

第一章 税法概论

【本章学习目标】

1. 了解税收实体法构成要素、我国现行税制,理解税法、税收的特征、税收法律关系。
2. 理解税收的作用、税法的原则。
3. 了解我国税种分类、我国现行主要税种。

第一节 税收概述

一、税收的概念

(一) 税收的定义

税收是财政收入的主要来源,是国家机器得以运转不可或缺的组成部分。现代法治国家中,税收与税法关系密不可分,税法是税收的法律表现形式并确定税收的具体内容。

税收征收必须依法律明文规定,避免税收机关滥用国家权力,以保护纳税人的合法权益。税法在保证国家财政收入、实施宏观调控、维护市场经济秩序和保护纳税人合法权益等方面发挥着重要的作用。

税收是国家为了实现其职能,凭借其政治权力强制地、无偿地征收实物或货币,以取得财政收入的一种手段,是国家参与国民收入分配与再分配的一种方式。税收的概念包括以下含义。

1. 税收是一个历史范畴

税收同其他社会现象一样,也有其自身产生、发展和消亡的历史。税收不是自古就有的,它与国家存在直接联系,两者密不可分,是国家机器赖以生存并实现其职能的物质基础。

2. 税收是一个财政范畴

国家为了维持其存在和实现其职能,必须消耗一定的物质财富,因而必然要通过一定的途径、采取一定的方式取得财政收入。税收就是国家取得财政收入的主要途径和主要方式。

3. 国家征税凭借的是政治权力

国家筹集任何一种财政收入,都必须凭借某种权力。国家征税,凭借的不是财产权

力,而是国家的政治权力。

4. 税收是一个分配范畴,它体现了特定的分配关系

社会再生产是由生产、分配、交换和消费组成的有机整体。税收在社会再生产过程中,属于分配范畴。税收是一种以国家为主体的分配,它体现的是以国家为主体的分配关系。

(二) 税收的特征

税收与其他财政收入形式相比,具有强制性、无偿性和固定性三个特征。这就是所谓的税收“三性”,它是税收本身所固有的。

1. 强制性

强制性是指国家以社会管理者的身份,凭借政权力量,通过颁布法律或法规,按照一定的征收标准进行强制征税。负有纳税义务的纳税人必须依法、按时、足额纳税,否则就要受到法律制裁。

2. 无偿性

无偿性是指国家在征税时,不需要向纳税人付出任何形式的对价;纳税人虽然从国家的公共产品中获益,却无权要求直接返还。税收的无偿性特征是税收不同于其他财政收入形式的最本质的特征。它既不同于国有资产收入或利润上交,也不同于需还本付息的国债制度,还区别于市场监督管理、交通管理等行政管理部门因服务社会而收取的各种形式的规费。税收的无偿性至关重要,体现了财政分配的本质,它是税收“三性”的核心。

3. 固定性

固定性是指国家税收以法律形式预先规定征税范围和征收比例,便于征纳双方共同遵守。税收的固定性既包括时间上的连续性,也包括征收比例的固定性。

税收的固定性决定于法律的稳定性,国家在征税之前就以法律形式将课税对象、征收比例或数额等公布于众,然后按事先公布的标准征收。课税对象、征收比例或数额等税收法律一旦明文规定就不能轻易更改,这是法治国家的基本要求。因此税收法律必须在一定时期内保持稳定不变,未经严格的立法程序,任何单位和个人对税收法律都不得随意变更或修改,因此,税收是一种固定的连续性收入。

二、税收的根据

税收的根据,也就是国家为什么要征税,人民为什么要向国家纳税。它不仅是税收理论需要解决的基本问题,也是税法理论需要解决的基本问题。总体而言,国家之所以要征税,是由经济必然性和历史必然性决定的。

(一) 征税是实现以国家为主体的“社会扣除”的需要

国家需要运用税收工具获得实现其职能所需要的资金;由于国家担负着维护社会安

定,抵御外来侵略,发展科学、文化、教育、卫生和社会保障等事业,发展能源、交通等基础设施,以及管理社会经济秩序等重要任务,因而需要运用税收形式取得一定数量的资金。

(二) 征税是市场经济体制的内在要求

在市场经济体制下,市场对资源配置起基础性作用的同时,国家也必须加强宏观调控,综合运用各种经济杠杆调控经济的运行。

(三) 征税是处理国家与各种经济成分和公民个人之间分配关系的需要

国家要从不同的经济成分和个人手中取得收入,调节其收入水平,同时保障其合法权益,必须通过征税的形式,把国家与各种经济成分和个人之间的分配关系纳入法治化管理的轨道并固定下来。

第二节 税法概述

一、税收关系及其法律调整

(一) 税收关系的概念

税收关系是一种特定的社会产品分配关系,是整个社会关系的组成部分。税收关系是因国家组织税收收入而发生的社会关系。

作为一种特殊形式的经济关系,国家取得税收收入的过程,实际上也就是国家政治权力介入私人经济领域,实现一定数量资财所有权的无偿转移的过程,所以税收关系非常复杂,它既非纯粹的经济关系,也非纯粹的公权力关系,而是由税收经济关系、税收征收程序关系和税收监督保障关系共同构成的复合体。

在税收关系中,税收经济关系,即资财无偿从私人所有转移为国家所有的关系是核心关系,税收征收程序关系、税收监督保障关系都是因税收经济关系派生出来,并为税收经济关系服务的社会关系。

(二) 税收关系的法律调整

税收属于经济学概念,税收关系作为一种特定的社会产品分配关系,关系着国家能否有效地占有和支配一部分社会产品和国民收入,关系到国家职能能否顺利实现,而且关系到各种不同性质和规模的经济组织和社会各阶层民众的利益。由此可以说,调整税收关系的法律规范就是税法。

税法,即税收法律制度,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的权利与义务关系的法律规范的总称。它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

务机关及一切纳税单位和个人依法征税、依法纳税的行为规则。

税法与税收存在着密切的联系,税收活动必须严格依照税法的规定进行,税法是税收的法律依据和法律保障。税收以税法为其依据和保障,而税法又必须以保障税收活动的有序进行为其存在的理由和依据。此外,税收作为一种经济活动,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,决定了与税收相对应的税法的存在;而税法则对税收的有序进行和税收目的的有效实现起着重要的法律保障作用。

(1)税法是由国家制定或者认可的

现代各国的税法,都是由有权制定法律规范的国家机关按照法定程序制定的。

(2)税法所体现的是统治阶级的国家意志

税法集中体现了统治阶级的国家在社会产品分配方面的意志和愿望。

(3)税法所调整和确认的是国家税收活动中所发生的社会关系——税收关系

只要是国家税收活动中所发生的社会关系,都属于税法调整和确认的范围。

(4)税法是由一系列单行的税收法律规范构成的综合性法律

税法是由一系列单行的税收法律规范组成的,税法只是一个总的名称,法学意义上的税法,有广义和狭义之分。广义的税法包括所有调整税收关系的法律、法规、规章和规范性文件。狭义的税法特指由全国人大及其常委会制定和颁布的税收法律。

上述四层含义反映的是不同国家的税法具有的共性,由于社会制度、政权结构、经济发展水平等因素的影响,税法调整的范围以及税收法律规范的完备程度都有所不同。

二、税法的分类

按税法的权限划分、征税对象、适用范围、规定内容,可以对税法作出不同的分类。

(一) 按照主权国家行使税收管辖权分类

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和国际税法。

1. 国内税法

国内税法是特定国家制定或者认可的,实施于该国主权所达范围之内的法律规范。一般是按照属人或属地原则加以规定。

2. 国际税法

国际税法是调整国家与国家之间税收关系的法律。国际税收法律关系的主体都是国家。国际税法主要包括双边或多边国家间的税收协定,国际公约中有关税收的条款,国际税收惯例和国际法院的判例等。

(二) 按照税法的内容分类

按照税法规定的内容的不同,税法可分为税收实体法和税收程序法。

1. 税收实体法

税收实体法是具体规定税收法律关系主体权利与义务的税收法律规范,这些法律规范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》(以下简称《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。

2. 税收程序法

税收程序法是为保障税收实体法所规定的权利与义务的实现而制定的税收法律规范。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)就属于税收程序法。

税收实体法和税收程序法相互联系,相互依存,不可分割。

(三) 按照税法效力分类

按照税法效力等级的不同,可以将税法分为税收法律、税收法规、税收规章。

1. 税收法律

税收法律是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,但高于税收法规、规章。我国现行税法体系中,《个人所得税法》《企业所得税法》《车船税法》和《税收征管法》等属于税收法律。

