

普通高等教育财政与税收专业重点规划教材

税法

第二版

李 敏 朱利荣 主编

Taxation Laws

普通高等教育财政与税收专业重点规划教材



税法

(第二版)

李 敏 朱利荣 主编



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法/李敏,朱利荣主编. —2版. —上海:上海财经大学出版社,2015.2

(普通高等教育财政与税收专业重点规划教材)

ISBN 978-7-5642-2060-0/F·2060

I. ①税… II. ①李… ②朱… 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(2014)第287506号

☐ 责任编辑 吴晓群

☐ 封面设计 张克瑶

☐ 责任校对 胡 芸 赵 伟

SHUIFA

税 法

(第二版)

李 敏 朱利荣 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路321号乙 邮编200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海译文印刷厂印刷

上海景条印刷有限公司装订

2015年2月第2版 2015年2月第1次印刷

787mm×1092mm 1/16 18.5印张 547千字

印数:5 001—9 000 定价:42.00元

F 前 言

FOREWORD

税法是我国法律体系的重要组成部分,是调整税收关系的重要法律依据,同时也是保障国家财政收入、调控经济发展,维护纳税人合法权益的重要法律手段。随着我国社会主义市场经济的深入发展和社会民主法治的进步,我国的税法体系和税收制度也在不断修订和完善,尤其是“营改增”实施后,流转税制度发生重大变革。根据最新的税收法律法规编写最新的税法教程,使之能更好地满足课程教学 and 实际工作的需要,就显得尤为重要。因此,我们精心组织熟知税收学科理论与实务的专业教师编写了这本《税法》教材。

税法课程是我国高等院校法学专业和财经专业学生的主要课程,也是注册会计师、注册税务师资格等全国统一考试的科目。本书不仅适用于高等院校财政学、税收学、会计学、审计以及其他经济和管理类专业的教学,也可作为法律、经济、财会、税务工作者及企业管理人员了解税法和注册会计师、注册税务师等相关考试的参考书。

本教材吸收了当代税法研究和税法优秀教材的精华,反映社会主义法治与税收法定主义理念,以最新税收法律法规为依据,力求准确、系统地阐明税法的基本原理和主要制度。为了避免教材的抽象乏味,作者在每章配备了“本章要点”、“情境导入”、“例题”、“案例分析”、“复习思考题”、“自我测试题”等有利于学生理解的助读材料,使本书风格与体例活泼清新。

本教材是融教师讲义、实训指导、学生练习为一体的综合性教程,具有以下特点:

(1)**内容最新**。本书以最新的现行税收法律法规为依据,结合有关条例编写,体现了我国税收法律法规的最新动态。

(2)**重点、难点突出**。本书在阐述税法基本理论的基础上,注重理论与实际的结合,侧重实务法规的应用和税收计算。

(3)**便于学习**。本书体系结构合理,并通过复习思考题和自我测试题,帮助读者理解且掌握相关知识,简明实用。

本书由李敏和朱利荣任主编,黄爱玲、张瀛霞和张宇任副主编。全书共分十一章。其中,第一章、第十章由黄爱玲执笔;第二章、第三章由张宇执笔;第四章、第十一章由张瀛霞执笔;第五章至第七章由朱利荣执笔;第八章、第九章由李敏执笔。最后由李敏对全书进行修改、总纂。

本书在编写过程中得到了上海财经大学出版社和吉林工商学院诸多教师的帮助,并参考了许多相关论著、教材、期刊等,在此一并致以谢意。

由于我国的税法尚在不断完善之中,加之编者的理论水平和实践知识有限,书中难免存在疏漏和不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

