

普通高等教育经管类专业系列教材

# 税法

关雪梅 主 编  
陈 梅 赵方亮 副主编

清华大学出版社

北 京

## 内 容 简 介

本书以税法概论作为切入点,分税种和重要性依次介绍各个实体税种。本书具体内容包括税法概论、增值税法、消费税法、企业所得税法、个人所得税法、其他税法和税收征收管理法共计七章的内容。

本书内容新颖,按照最新的税收法律法规、科学全面地编写而成,汇集了最新税法规定和实务指导,更新了“十三五”期间完成立法的8个税种(环境保护税法、烟叶税法、船舶吨税法、车辆购置税法、耕地占用税法、资源税法、城市维护建设税法和契税法),3个原已立法又进行修改的税种(企业所得税法、个人所得税法和车船税法),并重新编写了国务院常务委员会已经于2021年1月5日立法通过的《中华人民共和国印花税法(草案)》,结合“营改增”、综合征收和减税降费补充了增值税、个人所得税和企业所得税的重要变化,完善了其他小税种最新税收政策具体修改内容,体现了我国特色的税收征管体制和各税种的来龙去脉。本书对课程内容深入浅出地进行全面、细致的介绍,将纳税申报融会贯通到整个税款的计算过程,将“教、学、做”融合于一体,具有较强的实践性和应用性,充分体现了财税相关岗位业务能力的培养规律。

本书对理论知识的介绍难易适度,理论与实务结合融洽,适合作为高等院校财税相关专业的税法教材,对企事业单位从事纳税的实际工作者也有一定的参考价值。

本书配套的电子课件、习题和参考答案可以到<http://www.tupwk.com.cn/downpage> 网站下载,也可以扫描前言中的二维码下载。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。举报:010-62782989, [beiqinquan@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:beiqinquan@tup.tsinghua.edu.cn)。

### 图书在版编目(CIP)数据

税法 / 关雪梅主编. —北京:清华大学出版社, 2021.7

普通高等教育经管类专业系列教材

ISBN 978-7-302-58500-8

I. ①税… II. ①关… 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(2021)第 113746 号

责任编辑:胡辰浩

封面设计:周晓亮

版式设计:孔祥峰

责任校对:成凤进

责任印制:宋 林

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, [c-service@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:c-service@tup.tsinghua.edu.cn)

质 量 反 馈:010-62772015, [zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn)

印 装 者:三河市天利华印刷装订有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:22.75

字 数:597千字

版 次:2021年8月第1版

印 次:2021年8月第1次印刷

定 价:79.00元

---

产品编号:088342-01

# 前 言

税法的研究对象是税收法律关系，即国家与纳税人之间在征纳税方面权利与义务的关系，涵盖税收实体法、税收程序法、税收处罚法、税收救济法和税收行政法等内容，是一门理论性与实务性较强的学科。税收对社会经济活动有着深刻的影响，具有筹集国家财政收入、调控宏观经济运行和实现收入分配公平的重要作用。随着我国社会主义市场经济的深化改革与发展、税制改革力度的加大，国家优化产业结构、减税降费及振兴实体经济等目标不断推进，税法需要不断地调整和完善，以适应新时期社会经济发展的需要。在此背景下，本书的编写正是在整合最新税收相关法律法规和最新相关成果的基础上展开的。

本书的主要特色有以下几点。

第一，逻辑结构清晰合理，内容详略得当。本书以税制改革为背景，依据最新颁布实施的税法相关法规编写而成，按照“总一分一总”的顺序，依次介绍税法概论、税收实体法和税收征管的程序法内容，分主体税种和重要性先后介绍流转税类、所得税类和其他税类，对各个实体税法进行了详细的阐述，对企业重组的所得税处理等内容进行删减，理论讲述的程度深浅适当。

第二，税法基础理论知识和实务操作兼顾，理论与实务融合恰当。本书内容编排上不仅注重基本理论的讲述，而且结合纳税申报等税收管理实务，包括会计分支所侧重的纳税义务发生时间的确认、发票的管理等实务知识，结合金税三期实务操作，体现了财税融合趋势，能满足对本科和高职高专类院校应用型人才的培养。

第三，本书通过例题调动了学生参与学习的积极性，通过难易适中、适量的课后习题和答案增强了学生的学习和思考能动性，能够培养应用型本科和高职高专类人才对理论知识的运用能力。

本书适合作为高等院校经济类、管理类等相关专业的税法教材，也可作为各类成人院校的培训教材。另外，本书对企事业单位从事纳税的实际工作者也有一定的参考价值。根据教学对象和授课学时不同，教师可灵活选择重点进行教学。

本书由盐城工业学院的关雪梅任主编，黑龙江科技大学的陈梅、赵方亮任副主编。全书共计七章，由关雪梅总体策划，各章编写人员及分工如下：关雪梅编写第二章、第三章和第七章，赵方亮编写第一章和第六章，陈梅编写第四章和第五章。全书最后由关雪梅总纂。

本书在编写过程中，参考了很多同类教材、著作和期刊等，限于篇幅，恕不一一列出，特做说明并致谢。

由于受时间、资料、编者水平及其他条件限制，书中难免存在一些不足之处，恳请同行专家及读者指正。我们的电话是 010-62796045，信箱是 992116@qq.com。

本书配套的电子课件、习题和参考答案可以到 <http://www.tupwk.com.cn/downpage> 网站下载，也可以扫描下方二维码下载。



编 者  
2021 年 2 月

# 目 录

<b>第一章 税法概论</b> ..... 1	<b>第二章 增值税法</b> ..... 26
<b>第一节 税收基础理论</b> ..... 1	<b>第一节 增值税法概述</b> ..... 26
一、税收的概念..... 1	一、增值税的概念..... 26
二、税收的特征..... 1	二、增值税的类型..... 27
三、税收的职能..... 2	三、增值税的特点..... 28
四、税收法律关系..... 3	四、我国增值税法的发展历程..... 29
<b>第二节 税法基础理论</b> ..... 5	<b>第二节 征税范围与纳税义务人、扣缴义务人</b> ..... 31
一、税法的概念..... 5	一、征税范围..... 31
二、税法的分类..... 5	二、纳税义务人和扣缴义务人..... 39
三、税法的原则..... 6	<b>第三节 税率与征收率</b> ..... 41
<b>第三节 税法的构成要素</b> ..... 9	一、增值税税率..... 41
一、纳税义务人..... 9	二、增值税征收率..... 43
二、征税对象..... 10	<b>第四节 增值税的计税方法</b> ..... 45
三、税目..... 10	一、一般计税方法..... 45
四、税率..... 10	二、简易计税方法..... 45
五、纳税环节..... 13	三、扣缴计税方法..... 45
六、纳税期限..... 13	<b>第五节 一般计税方法应纳税额的计算</b> ..... 46
七、纳税地点..... 14	一、销项税额的计算..... 46
八、税收减免..... 14	二、进项税额的确认和计算..... 52
<b>第四节 我国现行税法体系和税收征管体制</b> ..... 16	三、应纳税额的计算..... 58
一、我国社会主义税收体系的建立与发展..... 16	<b>第六节 简易计税方法和扣缴计税方法应纳税额的计算</b> ..... 65
二、我国税收法制建设的规范化阶段..... 20	一、简易计税方法应纳税额的计算..... 65
三、我国现行税法体系..... 21	二、扣缴计税方法应纳税额的计算..... 66
四、我国税收征管体制..... 22	<b>第七节 进口环节增值税的征收</b> ..... 66
<b>本章小结</b> ..... 25	

一、进口环节增值税的征收范围、 纳税人和税率·····	66	二、税目·····	96
二、进口环节增值税应纳税额的计算·····	67	三、税率·····	99
三、进口环节增值税的管理·····	68	第三节 计税依据·····	101
第八节 出口和跨境业务增值税的 退(免)税和征税·····	68	一、从价计税·····	101
一、增值税退(免)税基本政策·····	69	二、从量计税·····	102
二、出口增值税退(免)税政策·····	69	三、复合计税·····	103
三、出口增值税免税政策·····	74	四、计税依据的特殊规定·····	103
四、出口增值税征税政策·····	75	第四节 应纳税额的计算·····	105
第九节 税收优惠·····	75	一、生产销售环节应纳消费税 的计算·····	105
一、《增值税暂行条例》规定的 免税项目·····	75	二、委托加工环节应纳消费税 的计算·····	109
二、《营改增通知》及有关部门规定的 税收优惠政策·····	76	三、进口环节应纳消费税的计算·····	111
三、财政部、国家税务总局规定的 其他增值税优惠政策·····	79	四、已纳消费税扣除的计算·····	112
四、其他有关减免税的规定·····	81	五、零售环节金银首饰应纳消费税 的计算·····	114
第十节 征收管理·····	81	六、特殊环节加征应纳消费税的 计算·····	115
一、纳税义务发生时间·····	81	七、消费税出口退(免)税的计算·····	116
二、纳税期限·····	82	第五节 征收管理·····	118
三、纳税地点·····	83	一、征税环节·····	118
四、纳税申报·····	83	二、纳税义务发生时间·····	119
第十一节 增值税发票的使用及 管理·····	86	三、纳税期限·····	119
一、增值税专用发票·····	86	四、纳税地点·····	119
二、增值税普通发票和电子 普通发票·····	88	五、纳税申报·····	120
三、机动车销售统一发票·····	89	本章小结·····	122
本章小结·····	89	第四章 企业所得税法·····	124
第三章 消费税法·····	91	第一节 企业所得税法概述·····	124
第一节 消费税法概述·····	91	一、企业所得税的概念·····	124
一、消费税的概念和作用·····	91	二、企业所得税的特点·····	124
二、消费税的特点·····	92	三、企业所得税的作用·····	125
三、消费税与增值税的关系·····	93	四、我国企业所得税法的发展历程·····	126
四、我国消费税法的发展历程·····	93	第二节 纳税义务人、征税对象 与税率·····	128
第二节 纳税义务人与税目、税率·····	95	一、纳税义务人·····	128
一、纳税义务人·····	95	二、征税对象·····	129
		三、税率·····	129
		第三节 应纳税所得额的确定·····	130

