



普通高等教育经济与管理类规划教材

MANAGEMENT

税法教程

(第3版)

赵恒群 主 编

李 晶 副主编

PUTONG GAODENG JIAOYU
JINGJI YU GUANLILEI
GUIHUA JIAOCAI



清华大学出版社

<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社

<http://press.bjtu.edu.cn>

普通高等教育经济与管理类规划教材

税法教程

(第3版)

赵恒群 主 编

李 晶 副主编

清华大学出版社
北京交通大学出版社

• 北京 •

内 容 简 介

本书是根据我国最新税收法规编写的。全书内容包括：税法概论、增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、关税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税和房产税、车辆购置税和车船税、印花税和契税、耕地占用税和烟叶税、企业所得税、个人所得税、税收征收管理、行政处罚与行政救济等。在各章节中，除基本法规和实施细则外，对其他法规文件均采用脚注形式注明，便于实际应用时查阅。

本书的特色在于：条文注释清晰，法理阐释透彻；案例丰富，应用性强。本书可以作为高等院校财政学专业、税务专业，以及经济管理类各专业的教学用书，也可作为税务干部、注册会计师、注册税务师和企业财会人员继续教育的培训教材。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，侵权必究。侵权举报电话：010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目 (CIP) 数据

税法教程/赵恒群主编. —3版. —北京：清华大学出版社；北京交通大学出版社，2011.9
(普通高等教育经济与管理类规划教材)

ISBN 978-7-5121-0776-2

I. ①税… II. ①赵… III. ①税法-中国-高等学校-教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 216720 号

责任编辑：黎 丹 特邀编辑：衣紫燕

出版发行：清华大学出版社 邮编：100084 电话：010-62776969

北京交通大学出版社 邮编：100044 电话：010-51686414

印刷者：北京市德美印刷厂

经 销：全国新华书店

开 本：185×260 印张：26 字数：649 千字

版 次：2011 年 9 月第 3 版 2011 年 9 月第 1 次印刷

书 号：ISBN 978-7-5121-0776-2/D·104

印 数：1~4 000 册 定价：38.00 元

本书如有质量问题，请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评，我们表示欢迎和感谢。
投诉电话：010-51686043, 51686008；传真：010-62225406；E-mail: press@bjtu.edu.cn。

第3版前言

税法与税收密不可分。税收以法律的形式确定下来以后,便成为人们普遍遵守的行为准则。税收活动涉及的领域非常广泛,与社会稳定、经济发展和人民生活息息相关。从政府管理的角度看,税收是国家实施宏观调控的重要工具。政府通过制定和实施税收政策,保证财政收入,调节收入分配和经济运行,促进社会经济的健康发展。从企业管理的角度看,纳税本身是企业的一项必要支付,也是企业会计的一项日常工作。依法纳税,维护自身合法权益,已成为企业管理的一项重要内容。从公民个人的角度看,随着收入渠道的多样化和收入总量的增加,纳税日益成为经济生活中的一件大事。

为满足高等院校财政学专业、税务专业,以及经济管理类各专业教学之需,我们根据最新税收法规编写了《税法教程》一书。本书也可作为广大税务干部、注册会计师、注册税务师和企业财会人员继续教育的培训教材。全书内容包括:税法概论、增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、关税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税和房产税、车辆购置税和车船税、印花税和契税、耕地占用税和烟叶税、企业所得税、个人所得税、税收征收管理、行政处罚与行政救济。在体例安排上,除正文外,各章设有:要点提示、内容引言、本章小结、复习思考题和案例分析题。在内容编写上,本着重在应用的原则,侧重法规解释与案例分析。在各章节中,除基本法规和实施细则外,对其他法规文件均采用脚注形式注明其出处,注明发文机关、文件名称、文件号和发文日期,便于实际应用时查阅。本书的特色在于:条文注释清晰,法理阐释透彻;案例丰富,应用性强。

本书由东北财经大学财政税务学院赵恒群教授任主编,李晶教授任副主编。全书共分16章,具体分工是:第1章由吴旭东教授编写;第2、3、4、13、14章由赵恒群教授编写;第5、6、7、8、9章由李晶教授编写;第10、11章由赵金玉副教授编写;第12、15、16章由田雷博士编写。最后,由赵恒群教授总纂定稿。

