



21世纪高职高专管理类系列教材

# 税法教程

SHUIFA JIAOCHENG

◎ 严天喜 主编

S  
HUI FA  
JIAOCHENG

华中科技大学出版社

<http://www.hustp.com>

21 世纪高职高专财经管理类规划教材

# 税 法 教 程

主 编 严天喜

副主编 谢守忠 汪平原

参 编 王红炎 朱德惠 严天喜

汪平原 张 武 夏 宁

谢守忠 黄菊仙

华中科技大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法教程/严天喜 主编

武汉:华中科技大学出版社,2006年9月

ISBN 7-5609-3727-6

I. 税…

II. 严…

III. 税法-理论

IV. D912.201

税法教程

严天喜 主编

责任编辑:张琼

封面设计:刘卉

责任校对:张梁

责任监印:熊庆玉

出版发行:华中科技大学出版社

武昌喻家山 邮编:430074 电话:(027)87557437

印刷:荆州市翔羚印刷有限公司

开本:787×960 1/16

印张:18

字数:324 000

版次:2006年9月第1版

印次:2006年9月第1次印刷

定价:27.00元

ISBN 7-5609-3727-6/D·61

(本书若有印装质量问题,请向出版社发行部调换)

# 前 言

现代经济社会中,税已涉及生活的方方面面。每一个经济的人或者社会的人必然会与税发生关系,于是什么是税、为什么要征税、税是怎样征收的、不纳税又会承担什么样的法律责任等一系列问题便很现实地摆在我们面前。对于经济类专业的学生来说更需要探讨相关问题。故税法是经济类专业的一门必修课。

根据高职教育的特点,本教材弥补了传统教材对高职教育针对性不强的缺陷,从培养学生动手能力、增强教材的实用性入手,在教材的结构体系、内容的取舍和编写体例等方面做了较多的探索,并有一定的创新。

结构体系的创新。有理论、有实践,更突出实践。本书由十章组成,其中第一章介绍税与税法的基本理论,第二章至第十章分别介绍现行税法的内容。理论部分所占比例较小,税法实务所占份额较大。

内容合理的取舍。我国现行税法的内容(税种)较多,从高职教育的特点出发,本教材对税法(税种)内容作了较大的取舍,主要介绍了三大流转税(增值税、消费税、营业税)、三大所得税(企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税)、土地增值税、关税等税法的内容,将其他各税合并在一章中进行了简要介绍。

编写体例上的变化。在编写体例上,每章前有学习指导、章中有案例、章后有小结,同时附复习思考题。这一变化对帮助学生更好地掌握教材内容、提高动手能力会有很好的作用。

本书由严天喜担任主编,谢守忠、汪平原担任副主编。主编主要负责教材提纲的编写、教材各章内容的修改与定稿,并对全书进行了总撰;副主编参与了教材提纲的修改与讨论。肖作武担任本书的主审。参加教材各章编写的人员分别是:严天喜(第一章、第二章),汪平原(第三章、第五章、第六章),夏宁、张武(第四章),王红炎、谢守忠(第七章),朱德惠(第八章),黄菊仙(第九章、第十章)。

