

第十章

税法



学习目标

- ◎ 理解税法的构成要素；
- ◎ 熟悉增值税法、消费税法的特征与征收范围；
- ◎ 理解所得税的税收管辖权；
- ◎ 了解税收征收管理法的适用主体。



引例

如何行使企业所得税管辖权

某跨国公司甲公司的总部位于 A 国,其在 B 国设立了一家分公司,在 C 国拥有一家全资子公司。在 2012 年纳税年度中,该公司在 A 国的利润是 340 万美元, B 国分公司的年收入是 440 万美元, C 国子公司的利润收入是 770 万美元。2013 年, B 国分公司向 B 国政府纳税 30 万美元; C 国子公司向 C 国政府缴纳企业所得税 150 万美元,税后利润中的 100 万美元用于支付甲公司当年的股息。现 A 国欲对甲公司来源于国内和国外的全部收入及来自 C 国的股息征收企业所得税。

问题

- (1) B 国政府对甲公司来源于本国的所得进行税收征收的依据是什么?
- (2) C 国政府对甲公司来源于本国的所得征收税收的依据是什么?

税收是国家财政收入的重要来源。税收在促进经济增长、调节收入分配、实现效率与公平双重目标方面所发挥的作用越来越重要,人们与税收的关系越来越密不可分。为此,了解和掌握税法相关知识具有十分重要的现实意义。

第一节 税法概述

一、税收的含义及其立法

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。

目前,我国由全国人民代表大会指定的税法有《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》)和《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《个人所得税法》、《企业所得税法》和《税收征管法》)。

二、税法构成要素

税法构成要素又称税法构成要件,是各种单行税法的基本构成要素,也是规范征纳双方权利与义务的法律规范的具体要件。税法构成要素包括以下几方面的内容:

(一) 税法主体

税法主体是指税收法律关系中依法享有权利和承担义务的当事人。

1. 征税主体

征税主体是指代表国家行使税收管理权,依法对纳税主体进行税收管理的国家机关,包括各级税务机关、财政机关及海关。

2. 纳税主体

纳税主体是指依法负有纳税义务的纳税人和依法负有代扣代缴、代收代缴税款义务的扣缴义务人。

(1) 纳税人。纳税人是指依法负有纳税义务的单位和个人。负税人是指实际或最终承担税款的单位和个人。在同一税种中,纳税人与负税人可以一致,也可以不一致。如果纳税人能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去,纳税人就不再是负税人;否则,纳税人同时也是负税人。

(2) 扣缴义务人。扣缴义务人是指依法负有代扣代缴、代收代缴税款义务(只在消费税的委托加工业务存在)的社会组织和个人。

(二) 征税客体

征税客体又称征税对象,是征税主体、纳税主体共同指向的对象,是税法确定的产生纳税义务的标的或依据。征税客体是区分不同税种的主要标志。依据征税对象的性质不同,征税客体可分为商品、所得与财产。

1. 计税依据

计税依据简称税基,是指根据税法规定所确定的用以计算应纳税额的依据,即据以计算应纳税额的基数。计税依据是征税对象在量的方面的具体化。由于征税对象只有量化后才能据以计税,所以计税依据的确定影响到纳税人的税负。计税依据可分为从价计征和从量计征。

2. 税源与税本

(1) 税源。税源是指税款的最终来源,即税收负担的最终归宿。税源总是表现为纳税人一定的货币收入,体现纳税人的负担能力。国民收入分配中形成的各种收入,如工资、奖金、利润、利息等能够成为税源。当某些税种以国民收入分配中形成的各种收入为征税对象时,税源和征税对象是一致的,如所得税。很多税种其征税对象并不是或不完全是国民收入分配中形成的各种收入,如消费税、房产税、车船税等。可见,税源并不等于征税对象。征税

对象是据以征税的依据,税源则表明纳税人的负担能力。

(2) 税本。税本是指国民经济的生产力,包括人力、资本和土地三个要素及由此结成的生产经营单位等,是产生税源的物质要素和基础条件。

3. 税目

税目是在征税对象总范围内规定的具体征税类别或项目,是征税对象在质的方面的具体化,反映征税的广度。税目进一步明确征税范围。凡列入税目的都要征税,未列入税目的则不征税。税目解决征税对象的归类问题,并根据归类确定税率。税目的制定方法分为列举法与概括法。

(三) 税率

税率是应纳税额与征税对象或计税依据之间的比例,是计算应纳税额的尺度,反映征税的深度。税率的高低直接关系到国家财政收入的多少和纳税人的负担水平,是衡量国家税收负担是否适当的标志,是税法的核心要素。税率包括比例税率、累进税率与定额税率三种形式。

1. 比例税率

比例税率是指对同一征税客体或同一税目不论数额大小,均按同一比例计征的税率。税率不因征税客体数量的多少而变化,应纳税额与征税客体数量之间表现为一种等比关系。比例税率计算简便,税负相同。具体来说,比例税率又包括以下几种:

(1) 单一比例税率。单一比例税率是指对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率。

(2) 差别比例税率。差别比例税率是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例税率,包括产品差别税率、行业差别税率和地区差别税率。

(3) 幅度比例税率。幅度比例税率是指只规定一个具有上下限的幅度税率,具体税率授权地方政府根据本地实际情况在该幅度内予以确定。

2. 累进税率

累进税率是一种税率随征税客体数额增大而逐步提高的多层次税率。其具体形式是将征税对象按数额大小划分为若干等级,对不同等级规定由低到高的不同税率,包括最低税率、最高税率和若干级次的中间税率。累进税率体现量能负担原则,能够正确处理税收负担的纵向公平问题。累进税率包括以下三种:

(1) 全额累进税率。全额累进税率是指对征税客体的全部数额都按照与之相适应的等级税率征税。

(2) 超额累进税率。超额累进税率是指依据征税对象数额的不同等级部分,按照规定的每个等级的适用税率计征。征税对象数额增加,需提高一级税率时,只对增加数额按提高一级税率计征税额。每一等级设计一个税率,分别计算税额,各等级计算出来的税额之和就是应纳税额。一般采用速算扣除数方法计算应纳税额。

(3) 超率累进税率。超率累进税率是指对纳税人的全部利润,按不同的销售利润划分若干等级,分别适用不同税率计征。

3. 定额税率

定额税率又称固定税率,是按征税对象的计量单位直接规定固定的征税数额。征税对

象的计量单位可以是重量、数量、面积、体积等自然单位,也可以是专门规定的复合单位。定额税率具体包括地区差别定额税率、等级差别定额税率、产品差别定额税率、幅度定额税率和混合定额税率。

(四) 纳税环节

纳税环节是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。确立纳税环节,关系到税制结构及税种布局,关系到税款能否及时足额入库,关系到地区间税收收入的分配,同时也关系到企业经济核算及是否便利纳税人缴纳税款等问题。税种不同,纳税环节也不同。

(五) 纳税期限

纳税期限是指在纳税义务发生后,纳税人依法缴纳税款的期限。

1. 纳税计算期

纳税计算期说明纳税人应多长时间计缴一次税款,反映计税频率。纳税计算期包括两种形式:一种是按次纳税,以纳税人从事应税行为的次数作为应纳税额计算期限;另一种是按期纳税,以纳税人发生纳税义务的一定期限作为纳税计算期,通常以日、月、季、年为一个期限。

