

# 征纳双方均无过错情形下不得征收 税收滞纳金条款研究

——以德发案和陈建伟案对比分析为视角

李 杰

常州大学史良法学院, 江苏 常州

收稿日期: 2023年6月27日; 录用日期: 2023年7月10日; 发布日期: 2023年9月5日

## 摘 要

纳税人或者扣缴义务人未按规定期限缴纳税款, 要缴纳税收滞纳金。《税收征管法》第五十二条的相关规定也已明确由过错方来承担税收滞纳金责任, 但对于征纳双方均无过错的情形并未作出明确规定。存在相似情节的德发案和陈建伟案对于税收滞纳金却有着不同的判处结果, 因此将两案进行比较, 从实质课税原则、信赖利益保护的可能性、法经济学三个维度出发, 提出将“征纳双方均无过错, 不得加收滞纳金”的条款纳入税收征管法第五十二条的立法建议。

## 关键词

税收滞纳金, 纳税人的信赖保护, 实质课税, 法经济学

# Study on the Perfection of Tax Late Payment Penalty System under the Circumstances of No Fault on Both Sides of Tax Collection and Payment

—From the Perspective of Comparative Analysis of Defa Case and  
Chen Jianwei Case

Jie Li

Shiliang School of Law, Changzhou University, Changzhou Jiangsu

## Abstract

If a taxpayer or withholding agent fails to pay tax within the prescribed time limit, it shall pay a tax overdue fine. The relevant provisions of Article 52 of the Tax Collection and Administration Law have also made it clear that the party at fault should bear the responsibility for tax late fees, but there is no clear provision for the situation where neither party is at fault. As the Guangzhou Defa Case and Putian Chen Jianwei Case, two cases with similar circumstances, have different sentencing results on tax late fees, so compare the two cases from the perspective of substantive taxation, the possibility of trust interest protection, and law and economics, the legislative proposal that “the tax authorities may require taxpayers and withholding agents to make up the tax within three years in case of non-payment or underpayment of tax due to no fault on both sides of the tax collection and payment, but no late fees shall be charged” is included in Article 52 of the Tax Administration Law.

## Keywords

Tax Late Fees, Taxpayer's Trust Protection, Substantial Taxation, Law and Economics

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 问题之提出

### 1.1. 案例简析

广州德发公司将其名下的某项房产进行拍卖，作为该拍卖的唯一竞买人盛丰实业有限公司以底价竞买了该房产。在拍卖完成后，德发公司就拍卖价向税务机关缴纳相关税费，并取得完税凭证。两年后，当地稽查局在核实时发现该拍卖价不及市场价的一半，要求德发公司补缴相关税费和税收滞纳金。德发公司对此不服，经过上诉、抗诉、再审均被驳回。最终最高人民法院判处撤销税务机关的税收滞纳金决定，并要求税务机关返还并支付相应利息。

福建鑫隆公司出于融资需求与陈建伟、林碧钦签署以鑫隆公司部分房产作为抵押的借款合同，但其形式上是房屋买卖合同。在双方签订房屋买卖合同的一年放贷期满后，双方又到仲裁机关解除了房屋买卖合同。陈建伟于 2013 年至 2014 年间获得的利息收入均未进行相关的纳税申报，当地税务局经调查后作出要求陈建伟补缴相关税费和税收滞纳金的决定。陈建伟不服，提出上诉，后该案件经一审、二审均驳回陈建伟要求撤销税务处理决定和行政复议决定的请求，后最高人民法院再审裁定驳回再审申请。

广州德发案中，司法机关限制了税收滞纳金的适用范围。最高院的判决书认为在加收税收滞纳金时，应当考虑纳税人的违法、过错或有无应受保护的信赖利益。由于广州德发公司是通过有效的拍卖行为，并且完成了纳税申报以及取得完税凭证，因此有必要中止加收税收滞纳金。在莆田陈建伟案中，最高院认为税务机关“按实质课税的原则认定该案涉及的是民间借贷关系而非房屋买卖关系，并决定征缴相应税款并无不当，且加收税收滞纳金亦有一定的法律依据”的理由并无不当，但对于法律依据并未出具

