

税法的交易定性理论

滕祥志

摘要 交易定性在税法分析中占有举足轻重的地位。交易定性围绕认定纳税主体、税收客体的有无、定性和量化以及由此延伸的税收管辖权等税企争议的关键环节展开。在单| 合约交易，法律关系与交易定性具有同| 性，税法与私法呈协调与融合状态；在复合交易、“名一形”冲突或“名一实”冲突的虚假交易，合同性质与交易定性分道扬镳，税法与私法呈现冲突与龃龉。实务中，交易定性应从行为和所得主体的“名一实”冲突或“形一实”冲突、“法律关系”和“交易定性”的协调与冲突、税收客体的“定性”与“定量”的决定关系中来把握，凸显税收活动的法律属性、交易定性与法律关系的辩证关系和税法追求实质正义的精神气质。

关键词 交易类型 合同性质 交易定性 税法特质 实质课税

作者滕祥志，法学博士，中国社会科学院财政与贸易经济研究所副研究员。

税法的独特性（或特质）^① 在于其独特的构成要件理论。税收构成要件作为税法的基本概念，使得税法成为一门静态的、独立的法学门类。但仅有税收构成要件理论，税法学还处于沉寂状态。显然，税收构成要件理论借鉴了民法和刑法的理论构造，且在实质内容与税收学的税收要素理论没有区别。概言之，税法学对税收实务中的一些具体而细微的、复杂而疑难的问题，尚缺乏一套系统的分析理论或分析工具，税法学的研究尚未深入到税企争议的关键点和内核之中。

税收学也研究税收要素理论。税法学的税收构成要件理论，仍难摆脱税收学的影子。税收学尤其是税收经济学^② 拥有独特而成熟的最优税制理论、税收经济分析理论、税负转嫁与归宿理论和税制改革与设计理论，故长期以来，税法学在与税收学的学术竞争之中尤其在税收公共政策分析和论争中处于下风。最近的税法硕士和税收硕士之争，^③ 花落谁家即是例证。然而古人有云，尺有所短，寸有所长，税收学和税法学各以政策分析和法律分析见长，税制理论参与构筑税制大厦，但税制大厦中诸系统的运转皆有赖于税法学，二者必然会在未来携手、援引、支撑并相得益彰。

① 论者认为，税法的特质有“实质的特质”和“形式的特质”。前者包括：1. 捐税法律关系的公共性与公益性；2. 课税权人的优越性；后者包括：1. 成文性；2. 强行性；3. 复杂性与技术性；4. 类型化与外观、形式性。参见陈清秀：《税法总论》，翰芦图书出版公司2001年版，第7-10页。

② 参见杨志勇：《税收经济学》，东北财经大学出版社2011年版，第89页。

③ 参见国务院学位办《关于印发金融硕士等19种专业学位设置方案的通知》（学位〔2010〕15号）。

一、交易定性于税法学的意义

交易定性理论或可改变这一不利局面。民商事交易一旦发生，交易性质就客观存在。交易定性是指借助税法的原理和原则，对客观存在的交易性质进行认定的动态过程，即主观见之于客观的认识过程。交易定性理论以税收构成要件为出发点，贯穿在认定税收构成要件的每一环节和方面，而税收构成要件系由立法确定，因此，交易定性与税收法定主义密切相关。然而，税收诸多构成要件在税收实务中不会自动呈现。面对不同的交易类型，税企双方需要针对经济交易的具体形态，经论争、磨合从而在适用和解释税法中达成共识、求得和解。面对税法实务中的核心和疑难环节，交易定性理论将使税法从静态演变成动态、实践型、具有鲜活生命力、独立的法学门类。

交易形式和交易实质并非总是一致，在产生“形—实”冲突或者“名—实”冲突的场合，需要坚守税法的实质正义即税法实质课税原则来把握交易定性。由此，交易定性理论深入到税法分析的精深幽微之处，与税法的实质课税原则紧密相连，为实质课税原则的研究提供一个分析范畴，遂有可能为税法理论大厦奠下一块基石。

税法评价和处理是认定税收构成要件中的纳税主体、税收客体（有无或定性）、客体的量化（定量）及其归集（所得和收益的认定及归集；成本、费用或损失的归集及扣除）和税收管辖权等动态过程。面对不同的交易类型，税企双方需要针对经济交易的具体形态，运用交易定性的分析工具，对具体税案进行分析和认定，以求共识与和解。因此，税法评价也是税法事实认定、税法解释和适用的动态过程。这一过程，有时通过税收规范性文件即部颁税法规则的形式呈现，有时则通过税企争议双方的论争和争辩呈现。部颁税法规则不是对法定构成要件（纳税主体、纳税客体、税收客体的量化、税率、纳税环节等）的突破，而是针对经济活动中复杂而具体的交易类型（股权转让、股票期权、资产重组、销售回购、房屋联建、限售股解禁等）分别进行税法评价和处理。因此，部颁税法规则是对具体的交易类型进行交易定性和处理的具体规则。在此意义上，其发挥着创制税法规则的作用。笔者观察，其绝大部分未改变税收构成要件的法定属性，即未突破税收法定主义。部颁税法规则往往一事一议，具有判例法的形式、实质和功能，提供具体交易类型的交易定性判定规则，揭示出中国税法的内在结构、判例属性和未来格局，是我国税法的法源之一。

