第一章　立法基础

本书的写作目的在于，对税收征收管理法的立法基础、立法原则、立法内容，包括其主要法律规范的立法原意、具体涵义进行阐述，以求有助于理解和运用这部法律。

税收征收管理法是一部有关税收程序方面的重要法律，但是它是以税收的基本原理、基本规则为基础制定的，反映了税收活动的本质要求，因此需要对涉及这部法律的基础理论、基本概念作叙述和分析。当然，这种叙述分析是简要的，只作为一种导

第一节　税收的产生

正确地理解税收的产生，是正确地了解税收征收管理法律规范在认识上的重要前提。只有理解了什么是税收，税收是如何产生的，才会对税收的征收管理有明确的认识，把握税收征收管理法的实质内容。换言之，税收征收管理法律规范，就是在对税收活动有正确理解的基础上形成的。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

对于税收的产生，一些文献中有过阐述，国内、国外众多的学者中也有许多表述，由于作出论述的时代背景、文化背景、研究角度、目的要求等方面的不同，从而所作的论述有不少相同之处，但也有若干差异，有志于作深入研究者，可以作比较研究。

根据历史的实践，国家的理论，社会经济生活中大量的事实，税收的产生有下列几方面的根据。

税收是伴随着国家的出现而产生的

这是由于产生税收的先决条件是国家的公共权力，没有国家的公共权力，税收便无从产生，国家的产生是税收产生的前提，有了国家就需要有税收。于是税收就在国家出现时，适应国家实现其职能需要，运用国家权力进行的一种分配方式。

当然，也要看到税收伴随着国家的出现而产生，并不意味着税收的产生最终是由国家来决定的。国家的出现，税收的产生，最终的决定因素是经济条件，是社会经济发展的必然性。国家的出现，为税收这种分配方式的产生提供了前提条件，使之有了实现这种分配关系的政治权力，形成了运用这种分配方式的主体。所以，税收是与国家紧密联系在一起的，有国家就有税收，税收是以国家为主体形成的分配活动和分配关系。

2. 税收是为了保障实现国家职能而产生的

国家出现后，就需要履行其职能，包括政治职能、社会职能、经济职能，这些职能的实现，需要有一定的物质基础作保证，也就是必须耗用相当数量的物质资源，这就决定了国家需要运用其政治权力，集中相当部分的社会财富，保证国家的这种需要。这种需要也是为社会所共同需要的公共需要，如国防、维护社会公共秩序、建设公共设施、提供社会保障等，由于这些需要

是公共需要，所需的财力、物力，也应当从社会中筹集，筹集的方式是国家征收税收。税收的产生根源于实现国家职能的需要，在现代，国家职能的扩大，也直接影响了税收规模的扩大，这从一定的意义上表明，税收的产生植根于国家的职能。

3. 税收的产生受到社会经济发展的直接影响

税收产生于国家的出现，这是一般规则。还应当看到，社会生产力的发展和社会物质财富的增加，为在国家出现之时产生税收提供现实的可能，如果没有社会生产力的发展，不能提供剩余产品，即使有了税收的概念，也难以使之成为现实的可能。税收的产生，不仅是指其初始的出现，而且还应当看到它随着社会经济的发展，连续产生新的税源和税种，所以，税收的产生是一个发展的概念，不仅是指它的历史上的起源，而且也包括在经济发展中出现的新的税收源泉。比如，在经济发展出现了证券和证券交易，从而产生了与证券和证券交易有关的税收；同样，有了机动车辆的使用才会产生与之相适应的使用税和使用牌照税。因而可以说，税收的产生是凭借国家的政治权力集中分配一部分社会财富，但是这种分配是建立在一定的社会经济发展基础之上的。

4. 在税收的产生过程中产生了税收的概念

什么是税收，这个概念不是凭空出现的，而是在税收的产生过程中形成的，或者说，由于产生了税收才有税收的概念。税收就是国家凭借其政治权力，为了实现其职能的需要，无偿地集中一定的社会财富，由国家进行分配的一种形式。这样地界定和解释税收是可以反映税收的本质属性的，它表明税收是由国家征收的，这是特定的征收者；征收税收所凭借的是国家的政治权力，这是特定的权力即征税的权力；征收税收产生于实现国家职能的

需要，这是特定的需要，不能与商业等方面的需要相混淆；税收的来源为社会中的物质财富，实质上就是参与了社会财富的分配；税收是由国家无偿取得的，征得的物质财富由国家分配，用于国家的需要，这也是税收概念所包含的内容。

关于税收的概念，中外学者们有许多表述，所以在这里从税收的产生中阐述税收的概念，目的就是在分析税收得以产生的根本原因中找出税收的本质属性，从而明确税收的概念，并用以解释与税收征收管理有关的一系列的法律关系。

第二节　税收的特征

税收有什么特征，这与税收的本质属性直接有关，或者说是税收本质属性的集中体现，有了这些特征，就可以使税收与其他的一些经济关系、法律关系加以区别，并根据税收的特征剖析税收现象，确立税收活动的行为规则。

税收的特征主要表现为强制性、无偿性、固定性，即通常所称的“三性”，下面分别叙述：

1. 强制性

这是税收的第一个特征，税收的强制性，其基础是国家运用政治权力参与社会财富的分配，根据实现国家职能的需要，这种分配必须由国家进行，而不是取决于个人的意愿，个人必须遵从国家的权力，这就是强制性的集中体现。税收的强制性，其表现形式为国家制定税收法律，法律必须普遍遵守，不得违犯，或者说这是税收强制性的一种保证形式，用法律的强制性来保证税收的强制性。税收的强制性对纳税人来说，就体现为税收是法定的

义务，这种义务是必须履行的，是以强制力作保证促使其履行的。税收的强制性所以成为必不可少，根本的原因还在于要保证国家能够有效地集中所需参与分配的社会财富，实现税收收入，如果没有强制性，税收就是一句空话，无法实现税收的目的，也就难以体现税收的本质属性。

2. 无偿性

税收的无偿性是指国家以税收的方式集中和分配的社会财富在取得时，是不需要对纳税人付出任何代价的，即不存在偿还的问题。税收的无偿与税收的强制性是密切相关的，无偿性就是将社会财富的一部分强制地转移到国家手中，不需要付出代价。无偿性要由强制性作保证，强制性的出现正是由于无偿性的需要。

对于税收的无偿性的理解，还应考虑一个更复杂的、更深一个层次的情况，即纳税人为了国家实现其职能，无代价地提供一部分物质财富，但是，由于国家职能的实现，提供了公共服务，建设了公共设施，为社会公众包括纳税人所共同享有，是共同受益人，所以从这个意义上说，税收的无偿还性又并不是绝对的。国家以无偿的方式从纳税人那里集中了一部分物质财富，然后又用于满足公共需要，从整体上是这种情况，但对具体的纳税人而言，却又是间接的，不能具体要求是相对应的。

3. 固定性

税收的固定性所包含的主要内容为课税对象与征收数额之间有固定的比例，也就是有预定的标准。对于这种固定性的理解，应当重视两点：一是这种固定性仅仅是相对的，在一定时期内有稳定的征收比例、征收数额，而不是永久不变的；二是税收的固定性用法律的形式来保证，排除随意性、不稳定性，也就是用法

需要全本请访问 www.ertongbook.com

律的稳定性来体现税收的固定性。

税收的固定性与税收征收管理法关系密切，有许多规范是体现税收固定性的，税收征收管理有相对稳定的行为规则，才能有效地实施依法管理。

税收的固定性与税收的强制性、无偿性是有特定的联系的，税收是强制征收、无偿征收的，正是由于有这样的特征，就必须防止无限度的、随意的征收，强调固定性，尤其是用法律形式体现固定性，就是根据国家的需要确定税收应有的限度，保证国家所需集中物质财富的数额。

税收的上述三项特征结合在一起，也就是三性统一，使税收与其他的经济关系、法律关系区别开来，使税收与非税收的一些现象加以区别。

在现实的社会经济生活中，要注意区别税收与非税收。首先要区别税收与收费，它们的性质不同，有时被人为地加以混淆，直接影响了对税收的认识。其次，要区别税收与利润分配、无偿捐助，二者有时也会被混淆。如果以税收的三项特征衡量，是可以作出税与非税界定的。所以，清晰地认识税收的三项特征，对理解和运用税收征收管理法是有直接意义的。