2. 税收法规

税收法规是最高行政机关,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。

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由地方立法机关制定的税收地方法规两部分构成,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》(以下简称《增值税暂行条例》)、《中华人民共和国消费税暂行条例》(以下简称《消费税暂行条例》)等。税收法规的效力低于宪法、税收法律,但高于税收规章。

3. 税收规章

税收规章是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》《税务登记管理办法》《税务行政处罚裁量权行使规则》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,只具有参考性的效力。

(四) 按照征收对象分类

按照征收对象的不同,税法可分为流转税法、所得税法、资源税法、财产税法和行为税法。

1. 流转税法

流转税法是规定对货物流转额和劳务收入额征税的法律规范,主要包括增值税法、消费税法、关税法等。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、税率的高低,对商品经济活动都有直接的影响,易于发挥政府对经济的宏观调控作用。

2. 所得税法

所得税法是规定对纳税单位和个人获取的各种所得或利润额征税的法律规范,主要包括企业所得税法、个人所得税法等。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. 资源税法

资源税法是规定对纳税人利用各种资源所获得的收入征税的法律规范,主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。我国现行的资源税、城镇土地使用税、土地增值税等税种均属于资源课税的范畴。

4. 财产税法

财产税法是规定对纳税人财产的价值或数量征税的法律规范,包括房产税法、契税法、车船税法和耕地占用税法等。

5. 行为税法

行为税法是规定对某些特定行为征税的法律规范,包括印花税法和城市建设维护税法等。

三、税法的作用

(一) 税法是国家财政收入的法律保障

税收是国家财政收入的主要支柱,一般情况下,国家95%的财政收入都要来自税收。国家通过税收立法,对这一收入给予法律上的保障。据此,税法规定了税种、税目、税率、缴纳期限,并规定了违反税法应负的法律责任等强制措施,来保证国家的财政收入。

国家要无偿地向纳税人取得税收,没有法律的约束和国家强制力的保障是不够的。也即财政收入的实现,必须有法律作为保障。不论任何公民,如果有违反税法的行为,都要受到法律的约束和制裁,对严重违反税法的公民,司法机关还要依法惩处。

(二) 税法是国家宏观调控经济的法律手段

税收作为国家宏观调节经济的一种重要手段,其在政府收入中的重要份额,决定了对公共部门消费的影响,进而会影响总需求。税法在税目、税率、减免税等方面的规定,会直接影响投资行为,从而对总需求产生影响。这样就达到了调节社会生产、交换、分配

和消费,促进社会经济健康发展的目的。

(三) 税法是保障和促进税收制度改革顺利进行的法律武器

改革不合理的税收制度,建立适应社会主义市场经济发展要求的税收制度,是市场经济健康发展的需要,税法在促进、保障税收制度改革以及保护、完善新的税收制度方面,起着重要的作用。

由于税法的强制性特点,国家可以依靠强制力解决税收制度改革中出现的矛盾,排除改革中遇到的阻力,保证税收制度改革措施的顺利推行。国家运用税法这一法律形式,使新的税收关系和秩序规范化、制度化,有助于税收制度的确立和普遍推行,使税收制度改革的成果得到更好的巩固。

(四) 税法是维护国家权益,促进国际经济交往的可靠保证

税法规定对外国客商和来华进行经济技术文化交流的外国人行使征税权,维护了国家主权。在规定征税的前提下,实行税率从低、优惠从宽、手续从简的政策,对外国客商以优惠的同时简化纳税手续,有利于吸引外国人从事各种交流活动。税法根据平等互利的原则,实行区别对待,采取高低不同的税率和不同的征税及减免税措施,有利于发展我国的对外贸易。

国家根据本国需要,对不同的进口商品规定差别税率,进行必要的鼓励和限制,调节进出口产品的品种和数量,维护国家经济利益;税法根据国家扩大出口,争取外汇收入的要求,规定除国家限制出口的商品以外,免征关税,免征国内增值税、消费税,或者给以出口退税的待遇,对提高我国产品在国际市场上的竞争力起到了积极作用。

四、税法的原则

(一) 税收法定原则

税收法定原则是指由国家税收立法机关决定全部税收问题的税法基本原则,即如果没有相应的税法作前提,则国家不能征税,公民也没有纳税的义务。税收主体必须依据且仅依据法律的规定征税;纳税主体必须依据且仅依据法律的规定纳税。税收法定原则是税法中一项十分重要的基本原则。它一般由三项具体原则构成。

1. 征税要素法定原则

征税要素的具体内容都要由法律来加以规定,如果其中一项有违法定主义,税收行为便不能有效成立。税收行为有效成立应具备的基本要素包括税收债务人、征税对象、税基、税率和税收特别措施。

2. 征税要素明确原则

征税的各个要素不仅应当由法律作出专门的规定,而且这种规定还应当尽量明确,避免出现漏洞和歧义,不给权力的滥用留下空间。

3. 程序保障原则

这要求立法机关在立法的过程中对各个税种征收的法定程序加以明确完善的规定。征税机关必须严格依据法律的规定征收税款,无权变动法定税收要素和法定征收程序,不允许征纳双方之间达成变更税收要素或征税程序的税收协议。

(二) 税收效率原则

税收效率原则是指用尽可能少的人力、物力和财力消耗取得尽可能多的税收收入,并通过税收分配促使资源合理有效的配置。它包括两方面的含义。

一方面是税收要保持中立性,应当使市场经济机制发挥有效配置资源的调节作用。国家征税不能伤害市场经济机制的这种调节作用,否则会产生不良的影响。另一方面是国家征税使纳税人除了因纳税而负担税款这笔资金外,不应再使纳税人承受额外经济负担。

(三) 税收公平原则

税收公平原则是指征税应根据经济能力或纳税能力平等分配负担。此原则包含了税收的横向公平与纵向公平两个方面。

1. 横向公平

横向公平要求经济能力或纳税能力相当的人应当缴纳数额相同的税收,并且税收负担与其经济状况相适应。

2. 纵向公平

纵向公平要求经济能力或纳税能力不同的人应当缴纳不同的税收,纳税人之间的税收负担差别要同纳税人的经济能力或纳税能力的差别相适应。

第三节 税法要素

一、税收法律关系的构成要素

(一) 税收法律关系

税收法律关系是指税收法律制度所确认和调整的国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级政府之间在税收分配过程中形成的权利和义务关系。税法是税收法律关系产生的前提,即税收的课赋和征收必须基于法律的规定,国民仅根据法律的规定承担纳税义务。税收法律关系体现为国家征税与纳税人纳税的利益分配关系。总体上,税收法律关系与其他法律关系一样,由主体、客体和内容三个要素构成。这三个要素之间互相联系,形成统一的整体。

1. 税收法律关系主体

税收法律关系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,分为征税主体和纳税主体。

(1) 征税主体

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。具体包括各级税务机关。

税务机关是指参与税收法律关系,享有国家税收征管权力和履行国家税收征管职能,依法对纳税主体进行税收征收管理的当事人。严格意义上讲,只有国家才能享有税收的所有权。因此,国家是真正的征税主体。但是国家总是通过法律授权的方式赋予具体的国家职能机关来代其行使征税权力,因此,税务机关通过获得授权成为法律意义上的征税主体。我国现行法律明确规定了履行征税职能的行政机关,除此之外,没有法律明文授权,任何机关都不能成为征税主体。

税务机关的权利与义务体现在职权和职责方面。税务机关行使的征税权是国家法律授予的,是国家行政权力的组成部分,具有强制力。这种权力不能由行使机关自由放弃或转让,并且具有程序性。征税主体享有国家权力的同时意味着必须依法行使职权,也即职权与职责相对等,体现出职、权、责三者的统一。

(2) 纳税主体

纳税主体即税收法律关系中负有纳税义务的一方当事人。包括自然人、法人。对这种权利主体的确定,我国采取属地兼属人原则,即在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人等,凡在中国境内有所得来源的,都是我国税收法律关系的纳税主体。

①自然人。作为税收法律关系主体的自然人,是指税法上设定有纳税义务的公民,包括中国公民、城乡个体工商户、港澳台同胞、外国人和无国籍人。作为税收法律关系主体的自然人包括:取得应税收入、拥有并使用应税财产、作出应税行为的公民个人,城市个体经济主体,从事农业商品生产的个体专业户,个人合伙经营以及从事农业产品交换的个体公民等。自然人划分为居民个人和非居民个人。

