

纳税人生存与发展权的法律保护

<http://www.criifs.org.cn> 2008年1月15日 王建平

[摘要]纳税人权利体系中最本质的权利是生存与发展权。我国对纳税人生存与发展权的法律保护刚刚起步。本文认为，要把纳税人的生存与发展权明确写入税收基本法，并将其作为各项税收法律法规的制定原则，在构建最低生活费保障体系的基础上，完善个人所得税法等税法体系，切实保障纳税人的最低生活费非课税的权利，明确税务机关侵权行为的行政责任。

一、纳税人生存与发展权的内涵

纳税人的生存与发展权是指纳税人在社会中自由生存，依法从社会获得基本生活或生存条件，充分实现个人尊严、获得社会的普遍认可，并在社会中获得充分良性发展的权利。虽然财产权是整个纳税人权利体系的核心，但纳税人权利体系中最本质的权利是生存与发展权。生存权是基础性权利，发展权是与生存权相对应的阶段性权利，发展权的现实与存在保证了生存权的可持续性。。纳税人的生存权至少应包括以下内容：

第一，合理负担税收的权利。合理负担税收的权利就是纳税人拥有在缴纳税收之后仍能维持正常的生活与从事正常的经济活动.且能得到相应发展的权利。纳税人有权拒绝负担超过自身承受能力的税收。合理负担税收的权利要求国家征税要充分考虑经济发展水平与纳税人的承受能力，国家要在公共利益与私人利益之间寻求一个平衡点。

第二.最低生活费等非课税的权利。强调生存权的目的在于保障国民在实际社会生活中作为人的尊严。其主要是保护、帮助生活贫困者和社会经济上的弱者。日本税法学者北野弘久教授将财产分为生存权性质的财产、资本性财产与投机性财产，提出“在现代，应将一定的生存权性质的财产作为人权加以确保”，“从中概括出对一定生存权性质的财产不课税或轻课税的原则。并将这一原则与最低生活费不课税原则相对应”。我国台湾学者黄俊杰将纳税人基本权利称为税捐基本权。认为税捐基本权的核心领域是指符合人性尊严和基本生活需要的经济生存权。强调这是纳税人权利保护的底线，是一种消极的防御权，在纳税人生存权方面要特别注意最低生活保障的问题。

作为建立在纳税人生存权基础之上的发展权则是一项应该随着经济社会发展而不断拓展的权利。如果认为纳税人的生存权是一种消极的防御权（事实上就整个生存权而言还是应由国家积极作为的重要的公民权利），那么，发展权则完全是应该由国家积极作为的权利。对于纳税人来说这是更高层次的权利。纳税人的发展权主要包括两个方面的内容：

一是要求国家运用税收手段增进社会福利，促进经济社会发展的权利。纳税人有权要求国家充分运用税收等宏观调控手段不断增进社会福利，不断促进经济社会的发展，较好地满足各个阶层具有不同资源禀赋的纳税人生存与发展的需要。这就要求国家在税收政策的取向上追求最大社会价

值，在税收政策的选择上要体现科学合理性，在税收法律的制定上要处理好社会富裕阶层与贫困阶层、多数人利益与少数人利益、大型企业与中小企业、公平与效率、当前利益与长远利益、经济发展与环境保护等的关系。

二是充分享有同等的发展机会并充分享受经济社会发展成果的权利。社会的公平并不意味着由个人自身的能力与努力而获得的成果也要均等化，更重要的是发展的机会要均等。因此，纳税人拥有充分享有同等发展机会的权利，税收制度与税收政策不能对纳税人的同等发展造成妨碍。纳税人在发展的过程中充分享受经济社会发展成果，也就是说纳税人一方面充分享受由于经济增长而增加的社会公共产品，另一方面又在经济发展增加的社会财富中分得自己应有的份额。

