



## 中国税收债务关系理论的回顾与前瞻

余鹏峰

**摘要：**在改革开放四十年中，中国税法学经历了长足的理論进步和丰富的实践发展。其中，税收债务关系理论是其代表性成果。回顾税收债务关系理论之译介（1978—1989）、确立（1990—2001）、展开（2002—2008）、融合（2009—2018）的历程发现，其研究达成了诸多共识，也存在些许差异，亦具有中国特色。税收债务关系理论在形成上具有较强的路径依赖，在结构上表现特定的非均衡性，在展开上遵循私法到税法之逻辑，在呈现上更多是一种理论前提，在涵摄上范围限于税法总论。新时代税收债务关系理论的发展，应在珍视既有共识、甄别现存差异的基础上，坚持从公法之债到税收之债的逻辑，深化其存在论、本体论、运行论和发展论，拓展税收债务关系理论涵摄范围。

**关键词：**改革开放四十年；税收债务关系理论；中国特色；税法体系化

**作者简介：**余鹏峰（1990— ），厦门大学法学院 2016 级博士研究生，主要研究方向为中国税法、国际税法。

**基金项目：**中国法学会财税法学研究会 2018 年专项课题“改革开放四十年中国税收债务关系理论的发展”；中央高校基本科研业务费专项资金资助项目“法学维度下我国财税体制和制度改革研究”（项目批准号：20720161080）。

## 目 次

一、统计与分析：税收债务关系理论的文献脉络	418
（一）税收债务关系理论的译介（1978—1989）	419
（二）税收债务关系理论的确立（1990—2001）	419
（三）税收债务关系理论的展开（2002—2008）	420
（四）税收债务关系理论的融合（2009—2018）	421
二、共识与差异：税收债务关系理论的内容归整	422
（一）税收债务关系的存在论	423
（二）税收债务关系的本体论	424
（三）税收债务关系的运行论	425
（四）税收债务关系的发展论	426
三、检视与反思：税收债务关系理论的整体评价	427
（一）理论形成：极强的路径依赖	427
（二）理论结构：特定的非均衡性	428
（三）理论展开：私法到税法逻辑	429
（四）理论呈现：更多是研究前提	430
（五）理论涵摄：局限于税法总论	431
四、传承与超越：新时代税收债务关系理论发展	431
（一）功能强化：从通说之名到通说之实	431
（二）理论挖掘：从非均衡性到全面推进	432
（三）逻辑转换：从公法之债到税收之债	433
（四）范围拓展：从税法总论到税法分论	434
五、结语	435



1978年，中国进入改革开放的新的历史时期，其后40年的巨大变化为全世界所瞩目。正如习近平总书记在博鳌亚洲论坛2018年年会开幕式上指出：“40年来，中国人民始终敞开胸襟、拥抱世界，积极作出了中国贡献。”在此市场取向的改革过程中，传统法学获得现代精神的注入，许多传统法律学科得以复兴；现代法学亦迎来新的发展机遇，众多新兴法律学科得到长足发展。尤其是税法借助财税改革开放的东风，愈来愈成为切合社会实际需要的“显学”，一大批具有相当分量的学术成果不断涌现。其中，税收债务关系理论是现代税法学的基石，型构出税法学的整体框架与学科体系；税收债务关系理论的提出使税法学进入现代转型阶段，标志着我国现代税法学的诞生。

“法律制度绝非天外来物，一定的制度都有其相当漫长的发生、演进与跃进的历史脉络；对之进行系统的梳理，能更清醒地知晓，现实制度从何而来、何以而来，又将去何处。”<sup>1</sup>税收债务关系理论的提出、发展和演进历史，一定意义上代表了中国税法学的变迁图景。适逢当下为税收法治变革之重要时期，在历史的节点开展理论回顾、规律总结与内容检视有利于促进税法学科建设尽早真正达至“不惑”，进而推动中国税法学的突破与创新。有鉴于此，笔者拟对税收债务关系理论在改革开放中的发展进行系统的梳理，在此基础上，侧重对理论背后的规律进行揭示。全文分为四个部分：首先是划分税收债务关系理论的发展阶段并对每阶段的文献进行描述性分析，其次是概要提炼改革开放以来税收债务关系理论的共识与差异，再次是总结中国税收债务关系理论的特点，最后是指出新时代税收债务关系理论的发展方向。

## 一、统计与分析：税收债务关系理论的文献脉络

我国税收债务关系理论是伴随改革开放四十年对税收法律关系性质从权力关系迈向债务关系的转变而展开。辅之若干重要时点<sup>2</sup>，它大致可分为译介（1978—1989）、确立（1990—2001）、展开（2002—2008）、融合（2009—2018）四个阶段。此种时间上的划分并非绝对的界限，更多是该期间内关于税收债务关系研究大趋势的总结。

1 刘剑文等：《财税法总论》，北京：北京大学出版社2016年版，第70页。

2 改革开放40年中税收债务关系理论发展的关键时点：1989年税收债务关系理论被引进大陆；2001年税收债务关系理论在税收征管法中被确立；2008年我国第一本税收债务关系理论专著出版。

### （一）税收债务关系理论的译介（1978—1989）

从学术史看，税收债务关系理论是在 19 世纪 20 年代德国的税收法律关系性质的论战中被提出来的。然而在改革开放初期的我国，税收法律关系一直被界定为权力关系。几乎所有的文献都推崇国家凭借政治权力参与分配，强调税收的强制性、无偿性和固定性，强调国家与纳税人权利义务的不对等。税收关系实质是传统马克思主义的国家意志论和国家分配论。<sup>3</sup>无独有偶，立法者也一直将国家视为权力主体，将纳税人看作义务主体，税收立法的目的在于实现国家财政收入，发挥税收经济调节功能。例如，《个人所得税法》（1980）、《中外合资经营企业所得税法》（1980）的制定即为防止国家收入外流，促进经济领域的改革开放。<sup>4</sup>彼时税收债务关系理论一直是存在于异国他乡的知识，直至 1989 年金子宏的《日本税法原理》经刘多田等人翻译出版，与权力关系理论迥异的税收债务关系理论才日渐进入学人视野。该书第二章“税法的概念与特征”介绍了德国关于税收法律关系是权力关系还是税收债务关系的争论，提出税收法律关系的特色在于国家和纳税义务者之间的债权债务关系，并以此全面地、体系地分析税收实体法和税收程序法。<sup>5</sup>这是简体中文第一次介绍并阐释税收债务关系理论，<sup>6</sup>填补了我国税收债务关系理论的空白。

### （二）税收债务关系理论的确立（1990—2001）

税收债务关系理论引入后的五六年时间里，尽管未引起我国税法学界的足够重视，但还是潜移默化地影响着税法学的研究。尤其是随着我国市场经济体制的推行和政治、经济、社会的发展，税法学理论滞后于新历史时期的税收实践，更加促进了税收债务关系理论的发展。此时，年轻一代税法学者开始反思

3 此阶段税法学的研究主要借鉴税收学成果，而此时的税收学被冠以“国家税收学”。主要文献如下。国家税收教材编写组：《国家税收》，北京：中国财政经济出版社 1979 年版；高尔森：《国际税收浅论》，天津：南开大学出版社 1985 年版；戚天常、戚庆英：《税法概论》，保定：华北人才技术开发公司河北大学科研处 1984 年；刘隆亨：《国际税法》，北京：时事出版社 1985 年版；刘隆亨：《中国税法概论》，北京：北京大学出版社 1986 年版；孙树明：《税法基础》，北京：中国政法大学出版社 1987 年版；严振生：《税法教程》，北京：中国政法大学出版社 1989 年版。其中，刘隆亨《中国税法概论》（北京大学出版社 1986 年版）的出版标志我国现代税法学的形成。