②法人。作为税收法律关系主体的法人,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。法人应当依法成立,应当有自己的名称、组织机构、住所、财产或者经费。法人成立的具体条件和程序,依照法律、行政法规的规定。设立法人,法律、行政法规规定须经有关机关批准的,依照其规定。法人主要包括以下几种。

一是营利法人。以取得利润并分配给股东等出资人为目的成立的法人,为营利法人。营利法人包括有限责任公司、股份有限公司和其他企业法人等。

二是非营利法人。基于公益目的或者其他非营利目的成立,不向出资人、设立人或者会员分配利润的法人,为非营利法人。非营利法人包括事业单位、社会团体、基金会、社会服务机构等。

三是特别法人。机关法人、农村集体经济组织法人、城镇农村的合作经济组织法人、基层群众性自治组织法人,为特别法人。

四是非法人组织。非法人组织是指不具有法人资格,但是能够依法以自己的名义从事民事活动的组织。非法人组织包括个人独资企业、合伙企业、不具有法人资格的专业服务机构等。

③外国法人。外国法人包括外国的公司、企业和其他经济组织。在我国境内设立机构、场所,从事生产、经营和虽未设立机构、场所,但有来源于我国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织,应当按照我国税法规定纳税,因而成为我国税收法律关系中的纳税主体。外国法人分为居民企业和非居民企业。

2. 税收法律关系客体

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的对象,主要包括物、行为和货币。

(1) 物

物是指那些由税法规定的,能够在税收法律关系中充当权利对象的物品或者其他物质财富。在我国税法中,能够充当税收法律关系客体的物,主要是房屋、自然资源等。

(2) 行为

行为是指税收法律关系主体为了实现一定的经济或者其他目的而进行的活动。作为我国税收法律关系客体的行为,按照税法规定,有使用车船的行为、占用耕地的行为、书立领受凭证行为等。

(3) 货币

货币作为税收法律关系的客体具有广泛性,只有以货币作为媒介才能够实现分配关系,它是税收法律关系主体的绝大部分税收权利和税收义务的依托。作为我国税收法律关系客体的货币,按照我国税法规定,有生产经营取得的货币收入、利润以及公民取得的货币收入等。



小贴士

税收法律关系客体与征税对象的区别

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权利义务的关系,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。例如,流转税的法律关系客体是纳税人生产、经营的商品、货物或从事的劳务,而征税对象是其商品流转额或非商品流转额;财产税的法律关系客体是纳税人所有的某些财产,征税对象是这些财产的价值额。

3. 税收法律关系内容

税收法律关系的内容是指税收法律关系主体所享受的权利和应承担的义务。主要

包括征税主体的权利和义务、纳税主体的权利和义务。这是税收法律关系中最核心的内容。它具体规定了税收法律关系主体可以为何种行为,不可以为何种行为,如果违反了税法的规定,应当如何处罚等。

(1) 税收职权

税收职权是税务机关依法行使征收和管理职能时所享受和承担的特殊的权利和义务。我国除了《税收征管法》对征税职权作了集中规定外,在行政处罚法、有关国家机关组织法、立法法和宪法中都涉及税收职权问题。税收职权的内容可归纳为下列九项。

① 征纳规范制定权。即征税机关依法制定税收行政法规、规章、决定等具有普遍约束力的税收规范性文件的权力。征纳规范制定权是征税机关的抽象征税行为,对税收征纳活动具有广泛的影响。另外,有权征税机关对税收行政法律规范的解释,在性质上也是征税规范制定活动。

② 税收计划权。即征税机关有权确定在未来一定时期内所要实现的国家税收收入目标的权力。在市场经济条件下,税收计划应以非指令性为主,要正确处理完成税收计划与依法征税的关系,即必须要在严格执行税法的前提下组织税收计划的实现,不能为了完成税收计划而违法多征、少征、提前征收或摊派税款。

③ 税款征收权。即征税主体依法对具体的税款征收事项作出决定的权力。税款征收权是征税职权中的核心权力,运用得也最广泛,它与纳税主体的纳税义务相对应,其所作出的征税决定直接涉及纳税人的权利义务。税款征收权包括应纳税额确定权、税款入库权。为了保证税款征收权的有效行使,征税主体还可依法行使与税款征收权相关的下列权力:税负调整权、税收保全权(代位权、撤销权)、税款优先权、税款追征权等。

④ 税收管理权。这是为了保证具体的税款征纳活动的顺利实现,而由法律规定的征税机关进行的税收基础性管理活动的权力,它具有基础性、广泛性等特点。税收管理权的内容有税务登记管理、账簿凭证发票管理、纳税申报管理、税源监控等。

⑤ 税收检查权。它是为了保证征税决定的作出和税收征管目标的实现,而依法对纳税人等遵守税法和履行纳税义务情况进行的调查、检查、审计和监督活动的权力。税收检查的主要目的是获取信息和证据。税收检查权的行使在实践中有多种形式,如税务稽查、税务检查、税务审计和税务调查等。

⑥ 获取信息和协助权。即征税主体有权从纳税主体、其他组织和个人处获得与纳税有关的信息,有权要求有关部门、单位和个人提供征税协助。征税主体在行使获取信息权和协助权时,要注意处理与纳税人的隐私秘密权的关系。

⑦ 征税强制权。它是征税机关为了预防税收违法行为,确保纳税义务的履行而依法对纳税主体实施强制手段的权力,它包括采取预防性的税收保全措施和执行性的强制执行措施的权力。

⑧ 税收处罚权。它是征税机关对违反税收法律规范的行为人给予制裁的权力。

⑨争议裁决权。它是征税机关对发生在征纳主体之间的争议进行行政复议的权力。为了保证公正和法治,征税机关的行政复议裁决还要受到司法审查的监督。

(2) 税收权利

权利是国家通过法律规定,对法律关系主体作为、不作为某种行为或者要求他人作为、不作为某种行为的许可和保障。税收权利是指国家通过税法以及有关法律的规定,对纳税主体作为、不作为某种行为或者要求征税主体作为、不作为某种行为的许可和保障。

纳税主体的权利有广义和狭义之分。广义的纳税主体的权利包括自然权利和税收法律关系中的权利。此处所指纳税主体的权利采取狭义概念,即纳税主体在税收法律关系中所享有的权利,既包括实体法方面的权利,也包括程序法方面的权利。

我国税法规定,纳税主体的权利主要有:税务知情权、要求保密权、申请减免税权、申请退税权、陈述申辩权、税收救济权、控告检举权、请求回避权、取得完税凭证权、拒绝检查权、申请延期申报权、申请延期缴纳税款权、税收监督权等。

(3) 税收义务

义务是国家通过法律规定,对法律关系主体行为的一种约束,它表现为要求人们必须作为一定的行为,或者表现为要求人们必须抑制一定的行为。税收义务是指税法所规定的税收法律关系主体应承担某种行为的必要性或者责任。

在税收法律关系中,不同的主体,其税收义务也各不相同。

①征税主体的税收义务。法律赋予征税主体的税收职权同时是征税主体的职责,也是征税主体的义务。此外,征税主体在行使税收职权时,必须履行不侵犯纳税主体的合法权益的义务。征税主体的义务包括:依法办理税务登记、开具完税凭证的义务,保密的义务,宣传税法、无偿提供纳税咨询服务的义务,提供高质量纳税服务的义务,依法进行回避的义务,多征税款立即返还的义务,实施税收保全过程中的义务,出示税务检查证的义务,受理行政复议及应诉的义务等。

②纳税主体的税收义务。纳税主体的义务分为广义的义务(包括所有法律意义上的义务)和狭义的义务(仅指税收法律关系中的义务),这里采取狭义概念。纳税主体的义务主要有:依法办理税务登记,依法设置账簿,正确核算并保管账簿和有关资料,按照规定开具、使用、取得发票,按期进行纳税申报,按时缴纳或解缴税款,自觉接受管理和税务检查等。

(二) 税收法律关系的产生、变更与消灭

税法是引起税收法律关系的前提条件,但税法本身并不能产生具体的税收法律关系。税收法律关系的产生、变更和消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情况,也就是税收法律事实。

税收法律事实是指税务机关依法征税的行为和纳税人的经济活动行为,发生这种行

为才能产生、变更或消灭税收法律关系。税收法律事实可以分为税收法律事件和税收法律行为。税收法律事件是指不以税收法律关系主体的意志为转移的客观事件,如自然灾害可以导致税收减免,从而导致税收法律关系内容的变化。税收法律行为是指税收法律关系主体在正常意志支配下作出的活动,如纳税人开业经营即产生税收法律关系,纳税人转业或停业就造成税收法律关系的变更或消灭。

