

纳税人权利 及其保护研究

Study on Taxpayers' Rights and Its Legal Protection

辛国仁 ◆ 著

吉林
大学
出版
社

纳税人权利及其保护研究

Study on Taxpayers' Rights and Its Legal Protection

辛国仁 著

吉林大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税人权利及其保护研究 / 辛国仁著. —长春: 吉林大学出版社,
2008. 6

ISBN 978-7-5601-3863-3

I. 纳… II. 辛… III. 税法—研究—中国 IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 075198 号

书 名: 纳税人权利及其保护研究

编著者: 辛国仁 著

责任编辑、责任校对: 徐 佳

吉林大学出版社出版、发行

开本: 787×1092 毫米 1/16

印张: 12 字数: 150 千字

ISBN 978-7-5601-3863-3

封面设计: 孙 群

吉林科华印刷厂 印刷

2008 年 6 月第 1 版

2008 年 6 月第 1 次印刷

定价: 25.00 元

版权所有 翻印必究

社址: 长春市明德路 421 号 邮编: 130021

发行部电话: 0431-88499826

网址: <http://www.jlup.com.cn>

E-mail: jlup@mail.jlu.edu.cn

内容提要

论文通过借鉴我国法哲学界关于权利理论的研究成果和税法学基础理论,以尊重公民权利,限制公权力的宪政基调,对纳税人权利在科学和规范的层面上进行研究。以宪政为研究视角,借鉴“新宪政论”的观点、西方“财政立宪主义”理论与我国当前财政体制改革的目标、模式,拓展了对纳税人权利的研究视野。提出纳税人权利是一个“权利束”,从权利体系的完整性考虑,具体论述了纳税人的宪法性权利、税收基本法和税法上的权利。从提升纳税人权利位阶,实现限制公权,指出政府提供公共产品或服务的物质基础绝大部分来源于广大纳税人缴纳的税款,是政府在用纳税人的钱为纳税人办事。为实现社会正义,维护征纳双方公平的法律地位,在立法、执法和司法方面,提出了完善我国纳税人权利保障制度的思路 and 措施。

目 录

绪论	(1)
一、问题的提出	(1)
二、国内外研究成果综述	(4)
三、研究方法	(5)
四、新观点和独立见解	(6)
第一章 纳税人权利概论	(8)
第一节 纳税人权利的本质	(9)
一、纳税人权利的历史发展	(9)
二、纳税人权利研究缺陷	(11)
三、纳税人权利的实质	(16)
第二节 纳税人权利的性质	(21)
一、政治权利属性	(21)
二、两重关系属性	(22)
三、动态过程属性	(23)
第三节 纳税人权利的分类	(25)
一、宪法和税法上的权利	(25)
二、积极性权利与消极性权利	(28)
三、实体性权利与程序性权利	(29)
第二章 宪政下的纳税人权利	(34)
第一节 宪政与纳税人权利	(35)

一、宪政与税收	(35)
二、宪政与纳税人权利	(39)
三、纳税人权利的宪政功能	(40)
四、纳税人权利的宪政追求	(43)
第二节 宪政下的纳税人权利	(54)
一、税收法定主义与纳税人权利	(54)
二、税收公平主义与纳税人权利	(59)
三、正当程序与纳税人权利	(60)
第三节 财政立宪主义与纳税人权利	(62)
一、历史溯源与当代发展	(62)
二、财政立宪主义对我国的启示	(67)
第三章 纳税人的权利体系	(75)
第一节 权利规定的模式	(76)
一、列举式	(76)
二、列举 + 概括式	(78)
第二节 纳税人的基本权利	(79)
一、税收参与权	(79)
二、平等对待权	(85)
三、基本生活维持权	(88)
四、民主监督权	(91)
第三节 纳税人税法上的权利	(99)
一、我国税法中纳税人权利的规定	(100)
二、其他国家或国际组织对纳税人权利的规定	(101)
第四章 我国纳税人权利保护的意义	(103)
第一节 增强纳税人权利意识	(104)
一、淡化纳税“先义务”品格	(104)
二、增强纳税人的基本权利意识	(105)
第二节 转变政府职能, 建立公共财政制度	(106)

一、强调“有限政府”的理念	(106)
二、建立公共财政制度	(108)
第三节 确立征纳双方平等地位, 提倡服务行政	(109)
一、确立征纳双方平等地位	(109)
二、强化服务行政的理念	(112)
第四节 和谐社会与纳税人权利保护	(114)
一、税收法定与税收公平	(114)
二、农业税改革与社会正义	(116)
第五章 我国纳税人权利保护的制度保障	(122)
第一节 立法	(123)
一、完善宪法规范	(124)
二、制定税收基本法	(125)
三、完善预算法律制度	(129)
四、完善税收授权立法	(132)
五、完善我国税收程序法	(138)
六、加强税收立法的民主化	(139)
第二节 执法	(143)
一、实行“一站式”服务, 节约征税成本	(143)
二、加快信息化建设, 实施科技兴税	(144)
三、完善纳税服务机制, 加强纳税宣传	(146)
四、实行执法责任制, 推进依法行政	(148)
第三节 司法	(149)
一、完善税务行政复议制度	(149)
二、完善纳税人诉讼制度	(152)
三、建立税收违宪审查制度	(159)
四、建立税务法院	(167)
第四节 完善纳税人自治与中介组织	(168)
一、建立纳税人自治组织	(168)

二、完善税务代理制度	(169)
结论	(171)
参考文献	(173)
后记	(181)

绪 论

征税的权力蕴涵着毁灭的权力。^①

——约翰·马歇尔

当有了法庭之后，征税的权力并非意味着毁灭的权力。^②

——奥利弗·霍姆斯

一、问题的提出

权利义务是相统一的，“没有无义务的权利，也没有无权利的义务”，马克思的这句名言清楚地说明了权利和义务对等的重要性。公民有劳动就业的权利，有获得合法收入的权利。而公民劳动就业取得合法收入后，就发生纳税的义务，进而成为纳税人。纳税人有依法纳税的义务，同时就应享有相应的权利。我国宪法中只规定了公民的纳税义务，《宪法》第56条规定“中华人民共和国的公民有依照法律规定纳税的义务”，而几乎没有涉及纳税人宪法权利的条文，更没有规定纳税人对税的使用进行监督、提起诉讼、享受国家利用

① 美国联邦最高法院前任首席大法官约翰·马歇尔（John Marshall）在“马卡洛诉马里兰州”（*McCulloch v. Maryland*, 17 U. S. (4 Wheat.) 316, 431 (1819).）一案中，为捍卫联邦主权警惕州权膨胀而在判决中写下这样具有警示的话。

② 1928年同样是美国联邦最高法院大法官的奥利弗·霍姆斯（*Oliver Wendell Holmes, Jr.*），他在 *Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox* 一案中说，“当有了法庭之后，征税的权力并非意味着毁灭的权力”（*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*）。

税收为其提供公共服务等权利，而这些权利恰恰是纳税人的“基本权利”。虽然 2001 年 4 月的《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）修订使得对纳税人权利的法律保障迈上了一个新台阶，但只是法律层面上对纳税人权利的规定，没有将纳税人权利上升到宪法的高度。美国联邦最高法院前任首席大法官约翰·马歇尔（John Marshall）曾说，“征税的权力蕴涵着毁灭的权力”，预示了征税权滥用可能带来的负面效果，所以必须对征税权进行法律上的限制。像奥利弗·霍姆斯（Oliver Wendell Holmes, Jr.）曾说：“当有了法庭之后，征税的权力并非意味着毁灭的权力。”对纳税人权利保护意味着对国家征税权的限制，这是一个问题的两个方面，彼此相辅相成，互为表里。我国法律对纳税人权利的保护只是局限于征管法，而没有上升到宪法的高度，更没有在宪政的视野中来研究纳税人的权利及其保护。由于我国传统税收课税依据坚持单纯的“国家需要说”，一味地强调税收的“无偿性”，而忽视税收还具有“无偿性”和“返还性”相统一的特点，致使我国税法长期强调纳税人的义务而忽视其权利，关注对税款的征收（“源头”）而忽视对税款支出（“支流”）的监督管理，造成了取之于民，用之于民在逻辑上的背离，使得税收失去了人们心理上的认同和支持，规避税收现象频繁发生。

