

当代中国依法治税丛书

刘剑文 总主编

纳税主体 法理研究

NA SHUI ZHU TI FA LI YAN JIU



经济管理出版社

ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

纳税主体 法理研究

刘剑文 主编

经济法学名著丛书：刘剑文主编

第11卷 第1分卷 纳税主体法理研究

2000年1月出版 2000年1月1日

刘剑文主编

刘剑文主编

刘剑文主编

2000年1月出版

2000年1月出版

2000年1月出版

2000年1月出版

刘剑文主编

刘剑文主编

刘剑文主编

刘剑文主编

经济管理出版社

ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税主体法理研究 / 刘剑文主编. —北京: 经济管理出版社, 2006

ISBN 7-80207-491-6

I. 纳... II. 刘... III. 税法—法的理论—研究—中国 IV. D922.220.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 002298 号

出版发行: **经济管理出版社**

北京市海淀区北蜂窝8号中雅大厦11层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京银祥印刷厂

经销: 新华书店

责任编辑: 陆雅丽

技术编辑: 晓 成

责任校对: 郭红生

787mm × 1092mm/16

18.5 印张

299 千字

2006 年 4 月第 1 版

2006 年 4 月第 1 次印刷

定价: 29.00 元

书号: ISBN 7-80207-491-6/F·463

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部
负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街2号

电话: (010) 68022974

邮编: 100836

《当代中国依法治税丛书》编委会

总 主 编 刘剑文

副总主编 徐孟洲 汤贡亮

编 委 (按姓氏笔画)

尤克介 国家税务总局原地方税务司司长

史耀斌 财政部税政司司长

刘剑文 法学博士(后),北京大学法学院教授、博士生导师

刘 焰 国务院法制办财政金融司司长

汤贡亮 中央财经大学教授、博士生导师

李绍刚 财政部条法司副司长

张志勇 北京市国家税务局局长

杨益民 国家税务总局政策法规司司长

范 坚 国家税务总局征收管理司司长

徐孟洲 法学博士,中国人民大学法学院教授、博士生导师

靳东升 经济学博士,国家税务总局税收科学研究所副所长

熊 伟 法学博士、经济学博士后,武汉大学法学院副教授

北京市法学会资助课题

纳税主体法理研究

主 编 刘剑文

副主编 翟继光

撰稿人 (按撰写先后为序)

翟继光 吕凌娜 郭维真 刘 凯

汤洁茵 苗祥玲 那英剑 赵德芳

主编简介

刘剑文，男，法学博士、法学博士后。现任北京大学法学院教授、博士生导师，北京大学财经法研究中心主任，世界税法协会（ITLA）主席，中国财税法学教育研究会会长，《财税法论丛》主编，《税法学研究文库》总主编，《月旦财经法杂志》总编，“中国财税法网”和“中国税法网”创立人，兼任中国国际贸易仲裁委员会仲裁员。在《中国法学》、《法学研究》、《税务研究》等期刊上发表学术论文120余篇，出版专著教材50余部。主持国家社会科学基金、国家自然科学基金等多项课题，是国家税务总局“世界银行贷款项目”中方首席专家，国家税务总局“联合国开发总署项目”中方首席专家。主要研究方向：财税法、经济法、知识产权法。

副主编简介

翟继光，男，1979年1月生，北京大学法学院经济法专业博士研究生，现任北京大学研究生税法研究会会长、全国财税法研究生联谊会主席、北京大学财经法研究中心办公室副主任、《财税法论丛》责任编辑。

在《当代法学》、《法商研究》、《安徽大学法律评论》、《财税法论丛》、《中国税务》、《经济日报》等刊物发表学术论文50余篇，参与国家级、省部级课题10余项，参著《财税法学》（“十五”规划国家级教材）等10余部著作，副主编《高等教育体制改革中的法律问题研究》，译著《事故法的经济分析》，合著《税务律师实务操作》，独著《个人所得税政策解析与案例分析》、《企业所得税实务操作》、《中小企业税收政策与税收筹划》。

总 序

税法学在我国是一门新兴的法律学科，其理论基础仍比较薄弱、学科体系尚未完全成熟，许多理论和实践问题仍然需要进一步深入研究和探讨。我国的税法建设起步较晚，诸多改革尚未完全到位，仍处在不断探索阶段。在加入WTO以后，税收法制建设问题更加被提到了议事日程，使得我国必须加快税收法治建设的步伐，逐渐建立完善的税收法律制度，建立完善的税收立法、执法、司法和守法机制。而在这一进程中，税法学无疑承担着艰巨的历史使命。

税法学界的同仁也一直在为实现依法治税、推进我国的税收法治建设做出不懈的努力，我们发起成立了中国法学会财税法学研究会、中国财税法学教育研究会、世界税法协会（ITLA），为依法治税，实现税收法定主义，加强税法宣传教育和研究进行了多方面颇有成效的工作。《财税法论丛》、《月旦财经法杂志》以及《税法学研究文库》的编辑出版无疑成为中国税法学发展中的一个里程碑，必将把我国税法学推向一个新的高度，也必将为我国的税收法治建设做出应有的贡献。

为推动我国税法学的发展，回应税法实践中提出的问题，迎接加入WTO的机遇与挑战，从而更好地发挥理论对实践的指导作用，进而加快我国税收法治建设的步伐，自2001年起我们组织税法界的学者、专家编写了这套《当代中国依法治税丛书》。

尽管目前阐述税法原理、进行税法释义的书籍不在少数，但总体观之，零星而分散，远未产生规模效应，且很多问题尚需进一步全面、深入探讨，有些方面甚至处于研究的空白状态。本套丛书试图弥补这些缺陷，强调全面、系统、深入，尤其注重理论与实践相结合，既突出“点”，又照顾到“面”，点面结合，系统研究。这种以丛书的形式全面探讨依法治税的热点与难点以及新兴问题，在我国可谓首次尝试。

当前，加入WTO是我国面临的最重要的政治、经济和法律显示，也是最大的机遇与挑战，税法必然为之遭遇一场洗礼与变革，而这些也正是加快依法治税步伐的绝好时机。实践的推进离不开理论的探讨与指导，也正是我们出版这套丛书的现实性与适时性起因。总之，这套依法治税丛书必将因其理论问题

的前瞻与探索，实践问题的解析与诊断而使其出版具有理论与实践的双重意义，对我国依法治国的进程必将起重要的推动作用。

本套丛书有三大特色：一是全面性，丛书涵盖了现行的税收实体法律制度，且对涉及纳税人权益保护的税收征管法、税收救济法也有专书论述；二是前瞻性，不仅表现在理论上的中外比较与借鉴及前沿问题的探索与争鸣，且在选题上将代表当前与今后研究方向的重要问题进行了探讨，如《WTO与中国税法改革》、《纳税人权益保护》等；三是理论与实践的高度整合，既注重理论的前瞻性，又加强实践的可操作性，与注重理论性的《税法学研究文库》互相补充。每本书既阐述基本理论，又研究发展动向，评析典型案例；力求将理论探讨与案例评析相结合，较为全面地研究、探讨各选题所涉及的税法理论与实务问题，使其在理论阐述上不乏新意，在实际运用中具有较强的生命力，从而推进我国依法治税进程。

尽管作者做出了诸多努力，也力求本套丛书的高质量，但由于税法学理论研究水平和税法实践方面的限制，其中的不当之处也在所难免，诚望税法界同仁及广大的读者不吝批评和指正。

刘剑文

北京大学财经法研究中心

2006年春

前 言

纳税主体是税收法律关系中最重要主体之一，是税法的基本范畴，是税法基础理论以及税法实践研究的重要课题。我国目前尚未有对纳税主体进行全面、深入、系统研究的法学专著，现实生活中有关纳税主体的法律问题层出不穷，急需予以理论上的分析与探讨，因此，对于纳税主体的法理问题进行深入系统的研究具有重要的理论和实践意义。

本书是对纳税主体的法理问题进行系统研究的专著。如何在法律上界定纳税主体是税法理论界和实务界都迫切需要回答的问题，本书第一章系统研究了纳税主体的法律地位问题，详细探讨了纳税主体的含义与分类以及纳税主体的资格。纳税主体是税收法律关系中最重要主体之一，它与税收法律关系的另一方主体——征税主体的关系折射出了整个税法和税法学的价值取向，而这种相互关系就是纳税主体的法律地位问题，因此，纳税主体的法律地位是税法研究的核心，是区分税法学的历史发展阶段的重要标志。本章从税收法律关系性质的角度分别探讨了两种纳税主体法律地位观，通过回顾我国纳税主体法律地位的历史发展，对我国纳税主体法律地位的完善提出了具有现实意义的建议。纳税主体的法律地位集中体现在纳税主体所享有的权利以及所承担的义务上，本书第二章系统研究了纳税主体的权利义务。关于纳税主体的权利义务问题，学界已经有不少研究成果，但是，综合性的、系统性的研究成果不多，本书从系统的角度来研究纳税主体的权利体系和义务体系，并力图通过对纳税主体权利义务历史演变的考察来提出完善我国纳税主体权利义务体系的对策。纳税主体的法律地位和权利义务的实现都离不开纳税主体的主观意识，纳税主体税法意识的强弱及其发展水平在很大程度上决定了税收法治建设的水平，因

