



国浩法律文库

XIN YE WU YU XIN SHI JIAO

新业务与新视角

ZIBEN YUNZUO SHUIFA SHIWU

资本运作税法实务

张兰田 / 著

企业成功进行资本运作税法实务操作的必备工具!

- ◇ 企业设立和投资中的税法实务
- ◇ 股权收购中的税法实务
- ◇ 资产收购中的税法实务
- ◇ 企业分立中的税法实务
- ◇ 企业合并中的税法实务
- ◇ 债务重组中的税法实务
- ◇ 企业法律形式变更中的税法实务
- ◇ 企业清算中的税法实务
- ◇ 跨境资本运作中的税法实务
- ◇ 资本运作涉及特殊主体时的税法实务



法律出版社
LAW PRESS·CHINA

序

国浩律师集团法律文库的最新力作《资本运作税法实务》即将出版,我作为集团首席合伙人,在此向作者张兰田律师表示衷心的祝贺。正如张兰田律师所强调的,该书产生于国浩律师集团提供资本市场法律服务的全过程中,因此,该书也是国浩律师集团集体智慧的结晶,对此我亦深感欣慰。

国浩律师集团,作为中国最大的法律服务机构之一,专注于资本市场及相关领域,而税法,特别是与资本运作相关的税法,从来都是我们高度关注的专业法律服务领域。我们相信这种专业的关注,从积极的角度有助于实现客户的最大利益,从消极的角度能最大限度地降低客户的特定或有风险。

国浩律师集团,作为特别强调社会责任的法律服务机构,我们提供税法专业服务的目的绝不是暗示甚至鼓励客户逃税,我们也认为类似逃税的选择并不符合客户的真正根本利益。我们研究和提供税法服务的目的是最大限度地实现客户的“知情权”和“选择权”。“知情权”是指帮助客户明确知晓资本运作方案可能带来的各种税负;“选择权”是指帮助客户选择税法鼓励、许可同时也是税负最低的资本运作方式。我们希望能够在依法纳税和最大限度地降低客户实际税负两个方面找到最佳结合点,使我们的客户既充分履行法定义务,又圆满完成最佳盈利模式的运作,实现最佳商业目的。

在西方发达国家,法律服务业务中至少有一半以上和税法直接相关,税法专业已经成为非常重要和不可或缺的法律服务领域。税法专业律师和公司法、证券法等其他专业律师紧密配合,共同为企业并购、重组、发行上市等资本市场活动提供全面、前瞻、专业的法律服务,没有税法专业律师参与的非诉项目是难以想象的。

不可否认,由于种种原因,目前在中国境内还没有形成完全独立的税收法

律服务分工体系,从整体规模和介入深度角度上说,中国律师提供的税法服务尚处于初级阶段。但是,税收法律服务对客户重大意义和重要性已经广为认可并必将与日俱增,正因为如此,我们一直对税法孜孜以求并使其成为我们提供“专业、独特、最优”法律服务的核心竞争力之一。另外,我们认为律师和会计师的专业分工也不能成为资本市场法律服务中排除税法服务的充分理由,因为二者在关注角度、扮演角色、解决问题等方面都是无法相互取代的。总的说来,会计师在填报纳税申报表、日常经营活动报税、实际精确计算税款等方面更加胜任;律师则在税负分析、税务筹划、税务清理、税收争议解决等方面具有独特的专业优势。

《资本运作税法实务》一书在全面贯彻上述国浩理念的同时,还具有如下两个方面的特点:首先,本书是第一本由中国执业律师从实务角度就资本运作税法领域撰写的专著,具有开山之作的里程碑意义。该书在一定程度上是国浩律师集团在十几年资本市场法律服务中对相关税法的系统清理和总结的成果,我们希望该书能较深程度地有益于中国律师就此专业细分领域的法律服务水平和法律服务理念。其次,全书以最新法律规定为基础进行实务研究论述,是对现行有效的相关税法的一次全面梳理和研究,绝少流于表面形式的泛泛之谈,内容充实具体,笔笔均落在实处,对第一线的实际法律工作具有很强的指导作用和参考意义。

