

上 编

税 务 文 书

第一章 税务文书概述

第一节 什么是税务文书

税务文书是指在税收法制过程中形成和使用的各种文书的总称。它既包括国家领导机关和税务机关制作的各种有关税务方面的文书，也包括纳税人履行税收法规和执行税收管理制度依法制作的有关税务文书。

税务文书主要可划分为以下几类：

按税务文书的使用范围，可分为通用文书和专用文书两大类。通用文书是指国务院办公厅1987年2月18日发布的《国家行政机关公文处理办法》规定的十类十五种公文以及税务机关在公务活动中使用的简报、调查报告、总结等。专用文书是税收法规或税收管理制度确立、税务机关和纳税人办理纳税事项依法履行的税务文书。如：税务登记表、纳税申报表、税务专用通知书、税务专用申请书、税务专用报告等。

按税务文书的法律效力，税务文书可分为法规性税务文书和非法规性税务文书。法规性税务文书是指国家立法机关、即全国人民代表大会或全国人民代表大会常务委员会正式通过颁布的税法，以及由全国人民代表大会或全国人民代表大会常务委员会通过，由国务院颁布的税收条例、规定、办法、决定等和由国务院、国家税务局、省地市税务局制定和颁发的实施细则、规定、办法、决定、通知等。非法规性

税务文书是税务机关和纳税人办理具体纳税事项时依法履行的有关文书。非法规性税务文书与法规性税务文书最主要的区别在于，非法规性税务文书的内容虽具有法律效力，但不具备法规性质。

根据税收管理制度，税务文书可划分为登记类税务文书、鉴定证明类税务文书、申报类税务文书、报告类税务文书、请示类税务文书、票据类税务文书、查处税务案件、税务复议、税务行政诉讼类税务文书等，这种分类与其他分类相比，包括的文书种类只限于税务机关和纳税人办税过程使用的文书，与税收管理制度保持了严格的一致性，鲜明具体地体现了税务文书具备的办税工具的作用。

根据税务文书的法律效力、使用范围等因素，税务文书还可划分为法规性税务文书、指挥性税务文书、报请性税务文书、知照性税务文书、记录凭证性税务文书、检查性税务文书、查处税务案件、税务复议、税务行政诉讼文书等。这是本书采用的分类方法。

第二节 税务文书的特点

由于税收是一种法制、作为实施税收法制的书面工具的税务文书、与法律文书有一定的相似之处、但与其它文书相比、又有许多不同之处、总括起来、它自身的一些特点主要表现在以下几个方面。

一、具有鲜明的政治性

税收并不是一开始就有的、它是在经济发展到一定阶段时、社会出现了国家以后的产物、是国家权力运行的结果。国家在征税时运用的不是所有权、而是一种政治权力。这

样，作为与其同时诞生并直接参与税务管理的税务文书，必然带有鲜明的政治性。特别是在我国现阶段，国家实行第二步利改税以后，国家收入的95%来自税收，税收已成为国家积累建设资金的主要手段，是促进国民经济有计划按比例发展的重要经济杠杆。国家发展社会主义经济和文化，要扩大再生产，要不断提高广大人民群众的物质文化生活水平，离开了税收是不行的。因此，作为直接参与税务管理的税务文书，代表的是国家政权机关在税收方面的指挥意志，行动意图，反映的是国家政权的政治意向和根本利益，其政治性表现得非常突出和鲜明。

二、具有法定的强制性

由于税收是一种无偿的强制性的征收，税务文书在文书效力上也就具备了强制性的特点，这也是税务文书区别于其他文书的最鲜明之处。税务文书所具备的强制性的特点，首先表现在税收法规文书上。税收法规文书本身就是对税收法制的确定，是税收法制的条文化、固定化、具体化，代表的是国家的利益、以国家强制力作为后盾、税务机关和纳税人只有依法执行，而不允许有丝毫的违背和触犯。另外，税务文书的强制性还表现在制作的强制性上，即一些专用税务文书的制作，并不以任何单位或任何人的意志为转移，是税收法规规定必须履行的一种法定的书面手续。如纳税人履行税务登记手续填写的“税务登记表”，履行纳税鉴定手续填制的“纳税鉴定书”、履行纳税申报手续填制的“纳税申报表”等，《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》都设相应条款作了具体规定，并专条规定了违背有关条款的处罚规定。还有，税务文书的强制性，还表现在一些专用文书所具有的法定执行的性质，即文书内容一旦生效，税务机关和纳税人

