



高等学校法学系列教材
Gaodeng Xuexiao Faxue Xilie Jiaocai

Case Study on Tax Law (2nd edition)

税法案例教程

(第二版)

陈少英 / 主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

Case Study on Tax Law (2nd edition)

税法学案例教程

(第二版)

陈少英 / 主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

税法学案例教程/陈少英主编.—2版.—北京:北京大学出版社,2013.2
(高等学校法学系列教材)

ISBN 978-7-301-22071-9

I. ①税… II. ①陈… III. ①税法-案例-中国-高等学校-教材
IV. ①D922.220.5

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第022471号

书 名: 税法学案例教程(第二版)

著作责任者: 陈少英 主编

责任编辑: 朱梅全 王业龙

标准书号: ISBN 978-7-301-22071-9/D·3266

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路205号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

新浪微博: @北京大学出版社

电子信箱: law@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

出版部 62754962

印 刷 者: 北京飞达印刷有限责任公司

经 销 者: 新华书店

730毫米×980毫米 16开本 19.25印张 367千字

2007年7月第1版

2013年2月第2版 2013年2月第1次印刷

定 价: 39.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子信箱:fd@pup.pku.edu.cn

第二版前言

《税法学案例教程》于2007年7月首版首印,与《税法学教程》配套使用,收到良好的效果。因为税法学在华东政法大学经济法学院是限制性选修课,课时仅仅36学时,要在这超短的课时内,讲完内容丰富、体系庞杂的税法学,教学质量必然大打折扣。因此,顾及学生的整体水平和兴趣,授课内容以疑点、难点、重点为主,且理论色彩浓一些,实务部分便依赖于这本《税法学案例教程》供学生自学。同时,对感兴趣于税法学或有志于将来从事税法学研究和实务操作的学生,全校开了“税法学案例分析”这门任意选修课,这本《税法学案例教程》就是所用教材。

然而,由于当时时间仓促,尤其是《企业所得税法》刚刚通过,实施细则尚未出台,该书在体系安排和局部内容方面存在一些不尽如人意之处。随着社会主义市场经济的不断发展,我国进入新一轮的税制改革,房产税、“营改增”又都在上海试点,税收法律制度发生了很大变化,试点中的案例也层出不穷。为此,我们首先修改了《税法学教程》,与此相配套,又着手修改本教程。此次再版,在继承原版总体框架的前提下,对陈旧的内容做了大幅度的调整和修改,即更新了原版因税收立法的局限所不便融入的内容。

本教程修订由陈少英负责全书的总纂和定稿,参编人员按编排顺序具体分工如下;

第一章税法总论案例:由陈少英撰写;

第二章流转税法案例:第一节增值税法案例由陈焯撰写,第二节消费税法案例、第三节营业税法案例、第四节关税法案例由黄建贤撰写;

第三章所得税法案例:第一节企业所得税法案例由王轩之撰写,第二节个人所得税法案例由刘洁撰写;

第四章其他税种法案例:由刘洁撰写;

第五章税收征管法案例:由林莎撰写;

第六章税收处罚法案例:由沈毅撰写;

第七章税收救济法案例:由黄建贤撰写。

在编写教材的过程中,我们参阅、借鉴、引用了许多来自税收实务部门的典

型案例和许多专家、学者、同仁设计的案例。在此,一并致以深深的谢意。尽管我们再版本教程的过程中付出了许多艰辛,其间几易其稿,但即使现在出版了,许多案例分析仍在探索之中。因此,书中难免存在疏漏和错误之处,殷盼读者予以批评、指正。

陈少英

2013年1月于华政园

目 录

第一章 税法总论案例	1
第一节 税收基本原理.....	1
第二节 税法基础理论.....	13
第三节 税法的基本原则.....	22
第四节 税收债务法原理.....	42
第五节 中国税权.....	48
第二章 流转税法案例	55
第一节 增值税法.....	55
第二节 消费税法.....	87
第三节 营业税法.....	99
第四节 关税法.....	120
第三章 所得税法案例	129
第一节 企业所得税法.....	129
第二节 个人所得税法.....	161
第四章 其他税种法案例	187
第一节 财产税法.....	187
第二节 行为税法.....	202
第五章 税收征管法案例	208
第一节 税务管理法律制度.....	208
第二节 税款征收基本制度.....	230
第三节 税款征收保障制度.....	241
第六章 税收处罚法案例	253
第一节 税收处罚法的一般理论.....	253
第二节 税收行政处罚.....	256
第三节 税收刑事处罚案例.....	262
第七章 税收救济法案例	279
第一节 税收救济法一般理论.....	279
第二节 税收行政复议.....	285
第三节 税收行政诉讼.....	293
第四节 税收行政赔偿.....	297

