# 新修订的《税收征管法》在我国税法学上的意义

来源：网络 作者：七色彩虹 更新时间：2024-04-19

*新修订的《税收征管法》在我国税法学上的意义 新修订的《税收征管法》在我国税法学上的意义 新修订的《税收征管法》在我国税法学上的意义 一、 体现了税收法律关系的平等性[1] 正如日本著名税法学家金子宏教授所言，税法学可称为以对税收法律关系进...*

新修订的《税收征管法》在我国税法学上的意义 新修订的《税收征管法》在我国税法学上的意义 新修订的《税收征管法》在我国税法学上的意义

一、 体现了税收法律关系的平等性[1]

正如日本著名税法学家金子宏教授所言，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。[2]“法律关系”是大陆法系民法学的基本范畴，后逐渐移用到其他法律部门。与民事法律关系相比，税收法律关系相对显得要复杂一些。所谓税收法律关系，是指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。税收法律关系的复杂性在于，它不是一个单一的法律关系，而是一个以三方主体间的四重法律关系组成的两层结构：三方主体是指纳税主体、国家和征税机关；四重法律关系是指税收宪法性法律关系、国际税收分配法律关系、税收征纳法律关系和税收行政法律关系；其中后两种法律关系构成第一层，就是人们通常所说的税收法律关系；前两种法律关系构成第二层，是潜在的、深层次的，也是往往被人们所忽视的税收法律关系，最深刻地反映了税收法律关系的本质。[3]在此我们主要从税收宪法性法律关系和税收征纳法律关系的角度来论证税收法律关系的平等性问题。

在传统的法律体系中，人们常常把税法作为行政法的组成部分，故从“命令服从”的角度来认识税收法律关系，想当然地认为税收法律关系是一种不平等的法律关系。随着市场经济的发展，人们对税收本质认识的不断深入[4]和法治理论的发展，上述观点诚有修正的必要。我们认为，平等性是税收法律关系的本质属性，贯彻并体现在税收法律关系的各个层面。[5]在此，我们欲从税收的经济本质和法治理论两方面为税收法律关系的平等性寻求依据。

税收的经济本质是什么呢？要回答这一问题，首先必须考察同税收有密切关系的财政。税收是现代国家财政收入的主要组成部分，因此，现代国家也通常被称为“税收国家”。[6]财政或曰公共财政的存在依据在于弥补市场失效。市场失效决定了政府（国家）[7]和公共财政在市场经济条件下存在的必要性。[8]由于市场失效的存在，对于私人生活必须而市场机制无法提供的公共产品，就必须由政府（国家）来提供，政府（国家）提供公共产品的经济来源便是公共财政，而税收是公共财政的重要组成部分。

以上我们从税收的经济本质的角度证明了税收法律关系的平等性，下面再从法治理论的角度来进一步说明税收法律关系的平等性。平等作为法的价值目标，与自由、人权、理性等准则一样是法必不可少的价值追求。平等意味着法对权利、义务的公正分配。法沿着人类平等观念正常发展的历史轨迹把平等推进到一个新的高度。[13]在对税收法律关系进行分析的时候也应该注意到这一价值准则的重大意义。

在传统大陆法系国家中，仅强调公民个人之间的平等，而忽视了政府与公民之间的平等关系。其实，在英美法系国家则不同。在英国人看来，个人与政府应当受制于同样的法律，个人与政府的关系在法律上是平等的。[14]英国法学家沃克认为，现代法治的精义是：它不是强调政府要维护和执行法律及秩序，而是说政府本身要服从法律制度而不能不顾法律或重新制定适合本身利益的法律。[15]由此可知，在英美法系的传统中，政府与公民之间的关系在法律上是平等的，在税法中更是如此。

著名的分析法学家凯尔森对“私权利”和“公权利”的分析有助于我们理解税收法律关系的平等性问题。他认为，“从全部法律创造活动的功能角度看，私权利和政治权利之间并无实质上的差别。”“如果从一个动态的观点来看，权利的性质是参与法律创造的能力，那么所谓‘私权利’和所谓‘政治权利’之间的区分，就不象通常所推定的那样重要。”[16]在税收法律关系中正是如此，纳税人通过自己的代表决定税收的征收，政府并无决定税收征收的权力，政府只能在征得人民的同意后才能征税。正如孟德斯鸠所言，“如果行政者有决定国家税收的权力，而不是限于表示同意而已的话，自由就不存在了。因为这样行政权力就在立法最重要的关键上成为立法性质的权力了。”[17]政府只能在征得人民的同意后才能征税表明了税收宪法性法律关系的平等性。而在具体的税收征纳关系中，征税机关是政府的代表，纳税人是人民的一分子，税收宪法性法律关系的平等性延伸到税收征纳法律关系中，就是征税机关和纳税人关系的平等性。

