# 浅议税法债务与税收他人责任问题

来源：网络 作者：紫云飞舞 更新时间：2025-02-10

*浅议税法债务与税收他人责任问题 浅议税法债务与税收他人责任问题 浅议税法债务与税收他人责任问题 「摘要」伴随着从债务角度理解税收法律关系，税收债务所导致的纳税人责任也日益受到重视，为了避免纳税人对相关税收责任的逃避，在现代税收立法内容中，...*

浅议税法债务与税收他人责任问题 浅议税法债务与税收他人责任问题 浅议税法债务与税收他人责任问题

「摘要」伴随着从债务角度理解税收法律关系，税收债务所导致的纳税人责任也日益受到重视，为了避免纳税人对相关税收责任的逃避，在现代税收立法内容中，税法也逐渐开始强调税收债务的他人责任，来保障税收债务的实施。如何借鉴私法中的若干概念与思路，在税法的完善中合理设定、合法运用他人责任对税收当事人的制约，对于国家税收债权的履行至关重要，本文对此浅谈己见。

「关键词」税收债务；税收责任；他人责任

一、税收债务与税收责任

这样的不同理解实际上体现了税收法律关系的双重性质，这是由国家在社会经济生活中的双重身份决定的。国家征税权力源于国家所有制，而产生国家所有制的基础又是国家政治权力，以国家政治权力为基础的国家所有制作为私有制的对立物，两者之间也存在着产权差异，当国家通过法律将部分私有财产的占有关系确定下来后，就形成了产权有别的债权债务关系。国家作为经济主体，同时享受债权人资格，纳税人依法履行纳税义务，本质上就是向国家履行偿债义务，与私法的债权债务关系相比，它属于公法的债权债务关系。当然不同的税收法规，其法律关系性质的重点有所不同，税收实体法规定着税收法律关系实质性权利义务，通过制定各种税制要素来确定税收职责，这种税收职责在性质上同民商法中的债权债务规定相近，区别在于税收债务是法定债务，而私法债务是承诺债务，所以税收实体法的核心是债权债务关系。而税收程序法是以规定税收实体法中所确定的债权债务关系履行程序为主要内容的法律规范，它主要明确实现税收职责的程序和手续，因此税收程序法属于行政法规性质，核心是以国家行政权力为基础的权力关系。这样的具体差异正如金子宏所认识到的，由法的技术观点看待税收时，把税收法律关系界定为单一的权力关系性质或债务关系性质可能是不妥当的，还不如理解为它是性质各异的种种法律关系的集中，但其基本的和中心的关系仍是债务关系。

将税收法律关系在总体上确认具有债权债务性质，有利于市场经济体制下新型税收观念的形成，也有利于将其与私法中的债权债务关系进行适当的对比。因此在法律适用上，除有明文规定或虽无明文规定却有需要另行解释的合理理由之外，纳税义务可以使用私法中有关债务的规定。

二、税收当事人的税收责任区分——自己责任和他人责任

税收债权债务关系是以国家和纳税人之间货币支付（货币税）、实物支付（实物税），以及相关联的附属支付项目（如滞纳金、罚款等）为具体内容的。当纳税人不履行其支付义务时，债权人（国家）可以对其财产予以强制方法进行执行，即纳税人应以自己财产作为其税收债务的担保，就其应负担的税收债务，承担相应的清偿责任，这是税收当事人的自己责任。例如在现行的《中华人民共和国税收征收管理法》（以后简称《税收征管法》）中，赋予了税务机关可以对税收当事人的存款、财产、商品和货物进行税收保全和强制执行的权力，这实际上也就是强调了税收当事人用自己的财产履行税收债务的义务。税法中强调自己责任，必须体现税收公平原则的量能负担，也就是说，税收在立法阶段必须考虑到纳税人（债务人）的负担能力，使得税收债务在不同纳税人之间公平分配，使其能够更加合理地被纳税人所接受，税收债务的清偿过程更加便利。

