

税法

主 编 史 琳 高新阳

副主编 何其红 滕 晔



中国矿业大学出版社

China University of Mining and Technology Press

税法

主 编 史 琳 高新阳
副主编 何其红 滕 晔

中国矿业大学出版社

内 容 简 介

“税法”是会计专业的专业基础课程,也是其他经济专业的专业选修课程,还可以作为其他专业素质教育的公共选修课程。《税法》教材不仅从法理上阐述解释法律条文,更重要的是向学生展示如何将这些法律规定融会于各项各类经济活动中。

本书内容新颖实用,体系全面完整,重点突出,注重实践,适合广大经济类专业学生学习使用。

图书在版编目(CIP)数据

税法/史琳,高新阳主编. —徐州:中国矿业大学出版社,2012.12

ISBN 978 - 7 - 5646 - 1724 - 0

I. ①税… II. ①史…②高… III. 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(2012)第 275682 号

书 名 税法
主 编 史 琳 高新阳
责任编辑 侯 明
出版发行 中国矿业大学出版社有限责任公司
(江苏省徐州市解放南路 邮编 221008)
营销热线 (0516)83885307 83884995
出版服务 (0516)83885767 83884920
网 址 <http://www.cumtp.com> E-mail: cumtpvip@cumtp.com
印 刷 淮安淮海印务有限公司
开 本 787×1092 1/16 印张 10.75 字数 262 千字
版次印次 2012 年 12 月第 1 版 2012 年 12 月第 1 次印刷
定 价 32.00 元

(图书出现印装质量问题,本社负责调换)

前 言

“税法”是会计专业的专业基础课程,也是其他经济专业的专业选修课程,还可以作为其他专业素质教育的公共选修课程。该课程是一门理论与实务融为一体的复合型专业课,在专业课程体系中处于承上启下的重要位置,目标是以经济学、管理学、会计学、法学等理论为基础,使学生全面了解中国现行税收制度、政策改革现状及趋势,并能够将税收制度与相关知识相融合,培养和提高综合理解社会经济政策以及运用相关知识进行实践和改革的能力。

《税法》教材不仅要从法理上阐述解释法律条文,更重要的是向学生展示如何将这些法律规定融会于各项各类经济活动中。税法教学不仅要“务虚”即精讲税收理论,培养引导学生构建对税收制度体系建设的理解、思考和研究能力,更要“务实”,即侧重于税收实务,掌握纳税操作程序和技巧。

本书的编写正是为适应应用型人才培养目标的要求,将理论与实务并重,注重税收法律的实效性和实用性。具体有以下特点:

(1) 内容新颖实用。内容紧密结合中国现实情况,从理论和实践多角度展开阐述和论述,体现了税制改革的最新成果,保证已修改法规的全面更新,并加强了有关具体税制改革的阐述和讨论,注重未来发展的前瞻。

(2) 体系全面、完整。本书对现行税制体系的内容从程序法和实体法两个方面进行了较全面的阐述,力求使读者能够全面认识我国现行税收制度体系和主要内容。

(3) 突出重点,注重实践。对主体税种单独设章,使用大量案例,以求将复杂的税收计算深入浅出、生动地予以讲解,以增强读者理论联系实际的能力。

本章共分十一章,由高新阳、史琳主编,具体编写情况如下:史琳撰写第一、第二、第三章,滕晔撰写第四、第六章,何其红撰写第五章,蒋晓欣撰写第七、第十章,高新阳撰写第八章,刘富国撰写第九章,周江生、唐龙海、路耀芬撰写第十一章。