以中国税法经验观之，商事交易在日益复杂和深化，法律层级的税收成文法无法预知或前瞻商业交易的类型和环节，故成文法对商事交易的税法规制只能挂一漏万，税法的不严密性和漏洞日益凸显，税法缺欠将长期存在。部颁税法规则存在的合理性在于，有限的制定法无法应对复杂多变的交易类型，在千奇百怪的交易类型面前，整齐划一的制定法规制难免落空。商人总是行走在法律之前，也即税法规制永远落后于商人创造的商务交易类型，反避税领域尤其如此。如此看来，税法研究的重点当是延伸到复杂的交易类型当中，对复杂的交易类型的交易定性和税法处理作出深入阐释，以累积税法法理和共识。^④ 笔者以为，由于当前税法学理累积尚不够充分，一味强调提升税收立法的层级，在一般学理上或宪政原理上强调税收法定主义，均非重点所在。

^④ 参见滕祥志：《部颁税法规则正义》，载《公法研究》（第10辑），法律出版社2011年版。对部颁税法规则的跟踪、研习和评判，或成为中国税法学的一个重要突围方向。

以笔者的税法实务经验,大量税企争议围绕着纳税主体和税收客体(有无、定性及其量化)展开,有时也围绕着税收管辖权的争议^⑤展开。由此,实务中大量税企争议不仅局限于程序法层面(听证、复议或诉讼),反而更多地围绕税收实体法的适用和解释展开。以下试从税企争议中税法认定的两大关键环节,即纳税主体和税收客体认定角度阐述交易定性。

二、交易定性与纳税主体认定

纳税主体认定是税法评价和规制的核心环节之一,时常成为税企争议的焦点。在税法缺欠的前提下,制定法不能涵盖所有交易类型的纳税主体认定,此时,税法实质课税原则才适时登场。在民商事交易中,若行为主体与所得主体一致,则税法应将实质行为主体或实质所得主体认定为纳税主体,此时的纳税主体认定当无异议;若行为与所得主体的名义(形式)和实质相悖,则税法应将取得实质所得的主体认定为纳税主体,此时纳税主体的认定就相对复杂。在第三人介入合同^⑥的交易关系中,除承包、租赁、挂靠、借用资质或者借用名义外,尚有代理、行纪、居间、信托、隐名投资、融资租赁、拍卖等交易类型,其纳税主体的鉴别,主要依赖于民商法的法律关系分析技术,分别确定其相互法律关系,理清交易结构中的决策、管控、资金、劳务、货物和发票流转关系,然后确定所得主体和行为主体。这一认定过程,通常会以民商法和经济法为基本知识素养,动用综合法学的知识储备,并以税法特有的分析工具为之,方能奏效。交易定性就是税法分析的重要工具。

纳税主体与交易定性密不可分,视角有二。其一,行为主体从事涉税交易取得所得才负有纳税义务,而是否存在涉税交易,即判断税收客体的有无,进而对税收客体定性,这是交易定性的重要内容 and 首要环节。在单一合约交易^⑦中,确定某交易主体是否负有纳税义务,取决于交易双方的交易定性,如果该交易符合税法需要规制的某种交易类型,则特定主体产生纳税义务。其二,在复合交易^⑧中,既需要辨别相互之间的交易关系即交易定性,又需要把握所得的归属关系,只有在交易定性和所得归属关系明确的情况下,才能确定纳税主体。比如名义借用^⑨时,名义借用人进入交易并取得所得,是纳税主体,而名义被借用人只是将名义借用给别人,自己并不进入交易也不取得所得,不属于纳税主体;在代理^⑩中,有些代理人须经行政审批环节才能取得代理资格,然而,如果确实存在代理行为,即其行为符合代理的构成要件(委托人明确授权、行为人以委托人名义、委托人支付代理费用、委托人承担代理事项的后果)且因代理行为取得所得的,应认定为代理,并按照代理所得承担纳税义务。这种基于实质正义的税法评价,有时显得对纳税人有利,有时

⑤ 参见滕祥志:《泛美卫星公司涉税案再回顾》,载《财税法论丛》(第9卷),法律出版社2007年版。

⑥ 参见杨小强、叶金育:《第三人介入的税法处理》,载《合同的税法考量》,山东人民出版社2004年版。

⑦ 即单一合约、无第三方进入、且单一法律关系的交易。

⑧ 所谓复合交易是指:1.单一合同中隐含两个以上法律关系,比如房屋联建;2.第三人介入交易,比如代理、居间、行纪、名义借用、资质借用、信托、融资租赁等;3.经一组合约实现的交易。

⑨ 参见席晓娟:《名义借用情况下的纳税主体的法律认定》,载《财税法论丛》(第4卷),法律出版社2004年版。文章对某人与某公司之间的关系究系人员借用关系、承包合同关系或者名义借用关系有详尽细致的讨论,展示出税法案例的争论起点乃是合同的性质认定。但该文却以合同性质来决定并置换交易定性,将二者简单划等号,未照顾到税法的交易定性认定规则,体现了民法思维主导税法评价,有失妥当。

⑩ 参见滕祥志:《税企争议与实质课税原则的重新定位——兼论实质课税原则的普遍性和中立性原理》,载《税法解释与判例评注》(第1卷),法律出版社2010年版。

则对税务主管当局有利，势无定则。概言之，秉持税法的实质主义，并非总有利于税务主管当局，客观上，税法的实质主义乃是一个具有中立性的税法原则。

税法的判断基于私法行为，以私法行为为评价基础和前提，因此，最早发端并成熟于司法实务（私法）领域的法律关系分析技术，对于税收活动而言不可或缺。但是，税法对民商法判断、民商法的外观或行政登记的外观，又不能照单全收。

