

西山法学文库

税法入门讲义

荣国权 著

Lecture Notes on the Basic
Knowledge of Tax Law

出版社
PRESS · CHINA

西山法学文库

税法入门讲义

荣国权 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法学入门讲义 / 荣国权著. —北京: 法律出版社, 2015. 6

(西山法学文库/田晓云主编)

ISBN 978 - 7 - 5118 - 8077 - 2

I. ①税… II. ①荣… 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(2015)第 131437 号

税法学入门讲义

荣国权 著

责任编辑 易明群 黄倩倩

装帧设计 李 瞻

© 法律出版社·中国

开本 A5

版本 2016 年 2 月第 1 版

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

印刷 三河市龙大印装有限公司

印张 6 字数 239 千

印次 2016 年 2 月第 1 次印刷

编辑统筹 学术·对外出版分社

经销 新华书店

责任印制 陶 松

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

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

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

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5118-8077-2

定价:36.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

西山法学文库

改革开放以来,我国的法治建设和法学研究均取得了长足进步。大量规范性法律文件得以制定、颁布和实施,与此同时,海量法学专著、教材和论文陆续出版发表,法治进步明显,学术成就斐然。但是,面对我国快速变迁的社会现实,法学研究者针对法制建设基本问题进行深层次和专门性研究的努力仍显不足,应当说,法学作为一门规范学科,尚未显示出其应有的独立品格。

法学学科自身具有独立的研究对象和研究方法,其既是司法实践经验的抽象总结,更关涉基本价值的判断选择。当前,我国法学建设性研究色彩浓厚,反思性研究不足,这直接导致法学研究难以具有理性评判的功能。然而,独立反思品格恰为法学研究精髓所在,无反思,亦无自我,这在有中国特色的社会主义市场经济法律体系已经初步形成的今天,愈显珍贵。

“西山法学文库”正是这样一套以法学反思性研究为特色的学术丛书。她不仅是北方工业大学

法律学人反思性研究成果的系列出版,而且也是首都高校法学同仁反思性研究成果的集中体现。作为1985年在全国理工科高校率先开设法学专业的首都高校,北方工业大学坐落于美丽的西山脚下,“巍巍太行,西山为首,神京右臂,钟灵毓秀”,因此选择以“西山法学文库”命名这套系列学术出版物,正是表达北方工大法律学人于“西山一片林”中“暂绝去来心”,静心地研究我国法制建设来去之意。

目 录

第一章 税法方法论 /1

- 一、税法学入门的困惑 /1
- 二、税法学习目标与方法 /5
- 三、法律基础知识与税法 /7
- 四、税法的入门基础知识 /10
- 五、税法法律问题与税法学问题的关系 /14
- 六、税法学的研究方向转变 /16

第二章 税收理论基础与税法理论历史根源 /18

第一节 税法的政治经济哲学 /19

- 一、马克思主义税收论 /20
- 二、西方公共财政税收论 /25

第二节 国内外税收制度的历史 /33

- 一、国内税收制度及法律的历史概况 /34
- 二、国外若干国家税收制度 /53

第三节 基础理论的学习方法 /65

第三章 税法的分类 /69

- 一、流转税类 /70
- 二、所得税类 /84
- 三、财产税类 /100
- 四、行为税类 /108
- 五、资源税类 /109
- 六、其他分类概述 /110

第四章 税收体制与财政制度和法律的关系 /113

- 一、分税制财政体制与税收 /114
- 二、税收与公共财政制度的关系分析 /120
- 三、欧洲主权债务危机——失衡的税收与公共财政 /122
- 四、费改税的分析与可行性与我国公共财政的发展方向与立法跟进 /125
- 五、税收政策与法律的关系分析 /129
- 六、纳税的法律救济 /131
- 七、财税体制改革的再变迁 /134
- 八、以法治国的时代潮流 /139

第五章 税法实务 /141

- 一、税收犯罪罪名与犯罪构成、违法与犯罪的界限与标准区分 /141
- 二、税收征管的实务问题探讨列举(行政) /147
- 三、当前的税种设定合理性分析 /154
- 四、新税种的探索(立法原理与实务) /161

