

21

世纪高等学校经济管理类专业规划教材

税法

Sh u i Fa

李寿廷 曹胜亮 编著



武汉理工大学出版社

21 世纪高等学校经济管理类专业规划教材

税法

李寿廷 曹胜亮 编 著

武汉理工大学出版社

内 容 提 要

本书共分四编。第一编税法总论,内容涉及税收、税法的基本理论问题,并在总论中设专节介绍了财政与财政法的一般理论,为税法的学习奠定基础。第二编税收实体法,具体介绍了我国现存税种的基本理论和相关税法的具体规定,涉及流转税法、所得税法、财产税法和行为税法。第三编税收程序法,内容涉及税收征管、税收救济的基本理论和相关法律规定。第四编国际税法,内容涉及国际税收的基本理论、法律规定以及有关制度。教材每章后都有本章小结、中英文对照专业名词和复习思考题,帮助读者系统地掌握每章的理论与方法,并在总结和思考中把这些知识与税收实践相结合,提高分析和解决实践问题的能力。

本书既可作为普通高等院校法学专业和经济管理类相关专业的教学用书,也可作为财务会计人员和法律工作者的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

税法/李寿廷,曹胜亮编著. —武汉:武汉理工大学出版社,2008.1

(21世纪高等学校经济管理类专业规划教材)

ISBN 978-7-5629-2639-9

I. 税… II. ①李… ②曹… III. 税法-基本知识-中国 IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 198997 号

出版发行:武汉理工大学出版社

地 址:武汉市武昌珞狮路 122 号 邮编:430070

<http://www.techbook.com.cn> 理工图书网

印 刷 厂:武汉理工大印刷厂

开 本:787×1092 1/16

印 张:23.25

字 数:482千字

版 次:2008年1月第1版

印 次:2008年1月第1次印刷

印 数:1—3000册

定 价:32.00元

凡使用本教材的教师,可通过 E-mail 索取电子教案或邮件包。

E-mail: wutpcqx@163.com wutpcqx@tom.com

本社购书热线电话:027-87394412 87383695 87384729 87397097(传真)

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请向出版社发行部调换。

21 世纪高等学校经济管理类专业规划教材

编 审 委 员 会

主任委员:

刁兆峰 雷绍锋

副主任委员(按姓氏笔画排序):

王 利	王文亮	王祖山	王海滋	刘 军	刘荣英	吕化周	孟丽莎
张 华	张世君	金 勇	郝玉贵	胡延松	钟新桥	高玉香	徐丽萍
崔 奇	彭志忠	熊银解					

委 员(按姓氏笔画排序):

马飞峰	王 勇	王义华	王文清	王玉波	王业可	王富祥	王新红
卢黎霞	刘铁军	朱永华	任慧军	乔聚玲	李寿廷	辛方舫	宋 平
张 辉	张 斌	张立华	张贯一	吴现立	陈德恭	林根祥	范应仁
周金玲	罗能钧	柳兴国	祝艳萍	胡国晖	高桂平	贾书章	夏明会
曹胜亮	戚贵杰	梅子惠					

秘书长(总责任编辑):

崔庆喜

前 言

税法是以税收法律规范为研究对象的法律学科。税法是调整税收关系的法律规范的总称,是法律体系的重要组成部分。税收是国家取得财政收入的主要形式,是国家凭借政治权力,按照法定标准,向纳税人强制、无偿征收一定资财作为财政收入的活动。税收具有保障财政收入、调节经济发展、调节收入分配、监督国民经济运行和市场主体经济活动的职能。在现代社会,倡导民主、推崇法治,“税收法定”成为至上的原则,“有税必有法,有法才有税”成为税收与税法关系的真实写照。

在我国建设有中国特色社会主义市场经济体制、全面建设小康社会的今天,税收的职能得到越来越充分的发挥,税法在规范税收征纳行为、维护纳税人的合法权益、推动依法纳税、确保国家财政收入等方面的作用日益彰显。为适应市场经济发展的需要,在财税体制改革成为经济体制改革的新一轮重点的形势下,我国的税法理论不断创新,税收政策不断调整,税收立法不断更新、税制改革不断推进。尤其是在我国内外资企业所得税法统一、个人所得税法修改、消费税政策重大调整、农业税和屠宰税废止之后,税法教材内容的更新也就变得十分必要。同时,税法又是我国高等院校法学专业的主要课程之一,也是财经和管理类专业的重要课程,同时还是国家多种资格考试的必考内容。适应这一形势和需要,我们组织编写了这本《税法》教材。

