

税法总则立法框架下纳税义务体系的构建

王桦宇*

目次

- 一、税法总则与纳税义务体系
- 二、纳税义务体系的实体构成
- 三、纳税义务体系的程序展开
- 四、纳税义务体系中的特定事项
- 五、结语

摘要 纳税义务体系是税法总则的基础性概念,是现代税收债法建构的核心范畴。纳税义务体系在主体内容上包括纳税义务、扣缴义务和第二次纳税义务,与纳税义务有关的附随义务还有相关程序上的协力义务等相关义务。从程序上看,纳税义务的发生、履行与变更、消灭皆遵循税收程序法的明确规定,并因税种不同而存在差异。除了法定的明确纳税义务以外,在税法上还有类推适用与核定征收、溢缴税款与双重征税以及产生税收利息与滞纳金的特定情形,需要遵循交易实质、要件明确性和适度区分负担的原则加以解释和处理。我国应在税法总则立法框架下建构以纳税人为中心的纳税义务制度,并在具体税种制度中加以类型化并制定明确的规则要件,使得纳税义务体系在总则法、实体法和程序法上的理论与适用实现协调统一。

关键词 税法总则 纳税义务 法律体系 税法典

一、税法总则与纳税义务体系

我国当前的立法存在一种法典化的趋势,尽管有学者提出来要更加谨慎对待法典化问题,^[1]但一些重点领域的立法法典化趋势已经非常明显。作为国家最高立法机关的全国人大及其常委会,在2021年和2022年连续两个年度里,先后提出“研究启动环境法典、教育法典、行政基本法典等条件成熟的行政立法领域的法典编纂工作”^[2]和“研究启动条件成熟的相关领域法

*上海交通大学凯原法学院副教授、法学博士。

[1] 有学者提出,要特别注重部门法的特定完备价值而非形式上的法律编纂,参见陈景辉:《法典化与法体系的内部构成》,载《中外法学》2022年第5期。

[2] 参见《全国人大常委会2021年度立法工作计划》,载中国人大网2021年4月21日, <http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/202104/1968af4c85c246069ef3e8ab36f58d0c.shtml>。

典编纂工作”。〔3〕就国家的立法完善工作而言,法典编纂具有重要的方法论意义,是以法典之形式发展法律的一种途径。〔4〕在行政法学界,学者们为实现行政实定法体系功能的最大化,也在呼吁大力推进融实体法与程序法于一体的行政法典化的制度建设;〔5〕在环境法学界,学者们明确了环境法典的“领域型”特征,提出了环境法典编纂方案;〔6〕在税法学界,全国人大常委会预算工委在2021年委托国内税法学者对税法总则立法进行专题研究并完成专家建议稿,〔7〕制定税法典开始成为中国税法学界的普遍共识。

关于税法典的制定,学界普遍认为宜参照《民法典》的立法进程先行制定税法总则,在此基础上结合成文的实体税法和程序税法,进一步编纂税法典。税法总则作为未来税法典之总则法,对内可以统领税收实体制度与程序制度,有助于完善税收法律体系;对外可以与其他法律部门相衔接,确保各项税法制度法律能融入国家法律体系。〔8〕世界上制定税法典的模式主要有以美国、法国为代表的“综合法典模式”和以德国、日本为代表的“通则法典模式”两种。其中,前者通常并不设定总则,后者则普遍将税收定义、税法原则、税法主体、纳税义务和征税行为等税法基本规则制定在总则中。〔9〕可以说,税法总则是税法典的重要组成部分,对税法一般原理、税收法律关系、纳税人权利保护、税收行政行为、处罚与救济等事项做出原则性和基础性的规定,有利于税务机关、司法机关和纳税人正确理解和适用税法。

在现代税法概念体系中,纳税义务往往被置于税收法律关系的范畴中,〔10〕特别系指纳税人在税收法律关系中所承担的义务。〔11〕在一般税法原理上,税收法律关系的内容是由程序的部分与实体的部分所构成,程序部分是指税收程序关系,实体的部分是指税收债务关系。〔12〕在各国税法总则的立法例中,税收法律关系作为核心内容都居于非常重要的位置,而其中纳税义务作为税收法律关系的主要构成要素,都有一定篇幅的条款对其加以充分规定。〔13〕2009年11月6日,国家税务总局发布《关于纳税人权利义务的通告》,明确纳税人在行使14项权利的同时,也负有10项

〔3〕 参见《全国人大常委会2022年度立法工作计划》,载中国人大网2022年5月6日, <http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/202205/40310d18f30042d98e004c7a1916c16f.shtml>。

〔4〕 参见韩光明:《法典编纂与私法发展:罗马法经验观照》,载《交大法学》2020年第2期。

〔5〕 参见周佑勇:《中国行政法学学术体系的构造》,载《中国社会科学》2022年第5期;马怀德:《中国行政法典的时代需求与制度供给》,载《中外法学》2022年第4期;杨伟东:《基本行政法典的确立、定位与架构》,载《法学研究》2021年第6期。

〔6〕 参见吕忠梅:《论环境法典的“行政领域立法”属性》,载《法学评论》2022年第4期。

〔7〕 参见《预算工委召开税法总则立法专题研究课题评审会》,载中国人大网2022年8月30日, <http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/202208/e20392d619bf416cb1a2b49032ea1584.shtml>。

〔8〕 参见刘剑文:《税法典目标下税法总则的功能定位与体系安排》,载《法律科学》2023年第1期。

〔9〕 参见施正文:《税法总则立法的基本问题探讨——兼论〈税法典〉编纂》,载《税务研究》2021年第2期。

〔10〕 参见刘剑文:《财税法——原理、案例与材料》(第4版),北京大学出版社2020年版,第206页。

〔11〕 也有观点认为,税收义务和纳税义务两者之间存在一定的差异性,前者涵盖的范围更为广泛,纳税义务更多地聚焦在纳税人实体义务的履行。参见张守文:《略论纳税主体的纳税义务》,载《税务研究》2000年第8期;叶姗:《个人所得税纳税义务的法律建构》,载《中国法学》2020年第1期;等等。

〔12〕 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 6 Rz. 1 ff. 转引自陈清秀:《税法总论》,法律出版社2019年版,第173页。

〔13〕 比如,德国《税收通则》第二部分即为“税收债法”并分为4节明确规定了“纳税义务人”“税收债务关系”“税收优惠之目的”“责任”;再如,日本《国税通则法》第二、三、四章分别为“国税缴纳义务的确定”“国税的缴纳与征收”“纳税的延期与担保”等,日本《国税征收法》第三章“第二次纳税义务”和日本《地方税法》第一章总则中多数规定均与税收法律关系以及纳税义务有关。

义务。^[14] 严格来讲,《公告》中的纳税人义务是从纳税人在日常税务管理和申报纳税环节中的程序性义务来进行展开的,^[15]而在税法上的纳税义务概念则更全面,不仅包括程序上的纳税义务,还包括实体上的纳税义务以及纳税义务在不同情形、层面上的展开。在税法总则的立法过程中,很有必要结合税法上纳税义务的基本法理和各国立法例,符合“概念—原则—规则”的法律要素基本要求,遵循“主体—客体—内容”的法律关系逻辑主线,明晰“产生—变更—消灭”的法律关系运转要求,^[16]对我国的纳税义务体系加以进一步廓清、梳理和完善,以构建符合国际上通用税法规则、匹配我国经济社会发展需求以及促进中国式现代化的我国税法基础性制度体系。

