



全国高职高专教育精品规划教材

税法实务

宗淑娟 主编

S H U I F A S H I W U



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

全国高职高专教育精品规划教材

税法实务

主 编 宗淑娟

副主编 张景良 姜 琴

童德元 吴玉蓉

北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

税法实务是一门以研究税收法律现象为主的实践性很强的应用性学科。学习税法不仅要加深对税法理论问题的理解,还应注重对税法实施过程中的现实问题的解决。税法实务教学的目的主要在于提高学生理论解决实际问题的能力。而编写本书的目的是促进学生深入浅出地掌握税法知识并有效便捷地加以运用。

本书根据高等职业教育的培养目标和要求,基于工学结合安排教学内容,以我国现行的税收法律为依据,以实用性为目的,以必需、够用为原则,在有选择地阐述税法基本理论的基础上,着重介绍税法实务,并通过大量的实际案例(项目)的训练加强学生对理论知识的掌握、理解和运用。本书以三大流转税和两大所得税为重点,辐射各个小税种,覆盖全面。突出主题,同时兼顾办税(纳税申报),实现与职业岗位的对接。全书共四个项目,内容包括:税法基础、增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、房产税和契税、资源税类、车船税和车辆购置税、印花税、城市维护建设税和教育费附加等。全书重点突出,实用性强,符合高等职业教育的要求。

本书既可作为高等职业院校经济管理专业、会计等相关专业学生的专业教材,也可作为在职会计、税务工作人员的培训或自修用书。

版权所有,侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

税法实务/宗淑娟主编. —北京:北京交通大学出版社, 2009. 5

(全国高职高专教育精品规划教材)

ISBN 978-7-81123-601-9

I. 税… II. 宗… III. 税法—中国—高等学校:技术学校—教材 IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 080089 号

责任编辑:邵桂英

出版发行:北京交通大学出版社

电话:010-51686414

北京市海淀区高粱桥斜街 44 号

邮编:100044

印刷者:北京交大印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:19 字数:452 千字

版 次:2009 年 6 月第 1 版 2009 年 6 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-81123-601-9/D·50

印 数:1~3 000 册 定价:29.00 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。

全国高职高专教育精品 规划教材丛书编委会

主 任：曹 殊

副主任：武汉生（西安翻译学院）

朱光东（天津冶金职业技术学院）

何建乐（绍兴越秀外国语学院）

文晓璋（绵阳职业技术学院）

梅松华（丽水职业技术学院）

王 立（内蒙古建筑职业技术学院）

文振华（湖南现代物流职业技术学院）

叶深南（肇庆科技职业技术学院）

陈锡畴（郑州旅游职业学院）

王志平（河南经贸职业学院）

张子泉（潍坊科技职业学院）

王法能（西安外事学院）

邱曙熙（厦门华天涉外职业技术学院）

逯 侃（步长集团 陕西国际商贸学院）

委 员：黄盛兰（石家庄职业技术学院）

张小菊（石家庄职业技术学院）

邢金龙（太原大学）

孟益民（湖南现代物流职业技术学院）

周务农（湖南现代物流职业技术学院）

周新焕（郑州旅游职业学院）

成光琳（河南经贸职业学院）

高庆新（河南经贸职业学院）

李玉香（天津冶金职业技术学院）

邵淑华（德州科技职业学院）

刘爱青（德州科技职业学院）

宋立远（广东轻工职业技术学院）

孙法义（潍坊科技职业学院）

颜 海（武汉生物工程学院）

出版说明



高职高专教育是我国高等教育的重要组成部分，其根本任务是培养生产、建设、管理和服务第一线需要的德、智、体、美全面发展的应用型专门人才，所培养的学生在掌握必要的基础理论和专业知识的基础上，应重点掌握从事本专业领域实际工作的基础知识和职业技能，因此与其对应的教材也必须有自己的体系和特点。

为了适应我国高职高专教育发展及其对教育改革和教材建设的需要，在教育部的指导下，我们在全国范围内组织并成立了“全国高职高专教育精品规划教材研究与编审委员会”（以下简称“教材研究与编审委员会”）。“教材研究与编审委员会”的成员所在单位皆为教学改革成效较大、办学实力强、办学特色鲜明的高等专科学校、成人高等学校、高等职业学校及高等院校主办的二级职业技术学院，其中一些学校是国家重点建设的示范性职业技术学院。

为了保证精品规划教材的出版质量，“教材研究与编审委员会”在全国范围内选聘“全国高职高专教育精品规划教材编审委员会”（以下简称“教材编审委员会”）成员和征集教材，并要求“教材编审委员会”成员和规划教材的编著者必须是从事高职高专教学第一线的优秀教师和专家。此外，“教材编审委员会”还组织各专业的专家、教授对所征集的教材进行评选，对所选教材进行审定。

此次精品规划教材按照教育部制定的“高职高专教育基础课程教学基本要求”而编写。此次规划教材按照突出应用性、针对性和实践性的原则编写，并重组系列课程教材结构，力求反映高职高专课程和教学内容体系改革方向；反映当前教学的新内容，突出基础理论知识的应用和实践技能的培养；在兼顾理论和实践内容的同时，避免“全”而“深”的面面俱到，基础理论以应用为目的，以必要、够用为尺度；尽量体现新知识和新方法，以利于学生综合素质的形成和科学思维方式与创新能力的培养。

此外，为了使规划教材更具广泛性、科学性、先进性和代表性，我们真心希望全国从事高职高专教育的院校能够积极参加到“教材研究与编审委员会”中来，推荐有特色的、有创新的教材。同时，希望将教学实践的意见和建议，及时反馈给我们，以便对出版的教材不断修订、完善，不断提高教材质量，完善教材体系，为社会奉献更多更新的与高职高专教育配套的高质量教材。

此次所有精品规划教材由全国重点大学出版社——北京交通大学出版社出版。适应于各类高等专科学校、成人高等学校、高等职业学校及高等院校主办的二级技术学院使用。

全国高职高专教育精品规划教材研究与编审委员会

2009年6月

总 序

历史的年轮已经跨入了公元2009年,我国高等教育的规模已经是世界之最,2008年毛入学率达到23%,属于高等教育大众化教育的阶段。根据教育部2006年第16号《关于全面提高高等职业教育教学质量的若干意见》等文件精神,高职高专院校要积极构建与生产劳动和社会实践相结合的学习模式,把工学结合作为高等职业教育人才培养模式改革的重要切入点,带动专业调整与建设,引导课程设置、教学内容和教学方法改革。由此,高职高专教学改革进入了一个崭新阶段。

新设高职类型的院校是一种新型的专科教育模式,高职高专院校培养的人才应当是应用型、操作型人才,是高级蓝领。新型的教育模式需要我们改变原有的教育模式和教育方法,改变没有相应的专用教材和相应的新型师资队伍的现状。

为了使高职院校的办学有特色,毕业生有专长,需要建立“以就业为导向”的新型人才培养模式。为了达到这样的目标,我们提出“以就业为导向,要从教材差异化开始”的改革思路,打破高职高专院校使用教材的统一性,根据各高职高专院校专业和生源的差异性,因材施教。从高职高专教学最基本的基础课程,到各个专业的专业课程,着重编写出实用、适用高职高专不同类型人才培养的教材,同时根据院校所在地经济条件的不同和学生兴趣的差异,编写出形式活泼、授课方式灵活、引领社会需求的教材。

培养的差异性是高等教育进入大众化教育阶段的客观规律,也是高等教育发展与社会发展相适应的必然结果。也只有使在校学生接受差异性的教育,才能充分调动学生浓厚的学习兴趣,才能保证不同层次的学生掌握不同的技能专长,避免毕业生被用人单位打上“批量产品”的标签。只有高等学校的培养有差异性,其毕业生才能有特色,才会在就业市场具有竞争力,从而使高职高专的就业率大幅度提高。

北京交通大学出版社出版的这套高职高专教材,是在教育部“十一五规划教材”所倡导的“创新独特”四字方针下产生的。教材本身融入了很多较新的理念,出现了一批独具匠心的教材,其中,扬州环境资源职业技术学院的李德才教授所编写的《分层数学》,教材立意很新,独具一格,提出以生源的质量决定教授数学课程的层次和级别。还有无锡南洋职业技术学院的杨鑫教授编写的一套《经营学概论》系列教材,将管理学、经济学等不同学科知识融为一体,具有很强的实用性。

此套系列教材是由长期工作在第一线、具有丰富教学经验的老师编写的,具有很好的指导作用,达到了我们所提倡的“以就业为导向培养高职高专学生”和因材施教的目标要求。

教育部全国高等学校学生信息咨询与就业指导中心择业指导处处长

中国高等教育学会毕业生就业指导分会秘书长

曹 殊 研究员

近年来,我国的税收制度发生了深刻的变化,为了能够很好地适应这一变化,使得《税法实务》教材能够跟上税制改革的步伐,在2009年新的增值税暂行条例、消费税暂行条例和营业税暂行条例颁布实施之际,集合了几位常年在税法教学一线工作、教学和实践经验丰富的同志,共同编写了本教材。

本书按照高等职业教育的人才培养目标,针对高职高专和税法教学自身的特点,本着理论与实践相结合的原则,突出了以下特点。

1. 以就业为导向,突出能力培养,注重实践性和可操作性

教材编写中坚持以提高学生整体素质为基础,以培养学生综合能力特别是创新能力和实践能力为主线,明确每章教学应达到的素质目标、知识目标、技能目标 and 能力目标,并据此调整相应的内容,以强化课程教学的针对性和应用性,使学生毕业后即能够适应企业工作的需要。

2. 针对高职学生认知特点,突出新颖性和趣味性

编写时,既要注意到学科的最新发展,吸收最新的法规和最新实例,总结最新的职业技能与技术,增强教材的适应性,同时也要密切关注学生的特点,注重教材的趣味性。由于社会分工和技术的迅猛发展,使财经类职业岗位的内涵和外延都处于不断的变动与提升之中,为此,编写教材要强调知识新颖性,教材编写应跟随时代新技术的发展,摒弃过时陈旧的内容,将新方法、新规范、新标准编入教材,使学生毕业后具备从事专业技术工作和管理工作的能力。

3. 注重教学适用性,教材结构项目化

教材结构项目化打破了以往以传统的公共课、基础课为主导的教学模式,强调以工作岗位所需职业能力的培养为核心,保证了职业能力培养目标的顺利实现。现实社会中,许多职业岗位需要的能力是综合性的,用到的知识涉及多个学科,同时,不少职业技术岗位又是高度专门化的,必须给予针对性较强的专业指导和训练。为了解决“综合性”与“专门化”之间的矛盾,一些课程的教材应采用富有弹性的项目式内容结构,对知识与能力进行有目的的综合,每个项目既是教材的有效组成部分,本身又是相对完整而又开放的单位,便于组织教与学。

4. 突出教学和学习的便利性,活跃和创新教材形式

如在结构、体例上,大量运用案例等形式,在结构上,理论讲述、要点解析、案例分析、综合实训交叉互补。这不仅有利于丰富教学内容,活跃课程气氛,还有利于强化理论与实际的结合、学习知识与开发智力的结合、动脑思考与动手操作的结合。同时,教材中开辟“相关链接”窗口,对相关新观点、新材料予以适当的介绍,有助于拓展学生的视野,提高学生的综合分析能力、解决问题的能力,帮助有兴趣的学生深入学习,有利于指引学生进一步学习。

5. 重视案例的编写和选用

顺应国内外教材案例化的发展趋势,加大教材案例化程度,各项目开篇有导入案例,项目后有小结、案例分析、思考与练习题等,便于学生学习,使项目前导入案例、项目后中型案例和书后大型案例(即“办税模拟实训”)相结合,以加强学生理论与实践结合的能力,体现高职教育的特色和高职教材建设的方向。

本书既可作为高等职业院校经济管理专业、会计等相关专业学生的专业教材,也可作为在职会计、税务工作人员的培训或自修用书。

在编写本书时,基于以下考虑来安排内容:①尽量选用税法的最新案例,以便学习者了解和掌握税法实践中的最新动态;②尽量选择典型的税法案例,以便使学习者能够针对案例中出现的问題更好地掌握税法基础知识;③在“导入案例”之后,以“问题思考”的形式将该案例中涉及的税法问题加以归纳、列举;在“分析”部分尽量涵盖基本的税法原理和法律规定。构建了以会计等相关专业职业能力培养为导向、基于工学结合以项目化教学为载体,突出实践操作能力的培养,按照纳税申报过程组织内容,实施“项目教学+项目训练+实践操作”分层叠加的模式,本教材编写模式的创新如下。

1. 内容项目化

根据职业岗位定位遴选教材内容,基于工作任务划分项目,构建项目化教材体系。整个教材由若干个教学项目与一个办税模拟实训组成,重点为流转税与所得税项目。

2. 实训内容与办税应用对接

实践内容紧密结合办税实务操作,针对学生动手能力弱的问题,侧重动手能力的培养。在教材编写过程中,安排一定的纳税申报的内容,大大强化了学生的动手能力和社会适应能力。

实践内容强化学生对纳税实务流程的操作,从而进一步加深对办税知识的理解、应用,更好地为职业岗位服务。具体内容包括增值税的核算与纳税申报;营业税的核算与纳税申报;企业所得税的核算与纳税申报;个人所得税的核算与纳税申报等。实训项目的设置循序渐进、有深度,直接针对职业岗位应用能力的培养。首先进行简单项目训练,然后进行综合训练,项目来源于实践,突出基础知识的应用,实训教学与办税应用相结合,充分培养学生的动手能力。

本书共四个项目加一个办税模拟实训,由浙江商业职业技术学院的宗淑娟担任主编;负责编写大纲与初稿组织、修订和统稿工作。具体分工如下:项目一、二和办税模拟实训由宗淑娟编写;项目三由吉林农业科技学院的张景良编写;项目四由重庆工贸职业技术学院姜琴、童德元编写。

本书的出版得到了浙江商业职业技术学院杨海燕和铜仁职业技术学院吴玉蓉的大力支持,并为本书的编写提出了很多有益的建议,在此表示衷心感谢!

作者深知水平有限,设想的效果不一定能够完全达到,疏漏和错误也在所难免,真诚希望广大读者对本书提出宝贵意见,以便今后做进一步的修订和完善。

编者
2009年5月

目 录

绪言 税收理论基础	1
0-1 税法概论	1
0-2 税法的分类	9
0-3 税收法律关系	19
0-4 我国现行税法体系	21
任务小结与单元测试	24
项目一 流转税类	29
任务1 增值税纳税申报	29
任务1-1 纳税申报	30
任务1-2 增值税概述	46
任务1-3 增值税专用发票的管理	52
任务1-4 税收优惠及应纳税额的计算	54
任务1-5 出口退(免)税	62
任务2 消费税纳税申报	66
任务2-1 纳税申报	66
任务2-2 消费税概述	72
任务2-3 应纳税额的计算	78
任务3 营业税纳税申报	87
任务3-1 纳税申报	88
任务3-2 营业税概述	91
任务3-3 税收优惠及应纳税额的计算	96
任务4 关税	103
任务4-1 关税征管	104

任务 4-2 关税概述	105
任务 4-3 税收优惠及应纳税额的计算	110
任务小结与单元测试	114
项目二 所得税类	123
任务 1 企业所得税纳税申报	123
任务 1-1 纳税申报	124
任务 1-2 企业所得税概述	174
任务 1-3 应纳所得税额的计算	177
任务 1-4 税收优惠及特别纳税调整	189
任务 2 个人所得税纳税申报	191
任务 2-1 纳税申报	191
任务 2-2 个人所得税概述	196
任务 2-3 应纳税额的计算及税收优惠	203
任务小结与单元测试	217
项目三 资源税类	223
任务 1 资源税	223
任务 1-1 纳税申报	224
任务 1-2 资源税概述	225
任务 1-3 税收优惠及应纳税额的计算	226
任务 2 城镇土地使用税	228
任务 2-1 纳税申报	229
任务 2-2 城镇土地使用税概述	230
任务 2-3 税收优惠及应纳税额的计算	231
任务 3 土地增值税	232
任务 3-1 纳税申报	233
任务 3-2 土地增值税概述	240
任务 3-3 税收优惠及应纳税额的计算	242
任务小结与单元测试	245

项目四 财产、行为和目的税类	251
任务1 房产税	251
任务1-1 纳税申报	252
任务1-2 房产税概述	252
任务1-3 税收优惠及应纳税额的计算	253
任务2 车船税	255
任务2-1 纳税申报	256
任务2-2 车船税概述	256
任务2-3 税收优惠及应纳税额的计算	258
任务3 契税	259
任务3-1 纳税申报	260
任务3-2 契税概述	260
任务3-3 税收优惠及应纳税额的计算	261
任务4 印花税	262
任务4-1 纳税申报	263
任务4-2 印花税概述	264
任务4-3 税收优惠及应纳税额的计算	265
任务5 车辆购置税	268
任务5-1 纳税申报	269
任务5-2 车辆购置税概述	270
任务5-3 税收优惠及应纳税额的计算	272
任务6 城市维护建设税	273
任务6-1 城市维护建设税	273
任务6-2 教育费附加	275
任务小结与单元测试	276
办税模拟实训	282
参考文献	289

