

论税收撤销权中的第三人利益保护^{*}

熊伟^{**} 王华^{***}

内容提要: 税收撤销权中存在税务机关、纳税人、第三人等当事人。第三人与税务机关之间本无任何法律关系,仅与纳税人之间存在财产交易关系。由于税收撤销权的行使,第三人从中得到的财产利益不复存在,从而成为其中最大的利益受损方。本文认为,税收撤销权保全税收债权的功能固然无可厚非,但是第三人的利益也需要尽可能地保护。为了防止税务机关滥用权利,侵害第三人的合法利益,税收撤销权不仅应当满足实体要件,同时也要遵循一定的程序规范。我国立法虽然对此有所要求,但实践中究竟如何解释和适用,人们在观念上还存在较大的差异。因此,非常有必要从第三人利益保护的角度,重新审视税收撤销权的内容。

主题词: 税收撤销权 第三人利益 税收债权

撤销权是为保全债权而设立的一项制度,民法如此,税法亦不例外。不同的是,税收是一种公法上的债权,拥有民法债权所不具备的各种优先和便利,并由国家公权力机关代表行使。由于税收撤销权涉及对纳税人民事行为的否定,必然影响到作为交易相对人的第三人的利益。因此,在考虑实现税收债权、保护纳税人权利的同时,税法也必须对第三人的利益予以足够的重视。我国《税收征收管理法》第50条虽然引入了撤销权制度,但并没有对其成立要件和行使程序作出明确规定。而在实践和学说中,人们要么侧重于考虑税收债权的实现,要么侧重于考虑纳税人的权利保护,专门谈及第三人利益保护的论述还不曾出现。因此,本文拟为人们理解税收撤销权提供一个新的视角。

一、税收撤销权中第三人利益保护的必要性

1. 税收撤销权的基本内容

作为民事债权保全制度的一种,撤销权一般是指债权人在债务人与他人实施处分其财产或权利的行为危害债权的实现时,得申请法院予以撤销的权利,其目的在于平衡债权人利益与债务人处分自由以及第三人的利益。2001年,我国《税收征收管理法》在修订时将其引入税法,用于保全税收债权,增强税款征收的财产保障。该法第50条规定:“欠缴税款的纳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七十三条、第七十四条的规定行使代位权、撤销权。”

由于税收撤销权涉及公法和私法的交叉,而立法上直接允许公法援用私法规定的现象在我国又属首例,因此,理论界对此产生不小的争论。有学者认为,税务机关已经拥有远较纳税人更多的优越和便利,没有必要再赋予其撤销纳税人民事行为的权利。也有的学者虽然肯定税收撤销权的存在,但是主张将其定性为税务机关的行政执法权,直接通过行政程序行使。这些理解上存在的分歧和差异,使得税务机关面对法律规定无所适从,从而严重影响了税收撤销权制度功效的发挥。

我们认为,税务机关的行政权力主要用于解决税务机关与纳税人之间的税款征纳关系。除非纳税人以外的第三人本身存在法定义务,否则税务机关无权针对其行使权力。这是税收法定主义和依法行政原则的

* 本文得到中国博士后科学基金的资助。

** 武汉大学法学院副教授,厦门大学经济学院博士后研究人员。

*** 武汉大学法学院硕士研究生。

参见张广兴著:《债法总论》,法律出版社1997年版,第204页。

参见王利明:《论代位权的行使要件》,载《法学论坛》2001年第1期。

参见徐孟洲、魏俊:《税务机关的代位权、撤销权及其行使》,载中国政法大学经济法研究中心编《海峡两岸经济法学术讨论会2002年论文集》,第315-316页。

必然要求。如果纳税人处分其财产或权利,导致自己的财产减少或债务增加,危害国家税收的实现时,无论是税收检查权、税收处罚权,或是税收保全措施、税收强制执行措施等,都不符合适用的条件。而税收撤销权的设立,有助于恢复纳税人的责任财产,增加上述措施的实效,因而仍然具有不可替代的功效。

