

 2019 年注册会计师全国统一考试辅导教材

Taxation Laws

税法 CPA



▶ 中国注册会计师协会 组织编写



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

2019 年注册会计师全国统一考试辅导教材

税法

中国注册会计师协会 组织编写



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税法 / 中国注册会计师协会组织编写. —北京: 中国财政经济出版社, 2019. 3

2019 年注册会计师全国统一考试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8889 - 5

I. ①税… II. ①中… III. ①税法 - 中国 - 资格考试 - 自学参考资料 IV. ①D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 044539 号

责任编辑: 庞丽佳

责任校对: 张 凡

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeac.com>

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88191522

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjcbs.tmall.com>

河北省零五印刷有限责任公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 38 印张 950 000 字

2019 年 3 月第 1 版 2019 年 3 月河北第 1 次印刷

印数: 1—200 000 定价: 72.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8889 - 5

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88191661、QQ: 2242791300

前 言

注册会计师独立审计是市场经济监督体系重要的制度安排，注册会计师行业是高端服务业中重要的专业服务业。伴随着改革开放和社会主义市场经济体制建设的历史进程，我国注册会计师行业不断发展壮大，在服务国家建设、促进提高会计信息质量、维护金融体系稳定、提高资源配置效率等方面都发挥了十分重要的作用。

《注册会计师法》规定，国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试已经成为注册会计师行业资格准入的重要环节，在引导会计专业人才健康成长、评价会计专业人才资质能力、建设会计专业人才队伍等方面发挥了不可替代的作用。

注册会计师全国统一考试分为专业阶段和综合阶段两个阶段。专业阶段主要测试考生是否具备注册会计师执业所需要的专业知识，是否掌握基本的职业能力和职业道德规范，设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6个科目。综合阶段主要测试考生是否具备在职业环境中综合运用专业知识，坚持正确的职业价值观、遵从职业道德要求、保持正确的职业态度，有效解决实务问题的能力，设职业能力综合测试科目，分成试卷一和试卷二。

为有效指导考生复习备考，我会组织专家编写了专业阶段6个科目的考试辅导教材和《经济法规汇编》；同时，分科目汇编了近5年专业阶段和综合阶段的考试试题。本套教材作为注册会计师考试质量保证体系改革的重要成果，按照理论性、科学性、全面性、实践性、可读性的质量要求进行了全面修订，旨在帮助考生系统理解和掌握基本原理，培养考生的专业思维能力和分析问题、解决问题的能力。本套教材以读者掌握大学会计等相关专业本科以上专业知识为基准，力求体现注册会计师考试制度改革的总体目标。

本套教材作为指导考生复习备考之用，不是注册会计师全国统一考试的指定用书。对于教材及参考用书中的疏漏、错误之处，恳请读者指正。

中国注册会计师协会

2019年3月

目 录

第一章 税法总论	(1)
第一节 税法概念	(1)
第二节 税法原则	(5)
第三节 税法要素	(7)
第四节 税收立法与我国税法体系	(12)
第五节 税收执法	(19)
第六节 税务权利与义务	(23)
第七节 国际税收关系	(26)
第二章 增值税法	(32)
第一节 征税范围与纳税义务人	(32)
第二节 一般纳税人和小规模纳税人的登记	(46)
第三节 税率与征收率	(49)
第四节 增值税的计税方法	(55)
第五节 一般计税方法应纳税额的计算	(57)
第六节 简易征税方法应纳税额的计算	(84)
第七节 进口环节增值税的征收	(86)
第八节 出口和跨境业务增值税的退（免）税和征税	(89)
第九节 税收优惠	(114)
第十节 征收管理	(135)
第十一节 增值税发票的使用及管理	(146)
第三章 消费税法	(161)
第一节 纳税义务人与税目、税率	(161)
第二节 计税依据	(167)
第三节 应纳税额的计算	(171)
第四节 征收管理	(179)
第四章 企业所得税法	(184)
第一节 纳税义务人、征税对象与税率	(184)
第二节 应纳税所得额	(186)
第三节 资产的税务处理	(208)

