

全国注册税务师执业资格考试指定教材

税法 (I)

国家税务总局注册税务师管理中心 编

中国税务出版社

全国注册税务师执业资格考试指定教材

税法 (I)

国家税务总局注册税务师考试研究中心 编

中国税务出版社

全国注册税务师执业资格考试指定教材

税法 (I)

国家税务总局注册税务师管理中心 编

中国税务出版社

责任编辑：朱承斌

责任校对：于 玲

技术设计：桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

税法 (I) / 国家税务总局注册税务师管理中心编.

—北京：中国税务出版社，1998.6

全国注册税务师执业资格考试指定教材

ISBN 7-80117-217-5

I. 税…

II. 国…

III. 税法-中国-资格考核-教材

IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 18271 号

全国注册税务师执业资格考试指定教材

税 法 (I)

国家税务总局注册税务师管理中心 编

中国税务出版社 出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码：100053)

各地新华书店经销

北京外文印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 12.5 印张 291 千字

1999 年 2 月第 1 版 1999 年 4 月北京第 5 次印刷

印数：68001~74000 册

ISBN 7-80117-217-5/F·172

定价：22.50 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

前 言

随着社会主义市场经济的建立和发展,我国于1994年建立了税务代理制,并在全国试行。这对于保证税收法律、法规的正确实施,维护纳税人的合法权益,深化税收征管改革,促进社会主义市场经济服务体系的发展,具有重要意义。

近年来,税务代理行业发展较快,代理人队伍也在逐步壮大。为了加强对税务代理行业的管理,提高税务代理专业技术人员的素质,规范税务代理行为,1996年11月,人事部和国家税务总局联合发布了《注册税务师资格制度暂行规定》,并据此于1999年1月印发了《注册税务师执业资格考试实施办法》和《关于做好1999年度全国注册税务师执业资格考试工作的通知》,决定于今年6月25、26、27日举行1999年度全国注册税务师执业资格考试。

为配合此次考试工作,更好地为广大考生服务,国家税务总局注册税务师管理中心组织专家、教授编写,并经总局有关业务司审定了这套辅导教材,作为全国注册税务师执业资格考试的指定用书。全套教材共分:《税法(一)》、《税法(二)》、《税务代理实务》、《税收相关法律》、《财务与会计》五册教材及与之配套的《1999年全国注册税务师执业资格考试习题集》等参考书。全套教材力求突出注册税务师应具备的基本知识和操作技能,内容翔实、具体,具有较强的权威性、适用性和操作性,既可作为税务代理人员的应试、工作用书,也可作为纳税人学习税法、掌握纳税技能的工具书。

由于编写时间紧迫,书中的疏误之处,恳请读者指正。

编 者

1999年2月

目 录

第一章 税法基本原理	(1)
第一节 税法概述	(1)
第二节 税收法律关系	(24)
第三节 税收实体法要素	(36)
第四节 我国税法体系	(55)
第二章 增值税	(66)
第一节 增值税概述	(66)
第二节 征税范围及纳税人	(80)
第三节 税率	(93)
第四节 销项税额与进项税额	(109)
第五节 应纳税额计算	(122)
第六节 期初存货已纳税款的抵扣	(144)
第七节 外商投资企业多缴税款的退还	(150)
第八节 出口货物退(免)税	(155)
第九节 增值税专用发票的使用和管理	(169)
第十节 申报与缴纳	(179)
第三章 消费税	(183)
第一节 消费税概述	(183)

第二节	纳税义务人	(187)
第三节	征税范围	(188)
第四节	税率	(197)
第五节	计税依据	(204)
第六节	自产自用应税消费品应纳税额的计算	(210)
第七节	委托加工应税消费品应纳税额的计算	(213)
第八节	进口应税消费品应纳税额的计算	(219)
第九节	出口应税消费品退(免)税	(221)
第十节	关于金银首饰征收消费税的若干规定	(223)
第十一节	申报与缴纳	(229)
第四章	营业税	(232)
第一节	营业税概述	(232)
第二节	纳税义务人和扣缴义务人	(234)
第三节	征税范围	(236)
第四节	税目、税率	(249)
第五节	计税依据	(250)
第六节	减税、免税	(259)
第七节	计算和征收	(264)
第八节	申报与缴纳	(270)
第九节	营业税若干具体问题	(272)
第五章	资源税	(304)
第一节	资源税概述	(304)
第二节	纳税人与扣缴义务人	(310)
第三节	征税范围	(311)

