



高等院校“十一五”规划教材·财经专业系列

税法

主 编 贺 勋 杨书现

- 新准则
- 新规范
- 新法规
- 新体系

哈尔滨工业大学出版社

高等院校“十一五”规划教材·财经专业系列

税法

主 编 贺 勛 杨书现

副主编 周亚蕊 李梅志

哈尔滨工业大学出版社

内 容 提 要

本书是按照国家税务总局新公布的税收法律、法规及实施细则,结合当今成熟的税收理论、税收方法及研究成果为基础进行编写的。全书共 16 章,主要介绍税法的产生和发展,税法体系的基本内容,从构成要素上介绍增值税法、消费税法、营业税法、城市维护建设税法、关税法、资源税法、土地增值税法、城镇土地使用税法、房产税法、企业所得税法和个人所得税法等 14 种税的计征方法及征收管理办法。为便于读者学习税法,掌握各章的重点,教材各章大多配有案例、本章小结、思考题和练习题,以提高读者的思考能力、分析能力,也便于教师的教学工作。

本书可作为高等院校会计学专业,以及其他经济、管理类专业开设税法课程的教材,也可供财经类实际工作者、经济管理人员在职学习或参考。

图书在版编目(CIP)数据

税法/贺勋,杨书现主编.—2 版.—哈尔滨:哈尔滨工业大学出版社,2008.9

ISBN 978-7-5603-2561-3

I. 税… II. ①贺…②杨… III. 税法-中国-高等院校-教材 IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 115112 号

组稿 王欢滨 策划 田新华

责任编辑 田新华

封面设计 卞秉利

出版发行 哈尔滨工业大学出版社

社 址 哈尔滨市南岗区复华四道街 10 号 邮编 150006

传 真 0451-86414749

网 址 <http://hitpress.hit.edu.cn>

印 刷 肇东粮食印刷厂

开 本 787mm×1092mm 1/16 印张 16.25 字数 460 千字

版 次 2007 年 6 月第 1 版 2008 年 9 月第 2 版

2008 年 9 月第 2 次印刷

书 号 ISBN 978-7-5603-2561-3

定 价 33.80 元

(如因印装质量问题影响阅读,我社负责调换)

高等院校“十一五”规划教材

财经专业系列

编委会

顾问 王文广

主任 朱永明

副主任 韩新宽 刘成民

编委 (按姓氏笔画排序)

王文广 史红伟 朱永明 刘成民

刘怀山 刘洪波 李国庆 任宏涛

宋一凡 汪诗怀 张杰民 张春萍

陈复昌 贺 勋 徐 黎 秦海敏

董保华 韩新宽

去年此时,高等院校“十一五”规划教材·财经专业系列教材顺利出版发行。当时,我们是怀着忐忑不安的心情将这套教材投放到市场上去的——众多的专家学者及广大的使用者会如何评价?令我们倍感欣慰的是,一年的时间,这套教材得到了广大使用者的一致好评。在再版之际,特向对本套教材提出宝贵修改意见的专家学者及广大使用者表示衷心的感谢!

近年来,随着我国社会主义市场经济的迅速发展,出现了一系列的新情况和新问题,为了适应这种变化,为了促进我国市场经济体制的逐步完善,国家对相应的法律法规作了一系列的修改与完善。作为培养高级专业人才的高等院校必须顺应这种变化,提高人才培养质量,增强人才的适应性,这就对教材建设提出了更高的要求——教材建设必须跟踪相关领域的最新研究成果,必须贯彻国家的最新立法精神。基于此,我们对这套教材进行了全面修订。

本次修订后,这套教材具有以下几个特点:

1.成熟。为了提高这套教材的再版质量,我们专门成立了由专家组成的再版编审委员会,做到编者修改,专家审订。这些编者和审订者长期从事相关专业的教学和研究工作,积累了大量的教学和实践经验,因此修订后的这套教材比较成熟,质量较高。

2.系统。这套教材系统、完整,基本上涵盖了财经和管理类专业的主干课程,既有基础课教材,又有专业课教材,既有理论深度,又贴近教学实践,对于高等院校财经和管理类专业人才的培养,具有较宽广的适用性。

