

税法新论

严振生 著



中国政法大学出版社

作 者 的 话

建国以来，我国社会主义税收法律制度建设，是根据各个时期政治经济形势的需要和税收制度本身的特征进行的。党的十一届三中全会以来，为了使税收法律制度适应并推动经济体制的改革，在税收法律制度的建设上进行了大量的工作，特别是国营企业“利改税”实施后，我国的税收法律制度进一步得到完善，建立了一套“（以多种税流转税、所得税为主体）、多层次、多环节”的税收法律体系，为国民经济发展起了积极的促进作用。现在，税法已经得到人们的普遍关注，国内外越来越多的企业家、专家、学者、大学生、律师、会计师对我国税法产生了浓厚的研究兴趣。

为了便于读者进行深入地了解和研究中国税法，本书对中国现行税收法律制度以及完善税制的设想作较系统的介绍，同时为了扩大研究税法的视野，简要介绍了某些经济发达国家与发展中国家税收法律制度建设的现状。我国经济体制改革正在深入发展，税制建设总的目标模式是清楚的，但具体形式还有待从改革实践中不断总结。

本书附录了我国主要税收法规，供读者参阅。

由于作者水平有限，本书从内容到观点存在疏漏或错误在所难免，希望能够得到读者和专家的批评指正。

冯鹤年、翟因华、杨育红诸同志为本书提供了有益资料，在此表示感谢。

严振生

1991年6月于北京

目 录

总 论

第一章	税法概述	(1)
第一节	税收原理	(1)
第二节	税法原理	(8)
第三节	税收法律关系	(20)
第二章	税法的体系和构成要素	(28)
第一节	税法的分类	(28)
第二节	税法的构成要素	(36)
第三章	税收立法	(44)
第一节	税收立法原则	(44)
第二节	税收的立法权限和程序	(48)
第三节	税收立法的历史沿革	(50)
第四节	进一步加强和完善税收立法	(56)
第五节	税收的法制原则	(64)

对 内 篇

第四章	流转税法	(72)
第一节	产品税	(72)
第二节	增值税	(76)

第三节	营业税	(79)
第四节	城市维护建设税	(83)
第五章	收益税法	(87)
第一节	国营企业所得税	(87)
第二节	国营企业调节税	(95)
第三节	集体企业所得税	(99)
第四节	私营企业所得税	(105)
第五节	城乡个体工商户所得税	(108)
第六节	个人收入调节税	(113)
第七节	农(牧)业税	(120)
第六章	财产税法	(126)
第一节	房产税	(126)
第二节	契 税	(128)
第七章	行为税法	(129)
第一节	印花税	(129)
第二节	烧油特别税	(134)
第三节	固定资产投资方向调节税	(137)
第四节	奖金税	(140)
第五节	车船使用税	(148)
第六节	其他行为税	(149)
第八章	资源税法	(158)
第一节	资源税	(158)
第二节	盐 税	(159)

涉 外 篇

第九章	外商投资企业和外国企业	
	所得税法·····	(161)
第一节	概 述·····	(161)
第二节	外商投资企业和外国企业	
	所得税的主要规定·····	(171)
第三节	对外国企业的征税规定·····	(193)
第四节	对在中国境内不设立机构	
	的外国企业征税的规定·····	(205)
第五节	特殊地区征收所得税的规定·····	(208)
第十章	个人所得税法·····	(213)
第一节	对外籍个人征税的主要规定·····	(214)
第二节	中国个人所得税法的特点·····	(223)
第十一章	工商统一税·····	(226)
第一节	工商统一税的主要规定·····	(226)
第二节	减免税优惠的规定·····	(228)
第十二章	其他涉外税法·····	(232)
第一节	城市房地产税·····	(232)
第二节	车船使用牌照税·····	(233)
第十三章	关税·····	(235)
第一节	概述·····	(235)
第二节	关税法的主要规定·····	(236)

