

# 欠税公告的法律性质、 行为原则与正当程序

刘承智

(邵阳学院 湖南邵阳 422000)

**【摘要】** 欠税公告是税务机关清缴欠税和加强税收征管的有效措施之一,欠税公告非法律强制性的特征表明其属于行政事实行为而非行政法律行为。欠税公告的“示众”效应会给纳税人非税法上的利益造成实质性损害,因此必须在实施过程中严格遵循有关行为原则和正当程序,以切实维护纳税人的权益,避免发生纠纷和诉讼。

**【关键词】** 欠税公告 法律性质 行为原则 正当程序

欠税公告,是税务机关将纳税人欠缴税款的情况予以公示,以达到清缴欠税和加强税收征管目的的行政行为。我国2001年修订的《税收征收管理法》规定,税务机关应当对纳税人欠缴税款的情况定期予以公告,正式确立了我国的欠税公告制度。2002年颁布的《税收征收管理法实施细则》规定,县级以上各级税务机关应当将纳税人的欠税情况,在办税场所或者广播、电视、报纸、期刊、网络等新闻媒体上定期公告,对欠税公告制度做了进一步解释。2004年国家税务总局颁布了《欠税公告办法(试行)》,为我国欠税公告制度提供了可操作性的实施办法。事实证明,欠税公告的威慑力巨大。但由于欠税公告制度在我国实施的时间不长,相关的理论研究和实际执行中存在薄弱环节,税收工作者对欠税公告制度的认识比较模糊,只认识到欠税公告对纳税人的巨大威慑力,没有意识到欠税公告可能会造成的法律后果。本文从分析欠税公告的法律性质入手,对欠税公告应当遵循的行为原则与正当程序作初步探讨。

## 一、欠税公告的法律性质

税务机关作为依法享有国家行政权力的行政主体,可以在其行政职权范围内做出各种行政行为,主要包括行政事实行为与行政法律行为。行政事实行为指国家行政机关做出的非以设定、变更或消灭相对人的权利、义务为内容的行为;行政法律行为指国家行政机关在行政管理过程中,基于其行政职权实施的一切能产生行政法律效果的行为。

行政事实行为与行政法律行为相比,主要有以下区别:一是行为的性质不同。行政事实行为是非强制性行政权力的公务性行为;而行政法律行为具有法律强制性,在实施时可以采取命令方式和禁止方式,行政相对人必须服从,否则行政机关可以申请人民法院强制执行。这是行政事实行为与行政法律行为的根本区别。二是行为的结果不同。行政事实行为的结果是不确定的,有的是隐形的;而行政法律行为实施后,相对人必须服从并履行行政法律行为所要求的义务,其行为的结果是确定的。三是行为的程序不同。行政事实行为的发生和进行

通常没有严格的程序规定;而行政法律行为的发生和进行有着严格的法律规定,如行政机关对相对人实施行政处罚必须严格遵守“先取证后裁决”的行政程序规定。

以上笔者从行政法学的角度对行政事实行为与行政法律行为进行了比较,下面对欠税公告的法律性质进行具体分析。首先,欠税公告不能对纳税人在税法上的权利和义务产生影响。我国欠税公告的内容仅规定公告纳税人名称、身份、地址和欠税情况,并无其他命令和禁止的事项。其次,欠税公告的行为结果具有不确定性。从当前欠税公告的效果上看,大多数被告者都能按时缴税,但也有纳税人在欠税情况被告后拒不缴清欠税,其根本原因在于欠税公告本身并不具备强制性的法律约束力。再次,欠税公告与其他税收行政行为相比,不需要执行较为严格的法定程序。如税收保全制度就规定了税务机关在进行税收保全时必须采取责令限期缴纳税款、责成提供纳税担保、通知停付等税存款、扣押查封等税财产、附条件限制出境等依次递进的程序措施,各步骤的执行还要遵守非常严谨的程序方面的规定。最后,有必要将欠税公告与税务机关确认纳税人欠税进行区分。税务机关确认纳税人欠税是产生欠税公告行为的前提条件,真正对纳税人权利和义务产生影响的是税务机关确认纳税人欠税事实这一行为而非欠税公告。综上分析,欠税公告与行政法律行为存在本质上的差别,应将其界定为一种行政事实行为。

