

税法学

TAX LAW

张守文 著



法律出版社

21 世纪法学规划教材

税法

Tax Law

张守文 著



法律出版社

始创于 1954 年

www.lawpress.com.cn

好书,同好老师和好学生分享

图书在版编目(CIP)数据

税法学 / 张守文著. —北京:法律出版社,
2011.4

21 世纪法学规划教材

ISBN 978 - 7 - 5118 - 2016 - 7

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 057211 号

©法律出版社·中国

责任编辑/谢清平

装帧设计/汪奇峰

出版/法律出版社

编辑统筹/法律教育出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京中科印刷有限公司

责任印制/张宇东

开本/720×960 毫米 1/16

印张/25 字数/421 千

版本/2011 年 5 月第 1 版

印次/2011 年 5 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 - 2016 - 7

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)

出版说明

二十多年前,当中国改革开放开始勃兴,法律和法律教育开始再度崛起之时,法律出版社便以精诚态度和极大力度服务于中国的法律教育。针对不同阶段的读者,本社陆续推出多种系列的法学教材,迄今已达数百种。高等学校教材、教学参考书为其中主要部分。而历年来逐步推出的“八五”、“九五”、“十五”及正在推出的“十一五”国家级规划教材,更为重点。长期以来,“法律版”的众多教材,颇受学林瞩目。在此,我们深深感谢读者和作者对我们的信任。

进入 21 世纪以来,中国法律教育在取得长足发展的同时,也积极酝酿和展开改革举措,培养高素质的现代法律人才成为法律教育的重要目标。为此,本社应时而动,力求从教材的品种上、内容上、形式上实现更大突破,为新一代法律人学取专业知识提供更好的读本。

就高等学校教材而言,我们立足两种进路:全面革新既有教材,或推出全新教材。革新既有教材,意在选取已出版教材尤其是“八五”、“九五”、“十五”规划教材中的精品,从内容到形式全面更新、修订,重新整合,使这些长盛不衰的法律教育财富,以崭新面目,继续服务于新读者。推出全新教材,则或为推出“十一五”规划教材,或约请优秀作者撰写新作,精阐原理,结合实践,关注前沿,努力创造出新世纪的新经典。优秀作者,或为老一辈与盛年名家,或为新生代才俊。或革新,或全新,这些教材在 21 世纪呈现崭新风采,并同享规划教材之盛,因之统为一名:“21 世纪法学规划教材”。

我们深信,中国的法律教育事业将在改革和发展中不断壮大;我们承诺,本套“21 世纪法学规划教材”以及本社所有法律教育图书都将在发展中不断更新和超越。本着竭诚为法律和法律教育发展服务,竭诚为读者服务之宗旨,我们愿更加敬业,与广大读者和作者一起,共同创造法治事业及法律教育事业的美好未来。

法律出版社

作者简介

张守文,法学博士,北京大学法学院教授、博士生导师,兼任中国法学会经济法学研究会副会长兼秘书长,中国法学会财税法学研究会副会长等。研究领域涉及经济法理论、财税法、社会法、信息法等。出版的专著、教材主要有《市场经济与新经济法》(1993)、《信息法学》(1995)、《税法原理》(1999)、《经济法理论的重构》(2004)、《财税法疏议》(2005)、《财税法学》(2007)、《经济法学》(2008)、《经济法总论》(2009)等,多次获得教育部、司法部等省部级以上奖励。

前 言

随着我国经济、社会和法治的发展,税法的重要作用日显,以税法为研究对象的税法学已成为重要的法学新兴学科,出版税法学教材十分必要。

本书分为税法总论和税法分论两大部分,共计十四章。基于理论研究、立法现状和教学需要,全书贯穿了经济原理——法学理论——法律制度的认知线索,这对于理解经济与法律、理论与制度之间的内在关联也许更有裨益。

本书的税法总论部分共六章,主要介绍税收基本原理、税法的本体和价值理论,税权的基本理论、课税要件理论、征纳权义理论、税法运行理论等。本书的税法分论部分共八章,主要介绍税收征纳制度和税收争讼制度,其中,税收征纳制度包括税收征纳实体制度(如商品税、所得税和财产税制度)和税收征纳程序制度(如税务管理和税款征收制度);税收争讼制度则包括税收复议制度和税收诉讼制度。上述内容安排涵盖了税法领域的基本理论、基本原理和基本制度,有助于形成对税法学的体系化的认识。

