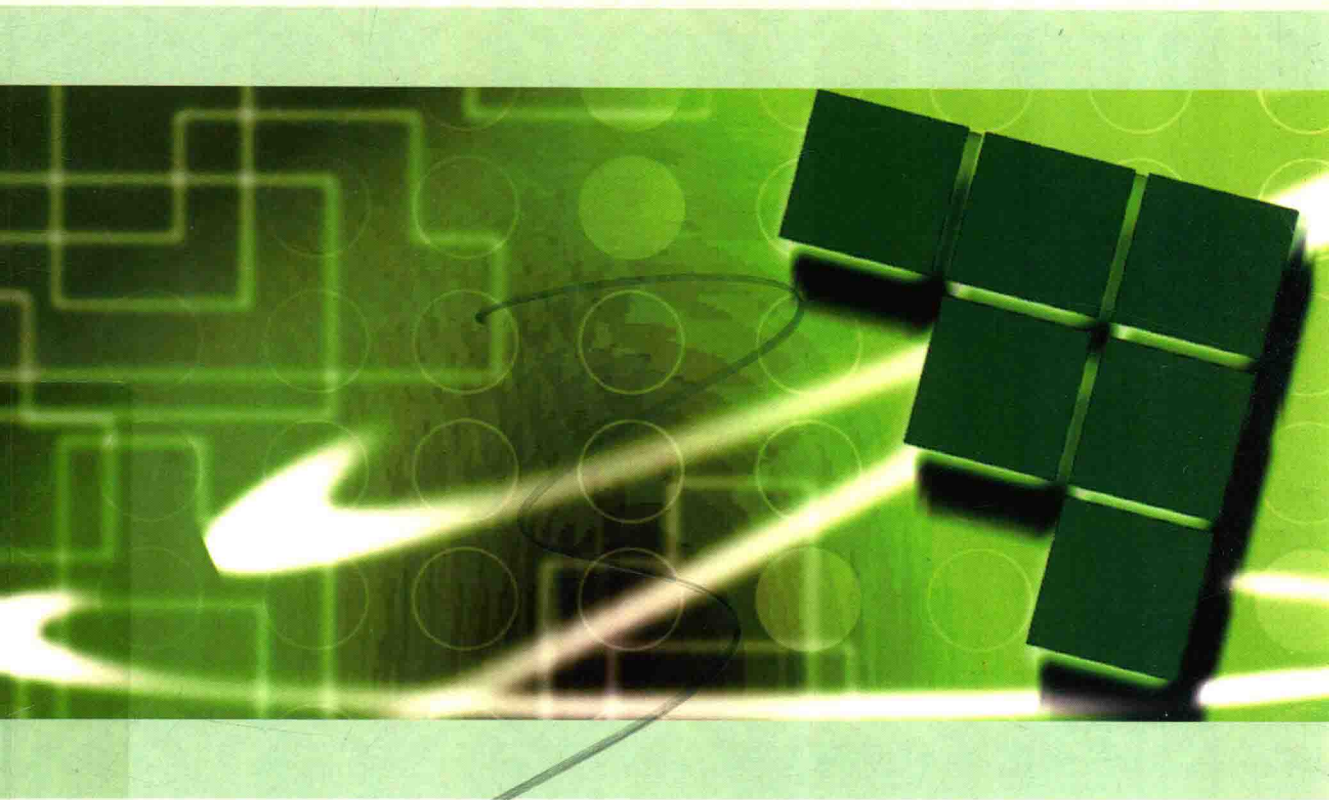


财经类高校财税专业核心课系列教材

# 税收管理概论

楚文海 钱晴岚 主编



科学出版社

财经类高校财税专业核心课系列教材

# 税收管理概论

楚文海 钱晴岚 主编

贵州省财政学一流专业建设项目资助

科学出版社

北 京

## 内 容 简 介

全书共九章。第一章税收管理概述是对税收管理的基本概念、管理体制和理论架构的概括;第二章是对税收法治体系的介绍;第三章至第六章,介绍了税收管理业务的主要内容,包括税收征收管理(参考国家税务总局下发的最新版税收征管规范)、税源管理、税收计划管理和税务行政管理;第七章至第九章,结合我国当前税收管理领域的新进展、新动向,介绍了纳税服务(参考国家税务总局下发的最新版纳税服务规范)、税收风险管理和税收信息化三个方面的内容。第二章至第九章附列了与相应章节内容有关的部分延伸阅读材料和大量来自税收管理一线的最新案例资料。

本书内容覆盖面广,系统性强,与税务工作实践结合紧密,可供高等院校财税、会计类专业研究生、本科生及专科生作为教材或参考用书使用。

### 图书在版编目(CIP)数据

税收管理概论 / 楚文海, 钱晴岚主编. —北京: 科学出版社, 2018.6

财经类高校财税专业核心课系列教材

ISBN 978-7-03-057999-7

I. ①税… II. ①楚… ②钱… III. ①税收管理-高等学校-教材  
IV. ①F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 129576 号

责任编辑: 兰 鹏 / 责任校对: 贾娜娜  
责任印制: 吴兆东 / 封面设计: 蓝正设计

科学出版社出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码: 100717

<http://www.sciencep.com>

北京建宏印刷有限公司印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

\*

2018 年 6 月第 一 版 开本: 787×1092 1/16

2018 年 6 月第一次印刷 印张: 18 1/4

字数: 420 000

定价: 52.00 元

(如有印装质量问题, 我社负责调换)

# 前言

国家制定税收制度，使之作用于社会经济系统并有效发挥税收职能作用的过程，就是广泛意义上的税收管理。税收管理的基本任务，是基于国家制定的税收制度，通过具体、现实、有效的管理活动，服从和服务于国家行使其职能的需要。税收管理的内在特征，就是严格遵循国家政治制度、法律制度、行政制度。税收管理是税收法律、法规、政策与社会经济系统的现实联系和相互作用。社会经济系统的现实状况及其客观发展规律，构成了税收管理的制度安排、组织机构、运行机制、管理措施等要素设计的外部约束。社会经济系统是一个极其庞大、多元、各类要素之间存在复杂联系，而且处于动态发展、变化之中的复杂系统。这就决定了税收管理在体制、机制、组织、模式、措施等方面所表现出的系统性、复杂性、多样性、动态性等外部特征。不同国家（地区）在政治、经济、文化等方面的巨大差异，决定了各国（地区）的税收管理体系之间的差异性。本书从税收管理的内、外部特征出发，比较系统、全面地介绍了相关理论以及我国税收管理的实践情况，较为深入地分析了税务管理的组织、模式、措施、方法等方面随着各种内、外部因素的发展变化而与时俱进的演化机制，揭示其内在的发展动力及其未来发展方向，希望为读者提供一个全面、系统、整体的税务管理的视图及其未来发展的基本思路。

由于编者水平有限，书中难免存在不妥之处，敬请读者批评指正。

编者

2018年1月

# 目 录

## 第一章

|                      |    |
|----------------------|----|
| 税收管理概述 .....         | 1  |
| 第一节 税收管理的基本概念 .....  | 1  |
| 第二节 我国税收管理体制概述 ..... | 2  |
| 第三节 税收管理的理论架构 .....  | 5  |
| 思考题 .....            | 15 |

## 第二章

|                                 |    |
|---------------------------------|----|
| 税收法治 .....                      | 16 |
| 第一节 税收法律制度 .....                | 16 |
| 第二节 税收法律关系 .....                | 21 |
| 第三节 税收立法 .....                  | 23 |
| 第四节 税收执法监督 .....                | 25 |
| 思考题 .....                       | 28 |
| 案例 1: 筑牢法治税务新基础 打造依法治税新常态 ..... | 28 |
| 案例 2: 执法全过程记录的实践与成效 .....       | 31 |
| 案例 3: 优化税收执法服务 助力永州开放经济 .....   | 32 |

## 第三章

|                      |     |
|----------------------|-----|
| 税收征收管理 .....         | 36  |
| 第一节 税收征收管理概述 .....   | 36  |
| 第二节 税务登记 .....       | 42  |
| 第三节 票证管理、证明及认定 ..... | 51  |
| 第四节 申报管理 .....       | 67  |
| 第五节 税款征收 .....       | 86  |
| 第六节 出口退税 .....       | 100 |
| 第七节 稽查 .....         | 103 |
| 思考题 .....            | 117 |

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| 案例 4: 基于区域稽查实践分析的思考与建议·····       | 117 |
| 案例 5: 内外协作, 长效控管, 稽查积案清理成效显著····· | 121 |

## 第四章

|                                 |     |
|---------------------------------|-----|
| 税源管理·····                       | 124 |
| 第一节 税源管理概述·····                 | 124 |
| 第二节 税源管理的主要内容·····              | 126 |
| 第三节 纳税评估·····                   | 132 |
| 第四节 我国税源管理发展的历程、成效和经验·····      | 146 |
| 思考题·····                        | 149 |
| 案例 6: 纳税评估典型案例——A 房地产开发公司·····  | 149 |
| 案例 7: 湖南永州探索国地税深度合作新路径·····     | 154 |
| 案例 8: 遵义市国地税房地产税收一体化管理项目简介····· | 158 |

## 第五章

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| 税收计划管理·····                       | 161 |
| 第一节 税收计划·····                     | 161 |
| 第二节 税收统计·····                     | 164 |
| 第三节 税收分析·····                     | 165 |
| 思考题·····                          | 175 |
| 案例 9: 从税收视角看 H 市大数据产业发展现状及建议····· | 175 |

## 第六章

|                                    |     |
|------------------------------------|-----|
| 税务行政管理·····                        | 180 |
| 第一节 税务行政管理概述·····                  | 180 |
| 第二节 公文处理·····                      | 181 |
| 第三节 人力资源管理·····                    | 184 |
| 第四节 财务管理·····                      | 184 |
| 第五节 税务监察·····                      | 185 |
| 第六节 税务行政处罚·····                    | 186 |
| 第七节 税务行政救济·····                    | 199 |
| 思考题·····                           | 207 |
| 案例 10: 吉林省地税局强力推进高素质人才培养·····      | 207 |
| 案例 11: 湖南永州国税用创新集成理念推进队伍管理团队化····· | 208 |