第四节	资产损失的所得税处理	(214)
第五节	企业重组的所得税处理	(217)
第六节	税收优惠	(221)
第七节	应纳税额的计算	(236)
第八节	征收管理	(242)
第五章	个人所得税法	(249)
第一节	纳税义务人与征税范围	(249)
第二节	税率与应纳税所得额的确定	(256)
第三节	税收优惠	(262)
第四节	境外所得的税额扣除	(266)
第五节	应纳税额的计算	(266)
第六节	应纳税额计算中的特殊问题处理	(280)
第七节	征收管理	(316)
第六章	城市维护建设税法和烟叶税法	(352)
第一节	城市维护建设税法	(352)
第二节	烟叶税法	(356)
第三节	教育费附加和地方教育附加	(359)
第七章	关税法和船舶吨税法	(361)
第一节	征税对象与纳税义务人	(361)
第二节	进出口税则	(362)
第三节	完税价格与应纳税额的计算	(365)
第四节	减免规定	(371)
第五节	征收管理	(374)
第六节	船舶吨税法	(376)
第八章	资源税法和环境保护税法	(379)
第一节	资源税法	(379)
第二节	环境保护税法	(394)
第九章	城镇土地使用税法和耕地占用税法	(406)
第一节	城镇土地使用税法	(406)
第二节	耕地占用税法	(412)
第十章	房产税法、契税法 and 土地增值税法	(415)
第一节	房产税法	(415)
第二节	契税法	(420)
第三节	土地增值税法	(426)
第十一章	车辆购置税法、车船税法和印花税法	(441)
第一节	车辆购置税法	(441)
第二节	车船税法	(447)
第三节	印花税法	(452)

第十二章 国际税收税务管理实务	(463)
第一节 国际税收协定	(463)
第二节 非居民企业税收管理	(470)
第三节 境外所得税收管理	(479)
第四节 国际反避税	(493)
第五节 转让定价税务管理	(508)
第六节 国际税收征管合作	(525)
第十三章 税收征收管理法	(531)
第一节 概述	(531)
第二节 税务管理	(533)
第三节 税款征收	(545)
第四节 税务检查	(558)
第五节 法律责任	(561)
第六节 纳税担保和抵押	(566)
第七节 纳税信用管理	(571)
第十四章 税务行政法制	(576)
第一节 税务行政处罚	(576)
第二节 税务行政复议	(583)
第三节 税务行政诉讼	(595)

第一章 税法总论

第一节 税法概念

一、税收与税法的概念

税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权力，按照法律的规定，强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税法是国家立法机关制定的用以调整国家与纳税人之间在纳税方面的权利及义务关系的法律规范的总称。把握税法的概念必须以深入理解税收内涵为基础。理解税收的内涵需要从税收的分配关系本质、国家税权、税收目的三个方面来把握。

（一）税收是国家取得财政收入的一种重要工具，其本质是一种分配关系

国家要行使职能必须有一定的财政收入作为保障。取得财政收入的手段多种多样，如征税、发行货币、发行国债、收费、罚没等，其中税收是大部分国家取得财政收入的主要形式。在社会再生产过程中，分配是连接生产与消费的必要环节，在市场经济条件下，分配主要是对社会产品价值的分割。税收解决的是分配问题，是国家参与社会产品价值分配的法定形式，处于社会再生产的分配环节，因而从本质上它体现的是一种分配关系。

（二）国家征税的依据是政治权力，它有别于按生产要素进行的分配

国家通过征税，将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有，因此征税的过程实际上是国家参与社会产品的分配过程。国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的一般分配关系不同。分配问题涉及两个基本问题：一是分配的主体；二是分配的依据。税收分配是以国家为主体进行的分配，而一般分配则是以各生产要素的所有者为主体进行的分配；税收分配是国家凭借政治权力，以法律的形式进行的分配，而一般分配则是基于生产要素进行的分配。