4 参见顾明：《〈中华人民共和国个人所得税法（草案）〉的说明》、《〈中华人民共和国中外合作经营企业所得税法（草案）〉的说明》，载《新时期税收资料选编（一）》，北京：北京经济学院财贸系财政金融教研室 1980 年，第 33—34、28—29 页。

5 参见〔日〕金子宏：《日本税法原理》，刘多田等译，北京：中国财政经济出版社 1989 年版。

6 在繁体中文中，台湾地区不仅早有论述税收债务关系理论之文献，而且在此时段已达成了诸多共识，这主要得益于 20 世纪 80 年代大量翻译出版的“世界租税名著翻译丛书”。由于特定的历史背景，这一理论是随着海峡两岸交流的新形势（1992 年开始）及不断深化才逐渐进入大陆，而大量被大陆学者知晓与引用则是 21 世纪之后的事。



税收权力关系之弊端，尝试站在债务关系视角分析税法，促进税法学研究由权力关系向债务关系转型。主要尝试有：一是质疑税收法律关系中国家与纳税人地位的不平等，旗帜鲜明地指出税收法律关系在本质上是一种平等的法律关系；<sup>7</sup>二是以税收债务关系理论为前提开展税法学研究，内容包括税法与私法的关系<sup>8</sup>，以及以“债”为核心的税法制度建设，如税收优先权<sup>9</sup>、纳税人的退还请求权<sup>10</sup>、税法上的他人责任<sup>11</sup>；三是关注纳税人权利保护<sup>12</sup>。他们的积极努力为税收债务关系理论在我国的确立扫除了思想障碍。也正是在此背景下，2001年北野弘久的《税法学原论》（第4版）在我国出版，《税收征收管理法》亦增加税收代位权和撤销权条款。如果说北野弘久著作的引进在理论层面强化了税收债务关系在中国的发展，那么税收代位权和撤销权条款的立法则从实践层面奠定了税收债务关系的制度地位。自此之后，我国的税法学研究迅速转向税收债务关系理论范式，税收债务关系理论在我国税法学研究中的地位得以确立。

### （三）税收债务关系理论的展开（2002—2008）

也许是税收权力关系理论难题的日益凸显，与国外不同的是，税收债务关系理论在我国确立后就得到学界普遍认可。就文献而言，体现在多个层面。一是税收债务关系的基础理论问题成为税法学教材的专章。其中，最早的当属刘剑文主编的《税法学》（人民出版社2002年版）。此后，国内的许多教材都对税收债务关系理论进行了有益的探索。二是税收债务关系理论成为税法学论著的理论前提，许多问题以此为研究。代表性的有杨小强教授的《税法总论》（湖南

7 主要文献如下。陈少英：《试论税收法律关系中纳税人与税务机关法律地位的平等性》，《法学家》1996年第4期；杨小强：《试论纳税人的债权》，《中山大学学报》（社会科学版）1996年第S3期；许建国、毛辉：《税务机关多征税应赔付利息》，《中国财政》1998年第8期；刘剑文、李刚：《二十世纪末期的中国税法》，《中外法学》1999年第2期；刘剑文、李刚：《税收法律关系新论》，《法学研究》1999年第4期。

8 例如，杨小强：《论税法与私法的联系》，《法学评论》1999年第6期；杨小强、彭明：《论税法与民法的交集》，《江西社会科学》1999年第8期。

9 例如，张守文：《论税收的一般优先权》，《中外法学》1997年第5期。

10 例如，首闻：《略论纳税人的退还请求权》，《法学评论》1997年第6期。

11 例如，杨小强：《日本地方税法中的民法适用及启示》，《中央政法管理干部学院学报》1998年第4期；杨小强：《论税法对民法债权保障制度的移用》，《中外法学》1998年第2期；程信和、杨小强：《论税法上的他人责任》，《法商研究》2000年第2期。

12 主要文献如下。陈刚：《税的法律思考与纳税人基本权利的保障》，《现代法学》1995年第5期；徐茂中：《我国纳税人的权利刍议》，《河南社会科学》1998年第3期；涂龙力、王鸿貌：《税收基本法研究》，大连：东北财经大学出版社1998年版，第125—151页；敖汀：《关于我国纳税人权利与地位问题的研究》，《辽宁税务高等专科学校学报》1999年第4期；庞凤喜：《论“公共财政”与纳税人权利》，《财贸经济》1999年第10期；刘剑文、许多奇：《纳税人权利与公民的纳税意识》，《会计之友》1999年第9期；荣建华：《纳税人权利保障制度的立法探讨》，《中央财经大学学报》2001年第3期；单学勇：《构建纳税人权利保护体系刍议》，《税收与企业》2001年第11期。



大学出版社 2003 年版)、刘剑文和熊伟合著的《税法基础理论》(北京大学出版社 2004 年版)。三是税收债务关系理论及其问题成为学者研究税法的重要议题,期刊发表之相关论文逐年递增。在中国知网,以税收之债、税收债法、税收债务(关系)等为主题词进行检索(检索时间:2017 年 4 月 13 日),相关文献 2002 年有 4 篇,2003 年有 9 篇,2004 年有 27 篇,2005 年有 29 篇,2006 年有 22 篇,2007 年有 36 篇,2008 年有 24 篇。<sup>13</sup>四是税收债务关系理论及其问题成为研究生学位论文选题。根据“超星发现”检索,与税收债务关系理论相关且最早的硕士学位论文当属北京大学 2001 届硕士研究生辛万玲的《税收法律关系性质研究》。之后,每年都有研究生以此为题开展学位论文的写作。<sup>14</sup>五是出版了以税收债务关系为论题的专著,即施正文的《税收债法论》(中国政法大学出版社 2008 年版)。该书是我国第一本以税收债务关系理论为主题的专著,首次对税收债法的基本问题进行了系统研究。<sup>15</sup>这一时期,税收债务关系理论研究的深度和广度都得到极大拓展。

#### (四) 税收债务关系理论的融合(2009—2018)

税收债务关系理论在建构上更多地借鉴了债法原理,但债法的私法性与税法的公法性存在较大差异,把债法内容引入到税法,就可能因“水土不服”而出现诸多难题。应该说,我国学者在引进税收债务关系理论时就注意到了税收之债与私法之债的区别,但是当时只是满足于将之作为一种存在于异国他乡的知识予以介绍,并没有注意到这种差异的不适性。而随着税收债务关系理论在我国的铺开,以及税收债务关系税收实践的开展,人们开始反思这种理论,以寻求与本土税法传统相融合之道。此阶段有关税收债务关系理论的研究呈现多

