



普通高等教育“十一五”国家级规划教材



税法原理



Shuifa Yuanli

张松◎编著

中国税务出版社



普通高等教育“十一五”国家级规划教材



税法原理

Shuifa Yuanli

张松◎编著

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税法原理/张松编著. - 北京: 中国税务出版社, 2008. 6
普通高等教育“十一五”国家级规划教材
ISBN 978-7-80235-174-5

I. 税… II. 张… III. 税法-中国-高等学校-教材
IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 002727 号

版权所有·侵权必究

书 名: 税法原理

作 者: 张 松 编著

责任编辑: 刘美英

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxp@tom.com

发行处电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 18.5

字 数: 378000 字

版 次: 2008 年 6 月第 1 版 2008 年 6 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-174-5/F·1094

定 价: 29.00 元

如发现印有装错误 本社发行部负责调换

编 审 说 明

本书是国家教育部审批立项的“十一五”国家级规划教材，供普通高等院校税务、财政、经济法等专业使用，也可供财经院校相关专业使用。

本书由长春税务学院张松负责编写、定稿。

本书由国家税务总局政策法规司李万甫副司长担任主审。书中如有不妥，请读者批评指正，以便再版时修订。

税收教材建设专家委员会

2008 年 5 月

前 言

作为“十一五”国家级规划教材，本书旨在为高等学校相关财经、法律专业提供高质量的税收法学教科书，因此努力的方向是在阐述税法基本理论的前提下，简要、准确地介绍我国基本税法规范，及时反映税收法学研究的前沿成果。本书的逻辑脉络是将全部内容分为理论与实务两部分，理论部分从税法的基本概念、特征入手，进而逐步展开分析税收法律关系、税法原则、税法的渊源、效力与解释等一系列税法理论问题，力求形成一个相对完整、独立的理论体系；实务部分从内容上可以分为立法、行政执法与法律救济三个模块，其背后的法律支撑包括《立法法》、《税收征管法》、《行政处罚法》、《行政许可法》、《行政复议法》、《行政诉讼法》、《国家赔偿法》等，重点介绍的是税收执法的相关规定。就完整的税法体系而言，本书还应包括实体税法与国际税法、税收代理法等内容，但是为尊重相关财经专业将实体税法单独设置课程的传统和保持适当的篇幅，略去了上述内容。

本书的写作有这样几个特点：第一，比较注意税法理论与税法实践的结合，注意从法学与经济学交叉的角度去阐述、分析问题。第二，考虑到不同层次的教学需求，在内容的编排上将需要掌握的基本内容用常规的宋体字体现（主要包括基本达成共识的税法理论阐述和对我国现行税法规范的描述）；而对可以由师生根据自身需要选读的内容，则分别设置了〔探讨〕、〔提示〕、〔案例〕和〔思考〕等形式，用楷体字来加以区别，目的是使学有余力者有更多的思考空间，更深入地把握税法。第三，本书是笔者的第三部税收法学论著，与前两部有一定的承接关系，而且也引用借鉴了其他税收法学著述的成果，但是为了治学严谨，笔者注意到了对引用的材料、观点明确加以标注。第四，限于篇幅，本书比较注意内容和语言的精练、准确。

尽管我们付出了很大努力，但是错误和不足还是难以避免的，为此欢

迎广大读者提出宝贵意见，以便修订改正。

本书主要内容由张松撰写，王向东参与了第八章第二节、第十一章的写作，安明友参与了第五章第一节的写作。在此，感谢对本书的写作、出版给予帮助的长春税务学院院长宋冬林教授，中国税务出版社社长程永昌教授，第二编辑室主任朱承斌编审，本书的责任编辑刘美英女士。同时，感谢本书的合作者，感谢在工作和生活中给予我很大帮助的长春税务学院财税系同仁和我的家人们。

编 者

2008年1月

目 录

第一章 税法概述	1
第一节 税法的概念与特征	1
第二节 税法的地位与作用	5
第三节 税法的分类	13
● 复习思考题	17
第二章 税收法律关系	18
第一节 税收法律关系概述	18
第二节 税收法律关系的构成要素	23
第三节 税收法律关系的产生、变更与消灭	42
● 复习思考题	45
第三章 税法原则	46
第一节 税法基本原则	46
第二节 税法适用原则	57
● 复习思考题	62
第四章 税法的渊源、效力与解释	63
第一节 税法的渊源	63
第二节 税法的效力	68
第三节 税法的解释	75
● 复习思考题	81
第五章 税法的建立与发展	82
第一节 中国历史上的税法	82

