

普通高等院校“十三五”规划教材 ◀ ◀ ◀

税法

SHUI FA

王红妮◎主编

非
外
借

清华大学出版社



普通高等院校“十三五”规划教材 ◀ ◀ ◀

税法

SHUI FA

公 韬 樊春燕 罗云芳 孙学辉

王红妮◎主 编
王艳利◎副主编
张小靓◎参 编



清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书以最新税法为依据,主要介绍企业实际工作所必需的各税种的纳税义务人、征税范围、计税依据、税率、应纳税额的计算及征收管理。根据中国税收的相关基础知识以及不同税种日常核算的基本要求,整合作为主要教学内容。本书充分遵循相关岗位业务能力培养规律,将“教、学、做”融为一体,使真实的纳税申报工作任务及其过程在整个课程内容、教学环节中得到体现,充分体现课程的岗位性、实践性、开放性和规律性要求。

本书适合作为高等院校会计、财务管理、审计等专业的教材,也可以作为继续教育学习指导用书,对从事企业纳税的实际工作者也有一定的参考价值。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 王红妮主编. ——北京:清华大学出版社, 2018

(普通高等院校“十三五”规划教材)

ISBN 978-7-302-50562-4

I. ①税… II. ①王… 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(2018)第 140937 号

责任编辑:刘志彬

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:刘海龙

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:北京泽宇印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:17

字 数:416 千字

版 次:2018 年 8 月第 1 版

印 次:2018 年 8 月第 1 次印刷

定 价:48.50 元

产品编号:080194-01

本书以最新税法和会计准则为依据,主要介绍企业实际工作所必需的各税种的纳税义务人、征税范围、计税依据、税率、应纳税额的计算及征收管理。

本书在课程内容上,遵循相关岗位业务能力培养规律,将“教、学、做”融为一体,使真实的纳税申报工作任务及其过程在整个课程内容、教学环节中得到体现,充分体现课程的岗位性、实践性、开放性和规律性的要求。

本书具有以下特点:

- (1)在教学内容设计上灵活运用企业纳税案例进行教学,促进学生感性认识,加强学生动手操作能力的培养。
- (2)注重理论与实务相结合,论述由浅入深、循序渐进,可操作性强。完成“从实践到理论、从具体到抽象、从个别到一般”和“提出问题、分析问题、解决问题、归纳总结”的教学程序。
- (3)正文中穿插了大量的例题和知识拓展,增加了阅读的趣味性,帮助学生加深对所学知识的理解和记忆。

本书适合作为高等院校会计、财务管理、审计等专业的教材,也可以作为继续教育学习指导用书,对从事企业纳税的实际工作者也有一定的参考价值。

在本书的编写过程中,参阅和借鉴了大量的相关书刊和网络资料,同时引用了部分文献资料和案例,在此谨向这些书籍、案例及其他资料的作者表示诚挚的谢意!同时,感谢清华大学出版社的大力支持!

由于编者水平有限,加之编写时间仓促,书中难免有疏漏和不足之处,恳请各位专家、读者批评指正。

目 录

第一章	税法概论	1
第一节	税法在我国法律体系中的地位	1
第二节	税收法定原则和税收实体法	7
第二章	增值税法	19
第一节	增值税法规	19
第二节	一般计税方法应纳增值税的计算	39
第三节	简易计税方法应纳增值税的计算	58
第四节	进口货物征税和出口货物的退(免)税	64
第五节	增值税征收管理	74
第三章	消费税法	79
第一节	消费税法	79
第二节	消费税计算	86
第三节	消费税征税环节的特殊规定	94
第四节	进口、出口应税消费品的税收政策及管理	97
第五节	消费税征收管理	101
第四章	关税法	105
第一节	关税法规	105
第二节	关税计算	109
第三节	关税征收管理	113
第五章	城市维护建设税法及其附加	115
第一节	城市维护建设税法	115
第二节	教育费附加和地方教育费附加	118
第六章	企业所得税法	121
第一节	企业所得税法规	121
第二节	应纳税所得额	130
第三节	企业所得税计算	145

