

税收之债的消灭时效

施正文*

内容提要：税收之债的消灭时效是税收债权消灭的重要原因，对于督促税收债权人及时行使债权、保护纳税人权利、建构稳定和谐的税收征纳关系具有重要意义。税收债权的消灭时效包括确定时效和征收时效两类，其内容涉及时效的性质、期间长度、期间起算、中断和中止、期间届满的法律效果等问题。我国税法对税收债权的消灭时效制度规定很不健全，应当借鉴他国立法例和国际经验，通过制定税收通则法等途径尽快予以完善。

关键词：税收之债 消灭时效 税收债法 税收通则法

一、税收债权消灭时效的界定和种类

1. 税收债权消灭时效的界定和意义

所谓税收债权的消灭时效，是指税收债权不行使的事实状态在法定期间内持续存在，即经过一定的法定期间不行使税收债权，即产生该税收债权丧失的法律效果。税收债权消灭时效由法律事实、期间和法律后果三个要素构成，其中法律后果是核心要素。

税收债权消灭时效的设置具有重要意义，首先有助于实现税法的安定性和税收法律秩序的和缓。由于税收请求权在发生后随着时间的经过而愈加难以证明，对有关证据资料不可能无期间限制地进行永久保管，当事人的记忆时间也有限，因证明困难导致无法正确查明的事实与时俱增，此时如再允许强求，税收的确定和征收将大受影响。为避免举证困难和课税凭证资料的过长保管，维持法律秩序的稳定，税收债权请求权的主张不能毫无时间的限制，至少，应就该项权利主张赋予债务人一项抗辩权，或使该项权利归于消灭。其次，税收债权消灭时效会促使权利人及时行使权利。正如法谚所谓“法律不保护权利上之睡眠人”，消灭时效削弱了权利人的权利，其用意无非在于限制权利的不行使，增进征税效率，防止税务机关因“怠于行使征税权力”而导致税款损失，并保护纳税人的权利。再次，作为证据之代用。税收债权长期不行使，会因有关证据的湮灭而使税收债务难以证明。实行时效制度，凡时效期间届满，即认定税收债权人丧失权利，此系以时效作为证据之代用，可避免当事人举证及法庭调查证据的困难。这也说明，时效制度所要实现的并不是一种绝对的正义，而只是一种相对的正义，是可能比较接近于实质的正义。

* 中国政法大学民商经济法学院教授。

本文是作者主持的中国政法大学校级人文社会科学基金项目“中国税收通则法立法基本问题研究”的阶段性成果。

作为一种一般法律思想的体现,税法上也如同民法规定一样,承认消灭时效的法律制度。日本国税通则法对税收债权消灭时效做出了特别规定,按照该法第72条第3款的规定,只要税法上没有特别规定的,则准用民法有关时效的规定。^[1]德国税收通则法虽然没有关于准用民法时效的规定,但该法基本上吸收了民法时效制度,在第169-171条、第228-232条对税收时效做出了详细规定。我国台湾地区行政程序法第31条规定:“公法上之请求权,除法律有特别规定外,因5年间不行使而消灭。公法上请求权,因时效完成而当然消灭。前项时效,因行政机关为实现该权利所做成之行政处分而中断。”其税捐稽征法还对税收债权的时效问题做出了特别规定。我国税法上的税收债权时效制度,则主要表现为税收征收管理法关于税收追征期限和追缴期限的规定。

2. 税收债权消灭时效的种类

税收债务于法律规定的税收要件满足时即告成立,但除了极少数税收外,^[2]对大多数税收来说,此时成立的为抽象的税收债务,因其内容尚不确定而无法实际履行。由于税基和应纳税额的确定比较复杂,因而产生的分歧和争议也比较多,必须通过一定的程序来具体规定,这种专门为确定具体税收债务而设置的特别程序被称为税收确定程序。为确定具体的税收债务,税收债权人和税收债务人因此而享有的权利称为确定权,或称为核定权、核课权。在具体的税收债务内容已经确定之后,税收债务人自动履行或税收债权人强制征收税款的程序称为税收征收程序。这种以税收征收为目的,税收债权人要求以及强制税收债务人履行税收债务的权利称为征收权。

因此,作为税收债权人的国家和地方政府所享有的税收债权包括确定权和征收权,税收债权的时效也相应分为确定时效和征收时效两种,行使确定权的期间称为确定期间,行使征收权的期间称为征收期间。例如,德国税收通则法第169条专门规定了核定期间,第228条则专门针对税收债务关系的请求权规定了纳付时效。日本国税通则法第70条专门规定确定权的除斥期间,第72条专门规定征收权的时效,其地方税法、关税法等也都明确规定了确定期间和征收期间,只是期间的长度有所区别而已。美国联邦所得税法第6501条规定,该法所适用的税收应于申报书提出后3年内课征。如果以印花纳税,则于纳税期限开始后3年内征收。这其实是一种确定时效。至于征收时效,该法第6502条规定,在确定期限内课征的税收,应当在课征之后6年内以扣押或司法程序征收。如果纳税人与税务机关协议延长征收期限,则遵循协议。^[3]我国台湾地区税捐稽征法第21条和第23条即分别规定了核课期间和征收期间。

我国税收征收管理法第52条规定:“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,税务机关在3年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款,但是不得加收滞纳金。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,税务机关在3年内可以追征税款、滞纳金;有特殊情况,追征期可以延长到5年。对偷税、抗税、骗税的,税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款,不受前款规定期限的限制。”海关法第62条规定:“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,应当自缴纳税款或者货物、物品放行之日起1年内,向纳税义务人补征。因纳税义务人违反规定而造成的少征或者漏征,海关在3年以内可以追征。”可见,我国税法对征税机关追征权和补征权的时效期间只规定了统一的追征期和补征期,并没有区分确定期间和征收期间。在我国刑事处罚及行政处罚领域,也存在相关的时效制度,不过法律也都没有区分处罚决定时效与处罚执行时效。例如,我国刑法第87条只对追诉时效做出了规定,即国家依法对犯罪分子追究刑事责任的有效期限;却并没有规定行刑时效,即对被判处刑罚的

[1] 韩国国税通则法第27条也做出了准用民法的规定。

[2] 如预缴的所得税、扣缴的税收、印花税等,这些税收的税基金额或数量比较明确,税额的计算也极为容易,税收债务在基于法律的规定而成立的同时就当然确定,不需要特别的确定程序。参见日本国税通则法第15条第3项。

[3] 参见郑玉波、翁岳生:《租税稽征之时效问题》,载郑玉波:《民商法问题研究(三)》,台湾三民书局1984年版,第333页以下。

犯罪分子执行刑罚的有效期限。传统的解释是，不规定行刑时效，司法机关在任何时候都有权将被判刑后在逃的罪犯缉拿归案，执行原判的刑罚，从而更有利于同犯罪做斗争。而在德国及我国台湾地区的刑法上，追诉权和行刑权则是分开的，二者各有期间的限制。另外，我国台湾行政处罚法第29条关于行政处罚追责时效的规定也是针对做出处罚决定的时效，没有对处罚执行时效做出规定。这说明，税收追征期所面临的问题并非个别，其在我国公法领域普遍存在。

