

论税收法律关系主体之间法律地位的不平等性

王成全

(一)

平等,是个使用非常广泛的概念,在经济、政治、法律、哲学、道德和宗教这些不同领域中有着不同的内涵和外延,在论及税收法律关系主体间的法律地位平等性这个问题时,平等,应当是指法律关系主体相互间权利义务选择的平等,包括了权利义务产生的平等、变更或消灭权利义务的平等。如果进一步深究,则应当是主体间意志的平等,即主体应具备充分表达其意思的自由,不论这意思是同意建立法律关系或不同意建立法律关系,是建立这种法律关系或是建立那种法律关系,主体对法律关系以及法律关系中权利义务的选择的意志应是其法律地位平等的最重要的象征。

还有一个与平等相关联的概念,被称为对等。这也是一个经常被使用的概念。对等在外延上比平等更狭窄,人们在分析某种法律关系时,可以说这种法律关系主体间的法律地位是平等的,但他们之间的权利义务却不对等。对等所包含的意思更多的是指相对的主体间的权利义务在量或值上的相等。典型的例子如赠与人与受赠人之间,付出财物和取得财物时,双方的权利义务在量或值上是无法对等的,但不能由此说双方的法律地位是不平等的,因为受赠人至少还有拒绝接受赠与的权利。由此看来,单纯用主体间权利义务在值或量上是否相等来说明主体间的法律地位是否平等是不充分的。权利义务的对等,更多的是主体间对权利义务选择的结果。

税收法律关系中征纳税主体间的法律地位是否平等,首先应当看他们能否按自己的意志选择建立征纳税关系,其次,能否按自己的意志确定权利义务的量与值,再次,则是他们能否协商变更或消灭这个征纳税关系,否则,就很难认定他们之间的法律地位是平等的。

税收作为国家财政强制参与社会产品和国民收入的分配与再分配的工具,这一性质决定了调整税收关系的税法,及由税法而形成的税收法律关系中的主体间的地位的不平等。否认这种不平等性,就不能建立符合国家意愿的税收秩序和整个财政秩序。

税收法律关系中,税收征纳法律关系应是主要的类型,围绕着税收的征纳而建立的税收征管关系,征税行政诉讼关系,以及征税机关内部的关系以及各级征税机关相互间的体制关系都是以实现税收征纳关系作为其目的。税收征纳法律关系,其主体是由负责征税的征税机关和税法规定的纳税人构成的。这本身已经体现了税收法律关系区别于其他法律关系的特征,即一方主体的特定性。所有的税收征纳法律关系,征税机关一定是其中的一方主体。这一特征最低限度也可以说明,税收法律关系的另一方主体纳税人并无选择向征税机关以外的其他机关、部门或单位纳税的权利。况且,依照税法的规定,纳税人向哪个具体的、现实中的征税机关缴纳税款是由法律规定而不是由纳税人自行选择的。这个现象实际上已经昭示了税收法律关系的不平等性。

具体到每一个税收法律关系中,主体间的法律地位的不平等性可以表现为下述的几个方面:(1)纳税人在是否纳税问题上无选择权或拒绝权;(2)纳税人应缴多少税款,不取决于纳税人的意志;(3)纳税人必须在征税机关核定的期限内缴税,而不能超出期限;(4)纳税人应当向税法规定的地点的征税机关纳税;(5)纳税人应当按征税的要求接受纳税检查;(6)征税机关可以对违反税法规定,不履行纳税义务的纳税人直接施于制裁。即便在因征税,纳税争议而引出的税收复议或征税行政诉讼时,纳税人仍须先按征税机关核定的税额先行纳税。这一切,都明确无误地反映出了由税法规定而形成的税收法律关系中征纳税双方主体法律地位的不平等性。

从征税机关代表国家行使权利这一角度看,作为税收法律关系主体一方的征税机关,也无选择纳税人的自由。对什么征税,征多少税,都决非征税机关可以自由裁量的,只能以税法(国家意志的表现)作为衡量的标准。即作为一方主体,其权利义务背后隐藏的是国家的

利益，而不是征税机关自身的利益。征税机关只是代表国家而成为法律关系的一方主体，对于纳税人来说征税机关依然是法律地位不平等的另一方主体。

(二)