税收是凭政治权力进行的分配，这是马克思主义经典作家的基本观点，也是我国税收理论界长期以来的主流认识。正如马克思指出的“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西”。恩格斯在《家庭、私有制和国家起源》中也指出：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税”。关于国家征税的依据即国家为什么可以对公民征税这个问题，从税收思想史来看有多种观点，如公需说、保险说、交换说、社会政策说等。随着市场经济的发展，我国税收理论界也有一些学者认为用交换说更能说明政府和纳税人之间的关系，即国家依据符合宪法的税收法律对公民和法人行使一种请求权，

体现的关系即为类似公法上的债权债务关系，即政府依据税法拥有公民和法人某些财产或收入的债权，公民或法人则对政府承担了债务，这种债务即是税收。公民或法人缴纳税收即偿还了债务以后即拥有了享受政府提供的公共产品的权利，此时税收相当于一种价格，公民和法人与政府应该具有某种等价交换的关系，国家行使请求权的同时，负有向纳税人提供高质有效的公共产品的义务；从纳税人这方面来讲，在享受政府提供的公共产品的同时，也依法负有纳税的义务。在这种等价交换中，税收体现了一种平等性，即国家和纳税人之间的对等关系。

（三）国家征税的目的是满足社会公共需要

国家在履行其公共职能的过程中必然要有一定的公共支出。公共产品提供的特殊性决定了公共支出一般情况下不可能由公民个人、企业采取自愿出价的方式，而只能采用由国家（政府）强制征税的方式，由经济组织、单位和个人来负担。国家征税的目的是满足提供社会公共产品的需要，以及弥补市场失灵、促进公平分配等的需要。同时，国家征税也要受到所提供公共产品规模和质量制约。

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。税法构建了国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则体系，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。税法体现为法律这一规范形式，是税收制度的核心内容。税收制度是在税收分配活动中税收征纳双方所应遵守的行为规范的总和。其内容主要包括各税种的法律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体制。

税法具有义务性法规和综合性法规的特点。首先，从法律性质上看，税法属于义务性法规，以规定纳税人的义务为主。税法属于义务性法规，并不是指税法没有规定纳税人的权利，而是指纳税人的权利是建立在其纳税义务的基础之上，处于从属地位。税法属义务性法规的这一特点是由税收的无偿性和强制性特点所决定的。税法的义务性、强制性，不仅有国家权力作为后盾，而且有一系列的制度措施作保障；税法作为强制性规范，即对于一切满足税收要素的纳税人，均应根据税法缴纳税款。其次，税法的另一特点是具有综合性，它是由一系列单行税收法律法规及行政规章制度组成的体系，其内容涉及课税的基本内容、征纳双方的权利和义务、税收管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等。税法的综合性特点是由税收制度所调整的税收分配关系和税收法律关系的复杂性所决定的。

税法的本质是正确处理国家与纳税人之间因税收而产生的税收法律关系和社会关系，既要保证国家税收收入，也要保护纳税人的权利，两者缺一不可。片面强调国家税收收入或纳税人权利都不利于社会的和谐发展。如果国家征收不到充足的税款，就无法履行其公共服务的职能，无法提供公共产品，最终也不利于保障纳税人的利益，从这个意义上讲，税法的核心在于兼顾和平衡纳税人权利，在保障国家税收收入稳步增长的同时，也保证对纳税人权利的有效保护，这是税法的核心要义。

二、税收法律关系

税收法律关系是税法所确认和调整的国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级政府之间在税收分配过程中形成的权利与义务关系。国家征税与纳税人纳税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。了解税收法律关系,对于正确理解国家税法的本质,严格依法纳税、依法征税都具有重要的意义。

(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,都是由税收法律关系的主体、客体和内容三方面构成的,但在三方面的内涵上,税收法律关系又具有一定的特殊性。

1. 税收法律关系的主体。

法律关系的主体是指法律关系的参加者。税收法律关系的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,税收法律关系的主体包括征纳双方,一方是代表国家行使征税职责的国家行政机关,包括国家各级税务机关和海关,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。

