

论税收征纳关系参加主体的立法规制

滕祥志

《税收征管法》正在修订之中。目前,现行《税收征管法》对征纳关系参与主体缺乏系统性、体系性、制度性的安排与构造,与日益复杂的征管实践不相适应。在法理层面,明确税收征纳关系参与主体以及各方主体法律地位,搭建均衡的税收征纳法律框架,是构筑现代税法的前提。明确了征纳关系参加主体的概念,征纳行为主体才有法律地位,法条表述和权利义务设计就有了承载和基础。主体不明,体系难立,框架不定,主体间法律关系难以规范化。

根据征纳法律关系主体有无直接介入公法之债,对其抽象为征纳关系参加主体和参与主体两大类主体。一类是介入税收之债,享有实体权利、承担实体义务和程序性义务的主体,这类主体叫“征纳关系参加人”,或称“参加主体”。这类主体有:税务机关;纳税人;扣缴义务人(代扣代缴义务人、代征代缴义务人)、受托代征人;代缴人(纳税担保代缴人、被行使税收代位权代缴人、商事交易安排的代缴人);涉税交易相对人(承包人、承租人、名义借用人、资质借用人等)。

所谓介入公法之债,就是在税收债权债务关系中享有实体权利、承担实体义务。概言之,征纳关系参加人负有依法征收、缴纳、解缴、代收、代征税款

的义务。税收相对人与税务机关发生税收之债的法律关系,或者因为商事交易便利,根据法律成为代扣代缴、代收代缴主体;或者因为税务机关的依法委托,代征零星分散税款,成为受托代征主体;或者因为商事契约的安排,加入征纳关系中成为代缴税款主体,比如,拍卖人代缴委托人的增值稅款、大型卖场代缴商户销售货物的增值稅款、电力公司代为缴纳零散户电力销售增值稅款、“营改增”后诸多保险代理人统一申请代开增值稅发票并代缴增值稅款,等等;或者商事主体因商事契约的安排,经税务机关同意加入到税收之债的关系中,代为缴纳税款,而使税收之债归于消灭,比如,法兰西水泥公司诉陕西渭南国税局案中,扣缴义务人委托其子公司代为缴纳税款,一经税务机关同意,其子公司缴纳税款之后,扣缴义务所承载的税收之债消灭,则扣缴义务也归于消灭。税收之债因代为履行且债权人同意代为履行而归于消灭,这在税法原理上,分享税收债法原理。

根据意思自治和债法原理,民事商事主体可以约定,由第三人履行合同义务,若主体意思表示真实,不损害国家、集体和第三人利益,应受法律保护。税收作为一种公法之债,也可以分享代为履行使债务消灭的法理,毕竟,亲自履行或者代为履行,造成金钱之债消灭的同等后果,且未给债权人带来任何不

利。类似《合同法》65条规定的涉他合同:“当事人约定由第三人向债权人履行债务的,第三人未履行债务或者履行债务不符合约定,债务人应当向债权人承担违约责任。”也即,第三人履行债务后,税收之债消灭;第三人未履行债务,税收之债不消灭。目前,我国税收征管法,仅有税收代位权、优先权和撤销权的规定,但在实践中极少实际案例;税收债务承担合同,除了企业合并分立之外,尚不完善;第三人代为履行税收之债的制度,除税收担保人代缴和行使税收代位权形成的代缴以外,实践中因商事交易形成的诸多代缴情形,尚不能被涵盖于代缴制度之中,税款代缴制度有待完善。

另一类主体不加入税收之债,但承担实体或程序义务,在征管法上,其负有提供涉税信息情报的义务,违反该义务或导致财产惩罚。比如行政机关和银行,其依法负有涉税信息提供义务,因违反该义务应接受金钱惩罚,但其财产惩罚与税收债务无直接关联,救济程序上不适用《修订草案》第一百二十六条第一款的复议前置规则。行政机关和银行作为税收信息提供主体,可称为“征纳关系参与人”。当然,行政机关违反信息提供义务,其法律责任是否必然导致财产惩罚,另当别论。无独有偶,《行政程序法典》学者建议稿第36条有“信息

共享”条款，可以在立法中参考。行政机关之间的行政协助和信息共享平台，在法律原理上归本与行政法效率原则，因此，共享义务是效率原则之下的法定义务。

上述六类主体，合称为“征纳关系参与者”。因此，“征纳关系参与者”概念涵盖“征纳关系参加人”的概念。

为使概念表述更加严谨统一，宜将《修订草案》第六条“其他当事人”改为其他“征纳关系参与者”。第七条第二款“有关单位和个人”改为“征纳关系参加人”、第十一条“当事人”改为“征纳关系参加人”，第十四条或者税收违法案件改为“其他征纳关系参加人或者案件查处结果”、第三十条“与纳税相关第三方”改为“征纳关系参加人”、第八十八条第（四）款“涉税当事人”改为“征纳关系参与者”、第九十一条“其他当事人”改为“征纳关系参与者”、第一百一十一条“其他有关单位和个人”改为其它“征纳关系参与者”、第一百二十六条“纳税担保人”改为“其他征纳关系参加人”。

