

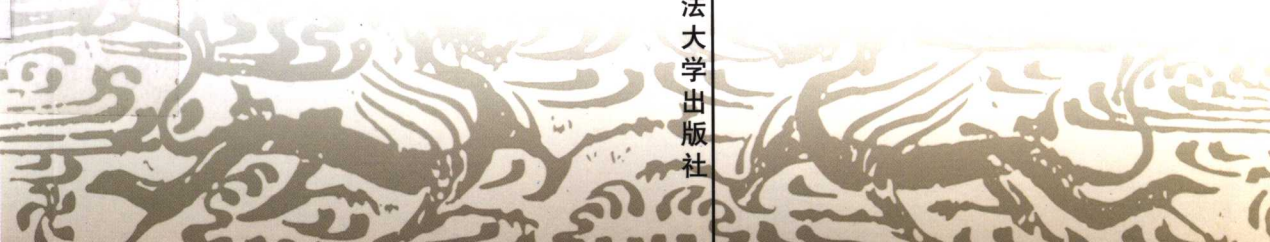
高等政法院校法学系列教材

戴芳◎主编

税法教程

SHUI FA XUE JIAO CHENG

中国政法大学出版社



植物学教程

· 1 ·

D922.2/65

2008

· 高等政法院校法学系列教材 ·

税法教程

主 编 戴 芳

中国政法大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税法学教程 / 戴芳主编. —北京: 中国政法大学出版社, 2008. 5

ISBN 978-7-5620-3223-6

I. 税... II. 戴... III. 税法-法的理论-中国-高等学校-教材 IV. D922. 220. 1

中国版本图书馆CIP数据核字 (2008) 第067903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 19.75印张 360千字

2008年5月第1版 2008年5月第1次印刷

ISBN 978-7-5620-3223-6/D•3183

定 价: 28.00元

社 址 北京市海淀区西土城路25号

电 话 (010) 58908325 (发行部) 58908285 (总编室) 58908334 (邮购部)

通信地址 北京100088信箱8034分箱 邮政编码 100088

电子信箱 zf5620@263.net

网 址 <http://www.cuplpress.com> (网络实名: 中国政法大学出版社)

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。

本社法律顾问 北京地平线律师事务所

前 言

税法是国泰民安的基石,是国富民强的安全阀,对于每个国家、每个家庭、每个公民都是至关重要的。但税法是什么?是怎样规定的?我国国民,甚至我们法学院的学生对此大都非常地陌生。我们希望通过《税法教程》,帮助法学院的学生学习、掌握税法的基本理论与现行规定,以利于他们将来的工作和生活。同时,本书体系完整、资料详实、内容丰富、通俗易懂,也可以作为广大财经、法律、政府界人士乃至普通公民学习税法的参考书。

“普通教育的目的之一是让人们更多地了解世界,以便使他们成为好公民。”^{〔1〕}我们希望这本《税法教程》能够为实现这一目的尽微薄之力。

全书共分为三编十章。第一编税法总论,论述了税收、税法的基本理论和我国税收法律制度的发展变化;第二编税收实体法,介绍了我国流转税法、所得税法、资源税法、财产税法和行为税法的沿革和内容;第三编税收程序法,介绍了我国税收征收管理法以及税收救济制度。

本书由戴芳任主编,各章撰稿人分别为:

戴 芳:前言、第一章、第二章、第四章第一、二节

李嘉晓:第三章

〔1〕 [美]曼昆:《经济学原理》,梁小民译,生活·读书·新知三联书店、北京大学出版社1999年版,第6页。

傅瑜:第四章第三、四、五、六节

席晓娟:第五章

张炳淳:第六章、第七章、第八章

彭立峰:第九章、第十章

值此本书出版之际,要感谢税法学界的前辈和老师,正是借鉴了他们对税法学的研究和探讨,我们才顺利完成了《税法教程》;还要感谢西北政法大学经济法学院对本书出版的鼎力支持;感谢参加本书撰写的各位作者;也要感谢我的研究生王丽芳、张小丽、王瑜对本书写作所做的辅助工作。

尽管我们倾尽全力,但由于水平有限,难免存在不足。特恳请读者斧正。

戴芳

2008年4月

| 目 录 |

第一编 税法总论

第一章 税收基本原理	3
第一节 税收原理 / 3	
第二节 税收的分类 / 7	
第二章 税法概述	11
第一节 税法的概念及其调整对象 / 11	
第二节 税法的渊源及效力 / 14	
第三节 税法的地位和体系 / 18	
第四节 税法的构成要素 / 20	
第五节 税法的基本原则 / 26	
第六节 税收法律关系 / 30	
第三章 中国税制的建立及改革	38
第一节 中国社会主义税制的建立及其发展 / 38	
第二节 新时期税收制度的改革和完善 / 41	

