

2014 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

2014 年度注册会计师全国统一考试辅导教材 | 目录 税法

税法

中国注册会计师协会 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税法 / 中国注册会计师协会编. —北京: 经济科学出版社, 2014. 3

2014 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4310 - 2

I. ①税… II. ①中… III. ①税法 - 中国 - 注册会计师 - 资格考试 - 教材 IV. ①D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 027722 号

责任编辑: 王东岗 刘 瑾 庞丽佳

责任校对: 杨晓莹 郑淑艳

责任印制: 邱 天 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)

河北零五印刷厂印装

787 × 1092 16 开 33 印张 850000 字

2014 年 3 月第 1 版 2014 年 7 月第 2 次印刷

印数: 90001—110000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4310 - 2 定价: 46.00 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)

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，在服务国家建设以及完善社会监督体制、规范市场经济秩序、提高资源配置效率、提升经济发展质量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制度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，是否掌握基本技能和职业道德规范，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科。综合阶段主要测试考生是否具备在职业环境中运用专业知识，保持职业价值观、职业道德与职业态度，有效解决实务问题的能力，包括在国际环境下运用英语进行业务处理的能力，设职业能力综合测试科目，分成试卷一和试卷二。

为有效指导考生进行复习备考，我们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，分科汇编了最近4年专业阶段和综合阶段的考试试题。本套教材力求体现注册会计师考试制度改革的总体目标，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，力求体现全面性与系统性、实用性与时效性。同时，本版教材适当充实了相关学科基本理论和原理方面的内容，旨在培养考生的专业思维和分析、解决问题的能力。本套教材作为指导考生复习备考之用，不作为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

2014年3月

目 录

第一章 税法总论	(1)
第一节 税法的目标	(1)
第二节 税法在我国法律体系中的地位	(5)
第三节 税收法定原则	(7)
第四节 税法要素	(10)
第五节 税收立法与我国现行税法体系	(15)
第六节 税收执法	(22)
第七节 依法纳税与税法遵从	(26)
第二章 增值税法	(33)
第一节 征税范围及纳税义务人	(36)
第二节 一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理	(45)
第三节 税率与征收率	(50)
第四节 增值税的计税方法	(54)
第五节 一般计税方法应纳税额的计算	(55)
第六节 简易计税方法应纳税额的计算	(74)
第七节 特殊经营行为和产品的税务处理	(75)
第八节 进口货物征税	(77)
第九节 出口货物和服务的退（免）税	(79)
第十节 税收优惠	(96)
第十一节 征收管理	(107)
第十二节 增值税专用发票的使用及管理	(120)
第三章 消费税法	(134)
第一节 纳税义务人与征税范围	(135)
第二节 税目与税率	(136)
第三节 计税依据	(141)
第四节 应纳税额的计算	(144)
第五节 征收管理	(151)

第四章 营业税法	(157)
第一节 纳税义务人与扣缴义务人	(158)
第二节 税目与税率	(159)
第三节 计税依据	(162)
第四节 应纳税额计算与特殊经营行为的税务处理	(165)
第五节 税收优惠	(167)
第六节 征收管理	(171)
第五章 城市维护建设税法和烟叶税法	(176)
第一节 城市维护建设税法	(176)
第二节 烟叶税法	(179)
第三节 教育费附加和地方教育附加的有关规定	(181)
第六章 关税法	(183)
第一节 征税对象与纳税义务人	(183)
第二节 进出口税则	(184)
第三节 完税价格与应纳税额的计算	(187)
第四节 关税减免规定	(194)
第五节 征收管理	(198)
第六节 船舶吨税	(199)
第七章 资源税法和土地增值税法	(204)
第一节 资源税纳税义务人、税目与税率	(204)
第二节 资源税计税依据与应纳税额的计算	(207)
第三节 资源税税收优惠和征收管理	(208)
第四节 土地增值税纳税义务人与征税范围	(211)
第五节 土地增值税税率、应税收入与扣除项目	(214)
第六节 土地增值税应纳税额的计算	(217)
第七节 土地增值税税收优惠和征收管理	(221)
第八章 房产税法、城镇土地使用税法、契税法 and 耕地占用税法	(227)
第一节 房产税法	(227)
第二节 城镇土地使用税法	(235)
第三节 契税法	(242)
第四节 耕地占用税法	(249)
第九章 车辆购置税法、车船税法和印花税法	(254)
第一节 车辆购置税法	(254)
第二节 车船税法	(260)
第三节 印花税法	(265)

