

An Introduction to
Taxation Law

税法学

张 松 主 编
王向东 副主编
王 怡



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

An Introduction to
Taxation Law

税法 学

张 松 主 编
王向东 副主编
王 怡



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

税法 / 张松主编. —北京: 高等教育出版社,
2005.7

ISBN 7-04-017540-1

I. 税... II. 张... III. 税法-法的理论-中国-
高等学校-教材 IV. D922.220.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 068331 号

策划编辑 吴 勇 责任编辑 陈 虹 封面设计 于 涛
版式设计 张 岚 责任校对 胡晓琪 责任印制 宋克学

出版发行	高等教育出版社	购书热线	010-58581118
社 址	北京市西城区德外大街 4 号	免费咨询	800-810-0598
邮政编码	100011	网 址	http://www.hep.edu.cn
总 机	010-58581000		http://www.hep.com.cn
		网上订购	http://www.landaco.com
经 销	北京蓝色畅想图书发行有限公司		http://www.landaco.com.cn
印 刷	北京中科印刷有限公司		
开 本	787×960 1/16	版 次	2005 年 7 月第 1 版
印 张	21.25	印 次	2005 年 7 月第 1 次印刷
字 数	400 000	定 价	27.10 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题, 请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 17540-00

内容提要

本书是财经专业本、专科教学及税务系统干部培训的税收法学教材。其主要内容涵盖税法基本理论与税法实务,具体包括税法的性质、作用、原则、法律关系和税收征管法、处罚法、许可法、刑法、行政复议与行政诉讼法等相关内容。

本书定位突出这样几个特点:第一,强调针对性。因为本书主要面向财经专业的学生,所以不对税法理论作全面、系统的介绍,也不涉及财政法,主要讨论税法,与财经专业的相关课程设置比较吻合。同时,考虑财经专业将税收实体法单独作为一门课程——中国税制,所以本书也不介绍这部分内容。这样就形成一个较为精炼、合理的体系。第二,突出实务性。本书只对最基本的税法理论作介绍,不做更多的展开;在结构安排上,除介绍相关税法的基本规定外,在大多数章节之后还将留出一定篇幅,专门归纳、讨论一些在税法适用中遇到的问题与争议,便于学有余力的读者思考和教师组织学生讨论;同时在某些章节适当安排一些案例,帮助读者更准确、更具体地把握税法规定的内涵,便于开展案例教学。第三,力求反映税法的最新变化。与法律、法规层面的税法相比,我国税法的操作性主要靠规章和规范性文件行政命令来落实,这部分内容数量大、变化快,容易被忽略,把握其发展变化,才能摸准我国税法的脉络。所以,本书努力跟踪这种变化,及时、准确反映最新的税法规定。此外,本书还力求反映税收法学研究的最新学术成果。

目 录

第一章 税法概述	1
第一节 税法的概念	1
第二节 税法的特征	5
第三节 税法的作用	7
第四节 税法的地位	11
第五节 税法的分类	17
第二章 税法的原则	22
第一节 税法基本原则	22
第二节 税法适用原则	32
第三章 税法的渊源、效力与解释	39
第一节 税法的渊源	39
第二节 税法的效力	43
第三节 税法的解释	50
第四章 税收法律关系	58
第一节 税收法律关系概述	58
第二节 税收法律关系的构成要素	63
第三节 税收法律关系的产生、变更与消灭	85
第五章 税法的建立与发展	88
第一节 中国历史上的税法	88
第二节 新中国税法的建立与发展	96
第三节 西方国家的税法	108
第六章 税收立法	112
第一节 税收立法概述	112
第二节 税收立法权的分配	116
第三节 税法的结构与立法技术	122
第四节 税收立法程序	131
第七章 税收执法的基本程序	141
第一节 税收确定程序	141
第二节 税务征收程序	161
第三节 税务检查程序	174

