



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

21世纪法学系列教材

税法原理

(第五版)

张守文 著

经济法系列



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

21世纪法学系列教材

经济法系列

税法原理

(第五版)

张守文 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

税法原理/张守文著. —5 版. —北京: 北京大学出版社, 2009. 3

(21 世纪法学系列教材)

ISBN 978 - 7 - 301 - 14976 - 8

I. 税… II. 张… III. 税法 - 法的理论 - 中国 - 高等学校 - 教材
IV. D922. 220. 1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 033020 号

书 名: 税法原理 (第五版)。

著作责任者: 张守文 著

责任编辑: 邹记东

标准书号: ISBN 978 - 7 - 301 - 14976 - 8/D · 2261

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>

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

出版部 62754962

电子邮箱: law@pup.pku.edu.cn

印 刷 者: 北京宏伟双华印刷有限公司

经 销 者: 新华书店

730 毫米 × 980 毫米 16 开本 25 印张 445 千字

1999 年 8 月第 1 版 2001 年 5 月第 2 版

2004 年 1 月第 3 版 2007 年 5 月第 4 版

2009 年 3 月第 5 版 2009 年 3 月第 1 次印刷

定 价: 29.00 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 电子邮箱: fd@pup.pku.edu.cn



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

本教材荣获司法部2002年第一届
全国法学教材与科研成果一等奖

五 版 前 言

面对全球性的金融危机，各国必须采取各种手段，促进经济的稳定增长。基于税收政策、税收制度在化解危机，确保稳定，促进增长方面的重要作用，我国积极实施增值税转型、成品油税费改革，并采取多种税收措施，促进证券、房地产等市场的发展，鼓励投资，拉动内需，激励消费，以推动经济与社会的协调发展。而采行上述举措的重要依据，则是2008年以来我国制定或实施的相关税法规定。

自2008年1月1日起，我国的《企业所得税法》及其《实施条例》、《耕地占用税暂行条例》等税收法律、法规开始实施；在2008年年底，我国进一步推进了增值税、消费税、营业税三大商品税的立法，新修订的《增值税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《营业税暂行条例》及其《实施细则》，均自2009年1月1日起施行。上述商品税制度的变革，不仅是为了应对金融危机，而且也是为了使整个商品税制度更加协调和完善，从而为提升商品税立法的级次和质量奠定基础。与商品税制度的变革同步，我国还废止了《城市房地产税暂行条例》，实行统一的房产税制度。上述法律制度上的巨变，都是《税法原理》（第四版）出版后发生的，为了体现这些新的变化，需要出版《税法原理》（第五版）。

《税法原理》（第五版）在体现上述商品税、所得税、耕地占用税、房产税等制度变化的同时，还提炼了这些领域新生的税法原理，并修订了全书中与上述变化相关的内容。此外，本书还结合海关复议制度的调整，更新了税收复议制度的内容，以确保各个部分的新颖性与严谨性。

感谢北大出版社法律部邹记东副主任的辛勤工作，感谢学界、实务界同仁、专家的长期支持。对于本书可能存在的各类不足，尚希读者方家多予指正。

作 者

2009年2月9日元宵节于北大法学院科研楼

四版前言

自2004年1月拙著《税法原理》(第三版)出版以来,我国的税法制度又发生了很多变化,如取消农业税,开征烟叶税,对消费税、关税、车船税、城镇土地使用税等制度做较大调整等,特别是统一的《企业所得税法》的制定,更是引人注目。虽然在《税法原理》(第三版)的历次重印过程中有些新内容亦被不断补进,但仍不足以充分反映税法制度的新变革,为此,有必要再出《税法原理》(第四版)。

《税法原理》(第四版)不仅要反映上述税收实体法制度的最新变化,而且还要体现近年来税收程序法制度的最新调整,这对于全面理解税法原理和正确适用税法制度同样是非常重要的。为此,本书不仅对税收征纳实体法的有关内容作了较大更新,而且还改写了税收征纳程序法的有关部分,以力求确保相关内容的新颖性和准确性。