本教材具有以下特色:

一、新颖。首先是理论新,力求反映当前税收和税法理论的最新研究成果。关于税收的本质、征税依据、税收法律关系的性质、税法的私法化、税制改革理论与实践的最新动态等在本教材中均有所反映。其次是税法的内容新,力求反映税法规范的最新变化。本教材及时反映了统一后的《企业所得税法》、修改后的《个人所得税法》、消费税政策重大调整之后的消费税法的内容。其他税种如营业税、关税在税制改革中的多次调整、变化在本教材中也全面地予以反映。再次是教材的体例新,力求在结构上有所创新。本教材共分四编。第一编税法总论,内容涉及税收、税法的基本理论问题,并在总论中设专节介绍了财政与财政法的一般理论,为税法的学习奠定基础。第二编税收实体法,具体介绍我国现存的税种的基本理论和相关税法的具体规定,涉及流转税法、所得税法、财产税法和行为税法。第三编税收程序法,内容涉及税收征收管理、税收救济的基本理论和相关法律规定。第四编国际税法,内容涉及国际税收的基本理论、法律规定以及有关制度。而且教材每章最后都有本章小结、中英文对照专业名词、复习思考题。

二、全面。本教材主要介绍税法的内容,同时也适当地照顾到税法以外的财政与财政法的基本理论的内容。在税法内容中,既有税收与税法基本理论的介绍,又有税收立法和税收实务的介绍;既介绍税收实体法的内容,同时也介绍了税收程序法的内

容;既介绍了国内税法的内容,也介绍了国际税法的基本内容;既有对现存全部税种及相关立法的介绍,也有对税制体系中部分新税种的介绍,并对税制未来的发展变化做了预测。因此,本教材容量较大、内容全面。

三、实用。本教材既具有一定的理论深度,同时又有比较强的实务性。在一些具体税种的介绍中穿插了许多应纳税计算的案例,增加了实践性和操作性。本书既可作为普通高等院校法学专业税法课程用书,又可作为财经、管理类专业相关课程用书以及有关专科院校(高职)会计、财务管理等专业的教学用书,同时也可作为财务管理人员、会计人员和有关法律工作者的参考用书。

《税法》一书由李寿廷和曹胜亮两位博士、副教授合作完成。两位作者长期从事经济法学和经济法相关课程的教学和研究工作,积累了较为丰富的教学经验,对经济法及与经济法相关课程的内容有较为全面、深入的了解和认识。本书是两位作者精心准备后完成的,是作者教学实践经验和科研成果的总结。

本书的编撰由曹胜亮策划、李寿廷拟订大纲,两人分工撰稿。具体分工如下:李寿廷第一编、第三编;曹胜亮第二编、第四编。最后由李寿廷统稿、定稿。

在本书编写过程中,我们参考了大量相关资料,借鉴、吸收了学界一些最新的研究成果,对此,我们尽量在注释和参考文献中予以注明,在此对有关作者表示衷心的感谢。在此还要感谢华中师范大学经济法专业的硕士研究生张国兴、张祎明、张小娟、唐小凡等,他们为本书收集资料、整理、校对等做了许多工作。

虽然我们尽了最大努力,希望把这项工作做好,但由于时间仓促,水平有限,错漏之处在所难免,希望广大读者批评、指正!

编 者

2007年11月8日

目 录

第一编 税法总论

第一章 税收概述.....	(1)
第一节 财政与财政法概述.....	(1)
第二节 税收的概念和特征.....	(6)
第三节 税收的分类	(12)
第四节 税收的职能和作用	(15)
第五节 税收理论、税收政策与税收立法.....	(19)
本章小结	(26)
中英文对照专业名词	(26)
复习思考题	(27)
第二章 税法概述	(28)
第一节 税法的概念和特征	(28)
第二节 税法的渊源和体系	(32)
第三节 税法的性质、地位和作用.....	(38)
第四节 税法的基本原则	(41)
第五节 税法的要素	(47)
第六节 税法的效力	(56)
本章小结	(58)
中英文对照专业名词	(58)
复习思考题	(58)
第三章 税收法律关系	(59)
第一节 税收法律关系概述	(59)
第二节 税收法律关系的要素	(63)
本章小结	(69)
中英文对照专业名词	(69)
复习思考题	(69)
第四章 税法与税制改革	(70)
第一节 税法与税制的关系	(70)

