

论税收债务人的主体资格

李刚(厦门大学法学院,福建 厦门 361005)

周俊琪(厦门市国家税务局,福建 厦门 361012)

【摘要】税收债权债务关系的主体包括两类:一是税收债权人,一是税收债务人。税种法的规定仅确定具体税收债权债务关系发生的依据,至于何种人需具备何种条件方可成为税收债务人,税法并无明确的规定,学术界的看法也不尽相同。借鉴私法主体资格的构成要件,税收债务人的主体资格构成要件应该包括税收权利能力、税收行为能力和税收责任能力三方面,据以明确纳税人的负税能力。

【关键词】税收权利能力;税收行为能力;税收责任能力

【中图分类号】F10.422 【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2006)03-0026-05

一般认为税收债权人为国家,税收债务人则为纳税主体或者称为纳税人。所谓税收债务关系的主体资格,是指其能否成为税收债务关系当事人的条件或能力。就税收债权人而言,必须享有完整的税权才可成为税收债权人,依此标准,只有国家才能成为税收债权人,因此无需在一般税种法中予以具体规定。至于税收债务人则需由各个税种法分别具体规定。然而税种法的规定仅为具体税收债务关系发生的依据,至于何种人在具备何种条件下才有可能成为税收债务人,从理论上也需要提出一个一般标准,也即

纳税人的负税能力,具体包括税收权利能力、税收行为能力和税收责任能力三方面。

税收权利能力

税收权利能力,是指依税法规定可以作为税收法律关系中的权利与义务(直接归属)的主体资格或能力。根据权利与义务相一致的一般法理,税收权利能力同时也就是税收义务能力,二者合称为税收权利义务能力,通常简称税收权利能力。

从权利能力作为一种当事人得以享有权利和承担义务资格

或可能性的意义上来说,税收权利能力与民事权利能力相同,亦具有平等性。然而我国有学者认为税法上权利能力多属“部分权利能力”,仅限于特定的税法领域,在甲税上享有权利能力者,在乙税上则未必有权利能力,并以此与私法上的权利能力相区别。这一观点主要因对权利能力本质的理解有误所致,权利能力作为一种资格或可能性,于税收债务人之间应该无差别。某一主体只要同时满足相关税种的课税要素,可分别成为该相关税种的纳税人,例如某一公司可同时成为企业所得税、增值税、营业税和消费税的纳税人。至于可作为个人所得税纳税人的自然人之所以不能成为企业所得税的纳税人,系因法律主体自身性质的差异以及个人所得税法和企业所得税法对其各自课税要素内容的规定不同所致。这只会导致自然人与法人在具体权利内容范围方面的不同,而不能就此认为自然人的税收权利能力受到限制;反之亦然。这一点与私法上自然人与法人因主体形态差异而不得享有对方所固有的

参见杨小强:《税法总论》,湖南人民出版社2002年版,第17页。

某些特定权利,但其权利能力并无本质区别的情形相同。

当然,就内容而言,税收上的权利能力与私法上的权利能力并非完全相同。私法上有权利能力者,通常在税法上也具有税收权利能力;但私法上无权利能力者,在税法上也可能具有税收权利能力。这是因为权利能力制度,是适合于各个法律领域立法目的的技术性制度,并非为私法所独有。因此税法的权利能力应考虑税法的特殊需要,以在经济上具有给付能力者(如所得税)或在技术上可以把握经济给付能力的对象者(如营业税和消费税等)作为税法上的主体。因此在税法中凡是可以经由其掌握纳税之经济能力者,虽无私法之权利能力,并非不得为税收债务人。也就是说税法上的权利能力外延的范围应大于私法上的权利能力,这也许是二者的最主要区别。以下就法律主体形态的不同,分述各自的税收权利能力。

1. 自然人。一般来说,私法上自然人的民事权利能力,始于出生,终于死亡。那么能否将我国《民法通则》第9条“公民从出生时起到死亡时止,具有民事权利能力,依法享有民事权利,承担民

事义务”的规定,类推而适用于税法中自然人的税收权利能力上呢?

