

21世纪高职高专财经类专业
核心课程教材

税法

SHUIFA

王曙光 主编 高艳荣 杨玉莹 马克和 副主编



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

21 世纪高职高专财经类专业核心课程教材

税法

王曙光 主 编
高艳荣 杨玉莹 马克和 副主编

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税法/王曙光主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2001.8

21 世纪高职高专财经类专业核心课程教材

ISBN 7-81044-925-7

I. 税… II. 王… III. 税法 - 中国 - 高等学校: 技术学校
- 教材 IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 047265 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 4710523

营销部: (0411) 4710525

网址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

大连印刷工业总厂印刷

东北财经大学出版社发行

开本: 890 毫米 × 1240 毫米 1/16 字数: 389 千字 印张: 16

印数: 1—8 000 册

2001 年 8 月第 1 版

2001 年 8 月第 1 次印刷

责任编辑: 高 鹏

策划: 刘士平

责任校对: 刘东威

封面设计: 张智波

版式设计: 吴 伟

定价: 19.00 元

NA176/05

出版说明

东北财经大学出版社自建社以来一直担负着出版各层次财经教育用书的重任,先后出版过大量专业水平高、实用性强、富有特色、得到广泛采用的教学用书。其中包括财政部、中国农业银行、中国人民银行、中国工商银行、中国建设银行、国内贸易部、国家税务总局、国家统计局和辽宁省教委等主持编写的数百种教材,积累了丰富的出版资源和出版经验。

近年来,随着高等教育结构的调整,高等专科和高等职业技术教育蓬勃发展。我们系统地研究了国内外高职高专教育的特点,总结了全国部分高职高专学校的教学经验,特别是在研究总结国家教育部设在东北财经大学高等职业技术学院的全国高等职业教育师资培训基地的教学经验基础上,策划了本套供高职高专教学使用的教材新系。我们从本社历年来出版的百余种各部委统编的高等财经专科教材中遴选出部分使用广泛、影响深远、深受用书单位好评的教材,以之为蓝本,组织长期从事教育实践、业务水平高的教师,在继承原教材长处的基础上,吸收我国改革和财经管理的最新成果,着眼于21世纪经济、技术、社会发展和世界经济一体化的历史趋势对人才的需求,重新编写了公共课、财务会计、证券投资、会计电算化等系列教材。这些系列教材在内容、结构和形式上都有很大提高,具有很强的适用性和前瞻性。

在新版教材出版之际,谨向原版教材和新版教材的编写人员以及用书单位的师生表示衷心的感谢,并欢迎读者就本系列教材的有关问题多多赐教。

东北财经大学出版社
2001年5月

编写说明

市场经济是法制经济,税法是国家法律的重要组成部分。随着我国社会主义市场经济的不断发展,税收正愈来愈深刻地影响着人们的社会经济活动。然而,一切税收活动必须符合法定的方式,税法必须对税收活动予以严格约束与规范,尤其在实践中更要求征税主体依法行政和纳税主体依法纳税。从某种意义上说,对税法的严格遵守,往往更多地取决于人们对其认识和理解的程度。因此,税法的正确贯彻实施,对于保障国家财政收入,维护纳税人的合法权益以及促进市场经济的良性运行与发展等方面,更具有积极的现实意义。

本书是为高职高专会计、税务、财政和证券投资等经济类专业培养技术应用型人才,针对税法课程的教学需要而编写的教材,也可作为在职职业人员、经济理论工作者以及纳税单位和有关人员的学习用教材或参考书。本教材的编写主要体现了以下几个特点:

一是符合市场经济理论要求。全书以社会主义市场经济理论为指导,在依据税收法律制度的基础上,诠释税法对调控宏观经济和影响市场经济运行的作用及其合理性。

二是理论密切联系实际。全书从经济、税收和法律角度来阐明税法的基本内容,既有对税收、税法基本理论的研究和相关性知识的阐述,又有实际工作的案例与操作。

三是内容全面系统,体系科学合理。全书以最新的理论知识和法律制度为基础,对我国现行的税收法律制度加以系统介绍,分章全面阐明基础知识、各税种的基本法律内容、税额计算和征收管理,使体例更具科学性和合理性。

四是阐述通俗易懂,可操作性强。全书文字通畅、言简意赅,在全面阐明税收法律制度的同时,辅之以一定量的图表和例题,有针对性地对税法内容进行深入剖析,将知识与案例相结合,使之更具可操作性。

本书引用的税收法律制度和有关数据,截止到2001年4月底,实际运用时应加以注意。

为适应注册类社会技术职称的考试要求,本书的编写参考了注册税务师、注册会计师全国统一考试指定的《税法》教材,以及有关《国家税收》和《税法》等著述。本书在编写过程中,还得到了黑龙江省哈尔滨市国税局、地税局及哈尔滨商业大学等单位有关领导和同志的支持与帮助,在此一并表示感谢!