一、收入总额	131	<b>第五章 个人所得税法</b>	<b>175</b>
二、不征税收入和免税收入	134	<b>第一节 个人所得税法概述</b>	<b>175</b>
三、准予扣除项目	135	一、个人所得税的概念	175
四、不得扣除项目	144	二、个人所得税的特点	175
五、亏损弥补	145	三、个人所得税的作用	176
<b>第四节 资产的税务处理</b>	<b>146</b>	四、我国个人所得税法的发展历程	177
一、固定资产的税务处理	146	<b>第二节 纳税义务人、征税范围和税率</b>	<b>178</b>
二、无形资产的税务处理	148	一、个人所得税的纳税义务人	178
三、生物资产的税务处理	149	二、所得来源地的确定	179
四、长期待摊费用的税务处理	149	三、征税范围	179
五、存货的税务处理	150	四、个人所得税的税率	183
<b>第五节 应纳税额的计算</b>	<b>150</b>	<b>第三节 应纳税所得额的确定</b>	<b>185</b>
一、居民企业应纳税额的计算	150	一、综合所得应纳税所得额的确定	185
二、境外所得抵扣税额的计算	153	二、综合所得预缴税款时所得额的确定	188
三、居民企业核定征收应纳税额的计算	154	三、经营所得应纳税所得额的确定	190
四、非居民企业应纳税额的计算	155	四、财产租赁所得应纳税所得额的确定	192
五、非居民企业所得税核定征收办法	156	五、财产转让所得应纳税所得额的确定	193
<b>第六节 税收优惠</b>	<b>157</b>	六、利息、股息、红利所得和偶然所得应纳税所得额的确定	193
一、免征与减征优惠	157	七、非居民纳税义务人应纳税所得额的确定	193
二、高新技术企业税收优惠	158	<b>第四节 应纳税额的计算</b>	<b>194</b>
三、技术先进型服务企业税收优惠	159	一、居民综合所得应纳税额的计算	194
四、小型微利企业税收优惠	160	二、综合所得预缴税款时应纳税额的计算	195
五、加计扣除优惠	160	三、经营所得应纳税额的计算	196
六、创业投资企业优惠	162	四、财产租赁所得应纳税额的计算	199
七、加速折旧优惠	162	五、财产转让所得应纳税额的计算	200
八、减计收入优惠	163	六、利息、股息、红利所得应纳税额的计算	203
九、税额减免优惠	163	七、偶然所得应纳税额的计算	203
十、非居民企业优惠	164	八、非居民纳税义务人应纳税额的计算	203
十一、其他优惠	164	九、应纳税额计算中的特殊问题	204
<b>第七节 征收管理</b>	<b>167</b>		
一、纳税期限	167		
二、纳税地点	168		
三、汇总、合并纳税	168		
四、源泉扣缴	170		
五、纳税申报	170		
<b>本章小结</b>	<b>174</b>		

第五节 税收优惠	210	五、减免税项目	264
一、免税优惠	210	六、征收管理	264
二、减征优惠	212	七、环境保护税法	265
三、外籍个人有关的津贴、补贴的政策	212	第四节 土地增值税法	275
第六节 征收管理	212	一、土地增值税法概述	275
一、自然人纳税人识别号	212	二、纳税义务人与征税范围	275
二、源泉扣缴	213	三、税率	277
三、自行申报纳税	215	四、计税依据和应纳税额的计算	278
四、办理个人所得税综合所得汇算清缴事项的规定	217	五、税收优惠	282
五、纳税申报	218	六、征收管理	283
本章小结	234	第五节 城镇土地使用税法和耕地占用税法	284
第六章 其他税法	235	一、城镇土地使用税法概述	284
第一节 城市维护建设税法和烟叶税法	235	二、纳税义务人与征税范围	285
一、城市维护建设税法概述	235	三、税率、计税依据和应纳税额的计算	285
二、纳税义务人	236	四、税收优惠	287
三、税率、计税依据和应纳税额的计算	236	五、征收管理	290
四、税收优惠	237	六、耕地占用税法	290
五、征收管理	237	第六节 房产税法	294
六、教育费附加	239	一、房产税法概述	294
七、烟叶税法	240	二、纳税义务人与征税范围	295
第二节 关税法和船舶吨税法	241	三、税率、计税依据和应纳税额的计算	296
一、关税法概述	241	四、税收优惠	298
二、征税对象与纳税义务人	241	五、征收管理	300
三、进出口税则	242	第七节 车船税法	300
四、完税价格与应纳税额的计算	244	一、车船税法概述	300
五、关税减免	250	二、纳税义务人与征税范围	301
六、征收管理	251	三、税目与税率	302
七、船舶吨税法	253	四、应纳税额的计算与代缴纳	303
第三节 资源税法和环境保护税法	255	五、税收优惠	304
一、资源税法概述	255	六、征收管理	305
二、纳税义务人和扣缴义务人	256	第八节 车辆购置税法	306
三、税目、税率	257	一、车辆购置税法概述	306
四、计税依据和应纳税额的计算	260	二、纳税义务人与征税范围	307
		三、税率与计税依据	308
		四、应纳税额的计算	308
		五、税收优惠	310

六、征收管理·····	311	二、账簿、凭证管理·····	337
第九节 契税法·····	314	三、纳税申报管理·····	339
一、契税法概述·····	314	第三节 税款征收·····	341
二、纳税义务人与征税范围·····	314	一、税款征收原则·····	341
三、税率、计税依据和应纳税额的计算·····	315	二、税款征收方式·····	342
四、税收优惠·····	316	三、税款征收制度·····	343
五、征收管理·····	318	第四节 税务检查·····	347
第十节 印花税法·····	319	一、税务检查的形式和方法·····	347
一、印花税法概述·····	319	二、税务检查的范围和职责·····	349
二、纳税义务人·····	319	第五节 法律责任·····	350
三、税目与税率·····	320	一、违反税务管理基本规定行为的处罚·····	350
四、应纳税额的计算·····	323	二、未按规定进行纳税申报的法律责任·····	351
五、税收优惠·····	326	三、偷税的法律责任·····	351
六、征收管理·····	327	四、逃税的法律责任·····	351
本章小结·····	329	五、骗税的法律责任·····	352
第七章 税收征收管理法·····	331	六、抗税的法律责任·····	352
第一节 税收征收管理法概述·····	331	七、欠税的法律责任·····	352
一、税收征收管理法的立法目的·····	331	本章小结·····	352
二、税收征收管理法的适用范围·····	332	参考文献·····	354
三、税收征收管理法的遵守主体·····	332		
第二节 税务管理·····	333		
一、税务登记管理·····	333		

# 第一章

## 税法概论

税法是国家权力机关和行政机关制定的，用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面权利与义务关系的法律规范的总称，是国家法律的重要组成部分。我国现行税法一般可分为税收实体法、税收程序法、税收处罚法、税收救济法和税收行政法等。

### 第一节 税收基础理论

#### 一、税收的概念

古今中外不少学者对于税收给出了自己的定义，但这些定义表述不一致。例如，亚当·斯密认为税收是“人民拿出自己一部分私人收入给君主或国家，作为一笔公共收入”，并强调国家经费的大部分必须取自各种税收。西蒙·詹姆斯和克里斯托弗·诺布斯将税收的无偿性纳入定义，认为“税收是由政府机构实行不直接偿还的强制性征收”。自改革开放以来，我国对税收理论的研究十分踊跃，对税收定义的理解是在吸收西方理论成果的基础上，进一步强调税收的法律特征。至此，税收定义的理解基本存在以下共识：一，税收的征收主体是国家，征收客体是单位和个人；二，税收的征收目的是满足国家实现其职能的需要；三，税收的征收依据是法律，凭借的是政治权力，而不是财产权力，征税体现了强制性特征；四，征税的过程是物质财富从私人部门单向地、无偿地转给国家；五，从税收征收的直接结果看，国家以税收方式取得财政收入。

税收是国家为满足社会公共需要，凭借政治权力，按照法律的规定，参与单位和个人的财富分配，强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收是一个古老的历史范畴，是国家调控经济的重要杠杆。随着我国社会主义市场经济的深化改革与发展，税收正越来越深刻地影响人们的社会经济活动。

#### 二、税收的特征

税收具有强制性、无偿性、固定性的基本特征，它们反映了税收区别于其他财政收入形式，从中也可以理解税收为什么能成为国家取得财政收入的最主要形式。

### （一）税收的强制性

税收的强制性是指税收参与企业和个人的财富分配是依据国家的政治权力，而不是财产权力，与生产资料的占有没有关系。税收的强制性具体表现在税收是以国家法律形式规定的，而税收法律作为国家法律的组成部分，对不同的所有者都是普遍适用的，任何单位和个人都必须遵守，不依法纳税的单位和个人都要受到法律的制裁。税收的强制性说明，依法纳税是人们不应回避的法律义务。正因为此，税收成为国家取得财政收入的最普遍、最可靠的一种形式。

### （二）税收的无偿性

税收的无偿性是指国家依法征税既不需要向纳税人付出任何报酬和代价，也不需要直接偿还。对具体的纳税人来说，纳税后并未获得任何报酬，从这个角度来看，税收不具有偿还性或返还性。但若从财政活动的整体来看，税收是对政府提供公共物品和服务成本的补偿，这又反映出税收有偿还的一面。在社会主义背景下，税收具有马克思所说的“从一个处于私人地位的生产者扣除的一切，又会直接或间接地用来为处于私人地位的生产者谋福利”的性质，即“取之于民，用之于民”。

### （三）税收的固定性

税收的固定性是指课税对象及每一单位课税对象的征收比例或征收数额是相对固定的，而且是以法律形式事先规定的，只能按照预定标准征收，而不能无限度地征收。纳税人取得了应纳税的收入或发生了应纳税的行为，必须按预定标准如数缴纳，而不能改变这个法定标准。同样，税收的固定性是相对的，不是标准确定后永远不能改变。随着社会经济条件的变化，具体的征税标准是可以改变的。比如，国家可以修订税法，提高或降低税率等，但这只是变动征收标准，不是取消征收标准。