本教材通俗实用,因此不仅适合高职经济类专业学生使用,也可以作为财政税务人员、企业管理人员和会计人员学习使用。

本书是全体编写人员对高职税法教材改革的一次有益尝试。但由于时间有限,书中难免存在不足之处,恳请读者批评指正。

编者

2006年7月

# 目 录

<b>第一章 税法基础知识</b> .....	(1)
第一节 税收基础知识 .....	(1)
第二节 税法基础 .....	(6)
第三节 税法构成要素.....	(12)
第四节 我国现行税制概况.....	(17)
<b>第二章 增值税</b> .....	(27)
第一节 增值税基本原理.....	(27)
第二节 增值税的征税范围、纳税人和税率 .....	(31)
第三节 一般纳税人应纳税额的计算.....	(38)
第四节 小规模纳税人应纳税额和进口货物应纳税额的计算.....	(46)
第五节 增值税出口货物退(免)税 .....	(48)
第六节 增值税的征收与管理.....	(50)
第七节 增值税专用发票的使用与管理.....	(52)
<b>第三章 消费税</b> .....	(61)
第一节 消费税概述.....	(61)
第二节 消费税的纳税人、征税范围和税目税率 .....	(63)
第三节 消费税应纳税额的计算.....	(67)
第四节 消费税的免税和出口退税.....	(74)
第五节 消费税的征收与管理.....	(76)
<b>第四章 营业税</b> .....	(79)
第一节 营业税概述.....	(79)
第二节 营业税的征收范围和纳税人.....	(80)
第三节 营业税的税目、税率和减免税 .....	(84)
第四节 应纳税额的计算与征收.....	(94)
<b>第五章 企业所得税</b> .....	(112)
第一节 企业所得税概述 .....	(112)
第二节 企业所得税的纳税人、征税范围和税率.....	(113)
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定 .....	(114)
第四节 企业所得税税收优惠 .....	(123)
第五节 企业所得税应纳税额的计算与征收 .....	(127)
<b>第六章 外商投资企业和外国企业所得税税法</b> .....	(136)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述 .....	(136)

第二节	应纳税所得额的计算	(139)
第三节	应纳税额的计算	(147)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的税收优惠与征收	(152)
<b>第七章</b>	<b>个人所得税</b>	(159)
第一节	个人所得税概述	(159)
第二节	个人所得税法的基本要素	(162)
第三节	个人所得税应纳税额的计算方法	(165)
第四节	个人所得税额的征收	(184)
<b>第八章</b>	<b>土地增值税</b>	(189)
第一节	土地增值税概述	(189)
第二节	土地增值税的征税范围	(190)
第三节	土地增值税的纳税人	(194)
第四节	土地增值税的税率	(194)
第五节	应纳税额的计算	(195)
第六节	税收优惠	(201)
第七节	土地增值税的征收管理与纳税申报	(202)
<b>第九章</b>	<b>关税</b>	(206)
第一节	关税概述	(206)
第二节	征税对象及纳税人	(208)
第三节	税率	(209)
第四节	关税完税价格	(212)
第五节	应纳税额的计算	(220)
第六节	关税减免	(221)
第七节	行李和邮递物品进口税	(226)
第八节	关税征收管理	(227)
第九节	船舶吨税	(229)
<b>第十章</b>	<b>其他税种</b>	(234)
第一节	城市维护建设税和教育费附加税	(234)
第二节	资源税法	(239)
第三节	城镇土地使用税法和城市房地产税法	(243)
第四节	房产税	(250)
第五节	契税和印花税	(255)
第六节	车辆购置税	(264)
第七节	车船使用税和车船使用牌照税	(268)
<b>参考书目</b>		(279)

# 第一章 税法基础知识

本章主要介绍与税法相关的基础知识,是全课程的基础。学习本章对学好本课程的其他内容大有裨益。本章主要内容包括税收基础、税与税法、税法基础、现行税法税制概况等。其中税收概念特征、税法原则、税收法律关系、现行税制概况是本章的重点,而税法构成要素等内容是本章的难点。

## 第一节 税收基础知识

### 一、税收的概念

税收是为了满足社会公共需要,由政府按照法律规定的标准强制地、无偿地参与一部分社会产品分配,以取得财政收入的一种分配方式。事实上税收的定义包括以下五个层面的内容。

#### 1. 税收的目的是满足社会公共需要

征税、税收的产生、税收的存在,其目的就是为了满足社会公共需要。按照经济学的观点,社会公共需要一般包括四个方面的内容:①保护国家主权的需要,如国防、外交等;②社会秩序稳定的需要,如公检法、行政管理等(以上两者一般被称为纯公共需要);③社会再生产方面的需要,如能源、交通、水利等基础设施;④保障和提高人类自身发展的需要,如文教、卫生、体育、社会保障等。由于公共需要自身的特点使得其价值很难通过市场交换进行补偿,导致私人、部门不愿意或者不能提供,也就是说只有国家才有提供或者满足社会公共需要的可能。而国家也是一个非物质资料生产部门,因此为满足社会公共需要所需要的资金(或者社会产品)只能通过征税来解决。

