

2006年度注册会计师全国统一考试辅导教材

税法

Taxation
Laws

中国注册会计师协会 编

CPA



经济科学出版社

2006 年度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 编

经济科学出版社

责任编辑:唐俊南 马 兰 姜 峰
责任校对:徐领弟 杨晓莹
版式设计:代小卫
技术编辑:刘 军 潘泽新

税 法

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编:100036

总编室电话:88191217 发行部电话:88191540

网址:www.esp.com.cn

电子邮件:esp@esp.com.cn

河北○五印刷厂印装

787×1092 16 开 29.75 印张 700000 字

2006 年 4 月第一版 2006 年 4 月第一次印刷

印数:000001—100000 册

ISBN 7 - 5058 - 5521 - 2/F · 4780 定价:37.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)



前 言

改革开放以来,尤其是在建立和完善社会主义市场经济体制的过程中,中国政府十分重视中介服务行业的建设与发展,在改革开放初期就首先恢复了注册会计师制度。经过二十多年的发展,特别是在社会主义市场经济体制建设过程中,中国注册会计师行业发展十分迅速,截至2005年底,全国共有会计师事务所5350余家,注册会计师6.9万余人,非执业会员7万余人;注册会计师执业质量和执业水平也迅速提高,在证券市场发展、国有企业改革和社会主义市场经济体制建设中发挥了重要作用。“国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要”明确提出要规范发展会计、审计等经济鉴证类服务,并把培育发展行业协会作为完善社会管理体制、推进社会主义和谐社会建设的一项重要内容。所有这些,都充分体现了党中央和国务院对包括注册会计师行业在内的市场中介行业的高度重视,为注册会计师行业的未来发展提供了前所未有的良好政策环境,令人振奋和鼓舞。同时,也对注册会计师队伍素质的全面提升提出了新要求。

通过考试选拔和培养德才兼备的注册会计师后备力量是规范发展注册会计师行业十分重要的环节。自1991年实行注册会计师全国统一考试制度以来,我国已成功地举办了14次考试。截至2005年底,累计已有125258名考生通过了全部科目的考试,为注册会计师队伍补充和储备了大量的合格人才。为了配合2006年度注册会计师全国统一考试工作,更好地为广大考生服务,中国注册会计师协会组织有关专家,根据财政部注册会计师考试委员会发布的《2006年度注册会计师全国统一考试大纲》,编写了《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《经济法》和《税法》等五科考试的辅导教材和与之配套的《经济法规汇编》参考书。

五科考试辅导教材是在2005年度考试辅导教材的基础上,作了差错更正等技术性修订,并根据截至2005年12月31日已发布并生效的相关法规进行了修订。

《经济法规汇编》在2005年度《经济法规汇编》的基础上收录了最新相关法律、法规及制度,对考生更好地学习理解整套教材起到了补充的作用,可

以使考生加深对相关专业知识的全面理解,同时该书还具有实用性,可供注册会计师及有关人员参阅。

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

2006年4月

目 录

第一章 税法概论	(1)
第一节 税法的概念	(1)
第二节 税法的地位及与其他法律的关系	(6)
第三节 我国税收的立法原则	(7)
第四节 我国税法的制定与实施	(9)
第五节 我国现行税法体系	(11)
第六节 我国税收管理体制	(17)
第二章 增值税法	(23)
第一节 征税范围及纳税义务人	(23)
第二节 一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理	(26)
第三节 税率与征收率的确定	(32)
第四节 一般纳税人应纳税额的计算	(33)
第五节 小规模纳税人应纳税额的计算	(44)
第六节 电力产品应纳增值税的计算及管理	(45)
第七节 几种特殊经营行为的税务处理	(48)
第八节 进口货物征税	(49)
第九节 出口货物退(免)税	(51)
第十节 纳税义务发生时间与纳税期限	(65)
第十一节 纳税地点与纳税申报	(66)
第十二节 增值税专用发票的使用及管理	(78)
第三章 消费税法	(89)
第一节 纳税义务人	(89)
第二节 税目、税率	(89)
第三节 应纳税额的计算	(93)
第四节 自产自用应税消费品应纳税额的计算	(97)
第五节 委托加工应税消费品应纳税额的计算	(99)
第六节 兼营不同税率应税消费品的税务处理	(101)
第七节 进口应税消费品应纳税额的计算	(102)
第八节 出口应税消费品退(免)税	(103)
第九节 纳税义务发生时间与纳税期限	(105)
第十节 纳税地点与纳税申报	(105)

