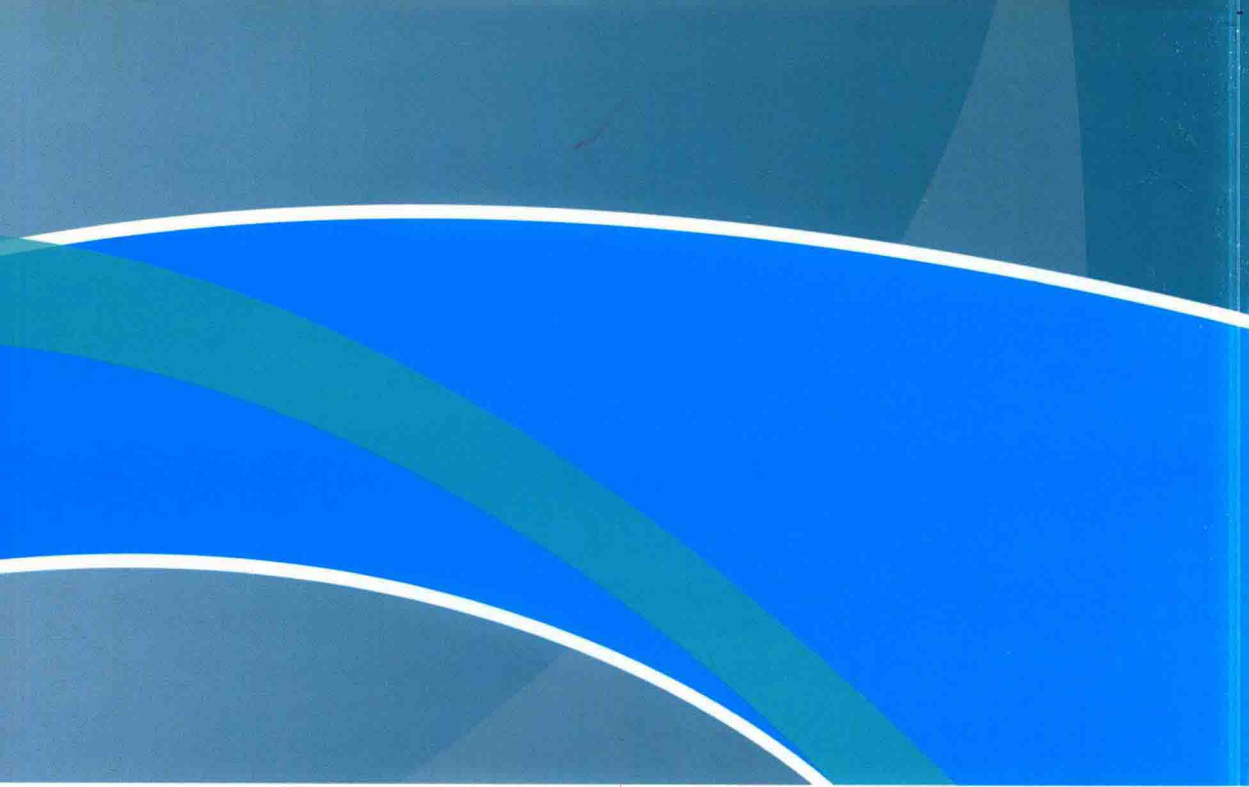




纳税人诉讼公法之债下的 公权力与私权利

祁志钢 著



中央广播电视大学出版社

纳税人诉讼公法之 债下的公权力与私权利

祁志钢 著

中央广播电视大学出版社·北京

图书在版编目(CIP)数据

纳税人诉讼公法之债下的公权力与私权利 / 祁志钢
著. —北京: 中央广播电视大学出版社, 2016. 8
ISBN 978 - 7 - 304 - 07940 - 6

I. ①纳… II. ①祁… III. ①纳税人—权力—研究—
中国 IV. ①D925. 01

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 174729 号

版权所有,翻印必究。

纳税人诉讼公法之债下的公权力与私权利

NASHUIREN SUSONG GONGFAZHIZHAI XIA DE GONGQUANLI YU SIQUANLI

祁志钢 著

出版·发行: 中央广播电视大学出版社

电话: 营销中心 010 - 66490011

总编室 010 - 68182524

网址: <http://www.crtvup.com.cn>

地址: 北京市海淀区西四环中路 45 号

邮编: 100039

经销: 新华书店北京发行所

策划编辑: 孙 勃

责任编辑: 许 进

责任校对: 张 娜

责任印制: 赵连生

印刷: 北京七彩京通数码快印有限公司

印数: 0001 ~ 550

版本: 2016 年 8 月第 1 版

2016 年 8 月第 1 次印刷

开本: 787mm × 1092mm 1/16

印张: 10.5 字数: 218 千字

书号: ISBN 978 - 7 - 304 - 07940 - 6

定价: 34.00 元

(如有缺页或倒装, 本社负责退换)