|     |                                          |
|-----|------------------------------------------|
| 第七章 |                                          |
|     | 纳税服务 ..... 213                           |
| 第一节 | 纳税服务的理论来源 ..... 213                      |
| 第二节 | 纳税服务的产生和发展 ..... 215                     |
| 第三节 | 我国纳税服务工作的发展和现状 ..... 217                 |
| 第四节 | 纳税服务体系建设 ..... 218                       |
|     | 思考题 ..... 225                            |
|     | 案例 12: 构建纳税服务大格局 优化税收营商环境 ..... 225      |
|     | 案例 13: 海淀国税进一步完善自助办税体系 ..... 230         |
|     | 案例 14: 余庆县国、地税合作工作情况介绍 ..... 231         |
| 第八章 |                                          |
|     | 税收风险管理 ..... 234                         |
| 第一节 | 税收风险管理概述 ..... 234                       |
| 第二节 | 税收风险管理体系 ..... 236                       |
| 第三节 | 税收风险管理体系的业务架构 ..... 241                  |
| 第四节 | 税收风险管理的应用 ..... 243                      |
|     | 思考题 ..... 244                            |
|     | 案例 15: 大数据应用防控增值税发票风险 ..... 244          |
|     | 案例 16: 处处“探头”知动向 环环“指引”驭繁难 ..... 250     |
| 第九章 |                                          |
|     | 税收信息化 ..... 253                          |
| 第一节 | 信息化 ..... 253                            |
| 第二节 | 信息化发展理论及衡量方法 ..... 256                   |
| 第三节 | 中国税务信息化的历史进程 ..... 259                   |
| 第四节 | “金税工程”概述 ..... 272                       |
|     | 思考题 ..... 275                            |
|     | 案例 17: 海淀国税创新征管模式 ..... 275              |
|     | 案例 18: “人脸识别”精准助力“实名办税” ..... 277        |
|     | 案例 19: 大数据支撑税务稽查预案成效明显 ..... 279         |
|     | 案例 20: 立足于“互联网+税务”打造税务网上学堂精品教案 ..... 280 |
|     | 参考文献 ..... 282                           |
|     | 后记 ..... 284                             |



## 第一章

# 税收管理概述

### 第一节 税收管理的基本概念

#### 一、税收管理的一般定义

管理，是指管理主体（组织或个人）在一定的局限条件（如法律规定、信息不对称、有限的预算和人力资源等）的约束下，通过制度设计、组织建设、技术应用、资源配置等各种措施和手段，对管理对象进行组织、协调、调整和控制，以达到一定目的的一类活动。

相应地，税收管理就是国家的财政、税务、海关等职能部门，为了实现组织财政收入、调控宏观经济、调节收入分配等职能，在税收法律制度和有限资源的约束下，根据涉税经济活动的特点及其客观规律，对税收的全过程进行决策、计划、组织、协调和监督的一类管理活动。

#### 二、税收管理的基本要素

税收管理的主体是国家。具体而言，国家的立法机关承担了税收立法的主体职能；国家的财政、税务、海关等职能部门是税收执法管理的主体；各级司法机关则是税收司法管理的主体。

就我国而言，财政、税务、海关等部门，是代表国家行使税收执法管理职能的机构。

税收管理的客体是指税收活动的全过程。广泛意义上的税收活动包括宏观和微观两个层面。在宏观层面，税收活动涉及国家与企业、中央与地方等的分配关系，即税收管理体制；在微观层面，税收活动是指各级税务机关与纳税人之间的征纳关系，是税收征收管理的核心内容。狭义的税收活动则主要指税收的征收管理过程。

税收管理的职能是指各类税收管理主体在管理活动中具有的职权或应起的作用，如税务机关所承担的计划决策、组织实施、协调控制和监督检查等执法管理职能。

#### 三、税收管理的主要内容

税收管理是国家以法律为依据，根据税收的特点及其客观规律，对税收参与社会分配活动全过程进行决策、计划、组织、协调和监督控制，以保证税收职能作用得以实现

的一种管理活动，也是政府通过税收满足自身需求，促进经济结构合理化的一种活动。税收管理的具体内容包括税收法制管理、税收征收管理、税收计划管理和税务行政管理。

税收法制管理，指税法的制定和实施，具体包括税收立法、税收执法和税收司法的全过程。税法是国家法律的组成部分，是整个国家税收制度的核心，是税收分配活动的准则和规范。税收立法工作由国家立法机关负责，税收执法工作由各级税务机关承担，税收司法工作由国家司法机关来执行。税收立法是整个国家立法活动的一部分。与一般的立法的含义相对应，税收立法也有广义和狭义之分。广义的税收立法指国家机关依照法定权限和程序，制定各种不同规范等级和效力等级的税收规范性文件的活动。狭义的税收立法则是指立法机关制定税收法律的活动。税收立法是由制定、修改和废止税收法律法规的一系列活动构成的。税收立法管理是税收管理的首要环节，只有通过制定法律，把税收征纳关系纳入法律调整范围，才能做到依法治税。税收立法主要包括税收立法体制和税收立法程序两大方面。其中，税收立法体制主要是指立法机关和立法权限的划分。税收立法权限一般包括国家立法、地方立法、授权立法和行政立法。由于各级机构的税收立法不同，因此，所制定的税收法律法规的级次、效力也不同。对税收立法活动来说，税收立法程序也十分重要。税收立法程序是指国家立法机关或其授权机关在制定、修改和废止税收法律法规的活动中应该履行的步骤和方法。税法的制定和修改必须依法定程序进行才具有法定效力，税收立法程序是使税收立法活动规范化、科学化的重要保证。税收立法的实践证明，严格按照立法程序进行活动，对于保证国家税法的严密、规范，提高法律的权威性和适用性，维护税收法治的尊严是十分重要的。税收议案是税收立法的第一道程序。税收议案提出后，税收立法程序进入一个新的阶段——审议税收立法议案的阶段。审议结束后，税收立法程序进入表决和通过税法议案的阶段。表决的结果直接影响到税法草案能否成为法律。立法机关或制定机关将通过的税法用一定形式正式公开发布。它标志着税法制定程序的最后完成。税法公布之后，或立即生效，或在指定的日期生效。

