



所得税征税客体研究

SUO DE SHUI ZHENG SHUI KE TI YAN JIU

徐 蓉 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA



所得税征税客体研究

SUO DE SHUI ZHENG SHUI KE TI YAN JIU

徐 蓉 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

所得税征税客体研究 / 徐蓉著. —北京: 法律出版社, 2010. 2

ISBN 978 - 7 - 5118 - 0404 - 4

I. ①所… II. ①徐… III. ①所得税—税法—研究—中国 IV. ①D922. 222. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 022950 号

所得税征税客体研究

徐 蓉 著

责任编辑 郑 导
装帧设计 乔智炜

© 法律出版社·中国

开本 A5

印张 9.25 字数 223 千

版本 2010 年 3 月第 1 版

印次 2010 年 3 月第 1 次印刷

出版 法律出版社

编辑统筹 独立项目策划部

总发行 中国法律图书有限公司

经销 新华书店

印刷 永恒印刷有限公司

责任印制 张宇东

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

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

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

西安分公司/029-85388843

重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636

北京分公司/010-62534456

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 0404 - 4

定价:28.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

序

税收是国家存在的经济基础,它直接关系到国家和纳税人的根本利益。进入近现代社会后,民主政治和经济的发展推动了税收法治化进程。自1215年《英国大宪章》中确立税收法定原则的雏形以来,税收法治化与西方宪政一同进步和发展,税法逐步成为各国法律制度中非常重要的组成部分。

1978年改革开放以来,我国的税法建设取得了巨大的进步和成就,初步建立了具有中国特色的社会主义税法体系。税法既为国家财政收入提供了制度保障,同时也为纳税人的权利设立了保障。

所得税法是我国税法体系重要的构成部分。我国十分注重所得税立法,制定了《个人所得税法》和《企业所得税法》。虽然我国所得税法对社会主义市场经济建立和发展,调节社会收入分配不公诸方面发挥了积极的作用,但是,所得税法功能的发挥仍十分有限,需要对其进行深入系统的理论研究以促进制度的完善。

目前,我国学界虽对所得税进行过一些专门

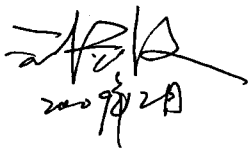
研究,但是从法学角度进行系统研究的成果还不多见。税法的构成要素中一般包括征纳主体、征税客体、税率等,其中征税客体在税法构成要素中居于十分重要的地位,它是各税种之间相互区别的主要标志。徐蓉博士的专著《所得税征税客体研究》是一部从法学角度研究所得税法的好作品,其选择以征税客体为研究对象,选题具体而新颖,在我国税法法学研究中具有开拓性意义。

该书运用历史分析、比较研究、实证分析和跨学科研究等方法对所得税征税客体的理论和制度进行了专题研究,其目的在于对我国征税客体制度的重构奠定基础。该书虽表现为是对具体税种法的研究,但是其所涉及的理论问题具有“以点带面”性,其立意具体而不失深远,该著作中对所得税正当性与合法性问题的探究,虽是针对所得税而来,但是带来的启示应当适用于一切税种,具有普适性。该书紧紧围绕所得税征税客体而展开,在逻辑结构的安排上探讨了所得的定义与结构,所得的私法基础与税法修正,以及我国征税客体的重构等问题。该书体系完整、新颖,思路严密、开阔,内容深刻;既是在研究理论问题,更是在解决现实问题;从历史中来,但落脚于当下;在横向的比较中穿梭,但终了是解决我国的制度建设。

徐蓉博士《所得税征税客体研究》一书问世之际,我表示衷心的祝贺。作为一名财税法专家,我见证了中国财税法研究从无到有,从幼稚走向成熟的发展进程,我相信只要全体财税法学同仁不懈努力,一定能铸造我国财税法建设和财税法研究的辉煌。

任何开拓性的工作,都难免会有一些不足之处。呈现在读者面前的《所得税征税客体研究》一书或许有类似情况,那就让我们用包容心来正确对待这种探索性的研究成果。

是为序!



