

21 世纪经济管理精品教材·财政与税务系列

# 税法原理

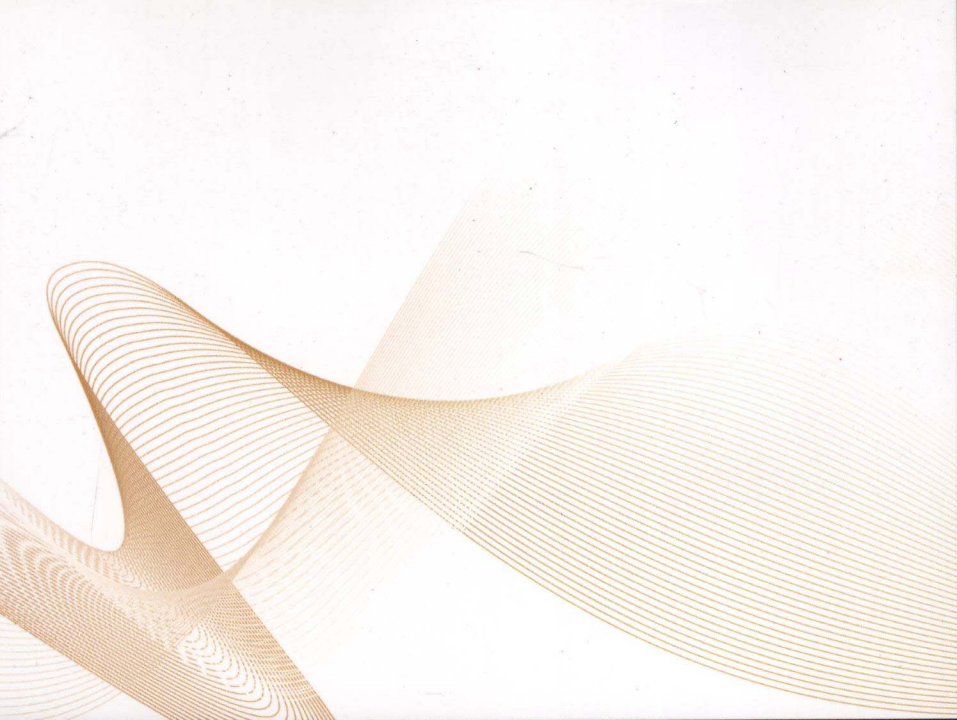
——理论·实务·案例

翟继光 编著



清华大学出版社





# 税法学原理——理论·实务·案例

清华大学出版社数字出版网站

**WQBook**  

[www.wqbook.com](http://www.wqbook.com)

ISBN 978-7-302-29965-3



9 787302 299653 >

定价：48.00元

21世纪经济管理精品教材·财政与税务系列

# 税法原理

——理论·实务·案例

翟继光 编著

清华大学出版社  
北京

## 内 容 简 介

本书阐述了税法学基本原理,介绍了我国现行的税收制度,以法院判决的经典税法案例分析、常用纳税筹划案例、纳税计算举例等方式讲解了税法实务操作方法,以课外阅读等方式补充介绍了相关税收立法以及税收政策的完善背景。本书注重理论与实践相结合,现实与未来相结合,学习与思考相结合。本书适合作为大学本科生税法学、税收学、税法实务等课程的教材,也适合作为广大纳税人了解和学习税法的普及性读本。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

### 图书在版编目(CIP)数据

税法学原理:理论·实务·案例/翟继光编著.--北京:清华大学出版社,2012.10

(21世纪经济管理精品教材·财政与税务系列)

ISBN 978-7-302-29965-3

I. ①税… II. ①翟… III. ①税法一法的理论—中国—高等学校—教材 IV. ①D922.220.1

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第210529号

责任编辑:陆滢晨

封面设计:李伯骥

责任校对:宋玉莲

责任印制:宋 林

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, [c-service@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:c-service@tup.tsinghua.edu.cn)

质 量 反 馈:010-62772015, [zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn](mailto:zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn)

