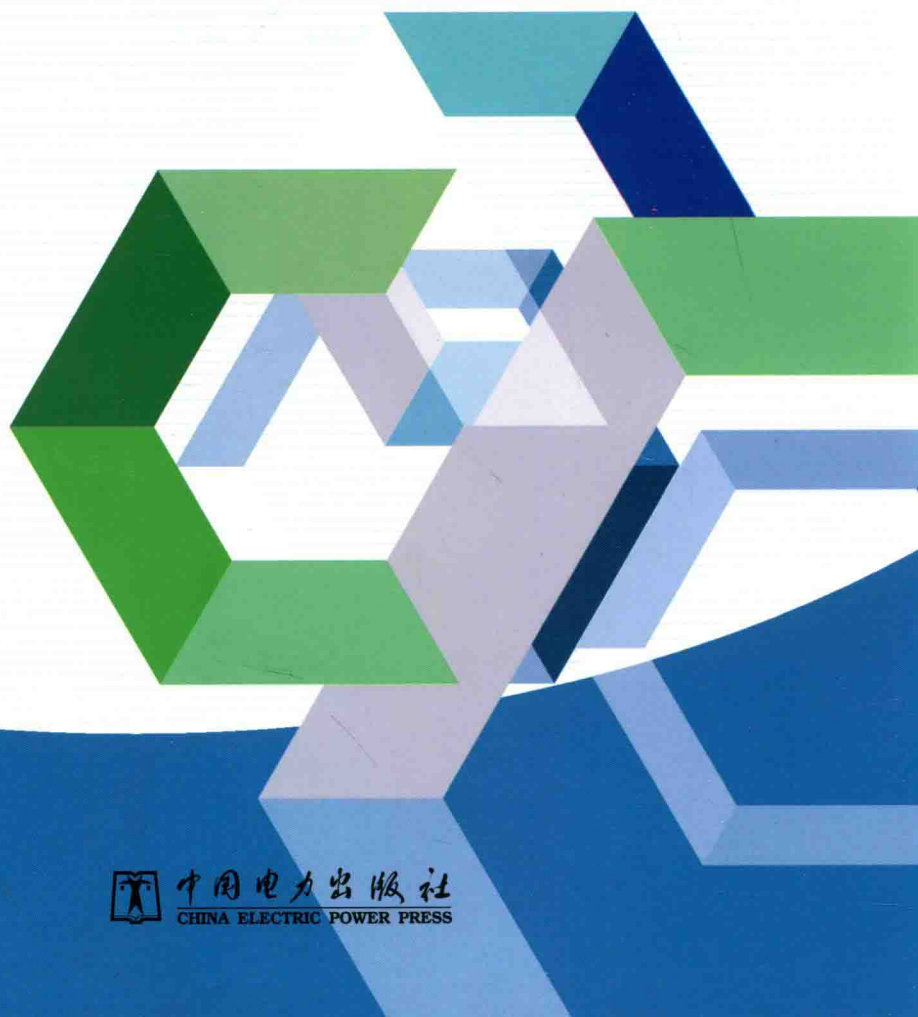




“十三五”职业教育规划教材

税法

高庆国 陈利敏 主 编
冯彩红 杜海鸥 张玉辉 副主编



中国电力出版社
CHINA ELECTRIC POWER PRESS



“十三五”职业教育规划教材

税法

主 编 高庆国 陈利敏
副主编 冯彩红 杜海鸥 张玉辉
编 写 张 萌 于 越 韩龙须 夏文龙
主 审 黄胜华



中国电力出版社
CHINA ELECTRIC POWER PRESS

内 容 提 要

本书为“十三五”职业教育规划教材。

本书根据税收制度的最新变化情况、相关资格考试大纲和高校税法课程的教学实际要求编写,内容与资格考试内容接轨,分三大部分共十四章,第一部分为税法总论;第二部分为我国现行税制中的具体税种,包括增值税法,消费税法,营业税法,城市维护建设税法,烟叶税法和教育费附加,关税法,资源税法和土地增值税法,房产税法、城镇土地使用税法、契税法 and 耕地占用税法,车辆购置税法、车船税法和印花税法,企业所得税法,个人所得税法;第三部分为税收征收管理法、税务行政法制、税务代理和税务筹划。为便于教学,本书还提供思考题、练习题及其参考答案和电子课件。

