



财税博士论文库
CAISHUI BOSHI LUNWENKU

Research On Taxpayers' Rights And Protection

纳税人权利 及其保障研究

■ 王建平 著

 中国税务出版社



财税博士论文库

CAISHUI BOSHI LUNWENKU

纳税人权利及其保障研究

Research On Taxpayers' Rights And Protection

王建平 著

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

纳税人权利及其保障研究/王建平著. - 北京:中国税务出版社,2010.4
(财税博士文库)

ISBN 978 - 7 - 80235 - 512 - 5

I. 纳… II. 王… III. 税法 - 研究 IV. D912.204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 064813 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名: 财税博士文库

书 名: 纳税人权利及其保障研究

作 者: 王建平 著

责任编辑: 黄 琳

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@ tom. com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 880 × 1230 毫米 1/32

印 张: 7

字 数: 166000 字

版 次: 2010 年 4 月第 1 版 2010 年 4 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 512 - 5/ F · 1432

定 价: 16.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

序 言

我国学界关于纳税人权利的研究，大约始于1994年，已有十多年的积累。^①较之我国已有的关于纳税人权利的研究成果，建平博士在其博士学位论文《纳税人权利及其保障研究》的基础上所完成的这本专著，有下述亮点：

其一，纳税人权利与纳税人地位转型。关于纳税人权利的研究，可分为存在递进关系的三个层次：一是将纳税人权利仅作为税收法律关系内容展开研究。基于法律关系中权利与义务相对应，既没有无权利的义务，也没有无义务的权利的原理，在税收法律关系中，纳税人既有权利也有义务。故将纳税人权利仅作为税收法律关系内容研究，较之将纳税人义务作为税收法律关系内容研究，其意义仅在于研究视角的转换。当然，这种研究视角的转换也来之不易且至为关键。即尽管税收学和税法学伴随着税收和税法在我国一直存续和发展，但直到国家将社会主义市场经济确立为经济体制改革目标模式之后，才出现研究税收法律关系内容的纳税人权利视角。二是进一步研究纳税人权利在税收法律关系内容中的地位。即在由纳税人权利和义务构成的税收法律关系

^① 经2010年3月在“中国知网”以“纳税人权利”为关键词检索发现，我国学界关于纳税人权利的研究始于1994年，迄今已发表专论或兼论纳税人权利的论文共有965篇，其中，中国期刊全文数据库760篇，中国博士学位论文全文数据库11篇，中国优秀硕士学位论文全文数据库177篇，中国重要会议论文全文数据库8篇，最早的论文是苏广木先生发表于《草原税务》1994年第1期的《纳税人权利意识浅说》和缪慧频先生发表于《税务研究》1994年第1期的《关于纳税人权利问题的若干思考》。<http://dlib3.cnki.net/kns50/scdbsearch/cdbindex.aspx>.

内容中，是权利与义务并重，还是权利优位于义务或者义务优位于权利。其意义在于显现纳税人权利与纳税人义务之间主导与辅助、支配与受制的关系，亦即纳税人权利较之纳税人义务在税收法律关系运行中的作用差异。三是更进一步从纳税人地位层次研究纳税人权利。即纳税人无论是作为纳税义务人还是作为纳税权利人，都享有权利和承担义务。然而，作为纳税权利人的权利和义务与作为纳税义务人的权利和义务，则大异其趣。其意义在于揭示纳税人地位决定纳税人权利、纳税人权利体现纳税人地位的关系，较之前两个层次，更有高度和深度。建平博士的这本书，直接从纳税人地位的层次研究纳税人权利，强调我国纳税人权利的赋予和保障，其实质和目标都在于纳税人地位转型即纳税义务人转换为纳税权利人；并以此为基础重构纳税人权利体系及其保障机制。这就抓住了纳税人权利问题的根本。

其二，纳税人权利与财政（税收）制度转型。法律调整人们的关系，规范人们的行为，首先必须给“关系”、“行为”的主体定位，故在各个法律部门和各种法律制度中，都将主体定位问题置于显要地位。在此意义上，主体的不同定位是区别法律部门不同属性、法律制度不同类型的根本标志。纳税人地位的转型，既是财政（税收）制度转型的源头，又要以财政（税收）制度转型为依托。正因为如此，我国在将社会主义市场经济确立为经济体制改革目标模式之后，由于计划经济的财政（税收）制度向市场经济的财政（税收）制度转型，才提出纳税人权利问题。在财政（税收）制度的转型中，有两个相互依存的标志值得特别重视：一是国家财政转向公共财政，其要义是财政收支尤其是税收的征收和使用，都以满足社会成员对公共产品的需要为目的。在公共财政的框架下，纳税人既是公共收入的形成者，更是公共支出的受益者；既有纳税的义务，更有决定纳税规则和享受用税成果即公共产品的权利。二是人治财政转向法治财政，