第四节	税目与税额	(314)
第五节	应纳税额的计算	(317)
第六节	申报与缴纳	(319)
附录一	中华人民共和国增值税暂行条例	(321)
	中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	(327)
附录二	中华人民共和国消费税暂行条例	(335)
	中华人民共和国消费税暂行条例实施细则	(339)
附录三	中华人民共和国营业税暂行条例	(345)
	中华人民共和国营业税暂行条例实施细则	(349)
附录四	中华人民共和国资源税暂行条例	(357)
	中华人民共和国资源税暂行条例实施细则	(360)

第一章 税法基本原理

第一节 税法概述

一、税法的概念与特点

(一) 税法的概念

讨论税法的概念,首先要明确什么是税收。对于税收的基本内涵,人们的认识有所不同,但是就税收的概念而言,至少包括这样几个共同点:第一,征税的主体是国家,除了国家之外,任何机构和团体,都无权征税;第二,国家征税依据的是其政治权力,这种政治权力凌驾于财产权力之上,没有国家的政治权力为依托,征税就无法实现;第三,征税的基本目的是满足国家的财政需要,以实现其进行阶级统治和满足社会公共需要的职能;第四,税收分配的客体是社会剩余产品,税收不能课及 C 和 V 部分,否则简单再生产将无法维持;第五,税收具有强制性、无偿性、固定性的特征。

税收是经济学概念,税法则是法学概念。税法是指有权的国家机关制定的有关调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范总和。

① 首先,所谓有权的国家机关主要是指国家最高权力机关,在我国即是全国人民代表大会及其常务委员会。同时,在一定的法律框架之下,地方立法机关往往拥有一定的税收立法权,因此也是制定税法的主体。此外,国家最高权力机关还可以授权行政机关制定某

些税法,所以,获得授权的行政机关也是制定税法的主体的构成者。

②其次,税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。从经济角度讲,税收分配关系是国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益关系,包括国家与纳税人之间的税收分配关系和各级政府的税收利益分配关系两个侧面。这种经济利益关系是借助法的形式规定国家与纳税人可以怎样行为、应当怎样行为和不得怎样行为,即通过设定税收权利义务来实现的。如果说实现税收分配是目标,从法律上设定税收权利义务则是实现目标的手段。税法调整的是税收权利义务关系,而不直接是税收分配关系。

再次,税法可以有广义和狭义之分。从广义上讲,税法是各种税收法律规范的总和,即由税收实体法、税收程序法、税收争讼法等构成的法律体系。从立法层次上划分,则包括由国家最高权力机关即全国人民代表大会正式立法制定的税收法律,由国务院制定的税收法规或由省级人民代表大会制定的地方性税收法规,由有关政府部门制定的税收规章等等。从狭义上讲,税法指的是经过国家最高权力机关正式立法的税收法律,如我国的个人所得税法、税收征收管理法等。

法是税收的存在形式,税收之所以必须采用法的形式,是由税收和法的本质与特性决定的。

①第一,从税收的本质来看,税收是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的社会剩余产品分配关系。国家向纳税人征税,是将一部分社会剩余产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。然而,在这种经济利益的转移过程中,其总量与结构都是不能随意改变的,必须按照事先确定的标准,由国家与纳税人双方共同遵守,违反这种约定要受到一定的惩罚,出现争议要有公平的解决

方式。这样,将征税仅仅视为一种经济利益的转移就不够了。而借助法律,通过规定税收权利义务的方式可以提供一种行为模式。如果作为法律主体的国家或纳税人不履行法定义务或不适当地行使法定权力,法律将以强制手段予以追究,出现纠纷或争议也可以用诉讼这种规范的法律形式予以解决,从而保证法律调整机制的实现。严格地讲,只有法才是真正以规定人们权利与义务为其调整机制的。因此,税收所反映的分配关系要通过法的形式才能得以实现。

第二,从形式特征来看,税收具有强制性、无偿性、固定性的特点,其中,无偿性是其核心,强制性是其基本保障。原因在于税收是对财产私有权的侵犯,因而要求有很高的强制权力作征税保障,这种权力只能是国家政治权力,法使这种政治权力得以体现和落实。(1)法依据的是国家强制力,与税收凭借的国家政治权力是一致的,这是最高的权力,其他权力必须服从;(2)构成法的一系列原则、规则、概念为人们提供了全面、具体、明确的行为模式,借助法可以使税收强制性的目标指向更为明确;(3)法有一整套完备、有效的实施保障系统,可以使税收的强制性落到实处,得到长期、稳定的保证;(4)税收凭借的是政治权力,但是税收权力并非是不受任何限制,可以随意行使的,能够对税收权力起到规范、制约作用的,只有法;(5)法所提供的行为规则必须具备规范、统一、稳定的特征,法律的制定、修改、废止必须经过一定的程序,这些都为实现税收的稳定性提供了必要条件。

