



普通高等教育会计学专业规划教材

税法教程

毛夏鸾 主编

Shuifa Jiaocheng



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



普通高等教育会计学专业规划教材

税法教程

主 编 毛夏鸾
副主编 刘 钰 满 莉
参 编 李玥英 李 康



机械工业出版社

本书共包括十一章内容，可以分为三个部分：第一部分是第一、二、三、四章，主要阐述税法的概念及基本结构、税收法律体系、我国税法的基本原则和税收立法、执法与司法。第二部分是第五、六、七、八、九、十章，主要介绍我国的税收实体法和税收程序法的内容。第三部分是第十一章，主要阐述国际税收制度的内容。

本书一方面从经济法的角度诠释了税法的基本理论和结构体系，另一方面又对税收实体法和程序法进行了比较全面的介绍，可以使学生不仅能够掌握税法的基本理论，而且还可以提高学生在税法方面的设计操作能力。

本书可以作为高等院校财经类及工商管理类专业的教材，也可以作为财税工作者的参考读物。

图书在版编目（CIP）数据

税法教程/毛夏鸾主编. —北京：机械工业出版社，2011.6

普通高等教育会计学专业规划教材

ISBN 978-7-111-34343-1

I. ①税… II. ①毛… 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（2011）第099599号

机械工业出版社（北京市百万庄大街22号 邮政编码100037）

策划编辑：商红云 责任编辑：商红云 魏悦

责任校对：袁凤霞 封面设计：张静

责任印制：李妍

唐山丰电印务有限公司印刷

2011年7月第1版第1次印刷

169mm×239mm·23.25印张·463千字

标准书号：ISBN 978-7-111-34343-1

定价：39.00元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心：（010）88361066

门户网：<http://www.cmpbook.com>

销售一部：（010）68326294

教材网：<http://www.cmpedu.com>

销售二部：（010）88379649

读者购书热线：（010）88379203

封面无防伪标均为盗版

前 言

自改革开放以来，我国的法制建设日益健全，税法研究及税法教育作为经济法研究和教育的重要组成部分也得以长足发展。进入 21 世纪以来，我国的税法为适应社会主义市场经济的需要，不断地发展和完善。尤其是 2008 年以后，我国的企业所得税法以及增值税、消费税、营业税等法律制度均有了重大的调整和修订。这就需要将税法教育方面的教材进行不断更新，以适应培养应用型、复合型、创新型税收法律人才的需要。

本书以现行税收法律为依据，力争用生动、简洁的语言，结合案例，准确阐述税法的基本理论、基本业务和基础知识，并反映税法问题在经济学和法学上的相互关联性和系统性以及可操作性。在编写的过程中，注重从历史与现实、理论与实践、国内与国外等不同视角，尽量体现新颖、全面、实用的特点，做到深入浅出、通俗易懂，以使学生在较短的时间内，对我国现行税法有比较全面的了解。

本书共分为十一章，编写人员及其分工如下：第一、四、六、十章由首都经济贸易大学毛夏鸾编写，第二、七、八、九章由中国传媒大学刘钰编写，第三章由首都经济贸易大学李玥英编写，第五章由南京审计学院满莉编写，第十一章由李康编写。最后由毛夏鸾总纂定稿。

本书是学习“税法”课程的教科书。本书除可作为经济法、财政、税收、会计学专业教材外，还可作为高等院校一般经济管理专业的教学用书，还可作为注册会计师、注册税务师、会计专业技术资格考试的参考用书和广大经贸财会从业人员的学习参考书及培训用书。

由于受到编者水平的限制，书中有诸多不足之处，敬请读者指正。

编 者

目 录

前言

第一章 税法的概念及基本结构	1
第一节 税法的概念及其产生与发展	1
第二节 我国的税法体系	9
第三节 税法构成要素	11
第二章 税收法律体系	18
第一节 税收法律关系的概念与特点	18
第二节 税收法律关系的构成	20
第三节 税收法律关系的产生、变更、消灭及保护	27
第三章 我国税法的基本原则	29
第一节 我国税法原则的形成	29
第二节 税法的基本原则	33
第三节 税法的适用原则	35
第四章 税收立法、执法与司法	38
第一节 税收立法	38
第二节 税收执法	43
第三节 税收司法	46
第五章 流转税类法律制度	51
第一节 流转税类法律制度概述	51
第二节 增值税法律制度	53
第三节 消费税法律制度	82
第四节 营业税法律制度	103
第五节 关税法律制度	114
第六章 所得税类法律制度	134
第一节 所得税法律制度概述	134