首先，只有完善税收立宪主义，才能更好地保护纳税人权利。保护纳税人的宪法是国家征税权和国民纳税义务配置的最高依据也是唯一的正当性依据。在宪法层面上，国家与国民是平等的税收法律关系主体，各自享有和负担相应的权利（力）和义务；在具体的征纳法律关系中，代表国家的征税机关和纳税人同样是平等的税法主体，纳税人对国家的税收债务的成立并不以征税机关的行政处分为要件和媒介，而是以税收实体法规定的税收要件的满足为条件。征税机关在法治原则下不仅有保障国家税款征收的义务，更有依法行政、确保纳税人在具体征管程序中的正当程序权利的义务。在法

治原则下，法律面前人人平等、法不溯及既往，正当程序原则以及司法最终救济等原则均成为纳税人权利的根据，也是纳税人权利的保障。现代社会，法治、民主和社会福利要求发展，使得国家以税收为财政的合法来源的依赖性日益加强，税收的民主属性更为凸现，税收法定主义对纳税人权利的保障也有了更为全面的意义。

其次，我们缺乏对纳税人权利“本体论”的研究。纳税人权利“本体论”可以近似地理解为纳税人权利的“本质”，即究竟纳税人的权利是什么？在对纳税人权利“本体论”解读之前，我们必须解决在什么样的层面上来谈纳税人的权利？这方面存在两种立场：一种是站在“应然”的立场上，从自然法和人权的角度来论述纳税人应当享有的权利；另外一种是站在“实然”的立场上，以实在法为背景来论述纳税人实际享有的权利。本论文主旨就是要弥补现有的以《税收征管法》为平台的研究立场，提倡一种“纳税人基本权”的理念来看待纳税人的权利性质。一方面，凸显纳税人权利的“应然性”，从“基本权利”或人权的纬度来探讨纳税人权利；另一方面，照顾到实在法基础上的纳税人权利的“实然性”，尊重纳税人权利在实在法上的规定的现实背景。

再次，我国纳税人权利保护没有体现出税收民主的精神。公民参与税收立法是法治国家之下“参与式民主”的体现。税收代价是国家提供其他私人企业无法提供的“公共物品”，正是“公共物品”理论的提出使得税收的本质在现代国家有了全新的认识。党的十六大报告中也指出，坚持和完善社会主义民主制度，要健全民主制度，丰富民主形式，扩大公民有序的政治参与，保证人民依法实行民主选举、民主决策、民主管理和民主监督，享有广泛的权利和自由，尊重和保障人权。鉴于我国目前公共权力过于强大、公民参与程度低的状况，要实现政府和公民关系的良性互动，建设法治政府、实现政治文明并最终建立起宪政秩序，我们应积极探索并寻求完善公民参与的有效途径。构建和谐社会的必须树立“公共财政”的理念。

按照公共财政的理念,政府作为社会管理者,其行为的动机不是追求自身的利益,而是以公共利益最大化为己任,通过提供公共产品、满足社会公共需要,为市场的有序运转提供必要的制度保证和物质基础。同时,公共财政活动是规范化、法治化的活动,社会公众能够通过法律程序对财政活动进行决策参与、约束和监督。公共财政的一切权力来源于公众、来源于人民。因此,公共财政是一种广大公众能够进行民主参与和管理的财政运行模式,公共财政政策和收支安排都应该是公众意图的真实体现,具有最普遍的代表性,真正体现“取之于民,用之于民”。

二、国内外研究成果综述

从国外的研究现状来看,主要是围绕财产权与税权、财政立宪主义和宪政下的财产权与征税权的关系等进行研究。因为在发达国家纳税人权利保护已经比较完善,尤其是在美国和德国等宪政比较完善的国家中,纳税人权利由类似《纳税人权利法案》^①形式的法律文本来保护,税务机关行政管理已经比较科学,所以绝大部分国外研究并不集中对纳税人权利本质、性质、分类等问题进行研究,而是集中在权利法案的设计、知情权的操作以及税务机关的服务改进等方面。从国内的研究现状来看,以“纳税人权利研究和保护”为题的文献出现了很多,就目前搜集的文献主要集中在以下方面:一是借鉴外国税收基本立法,许多文献围绕如何制定《税收基本法》(《税法通则》)来进行研究,为我国未来制定税收基本法提出建议、规划和蓝图,在此背景下涉及了纳税人权利;二是以我国财政体制