二、我国纳税人生存与发展权法律保护的现状

对纳税人生存与发展权尤其是其中的生存权的保护已引起我国政府与理论界的重视。在税收制度的确定上，一定程度地体现了对纳税人生存与发展权的法律保护。主要表现在以下几个方面：一是在《个人所得税法》中规定了纳税人的费用扣除，并在2006年根据经济发展的状况对工资、薪金所得的费用扣除标准作了较大幅度的提高。二是考虑到对经营规模较小的纳税者个人生活的照顾，现行增值税、营业税对纳税人应税经营收入明确了相应的起征点，对达不到起征点的纳税人免征增值税与营业税。三是《税收征管法》规定在实施税收保全与税收强制执行时，对纳税人维持基本生活所必须的财产排除在外。

应当看到，我国对纳税人生存与发展权的法律保护刚刚起步，与纳税人对其生存与发展权的保障要求还有较大的距离。主要反映在以下方面：其一，对包括纳税人生存与发展权在内的纳税人的基本权利尚未制定税收基本法加以明确规定，各项税收立法未能完全体现对纳税人生存与发展权保护的原则。其二，还未能建立一套与《个人所得税法》等税收法律体系相配套的纳税人最低生活保障体系。现行个人所得税制度没有考虑纳税人的婚姻状况，家庭人口状况，家庭整个收入水平等。其三，我国现行税收法律体系尚未针对纳税人的发展权的保护作出明确的规定。

三、推进对纳税人生存与发展权的法律保护

纳税人的权利如何被反映出来，使之法律化，并使被法律化的权利能够得到有效的保护，这是当代中国税法研究面临的一个十分重要的问题。就纳税人的权利而言，可以划分为抽象权利与具体权利，这两类权利是在不同的层面体现出来的。纳税人的抽象权利是纳税人作为一个整体在与国家的关系中产生的权利。这是宏观层面的权利。纳税人的具体权利是在具体的税收活动中作为个体的纳税人在与国家的关系中所产生的权利，而主要又体现为在具体的税收征收缴纳过程中所形成的权利。推进对纳税人生存与发展权的法律保护要注意研究下述几个方面的问题：

（一）对纳税人的生存与发展权要明确写入税收基本法

从我国制定税收法律法规的情况看，除了在税收征管法中原则性地明确了纳税人的具体权利之外，现行税收法律并未对纳税人的所有权利作出全面的规定。显然，要加大对纳税人权利的保护力度，首先要通过制定税收基本法，把纳税人的所有权利，包括抽象权利与具体权利明确地写入税收基本法。就纳税人生存与发展权而言，要将合理负担税收的权利、最低生活费等非课税的权利、要求国家运用税收手段增进社会福利，促进经济社会发展的权利、充分享有同等的发展机会并充分享

受经济社会发展成果的权利等在税收基本法中予以明确规定。并在税收基本法中强调各项税收法律法规的制定要充分体现对纳税人权利保护的原则。甚至在司法实践与公共产品提供（尤其是国家及地方的财政预算）中都要体现纳税人的权利及其权利保护的原则。同时，或是通过修改完善《税收征管法》，或是借鉴西方国家的经验，通过制定类似于《纳税人权利宣言》的法律文件，对这些权利作出详尽而明确的规定，使之具有较强的可操作性。

（二）构建最低生活保障体系，保障纳税人的最低生活费非课税的权利

在不同发展阶段的国家，以及在同一国家的不同发展阶段，生存权的保障标准是不一致的。国家要根据社会经济发展的现实水平，综合考虑公民的食品、住房、医疗、教育、保险等需要，通过具体的计量，得出最低生活费标准，以此构建最低生活保障体系。并根据经济发展的变化、通货膨胀的因素适时调整最低生活费保障标准。

（三）明确税务机关侵权行为的行政责任

对于纳税人的抽象权利需要通过纳税人参与税收立法活动、用法律确定和保障税收立法程序来加以保障。而对于纳税人的具体权利，如在税收行政强制执行中的纳税人最低生活费等非课税的权利，在税收征收管理过程中纳税人信息权等，则更多地需要通过明确法律责任等权利救济途径加以保障。

文章来源：中国改革论坛 （责任编辑： ZFY）