体的说明<sup>1</sup>。

## 1.2. 研究的核心问题

广州德发案和莆田陈建伟案均属于民事行为存在争议的税法大案，但最高院的审判结果却出现了不一致的情况。该两案的“同案不同判”现象也指出了现有的《税收征管法》存在的问题：《税收征管法》第五十二条只规定了由于税务机关或者纳税人、扣缴义务人责任而对应的滞纳金处罚的类型，但对于征纳双方均无过错的情形，目前税收征管法并无明确的规定，因此就该问题对《税收征管法》第五十二条的立法空间进行探讨。

## 2. 征纳双方有无过错的税法界定

现代法律程序所要实现的最低限度的程序正义要求至少应当包括三项：程序中立性、程序参与性和程序公开性，其中程序公开性，要求法律程序的每一阶段和步骤都应当以当事人和社会公众看得见的方式进行[1]。税务机关作为国家负责税收征管的行政机关，本身可能存在的过错行为例如计算出错均会有相关的法律文件佐证，其本身的行政行为就具有公开性，所以在双方均无过错中，我们只需讨论相较而言更为隐秘的纳税人的行为。

判断纳税人有无过错的标准是纳税人有无违反其注意义务。注意义务乃指行为人在特定情形下所必需遵循的行为准则以及依该准则而采取的合理防范措施[2]。合理的注意义务产生于一般理性人基于对社会的期待[3]，基本分为三大类：第一种，法律法规明确规定的法律义务；第二种，行业在发展过程中潜移默化形成的习惯，例如医生在未明确诊断之前，不得随便告知患者自己的判断；第三种，在日常生活中所形成的社会共识，例如开车过程中遇到急转弯要慢行。基于上述表述，纳税人有无履行其注意义务仅存在第一种的情况，即纳税人有无违反《税收征管法》的法律规定。对此，本文总结了在《中华人民共和国税收征收管理法》中有关纳税人、扣缴义务人义务的相关法条：第四条、第六条、第十五至二十五条、二十七条、三十至三十一条、三十三至三十四条、三十六、四十四、四十六、四十八至四十九条、五十六条。鉴于法条内容篇幅过大，不宜在本文进行阐述，详情可见于2015年4月24日第三次修订的《中华人民共和国税收征收管理法》。

当某些法条内容并不足够明确而导致纳税人理解产生偏差时，应从保护纳税人的信赖利益角度出发。能够实现依法征税职能的税务机关相较于从事生产和经营的纳税人，能够透彻了解税法，纳税人信赖税务机关所做的解释，相信其解释和执行法律的正当性，由此纳税人的信赖利益产生。例如《中华人民共和国税收征收管理法》第二十五条<sup>2</sup>规定，纳税人要如实按照法律规定进行纳税申报，纳税人对“如实”一词存在理解产生偏差的可能性。就广州德发案而言，广州德发公司存在对于“如实”的理解是根据实际拍卖的价格进行申报，而不是要求拍卖价格要真实可信的可能性，对此情况我们要对纳税人给予一定的保护空间，限制税务机关的自由裁量权。

在现有的税法实务中也是通过上述主观和客观两方面来评判纳税人有无过错，例如在北京骏腾置业投资有限公司与国家税务局北京市税务局一审案件<sup>3</sup>中，法院对北京骏腾置业投资有限公司是否属于“偷税”行为的界定，一方面是从客观上是否符合法律规定的四种特定偷税情形，另一方面主观上是否存在故意，该故意除了行为人自认外，一般通过行为人的客观行为来推定认定。

<sup>1</sup>广州德发案来源于两高公布典型案例；莆田陈建伟案参见(2018)最高法行申209号。

<sup>2</sup>《中华人民共和国税收征收管理法》第二十五条规定：纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报，报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。

<sup>3</sup>参见(2019)京0102行初644号。

在现代社会中，我们需要做到在尊重法律形式要件的同时在保护信赖利益的基础上去追求实质上存在的合理性，以纳税人主义的观点去解释税法的目的，限制国库主义的滥用[4]。

### 3. 税收滞纳金“完全威慑”功能要求填补均无过错情形法律漏洞

当纳税人超过法定的缴纳期限后，若仍未缴纳税款，则构成滞纳。如果不对税款滞纳情形做出一定的惩罚，无疑会导致税款的长期拖欠，严重影响到公共服务的提供和社会福利制度的建设，因此税收滞纳金制度产生。毋庸置疑，对滞纳行为人课征税收滞纳金的目的是对税收债权的损失进行补偿，以及欲通过对未及时缴纳税款的行为实施者追加责任从而达到及时缴纳税款的事前激励功能，即作为滞纳金的威慑功能。

