



新世纪高等学校教材

财经类高校法学专业系列教材

SHUIFA XUE

税法

郭维真 著



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
北京师范大学出版社

新世纪高等学校教材

财经类高校法学专业系列教材

税 法 学

SHUIFAXUE

郭维真 著



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
北京师范大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 郭维真著. —北京: 北京师范大学出版社, 2013.2
(财经类高校法学专业系列教材)
ISBN 978-7-303-15644-3

I. ①税… II. ①郭… 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(2012)第 269273 号

营销中心电话 010-58802181 58805532
北师大出版社高等教育分社网 <http://gaojiao.bnup.com.cn>
电子信箱 beishida168@126.com

出版发行: 北京师范大学出版社 www.bnup.com.cn
北京新街口外大街 19 号
邮政编码: 100875

印刷: 北京中印联印务有限公司
经销: 全国新华书店
开本: 170 mm × 230 mm
印张: 31.75
字数: 527 千字
版次: 2013 年 2 月第 1 版
印次: 2013 年 2 月第 1 次印刷
定 价: 52.00 元

策划编辑: 李洪波	责任编辑: 李洪波
美术编辑: 天泽润	装帧设计: 毛 佳
责任校对: 李 茵	责任印制: 孙文凯

版权所有 侵权必究

反盗版、侵权举报电话: 010-58800697

北京读者服务部电话: 010-58808104

外埠邮购电话: 010-58808083

本书如有印装质量问题, 请与印制管理部联系调换。

印制管理部电话: 010-58800825

总 序

适应经济全球化和教育通识化的潮流，中央财经大学法学院紧密依托中央财经大学财经、管理学科的优势、学术资源，以及和金融界、法律界的紧密联系，坚持法学和经济学、管理学相结合，理论和实务相贯通，努力造就一批在学术界、教育界具有较大影响力并具有国际化思维观念的教师队伍，致力于培养通法律、懂经济、国际化、复合型的高级应用型人才。法学院的发展目标是：以地处首都的区位优势 and 财经法学的品牌定位，在已将法学院建成学界和社会认可的优秀法学院的基础上，力争在不久的将来将法学院建设成学科特色及优势突出的一流法学院，并在国际上具有一定的知名度。在国务院学位委员会 2007—2009 年全国法学一级学科整体水平评估中，法学院位居全国第 19 名，在教育部 2010 年批准的专业学位教育综合改革试点院校中，法学院位列全国 19 个法律院校之中，是国内发展最快的法学院之一。法学与经济学、管理学构成了中央财经大学的三大主体学科。

大学是进行专业化教育的社区，是促进知识进步、提升人文素质的场所，是培养引领未来社会发展的领袖或精英人才的基地。中西法学教育的实践表明，法学既是一门理论科学，也是一门实践科学，两者不可偏废。法学院是集教师、学生等才智之士在一起的摇篮。德国著名法学家拉德布鲁赫指出：“法学对人的智识乐于提供也许是最好的科学思维技巧的训练。”法学教育的终极目的应当是：受过法学训练的人，大可经邦济民，匡扶社会公平正义，小可帮助他人乃至自己维护权益、解决纠纷。法学院学生不仅是法律职业共同体的后备军，同时也是社会管理人才的后备军。因此，法学教育和法律人才培养，在整个高等教育体系中占有独特而重要的地位。

中央财经大学法学院始建于 20 世纪 90 年代中期。时代

的风云际会和中财法学人“筚路蓝缕、以启山林”的艰苦创业精神，铸就了中财法学务实专注、勇于开拓的学术品格。通过不断推进制度改革，优化资源配置，汇聚学术队伍，构筑教育平台，法学院已跻身于国内优秀法学院的行列，正在成为我国财经立法、司法和教育的思想库，财经法律的重要国际交流平台和财经法律复合型应用型高级人才的重要培养基地。

在法学教育、人才培养方面，中财法学院以“法律之星”人才培养工程为主导，通过课程设置、教材教法、奖助学金体系、硬件设备保障、实践教学基地建设等一系列配套改革，形成了突出理论基础培养，注重实务、精专细致、学科交融、鼓励创新的人才培养特色。学院独具特色的人才培养模式和机制，吸引了越来越多的优质本科生和研究生生源，所培养出来的毕业生就业前景良好，广受经济、金融管理部门、公司企业和政法系统的认同和欢迎。