本书可作为高职高专院校经济管理类专业教材,也可作为相关专业在职人员的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 高庆国, 陈利敏主编. —北京: 中国电力出版社, 2015.8
“十三五”职业教育规划教材
ISBN 978-7-5123-8100-1

I. ①税… II. ①高… ②陈… III. ①税法—中国—职业教育—教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 168837 号

中国电力出版社出版、发行

(北京市东城区北京站西街 19 号 100005 <http://www.cepp.sgcc.com.cn>)

航远印刷有限公司印刷

各地新华书店经售

*

2015 年 8 月第一版 2015 年 8 月北京第一次印刷
787 毫米×1092 毫米 16 开本 14.75 印张 352 千字
定价 30.00 元

敬 告 读 者

本书封底贴有防伪标签,刮开涂层可查询真伪
本书如有印装质量问题,我社发行部负责退换

版 权 专 有 翻 印 必 究

前言

税法课程本身讲的是法律制度，而教材的大部分内容是关于应纳税额的计算。编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，以方便“教和学”为目的，编写本书。

本书根据税收制度的最新变化情况、相关资格考试大纲和高校税法课程的教学实际要求编写，共三部分内容：第一部分为第一章税法总论，介绍了税法的基本理论和方法；第二部分为第二章～第十一章，以我国现行税制中的具体税种为研究对象，介绍了各个增值税法、消费税法、营业税法、企业所得税法、个人所得税法、关税法及其他税种税法；第三部分为第十二章～第十四章，介绍了税收征收管理法、税务行政法制、税务代理和税务筹划。

本书一是内容新颖，知识点全面。本书汲取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。二是结构合理、体系流畅。三是与资格考试内容接轨。税法是会计职称考试的必考内容，也是注册会计师的必考科目。编者在编写本书时还参考了上述考试大纲。为了方便教学，本书还提供思考题、练习题及其参考答案和电子课件。

本书由高庆国（河南工程学院）、陈利敏（郑州科技学院）担任主编，冯彩红（郑州财税金融职业学院）、杜海鸥（郑州航空工业管理学院）、张玉辉（河南工程学院）担任副主编。高庆国编写第九章、第十二章～第十四章，陈利敏编写第十章、第十一章，冯彩红编写第五章、第六章～第八章，杜海鸥编写第一章、第三章，张玉辉编写第二章、第四章，张萌（郑州财税金融职业学院）、于越（郑州升达经贸管理学院）、韩龙须（河南工程学院）和夏文龙（河南工程学院）参与书稿和电子课件的整理工作。

本书由河南工程学院黄胜华副教授担任主审。同时，在本书的编写过程中，还借鉴了许多专家学者的研究成果，从中吸收了很多有价值的观点和资料，在此一并致谢。

限于作者水平加之时间紧张，书中难免存在疏漏之处，真诚希望广大读者批评和指正，沟通信箱 hdp316@163.com。

编者
2015年6月

目 录

前言

第一章 税法总论	1
第一节 税法概述	1
第二节 税法基本理论	5
第三节 税收立法与税法的实施	13
第四节 我国现行税法体系和税收管理体制	16
本章小结	19
思考题	19
练习题	20
第二章 增值税法	21
第一节 征税范围及纳税义务人	21
第二节 一般纳税人与小规模纳税人的认定与管理	24
第三节 税率与征收率	26
第四节 一般纳税人应纳税额的计算	28
第五节 小规模纳税人应纳税额的计算	34
第六节 特殊经营行为和产品的税务处理	35
第七节 进口货物征税	36
第八节 出口货物退(免)税	37
第九节 税收优惠	41
第十节 征收管理	43
第十一节 增值税专用发票的使用及管理	44
本章小结	45
思考题	45
练习题	46
第三章 消费税法	49
第一节 纳税义务人与征税范围	49
第二节 税目与税率	50
第三节 计税依据	57
第四节 应纳税额的计算	63
第五节 征收管理	69
本章小结	71

