

税法概论

易剑虹 编著

中国政法大学出版社



中财 B0003626

税法概论

易剑虹 编著

(12252/16)

中央政法学院图书馆藏书章

总号 376874

书号 F812.42/92

中国政法大学出版社

税法概论

易剑虹 编著

*

中国政法大学出版社出版

中国政法大学印刷厂印刷

新华书店首都发行所发行

*

787×1092 32开本 10印张 210千字

1991年1月第1版 1991年1月第1次印刷

ISBN7-5620-0523-0/D·465

印 1300 数 定价1.80元

绪 言

随着我国经济的发展，税收正在逐步扩大着自己参与分配的领域并已开始进入一部份人的个人生活之中。近年来，我相继写了些税法方面的文章，发表在全国一些报刊上，还应邀为渝州大学税收专业和重庆税务学校的学生讲授过税法课程。在这个基础上，我撰写了本书。

当前，许多国家都极为重视税法的宣传教育。美国甚至成立了一个委员会，专门负责在中小学教育中普及税法知识。我国台湾省高等学校的经济管理和法律专业也都开设了税法课。我国目前正在掀起一个宣传普及税法知识的高潮，对税法的研究也已经开始进行。但遗憾的是，系统、深入地从法学角度研究介绍税收问题的书籍目前还太少，我们应不甘落后。这便是使我能历时三年坚持不懈，写完这本书的精神力量。

本书力求从法的角度出发，联系税法的产生与发展，从国内税法到国际税法，从税法的形式到内容，从实体税法与程序税法等多方面，对税收进行尽可能深入的探索和分析，并试图使它与传统的国家税收以及名曰税法实际上与从经济学意义上分析税收相去不远的著作区分开来。不知这一愿望是否达到了。

在本书的写作过程中，司法部法学教材编辑部副总编周才储副编审给予了具体指导，北方工业大学经济法研究所所长张士元副教授提出了宝贵意见，还有许多朋友对本书寄予

厚望和支持。在此，我要向他们深深地致谢。

由于著者水平有限，书中难免诸多错误之处，我期待着读者对本书的毫不客气的批评。

易剑虹

1989年9月于重庆

目 录

第一章 税法的概念、特征和本质	(1)
第一节 税法的产生与发展.....	(1)
第二节 税法的概念.....	(10)
第三节 税法的特征.....	(12)
第四节 税法的本质.....	(16)
第二章 税法的作用	(18)
第一节 税法的规范作用.....	(18)
第二节 税法的社会作用.....	(22)
第三章 税法与税收、税收政策和税收制度 的关系	(27)
第一节 税法与税收.....	(27)
第二节 税法与税收政策.....	(29)
第三节 税法与税收制度.....	(33)
第四章 税收法律关系	(35)
第一节 税收法律关系的概念.....	(35)
第二节 税收法律关系主体.....	(37)
第三节 税收法律关系客体.....	(40)
第四节 税收法律关系的内容.....	(41)
第五节 税收法律关系的产生、变更和终止.....	(49)
第六节 征纳关系法律化——建立新税收 秩序.....	(51)
第五章 税法的期间与时效	(55)

第一节	税法的期间	(55)
第二节	税法的时效	(63)
第六章	税收法律责任	(66)
第一节	税法责任的概念和特征	(66)
第二节	税法责任的条件	(69)
第三节	税法责任的形式	(76)
第四节	漏税、偷税、抗税和欠税	(79)
第七章	税法的制订与实施	(83)
第一节	税法的制订	(83)
第二节	税法的解释	(89)
第三节	税法的实施	(94)
第八章	流转税法规定	(104)
第一节	产品税法	(104)
第二节	增值税法	(110)
第三节	营业税法	(120)
第四节	盐税法	(124)
第五节	工商统一税法	(128)
第六节	关税法	(132)
第七节	周转税法	(136)
第九章	收益税法规定	(140)
第一节	农业税法	(141)
第二节	国内企业所得税法	(146)
第三节	涉外企业外商投资企业所得税法	(158)
第四节	个人所得税法	(169)
第五节	社会保险税法	(182)
第十章	财产税法规定	(185)
第一节	资源税法	(186)

