



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

Tax

System of China

中国税制

主 编 盖 地
副主编 刘秀丽 刘 荣



教育部经济管理类主干课程教材

会计与财务系列

Tax System of China

中国税制

主 编 盖 地
副主编 刘秀丽 刘 荣

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制/盖地主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2014. 3
教育部经济管理类主干课程教材. 会计与财务系列
ISBN 978-7-300-19053-2

I. ①中… II. ①盖… III. ①税收制度-中国-高等学校-教材 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 046618 号

教育部经济管理类主干课程教材·会计与财务系列

中国税制

主 编 盖 地
副主编 刘秀丽 刘 荣
Zhongguo Shuizhi

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)	010-62511770 (质管部)	
	010-82501766 (邮购部)	010-62514148 (门市部)	
	010-62515195 (发行公司)	010-62515275 (盗版举报)	
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京密兴印刷有限公司		
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	版 次	2014 年 5 月第 1 版
印 张	28.25 插页 1	印 次	2014 年 5 月第 1 次印刷
字 数	642 000	定 价	49.80 元

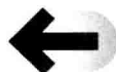
前言

“中国税制”是高等院校应用经济类、工商管理类等各专业的核心课程或基础课。本书定名为“中国税制”，首先是基于它涵盖的面比税法要宽泛一些，比如，书中税收的产生和发展、税收原则、税务筹划等并非税法中的内容；其次，在我国现行税收实体法中，大多尚未完成立法程序，而且在税收征管实务中，大多依据的是税务规章、税务行政规范，因此，叫“中国税制”应该更为贴切。至于全国注册会计师考试和注册税务师考试都用“税法”这个名称，作为一种约定俗成并非不可，而且《中国税制》与《税法》的内容大体一致，因为它们都是依据我国现行税收法律、法规制度编写的。至于各学校开设的课程名称，也并不统一，有的叫“中国税制”，有的叫“国家税收”，有的叫“税法”等，但选择用书不一定必须与课程名称完全一致，只要符合教学大纲的要求即可。

本书以有关经济理论、财务理论、会计理论和风险理论为基础，在第1章中较为完整地阐述了税收理论；然后，分章阐述了我国现行各个税收实体税种；之后，介绍了我国税收程序法中的主要内容；最后，简述了企业税务风险与税务筹划，以便与财务管理、税务会计课程的有关内容相衔接，构建符合专业要求的较为完整的知识结构体系。鉴于不同专业对本课程的具体要求有一定的差异，课时也有所不同，在制定教学计划时，应该因地制宜，有所取舍，有所突出。

本书主要有以下特点：一是内容较新。理论部分能够反映最新的研究成果，税收法规以截稿日止的法规为准，即“现行有效”的税收法规。由于各项税收法规的开始执行时间并不统一，没有必要一一写出，所涉内容均属“现行有效”的规定。二是结构合理、重心突出。全书遵循税收理论→税收实体法→税收程序法→税务风险管理与税务筹划的布局 and 结构；在税收实体法部分，又以增值税和企业所得税两大主体税种为重点；考虑到本书的适用范围，有些章节是仅从纳税人的角度阐述的。三是配套性强。每章除正文外，章前明确“学习目标”，章后有思考题、选择题、计算题等，全书最后有主要参考文献。主教材出版后，我们会提供配套教学资源，如PPT、学习指导书等。四是注重实用性。与同类教材相比，本书明显增加了不同类型的税收计算例题和对有关重点、难点的分析，而不是单纯阐述我国的税收法规制度。

本书由我任主编，负责对全书的框架结构进行设计，并审阅全部书稿；此外，我承担本书第1章和第15章的撰写，刘秀丽教授编写第2章至第6章和第12章第1、3节，刘荣教授编写第7章至第11章、第12章第2节以及第13章至第14章。刘秀丽、



