


中税出版

税收基本法 立法问题研究

王鸿貌 向东■著

shuishou jibenfa lifa wenti yanjiu

 中国税务出版社



浙江财经学院学术专著出版资金资助

税收基本法立法问题研究

王鸿貌 向 东 著

 中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收基本法立法问题研究/王鸿貌, 向东著. —北京:
中国税务出版社, 2009. 8
ISBN 978 - 7 - 80235 - 430 - 2

I. 税… II. ①王…②向… III. 税收管理 - 立法 - 研究 -
中国 IV. D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 127226 号

版权所有 · 侵权必究

书 名: 税收基本法立法问题研究

作 者: 王鸿貌 向 东 著

责任编辑: 刘淑民

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom. com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 15

字 数: 250000 字

版 次: 2009 年 8 月第 1 版 2009 年 8 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 430 - 2/F · 1350

定 价: 32.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

目 录

第一章 税收基本法的基本理论	1
第一节 税收基本法的概念与特征	1
第二节 税收基本法的效力	6
第三节 税收基本法与其他法律的关系	10
第四节 税收基本法的地位与作用	14
本章参考文献	17
第二章 税收基本法立法的国际比较	19
第一节 德国税收基本法	20
第二节 韩国国税基本法	27
第三节 蒙古国税收总法	30
第四节 各国税收基本法的比较与借鉴	33
本章参考文献	37
第三章 税收基本法的立法目的与立法原则	38
第一节 税收基本法立法的必要性	38
第二节 税收基本法立法的迫切性	49
第三节 税收基本法立法的指导思想与立法目的	53
第四节 税收基本法的立法原则	59
第五节 税收基本法立法的具体制度和要求	69

本章参考文献	72
第四章 税收基本法的体例结构	74
第一节 税收基本法体例结构的一般理论	75
第二节 关于税收基本法体例结构的不同观点	82
第三节 税收基本法的结构与框架安排	85
本章参考文献	87
第五章 税收基本法的重点内容	88
第一节 总则中的重点内容	88
第二节 税收管辖权	95
第三节 税收管理体制	98
第四节 税务机构及其权利和义务	99
第五节 纳税人及其权利和义务	100
第六节 税收立法	103
第七节 税收行政执法	105
第八节 税务行政争议的解决	107
第九节 附则	109
本章参考文献	110
第六章 税收基本法中的难点问题	111
第一节 总则中的难点问题	111
第二节 税收管理体制的问题	115
第三节 纳税人及其权利义务问题	120
第四节 税收立法的问题	135
第五节 税收行政执法的问题	140
第六节 税收司法的相关问题	142
本章参考文献	143

附录	145
韩国国税基本法	145
日本国税通则法	170
蒙古国税收总法	221
后记	231

第一章

税收基本法的基本理论

在一些已经制定了税收基本法的国家中，税收基本法在其国家的整个税收法律体系中一般都处于统帅和支配地位，因此，有学者直接将其称之为“宪法性文件”、税法中的“母法”或“小宪法”等。它对于确立税收活动的基本法律规则，正确处理中央和地方的税收分配关系，规范税收立法、税收行政执法和税收司法活动，保护征纳双方的合法权益，保证国家税收收入的增长和国家的经济秩序，都具有十分重要的现实意义。而要使税收基本法发挥上述的作用，就首先必须对税收基本法本身有一个正确的认识和科学的定位。这就需要对税收基本法的许多重大理论问题如税收基本法的性质、特点、效力、地位、功能、税收基本法与其他法律之间的关系等进行深入的理论研究。只有把这些问题研究清楚了，它才有可能对税收基本法的立法工作产生正确的理论导向，税收基本法的立法工作才有可能取得成功。

第一节

税收基本法的概念与特征

税收基本法作为税收法律体系中的基本法律，不但与民法、刑法等其他法律之间具有明显的区别，而且与其他税收法律法规之间也存在着较大的差别。这种差别，首先就表现为税收基本法与其他法律在调整对象和基

