

中国の租税事件における 行政契約と租税法律主義の相剋

李貌

目次

- 一 はじめに
- 二 素材となる事件
- 三 本案の意義と本案契約の法的性質
 - 1 本案の意義
 - 2 中国法における本案契約の法的性質
- 四 契約の有効性理論からのアプローチ
 - 1 法令違反行為の効力判断
 - 2 「効力強制性規定」と「管理強制性規定」の区別
 - 3 関連の法規範の趣旨
 - 4 「誠信原則」と合法性の原則の関係
- 五 行政行為の瑕疵論からのアプローチ
- 六 おわりに

一 はじめに

日本の租税法律主義とは、法律の根拠に基づくことなしに、納税義務を課し、租税を徴収することができないという租税法の基本原則をいう¹。租税法

律主義は①課税要件法定主義、②課税要件明確主義、③合法性の原則、④手続的保障原則という四つの子原則が構成される²。そのうち、合法性の原則は租税法律主義の手続的側面または執行上の側面を示し、課税庁の効果裁量の否定と租税減免要件の法定主義のことを意味する。課税庁の効果裁量の否定とは、課税庁は課税要件の事実が充足されている限り、租税を減免し、または徴収しないという租税手続上の裁量権を有しないことを指す。租税減免要件の法定主義とは、法的根拠なしに租税を徴収猶予することまたは減免することが許さないことを意味する³。

一方、中国において、法的根拠がない租税減免等の租税優遇措置を約束する行政契約は投資誘致や経済発展の道具として地方政府によってよく使用されている⁴。合法性の原則の理論では、課税庁と納税者が締結した租税減免や徴収猶予に関する契約は言うまでもなく税法に違反し無効であって双方当事者にとって拘束力もないはずである。しかしながら、中国の法院はそのような行政契約の有効性を認めるのみならず、一部の学者はその契約が中国の経済発展の鍵であり、合理的なものだと述べている⁵。中国の「税収法定主義」⁶は日本の租税法律主義の理論に影響を受け、その内容は日本の租税法律主義とほぼ同じである。ところが、中国の法院はなぜ合法性の原則に抵触する虞がある行政契約の有効性を認めるか。関連する問題として行政契約は中国法において如何なる法的性質を有するか。租税優遇措置に関する行政契約の有効性を判断する基準は如何なるものであるか。その判断基準の採用について民法（契約法）と（租税法を含む）行政法の理論は衝突になるか。両者の間には衝突があれば、民法の基本原則とする信義則と租税法の基本原則とする租税法律主義との間に価値判断を如何に衡量すべきか。本稿は中日両国の法制度と理論を比較した上で、中国山東省で起きた「訊馳案」を検討対象としてこの一連の問題を明らかにする。

二 素材となる事件⁷

1. 事実の概要

本案の経緯は以下の通りである。

(1) 2005年の年始に、中国山東省安丘市人民政府⁸は当該市政府の管轄区域内にある「長安路」という街道をインフラ整備や不動産開発等の手段で改造させて現地の経済発展を図ろうとした。2005年9月13日に「安丘市政府」（本案契約の当事者、甲）は「山東萊蕪正泰鋼鉄有限公司」（以下「正泰公司」と呼ぶ。本案契約の当事者、乙）と「安丘市長安路改造及沿街房屋開発建設項目合同書」（以下「本案契約」と呼ぶ）を締結した。その契約によると「正泰公司」は長安路の開発任務を担当する一方、「安丘市政府」は租税優遇措置を「正泰公司」に与える合意に達した。当該契約は総計9か条であり、その租税優遇措置は以下のように当該契約の第4条の2項と3項に書いてある。

2項、甲は契約の履行期に、乙の「契稅」、「土地増値稅」、「土地使用稅」の納付義務を免除する⁹。

3項、甲は乙が契約の履行期に納付した「營業稅」¹⁰（「教育附加費」¹¹、「城市調節基金」¹²を含む）、「企業所得稅」（地方政府のシェア分）の税額を納付手続が済ませてから30日以内に乙に還付しなければならない（所謂「先徴後返」）。

2005年10月26日に、不動産開発のため、「正泰公司」と涂建という自然人は安丘市で「濰坊訊馳置業發展有限公司」（以下「訊馳公司」と呼ぶ）を設立した。前述の契約によると、「訊馳公司」は当該契約における「正泰公司」の権利と義務を承継するものとされた。その後、「訊馳公司」は契約通りにインフラ整備や不動産開発に着手した。2010年5月に「訊馳公司」は契約の義務をすべて履行した。契約義務の履行着手から履行完了まで、「訊馳公司」は19619506元の税額（契約が定めた「契稅」、「土地増値稅」、「土地使用稅」、及び「營業稅」や「企業所得稅」）を税法に基づき納めた。即ち、「訊馳公司」は契約の免除等の租税優遇措置を直接に利用せず、税法の規定したまま租税債

務を履行した。

(2) 本案契約の第2項と第3項によると、「安丘市政府」は乙の「契稅」、
「土地増値稅」、「土地使用稅」を免除すべきであり、「營業稅」や「企業所得稅」の稅額を「訊馳公司」に還付しなければならない。しかしながら、「安丘市政府」は契約の履行期限が過ぎても「訊馳公司」に稅額を還付しなかった。それで、2011年11月12日から「訊馳公司」は稅額の還付を数回「安丘市政府」に請求し催促した。だが、「安丘市政府」は2015年1月16日にその請求を公式に拒絶した。「訊馳公司」（一審原告）は「安丘市政府」を被告として「濰坊市中級人民法院」（一審裁判所）に行政訴訟を提起した。その主要請求は以下の通りである。

- ① 本案契約が有効であることを確認する。
- ② 被告の債務不履行行為の違法性を確認する。
- ③ 被告は原告の納めた稅額及びその関連の費用を還付し、且つその延期支払による經濟損失を賠償すべきである。

2. 一審

上述の事実によると、一審裁判は次の三つの争点がある。第一、本案契約は民事契約か、それとも行政契約であるか。第二、本案契約における租稅優遇措置の文言（2項、3項）は租稅法律主義に抵触する虞があつてその有効性を認めるべきであるか。第三、前項が有効であれば、原告の租稅還付と損失賠償の請求は支持すべきであるか。一審裁判所は2016年11月2日に判決を下した¹³。その主要内容は以下のようである。

第一、本案契約の法的性質は行政契約であつて、原告の訴訟請求は行政訴訟の受案範圍に属する。中国の「行政訴訟法」第12条第1項第11号では、行政契約に関する紛争は行政訴訟法の受案範圍に属するとする。また、「最高人民法院關於適用『中華人民共和國行政訴訟法』若干問題的解釋」（2015年4月20