课 件 下 载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62790175-4903

印 刷 者:三河市君旺印装厂

装 订 者:三河市新茂装订有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm 印 张:31

字 数:539千字

版 次:2012年10月第1版

印 次:2012年10月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:48.00元



|                              |           |
|------------------------------|-----------|
| <b>第 1 章 税法基础理论 .....</b>    | <b>1</b>  |
| 1.1 税收的本质与要素 .....           | 1         |
| 1.2 税法的概念 .....              | 8         |
| 1.3 税法的地位 .....              | 10        |
| 1.4 税法的体系 .....              | 11        |
| 1.5 税法的渊源 .....              | 14        |
| 1.6 税法的效力 .....              | 22        |
| 1.7 税法基本原则 .....             | 26        |
| 1.8 税收法律关系 .....             | 36        |
| 内容提要 .....                   | 54        |
| 关键概念 .....                   | 55        |
| 复习题 .....                    | 55        |
| 问题与应用 .....                  | 56        |
| <b>第 2 章 个人所得税制度 .....</b>   | <b>57</b> |
| 2.1 个人所得税法概述 .....           | 57        |
| 2.2 个人所得税的纳税人 .....          | 58        |
| 2.3 个人所得税的征税对象 .....         | 62        |
| 2.4 个人所得税的税率 .....           | 66        |
| 2.5 个人所得税应纳税所得额的计算 .....     | 67        |
| 2.6 个人所得税应纳税额计算的一般规定 .....   | 74        |
| 2.7 个人所得税应纳税额计算的特殊规定 .....   | 81        |
| 2.8 个体工商户个人所得税政策 .....       | 108       |
| 2.9 个人独资企业、合伙企业个人所得税政策 ..... | 116       |
| 2.10 个人所得税法定免税与减税政策 .....    | 123       |
| 2.11 个人所得税其他税收优惠政策 .....     | 126       |
| 2.12 个人所得税征收与管理基本制度 .....    | 129       |
| 2.13 个人所得税自行纳税申报 .....       | 132       |

|                          |            |
|--------------------------|------------|
| 内容提要 .....               | 143        |
| 关键概念 .....               | 143        |
| 复习题 .....                | 144        |
| 问题与应用 .....              | 144        |
| <b>第3章 企业所得税制度 .....</b> | <b>146</b> |
| 3.1 企业所得税法概述 .....       | 146        |
| 3.2 企业所得税的纳税人与税率 .....   | 153        |
| 3.3 企业所得税应纳税所得额的计算 ..... | 156        |
| 3.4 企业资产损失税前扣除 .....     | 184        |
| 3.5 企业所得税应纳税额的计算 .....   | 191        |
| 3.6 企业重组清算企业所得税处理 .....  | 206        |
| 3.7 企业所得税的税收优惠政策 .....   | 218        |
| 3.8 企业所得税特别纳税调整 .....    | 236        |
| 3.9 企业所得税的征收与管理 .....    | 255        |
| 内容提要 .....               | 262        |
| 关键概念 .....               | 263        |
| 复习题 .....                | 263        |
| 问题与应用 .....              | 264        |
| <b>第4章 增值税制度 .....</b>   | <b>266</b> |
| 4.1 增值税概述 .....          | 266        |
| 4.2 增值税的纳税人 .....        | 270        |
| 4.3 增值税的征税范围 .....       | 273        |
| 4.4 增值税的税率 .....         | 276        |
| 4.5 增值税应纳税额的计算 .....     | 278        |
| 4.6 增值税的优惠政策 .....       | 285        |
| 4.7 增值税的征管 .....         | 288        |
| 4.8 增值税专用发票的管理 .....     | 295        |
| 4.9 增值税制度的完善 .....       | 298        |
| 内容提要 .....               | 302        |
| 关键概念 .....               | 302        |
| 复习题 .....                | 302        |
| 问题与应用 .....              | 303        |
| <b>第5章 营业税制度 .....</b>   | <b>304</b> |
| 5.1 营业税概述 .....          | 304        |
| 5.2 营业税的纳税人与扣缴义务人 .....  | 306        |