对此可从胎儿与已死亡的自然人是否具有税收权利能力的问题分析中探知。此二者是否享有民事权利能力在民法理论界存在争论,但通常均认为不享有,只不过出于对其特定权利或利益保护的需要,而立法对其作出特别规定。对于税法上是否亦然,可以以遗产税为例具体分析。

遗产税是对因自然人死亡而产生继承事实的财产所征收的税。其课征方式可大致分为三种:一种是针对被继承人的遗产课税,称为遗产税制或总遗产税制;另一种则是对遗产取得人,即继承人所取得的遗产课税,称为继承税制或分遗产税制;还有一种是先对被继承人的遗产以遗嘱执行人或遗产管理人为纳税人征收遗产税,再以继承人为纳税人就其所继承的遗产份额征收继承税,称为混合遗产税制。

在遗产税制下,当被继承人死亡时,即因符合课税要素而成立遗产税的税收债务,此时已死亡的被继承人为实质意义的税收债务人,只不过因其丧失行为能力而由法律规定继承人、遗嘱执

行人或遗产管理人负纳税义务而作为形式上的税收债务人,因此应认为死亡的被继承人具有税收权利能力。如其为尚未出生的胎儿预留遗产份额,则胎儿应无权利能力,亦无相应的行为能力,而应该由遗嘱执行人或遗产管理人负纳税义务。

但是在继承税制下,情形则有所不同。由于继承税的税收债务是在继承实际发生时才成立,被继承人因死亡而丧失权利能力,取得遗产的继承人为实质意义的税收债务人。假如继承人为尚未出生的胎儿,则以遗嘱执行人或遗产管理人为形式意义的税收债务人而代为履行纳税义务;此时,应承认该胎儿具有税收权利能力,否则将因欠缺实质意义的税收债务人而于法理不通。

至于混合遗产税制,由于包括上述两种情形,因此被继承人与胎儿均应具有税收权利能力。由此来看,胎儿与已死亡自然人是否具有税收权利能力,完全是法律规定的结果,若从一般意义上看,应认为此二者均具有税收权利能力。其理由在于胎儿与已死亡自然人虽然与生存的自然人不同,但如果胎儿出生后和自然人死亡后拥有财产的可能性仍然存在,并且符合税法规定的课税要素,就应对其予以课税。这也说明了在某种意义上税法所针对者唯财产而已,概不论该财产所归

参见陈敏:《租税稽征程序之协力义务》,《政大法学评论》1988年第37期,第42页。

此处“已死亡的自然人”系指自然死亡,被宣告死亡但实际仍生存的自然人,其具有税收权利能力应无疑义。

属的主体是否实际存在；即便在私法上不存在，税法也会通过其自身之规定，为应税财产“寻找”一个纳税人。

2. 法人。私法上法人的民事权利能力自成立时发生，至终止时消灭，并且在清算期间因视为法人的存续，而在清算范围内仍具有民事权利能力。税法上法人税收权利能力的起止期间，原则上则应从其成立时起，而至其税收债务可得清偿时止。

有学者认为我国法人的税收权利能力可类推适用我国《民法通则》第36条关于法人民事权利能力的规定，但又认为法人的税收权利能力一般从法人成立、进行了税务设立登记时产生。此种观点因有含糊之处而须加以辩明。首先，法人办理税务登记的前提是已经成立，依我国《企业法人登记管理条例》第3条和《公司登记管理条例》第3条规定，申请设立企业法人者自取得《企业法人营业执照》时方获得法人资格；而依我国《税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）第15条的规定，企业法人成立后方可凭营业执照办理税务登记。其次，法人成立时间与其税务设立登记时间由于时滞的存在而有可能不一致。依据《税收征管法》第15条规定，

法人申报办理税务登记系自领取营业执照之时起30日内，而税务机关审核并发给税务登记证件的期限亦有30日。换言之，自法人成立与其办妥税务登记证件之间可能有长达60日的时滞，如以后者为标准，则法人从成立之日起至办妥税务登记证件时的期间内岂非不具有税收权利能力？因此，税务登记完毕并非法人税收权利能力发生的要件，不论经济组织采取公司、合伙或独资企业中何种组织形态，只要其独立、连续、反复地从事以获得收入为目的的经济活动，就应该承担纳税义务，并不因其未办妥税务登记而否定其税收权利能力。故不宜同时以成立和办妥税务登记作为法人税收权利能力开始的时间，仅以前者即可为充分条件。

至于法人的税收权利能力是否一概以其终止时消灭，还须进行具体分析。不论法人因何种原因终止，只要其在终止过程中、甚至是在终止后发生了符合课税要素的事实或行为，其税收权利能力都应予以肯定。例如处于终止过程最后一个环节的清算法人，须清偿法人所欠的税收债务，包括清算前所欠的已有债务和清算过程中发生的新债务；依据我国《企业所得税暂行条例》第13条规