税收征收管理，是一种执行性管理，是指税法制定之后，税务机关组织、计划、协调、指挥税务人员，将税法具体实施的过程。具体包括税务登记管理、纳税申报管理、税款征收管理、减税免税及退税管理、税收票证管理、纳税检查和税务稽查、纳税档案资料管理。

税收计划管理，主要包括税收计划管理、税收重点税源管理、税收会计管理、税收统计管理。

税务行政管理，又称税务组织管理，是对税务机关内部的机构设置和人员配备进行的管理。具体包括税务机构的设置管理、征收机关的组织与分工管理、税务工作的程序管理、税务人员的组织建设与思想建设管理、对税务人员的监督与考核、税务行政复议与诉讼的管理。

## 第二节 我国税收管理体制概述

根据党的十四届三中全会的决定，为了进一步理顺中央与地方的财政分配关系，更

好地发挥国家财政的职能作用，增强中央的宏观调控能力，促进社会主义市场经济体制的建立和国民经济持续、快速、健康的发展，国务院决定，从1994年1月1日起实行分税制财政管理体制。按照中央与地方政府的事权划分，合理确定各级财政的支出范围；根据事权与财权相结合原则，将税种统一划分为中央税、地方税和中央地方共享税，并建立中央税收体系和地方税收体系，分设中央与地方两套税务机构分别征管；科学核定地方收支数额，逐步实行比较规范的中央财政对地方的税收返还和转移支付制度；建立和健全分级预算制度，硬化各级预算约束。

## 一、税务部门

税务部门是主管我国税收征收管理工作的部门。1994年，我国开始实行分税制财政管理体制。同时，为了适应分税制财政管理体制的需要，我国对税收管理机构也进行了相应的配套改革。中央政府设立国家税务总局，是国务院主管税收工作的直属机构。省及省以下税务机构分设为国家税务局和地方税务局两个系统。

2018年3月，为全面贯彻党的十九大精神，在新的历史起点上深化党和国家机构改革，中共中央印发了《深化党和国家机构改革方案》，提出改革国税地税征管体制。为降低征纳成本，理顺职责关系，提高征管效率，为纳税人提供更加优质高效便利服务，将省级和省级以下国税地税机构合并，具体承担所辖区域内各项税收、非税收入征管等职责。为提高社会保险资金征管效率，将基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费等各项社会保险费交由税务部门统一征收。国税地税机构合并后，实行以国家税务总局为主与省（自治区、直辖市）政府双重领导的管理体制。

## 二、财政部门

财政部门是主管我国财政工作的部门。中央政府设立财政部，是国务院主管财政工作的直属机构。省及省以下财政机构按行政区划设置，分为三级，即省（自治区、直辖市）财政厅（局），地（设区的市、州、盟）财政局，县（市、旗）财政局。虽然税收的征收管理工作由税务部门承担，但是财政部门作为预算管理机构，也承担着税收领域的大量管理职能。其中财政部承担的税收管理职能主要有以下方面。

（1）拟订财税发展战略、规划、政策和改革方案并组织实施，分析预测宏观经济形势，参与制定各项宏观经济政策，提出运用财税政策实施宏观调控和综合平衡社会财力的建议，拟订中央与地方、国家与企业的分配政策，完善鼓励公益事业发展的财税政策。

（2）起草财政、财务、会计管理的法律、行政法规草案，制定部门规章，组织涉外财政、债务等的国际谈判并草签有关协议、协定。

（3）承担中央各项财政收支管理的责任。负责编制年度中央预决算草案并组织执行。受国务院委托，向全国人民代表大会报告中央、地方预算及其执行情况，向全国人大常委会报告决算。组织制定经费开支标准、定额，负责审核批复部门（单位）的年度预决算。

（4）负责组织起草税收法律、行政法规草案及实施细则和税收政策调整方案，参加

涉外税收谈判, 签订涉外税收协议、协定草案, 制定国际税收协议和协定范本, 研究提出关税和进口税收政策, 拟订关税谈判方案, 参加有关关税谈判, 研究提出征收特别关税的建议, 承担国务院关税税则委员会的具体工作。

(5) 代表我国政府参加有关的国际财经组织, 开展财税领域的国际交流与合作。

(6) 监督检查财税法规、政策的执行情况, 反映财政收支管理中的重大问题。

其中, 财政部税政司的涉税管理职能包括: 负责组织起草税收(不含关税和船舶吨税, 下同)法律、行政法规草案及实施细则; 研究提出税种增减、税目税率调整、减免税、税费改革等建议; 研究提出税收政策调整方案; 负责涉外税收谈判和签订涉外税收协议、协定草案的有关工作; 拟订国际税收协议和协定范本; 开展税源调查分析; 组织建立个人收入和财产信息系统等。

财政部条法司的涉税管理职能包括: 研究提出修改、完善财税法规的建议, 制定财税立法规划; 审核上报财政、税收、国有资产管理的法律、法规草案; 审核其他法律法规草案中有关财政税收的条款等。