思考题	71
练习题	71
第四章 营业税法	73
第一节 纳税义务人与扣缴义务人	73
第二节 税目与税率	74
第三节 计税依据	76
第四节 应纳税额的计算与特殊经营行为的税务处理	79
第五节 税收优惠	80
第六节 征收管理	81
本章小结	82
思考题	82
练习题	83
第五章 城市维护建设税法、烟叶税法和教育费附加	85
第一节 城市维护建设税法	85
第二节 烟叶税法	87
第三节 教育费附加和地方教育费附加的有关规定	88
本章小结	88
思考题	89
练习题	89
第六章 关税法	90
第一节 征税对象、纳税义务人及分类	90
第二节 进出口税则	91
第三节 关税完税价格与应纳税额的计算	93
第四节 关税减免规定	97
第五节 征收管理	98
本章小结	100
练习题	100
第七章 资源税法和土地增值税法	102
第一节 资源税纳税义务人、税目与税率	102
第二节 资源税计税依据与应纳税额的计算	104
第三节 资源税税收优惠和征收管理	105
第四节 土地增值税纳税义务人与征税范围	106
第五节 土地增值税税率、应税收入与扣除项目	108
第六节 土地增值税应纳税额的计算	110
第七节 土地增值税税收优惠和征收管理	113
本章小结	114
练习题	114
第八章 房产税法、城镇土地使用税法、契税法 and 耕地占用税法	116
第一节 房产税法	116

第二节 城镇土地使用税法	121
第三节 契税法	124
第四节 耕地占用税法	128
本章小结	129
练习题	129
第九章 车辆购置税法、车船税法和印花税法	132
第一节 车辆购置税法	132
第二节 车船税法	135
第三节 印花税法	141
本章小结	145
思考题	145
练习题	145
第十章 企业所得税法	147
第一节 纳税义务人、征税对象与税率	147
第二节 企业所得税的应纳税所得额	149
第三节 资产的税务处理	156
第四节 企业所得税的应纳税额	158
第五节 企业所得税的税收优惠	159
第六节 源泉扣缴及特别纳税调整	163
第七节 企业所得税的征收管理	165
本章小结	166
思考题	166
练习题	167
第十一章 个人所得税法	168
第一节 纳税义务人与征税范围	168
第二节 税率与应纳税所得额的确定	171
第三节 应纳税额的计算	173
第四节 税收优惠	175
第五节 境外所得的税额扣除	177
第六节 征收管理	178
本章小结	179
思考题	179
练习题	179
第十二章 税收征收管理法	181
第一节 税收征收管理法概述	181
第二节 税务管理	182
第三节 税款征收	184
第四节 税务检查	188
第五节 文书送达	189

第六节 法律责任	189
本章小结	191
练习题	191
第十三章 税务行政法制	193
第一节 税务行政处罚	193
第二节 税务行政复议	195
第三节 税务行政诉讼	199
本章小结	203
练习题	203
第十四章 税务代理和税务筹划	206
第一节 税务代理	206
第二节 税务筹划	209
本章小结	215
练习题	215
附录 练习题参考答案	216
参考文献	225

第一章 税法总论



学习目标

- (1) 掌握税收法律关系、税法构成要素、我国税收的立法原则。
- (2) 了解税法的概念、特点及其分类；税法的地位及与其他法律的关系、税收立法概述、税收立法原则与税法的实施、税收实体法和税收程序法。
- (3) 熟悉税收与税法的关系、我国税收立法与税法调整、税法体系概述。

第一节 税法概述

一、税收的概念

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，至少包括以下几个共同点：第一，征税的主体是国家，除了国家之外，任何机构和团体都无权征税；第二，国家征税依据的是其政治权力，这种政治权力凌驾于财产权利之上，没有国家的政治权力为依托，征税就无法实现；第三，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；第四，税收分配的客体是社会剩余产品，税收不能课及生产资料和劳动者报酬，否则简单再生产将无法维持；第五，税收具有强制性、无偿性、固定性的特征。