本特征上的差别。

一、税收基本法的概念

法律的产生源于人们对秩序的需要。正如博登海默所言，如果没有秩序，我们会生活在一个疯狂混乱的世界里^①。正是由于对秩序的内在需求，才导致了法律的产生和发展。从这种意义上来讲，法律是运用强制性和规范性的手段来规范和调整社会秩序的工具或手段。但是，由于法律所调整的社会关系和社会秩序所具有的复杂性和多样性，就使得在当代社会中的任何一部法律都不可能把所有需要调整的社会关系和社会秩序都调整得规范，这就产生了法律的分化。税法就是在这样的背景下产生出来或发展起来的一个法律部门或分支。它是以社会关系中的一种特殊的关系——税收关系作为其调整的对象，意在维护国家与纳税人之间所形成的税收分配关系和税收征纳秩序，从而形成了自己独特的调整对象——税收法律关系。

根据学者们的共同观点，税收法律关系具有广义和狭义两种不同的含义。一般来讲，狭义的税收法律关系是指纳税人与税收征管机关在税收征收和缴纳的过程中所形成的法律关系。它是税收法律关系中最根本的和最核心的内容，同时，也是最基础的内容。而广义的税收法律关系“应当是指围绕着税收活动而发生的所有权利义务关系的总称，是由税收法律制度确认和调整的、因税收行为而引起的、发生在税收活动全过程的、以税收权利义务关系为主要内容和表现形式的社会关系”^②。它不但包括了狭义的税收法律关系在内，而且还包括了中央与地方的国家机关之间在税收征纳活动和税收权利义务分配过程中所形成的各种法律关系，等等。由此可见，作为税法的调整对象，它不但包括了狭义的税收法律关系，而且也包括了广义的税收法律关系。它不但涉及纳税人与税收征收管理机关之间的权利义务的分配问题，而且也涉及国家与纳税人之间、国家与国家之间、国家内部不同级次的政府之间税收权利义务的分配问题。而这种广义的税收法律关系的形成，则不仅要由税法来进行规定，而且还涉及宪法、民法、刑法、国际法、行政法、经济法、诉讼法等众多的法律部门。例如，

^① 参见[美] E. 博登海默：《法理学——法哲学及其方法》，华夏出版社，1987年12月，第209页。

^② 陈学东：“浅论税收基本法的调整对象”，载《扬州大学税务学院学报》，1997年第4期，第30页。

有关中央与地方的税收管理体制和税收利益分配的问题，在许多国家中就是由宪法来进行规定的。再如，有关税收债权与一般债权的关系问题，就可能涉及民法的相关规定。又如，国家间的税收利益的分配问题，就可能涉及国际法的问题，等等。而狭义的税收法律关系，一般都是通过具体的税收法律法规来规范和表现的。在当代，由于税收分配关系的复杂性和多样性，目前世界上大多数的国家都形成了复税制的税收分配格局。在此情况下，作为规范这种税收分配关系的税收法律，除德国等极少数国家制定了税法典外，绝大多数的国家都实行的是各税种单独立法的模式。由于在复税制的格局下，一国的税收体系少则由十多个税种组成，多则由几十个税种组成，故在此种模式下的税收法律体系少则由十多个法律法规组成，多则由几十个法律法规组成。如此庞大的税收法律体系在对内关系上，由于各个税种的法律法规所调整的对象、方法等有所不同，就造成了各个税收法律法规之间的差异与不同，有时甚至是矛盾。在对外关系上，由于税收法律体系只是一国现行法律体系中的一个法律部门或子体系，它还必须与一国其他的法律部门或子体系发生这样或那样的关系。在此情况下，为了保证税法体系在内外关系上都能够和谐一致，就必须通过制定税收基本法的形式，对税收分配关系和税收征管活动的基本原则、基本制度、基本的征纳程序等内容进行规定，以保证税收分配关系的正常化、规范化和税收秩序的有效运转。从这种意义上来讲，税收基本法首先是规范基本的税收秩序、税收分配关系的法律。

