

 浙江省高等教育重点教材

税法原理

SHUIFAYUANLI



王惠著

ZHEJIANGRENMINCHUBANSHE
浙江人民出版社

税法原理

王 惠 著

浙江人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法原理/王惠著. —杭州:浙江人民出版社,
2004.9

ISBN 7-213-02888-X

I. 税... II. 王... III. 税法-法的理论-中国
IV. D922.220.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 086240 号

税法原理

王惠著

- 出版发行 浙江人民出版社
(杭州体育场路 347 号)
- 责任编辑 潘玉凤, 郑高洁
- 封面设计 王义钢
- 激光照排 杭州兴邦电子印务有限公司
- 印 刷 浙江大学印刷厂
(杭州玉古路 20 号)
- 开 本 880×1230 毫米 1/32
- 印 张 17.75 插 页 2
- 字 数 47 万
- 版 次 2004 年 9 月第 1 版
2004 年 9 月第 1 次印刷
- 书 号 ISBN 7-213-02888-X
- 定 价 28.00 元
- 如发现印装质量问题,影响阅读,请与印刷厂联系调换。

目 录

第一篇 总 论

第一章 税收初论	(3)
第一节 税收的产生与存在	(3)
第二节 税收的概念与特征	(10)
第三节 税收本质和税收职能	(14)
第四节 税收分类	(20)
第五节 税制结构	(26)
第二章 税法概述	(31)
第一节 税法定义与调整对象的界定	(31)
第二节 税法的定位	(36)
第三节 税法的表现形式与体系	(48)
第四节 税收立法	(55)
第五节 税法的解释	(64)
第六节 税法实施	(79)
第七节 税种法要素	(84)
第三章 税法的历史演进	(99)
第一节 外国税法的产生与演变	(99)
第二节 中国税法的历史沿革	(107)
第三节 新中国税法的发展历程	(114)
第四章 税收法律关系	(128)

第一节	税收法律关系的性质	(128)
第二节	税收法律关系的要素	(133)
第三节	税收法律关系的产生、变更与终止	(136)
第五章	税法基本原则	(139)
第一节	税法基本原则概述	(139)
第二节	西方税法原则学说	(141)
第三节	我国税法的基本原则	(148)

第二篇 商品税法

第六章	商品税法的基本原理	(157)
第一节	商品税的形成与演变	(157)
第二节	现代商品税立法	(163)
第七章	增值税法	(165)
第一节	增值税法概述	(165)
第二节	增值税法的基本规定	(172)
第三节	增值税出口退(免)税制度	(188)
第四节	我国增值税法改革问题	(193)
第八章	消费税法	(198)
第一节	消费税法概述	(198)
第二节	消费税法的基本规定	(201)
第三节	我国消费税法完善问题研究	(210)
第九章	营业税法	(214)
第一节	营业税法概述	(214)
第二节	营业税法的基本规定	(216)
第十章	关税法	(226)
第一节	关税法概述	(226)
第二节	关税法的基本规定	(235)
第三节	入境旅客行李物品和个人邮递物品的进口税	(247)

第四节	我国船舶吨税制度	(249)
-----	----------	-------

第三篇 所得税法

第十一章	所得税法基本原理	(255)
第一节	所得税概述	(255)
第二节	所得税法的产生与发展	(258)
第十二章	个人所得税法	(261)
第一节	个人所得税法概述	(261)
第二节	个人所得税法的基本规定	(265)
第三节	修改个人所得税法的思考	(281)
第十三章	企业所得税法	(285)
第一节	企业所得税法概述	(285)
第二节	企业所得税法的基本规定	(291)
第三节	涉外企业所得税法的基本规定	(303)
第四节	关联企业业务往来的税务管理制度	(315)
第五节	两套所得税法的统一问题	(319)
第十四章	农业税法	(323)
第一节	农业税法概述	(323)
第二节	农业税法的基本内容	(325)
第三节	农业特产税法律规定	(328)
第四节	牧业税法律规定	(331)
第五节	农业税法改革问题	(333)
第十五章	社会保障税立法问题研究	(340)
第一节	社会保障税法概述	(340)
第二节	我国社会保障税立法分析	(342)

第四篇 资源税法、财产税法和行为税法

第十六章	资源税法	(353)
------	------	-------

第一节	资源税法基本原理	(353)
第二节	我国资源税法的基本规定	(357)
第三节	城镇土地使用税法	(361)
第四节	耕地占用税法	(364)
第五节	我国现行资源税法改革问题	(367)
第十七章	财产税法	(383)
第一节	财产税法基本原理	(383)
第二节	土地增值税法	(386)
第三节	房产税法和城市房地产税法	(392)
第四节	契税法	(396)
第五节	车辆购置税法	(399)
第六节	我国财产税法改革构想	(403)
第十八章	行为税法	(414)
第一节	行为税法基本原理	(414)
第二节	印花税法	(416)
第三节	车船使用税法和车船使用牌照税法	(420)
第四节	城市维护建设税法	(425)
第五节	筵席税法	(427)
第六节	我国证券交易税立法问题	(429)
第五篇	税收管理体制、税收征管和税务代理法律制度	
第十九章	税收管理体制法律制度	(439)
第一节	我国的税收管理体制	(439)
第二节	税收征收管理权限划分	(447)
第二十章	税收征管法律制度	(452)
第一节	税收征管法概述	(452)
第二节	税收征纳关系	(466)
第三节	税务登记制度	(471)
第四节	账簿、凭证管理制度	(474)

第五节	纳税申报管理制度	(477)
第六节	税款征收管理制度	(481)
第七节	税务检查制度	(492)
第八节	发票管理制度	(496)
第二十一章	税务代理制度	(507)
第一节	税务代理制度概述	(507)
第二节	我国税务代理制度	(511)
第三节	我国税务代理制度的完善	(514)
 第六篇 税务行政司法制度与税收法律责任		
第二十二章	税务行政司法制度	(521)
第一节	税务行政处罚	(521)
第二节	税务行政复议	(525)
第三节	税务行政诉讼	(535)
第四节	税务行政赔偿	(540)
第二十三章	税收法律责任	(546)
第一节	税收法律责任概述	(546)
第二节	税收法律责任的具体规定	(548)

第一篇

总 论

第一章 税收初论

在现代国家中,纳税已被形容为与死亡一样是人生唯一不可避免的事,可见税收与人们的关系有多么密切。那么,为什么会有税收?税收的本质和特征是什么?税收有哪些职能和作用?这些原本属于税收学的基本理论问题,其实亦是研究税法学基本理论需要澄清的问题。因此,凡对税法的学习与研究,无不从了解和掌握税收基本原理开始。

第一节 税收的产生与存在

一、关于税收产生和存在的主要理论观点

众所周知,原始社会不存在税收,税收是伴随国家形成而产生并由国家实施征收的。那么,税收为什么会伴随国家的形成而产生?国家为什么要征税(或国家征税的依据是什么)?税收存在的意义是什么?在不同历史时期,人们对这些问题产生了各不相同的认识。

在古代和中世纪漫长的非法治社会,鉴于“人民都是主臣,财物都是王物”、“朕即国家”、“朕即法律”的认识,人们将统治者征税视为是“神授权力”、“天授权力”或“世袭权力”。虽然在当时也有不少哲学家、经济学家甚至是神学家探讨过税收问题,但最终结果正如后人评价的那样,或是神学意义上的徒托空论,或是经院式的泛泛思辨,并不能解释诸如为何会产生税收等问题。

