

税法总论

一、学习目标

【了解】 税收的概念及其特征；税法的概念及其作用；税法与税收的关系；税法的地位及其与其他法律的关系；税收立法原则；我国税收立法机关；我国税法体系。

【理解】 税法的基本原则；税法的适用原则；税收法律关系的内容；税法的分类；税法的构成要素。

【掌握】 税种的分类；税收立法权；税收执法权。

二、学习要点与内容提要

（一）税收与税法的基本概念

1. 税收的概念及其特征

税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权力，强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收收入是国家取得财政收入的主要形式，其他取得财政收入的方式有国有资产收益、国债收入、行政事业性收费和其他收入。

税收具有强制性、无偿性和固定性的特征。

税收的强制性，是指国家凭借政治权力，用法律、法规等形式对社会产品进行强制性分配，政府以社会管理者的身份依法强制征税，纳税人必须按时足额向国家缴纳税款。

税收的无偿性，是指国家征税后，税款即成为国家财政收入，不再归还纳税人，也不向纳税人支付任何报酬。税款归国家所有，由国家统一支配和使用，用于社会公共设施建设、公共安全和社会关系的维护等，纳税人可以享受社会公共的这些服务。无偿性是税收本质的体现。

税收的固定性，是指国家通过法律形式预先对纳税人、课税对象、税目、税率、纳税税额、纳税期限和征收方法等做出了具体规定，在实际征纳税过程中，征纳双方都应遵循法律规定进行。

税收的三性相辅相成。无偿性是核心，强制性是保障，固定性是对无偿性和强制性的约束和规范。

2. 税法的概念及其作用

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。由于税收与国家、单位及个人的利益密切相关,因此应通过税法构建国家与纳税人在征纳税方面的行为准则体系。

我国税法的重要作用主要体现在:(1)是国家组织财政收入的法律保障;(2)是国家宏观调控经济的法律手段;(3)对维护经济秩序有重要作用;(4)能有效保证纳税人的合法权益;(5)是维护国家权益,促进国际经济交往的可靠保证。

3. 税法与税收的关系

税法是国家意志的体现,属于上层建筑;税收是国家取得财政收入的一种分配形式,属于经济基础。税收必须按税法规定进行,而税法应依照税收的内在规律来制定。

4. 税法的地位及其与其他法律的关系

税法是我国法律体系中一个重要的部门法,以税收关系为其调整对象,以维护公共利益而非个人利益为目的,在性质上属于公法。有国必有税,有税必有法,立宪征税,依法治税,遵法纳税,国家的一切税收活动,均以法定方式表现出来,可见税法在我国法律体系中的重要地位。

(1) 税法与《宪法》的关系。《宪法》在现代法制社会中具有最高的法律效力,是立法的基础。我国《宪法》规定了公民有依法纳税的义务,国家要保护公民的合法收入和财产所有权,公民在法律面前一律平等。税法应依据宪法的这些原则来制定。

(2) 税法与民法的关系。民法是调整平等主体之间财产关系和人身关系的法律规范,调整方法的特点是平等、等价和有偿;税法具有明显的国家意志,调整方法的特点是强制和无偿。两者有本质上的区别,但也有内在的联系。在税法调整的关系中,能适用民法规定的不再另行规定,若符合民法但违反税法的,应按照税法规定进行调整。

(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。在刑法与税法中都有违反税法规定的处罚条款,但违反税法并不一定构成犯罪。

(4) 税法与行政法的关系。行政法是对行政主体、行政相对人、行政监督主体之间关系的调节,属于授权性法规。税法具有行政法的一般特性,但由于其属于经济分配的性质,调节的深度和广度超出了行政法,并且属于义务性法规。

(二) 税法基本理论

1. 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,也是税收立法、执法和司法等一切税收活动应遵守的基本准则。

(1) 税收法定原则。指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的各构成要素必须由法律予以明确。

(2) 税法公平原则。指税法的设置应体现税收横向公平和纵向公平:横向公平指经济条件或纳税能力相同的纳税人应负担相同数额的税收;纵向公平指经济条件或纳税能力不同的人,应当缴纳不同的税。高收入者应当比低收入者多纳税。

(3) 税收效率原则。包含税收经济效率与税务行政效率。税收经济效率指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;税务行政效率要求税务机关应降低征税成本,及时取得应征税款,向纳税人提供良好服务,维护正常的纳税秩序。



(4) 实质课税原则。指根据客观事实确定是否符合征税要件,根据纳税人的实际负担能力决定纳税人的税负。

2. 税法的适用原则

税法的适用原则是指税务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,主要是各种具体的、技术性的准则。

(1) 法律优位原则。指法律的效力高于行政立法的效力,在处理不同等级税法的关系时适用该原则。

(2) 法律不溯及既往原则。指新法实施对之前的行为不适用,以维护税法的稳定性和可预测性,使纳税人在做出经济决策时能够确切的知道纳税结果。

(3) 新法优于旧法原则。指新法与旧法对同一事项有不同规定时,新法的效力优于旧法。该原则在税法中普遍适用,但是不适用于新税法与旧税法处于普通法与特别法的关系,以及某些程序性税法适用“实体从旧、程序从新”原则的情形。

(4) 特别法优于普通法的原则。指对同一事项有两部法律分别有一般规定和特别规定时,特别规定的效力高于一般规定的效力。该原则打破了税法效力等级的限制,是级别较低的特别法优先适用于级别较高的普通法。

(5) 实体从旧、程序从新原则。指实体法一般不具备溯及力,程序法一般具备溯及力。即在纳税义务的确定上,以纳税义务发生时的税法规定为准,实体性的税法规则不具有向前的溯及力。而对进入税款征收程序的纳税义务,原则上新税法具有约束力。

