

前 言

税法与其它法学学科相比较，还是一门新的学科。第二次世界大战以前，对税法虽然进行过若干有成效的研究，但正式的研究和教学工作还是起步于50年代。从那时起，虽然仅仅经过1/4世纪，但税法在此期间却得到迅速发展，以致于作为一门独立的法学学科得到公认，税法专业研究人员稳步增加，设立税法专业的大学达到了相当数量。税法之所以在短期内得到如此迅速发展，其原因这是由于随着战后税收负担的增加以及群众纳税状况的进行，税收与我们的生活具有密切关系。其结果，围绕税收的法律纠纷也迅速增加，需要由理论方面进行论证的法律问题不断产生。今后，随着国民权利意识的增强以及经济方面的复杂化，可以认为，税法将变得越发重要。

本书是以笔者讲义为基础撰写的系统税法专著，全书由税法序论（基础理论）、税收实体法、税收程序法、税收争讼法以及税收处罚法五编构成，注意从理论和税制两方面入手，对现行税法作以全面论述。其中，由于税收争讼法和税收处罚法属于行政法和刑法的研究对象，在此对其仅作简略叙述，而对其余三编进行了相当详细的叙述。

本书在执笔过程中，尤其注意在课税要素分论这一标题下，对所得税、法人税以及其它个别税种的课税要素稍作系

统详细的研究和叙述。上述部分在我国历来的学术专著中往往几乎没有涉及，即使有所涉及也多限于比较简单的叙述。但是，无论从与我们日常生活关系极为密切的意义上，还是从税法是一门不属于其它任何法学研究对象的这种独立研究领域意义上，该部分都是税法中最重要的部分。在把税法作为一门独立的法学学科进行研究和教学的时候，都不应把该部分遗漏。莫如说，通过对该部分的研究和教学的重视，税法作为一门独立的法学学科的地位才能得以奠定。基于上述考虑，本书把课税要素分论置于全书中心位置并占了最大比重。不过，由于过去对税法研究成果收集较少，加之没有可供依据的标准体系，坦率地说，从事这种程度的工作伴随着相当的困难。但是，近年来，优秀的青年学者以旺盛的精力投入该学科研究，而且，取得优异成果的人数正在增加，所以，该学科研究在今后取得飞速发展将是指日可待。在这种意义上，也许可以说，本书只不过是一部草案，一块小小的基石而已。

本书在叙述过程中，注意尽量多引用判例，有关最高法院判例中不包括的问题，尽量引用了下级法院的判例。此外，由于税法法规极为复杂难解，笔者注意到首先提出基础部分的观点，然后就理论方面进行研究。

撙笔之际，重温本书，不少处令人不够满意。然而，由赋予笔者的能力和时间考虑，达到如此程度似乎感到也许是竭尽全力，对于不足之处，待将来有机会进行补充。

本书如果能对我国税法发展作出微薄贡献，笔者将感到无尚荣幸。

本书在校对过程中，承蒙畠山武道（立教大学副教授）、碓井光明（横滨国立大学副教授）以及玉国文敏（明治学院大学副教授）三位先生关照。三位先生在百忙之中欣然承诺笔者所求，对本书进行了极为细心的校对，谨对三位先生的友情和好意表示衷心感谢。

本书出版之际，承蒙弘文堂诸先生的关照，在此深表谢意。

东京大学法学部研究室

金子宏

译者的话

《日本税法原理》(原名《租税法》)系日本税法专家金子宏教授的代表作(本书根据日本弘文堂1985年12版译出)。金子宏教授现任东京大学法学部教授,兼任日本税法学会理事长、日本法学会会员、日美法学会会员等职,多年致力于日本税法的教学、研究工作,对税法有较深的造诣。1986年9月,金子宏教授应中国社会科学院邀请,来我国进行为期一个月的友好访问,就税法与我国财政部、税务总局、中国社会科学院等单位进行了广泛学术交流,表现出对我国税制改革的极大关心。作为中日两国税法学术交流的一项成果,我们将该书介绍到我国,以供国内从事税法研究、教学及实际业务人员参考借鉴。

