


21^{世纪通用法学系列教材}

税法

主编 吴辛愚 宋粉鲜

LAW TEXTBOOKS FOR NON-LEGAL MAJORS

21  世纪通用法学系列教材

税法

主 编 吴辛愚 宋粉鲜
副主编 倪 萌 阎娟娟

LAW TEXTBOOKS FOR NON-LEGAL MAJORS

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

税法/吴辛愚, 宋粉鲜主编.
北京: 中国人民大学出版社, 2010
(21 世纪通用法学系列教材)
ISBN 978-7-300-12593-0

- I. ①税…
II. ①吴…②宋…
III. ①税法-中国-高等学校-教材
IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 157331 号

21 世纪通用法学系列教材

税法

主 编 吴辛愚 宋粉鲜
副主编 倪 萌 阎娟娟 李 娟
Shuifa

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	三河市汇鑫印务有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2010 年 8 月第 1 版
印 张	18 插页 1	印 次	2011 年 7 月第 3 次印刷
字 数	436 000	定 价	32.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

前 言

税法课程是财经类专业的核心课程，也是其他经管类专业的必修课程或选修课程。随着我国经济的不断发展，我国的税收法律制度也不断地发展和完善。近年来国家进行了一系列重大的税制改革，税法的变化和企业对税务工作的重视都对税法课程提出了新的要求。税法课程本身讲的是法律制度，而教材的大部分内容都是关于应纳税额计算的，如何将知识点众多、内容烦琐的税法条文应用到千变万化的经济活动中去，绝对是对智慧的一种挑战。税法课程艰涩难讲、内容繁多、课时紧张，对教材本身提出了较高的要求，如果能有一本内容完整，详略得当，体系流畅，例题精准，便于教与学的税法教材，对提高税法课程教学质量将起到事半功倍的效果。出于这样的目的，笔者结合多年税法课程的教学经验，在汲取最新税法制度和研究成果的基础上编著了本教材。与同类教材相比，本书具有以下特点：

1. 内容新颖，知识点全面。本教材吸收了最新的理论知识和税收法规内容，体现了我国税制改革的最新动态，教材内容新颖。全书在一般税法教材的基本框架——税收基本理论、税收实体法和税收程序法三部分的基础上增加了税务代理的内容，体现了注册会计师执业考试的最新内容，内容全面。同时，在各章节内容的编写上，以财经类专业的培养目标为基础，对内容进行了合理的调整，相对于其他教材而言，本书知识点全面，对主要税种的考点几乎没有遗漏。

2. 结构合理，体系流畅，便于教与学。本书立足于便于教与学的角度，借鉴众多其他教材的优点，结合笔者多年的教学经验和研究成果，对各主要税种的知识结构进行了合理的调整，如把影响增值税应纳税额计算的因素归纳于一节，按照影响力的主次安排顺序，在消费税一章中提前引入纳税环节的内容，等等，使教学内容一气呵成，体系流畅，让教师在教学过程中不会再为了讲授前面的内容而要参照后面未讲的知识，或是在讲授一个前置知识点的过程中需要引导学生参照多个章节的内容，避免了教学内容散乱，便于教师教授和学生学习，从而提高教师的授课质量和学生的学习效率。

3. 进行原理揭示，化繁杂为简单。税法中为了体现某一规定，往往进行多条目的列举，如针对增值税中不得抵扣的进项税额，税法中列举了若干条内容，

这些内容本身是重点知识，但因过于分散，教师讲授和学生学习都很难达到一个很好的效果。本书对这些内容从原理的角度进行揭示，只需要理解原理即可掌握众多的条文，处理不同的涉税情况，化繁杂为简单，提高对税法知识的吸收能力。

4. 编写体例有所创新。为了寓教于乐，提高学生的学习兴趣，本书每章前都设有引导案例或阅读资料；为了方便学生学习，激发学生的求知欲望，在正文中还设置了若干小思考、小提示、小知识和小资料等栏目，有利于学生理解知识背后的原理，了解关联知识，进而将相关知识融会贯通，并在一定程度上提高学习的趣味性；在每章后都设有本章小结和课后练习题，对知识点进行总结和加强练习，从而让学生系统掌握重点知识和巩固学习成果。

5. 例题循序渐进，注重能力的培养。因为税法课程的主要内容是应纳税额的计算，所以对例题要求甚高。本书针对税法知识的特点，对书中例题进行了调整和设置。首先，每个重要知识点都设有例题，例题全面，故改进了目前很多教材例题不足的情况；其次，例题设置循序渐进，由表及里、由浅入深，避免了例题过于简单或复杂的情况，同时也可以适用于不同层次的教学需要；最后，本书按照最新税法规定来设置例题，修正了目前一些教材中例题含糊不清甚至错误的情况，例题精准，便于学习。

6. 与资格考试内容接轨。税法是会计职称考试的必考内容，也是注册会计师、注册税务师考试的必考科目。本书依据上述考试大纲，在教材的内容、例题、案例和课后练习题中结合了上述考试的重点内容，通过对本书的使用，可以为学生通过上述资格考试奠定坚实的基础。

本书可作为本科院校各专业的税法教材，也可作为各类成人院校及企业员工的培训教材，同时本书也是一本税务工作人员掌握税法知识的自学用书。

本书由吴辛愚、宋粉鲜任主编，负责教材的整体结构设计；倪萌、阎娟娟、李娟任副主编。具体编写分工为：吴辛愚编写第一、二、三、四、六、七、八章；宋粉鲜编写第五章；阎娟娟编写第九章；倪萌编写第十、十一章；李娟编写第十二章。

在编写过程中，本书参考、引用了许多专家、学者的专著、教材和研究成果，在此表示衷心的感谢。限于编者学识有限，虽然编者在编写过程中尽了最大的努力，经反复斟酌、修改，但难免有疏漏和不足之处，恳请专家与读者提出宝贵意见。

另外本书在编写过程中得到了各位编写人员所在院校的大力支持以及相关单位的热情协助，在此一并表示感谢。

为了方便读者使用本书，笔者制作了配套的教学课件和课后练习题的主要参考答案，如有需要，可发邮件至 wxyzhao@163.com。

吴辛愚

2010年7月

目 录

第一章 税法概论	1
第一节 税收概述	1
第二节 税法概述	5
第三节 我国现行税收体系及税收管理体制	17
第二章 增值税法	21
第一节 增值税概述	22
第二节 增值税的征税范围、纳税义务人及税率	25
第三节 增值税应纳税额的计算	30
第四节 增值税的税收优惠	40
第五节 增值税的征收管理	46
第六节 增值税专用发票的使用及管理	48
第三章 消费税法	54
第一节 消费税概述	54
第二节 消费税的纳税义务人及纳税环节	56
第三节 消费税的税目与税率	57
第四节 消费税应纳税额的计算	61
第五节 消费税的税收优惠	71
第六节 消费税的征收管理	73
第四章 营业税法	77
第一节 营业税概述	77
第二节 营业税的征税范围与纳税义务人	78
第三节 营业税的税目与税率	80
第四节 营业税的计税依据及应纳税额的计算	84
第五节 营业税的税收优惠	91

第六节 营业税的征收管理	94
第五章 城市维护建设税与教育费附加	98
第一节 城市维护建设税	98
第二节 教育费附加	101
第六章 关税法	103
第一节 关税概述	103
第二节 关税的征税对象与纳税义务人	107
第三节 关税的税则和税率	107
第四节 关税完税价格	110
第五节 关税应纳税额的计算	114
第六节 关税的税收优惠	116
第七节 关税的征收管理	117
第七章 企业所得税法	120
第一节 企业所得税概述	121
第二节 企业所得税的纳税义务人、征税对象及税率	122
第三节 应纳税所得额的确定	124
第四节 资产的税务处理	137
第五节 企业所得税应纳税额的计算	141
第六节 企业所得税的税收优惠	145
第七节 关联企业特别纳税调整	149
第八节 企业所得税的征收管理	151
第八章 个人所得税法	156
第一节 个人所得税概述	156
第二节 纳税义务人与所得来源地的确定	158
第三节 个人所得税的征税对象	160
第四节 个人所得税的税率	164
第五节 个人所得税应纳税额的计算	166
第六节 个人所得税的税收优惠	179
第七节 个人所得税的纳税申报	182
第九章 其他税法	188
第一节 资源税	188
第二节 土地增值税	192
第三节 城镇土地使用税法	196

