

2014

• 全国注册税务师执业资格考试教材 •

税法 (I)

◆ 全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编



 中国税务出版社

2014 年全国注册税务师执业资格考试教材

税法 (I)

全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法. 1 / 全国注册税务师执业资格考试教材编写组编.

--北京: 中国税务出版社, 2014. 1

2014 年全国注册税务师执业资格考试教材

ISBN 978 - 7 - 5678 - 0009 - 0

I. ①税… II. ①全… III. ①税法 - 中国 - 经济师 - 资格考试 - 教材 IV. ①D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 277041 号

版权所有·侵权必究

书 名: 税法 (I)

作 者: 全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编

责任编辑: 王静波 庞 博

助理编辑: 王远瀚

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@ taxation. cn

发行中心电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京中科印刷有限公司

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 22. 25

字 数: 536000 字

版 次: 2014 年 1 月第 1 版 2014 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5678 - 0009 - 0

定 价: 51.00 元

如有印装错误 本社负责调换

前 言

注册税务师行业是经济鉴证类社会中介行业,它既服务于国家征税机关,又服务于纳税人,具有涉税鉴证与涉税服务双重职能。发展注册税务师行业是完善社会主义市场经济体制的需要,也是服务于国家税收的需要。注册税务师行业的规范发展,有利于降低税收征纳成本,规范税收征纳行为;有利于提高纳税质量和纳税申报准确率;有利于维护纳税人的合法权益,保护国家税收利益。

近年来,我国注册税务师行业发展较快。据权威部门统计,自1998年实行全国统一考试以来,国家每年都举行一次统一考试,已累计考试16次,报名达5072454人次,通过考试取得注册税务师执业资格的人数达到111840人。

为了配合有关部门做好2014年的全国注册税务师执业资格考试工作,更好地为广大考生服务,我们组织国家税务总局有关司局的领导,有关院校的专家、教授,根据人力资源和社会保障部审定的、国家税务总局教育中心下发的《2014年全国注册税务师执业资格考试大纲》的要求,结合历年来注册税务师考试命题情况,对各科教材进行了系统修订和调整。

全套教材分为《税法(Ⅰ)》《税法(Ⅱ)》《税务代理实务》《税收相关法律》《财务与会计》5种及与之配套的《2014年全国注册税务师执业资格考试习题集》参考书1种,共6册。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,具有很强的权威性、适用性和可操作性,是广大考生参加注册税务师考试的必备工具书,同时也可作为纳税人和社会各界学习税法、掌握纳税技能的参考用书。

在本套教材出版之际,谨对参加教材编写、审定的国家税务总局有关领导、有关院校的专家、教授表示衷心的感谢!

由于编写时间紧迫,书中的疏误之处难免,恳请读者指正。

全国注册税务师执业资格考试教材编写组

2014年1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	(17)
第三节 税收实体法与税收程序法	(25)
第四节 税法的运行	(40)
第五节 国际税法	(54)
第六节 税法的建立与发展	(61)
第二章 增值税	(73)
第一节 增值税概述	(73)
第二节 纳税人和扣缴义务人	(78)
第三节 征税范围	(83)
第四节 税率	(88)
第五节 增值税的减税、免税	(97)
第六节 销项税额与进项税额	(112)
第七节 应纳税额的计算	(120)
第八节 特定企业(或交易行为)的增值税政策	(132)
第九节 申报与缴纳	(145)
第十节 增值税专用发票的使用和管理	(147)
第十一节 出口货物劳务增值税和消费税退(免)税	(156)
第三章 营业税改征增值税	(187)
第一节 营业税改征增值税概述	(187)
第二节 纳税人和扣缴义务人	(192)
第三节 应税服务	(194)
第四节 税率和征收率	(197)
第五节 应纳税额计算	(198)
第六节 特殊经营行为和行业的税务处理	(202)
第七节 营业税改征增值税试点前后相关业务的衔接	(204)
第八节 税收减免	(205)
第九节 征收管理	(211)
第十节 增值税专用发票的使用及管理	(212)

