



21世纪经济与管理精编教材
会计学系列

税法与 纳税筹划

Taxation Laws and Ratepaying Design

张鹏飞◎主 编

易锦燕 张 涛◎副主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

21世纪经济与管理精编教材·会计学系列

税法与纳税筹划

张鹏飞 主编

北京大学出版社

图书在版编目（CIP）数据

税法与纳税筹划/张鹏飞主编. —北京：北京大学出版社，2016.9

（21世纪经济与管理精编教材·会计学系列）

ISBN 978-7-301-27430-9

I. ①税... II. ①张... III. ①税法—中国—高等学校—教材②税收
筹划—高等学校—教材 IV. ①D922.22②F810.423

中国版本图书馆CIP数据核字（2016）第189624号

书 名 税法与纳税筹划

SHUIFA YU NASHUI CHOUHUA

著作责任者 张鹏飞 主编

责任编辑 叶 楠

标准书号 ISBN 978-7-301-27430-9

出版发行 北京大学出版社

地 址 北京市海淀区成府路205号 100871

网 址 <http://www.pup.cn>

新浪微博 @北京大学出版社 @北京大学出版社经管图书

电子信箱 em@pup.cn QQ: 552063295

电 话 邮购部62752015 发行部62750672 编辑部62752926

印刷者

经销者 新华书店

787毫米×1092毫米 16开本 21印张 341千字

2016年9月第1版 2016年9月第1次印刷

印 数 0001—3000册

定 价 39.00元

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有，侵权必究

举报电话：010-62752024 电子信箱：fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题，请与出版部联系，电话：010-62756370

前言

党的十八届三中全会提出，财政是国家治理的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负，建立现代财政制度，发挥中央和地方两个积极性。要改进预算管理制度，完善税收制度，建立事权和支出责任相适应的制度。

为落实全会精神，近年来税法修订比较频繁，特别是2016年5月1日全面实施“营改增”，使大量的《税法》教材已不再适用。教材必须跟上时代的步伐，既要保持相对稳定性，又要及时反映最新成果，保持其科学性、时代性。基于此，编者编著了本教材。

税法即税收法律制度，是调整税收关系的法律规范的总称，是国家法律的重要组成部分。它是以宪法为依据，调整国家与社会成员在征纳税上的权利与义务关系，维护社会经济秩序和税收秩序，保障国家利益和纳税人合法权益的一种法律规范，是国家税务机关及一切纳税单位和个人依法征税的行为规则。随着市场化改革的深入，为了有效地实现国家职能，国家只能合理、合法、合宪地向纳税人征税。因此，税法既是国家财政收入取得的授权规则，又是纳税人财产权实现的保护法律。随着社会专业化分工日益细化，如何实现对纳税人纷繁复杂、形式多样的经济活动的平等课税，应当是各国税法规则设计的重点所在。

纳税筹划是纳税人依据所涉及的税境，在遵守税法、尊重税法的前提下，规避涉税风险，控制或减轻税负，以有利于实现企业财务目标的谋划、对策与安排。

本书基于高等院校财经类专业人才的特点及人才培养目标的总体要求，在总结高校财经类专业教学改革的基础上，吸收最新的税收法规、会计法规，精选其主干内容，将会计分录运用于税法中，力图以会计的语言表达税法的经济实质；以企业主要税种的计算、纳税申报、征收管理、纳税筹划和账务处理为主线，重点阐述了我国现行税法的基本理论与方法；基于应用性要求，本书附有典型习题及解析以供读者参考，为提高学生的应用能力奠定坚实的基础。

本书力求做到结构严谨，体系完整，条理分明，材料翔实，及时、准确地反映最新研究成果；力求简练规范、通俗生动，使之成为理论性、实用性、可读性都较强的一部税法教材。

本书可作为高等院校财经类及其他专业的税法教材，也可作为各类成人院校及企业人员的培训教材。

本书由张鹏飞担任主编，编写了第一章、第三章至第七章、第九章至第十一章；易锦燕编写了第二章，张涛编写了第八章，刘锦凤、张福至、王育霞、姜琪等做了大量的收集、整理资料的工作。在本书的编著过程中，参考并汲取了国内外专家、学者的一些研究成果，在此一并表示衷心的感谢。由于作者水平有限，书中不足之处在所难免，欢迎广大读者批评指正。