2009年2月

序

税法是现代国家法律体系中非常重要的组成部分。自改革开放以来,尤其是推行市场经济以来,我国的税法制度建设已经取得了很大的进步,国家征税逐步进入了有法可依的阶段,随之对税法的研究也开始兴起,并取得了显著的阶段性成果,而这些研究活动反过来又进一步推动了我国税收法制的建设。

徐蓉是我指导的博士生,攻博以前主要从事经济法和商法的教学和研究,也兼顾税法的教学和研究。她入学开始,结合其过去的专业背景和工作经历,我建议她选择税法作为研究方向。在我国,税法学的研究还比较薄弱,基于这样的原因,我相信她会在税法研究上取得一些突破性的成果。

在阅读了大量文献资料的基础上,经过反复的思考,徐蓉最终选择研究具体的税种法——所得税法。所得税是一种直接税,在各国都十分重要,我国虽然也制定了相应的所得法,但在理论和实践中仍然存在着许多亟待解决的问题。在这个背景下,研究所得税法具有重要的理论意义

和实践意义。在确定研究所得税法的基础上徐蓉进一步将其研究的视野锁定在征税客体上。从当初确定以税法为研究方向,到后来选择具体税种法进行研究,再到最后明确以所得税法中的征税客体为研究对象,一步一步的过来,她有过无数的踌躇,经历了否定之否定,我深知她这个过程的艰辛。毕竟,目前虽有一批学者在研究税法,但是,法学博士论文专题研究具体税种法的并不多见。但她性格开朗,锐意创新,思路开阔,再加之多年来她一直也在思考相关的问题,因此,她最终确定这个具有极大挑战性的选题。我认为在学术研究上这种勇于解破难题的精神是难能可贵的。在学术研究上没有挑战就很难有真正意义上的创新,学术的生命力在于创新,创新来源于挑战。

在徐蓉的博士论文《所得税征税客体研究》一书即将出版之际,我感到由衷的高兴,同时也向给予她关心和帮助的学界同仁表示衷心的感谢!

该书是徐蓉博士阶段性思考的一个总结,囿于资料的局限和水平的有限,书中不足之处在所难免,欢迎各位读者批评指正。学术研究对于探索者来说是个永不停息的过程,希望徐蓉博士在学术研究的道路上持之以恒,继续前行!

高晋康

2009 年冬于光华园

内容摘要

课税要素是国家征税必不可少的要素,是税收法律关系的技术性表达,征税客体在课税要素中居于十分重要的地位,它是各税种之间相互区别的主要标志。征税客体之不同往往决定不同的税种,在所得税法律制度中征税客体被特定化表达为“所得”。“所得”是所得税名称之由来,是税法上的固有概念,同时也是连接所得税法与私法的桥梁。征税客体直接将纳税人利益和国家利益联系在一起,客体的确定即明确了国家征税权的界限,因此对征税客体的研究涉及宪法、税法和私法。我国最初主要采用制度引入的方式制定所得税法,对征税客体理论缺乏本土化研究,相应法律制度也未与时俱进,其导致的结果就是所得税具体制度背离理论,在制度层面上表现为立法简陋,法律规制之间相互矛盾,尤其是自行申报制度与现有立法模式格格不入、计算方法相互矛盾、纳税人税负分配不公,因此,在现实中纳税人逃避纳税义务的现象十分普遍。针对这种现状,除了强化纳税人纳税意识外,更需要从理论研究和制度完善上进行反思。

本书运用历史分析、比较研究、实证分析和跨学科研究等方法对所得税征税客体的理论和制度进行了专题研究,其目的在于对我国征税客体制度的重构奠定基础 and 寻找方向。本书除导论外,共包括五章内容。

第一章为“所得税的正当性与合法性”。所得税的正当性和合法性是所得税法律制度建构需要研究的重大基础理论问题,本书从历史的角度、法哲学的角度对此予以了新的阐释,从税收利益交换说、权利的成本以及财产权的社会责任的角度论证了所得税的正当性;在论证正当性的基础上探讨了其合法性问题。所得税的合法性问题应当是个宪法层面的问题,其他诸多国家的所得税的问世就是一个所得税入宪的过程,正是所得税的人宪使得该税种具有了合法性。在宪法未作明确规定之前,所得税的合法性令人质疑。所得税虽然在我国具有举足轻重的地位,然而迄今为止我国宪法中并未确立税收法定主义,所得税在宪法层面与其他税种一样完全处于空白。解决这一问题的关键在于应当在宪法中确立税收法定主义,并且将所得税的立法权予以明确。而正当和合法的所得税隐喻着利益平衡的内在逻辑,由于我国长期以来在税收问题上只强调国家利益,因此,使得纳税人和国家在所得税这架利益分配的天平上不平衡,因而在我国实现双方利益平衡的路径选择就在于要加强对所得税纳税人权益的保护,而权益保护将通过制度设计才能得以实现。