在最复杂的反避税领域，税法规则和税法判断具有税法学本身的秉性。比如，国税发[2009]82号文件¹¹规定，对于由中国境内的企业或企业集团作为主要控股投资者，在境外依据外国（地区）法律注册成立的企业（简称“境外中资企业”），同时符合以下条件，即实际管理机构、财务决策、人事决策、管理控制档案、董事或高层管理人员经常居住于境内的，判定其为中国居民企业。也即，中资在境外设立的特殊目的公司，如果其实际管理机构在境内，将被视为我国税法上的居民企业，需要就其全球收入缴纳所得税。这种透视，实际是按照经济实质和管理机构所在地的原则，来确认税法上的居民企业身份。税法居民身份一般按照注册登记地确认，如果注册登记地与实际管理机构所在地冲突时，以实际管理机构所在地规则来认定税法居民的归属；从经济观察的角度，以经济的实质否认法律的形式，有效地维护了税收管辖权。但是，从经济的角度观察，不等同于经济观察或者经济观察法，¹²其实质依然是法律观察，所得出的结论、认定和规则，属于法律结论、法律认定和法律规则的范畴。

以下案例试说明，税法评价不以民商法或行政登记的外观为准，而以主体的经济性质、从事交易的经济实质为准：

第一，工商登记的外观不决定纳税主体。税法实务中，有一类纳税主体的认定不以工商登记的外观为准，而是以主体从事特定交易事项的经济实质为准。典型案例如台湾地区“司法院”释字第420号。¹³该案例中，某公司经工商登记，其营业范围为从事外贸业务，但由于其从事证券买卖的交易额占全部交易额的99.8%，因此，台湾地区“最高行政法院”裁定，虽企业工商登记的营业范围为外贸业务，但其经营所得几乎100%系从事证券交易所得，而与外贸业务无关，因此，税法应认定企业在经济实质上，某纳税年度所得为从事证券交易所得，故不得享有“非专业从事证券交易者”“免征证券交易所得税”的优惠待遇。¹⁴释字第420号解释认为：“涉及租税事项之法律，其解释应本于租税法律主义之精神：依各该法律之立法目的，衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之……公司登记或商业登记之营业项目，虽未包括投资或其所登记投资范围未包括有价证券买卖，然其实际上从事庞大有价证券买卖，其非营业收入远超过营业收入时，足证其系以买卖有价证券为主要营业。”对其不给予免税待遇，很难说与租税法律主义有何抵触。

第二，税务登记的外观不决定纳税主体。某内资企业系由外商投资企业改制登记而来，其营业执照已经变更为内资，但是税务登记证仍然为外资，原因是国税机关指出必须先在地税作变更登

¹¹ 《关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》（国税发[2009]82号）。

¹² 笔者认为，内地学者在引述和评介日本和台湾地区学者所谓的“经济观察法”时，应注意这一内在区别。

¹³ 参见台湾地区“司法院”释字第420号，载维基文库网<http://zh.wikisource.org/zh-hans/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC420%E8%99%9F>，2011年11月2日访问。也可参见黄茂荣：《税法总论》（第二册），植根法学丛书编辑室2005年版，第74-75页。

¹⁴ 参见黄俊杰：《纳税人权利之保护》，北京大学出版社2004年版，第35-47页；葛克昌：《税法基本问题——财政宪法篇》，北京大学出版社2004年版，第156-167页；葛克昌：《所得税与宪法》，北京大学出版社2004年版，第241页；葛克昌：《行政程序与纳税人基本权》，北京大学出版社2005年版，第215-217、169页。

记, 国税尚可随之变更。企业因故未在地税完成变更登记手续, 国税税务登记证一直系外资纳税主体身份。后经举报引发税务稽查, 稽查局经查证认定该企业在改制后存在偷税行为, 故以内资企业纳税主体计算偷税数额并下达税务处理决定书。企业不服向法院起诉。本案纳税主体的认定, 应取决于投资主体的性质和工商登记, 而不取决于税务登记的外观。因为, 其主体资格的性质是由其投资主体的性质决定, 改制后系内资投资主体, 则属于内资企业, 纳税主体应为内资纳税主体。由于许可在行政法上属于一般禁止的解禁, 而税务登记在性质上不属于行政许可, 仅仅是税务管理的重要环节。即行为主体不因税务登记获得一项资格, 其纳税主体资格不由税务登记决定, 税务登记与否不决定其纳税主体的权利能力和责任能力。通常在税法上, 未经税务登记但从事应税行为并享有应税所得的主体, 亦认定为纳税主体。

第三, 法人登记的外观不决定纳税主体。以另一起税务稽查案¹⁵为例。A公司注册登记在某三线城市(优惠税率15%), 其架构为下属P厂(位于注册地)和位于上海的营销中心MO(登记为上海办事处), P厂负责产品制造加工, 办事处管辖10个营销分公司及国内市场销售。经稽查发现, A公司法定代表人、财务总监和总经理等均不在注册地上班, 而在上海办事处履职, 上海办事处是10个分公司的直接管理、决策和控制中心。P厂由欧洲集团总部委派厂长负责管理, A公司不按照总分公司的架构设帐和进行核算, 没有一个作为会计主体的财务处理中心, 实际不对其下属机构的人事、财务、管理和决策实施管控。P厂和办事处分别使用ORACLE和SCALA两套管理(财务)软件系统, 属于各自独立的两条网络化管理系统, 各自受控于境外的集团供应链部门和亚洲地区销售中心, 在A公司法人层面无数据共享和信息互通。P厂的纳税申报表、出口退税申请表等税务类法律文书均无A公司法定代表人签署。为使销售分公司的企业所得税享受注册地的15%优惠税率, A公司采用在上海编制合并会计报表汇总纳税, 报送注册地税务机关的应对方式。其税法问题是: 在一个法人主体、两个会计主体、两个经营决策控制中心的情况下, 税法能否对一个虚假的总机构适用法人人格否认并按照实质的两个会计主体来确认两个纳税主体? 换言之, 税务机关能否否认公司登记的外在法人形式, 打破一个法人对应一个纳税主体的常例, 按照实际情况确认P厂和上海MO(营销中心)系两个实质的纳税主体?¹⁶在该案中, 工商登记的法人外观被打破, 一个法人实体, 存在两套人事管理、决策控制、会计核算、财务控制、总部管控体系, 实质上存在两个会计核算主体。最终税务机关责令其划分为两个独立会计核算主体和纳税主体, 国际著名会计师行在事实面前, 认可税务机关的处理决定。

