

SHUIFA XINLUN

FA XINLUN

税法新论

SHUIFA XINLUN

王惠/著

SHUIFA XINLUN

工商出版社

税法新论

王惠 著



A0965460

工商出版社

责任编辑 张宏民

装帧设计 彩 林

图书在版编目(CIP)数据

税法新论/王惠著. —北京:工商出版社, 2002. 4

ISBN 7-80012-686-2

I. 税… II. 王… III. 税法—研究—中国

IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 014094 号

书名/税法新论

编著者/王惠

出版·发行/工商出版社

经销/新华书店

印刷/北京翌新工商印制公司

开本/850×1168 毫米 1/32 印张/15 字数/404 千

版本/2002 年 4 月第 1 版 2002 年 4 月第 1 次印刷

社址/北京市丰台区花乡育芳园东里 23 号(100070)

电话/(010)63730074, 63748686

出版声明/版权所有, 侵权必究

书号: ISBN 7-80012-686-2/F·330

定价: 28.00 元

(如有缺页或倒装, 本社负责退换)

目 录

第一章 税收与税法	(1)
第一节 税收原理	(1)
第二节 税法的概念及调整对象	(22)
第三节 税法与税收、税收制度和税收政策的关系	(25)
第四节 税法的制定与实施	(30)
第五节 税法的渊源与体系	(41)
第六节 税收法律关系	(46)
第七节 税种法要素	(51)
第八节 税收法律责任	(65)
 第二章 税法基本原则	(78)
第一节 税法基本原则的形成	(78)
第二节 我国税法的基本原则	(86)
 第三章 我国社会主义税制改革与税法建设	(92)
第一节 改革开放前的税收制度与税法建设	(92)
第二节 改革开放以来的税制改革与税法建设	(95)
第三节 1994 年税制改革与税法建设	(101)

第四节	“十五”税制改革与税法发展问题·····	(106)
第四章	税收体制法律制度 ·····	(114)
第一节	我国的税收管理体制·····	(114)
第二节	税收征管机关·····	(121)
第五章	税收征收管理法律制度 ·····	(126)
第一节	税收征收管理法概述·····	(126)
第二节	税收征纳关系·····	(139)
第三节	税务管理制度·····	(144)
第四节	税款征收管理制度·····	(151)
第五节	税务检查制度·····	(162)
第六节	发票管理制度·····	(166)
第六章	税务代理制度 ·····	(178)
第一节	税务代理概述·····	(178)
第二节	我国税务代理制度·····	(182)
第七章	税务行政司法制度 ·····	(187)
第一节	税务行政处罚·····	(187)
第二节	税务行政复议·····	(190)
第三节	税务行政诉讼·····	(201)
第四节	税务行政赔偿·····	(205)

第八章 国际税收法律关系	(211)
第一节 税收管辖权	(211)
第二节 国际双重征税的避免与消除	(215)
第三节 国际避税与反避税	(222)
 第九章 商品税法	(234)
第一节 商品税法概述	(234)
第二节 增值税法	(240)
第三节 消费税法	(267)
第四节 营业税法	(279)
第五节 关税法	(290)
 第十章 所得税法	(313)
第一节 所得税法概述	(313)
第二节 个人所得税法	(316)
第三节 企业所得税法	(339)
第四节 涉外企业所得税法	(361)
第五节 农业税法	(375)
第六节 我国社会保障税立法问题	(389)
 第十一章 资源税法	(395)
第一节 资源税法概述	(395)
第二节 资源税法	(401)
第三节 城镇土地使用税法	(404)

第四节	耕地占用税法	(409)
第五节	我国污染税立法设想	(412)
第十二章	财产税法	(423)
第一节	财产税法概述	(423)
第二节	土地增值税法	(426)
第三节	房产税法	(432)
第四节	契税法	(437)
第五节	车辆购置税法	(440)
第六节	我国遗产和赠与税立法问题	(444)
第十三章	行为税法	(451)
第一节	行为税法概述	(451)
第二节	印花税法	(453)
第三节	车船使用税法	(457)
第四节	城市维护建设税法	(461)
第五节	筵席税法	(463)
第六节	证券交易税立法问题	(464)
后 记		(470)

