



新阶梯法学规划课程系列教材

税法学

Tax Law

张 怡·主 编
何志明 张 英·副主编



新阶梯法学规划课程系列教材

税法学

Tax Law

主 编 张 怡

副主编 何志明 张 英

撰稿人 （以编写章节先后为序）

刘 洲	秦 勇	赖长鸿
许安平	谭志哲	张 怡
陈卫林	胡元聪	唐 峻
蒋亚娟	王 慧	张 英
陈红国	何志明	陈方淑



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法/张怡主编. —北京:法律出版社,
2010.7

ISBN 978 - 7 - 5118 - 0984 - 1

I. ①税… II. ①张… III. ①税法—法的理论—中国
IV. ①D922.220.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 138962 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/郭相宏

装帧设计/乔智炜

出版/法律出版社

编辑统筹/法律教育出版社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/固安华明印刷厂

责任印制/张宇东

开本/787×960 毫米 1/16

印张/28.75 字数/540 千

版本/2010 年 8 月第 1 版

印次/2010 年 8 月第 1 次印刷

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 - 0984 - 1

定价:38.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

总 序

教学质量是高等学校的生命线;重视教材建设,是提高教学质量的重要环节。2005年,教育部以1号文件下发了《关于进一步加强高等学校本科教学工作的若干意见》,要求“加强教材建设,确保高质量教材进课堂……对发展迅速和应用性强的课程,要不断更新教材内容,积极开发新教材,并使高质量的新版教材成为教材选用的主体”,而且特别强调教材应当“具有中国特色、中国风格和中国气派”。教材是课程及教学内容的载体,是在校大学生获得知识的重要途径。教材的编写过程本身,有利于教材及时反映变化了的社会状况和学术研究的最新成果,有利于教师改进教学方法、提高教学水平、增强科研能力。这都是对教学与科研的反思和总结。通过教材的编写,还可以促使教师总结教育教学规律,了解学生的知识需求,培养热爱教学和关爱学生的教育情怀,实现教师、教材与学生三者的有机联结与良性互动。

依法治国是党领导人民治理国家的基本方略,高等法学教育是国家法治发展的重要依托。我国高等法学教育大众化的快速推进,引发了人们对法学教育质量的疑虑,进而促使法学教育工作者深刻思索如何改革法学教学方式、如何完善法学课程体系等问题。法学教育必须适应法律职业对法律人在知识、能力等方面的实际需求,而法学教育的进一步改革和发展又必须以法学核心课程教材建设为基础。如果说法学核心课程的确立,是对我国法学教育历史经验深刻反思的成果,是对养成法学思维方式所需基本知识体系的科学总结;那么,编撰高质量的法学核心课程配套教材,就是目前高等法学教育工作者不可推卸的责任。

西南政法大学前身是1950年成立的以刘伯承元帅为校长的西南人民革命大学。1953年,以西南人民革命大学为基础,合并重庆大学、四川大学、贵州大学、云南大学、重庆财经学院的法律院系成立西南政法学院。1958年,中央公安学院重庆分院又并入我校。特殊的建校背景,使学校汇集了当时西南地区法学和法律界的主要资源,也因此被誉为“新中国政法类的西南联合大学”。在我校的发展进程中,先后经历了多次隶属关系变更。“文革”期间曾一度被迫停办。1977年,经中央批准恢复法学本科招生。1978年,经国务院批准为全国重点大学,是司法部属政法院校中唯一的全国重点大学。1979年,开始招收法学硕士研究生,是改革开放以后全国首批硕士学位授权单位。1993年,被国务院学位委员会批准为博

2 税法学

士学位授权单位。1995年,经原国家教委和司法部批准,更名为西南政法大学。2003年,被国务院学位委员会确定为全国首批法学一级学科博士学位授权点;同年,经人事部批准设立法学博士后科研流动站。经过近60年的建设,学校正在发展成为以法学为主,法学与政治学、经济学、管理学、文学等多学科协调发展的特色鲜明、优势突出的高水平大学。学校与美国、英国、德国、法国、俄罗斯、加拿大、意大利、日本和泰国等国家以及我国香港、澳门和台湾地区的一些大学,建立了校际友好关系,进行广泛而深入的学术交流与合作。