在本书编写过程中,我们参考了已出版的同类教材,借鉴了国内外学者已有的研究成果。在此,向他们表示由衷的感谢。

由于税收法规变化较快,编写时间仓促,作者水平所限,书中会有不当之处,敬请读者批评指正。

编 者

2011年10月

目 录

第1章 税法概论	1
1.1 税收与税法	1
1.2 税法的制定与实施	5
1.3 税收征管与收入划分	9
本章小结	11
复习思考题	12
第2章 增值税	13
2.1 征收范围和纳税人	14
2.2 税率和征收率	18
2.3 起征点和减免税	19
2.4 增值税的计算与缴纳	26
2.5 增值税专用发票使用管理	37
2.6 出口货物退（免）税	41
2.7 案例分析	51
本章小结	55
复习思考题	56
案例分析题	56
第3章 消费税	58
3.1 征税对象和纳税人	59
3.2 税目税率和计税依据	60
3.3 消费税的计算与缴纳	73
3.4 出口应税消费品退（免）税	78
3.5 案例分析	80
本章小结	82
复习思考题	83
案例分析题	83
第4章 营业税	85
4.1 征收范围、纳税人和扣缴义务人	86
4.2 税目税率和计税依据	88
4.3 营业税的计算与缴纳	99

4.4 税收优惠	103
4.5 案例分析	112
本章小结	115
复习思考题	115
案例分析题	115
第5章 城市维护建设税	117
5.1 纳税人、计税依据和税率	117
5.2 税额计算、减免与缴纳	118
5.3 案例分析	120
本章小结	121
复习思考题	121
案例分析题	122
第6章 关税	123
6.1 征税对象、纳税人和适用税率	123
6.2 关税完税价格的确定	126
6.3 关税的减免	128
6.4 进境物品进口税	130
6.5 关税的计算与缴纳	130
6.6 案例分析	133
本章小结	134
复习思考题	135
案例分析题	135
第7章 资源税	136
7.1 纳税人、征税对象和税率	136
7.2 税额计算、减免与缴纳	138
7.3 案例分析	141
本章小结	142
复习思考题	142
案例分析题	142
第8章 土地增值税	143
8.1 征收范围和纳税人	143
8.2 计税依据和适用税率	145
8.3 税额计算、减免与缴纳	148
8.4 案例分析	156
本章小结	157
复习思考题	158
案例分析题	158

第9章 城镇土地使用税和房产税	159
9.1 城镇土地使用税	159
9.2 房产税	165
9.3 案例分析	171
本章小结	172
复习思考题	172
案例分析题	172
第10章 车辆购置税和车船税	174
10.1 车辆购置税	175
10.2 车船税	180
10.3 案例分析	182
本章小结	183
复习思考题	184
案例分析题	184
第11章 印花税和契税	185
11.1 印花税	185
11.2 契税	196
11.3 案例分析	203
本章小结	205
复习思考题	205
案例分析题	206
第12章 耕地占用税和烟叶税	207
12.1 耕地占用税	207
12.2 烟叶税	210
12.3 案例分析	211
本章小结	212
复习思考题	213
案例分析题	213
第13章 企业所得税	214
13.1 纳税人和征税对象	215
13.2 适用税率	216
13.3 应纳税所得额的计算	218
13.4 资产的税务处理	235
13.5 特殊事项的税务处理	240
13.6 特别纳税调整	266
13.7 税收优惠	271
13.8 企业所得税的计算	285
13.9 企业所得税的缴纳	293

13.10 案例分析	303
本章小结	305
复习思考题	306
案例分析题	306
第 14 章 个人所得税	308
14.1 纳税人和所得来源地	309
14.2 应税所得项目和适用税率	310
14.3 税收优惠	317
14.4 个人所得税的计算	322
14.5 个人所得税的缴纳	351
14.6 案例分析	354
本章小结	356
复习思考题	357
案例分析题	357
第 15 章 税收征收管理	359
15.1 税务管理	359
15.2 税款征收	365
15.3 税务检查	374
15.4 法律责任	376
15.5 案例分析	382
本章小结	384
复习思考题	384
案例分析题	385
第 16 章 行政处罚与行政救济	386
16.1 税务行政处罚	386
16.2 税务行政救济	389
16.3 案例分析	405
本章小结	406
复习思考题	407
案例分析题	407

