# 税收之债的构成要件及其对税收征管的影响

来源：网络 作者：寂夜思潮 更新时间：2025-02-21

*税收之债的构成要件及其对税收征管的影响 税收之债的构成要件及其对税收征管的影响 税收之债的构成要件及其对税收征管的影响 一、税收之债的构成要件的重新解读 （一）税收要素的传统学说的不足 税收之债的构成要件，学界亦称为税收要素或课税要素，是...*

税收之债的构成要件及其对税收征管的影响 税收之债的构成要件及其对税收征管的影响 税收之债的构成要件及其对税收征管的影响

一、税收之债的构成要件的重新解读

（一）税收要素的传统学说的不足

税收之债的构成要件，学界亦称为税收要素或课税要素，是在实体的税收规范中，所规定产生税捐债务的各种抽象前提要件的整体而属于一项总括的概念。 [3]它所解决的是税收之债的当事人之间的债权债务的具体形成问题。学界对税收之债的构成要件的研究是较为深入的。如日本学者金子宏认为，课税要素包括纳税人、课税对象、课税对象的归属、课税标准以及税率五种。[4] 台湾学者陈清秀认为，税收之债的构成要件应包括税捐主体、税捐客体、税捐客体的归属、税基、税率。 [5]此外，我国学者则提出了税法主体、征税客体、税目与计税依据、税率、税收特别措施、纳税环节、纳税时间、纳税地点、税务争议和税收法律责任等税收要素。[6]

从税收之债的成立的角度来说，学者们对税收要素的概括仍有所不足。具体说来，纳税人仅仅代表了税收之债的一方当事人，即承担税款给付义务的税收之债的债务人，作为享有税款受领权利的税收之债的债权人则并未予以反应。尽管以税捐主体取代纳税人，足以弥补上述缺失，但由于征税客体仅仅表明税收之债所依存的对象，作为一种客观的存在，它或者可以作为各个税种相互区别的标志，却很难表征税收之债成立与否。以增值税为例，增值税以商品和劳务为其征税对象，但单纯的商品或劳务的存在本身并不会产生增值税的税收债务，而仅仅在商品经销售或劳务经提供之后，税收债务才会现实的发生。税法上所规定的征税客体，仅仅限定了税收之债所指向的对象，而该对象只有与税收债务人的经济行为相联系，才能现实的导致税收之债的发生。我国学者对税收要素的总结几乎囊括了对税收之债产生影响的所有要素。但纳税时间、纳税地点、纳税期限、纳税环节所涉及的仅是征纳的程序问题，即如何以及何时履行债务的问题，并不影响实体的税收债权债务关系的成立。另外亦有学者认为，税收优惠措施也是税收之债的构成要件[7] .但税收优惠措施仅在个别的税收债权债务关系中存在，并非一般的税收之债的构成要件，而是特殊的税收之债的构成要件。税务争议本身即是针对税收债权债务发生的争议，并不最终决定税收之债的成立与消灭。而税收法律责任是在税收之债未被完全履行时由相关义务人所承担相应的法律义务，是在税收之债成立之后发生的，也不会影响税收之债的成立。

（二）税务机关的核课行为与税收之债的构成要件

税务机关的核课行为是否影响税收之债的成立，进而成为税收之债的构成要件之一，在税收债权债务关系理论与税收权力关系理论存在较大的分歧。基于税收权力关系说，认为税法所规定的税收要素的满足并不成立税收债务，只有在税务机关具体核定税收之债的数额时，税收债务才现实的发生。这以奥托﹒梅耶为代表。基于税收债权债务关系说认为，税收之债于课税要件满足时成立。征税机关核定税额的行政处分，只是在于确定已成立的税收债务的具体金额，使得税收债务人能够现实的履行其义务。税务机关的核课行为只影响税收债权的行使而不影响税收债务的成立。《德国租税通则》第81条即认为税收债务在法律规定的租税要件充分时成立。为确保租税债务而必须确定税额的情形，不得阻隔该税收债务的成立。税收债务不以行政权的介入为前提。即为此说的代表。

两种学说争议的焦点在于行政权力的介入是否影响税收债务的成立。基于税收法律主义，税收债务的成立与否，只与法律的明文规定有关，而排除行政权力的干预。以稽征机关的核课作为债务成立的前提，则稽征机关是否核课，何时核课都不可避免的影响税收债务的成立。“法律保留”即只是具文。更何况稽征机关的有限理性，更不可能于任何满足课税要件的事件发生时及时予以评价。税法要求“对相同的经济事实应以相同的评价”[8] ，在评价时点的差异上亦必会影响各个债务人期限利益的取得。在课税处分被变更或暂时被撤消时，其债务的成立时间亦难以确定。[9] 此外，纳税申报作为债务的履行方式被越来越多的采用时，税额通过申报即可予以确定，过分强调税务机关的核定处分是没有意义的。核定处分和纳税申报只在于宣示已存在的债务数额，而非创立新的债务。因此，为确保成立税捐债权债务的法律效果对于一切税捐义务人均适用相同的基准时，而不受不同的税捐核定的时点的影响，应以法定的课税要素满足时为准[10] .税务机关的核课行为不应成为税收要素的构成要件之一。