虽然税收债务与私法债务相比更加具有国家强制性，但其实质是一致的。所以，税收债务也采取了债务和责任同时认定的方法，负有税收公法债务的税收当事人必须承担相应的法律责任，并且这种法律责任都是通过税收法定主义加以强制的。在倡导民主法治的国家中，都将税收法定作为宪法的基本原则之一，在税收立法时都强调征纳双方权利和义务必须以法律规定的构成要素为依据，任何主体行使权利或履行义务均不得超越法律的规定。例如，美国宪法规定，征税的法律必须由众议院提出。法国宪法第34条规定“征税必须以法律规定”。日本宪法第84条规定“征收新税或改变现行税收，必须以法律定之”。意大利宪法第23条规定，“不根据法律，不得规定任何个人税或财产税”。其中，纳税义务法定是税收法定主义原则的重要内容，它有两层含义：一是法律确定的纳税义务必须履行，否则，纳税义务人要承担相应的法律责任；二是纳税人应当履行的纳税义务必须由法律明确规定，没有法律的依据，公民和法人不应承担或有权拒绝承担缴纳税款的义务。从中可以看出，纳税人自己负担税收债务的法律责任都是确定的。

但是由于现代法制国家大都采用日益复杂的复税制体系，科技水平的不断提高，以及伴随着整体税收负担的不断加重，纳税人通过各种方法规避税收债务的愿望与可能性也日益增强，这种情况在相当程度上已经成为现实，从而直接影响到国家债权的实现。为了回应纳税人对自己责任的逃避，在现代税收立法过程中，税法也开始强调税收债务的他人责任，即为了保证税收债务的清偿，从而规定在满足一定的条件下，某税收的纳税主体还应该为他人的税收债务承担相应的法律责任，例如在我国的税收强制执行中就包括了纳税担保人的财产。

从税收当事人的自己责任到强调他人责任，无形之中扩大了税收债务人的范围，也扩大了税收债务受偿财产的范围，使得国家债权可以获得更多的财产担保。相对于自己责任，税收债务人不仅包括以自己全部财产为自己税收债务担保的纳税义务人，也包括以自己的财产为他人税收债务担保的其他负税人，如纳税担保人等。这种变化并未违背税收法定主义原则，因为，在进行征收税款之前，这些变化也应该是法定、确实的，但有可能会对税收公平原则的量能负担有所冲击。一般认为，税法中追究他人责任，并未违背税收公平的量能负担原则，原因在于根据私法的追偿权，这些负担税收债务的其他当事人，在国家向其履行税收债权后，可以依据有关法律向初始税收债务人进行追偿，因此，他人责任的履行也是以自己责任为基础的。当然，更为重要的一点在于，引入税收的他人责任，不应该加重“他人”的税收负担，而尽可能按照所依据的税收当事人的自己税收责任为基础来实施。

三、我国现行税法中他人责任的运用

1、扣缴义务人的责任

扣缴义务人是按照法律规定负有代扣代缴义务的单位和个人，他负有税款的代扣代缴义务，应当按照税法规定履行其职责，并在规定期限内足额缴库。扣缴义务人并非原始税收债务人，但为了加强税收源泉控管、防止税款流失、提高征税效率而由国家依法授予其扣缴权力的，并遵循法定主义原则予以确认。国家一般在收入分散、纳税人分散时，采用源泉控制的征收方法，在税法上明确规定扣缴义务人，可以保证国家财政收入，防止偷漏税，简化纳税手续。《税收征管法》第30条规定“扣缴义务人依照法律、行政法规的规定履行代扣、代收税款的义务。对法律、行政法规没有规定负有代扣、代收税款义务的单位和个人，税务机关不得要求其履行代扣、代收税款义务。扣缴义务人依法履行代扣、代收税款义务时，纳税人不得拒绝。纳税人拒绝的，扣缴义务人应当及时报告税务机关处理。”

扣缴义务人的设定，将原有的国家债权人和纳税人之间的税收债权债务关系划分为两个环节，其一是国家和扣缴义务人之间的法律关系；其二是扣缴义务人和纳税义务人之间的关系。但在实际执行中却有一些具体规定值得商榷。