此外,本书已被教育部确定为“十一五”国家级规划教材,这体现了国家对税法和税法原理的重视,体现了税法在经济和社会生活中的地位的提高,以及各界人士税法意识的增强。事实上,随着人们对税法原理认识的日益深化,税收法治的水平也会得到进一步提升,这对于解决我国经济和社会发展中的诸多问题是大有裨益的。

再次感谢北大出版社邹记东先生的辛勤工作,感谢法学、经济学等领域的学界同仁以及财税实践部门的相关专家的长期支持。对于本书可能存在的各类问题,诚望读者方家不吝雅正。

作 者

2007年3月28日于北大法学院科研楼

三 版 前 言

拙著《税法原理》于2001年5月再版后，承蒙读者厚爱，已多次重印。随着我国经济、社会的迅速发展和成功“入世”，相关的税法制度亦变化频仍。为了体现上述领域的最新发展和变化，需要对第二版的相关内容做出相应修改，并对既存的少许印刷讹误再予校正。

税法制度变动不居，而税法原则则相对稳定。此次修改，仍然保持第二版的基本框架，对原理部分不做实质改动，以体现“税法原理”的相对恒久性。税法原理的发展是渐进的，《税法原理》当在历次修改中关注并及时反映其变化，以不负读者的厚望。

税法制度之频繁变易，其他法律制度大概无出其右，这既会给读者、编者平添诸多不便，也会增加税法研习的难度和魅力。感谢北大出版社的一贯支持，特别是责任编辑邹记东先生的有效工作。对于书中存在的诸多问题，尚希硕彦方家不吝匡谬。

作 者

2003年7月14日于北大法学楼

再版前言

拙著《税法原理》于1999年8月首版首印后，已应需重印。此次再版，除对原版既存的少许印刷讹误再行校正外，又对原版的体系和内容做了较大的调整。主要是将全书内容分为基础理论、征纳制度、争讼制度三编，同时，增列了若干章节，添加了原版因该套丛书宗旨局限所不便融入的内容，特别是其他学者在税法研究领域的前沿成果以及本人的研习偶得。对于多数读者而言，本书的结构和内容安排当比原版有更大的新颖性和合理性。

一如在原版后记中所言，本书的再版同样要感谢北大出版社的支持，特别是本书责任编辑邹记东先生的辛勤劳动；同时，由于税法学研究发展迅速，问题层出不穷，难以洞悉无漏，因而尚希读者方家多予匡正。

作 者

2000年11月30日于北大

目 录

第一编 基础理论

第一章 税收初阶	(1)
第一节 税收存在的必要性	(1)
第二节 税收的概念和特征	(4)
第三节 税收的依据和职能	(8)
第四节 税收的分类和结构	(13)
第五节 税收的原则和政策	(18)
第二章 税法总论	(27)
第一节 税法的概念和特征	(27)
第二节 税法的地位和体系	(29)
第三节 税法的宗旨和原则	(32)
第四节 税法的渊源和效力	(36)
第五节 税法的历史和现状	(39)
第三章 课税要素	(44)
第一节 课税要素概述	(44)
第二节 广义的课税要素	(47)
第三节 狭义的课税要素	(51)
第四节 课税要素的调整	(58)
第四章 税权分配	(61)
第一节 税权的多重含义	(61)
第二节 税权的分配模式	(65)
第三节 税权的分配原则	(69)
第四节 我国的税收体制	(76)
第五章 征纳义务	(81)
第一节 征纳义务的一般理论	(81)
第二节 征税主体的权利和义务	(89)
第三节 纳税主体的权利和义务	(90)
第四节 征纳双方的法律责任	(91)
第六章 税法解释	(95)

第一节	税法解释的意义	(95)
第二节	税法解释的方法	(97)
第三节	税法漏洞的补充	(102)
第四节	实质课税的适用	(106)
第七章	重复征税	(110)
第一节	重复征税的含义和分类	(110)
第二节	税收管辖权的确立和冲突	(116)
第三节	避免重复征税的国际协调	(120)
第四节	避免重复征税的具体方法	(126)
第八章	税收逃避	(131)
第一节	税收逃避的含义	(131)
第二节	税收逃避的方式	(136)
第三节	税收逃避的规制	(140)