|                        |            |
|------------------------|------------|
| 5.3 营业税的税目与税率 .....    | 306        |
| 5.4 营业税应纳税额的计算 .....   | 317        |
| 5.5 营业税的优惠政策 .....     | 320        |
| 5.6 营业税的征管 .....       | 325        |
| 5.7 营业税制度的完善 .....     | 326        |
| 内容提要 .....             | 329        |
| 关键概念 .....             | 329        |
| 复习题 .....              | 329        |
| 问题与应用 .....            | 329        |
| <b>第6章 消费税制度 .....</b> | <b>331</b> |
| 6.1 消费税概述 .....        | 331        |
| 6.2 消费税的纳税人与征税对象 ..... | 332        |
| 6.3 消费税应纳税额的计算 .....   | 336        |
| 6.4 消费税的优惠政策 .....     | 341        |
| 6.5 消费税的征管 .....       | 342        |
| 6.6 消费税制度的完善 .....     | 343        |
| 内容提要 .....             | 344        |
| 关键概念 .....             | 344        |
| 复习题 .....              | 345        |
| 问题与应用 .....            | 345        |
| <b>第7章 财产税制度 .....</b> | <b>346</b> |
| 7.1 财产税概述 .....        | 346        |
| 7.2 土地增值税法 .....       | 348        |
| 7.3 城镇土地使用税法 .....     | 360        |
| 7.4 耕地占用税法 .....       | 362        |
| 7.5 房产税法 .....         | 364        |
| 7.6 契税法 .....          | 377        |
| 7.7 车辆购置税法 .....       | 385        |
| 7.8 车船税法 .....         | 391        |
| 7.9 资源税法 .....         | 397        |
| 内容提要 .....             | 403        |
| 关键概念 .....             | 404        |
| 复习题 .....              | 405        |
| 问题与应用 .....            | 405        |

|                    |     |
|--------------------|-----|
| <b>第8章 行为税制度</b>   | 406 |
| 8.1 行为税概述          | 406 |
| 8.2 印花税法           | 408 |
| 8.3 证券交易税法         | 414 |
| 8.4 烟叶税法           | 414 |
| 内容提要               | 416 |
| 关键概念               | 416 |
| 复习题                | 416 |
| 问题与应用              | 416 |
| <b>第9章 关税制度</b>    | 417 |
| 9.1 关税概述           | 417 |
| 9.2 关税的纳税人、征税对象与税率 | 418 |
| 9.3 关税应纳税额的计算      | 420 |
| 9.4 进出口货物完税价格的确定   | 420 |
| 9.5 关税的优惠政策        | 423 |
| 9.6 关税的征收管理        | 425 |
| 内容提要               | 431 |
| 关键概念               | 431 |
| 复习题                | 431 |
| 问题与应用              | 432 |
| <b>第10章 税收征管制度</b> | 433 |
| 10.1 税收征管法概述       | 433 |
| 10.2 税务登记制度        | 436 |
| 10.3 账簿凭证管理        | 440 |
| 10.4 纳税申报制度        | 454 |
| 10.5 税款征收制度        | 454 |
| 10.6 税务检查制度        | 461 |
| 10.7 税收法律责任        | 462 |
| 10.8 税务行政复议制度      | 466 |
| 10.9 税收征管制度的完善     | 479 |
| 内容提要               | 483 |
| 关键概念               | 483 |
| 复习题                | 484 |
| 问题与应用              | 484 |
| <b>问题与应用</b>       | 485 |



# 税法基础理论

税收是我们为文明社会所支付的对价。

——奥利弗·温德尔·霍姆斯

本章阐述了税法的基础理论,包括税收的本质与要素、税法的概念、税法的地位、税法的体系、税法的渊源、税法的效力、税法基本原则以及税收法律关系。其中重点是税收的本质与要素、税法的体系、税法的效力、税法基本原则,难点是税收法律关系。税收的本质是研究税法的起点,“公共产品对价说”在很大程度上决定了税法的基本原则以及税收法律关系的特征与性质。

## 1.1 税收的本质与要素

税收的本质是税收之所以为税收并区别于其他事物的特殊性,也就是税收的质的规定性。从研究的角度来讲,税收的本质是人们研究税收问题所得出的最终结论;从学习的角度来讲,税收的本质是人们认识税收并深入了解税收的其他属性的起点。从古至今,不同时代的学者就税收本质问题提出了诸多理论和观点,研究前人的观点并结合当前的实践提出具有现实意义的税收本质学说是我们研究问题的基本思路。

### 1.1.1 税收本质的“公需说”

公需说也称国家分配说,起源于17世纪德国官房学派的奥布利支、克洛克和法国的波丹。公需说从国家职能出发,认为国家的职能在于满足公共需要,增进公共福利,为此需要费用支出,税收就是实现这种职能的物质条件。换句话说,正是因为国家及公共团体为充实公共需要,才要求人民纳税。克洛克认为,政府行使课税权时,第一需要经过民众承诺,不经承诺,税法无效;第二需要证明是为公共需要,若不是出于公共需要,就不应当征税,即使征收,也不能称之为正当的税收。洛克有一句名言:“政府没有巨大的经费就不能维持,凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他

