

# 部颁税法规则正义：从形式到实质

滕祥志

部颁税法规则是指国家财税主管机关颁发的大量税收规范性文件,这些文件大致分为两类,其一为行政程序性规范,其二为税法实体性规范。这些规范构成我国税法规则的重要组成部分,是我国税收法律体系的有机补充。在法律法规不能完全穷尽涉税交易类型的情况下,凸显税法规则的匮乏和税法规制的空当,由此,部颁税法规则应运而生。对部颁税法规则存在的合理性、法理依据和合法性审查有待深入研究。本文就部颁税法规则与税收法定主义、绝对税收法定主义之式微、部颁税法规则与反避税、部颁税法规则与司法尊让、部颁税法规则的合法性审查以及税法共同体的形成等作初步探讨,以求教于大家。

## 一、税收法定与部颁税法规则

实质课税原则与税收法定原则(主义)是否真正冲突?这要看税收法定主义的内涵及其现代发展。学者认为,税收法定原则的内涵为课税要素法定原则,课税要素明确原则和依法稽征原则。<sup>[1]</sup>学界主流观点认为:税收法定原则就是纳税人未经法律设定不负有纳税义务,这里包含两层含义:一为税收事项的法律保留,二为私权的宪法保护。<sup>[2]</sup>有论者以证券交易印花税“半

---

[1] 张守文:《论税收法定主义》,《法学研究》1996年第6期。

[2] 刘剑文、熊伟:《税法基本和原则研究述评》,《财税法论丛》(第1卷),法律出版社2002年版。

夜鸡叫”为例,论证当前的税收行政立法的现状,已经侵蚀了税收法定主义。<sup>〔3〕</sup>且一般均引证英国早期的《大宪章》,以及美国内战爆发的税法诱因为例,<sup>〔4〕</sup>论证纳税须经代议机关(公意)同意。<sup>〔5〕</sup>有学者要求修订宪法,将“公民有纳税义务”修订完善为“纳税主体有纳税义务”,<sup>〔6〕</sup>在宪法公民权利义务一章规定“税收法定原则”,在宪法中专门设立财政专章,进行财政立宪。<sup>〔7〕</sup>台湾学者黄茂荣则认为:“税捐法定主义、量能课税原则(实质课税原则)与稽征经济原则并列为税捐法之建制的三大基本原则。”<sup>〔8〕</sup>总之,学界主流认为,税收法定主义指代税收法治之形式正义,以及对税收立法权的限制,而实质课税原则代表了税法的实质正义取向,二者两相矛盾,互相冲突,应特别警醒实质正义对形式正义的侵蚀和破坏。因此,实质课税原则的运用有不当扩大行政裁量权的危险,应慎重对待实质课税的理论。为符合税收法定主义,应当尽可能多地提高税收立法层级,解决我国税收立法“层级不高”的问题。

但是,国内法学界将论证矛头对准财税主管当局大量批发生产的税法规则,或许已经陷入简单质疑或者否定,缺乏中肯的、精雕细刻式的案例分析和判例评注,其论证的理论背景是形式主义“法治理论”及代议机构“立法至上论”或“立法崇拜主义”。不过,新近出版的《税法解释与判例评注》或许是一个例外。<sup>〔9〕</sup>客观地说,大量批发生产的税法规则中绝大多数的规章或规范性文件(国税发、国税函、财税字等)符合税法内在法理,系我国税法的主要渊源之一,对指导我国税法实践起到不可或缺的作用,今后仍会长期存在。以国税发[1995]226号《税务稽查工作规程》(下称“《稽查规程》”)为例,其中对

〔3〕 许多奇、萧凯:《论税收法定主义原则入宪——从提高印花税率引起股市暴跌谈起》, [http://www.cftl.cn/show.asp?c\\_id=636&a\\_id=7000](http://www.cftl.cn/show.asp?c_id=636&a_id=7000), 2010年5月18日最后访问。