税收法律关系主体间法律地位的不平等性，根源于税收关系本身的不平等，根源于税收是国家强制参与社会分配这一事实。^①

税收是国家强制参与的分配活动，而不是国家与纳税人之间的交换活动。按社会经济活动的四个基本环节划分，分配与交换在理论和实践中都是不同的两个概念。就交换而言，首先，交换是等价的，或者说被要求是等价的；其次，交换者应当有向对方让渡自己拥有所有权的商品的意愿；再其次，交换者让渡的是自己所有的物品；最后，交换还应当有自己特定的形式。而对于分配，首先是所有权的分配；其次，分配无须经他人的同意或承诺；再次，分配所改变的是财富在不同主体中的数量，无等价或对价可言；最后，分配也有符合自己需要的形式。当然，分配也可以借助于交换的形式而实现，但是，分配并不会因此改变自己的性质。交换要实现或是发展成为具有全社会的规模，真正成为生产的媒介，就应当是平等的，最低限度在形式上必须具有平等性，是出自于交换者的自愿。而全部规范交换活动的法律所维护和保证的也正是这种交换的形式的平等和交换者个体在形式上的自由。以交换为内容的法律关系势必应当要求在法律关系模式中，主体双方有建立交换关系的选择权利，有要求对方为交换付出等价或对价的权利，同时也应当有解除或变更交换关系中各个要素的权利。还有一个现象也能体现交换关系的平等性，就是交换关系被交换法律认为其完全是交换主体相互之间的“私事”，交换主体可以对抗交换关系以外的任何第三人，并以此来维护交换主体相互之间法律地位的平等性。

税收作为一种分配活动，与交换有着质的区别，尤其税收是国家强制参与的分配，它不需要依附任何交换方式而且必须实现，所以分配具有自己的特殊性。税收的这种特殊性就是它的强制性，具体表现在：（1）无论纳税人是否愿意，都必须缴纳税款，这不是纳税人的选择，而是法律规定的义务；（2）纳税人缴纳税款，没有任何对应的等价和对价；（3）纳税人如果选择不缴纳税款，就会受到由法律所规定的国家强制力的强制。

税收所体现的国家强制力，不是由社会论理、道德、哲学和宗教所决定，也不是法律本身所能决定，它是国家存在的需要，是一个社会能够持续发展，社会经济环境以及整个社会生产得以存在的需要。国家存在需要物质资料支撑，国家职能的实现需要物质资料保证。国家自身不创造、不生产物质资料，没有任何可用于交换的物质资料（或商品），国家有消费的需求，要消费的物质资料只能从社会中取得，不通过交换方式取得，不能与提供物质资料的主体处于平等的地位进行协商，剩下的就只有强制力，用强制的方式取得，而不论拥有物质资料的主体是否愿意。——这是一个基本的事实，不管从论理，从道德上让人多么不愿意接受，但这是应当被承认的事实。全部的税收法律是以此事实为基础而形成的。不管是关于纳税人纳税义务的规定，或是对征税机关征税权的限制，或是对片税机关权限的划分和确定，甚至对国家财政所取得的税款如何使用的规定，都不过是在这个事实基础上的展开和发展。讨论或研究税收法律关系主体相互之间法律地位的平等性或不平等性，也不能离开这个事实基础。

(三)

对于税收法律关系主体间的法律地位不平等这一事实的确认，征纳税主体在适用税法时的初始状态，有助于建立有效地税收征纳机制，使征税机关和纳税人自觉地遵守税法规范，使税收秩序达到有序化和高效率，也有助于使每一个纳税人真正关心所纳款的运用和关心整个国家、整个社会的发展和进步。

征税权直接地表现出征纳税关系主体间的法律地位的不平等性，也直接地引出征税机关对纳税人的“支配”、“命令”和“管理”，所以有必要对征税机关所拥有的征税权做一分析。

前已述及，税收征纳法律关系中的征税机关，在该法律关系中并无自身的利益（相对于纳税人而言），他们代表的是国家的利益（或者说是代表政府的利益）。作为税收法律关系的主体的征税机关，并不是一个独立的或孤立的主体，他们是按照行政机关组成的规定而形成的一个行政机关序列，其中任何一个征税机关参与税收征纳法律关系，成为一方主体的同时，

也就产生了他对其所处行政序列中的上一级行政机关承担责任的行政法律关系。对征税的主体而言，他行使的权利，是一种对其上级机关的负有义务的权利，是一种义务性的权利，一种必须行使的权利。这个权利不包含该机关本身的意志，所以，征税在税收征纳法律关系中的征税的权利，无论对于征税机关或是对于纳税人来说，都是不能协商、不能讨价还价的权利。在这个法律关系可，所有的“支配”、“命令”和“管理”，本质上都是国家对纳税人的“支配”、“命令”和“管理”，只是借征税机关而实施。国家与纳税人在税收实践中的不平等关系，在法律上是以税收法律关系中征税机关与纳税人的不平等的法律地位而表现的。