第二编 实体税法

第四章 流转税法律制度	51
第一节 流转税法概述 / 51	
第二节 增值税法 / 53	
第三节 消费税法 / 82	
第四节 营业税法 / 102	
第五节 城市维护建设税法 / 114	
第六节 关税法 / 118	

第五章 所得税法律制度	129
第一节 所得税法概述 /	129
第二节 企业所得税法 /	136
第三节 个人所得税法 /	165
第六章 资源税法律制度	189
第一节 资源税法 /	189
第二节 城镇土地使用税法 /	194
第三节 耕地占用税法 /	197
第四节 土地增值税法 /	200
第七章 财产税法律制度	208
第一节 房产税法 /	208
第二节 契税法 /	213
第八章 行为税法律制度	220
第一节 印花税法 /	220
第二节 车辆购置税法 /	227
第三节 车船税法 /	231
第四节 烟叶税法 /	235

第三编 税收程序法

第九章 税收征收管理法	241
第一节 税收征管法概述 /	241
第二节 税务管理 /	244
第三节 税款征收 /	257
第四节 税务检查 /	273
第五节 税收法律责任 /	275
第十章 税收救济法	284
第一节 税收救济法概述 /	284
第二节 税收行政复议 /	289
第三节 税收行政诉讼 /	293
第四节 税收行政赔偿 /	299
主要参考书目	304

第一编 税法总论

税法总论以税收学的基本原理和法学的基本理论为基础，是整个税法在总体上共通的基本理论，是进一步学习和研究税种法和税收征管法的基础，因而，其在税法学中占有重要的地位。

第一章

税收基本原理

【学习目的与要求】 税收是税法产生、存在和发展的基础，是决定税法性质和主要内容的主要因素。税收产生以来的历史表明，有税收必有税法。税收作为社会经济关系，是税法的实质内容，税法作为特殊的行为规范，是税收的法律形式。因此，研究税法理论和税法制度，必须了解税收的概念、职能和分类等问题。

【重点问题】 ● 税收的概念和特征

● 税收的职能

● 税收的分类

第一节 税收原理

一、税收的产生和发展

税收既是一个分配范畴，又是一个历史范畴。税收并不是人类社会所固有的社会现象，而是社会发展到一定阶段的产物。与其他社会现象一样，税收也有它产生的条件、发展的过程。

（一）税收产生的条件

1. 剩余产品的普遍化。税收无论采取何种形式，都表现为一定的社会产品和国民收入。税收分配的客体，只能是社会剩余产品。没有剩余产品的普遍产生，就没有税收产生的源泉。只有在社会剩余产品普遍化的时候，国家才能以法律的形式规范分配关系，向社会公开征税，也只有随着社会剩余产品普遍增多，税收的种类和数量才能增加。因此，从根本上讲，剩余产品的普遍化，是税收产生的经济基础。

2. 国家职能的专门化。国家为了实现其各种职能的需要，必须消耗一定的

物质财富。这些物质财富，只能依靠自己的政治权力来取得，从社会产品的分配和再分配的过程中占有一定的份额。正如恩格斯在《家庭、私有制和国家的起源》一书中指出的：“为了维护这种公共权力，就需要居民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。但是现在我们十分熟悉它了。”〔1〕可以说，国家职能的专门化，是税收产生的政治条件。

3. 税收机构的建立。税收是一种规范化的收入形式，既涉及许多专门的知识和技术措施，也涉及国家的整体利益和纳税人的局部利益，要公开、公平、合理地处理好税收分配关系，就需要设立专门的机构，配备专门的人员，搞好税收立法、执法和司法，保证税款的顺利征收。

税收产生的三个条件是相互联系、缺一不可的。只有具备了上述三个条件，税收才能产生。

（二）税收的发展

税收何时产生，经历了多长的时间，是一个难以考证的问题。但据史书记载，在世界文明的发祥地——非洲的尼罗河流域和古希腊的爱琴海区域，都是最早出现税收的地方。公元前3000多年，古埃及的农奴就通过公社向法老（国王）纳税。我国的税收，最早出现于夏代，大约在公元前21世纪，与世界上其他文明古国税收产生的时间大体接近。据《尚书·禹贡》记载：“禹别九州，随山浚川，任土作贡。”这些充分说明税收是随着国家的产生而出现的社会历史现象。