## 三、税收的职能

税收的职能是指在一定社会制度下，税收这种分配关系本身在社会经济活动中内在固有的基本功能。它是税收本质的具体表现。税收的职能和作用就是税收职能本质的具体体现。一般来说，税收具有组织财政、调节经济、监督经济的基本职能。

### （一）组织财政

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）调节经济

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，才能得以实现。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,以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。税收自产生之日起,就存在调节社会经济的职能。但它的实现,却受到一定社会形态下国家政治经济状况及国家任务的影响。社会主义市场经济体制下国家宏观调控体系的建立,对实现税收调节社会经济生活的职能,既提出了强烈要求,也提供了可能的条件。

### (三) 监督经济

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。监督管理职能是指税收在取得财政收入过程中,能够借助它与经济的必然联系来反映国民经济运行和企业生产经营中的某些情况,发现存在的问题,并为国家和企业解决这些问题提供线索和依据。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,是税收的三大职能。筹集财政收入的职能是基本的,随着经济的发展,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、税收法律关系

税收法律关系是指税法规范所确认和调整的,国家与纳税人之间在税收分配过程中发生的具有权利和义务内容的社会关系。国家征税与纳税人纳税在形式上表现为利益分配的关系,但经过法律明确其双方的权利和义务后,这种关系实质上已上升为特定的法律关系。税收法律关系实质上就是税收关系在法律上的体现,税法规范是税收法律关系产生的前提。税收法律关系与税收关系在外延上应当是一致的,即所有税收关系都应当由税法进行调整和规范,而经过税法调整和规范后的税收关系就成为税收法律关系。

### (一) 税收法律关系的特征

#### 1. 税收法律关系的实质是税收分配关系在法律上的表现

从财政角度看,税收是一种收入分配关系,国家取得财政收入的直接目的是实现国家的职能。税收法律关系反映并决定于税收分配关系,属于上层建筑范畴。当一种税收分配关系随着社会形态的更替而被新的税收关系所取代,必然引起旧的税收法律关系的消灭和新的税收法律关系的产生。

#### 2. 税收法律关系的主体一方只能是国家或国家授权的税务机关

税收法律关系实质上是纳税人与国家之间的法律关系,但由于税务机关代表国家行使税收征收管理权,税收法律关系则表现为征税机关和纳税人之间的权利义务关系。

#### 3. 税收法律关系的主体权利义务关系具有不对等性

税收法律关系的主体权利义务关系具有不对等性,是税收法律关系与民事法律关系在内容上的区别。在民事法律关系中,主体权利义务的设立与分配既完全对等又表现出直接性;在税

收法律关系中，税法作为一种义务性法律规范，赋予税务机关较多的税收执法权，从而使税务机关成为权力主体，纳税人成为义务主体。这种权利与义务的不对等性是由税收无偿性和强制性的特征所决定的。但是，税收法律关系并非一种完全单向性的支配关系，也就是说，纳税人在一般情况下是义务主体，但在某些特定场合又可能转化为权利主体，不对等也不是绝对的。

#### 4. 税收法律关系的产生以纳税人发生了税法规定的事实行为为前提

税法事实行为是产生税收法律关系的前提或根据。只要纳税人发生了税法规定的事实行为，税收法律关系就相应产生了，征税主体就必须依法履行征税职能，纳税主体就必须依法履行纳税义务。

### (二) 税收法律关系的构成

税收法律关系是指国家、税务机关和纳税人之间，在税收征收和管理过程中，根据税法规范而发生的具体的征收和管理权利义务关系。税收管理法律关系是一种纵向的法律关系，是国家与税务征管机关及税务征管机关相互间所发生的，在税收管理过程中的具体的责权关系。税收征收法律关系是国家参与国民收入分配与再分配的税收经济关系在法律上的体现。

#### 1. 税收法律关系的主体

税收法律关系的主体是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人，即税收法律关系的参加者。我国税收法律关系的主体包括征税主体和纳税主体。征税主体是指税收法律关系中享有征税权利的一方当事人，即税务行政执法机关。我国征税主体包括国家各级政权机关和具体履行税收征管职能的各级税务机关及海关，纳税主体是指税收法律关系中享有纳税义务的一方当事人。纳税主体分为纳税人和扣缴义务人。不同种类的纳税主体，在税收法律关系中享受的权利和承担的义务不尽相同。

#### 2. 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体是指税收法律关系主体双方的权利和义务所共同指向、影响和作用的客观对象。税收法律关系客体与征税对象较为接近，在许多情况下是重叠的，但有时两者又有所不同。税收法律关系的客体属于法学范畴，侧重于其所连接的征税主体与纳税主体之间的权利义务关系，不注重具体形态及数量关系，较为抽象；而征税对象属于经济学范畴，侧重于表明国家与纳税人之间物质利益转移的形式、数量关系及范围，较为具体。税收法律关系的客体是国家利用税收杠杆调整和控制为目标，在一定时期根据客观经济形势发展的需要，通过扩大或缩小征税范围调整征税对象，以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

#### 3. 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容是指税收法律关系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内容，也是税法的灵魂。它具体规定税收法律关系的主体可以有什么行为，不可以有什么行为，如果违反了税法规定，必须承担相应的法律责任。

### (三) 税收法律关系的保护

税收法律关系同国家利益及企业和个人的权益相联系。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，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的决定和可

以申请复议或提出诉讼的规定等，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，不能只对一方进行保护，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。

## 第二节 税法基础理论

### 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与义务关系的法律规范的总称，是国家法律的重要组成部分。税法是以宪法为依据，调整国家与社会成员在征纳税方面的权利与义务关系，维护社会经济秩序和纳税秩序，保障国家利益和纳税人合法权益的一种法律规范，是国家税务机关依法征税和所有纳税人依法纳税的行为规则。与其他行政法律相比，税法具有以下特点：一是从立法过程看，税法属于制定法；二是从法律性质看，税法属于义务性法规；三是从税法内容看，税法具有综合性。

### 二、税法的分类

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

#### (一) 按照税法职能作用的不同分类

按照税法的职能作用的不同，可将税法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，《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》)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。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)就属于税收程序法。

#### (二) 按照税法基本内容和效力的不同分类

按照税法的基本内容和效力的不同，可将税法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。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、纳税人的基本权利与义务、税收征收范围(税种)等。我国目前还没有制定统一的税收基本法，随着我国税收法制建设和完善将研究制定税收基本法。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实施的法律，如《个人所得税法》《税收征管法》等。

#### (三) 按照征税对象的不同分类

##### 1. 流转额课税的税法

这是指以商品流转额和非商品流转额为征税对象征收的一类税的统称，主要包括增值税、

营业税、消费税、关税等税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系。对什么商品征税，税率多高，对商品经济活动都有直接的影响，易于发挥对经济的宏观调控作用。其特点是征税范围广，收入及时、稳定，税负容易转嫁，征收简便。

## 2. 所得额课税的税法

这是指以纳税人的所得额为征税对象征收的一类税的统称。所得额是指纳税人的总收入扣除有关成本、费用、税金及损失后的余额。所得额课税的税法主要包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等税法。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. 财产课税的税法

这是指以纳税人所有或属其支配的财产为征税对象征收的一类税的统称，包括房产税、契税、车船税等税法。其特点是征税对象一般为不动产，课征方法一般为定期课征，税负不易转嫁，收入稳定。

## 4. 行为课税的税法

这是指以纳税人的某些特定行为为征税对象征收的一类税的统称，包括印花税、车辆购置税等税法。其特点是具有明显的目的性、较强的时效性，以及收入的不稳定性。

## 5. 资源课税的税法

这是指以各种自然资源为征税对象征收的一类税的统称。开征资源税的目的就是保护和合理使用国家自然资源。现行的资源税、城镇土地使用税等税种均属于资源课税的范畴。其特点是征收范围具有选择性，一次课征制，从量定额征收。

### (四) 按照主权国家行使税收管辖权的不同分类

按照主权国家行使税收管辖权的不同，可将税法分为国内税法、国际税法、外国税法等。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。外国税法是指外国各个国家制定的税收制度。

### (五) 按照税收收入归属和征收管辖权限的不同分类

按照税收收入归属和征收管辖权限的不同，可将税法分为中央税、地方税和中央与地方共享税。中央税属于中央政府的财政收入，由国家税务总局征收管理，如消费税、关税等。地方税属于各级地方政府的财政收入，由地方税务局征收管理，如城市维护建设税、城镇土地使用税等。中央与地方共享税属于中央政府和地方政府的共同收入，目前主要由国家税务总局征收管理，如增值税等。

## 三、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。税法的原则分为税法基本原则和税法适用原则。

## （一）税法基本原则

税法基本原则是指一国调整税收关系的基本规律的抽象和概括，是贯穿税法的立法、执法、司法和守法全过程的具有普遍性指导意义的法律准则。

### 1. 税收法定原则

党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出了“落实税收法定原则”。这是我国在党的文件中首次明确提出税法原则中这一最根本的原则。目前，我国正有条不紊地落实税收法定原则。党中央和全国人大已经明确，今后开征新税的，应当通过全国人大及其常委会制定相应的法律。

税收法定原则是税法基本原则中的核心。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皆必须且只能由法律予以明确。税收法定原则适用于税收立法和执法的全部领域，其内容包括税收要件法定原则和税务合法性原则。税收要件法定原则是指对有关纳税人、课税对象、课税标准等税收要件必须以法律形式做出规定，且有关课税要素的规定必须尽量明确；税务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

税收公平原则是指国家征税应使各个纳税人的税负与其负担能力相适应，并使各个纳税人之间的负担水平保持平衡。税收公平原则包括税收横向公平原则和税收纵向公平原则，即税收负担必须根据纳税人的负担能力分配，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，禁止歧视性对待特定纳税人。

衡量税收公平原则的标准有受益原则和能力原则。

(1) 受益原则。这是根据纳税人从政府提供的公共物品中受益的多少判定其纳税多少和税负是否公平，受益多者应多纳税，反之则相反。由于受益原则把纳税多少、税负是否公平与享受多少利益相结合，因此又称“利益说”。

