

21 世纪法学系列教材

总主编 曾宪义

# 税 法

主 编 徐孟洲

撰稿人 (以撰写章节先后为序)

徐孟洲 王立杰

朱大旗 殷少平

中国人民大学出版社

---

**图书在版编目 (CIP) 数据**

税法/徐孟洲主编.  
北京:中国人民大学出版社,1999  
(21世纪法学系列教材)

ISBN 7-300-03290-7/D·456

I. 税…

II. 徐…

III. 税法-法的理论-高等教育-教材

IV. D912.201

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 60949 号

21世纪法学系列教材

总主编 曾宪义

**税 法**

主 编 徐孟洲

---

出 版:中国人民大学出版社  
(北京海淀路157号 邮编100080)  
发行部:62514146 门市部:62511369  
总编室:62511242 出版部:62511239  
E-mail:rendafx@public3.bta.net.cn

发 行:新华书店总店北京发行所

印 刷:涿州市星河印刷厂

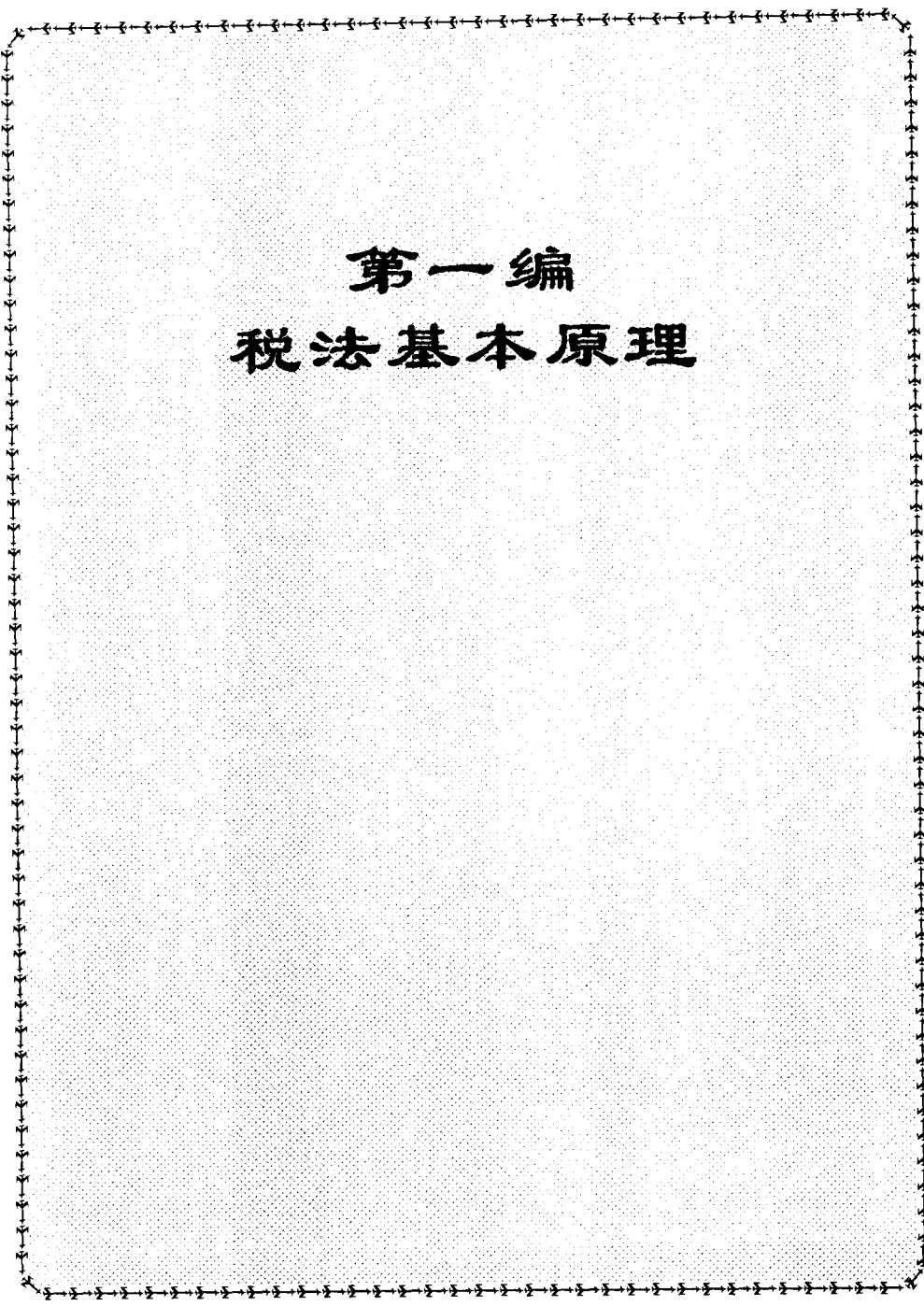
---

开本:787×980毫米1/16 印张:19.75  
1999年11月第1版 1999年11月第1次印刷  
字数:351 000

---

定价:24.00元

(图书出现印装问题,本社负责调换)