1. 税收法律关系的产生

税收法律关系的产生是指税收法律关系主体之间权利与义务关系的形成。税收法律关系的产生只能以纳税主体应税行为这一法律事实的出现为标志。而纳税义务产生的标志应当是纳税主体进行的应当课税的行为,如销售货物、取得应税收入等。例如:2000年国务院发布了《中华人民共和国车辆购置税暂行条例》,由此产生了新的税收法律关系。

2. 税收法律关系的变更

税收法律关系的变更是指由于某一法律事实的发生,使税收法律关系的主体、内容和客体发生变化。引起税收法律关系变更的原因是多方面的,具体有以下几种。

(1) 税法的修订或者调整

例如:21世纪初,我国税收实体法制建设进一步完善,原有的许多个案减免税取消,纳税人由享受一定的减免税照顾变为依法纳税,类似的税法修订或调整,使得税收法律关系发生变更。

(2) 税务机关组织结构或管理方式的变化

例如:2018年,省级以下国家税务局、地方税务局合并。国家改革了国税地税征管体制。

(3) 纳税人自身的组织结构发生变化

例如:纳税人发生分立、合并、联营、迁移等情况,需要向税务机关申报办理变更登记或重新登记,从而引起税收法律关系的变更。

(4) 纳税人的经营或财产情况发生变化

例如:某企业由工业生产变为非商品经营,其纳税种类则由缴纳增值税改为缴纳营业税,税收法律关系因此而变更。

(5) 不可抗力造成的破坏

例如:由于自然灾害等不可抗力的原因,纳税人遭受了重大财产损失,被迫停产、减产。纳税人依法向主管税务机关申请减税得到批准的,税收法律关系发生变更。

3. 税收法律关系的消灭

税收法律关系的消灭是指这一法律关系的终止,即其主体间权利义务关系的终止。税收法律关系消灭的原因主要有以下几个方面。

(1) 税法的废止

例如:2005年国家废止了《农业税条例》,结束了农民负担“皇粮国税”的历史,由此产生的税收法律关系归于消灭。

(2) 纳税义务的履行

纳税人履行纳税义务是最常见的税收法律关系消灭的原因,它包括两类情况:一是纳税人依法如期履行纳税义务,二是税务机关采取必要的法律手段,使纳税义务被强制地履行。

(3) 纳税义务的免除

纳税人符合免税条件,并经税务机关审核确认后,纳税义务免除,税收法律关系消灭。

(4) 法院的判决或裁定

这是税收法律关系消灭的司法依据。

(5) 纳税主体的消失

没有纳税主体,纳税无法进行,税收法律关系因此而消灭。

(三) 税收法律关系的保护

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方法主要有四种。

1. 税收管理方法

税收管理方法是指国家对税收活动以及与税收活动密切相关的社会活动进行的组织、指挥、调节和控制。它是保证税收管理活动朝着既定的方向发展,达到预期目的的各种方式、手段和措施的总称。税收管理贯穿于税收活动的全过程,覆盖于税收活动的各个方面,也即贯穿于税收法律关系主体行使税收权利(职权)和履行税收义务的全过程。税收管理方法是保护税收法律关系的重要方法。

2. 税收监督方法

税收监督是代表国家行使征税权的税务机关对纳税人履行纳税义务、代征人代征税款以及扣缴义务人代扣、代缴税款的情况进行督促检查。税收监督的目的是督促税收法律关系的主体遵守税法,依法行使税收权利和履行税收义务,维护税收秩序。

3. 法律制裁方法

法律制裁是有权的国家机关对违反税法的行为人依其应负的法律 responsibility 所采取的惩罚性措施。《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)明确规定了违反税法要承担的刑事责任。通过这些法律制裁措施的采用,对违反税法、破坏税收法律关系的行为给予惩罚,可以保证税收权利不受侵犯,保证社会主义市场经济秩序的健康发展。

4. 行政复议和行政诉讼方法

税务机关根据法律规定有作出具体行政行为的权力。纳税人对税务机关作为的征税行为可以申请行政复议和提起行政诉讼。

税收法律关系的保护对权利、义务主体双方是平等的,不能只对一方保护,而对另一

方不予保护,对权利享有者的保护,就是对义务承担者的制约。

二、税法的构成要素

税法的构成要素,又称课税要素,是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。这一概念包含以下基本含义:一是税法构成要素既包括实体性的,也包括程序性的;二是税法构成要素是所有完善的单行税法共同具备的。如果仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容,不构成税法要素,如代扣代缴义务人。

税法的构成要素一般包括:纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点和减税免税等,其中纳税人、征税对象、税率是税法的三个基本要素。

(一) 纳税人

纳税人也称纳税义务人,是指一切履行纳税义务的自然人、法人或其他组织。这一税法要素解决国家对谁征税的问题,是正确处理国家与纳税人之间分配关系的首要条件。因此每一部单行税法都会规定特定的纳税人,它是构成税法的基本要素。

掌握纳税人的概念,还要区分纳税人与负税人、代扣代缴义务人的联系和区别。

1. 纳税人与负税人

负税人是经济学中的概念,即税收的实际负担者。纳税人与负税人是两个既有联系又有区别的概念。纳税人是法律用语。税收有直接税和间接税之分,直接税无法转嫁,纳税人就是实际的负税人,如所得税;间接税是可以转嫁出去的税,纳税人如果能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去,这时纳税人就不再是实际负税人,如消费税等。税法只规定纳税人,不规定负税人。

2. 纳税人与代扣代缴义务人

代扣代缴义务人是指有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业、单位或个人。税法明确规定了代扣代缴义务人的职责,税务机关应向其颁发代扣代缴证书。代扣代缴义务人必须严格履行扣缴义务。

(二) 征税对象

征税对象,又称征税客体、课税对象。它是指税法规定的征税目的物,即对什么征税。它是税法的最基本要素,也是区分不同税种的主要标志。根据征税范围不交叉的原则设计出来的各个税种都有自己的征税对象,需要税法明确界定。比如,企业所得税的征税对象就是应税所得;增值税的征税对象就是货物或者应税劳务在生产和流通过程中的增值额。

征税对象是一个抽象的概念,它只概括地表明了征税的标的物,在税法或税收条例中,往往找不到有关征税对象的直接表述,而是通过规定计税依据和税目等方式将其具体化地表述出来。

1. 计税依据

计税依据,又称税基,是计算应纳税额所依据的标准。它所解决的是在确定了征税对象之后如何计量的问题。计税依据分为从价计征和从量计征两种类型。从价计征的税款,以征税对象的价值量(如销售额、营业额)为计税依据。从量计征的税款,以征税的自然实物量(如体积、面积、数量、重量等)为计税依据。税种不同,计税依据也不同。

2. 税目

税目是各个税种所规定的具体征税项目。它是征税对象的具体化。规定税目的目的在于区别不同的具体对象,规定高低不同的税率,以体现国家的税收政策。

税目的制定一般采用两种方法:

(1)列举法

列举法是具体列举征税对象来确定对什么征税,对什么不征税的方式。比如,现行消费税具体规定了烟、酒等 15 个税目。

(2)概括法

概括法是按照商品大类或行业设计税目。概括法适用于品种类别繁杂、界限不易划清的征税对象。

(三) 税率

税率是应纳税额与课税对象之间的数量关系或比例关系,是指课税的尺度,反映了征税的深度。在征税对象既定的情况下,税率的高低直接影响到国家财政收入的多少和纳税人税收负担的轻重,反映了国家与纳税人之间的利益分配关系。因此,税率是税法的核心要素,也是衡量税负轻重与否的重要标志。

税率有名义税率与实际税率之分。名义税率是指税法规定的税率,是应纳税额与计税金额(或数量单位)的比例;实际税率是实际缴纳税额与实际计税金额(或数量单位)的比例。在实际征税时,由于计税依据等要素的变动和减免税等原因,名义税率与实际税率可能不一致。

我国现行税率有三种基本形式,即比例税率、累进税率和定额税率。

1. 比例税率

比例税率是指对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。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。比例税率有四种类型。

