

中国服务企业 税收操作实务教程

因为专业、原创和权威，所以更好！

中华第一财税网(又名"智董网")，全球最大的中文财税（税务）网站

讲义提纲

- 第 1 讲 服务业企业税收综述
- 第 2 讲 服务业企业增值税操作实务
- 第 3 讲 服务业企业所得税操作实务
- 第 4 讲 服务业企业扣缴个人所得税操作实务
- 第 5 讲 服务业企业其他税种操作实务
 - 第一节 城市维护建设税
 - 第二节 教育费附加
 - 第三节 印花税
 - 第四节 契税
 - 第五节 房产税
 - 第六节 城镇土地使用税
 - 第七节 土地增值税
 - 第八节 耕地占用税
 - 第九节 车船税
 - 第十节 车辆购置税

试读内容

四、税法的效力

税法的效力是指税法对一定范围的主体在一定的时空范围内适用所产生的法律上的约束力和强制力。税法的效力源于税法的渊源，并有其发生的特定范围，因而税法发生效力的范围称为税法的适用范围或效力范围，并将其作为研究税法的效力问题的核心。

税法的适用范围主要包括三个方面，即税法的时间效力、空间效力和主体效力。

（一）税法的时间效力

税法的时间效力即税法在时间上的适用范围，是指税法的效力的存续期间。由于具体的税法规范存在着立、改、废，因而其从生效至废止的这段时间，即为税法在时间上的适用范围。

税法的时间效力还涉及到税法的溯及力问题。由于法律一般不能适用于生效前的事实和关系，因此如前所述，不溯及既往原则或禁止溯及课税原则也是税法适用上的一般原则。尤其是当法律变更可能会使已发生的纳税义务更为加重时，由于对纳税人更为不利，且违反了税收法定原则，妨害了税法的可预测性和稳定性，造成了对国民权利的不当侵害，因而一般更主张不能溯及适用。不溯及既往原则往往用于实体方面，在程序方面则可不受该原则约束。许多学者在税法适用上主张“实体从旧，程序从新”原则。所谓实体从旧，是指在税法变更前已经发生的实体法上的税收债务，仍应适用税收债务发生时的税收实体法，而不应适用新的税收实体法。所谓程序从新，是指不论税收债务是发生在旧法时期还是新法时期，在执行程序上均应适用执行当时的新的税收程序法。当然，在各个国家的不同历史时期，在上述原则的适用上也会有所不同。

（二）税法的空间效力

税法的空间效力是指税法发生效力的地域范围。一般说来，一国的税法在空间上的适用范围仅限于该国主权所及的全部领域之内，在特殊情况下也会产生税法的“域外适用”问题。

在通常情况下，由国家立法机关和行政机关制定的税收法律、法规是统一适用于全国的，由地方立法机关制定的地方性税收法规仅适用于该地方所辖领域。但由于各国情况千差万别，因而在税法的空间效力上也不尽相同，这往往与各国具体的政治体制、分税制的财政体制、历史传统、民族区域自治等密切相关。

例如，香港特别行政区的存在，就使中国税法在地域上的适用范围没有及于主权领域的全部，从而形成了特殊的税法法域（澳门特别行政区的情况亦与其相似）。根据《香港特别行政区基本法》规定，所有于1997年6月30日依然生效的香港法律，包括普通法、衡平法、条例和附属立法，除与基本法相抵触或经香港特别行政区的立法机关作出修改者外，均予以保留。香港特别行政区保持财政独立。香港特别行政区的财政收入全部用于自身需要，不上缴中央人民政府。中央人民政府不在香港特别行政区征税。香港特别行政区实行独立的税收制度，自行立法规定税种、税率、税收宽免和其他税务事项。依据上述规定，在中国内地普遍适用的税法在香港是不适用的，同时，在1997年6月30日依然生效的税务条例、税务规则及判例法在1997年7月1日后仍会继续适用，而基本的税收政策亦会维持不变。不仅如此，由于香港可以以“中国香港”名义单独同世界各国、

各地区及有关国际组织签订和履行税收协定，保持和发展税务关系，加之我国目前已同外国签订的税收协定所列税种仅适用于内地，因而内地已执行和即将执行的税收协定也不能适用于香港。

（三）税法的主体效力

税法的主体效力也称税法的对人效力，指税法发生效力的主体范围。税法依其渊源的不同，不仅有一定的地域或空间上的适用范围，而且也有一定的主体适用范围。税法的主体适用范围取决于一国的税收管辖权，而在税收管辖权方面，各国较为普遍地采用的是属人主义和属地主义。其中，属人主义或称属人原则是指，依据该原则，只要纳税主体是本国居民，则不论其在境内抑或境外，本国税法均对其适用。属地主义或称属地原则是指，依据该原则，不论是本国人、外国人或无国籍人，不论是本国企业或外国企业，只要其经济活动或财产位于本国境内，或者有源于本国境内的所得，则本国税法即对其予以适用。