第四节 税务行政处罚程序	179
第五节 税务行政许可程序	188
第八章 税收执法主要权力	193
第一节 税收保全	193
第二节 纳税担保	202
第三节 税收行政强制执行	205
第四节 税收代位权与撤销权	211
第五节 《税收征管法》规范的其他执法权力	214
第九章 税收法律责任	223
第一节 税收法律责任概述	223
第二节 税收违法与犯罪行为	227
第三节 税收违法与犯罪的法律制裁	247
第十章 税务行政复议	260
第一节 税务行政复议概述	260
第二节 税务行政复议要素	269
第三节 税务行政复议程序	281
第十一章 税务行政诉讼	292
第一节 税务行政诉讼概述	292
第二节 税务行政诉讼要素	298
第三节 税务行政诉讼程序	306
第十二章 税收行政赔偿	319
第一节 税收行政赔偿概述	319
第二节 税收行政赔偿的构成要件	323
第三节 税务行政赔偿的主体	325
第四节 税收行政赔偿的范围	326
第五节 税收行政赔偿的程序与行政追偿制度	328
第六节 税务赔偿的方式与标准	330
参考书目	334
后记	336

第一章 税法概述

作为全书的开篇，本章主要阐述税法的基本理论。第一节从税收的一般概念引入，进而重点探讨税法概念的内涵，帮助读者从法学的角度去理解税收。第二节是从税法与其他部门法相比较的角度，概括税法的五项一般特征。第三节阐述税法的作用。所谓规范作用，实际上是法的基本作用在税收上的体现；所谓社会作用是当税收被赋予法的功能，成为税法之后，其自身作用如何得到加强。第四节讨论税法的地位，也就是税法与其他法律部门的关系，即联系与区别。第五节是从法学的角度研究税法的分类，特别是就其内容所作的分类。

第一节 税法的概念

一、税法的概念

讨论税法的概念，首先要明确什么是税收。对于税收的基本内涵，中外经济学家从不同角度进行了阐述，形成了不同的学说。虽然没有公认的标准定义，但就税收的一般概念而言，至少包括这样几个共同点：（1）征税的主体是国家，除了国家之外，任何机关或团体，都无权征税；（2）国家征税依据的是其政治权力，这种政治权力凌驾于财产权利之上，没有国家的政治权力为依托，征税就无法实现；（3）征税的目的是满足国家的财政需要，以实现其满足社会公共需要和进行阶级统治的职能；（4）税收分配的客体是社会剩余产品，税收不能课及不变资本和可变资本部分，否则简单再生产将无法维持；（5）一般认为，税收具有强制性、无偿性、固定性的特征。

尽管税收与税法都是探讨税的，但是其依托的学科、理

论不同,研究的角度不同,因此不能简单地以税收的概念代替税法的概念,而必须对税法从法学的角度加以界定。关于税法概念的讨论较之税收概念要少得多,这些定义各有其短长,汲取各家定义的精华与合理性因素,笔者认为对税法的概念作如下定义或许更为准确:

税法是国家权力机关依法制定的调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范总和。

首先,所谓国家权力机关主要是指国家最高权力机关,在我国即是全国人民代表大会及其常务委员会。同时,在一定的法律框架之下,地方立法机关往往拥有一定的税收立法权,因此也是制定税法的主体。此外,国家最高权力机关还可以授权行政机关制定某些税法。所以,获得授权的行政机关也是制定税法的主体。

其次,税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。尽管在税收活动中涉及的社会经济关系可能会涵盖许多方面,但从其本质上讲,是一种分配关系,即国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益分配关系,包括国家与纳税人之间的税收利益分配关系和各级政府的税收利益分配关系两个侧面。这种经济利益分配关系是借助法的形式规定国家与纳税人可以怎样行为、应当怎样行为和不得怎样行为,即通过设定税收权利义务来实现的。如果说实现税收分配是目标,从法律上设定权利义务则是实现目标的手段。换一个角度看,设定权利义务是法律规范所提供的行为模式的唯一内容,税法直接调整的只能是税收权利义务关系。在此基础上,税法的调整对象才表现为税收管理关系、协助关系、委托关系、代扣代缴关系等。