第二节 新中国税法的建立与发展	90
第三节 西方国家的税法	101
● 复习思考题	105
第六章 税收立法	106
第一节 税收立法概述	106
第二节 税收立法权的分配	108
第三节 税法的结构与立法技术	114
第四节 税收立法程序	124
● 复习思考题	132
第七章 税收征收的基本程序	133
第一节 税收确定程序	133
第二节 税收征收程序	148
第三节 税务检查程序	161
● 复习思考题	165
第八章 税收行政执法	166
第一节 税收行政执法概述	166
第二节 税收行政许可	172
第三节 税收行政处罚	175
● 复习思考题	183
第九章 税收行政执法保障行为	184
第一节 税收保全	184
第二节 纳税担保	192
第三节 税收行政强制执行	196
第四节 税收代位权与撤销权	202
第五节 其他税收行政执法保障行为	205
● 复习思考题	210
第十章 税收法律责任	211
第一节 税收法律责任概述	211
第二节 税收行政法律责任	215

第三节 税收刑事法律责任	223
● 复习思考题	242
 第十一章 税收法律救济	243
第一节 税收行政复议	243
第二节 税收行政诉讼	262
第三节 税收行政赔偿	276
● 复习思考题	283
 参考文献	284

第一章 税法概述

本章要点

本章主要阐述税法的基本理论。作为本书的开始，从整体上对税法的内涵与外在特征与功能等作了描述。这些问题任何一门课程都要介绍，似乎有些老生常谈，但实际上在相似的标题之下其内容并不相同，深入了解税法理论与实务，就必须首先掌握这些内容。本章第一节首先从税收的一般概念引入，进而重点探讨税法概念的内涵，帮助读者从法学的角度去理解税收。第二节是从税法与其他部门法相比较的角度，概括了税法的五项一般特征。第三节阐述了税法的作用。所谓规范作用，实际上是法的基本作用在税收上的体现；所谓社会作用，是当税收被赋予法的功能，成为税法之后，其自身作用如何得到加强。第四节讨论了税法的地位，也就是税法与其他法律部门的关系，即联系与区别。第五节是从法学的角度研究税法的分类，特别是就其内容所作的分类。

第一节 税法的概念与特征

一、税法的概念

讨论税法的概念，要从明确什么是税收开始。所谓税收，更多的是经济学范畴内的概念，是从财政学科的角度给出的。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，但就税收的一般概念而言，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利之上，没有国家的政治权力为依托，征税就无法实现；（3）征税的直接目的是为国家提供充足的财政支持，以实现其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 部分和 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。

尽管税收与税法都是探讨税的，但是其依托的学科、理论不同，研究的角度不同，

因此不能简单地以税收的概念代替税法概念，而必须对税法从法学的角度加以界定。关于税法概念的讨论较之税收概念要少得多，这些定义各有其短长，汲取各家定义的精华与合理因素，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依法制定的，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最高行政机关制定某些税法，所以，获得授权的最高行政机关也是制定税法的主体。不管从哪一角度探讨税法的内涵，国家是制定税法的主体，这一点是无法否定的。

其次，所谓依法应当解释为其合宪性，即所有税法的制定必须有宪法依据。这种依据可以是宪法中直接关于税收的条款，也可以是宪法中体现的原则精神或基本理念的阐释。如果税收立法违背了宪法的原则精神，则是无效的。同时，不同税法间的位阶关系必须得到遵守，即税收规章不能对抗税收法规，税收法规不能对抗税收法律，而税收法律不能对抗宪法。

再次，税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。第一，尽管在税收活动中涉及的社会经济关系可能会涵盖许多方面，但从其本质上讲，是一种分配关系，即国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益分配关系，主要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。为此，我们不赞同将税法调整对象含混地定义为税收关系。第二，这种经济利益分配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。在此基础上，税法的调整对象才表现为税收管理关系、协助关系、委托关系、代扣代缴关系等。这里的权利义务关系包括国家的税收权力与义务，也包括纳税人的权利与义务。包括立法机关的权力与义务，也包括执法机关与司法机关的权力与义务。

最后，税法的范畴可以有广义和狭义之分。从广义上讲，一方面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。这其中除了单行的税收法律、法规之外，其他法律中的涉税内容或者税务机关在税款的征收管理中适用的其他法律，如刑法中关于“危害税收征管罪”的规定，行政处罚法、行政许可法等相关内容，我们也将之纳入大的税法体系中加以讨论。另一方面，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，税法指的只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。但是一般来说，我们所谓税法，还是取其广义，对于全国人民

代表大会及其常务委员会制定的税法，我们通常直接称其为税收法律。

【探讨】

怎样理解税法概念的内涵

税法的概念大多是知名的税法研究者提出的。较早提出税法概念的是日本税法学家金子宏，他认为“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，但是应当说税法的基本性质并没有表述出来。《牛津法律大辞典》对税法概念的描述是：有关确定哪些收入、支付或交易应当纳税，以及按什么税率纳税的法律规范的总称。^②《不列颠百科全书》将税法解释为：是政府当局凭借要求纳税人将其收入或财产的一部分转移给政府的条例。^③这些定义的着眼点还是在税法的范围与形式特征上，没有触及税法的调整对象，而这恰恰是税法定义的本质。国内学者关于税法概念的定义主要有：税法是调整国家通过税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。^④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。^⑤税法是国家权力机关及其授权的行政机关制定的调整税收关系的法律规范的总称。^⑥这些定义尽管角度不同，但似乎更具备理论性，关注税法的本质是什么，指出税法的调整对象是税收关系。但是进一步说，这种税收关系又是一种什么关系？显然它不是税收征管关系所能涵盖的，也不应含混地将其概括为税收关系了事。如果再作进一步的剖析，不难得出所谓税收关系的内核是一种经济分配关系的结论。

二、税法的特征

学术界公认税收的基本特征是其强制性、无偿性与固定性，那么税法的基本特征又是什么？对此，由于学者们着眼的角度差异较大，学术上的交流碰撞还不够多，因此尚未形成所谓的主流观点，基本上处于“公说公有理，婆说婆有理”的阶段。我们认为，所谓税法的特征，指的是税法带共性的、其形式上的特点。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、某一国家税法的特征；其次，税法的特征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，税法的特征应与税收法律关系的特征有所区别。按照这样的理解，我们可以将税法的特征概括成如下几个方面：

① 金子宏：《租税法》之中译本《日本税法原理》，刘多田等译，中国财政经济出版社1989年版，第17页。

② [英]戴维·M·沃克：《牛津法律大辞典》，邓正来等译，光明日报出版社1988年版，第790页。

③ 《不列颠百科全书》（第16卷），中国大百科全书出版社1999年版，第472页。

④ 金鑫，许毅：《新税务大辞海》，九州图书出版社1995年版，第141页。

⑤ 蔡秀云：《新税法教程》，中国法制出版社1995年版，第1页。

⑥ 徐孟洲：《税法》，中国人民大学出版社1999年版，第9~11页。

（一）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。税法属于成文法，与税收法律主义的要求是相通的。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，其主体仍是经过一定立法程序创制出来的。所以，我们虽然不能绝对地排除习惯法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课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，离开法律约束的所谓纳税习惯并不存在，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。

【思考】本书作者倾向于认为税法是制定的，而不是认可的，你是否赞同这一观点？如果持有相反的观点，你能找出税法可以是认可的例证吗？在国际税收惯例基础上制定的税收协定可否视为具有习惯法性质的税法？

（二）税法属于公法的范畴

国家课征税收，主要的目的是满足社会公共需要，维护社会公共利益，因此具有公法的性质。但是与其他公法相比，税法有更多的经济内涵。税法从根本上讲属于公法，这一点是国内外绝大多数税法学者都承认的。当然，由于人们对公法与私法的划分标准本来就有不同的认识，因此对于税法属于公法还是私法有所争议也就不奇怪。而且，不可否认的是，随着市场经济的发展，税收越来越深入人们的社会经济生活，税法的私法化倾向也愈加凸现。一些私法中的规范开始出现在税法中。如税收优先权、代位权、撤销权制度，纳税担保制度，税务代理制度等。我们认为，这是税法体系综合性的一种反映，但是并不能由此推翻税法属于公法的本质特征。

