

新 编 成 人 高 等 法 学 系 列 教 材

税法理论与实务

刘亚天 主 编

2.22

中 国 政 法 大 学 出 版 社

中国政法大学图书馆藏

税法理论与实务

中国政法大学出版社

中国政法大学出版社

新编成人高等法学系列教材

税法理论与实务

主 编 刘亚天
副主编 于庆华
李美云

中国政法大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法理论与实务/刘亚天主编. —北京:中国政法大学出版社, 2002. 10

ISBN 7 - 5620 - 2279 - 8

I . 税… II . 刘… III . 税法 - 基本知识 - 中国

IV . D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 082908 号

出版发行 中国政法大学出版社

经 销 全国各地新华书店

承 印 固安华明印刷厂

787 × 960 16 开本 13.5 印张 240 千字

2003 年 1 月第 1 版 2003 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 7 - 5620 - 2279 - 8/D · 2239

印数: 0 001 - 6 000 定价: 14.00 元

社 址 北京市海淀区西土城路 25 号

邮 编 100088

电 话 (010)62229563 (010)62229278 (010)62229803

电子信箱 zf5620@263.net

网 址 <http://www.cupl.edu.cn/cbs/index.htm>

声 明 1. 版权所有, 侵权必究。

2. 如有缺页、倒装问题, 由本社发行科负责退换。

中国政法大学成人教育学院

教材编审委员会

顾 问 朱 勇

编 委 会 主 任 李树忠

编委会副主任 吴 飏

编 委 会 委 员 牛 伟 刘金友 李树忠 吴 飏

张晓琴 张淑兰 侯国云 高家伟

隋彭生

执 行 编 辑 牛 伟

出版说明

为适应成人高等法学教育发展的需要,我院从1994年底开始组织校内专家、学者及优秀中青年教师编写了一套成人高等法学系列教材,共30余种。历经几年,该套教材无论从内容质量、撰写水平,还是从实用性上都受到了广大教师和学生的好评,其中若干种教材多次加印。

随着国家的法制建设不断地发展,一些法律、法规相继颁布或有重大修改,法学各领域的研究不断深入,法学教育的经验不断丰富,因而我们的教材在内容上和结构上也应作调整以与之相适应,因此,我院决定重新编写成人高等法学系列教材。

我校举办成人高等法学教育已有15年的历史。成人高等教育有其自身的特点:学生来源广泛,年龄跨度较大,知识功底不同,阅历深浅不一,等等,使教学难度相对较大,因而对教材的选择尤其重要。编写一套质量上乘且适合成人教育特点的教材,则是减轻教学难度,提高教学质量的关键。

教材既是教师授课时的纲领,又是学生学习的提要,应当观点正确,内容简洁,概念准确,逻辑性强,分析透彻,结论清晰。我们相信,有对成人高等教育内在规律的准确把握,有前次编写教材的宝贵经验,有政法大学众多专家、学者的鼎力支持,本套新教材将既符合教学要求,又体现成教特点。新教材还将根据近两年所颁布的法律及各学科建设的发展,不断融入新的研究成果,对扩大学生的知识含量、学术信息有很大的帮助。

本系列教材以国家教育部1998年颁布的《成人高等法学教育教学基本要求》为指导,以司法部颁布的教学计划为大纲,根据成人高教学制的特点和学科设置的情况来确定写作的特点,力求使每一位学生能够准确掌握本学科的基本知识、基本观点、基本技能;同时考虑到

培养应用型高级法律人才的需要,适当增加典型生动的案例,以便更好地指导司法实践。

本系列教材内容适中,立足本校,面向社会,本、专科兼用,即无论是本科阶段、还是专科阶段均可以使用。同时还可以适用于函授、面授辅导、全日制脱产等不同的学习形式。

本系列教材包括国家规定的成人高等法学教育的各门专业基础课与专业主干课,也包括相关的法学选修课及政治理论课和文化技能课。

本系列教材在编写过程中,得到了司法部教育司、中国政法大学领导及中国政法大学出版社的关心与支持,在此一并表示感谢。

《税法理论与实务》是本系列教材之一种,本书主编刘亚天、副主编于庆华、李美云。作者撰写分工如下:

刘亚天 第一、四、六、七、八、九章

于庆华 第二章

李美云 第三、五章

中国政法大学成人教育学院

教材编审委员会

2002年9月

目 录

第一章 税收与税法	(1)
第一节 税收概述.....	(1)
第二节 税收制度结构.....	(8)
第三节 课税要素	(18)
第四节 税法概述	(23)
第五节 我国税法原则	(25)
第六节 我国税收管理体制	(30)
第七节 WTO 与中国税制改革和创新	(34)
第二章 商品劳务税法	(45)
第一节 增值税法	(45)
第二节 营业税法	(52)
第三节 消费税法	(57)
第四节 城市维护建设税法	(62)
第五节 关税法	(64)
第三章 收益税法	(68)
第一节 企业所得税法	(68)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税法	(80)
第三节 个人所得税法	(94)
第四节 土地增值税法.....	(108)
第五节 农(牧)业税法.....	(115)
第四章 财产税法	(120)
第一节 资源税法.....	(120)
第二节 房产税法.....	(125)
第三节 契税法.....	(128)
第四节 城镇土地使用税法.....	(130)
第五节 耕地占用税法.....	(134)

第六节 车船使用税法	(136)
第七节 车辆购置税法	(141)
第八节 船舶吨税法	(145)
第五章 特定行为税法	(148)
第一节 印花税法	(148)
第二节 筵席税法	(156)
第三节 屠宰税法	(157)
第六章 税收征收管理法律制度	(159)
第一节 税收征收管理制度概述	(159)
第二节 税务管理	(161)
第三节 税款征收	(168)
第四节 税务检查	(176)
第五节 法律责任	(177)
第七章 税务行政复议和税务行政诉讼	(181)
第一节 税务行政复议	(181)
第二节 税务行政诉讼	(185)
第八章 税务代理	(189)
第一节 税务代理概述	(189)
第二节 税务代理人及其机构	(191)
第三节 税务代理	(193)
第四节 税务代理工作底稿、工作报告和业务档案的管理	(196)
第五节 税务代理人权利、义务和责任	(198)
第九章 国际税收简述	(200)
第一节 国际税收概述	(200)
第二节 双重课税	(203)
第三节 国际避税与反避税	(205)

第一章 税收与税法

第一节 税收概述

一、税收的概念和特征

(一) 税收的概念

对于税收的概念，不同国家不同时期的学者都有自己的看法。

早在 1748 年，法国的孟德斯鸠认为，税收是公民所付出自己财产的一部分，以确保他所余财产的安全或快乐地享用这些财产。

1776 年，亚当·斯密指出，公共资本和土地，即君主或国家所特有的两项大的收入源泉，既不宜用以支付或不够支付一个大的文明国家的必要费用，那么，这必要费用的大部分，就必须取自于这种或那种收入。或者说，公民须拿出自己一部分私人的收入，给君主或国家，作为一笔公共收入。

1821 年，英国古典政治经济学家大卫·李嘉图认为，赋税是一个国家的土地和劳动的产品中由政府支配的部分；它最后总是由该国的资本中或是由该国的收入中支付的。

19 世纪中叶，德国历史学派代表人物瓦格纳认为，从财政上的意义来看，赋税是作为对公共团体事物设施的一般报偿，根据一般的原则与标准，按公共团体单方所规定的方法，对另一方按所规定的税额，公共团体为满足其财政上的需要，以其主权为基础，强制地向个人征收赋课物。从社会政策的意义上来看，税赋是在满足财政需要的同时，或者说不论财政有无必要，以纠正国民所得的分配和国民财产的分配，调整个人所得和以财产的消费为目的而征收的赋课物。

美国的经济学家萨缪尔森指出，国家需要钱来偿付它的账单，它偿付它的支出的主要来源是税收。

日本学者汐见三郎认为，税收是国家以及公共团体为了支付其一般经费，依

财政权向纳税人强制征收之资财。

我国经济学家一般认为,税收是国家或者公共团体为实现其公共职能,而按照预定的标准,强制地、无偿地从私人部门向公共部门转移的资源,它是国家参与社会产品分配和再分配的重要手段,是财政收入的主要形式。^{〔1〕}法律学者也有如下的表述:①税收是国家为了满足一般的社会共同需要,凭借政治权力,按照国家法律规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入的一种分配关系。^{〔2〕}②税收,是指国家为了实现其职能的需要,按照法律规定,以国家政权体现者的身份,强制地向纳税人无偿征收货币或者实物所形成的特定分配关系。^{〔3〕}

古今中外,专家、学者对什么是税收,即对税收的概念从多个侧面进行了说明和解释。但无论怎么对税收下定义,总是需要对以下几个基本问题作出扼要的、科学的回答:税收是什么;税收的依据和特征;税收的目的和用途等。简言之,税收是国家收入的主要来源,国家凭借社会公共权力,依照法律法规,对纳税人强制、无偿征收,纳税人依法纳税,以满足社会公共需求和公共商品的需要。^{〔4〕}

(二) 税收的特征

一般认为,税收主要具有三个方面的特征,即强制性、无偿性和固定性。

1. 强制性

税收的强制性是指税收以国家政治权力为依托,国家用法律形式规定,纳税人必须依照税法的规定按时足额地纳税,而不管纳税人本身的意愿如何。税收的强制性是以国家法律的强制力为根据的,即“这种强制性是国家通过制定一系列以强制性法律规范为主的税法赋予作为其代表的征税机关以征税权而决定的。”^{〔5〕}

2. 无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后,纳税人缴纳的货币或者实物就转变为国家所有,纳税人得不到任何报酬,不存在等价交换,也不存在返还。在征税的过程中,财产权的转移是单方面的,而非双向的。这一点与国家发行国库券取得收入是不同的,即国家发行国库券要按期还本付息。

〔1〕 张守文、于雷:《市场经济与新经济法》,北京大学出版社1993年版,第202页。

〔2〕 严振生:《税法》,中国政法大学出版社1996年版,第1页。

〔3〕 刘剑文:《财政税收法》,法律出版社1996年版,第141页。

〔4〕 曾国祥:《税收学》,中国税务出版社2000年版,第4页。

〔5〕 刘剑文:《财政税收法》,法律出版社1996年版,第142页。

3. 固定性

税收的固定性是指在征税之前，国家采取法律的形式，把每种税的征税对象、纳税人以及征收数额和比例都规定下来，以便由税务机关和纳税人共同遵守。税收的固定性不仅要求纳税人严格依法遵守，而国家也必须按照这种预定的标准征税，不能随意不征、少征或者多征。“税收的规定性来源于课税要素的规范、明确性和税法的稳定性。”〔1〕

除上述的特征外，有些学者认为，税收还具有国家主体性、公共目的性、政权依托性和普遍性的特征。

1. 国家主体性

在税收关系中，征税的一方始终是国家，国家是税收的征税主体，即征税权只属于国家并由中央政府和地方政府来具体行使。其他任何单位、个人都无权行使征税权。“税收的国家主体性特征非常重要，它使税收具有了自己的性质、目的、手段、权力依据、征税依据等，从而形成了税收的其他特征。”〔2〕

2. 公共目的性

美国财政学家塞里格曼认为，税赋是政府对人民的一种强制征收，用以支付谋取公共利益的费用，其中并不包括是否给予特种利益的关系。在税收的目的方面，税收作为提供公共物品的最主要的资金来源，着重以满足公共欲望、实现国家的公共职能为直接目的。

3. 政权依托性

在权力依据方面，税收必须以政权为依托，它所依据的是政治权力而非财产权利或者是所有者的权利。

4. 普遍性

税收的普遍性是指，一方面，凡是符合税法规定纳税条件的个人和社会组织均为负有纳税义务的纳税人，而不论这些纳税人是否从国家所征税款中直接受益；另一方面，尽管不同的税种都是分别针对不同的、特定的征税对象和纳税人征收的，但从税收整体来看，它所涵盖的征税对象和纳税人的范围是相当广泛的。〔3〕

