

★ 服务热线: 400-615-1233
★ 配套精品教学资料包
★ www.huatengedu.com.cn

高等职业教育财经管理系列创新教材

税法

SHUIFA

高等职业教育财经管理系列创新教材

税法

税法

主编 张婷

(2023年修订)

- 涵盖重要税种，内容与时俱进
- 精选注会历年真题，书证融合
- 植入二维码，扫码学习财税新政

主编
张婷

ISBN 978-7-5608-9698-4



9 787560 896984 >

定价: 45.00元

同济大学出版社
TONGJI UNIVERSITY PRESS

X-B

同济大学出版社
TONGJI UNIVERSITY PRESS

高等职业教育财经管理系列创新教材

税法

主 编 张 婷
副主编 陈艳平 邵祥东

同济大学出版社·上海

内 容 提 要

本书内容分为 11 个项目,分别是税法基础知识、增值税法、消费税法、关税法、企业所得税法、个人所得税法、财产税法、资源类税法、行为税法与附加费、税收征收管理、税务行政法制。

本书可作为高等职业院校财经管理类专业的教学用书,也可作为涉税工作人员的业务参考书。

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 张婷主编. --上海: 同济大学出版社,
2021. 3(2023. 7 重印)

ISBN 978-7-5608-9698-4

I. ①税… II. ①张… III. ①税法—中国—高等职业
教育—教材 IV. ①D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2021) 第 009373 号

税法

张 婷 主 编

责任编辑 王有文 责任校对 徐春莲 封面设计 黄燕美

出版发行 同济大学出版社 www.tongjipress.com.cn

(地址: 上海市四平路 1239 号 邮编: 200092 电话: 021-65985622)

经 销 全国各地新华书店

印 刷 三河市骏杰印刷有限公司

开 本 787 mm×1 092 mm 1/16

印 张 15 插页 1

字 数 310 000

版 次 2021 年 3 月第 1 版

印 次 2023 年 7 月第 3 次印刷

书 号 ISBN 978-7-5608-9698-4

定 价 45.00 元

本书若有印装质量问题, 请向本社发行部调换 版权所有 侵权必究

Preface

前言

本教材编写过程中始终以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导,贯彻党的二十大精神,坚持实施科教兴国,强化现代化建设人才支撑;推进文化自信自强,铸就社会主义文化新辉煌;坚持全面依法治国,推进法治中国建设,增强学生依法纳税的意识。税收是国家为了向社会提供公共产品、满足社会共同需要,按照法律的规定参与社会产品的分配,强制、无偿取得财政收入的一种规范形式。税法是对税收分配过程中形成的权利、义务关系进行调整的法律规范的总和。依法治税是依法治国的有机组成部分,是指通过税收法制建设,使征税主体依法征税、纳税主体依法纳税,从而达到税收法治的状态。

随着近年来我国税制改革速度的加快,税收政策不断调整,相应的教材也须及时更新迭代。我们考虑到高职学生的知识基础和就业需求,对教学内容进行了全方位的甄选,根据最新的税收政策编写了本书。

全书共分为 11 个项目,每个项目均设有“学习目标”“项目小结”“课后测试”模块。“学习目标”可以让学生明确学习的方向和重点;“项目小结”是对本项目知识体系的一个简要概括,便于学生进行知识回顾;“课后测试”中有配套的多种类型的习题,基本覆盖了本项目的重点知识,便于学生复习与自测。此外,书中还根据内容需要穿插了丰富的栏目,“小提示”栏目中加入了某些概念的外延,引入了实务案例等,对课堂知识进行了拓展;“课堂提问”栏目可以诱发学生对已学知识的深入思考,让学生学习得更透彻;“实例解读”栏目对原则、准则等在实际中的应用进行了列举,便于学生理解;“真题来袭”栏目从历年注册会计师考试真题中筛选出具有代表性的题目,有的题目根据现行政策进行了改编,有助于学生了解注册会计师考试的题目类型和考查重点。

本书各项目的内容和学时建议如下表所示。

内 容	学 时
项目一 税法基础知识	4
项目二 增值税法	15
项目三 消费税法	10
项目四 关税法	8
项目五 企业所得税法	10
项目六 个人所得税法	10
项目七 财产税法	10
项目八 资源类税法	8
项目九 行为税法与附加费	10
项目十 税收征收管理	5
项目十一 税务行政法制	2
总学时	92

本书部分内容的编写结合了注册会计师考试“税法”科目的考试大纲,学生学完本书内容可以同时掌握注册会计师考试中“税法”科目的大部分知识。

本书由酒泉职业技术学院张婷任主编,辽宁工程职业学院陈艳平和河南农业职业学院邵祥东任副主编。具体编写分工如下:张婷负责编写项目一至项目四,陈艳平负责编写项目五至项目七,邵祥东负责编写项目八至项目十一。