尽管欠税公告的行为结果并无法律强制性和约束力,但事实上,纳税人的欠税事实一经公告,便会对纳税人的声誉造成严重的负面影响,如欠税公告会破坏纳税人的社会形象和信用,不利于纳税人进行正常融资和从事生产经营活动,以至于丧失许多交易机会,其声誉遭到破坏的成本可能远大于其所欠缴的税款。可见,欠税公告虽然对纳税人因欠税而产生的税法上的权利和义务无影响,但由于欠税公告所特有的“示众”效应,会给纳税人非税法上的利益造成实质性损害。虽然这种对纳税人的利益侵害并非税务机关的主观愿望,但实际上已构成了欠税公告这一行政事实行为的可诉性标准,根据

《行政诉讼法》的规定,属于行政诉讼的受案范围,并且纳税人可依照《国家赔偿法》的规定请求行政赔偿,以至提起行政赔偿诉讼。鉴于此,欠税公告应当引起税务机关及工作人员的高度重视,在我国税收法制建设日趋完善的背景下依法行政,遵循有关行为原则和正当程序,切实维护纳税人的合法权益,尽量避免欠税公告可能引起的行政争议和诉讼。

## 二、欠税公告的行为原则

欠税公告作为税务机关实施的一种具体行政行为,应合乎行政法的基本原则,即行政法治原则。行政法治原则是贯穿于行政法关系中,指导行政法制定与实施的根本准则,具有其他任何原则不能替代的作用。它对行政主体的要求可概括为依法行政,具体可以分解为合法性原则、合理性原则和比例性原则等。事实上,行政法治原则也是税务机关实施欠税公告行为应遵循的基本行为准则。

**1. 合法性原则。**合法性原则是指行政权的存在和行使必须依据法律,符合法律,不得与法律相抵触。合法性原则在行政法中具有非常重要的地位,可以说,在任何一个推行法治的国家,合法性原则都是其行政法律制度中的重要原则。同时,合法性原则也是税务机关在实施欠税公告行为时规避风险最为有效的行为准则。

合法性原则对行政行为的要求通常包括三个方面:必须证据充分;不能超越法定权限;必须符合法定程序。因此,在合法性原则的要求下,税务机关发布欠税公告首先应基于纳税人欠税的事实,所依据的事实必须掌握充分的证据证明并符合法律所规定的要件。其次,税务机关发布欠税公告的行为必须在法律规定的范围内实施。比如公告纳税人的欠税情况不得超出法定范围,欠税公告的手段、方式、时间不能超过法定幅度。同时,税务机关发布欠税公告的行为必须符合税收法律法规明文设立的法定程序,这也是合法性原则的内在要求。

**2. 合理性原则。**合理性原则是指行政行为要客观、适度、合乎理性。其产生的原因主要是由于行政自由裁量权的存在。合理性原则要求行政机关必须合理地行使自由裁量权,做出行政行为要根据客观情况,在适度的范围内,以符合社会大多数人的公平、正义观念实施。

合理性原则对行政行为的要求主要包括三个方面:符合立法目的或立法动机;建立在考虑相关因素的基础上;平等地适用法律规范,符合公正法则。在合理性原则的要求下,税务机关所实施的行政行为应能达到所追求的法定目的,即其发布欠税公告促使纳税人自觉缴纳税款的目的要能够实现。因为欠税公告能对纳税人的心理产生“间接强制”的效应,且从各地实施欠税公告的效果来看,欠税公告在一定程度上确实能够使纳税人“自觉”地缴纳其所欠的税款。因而,从这个层面上来说,我国现阶段欠税公告的发布应符合立法目的。合理性原则还要求税务机关全面考虑欠税公告涉及或影响的因素。如公告欠税时有相当部分欠税企业的欠税是历史陈欠,与企业现任负责人没有关系,欠税一旦公告会在一定程度上损坏企业现任负责人的声誉,因此发布欠税公告时应当将欠税形成的时间和当时企业的负责人公示出来,以调动企业现任负