序 言

法治之昌明，奠基于私法发达自是无疑，但更有赖于公法兴盛亦属应当。

完善和实施宪法的心态因素先于理性认识因素。

债，特定当事人间得请求一定给付的法律关系，虽属私法范畴之重要内容但也并非独为私法所专有。法律领域存在公私法可共同适用的一般法理，私法中债的概念即属于此，只是由于私法发展较早且债法体系完备而被认为私法所独有。债之性质，并非单纯具有私法上性质，而是于税收法律关系和私法法律关系上具有共通属性，即如篇头所述同属特定当事人间得请求一定给付的法律关系。税法系属公法，所以债之特性与内容同样适用于公法，公法中的债同样应秉承债之当事方平等且权利义务平衡等基本理念，公法之债的概念及体系亦因而构建；纳税人诉讼的理论基础即基于公法之债理念而构建形成。纳税人诉讼在国外已实行多年，有效地提高了公共资金使用效率，增强了公民的纳税意识和社会责任感，对社会法治环境的优化甚有贡献。

然而由于历史等原因，我国长期受国家分配的税收理论的影响，在税收征纳方面片面强调税收的强制性与无偿性，对纳税义务人的权利认识不足、保护不力；同时在公共资金使用上，低下的使用效率和巨大的浪费、贪污不仅降低了我国的国际竞争力而且严重挫伤公民的纳税积极性和社会民主意识，使我国的社会法治环境在一定程度上受到阻碍。税收理论的误导，直接影响了政府在征税过程中对纳税人权利应有的尊重和用税过程中对公共资金使用应有的谨慎。

鉴于我国当前公共资金的使用状况和税收法律关系中的不和谐因素，有必要在介绍、评析纳税人诉讼制度的基础上，重新检讨传统税收理论，并期以公法之债的合理因素重新构建我国税收法律关系及相关制度建设。

主流的分析依旧遵循我们多年来习以为常的表达模式，即援引西方的历史经验，为中国当前的问题解决指出方向。这种表达方式暗含的逻辑是：公共财政的不当行为与特定的发展阶段相关联，中国落后西方发达国家数十年，今天我们面临的问题即是西方过去的问题，只要我们循着西方的道路前进，我们的问题就会解决。但实际上，任何单一制度可以识别并且移植，但是制度赖以存在和有效的众多因素却是难以识别且无法移植的。

《2013年人类发展报告》把公民纳入公共事务、增强其参与性本身意义重大，同

时有助于提高政策制定水平及实施效果，也有利于降低未来发生社会动荡的概率。如果无法建立一个敢于承担责任、及时应对问题的政府，则可能会引发人民不满和国家内乱。在2014年政府工作报告中，规范、公开预算制度，公开“三公”经费，打造阳光财政，被列为政府重点工作之一。在党和政府与社会的认真与关切的监督中，对不当财政支出的容忍程度越发降低。所有人都欣喜地感受到并热切地期盼这种对公共财政支出严格要求和严厉处罚的精神与行动能够持久并深入，能够制度化并法治化。在当前，监督与处罚，仍然处于运动型的政治行为逻辑，其短期内的效果虽毋庸置疑，但其效力的周期递减规律难以避免。在高效的行政监督处理基础之上，如能开放纳税人诉讼，有条件的允许基于纳税人身份的原告对国家机关或其公务人员的违法财政支出提起公益诉讼，制止或者填补违法支出，则“让群众看明白、能监督”就不再只是启动行政举报此一种模式，而是进入到更具示范意义和制度保障的司法最终解决模式。预算公开日渐规范，司法改革进入第三轮，加大对公共财政的监督渐成共识，财税改革渐次深入，十几年来学者们不断探讨的纳税人诉讼制度的基本条件渐趋于形成。对该话题的讨论也渐由价值理论的论述转向具体制度设计的讨论。实现法治，人心所向，不惜微力，殷殷切切。