〔4〕 [英]爱德蒙·柏克:《美洲三书》,缪哲选译,商务印书馆2003年版。

〔5〕 刘莘:《税收法定与立法保留》,《行政法学研究》2008年第3期。

〔6〕 陈少英:《税法基本理论专题研究》,北京大学出版社2009年版,第79页。

〔7〕 翟继光:《税收法定原则比较研究——税收立宪的角度》,《杭州师范学院学报》2005年第2期。

〔8〕 黄茂荣:《税捐法定主义(上)》,台湾《植根杂志》第20卷第4期。

〔9〕 熊伟主编:《税法解释与判例评注》,法律出版社2010年版。或许,这本系列丛书成为一个好的开端、例外和有益探索,期待中。

税务检查之案源、立案、实施、取证、补证、审理、移送、决定等诸多环节均有详细规定,第三十二条规定了稽查结束时“核对事实与听取意见程序规则”。<sup>[10]</sup>在行政法学上,这一规则与行政法的正当程序原则十分契合;<sup>[11]</sup>第四十一条之“审理终结”后“移送司法程序规则”等都对保护纳税人权利十分重要。<sup>[12]</sup>且根据上述两条规则,完全可以引申出“涉税案件移送听证制度”,<sup>[13]</sup>从而将财税主管当局高调宣称的“纳税人权利保护”落到实处。<sup>[14]</sup>但新近修订的《稽查规程》居然将上述规则删除,实在匪夷所思。<sup>[15]</sup>

当然,毋庸讳言,部颁税法规则中或存在部分偏离法理的情形,应当做深入细致的剖析。如何在税收法定与实质课税两项原则之间保持张力和平衡,仍需税法学界、税收主管部门、税收实务部门继续探讨。例如,日前各种慈善

[10] 《税务稽查工作规程》第32条:税务稽查人员在税务稽查中应当认真填写《税务稽查底稿》;责成纳税人、扣缴义务人提供的有关文件、证明材料和资料应当注明出处;稽查结束时,应当将稽查的结果和主要问题向被检查对象说明,核对事实,听取意见。

[11] 周佑勇:《行政法基本原则研究》,武汉大学出版社2000年版;章剑生:《现代行政法基本原则之重构》,《中国行政法学精粹2004年卷》,高等教育出版社2004年版。一般认为,1998年田永诉北京科技大学案件和其后的刘燕文诉北京大学不予授予博士学位案件开辟了中国司法实践运用行政法正当程序原则裁判的先例。上述两个案例评析参见:胡锦涛主编《中国十大行政法案例评析》,法律出版社2005年版;另参见湛中乐主编:《高等教育与行政诉讼》,北京大学出版社2003年版。当然也有学者认为本案实际涉及信赖保护原则的运用,参见何海波:《通过判决发展法律——评田永案件中行政法原则的运用》,载罗豪才主编《行政法论丛》(第3卷),法律出版社2000年版,第454—464页。新近关于正当程序原则之“正当性”研究,参见何海波:《实质法治——寻求行政判决的合法性》,法律出版社2009年版,第299—321页;何海波:《司法判决中的正当程序原则》,《法学研究》2009年第1期。

[12] 《税务稽查工作规程》第41条:“审理结束时,审理人员应当提出综合性审理意见,制作《审理报告》和《税务处理决定书》,经局长批准后移送司法机关处理。”实务中,税务机关既未“听取意见”,更遑论“举行听证”,不待“审理终结”,便径行移送司法。未及听取意见,便擅自移送,酿成侵犯纳税人权益之后果,无以复加,不言而喻。而税案之中的冤假错案,则时有所闻,因此家破人亡而一蹶不振者,屡见不鲜,移送听证,善莫大焉,何乐不为?

[13] 滕祥志:《涉税案件移送相关法律问题探讨》,《涉外税务》2006年第7期。

[14] 参见《国家税务总局关于纳税人权利与义务的公告》(国税函[2009]761号)。笔者拙见,这类纸面上宣示的“权利”,其实早已经明载于税收规范中。问题不在高调渲染宣示,而在于落实。移送听证制度对保护纳税人权利的重要性在于,首先,税法规则早有规定,法理亦有依据;其次,纳税人应免受行政恣意之侵害。

[15] 参见《新〈税务稽查工作规程〉的立法缺陷》,未刊文。

基金发起的对于财税(2009)122号和123号文的“合法性质疑”运动,<sup>[16]</sup>从一个侧面揭示:税法研究的精细化时代、税务问题的法律属性时代、税法研究与法律解释学、宪法学及其他法学部门相互援引和论证的时代、“税收司法”的制度建设时代、税收学和税法学的融合时代正在来临,而书斋之内的税法学研究,势必穷于应付,捉襟见肘。由于学界对最高财税主管机关在税收法治中担当的地位和作用认识不足,甚至,最高财税主管机关对自身的角色和使命,也缺乏理论自觉,笔者拙见,目前,对部颁税法规则和部颁案例的法理研究尚未启动。

