



第九章 税法

学习目标

- 掌握税收的含义与特征,掌握税法的含义与构成要素;
- 掌握增值税、消费税、关税的含义,理解它们各自的特点和主要课税对象;
- 理解企业所得税和个人所得税的含义及其主要课税要素的内容;
- 理解房产税、特定行为税和资源税的含义及其主要课税要素的内容;
- 了解税收管理体制和税收征收管理法律制度。

案例 导入

公司为管理人员购买住房的税款征缴

某中外合资企业为高层管理人员购买了住房,所购房屋产权证均填写雇员姓名,并商定该雇员在企业工作达到8年,或对企业发展作出突出贡献者,可以完全拥有住房的所有权。企业仅按发放给雇员的现金工资收入代扣了个人所得税,对上述实物所得没有履行代扣义务。

根据《中华人民共和国个人所得税法实施细则》中“个人所得的形式,包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益”的规定,企业为雇员购买的房屋是该雇员取得的实物形式的应纳税所得。根据《中华人民共和国个人所得税法实施细则》中“所得为实物的,应当按照取得的凭证上所注明的价格计算应纳税所得额”的规定,税务机关通过检查该企业的账表、凭证及雇员提供的相关凭证,确定了该企业共为4名高层职员购买了住房,总价款为144万元,从而确定应纳个人所得税所得总额为144万元。

请思考:

税务机关应如何处理?

分析:

税务机关作出如下处理。

(1) 考虑到个人取得的实物价格较高,且所有权是随工作年限逐年取得的,可按企业规定取得财产所有权需达到的工作年限内(高于5年的按5年计算)平均分月计入工资、薪金所得征收个人所得税。

(2) 补纳自购房到现在6个月的应代扣的个人所得税款总计27 600元。

第一节 税法概述

一、税收的含义和作用

税收是国家为了实现其职能,凭借社会公共权力,根据法律法规,对纳税人包括法人企业、非法人企业和单位以及自然人强制无偿征收,取得财政收入的一种形式。

税收的作用在于:首先,筹集国家财政收入是税收的首要职能。其次,税收成为调节社会经济活动,均衡分配,正确处理国家、集体、个人三者经济利益关系的重要手段。再次,税收成为国家宏观经济调控的一个重要杠杆。最后,税收促进对外经济技术交流。

二、税法和税收制度的含义

税法是调整国家通过税务机关与纳税人之间产生的、无偿征收一定货币或者实物的税收征纳关系的法律规范的总称。

所谓税收制度,是一个国家的税负结构、税收管理体制及征收管理制度的总称。它包括国家向纳税人征税的法律依据及税务部门的工作规程。税负结构即税种体系,它主要解决国家对什么收入和行为征税,征多少,即多大程度上参与国民收入的分配的问题。税收管理体制是指中央和地方之间划分税收管理权限的制度。这些权限包括税收政策的制定,税法的颁布、税种的开征和停征、税目的增减、税率的调整、减税免税权等。我国现行的税收管理体制是“统一领导,分级管理”,即分中央和地方(省、自治区、直辖市)两级。税收可划分为中央税、地方税以及中央地方共享税。征收管理制度是指税务部门依据税法开展征税工作的工作规程,一般由管理、检查和征收三个环节构成。

三、税法的构成要素

税法的构成要素主要包括以下几个。

- (1) 纳税人(课税主体)。
- (2) 课税对象(课税客体)。
- (3) 税目。
- (4) 税率。
- (5) 纳税环节。
- (6) 纳税期限。
- (7) 减税、免税。
- (8) 违章处理。

四、税收法律关系

1. 税收法律关系的含义和特点

税收法律关系,是指国家与纳税人之间根据税法规定形成的税收权利和义务关系。税收法律关系有以下特点。

(1) 税收是以国家为主体的特定分配关系,所以税收法律关系中征税一方主体始终是国家,税务机关代表国家行使征税权。

(2) 在税收法律关系中,征税一方享有征收权利,纳税一方负有缴纳义务,并不奉行等价有偿原则。

(3) 税法规定的权利义务,不以征纳双方当事人的主观意志为转移。

2. 税收法律关系的要素

税收法律关系的要素由主体、内容和客体构成。

(1) 税收法律关系的主体,是指根据法律规定在税收法律关系中享有权利和承担义务的主体。包括征税主体和纳税主体。

(2) 税收法律关系的内容,是指征纳双方所享有的权利和应承担的义务。

(3) 税收法律关系的客体,是指税收法律关系主体的权利和义务共同指向的对象,包括货币、实物、行为。

3. 税收法律关系的产生、变更和终止

税收法律关系依据一定的法律事实而产生、变更和终止。引起税收法律关系产生的法律事实有:纳税义务人发生了税法规定的应税行为或事件;新的纳税义务人出现等。引起税收法律关系变更的法律事实有:税法的修订;纳税方式的变动;纳税人的收入或财产状况发生变化;由于不可抗力事件致使纳税人难于履行原定的纳税义务等。引起税收法律关系终止的法律事实有:纳税义务人履行了纳税义务;纳税人符合免税的条件;税种的废除;纳税人的消失等。