在提炼和总结长期以来的教学内容和经验的基础上，以系列教材的形式将学科建设与人才培养模式创新的成果奉献给社会、奉献给高校师生，不仅是中财法学人的夙愿，也是令我们深感荣耀的盛举。经过精心筹划和广大教师的辛勤努力，一套以中财法学院教师为主要撰稿人的“十二五”法学规划教材将陆续面世。

概括起来，这套教材的特点是：其一，总结汇聚各学科最新发展成果，用平易精练的语言对基本理论问题进行阐述，主要采纳学界通说，同时兼顾对前沿问题的研究成果，帮助学生打下扎实的理论功底，为学生未来的成长提供可持续的知识基础。其二，根据学科细分的知识发展趋势，突出中财法学特色，在教材选题上，以民商法学、经济法学、国际法学、宪法行政法学、诉讼法学为重点，以理论法学为支撑，以财经私法和财经公法为特色，以证券法、金融法、物权法、公共采购法、保险法、税法、拍卖法、金融刑法、法律经济学、代议制法、司法鉴定学等三级学科方向为创新点。其三，适应实务型人才培养的需要，在教材内容的安排上，适度突破传统以概念阐释和法条注释为主的教材编写方法，增加实务操作方面的内容以及专门编写实务类课程教材，强化学生实务能力培养，打破理论和实践之间的樊篱，沟通法律规范与现实生活之间的有机互动关系。其四，根据学生的认知规律，由浅入深，以问题为导向，培养学生的法律思维，提高学生的主动学习和研究型学习的能力。

借此机会，我竭诚向教材的每一位编写教师致以谢意。知识表述的创新和科研创新有着不同的要求，而前者往往被人们所忽略。如同我们已经走过的发展历程一样，我们教师群体的专注和奉献精神成就了这套教材中的每个精彩段落。同时我也要向北京师范大学出版社表示衷心感谢，你们的大力支持与辛勤

劳动，对于这套教材的面世和产生其应有的社会功效意义非凡。

系列教材付梓之际，爰缀数语为序。我们期盼每一位法科学子都能从中开卷获益，同时也期盼法律教育界的同人、实务界的专家和使用教材的学生提出宝贵意见，谅解我们在教材中不可避免的失误，策励我们持续修订，精益求精，为法学教育的繁荣和法治的昌明，献上我们的精进和赤诚。

郭 锋 教授
中央财经大学法学院院长

目 录

第一编 税法基础理论

第一章 作为财政收入的税	3
第一节 现代国家与税	4
第二节 法学意义上的税收	9
第三节 税与其他财政收入	19
第四节 税与预算制度	27
第二章 税法概要	37
第一节 税法的概念和特征	37
第二节 税法的地位和体系	40
第三节 税法的渊源和效力	45
第三章 税法原则	53
第一节 税收法定原则	53
第二节 税收公平原则	63
第三节 税收效率原则	68
第四节 其他税法原则	71
第四章 国际视角下的税收管辖权	86
第一节 税收管辖权的概念与类型	86
第二节 双重征税的含义与类型	93
第三节 避免重复征税的国际协调	95
第四节 避免重复征税的具体方法	101

第二编 税收实体法

第五章 税收法律关系	113
第一节 税收法律关系概述	113
第二节 税收法律关系的性质	115
第三节 税收之债	119
第六章 商品税法律制度	126
第一节 商品税法律制度概述	126
第二节 增值税法律制度	132
第三节 消费税法律制度	158
第四节 营业税法律制度	179
第七章 所得税法律制度	204
第一节 所得税法律制度概述	204
第二节 企业所得税法律制度	207
第三节 个人所得税法律制度	248
第八章 财产税法律制度	285
第一节 财产税法概述	285
第二节 资源税法律制度	290
第三节 房产税法律制度	297
第四节 土地税法律制度	306
第五节 契税法法律制度	325
第六节 车船税法律制度	335
第九章 行为与目的税法律制度	341
第一节 印花税法法律制度	342
第二节 车辆购置税法律制度	352
第三节 城市维护建设税与教育费附加法律制度	357

第三编 税收程序法

第十章 关税法律制度	369
第十一章 税收程序法律制度	400
第一节 税收程序法概述	400
第二节 税收行政组织	402
第十二章 税收管理制度	409
第一节 税务登记管理制度	409
第二节 账簿凭证管理制度	414
第三节 发票管理制度	416
第十三章 税收确定与征收制度	425
第一节 税收确定制度	425
第二节 税收征收制度	431
第三节 税务检查制度	443