- 
- 13 主要文献如下。杨小强:《税收债务关系及其变动研究》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第1卷),北京:法律出版社 2002 年版;陶翀、孟繁超:《论税收之债》,《行政与法》2003 年第 7 期;刘剑文:《我国应重视税收债法的研究》,《税务研究》2004 年第 1 期;熊伟、王华:《论税收撤销权中的第三人利益保护》,《法学评论》2005 年第 1 期;翟继光:《关于税收债法的几个基本问题——读王家林先生的文章有感》,《法学杂志》2005 年第 5 期;陈少英、龚伟:《民主与法治:奠定税收债法体系的基础》,《广西社会科学》2005 年第 11 期;李刚、周俊琪:《论税收债务人的主体资格》,《涉外税务》2006 年第 3 期;张富强、黎建辉:《论税收代位权行使的条件及其法律效果》,《现代财经》2007 年第 5 期;施正文:《税收之债的消灭时效》,《法学研究》2007 年第 4 期;翟继光:《“税收债务关系说”产生的社会基础与现实意义》,《安徽大学法律评论》2007 年第 1 期;郭维真:《公共财政下的税收债法理论》,《河北法学》2008 年第 4 期。
- 14 主要学位论文如下。史学成:《税收债权人保护制度比较研究》,北京大学 2003 年硕士学位论文;陶翀:《论税收之债》,东北师范大学 2004 年硕士学位论文;李飞鹏:《税收债务的消灭时效》,北京大学 2005 年硕士学位论文;吴洪:《税收债之属性研究》,厦门大学 2006 年硕士学位论文;卢津津:《税收之债私法保障的若干制度研究》,厦门大学 2007 年硕士学位论文;秦琪:《税收代位权之完善研究》,华东政法大学 2008 年硕士学位论文。
- 15 参见翁武耀:《评〈税收债法论〉》,《中国政法大学学报》2008 年第 4 期。



种动态：一是沿着税收债务关系理论固有的分析框架继续研究与之相关的问题，相较于前一阶段的研究更为细致；<sup>16</sup>二是以税收债务关系理论分析具体税法问题；<sup>17</sup>三是检视税收债务关系理论之不足，探讨税收债务关系理论的改良。<sup>18</sup>时至今日，我国税法学的研究或多或少以税收债务关系理论作为研究前提。但整体视之，此阶段税收债务关系理论的研究力量、研究成果均不及前一阶段。这并不代表税收债务关系理论已臻成熟，而恰恰暴露了该理论本土化研究的不足，需要引起学界的警觉。因为前阶段对境外文献的“路径依赖”<sup>19</sup>，得出的结论不一定就完全适用于中国的税法理论与实践之题。

## 二、共识与差异：税收债务关系理论的内容归整

税收债务关系理论的研究始终如硬币的两个面，一面体现为对税收债务理论层面的基本的、共同的认识，以及税收债务关系制度构建、制度运行等方面的共同认识，另一面体现为对税收债务理论层面的不同看法和观点，以及制度层面的相互区别，两者对于推动其理论发展和制度建设至为重要。可在税收债务关系理论圆内，以哲学的存在、本体、运行和发展为经，以共识与差异为纬，简要归整改革开放以来税收债务关系理论的内容。

16 主要文献如下。魏俊：《论税收之债的确认》，《西南政法大学学报》2009年第4期；周刚志：《也论税收债权债务关系》，《财税法论丛》2010年第2期；王肃元：《我国纳税人税收退还请求权》，《兰州大学学报》（哲学社会科学版）2010年第5期；陈丽君：《略论我国税收债权的预期违约制度》，《黑龙江省政法管理干部学院学报》2010年第9期；周刚志：《论税收债权的消灭时效》，《税务研究》2011年第3期；孙成军：《税收之债不履行的类型及效力》，《湖南社会科学》2014年第4期；孙成军：《税收之债不履行的私法调整机制研究：以税收债务人的权益保障为中心》，山东大学2014年博士学位论文；汪厚冬：《公法之债论》，苏州大学2016年博士学位论文；胡必坚：《税收法治进程中的纳税人意思表示》，《河北法学》2014年第4期；牛磊：《公法之债与私法之债的竞合》，《山西省政法管理干部学院学报》2018年第1期。

17 主要文献如下。张富强、吴茂树：《论我国纳税担保法律制度的完善》，载刘剑文主编：《财税法论丛》（第10卷），北京：法律出版社2009年版；陈少英：《税收债法制度专题研究》，北京：北京大学出版社2013年版；罗亚苍：《税收构成要件论》，湖南大学2016年博士学位论文；叶金育：《税法解释中的纳税人主义证立——一个债法分析框架》，《江西财经大学学报》2017年第4期。

18 主要文献如下。王鸿貌：《税法学的立场与理论》，北京：中国税务出版社2008年版；叶金育：《债法植入税法与税收债法的反思：基于比例原则的视角》，《法学论坛》2013年第3期；王冬：《税收法律关系性质之再研究——以对债务关系说的反思为视角》，《财政监督》2013年第19期；王惠：《“税收债务关系说”之否定》，《南昌大学学报》（人文社会科学版）2015年第2期。

19 “路径依赖”是制度经济学中常用的一个概念，表明人类社会中的技术演进或制度变迁均有类似于物理学中的惯性，即一旦进入某一种路径（无论好坏），就可能对这种路径产生依赖。



### （一）税收债务关系的存在论

所谓存在论，是关于税收债务关系存在的基础、形态、载体，以及什么是税收债务关系理论这一最基本的问题。我国学者的研究主要集中在税收债务关系理论的提出、基础、意义，以及税收债务关系的概念、特征、分类等方面。

学者们普遍赞成税收债务关系理论源自德国关于税收法律关系性质之争，认为该理论具有使税法学科独立、税法学研究转型、税法学体系化的理论价值，以及平衡国家征税权与纳税人权利、推动法治国家建设的实践意义。在税收债务关系理论引进之初，也有个别财税工作者对其积极意义表示了担忧，<sup>20</sup>但很快这种忧虑就被汗牛充栋的税法文献所淹没。税收债务关系理论的产生具有经济（社会生产关系的发展以及平等观念）、思想（社会契约论）和制度（宪法法律对人民与国家平等地位的确立，“无代表则无税”以及税法对税收是一种公法上债务的确立）三大基础。<sup>21</sup>其中，由社会契约论推演出的税收契约是学界证成税收债务关系理论最有力的理论工具。有学者在肯定这一基础之上，对税收债务关系理论提出了质疑。她认为建立在社会契约假设基础上的税收债务关系理论是一种理论假设，与实践中税收法律关系中的权力（权利）义务的不平等、不等价之客观真实相悖。<sup>22</sup>也许是这方面的研究比较薄弱，导致关于税收债务关系理论存在基础的研究层面至今尚未达成共识。

税收债务关系虽然在我国有税收债务、税收之债、税收债法等多种称谓，但是基于民法债的分析，它的概念是明确的。至少我国学者界定的税收债务关系的范式主要是作为税收债权人的国家请求作为税收债务人的纳税人履行纳税义务的法律关系。所不同的只是对税收债权人是否具体列示，对纳税义务是否细化为缴纳税款或金钱给付。虽然税收之债与民法之债有很多共通之处，但是它具有自己的特征：税收债务是公法之债、法定之债、货币之债、单务之债，双方当事人法律权利不对等，履行上严格遵循合法性原则，不允许当事人之间协商变更或和解，争议通过行政救济途径解决。税收债务关系依据不同的标准可以进行不同的分类：抽象税收债务关系与具体税收债务关系、可分税收债务关系与连带税收债务关系、主（原生）税收债务关系与第二次（衍生）税收债务关系、无限税收债务关系与有限税收债务关系。

20 参见王家林：《也从纳税人的权利和义务谈起——就一些税法理论请教刘剑文教授》，《法学杂志》2005年第5期。

21 参见翟继光：《“税收债务关系说”产生的社会基础与现实意义》，《安徽大学法律评论》2007年第1辑；翟继光：《税法学原理——税法理论的反思与重构》，上海：立信会计出版社2011年版。