为更好地熟悉税收法律,进一步理解和掌握本教材的内容,本书以外又另行编写了《税法学习指导》一书。

本书由哈尔滨商业大学王曙光任主编、哈尔滨商业大学高艳荣、吉林财税专科学校杨玉莹和铜陵财经专科学校马克和任副主编,哈尔滨商业大学李兰、李树林和苏之涛参加编写,最后由王曙光同志修改和定稿。

限于编者的水平,不当或错误之处请有关专家和读者批评惠教。

编 者
2001年6月

目 录

第一章 税法总论	1
第一节 税收概要	1
第二节 税法概念	4
第三节 税法要素	8
第四节 税收立法	14
第五节 税法体系	18
第二章 流转税法——增值税法	24
第一节 增值税基础知识	24
第二节 增值税基本法律内容	27
第三节 增值税额计算与征收	32
第四节 增值税出口退(免)税规定	44
第三章 流转税法——消费税法	49
第一节 消费税基础知识	49
第二节 消费税基本法律内容	51
第三节 消费税额计算与征收	56
第四章 流转税法——营业税法	65
第一节 营业税基础知识	65
第二节 营业税基本法律内容	67
第三节 营业税额计算与征收	74
第五章 所得税法——企业所得税法	81
第一节 企业所得税基础知识	81
第二节 企业所得税基本法律内容	83
第三节 企业所得税额计算与征收	86
第六章 所得税法——涉外企业所得税法	105
第一节 涉外企业所得税基础知识	105
第二节 涉外企业所得税基本法律内容	106
第三节 涉外企业所得税额计算与征收	112
第七章 所得税法——个人所得税法	125
第一节 个人所得税基础知识	125
第二节 个人所得税基本法律内容	126
第三节 个人所得税额计算与征收	134

第八章 资源税法	148
第一节 资源税法.....	148
第二节 土地税法.....	153
第三节 农业税法.....	165
第九章 其他税法	174
第一节 房产税法.....	174
第二节 车船使用税法.....	179
第三节 契税法.....	184
第四节 关税法.....	187
第五节 印花税法.....	198
第六节 车辆购置税法.....	206
第七节 城市维护建设税法.....	209
第十章 税收征收管理法	213
第一节 税务管理.....	213
第二节 税款征收.....	220
第三节 税务检查.....	225
第四节 税务违法处理.....	227
第十一章 税务行政管理法	233
第一节 税收管理体制.....	233
第二节 税务行政处罚.....	236
第三节 税务行政争讼.....	239
第四节 税务行政赔偿.....	244

第一章 税法总论

内容提要

税法是国家法律的重要组成部分，是征纳双方共同遵守的行为规范。税收、税制和税法的概念及其相互关系，税法的地位和作用，税收法律关系、税法构成要素，税收立法原则、机关及其程序，以及我国税法的建立、发展及现行税法体系，这是税法的基础理论知识，也是学习和研究税法必须首先解决的问题。本章按税收概要、税法概念、税法要素、税收立法和税法体系分节进行研究和阐述。其重点是税法概念、要素及其体系，难点为税法要素。

第一节 税收概要

一、税收的概念

税收是国家凭借其政治权力，强制、无偿地参与国民收入分配取得财政收入的一种手段。

（一）税收的依据

国家取得任何一种财政收入，总是要凭借国家的某种权力。如国家的土地收入、官产收入、国有企业利润收入，凭借的是国家对土地和其他生产资料的所有权；特权收入，凭借的是国家对山林、水流、矿藏等自然资源的所有权；向其统治的臣民或国家收取贡物，凭借的是统治者的权力等。诸如这些国家权力，归结起来可概括为财产权力和政治权力。因此，国家取得各种财政收入，所凭借的也是这两种权力，但国家税收凭借的只是惟一的政治权力而不是财产权力，由此看国家政治权力是税收的依据。