第二节	企业所得税法律制度	140
第三节	个人所得税法律制度	182
第七章	资源税类法律制度	219
第一节	资源税类法律制度概述	219
第二节	资源税法律制度	222
第三节	土地增值税法律制度	226
第四节	城镇土地使用税法律制度	233
第五节	耕地占用税法律制度	238
第八章	财产税类法律制度	243
第一节	财产税类法律制度概述	243
第二节	房产税法律制度	248
第三节	车船税法律制度	254
第四节	契税法法律制度	258
第九章	特定行为目的税类法律制度	264
第一节	特定行为目的税类法律制度概述	264
第二节	城市维护建设税法律制度	266
第三节	印花税法法律制度	272
第四节	车辆购置税法律制度	279
第五节	烟叶税法法律制度	283
第十章	税收程序法制度	287
第一节	税收程序法制度概述	287
第二节	税收征收管理法制度	290
第三节	税务行政法制度	315
第十一章	国际税收制度	330
第一节	国际税收导论	330
第二节	税收管辖权	332
第三节	国际重复征税及其避免	333
第四节	国际避税与反避税	344
第五节	国际税收协定	356
参考文献		365

第一章 税法的概念及基本结构

学习要点与要求

本章的学习要点主要包括税法的概念、税法的特征、税法体系和税法构成要素，这些学习要点是学习税法课程时必须掌握的基础知识，也是深入学习税法内容的前提。通过学习，学生应该能够理解税法的基础知识，并且能够将之提升到理论的高度加以认识。

第一节 税法的概念及其产生与发展

一、税法的概念与特征

(一) 税法的概念

何谓“税法”？自税法在我国成为一门新兴学科以来，专家和学者们均对“税法”下了不同的定义，主要有以下观点：

《税收法制研究》（樊丽明，张斌）认为，“作为一种法律规范，税法和其他法律一样，是由国家制定或认可的，体现国家意志，并由国家强制力保证实施的社会规范，具有一般法律规范的共同特征。”

注册会计师全国统一考试辅导教材《税法》认为，“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的权利及义务关系的法律规范的总称。”

《财税法教程》（刘剑文）认为，“税法是国家权力机关及其授权的行政机关制定的调整税收关系的法律规范的总称。”

《中国税制》（马海涛）认为，“税法是税收制度的法律体现形式，它是国家制定的用于调整税收征纳关系的法律规范总和。”

《新税务大辞海》（金鑫，许毅）认为，“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”。

上述有关税法概念的阐述虽然略有不同，但是共性颇多。其共同点如下：

- (1) 税法是一种法律规范，属于经济法的范畴。
- (2) 税法的调整对象是税务机关与纳税人之间的征纳关系。

以上对税法概念归纳的共同点虽然体现了税法内涵的精髓，但是还不足以体现税法与其他法律的区别。事实上，《税收法制研究》对税法概念的归纳更能体现

这种区别。所以，税法是指国家以政治权利为依托，以主要体现国家意志而制定的调整征税主体与纳税主体之间在权利、义务差异方面的法律规范的总称。该概念主要体现以下两个要点：

(1) 税法的制定主要体现国家的意志。

(2) 税法的制定是调整征税主体与纳税主体之间在权利、义务差异方面的法律规范。

另外，税法与税收体现为不同的学科。税法作为一门学科，是研究对税收关系进行法律调整的学科，是从法律角度研究税收分配关系中征纳双方权利与义务的关系和执行的理论与实践。税法以税收法律制度为研究对象，即通过对税法一般理论的研究，对税收实体法和程序法的研究，对税收立法的原则与程序、税收立法的预测和展望的研究，对各国税收法律制度的比较研究，使税法不断得以发展和完善。而税收作为一门学科，是研究税收活动进程中所体现的特殊分配关系及其规律性的科学，是经济学的一个分支学科。税收作为特殊分配关系，它必须由国家用法律对征纳双方的权利与义务进行规范，从而在国家与纳税人之间形成了一种特殊的税收法律关系。

