



导 论

第一节 税收制度概述

一、税收制度的内在规定性

税收制度是国家以法律形式规定的各种税收法令和征收管理办法的总称。它包括各种税收法律法规、条例、实施细则、征收管理办法等。

税收制度简称“税制”。税收制度可作广义和狭义之分。广义的税收制度指的是国家的各种税收法规、税收管理体制、税收征收管理制度以及税务机关内部的管理制度的总称。狭义的税收制度则是指国家的各种税收法规和征收管理制度，包括各种税法条例、实施细则、征收管理办法和其他有关的税收规定，等等。

税收制度是税收本质的具体体现。税收的本质是国家凭借政治权力对社会剩余进行分配的一种特定的分配关系，这种分配关系要得以实现，必须通过具体的、外在化的税收制度予以落实。税收制度正是通过税收构成要素的设置，使得国家和社会经济主体的分配关系确定下来，从而使税收的本质规定性得以具体体现。

税收制度的确立是为实现税收职能服务的。任何一个国家的税收都有其特定的职能，表现为或者是单纯地为了取得财政收入，或者是取得财政收入和调节社会经济同时并存，或者是在收入和调节之外再加上保护国家利益的内容，等等。为了实现这些职能，就必须采取相应的方式，税收制度就是实现税收职能的方式。

二、税收制度的构成要素

税收制度由各种税收要素构成，税收要素的具体规定性决定了税收的具体形式。税收制度的构成要素主要包括以下几方面的内容。

（一）课税对象

课税对象是指对什么征税，是税法规定的征税的目的物，亦称课税客体。

课税对象反映了一个税种征税的基本范围和界限。一般说来，凡列为某一税种征税范围的课税对象均要征税。国家对什么征税，对什么不征税，都可以通过课税对象加以规定。在整个国民经济运行中，课税对象的选择可以是多方面的。概括起来，课税对象一般有几类：

（1）商品或劳务。即以生产的商品或提供的劳务为课税对象，一般按其流转额课征，所以也称流转额课税。

（2）收益额。即对经营的总收益或纯收益课税。总收益通常指经营收入，从中不扣除成本费用。纯收益是指经营总收入扣除成本费用后的余额，一般称为所得额。

（3）财产。即对财产的价值或收益课税。按财产的性质，可分为动产和不动产，前者一般指股票、债券、银行存款等可移动的财产；后者一般指土地、房屋、建筑物等不可移动的财产。按静止或流动划分，财产可分为静态财产或动态财产，前者指在一定时期内相对静止的财产，如不发生买卖、赠与、继承的土地、房产、银行存款等；后者指所有权发生变动的

财产，如赠与、继承财产等行为，即对经济行为或社会行为征税，包括生产行为、销售行为、使用行为、消费行为等。目前各国选择较多的是消费行为和使用行为。

(4) 资源。即对自然资源的使用行为课税。资源包括国家拥有的各种矿藏、森林、土地、水流等。

(5) 人身。即以人为课税对象，或称人头税。

课税对象是一个税种区别另一个税种的主要标的，是税收制度的基本要素之一。国家为了筹集财政资金和调节经济的需要，可以根据客观的经济需要选择多种多样的课税对象。课税对象与税源紧密相关。税源是指每一种税的具体经济来源，是各种税收收入的最终出处。各种税因征税对象的不同，都有不同的经济来源。有的税种课税对象与税源是相同的，如所得税，其征税对象和税源都是纳税人的所得；有的税种两者则不相同，如财产税，征税对象是应税财产，而税源则是财产的收益或财产所有人的收入。掌握和了解税源的发展变化是税务工作的重要内容，它对制定税收政策和税收制度、开辟和保护税源、增加财政收入等方面都具有重要意义。课税对象只说明了课税的标的物，它往往是概括的，需要作出具体的解释，对课税对象规定的具体项目称为税目，它是与课税对象相联系的税种要素，两者的关系是种概念与属概念的关系。税目是征税对象的具体项目，它具体地规定一个税种的征税范围，体现了征税的度。有些税种征税对象简单、明确，没有必要再另行规定税目。有些税种征税对象复杂，需要规定税目，如消费税以消费品为征税对象，但对哪些消费品征税，需要通过税目来规定。规定税目首先为了明确具体的征税项目，另外，通过规定对不同税目的不同税率，体现国家的政策。设计税目的方法，可采取列举法，即按照每种商品或经营项目分别设置税目，如计算机、洗发水、钢笔等，一个商品就是一个税目。这种方法的优点是界限明确，便于掌握，对号入座；缺点是税目过多，不便于查找。设计税目也可采取概括法，即按照商品大类或行业设计税目，如电子商品类、日用化工类、文化用品类等，一个大类的商品是一个税目。这种方法的优点是税目少，查找方便；缺点在于税目过粗，不便于贯彻合理负担的政策，也容易产生税目交叉、界限不清的问题。具体应用中，应把两种方法结合起来，使税目设计既有利于征管，又有利于贯彻国家政策。

与课税对象相联系的另一个概念是计税依据，即指课税对象的计量单

位和征收标准。计税依据按其性质可分为两大类：一类是以课税对象的实物形态为计税单位，即按课税对象的数量、重量、容积、体积等为计税依据。它适合于从量计征的税种，如对盐征资源税的课税依据是销售盐的吨数。另一类是以价值形态为计税依据，即按课税对象的价格或价值为计税标准。它适合于从价计征的税种，如对卷烟计征消费税时的计税依据是卷烟的销售价格。

（二）纳税人

纳税人即纳税义务人，是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。各种税都有各自的纳税义务人，它是税收制度构成的最基本的要素之一。从法律角度划分，纳税人包括法人和自然人两种。法人是指按照法律程序建立，具备必要的生产经营条件，实行独立经济核算并能独立承担经济责任和行使经济权利的单位。在我国包括国有企业、集体企业、私营企业、中外合资经营企业和外资企业等。自然人是指在法律上可以独立地享受民事权利并承担民事义务的公民个人，如从事营利性经营活动的个人以及有应税收入和有应税财产的个人。

纳税人并不一定就是负税人。负税人一般是指税收的实际负担者，是最终负担国家征收的税款的单位和个人。在实际生活中，有的税收由纳税人自己负担，纳税人本身是负税人；有的税收虽然由纳税人交纳，但实际上是由别人负担的，纳税人并不是负税人，这就是通常所说的税负转嫁。所谓税负转嫁，是指纳税人将其所缴纳的税款通过各种方式（提高商品售价或压低原材料供应价格等）转移给他人负担的过程，从而产生纳税人和负税人不一致的现象。各项税收，一般是由纳税人直接申报缴纳或由税务机关直接征收，但为了简化纳税手续，有效控制税源，方便纳税人，税法还规定了扣缴义务人、税务代理人、委托代征人。扣缴义务人是指税法规定的，在经营活动中负有代扣税款并向国库缴纳义务的单位和个人。扣缴义务人必须认真履行义务，否则应负法律责任。如我国个人所得税法第八条规定，以支付所得税的单位和个人为个人所得税扣缴义务人。税务代理人是指经有关部门批准，依照税法规定，在一定的代理权限内，以纳税人、扣缴义务人自己的名义，代为办理各项税务事宜的单位或个人。税务代理是一种民事代理行为，理应享受我国民法通则所规定的关于代理人的各项权利，履行一定义务，承担一定法律责任。

（三）税率

税率是应纳税额与征税对象之间的比例，是应纳税额计算的尺度。它体现征税的深度，反映国家有关的经济政策与社会政策，它直接关系着国家的财政收入和纳税人的税收负担，是税收制度的中心环节，也是设计税制的主要议题。我国现行税率大致可分为以下三种。

1. 比例税率

比例税率是指应纳税额与征税对象数量之间的等比关系。这种税率，不因征税数量多少而变化，即对同一征税对象不论数额大小，只规定同一比率征收的税制。比例税率在具体运用上可分为以下几种：

（1）单一比例税率。即一种税只采用一种税率，如企业所得税采用税率为 33%。

（2）差别比例税率。即一个税种规定不同比率的比例税率。按使用范围可分为：①产品差别比例税率，即对不同产品规定不同税率，如消费税；②行业差别比例税率，按行业的区别规定不同的税率，如营业税；③地区差别比例税率，按照不同地区实行区别税率，如农业税。

（3）幅度比例税率。国家只规定最低税率和最高税率，各地可以在此幅度内自行确定一个比例税率。

（4）有起征点或免征额的比例税率。即对同一征税对象规定达到起征点后全额课征，或扣除免征额后，按同一比例税率课征。

比例税率的优点，一是同一征税对象不同纳税人税收负担相同，税负比较均衡合理，具有鼓励先进、鞭策后进的作用，有利于在同等条件下开展竞争；二是计算简便，有利于税收的征收管理。但是，比例税率的税收负担与负担能力不相适应，不能体现负担能力大者多征、小者少征的原则，税收负担程度不尽合理，调节收入有局限性。