由于作者水平有限,本书编写难免出现错误或偏颇,不当之处,恳请读者不吝赐教。

作 者

2012年9月

目 录

第一章 导论	1
第一节 税收概述	1
第二节 税法及其构成要素	6
第三节 税制体系	10
第二章 税收征管体系	13
第一节 我国现行税收管理体制	13
第二节 税收征管法主要内容	14
第三节 税务行政复议与诉讼	18
第三章 增值税	23
第一节 增值税概述	23
第二节 增值税的纳税人和征收范围	25
第三节 增值税应纳税额的计算	28
第四节 增值税的减免税和出口货物退税	36
第五节 增值税的申报缴纳及增值税专用发票的管理	39
第四章 消费税	45
第一节 消费税概述	45
第二节 消费税征收制度	46
第三节 消费税应纳税额的计算	48
第四节 消费税的减免税和出口应税消费品退(免)税的计算	57
第五节 消费税纳税申报	58
第五章 营业税	60
第一节 营业税征收制度	61
第二节 营业税应纳税额的计算	65
第三节 特殊经营行为应纳税额的计算	69
第四节 营业税税收优惠	72
第五节 营业税纳税申报	73
第六章 城市维护建设税	76
第一节 城市维护建设税征收制度	76
第二节 城市维护建设税应纳税额的计算	77

第三节	城市维护建设税纳税申报	78
第七章	关税	79
第一节	关税征收制度	79
第二节	关税应纳税额的计算	82
第三节	关税的征收管理	87
第八章	企业所得税	89
第一节	企业所得税征收制度	90
第二节	居民企业应纳税所得额税额的计算	92
第三节	资产的税务处理	100
第四节	应纳税所得额计算的其他问题	101
第五节	税收优惠	104
第六节	源泉扣缴	107
第七节	征收管理	107
第九章	个人所得税	109
第一节	个人所得税的征收制度	109
第二节	个人所得税应纳税额的计算	115
第三节	个人所得税税收优惠	127
第四节	征收管理	128
第十章	资源税	130
第一节	资源税基础知识	131
第二节	资源税应纳税额的计算	133
第三节	征收管理	135
第十一章	其他税种	136
第一节	土地增税	136
第二节	房产税	141
第三节	城镇土地使用税	144
第四节	耕地占用税	147
第五节	车辆购置税	149
第六节	车船税	152
第七节	印花税	155
第八节	契税	160
第九节	烟叶税	163
第十节	船舶吨税	164

第一章 导 论

第一节 税收概述

税收都是遵循着“无商无税、无税无国”的运行轨迹而变化 and 发展的。

一、税收的产生和发展

税收是一个古老的经济范畴。从人类发展的历史看,税收是与国家有本质联系的一个分配范畴。它是随着国家的形成而产生的。国家的基本职能是对内维持公共秩序、兴办公共工程和公共事业,对外维护国家的安全。税收实际上就是国家为实现其职能,以政治权力参与社会产品分配而形成的分配形式,它反映了国家和社会成员之间的经济利益关系。

(一) 税收的产生

概括地说,税收的产生取决于两个相互影响的前提条件,同时存在这两个前提条件,税收才产生。

1. 税收产生的社会条件

税收产生的社会条件是国家公共权力的建立,即国家的产生和存在。从税收和国家的关系看,国家的存在同税收的产生具有本质的联系。首先,税收是实现国家职能的物质基础,只有出现了国家,才有满足国家政权行使其职能的客观需要。国家为了履行其职能,必须建立军队、警察、法庭、监狱等专政机构;兴办公共建筑和公共事业;建立管理国家公共事务的行政管理机构。所有这一切公共需求,都要耗用一定的物质资料。而国家并不直接从事社会生产,于是,为了满足这种需要,就需要向社会成员征税。其次,税收是国家为主体,以国家权力为依据,参与社会产品分配而形成的一种特定的产品分配方式。任何私人对社会产品的分配显然不具备这样的权力和依据。只有产生了国家和国家权力,才有各社会成员认可的征税主体和依据,从而使税收的产生成为可能。

2. 税收产生的经济条件

税收产生的经济条件是私有制的存在。在私有制条件下,社会产品的分配是以生产资料私人占有为分配依据的,即以财产权利进行分配。国家参与社会产品分配则有两种权力(利),即财产所有权和政治权力。国家凭借其自身的财产所有权参与社会产品分配而形成的收入,是国家的公产收入,而不是税收。税收是国家凭借政治权力而不是财产权利进行的分配。这种分配只有对那些不属于国家所有或者国家不能直接支配使用的社会产品才是必要的。也就是说,当社会存在着私有制,国家将一部分属于私人所有的社会产品转变为国家所有的时候,国家便动用政治权力,而税收这种分配形式就产生了。