刘荣两位博士是多年从事税收教学的老师，有较为丰富的教学经验和体会。作为多年从事会计教学的老师，这是我主编的第一本非会计类教材。近 30 年来，由于教学需要和兴趣使然，我对税收领域持续关注，但毕竟不是“科班出身”，心中难免有点惴惴不安。

本书除适用于高等院校应用经济类、工商管理类等各专业教学外，也可以作为财政、税务、海关、企事业、中介服务等机构广大在职专业人员的业务学习用书，还可以作为注册会计师考试和注册税务师考试的主要参考书目，与统编教材形成优势互补。

囿于我们的水平，书中难免存在缺憾，诚望广大读者不吝赐教。

盖 地

教师教学服务说明

中国人民大学出版社工商管理分社以出版经典、高品质的工商管理、财务会计、统计、市场营销、人力资源管理、运营管理、物流管理、旅游管理等领域的各层次教材为宗旨。

为了更好地为一线教师服务，近年来工商管理分社着力建设了一批数字化、立体化的网络教学资源。教师可以通过以下方式获得免费下载教学资源的权限：

在“人大经管图书在线”（www.rdjg.com.cn）注册，下载“教师服务登记表”，或直接填写下面的“教师服务登记表”，加盖院系公章，然后邮寄或传真给我们。我们收到表格后将在一个工作日内为您开通相关资源的下载权限。

如您需要帮助，请随时与我们联系：

中国人民大学出版社工商管理分社

联系电话：010-62515735，62515749，82501704

传 真：010-62515732，62514775

电子邮箱：rdcsjg@crup.com.cn

通讯地址：北京市海淀区中关村大街甲 59 号文化大厦 1501 室（100872）

教师服务登记表

姓 名	☐ 先生 ☐ 女士		职 称		
座机/手机				电子邮箱	
通讯地址				邮 编	
任教学校				所在院系	
所授课程	课程名称	现用教材名称	出版社	对象（本科生/研究生/MBA/其他）	学生人数
需要哪本教材的配套资源					
人大经管图书在线用户名					
院/系领导（签字）： 院/系办公室盖章					

目 录

第 1 章	税收概论.....	1
	1.1 税收与税法	1
	1.2 税收原则.....	10
	1.3 税收制度与税制结构.....	13
	1.4 税收程序法与税收实体法.....	17
	1.5 纳税人的权利、义务与权益保护.....	23
	思考与练习	29
第 2 章	增值税	31
	2.1 增值税概述.....	31
	2.2 征税范围及纳税人.....	37
	2.3 税率和征收率.....	43
	2.4 税收优惠.....	48
	2.5 增值税的计算.....	53
	2.6 征收管理.....	65
	2.7 增值税专用发票的管理.....	69
	2.8 出口货物退(免)税.....	72
	思考与练习	88
第 3 章	消费税	92
	3.1 消费税概述.....	92
	3.2 征税范围与纳税人.....	95
	3.3 税目和税率.....	95
	3.4 优惠政策	101
	3.5 消费税的计算	102
	3.6 征收管理	112
	思考与练习.....	114



第 4 章	营业税	118
	4.1 营业税概述	118
	4.2 征税范围和纳税人	119
	4.3 税目和税率	121
	4.4 税收优惠	123
	4.5 营业税的计算	125
	4.6 征收管理	130
	思考与练习	131
第 5 章	关 税	135
	5.1 关税概述	135
	5.2 纳税人和征税对象	140
	5.3 税则税率	141
	5.4 税收减免	143
	5.5 关税的计算	147
	5.6 征收管理	152
	5.7 船舶吨税	154
	思考与练习	157
第 6 章	城市维护建设税和教育费附加	161
	6.1 城市维护建设税	161
	6.2 教育费附加	164
	思考与练习	165
第 7 章	企业所得税	168
	7.1 企业所得税概述	168
	7.2 纳税人、征税对象与税率	169
	7.3 应纳税所得额的计算	172
	7.4 税收优惠	188
	7.5 资产的税务处理及资产损失的税前扣除	193
	7.6 企业重组的所得税处理	202
	7.7 应纳税额的计算	209
	7.8 征收管理	215
	思考与练习	224
第 8 章	个人所得税	225
	8.1 个人所得税概述	225
	8.2 纳税人	227
	8.3 征税对象	231

	8.4 税率与应纳税所得额的计算	235
	8.5 应纳税额的计算	239
	8.6 税收优惠	268
	8.7 征收管理	270
	思考与练习	275
第 9 章	资源税、土地增值税和城镇土地使用税	276
	9.1 资源税	276
	9.2 土地增值税	282
	9.3 城镇土地使用税	295
	思考与练习	300
第 10 章	房产税和车船税	302
	10.1 房产税	302
	10.2 车船税	309
	思考与练习	314
第 11 章	印花税和契税	316
	11.1 印花税	316
	11.2 契 税	324
	思考与练习	328
第 12 章	车辆购置税、耕地占用税和烟叶税	331
	12.1 车辆购置税	331
	12.2 耕地占用税	338
	12.3 烟叶税	341
	思考与练习	343
第 13 章	税收征收管理	346
	13.1 税收征管法概述	347
	13.2 税务登记与账簿、凭证、发票管理	349
	13.3 纳税申报与税款征收	356
	13.4 纳税担保、税收保全与税收强制执行	361
	13.5 税务检查	369
	13.6 法律责任	371
	13.7 纳税服务	375
	13.8 纳税评估	377
	思考与练习	386



第 14 章	税务行政与税务代理.....	387
	14.1 税务行政处罚.....	387
	14.2 税务行政复议.....	396
	14.3 税务行政诉讼.....	401
	14.4 税务代理.....	405
	思考与练习.....	412
第 15 章	税务风险和税务筹划.....	413
	15.1 税务风险	413
	15.2 税务筹划	425
	思考与练习.....	440
参考文献		442

学习目标

1. 掌握税收实体法的构成要素、我国现行税收实体法的分类和内容、纳税人的权利和义务 and 权益保护。
2. 理解税收产生的条件和特征、税收与税法的关系、税收法定主义、税法适用原则、税制结构类型。
3. 了解税收原则、税收法律关系、税收制度和税收结构的演变与发展。

1.1 税收与税法

1.1.1 税收

1. 税收产生的条件

税收产生的条件是什么，在学术界主要有以下观点：

(1) 国家决定论。这种观点认为，税收是为实现国家职能服务的，国家的产生和存在决定了税收的产生和存在；并且认为经济条件对税收的产生虽然重要，但是它与税收并不存在本质联系，因为经济是自有人类社会以来就存在的，是人类一切社会活动的基础，而税收则是在国家产生之后才出现的，是适应国家需要产生的。以税收与私有制的关系来看，在国家产生之前就有私有制，但并没有税收。“捐税体现着表现在经济上的国家存在。……国家存在的经济体现就是捐税。”^①由此可见，税收与国家密不可分。

(2) 经济条件决定论。这种观点认为，税收是在国家产生之后，又具备了一定的经济条件才产生的，经济条件一般是指私有财产制度的存在和发展。没有私有财产，就没有征税的对象，因为国家只有对那些不属于国家所有或国家不能直接支配使用的社会产品，才有必要以税收形式取得财政收入。

^① 《马克思恩格斯选集》，1版，第1卷，181页，北京，人民出版社，1972。



(3) 国家与经济条件不可偏废论。这种观点认为,税收的产生与存在是由国家和社会经济两个条件共同决定的。因为税收是国家凭借政治权力的强制分配,税收的强制性、无偿性和固定性全部打上了国家的烙印。同时,税收的产生也不能脱离当时的社会经济条件,即私有财产制度的存在和商品经济的发展。

本书作者比较赞同第三种观点,但须强调的是,国家的产生和私有财产制度的存在,是决定税收产生的两个互相制约的前提条件。国家的出现同税收的产生有着本质的联系,私有制的出现同税收的产生有着直接的、必然的联系。只有同时存在这两个方面的条件,税收才可能产生。

如果将税收视为“税金”,它就是政府为了维持其正常运转以及为社会提供公共产品、公共服务,而对纳税人征收的实物或货币的总称。如果将税收作为一个经济学概念,税收就是国家为实现其职能,凭借政治权力强制、无偿地取得再分配资源(剩余产品分配)的一种方式,它体现以国家为主体的特定征缴关系(分配关系)。

2. 人类历史长河中的税收

在我国历史中,“税”曾经被称为“赋税”、“租税”、“捐税”、“税金”、“税收”等。^① 税收作为一个历史范畴,不是从来就有的,它是人类社会发展达到一定历史阶段——国家产生之后的产物,因为国家也不是从来就有的。“曾经有过不需要国家、而且根本不知国家和国家权力为何物的社会。在经济发展到一定阶段而必然使社会分裂为阶级时,国家就由于这种分裂而成为必要了。”^②

“税”由“禾”与“兑”组成。“禾”为谷物,泛指农产品;“兑”有送达、换取之意。“税”的本义是社会成员以其占有的土地为基础,将一部分农产品交给国家,是国家取得财政收入的一种形式。在古汉语中,税、赋、租有共同的含义,往往互为注释。汉语中的“税”字,最早见于《春秋》(或其解释《春秋左氏传》,即《左传》)所记鲁宣公十五年七月(公元前594年)“初税亩”(“初”为开始之意,“税亩”是对土地征税)^③,这是征收田税的最早记载。实行“初税亩”反映了土地制度的变化,是一种历史的进步。

税收是个历史范畴,具有鲜明的阶级性。因此,当年马克思曾号召工人阶级拒绝向资产阶级政府缴税。列宁也曾经深刻剖析过资本主义国家的税收:“一个人愈穷,就愈要把自己更大一部分收入以间接税形式交给国家。少产和无产的群众占全国人口的9/10,他们消费9/10的纳税产品,交纳9/10的间接税。但在全部国民收入中,他们所获得的只不过十分之二三。”^④

在我国古代的诗词歌赋中,不仅有描写山川壮美、四季景色与抒发人间冷暖、乡

① 在我国,贡、彻、助、徭、赋、捐、役租等,都是“税”的曾用名。

② 《马克思恩格斯选集》,2版,第4卷,174页,北京,人民出版社,1995。

③ 此前,即公元前21世纪,《孟子·滕文公上》有:“夏后氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻,其实皆什一也。”“贡”是纳贡的意思,是税的雏形;“五十而贡”即以五十亩为单位按收成的1/10纳税。“助”是“借民力而耕之”。周代开始对商人和通过关卡的货物以及在山泽地区狩猎、打鱼等行为征收“关市之赋”、“山泽之赋”。殷商时代,“民耕七十亩,其助公家,则七亩而已”。(实为按1/10的比率纳税)《广雅·释诂》中说:“彻,税也。”

④ 《列宁全集》,中文2版,第6卷,245页,北京,人民出版社,1986。

愁别绪等的诗篇佳句，还有反映对战乱祸事、苛捐杂税不满的诗词，如唐代诗人郑遨在《富贵曲》中写道：“美人梳洗时，满头间珠翠。岂知两片云，戴却数乡税。”张籍在《野老歌》中写道：“苗疏税多不得食，输入官仓化为土。”诗中抒发了对贫富差距、用税不当的愤懑。

在人类历史的长河中，各国的税收发展道路不同，但都在适应不断变化的外部环境，征税也逐渐成为一门艺术。路易十四时期的重商主义者、时任法国财政部长的柯勒贝尔曾经说过：“征税就像从鹅身上拔毛：你要拔最多的毛，但又最好不要让鹅叫。”他形象地概括了征税艺术，即要做到“取人不怨”，拔下鹅毛，还能长出更多的鹅毛。“轻轻地将税负加在无穷点上，而不加重于任何一点。”（阿瑟·杨）

“税收是维系一个民族命运的大血脉。”（卡尔·马克思）“税收是我们为文明社会支付的对价。”（贾斯汀斯·奥利维尔·温德尔·霍尔姆斯）“民以食为天，国以税为本。”强有力的政府、完善的公共服务和公共物品，都是靠税收支撑的。

新中国成立后，我国税收走过了曲折的道路。改革开放后，尤其是提出建立社会主义市场经济后，我国税制建设取得了巨大的成绩，税收收入逐年大幅增长，税收在国民经济中的重要作用日趋明显。

3. 税收的特征

税收自产生以来，一直是国家取得财政收入的主要形式。税收与利润、信贷、利息、折旧、罚没、规费等分配形式具有明显的区别，成为一个特殊的分配范畴。税收的特征应是区别税与非税的根本标志。一般认为，税收具有以下基本特征：

（1）强制性。任何社会制度下的税收，都是国家凭借政治权力，通过税法所进行的强制征收。“没有，从不曾有，也绝不可能有‘自愿’的税收制度。”（唐纳德·C·亚历山大）税法是国家法律的重要组成部分，所有纳税人都必须依法纳税，否则就要受到法律的制裁。因此，税收是国家取得财政收入最普遍和最可靠的形式。

由于税收具有强制性特征，在现实中往往将其作为一种惩罚性手段，如为治理环境污染、抑制烟草对健康的危害等，征以惩罚性税款，即“以税治恶”。“传统的害品税包括‘罪恶税’：对于酒烟及其他对健康有害的物品征税。一种新型税收是对污染和其他有害的外部效应征税。这些税被称为绿色税，因为它们旨在改善环境，同时增加收入。”^①但税并不是万能的，“以税治恶”也在遭受抵制，应该划定合理的边界，设定清晰的目标。

（2）无偿性。税收是国家对纳税人的无偿征收。征收的税款成为国家的财政收入，不会给付任何报酬，也不再直接偿还给纳税人。正如列宁在1921年所说的：“所谓税收，就是国家向居民无偿地索取。”^②税收的这种无偿性，同债务收入必须按期归还本息有根本区别。也有人对此持异议，认为应是整体补偿性或不对应补偿性。

（3）固定性。税收是以法律形式存在的。在征税以前，税法预先对纳税人、纳税对象、税目、税率、应纳税额、纳税期限等作了具体规定，有一个比较稳定的适用期间，是一种固定的连续性收入。税收的这种固定性，使征纳双方都有法可依。税收的

^① 保罗·萨缪尔森，威廉·诺德豪斯：《经济学》，240页，北京，华夏出版社，1999。

^② 《列宁全集》，中文2版，第41卷，140页，北京，人民出版社，1986。



固定性也并非一成不变,国家依据政治、经济环境的变化,可以修改现行税法,调整税收的有关规定。

有人不同意“固定性”特征,因为政府债券、罚款也具有“固定性”,应该按征收的意图来区分。因此,税收的第三个特征应是“收入性”(财政目的)。如果一项行为完全脱离财政目的,仅以税收的形式实施纯粹的经济强制,达到寓禁于征的效果,这种税收就不是真正意义上的税收了。

有人认为,税收作为国民收入的一种分配形式,既是一个历史范畴,又是一个经济范畴。作为历史范畴,一个时期的税收应该区别于另一个时期的税收,因此,税收具有法律性、公开(透明)性、严肃性、社会性等本质特征;作为经济范畴,税收具有区别于其他经济范畴的形式特征——强制性、无偿性和规范性。

美国国内收入局对税的定义是:“依据立法机关行使课税权强制征收的,为获得用于公共或政府目的的收入而征收的一种强制性捐献。税收不是为取得某些特权或享受服务的付款,因此,它和依据政府的专门职能和权力征收的其他各种目的收费是不同的。”^① 定义可以说明税收具有四个特征:(1)是法律要求向政府的付款;(2)是按照立法机关的授权而行使的征收权;(3)政府取得该款项的目的是获得用于公共和政府目的的收入;(4)纳税人接受的特别利益、服务或特权不是因为支付了该项“应付款”。

1.1.2 税法

1. 税法的历史沿革

税收的产生与发展离不开国家的产生与发展,而税法则随着税收的产生与发展而逐步产生、不断完善的。早在公元前18世纪,古巴比伦王国制定的《汉穆拉比法典》中就涉及有关国家征税的规定。公元前1000年至公元前600年的古印度法律制度中,《乔达摩法经》就设有“收入与赋税”一章;随后制定的《摩奴法典》还进一步规定了一些简单的征税准则。中世纪以后,各国封建制度得以确立和发展,教会势力和教会法也随之产生和发展起来。因此,欧洲各国有关征税的规定多见于通用的教会法典中。西方国家进入近代社会以后,资本主义税收法律制度随着资本主义生产方式的确立而逐步形成。从17世纪到19世纪初,西方各国纷纷确立了立宪征税制度,税收法律制度也相继制定。

2. 税法的定义、作用和分类

税法是税收制度的法律体现形式,是国家权力机关及其授权的行政机关制定的调整国家(政府)与纳税人之间税收征纳关系的法律规范的总称。税法是贯穿税法立法、执法、司法和守法全过程、全方位的具有普遍指导意义的法律准则。税法是国家(政府)依法征税、依法治税与纳税人依法纳税、依法维权的行为准则,是保障国家利益和纳税人合法权益、维护正常的税收秩序、保证政府财政收入的法律规范。

税法是税收基本职能得以实现的法律保障;是调整税收关系,保护征纳双方合法权益,维护正常税收秩序的法律准则;是贯彻执行国家政策的一种重要的法律形式;同时也是维护国家税收主权的法律依据。

^① 凯文·E·墨菲,马克·希金斯:《美国联邦税制》,4~5页,大连,东北财经大学出版社,2001。

根据立法目的、职能作用和权限的不同,税法可以有以下不同分类:

(1) 按基本内容和效力的不同,税法可分为税收基本法和税收普通法。税收基本法亦称税收通则,在税法体系中起着税收母法的作用。目前我国尚未制定税收基本法。税收普通法是根据税收基本法的原则,对税收基本法规定的事项分别立法实施的法律,如《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国企业所得税法》等。

(2) 按职能作用的不同,税法可分为税收实体法和税收程序法(详见1.4节)。

(3) 按照主权国家行使税收管辖权的不同,税法可分为国内税法和国际税法。国内税法一般按照属人或属地原则,规定一国的内部税收制度;国际税法是指国家间形成的税收制度,主要包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等,国际税法的效力一般高于国内税法。

3. 税收与税法

税收与税法的关系的基础是国家强制力,税收通过法律的形式获得国家强制力。但国家强制力并不必然和仅仅表现为法律。税收也可以依靠自上而下的行政命令而不是法律推行。这时,税收与税法就没有必然的联系。只有当国家强制力受到法律的有效制约,只能以法律的形式存在时,税收与税法之间才有必然的联系,法律才能成为税收的唯一表现形式。税法是税收的法律表现形式,税收是税法所规定的具体内容。

税收与税法的关系有一个历史演变过程。在君主主权的社會中,国家强制力来源于君主至高无上的个人意志,税收并不一定依靠法律而仅凭君主的意志。只有在一切国家权力来源于公民权利的现代法治社会,公民通过制定法律的方式行使国家权力,国家强制力只能以法律的形式存在,任何人都不得不经法律许可行使国家强制力。税收与税法密不可分,有税必有法,无法不成税。税收应该以一定的法律形式存在,并借助于法律的约束力来保证其实现。

