



全国各类院校财经管理专业基础课规划教材

税法

● 主 编：马文君 李 静 曹亚晖

SHUI FA

中国商业出版社

全国各类院校财经管理专业基础课规划教材

税法

主 编 马文君 李 静 曹亚晖

副主编 张志宇 方 莹 李增欣 赵丽洪

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法/ 马文君, 李静, 曹亚晖主编. —北京: 中国商业出版社, 2014. 3

ISBN 978 - 7 - 5044 - 8332 - 4

I. ①税… II. ①马…②李…③曹… III. ①税法 - 基本知识 - 中国 IV. ①D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 275766 号

责任编辑: 孙启泰

中国商业出版社出版发行

010 - 63180647 www. c - cbook. com

(100053 北京广安门内报国寺 1 号)

新华书店总店北京发行所经销

北京航天伟业印刷有限公司印刷

* * * * *

787 × 1092 毫米 16 开 15.75 印张 280 千字

2014 年 3 月第 1 版 2014 年 3 月第 1 次印刷

定价: 35.00 元

* * * * *

(如有印装质量问题可更换)

前 言

税法是财务会计类专业的专业核心课,也是会计师、经济师、注册税务师等经济类行业资格证书考试的必考内容,具备一定的税收法律知识是从事财务类岗位工作人员必备的专业素质。

本书以最新颁布实施的政策规定为依据,力求教材内容能体现最新的税收法律,同时为保证课程内容与职业资格证书考试的对接,也参考和借鉴了一些资格类考试的教材,另外,根据高职高专的教学特点和人才培养目标定位的要求,在内容安排上遵循“适度、够用”的原则,确保知识的实用性和内容的简洁性。

本书的主要内容包括三个部分,第一部分税法概述即第一章,主要讲述税法的基本知识;第二部分税收实体法,是本教材的重点内容,即第二章到第十二章,主要讲目前我国开征的主要税种的计算及征收管理;第三部分程序法,即第十三章到第十四章,讲述税收征收管理、税务行政法制等内容。

本教材由秦皇岛职业技术学院马文君、李静、曹亚晖担任主编,秦皇岛职业技术学院张志宇、方莹、李增欣、赵丽洪担任副主编,全书由马文君负责总体方案策划并进行统稿。

在教材编写过程中,我们参阅、借鉴和引用了大量国内外的书刊资料和业界的研究成果,并得到了实践经验丰富的注册会计师等有关财税专家的指导,在此表示衷心的感谢。由于水平有限,书中难免有疏漏和不足之处,恳请同行和读者批评指正。

编者

2014年3月

读者反馈意见

亲爱的读者：

感谢您对《税法》的支持和热爱，为了今后为您提供更好的服务，请您抽出宝贵的时间来填写下面的意见反馈表，以便我们更好地对本教材做进一步改进，同时如果您在使用本教材的过程中遇到了什么问题，或者有什么好的建议，也请您来信、来电告诉我们。

