

税收法律关系新论

刘剑文 李刚*

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,它几乎可以被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。甚至有学者认为“税法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。”^{〔1〕} 本文试图以传统税收法律关系为理论突破口,提出与其不同的一些新的看法。不过是引玉之砖,希望能为在现代法治观念的基础上,构建起税法基础理论的新大厦而铺砖垫石。

一、税收法律关系研究述评

在税收法律关系概念的具体表述上,学者们各有不同,但所包含的以下基本内容要素又是大致相同的:^{〔2〕} (1) 由税法确认和调整的,或符合税法规范的。(2) 国家和纳税人之间(在征税过程中)发生的,或在国家税收活动中各方当事人之间形成的。前者将主体限定为“国家和纳税人”,虽然体现了国家作为实质意义上的征税主体的地位,但未体现出税务机关等作为形式意义上的征税主体的地位;将关系发生范围限制在“征税过程中”,忽视了非征税的其他税收活动。所以,后者的表述更具概括性、更全面。(3) 具有权利义务内容的,或以征纳关系为内容的。前者以法学的基石范畴——“权利义务”来对税收法律关系的内容加以概括,当然比“征纳关系”的概括更准确、全面,更能体现法律关系的本质;而“征纳”就税收法律操作的全过程来看,不过是其中的一个环节。(4) 社会关系。据此,我们将税收法律关系的一般概念表述为: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。

由以上概念可以看出,税收法律规范是税收法律关系产生的前提。“法律规范是法律关系产生的前提,这一命题具有重要意义,它意味着各种法律关系的建立都必须有严格的法律依据,以保证法的制定与实施的有机统一。反之,不根据法律规范任意建立‘法律关系’,则必然会使一个国家法制的统一性遭到破坏。”^{〔3〕} 这恰恰是税收法律主义的精髓所在,即“税收的课赋和征收必须基于法律的规定,国民仅根据法律的规定承担纳税义务”;因此,从税收法律主义的角度来看,税收法律关系的概念则来得更简单:“国家与国民之间就税收产生的关系”就是税收法律关系,^{〔4〕} 这样似乎把税收法律关系与税收关系等同起来了,但在某种意义上来说,确

* 刘剑文,北京大学法学院教授;李刚,武汉大学法学院研究生。

〔1〕 [日]金子宏:《日本税法原理》,刘多田等译,中国财政经济出版社1989年版,第18页。

〔2〕 除持少数意见或独特见解者外,多数学者意见大致相同的,不再一一标明出处。

〔3〕 沈宗灵主编:《法理学》,高等教育出版社1994年版,第376页。

〔4〕 参见前引〔1〕,金子宏书,第18页。

实如此。假若不加深入思考的话,“税收法律关系是税收关系经法律调整后的结果”这一命题给人以税收关系与税收法律关系之间具有历时性——即税收关系在前而后才有税收法律关系——的误解是会被想当然地接受的。然而在现代法治国家,基于税收法律主义的宪法性原则,又有哪一种税收关系不是因为有了相应的税收法律规范才能够得以产生的呢?故从逻辑上看,税收关系与税收法律关系之间并不具有历时性,而应当是同时产生的。

其次,在税收法律关系特征的总结上,主要有如下四点:(1)税收法律关系中固有一方主体是国家或国家及其征税机关。(2)税收法律关系是一种财产所有权或支配权单向转移的关系。所谓支配权主要是就国有企业和其他国有性质的纳税人而言的。以所得税为例,国有企业的应纳税所得和征税机关就此征收的税款,都属于国家所有,税款从国有企业向征税机关转移不过是同一所有人下支配权的转移,实际上就是占有权人的变换。财产所有权则是针对除国有企业等以外的其他纳税人的。我国税法制度按国有与否实行差别待遇的作法,由此即可窥一斑。(3)税收法律关系是一种单方面的权利或义务关系:即对征税主体来说,享有单方面的征税权利,对纳税主体来说,负有单方面的纳税义务。这也是为什么征税主体通常又称为“权利主体”、纳税主体通常又称为“义务主体”的原因之一。^[5]但后来学者们逐渐意识到税收法律关系中双方主体应互享权利和互担义务,只是二者享有的权利的性质不同,而义务关系在一般情况下又不对等;对征税主体而言,其在制定税收法规和进行税收监督过程中,彼此间产生的税收法律关系,其权利、义务合二为一,并以“职权”或责任的形式出现;至于纳税主体,则主要是依据税收征收管理法等法律法规而享有一定的权利。^[6](4)税收法律关系的产生以纳税人发生了税法规定的行为或事件为前提。这一特征将“征税主体发生的税法规定的行为或事件”排除在税收法律关系产生的前提之外,不仅是欠全面的,还是传统理论中认为“征、纳双方主体地位不平等”的观点的又一体现,容易致人以“征税主体不受税法管辖”的误解。