2. 税款缴库期

税款缴库期说明应在多长期限内将税款缴入国库,是纳税人实际缴纳税款的期限。

(六) 纳税地点

纳税地点是指纳税人申报、缴纳税款的场所,包括机构所在地、经济活动发生地、财产所在地、报关地等。

(七) 税收特别措施

1. 税收优惠措施

税收优惠是对部分特定纳税人和征税对象给予税收上的鼓励和照顾的各种特殊规定的总称。广义的税收优惠措施是指包括优惠税率在内的各种最终减轻或免除税负的優惠。狭义的税收优惠是指主要通过减少税基获取优惠的措施,包括税收减免、税收抵免、亏损结转、出口退税等。

2. 税收重课措施

税收重课措施是指以加重税负为内容的税收特别措施,如税款加成、加倍征收等。

三、税收法律关系

(一) 税收法律关系的概念与特点

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,具有权利义务内容的社会关系。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几点:

- (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法律主体,一方为税务机关,另一方为纳税人。

1. 税务机关

税务机关是指参加税收法律关系,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。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。

(1) 税务机关的职权。税务机关的职权主要包括以下几项:

① 税务管理权。税务管理权包括有权办理税务登记、审核纳税申报、管理有关发票事宜等。

② 税收征收权。税收征收权是税务机关最基本的权利,包括有权依法征收税款和在法定权限范围内依法自主确定税收征管方式或时间、地点等。

③ 税收检查权。税收检查权包括有权对纳税人的财务会计核算、发票使用和其他纳税情况,对纳税人的应税商品、货物或其他财产进行查验登记等。

④ 税务违法处理权。税务违法处理权包括有权对违反税法的纳税人采取行政强制措施,以及对情节严重、触犯刑律的,移送有权机关依法追究其刑事责任。

⑤ 税收行政立法权。被授权的税务机关有权在授权范围内依照一定程序制定税收行政规章及其他规范性文件,作出行政解释等。

⑥ 代位权和撤销权。《税收征收管理法》为了保证税务机关及时、足额追回由于债务关系造成的、过去难以征收的税款,赋予税务机关可以在特定情况下依法行使代位权和撤销权。

(2) 税务机关的职责。税务机关的职责主要包括以下几项:

① 税务机关不得违反法律、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 税务机关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 税务机关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 税务机关应当依法办理减税、免税等税收优惠,对纳税人的咨询、请求和申诉作出答复处理或报请上级机关处理;

⑤ 税务机关对纳税人的经营状况负有保密义务;

⑥ 税务机关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 税务机关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。

2. 纳税人

纳税主体就是通常所称的纳税人,即法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。对于纳税主体有许多不同的划分方法。纳税人按照纳税主体在民法中身份的不同,可以分为自然人、法人、非法人单位;根据征税权行使范围的不同,可以分为居民纳税人和非居民纳税人等。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也不尽相同。

(1) 纳税人的权利。纳税人的权利主要包括以下几项:

- 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 要求税务机关为其保密的权利;
- ⑧ 对税务机关作出的决定有陈述和申辩的权利。

(2) 纳税人的义务。纳税人的义务主要包括以下几项:

- 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。

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、纳税担保人及银行、市场监督管理部门等,税法中也相应规定了它们的权利与义务。但由于它们不是税收法律关系的主体,所以税法中规定的权利与义务通常并不完整,并且由于所具有的强制性特征,税法更大程度上强调了主体的义务。



虚假申请减免税属违法

某市一服装企业称残疾人员多,向市地税局申请减税免税。地税局根据国家有关政策,全部退免了该厂应纳税金。后经核查,发现该厂弄虚作假,把身体正常的职工说成是残疾人,试图赖税不缴,令人惊奇的是,在该企业申请减免税的报告中,竟赫然加盖了区工业科、民政科等相关职能部门的公章,一致认为“情况属实”。

案例分析:这是一起严重地违反税法关于减免规定的偷税逃税的违法行为,应严惩。对纳税人的偷逃税款行为依法严处,追缴该厂骗取的应纳全部税款,并依法处以罚款,责令该企业负责人作出检查,并通报批评,酌情给予行政处罚,对上级盖章认为“情况属实”的部门,应批评教育。

（三）税收法律关系的产生、变更、消灭

与其他社会关系一样,税收法律关系也处于不断发展变化之中。其具体发展过程可以概括为税收法律关系的产生、变更和消灭。

1. 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。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,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。

2. 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,归纳起来主要有以下几点:

- (1) 由于纳税人自身的组织状况发生变化。
- (2) 由于纳税人的经营或财产情况发生变化。
- (3) 由于税务机关组织结构或管理方式的变化。
- (4) 由于税法的修订或调整。
- (5) 因不可抗力造成的破坏。

3. 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) 纳税人履行纳税义务。这是最常见的税收法律关系消灭原因,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,使纳税义务强制地履行这两类情况。

(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三年。超过三年,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,即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) 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。

第二节 增值税法

一、增值税及其立法

（一）增值税的含义与特征

增值税是以商品在流通过程中的增值额为计税依据的一种流转税。增值税主要包括以

下几个方面的特征:

1. 征税对象是法定的增值额

增值税以商品生产和流通中各个环节的新增价值额或商品附加值额为征税对象。增值额是指国家税法规定的,纳税人在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务及进口货物过程中新增加的价值额,是纳税人在一定时期内销售产品或提供劳务,所取得的收入大于购进商品或取得劳务时所支付的金额的差额。

2. 税负公平合理,具有中性税属性

增值税按增值额征税,不管纳税环节多少,只要商品售价相同,则税负相同。增值税税率档次少,不同货物或劳务的税率基本一致,税负平均分配于商品价格,税负公平而利于平等竞争,能够避免因企业组织形态不同和社会专业化分工不同而导致税负不公。

3. 消除重复征税

增值税只对增值额征税,对流转额中已征税部分不再征税。商品从生产、批发到零售,不论生产、流通环节有多少,每个环节都征税,但由于价外抵扣原则,以不含增值税税额的价格作为计税依据,避免以流转额总额征税而产生重复征税的现象。

(二) 增值税的类型

根据抵扣项目的不同,增值税可分为生产型增值税、收入型增值税与消费型增值税。

1. 生产型增值税

生产型增值税是指在计算应纳增值税额时,既不能减去固定资产额,也不能减去折旧的增值税。其税基相当于国民生产总值,既包括消费资料,也包括生产资料。由于扣除范围小且税基大,所以在同等税率下可以取得较多财政收入,或以较低税率取得同等财政收入。

2. 收入型增值税

收入型增值税是指在计算应纳增值税额时,只允许在当期销项税额中扣除折旧部分所含税金。其税基相当于国民收入,且小于生产型增值税税基。

3. 消费型增值税

消费型增值税是指在计算应纳增值税额时,对纳税人购入固定资产的已纳税款,允许一次性地从当期销项税额中全部扣除,从而使纳税人用于生产应税产品的全部外购生产资料均不负担税款。其税基仅为国民收入中的消费资料。由于对固定资产允许抵扣,可以彻底避免重复征税,降低资本密集型产业的生产成本。

相比较而言,生产型增值税的税基最大,消费型增值税的税基最小。发达国家大都实行消费型增值税。我国以前实行生产型增值税,从2009年1月1日起转变为消费型增值税。

(三) 增值税法的产生与发展

增值税法是调整在增值税的征收与管理过程中所产生的各种社会关系的法律规范的总称。狭义的增值税法是指以增值税法命名的法律规范。广义的增值税法还包括其他涉及增值税的法律规范。

我国自1979年下半年起选择部分城市进行增值税试点。试点范围选择在机器机械、农业机具两个行业和部分日用机械产品行业。1984年9月,第六届全国人民代表大会常务委

员会第七次会议授权国务院颁布《中华人民共和国增值税条例(草案)》[以下简称《条例(草案)》],自1984年10月1日起实施,后被《中华人民共和国增值税暂行条例》(1993年12月13日公布,1994年1月1日施行,2008年11月5日第一次修订,2017年11月19日第二次修订)取代。增值税的征收范围包括机器机械及其零配件、汽车、机动船舶、轴承、农业机具及其零配件、钢坯、钢材、自行车、缝纫机、电风扇、印染绸缎及其他印染机织丝织品、西药等产品。至此,我国正式建立增值税制度。

自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、石化工业等八大行业进行。2007年7月1日起,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,试点范围又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。自2009年1月1日起,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。改革的主要内容是:允许企业抵扣新购入设备所含的增值税,同时,取消进口设备免征增值税和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策,将小规模纳税人的增值税征收率统一调低至3%,将矿产品增值税税率改为13%。此次改革意在消除我国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,是在维持现行税率不变的前提下的一项重大减税政策。2011年11月1日起,财政部上调增值税起征点。将销售货物的月销售额由5000元提高至20000元;销售应税劳务的月销售额由5000元提高至20000元;按次纳税的,为每次(日)销售额300元至500元。此次上调增值税起征点将有利于减轻企业尤其是微小企业的相应税负。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。2012年1月1日起,上海市率先开展交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点。2013年8月1日起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点在全国范围内开展。2014年1月1日起,铁路运输和邮政服务业纳入“营改增”试点。2014年6月1日起,电信业纳入“营改增”试点范围。2016年3月24日,财政部、国家税务总局发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》财税[2016]36号,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。

二、增值税法的基本要素

(一) 增值税的纳税主体

1. 纳税主体的一般规定

在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税人。

(1) 构成要件。增值税的构成要件包括发生销售货物或者提供加工、修理修配劳务,以及进口货物的商业行为。上述商业行为发生在我国境内,即销售货物的起运地或所在地在我国境内,以及销售的应税劳务发生在我国境内。

(2) 一般主体。增值税的一般主体包括单位和个人。单位是指企业、行政单位、事业单

位、军事单位、社会团体及其他单位。个人是指个体工商户和其他个人,包括中国公民和外国公民。

(3) 特殊主体。增值税的特殊主体主要有以下几种:

① 单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营,以承租人或者承包人为纳税人。

② 进口货物以海关完税凭证上的收货人或办理报关手续的单位和个人为纳税人。

③ 货物期货交易交割时采取由期货交易所开具发票的,以期货交易所为纳税人;交割时采取由供货会员单位直接将发票开给购货会员单位的,以供货会员单位为纳税人。

(4) 扣缴义务人。中国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以购买方为扣缴义务人。

2. 纳税主体的分类

按照纳税人的经营规模和会计核算健全程度的不同,可将增值税纳税人分为一般纳税人与小规模纳税人。一般纳税人可以使用增值税专用发票,并可以用扣税法抵扣发票上注明的已纳增值税额;而小规模纳税人则不得使用增值税专用发票,也不能进行税款抵扣。

(1) 小规模纳税人。小规模纳税人是指年应纳增值税销售额(以下简称年应税销售额)在规定标准以下,并且会计核算不健全,不能按规定报送有关税收资料的增值税纳税人。

① 年应税销售额在规定标准以下。年应税销售额是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额,包括免税销售额。

增值税小规模纳税人标准为年应征增值税销售额 500 万元及以下。

② 会计核算不健全。会计核算不健全是指不能正确地核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额,不能按规定报送有关税务资料。会计制度健全是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算。



税 务 延 伸

最高开票限额管理

专用发票实行最高开票限额管理。最高开票限额是指单份专用发票开具的销售额合计数不得达到的上限额度。最高开票限额由一般纳税人申请,税务机关依法审批。最高开票限额为 10 万元及以下的,由区县级税务机关审批;最高开票限额为 100 万元的,由地市级税务机关审批;最高开票限额为 1 000 万元及以上的,由省级税务机关审批。防伪税控系统的具体发行工作由区县级税务机关负责。

税务机关审批最高开票限额应进行实地核查。批准使用最高开票限额为 10 万元及以下的,由区县级税务机关派人实地核查;批准使用最高开票限额为 100 万元的,由地市级税务机关派人实地核查;批准使用最高开票限额为 1 000 万元及以上的,由地市级税务机关派人实地核查后将核查资料报省级税务机关审核。

(2) 一般纳税人。一般纳税人是指年销售额在规定标准以上,并且能够按照会计制度和税务机关的要求进行会计核算的企业和企业性单位。除上述小规模纳税人以外的其他纳税人属于一般纳税人。

增值税纳税人年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的,除个体工商户以外的其他个人、选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位及选择按照小规模纳税人纳税的不经常发生应税行为的企业外,应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

年应税销售额未超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准新开业的纳税人,可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

对提出申请并且同时符合下列条件的纳税人,主管税务机关应当为其办理一般纳税人资格认定:

- ① 有固定的生产经营场所;
- ② 能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算,能够提供准确税务资料。

下列纳税人不办理一般纳税人资格认定:

- ① 个体工商户以外的其他个人;
- ② 选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位;
- ③ 选择按照小规模纳税人纳税的不经常发生应税行为的企业。

除国家税务总局另有规定外,纳税人一经认定为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人。

(二) 增值税的征收范围

2016年5月1日起,我国“营改增”工作全面展开,增值税全面取代了营业税。目前,我国增值税的征税范围如下:

1. 销售货物

销售货物是指在中华人民共和国境内(以下简称中国境内)有偿转让货物的所有权。中国境内是指所销售货物的起运地或所在地在中国境内。货物是指除土地、房屋和其他建筑物等不动产外的有形动产,包括电力、热力、气体在内。

2. 提供加工修理修配劳务

提供加工修理修配劳务,是指在中国境内有偿提供加工、修理修配劳务。其中,加工是指受托加工货物,即委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方要求制造货物并收取加工费的业务;修理修配劳务是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复,使其恢复原状和功能的业务。但是,单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务不包括在内。

3. 进口货物

凡进入我国关境的货物,在报关进口时除依法缴纳关税外,还必须向我国海关缴纳增值税。

4. 销售服务

销售服务,是指提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

- (1) 交通运输服务。交通运输服务,是指利用运输工具将货物或者旅客送达目的地,使

其空间位置得到转移的业务活动。包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

(2) 邮政服务。邮政服务,是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑、机要通信和邮政代理等邮政基本服务的业务活动。包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务(不包括邮政储蓄业务)。

(3) 电信服务。电信服务,是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源,提供语音通话服务,传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动。包括基础电信服务和增值电信业务。

(4) 建筑服务。建筑服务,是指各类建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰,线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业的业务活动。包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

(5) 金融服务。金融服务,是指经营金融保险的业务活动。包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。

(6) 现代服务。现代服务,是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务。

(7) 生活服务。生活服务,是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动。包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

5. 销售无形资产

销售无形资产,是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产,是指不具实物形态,但能带来经济利益的资产,包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。自然资源使用权,包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权。其他权益性无形资产,包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权(包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权)、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

6. 销售不动产

销售不动产,是指转让不动产所有权的业务活动。不动产,是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产,包括建筑物、构筑物等。建筑物,包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。构筑物,包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

转让建筑物有限产权或者永久使用权的,转让在建的建筑物或者构筑物所有权的,以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地的使用权的,按照销售不动产缴纳增值税。

7. 视同销售行为

视同销售行为,即没有直接发生销售,但也要按照正常销售行为征税。结合财税[2016]36号及相关文件,视同销售行为总结为以下10种:

(1) 将货物交付其他单位或者个人代销。

(2) 销售代销货物。

(3) 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送至其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外。

“用于销售”,是指受货机构发生以下情形之一的经营行为:向购货方开具发票;向购货方收取货款。

受货机构的货物移送行为有上述情形之一的,应当向所在地税务机关缴纳增值税;未发生上述两种情形的,则应由总机构统一缴纳增值税。

如果受货机构只就部分货物向购买方开具发票或收取货款,则应当区别不同情况计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地缴纳税款。

(4) 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。

集体福利是指企业内部设置的供职工使用的食堂、浴室、理发室、宿舍、幼儿园等福利设施及其设备、物品。

个人消费是指以福利、奖励、津贴等形式发给职工的个人物品,也包括纳税人的交际应酬消费。

(5) 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户。

(6) 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。

(7) 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

(8) 单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(9) 单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(10) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

8. 特殊经营行为和产品的税务处理

(1) 纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额,未分别核算销售额的,按照以下方法适用税率或者征收率:

① 兼有不同税率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。

② 兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用征收率。

③ 兼有不同税率和征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。

(2) 一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。

(3) 纳税人兼营免税、减税项目的,应当分别核算免税、减税项目的销售额;未分别核算的,不得免税、减税。

（三）增值税的税率

1. 基本税率

增值税一般纳税人销售或者进口货物，提供加工、修理修配劳务和有形动产租赁，除低税率适用范围和销售个别旧货适用征收率外，税率一律为 13%。

2. 低税率

低税率又称特别税率或轻税率，其作用是通过税法以保证消费者对基本生活必需品的消费。目前，我国增值税的低税率分为 9% 和 6% 两档。

（1）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。

（2）纳税人销售服务（有形动产租赁服务、跨境销售服务除外）、无形资产（土地使用权、跨境销售无形资产除外），税率为 6%。

3. 零税率

增值税纳税人出口货物和财政部、国家税务总局规定的应税服务，适用零税率，但是，国务院另有规定的除外。

（四）增值税征收率

（1）小规模纳税人。由于小规模纳税人经营规模小，且会计核算不健全，难以按增值税税率计税和使用增值税专用发票抵扣进项税额，因此实行按销售额与征收率计算应纳税额。自 2009 年 1 月 1 日起，小规模纳税人增值税征收率统一调整为 3%。小规模纳税人（除其他个人外）销售自己使用过的固定资产，减按 2% 征收率征收增值税。征收率的调整，由国务院决定。

（2）一般纳税人。按照简易办法征收增值税的纳税人，适用 4% 或 6% 的征收率。

第三节 消费税法

一、消费税及其立法

（一）消费税的含义与特征

消费税是以特定的消费品或者消费行为的流转额为征税对象的一种税。

1. 征税范围的选择性

消费税并不是对所有消费品征收，而只是对特定消费品征收，具有较强的调节目的和政策导向性。

2. 纳税环节的单一性

消费税不是在生产、流通、消费全过程的各个环节征收,而只是选择在生产或零售等某一个环节征收。各国一般在生产环节或进口环节征收,以节约征收成本、提高征收效率及防止税源流失。

3. 征收方法的灵活性

消费税既可以从价定率征收,又可以从量定额征收,还可以复合征收。

4. 适用税率的差别性

消费税平均税率较高,而且针对不同品目的商品设置高低不同的税率,以体现消费税的调节作用。

5. 税收负担的转嫁性

消费税是间接税,消费税款通过销售价格的调整最终由消费者承担,因而税负具有转嫁性。

6. 税款征收的重叠性

消费税的税目多是进口关税和增值税的征税税目,因此是在普遍征收增值税的基础上,再加征一道消费税。

(二) 消费税的类型

1. 直接消费税与间接消费税

按计税依据划分,消费税可分为直接消费税与间接消费税。直接消费税是以消费支出额为计税依据的消费税。间接消费税是以消费品或者消费行为的价格或数量为计税依据的消费税。

2. 有限型消费税、中间型消费税、延伸型消费税

按征收范围划分,消费税可分为有限型消费税、中间型消费税、延伸型消费税。

(1) 有限型消费税。有限型消费税征税范围比较狭窄,主要限于一些传统消费品目,如烟草制品、酒精饮料、石油制品、机动车辆、游艇、糖、盐、软饮料、钟表、首饰、高档化妆品、香水等。

(2) 中间型消费税。中间型消费税征税范围相对要宽一些,除了有限型消费税所涉及的品目外,将一些消费广泛的消费品,如纺织品、皮革、皮毛制品、鞋、药品、牛奶和谷物制品、咖啡、可可、家用电器、电子产品、摄影器材、打火机等也纳入范围。

(3) 延伸型消费税。延伸型消费税征税范围比前两种都大,除了上述两种消费税所涉及的品目外,将一些生产资料,如水泥、建筑材料、钢材、铝制品、橡胶制品、木材制品、颜料、油漆等也纳入征税范围。

(三) 消费税法产生与发展

消费税法是指调整消费税征纳关系的法律规范的总称。狭义的消费税法是指以消费税法命名的法律规范。广义的消费税法还包括其他涉及消费税的法律规范。

我国春秋战国时期开征的“关市之赋”“山泽之赋”,以及以后各朝各代普遍开征的盐税、酒税、茶税等都可看作消费税。国民党政府统治时期,开征专门的货物税以增加财政收入。新中国成立以后,1950年1月中央人民政府政务院颁布《关于统一全国税收的决

定》的通令,并同时发布《全国税收实施要则》。《全国税收实施要则》开征“特种消费行为税”。1951年,政务院颁布《特种消费行为税暂行条例》,确定特种消费行为税的征收范围包括电影戏剧及娱乐、舞场、筵席、冷食、旅馆等五个税目。1953年,对部分商品改征商品流通税。

20世纪80年代末期,国务院为了治理整顿生产、流通领域的混乱秩序,抑制消费膨胀,调节消费结构,从1989年2月1日起对彩色电视机、小轿车开征特别消费税,后因供需矛盾缓和,停征了对彩色电视机的特别消费税。现行消费税是流转税中新增设的税种,其征税对象是从原产品税分化出来的。国务院于1993年12月发布了《中华人民共和国消费税暂行条例》,同年12月财政部颁布了《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》,并于1994年1月1日起开始施行。《中华人民共和国消费税暂行条例》于2008年11月5日由国务院常务会议修订通过。《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》于2008年12月15日由财政部、国家税务总局修订通过。修订后的两法均于2009年1月1日起施行。2014年11月25日,财政部、国家税务总局做出关于调整消费税政策的通知,对消费税税目、税率等内容进行修改。此后,消费税的征税范围和具体规定等一直在持续的完善和更新中。

二、消费税法的基本要素

(一) 消费税的纳税主体

在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口规定的消费品的单位和个人,以及国务院确定的销售规定的消费品的其他单位和个人,为消费税的纳税人。

“单位”是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。“个人”是指个体工商户及其他个人。“境内”是指生产、委托加工和进口属于应当缴纳消费税的消费品的起运地或者所在地在境内。

(二) 消费税的征税范围

我国实行有限型消费税,消费税应税产品共分四类。

1. 过度消费会对人类健康、社会秩序、生态环境等方面有害的消费品

此类产品包括烟、酒、鞭炮、焰火、木质一次性筷子及实木地板等消费品。其中,“烟”包括卷烟(甲类卷烟、乙类卷烟)、雪茄烟及烟丝。“酒”包括白酒、黄酒、啤酒(甲类啤酒、乙类啤酒)、其他酒。

2. 奢侈品和非生活必需品

奢侈品和非生活必需品包括高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、高尔夫球及球具、高档手表、游艇。其中,“贵重首饰及珠宝玉石”包括金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品,以及其他贵重首饰和珠宝玉石。

3. 高能耗的高档消费品

高能耗的高档消费品包括小汽车及摩托车。其中,小汽车分为乘用车及中轻型商用客车。摩托车以汽缸容量250毫升为标准分为汽缸容量250毫升及以上两种。

4. 不可再生和不可替代的石油类消费品

此类产品将成品油分为无铅汽油、柴油、航空煤油、石脑油、溶剂油、润滑油及燃料油。

（三）消费税的税目与税率

1. 税目

消费税共分为 15 个税目,分别是烟,酒,高档化妆品,贵重首饰及珠宝玉石,鞭炮、焰火,成品油,摩托车,小汽车,高尔夫球及球具,高档手表,游艇,木制一次性筷子,实木地板,电池,涂料。

(1) 烟。烟包括凡是以烟叶为原料加工生产的产品,无论其使用何种辅料。

① 卷烟。卷烟的征收范围包括工业和商业批发两个子目,分别在生产环节和批发环节征收。甲类卷烟是指每标准条(200 支)调拨价格在 70 元(不含增值税)以上(含 70 元)的卷烟。乙类卷烟是指每标准条调拨价格在 70 元(不含增值税)以下的卷烟。

② 雪茄烟。雪茄烟的征收范围包括各种规格、型号的雪茄烟。

③ 烟丝。烟丝的征收范围包括以烟叶为原料加工生产的不经卷制的散装烟。

(2) 酒。

① 白酒。白酒的征收范围包括粮食白酒、薯类白酒等。

粮食白酒:对企业生产的白酒应按照其所用原料确定适用税率。凡是既有外购粮食或者有自产或外购粮食白酒(包括粮食酒精),又有自产或外购薯类和其他原料酒(包括酒精)的企业,其生产的白酒凡所用原料无法分清的,一律按粮食白酒征收消费税。对企业以白酒和酒精为酒基,加入果汁、香料、色素、药材、补品、糖、调料等配制或泡制的酒,不再按“其他酒”子目中的“复制酒”征税,一律按照酒基所用原料确定白酒的适用税率。凡酒基所用原料无法确定的,一律按粮食白酒的税率征收消费税。

薯类白酒:用甜菜酿制的白酒,比照薯类白酒征税。

② 黄酒。黄酒的征税范围包括各种原料酿制的黄酒和酒度超过 12 度(含 12 度)的土甜酒。

③ 啤酒。啤酒的征收范围包括各种包装和散装的啤酒。无醇啤酒比照啤酒征税。对饮食业、商业、娱乐业举办的啤酒屋(啤酒坊)利用啤酒生产设备生产的啤酒,应当征收消费税。对菠萝啤酒应按啤酒征收消费税。果啤属于啤酒,应征收消费税。

对啤酒生产企业销售的啤酒,不得以向其关联企业的啤酒销售公司销售的价格作为确定消费税税额的标准,而应当以其关联企业的啤酒销售公司对外的销售价格(含包装物及包装物押金)作为确定消费税税额的标准,并依此确定该啤酒消费税单位税额。

④ 其他酒。其他酒的征税范围包括糠麸白酒、其他原料白酒、土甜酒、复制酒、果木酒、汽酒、药酒等。对以黄酒为酒基生产的配制或泡制酒,按本税目征收消费税。

葡萄酒是指以葡萄为原料,经破碎(压榨)、发酵而成的酒精度在 1 度(含)以上的葡萄原酒和成品酒(不含以葡萄为原料的蒸馏酒)。

另外,调味料酒是指以白酒、黄酒或食用酒精为主要原料,添加食盐、植物香辛料等配制加工而成的产品名称标注(在食品标签上标注)为调味料酒的液体调味品。调味料酒属于调味品,不属于配制酒和泡制酒,不征收消费税。

(3) 成品油。

① 无铅汽油。含铅汽油是指铅含量每升超过 0.013 克的汽油,低于这个标准则称为无

铅汽油。汽油征税范围包括辛烷值不小于 66 的各种汽油和以汽油组分为主,辛烷值大于 50,经调和可以用作汽油发动机燃料的非标油品。

② 柴油。柴油的征税范围包括倾点在一 50 号至 30 号的各种柴油和以柴油组分为主、经调和精制可以用作柴油发动机的非标油品。

③ 航空煤油。

④ 石脑油。

⑤ 溶剂油。

⑥ 润滑油。

⑦ 燃料油。

(4) 小汽车。

小汽车的征税范围包括含驾驶员座位在内最多不超过 9 个(含 9 个)座位的,在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类乘用车和含驾驶员座位在内的座位数在 10~23 座(含 23 座)的,在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类中轻型商用客车。

电动汽车不属于本税目征收范围。车身长度大于 7 米(含),并且座位在 10~23 座(含)以下的商用客车,不属于中轻型商用客车的征收范围,不征收消费税。沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车,不属于消费税征收范围,不征收消费税。企业购进货车或厢式货车改装生产的商务车、卫星通信车等专用汽车不属于消费税征收范围,不征收消费税。

(5) 其他应税消费品。

① 鞭炮、烟火。体育上用的发令纸,鞭炮药引线,不按本税目征收。

② 贵重首饰及珠宝玉石。这类应税消费品包括各种金银珠宝首饰和经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石。

③ 高档化妆品。这类应税消费品包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。

④ 摩托车。摩托车按排量分为两个子目:汽缸容量为 250 毫升的摩托车和汽缸容量在 250 毫升以上的摩托车。对最大设计车速不超过 50 千米/小时、发动机汽缸总工作容量不超过 50 毫升的三轮摩托车不征收消费税。

⑤ 高尔夫球及球具。其具体包括高尔夫球、高尔夫球杆、高尔夫球包(袋)、高尔夫球杆的杆头、杆身和握把。

⑥ 高档手表。高档手表包括销售价格(不含增值税)每只在 10 000 元(含)以上的各类手表。

⑦ 游艇。游艇是指长度大于 8 米小于 90 米,船体由玻璃钢、钢、铝合金、塑料等多种材料制作,可以在水上移动的水上浮载体。按照动力划分,游艇分为无动力艇、帆艇和机动艇。本税目征收范围包括艇身长度大于 8 米(含)小于 90 米(含)、内置发动机、主要用于水上运动和休闲娱乐等非牟利活动的各类机动艇。

⑧ 木制一次性筷子。

⑨ 实木复合地板。实木复合地板是以木材为原料,通过一定的工艺将木材刨切加工成单板(刨切薄木)或旋切加工成单板,然后将多层单板经过胶压复合等工艺生产的实木地板。目前,实木复合地板主要为三层实木复合地板和多层实木复合地板。

⑩ 电池。征税范围包括:原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池。根据《关

于对电池、涂料征收消费税的通知》(财税[2015]16号)的规定,自2015年2月1日起对电池(铅蓄电池除外)征收消费税;对无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池(又称“氢镍蓄电池”或“镍氢蓄电池”)、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池免征消费税。2015年12月31日前对铅蓄电池缓征消费税;自2016年1月1日起,对铅蓄电池按4%税率征收消费税。

① 涂料、涂料是指涂于物体表面能形成具有保护、装饰或特殊性能的固态涂膜的一类液体或固体材料之总称。自2015年2月1日起对涂料消费税,施工状态下挥发性有机物含量低于420克/升(含)的涂料免征消费税。

2. 税率

消费税税率主要是根据征税对象的具体情况,来确定定额税率和比例税率。纳税人兼营不同税率的应当缴纳消费税的消费品,应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量;未分别核算销售额、销售数量或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的,从高适用税率。纳税人兼营不同税率的应当缴纳消费税的消费品是指纳税人生产销售两种税率以上的应税消费品。

(1) 比例税率。比例税率主要适用于价格差异较大、计量单位难以规范的应税消费品,包括烟(除卷烟)、酒(除白酒、黄酒和啤酒)、高档化妆品、鞭炮焰火、贵重首饰、珠宝玉石、摩托车、小汽车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料。

(2) 定额税率。定额税率适用于供求基本平衡并且价格差异较小、计量单位规范的应税消费品,包括黄酒、啤酒和成品油等液体产品。

(3) 复合税率。

① 卷烟。

甲类卷烟:56%加0.003元/支。

乙类卷烟:36%加0.003元/支。

批发环节:11%加0.005元/支。

② 白酒:20%加0.5元/500克(或者500毫升)。

消费税的税目和税率如表10-1所示。

表 10-1 消费税税目税率表

税 目	税 率
一、烟	
1. 卷烟	
(1) 甲类卷烟	56%加0.003元/支
(2) 乙类卷烟	36%加0.003元/支
(3) 批发环节	11%加0.005元/支
2. 雪茄烟	36%
3. 烟丝	30%

续表

税 目	税 率
二、酒	
1. 白酒	20%加 0.5 元/500 克(或者 500 毫升)
2. 黄酒	240 元/吨
3. 啤酒	
(1) 甲类啤酒	250 元/吨
(2) 乙类啤酒	220 元/吨
4. 其他酒	10%
三、高档化妆品	15%
四、贵重首饰及珠宝玉石	
1. 金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品	5%
2. 其他贵重首饰和珠宝玉石	10%
五、鞭炮、焰火	15%
六、成品油	
1. 汽油	1.52 元/升
2. 柴油	1.2 元/升
3. 航空煤油	1.2 元/升
4. 石脑油	1.52 元/升
5. 溶剂油	1.52 元/升
6. 润滑油	1.52 元/升
7. 燃料油	1.2 元/升
七、摩托车	
1. 汽缸容量(排气量,下同)为 250 毫升	3%
2. 汽缸容量在 250 毫升以上的	10%
八、小汽车	
1. 乘用车	
(1) 汽缸容量(排气量,下同)在 1.0 升(含 1.0 升)以下的	1%
(2) 汽缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升(含 1.5 升)的	3%
(3) 汽缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升(含 2.0 升)的	5%
(4) 汽缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升(含 2.5 升)的	9%
(5) 汽缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升(含 3.0 升)的	12%
(6) 汽缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升(含 4.0 升)的	25%
(7) 汽缸容量在 4.0 升以上的	40%
2. 中轻型商用客车	5%
九、高尔夫球及球具	10%
十、高档手表	20%
十一、游艇	10%

续表

税 目	税 率
十二、木制一次性筷子	5%
十三、实木地板	5%
十四、电池	4%
十五、涂料	4%



委托加工应税消费品应纳税额的计算

某化妆品企业是增值税一般纳税人,2020年8月受委托为A企业加工甲类高档化妆品30件,受托方同类产品含增值税售价为14 125元/件;受委托加工乙类高档化妆品10件,成本为43 000元,加工费为13 000元,受托方不销售乙类高档化妆品。已知高档化妆品的消费税税率是15%。则该企业8月代收代缴的消费税应纳税额是多少?

案例分析:本案例是委托加工应税消费品应纳税额的计算问题。委托加工是指由委托方提供原料和主要材料,受托方只代垫部分辅助材料,按照委托方的要求加工货物并收取加工费的经营行为。不得作为委托加工的应税消费品有:由受托方提供原材料生产的应税消费品;受托方先将原材料卖给委托方后再接受加工的应税消费品;由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品。

这些应税消费品,无论纳税人在财务上是否作销售处理,都不得作为委托加工的应税消费品,而应当由受托方按照销售自产应税消费品缴纳消费税。因此,应分别计算甲类与乙类高档化妆品的应纳消费税税额,两者之和即该化妆品企业8月代收代缴的消费税税额。

法律规定:委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按组成计税价格计算纳税。某化妆品企业受委托为A企业加工甲类高档化妆品30件,受托方同类产品含增值税售价为14 125元/件。因此,应该按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税,需要将含增值税的应税消费品的销售额换算为不含增值税的销售额。甲类高档化妆品的应纳税销售额=14 125÷(1+13%)×30=375 000元。已知高档化妆品的消费税税率是15%,因此,甲类高档化妆品的应纳消费税税额=375 000×15%=56 250元。由于受托方不销售乙类高档化妆品,没有同类消费品销售价格,应该按组成计税价格计算纳税。实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式是:组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率),因此,乙类高档化妆品的应纳税销售额=(43 000+13 000)÷(1-15%)=65 882元。已知高档化妆品的消费税税率是15%,则乙类化妆品的应纳消费税税额=65 882×15%=9 882.3元。

基于上述分析,该企业8月代收代缴消费税税额=14 125÷(1+13%)×30×15%+(43 000+13 000)÷(1-15%)×15%=66 132.4元。

第四节 所得税法

一、所得税及其立法

(一) 所得税的含义

所得税制度创始于英国。1798年英法战争时,英国军费大增,财政入不敷出,于是英国首相皮特创设所得税。20世纪以后,所得税发展较为迅速。所得税较之其他税种具有许多新特点,能够适应社会经济发展和政府经济政策的要求,因此,世界各国普遍开征各种所得税。在西方发达国家,所得税一般为税制结构中的主体税种。

所得税也称为收益税,是指以纳税人在一定时期内的纯所得(净收入)为征税对象的一类税的总称。所得税基本上是所有国家和地区都开征的税种,但不同国家或地区对于所得税的法定名称及分类方式并不完全相同,如日本将所得税分为法人所得税、资本、利息所得税和个人所得税,瑞典将所得税分为国家所得税、公众表演所得税、公众所得税和利润分享税等,加拿大、巴西、新加坡则只有所得税一个名称。

所得税税种的多寡程度,并不代表该国家和地区所得税课征范围的大小,更不表示税负的轻重。所得税往往是不同国家和地区从本国政治、经济、文化诸因素的实际情况和特点出发,通过立法形式予以规定,所以不同国家和地区所得税法律制度的优劣并不能以所得税税种的数量为评判标准。世界各国和各地区所得税税种划分虽然不尽相同,但通行的划分方法是以纳税人为标准,将所得税划分为个人所得税和公司(法人)所得税。经济合作与发展组织和国际货币基金组织将所得、利润和资本利得课征的税收划归为所得税,并分为三个子目:

(1) 个人所得税包括对个人的综合收入、专业收入、权利金收入及非居民取得上述收入课征的税收;

(2) 公司所得税包括对企业经营所得、资本利得及非居民公司取得上述收入课征的税收;

(3) 其他所得税主要针对那些划分不清的所得税收入。

目前,我国所得税由个人所得税和企业所得税构成。

(二) 所得税的特征

作为一类税,所得税有与其他税类不同的特征。

1. 所得税是直接税

直接税是指税负不能由纳税人转嫁出去而由自己负担的各种税。间接税是指税负可以由纳税人转嫁出去而由他人负担的各种税,如增值税、消费税。所得税原则上不会发生税负转嫁,由纳税人自己负担税款。

2. 所得税是对人税

对人税是相对于对物税和对事税而言的。对人税以所得的取得者即自然人和法人为实际纳税人。因此,可以综合纳税人全部经济收入,从而确定其真实的经济负担能力,并根据纳税人的收入水平及负担状况,实行量能课税。

3. 所得税通常采用累进税率

对所得征税,税率可以采取累进税率与比例税率两种形式。前者较后者能够更好地使纳税人的税收负担与其纳税能力相适应,体现税收公平原则,从而较好地起到调节收入、调节利润的作用。我国对个人所得税采用比例税率和累进税率,对企业所得税采用比例税率。

4. 所得税一般实行源泉征收

源泉征收是指对某些所得由支付者代为扣缴所得税的一种征收方式。这一制度由英国率先于1803年施行。源泉征收的优点是能较好地控制税源,保证税款按时足额入库。所得税征收中有时也采用申报法,由纳税人自己根据税法规定向税务机关申报所得额并依法缴纳税款。

(三) 所得税法的含义与立法例

所得税法又称收益税法,是指由国家制定的,调整在所得税的征收与管理过程中所产生的各种社会关系的法律规范的总称。所得税法有广义与狭义之分,广义的所得税法是指国家制定或认可的,调整在所得税征收与管理过程中所产生的各种社会关系的全部法律规范,而不只是其中的某一部分或某一方面的所得税法律规定;狭义的所得税法是指调整所得税征收与管理的基本法,即所得税法典。

就目前世界各国所得税立法现状而言,其立法例可以概括为以下三种:

(1) 制定既对个人所得又对企业(公司)所得课税的统一所得税法,即统一法或所得税法典式,新加坡、瑞典、加拿大等国采用的就是这种立法例;

(2) 个人所得税法与公司所得税法(或称为法人税法)并行,即二分法式,世界上大部分国家采用这种形式,如伊朗、菲律宾、法国、德国、意大利、荷兰等国;

(3) 个人所得税法、内资企业所得税法、涉外企业所得税法和其他所得税法多法鼎立,即多分法式,我国以前采取的是多分法式,随着《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》)的修改和《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)的出台,现在实行的是二分法式。

二、所得税的税收管辖权

(一) 居民税收管辖权

居民税收管辖权是指国家坚持征税的属人原则,对本国居民(或者公民)的所得,无论源于何处,均可予以征税的权利。相应地,可以将纳税人分为居民纳税人与非居民纳税人。

1. 自然人确定居民纳税人身份的标准

(1) 住所或居所标准。自然人住所是自然人生活和进行民事活动的主要基地和中心场所。由于住所具有固定性和永久性,所以住所或居所标准具有易于确定纳税人居民身份的优点采用住所标准的国家有法国、瑞士、德国等欧洲国家。国际税收协定通常明确规定住所为确定居民身份的标准之一。由于存在个人脱离住所而长期在外居住的现象,所以单纯按照住所标准确定居民身份显然存在缺陷。由此,引入了居所的概念。居所是指一个人经常居住的场所,并不具有永久居住的性质。与住所标准相比,居所作为确定个人居民身份的标准,在很大程度上反映了个人与其主要经济活动地之间的联系。但是采用这一标准的缺陷

在于单纯依据有无居所难以确定自然人的居民身份。采用居所标准的国家有英国、加拿大、澳大利亚等英美法系国家。世界各国一般都将居所和居住期限结合运用,以确定居民身份。

(2) 时间标准。一些国家以自然人在本国居住或停留时间的长短作为判断该自然人是否是本国居民的标准,并不考虑个人在该国境内是否拥有财产或房屋等。如果一个人在本国居住或停留的时间超过了税法规定的时间,即为本国居民纳税人。

(3) 混合标准。该标准不仅考虑纳税人在本国是否有住所(居所),而且考虑其停留时间。目前,国际上广泛采用住所(居所)标准和时间标准相结合的混合标准,综合确定自然人的居民身份。我国个人所得税法即如此。

(4) 国籍标准。该标准纯粹以公民与国籍国之间的法律关系作为判断税收管辖权的依据,并不考虑纳税人与征税国之间是否存在着实际经济利益联系采用国籍标准的国家有美国、墨西哥、菲律宾等国。该标准使国际税收关系更加复杂,难免会与其他国家的税收管辖权发生冲突。

2. 法人确定居民纳税人身份的标准

(1) 注册成立地标准。该标准将凡是按本国法律组建并登记注册的公司规定为本国居民公司,否则,为非居民纳税人,美国、瑞典、芬兰、墨西哥等国采用该标准。其优点是纳税人法律地位明确,易于识别。但也存在着较难反映法人的真实活动地的缺陷。

(2) 实际管理和控制中心所在地标准。该标准以公司经营活动的实际控制和管理中心所在地为判断依据,凡是实际管理和控制中心所在地被认定在本国境内的公司为本国居民公司。公司董事会所在地是判断实际管理机构所在地的重要标志,如英国、新西兰、印度和新加坡等国采用该标准。

(3) 总机构所在地标准。该标准以一个公司的总机构是否在本国境内作为判断依据,如果在本国境内,即为本国居民公司。法国、日本均实行这一标准。

(4) 主要经营活动地标准。该标准以公司经营业务的数量为判断依据,如果一个公司占最大比例的获利贸易额是在本国境内实现的,该公司即为本国居民公司。

(5) 控制权标准。该标准以一个公司拥有控制表决权股份的股东的居民身份为判断依据,即如果一个公司持有能够控制表决权的股份的股东是本国居民,该公司也是本国居民公司。

上述标准各有利弊,因此多数国家在实践中往往综合使用几个标准来确定居民纳税人的身份。

(二) 地域税收管辖权

地域税收管辖权又称为所得来源地税收管辖权,是征税国以纳税人的收入来源地或其经济活动地为标准来确定行使税收管辖权。该管辖权是征税国用来针对非居民征税的管辖权,仅限于源自征税国境内的所得,即凡跨国纳税人,不论其国籍或居住地,只要其收入来源于本国国内的,或在本国国内从事经济活动的,均应依法纳税,而对于其来源于国外的收入,则不予纳税。各国在征收所得税时,有些适用居民税收管辖权,有些则适用地域税收管辖权,但多数国家从本国利益出发,采取两者并用的方法。

我国采用的是居民税收管辖权和地域税收管辖权并用的征税办法。《个人所得税法》第一条规定:“在中国境内有住所,或者无住所而在境内居住满一年的个人,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在

境内居住不满一年的个人,从中国境内取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。”《企业所得税法》第二条明确规定:“企业分为居民企业和非居民企业。本法所称居民企业,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。本法所称非居民企业,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。”

第五节 税收征收管理法

一、税收征收管理法的含义

税收征收管理法是有关税收征收管理等方面的法律规范的总称。广义的税收征管法包括《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》)及《中华人民共和国税收征收管理实施细则》(以下简称《税收征收管理实施细则》)和《中华人民共和国发票管理办法》等法律文件,以及刑法中有关涉税犯罪等规定。《税收征收管理法》于1992年9月第七届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议通过,1993年1月起施行;1995年2月28日第一次修正,2001年4月28日第二次修正,2015年4月24日第三次修正。而《税收征收管理法实施细则》在1993年8月公布实施后也分别于2002年、2012年、2013年和2016年进行了多次修订。

二、税收征收管理法的适用范围

我国征税机关包括税务、海关、财政等部门。税务机关征收各种工商税收,海关征收关税。《税收征收管理法》只适用于由税务机关征收的各种税收的征收管理。耕地占用税、契税的征收办法由国务院另行规定。关税、船舶吨税及海关代征税收的管理,按照《中华人民共和国海关法》和《中华人民共和国进出口关税条例》等有关规定执行。



如此强行扣缴税款不合法

2010年6月,某县税务局在对本辖区纳税户的经营情况进行调查摸底后,决定适当调高小规模餐饮企业7月至12月的应纳税额。某纳税户不服,说等到7月底将搬离此地,因此不打算缴纳7月份的税款。7月15日,税务局得知这一情况后,书面责令该纳税户必须于7月26日前缴纳该月份税款。7月24日,税务局发现该纳税户已开始转移货物,于是责令该纳税户提供纳税担保。该纳税户并未提供纳税担保,于是税务局书面通知该纳税户的开户银行从其存款中扣缴了7月份税款1万元。

案例分析:本案涉及税款征收保障制度的纳税担保、税收保全及税收强制执行措施。本案中税务所在纳税户并未提供纳税担保的情况下直接采取税收强制执行措施,不符合法律规定。《税收征收管理法》第三十八条规定:税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的,可以在规定的纳税期之前,责令限期缴纳应纳税款;在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物,以及其他财产或者应纳

税的收入迹象的,税务机关可以责成纳税人提供纳税担保。如果纳税人不能提供纳税担保,经县以上税务局局长批准,税务机关可以采取税收保全措施。显然,税务所未经过税收保全措施,直接采取税收强制执行措施是不合法的。

正确的做法是:7月24日,该税务所应经县税务局局长批准,书面通知该纳税户开户银行冻结该纳税户相当于7月份应缴税款的存款,而不应直接采取强制执行措施;在7月26日后纳税人仍未缴纳税款的,方可对该纳税户采取税收强制执行措施,即该税务所经县税务局局长批准,可以书面通知该纳税户开户银行从其冻结的存款中扣缴7月份的税款。

三、税收征收管理法的适用主体

(一) 税务行政主体

税务行政主体是税务机关。《税收征收管理法》第五条规定:“国务院税务主管部门主管全国税收征收管理工作。各地国家税务局和地方税务局应当按照国务院规定的税收征收管理范围分别进行征收管理。”第十四条规定:“税务机关是指各级税务局、税务分局、税务所和按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构。”

(二) 税务行政管理相对人

税务行政管理相对人包括纳税人、扣缴义务人和其他有关单位。法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人。纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定缴纳税款、代扣代缴、代收代缴税款。纳税人、扣缴义务人和其他有关单位应当按照国家有关规定,如实向税务机关提供与纳税和代扣代缴、代收代缴税款有关的信息。



引例解析

本案例涉及企业所得税管辖权的行使。B国政府行使地域税收管辖权对甲公司在该国的分公司所得征收企业所得税。地域税收管辖权又称为所得来源地税收管辖权,是征税国以纳税人的收入来源地或以其经济活动地为标准来确定行使税收管辖权。该管辖权是征税国用来针对非居民征税的管辖权,仅限于源自征税国境内的所得,即凡跨国纳税人,不问其国籍或居住地,只要其收入来源于本国国内的,或在本国国内从事经济活动的,均应依法纳税,而对于其来源于国外的收入,则不予纳税。

C国政府行使居民税收管辖权对甲公司在该国的子公司所得征收企业所得税。居民税收管辖权是国家坚持征税的属人原则,对本国居民(或者公民)的所得,无论源于何处,均可对其行使征税的权利。



思考练习

1. 简述税法的构成要素。
2. 增值税法有哪些类型?其征收范围有哪些?
3. 消费税法的征收范围是什么?

4. 简述所得税税收管辖权。
5. 什么是税收征收管理法?
6. 税收征收管理法的适用主体有哪些?

案例讨论

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,或对企业发展做出突出贡献者,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条例》(以下简称《个人所得税法实施条例》)第十条“个人所得的应纳税所得,包括现金、实物和有价证券”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《个人所得税法实施条例》第十条“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。

讨论题

税务机关应如何处理?