第二编 征纳制度

第九章	税收管理制度	(147)
第一节	税收征管制度概述	(148)
第二节	税务登记管理制度	(149)
第三节	账簿凭证管理制度	(155)
第四节	纳税申报管理制度	(157)
第五节	涉税发票管理制度	(159)
第六节	海关监督管理制度	(164)
第十章	税款征收制度	(169)
第一节	税款征收基本制度	(169)
第二节	税款征收特殊制度	(177)
第三节	税款征收保障制度	(181)
第四节	税款征收辅助制度	(193)
第十一章	商品税法律制度	(198)
第一节	商品税制度概述	(198)
第二节	增值税法律制度	(203)
第三节	消费税法律制度	(219)
第四节	营业税法律制度	(230)
第五节	关税法律制度	(240)
第十二章	所得税法律制度	(255)
第一节	所得税法律制度概述	(255)

第二节	企业所得税制度通例	(260)
第三节	我国企业所得税制度	(264)
第四节	个人所得税法律制度	(293)
第十三章	财产税法律制度	(303)
第一节	财产税制度概述	(303)
第二节	资源税法律制度	(306)
第三节	房产税法律制度	(309)
第四节	土地税法律制度	(311)
第五节	契税法律制度	(320)
第六节	车船税法律制度	(323)
第七节	印花税法律制度	(330)
第十四章	法律责任	(334)
第一节	违反税收征管制度的法律责任	(334)
第二节	违反发票管理制度的法律责任	(339)
第三节	违反税务代理制度的法律责任	(342)
第四节	违反海关税收制度的法律责任	(342)
第三编 争 讼 制 度		
第十五章	税收复议制度	(348)
第一节	税收复议概述	(348)
第二节	税务复议制度	(349)
第三节	海关复议制度	(356)
第十六章	税收诉讼制度	(367)
第一节	税收诉讼概述	(367)
第二节	税收诉讼制度	(371)
参考书目		(382)
后 记		(385)

第一编 基础理论

现代国家已经成为名副其实的“税收国家”，税收和税法直接关系到国计与民生，关系到国家与国民的各类活动和日常生活。要深入学习和研究税法，提高国家的税收法治水平，就必须掌握税收和税法的基础理论。为此，本编主要分为八章，内容涵盖有关税收的基础知识和税法共通的基本法理，其中包括课税要素、税权分配、重复征税和税收逃避等方面的基本原理。这些知识是学习具体的税法制度的重要基础。

第一章 税收初阶

税收原理是税法研究的重要理论基础，也是在深入学习税法之前应掌握的基础知识。为此，本书先介绍与税法密切相关的税收基础知识。

在当代税收学领域，研究税收的基本原理一般都是从研究税收存在的必要性开始的，在此基础上再研究税收的概念、特征、职能、体系、原则等问题。为此，本书亦依循这一路径，对税收的一些基本原理予以简要介绍。

第一节 税收存在的必要性

税收为什么会存在？国家为什么要征税？税收存在的必要性究竟是什么？对于税收学上的这一基本问题，曾长期存在着认识上的分歧，但随着市场经济体制的普遍实行，人们的认识业已日渐趋同，即普遍认为税收存在的必要性在于它能够有效地提供公共物品，从而能够满足公共欲望，缓解市场失灵，实现国家职能。可见，税收的存在与公共欲望的满足和公共物品的提供是密不可分的。

一、公共欲望

人类的欲望永无止境，而用以满足这些欲望的资源却相对有限，如何解决这对矛盾，如何有效地配置资源以满足人类的欲望，始终是人类不容回避的经济问题。

人类的诸多欲望，大致可以分为两类，即私人欲望（private wants）和公共欲望（public wants）。私人欲望或称个人欲望，是指个人能够独自享有的需求，具有排他性；而公共欲望或称集体欲望，是指公众可以共同享有的需求，不具有排他性。