地址：北京市丰台区科学城南极星大厦 108 室

电话：010 - 83794590/83794403

电子邮箱：caikai6223@263.net QQ:649319527 QQ:1694299827

网址：WWW.KFHHW.CN

教材名称：《税法》

个人资料：

姓名：_____ 年龄：_____ 所在院校/专业 _____

文化程度：_____ 通讯地址：_____

联系电话：_____ 电子信箱：_____

您使用本书是作为：☐指定教材 ☐选用教材 ☐辅导教材

您对封面设计的满意度：

☐很满意 ☐满意 ☐一般 ☐不满意 ☐改进建议 _____

您对本书印刷质量的满意度：

☐很满意 ☐满意 ☐一般 ☐不满意 ☐改进建议 _____

您对本书的总体满意度：

从语言质量角度看 ☐很满意 ☐满意 ☐一般 ☐不满意 ☐

从科技含量角度看 ☐很满意 ☐满意 ☐一般 ☐不满意 ☐

本书最令您满意的是：

☐指导明确 ☐内容充实 ☐讲解详尽 ☐实例丰富

您认为本书在哪些地方应进行修改？（可附页）

您希望本书在哪些方面可进行改进？（可附页）

目 录

第一章 税法概述	(1)
第一节 税收与税法	(1)
第二节 税法的原则与税收法律关系	(6)
第三节 税法的构成要素	(8)
第四节 我国现行税法体系	(11)
第二章 增值税法律制度	(15)
第一节 增值税概述	(15)
第二节 增值税应纳税额的计算	(25)
第三节 出口货物退(免)税	(33)
第四节 增值税的征收管理	(38)
第三章 消费税法律制度	(46)
第一节 消费税概述	(46)
第二节 消费税应纳税额的计算	(51)
第三节 自产自用应税消费品应纳税额的计算	(55)
第四节 委托加工应税消费品应纳税额的计算	(56)
第五节 进口应税消费品应纳税额的计算	(59)
第六节 出口应税消费品退(免)税	(59)
第七节 消费税的申报与缴纳	(61)
第四章 营业税法律制度	(66)
第一节 营业税概述	(66)
第二节 营业税的纳税人和扣缴义务人	(67)
第三节 营业税的税目和税率	(68)
第四节 营业税的计税依据和应纳税额的计算	(70)
第五节 几种特殊经营行为的税务处理	(73)
第六节 营业税的税收优惠	(74)
第七节 营业税的申报与缴纳	(77)



第五章 关税法律制度	(81)
第一节 关税概述	(81)
第二节 关税应纳税额的计算	(84)
第三节 关税的征收管理	(87)
第四节 行邮物品进口税	(89)
第五节 船舶吨税	(90)
第六章 企业所得税法律制度	(94)
第一节 企业所得税概述	(94)
第二节 企业所得税的纳税人、征税对象和税率	(96)
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定	(98)
第四节 资产的税务处理	(103)
第五节 企业所得税的税收优惠	(108)
第六节 企业所得税应纳税额的计算	(110)
第七节 企业所得税的纳税申报与税款缴纳	(112)
第七章 个人所得税法律制度	(115)
第一节 个人所得税概述	(115)
第二节 个人所得税的纳税人、征税对象和税率	(118)
第三节 个人所得税的税收优惠	(127)
第四节 个人所得税应纳税额的计算	(129)
第五节 个人所得税的纳税申报与税款缴纳	(143)
第八章 房产税、契税、车船税法律制度	(148)
第一节 房产税法律制度	(148)
第二节 契税法律制度	(153)
第三节 车船税法律制度	(158)
第九章 土地增值税法律制度	(165)
第一节 土地增值税概述	(165)
第二节 土地增值税的纳税人、征税范围和税率	(165)
第三节 土地增值税应税收入与扣除项目的确定	(167)
第四节 土地增值税应纳税额的计算	(169)
第五节 土地增值税税收优惠	(170)
第六节 土地增值税征收管理	(171)
第十章 印花税法法律制度	(173)
第一节 印花税法纳税人与征税范围	(173)

第二节	印花税的计税依据、税率和税收优惠	(174)
第三节	印花税应纳税额的计算与征收管理	(177)
第十一章	资源税法	(181)
第一节	资源税概述	(181)
第二节	资源税纳税人与扣缴义务人	(182)
第三节	资源税的税目与税额	(182)
第四节	资源税应纳税额的计算	(184)
第五节	资源税的纳税申报	(185)
第十二章	城镇土地使用税、城市维护建设税法律制度	(190)
第一节	城镇土地使用税法律制度	(190)
第二节	城市维护建设税法律制度	(193)
第三节	教育费附加和地方教育附加的有关规定	(196)
第十三章	税收征收管理制度	(201)
第一节	税收征收管理概述	(201)
第二节	税务管理	(202)
第三节	税款征收	(211)
第四节	税务检查	(215)
第五节	违反税收征收管理法的法律责任	(216)
第十四章	税务行政法制	(223)
第一节	税务行政处罚	(223)
第二节	税务行政复议	(226)
第三节	税务行政诉讼	(232)
第四节	税务行政赔偿	(235)

第一章 税法概述

【学习目标】

通过学习，了解税收与税法的基本知识、税法的原则和作用、税收征管范围的划分；掌握税法的原则的内涵和税收法律关系的构成；重点掌握税法的构成要素。

第一节 税收与税法

一、税收的概念与特征

税收是国家凭借政治权力，按照法定标准和程序参与社会产品或国民收入分配，强制和无偿获取的财政收入。作为分配范畴的税收是国家赖以生存并发挥其职能的物质基础。当今，税收不仅是国家稳定、可靠取得财政收入的主要形式，更是政府充当宏观调控的经济杠杆。为此，世界各国政府都高度重视税收征管立法，积极培育和有效保护税源，确保税收的稳定性。

从本质上说，税收反映的是一种国家与纳税人之间的分配关系，具体表现为国家与各类纳税人之间、纳税人相互之间以及各级政府之间的分配关系。从形式特征上看，税收具有强制性、无偿性和固定性的特征。

1. 强制性

所谓强制性主要指国家以社会管理者的身份，运用法律、法规等形式对征收捐税加以规定，并依照法律规定强制征收。

2. 无偿性

无偿性指国家征税后税款即成为财政收入，不再直接归还纳税人，也不支付任何报酬。

3. 固定性

固定性是指国家在征税之前，以法的形式预先规定了征收标准和征收程序。

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。它是国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则。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。

税法与税收二者密不可分，有税必有法，无法不成税。税法是税收的法律表现形式，税



收则是税法所确定的具体内容。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，税务争议要按法定程序解决。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。

三、我国税收的立法原则

税收立法原则是指在税收立法活动中必须遵循的原则。我国的税收立法原则是根据我国的社会性质和具体国情确定的，是立法机关根据社会经济活动、经济关系，特别是税收征纳双方的特点确定的，并贯穿于税收立法工作始终的指导方针。税收立法主要应遵循以下原则：

1. 从实际出发原则

贯彻这个原则，首先要求税收立法必须根据经济、政治发展的客观需要，反映客观规律，也就是从中国国情出发。充分尊重社会经济发展规律和税收分配理论。其次，要客观反映一定时期国家、社会、政治、经济等各方面的实际情况，既不能被某些条条框框所束缚，也不能盲目抄袭别国的立法模式。在此基础上，充分运用科学知识和技术手段，不断丰富税收立法理论，完善税法体系，以适应社会主义市场经济发展的客观需要。

2. 公平原则

所谓公平，就是要体现合理负担原则。在市场经济体制下，参加市场竞争的各个主体需有一个平等竞争的环境，税收的公平性是实现平等竞争的重要条件。具体体现在：

(1)从税收负担能力上看，负担能力大的应多纳税，负担能力小的应少纳税，没有负担能力的不纳税；

(2)从纳税人所处的生产和经营环境看，由于客观环境优越而取得超额收入或级差收益者应多纳税，反之少纳税；

(3)从税负平衡看，不同地区、不同行业间及多种经济成分之间的实际税负必须尽可能公平。

3. 民主决策原则

坚持这个原则，要求税收立法的主体应以人民代表大会及其常务委员会为主，按照法定程序进行。对税收法案的审议，要进行充分的辩论，倾听各方面意见，并做到立法过程的公开化，让广大公众及时了解税收立法的全过程，从而使税收法案尽可能完善。

4. 原则性和灵活性相结合原则

为了保证税法制定后在全国范围内、在各个地区都能贯彻执行，不致与现实脱节，又要求在制定税法时，不能规定得过细过死。这就要求必须坚持原则性与灵活性相结合的原则。我国是一个幅员辽阔、人口众多、多民族的国家，各地区的经济、文化发展水平不甚平衡。因此，国家制定税法时，必须贯彻法制的统一性与因时、因地制宜相结合，在某些情况下，应当允许地方在遵守国家法律、法规的前提下，制定适合当地的实施办法。

5. 法律的稳定性、连续性与废、改、立相结合的原则

税法一旦制定，在一定阶段内就要保持其稳定性，不能朝令夕改，变化不定。如果税法经常变动，不仅会破坏税法的权威和严肃性，而且会给国民经济生活造成非常不利的影响。

但是,这种稳定性不是绝对的,随着国内政治、经济状况的发展,税法也要做相应的修正。在保持税法连续性的基础上,非常有必要总结实践经验,进一步完善原有的税法或者制定新的税法,以适应发展着的社会需要。此外,还必须注意保持税法的连续性,即税法不能中断。在新的税法未制定前,原有的税法不应随便中止、失效;在修改、补充或制定新的税法时,应保持与原有税法的承继关系,应在原有税法的基础上,结合新的实践经验,修改、补充原有的税法和制定新的税法。只有遵循这个原则,才能制定出符合社会政治、经济发展规律的税法。