再次,税法的范围可以有广义和狭义之分。从广义上讲,税法是各种税收法律规范的总和,即由税收基本法、税收实体法、税收程序法、税收处罚法等构成的法律体系。这其中除了单行的税收法律、法规之外,其他法律中的涉税内容或者税务机关在税款的征收管理中适用的其他法律,如刑法中关于“危害税收征管罪”的规定,行政处罚法、行政许可法等,我们也将其纳入大的税法体系中加以讨论。从立法层次上划分,则包括由国家最高权力机关正式立法的税收法律,国家最高行政机关和地方立法机关制定的税收法规以及国家税收行政主管部门和地方政府制定的税收规章等。从狭义上讲,税法指的是经过国家最高权力机关正式立法的税收法律,如我国的个人所得税法、税收征收管理法等。但是一般来说,我们所说的税法,还是取其广义,对于全国人大及其常委会制定的税法,我们通常直接称其为税收法律。



【探讨】怎样理解税法概念的内涵？

较早提出税法概念的是日本税法学家金子宏，他认为“税法，是关于税收的所有法律规范的总称”。^①该定义言简意赅，界限清楚，但是此说并没有把税法的基本性质表述出来。《牛津法律大辞典》对税法概念的描述是“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”。^②《不列颠百科全书》将税法解释为“市政府当局凭借要求纳税人将其收入或财产的一部分转移给政府的条例”。这些定义的着眼点还是在税法的范围与形式特征上，没有触及税法的调整对象，而这恰恰是税法定义的本质。国内学者关于税法概念的定义主要有“税法是调整国家通过税务机关与纳税人之间产生的，无偿征收一定货币或者实物的税收征纳关系的法律规范的总称”。^③“税法是指由国家最高权力机关或其授权的行政机关制定的有关调整国家在筹集财政资金方面所形成的税收关系的法律规范的总称”。^④“税法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”。^⑤这些定义尽管角度不同，但似乎更具备理论性，关注税法的本质是什么，指出税法的调整对象是税收关系。不过进一步说，这种税收关系又是一种什么关系？显然它不是税收征管关系所能涵盖的，也不应含混地将其概括为税收关系了事。如果再作进一步的剖析，不难得出所谓税收关系的内核是一种经济分配关系的结论。



【思考】

关于税法的调整对象人们有不同的理解，你如何认识这个问题？

二、税收与法的关系

法是税收的存在形式，自税收产生以来，税与法即没有分离过。税收之所以必须采用法的形式，是由税收和法的本质与特性决定的。

第一，从税收的本质来看，它是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的

① [日] 金子宏：《租税法》之中译本《日本税法原理》，刘多田等译，中国财经出版社1989年版，第17页。

② [英] 戴维·M·沃克：《牛津法律大辞典》，邓正来等译，光明日报出版社1988年版，第790页。

③ 金鑫、许毅：《新税务大辞海》，九州图书出版社1995年版，第141页。

④ 蔡秀云：《新税法教程》，中国法制出版社1995年版，第1页。

⑤ 徐孟州：《税法》，中国人民大学出版社1999年版，第9~11页。

社会剩余产品分配关系。国家向纳税人征税,是将一部分社会产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。然而,在这种经济利益的转移过程中,其总量与结构都是不能随意改变的,必须按照事先确定的标准,由国家与纳税人双方共同遵守,违反这种约定要受到一定的惩罚,出现争议要有公平的解决方式。否则,这种分配关系就无法维持下去。这样,将征税仅仅视为一种经济利益的转移就不够了。而借助法律,通过规定税收权利义务的方式可以提供一种行为模式。如果作为税收法律关系主体的国家或纳税人超越法律规定行使权利或者不遵从法定义务,法律将以强制手段予以追究,出现纠纷或争议也可以用诉讼这种规范的法律形式予以解决,从而保证法律调整机制的实现。严格地讲,只有法律才是真正以规定人们权利和义务为其调整机制的。税收不采用法的形式,税收分配关系则无从调整,税也就不成其为税了。