第四节	房产税	200
第五节	车船税	203
第六节	印花税	205
第七节	契税	208
第十章	税收征收管理法	213
第一节	税收征收管理法概述	213
第二节	税务管理	214
第三节	税款征收	220
第四节	税务检查	226
第五节	法律责任	229
第六节	纳税评估管理办法	232
第七节	纳税担保试行办法	235
第十一章	税务行政法制	242
第一节	税务行政处罚	242
第二节	税务行政复议	245
第三节	税务行政诉讼	249
第十二章	税务代理	254
第一节	税务代理的一般理论	255
第二节	企业涉税基础工作的代理	258
第三节	主要税种申报的代理	265
第四节	其他税务代理业务	271
参考文献		279

第一章

税法概论

世界上除了死亡和纳税，其他都不是必然的。

——本杰明·富兰克林

□·阅读资料·□

税收的起源和发展

税收在我国有两千多年的历史，它是私有制和国家的产物，税收为国家职能的实现提供财物保障。我国历史上税收的称谓较多，一般多谓“赋税”。

“赋”由“贝”、“武”二字组成。“贝”代表珍宝货币，“武”说明用于军事战争。“税”由“禾”、“兑”演化而来，“禾”代表农产品，“兑”有交换之意，即农民向国家交纳粮食，国家军队、诸侯保护他们的财产和人身安全。

税收随着社会经济的发展而发展。春秋鲁国的“初税亩”开创了我国土地赋税制度；秦代商鞅变法，改革“禄厚而税多”，实行“官属少，征不繁”的官不多、税不重、征不繁的赋税，使秦富强，奠定了统一中国的基础；唐代实行“租、庸、调”的均田、均税制度，促成了盛唐的经济发展；中唐时期的“两税法”，将地税、户税和杂税合并为夏秋两季征收，不分主户、客户，同样按贫富等级征收，适应农民的负担能力；明代的“一条鞭法”，地主、豪绅兼并土地激烈，农民失地日增，财政枯竭，改革赋、役合一，按亩征税，以银缴纳，简化手续，明代开创我国由实物税向货币税的重大转变；清初社会稳定，农业发展，农民人口增加，土地不增加，不堪重负，为缓和矛盾，宣布“滋生人丁，永不加赋”，推行“地丁合一，摊丁入地”，废除人头税，取消地主、豪绅特权，农业发展，财政增加。

□□□□

第一节 税收概述

税法与税收密不可分，税法是税收的法律表现形式，税收是税法所确定的具体内容。因此在学习税法知识之前，了解税收的一般概念与特征是非常必要的。

一、税收的概念及特征

(一) 税收的概念

税收是国家为满足社会公共需要, 凭借公共权力, 按照法律所规定的标准和程序, 参与国民收入分配, 强制地、无偿地取得财政收入的一种方式。

对税收的内涵可以从以下几个方面来理解: (1) 国家征税的目的是满足社会成员获得公共产品的需要。(2) 国家征税凭借的是公共权力(政治权力)。税收征收的主体只能是代表社会全体成员行使公共权力的政府, 其他任何社会组织或个人是无权征税的。与公共权力相对应的必然是政府管理社会和为民众提供公共产品的义务。(3) 税收是国家筹集财政收入的主要方式。(4) 税收必须借助法律形式进行。

(二) 税收的特征

税收作为国家财政收入的一种形式, 与其他财政收入形式及其他缴纳形式相比较, 具有以下三个特征, 即征收上的强制性、缴纳上的无偿性和征收比例或数额上的固定性。

1. 征收上的强制性。这是指税收是以国家政治权力为依托, 国家用法律形式规定, 纳税人必须依照税法的规定, 按时、足额地纳税, 否则就要受到法律的制裁。

2. 缴纳上的无偿性。这是指国家征税以后, 纳税人缴纳的货币或实物就转变为国家所有, 国家不直接向具体纳税人返还或支付报酬。不存在等价交换, 也不返还。

3. 征收比例或数额上的固定性。这是指在征税之前, 国家采取法律的形式, 把每种税的征收对象、纳税人以及征收数额和比例都规定下来, 以便税务机关和纳税人共同遵守。

