

中经财税培训

财务、税务和法务工作者的实践指南

案头典藏工具书

# 增值税专用发票 开出的判定与预防

第二版

赵清海 魏民 魏景峰◎主编



中国经济出版社  
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

增值税专用发票虚开的判定与预防/赵清海, 魏民, 魏景峰主编. —2 版.

—北京: 中国经济出版社, 2019. 6

ISBN 978-7-5136-5569-9

I. ①增… II. ①赵… ②魏… ③魏… III. ①增值税—发票—研究—中国 IV. ①F812. 42  
中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 039399 号

责任编辑 夏军城

责任印制 马小宾

封面设计 任燕飞

出版发行 中国经济出版社

印刷者 北京柏力行彩印有限公司

经销者 各地新华书店

开 本 710mm×1000mm 1/16

印 张 35.75

插 页 0.5

字 数 612 千字

版 次 2016 年 3 月第 1 版 2019 年 6 月第 2 版

印 次 2019 年 6 月第 4 次

定 价 98.00 元

广告经营许可证 京西工商广字第 8179 号

中国经济出版社 网址 [www.economyph.com](http://www.economyph.com) 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010-68330607)

---

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010-68355416 010-68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390)

服务热线: 010-88386794

## 前 言

什么是真实交易？什么是虚开？虚开增值税专用发票对国家增值税税款有何影响？增值税专用发票虚开的根源何在？虚开增值税专用发票罪是目的犯、结果犯、行为犯，还是危险犯？……一系列问题，需要我们系统学习财税司法理论知识，深入钻研提升业务技能，系统研究思考税法内在机理。

实务中，常有误将单独虚伪表意、人为设计的交易认定为非真实交易，将充其量为错开的案件判定为虚开的情况，甚至将上游的逃避追缴欠税认定为虚开（走逃票），这直接威胁交易安全。“三流一致”的观念仍然盛行，对现代民商制度产生冲击……

《增值税专用发票虚开的判定与预防》第一版于2016年出版发行，市场反应很好，受到广大财务、税务和法务工作者的欢迎。为进一步深入剖析税法适用、真实交易、虚开以及判定方法、虚开增值税专用发票的根源及对国家增值税税款的影响、虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪以及其他关联罪名的区分要点等税务、司法实务中易引起分歧争论的关键因素展开深度缕析，《增值税专用发票虚开的判定与预防》（第二版）结合有关增值税法律法规政策规定、法学基本原理及司法实践要求，通过大量的案例调研，从理论和实证角度对增值税专用发票虚开的相关法律、税务、司法问题给予体系化归纳分析、总结提炼，便于财务、税务和法务工作者解决实践中常见问题，破除相关困惑疑难，提升对财税司法理论素养。

本书写作过程中，魏民、刘宇、刘剑三位一并参与第四章写作，并审读了全稿，倾注了大量心血，确保了全书按计划顺利完成；魏景峰提供了第八章的样稿，笔者在此框架基础上做了相应修改，魏

景峰深厚且契合司法实践的刑法功底为本书的完成做出了重要贡献；熊樟林老师为第五章第二节提供了基础样稿，笔者在此基础上完成该节的写作，熊樟林老师的行政法造诣为本书增添了不少光彩。殷增华、陈实、吴迪、秦燕、邓森、张晓凯、王倩、阴亚微、王先查、沈怡君等为本书的写作、修改也付出了大量的心血，同时感谢王家欣在第一版写作过程中给予的大力协助。本书的所有章节最终由赵清海律师执笔把关，读者朋友有关增值税专用发票虚开的理论和实务问题，可通过微信等方式联系赵清海律师咨询。

本书写作过程中得到以上各位的大力协助，大大减轻了笔者的写作负担，最终让本书得以顺利完成，在此一并感谢！

由于笔者水平有限，书中错误在所难免，敬请广大读者朋友批评指正，以期后期完善。

赵清海

2019. 6

# 目录

<b>第一章 税法基础</b> .....	1
第一节 税法概念 .....	1
第二节 税收征纳法律关系 .....	5
第三节 税收实体法的构成要素 .....	27
第四节 重要税收程序制度 .....	33
<b>第二章 真实交易的判定</b> .....	49
第一节 传统“三流一致”介绍 .....	49
第二节 实际经营活动的本质 .....	64
第三节 代理及相关民事法律行为与真实交易 .....	76
第四节 非通谋的虚伪意思表示下的真实交易判定 .....	88
第五节 发票开具的一般原则 .....	104
<b>第三章 增值税基础知识</b> .....	114
第一节 增值税概述 .....	114
第二节 增值税纳税义务人和扣缴义务人 .....	127
第三节 增值税的纳税范围 .....	143
第四节 增值税税率、征收率 .....	170
第五节 增值税税收优惠 .....	187
第六节 增值税应纳税额的计算 .....	213
第七节 增值税纳税义务的发生时间、地点和预缴 .....	240
第八节 增值税出口退税公式的推导 .....	251

<b>第四章 增值稅專用發票</b> .....	259
<b>第一節 發票簡介</b> .....	259
<b>第二節 增值稅專用發票概念和本質</b> .....	279
<b>第三節 增值稅專用發票的開具、使用</b> .....	285
<b>第五章 增值稅專用發票虛開的判定</b> .....	308
<b>第一節 增值稅專用發票虛開的相關規定</b> .....	308
<b>第二節 應受行政處罰行為的構成</b> .....	318
<b>第三節 增值稅專用發票虛開的定義過程</b> .....	327
<b>第四節 虛開增值稅專用發票的類型</b> .....	339
<b>第五節 為他人虛開的判定</b> .....	359
<b>第六節 讓他人為自己虛開的判定</b> .....	375
<b>第七節 介紹他人虛開和為自己虛開的判定</b> .....	385
<b>第六章 虛開的根源</b> .....	388
<b>第一節 概況介紹</b> .....	388
<b>第二節 票貨分離型虛開的原因和預防</b> .....	397
<b>第三節 稅收優惠型虛開的成因與預防</b> .....	400
<b>第四節 走逃型虛開的成因與預防</b> .....	404
<b>第七章 虛開增值稅專用發票對國家增值稅稅款的影响</b> .....	414
<b>第一節 簡單示例引發的思考</b> .....	414
<b>第二節 票貨分離型虛開對國家增值稅稅款的影响</b> .....	431
<b>第三節 增值稅稅收優惠情況下的虛開對國家增值稅稅款的影响</b> .....	440
<b>第四節 欠稅情況下虛開增值稅專用發票對國家增值稅稅款的影响</b> .....	448
<b>第五節 相對複雜虛開對國家增值稅稅款的影响</b> .....	454
<b>第八章 刑法基礎知識</b> .....	460
<b>第一節 刑法的概念、任務和機能</b> .....	460
<b>第二節 刑法的基本原則</b> .....	463

第三节	犯罪的概念和特征 .....	470
第四节	违法和行为是否是纯客观的 .....	478
第五节	犯罪构成 .....	494
<b>第九章</b>	<b>虚开增值税专用发票罪 .....</b>	<b>511</b>
第一节	虚开增值税专用发票罪的构成要件 .....	511
第二节	虚开增值税专用发票罪所要保护的税款问题 .....	522
第三节	虚开增值税专用发票罪行为犯、目的犯、结果犯、 危险犯问题 .....	530
第四节	虚开增值税专用发票罪虚开税额的确定 .....	540
第五节	虚开增值税专用发票罪与其他危害税收征管罪的关系 .....	550
第六节	增值税专用发票虚开的风险防范和应对 .....	557

# 第一章 税法基础

## 第一节 税法概念

### 一、税收

#### (一) 税收

税收是指国家为实现其职能，凭政治权力按照法律规定，通过税收工具强制地、无偿地参与国民收入和社会产品的分配和再分配取得财政收入的一种形式。通俗表达是：通过合同（这个合同就是税法）约定，个人、法人、其他组织将一定的社会产品分配给国家，国家以此作为资金来源为社会提供公共服务、满足社会群体的共同需要。