一、研究现状

早在 19 世纪初,纳税人诉讼以司法实践出现在世人面前。美国是该制度的成熟与兴盛发达之地。司法界与学界对此持有的观点和展开的讨论,如同该制度在美国的兴起和发展过程一样,虽热烈繁荣但也曲折反复。在美国纳税人诉讼制度的相关文献中,因其判例法传统,美国对于此制度的理论研究大部分是以对案例判决书的分析来研讨相关的制度。其中 *Taxpayers' Suits: A Survey and Summary* 是在可见范围内较早、较为全面和具体详细地介绍纳税人诉讼发展情况的论文。

另外, *Taxpayers in Court: a Systematic Study of a (Misunderstood) Standing Doctrine* 一文对 1915 年以来联邦法院对于纳税人诉讼案件的重点判决进行深入分析。在美国理论文献和判决书中,最为关注的是纳税人诉讼的原告资格问题,几乎成为每个案件论述重点内容。

日本住民诉讼制度一直是国内学者追踪和关注的热点。国人对纳税人诉讼的最初认识即来自于对日本相关研究文献的翻译与介绍。日本学者田中英夫、竹内昭夫的著作《私人在法实现中的作用》,是国内纳税人诉讼研究领域学者最为熟悉的文献。由于法律文化和语言文字的接近,日本的住民诉讼制度及其学者的研究论述格外受到国内学者的关注。

国内学者对于纳税人诉讼制度的研究,基本始于 21 世纪初。其中第一篇关于纳税人诉讼的文章是 2001 年 4 月梁慧星发表在《人民法院报》的《开放纳税人诉讼 以私权制衡公权》。但是,这篇文章只是对于美国纳税人诉讼和日本的住民诉讼简单介绍,其重点阐述的是以私权制约公权的重要性,译文认为“允许市民以纳税人身份提起诉讼就可以将政府的行政行为纳入司法审查的范围,是解决国家重大问题的一个渠道。”真正具有相当学术意义的是 2002 年张献勇先生发表在《中国法学》上的《浅谈设立纳税人诉讼制度》。此后,相关纳税人诉讼的论文开始逐渐增多。

但是到目前为止,尚没有以纳税人诉讼为主题的相关著作出现,只是个别在公益诉讼制度的研究中,有部分章节涉及纳税人诉讼制度的介绍,有代表性的,如刘善春

的《行政诉讼原理及名案解析》^①，颜运秋《公益诉讼法律制度研究》^②。2006年是中国纳税人诉讼制度研究的一个重要年份，这一年出现了我国极具代表性的所谓“纳税人诉讼第一案——蒋时林告当地财政局非法购车案”。自该案经媒体曝光后，相关的学术成果逐渐增多，研究深度向纵深发展。

目前学界对于纳税人诉讼制度的研究，存在的问题主要有：①理论深度不够，对财政支出的监督，目前主要以财税法学视角为主；从行政法角度来探讨财政支出监督尚不充足，需要宪法、行政法提供更为深入的理论分析和基础。②综观当前文献，在纳税人诉讼的可行性问题上总感论证不足。或者将必要性论述替代可行性论证，或者可行性论证欠缺与现实因素的充分联系。③对具体制度尚且欠缺充分设想和设计。虽然近年来相关内容渐有增多，但总体上均较为笼统，多数均为对国外相关制度简单移植，严重缺乏与现行制度的紧密联系。④对于国外纳税人诉讼制度的介绍往往陷入案例细节，忽视制度发展进化的时代背景和基本规律。

二、研究过程

笔者在研习行政法的过程中，对纳税人诉讼制度早有涉猎。2004年，笔者的硕士学位论文即以“纳税人诉讼公法之债下的公权力与私权利”为题。当时，经过指导教师的悉心指点和笔者近一年的认真写作，最终获得了当年的优秀硕士毕业论文。在论文答辩会上，校外专家给予较高评价的同时，也提出中肯的意见和建议，并希望笔者能够保持兴趣，且继续坚持研究。教诲之辞犹响在耳，鼓舞之情历历在目。笔者在参加工作并从事行政法教学的10年间，对宪法和行政法理论知识的理解得到了一定程度的提升，对中国社会政治与经济的现状有了更加深切的体会。10年间，对公法之债理论的热情与追寻时常萦绕在心；中国法治进程，特别是税收法治的积累与变化更是不断触动我对曾经观点的反思。10年间，闲散阅读和光阴虚度似乎总多于专注和及时的研究。在行政法教学和研习过程中，对行政公益诉讼的关注，使我逐渐理清了思路，再次确定了主题，制定了写作提纲，开始了日常工作之余的艰难写作。2013年至今，经历断断续续修改和补充，直至出版。