22 参见王慧：《“税收债务关系说”之否定》，《南昌大学学报》（人文社会科学版）2015年第2期。



## （二）税收债务关系的本体论

所谓本体论，就是回答税收债务关系是什么这一问题，包括税收债务关系的构成，税收债务关系的基本类型，如税收优先权、税收撤销权、税收代位权、税收返还请求权等等。

有关税收债务关系构成的研究，学界虽然普遍持五要件说，但也有学者认为若将归属内含于税收主体之中，将税基看成税收客体的量化方式，则税收构成可简化为税收客体、纳税人与税率三大要件。<sup>23</sup>还有学者认为税收债务由税收主体、内容和客体构成。<sup>24</sup>在此方面，学者们虽然对于税收债务关系构成的重要性众口一词，但如何将这种重要性应用到具体税种法则鲜有论及。具言之，税收主体主要涉及其概念、主体资格、分类、课税除外等方面，税收客体主要有其概念、意义、类型、课税除外、非法所得的课税等问题并集中在其概念以及标准上，税基主要是确保税收客体在量的方面的具体化，税率的着力点在其概念、意义、分类、确定与调整。这些方面可能论述角度有所差异，但是得出的内容基本趋同。

有关税收撤销权、税收代位权的研究体现在理论基础、性质以及行使要件、程序、限制、效力等方面。尽管学者们对这些问题的论述各有侧重，但是他们的观点基本一致。关于税收优先权的研究，主要有内涵、类型、性质与适用范围，存在的正当性，与私法债权的效力冲突及协调，与其他公法债权的效力冲突及协调。其中，税收优先权之性质有物权优先权说<sup>25</sup>、债权优先权说<sup>26</sup>、先取特权说<sup>27</sup>等多种学说，对于税收优先于附有担保物权之债权而征收具有不同的见解：一是税收债权优先于抵押权、质权和留置权<sup>28</sup>；二是税收债权优先于抵押权、

23 参见刘剑文、熊伟：《税法基础理论》，北京：北京大学出版社 2004 年版，第 191 页。

24 参见陈少英：《税收债法制度专题研究》，北京：北京大学出版社 2013 年版，第 5—15 页。

25 税收优先权作为民事优先权利制度在税法领域的延伸，具有优先权的一些固有特性，同样具有担保物权的性质。参见陈少英：《税收债法制度专题研究》，北京：北京大学出版社 2013 年版，第 39 页。

26 税收优先权是税收债权基于法律规定而享有的优先授偿的效力，其优先于一般债权，但与担保物权产生冲突时，根据物权优先于债权的原理，在法律没有特殊规定的情况下，物权具有特殊效力。参见张守文：《论税收的一般优先权》，《中外法学》1997 年第 5 期。

27 税收优先权是附属于税收之债上的，它是依据法律的直接规定而产生的，税收优先权的设立是为了保证税收之债的受偿，它以纳税人的全部财产为担保。参见季伟胜、刘帆：《关于税收优先权》，《税务研究》2002 年第 3 期。

28 《税收征收管理法》第 45 条规定，税收债权优先于一定时间点之后设定的抵押权、质权和留置权。

质权，后于留置权<sup>29</sup>；三是税收债权后于抵押权、质权和留置权<sup>30</sup>。随着理论的持续推进和实践的不断检验，陆续有学者质疑税收优先权存在的正当性，提出税收债权与其他债权竞合时，不应赋予其优先权地位。<sup>31</sup>关于税收返还请求权的研究并不多，内容集中在税收返还请求权的性质、发生、实现、主体、范围、消灭、救济等方面。<sup>32</sup>

### （三）税收债务关系的运行论

所谓运行论，是有关税收债务关系产生、变更、消灭及其运行过程的问题。具言之，包括税收债务关系的产生、变更、消灭、担保等方面。

关于税收债务关系产生的研究集中在产生条件与发生时间方面。学者们赞成税收债务在法律所规定的构成要件实现时发生。但在具体税种法中，确定税收债务的发生时间往往需要综合考虑税基的确定、征纳技术和征纳效率等因素。区分即时税和期间税有不同的判断标准：随时税的税收客体发生时就是税收债务的成立时间，期间税的税收债务于期间终了之时成立。

关于税收债务关系变更的研究遵循的是私法之债的分析框架，即税收债务的主体、客体和内容发生的变化。学者们均意识到，这种变更是一种特例或低概率事件，只有在法律明确规定的情况下才有可能发生。其中，关于税收债务种类变更存在不同的理解，有学者认为税收债务种类变更又称之为税收客体变更，即税收之债标的的改变，并将其作为内容变更的一种类型进行讨论。<sup>33</sup>有学者区分税收债务种类变更与税收客体变更，在其论述体系中，税收债务种类变更指的是不同税种债务的转化，属于税收债务内容变更的一种类型；税收客体的变更指的是税收债务标的的变化，不属于税收债务内容变更的类型。<sup>34</sup>

关于税收债务关系消灭的探讨包括履行、抵销、免除、混同、时效等情形，重心在我国相关规则的不足及其完善。例如，《税收征收管理法》并未区分核定

29 参见熊伟：《论税收优先权与担保物权的竞合》，《法学评论》2002年第4期；曹艳芝：《论税收优先权的效力冲突》，《中国法学》2004年第5期；陈少英：《税收债法制度专题研究》，北京：北京大学出版社2013年版，第41—42页。

30 参见赵水林：《质疑税收优先权》，《涉外税务》2001年第7期；朱莎：《对税收优先权的质疑与制度调整》，中国政法大学2005年硕士学位论文，第26—27页。

31 参见向逢春：《质疑税收优先权》，载刘剑文主编：《财税法论丛》（第11卷），北京：法律出版社2010年版；熊伟、王宗涛：《中国税收优先权制度的存废之辩》，《法学评论》2013年第2期。

32 主要文献如下。杨小强：《税法总论》，长沙：湖南大学出版社2002年版，第182—202页；刘剑文、熊伟：《税法基础理论》，北京：北京大学出版社2004年版，第321—340页；刘树艺：《纳税人返还请求权研究》，《税务与经济》2010年第5期；刘庆国：《纳税人权利保护理论与实务》，北京：中国检察出版社2009年版，第145—148页。

33 参见施正文：《税收债法论》，北京：中国政法大学出版社2008年版，第165页。

34 参见陈少英：《税收债法制度专题研究》，北京：北京大学出版社2013年版，第21—22页。



期间与征收期间，只是规定了追征期，属于通俗意义上的核定期间。因此，将来修改《税收征收管理法》时，应将核定期间与征收期间分别加以规定。

关于税收债务关系担保的研究聚焦担保的原因、性质、内容，以及纳税保证、抵押、质押，并无差异。税收债务关系的担保是指允许纳税人以第三人的信用或在特定财产上设定他物权，以促使纳税人履行税收债务，实现国家税收债权的法律措施，适用情形或原因包括请求税收机关为一定行为（如申请行政复议、异地申请领购发票、免税放行）和不为一定行为（如阻止税务机关的保全措施、阻止限制出境）。