税收有其他资金筹集方式难以比拟的优点，主要有：

- (1) 不会引发通货膨胀。
- (2) 来源相对稳定。
- (3) 政府没有额外负担。
- (4) 可以借助税收进行经济宏观调控。

#### (二) 税收的特点

##### 1. 契约下的“取之于民，用之于民”

社会成员通过合同（法律）表明其愿意承担纳税义务，并以此作为获取公共服务的对价之一。这种合同是一种保险，确保其在需要公共服务的时候能够获得公共服务。

法律作为一种特殊形式的契约，只要在其管辖范围之内，就得受其约束，税法是这种特殊契约的一部分。

社会成员承担着一种义务，即“依法缴税的义务”。社会成员享有接受公共服务的权利，国家享有收取税款的权利。社会成员违反纳税义务（税收违法），便会受到制裁。当然，社会成员承担的契约义务不仅指纳税义务，还包



括法律规定的其他义务。

社会成员不得因某个国家机构没有履行职责而拒绝履行纳税义务。这种情况下,社会成员可以通过其他途径(如行政复议、行政诉讼、举报等途径解决)。国家机构也不得因为某个社会成员没有履行纳税义务而不对其提供公共服务(国家可以通过税收征管方面的法律强令纳税人履行义务)。国家机构不履行职责的法律责任和社会成员不履行纳税义务的法律责任是独立的,各自承担各自的责任。

合同法的不安抗辩权、同时履行抗辩权、先履行抗辩权不适用于税法。法律作为一种特殊合同,不仅包括税法,还包括其他法律。法律体现的是公共意志,而非单个意志的简单相加。

## 2. 固定性

税收的固定性是税收法定原则的基本要义之一。税收只能以法律形式规定经济组织和个人在什么情况下应该纳税、缴纳多少税款。纳税义务人在取得了税法规定的应税收入、发生了应税行为、拥有应税财产或其他符合缴纳税款的条件成立时,必须依据税法的规定计算缴纳税款,不得自行改变标准。税务机关不得随意改变税率、征税对象,不得随意减免税款或给纳税人额外税收义务。

税收的变动,相当于国家和公民之间契约的变动,原则上应当由代议机关予以变动(我国为全国人民代表大会及其常委会)。

综上所述,税收是指国家为向社会提供公共产品、满足社会共同需要,按照法律规定参与社会产品的分配取得财政收入的一种国家收入分配形式。纳税义务,本质来源于信守契约这个基本原则。

## 二、税收的分类

根据不同的分类标准,税收可分为:

### (一) 直接税和间接税

通常将纳税义务人和负税人同为一体的税种叫作直接税,如所得税、财产税;将纳税义务人和负税人分离的税种叫作间接税,如增值税。所谓纳税义务人,是指依据税法规定直接负有纳税义务的单位和个人。所谓负税人,是指实际负担税款的单位和个人。

纳税义务人如果通过一定途径将支付的税款转嫁出去,纳税义务人就不

是负税人；否则，纳税义务人就是负税人。

从立法意图角度看，立法拟让税收负担不由纳税人直接承受，而可以转嫁给别人的税种为间接税；凡立法者意图使纳税义务人自行承担税负，而非转嫁给别人的税种，为直接税。

## （二）价内税和价外税

所谓价内税，是指在征税对象价格之中包括税款的税种，最典型的是消费税；所谓价外税，是指税款独立于征税对象价格之外的税种，最典型的是增值税。

价外税相对容易转嫁，价内税较难转嫁。

## （三）独立税和附加税

不依附其他税种依靠课税标准独立征税的税种，是独立税，绝大多数税种是独立税。以其他税为课税标准的税种为附加税，如我国的城市维护建设税、教育费附加。

## （四）从价税和从量税

一般认为，凡是以征税对象的价值为标准计征的税种，为从价税；凡是以征税对象的量（如体积、重量）而不是以征税对象的价值为标准计征的税种，为从量税。

## （五）商品税、所得税、财产税、其他税

商品税是指以商品、劳务、服务为征税对象，并以商品、劳务和服务的流转额为计税依据所课征的税种统称。

所得税，是指以个人或单位、其他组织所得（利润或净赚）为征税对象的税种。

财产税，是指对自然人、法人或其他组织在某一时间点占有或控制的财产为征税对象的一类税收统称。

其他税种，是指以上述三种征税对象之外的其他对象为征税对象的税种。

## （六）中央税、地方税、共享税

税收收入归中央的税种，是中央税；税收收入归地方的税种，为地方税；税收收入为中央和地方共享的税种，为共享税。

关于税收分配，马斯格雷夫提出七原则：

(1) 以收入再分配为目标的累进税应划归中央。

(2) 作为经济稳定手段的税应划归中央,而具有周期性稳定特征,收入起伏不大的税应划归地方。因为稳定经济系全国性职责,应由中央政府履行。

(3) 地区间分布不均的税源应当划归中央,否则会引起资源在地区间的异常流动。

(4) 课征于流动性生产要素的税种应当划归中央,否则会引起资源在地区间异常流动,扭曲经济。

(5) 依附于居住地的税种最好划归地方。

(6) 课征于非流动性生产要素的税种应当划归地方,因为不会引起资源在地区间异常流动。

(7) 受益性税收和费用对各级政府都适用。

### 三、税法概念

税法是调整广义的税收法律关系的法律规范的总称。狭义的税收法律关系,仅仅指税收征纳法律关系。本节的该部分仅仅介绍广义的税收法律关系概念与划分,下一节详细介绍狭义的税收法律关系。

什么是广义的税收法律关系?

所谓广义的税收法律关系,是指国家税收活动中的权利义务关系,主要包括以下几个方面:

#### (一) 税收征纳法律关系

所谓税收征纳法律关系,是指税务机关与负有纳税义务(或扣缴义务)的自然人、法人或其他组织相互之间因为征税、纳税而发生的各种关系,包括在税收征纳过程中所发生的纳税人认定关系、税款缴纳关系、票证管理关系等。

本书中所指的税法,主要指以税收征纳法律关系为调节对象的法律规范的总称。税收征纳法律关系包括税收征纳实体法律关系与税收征纳程序法律关系。

税收征纳实体法律关系是指税收征纳法律关系主体的实体权利义务关系,主要包括纳税主体、征税客体、计税依据、税率、减税、免税、退税、纳税环节、纳税期限等,是纳税人负担纳税义务的依据。

税收征纳程序法律关系是指税收征纳法律关系主体的程序权利义务关系,

主要包括表明身份制度、听取陈述和申辩、职能分离制度、听证制度、税务登记制度、纳税申报制度、账簿管理制度、核定征收制度、欠税管理制度、税款的退还与追征制度、税收保全和强制执行制度、稽查程序等。

## （二）税务行政法律关系

税务行政法律关系，是指上、下级税收征收机关之间、同级的税收征收机关之间以及税收征收机关与国家之间在国家税收活动中的权利义务关系。

## （三）税收宪法关系

税收宪法关系，是指公民与国家就税收活动形成的宪法层面的权利义务关系，含公民赋予特定机关对税收法律的违宪审查。

## （四）涉外（国际）税收债权债务法律关系

包括以涉外（国际）税收债权债务法律关系为主的税收法律关系和以国际税收分配法律关系为主的税收法律关系。

## （五）税务行政诉讼法律关系

这里主要是指税务行政复议、税务行政诉讼。

# 第二节 税收征纳法律关系

税收征纳法律关系，即税务机关与负有纳税义务（或扣缴义务、代征代缴义务）的自然人、法人或其他组织相互之间因为征税、纳税而发生的各种权利义务关系，包括在税收征纳过程中所发生的纳税人认定关系、税款缴纳关系、票证管理关系等。

