

税法中的连带纳税义务研究

刘树艺

(北京工业大学 北京 100044)

【摘要】税法中设立连带纳税义务制度的目的是防止纳税人转移财产、逃避纳税义务,对保障税收债权的实现有非常重要的意义。本文就税法上连带纳税义务与私法上连带债务的区别、税法上连带纳税义务的发生情形、连带纳税义务人中的一人或数人履行纳税义务后的法律后果、我国税收法律法规对连带纳税义务的相关规定进行探讨。

【关键词】连带纳税义务 连带债务 连带纳税义务人

一、税法上的连带纳税义务与私法上的连带债务的区别

私法上的连带债务是指两个或两个以上的债务人连带分担以同一给付为标的的债务。各连带债务人都对同一整体给付负责,债权人仅获得一次清偿。债权人可以自由地对债务人中一人、数人、全体,同时或先后请求全部或部分给付,连带债务在未全部偿付前,全体债务人仍负连带责任。这种私法制度被税法所借鉴,成为税法上的连带纳税义务制度,其设立可以更加有效地保证税收债务的偿付。连带纳税义务是指具有连带关系的两个或两个以上的主体共同负担同一纳税义务,在存在连带纳税义务的情况下,征税机关可以要求全体连带纳税义务人纳税,也可以要求连带纳税义务人中的任何人纳税。当连带纳税义务人中的任何一人交纳了全部或部分税款时,其他纳税人的纳税义务也在该范围内消灭。与此同时,产生税金交纳者对其他连带纳税义务人的求偿权。

与私法上的连带债务相比,税法上的连带纳税义务具有其特殊性:①只有满足法定构成要件时,税收债务关系才能成立。所以,在税法上承认的连带债务,只能以法律明文规定为限,而不能依契约成立。②连带税收债务中的债务仅包括财产法性质的税收债务,不包括其他非财产法性质的税收债务。③税务机关作为税收债权人,不能像民法债权人那样任意自由选择连带债务人之一行使权利。可能会出现税务机关为了实现税收债权,选择特定债务人执行,形成执行过程中的“吃软不吃硬”的现象。甚至有些税务机关以权谋私,使连带债务人中守法的一方吃亏,另一方则逃避、抗拒执行。而守法的被执行人为了维护自身权益,不得不行使求偿权,最终造成人力、财力的浪费。因此,税务机关作为税收债权人只能依法并以法律规定的方式选择债务人。税务机关的选择权应受一般法律原则的约束,如合目的性原则、平等原则、比例原则、妥当性原则等。

二、税法上连带纳税义务的发生

连带纳税义务制度的设置有助于征税机关扩张征税权力和承担税收责任人的范围,使有关的连带税收债务人以其自己的财产为纳税人的税收债务承担连带责任。德日等国及我

国台湾地区的税法,对连带纳税义务均予以承认。

由德日两国税收法律的相关规定来看,连带纳税义务主要发生于如下情形:①共有物的权利人、共同事业的经营者负有连带纳税义务。如多个人共有同一物,对于因共有物而产生的纳税义务,共有人之间负有连带纳税义务。公司股东之间对公司纳税义务、合伙人之间对合伙企业纳税义务、共同登记等情况下的登记许可税也属于此类。②对于因从同一被继承人或赠与人处继承遗产或接受赠与物而应缴纳的税款,各继承人、接受赠与人负有连带纳税义务。企业分立后存续的企业对分立前企业的纳税义务承担连带责任,企业合并后存续的企业对合并前各企业的纳税义务承担连带责任。③因税收担保责任而成立的连带债务,包括税收担保债务人相互间及税收担保债务人与税收债务人之间所产生的连带债务。④因合并课征而产生的连带税收债务。如在所得税中,夫妻及其受抚养亲属合并报税,全体纳税义务人之间就存在连带纳税义务。⑤对于共同制作一项文书时的印花税,共同制作者之间负有连带纳税义务。

根据我国台湾地区税法的规定,基于构成要件的实现而成立的连带债务,即数个债务人不需有任何共同的行为,各税收债务人各自满足了纳税构成要件,而数个税收债务具有法律上的关联性,此时,数个税收债务人之间构成税法上的连带债务。此种连带债务主要发生于以下情形:①数人共同立据。在印花税中,由两个人以上共同立据或立约时,应由立据或立约人共同贴用印花税票,每个人对同一税收债务内容,各负全部责任,成立连带纳税义务。②共同共有财产的税收债务。公司共有财产,未设管理人时,由于对外无各自应有部分,对公司财产所发生的税收债务,以全体公司共有人为纳税义务人,全体公司共有人均就同一公司共有财产产生的税收债务负缴纳全部税款的责任,成立连带纳税义务。③遗产之共同继承。数人共同继承财产,无遗嘱执行人时,遗产税的纳税义务由全体继承人共同承担,连带纳税义务成立。④数人共同走私逃税。如数名进入国境的旅客共同申请将应征关税货物携带进入国境,共同将应税货物隐匿、逃避海关检查时,数名旅客对

所逃避纳税义务应负连带责任,连带纳税义务成立。

基于附带责任而成立的连带债务,当第三人就税收债务人的税收债务的履行负有协力义务或以其他方式为税收债务人为行为的情形,如第三人违反其税法上的协力义务,而应负陪缴应纳税捐责任时,即为所谓责任债务人。此时构成连带债务主要发生于以下情形:①数个责任债务人之间成立连带债务。如法人、合伙、非法人团体解散清算时,清算人应于分配剩余财产前缴清税款,清算人违反规定应就未清缴的税款负缴纳税义务。在清算人有数人时,各个清算人之间成立连带纳税义务。②税收债务人与责任债务人之间成立连带债务。如扣缴义务人应扣未扣税款的情况下,纳税人与扣缴义务人之间成立连带纳税义务。