第二,从形式特征来看,税收具有强制性、无偿性、固定性的特点。其中无偿性是其核心,强制性是其基本保障。原因在于税收是国家对原本不属于自己所有的收益或财产进行分配,因而要求有很高的强制权力作征税保障,这种权力只能是国家政治权力,法律使这种政治权力得以体现和落实。首先,法律依据的是国家强制力,与税收凭借的国家政治权力是一致的,这是最高的权力,其他权力必须服从;其次,构成法律的一系列原则、规则、概念为人们提供了全面、具体、明确的行为模式,借助法律可以使税收强制性的目标指向更为明确;再次,法律有一整套完备、有效的实施保障系统,可以使税收的强制性落到实处,得到长期、稳定的保证;最后,税收凭借的是政治权力,但税收权力并非是不受任何限制,可以随意行使的,能够对税收权力起到规范、制约作用的,只有法律。此外,法律所提供的行为规则,规范、统一、稳定,法律的制定、修改、废止必须经过一定的程序,这些都为实现税收的稳定性提供了必要条件。

第三,从税收职能来看,调节经济是其重要方面。这种税收对经济的调节不是盲目的,一方面调节目标必须明确,另一方面也需要纳税人对税收调节有切实的感受,相应调整自身的经济行为,才能使税收调节达到预期目的。税收采用法律形式,就可以借助法律的评价作用,按照法律提供的行为标准,判定纳税人的经济行为是否符合税收调节经济的要求,对违法者强制地改变其经济行为,使之符合税收调节的需要。借助法律的预测、指引作用,纳税人能预知自己在各种情况下应尽的纳税义务、法律责任以及经济后果,从而对自己的经营活动作出最有利的选择,主动适应税收调节的要求。总之,税收采用法律形式,才能保证发挥其调节作用应有的力度与灵敏度,使税收调节收到实效。监督管理是税收的另一重要职能,保证监督管理的公正性是税收得以顺利实现的基本前提,这就要求有一套事先确定的标准作为税收监督管理的规则。法律以

其权威性、公正性、规范性成为体现纳税规则的最佳方式。

税收必须与法律相结合，必须采用法律的形式，这从税收发展的历史中也能够得到印证。历史的经验证明，脱离法律约束的税收对一个国家来说是很危险的。在中国封建社会的历史演进中，几乎每个朝代的更迭都与统治者随意增税，横征暴敛有直接的关系。资本主义社会的发展史则向我们证明，在税收法律主义原则被遵从，税收活动能够被限制在法律框架之中以后，课税的矛盾才得到一定的缓解。

第二节 税法的特征

所谓税法的特征，指的是税法带共性的、属于其形式上的特点。这种特征可以从三个方面加以限定。首先，它是指其一般特征，不是某一历史时期、某一社会形态、某一国家税法的特征；其次，税法的特点是税收上升为法律后的形式特征，应与税收属于经济范畴的形式特征相区别；再次，税法的特点应与税收法律关系的特点有所区别。按照这样的理解，我们可以将税法的特征概括成如下几个方面：

一、税法属于成文法

现代国家的税法都是经过一定的立法程序创制出来的，即税法是由国家制定的，这表明税法属于成文法而不是习惯法。它与税收法律主义的要求是相通的。尽管从税收形成的早期历史来考察不乏由种种不规范的缴纳形式逐渐演化而成的税法，但其一开始就是以国家强制力为后盾形成的规则。所谓“国际税收惯例”也是一国经过立法后采取的措施为其他国家所效仿，多数国家立法确认后，逐渐形成国际惯例，而并非是从纳税习惯演化而来，所以与习惯法不相干。至于判例，即使在英美法系国家也仅仅是税法的补充，其主体仍是成文法。所以，我们虽然不能绝对地排除习惯法或司法判例构成税法渊源的例外，但是从总体上讲，税法是由国家制定而不是认可的。其根本原因在于国家课税权凌驾于生产资料所有权之上，是对纳税人收入的再分配。税法属于侵权规范，征纳双方在利益上的矛盾与对立是显而易见的，离开法律约束的所谓纳税习惯并不存在，由纳税习惯演化成习惯法也就成了空谈。同时，为确保税收收入的稳定，需要提高其可预测性，这也促使税收采用成文法的形式。



