

【编者按】税收法治主义的宗旨是规范和限制国家权力以保障公民财产权利。在我国逐步走向法治化国家的今天，加强税收法治问题的研究是有理论和现实意义的。本刊从今年起特设“税收法治”栏目，以鼓励作者加强这方面的研究与探索，从而推动我国的法治化进程。

税收代位权制度若干问题的探讨

徐志忠 徐志光 (厦门大学经济学院, 厦门 361005 ; 深圳市万商律师事务所, 深圳 518032)

【摘要】税收代位权制度对于税务机关和税务人员来说是一项新的制度，在实践中如何掌握和运用至为关键。本文对税收代位权制度进行了初步探讨，特别是对实务中的问题提出了自己的观点。

【关键词】税收代位权；征管法；债权；债务

【中图分类号】F810.422

【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2004)01-0024-04

新 征管法第五十条规定：“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。”这是我国首次在税法中引入税收代位权制度。

税收代位权的含义

(一) 代位权的概念

《中华人民共和国合同法》第七十三条明文规定：“因债务人怠于行使其到期债权，对债权人造成损害的，债权人可以向人民法院请求以自己的名义代位行使债务人的债权，但该债权专属于债务人自身的除外。”由此可见，所谓代位权是指债权人享有的对

债务人怠于行使或不积极行使其到期债权而危及债权人债权实现时，债权人可以自己的名义代替债务人直接向第三人（次债务人）行使权利的权利。

(二) 税收代位权的概念

根据新征管法第五十条的规定，税收代位权是指对拖欠税款的纳税人到期的债权等财产权利，税务机关可以依法向纳税人的债务人追索以抵缴税款。

根据合同法的规定，代位权的行使必须基于合法的债权债务关系。作为税收法律关系主体之一的纳税人，只要发生了税法规定的行为或事实，就必须按照税法规定，以其全部之责任财产依法履行纳税义务，此时税务机关与纳税人之间就形成了一种合法

的债权债务关系。此种债权债务关系与民法上的债权债务关系不同的是，税收债权或债务属于法定之债，不可由当事人自由约定债的内容，同时禁止和解。

（三）建立税收代位权制度的必要性

如果没有税收代位权制度，当欠缴税款的纳税人无足够的财产清偿欠税，又故意不行使自己的到期债权的时候，税务机关对这类纳税人的行为将束手无策，而法院也难以对欠缴税款纳税人的债权采取强制措施。为了有效防止国家税收流失，新征管法第五十条规定了税务机关可以行使代位权、撤销权，同时规定了税务机关行使代位权、撤销权后，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。这一规定为解决我国现实生活中严重存在的欠税、逃税问题，提供了更多的法律保证。

税收代位权制度的基本内容

（一）税收代位权的成立要件

民事上的代位权并非合同的关系发生时即为债权人所享有。它仅在法律规定的特定情形下才能发生，因而并非每个具体的合同上都有代位权的存在，代位权

的发生必须具备严格的条件。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（法释[1999]十九号）（以下简称“解释”）第十一条指出：“债权人依照合同法第七十三条的规定提起代位权诉讼，应当符合下列条件：（一）债权人对债务人的债权合法；（二）债务人怠于行使其到期债权，对债权人造成损害；（三）债务人的债权已到期；（四）债务人的债权不是专属于债务人自身的债权。”根据这一解释和新《征管法》第五十条的规定，笔者认为，税务机关行使代位权，必须满足以下条件：

1. 纳税人必须有欠缴国家税款的行为

税收代位权制度的设定，最主要的目的是最大限度地防止欠缴税款现象的发生，也可以说，税收代位权制度指向的对象是欠税。这里所指的欠税，应该是广义的欠税，既应该包括在正常情况下在法定纳税期间纳税人没有及时履行纳税义务而产生的欠税——即直接欠税，也应该包括纳税人没有按照税务稽查部门出具的税务处理决定书上规定的期限补税、缴纳罚款和滞纳金等转化而成的欠税——即衍生欠税，即税收代位权针对的是直接欠税和衍生欠税。