一般认为，公共欲望与私人欲望是不可分割的，并且前者是以后者为前提的。从本质上说，公共欲望是存在于众多私人欲望中的共同欲望，满足这类共同欲望是公众的共同需求，因而它具有社会公益性。

上述两类欲望的实现途径是各不相同的。众所周知，整个社会经济可以分为两大部分，即私人经济和公共经济，这两种经济的资源配置方式各不相同，从而使上述两种欲望的实现途径也迥然不同。其中，私人经济以市场对资源的配置为主要特征，受制于厂商的逐利行为和消费者的选择行为；而公共经济则以政府对资源的配置为主要特征，受制于政府的财政收支活动和市场主体相应的博弈活动。与此相联系，私人欲望的满足因其纯属独立个体自身享有某种效用的问题，具有排他性，因而可以通过市场途径来得到满足；而公共欲望因其是公众可共同享有的需求，每个个体的享有并不影响其他个体的享有，即不具有排他性，因而它不可能通过市场的途径来满足，而只能通过政府途径或公共经济部门来得到满足。

由此可见，公共欲望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，只有政府才能担当此任。事实上，满足公共欲望正是现今各国政府的重要任务。

此外，在公共欲望的分类方面，美国学者马斯格雷夫（R. A. Musgrave）将公共欲望分为社会欲望和价值欲望两类，这种分类影响甚大。其中，社会欲望是指那些依靠市场机制不能得到满足的、公众可以同时均等地享受的、不具有排他性的欲望，如对公共安全的需求即属之；价值欲望是指那些经由市场机制不能充分得到满足的、具有排他性和特殊价值的欲望，如对教育的需求即属之。

二、公共物品

人们总是希望自己的各种欲望能够不断地得到满足，而满足这些欲望则需要资财（其中包括可用资财交换的商品和劳务）。与前述的私人欲望和公共欲望相对应，用来满足人类欲望的资财也可分为两类，即私人物品（private goods）和公共物品（public goods）。凡用以满足人类的私人欲望的资财即为私人物品；凡用以满足人类公共欲望的资财即为公共物品。

公共物品或称公共商品、公共物、公共财，是由公共经济部门提供的、用以满足人类公共欲望的资财。公共物品的存在，是社会的客观需求，反映了社

会公众的公共需要。为了更好地理解公共物品的概念及其存在的意义，有必要将其与私人物品相比较，以总结出公共物品的特征。

一般认为，私人物品的产权是明确的，它具有独占性、排他性和可转让性等特点，从而使私人物品的消费也具有了排他性和可分割性，即两个主体不能同时对同一私人物品进行相同的消费，不同的主体对私人物品的消费是能够分开的。

而公共物品则与私人物品不同。由于不论是否付费和付费多少，各类主体对公共物品均可获得等量的、相同的消费，因而各类市场主体对公共物品既都需要，又都不愿独自投资，由此形成了公共物品消费方面普遍存在的“搭便车”或“免费乘车”的心理，从而酿成了所谓的“公共物的悲剧”，导致在公共物品领域出现市场失灵问题。中国民间流传的“三个和尚没水吃”的故事也可在一定意义上说明这个问题。

可见，公共物品不同于私人物品的特征主要表现为公共物品的消费具有非排他性和不可分割性，即一个主体对公共物品的消费不能排除其他主体的同样消费，各个主体的消费是不能明确区分界线的。这种具有消费的非排他性和不可分割性的公共物品因其无法形成市场价格，因而很难像私人物品那样通过市场来供给，而只能由公共经济部门来提供，从而使提供公共物品成为国家或政府的一项重要职能。

三、税收存在的必要性

一般认为，税收存在的必要性在于它是满足公共欲望、提供公共物品的最有效、最重要的手段，它能够在一定程度上缓解在公共物品领域存在的市场失灵问题，对社会收入进行分配和再分配，进而可以成为宏观调控和保障经济与社会稳定的政策工具。