高水平大学应当有高水平的教材。作为国内规模最大的法学人才教育培养基地,西南政法大学历来高度重视本科教学质量及本科教材建设,不仅培养了一大批具有较强教学研究能力的中青年学者,而且逐步形成了自己独具特色的教学模式和教材风格。面对新世纪新阶段法学教育的变化,学校做出积极反应,在提高本科教学质量方面,做出了更大的努力。学校在总结已有教材编写经验的基础上,广泛吸取国内外其他法学教材的长处,与法律出版社合作,编写出版这套“高等学校法学核心课程教材系列”,以践行我校法学教育理论性与实践性充分结合的办学理念,并积极努力为我国高等法学教育事业做出自己新的更大的贡献。

本套教材以发展着的马克思主义为指导,坚持社会主义法治理念,贯彻和实践科学发展观,遵循理论联系实际的原则,力求适应国内依法治国与构建和谐社会的新的要求,适应国际经济全球化发展的新态势,准确把握现代法治精神,在吸纳国内外法学研究最新成果的基础上,树立精品意识与创新观念,致力于打造品牌教材。为了确保编写质量,我校通过专家论证,由教材委员会遴选高水平教师主持本套教材的编写任务,并在教材建设经费上给予了重点支持。我们对本套教材的特色要求是:通过对基本知识点的重点阐述,保证学生掌握基础理论;通过对学术前沿问题的介绍,拓展学生视野,启发学生思维;通过对基本技能训练的指导,提高学生处理法律事务和应对国家司法考试的能力;通过课后作业的问题设计,引导学生独立思考、深入研究。

本套教材主要作为高等学校法学专业本科教学用书,也可供报考法学各专业研究生复习备考使用。

西南政法大学教材委员会
2009年5月

编写说明

1. 为什么编写本教材:一是近年我国税法根据经济发展进行了较大调整 and 改革;二是国家教育部对于普通高等学校人才培养提出了新的要求,对综合性、应用性人才需求提高,因此,使用教材须同步跟进。

2. 本教材的学术价值和作用:税法课程是一门专业性很强且跨学科延伸较深的课程,不仅课程设置体系结构要科学,而且教材承载的教学内容和教学方法所预期的受体知识再现效果,无不与加载于教材上多学科知识和方法直接相关,因而选用教材至关重要。然而,目前我国高校税法教材普遍存在的问题:一是内容相对陈旧,尤其是近年税法为适应社会经济发展,已经作了大规模改革,许多教材未及时充实这些新内容;二是教材内容理论性太强,操作性较差,对于培养综合性、应用性人才极为不利,面临着社会竞争和就业压力,解决好学以致用的问题,尤为重要;三是教材编写的理念存在偏差,国内大学所使用的教材强调按知识系统的逻辑性编写,虽然能清晰地反映学科体系的基本原理,但不利于学生创新意识和创新精神的培养。本教材既注重逻辑性,又适当突破旧套路,重在多学科相互照应以及与实务联系密切的知识的介绍。

3. 本教材的主要特色:(1)前瞻性。适应国家经济发展、改革开放的需要,将税改和税法调整的总的指导方针和新的思路贯穿于内容之中。(2)综合性。融合法学与经济学、管理学等多学科知识,将税法与法结合既便于系统学习税法知识,又留有适当空间,便于拓展知识面。(3)实用性。内容上既要保障体系结构合理,注重基本理论、学派观点的阐述和介绍,又要注重实际操作运用,在税收实体法律制度 and 税收程序法律制度两大部分中,尽可能充实大量的应用性内容,贴近实践,有利于学以致用。(4)循序渐进性。考虑到不同层次读者的需要,内容力求由浅入深,理论阐释与形象化描述相结合,于潜移默化中传授和汲取知识。