资产阶级形成以后,一批不畏神权的杰出政治家、经济学家开始对专制和神权进行猛烈抨击,并从不同角度研究税收产生与存在的

原因。这些杰出的思想理论,对后世产生了极其深刻的影响。

16世纪,法国思想家让·布丹受亚里士多德思想的影响,用暴力论和契约论相混合的观点说明:国家是为了共同防卫和共同利益的需要而结合起来的,结合的形式是通过相互协议,共同缔结契约,共同承认一个主权;暴力的征服是国家形成的主要因素,主权是国家最高权力,没有主权就不成其为国家;征税权是国家主权的内容之一,课税的征用应当属于主权者。同时他又根据私有财产不可侵犯原则,指出自由和财产是人们的自然权利,是先于国家而存在的,自然法的主要内容,就是承认人们享有自由和财产等自然权利,所以没有人民的赞同,主权者不能扩大征税权,而在人民的赞同下,应当允许主权者行使合法的征税权。

17世纪,英国政治思想家托马斯·霍布斯同样以契约论来说明国家与税收产生的关系。他认为,国家本质“用一个定义来说,这就是一大群人相互订立信约,每个人都对它的行为授权,以便使它能按其认为有利于大家的和平与共同防卫的方式运用全体的力量和手段的一个人格”^①。国家诞生后,原来自由人民的自然权利让位给了主权者——国家,国家拥有绝对的、不受任何限制的权力,但同时也承担起保卫人民生命财产安全以及制定良好法律的责任。为了协调统治者拥有课税权的绝对性与人民自主纳税道德观之间的矛盾,霍布斯首次提出了赋税“利益交换说”,认为“主权者向人民征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷”^②。人民为公共事业缴纳税款,无非是为了换取和平而付出的代价。

霍布斯之后,另一英国著名思想家洛克发展了税收“利益交换说”。洛克指出:自然法赋予了人们种种权利,但自然状态是有缺陷的,如缺乏解决纠纷的规范和专门机构等,为了安全和保障自然权利,人们互相订立契约,组成国家,并把一部分权利交给国家;但人民

① [英]霍布斯:《利维坦》,北京商务印书馆1985年版,第132页。

② 同上,第269页。

交给国家的唯一权力,是维护自然法,保护自己不受他人侵犯,不任意伤害外人和惩罚犯罪者的权力;税收是人民从国家取得利益而缴纳的报偿,或保护人民财产安全向政府缴纳的代价。

18世纪,法国资产阶级庸俗经济学创始人萨伊基于税收利益说,提出了他的“国家职能论”和“税收牺牲说”观点。他认为,除私人消费外,还要有公共消费,国家职能必须满足公共的需要。“就是说,社会作为整体的需要,满足这种需要是公共消费的目的。社会购买并消费、管理它的事务的各部部长个人劳务,保护它不受外国侵略的军人的个人劳务,以及保护它的各个成员的权益不受侵害的民刑推事个人劳务。所有这些不同职业都有它们的用处。”^①而“所谓课税,是指一部分国民产品从个人之手转到政府之手,以支付公共费用或供公共消费”^②。“税收是一种牺牲,其目的在于保存社会与社会组织。”^③

19世纪德国历史学派的集大成者瓦格纳在继承和发展庸俗经济学理论的基础上,提出了与古典学派的“自由国家”、“夜警国家”相对立的“社会国家”理论和自己的国家观、财政观和税收观。他认为,国家不是由人类自由创造或废止的东西,而是历史的产物,是人类生活中的最高形式。他把国家当作处于一切个别经济之上而结合起来的强制共同体。在这种国家观的基础上,形成了他的“税收义务说”理论。他在《财政学》一书中指出,“所谓租税,从财政的意义上讲,就是公共团体为满足其财政上的需要,凭借其主权,作为对公共团体的事务性设施的一般报偿,依据一般原则和准则,以公共团体一方面所决定的方法及数额,强制地征自个人的赋课物;再从社会政策的意义上说,所谓赋税,就是以满足财政上的必要的同时,或不问财政上有无必要,以规定国民收入的分配及国民财产的分配,借以矫正个人所