（三）税收之债构成要件新解

就笔者看来，借鉴私法之债中相关学者对法定之债的构成要件的归纳与总结，税收之债应包括以下要件：

1.税收主体

税收主体亦即税收债务关系之当事人，应包括税收债权人和债务人。税收是国家以取得满足公共需求的资金目的，基于法律的规定，无偿的向私人课征的金钱给付，税收债权人是为国家，国家是所有税收利益的最终享有者，税务机关不过是国家的代理人，仅仅是基于国家的授权，作为国家的代理人而向税收债务人行使债权，是代行税收债权的主体，债权的行使后果必须归属于国家。当前在我国行使稽征权的包括税务机关、海关、农业部以及财政部。

关于税收主体，更为重要是无疑是税收债务人。从抽象的层面来看，所有的公民包括居民和非居民均可能成为纳税人。具体而言，本国公民享受本国政府提供的公共物品，应当为此而支付对价，并无疑议。而外国公民亦可能基于偶然的税收联结而受一国管辖而承担税收债务。我国宪法即明定，人民有依法纳税的义务，已将所属的公民纳入潜在的税收债务人之中。这是从政治意义的角度来判明主体资格。但亦有学者认为，一般系以可以体现经济上给付能力或在技术上可以被把握经济上给付能力者，作为税捐权利主体。[11] 即在税收债务的承担中，仅有政治意义上的联结是不够的，还必须把握经济给付能力，始能符合量能课税的原则。

这仅是从抽象的阐明何为可能的税收债务人。在具体的税收债务关系中，税收债务人还需由各个税种法明确予以规定。例如，个人所得税的债务人是取得收入的个人，在营业税和消费税则为从事生产经营的纳税人。税收债务的承担，即意味着须无偿转移一定的财产与国家。这必然会造成对税收债务人财产的侵夺。因此，关于税收债务人的规定应有议会严格保留，在法律中明确规定，以使公民在从事相关的经济活动中，可以预测自己是否会因此而承担税收债务。

2.应税事实的发生或存续产生某项经济后果

（1）发生某项经济事实，产生某项经济后果。

租税法所重视者，应为足以表征纳税能力之实质的经济事实。 [12]税收应保证其侵夺公民财产的合理性与公平性。因此，即需考量潜在纳税人的纳税能力，以实现量能课税，实现税负公平。而其衡量的基础，仅在于某项经济事实的发生。静态的财产存续是难以表彰纳税能力的。只有在动态的财产变动中实现经济的流转始有可能基于由此发生的增值重新评价纳税人的纳税能力，也只有基于此种经济增值才有必要重新配置所增值的部分（收益）在各主体间的分布，达到国家重分配的目的。需要强调的是该经济事实并不仅限于经济行为。从事经济行为取得收入固可以征税，由于自然事件而使财产自然增值亦可就其增值部分征税。如1969年台上字第1415号判决即认为，土地增值税，系以都市土地之自然涨价为标的。[13]

（2）该项经济事实具有可税性。

所谓经济事实具有可税性亦即该经济事实所产生之经济利益与经济后果经由税法评价，属于应纳税的范围。由于课税必须和表彰经济给付能力的标的、状态、或事实经过相联结，[14] 因此，必须切实把握何种经济利益属于“可税”的范围。有学者认为，一项经济利益必须具备收益性并排除公益性才是“可税”的。[15] 首先，由于国家收入是由私人财产的收益中分享，性质上即为对人民自由权及财产权的限制。租税之对象限于所得及消费，不得及于私有财产本身。[16] 为避免对私有财产的侵犯，租税应尽量不及于财产本身，而仅对财产上的增值部分为征收。其次，由于税收中性的要求，为避免由于征税给市场竞争造成不必要的损害，亦要求仅于某项经济收益发生时，对该收益进行征税。最后，税收是对社会财富的分配与再分配，只有存在收益时才有再分配的可能。就主体的收益而言，包括诸如商品（包括劳务）的销售收入，各类主体的所得，源于财产的收入或利益三大方面。以上述收益作为征税对象，便形成了商品税、所得税、财产税这三大税收的划分。[17]

