

全国注册会计师资格考试教材

税法教程

中国注册会计师协会组织编写

主 编 徐华光

副主编 徐华光 王 伟 王 伟 王 伟

编 委 徐华光 王 伟

徐华光 王 伟

中国注册会计师协会

全国司法学校法学教材

财税法教程

司法部法学教材编辑部编审

主 编 张守文

撰稿人(依撰写章节先后为序):

张守文 赵芳春

曲怀远 林克宁

中国政法大学出版社

说 明

为适应社会主义市场经济体制对法学教育的要求,培养更多更优秀的为市场经济服务的法律人才,我们根据司法学校新制定的教学方案,对原来教材作了重新修订,同时,我们又组织力量重新编写了《中国经济法》、《合同法教程》、《知识产权法教程》、《金融法教程》、《司法会计基础教程》、《劳动法教程》、《公司法教程》、《税法教程》、《环保法教程》等专业教材,于1996年秋陆续出版,以后随新法的颁布将根据需要继续组织编写。

编写这套教材的出发点是,着眼于培养应用型的法律专门人才,力求系统、准确地介绍法学各门学科的基本理论、基本知识,贯彻理论联系实际的原则,根据司法学校的教学特点,以中国现行法律为主,结合司法实践中的问题,兼具科学性和实用性,注重培养学生的实际工作能力。

《税法教程》是这套教材中的一种,由张守文主编,初稿完成后,由主编修改定稿。

由于编写司法学校法学教材缺乏经验,编写时间较紧,书中难免存在缺点和错误,欢迎广大读者批评指正。

本书撰稿人分工如下:

张守文 第一、二、三、四、五章

赵芳春 第六、七、八、十四章

曲怀远 第九、十、十一章

林克宁 第十二、十三章

责任编辑 尹雪梅

司法部法学教材编辑部

1995年10月

图书在版编目(CIP)数据

财税法教程/张守文主编。—北京:中国政法大学出版社,1995.12

ISBN 7-5620-1363-2

I. 财… II. 张 III. ①财务管理—财政学—教材②税收管理—财政法—教材 IV. D912.12

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 19437 号

全国司法学校法学教材

财税法教程

法学教材编辑部编审

主 编 张守文

*

中国政法大学出版社出版

北京巨山印刷厂印刷

新华书店经销

850×1168 毫米 32 开本 13.25 印张 272 千字

1996 年 2 月第 1 版 1996 年 2 月第 1 次印刷

ISBN75620-1363-2/D·1323

印数:0.001-6.000 定价:14.00 元

目 录

第一编 财政与财政法导论

第一章 财政原理	(1)
第一节 财政的概念.....	(1)
第二节 公共欲望与公共物品.....	(8)
第三节 财政思想与财政原则	(13)
第四节 财政政策与财政立法	(19)
第二章 财政法原理	(26)
第一节 财政法的概念	(26)
第二节 财政法的地位与体系	(31)
第三节 财政法的宗旨和原则	(41)
第四节 财政法的历史与现状	(47)

第二编 财政法律制度

第三章 预算法律制度	(51)
第一节 预算法概述	(51)
第二节 预算管理职权	(55)
第三节 预算收支的范围	(59)
第四节 预算的编制与审批	(64)
第五节 预算的执行与调整	(70)
第六节 决算制度	(75)
第七节 预算监督	(78)
第八节 违反预算法的法律责任	(82)
第四章 国债法律制度	(86)
第一节 国债法概述	(86)

第二节	国债与国债法的职能	(93)
第三节	国债的分类与结构	(98)
第四节	国债的发行、偿还与管理	(103)
第五章	转移支付法律制度	(111)
第一节	转移支付法概述	(111)
第二节	转移支付法的基本内容	(116)
第三节	社会保障支出法与财政补贴法	(122)

第三编 税收与税法导论

第六章	税收原理	(129)
第一节	税收的概念	(129)
第二节	税收的分类	(135)
第三节	税收思想与税收原则	(140)
第四节	税收政策与税收立法	(148)
第七章	税法原理	(155)
第一节	税法的概念	(155)
第二节	税法的构成要素	(161)
第三节	税法的宗旨与原则	(168)
第四节	税法的历史与现状	(173)

第四编 税收法律制度

第八章	流转税法律制度	(192)
第一节	增值税制度	(193)
第二节	消费税制度	(209)
第三节	营业税制度	(219)
第四节	关税制度	(228)
第九章	所得税法律制度	(236)
第一节	企业所得税制度	(236)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税制度	(248)