第六章 结语:时代转型与“刚性”税法的形成 /179

第一章 税法方法论

一、税法学入门的困惑

税的知识可以从不同角度进行理解,如行政学的、经济学的、法律学的、会计学的、税学的角度等,学习时根据目标不同会各有侧重,有的侧重税收管理实务,有的侧重税法原理,有的侧重法律责任,由学习者根据需要自己选择。但是初学者却会感觉到茫然,似乎只需要掌握计算题就等于学会税法了,很多初学者感受不到法的“味道”在哪里,搞财务的人们在学习时也是感受一样,很不像民法学、刑法学的知识那样,可以在诉讼中充分展示立法与司法的技术,因此他们只知道税法主要的知识就在于计算实务。笔者在给本科生、研究生上税法课的时候,一开始笔者就去证实是否多数人都存在这种认识上的困惑,答案是很明确的,几乎全部如此。在税法学的本科教学中,很多学校设置了税收实务课,单纯地讲解计算,笔者认为这是一个误区,计算只是税法的一个重要组成部分,是基础知识,不能代替税法学庞大的知识框架体系,更不能代替税法

理论与税经济学理论,更不能取代复杂的税收立法、行政与司法实践,因此笔者认为很有必要对此困惑进行研究,帮助学习税法的人们抓住学习方向,然后再深入学习每一部分。这实际上是对学科的一种目标解读,否则学习者并不明白所学知识的存在背景,多少都会感到茫然。因此,用目标解读法帮助学习者解读清楚自己所学习的对象是怎么回事,宏观上怎么把握,微观上怎么认识,学习的目标是什么,让学习者清楚知识的来龙去脉!

税法系统的知识门类庞大,计算只是一个片断、一个截面,重点是为了税收实务工作服务,而学税法者需要了解更全面的关于税的框架体系,需要我们明确具体的学习目标。这正如日本税法专家所讲:“自我致力于税法和税法学研究以来,就一直在思考着这样一个问题,即如何按法律学标准审视作为现代资本主义法的现代税法的构造及特征。而今天要思考的问题则是如何总结过去的研究成果,民主的构筑税法解释学的基本理论……阐明税法解释学各种基本问题的意义在于:按税法标准将日本国宪法体现的高人权意识转化为具体的理论。为了实现这一愿望,只有从法实践论的立场出发,将税法理解为纳税人对抗征税权力的‘权利立法’,而不是所谓的征税之法。这正如将劳动法看作是工人一方为对抗资本而进行的‘权利之法’一样。法实践论范畴下的税法应成为站在维护纳税人人权的立场上,旨在对行政、裁判甚至立法施加积极且具有说服力的影响的,实践性强的法学理论。本书正是我多年从事此项研究的微薄成果。”^{〔1〕}这段话让我们窥见了日本税法研究的法律专业属性,与经济类相关学科的确有所不同,不仅讲出了法言法语,而且都出了税法的精髓所在,体现了法律学专家的研究角度,这是日本税法多年累积的成就,反映了日本发达的法制税收系统与解释能力,值得我们去学习!

〔1〕〔日〕北野宏久:《日本税法原论》(第5版),郭美松、陈刚译,中国检察出版社2008年版,日语版序言。

一门知识或社会科学不能只是干巴巴的,尤其是对初学者,决定其今后的学习态度。我们今天关于税法理论研究的现状很令人担忧,能在国内引起同行关注的优秀论文和著作很少,能在国际同行内引起关注的就更少,这就与我们的教育方式有直接的关联。北京大学的王义遒教授在四川联合大学演讲时提道:“课程要引起学生兴趣,引人入胜,教师当然要掌握大量科学知识,了解这门科学发生发展的来龙去脉及其对人类社会的功用与影响,然后组织好教学内容,使学生领会其基本线索与概念、原理、规律及其独特的研究方法。但这还不够,还要使学生知道,这门科学是敞开的,还存有无数的未解决的问题,留待后人去钻研、去解决。”^{〔1〕}这是一位科学家给我们的教导,只有这样税法学才能够一代代积累、发展,否则多数学生只会实务计算,理论基础积累薄弱,每一代学生都很难学到积累的方法与目标,长此以往,学问的味道就没有了,我们反对这样的学习思路。

在这一部分中,我们需要简单涉及税法学习方法与具体学习目标。

不要满足于一知半解,不求甚解,模糊的空想无法代替实际感受,事非经历不知难,只有经过计划的熏陶与操练的学生才会练到硬功夫,而不是肤浅、糊弄自己!