**第一编**  
**税法基本原理**





## 第一章

# 税收与税法

研究税法理论和税法制度问题，必须明确税收的概念，了解税收与税法的关系。因为税收分配活动是税法规范的内容，税收关系是税法调整的对象。税收是税法产生、存在和发展的基础，是决定税法性质和内容的主要因素。自税收产生以来的历史表明，有税收必有税法作保障，它们构成一对不可分割的社会历史现象。“税收与税法之间的关系，是一种经济现象所体现出的内容与形式的关系。税收作为社会经济关系，是税法的实质内容，税法作为特殊的行为规范，是税收的法律形式。”<sup>①</sup>因此，在本章我们要阐明税收的概念和根据，着重分析税法的概念、功能、作用与税法构成要素，为学习具体税法制度打下一个理论基础。

### 重点问题

- 税收的概念和分类。
- 税收产生和发展的根据。
- 税法的概念、特征和体系。
- 税法的功能与作用。

<sup>①</sup> 潘静成主编：《经济法学》，228页，北京，中央广播电视大学出版社，1996。

- 税法构成要素。
- 税收法律关系的特征。

## 第一节 税收的概念和根据

### 一、税收的概念

#### (一) 税收的形式特征

认识税收的概念，最直接或较为容易把握的是税收的形式特征，即税收的外部特征。关于税收的形式特征，我国多数学者通常概括为强制性、无偿性和固定性，即所谓“税收三性”。

税收强制性，是指国家以社会管理者的身份，依据直接体现国家意志的法律对征纳税双方的税收行为加以约束的特性。英国学者巴斯泰布尔说，所谓赋税的强制性，指的是法律规定了缴纳的税额、方式、时间以及课税主体，而没有接受纳税人意见的余地。<sup>①</sup> 税收强制性集中表现为征税主体必须依法行使征税权力，纳税主体在法定义务范围内必须履行纳税义务。当合法行使权力受到干扰时，或者当纳税人无法定事由拒不履行纳税义务时，都将接受法律的制裁。税收无偿性，是指国家征税对具体纳税人既不需要直接偿还，也不需要付出任何形式的直接报酬或代价支付。正如列宁所说：“所谓税收，就是国家向居民无偿地索取。”<sup>②</sup> 税收的这种无偿性特征是对具体纳税人来说的。无偿性是税收的关键特征，它使税收明显区别于国债收入、规费收入等其他财政分配范畴。税收固定性，是指国家征税必须通过法律形式，确定其课税对象及每一单位课税对象的征收比例或数额，并保持相对稳定和连续、多次适用的特征。需要说明的是，税收的固定性是相对于某一时期而言的，并不是永远固定不变的。随着与税收相关的客观情况的变化，适当地通过合法程序调整课税对象或税率也是正常的。

税收的形式特征只是税收的本质属性的外在体现，要深刻认识税收的概念，应当进一步分析和考察税收更深层次的本质特征。

#### (二) 税收的本质特征

事物的本质属性是事物的根本性质，是组成事物基本要素的内在联系，是其固有的内在的规定性。税收的根本性质是什么？我们认为税收的本质是国家凭借

<sup>①</sup> 参见许建国：《税收与社会》，9页，北京，中国财政经济出版社，1990。

<sup>②</sup> 《列宁全集》，中文2版，第41卷，140页，北京，人民出版社，1986。

政治权力强制地、无偿地参与社会产品分配而形成的特殊分配关系。取得财政收入是税收的表象，实际上国家运用税收形式取得财政收入，必然发生国家同法人、其他经济组织和个人之间对社会产品的征纳税关系，这种征纳税关系的特殊性在于其分配的依据，既不是财产所有权，也不是劳动者劳动力的所有权，而是国家的政治权力，并且表现出强制性、无偿性的特征，从而使税收的分配关系区别于其他分配形式，如利润、地租、利息、工资薪金等以财产所有权、劳动权为基础而形成的分配关系。