第四章 营业税法	(109)
第一节 纳税义务人与扣缴义务人	(109)
第二节 税目、税率	(111)
第三节 计税依据	(114)
第四节 应纳税额的计算	(119)
第五节 几种经营行为的税务处理	(120)
第六节 税收优惠	(124)
第七节 纳税义务发生时间与纳税期限	(129)
第八节 纳税地点与纳税申报	(130)
第五章 城市维护建设税法	(135)
第一节 纳税义务人	(135)
第二节 税率	(135)
第三节 计税依据	(136)
第四节 应纳税额的计算	(136)
第五节 税收优惠	(136)
第六节 征收管理与纳税申报	(137)
附:教育费附加的有关规定	(138)
第六章 关税法	(141)
第一节 征税对象及纳税义务人	(141)
第二节 进出口税则	(142)
第三节 原产地规定	(148)
第四节 关税完税价格	(148)
第五节 应纳税额的计算	(154)
第六节 关税减免	(154)
第七节 行李和邮递物品进口税	(158)
第八节 关税征收管理	(159)
第七章 资源税法	(161)
第一节 纳税义务人	(161)
第二节 税目、单位税额	(161)
第三节 课税数量	(162)
第四节 应纳税额的计算	(163)
第五节 税收优惠	(164)
第六节 征收管理与纳税申报	(165)
第八章 土地增值税法	(167)
第一节 纳税义务人	(168)
第二节 征税范围	(168)
第三节 税率	(171)
第四节 应税收入与扣除项目的确定	(172)
第五节 应纳税额的计算	(174)
第六节 税收优惠	(176)
第七节 征收管理与纳税申报	(177)

第九章 城镇土地使用税法	(182)
第一节 纳税义务人	(182)
第二节 征税范围	(182)
第三节 应纳税额的计算	(183)
第四节 税收优惠	(186)
第五节 征收管理与纳税申报	(190)
第十章 房产税法	(193)
第一节 纳税义务人及征税对象	(193)
第二节 征税范围	(194)
第三节 计税依据与税率	(194)
第四节 应纳税额的计算	(195)
第五节 税收优惠	(196)
第六节 征收管理与纳税申报	(198)
第十一章 车船使用税法	(201)
第一节 纳税义务人	(201)
第二节 征税范围	(201)
第三节 税率	(202)
第四节 应纳税额的计算	(203)
第五节 税收优惠	(204)
第六节 征收管理与纳税申报	(205)
第十二章 印花税法	(208)
第一节 纳税义务人	(208)
第二节 税目、税率	(209)
第三节 应纳税额的计算	(212)
第四节 税收优惠	(215)
第五节 纳税方法与纳税申报	(217)
第六节 征收管理与违章处罚	(219)
第十三章 契税法	(222)
第一节 征税对象	(222)
第二节 纳税义务人与税率	(224)
第三节 应纳税额的计算	(224)
第四节 税收优惠	(225)
第五节 契税征收管理	(227)
第十四章 企业所得税法	(229)
第一节 纳税义务人及征税对象	(229)
第二节 税率	(231)
第三节 应纳税所得额的计算	(231)
第四节 资产的税务处理	(262)
第五节 股权投资与合并分立的税务处理	(266)
第六节 应纳税额的计算	(272)
第七节 税收优惠	(276)

第八节 税额扣除.....	(283)
第九节 征收管理与纳税申报.....	(285)
第十五章 外商投资企业和外国企业所得税法	(307)
第一节 纳税义务人及征税对象.....	(307)
第二节 税率.....	(308)
第三节 应纳税所得额的计算.....	(309)
第四节 资产的税务处理.....	(317)
第五节 税收优惠.....	(320)
第六节 境外所得已纳税款的扣除.....	(334)
第七节 关联企业业务往来.....	(334)
第八节 应纳税额的计算.....	(336)
第九节 征收管理与纳税申报.....	(340)
第十六章 个人所得税法	(349)
第一节 纳税义务人.....	(350)
第二节 所得来源的确定.....	(352)
第三节 应税所得项目.....	(352)
第四节 税率.....	(359)
第五节 应纳税所得额的规定.....	(361)
第六节 应纳税额的计算.....	(364)
第七节 税收优惠.....	(383)
第八节 境外所得的税额扣除.....	(386)
第九节 纳税申报及缴纳.....	(387)
第十七章 税收征收管理法	(401)
第一节 税收征收管理法概述.....	(401)
第二节 税务管理.....	(404)
第三节 税款征收.....	(414)
第四节 税务检查.....	(427)
第五节 法律责任.....	(430)
第六节 纳税评估管理办法.....	(435)
第七节 纳税担保试行办法.....	(442)
第十八章 税务行政法制	(448)
第一节 税务行政处罚.....	(448)
第二节 税务行政复议.....	(453)
第三节 税务行政诉讼.....	(458)
第四节 税务行政赔偿.....	(462)