2. 累进税率

累进税率是随征税对象数额增大而提高的税率，即按征税对象数额的大小，划分若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，征税对象数额越大税率越高。累进税率与征税数量的比，表现为税额增加幅度大于征税数量增长幅度。累进税率的计算方法和依据的差别，又可分为以下几种：

（1）全额累进税率。即对征税对象的全额按照与之相同等级的税率计算税额，在征税对象数额提高一个级距时，对征税对象全额都按提高一级的税率征税。

(2) 超额累进税率。即把征税对象按数额大小划分为若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，在征税对象数额提高一级距时，只是超过部分按照提高一级的税率征税，每个等级分别按该等级的税率计税。

(3) 全率累进税率。它与全额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不同，全率累进税率的对象是某种比率，如销售利润率、资金利润率等。

(4) 超率累进税率。它与超额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不是征税对象的数额，而是征税对象的某种比率。

全额累进税率和全率累进税率的优点是计算简便，但在两个级距的临界点处会出现税负增加超过应税所得额增加的现象，使税收负担极不合理。超额累进率和超率累进税率计算较复杂，但累进程度缓和，税收负担较为合理。两者的区别如表 1—1 所示。

表 1—1

级次	所得税级距(元)	税率	全额累进的计税额	超额累进的计税额
1	0~500(含)	5%	$500 \times 5\% = 25$	$500 \times 5\% = 25$
2	500~2 000(含)	10%	$1\ 000 \times 10\% = 200$	$25 + 1\ 500 \times 10\% = 175$
3	2 000~5 000(含)	15%	$5\ 000 \times 15\% = 750$	$175 + 3\ 000 \times 15\% = 425$
4	5 000~20 000(含)	20%	$20\ 000 \times 20\% = 4\ 000$	$425 + 15\ 000 \times 20\% = 3\ 425$
5	20 000~40 000(含)	25%	$40\ 000 \times 25\% = 10\ 000$	$3\ 425 + 20\ 000 \times 25\% = 13\ 425$

3. 定额税率

定额税率亦称固定税额，是税率的一种特殊形式。它按征税对象的一定计量单位规定固定税额，而不是规定征收比例。定额税率一般适用于从量计算的某些税种，在具体运用上又可分为以下几种：

(1) 地区差别定额。即为了照顾不同地区的自然资源、生产水平和盈利水平的差别，根据各地区经济发展的不同情况对各地区分别制定不同的税额。如原盐税规定每吨盐的税额为：辽宁 141 元，山东 130 元。

(2) 幅度定额。即税法只规定一个税额幅度，由各地根据本地区实际情况，在税法规定的幅度内，确定一个执行税额。如土地使用税，每平方米年税额 15 元~30 元。

(3) 分类分级定额。把征税对象划分为若干个类别和等级，对各类各级由低到高规定相应的税额，等级高的税额高，等级低的税额低，具有累进税的性质。

定额税率的优点，一是它从量计算，而不是从价计征，有利于鼓励企业提高产品质量和改进包装。在优质优价、劣质劣价的情况下，税额固定的产品相应税负轻，劣质劣价的产品相对税负重。企业在改进包装后，售价提高而税额不增，避免了从价税这方面的缺点；二是计算简便；三是税额不受征税对象价格变化的影响，负担相对稳定。但是，由于税额一般不随征税对象价值的增长而增长，能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长，在调节收入和适用范围上有局限性。

为了分析的需要，税率还可分作名义税率与实际税率、边际税率与平均税率等。

名义税率即法定税率，也就是税法所规定的税率；实际税率是税收实际负担率，名义税率和实际税率之间，由于存在税前的大量扣除、优惠、经济的通货膨胀等因素，会产生比较大的差异。

边际税率是指最后一个计税依据所适用的税率；平均税率是全部应纳税额与收入之间的比率，边际税率与平均税率之间存在紧密的联系。在累进税制情况下，平均税率随边际税率的提高而提高，但平均税率低于边际税率；在比例税制情况下，边际税率就是平均税率。

（四）纳税环节

纳税环节指对处于运动过程中的课税对象，选择应当交纳税款的环节。任何一种税都要确定纳税环节，有的税种纳税环节比较明确、固定，有的税种则需要许多流转环节中选择和确定适当的纳税环节。商品从生产到消费要经过许多流转环节，从总的方面看，包括生产、运输、批发、零售等环节。对一种商品，可以选择只在一个环节征税，称为“一次课征制”；也可以选择两个环节征税，称为“两次课征制”；还可以实行在所有流转环节都征税，称为“多次课征制”。

确定纳税环节，是课税制度的一个重要问题。它关系到税制结构和税种的布局，关系到税款能否及时足额缴入国库，关系到地区间税收收入的分配，同时也关系到企业的经济核算是否便利纳税人交纳税款等问题。所以，选择确定纳税环节的原则是：有利于及时稳妥地集中税款；符合纳税人纳税规律，便于征纳；有利于经济发展和控制税源。

（五）纳税期限

纳税期限是税法规定的纳税单位和个人缴纳税款的期限。它是税收的固定性、强制性在时间上的体现。从原则上讲，纳税人在取得应税收入或

发生纳税义务后，应当立即向国家缴纳税款。但是，由于纳税人取得应税收入或发生纳税义务具有阶段性、重复性，不可能每取得一次应税收入或发生一次纳税义务就立即缴纳一次税。为了简化纳税手续，便于纳税人经营管理，同时有利于税款及时纳入国库，有必要根据各种税的不同特点以及纳税人的具体情况分别规定不同的纳税期限。

纳税期限的确立，要有利于保证财政收入，加强监督管理和给纳税人以适当便利。在具体做法上，可以分为按期纳税和按次纳税两种。按期纳税，即以纳税人发生纳税义务的一定时期如 1 天、3 天、5 天、10 天、1 个月、1 年等作为纳税期限；按次纳税，即以纳税人发生纳税义务的次数作为纳税期限。由于纳税人对纳税期限内取得的应税收入和应纳税款需要一定时间进行结算并办理纳税手续，因此，还必须规定一个报缴税款的期限。例如限定在纳税期满后的什么时间内将税款缴入国库，到期未缴就要作为违章处理。

（六）减税免税

减税免税是税收制度中对某些纳税人和课税对象给予鼓励和照顾的一种规定。减税是对应纳税额少征收一部分；免税是对应纳税额全部予以免征。从某种意义上讲，减税和免税也是税率的一种辅助和补充手段。由于税率是根据社会经济发展的一般情况和社会平均负担能力来确定的，它可以适应普遍性、一般性的要求，而不能适应个别性、特殊性的要求。具体情况不同的纳税人和课税对象，由于受各种客观因素的影响，其负担能力往往有差别。这就需要在统一税法的基础上，有一种与这种差别相适应的灵活性来加以补充。因此，减免税是税法的严肃性和必要性的相结合，体现因地制宜、因事制宜的原则，是符合特殊情况实行特殊调节的一种手段。

减税免税作为税法构成的一个特殊组成部分，要注重经济效益和社会效益，严格按照税收法规和税收管理体制的规定执行。

减税免税包括以下三项内容：

（1）起征点。起征点是课税达到征税数额开始征税的界限。课税对象的数额未达到起征点的不征税，达到或超过起征点的，就课税对象的全部数额征税。起征点的高低，关系到征税面的扩大或缩小。确定起征点，可以把一部分收入较低的人排除在征税范围以外，贯彻合理负担的税收政策。如我国先行增值税就有起征点的规定，其中销售货物的起征点为月销售额 600 元～2 000 元。

(2) 免征额。免征额是税法规定在课税对象总额中免予征税的数额，它是按照一定标准从全部课税对象总额中预先减除的部分。免征额部分不征税，只就超过免征额的部分征税。免征额的高低也体现着征税面和税收负担量的变化，确立免征额，是对不同收入纳税人的一种普遍照顾，有利于降低税收负担。如我国先行个人所得税对工资薪金的征税，免征额为 800 元。

(3) 减税免税规定。减税免税规定是对特定的纳税人和特定的课税对象所作的某种程序的减征税款或全部免征税款的规定。在具体运用上，减税免税规定一般可分为两种类型：①根据国家的政策需要所作的统一的减免税规定，这类减免税法上有明确的范围和期限，通常是列举项目，统一实行；②根据某些纳税人的临时性或个别性的减税免税规定，这类减免税法中作出具体规定或统一规定，而且随着客观情况的发展变化，需要及时作出调整和补充，以保证减税免税的机动性和灵活性。