在论证了现代税收法律关系的平等性后，我们再分析我国税法的状况。我国现处于从计划经济向市场经济转轨过程中，体现现代法治精神的平等价值没有得到应有的重视。即使在私法领域，由于企业制度改革的不到位，以及受其他因素的制约，平等的价值也没有得到很好的认识和贯彻。在税收法律关系中，作为征税机关，主要是将自己看作行政权力的行使者，将征税和其他行政行为混在一起，没有认识到税收的本质属性；作为纳税人，也没有树立现代市场经济条件下的纳税人的观念，还是从传统的角度看待税收，将税收看作与自己利益无关的一种负担。在征税机关和纳税人的这种意识主导下，税收法律关系显然谈不上平等性。导致的实践后果是，税务机关的征管手段不断强化，严厉打击偷漏税等违法行为，使税收征纳关系在总体上处于失衡状态：一边是纳税人消极义务观念下冷漠的面孔，一边是税务机关片面强化权力下疲惫的身影。[23]这种状况的存在影响了税收职能的发挥，破坏了纳税人和征税机关之间应有的法律关系，不利于法治观念的形成。

随着我国社会主义市场经济体制的逐步确立，法治理论的进一步发展，人们对税收的经济本质，对纳税人和征税机关的关系的认识也在发生变化，这最终表现为对税收法律关系平等性的认识。可喜的是，立法者已经意识到了这一点。在新修订的《税收征管法》中，我们可以强烈的感受到，立法者正是以税收法律关系的平等性作为指导思想来重新构建纳税人和征税机关之间的征纳关系的。新修订的《税收征管法》中的许多具体制度都体现了税收法律关系的平等性。认识到税收法律关系的平等性并将其贯彻到税收立法、执法中，具有重大的意义。首先，只有在平等的税收法律关系中，纳税人才会认识到税收的经济本质，认识到税收是自己享受国家提供的公共产品的相应价格费用，有了这种认识自然就会主动纳税。[24]征税机关在认识到国家在提供公共产品中的角色后，也会注意到自己角色的转换，增强对纳税人的服务意识。这样就可以在纳税人和征税机关之间形成良性的互动。我们为之所关注的保障税收收入的问题自然会得到解决。其次，不可否认的事实是，税法是与公民关系最为密切的法律部门之一，它与公民财产权直接相关联。因此，在税收法律关系中的地位如何，直接影响到公民对权利的认识。从某种意义上说，公民的权利意识是整个社会实现法治的基石。如果公民的权利在与其日常生活极其密切的税收法律关系中得不到尊重，那就很难想象公民会有正确的权利观念。[25]因此，认识到税收法律关系的平等性有助于公民形成正确的权利意识，从而影响到我国的法治进程。[26]

新修订的《税收征管法》体现了税收法律关系的平等性，具体而言，主要体现在以下几个方面：

1.对税收征管法立法宗旨的完善。新修订的《税收征管法》第1条明确规定“规范税收征收和缴纳行为”是该法的宗旨之一。以往的税收征管立法总是强调纳税人的义务比较多，把规范的重点放在纳税人的缴纳行为上，而对征税机关的征收行为的规范力度不够，造成征税机关权力的滥用，损害纳税人的合法权利。新修订的《税收征管法》从税收法律关系的平等性出发，全面地规范税收征收和缴纳行为，合理地调整纳税人和征税机关之间的法律关系。不仅要求纳税人要依法纳税，也要求征税机关要依法征税，两者并重。

二、确认了税收权力的债权属性

国家（征税机关）享有的税收权力是一种什么性质的权力呢？和一般的行政权力完全相同吗？联系我们在上面所提到的税收的经济本质，税收是纳税人为了享受国家提供的公共产品而支付的价格费用，这样国家就享有了对税收的请求权。这种请求权和民法上的债权非常类似。因此，我们认为，从税收的经济本质可以推出税收权力的债权属性。其实，关于税收权力的债权属性在国外税法上几乎是公理，不用更多的证明。[30]而长期以来，我们都是从行政权力的角度来认识税收权力的。通过前面的论证，我们可以看出税收权力和一般的行政权力是有区别的。现以罚款和税收作比较来加以说明。前已述及，税收是公民享受公共产品的价格费用，从而税收权力就具有了债权的属性。而罚款是行政机关针对从事违法行为的行政相对方而进行的行政处罚，是对行政相对方财产权的剥夺。在本质上，显然和税收不同。由此看来，征税的税收权力与作出罚款等行政行为的一般行政权力是不同的。[31]