征 管 篇

第十四章	税收管理体制	(243)
第一节	概述	(243)
第二节	体制的演变	(244)
第三节	现行税收管理权限的规定	(248)
第十五章	税的征收管理	(254)
第一节	税务登记和纳税鉴定	(257)
第二节	纳税申报和税款的征收	(258)
第三节	帐务、票证的管理	(260)
第四节	税务检查	(262)
第五节	税务争议的解决	(263)
第十六章	税收法律责任	(267)
第一节	经济责任	(267)
第二节	行政责任	(270)
第三节	刑事责任	(272)

比 较 篇

第十七章	税法的比较	(274)
第一节	税法体系	(274)
第二节	所得税	(277)
第三节	流转税	(285)
第四节	税收管理体制	(287)
第五节	税收的地位和作用	(289)
附 录	主要法规	

中华人民共和国国营企业	
所得税条例（草案）·····	（ 292 ）
中华人民共和国个人收入	
调节税暂行条例·····	（ 296 ）
中华人民共和国外商投资企业和	
外国企业所得税法·····	（ 299 ）
中华人民共和国个人所得税法·····	（ 307 ）
中华人民共和国印花税暂行条例·····	（ 310 ）
中华人民共和国固定资产投资方向	
调节税暂行条例·····	（ 314 ）
中华人民共和国进出口关税条例·····	（ 318 ）
中华人民共和国税收征收管理暂行条例·····	（ 325 ）

总 论

第一章 税法的概述

第一节 税收原理

一、税收的定义、本质和特征

税收是国家为了实现其职能的需要，凭借政治权力，按照国家法律预先规定好的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种分配关系。在这种分配关系中，其权利主体是国家，客体是人民创造的国民收入和积累的社会财富，分配的目的是为了实实现国家的职能需要。

税收既是一个财政范畴，也是一个历史范畴。税收不是从来就有的，它是人类社会发展到一定历史条件下的产物。恩格斯指出：“捐税是以前的氏族社会完全没有的。”^①在原始社会初期，社会的基本单位是一个个独立的氏族组织。集体劳动、共同消费，由于生产力极其低下，没有剩余劳动生产物，没有私有制，没有阶级和国家，因而也不可能出现

^① 《马克思恩格斯选集》，第4卷，第176页。

和存在税收。随着生产力的发展和私有制的出现，氏族内部逐步形成了剥削与被剥削的阶级对立，这种矛盾的加深以至不可调和，便产生了国家。国家产生以后，随之也就有了税收。国家的产生和存在是税收产生和存在的决定因素。国家政权为了行使其职能，维持其正常活动，必须耗用一定的物质资料，因而必须采取适当的方式取得财政收入，税收就是国家在一定客观经济条件下取得财政收入的一种主要方式。马克思指出：“国家存在的经济体现就是捐税。”^①所以税收体现的是一种以国家为主体的分配关系。

税收的本质就反映了这种特殊的分配关系。它表现在：第一，国家征税凭借的是政治权力。马克思说：“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。”^②国家征税所凭借的不是所有者的权力，而是国家的政治权力。这同利润、利息和地租等分配范畴是不同的。利润、利息和地租是凭借劳动生产资料和资金的占有所取得的一部分国民收入。例如在资本主义社会，依据资本的所有权，可以取得利润、利息的收入，依据土地的所有权，可以取得地租的收入。而国家作为阶级统治的机器则可以依据政治权力取得财政收入，即通过国家的政治权力把私人占有的社会产品的一部分变为国家所有。社会主义，则是生产资料所有权和政治权力结合在一起，国家征税权的直接依据仍是政治权力，而不是生产资料的直接所有权。第二，税收体现一定的社会产品分配关系。税收是一种客观存在的经济范畴。它体现以国家为主体的特定的经济关系。在税收的整个过程中，必然发生国家与各种

① 《马克思恩格斯选集》，第4卷，第176页。

② 《马克思恩格斯选集》，第1卷，第170页。

不同性质和规模的经济单位之间的分配关系，必然发生国家与社会各阶级、阶层居民之间的分配关系。所以，这种分配关系与一般的分配关系迥然不同。一般的分配关系，如企业和工人之间的分配关系、企业与银行、房地产出租者与承租者之间的分配关系，都是以经济单位为主体通过等价交换或不等价交换而发生的分配关系，而税收的这种分配关系是以国家为主体采取强制无偿形式而发生的。