需要解决的问题是,虽然我国《税收征收管理法》确认了税务机关的撤销权,但并没有直接规定该项权利的成立要件、行使程序和法律后果,而是规定援引《合同法》的相关规定。然而《合同法》毕竟是专门针对民事撤销权而言的,它们能否直接适用于税收撤销权?其实体和程序要件是否要作一定程度的变通?其法律效力是否绝对一致?这才是需要研究的关键所在。由于主题的限制,本文对此不作全面论述,只是对涉及第三人权益的内容有所展开。

2. 第三人在税收撤销权中的地位

和民事撤销权一样,税收撤销权中也存在三方当事人:税务机关、纳税人和第三人。税务机关虽然不是直接的税收债权人,但是它可以代表中央或地方政府行使相关的税收权利,在税收法定主义许可的范围内,其地位与完全的债权人并无多大的差别。纳税人与税务机关之间的债权债务关系尽管不是建立在自愿协商的基础上,而是在符合法定构成要件时自然发生的,但是,一旦税收债权成立,由于债务的效力不及于人身,因此,纳税人的财产也就成为履行债务的全部保障。然而,如果纳税人为了逃避债务,无偿赠予财产,或者与第三人恶意串通低价转让财产,致使债权人的利益可能受到损害时,不仅民事债权人可以行使撤销权,税务机关同样可以行使撤销权,使纳税人与第三人之间的民事行为归于无效,以恢复纳税人的责任财产,增加其偿还税收债务的能力。

在税收撤销权法律关系中,税务机关作为撤销权人,可以根据纳税人与第三人的交易情况,衡量其对税收债权的损害程度,以决定是否行使撤销权,因此其地位较为主动。当纳税人与第三人的行为只是部分损及税收债权时,税务机关对撤销权的行使范围还可以有所选择。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,但是,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,因此,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。即便税务机关的理由成立,纳税人也可以通过临时筹措款项、提供纳税担保等形式,消除税务机关的顾虑,从而阻却税收撤销权的行使。

相对而言,第三人在税收撤销权中是最为被动的。除非第三人与纳税人恶意串通,通过虚假的民事行为帮助纳税人转移财产,逃避税收债务,否则,即便其无偿受赠财产,一旦税务机关行使撤销权,第三人的利益也会受到损害。在程序上,第三人不可能知道税务机关是否准备行使撤销权,或者其何时行使撤销权,以及撤销权的范围。在信息的获取上,除非纳税人协助,第三人也不可能知道纳税人欠税的具体数额、其财产的真实状况,以及与自己交易的确切动机。因此,第三人除了证明自己善意且支付了合理对价外,其他方面似乎很难与税务机关相抗衡。

3. 保护第三人利益的必要性

正因为第三人与税务机关的地位严重不对称,即便与纳税人相比也并非完全平衡,因此,税法在考虑保护纳税人利益的同时,更应该尊重第三人的合理预期,从实体和程序要件上赋予第三人更多的机会和便利。

当第三人无偿受让纳税人的财产而被税务机关撤销时,人们往往认为第三人的利益并未受损,其结果无非是物归原主而已。但民事行为只要合法成立,不管标的物是否交付,第三人都有理由相信,其对该财产拥有合法的权利。一旦该项权利因为民事行为被撤销而消灭,第三人的损失无疑是客观存在的。对纳税人而言,如果第三人有偿获得财产,当该行为被税务机关撤销时,尽管纳税人需要返还对价,但最多只是履行了其应尽的义务,其财产并不会不当减少,反而可能增加。但第三人却完全可能失去其本来已经拥有或者预期可以拥有的利益,从而成为最大的受害人。

如果第三人明知纳税人与自己交易的目的在于逃避税收,在法律上否认其不当利益当然无可非议。然而,在现实生活中,确实也可能存在许多善意的第三人。从正常的经济理性角度来看,对纳税人财产转让的无偿或低价的事实,第三人不可能不知道,但是,对于纳税人此举的目的是否在于逃避税收,除非第三人与纳