2. 税收法律关系的客体。

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,所得税法律关系客体就是生产经营所得和其他所得,财产税法关系客体即是财产,流转税法关系客体就是货物或劳务收入。税收法律关系客体也是国家利用税收调整和控制的目标,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. 税收法律关系的内容。

税收法律关系的内容就是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。

税务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、辅导解读税法,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。

纳税义务人的权力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。

(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。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。例如,自然灾害可以导致税收减免,从而改变税收法律关系内容的变化。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。例如,纳税人开业经营即产生税收法律关系,纳税人转业或停业就会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、保障国家财政收入和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很多的,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,

《刑法》对构成逃避缴纳税款、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平等的,不能只对一方保护,而对另一方不予保护。同时对其享有权利的保护,就是对其承担义务的制约。

三、税法与其他法律的关系

法的调整对象是具有某一性质的社会关系,它是划分各法律部门的基本因素,也是一个法律部门区别于其他法律部门的基本标志和依据。税法以税收关系为自己的调整对象,正是这一社会关系的特定性把税法同其他法律部门划分开来。因此,税法主要以维护公共利益而非个人利益为目的,在性质上属于公法。不过与宪法、行政法、刑法等典型公法相比,税法仍具有一些私法的属性,如征税依据私法化、税收法律关系私法化、税法概念范畴私法化等。

涉及税收征收关系的法律规范,除税法本身直接在税收实体法、税收程序法、税收争讼法、税收处罚法中规定外,在某种情况下也援引一些其他法律。深入辨析税法与其他法律间的关系属性,是解决税法适用范围的基础,同时对于增强税法与整个法制体系的协调性也是十分必要的。

(一) 税法与宪法的关系

在我国,作为国家的根本大法,《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)是制定所有法律、法规的依据和章程。宪法在现代法治社会中具有最高的法律效力,是立法的基础。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》第五十六条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这里一是明确了国家可以向公民征税,二是明确了向公民征税要有法律依据。因此,《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。

《宪法》还对国家要保护公民的合法收入、财产所有权和保护公民的人身自由不受侵犯做出了规定。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。

《宪法》第三十三条规定:“中华人民共和国公民在法律面前一律平等”,即凡是中国公民都应在法律面前处于平等的地位。在制定税法时也应遵循这个原则,对所有的纳税人平等对待,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。

(二) 税法与民法的关系

税法与民法间既有明显的区别,又有内在的联系。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,故民法调整方法的主要特点是平等、等价和有偿。而税法的本质是国家依据政治权力向公民课税,是调整国家与纳税人关系的法律规范,这种税收征收关系不是商品的关系,明显带有国家意志和强制的特点,其调整方法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。

当税法的某些规范同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。例如,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,而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。例如,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,在确定纳税义务时应该按照税法的规定对此种交易的法律属性做相应调整。

(三) 税法与刑法的关系

刑法是关于犯罪、刑事责任与刑罚的法律规范的总和。税法则是调整税收征纳关系的法律规范,其调整的范围不同。两者也有着密切的联系,因为税法和刑法对于违反税法都规定了处罚条款。但应该指出,违反了税法,并不一定就是刑事犯罪。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。从2009年2月28日起,“偷税”将不再作为一个刑法概念存在。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》对第二百零一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修改。用“逃避缴纳税款”取代了“偷税”。但目前我国的《税收征收管理法》中还没有作出相应修改。

(四) 税法与行政法的关系

税法与行政法有十分密切的联系,主要表现在税法具有行政法的一般特性。税收实体法和税收程序法中都有大量内容是对国家机关之间、国家机关与法人或自然人之间的法律关系的调整。而且税收法律关系中居于领导地位的一方总是国家,体现国家单方面意志,不需要征纳双方意思表示完全一致。另外税收法律关系中争议的解决一般按照行政复议程序和行政诉讼程序进行。

税法与行政法也有一定区别。与一般行政法所不同的是,税法具有经济分配的性质,并且经济利益由纳税人向国家无偿单方面转移,这是一般行政法所不具备的。社会再生产的几乎每一个环节都有税法的参与和调节,在广度和深度上是一般行政法所不能比的。另外行政法大多为授权性法规,所含的少数义务性规定也不像税法一样涉及货币收益的转移,而税法则是一种义务性法规。

