



中国注册会计师协会“税务会计师”(CTAC)系列教材

税法解析

SHUI FA JIE XI

(第二版)

◇ 主编 谢新宏



经济科学出版社

中国注册会计师协会“税务师”（CTAC）系列教材

税法解析

（第二版）

主编 谢新宏

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税法解析/谢新宏主编. —北京: 经济科学出版社, 2013. 10
中国注册会计师协会“税务师” (CTAC) 系列教材
ISBN 978 - 7 - 5141 - 3872 - 6

I. ①税… II. ①谢… III. ①税法 - 中国 - 教材
IV. ①D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 241539 号

责任编辑: 段 钢 卢元孝
责任校对: 刘欣欣
责任印制: 邱 天

税法解析 (第二版)

主编 谢新宏

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 31.75 印张 790000 字

2014 年 4 月第 2 版 2014 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3872 - 6 定价: 85.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

“税务会计师”系列教材编写委员会

主 任：盖 地

副主任：汤贡亮

委 员：盖 地 汤贡亮 张晓彬 王君彩 肖太寿
李 军 谢新宏 蔡 昌 李俊英 张孝先
罗斌元 高金平 郎文俊

第二版序言

我国从计划经济快速转变为市场经济的进程中，会计也随着改革开放而经历了巨大的变革。在企业国际化经营与发展中，财会专业理论不断丰富更新，财会工作领域不断扩展，财会人员正在和必将发挥愈来愈重要的作用。

为适应社会主义市场经济的需要，面对愈来愈复杂的现代税务法规制度和愈来愈高的企业管理的要求，企业财务会计应该与时俱进。我国企业在完成会计制度与国际接轨之后，正在进一步苦练内功，深化企业管理机制与体制的变革，企业在公司治理、战略规划、预算管理、绩效管理、风险与内部控制等挑战面前，深入学习并准确执行不断深化改革的税务法规制度，运用现代税务管理、科学纳税筹划、防范和控制税务风险等专业理论与方法，已是势在必行。

2010年2月22日，中共中央政治局召开会议，审议《国家中长期人才发展规划纲要（2010～2020年）》，“会议认为，制定实施《国家中长期人才发展规划纲要（2010～2020年）》，是贯彻落实科学发展观、更好实施人才强国战略的重大举措，是在激烈的国际竞争中赢得主动的战略选择。实现全面建设小康社会的奋斗目标，必须加快建立人才竞争比较优势，努力建设人才强国。要坚持服务发展、人才优先、以用为本、创新机制、高端引领、整体开发的指导方针，加强人才资源能力建设，推动人才结构战略性调整，创新人才工作体制机制，实行人才投资优先，实施更加开放的人才政策，加快人才工作法制建设，加强和改进党对人才工作的领导，培养造就宏大的高素质的人才队伍。”

2010年6月，《国家中长期人才发展规划纲要（2010～2020年）》经党中央、国务院批准颁布实施。这是我国第一个中长期人才发展规划，提出了到2020年我国人才发展的总体目标，即培养造就规模宏大、结构优化、布局合理、素质优良的人才队伍，确立国家人才竞争比较优势，进入世界人才强国行列，为在21世纪中叶基本实现社会主义现代化奠定人才基础。

2010年10月，财政部发布的《会计行业中长期人才发展规划（2010～2020年）》是我国会计行业第一个中长期人才发展规划，明确提出“当前和今后一个时期，我国会计人才发展的指导方针是：服务发展，以用为本，健全制度，创新机制，高端引领，整体开发”。为我国会计人才发展指出了明确的方向。

国家税务总局在全国税务系统干部教育培训规划中指出：“按照素质优良、

结构合理、突出重点、形成梯次的要求,积极开展业务骨干培训。要组织一些学科交叉、起点较高、专业性强的培训项目,精选一批有培养潜力的一线中青年骨干,有计划、分步骤地开展复合型人才培训,力争使税收工作急需的各领域的专业骨干人才数量更加充足,业务更加精湛,结构更加合理,作用发挥更加充分。”

