



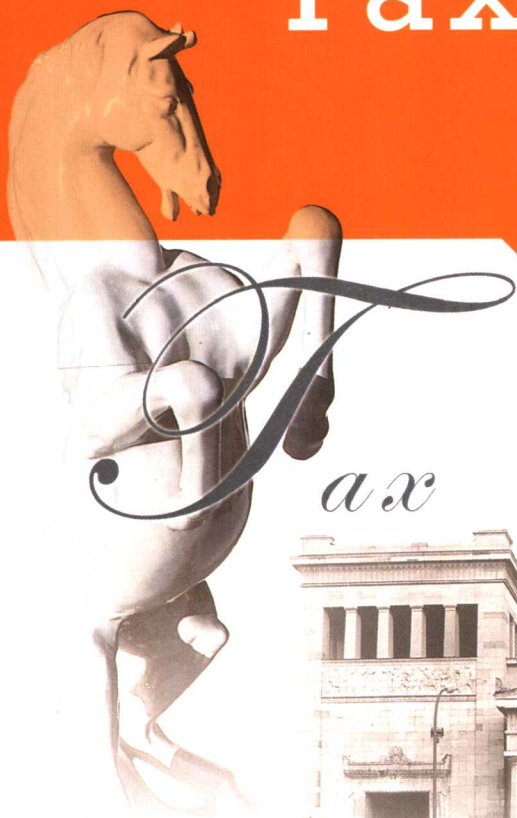
21世纪普通高等学校法学系列教材

税法

Tax law

张 怡 主 编

张新民 陈光宇 副主编



ax law



清华大学出版社



21世纪普通高等学校法学系列教材

税法

张 怡 主 编

张新民 陈光宇 副主编



清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

2006 年称为“税改年”，这是继 1994 年我国大规模税制改革以来，又一次对税法的重大修改。现有大量税法教材停留在原税法规定的基础上，不能更好地适应新税法的教学需要。因此，本教材拟在前瞻性、综合性、实用性、循序渐进性等诸方面有所突破，并将目标定位于培养既有理论素养、又有实践能力，既懂税又懂法的综合性、应用型人才。

本书适用于普通高等院校法学专业本科生和法律硕士研究生的教学，也可作为相关法律从业人员的参考用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签，无标签者不得销售。

版权所有，侵权必究。侵权举报电话：010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

税法/张怡主编. —北京：清华大学出版社，2007.9

(21 世纪普通高等学校法学系列教材)

ISBN 978-7-302-15743-4

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 (2007) 第 108183 号

责任编辑：魏 梅 王 威 张志强

封面设计：王大龙

版式设计：赵丽娜

责任校对：焦章英

责任印制：李红英

出版发行：清华大学出版社 地 址：北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn> 邮 编：100084

c-service@tup.tsinghua.edu.cn

社 总 机：010-62770175 邮购热线：010-62786544

投稿咨询：010-62772015 客户服务：010-62776969

印 刷 者：北京密云胶印厂

装 订 者：三河市李旗庄少明装订厂

经 销：全国新华书店

开 本：170×230 印 张：24 字 数：443 千字

版 次：2007 年 9 月第 1 版 印 次：2007 年 9 月第 1 次印刷

印 数：1~5000

定 价：32.00 元

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题，请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话：(010)62770177 转 3103 产品编号：025501-01



序



税法是宏观经济调控法律体系的一个非常重要的组成部分,是国家干预税收关系的基本法律形式,是经济法的重要分支。我们知道,经济法所具有的最本质特征就在于对那些具有全局性与社会公共性的社会经济关系进行干预,这包括了市场主体调控关系、市场秩序调控关系、宏观经济调控与可持续发展关系、社会分配关系。宏观经济调控是经济法的调整对象之一,其目的在于确保国民经济的平稳运行,促进国家经济总量的平衡与经济结构的良性发展。税收是一种重要的经济调节杠杆,国家通过立法对税收活动进行规范即构成税法。税法从本质上讲是调整征税主体与纳税主体之间在征纳税方面的权利与义务的规范,它通过确立科学的税种、合理的税率,使经济的供需达致均衡,以引导和促进产业结构、产品结构的合理发展,实现不同时期国家对宏观经济的调控目标。

可以说,税法构成了经济法不可或缺的重要内容,它具有理论与实践两方面的意义:在理论层面上,税法可以有效地诠释经济法的国家干预经济的基本属性;在实践层面上,由各种税收法律、税收条例、税收规定、税收办法及其实施细则等构成的多位阶的税收法律体系,是国家干预税收关系的立法形式。然而,我们也注意到,在我国以税法为研究对象而兴起的税法学,在整个经济法学的研究体系中还是一个崭新的发展中的学科,它不可避免地还面临着像其他任何一个新兴法律学科在发展初期都会遇到的诸多难题和诘问,比如税法基本理论范畴的建立、制度框架的架构,以及如何通过税收法律关系的调整实现社会财富的公平分配等都是需要进一步回答的问题。目前,税法研究已经取得了显著的进步,但在总体上税法的基础理论研究尚显得薄弱,税法的实体与程序制度不仅显得较为零散、位阶不高,而且更为重要的是,我国的财政体制、税收制度、税收征管方式先后进行了多次重大改革,每一次改革都导致财税法理论和财税法实务的大规模改进,而税法理论研究和制度设计还显得比较滞后,难以解决社会生活和税收实践中提出的新问题。从总体上看,税法学还须在基本理论与制度构建上进行全面系统的研究,同时,需要不断回应税收制度变革的现实,税法仍然面临制度创新。

张怡教授多年从事税法学的教学与科研,对税法具有较深的研究。现在呈现在读者面前的由她主编的《税法》教材,能够与时俱进,以“税收”主导思想为基础。从其内容来看,包括了税法基础理论、税收实体法律制度、税收程序法律制度三大部分。其中税法基础理论主要围绕税收与税法的基本概念、税法的体系

与地位、税法的解释与效力、税收法律关系、税收要素、税种分类、税权配置及其实现、税法的基本原则、税收与税法的历史与现状而展开的,有些内容是目前既有的税法教材少有甚至不曾涉及的,比如税法的解释与效力问题,税权实现问题等;税收实体法律制度主要围绕流转税、所得税、财产税与行为税、资源税等主要税种与国际税收制度而展开的,有的税种还根据最新修订的税法进行了相应的评价,比如两税合并之后的企业所得税制度等;税收程序法律制度主要围绕税收程序管理制度、税收行政复议制度、税收行政诉讼制度而展开的,重点阐述了税收征管问题。可以看出,该部教材既反映出税法的基础理论与基本知识,同时紧扣税法的理论前沿与发展动态。它既涉及税法的基本范畴与观念主张,同时还以较大篇幅涵盖了税法的各项制度,其中既包括主要税收税种的实体法制度,同时还囊括了税收征管与税收救济的程序法制度。从编写方法来看,该部教材具有与其他教材不同的特点,表现出了一定的创新性。需要指出的是,这部教材在确定编写人员的过程中,还突破了专业、学科、学院以及学校的界限,整合了多所学校经济专业与法学专业的两大学科优势,同时吸纳税务部门具有丰富实践经验与较深业务素养的人员参与教材编写,在笔者看来,这是今后应用法学教材都值得效法的一种编写方式。这种经济与法律相结合、理论与实践相结合的教材编写方式,是把税法引入更深层次的研究所必需的。税法是一门专业性强、学科跨度大、与实践结合很紧密的学科。而目前普遍存在的一个问题是:有相当一部分学税法的人员并不真正了解我国的税收实践运行,相当一部分从事税务工作的人员并不了解税收的法治机理,甚至,还有许多人,特别是有的领导干部把税法规定与政策规定混为一谈。这种状况的存在不仅影响对税法本身的认识,同时还会影响税收的实际运行。

本教材在一定程度上解决了在税法教学与科研工作中所存在的一些问题,这无疑为学生全面和系统地掌握税收法律制度提供了一个多学科的认识视角,有助于拓展他们的眼界和知识面。这部教材还针对本科生的学习特点,专门在每章之后附上本章小结与思考题,既便于学生把握税法的学习重点,又可以启发他们去思考一些实际问题。

总之,这是一部既体现兼收并蓄又体现作者创新思维的教材,它不仅适合本科教学的需要,同时也可以为实务部门的同志提供有益的参考。

是为序。

李昌麒

2007年4月



前言



纳税人的普遍性及其义务和相应权利的法定化,为税法的内在张力开辟了广阔的市场前景,纵使不致家喻户晓、妇孺皆知,也迫切需要为其提供全面履行纳税义务和主张相应权利储备精通专业知识的人才,而且,法治经济对这一专业人才资源的需求总是随着经济的发展和法治的进步而不断扩大的。同时,随着我国税收制度不断完善和改进,对本学科的教材实用性和可操作性要求越来越高。

