

法律文明史研究院文库·何勤华主编

法律文明史文库
中华原创

税法各论

陈清秀 著

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

法律文明史研究院文库·何勤华主编

国家重点学科华东政法大学法律史学科项目

上海市人文社科基地华东政法大学外国法与比较法研究院

资助

法律文明史文库
中华原创

税法各论

陈清秀 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法各论 / 陈清秀著. —北京: 法律出版社,
2016.6
(法律文明史研究院文库 / 何勤华主编)
ISBN 978 - 7 - 5118 - 9931 - 6

I. ①税… II. ①陈… III. ①税法—研究 IV.
①D912.204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 212791 号

税法各论

陈清秀 著

编辑统筹 财经出版分社
策划编辑 沈小英
责任编辑 刘文科
装帧设计 李 瞻

© 法律出版社·中国

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 北京京华虎彩印刷有限公司
责任印制 吕亚莉

开本 720 毫米×960 毫米 1/16
印张 36.75
字数 513 千
版本 2016 年 9 月第 1 版
印次 2016 年 9 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5118-9931-6

定价:110.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

总 序

文明,是指人类进化(发展)到一定阶段而形成的生存方式(行为样态)以及其所创造的成果。其主要标志有八:一是私有制的产生;二是阶级的形成;三是文字的诞生;四是创造财富的能力达到了能够养活一部分无须直接从事生产(获取食物)的人口,从而形成了社会分工;五是国家的正式诞生;六是法律的基本定型并发挥着主要的社会规范作用;七是除了物质生活之外,形成了相应的精神(宗教、艺术、建筑等)生活;八是人类的思想觉悟和道德品格达到了“我为人人,人人为我”以及“己所不欲,勿施于人”的境界。

法律,是文明的重要内容和主要标志,法律文明就是人类文明中与法律相关的各项元素的总和,具体包括法律意识和法律思想(观念),法律规范、法典和判例,法律制度,法律实施、法律行为以及其相应设施(法院、监狱等),法律教育,法律学术,法律遗存等。法律文明的萌芽,最早可以追溯到早期人类(公元前 200 万年)的非洲能人“奥杜韦(Olduvai)遗址”,其被考古学家初步认定为游群社

会,已经出现了“集体决议”、“权力”、“国体”等意识之萌芽。经历了漫长的发展之后,才与私有制、阶级、军队、国家和文字等一起诞生。公元前 3500 年苏美尔人在美索不达米亚南部建立乌鲁克(Uruk)城邦,公元前 3100 年美尼斯(Menes)统一埃及,公元前 2350 年印度的村落形成哈拉帕(Harappa)城邦,公元前 2070 年禹在中国建立夏王朝,分别标志着法律文明在美索不达米亚、埃及、印度和中国的正式诞生。

人类法律文明诞生以后,至今已经过去了 5000 多年。在这历史的长河中,涌现了众多的法典、判例、人物、作品和法律事件,吟唱传诵着无数的法律诗歌和故事篇章:《梅腾自传》,《汉穆拉比法典》,皋陶,摩西,《赫梯国王哈吐什尔和埃及法老拉美西斯二世的同盟条约》,“哈里斯”大纸草,《摩奴法典》,《法经》,梭伦立法,《十二表法》,柏拉图与《法律篇》,《圣经》,《古兰经》,《唐律疏议》,《大宪章》,格劳秀斯与《战争与和平法》,《威斯特伐利亚和约》,孟德斯鸠与《论法的精神》,布莱克斯通,《独立宣言》,《人权宣言》,《美国宪法》,“马伯里诉麦迪逊案”与马歇尔大法官,《拿破仑法典》,奥斯汀,康德,萨维尼,梅因,沈家本,梅特兰,霍姆斯,美浓部达吉,罗斯科·庞德,等等。对这些丰富厚重的法律文明遗产进行发掘、整理、研究和总结,对我们了解、吸收和借鉴人类在创造法律、治理社会、促进生产、富足生活方面的经验,建设现代法治国家的意义极为重大。

鉴于此,华东政法大学于 2015 年 6 月成立了法律文明史研究院,以期开展上述研究工作提供一个学术平台。编辑出版《法律文明史研究院文库》就是这一平台的中心工作之一。由于法律文明史所涉时间跨度很大,上下五千年;牵涉范围很广,涵盖世界众多国家;研究专题非常丰富,耕耘空间极其宽广,光靠几个或几十个人是无法从事这项宏大学术事业的。因此,在法律出版社的支持下,我们尝试搭建一个出版的园地和平台,热忱欢迎全国英才一起参与这