（二）税收的特征

税收有其固有的形式特征，它是税收区别于其他财政收入方式的基本标志。税收的特征包括强制性、无偿性和固定性，具体表现为：

（1）强制性。强制性指税收凭借国家政治权力，通过法律形式对国民收入进行的强制课征。负有纳税义务的单位和个人必须依法定的标准和期限履行纳税义务，否则要受到法律制裁。

（2）无偿性。无偿性指国家向纳税人进行的无需偿还的征收，即国家征税以后，税款成为国家所有而不再归还给纳税人，也不需支付任何报酬。

（3）固定性。固定性指国家征税通过法律形式预先规定了征税范围、计税标准及其征收比例或数额，按预定标准征收。

税收的三个特征是统一的整体，是各种社会制度下的税收共性。只有同时具备这三个特征才是税收，否则就不是税收。

（三）税收的范畴

税收在社会再生产过程中,属于分配范畴。社会再生产中的分配环节,是将社会产品和国民收入分为不同的份额,并决定各份额归谁占有的一个环节,而税收就是该环节的一种形式。国家征税的过程,就是把一部分国民收入从纳税单位或者个人手中转变为国家所有的分配过程。同时,由于税收分配凭借的是国家政治权力,因而税收分配所体现的分配关系则是一种特定的分配关系。

(四) 税收的形态

从历史演变来看,税收的形态有力役、实物和货币,其中力役是税收的特殊形态,实物和货币尤其是货币为税收的主要形态。在奴隶社会和封建社会,税收以实物和力役形态为主;封建社会末期尤其是资本主义社会,税收形态从实物过渡到以货币为主,甚至全部采用货币形态。在我国,除农业税等个别税种采用一部分实物征收外,其余税种均实行了货币形式征收。

二、税收的产生

(一) 税收产生的条件

一般认为,税收的产生取决于相互制约的两个条件:

1. 税收产生的前提条件——国家的产生和存在

国家的出现同税收产生有着本质的联系。因为税收是国家实现其职能的物质基础,只有出现了国家之后,才有为满足国家政权行使职能而征税的客观需要。税收是以国家为主体,以国家政治权力为依据的特定分配,只有产生了国家才有课征税收的主体,也才有课征税收的依据,从而使税收的产生成为可能。

2. 税收产生的经济条件——私有财产制的存在和发展

私有财产制度的出现同税收的产生也有着直接的必然联系。税收是凭借国家政治权力而不是财产权力的分配形式,只有社会上存在着私有财产制度,而国家又需要将一部分不属于自己所有或不直接支配使用的国民收入转变为国家所有的情况下,才有必要采取税收这种强制性方式。可以说,税收是国家对私有财产行使支配权的表现,也是对私有财产的一种侵犯。因此,只有社会上存在着私有财产制度这样的经济条件,税收才会产生。

(二) 税收产生的过程

我国税收的产生经历了较为漫长的发展过程,归纳起来大体可分为雏形和成熟两个阶段。

1. 夏商周时期的“贡助彻”——雏形阶段

我国第一个奴隶制国家夏代出现以后,即产生了贡法。一般认为贡是夏代王室对其所属部落及本国平民的一种强制课征。贡分为两种:一是与主从关系相连的土贡,即王室对其所属部落以及被用武力征服的部落的强制征收。土贡的贡品一般为当年的土特产品。但到了商代、周代,土贡分为九类,称“九贡”,贡品包括牲畜、丝织品、用器用具、珠宝、珍品等。二是与耕种土地相联系的贡,即平民耕种土地向国王的贡纳。一般是根据土地若干年的收获量定出一个平均数,并按其抽取一定的比例。

到了商代,贡法逐渐演变为助法。助法是借助平民公田的力役课征,即在井田制度下,八家平民在各自私田的基础上来共同耕种公田,公田上的收获全部归王室所有。因此,助法是属于力役形式的缴纳。

到了周代,助法又演变为彻法。彻法是按亩征收实物的课税制度,即每户平民耕种的

土地要以一定的产量缴纳给王室。彻法按土地数量进行课征，比贡法和助法有了很大的进步。此外，对商业和手工业征收“关市之赋”、“山泽之赋”，即对经过关卡或上市交易的物品以及伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等进行征税，这是我国最早出现的工商税收。