第一章 税法总论案例

第一节 税收基本原理

§1 税收的产生与发展

▶▶▶ [案情介绍]

大家看到过“贡、助、彻、役、银、钱、课、赋、租、捐”等字眼吧,这些字眼蕴藏着什么含义?或许有人知道,它们都曾是税收的别称。那么,从这些税收称谓的字面意义中,你能发现某些泾渭分明的区别吗?如“贡”、“助”、“捐”、“赋”似乎把税收看做人们的自愿奉献,与“义务”内涵相当;而“彻”、“课”、“役”则显示出严厉的掠夺或强迫特征。

▶▶▶ [问题]

请从这些不同含义的税名中分析税收产生、发展的历史过程。

▶▶▶ [案例分析]

税收是一个十分古老的财政范畴,其历史同国家一样久远。早在数千年前的古希腊、古罗马和古埃及,它就作为国家取得社会财富的一个重要工具而产生和发展起来。在中国,即使以春秋时代的鲁宣公(公元前594年)实行“初税亩”作为税收正式形成的标志来计算,税收也有2600岁高龄了。

在西方国家,税收发展受经济、政治制度变迁的影响较大,大致经历了四个阶段:第一阶段为自由贡纳时期。在氏族社会末期和奴隶制社会初期,国王因公产收入难以满足公共需用的增加,逐渐开始依赖人民自由贡献的劳力和物品。那时,税收在人们的观念里含有捐赠、馈赠的意思。古拉丁文“doaum”和古英文“Benevolence”便含有此意。后世广泛使用的“捐税”一词,多来源于这一时期。第二阶段为税收承诺时期。随着国家的发展、君权的扩大,以及公共费用和王室费用的急剧增加,国家收入愈感不足。这时,单靠人民的自由贡纳难以满足需要,特别是一些临时性的财政急需,例如,16世纪的德国曾征收过一种“恳请税”,这种税只能在发生以下三大紧急事件时予以课征:国王被俘、国王嫡子成年和长女结婚嫁人。开征这种税需要得到由贵族、僧侣与自由民等阶层组成的民会的承诺。承诺关系即可视为契约关系,通常只限于征一次,因此,这一时期亦可称为政府恳请人民帮助或人民协助政府的时期,拉丁文“Precarium”和在欧

州行用数百年之久的德文“bede”等,均含此义。第三阶段为专制课税时期。时至中世纪,欧洲国家经历宗教改革和国际战争,中央集权制度和常备军制度都已确立。由于君权极度扩张,政费军费膨胀,国王实行专断课税。一方面,为笼络贵族、僧侣,给予这些阶层减免税特权;另一方面,则废除往日民会税收承诺制度,使纳税成为人民在法律上必须履行的义务和对国家所作的牺牲。这种意义的税收见于古代法文“gabelle”和近代法文“abgade”,以及通用的意大利文“dazio”等。第四阶段为立宪课税时代。近代资产阶级国家,不论实行君主制或共和制,凡开征新税、废除旧税,或制定、修改税法,都须以不违宪为原则,并经民选的议会审议通过。国家课税权不复操之于君主,而是操之于民意机关,人民最终掌握了课税权。贵族、僧侣及其他任何阶级、阶层不再享有豁免税收的特权,纳税普遍原则和征税确定性原则得到广泛承认。近代税收使用的“课税(Tax)”,就属现代意义的税收。

