总是国家,体现国家单方面意志,不需要征纳双方意思表示一致。另外,税收法律关系中争议的解决一般按照行政复议程序和行政诉讼程序进行。

税法与行政法也有一定区别。与一般行政法所不同的是,税法具有经济分配的性质,并且经济利益由纳税义务人向国家无偿单方面转移,这是一般行政法所不具备的。社会再生产的每一个环节几乎都有税法的参与和调节,在广度和深度上是一般行政法所不能

及的。另外行政法大多为授权性法规,所含的少数义务性规定也不像税法一样涉及货币收益的转移,而税法则是一种义务性法规。

第二节 税法的基本理论

一、税法的原则

税法的原则反映税收活动的根本属性,是税收法律制度建立的基础。税法的原则包括税法的基本原则和税法的适用原则。

(一)税法的基本原则

税法的基本原则是统领所有税收规范的根本准则,包括税收立法、执法、司法在内的一切税收活动都必须遵守。

1. 税收法定原则

税收法定原则又称税收法定主义,是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的各类构成要素都必须且只能由法律予以明确。税收法定原则贯穿税收立法和执法的全部领域,其内容包括税收要件的法定原则和税收的合法性原则。税收要件的法定原则是指有关纳税义务人、征税对象、征税标准等税收要件必须以法律形式作出规定,且有关征税要素的规定也必须尽量明确。税收的合法性原则是指税务机关按法定程序依法征税,不得随意减征、停征或免征,无法律依据不征税。

2. 税收公平原则

一般认为税收公平原则包括税收横向公平和纵向公平,税收公平其实是将税额与负担能力相联系,即税收负担必须根据纳税义务人的负担能力分配,负担能力相等,税负相同;负担能力不等,税负不同。税收公平原则源于法律上的平等性原则,所以许多国家的税法在贯彻税收公平原则时,都特别强调“禁止不平等对待”的法理,禁止对特定纳税义务人给予歧视性对待,也禁止在没有正当理由的情况下对特定纳税义务人给予特别优惠。

3. 税收效率原则

税收效率原则包含两方面:一是指经济效率,二是指行政效率。前者要求税法的制定要有利于资源的有效配置和经济体制的有效运行,后者要求提高税收的行政效率。

4. 实质征税原则

实质征税原则是指应根据客观事实确定是否符合征税要件,并根据纳税义务人的真实负担能力决定纳税义务人的税负,而不能仅考虑相关外观和形式。

(二)税法的适用原则

税法的适用原则是指税务行政机关和司法机关运用税收法律规范解决具体问题所必须遵循的准则。

1. 法律优位原则

法律优位原则的基本含义为法律的效力高于行政立法的效力。法律优位原则在税法中的作用主要体现在处理不同等级税法的关系上。法律优位原则明确了税收法律的效力高于税收行政法规的效力,对此还可以进一步推论为税收行政法规的效力高于税收行政

规章的效力。

2. 法律不溯及既往原则

法律不溯及既往原则是绝大多数国家所遵循的法律程序原则。其基本含义为：一部新法实施后，对新法实施之前人们的行为不得适用新法，而只能沿用旧法。在税法领域内坚持这一原则，目的在于维护税法的稳定性和可预测性，使纳税义务人能在知道纳税结果的前提下作出相应的经济决策，这样税收的调节作用才会更好地实现。

3. 新法优于旧法原则

新法优于旧法原则也称后法优于先法原则，其含义为：新法、旧法对同一事项有不同规定时，新法的效力优于旧法的效力。其作用在于避免因法律修订带来新法、旧法对同一事项有不同规定而给法律适用带来的混乱，为法律的更新与完善提供法律适用上的保障。新法优于旧法原则在税法中普遍适用，但是当新税法与旧税法处于普通法与特别法的关系时，以及某些程序税法引用“实体从旧，程序从新原则”时，可以例外。

4. 特别法优于普通法的原则

该原则的含义为：两部法律对同一事项分别有一般和特别规定时，特别规定的效力高于一般规定的效力。特别法优于普通法原则打破了税法效力等级的限制，即居于特别法地位但级别较低的税法，其效力可以高于作为普通法但级别较高的税法。

5. 实体从旧，程序从新原则

这一原则的含义包括两个方面：一是实体税法不具备溯及力，二是程序税法在特定条件下具备一定的溯及力。对于一项新税法公布实施之前发生的纳税义务，在新税法公布实施之后进入税款征收程序时，原则上新税法具有约束力。

6. 程序优于实体原则

程序优于实体原则是关于税收争讼法的原则，它是指在诉讼发生时税收程序法优于税收实体法。适用这一原则，是为了确保国家征税权的实现，不因争议的发生而影响税款的及时、足额入库。

二、税法的构成要素

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。一方面，税法构成要素既包括实体性的，也包括程序性的；另一方面，税法构成要素是所有完善的单行税法都共同具备的。仅为某一单行税法所单独具有而非普遍性的内容，不构成税法要素，如扣缴义务人。税法的构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目和税基、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。

(一) 总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

(二) 纳税义务人

纳税义务人又叫纳税主体，是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。任何一个税种首先要解决的就是国家对谁征税的问题，如我国个人所得税、增值税、消费税、营业税、资源税以及印花税等暂行条例的第一条规定的都是该税种的纳税义务人。

纳税义务人有两种基本形式：自然人和法人。自然人和法人是两个相对称的法律概念。自然人是基于自然规律而出生的，有民事权利和义务的主体，包括本国公民，也包括

外国人和无国籍人。法人是自然人的对称,根据《民法通则》第三十六条规定,法人是基于法律规定享有权利能力和行为能力,具有独立的财产和经费,依法独立承担民事责任的组织。我国的法人主要有四种:机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。

与纳税义务人紧密联系的两个概念是代扣代缴义务人和代收代缴义务人。前者是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税义务人支付收入、结算货款、收取费用时有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人,如出版社代扣作者稿酬所得的个人所得税等。如果代扣代缴义务人按规定履行了代扣代缴义务,税务机关将支付一定的手续费;反之,未按规定代扣代缴税款,造成应纳税款流失或将已扣缴的税款私自截留挪用、不按时缴入国库,一经税务机关发现,将要承担相应的法律责任。后者是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税义务人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人,如《消费税暂行条例》规定,委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时代收代缴委托方应该缴纳的消费税。

(三) 征税对象

征税对象又叫征税客体,指税法规定对什么征税,是征纳税双方权利义务共同指向的客体或标的物,是区别一种税与另一种税的重要标志,如消费税的征税对象是《消费税暂行条例》所列举的应税消费品,房产税的征税对象是房屋等。征税对象是税法最基本的要素,因为它体现着征税的最基本界限,决定着某一种税的基本征税范围,同时,征税对象也决定了各个不同税种的名称,如消费税、土地增值税、个人所得税等,这些税种因征税对象不同、性质不同,税名也就不同。征税对象按其性质的不同,通常可划分为流转额、所得额、财产、资源、特定行为五大类,通常也因此将税收分为相应的五大类,即流转税或称商品和劳务税、所得税、财产税、资源税和特定行为税。

(四) 税目和税基

税目是在税法中对征税对象分类规定的具体的征税项目,反映具体的征税范围,是对征税对象质的界定。设置税目的首要目的是明确具体的征税范围,凡列入税目的,即为应税项目;未列入税目的,则不属于应税项目。此外,划分税目也是贯彻国家税收调节政策的需要,国家可根据不同项目的利润水平以及国家经济政策等制定高低不同的税率,以体现不同的税收政策。并非所有税种都需规定税目,有些税种不分征税对象的具体项目,一律按照征税对象的应税数额采用统一税率计征税款,因此一般无须设置税目,如企业所得税。有些税种具体征税对象比较复杂,需要规定税目,如消费税、营业税等,一般都规定有不同的税目。

税基又叫计税依据,是据以计算征税对象应纳税款的直接数量依据,它解决对征税对象征税的计算问题,是对征税对象量的规定。计税依据按照计量单位的性质划分为两种基本形态:价值形态和物理形态。价值形态包括应纳税所得额、销售收入、营业收入等,物理形态包括面积、体积、容积、重量等。以价值形态作为税基,又称为从价计征,即按征税对象的货币价值计算应纳税额,如生产销售化妆品应纳消费税税额是由化妆品的销售收入乘以适用税率计算产生的,其税基为销售收入,属于从价计征的方法。另一种是从量计征,即直接按征税对象的自然单位计算,如城镇土地使用税应纳税额是由占用土地面积乘

以每单位面积应纳税额计算产生的,其税基为占用土地的面积,属于从量计征的方法。

(五) 税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重的重要标志。我国现行的税率形式主要有:

1. 比例税率

比例税率是对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。我国的增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。

2. 超额累进税率

累进税率是指随着征税对象数量的增大而随之提高的税率,即按征税对象数额的大小划分为若干等级,不同等级的征税数额分别适用不同的税率,征税数额越大,适用税率越高。累进税率一般在对所得征税时使用,可以充分体现对纳税义务人“收入多的多征、收入少的少征、无收入的不征”的税收原则,从而有效地调节纳税义务人的收入,正确处理税收负担的纵向公平问题。

累进税率可分为全额累进税率和超额累进税率两种。全额累进税率,是把征税对象的数额划分为若干等级,对每个等级分别规定相应税率,当税基超过某个级距时,征税对象的全部数额都按提高后的级距的相应税率征税。运用全额累进税率的关键是查找纳税义务人应税收入在税率表中所属的级次,找到了收入级次,与其对应的税率便是该纳税义务人所适用的税率,全部税基乘以适用税率即可计算出应纳税额。全额累进税率计算方法简便,但税收负担不合理,特别是在划分级距的临界点附近,税负呈跳跃式递增,甚至会出现税额增加超过征税对象应税收入数额增加的不合理现象,不利于鼓励纳税义务人增加收入。

超额累进税率是指把征税对象按数额的大小分成若干等级,每一等级规定一个税率,税率依次提高。每一纳税义务人的征税对象则依所属等级适用几个税率分别计算,将计算结果相加后得出应纳税额。目前,个人所得税采用超额累进税率形式。

3. 定额税率

定额税率是按征税对象确定的计算单位,直接规定一个固定的税率。目前采用定额税率的有资源税、城镇土地使用税、车船税等。

4. 超率累进税率

超率累进税率是以征税对象数额的相对率划分若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级距,就对超过的部分按高一级的税率计算征税。目前采用这种税率的是土地增值税。

(六) 纳税环节

主要指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节,如流转税在生产和流通环节纳税,所得税在分配环节纳税等。纳税环节有广义和狭义之分。广义的纳税环节指全部征税对象在再生产中的分布情况,如资源税分布在资源生产环节,商品税分布在生产或流通环节,所得税分布在分配环节等。狭义的纳税环节特指应税商品在流转过程中应纳税的环节。

商品从生产到消费要经历诸多流转环节,各个环节都存在销售额,都可能成为纳税环节。但考虑到税收对经济的影响、财政收入的需要以及税收征收管理的能力等因素,国家常常在商品流转过程中按所征税种规定纳税环节。按照某种税征税环节的多少,可以将税种划分为一次课征制或多次课征制。合理地选择纳税环节,对加强税收征收管理,有效控制税源,保证国家财政收入的及时、稳定、可靠及方便纳税义务人生产经营活动和财务核算,灵活机动地发挥税收经济调节作用,具有十分重要的理论和实践意义。

(七) 纳税期限

纳税期限是指税法规定的关于税款缴纳时间方面的限定。税法关于纳税期限的规定,有三个重要概念:一是纳税义务发生时间,是指应税行为发生的时间。如《增值税暂行条例》规定采取预收货款方式销售货物的,其纳税义务发生时间为货物发出的当天。二是纳税期限。纳税义务人每次发生纳税义务后,不可能马上去缴纳税款。税法规定了每种税的纳税期限,即每隔固定时间汇总一次纳税义务的时间。如《增值税暂行条例》规定,增值税的具体纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税义务人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税义务人应纳税额的大小分别核定;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。三是缴库期限,即在税法规定的纳税期期满后,纳税义务人将应纳税款缴入国库的期限。如《增值税暂行条例》规定,纳税义务人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

(八) 纳税地点

主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税义务人(包括代征、代扣、代缴义务人)的具体纳税地点。