众所周知,日本税法自明治维新以来,历经几次较大的改革,它以本民族税制为母体,广泛地吸收了欧美各先进国家税法的精华,形成其独特的税法体系,对日本的民族振兴和经济发展起到重要的促进作用。可以这样说,日本税法是东西方税法交融、结合的成功典范。《日本税法原理》就是在这种背景下问世的一部学术专著,这部继战后杉村章三郎、田中二郎等日本知名税法学家之后撰写的第三部税法专著,就某种意义而言,它代表了日本战后税法领域最新成果。本书自1976年初版发行,后经多次修改、补充,到1981年已再

版发行12次。

本书由税法总论、税收实体法、税收程序法、税收争诉法和税收处罚法五部分构成，以税收法律关系为主线从理论和实践两方面对日本税法进行了深入探讨和论述。其中，税法总论部分分别就税收的含义、税法的概念和特征、日本现行税制的沿革和发展、税法的基本原则、税法的渊源和效力、税法的解释和适用等六个方面予以论述，构成全书的基础部分；税收实体法部分，作者以“税收债权债务关系论”为主线，分别就一般和具体的课税要素进行论述；在课税要素总论中，作者论述了税收债务关系构成要素的一般情况，包括纳税义务人、课税对象、课税对象的归属、课税标准和税率等；在课税要素分论中，又结合所得税、法人税等主要税种的课税要素进行深入探讨，从而使该部分构成全文的核心；税收程序法部分，作者由征管的权利义务关系入手，赋予征收管理全部活动以法律行为的含义，详细论述了这些法律行为的步骤、方式、结果和效力，这就将整个税收的征收管理置于一个严密的法律程序内，使税收实体法实现的过程具体化和法律化，这无疑是法制完备的一个标志；税收争讼法和税收处罚法部分，作者就税收的不服申诉、税收诉讼、税收处罚等予以论述，尽管上述两法包括在行政诉讼法和刑法范围内，但也是构成税法不可缺少的组成部分。

目前，我国正面临着开放改革的新形势，税制改革和税法立法已成为当务之急。尽管中日两国国情不同，但均属大陆法体系，加之中日两国在文化、心理等方面相通之处甚多，其经验较之欧美易于为我接受。此外，该书是在讲义的

基础上形成的，更易于作为国内研究和教学参考。为此，我们热忱地期待该书的翻译出版有助于国内的税制改革、税法立法以及税法研究和教学工作。

金子宏教授治学严谨，原著在论述各项具体问题时附有大量的注释、出处说明，但考虑读者阅读方便、节省篇幅，在保证原著完整性的基础上，作了适当的删减。另外，在翻译过程中，结合国内情况以不影响原著学术价值为宗旨，对其中部分章节作了删减和精炼。本书由杨建津同志译第一编、第二编第四、五、六章及第四编，刘多田同志译第二编第一、二、三章，郑林根同志译第三编及第五编，最后由胡志新、刘多田同志负责对全书进行了审校。由于时间仓促，译者水平有限，不足之处在所难免，诚恳希望广大读者批评指正。

本书在翻译过程中，得到财政部条法司、国家税务局、中国财政经济出版社、河北省社会科学院以及作者本人的大力支持，在此表示衷心感谢。

译者

1988年11月

目 录

第一编 税法总论

第一章 税收的概念	(1)
第一节 现代国家与税收.....	(1)
第二节 税收的概念与种类.....	(5)
第三节 税收的根据.....	(15)
第二章 税法的概念和特征	(17)
第一节 税法的概念和范围.....	(17)
第二节 税法的特征.....	(23)
第三节 税法的地位.....	(26)
第三章 日本税收制度的历史沿革	(33)
第一节 概述.....	(33)
第二节 战前时期.....	(34)
第三节 战后时期.....	(34)
第四章 税法的基本原则	(47)
第一节 税收法律主义.....	(47)
第二节 税收公平主义.....	(54)
第三节 税收自主财政主义.....	(60)
第五章 税法的渊源和效力	(66)
第一节 税法的渊源.....	(66)
第二节 税法的效力 (适用范围)	(73)

第六章 税法的解释和适用.....(75)

第一节 税法的解释.....(75)

第二节 税法的适用.....(86)

第二编 税收实体法

第一章 绪论.....(89)

第一节 税收实体法的概念.....(89)

第二节 税法上的诸项义务.....(91)