2015年1月

C 目 录

CONTENTS

前言/1

第一章 税法概述/1

本章要点/1

情境导入/1

第一节 税收与税法/1

第二节 税收分类与税法体系/4

第三节 税收法律关系/8

第四节 税法的构成要素/11

第五节 税收征管与收入划分/17

复习思考题/19

自我测试题/19

第二章 增值税法/22

本章要点/22

情境导入/22

第一节 增值税概述/22

第二节 增值税征税范围、纳税人与税率/25

第三节 增值税的税收优惠/34

第四节 增值税的计算与缴纳/38

第五节 出口货物和服务的退(免)税/53

第六节 增值税专用发票使用管理/59

复习思考题/63

自我测试题/63

第三章 消费税法/67

本章要点/67

情境导入/67

第一节 消费税概述/67

第二节 消费税纳税人、征税范围与税目税率/68

第三节 消费税的纳税环节与计税依据/74

第四节 消费税的计算与缴纳/77

复习思考题/84

自我测试题/85

第四章 营业税法/90

本章要点/90

情境导入/90

第一节 营业税概述/90

第二节 营业税的纳税义务人与扣缴义务人/92

第三节 营业税的税目税率/92

第四节 营业税的计税依据/95

第五节 营业税的税收优惠/98

第六节 营业税的计算与缴纳/101

复习思考题/104

自我测试题/104

第五章 关税法/109

本章要点/109

情境导入/109

第一节 关税概述/109

第二节 关税的征税对象、纳税人与税率/111

第三节 关税完税价格的确定/113

第四节 关税的税收优惠/118

第五节 进境物品进口税/120

第六节 关税的计算与缴纳/120

复习思考题/123

自我测试题/123

第六章 企业所得税法/127

本章要点/127

情境导入/127

第一节 企业所得税概述/127

第二节 企业所得税的纳税人、征税对象与税率/128

第三节 应纳税所得额的确定/129

第四节 资产的税务处理/141

第五节 税收优惠/144

第六节 企业所得税的计算与缴纳/151

复习思考题/155

自我测试题/155

第七章 个人所得税法/160

本章要点/160

情境导入/160

第一节 个人所得税概述/160

第二节 个人所得税的纳税人、征税对象与税率/161

第三节 个人所得税的税收优惠/165

第四节 个人所得税应纳税额的计算/168

第五节 个人所得税的申报与缴纳/179

复习思考题/185

自我测试题/185

第八章 资源税法/190

本章要点/190

情境导入/190

第一节 资源税法/190

第二节 城镇土地使用税法/197

第三节 耕地占用税法/201

第四节 土地增值税法/204

第五节 烟叶税法/213

复习思考题/214

自我测试题/215

第九章 财产税法/219

本章要点/219

情境导入/219

第一节 房产税法/219

第二节 车船税法/225

第三节 契税法/229

复习思考题/233

自我测试题/233

第十章 行为税法/237

本章要点/237

情境导入/237

第一节 印花税法/237

第二节 车辆购置税法/248

第三节 城市维护建设税法/254

第四节 教育费附加的有关规定/256

复习思考题/257

自我测试题/257

第十一章 税收征收管理法/262

本章要点/262

情境导入/262

第一节 税收征收管理法概述/262

第二节 税务管理/263

第三节 税款征收/270

第四节 税务检查/276

第五节 法律责任/279

复习思考题/283

自我测试题/283

参考文献/287

第一章 税法概述



本章要点

◇税收与税法的关系

◇税收分类与税法体系

◇税收法律关系

◇税法的构成要素

◇税收征管与税种划分



情境导入

资料一：有位中国记者在美国总统大选期间采访一位年近七十的老人。当问及她为何要投票选举自己信任的但又主张增税的候选人时，这位老妇人顿感惊诧。她指着负责投票站治安的警察道：“如果政府没有税收，谁来为他们支付工资呢？”

资料二：《中国税务》杂志曾经披露，某税务机关依法向一名取得应税收入的文艺界演员征收个人所得税时，遭到了该纳税人的断然拒绝，其理由是：“我朋友的父亲是市委书记。”

结合以上资料，谈谈你对税收的认识。

第一节 税收与税法

一、税法的概念

要学习和研究税法理论及相关问题，必须从税收入手。因为从某种意义上讲，现代国家已经成为名副其实的税收国家。税收制度不仅仅是一项基本的经济制度，而且已经成为一项基本的法律制度和政治制度。税收活动的存在与运行不仅对国家的政治、社会、经济、文化等各方面都会产生重大影响，而且也会对公民以及其他社会组织的生存、发展、财产等产生重大影响。