当然,本书也存在一定的不足之处,如因强调实务可能使理论性显得不足,在立法精神、立法理念、立法背景和前瞻性的研究方面还可加强;再如,在强调“是否存在纳税义务”的定性分析研究的同时,在具体定量计算税负方面的研究再予加强则无疑更好。我们将继续加强这些方面的研究,从而在资本运作税法领域,“让我们做得更好”!

是为序。

中华全国律师协会副会长
国浩律师集团事务所首席合伙人
吕红兵律师
二〇一〇年七月

前 言

《资本运作税法实务》一书在各方的关心帮助下终于要出版发行了,作为作者,我十分高兴和欣慰,我谨在此陈述写作本书的起因和目的、过程和方法、全书章节体例的安排,并感谢各方对我和本书的关心及支持。

一、起因和目的

在长期从事投资与上市法律服务的过程中,我逐渐发现我国在投资、并购、企业重组等资本运作方面的税法服务处于混乱甚至空白的状态,也罕见对此问题的专门研究。与此同时,因为没有把税法问题纳入投资决策考虑因素而导致的潜在风险,甚至导致投资失败的风险,随着税法立法的严密和监管的加强与日俱增。这种风险在我代理过的税务争议案件中体现得尤为突出。

为一劳永逸、彻底全面地解决上述矛盾和冲突,我下决心对资本运作过程中的税法实务做尽可能全面的清理、研究和总结,此亦为我写作本书的初衷。当然,在写作的过程中,我意识到自己低估了这项工作的难度和工作量。“一劳永逸地彻底解决”当然不敢说已经实现,但可以说我坚持到底,没有放弃。我甚至已经开始认为本书未来很有必要根据新法规和读者的批评指正意见定期修订。

二、过程和方法

从2009年年初起,我正式开始收集资料写作本书,期间经历过两次基本推倒重来的修改:

其一,2009年5月国家税务总局颁布了企业重组所得税法的纲领性文件《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》,该规定连同新《企业所得税法》彻底废止了此前的几十件相关法规,我也不得不据此全面调整本书内容。实际上为了保证本书能最大限度地做到“与时俱进”,本书涉及税法规定的

截止日期为2010年2月。

其二,本书原来是按照企业所得税、个人所得税、增值税等税种作为章节分类标准,每章内再按照资本运作的各种形式进行陈述。我的同事李誉律师和律师商联讯的刘丁香小姐读过初稿后,均强烈建议我按照投资、股权运作、资产运作、合并、分立等各种企业资本运作方式作为章节分类标准,每章内再针对该种资本运作行为讨论其所对应的各税种的税务问题。他们的理由十分充分:读者是因为发生特定的资本运作行为而关注与此相关的各种税法的规定,而按税种分章则非常不利于客户的全面理解和整体把握。我同意他们的睿智建议,最后成就了本书的现状,即以概述、企业设立和投资、股权收购、资产收购、企业分立、企业合并、债务重组、企业法律形式变更、清算、跨境资本运作、特殊主体作为主线和章节目录,在每一章中,再详细分析该特定资本运作方式可能导致的企业所得税、个人所得税、营业税、增值税、土地增值税、契税、印花税。希望这样的章节分类方法能够更有利于读者的阅读和理解。

三、全书章节和体例的安排

本书第一章概述可以分为两部分,前三节为第一部分,从宏观角度对资本市场涉税事宜作以概述,并针对资本运作税法问题的重中之重——企业所得税相关问题,以59号文为主要依据,进行总体的论述和评价。希望读者在阅读后,能对资本运作相关税法有宏观层面的了解;第二部分谈的是税收法律服务的内容,多年的税法工作实践使我更愿意强调关注缜密扎实的工作内容,不倾向于高调追求“创造奇迹”。