4. 适用学生层次:研究生和本科生。

本教材虽经编者反复斟酌和修改,但因水平有限,加之税法自身的变化繁复,仍难免理解偏误 and 编撰错漏,恳请读者批评指正。

张 怡

2010年6月

主编、副主编简介

张怡,女,西南政法大学法学教授,博士生导师,经济学博士。1982年7月毕业于西南政法大学,获法学学士学位;2001年9月毕业于西南财经大学,获经济学博士学位。

现任西南政法大学财税法研究中心主任,兼任中国法学会财税法学研究会常务理事,中国法学会财税法学研究会法学教育专业委员会副主任,世界税法研究会(ITLA)理事,重庆市法学会统筹城乡发展法律研究会副会长兼秘书长,重庆市税务学会理事。

主要教学与研究方向:财税法及经济法的其他部门法。近年主持和承担含国家级、国家级重大招标项目子项目在内的各类课题10余项,出版个人专著及其他书籍20余部,在各类核心刊物上发表论文40余篇,各类研究成果获奖10余项。撰写本书第六章第1、2节。

何志明,男,重庆市地方税务局副局长。

1987年毕业于西南财经大学财税专业,获经济学硕士学位。兼任重庆市青年联合会副主席,西南政法大学财税法研究中心研究员,任多所大学客座教授和中国管理科学院特约研究员。

长期从事经济税收工作,具有深厚的理论功底和丰富的实践经验,先后发表各类著述40余篇(本),主持和承担多项中央和地方税收法规起草和试点工作,主持和承担多项省部级以上重要课题研究,获省部级以上等级奖10余项。撰写本书第十三、十四、十五章。

张英,女,西南政法大学高级会计师,法学博士。1997年7月西南政法大学法律专业本科毕业,2001年7月获西南政法大学法律硕士学位,2006年7月西南政法大学经济法专业博士研究生毕业,获法学博士学位。

现任重庆市教育发展基金会理事,重庆市高教会计学会常务理事,重庆市党外知识分子联谊会理事,重庆市渝北区政协常委,西南政法大学人事处处长。

主要教学与研究方向:经济法基础理论及国有资产法、财政法、司法会计等部门法;迄今完成各类学术成果20余项。撰写本书第十一章。

各章撰稿人介绍(以撰稿章节为序)

刘洲:四川师范大学法学讲师,西南政法大学法学博士生(第一章);
秦勇:中国石油大学法学副教授,西南政法大学法学博士生(第二章);
赖长鸿:重庆工商大学法学副教授,西南政法大学法学博士生(第三章);
许安平:西南政法大学法学讲师,西南政法大学法学博士(第四章);
谭志哲:湖南湘潭大学法学讲师,西南政法大学法学博士生(第五章);
陈卫林:西南政法大学法学博士生(第六章第3、4、5节);
胡元聪:西南政法大学法学副教授,西南政法大学法学博士(第七章);
唐峻:五邑大学法学讲师,西南政法大学法学博士生(第八章);
蒋亚娟:西南政法大学法学副教授,西南政法大学法学博士(第九章);
王慧:上海海事大学法学讲师,西南政法大学法学博士(第十章);
陈红国:湖南衡阳师范学院法学讲师,西南政法大学法学博士生(第十二章);
陈方淑:西南政法大学法学博士(第十六、十七、十八、十九章)。

西南政法大学经济法学2009级硕士研究生:彭玉龙、李俊霖、董普丽、童超一越、莫小坤、孙驷腾和王凯7位同学参与了本教材的校对工作。

目 录

第一章 税法概述	(1)
第一节 税收的概念、特征、本质与职能	(2)
第二节 税法的概念与特征	(8)
第三节 税法的本质	(14)
第四节 税法的渊源与效力	(17)
第二章 税法构成和税收法律关系	(22)
第一节 税法构成	(22)
第二节 税收法律关系概述	(26)
第三节 税收法律关系的平等性	(32)
第四节 税收法律关系的要素	(37)
第五节 税收法律关系的运行	(42)
第三章 税法的体系与分类	(45)
第一节 税法的体系	(45)
第二节 税法的分类	(58)
第四章 税法基本原则和税权	(65)
第一节 税收法定原则	(66)
第二节 税收公平原则	(74)
第三节 税收效率原则	(81)
第四节 税权	(89)
第五章 税法学与相关学科的关系	(92)
第一节 税法学与各相邻学科的关系概述	(92)
第二节 税法学与其他法学学科的关系	(94)
第三节 税法与其他社会科学学科的关系	(99)
本章小结	(102)
第六章 流转税法律制度	(104)
第一节 流转税法概述	(104)
第二节 增值税法	(106)
第三节 消费税法	(126)