(二) 税法的特征

1. 税收立法权限的多层次性

税收立法权限的多层次性可以从多视角去理解。

(1) 从税法与宪法的关系看，许多国家在宪法中都规定了允许“地方自治”的条款。在这种情况下，地方自治政府的存在是以一定的财力作为保证的。任何一个国家对其地方自治政府的财力支持都不可能是无限的，其必然允许地方自治政府由其财权作为保证，这样以宪法中“地方自治”权为基础具有一定立法权的地方自治政府所享有的税收立法权就不是中央政府“恩赐”的，而是由宪法“恩赐”的。所以税收立法权的多层次性就成为必然。

(2) 从经济学的角度看，一个国家的社会公共产品可以分为不同的层次，即全国性的公共产品和地方性的公共产品。一般而言，全国性的公共产品通常由中央政府提供，而地方性的公共产品通常由地方政府提供。为了保证地方公共产品的供给，就必然要赋予地方政府一定的征税权，从而导致税收立法权的多层次性。

(3) 我国税收立法权多层次性的特殊性。我国在税收立法方面采取的是“统一立法”原则，地方权力机关即地方人民代表大会及其常务委员会制定的地方性的税收法规必须按照全国人民代表大会在税收法律的授权行事。目前我国除了海南省、民族自治地区按照全国人民代表大会授权的规定，在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上，可以制定有关的地方性税收法规外，其他省市的权力机关一般都无权自行制定税收地方性法规。这样来看，似乎我国不存在税收立法权的多层次性问题。但其实我国税收立法权的多层次性特征与一般的联邦制国家的税

收立法权的多层次性是有区别的，其主要体现在权力机关与行政机关在税收立法权的分配上。《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》）第八十五条规定，“全国人民代表大会及其常务委员会行使立法权。”该规定决定了我国税收法律的立法权由全国人民代表大会及其常务委员会行使，其他任何机关都没有制定税收法律的权力。但是，我国的宪法同时又规定了“授权立法”，即全国人民代表大会及其常务委员会根据需要授权国务院（中央政府）制定某些具有法律效力的暂行规定或者条例。如我国现行的增值税、消费税、营业税等暂行条例。

我国《宪法》还规定，国务院可以“根据宪法和法律，规定行政措施，制定行政法规，发布决定和命令”。这样就使国务院在没有全国人民代表大会授权的情况下，也可以制定各种行政法规。如国务院发布的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《企业所得税法实施条例》）、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《税收征管法实施细则》）等，都属于行政法规。

《中华人民共和国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》也规定，“省、自治区、直辖市以及省、自治区的人民政府所在地的市和国务院批准的较大的市的人民政府，可以根据法律和国务院的行政法规，制定规章。”如我国现行的车船税、房产税、城镇土地使用税等，都规定了省、自治区、直辖市人民政府可根据这些税种的条例制定实施细则。

我国的税收立法权在“统一税法”的前提下，形成了该项权力在不同权力机关和执行机关之间的分配，从而体现了税收立法权多层次性的特殊性。

2. 税法表现形式的多样性

税法表现形式的多样性是由税收立法权的多层次性决定的。以我国为例，不同层次的税收立法权使税收表现形式呈现多样化，除了有法律、条例之外，还有各种规章、规定、办法、细则等。

需要说明的是，不论是多层次性还是多样性，在税收法律体系中，税收法律具有最高的法律效力，是其他机关制定税收法规、规章的法律依据，其他各级机关制定的税收法规、规章，都不得与《宪法》和税收法律相抵触。

3. 税法效力的多样性

税法的效力是指税法的适用范围。从不同的角度划分，税法效力可以分为对人效力、空间效力和时间效力。

（1）对人效力。所谓税法的对人效力通常是指受税法界定的纳税人范围的大小。而这个范围的大小与国际税收中的税收管辖权关系密切，即不同的税收管辖权界定着对人效力的差别。目前世界上的税收管辖权基本可以分为三类，即居民管辖权、公民管辖权和地域管辖权。前两种可称为属人原则，后一种可称为属地原则。不同原则的对人效力也是不同的。前者以纳税人是否具有本国居民或公民身份为标准确定纳税义务，而不管纳税人的纳税行为是否发生在本国境内还是境

外。后者以纳税人的纳税行为是否发生在本国境内作为是否发生纳税义务的标准，而不管纳税人是本人还是外国人。还有的国家既贯彻属人原则又贯彻属地原则，显然这种做法使税法的对人效力最为广泛。

