

Shuishou Falü Guanxi Jianlun

税收法律关系简论

董险峰 李春晓 乔喆沅 著

广东高等教育出版社

D912.2/9

2007

税收法律关系简论



董险峰 李春晓 乔喆沅 著

广东高等教育出版社

·广州·

0729010

图书在版编目 (CIP) 数据

税收法律关系简论/董险峰、李春晓、乔喆沅著. —广州: 广东高等教育出版社, 2007. 2

ISBN 978 - 7 - 5361 - 3436 - 2

I. 税… II. ①董… ②李… ③乔… III. 税收 - 法律关系 - 研究 IV. D912. 204

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 019492 号

广东高等教育出版社出版发行

(地址: 广州市天河区林和西横路 电话: 020 - 87553335)

湛江南华印务公司印刷

850 mm × 1 168 mm 1/32 7.625 印张 188 千字

2007 年 2 月第 1 版 2007 年 2 月第 1 次印刷

印数: 1 ~ 1 000 册

定价: 15.00 元

内容提要

税收作为国家宏观调控的重要手段，也是国家财政收入的主要来源。各税收主体之间形成的复杂的税收关系，在法治国家的背景下，也被纳入法律的轨道。近现代国家的税收实践和税收理论在探寻税收的合法性的过程中，也逐渐使税收关系与税收法律关系合二为一。本书以税收法律关系为切入点，从税收法治的视角来探讨税收理论中的相关问题，系统研究了税收法律关系的概念、性质、范围、要素及其产生、变更、终止和税收法律关系的救济等诸多问题。法律关系的重心是权利和义务，本书对于税收法律关系中征纳双方的权利和义务，尤其是对纳税人的权利进行了较为深入的探讨。另外，也对近来税收领域关注的税收服务问题从税收法律关系的角度进行了较为系统的研究。

序

税收本来是财政经济学领域的重要内容，但是在建设社会主义法治国家的大背景下，它又与法律产生了不可分割的联系。在社会生活的诸多关系都逐步纳入法律轨道的同时，税收关系，作为与每一个公民都息息相关的社会关系，也提出了税收法治的目标。税收法治是一个系统工程，本书仅选取了税收法律关系这样一个视角来研究。税收法治的实现离不开税收关系主体的法律意识的提高，而对于税收法律关系理论的研究则是税法意识的应有之义。

近年来，我一直关注着税收领域理论和实践的发展和进步。在我国的税收理论和实践向法治靠拢的过程中，我们取得了巨大的成就，但是实际生活中公民的税法意识甚至是有些税务执法人员的税法意识都有待提高和深化。

在研究和成文之初，本来计划 20 万字的篇幅，最终却只有这薄薄的小册子。有话则长，无话则短，不做没必要的无病呻吟是我写作中一直坚持的原则。长篇巨制当然有其系统和全面性，而这种短小精悍也不失为一种风格。学术自有学术的规范，这个小册子对于税收法律关系还是进行了较为系统的论述，探讨了税收法律关系的概念、本质和性质、要素、内容以及税收法律关系的救济等等。其中有繁和简，对于纳税人权利进行重点阐述也是税收关系法律化和税收法治的要求。在论述纳税人权利和义务之前，我们论述了税收法律的本质和性质，正是在这种论述的基础上，我们才明了了纳税人在税收法律关系的主体地位，自然也是纳税服务的对象。在对税收法律关系性质有着深刻认识的基础

上,我们也会认识到税务机关只是国家的代表,是代表国家来征收税款的国家机关,作为税收法律关系的主体,国家及其征税机关自然也是税法规范的对象。在公法之债的框架下,我们对于税收法律关系进行了全新的阐释,当前税收实践中强调的纳税服务也被纳入税收法律关系的框架之中,从而得到了很好的理论支持。

本书的另两位作者李春晓同学和乔喆沅同学,分别是北京大学的法律硕士专业研究生和香港大学法学院的本科生,有着很好的法律素养,且对于税法亦有着浓厚的兴趣,并进行过较为系统的研究,从而使本书更趋完善。本书是我们研究税收法律关系的初步成果,诸多理论和观点还有待于进一步研究和深化,有不当之处,敬请指正。

