

新纪元高等政法院校系列教材

税法原理

杨萍 主编

中国政法大学
出版社



新纪元高等政法院校系列教材

税法学原理

中国政法大学教材编审委员会 审定

主 编 杨 萍

中国政法大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法原理/杨萍主编. —北京:中国政法大学出版社, 2004

ISBN 7-5620-2628-9

I. 税... II. 杨... 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(2004)第 090128 号

出版发行 中国政法大学出版社

经 销 全国各地新华书店

承 印 固安华明印刷厂

787×960 16 开本 12 印张 220 千字

2004 年 9 月第 1 版 2004 年 9 月第 1 次印刷

ISBN 7-5620-2628-9/D·2588

定价:12.00 元

社 址 北京市海淀区西土城路 25 号

邮 编 100088

电 话 (010)62229563(发行部) 62229278(总编室) 62229803(邮购部)

电子信箱 zfs5620@263.net

网 址 <http://www.cuplpress.com>(网络实名:中国政法大学出版社)

声 明 1. 版权所有, 侵权必究。

2. 如有缺页、倒装问题, 由本社发行科负责退换。

本社法律顾问 北京地平线律师事务所

出版说明

为了深入推进教学改革，提高教学质量，中国政法大学教材编审委员会组织中国政法大学长期从事法学教育的骨干教师，精心编写了这套新纪元高等政法院校系列教材。

本套教材力求适应高等法学教育教学改革的新要求。当前的法学教学，在教学目标上，重视由知识传授向能力培养转变；在教学方法上，逐步由传统课堂讲授向案例教学、实践教学等灵活多样的教学方式转变；在教学手段上，尽量利用多媒体等现代化教学手段提高教学水平；教学模式由过去单一的课堂教学为中心转变为课内与课外相结合、学生主体、师生互动的全方位学习模式。本套教材正是适应法学教育的这些新趋势编写的。

本套教材在内容上注意吸收国内外法学教育、科研的最新成果，面向世界、面向未来、面向我国法治建设的实际，注重知识性、理论性和实践性的统一。具体地讲，本套教材重视学科知识的系统性；重视提出问题、分析问题和解决问题的方法；重视收集典型的案例、整理资料索引、编写多种习题。所有这些努力将既有利于激发学生自主学习、提高学生的综合素质与创新能力，又有利于学生学习和教师利用新的教学手段、组织多种形式教学。

本套教材编写体例上继承了传统教材的优点，做到科学、规范、

统一，并力求有所创新，以适应 21 世纪高等教育改革发展的全新要求。

参与编写本套教材的人员，或为在法学界有重要影响的学术前辈，或为法学研究中崭露头角的学术新人，他们均是具有丰富教学经验的一线教师，深谙法学教育教学的特点与规律。本套教材是他们在法学教学和研究领域长期钻研的结晶。

本套教材出版虽经长期酝酿、反复推敲，但疏漏之处在所难免，希望行家和读者不吝指正。

中国政法大学教材编审委员会

2004 年 6 月

作者简介及本书撰写分工

杨萍，中国政法大学民商经济法学院副教授。中国财税法学研究会理事、北京市金融与税法研究会常务理事、北京市法学会理事。从事财政法、税法方面的教研工作。主要著作有：《财税法新论》（合著）、《税法教程》（参编）、《税法学》（参编）等。在《税务研究》、《VAT MONITOR》、《财税法论丛》等杂志发表论文十余篇。

撰写本书的序言、第一编、第二编的第八章和第九章、第三编及后记，负责全书的审稿和统稿。

魏敬森，中国政法大学民商经济法学院副教授，主要研究方向为：金融法、税法、商法。主要成果有：《金融法教程》（主编）、《金融法》（副主编）、《税法学》（参编）、《商法实务研究》（合著）、《经济法实务研究》（合著）、《中国经济法》（参编）等。

撰写本书第二编的第六章和第七章。

序言：致教师

“普通教育的目的之一是让人们更多地了解世界，以便使他们成为好公民。经济学的学习和任何一门学科的学习一样是服务于这个目的的。因此，写一本经济学的教科书是一种极大的荣誉和职责。这也是经济学家促进政府更健全、未来更繁荣的一种方法。正如伟大的经济学家保罗·萨缪尔森所指出的：‘如果我能够写一国的经济学教科书，我就不管谁制定该国的法律，或者谁起草高深的条约’。”〔1〕