第二节 我国现行的主要税种

微课

我国现行税法及增值
税的征收

根据征税对象的不同,可以把我国的现行税种划分为流转税、所得税、财产税、特定行为税和资源税。

一、流转税

流转税是以商品流转额和非商品营业额(服务收入)为征税对象的一个税种。

流转税的征税对象是流转额,“流转额”既包括商品销售收入额,也包括各种劳务、服务的业务收入额。流转税这一税种包括增值税、消费税和关税等。

(一) 增值税

1. 增值税和增值税法

增值税是指以产品新增加的价值,即增值额为征税对象的一种税。增值额是指货物的销售收入额扣除购入原材料等支出额以后的余额。我国于1984年9月由国务院发布了《中华人民共和国增值税条例(草案)》,开始试行增值税制度。1993年12月国务院又颁布了《中华人民共和国增值税暂行条例》,自1994年1月1日起生效,开始全面推行增值税制度。2011年底,国家决定开展营业税改征增值税(以下简称“营改增”)的工作。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(即“营改增”)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。至此,我国增值税全面取代了营业税。2017年11月19日,国务院对《中华人民共和国增值税暂行条例》进行了修订,巩固“营改增”的成果。

2. 增值税的纳税主体

增值税的纳税主体是在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务,销售服务、无形资产、不动产及以进口货物的单位和个人。增值税的纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人两种。

3. 增值税的税率

(1) 纳税人销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物,除下面几项另有规定的以外,税率为13%。

(2) 纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务,销售不动产,转让土地使用权,销售或者进口下列货物,税率为9%:① 粮食等农产品、食用植物油、食用盐;② 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品;③ 图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物;④ 饲料、化肥、农药、农机、农膜;⑤ 国务院规定的其他货物。

(3) 纳税人销售服务、无形资产,第(1)项、第(2)项、第(5)项另有规定外,税率为6%。

(4) 纳税人出口货物,税率为零;但是,国务院另有规定的除外。

(5) 境内单位和个人跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产,税率为零。

4. 计征办法

增值税实行价外计征的办法,实行根据发货票注明税金进行税款抵扣的制度。商品零售环节的发货票不单独注明税金,因为商品零售继续实行价内税,税金已包含在价格之内。一般纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产,应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额计算公式:应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。增值税的进项税额是指纳税人购进货物或接受应纳税劳务的支付或负担,并在计算增值税的应纳税额时允许抵扣的增值税税款。纳税人销售货物或者应税劳务,按照销售额和《增值税暂行条例》第二条规定的税率计算并向购买方收取的增值税额,为销项税额。销项税额计算公式:销项税额=销售额×税率。小规模纳税人销售货物或者应税劳务,以销售额和规定的3%征收率(国务院另有规定的除外)计算应纳税额,不抵扣进项税额。应纳税额计算公式:应纳税额=销售额×征收率;纳税人进口货物,按组成计税价格和规定的税率计算应纳税额,不得抵扣任何税额。

5. 免征增值税的项目

下列项目免征增值税:①农业生产者销售的自产农业产品;②避孕药品和用具;③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由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品;⑦销售的自己使用过的物品。除上述规定以外,增值税的免税、减税项目由国务院规定。任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。

（二）消费税

1. 消费税的含义

消费税是对特定的消费品和消费行为征收的一种税。消费税只选择一部分消费品和消费行为征税,而且只在消费品生产、流通或消费的某一环节征收,税率、税额也根据不同消费品的种类、档次、结构、功能以及供求、价格等情况而有差别。但是消费税最终都要转嫁到消费者身上,由消费者负担。

2. 消费税的纳税主体

消费税的纳税主体是在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人。

3. 征税范围

征税范围包括 15 类产品,即烟、酒、高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮和焰火、成品油、摩托车、小汽车、高尔夫球和球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料。

4. 税率

采用比例税率。15 类应税消费品的税率有高有低。应税消费中税率最高的是烟类中的甲类卷烟,采用复合计税,税率为销售额 $\times 56\% + 0.005$ 元/支。税率最低的是排气量不超过 1.0 升的乘用车,为 1%。

（三）关税

1. 关税和关税法

关税是主权国家对进出境(或关境)的货物和物品所征收的一种税。关税一般由设在边境、沿海口岸或国家指定的其他水、陆、空国际交往通道的海关来征收。关税是一种特殊的税种,它是维护国家主权和经济利益,执行国家对外经济政策的重要手段。关税可以分为进口关税和出口关税。

关税法是指国家制定的调整关税征收与缴纳权利义务关系的法律规范。我国现行关税法律规范以全国人民代表大会于 2017 年 11 月修订的《中华人民共和国海关法》为法律依据,以国务院于 2017 年 3 月修订的《中华人民共和国进出口关税条例》,以及由国务院关税税则委员会审定并报国务院批准,作为条例组成部分的《中华人民共和国海关进出口税则》和《中华人民共和国海关总署关于入境旅客行李物品和个人邮递物品征收进口税办法》为基本法规,由负责关税政策制定和征收管理的主管部门依据基本法规拟定的管理办法和实施细则为主要内容。

2. 关税的纳税主体

关税的纳税主体是准许进口货物的收货人、准许出口货物的发货人和准许进出境物品的所有人。

3. 税率

关税的税率为比例税率。进出口货物的税率分为进口税率和出口税率。进口税率又分为普通税率和优惠税率。优惠税率适用于与我国签订关税互惠协议的国家或者地区的进口

货物,普通税率适用于与我国未签订关税互惠协议的国家或者地区的进口货物。任何国家或者地区对其进口的原产于中华人民共和国的货物征收歧视性关税或者给予其他歧视性待遇的,海关对原产于该国家或者地区的进口货物,可以征收特别关税。

4. 关税的减征或者免征

关税的减征或免征是贯彻关税政策的组成部分,是对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种特殊调节手段。

二、所得税

所得税即收益税,是对企业和个人因为从事劳动、经营和投资所取得的各种收益为征税对象的税。

所得税的特点主要有:首先,征税对象是纳税人的全年所得额或收益额。其次,它以纳税人的实际负担能力为征税原则。再次,它是国家对纳税人的收入直接进行调节的手段。所得税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。

(一) 企业所得税

1. 企业所得税和企业所得税法

企业所得税是指对我国境内企业就其生产、经营所得和其他所得所征收的一种税。1993年年底,国家对企业所得税制度进行了重大改革,1993年12月13日颁布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,自1994年1月1日起施行,结束了境内不同所有制企业适用不同企业所得税和不同企业所得税法的局面,此条例于2008年1月1日废止,同时施行《中华人民共和国企业所得税法》。除此以外,国家还颁布了一系列有关企业所得税方面的法律法规,完善了企业所得税制度,如2000年的《企业所得税税前扣除办法》(于2010年11月29日废止)等。

2. 纳税主体

在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人。个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法。纳税人可分为居民企业纳税人和非居民企业纳税人两类。

(1) 居民企业纳税人。居民企业纳税人是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。实际管理机构,是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。居民企业纳税人承担全面(无限)纳税义务,就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。

(2) 非居民企业纳税人。非居民企业纳税人是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业。此处的机构、场所是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所。非居民企业负有有限纳税义务,一般只就其来源于我国境内的所得纳税。

3. 企业所得税的征税对象

企业所得税的征税对象是指企业的生产、经营所得和其他所得。具体包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。其中,居民企业应当就其来源于中国境内、境外的

所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税;在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。确定一项所得的来源地时,按照以下原则确定征税对象。

(1) 销售货物所得,按照交易活动发生地确定。

(2) 提供劳务所得,按照劳务发生地确定。

(3) 转让财产所得,不动产转让所得按照不动产所在地确定,动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定,权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。

(4) 股息、红利等权益性投资所得,按照分配所得的企业所在地确定。

(5) 利息所得、租金所得、特许权使用费所得,按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定,或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。

(6) 其他所得,由国务院财政、税务主管部门确定。

4. 企业所得税的税率

(1) 基本税率。基本税率为 25%。适用于居民企业和在中国境内设立机构、场所的且所得与机构、场所有关联的非居民企业。

(2) 低税率。低税率为 20%。适用于在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业。但实际征税时适用 10% 的税率。符合条件的小型微利企业适用 20% 的税率。

(3) 优惠税率。国家需要重点扶持的高新技术企业,应减按 15% 的税率征收企业所得税。

(二) 个人所得税

1. 个人所得税和个人所得税法

个人所得税是以自然人取得的各类应税所得为征税对象而征收的一种所得税,是政府利用税收对个人收入进行调整的一种手段。个人所得税法是指国家制定的用以调整个人所得税征收与缴纳之间权利及义务关系的法律规范。现行的个人所得税的基本规范是 1980 年 9 月 10 日第五届全国人民代表大会第三次会议制定的,并根据 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《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》修正的《中华人民共和国个人所得税法》(简称《个人所得税法》),以及据此修改的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》(简称《个人所得税法实施条例》)。个人所得税有以下几个特点:① 实行分类征收;② 累进税率与比例税率并用;③ 费用扣除额较宽;④ 计算简便;⑤ 采用源泉扣缴和自行申报两种征收方法。

2. 个人所得税的纳税人

个人所得税的纳税人依据住所和居住时间两个标准,区分为居民个人和非居民个人,分别承担不同的纳税义务:① 居民个人。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 183 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《个人所得税法》的规定缴纳个人所得税。② 非居民个人。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 183 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《个人所得税法》的规定缴纳个人所得税。

3. 个人所得税的征税对象

个人所得税的征税对象是个人取得的应税所得。《个人所得税法》中列举了9项个人应税所得:工资、薪金所得;劳务报酬所得;稿酬所得;特许权使用费所得;经营所得;利息、股息、红利所得;财产租赁所得;财产转让所得;偶然所得。工资、薪金所得,劳务报酬所得,稿酬所得,特许权使用费所得等4项劳动性所得(以下称综合所得)纳入综合征税范围,适用统一的超额累进税率,居民个人按年合并计算个人所得税,非居民个人按月或者按次分项计算个人所得税。经营所得,利息、股息、红利所得,财产租赁所得,财产转让所得,偶然所得及其他所得,仍采用分类征税方式,按照规定分别计算个人所得税。

4. 个人所得税的税率

个人所得税的税率根据不同的所得项目,分别采用超额累进税率和比例税率两种形式。各种所得项目确定的税率如下:

(1) 综合所得适用税率。综合所得适用3%~45%的超额累进税率,如表9-1所示。

表 9-1 个人所得税税率表(一)
(综合所得适用)

级数	全年应纳税所得额	税率(%)	速算扣除数
1	不超过 36 000 元的	3	0
2	超过 36 000 元至 144 000 元的部分	10	2 520
3	超过 144 000 元至 300 000 元的部分	20	16 920
4	超过 300 000 元至 420 000 元的部分	25	31 920
5	超过 420 000 元至 660 000 元的部分	30	52 920
6	超过 660 000 元至 960 000 元的部分	35	85 920
7	超过 960 000 元的部分	45	181 920

注:本表所称全年应纳税所得额是指依照《个人所得税法》第六条的规定,居民个人取得综合所得以每一纳税年度收入额减除费用6万元以及专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除后的余额。非居民个人取得工资、薪金所得,劳务报酬所得,稿酬所得和特许权使用费所得,依照本表按月换算后计算应纳税额。

(2) 经营所得适用税率。经营所得,适用5%~35%的五级超额累进税率,如表9-2所示。

表 9-2 个人所得税税率表(二)
(经营所得适用)

级数	全年应纳税所得额	税率(%)	速算扣除数
1	不超过 30 000 元的	5	0
2	超过 30 000 元至 90 000 元的部分	10	1 500
3	超过 90 000 元至 300 000 元的部分	20	10 500
4	超过 300 000 元至 500 000 元的部分	30	40 500
5	超过 500 000 元的部分	35	65 500

注:本表所称全年应纳税所得额是指依照《个人所得税法》第六条的规定,以每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额。

(3) 利息、股息、红利所得,财产租赁所得,财产转让所得和偶然所得。利息、股息、红利所得,财产租赁所得,财产转让所得和偶然所得适用比例税率,税率为 20%。自 2008 年 10 月 9 日起暂免征收储蓄存款利息的个人所得税,对个人出租住房取得的所得减按 10% 的税率征收个人所得税。

5. 个人所得税的免纳

下列各项个人所得,免纳个人所得税:① 省级人民政府、国务院部委和中国人民解放军军以上单位,以及外国组织、国际组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金;② 国债和国家发行的金融债券利息;③ 按照国家统一规定发给的补贴、津贴;④ 福利费、抚恤金、救济金;⑤ 保险赔款;⑥ 军人的转业费、复员费、退役金;⑦ 按照国家统一规定发给干部、职工的安家费、退职费、基本养老金或者退休费、离休费、离休生活补助费;⑧ 依照有关法律规定应予免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得;⑨ 中国政府参加的国际公约、签订的协议中规定免税的所得;⑩ 国务院规定的其他免税所得。

6. 个人所得税的减征

有下列情形之一的,经批准可以减征个人所得税:① 残疾、孤老人员和烈属的所得;② 因自然灾害遭受重大损失的。国务院可以规定其他减税情形,报全国人民代表大会常务委员会备案。

三、财产税

财产税是指对拥有应纳税财产的人征收的一种地方税,包括房产税和契税。

(一) 房产税

1. 房产税和房产税法

房产税是以房屋为征税对象,按房屋的计税余值或租金收入为计税依据,向产权所有人征收的一种财产税。现行的房产税法是 1986 年 9 月 15 日国务院发布的《中华人民共和国房产税暂行条例》,从当年 10 月 1 日开始实施,于 2011 年 1 月 8 日修订。房产税的特点:① 房产税属于财产税中的个别财产税,其征税对象只是房屋;② 征收范围限于城镇的经营性房屋;③ 区别房屋的经营使用方式规定征税办法,对于自用的按房产计税余值征收,对于出租、出典的房屋按租金收入征税。

2. 房产税的纳税人

房产税在城市、县城、建制镇和工矿区征收。房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的,由经营管理的单位缴纳。产权出典的,由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的,或者产权未确定及租典纠纷未解决的,由房产代管人或者使用人缴纳。

3. 房产税的征税对象

房产税依照房产原值一次减除 10%~30% 后的余值计算缴纳。具体减除幅度,由省、自治区、直辖市人民政府规定。没有房产原值作为依据的,由房产所在地税务机关参考同类房产核定。房产出租的,以房产租金收入为房产税的计税依据。

4. 房产税的税率

房产税的税率,依照房产余值计算缴纳的,税率为 1.2%;依照房产租金收入计算缴纳

的,税率为12%。

5. 房产税的免纳

下列房产免纳房产税:国家机关、人民团体、军队自用的房产;由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的房产;宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的房产;个人所有非营业用的房产;经财政部批准免税的其他房产。除上述规定者外,纳税人纳税确有困难的,可由省、自治区、直辖市人民政府确定,定期减征或者免征房产税。

(二) 契税

1. 契税和契税法

契税是对在我国境内转移土地、房屋权属,由承受的单位和个人缴纳的一种税。我国契税法方面现行的法律规范是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的《中华人民共和国契税法》,该法自2021年9月1日起施行。

2. 契税的纳税人

在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属,承受的单位和个人为契税的纳税人,应当依照规定缴纳契税。

3. 征税对象

契税的征税对象是我国境内所转移的土地和房屋权属。所称转移土地、房屋权属是指下列行为:土地使用权出让;土地使用权转让,包括出售、赠与、互换(但不包括土地承包经营权和土地经营权的转移);房屋买卖、赠与、互换。

以作价投资(入股)、偿还债务、划转、奖励等方式转移土地、房屋权属的,应当依照规定征收契税。

4. 契税的税率

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。省、自治区、直辖市可以依照前款规定的程序对不同主体、不同地区、不同类型的住房的权属转移确定差别税率。

5. 契税的减征或者免征

有下列情形之一的,免征契税:①国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋权属用于办公、教学、医疗、科研、军事设施;②非营利性的学校、医疗机构、社会福利机构承受土地、房屋权属用于办公、教学、医疗、科研、养老、救助;③承受荒山、荒地、荒滩土地使用权用于农、林、牧、渔业生产;④婚姻关系存续期间夫妻之间变更土地、房屋权属;⑤法定继承人通过继承承受土地、房屋权属;⑥依照法律规定应当予以免税的外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华代表机构承受土地、房屋权属。

根据国民经济和社会发展的需要,国务院对居民住房需求保障、企业改制重组、灾后重建等情形可以规定免征或者减征契税,报全国人民代表大会常务委员会备案。

四、特定行为税

特定行为税,又称特定目的税,是指对某些法定行为实施征收的一种税。特定行为税具有

鲜明的政策性和因时制宜的灵活性。特定行为税包括固定资产投资方向调节税(2000年开始暂停征收)、筵席税、屠宰税、车船使用税、城市维护建设税、印花税等。本节只介绍印花税。

1. 印花税和印花税法

印花税是对经济活动和经济交往中书立、领受的应税经济凭证所征收的一种税。印花税具有以下特点:①兼有凭证税和行为税的性质;②征收范围广泛;③税收负担比较轻;④由纳税人自行完成纳税义务。1988年8月,国务院公布了《中华人民共和国印花税法暂行条例》,于同年10月1日起生效,并于2011年1月8日修订。

2. 印花税的纳税人

在中华人民共和国境内书立、领受《中华人民共和国印花税法暂行条例》所列举凭证的单位和人,都是印花税的纳税义务人。具体有:立合同人、立账簿人、立据人和领受人。

3. 印花税的征税对象

现行印花税只对印花税法列举的凭证征税,具体有5类:经济合同,产权转移书据,营业账簿,权利、许可证照和经财政部确定征税的其他凭证。

4. 印花税的税率

现行印花税采用比例税率和定额税率两种税率。比例税率有5档,即1‰、0.5‰、0.3‰、0.25‰和0.05‰。适用定额税率的是责任、保险和信用保险合同和权利许可证照,单位税额均为每件5元。

5. 应纳税额的计算

按比例税率计算应纳税额的方法:应纳税额=计税金额×适用税率。按定额税率计算应纳税额的方法:应纳税额=凭证数量×单位税额。

五、资源税

资源和资源税有广义和狭义的理解。资源税是以各种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有偿使用而征收的一种税。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》(简称《资源税法》),该法自2020年9月1日起施行。但是,我国《资源税法》所指的资源只是矿产品和盐,土地没有包括在内。这是狭义理解的资源税。广义理解的资源税还包括土地资源税。主要的法律规范是2019年3月2日修订的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》和由中华人民共和国第十三届全国人民代表大会常务委员会第七次会议于2018年12月29日通过,自2019年9月1日起施行的《中华人民共和国耕地占用税法》。

1. 资源税的纳税义务人

在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域开发应税资源的单位和个人,为资源税的纳税人,应当依法规定缴纳资源税。

2. 资源税的征税范围、税目与税率

资源税的应税资源的具体范围,依照资源税税目税率表执行,如表9-3所示。

表 9-3 资源税税目税率表

税 目		征税对象	税 率	
能源矿产	原油	原矿	6%	
	天然气、页岩气、天然气水合物	原矿	6%	
	煤	原矿或者选矿	2%~10%	
	煤成(层)气	原矿	1%~2%	
	铀、钍	原矿	4%	
	油页岩、油砂、天然沥青、石煤	原矿或者选矿	1%~4%	
	地热	原矿	1%~20%或者 每立方米 1~30 元	
金属矿产	黑色金属	铁、锰、铬、钒、钛	原矿或者选矿	1%~9%
	有色金属	铜、铅、锌、锡、镍、锑、镁、钴、铋、汞	原矿或者选矿	2%~10%
		铝土矿	原矿或者选矿	2%~9%
		钨	选矿	6.5%
		钼	选矿	8%
		金、银	原矿或者选矿	2%~6%
		铂、钯、钌、钇、铈	原矿或者选矿	5%~10%
		轻稀土	选矿	7%~12%
		中重稀土	选矿	20%
		铍、锂、锆、锿、铷、铯、铊、铋、镓、铟、铊、铋、镓、铟、铊、铋、镓、铟、铊、铋	原矿或者选矿	2%~10%
非金属矿产	矿物类	高岭土	原矿或者选矿	1%~6%
		石灰岩	原矿或者选矿	1%~6%或者每吨 (或者每立方米) 1~10 元
		磷	原矿或者选矿	3%~8%
		石墨	原矿或者选矿	3%~12%
		萤石、硫铁矿、自然硫	原矿或者选矿	1%~8%
		天然石英砂、脉石英、粉石英、水晶、工业用金刚石、冰洲石、蓝晶石、硅线石(矽线石)、长石、滑石、刚玉、菱镁矿、颜料矿物、天然碱、芒硝、钠硝石、明矾石、砷、硼、碘、溴、膨润土、硅藻土、陶瓷土、耐火粘土、铁矾土、凹凸棒石粘土、海泡石粘土、伊利石粘土、累托石粘土	原矿或者选矿	1%~12%

续表

税 目		征税对象	税 率	
非金属 矿产	矿物类	叶蜡石、硅灰石、透辉石、珍珠岩、云母、沸石、重晶石、毒重石、方解石、蛭石、透闪石、工业用电气石、白垩、石棉、蓝石棉、红柱石、石榴子石、石膏	2%~12%	
		其他粘土(铸型用粘土、砖瓦用粘土、陶粒用粘土、水泥配料用粘土、水泥配料用红土、水泥配料用黄土、水泥配料用泥岩、保温材料用粘土)	1%~5%或者每吨(或者每立方米) 0.1~5元	
	岩石类	大理岩、花岗岩、白云岩、石英岩、砂岩、辉绿岩、安山岩、闪长岩、板岩、玄武岩、片麻岩、角闪岩、页岩、浮石、凝灰岩、黑曜岩、霞石正长岩、蛇纹岩、麦饭石、泥灰岩、含钾岩石、含钾砂页岩、天然油石、橄榄岩、松脂岩、粗面岩、辉长岩、辉石岩、正长岩、火山灰、火山渣、泥炭	原矿或者选矿	1%~10%
		砂石	原矿或者选矿	1%~5%或者每吨(或者每立方米) 0.1~5元
宝玉石类	宝石、玉石、宝石级金刚石、玛瑙、黄玉、碧玺	原矿或者选矿	4%~20%	
水气 矿产	二氧化碳气、硫化氢气、氮气、氢气		原矿	2%~5%
	矿泉水		原矿	1%~20%或者 每立方米1~30元
盐	钠盐、钾盐、镁盐、锂盐		选矿	3%~15%
	天然卤水		原矿	3%~15%或者每吨(或者每立方米) 1~10元
	海盐			2%~5%

3. 资源税的税额计算

(1) 从价定率征收应纳税额的计算:应纳税额=销售额×适用的比例税率。

(2) 从量定额征收应纳税额的计算:应纳税额=销售数量×适用的定额税率。

4. 资源税的减免

有下列情形之一的,免征资源税:开采原油以及在油田范围内运输原油过程中用于加热的原油、天然气;煤炭开采企业因安全生产需要抽采的煤成(层)气。有下列情形之一的,减征资源税:从低丰度油气田开采的原油、天然气,减征 20%资源税;高含硫天然气、三次采油和从深水油气田开采的原油、天然气,减征 30%资源税;稠油、高凝油减征 40%资源税;从衰竭期矿山开采的矿产品,减征 30%资源税。有下列情形之一的,省、自治区、直辖市可以决定免征或者减征资源税:纳税人开采或者生产应税产品过程中,因意外事故或者自然灾害等原因遭受重大损失;纳税人开采共伴生矿、低品位矿、尾矿。

第三节

税收管理体制和税收征收管理法律制度

一、税收管理体制

税收管理体制,是指划分中央和地方政府之间税收管理权限的一项重要制度。1993年,根据发展社会主义市场经济的总体要求,中央对税收管理体制进行了重大的改革。其中心内容是全面推行分税制。分税制财政管理体制的具体内容是:

1. 中央与地方事权和支出的划分

根据中央政府与地方政府事权的划分,中央财政主要承担国家安全、外交和中央国家机关运转所需经费,调整国民经济结构、协调地区发展、实施宏观调控所必需的支出以及由中央直接管理的事业发展支出。地方财政主要承担本地区政权机关运转所需支出以及本地区经济、事业发展所需支出。

2. 中央与地方收入的划分

根据事权与财权相结合的原则,按税种划分中央与地方的收入。将维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划为中央税;将同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,并充实地方税税种,增加地方税收收入。

3. 税务机构改革

实行分税制,必须进行税务机构改革,建立中央和地方两套税收体系,分设中央税务机构和地方税务机构。中央税收体系由中央直接管理,地方税收体系由地方自行管理,按照分级管理的原则,确定各自的管理权限。

二、税收征收管理法律制度

(一) 税务管理

1. 税务登记

根据规定,企业、企业在外地设立的分支机构和从事生产、经营的场所,个体工商户和从

事生产、经营的事业单位(以下统称从事生产、经营的纳税人)自领取营业执照之日起 30 日内,都必须持有关证件,向税务机关申报办理税务登记。税务机关应当自收到申报之日起 30 日内审核并发给税务登记证件。从事生产、经营的纳税人应当按照国家有关规定,持税务登记证件,在银行或者其他金融机构开立基本存款账户和其他存款账户,并将其全部账号向税务机关报告。

2. 账簿、凭证管理

纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效凭证记账,进行核算。必须按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料,不得伪造、变造或者擅自损毁。

税务机关是发票的主管机关,负责发票印制、领购、开具、取得、保管、缴销的管理和监督;单位、个人在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中,应当按照规定开具、使用、取得发票。

国家根据税收征收管理的需要,积极推广使用税控装置。纳税人应当按照规定安装、使用税控装置,不得损毁或者擅自改动税控装置。

3. 纳税申报

纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报,报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。

(二) 税款征收

税款征收是税务机关依法征收税款的活动。

1. 依法征税

税务机关依照法律、行政法规的规定征收税款,不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征、少征、提前征收、延缓征收或者摊派税款。除税务机关、税务人员以及经税务机关依照法律、行政法规委托的单位和人员外,任何单位和个人不得进行税款征收活动。

2. 税款的代扣、代收

扣缴义务人依照法律、行政法规的规定履行代扣、代收税款的义务。对法律、行政法规没有规定负有代扣、代收税款义务的单位和个人,税务机关不得要求其履行代扣、代收税款义务;扣缴义务人依法履行代扣、代收税款义务时,纳税人不得拒绝。纳税人拒绝的,扣缴义务人应当及时报告税务机关处理。

3. 税款的缴纳和延期缴纳

纳税人、扣缴义务人按照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限,缴纳或者解缴税款;纳税人因有特殊困难,不能按期缴纳税款的,经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局批准,可以延期缴纳税款,但是最长不得超过 3 个月。

4. 滞纳金

纳税人未按照规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款 0.5% 的滞纳金。

5. 减税、免税

纳税人可以依照法律、行政法规的规定书面申请减税、免税。减税、免税的申请须经法律、行政法规规定的减税、免税审查批准机关审批。地方各级人民政府、各级人民政府主管部门、单位和个人违反法律、行政法规规定,擅自作出的减税、免税决定无效,税务机关不得执行,并向上级税务机关报告。

6. 超纳税款的处理

纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后应当立即退还;纳税人自结算缴纳税款之日起3年内发现的,可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息,税务机关及时查实后应当立即退还;涉及从国库中退库的,依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。

7. 补缴和追征

因税务机关的责任,致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的,税务机关在3年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款,但是不得加收滞纳金;因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,未缴或者少缴税款的,税务机关在3年内可以追征税款、滞纳金;有特殊情况的,追征期可以延长到5年。对偷税、抗税、骗税的,税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款,不受该规定期限的限制。

(三) 税务检查

(1) 税务机关有权进行下列税务检查:① 检查纳税人的账簿、记账凭证、报表和有关资料,检查扣缴义务人代扣代缴、代收代缴税款账簿、记账凭证和有关资料。② 到纳税人的生产、经营场所和货物存放地检查纳税人应纳税的商品、货物或者其他财产,检查扣缴义务人与代扣代缴、代收代缴税款有关的经营情况。③ 责成纳税人、扣缴义务人提供与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的文件、证明材料和有关资料。④ 询问纳税人、扣缴义务人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的问题和情况。⑤ 到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人托运、邮寄应纳税商品、货物或者其他财产的有关单据、凭证和有关资料。⑥ 经县以上税务局(分局)局长批准,凭全国统一格式的检查存款账户许可证明,查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人在银行或者其他金融机构的存款账户。税务机关在调查税收违法案件时,经设区的市、自治州以上税务局(分局)局长批准,可以查询案件涉嫌人员的储蓄存款。税务机关查询所获得的资料,不得用于税收以外的用途。

(2) 税务检查中的税收保全措施和强制执行措施。税务机关对从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况依法进行税务检查时,发现纳税人有逃避纳税义务行为,并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的,可以按照《税收征收管理法》规定的批准权限采取税收保全措施或者强制执行措施。

(3) 税务机关调查税务违法案件时,对与案件有关的情况和资料,可以记录、录音、录像、照相和复制。

(4) 税务机关派出的人员进行税务检查时,应当出示税务检查证和税务检查通知书,并有责任为被检查人保守秘密;未出示税务检查证和税务检查通知书的,被检查人有权拒绝检查。纳税人、扣缴义务人必须接受税务机关依法进行的税务检查,如实反映情况,提供有关

资料,不得拒绝、隐瞒。

(5) 税务机关依法进行税务检查时,有权向有关单位和个人调查纳税人、扣缴义务人和其他当事人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的情况,有关单位和个人有义务向税务机关如实提供有关资料及证明材料。

(四) 法律责任和税务争议

1. 纳税人、扣缴义务人违反税收征收管理规定的法律责任

纳税人、扣缴义务人违反税收征收管理规定的行为主要有:未按照规定的期限申报办理税务登记、变更或者注销登记的;未按照规定设置、保管账簿或者保管记账凭证和有关资料的;未按照规定将财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备查的;未按照规定将其全部银行账号向税务机关报告的;未按照规定安装、使用税控装置,或者损毁或者擅自改动税控装置的。有以上行为之一的,由税务机关责令限期改正,可以处 2 000 元以下的罚款;情节严重的,处 2 000 元以上 1 万元以下的罚款。扣缴义务人未按照规定设置、保管代扣代缴、代收代缴税款账簿或者保管代扣代缴、代收代缴税款记账凭证及有关资料的,由税务机关责令限期改正,可以处 2 000 元以下的罚款;情节严重的,处 2 000 元以上 5 000 元以下的罚款。

2. 税务争议的处理

纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时,必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保,然后可以依法申请行政复议;对行政复议决定不服的,可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的,可以依法申请行政复议,也可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉、又不履行的,作出处罚决定的税务机关可以采取《税收征收管理法》第四十条规定的强制执行措施,或者申请人民法院强制执行。

知识小结

税收是国家为了实现其职能,凭借社会公共权力,根据法律法规,对纳税人包括法人企业、非法人企业和单位以及自然人强制无偿征收,取得财政收入的一种形式。税法是调整国家通过税务机关与纳税人之间产生的、无偿征收一定货币或者实物的税收征纳关系的法律规范的总称。所谓税收制度,是一个国家的税负结构、税收管理体制及征收管理制度的总称。

根据征税对象的不同,可以把我国的现行税种划分为流转税、所得税、财产税、特定行为税和资源税。流转税是以商品流转额和非商品营业额(服务收入)为征税对象的一个税种。流转税这一税种包括增值税、消费税和关税等。所得税即收益税,是对企业和个人因为从事劳动、经营和投资所取得的各种收益为征税对象的税。所得税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。财产税是指对拥有应纳税财产的人征收的一种地方税。特定行为税,又称特定目的税,是指对某些法定行为实施征收的一种税。资源税是以各种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有偿使用而征收的一

种税。

税收管理体制,是指划分中央和地方政府之间税收管理权限的一项重要制度。我国税收管理体制推行分税制。

知识巩固

1. 税收的含义和特征是什么?
2. 我国税收的体系构成如何?
3. 税法有哪些基本原则?
4. 我国企业所得税法的主要内容有哪些?
5. 我国税款征收制度的主要内容有哪些?

案例讨论

宏润汽车配件公司于2009年10月18日同个体工商户张某签订了一份关于承包该汽车配件公司下属的小型客货两用车厂的合同。合同规定:个体工商户张某拥有小型客货两用车厂独立的生产权和经营权,在保证汽车配件公司安置的149名下岗职工月薪不低于2000元,并按期为职工缴纳养老保险金的情况下,每年向宏润汽车配件公司交纳60万元的承包费,其余小型客货两用车厂的经营成果归张某所有。

合同签订后,张某于2009年10月28日正式生产,但一直未向税务机关办理税务登记,未申报纳税。2010年3月12日,该市国税稽查局在对宏润汽车配件公司进行税务检查时,才发现小型客货两用车厂已被承包的事,遂向张某下达了《限期改正通知书》和《税务行政处罚事项告知书》,限其在10日内向国税机关申请办理税务登记,同时对其未按规定办理税务登记的行为拟处10000元的罚款。之后,稽查局又派人调阅了小型客货两用车厂的账簿和凭证,并于2010年3月18日向张某下达了《税务处理决定书》,决定对其自2009年10月份开业以来至2010年2月份的销售收入补征增值税13.2万元,限其在7日内缴清税款。2010年3月26日,当国税稽查局的人再来向张某催缴税款时,发现张某已经不知去向,且其生产的产品也全部转走。国税稽查局遂向宏润汽车配件公司下达了《限期缴纳税款通知书》,以宏润汽车配件公司未向税务机关报告张某承包经营的情况为由,要宏润汽车配件公司代替张某补缴13.2万元的增值税款。

2010年4月2日,宏润汽车配件公司在向国税机关提供纳税担保后,依法向市国税局提出复议申请,以张某的经营与其宏润汽车配件公司没有任何关系为由,要求撤销国税稽查局要其代替张某纳税的决定。

请思考:市国税局应该如何判决?