四、税法的分类

对税法进行分类研究,便于人们进一步认识不同税法类别的功能,进而逐步完善税法体系。按各税法的立法目的、征税对象、权限划分、适用范围、职能作用的不同,可将税法分为不同类型:

1. 按照税法的职能作用的不同,可分为税收实体法和税收程序法。

(1) 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、征税对象、税目、税率、减免税等,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。税收实体法直接影响到国家与纳税人之间权利义务的分配,因而是税法的核心部分。没有税收实体法,税法体系就不能成立。

(2) 税收程序法 税收程序法是税收实体法的对称。它是以国家税收活动中所发生的程序关系为调整对象的税法,是规定国家征税权行使程序和纳税人履行纳税义务程序的法律规范的总称。其内容主要包括税收确定程序、税收征收程序、税收检查程序和税务争议的解决程序等。它是关于如何实施税法的法律规范,是税法体系的基本组成部分。《中华人民共和国税收征收管理法》即属于税收程序法。

2. 按照税法的立法主体与效力不同,可分为税收法律、税收法规和税收规章。

(1) 税收法律 我国税收法律是由全国人大及其常委会制定的,其法律地位和法律效力仅次于宪法,但高于税收法规、规章。在我国现行的税法体系中,《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国税收征收管理法》以及1993年12月全国人大常委会通过的《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》都是税收法律。

(2) 税收法规 我国税收法规由国务院制定的税收行政法规和地方立法机关制定的地方税收法规两部分构成,其效力低于宪法、税收法律,但高于税收规章。其具体形式主要是条例或暂行条例,如《中华人民共和国增值税暂行条例》、《企业所得税法实施条例》、《税收征收管理法实施细则》等,都是税收行政法规。税收行政法规构成我国税收立法的主要形式。

(3) 税收规章 税收规章是指国家税收管理部门、地方政府根据其职权和国家最高行政机关的授权,依据法律、法规制定的规范性税收文件。在我国具体指由财政部、国家税务总局、海关总署以及地方政府在其权限内制定的有关税收的办法、规则、规定,如《税务代理试行办法》等。税收规章的法律效力较低,一般情况下,税收规章不作为税收司法的直接依据,而只作为参考。

3. 按照税法的基本内容和效力的不同,可分为税收基本法和税收普通法。

(1) 税收基本法 也称税收通则,是税法体系的主体和核心,在税法体系中起着税收母法的作用。其基本内容一般包括:税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人



的基本权利与义务、征税机关的权利和义务、税种设置等。我国目前还没有制定统一的税收基本法，随着我国税收法制建设和完善，将研究制定税收基本法。

(2) 税收普通法 税收普通法是根据税收基本法的原则，就某一纳税人、征税对象或税收问题单独设立的税收法律、法规或规章。它是相对于税收基本法而言的，受税收基本法约束和指导。

4. 按照税法征收对象的不同，可分为四种：

(1) 对流转额课税的税法 主要包括增值税、营业税、消费税、关税等税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系。对什么商品征税，税率多高，对商品经济活动都有直接的影响。

(2) 对所得额课税的税法 主要包括企业所得税、个人所得税等税法。其特点是可以直接调节纳税人收入，发挥其公平税负、调整分配关系的作用。

(3) 对财产、行为课税的税法 主要是对财产的价值或某种行为课税。包括房产税、印花税等税法。

(4) 对自然资源课税的税法 主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。我国现行的资源税就属于资源课税的范畴。

5. 按照主权国家行使税收管辖权的不同，可分为国内税法、国际税法、外国税法等。

(1) 国内税法 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制度。国内税法是指一国在其税收管辖范围内调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范的总称。通常所说的税法即指国内税法。

(2) 国际税法 国际税法是指调整国家与国家之间税收权益分配的法律规范的总称。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。

(3) 外国税法 外国税法是指外国各个国家制定的税收法律制度。

6. 按照税收收入归属和征收管辖权限的不同，可分为中央税、地方税和中央与地方共享税。

(1) 中央税 中央税属于中央政府的财政收入，由国家税务总局征收管理如消费税、关税等为中心税。

(2) 地方税 地方税属于各级地方政府的财政收入，由地方税务局征收管理，如城市维护建设税、城镇土地使用税等为地方税。

(3) 中央与地方共享税 中央与地方共享税属于中央政府和地方政府的共同收入，目前主要由国家税务总局征收管理，如增值税。

五、税法的作用

由于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并且在建立和发展我国社会主义市场经济体制中，税法体现了税收政策和税收内在规律，正确认识税法的作用，对人们在实际工作中准确地把握和认真执行税法的各项规定是很有必要的。在我国社会主义市场经济条件下，税法主要有以下几方面的作用：

