# 试论税法上的诚实信用原则

来源：网络 作者：青灯古佛 更新时间：2023-12-31

*试论税法上的诚实信用原则 试论税法上的诚实信用原则 试论税法上的诚实信用原则 「摘要」“诚信纳税”是全国政协九届五次会议上提出的话题，诚实信用原则是民法的基本原则，社会主义市场经济是法治经济。法治经济要求诚实信用，民法上的诚实信用原则能否...*

试论税法上的诚实信用原则 试论税法上的诚实信用原则 试论税法上的诚实信用原则

「摘要」“诚信纳税”是全国政协九届五次会议上提出的话题，诚实信用原则是民法的基本原则，社会主义市场经济是法治经济。法治经济要求诚实信用，民法上的诚实信用原则能否适用税法？如何适用？笔者试就该问题谈一粗浅看法。

「关键词」诚实信用 适用 税法「正文」

一、诚实信用原则在民法上的本来意义

《合同法》第16条规定：“当事人行使权利、履行义务应当遵循诚实信用原则。”此条规定，确立了诚实信用原则作为君临整个合同法的基本原则地位。诚实信用原则在我国法上成为普遍性原则，主要见于私法规定之中，如《民法通则》第4条、《担保法》第3条、《票据法》第10条、《个人独资企业法》第4条、《合伙企业法》第4条等。

就诚实信用的定义，一般认为是要求民事主体在民事活动中维持双方的利益平衡，以及当事人利益与社会利益平衡的立法者的意志。①也即立法者为实现上述三方利益平衡的要求，目的在于保持社会的稳定与和谐的发展。诚信原则，论其性质，一含有“诚”的因素，诚已、诚人、诚物，不仅是当事人之间的信用利益，也包括第三人或公众的信用利益。二含有“信”的因素，即相对人于其所信，应不受欺，其正当期望不应失望。

作为概括条款的诚信原则，其初适用于一般的恶意抗辩，其后渐次发达，适用范围由债之关系而不断拓展，各国在民法典中均有表述。我国台湾地区民法（第148条）则将诚信原则上升成为民法的基本原则。

（一） 私法上诚实信用原则勃兴的缘由

19世纪的法律学常把道德与法律孤立开来，所谓概念法学由此得以发达。概念法学的贡献，在于使法律学成为科学之一种。但概念法学无视法律社会的、伦理的价值，由此也抑制了法律学的进一步发展。此时，便需要诚实信用原则来作为调和法律与道德的媒剂。

今日，私法学已由意思趋向于信赖，已由权利滥用自由思想趋向于权利滥用禁止思想，已由个人本位趋向于社会本位或团体本位。诚实信用原则在私法上便大有用武之地。

（二） 诚实信用原则的制度机能

诚信原则是公平正义的象征，不仅可广泛适用于权利的行使与义务的履行，而且对于法律的伦理性与当事人之间利益的均衡性，具有促进与调节的作用，诚信原则的适用就是正义观念的具体化。一般而言，诚信原则具有如下功能：

一是为解释补充或评价法律行为的准则。大陆法系的诚信原则与英美法的衡平法颇为相近。

二是为解释或补充法律的准则。法律条文通常为抽象的规定，适用于具体的案件时，通常需要运用“法律的解释”加以明确。解释法律有诸多的方法，但必须以诚信原则作为最高的准则。当法律规定有欠缺或不完备时，则需用“法律的补充”来加以填补法律漏洞，补充法律则更应以诚信原则为最高准则。

三是为制定或修订法律的准则。法律是公平正义与诚实信用原则的表现，立法机关在制定或修订法律时应遵循诚实信用原则。在制定法律时，应将诚信原则的精神融入到具体的法条中，实现“诚信原则的具体化”。当法律变得不合时宜，适用的结果显然有违诚信原则时，则产生了修订法律的需要，修订的目标是使缺陷的法律得到修复而成为“良法”。如何制订“良法”，则仍应以诚信原则为指针。