(1)产品比例税率

产品比例税率是指按产品大类或品种分别设计不同税率,如消费税采用的就是产品比例税率。有的产品还按质量标准设计多档次税率,如卷烟就是按照不同等级分设四等三档税率。

(2)行业比例税率

行业比例税率是指按照应税产品或经营项目所归属的行业设计税率,盈利水平不同的行业采取不同的比例税率,如增值税,交通运输业、有形动产租赁服务适用不同税率。

(3)地区差别比例税率

地区差别税率是指对同一课税对象按照其所在地区分别设计不同税率。地区差别比例税率具有调节地区之间级差收入的作用,如城市维护建设税采用的就是这种税率。

(4)幅度差别比例税率

幅度差别比例税率是指在税法规定的统一比例幅度内,由地方政府根据本地具体情况确定具体的适用税率,如现行税制中归地方的一些税就是由各地在一定幅度内自主确定的。

2. 累进税率

累进税率就是按征税对象数额的大小划分若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,征税对象数额越大,税率越高;征税对象数额越小,税率越低。累进税率一般多在收益课税中使用,有全额累进税率、超额累进税率(见表 1-1)、超率累进税率和超倍累进税率四种形式。我国现行税法体系采用的累进税率形式只有超额累进税率、超率累进税率。

(1)超额累进税率

超额累进税率即把征税对象按数额的大小分成若干等级,每一等级规定一个税率,税率依次提高,但每一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款。目前采用这种税率的税种是个人所得税。

表 1-1 某三级超额累进税率表

级次	全月应纳税所得额(元)	税率(%)	速算扣除数
1	5000 以下	10	0
2	5000~20 000(含)	20	500
3	20 000(含)以上	30	2500

【随堂测验 1-1】

纳税人甲某某月应纳税所得额为 6000 元,用上表所列税率,其应纳税额可以分步计算:

第 1 级的 5000 元适用 10%税率,应纳税为 $5000 \times 10\% = 500$ 元;
第 2 级的 10 000 元(6000-5000)适用 20%的税率,应纳税为 $1000 \times 20\% = 200$ 元;
其该月应纳税额 = $5000 \times 10\% + 1000 \times 20\% = 700$ 元;
为了简化超额累进的计算,可采用“速算扣除法”,即按全额累进的方法计算出税额,

再从中减去一个“速算扣除数”,其差额即为超额累进的应纳税额。用公式表示为:

$$\begin{aligned} \text{超额累进的应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{按全额累进所适用的税率} - \text{速算扣除数}; \\ \text{其该月应纳税额} &= 6000 \times 20\% - 500 = 700 \text{ 元。} \end{aligned}$$

【解析】

目前我国采用这种税率的税种主要是个人所得税。全额累进税率计算方法简便,但税收负担不合理,不利于鼓励纳税人增加收入。超额累进税率累进幅度比较缓和,税收负担较为合理,一般不会发生增加部分的税率超过增加的征税对象数额的不合理现象。有利于鼓励纳税人增产增收。

(2) 超率累进税率

超率累进税率即以征税对象数额的相对率划分若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级距的,对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前采用这种税率的是土地增值税。

3. 定额税率

定额税率是按征税对象确定的计量单位,直接规定一个固定的税额,所以又称固定税额、单位税额。定额税率的优点是计算简便,税负不受物价波动的影响,但有时也可能造成不公平的税负。目前采用定额税率的有资源税、城镇土地使用税、车船税等。

(1) 地区差别定额税率

地区差别税额是指对同一课税对象按不同地区规定高低不同的固定税额。

(2) 分类分级定额税率

分类分级税额是指按课税对象的类别和等级,分别对单位征收对象规定不同的税额。等级高的税额就高,等级低的税额就低。如车船税,对机动船舶征税就是采取分类分级定额税率。

4. 其他形式的税率

(1) 实际利率与名义税率

实际税率是指实际负担率,即纳税人在一定时期内实际缴纳税额占其课税对象实际数额的比例。

名义税率是指税法规定的税率。

在实际征税中,由于计税依据、税收减免、税率制度等原因,纳税人实纳税额和应纳税额不一致,实际征税对象数量与税法规定的征税对象数量也会不一致,从而出现实际税率与名义税率的不一致的情况。实际税率的意义在于它反映了纳税人的实际负担,体现了税收制度和政策真实的作用强度。纳税人依据实际税率权衡实际利益分配。

(2) 零税率与负税率

零税率亦称“税率为零”。它是指对某种课税对象和某个特定环节上的课税对象,以

零表示的税率。零税率是免税的一种方式。表明征税对象负有纳税义务,但不需缴纳税款。

零税率与免税不同。免税是指对某种课税对象和某种纳税人,免除其本身负担的应纳税额,而外购的货物或劳务仍然是含税的。税率为零时,不仅纳税人本环节课税对象不纳税,而且以前各环节转移过来的税款亦须退还,才能实现税率为零。

真正体现零税率的理论定义的,是增值税对出口产品实行零税率,即纳税人出口产品不仅可以不纳本环节增值额的应纳税额,而且可以退还以前各环节增值额的已纳税款。对出口产品实行零税率,目的在于奖励出口,使我国商品以不含税价格进入国际市场,以增强商品在国际市场上的竞争力。

(四) 纳税环节

纳税环节是指税法上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,有广义和狭义之分。广义的纳税环节是全部征税对象在再生产中的分布。如资源税分布在生产环节,所得税分布在分配环节等。狭义的纳税环节是应税商品在流转过程中应纳税的环节。商品课税的纳税环节,应当选择在商品流转的必经环节。纳税环节一般是根据有利于生产、有利于商品流通、便于征收管理和保证财政收入等原则确定的。

按照纳税环节的多少,可将税收课征制度划分为以下两类。

1. 一次课征制

一次课征制是指同一税种在商品流转的全过程中只选择某一环节课征的制度,是纳税环节的一种具体形式。一次课征制税源集中,既可以避免重复征税,也可以避免税款流失。如车辆购置税。

2. 多次课征制

多次课征制是指同一税种在商品流转全过程中选择两个或两个以上环节课征的制度,如增值税采就取用这种征税制度。

(五) 纳税期限

纳税期限是指纳税人向国家缴纳税款的法定期限。纳税期限是税法的强制性在时间上的体现,合理确定和严格执行纳税期限对于财政收入的稳定增长和及时入库起着重要的作用。不同性质的税种以及不同情况的纳税人,其纳税期限也不相同。

纳税期限要根据国民经济各部门生产经营的不同特点、不同的征税对象、纳税人应纳税额的多少及距离纳税地点的远近等因素确定。大体可分为两种。

1. 按期纳税

按期纳税是指以纳税人、扣缴义务人发生纳税义务或者扣缴税款义务的一定期间作为纳税计算期。如《增值税暂行条例》规定,按期纳税的纳税间隔期分为15日、1个月或1个季度。

2. 按次纳税

按次纳税是指以纳税人从事生产、经营活动的次数作为纳税计算期。一般适用于对某些特定行为的征税或者对临时经营者的征税,如车辆购置税、耕地占用税等,对临时经营者、个人所得税中的劳务报酬所得等均采取按次纳税的办法。

3. 按年计征,分期预缴或缴纳

如企业所得税按规定的期限预缴税款,年度结束后汇算清缴,多退少补。房产税、城镇土地使用税实行按年计征,分期预缴或缴纳。

明确纳税期限,对于保证国家财政收入的稳定、及时,促进纳税人认真履行纳税义务、加强经营管理都具有重要的作用。

由于纳税人、扣缴义务人在纳税计算期内所取得的应税收入、应纳税款、代扣代收税款都需要一定的时间来进行结算和办理有关手续,因此,税法还根据税种的不同,明确规定了不同的税款缴库期。税款缴库期是指纳税计算期届满后,纳税人、扣缴义务人向税务机关报缴税款的期间。

(六) 纳税地点

纳税地点是指纳税人申报缴纳税款的地点。规定纳税人申报纳税的地点,既有利于税务机关实施税源控管,防止税收流失,也可以便利纳税人缴纳税款。我国税收法律制度对纳税地点规定的总原则是纳税人在其所在地就地申报纳税。同时考虑到某些纳税人生产经营和财务核算的不同情况,对纳税地点也作了不同规定。例如增值税和企业所得税等,除另有规定者外,由纳税人向其所在地税务机关申报纳税。

(七) 减税、免税

减税、免税是指对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种特殊规定。它把税收的统一性和必要性灵活性地结合起来,体现因地制宜和因事制宜的原则,更好地贯彻税收政策。减税、免税的具体形式有以下三种。

1. 税基式减免

税基式减免是指通过直接缩小计税依据来实现减税免税。具体又包括起征点、免征额、项目扣除、跨期结转等。起征点是税法规定的征税对象达到开始征税数额的界限,征税对象的数额未达到起征点的不征税;达到或超过起征点的,则就其全部数额征税。