第三节　税收的功能

税收是国家凭借其权力无偿地取得一定社会财富进行再分配的行为，这种行为是政治权力与经济活动结合为一体形成的，它对国家的活动和社会经济生活都是能发挥重要作用的，这种作用对税收来说就是它的功能，或者说是税收本身所具有的功能。当然，税收是在发展中的，税收的功能也是在发展中，会在经济发

展和社会进步中变得更能反映现实的需要和时代特点。下面所概括并加以分析的是税收的主要功能：

1. 参与社会分配的功能

税收作为一种分配行为，实施分配的主体是国家，分配的内容是由国家所集中的一定的社会财富，分配的目的是为了实现国家的职能，这种分配涉及到广泛的领域，通过这种分配，调整社会经济生活中多个方面、多个层次的经济关系，保障国家实现其政治职能、社会职能、经济职能的物质上的需要。税收的这些作用是税收的基本功能，在一个前进中的国家，这种功能也就是通过税收形成的分配关系，达到为了国家的发展、社会的进步，经济的繁荣，为广大的人民造福的宗旨。

2. 筹集国家财政收入的功能

国家财政是包括财政资金取得、使用、管理的分配活动，财政资金的取得也就是财政收入的形成，主要渠道是运用税收这种分配形式，将表现为国民收入的一部分物质财富集中起来，成为国家掌握的财政资金。运用税收这种手段筹集财政资金是可靠的、稳定的，因为它是以国家的权力来征收的，同时又有法律上的稳定性。税收的无偿性是与国家财政的功能相一致的，它必然地要成为财政收入的主要来源。也可以说，在财政收入中的主要部分来源于税收，社会主义市场经济体制的建立与完善，税收的这种功能也不会改变，并且在我国将随着改革的深入，依法治税的力度加大，将会有一部分非税的收入纳入税收的轨道，税收收入所占财政收入的数额还会增大，税收的功能将进一步体现。

3. 对经济实行宏观调控的职能

税收是国家对经济实行宏观调控的重要政策工具，或者说税收是政府采用经济手段对经济活动进行调节的重要杠杆，税收之所以能发挥这样重要的作用，正是税收功能的体现。首先，税收对社会经济活动不是无能为力的，而是能发挥重要作用的，当然这种作用可以是积极的，也可能是消极的，取决于在运用税收这个调控工具时，如何确定和实施调控目标。第二，税收在发挥其调控功能时，主要手段是增税、减税。从整体上看，税收的总量是由社会经济发展水平和社会经济效益状况决定的，国家根据总的社会经济政策确定适度的税收规模；在这种情况下，如果采取增税措施，就会具有紧缩效应，是一种抑制性调节；如果是减税，则会产生扩张效应，属于是鼓励性调节；这些都会直接或间接地从纳税人的消费和投资行为中表现出来，进而会影响社会供求关系。第三，税收作为一种调控工具，在市场配置资源过程中，在实施某些社会公共目标时，在经济总量的调节和经济结构的调控中，都有可能发挥作用，不应排除税收的功能。当然在某一个特定的环境中是否运用税收手段、如何运用税收手段，则是相当复杂的，应具体地作出决策。第四，税收作为一种调控经济活动的政策工具，对它所发挥的作用应当客观地作出评价，应当看到它有重要作用但又有一定的限度。

对于税收的功能，有的主张还有调节国家、企业、个人之间利益关系的作用，有的还认为可以提高经济效益。这些考虑都是对的，但与前项内容联系起来，利益关系的调整实际上是分配功能的一个方面，而有关经济效益的功能，则与调控经济活动的功能是一致的，这是调控的目的之一。

第四节　税收制度

国家税收制度，就是指一个国家以法律形式确立的各种课税制度的总和。这里所指的法律形式，包括国家所制定的有关税收的法律和根据国家法律制定的税收法规、规章及规范性文件。国家税收制度的确立，主要取决于国家社会经济发展水平，或者说是本国的具体政治经济条件，受国家的基本经济制度、政治制度、社会制度的影响，是反映这些制度的。所以，不同国家的具体政治经济条件不同，各自的税收制度也不相同。即使在同一个国家中，由于不同的社会经济发展时期，也会形成有差别的税收制度。总之，税收制度应当适应社会经济的发展，这样才能起促进的作用。

税收制度的内容，主要有两个层次，一是税收制度的构成要素，二是具体税种的构成，下面分别叙述：

一、税收制度的构成要素

上面已经述及，不同的国家以及一个国家的不同时期，都可能确立有差别的税收制度，但是从税收制度的特定属性来说，它的构成要素却又是共同的，主要的为下列各项：

1. 纳税人

这是直接负有纳税义务的人（自然人、法人），任何一种税都必须有课税主体，这是税收制度构成的不可缺少的要素。

2. 课税对象

这是与课税主体相对应的课税客体，即征税目的物，这是税收制度的基本要素之一。课税对象可以被确定为是具有负税能力的物、行为或者事实，这些都是构成纳税义务的物的基础，为税收制度的构成所不可缺少的。比如，有了各种车辆和船舶，才征收车船使用税，没有车船这样的物，就不致有这样的税；又比如，有消费的行为，才征收消费税，消费行为是征收消费税的基础，不能缺少这个要素。

3. 税目

这是对课税对象分类规定的具体征税项目，这样可以使课税对象具体化，规定了某一种税的课税范围，体现征税的广度，所以它是税收制度的构成要素。比如，消费税作为一个税种，它的课税对象是消费品或者消费行为，这是一个粗线条的划分，而在征税时需要有具体的划分，设置税目就是使征税对象具体化，界定具体的征税项目；因而在我国现行的税收制度中将消费税设置了十一个税目，分别采用比例税率和固定税额标准。消费税的十一个税目为：烟，酒和酒精，化妆品，护肤护发品，贵重首饰和珠宝玉石,鞭炮、烟火,汽油,柴油,汽车轮船,摩托车,小汽车。

4. 税率

这是应征税额与课税之间的比例。它是计算应征税款的尺度，是衡量税收负担水平的重要标志，体现了课税的深度，直接关系到国家财政的收入，所以税率不仅是税收制度的构成要素，而且居于重要的地位。税率的形式是多样的，大体上分为比例税率、定额税率、累进税率。

（1）比例税率

这是不论课税对象的数额大小，都按一定百分比征收税款的税率。比例税率的特点是，应征税额与课税对象之间稳定地保持同一比例，对课税对象和纳税人实行等比负担，即同一课税对象的不同纳税人税收负担相同，这样，有利于公平竞争，计算方便。具体运用比例税率还可以将其分为：产品比例税率、行业比例税率、地区差别比例税率、幅度比例税率。

（2）定额税率

又称固定税率，是以定额形式表示的税率。按单位课税对象直接规定应征税额，而不采用百分比形式，一般适用于从量计征的税种。定额税率的应征税额只随课税对象的实物量的变化而变化，而同价格的变化是脱节的，这是它的特点，存在一定的局限性。定额税率可分为，地区差别定额税率，幅度定额税率，分类分级定额税率。

（3）累进税率

这是一种随课税对象数额的增加而加大征税数额的税率，也就是根据课税对象的数额大小，分等规定递增的多级税率，课税对象数额愈大，适用税率愈高。累进税率的特点在于使纳税人的税负水平与负税能力相适应，较好地体现税收量能负担的原则，以影响收入和财产的分配。累进税率在实际运用中可以分为：全额累进税率、全率累进税率、超额累进税率、超率累进税率。这几种累进税率的区别在于税率累进的依据不同，全额累进税率的依据是课税对象的数额，而全率累进税率的依据是课税对象的某种比率。

5. 纳税环节

这是课税对象在整个流转过程中应当缴纳税款的环节，是税

需要全本请访问 www.ertongbook.com

收制度的构成要素之一。各个税种都要确定纳税环节，有的环节较为明确、固定，有的需要在两个以上的流转环节中确定，所以纳税环节中有一次课征制、两次课征制和多次课征制的区别。