【思考】

本书作者倾向于认为税法是制定的，而不是认可的，你是否赞同这一观

点？如果持有相反的观点，你能找出税法可以是认可的例证吗？

二、税法属于公法的范畴

国家课征税收，主要的目的是满足社会公共需要，维护社会公共利益，而不是个人利益，因此具有公法的性质。但是与其他公法相比，税法有更多的经济内涵。税法从根本上讲属于公法，这一点是国内外绝大多数税法学者都承认的。然而，不可否认的是，随着市场经济的发展，税收越来越深入人们的社会经济生活，税法的私法化倾向也愈加凸现。一些私法中的规范开始出现在税法中。如税收优先权、代位权、撤销权制度，纳税担保制度，税务代理制度等。我们认为，这是税法体系综合性的一种反映，但是并不能由此推翻税法属于公法的本质特征。

三、税法属于义务性法规

按照国家设置法律所要达到的社会目的不同，法律规范可以分为授权性法规和义务性法规。所谓授权性法规是指人们可以作出或要求别人作出一定行为的法规。其作用在于赋予人们一定的权利去建立或改变他们的法律地位和法律关系，以建立或调节国家所需要的法律秩序，其特点是具有任意性。我国有许多法规属于授权性规范，例如婚姻法、消费者权益保护法等。义务性法规是相对于授权性法规而言的，指直接要求人们从事或不从事某种行为的法规，即直接规定人们某种义务的法规。义务性法规的一个显著特点是具有强制性，它所规定的行为方式明确而肯定，不允许任何个人或机关随意变更或违反。授权性法规与义务性法规的划分，只是表明其基本倾向，而不是说一部法律的每一规则都是授权性或义务性的。我们将税法视为义务性法规，其道理在于：

第一，从定义推理，税收是纳税人的经济利益向国家的无偿让度。从纳税人的角度看，税法是以规定纳税义务为核心构建的，任何人，包括税务执法机关，都不能随意变更或违反法定纳税义务。同时，税法的强制性是十分明显的，在诸法律部门中，其力度仅次于刑法，这与义务性法规的特点相一致。此外，我国宪法仅在第56条中提及税收，即规定公民有依法纳税的义务，这也从一个侧面提示税法属于义务性法规。

第二，权利义务对等，是一个基本的法律准则。但这是就法律主体的全部权利义务而言的，并不是说某一法律主体在每一具体法律、法规中的权利义务都是对等的，否则就没有授权性法规与义务性法规之分。从财政的角度看，纳税人从国家的公共支出中得到了许多权利，这些权利是通过其他授权性法规赋予的。而从税法的角度看，纳税人则以尽义务为主，所以我们称税法为义务性

法规, 纳税人权利与义务的统一只能从财政的大范围来考虑。

第三, 我们认为税法属于义务性法规, 并不是指税法没有规定纳税人的权利, 而是说纳税人的权利是建立在其纳税义务的基础之上, 是从属性的。并且这些权利从总体上看不是纳税人的实体权利, 而是纳税人在纳税过程中的程序性权利。例如, 纳税人有申请行政复议的权利, 有提请行政诉讼的权利, 这些权利都是以履行纳税义务为前提派生出来的, 从根本上讲也是为履行纳税义务服务的。