第一章 税收与税法

第一节 税收原理

在现代生活中,无论是总统高官还是平民百姓都回避不了纳税,可见税收与人们的关系有多么密切。那么,为什么会有税收?税收存在的意义是什么?税收的本质和特征又是什么?这些原本属于税收学的基本原理问题,其实亦是研究税法基本理论不可回避的问题。因此,凡对税法基本原理的研究无不从税收基本原理开始。

一、税收的产生

(一)国家的产生是税收产生的前提条件

关于税收的产生,中外经济学界出现过许多观点,现较为一致的认识是: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,它是在原始社会末期国家演变过程中,为满足国家行使公共权力、执行公共事务的需要而从社会产品分配中逐渐分化并独立出来的特殊分配形式。一般认为,原始社会时期,没有独立形态的社会公共事务,也没有专门执行社会公共事务的特殊机构,故不可能存在与之相关的产品分配。但原始社会后期,随着公共事务执行者的专职化,逐渐产生了国家。国家作为“社会公共职能的执行人”^①和“整个集体的共同利益的代表”^②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,举办公共事业等。为了执行上述职能,必须有相应的

① 《马克思恩格斯选集》第3卷,第222页。

② 《马克思恩格斯选集》第3卷,第218页。

物质保证,于是国家便借助政权的力量参与社会产品分配,并使之从其它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分配活动和分配关系——税收。正如马克思所说:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其它任何东西”。^①恩格斯也曾说:“纳税原则本质上是纯共产主义的原则,因为一切国家的征税的权利都是从所谓国家所有制来的。”^②“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。”^③

至于税收产生的过程,如同人类历史上任何事物的产生一样也经历了由萌芽到雏形,再到成熟的漫长过程。这个过程是与国家同时进行的,亦或是一先一后,已无从查考,人们的看法也不一致。据考证,在我国历史上“税”字最早见于《春秋》书中记载的“初税亩”。但这显然不是税收的最原始形式。税收的发展过程是从社会成员自愿贡献,到国家请求援助,再到国家强制征收。有人认为,我国夏朝出现的“贡”是历史上最初的税收形式。“贡”之意就是将产品献给国王或君主;在欧洲历史上,拉丁文中的 *donum* 和英语中的 *benevolence* 曾表示税收,而它们的本意是自愿献纳。因此萌芽阶段的税收具有自由贡献的特点。社会成员主动地向国王君主贡献,只是贡献何物、贡献多少、何时贡献都具有较大的随意性。随着国家职能的扩大,自由献纳已不能满足国家财政需要,于是在我国殷商时期出现了“助”,“助”不再是完全自发的由下而上献纳,而是先由上对下提出请求,然后再由下对上给予援助。援助什么、援助多少以及何时援助也不再是完全随意的,而是按照一定标准进行;欧洲历史上,拉丁文中的 *precarius* 和 *adjutorium* 以及英语中的 *aid*、*subsidy* 和 *contribution* 也表示过税收,它们的本意也是请求援助或给予资助。故雏形阶段的税收具有请求援助的特点。但伴随国家职能的进一步扩大和政治统治的增强,国家开始以强制手段主动收取社会产品,以满足其财政

① 《马克思恩格斯选集》第3卷,第22页。

② 《马克思恩格斯全集》第2卷,第615页。

③ 《马克思恩格斯选集》第4卷,第167页。

支出的需要。这时的税收已变成是单纯的由上向下收取,收取什么、收取多少、何时收取都有比较严格的规定。与以前的税收相比,具有明显的强制性。如我国历史上周代出现的“彻”,现研究认为“彻”具有强制和共通的含意;而英语中的 *impost* 和法语中的 *impôt, taxe*, 都曾表示过税收,其本意也是强制课征。显然,国家之所以强制征税,实质是国家职能的存在和扩展的本能反应。