其要义是保护纳税人权利，规制财政权力，纳税人权利制约财政权力。在法治财政的框架下，财政权力必须以宪政体制和财政民主为基础，国家的征税权和用税权都必须由法律界定且依据法律行使。可见，彼此需要、相互保障的公共财政与法治财政，尽管侧重面和着力点都不尽相同，但都要求在税收法律关系中以纳税人权利为本位，并确立纳税人的权利主体地位。正因为如此，建平博士在这本书中，将纳税人地位转型与财政（税收）制度转型融为一体，强调以纳税人地位转型推动财政（税收）制度转型，以财政（税收）制度转型落实纳税人地位转型。这就便于为解决纳税人权利问题探求制度支撑和法律途径。

其三，纳税人权利与发展方式转型。我国改革开放以来的实践表明，纳税人权利问题的提出和解决，纳税人地位和财政（税收）制度的转型，都依托和取决于作为时代大背景的社会主义发展道路。改革开放以来我国在发展道路上的重大转型有两次：第一次转型，始于1978年党的十一届三中全会，其核心内容是以阶级斗争为纲转向以经济建设为中心和计划经济体制转向市场经济体制。第二次转型，启动于改革开放近30年之际，以国家确立落实科学发展观和构建和谐社会的目标为标志，其核心内容是以经济建设为中心转向以经济社会发展为中心和经济体制改革转向经济、社会、政治体制全面改革，其具体内容相当丰富，如经济优先发展转向经济与社会、生态协调发展；一部分人先富起来转向共同富裕；城乡二元结构转向城乡一体化；出口依赖型、投资主导型发展转向消费、投资、出口协调拉动型发展。较之第一次转型，第二次转型对纳税人地位转型和财政（税收）制度转型的需求更为强烈。换言之，在第二次转型中，财政（税收）制度面临着更大的挑战，肩负着更重的任务，惟有加快公共财政和法治财政的建设步伐，完善纳税人权利体系及其保障机制，才足以应对。尤其是第二次转型在刚刚启动之际就与2008年的国

际金融危机发生“碰撞”，更加凸显第二次转型的急迫性。这是因为，国际金融危机所击中的要害正是第二次转型的根本原因，或者说，国际金融危机对我国经济的冲击实质上是对我国发展方式的冲击。所以，危机后的我国，更要加快第二次转型，更要提升民生财政、绿色财政在公共财政政策中的地位，这就需要更加注重发挥纳税人地位转型和财政（税收）制度转型在第二次转型中的作用。正因为如此，国家税务总局于2009年11月6日首次发布《关于纳税人权利与义务的公告》，将散见于《税收征管法》及其实施细则和相关税收法律、行政法规中关于纳税人权利义务的规定归集整理，明确列举纳税人的14项权利与10项义务。这对于纳税人突破“只能低头纳税，无从抬头问权”的困境，实现纳税人权利与义务的对等，无疑是一个有标志性意义的进步。令人高兴的是，建平博士在这本书中，紧扣我国发展方式转型的背景和需要，研究纳税人权利及其保障问题，并就纳税人权利保障、纳税人地位和财政（税收）制度转型如何顺应和作用于第二次转型，提出了若干有价值的见解。

顺便还值得提及的是这本书的作者身份。建平博士作为一名税务官员，竟然以“纳税人权利及其保障”为主题从事税法研究，并且以“纳税人地位的转型将推动我国税收制度的转型和纳税人权利保障机制的重构”作为命题，的确令人欣慰。这是因为，在纳税人权利与财政权力的关系中，税务官员能够突破财政权力本位的传统思维惯性和纳税人义务本位的传统观念，基于纳税权利人的立场思考和分析问题，提出政策主张，对于实现纳税人地位和财政（税收）制度转型，保障纳税人权利而言，其意义更值得关注。在我国现阶段的税制环境中，税务官员的纳税人权利意识或许比公民的纳税人权利意识，对推进纳税人权利保障更能产生实效。正因为如此，当年我在湖南大学法学院作为建平的博士生导师，对他主动提出以“纳税人权利及其保障”作为