税收的定义和税收的本质是既有联系又有区别的两个不同概念。前者主要概括什么是税收，后者则主要概括税收所代表或反映的经济关系。从税收的本质中可以看出税收具有强制性、无偿性和固定性的特征。因为税收的本质既然是以国家为主体所形成的特定的分配关系，表现为国家占有一部分社会剩余产品，必然要求税收具有三性，即征收上的强制性、缴纳上的无偿性和征收比例或数额上的固定性。

税收的强制性是指税收是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。税法同国家制定的其它法律一样，都是由国家强制力保证执行的行为规则，它既不区分纳税人的所有制形式，也就是说国营企业、集体企业、私营企业乃至公民个人纳税都是凭借国家政治权力实现的，也不区分纳税人自觉纳税的程度，也就是说对不同的纳税人具有同样的强制力。社会主义税收形式具有强制性，因为国家征税形式上也是以政治权力身份出现的，而不是以生产资料直接所有者身份出现的。税收形式之所以区别于国营企业利润上交形式，其根本标志也就在这里。所以，任何单位和个人都必须依法纳税，否则，就要受到法律的制裁。

税收的无偿性是税收这种特殊分配手段本质的体现。所

谓无偿性，是指国家征税以后，纳税人缴纳的货币或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，也不再返还。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。”^① 税收和国债收入、规费收入是不同。国家发行公债，国家是作为债务人对债券持有者具有直接的偿还关系，而公债的发行均以自愿认购为前提，并以偿还为条件的。规费收入则是国家机关为单位或居民提供某种服务或国家授予固定资产的使用、国家资源的开发而取得的报酬。它们与税收的根本区别是前者有偿，后者无偿。税收无偿性形式特征是对具体纳税人来说的，绝不能把它和社会主义财政“取之于民，用之于民”的阶级本质意义上的返还性对立起来。

税收的固定性是强制性和无偿性的必然要求。在强制无偿的前提下，固定性也是税收的最重要的形式特征。所谓固定性，一般是指在征税之前，国家采取法律的形式，把每种税的征收对象、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。税收之所以要采取固定的形式，是由税收本质特征决定的，这种固定性既是税收区别于其它财政收入的标志，也是国家财政收入可靠的保证。因为税收既然是无偿征收，就同纳税人的经济利益直接发生关系，在征纳过程中，存在着国家同纳税人之间的矛盾，一方之所得就是另一方之所失，为了正确处理这一矛盾，要求税收采用固定的形式，对经常、普遍存在的征收对象的各种收入、财产或有关行为用法律规定下来，对征税对象和征收额度之间的量也要用法律规定下来，做到既不多征，也不少征，既要满足国家财政支出的需要，又要考虑到纳税人的负

^① 《列宁全集》，第32卷，第275页。

担能力，这样才能保证国家获得可靠的财政收入，成为调节经济的有力杠杆。

税收的强制性、无偿性和固定性的特征是原始社会以后的任何社会形态的共性，税收的“三性”一般又是区别税与非税的基本标志。

二、社会主义社会税收存在的客观必然性

社会主义税收是国家为了实现社会主义扩大再生产和满足社会消费需要占有剩余产品的一种形式，它体现着社会主义的分配关系。这种分配关系，实质上就是国家、生产单位和个人之间的物质利益关系。三者之间的物质利益关系虽然也存在着矛盾，但由于生产资料的社会主义公有制和社会主义国家的人民性，这就决定了社会主义税收所体现的分配关系，乃是国家、集体和个人三者在根本利益一致上的分配关系，即“取之于民，用之于民”这种阶级本质意义上的分配关系，这与一切剥削阶级国家的税收性质是截然不同的。在社会主义阶段，国家为什么仍然需要通过税收的方式参与国民收入的分配，税收存在的原因和条件是什么呢？这些问题是我国社会主义税制理论研究的基本问题，也是研究税法所要解决的首要问题，只有确认社会主义税收存在的必然性，才能进一步探讨、研究我国社会主义税收的其他理论、政策和法律制度问题，对这一问题我们认为可以从以下几个方面分析：

