

# 债法植入税法与税收债法的反思: 基于比例原则的视角

叶金育

(武汉大学法学院 湖北武汉 430072)

**摘要:** 税收债务关系说的价值毋庸置疑,作为税法研究的新范式也极少人反驳。新征管法对债法制度的引入也印证了税收债务关系说时代的来临,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在应用于税法时的限制条件。可考虑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。

**关键词:** 税收债法; 债法植入; 税法; 比例原则

中图分类号: D913.3

文献标志码: A

文章编号: 1009-8003(2013)03-0155-06

## 一、问题的提出

中国当代的税法学研究在借鉴和总结国内外研究成果的基础上正在进行着以纳税人为核心、以债务关系说为基本理论基础的新范式整合。它表明中国新的税法学理论研究的范式正在逐步形成。的确,税收债务关系说不但完全可以解决权力关系说所不能解决的问题,使税法学摆脱了行政法学的束缚而成为一门真正独立的法学学科,而且它还还为现代税法学的发展提供了一种全新的理论进路和学术研究的技术平台。<sup>[1][110-111]</sup>但是否就此可以下定税收债务关系说为中国现代税法学的研究范式,足以引领中国税法的理论研究和实践?中国的税法实践是否彰显了税收债法理念?作为这种研究范式,税收债法还需要做些什么?此类问题值得密切关注。

税收债务关系说在理论建构上更多的是依赖于对债法原理和制度的借鉴。税收立法上,自我国税法引入部分债法制度以来,法学研究文献一直增进不多。现在征管法改革又到了一个面临挑战的

新时期,其中的一个焦点是引入的税收债法制度的实现问题,即如何使这些源于私法的制度在税法实践中发生功效。为了“激活”这些制度,会不会导致新的债法制度引进税法?是否可以找到解决这个问题的一般原则或具体的思路?如何在外来的税收债法制度和本源的税法制度之间寻求某种平衡,移入到税法中的债法制度如何与已有的税法制度相融合?稍有不慎,就可能因“水土不服”而出现诸多的难题。

## 二、税收债法的制度源泉: 债法植入税法的 欧洲经验

把债法的内容移入到税法之中,是属于整体的移植还是属于部分的借鉴?如果属于整体移植,那么税法就有可能从行政法中分离出来后又变成了民法中的一个内容,税法本身的独立性又会丧失,此法显然行不通。因此,在引入债法的国家中,不同国家的税收债法往往吸纳不同的债法制度,采用不同的立法技巧去构建税收债法体系。在这些税收债法中,可以发现共同的制度要素:(1) 税收债务

收稿日期: 2013-03-10

作者简介: 叶金育(1979-)男,江西九江人,武汉大学法学院2012级博士研究生,主要研究方向:经济法、财税法。

关系;(2) 税收担保;(3) 税收保全等。

各国用不同的方法来编排这些债法制度,采用不同的立法技巧以确保税收债法的实现,最后融入税收基本法的体系。有的专设“税收债法篇”,在税收债法篇中定义所涵涉的债法内容;有的则将税收债法制度分散在不同的立法篇章中。剖析形式迥异的立法形式,可见债法在税法上的生存空间和环境。要证明是否需要引入债法内容,要回答三个问题:(1) 是否适当?(2) 是否有必要?(3) 是否合比例?这三个问题均很好地体现在德国和克罗地亚共和国的税收立法当中,其立法技术和制度设计值得中国借鉴。

#### (一) 《德国租税通则》中的债法引入

德国租税法典中的《租税通则》,包括租税法之基本原则,兼俱实体及程序规定。自1919年公布实施以来,俱受世人之称誉。数十年来,经学理之研究批判,实务之运作补充,以及多次立法之修正,益见完善。于1977年,复经全面修订,纳入重要之附属法规,融成体系完整,结构严谨之租税基本大法。<sup>[2]</sup>

《德国租税通则》(1977)充分吸纳债法的知识素养,集中两章建构税收债法体系:第二章租税法:第一节租税义务人(《德国租税通则》第33-36条),第二节租税债务关系(《德国租税通则》第37-50条),第三节受租税优惠之目的(《德国租税通则》第51-68条),第四节责任(《德国租税通则》第69-77条);第五章征收程序:第一节租税债务关系请求权之实现、清偿期及消灭(《德国租税通则》第218-232条),第二节利息、滞纳金(《德国租税通则》第233-240条),第三节提供担保(《德国租税通则》第241-248条)。当然,尚有一些具体的税收债法制度分散在其他章节,比如租税,租税之附带给付(《德国租税通则》第3条),连带债务之分配(《德国租税通则》第268-280条)等。