的一份来维持政府。”<sup>①</sup>这句名言也可以视为是对公需说的一种阐释。

公需说提出以满足公共需要,增进公共福利为课税的依据,这在当时欧洲封建主义经济逐渐转向资本主义经济的时代,具有进步意义;即使在今天,把公共需要作为税收存在的合理性依据仍然具有很强的说服力。但是,该学说仅仅强调国家需要的一方面似乎说服力仍显不足,因为不能仅仅因为国家需要,人民就要纳税。人民纳税的正当性应当从人民自身去寻找,应当强调人民(纳税人)一方,而不是国家一方。

### 1.1.2 税收本质的“交换说”

交换说也称买卖交易说、均等说、利益说或代价说,这一学说始于18世纪资本主义经济初期,由于国家契约主义发展而逐渐形成。该学说首先由卢梭提出,后由重农学派所提倡,后来,自亚当·斯密以后成为英国传统学派的主张,主要代表人物有英国的栖霞和法国的巴斯德。

交换说以自由主义的国家观为基础,认为国家和个人是各自独立平等的实体,因国家的活动而使人民受益,人民就应当向国家提供金钱,税收就是这两者的交换,税收体现的是人民和国家之间的一种交换关系。英国著名思想家霍布斯曾说过:“主权者向人们征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷。”<sup>②</sup>这是交换说的经典表述。

交换说的思想渊源于资本主义初期的个人主义思想,主张受益者纳税,废除免税特权,要求普遍纳税。这与当时要求尊重人权的政治思想和要求自由竞争、自由放任的经济观点遥相呼应,对资本主义经济的发展和资产阶级统治的巩固,起到了一定的积极作用。<sup>③</sup>但交换说仍然只能保证在整体上的合理性,即纳税人整体和国家之间存在交换关系,在特定的纳税人和国家之间则不一定存在这种交换关系。现代国家为给付国家,具有保护公民基本生存权的义务,没有纳税能力的人则不需要承担纳税义务,但国家同样应当为他们提供基本的生存条件。因此,就单个的纳税人和国家的关系来看,交换说缺乏足够的说服力。

① [英]洛克,著.叶启芳,瞿菊农,译.政府论(下篇).北京:商务印书馆,1964:88.

② [英]霍布斯,著.黎思复,黎廷弼,译.利维坦.北京:商务印书馆,1985:269.

③ 国家税务总局税收科学研究所.西方税收理论.北京:中国财政经济出版社,1997:66.

### 1.1.3 税收本质的“价格说”

价格说,也称为新利益说,它与上述的交换说不同,它认为国家可以分解为构成国家的个人,国家满足公共需要就是满足每个人共同的私人欲望,因此,个人纳税就像为满足私人欲望而购物时所支付的价款。税收是人们享受国家(政府)提供的公共产品或公共服务而支付的价格费用。国家(政府)提供公共产品或公共服务,由社会成员私人消费和享受,国家(政府)由此而支付的费用必须由社会成员通过纳税来补偿。<sup>①</sup> 此学说的代表人物有维克塞尔、格伦采尔和林大尔。<sup>②</sup>

价格说不像旧利益说那样,基于社会契约论,而是以国家和个人关系的个别解释为基础。这种学说认为国家的财政活动和私人经济活动没有质的区别。<sup>③</sup> 这一学说主要建立在经济学,特别是微观经济学的研究基础之上,具有很强的实证主义色彩。但正因为其实证色彩较浓,在具体计算税额的时候就显得力不从心,因为很难衡量每个人需要的大小以及所应当支付价款的多少。

### 1.1.4 税收是公共产品的对价

税收是人们为了从国家获取公共产品而支付的对价。社会上的需求有两种:私人需求和公共需求。满足私人需求的产品为私人产品,满足公共需求的产品为公共产品,如国防、司法、治安、消防、公共设施等。私人产品可以通过市场提供,而公共产品必须由公共部门——政府免费提供或者廉价提供。与公共部门免费提供或者廉价提供公共产品相对应,人们也不能通过市场方式来支付对价,只能通过税收的方式来支付对价。因此,税收的本质就是国家向人们提供公共产品的对价。

“公共产品对价说”在最大程度上吸收了上述各种学说的合理成分,同时也在一定程度上克服了上述各种学说的弊端。“公共产品对价说”既强调纳税人的需求,也强调国家的需求,具有共需说的特征,但“公共产品对价说”认为国家的需求是以纳税人的需求为基础和最终归宿的,克服了共需说过于强调国家需求而不强调纳税人需求的弊端。“公共产品对价说”是以“交换说”和“价格说”为基础发展而来的,但也克服了上述两种学说本身的一些弊端,如

**税收:**

人们为了从国家获取公共产品而支付的对价。

① 张馨.公共财政论纲.北京:经济科学出版社,1999:232.