(6) 程序优于实体原则。指发生税收复议和诉讼时,为不影响税款的及时、足额入库,适用税收程序法优于税收实体法原则。从纳税人方面看,按时缴纳税款是纳税人应履行的一项义务,对征收的税款有异议可以申请复议和诉讼是纳税人拥有的一项权利,纳税人应先履行义务而后行使权利。

3. 税收法律关系

税收法律关系是指将税收征纳双方的权利与义务,通过制定法律予以明确,使征纳双方的关系构成一种特定的法律关系。

税收法律关系与其他法律关系一样,由主体、客体和内容三方面构成。

(1) 税收法律关系的主体。指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人,包括征税主体和纳税主体。两者的法律地位平等,但因为是行政管理者与被管理者的关系,所以双方的权利与义务不对等。

(2) 税收法律关系的客体。指税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,即征税对象。例如财产税法律关系的客体是财产,流转税法律关系的客体是销售商品或劳务的收入。国家通过调整税收法律关系的客体,达到组织财政收入和宏观调控经济的目的。

(3) 税收法律关系的内容。指税收法律关系主体享有的权利和承担的义务,是税收法律关系最实质的部分。

税务机关的权利,主要有税务管理、依法征税、税务检查、对违章者进行税务处罚;其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法,及时把征收的税款解缴国库,依法受理纳税人

对税收争议的申诉。

纳税人的权利,主要有多缴税款申请退还权、延期申报权、延期纳税权、依法申请减免税权,申请复议和提起诉讼权、委托税务代理权。纳税人的义务主要是办理税务登记,接受账簿、凭证管理,进行纳税申报,及时、足额缴纳税款,接受税务检查,如实提供税务信息。

4. 税法的分类

(1) 按照税法的基本内容和效力不同,分为税收基本法和税收普通法。

税收基本法也称税收通则,是税法体系的核心,起税收母法的作用。其基本内容一般包括税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的权利与义务、税务机关的权利与义务、税种设置等。我国尚未制定税收基本法。

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予以实施的法律。例如个人所得税法、税收征收管理法等。

(2) 按照税法的职能作用不同,分为税收实体法和税收程序法。

税收实体法是指确定各税种的立法,具体规定各税种的构成要素,例如征税对象、纳税人、税率等。

税收程序法是指税务管理方面的立法,主要包括税收征管法、税务机关组织法、税务争议处理法等。

(3) 按照税法的课税对象不同,分为流转税税法、所得税税法、资源税税法、财产与行为税法、特定目的税法。

流转税税法是对纳税人从事生产经营活动的流通额课税的税法,包括增值税、营业税、消费税、关税税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有直接联系,发挥其对经济的宏观调控作用。

所得税税法是对纳税人的净所得额课税的税法,包括企业所得税法和个人所得税法。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。

资源税税法是对纳税人开采利用国家自然资源课税的税法,包括资源税、城镇土地使用税和土地增值税税法。这类税法的特点是直接调节纳税人开采利用自然资源的级差收入,发挥其保护和合理使用国家自然资源的作用。

财产与行为税税法是对纳税人拥有财产的价值或某种行为课税的税法,包括房产税、车船税、印花税、契税法,发挥其对某些财产和行为的调节作用。

特定目的税法是为了达到特定目的对特定对象、行为课税的税法,包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税、烟叶税税法。

(4) 按税法管辖范围不同,分为国内税法、国际税法和外国税法。

国内税法一般是按照属人或属地原则,规定一个国家的内部税收制度。

国际税法是指国家间形成的税收制度,主要包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等,一般而言,其效力高于国内税法。

外国税法是指外国各个国家制定的税收制度。

税种的分类不具有法定性,但在税收理论研究和税制建设方面具有广泛的用途。例如,商品和劳务税也称间接税,是由于这些税种都是按照商品和劳务收入计算征收,由纳



税人负责缴纳,但最终是由消费者负担,所以称为间接税;而所得税的纳税人就是负税人,不存在税负转嫁,所以称为直接税。

5. 税法的构成要素

税法的构成要素指实体性税法共同具有的基本要素,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。

(1) 总则。主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

(2) 纳税义务人。简称纳税人,即纳税主体,是税法规定的负有纳税义务的单位和个人。

(3) 征税对象。即征税的客体,是区别税种的主要标志。如流转税的征税对象是纳税人生产经营的货物或劳务,财产税的征税对象是纳税人拥有的财产,所得税的征税对象是企业生产经营所得或个人工薪所得。

(4) 税目。是对征税对象具体规定了征税的项目。凡列入税目的即为应税项目,未列入税目的即为非应税项目。例如个人所得税的税目是 11 个,消费税的税目是 14 个,关税的税目 7 000 多个。

(5) 税率。是对征税对象征收税额的比例或额度,反映税负程度。税率主要有以下四种形式。

① 比例税率。是对征税对象不分数额大小,规定相同的征收比例。优点是计算简便,有利于纳税人公平竞争;缺点是不能针对不同的收入水平实施不同的税收负担,不能发挥调节纳税人收入的作用。

② 定额税率。是按征税对象的实物计量单位规定一个固定的税额。优点是计算简便,税收不受价格变动的影响;缺点是由于税额的规定同价格的变化情况脱离,税收负担不合理。定额税率只适用于特殊的税种。

③ 超额累进税率。是随征税对象绝对数额的增大,规定等级递增的税率。优点是能针对不同的收入水平实施不同的税收负担,发挥调节纳税人收入的作用;缺点是计算较复杂,对纳税人增加收入有抑制作用。

④ 超率累进税率。是随征税对象相对比率的增大,规定等级递增的税率。

(6) 纳税环节。即规定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。广义的纳税环节指全部课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;狭义的纳税环节特指应税商品在从生产到消费的过程中应纳税的环节,按照某种税征收环节的多少,可以将税种划分为一次课征制和多次课征制两种。

(7) 纳税期限。指缴纳税款时间方面的限定,由相互联系三个概念构成:一是纳税义务发生时间。即确认应税行为发生的时间,例如增值税暂行条例规定,销售货物的纳税义务发生时间为收讫销售款或取得索取销售款项凭据的当天,先开具发票的为开具发票的当天;二是纳税期限。即纳税人应定期汇总计算应纳税额的期限,例如增值税纳税期限有 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 个月、1 个季度,税务机关根据纳税人应纳税额的大小核定纳税期限;三是税款缴库期限。例如按月或季纳税的缴库期限是纳税期满后的 15 日,其他纳税期限的缴库期限是在纳税期满后的 5 日内预缴,次月 15

日内结清。

(8) 纳税地点。根据纳税对象的纳税环节和有利于税款源泉控制的原则规定具体的纳税地点。例如增值税纳税人一般向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。

(9) 减税免税。是对某些纳税人和征税对象做出减少征税或免于征税的具体规定。主要有以下四种形式。

① 减税。

② 免税。

③ 起征点。是对征税对象规定开始征税的界限,超过起征点的征税,未达到起征点的不征税。

④ 免征额。是在征税对象的计税依据中规定一定的数额免于征税,只对超出免征额的部分征税。

(10) 罚则。主要是规定对纳税人违反税法行为应采取的处罚措施。

(11) 附则。一般规定与本法紧密相关的其他内容,比如本法的解释权、生效时间等。

(三) 税收立法与税法的实施

1. 税收立法原则

税收立法是指有税收立法权的机关依据一定的程序,遵循一定的原则,运用一定的技术,制定、修改、补充和废止有关税收法律、法规和规章的活动。税收立法应遵循以下原则。

(1) 从实际出发的原则。指税收立法应反映我国国情,符合社会经济发展规律和遵循税收分配理论。

(2) 公平原则。指税收立法要体现合理负担原则,税收公平体现在三个方面:一是从税收负担能力上看,负担能力大的应多纳税;二是从生产经营环境看,客观环境优越取得收入多的应多纳税;三是从税负平衡看,不同地区、不同行业及多种经济成分之间的实际税负应尽可能公平。

(3) 民主决策的原则。指税收立法过程应广泛听取各方面的意见,经过充分辩论形成共识,确保税收法律能体现广大群众的根本利益。

(4) 原则性与灵活性相结合的原则。指税收立法既要反映全国统一性的要求,又要考虑存在的地区差异,允许地方在遵守国家法律和法规的前提下,制定适合当地的实施办法等。

(5) 法律的稳定性、连续性与废、改、立相结合。税法应保持相对稳定,以维护其权威,也便于遵照执行。而税法与一定的经济基础相适应,当经济形势与状况发生变化时,税法应进行相应的变化。

2. 税收立法机关

根据我国立法体制规定,由不同权力机关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。立法机关不同,其法律级次和法律效力也不同(见表 1-1)。



表 1-1 我国税收立法机关及税法级次

税收立法机关	税法性质
全国人大及其常委会	税收法律
全国人大或人大常委会授权国务院	税收条例或暂行规定,具有法律效力
国务院	税收行政法规
地方人大及其常委会(限于海南省和少数民族自治地区)	税收地方性法规
国务院税务主管部门	税收部门规章
地方政府	税收地方规章

3. 税法体系

税法体系是指一定时期内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,往往称之为税收制度(简称税制),具体指一定时期和一定的管理体制下设置的税种以及与税种征收、管理有关的各级成文法律、行政法规和部门规章等的总和。

4. 税法的实施

税法的实施包括税收执法和税收守法两个方面。税收执法指税务机关和司法机关运用税收法律,对税收违法者实施制裁;税收守法指税务机关、纳税人和其他关系人在涉税活动中应严格遵守税收法律。

5. 税种的分类

我国现行税制,按征收对象分类,可以分为五类。

- (1) 流转税类。包括增值税、消费税、营业税和关税。
- (2) 资源税类。包括资源税、土地增值税和城镇土地使用税。
- (3) 所得税类。包括企业所得税和个人所得税。
- (4) 财产、行为税。包括房产税、车船税、印花税和契税。
- (5) 特定目的税。包括城建税、车辆购置税、耕地占用税、烟叶税。

6. 税收程序法体系

我国对税收征收管理适用的法律制度,是按照税收管理机关的不同分别规定的。

- (1) 由税务机关负责征收的税种的征收管理,按照《税收征收管理法》执行。
- (2) 由海关机关负责征收的税种的征收管理,按照《海关法》及《进出口关税条例》等有关规定执行。

(四) 我国税收管理体制

税收管理体制是指在各级国家机构之间划分税权的制度。税权包括税收立法权、税收法律法规的解释权、税种的开征或停征权、税目和税率的调整权、税收的加征和减免权等。税权按大类划分,可以简单分为立法权和执法权两类。税权的划分包括纵向上划分中央与地方的税权,横向上划分同级立法、行政、司法等国家机构之间的税权。

1. 税收立法权

税收立法权是指制定、修改、解释或废止税收法律、法规、规章和规范性文件的权力。

主要包括两方面的内容：一是什么机关有税收立法权；二是如何划分各级机关的税收立法权。

我国税收立法权的现状如下所述。

(1) 全国性税种的立法权,即包括全部中央税、中央与地方共享税、全国范围内征收的地方税,税法的制定、公布和税种的开征、停征权,属于全国人民代表大会(简称全国人大)及其常务委员会(简称常委会)。

(2) 经全国人大及其常委会授权,全国性税种可先由国务院以“条例”或“暂行条例”的形式发布施行,条件成熟后,由全国人大及其常委会正式立法。

(3) 经全国人大及其常委会授权,国务院有制定税法实施细则、增减税目和调整税率的权力。

(4) 经全国人大及其常委会授权,国务院有税法的解释权;经国务院授权,国家税务主管部门有税收条例的解释权和制定税收条例实施细则的权力。

(5) 省级人民代表大会及其常务委员会有根据本地区经济发展情况,在不违背统一税法的前提下,开征全国性税种以外的地方税种的税收立法权,所立税法应报全国人大常委会备案。

