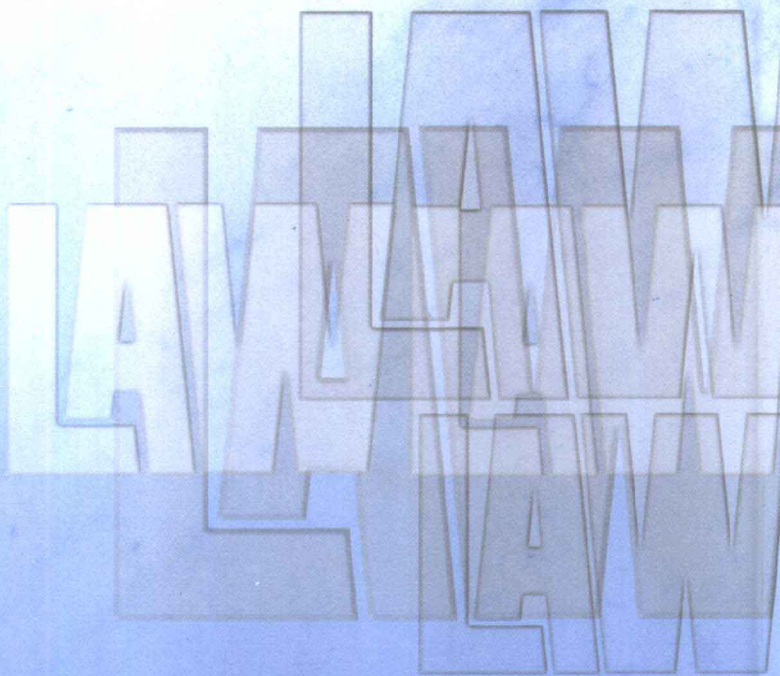


二十一世纪法学丛书

税法原理

张守文 著



北京大学出版社



税法原理

张守文 著



中国政法大学出版社

二十一世纪法学丛书

税法原理

张守文 著

北京大学出版社
北 京

图书在版编目(CIP)数据

税法原理/张守文著. —北京:北京大学出版社,1999. 10

ISBN 7-301-04351-1

I. 税… I. 张… Ⅲ. 税法—法的理论—中国 IV. D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 62703 号

书 名:税法原理

著作责任者:张守文

责任编辑:邹记东 蒋 莺

标准书号:ISBN 7-301-04351-1/D · 0445

出版者:北京大学出版社

地 址:北京市海淀区中关村北京大学校内 100871

网 址:<http://cbs.pku.edu.cn/cbs.htm>

电 话:出版部 62752015 发行部 62754140 编辑室 62752027

电子信箱:zpup@pup.pku.edu.cn

排版者:北京市艺海打字服务社

印刷者:北京银祥福利印刷厂

发 行 者:北京大学出版社

经 销 者:新华书店

850 毫米×1168 毫米 32 开本 12.375 印张 295 千字

1999 年 8 月第一版 2001 年 4 月第五次印刷

定 价:19.80 元

21 世纪法学丛书编辑委员会

顾 问 (以姓氏笔划为序)

迟惠生 何芳川 胡鸿烈 钟期荣

主 任 赵震江

副主任 张守文 张晓秦

委 员 (以姓氏笔划为序)

马忆南 王 慧 王小能 王守瑜 甘培忠

李 鸣 刘守芬 朱启超 吴志攀 张潇剑

金瑞林 赵国玲 赵昆坡 饶戈平 徐 燕

贾俊玲 盛杰民 湛中乐 魏定仁

总 序

当今世界科技发展日新月异,知识经济已见端倪,人类社会将以崭新的面貌进入 21 世纪。与此同时,随着中国改革开放事业和世界经济全球化、区域化的迅猛发展,经济、社会、科技、教育、文化等各个领域出现了层出不穷的问题,需要法律规制。特别是在新世纪即将到来之际,中国不仅高度重视“科教兴国”的发展战略,而且还把“依法治国”的治国方略提升到了宪法的位阶,这无疑会有力地促进法制建设的进一步发展。

为了反映中国法制建设的新发展,解析其中的新问题,以适应新的形势,我们深感有必要出版一套 21 世纪的法学丛书。

本套丛书的作者,有一批是在法学教育和法学研究领域耕耘多年的著名学者,也有一批是近些年来崭露头角,并在教学、科研一线工作的中青年专家,他们的著述在各自的领域里都有良好的影响。在内容方面,本套丛书力求反映法制建设和法学研究中的最新成果,并试图通过吐故纳新、推陈出新来推动我国法学理论事业的繁荣与发展。