最后,在税收法律关系的构成要素上,学者们的分歧较大。第一,在主体方面,一般分为征税主体和纳税主体。对征税主体的组成,大部分学者认为包括国家各级权力机关和行政机关及具体履行税收征管职能的财政机关、税务机关和海关等;有的认为仅指国家行政机关(包括税务机关、财政机关和海关);^[7]有的认为国家是严格意义上的征税主体,而税务机关是唯一的征税主体,^[8]后又提出“征税主体是包括国家各级政权机关与具体履行税收征管职能的各级财政机关、税务机关和海关两个层次在内的统一体”的观点。^[9]我们认为,国家是实质意义上的征税主体,征税机关及其工作人员是形式意义上的征税主体,其中又以税务机关为主;至于二者是互相重叠共同作为税收法律关系中一方主体,还是相互分离作为两方主体,我们将在后文论述。对纳税主体的组成,大部分学者按所有制等标准划分国有(营)企业、集体企业、涉外企业(包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资企业)、私营企业、行政机关和事业单位、个人等;有的

[5] 有学者对“纳税义务人”称谓的原因作了较为深层次的剖析,认为“恰恰是这样一个称谓或概念,使得整个税收法制难脱不幸的境地”。参见涂龙力等主编:《税收基本法研究》,东北财经大学出版社1998年版,第129页以下。

[6] 参见纱永福、孙静:《纳税人的权利》,《法学杂志》1997年第1期;刘剑文主编:《财政税收法》,法律出版社1997年版,第178页。

[7] 参见孙树明主编:《税法教程》,法律出版社1995年版,第83页以下。

[8] 参见刘剑文主编:《财税法教程》,法律出版社1995年版,第123页。

[9] 同上书,第175页以下。

按作用的不同,分为纳税人、代征人和协税人;〔10〕有的划分为公民、法人和其他组织;〔11〕又有学者进一步将其规范为自然人、法人和非法人单位(组织),并按纳税义务不同,划分为居民纳税义务人和非居民纳税义务人(或称无限纳税义务人和有限纳税义务人)。〔12〕我们比较赞同最后一种划分方式,其与传统的所有制划分标准(包括前述区分财产所有权和支配权的不同)相比,更符合在要求平等性、国际化的现代市场经济条件下主体的法学意义。第二,在客体方面,学者们意见比较统一的是包括“物和行为”。至于有的学者又将物分为“货币和实物”,甚至将诸如“税收指标”、“税收管理任务”等也包括在内,我们认为无此必要。第三,在内容方面,学者们也是仁智各见,从各自观点出发对税收法律关系的权利义务内容作了不尽相同的总结概括及表述,我们在前面有关税收法律关系的特征述评中已有论及,此处不再重复。

