

第三人税款代缴的正当性证成与制度建构

高慧萍

华东政法大学国际法学院，上海 200042

DOI:10.61369/IED.2026030009

摘 要： 实践中大量涌现的第三人税款代缴现象，表明出于自身利益而为他人代为清缴债务，有一定现实基础，虽然有助于实现财政税收的及时足额征缴，但在法律关系结构的厘定与代缴人利益保护方面尚且有所不清。可借鉴《民法典》第五百二十四条规定的第三人代为清偿的制度理论，结合税法上“目的合适说”理论建构税款代缴制度的正当性，赋予代缴人以私法上的求偿权。此外，还应注意在税法立法上着手搭建此制度，在社会面上营造“纳税人为主，第三人为辅”纳税主体意识观念，同时完善相应配套的法律适用与解释制度。

关 键 词： 第三人；税款代缴；求偿权；优先权

The Justification and Institutional Construction of Third-Party Tax Payment Proxy Services

Gao Huiping

International Law School, East China University of Political Science and Law, Shanghai 200042

Abstract： The widespread phenomenon of third-party tax payment agency in practice indicates that there is a certain basis for individuals to act on behalf of others to settle debts. Although it helps to ensure the timely and full collection of fiscal taxes, there are still some unclear aspects regarding the determination of legal relationships and the protection of the interests of the agency persons. The theoretical system of the third-party debt settlement as stipulated in Article 524 of the Civil Code can be drawn upon, combined with the "purpose appropriateness theory" in tax law, to construct the legitimacy of the tax payment agency system and grant the agency persons the right to claim in private law. In addition, attention should be paid to establishing this system in tax law legislation, creating a tax-payer-centered and third-party-supporting tax-payer subject consciousness concept in society, and improving the corresponding legal application and interpretation systems.

Keywords： third party; tax payment agency; right of claim; priority right

引言

现实生活中，买房人往往因办理房产过户须先完税，主动为开发商公司代缴税款，并在破产程序中主张其代缴行为应享有税收优先权。此类案件的裁决为第三人代缴税款的法律认定、税法解释及法律效果处理提供了参考思路。但仍遗留以下问题：税务机关无权转让法定税收之债的债务人地位，法院也不能因第三人代缴而拟制其享有包含税收优先权的税收债权，代缴人依据税款债权顺序享有优先权的法律基础亦不明确。因此，本文将着力聚焦于探讨分析第三人代缴税款的正当性证成、第三人代缴税款的税法上效果以及第三人税款代缴制度规范的建构等问题展开论证。

一、第三人代缴税款的正当性分析

（一）税法视角下税款代缴的合理性分析

税收法定原则的内容要求之一是课税要素法定。因此纳税主体及其义务应事先确定，不得随意变更。但税收法定原则的法理基础在于纳税人同意，即人民有权决定自身的税收负担。该原则的本质是以法律约束国家税收公权力，其核心可概括为“征税须

经被征税者同意”。由此可见，税收法定的本意是在不损害税源的前提下，尊重纳税人自主履行纳税义务的权利。日本税法学界提出“彻底的税收债务关系说”，为税收的私法化解释提供理论依据。该学说否定传统税收权力关系论中税收法律关系所具有的单向命令与服从性质，主张税收关系属于公法上的债权债务关系，强调国家与纳税人之间的对等地位。这与私法上奉行的公平原则与自愿原则相契合，在税收债务关系视角下，税收法定主义与契

约自由存有协同兼容的空间，即在恪守税收义务负担的法定主义框架下，尊重当事人基于意思自治对税收的实际履行方式予以一定灵活变通。

（二）税款代缴援用民法的理据分析

《民法典》中多数合同均未严格要求亲自履行原则，尤其是在以货币为代表的种类物给付之债中允许第三人介入并履行。税收即以金钱为给付内容的法定之债，但法定之债的划分是根据债的发生原因而代为履行则是债的履行方式，二者间并无决定关系。至于学理上所认为的纳税义务“专属”于法定纳税人，是指义务负担主体上的不可让渡性。税收之债在责任负担上不得随意推脱，但应当承认其在履行上享有适度转移的自由。

债法上严格区分两个概念，即债务承担与由第三人履行的债务。“债务承担”指债务的继受者加入原契约关系成为新债务人。新债务人概括地取得原债务人的法律地位，包括可主张原债务人对债权人的抗辩，且在履行不适当时须直接承担违约责任。“由第三人履行的债务”中第三人并未破坏原法律关系中各方的法律地位和相对关系。只在履行环节介入，成为债务人履行的辅助者。税法上亦是如此，第三人代缴税款后也仅作为履行主体，纳税人的法定地位予以保留，构成税收义务的最终责任主体。若纳税义务履行不适当，税务机关只能依照《税收征收管理法》向法定纳税人行使征管理权，不得向第三人主张。当事人就第三人代为履行所达成的协议，如若不抵触法律强制规范，符合合同自由原则，法律实无干预之必要。第三人代缴税款是在公法秩序之下，对私法效率与实质正当性的有益尝试。