② 张守文.税法原理(第2版).北京:北京大学出版社,2001:9.

③ [日]井手文雄,著.陈秉良,译.日本现代财政学.北京:中国财政经济出版社,1990:263.

“公共产品对价说”所强调的公共产品包括国家的宏观调控在内,克服了“交换说”纯粹以自由竞争市场经济为基础的弊端,同时,“公共产品对价说”也强调纳税人所支付的对价是一种整体上的价格,作为整体的纳税人是一方,国家是另一方,克服了“价格说”无法解释的个人纳税多少与享受公共产品多少并不一定成正比的弊端。<sup>①</sup>

### 1.1.5 税收的要素

#### 税收的要素:

税收区别于其他事物,特别是与其类似事物的征象与标志。

税收的要素是指税收区别于其他事物,特别是与其类似事物的征象与标志。事物的要素总是在一定的体系内,根据不同的标准来断定的,因此,在不同的参照系中就有可能得出不同的结论。对于税收而言,它不仅是一个经济范畴,也是一个法律范畴,只是在不同的范畴体系中所处的位置不尽相同,其具体的特征也不尽相同。下面从经济、法律和宪法三个不同的层次来分别探讨税收的要素。

### 1.1.6 税收的经济要素

从经济的角度来看,税收具有国家主体性、政权依赖性、财政收入性、强制性、非罚性、无偿性和固定性7个要素。

国家主体性是指税收是由国家或政府征收的。国家主体性是税收的经济特征,离开了国家主体性就不会有税收存在。这一结论从历史的考察中可以很明显地得出:税收是伴随着国家的产生而产生的,国家的存在是税收存在的前提,一旦国家不存在了,税收也就没有存在的必要了。根据税收的国家主体性,可以把税收与其他非国家征收的费用区别开来,如我国曾存在过的乱摊派现象中地方政府或者个别机构向企业或个人征收的金钱或实物就不属于税收的范畴。<sup>②</sup>

政权依赖性是指国家征税所依赖的权利(权力)是国家的政治权力。与政治权力相对的是财产权利,依赖于财产权利所收取的金钱或实物不属于税收的范畴,如我国国营企业所上缴的利润就不属于税收。税收的政权依赖性可以把税收与国家依赖财产权利而取得的企业上缴利润以及国有资源和财产使用权转让收费相区

<sup>①</sup> 当然,税收的本质是一个“见仁见智”的问题,也是一个开放性问题,它允许不同时代的学者给出不同的界定和阐释,这个问题并没有一个固定不变、绝对正确的答案。凡是能够契合当前社会发展现实,能够对税收现象给出科学合理解释的学说都可以认为是对税收本质问题的正确回答。

<sup>②</sup> 这里所谓的国家主体性是广义上的,因为享有征税权的主体既包括中央政府,也包括地方政府。



别,也可以将税收与因政府直接提供服务所收取的各类规费,如高速公路费、诉讼费、证件工本费等相区别。

财政收入性是指国家征税的主要或次要目的是为了获得财政收入。国家征税的主要目的是为了获得财政收入,但在现代社会,国家征税的主要目的也可能是为了推行某种社会政策、经济政策,<sup>①</sup>但不管怎样,国家征税最终都会形成一定的财政收入,因此,只要是税收都或多或少地具有财政收入性。<sup>②</sup>因此,财政收入性是税收的经济特征。<sup>③</sup>

强制性是指税收的征收是不以纳税人的意志甚至不以征税机关的意志为转移的,而是以征税主体即国家的意志为转移的。因此,税收的强制性又称为单方意志性。税收的强制性是与税收的国家主体性和政权依赖性相联系的。正因为税收具有国家主体性和政权依赖性,税收才具有强制性。因此,也可以说税收的强制性是税收的国家主体性和政权依赖性的附属性质。通过对历史和现实的考察,可以发现所有的税收都具有强制性,由人民自愿缴纳的金钱或实物不属于税收的范畴。<sup>④</sup>

非罚性是指作为强制征收的税收不具有对纳税人进行惩罚的意思,即不具有法律和道德上的可谴责性。税收的这一特征是与税收的强制性紧密相连的,因为提到强制性很容易使人感到一种

---

① 《德国税收通则法》第3条关于税收的定义中规定:“收入得为附随目的。”可见,立法上已经承认不以获取财政收入为目的的税收的合法性。(陈敏,译,德国租税通论,“财政部”财税人员训练所,1985:3.)