(2) 空间效力。所谓税法空间效力通常是指受税法界定的法律强制力所能达到的地域范围。该效力往往受到不同法律级次的影响，即法律级次不同时其法律效力也是不同的。以我国为例，我国现行的税法法律级次分为全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律、全国人民代表大会及其常务委员会授权国务院制定的税收法律、国务院制定的税收行政法规、国务院主管部门（如财政部、国家税务总局、海关总署）制定的税收行政法规、地方人民代表大会及其常务委员会制定的税收地方性法规、地方政府制定的税收地方性法规。前四种税收法律和规章虽然法律级次不同，即级次是依次递减的，但是税收法律和规章的效力在全国范围内都是适用的；而后两种税收法律和规章的效力则仅适用于本地方。

(3) 时间效力。所谓税法的时间效力通常是指受税法界定的法律生效和失效的时间，以及是否溯及以往的效力。我国税法的时间效力的具体情况如下：

税法生效的时间效力可以分为以下三种情况：

1) 税法实施的时间滞后于公布的时间。这种情况多见于全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律，如新的《中华人民共和国企业所得税法》，是在 2007 年 3 月 16 日第十届全国人民代表大会第五次全体会议上通过的，但是自 2008 年 1 月 1 日起施行；或者全国人大及其常委会授权立法，如新修订的《中华人民共和国增值税暂行条例》，是在 2008 年 11 月 5 日经国务院第三十四次常务会议审议通过，11 月 10 日以国务院令 538 号公布，2009 年 1 月 1 日起施行。类似的还有《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》等。

2) 税法实施的时间和公布的时间基本一致。这种情况多见于国务院或国务院税务主管部门发布的一些细则或规章。如 2008 年 2 月 26 日公布的《中华人民共和国耕地占用税暂行条例实施细则》规定，“《中华人民共和国耕地占用税暂行条例实施细则》经财政部、国家税务总局审议通过，现予公布，自公布之日起实施。”再如《国家税务总局关于白银及其制品出口有关退税问题的通知》（国税函〔2008〕2 号文件），其成文日期是 2008 年 1 月 2 日，而执行日期是 2008 年 1 月 3 日。

3) 税法公布的时间在后，其实施的时间在前。这种情况多见于一些行政法规和规章。如《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）的成文日期是 2009 年 4 月 30 日，但是该通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。

税法失效的时间效力可以分为以下三种情况：

1) 客观自行废止。它是指旧的税收法律和规章由于失去其存在的客观条件而自行废止。如 1984 年 9 月 18 日公布实施的《中华人民共和国增值税条例》（草

案)》，在1993年12月，国务院公布了《中华人民共和国增值税暂行条例》以后，前者就自动废止了。

2) 按照规定废止。它是指公布的新税法中明确规定在新税法生效的同时废止旧税法。如《中华人民共和国车船税暂行条例》，该条例自2007年1月1日起施行，并宣布1951年9月13日原政务院（即现在的国务院）发布的《中华人民共和国车船使用牌照税暂行条例》和1986年9月15日国务院发布的《中华人民共和国车船使用税暂行条例》同时废止。

3) 互相抵触废止。它是指新的税收法律和规章确认的与其相抵触的部分旧的税收法律和规章被废止。如2008年12月23日公布于2008年1月1日起实施的《财政部、国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》（财税〔2008〕159号）规定，“此前规定与本通知有抵触的，以本通知为准。”

溯及以往的时间效力可以分为以下三种情况：

1) 税法从旧原则。它也可以称为税收法律不溯及既往原则，是指税收法律的效力不得溯及于其实施之前所发生的事项。法律不溯及既往原则的功能和目的在于保证社会和经济秩序的稳定，使每个人都能够预测和期待自身行为所产生的法律后果，并据以选择和决定自身行为的方向和内容，以最终实现其权利和履行其义务。从税收法律的角度看，税法与纳税人的社会和经济活动有着密切的联系，即每个纳税人都依据现行的税收法律进行其社会活动和经济活动，并且承担相应的纳税义务。在这种情况下，为了维持每个纳税人活动的正常进行及其纳税义务的稳定性，一项新颁布的税收法律在时间上的效力仅能针对其实施后所发生的事实和行为，而不能追及于以往的事实和行为。