第二章到第九章是分论,以资本运作的具体形式为分章依据,主要包括企业设立和投资、股权收购、资产收购、企业分立、企业合并、债务重组、企业法律形式变更、企业清算等,在每一章中再以税种为分节依据进行逐项探讨。

跨境资本运作因其主体、适用法律、征管方式等方面与单纯的内资企业境内投资均存在重大差异,所以设立单独一章(第十章),对其特殊性进行充分讨论。其中第一节“居民企业和非居民企业”不直接涉及资本运作税法,进行讨论和陈述的目的是因为两种不同主体的纳税义务不一样,因此,有必要首先明确和界定;最后一章(第十一章)讨论的主要是创投企业和合伙企业两类特殊主体,和一般企业相比,这两类企业更多涉及资本运作并且适用专门的税收政策,因此单独设立一章讨论其特别之处。

四、鸣谢

我谨在此真诚献上我的敬意和感谢：

感谢国浩律师集团首席合伙人吕红兵律师，他在百忙中一直关注本书的进程并慨然同意作序；感谢事务所编辑贾勇老师的关心和帮助；感谢我的同事李誉律师和律商联讯刘丁香小姐的重要建议；感谢我的同事王薇律师的辛勤工作，她分担了相当繁重的资料收集、清理和统稿工作；感谢我的秘书沃静雯小姐的高效率后援支持；感谢法律出版社薛晗女士在本书出版过程中给予的指导和支持。

我还要感谢太多的同事和朋友对我的关心和支持，恕我不一一列出他们的名字。谢谢！

最后需要强调的是，因我水平有限，时间仓促，本书错误难免，我真诚地希望各位读者、师长、同事、朋友能够提出批评、指正和交流意见，我的邮箱地址是：zhanglantian@grandall.com.cn，让我们亲密合作，共同成长。

谢谢。

国浩律师集团(上海)事务所

合伙人 张兰田律师

二〇一〇年七月

目 录

第一章 | 资本运作税务法律实务概述	1
第一节 税法和资本运作的关系	1
第二节 资本运作税法框架	6
第三节 资本运作税收实务的纲领性文件	15
第四节 资本运作税务法律服务	32
第二章 | 企业设立和投资中的税法实务	36
第一节 企业所得税	37
第二节 个人所得税	39
第三节 流转税	45
第四节 土地增值税	47
第五节 契税	48
第六节 印花税	51
第三章 | 股权收购中的税法实务	55
第一节 企业所得税	55
第二节 个人所得税	69
第三节 流转税	80
第四节 土地增值税	80
第五节 契税	81
第六节 印花税	82

第四章	资产收购中的税法实务	85
第一节	企业所得税	85
第二节	流转税	91
第三节	土地增值税	93
第四节	契税	94
第五节	印花税	95
第五章	企业分立中的税法实务	97
第一节	企业所得税	97
第二节	流转税	111
第三节	土地增值税	112
第四节	契税	112
第五节	印花税	113
第六章	企业合并中的税法实务	115
第一节	企业所得税	116
第二节	流转税	128
第三节	土地增值税	128
第四节	契税	129
第五节	印花税	129
第七章	企业债务重组中的税法实务	132
第一节	企业所得税	132
第二节	流转税	137
第三节	土地增值税	139
第四节	契税	139
第五节	印花税	140
第八章	企业法律形式变更中的税法实务	142
第一节	企业所得税	142
第二节	整体变更中的个人所得税	144