综上所述，税收的概念界定为：税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权力，强制、无偿地取得财政收入的一种重要形式。税收的本质是一种分配关系，是国家凭借政治权力进行的强制、无偿的社会产品分配。

二、税法的概念与特点

(一) 税法的概念

税收作为一种经济活动，是经济学概念，税法则是法学概念，属于上层建筑范畴。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。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、税收诉讼法等构成的法律体系。从立法层次上划分，税法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。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《中华人民共和国个人所得税法》《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》）等。

(二) 税法的特点

所谓税法的特点，是指税法具有共性的特征，这种特征可以从以下三个方面加以限定。

(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程序制定出来的，即税法是由国家制定而不是认可的，这表明税法属于制定法而不是习惯法。尽管从

税收形成的早期历史来考查,不乏由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,但是从总体上讲,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之上,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只能是空谈。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、征纳双方的权利义务、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。从目前世界各国的实际情况来看,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,是保证国家正确行使课税权力,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。

三、税法的效力与解释

(一) 税法的效力

1. 税法的空间效力

税法的空间效力是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以下两种情况:

(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内有效。这里所谓“个别特殊地区”主要指我国的香港、澳门、台湾地区和保税区等。

(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域内有效;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以下三种情况: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了解、熟悉和掌握该税法的具体

内容,便于其被准确地贯彻、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,我国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将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的终止,其失效通常有以下三种类型:一是以新税法代替旧税法,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。三是税法规定废止的日期,即在税法的有关条款中预先确定废止的日期,届时税法自动失效。鉴于第三种方法较为死板,易于使国家财政陷于被动,因此在税收立法实践中很少采用。

(3) 税法的溯及力。一部新税法实施后,对其实施之前纳税人的行为是否适用,这里涉及税法时间效力非常主要的内容。对法律溯及力的规定,概括起来包括从旧、从新、从旧兼从轻、从新兼从轻四大基本原则。一般而言,税法实体法多采用从旧原则,禁止其具有溯及既往的效力;税收程序法多采用从新原则,不仅便于税收征管,也对纳税人的实体权利不构成损害。在税法实践活动中往往还坚持“有利溯及”的原则,既在对纳税人有利的环境下,坚持税法适用上的“从轻原则”。

3. 税法对人的效力

税法对人的效力是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,都适用本国税法;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,但有来源于我国的收入的外国企业、公司、经济组织等,均适用我国税法。

(二) 税法的解释

税法的解释是指其法定解释,即有法定解释权的国家机关,在法律赋予的权限内,对有关税法或其条文进行的解释。税法的解释之所以必要是因为以下原因:

(1) 税收法律规范是一种概括的、普遍的行为规范,只规定一般的适用条件、行为模式和法律后果。它不可能把涉税活动的各个方面都一一规定,但在执法、司法过程中遇到的却是个别、特殊的问题。因此,要把一般的税收法律规定准确适用于具体的税收法律实际,需对税收法律规范提出必要的解释。

(2) 税收法律规范一经合法制定便具有相对稳定性,不能朝令夕改,而经济活动却不断发展变化。为了解决原有的税收法律规范和经济活动不相协调的矛盾,使税收法律规范适应不断发展变化的经济活动的需要,也要对税收法律规范进行新的解释,以保证税收法律规范的稳定性。

(3) 在税收立法工作中,由于各种主客观原因,税收法律与其他法律部门的法律之间、各种税收法律之间时常出现矛盾或抵触现象,也存在着界限不明或缺位问题,这需要税收法律解释予以解决,以保证税收法律规范的统一实施。

(4) 税收法律规范具有一定的抽象性, 常采用专门的税收法律概念、术语加以表达, 不易为人们理解。同时, 由于人们各自的情况不同, 如在年龄、职业、文化水平、生活经验等方面的差异, 常会对相同税收法律规范产生不同的理解。为了帮助人们正确地理解、掌握税收法律, 提高公民的税收法律意识, 使公民自觉守法、执法、护法, 也要求对税收法律规范提出正确、统一的解释。

四、税法的作用

(一) 税法的规范作用

税法的规范作用是指税法调整、规范人们行为的作用, 其实质是法律的基本作用在税法中的体现与引申。具体可以分为以下几种:

(1) 指引作用。税法的制定为人们的行为提供一个模式、标准和方向, 即起到一种指引作用。通过国家颁布的税法, 人们可以知道国家在税收领域要求什么、反对什么、什么是必须做的、什么是可以做或不可以做的。

(2) 评价作用。税法作为法律规范具有判断、衡量人们的行为是否合法的作用。税法是法律体系的组成部分, 其评价作用有较突出的客观性和普遍有效性。税法对人们纳税行为的评价大体上不会因人而异, 如果不想受到法律的制裁, 人们的行为就必须在客观上与税法协调起来。

(3) 预测作用。依靠税法指引的方向和提供的评价标准, 可以预先估计到人们相互间将如何行为, 从而在税法许可范围内对自己的行为提出最合理的安排。例如, 企业依据税法进行税收筹划, 就是合理利用税法预测作用为自己服务的典型例子。从整个社会看, 税法提供税收活动中公认的、权威的行为规则, 可以减少人们税收活动的盲目性和无序性, 提高整个社会税收活动的整体效果。

(4) 强制作用。税法的强制作用是指对违反税法的行为进行制裁而产生的法律保证, 是税收强制性的法律依据。强制的对象是已经发生的违反税法的行为。由于税法对违法行为的制裁而产生的对征纳双方履行自己应尽纳税义务的强制力, 其强制作用不仅在于惩罚违法犯罪行为、提高税法的权威性, 也在于预防违法犯罪行为, 保护人们在税收活动中的正当权利, 增强人们在进行合法征纳活动时的安全感。

(5) 教育作用。税法的实施可以对以后人们的行为产生一定的影响, 这种作用可以说是税法评价作用与强制作用的延伸。它借助税法提供的行为模式, 使人们调整自己的行为, 使之逐渐与税法的要求相一致, 养成守法的习惯。同时, 对违法行为的制裁不仅对违法者, 而且对其他人也将起到教育作用。反过来, 对合法行为的鼓励、保护也可以对一般人的行为起到示范和促进作用。税法的这种教育作用对公民纳税意识的培养是必不可少的。

(二) 税法的经济作用

(1) 税法是税收根本职能得以实现的法律保障。组织财政收入是税收最根本的职能。税法为取得税收收入提供的保证作用, 一方面体现在税法作为义务性法规, 设定了种种纳税义务, 纳税人没有履行纳税义务, 就是违反国家法律, 就要受到相应的法律制裁。这样就使税收的强制性上升为法律的强制性, 并且税法的强制性在所有法律部门中仅次于刑法, 成为取得税收收入的根本保证。另一方面, 法律要求相对的稳定性, 不能朝令夕改。因此, 税收制度一旦成为法律, 其固定性就有了法律保证, 即使国家也不能对基本的税制要素随意改动。

(2) 税法是正确处理税收分配关系的法律依据。税收分配是社会剩余产品由纳税人向国

家的无偿的、单向的转移。因此,税收征纳关系始终是一对矛盾,否定这一点,也就否认了税收的强制性。要调节这一矛盾,更好地进行税收分配,需要一套具备权威性、对征纳双方都有约束力的规范标准。没有这样一套客观公正的标准,就不能判定纳税人是否及时足额纳税,国家则不能保证及时稳定地取得财政收入,纳税人的合法权益也不能得到有力的保护。此外,国家的课税权不受任何约束,还容易导致征收无度无序,激化征纳矛盾,不利于税收分配关系的稳定。

(3) 税法是国家调控宏观经济的重要手段。调节宏观经济是税收的基本职能之一。税收采用法的形式,可以将税收的经济优势与法律优势结合起来,使税收杠杆在宏观经济调控中更为灵敏、有力。其一,市场经济是法制经济,税收采用法的形式,可以为调控宏观经济提供最具权威性的规则和效力最高的保证体系,使调节的力度与预期的一致,防止税收杠杆的软化;其二,法律具有评价、预测和教育作用,税收借助法律的这些作用,可以增强税收杠杆的导向性,使其对宏观经济的调控更为灵敏。

(4) 税法是监督管理经济活动的有力武器。税收采用法的形式,使其对经济活动的监督上升到法律的高度,成为法律监督的组成部分,其约束力无疑大为增强。在已有的法律中,尚没有哪部法律像税法这样对经济活动监督具有如此的广度和深度、全面性和经常性,从而使税法监督具有特别的意义:一方面,可以及时发现一般性违反税法的行为,并依法予以纠正,保证税收作用的正常发挥;另一方面,税法也是打击税收领域犯罪活动的有力武器,据此可以对偷税、抗税、逃税等行为予以最有力的打击,这在税收没有成为法律的情况下是无法做到的。

(5) 税法是维护国家权益的重要手段。在对外经济交往中,税法是维护国家权益的基本手段之一。其一,关税的征收,可以改变进出口商品的实际销售价格,对进口商品征税,使其销售价格提高,竞争力削弱;对出口商品免税,可以使其无税进入国际市场,竞争力得到加强,即保护关税政策,对落后的发展中国家特别有意义。其二,对跨国纳税人征收所得税,可以防止国家税收利益向国外流失。其三,所得税和其他税种的征收,可使国内纳税人与跨国纳税人获得相同的税收待遇,防止税收歧视。

第二节 税法基本理论

一、税法原则

税法原则是构成税收法律规范的基本要素之一,是调整税收关系的法律规范的抽象和概括,是贯穿税收立法、执法、司法等全过程的具有普遍指导意义的法律准则。税法原则是特定社会经济关系在税收法制中的体现,是国家税收法治的理论基础。任何国家的税法体系和税收法律制度都要建立在一定的税法原则基础上。税法原则可以分为税法基本原则和具体原则两个层次。

(一) 税法基本原则

从法理学的角度分析,税法基本原则可以概括为税收法律主义、税收公平主义、税收合作信赖主义与实质课税原则。

1. 税收法律主义

税收法律主义也称税收法定性原则,是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税

法的各种构成要素皆必须且只能由法律加以明确规定, 征纳主体的权利义务只以法律规定为依据, 没有法律依据, 任何主体不得征税或减免税收。税收法律主义的要求是双向的: 一方面, 要求纳税人必须依法纳税; 另一方面, 课税只能在法律的授权下进行, 超越法律规定的课征是违法和无效的。税收法律主义的产生是历史上新兴资产阶级领导人民群众与封建君主斗争的直接结果, 它与资产阶级民主法治思想的产生与发展密切相关。这一税法原则的确立使税收立法权从政府的课税权力中分离出来, 为当时的资产阶级民主政治的建立增添了法律基础。从现代社会来看, 税收法律主义的功能则偏重于保持税法的稳定性与可预测性, 这对于市场经济的有序性和法治社会的建立与巩固是十分重要的, 税收法律主义可以概括为课税要素法定、课税要素明确和依法稽征三个具体原则。

2. 税收公平主义

税收公平主义是近代法的基本原理即平等性原则在课税思想上的具体体现, 与其他税法原则相比, 税收公平主义渗入了更多的社会要求。一般认为, 税收公平最基本的含义是: 税收负担必须根据纳税人的负担能力分配, 负担能力相等, 税负相同; 负担能力不等, 税负不同。当纳税人的负担能力相等时, 以其获得收入的能力为确定负担能力的基本标准, 但收入指标不完备时, 财产或消费水平可作为补充指标; 当人们的负担能力不等时, 应当根据其从政府活动中期望得到的利益大小缴税或使社会牺牲最小。