三、研究目的

本书的研究目标，主要是论证公法之债理论背景下现代税收法律关系理念及其所蕴含的平等、诚信、义务与责任等理念的合理性，并探讨这些理念在纳税人诉讼制度中的具体体现。通过对法律关系理论发展的梳理，引导出现代税收法律关系所应具有纳税人权利体系；通过公法之债的理论和内容，揭示公权力与私权利的实际关系，并

① 刘善春：《行政诉讼原理及名案解析》，北京，中国法制出版社，2001年，第1版。

② 颜运秋：《公益诉讼法律制度研究》，北京，法律出版社，2008年，第1版。

从中获得对公权力的制约途径的启示；通过介绍和分析纳税人诉讼，阐明我国建立纳税人诉讼的必要性和可能性；通过对纳税人诉讼具体原则和制度的设计与构想，论述公法之债理念在纳税人诉讼中的具体展开，而这些理念与制度如何与中国现行的政治与经济现状相适应，则是本书拟解决的关键难题。

四、研究思路

债，不为私法所独有，在公法领域中也同样存在主体间得为特定请求的关系。债在私法中所体现出的平等、协商理念对公法的浸入，有利于对国家权力进行平等视角下的重新审视，有利于对传统国家权力进行约束，有利于使公法部门考虑并尊重私人主体的独立人格与合法经济利益，使公法适应市场经济的需要而调整曾经的以强制性、单方性为特征惯性思维。这种思路的限定，主要基于以下三点考虑。

第一，法不仅仅是国家颁布，并以国家强制力保证执行的统治工具。法必须获得当时社会普遍接受的伦理道德的支撑，如此才是“良法”，才有可能在良好的执行中达到“善治”。对纳税人诉讼制度进行就不能仅仅依据“因为其他国家有，并且我们需要，所以我们也要有，而且可以这样做”的简单思路进行论述和设计，而必须从伦理角度探讨该制度的正当性。仅有纯粹的推理和分析是不充分的，因为它只能告诉我们如何前进，而不能告诉我们将走向何处。不只是纳税人诉讼，包括行政法本身也需要有价值 and 理性的引领，而价值和理性的引领只能从政治伦理和社会伦理中寻求来源。

第二，债自其酝酿、诞生和发展之中就蕴含着一系列伦理关系，对债的理解就是对其内涵伦理关系的认同。“内在的道德精神要求以法律的形式体现自身，而外在的法律义务则希求获得一种可靠的道德根据，这就是它们自身发展的逻辑”^①。

第三，债在私法中理论成果丰硕，实践效果明显，其所体现出来的平等、协商理念，在近现代世界经济和人际关系中发挥了巨大的作用。对于这些既有的规则、制度和精神，行政法和税法完全可以在结合现实制度的背景下吸收和借鉴，并发展出符合时代需要的行政法和税法理论与实践。

任何科研，尤其是社会科学研究一定是在研究者本人的客观能力和主观取向的双重制约下开展的。因此，本书的观点选择、材料取舍和结论等，都体现了本人双重制约的存在。

五、研究方法

本书主要采取跨学科的综合分析方法、比较方法、理论与实践相结合的应用分析方法。在综合分析方法上，既有行政法学、民法学和法理学的法学综合方法，也借用

^① 何怀宏：《契约伦理与社会正义——罗尔斯正义论中的历史与理性》，北京，中国人民大学出版社，1993年，第27页。

社会学、政治学、哲学、经济学等学科的方法；在比较方法上，既有中外横向的比较，也有政治经济历史文化的纵向比较；在应用分析方法上注意理论与实践相结合，使理论的分析能够更加贴近中国当下的实际。只有在真实的历史背景和具体的历史条件下研究问题，才能真正了解其发生和发展的原因，才能明晰事物的来龙去脉，重建过去才不会迷失未来的方向。因而历史分析法也是本书采用的研究方法之一，主要体现在对纳税人诉讼制度的历史发展脉络的考察上。

对纳税人诉讼制度的研究，是一个涉及政治学、经济学、法学（包括宪法、行政法、财政法、税法）等多领域的复杂问题，在本书中笔者试图在立足行政法学的基础上，汲取宪法学基础理论的精华并尝试吸收政治学、经济学和财政学等学科的一些研究成果，对公法之债理论和纳税人诉讼问题进行尽可能系统的研究。囿于本人学识和能力，这种综合研究方法的运用常常显得力不从心。但是学术进步的可贵之处在于探索和创新，更在于探索之中的错误可以为他人的研究提供批判的标靶。对于这个题目，自不敢期待有什么贡献，至多只能算作笔者的一点儿尝试和努力，至少希望能用笔者的错误而引出更多的真理。