第二节 税法原则

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。税法原则包括税法基本原则和税法适用原则。

一、税法基本原则

税法基本原则是统领所有税收规范的根本准则,为包括税收立法、执法、司法在内的一切税收活动所必需遵守。

（一）税收法定原则

党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出了“落实税收法定原则”。这是我国在党的文件中首次明确提出税法原则中这一最根本的一条原则。

目前，我国正有条不紊地落实税收法定原则。党中央和全国人大已经作出明确，今后开征新税的，应当通过全国人大及其常委会制定相应的法律，并力争在 2020 年前完成对现行的税收条例修改上升为法律或废止的改革任务。

税收法定原则是税法基本原则中的核心。税收法定原则又称为税收法定主义，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皆必须且只能由法律予以明确。税收法定主义贯穿税收立法和执法的全部领域，其内容包括税收要件法定原则和税务合法性原则。

税收要件法定原则是指有关纳税人、课税对象、课税标准等税收要件必须以法律形式作出规定，且有关课税要素的规定必须尽量明确。具体来说它要求：

1. 国家对其开征的任何税种都必须由法律对其进行专门确定才能实施；
2. 国家对任何税种征税要素的变动都应当按相关法律的规定进行；

3. 征税的各个要素不仅应当由法律作出专门的规定，这种规定还应当尽量明确。如果规定的不明确则定会产生漏洞或者歧义，在税收的立法过程中对税收的各要素加以规定之后还应当采用恰当准确的用语，使之明确化，尽量避免使用模糊性的文字。

税务合法性原则是指税务机关按法定程序依法征税，不得随意减征、停征或免征，无法律依据不征税。

1. 要求立法者在立法的过程中要对各个税种征收的法定程序加以明确规定，既可以使纳税得以程序化，提高工作效率，节约社会成本，又尊重并保护了税收债务人的程序性权利，促使其提高纳税的意识。

2. 要求征税机关及其工作人员在征税过程中，必须按照税收程序法和税收实体法律的规定来行使自己的职权，履行自己的职责，充分尊重纳税人的各项权利。

（二）税收公平原则

一般认为税收公平原则包括税收横向公平和纵向公平，即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。税收公平原则源于法律上的平等性原则，所以许多国家的税法在贯彻税收公平原则时，都特别强调“禁止不平等对待”的法理，禁止对特定纳税人给予歧视性对待，也禁止在没有正当理由的情况下对特定纳税人给予特别优惠。

（三）税收效率原则

税收效率原则包含两方面：一是经济效率；二是行政效率。前者要求税法的制定要有利于资源的有效配置和经济体制的有效运行，后者要求提高税收行政效率，节约税收征管成本。

（四）实质课税原则

实质课税原则指应根据客观事实确定是否符合课税要件，并根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负，而不能仅考虑相关外观和形式。

二、税法适用原则

税法适用原则是指税务行政机关和司法机关运用税收法律规范解决具体问题所必须

遵循的准则。税法适用原则并不违背税法基本原则，而且在一定程度上体现着税法基本原则。但是与其相比，税法适用原则含有更多的法律技术性准则，更为具体化。包括：

（一）法律优位原则

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。

（二）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。

（三）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引起法律适用的混乱，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。

（四）特别法优于普通法的原则

其含义为对同一事项两部法律分别定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。特别法优于普通法原则打破了税法效力等级的限制，即居于特别法地位的级别较低的税法，其效力可以高于作为普通法的级别较高的税法。

（五）实体从旧、程序从新原则

这一原则的含义包括两个方面：一是实体税法不具备溯及力。即在纳税义务的确定上，以纳税义务发生时的税法规定为准，实体性的税法规则不具有向前的溯及力。二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力。即对于新税法公布实施之前发生，却在新税法公布实施之后进入税款征收程序的纳税义务，原则上新税法具有约束力。