目 录

[前言](#)

[第一章 税法概论](#)

[第一节 税法的概念](#)

[第二节 税法的地位及与其他法律的关系](#)

[第三节 税法的制定和实施](#)

[第四节 我国现行的税法体系及税制沿革](#)

[第五节 我国的税收管理体制](#)

[第二章 增值税法](#)

[第一节 增值税的征税原理与纳税义务人](#)

[第二节 一般纳税人和小规模纳税人的认定](#)

[第三节 税率与征收率](#)

[第四节 一般纳税人应纳税额的计算](#)

[第五节 小规模纳税人应纳税额的计算](#)

[第六节 进口货物征税](#)

[第七节 出口货物和服务的退（免）税](#)

[第八节 增值税的征收管理](#)

[第九节 增值税专用发票的使用及管理](#)

[第十节 增值税的纳税筹划](#)

[第三章 消费税法](#)

[第一节 消费税的纳税义务人](#)

[第二节 消费税的税目、税率](#)

[第三节 消费税应纳税额的计算](#)

[第四节 委托加工与进口应税消费品应纳税额的计算](#)

[第五节 出口应税消费品退（免）税](#)

[第六节 消费税的征收管理](#)

[第七节 消费税的纳税筹划](#)

[第四章 城市维护建设税法和教育费附加](#)

[第一节 城市维护建设税法](#)

[第二节 教育费附加](#)

[第五章 关税法](#)

[第一节 关税的征税对象与纳税义务人](#)

[第二节 关税的进出口税则](#)

[第三节 关税完税价格及应纳税额的计算](#)

[第四节 关税的减免](#)

[第五节 行李和邮递物品进口税](#)

[第六节 关税的征收管理](#)

[第六章 资源类税法](#)

[第一节 资源税法](#)

[第二节 城镇土地使用税法](#)

[第三节 耕地占用税法](#)

[第四节 土地增值税法](#)

[第七章 财产和行为类税法](#)

[第一节 房产税法](#)

[第二节 车船税法](#)

[第三节 车辆购置税法](#)

[第四节 契税法](#)

[第五节 印花税法](#)

[第八章 企业所得税法](#)

[第一节 企业所得税的纳税义务人与征税对象](#)

[第二节 企业所得税的税率](#)

[第三节 应纳税所得额的计算](#)

[第四节 资产的税务处理](#)

[第五节 资产损失税前扣除的所得税处理](#)

[第六节 企业重组业务的所得税处理](#)

[第七节 应纳税额的计算](#)

[第八节 企业所得税的税收优惠](#)

[第九节 企业所得税特别纳税调整](#)

[第十节 企业所得税的纳税申报及缴纳](#)

[第十一节 企业所得税的纳税筹划](#)

[第九章 个人所得税法](#)

[第一节 个人所得税的纳税人和征收模式](#)

[第二节 所得来源的确定](#)

[第三节 应税所得项目](#)

[第四节 个人所得税应纳税所得额的计算](#)

[第五节 个人所得税的税率](#)

[第六节 个人所得税应纳税额的计算](#)

[第七节 个人所得税的税收优惠](#)

[第八节 境外所得的税额扣除](#)

[第九节 个人所得税的征收管理](#)

[第十节 个人所得税的纳税筹划](#)

[第十章 税收征收管理法](#)

[第一节 税收征收管理法概述](#)

[第二节 税务管理](#)

[第三节 税款征收](#)

[第四节 税务检查](#)

[第十一章 税务行政法规](#)

[第一节 税务行政处罚](#)

[第二节 税务行政复议](#)

[第三节 税务行政诉讼](#)

[第四节 税务行政赔偿](#)

[习题](#)

[参考文献](#)