税收随着国家的产生而产生，同时也随着国家的发展而发展。迄今为止，它已经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会等不同的社会形态。随着社会生产力和商品经济的发展，产生过许多与各自社会形态相适应的税收形式。税收逐渐由最初的实物税发展到货币税；由单一的直接税发展到名目繁多的间接税；由一次课征制发展到多种税、多次征收的复合税制。现在，世界各国都根据自己的政治经济状况，设置不同的税种，各税种相互联系，相互配合，形成了一个完整的现代化的税收体系。

二、税收的概念和特征

（一）税收的概念

税收，历史上称为“赋税”、“捐税”、“租税”，简称为税。关于税收的概念，学者们历来有不同的表述，主要有“国家分配说”、“交换说”、“价格说”

〔1〕《马克思恩格斯选集》第4卷，人民出版社1972年版，第167页。

等学说。

“国家分配说”也即“国家分配论”。该学说认为,税收是国家为了满足其实现职能的需要,凭借自己的政治权力,按照法律预先规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入的一种手段。^[1]

“价格说”认为,“税收是人们享受国家(政府)提供的公共产品或公共服务而支付的价格费用。国家(政府)提供公共产品或公共服务,由社会成员私人消费和享受,国家(政府)由此而支付的费用必须由社会成员通过纳税来补偿。私人为了得到公共产品或公共服务而支付费用的现象,正是市场经济等价交换行为在公共财政活动中的反映”。^[2]

“交换说”始于18世纪资本主义经济发展初期,由于国家契约主义发展而逐渐形成。该学说以自由主义的国家和个人主义为基础,认为国家和个人是各自独立平等的实体,因国家的活动而使人民受益,人民就应当向国家提供金钱,税收就是这两者的交换。^[3]

“国家分配说”在中国学术界长期占据主导地位,成为一种通说。但近年来“国家分配说”受到质疑,越来越多的学者赞同“价格说”或“交换说”。

(二) 税收的特征

与税收的多种概念相联系,国内外学者对税收的特征也有多种不同的概括,^[4]但国内传统的一般观点将其概括为强制性、无偿性和固定性,即所谓“税收三性”。

1. 强制性。所谓税收的强制性,是指国家征税是以法律的形式来加以规定的,并依法征收,不以纳税人和税务机关的意志为转移。英国学者巴斯太布尔

[1] “国家分配说”在中国学术界长期占据主导地位,成为一种通说。其是从“国家本位主义”角度出发来定义税收的。在该理论的指导下,国家成为只享有征税权力而无须承担任何代价或回报的权利主体,公民成为负担纳税义务而无权索取任何回报的义务主体。在该理论指导下,区别“税”与“非税”的标志是税收的“三性”——强制性、无偿性和固定性,被过分强调,成为了割裂政府与公民之间权利义务平等对应关系的利器。(参见刘剑文:《税法专题研究》,北京大学出版社2002年版,第171页。)

[2] 张馨:《公共财政论纲》,经济科学出版社1999年版,第232页。

[3] 刘剑文主编:《财政税收法》,法律出版社2000年版,第243~244页。

[4] 关于税收的特征,国内外学者有不同的总结。比如,日本学者金子宏认为,税收具有以下特征:税是以筹集公共服务所需的必要资金为目的的(税的公益性);税具有国家单方面的、权力性的课征金性质(税的权力性);税不具有对特别支付的补偿金性质(税的非对价性);税具有按国民的能力进行普遍征收的特点;税是以金钱给付为原则的。(参见[日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第8页。)北大张守文教授认为,税收具有以下特点:国家主体性;公共目的性;政权依托性;单方强制性;无偿征收性;标准确定性。(参见张守文:《税法原理》,北京大学出版社1999年版,第9页。)

认为,所谓赋税的强制性,指的是法律规定了缴纳的税额、方式、时间以及课税主体,而没有接受纳税人意见的余地。^{〔1〕} 税收的强制性具体表现为税务机关必须依法行使征税权力,纳税人必须依法按时、足额地缴纳税款,履行自己的义务,否则将受到法律的制裁。

2. 无偿性。所谓税收的无偿性,是指国家向纳税人征收税款不以支付任何报酬为前提条件。正如列宁所说:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^{〔2〕} 税收的这一特征使其与国债收入、规费收入、租金收入等有着明显区别。

这里的无偿性是就征税这个阶段而言的,如果联系到这笔资金运动的全过程,无疑具有整体报偿性,每一笔税收收入最终要用于与纳税人相关的各项事业之中,正所谓的“取之于民,用之于民”。但仅此一点不足以构成否定税收无偿性的理由,因为税收毕竟只是个“收”的过程。