绪言 税收理论基础

学习目标

- 了解税法的概念、特征；
- 理解税法的概念、特征及其与税收的关系。

0-1 税法概论

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利之上，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。

首先，所谓有权的国家机关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法立法权，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，获得授权的行政机关也是制定税法的主体构成者。

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间的税收利益分配关系两个方面。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、税收程序法和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以及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。

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。只有借助法律,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。一方面调节目标必须明确;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的纳税义务、法律责任及经济后果,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以下几个方面。

1. 从立法过程来看,税法属于制定法

现代国家的税法都是经过一定的立法程序制定出来的,即税法是由国家制定而不是认可的,这表明税法属于制定法而不是习惯法。尽管从税收形成的早期历史来考察,不乏有种种不规范的缴纳形式逐渐演化而成的税法,但其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。税法属于制定法而不属于习惯法,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,这也促使税收采用制定法的形式。

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以下几点。

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。但从税法的角度看,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,从根本上来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:宪法加税收法典;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，这里的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快地明确而不出现歧义、矛盾，在基本内容上不出现漏洞。课税要素明确原则更多地是从立法技术的角度保证税收分配关系的确定性。经过法律解释含义仍不确切的概念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利，即使征纳双方达成一致也是违法的。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

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。

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。

4. 实质课税原则

即指应根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负,不能仅考核其表面上是否符合课税要件。之所以提出这一原则,是因为纳税人是否满足课税要件,其外在形式与内在真实之间往往会因一些客观因素或纳税人的刻意伪装而产生差异。例如,纳税人借转让定价而减少计税所得,若从表面看,应按其确定的价格计税。但是,这不能反映纳税人的真实所得,因此,税务机关根据实质课税原则,有权重新估定计税价格,并据以计算应纳税额。实质课税原则的意义在于防止纳税人的避税与偷税,增强税法适用的公正性。

(二) 税法适用原则

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。判定税法之间的相互关系,合理解决法律纠纷,保障法律顺利实现,以达到税法认可的各项税收政策目标,维护税收征纳双方的合法权益。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。

1. 法律优位原则

税法与社会经济生活的联系十分紧密,为了适应市场经济条件下社会经济生活的复杂多变性,税法体系变得越来越庞大,内部分工越来越细致,立法的层次性越来越鲜明。不同层次税法之间在立法、执法、司法中的越权或空位也就更容易出现,因此,界定不同层次税法的效力关系十分必要。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。否则就会违背税收法律主义和税收合

作信赖主义,对纳税人也是不公平的。但是,在某些特殊情况下,税法对这一原则的适用也有例外。例如,1991年我国停征建筑税而代之以固定资产投资方向调节税时,对在建项目原来的建筑税“政策性减免”按新税法办理。其原因在于将在建项目以新税法实施时间为准分别实行不同的减免税政策,在技术上比较困难。一些国家在处理税法的溯及力问题时,还坚持“有利溯及”原则。即对税法中溯及既往的规定,对纳税人有利的,予以承认。对纳税人不利的,则不予承认。

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给法律适用带来的混乱,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

这一原则的含义为:对同一事项两部法律分别订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。当对某些税收问题需要作出特殊规定,但是又不便于普遍修订税法时,即可以通过特别法的形式予以规范。

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;二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力。即对于一项新税法公布实施之前发生的纳税义务在新税法公布实施之后进入税款征收程序的,原则上新税法具有约束力。在一定条件下允许“程序从新”,是因为程序税法规范的是程序性问题,不应以纳税人的实体性权利义务发生的时间为准,判定新的程序性税法与旧的程序性税法之间的效力关系。并且,程序性税法主要涉及税款征收方式的改变,其效力发生时间的适当提前,并不构成对纳税人权利的侵犯,也不违背税收合作信赖主义。

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。即纳税人通过税务行政复议或税务行政诉讼寻求法律保护的前提条件之一,是必须事先履行税务行政执法机关认定的纳税义务,而不管这项纳税义务实际上是否完全发生,否则,税务行政复议机关或司法机关对纳税人的申诉不予受理。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。

三、税法的效力与解释

(一) 税法的效力

税法的效力是指税法在什么地方、什么时间、对什么人具有法律约束力。税法的效力范围表现为空间效力、时间效力和对人的效力。

1. 税法的空间效力

税法的空间效力指税法在特定地域内发生的效力。由一个主权国家制定的税法,原则上必须适用于其主权管辖的全部领域,但是具体情况有所不同。我国税法的空间效力主要包括两种情况。