1. 税法是国家稳定取得财政收入的法律保障

保证国家财政需求是税收最根本的职能。为了保证税收这一根本职能的发挥，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。

2. 税法是国家宏观调控经济的法律手段

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，合理配置社会资源，使之符合国家的宏观经济政策；同时按税法的公平原则要求，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。

3. 税法对维护经济秩序有着重要的作用

从一定层面上看，市场经济就是法制经济。一切经济活动都是在一定的法律规范保护和约束下有规则地进行着。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。这样税法就能够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创造良好、稳定的经济秩序。

4. 税法是正确处理税收分配关系的法律依据

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。税收的特征决定了国家需要一套具备权威性、且对征纳税双方都具有约束力的规范标准。如果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；另一方面国家的课税权一旦不受任何约束，征收无序，纳税人的合法权益也可能得不到有效的保障。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、多缴税款要求退还权、不服税务机关的处理决定申请复议或提起诉讼权等。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。

5. 税法是维护国家权益，扩大对外交流的可靠保证

国际经济交往中，任何国家对在本国境内从事生产、经营的外国公司、企业或个人都拥有税收管辖权，这是国家权益的具体体现。税收采用法的形式，无疑有助于提高税收维护国家权益的权威性，便于在签订有关双边或多边国际税收协议时，对等处理税收利益关系，同时也有益于消除外商对我国税收政策稳定性的疑虑，从而更好地吸引外资。

第二节 税法的原则与税收法律关系

一、税法的原则

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。

1. 税法基本原则

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。

(1) 税收法定原则。

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。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。税收要件法定主义是指有关纳税人、课税对象、课税标准等税收要件必须以法律形式作出规定,凡有关课税要素的规定必须尽量明确。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。

(2) 税法公平原则。

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。

(3) 税收效率原则。

税收效率原则包含两方面,一是指经济效率,二是指行政效率。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。

(4) 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,而不能仅考虑相关外观和形式。

2. 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。但是与其相比,税法适用原则含有更多的法律技术性准则,更为具体化。包括:

(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作出相应的经济决策,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上的混乱,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)特别法优于普通法的原则:其含义为对同一事项两部法律分别订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。

二、税收法律关系

1. 税收法律关系的概念与特征

税收法律关系是指国家与纳税人之间形成的征纳税关系受税法的调整所形成的权利和义务关系。税收法律关系是法律关系的一种具体形式,除具有法律关系的一般特征外,还有其自身的特点:

(1)主体的一方只能是国家

税收本身就是国家参与社会产品分配而形成的特殊社会关系,没有国家的直接参与,就不成其为税收分配,其间形成的法律关系自然也就不是税收法律关系。因此,构成税收法律关系的主体有一方可以是任何负有纳税义务的法人和自然人,但是,另一方只能是国家。

(2)只体现国家单方面的意志

税收以无偿占有纳税人的财产或收入为目标,从根本上讲,双方不可能意思表示一致。因此,作为拥有权力的国家,在将自己的意志通过法律的形式表现出来时,只会体现国家单方面的意志,而不体现纳税人一方主体的意志。自然税收法律关系的成立、变更、消灭也不以主体双方意思表示一致为要件,而只能体现国家单方面的意志。

(3)权利和义务不对等

在税收法律关系中,国家享有较多的权利,承担较少的义务;相反纳税人承担较多的义务,享有较少的权利。这种不对等性,源于税收是国家无偿占有纳税人的财产或收益,也决定了国家只能采取强制手段才能达到目的。

(4)具有财产所有权或支配权单向转移的性质

在税收法律关系中,纳税人依法纳税,就意味着将自己拥有或支配的一部分财物,无偿



地交给国家,成为政府的财政收入,国家凭借社会管理者的身份,也认为理所当然不再直接返还给纳税人。因此,税收法律关系中的财产转移,具有无偿、单向、连续等特点。

2. 税收法律关系的构成

税收法律关系与其他法律关系一样,也是由主体、客体和内容三个要素构成。

(1) 税收法律关系的主体

在我国,税收法律关系的主体包括征纳双方,一方是代表国家行使征税职责的国家行政机关,包括国家各级税务机关、海关和财政机关,另一方是履行纳税义务的人,包括法人、自然人和其他组织,在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人,以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。