第二，《税收征管法》第69条规定“扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追究税款，对扣缴义务人处以应扣未扣、应收而未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款”。该规定与原征管法47条“扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由扣缴义务缴纳人应扣未扣、应收而未收税款”相比，明显取消了对扣缴义务人的赔缴责任，在一定程度上限制了税收债务关系得到扩展，从而强调了税收自己责任，但又规定了对扣缴义务人未履约的法律责任。本来这种责任追究无可厚非，但考虑到税收债务关系有可能实际履行（税务机关向初始纳税人追缴），从他人责任应以所依据的自己责任负担为基础角度考虑，则最高达3倍的罚款有些不合情理。

2、纳税担保人的责任

担保制度可以提高债务人的信用，一旦债务人难以履行偿债义务，债权人可以向担保人请求履行担保责任或通过担保财产优先受偿。我国现行税收法规中所规定的担保具体分为一般保全和强制保全。一般保全规定以税收担保为主要形式，根据《税收征管法实施细则》第61条规定，税收担保包括经税务机关认可的纳税保证人为纳税人提供的纳税保证，以及纳税人或者第三人以其未设置或者未全部设置担保物权的财产提供的担保。其具体形式是提供保证和保证金，保证是指纳税人之外的第三人向税务机关做出的履行纳税义务的承诺，属于人的担保，将第三人的财产作为履行税收债务的担保。由于保证中的保证人是税收债务人之外的其他人，自然构成税收债务的他人责任。保证金是指纳税人为保证履行纳税义务而支付一定数量货币的担保形式，它属于物的担保，它是以纳税人或第三人特定财产作为履行纳税义务的一种担保形式。当纳税人无力履行或不履行纳税义务时，税务机关可将其变价而优先受偿。很明显，提供保证金会形成自己责任或他人责任。强制保全包括抵押、质押、留置等，从法律形式分析，不同的形式之间还是略有差异的。留置由于是以自己的财产为担保，债务和责任负担主体相同，从而形成税收的自己责任。而抵押、质押则视不同情况而定，当抵押人、质押人是税收债务人自己时，形成自己责任；当由税收债务人之外的其他人提供抵押物或质押物时，则构成税收他人责任。

3、连带关系人的责任

连带责任是民法中为了确保债权获的偿还而设定得到一种责任确定方法，即在多数债务人情况下，各自都负有全部债务的支付责任。这种私法的处理被税法所借鉴，可以更加有效地保证税收债务的履行，但与前两者相比，更加反映出与量能负担原则的矛盾，因此在运用中争议比较大。

在某些国家（例如德国、日本等）对税收连带责任持积极态度，如德国的《税收通则法》第44条规定如果发生数人共同实现某一税收要件、发生税收担保责任、发生合并征税等情况，则形成连带税收债务。在我国中在税法中对此并无直接规定，但在某些具体规定中，却可以找到一些处理思路。《税收征管法》第48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。” 这是在我国税法建设中第一次明确提出了连带责任的处理，但该规定主要适用于税收程序法中，对于直接影响纳税人税收责任的实体法，还是更加倾向于划分税收责任，由不同纳税人各自负担债务，以合理平衡税收负担的做法，最为明显的就是《印花税暂行条例》中，对于应税凭证、合同是由纳税人就自己所持部分分开纳税。

相对于连带责任，采用债务划分方法分别纳税虽较为清楚，但税收债务的履行也会受到一定影响。就前文的企业分立而言，如果强调分开纳税，一方面加大了税务机关征税成本和确认难度，另一方面也为纳税人之间的相互推诿制造了机会，因此，确定连带责任是较为可行的操作。

在我国税法中，是否需要全面确认连带税收债务，还需要进一步的研究。从理论上看，当发生数位纳税人共同实现某一税收要素时，如果税务机关可以要求连带税收债务人全部纳税，也可以要求其中部分纳税，这种选择是有利于税收债务的高效履行。当然对于后者，还应明确最终纳税人对于其所负有其他纳税义务人的已纳税款具有请求权，有权向其他纳税人索回，当然这属于私法问题，可直接按照有关民法规则处理。但正如所认识到的，这种方法对于纳税人负担具有更加直接的影响，建议现阶段还是通过特例列举的方法实施较为妥当。