以下分别简述各参加主体或参与主体。

纳税人是征纳关系中的重要主体。结合民法法并与之协调，新法应规定：“纳税人是指依照税法，享有纳税人权利，承担纳税义务的自然人、法人和其他组织。纳税人享有纳税权利，依法纳税税务机关不得拒绝。”《修订草案》中，对纳税人的表述与民法法概念体系不一致，分别为：在税收之债中，纳税人负有纳税义务，享有纳税人权利，比如知情权、获得帮助权、诚信推定权、税款退还请求权、异议权和救济权等。从宪法角度，纳税人缴纳税款，有义务和权利双重属性，一如公民有劳动的权利和义务。为此，《总则》第十一条中应明确纳税人权利，比如纳税人诚信推定权、信赖利益保护权，等等。当然，须研

究个人所得税法、增值税法以及合伙税制等实体税法中的自然人概念，使之与民法法表述一致。

扣缴义务人是指依照法律法规规定，负有代扣代缴、代收代缴义务的主体。受托代征人，是依照法律规定，由税务机关签订委托代征合同，代为征收分散零星或异地税款的主体。在行政法上，其接受委托行使征税权，以税务机关的名义征收税款，应承担相当于扣缴义务人的法律责任。在未征未缴时，应接受责令改正和财产处罚；在已征、已申报但未缴纳，应比照未征未缴承担行政违法责任；在已征、未申报也未缴纳，或构成行政违法，或涉嫌“其他从事公务的人员”职务廉洁型犯罪，或以刑法论处。当然，扣缴义务人行政违法类型可以分为已扣未缴和未扣未缴两种，二者有细微的区别，在法律责任上，立法可以根据效率和公正的价值权衡，采用简化或者复杂处理。简化处理，则二者承担相同法律责任；复杂处理，则二者分享不同的法律责任。

代缴主体，界定为依照商事契约安排，加入税收之债或者替代履行税收之债的主体，主要有纳税担保代缴人、被行使税收代位权的代缴人、商事交易安排的代缴人三种。当然，扣缴义务人、受托代征人，也属于代缴主体。扣缴义务人，依照法律规定和法律授权成为负有法定的代收代缴、代扣代缴义务，实质上，其依照法律的委托，代行税务机关职权，但并未获得行政主体地位，在行政诉讼法上不成为适格被告，其收取税款对外开具税务机关收税凭证，即扣缴义务人在代收环节，不以自己的名义，无自己的意思表示。同理，受托代征人，依照法律规定与税务机关签订委托合同，以税务机关的名义代征零星分散税款，其不以自己名义征收税款，开具税务机关的征税凭证，在性质上属于行政委托，在行政诉讼法上，不成为适

格被告。因此，这三类主体，或依照法律、或依照合同接受委托收取税款，在行政法上具有行政委托的性质，分享共同的行政法律责任。因此，受托代征人在行政法上，可以比照扣缴义务人的法律责任管理。当然，刑法上，如果侵吞税款其法律责任有细微区别，本文不做详细讨论。

涉税交易相对人，其介入商事交易关系，给予、承受或取得经济利益，具有税法上的可税性，本身或成为纳税主体，或成为涉税信息提供义务主体。由于新《行政诉讼法》第25条扩大了行政诉讼原告的范围，未来不仅行政行为为相对人，而且行政行为利害关系人具有原告主体资格，也即纳税人、扣缴义务人、涉税交易的相对人比如承包人、承租人、名义借用人、资质借用人等认为税务机关行政处理决定侵犯其合法权益的，可依法提起行政诉讼。因此，根据不同情况，此类主体既可能是征纳关系参加人，也可能是征纳关系参与者，当其承担实体纳税义务时，是征纳关系参加人；当其仅承担涉税信息提供义务时，是征纳关系参与者。

税务代理人，是一类特殊征纳关系参与主体，应纳入征纳关系参与主体范畴，予以规制。税务代理人接受纳税人、扣缴义务人、商事交易安排代缴人等主体的委托，从事税法服务、涉税咨询、申报代理事宜，在未来直接税征管中作用显著，活动空间加大。税务代理人以专业的独立第三人身份，也可以接受税务机关的委托，就特定涉税事项提供税务鉴证，诸如所得税前损失扣除或企业所得税汇算清缴等等，既维护征纳关系参加主体的权益，也有助于正确理解税法规则，促进征纳关系和谐与税法遵从。

