

税法概论

张松著

中国税务出版社

税法概论

张 松 著

中国税务出版社

责任编辑：宋晓兰

责任校对：于 玲

版式设计：桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

税法学概论/张松著.

—北京：中国税务出版社，1998.2

ISBN 7-80117-179-9

I. 税…

II. 张…

III. 税法-理论

N. D912.201

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 02872 号

税 法 学 概 论

张 松 著

中国税务出版社 出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码：100053)

各地新华书店经销

航天信息印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开 8.375 印张 217 千字

1998 年 2 月第 1 版 1998 年 2 月北京第 1 次印刷

印数：1~5000 册

ISBN 7-80117-179-9/F·139

定价：15.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

前 言

写一本关于税法方面的专著的想法已经有几年了。最初的动因是在长期的税收教学实践中感受到我国税法与规范的税法尚有较大的距离，我国所谓的税法，实际上是一种行政管理制度。改变这一状况必须加强税收法制建设与税收法学研究。因此，笔者在就读研究生时没有选择与税收教学相近的经济学专业而是选择了经济法学专业。这段时间的学习为以后的税收法学研究奠定了基础。此后，税收法学就成为自己的主攻方向，由此形成了关于税收法学的一些基本思想和观点，并在长春税务学院开设了《税法》课程，授课过程中逐渐形成了《税法概论》一书的初稿。

国外对税收法学的研究兴起于第二次世界大战之后，这与市场经济的发展和深化、税收越来越深入社会经济生活密切相关。在我国，税收的经济学研究成果丰硕而税收的法学研究却近乎于沉寂无声，有关论文很少，专著至今仍为空白。近几年，我国税制改革的跨越式进展是有口皆碑的，但是，税收法制建设却相对滞后，这不能不说与忽视税收法学的研究有重要关系。经济与法是税收两个相倚的侧面，如果说经济研究的是税收的内容，那么法研究的则是税收的规范形式，因此必须以法的思想理论去研究它，以法的原则、规则、语言去表述它。事实上，我国税法中的纯粹法律问题越来越多，如纳税担保、税务行政诉讼等，用经济学的理论与方法已无法作出圆满的解释，更难以进行深入研究。所以，加强我国税收法学的研究势在必行。

本书作为研究税收法学的专著，有这样几个追求：第一，力求从法学的角度，从理论与实践两大方面对税收法律问题作较全面、系统、深入的探讨。在全书的十三章中，前六章是探讨基本理论问题，希望能借此初步建立税收法学的基本理论框架；后七

章则是通过与一些国家税法比较等方式，讨论我国税收立法、执法、司法中的一些实际问题，内容涉及税收实体法、税收程序法、税收处罚法、税收争讼法。但是考虑到我国税收专业教学中习惯于将税收实体法作为税收制度来讲授，所以，为了避免内容重复，本书没有将税收实体法作为一个单元来集中阐述。第二，追求探索性与学术性。鉴于我国税法建设尚不完善，税收法学研究也未展开，可资参考的材料很少。因此本书不是对现行税法的阐释或说明，而是以探索问题为主，作了较多的超前研究，力求独立思考，提出新思想、新观点。第三，本书虽然是一部专著，但是鉴于国内尚无合适的税收法学教材，所以在体例编排上也照顾到了作为高等院校相关专业教材的需要。

尽管笔者试图通过本书的撰写，去填补我国税收法学研究的空白，但是由于本人学识水平有限，加之可以参考资料和研究成果很少，因此，在本书的写作过程中困难重重，不妥之处在所难免。然而，如果能通过对本书的批评与讨论引起我国税收学界和法学界对税收法学研究的重视，那么，作者也就心满意足了，殷盼专家、读者予以批评、指正。

