

● 中山大学“211工程”资助项目

General Principles of Tax Jurisprudence

税法总论



杨小强 著

湖南人民出版社



A0977835

图书在版编目(CIP)数据

税法总论/杨小强著. —长沙:湖南人民出版社,2002.5

ISBN 7-5438-2906-1

I. 税... II. 杨... III. 税法—法的理论 IV. D912.201

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 029474 号

责任编辑:戴 军

装帧设计:胡薇薇

税法总论

杨小强 著

*

湖南人民出版社出版、发行

(长沙市展览馆路 66 号 邮编:410005)

湖南省新华书店经销 湖南省出版发行学校印刷厂印刷

2002 年 5 月第 1 版第 1 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:13.125

字数:316,000 印数:1-3,000

ISBN7-5438-2906-1

D·415 定价:21.00 元

德国民法学家迪特尔·梅迪库斯在反思德国民商法教育的不足时，特别指出最重要的失误，是在整个大学法学教育中忽视了税法。在时下的德国，个人所得税的最高税率达到了53%，加上教会税和两德统一附加费，税率已超过60%。而根据拟议中的新税率，遗产税的税率最高可达到50%。面对这些数字，税法对某项行为的影响往往是决定性的。许多重要的行为之所以存在，主要归功于税法方面的原因。许多行为人专注于税收上的优惠，以至于把任何民法上应有的谨慎都抛诸脑后，经常造成严重的责任后果。迪特尔·梅迪库斯教授还告诫，无论如何，在不具备税法知识以及不考虑税法的情况下，去为具有重要税法意义的法律行为拟

定草案,是一件荒唐无比的事。^①

随着民主化与法制化的进程,现代国家的走向与存在意义也受到进一步的关注。一种流行的思想认为:国家应如此来构建,即从财政收入层面言,国家为税收国家;从财政支出层面言,国家为社会国或曰福利国。国家功能的实现与优化,莫不以税收为物资。因此,现代国家对税收的重视程度只会加强,不可能减弱。

从人民方面言,税负是交易行为的法定成本,而且这种成本的比重在增大。于是,阅读成文的税法,进行远期的经济规划与生活安排,既是人民的权利,也是成功的逼迫。税法是一种利益分配法,在人民与国家之间分配利益,在人民与人民之间分配利益,也在不同层级的政府之间分配利益。由此,税法上牵国家利益,下系自然人和法人的得失,如何来落实分配的正义,便成了聚讼所在。一种纳税人的天然反弹,又使得这个领域绝不平静,反而是在累进式地复杂。正是不再单纯,故造就了几个职业,如税务律师、税务会计师、税务师、税务顾问等。人们也注意到,我国的法学院(系)或财经院校为适应新形势的发展,特别是加入 WTO 的需要,已基本上开设了税法课程。

生存的环境在不断变化,税法也必须不断回应,所以税法条文与解释的扩张速度,在所有部门法中是绝无仅有的。以部门法中最庞大的法条为基础,税法成了一门不得不专攻的学问。新的学问就有新的困难,可以说,对税法每一个问题的研究,都伴随着相当大的难度。但这是法学中的最后一块待垦地,充满旺盛精力、流溢智慧与高尚理想的学者,也还拥有着一片剩余的阳光海滩。

然而,令税法学者们不敢骄傲的现状是,税法是有成千上

^① [德] 迪特尔·梅迪库斯著:《德国民法总论》,邵建东译,法律出版社 2000 年版,第 352 页。

万的条文，却无成千上万的税法理论。税法是晚近兴起的新学科，刚刚脱离出行政法的窠臼，挣出民法的笼罩，艰辛后才敢声言独立。税法怎样来建立其价值体系，税法以什么来作为说理工具，如何将如麻的税收规定整合涵摄到税法体系之下，是税法学尚未完全回答的问题。