① [法]萨伊:《政治经济学概论》,商务印书馆1982年版,第464页。

② 同上,第501页。

③ 同上,第509—510页。

得与个人财产的消费为目的所征收的赋课物”^①。瓦格纳认为,凡是共同体没有经济来源(不营利)而又必须要为全体成员谋取公共利益时,就需由全体成员在经济上作出一定的让渡,只有国家才能承担向社会成员提供公共物品的职能,所以征税与国家职能有关,“国家强制性地获得产品是正当的,并且在整个历史上都是这样。它的基本方式是税收和征用”^②。

马克思和恩格斯对国家与税收亦作了大量研究和深刻的论述,并明确指出国家是“社会公共职能的執行者”^③和“整个集体的共同利益的代表”^④。“在我们面前有两种权力:一种是财产权力,也就是所有者的权力,另一种是政治权力,即国家的权力。”^⑤国家“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。但是现在我们却十分熟悉它了”^⑥。马克思还一针见血地指出,“国家存在的经济体现就是捐税”^⑦,并将赋税比喻为喂养政府的奶娘,是政府机器的经济基础而不是其他任何东西。

二、对税收产生与存在的客观条件的认识

随着社会发展和税收学的形成与成熟,人们对税收产生与存在问题的认识已趋一致,这就是:国家的产生和私有制的存在是税收产生的前提,国家职能和社会需要的发展是税收存在和发展的根本原因。

国家的存在是税收产生的前提条件,税收与国家执行社会公共事务及公共职能有本质联系。因为,国家作为“社会公共职能的執行

① 李九龙主编:《西方税收思想》,东北财经大学出版社1992年版,第139·140页。

② 张馨著:《公共财政论纲》,经济科学出版社1999年版,第558—559页。

③ 《马克思恩格斯选集》第3卷,人民出版社1995年版,第526页。

④ 同上,第522页。

⑤ 《马克思恩格斯全集》第4卷,人民出版社1958年版,第330页。

⑥ 《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1995年版,第171页。

⑦ 《马克思恩格斯全集》第4卷,人民出版社1958年版,第342页。

者”和“整个集体的共同利益的代表”，其根本职能是执行公共事务和提供公共产品，包括保护社会和平，维持社会秩序，兴建公共工程，兴办公共事业等，即国家承担着对内和对外的职能。为了执行上述职能，必须有相应的物质保证，以满足国家行使公共权力，执行公共事务的物质需要。国家借助政权的力量参与社会产品分配，并使之从社会产品分配形式中分化和独立出来，逐渐成为构建在国家与社会成员之间的特殊分配活动和分配形式——税收。

税收的产生，还与私有制的存在密切相关。在原始社会，生产力发展水平极其低下，人们基本上是依靠猎取自然界的天然产物为生。由于劳动成果极为有限，因而只能在社会成员之间进行平均分配，以维持每个人的最低生存需求。由于不存在剩余产品，没有私有，没有阶级，没有国家，也就不可能形成建立在剩余产品基础之上的社会公共需要，因此，原始社会不可能有税收。生产资料私有制的建立和剩余产品的出现，为税收产生和发展创造了客观必要条件。因为：（1）任何一种分配形式的存在，首先都要有分配的对象，税收分配也不例外。税收作为满足社会公共需要的分配形式，不仅要有分配对象的存在，且被作为分配对象的主要来源只能是满足社会公共需要的剩余产品。（2）如果没有公有财产权和私有财产权的界限，就不存在国家强行对私有财产再分配问题，国家凭借政治权力征税也毫无意义。如果社会成员没有独立财产权，也就是说社会成员根本无法向国家提供财产，税收也不可能存在。

三、税收存在的必要性

（一）税收与国家财政

从历史上看，国家产生于原始社会后期。然而真正意义上的税收，则是在国家产生较长时间后才逐渐产生的，税收的产生过程，如同人类历史上任何事物的产生一样，经历了由萌芽到雏形，再到成熟的漫长过程。就我国而言，最早的奴隶制国家夏、商、西周三代财政收入的基本来源，是依靠国王直接控制大量的土地、生产工具和大批