四、税法具有强制性

无论从经济学角度还是从法学角度研究税, 我们都强调税收具有强制性, 但是法律上所指的强制性还是有其特定的内涵。一是这一强制性的实现不仅有国家权力作为后盾, 而且有一系列的法律规范保证其实现; 二是法律有任意法、禁止法与强行法之分。就法律规范而言, 税法属于强行法, 即对于一切满足课税构成要件的纳税义务人, 均应强行地加以课税。而且不允许税务机关与纳税义务人之间的合意。^①

五、税法具有综合性

税法不是单一的法律, 而是由实体法、程序法、救济法等构成的综合法律体系, 其内容涉及课税的基本原则、征纳双方的权利义务、税务管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等, 包括立法、行政执法、司法各个方面, 与某些法律部门还有一定的交叉。其结构大致有宪法加税法典, 宪法加税收基本法加税收单行法律、法规, 宪法加税收单行法律、法规等不同的类型。税法具有综合性, 是保证国家正确行使课税权力, 有效实施税务管理, 确保依法足额取得财政收入, 保障纳税人合法权利, 建立合作信赖的税收征纳关系的需要, 也表明税法在国家法律体系中的重要地位。

第三节 税法的作用

税法实施所产生的社会影响, 可以分为规范作用和社会作用两类。

一、税法的规范作用

税法的规范作用是指税法调整、规范人们行为的作用, 这些作用并非是税法所独有的, 但与其他法律部门相比有不同的表现, 其实质上是法律的基本作

^① 杨晓强:《税法总论》, 湖南人民出版社, 2002年版, 第5页。

用在税法中的体现和引申，具体可以分为：

（一）税法的指引作用

税法的制定为人们的行为提供一个模式、标准和方向，即起到一种指引作用。通过国家颁布的税法，人们可以知道国家在税收领域要求什么，反对什么，什么是必须做的，什么是可以做或不可以做的，什么是不能做的。税法的指引因税法规范的不同有两种形式：确定的指引和不确定的指引。确定的指引作用主要是通过税法的义务性规范来实现的，它明确规定了税收法律关系主体应该怎么做或不应该怎么做，其目的在于防止人们作出违反税法规定的行为。不确定的指引作用主要是通过税法的授权性规范来实现的，这些规范给人们的行为提供了一个选择的余地，它规定人们可以这样行为，容许人们自行决定是否这样行为，其目的在于鼓励人们从事税法所允许的行为。

（二）税法的评价作用

税法作为法律规范具有判断、衡量人们的行为是否合法的作用。税法是法律体系的组成部分，其评价作用有较突出的客观性和普遍的有效性，税法对人们纳税行为的评价大体上不会因人而异，如果不想受到法律的制裁，人们的行为就必须在客观上与税法的要求协调起来。此外，人们还会以税法规范为标准，评价纳税人的行为。在整个社会法制环境较好，公众的纳税意识普遍较强的背景下，这种评价会对纳税人遵从税法产生较大的推动力。

（三）税法的预测作用

依靠税法指引的方向和提供的评价标准，可以预先估计到税收征纳双方相互之间将如何行为，从而在税法许可范围内，对自己的行为作出最合理的安排。例如，企业依据税法进行税收筹划，就是合理利用税法预测作用，为自己服务的典型例子。又如，为了提高税法的预测作用，一些国家的税法甚至设计了事先裁定制度，为纳税人合理安排自己以后的纳税事务服务。从整个社会看，税法提供税收活动中公认的、权威的行为规则，可以减少人们在税收征纳活动中的盲目性和无序性，提高整个社会税收活动的整体效果，有利于社会经济生活的稳定发展。



【思考】

税法的作用需要具体的制度加以落实，事先裁定制度不失为增强税法预测作用的有效制度设计。你认为在我国目前是否可能实行类似的制度，如果不能，障碍在哪里？

（四）税法的强制作用

对违反税法的行为进行制裁而产生的法律保证,是税收强制性的效力所在。强制的对象是已经发生的违反税法的行为。由于税法对违法行为的制裁而产生的对征纳双方履行自己应尽税收义务的强制力,其强制作用不仅在于惩罚违法犯罪行为,提高税法的权威性,也在于预防违法犯罪行为,保护人们在税收活动中的正当权利,增强人们在进行合法征纳活动时的安全感。