税法课程专业性强且跨学科延伸较深,不仅课程设置体系结构要科学、合理,而且教材承载的教学内容和教学方法所预期的受体知识再现效果,无不与加载于教材上多学科知识和方法直接相关,本教材从形式到内容力求做到:法学与经济学、管理学等多学科知识并重,理论阐释与实际运用密切结合,并且重在多学科相互照应以及与税改思路联系密切的知识点介绍。本教材的使用着眼于培养既有理论素养、又有实践能力;既懂税又懂法;既懂税收经济流转又懂税法原理的综合型、应用型人才。本书既可供在校师生教学使用,也可作为税法的孜孜以求者提供自学的切实帮助。

本教材主编:张怡;副主编:张新民、陈光宇。

本教材参与编写人员来自单位:西南政法大学、西南大学、四川大学、兰州大学、西南财经大学、重庆市国税局、地税局等教学、科研和税务实际业务部门。

撰稿人具体分工如下(以撰稿章节为序):

张新民(第1章)、陈治(第2章)、许安平(第3章)、陈国文(第4章)、张怡(第5章1、2节)、周忻(第5章3、4、5节)、徐蓉(第6章)、郑国洪(第7章)、蒋亚娟(第8章)、雷芸(第9章)、陈光宇(第10章)、宋晋湘(第11章)、王慧(第12章)。

西南政法大学研究生李雯、廖艳、谭先银、王宏、金凯、马洪超、黎亮参与了本教材的部分文字梳理和校对工作。本教材虽经编者的反复斟酌、修改,但因水平有限,仍有不尽完善之处,恳请读者批评指正。

张 怡

2007年4月



目 录



第一编 税法基础理论

第一章 税收与税法概述	2
第一节 税收的概念、特征与职能	2
第二节 税法的概念与特征	5
第三节 税法的性质与作用	9
第四节 税法的地位和体系	12
第五节 税法的解释与效力	18
第二章 税收与税法的内容与分类	23
第一节 税收法律关系	23
第二节 税收课征要素	33
第三节 税种分类及税制结构	37
第四节 税权配置及实现	43
第三章 税法基本原则	51
第一节 税收法定原则	51
第二节 税收公平原则	60
第三节 税收效率原则	67
第四章 税收与税法的历史与现状	78
第一节 中国税收与税法的历史沿革	78
第二节 西方发达国家税收立法介绍	85
第三节 我国现行税收立法概略	89
第四节 税法改革发展趋势	92

第二编 税收实体法律制度

第五章 流转税法律制度	97
第一节 流转税法概述	97

第二节	增值税法	99
第三节	消费税法	119
第四节	营业税法	132
第五节	关税法（船舶吨位税）	143
第六章	所得税法律制度	160
第一节	所得税法律制度概述	160
第二节	企业所得税法	164
第三节	个人所得税法	176
第七章	财产税和行为税法法律制度	186
第一节	房产税法	188
第二节	土地增值税法	191
第三节	契税法	202
第四节	城镇土地使用税法	208
第五节	城市维护建设税法	216
第六节	印花税法	219
第七节	车船税法	232
第八节	其他行为税法	235
第八章	资源税（能源税）法律制度	242
第一节	资源税	242
第二节	能源税	246
第九章	国际税收法律制度	257
第一节	国际税收法律制度概述	257
第二节	税收管辖权	259
第三节	国际重复征税及其解决	265
第四节	国际避税及其解决	271

第三编 税收程序法律制度

第十章	税收征管法律制度	286
第一节	税收管理法律制度	286

第二节	税收确定法律制度	297
第三节	税收征缴法律制度	301
第四节	税收保障法律制度	309
第五节	税务检查法律制度	314
第六节	税务代理法律制度	317
第七节	税收法律责任	321
第十一章	税务行政复议	331
第一节	税务行政复议的概念、性质和作用	331
第二节	税务行政复议的范围	332
第三节	税务行政复议的管辖	333
第四节	税务行政复议申请与受理	334
第五节	税务行政复议审理与决定	336
第六节	税务行政复议的法律责任	339
第十二章	税务行政诉讼	341
第一节	税务行政诉讼概述	341
第二节	税务行政诉讼的要素体系	345
第三节	税务行政诉讼的程序体系	352
第四节	税务行政诉讼的展望	357
参考文献		367