在税法的研究中，发现税法学不是一门自给自足的学问，其固有的概念与原理是有限的，需要从其他法学学科中借用与援引，因而税法科学的构建，一开始就是开放的与包容的。税法以法律行为或其经济后果为课税客体，因而税法与民商法的交集处甚多。同时，税法负荷着多元的价值取向，如何与宪法、行政法的价值体系保持协调，是科际整合的新命题。在法治国家，税法已渗入了人民的生活细节，所以对税收的研究，不仅是法学的研究对象，也是其他更多科学的研究对象。换言之，税法不仅要接受法学方法的检验，还要接受经济学、伦理学、社会学、历史学、哲学、数学等的检验。

本书的作者是一位在我国法学界颇有进取精神的青年学者，他潜心对税法领域进行探究，并用心地写成此书。作者写作，追求的是完善税法理论，解决税法总则缺位的现象，重视以法学的方法来验证税法，对税法的概念借用、体系化、类型化作了较多的分析。同时，对税法的一些重大问题，如税法解释、税收规避等作了比较法上的研究，较全面地叙述了现代税法的变迁。这种专题式的深入探讨，对于提升中国税法的理论水准是必要的基础工作。相信，该书的出版对于中国税法学的发展是有作用的。尽管本书的某些观点有必要作进一步的研究，但我仍然乐于将这一作品推荐给广大的读者。

刘剑文

2002年3月28日

目 录

序言	(1)
第一章 税法的地位	(1)
一、税法的意义与范围	(1)
二、税法的研究方法	(2)
三、税法的特质	(4)
(一) 实质的特质	(4)
(二) 形式的特质	(4)
四、税法在体系上的地位	(5)
(一) 与税法相关的非法学学科	(5)
(二) 税法在法体系上的地位	(6)
第二章 税收实体法律关系及其变动	(9)
一、税收实体法律关系之性质——债务关系说的提出	(10)
二、税收债务关系的当事人	(12)
(一) 税收债权人	(13)
(二) 税收债务人	(14)
(三) 税法上权利能力	(16)
(四) 税法上行为能力	(19)

(五) 税务代理·····	(20)
三、税收债务关系的发生·····	(21)
四、税收债务关系的变更·····	(23)
(一) 主体变更·····	(23)
(二) 内容变更·····	(27)
五、税收债务关系的消灭·····	(28)
(一) 履行·····	(29)
(二) 抵销·····	(31)
(三) 免除·····	(34)
(四) 消灭时效·····	(35)
第三章 税收构成要件 ·····	(37)
一、税收构成要件应采法定主义·····	(37)
二、税收构成要件的内容·····	(40)
(一) 税收主体·····	(40)
(二) 税收客体·····	(42)
(三) 税收客体的归属·····	(50)
(四) 税基·····	(55)
(五) 税率·····	(56)
三、税收请求权的竞合·····	(58)
第四章 税法的法源 ·····	(59)
一、法源的意义·····	(59)
二、成文法源·····	(61)
(一) 宪法·····	(63)
(二) 税收基本法·····	(64)
(三) 法律·····	(75)
(四) 行政法规·····	(76)

(五) 地方性法规	(78)
(六) 规章	(79)
(七) 国际条约	(83)
三、不成文法源	(84)
(一) 判例法	(84)
(二) 习惯法	(85)
(三) 法理	(87)
四、法源的位阶	(88)
第五章 税法的体系	(90)
一、法学体系的概念	(90)
二、税法体系研究的目标	(92)
三、税法的外部体系	(93)
四、税法的内在体系	(95)
五、税法体系化的任务	(96)
六、利用编纂概念形成体系	(97)
七、利用类型化形成体系	(98)
八、利用法律原则形成体系	(102)
第六章 税法的建制原则	(104)
一、税收法定主义	(106)
二、生存权保障原则	(108)
三、量能课税原则	(110)
四、实用性原则	(112)
第七章 税法上的生存权保障	(115)
一、生存权保障是宪法上基本的价值决定	(115)
二、人性尊严与最低生活费不课税原则	(117)

三、所得税课税最低限额的核定·····	(119)
四、税收累积效果对纳税人生存权的影响·····	(123)
五、生存权保障与个别案件正义·····	(125)

第八章 税法上的诚实信用原则 ····· (128)