3.创新。这套教材的编者针对过去高等院校专业划分过细、专业范围过窄、教材理论性太强、实践操作性不足的缺陷,对教材的结构体系和内容作了较大的调整和创新,拓宽了专业口径,扩大了专业内涵,大大增强了教材的实用性和可操作性,给人面貌一新的感觉。

这套教材的再版,对于改革高等教育中财经和管理类专业人才的培养模式、提高财经和管理类专业的教学质量、增加学生的专业知识,以及增强学生毕业后的适应能力都具有一定的积极意义。当然,尽管我们很努力,但由于我们的水平有限,这套再版教材仍难免有欠妥之处,希望得到专家学者及广大使用者的批评指正,使之不断修订完善。

高等院校“十一五”规划教材
财经专业系列编委会
2008年6月

为适应我国高等院校财经类和管理类专业改革与发展的需要,高等院校“十一五”规划教材·财经专业系列编委会组织数十所院校,历时一年多的时间编写了这套规划教材。

进入 21 世纪,特别是我国加入 WTO 组织以来,经济社会的发展正呈现出全球化、多元化发展态势。一系列的新变化、新情况和新问题,不仅使我国的经济改革面临新的挑战与机遇,也给我国的高等教育改革与发展带来新的需求。

本套规划教材依据财政部新颁布的《企业会计准则》、《企业会计准则指南》、《企业财务通则》、《行政事业单位工资和津贴补贴有关会计核算办法》等规定,国家税务总局新公布的税收法律、法规及实施细则,参考了最新的《企业所得税法》、《企业破产法》、《合伙企业法》、《公司法》、《证券法》等法律法规和最新国际商事惯例、立法成果以及国内外有关商事活动的法律,跟踪了经济管理等相关领域的最新研究成果,本套规划教材围绕教与学特点,强调专业知识和应用能力的结合,大都附有新鲜并具有代表性的案例及分析提示,每本书都在章后附有本章小结、思考题、练习题。

本套规划教材选自高等院校财经专业(经济学类、工商管理类)核心课程。第一批 12 本书目是基础会计学、财务会计学、财务管理学、管理会计学、新编预算会计、会计信息系统、会计信息系统实务、管理学、统计学、税法、经济法、国际商法。

应该说,本套规划教材的编写,体现了我们的编写宗旨和特色要求,即规范性、系统性、应用性,密切结合教与学的改革与发展。

哈尔滨工业大学是我国重点建设的前九所重点院校之一,经过 87 年的建设,现已发展成为一所理工为主,理、工、管、文、经、法结合,在国际上享有一定声誉的研究型全国著名重点大学。编委会此次与哈尔滨工业大学出版社通力合作,力争推出一套能适应我国高等院校财经专业教育教学改革需要的高质量系列教材。

由于编写时间仓促以及我们的水平所限,书中疏漏和不妥之处在所难免,敬请读者批评指正,以便修订时进行修改。

高等院校“十一五”规划教材·财经
专业系列编委会
2007 年 5 月

为了适应我国高等院校财经类和管理类专业改革与发展的需要,高等院校“十一五”规划教材·财经专业系列编委会组织数十所院校,历时一年多的时间编写了这套规划教材。

《税法》是这套教材中的一本。本书是按照国家税务总局新公布的税收法律、法规及实施细则,结合了当今成熟的税收理论、税收方法及研究成果为基础进行编写的。本书由浅入深,紧扣税法实施细则主题,理论知识力求简明,文中配有税法实际案例,具有较强的应用性、可操作性。为了便于读者学习,每章后配有本章小结、思考题和练习题。

本书可作为高等院校会计学专业,以及其他经济、管理类专业开设税法课程的教材,也可作为财经类实际工作者、经济管理人员在职学习或参考用书。

本书由贺勋和杨书现担任主编,负责拟定全书编写提纲,对全书进行修改和定稿。周亚蕊、李梅志担任副主编。各章分工如下:贺勋编写第一、第十三、第十六章及全书各章小结,杨书现编写第十四章,杨书现、周亚蕊编写第十五章并对大纲进行修改,李梅志编写第八、第九章,陈礼忠编写第二、第三章,宋一凡编写第五、第六章,吴应先编写第四、第七章,许瑞林编写第十、第十一、第十二章。