第一章 税法概论

【本章重点】

税法的定义、法律关系、要素和分类；税法的地位及与其他法律的关系；税法的制定及法律级次；我国现行的税法体系；我国的税收管理体制。

【本章难点】

税法与宪法、民法、刑法的关系；税收立法权、税收执法权的划分。

第一节 税法的概念

税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权力，强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收的本质特征具体体现为税收制度，税收制度即为税制。

税制是在税收分配活动中税收征纳双方所应该遵守的行为规范的总和。包括各税种的法规以及为了保证这些税法得以实施的税收征管制度和税收管理制度。其中，各税种的法律法规是税收制度的核心内容。税法作为税收制度的法律表现形式，其所确定的具体内容就是税收制度。

因此，要掌握税法，首先需要理解税收方面的基础知识和基本原理，否则，很难准确地理解税法的政策含义，进而无法根据自身的实际情况判断税法对社会经济活动和日常生活所产生的影响。

一、税法的定义

（一）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权利与义务关系的法律规范的总称。

（二）税收与税法的关系

税收与税法密不可分，税收是税法所确定的具体内容，反映国家与纳税人之间的经济利益分配关系；税法则为税收的法律表现形式，体现国家与纳税人之间在征纳税方面的权利义务关系。有税收必有税法，税收是国家运用政治权力向社会取得收入的行为，它必须严格依照税法规定的范围、标准、程序办事，税法则制约和调整因税收而发生的各种社会关系；税收本身是来源于税法的活动，因此税收和税法在本质、任务、目的和作用等方面的内容是一致的。

但是，税收和税法是两个不同的概念。它们之间的区别在于税收属于经济领域内的分配环节，而税法则为反映这一经济活动的上层建筑；税收决定税法，有什么样的税收，就要制定相应的税法。税法反过来规范税收，为税收服务，以保证税收活动的正常进行。税收的对象是一定范围内国家集中的部分国民收入和积累的社会财富，税法的调整对象则是征纳过程中的一种社会关系。

（三）税收的特征

税收具有强制性、无偿性、固定性的形式特征。此“三性”是税收分配形式与其他财政分配形式的质的区别，是税收本质属性的外在表现，是区别税与非税的外在尺度和标志。

1. 强制性

指国家凭借政治权利，依照法律强制征税，纳税人必须依法纳税，否则将受到法律制裁。

2. 无偿性

指国家征收的税款归国家所有，不再直接返回给纳税人，也不做任何经济利益的交换，体现了财政分配的本质。

3. 固定性

指国家通过法律形式预先规定了每个税种的征税范围、计税标准及征收比例或数额，按预定标准征收。这些标准在一定时期内具有相对的稳定性，体现了税法的严肃性。

税收“三性”是一个完整的统一体，它们相辅相成、缺一不可。其中，无偿性是核心，强制性是保障，固定性是对无偿性和强制性的一种规范和约束。

二、税收法律关系

税收法律关系是由税收法律规范确认和调整的，国家和纳税人之间发生的具有权利和义务内容的社会关系。税收法律关系的一方主体始终是国家，税收法律关系主体双方具有单方面的权利与义务内容，税收法律关系的产生以纳税人发生了税法规定的行为或者事实为根据。

（一）税收法律关系的构成

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样，都是由权利主体、权利客体、税收法律关系的内容三个方面构成。从这三方面的内涵来看，税收法律关系则具有特殊性。

1. 权利主体

指在税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人，主要包括国家、征税机关、纳税人和扣缴义务人。

2. 权利客体

指税收法律关系主体的权利义务所指向的对象，主要包括货币、实物和行为等征税对象。

3. 税收法律关系的内容

指税收法律关系主体所享有的权利和所承担的义务，主要包括纳税人的权利和义务与征税机关的权利和义务。它是税收法律关系中最实质的东西，是税法的灵魂。

（二）税收法律关系的产生、变更与消灭

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、变更与消灭必须有能够引起税收法律关系的产生、变更与消灭的客观情况，也就是由税收法律事实来决定。税收法律事实可以分为税收法律事件和税收法律行为。税收法律事件是指不以税收法律关系权力主体的意志为转移的客观事件，如自然灾害；税收法律行为是指税收法律关系主体在正常意志支配下做出的活动，如纳税人开业经营即产生税收法律关系，纳税人转业或停业就造成税收法律关系的变更或消灭。