#### 2. 税收参与分配的对象是社会剩余产品

税收作为经济范畴属于社会再生产的分配环节,政府以税收形式参与社会产品分配时不可能是全部社会产品。从社会产品的价值构成来看,税收只能来自于M(剩余价值)和V(可变资本)部分,却不能来自于C(不变资本),否则整个社会再生产就没办法进行。而且来自于M和V的收入也是有限度的,否则整个社会扩大再生产也没有办法进行,社会就无法进步和发展。所以,从这一意义上看,税收只能来自一部分社会产品即社会剩余产品。这也就是通常在实际工作中经常提到的:税收应“取之有度”,不可以“竭泽而渔”。

### 3. 税收的主体是国家,征税凭借的是政治权利

从社会各层面取得收入的主体有很多,比如,某一部门、某一团体都可以从一个企业或者个人那里获取一定的收入,但这些都称为税。税收是以政府名义向社会各方面取得的收入,这是税收与其他收入形式很重要的区别。同时,政府在取得税收的过程中凭借的是政治权利。政府参与社会产品的分配可以是多种身份,不同的身份会凭借不同的权利,在利用税收形式参与社会产品分配即征税过程中,政府是以管理者的身份,凭借政治权利进行的。

### 4. 税收从表现形式上看是政府的一种财政收入,其实质体现一种分配关系

政府财政收入的形式很多,税收即为财政收入的主要形式。从世界各国情况看,均是如此。但从本质上看,税收体现为政府与纳税人之间的一种收入分配关系,征与不征,征多征少,实质上体现为一种利益关系。

### 5. 税收有其固定的形式特征

税收与其他收入形式的差别主要在于税收有其固有的形式特征,即强制性、无偿性、固定性。对此,在后面将进行专题介绍。

## 二、税收的特征

税收作为财政收入的重要形式,与其他财政收入形式比较,具有强制性、无偿性、固定性的特征。

### 1. 强制性

税收的强制性是指国家凭借政治权利,通过法律征税,是一种强制课征,纳税人必须依法纳税,否则要受到法律的制裁。在实际工作中,是指在税务机关征税过程中,不考虑纳税人的主观意愿,而是依法办事,这一特征使得税收成为国家财政收入最可靠、最稳定、最持久的收入形式。

### 2. 无偿性

税收的无偿性包括两层含义:其一,国家取得财政收入不需要向纳税人付出任何代价,没有交换条件;其二,税收收入形成以后也不再直接返还给纳税人。税收的无偿性是税收与其他财政收入形式区别的重要标志,比如,国债需要偿还并且到期还要付息;规费收入的取得必须为当事人提供一定的服务,也不具备无偿性。当然,税收的无偿性主要是对具体纳税人而言的,就国家与全社会而言,税收最终要通过



财政支出的方式为全体纳税人提供各种服务,如社会秩序、公共安全、社会公共设施等。

### 3. 固定性

税收的固定性是指税收是按国家法令预定的标准征收的。对谁征税、对什么征税、征多少税、什么时候征税等都是通过税收法令预先规定好了的。同时,以上各项规定都有一个比较稳定的适用期。税收的固定性避免了税务机关在征税时任意征收、随意开口的问题,同时使纳税人对自己应该缴纳的税款事先做到心中有数。当然,税收的固定性并不代表税收法律法规长期不变,而应该理解为相对稳定。

税收“三性”中,税收的无偿性是其核心,强制性是无偿性和固定性的保证,税收的固定性是强制性的必然结果,三者互相依存、互相制约、缺一不可。从这一层意义上讲,判断一项财政收入是不是税收,不是看其名称,而应看它是否同时具备以上三个特征。