第 1 章

税法概论

【本章要点提示】

- 税收与税法的关系
- 税收法律关系
- 税法体系与税法分类
- 税法的制定与实施
- 税收征管与税种划分

本章内容引言

税收是存在了几千年的财政收入形式，也是现代各国普遍存在的社会经济现象。税收与税法密不可分，税收以法律的形式确定下来以后，便成为人们普遍遵守的行为准则。税法调整对象是国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系。税法有广义与狭义之分。广义概念上的税法，包括调整税收关系的所有税收法律、税收法规、税收规章和规范性文件，是税法体系的总称。本书所介绍的就是广义概念上的税法。

税法是国家法律的重要组成部分。税法的重要性是由税收在社会经济生活中的重要性决定的。税收活动涉及的领域非常广泛，与社会稳定、经济发展和人民生活息息相关。正确制定和实施税法，对于保障国家利益和纳税人的合法权益，促进经济发展和社会进步具有重要意义。

本章主要介绍税法基础知识，包括税收与税法的关系、税收法律关系、税法体系、税法的分类、税收立法原则、税收立法机关、税收立法程序、税法适用原则、税收执法原则、税收征管范围和中央政府与地方政府之间的收入划分。

1.1 税收与税法

1.1.1 税收与税法的关系

税收不是从来就有的，它是人类社会发展到了历史阶段的产物，是随着私有制的出现和国家的产生而产生的。税收，中国古代又称税、租税、赋税、捐税，既是一种存在了几千

年的财政收入形式，又是现代各国普遍存在的社会经济现象。无论是国家机器的运转，还是人民的生活与生产，都与税收有密切的联系。

近些年来，关于税收的概念有许多解释，但主要观点有两种。一种观点认为，税收是国家为了行使职能的需要，凭借政治权力，按照预先规定的标准，无偿地参与社会产品或国民收入分配的一种形式。另一种观点认为，税收是国家为公民提供公共物品的成本补偿。也就是说，纳税人之所以要纳税，是因为他享受了国家提供的公共物品；国家之所以要征税，是因为国家要为公民提供公共物品，只能采用税收形式来补偿公共物品的成本。无论哪种说法，税收都是一个经济范畴，是一定社会形态下的客观存在。在市场经济条件下，税收既是国家取得财政收入的重要形式，也是国家调控社会经济的重要杠杆。

税收与税法是两个既有区别又有联系的不同概念。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与义务关系的法律规范的总称。税法的目的是维护正常的税收秩序，保障国家利益和纳税人的合法权益。税收反映的是国家与纳税人之间的经济利益分配关系，而税法反映的是国家与纳税人之间的权利与义务关系。

税收与税法密不可分。税收是税法产生、存在和发展的基础，是决定税法性质和内容的重要因素。税收产生以来的历史表明，有税必有法，无法不成税。税收与税法之间的关系，是一种经济内容与法律形式内在结合的关系。税收作为产品分配形式，是税法的具体内容。税法作为特殊的行为规范，是税收的法律形式。

1.1.2 税收法律关系

税收以法律的形式确定下来以后，国家与纳税人之间的经济关系便上升为一种特定的法律关系——税收法律关系。

1. 税收法律关系的性质

税收法律关系是指由税收法律所调整的国家及其税务机关与纳税人之间的权利与义务关系。它以国家及其税务机关为一方，以纳税人为另一方，以征税对象为客体，以征纳双方享有的权利和承担的义务为主要内容的一种特殊的法律关系。

关于税收法律关系的性质，学者们有不同的认识。

德国法学家奥特·麦雅认为，税收法律关系是国民对国家课税权的服从关系，属于权力关系。在这种关系中，国家作为意志主体出现，处于绝对优势地位，纳税人必须服从国家的意志。纳税人纳税义务的发生，是由国家及其税务机关的“查定处分”这一行政行为来决定的。

另一位德国法学家阿尔巴特·亨塞尔认为，税收法律关系是国家及其税务机关请求纳税人履行税收债务的关系，因而属于债务关系。在这种关系中，国家作为债权人而存在，纳税人作为债务人而存在。纳税人纳税义务的发生，取决于纳税人发生了应当纳税的物件与事实，而不取决于国家及其税务机关的“查定处分”这种行政行为。

日本税法专家金子宏认为，税收法律关系的主要内容，是国家及其税务机关要求纳税人做出金钱的给付，把它理解为债务关系基本上是正确的。但是，税收法律关系并不是单纯的债务关系，如更正、决定、滞纳处分等所构成的关系，从法律的角度观察，就属于权利关系。因此，税收法律关系是由各种不同性质的法律关系构成的。

2. 税收法律关系的构成

从总体上看，税收法律关系是由权利主体、权利客体和法律关系内容三个方面构成的。

1) 权利主体

权利主体是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人,包括征税主体和纳税主体两个方面。征税主体是指国家和代表国家行使征税职责的各级税务机关、海关和财政机关。纳税主体是指负有并履行纳税义务的人,包括法人、自然人和其他组织。对纳税主体的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。

在税收法律关系中,权利主体双方的法律地位是平等的。但是,由于税收征纳关系的特殊性,决定了征纳双方的权利与义务不对等。这是税收法律关系的一个重要特征。

2) 权利客体

权利客体是指税收法律关系中权利主体的权利和义务所共同指向的对象,也就是征税对象。它表明国家对什么东西征税或人民的什么东西应当纳税。比如,财产税的征税对象是纳税人拥有的应税财产;所得税的征税对象是纳税人取得的应税所得。

3) 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容是指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。它规定了权利主体应该做什么,不应该做什么,以及相关的法律责任等。

在我国,税务机关的权利主要有:依法征税权、税务检查权、违章处罚权等;其义务主要有:提供纳税服务、把税款解缴入库、依法受理税务行政复议等。

纳税人的权利主要有:多缴税款申请退还权、依法申请延期纳税权、依法申请减免税权、申请行政复议和提起诉讼权等;其义务主要有:依法办理税务登记、依法办理纳税申报、依法缴纳税款、依法接受税务检查等。

3. 税收法律关系的产生、变更与终止

1) 税收法律关系的产生

税收法律关系的产生,是以纳税事项的形成作为标志的。在税法规范的范围内,产生了法律事实即形成了纳税事项,税收法律关系就产生了。税收法律关系的产生取决于两个直接原因:一是税收法律行为的产生。如服装厂将服装销售给商场,对服装厂的销售行为所取得的销售收入就要依法征收增值税,形成了增值税的征纳关系。这一销售行为就是新的税收法律关系确立的税收法律事实。二是某种税收法律事实的发生。如企业登记注册,为新的税收法律关系的产生提供了一个重要的前提条件,也是导致税收法律关系产生的一个直接原因。但是,企业登记注册并非立刻导致税收法律关系产生。只有当新办企业在生产经营活动中出现一定的税收法律事实,取得收入或获得收益时,方能形成征纳双方的权利义务关系。

2) 税收法律关系的变更

税收法律关系的变更,是指依法已形成的税收法律关系,由于客观情况变化而引起权利义务的变更。但其关系本身变更之后,仍以不同的形态继续保持。这种变更具体表现在税收法律关系“三要素”的改变上:一是主体的变更,如两个税务机关发生合并,但他们与纳税人之间的权利义务关系仍然有效。又如纳税人转产或联合、改组等。但是如果双方同时发生变换,即使关系内容不变,亦不属税收法律关系的变更,而应属该关系的消灭。二是客体的变更,既可以是范围的变更,也可以是客体性质的变更。三是内容变更,税收法律关系主体之间的权利和义务发生变化。

税收法律变更,主要由以下四种情况引起:一是税法的修改或补充;二是征税程序的变动;三是纳税人的应税行为发生了变化;四是因不可抗力或特殊原因使纳税人无法履行纳税义务。

3) 税收法律关系的终止

税收法律关系的终止是指税收法律关系主体之间的权利义务关系完全消失或不复存在。税收法律关系的终止,通常有以下两种情况:一是绝对终止,主体双方之间的权利与义务已不存在了;二是相对终止,即税收法律关系部分消失、部分存在。但无论是绝对终止还是相对终止都必须依据一定的客观情况。