(2) 能力原则。这是根据纳税人的纳税能力来判断其纳税多少和税负是否公平，纳税能力强应多纳税，反之则相反。衡量纳税能力的标准主要有财产、所得和消费。由于能力原则侧重于把纳税能力的强弱与纳税多少、税负是否公平相结合，因此又称“能力说”。

### 3. 税收效率原则

税收效率原则要求以最少的费用获得最大的税收收入，并利用税收的经济调控作用最大限度地促进经济发展，或者最大限度地减轻税收对经济发展的阻碍。税收效率原则包含两方面：一是税收经济效率原则；二是税收行政效率原则。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，后者要求提高税收行政效率，减少税收征管成本。

### 4. 实质课税原则

实质课税原则是指应根据客观事实确定是否符合课税要件，并根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负，而不能只考虑相关外观和形式。税务机关有权根据实质课税原则，重新估计确定计税价格，并计算应纳税额。实质课税原则的意义在于防止纳税人避税，增强税法适用的公正性。

## (二) 税法适用原则

税法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。税法适用原则不违背税法基本原则，而且在一定程度上体现着税法基本原则。但与税法基本原则相比，税法适用原则含有更多的法律技术性准则，更为具体化。

### 1. 法律优位原则

法律优位原则也称行政立法不得抵触法律原则，其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优于税收行政规章的效力。效力低的税法与效力高的税法发生冲突，效力低的税法即是无效的。

### 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技术原则，它是指一部新法实施后，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，使纳税人能在知道纳税结果的前提下做出相应的经济决策，税收的调节作用才会较为有效。

### 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，是指新旧法对同一事项有不同规定时，新法的效力优于旧法。新法优于旧法原则的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的规定而引起法律适用的混乱，为法律的更新与完善提供法律适用上的保障。新法优于旧法原则的适用，以新法生效实施为标志，新法生效实施以后用新法，新法实施以前包括新法公布以后尚未实施这段时间，仍沿用旧法，新法不发生效力。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，以及某些程序性税法引用“实体从旧，程序从新原则”时，可以例外。

### 4. 特别法优于普通法原则

特别法优于普通法原则是指对同一事项两部法律分别定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。当对某些税收问题需要做出特殊规定，但是又不便于普遍修订税法时，即可通过特别法的形式予以规范。凡是特别法中做出规定的，即排斥普通法的适用。不过这种排斥仅就特别法中的具体规定而言，并不是随着特别法的出现，原有的居于普通法地位的税法即告废止。特别法优于普通法原则打破了税法效力等级的限制，即居于特别法地位的级别较低的税法，其效力可以高于作为普通法的级别较高的税法。

### 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，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；二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力，即对于新税法公布实施之前发生，却在新税法公布实施之后进入税款征收程序的纳税义务，原则上新税法具有约束力。在一定条件下“程序从新”，是因为程序税法规范的是程序性问题，不应以纳税人的实体性权利义务发生的时间为准，判定新的程序税法与旧的程序税法之间的效力关系。

## 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，是为了确保国家课税权的实现，不因争议的发生而影响税款的及时、足额入库。

# 第三节 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基本要素的总称，是决定征税主体能否征税和纳税主体的纳税义务能否成立的必要条件。首先，税法的构成要素既包括实体性的，也包括程序性的；其次，税法的构成要素是所有完善的单行税法都共同具备的，仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容，不构成税法的要素。税法的构成要素一般包括纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收减免等项目。

## 一、纳税义务人

### (一) 纳税义务人的概念

纳税义务人或纳税人又叫纳税主体，是指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，例如，我国个人所得税法、增值税及消费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，依法享有民事权利和承担义务的主体，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《中华人民共和国民法典》第五十七条规定，法人是具有民事权利能力和民事行为能力，依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织。

### (二) 与纳税义务人相关的概念

#### 1. 扣缴义务人

扣缴义务人是指依照法律规定，负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。扣缴义务人既可以是各种类型的企业，也可以是机关、社会团体、民办非企业单位、部队、学校和其他单位，或者个体工商户、个人合伙经营者和其他自然人。扣缴义务人并不是纳税义务人，但是为了加强税收的源泉控制，防止税款的流失，保证财政收入的取得，简化征税手续，有的税种需要规定扣缴义务人。

#### 2. 负税人

负税人是指最终负担国家征收的税款的单位和个人。如果纳税人是法律上的纳税主体，负税人则是经济上的纳税主体。纳税人是由国家税法规定的，而负税人则是在社会经济活动中形成的。纳税人和负税人有时是一致的，有时是不一致的。纳税人和负税人的不一致是由税负转嫁引起的。在税负不能转嫁的条件下，负税人也就是纳税人；在税负能够转嫁的条件下，负税人不等于纳税人。

## 二、征税对象

### (一) 征税对象的概念

征税对象又叫课税对象、征税客体，是指税法规定的对什么征税，也是征纳税双方权利义务共同指向的客体或标的物，又是区别一种税与另一种税的重要标志。例如，消费税的征税对象是消费税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。例如，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(又称商品和劳务税)、所得税、财产税、资源税和特定行为税。

### (二) 与征税对象相关的概念

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，它解决对征税对象课税的计算问题，是对课税对象的量的规定。例如，企业所得税应纳税额的基本计算方法是应纳税所得额乘以适用税率，其中，应纳税所得额是据以计算所得税应纳税额的数量基础，为所得税的税基。计税依据按照计量单位的性质划分，有两种基本形态：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，又称从价计征，即按征税对象的货币价值计算，例如，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，即直接按征税对象物理形态的自然单位计算，例如，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。

## 三、税目

税目是在税法中对征收对象的具体化，反映了具体的征税范围，体现征税的广度。设置税目的目的主要有：一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；二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及国家经济政策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，有些税种不分课税对象的具体项目，一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款，因此一般无须设置税目，如企业所得税。有些税种具体课税对象比较复杂，需要规定税目，例如，消费税一般都规定不同的税目。

## 四、税率

税率是指应纳税额与征税对象数额之间的比例，是计算应纳税额的尺度，体现征税的深度。税率的设计直接反映国家的有关经济政策，直接关系到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的高低，因此，税率是税收实体法的核心要素。我国现行税率主要有以下几种形式。

### (一) 比例税率

比例税率是指对同一征税对象不分数额大小，都规定相同征收比例的税率。这是一种应用最广泛、最常见的税率形式。例如，我国的增值税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。比例税率具有计算简单、税负透明度高、有利于保证财政收入、有利于纳税人公平竞争、不妨碍商品流转额或非商品营业额扩大等优点，符合税收效率原则。但比例税率不能针对不同的收入水平实施不同的税收负担，在调节纳税人的收入水平方面难以体现税收的公平原则。

在具体运用上，比例税率又可以采取以下五种表现形式。

- (1) 单一比例税率。对同一征税对象的所有纳税人都采用同一比例税率。
- (2) 产品差别比例税率。对不同产品分别采用不同的比例税率，对同一产品采用同一比例税率，如消费税、关税等。
- (3) 行业差别比例税率。对不同行业分别采用不同的比例税率，对同一行业采用同一比例税率，如增值税等。
- (4) 地区差别比例税率。对不同的地区分别采用不同的比例税率，对同一地区采用同一比例税率，如城市维护建设税等。
- (5) 幅度比例税率。对同一征税对象，税法只规定最低税率和最高税率，各地区在该幅度内确定具体的适用税率。

### (二) 累进税率

累进税率是指按征税对象数量或金额的大小划分若干等级，不同等级规定高低不同的税率，征税对象数量或金额越大，税率越高；征税对象数量或金额越小，税率越低。与比例税率相比，累进税率更符合税收公平的要求，它对调节纳税人的利润和收入有明显的作用，更适用于对所得额的征税。

按照累进依据和累进方式的不同，累进税率可分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率、超率累进税率等形式，但在我国现行税收实体法中仅采用超额累进税率和超率累进税率两种形式的累进税率。表 1-1 为超额累进税率表。

表1-1 超额累进税率表

级数	所得额级距	税率(%)	速算扣除数(元)
1	全月所得额在 5 000 元以下(含)	10	0
2	全月所得额在 5 000~20 000 元(含)	20	500
3	全月所得额在 20 000 元以上	30	2 500

#### 1. 全额累进税率

全额累进税率是指征税对象的全部数量或金额都按其所适用等级的税率计算应纳税额的累进税率。全额累进税率，是把征税对象的数量或金额划分为若干等级，对每个等级分别规定相应税率，当税基超过某个级距时，征税对象的全部数量或金额都按提高后级距的相应税率征税。

**【例 1-1 计算题】**假定某月份纳税人 A 全月应纳税所得额为 20 000 元，纳税人 B 全月应纳税所得额为 20 001 元，按照全额累进税率的方法，则纳税人 A 和纳税人 B 的应纳税额计算如下：

- ① 纳税人 A 应纳税额=20 000×20%=4 000(元)  
 ② 纳税人 B 应纳税额=20 001×30%=6 000.3(元)

由此可见，全额累进税率的优点是计算简便，其缺点是在两个级距的临界点处会出现税额的增加超过征税对象数额增加的不合理现象。本例题中，纳税人 B 仅比纳税人 A 所得额多 1 元，但应纳税额增加了 2 000.3 元。这个结果显示不能被纳税人所接受，不利于鼓励纳税人增加收入。因此，我国目前的税收实体法中不采用这种税率。

## 2. 超额累进税率

超额累进税率是指把征税对象按数量或金额的大小分成若干等级，对每一等级规定一个税率，税率依次提高，但每一个纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算，将计算结果相加后得出应纳税额。我国目前采用这种税率的税种有个人所得税。

**【例 1-2 计算题】**仍以上述纳税人 A、B 为例，纳税人 A 全月应纳税所得额为 20 000 元，纳税人 B 全月应纳税所得额为 20 001 元，按照超额累进税率的方法，纳税人 A、B 的应纳税额计算如下：

- ① 纳税人 A 应纳税额为：  
 $5\,000 \times 10\% = 500(\text{元})$   
 $(20\,000 - 5\,000) \times 20\% = 3\,000(\text{元})$   
 纳税人 A 应纳税额合计=500+3 000=3 500(元)  
 ② 纳税人 B 应纳税额为：  
 $5\,000 \times 10\% = 500(\text{元})$   
 $(20\,000 - 5\,000) \times 20\% = 3\,000(\text{元})$   
 $(20\,001 - 20\,000) \times 30\% = 0.3(\text{元})$   
 ③ 纳税人 B 应纳税额合计=500+3 000+0.3=3 500.3(元)