4. 税收法定主义

税收法定主义亦称税收法律主义原则或税收法定性原则。税收法定是税法的最高法律原则,它是民主与法治原则等现代宪法原则在税法上的体现,对保障公民权利、维护国家利益和社会公益具有重要意义。正因为如此,各国宪法一般多对其加以规定。

税收法定主义始于英国。在不断蓬勃发展的市民阶级抵抗运动中,逐渐形成了“无代表则无税”的思想,其萌芽初现于1215年《英国大宪章》的规定:“一切盾金或援助金,若不基于朕之王国的一般评议会的决定,则在朕之王国内不允许课税。”1627年的《权利请愿书》规定:“没有议会的一致同意,任何人不得被迫给予或出让礼品、贷款、捐助、税金或类似的负担”,从而在早期的不成文宪法中确立了税收法定主义。1689年,英国国会制定《权利法案》,重申“国王不经国会同意而任意征税,即为非法”,正式确立了近代意义上的税收法定主义。

在法国,1788年议会否定了国王抽税及修改司法程序的通令。法国国王路易十六为了筹划税收方案,解决财政问题,迫不得已于1789年重新召开自1614年以来就未曾开过的三级会议,不料引发了法国大革命。就在这一年,法国发布了《人权宣言》,虽未直接规定征税问题,但规定人民财产不得任意侵犯,也就包括了征税问题,以后的法兰西共和国宪法第34条规定,征税必须以法律规定。西方其他国家也都或早或晚



地将税收法定主义作为其宪法原则加以确认,尤其是倡导并实行法治的国家,多注重在其宪法中有关财税制度的部分,或在有关国家机构、权力分配、公民权利和义务的规定中,对税收法定主义予以明确规定,如意大利宪法第23条规定:不根据法律,不得规定任何个人税或财产税。

由此可见,税收法定主义始终都是以对征税权力的限制为其内核的,而法治的本质内容之一也在于权力必须依法行使;税收法定主义在各国最终都是以宪法明文规定的形式得以体现,进而贯彻到税收立法中去的,故“人类争取人权,要求建立现代民主宪政的历史,一直是与税收法定主义的确立和发展密切相关的”。税收法定主义的基本含义是:征什么税、征多少税不能由政府单方面说了算,而应由国家最高权力机关通过立法,以法律的形式予以确定。税法主体及其权利和义务必须由法律加以确定,没有法律依据,任何主体不得征税,国民也不得被要求缴纳税款。

对于税收法定原则的内容,有的认为包括课税要素法定、课税要素明确、征税合法性和程序保障;有的认为包括课税要素法定原则、课税要素明确原则和程序合法原则;还有的认为包括税种法定、要素明确、严格征纳和程序法定。本书认为应主要包括以下内容:

(1) 税种法定原则。它是发生税收关系的法律前提,是税收法定主义的首要内容。其基本含义是:税种必须由法律规定,一个税种必相对应于一部税种法律,非经税种法律规定,征税主体没有征收权力,纳税主体不负纳税义务。

(2) 税收要素法定原则。税收要素是所有税种的税收(法律)关系的基本构成要素的统称。税收要素经法律规定,即为税法要素,它是各个税种法律共同具有的基本构成要素。其基本含义是税收要素必须由法律确定,税收要素法定原则构成税收法定主义的核心内容。

(3) 税收程序法定原则。其基本含义是税收法律关系中的实体权利义务得以实现所依据的程序性要素必须由法律规定,且征纳主体双方均须依法定程序行事。税种及税收要素均须经法定程序以法律形式予以确定;非经法定程序并以法律形式,不得对法定税种及税收要素作出任何变更;在税收活动中,征税主体及纳税主体均须依法定程序行事。

相关链接(一)