### **(三) 税收的社会属性**

税收不仅是一个分配范畴，同时又是一个历史范畴。从税收产生和发展的历史看，它经历了各种不同的社会形态。奴隶社会、封建社会、资本主义社会都存在着税收，社会主义社会也有赋税。一方面，税收在不同社会形态下具有其共性；另一方面，在不同的社会制度和不同国家中的税收又分别具有不同的性质，即税收所处不同社会制度下的社会属性。在不同的社会制度下，由于生产资料所有制、国家政权的性质和法律制度的不同，因而受所有制、国家性质和法律制约的税收的性质也是不同的。例如，我国社会主义税收所体现的分配关系，不同于私有制下的税收所体现的一个阶级对另一个阶级的掠夺关系，而是代表劳动人民整体利益的国家同纳税人在根本利益一致前提下的整体与局部、当前和长远利益的分配关系。

### **(四) 税收的概念**

通过对税收的形式特征、本质特征和社会属性的考虑和研究后，我们对税收的概念作如下界定：税收是以实现国家职能为目的，基于政治权力和法律规定，由政府专门机构向居民和非居民就其财产实施的强制、非罚与不直接偿还的课征，是一种财政收入的形式。此定义概括了以下几层含义：

第一，指明了税收的目的。国家征税的目的是为了实现国家的各种职能，正如马克思所指出的“赋税是政府机器的经济基础”，“是行政权力整个机构的生活源泉”。恩格斯指出，“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。”现代国家的各种职能，包括经济调控职能等的实现一刻都离不开赋税的支持。

第二，指明了税收的政治前提和法律依据。国家征税凭借的是政治权力和宪法、法律、法规。马克思曾高度概括了国家所拥有的两种权力：一种是财产权力，也就是所有者的权力；另一种是政治权力，即国家的权力。国家征税凭借的是政治权力，而不是财产权力，因为从税收本身的运行轨迹看，税收和财产的所有权状况并没有关系。但是，政治权力的行使要基于法律的规定。

第三,指明了税收主体。税收主体包括征税主体和纳税主体。实施征税的主体是国家授权的专门机关,一般为国家财政机关、税务机关和海关。这说明征税是国家独有的专属权,只能由国家授权的专门机关来行使。纳税的主体是居民和非居民。居民的概念是税法上的专有概念,各国法律对居民都有明确的界定。所谓居民,“从税收的角度而言,是指在行使居民管辖权的国家中,按照该国税法的规定,由于住所、居所、居住期、管理机构或主要办事处所在地,或其他类似标准,在该国负有无限纳税义务的人,包括自然人和法人。”“凡不符合一国居民条件的自然人和法人为非居民。非居民作为有限纳税义务人,仅对其所得征税。”<sup>①</sup>在税法上使用“居民”的概念比使用“人民”、“国民”、“公民”等概念更为科学,因为外国人或无国籍人也有承担纳税义务的可能。

第四,包含了税收的形式特征,即体现了税收形式的“三属性”。“基于法律规定”意味着强制性和固定性(规范性)的特征,“不直接偿还”或“无偿”表明课税对每一具体的纳税人来说是财富的无偿转移给国家。

第五,为了将罚款、罚金以及其他一切罚没的行为排除在税收行为之外,定义使用了“非罚”一词来概括这层意思。

第六,定义中“基于政治权力和法律规定”不仅表明税收的形式特征,而且包含着税收的社会属性。我们认为,将税收归结为一种课征行为——即强制性经济行为,是较为科学的。因为税收既不是一种单纯的物质或财富,也不是一种抽象的分配关系,而是一种受国家强制力驱使的生动具体的符合规范标准的行为,即课征行为。这种课征行为即体现为一种强制性经济行为。

## 二、税收的分类

税收的分类是指对税收体系中的各种税按照一定的标准进行的归类。对税收进行分类的目的,在于研究、对比各种不同税种的特点和优劣,以便寻找出适合我国国情的、优化的税收体系。依据不同的标准,可以将税收划分为不同的类别:

1. 根据征税对象的性质和特点不同,可以将税收划分为流转税、所得税、财产税、行为税和资源税五大类。流转税是指以商品交换和提供劳务为前提,以商品流转额和非商品流转额为征税对象的税种。所得税是以纳税人的所得或收益额为征税对象的税种。财产税是指以国家规定的纳税人的某些特定财产数量或价值额为征税对象的税种。行为税是指以某种特定行为的发生,对行为人加以征税为目的