第二节 税法的沿革与税制改革	(78)
本章小结	(89)
中英文对照专业名词	(90)
复习思考题	(90)

第二编 税收实体法

第五章 流转税法	(91)
第一节 流转税法概述	(91)
第二节 增值税法	(93)
第三节 消费税法	(107)
第四节 营业税法	(118)
第五节 城乡维护建设税法	(125)
第六节 关税法	(128)
本章小结	(138)
中英文对照专业名词	(139)
复习思考题	(139)
第六章 所得税法	(140)
第一节 所得税法概述	(140)
第二节 企业所得税法	(146)
第三节 个人所得税法	(157)
本章小结	(172)
中英文对照专业名词	(172)
复习思考题	(172)
第七章 财产税法	(173)
第一节 财产税法概述	(173)
第二节 资源税法	(175)
第三节 房产税法	(179)
第四节 契税法	(182)
第五节 车船税法	(185)
第六节 土地增值税法	(195)
第七节 遗产税法	(200)
本章小结	(204)
中英文对照专业名词	(205)
复习思考题	(205)

第八章 行为税法	(206)
第一节 行为税法概述	(206)
第二节 固定资产投资方向调节税法	(209)
第三节 印花税法	(216)
第四节 土地使用税法	(221)
第五节 耕地占用税法	(224)
第六节 筵席税法	(226)
本章小结	(227)
中英文对照专业名词	(227)
复习思考题	(227)

第三编 税收程序法

第九章 税收征管法	(228)
第一节 税收征管法概述	(228)
第二节 税务管理	(232)
第三节 发票管理	(243)
第四节 税款征收	(248)
第五节 税务检查	(270)
第六节 税务代理	(276)
第七节 税收法律责任	(283)
本章小结	(291)
中英文对照专业名词	(292)
复习思考题	(292)

第十章 税收救济法	(293)
第一节 税收救济法概述	(293)
第二节 税务行政复议	(296)
第三节 税务行政诉讼	(307)
第四节 税务行政赔偿	(318)
本章小结	(325)
中英文对照专业名词	(325)
复习思考题	(326)

第四编 国际税法

第十一章 国际税法	(327)
-----------	-------

第一节 国际税法	(327)
第二节 税收管辖权与国际重复征税	(329)
第三节 国际税收协定	(334)
第四节 跨国所得和财产价值征税权冲突的协调	(338)
第五节 避免国际重复征税的方法	(345)
第六节 国际逃税与避税	(351)
本章小结	(358)
中英文对照专业名词	(359)
复习思考题	(359)
参考文献	(360)

第一编 税法总论

第一章 税收概述

第一节 财政与财政法概述

一、财政概述

(一) 财政的概念

人们对财政有不同的理解,主要有“国家分配论”与“公共财政论”两种不同的对立的观点。马克思主义的“国家分配论”认为,财政是国家为了实现其职能的需要,直接参与对社会产品或国民收入的分配和再分配过程中而形成的以国家为中心的分配活动和分配关系。财政的本质是以国家为主体的一种分配活动,因此,财政又称国家财政。“国家分配论”强调国家财政的历史属性和阶级属性,强调财政满足实现国家职能的需要和国家作为财政主体的地位。“公共财政论”则认为,财政是国家为了满足公共需要、增进社会福利、促进社会发展而取得、使用和管理资财的活动。财政是与私人经济相对应的公共经济部门。“公共财政论”强调财政满足社会公共需要和提供公共服务的特性,强调对国家财政权力的制约和纳税人作为财政主体的地位和作用。^①

财政首先是一个历史范畴,伴随着国家的产生而产生。财政作为一个经济范畴,是以国家为主体的社会经济关系,属于分配范畴;财政作为经济活动,是国家(政府)的公共经济行为,是国家整体活动和社会福利最大化的代表;财政作为经济机制,是以国家(政府)为主体的社会经济关系即分配关系的实现方式。财政是国家参与国民收入或社会产品的分配和再分配的重要手段,是实现国家职能的重要保障,是政府配置资源的重要方式,在宏观调控和保证社会稳定方面都具有重要的作用。