在日本《国税通则法》第 42 条和《地方税法》第 20 条中,也通过援用民法有关撤销权的规定,明确规定了税收撤销权。

税人恶意串通,一般情况下,第三人是不会知情的。因此,法律对于税收撤销权的后果应当进行细致的区分,必须充分考虑到第三人在其中可能受到的损害,并通过实体和程序的设计予以折衷和平衡。

在实践中,由于难以掌握足够充分的信息,对纳税人是否欠税,纳税人的剩余财产是否足以缴纳税款,纳税人与第三人的交易是否有偿,第三人及纳税人是否恶意,等等,税务机关的判断往往带有一定的主观性。因此,必须有一个证据确定的过程,以查明上述事实。在具体的程序中,只有充分吸纳第三人参与,才能切实维护其合法权益。如果剥夺第三人的参与机会,将一切程序权利赋予纳税人,将会使第三人陷入不利的境地。实际上,作为税收撤销权的最大受害者,第三人的抗辩往往比纳税人更为积极。只要在程序中充分尊重这种积极性,就可以督促税务机关依法行使权力。所以,关于第三人利益的考虑其实也具有公益的价值。

从法律效力的角度来看,纳税人与第三人之间的行为具有相对性,税务机关不得随意干预。只有当纳税人滥用权利,进而危及税款征收安全时,税务机关才能行使撤销权。而无论是民事行为的相对性理论,还是我们所强调的第三人利益保护,其实完全可以超越具体当事人的利益衡量,从而转化为一个维护交易安全和尊重当事人合理预期的问题。“所有人际交往都需要一定程度的可预见性。当人们受规则(我们将称其为制度)约束时,个人的行动就较可预见。”法律作为一种规则或制度安排,必须保障人们实现行为的预期目标。因此,税收撤销权制度也就成为多种价值观念的妥协与融合。

二、税收撤销权成立要件与第三人利益保护

撤销权成立要件是维护第三人利益的第一道防线。如果未能满足法定要件,税务机关即不能行使撤销权。其请求即使进入诉讼程序,也会被法院依法驳回。鉴于《税收征收管理法》和《合同法》的相关内容过于简单,我们通过对税收撤销权条文进行解析,从中总结出以下要件,以便于实践中的操作和执行:

1. 纳税义务依法发生并且已经确定

由于税法的特殊性所致,纳税义务可以分两个层面进行理解。当纳税人的行为或某种事实状态符合税法所规定的构成要件时,纳税义务自然发生,纳税人不能以未经税务机关核定为由推托责任。由于此时的税收债务并未经计算而至于精确,因此除了就源扣缴的情况外,纳税人不可能在纳税义务发生时,就能够实际清缴税款。为此,必须设计一个税收确定程序,给纳税人适当的时间差,使其能够自主计算和清偿债务。这既是税收征收技术的必然要求,又体现了对纳税人自主纳税意识的尊重,因而成为各国税法的通例。

正因为如此,税收撤销权的成立不仅要求纳税义务现实发生,并且要求其依法确定。对于虽已发生但未确定的税收,税务机关不能行使撤销权。纳税义务确定的途径有两种,一种是纳税人的主动申报,另一种是税务机关依职权加以核定。一般而言,在法定或税务机关依法确定的纳税期限内,纳税义务只能通过纳税申报予以确定。如果纳税人超过纳税期限仍然未进行纳税申报,税务机关才能依职权进行税收核定,以确定具体的应纳税额。不过,《税收征收管理法》第38条规定,税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的,可以在规定的纳税期之前,责令限期缴纳应纳税款。从法理上看,纳税人放弃到期债权,或者无偿转让财产,或者以明显不合理的低价转让财产,都应该属于逃避纳税义务的行为。因此,即便在纳税清偿期以前,税务机关也可以通过核定的形式确定应纳税额。

如果纳税义务实际并未发生,但纳税人由于认识错误而主动申报纳税,或者虽然发生纳税义务,但申报的数额远远高于法定标准,这都会使得纳税义务在形式上的确定,但是客观上缺乏存在的基础。在这种情况下,如果税务机关行使撤销权,至少它不需要为纳税义务的存在而再次举证。一旦纳税人不能举出充分的反证,法院即可据此认为纳税义务成立。即便税务机关最后败诉,它也不必为此向纳税人承担责任。当税务机关基于错误的判断而作出征税决定时,纳税义务虽然没有实际发生,但受行政行为拘束力的影响,税务机关仍然符合了起诉的要件。不过,在诉讼过程中,无论是纳税人还是第三人,都可以依据纳税义务不存在而进行抗辩。

在税收代位权制度中,我们强调纳税人的期限利益,认为在纳税义务的清偿期届满前,税务机关不能向纳税人的债务人行使代位权。这主要是考虑到,我国《合同法》虽然没有规定代位权人的直接优先受偿权,

[德]柯武刚、史漫飞:《制度经济学——社会秩序与公共政策》,韩朝华译,商务印书馆2000年版,第1页。

参见熊伟、王华:《税收代位权制度研究》,载王先林主编:《安徽大学法律评论》第3卷,安徽大学出版社2003年版。

但最高人民法院《关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(一)》对此却给予了肯定的回答。如果税款尚未届至清偿期,而税务机关却可以通过代位权直接受偿,这会损害纳税人的期限利益,违背依法行政的基本要求。而在税收撤销权中,由于撤销权行使的后果是使全部利益重新归于纳税人,税务机关并不能直接从中优先受偿,纳税人的期限利益也不会因此而受到损害,所以,我们认为,当纳税义务确定以后,即使尚未届至清偿期,如果纳税人放弃到期债权,无偿转让财产,或者以明显不合理的低价转让财产,损害国家税收,且第三人知道的,税务机关可以立即行使撤销权,不需等到纳税义务的清偿期届满。

2. 纳税人有减少财产的行为

根据《税收征收管理法》第50条和《合同法》第74条第1款的规定,只有当纳税人放弃到期债权、无偿转让财产、以明显不合理的低价转让财产时,税务机关才能行使撤销权。在税收实践中,为了防止税务机关滥用权力,对上述条款必须从严解释,不能作扩大的理解。既然税收撤销权的目的在于增加纳税人的责任财产,纳税人实施的非以财产为标的的行为,如身份行为、提供劳务行为等,第三人虽然可能因此获得利益,但其并未损及纳税人的责任财产,因此不得被撤销。另外,纳税人在正常的经济交往中所实施的行为,如清偿到期债务、支付正常对价等,虽有可能导致其责任财产减少,但税务机关不得对此予以干涉。否则,就会违背设立税收撤销权制度的初衷。

在理论上,纳税人增加负担的行为也可能导致税收债权受损。按照《破产法》第35条的规定,人民法院受理破产案件前六个月至破产宣告之日的期间内,破产企业对原来没有财产担保的债务提供财产担保,或者对未到期的债务提前清偿的行为无效。破产企业有前款所列行为的,清算组有权向人民法院申请追回财产。由于破产债权中包括国家的税收债权,因此,这种制度对税收债权的实现也具有一定的积极意义。不过,受税收法定主义的限制,在没有法律明确规定的情况下,这种做法不能类推到税法的全部领域。在目前的情况下,即便纳税人通过上述方式增加负担,税务机关也难以行使撤销权,第三人从中所受的利益只能予以维护。

对于纳税人拒绝受领某种利益的行为,如放弃继承、拒绝受赠等,能否被撤销的问题,我们认为,税收撤销权的目的是恢复纳税人的责任财产,而不在于增加纳税人的责任财产。纳税人拒绝受领的“增加财产”,本来就不属于纳税人责任财产的范围。税收债权的责任财产,应当限于纳税义务发生之时纳税人现存的财产,而不能包括纳税人将来可能取得的财产。当纳税人拒绝受领增加的财产时,仅仅涉及到其与第三人之间的关系,与纳税义务相对应的责任财产并未减少。既然纳税人的信用不会减损,国家的税收利益也不会受到损害,那么,对纳税人拒绝受领某种利益的行为,税务机关不得行使撤销权。