#### （四）税收债务关系的发展论

所谓发展论，是关于税收债务关系发展历程的描述，以及对该理论未来可能走向的判断。

就我国而言，税收债务关系发展论最核心的议题是其理论移植及其本土化，然遗憾的是这部分研究极为有限。有学者认为税收债务关系理论确立的税收债务法定性无法回避国家权力意识的体现，税收债务理论无法阐释税收法律关系中国家所拥有的诸如仲裁、监督检查等一些行政权力现象，以及描述双方地位平等的状态，因而质疑该理论的存在基础。<sup>35</sup>有学者肯定税收债务关系理论对于中国税法学研究转型的积极意义，提出其还需要解决的问题：其一，税收之债与私法之债的共通与差异是什么？其二，在税收债务是公法之债的情况下，如何界定国家与税务稽征机关的关系，以及税务稽征机关行政执法权力的来源是什么？其三，如何确定税收之债的法律性质？其四，移入税法中的债务法的内容如何与税收法定原则相融合？其五，税收债务关系理论如何对现行税法中的有关债权保护制度之完善进行指导？<sup>36</sup>有学者认为税收债务关系理论的价值毋庸置疑，作为税法研究的新范式也极少被反驳。新征管法对债法制度的引入也印证了税收债务关系理论时代的来临，但事实证明，引入的债法制度在税法实践中的效果并不理想，有的还可能很差。最主要的原因是一味照搬私法之债的内容，没有从理论上厘清这些制度的真正内涵及其应用于税法时的限制条件。建议借鉴德国和克罗地亚的立法经验，将比例原则作为债法植入税法的一般规则，重新架构中国的税收债法体系，以完善税收债务研究范式。<sup>37</sup>

35 参见王冬：《税收法律关系性质之再研究——以对债务关系说的反思为视角》，《财政监督》2013年第19期。

36 参见王鸿貌：《税法学的立场与理论》，北京：中国税务出版社2008年版，第111—112页。

37 参见叶金育：《债法植入税法与税收债法的反思：基于比例原则的视角》，《法学论坛》2013年第3期。



### 三、检视与反思：税收债务关系理论的整体评价

透过前述部分对税收债务关系理论相关文献的统计与分析，以及相关内容之共识与差异的提炼，我们可以发现，我国税收债务关系理论呈现出如下特点。

#### （一）理论形成：极强的路径依赖

税收债务关系理论肇始于德国，日本税法也深受其影响。日本税法学者的论述也是从税收法律关系性质出发，最为国人熟知的是金子宏的二元论和北野弘久的一元论。我国大陆对于税收债务关系理论的接触，最早就是来自1989年金子宏的《日本税法原理》翻译出版，对该理论的了解得益于2001年北野弘久的《税法学原论》（第4版）翻译出版。此外，进入21世纪后两岸交流日益频繁，我国台湾地区的税法论著（如黄茂荣的《税法总论》、陈清秀的《税法总论》、陈敏的《德国租税通则》）也相继传入大陆地区，有些还以简体版的方式在大陆出版。这些论著一方面推动了税收债务关系理论在我国大陆地区的传播、推广以及深化，另一方面也使得税收债务关系理论的研究在文献上具有较强的路径依赖。

路径依赖一般分为动态的路径依赖和静态的路径依赖两种情况。动态的路径依赖是对新事物的模仿和学习，静态的路径依赖则是指主体被锁在一种低效率中，是一种非本意的被牵制效果。<sup>38</sup>具体至税收债务关系的研究，在理论形成上亦表现出动态的路径依赖和静态的路径依赖两个面向。在动态层面，大陆地区学者阐述税收债务关系理论及其具体问题会自觉或不自觉引用上述文献。以大陆地区唯一一本税收债务关系理论的专著——《税收债法论》为例，根据笔者统计，该书共计引注（不含解释性的注释）378次，其中引注（不含解释性的注释）德、日以及台湾地区文献次数高达214次，占比达56.6%。在静态层面，大陆地区关于该理论的论述框架、基本问题以及分析思路难逃前述文献的藩篱，而且在结论上也趋于一致。以大陆地区第一本《税法总论》为例，该书作者较早论及税收债务关系理论，其对该理论的分析也主要是得益于境外文献，因而对税收债务关系的发生、变更和消灭，税收债权的保全、担保，纳税人的不当返还请求权等问题的分析都“落入窠臼”。

需要说明的是，笔者所指出文献上的路径依赖并非否定这些研究的积极价值，而是借此描述税收债务关系理论研究的现象。毕竟这种静态和动态的路径

38 魏冰冰：《一本书读懂经济学》，北京：中国法制出版社2017年，第156—157页。



依赖，填补了我国税收债务关系理论的空白，也促使中国税法研究范式的转化，亦提高了税法学科的体系性。须知，法律文化、制度和体系与国情相依，故而有不同法系间之差异。因此，未来要思考的是如何发挥动态路径依赖的正效应，抑制静态路径依赖的负效应，通过路径创新更好地实现理论的本土化，以服务于我国税收法治建设需求。

## （二）理论结构：特定的非均衡性

前文借助哲学范畴建构了税收债务关系理论的存在、本体、运行和发展，一定意义上可视为其理论的结构。细究每一个构成的广度与深度，其研究存在“冷热不均”。

一方面，税收债务关系理论各个构成之间的不均衡性。从研究文献看，有关税收债务关系的本体论、运行论的成果数量远多于其存在论、发展论，成果数量依次是运行论、本体论、存在论、发展论。从研究广度看，税收债务关系的发展论研究远远滞后于存在论、本体论、运行论的研究。其中，有关税收债务关系运行论的研究最为丰富，达成共识最多；有关税收债务关系发展论的研究最为薄弱，尚存诸多分歧。从研究深度看，关于税收债务关系运行论的研究更为细致深入，剩余依次是存在论、本体论、发展论。从影响立法看，有关税收债务关系的运行论对税收立法的影响更为直接，其次是本体论，再次是存在论，最不显著的是发展论。

另一方面，税收债务关系理论某个构成内部的不均衡性。就存在论而言，现有成果凡论及税收债务关系，必涉及其提出和意义，而且达成了诸多共识，但关于税收债务关系的基础则寥寥无几。<sup>39</sup>就本体论而言，税收优先权、税收代位权、税收撤销权备受研究者青睐，而税收债务关系构成、税收返还请求权则噤若寒蝉。以中国知网刊载文献数为证（以相关主题检索，剔除不相关文献，检索时间：2018年6月7日），税收优先权有324篇，税收代位权有121篇，税收撤销权有41篇，而税收债务关系构成只有3篇，税收返还请求权4篇。就运行论而言，虽然整体研究成果较为丰硕，但税收债务关系担保比税收债务关系产生、变更和消灭的研究成果多。具体至产生、变更和消灭这一层级，税收债务关系的消灭研究得更多。就发展而言，目前相关文献只有4篇，整体研究滞后，因而探讨内部均衡性问题没有实际意义。

税务债务关系理论研究在结构上的非均衡性，既使得其理论体系难以得到整体呈现，也限制了其作为税法核心理论对于税法问题类型化、体系化的作用；

39 目前，系统论述税收债务关系基础的文献只有翟继光的《“税收债务关系说”产生的社会基础与现实意义》（《安徽大学法律评论》2007年第1期）。

既不利于税收债务关系理论自身的发展，也影响了税法理论的一体化。在此层面上，未来应强化研究的方向是税收债务关系的存在论、发展论、本体论，具体是税收债务关系的基础、税收债务关系的构成、税收返还优先权、税收债务关系的本土化等。

### （三）理论展开：私法到税法逻辑

拜读我国税收债务关系理论的代表性成果，我们发现税收债务关系理论的研究，尤其是本体论和运行论的研究，主要遵循从私法到税法、从私法之债到税收之债的逻辑。概言之，有这样的特点：第一，论述某个具体税收债务关系问题时，首要讨论的是私法上关于这一类似问题的基本观点或结论；第二，以私法之债的基本观点或结论，指导相类似税收债务关系的理论或问题的具体展开；第三，两者相异主要考量的是税收法定原则项下税收之债是法定之债这一因素。举例说明如下。