马克思主义的“国家分配论”作为传统观点在理论界仍然占有重要地位,但西方国家的“公共财政论”对我国影响逐渐增大。“国家分配论”与“公共财政论”各有其合理性和局限性,也分别从各自的角度揭示了财政的部分本质,将两者结合起来,取长补短,无疑更能较为全面地揭示财政的本质和特征。

^① 参见刘剑文主编:《财税法学研究述评》,高等教育出版社2004年版,第7页。

(二) 财政的基本特征

财政作为一种特殊的分配活动和分配关系,与按劳分配、按资分配等不同。在财政的一般概念中,给出了财政分配活动的主体、分配的目的、分配的客体、分配的形式等要素,从中可以总结出财政的特征。具体而言,财政有如下特点:

1. 财政主体的特殊性。财政主体的一方必须是国家。财政的存在是国家实现其职能的需要,财政的实现以国家强制力为保障,财政活动必须依国家法律规定的程序进行。财政分配的目的、分配的方向、分配的结构、分配的规模、分配的时间等,都必须体现国家的意志,按照国家的需要进行。国家需要财政分配,并且国家在财政分配活动中始终居于主导地位,起决定性作用。因此,财政分配过程必然形成以国家为主体和中心的特定的分配关系。

2. 财政的目的是为了实现国家职能。无论国家的政治职能,还是经济职能、社会职能的实现,都有赖于财政的保障。

3. 财政分配的客体是社会总产品,主要是以剩余产品为重点的国民收入。财政活动作用的领域非常广泛,涉及整个经济部门,因此财政分配的对象虽然主要是剩余产品,但在特定条件下,对劳动者的正常收入即必要产品的一部分进行分配,也是非常正常的。

4. 财政分配的形式是货币或者实物,为各种价值形态或使用价值形态的资源。

5. 财政分配的强制性。国家参与财政分配是凭借国家的政治权力、以法律为依据进行的。财政分配的目的是为了实实现国家职能,满足公共需要,维护统治阶级利益。财政分配是国家为维护国家的生存和发展,为提供国家实现其职能所需的财力、物力,凭借国家的公共权力,强制占有有一部分社会产品。

6. 财政分配活动的非盈利性和无偿性。国家的财政分配活动不具有盈利性且主要以无偿分配为特征,表现为社会产品和财产价值的单方面转移。财政活动中从财政管理相对人征收的税款,其所有权归国家,成为国家的资财;财政支出中满足国家机器运转所需的经常性开支,也不需要偿还。

(三) 财政的职能

财政的职能是财政所内含的基本功能。财政有如下四种职能:

1. 收入分配的职能。财政的内容包括财政收入、财政支出和财政管理活动,即集中部分社会财富而后再按计划、有监督地进行分配。因此,收入分配是财政最原始、最基本的职能。财政分配收入的职能,具体地表现为对分配关系的调节,即财政能够调节国家、企业、居民等各分配主体之间的物质利益关系。在整个社会分配体系中,财政分配占有重要地位,它包括公共经济领域以及公共经济与私人经济之间的分配。国家财政在进行公平收入分配中,必须优先考虑效率,并做到公平与效率二者兼顾。

2. 资源配置的职能。资源的高效配置是市场经济最核心的问题。财政与市场是资源配置的两种基本方式。财政资源配置职能,是指财政通过收支活动,调节和影响

社会资源配置的方向和数量,使社会资源得到最有效的利用,以满足社会成员在生产和生活上的需要。财政的资源配置主要包括两个方面:一是社会总资源的平衡,财政通过收支活动,使社会总资源在政府部门之间的配置达到均衡;二是把满足政府需要的资源,在政府各部门之间进行最合理的配置,以最大限度地做到用最少的财政支出,取得最大的社会经济效益,达到资源的最优配置。财政配置资源的手段,主要有预算、税收、国债、转移支付、投资支出、政府采购、财政补贴等。

3. 宏观调控职能。财政的宏观调控职能,是指国家财政在参与社会产品分配时,由于引起有关各方在生产要素分布和国民收入占有份额上发生变化,从而对国民经济运行状况进行引导、调节和控制,在维护社会经济稳定基础上促进其发展。在市场经济条件下,国家财政部门主要负责制定和执行国家财政和税收的法律、法规、方针和政策,编制中长期计划和年度财政预算、决算,管理各项财政收入和国有资产,统筹安排各项财政支出。因此,国家财政的宏观调控主要体现为间接调控,并以规范、合法和注重效率为原则,侧重于政策调节和宏观管理,目的是弥补市场失灵。

