

注册税务师考试辅导：税法的解释权限注册税务师考试 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/645/2021_2022__E6_B3_A8_E5_86_8C_E7_A8_8E_E5_c46_645289.htm id="koie" class="zffg">

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

事案件具体应用法律若干问题的解释).由最高人民法院作出的检察解释,如1991年最高人民法院《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法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的例子。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，而不应当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肘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

律条文在法律体系上的地位，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的理解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。【把注册税务师站加入收藏夹】 【更多资料请访问百考试题注册税务师站】 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com