税收法律关系的终止,通常由以下两种法律事实所引起。一是权利主体一方消失,引起原税收法律关系终止,如纳税公民死亡、企业破产撤销均能引起税收法律关系消灭。二是权利与义务内容全部消失。这类法律事实又可分为两种情况:一是原关系内容由于纳税人享受了权利或履行了义务而消失,如纳税人符合税法规定免税条件,或纳税人依法履行了纳税义务;二是原关系内容被撤销或被废止,如废止了税法某一内容的执行,或者税务机关撤销了某一具体税务行政行为,或者人民法院依法撤销了某一税务行政行为等。

1.1.3 税法体系

税法体系是指一国税收法律规范有机联系的整体。在我国,各有权机关根据国家立法体制的规定所制定的一系列税收法律、法规、规章和规范性文件,构成了我国的税法体系。我们平时所说的税法,有广义和狭义之分。广义概念上的税法,包括所有调整税收关系的法律、法规、规章和规范性文件,是税法体系的总称。而狭义概念上的税法,特指由立法机关按照立法程序制定和颁布的税收法律。

广义概念上的税法,按其表现形式可分为四种。

(1) 税收法律。这里所说的税收法律即狭义的税法,在我国特指由全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律。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》和《中华人民共和国税收征收管理法》,就属于这种意义的税法。除《宪法》外,在我国税法体系中,税收法律具有最高的法律效力,是其他机关制定税收法规、规章的法律依据。

(2) 税收法规。税收法规又称授权立法或准法律,是指由最高行政机关在立法机关授权范围内制定的各种税法。如全国人民代表大会及其常务委员会根据需要,授权国务院制定某些具有法律效力的暂行条例或规定等。我国目前大部分有关税收的法律规定,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》、《中华人民共和国营业税暂行条例》、《中华人民共和国资源税暂行条例》等,都属于这种意义上的税法。

(3) 税收规章。所称税收规章,是指按照税收法律或法规所明确的权责关系,由财政部、国家税务总局和海关总署制定的各种实施细则等。一般地说,每种税收法律或法规要付诸实施,都要作出具体的说明或解释,相应地就要制定实施细则。如我国现行税法中的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》、《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》、《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》等,就属于税收规章。

(4) 规范性文件。规范性文件主要是指在实施条例或实施细则的基础上,为便于税款的征收和缴纳,由财政部、国家税务总局和海关总署,以及各省级税务机关,按照法律、法规的授权规定制定的各种注释和具体规定。如现行税法中,《营业税税目注释》、《增值税若干具体问题的规定》等,就属于规范性文件。

1.1.4 税法的分类

在税法体系中,按照各种税法的内容、职能、适用范围的不同,可以分为不同类型的

税法。

1. 税收基本法和税收普通法

按照税法的内容范围和地位，税法分为税收基本法和税收普通法。

税收基本法又称税法通则，是税法体系的主体和核心，具有税收母法的性质。税收基本法的内容，一般应包括：税收立法的依据和宗旨、税收立法的体制与程序、税法体系的基本结构、税收征纳双方的权利与义务、全社会协税护税的责任与义务、税务机关的组织结构等。税收基本法是制定各种单行税法的依据。目前，世界上的一些经济发达国家，如美国、德国、日本等，都制定了税收基本法。我国目前还没有税收基本法。鉴于我国社会经济庞大、国情复杂，《宪法》对税收的规定比较简单，以及单行税法又较多的实际情况，制定税收基本法是十分必要的。

税收普通法是根据税收基本法的原则，对基本法所规定的事项分别立法实施的法律。在我国，按照税种或税收管理内容制定的各种单行税法，都属于税收普通法的范畴。

2. 税收实体法和税收程序法

按照税法的内容性质和职能，税法分为税收实体法和税收程序法。

税收实体法是关于纳税义务的税法。它主要是确定税种立法，具体规定各税种的实体要素，包括：纳税义务人、征税对象、税目、税率、减免税、纳税环节、纳税期限、纳税地点等。如我国现行税法体系中，企业所得税法、个人所得税法、车船税法等，都属于税收实体法。

税收程序法是有关税收程序的税法。它主要规定税务机关和纳税人在征纳税过程中必须履行的程序及其管理要求。如我国现行税法体系中，税收征管法、税务行政复议规则、发票管理办法等，都属于税收程序法。