税收的以上三个特征是统一的整体, 相互联系, 缺一不可, 只有同时具备这三个特征才是税收, 否则就不是税收。无偿性是税收这种特殊分配手段本质的体现, 强制性是实现税收无偿征收的保证, 固定性是无偿性和强制性的必然要求。三者相互配合, 保证了政府财政收入的稳定。

二、税收的产生

(一) 税收产生的条件

税收是人类社会发展到一定阶段的产物, 它伴随着国家起源而起源, 伴随着经济的发展而发展, 即“无商无税, 无税无国”。概括地说, 税收的产生取决于两个相互影响的前提条件:

1. 税收产生的社会条件——国家的产生和存在。税收产生的社会条件是国家公共权力的建立, 即国家的产生和存在。从税收和国家的关系看, 国家的存在同税收的产生具有本质的联系。首先, 税收是实现国家职能的物质基础, 只有出现了国家, 才有满足国家政权行使其职能的客观需要。国家为了行使其职能, 必须建立军队、警察、法庭、监狱等专政机构; 动用社会力量, 征用自然资源, 兴办公共建筑和公共事业, 建立管理国家公共事务的行政管理机构。所有这一切公共需求, 都要耗用一定的物质资料。而国家并不直接从事社会生产, 于是, 为了满足这种需要, 就需要向社会成员征税。其次, 税收是以国家为主体, 以国家权力为依据, 由国家参与社会产品分配而形成的一种特定的产品分配方式。任何私人对社会产品的分配显然不具备这样的权力和依据。只有产生了国家和国家权力, 才有各社会成员认可的征税主体和依据, 从而使税收的产生成为可能。

2. 税收产生的经济条件——私有制的存在。税收产生的经济条件是私有制的存在。在私有制条件下，社会产品的分配是以生产资料私人占有为依据的，即以财产权利进行分配。国家参与社会产品分配可以依据两种权力，即财产所有权和政治权力。国家凭借其自身的财产所有权参与社会产品分配而形成的收入，是国家的公产收入，而不是税收。税收是国家凭借政治权力而不是财产权利进行的分配。这种分配只有对那些不属于国家所有或者国家不能直接支配使用的社会产品才是必要的。也就是说，当社会存在着私有制，国家将一部分属于私人所有的社会产品转变为国家所有的时候，国家便动用了政治权力，而税收这种分配形式就产生了。

可以说，税收是私有财产制度和国家政权相结合的产物。

（二）税收产生的过程

关于税收产生的实际历史过程，由于各个国家具体历史条件不同，因而也不完全相同。

1. 西方国家税收产生概述

欧洲古希腊和古罗马等奴隶制国家，确定奴隶占有制度初期，就出现了土地和奴隶的私有制，形成了城邦经济、奴隶主大庄园经济、寺院地产经济以及家庭奴隶制等私有经济，所以欧洲奴隶制国家形成以后，随即出现了对私有土地征收的税收。

2. 我国税收的产生和发展

我国自夏代开始进入奴隶制社会以后，在夏、商、周三代土地均归王室所有，即所谓“普天之下，莫非王土；率土之滨，莫非王臣”。当时的国王不仅是全国的最高统治者，也是全国土地的所有者。国王对其所拥有的土地，除了一小部分由王室直接管理外，大部分分封给诸侯和臣属，也有一小部分授给平民耕种，在这样的土地所有制度之下，中国税收的产生，同西方奴隶制国家有所不同，经历了一个演变过程。

（1）夏、商、周时期的“贡助彻”——雏形阶段

早在夏代，我国就已经出现了国家凭借其政权力量进行强制课征的形式——贡。一般认为，贡是夏代王室对其所属部落或平民根据若干年土地收获的平均数按一定比例征收的农产物。到商代，贡逐渐演变为助法。助法是指借助农户的力役共同耕种公田，公田的收获全部归王室所有，实际上是一种力役之征。到周代，助法又演变为彻法。所谓彻法，就是每个农户耕种的土地要将一定数量的土地收获量交纳给王室，即“民耗百亩者，彻取十亩以为赋”。夏、商、周三代的贡、助、彻，都是对土地收获原始的强制课征形式，在当时的土地所有制下，具有地租和赋税的某些特征，从税收起源的角度看，它们是税收的原始形式，是税收发展的雏形阶段。