综上所述,税收是人类社会发展到一定阶段的产物。税收是国家公共权力与私有制存在的必然产物。

(二) 税收的发展

关于税收产生的实际历史过程,由于各个国家具体历史条件不同,因而其发展进程也不

完全相同。

欧洲古希腊和古罗马等奴隶制国家,确定奴隶占有制度初期,就出现了土地和奴隶的私有制,形成了城邦经济、奴隶主大庄园经济、寺院地产经济以及家庭奴隶制等私有经济,所以欧洲奴隶制国家形成以后,随即出现了对私有土地征收的税收。我国自夏代开始进入奴隶制社会以后,在夏、商、周三代土地均归王室所有,即所谓“普天之下,莫非王土,率土之滨,莫非王臣”。当时的国王不仅是全国的最高统治者,也是全国土地的所有者。国王对其所拥有的土地,除了一小部分由王室直接管理外,大部分分封给诸侯和臣属,也有一小部分授给平民耕种。在这样的土地所有制度之下,中国税收的产生,同西方奴隶制国家有所不同,经历了一个演变过程。

整体而言,随着社会生产力的发展和社会经济情况的变化,税收也经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。从税收的税制结构、征纳形式等几个方面,能够较充分地反映税收的发展情况。

1. 税收征收实体(征纳形式)的发展变化

税收征纳形式的发展变化,体现为力役、实物和货币等征收实体的发展演变。在奴隶社会和封建社会初期,自然经济占统治地位,物物交换是其主要特征,税收的征收和缴纳形式基本上以力役形式和实物形式为主。在自然经济向商品货币经济过渡的漫长封建社会中,对土地课征的田赋长期都是以农产品为主。尽管对商业、手工业征收的商税和物产税以及对财产或经营行为征收的各种杂税,有以货币形式征收的,但货币征收形式在当时还不占主要地位。直到商品经济发达的资本主义社会,货币经济逐渐占据统治地位,货币不但是一切商品和劳务的交换媒介,而且税收的征收缴纳形式也都以货币形式为主。其他实体的征收形式逐渐减少,有的只在个别税种中采用。

2. 税收制度结构的发展变化

税收制度结构的发展变化,体现在各社会主体税种的演变方面。历史上的税制结构的发展变化,大体上可以划分为四个阶段:

(1) 以古老的简单直接税为主的税收制度。

在古代的奴隶社会和封建社会,由于自然经济占统治地位,商品货币经济不发达,国家统治者只采取直接对人或对物征收的简单直接税。如人头税,按人口课征;土地税,按土地面积或土地生产物课征;对各种财产征收的财产税,如房屋税等。当时虽然也有对城市商业、手工业及进出口贸易征收营业税、物产税、关税,但为数很少,在税收中不占重要地位。

(2) 以间接税为主的税收制度。

进入资本主义社会以后,由于简单的税制已不能满足财政的需要,因而政府利用商品经济日益发达的条件,加强对商品和流通行为课征间接税,形成了以间接税为主的税收制度。征收间接税既可将税收转嫁给消费者负担,又有利于增加财政收入。马克思曾说:“消费税只是随着资产阶级的兴起才得到了真正的发展。它在工业资本即靠直接剥削劳动来维持、再生产和不断扩大自己的持重而节俭的手中,对那些只知消费的封建贵族们的轻浮、逸乐和挥霍的财富进行剥削的一种手段。”^①

^① 参见《马克思恩格斯选集》第一卷,人民出版社1995年版,第177页。

(3) 以所得税为主的税收制度。

随着资本主义工商业的发展,社会矛盾和经济危机日益加深,国家的财政支出亦随之增加。资产阶级国家深感广泛而过分课征间接税,对资本主义经济发展和资产阶级的经济利益也带来不利的影响。首先,对商品的流转额课征的间接税,在商品到达消费者手中之前,往往要经过多次流通过程,每次流转都要征税,流转次数越多,征税额越大,商品的价格也越高。这种情况很不利于企业的市场竞争和扩大再生产。其次,对消费品课征间接税,相应地提高了消费品价格,这就迫使资本家必须提高工人的名义工资。而提高工资又会提高生产成本,从而影响资本家的经济利益。

