



京师青年教师出版资助基金
JINGSHI QINGNIAN JIAOSHI CHUBAN ZIZHU JIJIN

SHUIXINGWEI YANJIU

税行为研究

张晓婷◎著



北京师范大学出版集团
BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP
北京师范大学出版社



京师青年教师出版资助基金

JINGSHI QINGNIAN JIAOSHI CHUBAN ZIZHU JIJIN

SHUIXINGWEI YANJIU

税行为研究

张晓婷◎著



北京师范大学出版集团

BEIJING NORMAL UNIVERSITY PUBLISHING GROUP

北京师范大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税行为研究 / 张晓婷著. —北京: 北京师范大学出版社, 2011.3

京师青年教师出版资助基金

ISBN 978-7-303-11891-5

I. ①税… II. ①张… III. ①税收管理—研究
IV. ①F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 232541 号

营销中心电话	010-58802181 58808006
北师大出版社高等教育分社网	http://gaojiao.bnup.com.cn
电子信箱	beishida168@126.com

出版发行: 北京师范大学出版社 www.bnup.com.cn
北京新街口外大街 19 号
邮政编码: 100875

印刷: 北京京师印务有限公司
经销: 全国新华书店
开本: 148 mm × 210 mm
印张: 10.5
字数: 250 千字
版次: 2011 年 3 月第 1 版
印次: 2011 年 3 月第 1 次印刷
定 价: 24.00 元

策划编辑: 周彩云 李洪波	责任编辑: 李洪波
美术编辑: 毛 佳	装帧设计: 毛 佳
责任校对: 李 菡	责任印制: 李 啸

版权所有 侵权必究

反盗版、侵权举报电话: 010-58800697

北京读者服务部电话: 010-58808104

外埠邮购电话: 010-58808083

本书如有印装质量问题, 请与印制管理部联系调换。

印制管理部电话: 010-58800825

序

《税行为研究》的作者张晓婷副教授现任职于北京师范大学法学院，2003年至2006年在中国人民大学法学院攻读经济法学博士学位，本书就是在其博士学位论文基础上修改而成的。《税行为研究》是我国第一部系统而深入研究税行为的创新之作。

税行为是税法行为理论的基石。本书作者在考察与研究税法基本理论与实际问题中，首次提出并准确地界定了税行为的概念，科学阐明其内涵与外延，进而在税法学中建立起一个逻辑严密的、科学的税行为理论范畴体系。税行为作为税法学的基本范畴，是法律行为理论在税法学中的具体运用。税行为这一范畴，不仅为构建科学的税行为理论体系奠定了基础，也为分析、判断和解释实际生活中纷繁复杂的税收行为的同一性和差异性提供了有效的分析工具。

作者运用系统论方法和行为分析方法，层层深入剖析税行为法律现象，将税行为分为税事实行为和税表示行为。在税事实行为和税表示行为之下，各有其合法行为和非法行为。并在税表示行为之下，将税行为分为宏观的税调控行为和微观的税表示行为，在微观税表示行为中，还可以根据行为人的不同，分为征税行为和纳税行为等。这样就为人们认识和处理税行为提供了便捷的科学路径。

如何协调税法制度与私法制度的冲突，是构筑税行为理论的难点。作者创立了征税行为无因性的理论。当事人的行为或其经济结果只要满足税法规定的征税要素，就应当纳税，而不论该行为的效力如何。但该经济行为的经济后果已被其他职能部门确定为应加以全部返还或者应予以没收，则已征税款应予返还。作者还提出税收法定主义和税表示行为的相容性以及税收合同为经济合同等观点，

从税法视角观察到公法与税法相融合的法律现象，论证了公法与私法的融合性。

《税行为研究》的公开出版发行，对于推动我国税法制度的完善以及提高税收执法的科学水平与效率等具有重要的实践意义。

总之，作者在《税行为研究》中，对税行为问题进行系统的研究，形成了税法学科自身的行为理论和行为范畴，取得了税行为理论研究方面的重大成果。我相信本书的出版，对于推动中国特色税法基本理论体系的构建和税法实践的发展都具有特别重要的意义。

徐孟洲

2010年12月5日

于中国人民大学法学院

目 录

导 论/1

一、研究现状	1
二、选题意义	5
三、研究方法	9
四、研究思路和文章结构	10

第一章 税行为基本理论/15

第一节 税行为语义	17
第二节 税行为——一种法律事实	42
第三节 税行为的结构分析	55
第四节 税行为的类别化	62

第二章 税事实行为——非表示行为/72

第一节 税事实行为的语义及其价值	72
第二节 税事实行为的私法效力对税收法律关系的 影响	99

第三章 微观税表示行为/110

第一节 微观税表示行为的语义及其特征	110
第二节 征税行为：基于征税主体的视角	118
第三节 纳税行为：基于纳税主体的视角	151
第四节 税收合同：税法上有关应税事实的 协商认定	180

第四章 宏观税表示行为——税调控行为/211

第一节 税调控行为：客观必要性和合理性	213
第二节 税调控行为的特征及种类	222
第三节 税调控行为的边界及受制因素分析	229

第五章 税收逃避行为论/239

第一节 税收逃避行为及其类型	239
第二节 逃税行为的规制	247
第三节 避税行为的规制	253
第四节 节税行为	300

参考文献/309

后 记/327

一、研究现状

长期以来,体系凌乱是困扰中国税法学的一个问题。由于这个问题的存在,税法学研究实际上一直游离于法学的门槛之外,在制度建设上无法取得实质性的进展。当税法学在话语上无法与法学其他分支交流时,不仅税法研究自己会迷失方向,整个法学领域也都会拒绝承认税法学的存在。造成这个现象的原因主要在于,税法学缺乏自己的核心范畴和分析工具,无法给整个税法勾勒出一条清晰的脉络。

总体上来讲,中国税法学的研究仍然在较低水平上徘徊。税法学的发展较晚,虽然在税权问题或税权理论方面取得了一定的成果,有关税收法律关系的论述已是既多且详,但就目前笔者所掌握的资料来看,还鲜见有关税行为抽象的系统论述,不能不说是传统税法学理论的一大缺憾。税法行为理论是税法学中的一个重要范畴。一般认为,法律直接的功用与目标,就是规范人的行为。尽管法律是以社会关系作为调整对象的,但“法律是通过影响人们的行为而实现对社会关系的调整”,^①“在任何一种情况中,法学活动的目标指向对社会行为的影响,法学是行为学科。”^②加之法律所体现

① 张文显:《法哲学范畴研究》(修订版),61页,北京,中国政法大学出版社,2003。

② [德]阿图尔·考夫曼等主编:《当代法哲学和法律理论导论》,郑永流译,459页,北京,法律出版社,2002。

的国家意志和价值目标是借助于主体的法律行为实现的，因此，各部门法学研究都十分关注对主体行为的研究。在任何法学学科，都应有自己的行为理论，比如民法中的民事法律行为、行政法中的行政行为、刑法学中的犯罪行为等，这些行为理论为本学科其他制度的研究提供了坚实的基础。然而在经济法部门，对经济法律行为的抽象研究还处于一个初步探索的阶段，尚未形成成熟的理论体系，尽管如此，我国仍然有经济法学者对经济法律行为作了探索性的研究。其中，较具有代表性的有：张守文的《略论经济法上的调制行为》，基于经济法学界有关行为理论的研究现状，提出了专门的“调制行为”概念，探讨了调制行为的地位和构成要件，着重分析了调制行为的重要性和合法性，以及与经济法职能的内在联系、效力等问题，从而揭示其对于解决相关的理论和实践问题的重要价值。^① 吕忠梅的《论经济法律行为》，讨论应用经济法基础理论建立“经济法律行为”范畴的意义和可能，并对这一基本范畴进行初步论述，拓展经济法的研究领域和对经济法现实进行新诠释。^② 徐孟洲、杨晖的《法律行为与经济法行为的关系——经济法行为的正当性》，从法律行为与经济法行为在起源、价值、功能方面的联系与区别，说明经济法行为的正当性。^③ 彭飞荣、王全兴的《经济法行为类型化研究初探》，建议在反思传统法律行为理论基础上，基于经济法行为中同质性少而异质性多的特点和考虑到现有学术资源的有限性，优先选择“形而中”进路，对经济法行为进行类型化，以使“形而上”