第二章为“征税客体的核心问题——所得的定义与结构”。所得税作为一种直接税能获得“良税”的美誉,其美誉主要来源于人们对所得税征税客体的积极评价。对所得的概念界定、结构比较以及法定构成要素的探讨是研究征税客体的逻辑起点。而其中概念界定反映了历史的积淀,由于概念本身与各国的经济和法律文化息息相关,因此,到目前为止世界上对所得的概念并未形成共识,本书在对各种有关学说进行梳理的基础上结合当前大多数国家的法律制度进行了评判。概念界定本身与所得的结构问题密切相关,所得的

结构包括分类、综合和混合三种模式,这三种模式各有利弊,但是世界潮流和发展趋势是放弃分类模式而采用综合模式。所得的法定构成要素涉及所得的理论概念在法律制度中的技术表达,而技术表达的方式与所得的结构又相关,在分类模式下,所得其实就是分项所得;但是在综合模式和混合模式下,所得不仅有分项所得,还有总所得、净所得,计税依据实为净所得,又称为应税所得,从分项所得到应税所得,涉及两次费用扣除。只有综合所得税模式或者混合所得税模式所采用的费用扣除制度才能真正实现对所得税纳税人权益的保护,体现对纳税人的人文关怀。

第三章为“征税客体的内容探究——所得的私法基础与税法修正”。所得税的征税客体表现为所得,所得是税法上的固有概念,是彰显税法之独立性的关键概念,但从内容上分析,所得实际是一个把私法中普遍使用的“收入”、“费用”等概念进行综合的合成概念,即所得从内容而言来源于私法。“所得”虽来自私法中的“收入”、“报酬”、“费用”、“成本”,但是又不是私法中这些要素的简单合成,从而决定了税法与私法的关系:既有独立性也有牵连性。因而所得税法中的应税所得既要体现对私法的尊重也要体现税法的价值,应税所得在所得税法中的制度安排是利益平衡的一项重要指标。

第四章为“征税客体理论在我国制度建构中的困境”。如果按照所得税征税客体理论来检视我国的征税客体制度,会得出我国现实背离理论的结论。之所以得出这个结论,一方面在于法律制度中应税所得的计算方法自相矛盾,另一方面在于通过税收负担率的实证分析,发现我国的所得税在实践中并不符合税收公平原则。现实背离理论的主要原因在于国家利益与纳税人利益博弈中前者优于后者;在税收效率与纳税人权益保护的博弈中后者处于弱势;在税法的独立性和与私法的牵连性中,过于强调独立性而忽视了对私法的尊重。其导致的结果就是我国的应税所得基本偏离了纳税人的

私法所得,从而使得纳税人对税法的遵从度下降,税收逃避现象严重。

第五章为“我国所得税征税客体制度的重构”。解决所得税理论与我国所得税法律制度之间的背离,对我国所得税法律制度的完善十分必要。重构征税客体的指导思想之一在于重视税收公平优先兼顾效率,之二在于以加强纳税人权益保护为路径实现国家利益与纳税人利益的平衡,之三在于对纳税人意思自治的协调。就制度重构而言最重要的在于放弃分类立法模式而改为采用混合所得税立法模式,进而对税目和税前费用扣除制度进行改造。税目的改造首先需要对当前的税目进行整合,其次需要拓展新的税目;而税前费用扣除制度的完善与立法模式密切相关,如果采用混合立法模式,则需要设计两次费用扣除制度。倘若我国的所得税法能够从以上这些方面进行完善,目前存在的所得税法律制度不同层次法律法规之间的冲突将迎刃而解,我国与世界上其他国家所得税法也才会真正接轨。