教育目标:训练独立的学习、思考和研究能力,学习有效的研究方法。好比吃馍,总嚼别人嚼的馍是没有味道的,现在要学的是自己蒸馍,自己嚼馍,虽然有难度,但可以获得独立思考的能力,然后把学到的方法和训练的功夫用于日常生活与工作中,提高效率。

因此,要学好税法,就需要先检讨自己的学习态度与目标。我们很多学生反映在大学期间学习目标很多没有达到,即使是考取了更高的学位也是如此,这个原因恐怕就是目标和方法的问题了。我们很多情况下是在被动地学习,别人将准备好的知识与信息一股脑抛给我们,要求我们按照多年既定的学习大纲去掌握那些知识,很少先从方法上梳

〔1〕《中国大学人文启示录》,华中理工大学出版社1999年版,第110页。

理出我们的学习目标,因此导致学习目标混沌,学习积极性不高。由于学习目标的多样性,所以决定着学习内容的侧重点就有所不同。举例如下:

“攻击分税制,根本就是无知!无知还透顶!”朱镕基说:“我们制定了一个错误的政策,就是房地产的钱,都收给地方政府,而且不纳入预算,这不得了。这个钱就是搜刮民膏,所以把地价抬得那么高。这个绝对不是分税制的错误。地方没少收钱。”朱镕基说:“税收返还(转移支付)的工作做得不好,要靠地方‘跑部钱进’,求爷爷告奶奶才能拿到,分税制有缺点,但我负的责任不是主要的,因为我当时就说,分税制改革没有完,要继续进行。”分税制下国税与地税的征管之争由来已久,学界、人大代表等直指其机构设置不科学,腐败频发,并极力倡导两套征收机构合并。但多年来,这一直是个未解命题。此次“大财政”传言备受关注概缘于此,但至今国税总局等相关责任人并未确认以上说法。^{〔1〕}我们看到这个问题,最主要的就是要明确这是一个理论问题还是实践问题,它肯定不是税法的基本概念范畴,而是属于税法的实践问题,现行的财税体制的矛盾问题,需要进行理论上的研究,尤其是法律理论上的研究。这里跟计算没有半点联系,却也属于税法学的对象。如果我们在税法领域积累的知识过窄,针对这个涉及国家基本经济、财税政策的争议我们都很难看得懂,更不要说去开展理论研究了。这样的问题就会推动我们去学习政治经济与财政税制方面的基础知识,而且懂得这是涉及税收支出方式与合理性方面的法律的理论核心,法律条文的背后就是各种原理、知识、经验和方法的总和,这样我们就会有明确的学习目标。根据学习目标对所学对象进行适当分类,这样就容易找到学习路径。以下介绍税法学基本的学习思路。