(七) 违章处理

违章处理是对纳税人违反税法行为所采取的教育处罚措施。它体现了税收的强制性，是保证税法正确贯彻执行、严肃纳税纪律的重要手段，通过违章处理，可以加强纳税人的法制观念，提高依法纳税的自觉性，从而有利于确保国家财政收入并充分发挥税收的职能作用。

第二节 税收制度和税法

税收制度的确立总是以法律形式来加以体现的，这种法律就是税法，它是国家与纳税人之间权利与义务关系的规范。税法付诸实施后，就转化为税收制度，成为社会经济秩序的有机组成部分。

一、税法概念和特点

(一) 税法的概念

如前所述，税法是税收制度的法律体现形式，它是国家制定的用于调整税收征收关系的法律规范总和。国家在社会产品或国民收入分配、取得财政收入的过程中，必然会发生社会财富在国家与纳税人之间所有权转移

的问题，发生税收征纳关系问题，税法就是确立和调整这种税收征纳关系的法律规范。税收的这种法律规范一旦制定和颁布之后，国家就可以根据税法的规定标准向纳税人征收税收，并作为征税的行为准则；纳税人也可以根据税法的规定标准向国家缴纳税收，履行自己的纳税义务。

任何法律都有一定的调整对象，法律的调整对象是该法律所以需要设置和所以发挥作用的前提，也是区别不同法律部门的主要标志。在法律调整人们行为过程中形成各自的权利和义务，这就是通常所说的法律关系。税法所调整的是人们在一定行为中发生的权利和义务的关系，不过这种权利和义务是发生在国家征税和纳税人纳税的经济关系之中。所以税法的调整对象就是税收征纳主体之间所发生的经济关系。通过调整，形成税收征纳主体之间各自的权利和义务，我们把这种税法调整的经济关系，称为税收征纳关系。税收征纳关系，是一种税收分配关系。这种分配关系，由于是在国家与纳税人之间进行的，因而，它又不同于一般的分配关系，是一种特殊的经济分配关系。

税法，作为法律规范来说，它具有与国家法律体系中其他法律部门一样的共性。但是，由于它所调整的法律关系对象的不同，它又是一个独立的法律部门，因而具有与其他法律部门不同的特征。这些特征主要表现为以下几点。

1. 税与法的共存性

税收是随着国家的产生而产生的，法又是与国家同时存在的，国家为了取得税收，必须凭借自己的政治权力，即以法律表现出来的强制力去参与对社会产品或国民收入的分配，这就表明了税收的存在必须要有法的同时存在，要有法的保证，有税必有税法，有税无法是一种不正常的现象。税法充分体现了税收的强制性、无偿性、固定性的特征。国家税务机关征税和纳税人纳税，都必须按照法律标准和规定的程序进行，任何一方违反税法，都要承担法律责任。国家向纳税人无偿地取得货币或实物，如果没有法律的强制力予以保证，是行不通的。国家向纳税人取得财富，必须事先以法律形式规定对什么征税、由谁履行纳税义务、征多少税、如何征税，等等。否则，如果没有一定的标准，就必然会使这种分配行为背离一定的分配关系，从而反过来影响统治阶级的根本利益。税收分配区别于一般分配的重要标志，就是国家通过制定法律去参与分配。所以，税与法具有共存性。

2. 税法关系主体的单方固定性

任何法律关系都必须有主体，即双方当事人，否则法律关系就不能成立。税法主体的双方当事人中，一方始终是国家税务机关，另一方则是不同的各类纳税人。纳税人可以随事变更，而国家税务机关则是固定不变的。其他任何机关与法人或自然人，或者法人与法人之间，法人与自然人之间，自然人与自然人之间，都不会发生和存在任何税收法律关系。

3. 税法关系主体之间权利和义务的不对等性

税法关系主体之间的权利和义务，从本质的规定性上说，不是直接对等的关系。因为税法确定的征纳关系不是按照协商、等价、有偿等原则建立，而是国家凭借政治权力，通过立法程序制定并强制执行的。国家可以根据需要，通过立法行使其征税权，纳税人则必须依照税法规定履行纳税义务，否则，国家税务机关就有权强制征税。税法权利和义务的不对等性，并不表现为执行中的依法办事上，而是充分体现在征纳双方财富转移上的不对等性。税法确定之后的实施程序，任何一方都必须依法履行，如有违反，都必须追究法律责任。

4. 税法结构的综合性

税法是由一系列单行的税收法律规范构成的综合性法律。税法的这一特征是由税法调整经济关系的广泛性所决定的。税法是实体法与程序法相结合的一种法律结构形式。它与刑法和民法等法律不同，没有实体法与诉讼法分别制定的结构形式。税法关系主体、客体和实施标准，即在征税主体、纳税主体、征税客体、计税依据、税率及其他征纳税主体双方的权利和义务之外，还规定了全部权利和义务履行过程中的执行程序。

（二）税制与税法的关系

任何税制都必须经过立法，得到国家和政府的确认、保护和推动，才能充分发挥其职能作用。因而，古今中外的税制改革总是与制定、修订税法联系在一起，税制建设与税收法制建设密不可分。

税法与税制存在密切的关系。有税必有法，每征一个新税种就要制定一个新税法；每变更一种税的税率，就要对税法作相应的调整；每废止征收一种税，就要废除一个税法。税收是国家凭借政治权力征收实物或货币，以取得财政收入和调控社会经济的手段，它必然要与社会经济实体发生各种社会经济关系。税收制度的建立是为实现国家职能服务，而税法是税制达到这一目的的保证。税收的本质反映国家参与剩余产品分配所形成

的分配关系，反映国家占有剩余产品的分配份额；税法则从法律上肯定国家占有剩余产品的合理化，以法律形式规范国家参与国民收入分配所形成的分配关系。税法同税制的目的、本质、性质及作用等方面的内容是一致的。税制决定税法，税法为税制服务。

二、税法的作用

税法的作用是税法在一定社会经济条件下所具体表现出来的效果。这种作用必须经过税收法律、法令、条例、施行细则等具体表现形式才能得以实现。税法是税收的法律形式及其保证，人们对税收的理解，主要是对税法的理解。没有税法，就无法进行税收分配。强调税收的作用，从某种意义上说，就是强调税法的作用。税法的作用可以从它的社会经济作用和法律规范作用这两个方面理解。

（一）税法的社会经济作用

1. 税法是国家取得财政收入的法律保证

国家取得财政收入，可以采取多种方式，通过多种途径，但最基本、最有效、最可靠的是运用税法这一工具。这是因为运用税法集中财政收入，税款一经征收，即归国家所有，不需直接返还给纳税人。并且税法调整范围极为广泛，涉及生产、交换、分配、消费各个领域，从而保证国家财政收入的及时、可靠、充裕。

2. 税法是国家实现宏观调控经济政策的工具

税法的这一职能作用，主要体现在国家通过制定和修改税法，并将其付诸实施，来促进产业结构、产品结构和社会各方面经济利益的调整，使之符合国家制定的宏观经济政策。

3. 税法是正确处理税收分配关系的准绳

税法是关于国家参与社会产品或国民收入分配的法律规范，它涉及到国家、集体和个人三个不同的利益主体。适应处理三者关系的需要，税法规定了对什么征税、征什么税、征多少、何时征等事项，这样就为正确处理三者之间的关系提供了法律准绳。

4. 税法在国际交往中，是贯彻平等互利、维护国家利益的重要手段

各国政府都十分重视运用税法这一法律工具，为维护国家经济权益、加速本国民族经济的发展服务。税法在促进对外经济技术交流和使用方面

发挥着重要作用。

（二）税法的法律规范作用

1. 税法的指引作用

税法为税收法律关系的主体的行为提供了一个模式、标准和方向，这是一种规范性指引。税法的指引因税法规范的不同而有两种形式：确定的指引和不确定的指引。确定的指引作用主要是通过税法的义务性规范来实现，它明确规定了税收法律关系主体应该怎么做或不应该怎么做；不确定的指引作用主要是通过税法的授权性规范来实现的，这些规范给人们的行为提供了一个可供选择的余地，它规定人们可以这样行为，允许人们自行决定是否这样行为。

2. 税法的评价作用

税法有作为法律规范所具有的判断、衡量税收法律关系主体的行为是否合法的作用。

3. 税法的强制作用

这一作用是由对违反税法的行为进行制裁而产生的一种保证，它是税收强制性的法律根据。强制作用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义务的强制力，它的强制作用不仅在于惩戒违法行为，也在于预防违法行为，还在于增强人们在进行合法征纳活动时的安全感。