六、结构安排

本书旨在讨论以纳税人诉讼为制度代表的公法之债下的公权力与私权利之间的关系，除序言和导言部分外，全书共分八章：

第一章为基础关系论，通过阐释法律关系到行政法律关系的演进以及行政法律关系的契约化发展，重点说明大税收理念下国家与纳税人的基本关系，展示纳税人应该具有的法律地位和基本权利构成。

第二章为理论基础论，通过推演公法之债理论，细述公法之债的基本制度结构和各项构成要件。通过公法之债的基本原理和税收债务理论，在纳税人权利体系基础上将对公权力的制约置于保护私权利的首要位置，并说明公权力与私权利的应然关系。

第三章为概念概述论，重点梳理国外、国内关于纳税人诉讼的学理解释和基本特征，并为后面章节对于纳税人诉讼制度的深入探讨和制度设计，做出必要的概念解释和准备。

第四章为必要需求论，现实存在是发现和解决问题的基础，基于我国公共财政支出的现状和未来法治建设的要求，以及我国民主建设，反腐败、加强廉政建设的需要，我国同样需要建立相应的纳税人权利保障制度体系，尤其是公共财政支出领域的监督制度。

第五章为可行条件论，洛阳花好，还需为我所有。以纳税人诉讼为核心的纳税人权利保障和公共财政支出监督制度，只有在与我国当前现实状况和现有法律基本制度相适应的情况下才能发挥应有作用。因此，通过寻求法律依据、分税制基础、纳税人意识启蒙与觉醒三方面现实条件，为纳税人诉讼制度寻求和铺垫可行性的现实条件和

基础。

第六章为域外借鉴论，他山之石，可以攻玉。在比较的基础上寻求差异与共同点，是思考和解决各种问题最为有效的方法之一。本章选取纳税人诉讼制度较为成熟且特色明显的美国、日本做以重点介绍，并避免对个别“重要”案例的纠结，转而关注宏观的发展与演进脉络，发掘其中具有共性的历史和社会经济等影响因素。

第七章为原则制度论，在理论前提分析和域外例证的基础上，重点结合现有中国政治状况和法治进程特点等因素，对我国纳税人诉讼制度的基本原则、受案范围、前置程序、法院管辖等基本制度要素予以比较、分析和论证，为未来制度设计提供尽可能多的影响因素背景分析和合理可选方案。

第八章为制度设计论，在第七章基础上，针对纳税人诉讼的原告、被告、举证责任和诉讼费用与奖励制度进行深入比较、分析和论证，为未来制度设计提供尽可能多的影响因素背景分析和合理可选方案。

七、创新之处

本书与其说是行政法学理论研究的成果，不如说是对当年文章的反思和总结，不如说是对师尊长者曾经鼓励和期盼的一个交代。多年散漫的个人研习和积累，终于有所表现。如果说需要给自己加上一些创新帽子的话，那么本书所探讨的问题和所主张的观点在一定程度上是具有创新性甚至独创性的。因为，虽将公法之债理论与税收债务理论联系并不新鲜，但是对公法之债进行较为全面的梳理和论述则尚属较为新颖的领域；关于私权利对公权力的制约无法直接实现，必须借助与行政权力具有对等性的另一权力的观点和论述，避免了不切实际的拔高和幻想，也算有所创见；在对纳税人诉讼各项具体制度的设计中，本书不仅提出了多种制度模式的参考，并格外关注了新制度与国情和现行制度的衔接问题，在现有文章文献中或可忝列创新之处。不论是否属于创新，创新之处可否成立，全有赖于读者同行的评说。希望这些不成熟的观点和论述能对读者同行有所启迪，引出更多相关性的论述和学术主张。同时，更加期待国家层面的实践探索。