在此书的研究和成文过程中,我们参阅了大量的文献,在此一并致谢。

董险峰

2007 年元月于北大燕园

目 录

第一章 税收法律关系导论	(1)
第二章 税收法律关系的概念及其特征	(11)
一、税收法律关系的概念	(11)
(一) 国内文献中关于税收法律关系的定义	(11)
(二) 税收与税收法律关系	(12)
(三) 法律关系与税收法律关系	(16)
(四) 税收法律关系与法治	(17)
(五) 本书关于税收法律关系的定义	(18)
二、税收法律关系的特征	(20)
第三章 税收法律关系的性质及其本质属性	(25)
一、税收法律关系的性质	(25)
(一) 几种关于税收法律关系性质的学说	(26)
(二) 本书关于税收法律关系性质的理解	(32)
二、税收法律关系的本质属性——平等性	(37)
第四章 税收法律关系的范围	(42)
第五章 税收法律关系的要素	(47)
一、税收法律关系主体	(48)
(一) 抽象税收法律关系主体	(48)
(二) 具体税收法律关系主体	(50)
二、税收法律关系客体	(59)
三、税收法律关系的内容	(62)
(一) 概述	(62)
(二) 征纳义务的一般理论	(64)

(三) 纳税人的权利和义务	(70)
(四) 我国税法规定的征纳主体的权利和义务	(87)
四、税收服务问题探讨	(91)
(一) 税收服务概念的界定	(92)
(二) 税收服务的根据	(96)
(三) 税收服务的意义	(101)
(四) 税收服务的原则	(103)
(五) 税收服务的现状及问题	(104)
(六) 国外税收服务介绍	(105)
(七) 税收服务体系的完善	(106)
第六章 税收法律关系的产生、变更和终止	(113)
一、概述	(113)
二、税收法律关系的产生	(114)
(一) 纳税人	(115)
(二) 课税对象	(115)
(三) 税率	(116)
(四) 课税对象的归属	(119)
(五) 税收特别措施	(119)
三、税收法律关系的变更	(121)
四、税收法律关系的终止	(124)
(一) 交纳	(124)
(二) 免除	(127)
(三) 时效	(128)
(四) 抵消	(129)
(五) 混同	(130)
第七章 税收救济性法律关系	(132)
参考书目	(139)
附录	(141)

中华人民共和国税收征收管理法	(141)
中华人民共和国税收征收管理法实施细则	(162)
关于《中华人民共和国税收征管法》修订情况的介绍	(184)
中华人民共和国行政复议法	(197)
中华人民共和国行政诉讼法	(208)
中华人民共和国行政处罚法	(221)
后 记	(234)

第一章 税收法律关系导论

税收，作为国家宏观调控的重要手段在现代国家经济发展中扮演着日益重要的角色。税收，也是现代国家财政收入的主要来源。同时在现代法治国家，税收的合法性和合理性则是一个不可回避的问题。因为无论是在奴隶社会还是封建社会，国家在更大的程度上是统治阶级的强制性工具，而近代以来，随着人民主权和法治思想的深入人心，使税收关系发生了质的变化，即由原来肆意征税到后来的依法征税，即税收关系和税收法律关系的合二为一。

在当代社会中，越来越多的社会关系被纳入法律的轨道而成为法律关系，税收关系也不例外，税收法律关系也正是在税收法治化这一背景下产生和发展的。法律关系作为法学理论中一个基本的法律概念，与其他的法律概念，诸如法律规范、法律行为、法律责任和法律制裁等都有着或直接或间接的关联。“在一定意义上说，任何法律现象的存在都是为了处理某种法律关系：每一法律（规则）规范的目的是要为法律关系的存在创造形式条件；没有对法律关系的操作就不可能对法律问题作任何技术性分析；没有法律事实与法律关系的相互作用就不可能科学地理解任何法律决定。”^① 因此，认识和研究法律关系问题具有重要的理论意义，同样税收法律关系的深入研究也必将为税收和税法的进一步研究奠定良好的基础。正如日本著名税法学家金子宏教授所言，