定，于清算终了后如有清算所得还应缴纳企业所得税。特别是在破产清算分配中，破产财产如足以清偿其税收债务，则其税收权利能力自然终止；即使不足以清偿，也不再负担其税收权利能力同样终止，此即破产的意义所在。但是法人终止以后一定期间内，如发现尚有可构成清算所得或可供税收债权分配的财产（即发生可对税收债权进行追加分配的情形），于此清算所得或追加分配范围之内，法人的税收权利能力仍应予以肯定。

总而言之，法人的税收权利能力应一直存续至其税收债务可得清偿时为止，至于是全部清偿还是部分清偿则在所不问；以此为标准，较之以私法上法人的终止为标准确定其税收权利能力的消灭，应更能符合税法以是否具有实质的负税能力来确定纳税人的宗旨。

3. 非法人组织。非法人组织，或称非法人团体，包括设立中社团、无权利能力社团、合伙和独资企业，通常虽认为其无法法上的权利能力，但如前所述，税收债务人的税收权利能力并不以是否具有民事权利能力为必要，只要其从事经济活动并有获得收入的可能，就应认定其有负税能力而具有税收权利能力。如我国增值税、营业税、消费税等税种法在界定其各自的纳税人时概不论其组织

参见杨小强：《税法总论》，湖南人民出版社2002年版，第17-18页。

参见陈清秀：《税法总论》，台湾翰芦图书出版有限公司2004年第3版，第320页。

形态如何,只要符合各税法的课税要素,就可成为税收债务人。

税收行为能力

税法上税收债务人的行为能力,简称税收行为能力,是指税收债务人能够独立、有效地实施税收法律行为的资格。

《德国租税通则》第79条第1款第(一)(二)项规定:“下列之人具有作成程序行为之能力:(一)依民法之规定,有行为能力之自然人;(二)依民法之规定,其行为能力受有限制,但对程序之标的依民法之规定认为有行为能力,或依公法之规定认为有行为能力之自然人。”上述条文虽然仅规定税收债务人的程序行为能力,但为我们认识其实体上的行为能力提供了参考。一般来说,税法上的行为能力即相当于私法上的民事行为能力,因此,可将我国《民法通则》第18条关于自然人民事行为能力的规定和第36条关于法人民事行为能力的规定作为一般法律思想而加以援用于税法上的行为能力。故私法上的完全行为能力人,于税法中亦为完全行为能力人。至于税法上的限制行为能力人,因税收法律行为与私法法律行为不同,其行为非受限制的范围亦应与私法相异:私法

上限制行为能力人的行为只在其年龄、智力或精神健康状况相适应的情形下方为有效,而税法上的限制行为能力人除考虑私法上的非受限制因素之外,还需考虑其在非受限制范围内所从事的行为在税法上的经济意义及其课税可能性。此外,税法上的限制行为能力人在其受限制范围内所从事的行为以及无行为能力人所为的行为,应为无效,而不引起税收债务关系的产生,除非嗣后经其法定代理人的同意或取得行为能力后加以同意而弥补其瑕疵。如未成年人为其父母申报纳税的行为,即便其所申报的内容真实,也应属于无效行为。

至于法人与非法人团体在税法上的行为能力,也可参照《德国租税通则》第79条第1款第(三)(四)项的规定:“(三)法人、人合组织体或财产组织体,由其法定代理人或其受特别委任之人而行为者;(四)行政机关由其首长,或首长之代理人或委任人而行为者。”由此,法人与非法人团体的税收行为能力,如同其私法上的民事行为能力一样,不仅需受其目的范围的限制,而且需通过其机关或代表来实现此种税收行为能力。例如合伙企业唯有通过合伙人申报纳税,且合伙人就其收入仅能申报个人所得税,而

不得为企业申报所得税。

税收责任能力

税法上税收债务人的责任能力,简称税收责任能力,是指税收债务人对其在税法上的违法行为应当承担税收法律责任的能力或资格。私法主体在民事行为能力之外是否另有民事责任能力,在民法学界存在争论。在此,笔者只是借鉴有关私法上民事责任能力存在与否的争论中肯定一方的观点,以法人为例来分析税法上承认税收责任能力的必要性。