## 三、税收产生与存在的条件

税收既是个经济范畴,又是个历史范畴。税收是人类社会发展到一定历史阶段的产物。恩格斯曾经说过“捐税是以前的氏族社会完全没有的,但现在我们却十分熟悉它了。”从人类社会发展的历史可以得出,税收产生必须同时具备两个条件。

### 1. 剩余产品的出现是税收产生的物质条件

剩余产品是社会一定时期的总产品扣除补偿物化劳动与活劳动消耗之后的剩余部分。生产活动客观上要求社会产品必须首先补偿物化劳动与活劳动的消耗,否则,就难以维持最基本的简单再生产。因此,税收只能来自于剩余产品。在生产力极端低下的原始社会,由于社会产品仅能维持人们基本生存的需要,在这种情况下,根本谈不上税收,随着生产力的发展,到了原始社会末期,社会产品出现了剩余,从而为税收的产生提供了物质条件,但税收并不是与剩余产品同时产生的,从历史上看,剩余产品的存在远早于税收的产生,税收只是在剩余产品出现的基础上,同时具备其他条件时才出现的。

### 2. 国家的出现是税收的产生和存在的政治条件

仅有剩余产品,税收没有产生和存在的必要。人类社会发展到一定阶段,出现阶级,然后出现国家机构,国家为维持其机构运转必需一定的物质基础,但国家不是物质资料生产部门,因而,只能凭借其政治权利强制地参与一部分社会产品的分配。于是,税收这种特殊的收入形式便出现了。

从上面的分析中可以看出,税收的产生必须是剩余产品的产生与国家的出现,两个条件缺一不可。剩余产品的出现是税收产生的物质条件,为税收的产生提供的可能性;国家的出现是税收产生和存在的政治条件,为税收的产生和存在提供了必要性。

同样,社会主义国家税收也有其存在的客观必然性。新中国成立以后,曾经有一段时间在我国理论界和实际工作中存在“无税论”,现在看来这是一种误解。其实社会主义国家同样具备税收存在的两大基本条件:剩余产品与国家,不仅如此,社会主义国家还存在着不同经济主体之间、同一经济主体局部与整体之间利益的冲突。所以,社会主义社会税收的存在也有其客观必然性。

#### 四、税收的分类

按某一标准把性质相同或相近的税归为一类并与其他税相区别这就是税收分类。税收分类有利于进一步理解税收,同时有利于研究分析一国税制结构体系。

常见的税收分类有以下六种。

##### 1. 按征税对象分类

按照税收征收的对象可以将税收分为对流转额征税、对所得额征税、对资源征税、对财产行为征税。

###### (1) 对流转额征税

对流转额征税简称流转税,它是对商品或劳务的流转额征收的一种税。由于商品或劳务普遍存在使得流转税的征税范围十分广泛,同时,流转税的计征只管收入的有无,不管经营的好坏,税收相对稳定。另外,流转税一般采用比例税率,使得流转税计算简便,流转税的优势使流转税一直是我国主要的税类。我国目前主要的流转税为增值税、消费税、营业税和关税。

###### (2) 对所得额征税

对所得额征税简称所得税,它是对纳税人一定时期的合法收入总额扣除成本、费用和其他可扣除项目以后的余额即应纳税所得额征收的税。其征税原则是多得多征,少得少征,没有所得不征。从税收参与收入分配讲,它是对纳税人收入的第二层次的分配。我国现行所得税主要有企业所得税、外商投资企业与外国企业所得税、个人所得税等。

###### (3) 对资源征税

对资源征税是对开发、利用和占用国有自然资源的单位和个人征收的一种税。其目的主要是取得财政收入、保护资源合理开发利用,调节级差收入、促进平等竞争。我国现行资源税主要有资源税、城镇土地使用税等。

#### (4) 对财产征税

对财产征税是对纳税人的具有所有权或支配权的财产数量或价值征收的税。其作用除增加政府财政收入外,对提高财产的利用效果、促进社会公平也有积极作用。我国现行对财产征税主要有房产税、城市房地产税等。