2. 春秋时期鲁国的“初税亩”——成熟阶段

春秋时期是我国奴隶社会向封建社会的转变时期，适应这一历史转变，税收制度也发生了巨大的变革，尤以鲁国的改革最为突出。

为了增加财政收入和抑制开垦私田，鲁国鲁宣公十五年（公元前594年）开始对井田以外的私田征税，宣布不论公田和私田一律按亩征税，史称“初税亩”。征收的比例，基本上为十分之一。实行初税亩以后，土地所有者只要纳税，全部收获可以归自己支配。初税亩顺应了土地私有制这一必然发展趋势，这是历史上一项重大的经济改革，也是我国农业税制从雏型阶段进入成熟时期的标志。

三、税收的职能

税收职能一般是指税收分配在一定社会制度下所固有的功能和职责，是税收的一种长期固定的属性。一般认为税收具有财政、经济和监督三种职能。

（一）税收的财政职能

税收的财政职能是指税收为国家组织财政收入的功能。税收是国家凭借政治权力，通过法律形式把企业和个人的收入通过征税方式变为国家财政收入，以满足国家财政支出的需要。古今中外各国，税收在财政收入中所占比重都很大，是国家财政的重要支柱，成为国家机器运转的经济基础。如果没有税收，国家的职能就无法实现，那么国家就无法存在。

税收的财政职能不但内在于税收取得财政收入的量上，而且在于税收取得财政收入的质的规定性。由于税收具有三个形式特征，决定了税收取得财政收入具有广泛、可靠、及时、均衡及不需偿还的功能，能够满足国家实现其职能对财政收入的质的要求，而这些功能和其他财政收入形式所不具备或不完全具备的。

（二）税收的经济职能

税收的经济职能是指国家运用税收来调控经济运行的功能。国家向企业和个人征税，把一部分国民收入转为国家所有，必然要改变原有的分配关系，对生产结构、消费结构、生产关系结构等方面产生一定的影响。这种影响可能是积极的，也可能是消极的；可能是促进经济发展，也可能导致经济停滞或倒退；可能是有意识的，也可能是无意识的。但无论如何，税收对经济的影响始终是客观存在的。

税收的经济职能同国家运用的其他经济调节手段相比，也具有自身的质的规定性。由于税收是国家以法律形式规定征收的，这就决定了国家可以自觉地运用税收来贯彻其既定的经济政策，达到调节经济的预期目的，体现了税收调节经济的权威性；由于税收的征收不受所有制的限制，可以延伸到国民经济各个部门及行业和再生产的各环节，体现了税收调节经济的广泛性；由于税收的调节对象和调节要求可在税制中予以规定，在实际执行中还可根据客观的经济需要加以调整，体现了税收调节经济的灵活性。税收调节经济的权威性、广泛性和灵活性，构成了税收调节经济的特殊功能。

（三）税收的监督职能

税收的监督职能是指国家通过税收征管法令来约束纳税人社会经济行为的功能。国家

通过税收分配将一部分国民收入征为国有,要做到应收尽收,则必须进行税收的管理、检查、纠正、统计、预测和调查等一系列工作。它一方面能够反映有关的经济动态,为国家经济管理提供依据;另一方面能够对企业 and 个人的经济活动进行有效的监督。由于税收是一种无偿性的分配,分配的结果是直接减少纳税人的既得利益,它本身就要求必须具有监督管理功能,以使这种无偿性的分配得以顺利实现。

税收的监督管理贯穿于税收活动的全过程。从税收法律制度的制订到税收收入的人库,都必须体现税收监督的职责和功能,否则国家的财政收入就得不到保障,税收调节经济的目的也就难以实现。税收的监督管理所涉及的范围也十分广泛,就当前我国的经济性质看,涉及国有、集体、个体、外资、合资、乡镇、街道、个人及各种经济联合体;就再生产过程而言,涉及生产、交换、分配、消费各环节;就企业内部而言,涉及生产、供销、成本和利润分配等经营活动。

第二节 税法概念

一、税法的概念

(一) 税法的定义

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间征纳活动的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。其目的是保障国家经济利益和纳税人的合法权益,维护税收秩序,保证国家的财政收入。

税法又有广义与狭义之分,广义的税法是指国家立法机关、政府及其有关部门制定的有关税收方面的法律、规章、制度等;而狭义的税法仅指国家立法机关或其授权制定的税收法律,这是严格意义上的税法。本书中所言的税法是指广义上的税法。

(二) 税法与其他法律的关系

税法在我国法律体系中,除自身规定的内容外,在某种情况下也需要援引一些其他法律,它与其他法律或多或少地有着相关性。这里,主要阐述税法与宪法、民法、刑法等最为密切相关的法律之间的关系。