2) 税法从新原则。它也可以称为新税法优于旧税法原则，是指在对同一事项有不同规定的新、旧两种不同的税法中，新税法的效力优于旧税法。新法优于旧法原则的功能和目的在于以不同法律公布并实施的时间的先后为标准决定其有无效力，从而解决法律因为修改或者重新制定而造成的对同一事项有两种（或多种）不同规定同时存在的问题。从税收法律的角度看，该原则的内容可以分为以下两层意思表示：①对于新税法公布并实施以后发生的事项，无论其性质如何，原则上新税法具有支配力，旧法则予以废止。②对于新税法公布并实施以前发生的事项，原则上新税法具有支配力，而旧税法不再有效。

3) 税法新旧兼容原则。该原则是指在新税法实施以后，为了保证纳税人在社会生活稳定和经济生活有序而作出的一些特殊规定。从我国税收法律的实际情况看，主要体现为实体法从旧，程序法从新原则。该原则的含义是，对新、旧两种税收法律中有关税收实体和税收程序的规定，分别以纳税义务发生时和报缴税款时的税法有效性为标准判定其效力。其内容包括两个方面：①对于新税法公布以前存在的事实和行为，以及由此产生的纳税义务，原则上以事项存在当时有效

的旧税法具有支配力，即贯彻税收法律不溯及既往原则。②对于新税法公布实施以前发生的税收债务在新税法公布并实施以后进入履行程序的，原则上以清偿当时有效的旧税法具有约束力，即新税法优于旧税法。

4. 税法结构的规范性

在现代社会中，税法结构的规范性主要表现在以下几个方面：

(1) 税法是成文法。税收作为财政收入的主要来源是“取之于民”的。在“私人财产不可侵犯”的现代社会中，税收的取得一定是以法律为依据的，即国家拥有这种对“私人财产”侵权的权力，这样才能“取之于民”。为了稳定这种特殊的分配关系，使纳税人对国家所收取的价值在当前和未来能够进行可靠、有效的预测，税法的存在应该采取成文法的形式。

(2) 税收实体与税收实体法的相互对应。税收实体通常可以理解为具体的税种，税收实体法就是各个税种的法律。作为税法组成部分的实体法，按照成文法的规则，一般采取“一税一法”的形式。这是因为虽然各个税种都由税制要素组成，但是不同税种的税制要素的具体内容有明显的差别，所以各个国家基本上都是按单个税种立法的，这样每个税收实体都有相应的税收实体法与之对应。也有的国家采用综合的税收法典形式，但实际上这类法典也是以各税种的单行法为基础统一合成的。如美国的《1939年国内岁入法典》，就是美国国会于1939年将1913年通过的17个税收法规汇编成的。之后通过不断的完善和补充，又出现了《1954年国内岁入法典》和《1986年国内岁入法典》。

(3) 税法要素的固定性。税法要素不同于税收要素。税收要素通常是指在理论上构成税收内容的主要因素。在学术界有“三要素”和“四要素”之说。税收的“三要素”认为，税收的征税对象、税率和纳税人构成了税收的基本要素。而税收的“四要素”认为还应该包括政府，因为税收的主体不仅仅是指纳税人，即纳税主体，还包括征税主体，即征税人——政府。

税法要素也可以称为税制要素，其构成要素较多，主要包括纳税人、征税对象、税目、税率、纳税期限、纳税环节、税收优惠等。税法要素与税收要素既有联系又有区别。税收要素是税收经济学中的理论抽象，而税法要素则涉及税收征管的具体内容。税法要素是税收要素的具体化，这样制定出来的税法才符合税收法定主义原则，征税的每一个环节才能做到有法律依据，才能限制征税主体的“自由裁量权”，有效保护纳税主体的权利。

5. 税法的相对稳定性和适度灵活性

税收法律作为一种“侵权”的规范，是对居民和非居民财产权的“侵占”。这就要求税法在一定（较长）的时期内保持稳定，以便于纳税人对自身财产收支状况作出准确的预期。所以，税收法律的稳定性不仅仅是法律本身的内在要求，而且也需要通过一定的立法程序给予保证。

任何一个国家的税法的稳定性都是相对的，而不是一成不变的。这是因为税收不仅仅是国家取得财政收入的工具，而且也是国家进行宏观经济调控的手段。税收作为分配手段可以反作用于生产。当一个国家的宏观经济出现问题以后，利用税收调节生产以适应经济周期的变化是一个重要选择。