① 张文显主编：《法理学》，109页，北京：高等教育出版社，1999。

“税法学可称为以对税收法律关系进行系统的理论研究为目的的法学学科”^①，笔者也认为对税收法律关系的研究甚至可以被认为是税法研究的逻辑起点之一。

对税收法律关系的探讨不能不研究税收法律关系的历史，这样才能追本溯源，理清税收法律关系发展的脉络，更深入地理解税收法律关系。税收是随着国家的出现而产生的，税收也是包括奴隶制和封建制国家在内的所有国家形态中财政收入的重要来源。奴隶制社会是第一个出现国家和开始征税的社会。奴隶主为了维护对奴隶的剥削和统治，直接依靠国家暴力参与占有和分配一定份额的社会产品。奴隶社会中奴隶被视为奴隶主的私人财产，自然其劳动成果也为奴隶主直接占有，这一时期的征税主要是针对平民的。对平民的征税体现出明显的强制性和无偿性，征税的权力与国家权力是一致的，有国家权力的存在就有税收的存在。奴隶社会的税收主要用于军事支出、祭祀支出以及王室享用和官俸支出，虽然也有如兴修水利、改良农田的公共支出，但所占比例很小，而且很大程度上国王的收支与国家的收支是合二为一的。封建制国家的税收主要表现为地主阶级凭借国家权力以及对土地的占有和超经济强制占有农民的必要产品和剩余产品，在后期转向货币形式。与奴隶制国家的税收相比，封建制国家皇室的收支与国家收支有了一定程度上的分离。地主阶级虽然也不时实行一些轻徭薄赋的政策，但并未改变其税收的剥削和维护统治需要的主导性职能。由此可见，无论是在奴隶社会还是封建社会，税收一直是单向的、强制性的、无偿的，其目的也主要是维护统治阶级的统治和政权的稳固。近代以前的税收关系有着强烈的行政色彩和强权痕迹，因此也就没有产生近现代意义上的税收关系，即税收法律关系的出现应该是近代资本主义经济发展和资

^① 刘剑文：《税法专题研究》，57页，北京：北京大学出版社，2002。

产阶级革命后的事情。税收法律关系是随着国家职能的进一步丰富和变迁而出现的，是随着近现代国家经济职能和社会公共管理职能的日益突出而产生并发展的。

从根本意义上来看，税收法律关系的存在还是与政府公权力的存在，与政府公权力的合法性的存在有着不可分割的关系。因为税收法律关系的产生，是以税收法律规范的存在为前提的，是现代国家税收法治的内在要求。税收法律关系，说到底还是纳税人与国家之间的一种关系，是规范国家和纳税人之间关系的法律规范，是在现实运行中产生的。现代法治国家要求法律不仅要规范公民的行为，同时也对政府的行为进行一定的限制，即对公权力的行使设置一定的条件。而政府又何以接受和遵从这种限制呢？现代行政法的研究表明，这是由政府合法性的内在要求所决定的。合法性对于政府而言是至关重要的东西，是政府的生命线，如果合法性消失了，那么政府也就失去了存在的根本。这也是古往今来，所有的政府都力求寻找其合法性的原因所在。古代社会的政府无不打着君权神授的幌子，宣扬自己作为统治者符合天意的，从而广大民众理所当然地应按照天意的安排接受被统治的地位，不能有任何怨言或者不满，否则就是违背天意。近代以来，各国政府又把坚持社会正义、实现社会公理、维护社会秩序作为其合法性的根据，从而要求民众接受并认可政府的存在。政府存在的合法性与否如此关键，而判断这一合法性的标准和尺度却是掌握在广大人民手中，这样政府要保持其统治地位的稳固和长久就必须从社会公众的利益出发，以维持社会公众利益作为维持其存在的前提，这种外在的强制就变成政府执行和承担社会公共职能的内在要求。同样，作为税收法律关系中的主体，政府在从事税收活动时也必须考虑到合法性对它的全部要求，依法征税，维护税收法律关系的正常运行正是其重要职责之一。由此，税收法律关系的存在以及维护税收法律关系正是政府追求其合法

性的必然要求。反过来，税收法律关系的正当存在，也为政府的征税行为以及对违反税收法律规范的行为进行制裁提供了依据。因此，深入研究税收法律关系的理论，理清税收法律关系各主体间的关系，对于建立国家、政府与纳税人之间新型法律关系具有重要的意义。

税收法律关系的产生和发展同样离不开社会民主的进步。民主的核心内容就是民众对政治的参与以及对政府活动的制约。在专制政体中，政府作为社会的统治者，它所受到的来自社会的制约是很小的，只要不影响到政权的稳固，它就可以为所欲为，而且民众对政治的参与很少，政府听不到，也无须倾听民众的心声，它就可以依照自己的意愿去从事一切活动，当然它是不可能自动为自己设置一个枷锁而按公众意愿从事税收活动的。而在民主条件下，政府的权力是公众赋予的，社会公众有权力选择自己信赖的政府。在税收领域，税收法律关系的存在则使政府和公民的行为都在法律的框架内进行，同时约束和规范二者的行为。因此税收法律关系的研究对于社会的民主化、对于政府征税行为的合法性以及公民纳税的必要性都具有重要的理论意义。