第二节	房产税法	(190)
第三节	契税法	(194)
第十一章	行为税法规定	(197)
第一节	使用行为税法	(198)
第二节	消费行为税法	(208)
第三节	交易行为税法	(214)
第四节	其它特定行为税法及地方税法	(219)
第十二章	税收管理法律规定	(234)
第一节	征收管理程序的法律规定	(234)
第二节	税收管理体制的法律规定	(245)
第三节	地方税法	(249)
第十三章	国际税法概述	(252)
第一节	国际税法的性质和特点	(252)
第二节	国际税法的渊源	(256)
第三节	国际税法的基本原则	(262)
第四节	国际双重征税及其免除	(264)
第五节	国际避税及反避税	(277)

第一章 税法概念、特征和本质

税法是在国家出现以后，为了取得税收收入而制订的法律，它经历了漫长的发展过程，逐渐从法律体系中分化、独立出来，并正在朝自成体系的相对独立的部门法发展。在这一章里，我们将通过对税法历史的考察，提出税法的概念并分析它的本质，以建立起税法的整体认识。

第一节 税法的产生与发展

1、税法的产生

在原始社会，社会成员之间地位平等，产品平均分配，人与人之间的关系没有阶级关系。调整人们行为的规范是习惯、宗教教规等。在那时，没有专门的凌驾于社会成员之上的暴力机器——国家，也就没有由国家制订或认可的法律，也没有征税的需要与可能，因也就谈不上税法的制订与实施。到了原始社会的解体，出现了私有制，也产生了国家。国家为了维持其统治的需要，就要有足够的物质基础，而这个物质基础正是靠国家利用其暴力强制作后盾而无偿地向其被统治者征收的。这种强制征收的依据——在其初期往往是统治者的诏令甚至随其个人喜好而出的片言只语，或者统治者假托神的意志，利用原有习惯。这，便是税法的最初形态。税法的形成经历了一个漫长的过程。由于年代久远，现在对其产生的研究尚缺乏足够直接的资料，多据传说及后人记载。如中国第一个奴隶制国家——夏代所有的税收制度，

就是据《史记·夏本记》中“自虞夏时，贡赋备矣”的记载而认定的。而公元前4000年至公元前1世纪之间的古埃及法虽已全部亡佚，但从流传下来的画像及有关审判记录等资料看，已有土地税法的内容，当时的土地税具有租税合一的性质。而这些税法，传说是由当时的几个著名的法老制订的。

2、古代税法

古代税法指自税法产生以后至封建社会末期的税收法律制度。在这个时期里，税法主要是成文法，但与其它部门法混在一起即诸法合一，同时和宗教礼仪、教规等也分不开。在内容上，以土地税（田赋）制为主，同时对工商税收的立法也有一定的发展。

中国奴隶制社会西周以前夏、商时期的税法记载较为模糊，只是《孟子·滕文公上》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。”而西周时税法则已比较完备了。《周礼·大宰》中载有邦中之赋、四郊之赋、邦甸之赋、家削之赋、邦县之赋、邦都之赋、关市之赋、山泽之赋、币余之赋等“九赋”，谓田赋、人头税、商税、货税等诸税齐矣。《周礼·地官》等篇规定了详细的计税标准和税目。春秋时期，由于井田制瓦解，旧的奴隶制无法维持，各诸侯国相继实行“履田而亩”的田赋制度，其中尤以鲁国的“初税亩”录为著名，即按土地的多少和好坏而征收赋税。同时，征收过境税（关税）。战国时期，封建地主阶级已掌握了政治权力，他们更是重视税法的作用。其中秦国“以卫鞅为左庶长，卒定变法之令”，不仅征田赋，还征户赋。

秦统一中国，建立了封建制集权国家。秦代税法进一步肯定和发展了以往的赋税制度。《秦律》中许多章节有税收的规定。公元前216年颁布“使黔首自

实田”的法令，令地主和有地农民自报占地数，按定制缴纳田赋。此外，秦代还加征一种“口赋”。秦律规定废除关税。汉朝承秦制，“既收田租，又出口赋”（《汉书·食货志》）。汉律还要求农民按田亩如实向国家报告交纳租税额，只是鉴于秦亡的教训，被迫减低税率。汉景帝时为三十税一，后代多遵此制。但是，汉代除田赋外，还征“算赋”、“口钱”和“更赋”。“更赋”为力役之称。汉代在重农抑商观念下对商人重课市税，公元前129年武帝令出算：非吏比者、三老、北边骑士轻车以一算，商贾轻车二算，船五丈以上一算。公元前119年始课税于缗钱。汉代王莽还曾颁行过世界上最早的所得税性质的法令，据《汉书·食货志下》记载，“取诸众物鸟兽鱼鳖百虫于山林水泽及畜牧者，嫗妇桑蚕织红纺织补缝，工匠巫医卜祝及它方技商贩贾人坐肆列里区谒舍，皆各自占所为于其在所之县官，除其本，计其利，十一分之，而以其一为贡。”魏晋时期，于280年和485年分别颁布《占田令》和《均田令》，实行田租户调的赋税制度。北魏后至隋朝时，也颁布过类似的均田令和租调法。三国后期又重新颁布关税法令，恢复征收关税。晋统一天下后至隋均行“散传之制”的市税法。唐初颁布租庸调法，租以丁抽，调随土出，以绢布代役则为庸。公元780年鉴于土地兼并的状况，又颁行两税法，废除租庸调和其它杂税，统一征收以田而计的地税和以财产为依据的户税，并分夏秋两次征收，中央定总税额，各地依分配的数目征收，带有配赋税性质。这种税收征收期制度后来为宋元明清皆兼采之。宋代两税之外还有丁口之赋和杂变之赋。王安石曾颁布方田均税法和募役法，但不久即被废除。宋代商税法已是重要税法之一，征收住税和关税。元至明初皆仿袭唐

宋税法。明中叶，实行“一条鞭法”，其主要内容是以银代物，徭役银按地亩而不再按户丁分派。这是实物税向货币税的发展。明代还立关设卡征收通过税，并确定了“商税俱三十分税一”和“凡物不鬻于市者勿税”的商税原则。清初袭用明代一条鞭法，1722—1735年推行“地丁合一”，结束丁长期地户丁分别征税的历史，完成丁赋役合并。随着商品经济的发展，清代对关税法极为重视。1761—1776年间编制的《钦定户部则例》中有“关税”五卷，“税则”二十九卷。清代还制定了许多货物税和契税、当税、牙税等法令。当然，清代为贯彻其海禁和鞭制国内商品流通的政策商税法极为严酷苛重。在《大清律例》中有《户律·课程》专章规定赋税的内容。

中国古代税法关于不依法纳税的惩罚规定是极其严酷的。《秦律》规定官吏已收田赋不上交即以匿田罪论处。《汉律》规定“占不以实，家长不身自书，皆罚金二斤，没入所不占物及贾钱县官也。”汉书记载“……十余人坐度田不实，皆下狱死”。《唐律》规定里正、州、县官负责按法令授田、收田、征课。三事失一者，则分别处以笞刑或杖刑。课税违期也处笞杖刑。宋元明清的法律也有类似规定。在商税方面的罚则也很多，《大明律》规定商人若不纳税，“笞五十，物货一半入官。”清代法律规定更为严酷。

在古埃及和古代亚洲奴隶制国家的法律中，也多处有赋税的规定。在公元前20世纪楔形文字法的伊新国王法典中，还有关于房屋税的有关规定。迄今发现的保存最完整的古代法典——公元前18世纪的《汉穆拉比法典》中就有“纳贡人”不得出卖田园房屋的规定，还规定自由民不得购买与赋役有关的房屋。说明当时不仅有土地税还有财产税存在。公元前十五世纪的《赫梯法典》中规定丁税收豁免的条件。古希

腊法《雅典政制》中已有“收款官”的规定，可见当时对税务机构的建设已很重视。古代巴勒斯坦的宗教典籍《旧约·法律书》中更以神的身份命令：“你要从你庄稼中的谷和酒醉中滴出来的酒，拿来献上，不可迟延。”古印度法中约公元前1000年代中期或前6世纪的《乔达摩法经》中，已有专章《收入与赋税》，其中详细规定了土地税、商税、及货物税的征税标准和手工业者为国王服代税劳役的标准。稍晚的《摩奴法典》更是不仅用专章规定了征税标准，而且还规定了一些简单的赋税原则。如经常征税、渐渐征税，“不得过份贪婪地征税而剪断国王或他人的根”等等。

进入中世纪后，欧洲大陆封建制度得以建立和发展，在这个过程中，宗教势力日益壮大。许多教会成为社会支柱和国际中心，在政治经济和思想上形成巨大的统治力量。法律上，宗教权力得到确认，并且政教合一使许多教义教规同时又是法律。这在税法上也得到了反映。欧洲中世纪两大法律之一的日尔曼法主要是习惯法和判例法。约7世纪法兰克王国《国王颁赐特别权文件》中已将征税权赐予教堂。约8—9世纪的法兰克王查理大帝颁布了许多敕令，其中《庄园敕令》中规定了管理人员必须在圣诞节前向其报告纳税人数目和税收收入。在《关于萨克森地区的敕令》中规定了向教会和教士缴纳赋税的标准。英国早期的西撒克逊伊尼法典中有关教会税的规定，包括必须在圣马丁节前付清。如有人不交，他必须先纳60先令的罚款，并按原数的12倍交教会税。欧洲中世纪另一重要法律是教会法。十一世纪末，罗马天主教会征收什一税和其他教会捐税，教会还立法征收犹太人税。在伊斯兰中世纪法中，最主要的法律渊源于《古兰经》，其中规定的穆斯林的义务中有课功一节，后来成为国

家以宗教名义向穆斯林征税的一种制度。随着商业的发展，有关工商业税收的法律表明商税在中世纪已有发展。9—10世纪拜占廷《市政录》中许多关于工商业行会的规定中，就有交纳商税的内容。14世纪以后，随着行会革命的兴起，行会在反封建斗争中进行城市自治，自行管理行政，自定税制，废除苛重的税收，公开税收的用途。1215年英皇约翰被迫签署了《英国大宪章》，被迫取消一些额外赋税。

3、近现代资本主义税法

17世纪末，资本主义开始在欧洲各国确立下来。资本主义国家用法律形式确立自己的统治的方式便是纷纷制订宪法。在这些宪法或宪法性文件中，都肯定了资产阶级国家的征税权。在英国资产阶级革命初期的几部宪法性文件中，如《大抗议书》、《英国民权法》、《权利法案》等，都有依法征税，反对随意征收的内容。1791年法国宪法第13条规定：

“为了……公共赋税就成为必不可少的；赋税应在全体公民之间按其能力作平等的分摊。”《美国独立宣言》中明确提出反对英国殖民统治者的繁重课税，并在后来的《联邦组织法》、《联邦条例》和1787年《美利坚合众国宪法》中确立了自己的赋税制度。1889年《日本帝国宪法》第二十一条规定“日本臣民，遵从法律所定，有纳税之义务。”并在“会计”一章专门规定了有关赋税原则和办法。以后各国历次制订的宪法中也都有类似规定。对于具体的税收问题，各国已单独颁布单行法令予以确定。例如英国于1799年至1842年间多次颁布和修订所得税法令，是资本主义国家中最早施行现代所得税的国家。美国在1913年也颁布了《联邦所得税法》，其它资本主义国家也纷纷施行所得税。但在20世纪初以前，各国税收仍以消费税和关税收入为主。如英国当时

一直施行消费税法。美国于1787年根据宪法征收国内消费税，1789年实施《关税法令》。当时各国之所以如此重视间接税法，是因为间接税是资产阶级削弱封建势力的重要手段，同时对进口的工业品征收关税也是为了保护国内工商业的发展。随着资本主义生产的发展，经济往来的加强，原有间接税日益成为商品流通的障碍，以所得税法为代表伴以财产税法的直接税法便日益受到重视。美国1791年废除国内州际关税，日本也在1887年引进所得税，1957年听取“夏普劝告”，建立了类似英美的以所得税为主的税制模式。美国根据1936年《社会保险法案》于1937年颁行社会保险税法，以后许多国家也施行了社会保险税法令。1954—1968年，法国对原来的间接税法进行了重大改革，首创增值税。从1968年到1973年，欧洲共同体国家已全部推行增值税，同时非洲、拉丁美洲及亚洲许多国家也陆续推行此税。随着经济的发展，资本主义与封建制税法不同的另一个内容是国际税法的兴起和发展。1843年比利时与法国签订了第一个双边税收协定。20世纪20年代至60年代间共有500多项税收协定和条约签定。这些协约终于导致了1963年《经济合作与发展组织关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》和1979年《发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》的公布。