日に発し、2015年5月1日から施行)第11条第1項によると、行政庁が公共利益と行政管理の目的を実現させるため、法定職権の範囲内で行政相手方と締結した行政法上の権利と義務を内容とする協議等は、「行政訴訟法」第12条第1項第11項の規定した行政契約に当たるとする。本案契約の内容は、被告がインフラ整備等の公共サービスを提供するために、行政相手方とする原告と締結した行政法上の権利と義務に関するものであり、行政契約の法定要件に一致している。

第二、本案契約の第4条2項の内容は無効である一方、同条3項の内容は有効である。契約の有効性を判断する鍵は、その内容が法律、「行政法規」¹⁴の「強制性規定」¹⁵に違反するかどうかである。中国の「税收徴収管理法」第3条2項によると、法律、行政法規の規定に違反し、勝手に租税課徴、徴収停止、及び減税、免税、税額還付の決定を出してはならないとする。本案契約の第4条第2項に規定された「契稅、土地増値稅、土地使用稅の納付を免除する」という内容は被告の権限を超えて「税收徴収管理法」第3条2項の「強制性規定」に違反したので、法的効力がないと言わざるを得ない。一方、本案契約の第4条第3項に規定された營業稅や企業所得稅の稅額を原告に還付する内容は、被告の職権を超えておらず、「税收徴収管理法」の「強制性規定」に違反していないので、法的効力を有する。

第三、原告の税額還付とそれによる経済賠償の請求について、前項の言及した契約内容の法的効力の有無によって、以下のような二つの判断を下す。

まず、契稅、土地増値稅、土地使用稅の税額還付及びそれによる経済賠償の請求を棄却する。前述のように、本案契約の第4条2項の内容は税法の「強制性規定」に違反し無効である。且つ、原告は契約通りにその納税義務が免除されず、税法の規定に基づき租税を完納した。即ち、この完納行為からすれば、双方は本案契約の第4条2項の内容を実際に履行せず、変更したと看做すべきである。だが、双方は契約の変更後の権利、義務について約束していなかつ

た。よって、法的効力がない本案契約の第4条2項によって税額還付と損害賠償が生じないため、原告の契稅、土地増値稅、土地使用稅の税額還付及びそれによる經濟賠償の請求を支持しない。

また、營業稅（及び教育付加費等の費用）と企業所得稅の税額還付及びそれによる經濟賠償の請求を支持する。前述のように、本案契約の第4条3項の内容は稅法の「強制的規定」に違反せず法的効力を有する。そのため、原告はこの部分に対応する契約の義務を履行したために、対価として被告は関連の税額を還付すべきである。なお、原告の遅延履行（契約の還付期を過ぎた）による經濟損失について、民事法の関連規定に照らして、銀行の金利を基準として計算して賠償しなければならない。

3. 二審

(1) 当事者の主張

一審判決の後、一審原告は不服があり、「山東省高級人民法院」に上訴を提起した。上訴人の上訴請求及びその理由陳述は次の通りである。

第一、原審判決の「本案契約の第4条2項の内容は無効であって、契稅、土地増値稅、土地使用稅の税額還付及びそれによる經濟賠償の請求を棄却する」という認定を取り消す。「稅收徵收管理法」第3条2項は租稅の減免等の優遇措置を勝手に納稅者に与えてはならないという規定があるものの、同条1項の後半は「法律が國務院に授權する場合、國務院が制定した行政法規の規定に従わなければならない」という委任立法の文言を定めた。國務院が2015年5月10日に発した「關於稅收等優惠政策相關事項的通知」（国發〔2015〕25号）第3条は地方政府と企業が締結した契約の「優惠政策」（租稅優遇措置）は有効であると明確に書いてあるので、本案契約の第4条2項は疑わなく何の法的効力の問題もないとする。

また、原審法院は本案契約の第4条2項の内容を誤解したため、それが無効

であると認定した。その条文が約束した租税優遇措置は「訊馳公司」がインフラ整備や不動産開発を行ったことの対価または反対給付であり、一種の経済的な補償手段に過ぎない。その租税優遇措置の法的有効性はこの補償手段に影響を及ぼさない。

第二、原審判決の「営業税及びその関連の税額の還付請求を棄却する」を取り消す。「教育付加費」と「城市調節基金」は「訊馳公司」の納めた営業税に基づき課徴する付加税の存在である。「教育付加費」を「訊馳公司」に還付したのに、同じ法的性質の「城市調節基金」を還付しない理由がない。なお、「城市調節基金」の還付は本案契約に約束された内容であって当事者双方に拘束するので、「安丘市政府」は一方的にその内容を変更する権利を有しない。

第三、「安丘市政府」の債務不履行で契約に約束された租税優遇の目標は実現させず、「誠信原則（信義則）」に抵触する。

「訊馳公司」の上訴請求に対して、「安丘市政府」は被上訴人として次のように反論した。

第一、本案契約の法的性質は民事契約であるので行政訴訟の受理範囲に属しない。本案契約の内容は二つの部分から構成される。一つは長安路のインフラ整備であり、もう一つは長安路の不動産開発である。どちらも民事法上の権利、義務のみに関わるので、本案契約は行政契約ではなく民事契約に属すべきである。

第二、本案契約の第4条2項の内容は無効であって、関連税額の税額還付及びそれによる経済賠償の請求を棄却するという原審判決の部分を維持すべきである。なぜなら、その契約内容は「税収徴収管理法」等の税法の「強制性規定」に違反し、無効である。

尚且つ、本案契約の第4条3項に規定された「先徴後返」（法的根拠なしに税金を先に徴収してから納税者に還付する）は法定の税収手続秩序を混乱させ、市政府の権限を超えたので、法的効力を有しない。そのため、法的効力が

ない契約内容は履行する必要もないので、「城市調節基金」、「教育付加費」どころが、さらに「営業税」そのものを還付する義務はない。

第三、「誠信原則」は民法の基本原則であり、租税法律関係に適用されうるとしても、国家利益と社会公共利益を損害してはならない。「訊馳公司」が請求する還付税額及び経済補償額は契約期内において投入した資本の総額を遥かに超えたので、国家利益と社会公共利益を損害する虞がある。「誠信原則」に基づき、直接的に税額還付を請求することはより慎重に検討しなければならない。

(2) 二審の判旨

二審には三つの争点がある。それは①本案紛争は行政訴訟の受案範囲であるか、②本案契約の第 4 条 2 項、3 項の内容は有効であるか、③「誠信原則」は租税法律関係において適用されうるかという三つの問題である。山東省高级人民法院（二審裁判所）はこの争点をめぐって 2017 年 7 月 18 日に以下の判決を下した。