一、诚实信用原则在民法上的本来意义·····	(128)
(一) 税法上诚实信用原则勃兴的缘由·····	(130)
(二) 诚实信用原则的制度机能·····	(131)
(三) 诚实信用原则的价值补充·····	(132)
(四) 诚实信用原则与权利滥用之禁止·····	(133)
(五) 诚实信用原则与善良风俗原则·····	(134)
二、诚实信用原则在税法上得否适用·····	(136)
(一) 否定说·····	(136)
(二) 肯定说·····	(136)
三、诚实信用原则对课税权人的适用·····	(139)
(一) 适用之要件·····	(139)
(二) 适用之效果·····	(140)
四、诚实信用原则对纳税义务人的适用·····	(141)
(一) 适用之要件·····	(141)
(二) 适用之效果·····	(142)
五、诚实信用原则在我国税法上的适用类型·····	(142)
(一) 信赖保护·····	(142)
(二) 税法上权利失败·····	(143)

第九章 纳税人的债权 ····· (145)

一、纳税人法律地位认识之纠正·····	(145)
二、纳税人债权之法理·····	(147)
三、纳税人债权之情形·····	(149)

(一) 超纳金	(149)
(二) 误纳金	(150)
(三) 出口退税	(150)
(四) 对无效行为业已课税问题的处理	(151)
(五) 侵权行为之债	(152)
(六) 基于税收优惠规定的退税请求权	(152)
(七) 基于课税要件事实变更所生退税请求权	(152)
四、纳税人债权实现之程序	(152)
五、纳税人债权滥用之禁止	(153)
第十章 税法对民法债权实现保障制度的移用	(154)
一、税收债权的保全	(155)
(一) 税收债权人的代位权	(156)
(二) 税收债权人的撤销权	(158)
二、税收债权的特别担保	(160)
(一) 货币担保	(161)
(二) 纳税担保人的保证	(161)
(三) 抵押与质押	(162)
(四) 留置	(163)
第十一章 税法上的债务与责任	(165)
一、民法上的债务与责任	(165)
二、税法上的债务与责任	(166)
三、税法上他人责任的具体形态	(169)
(一) 扣缴义务人	(169)
(二) 纳税担保人	(171)

(三) 第三人代缴·····	(173)
(四) 连带纳税义务人·····	(175)
(五) 第二次纳税义务人·····	(177)
(六) 继承人、受遗赠人、遗嘱执行人或遗产管 理人·····	(179)
四、结语·····	(181)
第十二章 纳税人的不当得利返还请求权 ·····	(182)
一、纳税人返还请求权之法律性质·····	(183)
二、纳税人不当得利返还请求权的构成要件·····	(185)
(一) 给付无法律上原因·····	(185)
(二) 法律上原因后嗣后消灭·····	(186)
三、不当得利返还请求权人·····	(188)
(一) 纳税义务人本人缴纳·····	(188)
(二) 第三人缴纳·····	(188)
(三) 扣缴义务人·····	(191)
(四) 遗嘱执行人、继承人、受遗赠人或遗产管 理人·····	(191)
四、返还范围——关于退还加算金之争论·····	(192)
五、纳税人不当得利返还请求权的限制·····	(195)
(一) 法律上明文不承认返还请求权适用的情形 ·····	(196)
(二) 抵销(允抵)·····	(196)
(三) 消灭时效·····	(198)
第十三章 税收债权的竞合 ·····	(202)
一、税收债权在现行法上的竞合类型·····	(202)
二、税收债权的一般序位及其争议·····	(206)

