

中国税法

主 编 闫卫兵

副主编 毛 蔚 万 蓉 龙 欣

ZHONG GUO

SHUI FA

贵州人民出版社

中国税法

主 编: 闫卫兵

副主编: 毛 蔚 万 蓉 龙 欣

贵 州 人 民 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

中国税法/闫卫兵主编. —贵阳:贵州人民出版社,
2008.6

ISBN 978 - 7 - 221 - 08116 - 2

I. 中... II. 闫... III. 税法—中国—高等学校—教材
IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 092203 号

责任编辑 程 立

封面设计 唐锡璋

书 名 中国税法

主 编 闫卫兵

出版发行 贵州人民出版社

社址邮编 贵阳市中华北路 289 号 550001

印 刷 贵阳通达印务有限公司

787 × 1092 毫米 32 开本 13.63 印张 337 千字

2008 年 6 月第 1 版 2008 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 221 - 08116 - 2/D · 498 定价:30.00 元

前 言

《中国税法》的编写是按照高等院校经济管理专业学生学习我国税收法律知识的教科书来设计的,力求使学生掌握我国税法的基本理论,系统了解现行税收法律体系及法律规定的知识,培养学生理论联系实际的综合运用能力。

本书定位突出三个特点:一是强调系统性。对我国现行税法体系作全面系统的介绍,略去了税务筹划、税务代理及国际税法等内容。这样就可以形成一个较为精炼、合理的体系;二是突出实务性。在对我国现行税法作介绍的基础上,帮助读者准确、具体地把握税法规定的内涵,学以致用;三是反映税法的最新发展,努力跟踪税法的发展动态,准确反映税法的新规定及税法学研究的新成果。

本书由主编拟订大纲,集体讨论后分工编写,具体分工为:闫卫兵编写第一、三章;毛蔚编写第二、七章;万蓉编写第四章;龙欣编写第五、六章,由闫卫兵负责全书的总纂工作。

本书在编写过程中参考了大量优秀论著和文献资料,对此,在本书的参考文献中已一一列出,并对其作者表示深深的谢意。由于水平和条件的限制,书中错误在所难免,恳请读者批评指正。

编 者

2008 年 6 月

目 录

第一章 税收基本理论	(1)
第一节 税收的概念	(1)
第二节 税收的产生与发展	(7)
第三节 税收的形式特征与职能	(12)
第二章 税法基本理论	(20)
第一节 税法的概念和特征	(20)
第二节 税法的分类和构成要素	(22)
第三节 税收法律关系	(27)
第四节 我国现行税法体系	(32)
第三章 税收实体法	(36)
第一节 商品、劳务税法	(37)
第二节 所得税法	(109)
第三节 资源税法	(181)
第四节 财产税法	(202)
第五节 行为税法	(212)
第四章 税收程序法	(224)
第一节 概述	(224)

中国税法
ZHONGGUOSHUIFA

第二节	税务管理	(233)
第三节	税款征收	(263)
第四节	税务检查	(281)
第五节	税收处罚	(288)
第五章	税收执行法	(320)
第一节	税收担保	(320)
第二节	税收保全	(331)
第三节	税收强制执行	(339)
第四节	税收优先权、代位权、撤销权	(350)
第六章	税收救济法	(365)
第一节	概述	(365)
第二节	税收救济的种类及其关系	(372)
第三节	税收行政复议	(377)
第四节	税收行政诉讼	(391)
第五节	税收行政赔偿	(401)
第七章	税收法律责任	(412)
第一节	概述	(412)
第二节	税收违法与犯罪	(413)
第三节	税收法律制裁	(419)
参考书目		(427)

第一章 税收基本理论

第一节 税收的概念

一、税收的概念

人们在日常生活中经常会遇到一些税收问题,看到一些税收现象,国民经济各个部门和每个公民都直接或间接地与税收有联系。那么税收是什么?国家为什么要征税?本书主要讲述税法,然而,对税法的研究必须首先了解什么是税收。

税收是一个非常古老的经济范畴(或财政范畴),它是人类社会发展到一定历史阶段的产物,这一历史阶段的标志就是国家的产生。税收随着国家的产生而产生。税收以国家的产生为前提,同时税收又成为国家存在的物质基础,拥有课税权成了国家存在的经济上的标志,也成为区别于其他社会组织的一个重要标志。税收在奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会始终存在,并且随着社会的发展,其作用日益重要。当前,在我国现代市场经济条件下,税收这个古老的范畴正受到前所未有的重视,发挥着越来越重要的作用。