（2）春秋时期鲁国的“初税亩”——成熟阶段

春秋时期，鲁国适应土地私有制发展实行的“初税亩”，标志着我国税收从雏形阶段进入成熟时期。春秋之前，没有土地私有制。由于生产力的发展，到春秋时期，在公田以外开垦私田增加收入，于鲁宣公十五年（公元前594年）实行了“初税亩”，宣布对私田每亩征税，即“履亩十取一也，史称初税亩”，首次从法律上承认了土地私有制，这是历史上一项重要的经济改革措施，同时也是税收起源的一个里程碑。

除上述农业赋税外，早在商代，我国已经出现了商业手工业的赋税。商业和手工业在商代已经有所发展，但当时还没有征收赋税，即所谓“市廛而不税，并讥而不征”。到了周代，为适应商业、手工业的发展，开始对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之赋”，对伐木、采

矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收“山泽之赋”。这是我国最早的工商税收。

三、税收的职能作用

税收的职能是指税收所具有的内在功能，税收的作用则是税收职能在一定条件下的具体体现。税收的职能作用主要表现在以下几个方面：

1. 税收是财政收入的主要来源

组织财政收入是税收的基本职能。税收具有强制性、无偿性、固定性的特点，筹集财政收入稳定可靠。税收的这种特点，使其成为世界各国政府组织财政收入的基本形式。近年来，我国税收收入占财政收入的比重一直保持在 95% 左右。

2. 税收是调控经济运行的重要手段

经济决定税收，税收反作用于经济。这既反映了经济是税收的来源，也体现了税收对经济的调控作用。税收作为经济杠杆，通过增税与减免税等手段来影响社会成员的经济利益，引导企业、个人的经济行为，对资源配置和社会经济发展产生影响，从而达到调控宏观经济运行的目的。政府运用税收手段，既可以调节宏观经济总量，也可以调节经济结构。

3. 税收是调节收入分配的重要工具

从总体来说，税收作为国家参与国民收入分配最主要、最规范的形式，规范政府、企业和个人之间的分配关系。从不同税种的功能来看，不同的税种在分配领域发挥着不同的作用。如个人所得税实行超额累进税率，具有高收入者适用高税率、低收入者适用低税率或不纳税的特点，有助于调节个人收入分配，促进社会公平。消费税对特定的消费品征税，能达到调节收入分配和引导消费的目的。

4. 税收还具有监督经济活动的作用

税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域，能够综合反映国家经济运行的质量和效率。既可以通过税收收入的增减及税源的变化，及时掌握宏观经济的发展变化趋势，也可以在税收征管活动中了解微观经济状况，发现并纠正纳税人在生产经营及财务管理中存在的问题，从而促进国民经济持续、健康发展。

此外，由于税收管辖权是国家主权的组成部分，是国家权益的重要体现，所以在对外交往中，税收还具有维护国家权益的重要作用。

【小资料】

近几年，我国的税收收入呈现快速增长的态势，1999 年我国税收收入突破 1 万亿元大关，2003 年突破 2 万亿元，2005 年突破 3 万亿元，2009 年达到 5.95 万亿元。近年来，我国税收收入占财政收入的比重一直保持在 95% 左右。

我国现在正处于经济结构调整和优化时期，国家对高新技术产业，安置就业和再就业的企业，节约能源、利用“三废”的项目，直接为农业生产和农民生活服务的产业等，给予低税率或减税、免税的优惠政策，对那些不符合国家产业政策，或污染严重、能耗高的产业，不予减税、免税，并通过提高税率等政策措施予以调节或限制。

国家通过提高个人所得税工资、薪金等费用扣除标准（2006 年 1 月 1 日由每人每月 800 元提高到 1 600 元，2008 年 3 月 1 日由每人每月 1 600 元提高到 2 000 元）和通过对年收入超过 12 万元以上个人实行自行申报等措施，加强对高收入群体的税收监管，一定程度上加大

对高收入者的税收调节力度，缩小各阶层收入分配差距。国家将征收来的税款，或用于公众，或用于老弱病残及失业等人群的社会保障，从而达到促进社会公平的目的。

四、税收的分类

税收分类是以一定的目的和要求出发，按照一定的标准，对各不同税种隶属税类所作的一种划分。我国的税种分类主要有：

（一）按税收的形态为标准分类

1. 实物税。实物税是指纳税人以各种实物充当税款缴纳的一类税。如农业税。
2. 货币税。货币税是指纳税人以货币形式缴纳的一类税。在现代社会里，几乎所有的税种都是货币税。