美国经济学家曼昆以自己丰厚的经济学知识和将写教科书作为自己荣誉和职责的态度，分别写出了通俗易懂的《经济学原理》，使那些从未接触过经济学或对经济学不感兴趣的读者，因他的著作而对经济学产生了浓厚的兴趣。中国政法大学张俊浩教授以自己多年积淀的民法学知识和对教科书严谨的态度，主编了一版再版的《民法学原理》，使那些对民法学感到博大精深、难以读懂的读者，因他主编的《民法学原理》而对民法产生了极大的兴趣。一个学生讲：“原来读张俊浩老师的书有点读不懂，但越读越觉得只有这本书才是最好的。”

从中我们已深深地领悟到：好教科书的真正价值所在。它们会使读者产生读了此书是其一生之幸事和不读此书是其一生之憾事之感。因为，它们不仅仅给予读者知识和原理，更重要的是，它们在通过传授知识、原理的过程中给读者更深层次的东西，即如何思考，如何创造性地思考；而且是以严谨、认真的方式去思考。正是这种认真、严谨，同时又有创造性的思考能力才是给读者的最重要的东西。换句话讲，好的教科书不是授之以鱼，而是授之以渔，使读者读后达到知识—方法—理念三大阶梯的升华。

我深知我的功底远不如上述两位“家”，但我从他们身上学到了做事的态度——虔诚、认真和严谨。

〔1〕〔美〕曼昆：《经济学原理》，生活·读书·新知三联书店与北京大学出版社1999年版，第6页。

定位

与其他许多税法教材相比，本书将较多的篇幅用于税法原理，而将较少的篇幅用于相关理论的探讨。我们常说，资源是缺乏的，但我们几乎没有意识到学生的时间也是稀缺资源之一。为了尊重学生的时间，我们将本书定位在如书名《税法原理》的“原理”二字。

为了提炼出税法的精华，我们必须考虑对于大学本科生来说，真正需要的是什麼。据我们了解，大学本科生在入学之前，很少或几乎没有接触税法知识。税法是法学课程的组成部分，但由于其自身的专业性、相关教科书书写的内容和方式以及教师的教学方式，使学生在大量接触法学课程之后，仍然认为税法枯燥、难懂。因此，我们的目标是学生在学完税法这门课后，不仅发现税法是有趣的，而且学会从一个新的角度和更有见解地思考问题和解决问题。

结构

为了给学生一本简单明了的教科书，本书共分为三编：税法基础理论、实体税法和程序税法。

第一编包括税法及其调整对象、税收法律关系、税法原则、税法的构成要素及其分类和税法在中国等内容。在这一领域，首先让学生领略税法的基础知识，它是学生认识税法的第一步，是他们进入实体税法和程序税法和通向税法最高境界的基石。

第二编包括商品及劳务税法、所得税法、财产税法和行为及目的税法等内容。学生以第一领域的知识作为基础，自然走进实体税法领域。在这一领域，学生将会领略世界各国、尤其是中国一个个具体税种在法律制度上的产生、发展及其内容。从中学生感受到实体税法的趣味性和奇妙性。

第三编包括税收征收管理法、税务行政复议与行政诉讼制度等内容。在这一领域，让学生了解如何使有趣、丰富、具体的实体税法得以实现，使学生明白如果没有程序税法，再好的实体税法也只是一纸空文。

学习方法

本书的目的是帮助学生学习税法的基本原理，并向学生提供如何将这些原理运用到他们所在的生活及将来的工作实践中。

●每编对象 每编都从列出该编所包含的各章内容开始，使学生对该编内容有一个宏观上的认识。

●每章对象 每章都从列出该章所包含的主要内容开始，使学生对该章的主要内容有所认识。

●脚注的灵活运用 本书的脚注不仅局限于注释引用语的出处，而是灵活使用，如，在书中正文中解释过于细化、但又需要解释的内容；关于一个问题的多种观点或自己的看法；等等；都可以通过脚注的形式处理。这样，既可以实现本书简单明了的目的，又可以使那些想了解相关问题更多的读者得到满足。