(五) 税法的教育作用

税法的实施可以对以后人们的行为发生一定的影响,这种作用可以说是税法评价作用与强制作用的延伸。它借助税法提供的行为模式,使人们逐渐调整自己的行为使之与税法的要求相一致,养成守法的习惯。同时,对违法行为的制裁不仅对违法者,而且对其他入也将起到教育作用。如果以后谁再作出此类行为也将受到同样的惩罚。反过来,对合法行为的鼓励、保护也可以对一般人起到示范和促进作用。税法的这种教育作用对公民纳税意识的养成是必不可少的。当然,如果税务机关不能有效地执法,税法不能得到公众的普遍遵从,那么也会产生反面的教育作用,即税款是可以不缴的。



【思考】

上述税法规范作用的实现,莫不与人们纳税意识的养成相辅相成。我们认为,纳税意识是一种法律意识而不是一种道德意识。人们应当更多地从税收法律主义以及依法治税的角度去考虑这一问题。而且,从一定意义上讲,只讲纳税意识是片面的,应当将纳税意识与纳税人的权利意识统一起来才是全面、合理的,我们将其称为“纳税人意识”。对此问题,你怎样考虑?

二、税法的社会作用

税法的社会作用是指税法的实施对于维护一定的社会关系和社会秩序所起的作用。它实质上是使税收的经济作用在法律形式的保障下得以发挥。

(一) 税法是国家取得财政收入的重要保证

保证国家财政需求是税收最根本的职能,现代国家财政对税收的依赖越来越严重。例如我国目前税收收入要占财政总收入的90%以上。因此,从某种意义上讲,没有税收就没有现代财政。税法为取得税收收入提供的保证作用,一方面体现在税法作为义务性法规,对纳税人的种种义务作了法律规定,没有履行纳税义务或者履行没有到位,就是违反国家法律,就要受到相应的法律制裁。这样就使税收的强制性上升为法律的强制性,并且税法的强制性在诸法律部门中是比较突出的,成为取得税收收入的根本保证。相比之下,我们过去曾

采用过的利润上缴形式，没有赋予其法律地位，约束力很差，财政收入的保障程度较低。另一方面，法律要求相对的稳定性，不能朝令夕改。因此，税收制度一旦成为法律之后，其固定性就有了法律保证，即使国家也不能对基本的税制要素随意改动，从长远看，这对于国家及时、稳定地取得财政收入又是一个重要的保证。

（二）税法是正确处理税收分配关系的法律依据

税收是国家凭借政治权力强制无偿地参与社会产品分配而取得财政收入的一种形式。从根本上说，税收征纳关系是一对矛盾，否认这一点，也就否认了税收的强制性。调节这种矛盾，需要有一套具备权威性、对征纳双方都有约束力的规范标准。其必要性在于，其一，从纳税人的角度讲，纳税人能否及时足额纳税，需要一个客观公正的标准。没有这个标准，就不能判定纳税人是否及时足额纳税，纳税人的合法权益就不能得到有力的保护，偷漏税者则不能受到应有的处罚，其结果必然是法不责众。其二，从国家的角度讲，税收虽然是强制无偿取得的，但不能不受到一定的约束，否则必然导致征收无度无序，激化征纳矛盾，破坏社会生产力，我们常将其形容为“杀鸡取卵”，类似的例子在历史上屡见不鲜。其三，税收征纳关系既然是一对矛盾，那么纠纷就难以避免，不过这种纠纷不一定错在纳税人。但是，如果没有一套客观的标准，其结果必然是国家凭借政治力量要求纳税人无条件服从，这对纳税人来说是极不公平的，也不利于税收分配关系的稳定。那么，在现有的各种规范、标准中，最权威、最公正、最客观、最具约束力的唯有税收的法律形式，即税法。