如前所述，由于税收基本法是在各税种单独立法的前提下为规范基本的税收分配关系和税收征纳秩序而制定出来的，因此，税收基本法与其他税法之间的关系就是必须重点解决的问题。笔者认为，考虑到税收基本法本身在税收法律体系中的地位和作用，税收基本法与其他税法之间的关系不应该是取代关系或重复关系。一般而言，在未实行法典化的国家中，税法一般分为两大部分，即税收实体法（也叫实体税法）和税收程序法（也叫程序税法）。其中，税收实体法是关于规定国家和纳税人在税收征纳过程中权利与义务的法律规范的总称。它一般在内容上包括了纳税主体、纳税客体、征税标准、税率、税目、税收减免、税收违法处罚等内容。它实际上是关于税收性质和各个税种的具体规定，是税法的核心内容。而税收程序法主要是关于规定国家和纳税人在税收征纳过程中行使权利或履行义务的程序性规范的总称。它主要包括了税收征纳程序和税收行政争议的解决程序两部分内容。它实际上是对具体实施税收实体法的规定，是税法

的辅助部分。由此可见,无论是税收实体法还是程序法,它们都只是规定税收征纳过程中某一方面的问题。在税法中,我们可以把许多的问题根据其内容的不同而分别认为是实体性的问题或程序性的问题而归入到税收实体法或税收程序法之中,但是,还有许多的问题由于涉及整个税收活动或对整个税收活动的存在具有非常重要的影响而无法把其归入到具体的税收实体法或税收程序法之中去。对于这些问题,就需要利用税收基本法来进行规定。因此,税收基本法在内容上就由两部分所组成,一部分是关于税法的基本事项的规定,另外一部分就是关于税法中的共同事项的规定。虽然基本事项和共同的事项在许多情况下是重合的,但二者之间还是具有一定的区别。税法中的基本事项,一般而言主要指的是税法中的最为重要的、对于税收法律制度的制定与执行起到决定性作用的内容或事项。它一般包括了税法的基本原则、税法中的重要概念或术语、征纳双方的权利义务、税收制度的基本框架结构、税收管理体制等内容。税法中的共同事项,则主要指的是有关税法执行过程中带有普遍意义的内容,如税收征纳的主要程序、税收征管的手段和措施、税收违法处罚的程序及方式等。对于这些基本的事项和共同的事项,无论是在税收实体法中还是税收程序法中都无法做出比较全面的规定,它只能由基本法来加以规定。因此,税收基本法从内容上来讲,是关于税法的基本事项或共同事项的内容。它不是也不可能取代具体的税法,更不是具体税法内容的重复。

由于税收基本法上述内容方面的规定,就决定了税收基本法在任何一个国家的法律体系中只能是一个基本法律。这样,就其制定权限而言,税收基本法只能由国家最高的立法机关来制定,而不得由其他的立法机关来制定。具体到我国,就只能由全国人民代表大会来制定,而不得由全国人民代表大会常务委员会来制定,更不得授权国家最高行政机关或其他的国家机关来制定。

综上所述,由于税收基本法的上述内容,我们就可以给税收基本法下一个这样的定义,即:税收基本法是由国家最高立法机关所制定的,规定有关税法的一般的和共同事项的基本法律。

二、税收基本法的特征

税收基本法作为税法体系中的基本法律,与其他的税收法律法规相比,具有以下一些特点:

1. 税收基本法具有广泛性。由于税收基本法作为税收法律体系中的

“母法”和“统帅法”，它应该统领、协调、规范税收领域内的一切基本的和共同的事项，因此，这就使得其在内容上要能够涵盖税收法律体系中的一切基本的和主要的内容和事项。这些基本的内容和事项从税收法律的制定和执行情况来看，不但包括了税收行政执法的一些基本内容，而且还包括了税收立法、税收司法的一些基本内容和事项；从税收法律体系本身的构成来看，它不但包括了税收实体法的内容，而且还包括了税收程序法、税收救济法、税务机构组织法、税收代理法等的内容；从税收实体法的角度来看，它不但包括了对税收法律关系中基本构成要素如税种、税目、税率、纳税人、税收征纳环节、税收优惠等基本概念的规定，而且也包括了纳税人权利与义务等的原则性的规定。在税收程序法中，它不但应该对税收征管活动中的基本原则进行规定，而且还对税收征管的主要环节和基本内容进行规定。因此，可以说，税收基本法涵盖了税收活动的方方面面，从而使其具有广泛性。

2. 税收基本法具有根本性。税收基本法所规定的是税收法律体系内的基本的和共同的事项。在一国现行的法律体系中，税法的涉及面是很广的，既具有实体方面的，也具有程序方面的；既具有一般的和原则方面的，也具有具体操作和执行方面的；既具有国内的，也涉及国外的；既有法律，也有行政法规、部门规章、地方性法规等，因此，形成了一个门类众多、体系庞大的税收法律体系。在这个体系中，由于各个法律法规所规范的内容及其适用范围等的不同，从而使其在内容上就不可避免地存在着相互交叉、重叠，同时也不可避免地存在着空白、漏洞等，而在其中，有关税收的基本的、共通的和一般的事项都需要进行专门的规定。而税收基本法就是关于这些内容的规定。因此，税收基本法作为税收法律体系中的基本法律，它从内容上就是规定税收基本的和共通事项的法律。它作为税收领域内的“宪法性法律”，是整个税法体系的灵魂，是税收的一般性的法律规范，是对国家税收制度的根本性问题、共同性问题、原则性问题、重大问题和综合性问题进行的规定，以统帅、协调、规范、指导、约束各个单行的税收法律法规。

3. 税收基本法具有原则性和概括性。由于税收基本法作为税收领域内的“母法”，它不能也不可能取代具体的税收法律法规对税收法律体系中的每一个具体问题的规定，而是通过对税收法律体系中的基本的和共通性问题的规定，从而为税收活动提供最为基本的法律依据。因此，这就决定了税收基本法在内容上具有原则性和概括性。这种原则性就表现为税收

基本法在坚持统一税法、公平税负、鼓励竞争、保证国家的财政收入和国家对市场经济的宏观调整、保护纳税人合法权益这一根本的立法目的和立法指导思想的前提下，对有关税法的基本的和重大的问题做出明确的规定，以保证税收职能的实现。这种概括性就表现为它所规定的内容只是税法领域内的共通的和一般的事项，同时，它在规定这些事项时也只是就其基本内容做出一般的规定，而对于税法领域内的一些具体的和个别的问题，则交由各个具体的税收法律法规来解决，以免模糊了基本法与其他各具体的税收法律法规之间的界限，影响了具体税收法律法规的实施和执行。

4. 税收基本法具有相对稳定性。在当前任何一国的法律体系中，税法作为对纳税人的经济活动进行直接的管理与控制的法律，它必须在适应市场的发展与变化中进行适当的、及时的修改，这就使得税法成为一国法律体系中变动、修改最为频繁的法律之一。但税收基本法作为一种“宪法性的法律”则必须具有稳定性，一方面它必须体现税收基本法作为法律的稳定性的特点，这是因为，法律一经制定和公布实施，就必须保持其严肃性，不能朝令夕改。这是法律的内在属性之一。税收基本法也必须具有这种内在的稳定性，它是整个税法体系及整个税收活动稳定发展的重要条件。它一经制定和颁布就必须在一个较长的时间内保持稳定，不能频繁地变动和修改。另一方面，它必须为纳税人提供一个比较稳定的、具有可预测性的法律指向。否则，法律法规的稳定性则无法体现，纳税人对于经济活动的税收负担将失去可预测性，进而也就失去了守法的意愿。正因如此，相对于频繁修改变动的具体税收法律法规而言，税收基本法是最为稳定的。它一经制定，就会在一个相当长的时期内保持其原有的形式，而不会频繁地修改或变化。

第二节

税收基本法的效力

法的效力问题实际上指的是法律所具有的拘束力和强制力的问题。任何一部法律之所以有用，就在于它有效力。所以，没有效力的法律实际上等同于白纸一张。这种效力首先表现为法律所具有的拘束力，即它对所适