3. 商品税法、所得税法、财产税法和其他税法

按照税法所规定的征税对象的性质，税法分为商品税法、所得税法、财产税法和其他税法。征税对象是国家征税的目的物，是区分不同税种的主要标志。

商品税法是有关商品劳务课税的税法，包括增值税法、消费税法、营业税法 and 关税法等。所得税法是有关所得课税的税法，包括企业所得税法、个人所得税法等。财产税法是有关财产课税的税法，包括资源税法、城镇土地使用税法、耕地占用税法、土地增值税法及房产税法、车船税法等。其他税法是指商品税法、所得税法、财产税法之外的税法，主要包括印花税法等。

4. 国内税法和国际税法

按照税法的适用范围或管辖权限，税法分为国内税法和国际税法。

国内税法是指一个国家的内部税收法规，它适用于国内的税收事务。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，它适用于国际间的税收事务。

1.2 税法的制定与实施

1.2.1 税法的制定

税法的制定，通常又称税收立法，是指有权机关按照一定的程序，制定、修改和废止税法的一种专门活动。

1. 税法制定的原则

税收立法是一项非常严肃而细致的工作。税收负担是否公平、税收效率是高是低,在很大程度上取决于税收立法。

我国税收立法的指导思想是公平税负,促进社会经济发展。在此前提下,税法的制定还应遵循以下原则。

(1) 实事求是。“立法者应该把自己看作一个自然科学家。他不是在创造法律,不是在发明法律,而仅仅是在表述法律,他把精神关系的内在规律表现在有意识的现行法律之中。”^①这就是说,立法必须从实际出发,从国情出发。我国的税收立法必须符合我国的经济发展阶段、经济发展水平,以及党和国家的路线、方针和政策。对国外的做法和经验,只能借鉴,不能照搬。

(2) 民主决策。法制本来就是在广泛民主基础上的法制,因而必须走民主化的道路。日本在提出税法之前,一般都要向由企业界、学术界及工会等 30 人组成的“税制调查会”进行咨询答辩;在制定与修改税法时,还常与由商社等组成的民间组织“租税研究会”共同讨论,征求意见。我国是社会主义国家,人民群众更应以不同方式参与税法的制定。基本的税法应公开让全民进行讨论;具体税收条例的制定不仅应广泛征求各级税务机关的意见,还应听取众多纳税人的意见,使税法能够代表广大人民的根本利益。我国的税收立法听证会就是这一原则的体现。

(3) 原则性与灵活性相结合。这是辩证唯物主义思想在税收立法中的体现。原则性必须坚持,否则,立法就会迷失方向。但在坚持原则性时,也必须根据实际情况采取不同的形式灵活处理,留有一定的“余地”。

(4) 预见性或超前性。税法不仅是对现行行为的肯定和对成功经验、政策的总结,而且要根据即将到来的经济生活的变化,按照客观经济规律的要求,发挥立法预见性,适当进行超前立法。如果税收立法仅仅为解决已发生和亟待解决的问题,往往会造成日后的被动和不相适应,也会破坏税法的稳定性。

另外,不同社会、不同时期的税法并不是完全互不联系的。各国在漫长的历史发展中积累下来的立法经验和技巧,是人类历史文化的重要内容。批判地借鉴和吸收这些经验和技巧,有助于提高我国税收立法工作的质量,少走弯路,避免失误。

2. 税法制定的机关

税法是国家法律的重要组成部分,主要是由享有立法权的国家机关制定的。我国税法的制定机关是全国人民代表大会及其常务委员会。广义概念上的税法,其制定机关还包括国务院及其税务主管部门、省级人大及其常委会和省级人民政府,这些机关可以按照授权规定制定税收法规、规章。

(1) 全国人大及其常委会制定税收法律。《宪法》规定:“全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家立法权。”这就明确了我国税收法律的立法权由全国人大及其常委会行使,其他任何机关都没有制定税收法律的权力。在国家税收中,凡是基本的、全局性的问题,都需要由全国人大及其常委会以税收法律的形式颁布实施。

(2) 国务院经授权制定税收法规。经全国人大及其常委会授权,由国务院制定某些具有

① 马克思,恩格斯.马克思恩格斯全集(第1卷).北京:人民出版社,1956:138.

法律效力的税收条例。如我国现行的各种税的条例或暂行条例,均属于国务院经授权立法制定的。这些税收条例,具有国家法律的性质和地位,其法律效力高于行政法规,在立法程序上还需报全国人大常委会备案。

根据税收法律的授权规定,由国务院制定税法实施条例,行使税法解释权。如个人所得税法实施条例、税收征收管理法实施条例等,就是由国务院发布实施的。

(3) 地方人大及其常委会制定地方性税收法规。在税收立法上,我国一贯坚持“统一税法”的原则,省级人大及其常委会制定地方性税收法规,必须严格按照税收法律的授权行事。目前,除了海南省、民族自治地区按照全国人大授权立法规定,在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上,可以制定有关税收的地方性法规外,其他省、市一般都无权自定地方性税收法规。

(4) 国务院税务主管部门制定税收部门规章。有权制定税收部门规章的税务主管机关是财政部、国家税务总局和海关总署。税收部门规章的范围,包括对税收条例的具体解释、税收征管的具体规定、办法等。如财政部颁发的增值税暂行条例实施细则、营业税暂行条例实施细则等,就属于税收部门规章。税收部门规章在全国范围内具有普遍适用效力,但不得与税收法律、法规相抵触。

(5) 地方政府制定税收地方规章。按照“统一税法”的原则,省级人民政府制定税收规章,必须在税收法律、法规明确授权的前提下进行,并且不得与税收法律、法规相抵触。

3. 税法制定的程序

税法制定程序是指国家机关制定、修改和废止税法所经过的步骤和履行的程序。坚持按照法定程序制定税法,是实现以法治税的重要内容。

我国税收立法程序,一般要经过四个阶段。

(1) 提议阶段。税法的制定、修改、补充和废止,通常由国务院授权其税务主管部门(财政部和国家税务总局)负责调查研究,提出税法草案,在广泛征求意见并作修改后,上报国务院。

(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,以议案形式提交全国人民代表大会常务委员会审议。全国人民代表大会常务委员会法制工作委员会收到议案后,将议案发送给国务院各部委和各省级人民代表大会征求意见,修改后提交全国人民代表大会或常务委员会审议通过。

(3) 通过阶段。税收法规须经国务院审议通过。税收法律,在全国人民代表大会或常务委员会开会期间,先听取国务院关于税法议案的说明,然后经过讨论或辩论,以简单多数的方式通过税法议案,成为税法。

(4) 发布阶段。税收行政法规由国务院审议通过后,以国务院总理的名义发布实施。税收法律由全国人民代表大会或常务委员会审议通过后,以国家主席的名义发布实施。

1.2.2 税法的解释

税法解释是对税法的含义及所使用的概念、术语等所作的说明,它是税法制定与实施之间一个极为重要的环节。

1. 税法解释的原则

税法的解释,一般应遵循以下原则。

(1) 统一性原则。除有权或经授权有权解释税法的部门外, 政府其他部门无权解释税法。

(2) 集中性原则。税法的解释应由有权或经授权有权解释税法的部门的最高管理机关作出, 不能层层下放。全国性税法, 只能由中央税法解释部门负责解释; 各省、自治区、直辖市制定的地方性税法, 只能由省级税法解释部门负责解释。

(3) 忠实性原则。税法的解释应限于阐释、说明税法, 不能修改或补充税法的内容。税法的解释主要应限于两个方面: 一是对税法条文的进一步明确规定; 二是对税法具体运用和征收上的技术规定。

2. 税法解释的种类

税法解释通常带有不同的法律约束力。根据法律约束力的大小和有无, 税法解释一般可以分为四种。

(1) 立法解释。它是指立法机关对所立税法所作的解释。立法解释与所解释的法律本身具有同等的法律效力。立法解释的方式有两种: 一是在法律本身的某些条文中加以作出; 二是以报告或文件的形式作出。

(2) 司法解释。它是指司法机关在将法律适用于具体案件或事项时, 对有关法律条文所作的解释。司法解释具有法律效力, 但低于立法解释的效力。

(3) 行政解释。它是指行政机关对有关法律如何具体运用问题所作的解释。行政解释在一定范围内具有法律约束力。

(4) 学理解释。它是指其他单位和个人从法学研究、教育和宣传的角度, 对税法所进行的解释。学理解释不具备法律约束力, 是一种非正式解释。

1.2.3 税法的实施

税法的实施是税法在实际经济生活中的贯彻和运用。通过税法的实施, 把税法规定的权利义务转化成现实的权利义务。税法的实施有两方面要求: 一是税务机关及其工作人员严格执行税法; 二是纳税主体严格遵守税法。前者属于税法的适用和执行问题, 后者属于税法的遵从问题。