第二章 课税要素总论.....(93)

第一节 纳税义务人.....(93)

第一款 概述.....(93)

第二款 连带纳税义务人.....(96)

第三款 第二次纳税义务人.....(97)

第四款 税理士.....(105)

第二节 课税对象.....(107)

第三节 课税对象的归属.....(109)

第四节 课税标准.....(113)

第五节 税率.....(114)

第三章 课税要素分论.....(117)

第一节 概述.....(117)

第二节 所得课税.....(118)

第一款 所得税.....(118)

第二款 法人税.....(152)

第三款 同族公司和所得课税.....(195)

第四款 国际贸易和所得课税.....(200)

第三节 继承税和赠与税.....	(205)
第一款 继承税.....	(206)
第二款 赠与税.....	(214)
第三款 财产的估价.....	(216)
第四节 固定资产税.....	(220)
第五节 消费税.....	(236)
第六节 流通税.....	(253)
第四章 纳税义务的成立、继承和消灭.....	(267)
第一节 纳税义务的成立.....	(267)
第二节 纳税义务的继承.....	(269)
第三节 纳税义务的消灭.....	(271)
第五章 附带税(附带债务).....	(278)
第六章 纳税人的债权(还付请求权).....	(286)

第三编 税收程序法

第一章 概述.....	(291)
第一节 税收程序法的概念.....	(291)
第二节 税收行政组织.....	(294)
第二章 税收确定程序.....	(299)
第一节 确定方式.....	(299)
第二节 申报纳税方式.....	(301)
第三节 课赋纳税方式.....	(317)
第四节 确定权的除斥期间.....	(318)
第五节 质问检查权.....	(320)
第三章 税收征收程序(一).....	(325)

第一节	税收的交纳·····	(325)
第二节	征收交纳(源泉征收等)·····	(332)
第三节	税收的征收·····	(337)
第四节	提前征收和纳税延缓·····	(339)
第五节	担保、债权人代位权和取消权·····	(344)
第四章	税收征收程序(二)·····	(348)
第一节	概述·····	(348)
第二节	税收债权的优先劣后·····	(350)
第三节	滞纳处分的程序·····	(360)
第四节	滞纳处分和其他强制换价程序的关系·····	(379)

第四编 税收争讼法

第一章	概述·····	(383)
第二章	税收不服申诉·····	(391)
第一节	概述·····	(391)
第二节	异议申诉·····	(397)
第三节	审查请求·····	(398)
第三章	税收诉讼·····	(403)

第五编 税收处罚法

第一章	税收犯罪·····	(413)
第二章	税收犯罪调查和通告处分·····	(420)

第一编 税法总论

第一章 税收的概念

第一节 现代国家与税收

一、公共需求（财政需要）的满足

国家及其地方政府，以向国民提供各种公共服务为其任务^①。这里，把国民对国家服务提出的总需求，暂称为“公共需求”。国家为满足公共需求，需要数额庞大的资金，这种为满足公共需求的必要资金，通常称之为“财政需要”。所谓税收，无非是以获取这种资金为目的，无偿地从私人手中转移给国家的财富。由此看来，税收的基本职能在于满足公共需求（财政需要）。

当然，除税收以外，国家还具有其他各种收入来源。但

^① 关于国家的本质和职能，从黑格尔流派的观点到马克思主义，众说纷纭。当然，现实中国家发挥何种职能，则是另外的问题，但日本宪法前提是，国家以向国民提供各种公共服务之总目的而存在。可认为这是极为实用主义的国家观。

在私有财产制的社会制度下，国家原则上不从事财富生产和交换活动，这些活动由私有企业进行^①。因此，国家为满足公共需求，只能依靠税收获取上述资金的大部分。可见，虽然近代国家屡被称为“税收国家”，但无论如何，税收是实行财产私有制国家的必然现象。

国家应向国民提供何种服务，在民主主义的政治体制下，毋庸置疑，应是由国民自决的事宜。但公共需求，通常由如下两方面需求构成。第一称为社会需求，诸如法院、警察、公共事业等，即自由主义政治经济学所一向认为的，对国家固有职能性的服务所产生的需求。上述服务，根据私有交换经济的法则来提供是很困难的，因此只能由国家来满足对这种服务的需求^②。第二称为价值需求，例如学校给养和公营住宅的建设等即属此类。这种需求本来可由市场提供，具有依供需原则可以满足其需求的性质。但是，对这种需求的满足，超过市场可能提供程度需由国家提供时，就构成了公共需求。