1. 税法与宪法的关系

宪法是我国的根本大法,它是制定所有法律、法规的依据和章程,因而也是税法制定的根本依据。《宪法》第56条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”从而明确了国家可以向公民征税,并要有法律依据的基本要求。因此,我国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》中规定:国家要保护公民的合法收入、财产所有权,保护公民的人身自由不受侵犯等。因此,在制定税法时,就要规定公民纳税人应享有的各项权利以及国家税务机关行使征税权的约束条件,同时还要求税务机关在行使征税权时不能侵犯公民纳税人的合法权益等。《宪法》中还规定:中国公民在法律面前人人平等。因此在制定税法时也应遵循这个原则,即所有的纳税人要平等对待,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

税法与民法有着本质的区别。民法是调整平等主体之间即公民之间、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，其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进行征税，是调整国家与纳税人征纳关系的法律规范，这种税收征纳关系不是商品的关系而是国家意志和强制的关系，其调整方法的主要特点是命令和服从。

税法与民法两者之间又有联系，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，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。

但当涉及到税收征纳关系的问题时，一般应以税法规定为准则。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，应该按照税法的规定对这种交易做相应的调整。

3. 税法与刑法的关系

税法与刑法也有本质区别，主要表现为调整的范围不同。刑法是关于犯罪、刑事责任与刑罚的法律规范；税法则是调整税收征纳关系的法律规范。

税法与刑法也有着密切的联系，主要表现在：两者对违反税法行为都规定了处罚条款。但应该指出的是，违法与犯罪是两个概念，违反了税法并不一定是税收犯罪。例如，我国现行《税收征管法》第63条规定：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，并处以不缴或少缴的税款0.5~5倍的罚款。而《刑法》第201条规定：纳税人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两次行政处罚又偷税的，处3年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额1倍以上5倍以下罚金等。从上面可以看出，两者之间的区别就在于情节是否严重，轻者给予行政处罚，重者则要给予刑事处罚。

二、税法的分类

税法分类是指按一定标准，把性质、内容、特点相同或相似的税法归为一类的方法。在税法体系中，按不同的标准可分为不同类型的税法：

（一）以税法内容和功效为标准的分类

按照税法的基本内容和功能效用的不同，可分为税收基本法、税收实体法、税收程序法。

税收基本法是规定税收性质、立法、种类、体制和税务机构以及征纳双方权利与义务等内容的法律规范。它是税法体系的主体和核心，起着税收母法的作用。1949年我国中央人民政府（政务院）制定的《全国税政实施要则》就具有税收基本法的性质。目前，我国还没有制定统一的税收基本法，但随着我国社会主义市场经济的发展和税收法制的不断完善，研究和出台税收基本法也已经为期不远了。

税收实体法是规定税种及其征税对象、纳税人、税目税率、计税依据、纳税地点等要素内容的法律规范。如《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国外商投资企

业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》等，就属于税收实体法。

税收程序法是规定税收管理工作的步骤和方法等方面的法律规范。主要包括税务管理法、纳税程序法、发票管理法、税务处罚法和税务争议处理法等。如《中华人民共和国税收征收管理法》和《税务行政复议规则》等，就属于税收程序法的范畴。

（二）以征税对象为标准的分类

按照税法所规定的征税对象的不同，可分为流转税法、所得税法、资源税法、财产税法、行为目的税法。

流转税法是规定对货物流转额和劳务收入额征税的法律规范。如增值税、销售税、消费税、营业税和关税等税的税法。其特点是与商品生产、流通、消费有着密切的联系，不受成本费用的影响而收入具有“刚性”，有利于国家发挥对经济的宏观调控作用。流转税法为世界各国，尤为发展中国家所重视和运用。

所得税法是规定对纳税单位和个人获取各种所得或利润额（或收入额）征税的法律规范，如企业所得税、个人所得税等税的税法。其特点是可以直接调节纳税人的收入水平，发挥税收公平税负和调整分配关系的作用。所得税法为世界各国所普遍运用，尤其在市场经济发展和经济管理水平较高的国家更受重视。

资源税法是规定对纳税人利用各种资源所获得收入征税的法律规范，如资源税、农业税、土地税等税的税法。其特点是调节因自然资源或客观原因所形成的级差收入，将非客观努力的级差收入征归国有，避免资源浪费，保护合理使用国家自然资源。资源税法一般适用于对利用自然资源（如土地、矿藏、森林等）、设备、资金、人才等资源所获收益或级差收入的征税需要而制定。