3. 纳税人的行为有害于国家税收

所谓有害于国家税款的征收,是指由于纳税人与第三人的活动,导致纳税人财产减少,不能如期足额缴纳税款,从而对国家税收利益造成损害的情形。纳税人放弃到期债权,无偿或低价转让财产的行为,本来属于民法意思自治的范畴,如果不存在无力履行债务的情形,税务机关对此无权干涉。至于无力履行债务的标准,理论上资不抵债和支付不能两种主张,我国《合同法》对此没有做出规定。学者们一般主张,为便利债权人举证,以支付不能为认定标准较为可取。不过,在税法中,当税务机关行使撤销权时,税收债务有的已至清偿期,有的还未至清偿期。如果一概采用支付不能作为标准,将无法解决清偿期未至的情形。因此,我们主张兼收并蓄,按不同的情形分别对待。

第一,对于已经届至清偿期的,一旦纳税人未按时履行纳税义务,纳税人的前述行为即可被认为有害于国家税收。如果纳税人认为自己仍然具备支付能力,可以举出反证推翻税务机关的指控。第二,对于尚未届至清偿期的,如果纳税人已经陷入资不抵债,税务机关也可以行使撤销权。不过,由于税务机关无法精确掌握纳税人的财产信息,因此,对税务机关的证据要求不宜过高,纳税人应当分担部分举证责任。只要税务机关能够提供初步证据,证明纳税人的财产与税收债务不相称,法院就应当予以采信。如果纳税人认为自己不存在资不抵债的事实,并以此为由对抗税务机关的撤销权,则不妨由纳税人举出反证。

一般而言,除了证明纳税人无力清偿税款的事实外,税务机关还必须证明该结果与纳税人的行为之间存

参见王家福主编:《中国民法学 民法债权》,法律出版社1991年版,第183、184页。

参见王家福主编:《中国民法学 民法债权》,法律出版社1991年版,第184页。

在因果关系,否则税收撤销权也不能成立。所以,纳税人的行为在何时发生,对于税收撤销权的成立至关重要。有学者认为,危害债权的行为必须发生在债权成立之后。在债权成立之前,债务人的行为并无危害债权的可能性。我们赞同这种观点,但根据税法的特性,只有在税收债务确定之后,纳税人减少财产的行为,才会发生损害税收债权的可能。税务机关作出征税决定之前,纳税人已经合法转让给第三人的财产,税务机关不得行使撤销权。当然,如果纳税人的责任财产在纳税义务届满时得以恢复,使税收债务的履行不至于发生困难,税务机关更没有行使撤销权的必要了。

4. 纳税人和第三人的恶意

纳税人和第三人的恶意,笼统地讲,是指其故意损害国家税收的主观状态。在民法中,大陆法系将债务人的行为分为有偿行为和无偿行为。对于无偿行为的撤销,通说认为不考虑纳税人和第三人的主观因素,^⑩只有在有偿行为的情况下,如果属于明显不合理的低价,才需要考虑纳税人与第三人是否存在恶意。至于判断债务人与第三人恶意的标准,存在观念主义和意思主义两种立法例。前者只要求债务人认识到,其行为可能使其丧失偿还能力,妨害债权的实现。而后者则要求,债务人不仅必须认识到其行为有害债权,而且在主观上还要有损害债权的意思。我国合同法基本采纳观念主义。如果将其推广到税收撤销权,当纳税人以明显不合理的低价转让财产时,税务机关的撤销权应以纳税人的恶意为成立要件,以第三人的恶意为行使要件。

所谓纳税人的恶意,是指纳税人明知自己的行为可能引起或加重其无资力状态,危及国家税收,仍然从事该行为。纳税人的恶意应当以行为时为准。如果行为当时不知道自己的行为有害于国家税收,尔后才转为恶意,则不成立诈害行为。所谓第三人的恶意,是指第三人在受益时知道纳税人的行为有害于国家税收利益,但仍然进行该行为。否则,应当认定其为善意第三人。至于第三人是否知道纳税人的故意,在所不问。对第三人的恶意,原则上应由税务机关举证证明。如果税务机关能够证明,根据当时的具体情事,纳税人有害于税收债权的事实应为第三人所知,则可推定第三人为恶意。如果仅有纳税人的恶意,而第三人为善意时,税务机关不得行使撤销权。

