

纳税人与相关主体法律关系之界定

朱倩怡

宁波大学, 浙江 宁波

Email: 734889062@qq.com

收稿日期: 2020年10月25日; 录用日期: 2020年12月5日; 发布日期: 2020年12月29日

摘要

我国税收理论领域关于纳税人与相关主体之间的法律关系界定一直存在争议。我国社会形态下, 税收目的应是通过集合个人财产实现公共利益, 再以公共利益的方式返还给公民, 实现个人利益。国家的意志与纳税人反映意志应是一致的, 由此明确纳税人与国家实质“信托”法律关系。因此执法过程中, 纳税人与征税人在实体法上具有“信托”关系表现。而程序法中则依据权力与权利理论关系确立权力服从关系。在一般征纳关系基础上, 扣缴义务人应具有独立主体资格, 确立与纳税人之间产生拟制的行政法律关系。

关键词

纳税人, 税收法律, 征纳关系, 权力

The Analysis of Legal Relations between Taxpayer and Related Subject

Qianyi Zhu

Ningbo University, Ningbo Zhejiang

Email: 734889062@qq.com

Received: Oct. 25th, 2020; accepted: Dec. 5th, 2020; published: Dec. 29th, 2020

Abstract

In the field of tax theories in China, there has always been dispute about the definition of the legal relations between the taxpayer and the relevant subjects. In the social form of our country, the purpose of taxation should be to realize that the public interest returns to citizens in the way of public interest through the collection of personal property, so as to acquire the personal interest.

文章引用: 朱倩怡. 纳税人与相关主体法律关系之界定[J]. 法学, 2021, 9(1): 10-15.

DOI: 10.12677/ojls.2021.91002

State's will-power should be consistent with the will of the taxpayer, so as to clarify the trust legal relations between the taxpayer and the state in essence. Therefore, in the process of administrative enforcement, taxpayers and tax collectors have the trust legal relations in the substantive law. In procedural law, the power-obedience relations are established according to the relations between power and right theory. On the basis of the general relations of tax collection and payment, the withholding agent should have the qualification of independent subject and establish fictitious administrative legal relations with the taxpayer.

Keywords

Taxpayer, Revenue Law, Collection-Payment Relation of Taxation, Power

Copyright © 2021 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

在我国税收事业发展过程中，税收理论领域关于纳税人与相关主体之间的法律关系界定一直存在争议。相关法律主体主要包括实际征税主体国家，形式征税人有关税务行政机关以及扣缴义务人。纳税人与国家之间法律关系，抽象化两者的概念，从税收本质和性质出发进行探究。法律关系理论是设置具体法律规范的前提，也是探究纳税人与征税人之间、纳税人与扣缴义务人之间法律关系的理论基础。而厘定纳税人与征税人之间关系是为了正视征税人地位，规范其职权，从而维护纳税人的财产和人身权利。最后关于与扣缴义务人之关系，则是明确扣缴义务人权利义务的法理基础，进一步实现其辅助税收活动的价值。因此有必要对各个法律关系予以明确。

2. 纳税人与国家法律关系之界定

当前学界对国家与纳税人之间是权力义务关系还是契约关系仍存在着较大争议，随着政府职能的转变以及人们权利意识在一定程度上的觉醒，税收法律关系学说倾向发生变化。其实税收本质并未发生变化，基于历史事实、社会规律而抽象来的[1]，应适用于任何时期。但税收性质却是随着社会形态的不同而发生变化[2]。税收法律关系作为法律的上层建筑同样应符合统治者意志，应依据社会形态来探究。因此可以从税的性质和目的出发进行明确。

2.1. 从国家社会形态本质探究税的目的与性质

我国是社会主义国家，人民当家做主，没有剥削阶级剥削，税收的性质也不存在剥削，税收目的在于集合财产实现公共利益，再以公共利益形式“返还”公民利益。纵观各个历史社会形态，税收本质是满足代表统治阶级的国家需要目的，凭借国家权利强制征收。无论是奴隶制国家、封建社会还是资产阶级，均存在其他阶级对一般民众剥削关系，主要通过税负形式进行财产上的剥削。西方资本主义即使强调国家(资产阶级)与公民(无产阶级)之间以契约关系自愿达成税负约定，也是形式上掩盖了剥削性质。税收目的是仍是为了统治阶级。而我国社会主义则是无产阶级统治，也就是人民当家作主，即不存在对自我的剥削，税收目的也是为了满足自身需要，通过集合个人财产实现公共利益，再以公共利益的方式返还给公民，实现个人利益。有学者用“取之于民，用之于民”概括[2]。由此可以看出从社会形态来说，整体的税的活动，作为纳税人的公民应是统治主体地位。

但是实务中，国家却是以暴力为后盾强制征税，且时常出现税务机关与公民的税收争议。征税主体在税收过程中占据强势主体，无论是税收强制性的事前规定还是难以实现救济的事后途径。实务的表现无疑更倾向于“权力关系说”。事实上，由此推断的“权力关系”学说混淆了国家与征税人的概念。税收法律关系的理论界定从宏观上来说，应从整体角度考虑，将税的全过程考虑在内，如果将税收和收税后的财政支出整合来看，确实是取之于民，用之于民，反映到单个税收过程，则是强调国家在税收过程中通过人民代表的赋权，享有权利对人民进行征税。在形式上则是由代表国家的行政机关对纳税人行使公权力实现此项“权利”由此征税人并不能在宏观上代替国家。另外人民代表赋权的过程才是体现出真正法律关系。而当前我国处于社会主义初级阶段，人民的权力意识淡薄^[3]，即使形式上由人大代表通过税收法律来赋权，实质上真正反映人民意志的意义还不大，但这并不影响理论上纳税人与国家应有的法律关系。

2.2. 纳税人与国家实质“信托”法律关系之界定

学界对税收法律关系认定存在“权力关系说”和“契约关系说”。关于“权力关系说”上述已从国家和征税人之间区分角度进行论证，另外从“权力关系说”所反映的国家强制征税天然性，不利于纳税人在税收方面实体性财产权利保护，也不利于政府转变服务职能，改善执法方式。而学界说强调的“契约关系说”，源自西方的“债务说”¹。但这并不符合我国社会意识形态下的税收性质。资本主义国家的债权债务理论的基础是国家与纳税人代表契约的平等对立主体，彼此之间具有对抗性质的利益冲突。为了更好解决冲突，才适用契约精神，将双方利益在自愿协商中确立。而反观社会主义，并没有阶级之间的剥削，各阶层根本利益一致，具有非对抗性矛盾^[4]。国家所反映的意志与纳税人反映意志应是一致的，由此并不能用债权债务关系概括。

从国家与纳税人所反映的意志以及国家职能角度看，国家与纳税人之间税收法律关系应成立信托关系。人民代表大会作为委托人，国家作为受托人，纳税人作为受益人。即更倾向于以18世纪卢梭、孟德斯鸠等为代表的“利益说”认为税收是人民获得利益的保障。其税的征收和管理支出如同信托资产公司的运作。人民代表大会代表人民意志作出委托决定，以出台法律形式确认，由国家负责通过税收方式征收“信托资产”，进行运营管理，资产的管理是以受益人的利益为目的展开的，最终要使受益人获益。也就是通过税收实现公共利益，最终公共利益需要作用在受益人身上，增加个人利益。国家作为受托人身份，自始代表的是人民的利益，基于受托人地位享有向纳税人征税的权利，同时也受到信义义务的约束，接受委托人和受益人的监督，在委托的范围内行使权利，以确认税收法定原则。

3. 纳税人与征税人之间法律关系之界定

征税人主要指税务机关，代表国家履行征税职能。形式上纳税人与征税人表现为行政征收法律关系，但实务中对纳税人与征税人税收实体性法律关系仍存在争议，表现出重形式上征收权力轻实质“信义义务”约束的结果，导致纳税人合法权益不能得到有效保障^[5]。此时应在纳税人与国家之间法律关系基础上探究。同时在程序方面征税人的权力表现与理论上国家权利取得转化也存在争议，需进一步明确。

3.1. 保障“信托”关系实体权利下的征纳法律关系

从上述分析可知，纳税人与国家之间法律关系应更倾向于“信托”法律关系，国家处于受托人地位，享有向纳税人征收相关税，将个人财产转化为公共利益的权利，同时在税使用管理的全过程都要以受益人利益为目的，承担“信义义务”。由此代表国家意志的税务机关，通过公权力行使的方式行使征税权

¹德国税法学家阿尔祥特·亨泽尔在1924年出版的《税法》一书中明确指出，税收法律关系在性质上应属于公法的债权债务关系，与行政法律关系应有本质的区别。

利,当然也要承担“信义义务”约束。由此在相对微观领域,纳税人与征税人基于这一权力义务形成税收实体法下的法律关系。而这一约束是区别于形式上行政主体因其职务产生的与职权相对的职责。

无论是税收法律关系一元论还是二元论,均承认税收实体法律关系存在,但实体法律关系仍处处受到程序上行政权力制约。实务中行政权力的行使是更为显著的,征税人往往会忽略实体法上权利义务。事实上,正是因为轻视实体法律关系,纳税人的权利才无法得到保障。当前,我国关于纳税人的权利主要表现在程序上,针对税务机关征税程序提出对抗性的权利,如救济性权利,诚信推定权,申报方式选择权等。主要对抗税务机关违反征税程序的违法行为。且当前中国宪法仅规定了纳税义务。由此造成纳税人实体法上权利缺位[6]。如果从税的征收活动单独来看,确实难以界定实体上权利,但可以基于征税人实体法律关系中“信义义务”角度反向规定。应规定征税人要以为纳税人权益为目的考虑行使行政裁量权。秉持税收目的是为了最终用公共利益方式增加个人利益,合理征税。若违反义务,征税人应承担

3.2. 税收程序法角度下的征纳法律关系

在税收程序法角度,纳税人与征税人之间使权力服从关系,表现为征税人行使行政权力,以国家强制力保障实施,纳税人应服从公权力履行纳税义务。支持“权力关系说”学者认为“债务关系说”最大的问题在于用“权利”概念行使无法解释公权力的行使,破坏了国家强制征税的合法性[7]。由此认为权利关系才是两者核心基础法律关系。

对这一观点并不认同。首先国家和征税人是两个范畴内的概念,国家是抽象意义上的,而征税人是国家具象代表人,这并不能将两者等同。在税收法律范围中,国家是相对于人民代表(纳税人代表)的概念,而征税人是针对具体纳税人的概念,抽象程度不同。另外国家的概念提出,是在立法阶段,而征税人则是执法阶段的主体。由此产生的法律关系不尽相同。无法用征税人与纳税人之间核心的权利义务关系概括抽象意义上的税收法律关系。

其次就权利和权力转化角度。根据霍菲尔德权力分类的思想,将权力分为权力、极权、豁免等[8],权力是附加在权利之上的衍生品,权利可以转化为权力。权力也被归纳于“广义权利”概念。两者转化逻辑如下。例如在家庭里,母亲享有对儿子管教约束的权利,该权利是针对一位母亲与她具体的一个儿子两者之间关系产生的。等到家族繁衍,母亲成为了众多成员中的大家长,她针对每一位成员享有的权利,在她个人身上成了对家族的权力。但权力不是权利的简单叠加。是以权利为基础产生的新型权能,针对不特定多数人的。这是权利转变为权力的逻辑。由此适用于税收法律中,国家相对于纳税人代表,两者均是抽象的个体,一对一之间产生约束彼此的权利义务,这一权利是代表国家的执行机关在执法上权力的基础,由此展开执法过程的权力义务关系。

4. 纳税人与扣缴义务人之间法律关系之界定

为了提高征税效率,多国税法均设立代扣缴制度,规定税务机关代表国家行使税收权力,纳税人包括应税所得的纳税人和实际负税人。征税人和纳税人已经形成了完整的征纳法律关系。但实务中,对无住所又无永久居住权的非居民纳税人而言,缴纳税款存在一定困难,因此法律归定支付所得的单位或个人为扣缴义务人。但学界对于扣缴义务人参与征纳活动中所居于的法律地位,以及与纳税人之间的法律关系存在争议,由此造成扣缴义务人的权利义务不明确,产生纠纷。

4.1. 扣缴义务人作为独立主体确立

纳税人、征税人与扣缴义务人各自应是独立主体,扣缴义务人既非纳税人地位也非征税主体。首先扣缴义务人扣缴权性质本质上属于公权力。扣缴义务人根据法律规定,对纳税人行使扣缴权力,直接强

制减损纳税人的财产权。这在强调平等主体之间权利关系的民事领域无法实现。扣缴权力是具有公权力性质的强制性特征。说明扣缴义务人至少与纳税人不具有同等法律地位，并且扣缴义务人没有最终承担税负的义务。其次扣缴义务人是非公主体，且不以自己名义行使扣缴权力。扣缴义务人的这一个体本身设立目的不是以追求公共利益，维护公共秩序为目的的。本身是典型的私主体性质，只不过事后再税收领域法律赋予其一定公权力。同时扣缴义务人也不是以自己名义行使权力，引起的法律后果由税务机关承担，不作为被告[9]。由此可见扣缴义务人也不是征税主体。扣缴义务人在三方法律关系中，应作为一个独立主体，承担与自己地位相应的权利义务。

4.2. 征税人与扣缴义务人法律关系明确扣缴义务人法律地位

纳税人与扣缴义务人之间成立行政委托关系。扣缴义务人虽享有一定的公权力，但其并非以自己名义行使权利，被扣缴的税款应由国家占有和支配，扣缴义务人不得占有也无权占有税款，其履行的只是代收缴职责。并且最终税收法律后果均需有税务机关承担，纳税人对税收结果有异议，均以税务机关为主体提起行政诉讼或者行政复议。由此可知纳税人与扣缴义务人之间更符合行政委托关系。扣缴义务人并没有取得独立的执法主体资格，只是一个拟制的行政主体，以授权机关的名义去行使权力。扣缴义务人在征纳法律关系中并不具有独立人格。

同时在《税收征管法》中对扣缴义务人的义务规定多与纳税人一同设定，主要规定其诚信缴纳税款的义务。由此可见，扣缴义务人因其私主体的性质，与税务机关之间还有拟制的征纳关系。区别于纳税人义务，最终扣缴义务人不承担不按规定缴纳税款的责任，扣缴义务人承担的是没有尽到督促催缴的义务。由此可见扣缴义务人相对于税务机关而言是增强纳税人缴纳税款的可行性和其诚信。同理可适用于纳税人与扣缴义务人之间的关系。