目 录

第一章 纳税人与纳税人权利体系	1
第一节 税收法律关系	1
一、法律关系与行政法律关系	1
二、税收法律关系与税收征纳法律关系	3
三、契约理念在税收法律关系中的引入	5
第二节 纳税人法律地位	7
一、个体纳税人	7
二、群体纳税人	8
第三节 纳税人权利体系	9
一、征纳环节的个体纳税人权利	10
二、监督环节的群体纳税人权利	12
第二章 公法之债下的公权力与私权利	14
第一节 公法之债	14
一、公法之债概论	14
二、公法契约	15
三、公法之无因管理	17
四、公法之不当得利	20
五、税收债务	23
第二节 公法之债视角下的公权力与私权利	27
一、重申公法之债的视角	27
二、法治目标下的公权力与私权利	28
第三章 关于纳税人诉讼	30
第一节 纳税人诉讼的定义	30
一、国外定义	30
二、国内定义	31
三、税务行政诉讼与纳税人诉讼的区别	33
第二节 纳税人诉讼的特征	36

一、纳税人诉讼是纳税人对用税人（政府）的违法用税行为提起的诉讼	36
二、纳税人诉讼是—定公共产品受益范围内的纳税人对提供该公共产品的用税人提起的诉讼	37
三、纳税人诉讼是以司法权审查行政机关的财政资金使用权	37
四、纳税人诉讼目的具有公益性	38
五、主体资格的特殊且不确定	38
第三节 纳税人诉讼的性质	38
一、行政公益诉讼	39
二、纳税人诉讼是典型且特殊的行政公益诉讼	40
第四章 中国开放纳税人诉讼制度的必要性	42
第一节 我国公共财政支出的现状需要建立有效的监督机制	42
一、公共财政资金支出的主要问题	43
二、财政支出领域的监督	44
第二节 我国法治建设需要财政税收法治有所突破	47
一、法治的内涵首先是约束公权力	47
二、继续推进税收法定原则	48
三、培养和构建纳税人权利意识	49
四、关于流动人口城市居民权利的认定	49
第三节 加速我国民主建设，反腐败、加强廉政建设的需要	50
一、加速民主建设，培育民众自治	50
二、加强廉政和反腐败建设的需要	51
第四节 推动政府职能转变，完善问责机制	53
一、纳税人诉讼有助于推动政府职能转变	53
二、纳税人诉讼有助于推动完善问责机制	54
第五章 中国开放纳税人诉讼制度的可行性	57
第一节 纳税人诉讼的法律依据	57
一、法治原则依据	57
二、宪法依据	58
三、法理依据	60
第二节 分税制是实行纳税人诉讼的有利条件	62
一、关于分税制	62
二、分税制是实行纳税人诉讼的有利前提条件	63
第三节 我国纳税人意识的启蒙与觉醒	64
一、纳税人意识的启蒙	65

二、纳税人意识的初步觉醒	66
第六章 纳税人诉讼制度的域外考察、变迁及其启示	72
第一节 美国纳税人诉讼制度	73
一、美国纳税人诉讼制度的形成与发展历程	73
二、美国纳税人诉讼制度的现状	79
第二节 日本纳税人诉讼制度	80
一、日本纳税人诉讼制度的起源与发展	80
二、日本住民诉讼制度的现状	82
第三节 欧洲部分国家的纳税人诉讼制度	84
一、英国	84
二、法国	86
三、德国	87
第四节 纳税人诉讼制度得以建立的社会背景	88
一、纳税人诉讼制度形成的一般条件	88
二、建立纳税人诉讼制度国家的特殊条件	89
第七章 建立纳税人诉讼制度所涉及的基本原则和具体制度（一）	91
第一节 我国纳税人诉讼的基本原则	91
一、公共利益优先保护原则	91
二、停止执行原则	92
三、行政处理前置原则	93
四、直接利害关系否定原则	93
五、对胜诉原告奖励原则	94
第二节 纳税人诉讼的受案范围	94
一、关于受案范围的已有论述及其评价	95
二、我国纳税人诉讼受案范围	97
第三节 纳税人诉讼的前置程序	100
一、前置程序的基本模式	101
二、前置程序的作用	102
三、前置程序的影响因素与必要性分析	104
四、我国纳税人诉讼的前置程序	107
第四节 纳税人诉讼的管辖	111
一、关于纳税人诉讼法院管辖问题的现状与分析	112
二、关于我国纳税人诉讼的管辖	113
第八章 建立纳税人诉讼制度所涉及的基本原则和具体制度（二）	116
第一节 纳税人诉讼的原告	116

一、两种模式的衡量与辨析	116
二、原告的外延范围	119
三、原告的数量范围	121
第二节 纳税人诉讼的被告	122
一、域外借鉴	123
二、被告的外延范围	123
第三节 纳税人诉讼的举证责任	130
一、关于举证责任的表述及其评价	131
二、我国纳税人诉讼举证责任	135
第四节 纳税人诉讼的诉讼费用与奖励制度	138
一、诉讼费用	138
二、律师费用	140
三、奖励机制	142
参考文献	146