（3）经济事实可归属于税收债务人

为成立税收债务，必须在发生的经济事实与税收债务人之间存在一定的关联关系。“可归属性”即关注该经济事实与特定的税收债务人有某种结合的因素。此种归属一般而言系基于私法上的法律行为，所有关系等而实现结合的。但这仅仅是由于借由私法中的法律形式来考察纳税人与某财产的关系以实现税法评价具有某种便宜性，亦有利于保持法律秩序的整体性。在民法对某种经济事实的形式归属不能完全反映经济生活的实质时，税法即有可能越过相关的民法的形式归属而直接考察其实质的经济归属，即税法的可归属性更重视经济事实与税收债务人的实质性联系。因此，有学者主张，应在归属性中导入实质课税原则，认为实质上相同的经济活动所产生之相同经济利益，应课以相同的租税。对有关课征租税构成要件之判断及认定，自应以其实质上的经济事实关系及所产生之经济利益为之，而非以形式外观为准。[18] 在当前诸多的税收规避案件中，即有不少是利用私法的法律形式了掩盖某项经济事实的实质归属以达到规避税收的目的。因此，更应注重对实质的经济归属的考察。

3.税基和税率

税基即课税计算基础或课税标准[17] ，即是应税客体的数量，反映的是在某征纳关系中具体“可税”的量化的收益的额度，是从量上来限定征税对象，属于量的规定性[19] .如所得税中的所得金额。以此为基础，适用税率，即可计算税额。

税率是指对于税基应纳税捐金额的比例，反映的是征税的深度，可分为比例税率、累进税率和累退税率。

税基和税率相结合即可确定税额的具体数量，明确税收债务所实际及于的财产范围以及税收债务人实际承担的税收债务的范围，是税收之债的构成要件的核心，同样必须在法律中予以确定。

二、税收之债构成要件理论对税收征管的影响

税收是对公民财产的侵夺，是对公民财产权利和经济自由权利的限制，要求税收的征收应当严格的依税法的规定进行。具体到实体的层面，要求当且仅当税收构成要件满足时，税务机关才现实的严格依照税收构成要件所确定的范围行使债权。

（一）税收之债构成要件理论与税收之债的成立时间

税收之债的发生时点关系到已存在的债权何时得以现实的行使其请求权。如果说税收之债的构成要件关注的是是否发生债的关系及其具体的状态，那么税收之债的发生则关注何时成立债的关系，两者关系密切。税收之债的构成要件直接决定了税收之债的成立时间。

对于税收债务的成立时间，我国税法并无统一规定。而由各个税种法分别予以规定“纳税期限”。《税收征管法》亦只是笼统的规定“纳税人，扣缴义务人应按法律、行政法规的期限缴纳或解缴税款”。并无对纳税期限的起始点予以确定的标准。一般认为“纳税期限”是税法规定的纳税主体向征税机关缴纳税款的具体时间。在纳税期限之前征税机关不能征税。[20] 就笔者看来，纳税期限应自课税要件满足时起至其后的合理期限为止。而新《税收征管法》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，责令限期缴纳税款；……”，而在纳税期之前纳税义务是否已经成立尚不得而知，税务机关以何为据认定其有逃避纳税行为，以何为据行使债权，又以何为据确定债务数额。就此看来税收保全制度的规定违反了课税要件满足时税收债务始成立的要求，应有完善的必要。

正因为税收债务的成立时间关乎税收债权于何时得以行使，纳税人何时承担债务，因此，为避免不当的期前债权行使与期后延期行使，应有必要按税收构成要件实现说于法律中明文规定税收之债的构成要件满足时成立税收债权债务关系，以使征纳双方可据以按时行使债权和履行债务。税务机关仅在税收之债的构成要件满足后才能向税收债务人行使税收债权，而税收债务人也仅在税收构成要件满足后始承担税款的缴纳义务。

（二）税收之债的成立与行政权力无涉

1.税务机关对税收之债的成立无裁量权

税收之债的成立仅与法律明文规定的税收构成要件的满足有关，法无明文规定则无税。税收之债仅于具体的经济生活事件及行为可以被涵摄于法律的抽象构成要件前提下，国家的税捐债权始可成立[21] ，而不以行政权力的介入为前提。对税收之债的成立，应排除法律效果层面的行政裁量权。税收机关的核课行为仅仅是对税收之债的构成要件满足情况的认定，进而确认税收之债的实际存在及其实际数额。税务机关作为国家的代理人而向税收债务人行使债权，只能于税收构成要件满足时于授权的范围内依税收构成要件所决定的税收债权的范围确定并行使债权。它无权随意创设税收之债，也无权随意减少税收债权的数额，仅有如何实现税收债权的自由而无变更税收债权的权利。因此，税收之债的发生及范围并不取决于行政裁量，税务机关在租税法内的意思表示或其他行为，原则上并不能影响税收之债的成立。