责人清欠税款的积极性。同时,税务机关在发布欠税公告时,应对相同的欠税事实与情况相同对待,即公正地对待所有的纳税人。

**3. 比例性原则。**比例性原则是指行政机关采取的必要措施与其追求的结果之间应当是匹配、相称的。也就是说,行政机关不仅要考虑措施是否适当和必要,还必须在行政措施所要实现的利益与其对公民权益所造成的损害之间进行权衡,对公民采取的不利措施所造成的损害应该小于达成目的所获得的利益,才符合匹配性原则。因此,判断欠税公告是否符合比例性原则的关键是对其可能保护的社会利益与可能损害的纳税人权利之间的比例关系进行权衡。通过欠税公告,可以使其他与欠税纳税人发生业务往来的单位和个人了解该纳税人的纳税情况,明确自己的交易风险,重新考虑投资方式和保障措施,从而保护社会公共利益和公民合法权益,维护公平竞争和正常交易秩序。但税务机关发布欠税公告的同时也会对欠税人的生产经营活动产生实质性损害。只有欠税公告所保护的公共利益大于欠税公告给纳税人利益造成的损害时,欠税公告才符合比例性原则。

在实际执行过程中,税务机关应尽可能减少欠税公告对纳税人的实质性损害。比如在欠税确认过程中,纳税人积极配合税务机关制定清欠计划的应予以缓期公告,通过欠税人的实际行动来决定是否公告。税务机关也可以采取一些变通方式,如以“以下企业积极制定措施清理欠税”为题,对已制定清欠计划并有实际行动的欠税企业进行表扬,促使企业依法诚信纳税,树立企业诚实守信的社会形象。

## 三、欠税公告的正当程序

税务机关为了公共利益的实现,可以对纳税人实施各种行政手段和措施,但必须以尊重纳税人的合法利益和尽量减少对纳税人合法利益的损害为前提。欠税公告的行为原则主要侧重于对欠税公告进行实体的审查,如比例性原则要求只有在欠税公告所保护的公共利益大于所造成的损害时,欠税公告的发布才是适当和必要的。然而,在对一种至少会使一部分人的权益受到有利或者不利影响的活动或决定做出评价时,不能仅仅关注其结果的正当性,还要看这种结果的形成过程或者结果据以形成的程序本身是否符合一些客观的正当性、合理性标准。因此,欠税公告不仅应遵循行为原则,而且要受正当程序的约束,只有在发布欠税公告时遵循正当程序,才能更好地保护纳税人的权益。

正当程序与合法性原则应遵循的法定程序有所不同。正当程序原本是指刑事诉讼必须采取正式的起诉方式,并保障被告接受陪审裁判的权利。后来扩大了其适用范围,意味着在广义上剥夺某种个体利益时必须保障利益受损者享有被告知和陈述自己意见并得到倾听的权利。可见,正当程序至少应包括合理告知、听取对方意见和说明理由这三个方面的内容。我国《欠税公告办法(试行)》并没有对欠税公告的正当程序进行规定,但这并不意味着税务机关可以忽略欠税公告的正当程序,这应该引起税务机关的重视和警惕。欠税公告正式发布以前应当遵循的正当程序主要包括:一是公告前合理告知纳税

# 中美高校财务管理比较分析

王林昌 薛秀清

(河北工程大学 河北邯郸 056038 华北科技学院 北京 101601)