2. 必须有法定的代位事由

税收代位法定事由，必须是纳税人对其到期债权不受领，不积极收回，即纳税人怠于行使其到期债权，但又不清缴其所欠税款。怠于行使债权包括两方面的意思：一是应当行使债权，二是能够行使债权。应当行使债权是指，如果纳税人不行使其债权，则这一权利将受到损害，如债权可归于消灭或者丧失；如纳税人的债务人已经宣告破产，如果纳税人不及时申报债权，则债权得不到任何清偿。能够行使债权是指债权已经到了履行期，可以请求履行债权，并且对方有条件有可能履行债权。纳税人怠于行使其债权的行为已经对国家税收造成了损害，从法理上讲，债权人与债务人之间的债权债务关系，是一种民事关系，只要合法，任何人无权干涉。但是，这种债权债务关系要得到法律的保护，需要有两个条件，首先是合法，符合国家有关的法律法规的规定；其次是债权人与债务人之间的债的关系，不得损害第三方的利益。债权人怠于行使其到期债权，就有可能对第三方的利益构成损害，法律就有必要对债权人的这种行为进行制约。从税收上来讲，纳税人与其债务人之间的债的关系，税务部门本来无权过问，更不能干预。但是在因纳税人怠于行使其债权而对国家税款构成危

害时，税务部门就有责任对纳税人的这种行为进行干预，其方式就是行使税收代位权。

这里十分关键的一点是，纳税人怠于行使到期债权与对国家税款造成损害之间的因果关系。税收代位权的行使，要求纳税人怠于行使其到期债权的行为必须是已经对国家税款造成了损害。除此之外，就不能向纳税人行使税收代位权。强调因果关系，一方面是因为纳税人怠于行使其权利导致不能及时缴纳税款，或存在迟延缴纳的情况下，不具有足够的责任财产使其缴纳税款。另一方面，纳税人怠于行使对第三人的债权造成自己无力缴纳税款，本身表明纳税人具有过错，即主观上具有一种不愿意缴纳税款的故意或过失。在此情况下，税务机关行使其代位权保障国家税收的实现是顺理成章的。

3. 税收代位权的客体必须适当

税收代位权的客体，就是税务机关行使代位权的对象或标的。也就是说，税务机关的代位权，应当针对纳税人的哪些债权行使。有两点要求，一是纳税人对其享有的债权应该是合法有效的到期债权，对于未成立的合同债权和自然债权，税务机关是不能行使代位权的。对纳税人的其他权利，如果不涉及第三人，税

务机关也不能对其行使代位权。二是纳税人的债权必须是财产性的债权，对于人身性的等非财产性的债权，税务机关不能申请行使税收代位权。三是税务机关可以申请行使税收代位权的纳税人的债权，还必须是可代位行使的债权。如果是专属于纳税人自身的债权，税务机关也不得代位行使。根据“解释”，将专属于纳税人自身的债权应界定为：基于抚养关系、扶养关系、赡养关系、继承关系产生的给付请求权和劳动报酬、退休金、养老金、抚恤金、安置费、人身保险、人身伤害赔偿请求等权利。

(二) 税收代位权的行使

1. 税收代位权的行使主体是税务机关。税收代位权应当以税务机关自己的名义行使，而不是以债务人的名义行使。税务机关以自己的名义代纳税人行使债权，应当同行使自己的权利一样行使，不得因为自己在行使债权的过程中的过错给纳税人造成损害，否则税务机关应当对自己的过错行为造成的损害负赔偿责任。税务机关行使纳税人的债权，不得处分纳税人的权利，也就是说，只能按照纳税人的债权内容行使，不得对纳税人的债权作任何改变和放弃，否则给纳税人造成的损失应当负赔偿责任。税务机关虽然是以自己的名义要求纳

税人的债务人履行债务，但他可以要求向自己履行。税收代位权的行使，也只以满足保全其税收权利的需要为限度，不得对超出其税收权利范围的纳税人的债权代位行使，否则纳税人或者对方当事人有权拒绝其代位请求。

2. 税务机关行使代位权必须向人民法院提出申请，由法院批准代位。《合同法》第七十三条规定，债权人行使代位权，可以通过向法院诉讼进行。理由如下：第一，裁判方式可以对代位权的行使在程序上把关。第二，规定仅以诉讼方式行使代位权，能有效防止通过诉讼方式行使代位权与其他以迂回方式行使代位权的债权人之间的纠纷。