2.税收之债不容和解

税收之债是为法定之债，因此，无论是税收债权人还是税收债务人，其意思表示都不足以影响税收之债的成立，即税务机关与税收债务人之间就税收债务的内容及征收日期、方法进行的和解或达成的协议，都不足以改变税收之债的成立及所确定的债务的范围。租税之额度不容税捐机关与纳税义务人私下妥协，让步达成协议，而应完全依法定之课税要件课征，[22] 税捐协议或税捐契约原则上为法所不许。

此外，不仅税务机关与纳税义务人就各项税捐债权所达成的税捐契约不足以改变税收构成要件被满足的事实进而改变税收债权成立的事实，基于税捐债务关系的请求权的债务人与第三人间进行契约协议，约定由该第三人负担债务时，则此项约定对于税捐债务关系之请求权的发生也没有任何影响，亦即其并不影响公法上的税捐债务关系。

3.税收构成要件的满足与税务机关的举证责任

由于税收之债的构成要件是否满足直接决定了税收之债是否成立，并由此确定税收债权的范围，因此，税务机关为证明税收债务的存在，应当首先证明有符合税收之债的构成要件的事实的存在。在税收征收过程中，对于税收债权的成立和税收数额的提高的事实，税务机关应当负有客观的举证责任。在此范围之内，国家承担无证据的后果，倘若未能确实认定其事实存在时，则不论是对确认税收债务人的税收负担、提高税收负担还是减轻负担的或给予优惠的事实，税务机关均不得加以斟酌。税务机关与税收债务人之间对可涵摄于税收构成要件的事实关系无法取得一致意见而无法判定税收之债的构成要件的满足时，税务机关也仅得对已确信已实现的事实关系所确定的权利范围行使税收债权。

为此，一方面，税务机关应对税法所规定的各个税种的抽象构成要件有足够的了解，掌握对各种经济行为和经济事实进行可税性判断的法律依据。另一方面，税务机关在各种经济行为和经济事实发生时，能够依据税法所规定的抽象构成要件对其进行判断，以确定其是否可以涵摄于何种税收构成要件之内以及是否成立税收之债及税款的数额。

三、结语

在德国著名法学家阿尔拜特。亨泽尔提出了著名的税收债权债务关系说之后，税收债权债务关系说经历几代税法学者的发展和完善之后，对各国税收法治建设发生了深远的影响。税收之债也成为新型的国家、征税机关和纳税人之间的法律关系的另一种代名词。以税收债权债务关系为基础，对税法理论进行全面的重构，也成为近年来税法学界努力的方向。而恰恰是作为税收之债认定标准的构成要件，学界似乎有意无意的忽视了对其进行以税收债权债务关系为理念的重新解读。构成要件的概括仍简单以税收学上的认定标准为蓝本，使得税收构成要件理论无法融入税收债权债务关系理论之中，更影响了税收债权债务关系理论的整体性和系统性。因此，以税收债权债务关系理论作为基本的学理基础，对税收之债的构成要件进行全新的总结，是相当必要的。

税法的侵权法的特性决定了税收之债的法定性和严格的拘束性，这也就决定了税收之债的构成要件在税收债权实现中的基础性地位。从实体上说，税收之债的构成要件即是税收成立的法律标准，只有依税收构成要件所确定的税收债权进行税收征管，在此范围内的税收债权的行使才是合法有效的。从程序上说，税款征收程序是为保障税收债权的实现服务的，征收程序的展开应当是围绕税收之债构成要件的满足的认定而展开，并以此为核心安排其债权行使的顺序。从这个意义上说，税收之债的构成要件对税收法治的实现有着举足轻重的意义。如果说，税收之债成为税收法治构建的新平台的话，税收之债的构成要件恰恰成为税收法治起始的基础性内核。

「注释」

[2]蔡震荣：《行政法理论与基本人权之保障》（第2版），（台湾）五南图书出版公司，第59-87页。

[4] [日]金子宏：《日本税法学原理》，刘多田等译，中国财政经济出版社1989年版，第93页。

[7]参见刘剑文主编：《税法学》（第2版），人民出版社2025年版，第321页。

[8]林进富：《租税法新论》，台湾三民书局1999年版，第70页。

[12]林进富：《租税法新论》，台湾三民书局1999年版，第70页。

[13]参见王泽鉴：《民法学说与判例研究》，台湾三民书局1999年版，第350页。

[16]葛克昌：《税法基本问题》，台湾月旦出版社股份有限公司1996年版。

[18]林进富：《租税法新论》，台湾三民书局1999年版，第70页。

[20]刘剑文主编：《财政税收法》，法律出版社2025年版，第275页。

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