税收的定义可表述为:税收是国家为满足社会公共需要,履行其职能,凭借政治权力,运用法律手段,强制无偿地参与社会产品的分配,从而取得财政收入的方式。

二、税收概念的理解应把握的内涵

(一) 税收的主体是国家, 税收活动凭借的是国家政治权力

税收本质上是一种以国家为主体的特殊分配关系。分配是解决社会产品归谁占有、归谁支配以及占有多少、支配多少的问题。分配的过程是一方有所得, 另一方有所失。分配的结果会发生社会产品所有权、占有权或支配权的单方面转移。这就决定了社会产品分配的实现总要依据一定的权力, 或是依据生产资料的所有权, 或是依据政治权力。

国家取得任何一种财政收入都要凭借国家的某种权力, 而国家的权力归根结底不外乎两种, 即财产权力和政治权力。不论是历史上国家的王室土地收入、官产收入, 还是现在的国有企业利润收入, 都是凭借国家对土地和其他生产资料的所有权取得的。国家征税的过程, 也就是税收分配实现的过程。在这一过程中, 一部分社会产品由企业单位及个人所有转变为国家所有, 从而改变了社会组织及成员各自占有的社会产品份额。实现税收分配过程凭借的是国家政治权力而不是财产权力。在征税时, 国家的政治权力以法律、法规形式来表现。

税收不是任何社会组织都可以使用的分配手段, 只有作为社会正式代表, 具有公共权力的社会组织(即国家)才能使用这种分配手段。在税收分配关系中国家处于主导地位, 税收总是由国家来征收。具体地说, 就是征税办法由国家制定, 征税活动由政府组织, 税收收入由政府支配、管理。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政府。

国家征税直接凭借国家的政治权力, 并不意味着国家的政治权力可以脱离经济关系而为所欲为, 也不意味着税收可以由人们的意志随意决定。因为政治权力必须按照客观经济发展的要求发挥作用, 国家征税不能违反或破坏客观经济规律。

正是由于国家凭借政治权力并以法律形式规定征税,使税收分配关系具有了与其他分配关系相区别的特殊属性。国家为了向社会提供公共品,必须取得公共品的价值补偿。但是,由于公共品具有利益外在性的特点,无法通过市场以出价形式实现价值补偿,因此,必须凭借国家的政治权力,通过税收立法,按法定标准强制征收,而不是随意地自由支付。税收法律对征税机关和纳税人具有同等约束力。

(二) 税收的目的首先是满足社会公共需要

开展公共事务,满足社会公共需要是国家的主要职能,包括提供和平安定的社会环境,保持良好的社会秩序,兴建公共工程,举办公共事业等。这些都是社会生产和人民生活不可缺少的外部条件,税收分配的目的正是为了满足这些社会公共需要。

国家在履行其公共职能的过程中必然要消耗相应的人力和物力,形成一定的公共支出。由于公共品提供的特殊性,决定了国家履行公共职能的公共支出一般情况下不可能采取自愿出价的方式,而只能采取强制征税的方式,由经济组织、单位和个人来负担。由此说明,一方面,国家征税的目的是满足国家提供公共品的需要,为实现政府弥补市场失效的目的服务。另一方面,国家征税要受到提供公共品需要的制约。国家税收必须用于满足提供公共品需要,非公共品需要的支出不宜用税收来解决,而应当采用其他方式来解决。这是市场经济条件下国家税收的共性,既是税收的始发目的,也是税收的最终目的。

(三) 税收缴纳的形式是实物或者货币

从古至今,税收的缴纳形式无非是实物或者货币。从这个角度来看,税收的物质形态就是实物或货币,只不过作为税收的实物或货币,是国家用特殊方式取得的。所以我们也可以说,税收是国家用特殊方式取得的实物或货币。

税收最早是以实物形式缴纳的,如英国的羊毛税,法国的兽皮

税,瑞士的麻布税,北美的牦牛税,我国古代所谓的“布缕之征,粟米之征”。史书记载的周代的九贡都是实物征收形式,从吃的、穿的、用的到祭祀物品。宋代实物收入的内容更广泛而具体,分为谷、帛、金铁、物产四大类。谷类包括粟、稻、麦等 71 种;帛类包括绫、罗、绸、绢、纱等 10 种;金铁类包括金、银、铁等;物产类包括牲畜、茶、盐、竹、木等 6 种。在自给自足的自然经济条件下,社会再生产过程包括生产、分配和消费等环节,交换只是偶有发生。因此,那时作为连接生产与消费的中间环节的分配,还只能是实物形态的使用价值的分配,从而用于缴纳税收的也只能是实物。随着商品货币经济的发展,税收的货币缴纳形式产生了。起初,货币还只是限于用来缴纳各种次要的杂税,正税仍旧征收实物。我国从周代开始对商税、市税(“关市之征”)征收布钱,战国广行圆钱。自明朝开始实行正税折银征收以后,我国货币税的基础才正式奠定下来。在一个漫长的历史时期里,税收缴纳形式都是实物和货币并存。我国农业税在 1985 年以前还是采取实物缴纳的形式。在商品货币普遍存在的今天,世界上大多数国家的税收都普遍实行货币缴纳形式。从上述历史过程来看,税收缴纳形式的发展经历了如下过程:实物缴纳——实物和货币二者兼有缴纳——货币缴纳。