(一) 税收的含义

税收是国家为实现其职能，满足社会公共需要，凭借国家政治权力，运用法律手段，按照固定标准，强制地、无偿地参与国民收入分配，取得财政收入的一种手段。其含义主要包括以下几个方面：

1. 税收的目的

征税的目的是为了实现国家职能，满足社会公共需要。公共需要或公共物品与劳务，不能由市场机制形成与提供，必须由政府提供。政府提供公共物品与劳务要花费人力、物力、财力等，而政府本身不从事生产，不创造财富，所以它必须以某种形式取得一定的收入，这样就产生了税收。可以说，国家征税是为了实现国家职能，向社会提供公共物品与劳务，满足社会公共需要。

2. 税收的依据

国家取得任何一种财政收入，总是要凭借国家的某种权力。如国家土地收入、官产收入、国有企业利润收入，凭借的是国家对土地和其他生产资料的所有权；特权收入，凭借的是国家对山林、水流、矿藏等自然资源的所有权；向其统治的臣民或国家收取贡物，凭借的是统治者的权力等。诸如此类权力，归结起来可概括为财产权力和政治权力。因此，国家取得各种财政收入所凭借的也是这两种权力，但国家税收凭借的只是唯一的政治权力而不是财产权力，国家政治权力即是税收的依据。

3. 税收的特征

税收有其固有的特征,是指税收区别于其他财政收入方式的基本标志,主要表现为强制性、无偿性和固定性。

(1)强制性是指税收凭借国家政治权力,通过法律形式对国民收入进行的强制课征。负有纳税义务的单位和个人必须依法定的标准和期限履行纳税义务,否则要受到法律制裁。

(2)无偿性是指国家向纳税人进行的无需偿还的征收,即国家征税以后,税款归国家所有而不再归还给纳税人,国家也不需支付任何报酬。

(3)固定性是指国家征税通过法律形式预先规定了征税范围、计税标准及征收比例或数额,按预定办法征收。

税收的三个特征是统一的整体,是各种社会制度下的税收共性。只有同时具备这三个特征才是税收,否则就不是税收。

4. 税收的范畴

税收在社会再生产过程中,属于分配范畴。国家征税的过程就是把一部分国民收入从纳税单位或者个人手中转变为国家所有的分配过程。同时,由于税收分配凭借的是国家政治权力,因而税收分配所体现的分配关系是一种特定的分配关系。

5. 税收的形态

从历史演变来看,税收的形态有力役、实物和货币,其中力役是税收的特殊形态,实物和货币尤其是货币为税收的主要形态。在奴隶社会和封建社会,税收以实物和力役形态为主;在封建社会末期尤其是资本主义社会,税收形态从实物过渡到以货币形态为主,甚至全部采用货币征收。目前我国基本上采用货币形式。

(二)税法的含义

税收属于经济学概念,税法则属于法学范畴。税法的概念大多是由知名的税法研究者提出的,并形成了各种不同的表达方式和思想内容。现择有代表性者列举如下:

较早提出税法概念的是日本税法学家金子宏,他认为“税法,是关于税收的所有法律规范的总称”。^①

《牛津法律大辞典》对税法概念的描述是:有关确定哪些收入、支付或交易应当纳税,以及按什么税率纳税的法律规范的总称。^②

《不列颠百科全书》将税法解释为:是政府当局凭借要求纳税人将其收入或财产的一部分转移给政府的条例。^③

上述各位学者因所处时代和国家以及研究领域不尽相同,对于税法概念的认识也不尽一致。但这些定义的着眼点还是在税法的范围与形式特征上,并没有触及税法的调整对象,而这恰恰是税法定义的本质。

国内学者关于税法概念的定义主要有:

税法是调整国家通过税务机关与纳税人之间产生的,无偿征收一定货币或者实物的税收征纳关系的法律规范的总称。^④

税法是指由国家最高权力机关或其授权的行政机关制定的有关调整国家在筹集财政资金方面所形成的税收关系的法律规范的总称。^⑤

① [日]金子宏著,刘多田等译:《租税法》之中译本《日本税法原理》,中国财政经济出版社1989年版,第17页。

② [英]戴维·M.沃克著,邓正来等译:《牛津法律大辞典》,光明日报出版社1988年版,第790页。

③ 《不列颠百科全书》(第16卷),中国大百科全书出版社1999年版,第472页。

④ 金鑫,许毅:《新税务大辞海》,九州图书出版社1995年版,第141页。

⑤ 蔡秀云:《新税法教程》,中国法制出版社1995年版,第1页。

税法是国家权力机关及其授权的行政机关制定的调整税收关系的法律规范的总称。^①

这些定义各有短长。汲取各家定义的精华与合理因素,笔者认为对税法的概念作如下定义或许更为准确:

税法是指国家制定的用以调整国家与纳税人之间征纳活动的权利与义务关系的法律规范的总称。它是国家依法征税、纳税人依法纳税的行为规范。其目的是保障国家经济利益和纳税人的合法权益,维护税收秩序,保证国家的财政收入。

第一,税法是有权的国家机关制定的。所谓有权的国家机关,是指国家最高权力机关,在我国即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,地方立法机关往往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。

第二,税法的调整对象是税收分配中形成的权利与义务关系。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。这种经济利益关系是借助法的形式来规定的,即通过设定税收权利与义务来实现的。如果说实现税收分配是目标,从法律上设定税收权利与义务就是实现目标的手段。税法调整的是税收权利与义务关系,而不直接是税收分配关系。

第三,税法的范畴可以有广义和狭义之分。从广义上讲,一方面税法是各种税收法律规范的总和,即由税收基本法、税收实体法、税收程序法、税收处罚法等构成的法律体系。另一方面,从立法层次上划分,则包括由国家最高权力机关正式立法的税收法律、国家最高行政机关和地方立法机关制定的税收法规以及国家税收行政主管部门和地方政府制定的税收规章等。从狭义上讲,税法指的只是经过国家最高权力机关正式立法的税收法律,如我国的企业所得税法、个人所得税法、税收征收管理法等。一般来说,所谓税法,还是取其广义,对于全国人民代表大会及其常务委员会制定的税法,我们通常直接称其为税收法律。

二、税收与税法的关系

税收与税法既有联系,又有区别。两者之间的联系表现在,税收活动必须严格依税法的有关规定进行,税法是税收的法律依据和法律保障。税收必须以税法为其依据和保障,而税法又必须以保障税收活动为其存在的理由和依据。两者之间的区别表现在,税收是一种经济活动,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。国家和社会对税收收入与税收活动的客观需要,决定了与税收对应的税法的存在;而税法则对税收活动的有序进行和税收目的的有效实现发挥着极为重要的保障作用。两者的关系可以概括为:“税收与税法之间的关系,是一种经济现象所体现出的内容与形式的关系。税收作为社会经济关系,是税法的实质内容,税法作为特殊的行为规范,是税收的法律形式”。^②

法是税收的存在形式,税收之所以必须采用法的形式,是由税收和法的本质与特性决定的。

第一,从税收的本质来看,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。国家征税,是将一部分社会剩余产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。将征税仅仅视为一种经济利益的转移是不够的。而借助法律,通过规定税收权利与义务的方式可以提供一种行为模式。如果作为法律主体的国家或纳税人不履行法定义务或不适当地行使法定权力,法律将以强制手段予以追究,出现纠纷或争议也可以用诉讼这种规范的法律形式予以解决,从而保证法律调整机制的实现。因此,税收所反映的分配关系要通过法的形式才得以实现。

第二,从形式特征来看,税收具有强制性、无偿性、固定性的特点。其中,无偿性是其核心,强制性是其基本保障。原因在于税收是对财产私有权的侵犯,因此要求有很高的强制权力作为征税保障,这

① 徐孟洲:《税法》,中国人民大学出版社1999年版,第9~11页。

② 潘静成:《经济法学》,中央广播电视大学出版社1996年版。

种权力只能是国家政治权力,法使这种政治权力得以体现和落实。

(1)法依据的是国家强制力,与税收凭借的国家政治权力是一致的,这是最高的权力,其他权力必须服从;

(2)构成法的一系列原则、规则、概念为人们提供了全面、具体、明确的行为模式,借助法可以使税收强制性的目标更为明确;

