# 我国反欠税制度的整合（一）

来源：网络 作者：蓝色心情 更新时间：2024-01-16

*我国反欠税制度的整合（一） 我国反欠税制度的整合（一） 我国反欠税制度的整合（一） 「摘要」反欠税制度是税法的重要组成部分，对各类零散的反欠税制度进行整合非常必要。本文着重探讨了反欠税制度的整合基础、基本构成，以及改进方向等，强调要针对反...*

我国反欠税制度的整合（一） 我国反欠税制度的整合（一） 我国反欠税制度的整合（一）

「摘要」反欠税制度是税法的重要组成部分，对各类零散的反欠税制度进行整合非常必要。本文着重探讨了反欠税制度的整合基础、基本构成，以及改进方向等，强调要针对反欠税制度的特点，将公法原理与私法原理协调并用，并对包括欠税人在内的各类主体的合法权益进行均衡、有效地保护。

「关键词」欠税，反欠税，制度整合

一、问题的提出

经济和社会的发展水平，特别是税法意识与税收征管能力，不仅是决定一国能否依法有效征税的重要 因素，而且同样也是反向影响欠税规模的主要原因。与此相关，近些年来，受经济景气变动、税法意识淡薄以及征管乏力等多种因素的影响，我国的欠税规模一直 居高不下，并已引起了广泛的重视。[1]由于欠税是影响 政府及时获取收入的极为重要的负面因素，而对及时、稳定的税收收入的“渴求”又是各国政府的共性，因此，如何尽量压缩欠税规模，开源节流，增收补漏，便是各 国政府共同面临的问题。

要解决欠税问题，相应的制度建设往往被认为不可或缺。从我国的现实来看，在经济全球化等因素的影响之下，“反避税”制度等已经受到了一定的重视，但是，尚未提出建立完善的“反欠税”制度的构想。这是对一个重要问题的忽视，事实上，与税收的基本职能相一致，征税机关首要的基本任务，就是“征税”，而反欠税，实际就是征税这一“工作核心”的反向体现。因此，如同反偷税、反避税、反骗税等制度一样，建立反欠税制度，同样非常重要。

从税收立法的角度来看，我国已经制定了一些针对欠税问题的具体制度，并且，在新修改的 《税收征收管理法》中又有了进一步的强化和增加。只是这些制度还较为零散，人们对其内在联系尚认识不足，因而对各类反欠税制度还缺少系统化或应有的整合，并由此影响了制度的整体绩效，也影响了“依法治税”目标的全面实现。

基于上述问题，应当考虑把现存的各类旨在反欠税的制度加以整合，使相关制度融为一体，以发挥整个 反欠税制度的整体效益。而要进行制度整合，就需要先明确反欠税制度的建立基础或设计理念，然后再从应然与实然相结合的角度，分析反欠税制度的构成，以及现存制度的缺失，以使反欠税制度更加完善。有鉴于 此，下面将着重探讨反欠税制度整合的三个基本问题，即整合基础问题，总体制度的基本构成问题，现行制度的完善问题，以力求从理论上和制度建设上来说明反欠税制度整合方面的主要问题。

二、反欠税制度的整合基础

要对现有的各类反欠税制度进行整合，需要有其前提或基础，需要有总体上的设计或考虑。整合并不是把各类不相干的制度鱼龙混杂地“拼盘”，也并非不加区分地都实行“拿来主义”，而是要围绕欠税的性质和反欠税的需要而有所取舍。因此，必须首先明确何谓欠税，其性质、特点如何，等等，这些基本认识，恰恰是反欠税制度整合的基础，并为制度整合提供了原则和方向。

从法学的角度来看，欠税，作为纳税人欠缴税款的行为，其法律实质是在法定或约定的期限内未能及时足额履行纳税义务，亦即未能及时足额履行税收债务的行为。[2]是否构成欠税，主要应看两个因素，一个是期限，一个是数额。由于期限（或称纳税期限）是衡量纳 税义务是否依法履行的时间界限，因此，它是关系到欠税行为是否成立的要素。从制度实践来看，为了保障国家税收收入的及时和均衡，各国税法通常要求纳税人缴纳税款不得超过纳税期限，否则即构成欠税，这使得纳税期限甚至成为税法上具有普遍意义的、重要的程序法要素。[3]此外，仅有期限的要素还不够，如果纳税主体在规定期限内只是部分地履行了纳税义务，则其行为也构成欠税。因此，只有在期限和数额上均无欠缺或瑕疵，才不算欠税。当然，作为例外，诸如征税机关依法作出的延长纳税期限或缓税，以及税收减免等行为，因其是对纳税期限和纳税数额据实作出的调整，具有合法性和合理性，因而虽然纳税人在形式上未按原定 期限或数额纳税，但该行为仍不构成欠税，这些“除外适用”的配套制度，使反欠税制度至少在设计上避免了“纯粹形式化”带来的对实质正义缺乏关照的弊端[4].

此外，欠税行为既然是纳税人未及时足额履行纳税义务或称税收债务的行为，因而其性质是较为明晰的。但在纳税人税法意识普遍淡薄的情况下，对其性质大都不可能有充分的认识，这也是导致税收征管困难的重要原因，事实上，从合法性上来说，欠税行为至少是一般违法行为，是未能有效履行税法规定的纳税义务的行为；在具备法定要件（如严重妨碍追缴欠税）的情况下，其性质还可能转化为犯罪行为。[5]因此，对欠税不可小视，不应放任欠税之风四处蔓延并形成法不责众之势。特别是在中国企业界，或者说在从事生产、经营的纳税人中间普遍存在的“欠税有理，欠税有利”的认识和风气，[6]已经贻害甚烈，如不能从相关的企业制度、金融制度等方面与税收制度协调配套地予以解决，就会严重影响税法的实效。

对于上述欠税行为的违法性，可以从不同的角度来分析。其中，从语义分析的角度来看，欠税毕竟是一种“欠”，而有“欠”就要有“还”，从而体现为一种债权债务关系；同时，由于欠税所欠的不是一般的资财，而是国家的“税”，是一种公法上的金钱给付，因而对所欠税 款的偿还，又不同于私法上的债务（或称私债）的清 偿。可见，通过对“欠税”一词进行语义分析，同样可以揭示欠税关系（即欠税者与征税者之间的关系）所具有的“公法上的债权债务关系”的特点，这与通常对税收法律关系性质的认识是一致的。[7]

欠税关系所体现出的“公法上的债权债务关系”的 特点，对于反欠税制度的形成很重要。从一定意义上说，上述特点决定了反欠税制度的构成。其中，债权债务关系的特点，决定了它在某些方面可以借用与私法相通的一些制度；而债权债务关系的公法性质，又使反欠税制度不同于一般私法上的债的制度，而是更多地体现出公权力的威势。据此，反欠税制度在其基本构成上，就可以包括两类制度，一类是公法性制度，一类是私法性制度，[8]当然，这种划分仅具有相对的意义。而无论是哪类制度，都是紧紧围绕欠税问题的防杜和解决，都是为在事前和事后解决欠税问题所作出的设计。

可见，欠税行为的性质及由此而衍生的欠税关系的特点，是构筑反欠税制度的基础，同时，也是对现存各类反欠税制度进行整合的基础。作为以反欠税为目标的制度，其在构成上必然是“问题定位”的综合性制度，即从总体上说，必然是对相关的公法性制度和私法 性制度加以整合，从而形成以反欠税为目标的相互协调的一类制度。

三、反欠税制度的基本构成

要对各类反欠税制度进行有效整合，需要从实然与应然相结合的角度，来探讨反欠税制度的基本构成。这样，就像研究“最优税制”的路径一样，[9]可以找到现行制度与理想状态的差距，从而找到制度整合的问题所在。

从现行法律的直接规定来看，我国税法尤其在税收征收管理方面的制度设计上，在相关的税款征收制度中，对反欠税规范有较多的“倾斜性”规定，表现为在《税收征收管理法》之类的法律、法规中，除了对“正常”的征税程序作出规定以外，大量规定的恰恰是与之相对立的、“非正常”的欠税问题。因为从某种意义上说，对反欠税制度的规定如何，会在很大程度上影响税款的有效征收；一国反欠税制度的质量，可谓税收征管制度能否取得成功的重要条件。

上述法律、法规中的直接规定，是对反欠税制度进行整合的规范基础。从理论上说，反欠税制度应当由一系列体现反欠税目标的各类制度组成。因此，凡是旨在防止纳税人拖欠税款的各类制度，无论是从期限，还是数量角度作出的规定，也无论是从强调征税机关的权力，还是从保护纳税主体权利的角度作出的规定，等等，都可归入反欠税制度。依据相关税法原理和现行的 税法规定，从不同的角度，可以把具有反欠税功用的相关制度，大略分为以下几类：

（一）有关期限和数量的制度

从期限的角度来看，与反欠税有关的，主要涉及到纳税义务的履行期限、缓税的期限、税收减免的期限，以及对“误欠行为”的追征期限的规定。其中，对纳税义务的履行期限的规定是最为基本的，因为只有超出了规定的期限或者依据该期限而具体确定的期限，仍未履行纳税义务，才有可能构成欠税；此外，有关缓税期限和税收减免期限，都是对基本纳税期限的例外或补充性的规定，因为在缓缴或减免期限内未履行相应的纳税义务，并不构成欠税。另外，由于失误而造成的欠税行为，是一类特殊的欠税行为，因为它是在发现存在失误以后才能确定的，因而才有事后的追征问题。虽然追征的期限一般为3年，但造成失误的主体不同，不仅其应承担的法律责任不尽相同，而且有时追征期限也不相同，从中不难发现公法上的债权债务关系中的不平等性。[10]

从数额的角度来看，与反欠税有关的，主要是有关纳税义务的量化，以及延期履行纳税义务的补偿（滞纳金）等方面的规定。纳税义务作为一种法定义务，可以通过法定税率和依法确定的税基来量化为应纳税额；而欠税的数额，则是以应纳税额为基础的。在欠税的情 况下，纳税人可能是未履行全部的纳税义务，也可能只是部分履行纳税义务，但无论哪种情况，从公法上的债权债务关系的角度说，都涉及到因未履行法定义务而 给国家造成的损失如何补偿的问题，或者说涉及到滞 纳金的问题。一般认为，基于债的一般原理，因欠税而承担的滞纳金，其性质基本上应是一种对债的迟延履行的补偿；当然，有时在理论上，也可能会基于税的公益性或税收之债的公法性，而认为滞纳金也可以带有一定的惩罚性。在把滞纳金基本定性为补偿金的情况下，因欠税而承担的滞纳金的比率就不可能太高；同时，在认为税款更具有公益性，因而欠税是对公益的一种侵犯的情况下，滞纳金的比率就不可能低于一般的银行利率。从数额的角度说，无论纳税人欠税的数额多大，都应依照一定的滞纳金比率来承担相应的责任，[11]这也是对公法上的税收债权的一种保护。

「注释」

[1]我国缺少关于欠税规模的准确统计数字，但一般认为欠税总量至少有几百亿元人民币，“欠税规模很大”、“前清后欠，一 欠再欠”是一个基本的估计。为此，国家有关部门一再强调并写入预算报告中的“加强征管，堵塞漏洞，惩治腐败，清缴欠税”，已在全国人大会议上得到通过。此外，国务院及其有关职能部门亦曾多次专门下达关于清理欠税的“通知”。这说明欠税问题已引起了广泛关注。

[2]对于税收义务的债务性质的探讨，可参见张守文：《略论纳税主体的纳税义务》，《税务研究》202\_年第8期。

[3]有关纳税期限的规定，是各国税法的一般构成要素中的程序法要素，因而在各国税法中对于保障实体科收债权的实现都较为重要。参见张守文：《税法原理》（第二版），北京大学出版社202\_年版，第41-46页。

[4]关于实质正义和形式正义等问题，许多重要学者都曾做过重要研究。可参见波斯纳：《法理学问题》，苏力译，中国政法大学出版社1994年版，第393页。

[5]在这个方面，人们的认识还未尽一致，还有人认为妨碍（也有人称逃避）追缴欠税的行为才是真正的欠税行为。但是，通常，应当对欠税行为做广义的理解。对于妨碍追缴欠税的行为，我国《税收征收管理法》第65条有专门的追究责任的规定。

[6]对于我国形成大面积欠税的原因，许多著述都曾经有过多角度的分析，其中，纳税意识淡薄，普遍存在的“欠税有理，欠税有利”的观念等主观因素，是导致欠税形成的较为公认的原因之一。特别是国有企业，往往认为企业和税收都是国家的，因此 欠税也是自己欠自己的，在经济效益不好的情况下，国家提供税收优惠或自己欠一些税款，都是应该的、有理的；此外，由于制 度设计和执法不严等多方面的原因，许多企业都把欠税作为解决资金周转困难的重要手段，并且往往把欠税视为“无息贷款”， 在客观上形成“欠税有利”的事实，并产生了巨大的“示范效应”。参见梁朋：《税收流失经济分析》，中国人民大学出版社202\_年版，第200-201页。

[8]公法性制度如意在解决欠税问题的强制执行制度、离境清税制度、欠税报告制度等，私法性制度如代位权制度、撤销权制度、滞纳金制度等，在现行的税法中都已有规定，本文在后面还将涉及到。

[9]“最优税制理论”作为信息经济学在税收理论上的成功应用，曾获诺贝尔经济学奖。该理论很重视通过理想税制与现实税制的比较来发现现实税制的不足之处。

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！