●思考与应用 每章结束时都给出该章的主要思考题和应用题。思考与应用题是本书的一大特色，这些思考与应用题不是对教科书主要问题的简单重复，而是经过深思熟虑设计出来的。其中，思考题的目的是让学生在学完该章内容后检验其对该章主要原理的掌握情况；应用题的目的是使学生运用其已学过的原理，学会对一些理论问题的继续研究和对一些实际问题的解决。通过应用题，提高学生搜集资料、检索资料、分析资料、最终达到得出自己观点的研究能力；让学生走入社会做社会调查，在调查中使学生学会与社会接触的能力；在这两方面过程中，都要求学生将自己的研究结果或调查结果以书面形式表达出来，并将书面结果以口头形式表达出来，以达到提高学生书面表达和口头表达能力的目的。

杨 萍

2004 年 3 月

序言：致学生

目前，在我国诸多综合性的高校都设有法律学院或法律系，而且有专门性的法律高校。但据了解，在这些高校中的课程设置中，存在着或根本没有设置此课；或虽设置了此课，但对其没有予以足够重视的问题。因此，在此有必要说明作为学生为什么应该学习税法学。具体原因如下：

一是有助于你了解你所处的生活世界与税收、税法的关系。可以说，你生活在充满税收的世界里，或者说，你每天的生活被税收所包围。因为，你每天的吃、穿、住、行无不包含着税收。可惜的是，由于你不懂税法而对许多税收、税法问题竟熟视无睹。目前，在我国，越来越多人知道了个人所得税，因为你们已经在缴纳个人所得税。尽管如此，许多学生不知道个人所得税以外的其他税种，甚至对税收、税法中一些最基本的问题。诸如，税收是什么？国家凭借什么征税？国家征税用于何处？国家征税与本人有没有关系？有多大程度的关系？等等。这些在西方国家已经家喻户晓，在我们这里却依然陌生。关于这些问题，税法学可以使你知其然，知其所以然。更重要地是，在知晓这些问题的基础上，你会自觉地思考：自己作为一个纳税人在承担纳税义务的同时享有哪些权利。

二是税法学将教会你如何更好地参与经济生活。当你不懂税法学时，你对经济生活在很大程度上是盲目的，但当你了解并掌握了税法学原理之后，你会自觉不自觉地考虑税收对你经济生活的影响，并学会重新安排或设计自己的经济生活。假设你毕业以后，想拥有一个自己的公司，那么，你的公司想从事什么方面的经营活动？在哪里注册？以什么样的形式注册？在经营过程中如何在税法范围内设计税收成本？取得利润后如何安排才能更好节约你的税收成本？等等。可以说，自你的公司成立开始，每个环节你都要考虑税收这个重要因素对你带来的影响。通过税法学原理的学习并认真回答各章提出的思考与应用题，你会逐步改变自己的观念和理念，以一个全新的角度去思考并解决你自己经济生活中的税收问题。

三是税法学将教会你如何更好地理解国家税法的潜力与缺陷。作为一个纳税人和选民，你有权利和义务帮助指导国家税法的设计。当你指出国家税法的弊端或对国家税法提出具体建议时，你会发现自己好似一个税法学家，因为你所关心的问题恰恰是国家立法机构、税法专家所关心的。

总之，税法学原理可以运用到你现在及将来生活和工作的方方面面。将来，无论你是操持自己的日常生活、还是创办企业或公司、或是真的成为国家税法起草人，你都会为你所掌握的税法学原理而感到骄傲和自豪。

杨 萍

2004 年 3 月

目 录

第一编 税法基础理论

第一章 税法及其调整对象	(3)
第一节 税法的概念及其调整对象	(3)
第二节 税法的渊源及其效力	(5)
第二章 税收法律关系	(12)
第一节 税收法律关系概述	(12)
第二节 税收法律关系的构成要素	(15)
第三节 税收法律关系的产生、变更与终止	(18)
第三章 税法原则	(21)
第一节 税法原则概述	(21)
第二节 税法基本原则各论	(22)
第三节 税法具体原则各论	(25)
第四章 税法的构成要素及分类	(28)
第一节 税法的构成要素	(28)
第二节 税法的分类	(32)
第五章 税法在新中国	(35)
第一节 我国税法制度的建立	(35)
第二节 我国改革开放前税法的历程	(36)
第三节 我国改革开放后税法的历程	(38)
第四节 我国税法的改革方向	(43)

第二编 实体税法

第六章 商品及劳务税法	(47)
第一节 增值税法	(47)

第二节	消费税法	(57)
第三节	营业税法	(62)
第四节	城乡维护建设税法	(66)
第五节	关税法	(68)
第七章	所得税法	(78)
第一节	企业所得税法	(78)
第二节	个人所得税法	(84)
第八章	财产税法	(94)
第一节	房产税法	(95)
第二节	契税法	(97)
第三节	车船税法	(99)
第九章	行为及目的税法	(102)
第一节	印花税法	(102)
第二节	车辆购置税法	(104)
第三节	资源税法	(106)
第四节	土地使用税法	(109)
第五节	耕地占用税法	(111)
第六节	土地增值税法	(113)

第三编 程序税法

第十章	税收征收管理法	(119)
第一节	税务管理制度	(120)
第二节	账簿、凭证管理制度	(124)
第三节	税款征收制度	(130)
第四节	税务检查制度	(139)
第五节	税收征收管理法的法律责任	(146)
第十一章	税收救济法	(157)
第一节	税收救济法概述	(157)
第二节	税务行政复议制度	(158)
第三节	税务行政诉讼制度	(164)
第四节	税务行政赔偿制度	(169)

第一编 税法基础理论

——走进税法世界的大门

在这一领域,我们将领略税法的基础知识,它是我们认识税法的第一步,是我们走向税法第二、第三领域和通向税法最高境界的基石。

在本编你将了解——

- 第一章 税法及其调整对象
- 第二章 税收法律关系
- 第三章 税法原则
- 第四章 税法的构成要素及分类
- 第五章 税法在新中国

第一章 税法及其调整对象

在本章你将——

- 了解税收是什么
- 了解税法是什么
- 了解并研究税法的调整对象
- 了解中国税法法律渊源并考察西方国家的税法法律渊源

第一节 税法的概念及其调整对象

一、税收的概念^{〔1〕}

关于税收的概念，学者们至今莫衷一是，主要有“国家分配说”、“交换

〔1〕 关于“税收是什么”问题的研究是税法研究的起点，这个起点对税法一系列问题的正确界定有着决定性的影响。因此，我们有必要将税收作为一个专门问题提出，并以注释形式作进一步的解释和剖析。

“国家分配说”认为，税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地集中社会产品形成的特定分配关系（见《国家税收》第二次修订本，中国财政经济出版社1988年版，第9页）。该学说在中国学术界长期占据主导地位。“交换说”也称买卖交易说、均等说、利益说或代价说，始于18世纪资本主义经济发展初期，由于国家契约注意发展而逐渐形成。它首先由重农主义学派所提倡，后来自亚当·斯密以后成为英国传统学派的主张，主要代表人物是英国的霍布斯和法国的巴斯德。该学说以自由主义的国家和个人主义为基础，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，人民就应当想国家提供金钱，税收就是这两者的交换。交换说主张受益者纳税，废除免税特权，要求普遍课税，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地位的巩固起到了一定的积极作用。（见刘剑文主编的《财政税收法（教学参考书）》，法律出版社2000年版，第243～244页。）“保险费说”认为，国家像保险公司，而国民像被保险者，国民由国家为其保障生命、财产，税收是国民缴纳给国家的相应代价，相当于保险费。