如果站在极端自由主义或个人主义立场上，第二类国家提供的服务也许会被否定。但是现实中，不论何种类型的国家，均在福利国家的观念下，不同程度地表现出对此类服务

① 不过，即使在资本主义国家中，近年来由国家之手经营各种企业的现象日益增多。但是其中多数不以获取资金为目的，其本身是作为一种公共服务而经营的。

② 这种服务所带来的利益，不同程度地涉及到全体社会成员，即使对此不支付任何对价的人，也不可排除其所受好处。因此，不能期待对这种服务自发地支付对价，所以通过私有交换经济不可能解决问题，因此，这种服务才被列为国家的任务。

在质和量同时显著增加的趋势。20世纪所出现的被称之为“国家职能扩大化”的现象，就是其趋势表现之一。所谓“经费膨胀原则”，与上述现象呈表里关系。而且，在现代国家中，为供给膨胀的经费，不论国民愿意与否，都有增加国民税收负担的趋向。与此相应，税收的重要性也日益提高。

二、再分配

自由主义的经济理论曾认为国家对社会财富的分配应持中立态度，不可介入其中。但是，如今随着种种社会问题的出现，国家为解决这些问题，在某种程度上对社会财富的分配进行调整，即再分配（redistribution）已经不可避免，同时认为，再分配是国家的一项正当任务。日本宪法在保护财产权的同时，从福利国家的观念出发对生存权也给以保障。为了保护生存权，需要实行各种社会保障政策，因而社会财富的再分配不可缺少。因此，以日本宪法默许为前提，认为再分配是国家正当任务之一是毫无疑问的。

作为再分配的方法，可有最低薪金制度、农产品价格维持制度等多种方法。但是，通过税收的方法，即对富者征收较高的税款以满足各种社会保障给付的方法，基于下述两方面理由，被认为是最恰当的方法。第一，与其他方法相比，它具有较少的摩擦，即对市场经济的干涉程度较小；第二，依这种方法再分配的效果，不仅能够带给特定职业者，而且能带给全体社会成员。

为此，在现代国家里，正如实行累进所得税时所见到的

那样,税收正为再分配的目的所利用,而且希望它对再分配的目的有所助益。在这种意义上,可以说,当代社会中税收的第二个职能,在于服务于再分配这一目的。

当然,与再分配相关联的最重要问题,是何为适当的分配状况,以及应在何种程度内决定再分配。一个税收制度的整体应在何种程度上累进的问题,只有以上述决定为前提才可作出判断。这些问题,在伦理上、社会上以及经济上均为最难以解决的问题。

三、经济调整

历史表明,资本主义经济一般容易出现剧烈变动。但是,为最大限度地利用资源,促进和维护长期的经济发展,必须避免包括通货膨胀和经济萧条在内的经济变动的发生。然而,一般认为国家的政策对国民经济的动向能给以重要影响,尤其在当代的混合经济体制下,如果财政在国民所得中的(税收及政府支出)比例增大,那么国家将能够有效地控制经济的变动。即在萧条时期,通过减轻税负并增加政府支出,谋求增加民间的可处分所得,以此可刺激投资和消费;反之,在通货膨胀时期,则可通过增加税负、缩小减税规模并削减政府支出,谋求减少民间的可处分所得,以此可抑制投资和消费。

这样,当代税收作为财政的一个环节,可以为经济调整这一目的服务,而且如今也正为此所利用。从这个意义上说,现代国家中,税收的第三个职能在于有助于经济调

整^①。

另外，当代的税收制度，因其实行累进制结构，即使不依赖减税或增税的积极措施，在一定程度上也具有自动调整经济的功能，即所谓内在稳定器的功能（built-in-stabilization）。具体说就是，萧条时期，国民所得虽然减少，但由于依累进税率征税，随着所得减少，平均税率也降低，因此，国民的可处分所得的减少比例可低于国民所得减少的比例。反之，在经济过热时期，国民的所得虽然增加，但平均税率也随之提高，因此国民的可处分所得，并未随国民所得的增加而相应增加。当然，税收制度在多大程度上具有这种内在稳定器的功能，要取决于整体税收制度的累进程度。