威慑功能在理论上存在两种形态：“最优威慑”和“完全威慑”。最优威慑是指法律希望能引导人们在日常的生产生活中采纳最优的注意水平，提供对社会最优数量的商品和服务，人们的行为虽然会产生负外部性但也同时是不可或缺的[5]。本文认为税收滞纳金制度是为了全面禁止拖延税款的行为，故其制度功能是完全威慑。这是因为纳税人企图通过不缴或者拖延缴费的方式从国家那里攫取本不属于纳税人的利益，同时也是对其他按时缴纳税款的纳税人的利益的相对损害。从法和经济学的角度来看，税款已经成为我国主要的财政来源，也是提供社会福利的源头，因此拖延税款的缴纳是一种单纯产生负外部性且不能创造任何社会福利的活动，所以在法律上应当给予完全威慑。

为了实现完全威慑的功能，须采取行政处罚措施，并且增加赔偿的部分必须要高于纳税人的不法收益，从而鼓励纳税人按法定期限缴纳税款。我国《中华人民共和国税收征收管理法》第三十二条规定<sup>4</sup>：未及时缴纳税款的纳税人，从超过法定纳税之日起每日追加税款本金的万分之五的罚金，相当于年利率为18.25%的罚金。“完全威慑”功能要求能够剥夺纳税人在超出法定缴纳期限后，基于应缴却未缴的税款部分所取得的收益。相较于2022年银行短中期贷款利率不到5%<sup>5</sup>，税收滞纳金的行政处罚力度足以实现上述“完全威慑”的功能，但正因如此也要求税务机关审慎的处理税收滞纳金相关的税务案件。为了防止税务机关有关滞纳金决定权力的滥用，需要更加完备的法律规定作为支撑，这同时也是本文撰写之目的所在，希望能够填补《税收征管法》第五十二条中有关“双方均无过错”情形的法律漏洞。

### 4. 征纳双方均无过错情形下不得征收税收滞纳金正当性分析

本文接下来基于广州德发案和莆田陈建伟案，从实质课税原则、行为人是否存在信赖利益保护的可能性以及法经济学的角度对案件进行对比分析，论证当征纳双方均无过错的情况下，税务机关不得对纳税人课征税收滞纳金的正当性。

#### 4.1. 实质课税原则要求弥补现有滞纳金征收条款之缺口

实质课税原则是贝克尔教授于1919年在《帝国税收通则》中首次提出，主张征税事实不应考虑纳税人选择的法律形式，以税法经济意义来对税法进行解释。现如今实质课税主义原则要求在认定税收构成要件把握的经济事实是否存在时，必须审查事实关系的外部法律形式与内容是否一致，如果事实关系的形式与内容与税法所把握的经济实质相一致，法定构成要件才会满足。如果事实关系的法律形式与经济内容不一致，则应直接对其经济内容课征[6]。税收滞纳金以税款滞纳行为作为前提，税法关系基于民事行为而产生，因此首先须通过实质课税原则认定案涉民事法律关系。

<sup>4</sup> 《中华人民共和国税收征收管理法》第三十二条规定：纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

<sup>5</sup> 数据来源于中国人民银行官网，最后一次查询时间为2022年27日，关键词为贷款市场报价利率。网址如下：

<http://www.pbc.gov.cn/zhengcehuobisi/125207/125213/125440/index.html>。

广州德发案中广州德发公司通过公开拍卖的形式以远低于市场价的价格将标的房产出售给唯一竞买人盛丰实业有限公司，在以拍卖价为计税依据缴纳税款，取得完税凭证的两年后被稽查局核定发现计税依据明显偏低要求补缴。整个过程所产生的经济效果与形式上的拍卖交易行为是一致的，即事实关系的形式与内容是一致的，但是与《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条<sup>6</sup>中“计税依据明显偏低且无正当理由”的相关内容不一致，所以法定构成要件无法满足，因此最高院判处广州德发公司要按照市场价为计税依据补缴税款差值。

莆田陈建伟案中陈建伟和林碧钦与福建鑫隆公司签署了名为房屋买卖合同实则是让与担保性质的合同，陈建伟通过该合同获得巨额的利息收入且未进行纳税申报。事实关系中，形式上陈建伟主张该收入为因房屋买卖合同而产生的违约金，与事实内容上的利息收入不一致，因此直接对其经济内容课征税收，最高院判处陈建伟补缴一系列的税收费用。但在此案的司法审判过程中也存在不妥之处，陈建伟与福建鑫隆公司签订的房屋买卖合同是经过仲裁机关确认解除的，最高院应当撤销仲裁机关的解除房屋买卖合同的决定后再通过实质课税实现穿透效果。

#### 4.2. 纳税人是否存在信赖利益保护的可能应作为考量之因素

纳税人信赖利益，可定义为纳税人基于对原有税收法律法规、税收征管行为等正当、合理的信赖，规划或实施了某些涉税经济行为，由此形成的预期应得的经济利益<sup>[7]</sup>。基于上述定义，可引申出纳税人信赖利益的一般构成要件为：1) 存在可供纳税人信赖的对象，即信赖基础，包括税收法律法规、行政行为等。2) 纳税人的信赖是正当、合理的。纳税人对信赖基础的成立善意且无过失的同时信赖基础要满足足以引起纳税人的信赖的条件<sup>[8]</sup>。3) 纳税人基于信赖而从事一定的行为，并由此形成一种预期应得的利益，且该信赖的破坏将致使这份利益遭受贬损。

衡量纳税人有无信赖保护的可能是纳税人有无利用现有的法律漏洞侵害国家税收的内心意思。在民法上承担承担民事责任需要满足四个条件：违法行为、损害结果，因果关系以及主观过错。民法上的过错是指当事人明知或应知自己的行为可能给他人的合法权利带来损害，在主观上对这种损害持放任或者希望的态度<sup>[9]</sup>。尽管在民法上认定民事责任的构成时，很少区分过错是故意还是过失，但在司法判案的过程中纳税人存不存在主观上故意侵害国家税收内心意思成为了纳税人的信赖利益保护能否适用的衡量指标。不仅学术界中有学者指出加收滞纳金以纳税人存在主观上过错责任为前提<sup>[10]</sup>，根据《税收征管法实施细则》第三十七条规定<sup>7</sup>中“纳税人申报确有困难或者存在不可抗力因素可以提出申请延期”也可以反映出征税机关依据法律区分纳税人主观是否存在故意。

广州德发案中，广州德发公司虽然通过公开拍卖的形式以远低于市场价的价格完成房屋买卖关系，但是其中难免存在双方意思在拍卖行为发生前就达成一致的可能性。根据私法自治原则，个人可以根据自主的意思，自我负责的形成其私法上的权利与义务，此类行为是被允许的，因此我们所要探讨的是广州德发公司在缴纳税款的过程中是否存在故意违背税法规定的行为。广州德发公司在拍卖行为结束后，以拍卖价的价格作为计税依据主动向税务机关进行相关的纳税申报，广州德发公司对自己的行为存在理解“如实申报”一词产生偏差的可能性，即广州德发公司的信赖是合理、正当的。在这个过程中造成的税收债权的损失也不是税务机关的责任。如果对广州德发公司征收滞纳金，会破坏广州德发公司因为对税收征管法第二十五条的信赖而形成的预期收益，因此作为征纳双方均无过错的代表案例，适用纳税人

<sup>6</sup>《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条第六款规定：纳税人有以下情形的，税务机关有权核定其应按税额，纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

<sup>7</sup>《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第三十七条规定：纳税人、扣缴义务人按照规定的期限办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表确有困难，需要延期的，应当在规定的期限内向税务机关提出书面延期申请，经税务机关核准，在核准的期限内办理。