① 张守文：《略论经济法上的调制行为》，载《北京大学学报》（哲学社会科学版），2000（5）。

② 吕忠梅：《论经济法律行为》，载《福建政法管理干部学院学报》，2000（1）。

③ 徐孟洲、杨晖：《法律行为与经济法行为的关系——经济法行为的正当性》，载李昌麒主编：《经济法论坛》，3～15页，北京，群众出版社，2008。

和“形而下”两者衔接、沟通和融合。^① 刘少军的《经济法行为性质论》，指出经济法所调整的行为关系与相关法部门调整的行为关系既有联系又有区别，从最终结果来看，它们是在各自价值目标基础上的一种不同法行为之间的边际均衡。^② 刘水林、高寒的《干预行为——经济法中的“法律行为”》，指出在我国法学界，法律行为有民法上和法理学上的两种不同含义，现有的研究成果，是在法理学意义上使用经济法律行为的，提出法律行为应回归其原初含义，而最能反映经济法特征的法律行为就是“干预行为”，即公共经济组织的“公意”表示及执行行为。^③ 也有学者在对中国经济法调整对象的学术史研究中，从行为视角将经济法调整对象划分为主体式、目的式、行为式三种。^④ 这些研究成果，着眼于部门法的行为，是税法的上位法的行为，对于税行为的研究有一定的帮助。

相较于其他成熟的法学学科，税法行为理论的缺失，给税法学的研究带来很多障碍，使得税法学的研究缺少一块基石。

行为理论是大陆法系一个重要的法学理论，是严密的逻辑思维产物。但在英美法系国家，几乎不存在法律行为理论。就笔者掌握的资料来看，两大法系对税行为理论的系统研究很少，但在具体的税行为研究方面成果却很多。但是这些成果就事论事，很少有学者从行为理论构建的角度对税行为加以系统的研究。

① 彭飞荣、王全兴：《经济法行为类型化研究初探》，载李昌麒主编：《经济法论坛》，16～32页，北京，群众出版社，2008。

② 刘少军：《经济法行为性质论》，载《天津师范大学学报》（社会科学版），2009（1）。

③ 刘水林、高寒：《干预行为——经济法中的“法律行为”》，载《上海财经大学学报》，2008（1）。

④ 肖江平：《中国经济法学术史研究》，171页，北京，人民法院出版社，2002。

我国与一般税行为直接有关的法学研究成果极为稀少，但仍有一些具有敏锐学术洞察力的税法学者初步探讨了构建科学的税行为体系，张守文(2003)的《税收行为范畴的提炼及其价值》，从理论和实践需要的角度，提出“税收行为”范畴并作出大略界定，继而探讨各类税收行为的同一性和差异性，在此基础上，进一步解析范畴提炼的理论与实践价值。^① 施正文(2004)的《论征纳行为》一文，对征税行为的内涵、分类、特征、效力以及纳税行为的法律意义等问题进行了详细探讨，揭示它作为公法行为所具有的独特性和基本范畴的地位。^② 李刚(2004)的《税收法律行为初论》一文，对税收法律行为作了探索性的研究，在税收法律行为的概念、分类进行界定、确定的基础上，通过对税收法律行为与行政法律行为之间关系的分析，说明了税收法律行为的公、私法交融的性质特征，并初步构建了税法上行为的体系。^③ 还有学者注意到私法制度在税行为中的运用，如我国台湾学者陈敏(1993)的《租税义务人之租税法意思表示》，探讨了私法补充公法的方法问题，并借用民事法律行为的意思表示理论，来研究纳税人的意思表示对其作出的纳税行为效力的影响。^④ 再如李刚(2008)的《税收法律行为的私法学分析》一文，认识到税法与私法之间内在的本质联系逐渐外在化，税法不得不越来越多地关注私法问题，以主体地位平等和双方权利义务均衡等为特质的私法及其思维模式，为分析税法问题提供了新的视角。^⑤

① 张守文：《税收行为范畴的提炼及其价值》，载《税务研究》，2003(7)。

② 施正文：《论征纳行为》，载《当代财经》，2004(8)。

③ 李刚：《税收法律行为初论》，载《当代法学》，2004(3)。

④ 陈敏：《租税义务人之租税法意思表示》，载台湾《政大法学评论》，1990(49)。

⑤ 李刚：《税收法律行为的私法学分析》，载《税务研究》，2008(3)。

上述学者在税行为方面无疑作出了有益的探索。研究成果都是文章的形式，没有专著，囿于篇幅所限，不能做深入、全面的探讨，取得的研究成果还没有形成广泛的认识和通说，仍需要从理论基础和体系框架上深入思考税行为，系统的分析和有理论深度的探讨尚不多见。可见，我国税法学界对税行为的探讨尚处在起步阶段，现有研究成果在体系性、系统性、综合性和完整性方面尚需进一步深入和完善。传统部门法对法律行为的提炼比较直观、明了，经济法乃至税法上的法律行为则较为复杂和多维，将税行为进行抽象并且类型化，极易出现概括不全和类型交叉的缺陷。对税行为的概括研究，具有较高的难度。总之，目前的研究现状，与税行为在税法中应有的基石地位极不相称。