资产阶级为了维护本阶级的根本利益、增加财政收入、适应国家的财政需要,不得不考虑税制的改革。因此,18世纪末,英国首创所得税。以后时征时停,直至1842年开始确定所得税为永久税。其后各国先后仿效,逐渐使所得税在各国税收收入中占主要地位。

(4) 以所得税和间接税并重的税收制度。

这种税收制度,在发展中国家使用得比较普遍;少数发达国家间接税也占一定比重,如法国,自20世纪50年代以来,增值税一直是主要税种。自1986年美国里根政府税制改革以后,发达国家鉴于过高的累进所得税率,不但影响投资者的投资积极性,而且还影响脑力劳动者的劳动积极性,因而普遍降低个人及公司所得税税率。但因政府的财政支出又不能随之减少,所以一方面需要扩大所得税税基,另一方面又只能有选择地增加间接税的征收。于是,一些国家出现间接税有所发展的趋势。

3. 税收征税权力的发展变化

税收征税权力的发展变化,体现在国家税收管辖权范围的演变方面。在奴隶社会和封建社会以及资本主义社会初期,由于国家之间经济往来较少,征税对象一般不发生跨国转移,因此,国家税收管辖权只局限于一国领土之内,称为地域管辖权阶段。到了资本主义社会中期之后,国际交往日益增多,跨国经营逐步发展。这种生产经营的国际化必然带来纳税人收入的国际化。一些国家为维护本国的利益,开始对本国纳税人在国外的收入征税和对外籍人员在本国的收入征税。这实际等于征税权力超过了领土范围,而主要以人的身份和收入来源确定是否属于一国的税收管辖权范围之内。这种被扩大了税收管辖权等于延伸了税收征收权力,即从地域范围扩大到人员范围。现在以人员为确定标准的管辖权即居民或公民管辖权,已在各国广泛应用了。

二、税收的含义

(一) 税收的含义

税收是国家为满足社会公共需要,凭借公共权力,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方式。马克思指出:“赋税是政府机器的经济的基础,而不是其他任何东西的经济的基础。”^①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。”^②19世纪美国大法官霍尔姆斯说:“税收是我们为文明社会付出的代价。”这些都说明了税收对于国家经济生活和社会文明的重要作用。

① 参见《马克思恩格斯选集》第三卷,人民出版社1995年版,第315页。

② 参见《马克思恩格斯选集》第四卷,人民出版社1995年版,第171页。

对税收的内涵可以从以下几个方面来理解:① 国家征税的目的是为了满足社会成员获得公共产品的需要。② 国家征税凭借的是公共权力(政治权力)。税收征收的主体只能是代表社会全体成员行使公共权力的政府,其他任何社会组织或个人是无权征税的。与公共权力相对应的必然是政府管理社会和为民众提供公共产品的义务。③ 税收是国家筹集财政收入的主要方式。④ 税收必须借助法律形式进行。

(二) 税收的特征

税收作为政府筹集财政收入的一种规范形式,具有区别于其他财政收入形式的特点。税收特征可以概括为强制性、无偿性和固定性。

1. 税收的强制性

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(权力)与义务进行制约,并依照法律强制征税。只要纳税人取得了应税收入或发生应税行为,就必须依法纳税,否则就是违法,就要受到法律的制裁,这样就能够减少或避免拖欠和偷税漏税行为的发生。税收的强制性主要体现在征税过程中。

2. 税收的无偿性

税收的无偿性是指国家征税后,税款一律纳入国家财政预算,由财政统一分配,而不直接向具体纳税人返还或支付报酬。税收的无偿性是对个体纳税人而言的,其享有的公共利益与其缴纳的税款并非一对一的对等,但就纳税人的整体而言则是对等的,政府使用税款目的是向社会全体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. 税收的固定性

