



税法与私法关系总论

——兼论中国现代税法学基本理论

李刚 著

*On the Theoretic Problems of the Relationship between
Tax Law and Private Law*

School of Law

Xiamen University

厦门大学法学学术文库



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

014038784

D922.220.4

62

*On the Theoretic Problems of the Relationship between
Tax Law and Private Law*

税法与私法关系总论

——兼论中国现代税法学基本理论

李刚 著



School of Law



Xiamen University

厦门大学法学学术文库

D922.220.4
62



法律出版社
LAW PRESS·CHINA



北航

C1726227

图书在版编目(CIP)数据

税法与私法关系总论:兼论中国现代税法基本理论 / 李刚著. —北京:法律出版社,2014.4
(厦门大学法学学术文库)
ISBN 978-7-5118-6151-1

I. ①税… II. ①李… III. ①税法—研究—中国
②私法—研究 IV. ①D922.220.4 ②D90

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 045591 号

厦门大学
法学学术文库

税法与私法关系总论
——兼论中国现代税法基本理论

李 刚 著

责任编辑 韩满春
装帧设计 马 帅

© 法律出版社·中国

开本 A5

版本 2014 年 4 月第 1 版

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

印刷 北京北苑印刷有限责任公司

印张 13.375 字数 310 千

印次 2014 年 4 月第 1 次印刷

编辑统筹 学术·对外出版分社

经销 新华书店

责任印制 陶 松

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5118-6151-1

定价:39.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

总 序

——八十周年院庆与学术文库的诞生

迄今为止,尚未求证厦大法学院是不是距离大海最近的法学院,只知道近得抬眼一望就看见惊涛骇浪,俯身触摸就是温柔的海滩;尚未求证厦大法学院是不是享受阳光最充裕的法学院,只知道所有的教师工作室都是向南面海,从日出东山的那一刻就开始接受阳光的恩赐,即使在黄昏的瞬间,也能收揽最后一缕光芒!

海纳百川,自然会赋予她宽广浩瀚的胸怀;阳光普照,更使她天生充满了博爱与无限生机。厦大法学院就是在大海与阳光的厚爱中悄然迎来了八十周年华诞,更为欣喜的是伴随生日庆典的到来,厦门大学法学学术文库犹如一个新的生命宣告诞生!

翻开厦大法学院八十年的历史画卷,值得回眸和感慨的片段有很多:1926年6月,厦门大学设立法科,

下设法律学、政治学、经济学三系。1930年2月,厦门大学改科为院。1934年6月,法学院与商学院合并为法商学院。1937年年底,法商学院中的法科停办。1940年复办法律学系。1950年,厦门大学文学院、法学院合并为文法学院。1953年全国院系调整,法律学系再次停办。1979年法律学系再次复办。1984年12月,法律学系与哲学、政治学与行政学系成立了政法学院。1998年9月政法学院正式更名为法学院。直至2003年11月,才在法律学系的基础上组建了现在的法学院。

从某种意义上讲,厦大法学院的历史就是中国近现代法律发展历程的缩影:她命运坎坷,多次起落于创办、停办、复办的变化之中;她成长曲折,在不同的阶段分别与文学、商学、政治学联姻,以文法学院、法商学院、政法学院的姿态出现。这看似厦大法学院的悲哀,抱憾于以往多年未以能独立的法学院实体和学术形态面世,却无意中塑造了厦大法学院所拥有的海纳百川的气魄与心存千智的人文品格。

古人云:长风破浪会有时,直挂云帆济沧海。告别了沉重的历史,迎来了灿烂的今朝。自1979年厦门大学复办法学专业以来,经过两代法律人二十余年的奋斗,法学院有了长足的进步,特别是进入二十一世纪后,厦大法学院得到飞速发展。秉承“自强不息,止于至善”的校训,坚持以“学术建院、民主治院”为宗旨,法学院在创造民主和谐的工作氛围的同时,更致力于提高科研水平,提升学术品位。厦门大学法学学术文库的建立就是一个良好开端和鲜明的例证。她的问世,不仅是献给法学院八十诞辰的贺礼,更意味着“海阔凭鱼跃,天高任鸟飞”;虽不足回报八十年中为法学院的今天做出卓越贡献的前辈,却能激励为法学院的未来努力开创的新人!

