

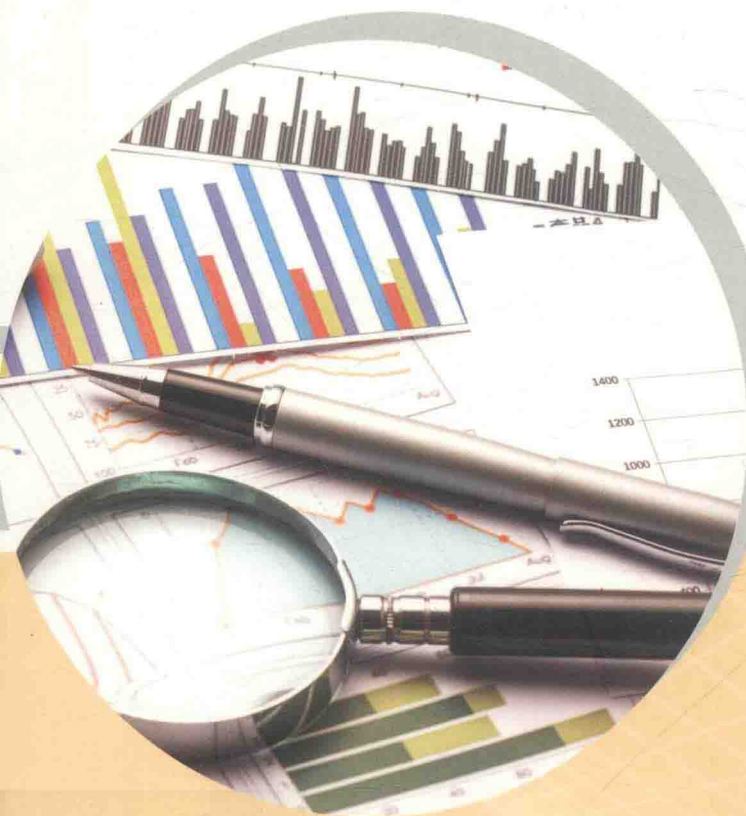


高等院校“十三五”应用型规划教材

财会专业系列

新编税法

主 编 黄爱玲



南京大学出版社



高等院校“十三五”应用型规划教材·财会专业系列

新编税法

主 编	黄爱玲		
副主编	陈志娟	李清水	詹荣花
参 编	洪淑芬	余爱萍	王丽亮
	余 丽	卢仙华	吴幼园
	邱惠妮		

微信扫一扫



教师教学
资源服务

微信扫一扫



加入财会交流圈
与精英导师
一对一问答



南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

新编税法 / 黄爱玲主编. — 南京 : 南京大学出版社, 2017. 8

高等院校“十三五”应用型规划教材

ISBN 978-7-305-18939-5

I. ①新… II. ①黄… 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(2017)第 146921 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号 邮 编 210093

出 版 人 金鑫荣

丛 书 名 高等院校“十三五”应用型规划教材

书 名 新编税法

主 编 黄爱玲

责任编辑 陈 嘉 蔡文彬 编辑热线 025-83597482

照 排 南京南琳图文制作有限公司

印 刷 南京人民印刷厂

开 本 787×1092 1/16 印张 18.5 字数 470 千

版 次 2017 年 8 月第 1 版 2017 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-18939-5

定 价 46.80 元

网址: <http://www.njupco.com>

官方微博: <http://weibo.com/njupco>

官方微信号: njupress

销售咨询热线: (025) 83594756

* 版权所有, 侵权必究

* 凡购南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购
图书销售部门联系调换

前言

本书为高等学校应用型经济管理类教材之一,以税法基础理论为指导,以最新(营改增后)税收法律法规为依据,系统地阐明税法的基本原理和主要制度。编写的过程中,在充分吸收和借鉴传统的普通本科教材与高职高专类教材建设的优点和经验的基础上,以就业为导向,做到在理论上高于高职高专类教材、在动手能力的培养上高于传统的本科院校教材。尽量体现“新颖”“全面”“实用”的精神,做到深入浅出、通俗易懂,使读者在较短的时间内,对我国现行税法有一个比较全面的了解。