第三节	流转税	148
第四节	印花税	148
第九章	企业清算中的税法实务	150
第一节	清算企业的税务问题	150
第二节	清算企业股东的税务问题	155
第三节	清算企业债权人的税务问题	157
第四节	企业清算的后续事宜	158
第十章	跨境资本运作中的税法实务	161
第一节	居民企业和非居民企业	161
第二节	境外投资	168
第三节	税收协定	186
第四节	预提所得税	195
第十一章	资本运作涉及特殊主体时的税法实务	217
第一节	创业投资企业	217
第二节	合伙企业	231
第三节	股权激励中的个人所得税	237
附件	.....	245
企业所得税法与其实施条例条文对照表	.....	245
财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知	.....	275
企业重组业务企业所得税管理办法(2010年7月26日)	.....	281
关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知	.....	288

第一章 | 资本运作税务法律实务概述

第一节 税法和资本运作的关系

一、资本运作的概念

资本运作本身不是一个严格的法律概念,迄今也并无统一的经济角度的定义。有多少个读者,就有多少个哈姆雷特;有多少个业内人士,就有多少个资本运作的定义。比如,为什么不称资本运营?资本运作和并购到底有什么本质区别?资本运作和企业重组是不是一回事?这些都是很难回答并且也没有真正必要追求答案的问题。

不过虽然不能唯一定义资本运作是什么,我们倒是能够说清楚资本运作不是什么:资本运作不是生产制造、库存管理、产品营销、市场开拓、品牌创建等传统意义上的企业经营活动。

如果一定要为资本运作寻找一个定义,则通说为:资本运作是指利用市场法则,通过资本本身的技巧性运作或资本的科学运动,实现价值增值、效益增长的一种经营方式。如发行股票、发行债券(包括可转换公司债券)、配股、增发新股、转让股权、派送红股、转增股本、股权回购(减少注册资本),企业的合并、托管、收购、兼并、分立以及风险投资等,资产重组,对企业的资产进行剥离、置换、出售、转让,或对企业进行合并、托管、收购、兼并、分立的行为,以实现资本结构或债务结构的改善,为实现资本运营的根本目标奠定基础。

二、资本运作的分类和税法角度的分类

随着《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号,以下简称59号文)的颁布,可以看出,国家税务总局从所得税的角度将企业重

组行为基本分为“企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立”。

因为59号文使用了高度概括的立法语言,并在条款间通过定义等进行复杂的转致指引,所以仅从文字表面难以看出其规范的资产重组类型。比如,使用股权、非货币性资产对现存公司进行增资是很常见、基本的资本运作形式,但是59号文通篇根本就没有“增资”二字。但是我们能够就据此得出增资类重组不在59号文的调整范围内以至不产生纳税义务的结论吗?当然不能。因为细细研读59号文中“股权支付”和“非股权支付”的定义(以股权支付的定义为例,“股权支付,是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中,以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式”)就能看出,使用“本企业”的股权作为支付对价这一表述实际上就是通常意义上所指的“增资”。

其实,除了企业联盟、托管等极个别情况外,绝大多数企业重组活动均已被纳入59号文的规范范围内,绝不可轻言无关。总的说来,资本运作的基本类型均已包括在59号文规定列举的六种分类中。但是资本运作的分类,特别是从经济、管理等税法以外的角度,正如以下列举的内容,还是另有很多种分类和很多种形式的。这些经济学角度的资本运作的类型,如上所述,或者直接归入59号文的范畴,或者可以分解归入59号文的范畴,或者因为不具应税性而不会直接产生税负。当然,也确有极少部分不能纳入59号文规定的调整范畴,只能等待以后进一步明确。这些分类和定义仅供参考,本书仅从税务实务的角度对资本运作进行论述。

(一)按重组的方式划分

1. 资本扩张

资本扩张表现为合并、收购、上市扩股、合资等。

(1) 合并

合并是兼并和联合的统称。兼并(merger),也称吸收合并,通常是指一家企业以现金、证券或其他形式(如承担债务、利润返还)投资购买取得其他企业的产权,使其他企业丧失法人资格或改变法人实体,并取得对这些企业决策控制权的投资行为;联合(consolidation),也称新设合并,是指两个或两个以上公司合并设立一个新的公司,合并各方的法人实体地位消失。