3. 税收合作信赖主义

税收合作信赖主义, 也称公众信任原则。它在很大程度上汲取了民法“诚实信用”原则的合理思想, 认为税收征纳双方的关系就其主流来看是相互信赖、相互合作的, 而不是对抗性的。一方面, 纳税人应按照税务机关的决定及时缴纳税款, 税务机关有责任向纳税人提供完整的税收信息资料, 征纳双方应建立起密切的税收信息联系和沟通渠道。税务机关用行政处罚手段强制征税也是基于双方合作关系, 目的是提醒纳税人与税务机关合作自觉纳税。另一方面, 没有充足的依据, 税务机关不能对纳税人是否依法纳税有所怀疑, 纳税人有权利要求税务机关予以信任, 纳税人也应信赖税务机关的决定是公正和准确的, 税务机关提出的行政解释和事先裁定, 可以作为纳税人缴税的根据。当这种解释或裁定存在错误时, 纳税人并不承担法律责任, 纳税人因此而少缴的税款也不必缴纳滞纳金。

4. 实质课税原则

实质课税原则是指应根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负, 不能仅考核其表面上是否符合课税要件。也就是说, 在判断某个具体的人或事件是否满足课税要件, 是否应承担纳税义务时, 不能受其外在形式的蒙蔽, 而要深入探求其实质, 如果实质条件满足课税要件, 就应按实质条件的指向确认纳税义务。反之, 如果仅仅是形式上符合课税要件, 而实质上并不满足, 则不能确定其负有纳税义务。之所以提出这一原则, 是因为纳税人是否满足课税要件, 其外在形式与内在真实之间往往会因一些客观因素或纳税人的刻意伪装而产生差异。

(二) 税法具体原则

税法具体原则是指税务行政机关和司法机关运用税收法律规范解决具体问题所必须遵循的准则。其作用在于在使法律规定具体化的过程中, 提供方向性的指导, 判定税法之间的相互关系, 合理解决法律纠纷, 保障法律顺利实现, 以达到税法认可的各项税收政策目标, 维护税收征纳双方的合法权益。

1. 法律优位原则

法律优位原则也称行政立法不得抵触法律原则,其基本含义为法律的效力高于行政立法的效力。法律优位原则在税法中的作用主要体现在处理不同等级税法的关系上,与一般法律部门相比,税法与社会经济生活的联系十分紧密。为了适应市场经济条件下社会经济生活的复杂多变性,税法体系变得越来越庞大,内部分工越来越细致,立法的层次性越来越鲜明;不同层次的税法之间在立法、执法、司法中的越权或空位也就更容易出现。因此,界定不同层次税法的效力关系十分有必要。法律优位原则明确了税收法律的效力高于税收行政法规的效力,对此还可以进一步推论为税收行政法规的效力优于税收行政规章的效力。效力低的税法与效力高的税法发生冲突,效力低的税法即是无效的。

2. 法律不溯及既往原则

法律不溯及既往原则是绝大多数国家所遵循的法律程序技术原则。其含义为:一部新法实施后,对新法实施之前人们的行为不得适用新法,而只能沿用旧法。在税法领域内坚持这一原则,目的在于维护税法的稳定性和可预测性,使纳税人能在知道纳税结果的前提下提出相应的经济决策,税收的调节作用才会较为有效。否则就会违背税收法律主义和税收合作信赖主义,对纳税人也是不公平的。但是,在某些特殊情况下,税法对这一原则的适用也有例外。一些国家在处理税法的溯及力问题时,还坚持“有利溯及”原则,即对税法中溯及既往的规定,对纳税人有利的,予以承认;对纳税人不利的,则不予承认。

3. 新法优于旧法原则

新法优于旧法原则也称后法优于先法原则,其含义为:新法、旧法对同一事项有不同规定时,新法的效力优于旧法。其作用在于避免因法律修订带来新法、旧法对同一事项有不同的规定而给法律适用带来的混乱,为法律的更新与完善提供法律适用上的保障。新法优于旧法原则的适用,以新法生效实施为标志,新法生效实施以后准用新法,新法实施以前包括新法公布以后尚未实施这段时间,仍沿用旧法,新法不发生效力。新法优于旧法原则在税法中普遍适用,但是当新税法与旧税法处于普通法与特别法的关系时,以及某些程序性税法引用“实体从旧、程序从新原则”时,可以例外。