二、纳税义务体系的实体构成

“人民与行政法上之公义务,最典型的就是人民依行政法规须服从行政机关所行使之公权力,其中主要包括人民必须因此有所作为,不作为或容忍。”^[17] 税收作为财产权的社会义务之一,私人需要在财产权上承受一定的负担,并因此获得社会利益或公共福祉。^[18] 税收成为近现代社会重要的财政收入,与此同时作为纳税人负担的纳税义务也因此受到法律的严格调整。至于纳税义务何时发生,在学界有“课税处分说”和“课税构成要件说”两种学说。前者指纳税义务经由课税处分(Steverfestsetzung)而发生,除了印花税与其他直接征收缴纳的税种外,均是依据行政处分(Veranlangung)方始成立,此说由德国学者奥托·梅耶(Otto Mayer)所主张。后者指纳税义务在达到法律所规定的税收债务构成要件(Steuertatbestand)时,纳税义务即成立。^[19] 德国《税收通则》第38条规定:“基于税捐债务关系之请求权,于该法律对于其给付义务所连接的构成要件(Tatbestand)实现时,即为成立。”^[20] 目前,后者作为通说被世界各国和地区所采纳。在立法过程中,我国税法总则可以将纳税义务事项作为主要的指导性条款列明,就纳税义务的构成要件以及其与相关概念之间形成的结构层次进行明确规定和清晰阐释,形成既借鉴国际税法制度经验又体现我国现行税法特点的纳税义务制度规则。

^[14] 14项权利分别为:知情权、保密权、税收监督权、纳税申报方式选择权、申请延期申报权、申请延期缴纳税款权、申请退还多缴税款权、依法享受税收优惠权、委托税务代理权、陈述与申辩权、对未出示税务检查证和税务检查通知书的拒绝检查权、税收法律救济权、依法要求听证的权利、索取有关税收凭证的权利;10项义务分别为:依法进行税务登记的义务、依法设置账簿、保管账簿和有关资料以及依法开具、使用、取得和保管发票的义务、财务会计制度和会计核算软件备案的义务、按照规定安装、使用税控装置的义务、按时如实申报的义务、按时缴纳税款的义务、代扣代收税款的义务、接受依法检查的义务、及时提供信息的义务、报告其他涉税信息的义务。

^[15] 纳税义务人是指税法上负有纳税义务的特定当事人,与之相关的概念还有扣缴义务人、担保义务人、税务代理人、实际负税人等。本文所指纳税义务人是指狭义上的,即指在税法上具有缴纳税款义务的纳税人,不包括承担扣缴责任的扣缴义务人和承担担保责任的担保义务人。

^[16] 见前注[8],刘剑文文,第116—118页。

^[17] 翁岳生:《行政法(上)》,中国法制出版社2009年版,第289页。

^[18] 参见张翔:《财产权的社会义务》,载《中国社会科学》2012年第9期;刘剑文、王桦宇:《公共财产权的概念及其法治逻辑》,载《中国社会科学》2014年第8期;等等。

^[19] 参见陈清秀:《税法总论》,法律出版社2019年版,第294—296页。

^[20] 关于德国《税收通则》的中文通用译本,有《外国税收征管法律译本》组编译、中国税务出版社2012年出版的《外国税收征管法律译本》中德国《税收通则》的译本和陈敏译著、台湾地区图书馆2013年编印的《德国租税通则》译本两种,本文对法律名称采德国《税收通则》的表述,在引用法律条文时主要采《外国税收征管法律译本》的译文,个别表述兼采陈敏版本。

（一）纳税义务

狭义上的纳税义务是纳税人在社会生活中销售货物或提供劳务、取得所得、取得保有处分财产、消费或从事特定行为应当承担的必要负担,并由税法明确加以规定。《税收征收管理法》第4条第1款规定,“法律、行政法规负有纳税义务的单位和个人为纳税人”,但并未对纳税义务的概念做出税法规则上的明确规定,因此具体的纳税义务需要结合相关实体税种法规定加以确定。在税法学理上,纳税义务可区分为“纳税义务的产生”与“纳税义务的确定”两个阶段。因符合税法规定的课税要素而成立的纳税义务,在未经具体确定程序前,仅具有抽象的意义,故可称之为抽象纳税义务;只有经过具体确定应纳税额、纳税时间和地点的程序后,纳税义务才真正具体确定,即可称之为具体纳税义务。^[21]需指出的是,纳税义务和税收债务间亦存在一定的区别,纳税义务一般指申报并缴纳税款的义务,税收债务原则上除涵盖纳税义务之外,还包括陈述义务、协助提供资料义务、报告义务、制作账册及会计记录义务等与纳税义务有关的相关程序义务。

在税法上,与纳税义务有关的概念还有连带纳税义务。“在由复数者来连带负担一个纳税义务的场合,可将此复数者称为连带纳税义务人,并将他们的纳税义务称为连带纳税义务。”^[22]连带债务的本质在于确保税收债权的实现。德国税法亦采连带债务制度,以使国家税收不因单一制税收债务人无偿能力或债务清理而受到影响。^[23]德国《税收通则》第44条规定了连带债务人(Gesamtschuldner),该条第1款规定:“对一基于税收债务关系之给付,数人同负清偿或担保之责任,或数人经合并课征以同一之税收者,为连带债务人。法律别无规定时,各连带债务人皆对全部之给付负清偿责任。”^[24]《税收征收管理法》第48条和《税收征收管理法实施细则》第49条规定了纳税人分立和发包出租两种情况的连带纳税义务,^[25]在其他民商事法律中涉及相关主体的连带义务(责任)条款也同样适用于作为债权人的税务机关。关于税法上的连带债务,尽管在理论上还存在一些争议,^[26]但在税收实务中处理相关问题确实亦会运用这一具有补充性特点的连带义务制度,使连带债务人承担纳税义务。税法上连带义务的制度取向主要是在程序机制上保障国家税收利益,也即在特定情形下税务机关可以对连带纳税义务人中的一人课税,也可以针对所有连带纳税义务人要求课税。

（二）扣缴义务

作为广义上纳税义务的一种,扣缴义务目的在于便利税收征管机关掌握税源资料、达成维护税收公平、确保国库收入等公共利益之追求,且系有利于国库调度之必要手段。^[27]从狭义上

[21] 参见张守文:《财税法学》(第6版),中国人民大学出版社2018年版,第154页。

[22] 金子宏《租税法(18版)》(弘文堂,2013)147页。

[23] 参见陈敏译著:《德国租税通则》,台湾地区图书馆2013年版,第44—46页。

[24] 该条第2款规定:“连带债务人中之一人为清偿者,其效力及于其他债务人。连带债务人中之一人为抵销及提供担保者,亦同。其他事项之效果,仅及于所涉及之连带债务人。第268条至第280条规定,关于合并课征事件之强制执行限制,不受影响。”