（六）程序优于实体原则

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。

第三节 税法要素

税法要素是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。首先，税法要素既包括实体性的，也包括程序性的；其次，税法要素是所有完善的单行税法都共同具备的，仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容，不构成税法要素，例如，扣缴义务人。税法要素一般包括总则、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。

一、总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。例如,《耕地占用税条例》规定,“为了合理利用土地资源,加强土地管理,保护农用耕地,特制定本条例。”此条突出了该条例制定的目的,即“立法目的”。

二、纳税义务人

纳税义务人或纳税人又叫纳税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。任何一个税种首先要解决的就是国家对谁征税的问题,例如,我国个人所得税法、增值税、消费税以及印花税法等暂行条例的第一条规定的都是该税种的纳税义务人。

纳税人有两种基本形式:自然人和法人。自然人和法人是两个相对称的法律概念。自然人是基于自然规律而出生,有民事权利和能力的主体,包括本国公民,也包括外国人和无国籍人。法人是自然人的对称,根据《民法通则》第三十六条规定,法人是基于法律规定享有权利能力和行为能力,具有独立的财产和经费,依法独立承担民事责任的社会组织。我国的法人主要有四种:机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。

税法中规定的纳税人有自然人和法人两种最基本的形式,按照不同的目的和标准,还可以对自然人和法人进行多种详细的分类,这些分类对国家制定区别对待的税收政策,发挥税收的经济调节作用,具有重要的意义。例如,自然人可划分为居民个人和非居民个人,个体经营者和其他个人等;法人可划分为居民企业和非居民企业,还可按企业的不同所有制性质来进行分类等。

与纳税人紧密联系的两个概念是代扣代缴义务人和代收代缴义务人。前者是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人,例如,出版社代扣作者稿酬所得的个人所得税等。如果代扣代缴义务人按规定履行了代扣代缴义务,税务机关将支付一定的手续费。反之,未按规定代扣代缴税款,造成应纳税款流失或已将扣缴的税款私自截留挪用、不按时缴入国库,一经税务机关发现,将要承担相应的法律责任。代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人。例如,消费税条例规定,委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时代收代缴委托方应该缴纳的消费税。

三、征税对象

征税对象又叫课税对象、征税客体,是指税法规定的对什么征税,也是征纳税双方权利义务共同指向的客体或标的物,又是区别一种税与另一种税的重要标志。例如,消费税的征税对象是消费税条例所列举的应税消费品,房产税的征税对象是房屋等。征税对象是税法最基本的要素,因为它体现着征税的最基本界限,决定着某一种税的基本征税范围,同时,征税对象也决定了各个不同税种的名称。例如,消费税、土地增值税、个人所得税等,这些税种因征税对象不同、性质不同,税名也就不同。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,通常也因此将税收分为相应的五大类即流转税或称商品和劳务税、所得税、财产税、资源税和特定行为税等。

与课税对象相关的两个基本概念：税目和税基。税目本身也是一个重要的税法要素，下面将单独讨论。而税基又叫计税依据，是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，是对课税对象的量的规定。例如，企业所得税应纳税额的基本计算方法是应纳税所得额乘以适用税率，其中，应纳税所得额是据以计算所得税应纳税额的数量基础，为所得税的税基。计税依据按照计量单位的性质划分，有两种基本形态：价值形态和物理形态。价值形态包括应纳税所得额、销售收入、营业收入等；物理形态包括面积、体积、容积、重量等。以价值形态作为税基，又称为从价计征，即按征税对象的货币价值计算，例如，生产销售化妆品应纳消费税税额是由化妆品的销售收入乘以适用税率计算产生，其税基为销售收入，属于从价计征的方法。另一种是从量计征，即直接按征税对象物理形态的自然单位计算，例如，城镇土地使用税应纳税额是由占用土地面积乘以每单位面积应纳税额计算产生，其税基为占用土地的面积，属于从量计征的方法。

四、税目

税目是在税法中对征税对象分类规定的具体的征税项目，反映具体的征税范围，是对课税对象质的界定。设置税目的目的首先是明确具体的征税范围，凡列入税目的即为应税项目，未列入税目的，则不属于应税项目。其次，划分税目也是贯彻国家税收调节政策的需要，国家可根据不同项目的利润水平以及国家经济政策等为依据制定高低不同的税率，以体现不同的税收政策。