（二）按税收的计算依据为标准分类

1. 从量税。从量税是指以课税对象的数量（重量、面积、体积等）为依据，按固定税额计征的一类税。从量税实行定额税率，具有计算简便等优点。如我国现行的资源税、车船使用税和土地使用税等。
2. 从价税。从价税是指以课税对象的价格为依据，按一定比例计征的一类税。从价税实行比例税率和累进税率，税收负担比较合理。如我国现行的增值税、营业税、关税和各种所得税等税种。

（三）按税收与价格的关系为标准分类

1. 价内税。价内税是指税款在应税商品价格内，作为商品价格的一个组成部分的一类税。如我国现行的消费税、营业税等税种。
2. 价外税。价外税是指税款不在商品价格之内，不作为商品价格的一个组成部分的一类税。如我国现行的增值税。

（四）按税收负担能否转嫁为标准分类

1. 直接税。直接税是指纳税人本身承担税负，不发生税负转嫁关系的一类税。如所得税和财产税等。
2. 间接税。间接税是指纳税人本身不是负税人，可将税负转嫁与他人的一类税。如流转税和资源税等。

（五）按课税对象是否具有依附性为标准分类

1. 独立税。凡不需依附于其他税种而仅依自己的课税标准独立课征的税，为独立税，也称主税。多数税种均为独立税。
2. 附加税。凡需附加于其他税种之上课征的税为附加税。我国的城市维护建设税就是附加在增值税、消费税和营业税上的。

第二节 税法概述

一、税法的概念

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面权利与义务关系的法律规范的

总称。它是国家依法征税、纳税人依法纳税的行为规范。

二、税法与税收的联系与区别

税法与税收密不可分，税法是税收的法律表现形式，税收是税法所确定的具体内容，两者之间既有联系又有区别。

（一）两者的联系

税收活动必须严格依照税法的有关规定进行，税法是税收的法律依据和法律保障。税收与税法二者紧密联系、密不可分。有税必有法，无法不成税。

（二）两者的区别

税收是一种经济活动，属于经济基础范畴；而税法是一种法律制度，属于上层建筑范畴。

三、税收法律关系

国家征收税款在形式上表现为利益分配关系，但经过法律明确其双方的权利与义务后，这种关系实质上已经上升为一种特定的法律关系，即税收法律关系。了解税收法律关系，对正确理解国家税法的本质，严格依法纳税、依法征税都具有重要的意义。

（一）税收法律关系的概念

税收法律关系是指通过税法规范确认和调整的，国家和纳税人之间在税务活动中发生的具有权利义务内容的社会关系。

税收法律关系的实质，就是税收关系在法律上的体现，税法规范是税收法律关系产生的前提。现代社会中，由于税收法定主义的存在，税收法律关系与税收关系在外延上应当是一致的，即所有税收关系都应当由税法进行调整和规范，而经过税法调整和规范后的税收关系就成为税收法律关系。但二者的内涵又有所不同，税收关系强调的是经济关系和社会关系，而税收法律关系更强调明确的权利与义务。

（二）税收法律关系的特点

税收法律关系作为一种特殊的社会分配关系，除了具有一般法律关系的共有特征外，还具有其自身的个性特点，主要表现在以下几个方面：

1. 主体的一方只能是国家

构成税收法律关系主体的一方可以是任何负有纳税义务的法人和自然人或其他社会组织，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，就不能称其为税收分配，其法律关系自然也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为国家，成为税收法律关系的特点之一。

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，不体现纳税人一方主体的意志。税收法律关系的成立、变更、消灭不以主体双方意思表示一致为要件。税收法律关

系之所以只体现国家单方面的意志，是由于税收以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，承担较多的义务，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，因此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，以实现税收职能的法律保证。

4. 具有财产所有权或支配权单向转移的性质

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、等价有偿原则的基础上进行的，财产或经济利益既可以由甲转移给乙，也可以是由乙转移给甲。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物，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）税收法律关系的构成

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样，都是由权利主体、权利客体和法律关系的内容三方面构成。