四、值得研究的其他税收他人责任

针对伴随着经济发展的变化和纳税人之间关系的日益复杂，借鉴其他法律中的若干处理方法，对于以下几种税收他人债务问题应该加强研究。

1、 税收责任的代偿

税收债务能否由不存在税收法律事实的第三人代为偿还，我国税法中对此没有明确规定，就国家债权的履行看，只要税收收入得以保证，在法律中似乎并不应该禁止这种代偿行为，其他国家（如日本）对此也持肯定态度。换个角度理解，如果纳税人通过其他债务方式向第三方融通资金，再用于偿还税收债务，税务机关也不应该进行干预，从某种角度上看，似乎还应该支持。

这种情况存在的最大争议在于，原有的税收负担确定原则会受到很大的冲击。所以，在实施中应该注意到第三人代替原纳税人纳税，并不能改变税收法律事实中原税收债务人既存的法律地位，换言之，原纳税人所承担的法律责任不能因此免责。这一论点类似于《海关法》第69条，“担保人履行担保责任，不免除被担保人应当办理有关海关手续的义务”。也类似《税收征管法》第50条第2款的规定 “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。”所体现的观点。并且，如果第三人未能代为清偿或全部清偿税收债务，税务机关并不能强制第三人履行，即第三人对税收债权人不直接负有偿债责任，而只是依据税收代偿协议对原税收债务人负责。

2、 第二税收债务人的纳税责任

为确保税收债权的实现，当原纳税人不能缴纳或全部缴纳税款时，税法能否将与其存在人身或财产关系的其他人列为第二税收债务人，并由其履行纳税义务。这种他人责任是税款征收的防范手段之一，对于国家而言，这种税收债务仍是一次受偿，而并非重复征税。由于第二税收债务人是依法设定的候补纳税人，对于其应纳税款应负有完全纳税义务，同时由于它的履约是以原纳税人不履约为条件的，所以最终清偿的税款也可以向原纳税人追偿。伴随着我国企业合并、分立、破产、清算等经营行为的日趋复杂，应尽快对第二税收债务人进行确认。在现行的《税收征管法》中，对于上述责任人有相近的规定，例如，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。”这里的代位行使的对象（即次债务人）就具有一定的第二税收债务人的特征，当然，与严格意义上的第二债务人还存在差异，它并非一开始就确定其税收债务责任，而且也不是对主税收债务人的税收债务负全部责任。

3、 税收债务的继承

税收债务属于货币支付，按理可以继承，但纳税义务的法定性对于这种继承不以支持。虽然，在现行税法中对于税收债务的继承没有规定，但《中华人民共和国继承法》第34条规定“执行遗嘱不得妨碍清偿遗赠人依法应当缴纳的税款和债务”，可见我国法律中是承认税收债务继承的，这也会形成税法的他人责任。借鉴其他法律规定，税法应对此尽快确认，同时对于被继承人的税收债务偿还，是限于继承人接受的财产还是扩大到继承人可以使用的全部财产，税法也应尽快确定。从他人责任应以所依据的原有的自己责任负担为基础角度考虑，笔者倾向于以被继承的财产为有限偿付。

「参考资料」

1、许建国等：《中国税法原理》[M]，武汉大学出版社，1995年。

2、许善达等：《中国税收法制论》[M]，中国税务出版社，1997年。

3、金子宏：《日本税法原理》[M]，刘多田等译，中国财政经济出版社，1989年。

4、吴炳昌译：《日本地方税法》[M]，经济科学出版社，1997年。

5、徐志：《韩国国税基本法的内容与借鉴》[J]，《税务研究》，1997年4月。

6、陈清秀：《税法上之连带债务》[J]，《财税研究》（台湾），第26卷第2期。

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找