二、税收法律关系理论模型建立的前提——合理的理论背景

税法曾经被认为是行政法的亚部门法(特别行政法的一种),〔13〕但今天,税法作为经济法中宏观调控法(或称国家经济促进法)的一部分的观点,〔14〕因为税收广泛地被国家运用于干预社会经济生活而成为宏观调控的经济手段之一的缘故,已被人们所理解和接受。然而,正如经济法产生之初经历了与民商法和行政法之间激烈的争论一样,税法如今也面临着有过之而无不及的考验。因此,尽管税法具有的经济法的亚部门法的整体属性被确认无疑,但税法中的宪法、民商法、行政法、诉讼法、国际法等部门法的因素以及其他一些更深层次的问题却无时无刻地提醒我们不要忽视它们的存在。以往的税收法律关系研究所赖以建立的税法理论基础,由于忽视或回避了上述问题,而使今天的税收法律关系研究陷入了难以为继的境地。所以,我们要使税收法律关系能够适应我国在跨世纪进程中经济、政治和社会关系的变革,就必须赋予其理论上的适应能力和创新性。而且,标从本治、水自源来,我们必须首先解决税法基本理论中一些必要的相关问题,提供一个合理的理论背景,才能进而为税收法律关系扶冠正名。

(一) 税收法律关系的性质

对税收法律关系加以定性,主要集中在税收法律关系究竟是“权力关系”还是“债务关系”的问题上,这两种学说的对立,正式形成于1926年3月在明斯特召开的德国法学家协会上。权力关系说的代表人物是德国行政法学家奥特·麦雅(Mager Otto),认为应把税收法律关系理解为国民对国家课税权的服从关系,故税法虽可构成特别行政法的一种,但其构成独立部门法的理论必然性就不存在了。债务关系说是以1919年德国租税通则法的制定为契机,根据德国法学家阿尔伯特·亨塞尔(Albert Hensel)的主张所形成的学说,把税收法律关系定性为国家对纳税人请求履行税收债务的关系,国家和纳税人之间的关系乃是法律上的债权人和债务人之间的对应关系。日本著名税法学家金子宏则认为,由法技术的观点看税收实定法时,把税收法律关系界定为单一的权力关系性质或债务关系性质是不妥的;但其基本的和中心的关系仍为债务关系,是一种公法上的债务。〔15〕

〔10〕 参见罗玉珍主编:《税法教程》,法律出版社1993年版,第28页以下。

〔11〕 前引〔7〕,孙树明主编书,第83页以下。

〔12〕 前引〔8〕,刘剑文主编书,第176页以下。

〔13〕 前引〔1〕,金子宏书,第19页。

〔14〕 参见漆多俊:《经济法基础理论》,武汉大学出版社1996年修订版,第69页以下。

〔15〕 前引〔1〕,金子宏书,第18页以下。

以前我国学者都是以“权力关系”性质来单一、片面地理解和分析税收法律关系;现在有学者认为税收实体法法律关系性质的重心是债务关系,税收程序法主要以国家行政权力为基础,体现权力关系的性质。我们比较赞同这一观点,当对某一具体的税收法律关系加以定性时,应当根据其内容、所涉及的主体以及其所处于国家税收活动过程的不同阶段,来界定处于特定情形下特定的税收法律关系的性质;当需要对抽象的作为整体的税收法律关系进行定性时,可以认为其性质是税收债权债务关系。

此外,与上述观点紧密相关、不容忽视的一个问题是税收法律关系的平等性问题。已有学者就纳税人与税务机关法律地位的平等性问题作出了初步的理论尝试;^[16]甚至还有观点认为,从广义上说,不仅税务机关与纳税人的法律地位是平等的,国家与纳税人之间也是平等的。^[17]我们认为,如果按照前述观点,则民商法的平等原则得由作为其基本调整对象的债权债务关系进而影响到税收法律关系;而“法律关系”这一来源于19世纪大陆法系民法学的基本范畴,自产生之初就带有“平等”的烙印,似乎也给税收法律关系的平等性“痕迹”提供了一点理论上的渊源。再者,从形式上来看,税收法律关系应当属于法律关系分类理论中的不对等法律关系(或称隶属型法律关系),但其主体各方的法律地位也具有平等性,因为无论“这类法律关系的参加者的特殊情况如何,不论他(它)是个人、组织或政府,他(它)们在法律上、在特定法律关系中都是具有独立身份和相对自主性的主体。否则,就不可能构成一个法律关系的两极”。^[18]当然,以上主要是指征税机关与纳税人之间的平等性问题,也是浅层次的。至于其深层次原因为何,以及国家与纳税人之间的平等性又如何,我们将在后面进行更深入的研究。