---

<sup>①</sup> 王传纶主编:《国际税收》,45、53页,北京,中国人民大学出版社,1992。



的税种。资源税是指对占用和开发国有自然资源获取的收入为征税对象的税种。

2. 根据税收最终归宿的不同,可以将税收划分为直接税和间接税。直接税是指由纳税人自己承担税负的税种。间接税是指纳税人可以将税负转移给他人,由他人负担税负的税种。

3. 根据税收管理权和税收收入支配权的不同,可以将税收划分为中央税、地方税和中央地方共享税。这种分类方式是由分税制的财政管理体制决定的。中央税是指由中央政府管理和支配的税种。地方税是指由地方政府管理和支配的税种。中央和地方共享税是指由中央和地方共同管理和支配的税种。

4. 根据计税标准的不同,可以将税收划分为从价税和从量税。从价税是指以征税对象的价格为计税标准征收的税种。从量税是指以征税对象特定的计量单位为计税标准征收的税种。我国现行的各种流转税都属于从价税,但消费税中的啤酒、黄酒、汽油、柴油属于从量税。资源税、土地使用税、耕地占用税、车船税、屠宰税属于从量税。

5. 根据税收是否具有特定用途,可以将税收划分为普通税和目的税。普通税是指用于国家财政经常开支的税收。目的税是指专款专用的税收,如社会保障税。我国现行税制中只有城市维护建设税和耕地占用税是目的税。

6. 根据计税价格中是否包含税款,可以将从价计征的税种分为价内税和价外税。我国的关税和增值税,其计税价格中不包含税款在内,属于价外税。其他从价税均属于价内税。

此外,还有其他一些税收划分方法,如累进税和累退税;比例税和定额税;货币税和实物税等。但从税收理论以及世界各国税收实践来看,以征税对象的性质为标准对税收进行分类是世界各国普遍采用的分类方式,也是各国税收分类中最基本、最重要的方式。我国也主要是采用此种分类法。

### 三、税收的根据

税收的根据是什么?换言之,税收产生、存在和发展的客观基础是什么?“这是整个国家税收和社会主义税收理论的一个基础。只有对此有明确认识,并确认社会主义税收必然要存在,才能进而谈到税收的其他理论和政策、制度问题。”<sup>①</sup>我们认为,国家的存在和居民独立财产的存在是税收的根据。

国家的存在和居民独立财产的存在是税收产生的根本原因,国家职能和社会需要的发展是税收存在和发展的重要原因。居民独立财产的出现是税收产生和存

---

<sup>①</sup> 王诚尧主编:《国家税收教程》(上册),46页,北京,中国财政经济出版社,1995。

在的内因，国家的存在是税收产生和存在的外因。只有当引起税收的内因和外因同时起作用时，才能产生和存在税收现象。“唯物辩证法认为外因是变化的条件，内因是变化的根据，外因通过内因而起作用。鸡蛋因得适当的温度而变化为鸡子，但温度不能使石头变为鸡子，因为二者的根据是不同的。”<sup>①</sup>

国家的存在需要数额巨大的资金，这些巨大的资金基于两种需要：一是国家机器的自身运转需要资金；二是向国民提供各种公共服务也需要大量的资金。国家需要资金，向哪里去筹集？在阶级社会早期，通过战争去掠夺别国的财产，通过国有土地收取地租，通过国民的捐献与赠与得到一部分资金。但是随着国家的发展，以往的筹资手段已不能满足对外扩张战争的需要和执行社会公共职能的需要，于是开征税收。所以，国家的需要、社会公共的需要，是税收的外因。同时也应看到，如果居民的财产不独立，或者居民根本就没有财产可提供，税收是不可能出现的。

## 第二节 税法的概念和体系

### 一、税法的调整对象

法律调整对象问题是法的基本理论中极其重要的问题。为了确立税法的部门法地位，为了税法典或税收基本法的编纂，为了在税法司法、执法实践中对税法规范的正确运用，也为了税法学科体系的完善，我们都必须认真研究税法的调整对象，科学地界定税法调整对象的性质和范围。

#### （一）税法调整对象的性质

关于税法调整对象的性质，目前存在两种不同的观点：一是税务行政关系说；二是税收经济关系说。持前一种观点的学者认为，“税法是调整国家与社会成员的税务行政关系。”<sup>②</sup> 持后一种观点的学者认为，“税法的调整对象是参与税收征纳税关系的主体之间所发生的经济关系，这种经济关系是一种特殊形式的经济分配关系。”<sup>③</sup> 我们认为，税法调整对象是税收关系，包括税收分配关系和税收征收管理关系。税收分配关系是主要的，税收征纳税程序是为前者服务的。税收关系实质上是一种经济关系，而不是行政关系。其主要依据是：（1）从税收的本质看，它是一种特殊的经济关系。“国家参与社会产品分配过程中形成的分配