长期以来,中国总会计师协会一直致力于各行各业企业总会计师等高、中级财会骨干人才的培训教育工作。近几年来,为适应新形势下强化企业依法纳税、规避企业税务风险、提高企业税务管理水平等方面的迫切需要,陆续组织举办了多种多样的涉税方面的培训活动,协会在服务于会员和社会的工作中,深深感受到目前企业和社会对具有涉税资质的会计师专业人才的需求愈来愈迫切、愈来愈关注。

有鉴于此,中国总会计师协会按照中央和有关部门的要求,深入学习贯彻科学发展观,为实施人才强国战略服务尽力,借鉴美国等发达国家税务会计师的经验,按照素质优良、结构合理、突出重点、起点高、专业性强的要求,组织推出对具有会计师水平的企业财税骨干,有计划、系统性地开展涉税复合型人才培训项目。为此,协会诚邀我国涉税领域一批知名专家学者编写税务会计师项目培训教材,着眼于建立一套全面提高企业财税骨干综合素质和涉税工作能力、理论联系实际、侧重实务操作、具有税务特色的教材体系。

这套教材分为《税务会计实务》、《纳税筹划》、《税务稽查与企业涉税风险防范》、《税法解析》、《企业税务管理》等5册,财政部会计准则委员会咨询专家、天津财经大学会计与财务研究中心主任、天津财经大学商学院会计学系首席教授、博士生导师盖地总纂,中央财经大学等高校和科研机构一些知名专家学者主编。教材全面、系统地阐述了我国现行税收法规、企业涉税管理、税务会计实务、企业涉税风险防范与纳税筹划等方面专业理论、知识与技能,既可以作为税务会计师的培训教材,也可以作为企事业单位财会人员、注册会计师、注册税务师等方面人员的专业参考读物。我们注重教材的开发与利用相结合,随着经济发展和财税改革将及时更新并不断补充编写新教材。

我们相信,随着党和国家人才强国战略的实施,大力开发国民经济和社会发展重点领域急需的紧缺专门人才,将为发展现代产业体系和构建社会主义和谐社会提供人才智力支持。努力推进企业经营管理人才、专业技术人才等人才队伍建设,培养造就数以亿计的各类人才、数以千万计的专门人才,为我国企业腾飞和实现社会主义现代化奠定坚实的基础。

董 锋

2013年8月

第二版前言

2013年,中国总会计师协会提出对税务会计师培训认证项目的教材进行再版,本书系为培训项目再版系列教材之一。

自2009年起,中国总会计师协会提出的税务会计师培训认证项目已历时4年之久,随之我们普遍认识到,税务会计师服务于企业纳税需要,有利于降低企业的纳税成本,有利于维护企业的合法权益,有利于规范企业的纳税行为,有利于企业与税务机关的有效合作,保护企业税收利益的同时提升企业的纳税遵从度。

税收作为国家在经济上的存在与表现,一直就是各国政府获取财政收入的最主要形式,对社会经济运行与个人经济活动等方面产生重大影响,并由此形成了国家、企业和个人的经济利益分配关系。在企业的实际生产经营过程中,税收构成了企业的经营成本,直接影响到企业的税后净利润,由此,在现代市场经济背景下,作为理性的“经济人”的企业有理由将国家现行的税收法律、法规融入企业的战略架构、战略模式中,随企业的战略模式事先合理地安排各项经济活动,利用国家税收法律、法规规定的优惠政策,合理规划以减轻税收负担这个直接经营成本。

中国自1994年确定“分税制财政管理体制”以来,宏观经济状况与运行都发生了重大的变化,目前中国正逐步开始新一轮的税收制度改革,这轮改革的广度和深度都不小于前两次的改革。增值税扩围先在上海试点,随后推广至北京、江苏等8个省、市、自治区,不到2年便推广至全国,服务业由最初的生产性服务业推广至部分生活性服务业,各项目、各行业税收法规及税收优惠政策都在不断调整过程中,这些内容都是我们纳税人必须要全面、细致、准确掌握的内容,在实践中依法纳税,并进一步在法律、法规的框架下做好税务管理工作。

税务管理工作的核心是产生税收价值,税收制度的改革,各项目、各行业税收政策的变更和调整,在企业经营活动过程中能否享受、运用和适应,换句话说,企业能否享受到国家税收政策改革的红利,便是税务会计师创造的税收价值。而享受税收政策改革红利的一个重要前提就是对税收法律、法规掌握的准确程度。为此,本书在前一次出版的基础上,征求各方意见,结合纳税人实际需要进行二次修订,对各章节进行了调整,对各税种的最新变化做出了修正。

在此,借助本书的修订出版,感谢天津财经大学盖地教授的耐心指导和帮助、感谢中国总会计师协会税务会计师培训认证管理办公室副主任张晓彬博士的细致辅导和启发,感谢中国总会计师协会各位领导的大力支持和帮助,感谢中国总会计师协会税务会计师培训认证管理办公室耿菲老师的辛勤付出,也同时感谢经济科学出版社的责任编辑以及为本书付出劳动

的其他同志。

由于现行税收制度的复杂性及国家要根据经济运行状况不断地出台新法规,加之本人水平有限,对税收政策的理解难免存在不当之处,敬请广大读者批评指正,提出宝贵意见(E-mail: xinhong_xie@sina.com)。

谢新宏

2013年8月于望佛台

目 录

第一章 税法概论

第一节 税收法律制度概述	1
第二节 税法解析框架	20
思考题	30

第二章 增值税

第一节 增值税概述	31
第二节 增值税的纳税人与课税基础	37
第三节 增值税的税率、征收率与税收优惠	47
第四节 增值税应纳税额的计算	71
第五节 出口货物退（免）税	101
第六节 营业税改征增值税试点政策	114
第七节 增值税专用发票的使用和管理	168
第八节 增值税难点解析	177
思考题	183

第三章 消费税

第一节 消费税概述	185
第二节 消费税的纳税人与课税基础	188
第三节 消费税的税目、税率与税收优惠	190
第四节 消费税应纳税额的计算	197
第五节 消费税难点解析	208
思考题	209

第四章 营业税

第一节 营业税概述	212
第二节 营业税的纳税人与课税基础	214
第三节 营业税的税目、税率与税收优惠	217
第四节 营业税应纳税额的计算	226
第五节 营业税难点解析	232
思考题	234

第五章 关税

第一节 关税概述	236
----------	-----

第二节	关税的纳税人与课税基础	243
第三节	关税的税率与税收优惠	244
第四节	关税应纳税额的计算	250
第五节	关税难点解析	258
思考题		261

第六章 企业所得税法

第一节	企业所得税概述	263
第二节	企业所得税的纳税人与课税基础	265
第三节	企业所得税的税率与税收优惠	267
第四节	企业所得税应纳税额的计算	284
第五节	企业所得税的源泉扣缴	321
第六节	企业所得税的难点解析	326
思考题		337

第七章 个人所得税法

第一节	个人所得税概述	339
第二节	个人所得税的纳税人与课税基础	343
第三节	个人所得税的税率与税收优惠	350
第四节	个人所得税应纳税额的计算	355
第五节	个人所得税难点解析	390
思考题		392

第八章 其他税种

第一节	资源税	394
第二节	城镇土地使用税	401
第三节	城市维护建设税	411
第四节	土地增值税	414
第五节	车辆购置税	431
第六节	房产税	437
第七节	车船税	444
第八节	印花税	450
第九节	契税	462
第十节	耕地占用税	469
第十一节	船舶吨税	472
第十二节	烟叶税	475
第十三节	教育附加和地方教育附加的有关规定	476
思考题		477

参考法规一览表	479
---------	-----

第一章 税法概论

第一节 税收法律制度概述

一、税法概述

(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。

税法与税收密不可分，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。税收是国家为了行使其职能而取得财政收入的一种方式。它的特征主要表现在三个方面：一是强制性，主要指国家以社会管理者的身份，用法律、法规等形式对征收捐税加以规定，并依照法律强制征税。二是无偿性，主要指国家征税后，税款即成为财政收入，不再归还纳税人，也不支付任何报酬。三是固定性，主要指在征税之前，以法的形式预先规定了课税对象、课税额度和课税方法等。

税法的特点是指税法带共性的特征，这种特征可以从三个方面加以限定。首先，税法的特点应与其他法律部门的特点相区别，也不应是法律所具有的共同特征，否则即无所谓“税法的特点”；其次，税法的特点是税收上升为法律后的形式特征，应与税收属于经济范畴的形式特征相区别；最后，税法的特点是指其一般特征，不是某一历史时期、某一社会形态、某一国家税法的特点。按照这样的理解，税法的特点可以概括成以下几个方面：

首先，从立法过程来看，税法属于制定法。现代国家的税法都是经过一定的立法程序制定出来的，即税法是由国家制定而不是认可的，这表明税法属于制定法而不是习惯法。

其次，从法律性质看，税法属于义务性法规。义务性法规是相对授权性法规而言的，是指直接要求人们从事或不从事某种行为的法规，即直接规定人们某种义务的法规。义务性法规的一个显著特点是具有强制性，它所规定的行为方式明确而肯定，不允许任何个人或机关随意改变或违反。

最后，从内容看，税法具有综合性。税法不是单一的法律，而是由实体法、程序法、诉讼法等构成的综合法律体系，其内容涉及课税的基本原则、征纳双方的权利义务、税收管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等，包括立法、行政执法、司法各个方面。其结

构大致有:宪法加税收法典;宪法加税收基本法加税收单行法律、法规;宪法加税收单行法律、法规等不同的类型。税法具有综合性,能够保证国家正确行使课税权力,有效实施税务管理,确保依法足额取得财政收入,保障纳税人合法权利。

(二) 税收法律关系

国家征税与纳税人纳税在形式上表现为利益分配的关系,但经过法律明确其双方的权利与义务后,这种关系实质上已上升为一种特定的法律关系。

1. 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、客体和法律关系内容三方面构成的,但在这三方面的内涵上,税收法律关系则具有特殊性。

(1) 权利主体。

权利主体即税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国税收法律关系中,权利主体一方是代表国家行使征税职责的国家税务机关,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。

在税收法律关系中权利主体双方法律地位平等,只是因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系,所以双方的权利与义务不对等,因此,与一般民事法律关系中主体双方权利与义务平等是不一样的,这是税收法律关系的一个重要特征。

(2) 权利客体。

权利客体即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,也就是征税对象。例如,所得税法律关系的客体就是生产经营所得和其他所得,财产税法律关系的客体即是财产,流转税法律关系的客体就是货物销售收入或劳务收入。税收法律关系客体也是国家利用税收杠杆调整和控制的目标,国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要,通过扩大或缩小征税范围调整征税对象,以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

(3) 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。

国家税务主管机关的权利主要表现在依法进行征税、税务检查以及对违章者进行处罚;其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法,及时把征收的税款解缴国库,依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

纳税义务人的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请复议和提起诉讼权等。其义务主要是按税法规定办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

2. 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、变更和消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情

况,也就是由税收法律事实来决定。这种税收法律事实,一般指税务机关依法征税的行为和纳税人的经济活动行为,发生这种行为才能产生、变更或消灭税收法律关系。例如,纳税人开业经营即产生税收法律关系,纳税人转业或停业会造成税收法律关系的变更或消灭。

