

限制欠税人出境的法律检讨

熊伟

(武汉大学税法研究中心, 湖北武汉, 430072)

摘要: 限制欠税人出境的目的在于保全税收。我国税法虽然确认了这项制度, 但对限制出境构成要件的规定较为模糊, 免责条件显得过于苛刻, 行政裁量的标准也完全缺位, 对公民自由可能造成不必要的侵害。因此, 除了考虑国家税收的保全之外, 也有必要从纳税人权利的角度, 重新审视限制出境措施的合法性, 并从程序和实体两个方面对其加以规范。

关键词: 欠税; 限制出境; 税收保全

中图分类号: D922. 22 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-3104(2004)05-0589-04

出境是公民迁徙自由的重要组成部分, 在我国 1954 年《宪法》中, 公民迁徙自由已经得到确认。1982 年《宪法》虽然将此条删除, 但从基本权利的性质看, 宪法本身也只有确认的效力, 并无创造或废止的能力。只不过基于保护公共利益的需要, 在必要的范围内, 法律可以对基本权利加以限制, 限制欠税人出境就属于其中的一种。例如, 我国《税收征收管理法》第 44 条规定:“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。未结清税款、滞纳金, 又不提供担保的, 税务机关可以通知出境管理机构阻止其出境。”

限制出境对防止恶意逃税有一定意义, 其目的在于保障税款征收的安全。但是, 如果限制出境的法律要件过于宽松, 税务机关的权力就容易出现滥用。以我国《税收征收管理法》第 44 条为例, 由于限制出境的构成要件模糊, 免责条件显得过于苛刻, 行政裁量的标准也完全缺位, 对公民自由可能造成不必要的侵害。尽管国家税务总局、公安部此前曾制定《阻止欠税人出境实施办法》, 对限制出境的标准和程序有补充规定^①, 但被限制对象的权利保护仍然考虑得不够细致。因此, 除了考虑国家税收的保全之外, 也有必要从纳税人权利的角度, 重新审视限制出境措施的合法性。

一、限制出境与税收保全的联系

按我国《税收征收管理法》第 38 条的规定, “税收保全措施”只限于查封、扣押或冻结。这是对纳税人财产所采取的措施, 目的是为了督促纳税人及时缴纳税款, 同时为强制执行保全必要的财产。而限制出境属于针对人身的措施, 似乎与税收保全没有必然联系。我国学者的论述虽然大多主张限制出境属于税收保全措施的范围, 但都没有从法理上进行阐述, 因而给人留下苍白无力的印象。

实际上, 针对人身的限制出境, 虽然无法直接做到保全财产, 但确实也是为了保障税收安全, 因而可以归入税收保全措施之列。在现实生活中, 尽管国家的税收管辖权确定之后, 其存在不受国境的限制, 但是其行使却不可能随心所欲。从主权独立的角度看, 外国税务机关不能到中国强制执行税收决定, 中国的税务机关也不能到外国执行职务。因此, 如果纳税人存在通过出境逃避税收的嫌疑, 限制其出境无疑是最为现实的举措。^[1]

另一方面, 限制出境对需要出境的纳税人也是一种压力。在这种压力的督促下, 纳税人可能向税务机关主动缴纳税款, 或者提供相当的担保。特别是对于临时来华的外国人来说, 这种措施更是具有立竿见影的效果。如果纳税人不能缴清税款或者提供担保, 其出境的目的就不可能达到。因此, 相对于

收稿日期: 2004-06-14

基金项目: 教育部人文社科博士点基金项目(03JB820005)

作者简介: 熊伟(1971-), 男, 湖南岳阳人, 武汉大学副教授, 法学博士, 厦门大学经济学院博士后, 主要研究方向: 财税法, 经济法。

查封、扣押或冻结来说,尽管限制出境并不能直接控制财产,但其属于一种间接的强制措施。通过这种强制,可以迫使纳税人主动履行纳税义务,对税款的安全有一定的保障作用。正是因为如此,在德国税法中,针对财产的查封、扣押、冻结等,被称之为“物的假扣押”。而针对人的限制出境、拘提管收、监视居住等,则被称之为“人的保全假扣押”。^②

就此而言,限制出境与行政处罚有异曲同工之处。所谓执行罚,“是行政主体对不履行已生效具体行政行为所设定义务的相对人,处以财产上新的给付义务,以促使其履行的行政强制执行方法。”^[2]这二者本身都没有独立的意义,而是为了执行另一个行政行为,通过督促当事人履行义务,以达到维护公共利益的目的。只不过,限制出境不是一种财产上的义务,而是一种人身上的限制。如果纳税人能够缴清税款或者提供担保,限制出境的目的就已经达到,因此必须立即解除,否则就会侵犯当事人的合法权益。