#### (5) 对行为征税

对行为征税主要是对某些特定行为进行调节限制,使微观活动更好地符合宏观经济要求征收的税。我国目前该类税种很多,主要有车船使用税、印花税、屠宰税等。

### 2. 按税收管理权限划分

按税收管理权限可以将税收分为中央税、地方税、中央地方共享税。中央税是指由中央政府管理和支配的税收,一般来说,税源集中、涉及面广的税收会划作中央税。地方税则是由地方政府管理和支配的税收,地方税收一般来说与地方经济联系密切、税源较分散。中央地方共享税则是由收入在中央和地方分成的税收。

### 3. 按税收能否转嫁划分

按税收能否转嫁可以将税收分为直接税和间接税。直接税是指税负直接由纳税人负担,税负无法转嫁的税收,所得税一般为此类税收。间接税则是指税负可以转嫁给他人,纳税人不直接承担税负的税收,一般看来流转税均为间接税。

### 4. 按税价关系划分

按税价关系可以将税收分为价内税和价外税。价内税是指税收包含在价格之内,税收是价格的组成部分,如现行的消费税、营业税等。价外税是指税收独立于价格之外不构成商品或劳务的价格的税收,如现行的增值税是典型的价外税。

### 5. 按计税标准划分

按计税标准不同可以将税收分为从价税和从量税。从价税是指以征税对象的价格标准为计税标准征收的税。从量税是指按征税对象的实物量标准如重量、件数、面积等计算征收的税。我国现行税种大部分属于从价税。

### 6. 按税收的形态划分

按税收形态可将税收分为货币税和实物税。货币税是指以货币形态征收的税;实物税是以实物形态征收的税。税收经历了由实物形态逐步向货币形态过渡的过程,实物税是税收在商品经济不够发达条件下的主要形式,现阶段税收政策主要形式是货币形态。

此外税收还有其他分类方法。比如,按税收用途划分可将税收分为普通税、目

的税;按税款的确定方法可将税收分为定率税、配赋税等。

### 〔案例 1-1〕

A 市一房地产公司 2003 年缴纳税款 420.6 万元,上缴各种税外费用 480.4 万元。该公司经理杨某心存疑惑,后经查实,发现收费部门竟达 46 个,遂向该市人民政府反应,该市政府责成税务部门进行调查。为了解税费收取情况,A 市税务部门对本市房地产业集贸市场等 315 个企业进行了重点调查,调查结果如下:房地产收费项目 50 项,税外费占销售收入的 35.78%,而税收仅占销售收入的 9.06%,税外费是税收的近 4 倍,其他行业的企业情况也大致如此,税务部门意识到问题的严重性,就向政府提出建议,取消一切不合理收费,严禁乱摊派、乱收费、加强税收征管,将税、费收入纳入法制轨道。

### 〔分析与评价〕

本案涉及税、费收取及依法治税的问题,虽然中央政府三令五申取消各种乱收费,但目前在我国税、费并存的问题仍然存在。其实税、费两者之间有其共同之处,其目的都是为充分行使政府职能,其征收主体都是政府及其授权的部门;其征收管理制度都必须通过法定程序确定。但两者又有显著区别:税一般具有无偿性,体现政府意愿;费一般是有偿的,并且征收主体可以是某一单位和部门。因此,税收比行政收费规格更高,地位更重要,作用更大。

但在生活中,一部分人或部门没有能很好地区分税与费,或者因为利益驱使,人为地混淆税与费,以致税收成为收费情况愈来愈多,导致税收缺位、收费越位。本案例中情况就十分清楚:税少费多、税软费硬,这严重损害了税收的形象,加深了纳税人对税收的抵触情绪。