征税机关自身在税收法律关系中也并非完全没有自己的意志，在国家意志实现的程度上，征税机关的意志和意志指导下的行为有着重要的意义。税法的执行、征税指标的落实以及征税任务的实现，均在相当程度上取决于征税机关的工作。良好的征税秩序，纳税人纳税的自愿程度，与征税机关是否依法行为，是否充分考虑纳税人的实际情况有着密切的关系。但不能由此认为，或得出结论，征税机关是以平等主体的身份与纳税人形成税收法律关系。只要纳税人不具有是否纳税的选择的权利，就不能认为税收征纳关系主体的法律地位是平等的。

承认并确认税收法律关系主体间的法律地位具有不平等性这个事实，是否会导致一些征税机关和办税人员无视纳税人的权益，独断专行，从而损害整个征税机关的形象，致使纳税人产生不满，失去对国家税收的信任和支持？从而在一定程度上使纳税人产生逆反心理而偷逃税收？这个问题不应当这样提出。首先，只要有税收存在，就会有偷逃税的现象存在，纳税人自身的利益在法律的规定不健全和执行不坚决时，尤其是不须承担较重的后果时，选择偷逃税的可能性是相当大的。无论征税机关与纳税人的法律地位是否平等，都不会影响纳税人这种利益的选择。其次，一些征税机关和办税人员的违法行为，与纳税人之间的偷逃税，与法律关系主体间的法律地位平等与否并不存在因果联系。征税人的违法和纳税人的违法，动机都比较复杂的，可以说基本上与理论上所确认的他们之间的法律地位是否平等无关。退一步说，一些征税机关或办税人员如果真的以为税法理论上所讲的法律地位的不平等性，就可以使他们无视纳税人的利益，无视法律对其权利的限制，而成为征税过程中的专断者，那只能是这些机关或人员对税收征纳法律关系主体间的法律对位不平等性的曲解，这种状况决不会因为宣布他们与纳税人法律地位平等就能够改正或扭转。事实上，确认税收关系主体间法律地位的不平等，使该法律关系符合一般管理法律关系的模式，通过法律的限制和行政纪律的规范和矫正，更加有助于征税机关和它的工作人员文明征税和依法征税，建立起有中国特色的社会主义新型的征税机关与纳税人之间的良好的税收法律关系。

至于坚持税收法律关系主体间的法律地位的“不平等性”的理论观点在客观上对一些征税机关或办税人员的违法行为或错误行为是否会有推波助澜作用，首先应当考虑的是对这个观点的宣传，只要不是带有倾向性的“偏差”的宣传，就不会出现这种作用。至于个别人的理解上的偏差，教育是必要的，但没有理由因此改变观点，反过来去确认税收法律关系主体间的法律地位具有平等性，这样做在理论和实践上都十分不妥。如果继续就这个方向延伸考虑下去是否连宪法中对公民纳税义务的确认的条款也应删除，或改为公民有纳税的权利？

需要强调的是，探讨或研究税收法律关系主体间的法律地位的平等与否，充其量只是在这样的意义上，即税收法律关系的主体在法律关系这个确定的模式下，能够按自己的意志选择行为方式和内容的空间有多大，才具有意义。如果把平等或不平等嫁接到政治、哲学、宗教、道德等范畴中，这种探讨和研究将歧义纷呈。以一般管理关系为例，管理者与被管理者的人格上的平等和管理者与被管理者在管理实施过程中的不平等，显然是不能等同而论，否则，造成理论和实践的混乱。

(四)

在论及税收法律关系主体间法律地位的平等性或不平等性的观点中，存在似是而非的說法，笔者认为有必要加以澄清。

无疑，征税机关内部的行政关系，征税机关对征税事项的管理权力，在一定程度上为税收法律关系主体间的不平等性增加了说服力。行政关系是一种主体地位不平等的关系，一方可以命令另一方，一方可以指挥、命令另一方如何行为，不如此，行政目标就不能实现。税收法律关系不能说就是行政法律关系，征税机关相互间的行政关系也不能用来套用在征税机关和纳税人身上，但是，征税机关为了完成征税目标所拥有的权力，同样是一种行政性的权力，是国家管理的权力。^③这种权力施及于纳税人，在每一个具体的税收征纳关系中，的确是