3. 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。税收法律关系的保护形式和方法是多样的,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,《刑法》对构成偷税、抗税罪给予刑罚的规定,以及税法中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等,都是对税收法律关系的直接保护。税收法律关系的保护对权利主体双方是对等的,不能只对一方保护,而对另一方不予保护,对权利享有者的保护,就是对义务承担者的制约。

(三) 税法的构成要素

税法一般都由若干要素组成,了解这些要素的构成,有助于全面掌握和执行税法规定。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。

1. 总则。总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

2. 纳税义务人。纳税义务人在法学上称为纳税主体,主要是指一切履行纳税义务的法人、自然人及其他组织。

3. 征税对象。征税对象在法学上称为纳税客体,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,它是区分不同税种的主要标志。我国现行税收法律、法规都有自己特定的征税对象。例如,企业所得税的征税对象就是应税所得;增值税的征税对象就是商品或劳务在生产和流通过程中的增值额。

4. 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。

5. 税率。税率是对征税对象的征收比例或征收额度,它是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。

6. 纳税环节。纳税环节主要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。例如,流转税在生产 and 流通环节纳税,所得税在分配环节纳税等。

7. 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。例如,企业所得税在月份或者季度终了后 15 日内预缴,年度终了后 5 个月内汇算清缴,多退少补。

8. 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。

9. 减税免税。减税免税主要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。

10. 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。

11. 附则。附则一般都规定与该法紧密相关的内容。例如,该法的解释权;该法生效的时间等。

(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。

1. 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。

税收基本法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、税收征收范围(税种)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,今后,将研究制定税收基本法。税收普通法是根据税收基本法的原则,对税收基本法规定的事项分别立法实施的法律,如个人所得税法、税收征收管理法等。

2. 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。

税收实体法主要是指确定税种立法,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。例如,《企业所得税法》、《个人所得税法》就属于税收实体法。税收程序法是指税务管理方面的法律,主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等。例如,《税收征收管理法》就属于税收程序法。

3. 按照税法征收对象的不同,可分为以下四种:

(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。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,易于发挥对经济的宏观调控作用。

(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。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。

(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、城镇土地使用税等税种均属于资源课税的范畴。

4. 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。

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。国际税法是指国家间形成的税收制度,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。外国税法是指除我国外其他国家制定的税收制度。

5. 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。

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、关税等为中央税。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。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。

当前,除个别小税种(如车船税、城镇土地使用税)地方有补充性的、有限的立法权外,我国的税收立法权基本属中央。

(五) 税法的效力与解释

1. 税法的效力

税法的效力是指税法在什么时间、什么地方、对什么人具有什么法律约束力。

(1) 税法的空间效力。

税法的空间效力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，但是具体情况有所不同。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。这里所谓的“个别特殊地区”主要指我国香港、澳门、台湾和保税区等。

②在地方范围内有效。地方范围有效包括两种情况：一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；二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（如老、少、边、贫地区等）有效。

(2) 税法的时间效力。

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。

①税法的生效。在我国，税法的生效主要分为三种情况：一是税法通过一段时间后开始生效。其优点在于可以使广大纳税人和执法人员事先学习、了解和掌握该税法的具体内容，使其能够得到准确地贯彻、执行。二是税法自通过发布之日起生效。一般来说，重要税法个别条款的修订和小税种的设置，对于执法人员和纳税人来讲易于理解、掌握，实施前也不需要更多的准备，采用这种生效方式，可以兼顾税法实施的及时性与准确性。三是税法公布后授权地方政府自行确定实施日期，这种税法生效方式实质上是将税收管理权限下放给地方政府。

②税法的失效。税法的失效表明其法律约束力的终止，有三种类型：一是以新税法代替旧税法。这是最常见的税法失效宣布方式，即以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，当税法结构调整，需要取消某项税法，又没有新的相关税法设立时，往往需要另外宣布取消废止的税法。三是税法本身规定废止的日期。即在税法的有关条款预先确定废止的日期，届时税法自动失效。

③税法时间效力的溯及力。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。我国及许多国家的税法都坚持不溯及既往的原则。