必须按照文书内容执行，执行便为依法办税，不执行或违背便为违法。

税务文书的这种法定的强制性的特点，是确保税务机关和纳税人依法办税的重要手段。当然，并不是所有的税务文书都具有法定的强制执行的性质。例如：税务简报、税务总结等，一般都不具备法定的强制性的性质。

三、具有格式的规范性

税务文书大多具有规范化的格式、这也形成了它的另一个特点。

税务文书的格式分两种情况。一种是属于国务院办公厅于1987年2月18日发布的《国家行政机关公文处理办法》规定的十类十五种公文、必须严格按照国务院办公厅规定的公文格式进行制作。另一种是一些税务专用文书，税务机关根据立法规定和执法需要，对每一种专用税务文书都规定了规范化的统一格式，通过规范化的格式，把应具备的内容和特定项目清晰、扼要地表述出来，不但便于制作、查阅和保管，更重要的是体现了税务文书的规范化和科学化，保证了税务文书具体内容的完整性、正确性和有效性。

四、具有解释的单一性

税务文书具有解释的单一性，是指税务文书所表达的含义必须是单一解释，不能有任何语义两歧或模棱两可的问题出现。这是因为，税务文书是依法制作的，法律要求解释必须单一，以便于执行，税务文书也必须要求解释单一。特别是法规性税务文书，由于是办税的法律规范，对解释单一性要求非常要严格，每一个条款所规定的内容，必须只能有一种解释。除法规性税务文书外，一些专用税务文书由于多为针对某一具体单位或某一具体人的某一具体税务事项在履行

税法或执行税收制度中提出的具体要求，也严格强调解释的单一性。

确保税务文书解释的单一性的特点十分重要，直接关系到税收的法制化，税收工作的严肃性，以及税务文书的法定效力。因此，每一个税务工作者在制作税务文书时，在选词用语上必须严格推敲，准确达意，有效地发挥其文书效能。

五、具有制作权限的合法性

税务文书都有法定的制作权限。不同效用的税务文书，都应按照不同的制作权限的规定，由不同的机关制作。如法规性税务文书。其制作权限规定非常严格。税法必须由国家立法机关即全国人民代表大会或全国人民代表大会常务委员会制定和颁布实施：税收条例必须经全国人民代表大会或全国人民代表大会常务委员会通过、由国务院颁布实施；税收实施细则，由税法和税收条例授权制定实施细则的机关制定；其它税收法规，如规定、办法、决定、通知等，由国务院、国家税务局、省地市税务局根据权限制定。

为保证税法的统一性和严肃性，严格按照税收管理体制规定的权限处理税务事项，一些用来处理具体税务事项的税务公文，如“减免税批复”等，也必须严格按照规定的权限制作，凡属越权行文，在法律上均不合法，有的还应追究直接责任者的法律责任。

另外，税务文书制作权限的合法性，还表现在特定的制作程序性上。专用税务文书都由税收法规规定了特定的制作程序，按规定的程序制作，便为合法，反之为违法。如纳税人对税务机关做出的征税或违章处理决定有异议，向上一级税务机关提出复议申请，必须按税务机关做出的原处理决定缴清税款、滞纳金、罚款后的十日内向上一级税务机关申请复

议；如不按原处理决定缴清税款和罚款，直接向上一级税务机关提出复议，上一级税务机关不予受理。再如，纳税人如对税务机关做出的违章处理决定持不同意见，必须先向上一级税务机关提出复议，在接到上一级税务机关的复议书后，如还有不同意见，方可在三十日内向法院起诉，而不能不经复议程序，直接向法院起诉。

思考与练习

1. 什么是税务文书？税务文书有哪些特点？
2. 为什么说税务文书具有执行的强制性？税务文书所具备的这一特点在税务工作中有什么重要意义？
3. 税务文书可划分为几类？每一类划为的依据是什么？

第二章 法规性税务文书

第一节 法规性税务文书概述

一、什么是法规性税务文书

法规性税务文书是一种具有特定的作者和特定的内容的税务文书。是指国家立法机关即全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会，以及国务院、国家税务局、地方人民代表大会、省地市税务局制定和颁布的有关税务方面的法规性文件。主要有：税法、税收条例、税收规定、税收实施细则、税收实施办法、决定、通知等。