我们在编写本书的过程中参考了大量税法教材及相关著作,在此对相关作者深表谢意!因编写时间仓促以及编者水平有限,书中疏漏之处在所难免,敬请广大读者批评指正。

编 者

Contents

目录

项目一	税法基础知识	1
任务一	基本概念	1
任务二	税法原则	7
任务三	税收法律关系	12
任务四	税法要素	15
项目二	增值税法	23
任务一	增值税的纳税人、扣缴义务人与征税范围	24
任务二	增值税的税率与征收率	37
任务三	增值税应纳税额的计算	40
任务四	增值税的税收优惠	49
任务五	增值税的征收管理	51
项目三	消费税法	57
任务一	消费税的纳税人、税目与税率	57
任务二	消费税应纳税额的计算	63
任务三	消费税的税收优惠	72
任务四	消费税的征收管理	73
项目四	关税法	79
任务一	关税的分类与基本要素	79
任务二	关税的完税价格与应纳税额的计算	85
任务三	关税减免的规定	89
任务四	关税的征收管理	92
项目五	企业所得税法	96
任务一	企业所得税的纳税人、征税对象与税率	96
任务二	企业所得税应纳税额的计算	99
任务三	资产的税务处理	108
任务四	企业所得税的税收优惠	113
任务五	企业所得税的征收管理	116

项目六	个人所得税法	121
任务一	个人所得税的纳税人与征税范围·····	121
任务二	个人所得税应纳税额的计算·····	124
任务三	个人所得税的税收优惠·····	135
任务四	个人所得税的征收管理·····	137
项目七	财产税法	143
任务一	车船税法·····	144
任务二	房产税法·····	148
任务三	契税法·····	153
任务四	土地增值税法·····	157
项目八	资源类税法	165
任务一	资源税法·····	165
任务二	城镇土地使用税法·····	172
任务三	耕地占用税法·····	176
项目九	行为税法与附加费	183
任务一	教育费附加·····	184
任务二	城市维护建设税法·····	185
任务三	烟叶税法·····	187
任务四	印花税法·····	188
任务五	车辆购置税法·····	193
任务六	环境保护税法·····	197
项目十	税收征收管理	204
任务一	税收征收管理概述·····	204
任务二	税务管理·····	206
任务三	税款征收·····	216
任务四	税务检查·····	222
项目十一	税务行政法制	227
任务一	税务行政处罚·····	227
任务二	税务行政复议·····	229
任务三	税务行政诉讼·····	232
参考文献		235



项目一

税法基础知识



学习目标

了 解	熟 悉	掌 握
税收的概念； 税法的概念； 税法的效力	税法原则	税收法律关系； 税法要素

“税”的最早含义可从其文字构造中看出来，“禾”代表农业，“兑”就是给付、上缴的款项。在农耕文明初期，税收就已经出现了，表现为国家强制性地收缴农民的一部分种地收成。

任务一

基本概念

一、税收

税收是国家为了向社会提供公共产品、满足社会共同需要，按照法律的规定参与社会产品的分配，强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收的含义包括以下三个方面。

1. 税收是国家取得财政收入的重要来源

税收的本质是一种分配关系，是国家参与社会产品价值分配的法定形式。通过税收这

种工具,国家可以获取其行使职能所需的经济保障。当然,国家还可以通过发行国债、收费、罚没等途径获取财政收入。

2. 国家征税的依据是政治权力

社会产品的分配一般是在生产要素所有者之间按照生产要素的多寡进行的,如按劳分配、按出资额分配、按所占股份分配等。与社会产品的一般分配不同的是,税收是国家凭借其政治权力对社会产品进行分配的一种形式。因此,税收具有强制性、无偿性。

3. 国家征税的目的是满足社会公共需要

公共支出通常不可能由公民个人、企业自愿出资,而只能由国家(政府)强制征税来承担。税收取之于民、用之于民,可以弥补市场失灵,促进公平分配,优化资源配置,调节经济结构等,对于一个国家的宏观调控来说意义重大。

小提示

我国最早的税收目前可以追溯至夏朝,当时的财政征收方式是“贡”,即臣属将物品进献给君王。“贡”是臣属必须履行的义务,但贡的数量、时间并不确定,因此,“贡”只是税的雏形。

二、税法

(一) 税法的概念、内容与特点

1. 税法的概念与内容

广义的税法是指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。广义的税法包括全国人民代表大会正式立法制定的税收法律、国务院制定的税收法规、省级人民代表大会制定的地方性税收法规、有规章制定权的单位制定的税务部门规章以及为了保证这些税法得以实施的税收征管制度和税收管理体制。本书所指的税法是广义的税法。

狭义的税法仅指经过国家最高权力机关正式立法的税收法律,如《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》)、《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)、《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)、《中华人民共和国车船税法》(以下简称《车船税法》)、《中华人民共和国契税法》(以下简称《契税法》)、《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》)等。

2. 税法的特点

(1) 税法属于制定法。与习惯法不同,税法是由国家制定的,而不是认可的。

(2) 税法具有综合性。税法是由一系列的单行税收法律、法规及行政规章、制度组成的体系,其内容涉及课税的基本内容、征纳双方的权利和义务、税收管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等。

(3) 税法属于义务性规范。与授权性法规不同,义务性规范是指直接要求人们从事或不从事某种行为的法律规范,具有强制性。税法属于义务性规范并非是指税法没有规定纳税人的权利,而是指纳税人的权利是建立在其纳税义务之上的,处于从属地位。



课堂提问

什么是习惯法?它与制定法的主要区别是什么?