并非所有税种都需规定税目，有些税种不分课税对象的具体项目，一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款，因此一般无须设置税目，例如，企业所得税。有些税种具体课税对象比较复杂，需要规定税目，例如，消费税，一般都规定有不同的税目。

五、税率

税率是对征税对象的征收比例或征收程度。税率是计算税额的尺度，也是衡量税负轻重与否的重要标志。我国现行的税率主要有：

（一）比例税率

即对同一征税对象，不分数额大小，规定相同的征收比例。例如，我国的增值税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。比例税率在适用中又可分为三种具体形式：

1. 单一比例税率，是指对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率。
2. 差别比例税率，是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例征税。我国现行税法又分别按产品、行业和地区的不同将差别比例税率划分为以下三种类型：一是产品差别比例税率，即对不同产品分别适用不同的比例税率，同一产品采用同一比例税率，例如，消费税、关税等；二是行业差别比例税率，即对不同行业分别适用不同的比例税率，同一行业采用同一比例税率，例如，增值税等；三是地区差别比例税率，即区分不同的地区分别适用不同的比例税率，同一地区采用同一比例税率，例如，我国城市维护建设税等。
3. 幅度比例税率，是指对同一征税对象，税法只规定最低税率和最高税率，各地区在该幅度内确定具体的适用税率。

比例税率具有计算简单、税负透明度高、有利于保证财政收入、有利于纳税人公平

竞争、不妨碍商品流转额或非商品营业额扩大等优点,符合税收效率原则。但比例税率不能针对不同的收入水平实施不同的税收负担,在调节纳税人的收入水平方面难以体现税收的公平原则。

(二) 超额累进税率

为解释超额累进税率,在此先说明累进税率和全额累进税率。累进税率是指随着征税对象数量增大而随之提高的税率,即按征税对象数额的大小划分为若干等级,不同等级的课税数额分别适用不同的税率,课税数额越大,适用税率越高。累进税率一般在所得课税中使用,可以充分体现对纳税人收入多的多征、收入少的少征、无收入的不征的税收原则,从而有效地调节纳税人的收入,正确处理税收负担的纵向公平问题。全额累进税率,是把征税对象的数额划分为若干等级,对每个等级分别规定相应税率,当税基超过某个级距时,课税对象的全部数额都按提高后级距的相应税率征税,如表1-1所示。

表 1-1 某三级全额累进税率表

级数	全月应纳税所得额(元)	税率(%)
1	5 000(含)以下	10
2	5 000~20 000(含)	20
3	20 000以上	30

运用全额累进税率的关键是查找每一纳税人应税收入在税率表中所属的级次,找到收入级次,与其对应的税率便是该纳税人所适用的税率,全部税基乘以适用税率即可计算出应缴税额。例如,某纳税人某月应纳税所得额为6 000元,按表1-1所列税率,适用第二级次,应纳税额=6 000×20%=1 200(元)。

全额累进税率计算方法简便,但税收负担不合理,特别是在划分级距的临界点附近,税负呈跳跃式递增,甚至会出现税额增加超过课税对象数额增加的不合理现象,不利于鼓励纳税人增加收入。

超额累进税率指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。表1-2假定为某个人所得税所适用的三级超额累进税率表。

表 1-2 某个人所得税三级超额累进税率表

级数	全月应纳税所得额(元)	税率(%)	速算扣除数
1	5 000(含)以下	10	0
2	5 000~20 000(含)	20	500
3	20 000以上	30	2 500

假如,某人某月应纳税所得额为6 000元,按表1-2所列税率,其应纳税额可以分步计算:

第一级的5 000元适用10%的税率,应纳税额=5 000×10%=500(元);

第二级的1 000元(6 000-5 000)适用20%的税率,应纳税额=1 000×20%=200(元);

其该月应纳税额=5 000×10%+1 000×20%=700(元)。