② 台湾学者葛克昌认为,完全与财政收入无关者,不得视为租税,如罚金、罚款等刑事、行政制裁中的金钱给付,即与租税有别。[葛克昌,税法基本问题(财政宪法篇),台北:月旦出版社股份有限公司,1996:123.]问题的关键是,如何判断“完全与财政收入无关”?由于任何税收最终都会形成财政收入,因此,没有哪个税收是与财政收入完全无关的,因此,试图通过这一特征来区分税收与非税收恐怕无法做到。不如将这一特征表述为,几乎不以财政收入为目的而以惩罚为目的的实质等同于罚款的强制性收入不能视为税收。

③ 关于税收的财政收入目的,德国和我国台湾地区讨论较多的是管制诱导性租税的问题。管制诱导性租税是不具有或主要不具有财政目的,为了推行某种社会经济政策而征收的租税。关于管制诱导性租税在实质上是否为宪法意义上的租税问题,德国曾进行过讨论,德国联邦法院曾判定这种租税违宪,后来逐渐承认税法的管制诱导性与现代税收立法的社会经济政策任务相符合。(葛克昌,行政程序与纳税人基本权,台北:翰芦图书出版有限公司,2002:37.)台湾学者葛克昌曾撰文专门论述这一问题,认为以财政收入为附带目的的管制诱导性租税属于租税,但完全不具有财政收入目的的管制诱导性租税则不属于租税,后一种租税称为“寓禁于征租税”。(葛克昌,管制诱导性租税与违宪审查;葛克昌,行政程序与纳税人基本权,台北:翰芦图书出版有限公司,2002:103—132.)

④ 台湾学者葛克昌认为,凡基于契约(如购买公共品或公债及公有土地)或出于自愿(如捐献)均非租税。[葛克昌,税法基本问题(财政宪法篇),台北:月旦出版社股份有限公司,1996:122.]

被压迫、被惩罚的感觉,因此,为了区分税收与罚款、罚金等具有惩罚性的强制征收,必须把税收的强制性与非罚性联系起来进行考察。

无偿性是指税收的征收不是等价有偿的交换,国家征税无须对纳税人进行直接的利益返还。税收的无偿性是与税收的政权依赖性、强制性等性质相联系的,正因为税收的征收所依赖的是政治权力而非财产权利,正因为税收的征收是强制性的而非自愿性的,税收才具备无偿性的特征。<sup>①</sup> 通过对历史和现实的考察可知,所有的税收都具备无偿性的特征,如果某种收费或征收具有有偿性的特征,那么它就不属于税收的范畴,而属于规费、事业收费或国有资源和财产的使用权转让费等范畴。

固定性是指税收的征收是长期的、按照一定的标准进行的,而这种标准是相对稳定的。税收的固定性是财政收入稳定性的要求,国家存在和实现其职能所需要的财政收入是基本固定的,因此,作为财政收入最主要来源的税收也应当具有固定性,这样才能确保国家财政收入的稳定。税收的固定性是相对的,而不是绝对的,历史上很多税收在开始征收之初都是临时税,是为了应付国家的某种特殊情形的需要,<sup>②</sup>在这种特殊情形消失以后,临时税一般都被取消。但即使是临时税,在征收的期间内,仍具有固定性。

### 1.1.7 税收的法律要素

税收法定原则要求税收的征收必须具备法律依据,因此,税收在本质上又是一种法律现象。从法律的角度来看,税收具备法律保留性、税收要素法定性、税收要素明确性和征收程序合法性4个要素。

#### 法律保留:

人民依且仅依法律所定的纳税主体、税目、税率、纳税方法及纳税期限等内容而负纳税义务。

法律保留是指人民依且仅依法律所定的纳税主体、税目、税率、纳税方法及纳税期限等内容而负纳税义务。这里的法律是狭义的法律,仅指由作为人民代表机关的议会所制定的法律,因此,法律保留又称为议会保留。中国台湾大法官会议曾对法律保留的事项做过这样的解释:“‘宪法’第19条规定人民依法律纳税之义务,系指人民仅依法律所定之纳税主体、税目、税率、纳税方法及纳税期间等项而负纳税义务。至于课税原因事实之有无及有关证