## 二、“帝王原则”之反思

理论上,学界上述对税收法定主义的论证和探讨在学理上是积极有益的。甚至,台湾民法学家郑玉波将税收法定主义和罪刑法定主义并称为现代法治的两大枢纽,这都不无道理。<sup>[17]</sup>台湾学者黄茂荣将实质课税原则与税收法定主义和稽征经济原则并称为税法三大基本原则,有力地提升了实质课税原则在税法原则中的地位,但是,其缺陷是将量能课税理论与实质课税原则等同(相提并论),二者并论容易引起混淆,理由容后再述。其他学者的比较研究和源流考察,形成的结论都有一定的理由和依据,形成了实质课税原则研究最初的理论探讨。笔者认为,透过2007年“5·30事件”的种种迹象:财政部白天还专门召开新闻发布会辟谣,而竟在半夜宣布提高印花税率,证券交易印花税之税率临时变动,其情形不胜诡异,且直接导致股市崩盘,人们痛定思痛,故不无疑问。这是否彰显财税主管部门之自大傲慢、对税收法定原则之视若无睹、出尔反尔且毫无诚信?可以说,这是一个税收行政操作的极端恶例,难怪招致恶评如潮。<sup>[18]</sup>

[16] 参见于佳莉:《两部门新规向非营利组织征税引质疑》,载《公益时报》2009年12月24日。

[17] 参见郑玉波:《民商法问题研究》(一),作者自刊,1983年第4版,第547页。另参见百度百科:“郑玉波”,<http://baike.baidu.com/view/3195141.htm>,2010年5月18日最后访问。

[18] 吴睿鹤:《印花税“半夜鸡叫”凸显法定原则失灵》,[http://cs.xinhuanet.com/xwzx/01/71/03/200803/t20080307\\_1390447.htm](http://cs.xinhuanet.com/xwzx/01/71/03/200803/t20080307_1390447.htm),2010年5月18日最后访问。

但是,随着实践的进展和思考的深入,不得不反向思考的是:将税收法定主义推向“帝王原则”的位置,过分突出税收法定原则的地位,忽视甚至贬低实质课税原则的地位,是不是某种时下流行的形式主义法治观的翻版?严格的税收法定主义,排斥行政机关对税收立法权的分享,呼吁加强税收立法的层级,以减少行政恣意和排斥行政机关在税法实务上的立法权和解释权,作为一种法治观念和法治理想十分可贵,但是,在现实中是否能够行得通?以西方特别是英美法税收法定主义的历史演变为标本,能否为建构中国的税收法治提供借鉴?换言之,一种法治的理想图景,除了严格形式主义和规则主义的论证外,是否可以是一种实质主义的和协调主义的论证模式?更深一层,当下税法事务之立法权委托于立法机关,而司法实务委托于法院,上述两个机关能够担当其税收法治的重任?当下的那种严格形式主义(其中隐含精英主义)的法治观是否已经出现偏颇?走到碰壁的地步?<sup>[19]</sup>

### 三、部颁税法规则与司法尊让

换一种思路论证,可能就会得出不同的结论。税法事务的变动不居和高度专业性,使得立法机关现阶段没有能力完全掌控税收立法实践,因此,当年的授权立法就是顺理成章之举,<sup>[20]</sup>且迄今为止,这一局面仍未发生根本改变。实践中,《立法法》颁布实施后,全国人大亦成立“法律法规审查备案室”,然迄

[19] 以新近黄松有法官落马案和李庄律师案为例,形式主义和实质正义两种法治观发生了观念冲突。参见滕祥志:《从大法官黄松有贪腐落马看我国司法制度》, <http://www.blogchina.com/20081202635034.html>。另参见何兵:《“李庄判决”传递的法律信号》, <http://hebing1.blog.sohu.com/142010191.html>。大量热点和重大影响案件涉及形式与实质法治观念,对其点评参见,何海波:《实质法治——寻求行政判决的合法性》,法律出版社2009年版,第382—404页;法社会学视角之点评,参见桑本谦:《理论法学的迷雾——以轰动案例为素材》,法律出版社2008年版。

[20] 1984年9月18日,全国人大常委会作出了《关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例草案试行的决定》。1985年全国人大通过的《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》。论者认为,国务院存在转授权问题,但《立法法》颁布后,并未将税收立法事项严格限定在法律保留范围,故《立法法》存在缺陷,参见刘莘:《税收法定与立法保留》,《行政法学研究》2008年第3期。

今无甚作为。且立法过程已经沦为利益集团参与利益博弈的重要场合,立法过程已经不是全体主权者公共意志的实现场所,其情形与“税收法定主义”绝对论者所预设的已经大相径庭,归根结底,其进程和实质已经逐渐生变。