(3) 税法对人的效力。

税法对人的效力是指税法对什么人适用、管辖哪些人。由于税法的空间效力、时间效力最终都要归结为对人的效力，因此在处理税法对人的效力时，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，即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、属地相结合的原则，我国税法即采用这一原则。凡我国公民、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。

2. 税法的解释

税法的解释是指有法定解释权的国家机关，在法律赋予的权限内，对有关税收法律法规

或其条文进行的解释。

(1) 按解释权限划分,税法的法定解释可以分为立法解释、司法解释和行政解释。

①税法立法解释。税法立法解释是税收立法机关对所设立税法的正式解释。按照税收立法机关的不同,我国税法立法解释可分为:由全国人民代表大会对税收法律作出的解释,具体形式包括在税收法律中对条文的解释,起草者对税收法律草案的说明,税收法律实施细则以及专门作出的补充性解释规定,全国人大常委会的法律解释同法律具有同等效力;由最高行政机关制定的税收行政法规,由国务院负责解释,其形式主要是各类税法的实施细则;地方税收法规,由制定相应法规的地方人大常委会负责解释,由于目前地方税收立法权较小,因此这类立法解释仅限于少数经济特区或民族地区及个别税种。税法立法解释包括事前解释和事后解释。事前解释一般是指预防税收法律、法规的有关条款或概念在执行和适用时发生疑问,而预先在税收法律、法规中加以解释,这种解释通常包含在税收法律、法规的正文或附则中。事后解释是指税收法律、法规在实际执行和适用时发生疑问而由制定税收法律、法规的机关所作的解释。我们通常所说的税收立法解释是指事后解释。

②税法司法解释。税法司法解释是指最高司法机关对如何具体办理税务刑事案件和税务行政诉讼案件所作的解释或正式规定。税法司法解释可进一步划分为由最高人民法院作出的审判解释,如2002年最高人民法院《关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》;由最高人民检察院作出的检察解释。根据我国宪法和有关法律的规定,司法解释的主体只能是最高人民法院和最高人民检察院,它们的解释具有法的效力,可以作为办案和适用法律和法规的依据,其他各级法院和检察院均无解释法律的权力。在适用法律的过程中,如果审判解释和检察解释有原则分歧,则应报请全国人大常委会解释或决定。“两高”在审判工作中具体应用法律的解释不产生一般解释的效力。上述这些规定,也适用于税法的司法解释。在我国,税法的司法解释限于税收犯罪范围,占整个税法解释的比重很小。而在一些发达国家,税法的司法解释往往成为税法解释的主体,并且司法解释权不限于最高法院,内容也不限于税务诉讼,以确保在税法领域内司法的独立性。这种区别主要源于司法制度的不同及其对司法功能认识上的差异。国际货币基金组织在其考察报告《中国税收与法治》(1993年)中则认为,中国税法的司法解释不发达是由中国社会关系人格化、法律规定本身模棱两可、立法倾向难以判断及法官素质较差造成的。

③税法行政解释。税法行政解释也称税法执法解释,是指国家税务机关在执法过程中对税收法律、法规等如何具体应用所作的解释。在我国,税法行政解释是税法解释的基本部分,主要由国家税务行政主管机关下达的大量具有行政命令性质的文件构成,税法的规范性行政解释在执法中具有普遍的约束力。但原则上讲,不能作为法庭判案的直接依据,这一点在世界各国基本已达成了共识,我国税法虽然没有对此作出明确规定,但从有关法律中也能推论出相似的结论。在实际案例中,也有人民法院对税务机关的行政解释不予支持例子,至少对于具体案例,税务机关的个别性行政解释不得在诉讼提起后作出,或者说不得因为给一个已经实施的具体行政行为寻求法律依据而对税法作出解释。

(2) 按照解释的尺度不同,税法解释还可以分为字面解释、限制解释与扩充解释。

①字面解释。按照文义解释原则,必须严格依税法条文的字面含义进行解释,既不扩大也不缩小,这是所谓字面解释。但是作为其补充,立法目的原则允许从立法目的与精神出发来解释条文,以避免按照字面意思解释可能得出的荒谬或背离税法精神的结论,消除税法条

文含义的不确定性,这样就可能出现税法解释大于其字面含义与小于其字面含义的情况,即扩充解释与限制解释。

字面解释是税法解释的基本方法,税法解释首先应当坚持字面解释。进行字面解释涉及四个层次的问题:一是税法条文所使用文字取汉语的通常含义,税法解释即是解释其汉语语义的内涵,但实际上除了个别内涵与外延不是很清楚的词语,需要做这种解释的时候并不很多。二是税法越来越多地使用各类法律及各相关学科的术语,不过税法在对其加以引用时并没有附加特别的含义,那么需要税法作出相应解释时,应取其本意,而不应作出与其所在学科不同的解释。三是某些专门用语与专业术语。税法在引用时,附加了特别的含义或限制,那么,税法的解释就要体现这种差别,例如,我国《个人所得税法》规定的“居民”即附加了在我国境内住满一个纳税年度的条件,需要税法解释加以明示。但是对于税法没有特别规定的,不能通过税法解释来改变其原有含义。四是对于税法固有的概念,应当按照税法的本意要求加以解释,而不能受其他学科或法律解释的干扰。

②限制解释。税法的限制解释是指为了符合立法精神与目的,对税法条文所进行的窄于其字面含义的解释。这种解释在我国税法中也时有使用,我国《个人所得税法实施条例》第二条规定:“在中国境内有住所的个人,是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人。”而国家税务总局《征收个人所得税若干问题的规定》将“习惯性居住”解释为“是指实际居住或在某一个特定时期内的居住地”,其范围明显窄于“习惯性居住地”的字面含义。

③扩充解释。税法的扩充解释是指为了更好地体现立法精神,对税法条文所进行的大于其字面含义的解释。由于解释税法要考虑其经济含义,仅仅进行字面解释有时不能充分、准确地表达税法的真实意图。故在税收法律实践中有时难免要对税法进行扩充解释,以更好地把握立法者的本意。例如,我国《个人所得税法》第六条第四款规定:劳务报酬所得按次征收。但是容易出现纳税人将取得劳务报酬次数无限分割,逃避纳税,减少税收收入的问题,故《个人所得税法实施条例》第二十一条第一款将劳务报酬按次征税扩充解释为:“劳务报酬所得……属于同一项目连续性收入的,以一个月内取得的收入为一次。”税法的扩充解释以体现税法本意为出发点,但是如果不加以适当限制,往往会走向反面,即违背税法本意。所以扩充解释尽管在税法中存在,但一般不将其作为一项解释方法使用。

除了上述解释方法之外,还有系统解释法、历史解释法与合宪性解释法等。

税法解释是税法顺利运行的必要保证,是提高税法灵活性与可操作性的基本手段之一。完善税法解释可以弥补立法的不足,是下一步修订或设立税法的准备和依据。一般来说,法定解释应严格按照法定的解释权限进行,任何有权机关都不能超越权限进行解释,因此,法定解释具有专属性。只要法定解释符合法的精神及法定的权限和程序,这种解释就具有与被解释的法律、法规、规章相同的效力,因此,法定解释同样具有法的权威性。法定解释大多是在法律实施过程中,特别是在法律的适用过程中进行的,是对具体的法律条文、具体的事件或案件作出的,所以具有针对性,但其效力不限于具体的法律事件或事实,而具有普遍性和一般性。

税法解释除遵循税法的基本原则之外还要遵循法律解释的具体原则,包括文义解释原则,立法目的原则,合法、合理性原则,经济实质原则和诚实信用原则。第一,所谓文义解释原则是指以文义作为法律解释的起点,通过文字、语法分析来确定税法条文的含义,而不