（三） 诚实信用原则的价值补充

法律概念或条款，不仅有其规范目的，且应赋予其规范使命，使其带有价值。然而有些概念或条款，需要法官的参与努力，予以价值判断，才能具体化而得以操作使用。这类概念或条款称为不确定概念或概括条款（或称一般条款）。

诚实信用原则为概括条款，其内容极为抽象，其具体化的过程离不开法官价值补充的努力。也正因此，诚信原则赋予了法官自由裁量权，使得法官有了一定程度上的造法功能，在机械法治主义下显出一些生机。

（四） 诚实信用原则与权利滥用和公平等价有偿原则

由于我国民法已另立权利不得滥用原则和公平等价有偿原则与诚信原则并立，由此发生三个原则的分工问题，从理论上讲，诚信原则包容着权利不得滥用原则和公平等价有偿原则，但立法上已将他们分开，需对他们的界限进行划分。笔者认为：权利不能滥用原则主要调整涉及绝对权方面的权利义务关系；公平等价有偿原则和诚信原则主要调整相对权方面的权利义务关系，并且诚信原则主要是对当事人提出具备善意诚实的内心状态的要求，以此实现当事人外部利益关系的平衡，诚信原则的种种表现，莫不与当事人内心状态的要求有关，因此诚信原则可视为比其他两原则均上位的概念。

二、诚实信用原则在税法上能否适用

诚实信用原则由私法领域发展形成，可否适用于公法领域？如何适用？早期学说多持保留态度，认为私法上的诚信原则仅在交易中适用，公法关系中缺乏交易性质；且公法关系中国家享有种种的优越性，与对等的私法关系不同；公法关系中欠缺内部的亲密性，也与私法关系有异。

（一） 否定说

该说认为私法多为任意性规定，公法多为强行性规定，私法上意思自由原则，为公法上不许。公法具有严格性，法规所规定的必须遵守，诚实信用原则的主要作用在于补充法规的不足，如果适用于公法上势将破坏法规的严格性。

（二） 肯定说

肯定说认为，诚实信用原则可以适用于公法领域，但又有不同见解：

1、由私法类推适用的理论。

类推适用，即关于某种事项，现行法上尚缺乏规定，法院在处理此种事项时，得援引其性质相似之法规，以资解决。法的类推，可区分为法的内部类推与法的外部类推。内部类推，即于特定法之中，例如行政法、民法本身内部规定间相互类推适用的情形；外部类推，即如将私法领域中的规定类推于公法领域的情形。诚实信用原则能否适用于税法，属于外部类推，一般并不承认法的外部类推，因此民法与税法等公法部门之间并不允许互相类推适用。

2、一般的法律思想理论

基于一般的法律思想认为诚实信用原则于公法领域上是妥当的。往往与类推相混，须加以区分。类推，指其相关的法律原则不存在的情形，由其他所拿来的原则，将其适用而成立；而一般法律思想理论，与类推的情形不同，其相关原则并非不存在，由于该原则自始地存在，并非由其他原则借用而来，而是创新的公法领域中发现其中已经存在的原则使用而已。

一直以来，大陆法系主张公法与私法的基本性质是相异的，排除类推适用的方式，采用一般法律思想理论，承认公法上有诚实信用原则的适用。即在私法与公法特别是行政法之间，以具有密切关系的一般性质的法律思想为前提，认为凡于私法规定的一般原则，虽并未规定于公法，不能当然说不存在于公法中。因此于私法规定之一般的法原则，也适用于公法，其并非基于私法规定的类推，而是既成潜在于公法的相同原则，只是私法对于上述原则较早发现。德国首次运用一般法律思想理论，主张德国民法第618条含有社会的保护思想，适用于公务员法；并且主张依民法第618条规定的法律上的规则，存在着一般的法律思想并且是必然的存在。法官并非依类推的方法，而是由创新的公法中取出，来补充行政上的缺陷，诚实信用原则也依此方法产生于公法中。