第三节	个人所得税法律制度·····	(257)
第四节	农业税和农林特产税制度·····	(270)
第五节	农业特产税制度·····	(275)
第十章	资源税与财产税法律制度·····	(279)
第一节	资源税制度·····	(279)
第二节	房产税制度·····	(286)
第三节	契税制度·····	(289)
第四节	城镇土地使用税制度·····	(290)
第五节	土地增值税制度·····	(294)
第六节	耕地占用税制度·····	(299)
第十一章	特定行为税法律制度·····	(303)
第一节	固定资产投资方向调节税制度·····	(303)
第二节	印花税制度·····	(308)
第三节	车船使用税制度·····	(312)
第四节	宴席税制度·····	(317)
第五节	屠宰税制度·····	(318)

第五编 税收征收管理法律制度

第十二章	税收征收管理法·····	(321)
第一节	税收征收管理法概述·····	(321)
第二节	税务管理·····	(328)
第三节	税款征收与税务检查·····	(340)
第四节	违反《税收征收管理法》的法律责任·····	(350)
第五节	税务代理·····	(357)
第十三章	发票管理法律制度·····	(367)
第一节	发票管理法律制度概述·····	(367)
第二节	发票的印制与领购·····	(370)
第三节	发票的开具与保管·····	(373)
第四节	发票的检查·····	(375)

第五节 违反发票管理法规的法律责任..... (376)

第十四章 国际税收征收管理法律制度..... (381)

第一节 国际税收征收管理法律制度概述..... (381)

第二节 国际税收管辖权..... (389)

第三节 税收抵免制度..... (397)

第四节 国际避税与反避税..... (403)

主要参考书目..... (411)

第一编 财政与财政法导论

第一章 财政原理

财政原理是财政法的法制建设与法学研究的至为重要的理论基础,也是学习财政法必须先行掌握的预备知识和入门钥匙。正因如此,本书在研讨财政法的原理及其具体法律制度之前,先对最基本的财政原理予以介绍。

第一节 财政的概念

一、财政的定义

财政,在广义上是指国家和其它公共团体为满足公共欲望而取得、使用和管理资财的有秩序活动的整体,包括中央财政和地方财政;在狭义上则仅指国家为满足公共欲望而取得、使用和管理资财的有秩序活动的整体,此即中央财政。

财政是一个经济范畴,它是一种经济,是与私人经济相并存的公共经济。作为公共经济,财政与私人(包括厂商和居民)经济有诸多不同,它是国家为满足公共欲望、实现公共需要而对集中起来的部分社会产品所进行的分配,因而它属于经济分配领域的范畴。

财政也是一个历史范畴。财政是随国家的产生、发展而产生、发展的,它始终依赖于国家而存在。从某种意义上说,一部财政史也就是一个国家的政治、经济、社会、文化的发展史。因此,有必要把财政置于历史的发展中来综合地加以认识。

财政在其长期的历史进程中,始终是国家经济的一个重要组

成部分,这说明财政对于国家来说一向是非常重要的,其根本原因在于国家职能的实现离不开财政。众所周知,国家在不同的历史时期,其各类职能亦有不同的侧重,国家(或政府)要实现其各个方面的职能,就必须进行相应的活动,这当然需要资财、经费予以支持。而国家是非营利组织,因此,国家为实现其职能所需的资财,只能从私人经济中取得,自古及今,莫不如此。

在现代市场经济条件下,由私人经济中产生的各类欲望汇集形成的公共欲望和公共需求,是单靠任何个体的私人经济力量都无法予以满足的。而满足公共欲望,实现公共需求,恰恰与国家的职能是一致的,并且,也只有国家才有能力、有必要去从事这类活动。可见,正是为了满足公共欲望,实现公共需要,国家才需要取得资财,从而形成财政收入;使用资财,从而形成财政支出;管理资财,从而形成财政管理。而这一系列活动都是连续地、有秩序地进行的,这些活动的整体即为财政。

由上述财政定义及对其所作的说明不难得见,财政在总体上可分为三大部分,即财政收入、财政支出和财政管理,这三类活动是依一定的程序有秩序地进行的;其活动主体是国家,而活动目标则是满足公共欲望,实现公共需要。