(二) 税法的类型

根据税法规定的内容不同,税法可以分为税收实体法与税收程序法两大类。

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,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。它是国家向纳税人行使征税权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。

2. 税收程序法

税收程序法也称为税收行政程序法,是指规范税务机关和税务行政相对人在行政程序中的权利、义务的法律规范的总称。即只要是与税收程序有关的法律规范,不论其存在于哪个法律文件中,都属于税收程序法的范畴,如有关行政处罚、行政许可、行政强制的法律规定同样适用于税收行政行为,并对其产生约束力。



课堂提问

税收实体法与税收程序法有什么联系?

(三) 税法的效力

税法的效力是指税法在什么地方、什么时间、对什么人具有法律约束力,具体表现为空间效力、时间效力和对人的效力。

1. 空间效力

税法的空间效力是指税法在特定地域内发生的效力。由一个主权国家制定的税法,原

则上必须适用于其主权管辖的全部领域,但是根据具体情况会有所不同。我国税法的空间效力主要包括两种情况。

(1) 在全国范围内有效。由全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律,国务院颁布的税收行政法规,财政部、国家税务总局制定的税收行政规章以及具有普遍约束力的税务行政命令,在除个别特殊地区外的全国范围内有效。此处的“个别特殊地区”主要是指我国的香港、澳门、台湾地区和保税区等。

(2) 在地方范围内有效。这里包括两种情况:一种情况是由地方立法机关或政府依法制定的地方性税收法规、规章、具有普遍约束力的税收行政命令,在其管辖区域内有效;另一种情况是由全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、财政部、国家税务总局制定的具有特别法性质的税收法律、法规、规章和具有普遍约束力的税收行政命令,在特定地区(如经济特区,老、少、边、贫地区等)有效。

2. 时间效力

税法的时间效力是指税法何时开始生效、何时开始失效和有无溯及力的问题。

(1) 税法何时开始生效。我国税法的生效主要分为三种情况:一是经过一段时间后开始生效,二是自发布之日起生效,三是公布后授权地方政府自行确定实施日期。

(2) 税法何时开始失效。税法失效表明其法律约束力的终止,通常有三种情形:一是以新税法代替旧税法,新税法的生效日期为旧税法的失效日期,这种方式最为常见;二是直接宣布废止某项税法;三是税法本身规定废止日期。

(3) 税法的溯及力问题。一部新税法实施后,对其实施之前纳税人的行为如果适用,该税法即具有溯及力;反之,则无溯及力。世界上许多国家包括我国的税法都坚持不溯及既往的原则。

3. 对人的效力

税法对人的效力,国际上通行的原则有三个:一是属人主义原则,即凡本国的公民或居民,不管其身居国内还是国外,都要受本国税法的管辖;二是属地主义原则,即凡本国领域内的法人和个人,不管其身份如何,都适用本国税法;三是属人和属地相结合的原则。

我国税法采用的是属人和属地相结合的原则,即凡我国公民,在我国居住的外籍人员,在我国注册登记的法人,或虽未在我国设立机构,但有来源于我国收入的外国企业、公司、经济组织等,均适用我国税法。

三、税种

税收种类简称税种,是指一个国家税收体系中的具体税收种类,是基本的税收单元。税种的分类有多种方法,可以按征税对象的性质、收入分配权限、计税标准、税负能否转嫁等分类。

（一）按征税对象的性质分类

1. 流转税

流转税也称为流通税,是指以纳税人商品生产、流通环节的流转额或者数量以及非商品交易的营业额为征税对象的一类税收。其属于我国税制体系中的主要税种,如增值税、消费税、关税等。

2. 所得税

所得税又称为收益税,是指以纳税人的各种所得额为课税对象的一类税收,如企业所得税、个人所得税等。

3. 财产税

财产税是以纳税人所拥有或属于其支配的财产为课税对象的一类税收,如房产税、车船税、契税等。

4. 资源税

资源税是以各种应税自然资源为课税对象,为了调节资源级差收入并体现国有资源的有偿使用而征收的一种税,如资源税、城镇土地使用税、耕地占用税等。

5. 行为税

行为税是为了实现特定目的,以纳税人的某些特定行为为征税对象的一类税收,如印花税、城市维护建设税、车辆购置税等。

（二）按收入分配权限分类

1. 中央税

中央税属于中央政府的财政收入,如关税和消费税(含进口环节海关代征的部分)、车辆购置税、海关代征的进口环节增值税等。

2. 地方税

地方税属于地方各级政府的财政收入,如城镇土地使用税、契税、耕地占用税、房产税等。

3. 中央地方共享税

中央地方共享税属于中央政府和地方政府的共同收入,由中央和地方按一定的比例分享税收收入,主要税种如下:

(1) 增值税(不含进口环节由海关代征的部分):中央政府分享 50%,地方政府分享 50%。

(2) 企业所得税:除中国国家铁路集团有限公司、各银行总行及海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分中央与地方政府按 60%与 40%的比例分享。