(6) 经省人大及其常委会授权,省级政府有本地区地方税法的解释权和制定税法实施细则、调整税目、税率的权力。有在全国性地方税条例规定的幅度内,确定本地区适用税率或税额的权力。这些权力除税法解释权外,在行使后和发布前应报国务院备案。

地区性地方税收的立法权应只限于省级立法机关或其授权的同级政府,所立税法可在全省范围内执行,也可只在部分地区执行。

2. 税收执法权

税收执法权是指税务机关依法征收税款和依法进行税收管理活动的权力。具体包括税款征收管理权、税务稽查权、税务检查权、税务行政复议裁决权及其他税务管理权。

(1) 税款征收管理权。

我国实行财政分税制,依据各种税收本身的特征和税源大小,征管难易程度,划分了中央与地方两个税收体系,将维护国家权益、实施宏观调控所必须的税种划为中央税;将同国民经济发展直接相关的主要税种划为中央与地方共享税;将适合地方征管的税种划为地方税。

① 根据按收入归属划分税收管辖权的原则,对中央税,其税收管理权由国务院及其税务主管部门掌握,税款征收由国家税务局系统(简称国税)负责征收;对地方税,其税收管理权由地方政府及其税务主管部门掌握,税款征收由地方税务局系统(简称地税)负责征收;对中央与地方共享税,原则上由国税征收,属于地方分享的部分直接划入地方金库。

② 地方自行立法的地区性税种,其管理权由省级人民政府及其税务主管部门掌握。

③ 除少数民族自治地区和经济特区外,各地均不得擅自停征全国性的地方税种。

④ 少数民族自治地区和经济特区,在享有一般地方税收管理权之外,还拥有一些特殊的税收管理权,如全国性地方税种某些税目税率的调整权。

⑤ 涉外税收权集中在全国人大和国务院,各地一律不得自行制定涉外税收的优惠措施。



⑥ 在税法规定之外,一律不得减免税,也不得采取先征后返形式变相减免税。

(2) 税务机构设置。

我国现行税务机构设置是中央政府设立国家税务总局,省及省以下税务机构分为国家税务局和地方税务局两个系统。

国家税务总局对国家税务局系统实行机构、编制、干部、经费的垂直管理,协同省级人民政府对省级地方税务局实行双重领导。

国家税务局系统包括省(级)、区(级)、县(级)国家税务局及县(级)国家税务局派出的征收分局或税务所,省级国家税务局是主管本地区国家税收工作的职能部门。

地方税务局系统包括省(级)、区(级)、县(级)地方税务局及县(级)地方税务局派出的征收分局或税务所。省以下地方税务局实行上级税务机关和同级政府双重领导、以上级税务机关垂直领导为主的管理体制,即地(级)、县级地方税务局的机构、编制、干部、经费皆由省地方税务局垂直管理。

省级地方税务局实行地方政府和国家税务总局双重领导、以地方政府领导为主的管理体制。国家税务总局对省级地方税务局的领导,主要体现在税收政策与业务的指导、协调、监督、经验交流等方面。

(3) 征收管理范围划分。

我国税收分别由财政、税务、海关等系统负责征收管理。

① 国家税务局系统负责征收和管理的项目有:增值税,消费税,车辆购置税,各银行总行、保险总公司集中缴纳的营业税、城建税、所得税,中央企业缴纳的所得税,中央与地方组成联营企业和股份制企业缴纳的所得税,地方银行、非银行金融企业缴纳的所得税,海洋石油企业缴纳的资源税、所得税,证券交易的印花税,中央税的滞纳金、补税、罚款。

② 地方税务局系统负责征收和管理的项目有:营业税、城建税(不包括上述国家税务局系统征收的部分),地方国有企业、集体企业、私营企业缴纳的所得税和个人所得税,资源税,土地增值税,城镇土地使用税,耕地占用税,房产税,车船税,印花税,契税,地方税的滞纳金、补税、罚款。

③ 有些地区的地方附加、耕地占用税、契税,由财政部门征收(应移交税务机关)。

④ 海关负责征收关税、个人行李和邮递物品进口税、同时代征进出口环节的增值税、消费税。

(4) 中央政府与地方政府税收收入划分。

① 属于中央政府固定收入的税收有:消费税、车辆购置税、关税、海关代征进口环节的增值税。

② 属于地方政府固定收入的税收有:城镇土地使用税、土地增值税、耕地占用税、房产税、车船税、契税。

③ 属于中央和地方共享收入的税收包括如下内容。

增值税(不含进口环节由海关代征的部分):中央政府分享 75%,地方政府分享 25%。

营业税:各银行总行、保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

企业所得税：中国铁路总公司、各银行总行、海洋石油企业缴纳的部分归中央政府，其余部分由中央政府与地方政府按 60% 与 40% 的比例共享。

个人所得税：中央政府与地方政府的分享比与企业所得税相同。

资源税：海洋石油企业缴纳的归中央政府，其余部分归地方政府。

城建税：各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府，其余部分归地方政府。

印花税：证券交易的印花税收入，97% 归中央政府，地方政府分享 3%；其他印花税收入归地方政府。

（5）税务检查权。

税务检查权是指税务机关依法对纳税人履行法定义务情况进行审查、监督。包括为确定纳税人申报税额的真实性和准确性而进行的经常性检查，为打击税收违法犯罪而进行的特别调查。

（6）税务稽查权。

税务稽查权是指税务机关依法对纳税人等履行法定义务情况进行税务检查和处理。各级税务机关设立的税务稽查机构，按各自的税收管辖范围行使税务稽查职能。

（7）税务行政复议裁决权。

税务行政复议裁决权是指纳税人及其他当事人认为税务机关的具体税务行政行为违法或不当，侵犯了其合法权益，可以向上一级税务机关申请复议。复议机关依法受理后，进行审查并做出复议决定。纳税人及其他当事人对复议决定仍不服的，可以向人民法院提起行政诉讼。