第四编 税收责任与救济法

第十四章 税收责任法律制度	455
第一节 纳税人和扣缴义务人的法律责任	455
第二节 税务机关及税务人员的法律责任	465
第十五章 税务行政复议制度	471
第一节 税务行政复议概述	471
第二节 税务行政复议程序	476
第十六章 税务行政诉讼制度	484
第一节 税务行政诉讼概述	484
第二节 税务行政诉讼制度	486
第十七章 税务行政赔偿制度	494

第一编

税法基础理论

第一章 作为财政收入的税

税收是国家的经济表现，是政府存在和运转的经济保障，所谓税收是政府的“奶娘”，没有税收，政府便无以作为，也无法生存。正因为此，政府权力在征税方面容易被运用到极限。中国历史上的改朝换代对此作了最好的诠释。因此，政府征税必须在法治的框架内运行。尤其在现代国家，税收是公共服务的对价这一认识日益为人所接受的背景下，税的法治性更不容忽视。

税收的重要性决定了税法的重要性，因为政府征税直接导致居民私人财产转变为国家公有财产，所以，一国税法的优劣不但直接影响甚至决定着该国的政治命运，而且直接影响甚至决定着该国的经济发展。它向上联系着国王、总统和政府的命运，向下联系着平民百姓的日常生活，所以，除宪法以外，税法比其他任何一部法律都显得更重要、也更复杂。许多国家税法的地位仅次于宪法，并被置于宪法之下予以研究。故，谋求一部良好的税法不仅是政府的意愿，也是纳税人的强烈意愿，那么作为法学人，我们有义务为政府寻求一条收入最多、成本最低、对社会发展和居民生活影响最为良好的征税法典，这就是我们学习和研究税法理论和税收法律制度的理由。在税法具体制度的学习中，对于在现代国家下宏观经济生活中税的地位和角色，以及税究竟和纳税人、和国家体现的是何种关系，必须有理性的认识，才不至于仅仅成为简单的税的计算工具。

第一节 现代国家与税

从最一般的意义了解税收，它体现了个人对国家最大限度的支持，从某种意义上看，国家是一种需要，但它同时也有令人不快的一面。对国家的这种复杂感觉与它的征税活动与支出活动密不可分。国家提供人民所需，而人民则需付出代价，所有国家支出的资源最终都必须来自于私人部门，即税收。国家基于何种理由可以征税？从为什么要征税的角度来看，是出于国家提供公共服务的需要；从为什么能够征税的角度来看，是国家拥有的公权力决定的。因此，在满足公共需要的情境下，税从另一个侧面体现了个人的需求；而在税款征纳过程中、国家权力的行使中，税则反映了个人财产部分地受到了限制。然而，在每一个具体的场合，税扮演的角色和带给个人与国家的主观感受存在差异，税在现代国家至少都具有以下功能。

一、公共服务的资金来源

（一）什么是公共服务

作为公共服务资金来源，首先的问题是何谓公共服务？

从经济学的角度看，公共物品（public goods）^①既包括制度、秩序等无形的公共品，也包括物品和劳务等有形公共品。由于公共物品在特性上的不可分割性、在消费上的非排他性和非竞争性，引发外部性和“搭便车”现象存在，使得这些产品若由私人决定产量无法达到社会最优，于是决定了必须由国家提供公共物品^②（这里的提供，是指通过政治程序获得公共物品，也包括公共物品提供制度的供给而不单纯是指公共物品的生产），以便达到规模经济，并强制性地要求每个成员支付对价（税金），便可有效防止“搭便车”问题。^③换言之，公共物品是其他主体不得、不能或者不愿提供的服务，从而产生收入

^① 也叫公共财产，即由公共部门提供而以满足公共欲望为目的的财货。参见于宗海：《财政学》，台北，联经出版事业公司，1986，第963～965页。

^② 当然在一组有效的产权约束条件下，公共物品也不一定要由政府提供。罗纳德·科斯在《经济学中的灯塔》一文中，对于在19世纪英国灯塔是如何由私人提供的作了描述，但一般条件下由政府提供公共物品更为有效。