税收征纳法律关系，包括税收实体法律关系与税收程序法律关系。调整税收实体法律关系的法律为税收实体法，调整税收程序法律关系的法律为税收程序法。

## 一、税收征纳法律关系的性质

关于税收法律关系的性质，有两种学说，即债务关系说与权力关系说。

### （一）债务关系说与权力关系说简介

权力关系说的代表人物是德国行政法学家 Otto Mayer，他认为应把税收征

纳法律关系理解为国民对国家课税权的服从关系，税法虽可构成特别行政法的一种，但其构成独立部门法的理论必然性就不存在了。<sup>①</sup>

权力关系说重视征收机关在税收征纳法律关系中优越于人民的地位，其以行政权力为中心构建税法体系，忽视对纳税人权利的保护；在制度上，权力关系说认为税收债权必须经税务机关的行政行为方可成立。

1919年，德国制定《帝国税收通则》，该法第81条规定：“税收债务在法律规定的课税要件充分时成立。”以此为契机，Albert Hensel在1924年出版的《税法》一书中诠释第81条时认为：“法律行为的成立须以满足法定要件为前提。”后来学者进一步提出了债务关系说，认为税收法律关系是一种公法上的债权债务关系。

债务关系说强调征税主体与纳税人关系对等，重视纳税人权利保护，以税法构成要件和依法纳税构建税法体系；在制度上，债务关系说认为当税法规定的构成要件齐备时，税收债务即宣告成立，税务机关的行政行为不过是确认该债务的存在和确保该债务的履行。

尽管存在争议，但不是说权力关系说不承认税收实体法是一种债权债务关系，只是认为这种债务的发生以行政行为确认作为根据；债务关系说也并不否认税收程序法领域的权力服从性。

## (二) 权力关系说与债务关系说论战的演进（如表1-1所示）

表1-1 权力关系说与债务关系说比较

分类	本质	体系构成	主要态度	成立要件	备注
权力关系说	国民对国家课税权的服从关系	以行政权力为中心构建税法体系	忽略纳税人权利保护	税收债权必须经税务机关的行政行为方可成立	不否认税收实体法是一种债权债务关系
债务关系说	债权债务关系	以税法构成要件和依法纳税构建税法体系	重视纳税人权利保护	税法规定的构成要件齐备时，税收债务即宣告成立	不否认税收程序法领域的权力服从性

<sup>①</sup> 刘剑文，熊伟．税法基础理论[M]．北京：北京大学出版社，2014：62．

日本学者金子宏主张，税收实体法律关系的性质应遵从债务关系说，税收程序法律关系的性质应遵从权力关系说。

我们认为，税收实体法律关系的性质应遵从债务关系说，但税收程序也并非只能服从；对于严重违反正当程序的征税行为，行政相对人有通过正当途径抗辩的权利。

我国学者刘剑文教授认为“税法的研究必须以实体法为核心”<sup>①</sup>，程序权力需置于实体法的约束之下。

我国的税收实体法律关系主要遵从债务关系说，最为典型的是纳税义务发生时间规定与《税收征管法》中关于代位权、撤销权的规定。无论是保障纳税人的合法权益，还是保障国家税款的顺利入库，抑或是提高纳税人的税收遵从，都有重要意义。

## 二、税收征纳法律关系的主体

税收征纳法律关系的主体，是指税收征纳法律关系中依法享有权利和承担义务的当事人，通常一方为代表国家行使征税权利的税务机关，另一方为纳税人（或扣缴义务人）。

### （一）征税主体

只有国家才能成为征税主体，但是具体履行职务的时候，只有税务局（国税、地税，目前国地税已经合并）、海关才能代国家行使公法意义上的征税权，即国家授权税务局、海关代其行使征税权利。为了表达方便，我们将行使征税权利的海关、税务部门统称为税务机关。

税务机关接受国家的委托对纳税人行使征税权利，相对国家而言，税务机关行使征税权利是一种义务，对国家的义务；相对纳税人而言，税务机关依法征收税款是一种权利。由于依法征税既是对纳税人的权利，又是对国家的义务，故这种权利未经国家允许，税务机关不得放弃，系税务机关的职权。

国家税务机关、纳税人三者之间的关系，见图 1-1。

国家与税务机关：公法意义上的委托关系，委托内容为代征税款。税务机关的义务是代国家征收税款；税务机关的权利是享有保障税款征收的一系列权利。

<sup>①</sup> 刘剑文. 财政税收法 [M]. 北京: 法律出版社, 2014, 117 页.

税务机关和纳税人之间：公法意义上的债务关系，即税务机关享有对纳税人征收税款的权利；纳税人享有税款缴纳过程中的依法、程序保障等权利，国家负有提供公共服务、保障基本权利的义务。

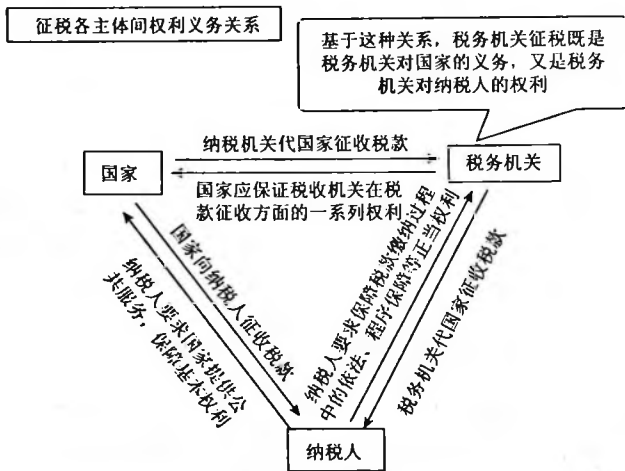


图 1-1 征税各主体间的权利义务关系

这里需要强调的是，增值税的纳税人本质上也是代国家征收税款，但是增值税的纳税人的这种代征权利明显不同于税务机关的代征权利。税务机关行使代征权利有国家赋予的行政权力予以支撑，且有刑事手段作为后盾；而增值税纳税人的代征权利，在相对方拒绝履行的时候，增值税纳税人只能自行先予以垫付，再通过民事诉讼途径追偿。

## （二）纳税主体与扣缴义务人、代征代缴义务人

纳税人，是指依法负有纳税义务的单位和个人，和税务机关之间是直接的税收征纳法律关系。

扣缴义务人，是指依法负有代扣代缴、代收代缴义务的单位和个人。

扣缴义务人包括代扣代缴人和代收代缴（代征税款）人。

代扣代缴是指支付人在向经济往来中纳税人支付款项时，从所支付的款项中依法直接扣收税款代为缴纳。

代收代缴人是指与纳税人有经济业务往来，依法向纳税人收取税款并代为缴纳的单位和个人。

为了形象地说明这个问题，举例如下：A 公司员工王某每个月工资 1 万元，王某是纳税义务人，有向国家缴纳个人所得税的义务，而 A 公司是扣缴义务人。

委托加工应交消费税是最典型的代收代缴例子，消费税由受托加工企业代收代缴。这种方式适用于对零星分散、不易控制的税源征收管理。

代征代缴义务人，是指税务机关依照法律、行政法规委托的单位和人员或法律、行政法规直接委托非经济往来中代为征收税款的单位或个人。我国的车辆购置税就是由税务机关委托交通管理部门代收代缴的，这里的交通管理部门就是代征代缴义务人。

代收代缴义务人和代征代缴义务人都是代国家征收税款，但有明显区别：代收代缴义务人与纳税人有经济往来，其代为征收的税款系对应的经济活动发生的税款；代征代缴义务与纳税人没有经济往来或虽然有经济往来，但是代为征收的税款和该经济往来无关。增值税一般纳税人本质就是代收代缴义务人。

这里要特别强调的是，扣缴义务人一旦代扣、代收税款或代征代缴义务人一旦代为征收了税款，纳税人的纳税义务即告完成，税务机关不得因为扣缴义务人或代征代缴义务人将税款私吞等因素而再次向纳税人征收税款，有退税义务时不得因此拒绝退税。

扣缴义务人、代收代缴义务人并非税收征纳法律关系中的征税主体，这是因为：当纳税人拒绝配合缴纳税款时，两者无法直接以税务机关具有的权力保障税款的实现。

### 三、税收征纳法律关系的内容

法律关系的内容是指法律关系主体所享有的权利和承担的义务，税收征纳法律关系的内容是指税收征纳法律关系的主体所享有的权利和承担的义务。征税主体的权利是纳税主体的义务，征税主体的义务是纳税主体的权利，权利与义务相对应。

#### （一）征税主体的权利义务

征税主体对国家的权利主要体现在：获得征收税款的权利、获得国家赋予其保障征收税款的权利；征税主体对国家的义务主要体现在必须依法征收税款，即对纳税人征税的权利不得放弃（职权），但这个不是狭义的税收法律



关系的内容，而是税收行政法律关系的内容。狭义的税收法律关系是指税收征收关系，即征税主体与纳税人、扣缴义务人、代征代缴义务人的关系。依据《税收征管法》对权利义务进行分类汇总，具体如下：

1. 征税主体的权利（如表 1-2 所示）

表 1-2 征税主体职权

权利	主要内容		相关法条
税务管理权	办理税务登记		《税收征管法》第十五条
	审核纳税申报		《税收征管法》第二十五条
	管理有关发票事宜等		《税收征管法》第二十一条
税收征收权 (最基本权利)	依法征收税款		《税收征管法》第二十八条
	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		《税收征管法》第三条
税收检查权	根据法律规定有权对纳税人相关材料进行查验登记	财务会计核算	《税收征管法》第五十四条
		发票使用	《税收征管法》第五十四条
		其他纳税情况	《税收征管法》第五十四条
		应税商品货物或其他财务进行查验登记等	《税收征管法》第五十四条
税务违法处理权	有权对违反税法的纳税人采取行政强制措施		《税收征管法》第四十条
	对情节严重、触犯刑律的，移送有关机关依法追究其刑事责任		《税收征管法》第七十七条
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，做出行政解释等		《税收征管法》第三条
代位权和撤销权	在特定情况下依法行使代位权和撤销权的权利		《税收征管法》第五十条

2. 征税主体的义务（如表 1-3 所示）

表 1-3 征税主体义务

义务	相关法条
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	《税收征管法》第三条

续表

义务	相关法条
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	《税收征管法》第五十三条
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	《税收征管法》第三条
应当依法办理减税、免税等税收优惠,对纳税人的咨询、请求和申诉做出答复处理或报请上级机关处理	《税收征管法》第三十三条
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	《税收征管法》第三十条
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	《税收征管法》第三十八条、三十九条
要广泛宣传税收法律、行政法规,普及纳税知识,无偿提供纳税咨询服务	《税收征管法》第七条
税务机关的工作人员在征收税款和查处税收违法案件时,与纳税人、扣缴义务人或者税收违法案件有利害关系的,应当回避	《税收征管法》第十二条

## (二) 纳税主体的权利义务

### 1. 纳税主体的权利 (如表 1-4 所示)

表 1-4 纳税主体的权利

权利	相关法条
知情权	《税收征管法》第八条
保密权	《税收征管法》第八条
税收监督权	《税收征管法》第十三条
纳税申报方式选择权	《税收征管法》第二十六条
申请延期申报权	《税收征管法》第二十七条
申请延期缴纳税款权	《税收征管法》第三十一条
申请退还多缴税款权	《税收征管法》第五十一条
依法享受税收优惠权	《税收征管法》第八条
委托税务代理权	《税收征管法》第八十九条
陈述权与申辩权	《税收征管法》第八条

续表

权利	相关法条
对未出示税务检查证和税务检查通知书的拒绝检查权	《税收征管法》第五十九条
税收法律救济权	《税收征管法》第八十八条
依法要求听证权	《国家税务总局关于纳税人权利与义务的公告》(国家税务总局公告2009年第1号)
索取有关税收凭证的权利	《税收征管法》第三十四条

这里没有将税收筹划列入纳税主体的权利,是因为税法无权干预行为人对税收法律事实的选择,税收法律事实不属于税法调整的范围。除了明显没有商业目的而仅为了避税需要做纳税调整,税法原则上只能基于行为人既定的税收法律事实做税法上的评价,且即使是避税,充其量也只能做特别纳税调整而禁止评价为违法行为。故税收筹划是不言而喻的权利,无须规定。

## 2. 纳税主体的义务(如表1-5所示)

表 1-5 纳税主体的义务

义务	法条
依法进行税务登记	《税收征管法》第十五条
依法设置账簿、正确核算并保管账簿和有关资料、按规定开具使用取得发票	《税收征管法》第十九条、第二十一条
财务会计制度和会计核算软件备案	《税收征管法》第二十条
按照规定安装、使用税控装置	《税收征管法》第二十三条
按时、如实申报	《税收征管法》第二十五条
按时缴纳税款	《税收征管法》第三十一条
代扣、代收税款	《税收征管法》第四条
接受依法检查	《税收征管法》第五十六条
及时提供信息	《税收征管法》第十六条、第三十条
报告其他涉税信息	《税收征管法》第十七条、第四十八条

## 四、税收实体法律关系(税收之债)的形成、变更、消灭

法律关系的形成、变更和消灭必须基于一定的条件,其中最为重要的两个条件就是法律事实和法律规范。

税收实体法律关系的发生、变更、消灭有其自身的特点，有别于民事法律关系以意思表示为基础的发生、变更、消灭。所谓事实模式，是指法律规范所规定的、能够引起法律关系形成、变更和消灭的客观情况和现象，包括事件和行为；法律规范是国家制定和认可的，以国家强制力保障实施的社会规范。法律规范的标准逻辑结构为：事实模式+法律后果。具体案件事实符合法律规范的事实模式是法律规范适用的原因，法律规范适用是具体案件事实发生的结果，绝对禁止以因为果。这里需要注意的是，不少法理学教程将法律规则的逻辑结构归纳为“行为模式+法律后果”，实际上，事实模式中的事实，既包括法律行为，也包括法律事件。故法律规则的逻辑结构不仅包括“行为模式+法律后果”，也包括“事件模式+法律后果”。

### （一）税法适用的基本逻辑模式

为了表达方便，我们以“行为模式+法律后果”展开分析。实际上，税法规范包括了大量“事件模式+法律后果”的条文，在分析其基本逻辑模式的时候，可以直接参考“行为模式+法律后果”。

#### 1. 法律适用的基本模式

任何一个法律适用都是一个演绎的三段论，以法律规范为大前提，具体法律事实为小前提，最终适用结果为结论。

#### （1）法律推理三段论基础

法律推理通常系充分必要条件的命题，为了表达方便，可以转化为简单命题的三段论，见图 1-2。

三段论一：

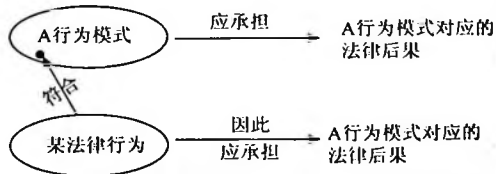


图 1-2 行为应适用该法律规范的逻辑

大前提（全称肯定命题）：所有实施了符合 A 行为模式的行为的主体，都应承担 A 行为模式对应的法律后果。所谓符合 A 行为模式，是指具体行为的属性比对上了 A 行为模式的特有属性。

小前提：某主体是实施了符合 A 行为模式的行为的主体。

结论：该主体得承担 A 行为模式对应的法律后果，见图 1-3。

三段论二：

大前提（全称肯定命题）：所有承担 A 行为模式对应的法律后果的主体，都必须是实施了符合 A 行为模式的行为的主体（该命题也可以表达为：所有没有实施符合 A 行为模式的行为的主体，都不得承担 A 事实行为对应的法律后果）。

小前提：某主体不是实施了符合 A 行为模式的行为的主体。

结论：该主体不承担 A 行为模式对应的法律后果。

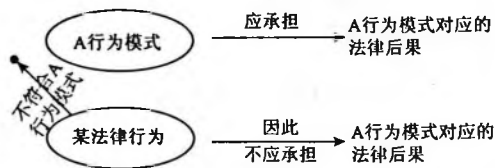


图 1-3 行为不应适用该法律规范的逻辑

## (2) 法律适用过程

在代入三段论之前，应当先行审查小前提的行为，即先行确定主体的行为，然后根据主体的行为找寻对应的法律规范，具体如下：

第一步：先行审查并且确定主体的行为。

这样做的目的是防止先入为主，因为任何代入法律适用的行为，都是过去的行为，都是依据证据还原的事实。

第二步：找出是否有对应的法律规范规定的行为与主体的行为要件吻合。

第三步：最后代入三段论，法律关系得以形成。

示例：

李四的行为系非法故意剥夺他人生命的行为。

非法故意剥夺他人生命的行为构成故意杀人罪。

所以，李四的行为构成故意杀人罪。

## 2. 税法适用的基本模式

税法适用与一般法律适用的基本模式一样，都是典型的三段论。

税法的基本逻辑结构也是“事实模式+法律后果”。我们将税法上的事实

模式称为税收事实模式，将对应的法律后果称为税收法律后果。增值税基本上是基于民事法律行为（销售或进口）而征收。

(1) 税法适用三段论（主要基于增值税）：

三段论一：所有实施了符合 A 民事法律行为模式的行为的主体，都应当承担 A 民事法律行为模式对应的税法上的法律后果。

某主体是实施了符合 A 民事法律行为模式的行为的主体。

所以，该主体应当承担 A 民事法律行为模式对应的税法上的法律后果，见图 1-4、图 1-5。

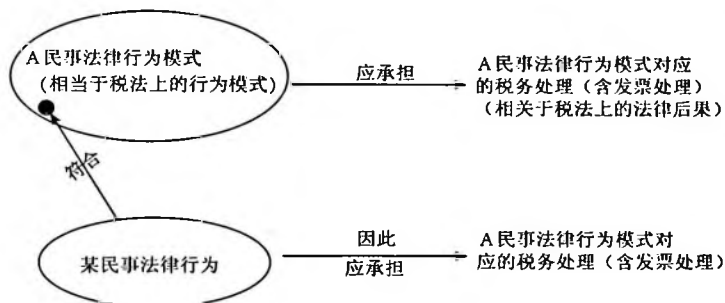


图 1-4 行为应适用税法规范

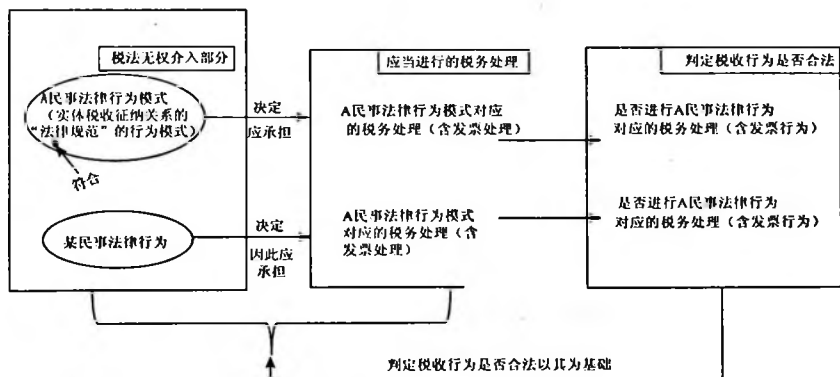


图 1-5 判定税收行为是否合法的基础

税收征纳实体法律关系而言，当征税对象契合 A 税收事实模式时，如果

行为人承担了 A 税收事实模式对应的法律后果，即为合法行为；如果逃避 A 税收事实模式对应的法律后果，则为税收违法行为。

三段论二：所有未实施符合 A 民事法律行为模式的行为主体，都不承担 A 民事法律行为对应的税法上的法律后果。

某主体未实施符合 A 民事法律行为模式的行为。

所以，该主体不承担 A 民事法律行为模式对应的税法上的法律后果，见图 1-6、图 1-7。

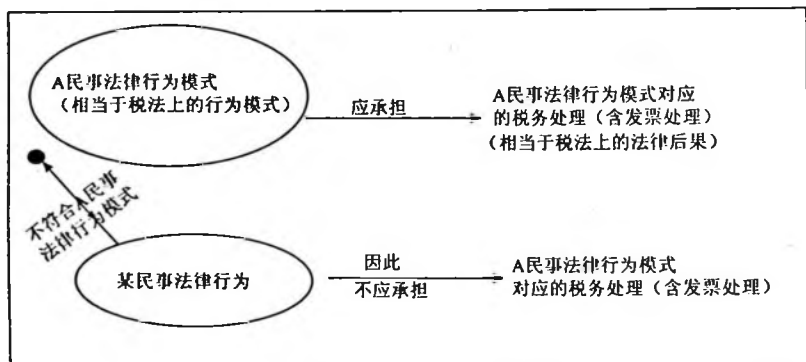


图 1-6 行为不应适用该税收法律规范

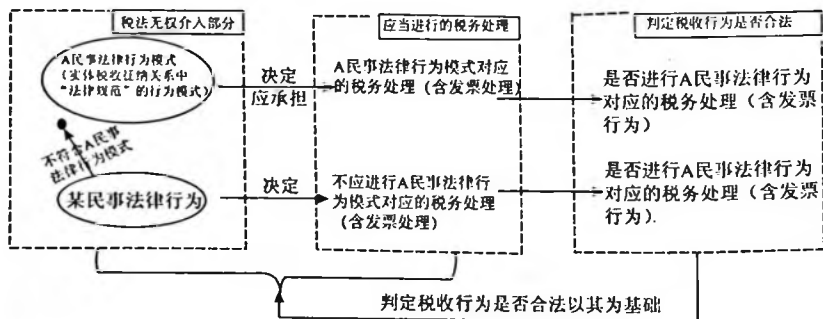


图 1-7 判定税收行为是否合法的基础

如果明知实际并未发生某民事法律行为，行为人对其开具或接受发票，除另有规定外，应为虚开。

## (2) 税法适用过程

- a. 先确定特定主体的具体民事法律行为。
- b. 判断特定主体的具体民事法律行为是否符合对应的民事法律行为模式。
- c. 特定主体的具体民事法律行为符合对应的民事法律行为模式，发生相应的税法上的法律后果；特定主体的具体案件事实不符合对应的民事法律行为模式，不发生相应的税法上的法律后果。

## （二）税收实体法律关系的形成

税收实体法律关系的形成与一般法律的适用逻辑基本相同，所谓税收实体法律关系的形成，是指特定的法律事实（事件和行为，在增值税法律中指民事法律行为）符合税法规定的发生税收征纳法律关系的条件（税收事实模式），从而在税收实体法律关系主体之间形成权利义务关系（税收法律后果）。

主体（单位、个人或其他组织）发生符合税法规定的征税要件（税收事实模式）事实，形成税收实体法律关系；要防止以因为果（给定税收实体法律关系要求行为人发生税收法律事实），实务中常出现这样以因为果的情况。