尽管如此,限制出境却不是一种行政处罚,而仅仅是一种保全措施。首先,限制出境不考虑纳税人的主观状态,而行政处罚的对象最起码应当存在过失,或者推定存在过失。其次,限制出境可以与罚款合并使用,如果其是行政处罚,就违反了一事不再罚的原则。再次,限制出境的对象不仅仅包括纳税人,而且包括纳税人的法定代表人,甚至还可能有其他的主体,这与行政处罚所要求的违法主体不符。最后,即便当事人事后履行义务或提供担保,行政处罚也不能解除,但只要纳税人缴纳税款或提供担保,限制出境就必须解除。可见,限制出境的目的不在于惩罚当事人,而是为了督促纳税人缴纳税款,保障国家的税收安全。

二、限制出境的程序与效力

从形式上看,限制出境是针对特定主体的行动限制,因而是一种具体行政行为。不过,要达到具体行政行为的条件,还需要满足一些法律上的要求。首先必须明确的是,作出限制出境决定的行政主体,究竟是负责征收税款的税务机关,还是负责出入境管理的公安机关。如果是税务机关,那么,税务机关应当遵循必要的程序。具体的决定过程暂且不论,最起码应当制成税务文书,并送达纳税人或其法定代表人。而实务中的做法是,税务机关并没有对当

事人作出处理决定,而是直接通知出入境管理机关,由出入境管理机关限制当事人出境。这样,限制出境似乎成了出入境管理机关的行为,与税务机关不产生直接的联系。如果当事人申请行政救济,也只能向税务机关之外的单位申请。

照此理解,税务机关并没有限制出境的权力,只能向出入境管理机关提供信息,提示其限制纳税人出境。税务机关对出入境管理机关的通知,并不是一个具体行政行为,出入境管理机关可以不受其约束。国家税务总局和公安部制定的《阻止欠税人出境实施办法》中也只是规定,在符合条件时,税务机关应当“函请”公安机关阻止欠税人出境。从中似乎可以得出结论,出入境管理机关限制纳税人出境,只是基于自己的职权,而不是基于对税务机关的协助。如果纳税人申请行政复议,只能以出入境管理机关为被申请人。如果纳税人提起行政诉讼,也只能以出入境管理机关为被告。

不过在《公民出入境管理法》中,并没有关于欠缴税款限制出境的规定。出入境管理机关不仅没有能力审查纳税人是否欠税,也没有权力因欠税而限制纳税人出境。不管是在对处理决定的理由说明中,还是在行政复议或诉讼中,出入境管理机关都很难证明自己行为的合法性。因此我们主张,还是应当将出入境管理机关的行为定性为法律上的协助义务,而作出决定的主体仍然是税务机关。税务机关对出入境管理机关的通知,是一种协助执行税务处理决定的通知。如果纳税人对限制出境的决定不服,应当向上级税务机关或同级政府申请复议,或者以税务机关为被告向法院起诉。

为了做到这一点,则必须要求税务机关完善相关程序。税务机关不仅应当作出书面决定,而且还应当送达纳税人或其法定代表人。如果不送达纳税人或其法定代表人,而直接通知出入境管理机关协助执行,就会剥夺当事人知情和申请救济的权利,从而构成严重的程序瑕疵。从实践效果来说,这也不利于督促纳税人及时缴纳税款,无法达到税收保全的目的。^③因为在生活中,在发出限制出境的通知时,欠税的主体并不一定需要出境。如果其知晓自己已经被限制出境,为避免将来的麻烦,纳税人就可能缴清税款,或者提供相当担保。如果当事人只有到申请出境时,才知道自己被限制出境,一旦耽误了个人或企业的紧急事务,这种损失也是非常巨大的。

我国台湾地区税法也存在限制出境的规定。早期的行政法院判例认为,税务征收机关对出入境管

理机关的通知,只是请求出入境管理机构限制当事人出境。至于当事人是否实际被限制出境,取决于出入境管理机构的决定。税务征收机关的通知行为只是一种事实通知,不产生限制当事人出境的效果。因此,当事人不能针对这种通知申请救济,而只能在出境申请被实际驳回后,针对出入境管理机构的行为申请救济。不过,行政法院现在认为,当事人是否有限制出境的必要,是由税务征收机关决定的,出入境管理机构无从审查财政部决定是否妥当。因此,当税务征收机关将副本通知当事人时,即产生法律上的效果,可以申请行政救济。

有些台湾学者认为,这是一个多阶段的行政行为。出入境管理机构决定限制当事人出境时,以税收征收机关的通知为依据,出入境管理机构必须尊重这种通知。虽然出入境管理机构负责做出最后的决定,但事实上,当事人权益受损是先前阶段的行为所致。因此,税务征收机关的通知应当属于具体行政行为,当事人可以直接对其提起行政救济。^[3]还有的学者认为,税务征收机关函送出入境管理机构,并将副本送达当事人时,并不立即产生限制出境的效力,而只是确认当事人已经达到限制出境的标准。如果当事人对这种确认不服,当然可以向税收征收机关申请救济。不过,如果当事人对欠税并未不服,而只是对出入境管理机构拒绝出境不服,那么,还是应该向出入境管理机构申请行政救济。^[4]

三、限制出境的构成要件

我国《税收征收管理法》第44条只是规定,“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。未结清税款、滞纳金,又不提供担保的,税务机关可以通知出境管理机构阻止其出境。”从该条的内容来看,限制出境的标准可以说非常明确,只要纳税人存在欠税,又未能提供担保,那么税务机关就可以决定限制其出境。如果纳税人是自然人,那么纳税人即是被限制的主体。如果纳税人是单位,则限制其法定代表人。税务机关限制出境的行为,不是一个羁束行政行为,而是一个裁量行政行为。至于裁量的具体标准,法律没有作出规定。

如前所述,限制出境涉及到迁徙自由,属于对公民基本权利的限制。税务机关限制公民出境的目的,是为了促使其缴清税款或者提供担保,使税收债

权的实现增加安全保障。而税收是财政开支的重要来源,具有十分强烈的公共利益色彩。因此,作为税收保全措施的限制出境,其立法意图无可厚非。在现实生活中,对于为逃避税款而出境的纳税人来说,其作用也是十分明显的。不过,鉴于其关系到公民的人身自由,因此,有关限制出境的标准、程序、救济等,都应当由法律明确作出规定,以防止行政机关滥用权力,给公民的基本权利造成不必要的损害。

《税收征收管理法》虽然已经规定了限制其出境的标准,但对税务机关授权的幅度明显过大。如果用比例原则加以衡量,可以发现其中明显的漏洞。例如,如果纳税人欠税的数额过小,就实在没有限制其出境的必要,除非纳税人本身定居境外,今后也不太可能回到境内。又如,对于公益性单位的法定代表人,其出境本身是基于公益的目的,况且与单位又不存在财产联系,因此也没有限制出境的必要。再如,如果纳税人在境内有足够的财产,尽管其没有缴清欠税或者提供担保,也没有必要限制其出境,因为税务机关可以直接强制执行纳税人的财产。如果已经采取了财产保全措施,就更不能限制纳税人的人身自由。最后,如果当事人无力缴纳税款,也无法提供担保,但确实有奔丧、探病等紧急事务需要出境,一概拒绝其出境明显有违人伦。这些问题在《阻止欠税人出境暂行办法》中也没有作出规定。

由此可见,对于税收保全的限制出境,法律应该预设一些条件。对于没有必要限制出境的情形,应当直接作出除外性的规定,而不能委由行政机关自由裁量。即便是在税务机关裁量范围内的事由,也只有在必要的情况下才能适用。如果税务机关能够采取财产保全措施,就不必采取针对人身的保全措施。如果税务机关能够直接强制执行,就不必限制纳税人的出境自由。如果当事人与纳税人没有任何财产联系,是否有必要限制其出境也应多加考虑。如果纳税人确有紧急事务需要出境,还应该考虑一定的通融余地,以免过于侵害当事人的利益和情感。当然,如果纳税人已经没有任何财产,即便限制出境也无法促使其缴纳税款,那么,限制出境就更没有必要实施了。

从实务操作来看,对于单位纳税人而言,即便有必要限制出境,限制的对象是否一定为法定代表人也是值得研究的。例如,《合伙企业法》就没有规定法定代表人,全体合伙人可以共同执行合伙企业事务,也可以委托一名或者数名合伙人执行合伙企业事务。执行合伙企业事务的合伙人,对外代表合伙

企业。又如,《个人独资企业法》中也没有规定法定代表人,而是规定由投资的个人负责经营管理,或者委托经营管理人员。再如,如果企业实行承包经营或承租经营,而承包人、承租人独立纳税,独立接受税务管理,限制法定代表人出境似乎也有欠妥当。最后,如果企业已经倒闭,但没有按规定进行清算,受限制的似乎也不宜再是法定代表人。

因此,如果欠税的纳税人是单位,有关限制出境的主体应当是负责人,而不是严格意义上的法定代表人。当然,在适用《税收征收管理法》第 44 条时,也可以将“法定代表人”解释成“单位负责人”,因为单位的负责人也是由法律加以规定的。这样,合伙企业的执行合伙人或全体合伙人、独资企业的投资人等,都可以成为限制出境的对象。^④至于企业的承包人或承租人,如果其已经是独立的纳税人,则可直接作为限制出境的主体,不必累及企业的法定代表人。至于企业倒闭的情况,由于全体股东有义务进行清算,如果没有依法进行清算,全体股东需要承担连带责任,因此,限制出境的主体应当是全体股东,而不是法定代表人。

在实践中,对于与企业没有资产联系的法定代表人,限制出境能否起到督促纳税的作用,还是一个很难评估的话题。即便对于自然人而言,除非在其申请出境之时采取限制措施,否则,定期向出入境管理机关备案,不见得有很好的效果。因此,对税收的保全措施还是应当重点考虑财产保全,而限制出境只有在迫不得已时才能考虑。或者说,限制出境只能作为税收保全的一个辅助手段,不能充当主要角色。如果税务机关过于依赖限制出境措施,而忽视查封、扣押、冻结等物的假扣押,以及代位权、撤销权

等债权保全手段,则往往难以收到应有的功效。

注释:

- ① 参见 1996 年 12 月 17 日国税发[1996]215 号文。该文第 7 条规定,边防检查站阻止欠税人出境的期限一般为一个月。对控制期限逾期的,边防检查站可自动撤控。需要延长控制期限的,税务机关按照规定办理续控手续。第 8 条规定,被阻止出境的欠税人有下列情形之一者,有关省、自治区、直辖市税务机关应立即依照布控程序通知同级公安厅、局撤控:(1) 已结清阻止出境时欠缴的全部税款(包括滞纳金和罚款,下同);(2) 已向税务机关提供相当全部欠缴税款的担保;(3) 欠税企业已依法宣告破产,并依《破产法》程序清偿终结者。这些都体现了对纳税人权利的保护。
- ② 《德国租税通则》第 326 条,台湾“财政部”财税人员训练所 1985 年版,第 337-340 页。
- ③ 《阻止欠税人出境实施办法》第 6 条规定,在对欠税人进行控制期间,税务机关应采取措施,尽快使欠税人完税。此处所谓的措施,是指各种征收措施或保全措施,不包括限制出境的通知或送达。因此,从程序上看,这是一个重大缺漏。
- ④ 按照《阻止欠税人出境实施办法》第 3 条规定,欠税人为自然人的,阻止出境的对象为当事人本人。欠税人为法人的,阻止出境对象为其法定代表人。欠税人为其他经济组织的,阻止出境对象为其负责人。上述法定代表人或负责人变更时,以变更后的法定代表人或负责人为阻止出境对象;法定代表人不在中国境内的,以其在华的主要负责人为阻止出境对象。我们认为,这种规定更为符合实际,与《税收征收管理法》也未必存在冲突。

参考文献:

- [1] 朱大旗. 税法[M]. 北京:中国人民大学出版社,2004. 426.
- [2] 叶必丰. 行政法学[M]. 武汉:武汉大学出版社,1996. 217-218.
- [3] 廖怡贞. 限制欠税人出境制度合宪性之检讨[J]. 月旦法学杂志,2001,5(72): 76.
- [4] 葛克昌. 租税债务不履行与限制出境[J]. 月旦法学杂志,2001,3(70): 27.

Rethinking on the system of restricting taxpayers with tax debts going abroad

XIONG Wei

(Tax Law Research Center of Wuhan University, Hubei 430072, China)

Abstract: Restricting taxpayers who have due tax debt going abroad aims at preserving tax. However, if this measure is taken improperly, it will harm citizen's liberty. Except for safeguarding tax, it is necessary to review the legitimacy of this measure from the point of taxpayer's rights so as to improve the regulation from substantive content and procedure respectively.

Key words: due tax; restricting going abroad; tax preservation

[编辑: 苏慧]