2 税法学

第四节	营业税法	(143)
第五节	关税法(船舶吨位税)	(156)
第七章	所得税法律制度	(175)
第一节	所得税法律制度概述	(175)
第二节	企业所得税法	(178)
第三节	个人所得税法	(191)
第八章	财产税法律制度	(202)
第一节	财产税法律制度概述	(202)
第二节	房产税法律制度	(209)
第三节	土地税法律制度	(212)
第四节	契税法法律制度	(223)
第五节	车辆购置税法律制度	(227)
第六节	车船税法律制度	(232)
	扩展阅读:我国财产税法制度存在的主要问题	(237)
第九章	资源税(能源税)及其他税法律制度	(239)
第一节	资源税	(239)
第二节	能源税	(244)
第三节	其他税法律制度	(252)
第十章	国际税收法律制度	(259)
第一节	国际税收法律制度导论	(259)
第二节	税收管辖权	(262)
第三节	国际重复征税及其解决	(267)
第四节	国际逃税与国际避税	(274)
第五节	国际税收协定	(286)
第十一章	税收征收管理法律制度	(291)
第一节	税收征管法概述	(291)
第二节	税务管理法律制度	(292)
第三节	税款征收法律制度	(308)
第四节	税务检查法律制度	(315)
第五节	税收征收保障制度	(323)
第六节	税务代理法律制度	(331)
第十二章	税务行政复议和行政诉讼法律制度	(336)
第一节	税务行政复议和行政诉讼概述	(336)
第二节	税务行政复议	(340)
第三节	税务行政诉讼	(351)

第十三章 税法学基本理论法律实务分析	(363)
案例一 某实业有限公司股权转让案	
——关联公司中纳税主体的认定	(363)
案例二 出租房屋偷税案	
——税收公平原则	(365)
案例三 某广告公司未纳税申报案	
——税法解释的效力	(367)
第十四章 流转税法律实务分析	(369)
案例四 某出口公司出口骗税案	
——出口骗税的认定与责任	(369)
案例五 某进出口公司非法抵扣进项税额偷税案	
——增值税扣进项税额的认定	(371)
案例六 某食品厂利用往来账户隐匿销售收入偷税案	
——增值税的计算及违法行为处理	(373)
案例七 委托加工中的消费税	
——消费税的纳税主体与计算	(376)
案例八 某工厂从低适用税率案	
——消费税的偷逃问题	(377)
第十五章 所得税法律实务分析	(379)
案例九 隐瞒收入逃避纳税案	
——两种所得税的区分	(379)
案例十 某运输公司违法少缴企业所得税案	
——企业所得税的计算方法	(381)
案例十一 某汽配公司少缴税款案	
——关联企业资本弱化中的企业所得税	(384)
案例十二 “公车私挂”现象中的纳税问题	
——企业所得税与个人所得税	(386)
案例十三 某财产保险公司应扣未扣保险营销员税款案	
——个人所得税的征收	(388)
第十六章 财产税和行为税法律实务分析	(390)
案例十四 A 公司和 B 商场房产税案	
——房产税的主体、计算以及征收	(390)
案例十五 甲公司土地使用税案	
——土地使用税的主体、计算以及征收	(392)
案例十六 范某土地增值税	