(3) 个人所得税:除储蓄存款利息所得的个人所得税(目前已停征)外,其余部分的分享

比例与企业所得税相同。

(4) 资源税:海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

(5) 城市维护建设税:中国国家铁路集团有限公司、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。

(6) 印花税:证券交易印花税收入归中央政府,其他印花税收入归地方政府。

【真题来袭·单选题】 (2018年注册会计师考试真题)下列税种中,其收入全部作为中央政府固定收入的是()。

- A. 耕地占用税
- B. 个人所得税
- C. 车辆购置税
- D. 企业所得税

【答案】 C。

(三) 按计税标准分类

1. 从价税

从价税以征税对象的价格为计税依据,一般实行比例税率和累进税率,税收负担比较合理,因而大部分税种采用这种计税方法,如我国现行的增值税、企业所得税、个人所得税等。

2. 从量税

从量税以征税对象的重量、质量、体积等作为计税依据,其课税数额与征税对象相关而与价格无关,如我国现行的车船税、土地使用税等。

3. 复合税

复合税是对征税对象采用从量税和从价税同时征收的一种征税方法,如我国现行的消费税中对卷烟和白酒征收的消费税等。

(四) 按税负能否转嫁分类

1. 直接税

直接税是指纳税人同时是税收的实际负担人,税收由纳税人直接负担,不易转嫁给别人的税种,如所得税、财产税等。

2. 间接税

间接税是指纳税人不是税收的实际负担人,纳税人能将税负转嫁给他人负担的税种。一般情况下,对各种商品的征税均属于间接税,如增值税、消费税等各类流转税。

任务二

税法原则

税法原则是构成税收法律规范的基本要素之一,是调整税收关系的法律规范的抽象和概括,是贯穿税收立法、执法、司法等全过程的具有普遍指导意义的法律准则。税法原则反映了税收活动的根本属性,是税收法律制度建立的基础。税法原则包括税法基本原则和税法适用原则。

一、税法的基本原则

税法基本原则是一切税收活动所必须遵守的原则。税法基本原则可以概括为税收法律原则、税收公平原则、税收效率原则、实质课税原则和税收合作信赖原则。

(一) 税收法律原则

1. 税收法律原则的概念

税收法律原则也称为税收法定原则,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都必须且只能由法律予以明确规定,征纳主体的权利、义务只以法律规定为依据;没有法律依据,任何主体不得征税或减免税收。税收法律原则是税法基本原则的核心。税收法律原则可以概括为课税要素法定原则、课税要素明确原则和依法稽征原则三个具体原则。

(1) 课税要素法定原则。课税要素法定原则是指课税要素必须由法律直接规定。

(2) 课税要素明确原则。课税要素明确原则是指有关课税要素的规定必须明确而不出现歧义、矛盾,在基本内容上不出现漏洞。

(3) 依法稽征原则。依法稽征原则是指税务行政机关必须严格依据法律的规定稽核征税,而无权变动法定课税要素和法定征收程序。

2. 税收法律原则的要求

税收法律原则的要求是双向的:一方面,要求纳税人必须依法纳税;另一方面,课税只能在法律的授权下进行,超越法律规定的征税是违法和无效的。

3. 税收法律原则的功能

税收法律原则的功能侧重于保持税法的稳定性和可预测性,这对于维持市场经济的有

序性与建立和巩固法制社会是十分重要的。

（二）税收公平原则

税收公平原则是平等性原则在课税思想上的具体体现，与其他税法原则相比，税收公平原则渗入了更多的社会要求。一般认为，税收公平最基本的含义是，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，即横向公平和纵向公平。例如，《个人所得税法》中对综合所得实施累进税率，所得越高，税负越重，这体现了税法基本原则中的税收公平原则。

（三）税收效率原则

税收效率原则有两个方面：一是经济效率，二是行政效率。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，节约税收征管成本。

（四）实质课税原则

实质课税原则是指应根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负，不能仅考核其表面上是否符合课税要件。也就是说，判断某个具体的人或事件是否满足课税要件和是否应承担纳税义务，不能受其外在形式的蒙蔽，而要深入探求其实质，如果其实质条件满足了课税要件，就应按实质条件的指向确认纳税义务；反之，如果其仅仅是形式上符合课税要件，而实质上并不满足，则不能确定其负有纳税义务。例如，纳税人借转让定价而减少计税所得，若从形式上看，应按其确定的价格计税；但是，这不能反映纳税人的真实所得，因此，税务机关根据实质课税原则，有权重新估定其计税价格，并据以计算应纳税额。实质课税原则的意义在于防止纳税人避税与偷税，增强税法适用的公正性。

（五）税收合作信赖原则

税收合作信赖原则也称为公众信任原则，其在很大程度上汲取了民法中诚实信用原则的合理思想，认为税收征纳双方的关系就其主流来看是相互信赖、相互合作的，而不是对抗性的。该原则体现在以下两个方面：

（1）纳税人应按照税务机关的决定及时缴纳税款，税务机关有责任向纳税人提供完整的税收信息资料，征纳双方应建立密切的税收信息联系和沟通渠道。

（2）没有充足的依据，税务机关不能对纳税人依法纳税有所怀疑，纳税人有权要求税务机关予以信任，纳税人也应信赖税务机关的决定是公正和准确的；税务机关做出的法律解释和事先裁定可以作为纳税人缴税的根据，当这种解释或裁定存在错误时，纳税人并不承担法律责任，纳税人因此而少缴的税款也不必缴纳滞纳金。