在2013年3月召开的第十二届全国人大第一次会议上,全国人大代表、编剧赵冬苓提出了《关于终止授权国务院制定税收暂行规定或者条例的议案》,建议全国人大收回税收立法权。全国人大常委会预算工作委员会(以下简称预算工委)对议案给出了初步处理意见,提出税收立法亟待加强,要充分发挥全国人大及其常委会在税收立法中的主导作用,加快制定税收法律。

人们呼唤尽快制定《税收基本法》,通过制定《税收基本法》作为母法,从根本上确立税收立法权限与税收立法程序,避免出现行政机关成为税收立法实际操作者的境况。只有在《税收基本法》中明确规定税收立法权限与税收立法程序,税收法定原则才能得以实现,税收的立法层次才能得到提高。《税收基本法》要规范授权的问题,解决税收立法的程序问题,还要解决监督的问题。

实际上,不仅此次全国人大预算工委明确提出将收回税收立法权,加快税收立法进程,财政部早在2011年就曾提出将“按照成熟一个出台一个的原则,逐步将税收条例上升为法律”。问题是,楼梯已经响了好几遍,但就是不见人下来,至于什么时候下来也仍未可知。赵冬苓代表说:“你不能老说条件不成熟。”如果某个税收条例不合理、有缺陷,那就亟须将之上升为法律,并在此过程中加以修改和完善,这事容不得拖延;如果某个税收条例本身是合理的、完善的,那就可以直接将其上升为法律,不存在什么难度。也就是说,无论哪种情况,并不存在条件成熟不成熟的问题,需要的只是诚意和决心,以及立法者付出更多的辛劳。

税收关乎民众的切身利益,必须通过“税收法定”的方式,把税收权力关进“法律的笼子”。赵冬苓表示,今后开征新税种,都必须由人大立法,而现有各种税收暂行条例在成熟的时候要上升为法律,“但要有时间表,你不能老不成熟”。如果要调税,未经人大立法,只能减税,不能加税。赵冬苓提出:“如果可以加税,那么1985年那个授权就是空白支票,就是没边的。”

目前,人大常委会正在制定五年立法规划,预算工委表示其正在积极推动将税收立法作为需要加强的重点领域立法,作为十二届人大及其常委会立法工作的重点。“宪法中说‘公民有依照法律纳税的义务’,但没说国家应该依照法律征税。”赵冬苓说,“税收法定”是当今世界各国通行的税法基本原则,倡导并实行法治的国家,无论其经济发展水平、社会历史传统如何,都应该在宪法中对税收法定原则予以明确。

相关链接(二)

2000年3月15日,第九届全国人大第三次会议通过的《中华人民共和国立法法》规定:“基本经济制度及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度,只能由全国人民代表大会及其常务委员会制定法律。”尚未制定法律的,全国人民代表大会及其常务委员会有权作出决定,授权国务院可以根据实际需要,对其中的部分事项先制定行政法规。授权决定应当明确授权的目的、范围。被授权机关应当严格按照授权目的和范围行使该项权力。对授权立法事项,经过实践检验,制定法律的条件成熟时,由全国人民代表大会及其常务委员会及时制定法律。法律制定后,相应立法事项的授权终止。

依法治税就是以法律为依据进行税收征收管理。其内涵是:(1)依法治税的主体是征纳双方,客体是纳税人的纳税行为和税务机关工作人员的行政管理行为;(2)依法治税的手段是法律、法规;(3)依法治税的实质是实现税收的法制化和法律化;(4)依法治税的基本要求是确立和维护税收法律、法规的权威,在税法面前人人平等,营造人人遵守税法的社会环境;(5)依法治税的核心是法治,而法治的关键在于依法“治权”、依法“治吏”,运用法律手段规范国家机关工作人员的执法行为,杜绝“人治”和权力的异化。

要做好依法治税,必须解决以下问题:

(1)完善税收法制。建立和健全税收法制体系是依法治税的前提,我国虽然已经建立了一套税收法律体系,但是由于各方面的原因,真正通过立法程序制定的税收实