三、税法上连带纳税义务人承担责任后的法律后果

在一定范围内,依据民法的规定,按照连带债务人相互间的关系,连带债务人应该平均分担义务,如果其中一个连带债务人不能偿还其分担的数额,则不能偿还的部分由其他连带债务人分担。一个连带债务人将债务清偿完后,债权人的债权即得到满足而归于消灭,此时会发生民法上的求偿权。

在税收实体法上,某一连带纳税义务人在清偿税收债务后,对于其他连带纳税义务人也发生法律效力,其他连带纳税义务人免责。税收债权人的债权得到满足后,与连带纳税义务人之间的税收债务关系消灭,连带纳税义务人的税法责任随之消失,这是连带债务的外部关系。在连带纳税义务人内部关系上,清偿税收债务的连带纳税义务人可以向其他连带纳税义务人求偿,要求他们承担自己应承担的份额。此时其权利的性质已经丧失公法的特征,而成为民法上的求偿权,按照民法的规定行使权利。

在税收程序法上,连带纳税义务人中的一人在清偿主给付(金钱给付)义务后,有关税收的附随义务,如滞纳金、利息、费用、罚款、登记、凭证的保管、纳税申报等税法上的义务,在经由某一连带纳税义务人履行后,其效力并不及其他连带纳税义务人。附随义务并不成立连带债务,因为税收债权人对于连带债务人中的一人,可能处以一个或数个附随义务,而对于其他连带债务人并没有课以任何附随义务。由于附随义务由各自负担、各自履行,所以并不成立连带债务。因此,当某一纳税人不履行义务时,税收债权人对此人作出的任何处分仅对此人生效,对其他连带纳税义务人不发生法律效力。

四、完善我国税法中有关连带纳税义务规定的建议

我国税法并没有明确提出连带纳税义务的概念,也没有明确其与民法等法律中有关连带责任规定的关系。但在法律适用上,连带纳税义务情形是经常出现的。例如《税收征收管理法》第48条规定: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。可见,税法允许连带纳税义务的存在。而《印花暂行条例》第8条规定:同一凭证,由两方或者两方以上当事人签订并各执一份的,应当由各方就所执的一份各自全额贴花。这也符合连带纳税义务的特征。《印花暂行条例施行细则》第16条规定:产权转移

书据由立据人贴花,如未贴或少贴印花,书据的持有人应负责补贴印花;所立书据以合同方式签订的,应由持有书据的各方分别按全额贴花。上述条文采取的则是分割责任的方式。我国相关税法规定:报关企业接受纳税义务人的委托,以纳税义务人的名义办理报关纳税手续,因报关企业违反规定而造成海关少征、漏征税款的,报关企业对少征或者漏征的税款、滞纳金与纳税义务人承担纳税的连带责任。报关企业接受纳税义务人的委托,以报关企业的名义办理报关纳税手续的,报关企业与纳税义务人承担纳税的连带责任。

通过以上分析可以看出,我国税法对于多数人债务问题,采取的方法是不确定的,有时规定多数人之间承担连带责任,有时又规定采取分割责任的方式。分割责任相对于连带责任来说,债务划分虽较为清楚,但税收债务的履行会受到一定程度的影响。一方面,税务机关就一项税收债权要向几个债务人行使,加大了税务机关征税成本和确认难度。在其中一人或数人不能履行纳税义务时,税收债权就无法实现。另一方面也为纳税人之间的相互推诿制造了机会。笔者建议在修改法律时,借鉴德、日、韩诸国及我国台湾地区税法中有关连带纳税义务的规定,在我国税法中尽快确认连带纳税义务,改变现行多数税收债务人承担责任,按照不同税种,分别予以不同的处理方法的情况。这样,税务机关不仅可以要求连带纳税义务人中的一人或数人缴纳全部税款,也可以要求其缴纳部分税款,这有利于税收债务的高效履行。

在今后制定税收基本法时,除了上述几种情况可以规定多数人承担连带纳税义务,在以下情况出现时,也可以规定多数人之间承担连带纳税义务:①因税收担保责任而成立连带债务,包括税收担保债务人相互间及税收担保债务人与税收债务人之间所成立的连带债务;②共有物、共同事业或与该事业所属财产有关的多数人之间的连带责任;③从同一被继承人处继承财产,或从同一遗赠人处取得财产的多数人就被继承人、遗赠人所欠的税款承担连带责任;④合伙企业的合伙人之间就合伙企业所欠税款承担连带责任;⑤数人共同走私逃税时,走私逃税人之间互相承担连带责任。对于连带税收债务,税法应该规定:在税收实体法上,当连带纳税义务人中的一人或数人履行了全部纳税义务后,其他连带债务人的纳税义务消灭。清偿税收债务的连带纳税义务人对于超过自己的应缴纳的部分,可以向其他连带纳税义务人追偿。在税收程序法上,有关纳税人的附随义务,则并无连带债务,税收债权人对于连带纳税义务人中的一人或数人所作出的一项或数项课税处分,并不及于他人,对其他连带纳税义务人不发生法律效力。对于连带纳税义务给予明文规定,更符合税收法定主义的基本要求。

主要参考文献

1. 陈清秀.税法总论.台湾:三民书局,1997
2. 程信和,杨小强.论税法上的他人责任.法商研究,2000;2
3. 金子宏著.刘多田等译.日本税法原理.北京:中国财政经济出版社,1989