4. 税法的教育作用

这一作用是指通过税法的实施而对以后税收法律关系主体的行为所产生的影响。这种作用可以说是税法评价作用与强制作用的延伸，它只有在税法法律主体行为产生后，并对其做出评价和处理的情况下才能产生。因为人们在对某一税收行为作出评价之后，必然要做出相应处理，而处理结果则会对人们以后的行为产生一定的影响。

5. 税法的预测作用

依据税法，税收法律关系主体可以预先预测到在涉税经济活动中，自身所承担的税收法律责任和享有的权力。

三、税法的渊源

法的渊源是一个法律术语，它指的是法的具体表现形式。法必须

通过一定的国家机关制定为具体形式的法律规范，才能具有法律上的效力。国家机关制定或认可的法律规范的种种表现形式，如法律、法规、条例、规程、决议、命令、习惯、判例等，都是法的渊源。但是这些法的渊源的效力是不同的。

税法的渊源，是指税法的各种具体表现形式。如国家最高权力机关——全国人民代表大会及其常务委员会制定和颁布的税收法律，国务院、财政部、国家税务总局发布的各种税收条例、施行细则、办法、规定、命令，以及解释性、补充性的法律性文件等，都是税法的渊源。不过，税收的各种法规之间是分层次、有联系的。全国人民代表大会及其常务委员会通过颁布的基本法律和法规属于最高层次，国务院制定发布的行政性税收法规次之，它不能与基本法律和法规相抵触，否则就无效；财政部和国家税务总局制定颁布的补充性、解释性和具体化的规定更次之，如果与上述两类税法相脱节或抵触，也属无效。《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》）第 5 条明确规定：一切法律、行政法规和地方性法规都不得同《宪法》相抵触。我国现行税法的渊源目前大致有以下几种。

（一）宪法

我国《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”。宪法是国家的根本大法，具有最高的法律效力，其他法律、法规等必须以宪法为根据，否则便是无效的。因此，宪法上的规定是我国税法的根本依据，也是我国税法的重要渊源。

我国《宪法》有关税收的法律规范仅此一条，但它至少具有下述意义：肯定了税收法的广义原则，即国家只能依据法律征税，公民只有依据法律纳税；把公民依法纳税作为公民的一项基本义务加以规定，用根本法的形式加以特别强调，可见其重要性和严肃性；该条规定是税法和其他部门法中涉及税收条款立法的基本依据。

（二）税收基本法律

基本法律是仅次于《宪法》的国家主要法律，是根据国家大法《宪法》由全国人民代表大会制定的。税收基本法是指用以统领、约束、指导、协调各单行税法、法规，具有仅次于宪法的法律地位和法律效力的税法，即税收领域的母法。我国的整个税法体系，目前还缺少一部由人大制定的、具有时代感的税收法典来作为其基本法律，如《中华人民共和国税收基本法》或《中华人民共和国税法通则》之类的税收法律。

（三）税收法律

法律是享有立法权的国家机关依照立法程序制定和颁布的规范性文件。在我国，依照宪法规定，国家最高权力机关全国人民代表大会及其常务委员会享有制定法律的权利，所以，只有全国人大及其常务委员会通过的税收制度，才称为税收法律。目前我国现行税制中，属于法律形式的税法主要有：《中华人民共和国农业税条例》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》、《全国人民代表大会常务委员会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》。

（四）税收行政法规

税收行政法规在我国现行税法体系中是主要的法律渊源。改革开放以来，我国税制经历了 1984 年的利改税和工商税制改革及 1994 年税制改革两次较大的变革，其中进行了大量的税收立法，但这些立法大部分都是以法规的形式颁布实施的。现行的由国务院颁布实施的全国性税收行政法规主要有：《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》、《中华人民共和国所得税暂行条例》、《中华人民共和国资源税暂行条例》、《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》、《中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例》、《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》、《中华人民共和国房产税暂行条例》、《中华人民共和国车船使用税暂行条例》、《中华人民共和国印花税暂行条例》、《屠宰税暂行条例》、《中华人民共和国筵席税暂行条例》、《国务院关于对农林特产收入征收农业税的规定》、《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》、《中华人民共和国契税暂行条例》、《中华人民共和国进出口关税条例》等等。

（五）税法解释

对税收法律、法规的解释性规定，在我国税收立法中的常见表现形式有施行细则或实施细则、规定、办法、通知、注释、批复，等等，数量庞大。这些解释性规定主要是就税收业务具体问题立法，或者对实践中发现的具体问题作出解释，它们是税法渊源的重要组成部分。这些解释性规定一般由财政部或国家税务总局制定发布，如《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》、《消费税征收范围注释》，等等。由于税法的经济性、行政性、技术性较强，执行中