二、税法的产生与发展

税法是伴随着税收的产生、发展而逐步产生和完善起来的，而税收的产生与发展又离不开国家的产生。因此，税法是伴随着奴隶制国家、封建制国家的产生发展而发展变化的。

在我国最早的税收形式称为“贡赋”，产生于夏朝。据《史记·夏本纪》中记载，有“自虞、夏时，贡赋备矣”的说法。夏朝时，土地归国家所有，国家分给每家五十亩（1亩=666.67m²）土地，任其耕种。每年每家向国家缴纳五亩地的收入，即“夏后氏五十而贡”（《孟子·滕文公上》）。贡赋保留了某些氏族原始公社时期的特色，是一种不完善的田赋制度，与殷商之助法、周之彻法同为我国税赋的原始形式。在奴隶制的夏、商、周时期，税收的主要特点是贡赋不分，租税合一，以土地税为主，税收制度也极为简单。与此相适应，税收法律制度也处于低级阶段。

战国时代，我国开始进入封建社会，税收制度也随之逐步完善起来，并采用法律的形式将其固定下来。公元前316年，秦孝公继位后，任用商鞅先后两次实行变法，其内容大多涉及赋税制度的变革。秦朝颁布的《秦律》，是我国封建社会的第一部成文法，其中一些内容涉及秦朝的税收制度。此后，我国税法制度历经汉、三国、魏晋南北朝、隋、唐、宋、元、明等各朝各代的发展。直到清朝鸦片战争后，中国开始沦为半殖民地半封建社会，不但关税的立法权、司法权丧失，盐税征收权也落入列强手中，税法建设方面无所建树。

国民党政府时期，税收制度受西方国家影响，各个时期的宪法对税法内容均有规定。北洋政府时期，还借鉴西方国家的税制，颁布了一些新的单行税法。国民党政府时期统一了税权，制定了《财政收支系统法》，还调整、修改和制定了一系列单行税收法规。

我国社会主义税收法律制度萌芽于土地革命时期，经过抗日战争、解放战争，并随着革命斗争的发展和苏维埃政权的建立，以及根据地经济的恢复和发展，逐步建立和完善起来。土地革命时期，根据地的税制是在各苏维埃政权废除一切新旧军阀政府捐税的基础上形成的。抗日战争开始后，作为敌后抗日根据地总后方的陕甘宁边区，制定了一系列税收条例，逐步建立起了一套适合边区财政、经济和对敌斗争需要的税收制度。抗日战争胜利后，进入解放战争时期，各新老解放区进一步建立和健全了税收制度，为新中国税法的诞生作了充分的准备。

从国外税法历史沿革看，早在公元前18世纪，古巴比伦王国制定的《汉穆拉比法典》中就涉及有关国家征税的规定。公元前1000年～公元前600年的古印

度法律制度中，《乔达摩法经》中设有《收入与赋税》一章，随后制定的《摩奴法典》中还进一步规定了一些简单的征税准则。中世纪以后，欧洲各国的封建制度得以确立和发展，教会势力和教会法也随之产生和发展起来。因此，欧洲各国有关征税的规定多见于通用的教会法典中。

西方国家进入近代社会以后，资本主义税收法律制度随着资本主义生产方式的确立开始建立起来。17世纪~19世纪初，西方国家的税法在发展方面最具有历史意义的是西方各国纷纷确立了立宪征税制度。对美国的税收立法具有重大指导意义的则是1776年制定的《独立宣言》，1787年的《美利坚合众国宪法》也规定了美国国会在征税方面的权限。

三、税与法的关系

1. 税收不是天生反映为法的形式

在一般情况下，人们普遍认为税与法的关系的基础是国家的强制力，税收的强制性特征就是通过法律形式才获得的。但是从人类历史的发展进程看，国家的强制力并不完全表现为法律的形式。在前资本主义社会，一国的政治权力“天然”地掌握在君主手中，即所谓的“君权神授”。税收作为臣民对君主（国家）的一项重要义务与法律的关系是非密切的，即使有些税收在君主（国家）制定的成文法中有所体现，但也是非常脆弱的税与法关系，即君主（国家）可以随时根据其“好恶”废止或修订有关税收方面的规定。况且这时候的税收多数只是原则性的规定，并没有制定税收法律时所必需的税收立法、执法、司法环节。这种情况的典型代表就是“包税制”。该制度是指国家将捐税按一定数量包给私人征收的做法。历史上，西方国家（如法国）和我国都实行过“包税制”，其具体做法是，君主（国家）向承包者收取一定数额的税金，同时给予承包者一定的税收权，让其一定地区内代表政府向纳税人征收税款。这种做法显然使税与法发生了分离。所以，从税收产生的历史进程看，最初的税收并不完全表现为法律的形式，缺乏法律赋予税收的必要程序和环节。