(2) 收购

收购(acquisition)是指企业用现款、债券或股票购买另一家企业的部分或全部资产或股权,以获得该企业的控制权的行为。根据《公司法》的规定,

企业收购可以分为协议收购和要约收购。

(3) 上市扩股

上市扩股是指通过股份制改组的企业,在符合一定条件并履行一定程序后,成为上市公司的行为。

(4) 合资

合资是指两个或两个以上独立的企业或实体合并成一个新的独立决策实体的过程。除此之外,还有许多企业合作的形式,如技术的许可证、对某一合同的联合投标、特许权经营或其他短期或长期的合同。

2. 资本收缩

资本收缩的方式有:资产剥离、公司分立、分拆上市和股票回购。

(1) 资产剥离

资产剥离(divestiture)是指公司将其现有的某些子公司、部门、产品生产线、固定资产等出售给其他公司,并取得现金或有价证券作为回报。

(2) 公司分立

公司分立是指一个公司依照公司法的有关规定,通过股东会决议分成两个或两个以上的公司。公司分立包括新设分立和派生分立。新设分立是指将原公司法律主体资格消灭而新设两个或两个以上的具有法人资格的公司。派生分立是指公司法律主体仍存在,但将其部分业务划分出去另设一个新公司,更像是分拆上市。

(3) 分拆上市

分拆上市(也称剖股上市或部分股权出售),是指母公司把一家子公司的部分股权拿出来向社会出售。随着子公司部分股权的出售,母公司在产生现金收益的同时,重新建立起控股子公司的资产管理运作系统。

(4) 股票回购

股票回购是指股份有限公司通过一定的途径买回本公司发行在外的股份的行为,这是一种大规模改变公司资本结构的方式。

股票回购有两种基本方式:一是公司将可用的现金分配给股东,这种分配不是支付红利,而是购回股票;二是公司认为自己企业的资本结构中股本成分过高,因此就发售债券,所得款项用于购回本公司的股票。

3. 资本重整

资本重整方式包括:改组改制、股权置换或资产置换、国有股减持、管理层

收购(MBO)和职工持股基金(ESOP)。

(1) 改组改制

改组改制是指企业进行股份制改造的过程。我国企业实行股份制主要有两条途径:一条是新组建股份制企业,另一条是将现有企业有选择地改造为股份制公司。据此,按公司设立时发起人出资方式不同,分为新设设立和改建设立。新设设立方式中按其设立的方式不同,又可分为发起设立和募集设立两种。

(2) 股权置换

股权置换是指控股公司将其持有的股份的一部分与另一公司的部分股份按一定比例对换,使本来没有任何联系的两个公司成为一个以资本为纽带的紧密联系的企业集团。

(3) 国有股减持

国有股减持是指依据国有经济有进有退的战略调整方针,根据各上市公司在国民经济中的地位有选择、有计划地减少国有股的份额,逐步完成国有股的上市流通。

(4) 管理层收购(MBO)

管理层收购是指目标公司的管理层利用借贷所融资本购买本公司的股份,从而改变本公司的所有者结构、控制权结构和资产结构,进而达到重组本公司的目的并获得预期收益的一种收购行为。管理层收购是杠杆收购的一种类型。

(5) 职工持股基金(ESOP)

职工持股基金从本质上讲是一种股票投资信托,所投资的是雇主公司的股票。而投资的付款方式可以是现金也可以是其他公司的股票,公司的职工通过获得股息分享公司增长的成果。

4. 表外资本经营

所谓表外资本经营,是指不在报表上反映的但将导致控制权变化的行为。其具体形式包括:

(1) 托管

托管是指企业的所有者通过契约形式,将企业法人的财产交给具有较强经营管理能力并能够承担相应经营风险的法人进行有偿经营,明晰企业所有者、经营者、生产者的权利义务关系,保证企业财产保值增值并创造可观的社会效益和经济效益的一种经营活动。

(2) 战略联盟(合作)