财产税法是规定对纳税人财产的价值或数量征税的法律规范，如房产税、车船税、遗产税、不动产税和契税等税的税法。其特点是避免利用财产投机取巧和闲置浪费，促进财产的节约和合理利用。因此，财产税法一般以课征财产富有者以平均社会财富，课征财产闲置者以促进合理使用为根本目的，同时为增加家财政收入的需要而制定。

行为目的税法是规定对某些特定行为及为实现国家特定政策目的征税的法律规范。如投资方向调节税、印花税、屠宰税和城市维护建设税等税的税法。其特点是可选择面较大，设置和废止相对灵活，具有因时因地制宜制定具体征管办法，有利于国家限制和引导某些特定行为而达到预期的目的。行为目的税法一般适用于国家为实现某些经济政策、限制特定行为并为达一定目的需要而制定。

（三）以税法其他标准的分类

按照税收收入归属和征管权限的不同，可分为中央（收入）税法和地方（收入）税法。中央税是税收收入和管理权限归属中央一级政府的税收，一般由中央统一征收管理。地方税是税收收入和管理权限归属于各级地方政府的税收，一般由各级地方政府负责征收管理。1994年我国实行新的财税管理体制，将税收划分为中央税、地方税、中央与地方共享税三类，如消费税等为中央税，增值税等为中央地方共享税，房产税等为地方税。

按照主权国家行使税收管辖权的不同，可分为国内税法、外国税法和国际税法等。国内税法一般是按照属人或属地原则，规定一个国家的内部税收法律制度；外国税法是指国外各个国家制定的税收法律制度；国际税法是指国家间形成的税收法律制度，主要包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等。

三、税法的地位和作用

(一) 税法的地位

税法是我国法律体系的重要组成部分,其地位是由税收在国家经济活动中的重要性决定的。一方面是因为,税收收入是政府取得财政收入的主要来源,而财政收入是维持国家机器正常运转的经济基础;而另一方面,税收是国家宏观调控的经济杠杆和重要手段。因此,税法是调整国家与企业和个人收入分配关系的最基本、最直接的方式,特别是在市场经济条件下,税收收入的上述两项功效表现得非常明显和直接。

税与法密不可分,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,税收法律须经立法机关批准,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,均以法定形式表现出来。因此,税法属于国家法律体系中一个重要的部门法,它是调整国家与各个经济单位及公民个人分配关系的基本法律规范。

(二) 税法的作用

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单位和个人的直接利益有着密切的关系,并且在建立和发展我国社会主义市场经济体制中,国家将通过制定实施税法加强对国民经济的宏观调控,其地位和作用越来越重要。其主要表现在:

第一,税法是国家组织财政收入的法律方式。我国为了加速国民经济的发展,促进实现社会主义经济建设的现代化,必须筹集大量的资金用于工农业基础建设和能源、交通等重点建设。对建设资金的需求,从一定意义上讲,是我国经济能否腾飞、高速发展的关键。实践证明,单靠私人或某些企业的投资,不可能筹集大量的资金并投入大规模的基础建设,而税收才是筹集国家建设资金的最主要渠道。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。

第二,税法是国家调控经济运行的法律手段。我国建立和发展社会主义市场经济体制,其改革的目标之一就是过去国家习惯于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,调节生产与消费及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,公平税负、鼓励平等竞争,为市场经济的发展创造良好的条件。

第三,税法是国家维护经济秩序的法律工具。由于税法的贯彻执行涉及到从事生产经营活动的每个单位和个人,这些经营单位和个人通过办理税务登记、建账建制、纳税申报等,其各项经营活动都将纳入税法的规范制约和管理范围。这样,税法就确定了一个规范有效的纳税秩序和经济秩序,以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,为国民经济的健康发展和良性循环创造积极条件。显然,如果没有税法予以规范并实施监督,就很难有良好、稳定的经济环境与秩序。

第四,税法是国家保护纳税人合法权益的法律依据。由于国家征税直接涉及纳税人的

切身利益,如果税务机关出现随意征税的现象,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。因此,税法在确定税务机关征税权利和纳税人履行纳税义务的同时,相应规定了税务机关承担的义务和纳税人享有的权利,如纳税人享有发票购买权、延期纳税权、申请减税免税权、多缴税款退还权、依法申请复议或提起诉讼权等;税法还严格规定了对税务机关执法行为的监督制约制度,如进行税收征管必须按照法定的权限和程序进行,造成纳税人合法权益损失的要负赔偿责任等。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。