6. 纳税期限

这是指法定的纳税人缴纳税款的时间上的限制，所要解决的是什么时间征收税款的问题，这是税收的强制性、固定性表现在时间上的限制。因为税收是强制的，所以才有纳税时限上的规定，也因为有税收的固定性，纳税时间才是稳定的。

7. 减税、免税

这是在税法上给予纳税人或课税对象减少征税或者免予征税的优惠照顾措施，是税收制度统一性与税收分配灵活性的相结合，是在根据一般情况制定普遍适用的税法时，同时依法解决征税过程中的一些特殊的问题。由于这种需要，所以才将减税、免税作为税收制度构成的要素之一。

8. 违章处理

这是对有违反税收法律行为的人采取的处罚措施，这项制度与税收的本质属性联系在一起，是税收权威性的体现，也是税收制度的一个必要组成部分。

二、 税种的分类

不同的社会经济条件可以形成不同的税收制度，构成税收制度的税种数量有多有少，一个国家的税收制度中各个税种的分布状况及相互之间的比重，可以表现出这个税收制度的特点。我国

现行的税收制度一共设有二十五种税收，即：增值税、消费税、营业税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、资源税、城镇土地使用税、城市维护建设税、耕地占用税、固定资产投资方向调节税、土地增值税、房产税、城市房地产税、遗产税、车船使用税、车船使用牌照税、印花税、契税、证券交易税、屠宰税、筵席税、农业税、牧业税、关税。其中，遗产税和证券交易税虽然已经设置，但并未立法开征，所以，我国目前开征的税种为二十三种。对于这些税种可以按照不同的标准进行分类，下面是几种主要的分类。

以课税对象为标准的分类

这是根据课税对象的不同将税种分为以下几类，但是这种分类只是大体上的划分，便于参考。

（1）流转税类。这是以商品或者流转额为课税对象的税收，目前在这方面有增值税、消费税、营业税等税种。这类税收的计税依据是商品销售额或业务收入额，一般采用比例税率。

（2）所得税类。这是以所得额、收益额为课税对象的税收，或者说课税对象是纯收入，即总收入扣除成本、费用以及损失后的余额。所得税一般采用比例税率或累进税率。现有税种为企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。

（3）资源税类。这是以从事资源开发或者使用城镇土地为课税对象的税收，现有税种为资源税、城镇土地使用税。

（4）财产税类。这是以财产为课税对象的税收，现行的税种有房产税、城市房地产税等。

（5）特定目的税类。这是以特定对象作为课税对象的税收，比如现行的城市维护建设税、耕地占用税等，都是出于特定目对特定对象征收。

（6）行为税类。这是以特定的行为作为课税对象的税收，比如现行的车船使用税、车船牌照使用税、印花税、契税、屠宰税等都是。

（7）农牧业税类。这是以农牧业收入为课税对象的税收，现行税种有农业税、牧业税。

2. 以税收管理体制所作的分类

这是按照税收管理体制所规定的税收管理权和使用权划分，可以分为中央税、地方税、中央地方共享税。中央税是将收入都归属于中央的税种，地方税是将收入都划归地方的税种，共享税则是将收入由中央和地方按一定比例分成的税种。

3. 按照税种在税收制度所起的作用划分

在这种划分中，税种的地位和作用是联系在一起的，可以分为主体税种和辅助税种，主体税种在税收制度中或者某一类税中居于主 导地位，起主导作用；辅助税种只处于辅助地位起补助作用。比如在复合税制中，是有两个以上的税种同时存在的，各个税种主次分明，相互配合，并且在一个复合税制结构中，可以只有一个主体税种，也可以有两个或者三个主体税种，即由双重主体税种或者多重主体税种构成。

在我国现行的税收制度中，流转税类已经成为税收收入的主体，所得税类税收在税收总额中为其次，此外还有资源税、财产税等类的税收。

第五节　税收政策

一、税收政策概念

税收政策是国家所确立的指导税收分配活动的目标和措施，它是指导税收行为的，具有实践性。税收政策是从属于国家的总的经济政策的，是国家经济政策的一个重要组成部分。税收政策根据所发挥的作用和作用的范围，可以有总政策和具体政策的区别，也可以有两个层次的区分，即宏观税收政策和微观税收政策。

税收总政策，又称税制建立原则，它是根据国家在一定时期总的经济政策，针对税收中的基本矛盾，确立税收制度总体布局和税种整体结构的指导方针、指导原则。

税收具体政策，就是以税收总政策为根据，针对税收中具体情势、具体矛盾确定的具体指导方针、指导原则，发挥作用的范围往往在一个税种中，或者在一个特定的税收领域。

宏观税收政策，就是在宏观这个层次，为实现一定的宏观经济目标而确定的税收指导原则及有关措施。

微观税收政策，就是在微观这个层次，就具体税种和各税种之间的协调而确定的税收具体指导原则及有关措施。

二、税收政策制定

税收政策的制定要受到国家经济政策的直接影响，税收政策的目标应当与国家经济政策的目标是一致的。在我国，国家的根

本任务就是解放、保护和发展社会生产力，促进国民经济的持续、快速、健康的发展，建立和完善社会主义市场体制，保证财政收入，坚持改革开放，实现国家的繁荣、富强。我国制定经济政策的重要目标，必然地也是税收政策的目标。当然，根据税收的特殊性，还有特定的税收政策，比如， 1994 年税制改革就确定了我国税收基本政策为：统一税法、公平税负、简化税制、合理分权。这项税收基本政策的基本内容就是根据建立社会主义市场体制的要求，确立与之相适应的有利于市场经济运用和发展的税收制度。

三、制定税收政策的指导原则

制定税收政策的指导原则是根据国家经济政策的目标和指导原则来确定的，同时考虑到税收的特点，尤其是考虑到税收的广泛作用和具体形式，主要指导原则是：

1. 有一个明确的出发点

税收政策的制定应当从有利于保护和发展生产力出发，立足于保证财政收入和促进经济持续发展，只有立足于开辟稳定的财源，以经济发展作为基础，才能保证有充足、可靠的税收。使这种既对社会经济产生积极影响的要求又能与满足国家财政需要的目标妥善有效地结合起来，是制定税收政策所必需考虑的，也是理解税收法律的一个关键。

2. 要适应改革的需要

我国的经济改革的目标集中地体现为建立和发展社会主义市场经济体制，税收政策的制定就是应当使税收的措施，无论是体

制方面的、宏观层次的措施，还是具体工作方面的、微观层次的措施，都必须是与改革的要求相适应，促进改革，实现改革。社会主义市场经济所需要的公平竞争，优化配置资源，宏观调控，提高效率等，都应当列为制定税收政策时所考虑的重要因素。

3. 要体现企业制度创新的要求

企业制度是与税收制度最为密切的一项制度，中国企业制度的改革是为了塑造能适应社会主义市场经济运行机制的市场主体，这也就是培植和保护最主要的税源，实施税收调控的主要领域，因此制定税收政策，应当考虑市场主体的实际状况，鼓励合法经营，按照宏观调控目标运用税收杠杆，支持市场主体之间的公平竞争，公平税负，自主求得发展，扩大税源。

4. 应当有利于调动中央和地方的积极性

这也就是通过税收政策的正确制定，在所采取的税收措施中，要加强中央的宏观调控能力，正确处理中央与地方的分配关系，兼顾地方的利益，调动中央和地方的两个积极性。

5. 应当与相关政策相协调

税收政策在制定时必须服从国家总的经济政策以及其他必须遵循的社会经济政策，与其他相关的政策也应当是协调的，这样才能使税收政策得以顺利实施，否则税收政策的作用将受到限制，或者实施时将增加难度。因此，税收政策的制定应当在与其他相关政策在目标一致的情况下，强调配合，发挥税收的作用。

此外，税收政策的制定还应尊重我国参加的国际条约的有关规定和我国对外的承诺，正确地处理对外开放中出现的相关的关系。比如，实行国民待遇原则，统一内外资企业税收政策。

需要全本请访问 www.ertongbook.com