本书从计划到出版，先后得到了张大龙教授（长春税务学院税务系主任）、李德忠教授（长春税务学院院长）、程永昌教授（国家税务总局教育中心副主任）、李万甫教授（长春税务学院院长助理）的关怀和支持；程永昌教授和王忠教授（吉林大学法学院教授）还在百忙之中仔细审阅书稿，提出了许多宝贵的意见；邓子基、王亘坚、胡中流、汤贡亮等著名教授给予了积极的评价和热情的鼓励；中国税务出版社为本书的出版付出了极大的努力，在此，一并表示深深的谢意。

张 松

1997年12月于长春

目 录

第一章 税法概述	(1)
第一节 税法的概念	(1)
第二节 税法的特点	(5)
第三节 税法的作用	(7)
第四节 税法的地位	(12)
第五节 税法的分类	(18)
第二章 税法原则	(23)
第一节 税法基本原则	(23)
第二节 税法适用原则	(30)
第三章 税法的渊源、效力与解释	(36)
第一节 税法的渊源	(36)
第二节 税法的效力	(39)
第三节 税法的解释	(46)
第四章 税收法律关系	(52)
第一节 税收法律关系概述	(52)
第二节 税收法律关系的构成要素	(57)
第三节 税收法律关系的产生、变更、消灭	(64)
第五章 税法中的权利与义务	(67)
第一节 税法中的权利与义务概述	(67)
第二节 征税主体的权利与义务	(72)

第三节	纳税主体的权利与义务	(76)
第六章	我国税法的建立与发展	(83)
第一节	1950 年税法的建立与修订	(83)
第二节	80 年代税法的重建与改革	(87)
第三节	1994 年税法的改革与完善	(91)
第七章	税收立法	(96)
第一节	税收立法概述	(96)
第二节	税收立法技术	(100)
第三节	税收立法权限划分	(110)
第四节	税收立法程序	(116)
第八章	税收基本法	(123)
第一节	税收基本法的国际比较	(123)
第二节	我国设立税收基本法的必要性	(128)
第三节	设立我国税收基本法的指导思想	(133)
第四节	我国税收基本法立法的形式问题	(136)
第五节	我国税收基本法的主要内容	(141)
第九章	税务行政执法程序	(151)
第一节	税收确定程序	(151)
第二节	税收征收程序	(158)
第三节	税收检查程序	(164)
第十章	税收执法保障	(168)
第一节	纳税担保	(168)
第二节	税收保全	(175)
第三节	税务行政强制执行	(181)
第四节	税务行政与司法协助	(189)

第十一章	税收法律责任	(191)
第一节	税收法律责任概述.....	(191)
第二节	税收违法与犯罪.....	(197)
第三节	税收违法与犯罪的法律制裁.....	(203)
第十二章	税务行政复议	(213)
第一节	税务行政复议概述.....	(213)
第二节	税务行政复议要素.....	(219)
第三节	税务行政复议程序.....	(226)
第十三章	税务行政诉讼	(234)
第一节	税务行政诉讼概述.....	(234)
第二节	税务行政诉讼要素.....	(240)
第三节	税务行政诉讼程序.....	(248)

第一章 税法概述

作为全书的开篇,本章主要阐述税法的一般概念与调整对象,介绍税法的一般特点、作用及其地位与分类等相关内容。

第一节 税法的概念

一、税法的概念

讨论税法的概念,首先要明确什么是税收。对于税收的基本内涵,中外经济学家们从不同角度进行了阐述,形成了不同的学说。虽然没有公认的标准定义,但就税收概念而言,至少包括这样几个共同点:(1)征税的主体是国家,除了国家之外,任何机关或团体,都无权征税;(2)国家征税依据的是其政治权力,这种政治权力凌驾于财产权力之上,没有国家的政治权力为依托,征税就无法实现;(3)征税的目的是满足国家的财政需要,以实现其进行阶级统治和满足社会公共需要的职能;(4)税收分配的客体是社会剩余产品,税收不能课及C和V部分,否则简单再生产将无法维持;(5)一般认为,税收具有强制性、无偿性、固定性的特征。

关于税法概念的讨论较之税收概念要少得多,较有代表性的是日本税法学家金子宏提出的“税法,是关于税收的所有法律规范的总称”^①。该定义言简意赅,界限清楚,但税法的基本性质没有表述出来。国内关于税法概念的定义主要有“税法是调整国家通过税

① 金子宏:《租税法》之中译本《日本税法原理》,刘多田等译,中国财经出版社,1989年9月第1版,第17页。

务机关与纳税人之间产生的,无偿征收一定货币或者实物的税收征纳关系的法律规范的总称”^①。“税法是指由国家最高权力机关或其授权的行政机关制定的有关调整国家在筹集财政资金方面所形成的税收关系的法律规范的总称”^②等等。这些定义的表述力求全面反映税法概念的内涵与外延,但都多少有所缺憾。例如,税收征纳关系是一种税收管理关系,将其作为税法调整的基本关系提出来是否合适?再如,认为税法是国家最高权力机关或其授权的行政机关制定的,那么地方立法机关制定的有关税收的法规是否属于税法的范畴?汲取各家定义的精华与合理性因素,笔者认为对税法的概念作如下定义或许更为准确:

税法是国家权力机关制定的调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范总和。

首先,所谓国家权力机关主要是指国家最高权力机关,在我国即是全国人民代表大会及其常务委员会。同时,在一定的法律框架之下,地方立法机关往往拥有一定的税收立法权,因此也是制定税法的主体。此外,国家最高权力机关还可以授权行政机关制定某些税法,所以,获得授权的行政机关也是制定税法的主体。

其次,税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。从经济角度讲,税收分配关系是国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益关系,包括国家与纳税人之间的税收利益分配关系和各级政府的税收利益分配关系两个侧面。这种经济利益关系是借助法的形式规定国家与纳税人可以怎样行为、应当怎样行为和不得怎样行为,即通过设定税收权利义务来实现的。如果说实现税收分配是目标,从法律上设定税收权利义务则是实现目标的手段。换一个角度看,设定权利义务是法律规范所提供的行为模式的唯一内容,税法直接调整的只能是税收权利义务关系,税收分配是

① 金鑫、许毅:《新税务大辞海》,九州图书出版社,1995年1月1版,第141页。

② 蔡秀云:《新税法教程》中国法制出版社,1995年3月第1版,第1页。

税收调整对象而不是税法的调整对象。

再次,税法可以有广义和狭义之分。从广义上讲,税法是各种税收法律规范的总和,即由税收基本法、税收实体法、税收程序法、税收处罚法等构成的法律体系。从立法层次上划分,则包括由国家最高权力机关正式立法的税收法律,国家最高行政机关和地方立法机关制定的税收法规以及国家税收行政主管部门和地方政府制定的税收规章等。从狭义上讲,税法指的是经过国家最高权力机关正式立法的税收法律,如我国的个人所得税法、税收征收管理法等,一般不将税收法规、规章视为独立的税法。

二、税收与法的关系

法是税收的存在形式,自税收产生以来,税与法即没有分离过。税收之所以必须采用法的形式,是由税收和法的本质与特性决定的。

第一,从税收的本质来看,税收是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的社会剩余产品分配关系。国家向纳税人征税,是将一部分社会产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。然而,在这种经济利益的转移过程中,其总量与结构都是不能随意改变的,必须按照事先确定的标准,由国家与纳税人双方共同遵守,违反这种约定要受到一定的惩罚,出现争议要有公平的解决方式。这样,将征税仅仅视为一种经济利益的转移就不够了。而借助法律,通过规定税收权利义务的方式可以提供一种行为模式。如果作为税收法律关系主体的国家或纳税人不遵从法定义务或不适当地行使法定权利,法律将以强制手段予以追究,出现纠纷或争议也可以用诉讼这种规范的法律形式予以解决,从而保证法律调整机制的实现。严格地讲,只有法律才是真正以规定人们权利和义务为其调整机制的。税收不采用法的形式,税收分配关系则无从调整,税也就不成其为税了。

第二,从形式特征来看,税收具有强制性、无偿性、固定性的特点。其中,无偿性是其核心,强制性是其基本保障。原因在于税收

是国家对原本不属于自己所有的收益或财产进行分配,因而要求有很高的强制权力作征税保障,这种权力只能是国家政治权力,法律使这种政治权力得以体现和落实。首先,法律依据的是国家强制力,与税收凭借的国家政治权力是一致的,这是最高的权力,其他权力必须服从;其次,构成法律的一系列原则、规则、概念为人们提供了全面、具体、明确的行为模式,借助法律可以使税收强制性的目标指向更为明确;再次,法律有一整套完备、有效的实施保障系统,可以使税收的强制性落到实处,得到长期、稳定的保证;最后,税收凭借的是政治权力,但税收权力并非是不受任何限制,可以随意行使的,能够对税收权力起到规范、制约作用的,只有法律。此外,法律所提供的行为规则,规范、统一、稳定,法律的制定、修改、废止必须经过一定的程序,这些都为实现税收的稳定性提供了必要条件。

第三,从税收职能来看,调节经济是其重要方面。这种税收对经济的调节不是盲目的,一方面调节目标必须明确,另一方面也需要纳税人对税收调节有切实的感受,适当调整自身的经济行为,才能使税收调节达到预期目的。税收采用法律形式,就可以借助法律的评价作用,按照法律提供的行为标准,判定纳税人的经济行为是否符合税收调节经济的要求,对违法者强制地改变其经济行为,使之符合税收调节的需要。借助法律的预测、指引作用,纳税人能预知自己在各种情况下应尽的纳税义务、法律责任以及经济后果,从而对自己的经营活动作出最有利的选择,主动适应税收调节的要求。总之,税收采用法律形式,才能增强其调节的灵敏度,收到实效。监督管理是税收的另一重要职能,保证监督管理的公正性是税收得以顺利实现的基本前提,这就要求有一套事先确定的标准作为税收监督管理的规则。法律以其权威性、公正性、规范性成为体现纳税规则的最佳方式。

税收必须与法律相结合,必须采用法律的形式,这从税收发展的历史中也能够得到印证。历史的经验证明,脱离法律约束的税收

对国家来说是很危险的。然而,从学术研究的角度看,以往对税收的研究大多是从经济学的角度进行的,将税法作为一门独立法学学科进行的历史较短。欧美国家大多是从第一次世界大战之后开始进行的,日本等国则始于第二次世界大战之后。我国对税法的研究则在近几年刚刚开始,尚未形成其理论体系和基本框架结构。税法研究的兴起,与税制结构变化,税制体系日趋复杂完善,税收与人们日常经济生活联系越来越紧密,税收在国民经济中的地位日益提高关系很大,也与人们社会生活法制化的倾向密切相关。

第二节 税法的特点

所谓税法的特点,指的是税法带共性的特征。这种特征可以从三个方面加以限定。首先,它是指其一般特征,不是某一历史时期、某一社会形态、某一国家税法的特点;其次,税法的特点是税收上升为法律后的形式特征,应与税收属于经济范畴的形式特征相区别;再次,税法的特点应与税收法律关系的特点有所区别。按照这样的理解,我们可以将税法的特点概括成如下几个方面:

一、从立法形式来看,税法属于成文法

现代国家的税法都是经过一定的立法程序创制出来的,即税法是由国家制定,而不是认可的,这表明税法属于成文法而不是习惯法。尽管从税收形成的早期历史来考察不乏由种种不规范的缴纳形式逐渐演化而成的税法,但其一开始就是以国家强制力为后盾形成的规则,而不是对人们自觉形成的纳税习惯以立法的形式予以认可,加之当时的税收与法律本身都不够完善,因此不能认为税法属于习惯法。所谓“国际税收惯例”也是一国经过立法后采取的措施为其他国家所效仿,多数国家立法确认后,逐渐形成国际惯例,而并非是从纳税习惯演化而来,所以与习惯法不相干。至于判例,即使在英美法系国家也仅仅是税法的补充,其主体仍是成文