首先，税收是以社会主义国家为主体对剩余产品进行“社会扣除”的手段之一。

马克思在《哥达纲领批判》中明确指出，在社会主义社会不存在“不折不扣的劳动所得”，科学地阐明了社会主义制度下社会总产品的分配原理。马克思认为：劳动者所创造

的社会总产品在进入个人分配之前，需要作以下的社会扣除：第一，用来补偿消费掉的生产资料部分。第二，用来扩大生产的追加部分。第三，用来应付不幸事故、自然灾害等的后备基金或保险基金。第四，和生产没关系的一般管理费用。第五，用来满足共同需要的部分。如学校、保健设施等。第六，为丧失劳动力的人设立的基金。社会总产品经过上述扣除之后，剩下来的才是分配给劳动者个人的消费基金。

在社会主义阶段，怎样对社会总产品进行扣除呢？主要就是由社会主义国家通过税收集中占有并通过财政支出进行分配使用的，而这些扩大再生产基金、社会消费基金、后备基金，主要来自物质生产领域劳动者的剩余劳动为社会所创造的剩余产品，所以剩余产品是社会主义税收的源泉和存在的基础，也是决定社会主义社会仍然存在税收的最先决的前提。

其次，由于现阶段多种经济成份的并存，需要通过税收来正确处理国家与他们之间的分配关系。

我国现阶段生产力水平不高，因此在坚持全民所有制经济占主导地位的前提下，生产资料所有制结构是多层次的，即多种经济形式并存，除全民所有制经济外，还有劳动群众集体所有制、私营经济、城乡劳动者的个体经济、中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资经营企业以及劳动者个人收入等。这些企业和个人拥有对生产资料的所有权、产品和收入的所有权和支配权。在社会化大生产条件下，非全民所有制单位从事生产经营活动，也必须由社会提供能源、交通、科学、教育、卫生以及一般的行政管理条件，国家对它们生产的社会产品进行一定的扣除，行之有效的方式是税收。为了正确处理国家与各方的分配关系，国家不能依靠财

产权，而只能依靠政治权力，通过法律程序，运用税收手段，来占有不同所有者所创造的一部分社会产品，用于全社会的共同需要。

再次，要发展社会主义商品经济，增强全民所有制企业的活力，必须依靠税收。

在我国，全民所有制企业在整个国民经济中占主导地位，全民所有制企业是国家领导和管理下有相对独立地位的经济实体，要发展社会主义的商品经济，就必须在不改变全民所有制性质的前提下，赋予企业自主经营的权力，使企业真正成为相对独立的商品生产者和经营者。由于税收具有固定性特点，国家对企业征税的多寡是以征税对象的量为转移的，它能充分体现企业之间因贡献大小不同而存在经济利益上的差别。在税率既定的前提下，企业经济效益好，盈利就多，贡献也大，在国家收入增加的同时，企业自身的经济利益也多。这样既可以加强企业外部的压力，又可以增强企业内部的动力，税收是处理国家和企业分配关系的最规范的形式，要正确处理国家、企业、职工相互之间的关系，适当安排它们之间的物质利益问题，必须通过税收，向企业征收所得税，把国家和企业之间的物质利益关系真正固定下来，使企业的责权利相结合，为企业实行自主经营、自负盈亏创造条件，这是实行政企分开的必然趋势，是所有权与经营权分离的必然产物。

最后，税收是国家管理经济的不可缺少的重要经济杠杆。

经济杠杆是人们运用物质利益规律的作用，以物质利益去引导或调节经济生活和社会生活的一种手段，是通过给予有利或不利的物质条件来鼓励或限制生产、流通、分配和消

费。经济杠杆包括很多方面：如价格、信贷、财政、税收、工资、成本、折旧等等。其中税收杠杆，在经济领域和经济杠杆体系中，有着重要的地位和特殊的作用。国家通过设置税种，规定税收的调节领域；通过设计税目，规定各税调节的具体范围；通过设计税率，规定各税的调节程度；通过税收的减免和加倍征收，调整调节幅度，使其具备一定的灵活性，来适应复杂多变的客观经济状况的需要。所以税收的经济杠杆作用，不论在宏观还是在微观上，不论在生产领域还是非生产领域，也不论在生产、流通、分配、消费的任何环节上都发挥着重要作用。