战略联盟是指两个或两个以上的企业为了达到共同的战略目标、实现相似的策略方针而采取的相互合作、共担风险、共享利益的联合行动。战略联盟的形式多种多样,包括股权安排、合资企业、研究开发伙伴关系、许可证转让等。

(二) 按重组的内容划分

1. 产权重组

产权重组是指以企业财产所有权为基础的一切权利的变动与重组。它既可以是终极所有权(出资者所有权)的转让,也可以是经营使用权的让渡;产权转让的对象既可以是整体产权,也可以是部分产权。

2. 产业重组

宏观层面的产业重组是通过现有资产存量在不同产业部门之间的流动、重组或相同部门间集中、重组,使产业结构得以调整优化,提高资本增值能力。微观层面的产业重组则主要涉及生产经营目标及战略的调整。

3. 组织结构重组

组织结构重组是指在公司产权重组、资本重组后对于组织结构和组织形式设置的重新规划和调整的过程。它旨在解决设立哪些组织机构,各个组织机构具备哪些职能,机构间的相互关系如何处理、协调,管理层人选如何调整等问题。

4. 管理重组

管理重组是指企业重组活动相应涉及企业管理组织、管理责任及管理目标的变化,由此而产生的重新确立企业管理架构的一种重组形式。其目的是创造一个能长远发展的管理模式或方式,帮助企业在激烈的市场环境中更好地生存与发展。

5. 债务重组

债务重组是指对企业的债权债务进行处理,并且涉及债权债务关系调整的重组方式。债务重组是一个为了提高企业运行效率、解决企业财务困难,对企业债务进行整合优化的过程。

(三) 按企业重组的具体项目划分

从企业重组的具体项目来分析,可以把股份结构变动定义为股权重组,把企业债务变动定义为债务重组,把企业资产变动定义为资产重组。

三、税法对资本运作的重大影响

税法对资本运作具有非常大的影响,主要体现在如下方面:

第一,就资本运作的技术层面而言,在计划制定并购方案的过程中,税务问题几乎涉及每个环节,是一个绕不开、无法回避、必须加以关注的重大问题。如在初期尽职调查阶段,目标公司的已有税收问题;在投资实施中,因为资本运作行为导致的税收问题;在收购完成后目标公司的递延税项、所得税征管环境问题;在收益阶段,利润分配的预提所得税问题等,都需要在一开始给予高度关注。否则,轻者将使并购收益打折,重者则会导致资本运作失败。

第二,因为税收政策导致的直接税负,金额可能非常巨大,甚至和重组金额本身为同一数量级。如果操作之前没有税务方面的考虑和安排,则很有可能陷于被追征税款的窘境,在特定情况下甚至有可能牵涉到刑事责任。

第三,资本运作方案的一个重要考虑因素就是不同方案之间的税负比较。一个在管理和运营方面最适合的方案完全可能因为税务上的因素而进行调整或被放弃。为了取得最大限度的节税效果,就必须在方案实施之前进行预先的税法判断和测算。一旦资本运作方案完成,则从税法角度常常已经陷于被动状态。

第四,资本运作的最终目的是获取最大限度的利润,并且此利润应该是可以控制并使股东受益的,也就是说,真正有意义的是扣除了各项税负之后的净利润。而税负是现金的净流出,对净利润的影响是非常大的。

第五,在资本运作过程中广泛存在的税务问题为实现资本运作的税收策划提供了前提。也就是说,在资本运作过程中,不是仅能被动地承受税负,而是完全可以通过不同方案的选择和不同的操作方法,最大限度地降低税收风险,选择承受最有利的税负和最低的税务成本,提升企业竞争力,确保资本运作成功。

第二节 资本运作税法框架

与资本运作相关的税法,是目前中国现行税法中的有机组成部分。本章先从整体上简要介绍中国现行税法的分类、制定、实施和体系这些基本问题,然后从税种角度逐一对资本运作相关税法进行综合论述。

一、税法的基本分类

根据不同的分类方法,税法可以从不同角度进行归类。我国税法分类主要有五种分类方法:

- (1)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;
- (2)按照税法的功能作用的不同,可分为税收实体法和税收程序法;

(3)按照税法征收对象的不同,可分为对流转额课税的税法,对所得额课税的税法,对财产、行为课税的税法和对自然资源课税的税法;

(4)按照税收收入归属和征管管辖权限的不同,可分为中央(收入)税法、地方(收入)税法和中央与地方共享税;

(5)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。

详见下表 1-1:

表 1-1 税法基本分类汇总表

分类依据	税法种类	分类说明	类别包含内容
税法的基本内容和效力	税收基本法	属税法体系中的母法	目前没有统一制定
	税收普通法	对税收基本法规定的事项分别立法进行实施的法律	个人所得税法、征管法等
税法的职能作用	税收实体法	确定税种立法	个人所得税法、企业所得税法等
	税收程序法	税务管理方面的法律	税收征收管理法
税法的征收对象	对流转额课税的税法	发挥对经济的宏观调控作用	增值税、营业税、消费税、关税等税法
	对所得额课税的税法	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	企业所得税、个人所得税等税法
	对财产、行为课税的税法	对财产的价值或某种行为课税	房产税、印花税等税法
	对自然资源课税的税法	为保护和合理使用国家自然资源而课征	我国现行的资源税、城镇土地使用税等税法
税收收入归属和征管管辖权限	中央(收入)税法	中央税一般由中央统一征收管理	消费税、关税、车辆购置税等
	地方(收入)税法	地方税一般由各级地方政府负责征收管理	除中央税、中央地方共享税(增值税、企业所得税、个人所得税)之外的其他税种
	中央与地方共享税	主要由国家税务局管理	增值税、企业所得税、个人所得税
主权国家行使的税收管辖权	国内税法	国家的内部税收制度	
	国际税法	国家间形成的税收制度	双边或多边的国际税收协定、条约、国际惯例等
	外国税法	外国各国家制定的税收制度	

二、税法的制定

我国制定税收法律法规的机关不同,其效力级次也不同:

- (1) 全国人大及其常委会制定的税收法律;
- (2) 全国人大及其常委会授权国务院制定的暂行规定及条例;
- (3) 国务院制定的税收行政法规;
- (4) 地方人大及其常委会制定的税收地方性法规;
- (5) 国务院税务主管部门制定的税收部门规章;
- (6) 地方政府制定的税收地方规章。

详见下表 1-2:

表 1-2 税法分类表(以立法机关为分类依据)

法律法规分类	立法机关	说 明
税收法律	全国人大及其常委会制定的税收法律	除《宪法》外,在税法体系中,税收法律具有最高法律效力
	全国人大及其常委会授权国务院制定的暂行规定及条例	属于准法律,具有国家法律的性质和地位,其法律效力高于行政法规,为待条件成熟上升为法律做好准备
税收法规	国务院制定的税收行政法规	在中国法律形式中处于低于宪法、法律,高于地方法规、部门规章、地方规章的地位,在全国普遍适用
	地方人大及其常委会制定的税收地方性法规	目前仅限海南、民族自治地区
税收规章	国务院税务主管部门制定的税收部门规章	国务院税务主管部门指财政部、国家税务总局和海关总署。该级次规章不得与宪法、法律法规相抵触
	地方政府制定的税收地方规章	在法律法规明确授权的前提下进行,不得与税收法律、行政法规相抵触

我国税收立法级次不同,但在法律法规的衔接上有一定的规律性。上级立法则由下级制定实施细则。例如,人大立法的《个人所得税法》和《税收征收管理法》,实施条例或细则就由国务院来制定;而人大授权国务院立法的《增值税暂行条例》,实施细则就由财政部以部门规章的形式来制定;人大授权国务院制