现代国家,作为行政国家的既定事实,已经不能允许将税收法定主义推向极端。无论如何,在法律不完备性的前提下,授权行政机关对法律的疏漏之处作出解释和说明,用以填补法律本身的漏洞,实在是理所当然。即便30年前出台的《行政诉讼法》,亦有为规章以下的规范性文件预留空间。有学者指出:法院于行政诉讼作出合法性判断时,其法律渊源中既有制定法(“依据”法律、法规并“参照”规章),亦有立法解释、行政解释、检查解释、法律原则、学说、先例、行政惯例和习惯法(习俗),而法律渊源就是叙述法律或者争辩法律时使用的“论据”(非“依据”)。<sup>[21]</sup> 规章以下规范性文件,主流观点根本算不上法律,但是仍然对行政机关和法院具有一定的约束力。行政机关自不待言,对法院而言,这些规范性文件不是“正式的法律渊源”,对法院不具有法律规范意义上的约束力,但对于经审查认为“合法、有效并合理、适当的”,法院在认定被诉具体行政行为合法性时应承认其效力,<sup>[22]</sup> 并可以在裁判文书中引用。<sup>[23]</sup> 一定程度上,这表明了司法权认识到自己权威和权能的局限性,表现出一定程度上对行政立法和行政解释的有限尊让。

在税收立法领域,大量复杂的专业性问题,比如:股权转让之“持有收益”和“转让收益”何如划分?企业重组被兼并方之亏损是否允许结转扣除?股票期权如何划分境内境外所得?电子游戏设备买卖应否征税?特别纳税调整如何具体实施?非居民企业之“受益所有人”如何认定?实在是眼花缭乱,目不暇接,代议机构将这些事无巨细的立法解释任务大包大揽,既不堪重负,也不堪胜任。基于此,税务主管机关应当仁不让,必须创

[21] 参见何海波:《实质法治——寻求行政判决的合法性》,法律出版社2009年版,第233—236页。

[22] 《最高人民法院关于审理行政案件适用法律规范问题的座谈会纪要》,法[2004]96号。

[23] 《最高人民法院关于执行〈中华人民共和国民事诉讼法〉若干问题的解释》第62条第2款规定:“人民法院审理行政案件,可以在裁判文书中引用合法有效的规章及其他规范性文件。”

制符合法律精神和税法法理的税法规范,既要做到时效性、及时性和针对性,又要经得起法理推敲,这一责任实属重大。

因此,跳出绝对化的、形式主义的税收法定主义,应该允许大量的税法解释和相当程度上的部颁税法规则的存在,既体现了司法权对行政权的尊让,<sup>[24]</sup>也说明司法机关在纯粹技术、经验、政策问题上,有必要从刨根问底的事实审查中解脱。这种制度安排,既节省了司法资源,使得行政机关能够积极、主动、高效地应对多变的市场和经济交易,也解除了立法机关频繁制定和解释大量变动不居税法规范带来的烦恼。部颁税法规则,不仅不应成为绝对税收法定主义论者的枪口所向,反而应成为不断完善、不断被赋予法学营养和强化自身法学品性的对象。

#### 四、反避税与部颁税法规则

在反避税领域尤甚,反避税作为一项国家目标,具有政策倾向性。以转让定价(Pricing Transfer)为例,最初的反避税局限在这一领域,税务机关曾颁布大量法规,责令纳税人对转让定价的交易向主管机关报送材料备案,并对其转让定价进行审核,一旦发现不符合独立交易原则的依法予以调整。但随着时间的推移,转让定价的管制成本越发高昂,且有些转让定价并非纯粹出于追求税收利益的目的,因此渐渐发展出税企协商基础上的“预约定价税制”(Advance Pricing Agreement),即通过预先与税务机关的协商,将关联企业的交易定价确定在合理区间,而税务机关经过查证纳税人提供的资料予以审核是否符合独立交易(Arm's Length)原则。这已经突破行政机关不得与纳税人协商定税的传统理念。在美国、英国、荷兰、澳大利亚、新西兰、加拿大等国还发展出“预先税收裁定”(Advance Ruling)制度,根据这一制度,纳税人就拟进行的商业活动的税收情况可以获得一份

---

[24] 参见何海波:《实质法治——寻求行政判决的合法性》,法律出版社2009年版,第331—360页。

事先裁定。这意味着任何公司(无论是国内公司或外国公司)可以在其进行项目投资之前,可从税收征管部门获得一份有关该项目的税收情况的具有约束力的裁定。税务有关的事先裁定机制对于预测投资项目的净利润具有特别重要的意义。<sup>[25]</sup>在我国,反避税领域的实际开展,最高税务当局还经常听取大型国际会计师事务所的咨询和意见,这实在是一件匪夷所思之事。但现实的确如此。国家税总反避税力量之薄弱、反避税案例积累之稀少、反避税理论研究之欠缺与国际跨国公司及国际会计集团的挖空心思逃避税收的手段之老辣成熟,形成鲜明对比。而且,但凡我国重要新税收法规法律的制定和修改,都可以看到大型国际会计集团活跃的身影。<sup>[26]</sup>总之,财税主管机关的确任重道远。站在反避税战场第一线的执法机构尚且如此捉襟见肘,遑论立法机构?

不过,可喜的是,财税主管机关在反避税问题上显然已经启程。一方面,2010年3月30日,跨境税务专业知识的国际领先提供机构IBFD宣布中国办公室开幕,<sup>[27]</sup>一方面著名的反避税实务专家成为“全国劳动模范”和“五一劳动奖章”获得者,<sup>[28]</sup>一方面,以国税函[2008]1076号为标志,<sup>[29]</sup>说明国家反避税的案例累积工作已在途中。

再以国税函[2009]601号为例。根据601号文,“受益所有人”是对所得或者所得据以产生的权利或者财产具有所有权和支配权,一般是从事实质性经营活动的公司和个人。“代理人”、“导管公司”等不属于“受益所有人”。“受益所有人”身份认定根据个案具体情况、纳税人提交申请资料及

---

[25] 参见罗伊·罗哈吉:《国际税收基础》,林海宁、范文祥译,北京大学出版社2006年版,第545—551页。

[26] 参见普华永道:《特殊目的公司在中国面对税务上新的挑战》, [http://www.pwccn.com/home/chi/chinatax\\_news\\_mar2009\\_8\\_chi.html](http://www.pwccn.com/home/chi/chinatax_news_mar2009_8_chi.html), 2011年3月7日最后访问。

[27] 财税法网:《跨境税务专业知识的国际领先提供机构IBFD宣布中国办公室开幕》, [http://www.cftl.cn/show.asp?c\\_id=472&a\\_id=8469](http://www.cftl.cn/show.asp?c_id=472&a_id=8469), 2011年3月7日最后访问。

[28] 《反避税战线上的一支利箭》, <http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n501476/n546618/n547341/8060330.html>, 2011年3月7日最后访问。

[29] 参见国税函[2008]1076号《关于印发新疆维吾尔自治区国家税务局正确处理滥用税收协定案例的通知》。



情报交换机制等等方式确定。601号文还明确了七种情形不利于“受益所有人的认定”，根据这七类规定，<sup>[30]</sup>许多单层模式的境外SPV由于缺乏实质性的经营活动或者交易不具备合理的商业目的，将不被认定为“受益所有人”，而不享有税收协定的优惠待遇。

从立法技术上看，上述概念之界定，系从反面和否定的角度为之。实际上，鉴于经济活动日趋复杂，其组织形式和交易形式日新月异，要通过立法或者行政规范的方式完全指出哪些属于或者哪些不属于“受益所有人”，显然并不可行。因此，601号文指出，应该根据“个案的不同情况具体对待”。显然，在实质课税原则具体适用的反避税领域，“个案具有差异性”乃经验理性的一种智慧和法则。仰赖经验理性，通过个案积累，从中提炼蕴含的法理和原则，这种思考和解决问题的方式，构成了普通法系立法和司法的独特风景。在试错和渐进累积中总结经验，然后抽取其中的经验法则和法理依据，以此奠定构筑政治、经济和法律制度大厦之根基，被认为是英美经验主义的一大特征，这也使得普通法系成为判例法系，而放弃追求法典的严整、完美、宏大或包罗万象。从哲学上看，经验主义认为人类的理智

---

[30] 国税函[2009]601号第二条规定：在判定“受益所有人”身份时，不能仅从技术层面或国内法的角度理解，还应该从税收协定的目的（即避免双重征税和防止偷漏税）出发，按照“实质重于形式”的原则，结合具体案例的实际情况进行分析和判定。一般来说，下列因素不利于对申请人“受益所有人”身份的认定：

（一）申请人有义务在规定时间内（比如在收到所得的12个月）内将所得的全部或绝大部分（比如60%以上）支付或派发给第三国（地区）居民。

（二）除持有所得据以产生的财产或权利外，申请人没有或几乎没有其他经营活动。

（三）在申请人是公司等实体的情况下，申请人的资产、规模和人员配置较小（或少），与所得数额难以匹配。

（四）对于所得或所得据以产生的财产或权利，申请人没有或几乎没有控制权或处置权，也不承担或很少承担风险。

（五）缔约对方国家（地区）对有关所得不征税或免税，或征税但实际税率极低。

（六）在利息据以产生和支付的贷款合同之外，存在债权人与第三人之间在数额、利率和签订时间等方面相近的其他贷款或存款合同。

（七）在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，存在申请人与第三人之间在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同。

针对不同性质的所得，通过对上述因素的综合分析，认为申请人不符合本通知第一条规定的，不应将申请人认定为“受益所有人”。

能力是局限的,因此法律构造只能建立在经验的累积之上。从而,针对个案进行区别分析和对待,个案中如果符合某些特定特征的就可以不认定为“受益所有人”,这恰好体现了税收执法机关的谨慎和理性。这是我国税收机关的一个可喜的进步。如果再配合各地反避税案例的逐渐累积,结合高层次的规则提炼和法理研究,则反避税事业有望继续前行。

## 五、绝对税收法定主义之式微

因此,税收法定主义之演变和发展,已经不能从绝对的形式主义的视角理解,从实质正义的角度出发,在税收法治领域以实质课税原则为根本理念,是一个不错的选择和有利的补充。且相关案例的积累,有赖于税务机关的实践和提炼,目前而言,税务机关对案例的累计、分析、提炼尚处于初级阶段,与实践中涌现的大量问题不相适应,对案例中出现的法理问题少有提炼,或者即便涉及税法实践中的法理疑问,但缺乏精雕细刻的细致剖析。<sup>[31]</sup>

有论者认为,税法原则历经了从税收法定之形式正义到追求税收实质

---

[31] 笔者收集或查找包括国家税务总局在内全国税务机关编著的(公开出版或内部培训)税案解析约十余本,兹部分列举如下:(1)实务界:国家税务总局教材编写组编:《税务稽查案例》,中国税务出版社2008年版;国家税务总局稽查局编:《法解税案》,东北财经大学出版社2006年版;国家税务总局稽查局编:《较量——全国税务稽查案例精选》,中国税务出版社2006年版;扬州税务学院 陈子龙、周开君、王逸主编:《税务稽查管理与案例分析》,中国税务出版社2003年版;北京市地方税务局编:《税务稽查疑难案例法理评析》,中国税务出版社2007年版;滕祥志:《税法实务与理论研究》,法律出版社2008年版;北京市地方税务局第一稽查局:《发票专项检查案例》,非公开出版;北京市地方税务局第二稽查局编:《税务检查案例》,非公开出版;孙书润、谢枕、彭诵:《税务争议案件与法理评析》,中国税务出版社2000年版;辽宁省国家税务局 吴心联主编:《税务稽查案例分析》,中国税务出版社2009年版;大连市地方税务局编:《税案解析》,非公开出版。戴海平、张志军主编:《另一个角度解税法》中国财政经济出版社2006年版;祝铭山主编:《税务行政诉讼》,中国法制出版社2004年版;林雄:《疑难税案法理评析》,福建人民出版社2006年版。(2)学术界:张怡、何志明主编、陈芳淑、宋晋湘副主编:《税法案例教程》,清华大学出版社2009年版;杨志清编著:《税法案例分析》,中国人民大学出版社2005年版;徐孟洲主编:《税法学案例教程》,知识产权出版社2003年版。其共同特点是法学成分稀薄,缺乏精雕细刻的分析和论证,缺乏对税收实务中法律问题的分析提炼。学界编著的税法案例解析亦有改进余地。

公平的改变,早期机械的类似罪刑法定主义之税收法定主义已经摒弃,形式正义让位于实质正义。<sup>[32]</sup>对此,笔者深以为然。以台湾地区“司法院”之释法解释为例,早期大法官解释所贯彻的无外乎“罪刑法定主义”式的形式意义之租税法律主义,例如法“无明文者无税”(释字第 210 号)、<sup>[33]</sup>“类推课税之禁止”(释字第 151 号)、<sup>[34]</sup>坚持“溯及禁止”(释字第 54 号),<sup>[35]</sup>至释字第 217 号则认为“课税原因事实之有无及有关证据证明力如何,乃属事实认定问题,不属于租税法定主义范围”,<sup>[36]</sup>而“纳税主体、税目、税率、纳税方法即课税期间等”则属于法律保留范围;释字第 218 号解释认为,“纳税人若违反协力义务,以推计核定方法课税与宪法之本旨并不抵触。”释字第 345 号认为,“限制欠税人或欠税营利事业负责人出境实施管理办法合宪。”<sup>[37]</sup>而释字第 346 号则从“法无明文无税”逐渐放宽为“法律基于特定目的,而以内容具体、范围明确之方式就征收税捐所谓只收取按规定,并非宪法所不许。”<sup>[38]</sup>释字第 467 号则认为:“法律之内容不能巨细靡遗,立法机关自得授权行政机关发布命令为补充规定。”<sup>[39]</sup>台湾学者葛克昌认为,严格的形式主义税收法定在实践中遭遇“授权立法”(就细节性、技术性、规范性、标准型问题和实施细则等问题)和“推计课税”(即税收核定)等制度的挑战,至释字第 420 号,税法解释和适用已经打破税法形式主义,根据公平和

[32] 侯作前:《从税收法定到税收公平:税法原则的演变》,《社会科学》2008 年第 9 期。

[33] 载 <http://zh.wikisource.org/zh-hans/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC210%E8%99%9F>,2010 年 5 月 18 日最后访问。

[34] 载 <http://zh.wikisource.org/zh-hans/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC151%E8%99%9F>,2010 年 5 月 18 日最后访问。

[35] 载 <http://zh.wikisource.org/zh-hans/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC54%E8%99%9F>,2010 年 5 月 18 日最后访问。

[36] 载 <http://zh.wikisource.org/zh-hans/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC217%E8%99%9F>,2010 年 5 月 18 日最后访问。

[37] 载 <http://zh.wikisource.org/zh-hans/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC345%E8%99%9F>,2010 年 5 月 18 日最后访问。

[38] 载 <http://zh.wikisource.org/zh-hans/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC346%E8%99%9F>,2010 年 5 月 18 日最后访问。

[39] 载 <http://zh.wikisource.org/zh-hans/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC367%E8%99%9F>,2010 年 5 月 18 日最后访问。

实质课税原则斟酌经济实质为之。<sup>[40]</sup> 一如前述,其后的系列释法解释(释字第460号、释字第458号、释字第500号、释字第506号等)又强化了实质课税原则的适用,尤以释字第506号为甚。台湾地区“司法院”释字第506号解释文认为:“所得税法关于营利事业所得税之课征客体,系采概括规定,凡营利事业之营业收益及其他收益,除具有法定减免事由外,均应予以课税,俾实现租税公平负担之原则。”<sup>[41]</sup> 笔者以为,这一认定已经完全突破“法无明文无税”的捐税法定主义之形式正义的内涵,借鉴“成本分摊理论”之“可税性原理”,对市场交易途径取得所得征收所得税,在理论上的突破意义非同凡响,值得认真对待。无独有偶,在我国也出现了对出售虚拟货币和利用网络空间交易所得征税的税法规则。<sup>[42]</sup>

上述分析和回顾打开一个思路,即实质课税原则与税收法定主义相得益彰。在税法实践中,前者逐渐从严格的类似“罪刑法定主义”的形式正义立场退却,摒弃形式正义而转向追求实质正义,这样,实质课税原则就以税收实质正义和公平价值的面目登场,两者之间的矛盾并不如想象中的那样水火不容。

## 六、部颁税法规则的审议机制

在税法争议解决机制中,有一个不可或缺的部分,就是构建部颁税法规则的审议机制。

如何看待部颁税法规则的合理性和合法性,有两种不同的观点。其一是绝对税收法定主义,认为税法是侵权法,“税收的开征、停征以及减税、免

[40] 葛克昌:《所得税与宪法》,北京大学出版社2004年版,第118—119页,第124—125页。

[41] 载 <http://zh.wikisource.org/zh-hans/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC506%E8%99%9F>,2010年5月18日最后访问。

[42] 国税函[2008]818号:国家税务总局《关于个人通过网络买卖虚拟货币取得收入征收个人所得税问题的批复》。另参见《雁过拔毛之国税总局:网上交易都应征税》, <http://www.oeeee.com/a/20081103/659635.html>,2010年5月19日最后访问。

税、退税、补税,依照法律的规定执行”(《税收征管法》第三条),而且《立法法》第八条第八款也规定:“基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度”只能制定法律。由于我国税法的立法层级较低,税法体系中大量充斥部颁税法规则,仅少量几部税收法律面世,理想的税收法治状态应该是尽量提升立法层级。言下之意,部颁税法规则与税收法治格格不入。绝对税收法定主义从法条和原则出发,设想了我国税收法治的理想场景,就是税法制定和解释职责全部由立法机关担当,而税企争议公正解决场所则非法院莫属。应该说这种埋怨我国税收立法层级低的观点颇为流行,似乎舍弃提高立法层级,无从谈起税收法治。