小提示

由于税收合作信赖原则与税收法律原则存在一定的冲突,因此,许多国家的税法在适用税收合作信赖原则时都做了一定程度的限制。

【真题来袭·单选题】 (2014年注册会计师考试真题)下列各项税法原则中,属于税法基本原则核心的是()。

- A. 税收公平原则
- B. 税收效率原则
- C. 实质课税原则
- D. 税收法定原则

【答案】 D。

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时所必须遵循的原则,其含有更多的法律技术性准则,更为具体化。税法适用原则主要包括法律优位原则,法律不溯及既往原则,新法优于旧法原则,特别法优于普通法原则,实体法从旧、程序法从新原则,程序优于实体原则等。

1. 法律优位原则

法律优位原则也称为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时,效力低的税法是无效的。

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。其基本含义为: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。坚持这一原则的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,这样税收的调节作用才会较为有效;但是,在某些特殊情况下可以例外。



实例解读

经国务院批准,自2016年12月1日起对豪华小汽车在生产(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。按照法律不溯及既往的原则,2016年12月1日之前发生的超豪华小汽车销售额不应按照现行政策缴纳零售环节消费税。

3. 新法优于旧法原则

新法优于旧法原则也称为后法优于先法原则。其含义为：当新法、旧法对同一事项有不同规定时，新法的效力优于旧法。其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给法律适用带来的混乱，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的生效实施为标志，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的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法从旧、程序法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的含义为：对同一事项两部法律分别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，即可以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，并不是说随着特别法的出现，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。



实例解读



依据《企业所得税法》的规定，企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。但在 2020 年新型冠状病毒肺炎疫情发生后，财政部、国家税务总局做出了按照规定渠道捐赠用于应对新型冠状病毒肺炎疫情的现金和物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除的规定。企业适用该项规定时，就属于特别法优于普通法的情形。

5. 实体法从旧、程序法从新原则

实体法从旧、程序法从新原则的含义包括两个方面：一是实体法不具备溯及力，二是程序法在特定条件下具备一定的溯及力。即对于一项新税法公布实施之前发生的纳税义务，在新税法公布实施之后进入税款征收程序的，原则上新税法具有约束力，在一定条件下程序从新。这是因为程序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法与旧的程序法之间的效力关系；并且，程序法主要涉及税款征收方式的改变，其效力发生时间的适当提前并不构成对纳税人权利的侵犯，也不违背税收合作信赖原则。

实例解读

自 2001 年 5 月起实施的《税收征收管理法》规定,企业在银行开设的全部账号都要向税务机关报告。按照实体法从旧、程序法从新原则,不论是什么时候设立的企业,也不论是什么时候开设的银行账号,只要是现存的,都需要向税务机关报告。

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。其基本含义为:在诉讼发生时,税收程序法优于税收实体法适用。即纳税人通过税务行政复议或税务行政诉讼寻求法律保护的前提条件之一是,必须事先履行税务行政执法机关认定的纳税义务,而不管这项纳税义务实际上是否完全发生;否则,税务行政复议机关或司法机关对纳税人的申诉不予受理。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。

【真题来袭·单选题】 (2019 年注册会计师考试真题)某税务稽查局 2019 年 6 月对辖区内一家企业进行纳税检查时,发现该企业 2018 年 6 月新增的注册资金按 0.05% 的税率缴纳了印花税。检查结束后,检查人员告知该企业可去申请退还印花税已缴纳金额的 50%。该检查人员的这一做法遵循的税法适用原则是()。

- A. 税收公平原则
- B. 法律不溯及既往原则
- C. 税收效率原则
- D. 新法优于旧法原则

【答案】 D。

【真题来袭·多选题】 (2018 年注册会计师考试真题)下列各项中,属于税法适用原则的有()。

- A. 实体法从旧、程序法从新
- B. 层次高的法律优于层次低的法律
- C. 国内法优于国际法
- D. 同一层次的法律中,特别法优于普通法

【答案】 A、B、D。

【真题来袭·多选题】 (2017 年注册会计师考试真题)下列关于税法原则的表述中,正确的有()。

- A. 税收法定原则是税法基本原则中的核心
- B. 税收效率原则要求税法的制定要有利于节约税收征管成本
- C. 制定税法时禁止在没有正当理由的情况下给予特定纳税人特别优惠这一做法体现了

税收公平原则

D. 税收行政法规的效力优于税收行政规章的效力体现了法律优位原则

【答案】 A、B、C、D。

任务三

税收法律关系

一、税收法律关系的概念与特点

1. 税收法律关系的概念

法律关系是指法律规范在调整人们的行为过程中所形成的具有法律上的权利、义务形式的社会关系。税收法律关系是指由税法所调整而形成的,发生在税收法律关系主体之间的具有权利、义务内容的社会关系。

2. 税收法律关系的特点

税收法律关系是法律关系的一种具体形式,因此具有法律关系的一般特征,但其又具有自身的特点。税收法律关系的特点包括以下四点:

- (1) 税收法律关系中固有一方主体是国家或国家及其征税机关。
- (2) 具体的税收法律关系是一种财产所有权或支配权的单向移转关系。
- (3) 税收法律关系中的双方主体享有的权利性质不同,义务关系不对等。
- (4) 税收法律关系的产生以发生了税法规定的行为为前提。