每章配备了“学习目标”“案例导入”“案例解析”“复习思考题”“能力训练题”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。

本书是融教师讲义、学生练习以及题库为一体的综合性教程,具有以下特点。

(1) 内容全面,前沿性强。本书以 2017 年 3 月前颁布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前沿动态。

(2) 重点突出,注重应用。本书在阐述税法基本理论的基础上,注重理论与实践的结合,侧重主要实务法规的应用和税收计算,体现应用型人才培养。

(3) 体例新颖,针对性强。本书体系结构合理,通过案例导入、案例解析、复习思考题、能力训练题等,帮助读者理解且掌握相关知识,简明实用。

本书可以作为高等院校会计学、审计学、财务管理、财政学、税收学以及其他经济和管理类专业(如工商管理、国际贸易、电子商务、金融等)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、会计专业技术资格等相关考试的参考书。

参加本教材编写的人员都是高等院校从事经济与管理类专业教学一线的专职教师。由长期从事税法教学的黄爱玲教授担任主编并负责策划设计与全书总纂定稿及出版相关事宜。本书共分十一章,即:第一章税法概述由黄爱玲编写;第二章增值税法由詹荣花编写;第三章消费税法由李清水编写;第四章关税法由洪淑芬编写;第五章其他流转税法及附加和第八章资源税法中的第一节资源税法由余爱萍编写;第六章企业所得税法由王丽亮编写;第七章个人所得税法由余丽编写;第八章资源税法中的第二节城镇土地使用税法、第三节耕地占用税法和第四节土地增值税法由卢仙华编写;第九章财产税法由吴幼园编写;第十章行为税法由陈志娟编写;第十一章税收征收管理法由邱惠妮编写。

本书在编写过程中得到了闽南理工学院教务处、闽南理工学院财务与会计学院、湖南农业大学商学院、三明学院管理学院诸多教师的帮助,参考了许多相关论著、教材、期刊等,在此一并致以谢意。

由于我国税收制度正处在调整、改革之中,加之作者水平有限,时间紧迫,书中的疏漏与错误在所难免,敬请各位专家、学者和广大读者批评指正。

编者

2017 年 7 月

目 录

第一章 税法概述	1
学习目标	1
案例导入	1
第一节 税收与税法	1
第二节 税收分类与税法分类	5
第三节 税收法律关系	10
第四节 税法的构成要素	14
第五节 我国税法的制定实施与税法体系	21
案例解析	25
复习思考题	25
能力训练题	25
第二章 增值税法	28
学习目标	28
案例导入	28
第一节 增值税概述	29
第二节 增值税的征税范围、纳税人和税率	31
第三节 增值税应纳税额的计算	42
第四节 增值税的税收优惠	56
第五节 增值税的征收管理	59
案例解析	63
复习思考题	63
能力训练题	64
第三章 消费税法	71
学习目标	71
案例导入	71
第一节 消费税概述	71
第二节 消费税的征收范围、纳税人、税目和税率	73
第三节 消费税应纳税额的计算	79

第四节 消费税的征收管理	88
案例解析	89
复习思考题	89
能力训练题	90
第四章 关税法	97
学习目标	97
案例导入	97
第一节 关税概述	97
第二节 关税的征税对象、纳税人、税目和税率	100
第三节 关税应纳税额的计算	103
第四节 关税的税收优惠	107
第五节 关税的缴纳与征收	108
案例解析	110
复习思考题	110
能力训练题	111
第五章 其他流转税法及附加	114
学习目标	114
案例导入	114
第一节 城市维护建设税	114
第二节 烟叶税	116
第三节 教育费附加	118
案例解析	119
复习思考题	119
能力训练题	119
第六章 企业所得税法	122
学习目标	122
案例导入	122
第一节 企业所得税概述	122
第二节 企业所得税的纳税人、征税对象和税率	124
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定	126
第四节 企业所得税的税收优惠	141
第五节 企业所得税应纳税额的计算	147
第六节 企业所得税的征收管理	153