(二) 税收法律关系的范围

根据前述税收法律关系的概念等基本理论,判断一种法律关系是否属于税收法律关系的范围,在表面上或形式上至少需要符合以下三个要件:(1)由税法确认和调整。税法是指有关税收的法律规范,不仅包括税收单行法规,还包括其他法规中有关税收的条款。(2)在国家税收活动中产生。从本质上看,税收活动主要是一种行政执法活动,也即狭义的税收活动,从广义上看,还包括税收立法和税收司法(如税务行政诉讼)活动。(3)主要在国家(立法机关)、征税(行政)机关和纳税主体等特定的主体间形成。

根据有关税收的刑事法律而产生的刑事法律关系及因此而致的刑事诉讼法律关系,可称之为“有关税收的其他部门法法律关系”。

但税务行政诉讼法律关系则比较特殊。因为税收不仅是国家宏观调控的手段之一,同时也是具体由行政机关实施的行政执法活动,与作为其必要的救济措施和监督手段的行政诉讼活动不可分割。而且有关税务行政诉讼的规定,^[19]或称税收争讼法^[20]历来被认为是税法体系的组成内容。所以,税务行政诉讼法律关系应属于税收法律关系的范围。

然而按照法律关系分类理论,基于狭义的税收活动而产生的税收法律关系主要是一种调

[16] 参见许建国等编著:《中国税法原理》,武汉大学出版社1995年版,第66页以下。

[17] 参见涂龙力等主编:《税收基本法研究》,第135页以下。

[18] 张文显:《法学基本范畴研究》,中国政法大学出版社1993年版,第166页。

[19] 前引[10],罗玉珍主编书,第293页以下;严振生主编:《税法》,中国政法大学出版社1996年版,第271页以下。

[20] 税务争讼包括税务行政复议和税务行政诉讼两部分,前者本身即为行政执法活动,因而致法律关系是一种税收法律关系当无疑义。参见前引[16],许建国等编著书,第199页;前引[9],刘剑文主编书,第400页以下。

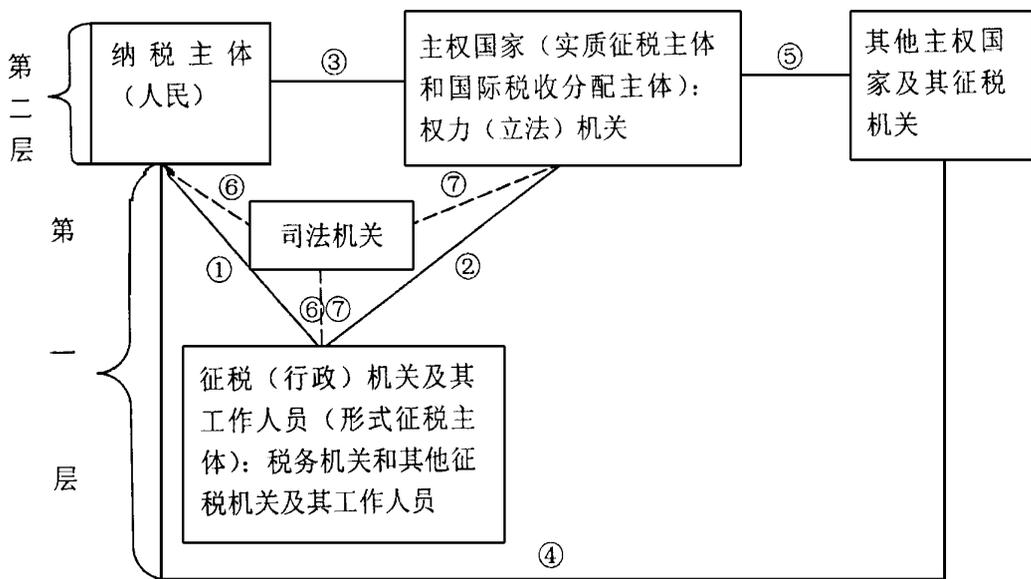
整性或第一性的法律关系，^{〔21〕}而税务行政诉讼法律关系则是一种保护性或第二性的法律关系，是在前者受到干扰、破坏致使主体的权利义务不能正常实现的情况下，对前者起补救、保护作用的法律关系。^{〔22〕}但由于除原、被告以外的司法机关等诉讼主体也得以经由税务行政诉讼法律关系而成为税收法律关系主体，会给原本就比较混乱的税收法律关系主体的划分增加不必要的麻烦，所以，本文主要从税收法律关系的本质上探讨在国家、征税机关和纳税主体间形成的调整性或第一性的税收法律关系。

