



税法学

Shuifa Xue

沈俊燕 © 编著

兵器工业出版社



税法学

Shuifa Xue

责任编辑 宋丽华

封面设计  李全工作室

ISBN 978-7-80248-358-3



9 787802 483583 >

定价：45.00 元

税法学

沈俊燕 编著

兵器工业出版社

内 容 简 介

本书立足于我国的税法制度,结合最新的税收法律和法规,并根据税法课程的特点,详细阐述了税法的基础理论、税法的基本原则、税收程序法、税收实体法、税收责任法、税收争讼法等税法的基本原理和主要制度。本书不仅反映了税收实体法制度的最新变化、税收程序法制度的最新调整,而且还指出了我国税收法律、法规中存在的问题及解决这些问题的方法;同时还介绍了其他国家的税法制度和税法理论,以力求确保内容的新颖性和全面性。

本书是一本非常实用的教材和参考书,不仅可以作为法学、会计、税务等专业的本科生教材,还可以作为研究生教育和继续教育的参考书;同时可供参加会计职称资格考试、注册会计师和注册税务师资格考试的人员使用。

图书在版编目(CIP)数据

税法学/沈俊燕编著. —北京:兵器工业出版社,
2009.5

ISBN 978-7-80248-358-3

I. 税… II. 沈… III. 税法—法的理论—中国 IV.
D922.220.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 093457 号

出版发行:兵器工业出版社

发行电话:010-68962596, 68962591

邮 编:100089

社 址:北京市海淀区车道沟10号

经 销:各地新华书店

印 刷:北京市北中印刷厂

版 次:2009年5月第1版第1次印刷

印 数:1—1050

责任编辑:宋丽华

封面设计:李尘工作室

责任校对:郭 芳

责任印制:赵春云

开 本:787×1092 1/16

印 张:21

字 数:523千字

定 价:45.00元

(版权所有 翻印必究 印装有误 负责调换)

前 言

税法在现代各国法律体系中的重要地位，以及在现实中的重要作用已尽人皆知。税法是保障国家财政收入、调控经济运行、实现社会职能、维护征纳双方权益和国家主权的法律手段。随着我国社会主义市场经济的建立和完善，以及社会主义民主和法制的进步，税法和税法学科得到了迅速发展。目前，税法是我国高等院校法学专业和财经专业学生的主要课程，也是注册会计师、注册税务师资格考试等全国统一考试的科目。

由于我国的税法制度近几年不断在变化和发展，因此，在教学中如何随着税法制度的发展变化在教材上有所反映，成为学生和老师的迫切需要。本书是笔者根据多年的教学经验，在自己教学讲义的基础上加工整理而成的。本书吸收了当代税法研究和优秀教材的精华，以最新的税收法律和法规为依据，力求准确、系统地阐明税法的基本原理和主要制度。

从本书的内容和深度来看，本书可以作为法学、会计、税务等专业的本科生教材，也可以作为研究生教育和继续教育的参考书，还可供参加会计职称资格考试、注册会计师和注册税务师资格考试人员使用。

为了编写一本让读者和自己满意的教材，笔者坚持独自编写书中全部内容，以进一步提高本书的质量。由于笔者理论水平和知识所限，书中难免存在疏漏和不足之处，恳请读者批评指正。

中国人民大学 沈俊燕
2009年4月12日于北京志新村

目 录

第一章 税法的基础理论	(1)
第一节 税法调整对象	(1)
第二节 税收法律关系	(8)
第三节 税法构成要素	(14)
第四节 税法的渊源与效力	(21)
第五节 税法解释	(23)
第六节 税法的分类	(27)
第七节 税法的作用	(30)
第八节 税法的地位及与其他部门法的关系	(32)
第二章 税法的基本原则	(35)
第一节 税收的原则	(35)
第二节 税法的原则	(37)
第三章 我国税法的沿革	(42)
第一节 我国历史上的税法	(42)
第二节 我国税法制度的建立	(44)
第三节 1953 ~ 1978 年我国的税法制度	(45)
第四节 1978 ~ 1994 年我国的税法制度	(48)
第五节 我国现行税法制度 (1994 年至今)	(53)
第四章 税务机关组织法	(64)
第一节 税收基本组织机制制度	(64)
第二节 国家税务机关组织制度	(66)
第三节 地方税务机关组织制度	(68)
第四节 相关税务机构组织制度	(69)
第五章 税务信息管理法	(77)
第一节 税务登记管理制度	(77)
第二节 账簿凭证管理制度	(84)
第三节 纳税申报管理制度	(89)
第四节 纳税信用等级评定管理制度	(91)
第五节 纳税评估管理办法	(94)
第六章 税款征收管理法	(99)
第一节 应纳税款征收制度	(99)
第二节 税款征收检查制度	(115)
第七章 商品税法律制度	(122)

第一节	商品税基本制度	(122)
第二节	增值税法律制度	(124)
第三节	消费税法律制度	(156)
第四节	营业税法律制度	(171)
第五节	关税法律制度	(180)
第六节	商品税的附加税	(198)
第八章	所得税法	(203)
第一节	所得税基本制度	(203)
第二节	企业所得税法律制度	(207)
第三节	个人所得税法律制度	(232)
第九章	财产税法	(259)
第一节	财产税基本制度	(259)
第二节	房产税法律制度	(262)
第三节	资源税法律制度	(266)
第四节	土地税法律制度	(272)
第五节	契税法法律制度	(284)
第六节	车辆购置税和车船税法律制度	(288)
第十章	行为税法	(296)
第一节	行为税基本制度	(296)
第二节	印花税法法律制度	(297)
第十一章	税收责任法	(305)
第一节	纳税主体责任制度	(306)
第二节	征税主体责任制度	(309)
第三节	相关主体责任制度	(312)
第十二章	税收争讼法	(316)
第一节	税收争讼基本制度	(316)
第二节	税务行政复议制度	(316)
第三节	税务行政诉讼制度	(324)
参考文献		(330)

第一章 税法的基础理论

税法是从法学的角度研究税收现象而形成的一门法学学科。虽然从世界范围来看税法的发展历史不过百年左右,但是,它已经形成了自己独特的学科体系和理论分析框架,而且已经发展成为一门相对独立的法学学科。

第一节 税法调整对象

要学习和研究税法理论及相关问题,必须从税收入手。因为从某种意义上讲,现代国家已经成为名副其实的税收国家。税收制度不仅仅是一项基本的经济制度,而且已经成为一项基本的法律制度和政治制度。税收活动的存在与运行不仅对国家的政治、社会、经济、文化等各方面都会产生重大影响,而且也会对公民以及其他社会组织的生存、发展、财产等产生重大影响。

一、税收的概念、特征和作用

(一) 税收的概念

税收或称租税、赋税、捐税、税金等,简称税,因其历史悠久,演变复杂,形式纷繁,从而形成了人们认识上的诸多分歧。

税收的概念是西方财政税收学界开创理论体系的奠基石,因此学者们很早就对其进行研究,并形成了各种不同的表达方式和思想内容。在税收的定义上,学者们历来各推其说,莫衷一是,现择有代表性者列举如下:

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。

日本学者金子宏认为,税收是国家为了取得用以满足公共需求的资金,基于法律的规定,无偿地向私人课征的金钱给付。^①

德国学者劳认为,税收是政府根据一般市民的标准而向其课征的资财,它并不是市民对政府的回报。

英国学者道尔顿认为,税收是公共团体强制课征的捐输,不论是否对纳税人予以报偿,都无关紧要。^②

上述各位学者因所处时代和国家以及研究领域不尽相同,对于税收概念的认识也不尽一致。一些工具书实际上已经对税收的概念进行了总结和概括,例如《美国经济学辞典》认为,税收是居民个人、公共机构和团体被强制向政府转让的货币(偶尔也采取实物或劳务的形式);日本的《现代经济学辞典》则认为,税收是国家或地方公共团体为筹集用以满足社会公共需要的资金,而以货币形式对私人进行的一种强制性课征。

① [日] 金子宏. 日本人税法原理. 刘多田, 等译, 北京: 中国财政经济出版社, 1989

② 高培勇. 西方税收: 理论与政策. 北京: 中国财政经济出版社, 1993

正如西方对税收概念众说纷纭一样,我国学者对此认识也不尽一致。受马克思主义国家学说的影响,国家分配论和国家意志论成为我国税收和税法本质学说的支配观点。税收一般被理解为国家出现之后的产物,对不具有国家资格的公共团体是否具备课税资格缄默不言。

此外,还特别强调国家课税时的身份特征和所凭借的权力属性,将国家取得财政收入的权力界定为一种凌驾于私有财产所有权之上的、不同于国家财产所有权的政治权力,并不以国家付出相应的对价为条件,故而税收被理解作为一种强制性的义务,不接受西方国家流行的“公需说”、“交换说”、“经济调节说”、“新利益说”等观点。只是在表述方式上,不同的学者有不同的侧重点。

税收并非从来就有,它是人类社会经济发展到一定历史阶段的产物,即社会发展到出现了国家以后才产生的。恩格斯指出:“捐税是以前的氏族社会完全没有的”。^①根据马克思主义的基本观点,“赋税是政府机器的经济的基础,而不是其他任何东西的经济的基础”^②。它的主要职能就在于为国家机器的维持及其运转提供必要的经费,“是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉,一句话,它是行政权整个机构的生活源泉”^③,“是喂养政府的母奶”^④。它是与国家机器紧密相连的,是国家所特有的问题。征税权作为国家所特有的一项权利,它是国家的基本权力之一。它是建立在国家政治统治基础之上,国家凭借政治统治权力来强行征收和使用的。它是国家存在的经济基础和具体体现。如果没有税收的存在与征收,国家也就没有了其存在的经济基础,国家就不可能存在与运转。从这种意义上讲,税收奠定了国家存在的经济基础。

刘剑文认为:“税收,是指国家为了实现其职能的需要,按照法律规定,以国家政权体现者身份,强制地向纳税人征取货币或实物所形成的特定分配关系。”^⑤

张守文认为:“税收是国家为实现其公共职能而凭借其政治权力,依法强制、无偿的取得财政收入的一种活动或手段。”^⑥

本书对税收概念的认识:税收是以国家为主体,为实现国家职能,凭借政治权力,按照法定标准,无偿取得财政收入的一种特定分配形式。它是一定社会制度下的一种特定分配关系。

税收是政府收入的最重要来源,是一个具有特定含义的独立的经济概念,属于财政范畴。它是人类社会经济发展到一定历史阶段的产物。社会剩余产品和国家的存在是税收产生的基本前提。税收的定义可以从以下三点来理解:

(1) 税收是同国家的产生、发展紧密联系在一起,是政府机器赖以生存并实现其职能的物质基础。

(2) 税收是一个分配范畴,是国家参与并调节国民收入的一种手段,是国家财政收入的主要形式。

(3) 税收是国家在征税过程中形成的一种特殊分配关系,即以国家为主体的分配关系,因而税收的性质取决于社会经济制度的性质。

① 马克思恩格斯选集(第4卷)。北京:人民出版社,1972

② 马克思恩格斯选集(第3卷)。北京:人民出版社,1995

③ 马克思恩格斯选集(第1卷)。北京:人民出版社,1995

④ 马克思恩格斯选集(第1卷)。北京:人民出版社,1995

⑤ 刘剑文。财政税收法。北京:法律出版社,1997

⑥ 张守文。税法原理。北京:北京大学出版社,1999

税收体现的是一种以国家为主体的分配关系。税收的本质正是反映了这种特殊的分配关系。

不难看出,上述提法未能超越经济学关于税收的界定,税法在一定范围内对其加以借鉴本来无可非议,但是由于税法与税收学分属两个不同的学科,即使是观察同一个社会现象,它们也应该有不同的视角。税法则应该更多地着眼于税收主体之间权利义务关系的定位,从宪法学国家权力来源的角度设计出纳税人主权的实现过程,以体现对征税权的制衡和对纳税人权利的保护。

由于税法学界对税收概念缺乏足够的重视,导致对税收概念的提炼普遍缺乏法学的韵味。以下表述应引起我们的注意:

“法律上的税的概念是指,作为法律上的权利与义务主体的纳税者(公民),以自己的履行纳税义务作为其享有宪法规定的各项权利为前提,并在此范围内,依照遵从宪法制定的税法为依据,承担的物质性给付义务”。^①