第二节 税法原理

一、税法的概念及特点

税法是调整税收关系的法律规范，是由国家最高权力机关或其授权的行政机关规定的有关调整国家在筹集财政资金方面形成的税收关系的法律规范的总称。税法是国家向一切纳税人征税的依据，是纳税人纳税的准绳，是实现国家预算的重要的法律形式，如《外商投资企业和外国企业所得税法》，国务院及其所属机构的规范性文件。根据我国宪法的规定，这些规范性文件包括行政法规、决定、命令、指示、规章等，如国务院颁布的《产品税条例》、《国营企业调节税征收办法》，财政部根据国务院授权制定的《产品税条例实施细则》，财政部发布的《关于认真检查和纠正擅自改变涉外税法规定问题的通知》。地方性的法规，如各省、自治区、直辖市人民代表大会及其常务委员会制定的“地

方性法规”，这种地方性法规只在本辖区内有效。这些法律、法规共同构成了我国税法的一个有机整体。

税法是我国经济法体系中一个重要的部门法，它除了具有经济法的一些基本特征以外，还具有其自身的特点：

第一，税法是具有相对稳定性和在执行过程中又具有相对灵活性的法律形式。税法颁布以后，就要有一定的稳定性，不能朝令夕改，但是它又不是僵化的，特别是在经济调整时期，要根据国家政治经济任务的变化而对税种的开征或停征、税目、税率会有所调整变动。

第二，在确定税法主体的权利义务关系上，征纳双方的权利义务具有一种不对等性，一方代表国家强制征收，另一方必须尽纳税义务无偿缴纳。这种关系体现了税法所具有的强制性特征，这与其他经济法的部门法不同，在其他部门法中，主体间的权利义务关系大多是互为前提，处于平等地位，如经济合同法中，强调的是主体的平等性，要求等价交换，公平合理。

第三，在处理税务争议所适用的程序上，税法与其他部门法不同。税法规定纳税人对征税发生争议时，必须首先履行纳税义务，以保证国家税款征收任务不受影响，它不存在其他部门法所规定的协商、调解程序。在处理税务争议时，没有经过税法规定的程序，法院不予受理。根据国务院发布的《税收征收管理暂行条例》第40条规定：“纳税人、代征人或其他当事人同税务机关在纳税或者违章处理问题上发生争议时，必须首先按照税务机关的决定缴纳税款、滞纳金、罚款，然后在10日内向上级税务机关申请复议。上级税务机关应当在接到申诉人的申请之日起30日内作出答复，申诉人对答复不服的，可以在接到答复之日起30日内向人民法院起诉。”这就体现了税法赋予税务机关的严肃的执法权，也体

现了征纳双方在法律面前的平等地位。

第四，税法包括实体法和程序法。在《税收征收管理暂行条例》颁布以前，税法是采用实体法兼程序法的法律形式，即在一部税法中，既规定主体的权利、义务的具体内容及其范围等这些实体方面的问题，同时也确定主体权利的实现和义务的履行过程中的执行程序，1986年4月国务院颁布的《税收征收管理暂行条例》是一部税法的程序法。统一规定了程序方面的问题（该条例不适用于外商投资企业）。这样将实体法和程序法分开，使税法体系更为科学、合理。

二、税法与税收的关系

税收和税法的关系十分密切。有税必有税法，税收是国家运用政治权力向社会取得收入的行为，它必须严格依照税法规定的范围、标准、程序办事，税法则制约和调整因税收而发生的各种社会关系；税收本身是来源于税法的活动，因此税收和税法的本质、任务、目的和作用等方面的内容是一致的。这是它们之间的内在联系。

但是，税收和税法毕竟是两个不同的概念。它们之间的区别在于税收是属于经济领域内的分配环节，而税法则反映这一经济活动的上层建筑；税收决定税法，有什么样的税收，就要制定相应的税法。税法反过来规范税收，为税收服务，以保证税收活动的正常进行。税收的对象是一定范围内国家集中的部分国民收入和积累的社会财富，税法的调整对象则是征纳过程中的一种社会关系。

三、税法的调整对象

税法的调整对象是参与税收征纳过程的主体之间所发生