# 从税收法律关系的实质平等性看纳税人权利

来源：网络 作者：春暖花香 更新时间：2024-07-23

*从税收法律关系的实质平等性看纳税人权利 从税收法律关系的实质平等性看纳税人权利 从税收法律关系的实质平等性看纳税人权利 「摘要」税收法律关系的实质平等性是基于法治理念、公共财政理念的现代租税理论的一部分，是确认纳税人权利内容，加强纳税人权...*

从税收法律关系的实质平等性看纳税人权利 从税收法律关系的实质平等性看纳税人权利 从税收法律关系的实质平等性看纳税人权利

「摘要」税收法律关系的实质平等性是基于法治理念、公共财政理念的现代租税理论的一部分，是确认纳税人权利内容，加强纳税人权利保护的法理基础。中国税收正经历着传统思想向现代思想的转变，纳税人权利的确认和保护需要更新观念和制度，以适应国家税收发展和经济建设的需要。

「关键词」税收法律关系 平等性 纳税人权利 中国 问题 改善「正文」

纳税人权利问题一直为学界所重视。原因在于中国的经济、法制发展史上长期存在的对于税收法律关系的误解和和纳税人权利的轻视，已经对国家的税收工作和经济发展产生了不利的影响。笔者认为，要研究纳税人权利，就要从税收法律关系入手，因为前者存在于后者特定的框架之内。只有在理论上研究清楚税收法律关系的实质，确定主体之间的地位和权利内容，再与纳税人权利现状进行比较，才能得出针对中国纳税人主体的权利现状的改善建议。本文亦将沿此思路展开。

一、正确认识税收法律关系与纳税人权利

有学者定义税收法律关系，是由税法所调整而形成的，在税收活动中各法律关系主体之间发生的具有权利义务内容的社会关系。[1]简言之，税收法律关系是税收关系在税法上的反映。由于参与税收法律关系的主体比较复杂，因此也就有了税收征纳法律关系（纳税人与征税机关之间），税收宪法性法律关系（纳税人与国家之间），税权划分法律关系（相关国家机关之间），税收救济法律关系（纳税人、征税机关与相关国家机关之间），以及税收权益分配法律关系（主权国家之间）等等。可见国家、征税机关、其他国家机关、其他主权国、纳税人都成了税收法律关系的主体。

但也有学者指出，“税收法律关系，是国家与纳税人在税收活动中所发生的、由税法确认和调整的、国家赋予强制力保证实施的权利和义务关系。”[2]意在指出税收法律关系主体仅为两面——国家和纳税人。

笔者较赞同第二种观点。因为税收是为满足公共需求，基于法律的根据，将一部分国民财富转移至国家之手，[3]所以税收活动主要发生在国家及其征税机关与纳税人之间，由此而产生的社会关系被税法所调整就成为税收法律关系。因此对于税收法律关系的研究应放在国家与纳税人之间，征税机关与纳税人之间的关系上。但这并不意味着有两个法律关系，而只是一个法律关系的两个层面的表现。税收法律关系只是一个法律关系，只有两方主体——国家与纳税人。一方面，公民是纳税人在政治上的称谓，是符合条件依法纳税的公民；另一方面，税务机关不能完全代表国家成为税收法律关系的另一方，而仅是具有征税职能的行政机关，依法代表国家行使征税权。

基于这一理解，纳税人权利当然不应只包括《中华人民共和国税收征管法》中涉及的纳税人的权利——纳税人履行具体纳税义务时所享有的为一定行为或不为一定行为，要求税务机关作出或抑制某种行为的许可保障，在其合法利益受到侵犯时所能获得的救助与偿还的资格或能力，而应是广义上的概念，包括在税收立法、税款征纳、税款使用等方面的权利。

二、税收法律关系的实质平等性与纳税人权利的应然状态

（一）从法治的角度看税收法律关系的平等性。

现代法治社会的重要特征在于对于“公权力”的限制。这种限制来源于国家与公民之间的特殊关系。自人类社会出现阶级以来，国家权力成为普遍存在的一种社会现象，这种权力是国家凭借和利用对资源的控制，以使社会上的公民、法人或其他组织服从其意志的一种特殊影响力。但实质上，国家的一切权力属于人民，国家权力来源于人民的委托，正是因为国家受托管理公共事务，设立了不同的国家机关并赋予其职权，才使得这些机关取得了对公民、法人或者其他组织的强制性权力。也就是说，人民是国家权力的原始主体和最终来源，国家只是代表人民行使这种权力，国家是权责统一的。具体到税收法律关系，现代租税概念强调建立在人民主权基础上的财政民主，即“身为主权者的国民、纳税者应对财政（税的征收和使用）进行民主性统治”[4]纳税者享有以宪法为基础，“仅在租税的征收与使用符合宪法规定的原则的条件下，才具有承担纳税义务的权利”[5]，即纳税人有权要求税收征收和使用符合宪法原则。

在立法环节，纳税人通过自己的代表，决定税收的征收；在执法环节，政府在税收法定主义的原则之下有权征收税款，即税款征收要获得人民的同意；在税款使用上，纳税人有权监督国家的用税行为，有权对违反宪法原则的用税行为提起违宪审查和诉讼。以上都表明国家与纳税人之间在法律关系上的平等性。前面已经分析了征税机关是国家在税收工作中的代表，在具体的征纳关系中与每一个纳税人之间也当然应是平等法律关系。

（二）从公共财政和税收价格理论的角度看税收法律关系的平等性。

市场失灵决定了国家公共财政在市场经济条件下存在的必要性。具体而言，为避免天然具有“公共所有”属性的商品即公共物品造成“公共的悲剧”——人人作出搭便车的选择，需要政府财政的功能解决个人之间以及眼前和长远之间合理配置资源问题，以实现全体社会成员公共利益最大化。[6]同时，外部效应是市场经济的痼疾，需要政府财政对于外部不经济造成的过度生产采取压缩生产的措施，对于外部经济造成的生产不足，采取鼓励手段。

市场经济体制的基本特征是市场在全社会资源配置中起基础性作用，这就要求政府的角色从对资源配置大包大揽转变到着眼于弥补市场缺陷上来。政府不应干预微观利益，因为这是市场机制自身能解决好的问题；而应着眼于市场机制资源配置作用发挥得不够好的领域——社会公共领域。公共财政要求首先在市场经济下公共需要的基础上界定政府职能范围，再根据这个范围进一步确定财政支出需要，最后，根据支出需要合理安排财政收入。可见，公共财政实质上是用全社会纳税人的钱为社会服务，即税收用以满足社会公共需要而非政府自身的需要；同时政府作为用税人，其开支“取之于民”，而非政府创造的自有财富，那是人们享受国家（政府）提供的公共产品、公共服务而支付的价格费用。“从某种宽泛而有用的概念意义上讲，捐税也是一种由个人或个人团体为以集体方式提供的公共劳务所支付的价格。”[7]按照边际效应的经济学基本原理，每个人都应在税赋方面按自己获得的国家服务的价值评价，缴纳全部货币等值——税收。可见纳税人与国家在经济意义上同样具有平等的税收法律关系。

（三）通过对于税收法律关系、纳税人权利的定义和税收法律关系实质平等性的分析，可以得出两个结论：

第一，纳税人权利义务的辩证统一性。权利和义务是相互依存、相互贯通的，没有无义务的权利，也没有无权利的义务。在具体的法律关系中，权利义务互相包含，权利的范围就是义务的界限，义务的范围就是权利的界限。一个社会的权利总量和义务总量是相等的，因此权利义务具有数量上的等值关系。[8]纳税人的权利和义务实质是辨证统一的。一方面，只有履行义务才能享有权利，享有权利必然要履行义务。履行纳税义务是纳税权利产生和实现的现实基础。不管纳税人权利发生与义务履行是否同时同步发生，权利的拥有都是以纳税义务为基础。另一方面，只有切实保障纳税人的权利才有可能保证纳税人更好地尽义务。因为保证纳税人在立法阶段、征纳阶段、税款使用阶段等税收活动中的权利，直接有助于激发纳税人的积极性，创造更多的社会物质财富，充分实现税收的职能。

第二，纳税人应当享有的权利内容相当广泛。权利是规定或隐含在法律规范中、实现于法律关系中的、主体以相对自由的作为或不作为的方式获得利益的一种手段。义务是设定或隐含在法律规范中、实现于法律关系中的、主体以相对受动的作为或不作为的方式保障权利主体获得利益的一种约束手段。权利是主动的，表征着利益；义务是受动的，表征着负担。[9]既然税收法律关系双方——国家和纳税人在法律关系中具有平等的地位，广大人民——纳税人，作为政府支出的目的和收入的来源，在履行纳税义务的同时，理所当然拥有依法作出或不作出一定行为，以及要求国家及其征税机关作出或抑制某种行为，以满足自己合法的政治、经济利益。