第四章 消费税	(215)
第一节 消费税概述	(215)
第二节 纳税人	(218)
第三节 税目与税率	(219)
第四节 计税依据	(227)
第五节 应纳税额的一般计算	(231)
第六节 自产自用应税消费品应纳税额的计算	(232)
第七节 委托加工应税消费品应纳税额的计算	(235)
第八节 进口应税消费品应纳税额的计算	(238)
第九节 消费税征税环节的特殊规定	(239)
第十节 申报与缴纳	(243)
第五章 营业税	(247)
第一节 营业税概述	(247)
第二节 营业税的基本规定	(248)
第三节 交通运输业营业税的规定	(252)
第四节 建筑业营业税的规定	(255)
第五节 金融保险业营业税的规定	(258)
第六节 邮电通信业营业税的规定	(262)
第七节 文化体育业营业税的规定	(264)
第八节 娱乐业营业税的规定	(266)
第九节 服务业营业税的规定	(267)
第十节 转让无形资产营业税的规定	(273)
第十一节 销售不动产营业税的规定	(275)
第十二节 营业税的计算及应用举例	(277)
第六章 城市维护建设税与教育费附加	(279)
第一节 城市维护建设税	(279)
第二节 教育费附加	(283)
第七章 资源税	(285)
第一节 资源税概述	(285)
第二节 纳税人与扣缴义务人	(288)
第三节 征税范围	(288)
第四节 税目、税率	(290)
第五节 应纳税额的计算	(296)
第六节 申报与缴纳	(298)
第八章 车辆购置税	(300)
第一节 车辆购置税概述	(300)

第二节	纳税人	(301)
第三节	征税对象和征税范围	(302)
第四节	税率与计税依据	(303)
第五节	税收优惠	(305)
第六节	应纳税额的计算	(306)
第七节	申报与缴纳	(310)
第九章 关税		(317)
第一节	关税概述	(317)
第二节	纳税人及征税对象	(323)
第三节	税率的适用	(324)
第四节	关税完税价格	(325)
第五节	原产地规定	(331)
第六节	关税减免	(336)
第七节	应纳税额的计算	(340)
第八节	关税征收管理	(342)

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,税收不能课及生产资料和劳动者报酬,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,地方人大及其常委会也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的构成者。

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,而不是税收分配关系。

最后,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。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个重要职能。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;最后,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,不乏由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只能是空谈。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部具体法律、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了。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。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。从目前世界各国的实际情况来看,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。是调整税收关系的法律规范的抽象和概括,是贯穿税收立法、执法、司法等全过程的具有普通指导意义的法律准则。税法基本原则是一定社会经济关系在税收法制中的体现,是国家税收法治的理论基础。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与发展密切相关。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,为当时的资产阶级民主政治的建立增添了法律基础。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治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。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。最后,税收委托立法只能限于具体和个别的情况,不能做一般的、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洞。课税要素明确原则更多的是从立法技术的角度保证税收分配关系的确定性。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是立法技术上的要求,有时在税法中作出较原则的规定是难免的。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,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,税务机关作出的行政解释和事先裁定,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,纳税人因此而少缴的税款也不必缴纳滞纳金。

税收合作信赖主义与税收法律主义存在一定的冲突,因此,许多国家税法在适用这一原则时都作了一定的限制。第一,税务机关的合作信赖表示应是正式的,纳税人不能根据税务人员个人私下作出的表示,而认为是税务机关的决定,要求引用税收合作信赖主义少缴税。第二,对纳税人的信赖必须是值得保护的。如果税务机关的错误表示是基于纳税人方面隐瞒事实或虚假报告作出的,则对纳税人的信赖不值得保护。第三,纳税人必须信赖税务机关的错误表示并据此已作出某种纳税行为。也就是说,纳税人已经构成对税务机关表示的信赖,但没有据此作出某种纳税行为,或者这种信赖与其纳税行为没有因果关系,也不能引用税收合作信赖主义。

4. 实质课税原则

实质课税原则是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。也就是说,在判断某个具体的人或事件是否满足课税要件,是否应承担纳税义务时,不能受其外在形式的蒙蔽,而要深入探求其实质,如果实质条件满足了课税要件,就应按实质条件的指向确认纳税义务。反之,如果仅仅是形式上符合课税要件,而实质上并不满足,则不能确定其负有纳税义务。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,有权重新估计计税价格,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。其作用在于在使法律规定具体化的过程中,提供方向性的指导,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。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。