第一编

税法基础理论

第一章 税收与税法概述

第一节 税收的概念、特征与职能

一、税收的概念

关于税收的概念,中外学者有不同的表述。就国外学者看,德国学者海因里希·劳认为,“税收并不是市民对政府的回报,而是政府根据一般市民的标准,向市民的课征”。^①日本著名税法学家金子宏则认为,“税收是国家以实现为提供公共服务而筹集资金这一目的,依据法律规定,向私人所课的金钱给付”。^②英国学者道尔顿认为,“所谓租税,系公共机关的一种强制征收。租税的本质之异于政府其他收入者,即在纳税人与政府之间并无直接的同等交换物之存在”。^③美国学者塞利格曼认为,“税收是政府为满足公共利益的需要而向人民强制征收的费用,它与被征收者能否因其而得到特殊利益无关”。^④

在我国,有学者将税收界定为一种财政收入,也有学者主张税收是一种分配活动或分配形式,还有学者把税收称为一种分配关系,各方见仁见智,莫衷一是。

相较于其他定义,本书认为以下说法更合理一些。所谓税收,是以实现国家公共财政职能为目的,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或特定行为实施的强制地、非罚与不直接偿还的金钱课征,是一种财政收入的形式。^⑤此定义包含了以下几层含义:

1. 指明了税收的目的。国家征税的目的是为了实现国家的公共财政职能。财政职能指财政活动所具有的客观功能,体现为四个方面:资源配置、收入分配、调控经济与监督管理职能。现代国家的各项职能,包括公共财政职能等的实现一刻都离不开赋税的支持。

2. 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法律。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

^① 国家税务总局税收科学研究所. 西方税收理论. 北京:中国财政经济出版社, 1997, 60

^② 国家税务总局税收科学研究所. 西方税收理论. 北京:中国财政经济出版社, 1997, 60

^③ 高培勇. 西方税收——理论与政策. 北京:中国财政经济出版社, 1993, 10

^④ 陈少英. 税法教程. 北京:北京大学出版社, 2005, 3

^⑤ 徐孟洲. 税法. 北京:中国人民大学出版社, 2005, 3

权力；另一种是政治权力，即国家权力。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，税收的取得和使用与财产的所有权状况并没有直接关系。但是，税权的行使要基于法律的规定。

3. 指明了税收主体。税收主体包括征税主体和纳税主体。征税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，仅对其境内所得征税。”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。

4. 指出了税收的形式特征，即税收形式上的“三属性”。定义中“基于……法律规定”意味着税收具有强制性和固定性（规范性），“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无偿转移给国家。

5. 使用“非罚”一词揭示了税收的非罚性，从而将罚款、罚金以及其他一切罚没行为排除在税收行为之外。

6. 揭示了税收的社会属性。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，将税收归结为一种金钱课征行为——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具体的符合规范标准的行为，即课征行为。并且，这种课征行为是基于一定社会制度和国家的政治权力和法律规定，因此必然具有一定的社会属性。^①

二、税收的特征

与其他财政收入形式相比，税收具有自己的特点。

（一）税收的形式特征

税收的形式特征，即税收的外部特征。税收的形式特征，我国多数学者通常将其概括为强制性、无偿性和固定性，即所谓“税收三性”。

1. 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。税收强制性集中表现为征税主体

^① 徐孟洲. 税法学. 北京：中国人民大学出版社，2005，3~4

必须依法行使税收权，纳税主体在法定义务范围内必须履行纳税义务。当税收征管机关合法行使权力受到干扰或纳税人无法定事由拒不履行纳税义务时，违法者将受到法律的制裁。

2. 税收无偿性，是指国家税收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。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有经济收入、债务收入、规费收入等其他财政收入形式。

3. 税收固定性，是指国家税收必须通过法律形式，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。当然税收的固定性是相对于某一时期而言的，并非永远固定不变。随着社会经济的发展 and 税收形势的变化，通过合法程序适当调整课税对象或税率等税法要素是正常的，也是必要的。

（二）税收的本质特征

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

事物的本质属性，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，即税收的本质，是国家为一方主体的依法无偿地参与社会产品分配而形成的特殊分配关系。国家运用税收形式取得财政收入，必然发生国家同纳税人（包括法人、其他经济组织和个人）之间对社会产品的分配关系，这种分配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，而是国家的公共权力，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、劳动权等为基础而形成的分配关系。