但是,绝对税收法定主义的疏漏之处在于,没有认识到法律的不完备性和法律漏洞的客观存在,税法领域尤其如此。在刑法领域,必须坚守罪刑法定原则,但是,在税法领域,严格的税收法定主义则寸步难行。以个税改革为例,个税的生计扣除中的通货膨胀系数扣除标准,就不可能完全做到由立法机关决定,必须授权税务执法机关行使。以所得税为例,税法无论如何也不可能穷尽不断翻新的交易形式,由此带来的所得形式比如网络游戏币的买卖,就带来扩充个人所得认定范围的问题。个人股票期权的所得如何归集认定,遵循何种原则和标准,也带来一系列税法规则和原则的适用问题,在税法的变动不居和无穷多变的交易形式之下,制定法或成文法的先天缺陷凸显,由此,税法适用中的税法解释问题就浮出水面,应运而生。企业所得税中的交易形式更是眼花缭乱,比如,信托、融资租赁、资产重组、房屋或者债权回购、房屋联建、股权间接转让、公积金转增股、限售股解禁支付对价等,每一种交易形式都带来税法处理中的构成要件事实认定和法律适用难题,而税法构成要件事实认定之复杂性,也为不深研税法者难以想象,其中既有纳税主体的认定问题,也有税收客体的有无、定性和量化(成本、费用的归集和扣除等)问题,错综复杂,需要综合法学的功底才能应对。如此复杂的税法适用中的解释问题,实在是眼花缭乱,目不暇接,代议机构将这些事无巨细的立法解释任务大包大揽,既不堪重负,也不堪胜任。应该说,正确评价部颁税法规则在我国税收法治中的重要作用,还原

其在保障国家税权、保障纳税人权益、体现税法原则和税法价值的面貌,不失为从实际出发的税法研究取向。

制定法的不完备性和交易类型的层出不穷,使得税法适用中的解释工作具有填补法律漏洞和创制税法规则的作用,而税法适用中的解释职责在实务中已经被税务机关充任,部颁税法规则是其主要表现形式。久而久之,财税执法机关已经实际变成税法知识的生产者、传播者、解释者和垄断者,由此,一方面,既要从观念上破除绝对税收法定主义,从理想和观念想象中不能开创税收法治新局面,还原部颁税法规则存在的合理性;同时,又要建立部颁税法规则的研究和审议机制,不能无视部颁税法规则变成脱缰的野马,为此,税法理论界、税收实务界、包括税收争议解决机制中的复议机关、人民法院都可以有所作为,有所贡献。而在学术累积和中国本土税法实践累积的基础上,梳理出税法应当遵循的价值和原则,并由此形成税法学界和实务界的共识,那么,中国税法共同体就逐渐形成了。而税法制定法的形成和修订也就渐渐累积了法理基础,这客观上将是一个缓慢的过程。舍此,冀图独辟蹊径地在立法上突然打开税收法治的新局面,是一种急功近利和不切实际的做法。客观上,必须承认税收执法和税法的独特性,承认税法知识的专业性、复杂性和变动不居的事实,将税法领域的一切争议和法理争议均委之于人民法院,甚至取消复议前置的制度安排,恐怕不切合当前中国的实际,理由容另文详述。

## 七、简短结语

伴随实践和理论研究的不断深入,可以反思的是:将税收法定主义推向“帝王原则”的位置,过分突出税收法定原则的地位以致将其绝对化,或是某种时下流行的形式主义法治观的翻版。严格的绝对的税收法定主义,排斥行政机关对税收立法权的分享,呼吁加强税收立法的层级,以减少行政恣意和排斥行政机关在税法实务上的立法权和解释权,作为一种法治观念和法治理想十分可贵,但是,在现实中难以能够贯彻。部颁税法规则有

其存在的合理性和法理依据,在税法实务中将会长期存在。由此引出的问题是,如何提升部颁税法规则的法学品行和品质,实即合法性审查问题。但是,所谓合法性审查问题绝不可理解为寻找“上位法”依据的简单操作,或转换为一味提升立法层级的问题,而是探寻和论证其本身的税法法理依据,累积税法学理和共识,并以此逐渐构建税法共同体。以西方诸国宪法之历史演变为标本,引申并论证出的绝对税收法定主义,为建构中国的税收法治提供借鉴,未必切合时宜。换言之,一种法治的理想图景,除了严格形式主义和规则主义的论证外,还可以有一种实质主义的和协调主义的论证模式。

(作者单位:中国社会科学院财政与贸易经济研究所)

【特邀编辑:乐俊刚】