1. 法律优位原则

法律优位原则也称行政立法不得抵触法律原则,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。与一般法律部门相比,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有必要。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。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。新法优于旧法原则的适用,以新法生效实施为标志,新法生效实施以后准用新法,新法实施以前包括新法公布以后尚未实施这段时间,仍沿用旧法,新法不发生效力。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。凡是特别法中作出规定的,即排斥普通法的适用。不过这种排斥仅就特别法中的具体规定而言,并不是说随着特别法的出现,原有的居于普通法地位的税法即告废止。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;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

税法的空间效力是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:

(1) 在全国范围内有效。由全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律,国务院颁布的税收行政法规,财政部、国家税务总局制定的税收行政规章以及具有普遍约束力的税务行政命令在除个别特殊地区外的全国范围内有效。这里所谓“个别特殊地区”主要指我国的香港、澳门、台湾地区和保税区等。

(2) 在地方范围内有效。这里包括两种情况:一是由地方立法机关或政府依法制定的地方性税收法规、规章、具有普遍约束力的税收行政命令在其管辖区域内有效;二是由全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、财政部、国家税务总局制定的具有特别法性质的税收法律、税收法规、税收规章和具有普遍约束力的税收行政命令在特定地区(如经济特区,老、少、边、贫地区等)有效。

2. 税法的时间效力

税法的时间效力是指税法何时开始生效、何时终止效力和有无溯及力的问题。

(1) 税法的生效。在我国,税法的生效主要分为三种情况:一是税法通过一段时间后开始生效。其优点在于可以使广大纳税人和执法人员事先了解、熟悉和掌握该税法的具体内容,便于其被准确地贯彻、执行。二是税法自通过发布之日起生效。一般来说,重要税法个别条款的修订和小税种的设置,对于执法人员和纳税人来讲易于理解、掌握,实施前也不需要更多的准备。因此,大多采用这种生效方式,这样可以兼顾税法实施的及时性与准确性。三是税法公布后授权地方政府自行确定实施日期,这种税法生效方式实质上是将税收管理权限下放给地方政府。

(2) 税法的失效。税法的失效表明其法律约束力的终止,其失效通常有三种类型:一是

以新税法代替旧税法,这是最常见的税法失效宣布方式。即以新税法的生效日期为旧税法的失效日期。二是直接宣布废止某项税法,当税法结构调整,需要取消某项税法,又没有新的相关税法设立时,往往需要另外宣布取消废止的税法。三是税法本身规定废止的日期,即在税法的有关条款中预先确定废止的日期,届时税法自动失效。鉴于第三种方法较为死板,易于使国家财政陷于被动,因此在税收立法实践中很少采用。

税法时间效力的另一个问题是溯及力问题。一部新税法实施后,对其实施之前纳税人的行为是否适用,这里涉及税法时间效力非常主要的内容。对法律溯及力的规定,概括起来包括有从旧、从新、从旧兼从轻、从新兼从轻四大基本原则。一般而言,税法实体法多采用从旧原则,禁止其具有溯及既往的效力;税收程序法多采用从新原则,不仅便于税收征管,也对纳税人的实体权利不构成损害。在税法实践活动中往往还坚持“有利溯及”的原则,既在对纳税人有利的环境下,坚持税法适用上的“从轻原则”。

3. 税法对人的效力

税法对人的效力即指税法对什么人适用、能管辖哪些人。由于税法的空间效力、时间效力最终都要归结为对人的效力,因此在处理税法对人的效力时,国际上通行的原则有三个:一是属人主义原则,凡是本国的公民或居民,不管其身居国内还是国外,都要受本国税法的管辖;二是属地主义原则,凡是本国领域内的法人和个人,不管其身份如何,都适用本国税法;三是属人、属地相结合的原则,我国税法即采用这一原则。凡我国公民,在我国居住的外籍人员,以及在我国注册登记的法人,或虽未在我国设立机构,但有来源于我国收入的外国企业、公司、经济组织等,均适用我国税法。

(二)税法的解释

税法的解释是指其法定解释,即有法定解释权的国家机关,在法律赋予的权限内,对有关税法或其条文进行的解释。税法解释之所以必要,是因为以下原因:

第一,税收法律规范是一种概括的、普遍的行为规范,只规定一般的适用条件、行为模式和法律后果。它不可能把涉税活动的各个方面都一一规定,但在执法、司法过程中遇到的却是个别、特殊的问题。因此,要把一般的税收法律规定准确适用于具体的税收法律实际,需对税收法律规范作出必要的解释。