三、交易定性与税收客体认定

交易定性是税法的核心概念和环节, 而法律关系是法律共同体从事法律活动和分析的基本工具。民法的核心概念为“法律关系”(或合同性质), 税法的核心概念为“交易性质”。交易定性和

¹⁵ 参见陈晓晨:《一起公司组织形式避税案例的法理思考》,载广东省国家税务局网<http://portal.gd-tax.gov.cn/portal/site/portal/gd/npage.portal?contentId=LW55P5NVEXMR41AQD2AZI4NKEKIV5QNF&categoryId=05KEH4WI89M6QVZBA8RS9DL33VE60VWF>, 2011年9月2日访问。类似案例参见沪地税一稽处[2009]503号《上海荣增工贸有限公司转让上市流通股个人所得税的稽查案》,载中国会计视野网<http://bbs.csnai.com/thread-4657893-1-1.html>, 2011年10月28日访问。

¹⁶ 参见滕祥志:《税法实质课税原则研究》,中国社会科学院法学研究所博士后研究报告(2010年)。

法律关系的关系,决定了税企争议的法律属性,以及法律分析在税企争议中的核心地位。

法律关系与交易定性的关系是辩证的:一方面,在单一交易场合,法律关系的性质决定交易定性,一般情形下,法律关系与交易定性二者具有同一性。另一方面,在特定情况下,民商事法律关系不等于双方的交易关系,以复合交易、虚假交易、恶意避税等为例,税法评价不以表面呈现的交易形式或外观为准,税法实质主义要求把握交易的实质内容。

在复合交易情形,交易通过一组合约安排实现,则单个合同的法律属性不能表征和决定整体交易的性质判断,势必引入经济实质的理念,追求经济交易的实质,此即实质课税的理念。

税收客体是税收最基本和最重要的要素,是从质的规定性上对各税种作出法理区分,决定纳税主体应负何种纳税义务,以何税率计算,税基如何量化,成本费用如何归集和扣除,税收优惠条件是否成就等等。是故,税收客体的甄别,牵一发而动全身,对税企争议而言,至关重要。

具体而言,税收客体的确认包括税收客体的有无、定性、发生时点、量化(税基及其量化)、成本费用损失的归集与扣除等方面。以下试从税收客体的定性、有无和量化等环节分别探讨。

(一) 税收客体的定性

税法实质主义分两个方面,即“实质归属课税”原则和“实质把握课税”原则。前者在确定纳税主体时运用,坚持实质所得者课税或者实质归属者课税;后者在确定税收客体时贯彻,以实现税法的实质主义。所谓实质把握者,指税法评价以查明实质法律关系和甄别交易定性为基础,以法律关系为基础推断税法的交易定性,以解决税法中的“名一形”冲突和“形一实”冲突。税收客体的定性在税企争议中居于核心地位,这也集中体现了税收活动(征管、稽查)和税企争议的法律属性,兹分述之。

第一,法律关系与交易定性同一。把握法律关系的性质成为解决涉税争议案件的前提。在绝大多数涉税案件中,尤其是通过单一合约安排实现商业目的的交易中,法律关系定性与交易性质定性(即“交易定性”)¹⁷二者同一,若确定了合同法律关系性质也就等于认定了税法上经济交易的性质。在交易定性的税法认定中,“法律关系”分析技术作为合同法的基本武器之一,通常为税法所尊重和运用。民商法和经济法的基本概念,也必须为税法规则所尊重。且税法在此表现出与私法的衔接、协调和融通或者二者之间内在冲突并不明显,缘于税法秩序本身就建基于私法秩序之上。

一般来说,税法没有必要对特定的概念做出异于民商法的新解释,比如《个人所得税法》中列举了11项所得,诸如“工资薪金所得”、“股息、利息、红利所得”、“特许权使用费所得”、“财产转让所得”、“劳务报酬所得”、“财产租赁所得”、“生产经营所得”、“承包租赁所得”等,其每一项所得都对应一项民商事合同法律关系,二者具有一一对应性。比如,宗庆后涉税案中,¹⁸不能把宗

¹⁷ 税收客体或者征税对象绝大部分为动态客体,比如所得税、流转税和行为税,皆出于动态的交易行为,也可以统称为(交易)行为税;另一类客体是静态客体,如房产税的房产税、资源税等,是以静态财产的拥有或者使用为征税对象,不涉及交易行为问题。实质课税原则在这部分税种不涉及“交易定性”问题。但是,在“税收客体的量化”、“纳税主体的确认”、“税收管辖权”、“特别纳税措施”等方面仍有适用实质课税原则的余地。