财政部关税司的涉税管理职能包括: 负责起草关税和船舶吨税法律、行政法规草案及实施细则; 研究提出进出口关税税目、税率调整建议; 研究提出关税和进口税收政策建议; 拟订关税谈判方案, 承担有关关税谈判工作; 研究提出征收特别关税的建议; 承担国务院关税税则委员会的日常工作。

地方财政机构承担的税收管理职能主要有以下方面。

(1) 贯彻执行国家有关财政、税收工作的方针政策和法律法规; 拟订和执行全省财政、税收、国库、政府债务、政府采购、国有资产管理、财务、会计等方面的地方性法规、规章、政策措施。

(2) 拟订财政发展战略、中长期财政规划; 参与分析预测宏观经济形势, 参与拟订各项宏观经济政策, 提出运用财税政策实施宏观调控和综合平衡省级财力的建议; 深化财政投融资制度改革, 参与构建政府公共资源投入的公平配置机制; 牵头加快推进政府和社会资本合作(public private partnership, PPP), 建立健全基本公共服务均等化的财力支撑机制。

(3) 代编全省年度财政预决算草案, 组织编制、审核年度省级财政预决算草案; 制定行政事业单位开支标准、定额; 建立跨年度预算平衡机制; 加强全口径预算管理; 推进预决算公开; 受省人民政府委托, 向省人民代表大会报告全省和省级财政预算及其执行情况, 向省人民代表大会常务委员会报告决算; 完善财政转移支付制度, 健全省以下财力与事权相匹配的体制, 拟订省对市县财政管理体制并组织实施。

(4) 制订财政中长期收入计划, 管理和监督各项财政收入; 组织实施税制改革, 建立完善地方税体系; 负责政府非税收入管理; 负责社保基金收入管理; 负责地方政府性债务管理, 防范财政风险。

(5) 监督检查财税等方面法律法规和政策的执行情况。

### 三、海关

中华人民共和国海关是国家的进出关境(简称进出境)监督管理机关, 实行垂直管

理体制。其基本任务是进出境监管、征收关税和其他税费、查缉走私、编制海关统计,并承担口岸管理、保税监管、海关稽查、知识产权海关保护、国际海关合作等职责。

中国海关总署是中华人民共和国国务院下属的正部级直属机构,统一管理全国海关。海关总署现有 18 个内设部门、8 个在京直属企事业单位,管理 4 个社会团体(海关学会、报关协会、口岸协会、保税区出口加工区协会),并在欧盟、俄罗斯、美国、中国香港等派驻海关机构。中央纪律检查委员会在海关总署派驻纪检组。

全国海关目前共有 47 个直属海关单位(广东分署,天津、上海特派办,42 个直属海关,2 所海关院校),742 个隶属海关和办事处(含现场业务处)。中国海关现有关员(含海关缉私警察)近 6 万人。中国海关实行关衔制度。

#### 四、其他税收管理机构

全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、国务院关税税则委员会的税收管理职能主要体现在税收立法和监督实施方面。其中,全国人民代表大会及其常务委员会制定法律和有关规范性文件、规范性决议、决定以及全国人民代表大会常务委员会的法律解释;全国人民代表大会及其常务委员会有权授权国务院制定行政法规和规范性文件;财政部、国家税务总局、海关总署和国务院关税税则委员会可以根据法律和行政法规的规定,在本部门权限范围内发布有关税收事项的规章和规范性文件,包括命令、通知、公告等文件形式。

### 第三节 税收管理的理论架构

#### 一、税收管理的政治学内涵

税收问题历来是西方国家理论中所重点关注的对象。长期以来,西方政治思想家围绕国家主权、正当性以及公民基本权利等问题,从不同的理论视角进行了广泛的阐释,形成了体系庞杂且充满争议的政治思想理论,其中的根本问题是国家税收来源的正当性。

##### (一) 社会契约论

社会契约论的兴起与西方的文化传统及其社会变革,特别是以契约为纽带的市场经济的发展和成熟有着密切联系。社会契约论者提出了关于税收正当性来源的一种假说:税收作为人民订立契约、组织国家所让渡的一种财产权利,是国家得以存续的物质基础;人民同意让渡自己的自然权利,其根本目的是使自己的自然权利的实现更有保障。国家基于社会契约的约定,承诺将人民所纳之税用于公共福利和权利保障,从而取得征税权。公民纳税尽管在社会契约做出了让渡自然权利的承诺,但是这种“让渡”的具体内容和方式仍然必须征得人民的同意。同时,国家的存在决定了“课税的目的在于支应为您提供该等服务所需之经费”。“人们向国家纳税——让渡其自然财产权利的一部分——是为了能够更好地享有他的其他的自然权利,以及在其自然权利一旦受到侵犯时可以寻求国家的公力救济;国家征税,也正是为了能够有效地、最大限度地满足上述人们对国家的要求。无论如何,纳税和征税二者在时间上的逻辑关系应当是人民先同意纳税并进行授

权,然后国家才能征税;国家征税的意志以人民同意纳税的意志为前提。所以,人民之所以纳税无非是为了使国家得以具备提供‘公共服务’(public services)或‘公共需要’(public necessity)的能力;国家之所以征税,也正是为了满足其创造者——作为缔约主体的人民对公共服务的需要。”人民与国家订立契约同意纳税的前提,是国家首先承诺将税收用于维护公共利益。如果国家违背契约承诺,没有将税收使用在满足公共需要之上,则人民当然也有不履行契约的权利。从这个意义上说,征税是国家赖以存在的基础,但不是国家存在的目的。征税的目的在于支出,在于为保障人民的权利采取行动,国家的一切行为都应当是为保障本国人民的基本人权而发动的。从另一个角度而言,人民权利的实现也需要付出相应的成本——税收,这也就是“权利的成本”。据此,国民权利中最重要的两项税收权利——国民纳税的同意权和国家税收支出的监督权得以确立。