税收的固定性是指国家在征税之前,以法律等形式预先制定了统一的征税标准,包括纳税人、课税对象、税率、纳税期限、纳税地点等。这些标准一经确定,在一定时间内是相对稳定的。当然,税收的固定性是相对于某一个时期而言的。国家可以根据经济和社会发展的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。

税收的这三个特征是相互联系的整体,无偿性是其核心,是税收这种特殊分配手段本质的体现;强制性是其保障,是实现税收无偿征收的保证;固定性是对无偿性和强制性的规范和约束,是无偿性和强制性的必然要求。

三、税收的职能

税收具有满足国家需要的能力。它以税收的内在功能为基础,以国家行使职能的需要为转移,是税收内在功能与国家行使职能需要的有机统一。税收的职能一般有三。

(一) 财政职能

亦称“收入手段职能”。国家为了实现其职能,需要大量的财政资金。税收作为国家依照法律规定参与剩余产品分配的活动,承担起筹集财政收入的重要任务。税收自产生之日起,就具备了筹集财政收入的职能,并且是最基本的职能。

(二) 经济职能

亦称“调节手段职能”。国家为了执行其管理社会和干预经济的职能,除需筹集必要的财政资金作为其物质基础外,还要通过制定一系列正确的经济政策,以及体现并执行诸政策的各种有效手段来实现其职能。税收作为国家强制参与社会产品分配的主要形式,在筹集财政收入的同时,也改变了各阶级、阶层、社会成员及各经济组织的经济利益。物质利益的

多寡,诱导着他们的社会经济行为。因此,国家有目的地利用税收体现其有关的社会经济政策,通过对各种经济组织和社会成员的经济利益的调节,使他们的微观经济行为尽可能符合国家预期的社会经济发展方向,有助于社会经济的顺利发展,从而使税收成为国家调节社会经济活动的重要经济杠杆。

(三) 监督职能

税收政策体现着国家的意志,税收制度是纳税人必须遵守的法律准绳。它约束纳税人的经济行为,使之符合国家的政治要求。因此,税收成为国家监督社会经济活动的强有力工具。税收监督社会经济活动的广泛性与深入性,是随商品经济发展和国家干预社会经济生活的程度而发展的。一般地说,商品经济越发达,经济生活越复杂,国家干预或调节社会经济生活的必要性就越强烈,税收监督也就越广泛而深入。

筹集财政收入的职能、调节社会经济生活的职能、监督社会经济生活的职能,是税收职能的整体内容。筹集财政收入的职能是基本的,是实现调节社会经济生活和监督社会经济生活两项职能的基础条件。随着市场经济的发展,调节社会经济生活和监督社会经济生活的职能,也变得越来越重要。

四、税收分类

(一) 按税收缴纳形式分类

力役税:纳税人以直接提供无偿劳动的形式缴纳的税种。

实物税:纳税人以实物形式缴纳的税种。

货币税:纳税人以货币形式缴纳的税种。

(二) 按税收计征标准分类

从量税:以课税对象的实物形态为计税单位。

从价税:以课税对象的价值形态为计税单位。

(三) 按税收管理和受益权限分类

中央税:属于中央财政的固定收入,归中央政府支配和使用的税种。

地方税:属于地方财政的固定收入,归地方政府支配和使用的税种。

中央与地方共享税:属于中央、地方政府共同享有,按一定比例分成的税种。

(四) 按税收负担能否转嫁分类

直接税:税负不能由纳税人转嫁出去,必须由自己负担的税种。

间接税:税负可以由纳税人转嫁出去,由他人负担的税种。

(五) 按税收与价格的组成关系分类

价内税:税金构成商品或劳务组成部分的税种。

价外税:税金不构成商品或劳务组成部分的税种。

(六) 按课税对象的不同性质分类

流转税:以商品或劳务的流转额为课征对象的税种。

所得税:以所得额为课税对象的税种。

资源税:以自然资源的绝对或级差收益为课税对象的税种。

财产税:以财产价值为课税对象的税种。

行为税:以某些特定行为为课税对象的税种。

第二节 税法及其构成要素

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。它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。税法是税收活动的法律体现形式,任何税收活动都必须经过立法,得到国家和政府的确认、保护和推动,才能充分发挥其职能作用。