3. 固定性。所谓税收的固定性,是指国家征税是按照税法预先规定的标准即税法规定的纳税人、征税对象、税率和税额等计算征收的。纳税人只要发生了税法规定的应税行为、取得了应纳税的收入或者具有应纳税的财产,就要依照税法规定计算并缴纳税款。纳税人不得不缴或者少缴,税务机关也不得不征或者多征。税收的这一特征与无偿性有关。既然是无偿征收,就同纳税人切身利益密切相关,如果没有一个预定标准,任意征收,苛求不已,必然遭到纳税人的反对。固定性既限制了政府征税中可能出现的征收无度行为,也为纳税人提供了纳税的客观依据。

税收的这三个特征,是相互联系、缺一不可的统一体,是税收区别于其他财政收入形式的基本标志。税收具有与其他财政收入形式相区别的独特功能与作用,是税收适应面广,存在时间长的决定性因素。

三、税收的职能

税收的职能,是指税收本身所具有的内在功能。它可以随不同时期政治、经济条件的变化而变化。一般地讲,税收具有三种职能:

1. 财政职能。税收的财政职能,亦称“收入手段职能”。是指国家为了实现其职能的需要,利用税收参与社会产品和国民收入的分配和再分配的一种手段。从税收产生的原因看,其首先就是为了筹集国家所需要的财政资金。古今中外,所有国家都把税收作为筹集财政资金的重要手段。财政职能是各种社会

〔1〕 许建国:《税收与社会》,中国财政出版社1990年版,第9页。

〔2〕 《列宁全集》第41卷,人民出版社1986年版,第140页。

形态下税收所具有的最基本的职能。

2. 经济职能。税收的经济职能,亦称“调节手段职能”。是指税收具有调节经济活动的功能。国家为实现其管理和干预经济的职能,除发布行政命令、制定经济政策外,还必须运用经济手段,进行宏观调节,如利用价格、工资、信贷、利息、利润、税收等手段处理和调节社会经济关系。税收能够实现其调节作用,主要是通过征税把纳税人所拥有的社会财富无偿转移给政府,这种转移必然影响纳税人的经济利益,从而影响纳税人的心理,改变人们的决策行为。因此,税收成为了政府宏观调控的重要手段。

3. 监督职能。税收的监督职能,是指国家通过税收征收管理工作可以对各种社会组织和社会成员的经济活动起到检查监督的功能。国家税务机关在征税过程中,要了解纳税人的生产经营情况、检查纳税人的财务会计报表和有关的纳税资料、审核纳税人的生产经营成果和其他所得、计算其应纳税额。此外,还要进行定期或不定期的税务检查。这样,纳税人的各项经济活动就会置于税务机关的监督之下,对其起到监督的作用。通过税收的监督职能,可以起到掌握税源,保证收入,打击违法行为,保护合法经营的作用。

第二节 税收的分类

税收分类,是指按一定标准对各种税收进行的归类。研究税收分类,目的是找出税种之间的共同特征,为研究税制结构、税收负担和税收的功能等问题提供依据。各国的财税专家已经研究出多种税收分类方法,我国目前一般采用以下几种分类方法:

一、依据征税对象划分

1. 流转税。是指以纳税人的商品流转额或非商品流转额为征税对象所征收的一类税。该类税是根据商品交换和提供劳务的收入额进行征收的,我国现行的增值税、营业税、消费税、关税、城市维护建设税以及将会开征的证券交易税均属于流转税。其主要是在生产、流通和服务业中发挥作用。流转税征税范围大,能够保证国家及时、足额、稳定地取得财政收入。

2. 所得税。亦称收益税,是指以纳税人的所得额(收益额)作为征税对象所征收的一类税。所谓所得额,是指纳税人的纯收入或净所得。原来我国所得税类的税种比较多,经过税制改革后只剩下两种:企业所得税、个人所得税。所得税对于调节社会分配水平,解决社会分配不公的问题,具有重要的作用。

3. 财产税。是指以纳税人所拥有或支配的财产数量或价值为征税对象所征

收的一类税。我国对财产的征税比较少，目前只开征了房产税、契税两种，今后还将开征遗产赠与税。征收财产税的目的在于促使纳税人合理、有效地使用财产，并为国家取得财政收入。

4. 资源税。是指以国有自然资源的开采和使用为征税对象所征收的一类税。我国现行属于资源税的有：资源税、土地增值税、城镇土地使用税、耕地占用税。开征资源税的目的在于加强对自然资源的保护，促使纳税人节约、合理地利用自然资源。