(3)法有一整套完备、有效的实施保障系统,可以使税收强制性落到实处,得到长期、稳定的保证;

(4)税收凭借的是政治权力,但税收权力并非是不受任何限制,可以随意行使的,能够对税收权力起到规范、制约作用的,只有法;

(5)法所提供的行为规则必须具备规范、统一、稳定的特征,法律的制定、修改、废止必须经过一定的程序,这些都为实现税收的稳定性提供了必要条件。

第三,从税收职能来看,调节经济是其重要方面。这种调节不是盲目的,一方面调节目标必须明确,另一方面也需要纳税人对税收调节有切实的感受,适当调整自身的经济行为。税收只有采用法的形式,才可以借助法律的评价作用,按照法律提供的行为标准,判定纳税人的经济行为是否符合税收调节经济要求,对违法者强制地改变其经济行为。借助法律的预测、指引作用,纳税人能预知自己在各种情况下的纳税义务、法律责任以及经济后果,从而对自己的经营活动作出最有利的选择。总之,税收只有采用法的形式,才能增加其调节的灵敏度,收到实效。监督管理是税收的另一重要职能。保证监督管理的公正性是税收得以顺利实现的基本前提,这就要有一套事先确定的标准作为税收监督管理的规则。法以其权威性、公正性、规范性成为体现纳税规则的最佳方式。

可见,税收与税法密不可分。税收是税法产生、存在和发展的基础,是决定税法性质和内容的重要因素。税收产生以来的历史表明,有税必有法,无法不成税。税收与税法之间的关系,是一种经济内容与法律形式内在结合的关系。税收作为产品分配形式,是税法的具体内容。税法作为特殊的行为规范,是税收的法律形式。

第二节 税收分类与税法体系

一、税收分类

税收分类是指按照一定的标准,将具有相近或相似特点的税种归并成若干类别。通过分类,可以从不同角度对各个税种进行对比研究,分析税收的发展演变过程,研究税源的分布和税收负担;通过分类,可以对比不同国家或同一国家不同时期的税收制度,以及各种税收在税制结构中的功能作用及其对社会经济运行影响程度,从而为完善税收法律制度提供依据。

我国对税收的分类通常有以下几种主要方法:

(一)按征税对象分类

按征税对象性质分类,可将税收分为商品和劳务税、所得税、资源税、财产税、行为税。这是我国常用的一种分类方法。

1. 商品和劳务税

商品和劳务税,是以商品流转额(销售额)和非商品流转额(营业额)作为征税对象征收的一类税。这类税收的经济前提是商品经济,只有在商品经济条件下,才能有商品和非商品流转额。这类税收的税额一般构成商品价格的组成部分,不受商品成本、费用高低的影响,能够及时、稳定地保证财政收入。主要税种有增值税、消费税、营业税、关税。

商品和劳务税的特点是:(1)以商品交换为前提,与商品生产和流通有密切关系。(2)税额与价格密切相关,因此在税率既定的条件下,流转税额的大小直接依赖于商品劳务的价格高低和流转环节的多少,而与成本、费用水平无关。这对保证财政收入的稳定、及时取得,促进企业改善经营管理,加强

经济核算及配合价格调节生产与消费等方面有重要作用。(3)税负可以通过价格转嫁,属于间接税。

2. 所得税

所得税又称收益税,是指以纳税人的所得额或收益额为征税对象征收的税。收益额是指纳税人在一定时期内从国民收入总额中,通过各种方式分配到的那部分份额。有总收益和纯收益之分,纯收益即为所得额。主要税种有企业所得税和个人所得税。

这类税收体现了以下特点:有所得者征,无所得者不征;所得多者多征,所得少者少征;量能负担,公平税负。但这类税收由于受企业成本和费用高低的影响,所以企业效益的高低及会计标准水平,会直接影响税收收入的稳定性。

所得税的特点是:(1)税额的多少直接取决于有无收益和收益多少,而不决定于商品或劳务的流转额,即与收入、成本和费用均有关。(2)税负不能转嫁。由于收益税的征税对象是纳税人的真实收入,不易进行转嫁,因此便于贯彻“区别对待、合理负担”的税收原则。收益税在调节纳税人收入方面具有特殊作用,在实行累进税率的情况下尤为如此。