在中国,税收由原始意义上的租税不分,发展到国家课税权正式确立阶段,其间也跨越了约一两千年的漫长过程。夏、商、周是我国三个最早的奴隶制国家,当时的税收分别采取了贡、助、彻三种低级形式。《孟子·滕文公上》记载:“夏后氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻,其实皆什一也”。夏王朝的贡赋分为两种:一种是王室对其所属部落,以及用武力征服的部落所强制征收的土贡,贡品通常为当地的土特产品;另一种是平民因耕种土地而向贵族或王室的贡纳。到了商代,贡法演变为助法,后者是与井田制相联系的一种力役课税制度。其主要内容如古书记载的:“方里而井,井九百亩,其中为公田,八家皆私百亩,同养公田。公事毕,然后敢治私事”。及至周代,助法进一步演变为彻法。“彻”有彻取之意,即每户农奴或平民耕种的土地,在收获之后,要以其中一定的产量交纳给王室,即“民耕百亩者,彻取十亩以为赋”。贡、助、彻之所以为我国税收的初级形式,是因为在当时的土地王有制或分封制下,国王既是国家政治权力的象征,又是全国最大、最高的土地所有者,国家以贡、助、彻形式征收土地产物,既有税的因素,又有租的成分,具有租税不分的性质,正如马克思所指出的:“如果不是私有土地的所有者,而象在亚洲那样,国家既作为土地所有者,同时又作为主权者而同直接生产者相对立,那末,地租和赋税就会合为一体,或者不如说,不会再有什么同这个地租形式不同的赋税。”^①所以,后世广泛使用的“租税”一词,明显带有那个时代的痕迹。只是到了春秋时代的鲁宣公十五年(公元前594年)开始对私田按亩征税,才正式确立了以私有制为基础的、完全意义上的税收制度。中文“税”字,也最早见之于鲁国的“初税亩”。“税”字从“禾”从“兑”,“禾”指农产品,“兑”在古时含有交送、交换之意。若将两字结合起来理解,税即

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷,人民出版社1974年版,第891页。

为农民缴纳给国家的产品。常与“税”字组合使用的“赋”字,从“武”从“贝”,“贝”即贝壳,古时曾做过货币使用,武指军队或战争,若将两子结合起来理解,“赋”即为国家征集用于供军队打仗的资财。《汉书·刑法志》记述:“有税有赋,税以足食,赋以足兵。”这就说明了税与赋在古时的不同来源和国家财政的不同用途。

税收的产生、发展的历史,似乎证实了一条规律,即现今世界大多数国家的税收,大都经历了一个由自愿贡纳到强制课征,再到立宪征收的逐渐进化过程。在这个过程中,国家始终是课税的主体,国家政治权力对税收的约束力也由小变大,由弱到强,最终形成国家至高无上的课税权。

§2 税收是国家存在的经济体现

▶▶▶ [案情介绍]

伊斯兰教的最高经典——《可兰经》规定:信教徒穆斯林负有五大宗教义务,其中之一是必须完纳“载卡”,汉译为“天课”,即税收。《可兰经》第二章第八十三节曰:“你们应当只崇拜真主,……谨守拜功,完纳天课。”在伊斯兰教徒看来,完纳天课是真主的旨意,它和礼拜、斋戒、朝觐等一样,必须严格遵守,自觉缴纳,不容置疑。

基督教也声称:耶稣招收了十二个门徒,其中就有一名是政府的税吏。8世纪后,基督教会的政治权力不断扩大,罗马教会成为无界之国。教会凭借其神权和政权力量,开始广为直接地征收什一税,其中分作大什一税(征粮食)、小什一税(征蔬菜)和血什一税(征牲畜)。

▶▶▶ [问题]

税收是一种神圣的宗教职责和义务吗?

▶▶▶ [案例分析]

透过神的“灵光”,我们从中不难看到税收对于维持神坛权力和世俗权力的意义。

税收作为国家取得财政收入的一种方式产生并发展起来,只能是国家政治权力与私有财产制度相互矛盾的结果。国家作为凌驾于社会之上的“怪物”出现之后,需要建立军队、警察、法庭、监狱及其他国家事务管理机构,履行政治职能、军事职能和社会协调职能。国家为了维持其存在和实现其职能,必须消耗一定的物质财富,因而就必然需要通过一定的途径、采取一定的方式取得财政收入。税收就是国家依赖政治权力,以征税的方式取得财政收入的主要途径和主要方式。

在漫长的奴隶社会和封建社会里,税收不仅供养着帝王君主们奢侈糜烂的

宫廷生活,驱动着千百万将士投入血与火的拼搏和杀戮;它也曾构筑起绚丽多姿的人类文明,从埃及的金字塔、中国的万里长城到欧洲的哥特式尖塔。同时,税收还是社会一切非生产性阶级、阶层赖以生存的物质源泉。马克思曾指出:“国家存在的经济体现就是捐税。”“捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和舞蹈女演员、教师和警察、希腊式的博物馆和哥特式的尖塔、王室费用和官阶表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”^①