（三）税收法律关系的保护

税收法律关系是同国家利益及企业和个人的权益相联系的。保护税收法律关系，实质上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。税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定；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；以及刑法中对构成逃税、抗税罪给予刑罚的规定，都是对税收法律关系的直接保护。

三、税法的构成要素

税法的构成要素是指每部单行税法都必须具备的基本内容。一般包括：总则、纳税义务人（纳税主体）、征税对象（纳税客体，是区分不同税种的主要标志）、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

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

纳税义务人即纳税主体，是税法规定的直接负有纳税义务的单位和

个人。

（三）征税对象

即纳税客体，是区分不同税种的主要标志。

（四）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。

（五）税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度，体现了征税的深度。我国现行的税率主要有：

1. 比例税率

比例税率是指对同一课税对象不论数额大小，都按同一比例征税，税额占课税对象的比例总是相同的。比例税率是最常见的税率之一，应用广泛。比例税率具有横向公平性，其主要优点是计算简便，便于征收和缴纳。目前采用这种税率的有增值税、企业所得税等。

2. 超额累进税率

超额累进税率即把征税对象按数额的大小分成若干等级，每一等级规定一个税率，税率依次提高，但每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算，将计算结果相加后得出应纳税款的税率。目前采用这种税率的有个人所得税。

3. 定额税率

定额税率又称固定税率，是按课税对象的计量单位直接规定应纳税额的税率形式，课税对象的计量单位主要有吨、升、平方米、千立方米、辆等。定额税率一般适用于从量定额计征的某些课税对象，实际是从量比例税率。目前采用这种税率的有资源税、车船税等。

4. 超率累进税率

超率累进税率即以征税对象数额的相对率划分若干级距，分别规定相应的差别税率，相对率每超过一个级距的，对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前采用这种税率的有土地增值税。

（六）纳税环节

纳税环节是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。

1. 流转税

流转税是在生产和流通环节纳税。

2. 所得税

所得税是在分配环节纳税。

（七）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。

（八）纳税地点

纳税地点指纳税人的具体纳税地点。

（九）减税免税

减税免税是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。

（十）罚则

罚则主要是对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

（十一）附则

附则一般都规定与该法紧密相关的内容，包括该法的解释权和生效时间等。

四、税法的分类

税法体系中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，可分为不同类型的税法。

（一）按照税法的基本内容和效力的不同进行分类

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

是指一个国家对税收制度的根本性问题、共同性问题、原则性问题、重大问题和综合性问题而进行的规定，以统帅、约束、指导、协调各单行税收法律法规，在税法体系中具有仅次于宪法的最高法律地位和法律效力的法律规范；是税法体系的主体和核心，在税法体系中起着母法的作用。我国目前还没有制定统一的税收基本法。

2. 税收普通法

是对基本法规定的事项分别立法实施的法律，如《中华人民共和国增值税暂行条例》《中华人民共和国企业所得税法》等。

（二）按照税法的功能和作用的不同进行划分

按照税法的功能和作用的不同，可分为税收实体法和税收程序法。

1. 税收实体法

是指确定税种立法，具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。

2. 税收程序法

是指税务管理方面的法律，如《中华人民共和国税收征收管理法》。

（三）按照税法征税对象的不同进行划分

按照税法征税对象的不同，可分为以下几种类型：

1. 对流转额课税的税法

如：《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》《中华人民共和国海关法》等。

2. 对所得额课税的税法

如：《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》等。

3. 对资源课税的税法

如：《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》《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》《中华人民共和国土地增值税暂行条例》。

4. 对财产课税的税法

如：《中华人民共和国房产税暂行条例》《中华人民共和国车船税法》。

5. 对特定行为课税的税法

如：城市维护建设税、印花税、车辆购置税、契税、船舶吨税、烟叶税等暂行条例。

（四）按照主权国家行使税收管辖权的不同进行划分

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 and 外国税法。

1. 国内税法

国内税法是指一国在其税收管辖权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，是由国家最高权力机关和经由授权或依法律规定的国家行政机关制定的税收法律、法规、规章等规范性文件。其效力范围在地域上和对人上均以国家税收管辖权所能达到的管辖