我国原有的税法并没有确认税收权力的债权属性[32]，导致了制度设计上的缺陷，在实践中产生了许多问题。但从另一个角度也反证出税收权力确实具有债权属性。新修订的《税收征管法》通过具体的制度设计确认了税收权力的债权属性。这一确认在我国税法上具有重要意义。一方面可以借用民法债的制度完善税法制度，充实税收权力的内容；另一方面，让民法债的理念渗透到税法中，有助于税务机关和纳税人观念的转变，进而实现税收法律关系的平等性。

三、反映了税法的经济性

经济性是税法的重要特征之一。[35]我们认为对税法经济性的理解，可以和对税收经济本质的认识相结合。现代对税法的认识和对税收的认识是紧密相关的。税法和行政法相分离的重要原因之一就是现代市场经济条件下税收内涵的重大变化。如前所述，税收的存在是有经济依据的，即税收是公民为获取国家提供的公共产品而支付的价格费用。税收构成国家提供公共产品的经济来源。随着现代市场经济运行的复杂化，税收除了满足财政收入，即提供公共产品的职能外，还承担起了调节宏观经济的职能。从税收的存在依据和职能两方面都可以看出税收的经济属性，而税法和税收关系密切。因此，税收的经济属性就决定了税法的经济性。税法的经济性具体表现在通过健全的税收法律制度保障税收经济职能的实现。

具体而言，税收实体法在很多方面体现了税法的经济性，如通过规定税目、税率、减免税、退税等制度调节经济运行。现代各国普遍采取的分税制也体现了税法的经济性。[36]分税制是以中央政府提供中央公共产品，地方政府提供地方公共产品的理论进行设计的。分税制对于迎合地方偏好、鼓励地方政府间竞争等方面具有明显的优势。[37]同时，健全的分税制也有利于各级政府对经济运行进行调控。而健全的分税制需要税法的保障。

我国于1994年进行了分税制改革，但旧的《税收征管法》是在1994年以前制定的，没有规定分税制的内容，使得我国的分税制由于没有相应的制度保障在实践中存在许多问题。在我国的税收征管实践中，国税机关和地税机关一样，均按行政区域设置，不可避免地要受地方政府的影响。现实中地方政府对税务机关施加压力，为保证本地利益而侵蚀中央税款的事件屡有发生。如一些地方在地方利益和部门利益的驱动下，通过各种方式把本该入中央金库的税款划入地方金库，侵蚀中央税收；还有的地方所设立的国税机关、地税机关各自为政，互不协调。[38]这些问题的存在，影响了中央的财政收入，进而限制了中央政府对经济的宏观调控能力。税法的经济性并没有表现出来。

面对实践中存在的问题，联系税法的经济性，新修订的《税收征管法》对国家税务局和地方税务局的税款入库问题作了明确的规定。该法第53条规定，国家税务局和地方税务局应当按照国家规定的税收征收管理范围和税款入库预算级次将征收的税款缴入国库。同时进一步规定，对审计机关、财政机关依法查出的税收违法行为，税务机关应当根据有关机关的决定、意见书，依法将应收的税款、滞纳金按照税款入库预算级次缴入国库，并将结果及时回复有关机关。新修订的《税收征管法》的上述规定完善了我国的分税制法律制度，将会保障中央财政收入的提高，增强中央政府的宏观调控能力，进而体现出税法的经济性。

四、表现了税法的技术性

技术性也是现代税法的特征之一。税收关系到国民经济生活的各个方面。随着国民经济生活的复杂化，税法也随之复杂化。在复杂的经济生活中，为保证税负公平，防止偷税、逃税行为，设计条理细致的税收法律制度就很有必要。一方面税法要谋求与私法秩序保持协调，另一方面又必须注意如何才能确保税收征收，保证税收征管的实效。因此，在这些复杂的制度设计中就表现出税法的技术性。[39]具体而言，税法的技术性主要表现在两个方面：一是表现在税收实体法中，税法根据税收经济学的研究成果进行税种法律制度的具体设计；二是表现在税收程序法中，从纯粹技术的角度分析税收征管的各个环节，进而设计相应的法律制度。

新修订的《税收征管法》表现了税法的技术性。具

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn