

也论税收债权债务关系

周刚志

内容摘要：域外税法学界素有“权力关系说”与“债务关系说”的理论争议。税收债权债务关系理论传入我国之后亦引起了激烈争论，它与传统的税收权力理论虽非截然对立，却有实质分歧。我国传统公法学以“公权力之存在与运作”为公私法区分标准，致使“权利”被误解为私法领域内的特有概念，税收之债亦由此而被误认为“私法之债”或者等同于“私法之债”。我们可以借鉴霍菲尔德的分析方法将“税权”解读为一种综合性的税收权利，以此深化税收债权债务关系理论之研究。

关键词：税权 权利 税收债权债务关系

近年来，税收债权债务关系理论在我国财税法学界逐渐得到深入研究。但是，我国税法理论界与实务界在此问题上也表现出诸多分歧，尤其是对国家及其税务机关所具有的“税权”，其法理性质如何定位等等，亟需理论上的深度解读和厘清。

一、税收法律关系性质之理论争议

（一）域外税法学界对于税收法律关系性质的理论交锋

在域外税法学研究领域，对于税收法律关系素有“权力关系说”与“债务关系说”的理论争议，前者为德国“行政法学鼻祖”奥托·迈耶（又译为霍特·玛伊尔）所提出，在当代以奥特马尔·比尤拉为代表，主张税收法律关系是国民对国家课税权的服从关系，而后者则是德国学者阿尔巴特·翰瑟尔（又译为海扎尔）在1919年德国税法通则制定后所提出，主张国家与纳税人的关系是依据税收法律之规定，而在债权人与债务人之间形成的公法上债权债务关系。德国税法学者的理论争议也深刻影响了日本与我国的税法学界。譬如，日本著名税法学者北野弘久指出：“日本通说认为，租税法律关系的性质无论是债务关

系说（实体法关系）还是权力关系说（程序法关系）都能对它进行阐明，因而有二元论的观点。更有观点认为，海扎尔用一元性的债务关系说解释租税法律关系会引人误入歧途。”但是，北野先生坚持认为：“立足于债务关系说的理论来构造具体的实践性理论（租税立法、适用和解释税法的方式），对于维护纳税者的人权具有重大的意义。”事实上，由于国家及税务机关与纳税人之间的关系较为复杂，即使在域外税法中，税收债权债务关系仅仅是税收法律关系之一，除此之外尚有“税捐稽征关系”、“税捐处罚关系”、“税捐救济关系”，等等。如此，尽管税收债权债务概念及原理已经在税法学界中得到普遍适用，税收债权债务说如何在理论上协调税收债务关系与其他税收法律关系（权力关系），依然面临诸多疑问。

（二）我国税法学界对于税收法律关系性质的不同观点

我国税法学界自上世纪90年代开始逐渐引进域外的税收债权债务关系理论。刘剑文教授认为：“以前我国学者都是从‘权力关系’性质来单一、片面地理解和分析税收法律关系；现在有学者认为税收实体法法律关系性质的重心是债务关系，税收程序法主要

[日]金子宏著，战宪斌、郑林根等译《日本税法》，法律出版社2004年版。

[日]北野弘久著，陈刚、杨建广等译《税法学原论》，中国检察出版社2001年版。

黄茂荣《税法总论：法学方法与现代税法（一）》，植根法学丛书编辑室2005年增订二版。

以国家行政权力为基础,体现权力关系的性质。我们比较赞同这一观点,当对某一具体的税收法律关系加以定性时,应当根据其内容、所涉及的主体以及其所处于国家税收活动过程的不同阶段来界定处于特定情形下特定的税收法律关系的性质;当需要对抽象的作为整体的税收法律关系进行定性时,可以认为其性质是税收债权债务关系。”这一论述表明了刘剑文教授本人及其他许多中国税法学者对于德、日税法学界之税收债权债务关系说的高度认同。但是,由于德、日税法上的税收债权债务关系说蕴含了有关国家、地方团体及税务机关与纳税人之间成立法律上对等关系之理论见解,这与传统税法学(税收行政法学)上国家等课税权主体具有优越地位的观点有重大区别,因而也引起了不少学者的强烈质疑。譬如,王家林先生就曾经提出:“如果税收是债,或者美其名曰‘公法之债’,要到期偿还,还要支付一定利息,国家存在的物质基础就没有了。”显然,王先生在此可能是有所误解,因为税收作为“法定之债”其债权人是国家,而纳税人才是债务人,其不按时履行义务需要向国家等债权人支付滞纳金,甚至受到行政处罚。但是,王家林先生对“税收债法说”的质疑,则可能确实代表了中国法学界部分学者对税收的传统看法。譬如,中国行政法学者将“税收”概念界定为“国家税务机关凭借其行政权力,依法强制地、无偿地取得财政收入的一种手段”,并认为“税收一经征收入库,就为国家所有,不管是什么税种,都处于国家整体支配之下,通过国家预算支出,统一用于社会各方面的需要,在整个国家活动中体现出‘取之于民,用之于民’的宗旨,而不是直接返还给纳税人或者用于税收的这个项目。”此外,还有学者对于国家与纳税人之间的“契约说”提出了批评意见。凡此种种争端,均说明我国法学理论界、特别是行政学界在此问题上还存在不同观点。

(三) 我国法学界有关税收法律关系性质的实质分歧

我国学者陈刚先生认为 租税权力关系说与租税

债务关系说的主要区别有四:第一,权力关系说认为租税法律关系属于权力关系,债务关系说将租税法律关系视为类似于私法上债权债务关系性质的公法关系;第二,权力关系说强调国家或者地方团体在租税法律关系中相对于人民的优越地位,而债务关系说则认为它们处于对等地位;第三,债务关系说将租税法律关系区分为租税实体法关系与租税程序法关系,而权力关系说否认这种划分;第四,权力关系说主张租税法律关系是单方面的命令与服从关系,而债务关系说则强调国家或地方团体与人民的对等地位,强调设立救济程序以保护纳税者的权益。但是,实际上此种概括亦有失之偏颇之嫌,因为承认税收法律关系主要是公法上的债权债务关系,并非需要必然否认其作为权力关系之存在。我国台湾地区学者吴东都先生即认为:“金钱债务,依其法律性质,可分为私法上之金钱债务及公法上之金钱债务,其强制执行理论上应分别为民事强制执行程序及行政强制执行程序进行。盖私人间之请求权实现,私人不得自力为之,原则上必须经由法院判断请求权确实存在,并于债务人不任意履行时,由法院以强制力促其履行或使其实现。而行政对私人之请求权,不但可自行确定之,于私人不任意履行时,尚可不经法院自力执行之。”叶必丰教授甚至提出,在新的历史时期,“行政法的精神是利益一致、服务与合作、信任与沟通”。这说明,所谓“金钱债务”一说并非税法所独有,而是普遍存在于公法领域;税收权力关系说与税收债权债务关系说并非截然对立,强调税收法律关系作为权力关系存在的税收行政法理论,亦非仅仅强调国家及其税务机关与纳税人作为命令与服从的行政管理关系,而全然不顾纳税人之权益保护。

如欲协调税收债权债务关系理论与传统税收权力关系理论,以深化税法学的发展,关键在于对国家“税权”之性质、构成予以精确把握。对此,我们或可借鉴英美分析法学的理论视角予以深入研究。

刘剑文、李刚《税收法律关系新论》,《法学研究》1999年第4期。

王家林《也从纳税人的权利和义务谈起——就一些税法新理论求教刘剑文教授》,《法学杂志》2005年第5期。

王家林《就税收债法问题求教于翟继光博士》,《法学杂志》2005年第6期。

姜明安主编《行政法与行政诉讼法》,北京大学出版社、高等教育出版社2007年第3版。

简翠牌《对中国税法理论的突破与创新的几点疑问》,《税务研究》2005年第2期。

陈刚《宪法化的税法与纳税人基本权——代译者序》,[日]北野弘久著,陈刚、杨建广等译《税法学原论》,中国检察出版社2001年版。

吴东都《行政诉讼与行政执行之课题》,学林文化事业有限公司2003年版。

叶必丰《行政法的人文精神》,北京大学出版社2005年版。

二、税收债权债务关系之法理剖析

税收债权债务理论在我国的引入与适用,不仅需要税法学者斟酌考量相关税法规范,以之作为理论建构之规范基础,更需要我们权衡分辨传统税收权力学说之利弊得失,以此作为税权理论更新之价值导引,而厘清税收债权债务之法理内涵。

(一) 国家税权内涵之法理构成

当前学界关于国家税权的理论研究,大抵围绕两个问题展开:其一,税权本身的性质,即“税权”究竟是“权力”还是“权利”,或者是兼而有之?其二,税权的优先性,即税权为何、如何对于纳税人的财产具有优先权?受德、日税法学的影 响,我国税法学者也形成了两种对立观点,即税权的“公权力说”与“私权利说”。由于我国《税收征管法》对于税收债权优于无担保债权、纳税义务发生之后的抵押权、质权、留置权均作了较为明晰的规定,该法甚至还规定税务机关可参照《合同法》相关条款行使代位权、撤销权,这样就凸显了税权的债权属性。在税收执法实践中,亦存在税务机关通过民事诉讼等方式行使代位权、撤销权之情形,故而部分学者强调税收债权债务关系的私法性质或者税收债权实现的私法途径。更有甚者,以税收债权的所谓私权属性为依凭而否认其优先权地位。譬如,有学者提出,既然《税收征管法》规定税收与一般债权的顺序问题,就说明该法承认税收是一种债权:从理论依据上看,税收法律关系具备民法上债的关系的构成要素与特征,应遵循债权平等原则,(国家及其税务机关)不应当享有优先权;从法律依据上看,税收优先权必然造成债权人的利益不能平等实现,将动摇担保物权的理论基础,违反宪法关于保护公有财产和私有合法财产的规定;从事实依据上看,充分保护私法上债权主体的财产权利是“放水养鱼”,而税收优先权则是“竭泽而渔”,会更大地损害债权人的积极性,不利于税收债权的实现。这种观点不仅忽略了税收债权之作为公法债权的属性,更忽略了税收债权之与普通私法债权相比缺乏对待给付的基本特征,无视将其等同于普通私法债权可能诱致纳税人利用私法途径规避税收、损害公共利益即全体纳

税人及全体公民共同利益之倾向,其误导性不容忽视。其实,税务机关在实践中通过民事诉讼等私法纠纷解决机制行使税收权利的做法,并不能说明税收债权即属于私法债权,或者等同于私法债权。税收债权属于公法上的法定之债,原则上依税收法定主义原则等公法原则之规定,税务机关在债权处理上不得利用私法上意思自治原则与纳税人之间就税负问题进行自由协商。而且,由于我国公法诉讼机制相对滞后,以民事诉讼方式解决公法纠纷并非罕见,如选民资格纠纷、国有土地使用权纠纷等等,均同此例。因此,不少税法学者均主张“税权”包括“税收权力”与“税收权利”。譬如:张守文先生认为,在国际法上税权是国家主权的重要组成部分和体现,在国内法上税权从广义与狭义、主体与客体等层面分别定位为国家权力、国民权利、国家管理权、国家财产权的重要组成部分。在后来的论著中,张守文先生进一步将国家的税收权力与税收权利之间的关系概括为“表里关系”。然则,我国传统公法学以“公权力之存在与运作”为公私法区分标准,以致法学界许多人误将“权利”视为私法领域内的特有概念,或者将“权利”与“权力”视为概念内涵迥然不同的法律范畴——此种学理观念对“税权”理论之深入研究、税收债权债务关系理论之深入发展或将构成严重阻碍,我们需要借鉴英美分析法学的研究路径,从词源学与语义分析学两个层面重新解读“权利”与“税收权利”的法理内涵。

(二) 国家税权内涵之法理剖析

不少公法学者认为,现代公法理论基础的主线是公共权力与公民权利之间的关系;“公共权力与公民权利这对范畴的矛盾运动,也自然成了贯穿公法制度变迁的基本主线和推动公法制度发展的根本动力。”童之伟先生更是以其“法权”理论为依据,认为“权力”是“表征为由公共机关掌握和运用的那部分法权”,“以公共利益和属于公共机关所有之财产为内容”;而“权利”则是“表征为由社会个体享有的那部分法权”;“以个体利益和属于个体所有之财产为内容”。由此,在中国传统公法学的叙事语境中,“权力”与“权利”成为公共组织与社会个体对峙的基本

王菁华《税收优先权质疑》,《税务与经济》2006年第4期。

张守文《税权的定位与分配》,《法商研究》2000年第1期。

张守文《税收权利的性质及其保护》,《法商研究》2001年第6期。

袁曙宏等《公法学的分散与统一》,北京大学出版社2007年版。

童之伟《法权与宪政》,山东人民出版社2001年版。

标识(有学者称之为“基本范畴”),国家作为税权主体所享有的税收权利即被视而不见。然而,如果我们愿意从法学的微观概念入手阐明“权利”的法理内涵,或可以此为依据厘清“税权”的基本要义。据李贵连先生考证,“权利”一词,虽然在中国古代典籍中亦曾有所体现,但是具有现代意义则源于清末在华传教士丁韪良等人的译著,他们在《万国公法》一书中广泛使用不同于古典意义的“权利”。在后来的译著《公法便览》一书中,丁韪良于“凡例”中特别指出:“权”、“权利”的含义包含两个部分,即“有司所操之权”和“凡人理所应得之分”。在对权利作了这样的阐发之后,他还对国家权利与庶人权利作了进一步的区分。但是20世纪以后,革命风潮兴起,“权利”一词遂与“民权”、“人权”等概念一起成为思想界的“流行词”。由此而言,作为汉语词汇的“权利”概念,自创立伊始就包含有“国家权利”之意,指代国家及其机关“应守之本分”、“应尽之职守”。在《牛津法律词典》中,“权利”(Right)一词意指“被法律所确认和保护的利益及特定资格地位,或者为法律所肯认的某种行为自由”,而“权力”(Power)也是指“一种法律上的行动与判断自由,当其影响到其他人的权利时就会在法庭上遭遇挑战,其范围被超越或者被滥用时的行为无效”。在这里,“权力”并非单纯指“公共权力”,而“权利”主体之范围也并非局限于公民、法人或者其他非公共权力主体,二者的内涵非常相近。事实上,按照美国法学家霍菲尔德(Wesley Newcomb Hohfeld)的观点,“权利”(Right)一词通常被不加选择地适用于各种场合,其含义涵盖了诸如“特权”(Privilege)、“权力”(Power)、“豁免权”(Immunity)等等,而非其本身的狭义内涵。为了厘清“权利”概念在各种语境下的明晰内涵,霍菲尔德主张从“相反概念”(Jural Opposites)与“相关概念”(Jural Correlatives)两个方面对其进行清晰界定。具体而言,“权利”的相反概念是“无权利”,相关概念是“义务”;而“特权”的相反概念是“义务”,相关概念是“无权利”;

“权力”的相反概念是“无资格”,相关概念是“责任”;“豁免权”的相反概念是“责任”,相关概念是“无资格”。于是,霍菲尔德得出如下表八组概念:

在这一组概念中,“权利”(狭义)意味着权利人具有为一定行为的自由,而其他人则需因此为权利人承担义务,“无权利”人无权要求其他人为自己的行为自由承担义务;“特权”意味着一种特殊的法律资格或地位,无特权者即需承担义务,特权主体的相对人无权利对其提出主张;“权力”意味着其他人负有“服从”或者“配合”的“责任”,而无权力者则不具有这种资格;“豁免权”意味着其他人无资格对其行为提出要求,而无豁免权者则需为其行为承担责任。从这种意义上看,“税权”其实正是这样一种综合性的公法权利,其核心内容即国家及其税务机关所具有的税收债权。为了保障此种法定债权之实现,国家及其税务机关被公法规范赋予某种特殊的资格和地位,它们凭借法律之授权可以要求纳税人在满足课税要件时为特定金钱给付,纳税人于纳税过程中负有“服从”与“配合”之责任。同时,为确保课税行为的民主和公平,国家及其税务机关对于纳税人所缴纳的税收不负对价给付之义务,纳税人亦不得要求国家及税务机关对其个人的课税行为为对价之补偿或给付。在此种债权债务关系中,国家及其税务机关与纳税人的法律主体资格地位均为法律所授予,因而并无所谓高低贵贱之区别,其法律人格具有平等性;但是由于税收债务深具公益性之特征,而无对价给付之实施保障,故而为了避免纳税人利用私法形式规避公法义务,必须赋予国家及其税务机关以某种特殊法律资格及地位,确认其意思表示的相对优越性。因此,不论是税法上作为“税收权力”而存在的税务调查权、核定权、处罚权、强制执行权等等,还是税法上作为“税收权利”所包含的税收债权及其优先权、代位权、撤销权等等,都是立法者基于此种公益保护之目的所赋予国家及其税务机关的特殊法律资格,它们之

| | | | | |
|--------------------------------|--------------------------|------------------------------|----------------------------|--------------------------------|
| 相反的法律概念: Jural Opposites | 权利:Right 无权利:No-Right | 特权:Privilege 义务:Duty | 权力:Power 无资格:Disability | 豁免权:Immunity 责任:Liability |
| 相关的法律概念: Jural Correlatives | 权利:Right 义务:Duty | 特权:Privilege 无权利:No-Right | 权力:Power 责任:Liability | 豁免权:Immunity 无资格:Disability |

李贵连《话说“权利”》,《北大法律评论》第1卷第1辑,法律出版社1998年版。

MARTIN, E.A., 2006, *Oxford Dictionary of Law*, Oxford University Press.

HOHFELD, W.N., 1913, Some Fundamental Legal Conceptions as Applied in Judicial Reasoning, *Yale Law Journal*.

间保障方式有异而实无本质区别。对于国家及其行政机关的此种支配地位,我国曾有行政法学者名之曰“行政行为的先定力”。当然,为了避免此种为维护公益而确立的特殊资格不致沦为公权力行使者恣意专断之工具,凡民主法治国家须建立健全之公法上权力制约机制,例如代表纳税人行使课税立法权、用税监督权的民主代议制度,方便纳税人公法权利救济的行政复议及行政诉讼制度,等等。尤其是,课税行为作为一种限制公民财产权利的干预行政活动,国家及其税务机关须遵循“以人为本”的科学发展精神,对于纳税人及全体公民的先权利予以最大限度的尊重和保障。

参考文献

- (1) [日]金子宏著,战宪斌、郑林根等译《日本税法》,法律出版社2004年版。
- (2) 王家林《也从纳税人的权利和义务谈起——就一些税法新理论求教刘剑文教授》,《法学杂志》2005年第5期。
- (3) 姜明安主编《行政法与行政诉讼法》,北京大学出版社、高等教育出版社2007年第3版。
- (4) 蔺翠牌《对中国税法理论的突破与创新的几点疑问》,《税务研究》2005年第2期。
- (5) 叶必丰《行政法的人文精神》,北京大学出版社2005年版。
- (6) 张守文《税收权利的性质及其保护》,《法商研究》2001年第6期。
- (7) 童之伟《法权与宪政》,山东人民出版社2001年版。

作者单位:

厦门大学法学院
(责任编辑:向东)

叶必丰《行政行为的效力研究》,中国人民大学出版社2002年版。

完善我国 个人所得税制度的建议

江稼伊

一、应增加个人所得税的联合申报方式,允许纳税人自行选择申报方式

目前我国个人所得税以个人为申报纳税单位。这种做法的优点在于能够体现婚姻中性,征纳简便;而缺点在于忽略了纳税人的自然状况,未考虑家庭赡养人口的数量和经济状况,有悖于量能负担的原则。

未来我国个人所得税纳税申报单位的改革应致力于增加家庭联合申报方式或者夫妻联合申报方式。这样,纳税人可以根据自身的情况自主选择是单独申报还是联合申报,这一方面注重家庭观念,解决了家庭财产租赁所得、财产转让所得的归属分割问题,另一方面可为进一步实行综合费用扣除办法奠定基础,从而充分体现了个人所得税量能负担原则,有利于减轻纳税人的不公平感。

不过,还应注意到,联合申报方式的实施需要一定的条件,即:采用综合税制或混合税制模式,税务机关要能够掌握纳税人的真实收入情况,需要全社会有较高的法治水平,财产申报具有透明度,等等。因此,我国应该尽快完善个人所得税征收管理的配套条件,以加强个人收入监控机制,实现个人收入支付规范化和信用化。

二、个人所得税费用扣除应实行分项扣除与标准扣除兼用的方法

我国目前个人所得税制度在费用扣除方面的规定过于简单,应借鉴国际上个人所得税费用扣除办法上的经验,实行分项扣除与标准扣除兼用的方法,并且应允许纳税人根据自己的实际情况进行选择。在分项扣除方面,应该允许纳税人按其取得的凭证罗列出相应的费用,并按照税法的规定予以税前扣除。同时,对于纳税人的基本生活费用,可以学习发达国家的做法,允许在个人或家庭申报纳税时扣除个人宽免额或按家庭成员人数确定的人口宽免额。另外,对于平时没有保留凭证习惯或者觉得标准扣除对自己有利的纳税人来说,也可以选择费用的标准扣除方法,即按照一定的标准扣除纳税人所有的费用。在标准扣除法中,根据不同纳税人的具体情况,其所适用的费用扣除比率或者定额应不同。收入越高的纳税人群体,允许扣除的比例或者定额就越少,这也是符合量能征收原则和社会公平原则的。同时,对纳税人费用的扣除标准还应考虑通货膨胀因素,标准扣除额或个人宽免额每年应根据物价指数作出调整,以消除通货膨胀对纳税人实际收入的影响。

作者单位:首都经济贸易大学财政税务学院
(责任编辑:窦清红)