# 浅论纳税人概念的完善

来源：网络 作者：沉香触手 更新时间：2024-01-09

*浅论纳税人概念的完善 浅论纳税人概念的完善浅论纳税人概念的完善 来源摘要:目前的纳税人概念是我国财政学领域多年来按照“国家分配论”界定税收的产物,是税收法律领域长期按照“权力关系说”定性税收法律关系的结果。在深化财政税收体制改革、构建公共财...*

浅论纳税人概念的完善 浅论纳税人概念的完善浅论纳税人概念的完善 来源

摘要:目前的纳税人概念是我国财政学领域多年来按照“国家分配论”界定税收的产物,是税收法律领域长期按照“权力关系说”定性税收法律关系的结果。在深化财政税收体制改革、构建公共财政的基本框架,建设法治国家、推进强制型税务行政到服务型税务行政的转变、日益重视纳税人权利保护的今天,这一概念已经不合时宜,应予修改和完善。

关键词:纳税人概念;国家分配论;权力关系论;公共财政;税收法定原则

一、当下我国纳税人的概念及其形成基础

国内学者在论及纳税人的概念时,几乎无一例外地将其定义为税法直接规定的承担纳税义务的单位和个人。例如,认为“纳税人是法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人”,或认为“纳税人是税法规定的负有纳税义务的单位和个人”,我国现行的《税收征收管理法》第4条也规定法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。上述定义的形成有其深厚的历史和现实基础,择其要者有二。

(一)财政学界关于税收概念的界定

长期以来,在我国财政学界占据主导地位的“国家分配论”认为,财政是伴随国家的产生而产生的。随着生产力的不断提高,人类社会出现了私有财产和阶级,在阶级矛盾不可调和的产物——国家产生后,就必须从社会分配中占有一部分国民收入来维持国家机构的存在并保证其职能的实现,于是就出现了财政这一特殊的经济行为。因此,“财政是国家或政府的收支活动,它是一国政府采取某种形式(实物、力役或价值形式),以一部分国民收入为分配对象,为国家实现其职能的需要而实施的分配活动”。相应地,作为财政收入主要来源的税收则是“国家为向社会提供公共品,凭借行政权力,按照法定标准,向居民和经济组织强制地、无偿地征收而取得的财政收入”。可以看出,在这种概念下,税收被定性为国家为实现其职能而取得民众收入的一种重要形式,而且这种取得具有单方性,即表面上看无须取得公众的同意。在这里,突出和彰显的是税收的政权依据及其所谓“无偿性”和“强制性”,公众(纳税人)的义务被过分地强调,以至于纳税人似乎只有义务而没有任何权利可言;与之相反的是,国家的义务却予以淡化甚至忽略,凸显在纳税人面前的是以国家强制力为后盾的税收征管权力,而且这种权力还时而被滥用。如此背景下,纳税人也似乎就是依法负有纳税义务的单位和个人。

(二)税法学界关于税收法律关系性质的界定

在我国税法学界,多年来,由于在税收概念方面受“国家分配论”的影响,关于税收法律关系性质的问题,一直推崇“权力关系说”。该学说认为,“税收法律关系是依靠财政权力产生的关系,是以国家或地方公共团体作为优越权力主体与人民形成的关系,该法律关系具有人民服从此种优越权力的特征……税收法律关系是以税务当局的课税处分为中心所构成的权力服从关系,在这种关系中,国家及其代表税务行政机关是拥有优越性地位并兼有自力执行权的,纳税人只有服从行政机关查定处分的义务”。依此定性税收法律关系,将使税收行为无异于一般的行政行为,纳税的核定、执行似乎与警察对违法行为的处分没有什么两样,而作为类似违法者的纳税人负有更多的义务,也就无可厚非了。

二、纳税人概念应予完善的必要性

在当前我国深化财政税收体制改革,努力构建公共财政框架,全面推进依法征税,建设法治政府、服务政府的背景下,对已有的纳税人概念予以修正和完善,强调其权利特性,增强其主体地位,无疑是正确和必要的选择。

(一)构建公共财政框架已成为我国财政税收体制改革的导向性目标

随着我国社会主义市场经济体制的建立和不断完善,上个世纪末,为了处理好经济社会转轨、政府职能转变而带来的财政职能转变和财政转型问题,我国适时提出了构建公共财政框架的导向性目标。这一导向的基本特征之一就是要以公民权利平等、政治权力制衡为前提的规范的公共选择作为决策机制,即要实现理财的民主化、决策的科学化、社会生活的法治化。这种权力制衡的规范公共选择实际上也是“政治文明”包含的一个基本路径,即所谓权力制衡的理论:以公众的权利来抗衡和制约日益庞大而似乎没有边界的国家权力。在这种机制下,财政活动尽管直接表现为政府以税收为主要形式无偿地转移公众的财产收入,以政府购买、转移支付等形式提供市场不愿或不能有效提供的公共物品,但当家人——财富的终极所有者和享用者却是社会公众(纳税人),此时政府与社会公众(纳税人)的关系是“管家”与“主人”的关系。换肓之,公共财政的钱是主人即社会公众(纳税人)的,而不是管家即政府的。管家能够支配多少钱,如何安排使用这些钱,都只能由主人来决定,都必须禀承主人的旨意。政府主要是通过税收方式获得收入的,而税收由社会公众(纳税人)决定,即社会公众(纳税人)控制税收决定权,就成为公共财政的起源和基点。依之,应当突出强调的是纳税人的各项权利,而非作为征税主体的国家的权力,否则便是本末倒置了。