第十章 企业所得税法	(280)
第一节 纳税义务人、征税对象与税率	(281)
第二节 应纳税所得额的计算	(283)
第三节 资产的税务处理	(301)
第四节 资产损失税前扣除的所得税处理	(305)
第五节 企业重组的所得税处理	(314)
第六节 税收优惠	(317)
第七节 应纳税额的计算	(333)
第八节 源泉扣缴	(344)
第九节 特别纳税调整	(350)
第十节 征收管理	(352)
第十一章 个人所得税法	(366)
第一节 纳税义务人与征税范围	(367)
第二节 税率与应纳税所得额的确定	(373)
第三节 应纳税额的计算	(377)
第四节 税收优惠	(405)
第五节 境外所得的税额扣除	(409)
第六节 征收管理	(410)
第十二章 税收征收管理法	(429)
第一节 税收征收管理法概述	(429)
第二节 税务管理	(431)
第三节 税款征收	(440)
第四节 税务检查	(454)
第五节 法律责任	(456)
第六节 纳税评估管理办法	(461)
第七节 纳税担保试行办法	(468)
第十三章 税务行政法制	(474)
第一节 税务行政处罚	(474)
第二节 税务行政复议	(479)
第三节 税务行政诉讼	(490)
第十四章 税务代理和税务筹划	(495)
第一节 企业涉税基础工作的代理	(495)
第二节 商品和劳务税纳税申报代理	(502)
第三节 所得税纳税申报代理	(507)
第四节 税务筹划	(510)

第一章 税法总论

第一节 税法的目标

一、税收与现代国家治理

税收是政府为了满足社会公共需要,凭借政治权力,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。把握税法的概念必须在深入理解税收的基础上进行。税收的本质特征具体体现为税收制度,而税法则是税收制度的法律表现形式。

理解税收的内涵需要从税收的分配关系本质、国家税权和税收目的三个方面来把握:

1. 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有多种多样,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。我国自1994年税制改革以来,税收收入占财政收入的比重大多数年份都维持在90%以上,近几年随着非税收入(如土地拍卖收入等)的增加,税收收入占财政收入总额的比重有时也低于90%。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,因而它体现的是一种分配关系。

2. 国家征税的依据是政治权力,它有别于按要素进行的分配。

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,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民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和平等。

3. 国家课征税款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的制约。

中共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》提出了“现代国家治理”理念,具体表述为“国家治理体系和治理能力的现代化”。这一理念合乎逻辑地联结着文件中多次出现的“构建现代市场体系”的制度建设要求,进而又联系到“建立现代财政制度”的制度建设要求。文件中高度强调了财税体制的重要性,提出“财政是国家治理的基础和重要支柱”、“科学的财税体制是促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”、“建立现代财政制度”、“落实税收法定原则”。尽管文件中对税收的表述涉及比较具体的方面,但在论述“财政是国家治理的基础和重要支柱”时无疑也将税收在现代国家治理中的作用进行了充分肯定。我们知道现代财政活动基本上由收入阶段(征税为主)、支出阶段(预算)、收支划分(财税体制)等几大部分组成,税收作为财政收入的最主要来源,为保证财政支出、维持政府实现职能,为社会提供公共产品需要提供财力保障。

随着现代国家治理复杂性越来越高,需要税收在其中发挥更大的作用。税收已经不仅仅纯粹是经济领域的问题,而是政治领域、社会领域的大问题。税收在现代国家治理中的作用主要有:

1. 为国家治理提供最基本的财力保障。

随着国际竞争的日益加剧,各种经济和政治、文化因素的渗透,一国政治体制、经济实力和文化社会环境等决定了一国在国际上的竞争能力,也决定了一国政府受民众欢迎的程度,以及政权的稳固、社会的安定。而为提供更好的公共产品、为更大程度地满足民众对美好生活的向往,政府必须有一定的财力作支持,这种支持在现代国家主要通过税收来解决。从这个意义上来说,税收是真正的“国家治理的基础和重要支柱”。没有科学的税收制度,没有完善的税收法律作保障,就无法发挥税收的这种基础性和支柱性作用。

2. 税收是确保经济效率、政治稳定、政权稳固、不同层次政府正常运行的重要工具。

正如《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中指出的“科学的财税体制是促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”。税收收入在不同政府层级之间的科学合理划分、税收负担的合理、税收政策的科学决定了经济运行的效率,政府运行的有效性和科学化,也直接关乎政府运行正常化和政权稳定。

3. 税收是促进现代市场体系构建、促进社会公平正义的重要手段。

现代市场体系要求市场的公开、公正和有效,我国传统经济体制下政府对宏观经济过多的干预,影响了市场的公正性,其中税收是一个重要的经济手段。为适应现代市场经济要求,税收应以不影响市场主体的正常经营决策为前提,尽量保持“中性”。当然,通过税收的再分配功能,纠正国民收入初次分配中的不平衡,从而有助于实现分配的公平化也是税收