〔1〕 载 <http://business.sohu.com/20130222/n366698722.shtml>, 访问日期:2013年2月25日。

二、税法学习目标与方法

系统化、专业化学习的目标与方法。本题目的是让学生体会到税法不仅包含税收实务、税收行政及惯例,还有税收立法、法律原则、税收法律意识、税法的实施效力、税收司法及行政复议等,让不同专业的学生们有一个共同的税法“地图”指南,根据自己的专业需求选择自己的学习方向与内容。在此之前,更多的税法著作都体现为实务教材或立法专著,都直接服务于最终的目标,旨在熟练掌握实践工作中所需的基本知识,缺乏学术理念与方法论意识,使学生只知道被动地掌握具体知识,而不能用学术眼光去认知,这是我国教育中普遍存在的方法缺陷问题,“授人以鱼,还是授人以渔”,在整体的教育工作中都存在或多或少这方面的问题,税法的学习研究更是如此。本著作的目的在于编制税法学的基本学习研究路径,从方法论角度入手对税法知识进行简易分类,既能满足入门学习的方向需求,又能找着实务学习的基本线索,抓住税收实务与理论的密切联系,使实际知识的学习具有学术性和方法性,使理论知识的学习具有很强的针对性!这样就会使我们学习税法有很明确的目的性,就会越学越深,越学越熟练,形成良性循环;在每一个环节的学习中目标都很明确,都知道在当前的学习阶段中我们学习什么样的税法知识,这就是主动、积极的学习状态和方法;目标很明确,评价指标就很容易确定,这样学习心态就很稳定,进度就很容易把握,样本性的学习案例就很容易被理解,面对纷繁复杂的税法信息时就会从容的选择出所需内容。这种心理需求是客观的,学习税法专业时多数人感到没有头绪,本著作就是要帮助他们厘清头绪,指明方向。有了这个方向,就剩“书山有路勤为径,学海无涯苦作舟”了。而这才真正掌握了扎实的专业基础,知道什么是有效的入门与开头,什么是框架体系,什么是已经选择的样本知识,剩余的需要怎么去学,这就奠定了循序渐进的学习基础,真正有了被解放了的自由目标。知道了在庞大的税知识与信息面前,如何走自己的路。实际上,在税法领域有很多我们很陌生的知识,尤其在中国税务领域。例如,“在法国税法下,反

法律滥用程序原本是作为威慑偷漏税行为的一种方法和手段。在过去的十年中,法国法院对法国税务总局(FTA)执行反法律滥用程序的权力一直是持限制性的观点,特别是在公司和金融领域。法院这种限制性的观点使一些执业者相信:反法律滥用程序已经成为某种只在少数事理清晰地案例中应用的税收的幽灵”。^[1] 法院对税务机构的征税执法权从宪法和法理上都有绝对的最终审查权,这在法国是实践常规,但在中国,税收行政复议和诉讼业务很少,专业工作人员都很陌生,更何况普通民众。但我们有了系统化、专业化的学习目标,就能接触到这些先进的知识与经验,并且真正能够学以致用!

笔者在与税务局的工作人员及官员交流时,他们中的很多人突出向笔者强调只需要注重实践,只有税务工作实践的需要才是真正的知识。笔者并没有简单地做出认可或否定,而是提出了自己的想法,纯粹操作性的业务流程实践与开拓性、创造性的工作实践并不矛盾,所谓熟能生巧!我们理论界如果脱离了业务流程实践与开拓性、创造性的工作实践就是空谈,而且这种现象在当前确实很多,让税务工作人员感到理论很空洞,无法指导实际工作。因此,我们研究税法学应当从实际出发,熟悉基本的实务流程,然后辛勤提炼精华,使实际问题上升到理论,这就是一个系统化和专业化的学习过程。某些专业程度较高的税务局官员认为税务实际工作与理论并不冲突,他们在工作中需要理论指导,只是表现得针对性很强,只在需要的工作范畴内进行研究。而理论工作者普遍涉猎范围很广,针对性不突出,尤其有的研究者突出思想性、哲学性,虽然有启发,但不具体,不能直接在短时间内帮助解决问题,这就使很多税务实际工作者对理论产生了疑问。这个看法笔者很认同,在学习中确实存在这样的认识,而且在学者与税务局进行课题合作时更是如此,大家看法可能很不相同,但读书是基础,光熟悉一点实际工

[1] [法]蒂埃里·庞斯、克莱门特·克艾奥特-奎因奎特:“法国反税法滥用:有关金融交易的新动态”,赵岩、邓晓燕译,载《税收译丛》2005年第3期。

作流程并不代表实践,实践既需要实际工作,也需要广泛了解其他工作者的实际情况,然后才能举一反三,提炼出经验,否则就是井底之蛙,只看到自己的一小块认识就以为包含了全部认识,忽视理论的指导作用,这根本不是学习的态度,甚至有的人都没有读书的习惯,那就更谈不上对理论的评价了,所以我们应当客观地理解专业化与系统化学习的实际形态。实践中过度强调实际工作的人可能是接触过很多学过税或税法的“书虫”,只知道念书,用书上的概念与原理与人交谈,被发现很是浅薄,这并不能代替那些真正有理论水平的税学著述与专家。实践经验只有在理论与方法的指点下才能上升到高级状态,才能真正解决人间的税收与税法问题。

