# 浅析税法上的除斥期间制度

来源：网络 作者：心上人间 更新时间：2025-03-10

*浅析税法上的除斥期间制度 浅析税法上的除斥期间制度 浅析税法上的除斥期间制度 [关键词]税法，权利，除斥期间，制度 与民法相同，税法上的法律关系如长期处于不稳的状态中，也是不能令人满意的。为此，世界上一些国家的税法中也规定了除斥期间制度。...*

浅析税法上的除斥期间制度 浅析税法上的除斥期间制度 浅析税法上的除斥期间制度

[关键词]税法，权利，除斥期间，制度

与民法相同，税法上的法律关系如长期处于不稳的状态中，也是不能令人满意的。为此，世界上一些国家的税法中也规定了除斥期间制度。例如日本税法就对可以进行更正、决定、课赋决定等行为的期间作了限制，称之为确定权的除斥期间。[1]但对这一概念并没有作具体的阐述。

比照民法关于除斥期间的概念，笔者认为，所谓税法上的除斥期间，是指税法规定的某种税收权利预定存在的期间，权利人不在此期间行使权利，预定期限届满，便发生该权利消灭的法律后果。那么，税法上设立该项制度的合理性如何？我国现行税法是否存在该项制度的相关规定？以及在哪些地方还需要进一步完善？本文拟对这些问题作一初步探讨。

一、税法上除斥期间制度之法理基础

除斥期间制度原本是民法上的一项制度，其适用的前提是实体性的民事权利。而税收是国家为了实现其职能的需要，按照法律的规定，以国家政权体现者的身份，强制地向纳税人无偿征收货币或实物所形成特定分配关系的活动。[2]对于税收法律关系的性质认识历来有权力关系说和债权债务关系说之争。如果将税收法律关系仅仅看成是一种权力关系，民法上的除斥期间制度在税法中的直接适用显然是值得商榷的；但如果将税收法律关系看成是一种债权债务关系，则该项制度的适用就存在有法理上的基础。因为作为具有强力属性的国家“权力”是否应当像权利那样对其存续规定一定的时间限制，这在现有法理学上目前还是一个空白。②税法学研究表明，单一的权力关系说还是债权债务关系说都无法从理论上对税收法律关系作出令人信服的解释。

日本税法学家北野弘久教授从区分法实践论与认识论的角度，认为“只有从法实践论出发，将租税法律关系统一地理解为债务关系，从法认识论的角度出发，则在整体上将租税法律关系把握成权力关系才是正确的。”[3]即从税法实践论的角度，把税收法律关系理解为一种公法上的债权债务关系。这种理论在很大程度上克服了单一的权力关系说和债权债务关系说所带来的理论困惑。根据这一学说，尽管从整体上讲应该把税收法律关系把握成权力关系，但也不妨从实践的角度将税收法律关系理解为债务关系，以丰富税法解释学的内容。税收既然可以被当作一种债权债务来理解，那么以权利为基础设定的除斥期间制度自然在税法上就存在有妥当的基础。

此外，除斥期间是与形成权密切联系的，是指形成权的存在期间。在民法上除斥期间主要是针对撤销权、追认权等形成权而言的。所谓形成权，是指权利人依自己的行为，使自己与他人间的法律关系发生变动的权利。如撤销权、解除权、追认权等。[4]民法设立除斥期间的目的在于撤销已经成立的民事行为，或确立效力未定的民事行为。

那么，税法上是否存在这样类似于民法的形成权呢？笔者认为，如果将税收法律关系理解成一种公法上的债权债务关系，在特定情况下也会存在有税收当事人得依其单方的意思表示，使已经成立的税收法律关系之效力发生、变更或消灭之可能。如对多征多缴税款和未缴少缴税款的补救，其实质就是税收当事人（包括税务机关）使自己与税收相对人之间的业已存在的税收法律关系发生变动。这里纳税人的申请退税权以及税务机关的补征和追征权符合形成权的全部形式特征。事实上，税法上上述形成权的设立不仅是税收当事人各方请求对方正确履行税收债务之基础，也是除斥期间制度在税法上得以存在的又一重要基础。

二、日本税法上的除斥期间制度

日本税法上设立了较为完善的除斥期间制度，称之为租税确定权的除斥期间。不仅规定了普通除斥期间，还有特别除斥期间的规定。[5]

（一）普通除斥期间

普通除斥期间分为更正、决定的除斥期间和课赋决定的除斥期间。

（二）特别除斥期间

所谓特别除斥期间是指对于一定事实迟发的情况，法律上规定在普通除斥期间经过后也可以作出更正决定的处理的期间。主要包括以下内容：

1、对因裁决、决定或判决而使原处分发生变动或因更正而使课税标准及税额等产生变动的国税进行更正、决定等，可以在作出裁决当日起6个月内进行。

2、对采取申报纳税方式征收的国税，由于在作为其课税标准的计算机基础的事实中，根据无效行为产生的经济成果因其行为无效而丧失，或者该事实中包括的应取消行为被取消，基于上述理由而作的更正，可以在该理由产生之日起3年内进行。

二、我国税法上的除斥期间制度

1、我国税法上关于退税期限和补征（包括追征）期限的规定。

税款征收的原则应该是将纳税人的应纳税款及时、足额地征缴入库，这是对税款征收在时间上和数量上的要求。所谓及时，是指纳税人要按规定的期限缴纳税款；所谓足额，是指必须依率计征、应收尽收，保证应收税款收齐，既不能多收少收，更不能不收。税务机关征收税款、纳税人缴纳税款是一项政策性强、技术难度高的经常性工作，在征纳税款的过程中，由于理解税法错误、计算错误、错用税率、调高税额或财务技术处理失当等各种原因，都有可能出现多征多缴税款和未缴少缴税款的情况，那么对这部分多征多缴的税款或未缴少缴的税款应当如何处理呢？

为了有效地保护纳税人的合法权益，我国一直对多征多缴的税款实行退税的制度。按照我国现行《税收征管法》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，可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息，税务机关及时查实后应当立即退还；涉及从国库中退库的，依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。

对于实际工作中由于征纳双方的疏忽、计算错误等原因造成的纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款，依法来征少征要补、未缴少缴要追征。对此，税收征管法第52条明确规定，因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人来缴或者少缴税款的，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；有特殊情况的，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。这是对纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款补缴和追征期的规定。

（2）关于退税期限和补征（包括追征）期限法律性质之分析

因税款本属无偿、非处罚性征收，对于纳税人、扣缴义务人多征多缴之税款，自应予以退还；对于纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴的税款，因本属国家的既得利益，自应收归国库，这一点是毫无异议的。但是如果规定允许无限期的补缴和追征，则既不利于社会经济关系的稳定，又会给征纳双方带来许多不必要的麻烦和问题。因此，许多国家的税收法律对此只规定了有限的补缴和追征期。例如法国规定为4年，但属税务欺诈行为的，可延长2年；英国规定为6年，但对偷税或欠税而犯罪的，则追溯无限期，对纳税人漏税而犯罪的，税务机关可追溯20年；日本6年；我国香港地区的规定也是6年。[6]

事实上，无论是多征多缴税款的退回还是未缴或者少缴的税款的追征，都是要对业已存在的税收法律关系予以变更，因此，税法上纳税人的申请退税权和征税机关的补征权、追征权，形式上符合形成权的特征，为了促使税收当事人及时行使权利，税法相应地规定了退税期限和补征（包括追征）期限，其性质属于除斥期间应该是有道理的。

但与日本税法较为丰富、完整的除斥期间制度相比，我国税法上的除斥期间制度相对来讲较为简单，所涉及的范围也比较狭窄。例如日本税法除了规定有普通除斥期间外，还有特别除斥期间的规定；其次，在普通除斥期间规定方面，除了有一般情况下3年除斥期间的规定外，还有特殊情况下期间可以延长到5年的规定；在这一制度涉及的范围来看，不仅包括了税款征收环节的退税、补征与追征，几乎涵盖了对税收债务确定进行更正的各个环节，而且是围绕征税机关及时行使课税权为主设立的。

三、对《税收征管法》第52条第3款的反思

值得注意的是，我国《税收征管法》第52条在规定了一般情况下的有限追征期以外，还对偷税、抗税、骗税的追征期作了特别规定。例如该条第3款规定“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。”也就是说，对于由偷税、抗税、骗税的违法犯罪行为所来缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，税务机关可以无限期的追征，不受前款规定期限的限制。这在世界其他一些国家也有类似的规定，如前述的英国，但笔者认为这种规定的妥当性是值得进一步研究的。

偷税、抗税、骗税行为即使构成了犯罪，依照我国刑法规定，一般情况下，刑事责任的追诉期最长期限是20年，如果20年以后认为必须追诉的，须报最高人民检察院批准。刑事责任是所有法律责任中最为严重的，刑罚也是最为严厉的惩罚方法。税收虽然具有强制性，但本身不具惩罚性，对偷税、抗税、骗税的违法犯罪行为所未缴或者少缴的税款实行追征，本质上属于经济责任的范畴，与犯罪嫌疑人所承担的刑事责任相比，毕竟较轻，如果将较轻的经济责任的追征期规定过长，甚至超过刑法上的最长追诉期，显然是不合理的。此外，无限期的追征在实际操作上也很困难。正如前所述，税法上的法律关系如长期处于不稳的状态中，是不能令人满意的，如果规定允许无限期的补缴和追征，则既不利于社会经济关系的稳定，又会给征纳双方带来许多不必要的麻烦和问题。事实上，对偷税、抗税、骗税数额特别巨大、情节特别恶劣的犯罪嫌疑人来讲，我国刑法都规定了较重的刑罚处罚，罪犯在被处以极刑或者在长期服刑以后，无限期的补缴和追征很难取得实际效果。笔者认为，对于这种情况，其追征期规定为20年是切合实际的选择。

综上所述，除斥期间制度作为私法上的一项重要的期间制度，在税法上也有设立的必要和基础。与日本税法一样，我国税法实际上也已经有了除斥期间的相关制度规定，但与日本税法上的这一制相比，我国相对来讲不仅内容相对简单，而且适用的范围也比较狭窄，有待进一步丰富和完善。

①法学上关于期间的含义有不同的理解，一般认为期间有广义和狭义之分，广义的期间指包括时效和期间等在内的法律上所有关于时间的限定，而狭义的期间仅指诉讼法上的期间。这里采广义。

②关于权力与权利的区别与联系，法理学家多有论述，本文不作赘述。

参考文献：

[1] [日]金子宏。日本税法原理[M].刘多田等译。北京：中国财政经济出版社，1989.318.

[2]刘剑文。财政税收法[M].北京：法律出版社，2002.199.

[3][日]北野弘久。税法学原论[M].陈刚等译。北京：中国检察出版社，2001.11.

[4]梁彗星。民法总论[M].北京：法律出版社，2000.64.

[5] [日]金子宏。日本税法原理[M].刘多田等译。北京：中国财政经济出版社，1989.318-319.

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn