



### 科研成果

#### 教师论著

[经济法与法律经济学教室](#)

[金融法教室](#)

[财税法教室](#)

[竞争法教室](#)

[宏观调控法教室](#)

[工业产权法教室](#)

[环境法教室](#)

#### 获奖成果

厦门大学经济法学研究中心 > 科研成果 > 教师论著

### 李刚等：对我国税收代位权制度的反思与建构—— 一个比例原则分析的视角

作者：李刚、程国琴

本文来源：厦门大学国际税法与比较税制研究中心

#### 摘要

我国的《税收征管法》吸取了债权保全制度的合理内核，引进了税收代位权制度，但是仅作了简单的规定，缺乏体系性地统摄，导致了该制度在适用时的空区、误区，增加了代位权行使的难度，影响了制度设计的功效。比例原则具有原则和规则的功能，引导和制约的效果，不仅可以在理论上充实和完善税收代位权的架构，而且为税收代位权制度的具体实施提供了标准和路径。

The law of the people' s republic of China to administer The levying and collection of taxex uses the system of protecting creditor' s rights for reference and introduces into the system of the tax subrogation right. But the provision is so simpleness that this system can' t be carried into execution effectively. This actuality increases difficulties of realizing the right and weakenes the effect of this system. The proportion principle is provides with functions of principle and regulation. It can not only enrich and perfect the structure of this system in theory, but also provide standards and routes for its realization in practice.

#### 关键词

税收代位权；比例原则；正当程序 the tax subrogation right; the proportion principle; due process

#### 一、对现行税收代位权制度的审视

##### （一）税收代位权制度的现行规定

我国的《税收征管法》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。税务机关依照前款规定行使代位权、撤销权的，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。”

《合同法》第73条规定：“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。代位权的行使范围以债权人的债权为限。债权人行使代位权的必要费用，由债务人负担。”

##### （二）现行制度存在问题的剖析

作为公法对私法制度的借鉴，《税收征管法》虽然隐含了税收债务关系说的思想，有其进步性的一面，但其忽略了税收债权的特殊性，影响了实施的效果。

##### 1. 缺乏可操作性。

现有法律缺乏明确具体的规定，影响了税收代位权的可操作性。虽然，《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）》中对税收代位权作了进一步的规定，但是基于税收法定主义，税收征管法并没有规定可以援引该司法解释，在税法领域能否直接援用该司法解释还欠缺法律依据。该司法解释具体化了《合同法》的有关规定，但是其还不够明确清晰，不足以作为税法上的依据，可以作为今后税收代位权和撤销权制度完善的一个参考。此外，立足于平衡私法主体之间利益的司法解释，其精神如何与税法的基本原则融合还需要在进一步的具体规定中得以体现。

## 2. 没有理顺税收债权和私法债权之间的关系。

税收债权除了具有私法性质外，还具有明显的公法性质，其行使无法回避权力自身的运行规律，这就需要按照公法的逻辑在实体和程序上都对公法债权予以规制，作为干预私法债权的对价。比例原则就担当了公私法制度融合过程中“使者”这一角色可以整合公私法的价值，在引导公权力行使的同时提高了私法利益的受尊重程度，使权力与权利在互动博弈中协调发展；另一方面，比例原则本身的内涵丰富且层次分明，既有原则的概括抽象性又有规则的明确可操作性，适合作为税收债权实体上内容应具体确定和程序上应合理正当的衡量标准。

## 二、比例原则对税收代位权的反思

### （一）比例原则的制度理性

比例原则兼具原则和规则的功能，是在合理适当思想的指引下对具体制度进行分层次、分步骤的进行审视和评价。

其具体内涵包括以下三个要素：

1. 有效性原则。有效性是指对公民利益范围进行必要干涉时所使用的有效的手段是有效的，是对目的导向的要求，侧重于分析手段与目的之间的相关性。

2. 必要性原则。此原则又称为“尽可能最小损害原则”，要求必需使用利益损害最小的方式来实现所追求的目标，是对法律结果的要求，侧重于比较不同手段之间何者更具可适性。

3. 合比例原则。该原则强调在前面分析的基础上，还需进行利益上的总体斟酌，考察此手段实现的目标价值是否过份高于因实现此目标所使用的手段对公民的人身财产等基本权利的损害价值。

### （二）税收代位权中比例原则理念的缺失

现行的法律规定只是概括地从有效性原则和必要性原则的角度进行权衡，缺乏细致的制度设计，而且还忽视了合比例性原则中价值判断所蕴含的利益平衡精神。

1. 有效性原则和必要性原则虽然在现有的法律规定中有一定程度的体现，但是不够具体清晰，缺乏条理和层次性。虽然从宏观上论证了税收代位权的价值，但是没有具体落实有效性原则的确定性要素和进一步分析必要性的环节，即缺乏实施税收代位权时按税法逻辑演绎出来的具体构成要件以及每一要件存在多种标准或者方式时如何进行最小化损害的抉择。因此，税法有必要借助比例原则理顺税收代位权的逻辑体系，对税收代位权制度进行重新建构，进一步细化落实该项制度。

2. 缺乏合比例性原则精神的体现。合比例性原则是比例原则的精髓和核心，在协调公力和私益与沟通公私法制度中发挥着中坚作用。而我国的现行规定却疏忽了该原则在价值考量过程中对社会冲突的缓和作用和利益表达机制中的疏通功能，也没能使比例原则所内涵的价值得以释放。

## 三、比例原则对税收代位权制度的建构

### （一）有效性原则对税收代位权制度的建构

#### 1. 对传统债权“入库规则”的突破

“入库规则”认为将债权人行使代位权以后将收益先划入到债务人的财产库，是给债务人所有的债权人一个平等的地位。税收代位权应当突破“入库规则”的束缚，使税务机关在行使代位权后次债务人可以在税收债权的范围内直接向其清偿，而无需归入税收债务人的责任财产等待平均受偿。

值得注意的是，“入库规则”不是对税收优先权的体现，[1]而是对传统债权追求结果公平的一个修正，是对机会公平才是债权平等的实质的一种张扬，即给所有债权人创造一个机会平等的舞台，使其能在成本收益衡量的基础上作出自身利益最大化的抉择。只有在税务机关和纳税人的其他债权人同时行使代位权时，税务机关的代位权出于税收债权公益性的考虑优先于其他债权的实现才是对税收优先权的体现。同时，对纳税人债务人代位权的行使不应当加以次数限制，[2]而应当以次债务人对纳税人的到期债务为界限，这也是债权平等性的要求。

#### 2. 实现方式的民事诉讼模式选择

在税收代位权的实现方式上，学界存在很大的争议，主要集中在行政诉讼模式、民事诉讼模式以及赋予税务机关执行权的方式选择上。笔者认为，民事诉讼模式是比较有效可行的。

(1) 民事诉讼模式可以体现当事人之间的平等地位，最大程度的保障相对方的利益。税收代位权作为一种私法性质的税收保全措施，税务机关与第三人之间的关系是基于税收债权的扩张性而产生的，而不是针对纳税人的行政行为产生的，纳入行政诉讼与原有的体系不协调。

(2) 我国现行的行政诉讼模式不利于税收代位权的实现。目前，行政机关不能以原告的身份起诉，只能作为被告应诉，而税收代位权的实现需要税务机关以原告的身份起诉。更为重要的一点是，在行政诉讼中，除了行政处罚明显不当外，法院只能审查行政机关行政行为的合法性，而不能审查合理性。在税收代位权中为了保障第三人的合法权益，除了合法性审查外，还需要利用比例原则进行合理性审查。

(3) 赋予税务机关执行权容易助长第三人的抵触情绪，加大执行的难度。税务机关的执行权是由公法性质的税收保全措施派生出来的，而如果税收代位权作为私法性质的税收保全措施也赋予税务机关执行权则将第三人至于非常不利的境地。可以理解为对行政效率的限制是作为税务机关干预市场交易的一个对价或者妥协。

## (二) 必要性原则对税收代位权的建构

### 1. 税收债权到期，纳税人不履行税收债务

税收是一种公法上的债务，只有期限届满纳税人不履行所承担的义务才构成违约，税务机关为了税收债权的实现才有必要采取救济措施。对于未到期的税收债务，纳税人有权享有在适当时间纳税的权利，也享有通过一定方式处分民事权利的自由。

### 2. 纳税人怠于行使到期债权

纳税人怠于行使其到期债权，强调的是纳税人的主观状态，是指应当行使且能够行使而不行使的状态。应当行使，是指如果不及时行使，则权利将有消灭或丧失的可能。能够行使，是指客观上纳税人有能力行使该项权利。可以借鉴《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）》（下文简称“司法解释”）中对“债务人怠于行使到期债权”的界定，不以诉讼方式或仲裁方式向其债务人主张其享有的到期债权。之所以参考这一标准，是因为代位行使的债权是发生在纳税人和第三人之间，他们与税务机关存在着严重的信息不对称现象，税务机关很难举证证明。此时，引入法院和仲裁机构，在提高了权威性和客观性的同时并没有使当事人的利益受到减损。