4. 监督职能。财政的监督职能,是指财政在分配与调节社会产品或国民收入的过程中,对国家财政管理相对人的财政收支与财务收支的合法性、真实性、有效性,依法实施监督检查,对社会经济活动情况进行全面的信息控制,以及对社会经济各个方面进行有效制约的职能。财政监督职能贯穿于整个财政分配活动中,通过财政监督,使财政管理活动依法进行。

(四) 财政收入与财政支出

财政分配活动的内容包括财政收入、财政支出以及财政管理三个方面。

财政收入是指国家通过一定的形式和渠道集中起来的货币资金,表现为组织收入、筹集资金的过程。财政收入的目的是用于满足社会各方面支出的需要,是为了更好地执行国家职能。国家取得财政收入的方式很多,包括税收收入、国有资产收益、国债收入、规费收入、罚没收入等。其中税收收入是国家财政收入的最主要来源。

财政支出是国家对财政资金进行分配的过程。财政支出具体表现为财政资金的安排、供应和监督使用的过程,它反映了财政资金的去向和用途。财政支出的渠道也很多,如财政拨款与补贴、财政投资、政府采购、转移支付等。随着国家职能的演变,财政支出的方式和范围也在不断发生变化。

财政管理是对财政收支活动的管理和监督。财政管理主要包括预算管理、经理国库、审计监督等内容。

二、财政法概述

(一) 财政法的概念和调整对象

财政法是调整国家在财政分配过程中与财政管理相对人所形成的财政关系的法律规范的总称。财政法的调整对象是国家财政关系,是在国家财政分配活动中所产

生的社会关系。国家财政关系,是以国家为主体,凭借政治权力参与社会产品及其价值分配,通过集中、分配和使用一部分社会资财,以保障国家行使职能,并满足社会公共需要而形成的分配关系。

根据国家财政活动的范围,国家财政关系可分为财政收支管理关系、财政管理权限关系和财政活动程序关系。首先,在国家财政关系中,因筹集和取得财政资金、分配和使用财政资金而在国家与各种社会组织和公民之间发生的财政收支管理关系,是国家财政活动中形成的最主要、最广泛的社会关系。财政收支管理关系包括在筹集与取得财政资金过程中形成的财政收入管理关系和在分配与使用财政资金过程中所形成的财政支出管理关系以及在管理财政资金过程中所形成的财政管理关系。这是财政法调整对象的主要方面。其次,依据宪法的原则规定,需要在中央与地方政府之间划分财政管理权限,从而形成财政管理权限关系,也属于国家财政关系,也是财政法的调整对象。另外,在财政收入、财政支出和财政管理活动中所形成的财政活动程序关系,是财政关系的重要组成部分,也属财政法的调整对象。根据财政法调整上述社会关系内容的不同,财政法的调整对象——财政关系,具体可分为以下几种:

1. 财政管理体制关系。财政管理体制关系是在划分中央政府与地方政府行使财政管理权限时发生的财政关系,包括财政立法权限关系、财政收支权限关系、财政管理监督权限关系等方面。

2. 预算管理关系。预算管理关系是国家各级机关在进行预算活动和预算管理过程中所发生的财政关系,包括国家立法机关和行政机关、中央与地方、总预算和单位预算之间的权责关系和收支分配关系及其预算活动程序关系。此外,与预算管理关系密切相关的预算外资金管理关系和国家金库管理关系,也属财政法的调整对象。

3. 财政收入关系。财政收入关系是国家在筹集财政资金、取得财政收入过程中所发生的财政关系。包括税收关系、国家信用管理关系、国有资产收益关系、罚没关系、规费征收关系等。

