

# 第二次纳税义务制度评介

刘树艺

(北京工业大学 北京 100048)

**【摘要】**本文分析了第二次纳税义务的含义、第二次纳税义务人承担责任的构成要件以及责任性质、法律后果,同时还介绍了日韩及我国台湾地区对第二次纳税义务的法律规定,并得出对我国的启示。

**【关键词】**第二次纳税义务 第二次纳税义务人 从属性 补充性

## 一、第二次纳税义务的含义

当纳税人滞纳税金时,可对其财产实行滞纳处分,实行滞纳处分后仍不足以清偿应纳税额时,与纳税义务人具有一定关系的人(即“第二次纳税义务人”)有义务代替纳税义务人交纳税金。这里,第二次纳税义务人承担的义务就是“第二次纳税义务”。第二次纳税义务人与原纳税义务人的关系是因为财产分配和让渡、参股、控股等原因产生的。第二次纳税义务,属于税收债务上的第三人责任,是一种纳税补救制度,而非重复征税。

## 二、第二次纳税义务人承担责任的构成要件

第二次纳税义务人的税法责任,属于税法上的第三人责任,只有在符合特定的构成要件时,其才需要承担责任。这些构成要件包括:①要有纳税义务人欠缴税款的情形。税款已经超过法定的清偿期限,纳税义务人仍然没有缴纳。如果只是有纳税义务,清偿期限没有届至而纳税义务人也没有缴纳税款,或者清偿期限虽然届至但是纳税义务人已经如期缴纳税款,都不可以让第二次纳税义务人承担责任。②纳税义务人不能缴纳税款。只要纳税义务人的财产价值小于滞纳税款的总值,即属于不能缴纳税款。可是,实际上纳税义务人何时开始陷入无力缴纳税款的状态并不容易把握。从日本的税法规定来看,当税务机关判断即使强制执行纳税义务人的财产仍然不足以清偿应缴纳的税款时,第二次纳税义务即开始发生,而无须对纳税义务人进行滞纳处分。可见,日本税务当局对于纳税义务人是否无力缴纳税款、何时无力缴纳税款等享有裁量权。③第二次纳税义务人与原纳税义务人在人身或财产方面具有特殊关系。他们之间的关系,可以是股东与公司的关系、法人与其清算人或剩余财产的接受人的关系、财产的名义所有者与实际所有者的关系、共同事业者的关系、事业受让人与转让人的关系等。④税务机关应该对第二次纳税义务人发出通知。因第二次纳税义务人是替代原纳税义务人缴纳税款的,所以向第二次纳税义务人征收税款时,应避免突然袭击,而是先向第二次纳税义务人发出通知。通知应记载应征收的税款、缴纳期限以及其他必要事项,通知书应告知第二次纳税义务人本人。第二次纳税义务根据该交纳通知书的成立来确定。

## 三、第二次纳税义务人的责任性质及法律后果

1. 责任性质。第二次纳税义务人的纳税责任具有以下两点性质:

(1)从属性。由于第二次纳税义务人是代替原纳税义务人承担义务的,所以当原纳税义务人缴纳税款或者原纳税义务得到免除,即原纳税义务不存在时,第二次纳税义务当然也不存在,这就是第二次纳税义务的从属性。当原纳税义务因为时效而消除时,第二次纳税义务也应随之消除。

(2)补充性。由于第二次纳税义务人是代替原纳税义务人承担义务的,所以只有在对原纳税义务人实行滞纳处分后,所征税款仍不足以支付应征额的情况下,才能要求第二次纳税义务人就不足部分承担责任。责任的补充性,类似于《担保法》中的一般保证,保证人享有先诉抗辩权。第二次纳税义务人的责任范围,除法律另有规定,应以税收债务的范围为限。有人认为,对于此项税收债务,第二次纳税义务人原则上应负无限责任,即以其全部财产负责。但笔者认为,第二次纳税义务人应区分不同的情况负无限责任,例如:有限责任公司的股东、合资公司的无限责任股东在履行第二次纳税义务时,应以其全部财产为限对税收债务负责;而对于清算人等的第二次纳税义务、实质课税额的第二次纳税义务、共同事业者的第二次纳税义务、事业受让人的第二次纳税义务、无偿或明显低价受让人的第二次纳税义务、无法人资格的社团的第二次纳税义务等,以特定财产或收益金额为限承担。

2. 法律后果。第二次纳税义务人承担责任后,税收债权人的税收债权已经收回,不可以再向税收债务人要求履行债务,原税收债务已经消除。此时,第二次纳税义务人与原纳税义务人之间发生私法上的关系,主要的问题是第二次纳税义务人在代替原纳税义务人交纳税款后,可以采取什么样的救济手段来维护自己的权益。第二次纳税义务人在履行税法责任后,可以向原纳税义务人追偿。第二次纳税义务人可以自己的名义,要求取消对原纳税义务人的处分,从而免除自己的第二次纳税义务。第二次纳税义务人在接到税务机关的交纳告知后,可以主张税务机关的处分决定违反实体法,从而免除自己的第二次纳税义务。

#### 四、日韩及我国台湾地区对第二次纳税义务的规定

1. 韩国的《国税基本法》规定的第二次纳税义务。该法将第二次纳税义务分为人的纳税义务和物的纳税义务两种。人的纳税义务是指纳税义务人的财产受滞纳处分后尚不足以支付应征税额,则由纳税义务人的关系人以其相关财产为限履行纳税义务。例如,夫妻任何一方对另一方不足以支付应纳税款所履行的补充纳税义务。《国税基本法》第38-41条对4种关系人作出纳税规定:清算人等的第二次纳税义务、出资者的第二次纳税义务、法人的第二次纳税义务及事业受让人的第二次纳税义务。

物的纳税义务则是指纳税义务人的财产不足以支付应纳税额,可用其已让渡的担保财产清偿,但一年以前的让渡担保财产例外。如在一年内善意取得纳税义务人的汽车受让权的第三人,对汽车转让人的财产不足以清偿纳税义务时所履行的补充纳税义务。

2. 日本现行税法规定的第二次纳税义务。主要有以下几种:

(1)无限责任公司职员第二次纳税义务。日本商法规定:无限责任公司的股东、合资公司的无限责任股东,对公司的债务负有无限连带责任。以此为基础,他们对公司的滞纳税金负有第二次纳税义务。

(2)清算人等的第二次纳税义务。已解散公司的法人在未交纳应纳税金的情况下,分配或转让剩余财产,清算人或剩余财产的接受人对解散公司的法人所滞纳的税金负有第二次纳税义务。清算人或剩余财产的接受人的纳税义务范围,以其接收分配或转让剩余财产的价值为限。

(3)实质课税额的第二次纳税义务。根据“实质所得者纳税”的原则,享受财产转让收益的人应该被视为纳税人。但是,如果纳税人滞纳税款,征税机关对纳税人的财产进行滞纳处分后仍然不能缴清所欠税款时,不是纳税人的人因为是财产的名义所有者,法律上要求其承担第二次纳税义务,第二次纳税义务的范围以产生该收益的财产为限。

(4)事业受让人的第二次纳税义务。纳税人将其事业让渡给亲属及其他有特殊关系的人,受让人在同一场所经营同一或类似的事业,法律上将受让人视为第二次纳税义务人。在纳税人滞纳与让渡的事业有关的税款,税务机关对纳税人的财产进行滞纳处分后仍不能缴清应缴税款时,受让人以其受让的财产为限,承担第二次纳税义务。但是,如果纳税人的转让行为发生在与滞纳有关的税金的法定纳税期限的一年前时,

受让人不必承担第二次纳税义务。

3. 我国台湾地区税法规定的第二次纳税义务人的责任。我国台湾地区的税法主要规定了两种第二次纳税义务人的责任,包括:

(1)违背义务的损害赔偿。当第三人负有税法上的协力义务,如果该第三人违背了该项义务,从而导致税收债权不能收回,就产生了违背义务的损害赔偿,征收机关可以要求违背协力义务的第三人承担责任。

(2)担保责任。当第三人与纳税人之间就一定的财产具有关联性时,就产生了该第三人的担保责任。

#### 五、对我国的启示

我国税收程序法对于第二次纳税义务的规定还是一个空白,这暴露出我国税收法制的健全。在税法实践中,税务机关经常碰到纳税人无资产清偿税款,或基于避税目的故意转移财产造成剩余财产不足以清偿税款的情形。为了实现税收、防止税收规避、简化程序,我们可以引入第二次纳税义务制度。

实际上,我国现行的一些法律法规中已经有了与第二次纳税义务相关的内容。《个人独资企业法》规定:个人独资企业以其全部财产予以清偿,不足以清偿时,由出资人以其个人其他财产予以清偿;个人独资企业解散后,原投资人对个人独资企业存续期间的债务仍应当承担清偿责任。这些规定均明确了个人独资企业的投资人(一定条件下的家庭)对于个人独资企业的债务,其中包括因承担第二次纳税义务产生的税收债务。《合伙企业法》规定:合伙企业不足以清偿到期债务的,各合伙人应当承担无限连带清偿责任。这也表明对于企业的税收债务,合伙人负有第二次纳税义务,可以成为第二次纳税义务人。

我国第二次纳税义务制度的适用范围,在现阶段至少可以包括以下几个方面:合伙企业的合伙人、独资企业的企业主、破产企业的清算人、接受捐赠(公益性捐助除外)的受赠方等。以上第二次纳税义务人就原纳税义务人的欠缴税款负有无限连带责任,以全部财产或特定财产或收益金额为限承担纳税义务。

#### 主要参考文献

1. 金子宏著,刘多田等译.税法原理.北京:中国财政经济出版社,1989
2. 付志宇.第二次纳税义务及其借鉴.涉外税务,2003;8
3. 程信和,杨小强.税法上的他人责任.法商研究,2000;2