第四节	企业所得税征收管理	151
第七章	个人所得税法	155
第一节	个人所得税法规	155
第二节	个人所得税计算与征收管理	166
第八章	其他税种	175
第一节	土地增值税法	175
第二节	资源税法	185
第三节	房产税法	201
第四节	契税法	207
第五节	城镇土地使用税法	216
第六节	车辆购置税法	221
第七节	印花税法	226
第九章	税收征收管理法	237
第一节	税收征收管理法概述	237
第二节	税务管理	239
第三节	税款征收	250
第四节	税务检查	261
参考文献		265

第一章

税法概论

学习目标

1. 掌握税收法定原则、税法要素、税收实体法。
2. 了解税法的概念、目标、税法的建立和发展。

第一节

税法在我国法律体系中的地位

一、税收与现代国家治理

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形式。把握税法的概念必须在深入理解税收的基础上进行。理解税收的内涵需要从税收的分配关系本质、国家税权和税收目的三个方面来把握。

► 1. 税收是国家取得财政收入的一种重要工具，其本质是一种分配关系

国家要行使职能必须有一定的财政收入作为保障。取得财政收入的手段多种多样，如征税、发行货币、发行国债、收费、罚没等，其中税收是大部分国家取得财政收入的主要形式。我国自1994年税制改革以来，税收收入占财政收入的比重大多数年份都维持在90%以上，近几年随着非税收入(如土地拍卖收入等)的增加，税收收入占财政收入总额的比重有时也低于90%。在社会再生产过程中，分配是连接生产与消费的必要环节，在市场经济条件下，分配主要是对社会产品价值的分割。税收解决的是分配问题，是国家参与社会产品价值分配的法定形式，处于社会再生产的分配环节，因而它体现的是一种分配关系。

► 2. 国家征税的依据是政治权力，它有别于按要素进行的分配

国家通过征税，将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有，因此征税的过程实

际上是国家参与社会产品的分配过程。国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的一般分配关系不同。分配问题涉及两个基本问题：一是分配的主体；二是分配的依据。税收分配是以国家为主体进行的分配，而一般分配则是以各生产要素的所有者为主体进行的分配；税收分配是国家凭借政治权力进行的分配，而一般分配则是基于生产要素进行的分配。

税收是凭政治权力进行的分配，是马克思主义经典著作的基本观点，也是我国税收理论界长期以来的主流认识。正如马克思指出的“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西”。恩格斯在《家庭、私有制和国家起源》中也指出：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税”。关于国家征税的依据，即国家为什么可以对公民征税这个问题，从税收思想史来看有多种观点，如公需说、保险说、交换说、社会政策说等。随着市场经济的发展，我国税收理论界也有一些学者认为用交换说更能说明政府和纳税人之间的关系，即国家依据符合宪法的税收法律对公民和法人行使一种请求权，体现的关系即为类似公法上的债权债务关系，即政府依据税法拥有公民和法人某些财产或收入的债权，公民或法人则对政府承担了债务，这种债务即是税收。公民或法人缴纳税收即偿还了债务以后就拥有了享受政府提供的公共产品的权利，此时税收相当于一种价格，公民和法人与政府应该具有某种等价交换的关系，国家行使请求权的同时，负有向纳税人提供高质有效的公共产品的义务；从纳税人这方面来讲，在享受政府提供的公共产品的同时，也依法负有纳税的义务。在这种等价交换中，税收体现了一种平等性，即国家和纳税人之间的对等和平等。

► 3. 国家课征税款的目的是满足社会公共需要

国家在履行其公共职能的过程中必然要有一定的公共支出。公共产品提供的特殊性决定了公共支出一般情况下不可能由公民个人、企业采取自愿出价的方式，而只能采用由国家(政府)强制征税的方式，由经济组织、单位和个人来负担。国家征税的目的是满足提供社会公共产品的需要，以及弥补市场失灵、促进公平分配等的需要。同时，国家征税也要受到所提供公共产品规模和质量制约。