关于“税收是什么”问题的研究，西方学者多是从“个人本位”出发，即从人民需要的角度出发以探究和分析。如，英国思想家霍布斯（Thomas Hobbes）认为，“国家起源于一大群人相互订立契约”，“按约建立”的“政治国家”的一切行为，包括征税，都来自于人民的授权；人民纳税，乃是因为要使国家得以有力量在需要时能够“御敌制胜”（见[英]霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷译，商务印书馆1985年版，第128～142页。）法国启蒙思想家孟德斯鸠（Montesquieu）讲过：“赋税、国库收入的多寡与自由的关系”。“国家的收入是每个公民所付出的自己财产的一部分，以确保他所有财产的安全或快乐地享用这些财产。”（见[英]洛克：《政府论》下篇，叶启芳、瞿菊农译，商务印书馆1964年版，第88页。）类似表述如上述“交换说”、“保险费说”、“价格说”等。与西方国家的以“个人本位”相比较，我国对“税收是什么”问题的研究和探讨，一直以来占主导地位的是“国家分配论”。“国家分配论”是从“国家本位”出发，即从国家需要的角度来定义税收。在该理论的指导下，“区别税与非税标志的税收‘三性’（无偿性、强制性和固定性）被过分地强调，成为割裂政府与公民之间权利义务平等对应关系的利器。国家成为只享有征税权力而无须承担任何代价或回报的权力主体，公民成为担负纳税义务而无权索取任何回报的义务主体。尽管现实生活中的政府实际上在积极履行其社会职能，公民也在享受政府提供的公共产品和服务，但税收理论上的误导，直接影响了纳税人行使权利的积极意识和政府课税中对纳税人权利的应有尊重。更为有害的是，这直接导致脱离权利的‘应义务论’在我国税法理论界和实务界的盛行。”（见刘剑文：《税法专题研究》，北京大学出版社2002年版，第171页）如，我国现行宪法规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”，却没有纳税人权利方面的规定。退一步讲，“公民有依照法律纳税的义务”中的“依照法律”是公民的权利，但最终的落脚点为“义务”，这种表述使人们往往看不到权利而只看到义务。总之，我国关于“税收是什么”的研究结果，在一定程度上造成了纳税人对税收的误解，甚至抵触。

说”、“保险费说”、“价格说”等。我们认同价格说。价格说认为,“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。私人为了得到公共产品或公共服务而支付的费用现象,正是市场经济等价交换行为在公共财政活动中的反映。”^[1]

二、税法的概念及其性质

(一) 税法的概念

关于税法的概念,税法理论界尚无定论。本书认为,税法有狭义与广义之分。从狭义上看,税法是指国家最高权力机构制定的关于调整 and 确认在税务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。从广义上看,税法是指国家立法机构制定的关于调整 and 确认在税务活动中征税主体与纳税人之间形成的社会关系的法律规范的总称。这里的“法律规范”包括 WTO 原则、国际税收协议或者协定、宪法中有关税法方面的条款、税收法律、行政法规、行政规章、地方性税收法规、自治条例、单行条例及税法解释。可以说,税法是一个体系。本书中的“税法”是指广义上的税法。

(二) 税法的性质^[2]

关于税法的性质,诸多学者认为,税法属于公法。我们认为,现代意义上的税法不再是纯粹的公法,而具有公法与私法相兼容的性质。

[1] 张馨:《公共财政论纲》,经济科学出版社1999年版,第232页。

[2] 在大陆法系的国家中,通常将法划分为公法与私法。其主要学说认为,凡是规定国家机构之间、国家与公民之间的政治生活关系(即公权关系)的法为公法,凡是规定公民之间、国家与公民之间民事生活关系(私权关系)的法为私法。通常他们将宪法、行政法、刑法、诉讼法等归入公法,而将民法、婚姻法、商法等归入私法。(见孙国华、朱景文主编:《法理学》,中国人民大学出版社1999年版,第306页)随着资本主义自由竞争进入垄断时期,以及国家干预社会、经济程度的加深,公法与私法之间的界限日益模糊,呈现出“公法私法化”和“私法公法化”的倾向。同时,出现了大量的“混合性部门法”,如劳动法、社会保障法、环境保护法、反垄断法等,我们无法以一定的标准将其划入公法或私法的范畴。

按照传统的标准,税法属于公法,但随着经济和法的理论的发展,它也呈现出强劲的私法化趋势,如税收法律关系的私法化、税法概念的私法化等。