^① 美国于1988年通过了《纳税人权利法案》(1996年进行了修订),加拿大于1985年通过了《纳税人权利宣言》,英国于1986年制定了《纳税人权利宪章》,OECD为其成员国制定了《纳税人宣言》范本等。

改革为目标, 提倡财政立宪,^① 以公共财政为我国财政改革的目标, 在纳税人与国家之间关系上, 提倡公民参与国家行政管理活动, 以此为背景出现了一大批论文; 三是借鉴其他部门法学(如民法)的研究成果, 引入到税法中来, 对传统税法中的国家与纳税人之间不平等法律关系提出批评, 引入民事法中的当事人平等原则、合意、债权债务等概念来重塑税收法律关系。这是一种比较前沿的研究, 主要是借鉴了大陆法系如日本、德国和我国台湾地区的税法学的先进研究成果^②, 将当事人平等、契约精神等贯穿于具体的税收债权债务关系中, 这必然对国家——纳税人之间的税收法律关系带来变革, 这方面主要是一些中青年学者的论文。

三、研究方法

(一) 语义分析的研究方法

对纳税人权利的研究离不开对“权利”和“义务”的分析, 离不开法哲学中权利研究的理论成果的支持。在借鉴“权利本位”的研究成果的基础上, 本文以纳税人、征税机关和国家的不同的三重法律关系为切入点, 分析了纳税人的纳税义务和权利方面具有的特殊性, 指出了纳税义务的先定性、纳税人宪法权利的缺失, 等等。

(二) 比较法的研究方法

通过对世界上具有代表性的几个发达国家对纳税人权利保护的比较研究, 借鉴发达国家在纳税人权利研究和保护方面的先进经验, 取长补短, 对我国现有的纳税人权利研究和未来制度建构提供有益的参考。

① 例如周刚志:《论公共财政与宪政国家: 作为财政宪法学的一种理论前言》, 北京大学出版社 2005 年版。

② 例如日本税法学者金子宏认为不能将税收法律关系基本的和中心的关系仍为债务关系, 是一种“公法上的债务”。(注: 参见〔日〕金子宏:《日本税法原理》, 第 18~21 页。)

（三）交叉学科的研究方法

理论研究需要多学科的交流，纳税人权利研究并不只是税法学一个学科所能解决的，还要与民法学、经济学、政治学、财政法学等学科相辅相成，结合其他学科的理论前沿的研究成果，来进一步深化和拓展对纳税人权利的研究。例如经济学中“公共物品”理论有助于理解现代租税国家理论，民法学中的债权债务理论也为重塑纳税人与国家之间的税收法律关系提供了重要的理论支持。

四、新观点和独立见解

本文就“纳税人权利及其保护研究”这样一个课题，对纳税人权利和保护进行一个宏观的论述，以求达到在法治和宪政的视野下来深入理解纳税人的权利本质、性质、体系、价值和制度保障的目的。论文预计创新或者突破主要表现在以下几点。

（一）提出纳税人基本权理论

在对纳税人权利体系研究方面，主要针对我国目前缺乏对纳税人基本权检视的现状，通过借鉴国外宪政国家的先进经验，从“应然”和“实然”的角度对纳税人权利进行了梳理。从人权、宪政的高度对纳税人权利进行研究，提出并论证了“纳税人基本权”理论的意义。在这一理论指导下，论证了纳税人宪法权利的重要性，指出纳税人不仅仅承担依宪纳税的义务，而且应当享有对税的使用进行监督、提起诉讼和享受国家利用税收为其提高公共服务的权利。这样一来，解决了纳税人权利研究当中体系不完整的问题。

（二）完善宪政，维护纳税人财产权利

在宪政视野下对纳税人权利进行研究，在重塑纳税人与国家的法律关系上来审视纳税人的权利，将纳税人权利保护提高到了更高的层面。这同时也是在宪法学的理论上深化了宪法对公民财产权的

保护,是宪法中公民财产权保护在税法中的延伸,“无税收则无财产”^①。在我国当前完善法治,建立宪政国家的客观要求之下,一方面,宪法上规定了保护公民的合法财产权,另一方面却忽视了对财产权进行最大范围的“剥夺”的税收权及其相对面纳税人权利的研究,不能不说是一个理论研究上的缺憾。论文提出了纳税人享有的宪法权利,正是公民作为基本权利基石的财产权在宪法逻辑上的展开,使得公民财产权宪法保护的内容得以完善。