破棄自判。

第一、本案契約は行政契約であって、「訊馳公司」の上訴請求は行政訴訟の受理範囲に属する。「行政訴訟法」第 12 条 11 項と最高人民法院が発した「關於適用『中華人民共和國行政訴訟法』若干問題的解釋」第 11 条では、行政契約は行政訴訟の受理範囲に属し、行政契約は公共利益または行政管理のために、行政庁がその職権内に行政相手方と締結した行政法上の権利、義務を内容とする協定であるとする。本案契約の内容からみれば、長安路のインフラ整備や不動産開発はいうまでもなく公共利益にかかわり、安丘市政府の職権内の事項である。なお、「訊馳公司」はそのインフラ整備や不動産開発を完成させる一方、安丘市政府は租税優遇措置を与える。本案契約における土地管理や租税徴収は行政法によって規制されているのでその法律関係の内容は行政法上の権

利、義務に関わるものであって行政契約の成立要件に一致する。そのため、本案契約は民事契約ではなく行政契約であってこの部分の一審判決を維持する。

第二、本案契約の第4条2項、3項の有効性を認める。本契約は行政契約に属するものの、契約の効力は中国の「合同法」(契約法)¹⁶に基づき判断すべきである。「合同法」第52条5項によると、法律、行政法規の「強制性規定」に違反した契約は法的効力を有しないとす。

本案契約の第4条2項ではインフラ整備や不動産開発の対価として安丘市政府は租税減免の優遇措置を「訊馳公司」に与えんとす。原審の指摘したように、この内容は「税收徴収管理法」第3条1項に抵触する虞がある。ところが、上訴人が指摘した通りに、「税收徴収管理法」第3条1項の後半では、税法が規定しないことについて国务院は行政法規を作つてそれを規定することができるという委任立法がある。租税優遇措置は現行税法に明確に規定されていなかった。国务院が発した「關於税收等優惠政策相關事項的通知」第2条は租税優遇措置の効力を認め、同通知第3条は租税優遇措置を内容とする行政契約の有効性も承認した。加えて、本案契約の第4条2項の内容は、当事者双方の真実な意思表示である。そのため、原審判決における本案契約の第4条2項の有効性の否認部分を取消し、その内容の有効性を承認する。

また、土地増値税や土地使用税は本案契約第4条2項により免除されたものの、「訊馳公司」は税法の規定に照らしてこの部分の租税を納めた。この部分の租税について、本案契約第4条3項のような「先徴後返」が約束されていない。「訊馳公司」は租税免除の租税優遇があるものの、当該租税を納めた。この行為はその租税優遇を放棄すると看做することができる。また、国务院が発した「關於税收等優惠政策相關事項的通知」第2条では、租税優遇措置は遡及力がないとする。そのため、「訊馳公司」のこの部分の訴訟請求を棄却する。

本案契約の第4条3項は、前述の租税の「先徴後返」という租税優遇を約束した。その租税は營業税と企業所得税を指す。山東省财政厅、山東省国家稅務

局、山東省地方税務局、中国人民銀行濟南分行が連合で発した「關於貫徹魯政發『2013』11 号文件市有関予算管理問題的通牒」(魯財予「2013」51 号)によると、營業税、及び營業税に基づく教育付加費、「城市調節基金」は安丘市政府の財政収入だとする。また、山東省人民政府が発した「關於明確所得稅收入分享比例的通牒」(魯政發「2013」112 号)では、企業所得稅の稅收の 32% は安丘市政府の財源であるとする。この「稅收規範性文件」¹⁷によると、本案契約の第 4 条 3 項の「先徵後返」の稅收は安丘市政府の財源であり、この約束は当事者双方の眞實な意思表示で法律、行政法規の「強制性規定」に抵触していないため、有効である。

第三、「誠信原則」は租稅法律關係においても適用されうる。安丘市政府は「訊馳公司」の請求は國家利益と社會公共利益を損害する虞があるという主張は直接な証拠がないので支持しない。本案契約は法的効力があってこそ、当事者双方は契約の合意を尊重して着実に履行しなければならない。

4. 再審

安丘市政府は二審判決に不服があり、本案契約は「合同法」(契約法)第 52 条 5 項違反を理由として最高人民法院に再審を申請し、二審の判決の取消を請求する。再審裁判所はその再審を受理し、2019 年 5 月 22 日に以下のような再審判決を下した。

再審申請人の再審請求を棄却する。

まず、行政契約は行政管理の方式として、「行政性(權力性)」の一面を有する一方、「公私合意」の産物として「契約性(契約の自由)」の一面をも有する。すなわち、行政契約の法的効力の判断は行政行為の有効性に関わるのみならず、民事法上の契約の有効性規定にも関わる。行政契約は特殊な行政行為なので、その有効性の判断は主に「行政訴訟法」上の関連規定によって判断すべきである。「行政訴訟法」第 75 条及びその「司法解釈」¹⁸第 99 条では、「重

大且つ明白」の瑕疵がない限り、その行政行為は有効である。申請人は行政行為の法的性質の理論を離れて、民事法の規定した無効事由のみを援用してその法的効力を否定する。これは行政契約の機能の発揮と目的の実現を邪魔させ、行政相手方の「信頼利益」の保護に不利になる。

また、本案契約の効力の判断に関する文言は、第4条2項と3項である。「税収徴収管理法」同法第1項後半では、国務院は租税優遇措置に関する行政法規を定めることができる。国務院が発した「国発『2015』25号」という「税収規範性文件」第2条では、各地方が出した租税優遇措置は当該措置の期間有効であるとする。同「文件」第3条では、行政契約における租税優遇措置も当該措置の期間有効であるとする。故に、本案契約の第4条2項の租税減免措置は法律、行政法規の「強制性規定」に違反しないと言えず、その有効性を認定すべきである。

また、同条3項の「先徴後返」の租税優遇措置について、安丘市政府の還付した税額は当該地方政府の財源であり、安丘市政府はその財源に対して自主支配権を有する。そのため、本案契約の第4条3項も法律、行政法規の「強制性規定」に違反しないので、有効だと認定すべきである。再審申請人が本案契約の無効だと主張するのは「行政優益権」¹⁹を行使して一方的に行政契約を解除したいことに等しい。但し、「行政優益権」の行使は法律の規定に一致しなければならない。公共利益の需要または国家の法律の定め、政策の重大な調整がない限り、「行政優益権」を行使してはならない。

三 本案の意義と本案契約の法的性質

1. 本案の意義

本案の最大な意義は租税事件において租税優遇措置の行政契約の有効性を明確に認めた上で租税減免の法的根拠を要すること（減免要件の法定主義）を明示し、中国式の「合法性の原則」を最高人民法院レベルの裁判例で示したこと

である。

また、この事例において租税法律主義等の税法の問題のみならず、行政行為の効力、行政裁量、「行政優益権」等の行政法の問題、及び契約の効力判断や信義則の適用等の民事法問題も検討されている。この点からみれば、中国の行政契約としての租税事件における法律関係は税法のみによって規律できる分野わけではなく、公法と私法の交錯領域になってきた。これは中国租税法学界において「領域法学」²⁰が盛んになってきた要因の一つである。

本案の再審判決は2019年に下されたので、中国の関連立法に如何なる影響を及ぼしたかについてはまだ見られない。にもかかわらず、行政契約に関する「司法解釈」は本案の後に続々発され続けたので、行政契約等の概念は法院の解釈によって統一されるようになっていく。それを通じて最高人民法院は「同案同判」（同じ法的事実な案件は同じ判決を下すべきである）の審判効果を求めるような趨勢を見せている。最高人民法院が発した「關於統一法律適用加強類案検索的指導意見（試行）」（2020年7月27日公布、2020年7月30日から施行）によると、中国の各級法院は裁判の時、「類案検索」（法的事実、争点、法律適用等が相似する裁判例）を検索し参照しなければならない。その参照の順位は①最高人民法院が発した「指導性案例」²¹、②「典型案例」²²、③その他の案例であるとする。最高人民法院は行政契約に関する「指導性案例」をまだ発していなかったが、2019年12月10日に10件の行政契約に関する「典型案例」を發布した。そのうち、「崔某訴徐州市豊県人民政府招商引資案」²³の判旨では、「行政優益権」の濫用の抑制のため、「誠信原則」は行政契約の案件にも適用できるとする。

2. 中国法における本案契約の法的性質

本案契約の法的性質を明確にするためには、中国法と日本法における行政行為の相違点を明らかにする必要がある。

日本法上の行政行為とは、行政庁が法律に基づき、公権力の行使として直接、具体的に国民の権利義務を規律する行為のことを指す。私人間における典型的な行為形式である契約と対象をなし、契約は意思の合致による規律である一方、行政行為は公権力行使による規律である²⁴。行政活動は行政行為の上位概念であり、権力的な行政活動（行政行為）と非権力的な行政活動（行政指導や行政契約）から構成される²⁵。日本法上の行政行為は行政契約の対義的な概念である。

一方、2014年「行政訴訟法」改正まで中国法において行政行為は「抽象行政行為」と「具体行政行為」に分けられる。前者は「規範定立行為」即ち行政立法のことを指し、後者は日本行政法上の「行政処分」に相当する概念である²⁶。2014年「行政訴訟法」改正後、行政行為の概念範疇はかなり拡張されてきた。行政行為とは、行政主体が職権行使のうち行政法上の法的効果を引き起こす意思表示のことを意味する²⁷。即ち、中国法上の行政行為は日本法上の行政活動に相当する概念である。その概念は公権力の抑制という法治国家の価値の無視、及び行政行為の概念が「法教義学」の試練から抽出したわけではなくドイツ法の概念を中国の国情によって都合よく作り出したものである²⁸。このような行政行為の概念の下では、行政契約は行政行為の一種であって、その権力性が否認されないのみならず、「行政優益権」を承認されるとする。

日本の行政法理論と異なり、中国法上の行政行為は行政活動の下位概念ではなく行政活動に相当する概念であって、本案契約の法的性質を認定する時、再審判決では行政契約が権力性の一面を有する一方、「契約性」の一面を有する。行政契約は「行政」と「合同（契約）」の結合であるという観点もある²⁹。行政契約は特殊な行政行為であって、その効力は行政法の規定を適用し、即ち「重大且つ明白な瑕疵」がない限り有効であるとする。

四 契約の有効性理論からのアプローチ

本案契約の租税優遇措置は第4条2項の「租税の免除」と同条3項の「先徴後返」に構成される。また、中国の行政法理論によると、行政契約は契約性と権力性の要素を有するので、契約の有効性理論と行政行為の瑕疵論という二つの角度からその有効性を検討できる。本案判決特に二審判決では、本案契約の有効性の判断は主に「合同法（契約法）」の規定に基づき判断すべきだとする。本稿も契約の有効性の判断に対して民事契約の有効性理論からの検討に重きを置く。

1. 法令違反行為の効力判断

日本民法上の契約の有効性を判断する基準は意思の完全性、及び内容の妥当性からなる³⁰。内容の妥当性は適法性と社会的妥当性を含む。前者は法令に一致することをさすことに対して後者は公序良俗に一致することである。本案裁判の判旨から見れば、一審と二審法院は本案契約の有効性を判断する時、適法性に重きを置いた。

一方、上述の一審と二審判決では、本案契約の有効性の判断基準は「合同法」第52条5項の「法律、行政法規の強制性規定の違反」するかどうかというところにあるとする。「合同法解釈（一）」（法釈[1999]19号）第4条では、「合同法」第52条5項の「法律」は全国人民代表大会及び常務委員会が制定した狭義の法律のことを指すとする。また、「合同法解釈（二）」（法釈[2009]5号）第14条と最高人民法院が発した「民商事合同案件指導意見」（法発[2009]40号）第15条では、「強制性規定」は「効力強制性規定」と「管理強制性規定」に分けられる。「効力強制性規定」に違反した契約は当然無効である一方、「管理強制性規定」に違反した契約は必ずしも無効ではないとする。2021年に中国の「民法典」が施行された後、「合同法」は廃止されたが、その法令違反無効の条文は「民法典」の「合同編」と「総則編」に承継さ

れた。「民法典」第508条では、契約の効力判断は「総則編」の特別法としての「合同編」の規定に従うべきである。「合同編」には規定がない場合、「総則編」の民事法律行為の効力規定（第143条）に従うとする³¹。「総則編」第143条3項の「強制性規定」は「効力強制性規定」と「管理強制性規定」に分けられる。前者に違反するのは無効であり、後者に違反するのは必ずしも無効ではない³²。

2. 「効力強制性規定」と「管理強制性規定」の区別

では、上述の「効力強制性規定」と「管理強制性規定」はどこが違うか。「民商事合同案件指導意見」第16条では、両者はその法規の趣旨を区別の基準とすべきであるとする。即ち、この禁止的規範を通じて如何なる立法目的を実現させるかという角度からその相違点を究明する³³。朱慶育はドイツ法理論を参照して禁止的規範の目的を次の三種類に分けている。即ち、①当事者の契約内容またはその法的効果を禁止する内容禁令、②法律行為そのもの（主に犯罪行為）を禁止する実施禁令、③公平な取引環境を作るため、時間、場所、種類、方式の外部環境を制限する規定である純粹な秩序規定である³⁴。

また、「効力強制性規定」と「管理強制性規定」という二元化の概念は史尚寬が日本法から継受した「効力規定」と「取締規定」に基づき作られたものである³⁵。「効力規定」と「取締規定」は日本民法の「法令違反行為効力論」に基づく概念である。その理論によると、法令の規定に違反した契約は必ずしも無効の法的効果にならない。まず、民法上の規定は強行規定と任意規定に分けられ、強行規定に違反した契約は無効である。そして、行政法の規定は効力規定と取締規定に区別されている。効力規定に違反した契約は無効であり、取締規定に違反した契約は取引の安全や当事者の公平の角度から考量すれば、必ずしも無効ではない³⁶。

法令違反行為における法規範の分類

中国の法規範の分類	日本の法規範の分類	法規範の違反の法的効果
効力強制性規定	効力規定	契約無効
管理強制性規定	取締規定	契約の有効性を否定しない

本案契約の第4条の有効性の判断に関する「税収徴収管理法」第3条2項は如何なる法的性質を持つか。前述のように中国の「効力強制性規定」と「管理強制性規定」は日本の効力規定と取締規定を手本として作られたので効力規定と取締規定の区別から示唆を得ることができる。効力規定と取締規定の区別は①法規範の趣旨、②行為の反社会性、③取引の安全、④当事者の公平によって判断される。①②は効力の規定に接近して契約は無効の方向へ、③④は取締規定に接近し有効の方向に働くファクターである³⁷。「効力強制性規定」と「管理強制性規定」は前述のようにその法律の趣旨の角度からその相違点を究明すべきである。また、取引の安全と当事者の公平を保つため、契約の締結と履行は「誠信原則」（信義則）を貫徹しなければならない³⁸。以下では、①法規範の趣旨、②「誠信原則」と合法性の原則の関係から本案契約の第4条の租税優遇措置の有効性を検討する。

3. 関連の法規範の趣旨

法規範の趣旨について、「税収徴収管理法」第3条2項は「租税の課徴、徴収停止、及び減税、免税、税額還付、過少納付の補充納付は法律の規定に照らして執行する」と定める。この内容からみれば、その目的は租税法律主義に基づく課税要件法定原則、課税要件明確原則、合法性の原則を実現させることである。文理解釈からみれば、本案契約の第4条2項の租税減免措置は「税収徴収管理法」第3条2項に規定された租税の減免は法律の規定に違反してはならないという文言に抵触する虞がある。また、本案契約の第4条3項の「先徴後

返」措置は「税収徴収管理法」第3条1項に規定された租税の還付は法律の規定によるべきであるとする文言に抵触する虞がある。尚且つ、本案の税収還付は納税者または税務機関のミスで多めに徴収した税額を納税者に還付することではなく、税務機関は税法に基づき徴収した税額を勝手に納税者に還付することを指す。財政民主主義の理論では、税収等の財政収入と財政出の間には予算手続があるので「先徴後返」措置は予算によらない歳出と看做すことができる³⁹。そのため、本案契約の第4条3項の「先徴後返」措置は租税法律主義のみならず、財政民主主義にも違反する虞がある。「先徴後返」措置の禁止は原理的には租税債務の相殺禁止と関連し、国の会計の不正が介入することを防止し、歳入と歳出の混同を禁止する必要がある他に、納税者が国に対して反対債権を有するか否かを租税行政庁に判断させることが困難であるためである⁴⁰。関連する中国の租税事件において、法院は納税者が提出した還付税額と土地譲渡金との相殺請求を棄却した⁴¹。

一審判決は租税法律主義に基づき本案契約の第4条2項の有効性を否認した一方、二審と再審は国務院の委任立法の規定を理由として第4条2項と3項の有効性を承認した。しかしながら、「税収徴収管理法」第3条と「立法法」第9条の規定によれば、この委任立法は行政法規（条例、規定、辦法）に限るとする。国務院の委任立法とする「關於税収等優惠政策相關事項的通知」は「行政法規」に属せず、「税収規範性文件」にすぎない。さらに、二審判決は山東省の「税収規範性文件」に基づき、本案契約の第4条3項の「先徴後返」措置の適法性を承認した。この点から見れば、法令違反行為の有効性を判断する時、本案法院は租税法律主義と「合同法」の法律行為の法令違反の無効規定の制限を突破し、中央と地方の「税収規範性文件」を根拠として合法性を認定した。日本の学者が指摘した「政策法源性」や「規範性文件」による文書行政の中国法の特徴⁴²は租税優遇措置に関する租税事件においても現れている。

上述の分析からわかるように、中国の「税収徴収管理法」第3条は「効力強

制性規定」であり、日本法上の「効力規定」に近い。一審判決は「税収徴収管理法」第 3 条に照らして、本案契約第 4 条 2 項の租税優遇措置の有効性を否認した。ところが、本案の上級審の判決は國務院と山東省の「規範性文件」に基づき、「行政優益権」濫用の抑制、行政相手方の信頼利益の保護乃至「誠信原則」の擁護等を理由として本案契約の租税優遇措置の有効性を承認した。「税収徴収管理法」第 3 条の趣旨は租税法律主義に基づく合法性の原則を貫徹させる一方、本案の「規範性文件」の趣旨は政策手段としての行政契約⁴³の履行を保障し契約としての「誠信原則」（信義則）を擁護するものである。では、中国の租税契約の事件において「誠信原則」と合法性の原則はどちらが優先的に適用すべきか。

4. 「誠信原則」と合法性の原則の関係

「誠信原則」と合法性の原則の関係について、次の問題を回答する必要がある、①一つは「誠信原則」が租税法律関係に適用できるか、②もう一つは①の回答が肯定であれば、その適用要件は如何なるものであるか。

まず、①の問題に対して、本案の二審判決は肯定的な回答を明確に出した。また、2020 年に最高人民法院は納税者の投資の対価とする「先徴後返」の租税優遇措置の案件において「誠信原則」と「公平原則」を理由として納税者の税額還付請求を認めた⁴⁴。河北省承德市中级人民法院も「誠信原則」に基づき、納税者が享受すべきな租税優遇措置の正当性を認めた⁴⁵。

また、國務院が 2016 年 12 月 30 日に発した「關於加強政務誠信建設的指導意見」では、行政庁は「政務誠信」（行政活動における信義）に基づき行政契約を勝手に解除してはならないとする。また、國務院が 2016 年 12 月 30 日に発した「關於進一步激發民間有効投資活力」は同じ趣旨の意見を示し、民間の投資の活性化を目的とする。このような「規範性文件」からみれば、「誠信原則」が租税法律関係に適用できるかという問題に対し、最高行政機関である国

務院も中国の法院と同じく肯定的な答えを出していると言える。

学界も肯定的な意見を示している。王澤鑒は「誠信原則」は民法体系の「帝王原則」といえ、債法のみならず他の民法領域、さらに法体系全体にも適用しようと述べている。この観点は中国民法学界に広範な支持を得ている⁴⁶。租税法学界も「誠信原則」は租税法律関係にも適用できるという観点到に殆ど賛成する⁴⁷。だが、租税法律主義も中国学界に租税法体系の「帝王原則」と位置づけられている⁴⁸。では、租税法の「帝王原則」である租税法律主義と民法の「帝王原則」である「誠信原則」が衝突する場合にその価値判断をどうすべきか。

租税法における信義則の適用の有無について、日本の学界には二つの観点がある⁴⁹。それは租税法律主義の一つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいま一つの側面である法的安定性、即ち納税者の信頼利益の保護の要請を重視するかという価値対立の問題である。この二つの価値の較量において、日本裁判例では、合法性の原則を犠牲しても納税者の信頼利益を保護する必要があると認められる場合があつて、その場合には個別的救済の法理としての信義則が肯定されるべきであるが、次のような要件が満たさなければならないとする。①行政庁は納税者に対して信頼の対象となる公の見解を表示し、②納税者の信頼が保護に値し、③納税者が行政庁の表示を信頼しそれに基づき何らかの行為をしたというものである。

このような適用要件は中国の案例や租税法理論には見出すことができない。ここで日本の適用要件を基準として個別的救済の法理として本案には「信義則」が適用できるかについて検証する⁵⁰。まず、安丘市政府は納税者に租税の免除と「先徴後返」という租税優遇措置の行政契約を締結した。当該契約は本案判決の判旨によるとそれは「当事者の真実な合意」である。なお、その契約には安丘市政府の公印の押印と責任者のサインもあるので、納税者に対して信頼の対象となる公の見解を構成したと言える。そして、納税者はその租税優遇措置による利益を狙ってこそこの契約を結んで、当該契約の内容も納税者の真

実な意思表示であり、この信頼利益は保護に値する。最後に、納税者は契約通りに長安路のインフラ整備や不動産開発を完成させた。それは納税者側の契約の義務をすでに履行してしまったことを意味する。この場合に安丘市政府は本案契約を一方的に解除すれば信義則に背くのみならず、「公法上の不当利得」⁵¹になりかねない。よって本案契約は日本法上の信義則の適用要件から見ても、信義則を適用する余地があると言える。

五 行政行為の瑕疵論からのアプローチ

前述のように、中国の行政契約は行政行為の一種類として行政性と契約性の法的性質を同時に有する。中国の行政契約は特殊な行政行為に位置付けられ、その法的効力には「確定力」（公定力）が適用される⁵²。本契約は有効性が取り消されない限り当事者双方を拘束する。本案の再審判決は「行政法訴訟法」第75条に基づき本案契約が「重大且つ明白な違法事由」がない限りに有効であると判定した。このような判定は日本の行政行為の瑕疵論に相似している。

①「取消事由たる瑕疵」、②「無効事由たる瑕疵」に分けられる。前者①は取消訴訟の排他的管轄が及び、公定力があることに対して、後者②は「重大且つ明白な瑕疵」として当然に無効であって、公定力がないとする⁵³。

中国の「行政訴訟法」第75条及び中国の行政行為の効力に関する理論⁵⁴から見れば、中国の行政行為の瑕疵は「取消事由たる瑕疵」と「無効事由たる瑕疵」の区別がなく、両者の要素を混同させるように見える。即ち、中国法上の行政行為は「無効事由たる瑕疵」があるとしても、日本法上のように当然無効という法的効果にならず、裁判所などによる取消まで依然として有効と見なし、公定力があるとする。行政行為の有効性を判断する時、「重大且つ明白」という無効事由たる瑕疵の成立要件を基準とする一方、その法的効果は裁判所等による取消まで公定力がある。これは中国の行政訴訟法には日本の「行政事件訴訟法」における取消訴訟や確認訴訟という分類がなく、瑕疵論は取消訴訟

の排他的管轄を支持する機能がないことに関わる説もある⁵⁵。本案契約は特殊な行政行為として「重大且つ明白な瑕疵」がない限り有効であるどころか、無効事由たる瑕疵があったとしても裁判所による無効認定までその有効性があるだろう。

六 おわりに

以上、見てきたように本稿は「中国の法院はなぜ合法性の原則に抵触する虞がある行政契約の有効性を認めるか」という問題をめぐって中国山東省の「訊馳案」を検討した。検討結果として以下の諸点を指摘しておく。

第一、中国の行政契約は行政庁と行政相手方の合意であるものの、行政行為の一種類と位置づけられている。本案の法院は本案契約の有効性を判断する時、一審と二審判決は「合同法（契約法）」の規定を採用した一方、再審判決は行政行為の瑕疵論に基づき、本案契約の有効性を承認した。この判決から、中国の司法機関は行政契約の紛争解決に対して法令違反行為効力論からアプローチする一方、行政行為の側からもアプローチすることを読み取ることができる。

第二、本案契約の有効性を法令違反行為効力論から判断するとき、その鍵は本案契約の租税優遇措置が租税法規の禁止的規定に違反したかということである。その禁止的規定は主に租税法律主義に基づく「合法性原則」の条文化であって中国の「税收徴収管理法」に定められている。中国の法理論によると、租税法を含む行政法の禁止的法規範は「効力強制性規定」と「管理性強制性規定」に分けられ、日本の効力規定と取締規定にそれぞれ相当する。両者の区別は規範の趣旨及び取引の安全、当事者の公平にある。中国の「税收徴収管理法」第3条の法規範の趣旨は合法性の原則を貫くことである。但し、同条は國務院への委任立法を認める。本案上級審の判決はその委任立法である「規範性文件」に基づき、且つ納税者の信頼利益の保護と「誠信原則」（信義則）の擁

護を理由として本案契約の効力を認めた。これは「政策法源性」という中国法の特徴が租税法の分野における表現であると言えるかどうかは以後の課題としてより一層深く検討したい。

第三、信義則と租税法律主義に基づく合法性の原則の関係について、本案判決及び関連の事例では、中国の租税法律関係において信義則が適用される余地があることを示している。学界も信義則が租税法の分野において適用できるかどうかに対して肯定的な態度は殆どである。合法性の原則によると、租税法は強行法なので租税優遇に関する行政契約の有効性が元来否認される。ところが、「訊馳公司」は安丘市政府の租税優遇政策を信じて本案契約を締結した。そして契約通りにその義務を履行した。その信頼利益は、仮に日本法の信義則の適用要件を考慮すると保護に値すると言うことができる。合法性の原則は租税法律関係において原則として優先的に適用される一方、信義則は個別救済の法理として適用要件を満たす場合に適用できる。

第四、行政行為の無効判断に本案判決は「重大且つ明白」な瑕疵がある場合という要件論を採用した。また、行政行為の一種類とする本案契約は「重大且つ明白」な瑕疵があるとしても当然無効の法的効果にならず法院による取消まで法的効力があったとした。

本案契約の有効性が承認される要因は租税法律主義を認められないわけではなく、信義則に基づく納税者の信頼利益が保護に値すること及び本案契約が「重大且つ明白」な瑕疵が存在しない旨を本案法院が判断している。

残された課題として、租税優遇を享受する納税者の信頼利益を保護することは、その優遇を享受していない納税者にとって不公平ではなからうかということである。租税公平主義に抵触する虞があるだろうか。また、前述の「先徴後返」のような租税優遇措置において租税法と財政法とが混同する法的問題に対して裁判所はどう対応すべきか。これらの問題は今後の課題とする。

中国の租税事件における行政契約と租税法律主義の相剋

- 1 岡村忠生＝酒井貴子＝田中晶国『租税法』有斐閣 2020 年第 2 版第 12 頁を参照。
- 2 金子宏『租税法』有斐閣 2017 年第 22 版第 73-83 頁を参照。
- 3 合法性原則は租税の減免要件の法定主義と租税減免の効果裁量の否定によって構成される。吉村典久「合法性の原則」中里実他『租税法判例百選』有斐閣 2016 年第 6 版第 15-16 頁を参照。
- 4 趙森主編『民商事審判典型涉税爭議評析』中国財政經濟出版社 2021 年第 264 頁を参照。
- 5 同上、第 266 頁を参照。
- 6 租税法定主義は中国語で「稅收法定主義」と呼ぶ。その内容は日本の学説の影響を受け、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則を含む。だが、手続的保障の原則は「稅收法定主義」に直接な関係があるかについて学界の意見はまだ一致していない。また、租税法律主義の上位原則は自由主義であるという日本租税法上の観点は中国に存在していない。李貌「中国の租税事件における実質課税の原則」『東洋文化研究所紀要』2021 年第 179 冊第 116 頁を参照。
- 7 最高人民法院が公布した『安丘市人民政府与濰坊訊馳置業發展有限公司行政協議再審案』〔(2017) 最高法行政申 7679 号〕、山東省高級人民法院が公表した「濰坊訊馳置業發展有限公司訴安丘市人民政府行政協議案」〔(2017) 魯行終 495 号〕を参照。
- 8 以下「安丘市政府」と呼ぶ。「安丘市政府」は一審の被告、二審の被上訴人、再審の申請人である。
- 9 「契稅」とは不動産取引の買主に課する租税のことを指す。その根拠法は國務院が 1997 年 7 月 7 日に公布した「契約暫行條例」である。「中華人民共和國契稅法」(2020 年 8 月 11 日に採択し、公布され、2021 年 9 月 1 日から施行)の施行により、「契約暫行條例」は廃止された。「土地増値稅」とは国有土地の使用権、地上建築物及びその付着物を売却する者に課する租税のことを指す。「土地使用稅」とは国有地を使用する者に課する租税のことを指す。この三種類の租税の稅収は地方政府の財源である。劉劍文＝熊偉『財政稅收法』法律出版社 2019 年第 8 版第 179-350 頁を参照。
- 10 「營業稅」とは、役務、無形資産、不動産を譲渡する者に課する租税である。國務院は 2017 年 10 月 30 日に「關於廢止『中華人民共和國營業稅暫行條例』和修改『中華人民共和國増値稅暫行條例』的決定(草案)」を公布、營業稅を廢止した。同上、第 182-184 頁を参照。
- 11 中国の中央政府は概ね稅収を主たる財源とすることができる一方、地方政府は各種施策を行おうとする稅収だけでは足りない。その足りない分は国有地の使用権

の譲渡収入や「。。。費」という名称で費用負担を求める。「教育付加費」はその費の一つである。高見澤磨「第 4 章行政法」高見澤磨＝鈴木賢＝宇田川幸則＝坂口一成『現代中国法入門』有斐閣 2019 年第 8 版第 140 頁を参照。

- 12 ここでいう「城市調節基金」とは「政府性基金」の一種である。中国の「政府性基金管理暂行办法」第 2 条では、「政府性基金」とは、高速道路や空港建設等の特定のインフラ整備と公共事業の発展を目的として、国民に課する用途特定の「取費」（行政費用の徴収）のことを言う。その法的性質は「特別公課」や「目的税」に相当するものである。熊偉「専項専用的政府性基金及其予算特質」『交大法学』2012 年第 1 期第 73 頁、及び陳融「我国政府性基金法律問題探討」『政治与法律』2013 年第 1 期第 94 頁を参照。
- 13 「(2015) 滙行初字第 35 号」を参照。
- 14 「行政法規」とは、國務院が憲法、法律に基づき制定する法規であり、法律の細則や行政管理権の発動に必要な範囲で具体的な規定をおくものである。鈴木賢「第 3 章憲法」高見澤磨＝鈴木賢＝宇田川幸則＝坂口一成『現代中国法入門』有斐閣 2019 年第 8 版第 118 頁を参照。
- 15 「強制性規定」は本文後述のように日本法上の効力規定と取締規定に相当する法規範である。
- 16 中国語の「合同」とは「契約」のことを意味する。契約法は 1993 年に制定され、契約立法の基礎にある価値判断の問題（自由か統制か）がほぼ解決され、市場経済型の契約法典であると評価される。王晨「第 6 章民事財産法」高見澤磨＝鈴木賢編『要説中国法』東京大学出版会 2017 年第 129 頁を参照。また、2021 年 1 月 1 日から「中華人民共和国民法典」の施行に伴い、「合同法」は廃止され、その内容はほぼ同法典の「第三編 合同」に吸収された。
- 17 「税収規範性文件」とは、税法の適用のために税務機関が発した文書のことを意味する。日本法上の通達に近い概念である。前注 [6] 李貌、第 117 頁を参照。
- 18 「司法解釈」とは、中国の最高司法機関が具体的な法律適用問題に対して発した解釈のことを指す。最高人民法院が発した「審判解釈」と最高人民検察院が発した「檢察解釈」からなる。前注 [14] 鈴木、第 120-121 頁を参照。
- 19 「行政優益権」はフランス行政法から中国に伝来される行政法の概念であり、行政契約において行政庁が有するその行政契約の拘束を超える行政権のことを指す。それは①監督、指導権、②制裁権、③契約解除権、④契約変更権からなる。李穎異「法国行政合同優益權重述」『求是學刊』2015 年第 42 卷第 4 期第 97-102 頁を参照。
- 20 「領域法学」とはある学術問題をめぐってある特定な部門法知識に拘らず、隣接

中国の租税事件における行政契約と租税法律主義の相剋

な法分野、更に経済学や社会学等の知識や研究方法を利用してその問題を解決しようとする研究の方式である。劉劍文「論領域法学：一種立足新興交叉領域的法学研究範式」『政法論叢』2016年第5期第3-15頁を参照。

- 21 「指導性案例」とは、最高人民法院が「關於案例指導工作的規定」（2010年11月26日に發布）に基づき、發布した一連の案例のことを指す。各地の法院における法適用の統一を図り、同類の事件を同様に処理する「同案同判」ことで司法への信頼を高めようとするものである。前注〔14〕鈴木、第121頁を参照。
- 22 「典型案例」とは最高人民法院が発した同類の事件を同様に処理する法適用の統一に参考の意義を有する典型的な案件である（所謂「同案同判的典型意義」）。「指導性案例」との区別はまだ不明である。
- 23 江蘇省高級人民法院が発した「崔某某訴徐州市豐県人民政府招商引資案」〔(2016)蘇行終字第90号〕（2017年3月29日）を参照。
- 24 櫻井敬子＝橋本博之『行政法』弘文堂2019年第6版第72-74頁を参照。
- 25 同上、第120-125頁を参照。
- 26 前注〔11〕高見澤、第124-125頁を参照。
- 27 余凌雲『行政法講義』清華大学出版社2020年第3版273-274頁を参照。
- 28 趙宏「行政行為作為行政法教義学核心的困境与革新—兼論我国行政行為学理的進化」『北大法律評論』2014年第15卷第2輯第507-535頁を参照。「法教義学」とは、「Recht dogmatik」というドイツ法の概念の訳語であり、法学研究の方法として、現行の法律規範を解釈して各概念を類型化させて既存の法体系の下で統一させることを意味する。ト元石『德国法学与当代中国』北京大学出版社2021年第5-19頁を参照。
- 29 胡建森『行政法学』法律出版社2015年第4版第459頁を参照。
- 30 大村敦志『新基本民法1 総則編基本原則と基本概念の法』有斐閣2018年第51-52頁を参照。
- 31 楊立新主編『中華人民共和國民法典積義与案例評註。合同編上』中国法制出版社2020年第102-103頁を参照。
- 32 楊立新主編『中華人民共和國民法典積義与案例評註。総則編』中国法制出版社2020年第373-374頁を参照。
- 33 朱慶育「第52条第5項違法合同」朱慶育主編『合同法評注選』北京大学出版社2019年第213-216頁を参照。
- 34 同上、第216-219頁を参照。
- 35 蘇永欽「以公法規範控制私法契約」『人大法律評論』2010年第1期第5-6頁を参照。

- 36 前注 [30] 大村書、第 86-88 頁を参照。
- 37 前注 [30] 大村書、第 88 頁を参照。
- 38 王澤鑒『民法學說與判例研究』北京大學出版社 2015 年第 226 頁を参照。
- 39 中里実『財政と金融の法的構造』有斐閣 2018 年第 221-243 頁を参照。
- 40 前注 [2] 金子書、第 809 頁を参照。
- 41 「吉林省誠毅車橋懸掛製造集團有限公司訴東豐縣人民政府履行行政協議案」
「(2020) 吉 09 行終 250 号」を参照。
- 42 高見澤磨「第 1 章法源」高見澤磨 = 鈴木賢『要説中国法』東京大學出版社 2017
年第 4-5 頁を参照。
- 43 前注 [24] 櫻井敬子 = 橋本博之書、第 123-124 頁を参照。
- 44 最高人民法院が 2020 年 12 月 26 日に発した「全椒盛華建材市場開發有限公司、
安徽省全椒縣人民政府再審行政裁定價」「(2020) 最高法行再 171 号」を参照。
- 45 河北省承徳市中级人民法院が 2019 年 6 月 25 日に発した「承徳九鼎房地產開發有
限公司與豐寧滿族自治縣人民防空辦公室行政追繳二審行政判決書」「(2019) 冀 08
行終 18 号」を参照。
- 46 王利明 = 楊立新 = 王軼 = 程嘯『民法學』法律出版社 2017 年第 5 版第 30-31 頁を
参照。
- 47 葉珊「地方政府稅收減免承諾的効力瑕疵」『當代法學』2017 年第 6 期第 119-121
頁を参照。徐國棟「論誠信原則向公法部門的擴張」『東方法學』2012 年第 1 期第
7 頁を参照。邵偉傑「誠實信用原則在稅法上的適用探討」『稅務研究』2010 年第 4
期第 53 頁を参照。
- 48 刘劍文「落實稅收法定原則的現實路徑」『政法論壇』2015 年第 3 期第 14 頁を參
照。
- 49 前注 [2] 金子書、第 135-140 頁を参照。
- 50 契約法理に関して、英米法における禁反言（エストoppel estoppel、地方政府は
承諾しながら、地方政府の側から契約を履行しないことの信義誠実原則違反）の
適用も考えられる。しかしながら、中国法はドイツ法をはじめとする大陸法の影
響（信義則を含む）を受け、英米法の影響は比較的になく、禁反言からの検討
は以後の課題とする。海静「論英国法上の允諾禁反言原則理論探討」『社会科学
動態』2017 年第 2 期第 113-115 頁を参照。
- 51 汪厚冬「公法上不当得利研究」『北方法学』2012 年第 2 期第 44-56 頁を参照。
- 52 前注 [29] 胡建森書、2015 年、第 141 頁を参照。
- 53 前注 [24] 櫻井敬子 = 橋本博之書、2019 年、第 90-95 頁を参照。
- 54 前注 [29] 胡建森書、2015 年、第 145-147 頁を参照。

中国の租税事件における行政契約と租税法律主義の相剋

- 55 章程「行政協議訴訟類型的区分、融合与轉換」『行政法学研究』2021年第3期第103-104頁を参照。

中国税收案件中行政协议与税收法定主义的冲突

LI MAO

基于税收法定主义的合法性原则的要求，税务行政机关在征税时，没有税收减免的裁量自由。无税法依据的情况下，税务行政机关与纳税人签订的税收减免等优惠措施的协议是无效的。然而近年来这种行政协议的有效性得到了法院和学界的承认。为何与税收法定原则相抵触的行政协议会被认为是有效的呢？本文以中国的“迅驰案”为研究对象对该问题进行了探讨。经过分析可知，本案判决承认本案协议的有效性基于两个原因。一个是法院认为本案协议并未违反法律的强制性规定，另一个是本案协议并没有“重大且显著”的瑕疵，故不符合行政行为无效的成立要件。可以看出，本案协议被定性为行政协议，其有效性既可以根据违法法律行为无效的合同法理论，也可以根据行政行为的瑕疵论的行政法理论来判定。本案判决首先利用税收规范性文件的变通规定，回避了本案协议是否违反税法强制性的规定的问题。然后该判决认为本案纳税人基于对行政机关信任而签订了该行政合同，该合同是双方真实的合意。并且纳税人已经履行了自己的合同义务，这种信赖利益值得保护的。另外，本案协议在中国的行政法上被定性为一种行政行为，只要没有“重大且显著”的瑕疵，就具有公定力，应被认定为有效。总之，本案判决基于对诚信原则的拥护以及行政行为的瑕疵论这两点理由，优先保护了行政相对人的利益，承认了本案行政协议的有效性。但这种包含着税收优惠措施的行政协议是否与税收公平原则相抵触？这个问题留作以后探讨。