三、税收债权的内部序位·····	(209)
四、税收债权与质权、抵押权的序位·····	(210)
五、税收债权与留置权的序位·····	(212)
六、税收债权与罚款、没收违法所得的序位·····	(213)
第十四章 税收规避论 ·····	(214)
一、税收规避之定义·····	(214)
二、税收规避的成立要件·····	(217)
三、税收规避之防杜规定·····	(219)
四、税收规避的司法回应——以美国实践为例·····	(226)
第十五章 中国的反避税立法 ·····	(231)
一、中国税法采取个别防杜规定·····	(232)
二、拟制性规定 (legal fiction)·····	(233)
三、实质课税原则·····	(234)
四、对关联交易的规制·····	(235)
五、公司法人格否认·····	(236)
六、提前履行与税收保全·····	(237)
七、举证责任之转换·····	(238)
八、纳税人的协力义务与容忍义务·····	(239)
九、税务情报的交换·····	(240)
第十六章 税法的法律解释 ·····	(242)
一、法律为什么需要解释·····	(242)
二、税法解释应贯彻税法的最高理念·····	(244)
三、税法解释的技术方法·····	(245)
四、税法上借用概念之解释·····	(252)
五、国外税法解释的实践·····	(255)

第十七章 税法上的拟制性规定	(258)
一、我国税法上拟制性规定的型态	(258)
二、税法上拟制性规定的机能	(262)
(一) 举证责任之免除或转换	(262)
(二) 扩大税基	(263)
(三) 行政便宜原则	(264)
(四) 防杜税收规避	(265)
三、税法上拟制性规定的检讨	(267)
(一) 应健全定义性条文的订定	(267)
(二) 拟制性规定应限定在特定的事项	(268)
(三) 拟制性规定的立法化	(269)
第十八章 政府间的税权划分	(270)
一、税收法定主义要求税权的归属法定	(271)
二、税权划分的原则	(273)
三、税收立法权	(278)
(一) 法国	(279)
(二) 韩国	(279)
(三) 加拿大	(279)
(四) 德国	(280)
四、税收行政权	(282)
五、税收收益权	(284)
六、税法解释权	(287)
七、税权划分的冲突解决	(288)
第十九章 科学管理理论与税收征收管理	(289)
一、科学管理理论在政府行政管理中有适用余地	

.....	(290)
二、人性的基本认识——经济人.....	(293)
三、税征双方的平衡点——最大限度利益.....	(297)
四、税务机关对纳税人的帮助.....	(300)
五、用科学方法代替经验方法.....	(301)
六、职能管理原则.....	(303)
七、现代技术的应用.....	(304)
第二十章 纳税人权利	(306)
一、《税收征收管理法》规定的纳税人权利	(306)
二、国外状况.....	(309)
三、纳税人的具体权利.....	(310)
四、国外立法参考：《加拿大纳税人权利宣言》 ..	(311)
附录一 法律部门的划分——以民法与税法为例	(313)
一、法律部门划分的异类——斯堪的纳维亚国家	(313)
(一) 总法典时代.....	(314)
(二) 单行法时代.....	(314)
二、应不应该划分法律部门——以民法与税法为例	(315)
三、如何进行法律部门的划分.....	(316)
四、中国法律部门的划分问题.....	(317)
五、劳动法、经济法、社会法从私法中的剥离.....	(318)
附录二 日本地方税法中的民法规定适用	(319)
一、纳税义务的继承.....	(319)

二、连带纳税义务·····	(321)
三、地方税和其他私债权之间的协调·····	(323)
四、延缓纳税的担保·····	(324)
五、纳税人的不当得利返还请求权·····	(325)
六、征税机关的代位权与诈害行为的取消权·····	(326)
七、对我国税法的启示·····	(327)
附录三 UNITED STATES MODEL INCOME TAX CONVENTION OF SEPTEMBER 20, 1996	(329)
附录四 中华人民共和国税收征收管理法	(371)
主要参考书目	(391)
后记	(398)

税法的地位

要目

- 一、税法的意义与范围
- 二、税法的研究方法
- 三、税法的特质
- 四、税法在体系上的地位

一、税法的意义与范围

法治国家强调依法治国，不仅要依法审判，而且要依法行政与依法配置财富，所以有了刑法的“罪刑法定主义”、税法的“税收法律主义”与物权法的“物权法定主义”等。要依法审判，则罪刑法定主义为其第一要义，因为涉及到人民的人身权；依法行政，则税收法律主义为其第一要义，因为涉及到人民的财产权。而人身权与财产权乃人民生计大事，岂能不重视。