# 论税收之债的移转

来源：网络 作者：独酌月影 更新时间：2024-01-13

*论税收之债的移转 论税收之债的移转 论税收之债的移转 [摘要]与私法之债相类似，从实践论角度讲，税收之债也具有可移转性。税收之债的移转包括税收债权的让与和税收债务的继承以及税收债务的承担三个方面。从各国税法实践来看，税收债权的让与主要有税...*

论税收之债的移转 论税收之债的移转 论税收之债的移转

[摘要]与私法之债相类似，从实践论角度讲，税收之债也具有可移转性。税收之债的移转包括税收债权的让与和税收债务的继承以及税收债务的承担三个方面。从各国税法实践来看，税收债权的让与主要有税收债权在中央政府与地方政府之间的让与，税收债权在税务机关之间以及税务机关与其他征税机关之间的让与三种表现形式；税收债务的继承主要有纳税人的合并与分立过程中税收债务的继承，第二次纳税义务人税收债务的继承，继承人、受遗赠人、遗嘱执行人或遗产管理人税收债务的继承等三种情形；税收债务的承担则表现为第三人代为履行税收债务的情况。以上三个方面税收债务的继承是税收债务移转最常见的、最主要的方面。税收之债的移转原因主要在于税法的直接规定，除此之外，税收债务也可以通过意定移转，这也是世界各国税法发展的一个新的趋势。

[关键词]税收债权，税收债务，移转，继承

一、问题的提出

税法学界对于税收法律关系的性质认识历来有权力关系说和债权债务关系说之争。日本税法学家北野弘久教授从区分法实践论与认识论的角度认为“只有从法实践论出发，将租税法律关系统一地理解为债务关系，从法认识论的角度出发，则在整体上将租税法律关系把握成权力关系才是正确的……就税法学领域而言，法认识论能够起到客观地把握税法现象构造特征和法则理论的作用，法实践论则尽可能在以宪法为统帅的实定法框架下，极力地维护纳税者的人权……可以说，立足于债务关系说的理论来构造具体的实践性理论（租税立法、适用和解释税法的方式），对维护纳税者的人权具有重大的意义。”[1] 但是，债务关系说在何时何地以何种方式出现才具有实践意义，则是需待从各个角度加以深入研究的问题。基于债务关系说，北野教授在《税法学原论》一书中就诸如理解租税债务的成立时间、时效进行的开始日、和其他全权抵消以及租税诉讼中的若干问题等税法解释学中的一些具体问题作了论述。但当现代租税被看成是一种特殊的债的时候，是否能够象一般的私债那样具有可移转性，北野教授仅提到了申报义务的承继，对这一问题则并没有论及。

我国税法理论和税收立法实践对税收的债权、债务属性已基本得到认可。[2]但目前的研究大都还集中在从总体上对税收法律关系性质的认识、构成层次及要素的研究方面。[3]从税收债务关系的角度专门研究的理论成果则主要集中在税收代位权、撤销权以及税收一般优先权等方面。而对税收之债的移转性问题的探讨，国内仅有少数学者有所涉及，但也仅限于从税收之债的继承或从纳税义务角度研究其变更。[4]关于税收债权的移转，刘剑文教授认为“就税收债权而言，我国税法学界有国家是税收债权的唯一主体之说，依此理论，税收债权似乎也不可能出现移转的情况。因此，一般来讲，税收债权人不会发生变化。”而对税收债务而言，少数学者仅承认税收债务可以继承，并且将这种继承限定在纳税人合并、分立以及财产继承或赠予关系这样狭窄的领域，认为这种继承不是由当事人通过合意产生的，而是由法律的规定而产生的。[5]绝大多数学者基于税收法定主义原则的考虑，一般认为税收之债特别是税收债务主体应该是特定的纳税人，禁止纳税人将税收债务以约定的方式移转至非特定的第三人。但从各国税收立法实践来看，许多国家的税法都承认税收之债可以移转。如德国、日本税法规定税收债务可由第三人清偿，我国新《税收征管法》也规定了纳税人在有合并、分立情形时未缴清税款的，可以由合并、分立后的纳税人继续履行未履行的纳税义务。[6]可以说，与国外税法以及我国税收立法的实践相比，我国税法的理论研究已明显滞后。

笔者认为，对税收之债移转的研究，具有重要的理论和实践价值。首先，对于我国税收法律制度的完善而言，研究税收之债的移转性不仅可以促使我国税法向更人性化方向发展，促进税收征管机关职能的转变，有利于纳税人合法权益的维护，更为重要的是确立税收之债的可移转性，还能促进交易，提高税收征管效率。其次，对于税法学研究而言，对这一问题的深入探讨，则有助于丰富我国现有税法解释学的内容。

二、税收之债可移转之实践论基础

（一）私债移转之实践论基础

民法上所谓债的移转，是指债的主体发生变更，即由新的债权人、债务人代替原债权人、债务人，而债的内容保持同一性的一种法律制度。根据变更的主体不同，债的移转分为债权人的变更和债务人的变更。[7]

传统民法学认为，债具有相对性。早期罗马法认为债权债务与债的主体不可分离，认为债是特定人之间的关系，债权为联结债权人与债务人的法锁，变更其任何一端，都将使债的关系失去同一性，因此，债的当事人绝对不可变更，从而认定债权不得让与，债务亦不得移转。如果要发生与债务承担在经济上同样的后果，唯有依债的更改的方法。嗣后因社会交易日益频繁复杂，债权不得让与的理论逐渐改变。罗马法先是允许以债的更改方式移转债权，至程式诉讼时期，债权让与方式改变为债权人可以委任第三人以诉讼代理人的名义诉追债务人。此时的第三人并非单纯的代理人，他所收取的债权，并不向债权人交付。帝政时期，诉讼代理人可以自己的名义行使诉权。起诉后，法官将其诉讼委任通知债务人，即发生诉讼拘束的效力，债务人受通知后，即不得再向债权人履行债务。最后，在裁判官法上，规定债权让与在让与人与受让人之间的让与行为成立时，发生债权让与的效果，债务人自接受让与通知时受其拘束。[8]债务承担制度亦经历了从不承认到在符合一定条件时允许的变化过程。法国民法典上没有债务承担的明文规定，学者多主张依债务人更换的债务更改的方式达此目的。英国法律亦同。目前除少数国家外，各国均在民法中规定有债务承担的条文。日本民法典虽无规定，但判例及学者对此均采肯定解释。可见各国民法大都承认了债权让与、债务承担，我国法亦然。

如前所述，民法关于债的移转理论不是从认识论出发得出的必然结论，而是以实践论为基础的。以下关于税收之债移转性的探讨也主要基于此。

（二）税收之债可移转之实践论基础

由于同某些法定义务相比，税收之债的一个突出特点是可以货币化，从而可以量化，因此，单从税收之债的客体方面来看，它的确存在可以移转的基础。但除此之外，还需要作进一步的考察。下面我们分别从税收债权和税收债务两个方面来考察：

1、关于税收债权可移转之实践论基础

与民法债权让与相类似，同时为了研究的方便，笔者把税收债权的变更简称为税收债权的让与。我国税法学界一般认为，在单一制税收体制下，国家是税收债权的唯一主体，依此理论，似乎不可能出现税权让与的情况。“税收债权的享有，属于宪政问题，乃为宪法层面所界定，因而发生税收债权人变更的情事在社会生活中极为少见。”[9]这也是国内大多数学者所普遍持有的观点。基于财政分权，税收债权人多划分为中央政府与地方政府，为尊重地方财政自治，中央政府非依法律依据，不得无故干预地方财权，但地方税的立法权多控制在中央政府之手，所以仍存在潜在变更之可能性。再者，“由于税收机关组织结构或管理方式的变化。例如国家税务局、地方税务局分设后，某些纳税人需要变更税务登记，也会带来税收法律关系的某些变更”。[10]这种变更就涉及税收债权人的变更。而在联邦制税收体制下，联邦政府和各州（成员国）政府均有征税权，其税收债权人也就包括联邦政府和各州（成员国）政府，因此税收债权也存在有移转的可能。