5. 行为税。是指以纳税人的某些特定行为为征税对象所征收的一类税。我国现行的行为税有：印花税、车辆购置税、车船使用税、车船使用牌照税、烟叶税。开征行为税的目的，在于对某些财产和行为发挥调节作用。

二、依据计税依据划分

1. 从价税。是指以征税对象的价格为依据，按照一定比例计征的税种，也称为“从价计征”的税种，如增值税、营业税、所得税等。我国多数税种为从价税。从价税收入直接受价格变动的影响，随着价格上涨而增加，有利于体现国家的经济政策。

2. 从量税。是“从价税”的对称，是指以征税对象的数量、重量、容积或面积等为依据，按照规定的税额计征的税种，也称为“从量计征”的税种。我国现行的资源税、土地使用税、车船使用税等税种属于从量税。从量税不受价格变动的影响，计算简便，税负较为固定。

三、依据价格与税收的关系划分

1. 价内税。是指商品的计税价格中包含着应纳税金的一种税。反过来说，就是应纳税金是商品计税价格的组成部分之一，即以含税价格作为计税依据。我国现行的消费税、营业税，都是价内税。

2. 价外税。是“价内税”的对称，是指商品的计税价格中未包含有应纳税金的种税，或以不含税的计税价格作为计税依据的一种税。我国现行的增值税为价外税。^{〔1〕}

〔1〕 目前，西方发达国家对商品和劳务的课征多数采用价外税形式，如美国的销售税，澳大利亚的制造商税。中国1994年税制改革后的增值税也是价外税，并施行在销售发票上分别注明价款和税款的制度。在理论界对价外税有不同看法：一种观点认为，价外税常常与税负转嫁联系在一起，容易导致税收负担的不合理；另一种观点认为，无论价内税还是价外税都不与税负转嫁发生本质联系，并认为，税负能否转嫁，主要决定于价格能否自由变动。由于价内税与价外税的不同特点，从财政上考虑，相同的征税对象要取得同量的收入时，价内税税率可低一些，价外税税率应高一些。

价内税的税款是作为征税对象的商品或劳务的价格的有机组成部分,该税款需随商品交换价值的实现方可收回。并且随着商品的流转会出现“税上加税”的重复征税问题。价外税比价内税更具有明显地转嫁特征,一般不存在重复征税问题。^{〔1〕}

四、依据税收管辖权和税收收入归属划分

1. 中央税。是指税收管理权和所有权归中央一级政府的税种。目前属于中央税的有:关税、消费税、车辆购置税、海关代征的进口环节消费税和增值税。中央税由国税局负责管理征收,既维护国家税收权,保证中央政府集中足够的财力,以满足国家机关执行职能的资金需要,同时又便于中央对国家经济进行宏观调控。

2. 地方税。是指税收管理权和所有权归地方一级政府的税种。地方税由地税局负责管理征收。其对于增加地方财政收入,解决地方政府执行职能的资金需要,提高地方政府管理财政的积极性等方面,都具有重要的意义。

3. 中央与地方共享税。是指税收收入在中央政府与地方政府之间,按照一定比例分享的税种。目前属于共享税的有:增值税、营业税、企业所得税、个人所得税、资源税、城市维护建设税、印花税。^{〔2〕}现在,该类税仍按照中央统一立法,由国家税务局负责征收,税款按一定比例返还给地方。

五、依据税负是否转嫁划分

1. 直接税。是指纳税人缴纳并直接负担的税种。直接税的税负从理论上来说不发生转嫁,即纳税人与负税人是同一人,但现实中也可能出现转嫁成功的情况。一般来说作为直接税的有所得税和财产税。

2. 间接税。是指可以将税负转嫁给他人的税种,即纳税人与负税人分别是不同人的税种。在间接税中,纳税人只是法律意义上的纳税人,负税人是经济

〔1〕 陈少英主编:《税法教程》,北京大学出版社2005年版,第11~12页。

〔2〕 增值税:中央政府与地方政府的分享比例为75%:25%;营业税:铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府;企业所得税:铁道部、各银行总行及海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分中央和地方政府按60%:40%的比例分享;个人所得税:除储蓄存款利息所得的个人所得税外,其余部分的分享比例与企业所得税相同;资源税:海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府;城市维护建设税:铁道部、各银行总行、各保险公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府;印花税:证券交易印花税收入的94%归中央政府,其余6%和其他印花税收收入归地方政府。