4. 财政支出关系。财政支出关系是国家在使用财政资金过程中所发生的财政关系。包括财政投入关系、政府采购关系、财政转移支付关系等。

5. 财政监督管理关系。财政监督管理关系,是指在国家对国民经济部门和各单位的财政活动和财务收支等进行监督制约过程中所发生的监督关系。

(二) 财政法的特征

财政法作为社会主义市场经济法律体系的重要组成部分,具有法的基本特征,即它是由国家制定或认可、由特定的社会物质生活条件决定、体现统治阶级意志、由国家保证实施、通过规定主体的权利和义务来规范财政活动或调整财政关系的法律规范的总称。由于财政分配活动和财政分配关系的复杂性,财政法也有其特殊性。

1. 财政法是属于公法性质的部门法。关于公法与私法的划分,法学界有不同的主张和标准。古罗马时期的法学家最早提出划分公法与私法的学说。他们认为,公

法是保护整个国家和社会利益的法律,私法则是保护一切私人利益的法律。后世学者也提出了如“主体说”、“目的说”、“行为说”、“法律关系说”等不同观点,但一般都认为,财政法是属于公法的部门法。可以说,无论是以利益、主体、目的、行为为标准,还是以法律关系为依据,财政法都符合公法的标准。

2. 财政法是以强制性规范为主的制定法。财政法的规范基本上都是强制性规范,体现了国家的意志和国家的干预,这在中外各国财政立法上都是如此。财政法的强制性还表现在违反财政法时的严格的法律责任上。财政法律责任不仅包括行政法律责任、经济法律责任,还包括刑事法律责任、民事法律责任等。

财政法的表现形式是制定法即成文法,大陆法系国家如此,以判例法为特征的英美法系国家也是如此,绝大多数国家或地区都有比较详尽且经常修改变化的成文财政法。我国的财政法也同样是以比较详尽的制定法即成文法表现的。

财政法主要采取制定法形式是和它的公法属性以及它本身主要是一部行为法有关。各种具体的财政行为,有关财政活动中的程序规定等,必须要有系统、内容准确而又能迅速反映出变化了的形势要求的法律规范形式与之相对应,最适合的当然是制定法形式。

3. 财政法是具有独特调整对象的行为法。财政法的调整对象是国家财政关系,它是在以国家为主体的社会产品分配和再分配活动中所形成的社会关系,这种利益分配关系是财政法的特定调整对象,其他法律部门都不专门调整这一社会关系。

行为法是相对于组织法而言的,主要规定各种组织的具体活动,对各种组织的具体组织形式则较少涉及。财政法主要规定国家及其各级各类国家机关在财政活动和财政管理过程中与相对人之间的权利和义务,因而财政法律规范主要是规范各财政主体的各种行为或活动。

4. 财政法是运用综合性调整手段的综合部门法。调整手段是划部门法的一个重要依据,不同的部门法,除所调整的社会关系不同外,其调整方法往往也是不同的。民法、行政法、刑法分别依靠民事制裁、行政制裁、刑事制裁作为手段来保障民法、行政法、刑法调整社会关系任务的完成,这些部门法的调整手段或方法具有单一性。财政法则既采用行政制裁,也依靠刑事制裁,有时还包括民事制裁,在调整手段或方法上具有综合性。

(三) 财政法的体系

法律体系由部门法所构成,通常指由一个国家的全部现行法律规范按一定的标准分类组合为不同的法律部门而形成的有机联系的统一整体。在整个法律体系中,虽然财政法中有大量的行政法规范,但由于财政是国家进行宏观调控的基本方式之一,其中有大量的宏观调控法规范,因此我们还是把财政法归属于经济法体系之中,是经济法体系中宏观调控法的核心内容,是经济法体系中的一个重要的部门法。

财政法的体系,是指由不同层次的财政法的部门组成的有机联系的统一整体。

财政法的体系与财政法的渊源有关系但又不同于财政法的渊源。对于财政法的体系,尽管人们认识不太一致,但我们认为:财政法的体系,是在宪法的统帅之下,以财政基本法为基础,以财政管理体制法、预算法、税法、国债法、财政转移支付法、政府采购法、财政监督法等为骨干,由以上各个部门法相互协调、互相配合而形成的一个完整的有机联系的整体。

第二节 税收的概念和特征

一、税收的概念

对税收概念的概括,因视角不同定义自然不同。这就形成了“收入论”、“活动论”、“关系论”和“工具论”等几种不同的观点。^①应该说,这些观点都有其合理性。我们在这里以马克思主义“国家分配论”为基础,采纳“活动论”和“关系论”的观点。