此外，基于税收宪法性规范产生的税收宪法性法律关系和前述税收债权债务法律关系，以及税务行政法律关系，一般都认为属于税收法律关系的范围。需要指出的是，尽管税收活动主要是一种行政活动，但并非所有有关税收的行政法律关系，如有关税务机关的行政组织法律关系，都是税务行政法律关系从而得以划入税收法律关系的范围。

当然，我们否认有关税收的其他部门法法律关系是税收法律关系，并不等于将其排除在税收法律关系的研究范围之外。有如部门法学的研究范围要大于部门法本身所包含的法律规范一样，税收法律关系理论也必须研究与其相关的其他部门法法律关系，分析其中的联系与区别，才能明确自身的独特性和独立性。

三、税收法律关系理论模型——建构与解读

(一) 税收法律关系理论模型的建构



税收法律关系理论模型示意图

图示及说明:

〔21〕 其中虽然也包括因行政处罚和行政复议等而产生的保护性或第二性的法律关系，但从整体上看，主要还是不需要适用法律制裁，主体的权利义务在合法行为的基础上就能正常实现的调整性或第一性的法律关系。

〔22〕 调整性和保护性法律关系，参见前引〔3〕，沈宗灵主编书，第 381 页；第一性和第二性法律关系，参见前引〔18〕，张文显书，第 167 页。

¹ 为以税收债权债务法律关系为主的税收法律关系,是最主要的税收法律关系,可按约定俗成简称为税收征纳法律关系;

④为以税务行政法律关系为主的税收法律关系;

(四)为以税收宪法性法律关系为主的税收法律关系,是最重要的且最能体现税法本质的税收法律关系;

$\frac{1}{4}$ 为以涉外(国际)税收债权债务法律关系为主的税收法律关系,可简称为涉外税收征纳法律关系,这一部分本应包括在¹中,之所以单列是为了能够更好地说明国际税收法律关系;

$\frac{1}{2}$ 为以国际税收分配法律关系为主的税收法律关系;

$\frac{3}{4}$ 为以税务行政诉讼法律关系为主的税收法律关系;

⑧为因税收立法违宪审查而致税收法律关系,不仅是对权力机关行使税收立法权的审查监督,还包括对行政机关行使受任税收立法权的审查监督。在我国,这一关系并不存在。

¹ ° » 为非涉外税收法律关系, $\frac{1}{4}$ 为涉外税收法律关系, $\frac{1}{4}$ $\frac{1}{2}$ 共同组成完整的国际税收法律关系; ¹ ° » $\frac{1}{2}$ 共同组成完整的税收法律关系。 $\frac{3}{4}$ ④ 和“司法机关”不在本文探讨范围之内,故用虚线表示。

(二) 解读

我们可以从以下几个方面来解读上述理论模型。

首先,在主体方面。传统理论一般认为税收法律关系的主体分为征税主体和纳税主体两方,国家和征税机关分别作为实质意义和形式意义的征税主体而相互重叠共同构成征税主体一方,没有必要将它们分离而使其成为相互独立的主体。在表面上或形式上来看,可能的确如此;然而一旦进入国际税收分配过程,产生国际税收分配关系——这一为国际税法所独有的调整对象时,就只有表现为“国家”的主体形式;而且在传统理论中,国家是唯一的,但在国际税收法律关系中,却存在着至少两个主权国家且各自相互独立。所以,仅从这个角度来说,“国家”,作为一个集合税收分配主体的双重身份。所以税收法律关系是一个具有三方主体的多边法律关系:(1) 纳税主体,从最广义上可以理解为“人民”的代名词;(2) 国家,是国际税收分配主体和实质意义上的征税主体,以权力(立法)机关为代表;(3) 征税(行政)机关及其工作人员,是形式意义上的征税主体。与权力(立法)机关不同,不仅以“机关”的整体面目出现,还同时以“其工作人员”的个体形式存在,共同构成一方主体。其中最主要的是税务机关,还包括代征关税的海关等其他征税机关。