本套丛书既可供法学研究参考之用,也可作为高等院校法学教材。由于本套丛书充分考虑了在实行“一国两制”情况下的相关法律问题,因而港、澳、台三地同样可将其选作教材。

特别需要指出的是,在本套丛书发起写作之初以及在编写过程中,得到了香港树仁学院校长钟期荣博士、校监胡鸿烈大律师的积极支持和热情资助,在此深表谢意。北京大学与树仁学院合办法律文凭教育已经多年,并已获巨大成功。在本套法学丛书出版

之际,我们特别高兴将它们献给树仁学院的同学阅读。

此外,北京大学出版社的领导及各位责任编辑为本套丛书的出版付出了很多的辛劳,在此一并致谢。尽管我们为保证丛书的质量作出了很大的努力,但仍然会有一些错误和不足,诚望读者批评指正。

“21 世纪法学丛书”编委会

1999 年 8 月

目 录

第一章 税收原理	(1)
第一节 税收存在的必要性	(1)
第二节 税收的概念与特征	(6)
第三节 课税的依据与税收的职能	(11)
第四节 税收的体系	(18)
第五节 税收原则	(27)
第二章 税法总论	(35)
第一节 税法的概念与特征	(35)
第二节 税法的地位和体系	(39)
第三节 税法的宗旨与原则	(43)
第四节 税法的渊源与效力	(49)
第五节 税法的构成要素	(54)
第六节 税法主体的权利、义务和责任	(60)
第七节 税法的历史和现状	(65)
第三章 税收体制法律制度	(70)
第一节 税收体制法律制度概述	(70)
第二节 我国的税收体制法律制度	(74)
第四章 税收征管法律制度	(80)
第一节 税收征管法律制度概述	(80)
第二节 税务管理法律制度	(86)
第三节 税款征收法律制度	(95)
第四节 税务检查法律制度	(116)
第五节 违反税收征管法的法律责任	(120)
第六节 发票管理法律制度	(126)

第七节 税务代理法律制度	(135)
第五章 商品税法法律制度	(142)
第一节 商品税法法律制度概述	(142)
第二节 增值税法律制度	(150)
第三节 消费税法律制度	(169)
第四节 营业税法律制度	(179)
第五节 关税法律制度	(191)
第六章 所得税法律制度	(210)
第一节 所得税制度概述	(210)
第二节 企业所得税法律制度	(217)
第三节 涉外企业所得税制度	(233)
第四节 个人所得税法律制度	(247)
第五节 农业税法律制度	(259)
第七章 财产税法法律制度	(266)
第一节 财产税法法律制度概述	(266)
第二节 资源税法法律制度	(271)
第三节 房产税法律制度	(275)
第四节 土地税法法律制度	(277)
第五节 契税法法律制度	(288)
第六节 车船使用税法法律制度	(292)
第七节 印花税法法律制度	(297)
附录 现行主要税收法律、法规	(303)
国务院关于实行分税制财政管理体制的决定	(303)
中华人民共和国税收征收管理法	(309)
中华人民共和国税收征收管理法实施细则	(320)
中华人民共和国刑法(节录)	(332)

中华人民共和国增值税暂行条例	(336)
中华人民共和国消费税暂行条例	(341)
中华人民共和国营业税暂行条例	(344)
全国人大常委会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、 消费税、营业税等税收暂行条例的决定	(347)
中华人民共和国进出口关税条例	(348)
关于入境旅客行李物品和个人邮递物品征收进口税办法	(355)
中华人民共和国企业所得税暂行条例	(358)
中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法	(361)
中华人民共和国个人所得税法	(367)
中华人民共和国农业税条例	(371)
国务院关于对农业特产收入征收农业税的规定	(376)
中华人民共和国资源税暂行条例	(379)
中华人民共和国土地增值税暂行条例	(381)
参考文献	(383)

第一章 税收原理

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的基本原理。

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，缓解市场失灵问题，实现国家的职能。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。

（一）公共物品的特征

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限的。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 税收的概念与特征

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

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

求的资金，基于法律的规定，无偿地向私人课征的金钱给付^①。

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^②。

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^③。

① 参见〔日〕金子宏著：《日本税法原理》，中国财政经济出版社1989年版，第5页。

② 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。

③ 参见张守文，于雷著：《市场经济与新经济法》，北京大学出版社1993年版，第202页。