综上所述,本书的主要贡献在于:

1. 税种划分往往以征税客体为界限,本书选择所得税的征税客体作为研究的范围。而征税客体如何确定,既关系到纳税人利益,也关涉到国家利益,如果处理不当就会涉嫌对纳税人权益的侵犯。但是一直以来,西方国家对所得税予以了积极的评价,其赞誉的获得在于法律制度中较好协调了纳税人与国家之间的利益平衡,其征收具有正当性和合法性。然而长期以来国人似乎认为国家对所得征税的正当性和合法性是理所当然的,税法完全成为了国家征税之法。本书对征税客体的理论和制度研究的出发点在于如何确保纳税人利益与国家利益的平衡。校正失衡的利益关系的路径在于加强纳税人权益保护。然而就如何实现纳税人权益的保护,首先需要从源头上探讨对所得征税的正当性和合法性,本书在国内率先对该问题从财产权和国家征税权之间的关系这个角度予以了分析和

论证。

2. 理论研究为了解决现实制度存在之不足,我国当前所得税征税客体制度存在刚性有余、过分强调税收效率和国家利益的倾向。就整体税收制度而言,税收效率优先兼顾税收公平有其合理性一面,但是对于所得税征税客体制度而言,如果继续强调效率就会存在严重的问题;而在所得税领域如何校正国家利益和纳税人利益的失衡;如何协调税法的强制性和纳税人的自由等这些问题,学者也缺乏深入系统的研究。这种情形与构建和谐社会,践行科学发展观的中国背景不相适应。基于此,本书深入探讨了重构我国征税客体制度的理论基础:强调税收公平兼顾税收效率、以加强纳税人权益保护为路径实现国家利益和纳税人利益的平衡、协调税法的强制性和纳税人的意思自治之间的关系。在此基础上,我国所得税征税客体才可能实现制度上质的突破,让所得税成为真正的“良税”。本书为制度完善寻求适合我国国情的基础理论的思路为税法研究进入更深层次作了一种有益的尝试。

3. 征税客体是所得税法的核心内容,但其根本上源自私法,而能否对纳税人在先财产征税则是宪法问题。由此可见,所得不仅是税法的核心内容,其实际承接私法,又上至宪法,在实证法律体系中,宪法、税法和私法完成对所得的同构。因此,本书对所得的研究并不局限在税法,还从宪法和私法的角度展开。而所得也不仅是法学问题,还是经济问题,所得的计算同样是征税客体制度的构成,因此,本书对应税所得的计算、纳税人税收负担等问题采用了实证分析的方法,用客观数据和公式、图表等予以说明。本书采用多角度跨学科的视角和实证分析的方法对所得税征税客体进行了深入研究。

虽然本书对所得税征税客体的研究有一些创新之处,但是客观而言,囿于知识的局限和掌握资料的有限性,本书的研究尚处在起步阶段,尤其是对于所得税的正当性的研究,本书的探讨仍然仅仅

是一个初步的回答,而且这种回答似乎显得普适性有余而针对性不足。除此而外,本书虽然是对征税客体的专题研究,但是对于减免税的问题并未涉及,还有许多问题有待于进一步深入研究。

关键词:所得税 所得 利益平衡 宪法 私法

目 录

内容摘要/1

导论/1

第一节 问题的提出/1

第二节 国内外研究现状及评述/5

第三节 研究目的/12

第四节 研究方法/15

一、历史分析的方法/15

二、比较研究的方法/15

三、跨学科研究的方法/15

四、实证分析的方法/16

第五节 研究思路和本书逻辑结构/16

第一章 所得税的正当性与合法性/20

第一节 所得税正当性与合法性的历史考察/21

一、所得税历史的新解释：围绕正当性和合法性而展开的发展史/21

- (一) 普通法系所得税法律制度的起源与发展/23
- (二) 大陆法系所得税法律制度的发展/29
- (三) 所得税产生发展中正当性和合法性的初步分析/33
- 二、所得税在我国特殊发展:法律移植与基础研究缺失的历史/36
- 三、所得税在我国税收收入中地位的定量分析/39
- 四、所得税法在我国税收法律体系中的地位/44
- 第二节 所得税正当性和合法性的理论论证/47
 - 一、对所得征税的理论基础阐释:对所得税正当性的初步回答/48
 - (一) 财产权在先约束——所得税的前提条件/49
 - (二) 财产权的公法保护——对价理论对所得税的诠释/50
 - (三) 财产权的社会责任——权利义务观对所得税的诠释/55
 - 二、对所得征税权的宪法赋予与我国的反思/57
 - (一) 确立所得税合法地位的两种模式/58
 - (二) 对我国所得税合法性问题的考量/61
- 第三节 所得税正当性隐喻的利益平衡/64
 - 一、所得税正当性中隐喻的利益平衡/65
 - 二、所得税利益平衡中的纳税人权益保护/69
 - (一) 纳税人的普适性权益/69
 - (二) 税法中所得税纳税人的特殊权益/75
- 第四节 本章小结/80

第二章 征税客体的核心问题——所得的定义与结构/82

第一节 所得概念的界定/83

- 一、所得概念的界定与解读/84
 - (一) 欧美国家对所得的界定/85
 - (二) 日本对所得概念的研究/87
- 二、利益衡平视角下所得概念的评判/88
- 三、所得概念的厘清:所得在法律制度中的技术表达/92
 - (一) 所得的词源/92
 - (二) 所得在法律制度中不同逻辑层次上的表达/93

第二节 所得的结构/97

- 一、结构之一：分类所得税模式及其数学表达/98
- 二、结构之二：综合所得税模式及其数学表达/99
- 三、结构之三：混合所得税模式/102
- 四、所得结构之比较与征纳方式的选择/104
- 第三节 所得的构成要素/108
 - 一、所得分类元素的理论探讨及其意义/108
 - 二、所得的立法分类以及质和量的规定/111
 - (一) 劳动报酬所得/111
 - (二) 经营性所得/114
 - (三) 资本性所得/115
 - 三、税前费用扣除方式的比较与纳税人权益保障/117
- 第四节 本章小结/121

第三章 征税客体的内容探究——所得的私法基础与税法修正/122

- 第一节 所得在税法与私法中的同构/123
 - 一、税收法律关系的“债务关系学说”/123
 - 二、所得税法与私法的相互关系/126
 - (一) 民法附属法的地位/126
 - (二) 从附属走向独立/127
- 第二节 所得的私法基础/131
 - 一、所得概念的独立性及其内容与私法的牵连性/131
 - 二、所得的私法调整/134
 - 三、所得与会计核算和税前费用/139
- 第三节 所得的税法修正/146
 - 一、所得的税法修正的表现形式/146
 - 二、社会公平与所得的税法修正/151
 - 三、纳税人权益保障与所得的税法修正/157
- 第四节 本章小结/169

第四章 征税客体理论在我国制度建构中的困境/171

第一节 征税客体理论与我国客体制度背离的现象描述/172

一、我国法律对所得的规制现状与国际比较/172

(一) 我国法律规制与其他国家的相似性/172

(二) 我国法律规制的个性化/175

二、不同层次法律法规对所得规制的矛盾/179

三、纳税人行为的逆向选择/184

第二节 征税客体理论与我国现实背离的实证分析/189

一、税负水平的衡量标准：税率与税收负担率之比较/189

二、我国所得税中税收负担率的实证分析/192

第三节 征税客体理论与我国现实背离的症结/198

一、纳税人权益保护与税收效率的冲突/198

二、税法的独立性与私法的牵连性理念的缺失/202

三、所得税立法的民主性之不足/205

四、所得税征税客体制度的局限/208

(一) 征税范围之局限性/208

(二) 费用扣除制度之不合理性/214

第四节 本章小结/216

第五章 我国所得税征税客体制度的重构/217

第一节 重构我国征税客体制度的理论基础/217

一、兼顾税收公平与税收效率——公平优先兼顾效率/218

二、平衡国家利益与纳税人利益——以加强纳税人权益保护为路径/226

三、优化所得税征税客体制度——协调税法的强制性与纳税人自由/231

第二节 征税客体制度的重构/234

一、放弃分类所得税模式采用混合所得税模式/234

二、税目的整合与拓展/239

(一) 税目的整合与分立/240

(二) 税目的拓展/242

三、税前费用扣除制度的设计/246