---

① 《毛泽东选集》，2版，第1卷，302~303页，北京，人民出版社，1991。

② 王书瑶等：《赋税导论》，252页，北京，经济科学出版社，1994。

③ 刘隆亨：《中国税法概论》，3版，57页，北京，北京大学出版社，1995。

关系，它属于经济基础范畴，受客观经济规律的支配。”<sup>①</sup>（2）税收关系是一种物质利益关系。“税收这一事物，区别于其他事物的特殊矛盾，就是国家与纳税人在征税上所表现的利益或收入上的矛盾。”<sup>②</sup>（3）从税收关系主体看，政府具有双重身份，即政府并不是单纯的行政机构，同时也是经济主体；纳税人无论是企业，还是个人，都不是行政机关的附属物，而是具有独立经济利益的经济主体。综上，我们认为，税收关系是一种性质复杂的特殊经济关系，从这种社会关系的实质内容来看，它是经济关系；但从它的外部形态以及政府权力特征来看，它又是一种具有强烈行政性的特殊经济关系。

## （二）税法调整对象的范围

如何确定税法调整对象的范围，目前尚无一致的意见。我们认为，税法调整对象的范围应当限定在税收关系的范围内。现代社会税收关系的内容十分丰富，但归纳起来主要是两大类，即税收分配关系和税收征收管理关系。

1. 税收分配关系。税收分配关系是一种经济利益关系，它表现为三种不同的税收分配关系：第一，国家与纳税人（包括个人、法人和非法人组织在内）之间的税收分配关系；第二，国家内部的中央政府与地方政府之间的税收分配关系，这主要是通过中央税和地方税以及共享税的划分体现出来；第三，中国政府与外国政府及涉外纳税人之间的税收分配关系。

2. 税收征收管理关系。税收征收管理，是国家征税机关（包括税务机关、财政机关和海关）行使征税权，指导纳税人和其他税务当事人正确履行纳税义务，并对税收活动进行组织、管理、监督和检查等一系列相互联系的活动。在税收征收管理过程中，征税机关与纳税人和其他税务当事人之间形成的管理关系，我们称之为税收征收管理关系。税收征收管理关系是为税收分配关系服务的，是与税收分配关系密切相联、不可分割的。从性质上看，税收征收管理关系是一种行政管理关系，但由于其与税收分配关系的不可分割性，也可以将其纳入税法调整对象的范围之内。税收征收管理关系的种类繁多，内容复杂，但归纳起来主要包括三类：

第一，税务管理关系。对税务管理的概念有广义和狭义两种理解。广义的税务管理是指国家及其征税机关为保证国家税收职能的实现，对税收进行决策、计划、组织、协调和监督等一系列活动。这种意义上的税务管理与税收管理的内涵是一致的。狭义的税务管理是指国家征税机关为保证税收收入的足额入库，对具

---

① 侯梦璋：《税收概论》，2页，北京，中国人民大学出版社，1986。

② 王诚尧主编：《国家税收教程》（上册），28页。

体的征纳过程实施的基础性管理行为。它是与税款征收、税务检查相并列的概念。本书采用狭义的税务管理关系。税法所调整的税务管理关系具体包括：税务登记关系、账簿和凭证管理关系、纳税申报关系和发票管理关系等。

第二，税款征收关系。税款征收关系是指征税机关在税款征收过程中与纳税人和其他税务当事人之间就税款收缴入库事项所形成的管理关系。税款征收是整个税收征收管理的中心环节，直接关系到国家税款能否及时、足额入库，同时也关系到纳税人、扣缴义务人的合法权益。因此，调整好税款征收关系，是税法的一项极其重要的任务。税款征收关系一般包括税款的缴纳关系、退还、补缴、追征关系、减免关系、纳税担保关系和税务强制关系等。

第三，税务检查关系。税务检查一般包括对内和对外两大检查。所谓对内检查，即指税务监察，是指上级征税机关依照一定的程序对下级征税机关及其各种人员的税务工作进行监察、监督等一系列活动。对外检查，也称纳税检查，是指征税机关依照法定程序，对纳税人和其他税务当事人履行纳税义务情况进行的监督检查活动。因此，税务检查关系实际上包括税务监督关系和纳税检查关系两类。税法调整税务检查关系，有利于保证税收征收活动的顺利进行，防止税款的流失，督促征税机关及其工作人员和纳税人严守税法。