前文关于法人税收权利能力的分析当中曾指出,当法人终止后一定期间内发生尚有可构成清算所得须缴纳企业所得税或可对税收债权进行追加分配的情形时,在清算所得或追加分配范围之内,法人的税收权利能力仍予肯定,并于就清算所得纳税或追加分配终结之后,其税收权利能力始告终止。但此种税收权利能力的终止系指法人确无能力清偿其税收债务,特别是当法人终止后,法人其他应负担企业所得税的清算所得和其他可对税收债权进行追加分配的财产,系法人终止前可归责于法人的原因而未能于清算程序中清算完毕所导致时,承认与法人的税收权利能力具有一致性的税收责任能力的必要性就体现出来了。如法人采取转移、隐匿、

参见马俊驹、余延满:《民法原论(上)》,法律出版社1998年版,第109-111、160-164页。

无偿转让财产、放弃债权或非正常压价出售财产等违法方式以减少就清算所得所负企业所得税的税收债务或以逃避债务(包括税收债务)为目的而恶意破产时,对其加以课税的主体资格依据,依笔者之见,唯有税收责任能力。因为此时法人的实体已经消灭,其行为能力当然也就丧失,只有通过其与法人的税收权利能力具有同时性和统一性的税收责任能力的认定,才能使已终止的法人就其上述违法侵害税收债权的行为承担责任。由此可看出,法人的税收行为能力与税收责任能力并非完全一致,法人的目的事业范围仅能限制其税收行为能力,因此不能以其“侵权行为”——侵害税收债权的行为不属于法人目的范围为由而否认其税收责任能力的存在。

所以,法人税收责任能力的起止时间应与其税收权利能力一致,为自成立时起至其税收债务可得清偿时止。然而,此种“可得清偿”的时期是否须有一定期限的范围或无期限限制呢?根据我国《税收征管法》第52条规定,当因税务机关的责任或因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误而导致未缴或者少缴税款的,纳税主体税收责任能力的期限为3年或5年,但在偷税、抗税和骗税的情形下,税收责任能力却变成无期限限制。笔者认为,这一“无期限限

制”的规定不尽合理,确有修改的必要,可从两方面阐述其理由。

首先,税法虽体现为以公权力维护公共利益,但在上述意义上的此种维护是否可至无期限,可以刑法作一类比。刑法在运用国家公权力维护公共秩序(亦为公共利益的一种)方面,其权力性和目的性应较税法更强。但当犯罪嫌疑人的犯罪行为自该犯罪之日或者呈连续或继续状态的犯罪行为终了之日起,至该罪行可被判处刑罚的最高刑年限经过之后仍未被发现的,不再追究其刑事责任;即使是可判死刑的犯罪行为,依我国《刑法》第87条规定,经过20年之后未被发现者,也不再追诉。直接针对人身权利加以惩罚、且惩罚性如此之强的刑法,尚有追诉时效经过、刑罚请求权或刑罚执行权即归于消灭的规定,一般而言仅针对财产权利、且惩罚性弱于刑法的税法又怎可将违法纳税人的责任能力期限,不论其违法情节轻重或违法程度强弱而一概定至无期呢?

其次,税收责任能力如一律为无期不仅不利于税收行政效率,而且在某种意义上会增加交易秩序的不安定因素。税收债务人的违法行为经过较长时间之后,证据的收集、查实会变得困难重重,而且对税收债务人采取转移、隐匿等方式逃避税收债务的财产价值及其应承担的税款数

额会随着时间的流逝而难以认定。特别是当税收债务人逃避的税收债务数额不大的时候,如果税务机关花费大量的时间、精力和金钱去追究其责任的话,往往得不偿失,会造成税收行政效率的低下。另外,被税收债务人所转移的财产可能会不断地流转,当税务机关发现了此种财产而欲课税时,由于彼时作为税收债务人的法人已经终止,甚至与其通谋侵害税收债权的主体可能亦不再存在,此种税负如由善意取得该财产所有权的第三人承担,显然既非法又不合理;所以此种因税收债务人无限的税收责任能力而导致税务机关的无限追索权,无疑会引发财产流转过程中交易的不安定性。

因此,笔者建议《税收征管法》第52条第3款规定的修订,可按偷税、抗税、骗税的情节轻重和数额大小分别设定相应的最长追征期限,而不应该是无限期。同时,即使在追征期限内,也应对税务机关的追征权作出一定限制,如遇有上述应对所逃避税收债务负责的相关主体均已灭失,而作为应负担被追征税款之征税对象的财产为善意第三人享有所有权之情形时,税法应尊重私法所维护的交易秩序,由公益让位于私益,而不得以追征权的行使而肆意侵犯善意第三人的合法权益和破坏私法的交易安全。