其次,在客体方面。虽然示意图中没有明示出税收法律关系的客体。且在不同的税收法律关系中,客体表现出来的形态不尽相同,但我们认为,可以从本质上将其归纳为“税收利益”。

在税收征纳法律关系(¹,包括 $\frac{1}{4}$)中,对纳税主体而言,税收利益表现为其部分财产的单向转移,是一种纯粹的税收支出;对征税机关而言,税收利益则表现为税收收入的“无偿”取得,并随后进入围绕着国家总体税收收入形成过程而产生的税收行政法律关系(④),同时就其中的涉外税收收入部分发生与其他国家间的国际税收分配法律关系($\frac{1}{2}$)。纳税主体因其“公法上的债务”的偿付而获得了要求并享有国家提供“公共需要”的权利;国家同时也就因其“公法上的债权”的实现而负有其为人民提供“公共需要”的义务,并负有“非经法定程序——税种法立法不得征税”的义务;于是便形成了在税收法律主义基础上产生的税收宪法性法律关系(四)。

由此可知,税收利益是贯穿并流动于整个税收法律关系中不同类型、不同阶段、不同环节

的本质“中介”，只不过在不同的情形下表现出来的外在形态不同罢了。

最后，在结构方面。近来有学者认为，税收法律关系是一个由三方主体间的三重关系组成的两层结构：第一层面上是国家分别与纳税人和税务机关所发生的两重法律关系，第二层面上是发生在国家税务机关与纳税人之间的税收征收关系。^[23]我们认为这一观点具有一定道理：它涵盖了税收法律关系中涉及的三方主体，并且认识到了以往忽视的、但其实是最深层次的国家和纳税人之间的权利义务关系，从而为将税收法律关系研究推向一个更为广阔的理论背景提供了可能性。

我们认为，税收法律关系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（^④）、国际税收分配法律关系（^{1/2}）、税收征收法律关系（¹，包括^{1/4}）和税收行政法律关系（^④）；其中，¹构成第一层，也是人们通常所认识的税收法律关系，^④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。

（三）税收法律关系的本质——契约精神和平等原则

我们认为，“契约精神和平等原则”是税收法律关系的本质，贯彻并体现在税收法律关系的各个层面上。其实，“平等”本就是“契约精神”的内核之一，之所以将其突出，无非是要与税收法律关系在传统理论中被烙上的“不平等”的印记形成鲜明的对比，引导人民——纳税人对税收法律关系深层次的平等性本质的认识与追求。

我们先从税收法律关系中最深刻地体现其本质的第二层面来考察。第二层面包括税收宪法性法律关系和国际税收分配法律关系。在国际税收分配法律关系中，首先，参与分配的各个主权国家的地位是互相平等的，其税收管辖权是相互独立的；其次，法律关系的各方平等地参与对其相互之间税收利益分配问题的协调过程；最后，各方达成合意，签定条约或协定等具有国际性的契约，彼此平等地享有权利和承担义务——国际税法中的分配公平原则就体现于此。^[24]所以，国家“也是世界社会经济这一最大契约关系中的一个部分”；^[25]它们也是按照具有平等原则的契约精神来处理其相互之间事务的。

在税收宪法性法律关系中，国家与纳税主体之间没有直接的关系，而是通过作为中间主体的征税机关相互联系，是一种间接性的税收法律关系；虽然不具有如同国际税收分配法律关系中主体各方之间所具有的明显的条约（契约）的外在形式，但仍然贯彻着契约精神和平等原则。

