



学习情境一

税法基础认知

知识目标

- 了解税法的效力和原则；
- 掌握税收法律关系的主体；
- 掌握税收法律关系的产生、变更、消灭；
- 掌握税法的构成要素。

能力目标

- 能够准确地辨认各种税收法律制度和规范的空间效力和时间效力；
- 能够将不同税种归类为相应的种类。

税收是国家财政收入的重要来源。随着国际经济一体化的深入发展和我国改革开放的不断深化,特别是社会主义市场经济体制的逐步建立和完善,我国的税收制度也在不断改革和完善。税收在促进经济增长、调节收入分配、实现效率与公平双重目标方面所发挥的作用越来越重要,人们与税收的关系越来越密不可分。研究税收基础理论、掌握税收的实务处理方法具有十分重要的现实意义。

模块一 税收基础

一、税法与税收

谈及税法,首先要明确什么是税收。税收是国家为了实现其公共职能的需要,凭借政治权力,运用法律手段,强制、无偿、固定地参与国民收入分配,组织财政收入的一种方式。税法是指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和义务关系的法律规范的总称。税法是税收的存在形式,税收之所以必须采用法的形式,是由税收和法的本质与特

性决定的。

(1) 从税收的本质来看,税收是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的社会剩余产品分配关系。只有法才是真正以规定人们权利与义务为其调整机制的,税收所反映的分配关系要通过法的形式才能得以实现。

(2) 从形式特征来看,税收具有强制性、无偿性、固定性的特点。由于税收是对财产私有权的侵犯,因而要求有很高的强制权力作征税保障,这种权力只能是国家政治权力,税法使这种政治权力得以体现和落实。

(3) 从税收职能来看,调节经济是其重要方面。税收采用法的形式,就可以借助法律的评价作用,按照法律提供的行为标准,判定纳税人的经济行为是否符合税收调节经济的要求,使之符合税收调节的需要。

资料卡

税收的发展史

税收起源于非洲的尼罗河流域和古希腊的爱琴海区域。距今约 5 000 年前,古代埃及的农民通过公社向法老(国王)纳税。距今约 3 000 年前,西亚苏美尔城邦国家的村社农民就纳税服役。古希腊学者色诺芬(Xenophon)在《雅典的收入》一书中,也用到了国家征税的说法。

我国早在公元前 21 世纪的夏代,就已经出现了国家凭借其政权力量进行强制课征的形式——贡。贡是夏代王室对其所属部落或平民,根据若干年土地收获的平均数按一定比例征收的农产物。贡到商代逐渐演变为助法。助法是指借助农户的力役共同耕种公田,公田的收获全部归王室所有,本质是力役之征。助法到周代又演变为彻法。彻法是指每个农户要将耕种的土地中一定数量的收获物交纳给王室,即“民耗百亩者,彻取十亩以为赋”。夏、商、周三代的贡、助、彻,都是对土地收获原始的强制课征形式,是税收的原始形式,是税收发展的雏形阶段。春秋时期,鲁国适应土地私有制发展实行的“初税亩”,标志着我国税收从雏形阶段进入了成熟时期。“初税亩”对公田和私田一律征税,即不论耕种公田还是私田,都按照土地面积大小缴纳一定数量的农产品。初税亩是一种以土地面积为依据定量征税的赋税形式,顺应了土地私有制这一必然发展趋势,标志着我国税收由雏形阶段向成熟阶段的过渡。我国对商业和手工业征收赋税始于周代。周代以前,商业和手工业已经出现,但没有征收赋税。当时是“市廛而不税,关讥而不征。”即在市场上买卖物品不征税,经过关卡的物品,只进行检查也不征税。周代开始征收“关市之赋”和“山泽之赋”,即对商贾货物出入关卡和上市买卖,以及伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收赋税。这是我国最早的工商税收。

历经奴隶制、封建制、资本主义和社会主义等不同社会形态,税收逐渐由最初的实物税发展到货币税,由单一的直接税发展到名目繁多的间接税,由一次课征制发展到多种税、多次征收的复合税制。

二、税法的效力

税法的效力表现在空间效力、时间效力和对人的效力三个方面。

(一) 空间效力

税法的空间效力是指税法在特定地域内发生的效力。由一个主权国家制定的税法,原则上必须适用于其主权管辖的全部领域,但是根据具体情况会有所不同。我国税法的空间效力主要包括两种情况。

(1) 在全国范围内有效。由全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律,国务院颁布的税收行政法规,财政部、国家税务总局制定的税收行政规章以及具有普遍约束力的税务行政命令,在除个别特殊地区外的全国范围内有效。

(2) 在地方范围内有效。这里包括两种情况:一种情况是由地方立法机关或政府依法制定的地方性税收法规、规章、具有普遍约束力的税收行政命令,在其管辖区域内有效;另一种情况是由全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、财政部、国家税务总局制定的具有特别法性质的税收法律、税收法规、税收规章和具有普遍约束力的税收行政命令,在特定地区(如经济特区,老、少、边、贫地区等)有效。

(二) 时间效力

税法的时间效力是指税法何时开始生效、何时终止效力和有无溯及力的问题。

首先是生效。在我国,税法的生效主要分为三种情况:一是经过一段时间后开始生效,二是自通过发布之日起生效,三是公布后授权地方政府自行确定实施日期。

其次是失效。税法失效表明其法律约束力的终止,通常有三种类型:一是新税法代替旧税法,新税法的生效日期为旧税法的失效日期;二是直接宣布废止某项税法;三是税法本身规定废止日期。

最后是溯及力问题。一部新税法实施后,对其实施之前纳税人的行为如果适用,该税法即具有溯及力,反之则无溯及力。世界上许多国家包括我国的税法都坚持不溯及既往的原则。

(三) 对人的效力

税法对人的效力,国际上通行的原则有三个:一是属人主义原则,即凡是本国的公民或居民,不管其身居国内还是国外,都要受本国税法的管辖;二是属地主义原则,凡是本国领域内的法人和个人,不管其身份如何,都适用本国税法;三是属人和属地相结合的原则。

我国税法采用的是属人和属地相结合的原则,凡是我国公民,在我国居住的外籍人员以及在我国注册登记的法人,或虽未在我国设立机构,但有来源于我国收入的外国企业、公司、经济组织等,均适用我国税法。

三、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。税法的原则包括税法基本原则和税法适用原则。

（一）税法基本原则

1. 税收法律原则

税收法律原则也称税收法定原则,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都必须且只能由法律予以明确规定,征纳主体的权利义务只以法律规定为依据,没有法律依据,任何主体不得征税或减免税收。税收法律的要求是双向的:一方面,要求纳税人必须依法纳税;另一方面,课税只能在法律的授权下进行,超越法律规定的课征是违法和无效的。税收法律原则的功能侧重于保持税法的稳定性与可预测性,这对于市场经济的有序性和法制社会的建立与巩固是十分重要的。税收法律原则可以概括成课税要素法定、课税要素明确和依法稽征三个具体原则。

2. 税收公平原则

税收公平原则是平等性原则在课税思想上的具体体现,与其他税法原则相比,税收公平原则渗入了更多的社会要求。一般认为税收公平最基本的含义是: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。

法律上的税收公平主义与经济要求的税收公平较为接近,但是两者也有明显不同:第一,经济上的税收公平往往是作为一种经济理论提出来的,对政府与纳税人尚不具备强制性的约束力;第二,经济上的税收公平主要是从税收负担带来的经济后果上考虑,而法律上的税收公平不仅要考虑税收负担的合理分配,而且要从税收立法、执法、司法等各个方面考虑;第三,法律上的税收公平是由具体法律制度予以保障的。

【例 1-1】 “自 2010 年 12 月 1 日起,对外商投资企业、外国企业及外籍个人(简称外资企业)征收城市维护建设税”,在城建税征税问题上对内外资纳税人平等对待,这体现了税法基本原则中的()。

- A. 税收法定原则 B. 税收公平原则 C. 税收效率原则 D. 实质课税原则

【答案】 B

【解析】 城市维护建设税不再区分内外资企业,发生增值税和消费税纳税义务的企业都要征收城市维护建设税,体现了税法基本原则中的税收公平原则。

3. 实质课税原则

实质课税原则是指应根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负,不能仅考核其表面上是否符合课税要件。也就是说,在判断某个具体的人或事件是否满足课税要件,是否应承担纳税义务时,不能受其外在形式的蒙蔽,而要深入探求其实质,如果实质条件满足了课税要件,就应按实质条件的指向确认纳税义务。反之,如果仅仅是形式上符合课税要件,而实质上并不满足时,则不能确定其负有纳税义务。例如,纳税人借转让定价而减少计税所得,若从形式上看,应按其确定的价格计税。但是,这不能反映纳税人的真实所得,因此,税务机关根据实质课税原则,有权重新估定计税价格,并据以计算应纳税额。实质课税原则的意义在于防止纳税人的避税与偷税,增强税法适用的公正性。

4. 税收合作信赖原则

税收合作信赖原则在很大程度上汲取了民法诚实信用原则的合理思想,认为税收征纳双方的关系就其主流来看是相互信赖、相互合作的,而不是对抗性的。一方面,纳税人应按

照税务机关的决定及时缴纳税款,税务机关有责任向纳税人提供完整的税收信息资料,征纳双方应建立起密切的税收信息联系和沟通渠道。另一方面,没有充足的依据,税务机关不能提出对纳税人是否依法纳税有所怀疑,纳税人有权利要求税务机关予以信任,纳税人也应信赖税务机关的决定是公正和准确的,税务机关作出的法律解释和事先裁定,可以作为纳税人缴税的根据,当这种解释或裁定存在错误时,纳税人并不承担法律责任,甚至纳税人因此而少缴的税款也不必再补缴。由于税收合作信赖原则与税收法律原则存在一定的冲突,因此,许多国家的税法在适用这一原则时都作了一定程度的限制。

【例 1-2】 税务机关通过对企业评级,对被评为 A 级的守法企业两年内不实施检查,体现了税法基本原则中的()。

- A. 税收法律原则
- B. 税收公平原则
- C. 税收合作信赖原则
- D. 实质课税原则

【答案】 C

(二) 税法适用原则

1. 法律优位原则

法律优位原则也称行政立法不得抵触法律原则,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。但是,在某些特殊情况下可以例外。

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给法律适用带来的混乱,为法律的更新与完善提供法律适用上的保障。新法优于旧法原则的适用,以新法生效实施为标志,新法生效实施以后准用新法,新法实施以前包括新法公布以后尚未实施这段时间,仍沿用旧法,新法不发生效力。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

特别法优于普通法原则的含义为: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。当对某些税收问题需要作出特殊规定,但是又不便于普遍修订税法时,即可以通过特别法的形式予以规范。凡是特别法中作出规定的,即

排斥普通法的适用。不过这种排斥仅就特别法中的具体规定而言,并不是说随着特别法的出现,原有的居于普通法地位的税法即告废止。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

实体从旧,程序从新原则的含义包括两个方面:一是实体税法不具备溯及力,二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力。即对于一项新税法公布实施之前发生的纳税义务在新税法公布实施之后进入税款征收程序的,原则上新税法具有约束力。但在一定条件下允许程序从新,是因为程序税法规范的是程序性问题,不应以纳税人的实体性权利义务发生的时间为准判定新的程序性税法与旧的程序性税法之间的效力关系。并且,程序性税法主要涉及税款征收方式的改变,其效力发生时间的适当提前并不构成对纳税人权利的侵犯,也不违背税收合作信赖原则。

6. 程序优于实体原则

程序优于实体原则是关于税收诉讼法的原则,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。即纳税人通过税务行政复议或税务行政诉讼寻求法律保护的前提条件之一是,必须事先履行税务行政执法机关认定的纳税义务,而不管这项纳税义务实际上是否完全发生;否则,税务行政复议机关或司法机关对纳税人的申诉不予受理。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。

【例 1-3】 纳税人必须在缴纳有争议的税款后,税务行政复议机关才能受理纳税人的复议申请,这体现了税法适用原则中的()。

- A. 实质课税原则
- B. 特别法优于普通法原则
- C. 实体从旧,程序从新原则
- D. 程序优于实体原则

【答案】 D

【解析】 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。

【例 1-4】 以下关于税法适用原则的说法,正确的是()。

- A. 新法优于旧法原则的适用,以新法公布为标志
- B. 提请税务行政复议必须缴清税款或提供纳税担保,体现了程序优于实体原则
- C. 法律优位原则主要体现新法与旧法的效力关系
- D. 程序性税法一律不得具备溯及力,体现了程序从新原则

【答案】 B

【解析】 选项 A,以新法生效实施为标志;选项 C,法律优位原则的作用主要体现在处理不同等级税法的关系上;选项 D,程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力。