1. 税法的适用

税法具有多层次性, 并且经常处于变化之中。税法的适用, 必须遵循以下原则。

(1) 国际法优于国内法。我国与许多国家签订了双边税收协定即国际税法。在国际法与国内法有矛盾冲突时, 要贯彻“条约必须遵守”的国际法优先原则。也就是说, 国际税收协定所确定的原则和所作出的规定, 作为缔约国应当严格遵守, 不能用国内法的规定加以改变或否定, 不能以本国法律规定为理由来拒绝履行缔约国自己所承担的义务。

(2) 层次高的法优于层次低的法。我国广义概念上的税法是多层次的。法律效力依次是: 全国人大及其常委会通过的税法, 国务院经授权制定的税收条例、行政法规, 税收部门规章, 地方政府的行政解释。层次低的税法不得与层次高的税法相抵触, 否则无效。税收部门规章与地方政府规章具有相等法律效力, 但若二者抵触, 仍以税收部门规章为优先。

(3) 特别法优于普通法。同一层次的税法中, 普通规定具有普遍适用性, 适用于全国范围内的一切纳税人和征税对象。特别规定如税收优惠等, 是国家出于特定政策目标的考虑而

制定的,只适用于个别纳税人或征税对象。为确保国家政策目标的实现,在税法的适用上,特别规定要优先于普通规定。

(4) 实体法从旧,程序法从新。实体法从旧,是指税制不溯既往。当税制发生变化时,新税制所确定的实体要素不具有溯及既往的效力。也就是说,在新税制实施以前发生的纳税义务行为,在实体上应适用行为发生时的旧税制,只有当新税制实施以后发生的纳税义务行为才适用新税制。程序法从新,是指新法优于旧法。当税制发生变化时,无论纳税义务行为发生在何时,只要有关纳税手续等程序是在新法实施之后办理的,均应按新法规定执行。

2. 税法的执行

税法的执行,应遵循以下原则。

(1) 以事实为根据,以税法为准绳。这是我国多年来税收执法实践的经验总结。以事实为根据,是指税务机关在执法过程中,必须弄清纳税人经济活动的实际情况,不能主观臆断,捏造事实。以税法为准绳,是指税务机关在执法时必须依法办事,税收的征收、减免、退税,以及对税收违法行为的处罚等,必须有法律依据,必须抵制以言代法、以权代法的现象。

(2) 纳税人在税法面前一律平等。在税收执法过程中,对所有的纳税人(无论是法人、合伙人还是自然人)都要平等对待,一视同仁,不允许有凌驾于税法之上的特权。任何单位和个人,只要发生了税法规定的应税行为,税务机关都必须依法征税。纳税人违反了税法,不论是谁,都要受到相应的制裁。对依法享受税收优惠的纳税人,应不折不扣地落实各项税收优惠政策,维护纳税人的合法权益。

(3) 税务机关独立行使职权,只服从税法。税务机关独立行使税收执法权,只服从税法,不受其他任何部门和个人的干扰。地方各级人民政府应依法加强对本行政区域内税收管理工作的领导或者协调,支持税务机关依法执行职务。司法、工商、审计等各有关部门和单位,应当支持、协助税务机关依法执行职务。

3. 税法的遵守

遵守税法是保证税法得以顺利实施的重要条件。税务机关和纳税主体都必须遵守税法。税务机关依法征税,纳税人依法纳税。

我国宪法规定,一切国家机关、各企事业单位、社会团体和公民都必须遵守宪法和法律。公民有依照法律纳税的义务。为了使纳税主体更好地遵守税法,应进行广泛的税法宣传,使纳税主体知法、懂法,从而提高税法遵从度。

1.3 税收征管与收入划分

1.3.1 税收征管范围

我国目前开征的税种,包括:增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、关税、企业所得税、个人所得税、资源税、土地增值税、车辆购置税、车船税、房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、印花税、烟叶税等。这些税种分别由税务系统和海关系统负责征收管理。