税法制度发展非常迅速,税法学教材亦须常新。本书将持续保持相关内容的新颖性,以不断体现税法理论和税法制度的最新变化。在此非常感谢法律出版社的责任编辑为本书的出版所做的大量工作。

由于税法学属于新兴学科,相关内容纷繁复杂,许多问题尚待深究,因而对于书中可能存在的谬误或不足,诚请读者方家不吝匡正。

作者

2011年2月17日元宵节

于北大法学院科研楼

目 录

上篇 税法总论

第一章 税收基本原理	(3)
第一节 税收的概念和特征	(3)
第二节 税收的依据和职能	(6)
第三节 税收的分类和结构	(11)
第四节 税收的原则和政策	(17)
第二章 税法的本体与价值	(26)
第一节 税法的概念和特征	(26)
第二节 税法的体系和地位	(29)
第三节 税法的宗旨和原则	(31)
第三章 税权的基本理论	(36)
第一节 税权的多维解析	(36)
第二节 税权的分配模式	(40)
第三节 税权的分配原则	(44)
第四节 我国的税收体制	(49)
第四章 课税要件理论	(54)
第一节 课税要件概述	(54)
第二节 广义课税要件	(57)
第三节 狭义课税要件	(61)
第四节 课税要件的调整	(69)
第五章 征纳权义理论	(72)
第一节 征税主体的权义	(72)
第二节 纳税主体的权义	(74)
第三节 纳税义务的要旨	(78)

第六章 税法运行理论	(86)
第一节 税法的历史与现状	(86)
第二节 税法的渊源与效力	(89)
第三节 税法解释理论	(93)
第四节 重复征税理论	(108)
第五节 税收逃避理论	(124)

下篇 税法分论

第七章 商品税法律制度	(139)
第一节 商品税制度概述	(139)
第二节 增值税法律制度	(144)
第三节 消费税法律制度	(160)
第四节 营业税法律制度	(172)
第五节 关税法律制度	(183)
第八章 所得税法律制度	(199)
第一节 所得税法律制度概述	(199)
第二节 企业所得税制度通例	(204)
第三节 我国企业所得税制度	(209)
第四节 个人所得税法律制度	(238)
第九章 财产税法律制度	(249)
第一节 财产税制度概述	(249)
第二节 资源税法律制度	(252)
第三节 房产税法律制度	(255)
第四节 土地税法律制度	(258)
第五节 契税法法律制度	(267)
第六节 车船税法律制度	(270)
第七节 印花税法法律制度	(277)
第十章 税务管理制度	(281)
第一节 税收征管制度概述	(281)
第二节 税务登记管理制度	(283)
第三节 账簿凭证管理制度	(289)
第四节 纳税申报管理制度	(291)

第五节	涉税发票管理制度	(293)
第六节	海关监督管理制度	(297)
第十一章	税款征收制度	(300)
第一节	税款征收基本制度	(300)
第二节	税款征收特别制度	(308)
第三节	税款征收保障制度	(313)
第四节	税款征收辅助制度	(329)
第十二章	税收法律责任的理论与制度	(334)
第一节	违反税收法律制度的责任定处	(334)
第二节	违反税收征管制度的法律责任	(337)
第三节	违反发票管理制度的法律责任	(342)
第四节	违反海关税收制度的法律责任	(345)
第十三章	税收复议理论与制度	(350)
第一节	税收复议理论	(350)
第二节	税务复议制度	(352)
第三节	海关复议制度	(360)
第十四章	税收诉讼理论与制度	(370)
第一节	税收诉讼理论	(370)
第二节	税收诉讼制度	(374)
参考书目		(386)

上篇 税法总论

第一章 税收基本原理

税法总论是整个税法在总体上共通的基本理论,它以税收的基本原理和法学的基本理论为基础,因而也称税法基础理论或税法基本原理。税法总论是学习和研究税法的基础,在税法中居于十分重要的地位。

本章着重介绍税收基本原理,这些原理是深入学习税法之前应掌握的基础知识,也是税法研究的重要理论基础。本章的主要内容包括税收的概念与特征、税收的依据与职能、税收的分类与结构、税收原则与税收政策等。