1. 权利主体

权利主体是指税收法律关系中享有权利和承担义务的双方当事人。一方是代表国家行使征税权力的税务行政执法机关，即征税主体，包括各级税务机关、海关和财政部门等；另一方是负有纳税义务的单位和个人，即纳税主体，包括法人、自然人和其他组织等。

在税收法律关系中，主体双方是行政管理者和被管理者的关系，因此，征纳主体双方的权利和义务不对等，但权利主体双方的法律地位是平等的。

2. 权利客体

权利客体是指税收法律关系主体双方的权利和义务所共同指向的对象，也就是征收对象，包括货币、实物和行为等。

3. 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容是指税收法律关系主体所享受的权利和应承担的义务，这是税收法律关系中最实质的内容，也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有什么作为，不可以有什么作为，若违反了这些规定，必须承担相应的法律责任。

税务机关作为国家税收征收管理的职能部门，享有税务行政管理权。其主要权利有：法规起草拟定权；税务管理权；税款征收权；税务检查权；行政处罚权等。

税收征收管理机关在行使职权时，也要承担相应的义务。包括：宣传税法，辅导纳税人依法纳税的义务；保密义务；为纳税人办理税务登记、出具完税凭证的义务；受理税务行政复议申请的义务；回避义务等。

在税收法律关系中，纳税人处于行政管理相对人的地位，须承担纳税义务，但也仍然享有相应的法定权利。其主要权利有：知情权；要求保密权；享受税法规定的减税免税和出口退税优待；多缴税款申请退还权；陈述权、申辩权；要求税务机关承担赔偿责任等。

（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，这一发展变化过程我们可以概括为税收法律关系的产生、变更、消灭。

1. 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. 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，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）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）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，税收法律关系因此而变更。

（3）税务机关组织结构或管理方式的变化。例如：国家税务局、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）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，纳税人由享受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）因不可抗力造成破坏。例如，由于自然灾害等不可抗拒的原因，纳税人往往遭受重大财产损失，被迫停产、减产。纳税人向主管税务机关申请减税得到批准的，税收法律关系发生变更。

3. 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，使纳税义务被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年我国实行新税制后,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。

【例 1—1】(判断题) 税法是调整税务机关与纳税人关系的法律规范,其本质是税务机关依据国家的行政权力向公民进行课税。()

【答案】 ×

【解析】 税法调整的是国家与纳税人之间的关系,而不是调整税务机关与纳税人之间的关系,税务机关只是代表国家行使征税职权。

四、税法的构成要素

税法的构成要素,是构成税法的必要因素,是税法必不可少的内容。税法的构成要素一般包括纳税义务人、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、附则等项目。其中纳税义务人、征税对象和税率是构成税法的三个最基本的要素。

(一) 纳税义务人

1. 概念

纳税义务人简称纳税人,又称纳税主体,是依照税法规定直接负有纳税义务的自然人、法人和其他组织。

自然人指的是依法享有民事权利、并承担民事义务的公民个人,包括本国人、外国人、无国籍人、双重国籍人、多重国籍人等。例如,在我国从事工商业活动的个人,以及工资和劳务报酬的获得者等,都是以个人身份来承担法律规定的民事责任及纳税义务。从严格意义上讲,自然人纳税人还包括那些不具有独立法人资格,但依照税法规定应承担纳税义务的单位,如不具有独立法人资格的个人独资企业和合伙企业等。

法人,指依法成立,能够独立地支配财产,并能以自己的名义享受民事权利和承担民事义务的社会组织。例如,我国的国有企业、集体企业、合资企业等,都是以其社会组织的名义承担民事责任的,称之为法人。

【小资料】

与纳税人相关的概念

1. 扣缴义务人

为了加强税收的源泉控制,减少税款流失,简化征纳手续,方便纳税人,税法还规定了扣缴义务人的概念。它是指法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。例如我国个人所得税法规定,以支付纳税人所得的单位和个人为扣缴义务人。

2. 负税人

纳税人和负税人是两个既有联系又有区别的概念。纳税人是直接向税务机关缴纳税款的单位和个人。负税人是实际负担税款的单位和个人。纳税人如果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。

思考: 常见税种中哪些税的纳税人和负税人是同一人? 哪些不是?