纳税人作为公民在税收法律关系中的具体化，理应享有如下权利：

税收立法方面，参与税收立法的权利。在民主政体国家，税法由立法机关制订并颁行，在立法过程中，纳税人应当能够参与税收立法讨论，公开发表看法。这是法治国家主权在民的必然要求，同时，纳税人参与立法的讨论也是最为有效的增强纳税人纳税意识的宣传途径。

税收征纳方面，具体可以分为实体性权利与程序性权利。税收实体性权利是静态意义上的权利，是纳税人享有法律保护的获得某种实体利益的资格，即纳税人的收入和财产不被非法征收，如税收申请减免权和最低生活费等非课税的权利。基于应能负担原则，为保障公民个人生存权，纳税人应就个人的负税能力大小来承担纳税义务，税收的课征不得侵犯纳税人的各项基本生存权，最大限度地保证纳税人维持健康、文明生活的最低生活费用，否则，超出纳税人负税能力的“苛捐杂税”，必然使纳税人与国家处于对立的位置。税收程序性权利是纳税人享有的动态意义上、程序意义上的权利，保证程序公正，有效制约税权滥用，保证纳税人参与程序的实现，主要由平等对待权、程序拒绝权、救济权组成、获取帮助和服务权等构成。

在税款使用方面，监督税金“合宪”使用的权利。纳税人有权监督国家机关按照宪法规定的原则、目的和程序使用税金，而且对国家或地方政府违宪、违法的税金支出行为有权提出诉讼。

三、中国纳税人权利存在的问题

正确认识和对待纳税人权利具有十分重要的意义。纳税人在税收法律关系中的权利义务的辩证统一，说明纳税人在税收法律关系中承担缴纳税款的义务，同时享有要求国家的税收征收和使用符合纳税人利益的权利。纳税人义务分担的一部分社会共同费用，是纳税人将一部分可支配收入无偿让渡给国家支配。既然是无偿让渡，纳税人就有权利要求国家和政府建设社会公共福利设施，完善市场发展的各种机制，为纳税人提供安全保障和发展机遇。这是纳税人整体利益所要求的，也是纳税人权利的实现。[10]纳税人权利是纳税人身份的重要体现，反映了依法履行纳税义务的纳税人应当得到的法律的保障与承诺——依法确认纳税人能够为或不为一定行为以及要求国家和政府为或不为一定行为的资格，依法保障纳税人的合法权益不受侵犯。正确处理好纳税人权利与义务的关系，尊重纳税人权利，达到权利义务的和谐统一，使纳税人可依法行使的权利和应享受的利益得到保障，无疑有利于强化纳税人的主人翁意识和纳税观念，有利于维护税法的严肃性，真正实现依法治税，进而推动国家税收制度和税收工作的发展完善。相反，如果纳税人不享有权利或权利得不到有效保障，就不可能构造出公平合理的社会关系和法制秩序。从中国的税收发展历史和现状看，纳税人的权利义务并非是和谐统一的，出现了失衡状态。

中国历史带有长期的浓厚的集权统治色彩，产生了“重权力、轻权利”的历史文化。统治阶级的权力被摆在至高无上的地位，而个人权利被贬低、限制。具体到漫长的税收发展史，国家征税的权源在哪里，合理性如何从未纳入公众考虑的范围。而西方社会，在文艺复兴之后产生了国家契约论，并据此得出了国家和公民在税收法律关系中是平等地位的结论，对以后的税法思想中纳税人权利问题产生了深刻影响。另外，我国传统的税收理论——国家分配论，强调税收是以国家为主体，为实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定，强制地、无偿地参与社会产品分配而取得财政收入的一种特定分配形式。相应地，税收法律关系双方被认为具有不平等地位，国家及其税务机关单方面享有征税权，而纳税人的权利被忽视，仅强调纳税人必须履行纳税义务。这种理论导向下的税收，以取得财政收入、完成税收计划为根本，具有较强的政治色彩和强制性。这不仅导致纳税人迫于某种威慑力而缴纳税收，纳税自觉性、纳税主动性降低，进而出现偷逃税等严重问题，而且导致征税机关在税收工作中总是站在保护国家权利的角度行使征税权，过分强调纳税人的义务，易于出现不依法行政、侵犯纳税人合法权利的行为。