党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出了“现代国家治理”理念，具体表述为“国家治理体系和治理能力的现代化”。这一理念合乎逻辑地联结着文件中多次出现的“构建现代市场体系”的制度建设要求，进而又联系到“建立现代财政制度”的制度建设要求。文件中高度强调了财税体制的重要性，提出“财政是国家治理的基础和重要支柱”“科学的财税体制是促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”“建立现代财政制度”“落实税收法定原则”。尽管文件中对税收的表述涉及了比较具体的方面，但在论述“财政是国家治理的基础和重要支柱”时无疑也将税收在现代国家治理中的作用进行了充分肯定。我们知道，现代财政活动基本上由收入阶段(征税为主)、支出阶段(预算)、收支划分(财税体制)等几大部分组成，税收作为财政收入的最主要来源，为保证财政支出、维持政府实现职能，为社会提供公共产品需要提供财力保障。

二、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的权利及义务关系的法律

规范的总称。税法构建了国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则体系,其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益,维护正常的税收秩序,保证国家的财政收入。税法体现为法律这一规范形式,是税收制度的核心内容。一国税收制度是在税收分配活动中税收征纳双方所应遵守的行为规范的总和。其内容主要包括各税种的法律法规以及为了保证这些税法得以实施的税收征管制度和税收管理体制。

税法具有义务性法规和综合性法规的特点。首先,从法律性质上看,税法属于义务性法规,以规定纳税人的义务为主。税法属于义务性法规,并不是指税法没有规定纳税人的权利,而是指纳税人的权利是建立在其纳税义务的基础之上,处于从属地位。税法属于义务性法规的这一特点是由税收的无偿性和强制性特点所决定的。税法的义务性、强制性,不仅有国家权力作为后盾,而且有一系列的制度措施作保障;税法作为强制性规范,即对于一切满足税收要素的纳税人,均应根据税法缴纳税款,而不允许行政机关与纳税人之间达成默契变动法定纳税义务的内容。其次,税法的另一特点是具有综合性,它是由一系列单行税收法律法规及行政规章制度组成的体系,其内容涉及课税的基本原则、征纳双方的权利和义务、税收管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等。税法的综合性特点是由税收制度所调整的税收分配关系即税收法律关系的复杂性所决定的。

税法的本质是正确处理国家与纳税人之间因税收而产生的税收法律关系和社会关系,既要保证国家税收收入,也要保护纳税人的权利,两者缺一不可。片面强调国家税收收入或纳税人权利都不利于社会的和谐发展。如果国家征收不到充足的税款,就无法履行其公共服务的职能,无法提供公共产品,最终也不利于保障纳税人的利益,从这个意义上讲,税法的核心在于兼顾和平衡纳税人权利,在保障国家税收收入稳步增长的同时,也保证对纳税人权利的有效保护,这是税法的核心要义。

三、税法的目标

税法调整的对象涉及社会经济活动的各个方面,与国家的整体利益及企业、单位、个人的直接利益有着密切的关系。正确认识税法的目标和本身应具有的功能价值,对于我们在实际工作中准确地把握税法的基本价值取向,促进税收法制水平,推动税收事业各项工作,具有重要的意义。我国税法的目标和功能主要体现在以下几个方面。

► 1. 为国家组织财政收入提供法律保障

为了维护国家机器的正常运转以及促进国民经济健康发展,必须筹集大量的资金,即组织国家财政收入。为了保证税收组织财政收入职能的发挥,必须通过制定税法,以法律的形式确定企业、单位和个人履行纳税义务的具体项目、数额和纳税程序,惩治偷、逃税款的行为,防止税款流失,保证国家依法征税,及时足额地取得税收收入。针对我国税费并存(政府收费)的宏观分配格局,今后一段时期,我国实施税制改革一个重要的方向还是要逐步提高税收占财政收入的比重,以规范和保障财政收入。