第五,税法是国家维护其经济权益的法律保障。在国际经济交往中,任何国家对进出口贸易、技术交流与合作,以及在本国境内从事生产经营的外国企业和个人都拥有税收管辖权,这是国家权益的具体体现。我国自实行对外开放政策以来,在平等互利的基础上,不断扩大和发展同各国、各地区的经济贸易往来及交流与合作,利用外资、引进技术的规模、渠道和形式都有很大发展。我国在建立和完善涉外税法的同时,还同 30 多个国家签订了避免双重征税的协定。这些税法规定既维护了国家的经济权益,又为鼓励外商投资、保护国外企业和个人在华合法经营,以及发展国家间平等互利的经济技术合作关系,提供了可靠的法律保障。

第三节 税法要素

税法要素是指税法中应具备的基本内容和因素,是保证税法科学性、合理性和规范性的必要条件。总体上说,税法要素包括税收法律关系和税法构成要素两大方面。

一、税收法律关系

(一) 税收法律关系的特征

税法法律关系是指国家与纳税人之间在税收分配及其管理活动中,以国家强制力保证实施的,具有经济内容的权利与义务的关系。

从税法的性质上看,税收法律关系是一种国家意志关系,对什么征税、对谁征税、征多少税,都是国家以法律形式规定的,反映国家的意志而不是纳税人的意志;从税法的经济内容上看,税收法律关系是一种财产所有权或支配权单向转移的关系,表示为社会财富从社会各阶级、阶层、单位或个人手中无偿地转移到国家手中。税收法律关系作为社会关系的组成部分,有其自身的个性特征,主要表现在:

一是税收法律关系的主体,一方必须始终是国家,另一方则可是企业、单位或个人。

二是征纳双方的税收法律关系不以征纳双方的意志为转移。只要纳税人发生了税法规定的应税事件或行为,也就产生了这种关系。

三是税收法律关系相对具有单方面的权利和义务的性质。即国家有依法征税的权利,纳税人有依法纳税的义务。

四是税收法律关系带有财产权(或支配权)无偿转移的性质。即纳税人履行了纳税义务,就意味着将一定的货币资金或财产的所权(或支配权)无偿地交与国家。

(二) 税收法律关系的构成

1. 税收法律关系的主体

税收法律关系的主体是指参与税收法律关系享有权利和承担义务的人,包括征税主体和纳税主体。在我国,征税主体指依法行使课税权的国家机关,包括全国人民代表大会及其常委会、国务院、财政部、国家税务总局、海关总署及地方立法机关、政府以及各级财政、税务机关和海关等职能机关,其中税务机关是主要的职能机关。纳税主体指依法负有纳税义务的单位和个人,包括国有、集体、私营、股份制企业、“三资”企业和其他经济组织以及个体工商户、公民(居民)和在中国境内取得应税收入的外国个人。对纳税主体的确定,一般采取属地兼属人的原则。

2. 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体是指税收法律关系主体的权利和义务共同指向的对象。表现为税收的征纳活动,包括物、货币和行为。

法律定义上的物是指具有一定经济价值的物品或其他物质财富,但作为税收法律关系客体的“物”仅指与税收有关的应税货物(如增值税法中的应税货物、房产税法中的房屋等)和依法缴纳的货物;“货币”作为税收法律关系的客体具有普遍性,既包括纳税人的货物计价和货币结算等,又包括缴入国库的货币税款;“行为”作为客体在税收法律关系中更具广泛意义,如制定税法、编制计划、税款征收以及纳税人的税务登记、纳税申报、税款缴库等行为均属此类。由于税收法律关系中的行为具有广泛性和复杂性,故应依法加强对行为的制约和管理,使其符合税收法律规范的要求。

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有的权利和所承担的义务。这是税收法律关系中最实质的规定,也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有什么行为,不可以有什么行为,若违反了这些规定,须承担什么样的法律责任。权利义务受法律保护 and 制约,任何单位和个人必须按税收法律规定严格行使权利,自觉履行纳税义务。

国家税务机关的权利主要表现在依法进行税务管理、征收税款、税务检查及对违法者进行处罚。其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法,对纳税人情况保密依法办事、依法计征,及时把征收的税款解缴国库,依法受理纳税人对税收争议申诉等。