在税收漫长的发展历史过程的早期，“国家为什么征税”或“国家征税是否应该”的问题曾经是无须考虑、不受怀疑的；这一观念直至14—15世纪文艺复兴运动兴起后才开始受到挑战。这一挑战最初来源于对国家起源问题的探讨。格老秀斯把国家定义为“一群自由人为享受权利和他们的共同利益而结合起来的完全的联合”，^[26]提出了国家起源于契约的观念。霍布斯认为，国家起源于“一大群人相互订立信约”，按约建立的“政治国家”的一切行为，包括征税，都来自于人民的授权；人民纳税，乃是因为要使国家得以有力量在需要时能够“御敌制胜”。^[27]

[23] 前引[5]，涂龙力主编书，第127页以下。

[24] 参见刘剑文：《国际税法的两项基本原则》，《法学杂志》1998年第5期。

[25] 麦克尼尔：《新社会契约论》，雷喜宁、潘勤译，中国政法大学出版社1994年版，第115页。

[26] De Jure Belliac ac Pacis，第1篇第1章，第14章，第1章；转引自[美]E·博登海默：《法理学——法哲学及其方法》，邓正来、姬敬武译，华夏出版社1987年版，第40页。

[27] 参见霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷弼译，商务印书馆1985年版，第128页以下。

洛克在试图以自然法学说说明国家的起源和本质问题时提到：“诚然，政府没有巨大的经费就不能维持，凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。”^[28] 18世纪，孟德斯鸠在其代表作《论法的精神》中专章（第12章）论述了“赋税、国库收入的多寡与自由的关系”。他认为，“国家的收入是每个公民所付出的自己财产的一部分，以确保他所余财产的安全或快乐地享用这些财产。”^[29] 卢梭则将国家起源于契约的理论作了最为系统的表述。对他而言，社会契约所要解决的根本问题就是“要寻找出一种结合的形式，使它能以全部共同的力量来卫护和保障每个结合者的人身和财富”，“每个结合者及其自身的一切权利全部都转让给整个的集体。”^[30]

因此，在古典自然法学家们看来，国家起源于处于自然状态的人们向社会状态过渡时所缔结的契约；人们向国家纳税——让渡其自然的财产权利的一部分——是为了能够更好地享有他的其他的自然权利以及在其自然权利一旦受到侵犯时可以寻求国家的公力救济；国家征税，也正是为了能够有效地、最大限度地满足上述人们对国家的要求。无论如何，纳税和征税二者在时间上的逻辑关系应当是人民先同意纳税并进行授权，然后国家才能征税；国家征税的意志以人民同意纳税的意志为前提，“因为如果任何人凭着自己的权势，主张有权向人民征课赋税而无需取得人民的那种同意（指“由他们自己或他们所选出的代表所表示的大多数的同意”——笔者注），他们就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的。”^[31] 所以，国家之所以征税或者说国家应该征税是因为国家必须为其创造者——作为缔约主体的人民提供“公共服务”或“公共需要”。如前所述，我们必须将“税收利益”从人民的手中转让给国家成为其财政收入——“取之于民”，和国家运用其财政收入为人民服务——“用之于民”这两个渠道结合起来，考察“税收利益”在整个税收法律关系理论模型中流转的全过程，才能看出权利和义务在其间的双向流动，税收法律关系深层次的平等原则才能够真正得以体现。

西方以社会契约论为基础的关于税法本质的理论观点主要有交换说和公共需要论。交换说认为国家征税和公民纳税是一种权利和义务的相互交换；税收是国家保护公民利益时所应获得的对价。“交换”是经济分析法学派用经济学的理论和方法来分析法律现象时所使用的本经济学术语之一，是一种对主体双方都有利的行为；从这个意义上说，税收也可以被认为是交换的一部分；这种交换是自愿进行的，通过交换，不仅社会资源得到充分、有效的利用，而且交换双方都认为其利益会因为交换而得到满足，从而在对方的价值判断中得到较高的评价。^[32] 而且在这种交换活动中，从数量关系上看，相互交换的权利总量和义务总量总是等值或等额的。^[33] 公共需要论与交换说又有不同。经济分析法学派的代表人物波斯纳认为，“税收……主要是用以支付公用事业费用的。一种有效的财政税收应该要求公用事业使用人交付其使用的机会成本的税收”，^[34] 是“由其销售的不可行性和不可计量性所决定的”。^[35] 公用事业或称公共物品，无法依靠“私人”生产或者依靠民间来满足需求，会引起需求与供给无法自动通过市场机制相互适应的问题。因此，便只能由国家或政府代表整个社会来承担公共事业的