税收的实物缴纳形式是一定历史条件下的产物,是税收的低级形式;货币缴纳形式的发展有利于财政统一结算,方便了人民缴纳并能够避免运途损耗。货币缴纳形式的发展,使税收的作用范围扩大了。税收缴纳形式的发展过程,是税收从低级向高级发展的过程。

三、税收与其他财政收入形式的区别

政府的公共收入除税收形式以外,还有公债、收费、罚没及财政发行等多种形式。对税收与其他公共收入形式作一比较,把握其区别,会有助于加深对税收性质的理解。

(一) 税收与公债的区别

公债是政府依据信用原则,以债务人的身份,向国内外筹集资金的一种方式。税收与公债的区别在于:

1. 从税收与公债的当事人的法律地位来看。在税收的征纳关系中,征纳双方在法律上是处在执法者与守法者的不同地位。国家单方面享有征税权,纳税人单方面承担纳税义务。然而在公债的信用关系中,作为债务人的国家与认购国债的债权人之间在法律上是一种完全平等的契约关系。

2. 从税收与公债的形式特征来看。与税收的强制性、无偿性和固定性特征相比,公债的认购是建立在自愿的基础上的,国家必须按期还本付息,并兼顾需要和可能来决定发行的规模。因此,公债的形式特征是自愿性、有偿性和灵活性。

3. 从税收与公债的性质和用途来看。税收作为正常的财政收入,是国家当年的财政实际收入,主要用于日常性的开支需要。而公债则是用于弥补财政赤字,解决暂时性的困难。这种由国家以信用方式取得的临时性收入,最终需要以后年度的收入来偿还,实际上是税收的预征。

4. 从税收与公债的最终负担来看。税收是一种确定的财政负担,税法明确规定谁纳税,按什么税率纳税。而公债是一种不确定的财政负担,政府和债券持有者都不知道将承担什么义务,以及承担多少义务。因此,两者在财政负担的能见度上存在极大差异,从政府取得收入的角度来说是借债容易征税难,但从政府约束过度的公共开支来说,税收远比公债更有效。

(二) 税收与公共收费的区别

公共收费大体分两类:规费和使用费。规费是政府部门为公民提供某种特定服务或实施行政管理所收取的手续费和工本费。通常有两类:一类是行政规费,如护照费、户籍费和登记费等;另一种是司法规费,如诉讼费、出生登记费、结婚登记费等。使用费是

按受益原则对享受政府提供的特定公共品或劳务相应地支付的一部分费用。费用的标准是通过特定的程序制定的,通常低于该种物品或劳务的平均成本。平均成本与使用费之间的差额则由财政支出弥补,这部分资金则来源于税收。例如,对公共交通、公共住宅、教育设施、公共娱乐设施、下水道、供水等收取的使用费,只是补偿该类物品和劳务的部分成本费用。这时的收费既有利于提高政府所提供的公共设施的使用效率,又有助于避免经常发生在政府提供的公共设施上的拥挤问题。税与费的区别在于:

1. 从行政权力的主体来看。享有征税权的主体是政府的税务机关和海关;而行使收费权的主体是各类政府机关、经济部门和行政事业单位。

2. 从征收的依据来看。征税凭借的是国家的政治权力;而收费则是以国家向单位和居民提供某种劳务或资源的使用权为前提的,具有一定程度的有偿性特征。

3. 从公平和效率的角度来看。公共收费是基于受益原则的财政收入,这就要求政府能分辨那些具体的受益人,并能确定大致的受益情况。公共收费适用的领域是那些能够较容易排斥“搭便车”者的公共服务领域,这就限制了公共收费的范围。而现代税收制度则是基于能力原则,体现能力原则的税基有收入、财产、支出等,税收适用范围与公共收费的范围相比要广泛得多。

4. 从取得收入的目的来看。税收主要用于满足社会的公共需求,因此必须纳入国家预算,以便统一安排支出。公共收费一般多用于满足收费者本身业务支出的需要,具有专款专用的性质。