正是基于上述原因，在税收工作中，多年来，一个普遍性的共识是税收三性 ——强制性、无偿性、固定性，过多强调了纳税人作为税收法律关系中纳税主体的义务，在处理税收征纳关系上，绝大部分税务人员总是站在保护国家权利的角度依法行使征税权，却较少注重对纳税人权利的尊重和保护。在宣传工作中，注重“义务论”，崇尚“义务本位”，系统、细致强调纳税人的义务，而对于纳税人权利的宣传如“税收取之于民、用之于民”等等却比较模糊、抽象。在法律层面上，这种失衡状态更加明显。目前，我国纳税人权利在《税收征收管理法》中有一定的体现，主要包括：依法申请减免税权、依法申请延期申报和延期纳税权、多缴税款申请退还权、申请行政复议和提起诉讼权、有关税务问题的咨询权、委托代理权等等。这些权利主要是包含在税收征纳关系之中的纳税人在纳税过程中享有的程序性权利，而与纳税人纳税的基本义务相对应的实体性权利还没有明确的规定。

忽视纳税人的权利，就是忽视了权利义务的对等性。承担义务而不能享有相应的权利，不免引起纳税人的厌烦情绪，无法形成税收法律关系双方的良性关系：一方面纳税人没有感受到享有权利与履行义务的对等性，没有体会到与其纳税义务对等的国家和政府提供公共产品和公共服务的义务，因此纳税人依法纳税观念淡薄，偷逃税款现象严重；另一方面，由于纳税人权利的缺失，对于国家和政府的税收相关工作难以有效监督，导致政府工作透明度不高，影响公民对政府行为的信任度，政府部门工作效率低下，财政支出不合理，公共产品提供不符合社会需求等诸多问题。只有充分认识到纳税人的权利并加强保护，才能使纳税人切实享有权利，促进国家税收工作良性开展。

四、完善纳税人权利的保护

2001年9月，国际财政协会在德国慕尼黑召开第54届会议，其中讨论了纳税人权利的法律保护问题，从而使保护纳税人权利第一次成为国际会议的议题。各国共同认识到为维护税收法律关系实质上的平等性，保证国家税收工作健康运行，需要纳税人权利的充分实现，需要在具体的制度的运作中保护抽象的权利的实现。纳税人享有权利已是不争的事实，当前的主要问题就是明确纳税人权利并予以切实保障，这是建设健康公民社会的必要条件，也是与我国建设社会主义法治国家相一致的。[11]这就要求我们对长期以来存在的我国纳税人权利保护相对缺失问题从法律角度加以解决。

（一）在宪法中明确纳税人权利是纳税人权利保护的重要前提。

人民主权原则基础上的税收是由人民为维护自身生活福利而自律性缴纳的，对于国家与公民之间的关系，应坚持税收法律主义原则，要求“租税要件应尽可能在国会（国民代表机构）制定的法律中作明确、详细的规定。” “有关纳税义务的消长以及其他国民权利义务，应尽可能详细、严格地规定在法律中。”[12]没有法律依据，任何主体不得征税或减免税收。而宪法作为国家的根本大法，在国家法律体系中具有最高地位，是税收法律的明确立法依据和立法渊源。因此应当对税收的最基本内容进行明确的规定，包括纳税人义务必须履行，纳税人权利必须保护，征税的基本法源等等。但我国宪法仅56条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。” 这仅能说明公民的纳税义务要依据法律产生和履行，并未说明更重要的方面，即征税主体应当依照法律的规定征税。这使得纳税人权利义务在宪法的层面上处于失衡状态，无法根本体现税收法律主义的精神。

另外，前面已经论述，从税收的来源和用途来看，税收是纳税人将一部分个人财产转移到国家手中成为其收入，并由国家运用这些收入为纳税人提供公共物品和服务，这其中权利和义务的双向流动，体现了税收法律关系深层次的平等原则和关系。宪法对于国家和纳税人在税收方面的权利义务规定应充分体现彼此之间的平等关系。

作为国家的根本大法，宪法的完善是税法完善的前提和基础，也是保障和不断完善纳税人权利的关键。建议对宪法作以下两方面的补充：第一，应按照法定程序以宪法修正案的形式明确纳税人享有的宪法权利，以实现纳税人的宪法权利与宪法义务的平衡，为纳税人权利保障的相关立法提供宪法依据。因此可以考虑将宪法第56条修改为：“中华人民共和国公民有依法纳税的义务，国家保护纳税人的合法权利。” 第二，在宪法中设定税收法律主义原则，增补修正案，规定税法主体的权利义务必须由法律加以规定；税法的各类构成要素必须且只能由法律予以明确规定；没有法律依据，任何主体不得征税或减免税收。这一原则在英国、日本等许多国家都已得到宪法确认。因为将税收法律主义原则上升到宪法层面，就使得税收活动及其相关法制工作有了法律依据，有助于税收法制的完善，推动经济和社会的良性运行和协调发展。