3. 资源税

资源税是指以开发和利用自然资源为征税对象征收的税。自然资源是自然界赐予人类的宝贵财富,为人类的生存和发展提供极为重要的生产和生活资料。因此,开征资源税,不仅可以为国家增加财政收入,而且有利于调节级差收入,促进资源的合理开采和利用,鼓励企业开展公平竞争。主要税种有资源税、城镇土地使用税、耕地占用税和土地增值税。

资源税的特点有:(1)调节纳税人因利用资源的外部条件不同而形成的级差收入,有利于保证公平竞争。(2)一般实行从量定额征收。

4. 财产税

财产税是指以纳税人拥有或支配的各种财产为征税对象征收的税。

财产税是一个古老的税种,我国古代就有这种征税形式。财产可分为动产和不动产、有形财产和无形财产等。因此,若要对所有的财产征税是比较困难的,所以财产税一般以土地、房屋、遗产为征税对象。开征财产税,可以增加财政收入,是财政收入的补充来源;能调节财产所有者的收入,缩小贫富差距,促进收入公平分配;有利于促进对房屋、土地的合理使用。主要税种有房产税、契税、车船税。

5. 行为税

行为税是指以纳税人的某种特定行为作为征税对象征收的税,它也是目前世界各国普遍开征的一类税。开征行为税,除为国家取得一定财政收入外,更主要的目的是为了通过征税,规范或引导纳税人的某些行为,贯彻国家在一定时期所采取的某些政策。主要税种有印花税、城市维护建设税、车辆购置税、证券交易税、烟叶税。

财产、行为课税具有以下特点:(1)政策目的性明显。国家对财产、行为课税,不仅是为了开辟财源,而且主要是配合贯彻一定的社会经济政策。(2)因时制宜。即这些税种的设置和废止,往往时间性很强。(3)因地制宜。即税源不广、范围有限,不具备作为主体税种的条件,只能作为辅助性税种。

这种划分方法为世界各国所重视,因为上述各种税类之间的关系即构成一个国家的税制结构。税制结构,主要解决税种设置、主体税的选择、主体税与辅助税的关系。一个国家的税制结构并非由主观意志所决定,它是受该国一定时期生产力发展水平、宏观经济结构和规模等因素的限制。尽管税收体系在结构上一般包括商品、所得和财产三大税系,但在不同国家的税制结构中,三大税系所占的比重是不尽相同的。由于财产税在现代税制中仅处于辅助地位,因而各国一般仅在商品税和所得税之间选择其主体税种。

(二)按税收计征标准分类

1. 从价税

即以征税对象价格或金额为标准计征的税。我国目前大部分税种均为从价税。

2. 从量税

即以征税对象体积、面积、容积、数量、重量等实物量为标准计征的税,如土地使用税、车船税、屠宰税等。

3. 复合税

复合税是指对征税对象采取从价与从量相结合的复合计税方法征收的一种税,如对卷烟、白酒征收的消费税。

从价税的税收额大小与价格有直接联系,即商品或劳务价格的变动,直接影响税收额的变动。从量税的税收与价格没有直接联系,即商品或劳务价格的变动不会影响税收的变动。

从价税是商品经济高度发展的产物,普遍征收从价税有利于促进商品经济的发展。征收机关面对千百万个不同类型的征税对象,利用价格统一衡量其价值量,既可方便征管工作,同时也有利于税款的标准计算。当然价格有时也并不能准确反映计征对象的价值水平,如果出现通货膨胀,即使在税率不变的前提下,税负也会随征税对象价格的上升而加重,这对纳税人来说显然是不公平的。

(三)按税收负担是否转嫁分类

税收转嫁,是指纳税人通过某种方法或手段,将自己应该缴纳的税收转嫁给他人的一种行为。按税收负担是否转嫁分类,可将税收分为直接税和间接税。这是西方税收学对税收的一种惯用分类方法。