^③ 政府的强制性优势还体现在颁布法令并通过暴力机构以维护市场和社会秩序，正是这种强制性优势保证了它提供公共物品的有效性。

上的需要。

那么为什么国家有提供公共服务的义务？作为个人让渡权利形成的国家，国家对个人自然承担一定的义务。这些义务的履行既实现了个人对公共物品的需求，同时也满足了国家存续和发展的需要。从政治学的角度看，政府职能有主权职能、经济职能、社会职能、教育和文化职能。^①而按照1997年世界银行报告《变革世界中的政府》的归纳，政府至少有如下五项基础性任务必须担当：建立法律基础；保持非扭曲的政策环境，包括实现经济的稳定；投资于基本的社会服务与基础设施；保护承受力差的阶层；保护环境。由此可见这些基础性任务是属于维持社会不致解体的硬性规则环境和满足社会全体成员“共同需要”的公共产品。因此财政活动实际上是决定公共物品的供给数量和税负分担的一项公共活动，正是共同需要的存在决定了公共物品的供给。

无论从经济学还是政治学的角度，公共服务、公共物品和公共需要基本回答的是同一个问题，只是角度不同而已。政府为财政支出，需要积极谋取财政收入。财政收入，是政府为履行公共职能满足财政支出需要，依据一定的权力原则，通过国家筹措的所有货币资金的总和，一般包括：税收、规费、国有资产收益、公债以及罚没等其他形式收入。财政收入是财政支出的资金来源，是满足公共需要的物质基础，是凭借公共权力获得的。在诸多形式中，税收的强制性、固定性、非直接受偿性以及与市场经济的兼容性，决定了在财政收入体系的首要地位，也决定着税收法治化的重要性。因此可以说税收最主要的功能便是提供公共服务的资金来源。

（二）国家提供公共服务的责任

同样来自于经济学界的理论贡献，作为与私人物品相对应的公共物品，其内部至少可以划分为两类，第一类是纯公共物品，即具有完全的非竞争性和非排他性，如国防和灯塔等，通常采用免费提供的方式。在现实生活中并不多见。第二类是准公共物品，即具有有限的非竞争性和局部的排他性。换言之，超过一定的临界点，非竞争性和非排他性就会消失，拥挤就会出现。准公共物品可以分为两类：（1）公益物品，如义务教育、公共图书馆、博物馆、公园等；（2）公共事业物品，也称自然垄断产品，如电信、电力、自来水、管道、煤气等。

^① [法] 贝尔纳·古尔内：《行政学》，北京，商务印书馆，1995，第5～7页。

两类公共物品最大的差异便是由于市场失灵等原因，纯公共物品无法通过自有交换经济法则提供；而准公共物品则可以通过市场供求关系提供，但是当国民认为这类公共服务已超过市场所能承受的能力而应由国家之手来提供时，国家将其视为公共服务来提供。

因此国家提供公共服务，在责任范围方面可以通过纯公共物品与准公共物品的类型化进行区分。即纯公共物品不存在排除国家责任的空间，而准公共物品在一定程度上可以考虑引进私有化和市场化。同样责任形式也可以通过纯公共物品与准公共物品的类型化进行区分。即全民覆盖的纯公共物品采用具有普遍性的税收方式，而准公共物品可以考虑财政收入形式的多样化。

站在极端个人主义、自由主义的立场，准公共物品是不应该由国家来提供的。但事实上，各国都在福利国家的口号下，程度不同地在提供准公共服务。所谓的国家机能扩大，与几个世纪前的瓦格纳定律在表现上都是一致的。国家开支膨胀，带来的是税收负担增加。

【知识扩展】

国家是不是只有税这个收入可以因应公共服务？国家有其他办法来谋利吗？什么叫做与民争利？

黑龙江省2012年6月14日颁布《黑龙江省气候资源探测与保护条例》，其中规定企业探测开发风能及太阳能资源必须经过气象部门批准，而且探测出来的资源属国家所有。这是我国首个规范气候资源利用的地方法规，但对于风能与太阳能是否属于《物权法》上的物，该条例是否存在违宪，社会各界引发了一次深入讨论。

二、再分配的调节器

（一）自由经济下的不干预政策为何发生了变化

以自由主义为核心的亚当·斯密的古典经济学派产生于17世纪中叶，当时的资本主义生产方式逐渐确立，工业在整个社会生产中逐渐取得支配地位，新兴资产阶级强烈反对重商主义及中世纪行会规则的束缚，主张自由竞争，反对国家干预经济，并迫切需要掌握在资本主义制度下如何实现财富增长及财富如何分配的规律。与此相应，亚当·斯密提出的社会分工、市场扩张和资本积累理论及自由主义等经济原则，就成为古典经济学理论的基础。而崇尚个人理性，反对国家主义，批判国家对经济的干预等都是顺应当时的社会历史条件。为了保证市场经济蓬勃的活力以促其发展，国家基本独立或超然于经济体，被