二、法规性税务文书的特点

法规性税务文书是对税收法规进行说明的一种特殊文字形式，与一般税务文书相比，形成了它自身的一些突出特点，主要表现在以下几个方面。

（一）内容的法律性

法规性税务文书是国家的税收法规，它从法律的角度明确肯定地规定了国家和纳税人在税收方面的权力和义务，是税务机关用来强制性征税的法律依据，也是纳税人必须依法纳税的法律规范，这就形成了法规性税务文书最突出的特点：它的内容具有鲜明的法律性。

法规性税务文书的这一特点，使它的全部内容都具有很大的权威性，无论是对税务机关还是对纳税人，只有执行的权力，而不允许有丝毫背离或抵触。按照国家法律规定，对

违背税收法规的行为，轻者给以行政处罚，重者由国家司法部门追究法律责任，给以刑事处罚。

（二）表现形式的特定格式性

法规性税务文书所具有的表现形式的特定格式的特点，是指法规性税务文书具有特定的表现格式，统称分条列款式。

法规性税务文书在表现格式上，最繁的分为五级：章、条、款、项、目；有的采用章、条、款三级；有的只分条、款、项、目四级；有的则只列条和款两级。

具体标记是：

章：第×章

条：第×条

款：一

项：（一）

目：1

在具体内容的划分上，章的安排，总则为第一章，分则为多章，附则为最后一章。条的安排，不按章分条，而从第一章所设第一条顺延排列。款的划分，可按款设标记，则也可按段分款，一段即为一款。

（三）制作的程序性

法规性税务文书由于是一种法律规范，规定有严格的制作程序，这也形成了它区别于其他税务文书的另一个特点。

一般税务文书，由领导交待意图，秘书起草，最后经领导签发，即可制作发出。法规性税务文书则不然，它的制作讲究严格的程序性。任何一个法规性税务文书的起草，都要成立专门领导班子和写作班子，先进行广泛的调查研究，经过反复酝酿讨论，然后进行起草，起草后还要送到有关部门

征求意见，进行修改，最后由专门会议讨论通过后发布实施。法规性税务文书的这种特定的制作程序，是由它具有的内容的法规性所决定的。

（四）执行的强制性

法规性税务文书和其它法律文书一样，具有强制执行的性质，无论是税务机关还是纳税人，在办理税务事项时，都必须依照税收法规规定的条款执行，对不执行和违背者，依照法律规定给以处罚，直至追究刑事责任。例如，对按税收法规规定的条款应缴税而未缴的纳税人，税务机关可视其情况，根据有关条款的规定，进行强制性征收，并处以罚款。不听的，可以采取其它相应的强制执行的措施，如：通知银行扣缴税款；扣留和没收其商品、财产、变价抵缴税款；吊销营业执照；提请法院强制执行，直至向司法机关起诉。我国《刑法》第一百二十一条规定：“违反税收法规，偷税、抗税，情节严重的，除按照税务法规补税并可以罚款外，对直接责任人员，处三年以下有期徒刑或者拘役。”

（五）解释的单一性和解释的权限性

法规性税务文书由于是一种法律规范，和其它法律文书相同，解释必须单一，以便于执行和维护税收法规的严肃性。同时，为了确保对税收法规解释的单一性和执行的统一性，每一种税收法规都规定有明确的解释权限，有的还设专条注明该法规的解释权限。如《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》第四十三条明确写明：“本条例由财政部负责解释；各省、自治区、直辖市人民政府，根据本条例制定实施办法。”

第二节 几种主要法规性税务文书

一、税法

“税法”是经全国人民代表大会正式通过的税收法律。

目前，我国正式立法的有：《中华人民共和国外国企业所得税法》、《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》。

“税法”在表述形式上有两个突出特点。

一是标题下面注明通过该法的会议名称和时间，以说明该法的合法性。如：《中华人民共和国外国企业所得税法》下注“（一九八一年十二月十三日第五届全国人民代表大会第四次会议通过）”；《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》下注“（一九八〇年九月十日第五届全国人民代表大会第三次会议通过）”；《中华人民共和国个人所得税法》下注“（一九八〇年九月十日第五届全国人民代表大会第三次会议通过）”。

二是对法律内容，采用分条列款的表述形式。一般首条说明该法所指纳税人包括的具体范围和征税范围。如《中华人民共和国外国企业所得税法》第一条：

“在中华人民共和国境内，外国企业的生产、经营所得和其它所得，都按照本法的规定缴纳所得税。

本法所称外国企业，除第十一条另有规定者外，是指在中华人民共和国境内设立机构，独立经营或者同中国企业合作生产、合作经营的外国公司、企业和其它经济组织。”