案例解析·····	156
复习思考题·····	156
能力训练题·····	156
第七章 个人所得税法 ·····	162
学习目标·····	162
案例导入·····	162
第一节 个人所得税概述·····	162
第二节 个人所得税的纳税人、征税对象和税率·····	163
第三节 个人所得税应纳税额的计算·····	169
第四节 个人所得税的税收优惠·····	186
第五节 个人所得税的征收管理·····	189
案例解析·····	192
复习思考题·····	193
能力训练题·····	193
第八章 资源税法 ·····	197
学习目标·····	197
案例导入·····	197
第一节 资源税法·····	197
第二节 城镇土地使用税法·····	204
第三节 耕地占用税法·····	209
第四节 土地增值税法·····	212
案例解析·····	221
复习思考题·····	222
能力训练题·····	222
第九章 财产税法 ·····	226
学习目标·····	226
案例导入·····	226
第一节 房产税法·····	226
第二节 契税法·····	232
第三节 车船税法·····	237
案例解析·····	242
复习思考题·····	242
能力训练题·····	243

第十章 行为税法	246
学习目标	246
案例导入	246
第一节 车辆购置税法	246
第二节 印花税法	255
案例解析	263
复习思考题	264
能力训练题	264
第十一章 税收征管法	266
学习目标	266
案例导入	266
第一节 税收征管法概述	266
第二节 税务管理	268
第三节 税款征收和税务检查	273
第四节 税收法律责任	278
案例解析	285
复习思考题	285
能力训练题	285
参考文献	288

第一章 税法概述

学习目标

- 税收与税法
- 税收分类与税法分类
- 税收法律关系
- 税法的构成要素
- 我国税法的制定与实施

案例导入

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给主张增税的候选人时,这位老妇人略感惊诧。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?”

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利和政治权力。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利,税收正是以国家政治权力为依托,借助于法律形式而进行的分配。在决定征税和实施征税活动时,国家政治权力体现在国家制定与颁布的税收法律、法规形式上,体现在强制地无偿地征收上。国家凭借政治权力征税,不仅可以不受生产资料所有权归属的限制,通过税收这种形式将分别属于不同所有者的一部分产品转变为国家所有,供国家满足其行使职能的公共支出资金需要,而且使税收分配具有了与其他一般分配关系(如价格分配)相区别的特征。

3. 税收的特征

税收的特征,也称为税收的形式特征,简称为税收的“三性”,是指税收区别于其他财政收入方式的基本标志,主要表现为无偿性、强制性和固定性。

(1) 无偿性是指国家向纳税人进行的无须偿还的征收,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。

(2) 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。

(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. 税收的对象

税收分配的对象是社会总产品($C+V+M$)中的国民收入部分($V+M$),而且主要是其中的剩余产品部分(M)。这是因为在一定时期内物质生产部门生产出来的社会总产品中,首先要扣除补偿生产过程中已消耗掉的生产资料价值(即物质耗费的 C),这部分扣除的补偿价值(C)是维持社会再生产所必需的,税收不能将这一部分也无偿地转变为国家所有,否则,社会再生产就难以继续正常进行。社会总产品在扣除了补偿生产资料消耗的价值后,剩下的是物质生产部门劳动者创造的新价值($V+M$)即国民收入部分,才可以成为税收分配的对象。但须知,在国民收入中, V 的价值部分属于劳动者的报酬,是补偿活劳动耗费的价值,是劳动者及其供养家庭生活费用的主要经济来源。税收可以对 V 的价值进行适当的分配和调节,但保证劳动者分配与占有 V 的必要部分同样是维持社会再生产所必需的条件,国家对这部分价值(V)也不能进行过度的无偿分配。由此可见,国家通过税收形式进行分配的一部分社会产品,主要是国民收入中的剩余产品(M)部分。