税收征纳的实际操作客观上要求存在税收确定程序与税收征收程序的必要区分。一般情况下，必须先经过税收确定，然后才能具体实施征收。我国税法虽然没有对此加以明确区分，但实际的操作过程也在遵循这一规则。例如，根据税收征收管理法第38、40和68条的规定，无论是采取税收保全措施、强制执行措施还是对欠税行为实施处罚，税务机关都必须先“责令限期缴纳”，即必须先确定纳税人是否欠缴税款以及欠缴多少税款。如果没有税收确定的前提，征收和执行行为就会失去依据。从其他国家的经验来看，它们通常也在法律上区分了税收债权行使的确定期间和征收期间。因此，我国将来修改和完善税法时，应当将确定期间与征收期间分别加以规定，以使税收征纳制度更加精细、科学和严密。但在法律修改前，应当类推刑法上关于时效制度的规定，将追征期和补征期解释为确定期间，至于征收期间则应不受时效限制。

二、税收之债的确定时效

1. 确定期间的性质

在法律上，督促权利人行使权利的时效制度，除了消灭时效外，还有除斥期间，因为消灭时效并不适用于所有的法律关系，它可以中断和中止，在某些场合下若不另加限制，法律关系还是会处于无限期的不确定状态之中。所谓除斥期间，是指法定的权利存续的预定期间，因该期间经过而发生权利消灭的法律效果。在民法上，消灭时效与除斥期间一般有以下不同：（1）适用客体不同。消灭时效的客体为请求权；除斥期间的客体则为形成权。（2）构成要件不同。消灭时效须法定期间经过和权利持续不行使之事实状态两个构成要件才能成立；除斥期间只需要法定期间经过一个构成要件。（3）期间起算点不同。消灭时效自请求权可以行使时起算，以不作为为目的的请求权自行为时起算；除斥期间除法律另有规定外，自权利发生时起算。（4）期间变动性不同。消灭时效因中断而重新起算，因中止而延长，属于可变期间；除斥期间则没有中断或中止的问题，属于绝对不变期间。（5）适用主体不同。消灭时效的适用必须由债务人主张，而除斥期间即使未经当事人主张，法院也可以依职权适用。（6）维持的秩序不同。消灭时效所维持的是反于原有秩序的新秩序，而除斥期间所维持的是继续存在的旧秩序。除斥期间与消灭时效区别的意义，主要在于除斥期间之规定，使系争权利一经过法定期间即归于消灭，没有期间中断或中止的问题，其效力之变更单纯系于在法定期间内权利人不行使权利，不再考虑权利人为何不行使权利；而消灭时效的适用则考虑权利人为何不行使权利或行使权利的障碍问题，其得行使权利者的行使应生中断时效的效力，其有行使权利之障碍者，法律将之规定为时效中止的事由。

关于税收债权确定期间的法律性质，有除斥期间和消灭时效两种观点之争。日本国税通则法第七章第一节以“国税的更正、决定等的期间限制”为题，专门规定了确定期间问题。学者们认为，由于确定权是征税机关确定税收债权，亦即以做成更正、决定或赋课决定等特殊的行政处分为内容的权利，并不产生中断、停止的问题；且确定权的行使使抽象的税收债权具体化，相当于形成权的行使，而对形成权的行使期间，一般认为是除斥期间而非消灭时效期间。所以，日本通说认为，确

定期间属于除斥期间。^{〔4〕}我国台湾地区实务上也采此见解,认为稽征机关核课税捐属行政行为,有关税捐核课期间乃行政行为的行为期间,并非时效;而学界通行的观点,也是认为核课期间的对象是核课权,而核课的法律功能有经由核定之行政处分确定税额之确认甚至形成的意义,即核课权是一种形成权,因此核课期间属于除斥期间。德国则认为核定期间属于消灭时效,因为核定期间的完成使抽象的税收债务关系请求权归于消灭,并且德国税收通则法第171条还规定了核定期间的中止问题。另外,我国台湾地区有学者提出了折衷的看法,认为税收的核定期间届满之后,在实体法上以及程序法上均发生效果。在实体法上,发生税收债务关系的请求权(抽象的税收债权等)归于消灭的法律效果;在程序法上,则发生不得再为核定税收的效力。因此,从实体法的观点言之,核定期间应为消灭时效期间;从程序法的观点言之,核定期间较接近除斥期间,故两说均有其根据。所以,可以认为核定期间是一种特殊的期间,具有两面性质。^{〔5〕}

确定期间的性质问题实际上触及税法最基本的法理。如果税收债务在法定构成要件实现时即行成立,则征税机关的确定只是一种宣言性质的确认行为,不具有创设效力。因此,确定期间也只能是消灭时效,而不是以形成权为客体的除斥期间。如果税收债务在法定构成要件实现时并不发生,还需得到征税机关做出确定行为后方才成立,那么,征税机关的确定行为就是一种创设性的形成行为,而确定期间也只能是除斥期间,而不是消灭时效。但从1919年德国帝国税收通则法规定税收债务问题以来,税收实体法律关系的债务关系说已得到普遍认同,认为税收债务于构成要件实现时即告成立,征税机关确定权的行使仅在于使税收债务内容具体化,并进而使抽象的税收债务消灭,因此,确定期间表现出鲜明的消灭时效特性。况且,如果确定期间是除斥期间,那么它应该维持期间届满前的旧秩序,而确定期间届满前的旧秩序,是纳税人因税收构成要件实现而成立税收债务,但确定期间届满的法律后果却是税收债务归于消灭,因此,确定期间维持的是期间届满后的新秩序,应属于消灭时效的范畴。^{〔6〕}

对于我国税法上追征期的法律性质问题,也有除斥期间与消灭时效的不同观点。但从税收债务关系说的法理要求来看,征税机关的税收确定行为只是对税收债务内容的具体化,而不是创设税收债务的形成行为。因此,追征期的性质应当认定为消灭时效。至于目前的追征期制度中没有中断或中止的规定,并不代表追征期不能中断或中止,而只是说明了税收立法的不完善。

这里还需要探讨的是,税收债务人能否享有税收债权的确定权及其相应的时效问题。从各国税法的规定看,申报纳税方式已经成为最基本的一种税收债权确定方式,指原则上应根据税收债务人的申报确定应纳税额,只有在税收债务人未自动申报或申报不适当的情况下,才由征税机关确定应纳税额。纳税申报是一种私人公法行为,具有确定应纳税额的效力。^{〔7〕}因此,在申报纳税方式下,税收债务人享有税收债权的初次确定权,税收债务的内容通过税收债务人行使申报行为而得到了首次确定。我们认为,既然认可税收债务人的确定权,其确定权的行使也应当受到时效制度的限制。税收债务人确定权的期间一般就是纳税申报期间,有关期间的起算、期限、延长、效果等问题适用法律对纳税申报期间的要求。当然,如果允许期限后申报,税收债务人确定权的期间则延长至征税

〔4〕 参见〔日〕金子宏:《日本税法》,战宪斌等译,法律出版社2004年版,第444页;〔日〕北野弘久:《税法学原论》(第四版),陈刚等译,中国检察出版社2001年版,第196页。