5. 税收撤销权只能限于税收债权的范围

在民法上,债权人行使撤销权的范围是以自己的债权为限,还是扩展到全体债权人的债权,无论在理论上还是实践中都有不同的回答。有的学者认为,行使撤销权的范围应以全体债权人的债权额为限。^⑪但我国《合同法》第74条明确规定,撤销权的行使范围以债权人的债权为限。根据《税收征收管理法》对《合同法》条文的援用,税收撤销权也只能限于已经确定的税收债权。这即意味着,即便纳税人财产减少或者债务增加,造成无法偿还包括税收在内的诸多债务,税务机关在行使撤销权时,也只能以已经确定的税收债权为限,而不能行使其他债权人的权利。

除此之外,人民法院在确定税收撤销权的效力范围时,还应当注意被撤销的标的是否可分。无论纳税人转让财产属于有偿还是无偿,只要被撤销行为的标的是可分的,税务机关就只能在税收债权的范围内行使撤销权,不得波及全部,以保障交易的自由与安全。如果被撤销行为的标的不可分,则只能全部撤销。当然,如果纳税人分别从事了几项处分其财产的行为,仅仅是税务机关主张撤销的行为无效,纳税人其他的财产处分行为仍然有效。

6. 税收撤销权的期限限制

撤销权属于事后的否定权。为了稳定交易秩序,保障交易安全,无论是当事人之间的撤销权,还是当事人之外的第三人的撤销权,都应该有一定的期限限制。即便的确存在可撤销的事由,如果权利人不及时行使权利,超过一定的期限后,其权利也会自然消灭。例如,《合同法》第75条规定:“撤销权自债权人知道或者应当知道撤销事由之日起一年内行使。自债务人的行为发生之日起五年内没有行使撤销权的,该撤销权消灭。”《税收征收管理法》虽然没有直接准用该条文,但考虑到其属于撤销权制度不可分割的组成部分,因此对税收

参见江平主编:《中华人民共和国合同法精解》,中国政法大学出版社1999年版,第63页。

^⑩ 参见张广兴:《债法总论》,法律出版社1997年版,第207页。

^⑪ 参见郭明瑞、房绍坤:《新合同法原理》,中国人民大学出版社2000年版,第219页。

撤销权也应当适用。至于税收撤销权是否超过法定期限,在具体的诉讼中不妨由纳税人或第三人举证。只有证明税务机关的行为有违法律规定,第三人的利益才能够得到充分的维护。

三、税收撤销权的行使程序与第三人利益保护

除了撤销权的实体要件之外,程序也可以起到保护第三人利益的作用。当税务机关具备行使撤销权的条件时,它必须遵循特定的程序,按照法律规定的方式、步骤、期限行使权利和履行义务。不过,“在考虑法制建设的时候,中国的法学家更侧重于强调令行禁止、正名定分的实体合法性方面,而对在现代政治和法律系统中理应占据枢纽位置的程序问题则语焉不详。”^⑩ 具体而言,民事撤销权程序在《合同法》中本来就规定得不完备,当其被引入税法后,有关税收撤销权的程序更是语焉不详。因此,在法律适用问题上,可以尽量从有利于第三人利益的角度,对税收撤销权的程序进行解释。

1. 行政程序与诉讼程序的选择

根据《税收征收管理法》第 50 条和《合同法》第 73 条的规定,税务机关应当通过向人民法院提起诉讼的方式行使税收撤销权。有的学者认为,由于内在规定性的制约,通过诉讼方式行使税收撤销权存在许多难以克服的障碍,如案件性质难以确定,给法院立案工作带来困难;税务机关作为原告的诉讼主体资格将受到很大质疑;诉讼的高成本影响税务机关行使权利的积极性;等等。因此,税法引入撤销权制度时应作适当变通处理,将税务机关通过诉讼方式行使撤销权,改为由税务机关直接依行政程序行使。这样,税收撤销权就变成了税务机关一项新的行政执法权。^⑪ 我们觉得,这种观点虽然看到了税收撤销权的特殊性,但其结论却是不甚妥当的。