税收是“国家或其他公共团体为财政收入或其他附带目的,对满足法定构成要件的人强制课予的无对价金钱给付义务”。^②

上述定义从法学的角度分析了税收的概念,深受日本“北野税法学派”的影响^③。我们认为它对拓宽法学意义上税收概念的视野,构筑科学、合理、体现现代民主精神的税法体系是具有积极作用的。

(二) 税收的特征

与税收的多种定义相联系,人们对税收的特征也有不同的概括。我国学者一般将税收的特征概括为“三性”,即强制性、无偿性、固定性。它是税收本身所固有的。

1. 强制性

强制性是指国家以社会管理者的身份,凭借政权力量,通过颁布法律或法规,按照一定的征收标准进行强制征税。纳税人必须遵守国家的税收法律制度,依法纳税,否则就要受到法律制裁。这一特征是与国家主体性和政权依托性密切相关的,国家是税收的主体,征税权只属于国家。国家在税收活动中居于绝对的主导地位。税收须以政权为依托,它所依据的是政治权力而不是财产权利。由于税收的单方强制性可能会使纳税人的利益受到损害,因而征税必须是依法进行,实行税收法定原则。

2. 无偿性

无偿性是指税收是无偿征收的。即国家征税既不需要事先支付对价,也不需要事后直接偿还或给各个具体的纳税人以相应的资金回报。在国家与纳税人之间不存在等价有偿的交换关系,同时,纳税人缴纳税款的多少与其可能消费的公共物品数量也无直接关系。税收的无偿性特征是区别于其他财政收入形式的最本质特征。这一特征体现了财政分配的本质,它是税收“三性”的核心。

3. 固定性

固定性是指国家征税以法律形式预先规定征税范围和征收比例,便于征纳双方共同遵

① 陈刚. 税的法律思考与纳税者基本权利的保障. 现代法学, 1995 (5)

② 刘剑文、熊伟. 税法基础理论. 北京: 北京大学出版社, 2004

③ [日] 北野弘久. 税法学原论(第四版). 陈刚, 杨建广, 等译, 北京: 中国检察出版社, 2001

守。税收的固定性既包括时间上的连续性，又包括征收比例的固定性。税收的征收标准是相对明确、稳定的，并体现在税法有关课税要素的规定之中，从而使税收具有标准的固定性特征。这一特征是与现代税收与税法的一一对应关系、税收法定原则的普遍采用、防止征税权的滥用和保护纳税人的合法权利等密切相关的。

以上分析了税收的特征，这些特征是税收区别于其他财政收入形式的重要标志，综合反映了税收的本质特点，有助于我们更好地理解税收的概念和其他相关的理论问题。

（三）税收的作用

在社会主义市场经济运行中，税收主要有资源配置、分配收入、稳定经济和维护国家政权四个方面的作用：

1. 税收具有资源配置的作用

税收作为调节经济运行的重要经济杠杆，在宏观调控方面具有十分重要的作用。国家通过征税，参与社会收入的再分配，可以对各类主体的实际收入及其运用发生重大影响，从而会影响投资与储蓄，影响资产结构和产业结构的调整，影响各类资源的配置。

国家运用税收进行宏观调控的过程也就是资源配置的过程。税收本身具有“内在稳定器”的功能，可以降低国民收入增减对经济波动反应的灵敏程度。与此相联系，国家还可以通过采取增税或减税措施来防止经济过热或过冷，从而有助于熨平经济周期，平衡经济波动。此外，国家还可以通过税种的设置、征税范围和税率的调节、税收优惠政策的调整等进行宏观调控，从而实现税收资源配置的作用。

2. 税收具有分配收入的作用

税收是国家参与社会收入分配的重要手段，包括两个方面，即获取财政收入和收入的再分配。

当代各国主要是通过征税来筹集财政资金，以提供公共物品，满足公共需求。自近代以来，各国通过税收形式从社会收入中分得的财政收入在整个财政收入中所占的比重日渐提高，许多国家高达90%以上，因而有学者将近代国家称为“税收国家”。

获取财政收入是税收最原始、最基本的职能，但税收不仅是参与国民收入初次分配的手段，它同样可以用于社会收入的再分配。一方面体现在通过税收征收，使市场机制下形成的高收入者多负担税收，低收入者少负担税收，从而使税后收入分配趋向公平。另一方面体现在通过税收支出、税收优惠，进而对国民收入进行再分配。再分配的方法有很多，但税收被公认为是最好的方法。

3. 税收具有稳定经济的作用

在保障经济稳定方面，由于税收具有“内在稳定器”的功能，加之各种税收手段可以综合运用，因而税收具有明显的“反周期”作用，这会在很大程度上促进经济的稳定。此外，由于税收是调节收入再分配的重要工具，加之累进税制的实行和所得税、社会保障税、遗产税与赠与税的综合开征，以及税收收入主要被用作转移支付和其他公共物品支出，因此，税收也有助于促进社会分配公平，从而有助于保障社会稳定。

4. 税收具有维护国家政权的作用

国家政权是税收产生和存在的必要条件，而国家政权的存在又有赖于税收的存在。没有税收，国家机器就不可能有效地运转。同时，税收分配是凭借政治权力，对物质利益进行调节，体现国家支持什么，限制什么，从而达到巩固国家政权的政治目的。

二、税法及其调整对象

(一) 税法的概念及特征

税收属于经济学概念,税法则属于法学范畴。税法是指国家制定的用以调整国家与纳税人以及其他税务当事人之间在征纳税方面的权利及义务关系的法律规范的总称。它是国家法律的重要组成部分。

首先,税法是有权的国家机关制定的。所谓有权的国家机关,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法立法权,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,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。从经济角度讲,税收分配关系是国家参与社会剩余产品分配所形成的一种经济利益关系。这种经济利益关系是借助法的形式来规定的,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,从法律上设定税收权利义务就是实现目标的手段。税法调整的是税收权利义务关系,而不直接是税收分配关系。

再次,税法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,即由税收实体法、税收程序法、税收争讼法等构成的法律体系。从立法层次上划分,包括由全国人民代表大会正式立法制定的税收法律;由国务院制定的税收法规或由省级人民代表大会制定的地方性税收法规;由有关政府部门制定的税收规章;等等。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。

税法与税收既有联系,又有区别。两者之间的联系表现在,税收活动必须严格依税法的有关规定进行,税法是税收的法律依据和法律保障。税收必须以税法为其依据和保障,而税法又必须以保障税收活动为其存在的理由和依据。两者之间的区别表现在,税收是一种经济活动,属于经济基础范畴;而税法则是一种法律制度,属于上层建筑范畴。国家和社会对税收收入与税收活动的客观需要,决定了与税收对应的税法的存在;而税法则对税收活动的有序进行和税收目的的有效实现发挥着极为重要的保障作用。两者的关系可以概括为:“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”。^①

法是税收的存在形式,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,税收是国家与纳税人之间形成的以国家为主体的社会剩余产品分配关系。国家征税,是将一部分社会剩余产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。将征税仅仅视为一种经济利益的转移是不够的。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。如果作为法律主体的国家或纳税人不履行法定义务或不适当地行使法定权力,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。因此,税收所反映的分配关系要通过法的形式才得以实现。

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

^① 潘静成,《经济法学》,北京:中央广播电视大学出版社,1996

核心，强制性是其基本保障。原因在于税收是对财产私有权的侵犯，因而要求有很高的强制权力作为征税保障，这种权力只能是国家政治权力，法使这种政治权力得以体现和落实。

(1) 法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；

(2) 构成法的一系列原则、规则、概念为人们提供了全面、具体、明确的行为模式，借助法可以使税收强制性的目标更为明确；

(3) 法有一整套完备、有效的实施保障系统，可以使税收强制性落到实处，得到长期、稳定的保证；

(4) 税收凭借的是政治权力，但是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；

(5) 法所提供的行为规则必须具备规范、统一、稳定的特征，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，适当调整自身的经济行为。税收只有采用法的形式，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要求，对违法者强制地改变其经济行为。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。总之，税收只有采用法的形式，才能增加其调节的灵敏度，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，这就要有一套事先确定的标准作为税收监督管理的规则。法以其权威性、公正性、规范性成为体现纳税规则的最佳方式。

税法所具有的特征是税法区别于其他部门法的本质特点，研究税法的特征有助于加深对税法概念的理解。一般来说，税法的特征可以分为基本特征和引申特征两大类：

1. 税法的基本特征

税法的基本特征有两个，即经济性与规制性。

税法的经济性特征体现在：①税法作用于市场经济，直接调整经济领域的特定经济关系，即税收关系。税法的适度调整有助于弥补市场缺陷，节约交易成本，提高经济效率。②税法能反映经济规律，从而能够引导市场主体从事经济合理的市场行为，不断地解决效率与公平的矛盾。③税法是对经济政策的法律化，它通过保障税收杠杆的有效利用，能够引导经济主体趋利避害。

税法的规制性特征体现在，税法能够把积极的鼓励、保护与消极的限制、禁止相结合，审时度势，灵活规制，以实现预期的经济、社会和法律目标。

税法的两大基本特征的存在，源于税法调整对象的特殊性。没有税法所调整的特定的税收关系，税法便不可能凸显出经济性与规制性的基本特征。

2. 税法的引申特征

在税法基本特征的基础上，税法的引申特征主要有：

(1) 成文性。由于税法是规定国民纳税义务的法，是一种侵权性规范，因而税法必须采取成文法形式，以对课税要素作出明确规定，从而使税法具有成文性的特征。

(2) 强制性。由于税收具有单方强制性，税法是公法、强行法，因而税法具有突出的

强制性特征。基于税法的强制性，任何机关和个人均不得无法律根据的擅自减免税，也不得任意排除税法的适用。

(3) 技术性。由于税法的规定既要确保税收收入，又要与私法的秩序相协调；既要尽量减少对经济的不良影响，又要体现出适度的调控，因而税法具有较强的技术性。这种技术性的特征在税法的构成要素设计及税法的实施方面体现得尤为突出。

(二) 税法的体系

税法的体系是各类税法规范所构成的协调统一的整体。从不同的角度划分，可形成不同的税法体系。从税法法律渊源看，税法体系可分为纵向和横向两个方面。

从纵向方面，税法是由税收法律、行政法规、行政规章和地方性税收法规构成的综合体。税收法律，是由国家最高权力机关全国人民代表大会和全国人大常委会制定的有关税收方面的规范性文件，它在整个税法中具有最高法律效力。税收行政法规，是由国家最高行政机关国务院制定的关于税收方面的规范性文件。税收行政规章，是指税收主管行政机关制定的关于税收方面的规范性文件。它的法律效力低于税收法律和税收行政法规。地方性税收法规，是指地方权力机关和行政机关根据本行政区的具体情况和实际需要，在不同宪法、法律、行政法规相抵触的前提下制定地方性税收法规。

从横向方面，即从税法调整不同对象方面，税法是调整不同税务关系的各类不同税收规范的构成体。包括税收实体法和税收程序法。税收实体法，是指国家制定的关于各个具体税种的法律规范的总称。如增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税等税种方面的法律规范。税收程序法，是指国家制定的国家和纳税人及其他当事人之间在税务管理、税款征收、税务检查等一系列税收征纳程序方面的法律规范的总称。如税收征收管理法等。

税法体系在结构上包括税收体制法和税收征纳法两大部分。税收征纳法又包括税收征纳实体法和税收征纳程序法。税收征纳实体法还包括商品税法、所得税法和财产税法。正是这些不同层次的税法规范的集合，构成了税法体系的整体。

税收体制法是规定有关税收权力分配的法律规范的总称，它在税法体系中居于基础和主导地位，没有税收体制法就不可能有税收征纳法。税收征纳实体法作为规定征纳双方实体权利义务的法律规范的集合，在税法体系中居于主体地位。税收征纳程序法作为规定税收征纳程序及相关主体程序权利义务的法律规范的集合，在税法体系中居于保障地位。上述三个方面的法律规范是相互补充、相辅相成的。

此外，税法体系同税收体系也是密切相关的，从某种意义上，税法体系也就是税收体系在法律上的表现，集中反映了人们在法律上对于税制的理解。

我国的税法体系是：以宪法有关税收的规定为指导，以税法典或税收基本法或税法通则为第一层次的宝塔型的多层次税法体系。税法典应规定六方面内容：总则；税收法律关系；税收管理；奖惩制度；各级税法的立法权、解释权、修改权；税务纠纷的解决程序及手段。第二层次是按税收法律所调整的征税对象的性质划分为商品税法、所得税法、财产税法、资源税法、行为税法。这五类税法各自规定开征的税种，并根据其特性将税法典的内容具体化。第三层次是按各税种制定的单行法，规定本税种的征收管理。第四层次是各单行税法的实施细则。第五层次是各省、市、自治区对本税种的具体规定。

(三) 税法的特点

税法的特点是指税法带共性的特征。这种特征可以从三方面加以限定。首先，税法的特点

点应与其他法律部门的特点相区别；其次，税法的特点是税收上升为法律后的形式特征，应与税收的形式特征相区别；最后，税法的特点是指其一般特征，而不是某一历史时期、某一社会形态、某一国家税法的特点。税法的特点可以概括为如下几个方面：

1. 从立法过程看税法属于制定法

税法都是经过一定的立法程序制定出来的，即是由国家制定而不是认可的。税法属于制定法而不属于习惯法，其根本原因在于国家征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。

2. 从法律性质看税法属于义务性法规

义务性法规是相对授权性法规而言的，是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。税法属于义务性法规的原因在于以下几点：

（1）从定义推理，税收是纳税人的经济利益向国家的无偿让渡。从纳税人角度看，税法是以规定纳税义务为核心构建的，任何人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，在诸法律中其力度仅次于刑法，这与义务性法规的特点相一致。

（2）权利义务对等，是一个基本的法律原则。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和义务性法规之分。从财政角度看，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。但从税法角度看，纳税人以尽义务为主，所以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。

（3）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，而是纳税人的程序性权利。

3. 从内容看税法具有综合性

税法不是单一的法律，而是由实体法、程序法、争讼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、税收管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等，包括立法、行政执法、司法等各个方面。其结构大致有：宪法加税收法典；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。

（四）税法的调整对象

税法的调整对象是在税收活动中发生的社会关系，这种社会关系简称税收关系。正是由于税法与税收存在着联系和区别，才使得税收关系成为了税法的调整对象。

税收关系可以分为两大类，即税收体制关系和税收征纳关系。税收体制关系是指各相关国家机关因税收方面的权限划分而发生的社会关系，实质上是一种权力分配关系；税收征纳关系是指在税收征纳过程中发生的社会关系，主要体现为税收征纳双方之间的关系。上述税收关系的具体划分直接影响着税法体系的结构，也影响着对税法概念的认识。

第二节 税收法律关系

法律关系作为法学学科的一个基本范畴，对法学研究的意义已是不言而喻，它几乎可以运用到任何一个部门法中，从而形成具有特定内容和意义的且为该部门法所独有的基本范

畴。税收法律关系就是其中之一。

一、税收法律关系的特征

（一）税收法律关系的概念

税收法律关系，是指由税收法律规范确认和调整的国家与纳税人及有关当事人之间发生的权利义务关系。税收法律关系是法律关系的一种具体形式，因此，具有法律关系的一般特征。

（二）税收法律关系的性质

对于税收法律关系的性质，曾长期存在“权力关系说”与“债务关系说”争论，这场争论对税法理论的发展产生了深远的影响。

权力关系说是以德国行政法学家奥托·梅耶为代表，认为税收法律关系是国民对国家的一种权力服从关系，国家是权力意志的主体，纳税义务需经过“查定处分”这一行政行为才能创设。因此，整个税收法律关系就是以课税处分为中心的权力服从关系。权力关系说所强调的国家利益至上，个人服从国家的观念与马克思主义的国家学说如出一辙，因此在对税收的理解上，马克思主义的观点完全可以归入权力关系说一类，我国的税收理论与立法实践即可以作为最好的例证。权力关系说代表较为传统的观念，是从税法基本概念作出的推理。它抓住了税收是国家利用政治权力强迫纳税人服从这一核心问题，突出了国家在税收法律关系中的特殊地位，其论据是充分的。但是，这一学说也有局限性，主要是没有体现税法的经济属性。在税收越来越深入人们的经济生活，一些民法、经济法的规范相继引入税法范畴之后，单纯用权力关系说已难对所有税收法律关系问题作出圆满的解释，对纳税担保问题即是如此。