国家享有的课税权同国家的公共职能是直接相关的。众所周知，国家或政府要提供公共物品、满足公共欲望，以实现其公共职能，就必须有足够的财力。而国家或政府作为非营利性的组织，其本身是不创造利润的。因此，为了维持国家或政府的存续及其有效运作，实现其提供公共物品的职能，国家或政府就必须依据政治权力和经济权力来获取财政收入。而在当代各国的财政收入中，税收始终是最主要的部分。并且，各国征税的直接目的就是用于提供公共物品。

税收之所以会在各国的财政收入中占有较大比重，并成为提供公共物品的主要资金来源，是因为税收具有其自身的优点，可以弥补其他财政收入取得形式的缺陷。比较税收与其他财政收入取得形式的优劣得失，对于理解税收存在的必要性及相关税收原理是甚有裨益的，但由于在实践中各国获取财政收入的

形式不尽相同,因而学者往往提出以下几种获取财政收入的形式来与税收相比较:

1. 增发货币。政府享有货币发行权,因而在理论上可以通过增发货币来取得财政收入。但由于无经济根据地凭空增发货币会导致通货膨胀,往往不利于经济的稳定增长,甚至可能会酿成金融恐慌和社会动乱,因而各国政府一般都不以增发货币作为现实中获取财政收入的主要手段,从而使增发货币难以成为提供公共物品的主要途径。

2. 发行国债。政府可以以国家信用作担保,通过向国内外发行债券来取得相应的财政资金。但举债是有偿的,政府要向债权人还本付息,并且,举债规模越大,偿债的规模也越大。因此,发行国债作为取得财政收入的一种手段虽然是可行的,但其规模必须适度。因而国债收入不可能在财政收入中占有较大比重,即国债收入也不能成为提供公共物品的主要资金来源。

3. 收取费用。政府可以依据“谁受益,谁付费”的原则,向公共物品的使用者和受益者收取费用,以满足财政之需。但这在具体操作上存在许多困难,而且收取的金额也不可能很大。因此,收费的形式不能成为财政收入的主要形式,它同罚没收入等辅助形式一样,都不能作为提供公共物品的主要资金来源。

可见,上述几种获取财政收入的形式因各有其缺陷,因而都不能成为提供公共物品的主要资金来源。而税收则不同,它可以弥补上述几种形式的缺陷。因为政府通过税收形式取得财政收入,只是一种购买力的转移,它不会引发无度的通货膨胀;同时,政府取得税收收入是无偿的,无需像发行国债那样要承担还本付息的压力,不会增加远期的财政负担。此外,依法强制、无偿征收的税收收入数额巨大且相对稳定,因而可以为财政支出提供稳定、充足的资金来源,从而也使其成为提供公共物品的最主要的资金来源。

总之,税收的存在是十分必要的,它是国家或政府提供公共物品的最主要的资金来源,对于满足公共欲望、实现国家的公共职能、保障公共物品(政府的宏观调控和对经济、社会稳定的保障等亦属之)的有效提供,具有十分重要的作用。

第二节 税收的概念和特征

一、关于税收的多种定义

税收或称租税、赋税、捐税、税金等,简称税,因其历史悠久,演变复杂,形式纷繁,故而形成了人们认识上的诸多分歧。由此也导致在税收原理和

税法原理的许多问题上众说纷纭,难求尽同。

在税收的定义上,学者历来各推其说,莫衷一是,现择其有代表性者列举如下:

美国学者塞利格曼认为,税收是政府为满足公共利益的需要而向人民强制征收的费用,它与被征收者能否因其而得到特殊利益无关。

英国学者道尔顿认为,税收是公共团体强制课征的捐输,不论是否对纳税人予以报偿,都无关紧要^①。

日本学者金子宏认为,税收是国家为了取得用以满足公共需求的资金,基于法律的规定,无偿地向私人课征的金钱给付^②。

德国学者劳认为,税收是政府根据一般市民的标准而向其课征的资财,它并不是市民对政府的回报。

日本学者汐见三郎认为,税收是国家及公共团体为了支付其一般经费,依财政权向纳税人强制征收之资财^③。

上述各位学者所处时代和国家以及研究领域都不尽相同,对于税收概念的认识也不尽一致,因此,对他们及以往其他学者的研究加以总结是甚为必要的,这样可以概括出一般性的认识。一些工具书实际上已经对税收的概念进行了总结和概括,例如《美国经济学辞典》认为,税收是居民个人、公共机构和团体被强制向政府转让的货币(偶尔也采取实物或劳务的形式)。此外,日本的《现代经济学辞典》则认为,税收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。