在法理上，必须厘清几个税务代理制度建构前提：一是税务代理人从事业务的性质是广义法律咨询服务，事

关税法适用、税法解释、税法秩序、税法遵从和社会公共利益，因此，必须在司法资格基础上或注册会计师资格的基础上，规制未来税务代理人的报考资格或遴选资格，概言之，其必须具备在法学话语平台上与法治社会沟通对话的能力。我国注册税务师制度的原初缺陷，是对涉税服务的专业定位模糊和法律属性不清，随后导致其行业发展困境和法律依据困境，理所当然。因此，其制度构造的理论前提、法理基础必须予以仔细清理和重新考量。二是在制度安排上实行防火墙制度，必须隔绝鉴证业务与咨询筹划业务，并对违法行为设置严厉的处罚措施，以维护职业环境和税法秩序。三是注册税务师的执业“审批”被取消后，不宜为了现有“注册”税务师的正名而立法，宜比照发达国家的模式，对税务方代理人单独立法，严格其准入资格。

最后，税务机关作为征纳关系参加主体，应在征管法的法条中予以明确界定。旧法关于税务机关的定义表述，不够准确全面，在征管实践中曾经遭遇尴尬。特别是税务稽查局的法律地位和法律定位，原《税收征管法》存在立法缺陷，后在《征管法实施细则》第九条予以弥补，但是没有解决稽查局的法律地位和职权范围问题，造成实践困境和司法判决不一。结合税法实践，可将税务机关表述为：“本法所称税务机关是指各级税务局、税务分局、税务所和省以下税务局稽查局。”

未来，必须长远谋划将涉税犯罪调查权归位于税务稽查局的问题，以构筑完整的税务稽查权，并与目前的纳税评估彻底分离，当然，这次修法应首先解决税务机关的法律界定尤其是税务稽查局的法律定位问题。□

（作者单位：中国社会科学院财经战略研究院）

责任编辑 张蕊



财政知识小词典

【积极的财政政策】

财政政策的主要手段有支出政策、税收政策、国债政策等。从类型上分为扩张性财政政策、紧缩性财政政策和中性财政政策。我国2005—2008年实施的稳健财政政策即为中性财政政策，从2008年至今实施的积极财政政策即为扩张性财政政策，其主要手段是减税和增加财政支出。

【赤字与赤字率】

赤字是衡量财政风险的一个重要指标。财政赤字是指财政支出超过财政收入的部分，意味着“花”的钱超过了“收”的钱。

赤字率是衡量财政风险的一个重要指标，是指财政赤字占国内生产总值的比重。赤字率表示的是一定时期内财政赤字额与同期国内生产总值之间的比例关系。

我国预算法在修订前曾严禁地方财政编列赤字，明确除法律和国务院另有规定外，不允许地方政府发行债券，因此通常所称的财政赤字都是中央财政赤字。但2015年正式实施的新预算法有条件打开了地方政府发债的闸门，明确“除本法另有规定外，不列赤字”，允许地方政府在法律规定范围内安排赤字。因此，随后的财政赤字包含了中央和地方财政赤字。

【国债】

国债是国家以其信用为基础，按照信用原则向社会筹集财政资金所形成的债权债务关系。国债与其他财政收入（如税收等）形式相比，具有

自愿性、有偿性、灵活性的特点。自愿性，即国债的发行建立在认购者自愿接受的基础上。有偿性，即通过发行国债筹集的财政收入，债务到期后，政府必须偿还并支付利息。灵活性，即国债发行一般根据财政状况和需要灵活确定。

【国债余额管理】

国债余额管理是指每年全国人大及其常委会为当年国债余额规定一个限额指标，中央政府可在当年限额指标内自行确定国债品种结构、期限结构和发债节奏。经全国人民代表大会常务委员会批准，我国从2006年开始对国债实行余额管理。

【特别提款权 SDR】

特别提款权 SDR 是 IMF 于 1969 年创设的一种国际储备资产，是成员国除“普通提款权”外在 IMF 可以获得的储备资产补充。我国加入 SDR，有利于提升人民币储备货币地位，有利于增强市场对人民币的信心，全球投资人对人民币资产配置将大幅提升。

【地方政府债务】

地方政府债务是指地方政府为公益性事业发展举借、以财政预算收入偿还的债务，分为一般债务和专项债务。

一般债务是指为没有收益的公益性事业发展举借、主要以一般公共预算收入偿还的政府债务，由地方政府发行一般债券融资，纳入一般公共预算管理。

专项债务是指为有一定收益的公益性事业发展举借，以对应的政府性基金或专项收入偿还的政府债务，由地方政府通过发行专项债券融资，纳入政府性基金预算管理。