(三) 税收与货币发行的区别

货币的财政发行是政府为弥补政府提供公共物品和劳务出现赤字而扩大货币供给,造成物价的普遍上涨,降低人们手中货币的购买力,从而增加政府所能支配的资源,即公共收入。同税收一样,货币财政发行具有强制性和无偿性,被称作通货膨胀税。它与

税收的区别在于:

1. 国家发行货币取得收入,是隐蔽实现收入的再分配;而税收取得收入有一个明显的缴纳过程。

2. 税收是凭借国家的政治权力取得的收入,是真实的,有物质保证的;而货币财政发行则是财政支大于收的超分配,其收入不再是国民收入的一部分,故没有任何物质与之相对应。

3. 税收的规范性须事先由税法明确,对什么征税、征多少、对谁征,并保持时间上的连续性,以满足国家行使职能的日常开支需要;货币财政发行是当财政出现赤字、没有其他补救办法时采取的一种临时性的措施,没有任何的规范性。

(四) 税收与罚没收入的区别

罚没收入是国家机关和主管部门对违反法规的单位和个人处以罚款、没收财物而取得的收入。两者的区别在于:

1. 罚没收入与税收一样具有强制性、无偿性特征,但不具有规范性的特征。罚没是对违法行为人的一次性制裁,不具有连续性。罚没的数额因处罚对象的表现和违法程度的差异而有所不同。

2. 税收的主要目的是取得财政收入,而罚没的目的主要是制止违法行为。

通过上述税收与其他各项财政收入形式的对比分析,可以看到,虽然它们各自在再分配的领域中发挥着不同的作用,但税收这种分配形式具有无法替代的重要意义。

第二节 税收的产生与发展

税收是人类社会政治与经济发展到一定阶段的产物,在原始社会时期没有税收赖以产生的客观条件。随着社会生产力的发展,剩余产品和私有财产的出现,税收开始萌芽。国家产生以后,税收才最终得以产生。

一、税收产生的条件

一般认为,税收的产生取决于两个相互制约的条件。

(一) 税收产生的前提条件——国家的产生和存在

在原始社会,因没有阶级的存在,没有国家,因而也就没有以国家为主体的分配,即财政,当然更没有税收。但伴随着社会生产力的发展,出现了剩余产品,人类社会进入阶级对抗的阶段。原始社会的一套议事机构和民主制度逐渐被抛弃,而代之以完全脱离生产、专门行使社会管理职能、实行阶级压迫的暴力机关——国家。国家的本质特征是和人民大众分离的公共权力,是统治阶级压迫被统治阶级的暴力机构。由国家的本质所决定,国家的首要职能是镇压被统治阶级的反抗,建立一种“秩序”,使阶级冲突保持在“秩序”范围之内,以维护、巩固统治阶级在经济、政治上的统治地位。国家还有保护其权益不受别国侵袭的职能。此外,国家还有干预经济以求得经济稳定、均衡发展的职能,这种干预是为统治阶级服务的,干预的程度、形式不同,所起的作用也不同。

国家为了实现其对内、对外职能,为了有效地干预经济,一句话,为了实现其公共权力,必须直接或间接地占有一部分社会财富,参与一部分社会产品的分配和再分配。可见,国家的出现同税收产生有着本质的联系,因为税收是国家实现其职能的物质基础。只有出现了国家之后,才有为满足国家政权行使职能而征税的客观需要。从这个角度看,税收是以国家为主体,以国家政治权力为依据的特定分配,只有产生了国家才有课征税收的主体,也才有课征税收的依据,从而使税收的产生成为可能。

(二) 税收产生的经济条件——私有财产制的存在和发展

在国家出现的最早期,税收是凭借政治权力而不是凭借财产权进行的分配,这种分配只有在国家不直接通过财产所有权支配社会产品或国家通过财产所有权获得的社会产品不足以满足实现

其职能需要的情况下才有必要。换言之,只有社会上存在私有制,国家这个共同体利益与其居民的个体利益存在不一致,必须将一部分属私人或代表个体利益的集团所有或占有的剩余产品征集起来为国家所用时才有必要运用税收。

可见,私有财产制度的出现同税收的产生有直接的必然联系。只要社会上存在私有财产制度,而国家又需要将一部分不属于自己所有或不直接支配使用的国民收入转变为国家所有的情况下,才有必要采取税收这种强制性方式。可以说,税收是国家对私有财产行使支配权的表现,也是对私有财产的一种侵犯。因此,只有社会上存在私有财产制度这样的经济条件,税收才会产生。

二、我国税收的产生

我国税收从萌芽到成熟与作为主要生产资料的土地的所有制的发展有密切关系,归纳起来大体可分为雏形和成熟两个阶段。

(一)夏、商、周时期“贡、助、彻”——雏形阶段

我国第一个奴隶制国家夏代出现以后,就产生了贡法。一般认为贡是夏代王室对其所属部落及本国平民的一种强制课征。贡分为两种形式:一是与主从关系相连的土贡,即王室对其所属部落以及被用武力征服的部落的强制征收。但到了商代、周代,土贡分为九类,称“九贡”,贡品包括牲畜、丝织品、用器用具、珠宝、珍品等。二是与耕种土地相联系的贡,即平民耕种土地向国王的贡纳。一般是根据土地若干年的收获量定出一个平均数,并按期抽取一定的比例。

到了商代,贡法逐渐演变为助法。助法是借助平民公田的力役课征,即在井田制度下,八家平民在各自私田的基础上来共同耕种公田,公田上的收获全部归王室所有。因此,助法是属于力役形式的缴纳。

到了周代,助法又演变为彻法。彻法是按亩征收实物的课税

制度,即每户平民耕种的土地要以一定的产量缴纳给王室。彻法按土地数量进行课征,比贡法和助法有了很大的进步。此外,对商业和手工业征收“关市之赋”、“山泽之赋”,即对经过关卡或上市交易的物品以及伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等进行征税,这是我国最早出现的工商税收。

(二)春秋时期鲁国的“初税亩”——成熟阶段

春秋时期是我国奴隶社会向封建社会的转变时期,适应这一历史转变,税收制度也发生了巨大变革,尤以鲁国的改革最为突出。

为了增加财政收入和抑制开垦私田,鲁国鲁宣公十五年(公元前594年)开始对井田以外的私田征税,宣布不论公田和私田一律按亩征税,史称“初税亩”。实行初税亩以后,土地所有者只要纳税,全部收获可以归自己支配。初税亩顺应了土地私有制这一必然发展趋势,这是历史上一项重大的经济改革,也是我国农业税制从雏形阶段进入成熟时期的标志。

三、税收的发展

税收产生后,经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会四种社会制度。随着社会生产力的发展和国家政治经济条件的变化,税收也随之有了较大的变化和发展。从阶段上看,税收经历了贡纳、专制、立法、义务四个发展阶段;从内容上看,税收经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。对税收的发展过程,大体上可以从以下几个方面来认识和理解。

(一)税收名称的变化

历史上税收有过许多名称,在我国曾把税收称为贡、助、彻、租、赋、税、捐等,其中使用范围较广的有贡、赋、租、税和捐五种。其中,赋、租、税、捐沿用到近代。

“赋”就是向人民征收货币而用于军事开支。《汉书·食货志》中有“有税有赋,税以足食,赋以足兵”的记载,这说明在古代

赋和税是有区别的。春秋时,赋和税逐渐混合,后来赋和税的区别慢慢消失。

“税”字最早见于春秋时代鲁宣公十五年(公元前594年)的“初税亩”。即为农民交纳农产品给国君,以换取国君对他们的土地和人身安全的保护。后来“税”的使用范围不断扩大,泛指国家凭借政治权力对整个社会产品进行课征的手段。

“租”在我国奴隶社会这种土地私有制观念下,认为国家向诸侯、公卿、大夫征税似乎同天子以土地所有者的身份向诸侯、公卿、大夫收租是同等的。我国在唐代以前对土地征收的税一直称为租,在现代社会,租与税的含义显然是不同的。

“捐”有两方面的含义:一是指人民对国家的纳税;二是指私人或团体间财富的自愿赠送。在历史上,国家也利用政治权力采用捐的形式取得财政收入,这种形式的捐与税同义。

(二) 税收法制的发展

税收是国家凭借政治权力通过法律规定课征的,历史上税收法制总的发展趋势是随着国家政权的加强而不断深化和完善。在奴隶社会和封建社会初期,税收法制很不完善。到了资本主义社会,税收法制得到进一步完善,税收一般要经过立法程序,通过权力机关批准公布实施。到了社会主义社会,税收法制则更加民主化、科学化,并发展成为社会经济生活中不可缺少的新型行为规范。

(三) 课税权限范围的发展

国家的课税权限,一般是在国家政治权力所及的范围内行使的。在奴隶社会、封建社会和资本主义社会的前期,由于国际经济往来不够发达,国家行使课税权,只能限制在本国领土范围之内,而不能超越本国领土范围课税。进入现代资本主义社会,国际间的经济联系从商品贸易扩大到资本输入,出现了跨国经营及对跨国收入的征税,国家的课税权也就超过了本国领土的范围,从而也就出现了如何处理国际间的税收分配关系的问题。