4.3. 依税收实现路径明确纳税人与扣缴义务人法律关系

纳税人与扣缴义务人之间应成立拟制的行政法律关系，为了增强税务机关征税行为合理性。确定扣缴义务人与征税人之间成立税务行政委托法律关系，可以确定纳税人与扣缴义务人的拟制行政法律关系[10]。两者实质上并不存在税收行政法律关系，因为扣缴义务人并不承担行政法律关系中的行政责任，不具有行政法上的独立法律地位。两者原本只存在民事法律关系，由于其中具有的支付义务和支付行为，使得扣缴义务人具有收缴的优势，从而法律赋予其扣缴税款权力[10]。但从税收缴纳路径来看，扣缴义务人又是不可或缺的一部分。扣缴义务人相对于税务机关来说方便了税收管理，提高纳税人的配合度。那么相对于纳税人来说，扣缴义务人也是不可或缺的，他拟制了税务机关的角色，对其强制征税，但因其民事主体地位，更能体会纳税人的意思，在日常扣缴活动，相对于税务机关来说，作出的扣缴行为更便利了纳税人，使征税行为更合理。因此在原本的两方征纳关系基础上，增加的扣缴义务人的环节，是缓和两者之间的矛盾。这是两者拟制的行政法律关系设立的原因，也是由此设立扣缴义务人的权利义务的基础。基于拟制的行政关系，扣缴义务人不仅要合法合规地进行征收税款，也要出于便利纳税人角度合理征收税款。因此法律应当以此方向，明确扣缴义务人的职责。

5. 结语

我国税收理论领域关于纳税人与国家之间法律关系多定义为税收债权债务关系，进而忽略了其与纳税人与征税人之间法律关系的区别。事实上两者法律关系主体并不一致，国家与征税人的地位应作区分，且纳税人在各法律关系中的抽象程度不同。应税关系是在社会形态基础上建立，根据我国的社会主义意识形态来说，国家与纳税人的意志最终是一致的，两者之间关系定义为信托法律关系更为恰当。这一法律关系体现在税收立法的过程中。而具体实现是在代表国家履行职责的征税人与纳税人之间展开，因

此在税收执法过程，实体性法律关系应是信托法律关系，而程序上则是基于权利服从关系，保障实体性法律关系的顺利发生。为了提高征税效率，多国税法均设立代扣缴制度。其中的扣缴义务人应是独立法律主体，并非直接介入纳税人与征税人之间的法律关系，而是分别与纳税人和征税人成立新的关系，从扣缴义务人相对于纳税人来说具有的增强征税行为的合理性的作用，确定其是拟制的行政主体地位和拟制的行政法律关系。由此设立其权利义务。根据此理论逻辑即清晰纳税人与各相关主体之间法律关系。

致 谢

在本文的写作过程中，宁波大学法学院老师对我进行了悉心的指导，给予了我许多帮助，对本文的完成和完善起着至关重要的作用；学校图书馆以及中国知网为本文的写作提供了资料收集上的便利，在此，一并表示感谢。

参考文献

- [1] 齐义农. 现代汉语辞海[M]. 北京: 光明日报出版社, 2003.
- [2] 程建华, 武靖州. “权力关系说”与“契约关系说”辨析——基于对税收的本质和性质的理解[J]. 科学经济社会, 2008, 26(1): 105-108.
- [3] 杨萍. 纳税人法律地位之探析[J]. 税务研究, 2004(7): 42-45.
- [4] 中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局, 编著. 《马克思恩格斯选集》第1卷[M]. 北京: 人民出版社, 1972.
- [5] 杨宇婧. 从纳税人诚实推定权看现代征纳关系构建[J]. 税务研究, 2020(1): 133-137.
- [6] 刘孟全. 规范征税人与纳税人之间的法律关系[J]. 税务研究, 2004(12): 44-45.
- [7] 徐楠芝. 论税权的法律逻辑——基于法权论的视角[J]. 税务与经济, 2019(3): 69-73.
- [8] [美]霍菲尔德. 基本法律概念[M]. 张书友, 译. 北京: 中国法制出版社, 2009.
- [9] 滕祥志. 论税收征纳关系参加主体的立法规制[J]. 中国财政, 2017(4): 52-54.
- [10] 滕祥志. 关于税收代扣代缴制度的几个疑难问题探讨——兼论扣缴法律关系的性质及“单位”的税法学含义[C]//中国法学会财税法学研究会. 中国法学会财税法学研究会 2007 年会暨第五届全国财税法学学术研讨会论文集, 2007: 389-403.