的信赖保护，最高院判处撤回了税务机关对于广州德发公司的处分税收滞纳金决定，并要求税务机关退还并支付相应利息。该判案的结果也会带来一种新的规避税收的可能，即纳税人出于某些原因需要转移自己名下的资产时会事先与他人达成一致意思表示，再通过远低于市场价的价格进行转让来逃避资产转让带来的税收成本。这种选择的背后是行为的隐秘程度与零成本的税收额外负担导致的，同时也意味着税务机关要面临更为艰巨的税额核算工作。正因如此，本文在第二节内容对于纳税人设置了存在信赖利益保护的前提条件，防止纳税人滥用信赖保护开展税收筹划甚至逃漏税款的情况发生。在该案件中仍值得商榷的是该案拍卖交易双方的法定代表人曾经是夫妻关系，那么就存在拍卖前广州德发公司与盛丰实业有限公司就拍卖价格达成一致的可能。首先双方法定代表人是否系虚假离婚我们无从得知，再者双方就算属于虚假离婚的范畴，其在法定层面上的婚姻关系已经破灭，身份行为固然应尊重当事人之真实意思但不应一味地为绝对尊重当事人的真实意愿而有损婚姻登记的效力。承认虚假离婚无效会影响婚姻登记公示的公信效力和婚姻的安定[11]。因此在现有的婚姻制度还不完善的情况下，我们只能将广州德发公司纳入纳税人信赖保护的范畴之中。

莆田陈建伟案中，陈建伟在获得巨额利息时并没有进行纳税申报，在法院审判时主张上述高达近40%的本金款项是鑫隆公司支付的“履约保证金”，并不符合履约保证金比例一般是5%~25%，国内一般为10%的相关规定<sup>8</sup>。陈建伟在签署让与担保的前提下仍不进行纳税申报，明知自己的行为可能给国家的税收债权带来损害，在主观上对这种损害仍然秉持放任或者希望的态度，明显属于“知法犯法”，不符合纳税人的信赖保护的构成要件。因此作为纳税方的责任而导致税款未缴、少缴的代表案例，最高院判处陈建伟补缴税收滞纳金。

### 4.3. 弥补现有税收滞纳金征收之缺口能创造更多的社会福利

#### 4.3.1. 司法路径：最小成本承担原则

最小成本承担原则是指，根据经济效率要求由最低成本的一方采取预防措施，法院更愿意将风险分配给和谈双方中能以最低成本承担的一方[12]。在广州德发案中，广州德发公司虽然广州德发公司相较于征税机关更有可能知道拍卖价格远低于市场价，但一方面从保护纳税人信赖利益的角度，广州德发公司可能本身并不知晓此类行为出于违背税法中关于“计税依据明显偏低且无正当理由”的相关规定。正如本文第二节内容所述，作为本应透彻了解税法的税务机关有着更低的成本去及时发现在该案中计税依据明显偏低，且无正当理由。这一结论与最高院判处撤回了税务机关对于广州德发公司的处分税收滞纳金决定，并要求税务机关退还并支付相应利息的结果相吻合。在莆田陈建伟案中，陈建伟与福建鑫隆公司签署的具有让与担保性质的协议排除其不知晓其高额收入需要缴纳税款的可能性。陈建伟也未进行相关的纳税申报，相较于税务机关每天要处理数以万计的税收申报申请以及税务核算工作，他有着更低的成本去及时发现自己的这部分收入需要缴纳税款，更容易避免这部分税款的税收债权的损失，这一结论与最高院判处陈建伟补缴税收滞纳金的处理结果相吻合。

#### 4.3.2. 立法论证：税收超额负担最小化原则

税收超额负担是指，国家课征税收的过程中，给纳税人造成了原应缴纳税款之外的负担。经学者测度发现我国税收超额负担的增速远超宏观税负增长速度，税收对经济的扭曲作用日益显著[13]，因此税收超额负担要引起足够重视。最优税收理论要求在征税规模固定的情况下尽可能的实现税收超额负担最小化，从而确保国家征税后所能实现的社会效益大于将相应税款交由纳税人使用产生的效益。在征纳双方均无过错的情形下，纳税人补缴税款的行为已实现原有的征税规模，此时税务机关对纳税人加收税收滞