例如，学者在论述税收优先权时，首要阐明的是私法上关于优先权的由来、类型与特征，进而再论及税收优先权的含义、类型和适用范围。其中，税收优先权的含义基本是根据税收特性，套用私法优先权的概念。有关税收优先的类型，更是直接曰：“与民法优先权形式相对应，税收优先权也可以分为一般优先权与特别优先权”。在论述税收返还请求权性质时，开篇即言“在私法上……在公法上……同样可能发生无法律原因的财产移动，需要法律对此加以调整，由获得财产利益的主体承担返还财产的义务”。<sup>40</sup>

又如，学者在论述税收之债概念时，首段即为“现代私法理论认为，债是特定的当事人间可以请求给付的法律关系”。据此，“税收之债是作为税收债权人的国家或地方政府得请求作为税收债务人的纳税人履行缴纳税款这一金钱给付的法律关系”。连接段是“基于税收法定主义……”。在论述税收之债的法律效力时写到，“在私法上，无论合同之债还是法定之债，债依法成立后即具有‘法律效力’……由于税收之债是公法之债，具有高度的社会公益性，法律不仅需要对其权利义务的内容加以确定，而且要以国家强制力保障其实现”。<sup>41</sup>类似“与私法之债相比较，由于受税收法定原则的拘束，税收之债……”之表述充斥在税收债法之论题的方方面面。

尽管私法之债与税收之债统一于债之原理，然而不可不察两者之间的差异，毕竟税收之债在属性上属于公法之债。“税法-私法”和“私法之债-税法之债”的逻辑进路，易使税收债务关系理论的展开带有浓重的私法“味道”，而无法辨

40 刘剑文、熊伟：《税法基础理论》，北京：北京大学出版社2004年版，第296—297、298、299、321页。

41 施正文：《税收债法论》，北京：中国政法大学出版社2008年版，第6—7、127页。



识其公法“身份”。

#### （四）理论呈现：更多是研究前提

一般而言，理论本身是“概念和原理的体系”，而非“在推理上可以推出另一个判断来的判断”之理论前提。相反，税收债务关系理论在我国学者的论著中呈现出更多的是一种理论前提，而非是一种理论本身。正如学者在述评时指出，中国税法学者缺乏对税收债务关系理论直接深入的研究，但不少人已经将税收债务关系说作为自己从事研究的理论前提。<sup>42</sup>

一方面，税收债务关系理论是作为税收法律关系之性质被论述，它的呈现往往被税收法律关系理论所涵盖。我国的论著关于税收债务关系理论的提出均是置于税收法律关系性质的论争之中，而绝大部分论著在一开始就赞成税收法律关系的性质是债务关系。所以，对于税收法律关系的性质何以是债务关系，以及税收债务关系理论是什么仅为一种学术观点承继，而非充分论证的结果。事实上，德国学者阿尔伯特·亨泽尔如何根据《帝国税收通则》第81条之“税收债务”规定推演出税收债务关系理论不得而知，至少在我国税法文献中是无迹可寻。<sup>43</sup>因此，我们可合理推测，在学者们眼中，税收债务关系理论是附随于税收法律关系理论。换言之，关于税收债务关系理论本身的研究是缺失的。

另一方面，许多实体税法具体问题的研究都以“税收法律关系性质是债务关系”为论据，因而税收债务关系是作为具体问题展开的理论前提或支撑。这种思维映射在相关研究上表现为：一是有关税收债务关系具体问题，占据了税收债务关系理论研究的大部分内容，在理论结构部分已有阐述，此处不赘。二是某个税法议题的阐发，直接应用税收债务关系理论。例如，有学者在论述税收效力问题时，直接就应用税收债务关系理论的主体框架，分别论述了税收对税收债权人的效力（税收债权的确认、自力执行与转移），税收对税收债务人的效力（税收债务的履行、承担与违反），以及税收对第三人的效力（纳税担保、质押、扣缴义务人、税收代位权与撤销权及其对税收效力的扩张）。<sup>44</sup>三是某个税法问题的具体解决，借鉴税收债法的分析框架。例如，有学者在证成税法解释中的纳税人主义，使用的便是税收债法的分析框架。<sup>45</sup>

42 参见刘剑文主编：《财税法学研究综述》，北京：高等教育出版社2004年版，第179页。

43 参见王冬：《税法理念问题研究》，西南政法大学2009年博士学位论文，第77—78页。

44 参见魏俊：《税收效力论》，北京：法律出版社2012年版，第62—127页。

45 参见叶金育：《税法解释中的纳税人主义证立——一个债法的分析框架》，《江西财经大学学报》2017年第4期。



### （五）理论涵摄：局限于税法总论

总论与分论的划分，普遍存在于各个法律学科之中。是以从学科体系看，税法有总论与分论之分。我国的税收债务关系理论一方面是税法总论的不可或缺的组成部分，另一方面涵摄范围也仅是税法总论而已。

税收债务关系理论在我国确立后，无论是税法教材，还是税法基础著作，都将其视为税法总论的重要组成部分。例如，刘剑文主编的教材《税法》（人民出版社 2003 年版）在第三章税收法律关系和第十章税收债务法都对税收债务关系理论进行了阐释。又如，杨小强的《税法总论》（湖南大学出版社 2002 年版）合计二十章，其中有七章是在探讨税收债务关系理论相关问题。再如，刘剑文、熊伟合著的《税法基础理论》（北京大学出版社 2004 年版）分上、中、下篇共计二十四章，“中篇”以“税收债法”为题，全书有十一章论及税收债务关系理论。实际上，前述税收债务关系理论意义的共识，如使税法学科独立、税法研究的转型、税法的体系化，就足以证成税收债务关系理论是税法的基础理论或基础原理。

税法总论确立的方法和一般原则对法学分论的研究具有指导意义，但是税收债务关系理论之税法基础理论或基础原理的功能并未得到彰显。税收债务关系理论散落在税法总论之中，成果也只是涵摄总论层面上的税收之债，尚不能指导税法分论中税收之债的类型化与体系化。以陈少英的著作《税收债法制度专题研究》（北京大学出版社 2013 年版）为例，该书是我国首本以“税收债法制度”为主题，尝试将税收债务关系理论应用到流转税、企业所得税、个人所得税、财产税、生态税等分论之中的著作。遗憾的是，全书有五章取名“××税之债法律问题研究”，然除第一章探讨税收债务关系基本理论之外，其他章节几乎未应用该理论。

## 四、传承与超越：新时代税收债务关系理论发展

理论的积累在于传承共识，理论的发展在于超越差异。抚昔望远，对于税收债务关系理论的发展，我们应珍视已有研究共识，甄别现存学术差异，深化其存在论、本体论、运行论和发展论，坚持从公法之债到税收之债的逻辑，拓展税收债务关系理论涵摄的范围。

### （一）功能强化：从通说之名到通说之实

我国税收债务关系理论不是在“尊崇学术大师并认同其法学理论的过程中



形成学术独断”，而是“基于某种法律实践的需要而依据一定的理论分析工具所得出的”通说。<sup>46</sup>从通说确立一般进路视之，我国税收债务关系理论确立通说地位的形成途径：一是理论赞成。虽然税收债务关系理论在译介之初并未获得学者们太多的关注，但一经推介即获得绝大多数税法研究者的赞成，学者纷纷依此作为研究对象或研究前提。二是理论承认。改革开放相当长时间内税法学的研究以税收权力关系理论为指导，甚至有些学者面对税收债务关系理论一度十分排斥，但新世纪后这些学者的研究逐渐转向税收债务关系范式。但从通说的客观性视之，正如前述学者反思税收债务关系理论基础一样，我国税收债务关系理论并不具备法学通说所具备的“逻辑自洽性”、“反复实践性”、“揭示规律性”的客观性标准。<sup>47</sup>

这提醒我们，我国税收债务关系理论有通说之“名”而无通说之“实”。而在“名”与“实”之间，反映的是税法学人对于税收债务关系理论为什么是通说，以及其所蕴含价值是什么的理解。税收债务关系理论通说之“名”，在很大程度上只是一个思维转型和规则梳理的技术过程，对于传统权力关系理论的冲击未见得十分巨大。相反，税收债务关系理论通说之“实”所蕴含的民主、法治、宪政等先进理念，却可能要经过很长时间的才能真正渗透于中国税法。实际上，即便在权力关系理论的体系框架下，也一样可以兼容税收债务关系理论，只不过主次完全颠倒而已。因此，不能满足于形式上税收债法体系的建立，必须从思想上确立税收债务关系理论的主导地位。<sup>48</sup>换言之，推动税收债务关系理论由通说之名向通说之实转变，必须要强化该理论功能的研究，而不是一味地赞成其现有意义。税收债务关系是税法学科的基本概念、范畴、判断与推理。未来不仅要重申其理论功能和实践价值，而且还要进一步阐释该理论为什么于税法理论与实践具有重要的价值。比如，税收债务关系理论为什么可以使税法获得独立空间，如何能指导纷繁复杂的税法实践，又怎么样实现税法的体系化？这些问题都需要认真对待、小心求证。

## （二）理论挖掘：从非均衡性到全面推进

税收债务关系理论存在不均衡性，有制度供求机制和学术资源分配上的原因。一方面，随着《税收征收管理法》增订了税收代位权、税收撤销权等规则，这些方面的问题备受学者追捧。另一方面，随着改革开放的深化，日本和我国台湾地区相关文献的传入，评介域外税收债务关系理论的研究日渐式微，而新

46 姜涛：《论法学通说形成的机理》，《学术界》2012年第10期。

47 参见姜涛：《法学通说：一个初步的分析框架》，《北大法律评论》2011年第2期。

48 参见刘剑文：《财税法专题研究》（第3版），北京：北京大学出版社2015年版，第179页。



的税法问题层出不穷，税法学者们不断转移研究重心，以致无暇顾及已经在形式上达成共识的税收债务关系理论。不容忽视的是，理论的非均衡性使得税收债务关系难以形成完整的理论体系和科学的分析框架，不仅易造成不同学者以该理论为工具分析相同的问题而得出不同的结论，徒增学术争议，而且某些子理论（如税收债务关系的构成）的不彰还会限缩其理论辐射范围，进而影响逻辑自洽的税法之形成。

因此，未来若干年内，我们仍须深化税收债务关系理论，全面推进其存在论、本体论、运行论和发展论的繁荣。在存在论上，应重点关注税收债务关系理论的存在基础。正所谓“基础不牢，地动山摇”。税收债务关系理论的基础可以说是该理论的理论。目前我国学者更多把学术史上税收债务关系说胜利的事实作为该理论基础，有些学者甚至把税收债务关系理论视为理所当然，不考究理论本身而随意作为理论前提适用。理论基础夯实的疏忽，导致越来越多的学者对此提出了质疑，甚至是否定。这不利于学术的传承于积累，也易造成学术资源的浪费。事实上，学者的质疑或否定，恰恰诘难的是税收债务关系理论的基础，而非该理论的具体应用。因此，必须夯实税收债务关系理论的存在基础。在本体论上，未来的研究不可绕开两个问题：一是强化税收债务关系的构成、税收返还请求权的研究；二是注重考察税收代位权、税收撤销权、税收优先权的运行效果，以及可能改进的地方。其中，税收债务关系的构成和税收优先权是重中之重。对于前者下文会详细阐释，对于后者要重点论辩税收优先权的正当性及其制度存废问题。在运行论上，未来的研究要朝着理论与实践相结合的道路迈进，着力提高解决税收债务关系实际问题的能力，指导相关规则的立法完善。一要关注我国税收债务关系的产生、变更、消灭之规则的合理性，尤其是税收债务关系消灭时效规则的完善；二要考察我国税收债务关系担保制度的实效性，思考制度精准实施的措施。在发展论上，税收债务关系理论的研究应注意理论的移植与继承，尤其是妥善处理理论的国际化与本体化的关系。

### （三）逻辑转换：从公法之债到税收之债

“逻辑是探讨人们正确思维的结构、规律和方法的科学。”<sup>49</sup>在理论的展开上，税收债务关系的研究遵循从私法之债到税法之债的结构、规律和方法。这背后有深层次原因：一是在税收债务关系理论源头的德国，税法与私法分合史直接影响着税法学的理论与实务，不论是独立说阶段还是依附说阶段和目的适合说阶段，税法学研究都依存私法概念和理论；<sup>50</sup>二是税收债务关系的提出即旨

49 陈绍松：《逻辑一致的裁判说服》，《贵州师范大学学报》（社会科学版）2018年第4期。

50 参见叶金育：《税法整体化研究：一个法际整合的视角》，北京：北京大学出版社2016年版，第37页。



在摆脱对公法的依附，税法学者研究具体问题时会自觉或不自觉地回避与公法的直接联系；三是私法上债之理论历史悠久且极为成熟，可资借鉴。

然而，这些原因的存在并不能掩盖从“私法之债”到“税法之债”研究税收债务关系理论的缺陷。尽管学者们在将私法之债理论应用到税收之债时，再三地强调税收之债是法定之债、公法之债，但是这种研究进路放大了私法之债与税收之债的共通性，缩小了私法之债与税收之债的差异性，割裂了税收之债与公法之债的统一性。实际上，金子宏早就提醒过，“债务关系说照亮了迄今为止的法律学上的一直被忽视的‘公法上的债务’这一法律领域”<sup>51</sup>。遗憾的是，从“公法之债”到“税收之债”，这种研究思维并未得到应有重视与具体应用。比较分析，这两种研究进路有本质区别。若套用法律适用方法的类型，那么从私法之债到税收之债可比作是“类推适用”，从公法之债到税收之债可比作是“准用”。在理论上，类推适用具有严格的条件，映射在税收之债类推适用私法之债理论，就必须明确两者的相通之处与区别之处究竟是什么，而非概而曰之：税收之债是法定之债、公法之债。相反，税收之债准用公法之债则更具确定性。在我国学者对私法之债与税收之债相通与相异的研究几乎处于空白的情况下，税收债务关系理论的研究采用公法之债到税收之债更具有可行性。毕竟“税法为公法的一种”<sup>52</sup>。坚持从私法之债到公法之债再到税收之债的逻辑，不仅有利于债之理论的体系化和类型化，还可以避免私法之债与税收之债的“杂交”，彰显税收之债的公法之债的性质。总之，未来税收债务关系理论的研究应在逻辑上实现转换。当然，这还有赖公法之债理论研究的深化。比如，公法之债的法理基础，公法之债的产生、变更、消灭，公法之债的担保。欣喜的是，学界对于公法之债的关注越来越多，<sup>53</sup>这必将推动税收债务关系理论向纵深发展。

#### （四）范围拓展：从税法总论到税法分论

税收债务关系理论在税法总论中踟蹰不前，与我国税法学整体研究现状息息相关。“部门法学都由总论和分论构成，总论的原理应当涵盖和指导分论，总

51 (日)金子宏：《日本税法》，战宪斌等译，北京：法律出版社2004年版，第21页。

52 陈清秀：《税法总论》（第7版），台北：元照出版有限公司2012年版，第4页。

53 主要成果如下。牛磊：《公法之债与私法之债的竞合》，《山西省政法管理干部学院学报》2018年第1期；汪厚冬：《公法之债论》，苏州大学2016年博士学位论文；闫海：《公法之债的理论发展和实践意义》，《辽宁省社会主义学院学报》2014年第3期；叶承芳、祁志钢：《公法之债视阈下的公权力与私权利——基于税收法律关系与纳税人诉讼的思考》，《人民论坛》2011年第29期；汪厚冬：《公法上不当得利的法律效果研究》，《西部法学评论》2011年第6期；徐艳茹：《公法债权与私法债权的冲突及受偿顺位》，《天水行政学院学报》2010年第4期；郭维真：《以公法之债解读我国社会保险税的建立——以纳税人财产权保护为视角》，《河北法学》2008年第12期；吴永辉：《从“公法之债”的视角重新审视税法基本原则》，《合肥工业大学学报》（社会科学版）2007年第1期。

论的分析框架应当为分论提供示范。”<sup>54</sup>但是，我国税法总论的研究不仅薄弱且滞后，而且难以为繁杂多变的分论规则提供理论关照；税法总论与税法分论存在着诸多脱节的问题，税法总论与税法分论呈现出“两张皮”现象。税收债务关系理论的引进，一度被视为“串连”税法总论与分论的核心范畴与分析工具。理想虽丰满，现实却骨感。该理论研究的推进，一定意义上形塑和优化了税法总论的理论体系，但并未能发挥连接税法分论之媒介作用。理论涵摄范围不足是最重要的原因，因此未来税收债务关系理论的研究须从税法总论拓展至税法分论。事实上，以税收债务关系理论为核心范畴和分析工具，可促进税法总论与分论的互联互通，推动中国税法的体系化。

税收债务关系构成是税收实体法所规定发生税收债务的各种法律规范的抽象和统称，它确定了税收债务的内容。税收债务关系构成是税收债务关系理论的核心领域，是各实体税种法的基本元素和核心范畴。正如学者所言：税收债务关系构成提供了税收实体法的核心范畴和分析工具，有助于实现税收实体法的标准化和体系化。<sup>55</sup>因此未来税收债务关系理论要实现从税法总论拓展至税法分论的目标，税收债务关系构成理论是最好的突破口。可以努力的方向是：重视税收债务关系构成理论的研究，推动其由介绍、转述、解释阶段向纵深阶段发展；强化税收债务关系构成理论在税法学科独立和税收实践指导方面的价值，拓展该理论的本土化疆域；运用债务关系构成作为典型的理论分析工具，推动税法总论与分论的深度融合。

需要指出的是，税法还分为国内税法与国际税法。我国学者在研究税收债务关系时，该理论的应用场域是国内税法。既然税收债务关系理论是税法理论的分析工具，那么为什么税收债务关系理论不能适用于国际税法场域呢？若能适用，它的基础是什么？具体怎么指导国际税法实践？税收债务关系理论在适用国内税法与国际税法时的共性是什么，差异又是什么？这些都是未来税收债务关系理论需要说明的问题。

## 五、结 语

诚如邓正来先生所言：“迄今为止中国法学界已有蔚为大观的西学译介与‘研究’”，但“至今还没有切实地、比较深刻地把握绝大多数西方法学论者的

54 王全兴：《社会法学研究应当吸取经济法学研究的教训》，《浙江学刊》2004年第1期。

55 参见黄茂荣：《税捐的构成要件》，《经社法制论丛》1990年第6期。



学术传统或理论脉络”。<sup>56</sup>尽管此描述乃十年之前法学研究的“惨状”，今法理、民法、刑法等传统法学的研究大有改观，不再是“吴下阿蒙”，但是对于新兴学科税法学的研究而言，这样的评说还是较为贴切。从法学研究图景看，拥有自主学术传统或理论脉络的法学大致历经建构性法学、移植性法学和自主性法学三个阶段。与法理、民法、刑法等传统法学已经进入自主性阶段不同的是，作为新兴学科的税法学科尚处于建构和移植阶段。虽然经过全体税法学人的积极探索、不懈努力，税法学作为一门独立的学科已经建立起来，但是很难说税法学的研究已经实现了学术自主。值得肯定的是，改革开放 40 年的过程，是中国税制改革和法治建设的过程，也是中国税法学理论产生与发展的过程。“在推进市场经济和法制现代化过程中，借鉴吸收西方发达国家的法制经验确有必要，但外国某种法律制度的引进移植，即使在外国已经实践证明了其本身的科学性和合理性，同样仍有一个是否以及如何适应在中国的社会土壤条件的问题。”<sup>57</sup>税法的移植与本土化系税法学研究自主的关键性问题，是故税法学人必须认真对待。

中国特色哲学社会科学应该体现继承性、民族性，体现原创性、时代性，体现系统性、专业性。<sup>58</sup>中国税法学的研究必须恪守这一发展理路：一则既要与国际上的相关研究对接，也要注重与中国税法文化、学术史传统的本土化运用；二则服务于新时代中国税法学的发展方向，提出契合中国税制改革与税收法治实践的原创性的理论和观点；三则要体现系统性研究的方法，把税收债务关系理论的功能真正贯彻到中国税法的理论与实践当中。要实现税法学的继承性、民族性、原创性、时代性、系统性和专业性这一目标，要求中国税法学者在研究国外税法经验与移植借鉴的同时，应更多地重视研究税法的本土化问题；既要有开阔的、全球化的视野，又能够对自己置身其间的中国社会生活秩序有更多的认识和思考。唯有如此，方显税法研究的本土化。当税法研究实现本土化，税收债务关系理论自然能够祛除建构性和移植性法学的烙印，迈向逻辑自洽、规范集成和理论自主的理想境界。总之，我国税收债务关系理论的研究必须植根于新时代的需要，立足中国落实税收法定原则以及推进税收法治实践的“问题意识”，做到税法理论上的引领改革和税法实践中的解决问题。

56 邓正来：《学术自主性与中国法学研究》，《社会科学战线》2007年第4期。

57 廖益新：《税法的移植与本土化问题》，《政法论坛》2006年第5期。

58 参见习近平《在哲学社会科学工作座谈会上的讲话》，2016年。

## Retrospect and Prospect of China's Tax Debt Relationship Theory

Yu Pengfeng

**Abstract:** During the 40 years of reform and opening up, Chinese tax law has experienced considerable theoretical progress and rich practical development. Among them, the theory of tax debt relationship is the representative result of tax law research. Reviewing the translation and introduction of the theory of tax debt relationship (1978—1989), establishing (1990—2001), unfolding (2002—2008), and integrating (2009—2018), the research has formed many consensuses, and there are also some disputes. The consensus and disputes reveal Chinese characteristics. The theory of tax debt relationship has a strong path dependence in the formation, a specific non-equilibrium in the structure, a theoretical premise in presentation, and limited in scope to the general theory of tax law. The development of the theory of tax debt relationship in the new era should cherish the existing consensus and identify the existing differences, stick to the logic of debt from public law to tax debt, deepen its ontology, ontology, operation, development theory, and expand the scope of theoretical coverage of tax debt relations.

**Keywords:** Forty Years of Reform and Opening-Up; Tax Debt Relationship Theory; Chinese Characteristics; Tax Law System