(二) 社会经济条件决定税收的存在与发展

税收的存在与发展,还与相应的经济基础密切相关。生产资料私有制的建立和剩余产品的出现,是税收存在和发展的客观必要条件。因为,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力向国家提供财产,税收也不可能存在。

从税收演变历史看,最初的税收根植于自然经济条件下,体现的是自然经济税收,由于经济条件的制约,课税对象只局限于人身和土地;随着自然经济的解体、商品经济的发展和新经济形式的出现,税种和税制不断得到创新,如社会财富的增加导致财产税的开征、居民收入的提高为所得税开征奠定物质基础,商品的繁荣促进商品税制发展,世界经济的溶合致使各国税制日益趋向国际化。从税收的来源看,经济发展与否决定税源充足与否。只有生产规模不断扩大,生产速度持续增长,税源才会越来越充实,税收才会更加丰裕。

二、税收的特征

公共需要的满足和公共物品的提供,决定了国家必须有财政支持。国家获取财政收入的形式有多种,如可以对使用国有土地者收取地租,可以向国有企业收取利润,可以发行国债、增发货币、收取规费等。为什么人们一致认为只有税收才是实现国家职能的物质基础呢?因为税收在发展过程中被赋予了有别于其他财政收入的基本特征,这就是被大多数学者概括的“税收三性”。

1. 税收的强制性。自古以来国家征税从不受纳税人意愿的左右,税收总是由体现国家意志的税法直接加以规定,法律的强制力构成了税收的强制性。纳税人必须依法纳税,自觉履行纳税义务,否则将受到法律制裁。到了现代社会,税收的强制性还表现在国家税务机关必须遵从税法的规定征税,既不准横征暴敛,也不得随意放弃,税收的强制性共同作用于征纳税双方。^①

2. 税收的无偿性。国家向纳税人征税是一种单方面的法律行为,国家对具体的纳税人不承担直接偿还的义务,也不需要付出任何形式的直接报酬或代价支付。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。”但就整个社会而言,全体纳税人的纳税义务总量与全体社会成员从国家所取得的权利总量应当相等。所以马克思说:“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切,又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”^②在西方经济学家看来,纳税人一方面向国家纳税,一方面又享受国家提供的公共物品。我国的税收“取之于民,用之于民”的性质也说明税收归根到底还是有偿的。所以,税收的无偿性与有偿性是同一事物的不同表现,是对立统一的。只有当国家向纳税人提供的公共物品与纳税人承担的纳税义务在总量上处于均衡状态时,纳税人才会认为政府是高效、廉政的,进而才会主动依法纳税。

3. 税收的规范性。表现在国家征税总是按预先法定的标准进行的,征税之前国家首先制定颁布税法,规定征税的范围、标准和环节等,并保持相对稳定和连续、多次适用的特征,纳税人只要符合税法规定,就必须依法缴纳;征税机关在确定向谁征税、征什么税、征多少

① 注:有学者认为,税收强制性的提法不利于提高纳税人的纳税自觉性,“强制性”实际上是把纳税人推到被动地位,把纳税人放到强制的对象上,似乎纳税人只有等待国家来强迫纳税,而不是自己自觉、主动地申报纳税。其实随着社会进步和经济发展,自觉申报纳税已成主流,国家仅对个别人实施强制和惩处。见谢鉴泉:《对税收基本特征的再认识》,《当代财经》,2001.5。笔者认为,正是税收的强制性促使人们逐渐养成了自觉纳税的习惯,失去强制性的作用,国家就难保有稳固的财政收入。所以这种提法还是不妥。

② 《马克思恩格斯选集》第三卷,第10页,人民出版社1972年版。

税、如何征税时,也必须以此标准为依据。^①

近现代以来,税收的普遍征收性和公共目的性也越来越凸现,表现在税法规定的纳税主体日渐宽泛,征税对象多种多样,以及税收作为公共物品的最主要资金来源,着重以满足公共欲望、实现国家公共职能为直接目的。

上述特征是税收有别于其它财政收入形式的重要标志,只有同时具备,才可称其为税收。由于税收具有其它财政收入形式所不及的筹资能力,因而成为为国家提供稳定、充裕的财政收入的最主要形式。

三、税收的概念

税收的概念如同税收一样处于不断发展之中,不同时期的人们对税收的认识和理解不尽相同,由此造成税收定义上的差异。在我国历史上“税”字的本来含义是社会成员向国家缴纳一部分农产品,后经常与“赋”“租”“捐”等字连用,形成了“赋税”、“税赋”、“租税”、“捐税”等词语,表明“税”曾与“赋”、“租”、“捐”相通或相关。所以《说文解字》中解释:税者租也,租者田赋也,赋者敛也。而敛之意为集中、取得、征收。《周礼》上说:“周官太宰,以九赋敛财贿”,其意就是周朝主管财政的官,用九种税的形式取得国家财政收入。而“税收”一词在我国首次出现是1916年贾士毅所著的《民国财政史》一书中,^②其一般意义就是指税的收入,其中,“税”指社会产品中归国家支配的那一部分,“收”是收入的意思。随着社会的进步,税收内容的不断丰富,“税收”一词的性质也发生了变化,动词化的税收主要表示税的课征或征收,现已与“课税”、“征税”、“收税”通用,名词化的税收则指对社会产品的筹集。

由于税收在长期演变中形式纷繁,以致于产生认识上的诸多分

^① 注:长期以来多数人认为固定性是税收的三大特征之一,表现为征税对象及征收比例或征收数额等都是相对固定的,但这难以解释实践中大量存在的税种变更、税率调整、税收优惠等现象,因而笔者认为“税收的规范性”提法更为贴切。

^② 参见马国强著《税收学原理》第16页,中国财政经济出版社1991年版。

歧,对税收的定义也莫衷一是。但总体上看反映出人们在不同时期、从不同角度对税收本质和特性的认识,以及对税收感知的逐步深入。如1776年亚当·斯密在其《国富论》中将税收定义为“人民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”,点明了税收普遍征收性。随后英国财政学家巴斯特希尔认为“税收是人民或私人团体为供应公共机关的事务费用而被强制征收的财富”,进一步认识到税收的强制性特征。20世纪70年代英国学者西蒙·詹姆斯等在其《税收经济学》中指出“税收是由政权机构实行不直接偿还的强制征收”,强调了税收的无偿性。^①而日本《现代经济学辞典》则综合了古往今来人们对税收的各种基本认识,将税收定义为是国家或地方公共团体为筹集用以满足社会公共需要的资金,而按照法律的规定,以货币形式对私人进行的一种强制性课征。^②

综观我国学术界人们对税收概念的表述,同样是众说纷纭,莫衷一是。在此仅举几例:

1. 认为税收是“国家以其社会职能为依据参与国民收入分配的法定规范形式。”^③

2. 认为税收“是指国家为实现其职能的需要,按照法律规定,以国家政权体现者身份参与国民收入分配和再分配,强制地,无偿地取得财政收入的一种规范形式。”^④

3. 认为税收“是国家或政府为满足社会公共需要,凭借政治权力按法定标准强制、无偿地参与国民收入分配,取得财政收入的一种形式。”^⑤

4. 认为税收“是以实现国家职能为目的,基于政治权力和法律规定,由政府专门机构向居民和非居民就其财产实施的强制、非罚与不

① 参见金人庆主编《领导干部税收知识读本》第11页,中国财政经济出版社2000年版。

② 参见张守文著《税法原理》第7页,北京大学出版社1999年版。

③ 参见马国强著《税收学原理》第38页,中国财经出版社1991年12月版。

④ 参见刘剑文主编《财政税收法》,第141页,法律出版社2000年版。

⑤ 参见杨秀琴、钱晨编著《中国税制教程》第3页,中国人民大学出版社1999年版。

直接偿还的课征,是一种财政收入的形式”。^①

我们认为,税收作为一个经济概念,既是一种分配形式、也是一种分配活动,还是一种分配关系,但此地所要定义的“税收”的概念,只能是对税收这一社会现象最原始、最基本的功能的解释,它应当准确涵盖以下几层含义:(1)税收主体;(2)征税依据;(3)税收目的;(4)税收特征。据此,我们将税收定义为:税收是国家或政府为实现公共职能、满足公共需要,凭藉政治权力,依据法律规定,强制参与社会产品分配和再分配,无偿取得财政收入的一种形式。