〔5〕 参见陈清秀:《税法总论》,台湾翰芦图书出版有限公司2001年版,第392页。

〔6〕 参见陈敏:《租税法上消灭时效》,台湾《政大法学评论》第32期。

〔7〕 参见前引〔4〕,金子宏书,第421页。

机关做出税收核定决定之前。^{〔8〕}

但是，税收债务人享有的确定权，并不是一种终极和本来意义上的税收债权确定权。在申报纳税方式下，征税机关依然享有确定权，即对税收债务人申报的应纳税额享有复核权，只不过税收债权人之确定权的可动用范围因申报纳税制度的设置而受到一定的限定。换句话说，在申报纳税方式下，税收债权是通过税收债务人的初次确定权和税收债权人的复核确定权共同行使而最终确定的。征税机关复核权的表现形式，在日本就是征税机关对税收债务人申报的应纳税额有权做出“更正、决定”。“申报纳税的税收，其课税标准或税额等，虽是由纳税人的初次申报确定的，但它也赋予税务机关再次确定的权限。具体地说，税务署长……在纳税人申报的课税标准或税额等的计算未根据国税法的有关规定进行时，其课税标准或税额等与其调查的结果不一致时，根据其调查结果，可以对课税标准或税额等进行更正（税通 24 条）。”^{〔9〕}“由于更正是对纳税申报所记载的内容进行的订正处分，所以应在有申报时进行。与此相反，决定则在无申报时进行，即税务署长在认为有提出纳税申报书义务的人未提出其申报书时，根据调查，可决定有关该申报书的课税标准及税额（国税通则法第 25 条正文）。”^{〔10〕} 征税机关复核确定权在我国的表现形式是“调整”、“核定”。根据税收征收管理法第 35、37 条的规定，征税机关行使应纳税额核定权包括下列几种情形：（1）依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；（2）依照法律、行政法规的规定应当设置账簿但未设置的；（3）擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；（4）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；（5）发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；（6）纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的；（7）未按照规定办理税务登记以及临时从事经营的。^{〔11〕} 根据该法第 36 条的规定，企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。而根据《税收征收管理法实施细则》第 54、55 条的规定，征税机关调整权的对象包括应纳税额和计税收入额或者所得额，即调整的对象包括税额和税基两种。在核定征收方式下，税收债务人不享有确定权，而是由征税机关直接和单独行使确定权。

在法律效果上，税收债务人确定权的不彻底性的表现，就是当其在法定期间内不行使时并不能

〔8〕 日本国税通则法第 18 条规定，应为期限内申报者，即使在法定申报期限之后，只要尚无税收课赋决定，都可以进行申报。但期限后申报也不是无期限限制的，一般在国税征收权的消灭时效完成后，税收债务人不能提出期限后申报书，课税厅也不能受理该申报书。参见前引〔4〕，北野弘久书，第 179 页。而我国税法没有明确规定期限后申报问题，但从税收征收管理法第 35 条的规定来看，发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的，税务机关有权核定其应纳税额。这里的“责令限期申报”，应当是一种期限后申报。并且，在这种情形（法定申报纳税方式）下，首先应当由纳税人通过申报来确定应税税额，只有在经责令限期申报逾期仍不申报时，才能由税务机关通过核定来确定应纳税额。从该规定也可以推出，税收征管法已将申报纳税方式确立为法定的税收确定方式，只是没有明确在何种情况下必须适用申报确定方式，而日本国税通则法则明确规定了申报纳税方式和赋课征收方式的适用范围、条件和程序，这应当是我国税收立法予以完善的税收基本制度。

〔9〕 前引〔4〕，金子宏书，第 433 页。

〔10〕 前引〔4〕，北野弘久书，第 188 页以下。

〔11〕 但我国税收征管法并没有明确规定税收确定方式包括申报纳税方式和核定征收方式（即税收债务人的应纳税额直接根据征税机关的征税决定加以确定），所以，税收征管法关于税收核定权的上述规定，既可能是在申报纳税方式下征税机关行使的复核确定权（如第 35 条第 1 款第（五）项规定的情形），也可能是在核定征收方式下征税机关以核定方式行使的直接确定权。从制度健全的角度看，我国应当在法律上对税收确定方式做出明确划分，并具体规定相关确定权的行使要求。不过，在征税机关直接以核定方式确定应纳税额时，虽然也可能要求税收债务人提交纳税申报书，但它与申报纳税方式下的申报不同，它没有对税收债务的确定力，只不过是便于征税机关做出核定决定而提交的参考资料。另外，根据《税收征收管理法实施细则》第 47 条的规定，税收债务人对征税机关核定的应纳税额有异议的，可以提供相关证据，经征税机关认定后，调整应纳税额。

在实体上产生抽象的税收债务消灭的法律效果,法定期间经过后则由征税机关通过核定等方式行使确定权。另外,纳税申报虽然具有初次确定应纳税额权利的性质,但它同时也是税收债务人必须履行的程序上的义务,是不能抛弃或者怠于行使的,否则将承担程序违法的责任。所以,从完全意义上说,税收债权确定权的主体是国家或征税机关,各国税法上一般也是只对征税机关的确定权时效问题做出规定。但从法理和实践来看,税收债务人的确定权及其时效问题是客观存在的,也是需要立法上予以完善的。

2. 确定期间的长度

根据德国税收通则法第169条第2款的规定,德国核定期间的长度是:关税、消费税、关税退给及消费税退给为1年;其他税收及税收退给为4年。在税收核定期间,有逃漏税收时为10年,因重大过失而短漏税收时为5年。

根据日本国税通则法第70、71条的规定,日本确定权的除斥期间分为普通除斥期间和特别除斥期间。普通除斥期间是法律对确定权规定的一般除斥期间,根据确定权行使方式的不同,其具体长度分别是:(1)更正(包括再更正,但对决定的再更正除外)的除斥期间原则上为3年。(2)减额更正,为增加纯损失等金额或退还金额的更正或将上述金额作为内容的更正,减少纯损失金额的更正,从法定申报期限起经过3年之后提交了期限后申报书的国税的更正等,除斥期间为5年。(3)决定及对此进行的再更正,除斥期间为5年。(4)对采取虚伪或其他不正当行为逃避所课征的全部或部分税额,或接受其全部或部分税额的退还的国税的更正、决定,除斥期间为7年。(5)要求提交课税标准申报书的国税,自提交申报书起,课赋决定的除斥期间为3年;纳税人未提交该申报书,除斥期间为5年。(6)减额的课赋决定,除斥期间为5年。(7)不要求提交课税标准申报书的采取课赋纳税方式的国税,除斥期间为5年。(8)对采取虚伪或其他不正当行为逃避课征的全部或部分税额的国税进行的课赋决定,除斥期间为7年。特别除斥期间,是对于一定事实后发的情况,法律上规定了特别的除斥期间,即在普通除斥期间经过后也可以做出更正、决定的处分。包括:(1)对更正、决定等提起不服申诉或诉讼,因此而做出的裁决、决定或判决导致原处分发生变动,或基于更正请求而做出的更正导致课税标准及税额等产生变动的,征税机关对其进行的更正、决定等,可以在做出裁决、决定、判决或更正之日起6个月内进行。(2)对采取申报纳税方式征收的国税,由于成为其课税标准的计算基础的事实中,根据无效行为产生的经济成果因该行为无效而丧失,或者该事实中包括的应取消行为被取消,基于上述理由而做的更正,可在该理由产生之日起3年内进行。例如,因贪污取得的财物所得退还给对方,或曾作为课税对象的未收债权其后成为坏账时,即属于此种情况。