税收,历史上也称赋税、捐税或租税,是国家为实现其职能的需要,凭借其政治权力,按照法律规定的标准,强制地、无偿地向纳税人征收一定的货币或实物作为国家财政收入的一种分配活动以及由此形成的分配关系。理解税收的本质应注意以下要点:

1. 税收是国家取得财政收入的一种最重要的形式。国家出现以后,为确保国家行使公共权力,维持国家机器的运转,实现其职能,就必须采用适当而有效的方式取得财政收入,税收便是最可靠、最有效的一种方式。国家的历史也无不证明如此。因此,马克思曾经指出:“国家存在的经济体现就是捐税”。^②

2. 国家征税的依据是政治权力而不是财产权利。税收关系通过法律表现为税收法律关系时,属于上层建筑范畴,具有“权力关系”的性质,即税收以国家政治权力为依据,体现国家意志。

任何一种国民收入的分配都必须凭借一定的权力(权利)。例如地租是凭借对土地的所有权取得的收入,利润是凭借对生产资料的占有权而取得的收入,利息是凭借对资金的占有而取得的收入。税收分配也必须凭借一定的权力(权利)。税收本质表现为一种分配活动,这种分配凭借的不是所有者权利即财产权利,凭借的是国家的政治权力。正是由于这一点,国家征税才不受所有者权利的约束,国家才可以凭借政治权力制定税法,优先对剩余产品进行第一层次的分配。国家凭借政治权力征税是一切国家税收的共性。它是国家的本质属性,无论任何社会制度,这一点始终是相同的。

^① 参见刘剑文主编:《财税法学研究述评》,高等教育出版社2004年版,第159页。

^② 《马克思恩格斯选集》第1卷,人民出版社1975年版,第181页。

3. 税收的形式是货币或实物。在历史上,税收的形式也曾包括劳役,但现代各国税收的形式主要是货币资金,其价值实体是剩余产品。

4. 税收体现特定的分配关系。税收是以国家为主体,通过强制、无偿的方式将一部分社会产品或国民收入从社会成员手中转变为国家所有的分配过程。从现象上看,税收只不过是取得国家财政收入的一种途径或方法,但从本质上看,税收则是国家凭借政治权力对社会剩余产品进行分配所形成的一种特定分配关系。这种特殊的分配关系与国家参与的其他分配关系如国有资产收益分配关系以及市场主体之间通过市场交换而产生的一般的分配关系迥然不同。

二、税收的特征

国家取得财政收入的方式多种多样,如税收收入、国有资产收益、国债收入、规费收入等,因此,税收收入仅是国家取得财政收入的一种,但税收收入是国家财政收入的最主要来源。

任何事物都有其固有的形式特征。作为财政收入一种特有的、重要的形式,税收也有其固有的特征,税收的这些内在特征是现代意义上的税收所共同具有的,是税收区别于其他财政收入的基本标志。税收固有的形式特征就是:凭借政治权力和法律规定强制征收,取得的税收收入不再偿还,固定征收比例或数额。这三点通常称为税收的强制性、无偿性和固定性。简称税收“三性”。

1. 税收的强制性。税收的强制性是指税收是以国家的政治权力为依托,依法强制征收的,不以纳税人是否同意为征税的要件。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。因此,法律的强制力是导致税收的强制性特征的最直接的原因,根本原因仍然是国家为了满足实现其各项职能所需的财政收入的需要。税收的这种强制性使其同其他非强制性的分配方式如国有资产收益、国债收入等财政收入形式区别开来。

社会产品的分配与市场交换不一样。交换的动因是使用价值,除非不等价交换,交换双方的利益是均等的,不存在国家强制的问题。社会产品的分配则不同,它是解决社会产品归谁占有和支配的数量问题,分配结果必然发生社会产品所有权、支配权的单方面转移。这就决定了社会产品的分配总是要依据一定的权力,税收就是国家凭借政治权力参与社会产品分配的。恩格斯曾精辟地指出:国家的特征是拥有“公共权力”,“这种公共权力在每一个国家里都存在,构成这种权力的,不仅有武装的人,而且还有物质的附属物,如监狱和各种强制机关……为了维护这种公共权力,就要公民缴纳费用——捐税”。^①

税收的强制性在不同的社会制度下,具有不同的含义。在剥削阶级统治的社会

^① 《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1975年版,第167页。