三、法律基础知识与税法

由于法律门类庞大,分工细致,因此在学习税法时最扎实的基本功就是要与最基础的法律知识联系起来,这也是法律专业学生在学习税法时的必要工作。这涉及税法与民法、行政法、刑法、诉讼法、财政法、金融法、经济法等的关系,学习者在学习时应努力将前后学习内容有机联系,使学习内容清晰、有序,熟练贯通法学分析的基本框架。这是由税法在法律体系中的地位所决定的。税法横跨经济法、行政法与诉讼法等法律部门,与刑法也存在交叉,其中又充满了政治学、经济学和社会学的很多原理,是非常复杂的思想系统,因此不能单纯地只去了解税法本身。这就要求我们按照上述所讲的系统化的学习方法,用联系的观点来看待税法,这也是辩证唯物主义的方法论,也是我们探索为什么西方社会科学的研究至今仍然引领着世界潮流,仍然是最前卫的。

民法是最基础的法律系统,从主体制度、财产支配权、请求权到身份权,从契约责任到侵权责任,从过错责任到严格责任,普遍概括了社会的基础财产性和身份性的法律原理和秩序,成为包括税法在内的其他法律的出发点和标尺。税法制度的设定必须与民法的基础制度相衔接,否则将违反财产权利的原理。民法创制了最为严谨、体系完整、逻辑严密的法典形式,创制了许多法律理论的“原概念”,成了人类历史

上最早的成体系的法思维形态。因此在学习税法时,一定要认真思考民法的基础地位,要熟悉罗马法与法国民法典对历史的贡献,对世界各国法律近现代化发展的影响。税法的法典化受到了民法典的众多影响,从基础概念到体系的形成,从法律行为到法律责任,莫不如此。这就是民法学作为法律学基础的重要表现。很多学生学完这些科目后,很少思考它们之间的历史与逻辑联系,而是孤立地掌握这些法学法律知识,无法形成法学知识的有机联系。税法的发展和完善受到民法思想和方法的直接影响,“在我国社会主义法律体系中,对社会主义市场经济关系进行法律调整方面,最主要、最直接发生作用的属民法。民法是调整社会主义市场经济的基本法。”^{〔1〕}另外,在税法中的法律责任部分也设立了民事责任,在征纳税过程中也存在民事物权、债权与税权的先后顺序关系,这就需要更深入研究它们相互间的关系。

行政法是税法的逻辑渊源,在传统法律体系中税法始终被列为重要分支与组成部分,行政法的基本概念和制度普遍适用在税法中,抽象行政行为与具体行政行为,行政管理、行政登记、监管,行政处罚、行政责任、行政复议、行政诉讼等在税法中都有全面的体现,现代行政学的理念和思想都在行政法和税法中也有全面的贯彻。学习税法时一定要先了解一些行政法基础知识。税法在理论分类的一种学说上就属于行政法学的分支,其中的法理主要源自于行政法学。但是否一定如此,学术界仍有很大争议,本书不做过多评价,而是承认这种争议存在的客观性。税种设定的法律会复杂一些,涉及很多政治、经济、社会、惯例、历史等众多方面,与经济法、经济学理论、社会学理论、政治学理论又存在很紧密的联系,绝不是行政法所能完全涵盖的,但税收征管的程序法律则完全离不开行政法与行政程序法。