会遇到许多问题，所以这部分税收法规最多、最具体，这些解释属于规定，对正确贯彻执行税收法律、法规，弥补法律、法规的不足之处起着重要作用。

（六）税收条约

有关税收方面的国际条约一般称之为“国际税收协定”。它是指国家之间缔结的处理相互之间征税问题的协定，是缔约国之间处理相互征税问题的法律依据。如我国政府与外国政府签订的《关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》、《关于互免海运、空运企业运输收入税收的协定》等。这种协定是国家间的法律，缔约国各方都要受其约束。这也是我国税法的渊源之一。

迄今为止，我国已同日本、美国、英国、法国、比利时、德国、马来西亚、新加坡、瑞典、加拿大等几十个国家签订了双边税收协定，其中大部分业已生效，有些草签后有待于各国完成法律程序生效。在处理国际税收协定与国内税法不相一致的问题时，国际税收协定应处于优先地位，以不违反国际税收协定为准则。

四、税收法律关系

（一）税收法律关系的概念和特征

税收法律关系是国家税务机关与纳税人在税收征收过程中根据税法的规定形成的权利义务关系。它是税收关系在法律上的反映，是税法调整税收关系的结果。税收法律关系同其他法律关系一样，是建立在一定经济基础之上的上层建筑。国家对谁征税，对什么征税，在什么环节征税，征多少税等，都由税法作出规定，它直接反映和体现国家的意志，而不依纳税人或其他组织和个人的意志为转移。税收法律关系反映的是一种特殊的社会关系，即国家强制参与国民收入分配和再分配活动而形成的分配关系。税法调整这种特殊的社会分配关系时，便形成了国家有权无偿征税、纳税人有义务无偿纳税的权利义务关系。

税收法律关系作为特殊社会分配关系的反映，除了具有一般法律关系共有的特征以外，还具有自己的特征：

（1）税收法律关系主体的一方必须是国家（在具体的税收法律关系中，国家税务机关代表国家行使征税权），而另一方可以是不同的自然人

和法人。这是税收法律关系同一般民事法律关系在主体上的区别。税法调整的税收关系是在国家和纳税人之间发生的，不论其在任何时间、任何地点，征税主体只能是国家行使税收征管权的国家税务机关，而不能是其他单位和个人。

(2) 税收法律关系中的权利义务不对等。这是税收法律关系与民事法律关系在内容上的区别。在民事法律关系中，当事人之间权利义务对等是主要特征；而税收法律关系当中，国家（税务机关）依法享有向纳税义务人征税的权利，而不承担给付等价的义务，这是由税收和税法本身的性质所决定的。在税收法律关系中，国家税务机关除了享有依法进行税收征收管理的权利，也承担一定的义务，如应对纳税人的申诉及时作出处理等，但是征纳税主体相互之间权利义务是不对等的。

(3) 税收法律关系具有财产所有权无偿转移的性质。在民事法律关系中，财产所有权的转移应遵循等价有偿原则，而在税收法律关系中，纳税主体发生纳税义务之后，其相应的货币或实物即无偿转让给国家，国家不再直接偿还。

(4) 税收法律关系更为直接地体现国家的意志。这不仅表现在税收法律关系当中，对谁征税、如何征税，都由国家通过税法预先加以规定，只要当事人发生了税法规定的应纳税的行为，就产生了税收法律关系，而不依征纳双方的意志为转移。同时也表现了税收既是国家组织财政收入的主要手段，也是调节经济运行的政策工具。税收法律关系从法律上来保证国家的职能与意志的实现。

（二）税收法律关系要素

税收法律关系要素是构成税收法律关系的必要条件。每一税收法律关系必须具备这些条件或要素，否则，税收法律关系就不存在。其中，每一要素发生变化，税收法律关系也随之变化。同其他法律关系一样，税收法律关系也包括主体、客体、内容三个要素。

1. 税收法律关系的主体

税收法律关系的主体指的是在税收法律关系中权利的享有者和义务的承担者。其主体资格是由国家通过法律直接规定的。税收法律关系的主体可分为征税主体和纳税主体。

(1) 征税主体。税收法律关系中的征税主体是国家，具体行使职能的是税务机关和其他征税机关（以下通称税务机关）。税务机关是国家为了