四、税法的分类

随着经济的发展,税收制度变得越来越复杂,如何对其进行科学分类,成为税收制度研究的重要前提。对税种的分类有多种方法,可以按照征税(课税)对象性质、经济性质及其转嫁归属状况分类。

(一) 按征税对象的性质不同分类

按征税对象的性质不同,税法可分为流转税、所得税、资源税、财产行为税、特定目的税五大类型。

1. 流转税

流转税又称流通税,指以纳税人商品生产、流通环节的流转额或者数量以及非商品交易的营业额为征税对象的一类税收。如增值税、消费税、关税等。流转税是我国税制体系中的主要税种,其中以增值税为主。

2. 所得税

所得税又称收益税,是指以纳税人的各种所得额为课税对象的一类税收。如企业所得税、个人所得税。

3. 财产税

财产税是以纳税人所拥有或属其支配的财产为课税对象的一类税收。如房产税、车船税、契税等。

4. 资源税

资源税是以各种应税自然资源为课税对象、为了调节资源级差收入并体现国有资源有偿使用而征收的一种税。如资源税、城镇土地使用税等。

5. 行为税

行为税是国家为了实现特定目的,以纳税人的某些特定行为为征税对象的一类税收。如印花税、城市维护建设税、车辆购置税等。

(二) 按征收权限和收入分配权限不同分类

按征收权限和收入分配权限不同,税法可分为中央税、地方税和中央地方共享税。

1. 中央税

中央税属于中央政府的财政收入,由国家税务总局负责征收管理,如关税和消费税(含进口环节海关代征的部分)、车辆购置税、海关代征的进口环节增值税等。

2. 地方税

地方税是地方各级政府的财政收入,由地方税务局负责征收管理,如城镇土地使用税、契税、耕地占用税、房产税等。

3. 中央地方共享税

中央地方共享税属于中央政府和地方政府的共同收入,由中央和地方按一定的比例分享税收收入,目前由国家税务总局负责征收管理,主要税种如下:

(1) 增值税(不含进口环节由海关代征的部分):中央政府分享 50%,地方政府分

享 50%。

(2) 企业所得税:铁路总公司、各银行总行及海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分中央与地方政府按 60%与 40%的比例分享。

(3) 个人所得税:除储蓄存款利息所得的个人所得税(目前已停征)外,其余部分的分享比例与企业所得税相同。

(4) 资源税:海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

(5) 城市维护建设税:铁路总公司、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

(6) 印花税:证券交易印花税收入归中央政府,其他印花税收入归地方政府。

(三) 按计税标准不同分类

按计税标准不同分类,税法可分为从价税、从量税和复合税。

1. 从价税

从价税是以征税对象的价格为计税依据,一般实行比例税率和累进税率,税收负担比较合理,因而大部分税种采用这种计税方法。如我国现行的增值税、企业所得税、个人所得税等税种。

2. 从量税

从量税是以征税对象的重量、质量、体积等作为计税依据,其课税数额与征税对象相关而与价格无关。如我国现行的车船税、土地使用税、消费税中的啤酒和成品油等。

3. 复合税

复合税对征税对象采用从量税和从价税同时征收的一种方法。如我国现行的消费税中对卷烟和白酒征收的消费税。

(四) 按税负能否转嫁分类

按税负能否转嫁,税法可分为直接税和间接税。

1. 直接税

直接税是指纳税义务人同时是税收的实际负担人,税收由纳税义务人直接负担,不易转嫁给别人的税种,如所得税、财产税等。

2. 间接税

间接税是指纳税义务人不是税收的实际负担人,纳税义务人能将税负转嫁给他人负担的税种,一般情况下对各种商品的征税均属于间接税,如增值税、消费税等各类流转税。

【例 1-5】 根据税法所规定的征税客体性质分类,属于行为税的是()。

- A. 增值税
- B. 印花税
- C. 契税
- D. 遗产税

【答案】 B

资料卡**我国现行的税法体系**

我国现行税法体系就实体法而言,按其性质和作用大致分为流转税法、所得税法、资源税法、财产税法、行为税法等。

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,是调整所得额之间税收关系的法律规范的总称,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。