¹⁸ 参见陈晶晶:《宗庆后3亿个税案无结论,专家:企业家税法风险增大》,载《法制日报》,2008年6月22日。该案的基本案情是:2007年7月,达能中国区总裁秦鹏举报宗庆后涉嫌巨额偷税,稽查程序随即启动。查宗庆后的所得为:(一)因履行《服务协议》产生“服务费”。(二)履行《奖励股协议》而产生的“奖励”: (1)“奖励股”(新加坡金加投资、卡尔文有限公司等境外公司股权);(2)“股权分红”1505.6876万美元(1996-2006年);(3)股权回购款4000万元。上述境外公司金加、卡尔文公司在境外支付,其中100万美元系支付宗庆后提供达能与乐百氏合资的牵线搭桥“奖励”,以境外股权回购模式支付。税企双方甚至税法专家就其所得性质发生争议。

庆后在数十家公司取得的管理劳务所得皆认定为“工资薪金”所得，因为宗庆后不可能同时与数十家企业建立“劳动合同关系”，法理上只能从一处取得工资薪金所得，¹⁹其他皆为“劳务报酬”所得，除非税法对“工资薪金”的概念另有界定且这一界定不违反税收法定主义。税法与民法（婚姻法、公司法、破产法）的冲突，可略见一斑。

在认定法律关系方面，当合同形式或者名称与合同关系的法律实质冲突时，坚持法律关系的实质也是税法法理的精神所在。法律关系的性质有时隐藏在虚假的外观、形式、名称、结构之后，税法评价应按照实质课税理念的要求，撇开交易的外观、形式、名称、结构或者流程等，探求交易的实质。这时，税法评价会呈现相当的复杂性、技术性和法律属性。私法所呈现的交易形式，乃是税法判定交易定性的基础，但二者往往并非一一吻合。如何确定税收客体的有无或者性质，坚持税收的法律实质主义，在税法中有复杂的表现。例如，名为“联营”实为“借贷”、名为“联建”实为“以物易物”、名为“买一赠一”实为“折价销售”、名为“投资合作”实为“租赁”、名为“赠与”实为“租赁”、名为“销售一回购”实为“融资”、²⁰名为“承包”实为“挂靠”（借用资质）、名为“借款”实为“利润分配”²¹等等，不胜枚举。例如，某房产公司与某银行签订合同，约定将其开发的写字楼一层2000平米赠与某银行信用卡营业部。协议签订后，银行遂入住该房产，将房产计入固定资产计提折旧，并缴纳房产税。房产公司因此获得某银行的低息贷款。双方未办理赠与过户。四年后，双方另签协议以市场价款购买该房产，并办理房产过户登记。笔者认为，本案中的赠与并未过户，仅转移房产使用权，而数年后银行以市场价购买此房并办理过户，说明此前的“赠与”并非真实意思表示，即非真实交易。其以“赠与”为名义，实质为转移不动产使用权的租赁，以获得低息贷款，其租赁交易对价为利息差。本交易前期双方名为赠与实为租赁，应以租赁房产缴纳营业税；银行将房产计入固定资产折旧，应作所得税纳税调整；期间房产税已由银行缴纳，符合税法；后期双方为房产买卖，房产公司应缴纳转让不动产的所得税、营业税及其附加；银行须缴纳受让不动产契税；双方缴纳印花税。

对于复合交易的税法规制，税法“交易分解法”具有法律分析的典型特征。税法中的“交易分解法”主要应用于“以物易物”（互易合同）的交易场合，比如：在以房抵债、以房抵息、以股抵债、企业并购（现金换股、以股换股、以债券换股、债转股）等多种场合，对交易各方的交易实质必须一一进行税法考量，从而对交易各方的营业税（城建税及其附加）、所得税、契税、印花税分别做出税法处理。税法的交易分解法还涉及资产重组、以物易物、以货抵债、以服务冲抵租金等形形色色交易安排。适用交易分解法为税法评价的一般特征和情形是：1. 存在一个两方主体的复合交易。此所谓“复合”交易，是指虽为“单一合约交易”，但合同性质包含两个或者两个以上的法律关系；2. 复合交易体现为一方不以现金结算或者给付对价，而以形形色色的经济利益（货物、

¹⁹ 《个人所得税自行纳税申报办法（试行）》（国税发〔2006〕162号）第2条第2款和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国务院令 第519号）第36条第2款有“两处取得工资薪金所得”的概念，这与民法、劳动合同法的精神相悖。宗庆后税案再讨论，参见汤洁茵：《宗庆后涉税案件的评价与反思》，载《税法解释与判例评注》，法律出版社2010年版，第90-107页。

²⁰ 参见《关于确认企业所得税若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第1条第3款规定：“采用售后回购的方式销售商品的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。如以销售商品方式进行融资，收到的款项应确认为负债，回购价格大于原售价的，差额应在回购期间确认为利息费用。”

²¹ 参见《关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税〔2003〕158号）第2条规定：“纳税年度内个人投资者从其投资企业（个人独资企业、合伙企业除外）借款，在该纳税年度终了后既不归还，又未用于企业生产经营的，其未归还的借款可视为企业对个人投资者的红利分配，依照‘利息、股息、红利所得’项目计征个人所得税。”另参见《个人所得税管理办法》（国税发〔2005〕120号）第35条第（四）项规定。

产品、劳务、债券、股权、收益权、期权等等)冲抵对价; 3. 上述经济利益可以金钱计量, 构成会计学上的经济利益净流入, 从而可以将双方交易进行分解, 分别进行税法评价; 4. 对交易分解的过程乃是一个寻求和发现交易实质和交易对价的过程, 与实质课税主义不无关联。交易实质决定交易定性, 交易对价决定交易定量, 二者同为税收客体的两造。