[28] 洛克：《政府论》下篇，叶启芳、瞿菊农译，商务印书馆1964年版，第88页。

[29] 孟德斯鸠：《论法的精神》上册，张雁深译，商务印书馆1961年版，第213页。

[30] 卢梭：《社会契约论》，何兆武译，商务印书馆1980年第2版，第23页。

[31] 前引[28]，洛克书，第88页。

[32] 参见张文显：《二十世纪西方法哲学思潮研究》，法律出版社1996年版，第208页以下。

[33] 前引[18]，张文显书，第85页。

[34][35] [美]理查德·A·波斯纳：《法律的经济分析》下册，蒋兆康译，中国大百科全书出版社1997年版，第625页。

费用支出或公共物品供给者的责任;而国家要承担这一责任,就必须寻找收益来源,即税收。

尽管社会契约论本身并不可取,但用其中的合理因素来考察税收法律关系中的契约精神和平等原则,对我们重新认识税收法律关系有很大的启发。因此,经由宪法的形式,国家和纳税主体根据税收法律主义,通过“税收法律”(以及作为中间主体的征税机关)建立其相互之间以征税和纳税为外在表现形态、而以满足和要求“公共需要”为内在本质内容的权利义务关系;这一关系所内涵的“契约精神”决定了在调整国家、征税机关和纳税主体之间的关系时必须贯彻“平等原则”。

至于税收法律关系在其第一层面上的“契约精神和平等原则”,是以前第二层面为基础和渊源的。税收债权债务法律关系中的契约精神不必多说,在排除了主体间因侵权行为、无因管理和不当得利等产生债的可能性之后,税收法律关系的主体只能是通过“契约”建立起彼此之间债的关系。而且契约精神一样可以体现在行政法律关系中。“随着契约原则的普遍贯彻和契约精神的扩张,通过‘社会合意’建构国家行政管理体制终于成为历史的必然选择。”^[36]与早期以行政高权性行为为特征的传统行政管理模式不同,现代行政法的发展为行政法领域提供了合意的基础,并通过行政程序的设置保证自由合意的实现;而行政契约也正是因为在本质上符合契约的根本属性——合意,才与民事契约一起划归契约的范畴。^[37]而且用西方现代行政法学的观点来看,政府(行政机关)与公众(相对人)之间明显的不平等的“命令与服从”的关系,也早就被以平等为特征的“服务与合作”的关系所取代。^[38]税收行政法律关系作为行政法律关系的一种,必然也属于为契约精神和平等原则所渗透的范围。

认识和确定现代税收法律关系的本质,首先就会对传统理论中的“税收公平主义”提出挑战。传统的税收公平主义一般只就纳税主体范围内比较其相互之间的公平问题;而建立在“契约精神和平等原则”本质基础上的税收公平主义则要求就税收法律关系的全部主体——国家、征税机关和纳税主体,考察其彼此之间的公平和平等关系。所以,以“契约精神和平等原则”为本质和核心构建起来的现代税收法律关系理论必然会给税法基本理论带来创新的契机和根本的变化。

[36] 马新福:《社会主义法治必须弘扬契约精神》,《中国法学》1995年第1期。

[37] 参见余凌云:《论行政契约的含义》,《比较法研究》1997年第3期;余凌云:《论行政法领域中存在契约关系的可能性》,《法学家》1998年第2期。

[38] 这一观念主要来源于社会连带主义法学的创始人、法国法学家狄骥以公务观念为基础的现代国家学说。虽然其国家学说否认国家主权并片面突出强调义务是荒谬的,但其对行政法理念的贡献却是有借鉴意义的。