范围为准。我们通常所说的税法即是指国内税法。

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。它包括政府间的双边或多边税收协定、关税互惠公约、经济合作与发展组织范本、联合国范本以及国际税收惯例等。其内容涉及税收管辖权的确定、税收抵免以及无差别待遇、最惠国待遇等。国际税法是国际法的特殊组成部分，一旦得到一国政府和立法机关的法律承认，国际税法的效力高于国内税法。

3. 外国税法

外国税法是指其他国家（非本国）制定的税收法律制度。

（五）按照税收收入归属和征管辖权限的不同进行划分

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

1. 中央政府固定收入

中央政府固定收入包括消费税、车辆购置税、关税、船舶吨税，以及海关代征进口环节增值税、消费税、证券交易印花税。

2. 地方政府固定收入

地方政府固定收入包括城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船税、契税、烟叶税、印花税等。

3. 中央政府与地方政府共享收入

中央政府与地方政府共享收入包括：

(1) 增值税。中央占50%，地方占50%。

(2) 企业所得税。铁道部、各银行总行及海洋石油企业缴纳的部分归中央，其余中央和地方共享，即中央占60%，地方占40%。

(3) 个人所得税。中央占60%，地方占40%。

(4) 资源税。海洋石油企业缴纳的部分归中央，其余归地方。

(5) 城市维护建设税。凡由中央主管部门集中缴纳的增值税，其相应的城建税收入归中央，其余归地方。

这种分类是在国家各级政府之间明确划分事权及支出范围的基础上，按照事权和财权相统一的原则，结合税种的特性，划分中央与地方的税收管理权限和税收收入，并辅之以补助制的预算管理体制模式。

五、税法的作用

税法是调整经济分配关系的法律，其作用是由税收的职能和法的一般功能决定的，为征税机关进行税收征管和纳税人保护自己的权益提供法律依据和法律保障。可以概括如下：

(1) 税法是国家取得财政收入的重要保障。税法为取得税收收入提供的保证作用，一方面体现在税法作为义务性法规，设定了种种纳税义务；另一方面，法律要求相对的稳定性，不能朝令夕改。

(2) 税法是正确处理税收分配关系的法律依据。税收分配是社会剩余产品由纳税人向国家的无偿、单向的转移。

(3) 税法是国家调控宏观经济的重要手段。调节宏观经济是税收的基本职能之一。税收采用法的形式，可以将税收的经济优势与法律优势结合起来，使税收杠杆在宏观经济调控中更为灵敏、有力。其一，税收采用法的形式可以防止税收杠杆的软化；其二，税法借助评价、预测和教育作用，可以增强税收杠杆的导向性，使其对宏观经济的调控更为灵敏。

(4) 税法具有维护经济秩序的作用。税收本身是一种经济管理活动，税收采用法的形式，使其对经济活动的监督上升到法律的高度，成为法律监督的组成部分，其约束力无疑大为增强了。税法监督可以及时发现一般性违反税法行为，打击税收领域犯罪活动、维护经济秩序。

(5) 税法是维护国家权益的重要手段。在对外经济交往中，税法是维护国家权益的基本手段之一。其一是关税的征收。其二是所得税的征收。对跨国纳税人征收所得税可以防止国家税收利益向国外的流失。其三是其他税种的征收。它可使国内纳税人与跨国纳税人获得相同的税收待遇，防止税收歧视，维护国家权益、促进国际经济交往。

第二节 税法的地位及与其他法律的关系

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。

税收收入是政府取得财政收入的基本来源，而财政收入是维持国家机器正常运转的经济基础。税收是国家宏观调控的重要手段，因为它是调整国家与企业和公民个人分配关系的最基本、最直接的方式。特别是在市场条件下，税收的上述两项作用表现得非常明显。税收与法密不可分，有税必有法，无法不成税。现代国家大多实行立法征税、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，税务争论要按法定程序解决。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分，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、税法与其他法律的关系