2. 法必然要求税收法制化

法是与国家同时存在的一种事物。税收分配区别于其他分配形式的一个重要标志，就是国家为了取得财政收入以维持其存在，凭借自己的政治权利，通过法律体现出来的强制力参与社会产品或国民收入的分配。这就说明税收分配作为经济基础是以上层建筑的法作为保证的。正如马克思所说：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”^①“国家存在的经济基础就是捐税。”^②所以，一方面，税收只有通过法律的形式才能保证国家“侵害”公民财产权的行为得以实现；另一方面，只有法制化的税收才能防止政府权力的滥用。

^① 《马克思恩格斯全集》第19卷第32页，第4卷第342页。

第二节 我国的税法体系

一、税法体系的概念

税法体系属于法律体系中的一个重要组成部分，是一个国家的一定时期内，根据一定标准和原则将各个税收法律、法规和规章制度组成相互之间具有内在联系的统一体。

税法体系与税收工作中所说的税收制度是同义语。一个国家的税收制度是指该国家以法律和行政法规等形式规定的各种税收法规的总称。其有狭义和广义之分，狭义的税收制度是指国家各种税法、暂行条例、实施细则、税收管理体制、税收征收管理办法及各种规定等。广义的税收制度除了上述以外，还包括税务机构设置、计划会计统计、税务行政法治、征管组织形式以及税务机关内部的各项管理制度。

一个国家设计税法体系的目的在于明确规定政府与纳税人之间的征纳关系，并把这些关系法律化、规范化，使之成为国家和纳税人必须共同遵守的法律依据。

税法体系可以分为税收实体法和税收程序法。税收实体法是规定国家和纳税人的实体权利、义务的法律规范的总称，其内容包括纳税主体、征税客体、征税标准、税率、税目、税收优惠和法律责任等。税收程序法是规定国家征税权和纳税人纳税义务的行使和履行程序的法律规范的总称，其内容主要包括税收征收程序和税务争议的解决程序等的规定。如税收征收程序规定了纳税人的纳税申报、缴纳，扣缴义务人的扣缴，税务机关的通知、催缴等内容，税务争议的解决程序规定了税收任务的优先履行、申请复议和提起诉讼条件等内容。

二、我国税法体系的沿革

自新中国成立以来，我国的税法体系随着国家政治、经济形势的发展也经历了一个曲折的过程。从总体上来看，六十多年来我国税制改革的发展大致上经历了三个历史时期：第一个时期是从1949年新中国成立到1957年，即国民经济恢复和社会主义改造时期，这是新中国税制建立和巩固的时期。第二个时期是从1958~1978年年底党的第十一届中央委员会第三次全体会议（以下简称党的十一届三中全会）召开之前，这是我国税制曲折发展的时期。第三个时期是1978年党的十一届三中全会召开之后的新时期，是我国税制建设得到全面加强，税制改革不断发展的时期。在上述三个时期内，我国的税收制度先后进行了六次重大的改革。

第一次是新中国成立之初的1950年，在总结老解放区税制建设的经验和全面清理旧中国税收制度的基础上建立了中华人民共和国的新税制。

第二次是1958年税制改革，其主要内容是简化税制，以适应社会主义改造基本完成，经济管理体制改革之后的形势的要求。

第三次是 1973 年“文化大革命”期间的税制改革，其主要内容仍然是简化税制。

第四次是 1984 年税制改革，其主要内容是普遍实行国营企业“利改税”和全面改革工商税收制度，以适应发展有计划的社会主义商品经济的要求。

第五次是 1994 年税制改革，其主要内容是全面改革工商税收制度，以适应建立社会主义市场经济体制的要求。其主要内容如下：①全面改革了流转税制，实行了以比较规范的增值税为主体，消费税、营业税并行，内外统一的流转税制。②改革了企业所得税制，将过去对国营企业、集体企业和私营企业分别征收的多种所得税合并为统一的企业所得税。③改革了个人所得税制，将过去对外国人征收的个人所得税、对中国人征收的个人收入调节税和个体工商户所得税合并为统一的个人所得税。④对资源税、特别目的税、财产税、行为税作了大幅度的调整，如扩大了资源税的征收范围，开征了土地增值税，取消了盐税、奖金税、集市交易税等七个税种，并将屠宰税、筵席税的管理权下放到省级地方政府，新设了遗产税和证券交易税（但是一直没有立法开征）。经过 1994 年税制改革和多年来的逐步完善，我国已经初步建立了适应社会主义市场经济体制需要的税收制度，对于保证财政收入，加强宏观调控，深化改革，扩大开放，促进经济与社会的发展，起到了重要的作用。