1. 直接税

直接税是指税款由纳税人缴纳,也由纳税人负担,不能转嫁给他人承担的一类税,如所得税。

2. 间接税

间接税是指税款由纳税人缴纳,但可以通过各种方式将税负转嫁给他人承担的一类税,如流转税。

这种分类方法最早由法国重农学派的代表人物魁奈提出,后由英国学者穆勒加以完善。这种分类对于研究税收归宿、税法实效等问题具有重要意义,在税种分类中占有重要地位。但税负转嫁是复杂的、有条件的,美国学者塞利格曼对此有专门研究,从而奠定了税负转嫁理论基础。

(四)按税收与价格的关系分类

1. 价内税

价内税是指税金构成商品价格因素的税种,如消费税、营业税。

2. 价外税

价外税是指税金作为商品价格附加部分的税种,如增值税。

价内税由于税金包含在商品价格之内,容易为人们所接受,税金随商品价格的实现而实现,有利于及时组织财政收入,计税简便,征收费用低,但这类税收会因税收的变动而影响商品价格和企业的利润,容易发生商品价格与价值背离的情况。价外税,税收的变动不直接影响商品的价格和企业利润,税负透明度高,税收负担转嫁明显。

(五)按税收收入形态分类

1. 力役税

力役税是指纳税人以提供劳动力(劳务)充当税款缴纳的税,是在早期社会经济发展水平低下时期所采用的税收征收形式,如商代的“助”和后世的“力役之征”、唐代的“庸”和“调”等。

2. 实物税

实物税是指纳税人以各种实物充当税款缴纳的税,是在商品货币经济不发达的时代,主要是封建社会国家普遍采用的税收征收形式,如我国古代的“粟米之征”和“布缕之征”。

3. 货币税

货币税是指纳税人以货币形式缴纳的税,是商品经济发展的必然产物,是目前世界各国税收的主要征收形式。

力役税、实物税适应于自然经济条件,有利于国家控制和掌握一定数量的特定实物;货币税适用

于商品经济条件,既有利于纳税人缴税,也有利于国家财政收支管理。因此,现在几乎所有国家的税收均为货币形式。

(六)按税收管理和受益权限分类

按税收管理和受益权限分类,可将税收分为中央税、地方税、中央地方共享税三类。1994 年我国开始实行分税制,具体划分如下:

1. 中央税

中央税是指由中央政府征收管理,收入归中央政府支配的税种。它包括关税、海关代征的消费税和增值税、消费税等。

2. 地方税

地方税是指由地方政府征收管理,其收入归地方政府支配的税种。它包括营业税(不含上述铁道部门、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税),地方企业所得税(不含上述地方银行、外资银行和非银行金融企业所得税),个人所得税,城镇土地使用税,城市维护建设税(不含铁道部门、各银行总行、各保险总公司集中缴纳中央财政的部分),房产税,车船使用税,印花税,耕地占用税,土地增值税,契税等。

3. 中央地方共享税

中央地方共享税是指由中央统一立法,收入由中央与地方按照一定的比例共享支配的税种。它包括增值税、证券交易印花税等。

这种按税种划分中央与地方财政收入的范围,有利于规范中央与地方之间的财政关系。但我国实行的这种分税制还是不彻底的分税制。随着财政经济形势和分配格局的变化,需要不断调整分税内容。

二、税法体系

税法体系是各类税法规范所构成的协调统一的整体。从不同的角度划分,可形成不同的税法体系。

(一)按税法法律渊源划分,税法体系可分为纵向和横向两个方面

1. 从纵向方面看

税法是由税收法律、行政法规、行政规章和地方性税收法规构成的综合体。税收法律,是由国家最高权力机关全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会制定的有关税收方面的规范性文件,它在整个税法中具有最高法律效力。税收行政法规,是由国家最高行政机关国务院制定的关于税收方面的规范性文件。税收行政规章,是指税收主管行政机关制定的关于税收方面的规范性文件,它的法律效力低于税收法律和税收行政法规。地方性税收法规,是指地方权力机关和行政机关根据本行政区的具体情况和实际需要,在不同宪法、法律、行政法规相抵触的前提下制定地方性税收法规。