法。所以,我们虽然不能绝对地排除习惯法或司法判例构成税法渊源的例外,但是从总体上讲,税法是由国家制定而不是认可的。其根本原因在于国家征税权凌驾于生产资料所有权之上,是对纳税人收入的再分配。税法属于侵权规范,征纳双方在利益上的矛盾与对立是显而易见的,离开法律约束的纳税习惯并不存在,由纳税习惯演化成习惯法也就成了空谈。同时,为确保税收收入的稳定,需要提高其可预测性,这也促使税收采用成文法的形式。

二、从法律目的看,税法属于义务性法规

按照国家设置法律所要达到的社会目的不同,法律规范可以分为授权性法规和义务性法规。所谓授权性法规是指人们可以作出或要求别人作出一定行为的法规。其作用在于赋予人们一定的权利去建立或改变他们的法律地位和法律关系,以建立或调节国家所需要的法律秩序。其特点是具有任意性,我国大多数法规属于授权性规范。例如婚姻法、消费者权益保护法等。义务性法规是相对于授权性法规而言的,指直接要求人们从事或不从事某种行为的法规,即直接规定人们某种义务的法规。义务性法规的一个显著特点是具有强制性,它所规定的行为方式明确而肯定,不允许任何个人或机关随意变更或违反。授权性法规与义务性法规的划分,只是表明其基本倾向,而不是说一部法律的每一规则都是授权性或义务性的。

我们将税法视为义务性法规,其道理在于:

第一,从定义推理,税收是纳税人的经济利益向国家的无偿让渡。从纳税人的角度看,税法是以规定纳税义务为核心构建的,任何人,包括税务执法机关,都不能随意变更或违反法定纳税义务。同时,税法的强制性是十分明显的,在诸法律部门中,其力度仅次于刑法,这与义务性法规的特点相一致。此外,我国宪法仅在第56条中提及税收,即是规定公民有依法纳税的义务,这也从一个侧面提示税法属于义务性法规。

第二,权利义务对等,是一个基本的法律原则。但这是就法律

主体的全部权利义务而言的,并不是说某一法律主体在每一具体法律、法规中的权利义务都是对等的,否则就没有授权性法规与义务性法规之分。从财政的角度看,纳税人从国家的公共支出中得到了许多权利,这些权利是通过其他授权性法规赋予的。而从税法角度看,纳税人则以尽义务为主,所以我们称税法为义务性法规,纳税人权利与义务的统一只能从财政的大范围来考虑。

第三,我们认为税法属于义务性法规,并不是指税法没有规定纳税人的权利,而是说纳税人的权利是建立在其纳税义务的基础之上,是从属性的。并且这些权利从总体上看不是纳税人的实体权利,而是纳税人在纳税过程中的程序性权利。例如,纳税人有申请行政复议的权利,有提请行政诉讼的权利,这些权利都是以履行纳税义务为前提派生出来的,从根本上讲也是为履行纳税义务服务的。

三、从内部结构看,税法具有综合性

税法不是单一的法律,而是由实体法、程序法、争讼法等构成的综合法律体系,其内容涉及课税的基本原则、征纳双方的权利义务、税务管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等,包括立法、行政执法、司法各个方面。其结构大至有宪法加税法典,宪法加税收基本法加税收单行法律、法规,宪法加税收单行法律、法规等不同的类型。税法具有综合性,是保证国家正确行使课税权力,有效实施税务管理,确保依法足额取得财政收入,保障纳税人合法权利,建立合作信赖的税收征纳关系的需要,也表明税法在国家法律体系中的重要地位。