二、财政的特征

要全面认识财政的概念,必须进一步探讨财政的特征,因为财政的特征是对财政定义的进一步揭示和展开,是财政概念的进一步深化。

财政的特征是财政不同于其他事物的特有的征象,它反映财政的本质,是财政本质特点的表征。通常,学者主要是通过把财政作为公共经济来与私人经济相比较,以揭示财政的特征。

(一)财政的基本特征

作为公共经济,财政与私人经济中的企业财务、家庭理财等有许多不同,这从财政的定义中即可看出,由此可以简略归纳出财政的如下基本特征:(1)在主体方面,财政的主体是国家,财政的存在

是国家实现其职能的需要,并以国家的强制力为保障,同时,财政活动也必须依国家法律规定的程序进行。(2)在目的方面,财政的目的是满足公共欲望,实现公共需要。由于财政是公共经济,它体现国家的经济社会职能并超乎私人经济之上,因而它必须保障集中体现公共欲望的社会公众利益。(3)在内容方面,财政包括财政收入、支出和管理三个部分,这些活动作用领域广阔,波及到整个私人经济部门,并且,这些活动都是围绕着满足公共欲望这一中心展开的。

上述财政与私人经济的不同是较为明显的,这些区别构成了财政最基本的特征。在此基础上,学者还对其加以引申,概括出财政的下述其他特征。

(二)财政的引申特征

1. 强制性 私人经济的主体是产权明晰的企业或个人,其相互间的资财转移依平等主体间的自由契约而定;而国家从私人经济中取得资财是依其主权地位和所有者地位,主体双方的地位是不平等的,并且,国家取得资财是以国家强制力为后盾,依强行法为之,而不是取决于双方的自愿,故财政具有强制性的特征。

2. 非盈利性 财政活动的目的是满足公共欲望,实现公共需要,而并非象私人经济那样以利润最大化为目标。国家进行财政收支和管理活动,主要是为了向社会提供公共物品,增加社会福祉,保障经济与社会的良好运行和协调发展,而并不是为了盈利。取之于民,用之于民,正是财政活动的根本要义。

3. 永续性 财政是一种有秩序的、连续性的活动,在存续期间上,同私人经济相比,具有一种永久连续性。因为私人经济主体会存在变更、消亡的情况,从而可能会中断其经营活动;而作为财政主体的国家,其存在则具有永续性,从而使财政也具有了永续性的特征。据此,国家可以长期、连续地举债,并且,一般说来,国家的财政信用总是信誉最好的。

4. 量出为入性 在收支处理上,财政因其考虑的是如何运用

财政手段实现公共需要,而不是以盈利为目的,故它是以支出来决定收入;而私人经济则以盈利为目的,追求收入的增加和支出的节约,故主张量入为出。可见,财政在收支处理上与私人经济所遵循的原则是各不相同的。

此外,对于财政的特征还有其他一些概括,这主要是视角不同的结果。但应当说,上面的概括是更为基本的。同时,也应当看到,对上述几个特征的概括仅具有相对的意义,并非绝对的、一成不变的,作上述概括仍是为了更好地理解财政的概念。

在认识了财政的定义和特征的基础上,应当看到,整个人类的经济活动可以分为两类:一类是个别经济相互间的活动,即各类市场主体之间的经济活动,这在经济学中通称为私人经济或一般经济;另一类是国家(或政府)相互之间及其与私人经济相互之间的活动,此即财政,或称公共经济。可见,财政是国家的经济活动,其主体是国家;其目的是满足公共欲望,实现公共需要;其内容是取得、使用和管理国家活动必需的资财,以发挥财政的职能,实现财政的目的。

另外,值得注意的是,上述所谓的私人经济,仅是与公共经济相对称的概念,它是各类市场主体所从事的经济活动的总称。由于各类市场主体的活动并不以实现公共需要为目的,而是以个体的营利性为目的,在产权明晰的情况下,均有其作为独立个体的利益,即有其自身的“私利”,因此,它与以保障和实现公共利益为目的的财政是不同的。正是在这个意义上,才称之为私人经济或私经济,它并非仅指私有制经济,当然,其中包含了私有制经济。

三、财政的职能

财政的职能是财政范畴所内涵的基本功能,从财政的概念中可以推导出财政的功能,这是对财政概念认识的更进一步深化。

财政的职能主要有三种,即分配收入、配置资源、保障稳定。现分别说明如下:

(一)分配收入的职能

由于财政是为了满足公共欲望,实现公共需要而收支、管理钱财的有秩序的活动,即它是对国家集中起来的部分社会产品进行分配的活动,因此,将集中起来的财政收入进行分配,依程序进行财政支出便构成了财政最原始、最基本的职能。