第一章 纳税人与纳税人权利体系

纳税人的权利状况实际上就是国家和公民关系在税制中的浓缩反映。权利总是归属于法律关系之主体,因而,能否成为法律关系的主体以及成为何种地位的主体,将直接关系到主体是否享有权利和享有怎样的权利。法律关系主体地位的状况决定了主体享有权利的内容;同时法律关系主体权利的实际内容,又决定了主体的实际法律地位和现实地位。如何看待纳税人在整个税收法律制度以及税收法律关系中的地位,不仅有助于我们澄清对纳税人及其权利体系等有关问题的认识,纠正不适当的观点,更重要的是对于重新调整税收法律关系,构建合理的纳税人权利体系,维护纳税人的合法权利,促进我国税收法治建设都将起到重大的作用。

第一节 税收法律关系

依附法律关系这一法学基本范畴,行政法和税法作为部门法将其运用其中,形成了具有特定内容和意义且为该部门法所特有的基本概念,即行政法律关系和税收法律关系。税收是行政征收的一种,税收法律关系则当然系属行政法律关系之一。体系是在一个理念下的统一。对税收法律关系本身的描述和重构,应该在重述上位概念及其演变过程中,并在更加广阔的视野下予以阐述。

一、法律关系与行政法律关系

(一) 法律关系

法律关系所包含的理念发端于罗马法中债的观念,是对私法之债理论的抽象概括与集成。法律关系作为词语使用,目前可见的最早使用者是德国的费希特^①;但作为法学专门概念而得以普遍运用,则公认的始于著名德国法学家萨维尼于1839年的理论论述。萨维尼认为:“从现在所取得的立场观察,对于我们而言,任何一项法律关系都是

^① [德] 费希特:《自然法权基础》(1796年),谢地坤、程志民译,第42页,北京,商务印书馆,2004年。

通过法律规则界定的人与人之间的关系。”^①此后，大陆法系和英美法系学者均对这一概念进行了专门研究^②，使法律关系成为法学基本概念得以广泛使用。

自清末变法至新中国成立以前，我国法学界关于法律关系的理论主要来自德国和日本；新中国成立后，我国法学界全面接受苏联理论和实践影响，法律关系理论自不例外。依据苏联法学家关于法律关系较为权威的定义，“法律关系是根据法律产生的、具有主体法律权利和义务的、由国家强制力所支持（保证）的人与人之间个体化的社会联系。”^③以此为模本，国内各种定义表述虽然在文字、语序上略有差异，但基本含义大体一致，主要体现为三个要点：一是将法律关系定义的落脚置于“社会关系”之上，认为法律关系是社会关系的一种；二是强调权利义务关系是法律关系的具体内容，并以此成为法律关系不同于其他社会关系的核心表现形式；三是主张法律关系源于法律规范的调整，没有法律规范就没有法律关系。^④

不同法律关系是法律对不同类型的社会关系进行规范或调整的结果，各种法律关系在内容、形式、设定及运行方式上均有各自的特点。

（二）行政法律关系

“法理学要从最一般的意义上概括法律关系的内容，各部门法学则应基于本学科的特殊性，从本学科的具体情况出发概括法律关系的内容。所以，当法理学从社会权利层面概括作为整体的法的内容时，各部门法学也应该根据本学科的具体情况概括有关部门法的法律关系的内容。例如，民法学可以从权利—权利关系入手概括民事法律关系的内容，行政法学可以从权利—权力和权力—权利关系入手概括行政法律关系的内容。”^⑤传统行政法律关系沿袭了法理学关于法律关系的理论，并认为行政法律关系与平等权利型的民事法律关系不同，属于典型的隶属型法律关系。并以此将行政法律关

① [德] 萨维尼：《当代罗马法体系》，第1卷（Savigny, System des heutigen römischen Rechts, Bd. I, Berlin, 1840.），第333页。相关部分的中文翻译请参见[德] 萨维尼：《萨维尼论法律关系》，田士永译，转引自郑永流主编：《法哲学与法社会学论丛》（七），第3页，北京，中国政法大学出版社，2005年。