此，纳税主体的税法意识是一个重要的研究课题，而学界目前尚未有专门的论述。本书第三章系统研究了纳税主体的税法意识，探讨了税法意识的含义与特征，税法意识的基本要素与形成机制，对我国纳税主体税法意识的现状及其成因进行了分析并由此提出了优化税法意识的建议，这对于我国的税收法治建设具有重要的指导意义。

纳税主体的意识、纳税主体的法律地位及其权利义务都必须通过行为体现出来，纳税主体的法律行为历来是税法学研究的重点，也是税法实践所关注的重点，本书第四章系统研究了纳税主体的法律行为。本书一改学界从微观角度研究纳税主体法律行为的研究思路，从宏观角度入手对纳税主体的法律行为进行整体把握，探讨了纳税主体法律行为的含义与模式，具体分析了纳税主体的三种基本行为模式：税法遵从行为、税收违法行为和税法规避行为，这对于税法实践中把握纳税主体的行为模式具有重要的指导意义。纳税主体的违法行为必然导致法律责任的承担，本书第五章系统研究了纳税主体的法律责任问题。法律责任是税法研究的重要领域，也是税法实践中经常出现争议的领域，对此问题进行深入、系统研究是推进依法治税的重要举措。本书将纳税主体的法律责任划分为经济责任、行政责任和刑事责任三大类，分别探讨了各种责任的构成要件并对税法实践中经常出现的各种责任形式之间的竞合问题进行了探讨。纳税主体是税收法律关系中一个非常脆弱的主体，其法律地位的保障、权利义务的实现都需要一定的救济措施，本书最后一章系统研究了纳税主体的权利救济问题，行政复议、行政诉讼和行政赔偿是纳税主体权利救济的三种主要途径，本书在深入探讨各种救济制度的基本原理与制度完善之后，还论述了纳税主体权利的社会救济问题，这是一个更加具有现实意义的研究课题。

本书在与纳税主体相关的一系列重大法律问题上都有重大创新，这些创新对于税收本质、税收法律关系的性质、税收法律关系主体的法律地位、税法行为、税收权利、税收义务、税法责任、税法意识等税法基础理论问题的研究都具有重要的参考价值。由纳税主体的法律问题可以带动整个税法学基础理论问题的深入研究。

本书在创新的基础之上，对我国纳税主体法律制度的完善提出众多立法建议，这些立法建议对于完善我国目前的纳税主体制度，对于我国的税收国家建设、提高纳税主体的税法遵从度和税法意识、提高税法责任的实效性、提高税收立法、执法和司法的水平等方面都具有重要的应用价值。

本书由北京大学财经法研究中心主任、北京大学法学院教授、博士生导师刘剑文担任主编，由北京大学法学院博士研究生、北京大学研究生税法研究会会长翟继光担任副主编。各章撰写人员如下：翟继光撰写第一章；吕凌娜撰写第二章；郭维真撰写第三章；刘凯、汤洁茵撰写第四章；苗祥玲、那英剑撰写第五章；赵德芳撰写第六章。本书大纲由主编和全体撰稿人讨论决定，各撰稿人完成各章节以后，由主编审阅、定稿，副主编协助审阅、定稿。

本书借鉴了学界的现有研究成果，在此表示感谢。书中的观点和论述难免有偏颇和错误之处，敬请学界同仁批评指正。

感谢北京市法学会会长汪统、常务副会长赵云阁对本课题的大力支持。

作者

2005年12月10日

北京大学财经法研究中心

中国财税法网 (www.cftl.cn)

中国税法网 (www.taxlaw.net.cn)

目 录

第一章 纳税主体的法律地位	1
第一节 纳税主体的分类	1
第二节 纳税主体的资格	13
第三节 纳税主体法律地位的意义	18
第四节 我国纳税主体法律地位的历史演变	30
第二章 纳税主体的权利义务	43
第一节 纳税主体权利义务的意义	43
第二节 纳税主体的权利体系	54
第三节 纳税主体的义务体系	69
第四节 我国纳税主体权利义务体系的历史演变	77
第三章 纳税主体的税法意识	95
第一节 纳税主体税法意识的特征	95
第二节 纳税主体税法意识的基本要素	101
第三节 纳税主体税法意识的形成机制	115
第四节 纳税主体税法意识的现状与优化	124
第四章 纳税主体的法律行为	135
第一节 纳税主体法律行为的模式	135
第二节 纳税主体的税法遵从行为	147
第三节 纳税主体的税收违法行为	159
第四节 纳税主体的税法规避行为	170
第五章 纳税主体的法律责任	181
第一节 纳税主体法律责任的含义与意义	181
第二节 纳税主体的经济责任	192
第三节 纳税主体的行政责任	195
第四节 纳税主体的刑事责任	206