财政分配收入的职能,具体地体现为调节分配关系的职能,即财政能够调节各分配主体之间的物质利益关系,从而可以实现满足公共欲望,保障社会收入公平分配等目标。在这里,参加分配的主体包括国家、企业和居民,即财政分配包括了公共经济领域以及公共经济与私人经济之间的分配。

众所周知,社会再生产包括生产、交换、分配、消费四大环节,分配是整个社会再生产过程中不可或缺的重要一环。分配取决于生产,但也是生产的目的,没有分配也同样无从谈及生产、交换与消费。由于财政具有分配收入的职能,从而也使财政成为整个社会分配系统的重要组成部分之一。

一般认为,社会分配系统包括以下几个部分:国家的财政分配、银行的信贷分配、企业的财务分配和居民个人的收入分配。其中,财政分配的对象是社会产品价值中的剩余产品价值部分,国家所取得的部分国民收入即构成财政收入,这是财政分配职能得以实现的前提和基础。

财政分配活动包括两个阶段,其一是国家凭借主权地位或所有者地位占有一定量社会产品的财政收入阶段;其二是国家按照一定的政治经济原则,将占有的社会产品用于社会的生产和生活的财政支出阶段。两者构成了国民收入的分配与再分配的整体。此外,财政收入的规模受经济发展水平和生产技术的制约,同时,也受政府的分配政策和分配制度的制约;而财政支出的规模则与政府所承担的政治、经济和社会职责的变化密切相关。因此,财政收支规模及其活动领域的广狭,决定了财政分配收入职能作用的深度和广度。

(二)配置资源的职能

财政配置资源的职能,就是通过资财的分配,引导人力和物力的流向,以形成一定的资产结构和产业结构,实现资源的有效配置。在资源配置方面,财政能够根据社会公共需要在整个社会需要中所占的比例,把全社会的资源在政府部门和非政府部门(企业和居民)之间进行分配,同时,它还能够根据国家的经济、政治原则,调节积累和消费等各种比例关系。

一般说来,税收、预算支出、国债、转移支付等财政手段都是资源配置的有效手段,其运用过程也就是通过间接手段对全社会的资源进行配置的过程和宏观调控的过程。因此,财政的配置资源的职能也可以概括为宏观调控的职能。

财政手段在各国都是国家用以进行宏观调控,从而实现有效地配置资源的目的的重要杠杆。而财政手段之所以能成为宏观调控的重要工具,则是由财政分配范畴与其他分配范畴的内在作用、财政与国家的内在联系等因素所决定的,这些因素为运用财政手段进行宏观调控提供了可能性。

1. 财政分配范畴与其他分配范畴的内在作用

财政分配对前述构成社会分配系统的其他几个组成部分具有内在作用。由于它们共同构成了社会分配系统的总体,并且,财政分配涉及到各个领域,因此,财政分配的状况及其数量的大小、变化,必然会直接或间接地影响社会分配系统的其他几个组成部分,并由此触及到国家同各种经济主体的物质利益关系,从而影响到资源的有效配置、经济总量的平衡以及经济与社会的良性运行和协调发展。正由于财政分配范畴对其他分配范畴具有内在作用,并由此影响到经济与社会的各个方面,因而国家可以运用财政手段来调节各类主体之间的利益分配,并依此对整个经济运行进行宏观调控。

2. 财政与国家的内在联系

财政是国家为维持其存在和实现其职能而参与社会产品的分配和再分配所形成的以国家为主体的特殊分配活动。财政分配活

动所以与其他分配活动相异,主要在于它是以国家为主体而进行的分配,并且,其目的是保障国家的存续和国家职能的实现。财政与国家的这种内在联系,使得国家可以把财政手段作为掌握在自己手中的重要工具,以此来对经济运行进行宏观调控,变“消极财政”为“积极财政”。

可见,财政自身的本质特征和职能,以及由此而产生的与外界的密切联系和互动作用,使得国家有可能更有效地利用财政手段来对经济运行进行宏观调控。

(三)保障稳定的职能

财政的保障稳定的职能,是建立在分配收入职能和配置资源职能的基础之上的,并且是前述两种职能实现的结果。财政保障稳定的职能,可以从以下两个层面来理解:(1)在经济层面上,通过在各种经济主体之间有效地分配收入,配置资源,有助于保障经济领域的公平和效率,从而有助于保障稳定物价、充分就业、国际收支平衡等稳定经济目标的实现,进而也有利于促进经济的增长。(2)在社会层面上,财政分配收入职能和配置资源职能的实现,不仅有助于保障经济公平,而且更有助于保障社会分配领域里的社会公平,保障基本人权,从而也有利于保障社会的稳定。

综上所述,上述财政的三类基本职能是层层递进的。其中,分配收入的职能是前提、基础;配置资源的职能是建立在分配收入职能的基础之上的,并日渐受到重视;而保障稳定的职能则是以前两种职能为基础的。应当看到,财政分配的影响是广泛深远的,因为一切收支活动都涉及各经济主体之间的利益关系;而资源配置则是通过各有其自身利益的经济主体来实现的,所以依财政手段配置资源的过程也就是调整各主体经济利益的过程;有效的资源配置有助于促进经济的稳定增长,保障经济与社会稳定,而这又为更好地实现财政的职能提供了良好的基础。

第二节 公共欲望与公共物品

在对财政的概念有了一定认识的基础上,有必要研讨财政存在的必要性问题。一般认为,财政之所以会存在,是因为社会对公共物品存在着公共欲望,这些公共欲望不能从市场主体那里得到满足,而只能由国家来满足;这些公共物品不能由私人经济提供,而只能由公共经济提供。于是,社会公众的公共欲望和需要便使以满足公共欲望和需要为己任的财政得以应运而生,这也是现代财政存在的前提。

一、公共欲望

人类的欲望是无止境的,而可用以满足人类的纷繁欲望的资源却是相对有限的;于是,如何合理地配置现有的资源来满足人类的欲望,便成了人类不容回避的经济问题。

人类的诸多欲望,大略可以分为两类:一类是私人欲望(Pri-
vate wants)或称个人欲望;另一类是公共欲望(Public wants)或
称集体欲望。私人欲望是指个人能够独自满足的需求,是具有排他
性的欲望;而公共欲望则是公众可以共同享有的需求,是不具有排
他性的欲望。

众所周知,现代的市场经济实际上是一种混合经济体制,即私人经济和公共经济同时存在。其中,市场配置资源的领域属私人经济部门,而政府配置资源的领域则为公共经济部门。私人经济以由厂商的逐利动机和消费者主权所决定的市场对资源的配置为主要特征,而公共经济则以通过政府的财政收支活动来配置资源为主要特征。有鉴于此,私人欲望的满足因其纯属独立个体的问题,具有排他性(excludability),因而可以通过市场途径来得到满足;而公共欲望则是集体可共同享有的需求,每个个体的享有都不影响其他个体的享有,即不具有排他性,因此可通过政府途径来得到满足。

(一)公共欲望的分类

对于公共欲望,各国学者有不同的分类,其中,美国学者马斯格雷夫(R·A·Musgrave)的“两分法”影响最大,并已为多数学者认同。据此通说,公共欲望可以分为两类,即社会欲望和价值欲望。社会欲望是指那些依靠市场机制不能得到满足的、全体公众均可同时均等地享受的、不具有排他性的欲望;价值欲望是指那些经由市场机制不能得到充分满足的、具有排他性和特殊价值的欲望,这种欲望虽本属私人欲望,但因其具有增进社会福利等良好的外部效应,因而需由公共经济部门予以支持和帮助实现,从而使其转化为具有特殊价值的公共欲望。

(二)公共欲望的实现

一般说来,人们的私人欲望可以由其个人以消费者的身份,依据市场价格来选择购买市场所提供的商品和劳务而得到满足;而公共欲望的满足则不能通过市场主体的活动来实现,即市场机制不能满足公共欲望,只有公共经济部门才能担当此任,因为唯有公共经济部门,才能提供普遍的服务,使社会公众无论是否付费,均能等量地、不可分割地享受到该服务所带来的利益。

在公共欲望中,社会欲望的满足需要公共部门提供纯粹的公共物品,如国防、警察等,这些必须由政府财政提供;价值欲望的满足需要公共部门提供准公共物品,如教育、卫生等,因其关乎社会发展和人类进步,故也必须有政府财政的支持。

(三)公共欲望的本质

关于公共欲望的本质,亦众说不一,但一般认为,公共欲望与私人欲望是不可分割的,并且是以私人欲望为前提的;公共欲望是存在于私人经济中的无数私人欲望中的共同欲望,这种共同欲望是单靠私人经济无法得到满足的,因而必须由超脱于市场主体之外的国家来予以满足,这类国家通过一定手段来满足的私人欲望,就是公共欲望。

由此可见,公共欲望并不能简单地等同于国家欲望。公共欲望