<sup>8</sup>数据来源：百度知道搜索“履约保证金比率”词条。

纳金的行为只会增加税收超额负担，因此在征纳双方均无过错的前提下不得缴纳税收滞纳金。

在学术界，也有学者从经济学分析论的角度提出我国民法通则第一百三十二条<sup>9</sup>中关于没有过错的当事人可根据实际情况来分担损失的规定存在不妥之处，认为该项规定弊大于利，当双方均无过错时，其造成的损失应当由保险、社会保障制度取代[14]。该理念在笔者看来同样适用于笔者欲增设的法条，当征纳双方均无过错时，除去纳税人少缴或未缴的税款，在税务案件中的损失仅剩税款未能及时收归国库造成的税收债权的损失，而这部分损失税务机关是通过税收滞纳金的形式进行弥补的。征纳税收的目的本身就是为了健全社会福利制度，因此在征纳双方均无过错的情况下，税收滞纳金应由国家进行承担，纳税人则无需缴纳税收滞纳金。

## 5. 对《税收征管法》第五十二条的完善建议

现有的《税收征管法》第八十八条的相关规定<sup>10</sup>，纳税人必须缴纳足额税款或者提供相应担保才能申请行政复议。征纳双方均无过错的情况下的滞纳金征缴问题属于税款争议范畴，纳税人如果有异议，则必须通过行政复议后才能提起行政诉讼。因此将“征纳双方均无过错时，不得征收滞纳金”纳入现有的《税收征管法》中，一方面打破就该问题税务机关垄断税法解释权和税收争议的裁决权，另一方面，纳税人就该问题在行政复议阶段便可得到解决，无需上升到行政诉讼，避免了司法资源浪费的同时提升了行政效率。

综上，为实现纳税人信赖利益的保护以及避免税务机关对于自由裁量权的滥用的考虑，笔者建议将下列条款纳入《税收征管法》第五十二条中，作为一项兜底条款来限制税务机关的权力：

第 X 款：征纳双方均无过错，出现税款未缴或少缴的情况，税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但不得加收滞纳金。

## 参考文献

- [1] 周佑勇. 行政法的正当程序原则[J]. 中国社会科学, 2004(4): 115-124.
- [2] 廖焕国. 注意义务与大陆法系侵权法的嬗变——以注意义务功能为试点[J]. 法学, 2006(6): 28-33+93.
- [3] 屈茂辉. 论民法上的注意义务[J]. 北方法学, 2007(1): 2-14+22-34.
- [4] 叶金育. 税法解释中纳税人主义研究[D]: [博士学位论文]. 武汉: 武汉大学, 2015.
- [5] 葛江虬. “知假买假”: 基于功能主义的评价标准构建与实际应用[J]. 法学家, 2020(1): 160-172+196.
- [6] 刘剑文, 熊伟. 税法基础理论[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004: 155-156+159-160.
- [7] 张富强, 许健聪. 税收宏观调控中纳税人信赖利益之保护[J]. 法学杂志, 2016, 37(9): 67-77.
- [8] 陈清秀. 现代税法原理与国际税法[M]. 台北: 元照出版有限公司, 2010: 276.
- [9] 王雨薇, 孟海. 挣扎下的“尊严”[J]. 检察风云, 2013(20): 76-77.
- [10] 杨凯. 涉税行政诉讼案件名不副实合同性质的认定——以民行交叉案件司法审查标准的规范化建构为视角[J]. 法律适用, 2022(6): 29-36.
- [11] 刘耀东. 虚假离婚若干问题研究[J]. 云南大学学报, 2011, 24(2): 45-50.
- [12] 罗伯特·考特, 托马斯·尤伦. 法和经济学[M]. 史晋川, 董雪兵, 等, 译. 上海: 格致出版社, 2014: 6+283.
- [13] 汪昊. 我国税收超额负担变化、原因与对策——基于税收平滑模型的分析[J]. 财贸经济, 2007(5): 61-67.
- [14] 余小伟. “公平责任”是否“公平”——以二十世纪新侵权法理论为视角[J]. 政治与法律, 2017(12): 107-122.

<sup>9</sup>民法通则第一百三十二条规定：当事人对造成损害都没有过错的，可以根据实际情况，由当事人分担民事责任。

<sup>10</sup>《中华人民共和国税收征收管理法》第八十八条第一款规定：纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。