[25] 根据《税收征收管理法》第48条的规定,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。根据《税收征收管理法实施细则》第49条的规定,发包人或者出租人应当自发包或者出租之日起30日内将承包人或者承租人的有关情况向主管税务机关报告,发包人或者出租人不报告的,发包人或者出租人与承包人或者承租人承担纳税连带责任。

[26] 有学者从税收法定以及法律安定的原则出发,对税法没有明确规定的连带债务承担采取较为否定看法,但多数学者则从税法和民法的基本原理出发认为税法上的连带债务不仅在理论上成立,而且在实践中也具有重要意义。见前注[19],陈清秀书,第354—355页。

[27] 参见钟典晏:《扣缴义务问题研析》,北京大学出版社2005年版,第33—34页。

看,扣缴义务人并非实际纳税人和负税人,其扣缴义务似乎不能与纳税人的纳税义务处于同一层次;但从广义上看,扣缴义务人依据税法规定承担代扣代缴义务,除税款本身不由其承担外,其义务要求强度和责任追究程度也不逊于纳税人。《税收征收管理法》除第6、32条等规定外,第69条甚至还专门规定了仅只针对扣缴义务人的法律责任条款。^[28]扣缴义务人,若从纳税人的立场,是属于为国家征收税款的征收人,但若从国家立场来看,则是代替纳税人履行纳税义务的人,因此扣缴义务人具有双重属性。扣缴义务人承担此等协助保障税款征收的义务,能够实现公共福祉目的而且具有效率性,所以德国联邦宪法法院认为此种义务安排并不违背宪法规定。^[29]

扣缴义务的法律性质主要有行政助手、行政委托和协力义务三种学说。“行政助手说”指扣缴人仅只作为行政协助,原则上对于扣缴内容及程度并无裁量权;“行政委托说”指扣缴义务是以扣缴义务人自己的名义独立执行扣缴义务,属于公法上的法定委托;“协力义务说”则认为扣缴义务人并非行政受托人,而仅只是依据税法规定执行一项公法上义务。^[30]通常而言,扣缴义务为依据税法规定成立的义务,属于公法上的义务,这种义务不得经由雇主与受雇人之间的约定加以排除。^[31]大多数国家以扣缴义务将大部分税的征收转嫁给私人部门,减少纳税人程序负担的同时也让税务机关能集中精力应对相对复杂的审计而非琐碎繁杂的税额评定程序。^[32]在德国法上,虽然通说认为扣缴义务人违反薪资税义务以无过失为责任要件,但税务机关关于作成责任裁决时,仍需考虑雇主有无故意或过失。^[33]我国《增值税暂行条例》《企业所得税法》《个人所得税法》《印花税法》等诸多实体税种法规定了扣缴义务,更主要是从方便稽征和源泉扣缴的立场出发而设置的。^[34]尽管扣缴义务制度在我国税法上仍有待进一步完善,^[35]但作为一种提高税收征管效能的公法义务设定,仍需加以充分肯定。

[28] 《税收征收管理法》第6条规定:“纳税人、扣缴义务人和其他有关单位应当按照国家有关规定如实向税务机关提供与纳税和代扣代缴、代收代缴税款有关的信息。”第32条规定:“纳税人未按规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按规定期限解缴税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。”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缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。”

[29] BVerfGE 22,380;BVerfG DB 64,204. 转引自前注[19],陈清秀书,第275页。

[30] 见前注[19],陈清秀书,第277—279页。

[31] 在分类税制下,纳税义务主要由负有扣缴义务的支付所得者代为履行,取得所得者则负有根本性的纳税义务,充分体现税收稽征效率。综合所得范畴的引入,使得核心课税要素由所得这一征税客体转向纳税人,更能实现量能课税原则。参见叶珊:《个人所得税纳税义务的法律建构》,载《中国法学》2020年第1期。

[32] 参见[美]维克多·瑟仁伊:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第208—209页。

[33] 参见钟典晏:《扣缴义务问题研析》,北京大学出版社2005年版,第76—77页。

[34] 比如,《增值税暂行条例》第18条规定:“中华人民共和国境外的单位或者个人在境内销售劳务,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以购买方为扣缴义务人。”又如,《企业所得税法》第37条规定:“对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税,实行源泉扣缴,以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时,从支付或者到期应支付的款项中扣缴。”第38条规定:“对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税,税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。”再如,《个人所得税法》第9条第1款规定:“个人所得税以所得人为纳税人,以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。”另如,《印花税法》第14条规定:“纳税人为境外单位或者个人,在境内有代理人的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,由纳税人自行申报缴纳印花税,具体办法由国务院税务主管部门规定。”“证券登记结算机构为证券交易印花税的扣缴义务人,应当向其机构所在地的主管税务机关申报解缴税款以及银行结算的利息。”

[35] 参见孙伯龙、王桦宇:《论未履行个人所得税扣缴义务的法律后果——对〈税收征管法〉第六十九条的思考》,载《税务研究》2018年第7期。

（三）第二次纳税义务

第二次纳税义务是指纳税义务人出现滞纳税款情形,且该纳税义务人的财产的执行不足以弥补税款时,税法上明确该纳税义务人的关系人有义务替其纳税。该等关系人产生该等义务的法律依据主要在于税法上的明确规定或者民商事法律中的相关规定,具体包括:个人独资企业或合伙企业的投资人对企业不能履行纳税义务的连带责任;法人企业在解散清算时对剩余财产进行分配时的税款承担义务;无偿受让人对取得财产的税款承担义务;等等。第二次纳税义务与原纳税义务的相互关系类似保证债务与主债务的性质,^[36]相较于原纳税义务具有附属性和补充性的特征,该制度的目的在于无法对本来的纳税义务人征收全部或部分的税收时,可以与该纳税义务人具有人或物特殊关系的第三人补充地负担纳税人的纳税义务。^[37]尽管我国税法上无明确具体的第二次纳税义务规定,^[38]但在实践中已经出现了诸多依照相关民商事法律规定和司法解释客观上运用第二次纳税义务制度追缴税款的成功案例。^[39]

德国《税收通则》虽然没有单独规定第二次纳税义务人,但该法第 33 条第 1 款对纳税义务人概念作了更为宽泛的解释,并在第 219 条中对责任债务人的补充清偿责任作了明确规定。^[40]德国《税收通则》的相关规定体现了对第二次纳税义务的高度重视,认为其与纳税义务本身是同等重要的负担事项。日本《国税征收法》第 32 条至第 41 条规定了第二次纳税义务及其相关事项,在实体上明确无限责任股东、清算人、家族公司、共同事业者、受让事业的特殊关系者、无偿或显著低额的受让人等的第二次纳税义务,并在程序上要求税务署长须依政令规定,就征收金额、缴纳期间和其他必要事项以税务通知书方式予以告知。第二次纳税义务在有关各项具体条款规定的纳税人滞纳税款,以及其各条款规定的税收要件充分时方成立。^[41]第二次纳税义务产生的基础在于基于应税行为或事实最初产生本来意义上纳税义务人的纳税义务或者税务处理决定,在实践中也会出现第二次纳税义务人就主纳税义务人的课税处分瑕疵请求撤销税务处理决定的情形,以此减小第二次纳税义务的不合理性和无效性。