第二,税收法律规范一经合法制定便具有相对稳定性,不能朝令夕改,而经济活动却不断发展变化。为了解决原有的税收法律规范和经济活动不相协调的矛盾,使税收法律规范适应不断发展变化的经济活动的需要,也要对税收法律规范进行新的解释,以保证税收法律规范的稳定性。

第三,在税收立法工作中,由于各种主客观原因,税收法律与其他法律部门的法律之间,各种税收法律相互之间时常出现矛盾或抵触现象,同时也存在着界限不明或缺位问题,这需要税收法律解释予以解决,以保证税收法律规范的统一实施。

第四,税收法律规范具有一定的抽象性,常采用专门的税收法律概念、术语加以表达,不易为人们理解。同时,由于人们各自的情况不同,如在年龄、职业、文化水平、生活经验等方面的差异,常会对同一税收法律规范产生不同的理解。为了帮助人们正确地理解、掌握税收法律,提高公民的税收法律意识,使公民自觉守法、执法、护法,也要求对税收法律规范作出正确、统一的解释。

一般来说,法定解释应严格按照法定的解释权限进行,任何有权机关都不能超越权限进行解释。因此,法定解释具有专属性。只要法定解释符合法的精神及法定的权限和程

序,这种解释就具有与被解释的法律、法规、规章相同的效力。因此,法定解释同样具有法的权威性。法定解释大多是在法律实施过程中,特别是在法律的适用过程中进行的,是对具体的法律条文、具体的事件或案件作出的,所以具有针对性,但其效力不限于具体的法律事件或事实,而具有普遍性和一般性。

税法解释除遵循税法的基本原则之外还要遵循法律解释的具体原则,包括文义解释原则,立法目的原则,合法、合理性原则,经济实质原则和诚实信用原则。第一,所谓文义解释原则是指以文义作为法律解释的起点,通过文字、语法分析来确定税法条文的含义,而不考虑立法者意图或法律条文以外的其他要求。文义解释原则并不是机械地、单纯地以文义为界限,在文义之外,文义解释原则还原则上允许在法律条文的外延不明确,或者按照字面含义可能产生两种或更多解决办法,或者导致荒谬结果时,在未超出文义范围或损及文义互信的基础上,根据其他税法解释的原则和方法对税法条文进行解释。第二,立法目的原则是指当从法律条文文字本身难以确定法律的具体含义,或根据这种含义适用法律将导致荒谬的结果时,允许解释者通过对立法过程中有关资料的分析来了解立法背景,在此前提下确定出立法者的目的、理由和初衷,并以此为根据得出解释结论。立法目的原则仍需以文义为基础,是基于对法律文本的意思提出正确或正当解释为前提进行的,如果法律条文的规定并没有不明确之处,则仍需以文义解释为主而无需再探求立法目的。第三,合法、合理性原则要求税法解释在主体资格、税法解释的权限、税法解释的程序等方面都必须是合法的,同时还必须具有合理性。第四,经济实质原则是指在税法解释过程中对于一项税法规规范是否应适用于某一特定情况,除考虑该情况是否符合税法所规定的税收要素外,还应根据实际情况,尤其要结合经济目的和经济生活的实质,来判断该种情况是否符合税法所规定的税收要素,以决定是否征税。第五,诚实信用原则,即税务机关对税法所作出的解释即使是错误的,但是既然已经向纳税人作出了意思表示,就要信守其承诺。^① 诚信原则在税法中的适用,是针对纳税人个体在适用税法时作出的解释,不是一般意义上普遍适用的法律解释。

1. 按解释权限划分,税法的法定解释可以分为立法解释、司法解释和行政解释。

(1) 税法立法解释

税法立法解释是指税收立法机关对所设立税法的正式解释。按照税收立法机关的不同,我国税法立法解释可分为:由全国人民代表大会对税收法律作出的解释,具体形式包括在税收法律中对条文的解释,起草者对税收法律草案的说明以及专门作出的补充性解释规定,全国人大常委会的法律解释同法律具有同等效力;由最高行政机关制定的税收行政法规,由国务院负责解释,目前绝大部分税种的立法仍是由国务院经人大授权制定的税收暂行条例,其解释权归国务院负责,同时国务院还制定了经人大授权明确的税法实施条例;地方税收法规,由制定相应法规的地方人大常委会负责解释,由于目前地方税收立法权较小,因此这类立法解释仅限于少数经济特区或民族地区及个别税种。税法立法解释包括事前解释和事后解释。事前解释一般是为预防税收法律、法规的有关条款或概念在执行和适用时发生疑问,而预先在税收法律、法规中加以解释,这种解释通常包含在税收法律、法规的正文或附则中。事后解释是指税收法律、法规在实际执行和适用时发生疑问而由制定税收法律、法规的机关所作的解释。我们通常所说的税收立法解释是指事后解释。