4 税法

——土地增值的主体、计算以及征收	(394)
案例十七 某区药材公司避开纳税主体逃避偷税案	
——城市维护建税的计税依据)	(396)
案例十八 某公路发展有限公司印花税案	
——印花税的计算和征收	(398)
第十七章 资源税法律实务分析	(401)
案例十九 某建筑公司资源税案	
——资源税的征收	(401)
案例二十 某煤矿企业资源税案	
——资源税的缴纳	(403)
第十八章 税收征管法律实务分析	(404)
案例二十一 李某未办税务登记偷税案	
——税务登记的登记主体	(404)
案例二十二 某酒店设置两套账并违规使用发票案	
——账簿、发票管理制度	(407)
案例二十三 某保健服务公司超定额不申报遭处罚案	
——纳税申报制度	(411)
案例二十四 某建筑分公司收取关联企业价款少缴税款案	
——税收调整制度	(412)
案例二十五 美仑加油站欠税追征案	
——解散企业的欠税追征	(415)
案例二十六 A 公司工程转包案	
——工程转包中的税收保全措施	(417)
案例二十七 某造纸企业破产案	
——破产中的税务担保问题	(419)
案例二十八 某汽车配件公司偷税案	
——亏损企业的检查	(420)
案例二十九 挂靠企业隐匿成本收入案	
——对核定征收所得税企业开发成本的思考	(422)
案例三十 玉浩律师事务所税收筹划案	
——税务代理	(425)
案例三十一 泰安洗脚城超定额不申报案	
——偷税的认定	(427)
案例三十二 某合营企业偷税案	
——偷税罪的刑事责任	(428)

第十九章 税收行政复议和行政诉讼法律实务分析	(430)
案例三十三 某食品厂税务行政处罚复议案	
——税务行政复议程序	(430)
案例三十四 某税务机关行政诉讼案	
——税务行政诉讼的程序	(431)
案例三十五 某企业不服税务机关处罚行政诉讼案	
——税务行政诉讼的证据认定	(432)
参考文献	(434)

第一章 税法概述

西方国家有一句大家耳熟能详的谚语“只有死亡和税收是不可避免的”，尽管后来美国著名经济学家斯蒂格利茨教授不无调侃地将其中的“税收”改成了“税制修改”，但是这至少说明了一个问题——税收同社会中的每一个人密切相关。对于税收，人们的态度是复杂的：几乎没有人喜欢纳税，但是没有一个人能够真正离得开税收。这是因为，国家不仅制定并严格实施税法以保障征税活动的顺利进行，而且权利的实现本身就建立在税收的基础之上，“权利需要钱，没有公共资助和公共支持，权利就不能获得保护和实施”。^{〔1〕}正因为如此，税收和税法问题长期以来都是西方国家社会各界关注的焦点之一，^{〔2〕}近年来也日益成为中国社会各界热衷于谈论的议题。

税收和税法的关系非常密切，因此税法离不开税收学，但是税法不等于税收学。税法是一门以税法及税法现象为研究对象的法学学科。学习和研究税法一定要具有法学的思维，即我们关注的是从税收中衍生出来的税法及税法现象，注重的是思考税收问题所具有的法律意义，给税收立法、执法和司法所带来的法律问题，以及可能的法律解决途径。

〔1〕 [美] 史蒂芬·霍尔姆斯、凯斯·R. 桑斯坦：《权利的成本——为什么自由依赖于税》，毕竞悦译，北京大学出版社2004年版，第3页。

〔2〕 这其中以美国为典型代表。从历史的角度来看，美国独立战争的一个直接起因就是北美殖民者对英国在征税问题上的不满（对于税收问题与美国独立战争的关系，王希教授曾经有着非常精彩的分析，参见王希：《原则与妥协——美国宪法的精神与实践》（修订本），北京大学出版社2000年版，特别是该书第一章第四部分）。从现实的角度来看，税收与税法构成了美国人生活的一个重要内容，不仅纳税人关心——因为涉及切身利益，而且政治人物关心——因为涉及纳税人的选票。因此我们看到，人们对于政府很多政策的争论，似乎最后都可能演绎成为一个税收或者税法问题；而政治人物在竞选活动中，对税收的态度（支持加税还是主张减税）永远是其竞选纲领的核心问题。从税收立法和实施的角度来看，不仅有关税收的内容一开始就被较为详细地写进了美国宪法；同时还建立了一个极为复杂和严谨的税法体系，拥有一支效率极高的税务执法队伍；并且美国的法院在税法问题的解决中发挥了重要的作用。