博士学位论文选题，虽然有瞬间诧异，却倍感兴趣，并当即表示完全同意和大力支持。但愿建平博士今后能够将其理论研究成果在其履行税务官员职责的过程中付诸实现，并使其理论研究成果在其工作实践中得以检验、修正、深化和发展。尤其是面对启动不久、任重道远的第二次转型，纳税人地位和财政（税收）制度的转型，纳税人权利的保障，都将会遇到许多新的障碍和难题；学界既有理论积累的不足和建平博士这本书的瑕疵，都将逐渐显露。为此，希望理论界和实务界更加重视纳税人权利问题的研究，更希望这本书得到读者的批评，以帮助和促使建平博士作出更多贡献。

王 全 兴^{*}

2010年3月15日

^{*} 上海财经大学法学院、湖南大学法学院教授、博士生导师，中国法学会经济法学研究会副会长，中国法学会社会法学研究会副会长，中国劳动法学研究会副会长，人力资源和社会保障部专家咨询委员会专家委员，中国企业联合会、中国企业家协会维护企业和企业家合法权益工作委员会顾问。——编者注

摘 要

纳税人权利及其保障是纳税人地位的核心内涵。而纳税人地位的转型，即纳税人从“纳税义务人”向“纳税权利人”转型，则可以从根本上解决税制建设和税务管理中的诸多现实问题；推动税收法律关系和纳税人权利保障机制的重构；推进现代市场经济的税法理论的创新。

社会契约论、人民主权理论、公共财政理论、公法上的债权债务理论以及行政控权理论，分别作为纳税人定位的政治学、经济学、税法学与行政法学的理论基础，为论证纳税人地位转型的正当性提供了理论依据。

实现纳税人地位转型，旨在矫正失衡的税收法律关系，推动“政府—纳税人”关系从“管理控制型”向“保护服务型”转变。为实现这一目标，应着力于三个方面的转型：第一，理念的转型，需注重培育包括纳税人在内的全体社会成员的新型纳税人权利理念。第二，税收理论和税法理论的转型，需重新解释税收、税收法律关系等基本范畴，重构以税收法定主义原则为统帅的新型税收原则体系，并确立纳税人生存权保障原则与有利纳税人解释原则在税法原则体系中的突出地位。第三，税收制度的转型，需实现以“国库至上”为本质特征的“征税之法”转向以纳税人权利为中心的“权利之法”。

实现纳税人地位转型，要求重构纳税人权利体系，即将“纳税义务人”的权利体系调整为“纳税权利人”的权利体系。在该体系中，抽象纳税人即对应于国家的纳税人整体，其权利以参



与税收立法、依法负担税收和合理负担税收等为主要内容；具体纳税人即对应于税务机关的单个纳税人，其权利以享受减免退税、隐私保护、诚实推定等实体性权利，以及陈述、申辩、申请行政复议、提起行政诉讼等程序性权利为主要内容。税制设计应当依此权利体系，将纳税人权利在税法中具体落实。

抽象纳税人权利与具体纳税人权利分别有其特殊的运行机理，为此需要分别构建其保障体制。抽象纳税人权利保障要特别注重立法保护与行政保护，尤其是全面实现纳税人权利的宪法化；建立健全民主立法的机制；约束政府的征税权；控制宏观税负水平；调整税收优惠倾斜制度；强化对预算的法律约束；发挥纳税人协会对纳税人权利的保障作用。具体纳税人权利保障应当以拓展和畅通纳税人权利的行使途径；增强税收行政复议机构的独立性；改进行政复议与行政诉讼的配置模式；规范和优化纳税服务；强化征税主体的行政责任机制等为重点。

本书的命题是：纳税人地位的转型将推动我国税收制度的转型和纳税人权利保障机制的重构。

关键词：纳税义务人；纳税权利人；纳税人权利；政府与纳税人关系；纳税人权利体系；抽象纳税人权利；具体纳税人权利；纳税人权利保障

Abstract

The core of taxpayers' positioning lies in the endowment and protection of taxpayer rights. Re-positioning means the status transfer of taxpayers from "the obligors" to "the obligees". It is the key to solve a lot of problems in the institutional construction of taxation system and the taxation management practice, to reconstruct the taxpayer rights protection mechanisms and new legal relationship of taxation, to promote the theoretical innovation of taxation legislation in modern market economy.