第三节 税法的作用

税法实施所产生的社会影响,可以分为规范作用和社会作用两类。

一、税法的规范作用

税法的规范作用是指税法调整、规范人们行为的作用,实质上是法律的基本作用在税法中的体现和引伸,具体可以分为:

(一)税法的指引作用

税法的制定为人们的行为提供一个模式、标准和方向,即起到一种指引作用。通过国家颁布的税法,人们可以知道国家在税收领域要求什么,反对什么,什么是必须做的,什么是可以做或不可以做的,什么是不能做的。税法的指引因税法规范的不同有两种形式:确定的指引和不确定的指引。确定的指引作用主要是通过税法的义务性规范来实现的,它明确规定了税收法律关系主体应该怎么做或不应该怎么做,其目的在于防止人们作出违反税法规定的行为。不确定的指引作用主要是通过税法的授权性规范来实现的,这些规范给人们的行为提供了一个选择的余地,它规定人们可以这样行为,容许人们自行决定是否这样行为,其目的在于鼓励人们从事税法所允许的行为。

(二)税法的评价作用

税法作为法律规范具有判断、衡量人们的行为是否合法的作用。税法是法律体系的组成部分,其评价作用有较突出的客观性和普遍的有效性,税法对人们纳税行为的评价大体上不会因人而异,如果不想受到法律的制裁,人们的行为就必须在客观上与税法协调起来。

(三)税法的预测作用

依靠税法指引的方向和提供的评价标准,可以预先估计到人们相互间将如何行为,从而在税法许可范围内,对自己的行为作出最合理的安排。例如,企业依据税法进行税收筹划,就是合理利用税法预测作用,为自己服务的典型例子。从整个社会看,税法提供税收活动中公认的权威的行为规则,可以减少人们在税收征纳活动中的盲目性和无序性,提高整个社会税收活动的整体效果。

(四)税法的强制作用

对违反税法的行为进行制裁而产生的法律保证,是税收强制性的法律依据。强制的对象是已经发生的违反税法的行为。由于税法对违法行为的制裁而产生的对征纳双方履行自己应尽税收义务的强制力,其强制作用不仅在于惩罚违法犯罪行为,提高税法的权威性;也在于预防违法犯罪行为,保护人们在税收活动中的正当权利,增强人们在进行合法征纳活动时的安全感。

(五)税法的教育作用

税法的实施可以对以后人们的行为发生一定的影响,这种作用可以说是税法评价作用与强制作用的延伸。它借助税法提供的行为模式,使人们逐渐调整自己的行为使之与税法的要求相一致,养成守法的习惯。同时,对违法行为的制裁不仅对违法者,而且对其他入也将起到教育作用。如果以后谁再做出此类行为也将受到同样的惩罚。反过来,对合法行为的鼓励、保护也可以对一般人的行为起到示范和促进作用。税法的这种教育作用对公民纳税意识的养成是必不可少的。

二、税法的社会作用

指税法的实施对于维护一定阶级的社会关系和社会秩序所起的作用。它实质上是使税收的经济作用在法律形式的保障下得以发挥。

(一)税法是国家取得财政收入的重要保证

保证国家财政需求是税收最根本的职能,现代国家财政对税收的依赖越来越严重。例如我国目前税收收入要占财政总收入的90%以上。因此,从某种意义上讲,没有税收就没有现代财政。税法为取得税收收入提供的保证作用,一方面体现在税法作为义务性法规,对纳税人的种种义务作了法律规定,没有履行纳税义务或者履行没有到位,就是违反国家法律,就要受到相应的法律制裁。这样就使税收的强制性上升为法律的强制性,并且税法的强制性在诸法律部门中,仅次于刑法,成为取得税收收入的根本保证。相比之下,我们过去曾采用过的利润上缴形式,没有赋予其法律地