第一节 税收的概念和特征

一、关于税收的多种定义

税收或称租税、赋税、捐税、税金等,简称税,因其历史悠久、演变复杂、形式纷繁,故而形成了人们认识上的诸多分歧。由此也导致在税收原理和税法原理的许多问题上都莫衷一是。

在税收的定义上,学者历来各推其说,现择其有代表性者列举如下:

美国学者塞利格曼(E. R. A. Seligman)认为,税收是政府为满足公共利益的需要而向人民强制征收的费用,它与被征收者能否因其而得到特殊利益无关。

英国学者道尔顿(H. Dalton)认为,税收是公共团体强制课征的捐输,不论是否对纳税人予以报偿,都无关紧要^[1]。

日本学者金子宏认为,税收是国家为了取得用以满足公共需求的资金,基于法律的规定,无偿地向私人课征的金钱给付^[2]。

[1] 参见高培勇:《西方税收——理论与政策》,中国财政经济出版社1993年版,第10页。

[2] 参见[日]金子宏:《日本税法原理》,中国财政经济出版社1989年版,第5页。

德国学者劳(Heinrich Ran)认为,税收是政府根据一般市民的标准而向其课征的资财,它并不是市民对政府的回报。

日本学者汐见三郎认为,税收是国家及公共团体为了支付其一般经费,依财政权向纳税人强制征收之资财^[3]。

上述各位学者所处时代和国家以及研究领域都不尽相同,对于税收概念的认识也不尽一致,因此,对他们及以往其他学者的研究加以总结是甚为必要的,这样可以概括出一般性的认识。事实上,一些工具书实际上已经对税收的概念进行了总结和概括。

例如,《美国经济学辞典》认为,税收是居民个人、公共机构和团体被强制向政府转让的货币(偶尔也采取实物或劳务的形式)。此外,日本的《现代经济学辞典》则认为,税收是国家或地方公共团体为筹集用以满足社会公共需要的资金,而按照法律的规定,以货币形式对私人进行的一种强制性课征。

尽管对税收的定义历来众说纷纭、不尽相同,但国内外学者也正在形成许多共识。经济学家们一般都认为,税收是国家或公共团体为实现其公共职能,而按照预定的标准,强制地、无偿地从私人部门向公共部门转移的资源,它是国家参与社会产品分配和再分配的重要手段,是财政收入的主要形式。这是经济学界对税收概念的较为普遍的认识。

二、税收的特征

与税收的多种定义相联系,人们对税收的特征也有多种不同的概括。由于税收的特征反映税收与其他事物相区别的本质特点,是对税收概念的解析和深化并能使人们更好地理解和概括税收的定义,因而学术界非常重视对税收特征的研究,并取得了一些共识。

例如,日本的《现代经济学辞典》认为,税收具有如下特征:(1)税收依据课税权征收,具有强制性;(2)税收是一种不存在直接返还性的特殊课征;(3)税收以取得财政收入为主要目的,以经济调节为次要目的;(4)税收的负担应与国民的承受能力相适应;(5)税收一般以货币形式课征。

中国学者一般将税收的特征概括为“三性”,即强制性、固定性和无偿性,对此在后面还将谈到。但这“三性”必须同时具备才能在一定程度上反映税收的特征,对“三性”的理解也不能绝对化,因为其中的某些特征并非税收所独有,且有时体现得并非十分明显。

[3] 参见国家税务总局税收科学研究所编著:《西方税收理论》,中国财政经济出版社1997年版,第60页。

税收是国家取得财政收入的主要形式,探寻税收的特征主要应研究税收与其他社会收入尤其是财政收入的其他形式相区别的本质特点。对此,美国学者塞利格曼曾作过具体分析,他将社会收入分为奉献性收入、契约性收入和强制性收入三类。其中,奉献性收入是依据单方的自愿奉献取得的收入,如捐赠收入;契约性收入是依据某种契约取得的收入,如公共财产及事业收入;强制性收入是依据征税权、处罚权而取得的收入,如税收收入、罚没收入。

上述几类收入均可成为财政收入的形式,但从中亦可看出税收收入与其他收入的不同,这有助于分析税收的特征。

基于前述对税收概念的一般理解,比较税收与其他财政收入形式的差异,可以将税收的特征概括为以下几个方面:

1. 国家主体性。在税收的主体方面,国家是税收的主体,征税权只属于国家并由中央政府和地方政府来具体行使。国家或政府在税收活动中居于绝对的主导地位。税收的国家主体性特征非常重要,它使税收具有了自己的性质、目的、手段、权力依据、法理依据等,从而形成了税收的其他特征。

2. 公共目的性。在税收的目的方面,税收作为提供公共物品的最主要的资金来源,着重以满足公共欲望、实现国家的公共职能为直接目的。为此,税收必须根据纳税主体的负担能力依法普遍课征,并不具有惩罚性,从而使税收同因处罚违法行为所获得的罚没收入区别开来。

3. 政权依托性。在权力依据方面,税收须以政权为依托,它所依据的是政治权力而不是财产权利或称所有者权利,这也是与国家主体性密切相关的。征税权是国家主权的一部分,税收作为把私人部门的部分收入转为国有的一种手段,只能以政权为依托才能有效行使。税收的政权依托性使其与各类非强制性收入具有明显的不同。

4. 单方强制性。在主体意志方面,税收并不取决于纳税主体的主观意愿或征纳双方的意思表示,而只取决于征税主体的认识和意愿,因而具有单方强制性。这一特征是与前述的国家主体性、政权依托性密切相关的,也是与国有资产收入等非强制性财政收入形式的重要区别之一。由于税收的单方强制性可能会使纳税人的利益受到损害,因而征税必须依法进行,实行税收法定原则。

5. 无偿征收性。在征收代价方面,税收是无偿征收的。即国家征税既不需要事先支付对价,也不需要事后直接偿还或给各个具体的纳税人以相应的资金回报。在国家与纳税人之间不存在等价有偿的交换关系,同时,纳税人缴纳税款的多少与其可能消费的公共物品数量亦无直接关系。就具体的时空而

言,税款的征收是无偿的。税收的这一特征使其与因国家机关提供特殊服务而收取相关费用的规费收入等可以区别开来。

6. 标准确定性。在征收标准或限度方面,税收的征收标准是相对明确、稳定的,并体现在税法有关课税要件的规定之中,从而使税收具有标准确定性(也有学者称之为固定性)的特征。这一特征是同现代税收与税法的一一对应关系、税收法定原则的普遍采用、防止征税权的滥用和保护纳税人的合法权利等密切相关的。

以上从不同方面分析了税收的特征,这些特征是税收区别于其他财政收入形式的重要标志,综合反映了税收的本质特点,有助于更好地理解税收的概念和其他相关的理论问题。事实上,前面关于税收概念的普遍认识已经包含了税收的上述特征,只不过这种认识更侧重于经济学角度而已。为此,有必要结合上述对税收特征的认识,给税收下一个定义。

三、本书对税收的定义

综合上述税收的特征,可以对税收定义如下: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。

这一定义说明:税收的征收主体是国家;征税的目的是提供公共物品、实现公共职能;税收的权力依据是国家的政治权力;税收的实现必须依法进行,而依法征税必须有确定的征收标准,同时又必然带有强制性;税收活动是国家取得财政收入的一种活动或手段,税收收入是财政收入的一种形式,国家取得税收收入是无偿的。

可见,在上述定义中实际上已经包括了税收的各个方面的特征,并且,这一定义不仅注意到了税收与经济、政治、社会的密切关系,而且也注意到了税收与法律的内在联系,从而为税收与税法的综合研究提供了前提和基础。

第二节 税收的依据和职能

一、税收的依据

所谓税收的依据,又称课税的依据,是指纳税人必须据以缴纳税款的原因和国家可以据以征收税款的理由。若国家征税无据,则构成侵权行为,应承担相应的法律责任。由此课税依据问题是税收理论中的一个重要问题。

课税依据问题与税收存在的必要性、税收的职能以及其他税收和税法理

论中的相关问题均密切相关,因而引起了学者的广泛兴趣,形成了一系列重要的学说,现择要略述如下:

(一) 公需说

公需说,也称公共福利说,流行于 17 世纪,其代表人物是法国的博丹(Bodin J.)和德国的克洛克(Klock)。该学说认为,国家的职能是满足公共需要,增进公共福利,为此需要通过征税来取得用以实现国家职能的费用。该学说在由封建主义向资本主义过渡的当时,具有一定的进步意义。