二、第三人代为清偿在税法上的法效果分析

代为履行制度不仅要解决正当性证成问题，更应分析其所产生的法效果以及第三人对代为履行享有的利益保护问题。

（一）税款代缴权利属性的辨析

原债权因第三人介入履行而消灭，第三人可在代为清偿范围内主张债务人对其给付代为履行之债。民法学界对该权利属性的定位尚有争议，主流观点认为发生所谓“代位清偿”之法律效果，即《民法典》第五百二十四条规定第三人概括地继受原债权及从权利进而享有以请求权为基础与核心的代位权。但税法依其特有的法目的，需要对代位权与求偿权之间的选择作适应性改造。

税款代缴视阙下求偿权与代位权在权利的特征与应用上却具有显著差异：从权利来源上看，代位权系由法律规定并继受自原债权。求偿权则来自于新发生的补偿请求权。因此，代位权展现出浓厚的对原债权的承继与延续色彩，代位权可以继受享有原债权上的附随担保、债务人可以主张原债务上的抗辩与抵销权、诉讼时效在原先基础上继续计算、利息计算依赖原先债之关系。相比下求偿权则带有强烈的新设特性，原债务上的附随担保消灭、诉讼时效自求偿权成立时重新起算、利息率不依赖原债权可自行请求，并且债务人在原债权上享有之抗辩与抵销无法对抗新发生的求偿权。总之，代位权意味着代为清偿之债务与他者取得之债

权具有性质上的同一性，求偿权则使原债务消灭而发生新债权以割裂二者的联系。

求偿权相较代位权有更现实的适用土壤。依据税收法定原则，征税主体必须由法律明确规定，税务机关所具有的公共权力地位和附着于该债权之上的强制征管权，均不宜由作为私法主体的第三人承受或行使。此外，从时效起算与利息计算的角度来看，求偿权的独立性更有助于保护第三人的合法权益。

（二）税款代缴对税收法律关系各主体产生的法效果

从求偿权视角出发，代缴人不因代为清偿税收之债而取代原定权利义务关系当事人，仅作为履行辅助主体，代为履行的法律后果归于法定纳税人^[1]。

代为缴纳税款，在方式上亦可区分为第三人单方面自愿代缴和第三人约定代缴税款。第三人单方主动代缴，自实际缴纳税款始产生法效力，原法定税收之债即时消灭而新产生等数额的求偿权私法之债。法理依据亦因前提情境不同而有所区分：

第一种，未被授权但涉及自身合法利益的，即成立第三人单方代为履行，参照《民法典》第五百二十四条适用。

第二种，未被授权但为他人利益的，即成立无因管理之债。即使代缴行为违反了纳税人的真实意思表示，鉴于缴纳税系公法上的强制义务，履行该义务属于“尽公益”，该行为仍然属于适法的无因管理。在此情况下，第三人应及时通知受益人代缴情况，并可以请求受益人偿还因代缴而支出的必要费用。

第三种，纳税人对第三人有一定授权但不包括代缴税款的，即成立求偿型不当得利。所谓求偿型不当得利，指清偿他人债务，使其免除债务而生的不当得利请求权。若税法上的求偿型不当得利成立，第三人有权主张纳税人向其返还税款及利息。

最后，如果纳税人对第三人有商业行动上之授权，且明确要求其代为缴纳税款的，即成立委托代理。或可等视之为纳税人与第三人“约定代缴税款”这一情形。围绕税款代缴做出的授权委托书或缔结的代缴协议仅在双方之间发生内部效力，不得据此对抗税务机关，第三人代缴行为之法效果均归属纳税人。但纳税人仍可以自行履行课税义务，税收机关亦可以向纳税人行使税收征管权，但不得基于代缴协议向第三人行使征税权。若第三人在代缴时多缴或错缴税款，为保护其利益，税务机关应当直接将相应款项退还给第三人。

三、第三人代缴税款规则的建构路径

（一）税费负担的回应型法理论下对纳税方式选择权的规制

实践中频现的税款代缴现象，本质上是纳税灵活性与交易便捷度等现实需求对制度安排的需要。回应型法理论由伯克利学派于上世纪六七十年代首倡，强调法律与社会的互动，寻求法律发展的社会根基，倡导多元参与和公共利益。以此理论重构税法，应以法治为目标、以社会现实为基础、以回应需求为导向^[2]。