免征额是征税对象总额中免于征税的数额,它是按照税法规定的标准从征税对象总额中预先扣除的数额,免征额的部分不征税,只就其超过免征额的部分征税。项目扣除是指在征税对象总额中允许扣除某些项目的金额,而只就其余额作为计税依据计算应纳税额。跨期结转是将某些费用及损失向前或向后结转,抵消一部分收益,缩小税基,实现减免,如企业发生年度亏损,可用下一纳税年度的所得弥补。

2. 税率式减免

税率式减免是指通过直接降低税率来实现减税免税。包括重新确定税率、选用其他税率、零税率等形式。

3. 税额式减免

税额式减免是指通过减少一部分或全部应纳税额的方式实现的减税、免税。包括全部免征、减半征收、合订减免律、抵免税额以及另定减征税额等。

(八) 税务争议

税收争议是税收行政争议的简称,又称税务争议,它有广义与狭义之分。广义的税收争议,既包括内部的税收争议,也包括外部的税收争议;狭义的税收争议仅指外部的税收争议。

1. 内部的税收争议

内部的税收争议包括两种:一是征税行政主体之间的争议,主要是有关税收权限的争议。如国家税务局和地方税务局认为自己对某项事务都有权管理或无权管理,从而对税收管理权限产生了积极或消极的冲突。二是征税行政主体与其所属的公务人员之间的争议,又称为税收处分争议,主要是有关行政处分的争议,如某个公务员不服税务机关的警告处分而产生的争议。

2. 外部的税收争议

外部的税收争议是指征税行政主体与公民、法人或者其他组织之间在税收征收和管理过程中,因特定的税务具体行政行为而引起的纠纷。

(1) 税收管理争议

税收管理争议是指纳税人、扣缴义务人与税务机关就税务登记、征收方式、税收管辖、定额信息和其他涉及税收管理的问题与税务机关产生的争议。

(2) 税务违法案件争议

税务违法案件争议是指税务机关的税源管理部门或税务稽查机关对纳税人、扣缴义务人和其他涉及税收违法案件的当事人就对其违法案件进行检查、税务处理、处罚结果和其他事项产生的争议。

(3) 涉及债务的税收争议

涉及债务的税收争议是指税务机关与纳税人、扣缴义务人的债权债务人,因能够引起债权债务消灭的行为涉及税收问题时所引起的争议。

(九) 税收法律责任

税收法律责任是指税收法律关系的主体因违反税收法律规范所应承担的法律后果。明确规定税收法律责任,不仅有利于维护正常的税收征纳秩序,确保国家的税收收入及时足额入库,而且有利于增强税法的威慑力,为预防和打击税收违法犯罪行为提供有力的法律武器,也有利于维护纳税人的合法权益。税收法律责任依其性质和形式的不同,

可分为行政责任和刑事责任。

1. 行政责任

行政责任是指对违反税法的当事人,由税务机关或由税务机关提请有关部门依照行政程序所给予的一种税务行政制裁。行政责任的追究一般以税务违法行为发生为前提,这种税务违法行为不一定造成直接的经济损失。对违反税法的当事人追究行政责任,通常是在运用经济制裁还不足以消除其违法行为的社会危害性的情况下进行的。追究行政责任的方式主要有行政处罚和行政处分两种。

2. 刑事责任

刑事责任是对违反税法行为情节严重,已构成犯罪的当事人或直接责任人所给予的刑事制裁。追究刑事责任以税务违法行为情节严重、构成犯罪的为前提。

行政责任一般是由税务机关依法追究,而刑事责任则是由司法机关追究。刑事责任是税收法律责任中最严厉的一种制裁措施。

第四节 税法体系

一、我国税收法律制度的沿革

(一) 1978 年以前的税制建设状况

从 1949 年中华人民共和国成立到 1978 年这段时间,我国的税制建设经历了一个曲折发展的过程。新中国成立后,党和国家立即着手建立新税制。1950 年 1 月 30 日,中央人民政府政务院发布《全国税政实施要则》,规定全国共设有 14 种税,即货物税、工商业税(包括营业税和所得税两个部分)、盐税、关税、薪给报酬所得税、存款利息所得税、印花税、遗产税、交易税、屠宰税、房产税、地产税、特种消费行为税和使用牌照税。此外,还有各地自行征收的一些税种,如农业税、牧业税等。

在执行中,税制作了一些调整。将房产税和地产税合并为城市房地产税,将特种消费行为税并入文化娱乐税(新增)和营业税,增加契税和船舶吨税,试行商品流通税,农业税由全国人民代表大会常务委员会正式立法。薪给报酬所得税和遗产税始终未开征。

1958 年,我国进行了新中国成立以后第一次大规模的税制改革,其主要内容是简化工商税制,试行工商统一税,甚至一度在城市国营企业试行“税利合一”,在农村人民公社试行“财政包干”。至此,我国的工商税制共设 9 个税种,即工商统一税、工商所得税、盐税、屠宰税、利息所得税(1958 年停征)、城市房地产税、车船使用牌照税、文化娱乐税(1966 年停征)和牲畜交易税(无全国性统一法规)。1962 年,开征了集市交易税,1966 年以后各地基本停征。

1973 年,我国进行了新中国成立以后第二次大规模的税制改革,其核心仍然是简化

工商税制。至此,我国的工商税制一共设有 7 种税,即工商税(包括盐税)、工商所得税、城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税、工商统一税和集市交易税。对国营企业只征收一道工商税,对集体企业只征收工商税和工商所得税两种税,城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税仅对个人和极少数单位征收,工商统一税仅对外适用。

但是,由于税种越来越少,税制越来越简单,大大缩小了税收在经济领域中的活动范围,严重地影响了税收职能作用的发挥。

(二) 1978 年至 1982 年的税制改革状况

这一时期是我国税制建设的恢复时期和税制改革的准备、起步时期,党和国家从思想上、理论上、组织上、税制上为后来的改革做了大量的准备工作,打下了坚实的基础。

从 1980 年 9 月到 1981 年 12 月,我国第五届全国人民代表大会先后通过并公布了《中外合资经营所得税法》《个人所得税法》和《外国企业所得税法》。同时,对中外合资企业、外国企业和外国人继续征收工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税。这样,初步形成了一套大体适用的涉外税收制度,适应了我国对外开放初期引进外资,开展对外经济技术合作的需要。在此期间,国务院还批准开征了烧油特别税,发布了《牲畜交易税暂行条例》。

(三) 1983 年至 1991 年的税制改革状况

这一时期可以说是我国税制改革全面探索的时期,取得了改革开放以后税制改革的第二次重大突破。作为企业改革和城市改革的一项重大措施,1983 年,国务院决定在全国试行国营企业利改税,即将新中国成立以后实行了 30 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的制度,并取得了初步的成功。这一改革从理论上和实践上突破了国营企业只能向国家缴纳利润,国家不能向国营企业征收所得税的禁区。这是国家与企业分配关系改革的一个历史性转变。

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及其常委会批准,国务院决定从 1984 年 10 月起在全国实施第二步利改税和工商税制改革,发布了关于征收国营企业所得税、国营企业调节税、产品税、增值税、营业税、盐税、资源税的一系列行政法规。

此后,国务院又陆续发布了关于征收集体企业所得税、私营企业所得税、城乡个体工商户所得税、个人收入调节税、城市维护建设税、奖金税(包括国营企业奖金税、集体企业奖金税和事业单位奖金税)。国营企业工资调节税、固定资产投资方向调节税(其前身为 1983 年开征的建筑税)、特别消费税、房产税、车船使用税、城镇土地使用税、印花税、筵席税等税收的法规。1991 年,第七届全国人民代表大会第四次会议将《中外合资经营所得税法》与《外国企业所得税法》合并为《外商投资企业和外国企业所得税法》。

至此,我国的工商税制共有 32 种税收,即产品税、增值税、营业税、资源税、盐税、城镇土地使用税、国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税、私营企业所得税、城

乡个体工商户所得税、个人收入调节税、国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税、烧油特别税、筵席税、特别消费税、房产税、车船使用税、印花税、屠宰税、集市交易税、牲畜交易税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税。

从1978年到1992年,随着经济的发展和改革的深入,我国的工商税制改革进行了全面的探索,改革逐步深入,取得了很大的进展,初步建成了一套内外有别的,以流转税和所得税为主体,其他税种相配合的新的税制体系,这套税制的建立,在理论上、实践上突破了长期以来封闭型税制的约束,转向开放型税制;突破了统收统支的财力分配的关系,重新确立了国家与企业的分配关系;突破了以往税制改革片面强调简化税制的框子,注重多环节、多层次、多方面地发挥税收的经济杠杆作用,由单一税制转变为复合税制。这些突破使我国的税制建设开始进入健康发展的新轨道,与国家经济体制、财政体制改革的总体进程协调一致。