第一章 税法概论

第一节 税法的概念

一、税法的定义

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。因此,了解税收的本质与特征是非常必要的。税收的实质是国家为了行使其职能,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。

因此,税法就是国家凭借其权力,利用税收工具的强制性、无偿性、固定性的特征参与社会产品和国民收入分配的法律规范的总称。

二、税收法律关系

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,都是由权利主体、客体和法律关系内容三方面构成的,但在三方面的内涵上,税收法律关系则具有特殊性。

1. 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

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;财产税法律关系客体即是财产;流转税法律关系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. 税收法律关系的内容

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、进行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。

(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,《中华人民共和国刑法》(以下简称《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,可以申请复议或提起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。

(一) 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。即纳税主体,主要是指一切履行纳税义务的法人、自然人及其

他组织。

(三)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,我国现行税收法律、法规都有自己特定的征税对象。比如,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。

(四)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。比如,消费税具体规定了烟、酒等 11 个税目。

(五)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,也是衡量税负轻重与否的重要标志。我国现行使用的税率主要有:

1. 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。我国的增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。

2. 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。目前采用这种税率的有个人所得税。

3. 定额税率。即按征税对象确定的计算单位,直接规定一个固定的税额。目前采用定额税率的有资源税、城镇土地使用税、车船使用税等。

4. 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,采用这种税率的是土地增值税。

(六)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。如流转税在生产和流通环节纳税;所得税在分配环节纳税等。

(七)纳税期限。是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。比如,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 4 个月内汇算清缴,多退少补;营业税的纳税期限,分别为 5 日、10 日、15 日或者 1 个月,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,不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

(八)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。

(九)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征征税的特殊规定。

(十)罚则。主要是指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,比如该法的解释权、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,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的发展和完善,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进行实施的法律。如个人所得税法、税收征收管理法等。

(二)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《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》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。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)就属于税收程序法。

(三)按照税法征收对象的不同,可分为四种

1. 对流转额课税的税法。主要包括增值税、营业税、消费税、关税等税法。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、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等税法。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、印花税等税法。

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。

(四)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。外国税法是指外国各个国家制定的税收制度。

(五)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局征收管理,如增值税。

当前,除个别小税种地方政府有立法权外,其余税种的立法权均属中央政府。

五、税法的作用

由于税法调整的对象涉及社会经济活动的各个方面,与国家的整体利益及企业、单位、个人的直接利益有着密切的关系,并且在建立和发展我国社会主义市场经济体制中,国家将通过制定实施税法加强对国民经济的宏观调控,因此,税法的地位越来越重要。正确认识税法在我国社会主义市场经济发展中的重要作用,对于我们在实际工作中准确地把握和认真执行税法的各项规定是很必要的。我国税法的重要作用主要有这样几方面:

(一)税法是国家组织财政收入的法律保障

为了维护国家机器的正常运转以及促进国民经济健康发展,必须筹集大量的

资金,即组织国家财政收入。为了保证税收组织财政收入职能的发挥,必须通过制定税法,以法律的形式确定企业、单位和个人履行纳税义务的具体项目、数额和纳税程序,惩治偷逃税款的行为,防止税款流失,保证国家依法征税,及时足额地取得税收收入。针对我国税费并存(政府收费)的宏观分配格局,今后一段时期,我国实施税制改革,一个重要的目的就是要逐步提高税收占国民生产总值的比重,以保障财政收入。

(二)税法是国家宏观调控经济的法律手段

我国建立和发展社会主义市场经济体制,一个重要的改革目标,就是从过去国家习惯于用行政手段直接管理经济,向主要运用法律、经济的手段宏观调控经济转变。税收作为国家宏观调控的重要手段,通过制定税法,以法律的形式确定国家与纳税人之间的利益分配关系,调节社会成员的收入水平,调整产业结构和社会资源的优化配置,使之符合国家的宏观经济政策;同时,以法律的平等原则,公平经营单位和个人的税收负担,鼓励平等竞争,为市场经济的发展创造良好的条件。例如:1994年实施的增值税和消费税暂行条例,对于调整产业结构,促进商品的生产、流通,适应市场竞争机制的要求,都发挥了积极的作用。

(三)税法对维护经济秩序有重要的作用

由于税法的贯彻执行,涉及从事生产经营活动的每个单位和个人,一切经营单位和个人通过办理税务登记、建账建制、纳税申报,其各项经营活动都将纳入税法的规范制约和管理范围,都将较全面地反映出纳税人的生产经营情况。这样税法就确定了一个规范有效的纳税秩序和经济秩序,监督经营单位和个人依法经营,加强经济核算,提高经营管理水平;同时,税务机关按照税法规定对纳税人进行税务检查,严肃查处偷逃税款及其他违反税法规定的行为,也将有效地打击各种违法经营活动,为国民经济的健康发展创造一个良好、稳定的经济秩序。

(四)税法能有效地保护纳税人的合法权益

由于国家征税直接涉及纳税人的切身利益,如果税务机关随意征税,就会侵犯纳税人的合法权益,影响纳税人的正常经营,这是法律所不允许的。因此,税法在确定税务机关征税权力和纳税人履行纳税义务的同时,相应规定了税务机关必尽的义务和纳税人享有的权利,如纳税人享有延期纳税权、申请减税免税权、多缴税款要求退还权、不服税务机关的处理决定申请复议或提起诉讼权等;税法还严格规定了对税务机关执法行为的监督制约制度,如进行税收征收管理必须按照法定的权限和程序行事,造成纳税人合法权益损失的要负赔偿责任等。所以说,税法不仅是税务机关征税的法律依据,同时也是纳税人保护自身合法权益的重要法律依据。

(五)税法是维护国家权益,促进国际经济交往的可靠保证

在国际经济交往中,任何国家对在本国境内从事生产、经营的外国企业或个人都拥有税收管辖权,这是国家权益的具体体现。我国自1979年实行对外开放以来,在平等互利的基础上,不断扩大和发展同各国、各地区的经济交流与合作,利用外资、引进技术的规模、渠道和形式都有了很大发展。我国在建立和完善涉外税法的同时,还同80多个国家签订了避免双重征税的协定。这些税法规定既维护了国家的权益,又为鼓励外商投资,保护国外企业或个人在华合法经营,发展国家间平等互利的经济技术合作关系,提供了可靠的法律保障。

第二节 税法的地位及与其他法律的关系

了解税法在整个国家法律中所处的地位,以及与其他法律之间的关系,能使我们更好地执行税法,有效地打击违反税法的犯罪行为。

一、税法的地位

税法是我国法律体系的重要组成部分。在我国法律体系中,税法的地位是由税收在国家经济活动中的重要性决定的。第一,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;第二,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。现代国家大多奉行立宪征税、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,税务争讼要按法定程序解决。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门法,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

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、税收处罚法中规定外,在某种情况下也援引一些其他法律。

(一)税法与《宪法》的关系

《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。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

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进行课税,是调整国家与纳税人关系的法律规范,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。

但两者之间又有联系,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。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,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,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做相应的调整。

(三)税法与《刑法》的关系

税法与《刑法》有本质区别。《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。但应该指出的是,违反了税法,并不一定就是犯罪。例如,我国修改后的《刑法》第二百零一条规定:“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10%以上不满30%并且偷税数额在1万元以上不满10万元的,或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的,处3年以下有期徒刑或者拘役……”。而《税收征收管理法》第六十三条规定:“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,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少缴的税款、滞纳金,并处不缴或少缴的税款50%以上5倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。”从上面可以看出,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。

第三节 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,并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:

一、从实际出发的原则

从实际出发,这是唯物主义的思想路线在税收立法实践中的运用和体现。贯彻这个原则,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。

二、公平原则

在税收立法中一定要体现公平原则。所谓公平,就是要体现合理负担原则。在市场经济体制下,参加市场竞争的各个主体需要有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,反之少纳税。三是从税负平衡看,不同地区、不同行业间及多种经济成分之间的实际税负必须尽可能公平。

三、民主决策的原则

民主决策的原则主要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。

四、原则性与灵活性相结合的原则

在制定税法时,要求明确、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,不致与现实脱节,又要求在制定税法时,不能规定得过细过死,这就要求必须坚持原则性与灵活性相结合的原则。具体讲,就是必须贯彻法制的统一性与因时、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,各地区、各部门不能擅自制定违背国家宪法和法律的所谓“土政策”、“土规定”。但是,我国又是一个幅员辽阔、人口众多、多民族的国家,各地区的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。

五、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失效;在修改、补充或制定新的税法时,应保持与原有税法的承续关系,应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。