本书在编写过程中,参考、借鉴了国内外专家学者的专著和教材,对此,我们表示衷心的感谢。

由于编写时间仓促以及我们的水平所限,书中疏漏之处在所难免,敬请批评指正。

编者

2008年7月

为了适应我国高等院校财经类和管理类专业改革与发展的需要,高等院校“十一五”规划教材·财经专业系列编委会组织数十所院校,历时一年多的时间编写了这套规划教材。

《税法》是这套教材中的一本。本书是按照国家税务总局新公布的税收法律、法规及实施细则,结合了当今成熟的税收理论、税收方法及研究成果为基础进行编写的。本书由浅入深,紧扣税法实施细则主题,理论知识力求简明,文中配有税法实际案例,具有较强的应用性、可操作性。为了便于读者学习,每章后配有本章小结、思考题和练习题。

本书可作为高等院校会计学专业,以及其他经济、管理类专业开设税法课程的教材,也可作为财经类实际工作者、经济管理人员在职学习或参考用书。

本书由贺勋担任主编,负责拟定全书编写提纲,对全书进行修改和定稿。周亚蕊、李梅志担任副主编。各章分工如下:贺勋编写第一、第十三、第十六章及全书各章小结,周亚蕊编写第十四、第十五章并对大纲进行修改,李梅志编写第八、第九章,杨超编写第二、第三章,宋一凡编写第五、第六章,吴应先编写第四、第七章,许瑞林编写第十、第十一、第十二章。

本书在编写过程中,参考、借鉴了国内外专家学者的专著和教材,对此,我们表示衷心的感谢。

由于编写时间仓促以及我们的水平所限,书中疏漏之处在所难免,敬请批评指正。

编 者

2007年5月

目 录

第一章 税法基本原理 (1)	思考题 (80)
第一节 税法概述..... (1)	练习题 (80)
第二节 我国税法立法原则及分类 ... (7)	第四章 营业税法 (81)
第三节 税法的作用及与其他部门法的关系 (12)	第一节 营业税法概述 (81)
第四节 税收实体要素 (15)	第二节 纳税人与征税范围 (82)
第五节 我国税法体系的基本结构 ... (24)	第三节 税目、税率..... (86)
本章小结 (30)	第四节 计税依据与应纳税额的计算 (88)
思考题 (30)	第五节 几种经营行为的税务处理 ... (92)
第二章 增值税法 (31)	第六节 税收优惠 (94)
第一节 增值税概述 (31)	第七节 纳税义务发生时间与纳税期限 (96)
第二节 增值税纳税人 (33)	第八节 纳税地点与纳税申报 (97)
第三节 增值税的征税范围 (35)	案 例 (98)
第四节 增值税的税率 (37)	本章小结 (98)
第五节 增值税应纳税额的计算 ... (39)	思考题 (98)
第六节 出口货物退(免)税 (49)	练习题 (98)
第七节 增值税的征纳管理 (57)	第五章 城市维护建设税法 (99)
案 例 (61)	第一节 纳税义务人 (99)
本章小结 (61)	第二节 税率 (99)
思考题 (62)	第三节 计税依据..... (100)
练习题 (62)	第四节 应纳税额的计算..... (100)
第三章 消费税法 (63)	第五节 税收优惠..... (100)
第一节 消费税概述 (63)	第六节 征收管理与纳税申报..... (101)
第二节 消费税纳税人 (65)	案 例 (102)
第三节 消费税税目及税率 (65)	本章小结..... (102)
第四节 应纳税额的计算 (68)	思考题..... (103)
第五节 消费税的申报与缴纳 (78)	练习题..... (103)
案 例 (79)	
本章小结 (79)	