(四) 1992年至1994年税制改革状况

1992年9月召开的党的十四大提出了建立社会主义市场经济体制的战略目标,其中包括税制改革的任务。1993年6月,中共中央、国务院作出了关于加强宏观调控的一系列重要决策,其中的重要措施之一就是加快税制改革。同年11月,党的十四届三中全会通过了《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》,明确提出了税制改革的基本原则和主要内容。

在中共中央、国务院的直接领导下,从1982年起,财税部门就开始加快税制改革的准备工作,1993年更是抓住机遇,迅速制定了全面改革工商税制的总体方案和各项具体措施,并完成了有关法律、法规的必要程序,于1993年底之前陆续公布,从1994年起在全国实施。

1994年税制改革的主要内容是:第一,全面改革了流转税制,实行了以比较规范的增值税为主体,消费税、营业税并行,内外统一的流转税制。第二,改革了企业所得税制,将过去的对国营企业、集体企业和私营企业分别征收的多种所得税合并为统一的企业所得税。第三,改革了个人所得税,将过去的对外国人征收的个人所得税、对中国人征收的个人收入调节税和个体工商户合并为统一的个人所得税。第四,对资源税、特别目的税、财产税、行为税做了大幅度调整,如扩大了资源税的征收范围,开征了土地增值税,取消了盐税、奖金税、集市交易税等7个税种,并将屠宰税、筵席税的管理权下放到省级地方政府,新设了遗产税和证券交易税(但是一直没有立法开征)。

证券交易印花税改革。1990年7月1日深圳市政府参照中国香港地区证券市场,颁布了《关于对股权转让和个人持有股票收益征税的规定》,最先在深圳证券市场课征证券交易印花税。1991年10月,深圳市将印花税税率调整到3‰,上海也开始对股票买卖双

方实行双向征收,税率为 3‰。

1992 年 6 月 12 日,国家税务总局和国家体改委联合下发《关于股份制试点企业有关税收问题的暂行规定》,明确规定了股份制试点企业向社会发行的股票,因购买、继承、赠与所书立的股权转让书据,均依书立时成交金额,由立据双方当事人分别按 3‰的税率缴纳印花税。

1994 年税制改革时,提出了将证券市场上的印花税改造成证券交易税独立征收的设想,并规定买卖双方双向征收 3‰,同时规定在证券交易税未出台之前,仍按原办法征收印花税,鉴于当时条件不够成熟,《工商税制改革方案》做出“缓一步出台”的决定。之后,证券交易印花税率历经多次上下调整,2008 年 4 月 24 日起,国家税务总局调整证券(股票)交易印花税率,由 3‰调整为 1‰。

经过多年来的逐步完善,我国已经初步建立了适应社会主义市场经济体制需要的税收制度,对于保证财政收入,加强宏观调控,深化改革,扩大开放,促进经济与社会的发展,起到了重要的作用。

(五) 进入 21 世纪,国家税制改革状况

1. 大幅度调整出口退税政策

自 2004 年 1 月 1 日起,党和国家改革出口退税机制,加大中央财政对出口退税的支持力度,建立中央和地方共同负担出口退税的新机制。实行宽税基、低税率、严征管的原则,稳步推进税收改革。

2. 停征农业税

2005 年 12 月 29 日,第十届全国人大常委会第十九次会议经表决决定,第一届全国人大常委会第九十六次会议于 1958 年 6 月 3 日通过的《农业税条例》自 2006 年 1 月 1 日起废止。

3. 统一内外资企业所得税

2007 年 3 月 16 日,第十届全国人民代表大会第五次会议决定,自 2008 年 1 月 1 日起,开始施行《企业所得税法》。统一了内、外资企业所得税,统一并适当降低了企业所得税税率,统一和规范了税前扣除办法和标准,统一了税收优惠政策,建立了“产业优惠为主、区域优惠为辅”的新税收优惠体系。

4. 个人所得税的改革

2002 年 1 月 1 日,个人所得税收入实行中央与地方按比例分享。

2005 年 12 月 14 日,第十届全国人大常委会第十八次全体会议通过了《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》,规定工资、薪金所得费用扣除标准将从每月 800 元提高到每月 1600 元,自 2006 年 1 月 1 日起施行。

2007 年 6 月 29 日,第十届全国人民代表大会常务委员会第二十八次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》,对个人所得税法进行了第四次修正。

2007年12月29日,第十届全国人大常委会第三十一次会议表决通过了《关于修改〈个人所得税法〉的决定》。2008年3月,新修订的《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国所得税法实施条例》实施。

十一届全国人大常委会第二十一次会议于2011年6月30日表决通过关于修改个人所得税法的决定。修改后的《个人所得税法》于2011年9月1日起施行。

根据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《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》,国家第七次修正《个人所得税法》,修改重点主要有:工资薪金、劳务报酬、稿酬和特许权使用费等四项劳动性所得首次实行综合征税;个税起征点由每月3500元提高至每月5000元(每年6万元);首次增加子女教育支出、继续教育支出、大病医疗支出、住房贷款利息和住房租金等专项附加扣除;优化调整税率结构,扩大较低档税率级距。

5. 增值税转型改革

从2004年7月1日起,增值税转型试点首先在东北三省的装备制造业、石油化工业等八大行业进行;2007年7月1日起,将试点范围扩大到中部六省26个老工业基地城市的电力业、采掘业等八大行业。

2008年7月1日,又将试点范围扩大到内蒙古自治区东部五个盟市和四川汶川地震受灾严重地区。除四川汶川地震受灾严重地区以外,其他试点地区实行的试点办法的主要内容是:对企业新购入的设备所含进项税额,先抵减欠缴增值税,再在企业本年新增增值税的额度内抵扣,未抵扣完的进项税余额结转下期继续抵扣。

为确保增值税转型改革顺利实施,做好增值税、消费税和营业税之间的衔接,2008年国务院修订通过了《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》),自2009年1月1日起施行。

2009年1月1日起,国务院决定自在我国所有地区、所有行业推行增值税转型改革,由生产型增值税转为国际上通用的消费型增值税。这一改革的核心内容是允许企业抵扣其购进设备所含的增值税,此举将消除我国当前生产型增值税制产生的重复征税因素,降低企业设备投资的税收负担,在维持现行税率不变的前提下,是一项重大的减税政策。

2011年,财政部、国家税务总局发布了《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》,此次税制改革简称“营改增”。经国务院批准,自2013年8月1日起,在上海市等地进行试点的基础上,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的试点工作。从2014年起,相继在铁路运输业、邮政电信业推行营改增试点。

自2016年5月1日起,生活服务业、金融业、建筑业、房地产业四个行业全面进入“营改增”试点,至此,增值税全面开始实施,营业税完成历史使命。2018年3月,国务院常务会议决定,从5月1日起,降低增值税税率,以减轻企业税负。2019年4月,为刺激经济发展,国务院决定进一步降低增值税税率。

6. 消费税调整

消费税是我国 1994 年税制改革时设置的税种,当时主要选择了烟、酒、小汽车等 11 类应税产品。从 2006 年 4 月 1 日起,对我国消费税的税目、税率及相关政策进行调整。此次政策调整是 1994 年税制改革以来消费税最大规模的一次调整。2008 年,国务院修订通过了《中华人民共和国消费税暂行条例》(以下简称《消费税暂行条例》),自 2009 年 1 月 1 日起施行。

7. 以完善立法为首要任务的财税改革

车船税法的实施:2011 年,全国人大常委会通过《中华人民共和国车船税法》(以下简称《车船税法》),自 2012 年 1 月 1 日起施行。城镇土地使用税的统一:2006 年,国务院公布《关于修改〈中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例〉的决定》和修改后的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》(以下简称《城镇土地使用税暂行条例》),自 2007 年 1 月 1 日起施行,开始对外商投资企业、外国企业和外国人征税。耕地占用税的统一:2007 年,国务院公布修改后的《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》(以下简称《耕地占用税暂行条例》),自 2008 年 1 月 1 日起施行,开始对外商投资企业、外国企业和外国人征税。房产税的统一:自 2009 年 1 月 1 日起,外商投资企业、外国企业和组织、外籍个人适用《中华人民共和国房产税暂行条例》(以下简称《房产税暂行条例》)缴纳房产税。城市维护建设税和教育费附加的统一:自 2012 年 12 月 1 日起,我国统一内外资企业城市维护建设税和教育费附加制度,对外商投资企业、外国企业及外籍个人征收城市维护建设税和教育费附加。