(二)依法治税、建设服务政府已然成为我国建设法治政府的重要组成部分

上个世纪80年代以来在我国开始的计划经济体制向市场经济体制转变的伟大变革,不仅仅是为了重塑市场在资源优化配置中的基础性地位和作用,更是要高扬法治与规则治理的价值和意义,市场经济必然是法治经济。在党的十五大明确提出了建设法治国家的宏伟目标之后,上个世纪90年代末,国务院通过了《国务院关于推进依法行政的决定》,开启了建设法治政府、有限政府、责任政府和服务政府的征程,而对公民权利的尊重和弘扬则是建设法治国家、推进依法行政的应有之义。权利乃权力之本,权力为权利而生,为权利而存,为权利而息,已经成为人们的共识,昔日的规制型政府也日益向服务型政府转变。

因此,改变我国税收法治领域征税主体权力意识极度膨胀、纳税服务意识差的现状,有效控制征税主体权力滥用的欲望和行为的现状,适应建设法治政府和服务政府的需要,弘扬纳税人的主体意识和权利意识,便是当务之急。

三、纳税人概念完善的逻辑

一方面,在公共财政框架下,纳税人因国家或政府提供的公共产品或服务而受益,就应当向后者提供金钱,税收是这两者的交换,这就是所谓税收的“交换关系说”。问题的关键在于,在这个交换关系中,纳税人享有包括税收决定权(是否征税、对什么征税、征多少税)、税收监督权(征税过程的监督、税收使用的监督)、税收救济权(行政救济权、司法救济权)等广泛的权利(纳税人的权利就其内容而言可以分为宏观上的纳税人的整体权利和微观上的纳税人的个体权利。纳税人宏观上的整体权利,是指通过税收所体现的国家与纳税人之间的政治经济关系中纳税人拥有的权利。纳税人微观上的个体权利,是指具体的纳税人在税收征纳关系中所享有的权利,这种权利与国家税务行政机关的税收征收管理行为直接相联系,主要体现为税收征纳程序上的权利),同时负有依照法律规定、按照法律程序纳税的义务(此所谓税收法定原则)。作为征税主体的国家或政府享有依照法律征税的权力,同时负有保障纳税人的合法权益不受侵犯的义务和责任。因此,纳税人首先是一个权利享有者,然后才是一个义务履行者,而且仅仅履行他自己的意志。国家或政府不过是按照纳税人的意志,受纳税人的委托去征税,并按照纳税人的意图去使用税收,这个机制也就是前面所说的作为公共财政基本特征之一的公共选择机制。

所以,政府与纳税人之间应该是服务与被服务的关系:政府行为应以纳税人利益为出发点和落脚点,政府应该是而且也只能是纳税人的公仆。对于纳税人来说,权利是第一性的,义务是第二性的,是先有权利,后有义务,而不是相反,这显然异于传统理论中国家或政府对于税收强制性、无偿性的过分强调,而后者在相当程度上也应该为我国公民长期纳税意识的淡薄埋单。

我国目前仅见的对纳税人的法律界定——《税收征收管理法》第四条规定:法律、行政法规规定的负有纳税义务的单位和个人为纳税人。毫无疑问,这里的纳税人不是具有人格意义的人,他只是税收征收管理的特定对象,而不是真正的完全意义上的纳税人。之所以这样说,是因为它只是义务的承担者而不是权利义务的统一体,充其量不过是税务管理意义上的一个称谓。但作为税收交换关系当事人的纳税人,应该是一个理性的经济人,是一个具有完整公民人格的人。理性经济人是自私的,以是否有利于自身作为行为的判断标准。纳税人之所以缴纳税款,是要购买依靠纳税人个体力量无法达到的公共需求如国防安全、礼会治安、环境保护、能源交通和社会保障,等等。如果政府所提供的公共需求不能物超所值,纳税人这一经济人就可能拒绝为此支付款项。所以,作为理性的经济人,纳税人希望享有权利,希望从自己劳动所得中让渡的那部分收入得到相应的回报,这就是纳税人的权利。只有理性的经济人才可能成为税收交换关系的当事人,因为是理性的经济人,所以纳税人应该是权利义务的统一体。另外,在现代民主国家,公民作为当家做主的主人翁,应该享有完整意义上的公民人格,除了负有义务,更重要的是享受权利。

另一方面,在宪政体制下,相对于税收法律领域的“权力关系说”,越来越被广泛被接受的“债务关系说”似乎更契合且更有利于税收法律领域法治目标的达成。1919年德国《魏玛宪法》和《德国租税通则》确立了债务关系说。德国税法学者阿尔拜特·海扎尔则在他的《税法》一书中对该学说进行了阐述。他认为,“税收法律关系是国家对纳税人请求履行税收债务的关系,是一种债权请求权,国家和纳税人之间的关系是法律上债权人和债务人之问的对应关系。”在这种情况下,“政府与公众(纳税人)之间明显的不平等的命令与服从的关系,早就被以平等为特征的服务与合作的关系所取代”。 尽管在是否可以用“债务关系说”解释包括税收实体行为和税收程序行为在内的所有税收行为的问题上尚存争议,但其对于重新审视税收行为

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！