第六章 关税法..... (104)	思考题..... (139)
第一节 征税对象及纳税义务人 ... (104)	练习题..... (139)
第二节 进出口税则..... (104)	第九章 城镇土地使用税法..... (140)
第三节 原产地规定..... (110)	第一节 纳税义务人..... (140)
第四节 关税完税价格..... (111)	第二节 征税范围..... (140)
第五节 关税减免..... (117)	第三节 应纳税额的计算..... (141)
第六节 行李和邮递物品进口税 ... (120)	第四节 税收优惠..... (142)
第七节 关税征收管理..... (120)	第五节 征收管理与纳税申报..... (145)
案 例 (122)	案 例 (146)
本章小结..... (122)	本章小结..... (146)
思考题..... (122)	思考题..... (146)
练习题..... (122)	练习题..... (146)
第七章 资源税法..... (123)	第十章 房产税法..... (148)
第一节 资源税法概述..... (123)	第一节 纳税义务人及征税对象和范围..... (148)
第二节 纳税义务人..... (124)	第二节 计税依据和税率及应纳税额的计算..... (149)
第三节 税目和税额标准..... (124)	第三节 税收优惠与征收管理..... (150)
第四节 计税方法..... (125)	案 例 (151)
第五节 税收优惠..... (126)	本章小结..... (151)
第六节 纳税期限和纳税地点..... (126)	思考题..... (152)
案 例 (127)	练习题..... (152)
本章小结..... (127)	第十一章 车船税法..... (153)
思考题..... (127)	第一节 纳税义务人与征税范围 ... (153)
练习题..... (127)	第二节 税率和应纳税额的计算 ... (153)
第八章 土地增值税法..... (128)	第三节 税收优惠与征收管理..... (155)
第一节 土地增值税法概述..... (128)	案 例 (156)
第二节 纳税义务人..... (129)	本章小结..... (156)
第三节 征税范围..... (129)	思考题..... (156)
第四节 税率..... (132)	练习题..... (156)
第五节 应税收入与扣除项目的确定..... (132)	第十二章 印花税法..... (157)
第六节 应纳税额的计算..... (135)	第一节 纳税义务人与征税对象 ... (157)
第七节 税收优惠..... (137)	第二节 税目和税率及应纳税额的计算..... (158)
第八节 征收管理与纳税申报..... (137)	第三节 税收优惠与征收方法..... (160)
案 例 (138)	
本章小结..... (139)	

第四节 征收管理与违章处罚..... (161)	练习题..... (197)
案 例 (162)	第十五章 个人所得税法 (199)
本章小结..... (162)	第一节 个人所得税法概述..... (199)
思考题..... (162)	第二节 纳税义务人..... (200)
练习题..... (162)	第三节 所得来源的确定..... (202)
第十三章 契税法 (164)	第四节 应税所得项目..... (202)
第一节 征税对象..... (164)	第五节 税率..... (207)
第二节 纳税义务人与税率..... (165)	第六节 应纳税所得额的规定..... (208)
第三节 应纳税额的计算..... (166)	第七节 应纳税额的计算..... (212)
第四节 税收优惠..... (167)	第八节 税收优惠..... (224)
第五节 契税征收管理..... (168)	第九节 境外所得的税额扣除..... (227)
案 例 (169)	第十节 纳税申报及缴纳..... (228)
本章小结..... (169)	案 例 (231)
思考题..... (169)	本章小结..... (232)
练习题..... (170)	思考题..... (232)
第十四章 企业所得税法 (171)	练习题..... (232)
第一节 企业所得税概述..... (171)	第十六章 税收征收管理制度 (233)
第二节 纳税义务人及征税对象 ... (172)	第一节 《税收征收管理法》概述 ... (233)
第三节 企业所得税的税率..... (173)	第二节 税务登记..... (233)
第四节 应纳税所得额的计算..... (174)	第三节 账簿和凭证管理..... (236)
第五节 资产的税务处理..... (180)	第四节 发票管理..... (237)
第六节 企业所得税应纳税额的 计算..... (184)	第五节 纳税申报..... (239)
第七节 企业所得税税收优惠..... (187)	第六节 税款征收..... (241)
第八节 税额扣除..... (193)	第七节 税务检查..... (245)
第九节 企业所得税的征收管理 ... (194)	案 例 (246)
案 例 (195)	本章小结..... (247)
本章小结..... (197)	思考题..... (247)
思考题..... (197)	练习题..... (247)
	参考文献 (248)