概念是研究某个问题的逻辑起点，因此本书也将从税收法律关系的概念入手来研究税收法律关系。通过对税收法律关系的概念进行探讨，我们可对税收法律关系的有关特征有深入的理解。概念的内涵和外延是一个问题的两个方面，对于税收法律关系而言，其外延我们可以称之为税收法律关系的范围或种类，这也是按照一定的标准对税收法律关系进行的划分。本书认为，在税收活动中，包含着三方主体，即国家、代表国家进行税务征收的税务机关以及纳税人，这样三方主体之间在不同层次上发生的关系即构成了税收法律关系的全部。首先本书要讨论的核心内容就是税务机关与纳税人之间在税收征收活动中发生的各种关系，即税收征纳法律关系；其次对于税收活动进行更深入的研究，我们会

发现税务机关不过是国家的代表机关，这就自然会发生国家和税务机关之间的法律关系以及国家与纳税人之间的一种关系，即税收宪法性法律关系。税收征纳法律关系和税收宪法性法律关系是同一法律关系在不同层次上的不同表现。税收宪法性法律关系是一个必须明确的问题，因为它涉及国家征税的合法性以及宪法意义上纳税人和国家的关系问题，涉及纳税人纳税的合法性和合理性，从而为国家征税和纳税人纳税提供强有力的理论支撑。征税权是一种国家权力，具有强烈的强制性色彩，因此权力的行使就有可能造成行使对象的权利的损害。因而作为税收法律关系中弱势一方的纳税主体的权利受到国家权力侵害的可能性就不可避免。因此我们必须平衡二者的权利义务体系，从而实现税收法律关系的相对平衡，这样就自然要求为纳税主体提供寻求救济的途径，所以税收救济性法律关系就成为税收法律关系体系中不可或缺的内容。在当今世界经济全球化，以及我国加入世界贸易组织的背景下，在各国经济紧密联系的前提下，税收权力的相互协调和平衡也是一个非常重要的问题，税收法律领域的国际协调自然会反映到税收法律关系中来，因此国际税收法律关系也应列入研究的范围。

税收法律关系的要素问题，即税收法律关系中的主体、客体和税收法律关系的内容，自然是研究税收法律关系不可回避的问题。尤其是税收法律关系的内容更是本书研究的重点，因为法律关系说到底还是一个权利义务关系，对于税收法律关系而言，在税收法律关系中各方主体享有的权利（力）及其承担的义务正是税收法律关系的核心问题，也是研究税收法律关系所有问题的关键所在。对税收法律关系主体的研究同样具有重要的理论意义和实践意义，因为税收法律关系的主体问题，涉及到底谁才是适格的主体，到底谁在税收法律关系中享有权利、承担义务，而且税收法律关系的主体并不同于民法上的主体范围，与行政法上的

主体也有区别，对主体进行研究才能明确哪些主体从事的活动才能纳入税收法律关系的范畴。税收法律关系的客体也是具有一定争议的问题。税收法律关系的客体在不同的税收法律关系中会有不同的表现形式，因此有必要区分不同性质的税收法律关系，而不能一概而论。我们不能笼统地谈物或者行为或者精神利益才是税收法律关系的客体。这在本书第五章中将进行一定的讨论。

谈及税收法律关系中的各方主体的权利和义务之前，我们首先要对税收法律关系的性质及其本质属性有正确的认识。因为不同的认识会导致权利义务设置中的不同理念。税收法律关系性质和税收关系的性质有着不可分割的关系，对税收关系的性质的不同认识必然导致不同性质的税收法律关系的建立。对税收法律关系性质进行探讨之前，理解税收的性质是必要的。税收法律关系性质的认识也决定了对其本质属性的理解。本书第三章对这两个问题进行了初步探讨，认为税收法律关系从根本上说是一种公法上的债务关系，它以公法为主导，兼具公法和私法的性质。其本质属性是税收法律关系主体地位的平等性。

法律规范是抽象的，而税收法律关系则是抽象的税收法律规范在现实生活中的具体状态，税收法律关系是具体的。每一税收法律关系的形成、变更和终止是其发展过程的全部，研究税收法律关系也就必然要研究其形成、变更、终止的情形以及引发这些情形的事实或原因。法律规范和法律事实是法律关系形成、变更和终止的两个最重要的条件。因此对于税收法律关系来说，税收法律规范的存在正是税收法律关系形成、变更和终止的法律依据，没有一定的税收法律规范就不可能有相应的税收法律关系。但法律规范的规定只是主体权利和义务关系的一般模式，并不就是法律关系本身，法律事实才是引起法律关系产生、变更和终止的客观条件，由此税收法律事实就成为税收法律关系形成、变更和终止的必要条件。本书第六章将对税收法律关系的产生、变

更、终止等诸问题进行一定的探讨。

前文述及税收法律关系的范围时，我们谈到了税收救济性法律关系。征税权作为一种传统的权力，更倾向于行政权的性质，或者说征税权就是一种行政权力，行政权力的膨胀是包括发达资本主义国家在内的当今社会中的普遍现象。行政权力的扩展与社会对效率的要求有关，而公平同样是社会正义的应有之义，税收法律关系中的公平就不仅指向所有的纳税主体，也要指向国家和纳税主体以及征税机关和纳税主体之间的权利义务平衡。行政权力的存在就为权力的滥用提供了空间和可能，也让权力对象的权利遭受不法损害成为可能，税收救济性法律关系正是弥补这种不平衡而出现的，它为税收法律关系中弱势一方主体保护自己的合法权利不受侵犯提供了最后的法律屏障。

总之，税收法律关系的研究无论在理论意义还是在实践意义上都具有重要的价值。尽管税收法律关系在通常意义上往往是指征税主体和纳税主体之间的法律关系，尽管税收征纳法律关系可以被认为是税收法律关系的核心问题，但是对税收法律关系的理解，我们不能仅仅作最狭义的理解，即不能仅仅将税收法律关系理解为税收征纳法律关系，而应该从更大的范围来理解，即税收法律关系应当包括税收宪法性法律关系、税收征纳法律关系、税收救济性法律关系以及国际税收法律关系。只有从广义上来理解税收法律关系，我们才能够在宏观上、从总体上对其有深刻的理解，也才能够使狭义的税收法律关系有更有力的理论支持。

权利和义务被很多学者认为是法律研究的特有范式，这一观点的正确与否暂且不谈，但至少在法律关系这一领域中，权利和义务的确是研究的核心内容，因此对税收法律关系的研究，我们须须围绕着权利和义务这一核心来进行。在税收法律关系中，各主体的权利和义务有着不同于民法和行政法上的特征和内容，税收法律关系中的“权利”和“义务”也正是本书要重点研究的

内容。

本章附录：

说明：税收法律关系作为税收关系的法律表现形式在税收实务中也具有十分重要的现实意义。本章对于税收法律关系进行了系统的梳理，也是本书内容的总括和立论基点。研究税收法律关系，将税收法律关系的理解推向深入，对于提高纳税人的纳税意识，对于增强征税机关的依法征税意识，从而对于税收的征收和管理都具有重大的现实意义。在此基础上，良好的税收秩序的建立和维持也是税收法治的应有之义。实际上在我国的税收征收管理的实践中出现的诸多不合法的现象都或多或少与纳税人的税法意识淡薄，征税机关依法征税的理念不强有关，而这两方面的问题在根本上是因为税收法律关系没有更好地理清。以下举一个税务实践中的案例，从中不难看出在税收活动中税法意识对于征纳双方的重要性，也说明了税收法律关系的明确和明晰的重要意义所在。^①

商业公司不按规定申报抵扣税额集体偷税案^②

M市某公司属国有商业企业，注册资金1 050万元，法人代表徐某，主要经营钢材、原木、汽车等物资，1997年8月，该市国税局统一部署对长期负申报的商业企业进行专项检查，直属分局稽查科向该公司下达了进行税务检查的通知，对该企业自

① 近年来大大小小的涉税案件，几乎无一不与征纳双方税法意识淡薄有关。有关案例可以参见：国家税务总局稽查局编：《税务违法案例精选》，北京：中国税务出版社，1999；孙书润，谢忱，彭诵：《税务争论案件与法理评析》，北京：中国税务出版社，1999。

② 国家税务总局稽查局编：《税务违法案例精选》，北京：中国税务出版社，1999。