② 张文显主编：《法理学》，第131页，北京，高等教育出版社，2003年。

③ [苏联] 阿列克谢耶夫：《法的一般理论》（下册），黄良平、丁文琪译，第449页，北京，法律出版社，1991年。

④ “法律关系是由法律规范所确认和调整的人与人之间的权利和义务关系。”（《中国大百科全书·法学卷》，第99页，北京，中国大百科全书出版社，1984年。）“法律关系是法律在调整人们行为的过程中形成的权利、义务关系。”（张文显主编：《法理学》，第158页，北京，法律出版社，1997年；第182页，北京，法律出版社，2007年。）“法律关系是经法律规范调整的一定社会关系的特殊形式，是国家意志的具体表现，它具有法律上的权利与义务关系的特征。”（卢云主编：《法学基础理论》，第310页，北京，中国政法大学出版社，1994年。）“法律关系是指法律规范调整一定主体的行为而形成的权利和义务关系，它是人们相互之间结成的各种社会关系中的一类。”（王果纯：《现代法理学——历史与理论》，第200页，长沙，湖南出版社，1995年。）“法律关系即法律在调整社会成员行为过程中形成的由国家强制力予以保障的法律上的权利和义务关系。”（孙笑侠主编：《法理学》，第99页，北京，中国政法大学出版社，1996年。）“法律关系是法律规范调整人们行为形成的，以权利和义务为内容的特殊的社会关系。”（卓泽渊主编：《法理学》，第141页，北京，法律出版社，1998年；卓泽渊主编：《法学导论》，第59页，北京，法律出版社，2003年。）

⑤ 童之伟：《法律关系的内容重估和概念重整》载《中国法学》，1999年，第6期，第24页。

系的基本特征描述为是行政主体居于主导地位，与行政相对人是管理与被管理、支配与被支配的关系。在以权力为主导的行政关系中，在以秩序行政、警察国行政的理念下，此种类型行政法律关系理论不仅适当而且必要。

当法治文明步伐在世界范围扩展时，与服务行政、福利行政、法治行政、参与行政的实践和要求相适应，相当多的国家对行政法律关系越来越多的开始平权型的构建，越来越多的将契约精神所包含的基本因素引入行政法律关系中。

二、税收法律关系与税收征纳法律关系

（一）税收（征纳）法律关系

在较为早期的税法理论中，基于对法学学科中法律关系的较为一致的理解和对税收现象中共有特征的把握，以及概念表述中对语言简洁的要求，使得在对税收法律关系的表述上，学者们虽措辞造句各有差异，但其中包含的核心要素则不外以下四项：

（1）税收法律关系是由税法调整，或是符合税法规范的。该要素不仅是重复了一般法律关系所要求的法律调整要素，更可以理解为是对税收法定主义的强调，即“有税必须有法”，“未经立法不得征税”。（2）税收法律关系是在国家（或国家税收机关）税收活动中在各方当事人之间形成的。该要素是对法律关系主体要素的税法特征体现。（3）税收法律关系是具有权利义务内容的。（4）税收法律关系是一种社会关系。因此，税收法律关系一般表述为：税收法律关系是由税法确认和调整的，在国家税收活动中各方当事人之间形成的，具有权利义务内容的社会关系。^①

这里的税收法律关系，更确切地说是税收征纳法律关系，其关注点是在于税款的征纳环节所形成的特殊的行政法律关系。当下的《中华人民共和国税收征管法》（文中简称《税收征管法》）、有限的税收实体法、大量的税收暂行条例等都是这类税收征纳法律关系的法律渊源。现有的行政复议和行政诉讼也均以此为受案范围所限。

这种单向度的税收行政法律关系，虽然突出地显示了税收的法定性、无偿性和强制性，但并未能揭示出人们之所以纳税的前因与后果。而对税收征纳环节予以保障的方式不仅在于对“税收三性”的强化，更在于对税收法律关系整体的完整认知和理论说明。我国长期存在的“这种割裂税款征收与使用过程的做法使得税法学在一些重大理论问题上裹足不前，难以深层次地解释税收法治的全部含义和要求”^②。所幸，越来越多的专家、学者、民众和官员已经开始关注“税款使用”这一严肃而重大的话题。

（二）税收法律关系的理论模型构建

如上所述，尽管在早期税收理论中对概念的界定几近相同；但是对税收法律关系显示模型的描述和构建，则显现出了较大的差异。这是因为，首先虽然对概念有相同

① 刘剑文、李刚：《论税收法关系》载《法学研究》，1999年，第4期，第92页。

② 刘剑文：《财税法学研究评述》，第193页，北京，高等教育出版社，2004年。