推论过程：主体的事实已经确定，根据税法规定予以三段论。

发生了符合税法规定的征税要件具体事实的人，应当对其征税。

行为人 A 发生符合税法规定的征税要件具体事实的人。

所以，应当对行为人 A 予以征税。

具体到税法规范中，如行为人销售了一批货物，取得价款 100 万元，我们需要将行为人的这个销售行为代入税法关系中，看对应的税法规范是否有对应的征税要件与行为人的行为吻合；如吻合，则行为人的行为符合税法规定的征税要件，予以征税，税收实体法律关系得以形成。

这里提及一个非常重要的问题，即税收法律事实决定税收实体法律关系，要防止以税收实体法律关系来决定税收法律事实。通俗地说，即税收法律事实决定纳税义务（含发票行为），见图 1-8。



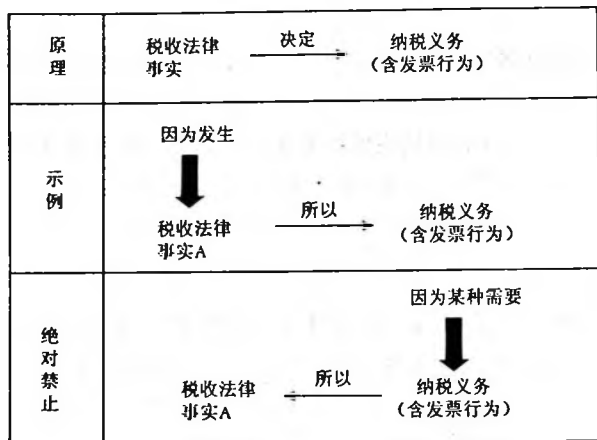


图 1-8 税收法律事实决定纳税义务 (含发票行为)

税收法律事实决定纳税义务 (含发票行为) 中的“含发票行为”包括接受发票及抵扣行为等, 下同。

1. 形式符合税法规定不得评价为税法上的违法行为

形式符合税法规定就不得评价为税法上的违法行为, 这在税收法规中非常普遍, 也是共识。因为一旦突破这个底线, 交易安全将荡然无存, 而且也不符合法理, 以相关规定为例:

(1) 消费税批复及案例

国税函〔2002〕166号规定:“对啤酒生产企业销售的啤酒, 不得以向其关联企业的啤酒销售公司销售的价格作为确定消费税税额的标准, 而应当以其关联企业的啤酒销售公司对外的销售价格 (含包装物及包装物押金) 作为确定消费税税额的标准, 并依此确定该啤酒消费税单位税额”。

依该批复举例: A 公司对 C 公司销售啤酒价格为甲类啤酒的价格, 需要缴纳消费税每吨 250 元; 为了降低消费税适用税率, A 公司按照乙类啤酒的价格 (比甲类啤酒价格低) 销售给其实际控制的 B 公司, 然后由 B 公司以甲类啤酒的价格再销售给 C 公司, 如此, 消费税为每吨 220 元。

两种交易安排比较:

原交易: A 公司→C 公司 (甲类啤酒价格, 消费税为每吨 250 元)

设计后交易: A 公司→B 公司 (乙类啤酒价格, 消费税为每吨 220 元)

→C 公司（虽然为甲类啤酒价格，但是这里不再需要缴纳消费税）

设计后交易仅为了少缴纳消费税，不得因此认定“A 公司开票给 B 公司，B 公司开票给 C 公司，系虚开行为”。国家税务总局的意见仅做纳税调整，即按照关联企业对外销售价格确定消费税税率。

(2) 《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》

《中华人民共和国企业所得税法》第四十七条规定：企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百二十条规定：企业所得税法第四十七条所称不具有合理商业目的，是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

实务中经常出现这样的情况：本来 A 公司销售给 C 公司其产品或服务，因出于某种目的，A 公司改为先销售给 B 公司，再由 B 公司销售给 C 公司。通常税务机关，只要求做纳税调整，而不认定其为违法行为。

(3) 《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2 号）

第九十二条 税务机关可依据所得税法第四十七条及所得税法实施条例第一二十条的规定对存在以下避税安排的企业，启动一般反避税调查：

- (一) 滥用税收优惠；
- (二) 滥用税收协定；
- (三) 滥用公司组织形式；
- (四) 利用避税港避税；
- (五) 其他不具有合理商业目的的安排。

纳税人不具有合理商业目的，以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的的，充其量税务机关启动反避税调查，且反避税调查主要针对跨境贸易或支付，极少对国内交易发起反避税调查。即使行为构成避税，充其量是作纳税调整，而不得评价为违法行为。

(4) 《一般反避税管理办法（试行）》（国家税务总局令 2014 年第 32 号）

该文件第二条第二款规定：

下列情况不适用本办法：

- (一) 与跨境交易或者支付无关的安排;
- (二) 涉嫌逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等税收违法行为(形式不符合税法规定)。

避税安排具有以下特征:

- (一) 以获取税收利益为唯一目的或者主要目的;
- (二) 以形式符合税法规定但与其经济实质不符的方式获取税收利益。

可以看出,判断税法上的合法与否,只能基于形式。只要形式符合税法规定,就不得判定为税收违法行为,充其量为避税。

实务中常出现这样的情况: B 公司拥有财政补贴(如在税收洼地),本来 A 公司直接销售给 C 公司产品,为了减少税款, A 公司改为先销售给 B 公司,再由 B 公司销售给 C 公司,未见认定为逃税或虚开。

为什么形式符合税法规定就不得判定税收违法行为?因为税收法律事实决定纳税义务(含发票行为)。一旦突破这个红线,整个市场交易安全将受到影响。

### 2. 税收法律事实的有无决定纳税义务(含发票行为)的有无

譬如,王某中了 500 万元福利彩票,所以王某需要缴纳 100 万元的个人所得税;

禁止如下认定模式:

因为需要王某缴纳 100 万元的个人所得税,所以王某得去中 500 万元福利彩票。王某没有中 500 万元福利彩票,导致王某少缴纳 100 万元的个人所得税,所以认定王某逃税 100 万元。

### 3. 税收法律事实决定纳税义务(开票行为)

譬如,甲卖给乙一件物品,卖价 1 万元。设物价实际市场价为 5 万元,则只能按照 1 万元作为计税基础来进行合法性评价。

禁止如下认定模式:

该物品市场价 5 万元,而甲只卖了 1 万元,国家税款减少,所以认定甲逃税。当然,行为人以明显低于市场价格交易而缺乏正当理由的,可以要求予以纳税调整,但是禁止评价为违法行为。

为达到同一个商业目的,行为人有 A、B、C 三种商业模式,分别需要缴纳税款 1 万元、10 万元、100 万元。行为人有权选择其中任何一种商业模式,

不得以此作税收违法性评价。<sup>①</sup>

禁止如下认定模式：

行为人选择商业模式 A，基于行为人选择 C 模式，将缴纳税款 100 万元，认定行为人逃税 99 万元（100 万-1 万），如图 1-9 所示。

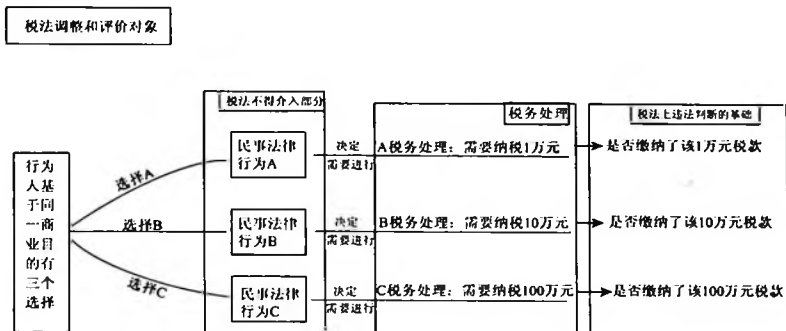


图 1-9 基于行为人交易模式税务处理

当然，行为人如果没有合理的商业目的，仅仅为了减少税款而选择不必要的商业模式安排，则可以按照实质重于形式要求补税（反避税），但不得评价为违法行为。

#### 4. 每个税收法律事实都必须有合法对应的税收处理方式

(1) 不得基于税收法律事实直接认定税收处理违法，只能基于对税收法律事实的税收处理来判定税收处理是否合法（见图 1-10）。

因为某种税收法律事实，所以需要进行某种税收处理方式；而不能是因为需要适用某税收处理方式，所以行为人要具备某种税收法律事实。“如金子宏认为，税法中的课税要件是将私人经济活动或经济现象定型化，这些经济活动或经济现象首先受私法的规范，而私法赋予其可选择法律形式的机会。

<sup>①</sup> “20 世纪 70 年代以前，英国一直遵循 ‘The Duke of Westminster’ 原则，尊重纳税人自由选择交易行为的权利。”“虽然有 Westminster 原则的存在，美国税务局如欲不认可纳税人交易行为的法律性质，仍可从一般的普通法规则中寻求依据。此暂且称为 Westminster 原则之例外，在英国税收实践中，主要有两项规则可得适用：虚伪表示规则（the doctrine of the sham）和代理规则（the doctrine of the agency），但也仅仅是用于反避税而非用于判定税收违法行为。”引自刘剑文，熊伟：《税法基础理论》，北京大学出版社，2004 年 9 月第 1 版，148 页。王文钦：《英国判例法上反避税政策的演变》，载《中外法学》1999 年第 1 期。说明：笔者认为，以上两个例外原则用于反避税而非非税收违法判定

如果纳税人选择的法律形式避开课税要件而达到经济目的,此种减少或排除税收负担的现象则为税收规避。”<sup>①</sup>(见图 1-10)

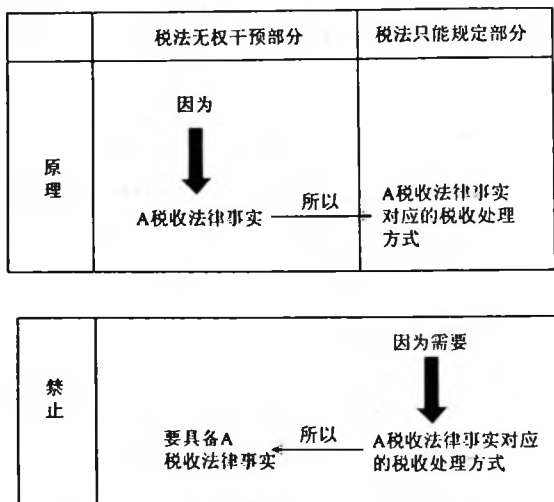


图 1-10 税收法律事实决定纳税义务(含发票行为)

所谓违反税法,是指税法规定对某税收法律事实应该进行某税收处理,行为人没有进行税法所要求的税收处理。

税法的调整 and 评价对象是“对税收法律事实的税收处理”,禁止评价税收法律事实本身是否合法。

示例:

假设王某违法所得 100 万,没有缴税,不能因为王某违法所得 100 万元是违法的,而认定王某没有缴税的行为也是违反税法的。

应当评价违法所得是否应当缴纳税款。如果应当缴纳税款而没有缴纳,则违法;如果违法所得本身不需要缴纳税款,则不缴纳税款合法。

再如,行为人生产销售假冒伪劣产品,正常纳税。不能认为其生产销售假冒伪劣产品是违法的,进而认定其税收处理违法。应当评价行为人对对其生产销售假冒伪劣产品的税收处理是否合法。

<sup>①</sup> 刘剑文,熊伟.税法基础理论[M].北京:北京大学出版社,2004:150-151.

另外，税收法律事实合法不代表税收处理行为就合法。如正常经营而逃税，经营行为本身合法，而税收处理违法。

### (2) 税收法律事实必须有合法的税收处理方式

如果一个税收法律事实，尤其是一个民商行为，无论如何进行税法处理都是违法的，则相当于税法禁止行为人为出现某种税收法律事实本身。

再进一步，如果一个民商行为，无论对其如何进行税法处理，都被认为违反税法，则相当于税法直接禁止行为人从事某民商行为本身。这突破了税法所能调整的底线，将会冲击交易安全，扰乱法律和市场秩序，见图 1-11。

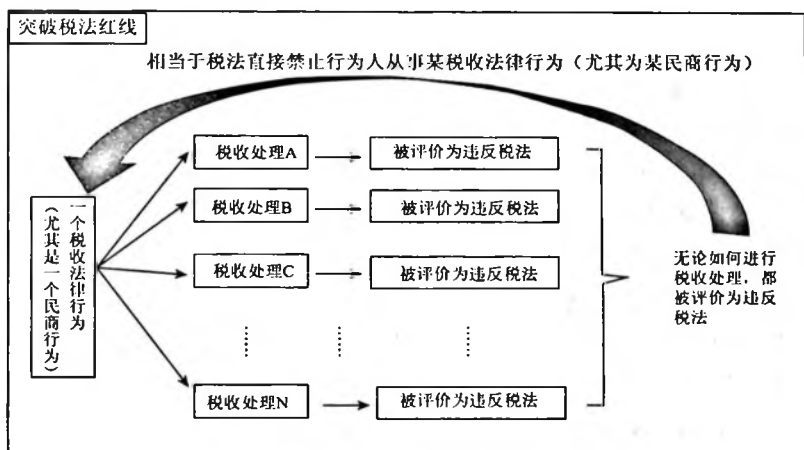


图 1-11 征税对象需对应合法的税务处理模式

除纳税调整之外，税法不得评价行为人为为什么选择 B 交易模式而不是 A 交易模式；即使是特别纳税调整，也不得对其认定为违法行为。如果行为人为选择了某种交易模式，则税法只能考虑：就行为人为选择的交易模式，该如何开具发票？如何接受发票及抵扣？如何进行税收处理？

### (三) 税收实体法律关系的变更

税收实体法律关系的变更，是指税收实体法律关系的主体、内容的变更，一般不涉及客体的变更。

#### 1. 税收实体法律关系主体的变更

税收实体法律关系主体的变更，是指作为税收实体法律关系的主管税务

机关或纳税义务的变更。

#### (1) 主管税务机关的变更

基于某些情况，原本由 A 税务机关实施征税的，变更为 B 税务机关征税。“营改增”后，原本由地税部门征收的营业税，改为由国税部门征收的增值税；国地税合并后，原本由国地税各自征税的，统一由税务局予以征税。

#### (2) 纳税义务人的变更

纳税义务人发生特定情形，原纳税义务由其他纳税主体予以承担，如纳税人发生合并、分立等情况。

《税收征管法》第四十八条 纳税人有合并、分立情形的，应当向税务机关报告，并依法缴清税款。纳税人合并时未缴清税款的，应当由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务；纳税人分立时未缴清税款的，分立后的纳税人对未履行的纳税义务应当承担连带责任。

纳税义务人的变更，不仅包括纳税义务主体的变更，还包括救济主体的变更。例如，A 税务机关对 B 公司予以了税务行政处罚，B 公司被 C 公司吸收合并，那么 C 公司可以对 A 税务机关提起行政复议。

#### 2. 税收实体法律关系内容的变更

税收实体法律关系内容的变更，包括纳税金额的变更，如减税、免税，也包括税收债务履行期间、履行地点的变更。

#### (四) 税收实体法律关系的消灭

税收实体法律关系的消灭，是指税收债权债务不复存在。

税收实体法律关系的内容基于法律规定，只能基于法律规定的方式消灭。主要包括：

##### 1. 履行

基于履行而消灭，通常是指依法缴纳税款。

##### 2. 抵消

民法上的抵消是指二人互负债务的时候，各自以其债权偿还对方的债务，而令其债务与对方的债务在同等金额内互相消灭。

增值税以其留抵税额抵消增值税欠税是典型的抵消。《税收征管法实施细则》第七十九条规定：当纳税人既有应退税款又有欠缴税款的，税务机关可以将应退税款和利息先抵扣欠缴税款；抵扣后有余额的，退还纳税人。

### 3. 免除

税收债务的免除，通常是指申请免税。

《税收征管法》第三十三条 纳税人依照法律、行政法规的规定办理减税、免税。

地方各级人民政府、各级人民政府主管部门、单位和个人违反法律、行政法规规定，擅自作出的减税、免税决定无效，税务机关不得执行，并向上级税务机关报告。

### 4. 时效

时效，是指税收债务经过一定时间，不再需要履行的情况。

《税收征管法》第五十二条 因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。

因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到五年。

## 五、税收筹划和税收违法行为的区别

如何界定税收筹划与逃税、虚开，给出明确而清晰的区分方法，在实务中极为重要。即使是税务师职业资格考试教程，也说“税收筹划目前尚无权威的定义”。<sup>①</sup>出现这种情况，和税法、法学知识及思维的融合欠缺有关。

### （一）税收筹划

通过调整税收法律事实本身而让行为人少缴纳、不缴纳税款的行为，是税收筹划。

税法适用的基本逻辑：

所有发生符合税法规定的征税要件具体事实（税收法律事实）的主体，都应当对其征税。

行为主体发生了符合税法规定的征税要件具体事实的主体。

所以，应当对行为主体予以征税。

税收筹划中，行为主体选择承担更低税款的税收法律事实，即在不同交

<sup>①</sup> 全国税务师职业资格考试教材组. 全国税务师职业资格考试教材：涉税服务实务 [M]. 北京：中国税务出版社，2018：396.



易模式中,选择了承担更低税款的交易模式;但是,对交易模式的税收处理符合税法规定。<sup>①</sup>“北野弘久认为,避税理论上是介于节税与偷税之间的行为。但就实践而言,从纳税人权利保护的角度出发,‘避税行为有不应该接受任何法律性谴责的理由’”。需要注意的是,避税区别于税收筹划,避税的要点在于行为人设计的交易模式,本身毫无商业意义,缺乏商业实质。

## (二) 税收违法行为

实务中,税收筹划与税收违法行为尤其逃避税款的税收违法行为的界限经常被混淆。

税收违法行为的本质,是对行为人的税收处理不符合税法的规定,即在税收法律事实已经确定的情况下,对已经确定的税收法律事实的税收处理不符合税法规定。

税法上的违法评价,只能基于已经确定的税收法律事实,不得评价税收法律事实本身是否合法,且税收法律事实的合法与否、合理与否均与税法的违法评价没有因果关系。

如果行为人的税收法律事实是B,但是通过虚假手段伪装成A,则属于典型的税收违法行为。实体上的税收违法行为通常有以下几种情况:

### 1. 掩饰已经发生的税收法律事实的真实情况

最常见的是纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证,或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者虚假申报。这些都是税收法律事实已经确定的情况下,掩饰真实的税收法律事实行为。

### 2. 伪造并未发生的税收法律事实

这主要见于虚开,行为人并未发生相应的交易。通过伪造相关证据,用于证明发生了相应的税收法律事实,进而达成不缴纳或少缴纳税款的目的。如行为人将交易情况完整地体现在账册上。

### 3. 拒绝对已经发生的税收法律事实依法处理

例如,经税务机关通知申报而拒不申报、抗税、拒绝缴纳税款、逃避追缴欠税等。

总之,税收筹划是选择或改变税收法律事实,税收处理所依据的税收法律事实是符合事实的,且符合法律规定;税收违法行为,是掩饰已经发生的

<sup>①</sup> 刘剑文,熊伟.税法基础理论[M].北京:北京大学出版社,2004:168.

税收法律事实真实情况，或伪造并未发生的税收法律事实等等，总之，是指对税收法律事实的处理不符合规定。

### 第三节 税收实体法的构成要素

税收实体法规定税收法律关系主体实体上的权利义务，主要内容包括征税主体、纳税主体、税目、计税依据、税源、税率、税收优惠、纳税期限、纳税环节等，具体规定何种人纳税义务何时发生、何时缴纳税款、缴纳多少税款等。这些就是税收实体法的构成要素，是决定征税主体能否征税以及纳税主体是否成立的必要条件。由于已经介绍了税收实体法要素中的主体以及主体所享有的权利和承担的义务，故本节主要介绍税收实体法的其他构成要素。

#### 一、征税对象

征税对象也叫课税对象或征税客体，是指税法中规定的征税的目的物，解决对什么征税的问题，是国家据以征税的依据，是区别一种税与另外一种税最重要的标志。

征税对象按其性质的不同，通常可划分为流转额、所得额、财产、资源、特定行为等五大类，对应地划分为流转税（以流转额为征税对象的税种）、财产税（以财产为征税对象的税种）、资源税（以资源为征税对象的税种）、特定行为税（以特定行为为征税对象的税种）；另外，也有以其他税种的税款为征税的税种，如附加税（城建和教育费附加）。

任何一个税种，都是首先有其征税对象，且通常据此划定该税种的基本征税范围，进而使得一税种区别于其他税种。在此基础上，得以规定税目、计税依据、税源、税率、税收优惠、纳税期限、纳税环节等税种的其他要素。

这里附带提一下增值税的征税对象。不能将增值额界定为增值税的征税对象，实际上，增值税征税对象是终端消费产品，只是每次购销中，假定购买者用于最终消费而先行予以征税，并由销售方代收税款；如果购买方并未用于最终消费，则国家予以退税（直接退成现金或从应当上交国家的代收税款中扣除）。在上下游税率一致的情况下，增值税看似是以增值额为征税对象征收的税种。

增值税之特殊，不仅在于征税对象，更重要的是其征收方式。

### 1. 计税依据

计税依据又叫税基，是指据以计算征税对象应纳税款的直接数量依据。它解决对征税对象课税的计算问题，用计税依据乘以税率即为应当缴纳的税款。举例来说，消费税（部分应税消费品）的计税依据为销售应税消费品的销售价格，销售价格乘以税率就是应当缴纳的消费税。

“计税依据在表现形态上一般有两种：一种是价值形态，即以征税对象的价值作为计税依据。在这种情况下，课税对象和计税依据一般是一致的，如所得税的课税对象是所得额，计税依据也是所得额。另一种是实物形态，是以课税对象的数量、重量、容积、面积等作为计税依据。”<sup>①</sup>

计税依据是课税对象的数量体现，例如，消费税的征税对象是应税消费品，计税依据是销售应税消费品的数量或销售收入。

征税对象解决对什么征税的问题，计税依据则是在确定了征税对象之后，解决如何计算应当缴纳的税款问题。

这里提一下，增值税一般纳税人应纳税额的本质是代收义务方对代收税款的结算，其应纳税额=代收的款项（销项税额）-国家应当退还的税款（进项税额）。增值税的实质应纳税额等于终端销售（销售给消费者）收入乘以终端销售环节的税率。

### 2. 税源

税源是指税收收入的来源或源泉。实务中所说的税源，是指与各个税种征税对象密切相关的生产、销售、利润等一定时期内的数量状况。各个税种都有具体的征税对象，各有不同的具体税源。另外，税源是指税收的最终来源，即税收的最终归宿。

这个概念主要应用于税务部门的税收管理。一般来说，税务机关通常会重点监控重点税源，确保重大税款收入不流失。

### 3. 税目

税目是指课税对象的具体化，是在课税对象已经确定的情况下，规定课税对象的具体范围。消费税的征税对象是《消费税暂行条例》规定的应税消

<sup>①</sup> 全国税务师职业资格教材编写组. 2018年全国税务师执业资格教材：税法（I）[M]. 北京：中国税务出版社，2018：27.