限制在市场失灵的范围内运作，只单纯地作为纯粹公共权力的行使者和市场的维护者，只能在市场失灵的领域内维持其存在的必要性，即所谓的“夜警国家”。国家基本不干预经济，财政的主要职能是满足公共安全、公共机构和公共工程等公共需要。因此国家对财富分配状态保持着中立立场。

随着资本主义生产方式的变革和经济发展的飞跃，资本主义市场机制的自发作用已不能保证资源的使用达到充分就业水平，市场失灵的不良后果集中爆发，并且其连锁反应不再限于一国境内。面对长期的萧条，主张国家干预经济的凯恩斯主义便应运而生。它是对坚持自由经济原则的新古典主义的一个“反动”，适应了国家垄断资本主义干预经济、“熨平”经济波动的需要。在凯恩斯经济学的基本假设中，突出了国家的集体理性对个人理性的替代，并强调国家对社会经济生活干预的重要作用。国家的财政职能随着国家职能的扩展，而由局限于筹集收入满足国家日常经费开支的需要，扩展为资源配置职能、收入分配职能和经济稳定职能。^① 首先，财政资源如何分配运用于特定的公共产品，主要由政府财政支出反映；其次，财政制度，如税收制度决定了社会部门和个人之间的财产与所得分配；最后，财政政策也将对总体经济的稳定与发展带来影响。^② 为了解决有效需求不足的问题，政府加大基础设施的投入，利用政府投资乘数和加数效应拉动社会经济发展。

（二）再分配的方式

1. 国家预算

国家预算是国家制订的年度财政收支计划。它是国民收入再分配的主要途径，首先把各个部门上缴的税金集中起来，形成国家预算收入，然后通过预算支出形式，用于经济建设、文教卫生、国防建设、福利设施、行政管理等各方面。

2. 银行信贷

银行信贷在不改变资金所有权的条件下，把社会闲置的资金和货币集中起来，然后向单位、企业或个人发放贷款。这就改变了资金使用的主体、使用的方向、使用的时间，从而对国民收入进行了再分配；同时，通过差别利率，信贷机构获得了利润，可用于充实信贷资金、提留信贷企业基金、支付职工工

① 财政学家 R. A. 马斯格雷夫在 1959 年对政府财政职能作如此概括，迅即在西方被公认为权威。

② Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice* (5th ed), New York: McGraw-Hill, 1989, pp. 6-14.

资。存款者和贷款者的收入也由于差别利率得到调整，使一部分国民收入在工商企业、职工、居民之间进行了再分配。

3. 价格变动

价格变动不能增加或减少国民收入总量，但会改变国民收入在国民经济各部门和各阶层居民之间的分配。价格的调整和市场价格的变动，影响着交换双方的实际收入，引起国民收入的再分配。例如，提高农副产品收购价格和降低农用生产资料价格，就会增加农民收入；消费品销售价格提高，就会使居民的实际收入减少；工业生产资料价格变动，就会引起国民收入在各工业部门之间的转移，等等。由此，国民收入在不同部门、不同产业之间实现了再分配。

由此，国家可以从财政、金融、价格等多个角度实施再分配。那么税收与其他形式的再分配手段有何差异呢？

（三）承担再分配的税收

有学者指出，通过税的方法——从富人那里多征些税，将之用于各种社会保障的支付之中的再分配方法是适中的。其原因有二：第一，与其他的再分配方法比较来看，通过税进行再分配可以减少摩擦，对市场经济的干涉程度较小；第二，通过税的方法进行再分配可获得不仅对从事特定职业者带来再分配的效果，还可以对社会所有成员带来再分配的效果。^①

但是在实践中，如果过于强调再分配可能阻碍民间的经济活力，并且税制往往被用于土地政策、产业政策等个别政策的目的实现上，可能造成税制的复杂化甚至有危害税制的公平性和中立性的后果。因此问题的关键是决定“什么是最适中的分配状态”和“按怎样的程度来进行再分配”。

如前所述，承担再分配职能的税种非个人所得税莫属，但是中国的所得税是不是有再分配的效果？是不是已经沦为对工薪阶层征税的工薪税了？关于这一点，我们在具体学习个人所得税法律制度的时候应该可以找到答案。

三、宏观调控

（一）税的宏观调控功能

宏观调控是指政府实施政策措施以调节市场经济的运行。在市场经济中，商品和服务的供应及需求是受价格规律及自由市场机制所影响的。市场经济带

^① [日] 金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根译，北京，法律出版社，2004，第5页。