1899年,美国最高法院对于国家税权的意义曾作了极其精辟的阐释:课税权是一种伟大的权力,整个国家组织就是以它为基础,正如同空气对于自然人的重要一样。课税权实为国家存在的繁荣所必需,它不但是一种破坏的权力,同时也是一种保持生存的权力。正因为如此,无论是贪暴的君主,还是开明的总统,都将课税权视为国家生存的重要支柱。

本案例中将税收说成是一种神圣的宗教职责和义务,只不过是当时的统治者为了掩盖以征税盘剥人民的行径而蒙骗人民的一种说法。

§3 税收被现代国家赋予新内容

▶▶▶ [案情介绍]

有位中国记者在美国总统大选期间采访一位年近七十的老人。当问及她为何要投票选举自己信任的但又主张增税的候选人时,这位老妇人顿感惊诧。她耸肩摊开双手指着负责投票站治安的警察道:“如果政府没有税收,谁来为他们支付工资呢?”

生活在社会主义制度下的每一位中国公民,当其踏着改革的旋律,步入21世纪,享受着改革带给每一个人的累累硕果时,是否想过诸如三峡工程、小浪底工程、航天工程、京九铁路、南昆铁路、西气东输管道等一大批重大工程与其依法履行纳税义务有关呢?

▶▶▶ [问题]

试分析现代国家与税收之间的关系或现代国家即税收国家。

▶▶▶ [案例分析]

现代国家财政不同于封建国家财政的明显特征之一,是财政支出的范围从主要满足王室奢耗和对外战争需要,逐步扩大到直接服务于社会公共和保障事业,这种情况赋予现代税收不同于封建税收崭新的内容。

现代国家的税收究竟有哪些新内容?德国学者 Issensee 在总结税收国家的

^① 《马克思恩格斯全集》第4卷,人民出版社1958年版,第342页。

个别特征和要件时进行了归纳：^①

1. 历史上自然经济时代,人民负有劳务或实物缴纳义务;现代国家则为信用经济,以货币经济为基础,税收的缴纳以金钱给付为原则。

2. 现代国家的军队及官僚制度,人事费用的开支源源不断,因此,人民对国家所为的金钱给付必须定期进行。

3. 由于国家支出持续增长,财政需求不断膨胀。因此,税收成为现代理性国家的特征。

4. 在非主权国家时期,税收无非是诸侯国对宗主国的一种捐助,其政治基础在于诸侯国的同意或协商。但就民主国家而言,税收是基于单方、强制、高权的命令,它象征着主权,目的在于确保多数统治及代议意思的形成。

5. 现代国家的税收义务与纳税人的对待给付无关,目的税、规费、受益费只是一种例外的存在,不是现代国家的基础。

6. 现代国家以税收作为取得财政收入的唯一目的,可以免于为开辟财源而自行从事经济活动。这就使得其区别于自营经济国家或企业国家。

7. 现代国家的税收不仅是一种负担,同时也是经济自由和职业自由的保证。因为国家虽不从事经济活动,却留于社会进行开发,参与社会主体无力进行的经济活动。

8. 现代国家以国家、社会二元化为前提,即国家的理念基础是自由主义,国家拥有课税权,课税客体(所得、不动产、营业)的处分权则归于社会,并由法律予以保障。

9. 现代国家的税收不排除遵循民生福利原则和社会分配政策,从而一定程度上偏离财政收入目的和自由放任理念。

10. 现代国家遵循课税平等原则和税源保持原则。纳税人如果需要为社会而牺牲个人利益,只有当平等分配时,才有义务负担;税收以国民经济支付能力为基础,因此课税不能过度,以免伤及税本,导致税源枯竭。

综上分析我们认为,现代国家即税收国家可以概括为以下几点:

1. 税收国家是宪政法治国家的前提

“法治国家受其基本权及法治原理拘束,原则上须保障私有经济秩序。由于此种保障之限制,国家之财政需求,不得不主要依赖人民纳税。国家收入取诸租税,国家无须拥有公有财产,或经营公营事业,财产与营业得以充分私有。……没有纳税义务,即不可能有经济自由;不存在租税国家,就不可能有以经济自由为中心之实质法治国家。”^②也就是说,在税收国家,国家财产与人民财