第五节 纳税主体责任的适用·····	216
第六章 纳税主体的权利救济·····	221
第一节 纳税主体权利救济的理论基础·····	221
第二节 纳税主体的行政复议救济·····	235
第三节 纳税主体的行政诉讼救济·····	246
第四节 纳税主体的行政赔偿救济·····	260
第五节 纳税主体权利的社会救济·····	272

Contents

Chapter I The Legal Status of Taxpaying Subject	1
Section I The Classification of Taxpaying Subject	1
Section II The Competency of Taxpaying Subject	13
Section III The Significance of the Legal Status of Taxpaying Subject	18
Section IV The History of the Legal Status of Taxpaying Subject in China	30
Chapter II The Rights and Obligations of Taxpaying Subject	43
Section I The Significance of the Rights and Obligations of Taxpaying Subject	43
Section II The Right System of the Taxpaying Subject	54
Section III The Obligation System of the Taxpaying Subject	69
Section IV The History of the Rights and Obligations of Taxpaying Subject	77
Chapter III The Consciousness of Tax Law of Taxpaying Subject	95
Section I The Character of the Consciousness of Tax Law of Taxpaying Subject	95
Section II The Basic Components of the Consciousness of Tax Law of Taxpaying Subject	101
Section III The Formation Mechanism of the Consciousness of Tax Law of Taxpaying Subject	115
Section IV The Status quo and Perfection of the Consciousness of Tax Law of Taxpaying Subject	124
Chapter IV The Legal Action of Taxpaying Subject	135
Section I The Pattern of the Legal Action of Taxpaying Subject	135
Section II The Legal Action of Obeying Tax Law of Taxpaying Subject	147
Section III The Legal Action of Violating Tax Law of Taxpaying	

Subject	159
Section IV The Legal Action of Evading Tax Law of Taxpaying	
Subject	170
Chapter V The Legal Liability of Taxpaying Subject	181
Section I The Significance of the Legal Liability of Taxpaying	
Subject	181
Section II The Economic Legal Liability of Taxpaying Subject	192
Section III The Administrative Legal Liability of Taxpaying Subject	195
Section IV The Criminal Legal Liability of Taxpaying Subject	206
Section V The Application of Liability of Taxpaying Subject	216
Chapter VI The Right Relief of Taxpaying Subject	221
Section I The Basic Theory of the Right Relief of Taxpaying Subject ...	221
Section II The Administrative Review of Taxpaying Subject	235
Section III The Administrative Litigation of Taxpaying Subject	246
Section IV The Administrative Compensation of Taxpaying Subject	260
Section V The Social Relief of Taxpaying Subject	272

第一章 纳税主体的法律地位

第一节 纳税主体的分类

一、纳税主体的含义

纳税主体是税收法律关系中最重要主体之一，是税法基本范畴之一，是税法基础理论以及税法实践研究的重要课题。因此，明确纳税主体的含义不仅具有重要的理论意义，也具有具有重要的实践价值。

（一）学界的主要观点

关于纳税主体的含义，主要应解决两个方面的问题：一是如何给纳税主体下一个科学的定义，二是纳税主体的范围是什么，即纳税主体包括哪些法律主体。

关于纳税主体的定义，有学者认为，纳税主体是指税收法律关系中依法履行纳税义务，进行税款缴纳行为的一方当事人。^①有学者认为，纳税主体是指税收法律关系中负有缴纳（或扣缴）税款义务的当事人。^②有学者认为，纳税主体是依据法律规定承担纳税义务的主体。^③

关于纳税主体的范围，学界观点比较一致，一般认为纳税主体包括两类：

① 刘隆亨：《中国税法概论》（第4版），北京大学出版社2003年版，第72～73页。

② 朱大旗编著：《税法》，中国人民大学出版社2004年版，第22页。

③ 翟继光编著：《个人所得税政策解析与案例分析》，中国经济出版社2005年版，第2页。

纳税人和扣缴义务人,分别被称为狭义纳税主体和广义纳税主体。^①也有学者将其范围扩展到纳税担保人。^②还有学者进一步将其扩展到税务代理人。^③

与纳税主体相同或者类似的称谓包括纳税人、纳税义务人、扣缴义务人、税收债务人、纳税担保人、税务代理人等。明确纳税主体的含义,必须明确和区分上述称谓的含义。学界一般认为,纳税人,又称为纳税义务人,是指法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。扣缴义务人是指法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。纳税担保人是为纳税人的税收债务的履行提供担保的单位和个人。税收债务人是中国税法学界近年来才提出的概念,是指在税收之债务关系中负有纳税义务的主体,也可称为纳税人。^④税务代理人是代理纳税人从事相关税务事项的单位和个人。