因此,必须加强税收征管,规范收费,树立税法在税收征管中的权威性,实行依法治税。

## 第二节 税法基础

### 一、税与税法

按照税收的特征,税收与税法两大概念是紧密联系的,也就是说有税必然有法。然而,历史上确实经历过有税无法的时代,例如,奴隶社会时期税收的强制性是通过奴隶主的强权来实现的。然而现代社会就不一样了,现代社会是法治社会,有税无法与现代文明格格不入,一个国家或者政府要征税,首先必须先立法,然后才能依法征收。

### 二、税法的概念、特征

法律的调整对象是法的基本理论中极其重要的问题,要知道什么是税法,就必

须知道税法调整的对象。税法的调整对象应该是各种税收关系,其中包括税收分配关系和税收征收管理关系。因此,税法实际上是指由国家制定认可并通过国家强制力保证实施的调整税收关系的各种法律规范的总称。

税法除法律所共有的特征外,还具备四个基本特征。

### 1. 税法是调整税收关系的法

从税法的调整对象上看税法是调整税收关系的法律规范,税法最基本的特征就是调整对象的特定性,这是税法区别于其他部门法的最主要特征之一,调整税收关系不仅仅是税法的目标和根本任务,也是税法概念的主要内涵。

### 2. 税法是以确定的征税权利和纳税义务为内容的法

税法通过规定国家的征税权和纳税人的纳税义务来分配国家与纳税人之间的财产利益,达到确认保护和发展对统治阶级有利的税收关系和分配秩序。因此,规定征税权利和纳税义务也是税法的特征。

### 3. 税法是权利和义务不对等的法

税收关系不是建立在自愿协商、等价有偿原则基础上的,相反,税收具有强制性、无偿性的特征。调整这类税收关系的税法必然反映税收关系的要求,因此从根本上讲,税法所规定的权利和义务是不对等的,作为征税一方,更强调其权利,而对纳税人一方则更强调其义务。

### 4. 税法是实体内容与征管程序相统一的法

法律可以分为实体法和程序法,就多数情况而言,实体法与程序法是分离的。但税法中既包含实体法的内容也包含程序法的内容,体现了实体法与程序法相结合的特征,这一特征是由税法的调整对象决定的。按照现代法治原则,要做到依法治税,就必须是税收实体方面的关系与征管程序方面的关系都严格纳入税法调整的轨道。

## 三、税法的作用

税法的作用是税法本质和任务的外在表现,由于税法调整的对象涉及到社会生活的各个方面,与国家的整体利益及企业、单位、个人的直接利益有着密切关系,并且在建立和发展我国社会主义市场经济体制中,国家通过税法对经济的调控越来越强,所以税法的地位越来越重要。我国税法的作用大体上包括以下几个方面。

### 1. 税法是对纳税人的保护和对征税人的约束

在税收法律关系中虽然纳税人依法纳税是其义务,但义务的大小由税法予以明

明确规定。从这个意义上讲,税法对纳税人具有保护作用,另一方面通过税法对征税主体的权利也有约束作用,征收机关必须严格按照法律规定的标准组织税收。也就是我们通常所说的依法办事,依率计征。

## 2. 保证财政收入的及时稳定和足额实现

税收是国家最主要的财政收入,一般占财政收入的80% - 90%。税收收入的取得是通过税法的保障作用来实现的。

## 3. 维护国家主权与经济利益

随着经济全球化的发展,国与国之间的经济联系日益密切。这种相互依存的国际经济交往,给税收关系的调整带来了一定的困难和挑战。各国政府都面临着既要开展交流、利用外资、引进技术,又要维护本国主权和经济利益的矛盾。为解决这一问题,世界大多数国家都通过颁布涉外税收法律或签订国际税收协定来解决这一矛盾。我国也不例外,从20世纪80年代开始就制定了多部涉外税法,同时先后与多国签订了避免所得税双重征收和防止偷漏税的协定。这对于保障和维护我国的主权和经济利益有着极其重要的作用。