## (二) “整体主义”理论

“整体主义”强调社会整体高于个体,把社会看作外在于和超越于个体之上的实体,是一种以至上的国家权力为核心的观念体系。马克思和恩格斯曾多次强调要反对国家主义。恩格斯指出:“在德国,对国家的迷信,已经从哲学方面转到资产阶级甚至很多工人的一般意识中去了。”但是,“国家再好也不过是无产阶级在争取阶级统治的斗争胜利后所继承下来的一个祸害”。

德国国家主义理论将税收视为个人对国家的一种被动义务,因此必须强制予以课征,从而赋予了税收强制性和无偿性的特征。德国国家主义代表人物瓦格纳认为,财政是“共同的经济组织中由权利共同体构成的强制共同经济”,并据此认为国家应有发展文化教育和增进社会福利的职能,国家应为“社会国家”。同时,他认为国家的活动是生产性的,财政支出也是生产性的,主张扩大财政支出。他由此提出了“社会政策税收理论”,认为税收从财政意义上讲,就是国家为满足其财政上的需要,凭借其行政权力,依据一般原则和准则,强制地征自个人的财物。

## (三) 马克思主义理论

马克思主义认为,国家起源于私有制所引发的阶级斗争,是阶级矛盾不可调和的产物,是阶级统治、阶级专政的工具。关于国家的起源,恩格斯在《家庭、私有制和国家的起源》第九章中论述道:“由于国家是从控制阶级对立的需要中产生的,同时又是在这些阶级的冲突中产生的,所以,它照例是最强大的、在经济上占统治地位的阶级的国家”,“实际上,国家无非是一个阶级镇压另一个阶级的机器。”在国家权力的合法性来自人民这一观点上,马克思主义与西方大多数国家理论并没有根本性分歧,并且在肯定国家的阶级属性的同时,认识到了政府在全社会范围内的公共性,“一种表面上驾于社会之上的力量,这种力量应当缓和冲突,把冲突保持在‘秩序’的范围以内;这种从社会中产生但又自居于社会之上并且日益同社会相异化的力量,就是国家”。为此,国家必须拥有权力,并取得物质支持。随后专门的征税机构得以产生,并行使国家权力去取得社会财富,将社会财富强制地转移到国家手中,以维持国家机器的正常运转。所以,马克思说,“国家存在的经济体现就是捐税”,“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西”,

“以税、公债、公的信用为内容的财政是现代经济在国家形式上的概括”。马克思主义认为税收本质上是国家对社会成员的强制性课征，是对私人财产的剥夺；从纳税人方面来看，税收则是社会成员的义务或牺牲。由此得出税收的三个主要特点，即无偿性、强制性和再分配功能。

## 二、税收管理的法学内涵

### （一）税收法律关系学说

税收法律关系的性质长期以来是国外税法学界争论的重要课题，不可避免地要涉及税法理论对国家何以取得征税权力这一根本性问题的基本态度。目前，国外税法理论就此问题主要形成了“税收权力关系说”和“税收债务关系说”两种不同的观点。

德国行政法学的创始人奥托·迈耶（Otto Mayer）首先提出了“税收权力关系说”。奥托认为，国家在租税法律关系中的地位优于人民，行政权起着主导作用，作为纳税人则处于行政法律关系中的行政客体位置，对于行政命令只有服从的义务。在税法领域，国家机关向其国民或居民课征税收所做出的征税决定，属于以单方面的意思形成法律关系，而不是以双方的共同意思形成法律关系，与私法上的债务关系完全不同。而且国家机关所下达的征税决定，除因国民或居民表示不服提起行政复议或行政诉讼，经有权机关依法撤销或变更之外，应受合法性推定，相对人不能否认其效力。纵使相对人提起行政复议或行政诉讼，原则上也不停止其执行，这一点与私法上的债务关系中，双方当事人之间有对等的意思力，两造之争必以民事判决确定后，才能据以申请强制执行，也有相当差异。

尽管有学者认为，奥托·迈耶的“税收权力关系说”体现了国家利益至上的国家主义理论，但如果将该学说置于奥托所处的具体时代背景下分析，则不失其积极的时代意义。“税收权力关系说”的提出，是为了驳斥“警察国”时代民法的统治地位和以“国库论”为基础而产生的“税收债务关系说”，以赢得行政法的独立地位。因此，有学者推测，“‘税收债务关系说’实际上是当时强大的民法学者为反对新兴的行政法学而捍卫的一种更古老的理论。而奥托·迈耶主张的‘税收权力关系说’则是一种‘反抗’的学说，是反对法律领域中民法的独占地位，争取行政法的独立而提出的理论。”

“税收债务关系说”则是德国法学家阿尔伯特·亨泽尔以1919年《德国租税通则》的制定为契机，针对当时德国税法学界普遍流行的“税收权力关系说”理论，在实质法治国家观的基础上提出的。该学说认为，税收法律关系属于公法上的债权债务关系，国家与公民的地位对等，行政机关不享有优越地位。国家应以保障个人自由和平等为中心，强调约束国家权力尤其是行政权为内容的自由主义实质法治观。

“债务关系说”对税法的发展产生了极大的影响。日本学者金子宏认为，“权力关系说”和“债务关系说”两者之间的区别在于各自据理论争的着力点不同。“权力关系说”主要以税收的赋课、征收的程序为重点展开论述，而“债务关系说”则主要以纳税人对国家的税收债务为中心来论述问题。同时，金子宏也主张区分对待税收法律关系的性质，即从二元关系的角度把握税收法律关系的性质，在税收实定法上，即税收的成立、继承、消灭等问题上主要体现为“债务关系”；而涉及税收的确定和征收程序方面，则主要表现

为“权力关系”。二元论的观点是日本税法学界的通说。

上述两种学说在有关纳税人与国家在税收法律关系中的地位问题上,显然持相反的态度。然而,从历史的、发展的眼光来看,二者相互否定、相互借鉴,并在某种程度上实现融合的发展进程,正是税收的法理内涵逐渐得以明确、清晰的历程,从而也使得纳税人相对于国家的法律地位和法定权利日渐明晰,为税收管理的产生和发展提供了较为坚实的法理依据。

## (二) 税收法定主义

税收法定主义是推动近代法治的先驱,它是民主和法治等现代宪法原则在税法中的体现,对于保护纳税人权利、维护国家利益和社会公众利益具有十分重要的意义。它的产生和发展,对民主和宪政在资本主义国家的确立,起到了极大的推动作用。

税收法定主义发端于中世纪的英国。1215年,诺曼王朝统治下的领主、教士和城市市民对约翰王干涉议会选举、侵占附庸土地、滥征苛捐杂税等行为强烈不满,并联合迫使约翰王签署了《大宪章》。其中对国王课税权做出了明确的限制,其规定“一切盾金及援助金,如不基于朕之王国的一般评议会的决定,则在朕之王国内不许课税”,一般认为这就是税收法定主义的初始形态。1225年,《大宪章》重新颁布时又补充了御前大会议有权批准赋税的条款,从而明确了批税权的归属。1297年,英王爱德华一世制定了《无代表则无纳税法》,承认“国民同意”即是议会批准,从而标志着议会批税权得以正式确立,批准赋税成为议会的主要职能。税收与议会联系在了一起,“未经臣民同意不得对其征税,议会是征求和给予这种同意的唯一有效的处所”。1628年,英国议会通过了《权利请愿书》,列举了《大宪章》颁布之后查理一世违反法律未经议会同意便开征关税及船舶税的行为,重申了“无代表则无纳税”原则。税收问题上议会的限制反抗立场与国王的强行征收立场间的冲突,直接导致了1642年的宪政革命。1688年,继任英国国王的荷兰执政威廉接受国会的要求,制定了《权利法案》,再一次明确地阐述了未经国会同意的税收应当被禁止。《权利法案》明确议会的地位优于国王,为英国君主立宪制奠定了法律基础。可以说,英国正是在对税收法定主义的追求中完成了近代宪政历程。1773年,英国议会颁布意在通过向殖民地征收进口茶税的《茶叶法》,激怒了波士顿市民,引发了“波士顿倾茶事件”,激起了殖民地人民更为激烈的反抗。1775年3月19日,北美独立战争正式爆发。1776年,《独立宣言》正式发表,明文规定“政府的正当权力,则系得自被统治者的同意”。鉴于历史的教训,1787年,美国宪法第1条第8款、第9款、第10款及宪法修正案第16条明确将税收立法权赋予国会,并界定了各州税收立法权限,从而确立了税收法定主义的宪法地位。

随着资本主义革命在欧洲和其他国家的兴起,以限制公权力、保护纳税人财产权为宗旨的税收法定主义逐渐被许多国家所接受。现代法制国家基本都将税收法定主义作为一项宪法原则加以确认。据翟继光对111个国家现行宪法的考察,其中明确规定税收法定原则的有85个,占77%。如果再加上其他暗含这一原则或实际上贯彻这一原则的国家,那么所占比例就更高了。如美国宪法第1条第7款规定:“一切征税议案应首先在众议院提出”,第8款规定,国会有权“赋课并征收直接税、间接税、关税与国产税,以偿

付国债和规划合众国共同防务与公共福利，但所征收各种税收、关税与国产税应全国统一”。法国宪法第 34 条规定：“各种性质的赋税的征税基础、税率和征收方式必须以法律规定”。日本宪法第 84 条规定：“课征新税及变更现行的税收，必须依法律或依法律确定的条件”。

税收法定主义作为一项法律原则，从诞生起就蕴含着民主、法治、人权等宪政精神，它是民主与法治等现代宪法原则在税法上的体现。将税收法定主义定位为税法的基本原则，即国家整个税收活动必须依据法律进行，包括征税主体依法律征税和纳税主体依法律纳税两方面，并以此指导作用于税收的立法、执法、司法和守法的全过程。“法定”所指的，不仅包括法的制定，还涵盖法的认可、修改、补充、废止、解释的全过程。

正如张文显教授对“法治”的概括：“社会应主要由法律来治理；社会整合应通过法律实施和实现；立法政策和法律必须经由民主程序制定；法律必须建立在尊重和保障人权的基础之上；法律必须具有极大的权威性；法律必须具有稳定性；法律必须有连续性和一致性；法律必须以平等地保护和促进一切正当利益为其价值目标；法律应能有效地制约国家权力，防止国家权力的失控与异变；法律应为求社会价值的衡平与互补”。而法治原则在税收领域的集中体现就是税收法定主义，它规定了税收从宪法直至立法、执法、司法全过程的完整的制度要素和实施机制。