综上，税法调整税收分配关系，主要任务是确定税收体制，确定税种、征税对象、纳税人范围、税率和减免等国家与纳税人之间和国家内部中央与地方，以及中国政府与外国政府、涉外纳税人之间的实体利益分配关系。税法调整税收征收管理关系，主要任务是确认国家征税机关及其税务人员与纳税人之间就征税和纳税过程中形成的税收征管关系的范围，保护参与税收征管关系当事人的权益，维护税收分配关系的顺利进行。

## 二、税法的特征

税法作为法的组成部分，除了具有法的共同本质特征外，还具有区别于其他部门法所独有的基本特征。我们认为，税法所独具的基本特征有以下四点：

1. 税法是调整税收关系的法。从税法的调整对象可以看出，税法是调整税收关系的法律规范的总称。税法最基本的特征就是调整对象的特定性，这是税法区别于其他部门法最主要的特征之一。调整税收关系不仅是税法的目标和根本任务，也是明确税法概念的主要标志。

2. 税法是以确认征税权利和纳税义务为主要内容的法。税法通过规定国家的征税权利和纳税人的纳税义务来分配国家与纳税人之间的财产利益，达到确认、保护和发展对统治阶级有利的税收关系和税收秩序。因此，规定征税权利和

纳税义务，也是税法的一个基本特征。

3. 税法是权利义务不对等的法。税收关系不是建立在协商自愿、等价有偿原则基础上的，相反，税收具有强制性、无偿性的特征，作为调整这类税收关系的税法，必然反映税收关系的要求。因此，税法所规定的权利义务关系不是对等的。对税法的这一特征，我们不能作绝对化的理解。“从根本上来说，我国社会主义税法中确定的主体之间权利义务的不对等，不是绝对的不对等，而是最终相一致的。”<sup>①</sup>这是由于我国税收“取之于民，用之于民”的社会主义性质所决定的。

4. 税法是实体内容和征管程序相统一的法。法律可以分为实体法和程序法。就多数情况而言，实体法和程序法是相互分离的。但也有少数部门法，如税法，其中既包含有实体法的内容，也包含有程序法的内容，体现了实体法和程序法相结合的特征。我们认为，税法的这一特征是由其调整对象所决定的，因为税收关系本身包括两个层次的内容，即税收分配关系和税收征收管理关系。需要指出的是，税法所包含的程序法仅是税收征收管理程序法，而不应包括诉讼程序法的内容。因为税收征收管理程序和当事人的税务活动，是税法所调整的税收关系的组成部分；而诉讼程序是司法机关的诉讼活动，诉讼活动过程中形成的程序关系是诉讼法部门统一调整的对象，不宜纳入税法的调整范围。根据现代法治原则，要做到依法治税，就必须使税收实体方面的关系和征管程序方面的关系都严格纳入税法调整的轨道。

### 三、税法的定义

在分析了税法的调整对象和基本特征后，我们给税法下一个定义：税法是建立在一定物质生活基础之上的，由国家制定、认可和解释的，并有国家强制力保证实施的调整税收关系的规范系统，它是国家政治权力参与税收分配的阶级意志的体现，它是以确认、保护和发展有利于国家的税收利益为根本任务的法律形式。

这个定义反映了税法的本质和基本特征，指出了税法的根本任务和调整范围，并说明税法是建立在一定物质基础之上的上层建筑。对税法的定义我们还可以进一步简化表述为：税法是指调整税收关系的法律规范系统。我们应以马克思主义法学的观点理解税法的含义，把这种调整税收关系的规范系统理解为是具有规范性、国家强制性、阶级性、社会性和物质制约性的规范系统。

---

<sup>①</sup> 刘隆亨：《中国税法概论》，3版，75页。

#### 四、税法的体系

税法的体系是指一国现行全部税收法律规范组成的有机联系的整体。如前所述，税法是实体内容和征管程序相统一的法。相应地，税法的体系也包括这两大块，即实体税法和程序税法。现将中国税法的体系简要介绍如下：

##### （一）实体税法

我国实体税法，亦称税收实体法，是指主要规定国家征税和纳税主体纳税的实体权利和义务的法律规范的总称。其内容包括流转税法、所得税法、财产税法、行为税法和其他实体税法。

1. 流转税法：是指调整以流转额为征税对象的税收关系的法律规范的总称。所谓流转额，是指在商品流转中商品销售收入额和经营活动所取得的劳务或业务收入额。以流转额作为征税对象的一类税收称为流转税，如增值税、消费税、营业税、关税等。凡为规范流转税而制定的法律、法规，均属于流转税法。