纳税义务人的权利主要有税法了解权、发票购买权、多缴税款退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、请求国家赔偿权、对税务决定申辩权、申请复议和提起诉讼权等。其义务主要是按税法规定办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

(三) 税收法律关系的行为

税法是引起税收法律关系的前提条件,但税法本身并不能产生具体的税收法律关系。税收法律关系的产生、变更和终止等行为,必须由税收法律事实来决定,而税收法律事实一般指征税机关的依法征税行为和纳税人的经济活动行为。

1. 税收法律关系的产生

税收法律关系的产生,是指税收法律关系主体之间权利与义务关系的形成。它以应税行为和事件的形成为标志。纳税主体在国家税收法规的范围内,发生了应税行为和事件,也就产生了税收法律关系。其产生的直接原因有:一是税收法律行为的产生,如企业销售货物而取得销售收入,就产生增值税等的征纳关系;二是税收法律事件的产生,如新办企业办理税务登记,就为税收法律关系产生提供了前提条件,但新办企业必须在从事生产经营取得收入以后,才会形成税收法律关系;三是新税种的开征,会使一些非应税行为和事

件成为应税行为和事件,从而产生税收法律关系。

2. 税收法律关系的变更

税收法律关系的变更,是指依法形成的税收法律关系由于客观情况的变化而引起权利与义务的变化。但变更之后,税收法律关系仍以不同的形式继续存在。其原因有:一是税法的修改或补充,如征税范围的扩大或缩小,税目的增加或减少,税率的提高或降低等,都会引起税收法律关系的变更;二是征税手续的变动,如由扣缴义务人代扣代缴变为纳税人的自行申报缴纳,或由纳税人自行申报缴纳变为由扣缴义务人代扣代缴等;三是纳税人的应税行为和事件发生了变化,如纳税人生产经营内容的变化,纳税人收入、财产状况的变化,纳税人的联合、合并、改组、分设等;四是由于不可抗力或其他特殊原因,使纳税人难以履行纳税人义务等。

3. 税收法律关系的终止

税收法律关系的终止,是指征纳税主体之间权利与义务关系的消失。分为绝对终止和相对终止两种,前者是指税收法律关系征纳税主体之间的权利与义务不再存在,如企业破产后依法缴清了税款、发票等;后者是税收法律关系征纳税主体之间权利与义务的暂时消失,如纳税人部分履行纳税义务,分期分批地缴纳税款等。其产生的原因:一是纳税主体的消失,如企业破产、撤消、合并或纳税个人的死亡;二是纳税人依法完成了缴纳税款义务;三是纳税人产生符合免税的条件;四是税法内容的部分废止或某一税务行为的撤消。

(四) 税收法律关系的保护

税收法律关系的保护,是指保障征纳税权利主体行使权利和监督义务主体履行义务的活动。其实质就是保护国家正常的经济秩序,保障国家财政收入,维护纳税人的合法权益。因此,保护税收法律关系就应对侵犯税收主体的合法权益和不履行法定义务者,严格依法追究法律责任,包括法律约束行政制裁和刑事制裁。

税收法律关系的保护方式较多,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,以及税法中对纳税人不服税务机关征税处理决定,可以申请复议或提出诉讼的规定等都是对税收法律关系的直接保护。税收法律关系的保护对权利主体双方是对等的,不能只对于一方保护而对另一方不予保护,对权利享有者的保护本身就是对义务承担者的制约。

二、税法构成要素

税法构成要素一般指税收实体法的组成要素。主要包括总则、纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、税收优惠、征收方法、纳税地点、罚则、附则等要素,其中纳税人、征税对象和税率是基本要素。

(一) 纳税人

纳税人是“纳税义务人”的简称,在法学上称为纳税主体,主要是指税法中直接规定的负有纳税义务的单位和个人,即由谁来纳税。国家无论征收什么税,总要有一定的单位或个人来缴纳。因此,每种税都要规定其各自的纳税人。如营业税的纳税人是在中国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人;房产税的纳税人是房产的所有者。

与纳税人相关的概念是扣缴人,扣缴人是“扣缴义务人”的简称,是指税法直接规定的负有代收代缴、代扣代缴义务的单位和个人。当纳税人发生应税行为直接缴税有困难时,国家为了防止纳税人偷逃税款,保证税款及时足额入库,税法中须明确扣缴人扣缴税