^① 刘剑文:《税法学》,人民出版社2003年版,第215~220页。

(2) 税法司法解释

税法司法解释是指最高司法机关对如何具体办理税务刑事案件和税务行政诉讼案件所作的具体解释或正式规定。税法司法解释可进一步划分为由最高人民法院作出的审判解释,如2002年最高人民法院《关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》;由最高人民检察院作出的检察解释,如1991年最高人民检察院《关于严肃查处暴力抗税案件的通知》;由最高人民法院和最高人民检察院联合作出的共同解释,如1992年“两高”《关于办理偷税、抗税刑事案件具体应用法律的若干问题的解释》,对我国原《刑法》第一百二十一条关于偷税罪、抗税罪的规范作了全面的解释。根据我国宪法和有关法律的规定,司法解释的主体只能是最高人民法院和最高人民检察院,它们的解释具有法的效力,可以作为办案与适用法律和法规的依据。其他各级法院和检察院均无解释法律的权力。在适用法律的过程中,如果审判解释和检察解释有原则分歧,则应报请全国人大常委会解释或决定。“两高”在审判工作中具体应用法律的解释不产生一般解释的效力。上述这些规定,也适用于税法的司法解释。在我国,税法的司法解释限于税收犯罪范围,占整个税法解释的比重很小。而在一些发达国家,税法的司法解释往往成为税法解释的主体,并且司法解释权不限于最高法院,内容也不限于税务诉讼,以确保在税法领域内司法的独立性。这种区别主要源于司法制度的不同及其对司法功能认识上的差异。国际货币基金组织在其考察报告《中国税收与法治(1993年)》中则认为中国税法的司法解释不发达是由中国社会关系人格化、法律规定本身模棱两可、立法倾向难以判断及法官素质较差造成的。

(3) 税法行政解释

税法行政解释也称税法执法解释,是指国家税务机关在执法过程中对税收法律、法规等如何具体应用所作的解释。在我国,税法行政解释是税法解释的重要组成部分,主要由国家税务行政主管部门下达的大量具有行政命令性质的文件、“通知”或“公告”构成。税法的规范性行政解释在执法中具有普遍的约束力。但原则上讲,不能作为法庭判案的直接依据,这一点在我国司法实践中得到了确认。在实际案例中,也有人民法院对税务机关的行政解释不予支持例子。至少,对于具体案例,税务机关的个别性行政解释不得在诉讼提起后作出,或者说不得因为给一个已经实施的具体行政行为寻求法律依据而对税法作出解释。

2. 按照解释的尺度不同,税法解释还可以分为字面解释、限制解释与扩充解释。

(1) 字面解释

按照文义解释原则,必须严格依税法条文的字面含义进行解释,既不扩大也不缩小,这是所谓字面解释。但是作为其补充,立法目的原则允许从立法目的与精神出发来解释条文,以避免按照字面意思解释可能得出的荒谬或背离税法精神的结论,消除税法条文含义的不确定性,这样就可能出现税法解释大于其字面含义与小于其字面含义的情况,即扩充解释与限制解释。

字面解释是税法解释的基本方法,税法解释首先应当坚持字面解释。进行字面解释涉及四个层次的问题:一是税法条文所使用文字取汉语的通常含义,税法解释即是解释其汉语语义的内涵,但实际上除了个别内涵与外延不是很清楚的词语,需要做这种解释的时候并不很多;二是税法越来越多地使用各类法律及各相关学科的术语,不过税法在对其加以引用时并没有附加特别的含义,那么需要税法作出相应解释时,应取其本意,而不应作出与其所在学科不同的解释;三是某些专门用语与专业术语,税法在引用时,附加了特别的含义