The theory of social contract, theory of people's sovereignty, theory of public finance, theory of creditor's rights and debt on public law and the theory of administration power control are respectively the theoretical basis of taxpayer's rights in politics, economics, tax law, and administrative law.

The status transfer of taxpayers will lead to a new legal relationship of the taxpayer and the government, so that the government will not like a controller but a protection and service provider. To achieve this goal, we must focus on three aspects of transitions. Firstly, the thinking and concept must be updated. We must pay attention to nurturing concept of social rights of taxpayers including the taxpayer himself. Secondly, we must remodel taxation theory and tax law theory. The principle of the taxation without law should play the key role in the new system of tax law theory. The



concept of taxation and the relationship of tax law should be renewed, for establishment of the right to survive protection and enabling taxpayers-first principle in the tax law system. Thirdly, the reforms of economic system should continue which taxation system is the main content. The tax system should achieve from “the law of taxation” which has “treasury first” essential character to “the law of taxpayer’s right” which is centered taxpayer’s rights.

The status transfer of taxpayers depends on the reconstruction of taxpayer rights system. The endowment of the rights will based on that taxpayers are tax obligees. In such a taxpayer rights system, taxpayers are divided into two types: abstract taxpayers and specific taxpayers. Abstract taxpayers, standing for the whole of the country’s taxpayers, will be endowed the rights to legislate tax related issues, to pay reasonable amount of tax according to tax-related laws. On the other hand, specific taxpayers, or the independent individual taxpayers, will be endowed the rights for tax reduction, privacy protection, honest presumption, to state, to appeal, to claim, and other rights as a citizen.

A guarantee system for the protection of the endowed rights for both abstract taxpayer and specific taxpayer is needed. Great attention should be paid to the abstract taxpayer right protection, especially the legislation protection and the administrative protection. Legislation protection depends on the establishment of a democratic legislation mechanism. The key for the protection of the abstract taxpayer rights lies in the restraint of government’s taxation power, in the restraints such as limited legislation jurisdiction, severe legislative procedure, standard tax law interpretation, and strengthen legislative restrict for budget. Attentions should also be paid to the tax burden level control



and the policy arrangements for tax preference. Self-protection organizations of taxpayer's rights-such as taxpayers associations will be helpful for the protection of abstract taxpayer rights. The protection of specific taxpayer rights depends on a free access for them to exert their rights, an independent administration reconsideration organization and institutional arrangement, taxation service ruling and improving, strengthening of obligation of tax administrative departments.

In conclusion, the status transfer of taxpayers will improve the transfer of tax institution and the reconstruction of taxpayer rights protection mechanism of China.

Key Words: Tax Obligor; Tax Obligee; Taxpayer Rights; Relationship of Government and Taxpayers; System of Taxpayer Rights; Abstract Taxpayer; Specific Taxpayer; Protection of Taxpayer Rights

目 录

1 绪论	(1)
1.1 选题背景	(1)
1.1.1 税收日益成为人们关注的焦点	(1)
1.1.2 纳税人地位面临转型	(2)
1.2 纳税人权利保障研究的意义	(4)
1.2.1 纳税人权利保障是税收活动内在机制的必然要求	(4)
1.2.2 重视纳税人权利保障研究是现实的迫切需要	(6)
1.3 国内外纳税人权利保障研究的现状	(7)
1.3.1 西方国家纳税人权利保障研究的现状	(7)
1.3.2 我国纳税人权利保障研究的现状	(10)
1.4 研究的思路及主要内容	(13)
1.4.1 研究的思路	(13)
1.4.2 研究的主要内容	(13)
2 纳税人权利的理论依据	(15)
2.1 纳税人地位转型中的纳税人权利	(15)
2.1.1 从“纳税义务人”到“纳税权利人”： 纳税人地位的转型	(15)
2.1.2 抽象纳税人与具体纳税人	(19)
2.1.3 纳税人地位转型后的纳税人权利	(21)