第一章 税法基本原理

第一节 税法概述

一、税法的概念与特点

(一) 税法的概念

讨论税法的概念,首先要明确什么是税收。对于税收的基本内涵,人们的认识有所不同,但是就税收的概念而言,至少包括这样几个共同点:(1)税收的主体是国家,除了国家之外,任何机构和团体,都无权征税;(2)征税依据的是其政治权力,这种政治权力凌驾于财产权力之上,没有国家的政治权力为依托,征税就无法实现;(3)征税的基本目的是满足国家的财政需要,以实现其进行阶级统治和满足社会公共需要的职能;(4)税收分配的客体是社会剩余产品,税收不能课及C和V部分,否则简单再生产将无法维持;(5)税收具有强制性、无偿性、固定性的特征。

1. 税收是经济学概念,税法则是法学概念

税法是指有权的国家机关制定的有关调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范总和。

(1)所谓有权的国家机关是指国家最高权力机关,在我国即是全国人民代表大会及其常务委员会。同时,在一定的法律框架之下,地方立法机关往往拥有一定的税法立法权,因此也是制定税法的主体。此外,根据最高权力机关还可以授权行政机关制定某些税法,所以,获得授权的行政机关也是制定税法的主体的构成者。

(2)税收的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。从经济角度讲,税收分配关系是国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益关系,包括国家与纳税人之间的税收分配关系和各级政府的税收利益分配关系两个方面。这种经济利益关系是借助法的形式规定国家与纳税人可以怎样行为、应当怎样行为和不得怎样行为,即通过设定税收权利义务来实现的。如果说实现税收分配是目标,那么从法律上设定税收权利义务则是实现目标的手段。税收调整的是税收权利义务的关系,而不直接是税收分配关系。

(3)税法可以有广义和狭义之分。从广义上讲,税法是各种税收法律规范的总和,即由税收实体法、税收程序法、税收争讼法等构成的法律体系。从立法层次上划分,则包括由国家最高权力机关即全国人民代表大会正式立法制定的税收法律,由国务院制定的税收法规或由省级人民代表大会制定的地方性税收法规,由有关政府部门制定的税收规章等等。从狭义上讲,税法指的是经过国家最高权力机关正式立法的税收法律,如我国的个人所得税法、税收征收管理法等。

2. 法是税收的存在形式

税收之所以必须采用法的形式,是由税收和法的本质与特性决定的。

(1)从税收的本质看,税收是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的社会剩余产品分配关系。国家向纳税人征税,是将一部分社会剩余产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。然而,在这种经济利益的转移过程中,其总量与结构都是不能随意改变的,必须按照事先确定的标准,由国家与纳税人双方共同遵守,违反这种约定要受到一定的惩罚,出现争议要有公

平的解决方式。这样,将征税仅仅视为一种经济利益的转移就不够了。而借助法律,通过规定税收权利义务的方式可以提供一种行为模式。如果作为法律主体的国家或纳税人不履行法定义务或不适当地行使法定权力,法律将以强制手段予以追究,出现纠纷或争议也可以用诉讼这种规范的法律形式予以解决,从而保证法律调整机制的实现。严格来讲,只有法才是真正以规定人们权利与义务为其调整机制的。因此,税收所反映的分配关系要通过法的形式才得以实现。

(2)从形式特征来看,税收具有强制性、无偿性、固定性的特点。其中,无偿性是其核心,强制性是其保障。原因在于税收是对财产私有权的侵犯,因而要求有很高的强制权力作征税保障,这种权力只能是国家政治权力,法使这种政治权力得以体现和落实。法依据的是国家强制力,与税收凭借的国家政治权力是一致的,这是最高的权利,其他权利必须服从;构成法的一系列原则、规则、概念为人们提供了全面、具体、明确的行为模式,借助法可以使税收强制性的目标更为明确;法有一整套完备、有效的实施保障系统,可以使税收强制性落到实处,得以长期、稳定地保证税收的完成;税收凭借的是政治权力,但是税收权利并非是不受任何限制,可以随意行使的,要能够对税收权利起到规范、统一、稳定的作用,法律的制定、修改、废止必须经过一定的程序,这些都为实现税收的稳定性提供了必要条件。

(3)从税收职能来看,调节经济是其重要方面。这种调节不是盲目的。一方面调节目标必须明确;另一方面也需要纳税人对税收调节有切实的感受,适当调整自身的经济行为,这样才能使税收的调节达到预期目的。税收采用法的形式,就可借助法律的评价作用按照法律提供的行为标准,判断纳税人的经济行为是否符合税收调节经济的要求,对违法者强制地改变其经济行为,使之符合税收调节的需要。借助法律的预测、指引作用,纳税人能预知自己在各种情况下应尽的纳税义务、法律责任,以及经济后果,从而对自己的经营活动做出最有力的选择,主动适应税收调节的要求。总之,税收采用法的形式,才能增加其调节的灵敏度,收到实效。监督管理是税收的另一重要职能。保证监督管理的公正性是税收得以顺利实现的基本前提,这就要有一套事先确定的标准作为税收监督管理的规则。法以其权威性、公正性、规范性成为体现纳税规则的最佳方式。

(二)税法的特点

所谓税法的特点,是指税法共性的特征,这种特征可以从以下三个方面加以限定。首先,税法的特点应与其他法律部门的特点相区别,也不应是法律所具有的共同特征,否则即无所谓“税法的特点”;其次,税法的特点是税收上升为法律后的形式特征,应与税收属于经济范畴的形式特征相区别;再次,税法的特点是指其一般特征,不是某一历史时期、某一社会形态、某一国家税法的特点。按照这样的理解,税法的特点可以概括成如下几个方面:

1. 从立法过程来看,税法属于制定法

现代国家的税法都是经过一定的立法制定出来的,尽管从税收形成的早期历史来考察,不乏有种种不规范的缴纳形式逐渐演化而成的税法,但其一开始就是以国家强制力为后盾形成的规则,而不是对人们自觉形成的纳税习惯以立法的形式予以认可。因此,我们虽然不能绝对地排除习惯法或司法判例构成税法渊源的例外,但是从整体上讲,税法是由国家制定而不是认可的。税法属于制定法而不属于习惯法,其根本原因在于国家征税权凌驾于生产资料所有权上,是对纳税人收入的再分配。税法属于侵权规范。征纳双方在利益上的矛盾与对立是显而易见的,离开法律约束的纳税习惯并不存在,由纳税习惯演化成习惯法也就成了空谈。同时,为确保税收收入的稳定,需要提高其可预测性,这也促使税收采用制定法的形式。

2. 从法律性质看,税法属于义务性法规

义务性法规是相对授权性法规而言的,是指直接要求人们从事或不从事某种行为的法规,即

直接规定人们某种义务的法规。义务性法规的一个显著特点是具有强制性,它所规定的行为方式明确而肯定,不允许任何个人或机关随意改变或违反。授权性法规与义务性法规的划分,只是表明其基本倾向,而不是说一部法律的每一规则都是授权性或义务性的。

3. 从内容看,税法具有综合性

税法不是单一的法律,而是由实体法、程序法、争讼法等构成的综合法律体系,其内容涉及课税的基本原则、征税双方的权利义务、税收管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等,包括立法、行政执法、司法各个方面。其结构大致有:宪法加税收法典;宪法加税收基本法加税收单行法律、法规;宪法加税收单行法律、法规等不同的类型。税法具有综合性,它保证国家正确行使课税权利,有效实施税务管理,确保依法足额取得财政收入,保障纳税人合法权利,建立合作信赖的税收征纳关系的需要,也表明税法在国家法律体系中的重要地位。

二、税收法律关系的概念和特点

(一) 税收法律关系的概念

税收法律关系是税法所确认和调整的,是国家与纳税人之间在税收分配过程中形成的权利义务关系。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。

关于税收法律关系的性质,有两种不同的学说,即“权力关系说”和“债务关系说”。权力关系说是将税收法律关系理解为纳税人对国家课税权的服从关系,课税以国家政治权力为依据,体现国家的意志,国家在课税过程中始终处于指导地位,课税权的行使以税收法规的制定、课税行为的实施、税务法则的运用为基本模式进行。债务关系说则认为税收法律关系是一种公法上的债权债务关系,因为税收从本质上看是一种金钱的给付,是以国家为债权人而依法设定的债。

权力关系说代表较为传统的观念,是从税法基本概念做出的推理。它抓住了税收是国家利用政治权力强迫纳税人服从这一核心问题,突出了国家在税收法律关系中的特殊地位,其论据是充分的。但是这一学说也有局限性,主要是没有体现税法的经济属性,这在税收越来越深入人们的经济生活,一些民法、经济法的规费相继引入税法范畴之后,单纯用权力关系说已难对所有税收法律关系问题做出圆满的解释。例如,对纳税担保问题即是如此。而债务关系说揭示了税收法律关系的经济属性,即一种公法上的债权债务关系,从而充实了税收法律关系的理论基础。

(二) 税收法律关系的特点

1. 主体的一方只能是国家

在税收法律关系中,国家不仅以立法者与执法者的姿态参与税收法律关系的运行与调整,而且直接以税收法律关系主体的身份出现。这样,构成税收法律关系主体的一方面可以是任何负有纳税义务的法人和自然人,但是另一方只能是国家。没有国家的参与,在一般当事人之间发生的法律关系不可能成为税收法律关系。因为税收本身就是国家参与社会剩余劳动产品分配而形成的特殊社会关系,没有国家的直接参与,就不成其为税收分配,其法律关系自然就不是税收法律关系。这与民法、经济法等部门中,公民法人等当事人之间也能构成法律关系是完全不同的。因此,固定有一方主体是国家,成为税收法律的特点之一。

2. 体现国家单方面的意志

任何法律关系都体现国家的意志。在此前提下,一些法律关系也体现其主体的意志。例如,民事法律关系就是依主体双方意思表示一致达成协议产生的,双方意思表示一致是民事法律关系成立的要件之一。但是,税收法律关系只体现国家单方面的意志,不体现纳税人一方的意志。税收法律关系的成立、变更、消灭不以主体双方已表示一致为要件。税收法律关系之所以只体现国家单方面的意志,是因为税收已无偿占有纳税人的财产或收入为目标,从根本上讲,双方不可

能意思表示一致。在这里,国家的意志是通过法律规定表现出来的。只要当事人发生了税法规定的应纳税的行为或事件,就产生了税收法律关系。纳税事宜不能由税务机关以税收法律关系一般当事人的身份与其他当事人商定,即税收法律关系的成立不以双方意思表示一致为要件。

3. 权利义务关系具有不对等性

税法作为一种义务性法规,其规定的权利义务是不对等的。即在税收法律关系中,国家享有较多的权利,承担较少的义务;纳税人则相反,承担较多义务,享受较少的权利。这种权利义务关系的不对等性,根源在于税收是国家无偿占有纳税人的财产或收益,必须采用强制手段才能达到目的。赋予税务机关较多的权利和要求纳税人承担较多的义务恰恰是确保税收强制性、实现税收职能的法律保证。税收法律关系中权利义务不对等性不仅表现在税法总体上,而且表现在法律程序上的不对等。但是,国家与纳税人之间权利与义务的不对等性,只能存在于税收法律关系中。

4. 具有财产所有权或支配权单项转移的性质

在一般民事法律关系或经济法律关系中,大多涉及财产和经济利益。财产所有权和经济利益的让渡转移,通常是主体双方在平等协商、等价有偿原则基础上进行的,财产或经济利益既可以由甲转移给乙,也可以由乙转移给甲。诸如涉及经济法的购销关系、租赁关系、借贷关系、偿付关系等,都具有这一特征。然而,在税收法律关系中,纳税人履行纳税义务,缴纳税款,就意味着将自己拥有或支配的一部分财务,无偿地交给国家,成为政府的财政收入,国家不再直接返还给纳税人。所以,税收法律关系中的财产转移,具有无偿、单向、连续等特点,只要纳税人不中断税法规定应纳税的行为,税法不发生变更,税收法律关系就将一直延续下去。

(三) 税收法律关系的主体

征税主体,即税收法律关系的主体,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,一方为税务机关,另一方为纳税人。

1. 征税主体

税务机关是指参加税收法律关系,享有国家税务征管权利和履行国家税收职能,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,国家才是真正的征税主体。但是,实际上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利。因此,税务机关获得授权成为法律意义的征税主体。

判断一个行政机关是否具备行政主体资格,关键要看是否经过法律授权。税收机关之所以成为征税主体,是因为有国家的法定授权。在我国现行管理中,明确规定了履行税收职能的行政机关,除此之外,没有法律明文授权,任何机关都不能成为税收主体。

税务机关的权利与义务体现为职权与职责。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,并非仅仅是一种权利资格。这种权利不能由行使机关自由放弃或转让,并且极具程序性。征税主体享有国家权力的同时就意味着必须依法行使具有职权与职责相对等的结果,体现了职、权、责的统一性。

2. 纳税主体

纳税主体,就是通常所说的纳税人,即法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。我国对纳税人也确实采用的是属地兼属人的原则。

对于纳税主体,有许多不同的划分方法。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;根据税收权行使范围的不同,在税收法律关系中享有的权利和承担的义务也不尽相同。

(四) 税收法律关系的产生、变更、消灭

与其他社会关系一样,税收法律关系也是处于不断发展变化之中的,这一发展变化过程可以概括为税收法律的产生、变更、消灭。

1. 产生

税收法律关系的产生是指在税收法律关系体系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。根据颁布的新税法,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。例如,纳税人发生改组、分设、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。

(2) 由于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,则由缴纳增值税改为缴纳营业税,税收法律的关系由此变更。

(3) 由于税务机关组织结构或管理方式的变化。例如,税务局、地方税务局分设后,某些纳税人需要变更税务登记;申报大厅的设立,也会带来税收法律关系的某些变更。

(4) 由于税法的修订或调整。例如,1994年实行新税制以后,原有的许多个案减免税取消,纳税人由享有一定的减免税照顾变为依法纳税。类似的税法修订或调整,都使税收法律关系发生量或质的变更。

(5) 因不可抗力造成的破坏。例如,由于自然灾害等原因,往往给纳税人造成巨大财产损失,迫使纳税人停产、减产。纳税人向主管税务的机关申请减免税得到批准的,税收法律关系发生变更。

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,使纳税人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,税收法律关系因此而消灭。

(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) 某些税法的废止。例如,1994年,我国实行新税法后,原有的“烧油特别税”废止,由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。

三、税法的效力与解释

(一) 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。税法的效力范围表

现为空间效力、时间效力和对人的效力。

1. 税法的空间效力

税法的空间效力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,但是具体情况有所不同。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有效。这里所谓“个别特殊地区”主要指香港、澳门、台湾和保税区等。

(2)在地方范围内有效。这里包括两种情况:一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内有效;二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、税收法规、税收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. 税法的时间效力

税法的时间效力是指税法何时开始生效,何时终止效力和有无溯及力的问题。

(1)税法的生效。在我国,税法的生效主要分为三种情况:一是税法通过一段时间后开始生效。其优点在于可以使广大纳税人和执法人员事先学习、了解和掌握该税法的具体内容,便于其得到准确的贯彻、执行。二是税法自通过发布之日起生效。一般来说,重要税法个别条款的修订和小税种的设置,对于执法人员和纳税人来讲易于理解、掌握,实施前也不需要更多的准备,因此,大多采用这种生效方式。这样可以兼顾税法实施的及时性与准确性。三是税法公布后授权地方政府自行确定实施日期,这种税法生效方式实质上是將税收管理权限下放给地方政府。

(2)税法的失效。税法的失效表明其法律约束力终止,其失效通常有三种类型:一是新税法代替旧税法,这是最常见的税法失效宣布方式。即以新税法的生效日期为旧税法的失效日期;二是直接宣布废止某项税法,当税法结构调整,需要取消某项税法,又没有新的相关税法设立时,往往需要另外宣布取消废止的税法;三是税法本身规定废止的日期,即在税法的有关条款中预先确定废止日期,届时税法自动失效。鉴于这种方法较为死板,易于使国家财政限于被动,因此在税收立法实践中很少采用。

税法时间效力的另一个问题是溯及力问题。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,反之无溯及力。我国及许多国家的税法都坚持不溯及既往的原则,对此问题,我们将在税法适用原则中讨论。

3. 税法对人的效力

税法对人的效力即指税法对什么人适用、能管辖哪些人。由于税法的空间效力、时间效力最终都要归结为对人的效力,因此其十分重要。在处理税法对人的效力时,国际上通行的原则有三个:一是属人主义原则,凡是本国的公民或居民,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,凡是本国领域内的法人和个人,不管其身份如何,都适用本国宪法;三是属人、属地相结合的原则,我国税法即采用这一原则。凡我国公民,在我国居住的外籍人员,以及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。