# 我国反欠税制度的整合（二）

来源：网络 作者：莲雾凝露 更新时间：2024-01-04

*我国反欠税制度的整合（二） 我国反欠税制度的整合（二） 我国反欠税制度的整合（二） （二）有关征纳双方的权力与权利的制度 基于税收是用以满足公共利益需要的假设，从强调征税机关权力的角度，我国税法规定了一系列有助于解决欠税问题的制度，如纳税...*

我国反欠税制度的整合（二） 我国反欠税制度的整合（二） 我国反欠税制度的整合（二）

（二）有关征纳双方的权力与权利的制度

基于税收是用以满足公共利益需要的假设，从强调征税机关权力的角度，我国税法规定了一系列有助于解决欠税问题的制度，如纳税担保制度、税收保全制度，强制执行制度，离境清税制度，相应的法律责任制度，等等。这些重要的具有反欠税功用的制度，有些适用于纳税期限届满以前，侧重于对欠税发生的事前防范；而有些制度则适用于纳税期限届满以后，侧重于对已发生的欠税问题的解决。

例如，纳税担保制度、[12]税收保全制度，都适用于纳税期限届满以前，意在防止欠税的发生，以使税收债权的实现能够得到充分的保障。因此，此类制度安排，主要是要未雨绸缪，防患于未然。而强制执行制度和离境清税制度，则都适用于纳税期限届满以后，是在欠税 发生后所采取的补救措施，因而更强调纳税人的实际履行，更追求“亡羊补牢”的效果。

以上几项制度，是为了解决欠税问题，或者说为了强化税收征管，而从征税机关权力的角度所做的规定，是实现税收债权的重要保障。如果说上述有关权力的制度属于公法性制度，那么，以税收债权为基础的一些制度，则可称之为私法性制度。其中较为典型的是优先权制度、[13]代位权制度和撤销权制度。之所以称其为私法性制度，是因为在这些制度中更强调税收的“债权”属性，并且，更多体现的是一般的私法原理。当然，由于税收债权毕竟是由征税机关代国家来具体享有和行使，因而上述制度中仍然包含和体现着一些公法性因素。

譬如，根据我国现行的代位权制度的规定，[14]欠税人因怠于行使到期债权，或者放弃到期债权，或者无偿转让财产，或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形，对国家税收造成损害的，税务机关可以依照《合同法》第73条、第74条的规定行使代位权、撤销权。这一规定实际上是把税务机关作为“税收契约”的一方来看待的，因而体现了代位权制度的私法性 但同时，我国的代位权制度还规定，税务机关依照上述规定行使代位权、撤销权的，不免除欠缴税款的纳税人尚未履行的纳税义务和应承担的法律责任。而在相应的法律责任中，则不仅包括补偿性的，还包括惩罚性的，因而同样具有公法性因素。

此外，在反欠税方面，除了要强调征税机关的权力或权利以外，同时也要保障纳税人的相关权利。即并非一谈反欠税，似乎纳税人（包括欠缴税款的纳税人）就毫无权利。恰恰相反，在构建反欠税制度的过程中，必须全面地体现出各类权力的平衡，这样才能使反欠税制度更具合理性和可操作性。

对纳税人权利的保障，同样也应是反欠税制度中的重要内容。例如，前述的缓税制度或称延期纳税制度，就是基于纳税人的利益而做的考虑，作为欠税制度的例外，其存在是合理的。事实上，现行税法已经越来越重视对纳税人权利的保护，这在具有反欠税功用的相关制度中都有体现。例如，基于对纳税人权利的保护，前述的税收保全制度在具体实施时要受到多重限制，即必须在具备法定的各项条件之后[15]，才能实施，并且，个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用 品，不在税收保全措施的范围之内。此外，如果纳税人 在期限内缴纳税款，税务机关就必须立即解除税收保 全措施；如果因税务机关未立即解除税收保全措施，而 使纳税人的合法利益遭受损失，则税务机关应当承担 赔偿责任。类似的规定在强制执行制度中同样存在。[16]从这个方面来看，立法者已经越来越认识到，对纳税人权利的保护与对征税机关权力的约束是一致的。应当承认，对纳税人权利的日益关注，是税收立法上的一个 重要进步。