上述的属人原则和属地原则，是各国行使税收管辖权通常遵行的基本原则。在相关国家均同时采用上述两个原则的情况下，就会发生税收管辖权的冲突，这种冲突往往需要通过签订税收协定或进行国际税收协调来加以解决。此外，在采用属人原则的情况下可能会导致一国税法的域外适用。但是，有时也存在税法适用除外的情况。例如一国税法对外国的国家元首、外交使节、国际组织的官员就是不适用的，这也是1961年《维也纳外交关系公约》等国际公约作出的规定。

五、税法的解释

税法的解释指其法定解释，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一致实施。

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的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须再探求立法目的。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。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，税收法律实施细则（目前委托国务院制定）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，其形式主要是各类税法的实施细则；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。事前解释一般是指预防税收法律、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。

（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

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“两院”《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基本部分，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”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，这一点在世界各国已基本达成共识。我国税法虽然没有对此作出明确规定，但从有关法律中也能推论出相似的结论。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，需要作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，附加了特别的含义或限制，那么，税法的解释就要体现这种差别，例如，我国个人所得税法规定的“居民”即附加了在我国境内住满一个纳税年度的条件，需要税法解释加以明示，但是对于税法没有特别规定的，不能通过税法解释来改变其原有含义；四是对于税法固有的概念，

应当按照税法的本意要求加以解释，而不能受其他学科或法律解释的干扰。

（2）限制解释

税法的限制解释是指为了符合立法精神与目的，对税法条文所进行的窄于其字面含义的解释。这种解释，在我国税法中也时有使用。例如，我国《个人所得税法实施条例》第二条规定：“在中国境内有住所的个人，是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人。”而国家税务总局《征收个人所得税若干问题的规定》将“习惯性居住”解释为“是指实际居住或在某一个特定时期内的居住地”。其范围明显窄于“习惯性居住”的字面含义。

（3）扩充解释

税法的扩充解释是指为了更好地体现立法精神，对税法条文所进行的大于其字面含义的解释。由于解释税法要考虑其经济含义，仅仅进行字面解释有时不能充分、准确地表达税法的真实意图，故在税收法律实践中有时难免要对税法进行扩充解释，以更好地把握立法者的本意。例如，我国《个人所得税法》第六条第四款规定：劳务报酬所得按次征收。但是容易出现纳税人将取得劳务报酬的次数无限分割，逃避纳税、减少税收收入的问题，故《个人所得税法实施条例》第二十二条第一款将劳务报酬按次征税扩充解释为“劳务报酬所得……属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次。”税法的扩充解释以体现税法本意为出发点，但是如果不加以适当限制，往往会走向反面，即违背税法本意。所以扩充解释尽管在税法中存在，但一般不将其作为一项解释方法去使用。

除了上述解释方法之外，还有系统解释法、历史解释法与合宪性解释法等。第一，系统解释法是指以法律条文在法律体系中的地位，即依其编、章、节、条、项之前后关联位置，或相关法条之法意，阐明其规范意旨的解释方法。它要求对税法一个法律条文，必须将其放到整个法律体系中去理解，才能确保解释含义的一致性和法律体系的统一。第二，历史解释法是指从立法者制定该法律时所处的背景、所考虑的因素和价值判断，以及赋予该法律的原意和所欲实现的目的，来确定法律文本的真实含义。第三，合宪性解释法是指依宪法及位阶较高的法律规范，解释位阶较低的法律规范的一种法律解释方法。上述解释方法的适用，字面解释法具有优先适用的效力，当其适用遇到困难时，可首先考虑运用历史解释法进一步划定字面解释的范围，其后可诉求系统解释法明确文义的具体含义，在上述两种解释方法都无法正常进行时，将诉求于目的解释法，并以合宪性解释作为最后的衡量标准。

税法解释是税法顺利运行的必要保证，是提高税法灵活性与可操作性的基本手段之一。完善税法解释可以弥补立法的不足，例如，通过行政解释可以解决税法没有规定到的具体问题，解决立法前后矛盾、立法不配套、立法滞后等问题。反过来，累积起来的税法解释也是下一步修订或设立税法的准备和依据。此外，税法解释对于税收执法、税收法律纠纷的解决都是必不可少的。

……（试读结束啦。欢迎购买！“投资到大脑的钱可以给您今后带来更多的钱，早投资早获益，机遇只钟情于有准备的头脑”。）