与纳税义务有关的另一个税法概念是协力义务,也即协助税务机关识别应税事实的法定义务。在税法学理上,协力义务是指纳税义务人对于所支配管理范围内的事项,负担共同澄清事实责任,本于协同合作原则(Kooperationsmaxime),对于税务机关调查事实关系予以协力的义务,

[36] 参见[日]北野弘久:《日本税法学原论》,郭美松、陈刚译,中国检察出版社 2008 年版,第 213 页。

[37] 见前注[22],金子宏书,第 153—155 页。

[38] 参见郑依彤:《论第二次纳税义务的构建与优化》,载《税务研究》2021 年第 2 期。

[39] 比如,温州市地方税务局鹿城税务分局诉 A 公司股东损害公司债权人利益责任纠纷案,浙江省温州市龙湾区人民法院民事判决书(2015)温龙商初字第 1047 号;温州市地方税务局鹿城税务分局诉 B 公司股东损害公司债权人利益责任纠纷案,浙江省温州市鹿城区人民法院民事判决书(2015)温鹿商初字第 3830 号;国家税务总局丽水市税务局与被告胡某股东损害公司债权人利益责任纠纷案,浙江省庆元县人民法院民事判决书(2019)浙 1126 民初 237 号等案件中,人民法院均依据《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国公司法〉若干问题的规定(二)》第 18 条第 2 款,对有限责任公司的股东、股份有限公司的董事和控股股东因怠于履行义务,导致公司主要财产、账册、重要文件等灭失,无法进行清算,债权人主张其对公司债务承担连带清偿责任的,予以支持,判令相关方对所涉税款和滞纳金承担责任。

[40] 德国《税收通则》第 33 条第 1 款规定:“纳税义务人,是指负有纳税义务、对纳税负担担保责任、应从第三方账上扣除并缴纳税款的人员,是应提出纳税申报、提供担保(Sicherheit)、制作账簿和会计记录(Bücher und Aufzeichnungen)或履行税法赋予的其他义务的人员。”第 219 条规定:“如果无其他规定,倘若对责任债务人的动产的强制执行未果,或者认定该强制执行将无结果时,方可对责任债务人(Hsftungsschuldner)要求缴纳税款,责任债务人逃税或者教唆偷漏税,或者依法有义务要求扣除和清偿税款或为他人缴纳税款时,本限制无效。”

[41] 见前注[36],北野弘久书,第 198 页。

且该等协力事项,应具有适当性、可能性、必要性、相当性和期待可能性原则。^[42] 具体而言,包括账号披露义务、税务登记义务、接受检查的义务、账证及会计记录之保持义务等。^[43] 在税法学理上,纳税申报一般被认为是私人在公法关系中所谓发生具体决定应纳税额的公法上法律效果之行为,即为私人之公法行为。^[44] 在纳税申报以后,如税务机关对申报事项存在疑虑并进行查证,纳税人即负有协力义务,来协助税务机关调查相关事实。当然,若纳税人未尽协力义务或各种客观不能致使税务机关依职权原则进行调查而无法准确了解应税事实时,税务机关仍可根据具体情事依据举证责任的客观分配来进行税款的核定。^[45] 但总体上,协力义务作为一种负担,实际上是税法上对纳税人信息权之干预,需要遵循比例原则以保障纳税人权利。^[46]

三、纳税义务体系的程序展开

税法总则作为我国税法体系在实体和程序上的总括性规则指引,除了需要对纳税义务体系的实体要素进行规定外,还需要对纳税义务体系的程序事项制定明确的规范。在实体上,纳税义务根据责任承担的具体对象主要分为直接负担的纳税义务、作为公法上义务的扣缴义务以及作为补充性税款保障屏障的第二次纳税义务;除此以外,还包括连带纳税义务(责任)、协力义务以及与纳税事项有关的纳税人其他义务等不同层面和维度的义务,以上义务体系共同组成了纳税义务体系的实体部分。在程序上,纳税义务还可以根据其演进的存续周期主要区分为纳税义务的发生、纳税义务的履行与变更以及纳税义务的消灭。其中,纳税义务的发生主要是从课税构成要件满足的时间来确认的;纳税义务的履行与变更既涉及纳税义务和扣缴义务的履行,同时也涉及连带纳税义务、第二次纳税义务的履行,同时还涉及确保纳税义务履行的保障措施;纳税义务的变更则主要涉及课税要素的变更以及减免税事项;纳税义务的消灭则涉及清偿、免除、时效经过、退还税金的抵扣、滞纳金处分的满足以及滞纳金处分的停止等情形。

(一) 纳税义务的发生

在税法学理上,纳税义务通常被认为于税法上的构成要件(Steuertatbestand)满足时发生。为了确保纳税人依法准确及时足额进行纳税申报,同时也有利于税务机关加强征收监管,我国大部分的实体税法都明确规定了各主要税种的纳税义务发生时间。比如,就增值税而言,《增值税暂行条例》规定了增值税纳税义务发生时间以收款、约定收款条件满足或先开具发票孰先原则确定;^[47]就消费税而言,《消费税暂行条例》规定了纳税人销售、自产自用非连续生产应税消费品时以销售或移送的时点作

[42] 见前注[19],陈清秀书,第489—491页。

[43] 《税收征收管理法》第17条规定:“从事生产、经营的纳税人应当按照国家有关规定,持税务登记证件,在银行或者其他金融机构开立基本存款帐户和其他存款帐户,并将其全部帐号向税务机关报告。”再如,第19条规定:“纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置帐簿,根据合法、有效凭证记帐,进行核算。”另如,第56条规定:“纳税人、扣缴义务人必须接受税务机关依法进行的税务检查,如实反映情况,提供有关资料,不得拒绝、隐瞒。”又如,第57条规定:“税务机关依法进行税务检查时,有权向有关单位和個人调查纳税人、扣缴义务人和其他当事人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的情况,有关单位和個人有义务向税务机关如实提供有关资料及证明材料。”

[44] 见前注[22],金子宏书,第750—752页。

[45] 参见葛克昌:《纳税人协力义务与行政诉讼判决》,翰芦图书出版公司2011年版,第7—11页。

[46] 参见葛克昌:《行政程序与纳税人基本权》(第3版),翰芦图书出版公司2012年版,第723—743页。

[47] 《增值税暂行条例》第19条规定:“增值税纳税义务发生时间:(一)发生应税销售行为,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。(二)进口货物,为报关进口的当天。”“增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。”