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,但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。

二、税收法律关系

(一) 税收法律关系的构成

税收法律关系是国家税务机关与纳税人在税收征纳过程中根据税法的规定形成的权利义务关系,也是国家征税与纳税义务人纳税过程中发生的利益分配关系。在总体上税收法律关系与其他法律关系一样,由权利主体、权利客体和法律关系三方面内容构成;但在内涵上,税收法律关系具有特殊性。

1. 权利主体

权利主体即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,权利主体一方是代表国家行使征税职责的国家税务机关,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、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。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。

在税收法律关系中因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系,双方的权利与义务是不对等。这与一般民事法律关系中主体双方权利与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. 权利客体

权利客体即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,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;流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。

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,需承担什么样的法律责任。

国家税务主管机关的权利主要表现在依法进行征税、进行税务检查及对违章者进行处罚;其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法,及时把征收的税款缴纳国库,依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

纳税义务人的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请

复议和提起诉讼权等。其义务主要是按税法规定办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

（二）税收法律关系的保护

税收法律关系的保护是指国家通过行政、法律的手段,保证税收法律关系主体权利的实现和义务的履行。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形式和方法是很多的,保护方法主要包括:行政手段和司法手段。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》对构成逃税、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。

税收法律关系的保护对权利主体双方是平等的,不能只对一方保护,而对另一方不予保护。同时对其享有权利的保护,就是对其承担义务的制约。

（三）税法的实施

税法的实施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人员正确运用税收法律,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,对其适用性或法律效力的判断上,一般按以下原则掌握:① 层次高的法律优于层次低的法律;② 特别法优于普通法;③ 国际法优于国内法;④ 实体法从旧,程序法从新。

三、税法构成要素

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。税法的构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、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

纳税义务人即纳税主体,主要是指一切履行纳税义务的法人、自然人及其他组织。或者说是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。与纳税人相关的概念包括代扣代缴义务人和负税人。

负税人是指最终负担国家税款的单位和个人。

扣缴义务人是指税法规定的,在经营活动中负有代扣税款并向国库缴纳税款义务的单位和个人。

（三）课税对象

亦称征税对象,它是征税的标的物,也是缴纳税款的客体。征税对象主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为,是指对什么征税。这是区分不同税种的主要标志。我国现行税收法律、法规都有自己特定的征税对象。税收按照征税对象的不同,可分为流转税、所得税、资源税、财产税、行为税。与征税对象相关的概念主要有税目和计税依据。

课税依据即计税依据。税收制度中规定的计算应纳税额的根据,在理论上也称为税基。

纳税人的应交税款是根据纳税依据乘以税率计算出来的。它是指课税对象的计量单位和征收标准。

税目是征税对象的具体化,反映具体的征税范围,体现每个税种的征税广度。税目有两种设置方法:列举法和概括法。比如,目前我国消费税就具体列举规定了烟、酒等 14 个税目。

(四) 税率

税率是应纳税额与课税对象(计税依据)之间的关系或比例,是计算应纳税额的尺度,体现课税的深度。或者说税率是对征税对象的征收比例或征收额度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。

税率按表现形式可分为定额税率、比例税率、累进税率三种形式。

(1) 比例税率是指应纳税额与课税对象数量之间的等比关系。

比例税率包括单一比例税率、差别比例税率、幅度比例税率几种类型。

(2) 累进税率是随征税对象数额增大而提高的税率。

根据依据和累进方法的不同,累进税率包括全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率和超率累进税率四种类型。但由于全累方式存在的税负不合理的问题,目前实务中主要使用超额累进和超率累进的形式。