（8）其他税收执法权。

其他税收执法权主要是指税务行政处罚权。指对纳税人违法但尚未构成犯罪的行为可以实施制裁措施，方式有：警告（责令限期改正）、罚款、停止出口退税权、没收违法所得、收缴发票或停止发售发票、提请吊销营业执照、通知出境管理机关阻止出境等。

三、重点与难点

【重点】 税收立法机关；税法体系；税种的分类；我国税收立法权；我国税收执法权。

【难点】 税法与税收的关系；税法的适用原则；税收法律关系的内容；税法的分类；税法的构成要素。

四、基础练习

（一）判断题

1. 在我国税法体系中，《中华人民共和国税收征管法》是税收基本法，起着税收母法的作用。 ()

2. 中央与地方共享税属于中央财政与地方财政的共同收入，主要由地方税务局负责征收管理。 ()

3. 全国人大授权国务院制定的《中华人民共和国增值税暂行条例》，具有国家法律的



性质和地位,其法律效力高于国务院制定的税收行政法规。()

4. 在同一层次的税收法律中,普通法优于特别法。()

5. 流转税是按照货物或劳务的销售额计算征收,税负可以转嫁,又称为间接税。()

6. 所得税的纳税人就是负税人,所得税税负不能转嫁,又称为直接税。()

7. 省地方税务局实行本省政府和国家税务总局双重领导,以本省政府领导为主的管理体制。()

8. 省级以下地方税务局实行双重领导,以上级税务机关领导为主。()

9. 中央各部委可根据本部委行政管理的需要制定税收补充规定。()

10. 车辆购置税和车船税都属于中央财政收入,都由国家税务局系统负责征收管理。()

11. 各地可根据自身经济发展状况开征地方征收的税种,停征全国性地方税种。()

12. 在税收法律关系中,纳税人承担较多的义务,享受较少的权利。()

13. 起征点是指从课税对象中扣除一定数额后按余额作为计税依据计算税额。()

14. 国家最高行政机关和地方立法机关,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,属于税收规章。()

(二) 单项选择题

1. 下列不属于税收特征的是()。

A. 强制性 B. 无偿性 C. 公益性 D. 固定性

2. 区分不同税种的主要标志是()。

A. 纳税义务人 B. 征税对象 C. 税目 D. 税务征收机关

3. 在经济发达国家,主体税种多是()。

A. 流转税类 B. 资源税类 C. 财产、行为税类 D. 所得税类

4. 省国家税务局是隶属于()管理的行政机构。

A. 省政府 B. 省财政机关 C. 财政部 D. 国家税务总局

5. 税收行政法规的制定机构是()。

A. 国务院 B. 财政部 C. 国家税务总局 D. 审计署

6. 下列税收由地方税务局征收管理的是()。

A. 个体户的增值税 B. 进口应税消费品的消费税
C. 中央企业的房产税 D. 企业所得税

7. 纳税人实际缴纳的税额占应税对象全部数额的比例是()。

A. 名义税率 B. 实际税率 C. 平均税率 D. 边际税率

(三) 多项选择题

1. 在我国税收法律关系中,代表国家行使征税职责的机关有()。

A. 税务机关 B. 海关 C. 工商管理机关 D. 财政机关

2. 全国人民代表大会制定的税收法律有()。
 - A. 《中华人民共和国个人所得税法》
 - B. 《中华人民共和国税收征收管理法》
 - C. 《中华人民共和国企业所得税法》
 - D. 《中华人民共和国增值税暂行条例》
3. 国务院制定的税收行政法规有()。
 - A. 《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》
 - B. 《中华人民共和国个人所得税法实施条例》
 - C. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
 - D. 《中华人民共和国进出口关税暂行条例》
4. 国务院税务主管部门制定的税收部门规章有()。
 - A. 《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》
 - B. 《税务登记管理办法》
 - C. 《纳税担保试行办法》
 - D. 《个人所得税管理办法》
5. 下列税种由国家税务局系统负责征收和管理的有()。
 - A. 增值税
 - B. 消费税
 - C. 车辆购置税
 - D. 资源税
6. 下列税种由地方税务局系统负责征收和管理的有()。
 - A. 房产税
 - B. 土地增值税
 - C. 契税
 - D. 印花税
7. 下列税收由中央财政与地方财政按比例共享的有()。
 - A. 增值税
 - B. 营业税
 - C. 企业所得税
 - D. 资源税
8. 以下对税收概念的理解正确的有()。
 - A. 税收是目前我国财政收入最主要的工具
 - B. 国家征税依据的是财产权利
 - C. 国家征税是为了满足社会公共需要
 - D. 税收“取之于民,用之于民”具有有偿性
9. 下列各项属于税务机关税收管理权限的有()。
 - A. 税收行政法规制定权
 - B. 依法缓期征税权
 - C. 提起行政诉讼权
 - D. 税务检查权
10. 下列哪些属于税法规定的纳税人的权利()。
 - A. 申请延期纳税
 - B. 要求税务机关对其不当行为给纳税人造成的损失承担赔偿责任
 - C. 依法办理税务登记
 - D. 按规定缴纳滞纳金和罚款
11. 广义的税收立法机关有()。
 - A. 财政部
 - B. 海关总署
 - C. 国家税务总局
 - D. 省地方税务局

五、复习思考题

1. 税法的基本原则有哪些?
2. 税法的适用原则有哪些?



3. 税法如何分类?
4. 税收实体法的基本要素包括哪些?
5. 我国税收立法权如何划分?
6. 我国税收行政管理机构有哪些,各自的征收管理范围如何划分?
7. 税收征纳双方各自有哪些权利与义务?

六、知识拓展阅读

我国现行税制存在的问题及改革方向

(一) 现行税制存在的主要问题

现行税制是在 1994 年税制改革的基础上形成的,仍然保留着当时的特点,随着形势的发展,问题越来越突出。

第一,对商品和服务征收的流转税比重较高,个人所得税比重偏低。我国税收总收入中,以增值税、消费税、营业税为主的流转税所占比重在 65% 左右,而个人所得税的比重仅占 6% 左右。这种税制结构带来的影响是,居民收入环节的税负较轻,而消费环节的税负较重,因而不利于扩大消费和调节收入分配。

第二,流转税中对商品和服务分别征收增值税和营业税,造成了重复征税,不利于服务业的发展,难以发挥税收促进经济结构调整和升级的作用。

第三,对居民收入流量征收的税种齐全,但对存量财产征收的税种不完整。例如,对居民住宅征收房产税的试点没有在全国推开,也没有开征遗产税与赠予税,从而导致居民收入差距的扩大逐步累积为居民财产存量差距的扩大。对存量财产征收的税种较少,进一步限制了税收调节收入分配功能的发挥。

第四,从征收环节来看,大部分税收来自于企业和生产环节,而不是居民和最终消费环节。这使地方政府的收入主要来源于企业而不是辖区居民,从而导致地方政府更热衷于招商引资和为企业提供服务,而相对忽视了为辖区居民提供公共服务。

第五,税收在促进资源节约和环境保护方面的功能较弱。这些税费分散在企业所得税、资源税、消费税和大量环境资源收费项目中,对资源税征收的范围较窄,需要进一步整合。

(二) 税制改革的方向

我国的税制改革方向应在完善流转税的同时,降低企业税负,增加个人所得税等直接税的比重,最终实现税制结构的均衡布局。从具体税种来看,税制改革的重点项目包括如下内容。

(1) 营业税改征增值税。从世界各国来看,在实行增值税的国家中,营业税中的大部分已被增值税取代,保留下来的营业税的征收范围大幅度缩小,只对服务业的某些部门征收。而且对一项经济活动而言,如果课征了增值税,就不再征收营业税。我国自 2012 年 1 月开始试点营业税改征增值税,目前仅剩建筑业、房地产业、金融业和生活服务业四大行业尚未纳入到营改增试点。这四个行业涉及近 1 000 万户纳税人,是已纳入到营改增纳税人的两倍,四个行业贡献的营业税收入占营业税总额的比例约为 67%。有关营改增后

的税率、计税方法、抵扣方式、纳税地点等税制要素应科学设计,使营改增改革平稳推进。

(2) 房地产税改革。房地产税作为一种直接税,是调节收入分配和财产配置的优化机制,可以减少两极分化对于社会形成的负面影响。房地产税由地方政府掌握,是地方财政的支柱,建立合理的房产税制度,有利于地方政府充分考虑怎样优化本地投资环境 and 提高公共服务水平。

(3) 个人所得税改革。中国目前的个人所得税将所得分为 11 类,实行分类征收的制度。分类征收可以实现所得的源泉扣缴,征收成本比较低,但其最大的缺点是在居民收入来源趋于多元化的情况下,难以全面、完整地反映纳税人的纳税能力;而“一刀切”的费用扣除标准无法考虑不同纳税人的实际生活负担,也不利于充分发挥个人所得税的收入分配功能。个人所得税改革应顺应直接税比重逐步提高、自然人纳税人数量多、管理难的趋势,从法律框架、制度设计、征管方式、技术支撑、资源配置等方面,构建以高收入者为重点的自然人税收征管体系。

(4) 资源税改革。我国从 2010 年起相继启动了石油、天然气和原煤的资源税改革,由从量征收改为从价征收,有力地支持了中西部资源富集地区的经济发展和民生改善,未来会逐步扩大资源税征收范围。同时,还要从矿产资源的有效开采、节约利用、绿色转化等产业链优化角度通盘考虑。

(5) 环境税费改革。长期以来,环保部门主要是以收费罚款、环评准入等方式限制环境污染行为,既不规范,效果也不好。开征统一规范的环境保护税,辅之以行政管制、技术检测等措施,就可以很好地消除粗放式经营带来的不良后果,助推经济发展方式的彻底转变。目前,环境保护部门正在积极研究具体的实施方案。

(资料来源: <http://www.kuaiji.com>, 2015-09-11.)

增 值 税 法

一、学习目标

【了解】 增值税的纳税义务人与扣缴义务人;一般纳税人与小规模纳税人的认定及管理;增值税率与简易征收率;增值税专用发票的使用及管理。

【理解】 增值税的概念及特点;增值税的征收范围。

【掌握】 一般纳税人应纳增值税额的计算;小规模纳税人应纳增值税额的计算;进口货物应纳增值税额的计算;出口货物应退增值税额的计算。

二、学习要点与内容提要

(一) 增值税的概念及特点

1. 增值税的概念

增值税是以商品(含增值税应税劳务和应税服务)在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。

增值额是指生产经营者在购入商品或取得劳务的价值基础上新创造的价值额。从一个企业来看,增值额是该企业商品销售收入扣除非增值项目(相当于物化劳动,即物质资料消耗成本)后的余额。就一个商品从生产到消费的全过程来看,该商品最后销售价格(即消费者购买该商品消费的价格),应当等于该商品在各生产经营单位的增值额之和(见表 2-1)。

表 2-1 某商品最后销售价格与其生产经营各环节增值额的关系

生产流通环节	本环节销售额(元)	本环节增值额(元)
原材料生产环节	50	50
产成品生产环节	120	70
商品批发环节	210	90
商品零售环节	290	80
合 计		290

由表 2-1 可知,该商品最后被使用者购买时的价格是 290 元,等于该商品从原材料与产成品的生产环节到商品批发与零售的流通环节的增值额之和。增值税的计税原理只对

各环节新增的价值额计税,不会导致重复计税。

2. 增值税的特点

(1) 保持税收中性。根据增值税的计税原理,以增值额为征税对象,计算的增值额扣除了非增值因素。因此,对同一商品而言,无论生产经营环节多少,只要增值额相同,税负就相等,不仅较好地体现了税收公平,而且不会导致重复征税。