(三) 制度建设(对策)上的创新

针对我国目前对纳税人权利保护存在的缺陷,提出了相应立法对策和建议。在税收立法上提出了纳税人应当享有申请听证权。在现代民主政治中,立法听证是实践人民主权原则,保障立法符合民意,维护公民政治参与权利的重要制度。在执法方面,加强税收执法责任制。在司法方面,尝试建立税收立法违宪审查制度。所谓税收违宪审查,是指享有违宪审查权的国家机关通过法定程序,以特定方式审查和裁决某项税收立法或某种税收行为是否合宪的制度,它是追究税收违宪责任的一种有力方式。

^① [美] 霍尔姆斯、桑斯坦:《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竞悦译,北京大学出版社2004年版,第39~42页。

第一章 纳税人权利概论

宪政精神不承认任何独立于权利与自由之外的自在的义务，“如果有的话，那肯定是统治者强加给人民的义务，是要求人民承担的对统治者的义务。这类的义务越多，给公民剩下的自由就越少。”^①在宪法中加入公民纳税义务条款的动机可能是为了增强公民纳税的责任感和自觉性，但是，这在税收征管的实践中其实并无大用。我国《宪法》第56条只规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”，而没有将纳税人的权利作为一项宪法权利加以规定。虽然我国在2001年4月28日修订的《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）中增加了有关纳税人权利的内容，但也只是在法律的层面上对纳税人权利作了规定，并没有上升到宪法的高度，这样一来，而且最重要的是没有从宪政的视野来全面审视纳税人权利的本质、特征和类型。当然这一方面是因为在片面强调纳税义务的传统法制背景下，我们对纳税人权利缺乏足够的重视，并没有对纳税人权利的本质、性质和类型化方面作深入探讨，在重塑税收法律关系之中，税收国家理论的深入探讨使得纳税人的宪法权利浮出水面。另一方面，是因为我们权利研究似乎缺少“体系化”的研究方式，应当站在学术化的角度，对纳税人权利的本质、特征和类型作一番全面、彻底和科学的阐述。

^① 刘军宁：《宪法是防范谁的》，《议报》2001年8月25日。

第一节 纳税人权利的本质

一、纳税人权利的历史发展

(一) 我国古代纳税人权利回顾

《淮南子·兵略训》载：秦朝时期“二世皇帝……兴万乘之驾，而作阿房之宫，发闾左之戍，收泰半之赋。”颜师古注《食货志》亦云：“泰半，三分取其二。”也就是说秦民把亩产的三分之二以上的粮食交给国家作为田赋。^①广大农民在秦王朝的残酷的经济剥削和政治压迫下，生存权受到巨大的威胁。大量的农民“亡逃山林，转为盗贼”，进行反抗斗争。公元前 209 年的陈胜、吴广大泽乡起义更是吹响了秦朝灭亡的号角。唐朝是我国封建时代最强盛和统治时间最长的王朝之一。然而至其后期，由于对藩镇和边疆各族战费的支出加剧，官僚机构膨胀以及统治集团生活奢侈等原因，政府的财政支出日增，不断加重赋税。初行两税法时，规定定税计钱，折钱纳物；但由于铜钱的流通额不能满足社会需要，致使钱价不断上涨，物价不断下跌，即使税额不变，纳税者的实际负担也在增加。懿宗以后，政府的财政危机严重，经常向农民预征两三年的赋税，使农民的负担更加沉重。有些地主把他们的赋税以各种方式转嫁到农民头上，甚至兼并了农民土地，仍要农民交纳赋税。破产逃亡户的赋税也被官府强加到未逃户身上，这就使未逃户也走上破产逃亡之路，造成阶级矛盾日益激化，终于导致公元 874 年黄巢领导的农民战争，并给唐王朝以致命一击。到了清朝时，除正赋地丁银和漕粮外，清政府还征收盐税、茶税、渔税、牙税、契税、当税、关税等各种名

^① 徐世虹：《中国法制通史》（第二卷），法律出版社 1998 年版，第 124 页。