**【摘要】** 本文从财务管理模式、筹资渠道、用资机制和财务评价指标四个方面对中美高校财务管理进行比较分析,以期为我国高校财务管理工作的完善提供借鉴。

**【关键词】** 高校 财务管理 启示

## 一、中美高校财务管理状况的比较

1. 财务管理模式。美国高校财务管理主要实行分权管理模式。高校获得的大部分经费由其下设的学院(系)直接管理,校部统筹的只是各院系上交的小比例经费,以用于高校的人员工资、校舍建设及其他公共财务支出。学院才是学校的办学实体和管理重心,在财务上是相对独立的核算单位,在很大程度上具有办学自主权。这种分权管理模式的优点是责权利分明,有利于开展财务预算管理活动,有利于高校对各学院及附属单位的考核。我国大多数高校实行“统一领导、分级管理”。这种模式既明确了高校的主体地位,又扩大了二级学院的财权,能充分调动二级学院的理财积极性,从而避免了资金集中管理带来的低效率。但与美国高校的分权管理模式相比,我国高校下放二级学院的行政管理权和财政权有一定的局限性,二级学院在管理与理财方面显得束手束脚。

2. 筹资渠道。美国高校非常重视筹资管理工作,设立了专门的筹资机构——筹资办公室管理筹资事务,直属校长领导,校董事会也是为学校筹集资金的机构。我国资金筹集工作

隶属于财务部门,没有专门的筹资机构,因此筹资效率较低。两国主要资金来源对比见下表。相比之下,美国的筹资渠道较宽,且有专门的立法保护或支持高校自筹经费,自筹资金比例较高,因而其经费总体收入灵活性较大,财政负担较轻。

筹资渠道	中国	美国
政府拨款	主要资金来源,比重较大	比重较小
学费收入	占一定比重	占一定比重
银行贷款	重要筹资渠道	非重要筹资渠道
接受捐赠	比重较小	该捐赠可抵扣所得税,是很重要的一项来源
科研收入	比重较小	比重较大
投资创收	主要指校办产业、公司、医院、二级独立学院等的投资	设有投资办公室专门负责高校各种基金与临时闲置资金的投资与管理
发行债券	不从事	立法允许高校发行债券筹集资金,购买高校发行的教育债券可享受税收优惠

人。合理的告知不仅是指被处分人应得到被处分事项的合理说明,同时还指被处分人应该通过合理的渠道并在合理的时间内获得告知。因此,税务机关在发布欠税公告以前,应采取合理的方式(如书面通知)并在合理的时间内告知纳税人欠税的事实将被予以公告,而不能在发布欠税公告以后,纳税人才发现自己的欠税事实已经被公告。二是公告前听取纳税人意见。欠税公告一经发布,就等于向社会传递纳税人丧失支付能力、信用品质下降等不良信息,对纳税人的生产经营活动将产生重大影响。因此,税务机关在将欠税予以公告前应当征求纳税人的意见,听取纳税人的陈述与申辩,对纳税人的欠税情况进行双向确认,确保拟公告数据的真实、准确,尽量减少税务机关因欠税公告与纳税人产生的纠纷。三是公告前向纳税人说明理由。英国行政法学专家威廉·韦德曾说过,如果公民找不出决定背后的推理,他便说不出是不是可以复审,这样他便被剥夺了法律保护。因此,税务机关在发布欠税公告以前,应向纳税人说明做出该行为的事实因素和法律依据。税务机关

在欠税公告中履行正当程序既是对纳税人合法权益的有效保护,又是税务机关避免或减少与纳税人产生纠纷的重要保障措施。从税收法治的角度来看,通过正义的程序制度设计和赋予纳税人相关的程序权利,是实现税收法治的关键。遗憾的是,我国目前有关欠税公告的法律法规尚未能反映这方面的内容,这应该是我国欠税公告制度建设亟待解决的一个问题。

### 主要参考文献

1. 龙稳全、李刚. 欠税公告的法律思考. 涉外税务, 2006; 6
2. 孙一冰、彭玲. 欠税公告: 一石激起千层浪. 中国税务, 2005; 1
3. 李海波. 欠税公告制度初探. 税友, 2003; 10
4. 威廉·韦德著. 徐炳译. 行政法. 北京: 中国大百科全书出版社, 1997
5. 金志华. 行政事实行为论. 行政法学研究, 1996; 3
6. 谷口安平著. 王亚新, 刘荣军译. 程序的正义与诉讼. 北京: 中国政法大学出版社, 1996