构建第三人税款代缴制度有助于抑制税费承担条款的滥用。第三人代缴和税费承担存在本质区别，前者是“债务履行承担”，解决“实际由谁缴税”；后者是“债务承担”，解决“最终由谁

负担”。实践中常见的税费承担条款，若仅约定依法确定承担方尚可，但若约定一方承担全部或不合理比例税费，则是对民法债务移转制度的简单移植，易造成实质不公。在税收法定原则下，应将税费承担条款改造为第三人代缴条款，即交易产生的税款由买受人代为缴纳，从交易价款中预先扣除，并注意区分计税价款、应纳税额与实际支付金额，避免核算混乱。

应当适当尊重纳税人在履行主体上的选择权，允许其自主决定由谁代为缴纳税款。税收之债作为金钱给付类债务，其履行主体并不限于纳税人本人，由第三人代为履行同样可以使该债务归于消灭。在税法实践中，纳税人之外的第三人履行税收债务并不少见。但现行税法尚未就纳税人选择纳税方式作出明确规定，已与商业实践相脱节。随着税收征管从管理向合作转变，应赋予纳税人选择实际履行人的权利，允许当事人自行约定税收负担与履行成本的分配，后续法律关系由私主体内部安排以求平衡。

（二）树立“纳税人为主，第三人为辅”的纳税人主体意识

制度的实施在于实施该制度的人是否具有现代制度所要求的观念。故而，现代财政制度的建立和运行必须以纳税人观念的树立为前提。在现代纳税主体法治观念的树立上，税收作为法定之债，其在履行相对性上以坚守为原则、以突破为例外，即须确立以法定纳税人亲自履行为原则，以第三人代为履行为例外的精神。

第三人税款代缴制度建构应以保障代缴人的利益为初衷，而非减轻纳税人的负担。法定纳税人仍然是纳税义务的最终责任人。即使第三人依照代缴协议代为履行，纳税人仍须根据第三人求偿权之主张向其偿付税负；而倘若第三人未依约适当履行税款，则纳税人会面临因迟延履行税款导致的税务机关强制性惩戒措施与不利后果。

总之，第三人代缴税款制度仅可作为纳税人面临不可抗因素而履行不能时，确保国家税源及时足额收取、保障代缴者相关合法利益，并润滑下一步交易环节的权宜之计，切不可舍本逐末、主辅颠倒，造成交易混乱、资源浪费^[3]。

（三）第三人税款代缴的限制适用与法律解释

规范的第三人税款代缴条款应当清楚地载明税种、计算方法与数额以及计税依据，并且采取公示行为等显著方法提示第三人注意。因为在交易中税种名目繁多及计税方法复杂，难以完全匹配日益复杂的交易实践，易造成当事人认知不对称和交易秩序混乱。因此有必要限制第三人税款代缴的滥用并对相关法律解释加以明确，换言之在解释论上对代缴税款范围进行边界限缩。在缔结合同的税款代为清偿条款时，经常使用诸如“产生的一切税费”“相关的一切税费”等含混词句表述或对税费范围采取“包括但不限于”“此类”等开放式字眼加以扩张，具体边界不明晰易造成实施上的争议。因此，应构建有利于代缴人的条款解释通则，以限制和审慎的态度检视代缴条款。可从时间、领域等角度限缩代缴税种的解释空间，例如仅限于交易过程中或因交易产生的税款，并设置可预见规则，代缴人仅对缔约时预见或应预见的税费承担责任。关于计税依据，只应将代缴人基于合理注意义务所能够知悉的交易基础情形计入税基。至于个人所得税、企业所得税、城镇土地使用税等税种，通常与整个纳税期内的财务总体指标挂钩，而非直接对应某项具体交易，因此不宜由第三人代缴，除非已在条款中事先明确列明具体税额。

四、结语

税款代缴本质是为润滑便利税收而允许第三人辅助履行的课税形式，与债务承担等移转纳税人身份地位有本质不同，因此在第三人保障上也赋予其的是代缴范围内等额的求偿权而非代位权，将其与公权或强力做严格界分并谨慎限制其在受偿上的优先效力。然而，单是对税款代缴正当性证成与理论构想仍还不够，还需为制度的落地生根创设有利的立法准备与社会主体观念，同时再搭配完善的适用与解释措施。

参考文献

[1]王利明.论第三人代为履行——以《民法典》第524条为中心[J].法学杂志,2021,42(08):1-16.
[2]张怡,姚艳萍.第三人代缴税款的逻辑证成与制度构建研究[J].上海交通大学学报(哲学社会科学版),2024,32(04):13-31.
[3]王婷婷.税收二元目的视角下国家课税限制规则的分与合[J].地方立法研究,2022,7(02):34-50.