在实际工作中，超额累进税率计税的复杂性可以通过“速算扣除数”的办法得到简化，即按下面的公式计算：

$$\text{超额累进的应纳税额} = \text{全额累进的应纳税额} - \text{速算扣除数}$$

沿用上述例子，纳税人 A、B 可用“速算扣除数”的办法计算应纳税额：

$$\begin{aligned} \text{纳税人 A 应纳税额} &= 20\,000 \times 20\% - 500 = 3\,500(\text{元}) \\ \text{纳税人 B 应纳税额} &= 20\,001 \times 30\% - 2\,500 = 3\,500.3(\text{元}) \end{aligned}$$

所谓速算扣除数，就是预先按全额累进方法计算的税额减去按超额累进方法计算的税额以后的数额，用公式表示为：

$$\text{本级速算扣除数} = \text{上级征税对象的最高数额} \times (\text{本级税率} - \text{上级税率}) + \text{上级速算扣除数}$$

## 3. 全率累进税率

全率累进税率与全额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不同，全额累进税率的依据是征税对象的数额，而全率累进税率的依据是征税对象的某种比率，如销售利润率、资金利润率等。

## 4. 超率累进税率

超率累进税率与超额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不是征税对象的数额，而

是征税对象的某种比率。

### (三) 定额税率

定额税率也称固定税率，是按征税对象的一定计量单位直接规定一个固定的应纳税额。它一般适用于从量计征的税收实体法。

定额税率在具体运用上分为地区差别税额、幅度税额和分类分级税额三种。地区差别税额是指为了照顾不同地区的自然资源、生产力水平和盈利水平的差别，对不同地区分别规定征收不同的税额，如现行资源税；幅度税额是指国家只规定一个税额幅度，由各地根据本地区实际情况，在规定的幅度内确定一个执行税额，如现行城镇土地使用税；分类分级税额是指把征税对象划分为若干个类别和等级，对各类、各级分别规定征收不同的税额，如现行车船税。

定额税率的优点：一是由于税额不因征税对象价值的增加而增加，因此有利于鼓励企业提高生产质量和改进包装；二是计算简便；三是税额不受征税对象价格变化的影响，负担相对稳定。定额税率的缺点：由于定额税率的应纳税额与征税对象的价值量无关，因此不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长。

## 五、纳税环节

纳税环节是指税收实体法规定的征税对象从生产到消费流转过程中应当缴纳税款的环节。商品从生产到消费要经历诸多流转环节，各环节都存在销售额，都可能成为纳税环节。但考虑到税收对经济的影响、财政收入的需要及税收征管的能力等因素，国家对在商品流转过程中所征税种规定不同的纳税环节。合理选择纳税环节，对加强税收征管、有效控制税源、保证国家财政收入的及时、稳定、可靠，方便纳税人生产经营活动和财务核算，灵活机动地发挥税收调节经济的作用，具有十分重要的理论和实践意义。

任何一种税都需确定纳税环节，有的税种纳税环节比较明确和固定，有的税种纳税环节则需要许多流转环节中选择和确定。按照征税环节的多少，可将税种划分为一次课征制(如消费税)、多次课征制(如增值税)。

## 六、纳税期限

纳税期限是指税法规定的关于税款缴纳时间即纳税时限方面的限定。各个税收实体法都需要明确规定纳税期限，这是税收的固定性和强制性在时间上的体现。确定纳税期限应遵循三个原则：一是根据国民经济各部门经营特点和不同征税对象来确定；二是根据纳税人缴纳税款的数额多少来确定；三是根据纳税义务发生的特殊性和加强税收征管的要求来确定。我国现行税法关于纳税时限规定的相关概念主要有以下几个。

(1) 纳税义务发生时间。纳税义务发生时间，是指应税行为发生的时间。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当天。

(2) 纳税期限。纳税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。例如，《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《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。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳

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。

(3) 缴库期限。缴库期限是指税法规定的纳税期满后，纳税人将应纳税款缴入国库的期限。例如，《增值税暂行条例》规定，纳税人以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。

理解纳税期限应注意纳税期限不等于纳税申报期，纳税期限不等于纳税义务发生时间。纳税申报期是指纳税期满后纳税人办理纳税手续、解缴税款的时间。纳税义务发生时间是指纳税人取得应税收入或发生纳税行为应当承担纳税义务的起始时间。

## 七、纳税地点

纳税地点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)的具体申报缴纳税金的地方。纳税地点的主要形式有就地纳税、营业行为所在地纳税、口岸纳税、集中纳税等。

(1) 就地纳税。纳税人向自己所在地的主管税务机关纳税。中国大多数纳税人及纳税对象采取的就是这种形式，如增值税、营业税、消费税、所得税等(除另有规定外)。

(2) 营业行为所在地纳税。纳税人离开主管税务机关管辖的所在地，向营业行为所在地税务机关纳税，主要适用于跨地区经营和临时经营的纳税人。如《增值税暂行条例》规定，固定业户到外县(市)销售货物或者劳务，应当向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项，并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税；未报告的，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税。非固定业户销售货物或者劳务，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税。

(3) 口岸纳税。缴纳进出口关税的纳税人向进出口岸地海关纳税，主要适用于关税。在商品进出口岸地，由收、发货人或其代理人向口岸地海关纳税。外贸企业，其他单行自营或接受委托进口的商品除缴纳关税外，还要缴纳增值税、消费税等有关工商税。例如，《增值税暂行条例》规定，进口货物，应当向报关地海关申报纳税。

(4) 集中纳税。对少数中央部、局实行统一核算的生产经营单位，由主管部、局直接纳税。这些单位，必须是经国家税务总局或其授权的税务机关批准的。例如，对铁路运输(不包括铁道部直属独立核算企业)、金融、保险企业(不包括中国人民保险总公司所属各省、自治区、直辖市分公司)等，分别由中央各部、行、总公司集中纳税。

除上述纳税地点外，对代征、代扣、代缴(包括海关代征)税款，国家为了简化征纳手续，加强对税源的源泉控制，也规定了代征、代扣、代缴的纳税地点。如海关代征，即由海关在其口岸所在地对进口的应税货物征收关税的同时，代理税务机关征纳各税。

## 八、税收减免

税收减免是指国家对特定纳税人或征税对象给予减轻或者免除税收负担的一种税收优惠措施。减税是对应纳税额少征一部分税款，免税则是对应纳税额全部免征。减税免税把税收的严肃性和必要的灵活性结合起来，体现因地制宜和因事制宜的原则，从而更好地贯彻税收政策。

税收减免是一种特殊的调节手段，必须严格按照税收法律法规的范围和权限办事，任何单位和部门不得任意扩大范围、超越权限擅自减免税收。

### （一）税基式减免

税基式减免是指通过直接缩小计税依据的方式实现的减税免税，包括起征点、免征额、项目扣除和跨期结转等。

#### 1. 起征点

起征点是指征税对象达到一定数额并开始征税的起点。征税对象数额未达到起征点的不征税，达到或超过起征点的应就全部数额征税，如现行增值税。

#### 2. 免征额

免征额是指征税对象的全部数额中免于征税的数额。免征额的部分不征税，仅就超过免征额的部分征税，如现行个人所得税。

起征点和免征额同为征税与否的界限，对纳税人在其收入没有达到起征点或没有超过免征额的情况下，两者是一样的。但是，它们又有明显的区别。一是当纳税人的收入正好达到起征点就要征税，而纳税人的收入正好与免征额相同时不用征税。二是当纳税人收入达到或超过起征点时，就要对收入全部征税，而当纳税人收入超过免征额时只对超过部分征税。两者相比，享受免征额的纳税人要比享受同额起征点的纳税人的税负轻。三是起征点只能照顾一部分纳税人，而免征额可以照顾适用范围内的所有纳税人。

#### 3. 项目扣除

项目扣除是指在征税对象总额中先扣除某些项目的金额，以其余额为计税依据计算应纳税额，如现行企业所得税、土地增值税。

#### 4. 跨期结转

跨期结转是指将某些费用或损失向后或向前结转，抵消其一部分收益，以缩小税基，实现减税免税，如企业所得税中的亏损弥补规定。

### （二）税率式减免

税率式减免是指通过直接降低税率的方式实现的减税免税，包括重新确定税率、选用其他税率和规定零税率等。例如，现行增值税中对出口货物实行零税率，企业所得税中对小型微利企业及高新技术企业均实行低税率优惠。

### （三）税额式减免

税额式减免是指通过直接减少应纳税额的方式实现的减税免税，包括全部免征、减半征收、核定减征率及核定减征额等。例如，企业所得税中对企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得可以免征、减征企业所得税。

## 第四节 我国现行税法体系和税收征管体制

### 一、我国社会主义税收体系的建立与发展

我国税法经过七十多年的建设与发展，取得了显著成绩。我国税法发展演变为基本适应社会主义市场经济体制要求、实体法与程序法相结合的综合性税收法律制度。我国税收体系的建立与发展大致可以分为以下几个阶段。

#### (一) 我国税制初步建立和曲折发展阶段

从中华人民共和国成立至 1978 年底，随着国家政治、经济形势的发展与变化，以及党和国家在各个时期政治经济任务的变化，中国税制的建立与发展经历了一个曲折的过程。

##### 1. 中华人民共和国税制的初步建立

1950 年 1 月，中央人民政府政务院颁布了《全国税政实施要则》，除农业税外，全国统一征收 14 种税。《全国税政实施要则》的公布，标志着中华人民共和国税制的正式建立。为了适应经济形势的变化，1952 年底国家根据“保证税收，简化税制”的精神，对我国税制进行了第一次修正，于 1953 年 1 月 1 日起实行，此次税制修正的主要内容就是试行商品流通税。

##### 2. 1958 年的税制改革

“二五”计划的开始及 1958 年国民经济“大跃进”，客观上要求对税制进行改革。此次税制改革是在坚持“在原有税负的基础上简化税制”的原则下进行的，改革内容主要有两个方面：试行工商统一税，即将原有的商品流通税、货物税、营业税和印花税合并为工商统一税；统一农业税制。

##### 3. 1973 年的税制改革

这一时期税制改革的指导思想为“合并税种，简化征收方法，改革不合理的工商税制”。改革的主要内容就是试行工商税，即把原来对工商企业征收的工商统一税及其附加、城市房地产税、车船使用牌照税、盐税和屠宰税合并为工商税。

#### (二) 计划商品经济时期的税制改革阶段

这一时期的税制改革可分为涉外税制的改革、两步“利改税”方案的实施和 1984 年工商税制改革。

##### 1. 涉外税制改革

我国税制建设的恢复期和税制改革的起步期主要在 1978—1982 年，不论在思想上，还是理论上都为税制改革做了大量突破性工作，奠定了理论基础。1980 年 9 月至 1981 年 12 月，为适应我国改革开放政策的需要，第五届全国人民代表大会先后通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》，对中外合资企业、外国企业继续征收工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税，初步形成了一套大体适用的涉外税制。

## 2. 第一步“利改税”方案

1983年,为了适应国营企业改革和城市经济改革,国务院决定在全国试行国营企业“利改税”,即第一步“利改税”,将中华人民共和国成立后实行了三十多年的国营企业向国家上缴利润的制度改为缴纳企业所得税。

## 3. 第二步“利改税”方案和工商税制改革

为了加快城市经济体制改革的步伐,经第六届全国人民代表大会批准,从1984年10月国务院决定在全国实施第二步“利改税”和工商税制改革,发布了与国营企业所得税、国营企业调节税、产品税、增值税、营业税、盐税、资源税等相关的一系列行政法规,是我国改革开放之后的一次大规模的税制改革。1991年,《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》与《中华人民共和国外国企业所得税法》合并为《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》。

两步“利改税”方案的顺利实施,突破了几十年统收统支体制的格局和对国营企业不能征收所得税的禁区,用税收法律使国家和企业的利益分配关系确定下来,成为国家与企业分配关系的一个历史性转折。

### (三) 社会主义市场经济初期的税制改革阶段

1992年,党的十四大提出了我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。为适应分税制财政体制改革的要求,更好地服务于改革开放,1994年我国全面实施了一系列税收法律制度,成为中华人民共和国成立以来规模最大、范围最广、内容深刻、力度最强的财税体制改革。

#### 1. 全面改革流转税

建立增值税、消费税和营业税三税并立,多层次调节的税制体系,增值税、消费税和营业税统一适用于内资和外资企业,取消对涉外企业和个人征收的原工商统一税。

#### 2. 对内资企业实行统一的企业所得税

取消原来分别设置的国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税和私营企业所得稅,同时,国营企业不再执行企业承包上缴所得税的包干制。

#### 3. 统一个人所得税

取消原个人收入调节税和城乡个体工商户所得税,对个人收入和城乡个体工商户的生产经营所得统一实行修订后的《中华人民共和国个人所得税法》。

#### 4. 调整、撤并和开征其他一些税种

调整资源税、城市维护建设税和城镇土地使用税;取消集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、资金税和工资调节税;开征土地增值税、证券交易印花税;盐税并入资源税,特别消费税并入消费税。

#### 5. 将车辆购置附加费转化为税收

2000年10月22日国务院颁布了《中华人民共和国车辆购置税暂行条例》,自2001年1月1日起在全国范围内征收车辆购置税,取消了车辆购置附加费。

改革之后我国税种设置大幅减少,初步实现了税制的简化、规范和高效统一,基本实现了建立适应生产力发展水平的、符合社会主义市场经济要求的税制体系总目标。

#### (四) 社会主义市场经济完善期的税制改革阶段

2003年10月,党的十六届三中全会明确提出了“简税制、宽税基、低税率、严征管”的新一轮税制改革基本原则。按照中央提出的指导思想,自2003年起,我国进行了以全面取消农业税、统一内外资企业所得税、增值税转型、“营改增”等为内容的税制改革。深化税制改革是财税改革的三大内容之一。深化税制改革的目标,就是建立现代税收制度。

##### 1. 全面取消农业税

为了切实减轻农民负担,中央决定从2000年开始在农村开展税费改革。根据“减轻、规范、稳定”的原则,对农(牧)业税和农业特产税进行了调整,明确在5年内逐步取消农业税。2005年12月29日,第十届全国人民代表大会常务委员会第十九次会议决定自2006年1月1日起在全国范围内取消农业税。

##### 2. 进一步修订完善个人所得税制

2005年12月14日,根据第十届全国人民代表大会常务委员会第十八次全体会议《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》,从2006年1月1日起,工资、薪金所得费用扣除标准由每月800元提高到每月1600元;2007年6月29日,经全国人民代表大会常务委员会通过,再次将工资、薪金所得费用扣除标准提高至每月3500元;2018年8月31日第十三届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过了《中华人民共和国个人所得税法》的修订,进一步将工资、薪金所得费用扣除标准提高到每月5000元,增加了子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或住房租金、赡养老人等六项专项附加扣除,同时对个人所得税的居民个人和非居民个人认定标准进行了调整。

##### 3. 扩大消费税征税范围

2006年3月22日,财政部、国家税务总局下发《关于调整和完善消费税政策的通知》,决定从2006年4月1日起调整部分消费税税目、税率及相关政策。2009年5月26日,财政部、国家税务总局印发《关于调整烟产品消费税政策的通知》,政策涉及调整卷烟生产环节消费税计税价格和卷烟生产环节(含进口)消费税的从价税税率。自2014年11月25日起,先后三次调整并提高成品油消费税单位税额;自2015年2月1日起,对电池、涂料征收消费税;2016年9月30日,财政部、国家税务总局印发《关于调整化妆品消费税政策的通知》,自2016年10月1日起,取消对普通美容、修饰类化妆品征收消费税,将“化妆品”科目名称更名为“高档化妆品”;2016年11月30日,财政部、国家税务总局印发《关于对超豪华小汽车加征消费税有关事项的通知》,自2016年12月1日起,对超豪华小汽车,在生产(进口)环节按现行税率征收消费税的基础上,在零售环节加征消费税。为了完善消费税法律制度,增强其科学性、稳定性和权威性,构建适应社会主义市场经济需要的现代财政制度,财政部和国家税务总局于2019年12月3日发布了《中华人民共和国消费税法(征求意见稿)》。

##### 4. 对烟叶税、车船使用税、城镇土地使用税等税种进行改革

2006年4月28日,国务院公布了《中华人民共和国烟叶税暂行条例》,对烟叶的收购实行20%的比例税率。2017年12月27日第十二届全国人民代表大会常务委员会第三十一次会议通过《中华人民共和国烟叶税法》,自2018年7月1日起实施。2007年1月1日《中华人民共和国车船税暂行条例》正式实施,取代了1986年9月15日国务院发布的《中华人民共和国车船使用暂行条例》。2011年2月25日第十一届全国人民代表大会常务委员会第十九次会议通过《中

华人民共和国车船税法》，自2012年1月1日起施行。修改后的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》也于2007年1月1日起正式实施。2018年12月29日第十三届全国人民代表大会常务委员会第七次会议通过《中华人民共和国车辆购置税法》和《中华人民共和国耕地占用税法》，分别自2019年7月1日和2019年9月1日起施行。

### 5. 统一内外资企业所得税

为维护国家的税收主权，制定适应我国市场经济发展要求和国际发展趋势的企业所得税法，2007年3月16日，第十届全国人民代表大会第五次会议审议通过了《中华人民共和国企业所得税法》，并于2008年1月1日开始实施。该税法的实施，结束了企业所得税法律制度对内外资分立的局面，逐步建立起一个规范、统一、公平、透明的企业所得税法律制度。

### 6. 增值税转型改革

2008年11月10日，国务院公布了修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例》，自2009年1月1日起实施。实现了在全国范围内的增值税转型改革，实行消费型增值税。我国分别于2017年7月、2018年5月和2019年4月三次调整增值税税率。另外，对增值税一般纳税人管理由原来实行认定管理改为登记管理。为完善税收法律制度，建立现代增值税制度体系，财政部、国家税务总局于2019年11月27日发布了《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》。

### 7. 统一内外资企业房产税和城市维护建设税

2008年12月31日，国务院公布了第546号令，《中华人民共和国城市房地产税暂行条例》自2009年1月1日起废止，外商投资企业、外国企业和组织，以及外籍个人依照《中华人民共和国房产税暂行条例》缴纳房产税。2010年10月18日，国务院发布了《关于统一内外资企业和个人城市维护建设税和教育费附加制度的通知》，决定统一内外资企业和个人城市维护建设税。自2010年12月1日起，外商投资企业、外国企业及外籍个人适用国务院1985年发布的《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》。2020年8月11日，第十三届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议通过《中华人民共和国城市维护建设税法》，自2021年9月1日起实施，《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》同时废止。

### 8. 资源税改革

2010年6月1日，财政部、国家税务总局联合下发了《新疆原油、天然气资源税改革若干问题的规定》，在新疆率先进行资源税试点，规定对原油、天然气资源税实行从价计征，税率为5%。2011年9月21日，国务院第173次常务会议通过了《关于修改〈中华人民共和国资源税暂行条例〉的决定》，自2011年11月1日起施行。自2014年12月1日起在全国范围内实施煤炭资源税从价计征改革，煤炭资源税税率幅度为2%~10%。自2015年5月1日起实施稀土、钨、钼等资源清费立税、从价计征改革。2016年5月9日，财政部、国家税务总局印发《关于全面推进资源税改革的通知》和《关于资源税改革具体政策问题的通知》，自2016年7月1日起全面推进资源税改革，先在河北省开展水资源税试点，自2017年12月1日起在北京、天津、山西、内蒙古、山东、河南、四川、陕西、宁夏9个省(自治区、直辖市)扩大水资源税改革试点。2019年8月26日，第十三届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议通过《中华人民共和国资源税法》，自2020年9月1日起实施。

### 9. 实施“营改增”税制改革

2011年11月16日，财政部、国家税务总局印发了《营业税改征增值税试点方案》，规定

从2012年1月1日起,上海市交通运输业和部分现代服务业进行营业税改征增值税试点。自2013年8月1日起,在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点;自2014年1月1日起,在全国范围内开展铁路运输和邮政业营业税改征增值税试点;电信业自2014年6月1日起纳入营业税改征增值税试点。经国务院批准,自2016年5月1日起,在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。

#### 10. 开征环境保护税

2016年12月25日,第十二届全国人民代表大会常务委员会第二十五次会议通过《中华人民共和国环境保护税法》,自2018年1月1日起施行;2017年12月25日,国务院公布《中华人民共和国环境保护法实施条例》,自2018年1月1日起施行。

#### 11. 契税改革

2020年8月11日,第十三届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议通过《中华人民共和国契税法》,自2021年9月1日起实施,《中华人民共和国契税法》同时废止。《中华人民共和国契税法》基本延续了《中华人民共和国契税法》关于税收优惠的规定,同时还增加了其他税收优惠政策,比如,为体现对公益事业的支持,增加对非营利性学校、医疗机构、社会福利机构承受土地、房屋用于办公、教学、医疗、科研、养老、救助免征契税等规定。

#### 12. 印花税法改革

2018年11月1日,财政部和国家税务总局起草了《中华人民共和国印花税法(征求意见稿)》,并向社会公开征求意见,2021年1月4日,国务院常务会议通过《中华人民共和国印花税法(草案)》,决定将其提请全国人大常委会审议。印花税法改革,有利于完善印花税法法律制度,增强其科学性、稳定性和权威性,有利于构建适应社会主义市场经济需要的现代财税制度,有利于深化改革开放、推进国家治理体系和治理能力现代化。

#### 13. 土地增值税改革

土地增值税立法是贯彻落实税收法定原则的重要步骤,也是健全地方税体系改革的重要内容,有利于完善土地增值税制度,增强权威性和执法刚性,发挥土地增值税筹集财政收入、调节土地增值收益分配、促进房地产市场健康稳定发展的作用,有利于健全我国的房地产税收体系、推进国家治理体系和治理能力现代化。因此,财政部和国家税务总局于2019年7月16日发布了《中华人民共和国土地增值税法(征求意见稿)》。

## 二、我国税收法制建设的规范化阶段

一个国家的税收制度,可按照构成方法和形式分为简单型税制和复合型税制。简单型税制主要是指税种单一、结构简单的税收制度;复合型税制主要是指由多个税种构成的税收制度。在现代社会中,世界各国一般都采用多种税并存的复税制税收制度。一个国家为了有效取得财政收入或调节社会经济活动,必须设置一定数量的税种,并规定每种税的征收和缴纳办法,包括对什么征税、向谁征税、征多少税,以及何时纳税、何地纳税、按什么手续纳税和不纳税如何处理等。因此,税收制度的内容主要有三个层次。一是不同的要素构成税种。构成税种的要

素主要包括纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收减免等。二是不同的税种构成税收制度。构成税收制度的具体税种，国与国之间差异较大，但一般都包括所得税(直接税)，例如，企业(法人)所得税、个人所得税，也包括商品课税(间接税)，如增值税、消费税及其他一些税种等。三是规范税款征收程序的法律法规，如《税收征管法》等。

税种的设置及每种税的征税办法，一般是以法律形式确定的，这些法律就是税法。一个国家的税法一般包括税法通则、各税税法(条例)、实施细则、具体规定四个层次。“税法通则”规定一个国家的税种设置和每个税种的立法精神，各个税种的“税法(条例)”分别规定每种税的征税办法，“实施细则”是对各税税法(条例)的详细说明和解释，“具体规定”则是根据不同地区、不同时期的具体情况制定的补充性法规。目前，世界上只有少数国家单独制定税法通则，大多数国家都把税法通则的有关内容包含在宪法和各税税法(条例)之中，我国的税法就属于这种情况。

“十三五”期间，我国 8 个税种完成立法任务，其中环境保护税是新税种。《中华人民共和国环境保护税法》于 2016 年 12 月 25 日通过，2018 年 1 月 1 日起施行，2018 年 10 月 26 日修正；《中华人民共和国烟叶税法》和《中华人民共和国船舶吨税法》均于 2017 年 12 月 27 日通过，2018 年 7 月 1 日起施行；《中华人民共和国车辆购置税法》和《中华人民共和国耕地占用税法》均于 2018 年 12 月 29 日通过，分别于 2019 年 7 月 1 日和 9 月 1 日起施行；《中华人民共和国资源税法》于 2019 年 8 月 26 日通过，2020 年 9 月 1 日起施行；《中华人民共和国城市维护建设税法》和《中华人民共和国契税法》于 2020 年 8 月 11 日通过，均于 2021 年 9 月 1 日起施行。3 个税种对应的税法做了修改：《中华人民共和国企业所得税法》于 2018 年 12 月 29 日修改通过；《中华人民共和国个人所得税法》于 2018 年 8 月 31 日修改通过；《中华人民共和国车船税法》于 2019 年 4 月 23 日修正。

税收法定不仅表现在税收实体法的通过上，更重要的是，税收立法越来越体现税收法治精神的要求。立法绝不是条例或暂行条例改为法就了事，税收立法过程同时是税制的完善过程。在这一过程中，向全社会征求意见已是常规做法，已经完成立法的税种是这么做的，对于尚未完成立法的增值税、消费税、土地增值税和印花税法，财政部和国家税务总局也就相应的税法征求意见稿向全社会征求意见：2019 年 7 月 16 日，《中华人民共和国土地增值税法(征求意见稿)》向全社会征求意见，8 月 15 日截止；2019 年 11 月 27 日，《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》向社会公开征求意见，12 月 26 日截止；2019 年 12 月 3 日，《中华人民共和国消费税法(征求意见稿)》向社会公开征求意见，2020 年 1 月 2 日截止，2021 年 1 月 4 日《中华人民共和国印花税法(草案)》通过国务院常务会议。

到目前为止，我国 18 个税种已有 12 个完成立法，有 3 个即将完成立法，其他未完成立法的税种立法也在紧锣密鼓进行之中，税收法定原则得到了有效落实。

### 三、我国现行税法体系

我国税法内容十分丰富，涉及范围也极为广泛，各单行税收法律法规结合起来，形成了完整配套的税法体系，共同规范和制约税收分配的全过程，是实现依法治税的前提和保证。从法律角度来讲，一个国家在一定时期内、一定体制下以法定形式规定的各种税收法律、法规的总和，被称为税法体系。但从税收工作的角度来讲，所谓税法体系往往被称为税收制度。一个国家的税收制度是指在既定的管理体制下设置的税种，以及与这些税种的征收、管理有关的，具

有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等的总和。

### （一）我国税收实体法

一个国家在不同时期，由于政治经济条件和政治经济目标不同，税收制度也有着或大或小的差异。我国现行税收实体法是 1949 年中华人民共和国成立后经过几次较大改革，逐步演变而成的，按我国税收实体法的性质和作用可将其分为五类：流转税类税法、所得税类税法、资源税类税法、财产类税法、行为目的税类税法。上述税收实体法中的关税由海关负责征收管理，其他税种由税务机关负责征收管理。除企业所得税、个人所得税、车船税、烟叶税和环境保护税是以国家法律的形式发布实施外，其他各种税都是经全国人民代表大会授权立法，由国务院以暂行条件的形式发布实施。

### （二）我国税收程序法

除税收实体法外，我国对税收征收管理适用的法律制度，就是按照税收管理机关的不同而分别规定的。

由税务机关负责征收的税种的征收管理，按照全国人民代表大会常务委员会发布实施的《中华人民共和国税务征收管理法》执行。

由海关负责征收的税种的征收管理，按照《中华人民共和国海关法》及《中华人民共和国进出口关税条件》等有关规定执行。

税收实体法和税收程序法的法律制度构成了我国现行的税法体系。

## 四、我国税收征管体制

党的十九届三中全会以后，全国税务系统坚决贯彻党中央、国务院关于改革国税地税征管体制的决策部署和《国税地税征管体制改革方案》(以下简称《改革方案》)，戮力同心、忠诚担当，各项改革任务深入落实。国税地税征管体制改革的胜利实施，成为我国税收征管改革历史上的一座丰碑，为高质量推进新时代税收现代化，更好地发挥税收在国家治理中的基础性、支柱性和保障性作用打下了坚实基础。

### （一）加强党的全面领导，为改革提供政治保证

税收征管体制改革是党和国家战略层面的制度安排。这次改革涉及范围广、利益调整深、矛盾冲突大，是改革开放以来我国税收征管体制最重大的一次变革。全国税务部门始终坚持以加强党的全面领导为统领，确保了改革的平稳推进。

全面从严治党为税收征管体制改革营造了优良的政治生态。全国税务系统牢固树立“四个意识”，认真落实“把抓好党建作为最大的政绩”的指示精神，全面推进从严治党，营造了风清气正的良好政治生态，为改革的顺利完成提供了土壤、创造了条件；形成了一套抓党建的思路办法，出台了加强干部日常管理的举措，构建了落实主体责任、健全党内组织生活、深化精神文明创建、加强思想政治工作、严格干部管理监督等制度体系；摸索建立了一整套党建管理的创新举措，实施绩效管理抓班子、带队伍，推行数字人事制度，创新巡视巡察方式，搭建税务系统内控制度框架和监督管理平台等，开创了税务系统全面从严治党新局面。

建好建强各级税务部门党委为税收征管体制改革提供了可靠的组织保证。在新机构挂牌前，在省市县税务局先成立国税、地税联合党委，统一领导改革和各项税收工作，再按要求将

联合党委变更设立为党委，保证了党的领导不缺位、不断档。结合税务部门垂直管理的特点，以及党员组织关系在地方等实际情况，探索构建了纵合横通党建机制体系，即“条主责、块双重、纵合力、横联通、齐心抓、党建兴”的党建机制体系，形成了党建工作新格局，为税收征管体制改革提供了坚强有力的组织保证。

全面加强党的建设，确保税收征管体制改革始终沿着正确的方向前进。充分发挥各级党委的领导核心作用，各级税务部门联合党委在改革之初就先行集中办公，抓紧抓实党建工作。联合党委改设党委后，就着手建立健全规章制度，及时建立工作规则，明确议事决策清单，把党委集体领导落实到改革和税收工作中，立规矩、促运行、保功效。充分发挥各级党支部战斗堡垒作用，认真落实“三会一课”“主题党日”等制度，履行好对党员的管理责任。充分发挥广大党员模范带头作用，组建“党员突击队”“党员先锋队”等，勇挑重担、迎难而上。

强大的思想政治工作是化解税收征管体制改革矛盾问题的“法宝”。各级税务部门认真落实国家税务总局关于做好改革期间思想政治工作的通知要求，强化思想政治工作责任，用好谈心谈话这个“法宝”，层层实现正职与副职、上级与下级、领导与干部谈心谈话“三个谈心全覆盖”。

## （二）科学组织、周密实施，确保改革平稳推进

为了落实好《改革方案》，国家税务总局精密设计、精准把控，各级税务部门挂图作战、对表推进，确保了改革蹄疾步稳，取得了好于预期的改革成果。

注重营造“上下同欲”的改革氛围。在 2018 年全国两会期间，国家税务总局局长王军接受媒体采访，解读党中央、国务院关于征管体制改革的政策。改革期间，税务系统高效率、分阶段、分层次召开一系列的改革动员会、推进会和专题会，宣讲政策、凝聚共识，从而统一了思想、明确了方向、鼓舞了士气。通过改革专题培训，引导各级税务干部融入改革、支持改革、服务改革。

注重构建“一张蓝图绘到底”的工作格局。国家税务总局制订了一系列配套方案、办法和措施，包括“改革方案+配套办法+操作文件”三个层面一整套的制度体系，形成了改革的“一张蓝图”。这次改革的主要任务概括为：强化一个根本，完善双重体制，打赢三场主攻战，夯实四大支撑点。“强化一个根本”，即加强党对税收工作的全面领导；“完善双重体制”，即完善以国家税务总局为主、与省市区党委和政府双重领导的管理体制；“打赢三场主攻战”，即打赢新税务机构挂牌、制定落实“三定”规定、社保费和非税收入征管职责划转三场主攻战；“夯实四大支撑点”，即围绕三场主攻战，整合优化税费业务和信息系统、强化经费保障和资产管理、清理修改相关法律法规和规章、规范干部人事和编制管理。这些规划全面系统、重点突出、简明扼要，为凝心聚力打好改革攻坚战、实现改革预期目标提供了明确指引。

注重建立“令行禁止、步调一致”的落实推进机制。全国各省局和市局比照国家税务总局的做法，建立了类似的改革推进机制，为落实改革任务提供了坚强的保证。为确保改革措施精准到位，国家税务总局在反复征求基层意见基础上，针对重大改革事项，统一下发参考模板，实行模板化操作。各地严格按照模板规范化操作、标准化实施，有效防止了改革任务跑偏走样。

注重释放“两不误、两促进”的改革红利。坚持将税收制度改革和税收征管体制改革统筹安排、共同落实，积极推进个人所得税改革，认真落实增值税、环境保护税和资源税改革，实现了税制改革和税收征管体制改革同步推进。坚持“机构改革、服务先行”，持续开展“便民办税春风行动”，稳步推行“一窗通办”“一厅通办”“一键咨询”“一人通答”全覆盖、“最多

跑一次清单”等办税、缴费便利化措施，释放改革红利，使纳税人、缴费人的获得感明显增强，也赢得了各方面对改革的大力支持，实现了征管体制改革和优化税收服务的共同促进、共同提高。

### （三）改革助力夯实国家治理基础

税收征管体制改革的顺利实施，有利于发挥税收在国家治理中的基础性、支柱性和保障性作用。

税收征管体制改革夯实了国家治理的基础。税收征管体制改革是推进国家治理体系和治理能力现代化的一场深刻变革。通过改革，我国的税收管理机构设置更加合理和专业，一个系统完备、科学规范、高效统一的税收征管体系在全国建立。实现了税收征管资源整合、税收大数据资源聚合，实现了税收执法和服务的规范统一，有效提高了税务部门服务国家治理的能力。

税收征管体制改革规范了国家、企业与个人的分配关系。税收征管体制改革后，税收业务、社会保险费和非税收入征管业务由税务部门负责管理，可以有效厘清税源和费源，在保证国家财政收入和人民群众长远利益的基础上，有利于从税收和非税收入两方面综合考虑负担水平，总体调节国家、企业与个人的分配关系，实现社会公平。

税收征管体制改革从制度上稳定了中央与地方的财政分配关系。税收征管体制改革后，中央与地方政府的收入划分进一步透明规范，从制度上稳定了中央与地方的财政分配关系，优化了中央和地方政府的财政收入结构。将税收和各类非税收入统一由税务部门征管，为财政上的分级管理提供基础性条件。随着信息技术的进步，越来越多的现代化信息手段在税收工作中广泛应用，特别是“金三”系统对各项税收和部分非税收入进行征收管理，税收入库信息可实时追踪，中央与地方政府的税收划分日益透明、规范，进而也提高了各级政府的财政保障能力和治理能力。

税收征管体制改革为正确处理政府、市场与社会的关系提供了有效的途径。税收征管体制改革后，政府既能够统筹税费政策调节个人收入分配，调节地区收入差别，也可以合理合法地保护国家税收权益和本国纳税人、缴费人利益；既能够通过合并国税地税机构提高税收管理的质效，也可以优化纳税服务、简化审批程序，进一步方便纳税人和缴费人，规范政府与市场主体的法律关系。

税收征管体制改革提高了国家精准施策的能力。国家精准施策，需要规范、全面和可靠的经济数据的支撑。税收征管体制改革实现了税费征管信息资源整合，实现了全国税费征管信息的大集中，形成了规范、统一的税收大数据。对这些税费大数据进行分析，一方面有利于加强税收管理薄弱环节的风险监控，强化征管，堵塞漏洞；另一方面有利于精准分析、评估税费政策效果，为税费改革、政策调整提供量化可靠的决策参考，为国家精准施策提供了依据，提高了国家评估和分析税收政策效果、根据经济发展精准施策的能力。

### （四）改革将高质量推进新时代税收现代化

党的十九大报告提出到 21 世纪中叶把我国建成富强、民主、文明、和谐、美丽的社会主义现代化强国。税务部门也确立了高质量推进新时代税收现代化的奋斗目标。税收征管体制改革，顺应了时代的发展和需要，成为我国税收现代化的关键一招。

优化高效统一的现代税费征管体系基本确立。征管业务流程标准统一规范，初步形成了以税费风险管理为导向，以分类分级管理为基础的税费征管格局。自然人税费征管体系初步建立，加快推进信息交换和系统建设衔接，形成与其他部门交流协作和业务沟通的机制。全国统一的

税费管理信息系统初步构建,实现了征管模式从“以票管控”向“信息治理”的转变,在一定程度上解决了征纳双方信息不对称问题,强化了源泉控管。社会保险费和非税收入征管职责划转有序推进,以金税工程为基础,实现了征管功能融合、数据集成和技术优化,提高了税费治理的信息化水平。

公平公正的现代税收法制体系正在建立。坚持将法治思维贯穿于税收征管体制改革始终,深化税务行政审批制度改革,规范税收执法,开展行政执法公示制度、执法全过程记录制度、重大执法决定法制审核制度试点,深化税务稽查改革,确保税收执法在法治轨道上有序运行。优化高效统一税收征管体系的建立,也为落实税收法定原则,建立税法统一、税负公平和调节有度的新时代高质量的税收法制体系打下坚实基础。

稳固强大的现代税收组织体系初步形成。全国税务系统认真落实科学合理、权责一致的要求,实现了税收组织体系的“瘦身”与“健身”。合并了省市县乡四级税务机构,合理设置内设机构,优化派出机构。内设机构、派出机构等数量大幅缩减,部分机构规格降低,上下级之间、部门之间、环节之间的职责关系进一步理顺,办税两头跑、办事多头找、执法不统一、服务不规范等问题得到较好解决。组织开展作风大整顿,围绕政治纪律、组织纪律、机构编制纪律、干部人事纪律、财经纪律、保密纪律及党建工作等内容进行监督检查并全面整改到位,确保作风改进、服务更优,为实现“事合、人合、力合、心合”提供了有力保障。

开放包容的中国税收治理模式逐步形成。国税地税机构的顺利合并,社会保险费和非税收入征管职责划转的有序推进,形成了具有中国特色的税费治理模式,为世界税收征管改革和发展提供了中国智慧、中国方案和中国力量。加大对发展中国家的税收技术援助和支持,帮助发展中国家提高税收征管能力,实现包容性发展。

回首“十三五”,税收制度的现代化在各个方面均有体现,税收征管的现代化也取得了重要进展,税收政策的效果在显现。展望“十四五”,中国还需要进一步完善现代税收制度,使税制结构更加优化,使税收负担更加合理,使税收的调节作用得到更恰当的发挥,使税收更能适应新发展理念、高质量发展、新发展格局形成的要求,从而更好地发挥税收在国家治理体系和治理能力现代化中的作用。

## 本章小结

1. 税收是国家为满足社会公共需要,凭借政治权力,按照法律的规定,参与单位和个人的财富分配,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收具有强制性、无偿性、固定性三个基本特征。

2. 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与义务关系的法律规范的总称,是国家法律的重要组成部分。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。税法的原则分为税法基本原则和税法适用原则。

3. 税法的构成要素是指各种单行税法具有的共同基本要素的总称。税法的构成要素一般包括纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收减免等项目。

4. 我国社会主义税收体系的建立与发展经历了税制初步建立和曲折发展阶段、计划商品经济时期的税制改革阶段、社会主义市场经济初期的税制改革阶段、社会主义市场经济完善期的税制改革阶段。