在我国法律体系中，各个法律之间，不管是横向还是纵向都有其密切相关性。涉及税收征纳关系的法律规范，除税法本身直接在税收实

体法、税收程序法、税收争讼法、税收处罚法中的规定外，在某种情况下也需要援引一些其他法律。因此，税法与其他法律或多或少地有着相关性。

（一）税法与《中华人民共和国宪法》的关系

（1）《中华人民共和国宪法》（以下简称《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。

（2）税法要服从《宪法》。《宪法》第13条规定，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，就要规定公民应享受的各项权利以及国家税务机关行使征税权的约束条件，同时要求税务机关在行使征税权时，不能侵犯公民的合法权益等。《宪法》第33条规定：“中华人民共和国公民在法律面前人人平等”，即凡是中国公民都应在法律面前处于平等的地位。我们在制定税法时也应遵循这个原则，对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。

（3）税法是国家法律的组成部分。税法是国家法律的组成部分，当然也是依据《宪法》的原则制定的。《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”。这里首先明确了国家可以向公民征税，同时也明确了向公民征税要有法律依据。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。

（二）税法与《中华人民共和国民法》的关系

《中华人民共和国民法》（以下简称《民法》）是调整平等主体之间，也就是公民之间、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。税法是调整国家与纳税人之间征纳关系的法律规范的总称。

1. 联系

当税法的某些规范与《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。比如，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，这些在民法中已予以规定，所以税法就不再另行规定。当涉及税收征纳关系的问题时，一般应以税法的规范为准则。比如，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作相应的调整。

2. 区别

《民法》的特点是平等、等价和有偿，而税法的本质是国家依据政治权力向公民进行课税，具有强制性、无偿性和固定性。这种税收征纳关系不是商品的关系，明显带有国家意志和强制的特点，其调整要采用命令和服从的方法，这是由税法与民法的本质区别所决定的。

（三）税法与《中华人民共和国刑法》的关系

1. 联系

二者的联系是税法和《中华人民共和国刑法》（以下简称《刑法》）对违反税法的行为都规定了处罚条款，区别情节轻重予以处罚，轻者予以行政处罚，重者予以刑事处罚。《刑法》中有关涉税犯罪的规定，是税法顺利执行的有利保证。

2. 区别

二者的区别是《刑法》是关于犯罪、刑事责任与刑罚的法律规范的总称。税法则是调整税收征纳关系的法律规范。应该指出的是，违法与犯罪是两个概念，违反了税法，并不一定就是犯了危害税收征管罪。例如，我国《刑法》第201条规定：“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或者不列、少列收入，经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报的手段，不缴或者少缴应纳税款，偷税数额占应纳税额的百分之十以上不满百分之三十并且偷税数额在一万元以上不满十万元的，或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额一倍以上五倍以下罚金；偷税数额占应纳税额的百分之三十以上并且偷税数额在十万元以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处偷税数额一倍以上五倍以下罚金。”而《中华人民共和国税收征收管理法》第63条规定：“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，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不

缴或者少缴的税款百分之十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。”从上述内容可以看出，两者之间的区别就在于情节是否严重，轻者给予行政处罚，重者则要承担刑事责任，给予刑事处罚。可见违法不一定犯罪，犯罪一定违法。

从2009年2月28日起，十一届全国人大常委会第七次会议表决通过了《刑法修正案（七）》，修订后的《刑法》对第201条关于不履行纳税义务的定罪量刑标准和法律规定中的相关表述方式进行了三个方面的修改。

修改一：用“逃避缴纳税款”的表述取代了原法律条文中“偷税”的表述。“偷”是指将属于别人的财产据为己有，而在税收问题上，应缴税款原本是属于纳税人的财产，之所以发生过去所说的“偷税”行为，是因为纳税人没有依法履行缴纳税款的义务，因此有必要将这种行为与平常概念中的盗窃行为加以区别。《刑法》不再使用“偷税”的表述，反映出立法者在公民财产概念理解上的变化。

修改二：不再对不履行纳税义务的定罪量刑标准和罚金标准作具体数额规定。即取消了修改前《刑法》分别规定的“一万元以上不满十万元”和“十万元以上”的具体数额标准。修改后的《刑法》规定：纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。

修改三：增加了新的规定，即有逃避缴纳税款行为的纳税人，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚

或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。

第三节 税法的制定和实施

一、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准则。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，是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几个原则：

1. 从实际出发的原则

从实际出发，这是唯物主义思想路线在税收立法实践中的运用和体现。贯穿这个原则，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的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. 公平的原则

所谓公平，就是要体现合理负担的原则。在市场经济体制下，参加市场竞争的各个主体需要一个平等竞争的环境，而税收的公平是实现平等竞争的重要条件。公平主要体现在三个方面：一是从税收负担能力上

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。二是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，反之则少纳税。三是从税负平衡看，不同地区、不同行业之间及多种经济成分之间实际税负必须尽可能地公平。

3. 民主决策的原则

民主决策的原则主要是指税收立法过程中必须充分倾听群众的意见，严格按照法定程序进行，确保税收法律能体现广大人民群众的根本利益。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（以下简称常委会）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；税收立法过程要公开化，让广大公众及时了解税收立法的全过程，以及立法过程中各个环节的争论情况和如何达成共识的。

4. 原则性与灵活性相结合的原则

在制定税法时，要求做到明确、具体、严谨、周密。但是，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，不与现实脱节，又不能规定得过细过死，这就要求坚持原则性与灵活性相结合的原则。具体来讲，就是必须贯彻法制统一性与因时、因地制宜相结合。法制的统一性，表现在税收立法上，就是税收立法权只能由国家最高权力机关来行使。但是，我国又是一个幅员辽阔、人口众多、多民族的国家，各地区经济文化发展水平不平衡，政治状况也不尽相同，因而对不同地区不能强求一样。因此，为了照顾不同地区，特别是少数民族地区不同的情况和特点，为了充分发挥地方的积极性，在某些情况下，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等。因

此，只有贯彻这个原则，才能制定出既符合全国统一性要求，又能适应各地区实际情况的税法。

5. 法律的稳定性、连续性与废、改、立相结合的原则

制定税法是与一定经济基础相适应的，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性和严肃性，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，因为社会政治、经济状况是不断变化的，税法也要进行相应的发展变化。这种发展变化具体表现在：有的税法，已经过时，需要废除；有的税法，部分失去效力，需要修改、补充；根据新的情况，需要制定新的税法。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和废除；应保持与原有税法的承续关系，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。

二、我国税法的制定

（一）税收立法机关的确定

我国目前尚无法律对税收的立法权限划分作出明确规定。立法机关和行政机关之间，即全国人大及其常委会和国务院之间各自的税收立法权限界线不很清晰；最高立法机关内部，即全国人大及其常委会之间税收立法权限的划分也不甚明了。

现行《宪法》规定，全国人大及其常委会制定法律，国务院、地方人大制定行政法规，国务院税务主管部门、地方政府制定税收规章制度。具体如下：

- (1) 全国人民代表大会及其常委会立法。
- (2) 全国人大或人大常委会授权国务院立法。
- (3) 国务院制定税收行政法规。
- (4) 地方人民代表大会及其常委会制定税收行政法规。
- (5) 国务院税务主管部门制定税收规章制度。
- (6) 地方政府制定税收规章制度。

(二) 税法的制定与法律级次

我国制定税收法规的机关不同，其法律级次也不同，具体如下：

1. 税收法律

(1) 全国人大及其常委会立法。其地位仅次于《宪法》，是最高级次的税法。例如，《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国车船税法》《中华人民共和国税收征收管理法》。

(2) 全国人大及其常委会授权国务院立法。其有法律性质地位，但未经立法程序。例如，《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》《中华人民共和国资源税暂行条例》《中华人民共和国土地增值税暂行条例》等。

2. 税收法规

(1) 由国务院制定的税收行政法规。例如，《中华人民共和国企业所得税法实施条例》《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》

(2) 由地方人大制定的税收地方法规。例如，海南省、民族自治地区有权制定税收地方性法规，其他省、市一般都无权制定税收地方性法规。

3. 税收规章

(1) 由财政部、税务总局、海关总署制定的税收部门规章。例如，财政部颁发的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》，国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》等。

(2) 由地方政府制定的税收地方规章。如城市维护建设税、车船税、房地产税等税种都是由地方政府制定实施细则。

(三) 税收的立法程序

我国税收的立法程序主要包括三个阶段：

1. 提议阶段

提出议案是立法的第一道程序，法律案是由有权提出议案的机关、

组织和人员依据法定程序向有权立法的机关提出的关于制定、修改、补充和废止某项法律的建议。提出法律案不等于提出法律草案，但实际上，提出法律案的机关或人员，往往在提出议案前，已经进行了一定的立法准备活动，对相关问题作了比较充分的研究，并且也拟定了相应的法律草案。我国的税法议案多由国务院提出。

2. 审议阶段

税收法规由国务院负责审议，税收法律在经国务院审议通过后，以议案的形式提交全国人大常委会的有关工作部门，在广泛征求意见并作修改后，提交全国人大或其常委会审议通过。

3. 通过和公布阶段

税收行政法规由国务院总理签发，税收法律由国家主席签发。

三、税法的实施

税法的实施包括税收执法和税收守法两个方面。由于税法具有多层次的特点，因此，在税收执法过程中，一般按以下原则处理：

- (1) 层次高的法律优于层次低的法律；
- (2) 在同一层次的法律中，特别法优于普通法；
- (3) 国际法优于国内法；
- (4) 实体法从旧，程序法从新。

第四节 我国现行的税法体系及税制沿革

一、我国现行税法体系的内容及法律制度的适用

我国现行税收实体法是由19个税收法律、法规组成。按其性质和作用，我们可以将其大致分为五类，即流转税类、所得税类、资源税类、财产税类和行为税类。

凡由税务机关负责征收的税种适用《中华人民共和国税收征收管理法》；由海关负责征收的税种适用《中华人民共和国海关法》和《中华人民共和国进出口关税条例》。

二、我国税收制度的沿革

中华人民共和国成立60多年来，随着国家政治、经济形势的发展，税收制度的建立与发展经历了一个曲折的过程。从总体来看，大致每隔10年税制就要进行一次调整。

(1) 1953年，形成新中国税制的“雏形”。设立了15个税种，原房产税、消费税并入文化娱乐税和营业税；新开征了契税、船舶吨税和农业税。

(2) 1963年，开征集市交易税，后于1966年停征。

(3) 1973年，简化工商税制。只保留了7个税种，即工商税、所得税、房产税、车船税、屠宰税、统一税、集市税。

(4) 1983年，实行利改税。设立了32个税种。

(5) 1993年，实行分税制改革。设立了24个税种，形成以增值税为主、所得税为辅、财产税为补充的格局。

(6) 2003年，依据“简税制、宽税基、降税率、严征管”的税改原则，做了以下一些工作：取消农业税，完成增值税转型，逐年降低关税，合并内、外资企业所得税法，修订个人所得税法和增值税法、消费税法、营业税法；财产税、遗产与赠与税、物业税、环境税、碳税已在酝酿中。目前我国的税基不够宽广，如博彩税、烟草税、燃油税等一些国际上通行的税种，我国都还没有开征。

(7) 2013年，新一轮税制改革拉开序幕。党的十八届三中全会提出：“财政是国家治理的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率，建立现代财政制度，发挥中央和地方两个积极性。要改进预算管理制度，完善税收制度，建立事权和支出责任相适应的制度”。

目前我国财政收入中约90%来源于税收，10%来源于收费（如铁路建设基金、电力建设基金、三峡工程建设基金、公路建设基金、新菜地开发基金、民航基础设施建设基金、教育费附加、邮电附加、港口建设费、市话初装费、民航机场管理建设基金等）。

宽口径的财政收入还应包含社会保险费收入、土地出让金收入、罚没收入以及国有企业上缴的红利等。