第一节 税收的概念、特征、本质与职能

一、税收的概念

尽管税收作为一种经济现象和社会现象早已有之,但是究竟何谓税收(Tax, Taxation),学者们的观点历来表述各异。

在国外一些有影响力的法律工具书中,我们可以看到如下对税收概念的描述——《牛津法律辞典》将税收定义为“对国家资金的一种强制性纳捐。它或者通过所得税、资本利得税、遗产税和公司税直接对纳税人征收,或者通过商品与服务交易税间接征收”。^{〔3〕}《布莱克法律大辞典》则将税收定义为:“一种为产生公共收入而由政府向个人、机构、交易或者财产施加的金钱征收。……尽管税收通常被认为就其本质而言具有金钱性质,但是它并不一定用金钱支付。”^{〔4〕}《柯林斯法律词典》将税收定义为:“一种为支付由公共机构提供的服务而由国民政府或地方政府进行的征收。”^{〔5〕}

在我国,学者们对于税收同样存在着不同的认识。比较有代表性的观点有以下一些——税收是“国家凭借政治权力,按照预订标准,无偿地征收实物或货币而形成的特定的分配方式或分配关系”;^{〔6〕}税收是“国家或其他公法团体为财政收入或其他附带目的,对满足法定构成要件的人强制课予的无对价金钱义务”;^{〔7〕}税收是“以实现国家公共财政职能为目的,基于政治权力和法律规定,由政府专门机构向居民和非居民就其财产或特定行为实施的强制、非罚与不直接偿还的金钱课征,是一种财政收入的形式”;^{〔8〕}税收是“国家为实现其公共职能而凭借其政治权力,依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段”。^{〔9〕}

本书则将税收概念的界定为:税收是国家为实现其职能,凭借政治权力,依照法律规定,强制、无偿地获得财政收入的活动。

〔3〕 Elizabeth A. Martin, *A Dictionary of Law* (Fifth Edition), Oxford University Press, 2003, p. 491.

〔4〕 Bryan A. Garner, *Black's Law Dictionary* (8th ed.), Thomson Business, 2004, p. 1496.

〔5〕 W. J. Stewart, Robert Burgess, *Dictionary of Law* (Second Edition), HarperCollins Publishers, Inc, 2001, p. 376.

〔6〕 刘隆亨主编:《税法学》,中国人民公安大学出版社、人民法院出版社 2003 年版,第 25 页。

〔7〕 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社 2004 年版,第 10 页。

〔8〕 徐孟洲主编:《税法原理》,中国人民大学出版社 2008 年版,第 8 页。

〔9〕 张守文:《税法原理》,北京大学出版社 2009 年版,第 7 页。

二、税收的特征

事实上,政府的财政收入并不只限于税收这一种形式,像社会保险基金收入、政府性基金收入、国债收入等也构成政府财政收入的来源。^[10]那么,和这些收入相比,税收收入有着什么样的特征呢?理论界一般认为,税收具有三大基本特征:强制性、无偿性和固定性,此所谓税收的“三性”。^[11]在财政学家看来,“‘三性’是税收区别于其他财政收入的形式特征,不同时具备‘三性’的财政收入就不成其为税收”。^[12]

(一) 税收的强制性

税收的强制性,是指国家征税凭借的是其拥有的政治权力,无论是单位还是个人均不得违抗国家征税的决定。我们经常看到,人们在讨论涉及税收的话题时常常存在不同的观点,对于国家实行的税收政策也往往有着不同的看法,但是一旦国家通过法律的形式对税收问题进行了规定,那么尽管仍然会有人对这些的规定心存不满,但仍然必须依照法律的规定纳税。税收的强制性表明,税收实质上是一种国家强制意志的体现,这既表现为国家设定专门的征税机关(税务局)确保征税目的的顺利实现,又表现为国家颁布法律对于逃避税收的行为进行严厉的处罚(包括行政处罚和刑事处罚)。尽管近年来有部分学者认为过分强调税收的强制性不利于凸显纳税人的主体地位,进而主张否定税收强制性,但是大多数的学者仍然坚持税收强制性的观点。

(二) 税收的无偿性

税收的无偿性,是指国家在征税之时并不需要向纳税人支付对价。这一点使得税收和政府的其他收入(如非税收入、公债收入)区别开来。以公债收入为例,政府发行公债,到期是需要还本付息的,这里的利息就是政府获得公债收入的对价。

需要注意的是,税收的无偿性并不意味着纳税人仅对国家负有给付义务,而国家对于纳税人就不负有给付义务。其实,纳税人之所以向国家纳税,其根本原因在于国家可以以税收作为其向纳税人提供公共产品(如国防、环保、科技、教育、文