2013 年 11 月,党的十八届三中全会明确提出了未来税制改革的具体任务,2014 年 6 月 30 日中共中央政治局通过《审核财税体制改革总体方案》,主要涉及“六税一法”的改革,即增值税、个人所得税、消费税、资源税、房地产税、环境保护税和税收征收管理法的改革。

为促进资源节约集约利用,加快生态文明建设,财政部、国家税务总局于 2016 年 5 月 9 日联合发布《关于全面推进资源税改革的通知》,扩大征税范围,对水征收资源税。2019 年,全国人民代表大会常务委员会通过了《中华人民共和国资源税法》(以下简称《资源税法》),自 2020 年 9 月 1 日起施行。资源税法是贯彻习近平生态文明思想、落实税收法定原则、完善地方税体系的重要举措,是绿色税制建设的重要组成部分。

2006 年,国务院颁布了《中华人民共和国烟叶税暂行条例》(以下简称《烟叶税暂行条例》)。2017 年,全国人民代表大会常务委员会通过了《中华人民共和国烟叶税法》(以下简称《烟叶税法》),自 2006 年 4 月 28 日起开始施行。

2011 年,《中华人民共和国车船税法》(以下简称《车船税法》),经全国人民代表大会常务委员会通过,自 2012 年 1 月 1 日起施行。2019 年 4 月 23 日,第一次修正。《中华人民共和国环境保护税法》(以下简称《环境保护税法》),于 2018 年 1 月 1 日起实施。《中华人民共和国船舶吨税法》(以下简称《船舶吨税法》),自 2018 年 7 月 1 日起施行。《中华人

《中华人民共和国车辆购置税法》(以下简称《车辆购置税法》),自2019年7月1日起施行。《中华人民共和国耕地占用税法》(以下简称《耕地占用税法》),自2019年9月1日起施行。《中华人民共和国契税法》(以下简称《契税法》),自2021年9月1日起施行。《中华人民共和国城市维护建设税法》(以下简称《城市维护建设税法》),自2021年9月1日起施行。

2016年,全国人民代表大会常务委员会通过了《中华人民共和国环境保护税法》(以下简称《环境保护税法》),于2018年1月1日起实施。2021年6月10日,第十三届2016年,全国人民代表大会常务委员会通过了《中华人民共和国印花税法》(以下简称《印花税法》),自2022年7月1日起施行。该法将证券交易印花税纳入法律规范。同时简并取消许可证照等印花税税目,降低加工承揽等合同税率,减轻企业税负,使税收征管更加科学规范,减少自由裁量权,堵塞任意性漏洞。

8. 税收征管法制建设

2001年4月28日,第九届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议对《税收征管法》进行了全面修订。与原法比较,修订后的《税收征管法》在税务管理、税款征收、税务检查 and 法律责任等方面作了许多新规定,突出地体现了对纳税人权益的保护。

2002年9月7日,国务院颁布了《税收征收管理法实施细则》,对《税收征管法》的规定予以细化。2003年4月23日,国家税务总局印发了关于贯彻《税收征收管理法》及其实施细则若干具体问题的通知,对税务登记代码、纳税申报等问题作了说明。随后,国家税务总局又相继发布了具体的管理办法,如《纳税信用等级平管理试行办法》《税务登记管理办法》等。根据《中华人民共和国行政复议法》(以下简称《行政复议法》)《税收征管法》和其他有关规定,国家税务总局于2004年2月发布了《税务行政复议规则(暂行)》,并于2015年12月28日发布修订后的《税务行政复议规则》,于2018年6月15日再次修订。

2002年国家税务总局发布了《关于进一步做好所得税收入分享体制改革后征管工作的通知》,对分享体制改革后的征管问题予以明确。

我国在1995年初,确立了新的税收征管模式。我国现行的征管模式为“以申报纳税和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收,重点稽查,强化管理”的征管模式,确立了纳税人在纳税中的主体地位,还纳税权利、义务、责任于纳税人。税务行政服务明显优化。税收征管的科技含量逐步提高,加快了以计算机网络为依托的征管现代化进程。建立了人机结合的税务稽查体系,税务稽查力度不断加大。税务系统的社会形象明显改观。2004年国家税务总局发布了《关于进一步加强税收征管工作的若干意见》,对强化税源管理作了具体规定。同时,形成了纳税申报的“一窗式”、涉税事项的“一站式”、征管信息的“一户式”管理格局。

2013年6月,国务院法制办向社会公布了《税收征管法》修正案草案,公开征求意见,拉开了《税收征管法》新一轮修订的序幕。

2016年11月30日,国务院税务总局制定了《税务行政处罚裁量权行使规则》,自

2017年1月1日起施行。

截至2019年12月,我国政府签署的税收协定(安排)覆盖了111个国家和地区,这些双边协定对于防止国际避税和逃税具有十分重要的意义。

9. 税收征管体制改革

党的十八大以来,习近平总书记关于全面深化改革的重要指示和关于税收工作的重要论述,为推动税收改革提供了根本遵循。2018年2月,党的十九届三中全会开启了国税地税征管体制改革的新征程。2018年6月15日,按照党中央、国务院统一部署,全国各省(自治区、直辖市)级以及计划单列市的国税局、地税局正式宣告合并,36个省级新税务机构统一挂牌,标志着国税地税征管体制改革迈出阶段性关键一步。

此次改革主要内容是合并省级及省级以下国税地税机构,实行以税务总局为主与省(自治区、直辖市)政府双重领导管理体制,将基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费等各项社会保险费交由税务部门统一征收。2018年7月,市、县级税务局逐级分步完成集中办公、新机构挂牌等改革事项。至此,省、市、县、乡四级新税务机构完成挂牌。

2021年3月24日,中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于进一步深化税收征管改革的意见》,主要目标是:到2022年,在税务执法规范性、税费服务便捷性、税务监管精准性上取得重要进展。到2023年,基本建成“无风险不打扰、有违法要追究、全过程强智控”的税务执法新体系,实现从经验式执法向科学精确执法转变;基本建成“线下服务无死角、线上服务不打烊、定制服务广覆盖”的税费服务新体系,实现从无差别服务向精细化、智能化、个性化服务转变;基本建成以“双随机、一公开”监管和“互联网+监管”为基本手段、以重点监管为补充、以“信用+风险”监管为基础的税务监管新体系,实现从“以票管税”向“以数治税”分类精准监管转变。

到2025年,深化税收征管制度改革取得显著成效,基本建成功能强大的智慧税务,形成国内一流的智能化行政应用系统,全方位提高税务执法、服务、监管能力。

二、我国现行税法体系

一个国家要根据本国的具体政治经济条件来建立自己的税收制度。各个国家的政治经济制度不同,所以税收制度也各不相同,具体征税办法也千差万别。我国现行税法体系主要分为两个部分。

(一) 税收实体法体系

我国现行税收法律体系是在原有税制的基础上,经过1994年工商税制改革后形成的。现共有18个税种,按照征税对象分为五类。

(1) 商品(货物)和劳务税类

包括增值税、消费税和关税。主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

(2) 所得税类

包括企业所得税、个人所得税、土地增值税。

主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

(3) 财产和行为税类

包括房产税、车船税、印花税和契税。主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

(4) 资源税和环境保护税类

包括资源税、环境保护税和城镇土地使用税。主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

(5) 特定目的税类

包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税、船舶吨税和烟叶税。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。

上述税种中的进口的增值税和消费税、关税和船舶吨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。

上述税种,以国家法律的形式发布实施的有12个:车辆购置税、车船税、船舶吨税、个人所得税、耕地占用税、环境保护税、企业所得税、烟叶税、资源税、契税、城市维护建设税、印花税。其他各税种都是经全国人民代表大会授权立法,由国务院以暂行条例的形式发布实施的。上述税收法律法规组成了我国的税收实体法体系。

(二) 税收程序法体系

除税收实体法外,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而分别规定的。

(1) 由税务机关负责征收的税种的征收管理,按照全国人大常委会发布实施的《税收征管法》及各实体税法中的征管规定执行。

(2) 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》(以下简称《海关法》)及《进出口关税条例》等有关规定执行。

上述税收实体法和税收征收管理法律制度构成了我国现行的税法体系。