^① 参见葛克昌:《国家学与国家法》,月旦出版公司1996年版,策145—149页。

^② 葛克昌:《租税法:第一讲,租税与现代国家》,载《月旦法学教室》第17期。

产之间存在着明晰的产权边界,国家不可能再通过暴力方式攫取私有财富,赋税方式的适用意味着国家对于财产权作为宪政在先约束的认同。

2. 税收国家以私有经济体制和个人经济自由为基础

税收国家本身是“无产”的,既不拥有公共财产也不经营公共事业,更谈不上有任何收益;而私人是“有产”的,国家要获取财政收入,只能依靠税收,即所谓的“藉由征税分享私人之经济收益以为国用”^①,税收国家对税收的高度依赖性,使之必须保障个人利益的有效运作。国家财政支出越高,越需要仰赖个人追求自我利益的驱动力。

3. 税收国家的主要财政收入是税收

从收入层面对国家进行定位,税收国家和资产收益国家是现实中财政国家的典型形态。^②在实行财产私有的条件下,国家不能凭借所有者身份获取收入,只能依法课税,以税收充当国家的主要财源。相比而言,税收收入是最稳定、最可靠的,在各种收入形式中最适合于现代国家。

由于税收国家以私有经济体制和个人经济自由为基础,因此,在西方学者的观念中,税收国家理论不可能适用于公有制国家。^③的确,在改革开放之前,中国是一个典型的“资产收益国家”,国有企业上交的利润是财政收入的主要形式。随着市场化改革的深入,中国目前的国情与税收国家的要求逐渐契合,主要表现在:

1. 市场经济体制的确立。《宪法》第15条规定:“国家实行社会主义市场经济”。尽管中国离真正的市场经济国家还有一段距离,但市场机制在经济资源配置中的作用已经越来越重要。随着市场化进程的深入,国家社会二元化的情景开始呈现。国家虽然可以从社会中获取一定的物质资源,但必须尊重市场主体的财产权利,不能滥用权力。^④

2. 产权多元化的形成。《宪法》第7条规定:“国有经济,即社会主义全民所有制经济,是国民经济中的主导力量”。第11条规定:“在法律规定范围内的个体经济、私营经济等非公有制经济,是社会主义市场经济的重要组成部分”。这是中国实现产权多元化的最高法律依据。今天的中国,公有制经济一统天下的

^① [日]北野弘久:《日本国宪法秩序与纳税人基本权——租税国家的宪法保障装置》,陈刚、雷田庆子译,载《外国法学研究》1998年第2期。

^② 一般说来,政府的服务成本不是在所有领域都能够进行准确计量的,规费收入只能成为财政收入的辅助形式,难以占据主导地位,因此,“规费国家”暂时还只能停留在理论层面上;由于公债形式要求国家具备相当的偿还能力,公债的信用又主要建立在税收收入的基础上,因此,“公债国家”只能用来分析一种税收国家的非正常状态。

^③ 例如,Issensse认为,由于社会主义国家对最重要的生产工具完全社会化,对税源自行加以掌握,排除国家与社会的二元体制,使得自由主义国家失去存在的基础,因此,社会主义体系即意味着税收国家的没落。

^④ 2004年3月14日修正后的《宪法》第13条规定:公民的合法的私有财产不受侵犯。

情形已不复存在,代之而起的是一种多元化财产归属模式。^①

3. 国家与国有企业间利益分配的规范。在计划经济时代,国家是国有企业的所有者,它可以通过单纯的利润上缴方式调整其与市场的利益分配关系。但随着投资主体和产权的多元化,政府与市场的联系开始变得复杂,以往的制度无法普遍地发挥作用。为此,20世纪80年代,国家推行了两步“利改税”,最终使国家与国有企业之间的利益分配关系走上规范。从财政收入的角度,国家在国有企业面前表现出双重身份:作为所有者,向国有企业收取投资利润或孳息;作为权力者,向国有企业课征税收。税收开始面对所有的经济形式发挥普遍调整作用。

4. 税收在财政收入中的地位越来越重要。从中国近年来财政部向全国人大提交的预算报告看,在财政收入中,税收所占据的比重非常之高。^② 虽然中国不是一个建立在自由经济基础上的福利国家,但特殊的国情使财政支出的负担和压力丝毫不比西方国家小。在其他财政收入不变的情况下,税收收入的任何波动都会对财政支出形成巨大的冲击。^③ 因此,税收在国家政治经济生活中得到了足够的重视。

正如中国成功地引入市场机制,从而充分证明市场经济不是私有制国家的专利一样,在中国特殊的过渡时期,由于市场经济体制的引入,社会多元化的环境逐渐形成,税收在社会经济生活中发挥了远非计划经济时期可以比拟的作用,这些足以支撑税收国家理论。从这个意义上说,税收国家也不是私有制的专利。公有制低级发展阶段的运作形式,与私有制经济的原理存在许多共通之处。只要满足税收国家的形式要件,税收国家在公有制社会中也同样能够实现。

§4 税收本质在不同时代的回答

▶▶▶ [案情介绍]

20世纪80年代的中国,在一个乡镇街头,一位眼带老花镜、满口之乎者也的老者,正在为忙于春节的顾客书写对联、绘画作赋,且收入可观。当税务人员上前征收营业税时,围观的人群却愤愤不平。似乎纳税不应是这老者的义务,而

^① 私营企业、股份制企业、外商投资企业以及个体工商户等,在中国的经济生活中发挥了不可替代的作用,这是改革开放三十多年的成果。

^② 中国2006年税收收入为34804亿元,财政总收入为38760亿元,二者之比为89.79%;2007年的税收收入为45622亿元,财政总收入为51322亿元,二者之比为88.89%;2008年的税收收入为54224亿元,财政总收入为61330亿元,二者之比为88.41%;2009年的税收收入为59522亿元,财政总收入为68518亿元,二者之比为86.87%;2010年的税收收入为73202亿元,财政总收入为83102亿元,二者之比为88.09%;2011年的税收收入为89720亿元,财政总收入为103740亿元,二者之比为86.49%。

^③ 参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第34页。

税务人员倒成了沿街要钱的伪“行乞”。一位年仅十八岁的女税官,穿上税务制服的第三天,就信心十足地去集贸市场征税。这位姑娘怎么也没想到,自己的执法行为却无端地招致满街的白眼:“一个姑娘家,伸手就向别人要钱,也不害臊!”可见在那时,中国的普通老百姓还不知道税务机关为什么要征税。

政府为什么向人民征税,人民为什么要向政府纳税?对于这类问题,我们善良的祖辈和习以说经论道的儒生们,似乎不屑一顾,然而,它一直困扰着古今中外众多的政治家、哲学家、经济学家、伦理学家,乃至神学家。如今,这个命题仍旧困扰着我们普通的老百姓。其实,对于这类命题,在不同的社会和不同的国家,回答是不一样的,它涉及人们在社会政治、经济、伦理、道德等方面的价值观念。

▶▶▶ [问题]

试分析近代社会里在人民纳税观念中起支配作用的关于税收本质的理论。

▶▶▶ [案例分析]

从15世纪末至18世纪后期,资本主义生产关系开始在西欧封建社会的母体内孕育、成长。资本主义经济发展的原始积累过程虽然充满了征服、压迫、劫掠乃至屠杀,但也为人类社会的发展拨开了新世纪的曙光。在这一曙光的照耀下,一大批具有远见卓识和献身精神的资产阶级学者,以向皇权抗争的大无畏精神,挣脱宗教锁链的桎梏,以全新的政治思想提出了对税收本质的全新认识。

英国近代著名思想家霍布斯率先探究了国家建立和人民向政府纳税的内在原因。他吸收了古希腊先哲伊壁鸠鲁关于社会契约论的思想,将政治契约行为与商品契约行为相对,使契约成为一种法律事件:人们转让自己的权利如同售出商品一样,应当获得相应的等价补偿——国家对人民生命财产安全的保障。霍布斯认为,国家是由人民创造的。在国家未成立前的自然状态下,人和人的关系像狼一样,人类进行着一切人反对一切人的战争,人民为了保卫自己,必须依靠自己的宝剑。国家诞生后,原来自由人民的自然权利让渡给了主权者——国家,后者拥有绝对权威,同时也承担起保卫人民生命财产安全的责任。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之间的矛盾,他提出了关于税收本质的“利益交换说”。这种理论认为,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。因为国家取代人民进行防卫,一旦爆发战争,人民仍可以正常地从事劳作和生活。国家作为这种人民主权保护者的力量,正是靠人民勤奋劳动所缴纳的赋税得以维持的。霍布斯倡导的税收“利益交换说”,对封建税权神授观的冲击和影响是巨大的,它启迪着整整两代思想家。

英国“光荣革命”时期的思想家洛克,在1690年所著的《政府论》中,基于社会契约学说,特别是关于人民主权的国家论,考察了国家征税权与国民财产权、议会赋税赞助权与市民纳税道德之间的关系。他认为人民建立政府的目的,是要求政府保护私有财产,但政府若没有巨大的经费就不能维持。因此,凡享受国家保护的公民,都应当从他的产业中交出自己的一份,用于维持政府。国家征税不外乎是保护私有财产的代价。

18世纪法国小资产阶级思想家卢梭对这种思想极其赞赏。他说,国家的各种活动都对人民有利,人民应当按各人享受利益的多寡缴纳赋税。

法国另一位思想家孟德斯鸠在“利益交换说”基础上,进一步分析了国民纳税与私有财产及经营自由的关系。他提出纳税人缴纳赋税的数额,通常与其享受自由的程度成正比,给税收负担者以代价,那就是自由。

18世纪后期至19世纪初期,英国完成产业革命。资本主义生产方式在创造出空前的社会生产力,生产关系逐步走向成熟的同时,资本主义制度内在的根本缺陷也暴露无遗:周期恐慌,工人失业,贫富悬殊,城乡对立。加之当时社会主义运动广泛兴起,资本主义的“丧钟”似乎行将敲响。显然,在这样的历史条件下,“利益交换说”无法解释人民纳税后,其生活或生存的基本权利难以得到保障的残酷现实。生活于这一时代的英国古典经济学派理论的完成者约翰·穆勒,于1848年发表了代表作《政治经济学原理》。在这本书中,他提出了人民向政府纳税的“牺牲说”理论,无疑又开创了“柳暗花明又一村”的境地。^①穆勒批判了“利益交换说”,指出保护人民的生命财产安全,不是政府的唯一目的。政府的责任极为广泛,包括直接或间接地为社会谋取一切福利,免除灾害。“利益交换说”将政府和纳税人的关系用价格关系表现出来是不现实的,因为这种交换的价格是很难测定的。他从边沁的功利主义思想出发,将人民纳税看做是对国家所作的牺牲,对社会应尽的义务。

比穆勒晚近半个世纪的英国学者巴斯泰布尔则发展了穆勒的“牺牲说”。他认为赋税即个人和团体为履行公共的权力而进行的公共活动,在财富方面被强制分担的贡献。他对这个定义作了两点重要说明:(1)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。(2)赋税为强制性的公课,它意味着纳税人的牺牲。这种牺牲即使可通过政府提供的公共财物而获得利益,也不是因为纳税人纳税的结果,而是由于赋税的作用,它不属于直接与个别的牺牲(赋税)相比较而得到的

^① 其实,早于穆勒近半个世纪,法国庸俗经济学者萨伊就在其1803年发表的《政治经济学概论》中首先提倡过“牺牲说”:所谓赋税,是指一部分国民产品从个人之手转到政府之手,以支付公共费用和公共消费。课税在本质上是国民所作的牺牲。这些牺牲的价值或来源于国民劳动、土地或版本的年产品,或来自于以前储蓄和贮积的资本。

报偿。

早期资产阶级关于税收本质问题的理论如此丰富多彩,以至于我们不能不介绍对近现代国家征税理论发生较大影响的“公需分担说”。这种理论将国家看做是一个公共集合体,人民是其中的组成分子。因此,国家为履行公共职能的需要,人民不得不分担一定的份额。17世纪德国官防学派的著名学者克劳克曾说:“赋税若非出于公共福利需要,即不得征收。如果征收,则不能认为是正当的赋税。故征收赋税,必须以公共福利需要为理由”^①。满足国家的这种需要,从纳税人角度看,是人民对国家应尽的义务;从国家立场上看,课税又属于政府应有的主权。所以,有人将这种依据政治权力和公共需要进行的课征,称之为强制支付。现代财政学中普遍使用的一个税收定义,揭示了税收这种为满足公共需要且带强制性的分配手段的形式特征:税收是国家为实现某些社会经济目的,不考虑特殊利益,按照预定标准所进行的非惩罚性,但具有强制性的,从私人部门向公共部门的资源转移。

综上所述,利益说和义务说从利益关系和法律约束两方面,回答了人民为什么向国家纳税,以及政府向人民征税的依据问题。这些理论已成为现代社会构造市场经济秩序下的税收秩序的理论基础。依据这两种税收观念,我们可以将税收定义为:人民在国家保护下从事正常的生产和生活,对享受国家提供的公共利益而支付的一种报偿,并由此形成的一种以国家为主体,受法律关系制约的特定分配形式。

§5 我国对税收的分类

▶▶▶▶ [案情介绍]

圣洁化妆品股份有限公司因经营管理较好,连年盈利,2004年利润比上年增长20%。此外,该企业2004年3月将自己的一处房产转让给另一家企业,获利490万元;2004年5月,该企业为方便员工上下班购置了两辆大型轿车;2004年8月,该企业为开发新产品,从国外进口生产设备一套。

▶▶▶▶ [问题]

根据我国现行税法的规定,该企业2004年应缴纳哪几种税?税法对税收是如何进行分类的?

▶▶▶▶ [案例分析]

该企业应该缴纳的税有:增值税、消费税、营业税、土地增值税、城市维护建设税、企业所得税、关税、城镇土地使用税、房产税、车船使用税、车辆购置税、印

^① 转引自曾康华:《西方财税理论研究》,中国财政经济出版社2007年版,第71页。

花税。该企业是生产化妆品用于销售而盈利的企业,应就销售货物的新增价值部分缴纳增值税;由于化妆品属于我国法定的消费品的征收范围,故应缴纳消费税;该企业转让房屋给外企业并因此获利,属法定的销售不动产的应税行为,应缴纳营业税;该企业转让房地产时必然随同转让土地使用权,应缴纳土地增值税;因该企业缴纳增值税、营业税、消费税,故还应缴纳附加性质的城市维护建设税、教育费附加;该企业2004年利润增长20%,故应就其生产、经营所得和其他所得缴纳企业所得税;该企业购置了大轿车,故应缴纳车辆购置税;该企业进口了生产设备,应缴纳进口关税;此外,该企业在生产经营中少不了要使用土地、占用房屋、使用车船以及书立及领受合同、账簿等,因此应缴纳城镇土地使用税、房产税、车船使用税、印花税。

以上只是一个企业在一定时期缴纳的税种。不同的企业,由于其经营范围和经营业务不同,所应缴纳的税种也不同,见下表:

序号	企业类别		应纳税种
1	开采地下资源的单位和个人		资源税、增值税、企业所得税、个人所得税
2	生产货物的单位和个人		增值税、消费税、企业所得税、个人所得税
3	从事加工、修理修配劳务的单位和个		增值税、企业所得税、个人所得税、消费税 (代扣代缴)
4	商业批发、零售单位和个人		增值税、企业所得税、个人所得税
5	从事第	金融、保险企业	营业税、企业所得税
	三产业	房地产开发企业	营业税、土地增值税、企业所得税、个人所得
	的单位	其他从事第三产业的单位和个人	营业税、企业所得税、个人所得税
	和个人		

一国现行的税收体系^①就是由该国现行的税种构成的。国内外学者依据不同的标准对税种作了多种分类,现根据我国的税法^②对主要的分类作一简介:

1. 按照征税对象分类

在我国一般分为四大类,即流转税、所得税、财产税和行为税。这是税收的最重要、最基本的分类方法。

(1) 流转税类。流转税是指以纳税人的商品流转额和非商品流转额为征收对象的一类税收。具体是根据商品交换和提供劳务收费的流转额进行征收,它的经济前提是商品交换和劳务收费。征税是在商品销售和劳务收费之后进行

^① 税收体系就是由各个税种构成的内在和谐、统一的整体。

^② 经济意义上理解的税制同对税收体系的认识是一致的,因为从经济角度看,“税收制度是由各个税种构成的税收调节体系,它说明一国税制主要由哪些税种构成,哪些税种是主要税种和辅助税种及其调节方向和构成情况,因而也被称为税制结构”。参见董庆铮主编:《外国税制》,中国财政经济出版社1993年版,第2页。