用的对象所具有的支配与制约作用,使其能够按照法律规范所规定那样去作为或不作为。其次,法律的效力还表现为法律所具有的强制力。它指的是法律可以运用国家的权力迫使不愿意遵守其规范的社会对象接受法律的制约和规范。税收基本法作为税收法律体系中的基本法律,它自然也必须具备效力。而且,它的效力基本上表现为三个方面,即它所具有的时间效力、空间效力和对人的效力。在此需要特别研究的是税收基本法的空间效力、对人的效力及其与其他税法之间的效力等级。

一、税收基本法的空间效力

法的空间效力,一般指的是法律规范在什么地方或什么领域内才有约束力的问题。一般而言,作为一个主权国家,其所制定的法律应该对于其所拥有的领土、领海、领空及其所延伸的空间都具有约束力。在我国,税收基本法作为一个由全国人大所制定的基本法律,从理论上讲,它的约束力应该及于国家主权所管辖的全部范围。但是,由于我国目前实际存在的香港和澳门两个特别行政区,因此,税收基本法在空间效力上就有了一些特别的内容。因为,香港和澳门两个特别行政区是根据“一国两制”的原则分别依据《中华人民共和国香港特别行政区基本法》和《中华人民共和国澳门特别行政区基本法》设立的。而这两部法律都是属于宪法性的法律,它在效力等级上高于税收基本法,因此,这两部法律中关于税收问题的一些特别规定如果与税收基本法不一致,理应不受税收基本法的约束。而在《香港基本法》中,第八条明确规定:“香港原有法律,即普通法、衡平法、条例、附属立法和习惯法,除同本法相抵触或经香港特别行政区的立法机关做出修改者外,予以保留。”同时,该法第一百零六条规定:“香港特别行政区保持财政独立。香港特别行政区的财政收入全部用于自身需要,不上缴中央人民政府。中央人民政府不在香港特别行政区征税。”该法第一百零八条也明确规定:“香港特别行政区实行独立的税收制度。香港特别行政区参照原在香港实行的低税政策,自行立法规定税种、税率、税收宽免和其他税务事项。”澳门基本法中也有类似的规定。由此可见,由于香港、澳门依原有的法律实行独立的税收制度,因此,税收基本法对于这两个特别行政区就不能够产生拘束力和强制力,因而也就无法产生效力。此外,根据国际法中关于领事馆等的一些特别规定,对于在我国领土范围内的一些外国的使馆馆舍、使馆办理公务所收取的规费和手续费等,都不得征收一切税费。这样,税收基本法在空间效力上也不及于在

中国领土上的外国使馆及其活动。

二、税收基本法的对人效力

税收基本法的对人效力是指受税收基本法规范和约束的纳税人的主体范围。一般来讲,税法的对人效力取决于一个国家的税收管辖权的设定。从世界各国的实际情况来看,税收管辖权的设定一般有三种情况,即属地原则、属人原则和折中原则。其中,属地原则是一个国家以地域概念作为行使征税权力的原则。根据该原则,国家对属于该国领土内的任何经济行为或所得都可以行使税收管辖权。属人原则则是一个国家以人的概念作为其行使征税权力的原则。根据该原则,国家对本国的公民或居民都可以行使征税权力。而折中原则则是兼顾上述原则而形成的一种折中的原则。从目前世界各国的实际情况来看,除少数国家或地区外,一般都实行折中原则。我国也是采用的折中原则。既然如此,基于税收基本法的功能和地位,故税收基本法就应该在对人效力上明确其所具有的折中原则。

三、税收基本法与其他税法之间的效力等级

税收基本法的效力等级是指税收基本法在税收法律体系中与其他税收法律法规之间在效力上的等级差别关系。依我国现行的法律渊源的理论,我国现行的法律体系是由宪法、法律、行政法规、部门规章、地方性法规、国际条约和协定等组成。税法作为我国法律体系中的一个重要的组成部分,它也是在宪法的基础上,由税收法律、税收行政法规、税收部门规章、地方性税收法规、国际税收协定或条约等组成。由于税收法律、税收行政法规、税收部门规章和税收地方性法规、国际税收条约与协定之间在效力等级上符合一般法律体系的规定,故无须在此多言。而在此需要特别研究的是在税收法律的层面上,税收基本法与其他税收法律之间的效力关系。

虽然我们认为税收基本法是税收领域的“宪法性法律”,是“税收母法”,但这并不是说税收基本法就是“宪法性法律”。因为,一般而言,“宪法性法律”是特指具有宪法效力的法律,这主要是指不成文宪法国家中的宪法性文件。而我们讲税收基本法是税法领域内的“宪法性法律”,其意思只是指税收基本法在税法体系内因其规定了税法的一般性原则和共通性的规则而成为税法中一切其他法律法规的法源,其他的法律法规都必须符合基本法的规定。从这种意义上说,所谓税法中的“宪法性法律”就

是指其在税法体系中功能和地位而言的。这样,税收基本法也只是属于基本法律的范畴,它并不取得宪法性法律的地位。

但是,在我国现行的税收法律中,已经有了《税收征管法》、《个人所得税法》和《企业所得税法》三个法律。这样,税收基本法与这三个法律之间在效力上的关系,就是一个值得研究的问题。因为,根据我国现行的立法体制,狭义上的法律又可分为基本法律和除基本法律之外的其他法律两种情况。其中,基本法律是指由全国人大所制定的法律,其他法律是指由全国人大常委会所制定的法律。而我国现行的三个税收法律中,两个所得税法都是由全国人大所制定的,显然应该属于基本法律的范畴,而税收征管法是由全国人大常委会所制定的,应该属于其他法律的范畴。而我国目前对于基本法律与其他法律之间在效力上的关系,国家立法机关并没有做出明确的规定。这样,税收基本法与上述三个法律之间就产生了两个问题。第一,根据前述,税收基本法应该属于基本法律的范畴,那么,税收基本法与其他两个所得税法是否存在效力大小的问题?第二,税收基本法与税收征管法之间是否也存在着此类问题?对于第一个问题,笔者认为,从理论上讲,税收基本法与个人所得税法和企业所得税法都虽然属于基本法律,仅从制定者的角度而言,其效力是一致的,但是,由于税收基本法从内容上规定的是税收制度方面的基本的和共通性的事项,适用于所有的税收活动,因此,从理论上讲,个人所得税法和企业所得税法都必须遵守基本法的相关规定。这样,则会得出税收基本法在效力等级上要大于这两个税法的结论。故如何解决这个问题,笔者认为,这应该从有关法律效力等级的理论中去寻求答案。根据一般的法学理论,同一主体按照相同的程序先后就同一个领域的问题制定了两个以上的法律规范,那么,后来制定的法律规范在效力上高于先前制定的法律规范,即所谓的“后法优于前法”。^①由此可知,对于将来制定的税收基本法,它由于晚于这两个所得税法,故它在效力上按照“后法优于前法”的理论,应该比这两个所得税法具有更高的效力等级。至于税收征管法与税收基本法之间在效力等级上的关系,虽然我国现行的法律之中并没有明确二者之间的关系,但根据一般的法律理论,二者之间的关系应该是明确的。

^① 公丕祥主编:《法理学》,复旦大学出版社,2002年9月第一版,第382页。

第三节

税收基本法与其他法律的关系

税收基本法作为税收法律体系中的基本法，它除了要理顺与税法体系中的其他法律法规之间的关系外，还必须理顺与其他法律的关系，只有这样，它才能够与其他法律保持一致，也才能够真正地发挥作用。