债务关系说是以德国法学家阿尔伯特·亨泽尔为代表，认为税收法律关系是国家请求纳税人履行税收债务的一种公法上的债务关系，纳税义务只需满足税法规定的课税要素即可成立，而并非依行政机关的课税处分来创设。这种观点在德国的《税法通则》中亦得到了体现。债务关系说揭示了税收法律关系的经济属性，即一种公法上的债权债务关系，从而充实了税收法律关系的理论基础。在我国承认税收法律关系的“债”的性质具有很大的现实意义，对税法地位的加强和税法体系的完善也大有裨益，因此，税收法律关系的私法化是我国税法的发展方向。

（三）税收法律关系的特征

税收法律关系具有与一般法律关系共有的属性，但是，由于税法不同于其他法律，因而通过税法确认和调整的税收法律关系具有其自身特点，主要表现在：

1. 国家作为税收法律关系的一方主体具有固定性

由于税收是一种以国家为主体的分配关系，税法调整的税收关系是在国家与纳税人之间产生的，因而税收法律关系主体一方不论是什么人，另一方必须始终是国家。这与民事法律关系中的主体双方可以是任何人是不同的。因此，固定有一方主体为国家，成为税收法律关系的特点之一。

2. 体现国家单方面的意志

税收法律关系只体现国家单方面的意志，不体现纳税人一方主体的意志。税收法律关系的成立、变更和消灭不以主体双方意思表示一致为要件。税收法律关系之所以只体现国家单方面的意志，是由于税收以无偿占有纳税人的财产或收入为目标，国家的意志是通过法律规

定表现出来的。只要当事人发生了税法规定的应税行为或事件，就产生了税收法律关系。

3. 权利义务关系具有不对等性

税法作为一种义务性法规，其规定的权利义务是不对等的。这种权利义务关系的不对等性，根源在于税收是国家无偿占有纳税人的财产或收入，必须采用强制手段才能达到目的。赋予税务机关较多的权利和要求纳税人承担较多的义务恰恰是确保税收的强制性，以实现税收职能的法律保证。税收法律关系中权利义务的不对等性不仅表现在税法总体上，而且表现在各单行税法、法规中；不仅表现为实体利益上的不对等，而且表现在法律程序上的不对等。但是，国家与纳税人之间权利与义务的不对等性，只能存在于税收法律关系中。

4. 具有财产所有权或支配权单向转移的性质

在税收法律关系中，纳税人履行纳税义务，缴纳税款，就意味着将自己拥有或支配的一部分财物，无偿地交给国家，成为政府的财政收入，国家不再直接返还给纳税人。所以，税收法律关系中的财产转移，具有无偿、单向、连续等特点。

二、税收法律关系的构成

税收法律关系与其他法律关系一样，也是由主体、客体和内容三个要素构成。这三个要素之间互相联系，形成统一的整体。

（一）税收法律关系的主体

税收法律关系主体是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人，即税收法律关系的参加者。分为征税主体和纳税主体。

1. 征税主体

征税主体，是指税收法律关系中享有征税权利的一方当事人，即税务行政执法机关。包括税务机关、海关等。

国家是真正的征税主体。国家是通过法律授权的方式赋予具体的国家职能机关来代其行使征税权力，因此，税务机关通过授权成为法律意义上的征税主体。我国现行法律明确规定了履行征税职能的行政机关，除此之外，没有法律明文授权，任何机关都不能成为征税主体。

2. 纳税主体

纳税主体，是指税收法律关系中负有纳税义务的一方当事人。包括法人、自然人和其他组织。对这种权利主体的确定，我国采取属地兼属人原则。

对于纳税主体，有许多不同的划分方法。按照纳税主体在民法中的身份不同，可以分为自然人、法人、非法人组织；根据征税权行使范围的不同，可以分为居民纳税人和非居民纳税人等。不同种类的纳税主体，在税收法律关系中享有的权利和承担的义务也不尽相同。

3. 其他税务当事人

在税收法律关系中，除税务机关和纳税人两个主要的法律关系主体之外，还有扣缴义务人、纳税担保人以及银行、工商、公安等。

（二）税收法律关系的内容

税收法律关系的内容，是指税收法律关系的主体依法享有的权利和承担的义务，这是税收法律关系的实质和核心，也是税法的灵魂。

1. 征税主体权利和义务

具体来说，征税主体的广义权利一般主要包括以下几个方面：