### 三、税收管理的经济学内涵

“经济学是解释人类行为的科学”，它对人类行为的解释以理性经济人的假设为逻辑出发点，即人类行为的动机在于追求自身利益最大化。而所谓“利益”，在经济学的角度，是以稀缺资源来衡量的。因此，经济学同时也是一门研究如何将有限或者稀缺资源进行合理配置的社会科学。本书就以资源配置方式与税收的关系作为分析税收管理经济学内涵的起点。

在社会化大生产条件下，资源的配置有两种方式：市场配置方式和计划配置方式。这里所说的计划配置方式，是指国家基于政治利益最大化的目的，根据自身职能需要，以法律形式强制管理和分配资源的资源配置模式，并非特指计划经济体制。市场配置方式则与之相反，没有一个中央协调的体制来指引其运作，是众多产权主体基于各自利益最大化的目的，根据价格信号进行分散决策的资源配置模式，也并不特指市场经济体制。

显而易见，资源的计划配置方式与市场配置方式在利益主体、利益驱动机制、决策机制、运行模式、实现路径等方面存在巨大的差异。因此，当二者同时运行于同一个经济体系之内，并在配置资源的对象、方向、方式等方面发生直接或间接的交叉、重合或相互影响时，就可能产生摩擦、矛盾甚至冲突。（当然，这并不是说两者绝对不能共存。事实上，计划与市场分别在同一经济体的不同部分发挥作用，相互取长补短、相得益彰的实例并不罕见。如我国改革开放 40 年来经济持续高速发展的背后，计划和市场的作用都是不可抹杀的。）

税收是国家为满足社会公共需要, 凭借公共权力, 按照法律所规定的标准和程序, 参与国民收入分配, 强制地、无偿地取得并支配财政收入的一种方式。在资源配置的方式上, 税收显然属于计划配置的范畴, 当税收运行于市场经济条件下时, 就可能对市场的资源配置产生干扰。围绕资源配置中计划方式与市场方式的主从关系问题, 在不同的历史时期、不同的经济体系内, 税收的职能、地位也有很大的不同, 由此带来的税收与经济的关系及其需要处理的问题也经历了阶段性的变化。

在自由市场经济及工业革命浪潮蓬勃发展的阶段, 市场那只“看不见的手”正是自由市场经济得以保持活力并使得“资产阶级在它的不到一百年的阶级统治中所创造的生产力, 比过去一切世代创造的全部生产力还要多, 还要大”的关键。要确保市场的资源配置效率能够最大化, 任何干扰因素都是应该避免的, 亚当·斯密据此提出了“廉价政府”理论, 强调让市场不受束缚地发挥其作用, 而政府的职能应该仅限于市场“守夜人”的角色, 政府的征税行为当然也不例外。因此, 就必须通过对税收制度及其执行方式的约束, 尽量避免或减轻税收对市场的资源配置效率造成负面的影响, 并尽量降低税收成本、提高税收效率。本书认为, 这些体现于斯密的“税收四原则”中的思想至今仍然是市场经济条件下税收管理的基本内涵和根本追求。

随着市场自身存在的一些问题在 20 世纪 20 年代末开始的经济危机中发展到对经济产生破坏性后果的程度, 市场那只“看不见的手”无所不能的神话被打破了, 人们转而乞灵于“看得见的手”, 凯恩斯主义应运而生。以承认“市场失灵”的现实存在作为逻辑起点, 凯恩斯的经济政策观点的核心是反对自由放任, 主张国家干预。这意味着计划方式在资源配置中的主导地位的确立, 税收与经济之间的关系更为深入和密切了, 其中包括主动和被动两个方面。

在主动方面, 税收被越来越多地作为一种政策工具, 介入社会的资源配置中, 取代或介入了市场的部分资源配置职能, 以达到积极干预经济运行的政策目的。税收对经济的干预主要通过对市场资源配置的某些特定环节施加影响的方式来完成, 是一种对市场机制的介入而非完全以计划方式取代。因此, 面对各种不同的政策目标, 如何在复杂多变的市场环境下选择恰当的作用对象、作用方式和作用时机, 尽量以较少的政策成本达成政策目标就成为这一背景下税收制度安排及其执行中所需要考虑和解决的主要问题。

在被动方面, 国家主动干预经济意味着财政目标的扩张, 从而需要更多的财政收入去满足, 这就要求税收必须比以往更加深入和广泛地切入经济的各个层面中, 通过加强对经济活动的税务监管、拓展税基等手段来获得更多的财政收入。与强调市场在资源配置中的主导地位那一阶段不同的是, 在这一背景下, 税收收入的规模不仅受到现实税基和征管手段的局限, 还要承受来自财政需求扩张所导致的被动扩大收入规模的压力。这就意味着税收制度与财政需求之间的矛盾, 反映到现实中, 就体现为依据收入计划组织收入、收“过头税”等现象的发生, 并使得税收与市场之间固有的矛盾和冲突可能进一步加剧。因此, 如何在法制的框架下, 协调国家干预经济对财政的需求与税收法制之间的关系, 采取适当措施来缓解被动扩大的税收规模对市场造成的负面影响就是在以政府