总之,税收的定义历来是众说纷纭、不尽相同的,但国内外学者也正在形成许多共识。经济学家们一般都认为,税收是国家或公共团体为实现其公共职能,而按照预定的标准,强制地、无偿地从私人部门向公共部门转移的资源,它是国家参与社会产品分配和再分配的重要手段,是财政收入的主要形式。这是经济学界对税收概念的较为普遍的认识^④。

二、税收的特征

与税收的多种定义相联系,人们对税收的特征也有多种不同的概括。由于

^① 参见高培勇:《西方税收——理论与政策》,中国财政经济出版社1993年版,第10页。

^② 参见〔日〕金子宏:《日本税法原理》,刘多田等译,中国财政经济出版社1989年版,第5页。

^③ 参见国家税务总局税收科学研究所编著:《西方税收理论》,中国财政经济出版社1997年版,第60页。

^④ 参见张守文、于雷:《市场经济与新经济法》,北京大学出版社1993年版,第202页。

税收的特征反映税收与其他事物相区别的本质特点,是对税收概念的解析和深化,并能使人们更好地理解 and 概括税收的定义,因而学术界非常重视对税收特征的研究,并取得了一些共识。

例如,日本的《现代经济学辞典》认为,税收具有如下特征:(1)税收依据课税权征收,具有强制性;(2)税收是一种不存在直接返还性的特殊课征;(3)税收以取得财政收入为主要目的,以经济调节为次要目的;(4)税收的负担应与国民的承受能力相适应;(5)税收一般以货币形式课征。

中国学者一般将税收的特征概括为“三性”,即强制性、固定性和无偿性。但这“三性”必须同时具备才能在一定程度上反映税收的特征,并且,这种“三性”的概括也并非绝对,因为其中的某些特征并非税收所独有,且有时体现得并非十分明显。

税收是国家取得财政收入的主要形式,探寻税收的特征主要应研究税收与其他社会收入尤其是财政收入的其他形式相区别的本质特点。对此,美国学者塞利格曼曾作过具体分析。塞利格曼将社会收入分为奉献性收入、契约性收入和强制性收入三类。其中,奉献性收入是依据单方的自愿奉献取得的收入,如捐赠收入;契约性收入是依据某种契约取得的收入,如公共财产及事业收入;强制性收入是依据征税权、处罚权而取得的收入,如税收收入、罚没收入等。上述几类收入均可成为财政收入的形式,但从中亦可看出税收收入与其他收入的不同,从而反映了税收的某些特征。

基于前述对税收概念的一般理解,比较税收与其他财政收入形式的差异,可以将税收的特征概括为以下几个方面:

1. 国家主体性。在税收的主体方面,国家是税收的主体,征税权只属于国家并由中央政府和地方政府来具体行使。国家或政府在税收活动中居于绝对的主导地位。税收的国家主体性特征非常重要,它使税收具有了自己的性质、目的、手段、权力依据、征收依据等,从而形成了税收的其他特征。

2. 公共目的性。在税收的目的方面,税收作为提供公共物品的最主要的资金来源,着重以满足公共欲望、实现国家的公共职能为直接目的。为此,税收必须根据纳税主体的负担能力依法普遍课征,并不具有惩罚性,从而可以使税收同因处罚违法行为所获得的罚没收入区别开来。

3. 政权依托性。在权力依据方面,税收须以政权为依托,它所依据的是政治权力而不是财产权利或称所有者权利,这也是与国家主体性密切相关的。征税权是国家主权的一部分,税收作为把私人部门的部分收入转为国有的一种手段,只能以政权为依托才能有效行使。税收的政权依托性使其与各类非强制性收入具有明显的不同。

4. 单方强制性。在主体意志方面,税收并不取决于纳税主体的主观意愿