资源税法,包括资源税、城镇土地使用税等。它主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

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、车船税等。

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、车辆购置税等。

模块二**税收法律关系****一、税收法律关系的概念与特点**

税收法律关系是指由税法所调整而形成的,发生在税收法律关系主体之间,具有权利义务内容的社会关系。税收法律关系是法律关系的一种具体形式,因此具有法律关系的一般特征,但其又具有自身的特点。税收法律关系的特点包括以下几点。

- (1) 税收法律关系中固有一方主体是国家或国家及其征税机关。
- (2) 具体税收法律关系是一种财产所有权或支配权的单向移转关系。
- (3) 税收法律关系中双方主体享有的权利性质不同,义务关系不对等。
- (4) 税收法律关系的产生以发生了税法规定的行为为前提。

二、税收法律关系的主体

税收法律关系的主体即征纳主体,是指税收法律关系中依法享有权利和承担义务的双方当事人,一方为税务机关,另一方为纳税人。

(一) 税务机关

税务机关是指参加税收法律关系,享有国家税收征管权力和履行国家税收征管职能,依法对纳税主体进行税收征收管理的当事人。国家是真正的征税主体。但是,国家总是通过法律授权的方式赋予具体的国家职能机关来代其行使征税权力,因此,税务机关通过获得授

权成为法律意义上的征税主体。

1. 税务机关的职权

税务机关的职权主要包括以下几项。

(1) 税务管理权。税务管理权包括有权办理税务登记、审核纳税申报、管理有关发票事宜等。

(2) 税收征收权。税收征收权是税务机关最基本的权利,包括有权依法征收税款和在法定权限范围内依法自行确定税收征管方式或时间、地点等。

(3) 税收检查权。税收检查权包括有权对纳税人的财务会计核算、发票使用和其他纳税情况,对纳税人的应税商品、货物或其他财产进行查验登记等。

(4) 税务违法处理权。税务违法处理权包括有权对违反税法的纳税人采取行政强制措施以及对情节严重、触犯刑律的,移送有权机关依法追究其刑事责任。

(5) 税收行政立法权。被授权的税务机关有权在授权范围内依照一定程序制定税收行政规章及其他规范性文件,作出行政解释等。

(6) 代位权和撤销权。《税收征收管理法》为了保证税务机关及时、足额追回由于债务关系造成的、过去难以征收的税款,赋予税务机关可以在特定情况下依法行使代位权和撤销权。

2. 税务机关的职责

税务机关的职责主要包括以下几项。

(1) 税务机关不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征或少征税款或擅自决定税收优惠。

(2) 税务机关应当将征收的税款和罚款、滞纳金按时足额并依照预算级次入库,不得截留和挪用。

(3) 税务机关应当依照法定程序征税,依法确定有关税收征收管理的事项。

(4) 税务机关应当依法办理减税、免税等税收优惠,对纳税人的咨询、请求和申诉作出答复处理或报请上级机关处理。

(5) 税务机关对纳税人的经营状况负有保密义务。

(6) 税务机关应当按照规定付给扣缴义务人代扣、代收税款的手续费,且不得强行要求非扣缴义务人代扣、代收税款。

(7) 税务机关应当严格按照法定程序实施和解除税收保全措施,如因税务机关的原因致使纳税人的合法权益遭受损失的,税务机关应当依法承担赔偿责任。

(二) 纳税人

纳税主体就是通常所称的纳税人,即法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。对于纳税主体有许多不同的划分方法。按照纳税主体在民法中身份的不同,可以分为自然人、法人、非法人单位;根据征税权行使范围的不同,可以分为居民纳税人和非居民纳税人等。不同种类的纳税主体,在税收法律关系中享受的权利和承担的义务也不尽相同。

1. 纳税人的权利

纳税人的权利主要包括以下几项。

(1) 依法提出申请享受税收优惠的权利。

(2) 依法请求税务机关退回多征税款的权利。

(3) 依法提起税务行政复议和税务行政诉讼的权利。

- (4) 依法对税务人员的违法行为进行检举和控告的权利。
- (5) 因税务机关的行为违法或不当,致使纳税人合法权益遭受损害时要求赔偿的权利。
- (6) 向税务机关咨询税法及纳税程序的权利。
- (7) 要求税务机关为其保密的权利。
- (8) 对税务机关作出的决定有陈述和申辩的权利。