第二, 法律关系与交易定性相悖。合同是当事人进行经济交易的主要工具, 经济交易主要表现为私法领域的自治行为, 丰富多彩的形式由此呈现出来。民法关注的焦点在于分析实质的法律关系, 以便确定参与交易各方的权利义务内容。然而, 税法评价不能止步于法律关系的性质, 其最终取决于经济交易的性质。税法系公权力对私法秩序的合法和强力介入, 客观上成为公法连接私法的桥梁, 税法评价必然以追求经济交易的实质为基础, 否则无法把握税收客体。

法律关系与交易定性相悖的一般情形如下: 1. 复合交易。如上文提到的连环交易、线性交易、交易回购等, 及后文简要探讨的信托、融资融券、融资租赁等交易。2. 虚假交易。即以虚假的交易形式掩盖真实的交易实质。在民法中, 虚假交易为无效或可撤销合同; 在税法中, 被虚假交易掩盖的实质必须得以挖掘和认定, 并不以民法的或然无效认定为标准, 民法或然无效判断发生在诉讼或者仲裁环节, 税法评价与民法判断发生在不同程序、时点和环节, 税法评价不以民法无效认定为标准, 两者以不同的规则和轨迹运行。3. 违法交易。税法评价也不以行政法的或然行政违法判断为标准, 若交易双方获得并保有其经济利益, 则具有可税性, 税法评价的重心是审核税收构成要件是否圆满, 税法交易定性是否准确, 涉税证据是否充分(税企双方皆然)。至于税法评价之时行政违法或无效评价致纳税主体应税所得减损的, 则应在税收客体的量化计算上作出相应调整。4. 税收规避。此种情形尤为复杂, 有些税收规避行为实属私法主体意思自治范围, 税法无缘置喙, 故不宜一概否定;²² 而有些税收规避行为因其交易形式与实质不相吻合, 税法必以实质课税主义否定之。反避税领域的实质课税原则适用, 变化无穷, 异常生动, 俟有心力且具税法功力者, 切磋并琢磨之。有关税收规避话题, 容后详细检讨。

当法律定性与经济交易定性二者发生冲突时, 税法必以经济交易的性质为据, 进而准确把握经济交易的实质, 并以此作出税法评价。故税法不能止步于民法关于合同关系性质的区分。民法的重点在法律关系, 税法的重点在交易定性, 二者关注点不同, 决非一一对应。当合同法律关系与交易性质二者相悖时, 实质课税原则的内涵是: 撇开合同呈现的表面交易形式, 把握隐藏在合同之后的经济交易实质, 并以此做出税法评价。以下试以交易回购和融资租赁为例简析。

其一, 销售回购与交易定性。某房地产开发公司急需资金, 遂以每平方米 3000 元(同时期、同地段、同品质楼价为每平方米 8000 元)与大型国企签订房屋预售合同, 同时签订房屋回购协议, 约定一年后以每平方米 4000 元回购预售的房屋。特定标的物的买卖与回购(比如土地、股票、期权、国债)作为融资手段, 在商事交易中曾经大量出现, 并不鲜见。从本案合同呈现的法律结构看, 表面存在销售和回购两个合同关系, 但是综合交易双方最初的真实意思表示和履约情况, 实质是“销售—回购”方的借款行为和“购买—出售”方的放贷行为: “销售—回购”方以较低价钱售出约定的标的物, 而“购买—出售”方则以较高价钱在约定的期限内回售, 中间的差价即为融资的利息对价。双方融资行为的税务处理和税法评价为: “销售—回购”方支付的价差视同利息支付, 在满足

²² 参见张守文:《税法原理》, 北京大学出版社 2007 年版, 第 130-131 页; 张守文:《税收逃避及其规制》, 载《税务研究》2002 年第 2 期。

借贷利息的税法规定前提下准予利息税前扣除;而“购买—出售”方则取得利息收入,应计入所得合并缴纳所得税,另需缴纳提供融资服务的营业税。

其二,融资租赁与交易定性。²³融资租赁交易模式,实乃典型的复合交易,其中的税法评价必以实质课税的观念对待,方能妥当处置以期税法公平。

(1) 融资租赁交易要点。融资租赁是指具有融资性质和所有权转移特点的租赁业务。其交易特点为:(a)出租人交易的目的是为了取得租赁物件的所有权,而是通过租赁标的物所有权来赚取其资金融通的利润。(b)在融资租赁中,承租人选择所需设备及其厂家、供应商,出租人依承租人要求出资购进设备,进而租给承租人使用。²⁴实务上,购买的启动和选择权只能源于承租人。(c)承租人负责设备质量、规格、数量以及技术上的鉴定验收,并承担设备在使用过程中的保养、维修、保险和风险,这种承租人跨越出租人同出卖人所建立的特殊关系,由此形成的出租人瑕疵担保免责、²⁵标的物的危险及维修义务由承租人负担等特点,与经营性租赁合同有别。(d)由于租赁物件系承租人指定从出卖人处购得,故其通用性差,为确保出租人能通过融资租赁交易获取利润,融资租赁合同的租金往往具有特殊性,通常包括设备购置成本、融资成本、租赁手续费及利润四项要素,故于承租人而言,“租金”并非租赁物件使用收益的对价,而是“融资”²⁶的对价。