与一般行政关系及其相似，也同样具有它的不平等性。事实上，在相当多的情况下，税收征纳关系就是被理解为行政关系，证明之一就是在税收征纳过程中如果发生争议，纳税人完全有权利可以按行政关系的一般补救方式行事，可以要求复议和提出行政诉讼。但是很清楚，纳税人所拥有的这种请求行政救济的权利，不是构成探讨其与征税机关之间法律地位是否平等的因素，纳税人这个权利的指向，是征税机关的上一级机关和人民法院。可以说，纳税人的这个权利是建立在税收征纳法律关系主体间法律地位的不平等性这个基础上的权利，是对这种确定的不平等性被破坏（超出税法所规定和限制的不平等界限）而要求的行政救济的权利。救济的结果，不是否定这种不平等性，而是确认这种不平等性的界限，使偏离这种不平等性界限的行为和后果，重新回归到这种不平等性。

还有一个问题不应被忽视，即税收法律关系中包含有实体性权利义务的规定，也有程序性权利义务的规定，与一般管理关系相似。有学者在论及管理关系中主体在实体性规范中的法律地位和程序性规范中法律地位会发生转化时，提出过管理主体在实体性规范中是权利主体，在程序性规范中则成为义务主体；而管理受体在实体性规范中是义务主体，在程序性规范中则成为权利主体。^①且不论这个观点与实际是否相等，即便同意这个观点，并将这个观点引入对税收法律关系的分析中，同样也不会就此而得出税收法律关系主体间的地位平等这样的结论。虽然前面所谈的税收法律关系主体间法律地位的不平等性，更多地是从实体性的权利义务的规定中得出的结论，但是，对法律关系主体间的法律地位的情形的判断，难道不是应当以实体性的规定作为判断的依据吗？

按一般原理，在具有管理性质的法律里，程序性的法律规定是从属于实体性的法律规定，是保证实体性的规定得以实现的规定。离开实体性的规定，程序性的规定就成了无源之水、无本之木。在管理法律关系中，主体相互间的法律地位被实体性的法律规定为不平等，管理主体不仅可以要求管理受体履行规定的义务，而且可以对不履行义务的管理受体直接施于一定限度内的制裁，同时管理主体在实体性规定方面不须对管理受体承担什么对等或对价的义务。这种规定无疑赋予了管理主体相当大的权力，如果没有相应的制约，滥用权力的情形发生的几率将会很高。正因为这样，所以需要通程序性的规定和一些实体性的规定制约管理主体的权力。这些规定中的一部分通过赋予管理受体一定的权利的方式而实现，其余部分则通过管理主体的上级部门的权利和通过法院的诉讼补救的方式而实现。税收法律关系也同样是具有管理性质的法律关系，也需要有关法律对该关系中的管理主体——征税机关的权力予以制约，这种制约的存在是否会改变税收法律关系主体间法律地位的性质，只要对其具体的分析，就可以得出：（1）征纳税作为实体性的权利义务，决定了法律关系主体的法律地位的不平等；（2）纳税人拥有的部分权利，是为了更及时足额、更准确地缴纳税款所需的权利；（3）纳税人对征税机关滥用权力的制约，只能通过征税机关的上级机关、通过国家监察机关加以纠正或通过法院诉讼的方式加以纠正。所以，纳税人即便在税收法律关系中按税法的规定享有一定的权利，但这些权利的内容并不足以改变纳税人是义务上主体这个事实，税收法律关系主体之间的法律地位的不平等性依然存在。

税收法律关系主体间的法律地位的不平等性的客观存在，并不是理论上可以任意改变的。是国家为了取得财政收入而规定的不平等，国家通过税收这个不平等的方式收取的税款，通过国家财政分配，通过对社会的重新投入，为整个社会谋福利。“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切，又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利”。^②这就是我国社会主义税收的本质，这就是我国税收法律关系主体间法律地位的不平等性的最终涵义。

注释：

①参见《中国大百科全书》（法学卷）税法条目，中国大百科全书出版社1984年9月版。

②参见《财政法教程》第八章，罗玉珍主编，法律出版社1986年6月版。

③参见《试论经济程序法》，作者：李中圣，《法学研究》1992年第二期。

④引自《马克思恩格斯全集》第19卷《哥达纲领批判》一文，人民出版社1963年版。

作者单位：厦门大学法律系 责任编辑：杨琦萍