二、税收的职能

税收的职能是指税收内在的固有的，并不以人们的意志和客观经济条件为转

〔1〕 刘剑文：《财政税收法》，法律出版社1996年版，第142页。

〔2〕 张守文：《税法原理》，北京大学出版社2001年版，第6页。

〔3〕 刘剑文：《财政税收法》，法律出版社1996年版，第143页。

移的本质属性。

一般认为，税收具有下列基本职能：

1. 具有筹集国家财政收入的职能

所谓财政收入职能就是以税收方式筹集国家财政收入。从我国的实际情况看，绝大部分的财政收入都来源于税收，税收已经成为财政收入的主要支柱。和其他方式取得财政收入比较，税收是最有效的取得财政收入的方式。从国家形态来看，任何制度的国家都是以税收取得财政收入的，奴隶制度、封建制度、资本主义制度如此，社会主义制度亦然。

2. 具有参与宏观经济调控的职能

市场经济就是通过市场将资源配置到合适的环节之中去，但市场经济并不是万能的，为了抵御市场本身的弱点，需要国家之手的作用。国家通过各种方式补充市场经济本身的不足，在这些方式中，税收可以有效的配置资源，从而成为国家调节经济运行的重要经济杠杆。即国家利用税收杠杆来调节收入分配，来平衡或缓和地区之间的收入差别以及居民之间的收入差别，借此协调社会经济关系，维护社会经济秩序；国家利用税收杠杆调节公共商品和私人商品的供给，促进资源的优化配置。

税收制度和税收政策在一定程度上可以引导和调节资源的有效配置，使生产者获得最大产出，又使消费者获得最大满足。政府通过相关的税收政策吸引和鼓励资本、技术、劳动力等生产要素向高科技产业和经济不发达地区流动，刺激经济增长，借此推动和促进产业结构和地区经济平衡发展。

三、税收结构

（一）税收结构的概念和分类

税收结构是一个国家根据其经济条件和财政需求，分别主次设置若干相互协调、相互补充的税种，以及所形成的税收收入的总体结构。

税收结构主要包括两个方面的内容：一是在一定的税收制度下，形成收入结构的各税种的组合即税种结构，亦称税制结构；一是以税负形式表达的实际达到的一定税收收入结构，亦称税负结构。税收结构与经济条件和经济发展密切相关。在生产水平很低、商品经济极不发达的社会形态中，经济结构表现为以农业为主的小农经济，国家的财政需求也相对简单，在此情况下，税收的课征范围受经济条件的制约，只能采用对人或对物直接课征的简单税制结构。随着生产力的提高，商品经济的发展，国家维持其职能的财政需求增加，在此情况下，国家可以从市场、手工业等多种来源课税，税种日益增多，税制结构渐趋复杂。在现

代商品经济社会，国家维持其职能的财政需求复杂化，税收不仅是取得财政收入的手段，更要参与经济调控，在社会再生产的生产、分配、交换和消费中发挥杠杆作用，因此，一般均采用与税收职能作用相适应的复合税制取得财政收入，实现国家职能。

1. 税种结构

税种结构的中心内容是一国税制由哪些税种所构成，某一时期的税制是以哪些税种为主体税种。

在现代社会中，世界各国一般都采用多种税种同时并存，各税种既相对独立又协调配合，互为补充的复合税制体系。因此，税制结构的内容主要有两个层次：一是包含有不同法定要素的税种结构；二是包括有不同税种的税收制度结构。

一般来说，构成税种的要素主要包括：纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税；构成税收制度的税种在我国主要包括以下四大税类：商品劳务税类（包括增值税、消费税、营业税、城建税和关税），收益税类（包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、土地增值税、农牧业税等税种），财产税类（包括房产税、契税、资源税、车船使用税、车辆购置税、土地使用税、耕地占用税），特定行为税类（印花税、固定资产投资方向调节税、筵席税、屠宰税）。

在税种结构中，各个税类、税种的地位和作用是不尽相同的。有的税类、税种居于主要地位，有的则处于辅助地位，某税种居于何种地位，一般是以它们在总收入中所占的比重（有时还以调节经济方面的作用）为衡量标准的。

在一定的社会制度下，以什么税种为主要税种，是区别不同税制模式的一个重要标志。其中，主体税是指在整个税收收入中比重较高、相应地对经济的调控作用较大的税种，它是设计和建立合理税种结构模式的中心环节。辅助税则是指收入在整个税收收入中所占的比重较小、在调节经济方面也处于次要或辅助、补充地位的税种。

2. 税收收入结构

税收收入结构就是税负结构，它是税收运行的结果，是一定税收制度作用于不同的课税对象和纳税人，通过对课税对象的再分配，将纳税人课税对象的一部分以税收的形式转移到国家手中，从而形成的不同来源、不同课税对象的税收收入构成的结构。

从税收结构的高度来讨论税收收入，主要包括绝对数额和相对数额两种。其

中，绝对数额是税收收入的单位货币数量，它通常用来说明一国的税收总量和税收规模，由于税收收入有通过征税所形成的一定数额的政府可支配收入、计划收入和实际入库的税收收入差别，所以，通过这一指标可以说明在一定时期内计划或实际入库的预期收入和政府实际可支配收入的多少；相对数额是绝对额占有关不同比较对象的比例，主要是税收比例和税负水平。

税收比例是某税种的收入占税收收入总额的比例，有时也称税收比重，它表示在特定时期内某税种在税收总额中的地位，表示税收总额的税种构成，表示税收来源于哪些纳税人和课税对象。

税负水平一般指税收收入占财政收入的比重、占 GDP 的比重、占作为课税对象的收入或所得数额的比重。

如果对税收收入结构进行分析，则至少应包括以下几个方面的内容：从税收收入指标本身的构成看，有绝对收入数额和相对收入数额；从税收收入的课税对象看，有对不同税种、税类课税的收入等；从税收收入的最终归宿看，有课自所得的收入和课自消费的收入；从税收收入的归属看，有中央税、地方税和共享税之别；从税收收入在税收实现过程中的位置看，则有税收预期收入、税收计划收入、实际入库收入、税收净收入；从税收收入来源的国别来看，有对国内生产总值的课税，也有对国外生产总值数额的课税。

3. 影响税收结构的主要因素

税收结构要受自主、客观两个方面的有关条件的制约。从主观方面讲，税收结构受国家宏观经济政策、财政需求的制约；从客观条件讲，税收结构决定于该国的经济条件，包括经济发展水平、经济形态、经济机制和国民经济结构。① 经济发展水平对税收结构的影响。经济发展水平是决定一国税制结构的重要因素，它制约着税收收入的总量。在一般情况下，反映经济发展水平的重要指标是人均国民生产总值（GNP，当前主要用人均国内生产总值 GDP 来反映），它直接制约着税收收入的绝对数额和相对比率，制约着税种的选择和组合、税目、税率的确定及配置，并最终对一个国家选择何种结构的税制起制约作用。统计资料表明，各类收入水平国家平均税负水平基本上是随着收入水平的升高而升高的，人均国民生产总值越高，税收占国民生产总值比重也就越高。② 经济形态与经济运行机制对税收结构的影响。经济形态与经济运行机制对税收结构共同发挥制约作用。一般而言，经济形态不同，经济运行机制也就不同，税种结构也会因之而异，从而征管法规也不完全一样；同一经济形态，处于不同发展阶段，其运行机制也会有所不同，税种结构也会产生差异。③ 社会经济结构对税收结构的影响。