第三,从税收职能来看,调节经济是其重要方面。这种调节不是盲目的,一方面调目标必须明确,另一方面也需要纳税人对税收调节有切实的感受,适当调整自身的经济行为,这样才能使税收调节达到预期目的。税收采用法的形式,就可以借助法律的评价作

用,按照法律提供的行为标准,判定纳税人的经济行为是否符合税收调节经济的要求,对违法者强制地改变其经济行为,使之符合税收调节的需要。借助法律的预测、指引作用,纳税人能预知自己在各种情况下应尽纳税义务、法律责任以及经济后果,从而对自己的经营活动作出最有利的选择,主动适应税收调节的要求。总之,税收采用法的形式,才能增加其调节的灵敏度,收到实效。监督管理是税收的另一重要职能。保证监督管理的公正性是税收得以顺利实现的基本前提,这就要有一套事先确定的标准作为税收监督管理的规则。法以其权威性、公正性、规范性成为体现纳税规则的最佳方式。

(二)税法的特点

所谓税法的特点,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;再次,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如下几个方面:

1. 从立法过程来看,税法属于成文法。现代国家的税法都是经过一定的立法程序创制出来的,即税法是由国家制定而不是认可的,这表明税法属于成文法而不是习惯法。尽管从税收形成的早期历史来考察,不乏由种种不规范的缴纳形式逐渐演化而成的税法,但一开始就是以国家强制力为后盾形成的规则,而不是对人们自觉形成的纳税习惯以立法的形式予以认可。因此,我们虽然不能绝对地排除习惯法或司法判例构成税法渊源的例外,但是从总体上讲,税法是由国家制定而不是认可的。税法属于成文法而不属

于习惯法,其根本原因在于国家征税权凌驾于生产资料所有权之上,是对纳税人收入的再分配。税法属于侵权规范。征纳双方在利益上的矛盾与对立是显而易见的,离开法律约束的纳税习惯并不存在,由纳税习惯演化成习惯法也就成了空谈。同时,为确保税收收入的稳定,需要提高其可预测性,这也促使税收采用成文法的形式。

2. 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。授权性法规与义务性法规的划分,只是表明其基本倾向,而不是说一部法律的每一规则都是授权性或义务性的。税法属于义务性法规的道理在于:

第一,从定义推理,税收是纳税人的经济利益向国家的无偿让渡。从纳税人的角度看,税法是以规定纳税义务为核心构建的,任何人,包括税务执法机关都不能随意变更或违反法定纳税义务。同时,税法的强制性是十分明显的,在诸法律部门中,其力度仅次于刑法,这与义务性法规的特点相一致。

第二,权利义务对等,是一个基本的法律原则。但这是就法律主体的全部权利义务而言的,并不是说某一法律主体在每一具体法律、法规中的权利义务都是对等的,否则就没有授权性法规与义务性法规之分。从财政的角度看,纳税人从国家的公共支出中得到了许多权利,这些权利是通过其他授权性法规赋予的。而从税法的角度看,纳税人则以尽义务为主,所以我们称税法为义务性法规,纳税人权利与义务的统一只能从财政的大范围来考虑。

第三,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,而是说纳税人的权利是建立在其纳税义务的基础之上,是从属性的。并且这些权利从总体上看不是纳税人的实体权利,而是纳税人的程序性权利。例如,纳税人有依法申请行政复议的权利,有依法提请行政诉讼的权利等等,这些权利都是以履行纳税义务为前提派生出来的,从根本上讲也是为履行纳税义务服务的。

3. 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、争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,是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,建立合作信赖的税收征纳关系的需要,也表明税法在国家法律体系中的重要地位。

二、税法原则

税法原则是构成税收法律规范的基本要素之一,任何国家的税法体系和税收法律制度都要建立在一定的税法原则基础上。税法原则可以分为税法基本原则和适用原则两个层次。

(一)税法的基本原则

从法理学的角度分析,税法基本原则可以概括成税收法律主义、税收公平主义、税收合作信赖主义与实质课税原则。

1. 税收法律主义

税收法律主义也称税收法定主义、法定性原则,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规定;征纳主体的权力(利)义务只以法律规定为依据,没有法律依据,任何主体不得征税或减免税收。税收法

律主义的要求是双向的,一方面要求纳税人必须依法纳税,另一方面,课税只能在法律的授权下进行,超越法律规定的课征是违法和无效的。税收法律主义的产生是历史上新兴资产阶级领导人民群众与封建君主斗争的直接结果,它与资产阶级民主法治思想的产生发展密切相关。这一税法原则的确立使税收立法权从政府的课税权力中分离出来,为当时资产阶级民主政治的建立增添了坚实的法律基础。从现代社会来看,税收法律主义的功能则偏重于保持税法的稳定性与可预测性,这对于市场经济的有序性和法制社会的建立与巩固是十分重要的。税收法律主义可以概括成课税要素法定、课税要素明确和依法稽征三个具体原则。