(3) 定额税率是指对单位征税对象规定一个固定税额,而不是规定一个征收比例。

定额税率又可以分为地区差别定额税率、幅度定额税率、分类分级定额税率等形式。

除上述主要税率类型外,还有零税率与负税率的概念。

零税率是指税率为零的税率。它实际上是免税的一种形式,说明纳税对象的持有人负有纳税义务,但不需缴纳税款。

负税率是指政府利用税收形式对所得额低于某一特定标准的家庭和个人予以补贴的比例。

(五) 纳税环节

纳税环节是指对处于不断运动中的纳税对象选定应该缴纳税款的环节,也就是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。一般包括“一次课征制”、“多次课征制”。如流转税在生产和流通环节一次或多次纳税;所得税在分配环节一次纳税等。

(六) 纳税期限

纳税期限是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限,或者说是纳税人在发生纳税义务后,应向税务机关申报纳税的起止时间。它是税收的强制性、固定性在时间上的体现。超过限期末申报纳税的,属于违法行为,应依法加收滞纳金等。

纳税期限有两个具体规定:① 按期纳税;② 按次纳税。同时,各税种由于自身的特点不同,有着不同的纳税期限。比如,增值税的纳税期限,分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日或者 1 个月。

(七) 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人(包括代征、代扣、代缴义务人)的具体纳税地点。

（八）减税免税

减免税是税收制度中对某些纳税人和课税对象给予鼓励和照顾,主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的一种特殊规定。减免税的基本形式包括税基式减免、税率式减免、税额式减免。一般包括减免税规定、起征点和免征额规定等。

（九）罚则

罚则主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。它体现了税收的强制性,是保证税法正确贯彻执行、严肃纳税纪律的重要手段。

（十）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。

四、我国现行税法制定

税法的制定就是我们通常所说的税收立法。税法的制定是税法实施的前提。有法可依,有法必依,执法必严,违法必究,是税法制定与实施过程中必须遵循的基本原则。

（一）我国税收的立法原则

我国税收的立法原则是根据我国的社会性质和具体国情确定的,是立法机关根据社会经济活动、经济关系,特别是税收征纳双方的特点确定的,并贯穿于税收立法工作始终的指导方针。主要原则有:①从实际出发的原则;②公平原则;③民主决策的原则;④原则性与灵活性相结合的原则;⑤法律的稳定性、连续性与废、改、立相结合的原则。

（二）税收立法机关

1. 全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律

在现行税法中,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》、《税收征收管理法》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. 全国人大或人大常委会授权立法

按照全国人大授权立法,国务院制定了从1994年1月1日起实施的增值税、营业税、消费税、资源税、土地增值税等暂行条例,并进行了适时修订。税收暂行条例的制定和公布施行,也为全国人大及常委会立法工作提供了有益的经验 and 条件,为这些条例在条件成熟时上升为法律做好了准备。

3. 国务院制定的税收行政法规

国务院发布的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》等,都是税收行政法规;行政法规不得与法律相抵触。

4. 地方人民代表大会及其常委会制定的税收地方性法规

由于我国在税收立法上坚持的是“统一税法”的原则,因此,除了海南省、民族自治地区按全国人大及常委会授权可以制定税收地方性法规外,其他省、直辖市无权制定税收地方性法规。

5. 国务院税务主管部门制定的税收部门规章

国务院税务主管部门主要包括财政部、国家税务总局和海关总署。其制定规章的范围包括:对有关税收法律、法规的具体解释,税收征收管理的具体规定、办法等,税收部门规章在全国范围内具有普遍适用效力,但不得与税收法律、行政法规相抵触。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》等都属于税收部门规章。

6. 地方政府制定的税收地方规章

按照“统一税法”的原则,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。例如,国务院发布实施的城市维护建设税、车船税、房产税等地方性税种暂行条例,都规定省、自治区、直辖市人民政府可根据条例制定实施细则。

五、税法的分类

税法体系中各税法按立法目的、征税对象、权限划分、适用范围、职能作用的不同,可分为不同类型的税法。

(1) 按照基本内容和效力的不同,税法可分为税收基本法和税收普通法。

税收基本法是税法体系的主体和核心,在税法体系中起着税收母法的作用。我国目前还没有制定统一的税收基本法。税收普通法是根据税收基本法的原则,对税收基本法规定的事项分别立法实施的法律,如个人所得税法、税收征收管理法等。

(2) 按照职能作用的不同,税法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》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。例如《中华人民共和国税收征收管理法》就属于税收程序法。

(3) 按照征收对象的不同,税法可分为五种:

① 流转税税法。即对流转额课税的税法,这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系。

② 所得税税法。即对所得额课税的税法,其特点是可以直接调节纳税人收入,发挥其公平税负、调整分配关系的作用。

③ 财产、行为税税法。即对财产、行为课税的税法,主要是对财产的价值或某种行为课税。

④ 资源税税法。即对自然资源课税的税法,主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。

⑤ 特定目的税法。主要是为了达到特定目的,对特定对象和特定行为发挥调节作用。

(4) 按照主权国家行使税收管辖权的不同,税法可分为国内税法、国际税法、外国税法。

第三节 税制体系

税制体系是指一国在进行税制设置时,根据本国的具体情况,将不同功能的税种进行组合配置,形成主体税种明确,辅助税种各具特色和作用、功能互补的税种体系。

而税制结构是一国税制体系建设的主体工程。合理地设置各类税种,从而形成一个相互协调、相互补充的税制体系,是有效发挥税收职能与作用的前提,也是充分体现税收公平与效率原则的有力保证。

然而,一国税制结构的形成与发展,受其客观的社会经济条件的制约,不以人们的主观

意志为转移。在现实社会,多数国家的税制结构并非经过事前的完整设计或周密计划,它的形成与发展往往受到某个发展阶段社会经济体制、生产力发展状况、政府宏观管理水平等因素的影响与制约,同时也受政治上各派势力集团力量对比的左右,并在各种重大历史事件积累的基础上形成。因此,研究税制结构的过程就是结合本国具体国情深入分析和研究经济发展规律的过程。

一、税制的类型

一般而言,税制的类型根据一国开征税种的多少和类别,分为单一税制与复合税制。

(一) 单一税制

单一税制是指以一种课税对象为基础设置税种所形成的税制,它表现为单一的土地税、单一的财产税、单一的消费税、单一的所得税等较为单纯的税种构成形式。

(二) 复合税制

复合税制则是指由多种征税对象为基础设置税种所形成的税制,它是由主次搭配、层次分明的多个税种构成的税收体系。

在实践中,单一税制由于其自身缺乏弹性,难以发挥税收筹集财政收入和调节经济的作用,还从未被哪一个国家真正采用过。因此,只有在复合税制下才涉及税制结构问题,即税制体系内部税种之间的协调与配合问题,特别是税收体系中主体税种的选择及与其他税种的相互关系问题。

二、税制结构模式

税制结构模式是指由主体税特征所决定的税制结构类型,主要包括以下类型。

(一) 以商品和劳务税为主体的税制结构模式

以商品和劳务税为主体的税制结构模式就其内部主体税特征而言,又称以间接税或流转税为主的税制结构模式,还可以进一步分为以下两种类型。

1. 以一般商品和劳务税为主体

也就是对全部商品和劳务,在产制、批发、零售及劳务服务等各个环节实行普遍征税。一般商品税具有普遍征收、收入稳定、调节中性等特点。一般商品税在课税对象确定上,既可以对收入全额征税,也可以对增值额征税。前者称为周转税(产品税),征收简便易行,但重复课税,不利于专业化协作;后者称为增值税,可避免重复征税但对征管有较高要求。

2. 以选择性商品和劳务税为主体

也就是对部分商品和劳务,在产制、批发、零售及劳务服务等环节选择性征税。选择性商品税具有特殊调节作用。

(二) 以所得税为主体的税制结构模式

以所得税为主体的结构模式就其内部主体税特征而言,又称以直接税为主的税制结构模型,可进一步分为以下三种类型。

1. 以个人所得税为主体

以个人所得税为主体税一般是在经济比较发达的国家,个人收入水平较高,收入差异较大,需运用个人所得税来稳定财税收入,促进个人收入的公平分配。

2. 以企业所得税为主体

在经济比较发达,又实行公有制经济的国家,在由间接税制向直接税制转换过程中,有可能选择以企业所得税而不是个人所得税为主体税。