2. 从横向方面看

即从税法调整不同对象方面来看,税法是调整不同税务关系的各类不同税收规范的构成体,包括税收实体法和税收程序法。税收实体法,是指国家制定的关于各个具体税种的法律规范的总称,如增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税等税种方面的法律规范。税收程序法,是指国家制定的国家和纳税人及其他当事人之间在税务管理、税款征收、税务检查等一系列税收征纳程序方面的法律规范的总称,如税收征收管理法等。

(二)按税法结构划分,税法体系可分为税收体制法和税收征纳法两个部分

税收体制法是规定有关税收权力分配的法律规范的总称,它在税法体系中居于基础和主导地位,没有税收体制法就不可能有税收征纳法。

税收征纳法又包括税收征纳实体法和税收征纳程序法。税收征纳实体法还包括商品税法、所得税法和财产税法。这些不同层次的税法规范的集合,构成了税法体系的整体。

税收征纳实体法作为规定征纳双方实体权利与义务的法律规范的集合,在税法体系中居于主体地位。税收征纳程序法作为规定税收征管程序及相关主体程序权利与义务的法律规范的集合,在税法体系中居于保障地位。

上述三个方面的法律规范是相互补充、相辅相成的。

此外,税法体系同税收体系也是密切相关的,从某种意义上说,税法体系也就是税收体系在法律上的表现,集中反映了人们在法律上对于税制的理解。

我国的税法体系是:以宪法中有关税收的规定为指导,以税法典或税收基本法或税法通则为第一层次的宝塔型的多层次税法体系。其中,税法典应规定六方面的内容:总则;税收法律关系;税收管理;奖惩制度;各级税法的立法权、解释权、修改权;税务纠纷的解决程序及手段。第二层次是按税收法律所调整的征税对象的性质划分为商品税法、所得税法、资源税法、财产税法、行为税法。这五类税法各自规定开征的税种,并根据其特性将税法典的内容具体化。第三层次是按各税种制定的单行法,规定本税种的征收管理。第四层次是各单行税法的实施细则。第五层次是各省、市、自治区对本税种的具体规定。

第三节 税收法律关系

一、税收法律关系的概念

(一)税收法律关系的含义

税收法律关系是指国家与纳税人之间在税收分配及其管理活动中,以国家强制力保证实施的,具有经济内容的权利与义务关系。

从性质上看,税收法律关系是一种国家意志关系,对什么征税、对谁征税、征多少税,都是国家以法律形式规定的,反映国家的意志而不是纳税人的意志;从经济内容上看,税收法律关系是一种财产所有权或支配权单向转移的关系,表现为社会财富从社会各阶级、阶层、单位或个人手中无偿地转移到国家手中。

(二)税收法律关系的特征

税收法律关系作为社会关系的组成部分,有其自身的个性特征,主要表现在以下几个方面:

1. 主体的一方只能是国家

在税收法律关系中,国家不仅以立法者与执法者的姿态参与税收法律关系的运行与调整,而且直接以税收法律关系主体的身份出现。这样,构成税收法律关系主体的一方可以是负有纳税义务的法人和自然人,但另一方只能是国家。

2. 体现国家单方面意志

税收法律关系的成立、变更、消灭不以主体双方意思表示一致为要件。税收法律关系之所以只体现国家单方面的意志,是由于税收以无偿占有纳税人的财产或收入为目标。

3. 权利与义务关系具有不对等性

税法作为一种义务性法规,其规定的权利与义务是不对等的。这种权利与义务关系的不对等性,根源在于税收是国家无偿占有纳税人的财产或收入,必须采用强制手段才能达到目的。赋予税务机关较多的权利和要求纳税人承担较多的义务恰恰是确保税收的强制性,以实现税收职能的法律保证。税收法律关系中权利与义务的不对等性不仅表现在税法总体上,而且表现为各单行税法、法规中;不仅表现为实体利益上的不对等,而且表现为法律程序上的不对等。

4. 具有财产所有权或支配权单向转移的性质

在税收法律关系中,纳税人履行纳税义务,缴纳税款,就意味着将自己拥有或支配的一部分财物,无偿地交给国家,成为政府的财政收入,国家不再直接返还给纳税人。