为纳税义务发生时间；^[48]就印花税法而言，《印花税法》规定了印花税法纳税义务发生时间为书立应税凭证或者完成证券交易的当日。^[49]但需要指出的是，部分税种的纳税义务发生时间确认仍存在一定的复杂性，比如企业所得税的纳税义务发生时间，因不同所得、成本费用确认的时点、数额等复杂性以及存在年度汇算清缴因素，而存在不同理解，在征税实践中税务机关往往通过制定规范性文件并参酌具体情况确认。^[50]与此同时，纳税义务的发生时间与内容确认时间还有所区别，在纳税义务成立时，具体的数额还有待通过相关程序安排进行确认。^[51]借由课税处分(Steuerbescheid, Steuerfestsetzung)，纳税义务人得以清楚知悉具体的应纳税额以及缴纳税期限，进而在期限届满前履行其纳税义务。^[52]

需要指出的是，纳税义务的具体形态因其税种的不同而产生差异。比如，在所得税法上，企业所得税和个人所得税都实行预缴制度，^[53]不过所得税的预缴义务实际上是一种暂缴(Steuervorauszahlung)，并非在清偿期前缴纳，而是属于一种以最终纳税义务之发生为解除条件的税收义务，若后续汇算清缴时并未发生纳税义务或发生税额较少时，纳税义务人还可以主张退税请求权。^[54]与此同时，扣缴义务人的纳税义务发生在取得所得的规定日期；^[55]核定征收纳税人的纳税义务发生时间依据具体核定方式有所不同；^[56]自行申报的纳税义务则发生在规定的申报期日内。纳税义务的产生，还关系到实施诉讼保全措施、纳税义务的继承以及税收法律关系的内容变动，这些都会对纳税人的具体权益和税务机关的征收管理产生较为重要的影响。^[57]

与纳税义务发生相关联的一个概念是纳税申报。申报纳税制度本身至少在理论上将纳税义务人置于税收法律关系的中心地位，并因此影响到纳税义务确定的法律问题。^[58]纳税义务人根据自身经营、取得财物或发生应税事项等具体情况进行纳税义务成立的申报，然后据此申报，再具体地确认应纳税额。而当税务机关通过程序发现纳税申报额与依职权调查的结果不符时，则会责令纳税义务人对此进行改正，并根据情况做出课税处分的决定。德国《税收通则》第149条至第153条对纳税申报进行了明确而详尽的规定。在我国，纳税申报是一种程序上的纳税义务，即使没

[48] 《消费税暂行条例》第4条规定：“纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。”“委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。委托加工的应税消费品，委托方用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣。”“进口的应税消费品，于报关进口时纳税。”

[49] 《印花税法》第15条规定：“印花税的纳税义务发生时间为纳税人书立应税凭证或者完成证券交易的当日。”“证券交易印花税扣缴义务发生时间为证券交易完成的当日。”

[50] 个人所得税的纳税义务发生时间确认也面临同样问题，由于可能还存在免征额、所得所属类型的争议等因素，个税纳税义务的发生时间也较为复杂。

[51] 见前注[22]，金子宏书，第696页。

[52] 参见黄茂荣、葛克昌、陈清秀主编：《税捐稽征法》(第2版)，元照出版公司2021年版，第283页。

[53] 根据《企业所得税法》第54条的规定，企业所得税分月和分季预缴，企业应当自月份或者季度终了之日起15日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。企业应当自年度终了之日起5个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。在个人所得税法上，也存在综合所得预缴税款的特定，按照《个人所得税法》第11条的规定，居民个人取得综合所得，按年计算个人所得税；有扣缴义务人的，由扣缴义务人按月或者按次预扣预缴税款；需要办理汇算清缴的，应当在取得所得的次年3月1日至6月30日内办理汇算清缴。

[54] 见前注[19]，陈清秀书，第298—299页。

[55] 比如，《企业所得税法》第40条规定：“扣缴义务人每次代扣的税款，应当自代扣之日起七日内缴入国库，并向所在地的税务机关报送扣缴企业所得税申报表。”

[56] 参见《国家税务总局关于印发〈企业所得税核定征收办法〉(试行)的通知》(国税发[2008]30号)中《企业所得税核定征收办法》第13条和第14条的规定。

[57] 见前注[22]，金子宏书，第696页。

[58] 见前注[36]，北野弘久书，第174页。

有税款缴纳的义务,纳税义务人按照《税收征收管理法》的规定仍需进行零申报。^[59]在税法学理上,税额确认有申报纳税、赋课征收和申报赋课等方式,其中赋课征收是指税务机关直接进行税额确定,申报赋课是申报与税额确定相结合,^[60]2014年我国税务征管领域进行全面“放管服”改革后,我国的税额确认原则上以自行申报为主。^[61]税法总则立法可就纳税义务的发生设定指导性的原则,并在各税种法中加以明确规定。

(二) 纳税义务的履行与变更

纳税人在进行纳税申报并确定了更为具体的纳税税额后,需要在规定的纳税期限内缴纳或解缴税款,全面及时足额地履行纳税义务。各实体税法也会具体明确地规定纳税地点、可选择的缴纳方式、缴纳币种等具体履行事项。在纳税义务的履行过程中,除正常履行纳税义务外,还可能会发生如下情形:一是发生提前履行或延期履行事项,一般来说自愿提前履行纳税义务并无不可,在一些特定情况下纳税人亦会出现延期履行纳税义务的情形,德国《税收通则》第222条规定了延期事项,^[62]我国《税收征收管理法》第31条第2款规定了延期缴纳制度;^[63]二是减免税事项,我国《税收征收管理法》第33条第1款规定了减免税制度。与此同时,与纳税义务履行相关的保障措施包括纳税担保、强制执行、税收代位权和撤销权。^[64]我国现行所得税法还规定了对不符合独立交易规则情形下的纳税调整事项。^[65]纳税义务是金钱债务,在性质上不是非替代性的,所以纳税义务这一替代性的义务是可以继承的。与此同时,纳税义务以纳税人纳税能力为基准,也特别强调纳税义务人的个别性。所以税法也考虑两者之间的调和性,继承人在税法上也承担与继承事项有关的适当的纳税义务。^[66]

在税法学理上,纳税义务的变更包括主体变更、客体变更、清偿期变更等多种情形。其一,主体变更可以分为权利的概括继受以及个别继受两种。前者指自然人继承、企业并购重组等,此等情形下相关纳税义务主体也发生变更,以保障纳税义务的实际有效履行;个体继受主要指私法行为约定税负承担,但此时仅发生实际支付人的变化而与法定纳税人本身无涉。其二,客体变更主要包括债之更改、新债清偿、代物清偿等情形。债之更改囿于税收法定原则的约束,在实务中较为

[59] 《税收征收管理法》第25条规定:“纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报,报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。”“扣缴义务人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实报送代扣代缴、代收代缴税款报告表以及税务机关根据实际需要要求扣缴义务人报送的其他有关资料。”

[60] 见前注[19],陈清秀书,第493—494页。

[61] 《税收征收管理法修订草案(2015年征求意见稿)》曾明确纳税人自行申报制度的基础性地位,征求意见稿规定,纳税人自行计税申报,并对其纳税申报的真实性和合法性承担责任。

[62] 德国《税收通则》第222条规定:“如果税收债务关系的请求权到期时征税,可能意味着对纳税义务人的严重不当行为,并且请求权显然不因延期而受到危害,税务机关可以将纳税义务全部或部分延期,但第三方缴纳税款人或已扣税款的扣缴义务人除外。”