（二）立法是对纳税人权利最深层次的保护，纳税人权利的保障必须有相关的法律依据。

宪法条文固然需要增补，但宪法作为国家的根本大法，具有高度的原则性和概括性，决定了宪法只能从宏观上确定对纳税人权利保护的原则。所以，需要将纳税人权利内容更多地体现于税收法律体系中。

在西方发达国家的税收法律体系中，就十分注重纳税人权利的保护，例如加拿大就在1985年专门公布了《纳税人权利公告》；美国则在国会、财政部、国税局共同努力下，先后在1994年和1996年两次公布了《纳税人权利法案》，该法案不仅对纳税人应当享有的实体权利进行了明确规定，还向全社会明确公布了纳税人依法可以享有的税收程序方面的援助和救济的权利。[13]

我国目前存在着税收法律体系不完备、不系统、效力层次参差不齐的弊病。因此要尽快制订一部《税收基本法》，明确我国税收法制的立法原则、立法权限、纳税人、税务机关的权利义务等基本法则，其中，对纳税人基本权利的明确规定，将使纳税人权利的全面有效保障成为可能。只有在税收基本法指导下的税收特别法、单行法才能构成有机的税收法律体系，对纳税人权利进行保护，并且随着立法工作的完善和发展，该体系自身的扩充亦将把纳税人权利保护的基本原则长期稳定贯彻。

（三）要坚持主权在民和宪政思想，促进和完善纳税人对税收活动的民主监督。

在法国，每当国会召开专门会议，对税制改革进行辩论时，电视台就开辟专门频道进行现场直播，纳税人可以通过各种方式和渠道反映自己的看法和意见[14].我们也应当探索灵活适用的途径落实广大纳税人的税收立法参与权等权利。其中最为有效和实用的应属建立有效的税收听证制度，使税收立法、执法和税款使用活动置于广泛的纳税人监督之内，保证各个环节的公开、公正、透明，以维护纳税人的权利。第一，在立法中，坚持《立法法》关于听证制度的基本精神，结合税收本身及其立法工作的特殊性，明确和完善税收法律体系中的立法听证程序，制定具体的操作规程，保证立法者立法时能够听到广泛的纳税人意见。第二，在征纳法律体系中确立税务听证程序，即税务机关在进行征税及其相关行为之前，在作出影响纳税人利益的行政决定前应告知作出决定的理由及当事人有要求听证的权利。听证程序的运用可以增强税收行为的公开性和透明度，有效避免国家公权机关滥用权力侵害纳税人权利。第三，权利和义务是对等的，纳税人履行了纳税义务，若不能得到权利的实现、利益的满足，就会从主观上产生抵触情绪，税收就只能变成强制而使税收法律关系陷入恶性循环。所以，应保证纳税人享有税款使用决策权、知情权和监督权。处于主人翁地位的纳税人，才会自觉地依法履行纳税义务，才会具有纳税的积极性和主动性，由强制纳税转变成自觉纳税。目前我国纳税人只能从每年的人民代表大会审议通过的财政预算执行情况报告中知悉税款的基本使用情况，不能满足纳税人的知情权的要求。因此， 在税款使用中，纳税人可以对国家机关进行重大用税行为之前，通过采用听证会形式阐述意见，监督税款的使用，以确保税款的使用符合大多数纳税人的意愿和利益，维护自身的合法权益。

（四）建立有效的权利救济方式作为权利维护的最后一道屏障。

英国法谚“无救济即无权利”，说明了司法救济是最有效的方式，完善税务诉讼制度是保护纳税人权利的必然要求。

司法救济是最有效的救济方式，因此完善税务诉讼是保护纳税人权利的必然要求。我国的《税收征收管理法》和《税务行政复议规则》已经比较明确地规定，当纳税人权利受到侵害时，可以通过税务行政复议和行政诉讼解决与税务机关的纠纷。我国税务行政复议和行政诉讼制度的建立，有助于保护纳税人的合法权益，促进税务机关依法征，在相当

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