

# 税收撤销权制度之建构

郑丽清

(福建师范大学法学院,福建福州 350007)

**[摘要]** 现行《税收征收管理法》从民法中移植了撤销权制度,但规定得过于简单,缺乏可操作性,因此有必要对中国现行的税收撤销权制度进行重新梳理。从税收撤销权的法律性质是一种“以公为主,公私兼顾”的法律制度入手,基于对域内外类似制度设计的比较,笔者认为:一方面可以继续援用民法上的撤销权制度,但必须注重第三人权利的保护;另一方面增加规定“第二次纳税义务人”制度。

**[关键词]** 税收撤销权;法律性质;第二次纳税义务

**[中图分类号]** D922.22 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1673-5595(2009)02-0051-(04)

关于公法上债权债务关系存在的可能性,目前在法学上已基本成为共识,因此,无需进行太多的论证。<sup>[1]</sup>在税收之债理论中,税收债权债务是核心范畴,也是与法律实践发生作用的联结纽带。税收债权债务关系帮助税法建立与私法交流的平台,民法中的债权保障制度得以引入税法。《税收征收管理法》关于税收撤销权的规定便是典型的例证。作为公法对私法制度的借鉴,本应在法律中协调好二者之间的关系,避免适用过程的模糊性,但是《税收征收管理法》对税收撤销权仅有一个条文的简单规定,而2002年出台的实施细则对该制度只字未提,且学界对于该制度的制定与实施尚未做好理论铺垫。目前理论界多集中在税收撤销权的成立要件、行使方式、行使程序、行使效果及与民法之债的撤销权区别等的探讨上,很少有更深理论层次的分析。面对日益复杂的社会现实,难免会出现一些现有措施无法触及的“灰色地带”,将制度设计的初衷架空,因此有必要对税收撤销权制度进行重新梳理。

## 一、理论的基石:税收撤销权的定性

古典行政法只适用于行政主体与相对人之间的利益关系,第三人并不能参加到行政主体与相对人的行政权利义务关系中来,而只能与该相对人形成民事法律关系。但当代行政法在利益主体上拓宽了行政法的适用范围,既适用于行政主体与相对人之

间的利益关系,也适用于行政主体与第三人之间的利益关系。<sup>[2]</sup>况且当代行政法的实施,已不仅仅表现为强制性的、单方面的行政行为,而更多地采用了行政合同和行政指导等非正式手段。<sup>[3]</sup>正由于此,税收债权债务关系的效力已扩张至第三人,一改传统上税收之债成立之后税务机关只能请求特定的纳税人履行该债务,而不能向纳税人以外的人请求履行债务的局面。随着现代国家公共职能的扩张,税赋愈加繁重,纳税人无力或逃避履行其税收债务的现象日趋增多,此时税务机关的行政权若只能针对已陷入履行不能的纳税人,税收债权的公法保障制度就陷入困境,可能因为纳税人对自身权利的懈怠或恶意而无法实现。故需要将税收之债的效力扩张到第三人。正是在此背景下,将民法债的保全制度引入税法,赋予税务机关税收撤销权,以保障税收债权的实现。

税收撤销权是指税务机关对于欠税的纳税人(债务人)所为的危害税收债权的行为,可以请求人民法院予以撤销的权利。为了全面认识税收撤销权制度,只有先明晰税收撤销权的法律性质,才能更好地完善税收撤销权制度。对税收撤销权制度进行公法属性或私法属性的辨析,其实际意义在于公法与私法实行不同的法律规则和原则,因此对立法和实践具有指导意义:公法关系是一种权力服从关系,遵

**[收稿日期]** 2008-09-24

**[基金项目]** 福建省教育厅资助项目(JA07031)

**[作者简介]** 郑丽清(1974-),女,福建莆田人,福建师范大学法学院讲师,研究方向为民商法学。

循法律保留原则,而私法关系是一种平等关系,实行意思自治原则。目前对税收撤销权法律性质为数不多的研究中,仍存在不同看法。有学者主张税收撤销权为公权力;<sup>[4]</sup>有学者主张税收撤销权是一种民事权利而不是行政权力;<sup>[5]</sup>有学者主张税收撤销权是一种从属于税收债权的一种特别权利;<sup>[6]</sup>还有学者主张税收撤销权是一项包含一定公法因素但总体上是私法性质的制度。<sup>[7]</sup>应当说,这些看法都有其合理性,但都存在以偏概全的局限性。笔者认为,首先,如果能够跳出传统思维上划分公法属性与私法属性这一泾渭分明的樊笼,将更有利于对税收撤销权法律性质的辨析。因为,就税收撤销权制度而言,无论是选择公法还是私法的定性,都不可否认税收撤销权制度中兼收并举地包含了公法和私法两种因素。故对税收撤销权制度法律性质的辨析,也许并不需要进行所谓“非公即私”的单项选择,人们所要做的是应当承认该制度兼具了公法和私法的双重属性。其次,在剖析其“公”、“私”两种属性的基础上,比较其主次地位,从而得出理性的结论。究竟税收撤销权是“以公为主、公私兼顾”抑或“以私为主、公私兼顾”,笔者认为:第一,税收撤销权是税法上保障税收债权实现的制度,必然具有公法属性。税收之债是一种公法之债,这种债权债务关系的公法性质使得税收撤销权制度不同于一般私法上的债的撤销权制度,税收撤销权是由征税权力派生而来,征税权力是授予征税机关代表国家依法向纳税人征收税款的权力。税收撤销权就是为了更好地实现税务机关征收税款的职能,因而在属性上必然具有公权力的性质。第二,税收撤销权在一定程度上兼具私法属性。税收撤销权是在借鉴民法基础上援引的一项制度,在此,作为征税主体的税务机关并不是一味地以“公权力”代表的身份出现,也要以国家税收债权的代理人或受托人的身份对纳税主体行使相关的税收债权请求权。因此在一定程度上,税收撤销权体现了私法性。第三,虽然税收撤销权制度兼具公法和私法双重属性,但这并不意味着两种属性具有同等地位,否则会造成法律适用上不可调和的冲突。在现代民主社会,税收是国家提供公共服务的物质基础,带有很强的公益性,由此决定了国家必须赋予征税机关一定的强制执行力,保障税收债权的实现。只是在保障税收债权安全的前提下,存在私法相对平等的空间,这其实是公共利益优先于个人利益的一种体现。总之,税收债权的公益性决定了税收撤销权制度实质上是一种“以公为主,公私兼顾”的法律制度。

## 二、制度的设计:税收撤销权立法现状分析

### (一)中日税收撤销权的立法对比

中国《税收征收管理法》第50条第1款规定:“欠缴税款的纳税人因急于行使到期债权,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七十三条、第七十四条的规定行使代位权、撤销权。”根据该条款以及《合同法》第74条的规定,欠缴税款的纳税人因放弃到期债权,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,税务机关可以行使撤销权。此立法反映了中国在税收立法中实际上采纳了“税收债务关系说”的理论。但在《税收征收管理法》实施细则中对此并未进一步说明,有关税收撤销权的法律性质、成立要件、行使的范围、行使的效力、行使的时间等内容成为立法空白。日本是税法明确规定税收撤销权为数不多的典型代表。在日本,为防止内容上的财产散失或减少以确保税收,根据《国税通则法》第42条的规定,税收债权者的诈害行为取消权的规定,准用民法有关规定。《日本地方税法》第20条第7项也规定,民法有关债权者的诈害行为取消权的规定,地方团体征收金的征收准用。根据日本税法和《日本民法典》第424条的规定<sup>①</sup>:当纳税人或受益人有意及恶意行为使得国家税收受到损害时,国家或地方政府可以向法院提出申请,要求取消纳税人有意减少财产的行为。值得注意的是,日本税法的立法用语“准用”的字眼,即日本税法中的取消权可以直接适用日本民法关于债的撤销权的规定,故日本只在税法中作原则性规定。而中国立法用语“可以依照”,而不是“应当依照”或“必须依照”,这就相当于未明确在税法没有规定时是否可以适用合同法以及合同法司法解释的规定。若可准用,究竟可准用到何种程度,是否应受税收法定主义的限制,不能作出不利于纳税人的解释。法律缺乏明确性,为了避免滥用行政裁量权之嫌,税务机关往往退而求其次,采取回避的态度,使原本致力于有效率的行政措施的目的被架空了,打击了税务机关针对不同情形采取不同行政手段来优化行政资源的积极性。

中国税收撤销权的适用情形包括了无偿转让财产在内的三种情形——放弃到期债权、无偿转让财产以及以明显不合理的低价转让财产。从日本税收撤销权的适用情形上看,日本税收撤销权适用税收债务人和第三人存在诈害行为,并主要针对转让财

产,而对于税收债务人无偿转让财产和放弃到期债权并未规定适用撤销权。这并不意味着日本对于债务人无偿转让财产等不良减少其财产的行为束手无策,恰恰相反,日本税法上对此规定了一种更强效力、成本更低也更有效的制度——第二次纳税义务。《日本地方税法》第11条和《国税通则法》第32条规定:当认为对滞纳税人实行滞纳处分后仍不足应征税额时,而且其税额不足是由于滞纳税人在法定缴纳期限一年内,无偿或以明显低额代价转让财产、解除债务,或把利益分配给第三者造成时,因该分配而取得权利者或解除义务者在该分配所接受的现有利益限度内,对滞纳税金负有第二次纳税义务。<sup>[8]</sup>为了不失公平,对这种形式上的财产归属给予否定。这样可以使形式上财产所归属的第三者补充性地、二次性地负担本来意义上的纳税人的纳税义务,从而增加了纳税的财产保障,对税收债权的实现是非常有帮助的,不仅如此,第二次纳税义务还担负了反避税的功能,堵塞了纳税人多种规避税收的便利通道。但第二次纳税义务在中国仍是立法空白。