【提示】公法与私法是大陆法系法律的基本分类，其划分标准有不同的学说，概括起来包括：（1）主体说，以参加法律关系的主体来进行划分，如果至少一方主体是国家或者代表国家行使公权力的机关，那么该法律就是公法，否则即为私法；（2）服从说，主张公法、私法划分的标准在于法律关系上的差别，如果双方处于对等关系就属于私法，如果是上下服从关系就属于公法；（3）强行法说，认为公法是强行法，其法律关系不能由当事人任意改变，法律应由国家机关根据职权强制执行。私法是任意法，这种法律关系可以由当事人双方通过协议加以改变，法律的强制执行也应通过当事人的要求；（4）利益说，以法律保护的利益不同而进行公私法划分，旨在维护公共利益的法律属于公法，旨在维护私人利益的法律属于私法；（5）认为以单一的标准很难划分公

私法,应该结合上述多种标准而进行划分。^①有学者认为,税法的私法化倾向表现为四个方面:(1)课税理论依据私法化;(2)税法概念范畴私法化;(3)税收法律关系私法化;(4)税法制度规范私法化。^②

(三) 税法具有强制性

无论从经济学角度还是从法学角度研究税,我们都强调税收具有强制性,但是法律上所指的强制性还是有其特定的内涵:一是这一强制性的实现不仅由国家权力作为后盾,而且有一系列的法律规范保证其实现;二是法律有任意法、禁止法与强行法之分。就法律规范而言,税法属于强行法,即对于一切满足课税构成要件的纳税义务人,均应强行地加以课税。而且不允许税务机关与纳税义务人之间的合意。^③

(四) 税法具有综合性

世界上多数国家没有制定统一的税法典,因此税法与民法、刑法的法典化不同,它是由实体法、程序法、救济法等构成的综合法律体系,而不是单一的法律。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、解决税收争议的法律规范等,包括立法、行政执法、司法各个方面,与某些法律部门还有一定的交叉。其结构大致有宪法加税法典,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。

第二节 税法的地位与作用

一、税法的地位

这里所谓税法的地位。指的是税法在整个法律体系中的位置,实质上也就是税法与其他法律部门的关系。税法与其他法律相互交叉,相互影响的地方很多,各国税法毫无例外地借用了大量其他法律规范的概念、规则和原则。从税法学的角度讲,税法作为一门新兴法学学科,在其概念和理论的形成上,有赖于其他法学学科研究成果的地方甚多,特别是税法与其他法学学科研究的对象有共通的部分更是如此。所以,研究税法,必须正确认识税法与有关法律的关系,将税法放在整个法律体系中去研究。

(一) 税法与宪法的关系

宪法是一个国家的根本大法,代表着法律的最高权威,它规定了一个国家最根本的社会制度,主要是调整与规范国家和社会生活中带根本性、全面性的问题,属于母法,

① 刘剑文:《税法学》,人民出版社2003年第2版,第31页。

② 刘剑文,熊伟:“WTO体制下中国税法发展的趋势”,《中国法学》2002年第3期。

③ 杨晓强:《税法总论》,湖南人民出版社2002年版,第5页。

是其他法律的立法基础。税法作为位阶低于宪法的部门法,从总体上讲是依据宪法制定的。这种对宪法的依从表现在两个层面上:一是直接依据宪法中有关税收的条款规范税法的相关内容,税法是宪法有关税收条款的具体化和延伸;二是根据宪法的原则精神制定税法,宪法对税法的这种影响更多、更大一些。税法既然是依据宪法制定的,其立法、执法、司法必须符合宪法的立法精神和各项规定,任何税法违反宪法的规定都是无效的。许多国家通过违宪立法审查确定违背宪法之税法的无效性。谈及税法与宪法关系的本质,有学者指出:一方面,宪政国家,尤其是实质法治国家,本质上必须同时为税收国家。宪法借由基本权及法治国原理所保障的私有经济体制,其存在有赖国家财政需求由财政供应,不必牺牲经济自由,故纳税义务为私有财产及自由经济体制的代价。另一方面,税收的征收本身,即隐含扼杀个人自由的危险。随着现代国家税收负担的急剧上升,公权力借由税课而无孔不入,成为法治国家不设防的侧翼,进而影响及宪法所保障的自由与权利。^①可见税收由宪法来做最基本约束之必要性。因此,尽管各个国家因国体、政体、国情的不同,宪法的内容、结构、规模有所不同,但是,不管是联邦制国家还是单一制国家,一般都将税收作为重要内容列入宪法,以提高税法的地位,保证税收有效地发挥作用。其列入宪法的税收内容一般包括征税的基本法源、基本原则、税收立法权限的划分、税收立法的基本程序、公民依法纳税的义务等。例如,早期的美国宪法(1787年9月17日制宪会议通过)短短七条规定中,就有五条属于涉税条款,规定了税权的划分、课税原则等内容。我国税法也是依据宪法制定的,但是由于我国宪法概括性强、容量较小,因此宪法中直接涉及税收的规定仅有“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”一条。宪法与税法缺少必要的衔接,宪法对税法的指导、规范、约束作用明显不够。因此,从长远看,还是应当通过修改宪法,增设直接与税收有关的条款和制定税收基本法来加强两者的联系,增强宪法对税法的指导,适当提高税法的法律地位。