(2) 融资租赁的交易结构。以私法观之,融资租赁行为可分解为三方主体之间的两个合同关系,其一为买卖合同,其二为委托买卖及融资兼租赁服务合同。这是融资租赁交易合同的法律外观。这种合同外观或合同交易模式,乃交易各方在长期博弈中力图规避交易风险所致,其核心在于:赋予“出租人”租期内的“所有权”以控制承租人拒付“租金”的风险,以及货物瑕疵担保责任转移至厂方以便“出租人”从真正的“租赁”法律关系²⁷中脱身。但是,融资租赁(转移所有权前提下)的经济交易实质是,厂方与承租方完成货物买卖行为,而出租人在此提供了融资兼中介的服务。从交易目的看,出租人旨在赚取服务差价,以“融资”—“买卖”—“租赁”的手段和交易结构实现这一目的。承租人(买方)出于经营方式和经营成本的考虑,不愿意一次性地出资购置作为固定资产的机器设备、厂房或者不动产,尤其是在《增值税暂行条例》未修改之前,购置机器设备固定资产的进项税额不予抵扣,固定资产只能在一定年限内以折旧的方式逐年扣减成本,这势必加大买方的财务负担。而出租人具有市场信息和资金的优势,乐意提供融资服务并以此收取服务费,故形成出租人“先买后租”的经营方式。

(3) 融资租赁的交易定性。从交易的经济实质观察,出租人提供了融资服务并收取手续费,依法为营业税纳税主体,而承租人则以支付“租金”的方式支付“服务手续费”,“出租人”对机器设

²³ 参见滕祥志:《从公平出发,完善融资租赁税制》,载《中国税务报》,2009年1月19日。融资租赁的国际税法视角,参见[美]罗伊·罗哈吉:《国际税法基础》,林海宁、范文祥译,北京大学出版社2006年版,第187-189页。

²⁴ 参见《合同法》第237条:“融资租赁合同是出租人根据承租人对出卖人、租赁物的选择,向出卖人购买租赁物,提供给承租人使用,承租人支付租金的合同。”

²⁵ 参见《合同法》第244条:“租赁物不符合约定或者不符合使用目的的,出租人不承担责任,但承租人依赖出租人的技能确定租赁物或者出租人干预选择租赁物的除外。”第240条:“出租人、出卖人、承租人可以约定,出卖人不履行买卖合同义务的,由承租人行使索赔的权利。承租人行使索赔权利的,出租人应当协助”。第242条:“出租人享有租赁物的所有权。承租人破产的,租赁物不属于破产财产。”

²⁶ 参见《合同法》第243条:“融资租赁合同的租金,除当事人另有约定的以外,应当根据购买租赁物的大部分或者全部成本以及出租人的合理利润确定。”因此,融资租赁的租金往往要高于一般租赁的租金。

²⁷ 在租赁关系中,出租人需保证租赁物的使用价值和品质,使其处于适租状态。由于合同的相对性,租赁物的瑕疵担保责任主体应为出租人,而非货物厂家。但融资租赁则不然,有关出租人对于租赁物的瑕疵担保责任,参见王泽鉴:《民法概要》,中国政法大学出版社2002年版,第360-363页。

备等的“购买”仅具有法律形式的意义，不具有经济实质的意义，故在税法处理或会计处理上，均不应将出租人按买方或货物资产“所有权”人的法律外观处理。《国际会计准则第17号——租赁会计》规定，²⁸出租人在法律上拥有“所有权”的资产的收益，在资产负债表中不得作为不动产、厂房和设备等“固定资产”计提折旧，收益应当按照“应收账款”入账，其金额等于该项投资的净额。出租人租金收入应分解为收回投资本金和财务收益两部分，作为出租人对其投资和劳务的补偿和报酬。我国关于融资租赁的相关会计准则，²⁹与国际会计准则大同小异，而对于固定资产和租金的处理原则完全一致。是故从会计处理的角度观察，上述税法的交易定性应为妥当。符合法理又满足现行流转税制（增值税未扩围）前提下的融资租赁税制应为：厂方缴纳增值税，出租方缴纳营业税，而承租方应为固定资产的购置方，享受增值税抵扣优惠。

（二）税收客体的有无

税收客体的有无和量化实乃税收客体的性质和数量两端：前者由交易定性确定，说明税收客体的质的规定性；后者由税收客体的量化决定，表彰税收客体的量的规定性。在税企争议中，除甄别纳税主体之外，尚有确定税收客体的有无、性质和数量的重任，此乃课税要件（税收构成要件）确认的重要方面。当然，纳税主体和税收客体的甄别，有时并非截然两分，也非分阶段依次循序进行，而是互相论证、互相支援或互为前提条件。以下简要讨论税收客体的定性和量化及其与税法实质主义的密切关联。

税收客体的定性乃是，一项交易明显属于应税交易，但难以在诸多备选项中准确定性，故产生交易定性问题。税收客体的有无乃是，面对一项交易，难以取舍其交易行为是否为应税交易或行为。判断税收客体的有无，其提问方式为：“是否存在应税行为”或“是否取得应税所得”？欲判断某种行为是否为“应税行为”，涉及该行为是否为交易行为，该交易行为是否为应税交易行为两个方面。判定某种所得是否为应税所得，则更为复杂。

判定是否存在税收客体的前提是对经济交易或者经济事项定性，交易定性之后才能判定被定性的交易是否符合税收客体（征税范围或征税对象），然后才涉及对税收客体的量化确认。因此，交易定性位于税法评价的首要环节。在日益复杂的商事交易中，对交易的税法定性乃税企争议的焦点所在，需以税法的实质主义为圭臬，探求交易背后的法律和经济实质，不为交易的表面法律形式或合同形式所限，以呈现税法的独特秉性和精神气质。

在税法实务中，是否产生应税所得系针对税收构成要件中的课税客体而言，存在着相当复杂的表现形式，须借助综合法学（各部门法学的综合）的分析技术才能准确应对。这也凸显了税企争议核心环节的法律属性：是否取得应税所得，事关所得定性问题，本质上属于交易定性的范畴。