2. 纳税人的义务

纳税人的义务主要包括以下几项。

- (1) 依法办理变更或注销税务登记。
- (2) 依法进行账簿、凭证管理。
- (3) 按期进行纳税申报,按时足额缴纳税款。
- (4) 向税务机关提供生产销售情况和其他资料,主动接受并配合税务机关的税务检查。
- (5) 执行税务机关的行政处罚决定,按照规定缴纳滞纳金和罚款。

(三) 其他税务当事人的权利和义务

在税收法律关系中,除税务机关和纳税人两个主要的法律关系主体之外,还有扣缴义务人、纳税担保人以及银行、工商等,税法中也相应规定了他们的权利与义务。但由于他们不是税收法律关系的主体,所以税法中规定的权利与义务通常并不完整,并且由于所具有的强制性特征,税法更大程度上强调了主体的义务。

三、税收法律关系的产生、变更、消灭

与其他社会关系一样,税收法律关系也处于不断发展变化之中。其具体发展过程可以概括为税收法律关系的产生、变更和消灭。

(一) 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权利义务关系。由于税法属于义务性法规,税收法律关系的产生应以引起纳税义务成立的法律事实为基础和标志。而纳税义务产生的标志应当是纳税主体进行的应当课税的行为,如销售货物、取得应税收入等,不应当是征税主体或其他主体的行为。国家颁布新税法、出现新的纳税主体都可能引发新的纳税行为出现,但其本身并不直接产生纳税义务,税收法律关系的产生只能以纳税主体应税行为的出现为标志。

(二) 变更

税收法律关系的变更是指由于某一法律事实的发生,使税收法律关系的主体、内容和客体发生变化。引起税收法律关系变更的原因是多方面的,归纳起来主要有以下几点。

- (1) 由于纳税人自身的组织状况发生变化。
- (2) 由于纳税人的经营或财产情况发生变化。
- (3) 由于税务机关组织结构或管理方式的变化。
- (4) 由于税法的修订或调整。
- (5) 因不可抗力造成的破坏。

(三) 消灭

税收法律关系的消灭是指这一法律关系的终止,即其主体间权利义务关系的终止。税

收法律关系消灭的原因主要有以下几个方面。

(1) 纳税人履行纳税义务。这是最常见的税收法律关系消灭原因,它包括纳税人依法如期履行纳税义务和税务机关采取必要的法律手段,使纳税义务强制地履行这两类情况。

(2) 纳税义务因超过期限而消灭。我国税法规定,未征、少征税款的一般追缴期限为三年。超过三年,除法定的特殊情况外,即使纳税人没有履行纳税义务,税务机关也不能再追缴税款,税收法律关系因而消灭。

(3) 纳税义务的免除,即纳税人符合免税条件,并经税务机关审核确认后,纳税义务免除,税收法律关系消灭。

(4) 某些税法废止。例如,1994年我国实行税制改革后,原有的“烧油特别税”废止,因此产生的税收法律关系归于消灭。

(5) 纳税主体的消失。没有纳税主体,纳税无法进行,税收法律关系因此而消灭。

【例 1-6】 下列关于税收法律关系的表述中,正确的是()。

- A. 税法是引起法律关系的前提条件,税法可以产生具体的税收法律关系
- B. 税收法律关系中权利主体双方法律地位并不平等,双方的权利义务也不对等
- C. 代表国家行使征税职责的各级国家税务机关是税收法律关系中的权利主体之一
- D. 税收法律关系总体上与其他法律关系一样,都是由权利主体和权利客体两方面构成

【答案】 B

模块三 税法构成要素

税法要素,又称课税要素,是指各种单行税法具有的共同的基本构成要素的总称。税法构成要素一般包括总则、征税人、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、征税人

征税人又叫征税主体,是指在税收法律关系中行使税收征管权,依法进行税款征收行为的一方当事人。征税权是国家主权的一部分,理论上征税主体只能是国家。在税收征纳实践中,代表国家行使税权的是各级征税机关,包括国家各级税务机关、财政机关和海关。

二、纳税义务人

纳税义务人是指按照税法规定直接负有缴纳税款义务的单位和个人。我国税法还规定了扣缴义务人,即依法负有代扣代缴、代收代缴义务的单位和个人。

三、征税对象

征税对象即纳税客体,主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为。这是区分不同税种的主要标志。

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

重的重要标志,体现征税的深度。在其他因素不变的情况下,税率的高低直接决定税收负担率的高低,关系到国家财政收入的多少和纳税人负担的轻重,关系到国家和纳税人之间的经济利益,同时也反映着国家一定时期的财政经济政策。