4. 特别法优于普通法原则

这一原则的含义为:对同一事项两部法律分别有一般和特别规定时,特别规定的效力高于一般规定的效力。当对某些税收问题需要提出特殊规定,但是又不便于普遍修订税法时,即可以通过特别法的形式予以规范。凡是特别法中提出规定的,即排斥普通法的适用。不过这种排斥仅就特别法中的具体规定而言并不是说随着特别法的出现,原有的居于普通法地位的税法即告废止。特别法优于普通法原则打破了税法效力等级的限制,即居于特别法地位级别较低的税法,其效力可以高于作为普通法的级别较高的税法。

5. 实体从旧、程序从新原则

这一原则的含义包括两个方面:一是实体税法不具备溯及力;二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力。即对于一项新税法公布实施之前发生的纳税义务在新税法公布实施之后进入税款征收程序的,原则上新税法具有约束力。在一定条件下允许“程序从新”,是因为程序税法规范的是程序性问题,不应以纳税人的实体性权利义务发生的时间为准,判定新的程序性税法与旧的程序性税法之间的效力关系。并且,程序性税法主要涉及税款征收方式的改变,其效力发生时间的适当提前,并不构成对纳税人权利的侵犯,也不违背税收合作信

赖主义。

6. 程序优于实体原则

程序优于实体原则是关于税收争讼法的原则，其含义为：在诉讼发生时税收程序法优于税收实体法适用。即纳税人通过税务行政复议或税务行政诉讼寻求法律保护的前提条件之一，是必须事先履行税务行政执法机关认定的纳税义务，而不管这项纳税义务实际上是否完全发生。否则，税务行政复议机关或司法机关对纳税人的申诉不予受理。适用这一原则，是为了确保国家课税权的实现，不因争议的发生而影响税款的及时、足额入库。

二、税收法律关系

（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，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。税收法律关系包括：国家与纳税人之间的税收宪法性法律关系；征税机关与纳税主体之间的税收征纳关系；相关国家机关之间的税收权限划分法律关系；国际税收权益分配法律关系；税收救济法律关系等。

（二）税收法律关系的主体

1. 征税主体

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。严格意义上讲，只有国家才能享有税收的所有权，因此，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。

2. 纳税主体

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。根据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。

（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关系的产生、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。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,税收法律关系因此而变更。

(3) 由于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) 由于税法的修订或调整。

(5) 因不可抗力造成的破坏。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. 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3年。

(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。

(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、税法的构成要素

税法构成要素是指构成一个完整税种的基本要素,一般包括纳税人、征税对象、税目、课税依据、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减免税、附加与加成等项目。其中,纳税人、征税对象和税率为税收制度的基本因素。任何税种如果缺少这三个要素中的某一个,均不能成立。每个税种的要素都需要规定具体的确定的内容。

(一) 纳税人

纳税人,即纳税主体,是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,包括法人和自然人。法人是指基于法律规定享有权利和行为能力,有独立的财产和经费,依法能独立承担民事责任的社会组织,包括机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。自然人是基于自然规律而出生,有民事权利和义务的主体,包括本国公民、外国人和无国籍人。

扣缴义务人和负税人是与纳税人紧密相关的两个概念。扣缴义务人是指按税法规定负有扣缴税款义务的单位和个人。确定扣缴义务人是加强税收源泉控制、简化征税手续、减少税款流失的需要。扣缴义务人不是纳税主体,而是纳税人和税务机关的中介。扣缴义务人负有依法履行扣缴税款的法定义务。负税人是税款的实际承担者,是负担税款的经济实体。某种税的纳税人与负税人可能相同,也可能分离。当纳税人缴纳的税款无法实现转嫁时,纳税人与负税人一致;否则,纳税人与负税人分离。

纳税人与负税人是两个既有联系又有区别的概念。有的税种,税负不易转嫁,税款由纳税人自己负担,纳税人本身就是负税人,如各种所得税一般就属于这种情况。但是,有的税种税负较易转嫁,纳税人和负税人往往是不一致的。