[63] 根据《税收征收管理法》第31条第2款的规定,纳税人因有特殊困难,不能按期缴纳税款的,经省市区税务机关批准,可以在不超过3个月范围内延期缴纳税款。

[64] 《税收征收管理法》第38条、第40条和第50条分别规定了担保事项和税收代位权、撤销权,第88条还特别规定了纳税争议“双重前置”之先行缴纳税款或提供担保事项。《税收征收管理法修订草案(2015年征求意见稿)》第74条还明确了税收优先受偿权,规定纳税人因故意或者过失,不能履行纳税义务时,税务机关可以对纳税人的不动产设置税收优先受偿权,在纳税人处置时优先受偿。

[65] 《企业所得税法》第41条第1款规定:“与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。”《个人所得税法》第8条也有类似关于关联交易、不合理商业目的安排以及其他需要纳税调整的反避税事项规定。

[66] 见前注[22],金子宏书,第698—699页。

少见;新债清偿主要是指纳税义务人提供相关担保形成新的担保之债而对纳税义务履行提供保障,但此种情况下也不涉及原纳税义务的消灭;代物清偿主要是清偿标的物形式变更,这在实务中也较为少见。^[67]其三,清偿期变更主要是指清偿期提前或延后的情形。比如,依据《税收征收管理法》第44条的规定,欠缴税款的纳税人或者他的法定代表人需要出境的,应当在出境前向税务机关结清应纳税款、滞纳金或者提供担保,此种情形就属于清偿期提前的法定情形。至于清偿期延后的法定情形,可见《税收征收管理法》第31条和《税收征收管理法实施细则》第41条的规定,出现不可抗力导致生产经营受到较大影响或者当期货币资金在扣除工资社保费后不足以缴纳税款等情形时,纳税人可以申请延期缴纳。税法总则立法可结合我国征管实际情况,就纳税义务的履行与变更及其具体情形做出指导性规定,特别是可以考虑视情况适当延长延期缴纳税款的期间。

(三) 纳税义务的消灭

纳税义务的消灭,主要有清偿、免除、时效经过、退还税金的抵扣、滞纳金处分的满足以及滞纳金处分的停止等六种情况。^[68]就清偿而言,纳税人缴纳税款即达成纳税义务消灭的实际效果。《德国租税通则》第224a条规定了交付艺术品可以替代支付。就免除而言,纳税义务依法被免除的,纳税义务在相应范围内消灭。日本《灾害减免法》《地方税法》等对天灾或其他特殊情况下的减免税作了明确规定。^[69]就时效经过而言,税务机关因各种原因未能行使征税权并持续一段期间的,该项权利依法消灭。日本《国税通则法》第72、73条和《地方税法》第18条、第18条之1、之2都规定了税款的征收时效。按照前述规定,征税权原则上从法定缴纳期限起5年内不行使而消灭,而作为纳税义务原则上在超过法定缴纳期限5年或3年根据时效规定而消灭。日本的行政法院判例认为,该等时效的固定是针对法定缴纳期限,而非针对纳税义务确定之日,并以此督促税务机关履行职责以及提高其对滞纳金处分的重视。^[70]我国《税收征收管理法》《海关法》《船舶吨税法》等相关税法也规定了3年和5年的追征时效,^[71]税法总则可在《税收征收管理法修订草案(2015年征求意见稿)》^[72]规定的追征时效15—20年封顶基础上适度调整。

就退还税金的抵扣而言,也可称之为抵销,纳税人获得退税权以后可以选择直接退税或者从相关纳税义务中直接抵扣,纳税义务也因此相应范围内抵销。在一方的债权不足以抵销其全部债务数额的情况下,应当按照滞纳金、利息、主债务的顺序进行抵销。至于是否能够以自己对其他特定债权来抵扣税款,日本税法学理和法院裁判一般认为,除非另有明确规定,不得进行抵扣,且承认抵扣的判决也仅限于特定的情形之下。德国《税收通则》第226、227条规定了抵销和免除事项,并规定了不得抵销或免除的情形。抵销必须具有法律效力的反请求且仍处于法定的时效期间,而免除则包括该等纳税义务的存在具有不当性。就滞纳金处分的满足而言,滞纳金处分也常常意味着税收强制措施的执行,《税收征收管理法》在第37、38条规定的财产保全基础上,通过第

[67] 见前注[52],黄茂荣、葛克昌、陈清秀书,第273—286页。

[68] 见前注[22],金子宏书,第700—701页。

[69] 见前注[22],金子宏书,第702—703页。

[70] 见前注[22],金子宏书,第699—706页。

[71] 根据《税收征收管理法》第52条的规定,因税务机关的责任,致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的,追征期为3年,且不得加收滞纳金;因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,未缴或者少缴税款的,追征期为3年,可追征税款和滞纳金,有特殊情况的可以延长到5年;但对偷抗骗税情形,追征期不受限制。根据《海关法》第62条的规定,进出口货物、进出境物品放行后,海关发现少征或者漏征税款,追征期为1年;因纳税义务人违反规定而造成的少征或者漏征,追征期为3年。根据《船舶吨税法》第17条第1款的规定,海关发现少征或者漏征税款的,追征期为1年,但因应税船舶违反规定造成少征或者漏征税款的,追征期为3年,并可按日加征少征或者漏征税款0.5‰的滞纳金。

[72] 《税收征收管理法修订草案(2015年征求意见稿)》第86条将追征期时效规定作了进一步调整,对未登记、未申报或者需立案查处情形的追征时效由无限期改为15年,对欠税追征时效,由原来的无限期改为20年。

40 条关于强制执行措施的规定对滞纳行为的相应处理作了明确的规定。滞纳金停止需要基于特定的原因,比如公司进入破产程序或者自然人遭遇家庭困窘丧失履行能力等特殊情形。^[73]

四、纳税义务体系中的特定事项

“在法治国家中,也只有国家权力对于法律的贯彻充分实现时,国家才能在事实意义上发挥功能。而法律也只有确实被传播和贯彻执行时,才能成为值得信赖的导向模式。”^[74] 纳税义务作为我国税法总则立法中税收法律关系的重要概念范畴,在征管实践中还有诸多事项与之有关,亦构成纳税义务体系中的重要理论点和基础性制度。通常而言,税务机关认定课征税收之构成要件事实时,应以实质经济事实关系及其所生实质经济利益的归属享有为依据,课征税收构成要件的认定,税务机关就其事实负有举证责任,纳税义务人依据税法也需要承担协力义务。这里涉及三组概念:一是税法欠缺明确规定以及应税事实不甚清晰时纳税义务应如何确认,涉及税法的类推适用和税款的核定征收;二是按照税法规定正常申报或按照课税处分履行纳税义务后发现不应缴纳、多缴纳或重复缴纳情形时应如何处理,涉及溢缴税款返回请求权和重复征税的克服;三是未能按期履行纳税义务而产生滞纳金的责任制度应该如何设计,涉及非主观过错下的税收利息和主观过错下的税收滞纳金。