根据韩国国税通则法第26条的规定,韩国确定权的除斥期间长度是:所得税、法人税、继承税、赠与税、再评价税、不当得利税、附加价值税、防卫税、教育税等,除斥期间为5年;其他国税,除斥期间为2年;以欺骗手段及其他不正当行为偷漏税、或者接受还给、扣除的情况,除斥期间为5年;在提出异议申请、审查请求、审判请求、按照监察院法的审查请求、或者提起按照行政诉讼法的诉讼时,可不管3年除斥期间的规定,从该判决或决定确定之日起,在1年内,按该判决或决定进行更正决定及其他必要处分。

根据我国台湾地区税捐稽征法第21条第1项的规定,税捐核课期间的长度是:依法应由纳税义务人申报缴纳的税捐,已在规定的期间内申报,且无故意以诈欺或其他不正当方法逃漏税捐者,其核课期间为5年;依法应由纳税义务人实贴之印花,及应由税捐稽征机关依税籍底册或查得资料

核定课征之税捐,^[12]其核课期间为5年;未于规定期间内申报,或故意以诈欺或其他不正当方法逃漏税捐者,其核课期间为7年。

根据我国税收征收管理法第52条的规定,对于税务机关负责的税收来说,其追征期和补征期的长度是:(1)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,补征期(补缴期)为3年;^[13](2)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;(3)有特殊情况的,^[14]追征期为5年;(4)对偷税、抗税、骗税的,税务机关追征期不受时间限制。根据海关法第62条的规定,对海关负责的税收,包括关税和海关代征的进口环节增值税和消费税以及船舶吨税等,其追征期和补征期的长度是: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,补征期为1年;因纳税人违反规定而造成的少征或者漏征,追征期为3年。两类征税机关所适用的时效制度的区别是:海关负责的税收的补征期为1年,短于税务机关负责的税收的3年补征期;海关负责的税收没有5年追征期和对偷税等适用的无时间限制的追征期。

比较中外税法关于确定期间的规定,下列几个方面值得借鉴:(1)对于关税等对征纳管理时效有特别要求的少数税收,为促使征税机关尽快行使确定权,适用比较短的确定期间,一般为1年。(2)对于大多数税收,在正常情况下的确定期间一般为3-4年。(3)对于因实施欺诈行为而偷逃税收的,适用比较长的确定期间,一般为5-10年。(4)对于因诉讼裁决变更了征税决定或无效行为被撤销而导致课税基础丧失等特别事实的出现,适用特别确定期间,即在普通确定期间经过后,从发生该特别事实之日起1年左右内可以行使确定权。

可见我国税法追征期长度的确定接近各国一般做法,但稍显粗糙,应当细分不同情况适用不同的确定期间。特别需要讨论的是,对于偷税、骗税、抗税等税收违法行为,追征期是否有必要不受限制。在民法上,民事权利的行使一般都有最长时效期限的要求,如法国民法典规定的最长时效为30年,德国民法典规定的也是30年,日本民法典规定债权的最长时效为10年、所有权外的财产权为20年。对于税收违法行为,德国、日本、韩国和我国台湾地区等规定了较长的确定期间,但最长为10年。英国和美国为了加重对逃税行为的惩罚,规定随时可以核课,或不经核课而直接通过扣押及司法程序予以征收。对比而言,我国的做法与英美法系国家更为接近。不过,按照对刑罚也有最长时效限制的规定(我国最长诉讼时效为20年),对于尚没有构成税收犯罪的一般税收违法行为,却允许征税机关无限期行使税收追征权,并不利于对征纳双方权利的均衡保护,对实现税法的安定性和税法秩序的和平也有害。另外,追征权的实施效果也不会很好,充其量仅是表明了国家对偷骗抗税行为的极大否定态度,而被偷逃的税款却恐怕很难实际追征到。因此,从实际可能的角度出发,针对偷税、骗税、抗税行为的追征期,还是应该有所限制。

3. 确定期间的起算

德国税法对时效起算的规定比较有特色,无论是确定期间还是征收期间,都是以特定行为或事实发生的日历年度之届满而开始。例如,德国税收通则法第170条第1项规定,核定期间因租税成立之日历年年度届满而开始,附条件成立的租税在条件成立之日历年年度届满而开始,这是德国租税核

[12] 所谓依税籍底册课税的税目,是指地价税、房屋税及使用牌照税;所谓依查得资料课税,其情形包括由主管稽征机关依查定课征营业税的典当业、特种饮食业、小规模营利事业等,以及经营方式特殊及小规模娱乐业、经稽征机关查定课征娱乐税等。

[13] 因为行使征税权的主体是征税机关,而补缴行为的主体是纳税人,因此,使用“补征期”概念比“补缴期”更为恰当,我国海关法第62条即使用了“补征”概念,将来税收征收管理法修订时,应将“补缴期”改为“补征期”,但最完善的办法是在税收通则法中明确规定确定期间。

[14] 按照《税收征收管理法实施细则》第82条的规定,特殊情况是指纳税人或者扣缴义务人因计算错误等失误,未缴或者少缴、未扣或者少扣、未收或者少收税款,累计数额在10万元以上的

定期间起算的一般原则。^[15]日本税法对时效起算点规定最为复杂,日本国税通则法第70-71条规定:(1)在申报纳税方式下,除斥期间自法定申报期限届满时起算。(2)在课赋征收方式下,要求提交课税标准申报书的国税,除斥期间自课税标准申报书提交期限届满时起算;不要求提交课税标准申报书的国税,除斥期间自税收债务成立之日起算。(3)对于特别除斥期间,对更正、决定等提起不服申诉或诉讼,因此而做出的裁决、决定或判决导致原处分发生变动,或基于更正请求而做出的更正导致课税标准及税额等产生变动的,征税机关对其进行的更正、决定等,除斥期间自做出裁决、决定、判决或更正之日起算;对采取申报纳税方式征收的国税,由于成为其课税标准的计算基础的事实中,根据无效行为产生的经济成果因该行为无效而丧失,或者该事实中包括的应取消行为被取消,基于上述理由而做的更正,除斥期间自该理由产生之日起算。韩国国税通则法第26条规定,除了对因提出异议申请、审查请求、审判请求、按照监察院法的审查请求、按照行政诉讼法的诉讼时,除斥期间自该判决或决定确定之日起算外,在一般情况下,税收课征的除斥期间自“可课征之日起算”。根据我们的理解,所谓“可课征之日”应当是纳税申报期限届满之日或者在课赋征收方式下税收债务成立之日。因此,韩国的规定与日本完全一致,只是立法语言的表达不够明确而已。我国台湾地区税捐稽征法第22条对核课期间的起算做出的规定是:依法应由纳税人申报缴纳的税收,已在规定期间内申报者,自申报日起算;依法应由纳税人申报缴纳的税收,未在规定期间内申报者,自规定申报期间届满之翌日起算;印花税自依法应贴用印花税票日起算;由税务机关按税籍底册或查得资料核定征收的税收,自该税收所属征期届满的翌日起算。

考察上述各国和地区税法对确定期间起算的规定,可以得出下列结论:(1)由于税收关系的复杂性,税收确定期间的起算较为复杂。正如学者所言,“民法上请求权消灭时效之起算点有统一之规定,刑法上消灭时效之起算点,亦有统一之规定,但租税时效却无法为统一之规定。盖租税之课征,在权力方面,则有课征权与征收权之不同;在程序方面,又有申报税与查征税之差异,于是其消灭时效之起算点,即应分别情形,做个别之规定,而无法加以统一。尤其印花税,情形更为特殊,既无需申报,亦无需查征,只有‘实贴’与‘总缴’两种方式,因而其消灭时效之起算点,自又与申报税及查征税不同。可见,租税时效在起算点上与其他公法上消灭时效不能不有所差别也。”^[16](2)从法理上说,确定权的起算应当以“能够行使权利之日”开始。税收债权在税收构成要件具备时即告成立,而后征税机关原本应可行使税收确定权。但由于对大部分税收都实行申报纳税方式,所以在申报期限之前,应期待税收债务人自行办理结算申报,征税机关不得行使确定权,或者说应当由税收债务人首先行使确定权。在采取核定征收方式的税收中,也有需要提出税收申报以供征税机关课税参考的情形,因此,在提出纳税申报的法定期限届满以前,也不得行使确定权。即在核定征收方式下,确定权行使期间的起算日,应当以纳税申报书提出期限的翌日为准;而在不需要提出纳税申报书的情形,则以税收债务的成立日为其起算日。(3)各国关于确定期间起算的规

[15] 德国税收通则法第170条第2项对核定期间开始的例外情况做出了详细规定:“在下列之情形,核定期间之开始不同于第1项之规定:1. 基于法律之规定,应做成租税申报或租税报告,或应提出报告时,因租税申报、租税报告或报告提出之日历年之届满而开始,惟迟于租税成立之日历年后第三日历年之届满而开始,但租税之核定期间依第1项规定较后开始者,不在此限。2. 租税以使用租税印花或租税印戳缴纳,而已为该租税事件使用租税印花或租税印戳者,因使用之日历年之届满而开始,但迟于应使用租税印花或租税印戳之日历年后第三日历年之届满而开始。对于关税及消费税不适用本规定。3. 租税或租税退给仅基于申请而核定者,该核定之废弃或变更之期间,于提出申请之日历年未届满前不开始。4. 因第2项第1款之规定适用于财产税或不动产税,致使主要课征期间之第一日历年,或法律规定之申报生效之第一日历年,其核定期间被延后者,则该主要课征期间之以后各日历年之核定期间,皆做同等时间之延后。5. 遗产税(赠与税)之核定期间,依第1项或第2项之规定而开始者,适用下列规定:(1)因死亡而取得者,其开始不早于取得人知悉其取得之日历年之届满;(2)在赠与,其开始不早于赠与人死亡,或稽征机关知有完成之赠与之日历年之届满;(3)在生存者间之目的财产之给与,不早于履行义务之日历年之届满。6. 票据税之核定期间,其开始不早于票据清偿期日历年之届满。”

[16] 前引[3],郑玉波等文,第338页。

定大致有两种模式，一是德国的“历年时效”起算模式，即从税收债务成立之日或纳税申报期限届满之日的下一日历年开始起算。其优点是较为简捷和方便，只需于年终时审查有无时效之届满。二是多数国家实行的“届满时效”起算模式，即对于实行申报纳税方式的税收，自纳税申报期限届满时起算；^[17]对于实行核定征收方式的税收，自税收债务成立之日起算。这种模式的优点是针对税收征纳的不同情况，分别适用不同的起算制度，督促税务机关及时行使确定权，但规定较为复杂。

我国税法规定的追征期期限有1年、3年、5年、无限期四种，但对追征期的起算没有做出规定，这给具体的税收实践带来困难，应当借鉴其他国家和地区的有益经验予以完善。一是在税法上明确区分确定期间和征收期间。二是借鉴日本和我国台湾地区的做法，对于实行申报纳税方式的税收，如果税收债务人已在规定期间内申报的，自申报日起算；对于未在规定期间内申报者，自规定申报期间届满起算。对于实行核定征收方式的税收，自税收债务成立之日起算。对于特别确定期间，自有关机关做出裁决之日起算。

4. 确定期间的中止

消灭时效因法定情形的出现而中断或中止。由于确定行为做出后即已经达到效果，不需要进行时效中断，因此各国税法都没有关于确定期间中断的规定。但确定税收债权的请求权如因特定原因致不能行使，即不能对应纳税额做出确定或废弃或变更处分时，则有必要使确定期间中止，以使税务机关能够有合理的时间行使确定权。所谓确定期间的中止，又称确定期间的未完成，是指由于与税收债权人无关的法定事由的出现，使税收债权人无法行使确定权，导致确定期间暂停计算、待中止事由消灭后继续计算。例如，德国税法即有核定期间中止的规定，德国税收通则法第171条共规定了13项导致核定期间中止的事由，其中较为重要的有：（1）在核定期间最后6个月内，因不可抗力而不能做成税收核定时；（2）课税处分显然错误，于处分通知后未届满1年前；（3）核定期间届满前，申请为税收核定或税收核定的废弃、变更，于对该申请做成不可争议的税收核定前；（4）在核定期间届满前就已经开始调查，于根据调查而做成不可争议的税收核定前；（5）对于税收核定具有拘束力的基础裁决，于通知后届满1年以前；（6）无行为能力人或限制行为能力人无法定代理人，自其成为行为能力人或其法定代理人就职时起，于届满6个月前；（7）税收如果涉及遗产，自继承人承认继承，或对遗产开始破产程序，或得对代理人核定税收之时起，于届满6个月前；（8）未经核定的税收，在核定期间届满前，如果在破产程序中已经申报，自破产程序終了后届满3个月前。在日本，由于其将确定权的期间限制定位为除斥期间，因此税法上没有关于确定权期间中断和中止的规定。

我国税法没有对追征期的中止做出规定。对于民事权利，民法通则第139条规定：“在诉讼时效期间的最后6个月内，因不可抗力或者其他障碍不能行使请求权的，诉讼时效中止。从中止时效的原因消除之日起，诉讼时效期间继续计算。”由于追征期的中止对税收债务人不利，按照税收法定原则，如果没有税法的明文规定，似不宜直接类推适用民法的规定。对此，只能通过完善税收立法来加以解决。

5. 确定期间届满的法律效果

关于确定期间届满的法律效果，一是德国、日本、韩国等大陆法系国家采取的税收债权消灭主义。即确定期间届满后，在实体法上，税收债权人的抽象的税收债务请求权归于消灭，并进而导致由于不能确定具体的税收债务，整个税收债务关系的请求权亦应归于消灭；在程序法上，税务机关

[17] 我国台湾地区还根据税收债务人是否按期办理纳税申报而对起算做出了不同的规定，即依法应由税收债务人申报缴纳的税收，已在规定期间内申报者，自申报日起算；依法应由税收债务人申报缴纳的税收，未在规定期间内申报者，自规定申报期间届满之翌日起算。

不得再为税收确定行为。例如,德国税收通则法第169条第1项规定:“租税之核定期间届满者,不得再为租税核定及其废弃或变更。”^[18]此规定亦适用于依第129条规定,^[19]因显然之不正确而为之更正。在核定期间届满前,有下列之情形者,其期间已被遵守:(1)租税裁决已离开租税核定之管辖稽征机关之范围,或(2)公示送达时,租税裁决或行政送达法第15条第2项规定之通知,已经揭示。”日本国税通则法第70条规定,确定权的除斥期间届满后,“不得进行”国税的更正、决定或课赋决定。韩国国税通则法第26条之2规定,国税的除斥期间结束之日以后,“不得课征”。我国台湾地区税捐稽征法第21条第2项规定:“在前项核课期间内,经另发现应征之租税者,仍应依法补征或并予处罚;在核课期间内未发现者,以后不得再补税处罚。”^[20]二是英国、美国等国家,其税法及民法的消灭时效都采抗辩权发生主义。我国税收征收管理法第52条只是规定追征期届满后不得追征税款,但并没有清楚地说明税收在追征期届满后是否消灭,有待法律解释与立法完善。

上述德国税法对确定期间届满法律效果的规定,尤其强调程序法上的法律效果,即确定期间届满后,不仅不得为税收核定,亦不得为税收核定之变更及废弃,即使对显然不正确的更正,亦仅许可在核定期间内为之。但我国台湾地区税法并未规定不得为废弃、变更的课税处分。由于征税机关确定税收债权的行为属于行政行为,除法律另有规定外(如公示送达),应以到达税收债务人始生效力。因此,征税机关应当在确定期间内合法送达税单(税款缴纳通知书),以免逾越期间。但对于在确定期间届满后所做成的税收核定、或对税收核定的废弃或变更决定,为有瑕疵的行政行为,如依其情形并非为显然重大瑕疵时,则并非当然无效,当事人得对之请求法律救济。^[21]

三、税收之债的征收时效

税收债权的征收时效,是指已经发生并已经确定的税收债权,不行使征收权超过法定期间后产生税收债权丧失的法律效果。与确定时效的客体是已经成立但尚未确定的税收债权不同,征收时效的客体是已经成立并对其内容确定之后的税收债权。税收征收的法律功能为收取税款,作用上类似于债法上之履行的请求,属于请求权的行使,不涉及法律关系之确认或形成,所以对于征收时效的性质各国都规定为消灭时效。征收时效不仅适用于税收主债权,也适用于滞纳金、利息等附带债权。

1. 征收期间的长度和起算

德国税收通则法第228条规定:“租税债务关系之请求权,应适用特别之纳付时效。时效期间为5年。”第229条规定:“(1)时效因请求权首次届至清偿期之日历年年度之届满而开始。但租税债务关系请求权所根据之请求权核定或该核定之废弃或变更,其生效之日历年年度届满前,时效不开

[18] 德国税收通则法第172条规定:“(1)非暂时性或附有事后调查之保留之租税裁决,仅于有下列之情形时,始得废弃或变更之:1.为关于关税或消费税之裁决;2.为关于其他租税之裁决,而(a)租税义务人同意,或依事件之性质可认为与租税义务人之申请相符合者;但该租税裁决如已不得争议,则仅得为租税义务人之利益而废弃或变更之,(b)该租税裁决系由无事物管辖之机关做成,(c)该租税裁决系由于恶意诈欺、胁迫或贿赂等不正当手段而促成者,(d)别有其他法律规定许可者;第130条及第131条之规定不适用之。租税裁决虽以异议裁决予以确认或变更者,亦同其适用。(2)对租税裁决之做成、废弃或变更之申请,为全部或一部驳回之行政处分,亦有第一项规定之适用。”

[19] 德国税收通则法第129条规定:“稽征机关对于做成行政处分时,所发生之书写错误、计算错误或类似之显然不正确,得随时更正之。在当事人有合理之利益时,应为更正。稽征机关得要求提出应行更正之文件。”

[20] 另外,我国台湾地区行政程序法第132条规定:“行政处分因撤销、废止或其他事由而溯及既往失效时,自该处分失效时起,已中断之时效视为不中断。”因此,在核课期间内所做成之课税处分被撤销、废止或其他事由而溯及既往失效时,自该处分失效时起,已中断之时效视为不中断,如因此而已逾核课期间,即不得重新做成课税处分。

[21] 参见《德国租税通则》,陈敏译,台湾财政部财税人员训练所1985年版,第187页。

始；租税报告视同租税核定。(2) 责任裁决之做成，未附有缴纳催告者，时效因责任裁决生效之日历年之届满而开始。”根据日本国税通则法第 72 条的规定，国税征收权从其国税的法定纳税期限起 5 年内未行使，依时效而消灭。根据日本地方税法第 18 条第 1 项的规定，日本地方税的征收期间也是 5 年。^[22] 韩国国税通则法第 27 条规定：“以征收国税为目的之国家权利，如果自可行使之时起 5 年内未行使，则为完成消灭时效。”我国台湾地区税捐稽征法第 23 条规定：“税捐之征收期间为 5 年，自缴纳期间届满之翌日起算”。^[23]

我国税法没有区分确定期间与征收期间。按照我们的理解，我国税法上的追征期宜解释为确定期间，而对征收期间则为无时间限制。但从健全税法时效制度出发，我国征收期间的长度和起算制度应予以完善：(1) 征收期间的长度可规定为 5 年。上述各国和地区的征收期间长度一般都规定为 5 年，较好地兼顾了征纳双方的利益，我国也应做出相同的规定。考虑到关税征收管理对时效的特殊要求，关税的征收期间可规定为 2 年。^[24] (2) 征收期间的起算以“可以行使征收权”为原则，分别不同情况规定开始时间。第一，由于抽象的税收债务只有经过确定后变成具体的税收债务时，税收债务人才能履行，因此征收期间应当“自税收债权确定之时起算”。正如日本学者指出的：“在民法上，消灭时效的起算点是‘能够行使权利之时’。如果把它适用于税收法律关系，则税收债权消灭时效的起算点，至少应是纳税义务的确定之时。”^[25] 如韩国国税通则法第 27 条即明确规定征收时效的起算“自可行使之时”；德国税收通则法第 229 条规定“时效因请求权首次届至清偿期之日历年之届满而开始”，我国台湾地区税捐稽征法第 23 条规定“自缴纳期间届满之翌日起算”等，^[26] 即表达了这样的原则。第二，对于实行申报纳税方式，税收债务人按期申报的，征收期间自纳税期限届满之日起算；对于未在规定期限内申报从而由征税机关在确定期间内核定征收以及其他实行核定征收方式，征收期间自税收核定生效之日开始。例如，德国税收通则法第 229 条规定，如果税收债权请求权依据的是税收核定、法院裁决等征税裁决，则自裁决生效之日历年之届满而开始。^[27] 第三，对于税收债务自成立的同时即当然确定的税收，即对自动确定的税收债权，由于不需要确定期间，征收期间自税收债务成立之日开始。第四，对于确定期间届满的税收，因抽象税收债务的确定权归于消灭，所以不存在适用征收时效的前提，此时无论是抽象税收债务还是具体税收债务均归于消灭。

2. 征收期间的中断

所谓时效的中断，是指因为法定事由的出现，已经过的期间归于无效，待中断事由消灭后，全部期间重新开始起算。规定时效中断，有助于保护权利人利益。很多国家和地区在税法上规定了征收时效的中断。例如，德国税收通则法第 231 条规定，征收时效中断的事由包括以书面行使请求

[22] 但对于以伪装及其他不正当行为获得免除或还付的税金，其时效原则上为从法定纳税期限起 2 年间不进行。这种情况下的时效期间，实际上是 7 年（除关税外的国税、地方税）或 4 年（关税）。

[23] 我国台湾地区税捐稽征法修改前，征收期间的起算点规定为“自确定之日”起算，并且台湾也有学者对该修改提出了异议。参见黄茂荣：《税捐法论衡》，植根法学丛书编辑室 1991 年版，第 99 页。

[24] 例如日本关税法第 14 条之 2 即规定关税的征收期间为 2 年。

[25] 但日本国税通则法第 72 条规定的是国税征收权从“法定纳税期限起”开始。对此，有学者解释为：“国税通则法等法律，之所以不管纳税义务是否业已确定，一律以法定纳税期限作为税收债权消灭时效起算日，这是由于出自于对下述理由的重视。即如超过法定纳税期限，国家以及地方政府，即使对未确定的纳税义务，做出确定具体内容的处分之后，也能够行使督促和滞纳处分的权利。”参见前引 [4]，金子宏书，第 387 页。

[26] 根据我国台湾税捐稽征法第 23 条第 2 项的规定，依税捐稽征法第 10 条规定因天灾事变而延长其缴纳期间、依同法第 25 条规定为保全税捐而于法定开征日期前稽征之税捐、依同法第 26 条规定因天灾事变或遭受重大财产损失而经稽征机关准予分期或延期缴纳之税捐、依同法第 27 条规定停止缓缴或分期缴纳权利之税捐，则自各该变更缴费期间届满之翌日起算。但从“各该变更缴费期间届满之翌日起算”的效力而论，属于“时效中断”。

[27] 我国台湾地区征收期间“自缴纳期间届满之翌日起算”，对此有学者认为，已在核课期间内核课的税收，自该核课处分之日起，征收期间开始起算。参见前引 [6]，陈敏文。

权, 延展清偿期, 缓期清偿, 停止执行, 提供担保, 延期强制执行, 强制执行措施, 申报破产债权以及稽征机关调查纳税人的住所或居所等; 中断的事由在时间上具有持续性者, 在中断事由终了年度之届满后开始新时效期间; 时效仅依中断行为所涉及之金额高度而中断 (故经常发生部分税收债务消灭的情形)。日本国税通则法第 73 条等将更正或者决定, 属于各种加算税之有关课赋决定, 关于纳税的告知、督促、交付要求等, 作为纳税义务消灭时效的中断理由; 日本地方税法第 18 条也将告知、督促和交付要求等三种情况作为时效中断的理由, 即当做出上述处分之时, 时效在该处分生效之时中断, 纳税期限以及其他所规定的期间已经过的部分重新开始进行。依交付要求而产生的时效中断, 即使与交付要求相关的强制换价程序被撤销, 该时效中断的效力也不丧失。另外, 根据上述处分所形成的时效中断, 其效力只涉及与该处分相关的税额部分。所以诸如实行增税更正时, 依其更正所形成的时效中断, 仅限于依其更正重新确定的税额 (增差税额) 部分。韩国国税通则法第 28 条规定, 消灭时效的中断事由包括纳税通知, 督促或缴纳催告, 交付请求, 扣押; 中断后的消灭时效从超过下列期间时起重新进行: 通知的缴纳期间, 按照督促或缴纳催告之缴纳期间, 交付请求中止期间, 截止解除扣押之期间。我国台湾地区税捐稽征法第 23 条第 1 项但书规定: “但于征收期间届满前, 已移送法院强制执行, 或已依强制执行法规定声明参与分配, 或已依破产法规定申报债权尚未结案者, 不在此限”, 有学者认为系时效中断的规定。^[28]

考察上述各国和地区关于征收时效中断的规定, 其中断时效事由多是由于征税机关 (权利人) 行使征收权所致。因为在权力服从关系的公法中, 经常是由行政机关为实现其请求权而发布行政处分命相对人履行公法上义务并导致时效中断。另外, 也可承认在一定的情况下, 税收债务人的行为也成为税收债权时效中断的事由。例如, 在完成期限后申报或法定纳税期限后修正申报的情况下, 可以认为是有税收债务人的承认, 已经确定的税收债务的时效因此即被中断。^[29] 我国税法没有规定追征期的中断, 虽然民法上有时效中断的规定,^[30] 但由于税收债权的公法属性, 不宜直接类推适用,^[31] 应尽快完善税收立法予以解决。

3. 征收期间的中止

德国税收通则法第 230 条规定: “于时效期间之最后 6 个月内, 因不可抗力而不能行使请求权者, 时效不完成。” 日本国税通则法第 73 条第 5 项规定: “国税征收权的时效, 对有关与延纳、纳税的延期或征收或者滞纳处分的延期有关部分的国税 (包括与该部分的国税应一并缴纳的延滞税与利息税), 在其延纳或延期的期间内不进行。” 韩国国税通则法第 28 条第③项规定: “依据第 27 条规定的消灭时效, 在按照税法规定的分期缴纳期间、征收犹豫期间、滞纳处分犹豫期间、或者年赋延纳期间不进行。” 我国台湾地区税捐稽征法第 23 条第 3 项规定: “依第 39 条暂缓移送法院强制执行或其他法律规定停止税收之执行者, 第一项征收期间之计算, 应扣除暂缓执行或停止执行之期间”, 故暂缓移送执行或停止执行的期间, 即不算入时效期间内。

4. 征收期间届满的法律效果

[28] 但也有认为此系时效不完成。参见前引 [5], 陈清秀书, 第 398 页。

[29] 在日本, 争议最大的是请求是否成为时效中断的事由。日本判例表明, 对税收债权也行扣押等程序之时, 税收债权的消灭时效被中断。另外下级法院的判例还表明, 允许国家为中断税收债权的消灭时效而进行诉讼请求。所以有学者认为, 日本税法上虽未明文规定排除就税收法律关系适用民法第 15 条的规定, 但现行法上的规定, 将确定纳税义务的权利保留于作为税收债权人的国家及地方政府手中, 并且当出现纳税人无故不履行纳税义务的情况时, 允许实行督促之后以滞纳处分来保证其债权的强制实现。可以认为, 这是现行法上所事先预定的征收税款的途径, 不允许国家及地方政府与私法上的债权人一样, 以催告或诉讼请求而中断消灭时效。参见前引 [4], 金子宏书, 第 388 页。

[30] 民法通则第 140 条规定: “诉讼时效因提起诉讼、当事人一方提出要求或者同意履行义务而中断。从中断时起, 诉讼时效期间重新计算。”

[31] 我国台湾地区学者大多赞成类推民法的规定。例如有学者认为, “如今, 我国之立法技术尚待加强之时, 似以准用民法之规定为上策, 而税法上时效中断或不完成之特殊理由, 始于税法中特别加以揭示。” 参见前引 [3], 郑玉波文。

德国税收通则法第 232 条规定：“租税债务关系之请求权及由该请求权产生之利息，因时效之完成而消灭。”日本国税通则法第 72 条规定，国税征收权“依时效而消灭”，“关于国税征收权的时效，无须援用，并且，其利益不得放弃”。我国台湾地区税捐稽征法第 23 条第 1 项规定，“应征之税捐未于征收期间征起者，不得再行征收”。