### 3. 纳税人怠于行使到期债权的行为损害了国家的税收债权

在法国民法上，对债权造成损害以债务人陷于无资力为标准。在日本民法、台湾民法上，则不以债务人陷于无资力为必要。判例及学说认为，在不特定及金钱债权，应以债务人是否陷于无资力为标准；而在特定债权及其他与债务人资力无关的债务中，则以有必要保全债权为条件。[3] 税收债务是金钱债务，可以采用“无资力”的标准，“无资力”又是一个需要进一步细化的标准。鉴于次债务人原本就应该清偿其对纳税人负有的债务，税收代位权的介入只是变化了清偿的主体，并没有改变清偿的内容，没有影响到次债务人的实际利益。因此，“无资力”标准可以相对宽松一些，采用纳税人主观上的无资力，而非客观上的无资力，也就是说，纳税人届期不清偿税收债务，其理由为没有纳税能力，而不是事实上没有纳税能力。如果采用客观上的无资力，就意味着要执行完毕纳税人的所有财产后才能行使税收代位权，这样无异于消灭税源，将纳税人排挤出市场，开除“市籍”。

## (三) 合比例性原则对税收代位权的建构

要论证手段实现的目的价值大于手段损害的价值，可以从如何进行制度构建减少受损价值，间接增加目的价值方面加以证明。

### 1. 符合正当程序要求

正当程序原本是指刑事诉讼必须采取正式的起诉方式，并保障被告接受陪审裁判的权利。后来扩大了其适用范围，意味着在广义上剥夺某种个人利益时必须保障他享有被告知和陈述自己意见并得到倾听的权利，从而成为英美法中人权保障的根本原则。[4] 正当程序原则要求税务机关在行使税收代位权的时候应该遵循一下程序：

(1) 合理告知。所谓合理的告知不仅是指被处分人应得到被处分事项的合理说明，同时还指被处分人应当在合理的时间内获得告知。[5] 因此，税务机关在行使税收代位权之前，应在合理的时间内告诉纳税人及其债务人其欠税的事实。

(2) 听取意见。给纳税人及其债务人一个陈述意见的机会，可以减轻税收代位权行使的阻力，也有助于税务机关进一步掌握二者的具体情况，判断行使代位权实现的价值是否大于所牺牲的价值。

(3) 说明理由。英国行政法学家威廉·韦德就曾说过：“如果公民找不出决定背后的推理，他便说不出是不是可以复审，这样他便被剥夺了法律保护。” [6] 税务机关在行使税收代位权之前，

应当向纳税人及其债务人说明事实和法律依据，以确保二者抗辩权的行使。

## 2. 不当处分禁止原则

税务机关行使代位权应当采取有利于税收债权实现的方式。债权人行使代位权，原则上不得处分债务人的权利，擅自处分者，其行为无效。[7]税务债权的公益性使税务机关可以突破“入库规则”由次债务人直接向其清偿，但是其并不享有充分或者完整的债权，而是在有利于税收债权实现的程度内享有债权。税务机关享有请求次债务人向自己清偿和获得收益的权利，但是不享有对纳税人债权进行处分的权利，不能放弃、转让。此外，税务机关在行使代位权时，负有善良管理人的注意义务。

税收代位权的行使范围以达到保全税款的程度为必要。如果代位行使的权利代表的财产价值超过保全税款的程度，就应该分割行使。只有在无法分割时，才能行使全部的权利。

### 注释

- [1]有学者认为，在税收代位权诉讼中突破“入库规则”的合理性在于税收是一种公法债权，和普通私法债权相比，具有优先权。参见：刘剑文：《税法专题研究》，北京大学出版社2002年版，第255页。
- [2]有学者认为，在税收代位权诉讼中，税务机关就一权利行使代位权后，其他民事债权人以及其他税务机关就不得重复行使。也就是说，在税收代位权诉讼中，原告恒定为税务机关。参见：刘剑文：《税法专题研究》，北京大学出版社2002年版，第253页。
- [3]刘剑文：《税法专题研究》，北京大学出版社2002年版，第251页。
- [4][日]谷口安平：《程序的正义与诉讼》，王亚新、刘荣军译，中国政法大学出版社1996年版，第4页。
- [5]肖金明：《原则与制度——比较行政法的角度》，山东大学出版社2004年版，第152页。
- [6][英]威廉·韦德：《行政法》，徐炳译，中国大百科全书出版社1997年版，第193页。
- [7]参见王家福主编：《民法债权》，法律出版社1991年版，第181页。

### 作者介绍

李刚，法学博士、法学博士后，厦门大学法学院讲师；程国琴，厦门大学法学院经济法专业硕士研究生。

### 发表刊物/时间

《涉外税务》/2007年第4期

[编辑：李刚 2008-05-28 访问次数：521]

[返回列表](#)