(二) 交换说

交换说,也称利益说、代价说等,发端于 18 世纪初,始由卢梭(J. J. Ronssean)力倡,后为法国重农学派所接受,并经亚当·斯密(Adam Amith)发展成英国古典学派的主张。该学说以社会契约论和自由主义的国家观为基础,认为国家和个人是各自独立平等的实体,国民因国家的活动而得到利益,理应向国家纳税以作为报偿,因而税收体现的是国家与国民之间的一种交换关系。该学说在资本主义的发展初期曾起到了一定的积极作用。

(三) 保险说

保险说,也称保险费说,是交换说的变形,两者实际上属同一个理论体系。该学说认为国家保护了人民财产和社会公共秩序,人民因此就应向国家支付报酬;国家与国民之间的关系如同保险公司与投保者的关系,税收便是国民向国家缴纳的保险费。由梯埃尔(Thiers)首创的保险说因其特殊的保险观念而在税收学说史上占有一定的地位。

(四) 义务说

义务说,也称牺牲说,起源于 19 世纪英国的税收牺牲说,后由德国的瓦格纳(Adolf Wagner)对其加以完善。该学说以黑格尔的国家有机体说为基础,认为个人生活必须依赖于国家的生存,为了维持国家生存而纳税,是每个公民当然的义务。纳税不是对接受国家利益的一种返还,而完全是无偿的、牺牲性的支付。该学说明确提出了税收的强制性和无偿性,具有一定的积极意义。

(五) 新利益说

新利益说,也称税收价格论,与上述的利益说或交换说不同,它认为国家可以分解为构成国家的个人,国家满足公共需要就是满足每个人共同的私人欲望,因此,个人纳税就像为满足私人欲望而购物时所支付的价款。此学说的代表人物是维克塞尔(K. Wicksel)、格伦采尔(Glanzel)和林达尔(E. A. Lindahl)。

(六) 经济调节说

经济调节说,也称市场失灵说,是资本主义发展到垄断阶段以后出现的凯恩斯理论的重要观点。该学说认为,由于存在市场失灵,市场机制不能进行资源的有效配置和公平分配社会财富,因而需要社会经济政策予以调节和矫正。而税收正是完善市场机制、调节国民经济运行和社会分配的重要手段,这便是国家课税的依据。

在上述有关课税依据的各种学说中,义务说是较为重要的,新利益说和经济调节说也越来越显示出其重要性^[4]。由于它们都是较为晚近的学说,因而与当今人们的普遍认识也比较接近。这些学说不仅在一定程度上影响到国民的纳税意识和国家的税制建设,而且也在一定程度上影响到国家税法的基本理念。

在现代市场经济国家,学者较为普遍地认为,国家课税的依据主要是市场失灵的存在和对公共物品的需要,这实际上是对美国学者马斯格雷夫(R. A. Musgrave)的观点的普遍认同。在马斯格雷夫的观点中,融合了上述经济调节说、新利益说和公需说的一些合理成分,与上述几种学说之间存在着一定的内在联系。

二、税收存在的必要性

与上述税收的依据问题密切相关的问题是:税收为什么会存在?国家为什么要征税?税收存在的必要性究竟是什么?对税收学上的这一基本问题,曾长期存在着认识上的分歧,但随着市场经济体制的普遍实行,人们的认识业已日渐趋同。

一般认为,税收存在的必要性在于它是满足公共欲望、提供公共物品的最有效、最重要的手段,它能够在一定程度上缓解在公共物品领域存在的市场失灵问题,对社会收入进行分配和再分配,进而可以成为宏观调控和保障经济与社会稳定的政策工具。

国家享有的课税权同国家的公共职能是直接相关的。众所周知,国家或政府要提供公共物品、满足公共欲望,以实现其公共职能,就必须有足够的财力。而国家或政府作为非营利性的组织,其本身是不创造利润的。因此,为了维持国家或政府的存续及其有效运作,实现其提供公共物品的职能,国家或政府就必须依据政治权力和经济权力来获取财政收入。而在当代各国的财政收入中,税收始终是最主要的部分。并且,各国征税的直接目的就是用于提供公

[4] 参见[日]井手文雄:《日本现代财政学》,中国财政经济出版社1990年版,第263页。