(二) 我国税法对于纳税主体的界定

在上述各种称谓中,纳税人、纳税义务人和扣缴义务人是税法中经常出现的称谓,它们在法律中的含义也是明确的。根据《税收征管法》第4条的规定:“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人。”而纳税义务人在我国法律中是与纳税人混同使用的,如《增值税暂行条例》第1条规定:“在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税义务人(以下简称纳税人),应当依照本条例缴纳增值税。”有些税法使用“纳税义务人”,如《个人所得税法》、《进出口关税条例》等,有些税法使用“纳税人”,如《税收征管法》及其实施细则,绝大多数税法互换使用“纳税人”和“纳税义务人”。因此,在我国税法中,可以认为,“纳税人”等同于“纳税义务人”。“纳税担保人”在我国税法中也具有明确的含义,2002年修订的《税收征管法实施细则》第61条规定:“纳税保证人,是指在中国境内具有纳税担保能力的自然人、法人或者

① 刘剑文主编:《税法学》(第2版),人民出版社2003年版,第107、108页;刘剑文主编:《财税法学》,高等教育出版社2004年版,第353页;翟继光:《税收法律关系研究》,载《安徽大学法律评论》第2卷第2期,安徽大学出版社2002年版。

② 施正文:《论税法主体》,载《税务研究》2002年第1期。

③ 刘隆亨:《中国税法概论》(第4版),北京大学出版社2003年版,第74页。

④ 刘剑文主编:《税法学》(第2版),人民出版社2003年版,第309页。

其他经济组织。”“税务代理人”在我国税法上也有明确定义，1994年10月19日财政部发布的《税务代理试行办法》第3条规定：“税务代理人是指具有丰富的税收实务工作经验和较高的税收、会计专业理论知识以及法律基础知识，经国家税务总局及其省、自治区、直辖市国家税务局批准，从事税务代理的专门人员及其工作机构。”学界基本采用税法的定义。“税收债务人”纯粹是一个学术上的概念，目前中国税法中尚没有使用这一称谓。“纳税主体”的称谓已经在个别税法中出现，但并没有特别广泛使用，也没有给出法律上的定义。最早使用“纳税主体”的法律规范是1995年3月7日国家税务总局发布的《关于外商投资企业发包经营、出租经营有关税收处理问题的通知》（国税发〔1995〕045号），其中所使用的“纳税主体”的含义等同于“纳税人”。2002年修订的《税收征管法实施细则》是目前使用“纳税主体”效力最高的规范性文件，其第100条规定：“税收征管法第八十八条规定的纳税争议，是指纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对税务机关确定纳税主体、征税对象、征税范围、减税、免税及退税、适用税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点以及税款征收方式等具体行政行为有异议而发生的争议。”这里所使用的“纳税主体”含义比较模糊，既可以仅仅包括纳税人，也可以包括纳税人、扣缴义务人，还可以包括纳税人、扣缴义务人和纳税担保人。

（三）本书对于纳税主体的界定

从我国税法对于纳税人和扣缴义务人的界定来看，二者的权利义务是不完全相同的，因此，对二者进行适当区分是有理论和现实意义的。纳税担保人和纳税人、扣缴义务人的权利义务相差较大，对它们进行区分也是完全有必要的。现在问题的关键是，如何恰当划定纳税主体的范围？划定纳税主体范围的标准是什么？这样划分的理论价值和现实意义是什么？下面我们依次回答这三个问题，并同时提出我们对于纳税主体的界定。

税法的研究不能脱离实际进行纯粹学术上的探讨，因此，划定纳税主体的范围首先要考虑现行税法对于纳税主体范围的界定。现行税法中出现“纳税主体”的规范性文件仅仅有三部，除了上文提到的两部法律文件以外，还包括国家税务总局于2002年9月30日发布的《国家税务总局关于宣传贯彻〈中华人民共和国税收征收管理法实施细则〉的通知》（国税发〔2002〕126号）。明确上述三部规范性文件中对“纳税主体”范围的界定是我们研究纳税主体