一研究工作,踊跃惠赐文稿,以推进我国的法律文明史研究,为繁荣法律学术做出贡献。

何勤华

2016年2月26日于华东政法大学
法律文明史研究院

刘剑文教授序

欣闻东吴大学陈清秀教授大作《税法各论》简体版即将付梓,作为清秀兄多年的挚友,非常有幸能见证这一历史性的时刻。该书是清秀兄深耕税法领域多年的心血结晶,凝聚着清秀兄关于税法各论的独到见解。该书在台湾地区已经发行两个版次,此次出版简体版,将会给我们来新的思想及理念,必然会起到借鉴作用和互动效应。我谨为之序。

我与清秀兄相交相识 20 余年,其为人学令人钦佩,是吾辈学习榜样。清秀兄长期致力于财税法、行政法研究,硕果累累,在海峡两岸颇有影响。清秀兄为人又谦和、敦厚,深受儒释道思想影响,并将之嵌入其人生哲学,乐于助人、与人为善。求学期间师从翁岳生教授、黄茂荣教授,并游学于德国、日本、美国多所知名高校,大师的点拨成就了他扎实的学术功底及广阔的国际视野。在专任东吴大学教授之前,历任实务界要职,多元化的实务历练成就了他学术与实务双修的研究方法。由中国财税法学会主办的海峡两岸财税法研讨会,每年定期在大陆及台湾地区各举办一次,迄今已经 25 届,清秀兄积极参与,对海峡两岸税法的

互动交流贡献极大,长期海峡两岸的学术交流活动自然也成就了他通晓两岸税法的精髓。在上述多重因素协力之下,奠定了本书坚实的学术、实务价值。

梁启超曾言:“学也者,观察事物而发明其真理者也;术也者,取所发明之真理而致诸用者也。”税法学的真谛毋宁一方面着眼于税法的基本原理或基础理论,另一方面解决税法实践中出现的具体问题并提出解决对策。与其他简单化、脸谱化的同类作品相比,本书并非千人一面而是一人千面。清秀兄在撰写本书的过程中运用了多种方法,可归结为“阅读世界”、“演绎规则”、“建构秩序”。就“阅读世界”而言,凭借“大视野”的研究路径将各该税法置于一个整体性、立体性、纵横交错的网络中,寻绎各税法背后所蕴涵的事物自然法则脉络,解释各税法之“所以然”。就“演绎规则”而言,运用多种税法的解释方法以及经济观察法、税法类型观察法来剖析具体税收,研究各该税收的税收主体、税收客体、税收客体的归属、税基、税目及罚则体系。就“建构秩序”而言,通过参酌德、日、晚近学说实务见解作为指导的基本理念,诠释现有的“法律条文”,并以其与现行的司法实务判决、解释函令相互对照、检视,达到理论支持实践、实践支撑理论的互动效应,完成从“取经”到“本土化”的动态过程,建构起臻于完善的税法各论体系及具体制度。

更难能可贵的是,清秀兄并不满足于研究规范、调整税收的外在世界,而是更力图研究塑造外在世界规则的“内心世界”,在全书的撰写过程中贯穿税法领域基本建制原则,如租税法律主义、量能课税原则、稽征经济原则,始终秉持税法保障法安定性及保障民众权利的基本理念。在解释适用的过程中,取向于各方利益均衡(公平与效能)之法学方法(体现儒家思想的中庸之道),顺应事件本质发展之自然法思想理念(体现老庄哲学永续生存发展思想),并参酌运用现代法学方法解释适用法规理论,俾能在个别案件上处理妥当,实现个案正义。

总之,清秀兄是台湾地区税收法治发展的重要推动者、献身者,同时也是近20年来台湾地区税收法治化过程最完整、最深入的观察者和记录者之一。通过撰写本书的形式,不仅描绘出台湾地区税收法治化的形成、演变、发展的全景,析毫剖厘地勾勒出生动形象的税法各论画卷,更折射

出他追求税收法治化的执着信念与其身体力行的半生轨迹。

特为之序。



世界税法协会 (ITLA) 主席

中国财税法学研究会会长

北京大学教授、博士研究生导师

2016 年 9 月 3 日

自序

本书于2014年10月第1版出版后,“所得税法”以及“营业税法”均有相当程度之修正,包括夫妻合并申报课税改善方案正式施行、新增房地合一课税制度以及证券交易所得课税修正等,为能配合最新“法令”内容,爰进行修正。又对于台湾地区当前重要租税议题,如环境税问题,也在第一章中纳入探讨。对于税捐扣缴法律关系以及蓝色申报制度,也补充纳入分析,以期内容更为完整。又对于薪资所得以及财产交易所得之课税问题,也进一步分析探讨。有关关系企业间之连结税制,也进一步分析。至于加值型营业税部分,主要就“法令”修正部分调整内容。