的重要社会功能。

4. 税收是促进依法治国、促进法治社会建立、促进社会和谐的重要载体。

当今一个国家中政府和公民或法人的最基本的关系是税收法律关系。政府根据税法征税,公民和法人依照税法纳税,由此形成的税收法律关系是政府和公民的最基本关系之一。因为税收涉及了公民的基本利益,征税直接影响了公民和法人可直接支配的收入;税收的使用即通过预算进行的财政支出也直接影响到公民和法人的公共需要的满足。因此在现代国家治理中,税收的开征、征收过程和税款的使用过程无一不直接受到公民和法人的强烈关注,因此税收也直接影响到一国法治的进程。如果在税收征纳和税款使用过程中最大限度地公开、透明、高效,则税收会成为推进社会和谐的重要载体,否则也会成为影响社会稳定的直接因素。

5. 税收是国际经济和政治交往中的重要政策工具,也是维护国家权益的重要手段。

近几年国际贸易领域纷争不断,各国除了通过正常的国际贸易争端解决机制外还运用了包括惩罚性关税等在内的经济手段。在国际税收领域,通过税收协定的签订也是促进国际交往的重要方式。

二、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。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。一国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,而不允许行政机关与纳税人之间达成默契变动法定纳税义务的内容。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原则、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。

三、税法的目标

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。正确认识税法的目标和本身应具有的功能价值,对于我们在实际工作中准确地把握税法的基本价值取向,促进税收法制水平,推动税收事业各项工作,具有重要的意义。我国税法的主要目标和功能主要体现在:

1. 为国家组织财政收入提供法律保障。

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,一个重要的方向还是要逐步提高税收占财政收入的比重,以规范和保障财政收入。

2. 为国家调控宏观经济提供一种经济法律手段。

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,就是国家从过去主要运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,公平纳税人的税收负担,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。

3. 维护和促进现代市场经济秩序。

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,为现代市场经济发展提供公正、健康良好、稳定的市场环境和秩序。

4. 规范税务机关合法征税,有效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。税务机关不仅是收税的机关,最重要的它必须是依法征税的机关。税法严格规定了对税务机关执法行为的监督制约制度,例如,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。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;所以,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。

5. 为维护国家利益,促进国际经济交往提供可靠保证。

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90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 税法在我国法律体系中的地位

一、税法是我国法律体系的重要组成部分

税法属于国家法律体系中一个重要部门法，它是调整国家与各个经济单位及公民个人间分配关系的基本法律规范。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，如课税依据私法化、税收法律关系私法化、税法概念范畴私法化等。

税法是我国法律体系的重要组成部分。税法在我国法律体系中的地位是由税收在国家经济活动中的重要性决定的。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。同时税收还是国家宏观调控的重要手段。因为它是调整国家与企业和公民个人分配关系的最基本、最直接的方式。特别是在市场经济条件下，税收的上述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，税收在国家经济活动中的重要性决定了税法在法律体系中的重要地位。

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。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。

1. 税法与宪法的关系。

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。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》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。

2. 税法与民法的关系。

税法与民法间有明显的区别。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。

税法与民法间又有内在的联系。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,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。

3. 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,并不一定就是犯罪。例如,我国《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《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》)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。”从上面规定可以看出,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。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。

4. 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。

第三节 税收法定原则

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、税收法定原则是税法基本原则的核心

中共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。

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须遵守。其中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。如果没有相应法律作前提,国家则不能征税,公民也没有纳税的义务。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。

税收法定主义起源于欧洲中世纪时期的英国。当时王室及其政府支出的费用由国王负担,国王的收入主要来自王室地产的收入、贡金等。但后来由于战争、王室不断增加的支出等因素的影响,这些收入难以维持需要。故国王开始在上述收入之外采取借款、征税等手段来增加自己的收入,此问题就出现了议会与国王之间的矛盾,矛盾的核心是课税权的问题即体现为封建贵族和新兴资产阶级与国王争夺课税权的斗争。在长期的斗争中英国于13世纪初出台了《大宪章》。该宪章对国王征税问题作出了明确的限制,其历史意义在于宣告国王征税也必须服从法律。此为税收法定主义的起源。

二、税法的其他基本原则

1. 税法公平原则。

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。

2. 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。

3. 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。

三、税法的适用原则

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:

1. 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。

2. 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。

3. 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。

4. 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。

5. 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。

6. 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。

四、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、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。

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,财产税法法律关系客体即是财产,流转税法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。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、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》对构成逃税、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。

第四节 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,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。

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,如我国个人所得税法、增值税、消费税、营业税、资源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。