该首条前款说明征税范围，后款说明所指纳税人包括的范围。

尾条或后几条一般说明对制定该法施行细则的机关的确立和该法施行的时间。如《中华人民共和国外国企业所得税法》第十八条即为对制定该法施行细则机关的确立：“本法的施行细则，由中华人民共和国财政部制定。”第十九条则为对该法施行时间的说明：“本法自1982年1月1日起施行。”其它各条则是对该税种征收管理法律规范的说明。

附税法范例：

中华人民共和国外国企业所得税法

(一九八一年十二月十三日第五届全国人民代表大会第四次会议通过)

第一条 在中华人民共和国境内，外国企业的生产、经营所得和其它所得，都按照本法的规定缴纳所得税。

本法所称外国企业，除第十一条另有规定者外，是指在中华人民共和国境内设立机构，独立经营或者同中国企业合作生产、合作经营的外国公司、企业和其它经济组织。

第二条 外国企业每一纳税年度的收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额，为应纳税的所得额。

第三条 外国企业的所得税，按应纳税的所得额超额累进计算，税率如下：

全年所得额不超过25万元的，税率为20%；

全年所得额超过25万元至50万元的部分，税率为25%；

全年所得额超过50万元至75万元的部分，税率为30%；

全年所得额超过75万元至100万元的部分，税率为35%；

全年所得额超过100万元的部分，税率为40%。

第四条 外国企业按照前条规定缴纳所得税的同时，应当另按应纳税的所得额缴纳10%的地方所得税。

对生产规模小，利润低，需要给予减征或者免征地方所

得税的外国企业，由企业所在地的省、自治区、直辖市人民政府决定。

第五条 从事农业、林业、牧业等利润率低的外国企业，经营期在十年以上的，经企业申请，税务机关批准，从开始获利的年度起，第一年免征所得税，第二年和第三年减半征收所得税。

按前款规定免税、减税期满后，经财政部批准，还可以在以后的10年内继续减征15%至30%的所得税。

第六条 外国企业发生年度亏损，可以从下一年度的所得中提取相应的数额弥补；下一年度的所得额不足弥补的，可以逐年提取所得继续弥补，但是最长不得超过5年。

第七条 外国企业缴纳所得税，按年计算，分季预缴。每季在季度终了后15日内预缴；每年在年度终了后5个月内，汇算清缴，多退少补。

第八条 外国企业应当在每次预缴所得税的期限内，向当地税务机关报送预缴所得税申报表；年度终了后4个月内，报送年度所得税申报表和会计决算报表。

第九条 外国企业的财务、会计制度，应当报送当地税务机关备查。

外国企业的财务、会计处理办法同税法规定有抵触的，应当依照税法规定计算纳税。

第十条 外国企业依法开业、停业，应当持有关证件向当地税务机关办理税务登记。

第十一条 外国公司、企业和其它经济组织，在中国境内没有设立机构而有来源于中国的股息、利息、租金、特许权使用费和其它所得，应当缴纳20%的所得税。税款由支付单位在每次支付的款额中扣缴。

按照前款规定缴纳的所得税，以取得所得的外国公司、企业和其它经济组织为纳税义务人，以支付所得的单位为扣缴义务人。扣缴义务人每次所扣的税款，应当于 5 日内缴入国库，并向税务机关报送扣缴所得税报告表。

国际金融组织贷款给中国政府和中国国家银行的利息所得，免征所得税。外国银行按照优惠利率贷款给中国国家银行的利息所得，也免征所得税。

外国银行在中国国家银行的存款和按照一般利率贷款给中国国家银行的利息所得，应当缴纳所得税；但是，中国国家银行在对方国内的存款、贷款利息所得不缴纳所得税的，可以相应给予免税。

第十二条 税务机关有权对外国企业的财务、会计和纳税情况进行检查；有权对扣缴义务人代扣代缴税款情况进行检查。外国企业和扣缴义务人必须据实报告，并提供有关资料，不得拒绝和隐瞒。