2. 所得税法：是指调整所得税税收关系的法律规范的总称。所得税是以纳税人的所得或收益额为征税对象的一种税。企业所得税是对企业纯收益征收的税；个人所得税是对个人纯收入征收的税。目前我国制定的所得税法法规主要有《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》等。

3. 财产税法：是指调整财产税关系的法律规范的总称。财产税是以国家规定的纳税人的某些特定财产数量或价值额为征税对象的税。我国现行财产税法主要有1986年9月15日国务院发布的《房产税暂行条例》和《契税暂行条例》等。随着我国经济的发展和改革的深化，我国将逐步开征遗产税和赠与税等财产税。

4. 行为税法：是指调整行为税关系的法律规范的总称。行为税是以某种特定行为的发生，对行为人加以课税为目的的税。我国现行的行为税法规主要有《印花税法暂行条例》、《固定资产投资方向调节税暂行条例》、《车船使用税暂行条例》、《屠宰税暂行条例》等。在我国整个税法的体系中，行为税法是不可缺少的组成部分，它对某些特定行为课税，用以规范、引导、控制和管理经济行为、消费行为等，达到调节和保护经济关系的目的。

5. 其他实体税法。我国现行实体税法共有20多种，其分类方法有所不同，我们以征税对象为标准进行分类，大致可以划分为上述四大类，除此之外，我们将一些未纳入四大类税法中的税法称为其他实体税法。例如，资源税法、土地使用税法、农业税法、城市维护建设税法等。这些税法也是我国统一税法体系中的重要组成部分。

## （二）程序税法

我国程序税法，亦称税收程序法，是指主要规定国家税务机关征收管理和纳税程序方面的法律规范的总称。其主要内容包括税务登记、纳税鉴定、纳税申报、税款征收、账务和票证管理、税务检查、违章处理等。我国现行的程序税法主要表现形式是1992年颁布的《中华人民共和国税收征收管理法》和《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》等。

## 第三节 税法的功能和作用

### 一、税法的功能

税法的功能，是指税法内在固有的并且由税法本质决定的，能够对税收关系和税收行为发挥调整和保护作用的潜在能力。税法的功能是税法本质和基本法律属性的外在表现。税法作为法的系统中的子系统之一，在本质上也是阶级性和社会性的统一。以税法本质所包含的阶级性和社会性两方面的要素为依据，税法的功能可以划分为税法的阶级统治功能和社会公共功能，这两项功能属于税法的一般功能或整体功能，我们将其统称为税法的社会功能。根据税法的基本属性的不同方面来划分，税法的功能可以分为规范功能、约束功能、强制功能、确认功能和保护功能，这五项功能可以说是税法本身的功能，我们将其统称为税法的规制功能。以下分别就税法的规制功能和社会功能进行阐述。

#### （一）税法的规制功能

税法规制功能的基本内容包括税法的规范功能、约束功能、强制功能、确认功能和保护功能，这些功能相互配合、共同作用，组成税法规制的有机系统。

1. 税法的规范功能。同其他任何法律规范一样，税法也具有规范功能。构成税法规范功能的要素，法学界有“三要素论”和“五要素论”。将税法规范功能概括为指引、评价和预测三种功能的学说称之为“三要素论”<sup>①</sup>。持“五要素论”的学者认为除上述三要素外，还应包括强制功能和教育功能。我们认为，税法的规范功能是税法规范性的具体体现，而强制功能是税法强制性的体现；税法的教育功能是因税法实施而对人们的思想和行为发生的影响力，它本身并不具有规范性，所以这两项功能不应包括在税法的规范功能之中。故我们主张采用“三要素论”。税法的指引功能，是指税法对其所规范的主体行为予以指明和导向的

<sup>①</sup> 吕世伦、公丕祥主编：《现代理论法学原理》，97页，合肥，安徽大学出版社，1996。

功能。每项税法规范总要以权利和义务的形式规定税收行为的模式或标准，明确哪些行为是允许的，哪些行为是必须做的，哪些行为是禁止的，以此指引税收行为人的行为。税法的评价功能，是指税法作为一种税收法律规范所具有的判断、衡量行为人税收行为是否合法的功能。任何法律规范都是一种评价准则。税法规范是评价行为的基础，从这个意义上说，税法的评价功能是税法指引功能的一种延伸。税法的预测功能是由税法的规范性、确定性、稳定性决定的。参照税法行为标准，人们可以预先考虑其将如何进行税法行为以及此行为将带来什么样的后果，进而作出事先的安排。