笔者认为，尽管在单一制税收体制下所形成的税收法律关系中，国家是最终的唯一的主体，但具体征纳关系中，还是由各个征税机关来分别代表国家行使税收债权的，同类但不同级别的征税机关之间以及同级征税机关之间税收管辖权不同，尽管都是代表国家行使税收债权，但它们各自也有着不同的利益。此外，我国实行的是分税制，在税收上还存在中央税、地方税以及中央与地方共享税之分，不同类别的税种由国税机关和地税机关分别征收，它们均代表着不同主体的利益。这些差异，使得税收债权的主体在事实上并不是单唯一的。可见，税收债权存在可移转的基础。各国税法特别是实行分税制财政的国家的税法中，关于税收债权移转的情况确实是存在的。比如日本国实行的国家让与税，我国财政转移支付中的税收返还，以及特别情况下其他特别机关的代征行为都反映了税收债权可移转的情况。

2、税收债务可移转之实践论基础

纳税义务以税负能力为标准而设定，在这个意义上又强调了纳税义务的个别性，所以原则上不应随意承认纳税义务的继承。但另一方面，纳税义务是金钱债务，在性质上属可代替债务，所以应具有可继承性。对于这一点，我国学者已经表示认可，并把这种继承分为两种情况，即在纳税人合并、分立以及财产继承或赠予关系领域发生。但是，对继承的方式的研究目前仅限于国内税法的现有规定方面，且对于税收债务能否移转至纳税人以外的第三人也很少涉及。所以，对税收之债的移转目前还缺乏从更广阔的视野所进行的研究成果。

事实上，仅从法的实践论角度讲，即撇开税收之债的公力性，对税收债权人而言，究竟由原税收债务人进行清偿，或由第三人代为清偿，其实并无差异。且如果有第三人介入清偿，显然扩张了税收债务关系之“人的范围”，税收债权的获偿更有保障，因而法律上没必要对第三人代偿予以禁止。

三、税收之债移转之表现

那么，税收之债的移转都有哪些表现形式呢？民法债法学上将通过合同而转让债权的，称为债权让与；而把通过合同而移转债务的，称为债务承担。此外，如果债权人同时承受债权债务，而债务人也同时承受债务债权，那么不论是债权人的变更或债务人的变更，都是债的概括承受。在税收债权、债务关系中，由于税收的无偿性，使得债权、债务表现为单务性，也就是说，国家（征税机关为其代表）只享有债权，而不承担债务，而纳税人则只承担债务，而不享有债权。[11]因此，无论是税收债权的移转还是税收债务的移转均不存在所谓概括承受的情况。研究税收之债的移转，我们只需考察税收债权让与和税收债务承担两种情况即可。

（一）税收债权之让与

如前所述，在单一制税收体制下，从根本上讲税收债权主体只能是国家。与私法上债权的让与不同，税收之债属于公法之债，从根本上讲，除国家以外，任何组织和个人都不可能成为真正意义上的税收债权的受让人。因此，在研究税收之债移转时，从认识论角度研究“税收债权”意义并不大，从实践论角度研究“税收债权”则具有很大的实践价值。税收过程是一个公民个人财产向国家转移的过程。除非我们不承认公民对个人财产享有充分而完整的所有权，否则，国家要求人民向自己转移财产，只能是向人民提出这样的请求，而不是只予以通知，便将财产权利据为己有。国家既然对纳税人不享有支配权，而又要求税金这一货币财产的移转，因此，国家对纳税人只能是行使请求权。即在满足法律规定的情形下，国家可以向纳税人提出支付税款的请求。[12]笔者认为，税收债权的让与从实质意义上讲就是税收债权的“请求权”在中央与地方之间以及在不同国家机关的移转。实践中税收债权的让与主要在以下几种情况下发生：

1、税收债权在中央政府与地方政府之间的让与

从理论上讲，中央与地方之间税收债权的让与不仅应当包括中央向地方的让与，还应当包括地方向中央的让与。分税制的原则和基础是财权与事权相结合，但多数国家为了强化中央财政，在实行分税制方面，事实上并没有完全严格按照上述原则划分税种和税收收入，存在着地方事权与财权不相当的情况。一方面地方承担着大量的公共事务，另一方面在税收分配上享有的权力却明显处于劣势。在这样的情况下，地方向中央的税收债权让的情况很少会发生。中央税与地方税之间的让与主要的就是中央对地方的让与。

从各国税收立法实践来看，中央向地方的税收让与主要有两种情况：一是一些国家规定了国家让与税。在实行分税制的国家，中央政府将本属于国税的部分税或税种在特定时期或情况下直接让与地方政府，以弥补地方政府财政的特别支出。如日本税法就有国家让与税的规定，即中央将国税中的地方道路税的全部、石油煤气税的二分之一、汽车重量税的四分之一、特别吨位税的全部，按照一定的标准，无条件让与地方用于公路和航空。二是财政转移支付中的税收返还。1994年我国实行分税制改革，在重新划分中央财政与地方财政收入的基础上，相应调整了政府间财政转移支付数量和形式，除保留了原体制中央财政对地方的定额补助、专项补助和地方上解外，根据中央财政固定收入范围扩大、数量增加的新情况，着重建立了中央对地方的税收返还制度，其目的是为了保证地方既得利益，实现新体制的平稳过渡。另一方面，这种形式通过“存量不动，增量调节”的办法，提高中央财政在增值税与消费税增量上的比重。[13]无论是国家让与税还是中央对地方政府的税收返还，其实质都是中央与地方之间税收债权的让与。

2、税收债权在税务机关之间的让与

税收债权的让与可以在税务机关之间发生。例如我国《增值税暂行条例》第二十二条第（二）项规定“……未持有其机构所在地主管税务机关核发的外出经营活动税收管理证明，到外县（市）销售货物或者应税劳务的，应当向销售地主管税务机关申报纳税；未向销售地主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地主管税务机关补征税款。”在这项规定中，在纳税人未持有其机构所在地主管税务机关核发的外出经营活动税收管理证明而到外县（市）销售货物或者应税劳务时，税收债权的主体本应当是销售地主管税务机关，但如果纳税人未向销售地主管税务机关申报纳税，依据税法规定，此时税收债权移转至纳税人机构所在地主管税务机关，因而纳税人机构所在地主管税务机关成为新的税收债权人，有权行使对纳税人的税收债权请求权。

3、税收债权在税务机关与其他特定机关之间的让与

此外，税收债权的让与还可以在税务机关之间和其他特定机关之间发生。例如我国现行《税收征收管理法》第五条规定“国务院税务主管部门主管全国税收征收管理工作。各地国家税务局和地方税务局应当按照国务院规定的税收征收管理范围分别进行征收管理。”也就是说，从税收债权的行使角度来看，在我国代表国家行使税收债权（确切地讲，应当是税收债权的请求权）的法定机关是各级税务机关，而不是其他任何别的机关。但我国税法又规定了特定机关代征税款的情况。如《增值税暂行条例》第二十条规定，增值税由税务机关征收，进口货物的增值税由海关代征。这里法律明确规定由其他机关代征，相应机关取得了对纳税人税收债权的请求权，可以以自己的名义行使权利，其实质就是税收债权在征税机关与其他特定机关之间的一种让与。

需要指出的是，上述让与须有法律的明确规定，否则任何机关不得向纳税人行使税收债权的请求权。

4、代收（扣）代缴与委托征税行为不属于税收债权的让与

值得注意的是，我国税法规定了扣缴义务人制度和委托征税制。那么，征税机关与扣缴义务人或接受委托的征税人之间的关系是否属于税收债权让与的关系呢？所谓扣缴义务人是指法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。按照《税收征管法》的规定，税务机关要按照规定付给扣缴义务人代扣、代收手续费。税法设定扣缴义务人的目的是为了加强税收的源泉控制，防止税款流失，简化征纳手续，方便纳税人。笔者认为扣缴义务人的代扣代缴和代收代缴行为仅仅是基于法律上的一种委托行为，扣缴义务人不能以自己的名义向纳税人行使税收债权的请求权。因此，扣缴义务人的代扣代缴和代收代缴行为不能看成是税收债权在征税机关与扣缴义务人之间的让与。

此外我国税法还规定了委托征税制度，例如1985年我国农业税改为折征代金后，规定由乡政府组织征收。同时税法规定，财政机关有力量的，可以直接组织征收，或者继续与粮食部门协作，派人驻粮（库）站收税。在财政机关力量不足的地方，可暂时委托粮（库）站代征，付给劳务费。笔者认为，粮（库）站的代征行为是一种接受委托进行征税的行为，由于接受委托人也不能以自己名义向纳税人行使税收债权的请求权，所以委托征税行为也不属于税收债权的让与。

（二）税收债务的承担

与私债的承担通过转让合同而移转债务不同，基于税收法定主义原则的考量，税收债务的移转一般不能通过合意实现，主要是基于法律的直接规定而产生，但是否应当绝对禁止合意移转税收债务，这是一个需要进一步研究的问题。笔者认为，根据税收债务的承担者是否为税法上所特定之人，可将税收债务的承担分为两种情况：一是税收债务的继承，指在税收债务移转过程中，税收债务的承担者为税法直接规定的特定之人的移转；二是第三人代为履行税收债务，指税收债务移转过程中，税收债务的承担者是与纳税人通过合同方式移转税收债务的非特定的第三人的移转。其中真正意义上的税收债务的承担仅指第三人代为履行税收债务[14].

1、关于税收债务的继承

税收债务的继承主要包括纳税人合并与分立过程中税收债务的继承，第二次纳税义务人税收债务的继承，继承人、受遗赠人、遗嘱执行人或遗产管理人税收债务的继承等三种情况。

（1）纳税人的合并与分立过程中税收债务的继承

日本《地方税法》规定：“由于法人的合并二对纳税义务的继承”；[15]韩国税法也承认“因法人合并的纳税义务之承继”；[16]我国《税收征管法》第四十八条规定，纳税人有合并、分立情形的，应当向税务机关报告，并依法缴清税款。纳税人合并时未缴清税款的，应当由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务；纳税人分立时未缴清税款的，分立后的纳税人对未履行的纳税义务应当承担连带责任。

（2）第二次纳税义务人税收债务的继承

为了确保税收，日本税法将纳税义务分为两次纳税义务，当认为从原纳税义务人身上不可能征收全部或部分税额时（即第一次纳税义务没有履行时），则把与该人在人身或财产方面具有特殊关系的人列为第二次纳税义务人，并由其代替原纳税义务人负担纳税义务。第二次纳税义务人主要包括：无限责任股东的第二次义务，清算人等的第二次义务、同族公司的二次义务、实质课税额等二次义务、共同事业者的二次义务、事业受让人的二次义务、无偿受让人的二次义务、无法人资格的社团等。我国大陆税法没有对第二次纳税义务作出规定，仅规定了第一次纳税义务。但在我国台湾地区税法中却有类似于日本第二次纳税义务的规定，如台湾“平均地权条例”第50条规定：“土地所有权移转，其应纳之土地增值税，纳税义务人未于规定期限内缴纳者，得由取得所有权之人代为缴纳。依第47条规定由权利人单独申报土地移转现值者，其应纳之土地增值税，应由权利人代为缴纳。” [17]

可见，与纳税人的合并与分立过程中税收债务的继承一样，日本税法上关于第二次纳税义务的规定中，第一次纳税义务是第二次纳税义务存在的前提，而第二次纳税义务则是对第一次纳税义务的继承，其中最主要的就是对第一次纳税义务人税收债务的继承。

事实上，由于我国现行税法缺乏规定，实践中纳税人利用与本人在人或财产方面具有特殊关系的人规避或偷逃税款的情况时有发生。笔者认为，日本税法对第二次纳税义务的规定弥补了第一次纳税义务的不足，能更好地保障国家税收之债的实现，这一点值得我国借鉴。

（3）继承人、受遗赠人、遗嘱执行人或遗产管理人税收债务的继承

可见我国法律上也承认继承人、受遗赠人、遗嘱执行人或遗产管理人税收债务的继承。

2、税收债务的承担

税收债务是否可由第三人合意清偿？我国税法目前尚无明文规定。但从世界税收征管立法的发展趋势来看，笔者这对我国税收征管法有借鉴意义。

四、税收之债移转的原因分析

对于私债而言，其移转的原因概括起来主要有以下三种：（1）基于法律的直接规定而发生，此类移

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！