三、税收的职能

税收职能是指税收作为一种制度涉及本身所固有的功能和职责。一般认为，税收有以下三种职能：

（一）财政职能

所谓税收的财政职能，即税收组织财政收入的职能。组织财政收入是税收的基本职能。税收作为国家取得财政收入的重要工具，可以把分散在各个纳税人手中的一部分国民收入，集中到国家财政，用以满足国家行使职能的需要。从税收的产生来看，首先就是为了集中收入来满足国家的需要。在各种不同的社会制度下，在不同的国家，税收都在财政收入中占有重要地位。

（二）经济职能

所谓税收的经济职能，即税收调节经济的职能。税收调节经济的职能是税收组织财政收入职能派生的。国家征税取得财政收入，必然就同时改变了社会财富的原有分配状况，包括社会财富在不同经济领域之间的分配、在不同生产部门之间的分配、在不同纳税人之间的分配，以及在不同地区之间的分配等。这样，就必然要对经济情况产生某种影响。国家就是通过这种影响来实现一定的政策，达到一定的政治经济目的。国家按照自己的意志，通过税收的一征一免，多征少征，调节纳税人的经济利益，就会直接影响经济。调节经济是税收本身固有的一个重要属性。我国封建社会统治者就实行过重农抑商的税收政策，鼓励农业的发展，抑制商业的发展。还采取过一些轻税政策，使人们能够休养生息，发展生产，出现了西汉、初唐那样的盛世之年。也有很多统治者苛捐杂税，横征暴敛，破坏了社会经济，甚至导致了改朝换代。资本主义社会创立了各种税收理论，对社会经济发展产生了重大影响。我们社会主义国家，也要自觉地运用税收来调节经济，实现国家的宏观调控和微观搞活。税收本身具有的这种调节经济的职能，使税收成为国家手中的重要经济杠杆。

（三）监督职能

所谓税收的监督职能，即税收反映与监督社会经济的职能。在国民经济活动中，尽管可提供信息的渠道和方面很多，但税收所提供的信息却是最为基础的，它具有广泛性、及时性和可靠性的特点。国家税务机关在征税的过程中，利用完善的税收系统并通过具体的税收征收管理行为能够收集到比较准确和全面的国家经济发展动态数据，从而为国家经济管理提供可靠的信息。此外，国家通过税收日常的征收管理，可以对企业的经营活动进行有效的监督。这种监督保证了税收作用的实现，是实现税收财政职能和经济职能的必要条件。税收还可以对非法经营活动和经济领域中的犯罪活动进行打击，保证经济的健康发展。

第二节 税法的概念与特征

一、税法的概念

（一）税法的定义

相比而言，国内外学术界对税收概念的分析讨论较为充分，而对税法概念的讨论不仅少，且表述不尽一致。

在国外，较有代表性的是日本税法学家金子宏提出的“税法，是关于税收的所有法律规范的总称”。该定义言简意赅，界限清楚，但税法的基本性质没有表

述出来。《牛津法律大辞典》将税法界定为“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”。^①这一定义说明了征税应该包括的某些基本要素,如征税对象、税率等,但显然没有触及税法的本质内容。《大不列颠百科全书》将税法解释为:“是政府当局凭以要求纳税人将其收入或财产的一部分转移给政府的条例。”^②该定义揭示了税收的一个形式特征,即财产权的单向转移性,但其缺陷也是显而易见的。首先,它没有对税法的调整对象“税收关系”作明确的表述。其次,将征税主体局限于政府,从严格的意义上来说,只有“国家”才是唯一的征税主体;从一般意义上说,征税主体的范围又是相当广泛的,不仅只是政府。最后,税收条例仅是税法的一种形式而已,而非全部。

国内税法理论界关于税法概念有几种较具代表性的观点。^③第一种观点认为,把税法定义为国家制定的各种有关税收活动的法律规范的总称,包括税收法律、法令、条例、税则和制度等。这一定义的前半部分在一定程度上涉及了税法的本质,但仍未能明确税法的调整对象——“税收关系”;后半部分用列举的方式描述了税法的基本表现形式,在规范的法律概念表述中却属多余。第二种观点认为,税法是规定国家与纳税人之间在征收和缴纳税款方面的权利、义务关系的法律规范的总称,是国家向纳税人征税的法律依据。这一定义明确了税法的本质内容,但却将税收权限划分及其他税收关系排除在税法调整对象范围之外。综观上述有关税法概念的各种表述,其不足之处各不相同,但它们的一个共同缺陷就是表述的片面性,未能全面地反映税法概念的内涵。第三种观点认为,税法就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。^④相比而言,我们更倾向于第三种观点。因为要合理地界定一个概念必须准确地揭示它的内涵和外延。而第三种观点更好地做到了这一点,一方面它以调整对象为依据准确地揭示出了税法的本质属性,即税法是调整税收关系的法律;另一方面,它明确地指明了税法的外延范围,即税法是调整税收关系的法律规范的总称,而不只是其中某一部分或某一方面的法律规范,即税收法律规范不仅存在于单行的专门税收法规中,还存在于其他与税收有关的法规之中,如《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国会计法》和《中华人民共和国刑法》等。

(二) 税法的调整对象

要准确地把握和理解税法的概念必须搞清楚税法的调整对象。所谓税法的调整对象,是指由税法调整,具有税法权利义务内容的社会关系,即税收关系,包

^① (英)戴维·M. 沃克. 牛津法律大辞典. 邓正来等译. 北京:光明日报出版社, 1988, 790

^② 大不列颠百科全书(第16卷). 北京:中国大百科全书出版社, 1999, 472

^③ 刘剑文. 财税法学. 北京:高等教育出版社, 2004, 307

^④ 徐孟洲. 税法. 北京:中国人民大学出版社, 1999, 9~11

括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）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以及地方各级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。税法调整税收分配关系，主要是确定税收体制、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。

2. 税收征收管理关系

税收征收管理，是指国家征税机关（包括税务机关、财政机关和海关）行使税收，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、纳税人与其他税务当事人之间形成的管理关系，即为税收征收管理关系。税法调整税收征收管理关系，主要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。税收征收管理关系种类繁多，内容复杂，主要包括四类：

（1）税务管理关系。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，对具体的征纳过程实施的基础性管理行为。本书采用狭义的税务管理概念。税法所调整的税务管理关系具体包括：税务登记关系、账簿、凭证管理关系和发票管理关系等。

（2）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。税款征收关系一般包括税款的缴纳关系，税款退还、补缴、追征关系、减免关系，纳税担保关系和税务强制关系等。

（3）税务检查关系。这种关系是在税务检查的过程中形成的税收征收管理关系。税务检查一般包括对内和对外两大检查，即对内的税务监察和对外的纳税检查。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。将税务检查关系纳入税法调整，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。

(4) 税务稽查关系。此种关系是在税务稽查中形成的税收征收管理关系。在我国税收稽查与税收检查尽管存在密切的关系,但仍有区别,两者是一种交叉关系,而非包容关系。根据《关于进一步加强税收征管基础工作若干问题的意见》(国税发[2003]124号)的规定,税务检查是指税务部门的日常检查,具体包括税务机关清理漏管户、核查发票、催报催缴、评估问询,了解纳税人生产经营和财务状况等不涉及立案核查与系统审计的日常管理行为,是征管部门的基本工作职能和管理手段之一,其特点是针对性强,检查时间短,处理及时,一般不具备严格检查程序。而税务稽查则是针对重大税务违法案件的查处,由税务稽查部门完成。

二、税法的特征

与其他法律部门相比,税法具有以下明显的特征:

(一) 税法的调整对象具有特定性

法的调整对象是具有某一性质的社会关系,它是将各法律部门划分开来的基本因素,也是一个法律部门区别于其他法律部门的基本标志和依据。税法以税收关系为自己的调整对象,这一社会关系的特定性把税法和其他法律部门划分开来了。这是税法区别于其他部门法最主要的特征之一。

(二) 税法关系的内容具有特殊性

1. 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。

2. 权利义务不对等。税法是调整税收关系的法律

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,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并不对等。不过,对税法这一特征不能绝对化的理解,应辩证地看待。因为“这种不对等的状态从根本上、长远的观点来说又是对等的、平等的,那要经过一个由税收转化为财政的过程”。^①

(三) 税法的立法技术具有特殊性

1. 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,如民法与民事诉讼法、刑法与刑事诉讼法等。但也有一些法律部门,如票

^① 刘隆亨. 中国税法概论(第4版). 北京:北京大学出版社, 2003, 70