四、税收的本质

税收的本质是税收与其他范畴区别开来的特殊规定性。任何社会经济中的税收都属于分配范畴,但在不同的社会经济形态下,分配的具体性质却是不同的。这就导致了不同历史时期、不同社会形态下人们对税收本质问题的争论。

如同税收产生和存在问题一样,关于税收本质问题,西方经济学中的公需说、交换说、牺牲说、社会政策说等理论观点亦各执一词。

公需说:也称公共福利说,流行于17世纪封建主义向资本主义过渡时期,代表人物是德国旧官房学派柯劳克,该学说认为税收是国家公共福利开支费用,征税的理由是公共需要。其理论基本点是认为国家的职能在于增进社会公共福利。

交换说:又被称为利益说、交易说、代价说,发端于18世纪初的法国,由小资产阶级思想家卢梭力倡,19世纪初以法国无政府主义者蒲鲁东为代表,后经亚当·斯密发展成英国古典学派的主张。此说以社会契约理论为立论基点,认为税收是国家保护公民利益时所获得的代价。

义务说:在19世纪后其由德国劳吾等资产阶级学者提出,它认为纳税是公民应尽的义务,任何公民都不得例外。

社会政策说:该说在进入20世纪后,由美国学者赛格里曼·汉森

^① 参见徐孟洲主编《税法》第5页,中国人民大学出版社1999年版。

提出的,他认为税收是矫正现代社会所得的财富分配不公的社会政策,国家通过征税可以改变收入和财产的不平等。

根据马克思主义的阶级分析方法和经济分析方法,我们可以发现,上述理论观点均未能揭示出税收的本质。供需说将税收的本质与税收的职能混为一谈,抹煞了国家的阶级本质,进而掩盖了税收的阶级本质。交换说错误地将国家和个人置于均等的地位,认为税收关系是一种等价交换关系,显然这种观点不仅非常片面,而且也抹煞了国家的阶级本质。义务说虽然揭示了税收的强制、无偿的属性,但尚未从税收产生的经济根源揭示税收的本质。社会政策说作为一种改良派理论,只是从一个侧面揭示了税收的作用但同样未能触及税收的本质,因为税收的调节功能固然可以在一定程度上缓和资本主义社会的基本矛盾,但不是根本的手段。

我国理论界对税收本质的阐述也不尽相同,出现的观点主要有国家分配说、国家公共需要说、社会费用分担说等,其中国家分配说是主流观点。

我们认为,税收本质应从社会本质和阶级本质两方面考查。自古以来,国家的存在离不开财政,庞大的国家机器的运转需要财政为动力。税收是维系国家存在的国家财政活动的最初形式之一。因而无论那种社会制度的国家,也不管其税收的具体方式如何千差万别,税收的社会本质是相同的。即从客观规律的要求来说,税收是国家在执行公共事务中“凭借政治权力强制地、无偿地参与社会产品分配而形成的特殊分配关系”,^①在这种分配关系中国家始终占据主宰地位,它集中反映了国家与各阶级、各阶层的经济利益关系。国家之所以征税,都是以维持国家公共事务、满足公共需要为前提,这是税收的共性,也是税收最原始的本质。