其他法学学科如法理学、民法学、行政法学、刑法学等，在行为理论研究方面取得的丰硕研究成果，会为本书的写作提供便利，将会对笔者抽象税行为的一般理论提供借鉴和有益的参考。本书在总结税行为的特点的基础上，借鉴其他法学学科的行为理论，旨在对纷繁的各类税行为的共性和个性进行分析与解构的基础上，对其进行抽象，建立完善税法学的行为理论，填补我国税行为理论方面的空白，以促进税法研究的范式转换和指导税收法制实践。

二、选题意义

（一）理论意义

“在任何法律系统中，决定性的因素是行为，即人们实际上做些什么。如果没有人们的行为，规则不过是一堆词句，结构也不过是被遗忘的缺乏生命的空架子。除非我们将注意力放在被称之为‘法律行为’的问题上，否则就无法理解任何法律系统，包括我们自

己的法律体系在内。”^①“如果说传统法学侧重于研究规范、规范体系及其结构，那么，现代法学的焦点正是从规范中心转移到行为中心，并通过观察、揭示法律行为来揭示法律现实。”^②可见，作为客观法和主观权利之间的桥梁，行为理论的研究无疑是非常重要的。

具体而言，对税行为进行系统研究，其理论意义表现为以下方面。

第一，填补我国系统研究税行为基础理论方面的空白。

税行为是税法基础理论中的基本范畴。我国尚无对税行为的科学定义，更谈不上对税行为的系统研究。而对税行为进行系统的研究，形成税法自身的行为理论和行为范畴，对于税法的基本理论建立和完善具有十分重要的意义。“一般认为，一个学科在理论上相对自足和成熟的重要标志，就是具备自己的基本范畴、范畴体系和范畴理论。各个法学分支学科的发展表明，如果仅有主体范畴、权力范畴等相关范畴，而缺少行为范畴，则其范畴体系是不完备的。”^③

第二，将税行为提炼为税法上的独立范畴，是关系到税法行为理论乃至整个税法理论的形成、发展和完善的重要问题。

首先，税行为概念是税行为理论的基石性范畴，是整个税行为理论的基础和前提。概念乃是解决法律问题所必需的和必不可少的工具。没有限定严格的专门概念，我们便不能清楚地和理性地思考法律问题。没有概念，我们便无法将我们对法律的思考转变为语言，也无法以一种可理解的方式把这些思考传达给他人。

① L. Friedman. *An Introduction to American Law*, p46, Stanford University Press, 1984.

② 张守文：《经济法学》，90页，北京，中国人民大学出版社，2008。

③ 张守文：《税收行为范畴的提炼及其价值》，载《税务研究》，2003(7)。

其次，税行为概念是税行为理论最重要、最核心的范畴。准确地界定税行为的概念，科学地界定其内涵与外延，不仅有助于找到各类税收行为的同一性和差异性，并在此基础上建立税行为理论的一系列中心范畴和基本范畴，才能最终建立一个逻辑严密的、科学的税行为理论范畴体系。

再次，界定税行为概念是深化税行为理论研究，建构科学的税行为理论体系的需要。税行为理论是关于税行为的概念、分类、效力、责任等一系列观点和学说。税行为概念的内涵和外延是与税行为的效力、分类、司法救济、责任等一系列理论问题密切相关的。

最后，界定税行为的概念是进一步完善税收程序法的需要。要深化税收程序法的研究，就必须加强税行为理论的研究。所以，科学地界定税行为的概念，在此基础上对其进行科学的分类，并在税收程序法中作出最妥当的程序安排，是制定税收程序法的需要。

第三，构建税行为的体系结构的理论意义。

不同类别的税行为，按照一定的规则结合在一起，形成税行为的结构体系。几乎每一种分类都能够从某一侧面或角度认识和揭示税行为某些方面的特征，这对于认识税行为的共性和个性，很有帮助。因此，通过对税行为的科学分类，能够深化我们对税行为的认识，掌握各种税行为的内容、特征和规律。认识各类别税行为，可以为税行为的研究勾勒出清晰的脉络，使纷繁杂芜的具体税行为统辖在税行为的规则体系内，同时不失自己的个性。