首先,从税收撤销权法律关系的结构看,纳税人与第三人之间的民事法律关系具有相对性,税务机关无权干涉。而按照现行的司法体制,只有人民法院和仲裁机构才有权确认民事行为的效力。其次,从税收法定和依法行政的角度看,第三人并不因其与纳税人之间的民事行为而负有公法义务。如果税务机关直接对第三人进行行政执法,缺乏法律依据。最后,从保护民事主体合法权益的角度看,第三人作为私法上的主体,与纳税人处于平等的民事地位,并享有平等的诉讼权利。如果将这种债务通过税收撤销权转变成公法义务,这对第三人是公平的。纳税人对国家所负有的公法义务不能转嫁于第三人。鉴于税务机关不能直接通过行政程序行使撤销权,因此,根据现行立法的规定,诉讼程序就成为唯一的选择。

2. 行政诉讼与民事诉讼的选择

如前所述,税务机关行使税收撤销权时,应当向人民法院提起诉讼。我们认为,尽管这种诉讼与合同当事人之间的撤销权诉讼存在很大的不同,但无疑都应该包括在民事诉讼的范畴之内,只不过程序的内容必须有所调整而已。^⑫ 税收撤销权诉讼不可能是行政诉讼。行政诉讼的作用在于,保护行政相对人的合法权益,保障和监督国家行政机关依法行使职权。^⑬ 因此,在行政诉讼中,行政机关总是作为被告出现的。而税收撤销权诉讼的目的在于,增加纳税人责任财产,保障国家税收的安全。税务机关作为税收债权的代表,必须以原告的身份参与诉讼。因此,税收撤销权诉讼只能是民事诉讼。

在实践中,由于长期以来形成的权力至上观念,导致税务机关对通过民事诉讼行使撤销权存在抵触情绪。然而在国外,公法机关通过民事诉讼实现公法目的,早已司空见惯。因此,税务机关必须摒弃这种陈腐观念,以一种更加开放的心态迎接市场经济对税法的挑战。不难预料,从税收撤销权和代位权之后,今后的税收立法将会引入更多的民事诉讼形式。税务机关应当善于利用民事诉讼的原告地位,保障国家税收债权的实现。不过,由于税法的公法属性及原告的特殊身份,税收撤销权诉讼与普通民事诉讼相比还是会存在差异,即便与民事撤销权诉讼相比也不可能做到完全一致,其内容还有待立法和实践的进一步探索与完善。

^⑩ 季卫东:《法律程序的意义——对中国法制建设的另一种思考》,载《中国社会科学》1993年第1期。

^⑪ 参见徐孟洲、魏俊:《税务机关的代位权、撤销权及其行使》,载中国政法大学经济法研究中心编《海峡两岸经济法学术讨论会 2002 年论文集》,第 315 - 316 页。

^⑫ 例如,最高人民法院《关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(一)》第 23 - 26 条,就专门规定了撤销权诉讼的特别程序。

^⑬ 参见林莉红:《行政诉讼法学》,武汉大学出版社 1999 年版,第 22 页。

3. 税收撤销权诉讼的当事人

《合同法》颁布之后,对于撤销权诉讼中债务人与第三人的诉讼地位问题,学者们的意见很不一致。通说认为,如果被撤销的对象是债务人的单方行为,应当以债务人为被告。如果被撤销的对象为债务人与第三人的双方行为,应当以债务人和第三人为共同被告。^⑥结合税收撤销权诉讼的特点,考虑到第三人在其中的特殊利益,我们认为,对撤销权诉讼的当事人也应做具体的分析。当纳税人放弃到期债权或无偿赠予财产时,其单方的意思表示就可以使法律行为生效。从税务机关的立场看,其可以单独选择纳税人作为被告,请求法院撤销纳税人的单方行为。只要纳税人的行为被撤销,其责任财产自然可以得到恢复,第三人的协助只是执行阶段的问题,与诉讼本身没有关系。不过,即便第三人没有共同参与纳税人的行为,当纳税人的行为被撤销时,无论第三人是否需要返还财产,其已经得到或将要得到的财产和利益将不复存在。因此,第三人对税收撤销权诉讼毫无疑问存在利害关系。如果他不能以被告的身份参与诉讼,最起码应当成为诉讼第三人。在这种情况下,即使第三人没有申请,法院也应当依职权将其追加进来。