(二) 税法与民法的关系

民法是用来调整平等主体的公民之间、法人之间、公民和法人之间的财产关系和人身关系的法律规范的总和。民事法律关系在相当程度上是经济关系在法律上的体现,从一定意义上讲,税法也是对经济关系的法律调整,税法乃整个公法领域中与私法联系最密切的部门。^②民法是最基本的法律形式之一,在诸法律部门中,民法形成的时间较早,法律规范较为成熟和完善,其他法律部门的建立与发展程度不同地借鉴了民法的法律规范。因此有学者认为,税法的调整是建立在民法的调整之上的。^③在税法私法化的背景下,税法与民法的密切联系主要表现在大量借用了民法的概念、规则和原则。第一,税法借用了民法的概念。例如,税法中对于纳税人的确定,必须以民法中关于民事

① 葛克昌:《税法基本问题》,台湾月旦出版社股份有限公司1995年版,第12页。

② 刘剑文:《财税法学研究述评》,高等教育出版社2004年版,第170页。

③ 刘剑文:《税法学》,人民出版社2003年第2版,第35页。

法律关系主体的条件为依据,税法对自然人和法人的解释与确定必须与民法相一致;税法中经常使用的居民、企业、财产、固定资产、无形资产、商标权、专利权、代理、抵押、担保、赔偿、不可抗力等概念都是来自于民法。第二,税法借用了民法的规则。例如,民法规定法人以其所有的财产或者以国家授予其经营的财产承担民事责任,自然人以个人或家庭财产承担民事责任,对于纳税责任,这一条也是适用的。再如,税法中某些税种,如遗产税的相关规定,应与民法中关于财产所有权的规定相一致,对产权使用和转让收益征税时纳税人的确定,也必须与民法中有关知识产权的规定相一致。此外,税法中纳税人与纳税担保人、纳税人与税务代理人之间的法律关系具有民事法律关系的性质,民法中规定的“代理”也成为履行税法的一个具体方法等等。第三,税法借用了民法的原则。从总体上看,税法与民法的原则是不同的,但是情况也有例外。如税法的公众信任原则就有民法诚实信用原则的影子,其原理是相近的。

税法虽然与民法联系密切,但毕竟两者分属不同法律部门,分别属于公法与私法体系,它们的区别是明显的。这种区别主要表现在:第一,调整的对象不同。民法调整的是平等主体的财产关系和人身关系,属于横向经济关系;而税法调整的是国家与纳税人之间的税收征纳关系,属于纵向经济关系。税收法律关系的一方固定是国家及其税务机关;民事法律关系的主体双方则是国家机关、企事业单位、社会团体法人、公民之间不固定的关系。第二,法律关系的建立及其调整适用的原则不同。民事法律关系建立及其调整是按照自愿、公平、等价有偿、诚实信用的原则进行的,民事主体双方的地位平等,意思表示自由。民法原则从总体上说不适用于税收法律关系的建立和调整。税收法律关系中,法律主体的法律地位不平等,体现国家单方面的意志,权利义务关系不对等。这些特点是与民法完全对立的。第三,调整的程序和手段不同。民事纠纷应按民事诉讼程序解决。而税收纠纷,一般要先由上一级税务机关复议,纳税人对复议决定不服时,才可通过法院按照行政诉讼程序解决。然而随着税法的私法化倾向,也有些特殊的税收诉讼问题牵涉到民事诉讼程序,如税收优先权的诉讼等。一般来说,民法以民事手段作为调整手段,违法者承担的主要法律责任是民事责任。税法的调整手段则具有综合性,既包括民事性质的责任追究,如补缴所欠税款、追缴滞纳金等;也包括行政和刑罚性质的责任追究,如对偷税者处以罚款,情节严重的还要处以自由刑等。

【思考】由于民法规范较早成熟、完善起来,所以税法从民法中吸收的东西较多,那么随着税法体系的成熟,是否也能对民法或者其他法律产生一定的影响呢?你能否举出这样的例子来?