（三）税法是国家调控宏观经济的重要手段

调节经济是税收的基本职能之一。在市场经济中，尽管“中性税收”理论反对税收过度干预经济的自由发展，但实际上国家从宏观上用税收手段调控经济仍是十分必要的。这种税收宏观调控包括对经济总量的调节，对经济结构的调节，对经济规模的调节，对人们收入的调节，对资源配置的调节等方面。税收采用法的形式，可以将税收的经济优势与法律优势结合起来，使税收杠杆在宏观经济调控中更为灵敏、有力。其一，市场经济为法制经济，税收采用法的形式可以为调控宏观经济提供最具权威性的规则和效力最高的保证体系，使调节的力度与预期的一致，防止税收杠杆的软化。其二，法律具有评价和预测作用，即通过规定人们的权利义务，设定行为规范来评价人们的行为是否合法，指引人们可以做什么，应该做什么，不得做什么。税收借助法律的评价、预测作用，可以增强税收杠杆的导向性，使其对宏观经济的调控更为灵敏、准确。

（四）税法是加强监督管理，维护正常税收秩序的有力武器

既然税收从根本上说是国家与纳税人就课税问题所作的一种约定，那么任何一方都有责任维护这种约定的稳定性、长期性与规范性。通过设定各方的权

利义务，以法律准则的形式将各自的利益、责任确定下来，显然是维护税收秩序最好的方法。征纳双方，特别是纳税人一方，是否能够很好地遵守税收秩序，通过税收执法就能得到有效的监督。因为税收采用法的形式，使这种监督上升到法律的高度，成为法律监督的组成部分，其约束力无疑大为增强了。在整个法律体系中，尚没有哪部法律能像税法那样具有对经济活动监督的广度、深度、全面性和经常性，从而使税法监督有特别的意义。一方面可以及时发现各类纳税人一般性违反税法的行为，并依照税法予以纠正，保证税收组织财政收入和调节经济职能的正常发挥；另一方面，税法也是打击涉税犯罪的有力武器，对偷税、抗税、骗取出口退税等不法行为可以依据税法或者援引其他相关法律予以有力的打击，以维护正常的社会经济秩序。这在税收没有成为法律的情况下是无法做到的。在市场经济条件下，税法的监督还有另一层意义，即市场经济作为法治经济，一切经济活动都是在一定的法律规范保护和约束下有规则地进行的。这样，税法对经济活动的监督管理职能不仅不能削弱，而且变得更加重要了。因为国家要对宏观经济实施调控必须建立较完备的监督体系，对市场及经营者的活动进行直接或间接的监督管理，这样才能维护市场规则，健全经济法治。

（五）税法是维护国家权益的重要手段

税收主权是国家经济主权的重要组成部分，在对外经济交往当中，税法是调解国家间税收管辖权冲突，参与国际税收利益分割，维护国家权益的基本依据和手段之一。其一，关税的征收，可以改变进出口商品的实际销售价格。对进口商品征税，使其销售价格提高，竞争力削弱；对出口商品免税，可以使其无税进入国际市场，竞争力得到加强。这就是所谓的保护关税政策，对落后的发展中国家特别有意义。其二，对跨国纳税人征收所得税，可防止税收利益的外流。例如，A国法人甲在B国设立公司开展经营，按照地域管辖权，B国有权优先课税，防止其税收利益经由甲转移至A国。否则，放弃这一课税权，其税收利益B国没有得到，甲也没有得到，而是最终归属A国，对B国而言，这就是一种税收利益的流失。其三，所得税和其他税种的征收，可使国内纳税人与跨国纳税人获得相同的税收待遇，防止出现税收歧视。税收采用法的形式，无疑有助于提高税收维护国家权益的权威性和总体效力，便于在有关国际税收协定中坚持国际通用的法律原则和法律规范，对等处理税收利益关系。同时，也有益于消除外商对我国税收政策稳定性的疑虑，更好地吸引外资。

第四节 税法的地位

这里所谓税法的地位，指的是税法在整个法律体系中的位置，实质上也就