资本主义国家税法的发展还出现了许多既不同于行政法，又不同于民法、经济法的独立的税收法典，这表明税法正在形成一个自成体系的部门法。美国1939年和1954年两次编定了《国内收入法典》，1954年税收法典随时增删新的内容一直至今，它与财政部的税法解释、司法判例一起构成美国税法的基本内容。法国在20世纪初也制订了《普通税法典》和《海关法典》（其中有关税法内容）。日本制订有

《国税通则法》，荷兰有《总税收条例》，香港地区有统领各税法的《税收条例》，巴西在1966年也制订了《税收大典》。

4、社会主义国家税法

中国新民主主义革命时期，在革命根据地，曾经颁布过许多包括税收在内的经济法规。1950年，统一了全国税政。政务院于1950年1月颁布了中国第一个社会主义性质的纲领性税收法规《全国税政实施要则》，规定了14种税及其基本征收办法。同时公布《全国各级税务机关暂行组织规程》。到1951年初，陆续制订公布了除薪级报酬所得税、遗产税和交易税外的十一个税法和一个决定，初步完成了税收法规的制订工作，从而初步建立起了社会主义中国的复税制体系。1953年针对社会主义经济日益扩大的情况进行税制修正，征收商品流通税，简并货物税。修订营业税纳税环节，取消特种消费行为税。1958年，鉴于社会主义三大改造完成后的经济情况，对税制进行了一次较大的政革。主要是经全国人大原则通过由政务院公布将商品流通税、货物税、营业税和印花税合并为工商统一税，对非全民所有制企业和个人征收工商所得税，统一全国农业税制。这次税制政革有一定的积极作用，但由于受到左的思想和“非税论”理论的影响，使税制过于简单，税务工作受到削弱。1973年，在左倾错误的严重冲击下对本来就十分简单的税制又一次进行了简化，将原有流转税和财产税合并为工商税，造成了我国实际上的单一税制。1979年以来，我国税收立法进入了拨乱反正，健康发展的时期。通过正式立法程序颁布了《中外合资经营企业所得税法》、《外国企业所得税法》和《个人所得税法》等三个税法，对国营企业先后进行了以税代利和税利分流，先后颁布了国营、集体、私营企业、个体工商户所得税条例和个人

收入调节税条例。在流转税方面将工商税分为产品税、增值税、营业税和盐税四部分，并逐步扩大增值税法的适用范围。颁布了房产税条例和一系列行为税法。至此，又重新恢复和发展了我国的复税制体系。此外，对税收法律的程序部分单独立法，于1986年4月颁布了《税收征收管理暂行条例》，国家税务局于1989年公布了《税收违章处理程序的暂行办法》。

苏联在十月革命胜利后的初期，其财政是在对旧体制的利用改造基础上发展起来的，因此还利用了沙俄时代的一些税法形式，当时的税法十分混乱复杂。1930年，国家工业化取得成就，国营经济已占主要地位，开始实行全面的计划经济。税制相应进行了重大改革。颁布了周转税法，这是苏联对各类企业征收的一种特殊流转税，也是其主要税法。以后许多东欧国家都采用了这一税收形式。对国营企业利润不以税收形式征收。对集体经济组织则以所得税形式征收利润的一部分，此种税制一直沿袭至今，只是以后经过多次修订。现在苏联仍然有效适用的税法主要还有1965年4月颁布的《集体农庄所得税法》、1979年颁布的《合作组织和社会组织所得税法》、1943年4月颁布以后修订过的《居民所得税法》、1941年11月颁布1981年最后一次修订的《单身和少子女公民税法》和1981年及随后颁布的《关于征收地方税捐的命令》和《地方税条例》。由于苏联长期坚持“非税论”，所以对税收的作用和税收立法都不十分重视，税收收入在财政收入中的比重也不高。东欧国家除匈牙利等外许多都深受这种影响。匈牙利从建立社会主义制度到1968年，一直沿用苏联税制。1968年，随着经济体制改革，对税制也进行了重大改革。对企业利润征收利润税并以此为核心颁布了城乡发展税、社会保险税、投资税、建筑税、工资和分红增长税及