(三) 税法与行政法的关系

行政法是调整国家行政管理活动的法律规范的总称。税法与行政法有十分密切的联系,甚至在传统上税法被认为是行政法的组成部分。这种联系主要表现在税法具有行政法的一般特征:第一,调整国家机关之间、国家机关与法人或自然人之间的法律关系;第二,法律关系中居于领导地位的一方总是国家;第三,体现国家单方面的意志,不需要双方意思表示一致;第四,解决法律关系中的争议,一般都按照行政复议程序和行政

诉讼程序进行。

然而,税法虽然与行政法联系密切,但又与一般行政法有所不同。第一,税法具有经济分配的性质,并且是经济利益由纳税人向国家的无偿单向转移,这是一般行政法所不具备的;第二,税法与社会再生产,特别是物质资料再生产的全过程密切相连,不论是生产、交换、分配,还是消费,都有税法参与调节,其联系的深度和广度是一般行政法所无法相比的;第三,税法是一种义务性法规,并且是以货币收益转移的数额来作为纳税人所尽义务的基本度量,而行政法大多为授权性法规,少数义务性法规也不涉及货币收益的转移。因此,简单地将税法体系归并到行政法部门是不够严谨的。

从理论上分析,将税法视为行政法的组成部分,其理论支点仍然是所谓权利关系说。但是如果以债务关系说作为理论依据,则很难将税法纳入行政法体系。

(四) 税法与经济法的关系

对于经济法的内涵与范围历来有着不同的观点。首先,我们认为经济法是调整各种纵向经济关系,即经济管理关系而制定的经济法律规范的总称,企业之间的横向经济关系不属于经济法的范畴。税法与经济法有着十分密切的联系,这种密切联系首先表现在税法具有较强的经济属性,即在税法运行过程中,始终伴随着经济分配的进行。其次,经济法中的许多法律、法规是制定税法的重要依托,例如,我国企业所得税的立法就与“公司法”、“企业法”、“个体经济法”、“国营企业转换经营机制条例”、“破产法”等密切相连。再次,经济法中的一些概念、规则、原则也在税法中大量应用,例如,公司、合同的概念在企业所得税、印花税中的广泛使用等。

我们在看到税法与经济法密切联系的同时,也应认识到它们之间的差别:首先,从调整对象来看,经济法调整的是经济管理关系,而税法调整对象则含有较多的税务行政管理的性质;其次,税法属于义务性法规,而经济法基本上属于授权性法规;再次,税法解决争议的程序适用行政复议、行政诉讼等行政法程序,而不适用经济法中普遍采用的协商、调解、仲裁、民事诉讼程序。所以,也不能简单地认为两者属于包含与被包含的关系,将税法归属于经济法律部门。

【思考】对于税法的法律部门归属,学界一直有不同的观点,因其与行政法、经济法都有相近的特征,因此,有人认为税法属于行政法,也有人认为税法属于经济法,还有人认为税法不属于任何法律部门。例如,日本学者金子宏就主张应当将税法视为一个独立的法律部门来研究。另一位日本学者北野弘久进一步主张应从宪法论、人权论角度直接构筑税法学的基本理论,实际上也倾向于主张税法是独立的法律部门。我们认为确认一个法律部门的划分,要看其调整对象是否是唯一的,是否具备一定的调整方法。税法有独立的调整对象,即税收分配关系,税法也在逐步形成自己的调整方法,虽然税法与民法、行政法及经济法都有密切的联系,但是已经逐步形成了自己的规范,没有一个法律部门能够涵盖税法的特征,税法的综合性决定其不属于现存的任何法律部门,因此应当承认税法为一个独立的法律部门。对此问题,你是怎样考虑的?