#### (二) 《克罗地亚税收基本法》中的债法引入

克罗地亚共和国作为“转型国家”,正在努力构建以市场为导向的经济体系与法律体系,“转型国家”的税法如何发展?税法选择遭遇的困难与当下的中国的税法道路选择有着惊人的相似之处。《克罗地亚共和国税收基本法》(下文简称《克罗地亚税收基本法》)是近年来国外颁布实施的税收基本法的典型代表。该法从2001年1月1日起适用。之后进行了修改,《税收基本法修正

案》自2003年1月1日起适用。

《克罗地亚税收基本法》借鉴《德国租税通则》中的诸多理念,充分考虑到债法内容对税收实现的功效,引入了诸多债法制度,构建了较为完善的税收债法体系。该法对债法内容的引入主要体现在第四、五章。第四章税收债务关系:第一节税收债务关系的一般规定(《克罗地亚税收基本法》第18-24条),第二节责任(《克罗地亚税收基本法》第25-32条),第三节复合经济财产、经济财产及其相应评估(《克罗地亚税收基本法》第33-36条),第四节纳税人所在地(《克罗地亚税收基本法》第37-42条);第五章一般程序规定:第十一节税款和利息的缴纳之“抵销”(《克罗地亚税收基本法》第115条),第十二节税收债务征收的保障之纳税担保(《克罗地亚税收基本法》第120-122条)。此外,执行中的财产拍卖(《克罗地亚税收基本法》第148-150条),保全措施(《克罗地亚税收基本法》第156条)等债法制度的引入大大充实了克罗地亚税收债法的内容。

#### (三) 欧洲税收债法的中国启示

《德国租税通则》和《克罗地亚税收基本法》为了保证税收债权的顺利实现,均设立了完善的债法制度,但对税收代位权、撤销权和优先权等极为重要的债法内容无一例外地选择了放弃,究竟是立法者的“偶然疏忽”还是“有意而为”?揭开立法的形式面,亦如学者所言“关于税收权力的债权属性在国外税法上几乎是公理,不用更多的证明。”<sup>[3]</sup>因此,国外的大多数国家无需在税法中特别规定具有私法性质的税收保全措施——代位权和撤销权,就可以直接援用民法中关于代位权和撤销权的相关规定,在法学理论上和税法体系中都是符合逻辑的,可谓是“一脉相承”。两国对税收债务关系的“过分青睐”,对债法上税收保全措施的“过分藐视”恰恰体现对债法植入税法的谨慎和普适。无不贯彻债法植入税法的实用主义和工具价值。只要确定的税收债权能够顺利实现,纵然有可供选择的债法制度也不必植入税法。从此角度看,债法植入税法可谓“救税于危难之中”。制度背后的诸多理念值得借鉴和深思。

1、税法外部:公法与私法兼容,实现税收之债与私法之债的对接。税收是民事交易的成本,直接对民事行为或其经济效果征收。从征收的客体来说,税法是不能独立于民商法的,因而与民商法的衔接是防止法律内部价值冲突与技术连接的重

主要内容。《德国租税通则》和《克罗地亚税收基本法》准确定位公法债权与私法债权,注重法际衔接,践行法际整合。承继了大陆法系的优良品质,尤其注重与民法的衔接,如大量的条文涉及到代理、担保、物权、住所、债的变动、合同、各类民事主体的关系协调。彼此应保持法律价值判断的统一性,即使出现了法律价值判断的不同,也应有协调的机制,不至于各说各话,南辕北辙,那就会败坏法律之权威与形象,更动摇法律的效率与平衡。处理好与私法的概念、法律关系的协调,对于税法规定的实施便不是海市蜃楼。

2、税法内部: 实体与程序并重, 实现实体正义与程序正义的融合。《德国租税通则》和《克罗地亚税收基本法》立法中不仅注重借鉴实体债法的法理, 实现与实体私法的契合。尤为注重程序债法的引入, 在程序性规定中, 规定得特别细腻, 让征纳双方的每一行动均有法可依。比如税收保全既借鉴了程序债法的财产保全, 又吸收了实体债法中的债权保全, 体现了一种制度的融合, 也反映出立法机关对税收保全的重视。单一引入实体债法难以“战无不胜、攻无不克”。为此, 《德国租税通则》和《克罗地亚税收基本法》均重视对程序债法的引入, 大量程序债法的内容植入税法, 比如查封、扣押、拍卖等, 以确保税收之债在程序债法的保障下得以顺利实现, 真正实现实体正义和程序正义的融合。

### 三、谨慎对待债法借鉴: 债法植入税法的一般原则

由于公、私法各有特殊性, 不能任意援用民法规定以补充公法之欠缺; 惟因公、私法具有共通性, 故私法规定之一般法理者。可适用于公法关系, 不能因其先在私法上规定, 即排除其适用。基于当代行政发展的需要, 私法的传统形式日益被行政法吸收, 行政私法逐渐成为一般行政法的重要组成部分。行政法和私法不再是两个相互截然分离的局部法律制度, 而是灵活的、着眼于问题的、相互补充的法律调整方法, 行政机关可以整合利用以发挥两者的全部潜能。<sup>[4]</sup> 基于税法和债法不同特质, 各国在税法对债法的借鉴均采用部分借鉴。进一步的技术有待解决: 哪些可以借鉴? 哪些不可以借鉴? 是否可以找到解决这个问题的一般原则或具体的思路? 虽然国外及我国台湾地区的学者们一般认为, 税收之债与民法之债的相

通之处, 属于债的共通法理, 可以在税法上适用, 而税收之债与民法之债的区别, 则是税收之债的特别之处, 一般不能适用民法上债的原理。但具体哪些属于相通之处, 哪些属于区别之处? 这需要对税收之债和民法之债进行具体的研究。<sup>[1][11]</sup>

#### (一) 税收之债与私法之债: 相通与分野

根据民法上对债的界定, 可以将税收界定为国家与纳税人所达成的一种公法之债。税收之债作为债的一种与私法之债具有共同的法理, 这是债法植入税法的重要因素; 作为债之税收特性, 税收之债与私法之债存在着公法和私法之间的沟壑, 实为法定主义对债法植入税法的限制。

1、债法进入税法的空间: 债的共通法理。税收之债和私法之债具有债之共通性。从其本质来看, 债具有以下几个特性: (1) 债为法律关系的一种; (2) 债是一种财产性质的法律关系; (3) 债是特定主体之间的法律关系; (4) 债是当事人之间的特别结合关系; (5) 债是当事人实现其特定利益的法律手段。<sup>[5]</sup> 剖其实质, 不难发现税收之债亦满足债的本质特性。税收之债是特定的国家与纳税人之间发生的以特定的税之财产为课征对象的法律关系。国家和纳税人之间基于税收法律的规定形成特定的税收法律关系, 时常表象为纳税人对国家负有一定金钱或财产给付的义务, 国家对纳税人享有税收权利, 有权请求对方履行给付一定金钱或财产。但也可因税收的返还而产生国家与特定的纳税人之间的特别结合。特别结合的根本诱因在于实现特定的财产利益, 表现为纳税人对国家的涉税义务或国家对纳税人的财产返还义务。税收之债与私法之债的共通性质, 为债的观念引入税法打开了思路。

2、债法与税法的分野: 税收之债的特别法理。作为债之税收特性, 税收之债实为一种公法之债, 其与私法之债至少呈现如下不同的特质。税收从其产生到消灭的全过程, 均由法律明确规定, 不由当事人任意选择而定, 体现税收之债设定上的刚性和法定主义。具体演化为税收之债主体的固定性和内容上的特定性, 税收之债只可能发生在国家和特定的纳税人之间, 且一般以货币为价值衡量, 限于货币的给付。一旦税务争议发生, 当事人之间的纠纷便上升为“民告官”的壮举, 一般无私力救济的可能。纵不发生此等境况, 税收之债的执行者为维系国家利益, 践行公共利益, 也被赋予特权确保税收之债的实现。此等限定和待遇均为

税收之债所独有。正是基于税收之债的独有气质,发端于私法的税收债法存在着一定的限度。无论债法植入税法的程度和范围如何演进,税收之债的公法属性短期难以撼动,相同的制度仍会呈现不一样的风情。

(二) 债法植入税法的一般原则: 比例原则可否担此重任?

税收之债和私法之债虽有公私界分,但作为债的本质都是债权的一种,需要遵循债权运行的内在规律和价值判断,由此决定了债权实现方式相互借鉴的可能。但私法之债的内容包罗万象,哪些内容可供税法借鉴? 借鉴到何种程度,以何种立法技术进行借鉴? 等问题值得思量。可否以经过内涵了公私利益充分考量的比例原则为债法植入税法的标准?

1、比例原则之于法律: 技术还是工具? 一般认为,法学上的比例原则不是一个单一的原则,它派生出三个具体的原则或衡量标准: (1) 有效性原则,要求所采取的手段必须是有助于目的达成,强调对目的导向的要求,侧重于分析手段与目的之间的相关性; (2) 必要性原则,要求在同等有效地达成目的的手段中,使用对公民利益损害最小的法规来实现国家所追求的目标,强调对法律结果的要求,侧重于比较不同手段之间何者对结果更具可适性; (3) 狭义的比例原则,要求在符合宪法的前提下,先考察手段(法律文件也可视为一种手段)的有效性,再选择对公民利益最温和的手段来实现同样可以达到的目标。最后还必须进行利益上的总体斟酌,考察此手段实现的目标价值是否过分高于因实现此目标所使用的手段对公民的人身财产等基本权利的损害价值。狭义上的比例原则是比例原则的精髓。由上观之,比例原则兼具了原则和规则的功能,不仅在理念上体现了其对平等、正义、人性关怀等价值的追求,且为法律制度的运行提供了可供操作的标准和衡量尺度。将其界定为一种法律制度选择和设计的工具或技术均不为过。

2、比例原则对“债法植入税法”的贡献。税收之债的公法属性使其无法摆脱权力自身的运行规律,一味照搬私法之债的内容必将招致税收债法制度的悬空,按照公法的逻辑在实体上和程序上对植入的债法理念进行构造,既是税收债权实现的必需,也是私法债权人和第三人利益保护的必然。实为税法上税之国家利益和私法上主体之

私人利益博弈之果。如何找到一个工具,在公私之间架起一座平和与友好的“桥梁”,衡平双方或多方不同属性、不同层次和不同维度的利益便成为关键。笔者以为,比例原则可以担此重任。因为比例原则“可以有效地限制国家公权力的行使,达到最大限度地保护公民私权利的目的,并且通过利益衡量的方法,使比例原则在公共利益与私人利益之间进行协调,打破了绝对的私人利益至上和绝对的公共利益至上的观念,从而使二者处于具体情境中待分析的状态,没有绝对的优先地位。”<sup>[6][151]</sup>

在税法中,比例原则是税收实体法和税收程序法共通的一项核心原则,通过考察目的和手段之间的关系,尤其是要考察征税目标价值的实现不能过分损害纳税人的基本人身财产权利这一方面,来防止过度地破坏二者之间利益与价值的均衡。并且其也是征税裁量权行使杜绝恣意与专横的理性的保障。<sup>[6][151]</sup> 将比例原则作为税法植入私法的一般原则,一方面,其可以整合公私法的价值,虽为公法原则但不乏对私法利益的关注,在引导公权力行使的同时提高了私法利益的受尊重程度,使权力与权利在互动博弈中协调发展;另一方面,比例原则本身的内涵丰富且层次分明,既有原则的概括抽象性又有规则的明确可操作性,适合作为税收债权实体上内容应具体确定和程序上应合理正当的衡量标准。<sup>[7]</sup>

3、谨慎对待比例原则: 一种客观的比例原则观。新征管法对债法制度的借鉴,萌生了比例原则的理念,但应理性看待。一方面,比例原则充当“债法植入税法”的衡平标准,值得期待。另一方面,切不可夸大比例原则对税收债法的贡献,要树立一种客观的比例原则观。唯有此,比例原则方可作为“债法植入税法”做出独有的贡献。

比例原则不是万金油,擦到哪里,以及什么时候擦都可以。由于其是一个法律原则,既有法律原则本身适用的限制,也有归结于其自身的一些因素的限制。主要体现为比例原则富于弹性变化,具有主观性、概括性和消极性。由于比例原则自身的限制性因素给其带来了适用上存在的一定的风险,但不应因噎废食,这恰为一个原则所具备的共有的问题。正确的解决之道毋宁是看清积极因素的作用,正视消极性。之于税法,此等重任寄希望于税收之债的立法者、执行者和争议处理者,通过对税收债法实施的日积月累,逐渐在概念上

以及具体适用标准上能有一个清晰的思路,使比例原则为人所诟病的不确定性和主观性能够得到某种程度上的有效祛除。使其光明正大地成为债法植入税法的核心标准,公私法制度融合过程中的“使者”和“桥梁”。

#### 四、税收债法的中国进路: 债法植入税法的检讨与建议

##### (一) 债法植入税法的中国尝试

我国原有的税法并没有考虑对债法原理和制度的借鉴,导致制度设计上的缺陷,在实践中产生了很多的问题。为此,新征管法及新征管法实施细则开始引入一些私法之债的原理和制度。如纳税担保(新《征管法》第38、44、88条;新《征管法实施细则》第61、62条)、税收优先权(新《征管法》第45条)、税收代位权和撤销权(新《征管法》第50条)及其执行措施(新《征管法》第37、41、42、43、44、47条;新《征管法实施细则》第63-69、73、74条)。为解决新征管法上的税收债法实施难问题,国家税务总局令第11号《纳税担保试行办法》和第12号《抵税财物拍卖、变卖试行办法》自2005年7月1日起施行。上述对债法理念和制度的引入构成了我国现行的税收债法。

##### (二) 中国税收债法的制度偏差与检讨

从立法思想上来看,我国税收立法借鉴债法原理隐含了税收债务关系说的理论基础,有其进步性的一面。从税法实践来看,未考虑税法的特殊性而盲目援引私法之债的规定致使植入的债法制度“水土不服”亦是既成事实。

1、债法植入税法: 形式重于实质。立法上新征管法引入大量的私法之债的内容,但具体到制度层面上,则非常简单。以税收代位权和撤销权为例,新《征管法》仅第50条进行规定。立法显然对税收之债的特殊性未做充分的估量,而只是简单地套用《合同法》第73、74条的规定。问题是合同法第73条、第74条并未明确代位权和撤销权的实践技术问题,比如适用条件、管辖权、举证责任、抗辩权等。为此,《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(一)》专门用16个条文(第11-26条)以解决代位权和撤销权的执行难问题。新《征管法》第50条并未赋权适用《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(一)》,基于法定主义的约束,在税法领域能否直接援用该司

法解释还欠缺法律依据。

2、债法植入税法: 法际关系混乱。源自私法之债的税收债法作为公法制度出现在税法上,理应受控于税收法定主义。当税法不加变通地直接准用私法之债时,无疑使本属于私法层面的债法制度具有了公法特质。国家的税收债权满足和债务人与第三人的私权保护则极有可能演化为税法和私法之间的法际冲突。因为不同的法律有不同的目的与分工,既相互协力,又不同追求。私法强调债的相对性原理,税法是否应当尊重债法,与私法保持价值判断和技术处理上的一致?私法奉行契约自由,极为开放和多样,当事人在面临不同选择与不同的内容时,理性当事人会充分利用契约自由所赋予的选择可能性。税法奉行法定主义,相对固定与保守,以便利于当事人的法律安排与经济预期。如果税法对债法亦步亦趋,保持步调完全一致,则私法上当事人会利用其智慧,减轻或规避税收债务,致使相同的交易行为或交易效果,由于当事人安排的外在表面形式不同,出现不同的税收负担,影响课税的平等性与公平性。为此,纵然引入私法之债的理念和制度,也应与私法之债保持一定的独立性,实现其公法上的固有使命。现行税法虽然将私法之债的部分制度吸纳其中,但显然没有理顺税收债权和私法债权之间的关系。

##### (三) 债法植入税法的建议

作为公法对私法制度的借鉴,本应在法律规定中协调好二者之间的关系,避免适用过程中的模糊性,但是现行法律则是一带而过。虽然从立法思想上来看隐含了税收债务关系说的理论基础,有其进步性的一面,但是其不考虑税收债权的特殊性而一味援引私法的规定,从实体法的角度来看,税务机关无法决定何种情形下适用。相对方也无法针对性地进行对抗;从程序法的角度来看,税务机关具体如何实施,相对方如何保障其程序权利也找不到途径。<sup>[7]</sup>实有必要对现行税收立法实践中的债法制度进行重构,完善中国的税收债法体系。

1、税收债法的中国改造: 坚持比例原则。如上所述,我国税法主要从债法中引入纳税担保、税收代位权和撤销权、税收优先权以及相应的查封、扣押、拍卖与变卖等制度。这些制度概括地从有效性原则和必要性原则维度进行权衡,缺乏可操作的配套制度的设计,忽视了狭义比例原则中价

值判断所蕴含的利益平衡精神的渗透。诸多新兴的问题迫切需要对现行税收债法进行必要的改造以适应日益变化的税法实践。改造的原则和思路可以借鉴比例原则,利用比例原则构建符合税收之债运行规律的税法逻辑体系。

用比例原则来解剖新征管法中的税收之债,可以看出立法者对税收实现的目的,一定程度上体现了有效性原则和必要性原则。新征管法过于倚仗债之共通性,对债的税收特性认识不足。立法上确立了税收债法的价值,但并未具体落实有效性原则的确定性要素和进一步分析必要性的环节,即缺乏实施税收债法制度按税法逻辑演绎出来的具体构成要件以及每一要件存在多种标准或者方式时如何进行最小化损害的抉择。作为比例原则精髓的狭义比例原则,要求应对所牵涉的相关价值法益作以轻重的权衡。

债法制度在税法上“开花结果”,必须经得起有效性和必要性的考量。以新《征管法》第50条为例,是否“欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权,或者放弃到期债权,或者无偿转让财产,或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形,对国家税收造成损害的”只有通过代位权、

撤销权的行使方可实现税收债权,是否有更好的选择?如果此种选择是对私法主体损害最小的手段,则进一步的问题便是制度如何设计,方可确保目的达成。比如权利在税法上行使的具体条件、诉讼方式与举证责任、私法主体的抗辩权、入库规则以及私法主体的意思自治与市场交易安全等。此等琐碎问题事关税收债权的实现,关乎制度是否有助于社会总体价值的增进,不得不引起足够的重视。

2、税收债法的扩展:比例原则的考量。基于比例原则的衡量,以下制度可以考虑从债法中继续借鉴,在未来的税收债法的立法中体现:(1) 税收之债的发生、变更和消灭;(2) 不当得利与债权返还请求权;(3) 税收债务承担;(4) 涉他合同与第三人代为履行;(5) 人格否认与连带债务及补充债务;(6) 民事代理与民事责任;(7) 民事执行程序等。上述制度的引入符合有效性和必要性以及狭义比例原则的要求,有助于税收之债的顺利实现,体现对纳税人私法自治的尊重和瑕疵行为的规避。实现税收之债与私法之债的对接,融合税收债法的实体正义与程序正义。

参考文献:

[1]王鸿貌. 税法学的立场与理论[M]. 北京: 中国税务出版社,2008: 110-111.  
 [2]陈敏. 德国租税通则[M]. 台北: 台湾“财政部”财税人员训练所,1985: 译者序.  
 [3]刘剑文,杨汉平,魏建国. 新《征管法》在我国税法学上的意义[J]. 税务研究,2001,(9).  
 [4][德]汉斯·J·沃尔夫,奥托·巴霍夫,罗尔夫·施托贝尔. 行政法(第一卷)[M]. 高家伟,

译. 北京: 商务印书馆,2002: 198.

[5]张广兴. 债法总论[M]. 北京: 法律出版社, 1997: 17-21.  
 [6]姜昕. 公法上比例原则研究[D]. 吉林大学博士论文,2005.  
 [7]李刚,程国琴. 税收代位权与撤销权的比较研究[J]. 当代财经, 2007,(11).

[责任编辑:王德福]

**Subject:** Debt Law Transplant into Tax Law and Reflection of Tax Debt Law: Based on the Perspective of the Principle of Proportionality

**Author & unit:** YE Jinyu( Law School , Wuhan University , Wuhan Hubei 430072 , China)

**Abstract:** The value of relation theory of tax debt law relation theory is no doubt , as the new paradigm of tax law research rarely people retort. There are lots of debt system in the law of the People’s Republic of China Concerning the Administration of Tax Collection , Which confirm the era of tax debt law relation theory , but the fact proved , some system is not ideal from the debt law , some may also is very poor. The main reason is that we blindly copy the contents of the debt law , there is no theoretically clarify these system of the real meaning and applied to tax law in the restrictive condition. We can learn from the legislation experience of Germany and Croatia. We can consider the principle of proportionality as general rule of debt law transplant into tax law , Furthermore , re - structure China’s tax debt law system to improve tax debt research paradigm.

**Key words:** tax debt law; debt law transplantation; tax law; principle of proportionality