2.1.4	纳税人权利的三种形态	(21)
2.1.5	纳税人权利的四大机能	(23)
2.2	社会契约论与人民主权理论——纳税人 权利的政治学理论依据	(25)
2.2.1	社会契约论与人民主权理论	(25)
2.2.2	建立在社会契约论与人民主权理论 基础上的纳税人权利	(30)
2.3	公共财政理论——纳税人权利的经济学 理论依据	(32)
2.3.1	弥补市场失灵:公共物品由国家提供.....	(32)
2.3.2	税收:纳税人享受公共产品所支付的价格.....	(34)
2.3.3	纳税者主权:纳税人作为公共产品的 消费者所享有的权利	(36)
2.4	公法上的债权债务理论——纳税人权利的 税法学理论依据	(38)
2.4.1	税收法律关系的概念	(38)
2.4.2	从权力关系说到公法上的债务关系说: 对税收法律关系性质认识的演进路径	(39)
2.4.3	税收法律关系的性质:基本和核心的 关系为债权债务关系	(43)
2.4.4	税收法律关系的本质:平等主体之间的 法律关系	(46)
2.4.5	法律关系的内容:对等地享有权利与 承担义务	(46)
2.5	行政控权理论——纳税人权利的行政法学 理论依据	(47)
2.5.1	管理论、控权论与平衡论.....	(47)
2.5.2	行政法的本质:控制和约束政府权力.....	(49)



2.5.3 控制征税权的目的在于保障纳税人的权利·····	(50)
2.6 小结:纳税人权利正当性依据的理论体系·····	(50)
3 “政府—纳税人”关系的转型 ·····	(52)
3.1 传统的“政府—纳税人”关系模式:管理与控制·····	(52)
3.1.1 管理与控制模式的特征·····	(52)
3.1.2 管理与控制模式下税收制度的特征·····	(55)
3.2 新型的“政府—纳税人”关系模式:保护与服务·····	(57)
3.2.1 新型“政府—纳税人”关系模式的特征·····	(57)
3.2.2 “保护与服务”模式下的税收制度·····	(59)
3.3 有效实现“政府—纳税人”关系转型·····	(65)
3.3.1 税收理念的转型·····	(65)
3.3.2 税收理论与税法理论的转型·····	(68)
3.3.3 以税收制度为中心的相关制度的转型·····	(74)
4 纳税人权利体系的构建 ·····	(80)
4.1 纳税人权利的分类·····	(80)
4.1.1 国内外税法学者对纳税人权利 及其分类的研究·····	(80)
4.1.2 抽象纳税人权利与具体纳税人权利·····	(84)
4.2 抽象纳税人权利·····	(86)
4.2.1 抽象纳税人权利运行机理的主要特征·····	(86)
4.2.2 抽象纳税人权利的主要内容·····	(88)
4.3 具体纳税人权利·····	(94)
4.3.1 实体性权利·····	(94)
4.3.2 程序性权利·····	(97)
4.4 小结:从抽象纳税人权利与具体纳税人权利 两个层面构建纳税人权利体系·····	(99)



5 抽象纳税人权利的法律保障	(100)
5.1 抽象纳税人权利保障的主要途径	(100)
5.1.1 抽象纳税人权利保障水平的制约因素	(100)
5.1.2 立法保护与行政控权:抽象纳税人权利保障的关键	(102)
5.2 全面实现纳税人权利的宪法化	(103)
5.2.1 西方国家对纳税人权利的宪法保障	(103)
5.2.2 我国宪法中纳税人权利保障的完善	(104)
5.3 建立民主立法的立法机制	(106)
5.3.1 坚持民主立法的价值取向	(106)
5.3.2 纳税人参与税收立法全过程	(107)
5.3.3 发挥专家在立法中的作用	(110)
5.4 建立约束政府征税权的机制	(111)
5.4.1 最大的危险来自政府征税权的随意行使	(111)
5.4.2 权限制约:从立法的权限上限制政府征税权	(117)
5.4.3 程序制约:改造政府税收行政立法的立法程序	(119)
5.4.4 权力控制:明确税法解释原则,严格税法解释程序	(120)
5.4.5 空间压缩:有效约束税务机关的自由裁量权	(124)
5.4.6 流程制约:明确严格的税收执法流程	(127)
5.4.7 内外监督:强化对税收执法活动的有效监控	(128)
5.5 税负水平的控制与税收优惠倾斜的制度安排	(132)
5.5.1 关注税负水平与税收优惠倾斜	(132)