第十三条 外国企业的所得税以人民币为计算单位。所得为外国货币的，按照中华人民共和国国家外汇管理总局公布的外汇牌价折合成人民币缴纳税款。

第十四条 外国企业和扣缴义务人必须按照规定的期限，缴纳税款。逾期不缴的，税务机关除限期缴纳外，从滞纳金之日起，按日加收滞纳税款的 5‰ 的滞纳金。

第十五条 外国企业违反本法第八条、第九条、第十条、第十二条规定的，税务机关可以酌情处以罚金。

扣缴义务人违反本法第十一条规定的，税务机关除限期追缴应扣未扣税款外，可以酌情处以应扣未扣税款的 1 倍以下的罚款。

外国企业偷税、抗税的，税务机关除追缴税款外，可以

根据情节轻重，处以应补税款 5 倍以下的罚款。情节严重的，由当地人民法院依法处理。

第十六条 外国企业同税务机关在纳税问题上发生争议时，必须先按照规定纳税，然后再向上级税务机关申请复议。如果不服复议后的决定，可以向当地人民法院提起诉讼。

第十七条 中华人民共和国政府和外国政府之间订有税收协定的，按照协定的规定办理。

第十八条 本法的施行细则，由中华人民共和国财政部制定。

第十九条 本法自 1982 年 1 月 1 日起施行。

二、税收条例

“税收条例”是经全国人民代表大会或全国人民代表大会常务委员会审议通过、授权国务院发布的、用来确立税收征收管理或某一税种的征收管理的法律规范的法规性文书。

“税收条例”分正式条例和暂行条例两种，正式条例经正式确立，暂行条例有试行的性质。

我国目前由国务院发布的税收条例主要有《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》、《中华人民共和国产品税条例（草案）》、《中华人民共和国增值税条例（草案）》、《中华人民共和国营业税条例（草案）》、《中华人民共和国资源税条例（草案）》、《中华人民共和国盐税条例（草案）》、《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》、《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》、《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》、《中华人民共和国私营企业所得暂行条例》、《中华人民共和国城乡个体工商户所得税暂行条例》、《中华人民共和国个人收入调节

税暂行条例》、《中华人民共和国建筑税暂行条例》、《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》、《中华人民共和国房产税暂行条例》、《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》、《城市房地产税暂行条例》、《中华人民共和国车船使用税暂行条例》、《车船使用牌照税暂行条例》、《屠宰税暂行条例》、《牲畜交易税暂行条例》、《中华人民共和国印花税法暂行条例》等。

“税收条例”在行文形式上，有的采用分章分条的形式，有的则不分章只分条。

采用分章分条形式的“税收条例”由三部分内容构成：总则、分则、附则。如《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》，它的第一章为“总则”部分，第二章到第八章为“分则”部分，第九章为“附则”部分。

（一）总则。“总则”是对制定该条例总纲的说明，主要说明制定该条例的缘由、目的、意义、根据、对象、效力范围等。但具体到某一个税收条例上，不一定把这些内容都包括进去，可以有所侧重地说明其中的一、二项或三、四项。如《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》，“总则”部分分五条，分别说明制定该条例的目的即为什么制定该条例、适用范围、法律效力、对检举揭发违章行为的奖励规定，对实施该条例机关的确立。

（二）分则。“分则”是条例的主体，如《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》，第二章到第八章为“分则”，分别说明对“税务登记”、“纳税鉴定”、“纳税申报”、“税款征收”、“帐务、票证管理”、“税务检查”、“违章处理”等几个方面的规定内容，构成了该条例的核心。

“分则”在表达形式上，可根据“分则”内容分成几

章，每一章又可根据本章内容分成若干条、若干款列述。条的排列不按章分列，从总则第一条顺延；款的排列，则以条为单位分款。

（三）附则。“附则”一般是对条例有关补充事项的说明，通常说明的事项有：该条例的解释权限，确立制定该条例实施办法的机关、该条例施行的时间。如《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》，其附则有三条：一是说明不适用本条例的特定税管理；二是说明本条例的解释权限和制定实施办法的机关；三是说明条例施行时间。

只分条不设章的税收条例，虽没明确将条例内容划分为“总则”、“分则”、“附则”三部分。但一般首条都用来说明制定该条例的目的，如《中华人民共和国个人收入调节税暂行条例》第一条：“为了调节公民个人之间的收入状况，有利于促进经济体制改革的顺利进行，特制定本条例。”相当于“总则”内容。尾条或后几条一般都用来说明该条例的解释权限、制定施行细则的机关、该条例的施行时间。如《中华人民共和国个人收入调节税暂行条例》第十七条和第十八条，分别为：“本条例由财政部负责解释；施行细则由财政部制定”。“本条例自1987年1月1日起施行。”相当于“附则”内容。其余条款相当于“分则”内容。

附税收条例范例：

中华人民共和国税收征收管理暂行条例
（一九八六年四月二十一日国务院发布）

第一章 总 则

第一条 为了保障国家税收法规、政策的贯彻实施，加