第一,课税要素法定原则。即课税要素必须由法律直接规定。首先,这里课税要素不仅包括纳税人、征税对象、税率、税收优惠,而且还应包括征税基本程序和税务争议的解决办法等等。其次,课税要素的基本内容应由法律直接规定,实施细则等仅仅是个补充,以行政立法形式通过的税收法规、规章,如果没有税收法律作为依据或者违反了税收法律的规定都是无效的。再次,税收委托立法只能限于具体和个别的情况,不能作一般的、没有限制的委托,否则即构成对课税要素法定原则的否定。

第二,课税要素明确原则。即有关课税要素的规定必须尽量地明确而不出现歧义、矛盾,在基本内容上不出现漏空。课税要素明确原则更多地是从立法技术的角度保证分配关系的确定性。出于适当保留税务执法机关的自由裁量权、便于征收管理、协调税法体系的目的和立法技术上的要求,有时在税法中作出较模糊的规定是难免的,一般并不认为这是对税收法律主义的违背,但是这种模糊的规定必须受到限制。至少,税务行政机关的自由裁量权不应是普遍存在和不受约束的。经过法律解释含义仍不确切的概念也是

不能在税法中成立的,否则,课税要素明确原则就失去了存在的价值。

第三,依法稽征原则。即税务行政机关必须严格依据法律的规定稽核征收,而无权变动法定课税要素和法定征收程序。除此之外,纳税人同税务机关一样都没有选择开征、停征、减税免税、退补税收及延期纳税的权力(利),即使征纳双方达成一致也是违法的。上述原则包含依法定课税要素稽征和依法定征收程序稽征两个方面。依法稽征原则的适用,事实上也受到一定的限制,这主要是由税收法律主义与其他税法原则的冲突和稽征技术上的困难造成的。但是,无论如何,其根本目的必须是提高税务行政效率,方便纳税人缴税,解决稽征技术上的困难,而不是对税法的规避。

2. 税收公平主义

税收公平主义是近代法的基本原理即平等性原则在课税思想上的具体体现,与其他税法原则相比,税收公平主义渗入了更多的社会要求。一般认为,税收公平最基本的含义是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。当纳税人的负担能力相等时,以其获得收入的能力为确定负担能力的基本标准,但收入指标不完备时,财产或消费水平可作为补充指标;当人们的负担能力不等时,应当根据其从政府活动中期望得到的利益大小缴税或使社会牺牲最小。法律上的税收公平主义与经济上要求的税收公平较为接近,其基本思想内涵是相通的。但是两者也有明显的不同:第一,经济上的税收公平往往是作为一种经济理论提出来的,可以作为制定税法的参考,但是对政府与纳税人尚不具备强制性的约束力,只有当其被国家以立法形式所采纳时,才会上升为税法基本原则,在税收法律实践中得到全面的贯彻。第二,经济上的税收公平主要是从税收负担带来的经济

后果上考虑,而法律上的税收公平不仅要考虑税收负担的合理分配,而且要从税收立法、执法、司法各个方面考虑。纳税人既可以要求实体利益上的税收公平,也可以要求程序上的税收公平。第三,法律上的税收公平是有具体法律制度予以保障的。例如对税务执法中受到的不公正待遇,纳税人可以通过税务行政复议、税务行政诉讼制度得到合理合法的解决。由于税收公平主义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主义时,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。因为对一部分纳税人的特别优惠,很可能就是对其他纳税人的歧视。

3. 税收合作信赖主义

税收合作信赖主义,也称公众信任原则。它在很大程度上汲取了民法“诚实信用”原则的合理思想,认为税收征纳双方的关系就其主流来看是相互信赖、相互合作的,而不是对抗性的。一方面,纳税人应按照税务机关的决定及时缴纳税款,税务机关有责任向纳税人提供完整的税收信息资料,征纳双方应建立起密切的税收信息联系和沟通渠道。税务机关用行政处罚手段强制征税也是基于双方合作关系,目的是提醒纳税人与税务机关合作自觉纳税。另一方面,没有充足的依据,税务机关不能提出对纳税人是否依法纳税有所怀疑,纳税人有权利要求税务机关予以信任;纳税人也应信赖税务机关的决定是公正和准确的,税务机关作出的法律解释和事先裁定,可以作为纳税人缴税的根据,当这种解释或裁定存在错误时,纳税人并不承担法律责任,甚至纳税人因此而少缴的税款也不必再补缴。

税收合作信赖主义与税收法律主义存在一定的冲突,因此,许