## 4. 制裁和打击税务违章行为

税法通过规定税务违章行为以及对违章行为的处理,对制裁和打击税务违法行为有着重要作用。税法不仅对纳税人的税务违章行为(如欠税、偷税、抗税等)进行了规范并制订处罚条款,而且对税务人员的税务违章行为也规定了明确的处罚办法。这样,很好地保证了税收执法过程的规范化。

## 5. 税法是国家宏观调控经济的法律手段

我国建立和发展社会主义市场经济,一个重要的改革目标,就是从过去国家习惯于用行政手段管理经济向运用法律、经济的手段宏观调控经济转变。税收作为国家宏观调控的主要手段,通过制定税法,以法律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,公平经营单位和个人的税收负担,鼓励平等竞争,为市场经济的发展创造良好的条件。

# 四、税法原则

所谓税法原则是指由税收分配规律和国家意志决定用来调整税收关系的法律的根本准则,它对各项税法起统领作用。归纳起来,税法的基本原则包括财政收入原则、税收

法定原则、税收公平原则、税收效率原则、实质征税原则、社会政策原则、平等纳税原则、普遍纳税原则、合理负担原则、宏观调控原则、征税简便原则、维护国家主权原则、保障纳税人权益原则、税收中性原则等。现就其中财政收入原则等几方面进行具体分析。

### 1. 保障财政收入原则

税收是财政收入的主要来源。为保证财政收入的充分稳定、及时可靠,应将保障财政收入作为税法的一项基本原则,它是制定税法、设计税收规范的基本出发点。原则包括保障财政收入的足额及适度合理两方面,它要求在制定税法时,一方面要使税收能为政府筹集到足够的财政收入,另一方面又要使税收收入始终保持与国民生产总值或国民收入有个相对稳定的比例,同时要取之有度,不能伤及纳税人,影响经济的持续发展。

### 2. 税收公平原则

税收公平是指国家征税要使各个纳税人承受的负担与其经济状况相适应,并使各个纳税人之间的负担水平保持均衡,包括横向公平与纵向公平。税收公平原则是法律面前人人平等思想在税法中的体现和发展,成为当今世界各国制定税收制度的首要准则。值得指出的是,税收公平原则应贯彻于税法制定和实施的全过程。使其从法律条文上的公平,转化为税收现实的公平。

### 3. 税收效率原则

税收效率原则包括税收经济效率和税收行政效率两方面。税收经济效率指政府向企业和个人征税是对资源的一种配置方式,它会改变整个社会经济效益的状态,或提高经济效益,或导致经济效益的损失。税收行政效率是指政府设计的税收制度能在筹集充分的收入的基础上使税务行政费用最小化。以上客观上要求在税收立法、执法和司法中必须全过程贯彻效率原则。

### 4. 税收法定原则

税收法定原则又称合法性原则,是指征税和纳税都必须有法律依据,并依法征税和纳税,这一原则是现代民主与法治原则在税收关系中的集中体现。前面我们曾经论述过,现代社会有税必有法,就是税收法定原则的必然结果。税收法定原则包括课税要素法定、课税程序合法等多方面。

### 5. 税法宏观调控原则

税法宏观调控原则是指税法规范和税法行为应符合国家宏观调控目标的基本原则。其原则有两层含义。

其一,在立法上通过税种的开征、税种的停征、税目的调整和税率的升降促进经济结

构和产业结构的合理化,实现社会总供求的基本平衡,使经济符合国家宏观调控的要求。

其二,赋予法官一定的根据国家宏观调控政策需要的税收自主裁量权,适时处理法律没有明确规定的涉税案件。

税法宏观调控原则是现代市场经济条件下特有的原则,它很好地适应了现代市场经济发展的客观要求,是政府实现宏观调控职能的需要。

#### 〔案例 1-2〕

2002 年 5 月至 7 月,村民杨某与某单位职工张某合伙收购、加工葡萄干。2002 年 7 月 12 日,张、杨二人销售葡萄干 20 830 公斤,货款 89 570 元。销售后到税务所开具了发票 3 套,但由于货款未收到,开具发票时未缴纳税款。此后张、杨二人继续收购加工。但一直未到税务机关申报纳税,2002 年 10 月 20 日税务人员到张、杨处查核,核定其 2002 年销售葡萄干总金额为 127 650 元,除按增值税税法规定征收增值税外,并按该县人民政府出台的《关于加强葡萄干市场管理和课税办法的通知》另附加征收葡萄干加工税。由于税务机关没有发出书面纳税通知,这笔税款一直拖欠未能入库。2003 年 7 月 12 日税务所作出追补税款并加收滞纳金的处罚。