但是,由于在不同的社会经济形态下,执行国家职能的人都带有其阶级、阶层或个人的偏向性,都会在执行公共事务的同时或多或少

^① 参见徐孟洲主编《税法》第4—5页,中国人民大学出版社1999年版;金人庆主编《领导干部税收知识读本》第17页,中国财政经济出版社2000年版。

地为某个特定阶级、阶层或个人的利益服务,因而使国家职能与社会公共事务发生一定偏离,进而使税收本质出现不同的阶级特征。换言之,不同社会制度的国家其税收的阶级本质是不相同的。如资本主义国家的税收是资本主义经济制度的产物,从整体上看,它是为资本主义制度服务的,其实质是资产阶级为了本阶级的利益,凭借国家的政治权力,就国民收入原始分配后的收入,强制地、无偿地实行再分配,是对无产阶级和其他劳动人民的一种超经济剥削。而社会主义的税收虽然也是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配的一种方式,也带有强制性和无偿性的特点,但其本质是“取之于民,用之于民”的。随着腐败现象被铲除,国家机关及其公务人员公仆意识的提高和依法行政制度的建立,社会主义国家可以更好地执行社会公共事务,税收的整体有偿程度也随之更高,甚至达到完全的整体有偿。正如马克思所认为的税收最终将“以公益设施的形式还用于人民”。^①因而,社会主义税收与资本主义税收的阶级本质是截然不同的。

五、税收的职能

税收的职能,就是税收所具有的内在功能。税收的职能与税收的作用是一个问题的两个方面,两者相互联系但不能彼此代替。因为税收的职能是税收的内在属性,是抽象的、无条件的,是任何社会形态国家税收的共有属性。税收的作用则是税收职能的对象化外在表现,是有条件的,要受社会客观条件的制约。不同社会形态下的国家税收以及同一社会形态下不同国家的税收甚至同一国家不同时期的税收,在税收职能发挥的深度和广度上都存在差异。

从税收产生过程已经得知,税收的基本职能就是满足国家的财政需要。但经过漫长的历史发展,人们已认识到“税收不仅有助于国家的诞生,而且还有助于它的发展。税制是一种机构,它的发展促使其他机构的发展。国家的手上拿着税单,便可以渗透到私有经济中

^① 《马克思恩格斯全集》第12卷,第552页。

去,可以赢得对它们的日益扩大的管辖……一旦税收成为事实,它就好象一柄把手,社会力量可以握住它,从而变革社会结构。”^① 所以除了基本职能之外,税收逐渐被赋予了越来越多的新的职能。对现代国家而言,满足财政需要仍然是由税收本质所决定的税收的职能之一。现代国家的强大离不开强大的财政作后盾。从某种角度看现代国家就是税务国家。但在现代国家中,税收不仅仅只是财政收入手段。我们认为现代国家的税收具有四大职能,但也有不少学者认为税收主要有三大职能,即财政职能、调节职能(或经济职能)和监督职能。^②

(一)收入职能。这是指税收所具有的将一部分社会产品由社会成员手中转移到国家手中,成为国家的财政收入,以满足国家执行公共事务物质需要的能力。

税收自始至今,都是以国家取得财政收入为存在的根本原因,即使现代国家取得财政收入的手段已呈多样化的情况下,税收的收入职能还是无可替代的。因为任何其他手段都无法象税收这样形成稳定、广泛、持久、无偿的资金来源,所以取得财政收入是税收的原生职能,也是税收的最终职能。

税收的收入职能既表现在参与国民收入初次分配上,也表现为参与社会收入再分配。特别是在市场经济社会,市场机制失效、收入分配不公已成社会基本问题,只有依靠国家适度干预,才可能解决国民收入初次分配不公的问题。而国家干预的方式之一就是通过各种课税要素的选择,使再分配的效果及于全体社会成员。现不少税收学著作都只谈税收的财政职能,我们认为,如果只谈税收的财政职能,税收实现社会收入在各类主体间再分配的作用便被忽视了。

(二)调控职能。这是指税收所具有的引导经济活动和社会生

^① 参见何帆著:《为市场经济立宪——当代中国的财政问题》第36页,今日中国出版社1998年版。

^② 参见王诚尧主编《国家税收教程》,上册,第78页;刘剑文主编《财政税收法》,第143-144页。