上述各国和地区民法上时效届满的法律效果，虽然有采用实体权利消灭主义、抗辩权发生主义及诉权消灭主义之区分，^[32]但税收债权的时效效力普遍采取权利消灭主义。税收债权消灭时效的效力为税收债权的绝对消灭，与一些国家民法上采取诉权消灭主义不同，不待税收债务人援用抗辩，税收债务人也不能抛弃该利益。因此，税收债务人对于不知征收期间已经完成而缴纳之税收，得依适用法令错误为理由，请求退税。但对已逾征收期间的税收，若纳税人自愿清缴，法无禁止收受之规定的，征税机关仍有受领权。

税法上普遍采取权利消灭主义的理由，一是在于对时效完成的税收债务应给予公平处理；二是便于统一处理税收事务，因为税收债务的大量发生，为避免逐一确认各个当事人的意思，实行统一处理合乎便利原则，又可防止权利滥用。正如有学者指出的，大陆法系国家之所以采用权利消灭主义，除由于国家与个人实力悬殊，如果采用抗辩权发生主义，个人将惧于行使抗辩权，公务人员也容易滥用权限外，抗辩权发生主义将产生公法上的自然债务，这有违公法的强制性。而采用权利消灭主义，对所有的纳税人都发生相同的结果，符合平等原则，并利于大量性税收事件的统一处理。^[33]我国税法没有对追征期届满的效力做出明确规定，将来立法时采取权利消灭主义较为合理。

另外，税收债权消灭时效的效力及于附带债权，即包括税收债权和滞纳金、利息等附带债权，但罚款、罚金等不在时效的适用范围内。由于附带债权属于从权利，故附带债权请求权不独立进行，而是依附于税收债权。即附带债权迟于税收债权时效完成时随之消灭，而不问其本身之时效是否已完成。根据我国税收征管法第 52 条的规定，因税务机关的责任而追征税款时，其追征的对象只是未缴或少缴的税款，不包括滞纳金。这样规定的理由是考虑到未缴或少缴税款是由税务机关造成的，基于对税收债务人信赖利益的保护，不征收利息，当然更不能加收滞纳金。

除了上述税收之债消灭的原因以外，有学者认为还包括课税处分的无效与撤销。税收债务经税务机关以课税处分核定具体的应纳税额之后，可能创设实体法上本来不存在的税收债务，如果其课税处分具有重大而且明显的违法瑕疵时，则其处分即属无效，于该无效确定时，原来在外观上所成立的税收债务即自始不存在。如果课税处分有瑕疵而被撤销时，则其税收债务也溯及既往归于消灭。^[34]但按照税收法定原则，只有依据税收实体法对税收要件的规定才能产生税收债务关系请求权，征税机关的核定行为只能据以产生“缴纳义务”，因此上述情况下税收债务实际上没有发生，当然也就没有消灭的问题。所以严格来讲，课税处分的无效与撤销并非税收债务消灭的原因，它所涉及的实际上是税收债务是否成立的问题。在此情况下，如有已经缴纳的税款，应以不当得利返还。

四、结 论

时效是民法上一项重要和广泛适用的法律制度，其对权利行使的时间要求和维护法安定和法律

[32] 德国民法典第 222 条第 1 项规定：“消灭时效完成时，债务人得拒绝给付。”不仅如此，德国通说认为公法上的消灭时效，亦如同民法，除法律另有特别规定外，义务人在特定期间（时效期间）届满之后，原则上并非导致权利之消灭，而只是取得一个拒绝给付权利。也就是该项请求权不能再对义务人加以实现，但仍可获得满足，其受满足仍具有法律上原因。并且，这种拒绝给付的抗辩权只有在当事人于程序上加以援用时，才能予以考虑。

[33] 参见前引 [6]，陈敏文。

[34] 参见前引 [5]，陈清秀书，第 389 页。

秩序和平的功能,使其成为一般法律思想。行政法发展较迟,所以技术上常常借用民法的规定,以规范行政法律关系,如日本、韩国税法即做出了准用民法的规定。有学者认为,这种现象在英美法系国家无可厚非,因为英美法上原无公法与私法的区别。但大陆法系国家既然已经承认公法与私法的本质差异,公法的发展就不能长久停留于依赖私法的阶段。例如,德国税法规定,有关时效问题不准用民法的规定,而是另辟条文,参照民法规定,加入税法之特征。诸如时效期间的起算、中断、不完成以及其效力等,都自成体系,这样更符合公法的精神。^[35]

我国税法乃至其他公法上的时效制度很不完善。仅从税收之债消灭的角度来看,消灭时效是其重要原因,但我国税法对税收债权消灭时效的类型、期间、中断、中止、效力等的规定十分简单,无法解决税法适用中的问题。实际上时效制度在税法上具有广泛的应用领域和重要的制度价值,例如,按照时效期限的适用范围不同,可分为一般期限的时效和特殊期限的时效;按照时效期限的适用主体,可分为征税主体活动的时效和纳税人活动的时效(纳税人的确定时效);按照时效适用的征税活动类型的不同,可分为秩序征税活动的时效和服务征税活动的时效;按照时效期限的始期和终期是否确定为标准,可分为确定的时效和不确定的时效等。在对时效价值的认识上,我国突出其效率价值,特别是偏重于考虑如何加快纳税人服从与满足征税机关征税活动的时间要求,而忽视了对征税机关活动时限的规定,或者是没有规定征税主体违反时效期限的法律后果,致使时效制度缺乏刚性。而时效制度绝不单纯是为了追求征税效率,其基本价值取向应当是在公平基础上追求征纳双方的效率。^[36]

加入WTO以后,完善税收时效制度更具有紧迫性和时代意义。例如《反倾销协议》第9条反倾销税的征收第3款(a)项规定:当反倾销税额是按照追溯到以往基础来估算时,最终支付反倾销税责任裁定应尽快做出,在提出要求做出反倾销税最终估算的数额之后,通常在12个月之内做出,但最长不得超过18个月。我们应当通过制定税收通则法,积极借鉴他国有益经验,建立和完善税收时效制度,既促进征税权的积极行使,又限制其任意裁量,并为说明理由、听证等相关制度的运行提供条件,以实现国家征税权力和纳税人权利之间的平衡,切实保护纳税人的信赖利益,为税收公平和纳税人权利提供制度保障。

Abstract: The extinctive prescription of tax debt is an important cause for the termination of tax debt, and is significant for urging tax creditors to exercise creditors' rights in time and protecting taxpayers' rights as well as establishing a stable and harmonious tax relation between the taxpayers and leviers. The extinctive prescription of tax debt includes ascertaining prescription and collection prescription, which involve the characteristic of the prescription, the length, the starting point, the intermit, and the pause of the period, and the legal effect of the expiration. China should use for reference the legislation examples of other countries and the international experience to perfect the present system of extinctive prescription of tax debt through the legislation of general rules for taxation and the other means.

Keywords: tax debt, extinctive prescription, law on tax debt, General Rules or Taxation

[35] 参见前引[3],郑玉波文。

[36] 参见方世荣、戚建刚:《论行政时效制度》,《中国法学》2002年第2期。