税率是一个总的概念,在实际应用中可以分为两种形式:一种是按绝对量形式规定的固定征收额度,即定额税率,它适用于从量计征的税种;另一种是按相对量形式规定的征收比例,这种形式又可分为比例税率和累进税率,它适用于从价计征的税种。

(一) 定额税率

定额税率是税率的一种特殊形式。它不是按照课税对象规定征收比例,而是按照征税对象的计量单位规定固定税额,所以又称为固定税额,一般适用于从量计征的税种,如资源税、车船税、城镇土地使用税、耕地占用税等。

(二) 比例税率

比例税率是指同一课税对象,无论其数额大小,都按照相同比例征税的税率。采用这种税率,税额随着课税对象数量的增加而成比例地增加。实际运用中,比例税率分为单一比例税率、差别的比例税率、幅度比例税率。

1. 单一比例税率

单一比例税率是指一种税只设一个比例税率,所有的纳税人都按同一税率纳税。

2. 差别比例税率

差别比例税率是指同一纳税对象,对不同的征税对象和纳税人,分别按不同的比例计算应纳税额。如产品差别比例税率、行业差别比例税率、地区差别比例税率等。

3. 幅度比例税率

幅度比例税率指税法上统一规定最高税率和最低税率一定幅度,在这个区间范围内,各省、区、直辖市可自行规定本地区适用的税率或者根据本地区纳税人的具体情况,在幅度比例税率的范围内,确定具体纳税人适用的税率。例如《中华人民共和国契税法》第三条规定,契税税率为3%~5%。契税的适用税率,由省、自治区、直辖市人民政府在前款规定的幅度内提出,报同级人民代表大会常务委员会决定,并报财政部和国家税务总局备案。

(三) 累进税率

累进税率,是指对同一征税对象,随着数额的增大,征收比例也随之增高的税率。分级是累进税率的最显著特点。这是因为,这种税率形式是预先将课税对象按绝对数的大小划分成若干级次,并相应规定每一级次的税率。

累进税率又分为三种,即全额累进税率、超额累进税率和超率累进税率。

1. 全额累进税率

全额累进税率简称全累税率,即征税对象的全部数量都按其相应等级的累进税率计算征税率。全额累进税率计算较为简单,取得的税收较多,但在两个级距的临界部位会出现税负增加不合理的情况。我国现行税法中没有规定这种税率。

2. 超额累进税率

超额累进税率简称超累税率,是把征税对象的数额划分为若干等级;对每个等级部分的数额分别规定相应税率,分别计算税额,各级税额之和为应纳税额,超累税率的“超”字,是指

征税对象数额超过某一等级时,仅就超过部分,按高一级税率计算征税。我国现行的个人所得税中的工资薪金所得、个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得实现的是超额累进税率。

3. 超率累进税率

超率累进税率,是指对征收对象的数额的某种比例划分为不同的部分,按不同部分分别规定的税率征税。如《土地增值税暂行条例》中,是按土地增值额和扣除项目金额的比例的不同,划分为4个等级,并规定了四级超率累进税率。

五、其他要素

(一) 税目

税目是各个税种所规定的具体征税项目,它是征税对象的具体化,反映了征税的广度。税目设计可以采用列举法或概括法。

1. 列举法

列举法,即按照每一征税的产品或经营的项目分别设置税目,必要时还可以在一个税目下设置若干子目。

2. 概括法

概括法,即按照商品大类或行业设计税目。

(二) 纳税环节

纳税环节主要是指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。它分为一次课征和多次课征。一次课征即同一税种在商品流转过程中,只选择某一环节征收的制度,如我国的消费税和资源税就是一次征收;多次课征即同一税种在商品流转过程中选择两个或两个以上的环节纳税,我国的增值税就是多环节课税的一种税。

(三) 纳税期限

纳税期限是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。

1. 按期纳税

我国现行的增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、一个月或一个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。

2. 按次纳税

根据纳税行为的发生次数确定纳税期限,如我国的关税、契税、耕地占用税等。

3. 按年计征,分期预缴

即按一定的期限预缴税款,年度结束后汇算清缴,多退少补。分期预缴一般是按月或按季预缴,我国现行的企业所得税、房产税、土地使用税采用这一方式。

(四) 纳税地点

纳税地点主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人(包括代征、代扣、代缴义务人)的具体纳税地点。我国现行税制规定的纳税地点大致有以下几种情况:

(1) 在机构所在地纳税,即纳税人向其机构所在地主管税务机关纳税,如增值税、消费税。

(2) 在劳务提供地纳税,即纳税人向劳务提供地的主管税务机关纳税。

(3) 在财产、资源所在地纳税,如资源税、土地增值税等。

(4) 进出口货物向报关地海关申报纳税。

(五) 减税、免税

减税、免税主要是指对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

1. 减税、免税

减税是从应征税款中减征部分税款;免税是免征全部税款。减税、免税项目由国务院规定,任何地区、部门不得规定减税、免税项目。

2. 起税点

起税点又称“征税起点”或“起征点”,是指税法规定对征税对象开始征税的起点数额。征税对象的数额达到起征点的就全部数额征税,未达到起征点的不征税。

3. 免征额

免征额是税法规定的扣税对象全部数额中免于征税的数额。当课税对象小于起征点和免征额时,都不予征税;当课税对象大于起征点和免征额时,起征点制度要对课税对象的全部数额征税,免征额制度仅对课税对象超过免征额部分征税。

免征额与起征点不同。起征点是对个税对象未达到起征点数额的不征税,达到和超过起征点数额的则按全额征税,而免征额是对个税对象数额未超过免征额的部分不征税,超过免征额的也只就其超过部分征税。

(六) 总则

总则主要包括立法依据、立法目的和适用原则。

(七) 罚则

罚则主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

(八) 附则

附则一般都规定与该法紧密相关的内容,如该法的解释权、生效时间等。

主要术语

税收法律关系 空间效力 时间效力 对人的效力 税收法律原则 税收公平原则
实质课税原则 税收合作信赖原则 法律优位原则 法律不溯及既往原则
新法优于旧法原则 特别法优于普通法原则 实体从旧,程序从新原则
程序优于实体原则 比例税率 累进税率

知识巩固

一、单项选择题

1. 税收是国家财政收入的主要形式,国家征税凭借的是()。

- A. 国家权力 B. 政治权力 C. 行政权力 D. 财产权力

2. 税收的形式特征是()。
- A. 广泛性、强制性、政策性
B. 政策性、强制性、无偿性
C. 无偿性、固定性、强制性
D. 无偿性、自觉性、灵活性
3. 纳税人是指直接()的单位和个人。
- A. 最终负担税款
B. 负有纳税义务
C. 代收代缴税款
D. 向税务机关缴纳税款
4. 税法构成要素中,用以区别不同税种的标志是()。
- A. 征税对象
B. 税目
C. 纳税环节
D. 纳税人
5. 以下税种属于中央税的是()。
- A. 增值税
B. 关税
C. 印花税
D. 个人所得税
6. 以下税种属于地方税的是()。
- A. 消费税
B. 资源税
C. 契税
D. 企业所得税
7. 税收负担可以转嫁的税,属于()。
- A. 价内税
B. 间接税
C. 直接税
D. 从价税

二、多项选择题

1. 以计税依据为标准,税收可以分为()。
- A. 直接税
B. 间接税
C. 从价税
D. 从量税
2. 下列税种属于流转税的有()。
- A. 关税
B. 增值税
C. 消费税
D. 印花税
3. 在我国税收法律关系中,征税主体是代表国家行使征税权力的国家机关有()
- A. 税务机关
B. 中国人民银行
C. 海关
D. 企业主管部门
4. 按税法的功能和作用的不同,现行税法可以分为()。
- A. 税收程序法
B. 税收实体法
C. 税收基本法
D. 税收单行法
5. 税法构成要素中,()是基本要素。
- A. 纳税人
B. 征税对象
C. 纳税期限
D. 税率
6. 下列属于中央税的有()。
- A. 增值税
B. 消费税
C. 关税
D. 车辆购置税
7. 下列属于地方税的有()。
- A. 印花税
B. 契税
C. 车船税
D. 车辆购置税

三、判断题

1. 所得税一般是直接税,流转税一般是间接税。()
2. 税收实体法的核心要素是税率。()
3. 税目是征税对象的具体化,体现征税的深度。()

四、简答题

1. 简述税法的效力。
2. 税收法律关系的主体有哪些?
3. 税收法律关系是如何产生、变更和消灭的?
4. 税法构成要素有哪些?