(九) 减税免税

主要是对某些纳税义务人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

(十) 罚则

主要是指对纳税义务人违反税法的行为采取的处罚措施。

(十一) 附则

附则一般都规定与该法紧密相关的内容,比如该法的解释权、生效时间等。

第三节 税收立法与税法的实施

一、税收立法

(一) 税收立法机关

我国的立法体制是:全国人民代表大会及其常务委员会行使立法权,制定法律;国务院及所属各部委,有权根据宪法和法律制定行政法规和规章;地方人民代表大会及其常务委员会,在不与宪法、法律、行政法规抵触的前提下,有权制定地方性法规,但要报全国人

民代表大会常务委员会和国务院备案;民族自治地方的人民代表大会有权依照当地民族政治、经济和文化的特点,制定自治条例和单行条例。

各有权机关根据国家立法体制规定,所制定的一系列税收法律、法规、规章和规范性文件,构成了我国的税收法律体系。由于制定税收法律、法规和规章的机关不同,其法律级次不同,因此其法律效力也不同。

1. 全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律

《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。在国家税收中,凡是基本的、全局性的问题,例如,国家税收的性质,税收法律关系中征纳双方权利与义务的确定,税种的设置,税目、税率的确定等,都需要由全国人大及其常委会以税收法律的形式制定实施,并且在全国范围内,无论对国内纳税义务人,还是涉外纳税义务人都普遍适用。在现行税法中,如《企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征收管理法》以及1993年12月全国人大常委会通过的《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》都是税收法律。除《宪法》外,在税收法律体系中,税收法律具有最高的法律效力,是其他机关制定税收法规、规章的法律依据,其他各级机关制定的税收法规、规章,都不得与宪法和税收法律相抵触。

2. 全国人民代表大会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。国务院经授权立法所制定的暂时规定或条例,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。1984年9月1日,全国人大常委会授权国务院改革工商税制和发布有关税收条例。1985年,全国人大授权国务院在经济体制改革和对外开放方面制定暂行规定或者条例,都是授权国务院立法的依据。按照这两次授权,国务院从1994年1月1日起实施工商税制改革,制定实施了关于增值税、营业税、消费税、资源税、土地增值税、企业所得税的六个暂行条例。

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”。行政法规作为一种法律形式,在我国法律形式中处于低于《宪法》、法律和高于地方法规、部门规章、地方规章的地位,也在全国范围内普遍适用。国务院发布的《企业所得税法实施条例》、《税收征收管理法实施细则》等,都是税收行政法规。

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。由于我国在税收立法上坚持“统一税法”的原则,因此地方权力机关制定税收地方法规不是无限制的,而是要严格按照

税收法律的授权行事。目前,除了海南省、民族自治地区按照全国人大授权立法规定,在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上,可以制定有关税收的地方性法规外,其他省、市都无权自定税收地方性法规。

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。例如,财政部颁发的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》等都属于税收部门规章。

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。”按照“统一税法”的原则,上述地方政府制定税收规章,都必须在税收法律、法规明确授权的前提下进行,并且不得与税收法律、行政法规相抵触。没有税收法律、法规的授权,地方政府无权自定税收规章,凡越权自定的税收规章没有法律效力。

(二) 税收立法程序

税收立法程序是指有权的机关,在制定、认可、修改、补充、废止等税收立法活动中,必须遵循的法定步骤和方法。

目前我国税收立法程序主要包括以下几个阶段:

1. 提议阶段

无论是税法的制定,还是税法的修改、补充和废止,一般由国务院授权其税务主管部门(财政部或国家税务总局)负责立法的调查、研究等准备工作,并提出立法方案或税法草案,上报国务院。

2. 审议阶段

税收法律由国务院负责审议。税收法律在经国务院审议通过后,以议案的形式提交全国人民代表大会常务委员会的有关工作部门,在广泛征求意见并作修改后,提交全国人民代表大会或其常务委员会审议通过。

3. 通过和公布阶段

税收行政法规,由国务院审议通过后,以国务院总理名义发布实施。税收法律,在全国人民代表大会或其常务委员会开会期间,先听取国务院关于制定税法议案的说明,然后经过讨论,以简单多数的方式通过后,以国家主席名义发布实施。

二、税法的实施

税法的实施即税法的执行。它包括税收执法和守法两个方面:一方面要求税务机关和税务工作人员正确地运用税收法律,并对违法者实施制裁;另一方面要求税务机关、税务工作人员、公民、法人、社会团体及其他组织严格遵守税收法律。

由于税法具有多层次的特点,因此,在税收执法过程中,对其适用方面或法律效力的