① 税收的各种性质是相通的,也是互相决定的。因此,反过来说,税收的无偿性决定了税收的政权依赖性和强制性,在理论上也是能够讲通的。

② 所得税最初就是作为一种应付英法战争的临时税而在英国开征的,美国开征所得税最初也是作为应付南北战争的需要而开征的临时税,后经几次开征和停征的更替才最终确立其永久税种的地位。

据之证明力如何,乃属事实认定问题,不属于租税法律主义之范围。”<sup>①</sup>我国尚无这方面的法律解释,法律保留的事项只能靠学者予以解释。

**税收要素**又称为课税要素、课税要件,是指税收义务成立所必须具备的基本要素。税收要素法定要求纳税人、征税客体、税基、税率、税收优惠等要素必须由狭义的法律加以规定。税收要素明确,要求法律所规定的税收要素必须具体、明确,不能含混不清,不能出现明显的漏洞和歧义。税收要素明确是法律保留的特殊表现,属于法治国家税法的重要构成要素。税收要素明确是税收要素法定的必然要求,如果税收要素不明确,在执行中需要由行政机关予以明确,则税收要素法定就容易被行政权力所侵蚀。征收程序合法,是指征税机关必须按照法律规定的征收程序进行税款的征收,而无权变动法定税收要素和法定征收程序。

#### 税收要素:

税收义务成立所必须具备的基本要素。

### 1.1.8 税收的宪法要素

从宪法的角度看税,就是揭示作为宪法范畴的税的内涵与外延,揭示税收的宪法要素。关于研究税收的宪法要素的意义,我国台湾学者陈清秀有这样一段论述:“宪法上税捐概念的意义,主要为权限上的划分,税捐概念决定‘宪法’第107条及110条有关税捐立法权、税捐收益权以及税捐行政权的归属。由税捐的概念与其他公法上负担如规费、收益费以及特别公课相区别,在其课征权限的宪法根据上,亦有其意义。此外,在个别的法律领域,税捐的概念在税捐稽征法的使用范围上以及财政收支划分法的使用上,也具有重大意义。”<sup>②</sup>葛克昌教授认为,在宪法上定义税收所具有的功能有:使税法对象明确;税在法律适用、行政程序、文书、调查、征收时效、救济途径等方面与其他法域有差异;具有消极防御功能,即避免侵犯国民财产权和干预职业及营业自由权;积极形成功能,税的定义中往往包含着税的基本原则。<sup>③</sup> 宪法上税的概念,是宪法对课税权的限制,此种限制是为了确保个人的自由权。对于那些法律名义上为税,但实质并非宪法上税的概念,立法机关是否有权立法、执法机关是否有权执法,法院应进行违宪审查。对于那些本质上为税,不论使用何种名称,规定在何种法律之

① 台湾《司法院大法官会议解释续编》(三),第208页。

② 陈清秀.税法总论(第2版).台北:翰芦图书出版有限公司,2001:63.

③ 葛克昌.税法基本问题(财政宪法篇).台北:月旦出版社股份有限公司,1996:116—118.

中,都不能规避宪法对其所为之限制。<sup>①</sup>

关于宪法上税收的定义,日本学者北野弘久的观点很具有借鉴意义,他把税收定义为:“国民基于日本国宪法的规定,对符合宪法(福利目的)理念所使用的租税,遵从合宪的法律所承担的纳税义务。”<sup>②</sup>

北野弘久的税收定义中揭示了税收的宪法要素:符合宪法理念。符合宪法理念的内涵很丰富,它既包括符合宪法的具体规定,也包括符合宪法的原则、理念、价值取向、指导思想等。现代法治国家中税收所应当具有的一切优良品质都应当包含在税的宪法要素中,如公共目的性、负担能力性等。由此,宪法上税收的含义可表述为:税收是国家基于宪法的规定,并依据符合宪法理念的法律的规定而向国民征收的财政收入。