#### 〔分析与评价〕

本案例涉及税收法定原则,税收法定原则是税法的一项基本原则。我国《税收征管法》规定:“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税依照法律的规定执行”本案例中,张、杨二人所在的县,未经授权擅自制定《关于葡萄干市场管理和课税办法的通知》,同时在其中规定了对葡萄干征收加工税,显然违反了《税收征管法》的有关规定,违反了税收法定原则,是一种无效行政行为。

但同时本案例中,张、杨二人未能按规定缴纳有关税款的行为也是违法的。

## 五、税收法律关系

税收法律关系是指由税法确认和保护的在国家征收机关与单位、个人之间的基于税法事实而形成的权利与义务关系。

### 1. 税收法律关系的特点

税收法律关系作为一种法律关系除具备一般法律关系所具备的特点外,也有其自身的一些特征。具体表现在以下四个方面。

#### (1) 税收法律关系是由税法确认和保护的社会关系

税法是调整税收关系的法律体系,其调整的目的就是确认和保护税收关系。由于不同部门的法律规范所调整的社会关系不同,因而形成了内容和性质不同的法律关系,税法在调整税收关系时,就形成了税收法律关系。因而税收法律关系产生的法律前提就是税法,税法是产生税收法律关系的法律根本依据。



## (2) 税收法律关系是基于税法事实而产生的法律关系

税法事实就是税法规范所设定的能引起税收法律关系产生、变更和消灭的条件或根据。税法事实多种多样,但归纳起来还是两样:事件和行为。一定的税法事件或者行为是引起税收法律关系的前提或根据。

## (3) 税收法律关系的一方主体是代表国家行使征税权的税务机关

没有国家参加的分配关系不是税收关系。在税收法律关系中,不论另一方主体是谁,其一方主体必然是国家。

## (4) 税收法律关系中财产所有权或者使用权是向国家一方单方面的转移

税收法律关系与民事关系不同,与财政关系也不完全相同。比如,在财政关系中,财产的所有权或者使用权既有向国家转移,也有向居民或者单位的转移,但税收法律关系中,财产的所有权或者使用权只能是单位或个人向政府或国家单方面的无偿转移。

## 2. 税收法律关系的构成要素

税收法律关系的构成要素包括三部分,即税收法律关系的主体、税收法律关系的客体、税收法律关系的内容。

### (1) 税收法律关系的主体

税收法律关系的主体又称税法主体,是指税收法律的参加者,即承担税收义务享受相应权利的双方当事人,包括征税主体和纳税主体。

① 征税主体是指税收法律关系中享受税权的一方当事人。在我国征税主体主要是税务机关,此外还包括财政机关和海关。

② 纳税主体是税收法律关系中负有纳税义务的一方当事人。按照纳税人身份不同,纳税主体可分为法人、非法人组织和自然人三类;在纳税人之外,纳税主体还包括纳税担保人。纳税担保人与纳税人一样负有法律上的纳税义务。

### (2) 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双方在税收征纳活动中依法享有的权利和承担的义务。它决定了税收法律关系的实质。包括征税主体的权利和义务与纳税主体的权利和义务两方面,双方的权利和义务是相互对应的。

### (3) 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体又称税法客体,是指税收法律关系主体双方权利和义务所共同指向的标的。它是税收法律关系产生的前提。税收法律关系的客体可以是商品、货币、财产、资源、所得乃至主体的行为。

## 3. 税收法律关系的产生、变更和终止

### (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的权利与义务关系。