► 2. 为国家调控宏观经济提供一种经济法律手段

我国建立和发展社会主义市场经济体制一个重要的改革目标,就是国家从过去主要运用行政手段直接管理经济,向主要运用法律、经济的手段宏观调控经济转变。税收作

为国家宏观调控的重要手段，通过制定税法，以法律的形式确定国家与纳税人之间的利益分配关系，调节社会成员的收入水平，调整产业结构和社会资源的优化配置，使之符合国家的宏观经济政策；同时，以法律的平等原则，公平纳税人的税收负担，鼓励平等竞争，为市场经济的发展创造良好的条件。例如，1994年实施的增值税和消费税暂行条例，对于调整产业结构，促进商品的生产、流通，适应市场竞争机制的要求，都发挥了积极的作用。

► 3. 维护和促进现代市场经济秩序

由于税法的贯彻执行，涉及从事生产经营活动的每个单位和个人，一切经营单位和个人通过办理税务登记、建账建制、纳税申报，其各项经营活动都将纳入税法的规范制约和管理范围，都将较全面地反映出纳税人的生产经营情况。这样，税法就确定了一个规范有效的纳税秩序和经济秩序，监督经营单位和个人依法经营，加强经济核算，提高经营管理水平；同时，税务机关按照税法规定对纳税人进行税务检查，严肃查处偷、逃税款及其他违反税法规定的行为，也将有效地打击各种违法经营活动，为现代市场经济发展提供公正、健康良好、稳定的市场环境和秩序。

► 4. 规范税务机关合法征税，有效保护纳税人的合法权益

由于国家征税直接涉及纳税人的切身利益，如果税务机关随意征税，就会侵犯纳税人的合法权益，影响纳税人的正常经营，这是法律所不允许的。税务机关不仅是收税的机关，最重要的是它必须是依法征税的机关。税法严格规定了对税务机关执法行为的监督制约制度。例如，进行税收征收管理必须按照法定的权限和程序行事，造成纳税人合法权益损失的要负赔偿责任等。因此，税法在确定税务机关征税权力和纳税人履行纳税义务的同时，相应规定了税务机关必尽的义务和纳税人享有的权利，如纳税人享有延期纳税权、申请减税免税权、缴税款要求退还权、不服税务机关的处理决定申请复议或提起诉讼权等。所以，税法不仅是税务机关征税的法律依据，同时也是纳税人保护自身合法权益的重要法律依据。

四、税法是我国法律体系的重要组成部分

税法属于国家法律体系中一个重要部门法，它是调整国家与各个经济单位及公民个人间分配关系的基本法律规范。法的调整对象是具有某一性质的社会关系，它是划分各法律部门的基本因素，也是一个法律部门区别于其他法律部门的基本标志和依据。税法以税收关系为自己的调整对象，正是这一社会关系的特定性把税法同其他法律部门划分开来。因此，税法主要以维护公共利益而非个人利益为目的，在性质上属于公法。不过与宪法、行政法、刑法等典型公法相比，税法仍具有一些私法的属性，如课税依据私法化、税收法律关系私法化、税法概念范畴私法化等。

税法是我国法律体系的重要组成部分。税法在我国法律体系中的地位是由税收在国家经济活动中的重要性决定的。税收收入是政府取得财政收入的基本来源，而财政收入是维持国家机器正常运转的经济基础。同时税收还是国家宏观调控的重要手段。因为它是调整国家与企业 and 公民个人分配关系的最基本、最直接的方式。特别是在市场经济条件下，税

收的上述作用表现得非常明显。税收与法密不可分，有税必有法，无法不成税。现代国家大多奉行立宪征税、依法治税的原则，即政府的征税权由宪法授予，税收法律须经议会批准，税务机关履行职责必须依法办事，税务争讼要按法定程序解决。简而言之，国家的一切税收活动，均以法定方式表现出来。因此，税收在国家经济活动中的重要性决定了税法在法律体系中的重要地位。

五、税法与其他法律的关系

涉及税收征纳关系的法律规范，除税法本身直接在税收实体法、税收程序法、税收争讼法、税收处罚法中规定外，在某种情况下也援引一些其他法律。深入辨析税法与其他法律间的关系属性，是解决税法适用范围的基础，同时对于增强税法与整个法制体系的协调性也是十分必要的。

► 1. 税法与宪法的关系

宪法在现代法治社会中具有最高的法律效力，是立法的基础。税法是国家法律的组成部分，当然也是依据宪法的原则制定的。在我国，作为国家的根本大法，《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》）是制定所有法律、法规的依据和章程。

《宪法》第五十六条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这里一是明确了国家可以向公民征税；二是明确了向公民征税要有法律依据。因此，《宪法》的这一条规定是立法机关制定税法并据以向公民征税以及公民必须依照税法纳税的最直接的法律依据。

《宪法》还对国家要保护公民的合法收入、财产所有权和保护公民的人身自由不受侵犯做出了规定。因此，在制定税法时，就要规定公民应享受的各项权利以及国家税务机关行使征税权的约束条件，同时要求税务机关在行使征税权时，不能侵犯公民的合法权益。

《宪法》第三十三条规定：“中华人民共和国公民在法律面前一律平等”，即凡是中国公民都应在法律面前处于平等的地位。在制定税法时也应遵循这个原则，对所有的纳税人平等对待，不能因为纳税人的种族、性别、出身、年龄等不同而在税收上给予不平等的待遇。

► 2. 税法与民法的关系

税法与民法间有明显的区别。民法是调整平等主体之间，也就是公民之间、法人之间、公民与法人之间财产关系和人身关系的法律规范，故民法调整方法的主要特点是平等、等价和有偿。而税法的本质是国家依据政治权力向公民课税，是调整国家与纳税人关系的法律规范，这种税收征纳关系不是商品的关系，明显带有国家意志和强制的特点，其调整方法要采用命令和服从的方法，这是由税法与民法的本质区别所决定的。

税法与民法间又有内在的联系。当税法的某些规范同民法的规范基本相同时，税法一般援引民法条款。在征税过程中，经常涉及大量的民事权利和义务问题。例如，印花税中有关经济合同关系的成立，房产税中有关房屋的产权认定等，而这些在民法中已予以规定，所以税法就不再另行规定。

当涉及税收征纳关系的问题时，一般应以税法的规范为准则。例如，两个关联企业之间，一方以高进低出的价格与对方进行商业交易，然后再以其他方式从对方取得利益补偿，以达到避税的目的。虽然上述交易符合民法中规定的“民事活动应遵循自愿、公平、等价有偿、诚实信用”的原则，但是违反了税法规定，在确定纳税义务时应该按照税法的规定对此种交易的法律属性做相应调整。

► 3. 税法与刑法的关系

税法与刑法有本质区别。刑法是关于犯罪、刑事责任与刑罚的法律规范的总和。税法则是调整税收征纳关系的法律规范，其调整的范围不同。两者也有着密切的联系，因为税法和刑法对于违反税法都规定了处罚条款。但应该指出，违反了税法，并不一定就是犯罪。例如，《中华人民共和国刑法》（以下简称《刑法》）第二百零一条规定：“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或者不列、少列收入，经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报的手段，不缴或者少缴应纳税款，偷税数额占应纳税额的10%以上不满30%并且偷税数额在1万元以上不满10万元的，或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的，处3年以下有期徒刑或者拘役……”而《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》）第六十三条规定：“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或少缴的税款、滞纳金，并处不缴或少缴的税款50%以上5倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。”从上面规定可以看出，两者之间的区别就在于情节是否严重，轻者给予行政处罚，重者则要承担刑事责任，给予刑事处罚。从2009年2月28日起，“偷税”将不再作为一个刑法概念存在。十一届全国人大常委会第七次会议表决通过了《刑法修正案（七）》，修订后的《刑法》对第二百零一条关于不履行纳税义务的定罪量刑标准和法律规定中的相关表述方式进行了修改。用“逃避缴纳税款”取代了“偷税”。但目前我国的《税收征收管理法》中还没有做出相应修改。

► 4. 税法与行政法的关系

税法与行政法有十分密切的联系，主要表现在税法具有行政法的一般特性。税收实体法和税收程序法中都有大量内容是对国家机关之间、国家机关与法人或自然人之间的法律关系的调整。而且税收法律关系中居于领导地位的一方总是国家，体现国家单方面意志，不需要征纳双方意思表示完全一致。另外，税收法律关系中争议的解决一般按照行政复议程序和行政诉讼程序进行。

税法与行政法也有一定区别。与一般行政法所不同的是，税法具有经济分配的性质，并且经济利益由纳税人向国家无偿单方面转移，这是一般行政法所不具备的。社会再生产的几乎每一个环节都有税法的参与和调节，在广度和深度上是一般行政法所不能比的。另外，行政法大多为授权性法规，所含的少数义务性规定也不像税法那样涉及货币收益的转移，而税法则是一种义务性法规。

第二节 税收法定原则和税收实体法

税法的原则反映税收活动的根本属性,是税收法律制度建立的基础。税法原则包括税法基本原则和税法适用原则。

一、税收法定原则是税法基本原则的核心

党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出了“落实税收法定原则”。这是我国在党的文件中首次明确提出税法原则中这一最根本原则。

税法基本原则是统领所有税收规范的根本准则,为包括税收立法、执法、司法在内的一切税收活动所必须遵守。其中税收法定原则是税法基本原则中的核心。

税收法定原则又称为税收法定主义,是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的各类构成要素皆必须且只能由法律予以明确。如果没有相应法律作前提,国家则不能征税,公民也没有纳税的义务。税收法定主义贯穿税收立法和执法的全部领域,其内容包括税收要件法定原则和税务合法性原则。

税收要件法定原则是指有关纳税人、课税对象、课税标准等税收要件必须以法律形式做出规定,且有关课税要素的规定必须尽量明确。具体来说它要求:

- (1) 国家对其开征的任何税种都必须由法律对其进行专门确定才能实施。
- (2) 国家对任何税种征税要素的变动都应当按相关法律的规定进行。
- (3) 征税的各个要素不仅应当由法律做出专门的规定,这种规定还应当尽量明确。如果规定得不明确则定会产生漏洞或者歧义,在税收的立法过程中对税收的各要素加以规定之后还应当采用恰当准确的用语,使之明确化,尽量避免使用模糊性的文字。

税务合法性原则是指税务机关按法定程序依法征税,不得随意减征、停征或免征,无法律依据不征税。

(1) 要求立法者在立法的过程中要对各个税种征收的法定程序加以明确规定,既可以使纳税得以程序化,提高工作效率,节约社会成本,又尊重并保护了税收债务人的程序性权利,促使其提高纳税的意识。

(2) 要求征税机关及其工作人员在征税过程中,必须按照税收程序法和税收实体法律的规定来行使自己的职权,履行自己的职责,充分尊重纳税人的各项权利。

税收法定主义起源于欧洲中世纪时期的英国。当时王室及其政府支出的费用由国王负担,国王的收入主要来自王室地产的收入、贡金等。但后来由于战争、王室不断增加的支出等因素的影响,这些收入难以维持需要。故国王开始在上述收入之外采取借款、征税等手段来增加自己的收入,此问题就出现了议会与国王之间的矛盾,矛盾的核心是课税权的问题,即体现为封建贵族和新兴资产阶级与国王争夺课税权的斗争。在长期的斗争中英国

于13世纪初出台了《大宪章》。该宪章对国王征税问题做出了明确的限制，其历史意义在于宣告国王征税也必须服从法律。此为税收法定主义的起源。

二、税法的其他基本原则

► 1. 税收公平原则

一般认为税收公平原则包括税收横向公平和纵向公平，即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。税收公平原则源于法律上的平等性原则，所以许多国家的税法在贯彻税收公平原则时，都特别强调“禁止不平等对待”的法理，禁止对特定纳税人给予歧视性对待，也禁止在没有正当理由的情况下对特定纳税人给予特别优惠。

► 2. 税收效率原则

税收效率原则包含两方面：一是经济效率；二是行政效率。前者要求税法的制定要有利于资源的有效配置和经济体制的有效运行；后者要求提高税收行政效率，节约税收征管成本。

► 3. 实质课税原则

实质课税原则指应根据客观事实确定是否符合课税要件，并根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负，而不能仅考虑相关形式。

三、税法的适用原则

税法适用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。税法适用原则并不违背税法基本原则，而且在一定程度上体现着税法基本原则。与税法基本原则相比，税法适用原则含有更多的法律技术性准则，更为具体化。

► 1. 法律优位原则

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。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。其基本含义为：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做出相应的经济决策，税收的调节作用才会较为有效。

► 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引起法律适用的混乱，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

其含义为对同一事项两部法律分别定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。特别法优于普通法原则打破了税法效力等级的限制，即居于特别法地位的级别较低的税法，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，即在纳税义务的确定上，以纳税义务发生时的税法规定为准，实体性的税法规则不具有向前的溯及力；二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力，即对于新税法公布实施之前发生，却在新税法公布实施之后进入税款征收程序的纳税义务，原则上新税法具有约束力。

► 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，其基本含义为，在诉讼发生时税收程序法优于税收实体法。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。

四、税收实体法

税收实体法是规定税收法律关系主体的实体权利、义务的法律规范的总称。其主要内容包括纳税主体、征税客体、计税依据、税目、税率、减税、免税等，是国家向纳税人行使征税权和纳税人负担纳税义务的要件，只有具备这些要件时，纳税人才负有纳税义务，国家才能向纳税人征税。税收实体法直接影响国家与纳税人之间权利、义务的分配，是税法的核心部分。没有税收实体法，税法体系就不能成立。

税收实体法的结构具有规范性和统一性的特点，主要表现在：一是税种与税收实体法的一一对应性，一税一法。由于各税种的开征目的不同，国家一般按单个税种立法，使征税有明确的、可操作的标准和法律依据。二是税收要素的固定性。虽然各单行税种法的具体内容有别，但就每一部单行税种法而言，税收的基本要素（如纳税人、课税对象、税率、计税依据等）是必须予以规定的。我国税收实体法内容主要包括：流转税法，是调整以流转额为课税对象的税收关系的法律规范的总称，具体指增值税、消费税、关税等；所得税法，是调整所得额的税收关系的法律规范总称，即以纳税人的所得额或收益额为课税对象的一类税，具体指个人所得税、企业所得税等；财产税法，是调整财产税关系的法律规范的总称，财产税是以法律规定的纳税人的某些特定财产的数量或价值额为课税对象的税，具体指房产税、契税等；行为税法，是以某种特定行为的发生为条件，对行为人加以课税的一类税，具体指印花税、车船税等。本部分主要介绍税收实体法的构成要素。

税收实体法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”，是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人，也称



知识拓展：
税法的建立与
发展

“纳税主体”。无论征收什么税，其税负总要由有关的纳税人来承担。每一种税都有关于纳税义务人的规定，通过规定纳税义务人落实税收任务和法律责任。纳税义务人一般分为自然人和法人两种。

自然人，指依法享有民事权利，并承担民事义务的公民个人。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。

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，称为法人。法人同自然人一样，负有依法向国家纳税的义务。

实际纳税过程中，与纳税义务人相关的概念如下。

► 1. 负税人

纳税人与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或个人，负税人是实际负担税款的单位或个人。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。造成纳税人与负税人不一致主要是由于价格和价值背离，引起税负转移或转嫁造成的。我国出现价格与价值背离有两种情况：一种情况是国家为了调节生产、调节消费，有计划地使一些商品的价格与价值背离，把一部分税收负担转移到消费者身上。例如，对烟、酒、化妆品等采取的高价高税政策即属于这种情况。另一种情况是在市场经济条件下，商品价格随着市场供求关系的变化而自由波动，当某些商品供不应求时，纳税人可以通过提高价格把税款转嫁给消费者，从而使纳税人与负税人不一致。

► 2. 代扣代缴义务人

代扣代缴义务人是指有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业、单位或个人。对税法规定的扣缴义务人，税务机关应向其颁发代扣代缴证书，明确其代扣代缴义务。代扣代缴义务人必须严格履行扣缴义务。对不履行扣缴义务的，税务机关应视情节轻重予以适当处置，并责令其补缴税款。如《个人所得税法》规定：“个人所得税以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或个人为扣缴义务人。”增值税法、资源税法等税法中都有扣缴义务人的相关规定。

► 3. 代收代缴义务人

代收代缴义务人是指有义务借助与纳税人的经济交往而向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位，如消费税税法规定：“委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。”

代收代缴义务人不同于代扣代缴义务人。代扣代缴义务人直接持有纳税人的收入，可以从中扣除纳税人的应纳税款；代收代缴义务人不直接持有纳税人的收入，只能在与纳税人的经济往来中收取纳税人的应纳税款并代为缴纳。

► 4. 代征代缴义务人

代征代缴义务人是指因税法规定，受税务机关委托而代征税款的单位和个人。通过由代征代缴义务人代征税款，不仅便利了纳税人税款的缴纳，有效地保证了税款征收的实

现,而且对于强化税收征管,有效地杜绝和防止税款流失,有明显作用。

► 5. 纳税单位

纳税单位是指申报缴纳税款的单位,是纳税人的有效集合。所谓“有效”,就是为了征管和缴纳税款的方便,可以允许在法律上负有纳税义务的同类型纳税人作为一个纳税单位,填写一份申报表纳税。例如,个人所得税,可以单个人为纳税单位,也可以夫妇俩为一个纳税单位,还可以一个家庭为一个纳税单位;企业所得税可以每个分公司为一个纳税单位,也可以总公司为一个纳税单位。纳税单位的大小通常要根据管理上的需要和国家政策来确定。

(二) 课税对象

课税对象又称征税对象,是税法中规定的征税的目的物,是国家据以征税的依据。通过规定课税对象,解决对什么征税这一问题。

每一种税都有自己的课税对象,否则这一税种就失去了存在的意义。被列为课税对象的,就属于该税种的征收范围;未被列为课税对象的,就不属于该税种的征收范围。例如,我国增值税的课税对象是货物和应税劳务在生产、流通过程中的增值额;所得税的课税对象是企业利润和个人工资、薪金等项所得;房产税的课税对象是房屋,等等。总之,每一种税首先要选择确定它的课税对象,因为它体现着不同税种征税的基本界限,决定着不同税种名称的由来以及各个税种在性质上的差别,并对税源、税收负担问题产生直接影响。

课税对象随着社会生产力的发展变化而变化。自然经济中,土地和人丁是主要的课税对象。商品经济中,商品的流转额、企业利润和个人所得成为主要的课税对象。在可以作为课税对象的客体比较广泛的情况下,选择课税对象一般应遵循有利于保证财政收入、有利于调节经济和适当简化的原则。要保证财政收入就必须选择经常而普遍存在的经济活动及其成果作为课税对象。要调节国民经济中生产、流通、分配和消费,课税对象就不能是单一的,而应该多样化;但为了节省税收成本和避免税收负担的重复,又必须注意适当的简化。

课税对象是构成税收实体法诸要素中的基础性要素。这是因为:第一,课税对象是一种税区别于另一种税的最主要标志。也就是说,税种的不同最主要是起因于课税对象的不同。正是由于这一原因,各种税的名称通常都是根据课税对象确定的。例如,增值税、所得税、房产税、车船税等。第二,课税对象体现着各种税的征税范围。第三,其他要素的内容一般都是以课税对象为基础确定的。例如,国家开征一种税,之所以要选择这些单位和个人作为纳税人,而不选择其他单位和个人作为纳税人,其原因是这些单位和个人拥有税法或税收条例中规定的课税对象,或者是发生了规定的课税行为。可见,纳税人同课税对象相比,课税对象是第一性的。凡拥有课税对象或发生了课税行为的单位和个人,才有可能成为纳税人。又如,税率这一要素,也是以课税对象为基础确定的。税率本身表示对课税对象征税的比率或征税数额,没有课税对象,也就无从确定税率。此外,纳税环节、减税免税等,也都是以课税对象为基础确定的。

► 1. 计税依据

计税依据又称税基,是指税法中规定的据以计算各种应征税款的依据或标准。正确掌