（三）相关的配套制度

反欠税并不是孤立的，它同样要“嵌入”一定的“网络”之中，要同相关的领域发生联系。[17]因此，要有效地反欠税，除了前面谈到的相关制度以外，还需要一系列 配套的制度，以从各个方面来影响欠税的发生。这些制度包括纳税人的重大经济活动报告制度、欠税披露制 度，税务机关的欠税公告制度、与相关部门的协助配合 制度，等等。作为新的制度安排，它们体现了立法者在总体上的“整合”考虑，对此可以分别从纳税人和征税机关的角度来进行分析。

从纳税人的义务来看，为了防止欠税的发生和扩大，当纳税人有合并、分立等重大经济活动时，就依法负有一种报告的义务；同样，欠缴税款数额较大的纳税人在处分其不动产或者大额资产之前，也应当向税务机关报告。[18]这种“重大经济活动报告制度”，对于监控和解决欠税问题是很重要的。此外，根据现行税法的规定，纳税人不仅负有报告的义务，而且还负有欠税信息披露的义务。特别是当纳税人有欠税情形而以其财产设定抵押、质押时，应当向抵押权人、质权人说明其欠税情况；同时，抵押权人、质权人可以请求税务机关提 供有关的欠税情况。[19]这样，对于明确和保障税收的优先权，对于所欠税款的收回，以及经济秩序的稳定，都有其裨益。

从税务机关的角度来看，为了加强对欠税的监督和管理，更好地解决欠税问题，现行税法规定，税务机关负有对纳税人欠缴税款的情况定期予以公告的义务。在一个真正实行市场经济体制，特别是强调诚信的国家或社会，这种公告制度，作为解决欠税问题的一个重要手段，对于欠税人无疑会形成巨大的压力，同时，对于经济秩序和社会秩序的稳定，也都有其价值。

另外，反欠税离不开征税机关同相关部门的配合，为此需要建立通报协助制度。现行税法已经规定了相关部门（特别是工商机关与金融机构）在与征税机关配合方面的义务。例如，为了防止出现由于地下经济或规避登记而导致的税收流失（从经济的意义上说也是一种广义上的欠税），税法规定，工商行政管理机关应当将办理登记注册、核发营业执照的情况，定期向税务机关通报。同时，为了防止纳税人利用在金融机构多头开永等手段恶意欠税，税法要求各类金融机构应当将纳税人的帐户、帐号与税务登记证件号码进行“捆绑式” 登录，并应在税务机关依法查询纳税人开立帐户的情况时，履行协助的义务。[20]

以上对三大类反欠税制度的探讨，主要是从不同的角度，从现有的制度资源出发，来探寻反欠税制度的基本构成；这些制度的定位和分类是相对的，主要是为了探讨整合问题的便利。需要说明的是，上述的各类制度，都为相关主体设定了义务，因而都需要有相应的法律责任制度与之相对应，以免义务的履行因缺少应有 的保障而成为“空洞的宣示”。从这个意义上说，法律责任制度，当然也应当是总体上的反欠税制度中的必要内容。

上述各类制度，在反欠税制度的基本构成中是不可缺少的，因而也是进行制度整合时必须要考虑到的。从现行税法的规定上来看，已经比过去确实有了进步，但至今仍有一些问题或缺憾，需要在未来的立法过程中再进一步完善。

四、反欠税制度的完善

对各类零散的反欠税制度加以整合，是为了各类制度的运作能够更加协调，以发挥其整体功用，并不断推进制度的完善。从前面所探讨的反欠税制度的基本构成来看，反欠税制度所涉及的具体制度是比较多的，这些制度都需要随着实践的发展而不断完善，但对于其中存在的问题很难在此一一尽述。为此，下面仅以有关纳税人权利的保护问题为例，来对反欠税制度的 完善略做说明。

要有效地保护征纳双方的合法权益，在反欠税制度中，仍然要坚持税法的各项基本原则，特别是税收法定原则，这是整个反欠税制度的根本，也是征纳双方的依循。纳税人是否欠税，欠税多少，都要有法律依据；同时，征税机关也不能擅自违法对欠税数额予以增减；对于欠税行为，从实体到程序，都要遵循税法的相关规定，或者说，都要遵循税法所确立的相关制度。这样才能更好地保护欠税人的权利。只有充分重视和有效保护欠税人的权利，才能在纳税人与国家之间有效地实现利益均衡。其实，以往 在设计反欠税的各项制度时，已经很偏向于政府或征 税机关的立场，因而在权利和义务的设置上，存在着突 出的“不对称结构”，即对于纳税人的义务规定过多，而对其权利规定过少，甚至如果不去挖掘的话，就很难清 晰地看到欠税人的权利。

但是，从欠税关系的债权债务性质出发，必须考虑过去缺少研究的欠税人权利问题。从应然的角度说，应首先明确纳税人的行为是否构成欠税，因为这与权利直接相关。例如，纳税人在法定的缓税期间内未纳税，即不构成欠税；超过规定的时效期间，可以不纳税；对于因税务机关的计算错误而超出法定纳税义务的部分所形成的“欠税”，可以不纳税；因发生不可抗力而被准予延期纳税或减免纳税义务的，其未纳相关税款的行为也不构成欠税，等等。此外，纳税人的行为即使构成欠税，并因而成为实际上的欠税人，也同样需要依据前述的各项反欠税制度，来保护欠税人的相关利益，如在税收保全、强制执行、权利救济等方面，都要充分考虑欠税人的权利。因此，欠税人并非全然无权。事实上，税法正是通过赋予欠税人以对抗性的权利，来寻求征税机关与纳税人之间的权益平衡。

要在反欠税制度中全面融入保护欠税人权利的内容，还需要在制度设计上进一步完善。例如，上面提到的时效制度，在我国现行的税法中尚付阙如，但在许多国家的税法中，却是一项重要的制度。事实上，反欠税制度一定要包括有关期限的制度。对于征税机关所享 有的追征权的期限，我国和其他国家都有规定，对此前已述及；但是，对于较为重要的时效制度，却始终没有作出规定。而这项制度却对欠税人的权利保护具有重要意义。大概是由于观念上的原因或认识水平的局限，特别是仅从国家利益角度的考虑，我国至今仍不能在立法上迈出这一步。但无论是从利益和权利的均衡保护，还是从立法质量的提高等角度，迈出这一步都是非常重要的。

五、简短的结论

反欠税制度作为征税制度的另一个侧面，对于实现税法的调整目标具有重要价值。现行税法虽然已有一些反欠税规范，但从理论研究和制度建设上看，都还缺少应有的整合。只有提出反欠税制度并对其加以系统化，从应然和实然相结合的角度来加以认识，才能更好地发现和解决现行制度存在的问题，特别是对纳税人或欠税人的权利加以保护的问题，以及制度之间的内在联系和衔接问题。因此，研究反欠税制度的整合问题，找到各类相关制度之间的内在联系，有利于境进反欠税制度的综合效益。

欠税作为税收债务的迟延履行，影响较为广泛，尤其涉及到纳税人、国家等各类相关主体的税收利益，涉及到道德风险和逆向选择等诸多问题，需要通过一系列的制度安排来予以解决。在建构和实施反欠税制度的过程中，离不开公法原理和私法原理的协调并用。而 在这方面，可能会存在观念上的冲突，因而需要有观念上的转变。这样，才能更好地解决在抽象的纳税义务发生后所形成的具体纳税义务的履行问题[21]，也才能更 好地解决税法基本理论的发展及其对实践的指导作用问题。

「注释」

[12]这里的纳税担保是指在纳税期限届满前缴纳税款的担保，但纳税担保在广义上还包括对已经发生的欠缴税款作出的纳税担保等。对此在我国《税收征收管理法》第 %% 条规定的离境清税制度中已有体现。

[13]同其他国家的规定类似，我国的税收优先权制度也强调税收具有优先于普通债权受偿的一般优先权；同时，税收也优先于其他的“非税公课”。相关规定可参见《税收征收管理法》第45条；相关探讨可参见张守文：《论税收的一般优先权》，《中外法学》1997年第5期。

[14]参见《税收征收管理法》第50条。

[18]参见《税收征收管理法》第48条、第49条。

[19]参见《税收征收管理法》第46条。

[20]参见《税收征收管理法》第15条、第17条。

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！