综上所述，税收在高度复杂的现代社会经济中，除满足公共需求的固有职能外，还发挥着其他非常重要的功能。

第二节 税收的概念与种类

一、税收的概念

如前节所述，税收在现代国家中发挥着多种机能，但其固有的职能在于获取为满足公共需求的必要资金，因此，税收在税法学上的概念定义为：“税收是国家以取得满足公共

^① 税收的经济调整功能，也已为我国所注目。为刺激经济而进行减税的例子不胜枚举。除一般性的增税减税外，作为经济调整措施的例子，如联邦德国实行的经济附加税（对所得税和法人税的附加税，由联邦银行冻结，待日后退还给纳税人）和英国的调节税（授权财政大臣可调整一定限度内的关税和消费税率）。我国虽然没有此类一般制度，但作为经济过热对策，有滞纳的利息税的特别处置措施。

需求的资金为目的，基于法律的规定，无偿地向私人课征的金钱给付。”

税收的特征以及不同于其它国家收入的特征如下。

1. 税收以获得满足公共需求的必要资金为目的。如前所述，国家为完成其任务，需要数额庞大的资金，税收就是取得这种资金的手段。

因此，税收不同于以获得收入以外的目的而课（科）征的金钱给付，诸如罚款、违反交通法的罚金等，对违法行为在刑法上或行政法上带有制裁性质的金钱给付。不过税收中，虽有诸如累进所得税之类以对财富再分配为目的者，以及诸如关税之类以保护国内产业为目的者，但它们也都是仅以取得收入为目的，并未失去税收的性质^①。

2. 与此相关联，税收还具有单方的权力性课征金的性质。因为税收是将国民财富的一部分强制地转移给国家的一种手段，因此它不能不具有对国民财产权的侵权性质。近代以后的国家，之所以规定税收的课赋和征收必须基于法律依据进行（税收法律主义），正是基于税收的这一性质。从这一点来看，税收与诸如国家的财产收入和事业收入之类，基于所谓经济活动的收入有所区别。

3. 此外，税收还不具有对特别给付的反给付性质。确

^① 关于这点，对加算税可否称为税收尚存有疑问。学术观点中，认为它是行政处罚的一种，它与刑事处罚并科之时，涉及《宪法》39条禁止双重处罚的规定之见解较为有力。最高法院的判例表明，无论重加算税前身的追征税，还是重加算税，均非刑事制裁，因此即使它与刑罚并科也不违反《宪法》39条规定。对此大概应理解为它实质上既非税收，也非行政处罚，而是一种具有特殊性质的经济负担。

实，纳税义务人在某种意义上必然同时是国家服务的受益者，但它却仅限于这种间接关系上。在这一点上，税收与各种使用费、手续费、特权费等有所区别。

4. 税收还具有根据国民（居民）的负担能力实行普遍课征的特征。从这一点看，税收与为满足特定事业费用而对该事业具有特别关系的人，根据其关系征收的负担费是有区别的^①。

另外，税收虽然基本上用作充抵一般财源，但是，预先充抵特定支出的情况也不少。例如，挥发油税与地方道路税的收入用作修整道路的财源，即属此例。虽然把充作特定费用的税收称为目的税，但目的税只要是按照负担能力实行普遍课征的，那就不能认为失去税收的基本特性。但是，目的税中诸如水利地益税和共同设施税等，有的性质与受益者负担费几乎无所不同。

5. 最后，税收以金钱给付为原则。虽然例外情况下实物纳税也予以认可，但是这种情况，也不是着眼于财物的使用价值，而是着眼于金钱价值，承认其实物纳税的。所以，实物纳税与着眼于物的使用价值的公用征收（例如土地征用）有所区别。

二、税收的种类

税收有多种分类方法，这里仅举出其中主要的几种。

① 负担费，是对特定公益事业的特殊利害关系人，就负担其事业必要费用的全部或部分所课征的金钱给付，根据负担者的种类不同，分为受益者负担费（由享受该事业的特别利益者所课征的负担）和原因者负担费（对造成该项事业必要原因生就者所课征的负担）等。