2. 税法的普遍约束功能和强制功能。税法是由国家制定或认可的，具有国家意志的属性，因此它具有该国主权所及范围内的普遍约束力和强制力。税法的这种普遍约束力和强制力就是税法的普遍约束功能和强制功能。税法的普遍约束功能，是指税法规范对发生在一定时间、一定空间内的税收行为具有普遍控制效力的功能。税法的强制功能，是指税法对违反税法的行为进行制裁而产生的强制力量，是税收强制性的法律保障。税法通过这两种功能的发挥，保障税法所规范的税收行为顺利实施，从而维持着社会正常的税收秩序。

3. 税法的确认功能和保护功能。税法作为规范税收行为的特殊规范系统，其在调整税收行为时，实际上也就是确认和保护着由税收行为引起的税收关系。税法通过调整税收关系，维护国家税收利益是税法的主要目标和根本任务。调整税收关系，必须通过发挥税法的确认功能和保护功能的作用。税法的确认功能，是指税法具有确认和发展一定的税收关系的职能。确认功能是借助税法规范和税法制度，使一种新的税收关系或一种新的税收行为合法化，使税收主体的权利和义务在税法上得到认可，从而确认他们在税法关系中的法律地位。税法的保护功能，是指税法保护已建立的税收法律关系和税收法律秩序，使之不受侵犯或恢复和弥补被侵害的关系和秩序的职能。税法在确认税收关系、规范税收行为的过程中，建立起种种税收法律关系，构成了有利于维护税收利益的秩序。这种已经建立的税收法律关系和秩序要得到顺利发展，不受非法的干预和侵犯，就必须凭借税法的保护功能来保障。

## （二）税法的社会功能

税法的社会功能是税法本质的阶级性和社会性的统一集中表现，包括税法的阶级统治功能和社会公共功能。

1. 税法的阶级统治功能。税收是历代统治阶级实行阶级统治古老而重要的工具。税法保证税收的实施，是统治阶级维护其经济利益、干预经济生活的法律手段。税法保障税收，从而有利于统治阶级的政治统治和经济统治。在剥削阶级



统治的社会，税法的阶级统治功能十分明显。在社会主义社会里，税法所表现的阶级统治功能，一方面表现为“对人民民主，对敌人专政”。税法在贯彻“对人民民主”，特别是发扬经济民主方面具有独特的功能，并通过协助刑法等部门法制裁和打击破坏税收秩序的刑事犯罪分子来实现“对敌人专政”的功能。另一方面，税法通过保障国家税收职能的实现，巩固和发展人民民主专政的国家政权，巩固和发展社会主义的经济基础，这也是税法阶级统治功能的主要体现。

2. 税法的社会公共功能。税法本质的社会性，就是通过发挥税法的社会公共功能体现出来的。实现国家社会公共功能，是一切阶级社会和一切国家的税法所具有的共同功能。在当代资本主义国家，实行高福利政策，税收收入的很大一部分用于发展社会公共事业，因而税法的社会公共功能比以往任何历史类型的税法都表现得更为直接和明显。在社会主义市场经济条件下，税收的征收和运用，服从于人民的根本利益，即取之于民，用之于民。自改革开放以来，我国政府在社会保障和社会福利、公用事业和教育卫生、邮电通信、交通运输等方面发挥税法的社会公共功能，取得了举世瞩目的成就。

## 二、税法的作用

如前所述，税法的功能是税法本身的内在固有的潜能。税法的作用则是税法的功能作用于税法调整对象所产生的影响，是税法的功能发挥出来的效应。税法的作用不仅与税法的功能有着客观的联系，而且与税收职能也存在着内在的联系。税法作为上层建筑的重要组成部分，其作用主要表现在对税收关系的反作用上，即对税收经济关系的法律调整上。调整税收关系的目的是维护国家税收利益，保障充分发挥税收职能。没有税收，税法也就不存在，更谈不上发挥税法的作用。

税法的作用受一定的经济条件、政治任务和社会环境的影响。在我国计划经济体制下，税法受“税收无用论”和“法律虚无主义”的影响，在经济生活中的作用几乎等于零。改革开放以来，随着税制改革的深入和“依法治国”方略的确定，税法作用的领域越来越宽。

税法的作用是税法本质和任务的外在表现。人们对税法本质和任务的理解不同，必然对税法作用的理解也不同。例如，有的学者受税收经济调节论的影响，只讲“税法对经济运行的调整作用”<sup>①</sup>。又有许多学者以税收的三项职能（即财

---

<sup>①</sup> 胡志新主编：《财政法学教程》，169页，北京，中国政法大学出版社，1989。