如果纳税人的行为是与第三人共同完成的,鉴于撤销权的对象为双方行为,税务机关提起诉讼时,就应该以纳税人和第三人为共同被告。如果税务机关仅以纳税人为被告,未将第三人列为当事人,人民法院也应当依职权将第三人追加为被告,以维护第三人的合法权益。不过在实践中,纳税人的行为究竟是单方行为还是双方行为,可能存在判断上的模糊性。有偿转让财产的行为比较容易鉴别,但放弃权利和赠予财产的行为既可能是单方行为,也可能是纳税人与第三人协商一致的结果。如果没有经过案件审理和调查,在起诉和立案阶段很难立即得出结论。

按照最高人民法院《关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(一)》第24条的规定,债权人依照合同法第74条的规定提起撤销权诉讼时,如果只以债务人为被告,未将受益人或者受让人列为第三人,人民法院可以追加该受益人或者受让人为第三人。我们认为,从法理上看,如果纳税人与第三人协商转让财产,在撤销权诉讼中只将纳税人列为被告,而将第三人追加为诉讼第三人是妥当的。从保护第三人利益的角度看,为了提升其诉讼地位,增强其参与诉讼的能力,将第三人追加为被告才是比较妥善的解决办法。

4. 税收撤销权诉讼中的举证责任与抗辩事由

在民事诉讼中,“谁主张,谁举证”是分配举证责任的基本原则。税收撤销权既然必须通过民事诉讼的方式行使,自然也应遵循这一原则。因此,在税收撤销权诉讼中,举证责任的主要承担者为税务机关。税务机关需要证明的事实有:(1)纳税人欠缴税款;(2)纳税人实施了减少财产或增加债务的行为;(3)纳税人的行为有害于国家税款的征收;(4)在有偿情况下纳税人与第三人的恶意。需要指出的是,只要纳税人存在“以明显不合理的低价转让财产”的行为,就足以表明其主观有恶意。而对于第三人的恶意,则不仅要求举证其知道“明显的低价”,而且还须要求其知道给国家税收造成损害,或者证明第三人具有故意损害国家税收的意图。

针对税务机关提起的撤销权诉讼,纳税人的抗辩事由大致包括:(1)民事行为发生时,纳税人不负有纳税义务;(2)纳税人的纳税义务虽已发生,但在民事行为发生时并未确定;(3)纳税人财产减少或债务增加的情形均属于正常的民事交往活动,并不以逃避税收为目的;(4)纳税人的行为对国家税收不会造成损害,纳税人仍然具有足够的税收清偿能力;(5)税务机关的请求超出了税收债权的范围;(6)税务机关未在法定的期限内行使撤销权;(7)纳税人转让财产的价格没有明显低于市场价格;(8)纳税人转让财产的价格虽然明显偏低,但具有合理的理由。

从第三人的角度看,无论其作为被告还是诉讼第三人,只要税务机关举证不力或者纳税人抗辩成功,其利益就可以得到维护。因此,第三人也应当享有充分的抗辩权,以对抗税务机关的不利指控。总体来说,纳税人对税务机关所享有的抗辩权,第三人应当完全享有。这样,当纳税人缺乏抗辩积极性时,第三人的利益仍然能够得到维护。除此之外,第三人还应当享有一些独立的抗辩权。例如,第三人可以主张自己为善意,不知道纳税人低价转让财产的行为有损国家税收,更没有与纳税人恶意串通。只有努力推翻税务机关的举证,同时积极行使抗辩权,第三人的利益才能得到最大限度的维护。 (责任编辑:冯果)

^⑥ 参见余延满:《合同法原论》,武汉大学出版社1999年版,第458页。