八十华诞,对于自然人来说意味着饱经沧桑,已近暮年,但对于法学院而言,则彰显出丰富的历史和深厚的底蕴,而法学文库的诞生犹如新生的婴儿,代表着新的起点,预示着新的希望。浏览首批出版的学术

论著,既有青年教师的锐利创新,又有年长学者的沉稳深邃;既有对于某一学科前沿问题的瞻望,又有对古老法律思想的深刻挖掘;既有对历史线索的回顾与梳理,又有对当今世界范围内重大法律问题的思考与回应。或许,这套学术论著看起来还有些单薄和稚嫩,可因为每位作者都怀着真诚与谦逊,宽容与执著,倾注心血而著,故而,值得读者们去阅读和品味;或许这套论著称不上是“流诸笔端的天籁”,更难为“无以伦比的杰作”,但我们相信她能够给读者一个清新的感受,学术的交流,思想的碰撞……

我们期待着日益接受大海的熏陶和阳光普照的厦大法律人不断地推出优秀的法学著作,让厦大法学学术文库成为集中、及时展现法学院教师的具有创新性、思辨性、建设性研究成果的学术窗口。

我们期待着学术文库不懈努力追求超越与成功,而非简单的重复与成名。欲求成名相对容易,只要运用现代传播工具,即能声名远播,饮誉一时;而欲求成功,则另当别论,需要卓越的天赋以及孜孜不倦的刻苦追求。

我们期待着厦大法律人在灿烂的朝阳前,绚丽的黄昏中,碧蓝的海水边和细致的沙滩上,还有火红的凤凰花树下,不断激发灵感,永葆创作激情,让大海和阳光见证厦大法学学术文库永远充满希望、富有朝气!

衷心祝福您,蒸蒸日上的厦门大学法学院!

诚挚感谢您,鼎力推助文库面世的法律出版社!

也特别祝福您,明知道我们并不完美,但依然给予厦大法学学术文库鼓励和关注的读者们!

厦门大学法学学术文库编委会

2006年8月18日

序

作者在导言中指出：“在中国法学界关于现代化的探讨中，逐步形成一些共识，例如将现代法的精神概括为权利本位、契约自由、宏观调控、效率居先和人文主义，认为社会主义法治应当弘扬包括平等、自由和人权等因素在内的契约精神等”，并认为“法理学者对‘契约、权利和平等’……的提炼，充分体现了法学现代化的实质精神……促使中国法学向现代转变的……市场经济体制……必然要求的私法精神的扩张”。作者因此认为“应以税法和私法的关系为起点和途径，启动中国税法学现代化的进程”。

税法是公法，与私法在部门法的归属上有基本的不同，然税法与私法又有割舍不开的关系。作者基于上述的想法，对下述问题提出他的看法：（1）私法概念在税法之借用与解释的问题，特别是就同一用语，使用在后之税法可否有不同于私法的定义；（2）在各种税捐法律关系的发生或发展中，征管机关及私人皆可能从事各种行为，关于行为之规范税法与私法之间可以有何借鉴；（3）契约精神对于税法之公平、平等价值

的启示;(4)税法原则与私法原则之融合与协调;(5)税收债务关系的成立与发展;(6)私法自治权之滥用及实质课税的问题。

关于税法与私法的关系,其冲突有些是旁枝而看似根本的。例如,关于私法概念之借用,或税法根本脱离私法自行发展的问题。因为法律本身是一个系统,即便为不同之规范目的而有不同部门法的制定与发展,但这些部门法间如有冲突皆应予以统合。至于如何统合,则必须根据事务法则,不能过度诉诸国家的权威。

首先是人民为了生活,必从事经济社会活动,为该活动之秩序的建立与维持,国家固得考虑含税捐利益之公序良俗,预为规范规划。但一经定案,税捐法的制定与执行即应在既定之私法秩序的规范及事实上发展。负税能力蕴藏也只蕴藏在该基础事实中。此即私法或私法关系在存在上对于税法或税捐关系的先行性。

按关联于经济发展程度、公共服务的水平与效率及国际竞争力,税捐的课征对象及轻重皆取决于私人负担税捐的能力,有其一定的限度。在该限度内,国家有考虑系统之协调,充分重视私法及私法关系之先行性,避免矛盾,从事税制之最佳规划的回旋余地,大可不必为达成税收任务,而与私法规定冲撞。所以如何体现量能课税原则对于纳税人权利之实质保障有最终的目标意义。至于私人在私法关系的形成上如有滥用其形成自由的情形,必须针对这些层出不穷的问题,逐步解决,始能因自强不息,而止于至善。这是税法与私法关系间真正难缠的部分。

作者在“导言 困境与变革”中,提出“强制”与“公平、自由、效率”间之冲突,而后总结:“以‘税法与私法的关系’为基础……寻求纳税人权利与租税国权力在法治层面的协调……从而使税法与私法能够统一于法治国的宪法指导理念下。”作者在上引导言中显露其对于中国税法之现代化的期待及以天下为己任的情怀。有此情怀,加上努力,在此

预祝作者将来为中国税法学之研究与发展做出重大贡献。

我与作者可说是忘年之交,相识以来,一见如故,深感愉快,欣闻其博士后研究报告将出版成书,特作此序为贺。

黄茂荣

2013 年 10 月

目 录

导言 困境与变革——中国税法学的现代化 001

一、困境——传统税法学理论基础的缺乏 003

二、变革——中国税法学的现代化 005

三、小结 009

第一章 税法与私法关系的渊源 011

第一节 税法与私法关系探源——国家、税收和财产所有权 011

一、税收的起源及其本质——阶级斗争说和社会契约论 012

(一) 阶级斗争说中的矛盾与对立——权力与权利的脱离和冲突 013

(二) 社会契约论中的和谐与统一——权利与权力的协调和契合 016

(三) 税收和税法概念新说 021

(四) “税收的传统三性”特征新解 027

二、税法与私法关系的本源——对(私人)财产所有权的确认和保障 030

(一) 市场经济对私人财产所有权的确认 032

(二) 依法治国对私人财产所有权的保障 038

(三) 法治的租税国家——现代国家发展的必然趋势 041

第二节 税法与私法关系溯源——税法与私法关系的历史沿革 046

一、税法与私法关系的历史沿革——以借用概念之争为中心 047

(一) 税法与私法关系分合史 047

- (二)借用概念和固有概念之争 048
- 二、借用概念问题的厘清 060
- (一)私法概念借用的必要性 061
- (二)税法借用概念的具体问题分析 067
- (三)协调统一说——税法与私法关系之我见 069
- 三、我国首例个人捐赠税案——税法借用概念的实例分析 076
- (一)基本案情 076
- (二)从税法借用概念角度对本案的具体分析 079

第二章 税收法律关系与税收法律行为 097

第一节 税收法律关系新论 097

- 一、我国传统税收法律关系理论研究述评 098
- (一)税收法律关系的概念表述 098
- (二)税收法律关系的特征总结 100
- (三)税收法律关系的构成要素 101
- 二、权力关系说与债务关系说——税收法律关系性质之争 102
- (一)权力关系说与债务关系说对立的形成——德国的一元说 103
- (二)权力关系说与债务关系说的发展——日本和我国台湾地区的二元论 105
- (三)我国大陆关于税收法律关系性质的新观点——分阶段论和分层面关系说 107
- (四)从权力关系说到债务关系说 109
- 三、现代税收法律关系理论建立的前提——合理的理论背景 114
- (一)税法与国际税法——税收法律关系与国际税收法律关系 114
- (二)税收法律关系的范围 117
- 四、现代税收法律关系理论结构示意图——建构与解读 119
- (一)现代税收法律关系理论结构示意图的建构 120
- (二)现代税收法律关系理论结构示意图的解读 121

第二节 税收法律行为初论 124

一、税收法律行为概述 126

(一) 税收法律行为的概念和种类 126

(二) 税收法律行为的性质——与行政法律行为及私法律行为的关系 128

(三) 税收法律行为与税法上的事实行为——税法上行为的体系 145

二、税收法律行为的私法学分析 149

(一) 国家的税收立法行为与征税行为 150

(二) 税务机关的税收行政处分 155

(三) 纳税主体的税法意思表示 157

第三章 税法的公平价值 166

第一节 税法的公平价值体系 167

一、税法的平等适用——第一层次的形式正义 168

(一) 平等价值在税法中的体现 168

(二) 强调税法平等价值的必要性 169

二、税法的征税公平——第二层次的实质公平 170

(一) 西方税法基本原则理论中的征税公平原则 170

(二) 征税公平原则的具体内容 171

三、税法的本质公平——第三层次的公平价值 174

(一) 税收法律关系的第一层面 175

(二) 税收法律关系的第二层面 181

四、税法公平价值研究的理论意义 190

(一) 重新明确公平价值与效率价值之间的关系,为税法提供正确的价值导向 190

(二) 构建税法公平价值体系,为税法价值论的形成奠定基础 195

第二节 契约精神与中国税法的现代化——由

税法公平价值研究引发的思考 197

一、契约精神与中国税法的现代化 197

- (一) 中国税法现代化的含义与主要内容 198
- (二) 契约精神——中国税法现代化的支点与核心 199
- 二、由依法治税到税收法治 202
- (一) 我国依法治税理论的历史回顾 202
- (二) 依法治税的概念和内涵 204
- 三、税收法律意识的重构 206
- (一) 反映实在税法既存价值观念之税收法律意识的误区 207
- (二) 以税法应有的公平价值观念指导重构税收法律意识 212
- 四、税法的作用与功能 213
- 五、现代税法学的学科体系 215

第四章 税法原则与私法原则的融合与协调 218

第一节 税收法定主义 219

- 一、税收法定主义的历史发展及其历史意义 220
- (一) 税收法定主义的历史发展 220
- (二) 以“同意”为核心——税收法定主义的历史意义 224
- 二、税收法定主义的基本含义和具体内容 230
- (一) 税收法定主义的基本含义 230
- (二) 税收法定主义的具体内容 233
- 三、从法解释的角度看我国《宪法》第 56 条与税收法定主义 235
- (一) 范围性因素 237
- (二) 内容性因素 239
- (三) 控制性因素 243
- (四) 税法上可否反于文义解释 244

第二节 实质课税原则 247

- 一、税收规避的基本理论 248
- 二、实质课税原则的立法例 251
- 三、实质课税原则在治理税收规避中的运用 252
- (一) 在治理税收规避中运用实质课税原则的理论难题 252
- (二) 实质课税原则在税收规避行为治理中的实际运用 258

第三节 诚实信用原则 262

一、诚实信用原则适用于公法及其法理基础 263

(一) 诚实信用原则适用于公法的争论 263

(二) 诚实信用原则适用于公法的法理基础 265

二、诚实信用原则适用于税法及其法理基础 267

(一) 诚实信用原则适用于税法的法理基础——与税收法定主义的关系 267

(二) 诚实信用原则适用于税法的要件 270

(三) 诚实信用原则适用于税法的效果 274

三、诚实信用原则与信赖保护原则 277

(一) 公法上信赖保护原则的含义及其历史发展 277

(二) 诚实信用原则与信赖保护原则之间的关系 278

四、诚实信用原则与情事变更原则 283

(一) 情事变更原则适用于税法的要件 284

(二) 情事变更原则适用于税法的效果 286

(三) 诚实信用原则与情事变更原则之间的关系 290

(四) 对我国税法中情事变更原则的分析 290

第五章 税收债权债务法律关系 292

第一节 税收债务关系概述 292

一、税收债务关系的概念和特征 292

(一) 税收债权债务法律关系的分类 292

(二) 税收债务关系的概念与特征 293

二、税收债务关系的主体 296

(一) 税收债权人 297

(二) 税收债务人与税收义务人 299

三、税收债务人的主体资格 305

(一) 税收权利能力 306

(二) 税收行为能力 314

(三) 税收责任能力 315

第二节 税收债务关系的客体和主要内容 319

一、税收给付请求权的概念与分类	320
(一)税收给付请求权的概念	320
(二)税收给付请求权的分类	320
二、税收债务关系的扩张——税收连带债务	327
(一)税收连带债务	329
(二)第二次纳税义务	332
第三节 税收债务关系的变动	335
一、税收债务关系的产生	335
(一)税收债务关系产生的时间——课税处分说与构成要件说	335
(二)税收债务关系的成立、有效与生效	340
(三)对税收预缴请求权的分析	341
二、税收债务关系的变更	343
(一)税收债务关系主体的变更	344
(二)税收债务关系客体 and 内容的变更	349
三、税收债务关系的消灭	352
(一)税收债务的履行(清偿)	353
(二)税收债务的抵销	359
(三)税收债务的免除	369
(四)税收债务的消灭时效	372

结 语	384
-----	-----

主要参考文献	390
--------	-----

后 记	408
-----	-----

导言 困境与变革

——中国税法学的现代化

从历史的角度看,世界的现代化进程首先发生在西欧,然后再传播到欧洲其他地区和北美,并从20世纪开始,亚洲、非洲和拉丁美洲的所有国家也都先后开始了现代化进程。从现代化理论形成的角度看,“现代化”一词首先产生于1951年由美国社会科学研究会经济增长委员会的学术刊物《文化变迁》杂志社编辑部在芝加哥大学举办的一次学术会议上,此后这一术语开始被广泛使用。1958年,丹尼尔·勒纳发表《传统社会的消逝》一文,提出了相互对立的两种社会系统。在勒纳的理论框架中,一端是传统社会,另一端是现代社会。现代化则是从传统社会向现代社会转变的过程。此后,现代化理论逐步发展起来,并且用“传统性”(tradition)和“现代性”(modernity)这两个概念来区别传统社会和现代社会。

在现代化理论的发展过程中,先后形成了两派观点。最初的现代化理论家把现代性和传统性看作是两种极端状态,非此即彼,而且把现代化进程看作是

西方文明向全世界传播的过程,即把现代化理解为西方化。但按照西里尔·爱德华·布莱克教授的观点,现代性和传统性并不是相互对立和排斥的极端状态,相反,现代化过程是一个传统性不断削弱和现代性不断增强的过程。每个社会的传统性内部都有发展出现代性的可能,因此,现代性是传统的制度和价值观念在功能上对现代性的要求不断适应的过程。这种观点由于从根本上清除了西方中心论在现代化理论中的统治地位,从而把现代化理论的重点转向了对欠发达国家本身的现代性和传统性的互动关系的研究上。^[1]

现代化是涉及人类生活所有方面的深刻变化,包括经济领域的工业化、政治领域的民主化、社会领域的城市化以及价值观念领域的理性化的互动过程。至于法学领域的现代化,普遍的观点则认为主要体现为法治化。中国法学领域的现代化可以认为肇始于本土化与西方化之间的论争,并形成了针锋相对的以下两派观点:一是以苏力为代表的学者强调从法本土资源中演化现代法治;^[2]二是强调法治必须建构在对西方法资源的移植和借鉴的基础上。^[3]笔者认为,二者的区别其实只是在于以本土化还是以西方化为主导。当然,大多数学者的观点并非纯粹的本土化或西方化,而是在倡导以其中一个方面为主的同时,也要兼顾另一方面。

在中国法学界关于现代化的探讨中,逐步形成了一些共识。例如,将现代法的精神概括为权利本位、契约自由、宏观调控、效率居先和人文主义,^[4]认为社会主义法治应当弘扬包含平等、自由和人权等因素在

[1] 以上有关“现代化理论”的介绍,请参见[美]西里尔·E.布莱克编:《比较现代化》,杨豫、陈祖洲译,上海译文出版社1996年版,“译者前言”第1~23页。

[2] 苏力:《法治及其本土资源》,中国政法大学出版社1996年版,第3~22页。

[3] 谢晖:“法治保守主义思潮评析”,载《法学研究》1997年第6期。

[4] 张文显:“市场经济与现代法的精神论略”,载《中国法学》1994年第6期。