3. 税务机关的税收代位权诉讼，应以税务机关为原告，纳税人的债务人为被告。同时，根据“解释”第十四条“债权人依照合同法第七十三条的规定提起代位权诉讼的，由被告住所地人民法院管辖”的规定，对于税收代位权的诉讼，应当向纳税人的债务人住所地人民法院提起。

4. 税务机关行使代位权的必要费用由纳税人承担。税务机关之所以行使代位权是因为纳税人怠于行使其债权，进而损害了国家的税收利益，只有让纳税人承担必要的费用才能体现公平原则。

税收代位权制度的实务问题

（一）税务机关对保全债权的必要性承担举证责任

按照“谁主张谁举证”的法律原则，税收代位权之诉应该由税务机关负责举证。举证内容包括构成税务代位权的前述四个要件。而在四个要件当中，税务机关举证较为关键的是证明“纳税人怠于行使其到期的债权”。何谓“怠于行使”？根据最高人民法院的司法解释，“怠于行使”是指纳税人能够通过诉讼和仲裁的方式向其债务人主张权利，但一直未向其主张。另外，在举证中，如果能够证明以下内容，也可视为有行使税收代位权的必要： 纳税人的数个债权人的到期债权均未获清偿； 税务机关与纳税人已就纳税问题进入诉讼程序，且通过诉讼保全未能保全到足以清偿欠税的资产； 纳税人未能履行生效的判决书或裁定书； 纳税人向税务机关或全体债权人明确表明无力清偿部分或全部债权； 有其他证据证明纳税人已处于资不抵债的境地。

（二）税收强制执行与税收代位权的关系

按照征管法的规定，在纳税人未按照规定的期限缴纳或者解缴税款，经税务机关责令限期缴

纳仍未缴纳的，税务机关可以对欠缴税款的纳税人实施强制执行，即书面通知纳税人的开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款；或扣押、查封、依法拍卖或者变卖其相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。可见，实施税收强制执行和行使税收代位权的前提是相同的，即纳税人存在欠缴税款的行为。但是，行使税收代位权还要求纳税人“怠于行使到期债权，并对债权人造成损害”。如果纳税人欠缴税款，有可供税务机关强制执行的财产，那么，税务机关通过强制执行措施就可以保证税款的征收入库，使国家的税收利益免遭损害。可见，行使税收代位权是最后的法律救济措施，只有在其他的法律救济措施包括税收强制执行无法实施的情况下，才可行使税收代位权。否则，应先行其他税收救济措施。

（三）税务部门如何获得清偿

根据我国《合同法解释》第二十条的规定：“债权人向次债务人提起的代位权诉讼经人民法院受理后认定代位权成立的，由次债务人向债权人履行清偿义务，债权人与债务人、债务人与次债务人之间相应的债权债务关系及予消失。”显然，此规定表明了债权人行使代位权所获利益可直接

归属于债权人，而非债务人。笔者理解，法律设立代位权制度的目的就是为了保障债权的实现，作为保证债的履行的一种特殊制度，它扩张了债权人行使代位权的范围，使债权人能够在法定条件下以自己的名义行使债务人的债权，从而更有效地保护了债权人的利益。因此，这种制度突破了债的相对性的限制，体现了债的对外效力，有利于保护正常的社会经济秩序和建立良好的商业道德。况且如果将债权人行使代位权获得的利益归属于债务人，只能是增加诉讼程序上的繁杂和不便。将行使代位权所获利益直接归属于行使代位权的债权人，可以大大简化诉讼程序，减少中间环节，便于及时清结债权债务。

由此可见，在税务机关通过行使税收代位权获得利益时，税务机关可以直接受偿，即由次债务人直接向税务机关支付。

参考资料：

- [1] 熊伟、王华. 税收代位权制度研究[J]. 法律评论, 2002(1).
- [2] 王利明. 论代位权的行使要件.“正义”网.
- [3] 郑坤山. 略论债权人代位权制度.“法律论文资料库”网.
- [4] 张俊浩, 主编. 民法学原理[M]. 中国政法大学出版社, 2000.