[10] 按照财政部2006年2月发布的《政府收支分类改革方案》,从2007年开始,政府收入一共被分为六大类,包括税收收入、社会保险基金收入、非税收入、贷款转贷回收本金收入、债务收入和转移性收入。

[11] 也有学者在税收的“三性”基础上概括出更多的税收特征。例如有学者将税收的特征概括为“国家主体性、公共目的性、政权依托性、单方强制性、无偿征收性和标准确定性”六大特征,还有学者在税收的“三性”之外加上了“公平性”的特征。分别参见张守文:《税法原理》,北京大学出版社2009年版,第6—7页;杨斌主编:《财政学》,东北财经大学出版社2007年版,第194—195页。

[12] 陈共编著:《财政学》,中国人民大学出版社2009年版,第213页。

化)的物质基础。^[13] 如果国家仅仅是要求纳税人承认纳税的义务,却拒绝向纳税人提供公共产品,那么这样的国家已经不符合人民对于国家的期待了。从这个意义上讲,税收似乎又并非无偿。

(三) 税收的固定性

税收的固定性,又称为税收的确定性,是指国家应当通过颁布法律的形式,事先将征税对象、征收比例(数额)、征收时间等问题确定下来,并且严格地按照预定的标准征税。当然,税收的固定性并非意味着固定不变,事实上我们也看到,随着社会经济条件的改变,税收政策乃至税收制度都可能发生变化,但是这并不意味着突破了税收的固定性。因为税收的固定性仅仅意味着要求国家征税应当严格遵循既定的标准进行,在标准未依法改变之前,不能超越既定的标准征税。^[14]

三、税收的本质

税收“三性”指明了一切税收所具有的形式特征,但是税收“三性”并不是税收的本质属性。仅仅从税收所具有的强制性、无偿性和固定性并不能帮助我们回答“税收为什么要存在”或者“国家为什么要征税”这样一个任何税收学和税法学研究都必须认真思考的基础性问题。要正确回答这个问题,需要我们进一步思考税收的本质。

目前,学术界通行的观点认为,税收的本质是国家为一方主体的依法无偿地参与社会产品分配而形成的特殊分配关系,这种分配关系之所以特殊,在于其分配的依据既不是财产所有权也不是劳动者劳动力的所有权,而是国家的公共权力,并且表现出强制性、无偿性的特征。^[15] 应当承认,此种认识对于税收本质的把握无疑是准确的,也是深刻的,本书也持此种观点。

[13] 在经济学上,公共产品(又称公共物品,public goods)是和私人产品相对应的一类特殊的产品。经济学家很早就注意到了公共产品的问题,但是对公共产品问题深入研究却是自萨缪尔森于1954年发表的经典论文《公共支出纯理论》之后。萨缪尔森在论文中揭示了公共产品具有的特征,后来被学者们归纳为“非竞争性”和“非排他性”。所谓非竞争性(nonrivalrous),是指“一个人对一种公共物品的消费(或享受)并不会减少其他人对这种物品的消费”;而非排他性(nonexcludability),是指“要排除任何人享受一种公共物品的利益要花费非常大的成本”。([美]斯蒂格利茨:《经济学》,中国人民大学出版社2000年版,第140页)主流经济学认为,由于“搭便车”现象的存在,私人部门对于公共产品的供给往往不足,而政府“有强制公民为公共物品付费的权力”,故“政府在解决公共物品所产生的问题方面有着重要的优势”。因此,经济学家们认为政府应当在公共产品的供给中发挥主导性的作用。当然,政府主导不等于政府生产,公共产品的生产同样可以由私人部门来进行。

[14] 在现实生活中我们经常看到税收减免这种现象,实际上这同样体现了税收的固定性,因为税收减免的条件、标准和程序等问题依然是国家在税法中早已明确规定的内容,因此征税机关对纳税主体实施税收减免只能依照法律的规定进行。

[15] 更为详细的论述,请参见徐孟洲主编:《税法原理》,中国人民大学出版社2008年版,第5页;张怡主编:《税法》,清华大学出版社2007年版,第4页。