刑法是从保护方法角度对整个社会进行的规范,凡是严重威胁到社会秩序的行为都可能被列入刑法范畴,在税法规范的行为中就有很

〔1〕 马俊驹、余延满:《民法原论》(上),法律出版社1998年版,第14页。

多这样的行为,刑法为税法提供了犯罪和刑罚的基本概念,与税收行政处罚进行了有效的衔接,将税收犯罪和刑事处罚并入到税法中,完善了税法的法律体系。这样税法就不必再单独设立刑事篇章,单独再规定罪名、设定法律责任,使立法的形式完整性与逻辑性相统一。税法方面的基础规定也使刑法规定的内容更加科学、合理,真正从税收的行为影响程度去衡量危害性的客观基础,而丰富的税收实体法展示了这种客观基础,为刑法对税行为入罪提供了社会科学依据。这也体现了税法的专业性特征,需要与刑罚的法理进行有效结合。我国现行《刑法》第三章破坏社会主义市场经济秩序罪的第六节专门设定了“危害税收征管罪”,设定了逃税罪、欠税罪、骗税罪、增值税发票犯罪等多个罪行,这就需要认真区分纳税行为的民事责任、行政责任和刑事责任的界限,并且还要树立它们的先后关系。

诉讼法作为程序性法律为税法实体法夯实了基础,大量的征税行为与纳税行为的冲突要靠诉讼法的程序来解决,税收的合理性也更多地要在诉讼程序中体现。因此具备相应的诉讼知识将会更加有效地使用税法。同时税收征管程序方面有许多随意性的行为出现,这就需要借助诉讼程序方面的规范性知识加以纠正,既包括税收行政复议,也包括税收行政诉讼。目前这个领域的保障很不完善,很多税务局的工作人员对纳税人程序方面的权利很陌生,也很漠视,这对实体权利的保护很不利,会影响到实体法的公正实施。

财政法属于税法的上位概念,这种包含与被包含的关系使得二者关系更加密切。财政收入的法律关系主要体现在税法之中,并且预算法律关系是财政收入法律关系的基础和核心,而税法又是实现预算的关键保障,税法的合理性首先要经过公共财政制度的检验,然后通过政府采购、转移支付等预算实施才能反馈税法框架的正确性。这就形成了一个相互支持的知识体系,也形成了一个互相印证的法律体系。财政学成为税法学的重要理论来源,公共财政方面的经济理论逐渐成为税法合理性的灵魂,更多的税收改革与税种变化的依据都来自于公共

财政理论。而目前各国的财政法又都反映着公共财政理论的基本原理,使理论与立法互相支持。

金融法与税法并驾齐驱,成为国家财政金融制度的支柱性法律。金融法体现为从货币到银行再到资本市场的各类金融工具和市场的总规范,历史首先反映出的就是税收货币化,其次是税收采用的各种金融工具,最后就是金融成为人类社会经济的主导力量后,税收的格局与结构也因此发生了变化。在当代社会,税收和金融都成为了国家进行宏观调控的重要工具,这两种工具使用的比例与方式都需要法律来明确。因此,学好金融法原理对学习税法有很大的帮助作用。另外,金融除了工具属性外,还有庞大的金融产业,形成了丰厚的高额收入,又影响着税法的征收对象的确定。例如,我国正在进行的“营改增”制度变革,就反映了税收法律的变化对金融行业的直接影响。

最有争议的当属经济法。学术界对经济法作为一个部门法存在很大争议,但谁也无法否认它的存在。我们学习的法律体系源自西方,在西方政府干预的思想影响下,从19世纪末期到现在出现了很多干预经济的新型法律,与传统的公、私法结构产生碰撞,包括税法作为传统的行政法也受到了巨大的影响。过去考虑国家收入为主的行政立法,现在更多地出现了宏观调控和国家干预的成分,很多税种、税目的立废和税率的修正更多要考虑的是对经济的干预和调控,既有国内的均衡也有国际之间的均衡,税法的立法与实施体现出非常浓厚的经济法色彩。

对这些分类的专业知识之间的关系进行探究是一种扎实的基础学习方法,我们在学习税法时不能仅仅孤立地学习税法基本知识,还需要用联系的方法了解它的“邻居”有哪些,它们之间的关系如何!这是一种专业基本功的体现,在庞大的法学体系中找到税法的合理位置,这是知识的一种秩序,只有掌握了这种秩序,研究才会深入。

四、税法的入门基础知识

熟悉常规教材所确定的基本概念和内容,能达到随手可以列举几个税法中常见的法律概念!根据你的知识积累,能够随时列举几个税