首先，产业结构对税收结构有制约作用。伴随着科学技术水平不断提高，生产社会化深入发展，产业结构日趋复杂。由于各种产业特点不同，它所创造、实现国民收入和参与国民收入分配方式各不相同，要能够有效组织收入并调节经济运行，必须建立与现行产业结构相应的税制结构和征管体系。其次，国民收入分配结构对税种、税率和税基有着制约作用。一般来说，由于普遍存在着工农业产品比价的制约，农业方面直接提供的税收很少，税收主要来自于工业、商业、交通运输等部门。

（二）直接税和间接税

在现代经济时期，对税收结构影响最大的是直接税和间接税的划分以及分税制的实施。税收按其课税对象的不同，一般可分为直接税和间接税两类，并构成一个国家的税收体系，而国家的税制结构就是各类税收在该体系构成中的比重。不同国家的税种和税类结构与社会发展的阶段有关，有的以直接税为主体，有的以间接税为主体，有的又是以直接税和间接税并重的税制结构。

直接税和间接税的划分标准有多种：

1. 以税源为标准

以税源为标准的划分是从税负能力的测定方面进行的。凡能从收入方面直接测定其负担能力，对财产的所有和所得的获取所征收的税为直接税；而从支出方面间接测定其负担能力，对所得的支出即对消费征收的税为间接税。

2. 以财政机关的规定为标准

以财政机关的规定为标准，直接税是以税源稳定、税收确实、纳税人和物均记载于账册上并可连续征收为标准而定的；而间接税则是以临时、偶然或对无法预期的税收进行征收为标准而定的。

3. 以税负是否转嫁为标准

以税负是否转嫁为标准，直接税是指纳税人与负税人同为一入而不能发生税负转嫁的一类税；间接税是指纳税人与负税人不是同一人而能发生税负转嫁的一类税。

（三）中央税、地方税、共享税

中央税是指课税权归属于中央政府的一类税收；地方税是指课税权归属于地方政府的一类税收，共享税是介于中央税和地方税二者之间的一类税收，是对某些税种形成的收入在中央和地方政府间进行划分的一类税收。

我国分税制按照税收征管权和税款支配权标准划分，凡征收管理权和税款所有权划归中央财政的税种，属于中央税；划归地方财政固定收入的税种，属于地

方税；由中央和地方按照一定比例分成的税种，属于共享税。

第二节 税收制度结构

税收制度结构是指由不同税种组成并以此所形成的税收收入的总体结构。构成税收制度结构的税种在我国主要包括以下几类：商品劳务税类、收益税类、财产税类和特定行为税类。

一、商品劳务税类

（一）商品劳务税的概念和种类

商品劳务税，是指以商品和劳务为征税对象的一类税的总称。实质上就是对于实现销售的商品和劳务所征的税。在我国，商品劳务税主要包括增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、关税等。

商品，既包括有形商品，也包括无形商品；既包括资本性商品，也包括消费品；既包括本国商品，也包括外国进口商品。

劳务，通常只包括经营者提供的劳务，不包括被雇佣者提供的劳务和自我提供的劳务。

实现销售，是指商品、劳务的提供者将商品、劳务转让给购买者，并取得相应（但是并不一定是相等的）的收入，库存商品和未收获的农作物不应当课税。

在特定的条件下，某些行为也可以被视为销售行为。例如，按照我国税法的规定，企业将自产的货物作为投资提供给其他企业的，视同销售货物，应当缴纳增值税。税法中之所以要作出此类规定，是为了防止某些纳税人以未发生销售行为为由逃避商品劳务课税。

此外，某些与商品、劳务直接相关的税种，就其本质而言，也属于商品劳务课税，尽管其名称、形式可能是多种多样的。以我国的城市维护建设税为例，它是随着增值税、消费税和营业税附征，并且从销售收入中支付的，其性质与上述三种税是相同的，只是税种名称不同，并有规定的专门用途而已。

（二）商品劳务税的特点

1. 对商品和劳务征税

商品劳务税的征税对象是商品和劳务，而不是所得和财产。它属于对物税，不考虑纳税人自身的各种具体情况，对从事同样商品、劳务交易的纳税人按照相同的标准课税。