第四，通过税行为理论的研究，促进税法中相关范畴的研究。

行为与主体、权力/利等范畴密切相关，行为理论的发展和完善，会相应促进主体范畴、权力/利范畴的发展和完善。这对于构建税法科学、有效的范畴体系，乃至完善税法理论都大有裨益。

第五,税行为理论范畴体系的建立,可以为税法学的研究提供方法论的视角。

透过税法主体的税行为,探寻税行为背后的税权支撑,剖析税行为背后的利益,从而完善相关制度,改进相关理论,在“税权分析方法”之外建立“行为分析方法”。另外,针对税收导致的国家和个体之间的利益冲突问题,提出建立“和谐辩证法”的方法论。

(二)实践意义

第一,深入、系统地研究税行为,可以为制定税行为法律规范提供理论指导。

由于法律本身即行为规范,行为是承载法的核心要素——权利和义务的载体,因此,要有效地调整社会关系、分配社会利益、提高法律的调整效果,必须重视税行为理论的研究,在此基础上,对税行为进行科学分类,针对各种不同模式的税行为,分别制定相应的法律规范,通过法律规范对主体行为加以引导、约束。

第二,对税行为进行系统的研究,是税收诉讼实践的需要。

税行为是与税收诉讼实践密切相关的一个概念,对税行为进行科学的分类,是税收诉讼实践的需要。例如,对于具体的征税行为,纳税人如果不服,可以提起诉讼,但对抽象征税行为不服,则不得起诉。抽象征税行为与具体征税行为的区分,正是确定我国税收诉讼基本受案范围的需要。内部税行为一般不可以提起诉讼,而外部税行为一般可以提起诉讼。内部税行为与外部税行为的划分,对于税收诉讼实践也有一定的意义。

第三,为税务机关实施管理活动提供理论指导,是实现税收管理科学化、法治化的需要。

在对税行为进行科学分类的基础上,对错综复杂、千变万化的税行为予以模式化,即税行为的类型化,既是税收管理科学化的需

要，也是税收管理法治化的根本要求。

第四，对于保障各方主体的利益，提供理论的支持。

税行为各有其边界，行为主体不得突破，否则便构成违法，就会受到税法的否定性评价。税法主体要使自己的利益获得法律的保障，其行为就应当在税法准许的范围内进行。这对于确保征税行为和纳税行为都受到税法的调整，强调依税法行事有十分重要的意义。

三、研究方法

(一)比较分析的方法

比较分析各国不同的法律思想、法律文化和法律制度，借鉴其经验教训，从而发展完善本国的法律制度，是法学研究中常用的方法。本书采用这种方法，在具体税行为方面对国外的制度加以考察，借鉴其中有益的理论，结合我国实际情况，提出确立相应制度模式的建议。

(二)语义分析方法

语义分析，亦称语言分析，是通过分析语言的要素、结构、语源、语境，而澄清语义混乱，求得真知的一种逻辑实证方法。这种方法来源于语言学哲学，即语义分析哲学。^① 本书采用这种方法，界定了税行为中很多基础的概念，如税行为、税事实行为、税表示行为等。当然还有一些具体的税行为的概念。

^① 张文显：《法哲学范畴研究》（修订版），16页，北京，中国政法大学出版社，2003。

(三) 价值分析方法

法学范畴研究都是有价值性的，法学家们在提出或阐释法学范畴的时候，都是以某种现实的法律实践或理想的法律实践为基础的，都渗透着一定的价值取向和价值观点。对税行为的研究也不例外。在税行为中，对税收的遵从行为和税收的不遵从行为，其价值取向和价值观点则大不相同。

(四) 综合分析的方法

在对税行为分析研究过程中，要综合考虑影响该行为理论的各项因素，如政治、经济、文化、道德等社会生活的各个方面，不仅要借鉴历史学、社会学、经济学、政治学研究成果，还要借鉴税法学科之外的其他学科的行为理论，从宏观上综合地研究税行为的性质、特征，一般规律及基本模式，行为的过程与结构，影响人们行为的各种因素，提供必要的理论来对人们的税行为实行有效的法律调整。

(五) 文献研究的方法

在研究大量文献和相关法律、法规的基础上，形成本文的研究思路，抽象出税行为的一般概念并对税行为进行类型化，对每类税行为的特点进行概括分析和总结，总结出每类税行为的共性及其个性。

四、研究思路和文章结构

本书的出发点，是在界定税行为语义的基础上，构建税行为的结构体系，研究税行为的共性和个性。一方面，由于税行为具有同一性，因此可以将其类别化。本书在税行为的众多分类中，认为最具有意义