二、税收法律关系的构成

与其他法律关系一样,税收法律关系也是由税收法律关系的主体、客体和内容三者构成的,但在三者的内涵上,税收法律关系具有一定的特殊性。

(一) 税收法律关系的主体

税收法律关系的主体即征纳主体,是指税收法律关系中依法享有权利和承担义务的双方当事人,一方为代表国家行使征税职责的国家行政机关,包括国家各级税务机关和海关;另一方为纳税人,即法律、行政法规规定的负有纳税义务的单位和个人。

(二) 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体是税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,也就是征税对象,如所得税的法律关系客体是生产经营所得和其他所得。税收法律关系的客体是国家利用税收调整和控制的目标。国家可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来调整征税对象,以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

(三) 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容是税法的灵魂,指的是主体所享有的权利和应承担的义务。

1. 纳税人的权利与义务

(1) 纳税人的权利主要包括以下八项:

- ① 依法提出申请享受税收优惠的权利。
- ② 依法请求税务机关退回多征税款的权利。
- ③ 依法提起税务行政复议和税务行政诉讼的权利。
- ④ 依法对税务人员的违法行为进行检举和控告的权利。
- ⑤ 因税务机关的行为违法或不当,致使纳税人合法权益遭受损害时要求赔偿的权利。
- ⑥ 向税务机关咨询税法及纳税程序的权利。
- ⑦ 要求税务机关为其有关信息保密的权利。
- ⑧ 对税务机关做出的决定有陈述和申辩的权利。

(2) 纳税人的义务主要包括以下五项:

- ① 依法办理变更或注销税务登记。
- ② 依法进行账簿、凭证管理。
- ③ 按期进行纳税申报,按时足额缴纳税款。
- ④ 向税务机关提供生产、销售情况和其他资料,主动接受并配合税务机关的税务检查。
- ⑤ 执行税务机关的行政处罚决定,按照规定缴纳滞纳金和罚款。

2. 代表国家行使征税职责的国家行政机关的职权和职责

(1) 代表国家行使征税职责的国家行政机关的职权主要有税务管理权、税收征收权、税收检查权、税务违法处理权、税收行政立法权、代位权和撤销权。

(2) 代表国家行使征税职责的国家行政机关的职责主要有以下七项:

- ① 不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征或少征税款或擅自决定税收优惠。
- ② 应当将征收的税款和罚款、滞纳金按时足额并依照预算级次入库,不得截留和挪用。
- ③ 应当依照法定程序征税,依法确定有关税收征收管理的事项。
- ④ 应当依法办理减税、免税等税收优惠,对纳税人的咨询、请求和申诉做出答复处理或报请上级机关处理。
- ⑤ 对纳税人的经营状况负有保密义务。
- ⑥ 应当按照规定付给扣缴义务人代扣、代收税款的手续费,且不得强行要求非扣缴义务人代扣、代收税款。

⑦ 应当严格按照法定程序实施和解除税收保全措施,如因税务机关的原因致使纳税人的合法权益遭受损失的,税务机关应当依法承担赔偿责任。

3. 其他税务当事人的权利和义务

在税收法律关系中,除税务机关和纳税人两个主要的法律关系主体之外,还有扣缴义务人、纳税担保人以及银行、工商部门等,税法中也相应规定了其权利与义务。由于其不是税收法律关系的主体,税法更大程度上强调了主体的义务。

三、税收法律关系的产生、变更与消灭

税收法律关系的产生、变更与消灭由税收法律事实来决定。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权利主体的意志为转移的客观事件。例如,2020年新型冠状病毒肺炎疫情发生后,国家税务总局出台了多项税收减免政策,这就是税收法律事件带来的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做出的行为,如纳税人歇业关门就会造成税收法律关系的变更或消灭。

(一) 税收法律关系的产生

税收法律关系的产生是指在税收法律关系主体之间形成的权利、义务关系。由于税法属于义务性法规,税收法律关系的产生应以引起纳税义务成立的法律事实为基础和标志。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),而不应当是征税主体或其他主体的行为。国家颁布新税法、出现新的纳税主体都可能引发新的纳税行为出现,但其本身并不直接产生纳税义务,税收法律关系的产生只能以纳税主体应税行为的出现为标志。

(二) 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而使税收法律关系的主体、客体和内容发生变化。引起税收法律关系变更的原因是多方面的,归纳起来主要有:纳税人自身的组织状况发生变化,纳税人的经营或财产情况发生变化,税务机关的组织结构或管理方式发生变化,税法的修订或调整,不可抗力造成的破坏。

(三) 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五个方面。

1. 纳税人已履行纳税义务

纳税人已履行纳税义务是最常见的税收法律关系消灭的原因。它包括纳税人依法如期履行纳税义务和税务机关采取必要的法律手段而使纳税人的纳税义务被强制履行两种

情况。

2. 纳税义务因超过期限而消灭

我国税法规定,未征、少征税款的一般追缴期限为3年。超过3年,除法定的特殊情况外,即使纳税人没有履行纳税义务,税务机关也不能再追缴税款,税收法律关系因而消灭。

3. 纳税义务的免除

纳税义务的免除即纳税人符合免税条件,并经税务机关审核确认后,其纳税义务被免除,税收法律关系因此而消灭。

4. 某些税法废止

例如,1994年我国实行税制改革后,原有的“烧油特别税”废止,因此产生的税收法律关系归于消灭。

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。

四、税收法律关系的保护

税收法律关系影响着国家、企业和个人的利益,对其进行保护就是在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》对构成逃避缴纳税款罪、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。

任务四

税法要素

税法要素是指各种单行税法具有的共同基本要素的总称。从这个概念可以看出,其包含两层含义:首先,税法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要素,如扣缴义务人就不属于税法要素;其次,税法要素既包括实体性的,也包括程序性的。

税法要素一般包括总则、纳税人、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。

一、总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。例如,《中华人民共和国证券法》(以下简称《证券法》)第一条规定:“为了规范证券发行和交易行为,保护投资者的合法权益,维护社会经济秩序和社会公共利益,促进社会主义市场经济的发展,制定本法。”

二、纳税人

纳税人是纳税义务人的简称,也称为纳税主体,是指按照税法规定直接负有缴纳税款义务的单位和个人。我国税法还规定了扣缴义务人,即依法负有代扣代缴、代收代缴义务的单位和个人。例如,《个人所得税法》第一条规定:“在中国境内有住所,或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计满一百八十三天的个人,为居民个人。居民个人从中国境内和境外取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。在中国境内无住所又不居住,或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计不满一百八十三天的个人,为非居民个人。非居民个人从中国境内取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。”此条就是对纳税人的规定。

小提示

代扣代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时,有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人,如出版社代扣作者稿酬所得的个人所得税等。

三、征税对象

(一) 征税对象的概念

征税对象也称为纳税客体、课税对象,主要是指税收法律关系中征纳双方权利、义务所指向的物或行为。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,决定了某一种税的基本征税范围,也决定了各个不同税种的名称,是区分不同税种的主要标志。

(二) 税基

与征税对象密切相关的两个基本概念是税目与税基。税目将在后文单独详细介绍,此处仅说明税基的概念及形态。

1. 税基的概念

税基也称为计税依据,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。

2. 税基的形态

按照计量单位的性质划分,税基的形态可以分为价值形态和物理形态。

对象的计量单位规定固定税额,所以又称为固定税额,一般适用于从量计征的税种,如资源税、车船税、城镇土地使用税、耕地占用税等。

2. 比例税率

比例税率是指对同一课税对象,无论其数额大小,都按照相同比例征税的税率。采用这种税率,税额随着课税对象数量的增加而成比例地增加。实际运用中,比例税率分为单一比例税率、差别比例税率、幅度比例税率。

(1) 单一比例税率。单一比例税率是指一种税只设一个比例税率,所有的纳税人都按同一税率纳税。

(2) 差别比例税率。差别比例税率是指同一纳税对象,对不同的征税对象和纳税人分别按不同的比例计算应纳税额,如产品差别比例税率(如消费税)、行业差别比例税率(如增值税)、地区差别比例税率(如城市维护建设税)等。

(3) 幅度比例税率。幅度比例税率是指税法上统一规定最高税率和最低税率,在这个区间范围内,各省、自治区、直辖市可自行规定本地区适用的税率或者根据本地区纳税人的具体情况,在幅度比例税率的范围内确定具体纳税人适用的税率。例如,《契税法》第三条规定:“契税税率为百分之三至百分之五。契税的具体适用税率,由省、自治区、直辖市人民政府在前款规定的税率幅度内提出,报同级人民代表大会常务委员会决定,并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。”



课堂提问

相较于定额税率,比例税率的优劣有哪些?

3. 累进税率

累进税率是指对同一征税对象,随着数额的增大,征收比例也随之增高的税率。分级是累进税率的最显著特点。这是因为,这种税率形式是预先将征税对象按绝对数的大小划分成若干级次,并规定相应每一级次的税率。累进税率分为三种,分别是全额累进税率、超额累进税率和超率累进税率。

(1) 全额累进税率(简称全累税率)。全额累进税率是指征税对象的全部数量都按其相应等级的累进税率计算征税率。全额累进税率的计算较为简单,但两个级距的临界部分会出现税负增加不合理的情况。我国现行税法中没有这种税率。

(2) 超额累进税率(简称超累税率)。超额累进税率是指把征税对象的数额划分为若干等级,对每个等级部分的数额分别规定相应税率,分别计算税额,各级税额之和为应纳税额。超累税率的“超”字,是指征税对象数额超过某一等级时,仅就超过部分按高一级税率计算征税。例如,我国现行的个人所得税中的工资、薪金所得适用超额累进税率。

(3) 超率累进税率。超率累进税率是指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,对超过的部分按高一级的税率计算征税。例如,土地增值税按土地增值额和扣除项目金额的比例的不同划分为四个等级,并规定了四级超率累进税率。

六、纳税环节

纳税环节主要是指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。它分为一次课征和多次课征。一次课征即同一税种在商品流转过程中只选择某一环节征税,如我国的消费税和资源税;多次课征即同一税种在商品流转过程中选择两个或两个以上的环节征税,如我国的增值税。

七、纳税时限

纳税时限是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。税法关于纳税时限的规定有纳税义务发生时间、纳税期限和缴库期限三个相关概念。

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。例如,采取直接收款方式销售货物的,不论货物是否发出,增值税的纳税义务发生时间均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

2. 纳税期限

纳税期限是指每隔固定时间汇总一次纳税义务的时间。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。例如,我国现行的增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或1个季度,我国的关税、契税、耕地占用税等按次纳税。

3. 缴库期限

缴库期限即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,《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》)第二十三条规定:“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。”

八、纳税地点

纳税地点主要是指根据各个税种征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)具体申报缴纳税款的地方。我国现行税制规定的纳税地点大致有以下四种情况:

(1) 在机构所在地申报缴纳税款,即纳税人向其机构所在地主管税务机关申报缴纳税款,如增值税、消费税等。

(2) 在劳务提供地申报缴纳税款,即纳税人向劳务提供地的主管税务机关申报缴纳税款。

(3) 在财产、资源所在地申报缴纳税款,如资源税、土地增值税等。

(4) 进出口货物向报关地海关申报缴纳税款。

九、减税、免税

减税、免税主要是指对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

减税是指从应征税款中减征部分税款,免税是指免征全部税款。减税、免税项目由国务院规定,任何地区、部门不得规定减税、免税项目。

起税点又称为征税起点或起征点,是指税法规定对征税对象开始征税的起点数额。征税对象的数额达到起征点的按全部数额征税,未达到起征点的不征税。

免征额是税法规定的征税对象总额中免于征税的数额。当征税对象小于起征点和免征额时,都不予征税;当征税对象大于起征点和免征额时,起征点制度要对征税对象的全部数额征税,免征额制度仅对征税对象超过免征额的部分征税。

小提示

起征点与免征额不同。起征点是指对征税对象总额未达到起征点数额的不征税,达到和超过起征点数额的则按全额征税;而免征额是指征税对象总额中未超过免征额的部分不征税,超过免征额的只就其超过部分征税。

十、罚则

罚则主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

十一、附则

附则一般都规定与该法紧密相关的内容,如该法的解释权、生效时间等。

项目小结

本项目主要介绍了税法相关的基本概念(包括税收、税法和税种)、税法原则(税法基本原则和税法适用原则)、税收法律关系和税法要素。这些基础知识对我们此后的学习影响重大。



课后测试

一、判断题

1. 所得税一般是直接税,财产税一般是间接税。 ()
2. 税收实体法的核心要素是税率。 ()
3. 税目是征税对象的具体化,体现征税的广度。 ()
4. 税收的本质是一种消费关系。 ()
5. 国家征税依据的是财产权力。 ()

二、单项选择题

1. 某企业就应纳税款金额与主管税务机关发生了争议,遂向上一级税务机关申请行政复议,但被告知必须先依照主管税务机关的纳税决定缴纳税款或者提供相应的担保后,才能依法申请行政复议。上述行为体现了税法适用原则中的()。

- | | |
|-------------|------------------|
| A. 法律优位原则 | B. 新法优于旧法原则 |
| C. 程序优于实体原则 | D. 实体法从旧、程序法从新原则 |

2. 税收的形式特征是()。

- | | |
|----------------|----------------|
| A. 广泛性、强制性、政策性 | B. 政策性、强制性、无偿性 |
| C. 无偿性、固定性、强制性 | D. 无偿性、自觉性、灵活性 |

3. 下列税法适用原则中,打破税法效力等级限制的原则是()。

- | | |
|---------------|--------------|
| A. 程序优于实体原则 | B. 法律不溯及既往原则 |
| C. 特别法优于普通法原则 | D. 新法优于旧法原则 |

4. 有义务借助于纳税人的经济交往而向纳税人收取应纳税款并代为缴纳税款的单位是()。

- | | |
|------------|------------|
| A. 负税人 | B. 代征代缴义务人 |
| C. 代扣代缴义务人 | D. 代收代缴义务人 |

5. 税收管辖权属于()在税收领域中的体现。

- | | |
|----------|-----------|
| A. 国家主权 | B. 税收管理体制 |
| C. 税收管理权 | D. 财政管理体制 |

6. 下列税种中,属于中央税的是()。

- | | |
|--------|----------|
| A. 增值税 | B. 关税 |
| C. 印花税 | D. 个人所得税 |

7. 税法的构成要素中,用以区别不同税种的标志是()。

- | | |
|---------|--------|
| A. 征税对象 | B. 税目 |
| C. 纳税环节 | D. 纳税人 |

8. 税收负担可以转嫁的税属于()。

- A. 价内税
- B. 间接税
- C. 直接税
- D. 从价税

三、多项选择题

1. 下列各项中,属于税法适用原则的有()。

- A. 法律优位原则
- B. 新法优于旧法原则
- C. 实质课税原则
- D. 法律不溯及既往原则

2. 下列关于税法效力判断原则的表述中,正确的有()。

- A. 层次高的法律低于层次低的法律
- B. 特别法优于普通法
- C. 程序法从旧、实体法从新
- D. 程序法从新、实体法从旧

3. 以计税依据为标准,税收可以分为()。

- A. 直接税
- B. 间接税
- C. 从价税
- D. 从量税

4. 税法的构成要素中,属于基本要素的有()。

- A. 纳税人
- B. 征税对象
- C. 纳税期限
- D. 税率

5. 下列属于地方税的有()。

- A. 印花税
- B. 契税
- C. 车船税
- D. 车辆购置税