(2) 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体即税收法律关系主体的权利和义务所共同指向的对象,即征税对象。如流转税法律关系的客体就是货物销售收入或劳务所得;所得税法律关系的客体是生产经营所得和其他所得;财产税法律关系的客体是财产。税收法律关系的客体常被国家作为鼓励或限制国民经济中某些产业、行业发展的目标对象加以利用。

(3) 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容就是权利主体所享有的权利和所应承担的义务,这是税收法律关系中最实质的东西,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,须承担相应的法律责任。因此,它是税收法律关系中最实质的东西,也是税法的灵魂。

在一个税收法律关系中,主体、客体和内容三者相互联系,缺一不可,共同存在于一个税收法律关系之中。

第三节 税法的构成要素

税法的构成要素(简称税制要素)是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。首先,税法构成要素既包括实体性的,也包括程序性的;其次,税法构成要素是所有完善的单行税法都共同具备的,仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容,不构成税法要素,如扣缴义务人。税法的构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

一、总则。

主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

二、纳税义务人

纳税义务人简称纳税人,是指依法直接负有纳税义务的单位和自然人。该要素明确的是国家对谁征税的问题。纳税人不同于负税人,负税人是最终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给别人或转移出去,此时纳税人只起到缴纳税款的作用,纳税人并不是负税人;如果税款不能转嫁或者转移不出去,此时纳税人同时又是负税人。

纳税人有两种基本形式:自然人和法人。自然人和法人是两个相对称的法律概念。自然

人是基于自然规律而出生的,有民事权利和义务的主体,包括本国公民,也包括外国人和无国籍人。法人是自然人的对称,《民法通则》第三十六条规定,法人是基于法律规定享有权利能力和行为能力,具有独立的财产和经费,依法独立承担民事责任的社会组织。我国的法人主要有四种:机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。

与纳税人紧密联系的两个概念是代扣代缴义务人和代收代缴义务人。前者是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款时有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人,如出版社代扣作者稿酬所得的个人所得税等。代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人。如消费税条例规定,委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时代收代缴委托方应该缴纳的消费税。

三、征税对象

征税对象又称课税对象、征税客体,是指税收法律关系中权利义务所共同指向的对象。指税法规定对什么征税,它是区别不同税种的主要标志。在实际操作中,征税对象质的具体化是税目,量的具体化是计税依据。

1. 税目

税目是征税对象的具体项目,反映具体的征税范围,代表征税的广度。划分税目便于进一步细分征税范围、解决征税对象的归类问题并以此确定税率。税目一般有列举税目和概括税目之分。

2. 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。它是征税对象量的表现,主要解决征税的计量问题。实践中,计税依据可以用价值量的形式来表示,如增值额、所得额、销售收入额等,又称从价计征,此时征税对象和计税依据一般是一致的;计税依据也可以用实物量来表示,如以征税对象的数量、重量、容积等作为计税依据,又称从量计征,在这种情况下,征税对象和计税依据一般是不一致的。如我国的车船税,其征税对象是各种车辆、船舶,机动船舶的计税依据是船的净吨位。

3. 税源

税源是指税款的最终来源,或者说是税收负担的最终出处。征税对象是表明对什么征税,而税源主要表明税收收入的来源出处。两者有时一致,如增值税的征税对象是增值额,其税源也是增值额,企业所得税的征税对象是所得额,其税源也是企业的利润所得;而两者有时又并不一致,如财产税的征税对象是纳税人的财产,其税源却是纳税人的收入。

四、税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。是体现税收政策的中心环节,是税收制度的核心和灵魂,我国现行的税率主要有:

1. 比例税率 即对同一征税对象或同一税目,不论数额大小只规定一个比例,都按同一比例征税的税率,通常适用于对流转额的课税。具体运用中,比例税率又分为产品比例税率、行业比例税率、幅度比例税率和地区差别比例税率。

2. 超额累进税率 指把征税对象按数额的大小划分成若干等级,每一等级规定一个税率,