(2) 普遍征收。增值税的征收范围是从事商品生产经营与劳务提供的所有单位和个人,在商品增值的各个生产流通环节向纳税人普遍征收。

(3) 税收负担由商品最终的消费者承担。虽然增值税是向从事商品生产经营和劳务提供的纳税人征收,但应纳税额是随销售额的实现而发生,并且已经通过商品销售价格将税收负担转嫁给了购货方,商品的增值税最后由最终的消费者承担。

(4) 实行税款抵扣制度。计算增值税应扣除商品在以前环节已缴纳的增值税,才能避免重复征税。世界各国普遍实行凭增值税发票进行抵扣的方法。

(5) 实行比例税率。增值税是对商品生产经营与劳务提供的增值额部分征收,不论行业、不论产品,对增值额均采用单一比例税率,计算简便,也比较公平。对需要政策特别照顾的行业和产品一般可再规定优惠税率。

(6) 实行价外税制度。在增值税的计税价格中不包含增值税,将增值税在商品销售价格之外独立反映,可以消除增值税对收入、成本及利润的影响,并且有利于税负转嫁的实现,是增值税与其他流转税的一个重要区别。

(二) 征税范围

根据《增值税暂行条例》的规定,可以将增值税的征税范围分为一般规定和具体规定。

1. 征税范围的一般规定

(1) 销售或者进口货物。货物是指有形动产,也包括电力、热力和气体。销售是指有偿转让货物的所有权。与有形动产相对应的无形资产和不动产一般属于营业税的征税范围。

(2) 提供应税劳务。指纳税人提供的货物加工、修理修配劳务。加工是指由委托方提供原材料,受托方收取加工费制造货物的业务;货物修理修配是指受托方收取修理费对损伤的货物进行修复的业务。

(3) 提供应税服务。指交通运输业、邮政业、电信业和部分现代服务业提供的应税服务。部分现代服务业,是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务(包括融资租赁)、鉴证咨询服务、广播影视服务。

2. 征税范围的具体规定

(1) 属于征税范围的特殊项目。主要包括如下内容。

- ① 货物期货。指商品期货和贵金属期货,在期货的实物交割环节纳税。
- ② 银行销售金银的业务。
- ③ 典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售寄售物品的业务。
- ④ 从事热力、电力、燃气、自来水等公用事业的纳税人,凡与货物销售数量有直接关



系的,征收增值税。

⑤ 对增值税纳税人收取的会员费收入不征收增值税。

⑥ 纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或部分实务资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于增值税的征收范围。

⑦ 其他项目(略)。

(2) 属于征税范围的特殊行为。可以分为视同销售货物行为、混合销售行为、兼营非增值税应税劳务、混业经营四种类型。

其一,视同销售货物行为。具体包括:

① 将货物交付其他单位或个人代销;

② 销售代销货物;

③ 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送至其他机构用于销售,但相关机构不属于同一县(市)的;

④ 将自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目;

⑤ 将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费;

⑥ 将自产、委托加工或购进的货物作为投资,提供给其他单位或个体工商户;

⑦ 将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者;

⑧ 将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送其他单位或者个人;

⑨ 向其他单位或个人无偿提供应税服务,但以公益为目的或者以社会工众为对象的除外;

⑩ 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

将上述行为确定为视同销售货物行为予以征税,有以下三个目的。

一是保证增值税税款抵扣制度的实施,不至于发生税款抵扣的中断。例如代销业务,如果委托方只有购进而没有销售,受托方只有销售而没有购进,或只在一方确认购进和销售,都会导致增值税计算环节的中断。

二是避免货物税收负担不平衡的情况。例如将自产的货物用于集体福利或对外投资,应当与货物对外销售进行同样的税务处理,才不会产生货物税收负担不平衡的问题。

三是体现增值税计算的配比原则。即购进货物已经在购进环节发生了进项税额(即前一个环节的销项税额),当货物经过本环节的生产经营活动对外实现了销售或做了其他运用,应按销售额计算销项税额,抵减进项税额,确认本环节的增值额和增值税,否则就破坏了进项税额与销项税额的配比关系。

其二,混合销售行为。

混合销售行为是指一项应缴增值税的销售行为同时涉及了应缴营业税的劳务,两者有从属关系。例如生产企业销售电梯并提供安装工程作业的行为,既收取产品价款又收取安装劳务费,即属于混合销售行为。而向甲企业销售电梯与向乙企业提供电梯安装工程作业,是两个相互没有从属关系的行为,则不属于混合销售行为。

发生混合销售行为的纳税人,以从事应缴增值税的业务为主的,按货物与非应税劳务的销售额一并缴纳增值税;其他纳税人的混合销售行为,视为销售非增值税劳务(应缴营

业税),不缴纳增值税。

其三,兼营非增值税应税劳务行为。

兼营非增值税应税劳务是指纳税人不仅从事应缴增值税的业务,还从事非增值税的业务(即营业税规定的各项劳务),两者之间没有从属关系。

纳税人兼营非增值税应税劳务,应当分别核算货物销售和非增值税劳务的销售额,分别核算应缴纳的税款。如果没有分别核算或不能准确核算的,由主管税务机关核定增值税货物或者营业税劳务的销售额。

其四,混业经营。

纳税人兼有不同税率或者征收率的增值税货物、劳务或服务,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额,未分别核算的,从高适用税率或征收率。

(3) 其他特殊规定。

第一,《增值税暂行条例》规定的免税项目。

《增值税暂行条例》规定的免税项目。具体包括以下项目:

- ① 农业生产者销售的自产农产品;
- ② 避孕药品和用具;
- ③ 向社会收购古旧图书;
- ④ 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备;
- ⑤ 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备;
- ⑥ 由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品;
- ⑦ 销售自己使用过的物品(仅适用于个人)。

第二,财政部、国家税务总局规定的其他征免税项目。

具体包括以下项目:

- ① 资源综合利用、再生资源、鼓励节能减排的规定;
- ② 支持文化企业发展若干税收政策(执行期限为 2014 年 1 月 1 日至 2018 年 12 月 31 日);

③ 免征蔬菜和部分鲜活肉蛋产品流通环节(包括批发、零售)增值税;

④ 软件产品增值税政策;

即征即退税额=当期软件产品增值税应纳税额-当期软件产品销售额×3%

⑤ 制种行业:制种企业生产销售种子,属于农业生产者销售自产农业产品,免征增值税;

⑥ 有机肥产品:纳税人生产销售和批发、零售有机肥产品免征增值税;

⑦ 按债转股企业与金融资产管理公司签订的债转股协议,债转股原企业将货物资产作为投资提供给债转股新公司的,免征增值税;

⑧ 从 2014 年 10 月 1 日至 2015 年年底,月销售额不超过 3 万元的小微企业、个体工商户和其他个人暂免征收增值税;

⑨ 调整增值税即征即退优惠政策管理措施:由先评估后退税改为先退税后评估;

⑩ 其他(略)。

第三,营业税改征增值税试点过渡政策的规定。



A. 下列项目免征增值税,具体包括:

- ① 个人转让著作权;
- ② 残疾人个人提供应税服务;
- ③ 航空公司提供飞机播洒农药服务;
- ④ 纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务;
- ⑤ 符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目中提供的应税服务;
- ⑥ 自 2014 年 1 月 1 日起至 2018 年 12 月 31 日,注册在上海的企业从事离岸服务外包业务中提供的应税服务;
- ⑦ 中国台湾地区航运公司从事海峡两岸海上直航业务在大陆取得的运输收入;
- ⑧ 随军家属就业、军队转业干部就业、城镇退役士兵就业、失业人员就业满足一定条件的;
- ⑨ 试点纳税人提供的国际货物运输代理服务;
- ⑩ 中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供的邮政普遍服务和邮政特殊服务;
- ⑪ 其他(略)。

B. 实行增值税即征即退的项目,具体包括:

① 2015 年 12 月 31 日前,注册在洋山保税港区内试点纳税人提供的国内货物运输服务、仓储服务和装卸搬运服务;

② 安置残疾人的单位,实行由税务机关按单位实际安置残疾人的人数,限额即征即退增值税的办法。上述政策仅适用于从事原营业税“服务业”税目(广告服务除外)范围内业务取得的收入占其增值税和营业税业务合计收入的比例达到 50% 的单位。

③ 试点纳税人中的一般纳税人提供管道运输服务,对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。

④ 经人民银行、银监会、商务部批准经营融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人提供有形动产融资租赁服务,在 2015 年 12 月 31 日前,对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。

本地区试点实施之日前,如果试点纳税人已经按照有关政策规定享受了营业税税收优惠,在剩余税收优惠政策期限内,按照本办法规定享受有关增值税优惠。

第四,起征点(仅适用于个人)。

销售货物、提供应税劳务以及提供应税服务的,为月销售额 5 000~20 000 元;按次纳税的,为每次(日)销售额 300~500 元。

第五,减免税项目的核算。

纳税人兼营减免税项目应分别核算减免税项目的销售额;未分别核算销售额的,不得减免税。

第六,放弃免税的规定。

纳税人从事的货物生产经营或提供劳务适用免税规定的,可以放弃免税。其要点主要有:

- ① 书面提交放弃免税权声明,报税务机关备案,从次月起计算缴纳增值税;
- ② 放弃免税权后,36 个月内不得再申请免税;

- ③ 一经放弃免税权,对全部应税货物均予以征税,不得只选择部分放弃;
④ 在免税期内购进用于免税货物的进项税额不得抵扣。

(三) 纳税义务人与扣缴义务人

增值税的纳税义务人是在我国境内销售货物、进口货物及为货物提供应税劳务的单位和个人。

增值税的扣缴义务人是对境外的单位或个人在境内提供应税劳务,境内未设立机构的,以其境内的代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以购买方为扣缴义务人。

(四) 一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理

1. 一般纳税人的认定

一般纳税人是指年应征增值税销售额(简称应税销售额)超过小规模纳税人标准的企业和企业性单位。年应税销售额,是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征的增值税销售额。

2. 小规模纳税人的认定

小规模纳税人是指年应税销售额在规定标准以下,并且会计核算不健全,不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。一般纳税人和小规模纳税人的认定标准见表 2-2。

表 2-2 一般纳税人和小规模纳税人的认定标准

纳 税 人	小规模纳税人	一般纳税人
1. 从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人,以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主,并兼营货物批发或者零售的纳税人	年应税销售额在 50 万元以下(含 50 万元)	年 应 税 销 售 额 在 50 万元以上
2. 批发或零售货物的纳税人	年应税销售额在 80 万元以下(含 80 万元)	年 应 税 销 售 额 在 80 万元以上
3. 年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人	按小规模纳税人纳税	—
4. 非企业性单位、不经常发生应税行为的企业	可选择按小规模纳税人纳税	—

从事货物销售和应税劳务的纳税人销售货物或应税劳务的年增值税应税销售额在 30 万元(含 30 万元)以上、50 万元以下的,会计核算健全,能准确核算销项税额、进项税额和应纳税额,能够提供准确税务资料的,可认定为一般纳税人。但小规模商业企业年应税销售额达不到 80 万元,即使具备核算条件,也不得认定为一般纳税人。

(五) 税率与征收率

1. 基本税率(17%)

增值税一般纳税人销售或者进口货物,提供应税劳务和应税服务,除低税率适用范围和销售个别旧货适用征收率外,税率一律为 17%。

2. 低税率(13%)

- (1) 增值税一般纳税人销售或者进口下列货物,按低税率计征增值税,低税率为