奴隶,直接经营大量的农业、畜牧业和各种手工业,直接占有奴隶们的劳动成果,以及国王向被征服、被胁迫、被分封的部落、诸侯、国家索取贡物。所谓“夏后氏五十而贡,商人七十而助,周人百亩而彻”^①,从某种方面说,这虽含有一定的税收特性,或者说是税收产生的雏形,但不是完整意义上的税收,至多只能算是租和税的混合体。直到西周后期,即国家出现 1000 多年后,我国才开始有了完整意义上的税收。又如中世纪之前的欧洲,国家财政收入实质是国王财政收入,国王这个“大领主”主要是通过从自己的私人领地内获得的收入,或者是其藩属或陪臣的贡奉输纳维持财政的,即使当时征收过所谓的“税收”,其实也是“租税”,或者更准确地说是封建附庸向领主缴纳的地租和保护费,与现代意义的税收有很大不同。随着国家职能的扩大和对物质支出需要的增加,国家逐渐要求人民提供资助,最后又进一步演变为主动、强制地向人民征收税赋,至此才形成真正的税收。这正如亚当·斯密在其《国民财富的性质和原因的研究》一书中指出的:“公共资本和土地,即君主或国家所特有的两项大收入泉源,既不宜用以支付也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税收,换言之,人民须拿出自己一部分私人收入,给君主或国家,作为一笔公共收入。”^②可见,在国家产生之初并没有产生税收,税收并不是国家最初的财政收入来源。

不仅如此,史实还证明,并非失去了税收国家就难以生存。如十月革命后列宁领导下的俄国,由于工商经济事业全部国有化,货币急剧贬值和经济关系的实物化,余粮收集制的实行,以及剥夺资产阶级的任务取得重大胜利,税收实际上被取消了,但这时的国家机器照常运转,并不因税收的取消而被废除。此外,还有一些国家也曾基本取

① 《孟子·滕文公上》。

② 亚当·斯密:《国民财富的性质和原因的研究》(下册),商务印书馆 1974 年版,第 383 页。

消过税收,但国家依然存在。这说明,税收的存在同国家财政需要密切相关,当国家可以通过其他形式满足财政需要时,税收存在的意义便不明显。

(二) 现代国家的税收

税收发展告诉我们,促进税收产生和发展的根本因素就是国家职能的存在和拓展。税收就是为满足不断拓展的国家职能需要而产生、存在和发展的。

由于在奴隶制、封建专制社会,严格意义上的国家几乎不存在,所以税收在许多情况下并不是完全以国家的名义征收。真正意义上由国家征收的税收是在市场经济条件下形成和发展起来的,因为这时国家不仅与君主分离成为独立主体,而且不占有生产资料,一切都成了私有,都成了商品,都需要通过交换,在这种情况下,税收成了国家财政收入中一种最基本、最重要的形式,成了“喂养政府的奶娘”^①和“政府机器的经济基础”^②。如果没有税收,国家及其核心机构——政府就无法存在,国家职能就无法履行,国家也将难以维持生存。在商品经济高度发达的当代社会,国家无论是为了履行其政治职能、社会职能还是经济职能,都需要有大量的物质财力为后盾。而凭借国家政治权力的税收分配,是国家组织财政收入的最有效方式,同时国家职能的扩大,特别是社会管理职能和经济调控职能的扩展,又使税收成为一种重要的调节手段。可见,现代国家对税收依赖的日益增强,实质是国家职能的存在和扩展对物质需求的本能反应。正基于此,现代意义税收的存在的必要性在于其能够有效地提供公共物品,满足公共欲望,实现国家职能。

① 《马克思恩格斯全集》第7卷,人民出版社1959年版,第94页。

② 《马克思恩格斯全集》第19卷,人民出版社1963年版,第32页。