(一) 类推适用与核定征收

税法兼具主观法与客观法的双重性质,既是一种旨在维护税收征收等公共利益的客观法秩序构造,同时也是确认和维护纳税人权利的主观法体系。^[75] 在税法上诸如法律漏洞弥补等一些疑难问题的解决,除了遵循法解释学的一般原理,还需特别围绕纳税人保护的立场来看待和理解。根据德国学者 Tipke 之观点,在税法中法律漏洞可否以类推方式予以填补,这完全不是方法论的问题,而是宪法问题,亦即平等原则问题与税收正义问题。与此同时,对法律漏洞依立法目的,借类推适用予以补充,以维持纳税义务人对法律信赖保护,亦所以维护法安定性。所以,对于在税法上是否得以类推,不能单从形式考察,而需要结合个案综合考虑以维护税收正义。^[76] 原则上,基于法安定性及纳税人权利保护立场,避免民众遭受不可预测的损害,有关课予民众义务负担的课税构成要件的重要特征,应通过立法者以法律明文规定,而排除法律的漏洞补充。^[77] 在税法总则框架下,类推适用需谨慎作为确认纳税义务的合法方式,并将除有利于纳税人外不得将类推适用作为征税指导原则加以明确。

推计课税是指税务机关对于特定情形不根据直接数据而使用各种间接数据认定课税要件事实的方法。只要在特定前提要件满足的情况下,可以将具有较大盖然性的课税基础作为课税依据。推计课税的性质,主要有“事实上的推定说”和“补充的替代手段说”两种,前者认为推计课税与实额课税主要是证据方法上存在差异,而非新的课税程序;后者则认为推计课税是一种作为补充手段的特殊的课税方法。德日通说采前者,认为推计课税只是一种间接证明方法,是法律上“证明程度减轻”(Beweismaßreduktion)的一种类型。^[78] 德国《税收通则》第 162、163 条规定了估算纳

[73] 《税收征收管理法》第 40 条第 3 款规定:“个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品,不在强制执行措施的范围之内。”

[74] [德] 齐佩利乌斯:《德国国家学》,赵宏译,法律出版社 2011 年版,第 74 页。

[75] 参见闫海:《税法总则的功能:凝聚共识、统领体系、提升治理》,载《新理财》2022 年第 10 期,第 61—62 页。

[76] 参见葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社 2004 年版,第 81—90 页。

[77] 见前注[19],陈清秀书,第 166—167 页。

[78] 见前注[19],陈清秀书,第 531—535 页。

税基础和基于合理性原因而对税额核定的其他方法。第 162 条规定,倘若税务机关无法查明或计算征税基础,或者纳税人没有履行配合义务导致税款无法计算,则应对其进行估算。第 163 条规定结合具体情况征税可能导致不合理结果是可以确定更低的税额或者进行递延纳税的前提。税务机关对税收所采取的“核定”(Festsetzung)方式,系宣示因满足构成要件依法成立之税收义务,而非创设税收义务本身。^[79]我国《税收征收管理法》第 35 条规定了核定征收的具体情形,^[80]该条款的原则也可在税法总则立法中加以明确。

(二) 溢缴税款与重复征税

税法上不当得利之返还是指无法律上的原因,而为履行纳税义务所缴纳或退还的金额经由受领义务人返还^[81]给原先之给付为其计算的纳税人,该等返还请求权属于公法上的请求权。在税法学理上,溢缴税款返还请求权实际上为不当得利返还请求权,具体产生原因包括适用法律错误、计算错误、其他可归责于政府机关之错误等情形。^[82]该等返还请求权存在“实质上的法律原因说”(materielle Rechtsgrundtheorie)和“形式上的法律原因说”(formelle Rechtsgrundtheorie)两种观点,前者认为应当将法律上的原因作为返还请求权的实体性基础,后者则认为在经过正式的取消或变更程序前,返还请求权尚不存在,前者因与“构成要件说”一致而成为通说。^[83]《德国租税通则》第 173 条规定了税务通知书因新事实或证据方法的取消或修改的具体情形。^[84]通过税务裁定进行税收核定的情形下,纳税义务的存在不是以实质上的法律规定进行评定,而是根据是否存在有效的行政行为进行判断,此时如果纳税人确实存在重大过错,则不享有退税请求权。^[85]我国《税收征收管理法》第 51 条明确规定了溢缴税款的具体退还情形,但未对溢缴税款的不同情况进行区分,可以考虑在税法总则立法中对溢缴税款的不同情形分别做出指导性规定,并对是否需要支付利息、补偿及其具体计算方式做出相应规定。

“重复征税是指同一税捐客体,利用相同或不同之税目,对于同一或不同税捐主体,同时或先后课征两次以上之税捐”,盖“税捐主体之所以有负担税捐能力,在直接税乃因税捐客体之归属结果;在间接税,乃因转嫁的可能性。是故,关于重复课税有关问题之探讨,应以税捐客体为轴心”。^[86]重复征税包括法律上重复征税和经济上重复征税两种。在国际上,由于税收协定的解释和适用中政策目标或解释方法的差异,中国可能会与协定伙伴国因解释的冲突产生税收争议,从而使纳税人面临双重征税的风险。^[87]克服双重征税的主要理论基础在于同一征税客体应当仅只承担单一的纳税义务或者非重复的纳税义务,否则会造成国际上的税收合作之间的困难以及对跨境投资贸易纳税人的极度不公平。避免双重征税亦需要作为国际税收征收管理的指导性原则在

[79] 见前注[23],陈敏书,第 59 页。

[80] 至于第 35 条第(6)项是否需纳入核定征收范围,仍值得进一步思考。参见汤洁茵:《不可承受之重:税收核定的反避税功能之反思——以〈税收征管法〉第 35 条第(6)项为起点的探讨》,载《中外法学》2017 年第 6 期。

[81] 根据《税收征收管理法》第 51 条的规定,纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后应当立即退还;纳税人自结算缴纳税款之日起 3 年内发现的,可以向税务机关主张退还多缴的税款并加算银行同期存款利息。

[82] 见前注[52],黄茂荣、葛克昌、陈清秀书,第 314—319 页。

[83] 见前注[19],陈清秀书,第 410—412 页。

[84] 《德国租税通则》第 173 条规定:“(一)在下列情形下应取消或修改征税通知书:1. 事后发现有导致税额提高的事实或证据。2. 事后发现有导致税额降低的事实或证据,而纳税义务人对事后才发现事实或证据并不负有重大过失责任。当事实与证据与第 1 点所述事实或证据有直接或间接关系时,对过失责任不予考虑。(二)不同于第 1 款的规定,根据税务检查而发出的征税通知书,只有在出现逃税或过失漏税时方可取消或修改。在发出第 202 条第 1 款第 3 句对顶通知的情况下,本规定同样适用。”

[85] 参见[德]迪特尔·比尔克:《德国税法教科书》,徐妍译,北京大学出版社 2018 年版,第 97—98 页。

[86] 黄茂荣:《税法总论——税捐法律关系》(第 3 册)(第 2 版),台湾植根出版公司 2008 年版,第 301 页。

[87] 参见崔晓静:《国际税收协定解释的困境及其纾解》,载《中国法学》2021 年第 1 期。

税法总则立法中明确加以规定。需要指出的是,重复课税之排除,通常可被认为是落实量能课税原则并维持税捐竞争中立性原则的立法取向,在性质上讲重复课税之排除也并非税捐优惠,不是某一国家或地区进行税收优惠的安排,而应是通用的国际税收规则并维护简约有效竞争的国际税收秩序的手段。

(三) 税收利息与滞纳金

税收附带请求权是一种基于税收债务关系而生的非税收金钱给付请求权,包括滞报金与怠报金(Verspätungszuschlag)、滞纳金(Säumniszuschlag)、利息和短估金等。^[88]《德国租税通则》在“第五部分 征收程序”之“第二节 利息、滞纳金”部分对税收利息和滞纳金事项做出了相应规定。日本《国税征收法》在“第六章 附带税”一章规定了滞纳金和利息税、加算税两章,就滞纳金(年14.6%、7.3%等费率)的设定情形、具体事项以及利息税、加算税(10%、15%、35%、40%等费率)的不同情形等做出了明确规定。德国《税收通则》第233至239条分别规定了利息的计息原则、补征及偿还税款的利息、延期纳税的利息、逃税的利息、退还的诉讼期利息、通知执行的利息、利息金额及计算、利息的核定等事项。^[89]《税收征收管理法修订草案(2015年征求意见稿)》将“滞纳金”更名为“税收利息”,利率由国务院结合人民币贷款基准利率和市场借贷利率的合理水平综合确定,以与行政强制法中的滞纳金相区别。这种税收利息的安排比较符合当前税收征管实际情况,因为不区分情形只要未缴纳税款而全部按照日均万分之五进行滞纳金征收,会造成纳税人负担过重,也不符合公平合理原则。^[90]

滞纳金,是税收主给付人或附带给付之债务人已届清偿期而未缴纳时,依法附加之金钱给付义务。^[91]滞纳金既非利息,亦非罚款,而是一种促使纳税义务人准时纳税之特殊压力手段(Drunkmittel),该等义务无需特别经由税务机关裁量决定,而属于依照税法规定直接产生的税收附带给付。^[92]就其法律性质而言,滞纳金义务又有给付迟延之损害赔偿说、行政执行罚说、行政秩序罚说、行政执行罚兼给付迟延之损害赔偿说。^[93]在我国台湾地区不另征迟延利息,可认为其系采行政执行罚兼给付迟延之损害赔偿说。德国《税收通则》第240条规定了滞纳金制度,对滞纳金的费率、附加税不征滞纳金、3日以内滞纳金不收取滞纳金、共同债务连带滞纳金责任以及最高额不超过本金原则进行明确规定。^[94]《税收征收管理法修订草案(2015年征求意见稿)》第67条规定了滞纳金按日加征标准为千分之五,而现行《税收征收管理法》第32条规定的滞纳金按日加征标准为万分之五,^[95]也就是说,征求意见稿的修订意图是相对降低非主观过错下的税收利息的费率,同时提高主观过错下的税收滞纳金的费率,以求比较合理地解决现行税收滞纳金费率过高却不区分是否存在主观过错的问题。因此,在税法总则立法中有必要对税收利息和滞纳金的相关概念和指导原则加以明确,特别是将纳税人是否存在主观故意以及是否有明确的课税处分作为确定

[88] 见前注[52],黄茂荣、葛克昌、陈清秀书,第257—264页。

[89] 《德国租税通则》第238条规定,每月加征0.5%的利息,应从计息期间开始之日起,按整月缴纳,不足1月的,不计算利息。因抵销而取消应计息的请求权时,抵销权人的债权到期之日视为制度日。计算利息时,各种应计息的金额应按可被50欧元整除的最近数额四舍五入。

[90] 参见陈俊良、顾慧媛:《关于税收滞纳金问题》,载《税务研究》2013年第10期。

[91] 参见陈敏:《租税法之附带给付》,载《政大法学评论》第54期(1995年),第91页。

[92] 见前注[23],陈敏书,第240页。

[93] 见前注[86],黄茂荣书,第852—863页。

[94] 《德国租税通则》第240条第1款第1项规定:“在到期之日届满之前未缴纳的税,滞纳金每开始1个月,按所拖欠的税额四舍五入金额的1%征收滞纳金,按可被50欧元整除的最近数额四舍五入。”

[95] 《税收征收管理法修订草案(2015年征求意见稿)》第67条规定:“纳税人逾期不履行税务机关依法作出征收税款决定的,自期限届满之日起,按照税款的千分之五按日加收滞纳金。”

适用税收利息和滞纳金条款的前提。

五、结 语

在以人为本的社会主义中国,纳税人主义是税法之魂,也是税法现代化的动力源泉,其核心在于纳税人权利保护。^[96] 纳税义务体系作为我国成文税法中最核心要素的税收法律关系中的重要范畴,对于提升我国税法规范的理论自洽性、逻辑完整性和形式规范性具有重要意义并与相关税制要素体系一并建构了以纳税人为中心的现代税法制度体系。我国的纳税义务体系以纳税义务、扣缴义务、第二次纳税义务等基础要素为内容构成,以纳税义务的发生、履行与变更、消灭等核心要素为程序展开,以类推适用与核定征收、溢缴税款与双重征税、税收利息与滞纳金为特定的关联事项,并借此建立较为完备、科学和规范的纳税义务体系。这不仅对于近期税法总则立法具有重要的开拓性的构建性功能,而且对于中长期我国税法典立法起到理论引领的指导性效果。当前和未来一段时间,在建构现代税收制度和建设法治国家的大背景下,税法总则立法、其他实体税种立法和《税收征收管理法》的修订,都应秉承纳税人中心主义,注重税法总则与不同税种实体税法的衔接关系,并在条件适合时择机推进我国税法典的早日立法实现,为我国社会主义法治体系建设、中国式法典化和法治现代化提供示范性的制度基础和坚实的领域支撑。

Abstract The tax obligation system is the basic concept of General Provisions of Tax Law and the core category of the construction of modern tax debt law. The main content of the tax obligation system includes tax obligation, withholding obligation and the second tax obligation, the attached obligation related to tax obligation and the related procedural obligation of documentation. From the perspective of procedure, the occurrence, fulfillment, alteration and elimination of tax obligation all follow the clear provisions of tax procedure law, and there are differences due to different tax categories. In addition to the statutory explicit tax obligations, there are also specific circumstances in the tax law such as analogy application and approved collection, overpayment of tax and double taxation, as well as tax interest and late payment penalty, which need to be interpreted and dealt with in accordance with the principle of nature of transaction, clarity of elements and appropriate differentiation of burden. Our country should set up a taxpayer-centered tax obligation system in the framework of the General Provisions of Tax Law, and classify it in a concrete tax system, so as to make the tax obligation system harmonized and applicable in the general law, substantive law and procedural law.

Keywords General Provisions of Tax Law, Tax Obligation, Legal System, Tax Code

(责任编辑:尹亚军)

[96] 参见熊伟:《税法总则立法中的纳税人主义及其制度体现》,载《法律科学》2023年第1期。