本书内容仍有继续精进空间,相关参考文献仍可继续补充,且校对上不周延之处,在所难免,留待日后继续改善,谨请各方贤达及税法学爱好者共同雅正。

作者 陈清秀 谨志
于卧龙书房
2016年2月15日

目 录

第一章 导论 / 001

第一节 税捐种类的建制原则 / 001

一、概说 / 001

二、有关税捐种类(税目)之建置基本要求 / 002

三、检讨 / 004

四、税捐种类构造、税目种类以及税收情形 / 006

第二节 对于所得及财产的课税 / 009

一、概说 / 009

二、对于所得的课税 / 011

三、对于财产的课税 / 013

四、对于遗产及赠与财产之课税 / 019

第三节 对于所得及财产之使用的课税 / 023

一、概说 / 023

二、消费税 / 024

三、特别交易税 / 025

四、特别消费税 / 028

五、特别支出税 / 029

第四节 特别社会目的税 / 030

一、关税 / 030

二、特种货物及劳务税 / 031

三、能源税(环境税) / 032

第二章 个人综合所得税 / 036

第一节 概说 / 036

一、前言 / 036

二、所得税与递延所得税之概念 / 037

三、“所得税法”修正沿革 / 038

第二节 税捐主体:纳税义务人 / 043

一、自然人:个人 / 043

二、课税单位 / 046

第三节 所得税之税捐客体 / 052

一、所得之概念 / 052

二、课税所得之问题 / 058

三、境内来源所得与境外来源所得 / 066

第四节 税捐客体之归属 / 076

一、所得之主体归属 / 077

二、所得的归属年度之判断原则 / 094

三、成本费用与收入配合原则 / 100

第五节 税基:课税所得之计算 / 100

一、年度课税原则 / 100

二、客观的净额所得原则 / 103

三、各类所得之计算 / 126

四、损益通算 / 179

五、个人损失之跨年度扣除 / 183

六、主观的净额所得之原则:个人及家庭生活费所需所得

不课税原则 / 183

七、物价变动与实价课税 / 194

第六节 税率 / 198

第七节 减免 / 199

一、“所得税法”第4条有关免征所得税规定 / 199

二、重购自用住宅之税额扣抵 / 204

第八节 稽征程序 / 205

一、结算申报 / 205

二、扣缴 / 206

三、核定 / 217

第三章 营利事业所得税 / 218

第一节 纳税义务人 / 218

一、营利事业 / 218

二、公益团体 / 221

第二节 所得归属年度之判断;收益、费用之认列基准 / 222

一、收益之认列基准 / 222

二、成本费用与损失之认列基准 / 235

三、成本费用与收益对应原则 / 240

第三节 营利事业所得之计算 / 242

一、概说 / 242

二、收入的计算 / 247

三、成本费用的计算 / 254

四、隐藏的盈余分配 / 305

五、特殊行业之所得计算方式 / 314

六、概算所得 / 316

第四节 税率 / 319

第五节 两税合一制度 / 319

一、法人独立课税之法理 / 319

二、两税合一之立法理由 / 320

三、2014 年财政健全方案,修正“完全设算扣抵制”为“部分设算扣抵制” / 322

四、两税合一的内容 / 323

第六节 公益慈善机关团体所得之免税与课税 / 334

一、概说 / 334

二、公益团体免税适用标准 / 335

三、公益团体所得额之计算及查核 / 342

四、宗教团体之免税 / 343

五、祭祀公业应否课征营利事业所得税 / 344

第七节 国际租税 / 345

一、概说 / 345

二、双重课税之排除 / 346

三、对于非居住者及境外营利事业之所得课税 / 355

四、对于利用租税天堂避税的防制对策 / 359

五、移转订价税制 / 365

六、跨国关系企业费用分摊税制 / 375

七、过少资本税制 / 380

第八节 稽征程序及处罚 / 389

一、暂缴 / 389

二、结算申报 / 391

三、申请适用所得税协议 / 394

四、调查 / 395

五、罚则 / 396

第四章 所得基本税额制度 / 397

第一节 概说 / 397

第二节 基本税额 / 397

第三节 适用范围 / 399

一、营利事业之适用除外 / 399

二、个人之适用除外 / 400

第四节 营利事业基本税额 / 401

一、基本所得额之计算 / 401

二、营利事业基本税额之计算 / 402

三、缴纳 / 404

四、税捐规避之调整 / 404

第五节 个人之基本税额 / 405

一、个人基本所得额 / 405

二、个人之基本税额之计算 / 407

第六节 基本税额之申报 / 408

一、申报 / 408

二、短漏报之处罚 / 409

第七节 过渡期间之补救措施 / 410

第五章 营业税 / 412

第一节 税捐主体与税捐客体 / 412

一、概说 / 412

二、税捐主体 / 417

三、税捐客体 / 422

第二节 税捐客体的归属、税基与税率 / 449

一、税捐客体的归属 / 449

二、税基 / 460

三、税率 / 471

四、进项税额 / 480

五、稽征程序 / 495

第三节 “营业税法”之罚则体系 / 501

一、概说 / 501

二、“营业税法”上罚则类型 / 504

三、漏税罚之处罚要件 / 510

四、一行为不二罚 / 519

五、“违章”事实之认定与举证责任 / 525

六、漏税罚之免罚 / 533

七、逃漏税行为之类型 / 534

八、结论——建议 / 541

附录一 税法各论期中考试模拟试题 / 544

附录二 税法各论期末考试模拟试题 / 552

参考文献 / 559

第一章 导 论

第一节 税捐种类的建制原则

一、概说

依据统计,台湾地区近 20 年居民租税负担率(即赋税收入占居民生产毛额的比重),约在 11% 至 19% 之间起伏,2003 年 11.7% 为历史性低点,其后景气因素使税收稳定成长,2008 年租税负担率上升至 13.9%,2009 年至 2011 年分别为 12.3%、11.9% 及 12.8%。“财政部”认为与欧美先进国家比较,^①台湾地区的平均居民租税负担率,不但在已开发国家及地区中属较低者,纵使与亚洲国家及地区相比仍然是比较低,中国台湾地区的纳税人与国际间相比,所负担的税负其实并

^① 2009 年中国台湾地区与其他经济体租税负担率比较,中国台湾地区 12.3,日本 15.9,韩国 19.7,美国 17.6,法国 25.7,德国 22.9。引自《税务小常识,国民租税负担之说明》,2013 年 8 月 2 日,资料来源 [http://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/417/5792586571079918315?tagCode =](http://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/417/5792586571079918315?tagCode=)。

不算重。^①

在此所谓“租税负担”系指赋税收入占居民生产毛额的比率,或赋税收入占居民所得比率,是用来衡量一国居民租税负担轻重的标准,比率愈高,表示居民租税负担就愈重。^② 租税负担率高低不代表财政良莠及国际竞争力高低,租税负担率之重要性不在于高低,而在于是否合理并能切合整体建设及经济发展需要。^③

在租税国家及地区中,一个国家及地区的财政收入,主要应仰赖租税,而非其他财政收入。据统计,台湾地区财政收入来源主要有税、费、捐、债四项,税每年约新台币 1.6 兆元,费(八项社会保险费用,由被保险人及雇主负担部分)每年约新台币 1 兆元,捐(烟品健康捐、公益彩券社会福利捐)每年约新台币 600 亿元,并适时视需要举债支应。^④ 如果加计上述八项社会保险费用以及捐之公法上负担等隐藏性租税负担,^⑤则台湾地区整体广义的租税负担比率,其实也不算低。

由此可知,台湾地区对于税目的创设或税捐负担加重,常持不同意见或反对意见,因此,有关机关容易将税捐负担转化成以其他公课名义,尤其受益负担方式课征,以争取民众支持。

二、有关税捐种类(税目)之建置基本要求

一般认为有关税捐种类(税目)之建置原则,应符合经济的合理性以

① 2011 年 10 月 25 日“财政部赋税署”新闻稿:《关于“财政部”就台湾地区租税负担率等之说明》,资料来源 <http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp>。

② 《税务小常识,国民租税负担之说明》,2013 年 8 月 2 日,资料来源 [http://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/417/5792586571079918315?tagCode =](http://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/417/5792586571079918315?tagCode=)。

③ 2011 年 10 月 25 日“财政部赋税署”新闻稿:关于财政部就台湾地区租税负担率等之说明,资料来源 <http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp>。

④ 2011 年 10 月 25 日“财政部赋税署”新闻稿:关于财政部就台湾地区租税负担率等之说明,资料来源 <http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp>。

⑤ 以日本为例,日本国民健康保险大部分以国民健康保险税之名义课征(主要考虑租税债权享有优先权以及征收时效较长)(参见 Weblio 辞书,国民健康保险税的解说,资料来源 <http://www.weblio.jp/wkpja/content/>),台湾地区则以健保费课征,并未以健保税名义征收,因此计算基础不同,居民租税负担率自然有别。