一、与宪法的关系

宪法是国家的根本大法，在任何一个国家的法律体系中，宪法都处于最高的法律地位，具有最高的法律效力，其他任何法律的制定及修改都必须以宪法为依据，否则就是违宪，是不得通过和执行的。税收基本法作为税收领域内的基本法律，它首先也是依据宪法制定的。我国宪法第 56 条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”根据这一规定，若非依照法律，国家不得对公民进行征税。任何人或机关如果擅自决定对公民征税，则属于违宪行为，该决定无效。由此可见，宪法中的上述规定就是税收活动法律化的依据，是制定税收法律法规的宪法依据。税收基本法作为税收法律体系中的最高法律，自然也必须遵守宪法的上述规定，依据宪法的规定产生。因此，它与宪法的关系是母法与子法的关系。在效力等级上，税收基本法必须遵守宪法的相关规定。它的制定及执行都必须以宪法为依据，并以宪法为其根本的活动准则。它不得同宪法相抵触，否则无效。其次，在内容上，宪法作为一个国家的根本大法，它必须对国家基本的法律制度、经济制度等重要内容做出规定。在当代许多国家中，特别是在分税制国家中，税种体系、分税制的税收管理体制、税法的基本原则、税收立法权限的划分等许多的问题都是作为重要的问题在宪法中做了专门的规定，从而使其成为宪法的内容。例如，德国在其《基本法》专辟第十章“财政”，对联邦和州的公共开支、税收立法权、税收分配、财政补贴和财政管理等基本事项做出了明确的规定。《日本宪法》专设第七章“财政”，对处理财政的权限、收支职责、国债负担、租税征收、预备费设置、预决算监督等基本问题作了规定。美国《联邦宪法》第 1 条第 7 款第 1 目中规定：一切征税案应由众议院提出，但参议院向对其他法案一样，

可以提出修正案或表示赞同。第3目规定：在提案成为法案前，必须经参众两院同意，并呈交总统批准。如果总统否决该提案，两院可以就该否决进行表决。若两院都以三分之二多数支持该提案，就可推翻总统的否决，使该提案通过成为法律。第1条第8款第1目则明文规定：国会有权课征各项税收，用于偿债、国防和合众国的公共利益。这就实质上将课税权等财政立法权赋予了议会，并明确了国会立法征税的缘由。第1条第8款第1目还规定：所有税收，关税和货物税，美国全国各地均须统一，等等。而在我国，由于现行宪法的立法体例，上述内容不可能在宪法中得到较多的表述。同时，由于我国目前不可能制定税法典，上述内容也必须通过税收基本法来规定。因此，税收基本法在某种程度上就是对宪法的某些内容的具体化。这样，在内容上，税收基本法就必须对有关税收法律原则、税收立法体制、税收管理体制、纳税人权利与义务等问题进行规定，以保证税法与宪法的衔接与一致。

二、与行政法的关系

要探讨税收基本法与行政法的关系就首先需要探讨税法与行政法的关系。一般来讲，由于税法的执行主体税务机关是国家的行政机关，在税收的征管程序方面存在着许多行政法的规范，且税务行政诉讼也属于行政诉讼的范围，故税法与行政法的关系相当密切，以至于过去有些学者认为税法就是行政法的一个分支或一部分。但事实上两者在调整对象、特征与体系等方面的区别还是非常明显的。因此，税法与行政法应该是两个不同的法学学科。税法特别是税收征收管理与税务行政诉讼中所涉及的许多行政法的问题，应该符合一般行政法的基本原理。如果在一些具体的规定确实有必要与一般行政法的规定相区别，我们认为，这可以按照“特别法优先于一般法”的规定来加以理解和操作。在此情况下，税收基本法与行政法的关系上，一方面，它只是对于税法中与一般行政法中不同的、需要特别加以规定的内容进行规范，而不需要对税法中所涉及的所有的行政法律规范进行重复；另一方面，考虑到它与税收法律法规的关系，因此，它在对税法中需要特别加以规定的行政法的内容进行规定时，也只能是原则的和宏观的，而把一些具体的内容留给各个具体的税收法律法规去规定。税收基本法所要规范的内容一般包括税务行政主体的资格及其设定、税收征收管理的主体环节与手段、税务行政复议的基本原则、税收行政诉讼的基本原则等内容。