5. 税收的范畴

社会再生产过程包括生产、分配、交换、消费四个环节,税收属于其中的分配环节。因为分配的特点是对社会产品价值量的分割,并决定其归谁占有,占有多少,而国家征税的过程,实际

上就是将一部分社会产品,从社会成员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。

6. 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;在封建社会末期至资本主义社会,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。现将有代表性的列举如下。

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、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以下几种。

(1) 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

(2) 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

(3) 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。^⑥

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

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。

⑥ 徐孟洲:《税法》,中国人民大学出版社1999年版,第9-11页。

我国即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”。^①

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 潘静成:《经济法学》,中央广播电视大学出版社1996年版。

(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做出最有利的选择。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 税收分类与税法分类

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的影响程度,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、关税等。

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、车辆购置税。

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

从价税是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

从量税是以征税对象体积、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、耕地占用税等。

3. 复合税

复合税是对征税对象采取从价与从量相结合的计税方法的税种,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、关税。

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、税法分类

(一) 按税法效力分类

按照税法效力的不同,可以将税法分为税收法律、税收法规和税收规章。

1. 税收法律

税收法律是指享有国家立法权的国家最高权力机关,依照法律程序制定的规范性税收文件。我国税收法律是由全国人民代表大会及其常务委员会制定的,其法律地位和法律效力仅次于宪法而高于税收法规、规章。我国现行税法体系中,只有《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国车船税法》和《中华人民共和国税收征收管理法》属于税收法律。

2. 税收法规

税收法规是指国家最高行政机关、地方立法机关,根据其职权或国家最高权力机关的授权,依据宪法和税收法律,通过一定法律程序制定的规范性税收文件。税收法规的效力低于宪法、税收法律,而高于税收规章。我国目前税法体系的主要组成部分是税收法规,由国务院制定的税收行政法规和地方立法机关制定的地方税收法规两部分构成,其具体形式主要是“条例”或“暂行条例”,如《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》和《中华人民共和国资源税暂行条例》。

3. 税收规章

税收规章是指国家税收管理职能部门、地方政府,根据其职权和国家最高行政机关的授权,依据有关法律、法规制定的规范性税收文件。在我国,具体指财政部、国家税务总局、海关总署以及地方政府在其权限内制定的有关税收的“办法”、“规则”、“规定”。如《税务行政复议规则》、《税务代理试行办法》等。税收规章可以增强税法的灵活性和可操作性,是税法体系的必要组成部分,但其法律效力较低。一般情况下,税收规章不作为税收司法的直接依据,而只具有参考性的法律效力。

(二) 按税法内容分类

按照税法内容的不同,可以将税法分为税收实体法、税收程序法、税收处罚法和税务行政法。

1. 税收实体法

税收实体法是规定税收法律关系主体的实体权利、义务的法律规范的总称。其主要内容包括纳税主体、征税客体、计税依据、税目、税率、减税免税等,是国家向纳税人行使征税权力和纳税人负担纳税义务的要件,只有具备这些要件时,纳税人才负有纳税义务,国家才能向纳税人征税。税收实体法直接影响到国家与纳税人之间权利义务的分配,是税法的核心部分;没有税收实体法,税法体系就不能成立。

2. 税收程序法

税收程序法是税收实体法的对称,指以国家税收活动中所发生的程序关系为调整对象的税法,是规定国家征税权行使程序和纳税人纳税义务履行程序的法律规范的总称。其内容主要包括税收确定程序、税收征收程序、税收检查程序和税务争议的解决程序。税收程序法是关于如何具体实施税法的规定,是税法体系的基本组成部分。我国的《税收征收管理法》即属于税收程序法。