第六次是 2007~2008 年的税制改革。2007 年 3 月，第十届全国人民代表大会第五次会议审议通过了企业所得税法，中华人民共和国主席胡锦涛签署第 63 号主席令，公布了《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）。新《企业所得税法》自 2008 年 1 月 1 日起施行，结束了我国长期以来执行《中华人民共和国企业所得税暂行条例》和《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》两套内外有别的企业所得税法的历史。

2008 年 11 月 10 日，国务院总理温家宝签署国务院令，公布修订了的《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）、《中华人民共和国消费税暂行条例》（以下简称《消费税暂行条例》）和《中华人民共和国营业税暂行条例》（以下简称《营业税暂行条例》）。新修订的这三个条例于 2009 年 1 月 1 日起施行。

三、我国现行的税法体系

一个国家税法体系的确立，是根据本国的具体政治经济条件而定的。由于各国的政治、经济条件不同，其税法体系也不尽相同。我国的税法体系是由税收实体法和税收程序法构成的。我国现行的税收实体法是 1949 年新中国成立后经过几次较大的改革逐步演变而来的，如果从内容和性质划分，大致分为流转税法、所得税法、资源税法、财产税法和特定行为目的税法等五类。

(1) 流转税法。它包括增值税、消费税、营业税和关税，主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

(2) 所得税法。它包括企业所得税、个人所得税，主要在国民收入形成后，

对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

(3) 资源税法。它包括资源税、土地增值税和城镇土地使用税, 主要对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

(4) 财产税法。它包括房产税、车船税、契税, 主要对某些财产和行为发挥调节作用。

(5) 特定行为目的税法。它包括固定资产投资方向调节税(暂缓征收)、筵席税、城市维护建设税、印花税、车辆购置税、耕地占用税和烟叶税, 主要为了达到特定目的, 对特定对象和特定行为发挥调节作用。

上述税种中的关税由海关负责征收管理, 其他税种由税务机关负责征收管理。除企业所得税、个人所得税是以国家法律的形式发布并实施外, 其他各税种都是经全国人民代表大会授权立法, 由国务院以暂行条例的形式发布并实施的。这 19 个税收法律、法规组成了我国的税收实体法体系。

除税收实体法外, 我国在税收程序法方面也有诸多的制度规定, 如《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》、《税务行政复议规则》、《税务案件调查取证与处罚决定分开制度实施办法(试行)》、《税务行政处罚听证程序实施办法(试行)》等。

上述税收实体法和税收程序法的法律制度构成了我国现行税法体系。

第三节 税法构成要素

税法构成要素也称税法组成要素, 是指税收实体法中基本的必不可少的内容。在每个具体的税种中, 必须规定由谁纳税, 对什么征税, 征多少税等基本内容, 将这些每个税种都包括的内容进行归纳就形成了税法的构成要素。一般而言, 税法构成要素主要包括以下内容:

一、纳税义务人

纳税义务人, 简称纳税人, 是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人是税法的基本要素之一, 是税法规定的纳税主体, 是课税对象的载体。不同的税种有不同的纳税人, 任何一个税种首先要解决的就是国家对谁征税的问题。如我国的个人所得税法, 增值税、消费税、营业税、资源税以及印花税等暂行条例的第一条规定的都是该税种的纳税人。

税法中规定的纳税人包括自然人和法人两种最基本的形式。按照不同的目的和标准, 还可以对自然人和法人进行多种详细的分类, 这些分类对国家制定区别对待的税收政策, 发挥税收的经济调节作用, 具有重要的意义。如自然人可划分为居民纳税人和非居民纳税人, 个体经营者和其他个人等; 法人可划分为居民企业 and 非居民企业, 还可按企业的不同所有制性质来进行分类等。