## (二) 替代性制度

德国、美国、中国台湾地区等都没有规定税收撤销权,但并不意味着这些国家或地区不重视债务人的债权这一责任财产对税收债权的保障作用,而是有相应的替代制度。如:德国的税收债权扣押制度,《德国税收通则》第309条规定:“应对金钱债权为扣押时,强制执行机关应以书面禁止第三债务人向强制执行债务人支付,并以书面命令强制执行债务人,不得对其债权为任何之处分,尤其不得为债权之收取扣押处分。”美国税法采用留置权制度和紧急核课制度等替代。《美国国内收入法典》规定:税务机关在特定情形下,可以对纳税人的财产进行留置,以保障税收债权的优先受偿,而纳税人的债权被视为其责任财产,列入可留置的财产范围内,税务机关在纳税人滞纳税款时可以对其债权进行扣押,并优先受偿。中国台湾地区通常采用限制转移财产的税收保障措施,《税捐稽征法》第24条第1款规定:“纳税义务人欠缴应纳税捐者,税捐稽征机关得就纳税义务人相当于应纳税捐数额之财产,通知有关机关,不得为转移或设定它权利。其为营利事业者,并得通知主管机关,限制其减资或注销之登记。”<sup>[9]</sup>国际货币基金组织专家小组在《中国税收与法治——国际货币基金组织考察报告(1993)》中指出:第三人欠纳税人债务,不仅包括银行账户、赠送财产适宜于扣押,且法律应扩大到拖欠税款之纳税人(或扣缴义务人)债务的其他人,诸如雇主或债权

人。法律应规定通过向第三人发出扣押通告,对此类财产实施扣押,从而要求第三人把纳税人之款项缴付。<sup>[10]</sup>

从域外不同国家和地区的税收撤销权的相关替代性制度分析上看,可以发现,税收撤销权制度并不是一种主流的制度。究其原因,有学者主张主要是因为税收撤销权一般是以诉讼的方式来行使,而诉讼除要支付的经济财产外,还要耗费大量的时间成本和人力成本,而且税法案件具有大量性,税务机关如果花费大量的人力、物力在诉讼追税上显然成本过高。而扣押、留置等具有鲜明的公法保障性质,具有程序简单,行使成本低,更有实效等特点。<sup>[11]</sup>故理论上存在一种看法,中国未来的税收撤销权立法,可借鉴德国、美国及中国台湾地区的做法,结合国内税收的具体情况,设计出类似债权扣押、留置权、限制转移、设定或减资注销登记等效力更强的税收保障制度,来取代税收撤销权,以降低制度实施的成本,提高制度实施的效益。笔者认为,域外一些替代性制度与撤销权制度存在一定程度上的交叉,但无法相互取代。造成目前税法实践运用税收撤销权不理想的根本原因在于,现行税收撤销权制度本身的不合理,因而只有在充分认识税收撤销权的理论基础的前提下,对接收撤销权予以改造完善,才能适应现实的税收债权保障的需要。

## 三、未来的选择:税收撤销权的合理构建

基于以上对税收撤销权的法律性质以及制度设计的分析,中国未来的税收保全立法,继续援用民法上的撤销权制度,这是切实可行的做法。正如葛克昌学者所说:“由于现代社会,单一之法律工具其作用有限,往往须借公私法不同之法律工具,共同作用,始足达成行政任务。”<sup>[12]</sup>税收撤销权正是公法借用私法的债的保全工具,来达到更好实现税收债权的目的。税收撤销权作为一项“以公为主,公私兼顾”的法律制度,必须考虑其操作性,在援引该制度时,应严格依照税收法定原则的要求,在《税收征收管理法》中详细规定作为代表国家税收债权的税务机关行使撤销权的适用情形、行使条件、行使程序、行使时间、行使的法律后果等事项,以提高税收撤销权制度的权威性和稳定性。同时,在制度构建时,不应当仅仅从保障税收之债实现的方面来考虑,还应当从维护纳税人乃至第三人的私权的角度来考虑,以使税务机关适用该权力的任意性降至最低。“所有的自由裁量权都可能被滥用,这仍是个至理名言。因此,对任何权力都应当有某种法律限制。”<sup>[13]</sup>因此,在规范税收撤销权时应注重正当程序的适用。

首先,引入欠税公告制度,必须在合理的时间内将税收撤销权的行使提前告知该第三人,让纳税人潜在的交易主体获得纳税人的欠税事实,以约束纳税人的行为,降低第三人的交易风险。其次,给纳税人和第三人陈述理由的机会。税务机关通过当事人意见的回馈,可以更好地了解纳税人与第三人之间的交易细节,以弥补信息不对称造成的误解。最后,应向纳税人和第三人说明理由。由于受制于税收法定主义,税务机关在行使税收撤销权之前,应当向纳税人特别是向第三人说明事实情况和法律依据。纳税人是税收债权的相对人,其虽然无法控制税务机关行使撤销权的进程,但由于其对欠税的具体数额、本人财产的真实状况、与第三人交易的确切动机等都有充分的了解,对于税务机关行使撤销权是否适当,纳税人拥有较大的抗辩空间。因此,有必要从程序上加强对第三人权利的保护。

在税收基本法中完善税收撤销权的同时,也可大胆借鉴日本做法,将纳税人财产的无偿受让人和免除债务的受益人规定为“第二次纳税义务人”,使税务机关拥有更多的选择空间,弥补税收撤销权规定的不足。但同时应避免第二次纳税义务与税收撤销权适用情形的重叠现象。且在适用时应以不足估计额为限度对第二次纳税人征收,此外为避免对第二次纳税义务人突然袭击,还应规定第二次纳税义务的征收程序,尽到事先告知的义务,即要以记载着应征收的税款金额、缴纳期限以及其他必要事项的缴纳通知书来告知。且第二次纳税义务在性质上和主纳税义务共命运、同存在,因此,主纳税义务的时效中断和终止应完全涉及第二次纳税义务。<sup>[14]</sup>

#### [参考文献]

[1] 美浓部达吉. 公法与私法[M]. 第3版. 黄冯明,译. 台

北:台湾商务印书馆,1988:84-86.

- [2] 室井力. 日本现代行政法[M]. 吴微,译. 北京:中国政法大学出版社,1995:42-45.
- [3] 厄斯特·福斯多夫. 当代服务主体的行政[M]. 陈新民,译. //陈新民公法学札记. 台北:台湾省三民书局,1993:74-83.
- [4] 熊可. 论税收代位权制度的理论基础[M]//刘剑文. 财税法论丛. 北京:法律出版社,2006:229.
- [5] 张瑞琰. 公法视角下的税收撤销权制度解构[J]. 税务与经济,2007(5):77.
- [6] 李桂英. 税收撤销权的性质研究[J]. 宝鸡文理学院学报,2006(1):59.
- [7] 李刚,程国琴. 税收代位权与撤销权的比较研究[J]. 当代财经,2007(11):29-35.
- [8] 金子宏. 日本税法原理[M]. 刘多田,等译. 北京:中国财政经济出版社,1989:97-100.
- [9] 月旦六法全书[M]. 吴庚,苏俊雄,王仁宏,等编纂. 台北:元照出版社,2001:578-579.
- [10] 许善达. 中国税收法制论[M]. 北京:中国税务出版社,1997:320.
- [11] 史学成. 税收债权民事保护制度的类比化研究[M]//刘剑文. 财税法论丛. 北京:法律出版社,2004(3):226.
- [12] 葛克昌. 税法基本问题:财政宪法篇[M]. 北京:北京大学出版社,2004:149.
- [13] 威廉·韦德. 行政法[M]. 楚建,译. 北京:中国大百科全书出版社,1997:70.
- [14] 北野弘久. 税法学原论[M]. 陈刚,译. 北京:中国检察出版社,2001:199.

#### 注释:

- ① 《日本民法典》第424条规定:“债权人对于债务人明知侵害债权人而为的法律行为,可以请求法院撤销。但因其行为而得到利益的人或转得人,在其行为或转得的当时,不知有会侵害债权人的事实时,不在此限……”

[责任编辑:张岩林]

## On Establishment of Revocable Right of Taxation

ZHENG Li-qing

(Law School, Fujian Normal University, Fujian, Fuzhou 35007, China)

**Abstract:** The Law Concerning the Administration of Tax Collection absorbed the concept of revocable right from the civil law. As the legal provision is too simple and lacks operability, it is necessary to recard the existing revocable right of taxation. Starting with defining the legal character of revocable right of taxation as a legal system of "giving priority to the public character but giving consideration to both the public and private characters". On the basis of carrying on the comparative analysis with foreign similar systems, the author brings up the ideas that the former principle is to stress on protection of the rights of a third person while continuing to invoke revocable right from the civil law, while the latter principle is to increase provisions of the second taxpayer.

**Key words:** revocable right of taxation; legal character; the obligation system of second tax