3、由法的本质来观察。

“法乃是由国民法意识所成立的价值判断”，法意识乃是肯认正当的行为以及不肯认不正当的行为，由该法意识所判断的事实构成将来行来的标准的规范。此所谓诚实信用原则，乃基于国民法的意识所成立根本法的要求，而于法之所有体系中均妥当，即无论公法或私法均妥当的——其本不认为公法与私法之区别——但由于所结合具体法要求不同，而产生诚实信用原则的限制。前述类推适用于与一般的法律思想理论，均以公法、私法的区别为前提而立论，法本质说否认该区别而立论，并认为诚实信用原则乃法共同的原则方属妥当，此乃二者间重大的差异。

上述三种观点，笔者赞同一般法律思想理论。诚信原则外延不十分确定，但确是具备强制性效力的一般条款，对诚信原则的研究，只有深入到其产生变化的经济、政治意识形态条件中去，才能达到深刻，诚信原则作为大陆法系中独特的一条法律机制，在大陆法系范围内具有普遍性和一般性。其确立是对大陆法系追求法律绝对确定的补救。诚信原则以“善意及衡平”为内容。对于私法，可给予以道德的要素，使法律渐次近于伦理的观念。何况“善意及衡平”不仅为私法规范之目的，亦为公法规范之目的。在法律基础发生动摇之时，成为法律所视为最后的堡垒。诚信原则虽以社会伦理观念为基础，但其并非“道德”，而是将道德法律技术化，因为道德的本质为“自律”，而诚信原则具有“他律”的性质，基于法律与道德的相互关系，而成为法律的最高指导原则，对其他法律原则，具有上位原则的意义。其虽为客观的强行规范，但内容却可因社会变迁而赋予新的意义。诚信原则不限于民事活动，在公法领域、在税法领域同样适用。实际上，私法中发展成立的诚实信用原则，在税法领域已获致承认，各种学说、判例来看并无争论，争论的只是承认的法理。税收法律关系的建立，并非源自契约，而是依据法律规定，于有课税权的国家与国民之间成立。他们相互之间，在税收法律关系成立以前，已经建立了相互信赖关系。因此，不论税务机关或纳税义务人，出现相互破坏对方的正当信赖关系并给予对方经济性不利的背信行为时，应认为有扰乱税法秩序之嫌。

三、诚实信用原则对税务机关的适用

（一）适用的要件

诚实信用原则适用于税务机关，需具备以下要件：

1、税务机关必须有成为纳税义务人信赖对象的行政行为，该行政行为可以是作为或者是不作为，只要纳税义务人能据此作合理的推论。当行政行为为言行时，不以文书形态出现，该场合比较难加以证明。言行的形式，包含正式场合涉税问题回答，申报指导，处理的说明，所得调查时的保证，税法的统一解释，申报确认以及更正处分等。但对于并无代表权限的税务职员或税务部门的言行，因欠缺其他要件，不成为信赖之对象。

2、纳税义务人信赖税务机关的行政行为，并且纳税义务人主观上为善意。但当税务职员未获局长授权，若信赖该职员保证，不成立正当信赖。当明白地违反税法的优惠处置，若不存在特殊原因，不成立正当信赖。信赖欠缺正当性时，税务机关有举证义务。

3、纳税义务人因信赖税务机关行政行为，并据此信赖基础为相关经济性处理。仅仅因纳税义务人信赖税务机关的行政行为，尚不足适用诚实信用原则。在信赖关系下必须为某些经济性处置。

4、信赖与处置之间存在因果关系。若否定适用本原则，税务机关必须证明信赖与处置之间无因果关系存在。

5、在税务行政行为下，纳税义务人必须蒙受经济上损失。纳税义务人未遭受损失，不适用此原则。

6、税务机关行政行为必须为违法行为或不当行为。若税务行政处分为一违法处分，即使不援用适用该原则，也应当被取消。违法处分下，即使为一违反自己言行之处分，即背离纳税义务人之信赖而予以不利益者，仍可适用此一原则。实际诉讼上，因其他理由判断是否违法处分尚不明确时，在第二次主张下，可援用适用该原则。

（二）适用效果

本原则若适用于税务机关，其税务行政行为将属违法行为或不当行为。若对是否违反该原则有争议时，一般应通过行政复议或行政诉讼解决。由于涉及国家税收，一般应行政复议前置，否则将打乱税收秩序。

但即便是上述场合，税务机关并没有丧失包含课税处分权在内的其他税务行政处分权。只是禁止以违反诚实信用的方法行使处分权。除前述场合外，各种场合下，税务行政处分权的行使都必须依循诚信原则。并且一旦出现违反诚实信用的税务行政行为时，由于纳税义务人早已知悉不应信赖税务机关的言行，却仍以该言行基础而作经济性处置，并再出现同样的税务行政行为时，则不得适用诚实信用原则。

四、诚实信用原则对纳税义务人的适用

（一） 适用要件

对于税务机关，纳税义务人若有违反自己言行的行为时，除没有适用诚实信用原则的必要外，还需接受制裁。如通告处分、重加算税以及取消减免税资格等。而且，因纳税义务人也能适用该原则，但适用场合大受限制。适用要件如下：

1、纳税义务人有使税务机关信赖的行为。

2、纳税义务人的使税务机关信赖的行为主观上不排除故意。如咨询之际，故意隐蔽真实事实部分，或诱使税务机关回答等。

3、税务机关基于信赖为相应行政行为

4、在税务行政行为下，国家必须蒙受经济上损失。

5、信赖与处置之间存在因果关系。若否定适用本原则，纳税义务人必须证明信赖与处置之间无因果关系存在。

（二） 适用效果

纳税义务人的不当得益或行为归于无效。并且由于纳税义务人本身有背信行为，不得主张税务机关基于背信行为而为的“背信行为”。但纳税义务人也不因此而接受超过上述程度的不利利益。

五、诚实信用原则在我国税法上的适用类型

（一） 信赖保护

在民法上，有信赖利益的保护规定，如缔约过失责任。问题是，在税法上，若纳税义务人因信赖税务机关的特定行为，而据以实施无法回复的财产上处置，事后税务机关又不认同，进而主张税收债权，此时纳税义务人能否以信赖保护为由提出抗辩呢？

我国税法在一定程度上承认信赖利益的保护，典型规定如《税收征收管理法》第52条第1款规定：“因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。”

上述法条规定，因税务机关的责任致使纳税义务人未缴或少缴税款的，税务机关可以在3年内要求补缴，但不得加收滞纳金。即由于税务机关的行为，纳税人基于信赖而做出少缴或未缴税款的行为，税务机关不得加收滞纳金，纳税人的信赖应该尊重。但因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内仍可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，可见，我国税法在税收本金上未给予信赖保护，却在滞纳金方面给予了信赖保护，因而我国税法的信赖保护是有保留的。

（二） 税法上权利失效

诚实信用原则表现在权利失效制度上，税法上的权利失效制度系从法治国家思想所导出的信赖保护的特殊形态，由于权利失效是诚实信用原则的特别适用情形，所以与诚信原则情形相同，其适用对象是具体的税收法律关系的当事人。

1、税收权利人的权利失效（这里的税收权利人指国家）。

我国税法对税收权利人权利失效的规定，主要见于《税收征收管理法》第 52条规定：“因税务机关的责任，致使机关在3年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到5年。对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制。”前述规定显示，税务机关行使税收债权，有个期限限制，超过该限制期限，税收债权即丧失，即称为税收权利人的权利失效。

2、税收义务人的权利失效。

我国税法对税收义务人权利失效的规定，主要见于纳税人的不当得利返还请求权的规定。《税收征收管理法》第51条规定：“纳税人超过应纳税额缴纳的税款，税务机关发现后应当立即退还；纳税人自结算缴纳税款之日起3年内发现的，可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息，税务机关及进查实后应当立即退还；涉及从国库中退库的，依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。即纳税人必须3年内主张权利，否则其权利行将失效。

「参考资料」

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！