### 税收:

国家基于宪法的规定,并依据符合宪法理念的法律所明确规定的税收要素和征收程序,以其政治权力为依托而强制、固定、无偿获取的不具备惩罚性的财政收入。

将税收的宪法要素、法律要素和经济要素结合起来,可以这样来界定税收:税收是国家基于宪法的规定,并依据符合宪法理念的法律所明确规定的税收要素和征收程序,以其政治权力为依托而强制、固定、无偿获取的不具备惩罚性的财政收入。

税收的宪法要素与法律要素、经济要素是密切相关的。税收的法律要素内在地包含着经济要素。税收的宪法要素内在地包含着经济要素与法律要素。税收的经济要素、法律要素与宪法要素是层次逐渐递进的对税收本质的界定。不具备经济要素的税收根本不能称为税收,更不能称为法律上的税收。具备经济要素而不具备法律要素的税收是不合法的税收,当然也是违宪的税收。具备经济要素和法律要素的税收是合法的税收,但不一定是合宪的税收。税收经济要素的主要功能在于把税收与其他财政收入形式相区分;税收法律要素的主要功能在于判断经济生活中存在的税是否合法;税收宪法要素的主要功能在于判断合法征收的税收是否合宪,从而确保人民的基本财产权和自由权,防止立法机关的专断。

## 1.2 税法的概念

### 1.2.1 税法概念的通说

税法的概念是对税法本质属性和本质特征所进行的判断,也

<sup>①</sup> 葛克昌,行政程序与纳税人基本权,台北:翰芦图书出版有限公司,2002:106.

<sup>②</sup> [日]北野弘久,陈刚等,译,税法学原论(第4版),北京:中国检察出版社,2001:19.

就是通常所讲的税法的定义。关于税法的概念,税法理论界尚无定论。《牛津法律大辞典》认为,税法是指“有关确定哪些收入、支付或交易应当纳税,以及按什么税率纳税的法律规范的总称”<sup>①</sup>。这是从法律形式的角度对税法所下的定义,这一定义告诉我们税法的主要内容是什么,让人们可以从众多法律规范中区分出税法。《不列颠百科全书》将税法解释为:“是政府当局凭以要求纳税人将其收入或财产的一部分转移给政府的条例。”<sup>②</sup>这是从法律实质的角度对税法所下的定义,这一定义告诉我们税收的本质是什么,税法就是税收得以存在和实现的依据。

我国税法学界的通说认为,税法有狭义与广义之分。**狭义税法**是指国家最高立法机关制定的关于调整和确认在税收活动中征税主体与纳税主体之间形成的社会关系的法律性文件的总称。目前,我国狭义的税法仅有4部,即《企业所得税法》、《个人所得税法》、《车船税法》和《税收征收管理法》。

**广义税法**是指国家有权机关制定或承认的,关于调整和确认在税收活动中征税主体与纳税人之间社会关系的法律规范的总称。这里的“法律规范”包括WTO原则、国际税收协定、宪法中有关税法方面的条款、税收法律、税收行政法规、税收行政规章、地方性税收法规、税收自治条例、税收单行条例、其他税收规范性文件以及税法解释。上述税收法律法规和其他规范性文件构成了一个税法体系。目前,我国现行有效的税收法律有4部,税收行政法规有20余部,税收行政规章和其他规范性文件数量众多,约5000余部。

**即问即答** 我国现行的狭义税法有哪些?

### 1.2.2 税法的调整对象

**税法的调整对象**是指在税收活动中征税主体与纳税主体之间形成的社会关系,简称为税收关系。学界多数学者认为,税收关系包括以下3方面的内容:一是征税主体与纳税主体之间形成的税收征纳实体关系;二是征税主体与纳税主体之间形成的税收征纳程序关系;三是税收立法主体、税收执法主体和税收司法主体之间所形成的税收体制关系。

### 1.2.3 税收与税法

税收与税法属于两个不同领域的范畴:税收属于经济范畴,

**狭义税法:**

国家最高立法机关制定的关于调整和确认在税收活动中征税主体与纳税主体之间形成的社会关系的法律性文件的总称。

**广义税法:**

国家有权机关制定或承认的,关于调整和确认在税收活动中征税主体与纳税人之间社会关系的法律规范的总称。

**税法的调整对象:**

在税收活动中征税主体与纳税主体之间形成的社会关系。

<sup>①</sup> [英]戴维·M.沃克,著,邓正来等,译,牛津法律大辞典,北京:光明日报出版社,1988:790.

<sup>②</sup> 不列颠百科全书(第16卷).北京:中国大百科全书出版社,1999:472.