例如，限售股转流通股时，限售股股东对流通股股东的“补偿”是否为“应税所得”？³⁰企业

²⁸ 《国际会计准则第17号——租赁会计》（1982年公布，1994年格式重排）第28条规定：“在融资租赁下持有的资产，在资产负债表中应确认为应收账款，而不是确认为不动产、厂房和设备，其金额应等于对该项租赁的投资净额。”第29条：“在融资租赁中，出租人实质上转移了与所有权有关的全部风险和报酬，因此，出租人应将应收租金作为本金的收回和财务收益处理，作为出租人对其所作的投资和劳务的补偿和报酬。”

²⁹ 参见财政部2001年11月27日印发、2002年1月1日施行《金融企业会计制度》（财会[2001]49号）；财政部2006年2月15日印发、2007年1月1日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行的《企业会计准则第21号——租赁》（财会[2006]3号）。

³⁰ 参见注16。

分立时,土地房产进行分割是否需要缴纳土地增值税?³¹物业公司代收水电费煤气费是否应计算营业额并缴纳营业税?³²公用企业收取集资费是否应计算所得?³³相应地,电力企业收取电能表成本费用究竟系代收款还是应计算所得?³⁴在财产税中,位于城市、县城、建制镇的有顶、有柱、无墙(能避雨但不能遮风或避雨遮风功能均较差)的“仓库”是否为“房屋”?相应的储物之“仓库”是否为房产税的课税客体?在我国台湾地区税法中,对于住宅的房产实行免税,问题是作为圣坛庙产的房屋是否系“住宅”³⁵而应在免税之列?

《婚姻法司法解释》(三)出台,引发婚前房产婚后加名潮。试以此为例,说明并论证契税税收客体的有无。

首先,《契税暂行条例》规制的转移不动产和土地使用权的行为,在房地产开发和销售环节大量存在,其税收客体为转移不动产的交易行为。税法为堵塞税收规避漏洞,又规定不动产赠与视同不动产转移的交易行为,是将赠与拟制为交易。《婚姻法司法解释》(三)出台后,打破了同居共财的习惯法,将婚姻关系中的个人主义推向极致。³⁶这样,由于婚前财产并不因婚姻关系存续而转变为共同财产,势必引发婚姻关系中的动荡、算计和不安。³⁷于是,无房产的一方为保证自己的权益,就要求有房一方在房产证上加上自己的姓名,以为将来婚姻生活幸福的长期保障。这一行为,实质上是有房一方将财产带入婚姻,组建家庭,维持家庭情感生活的伦理行为,而非单纯的民法意义上的不动产转移行为,更不是契税法需要规制的交易行为。

其次,依照中国传统,男方置房迎娶新娘,女方置办嫁妆进入婚姻,乃是天经地义之事。这种男方备房迎娶新娘,是以无房的女方对家庭婚姻的将来付出作为对价的,这种付出的代价虽通常不以金钱计量,但实质上女方对家庭的贡献与男方具有同等的经济价值,这样,婚前一方的房产自然进入家庭成为夫妻共同财产。因此,“婚后加名”行为貌似没有对价,实质具有对待给付,且具有

³¹ 《土地增值税暂行条例》第2条:“转让国有土地使用权、地上的建筑物及附着物(以下简称转让房地产)并取得收入的单位和个人,为土地增值税的纳税义务人(以下简称纳税人),应当依照本条例缴纳土地增值税。”《土地增值税暂行条例实施细则》(财法字[1995]6号)第2条:“条例第二条所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入,是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为。”

³² 《国家税务总局关于物业管理企业的代收费用有关营业税问题的通知》(国税发[1998]第217号)规定:“关于物业管理企业代收费用是否计征营业税的问题,根据《中华人民共和国营业税暂行条例》及其实施细则的有关规定精神,现通知如下:物业管理企业代有关部门收取水费、电费、燃(煤)气费、维修基金、房租的行为,属于营业税‘服务业’税目中的‘代理’业务,因此,对物业管理企业代有关部门收取的水费、电费燃(煤)气费、维修基金、房租不计征营业税,对其从事此项代理业务取得的手续费收入应当征收营业税。维修基金,是指物业管理企业根据财政部《物业管理企业财务管理规定》(财基字[1998]7号)的规定,接受业主管理委员会或物业产权人、使用人委托代管的房屋共用部位维修基金和共用设施设备维修基金。”

³³ 参见史学成:《铺设天然气管网收取集资费应否纳税》,载《财税法论丛》(第2卷),法律出版社2003年版。笔者认为,公用企业收取公用事业集资费,虽然作为收费依据的相关规范性文件将收费名头冠以“专户专用”或“收支两条线”管理,但本质上,在实际未进入“专户专用”和“收支两条线”管理的情况下,该等收费系企业向用户收取费用取得收入,且不属于《企业所得税法》的免税收入范围,应计缴所得税。

³⁴ 参见滕祥志:《某供电局诉某地税稽查局税务处理决定超越职权一案的法律分析》,载北京市地方税务局、北京市地方税务局学会主编:《税务稽查疑难案例法律评析》,中国税务出版社2007年版。本质上,电能表成本费用究竟系“代收款”还是供电局的“资本性支出”,取决于电能表成本费的实际收支状况,而不取决于国家或者省发改委某个规范性文件将之定性为“代收费用”或者“收支两条线管理”。实际情况为:施工合同、验收报告、结转固定资产决算表,证明电能表是构成农网改造工程的一部分,且供电局收取费用时向农户开具发票,在其中某一个年度结转收入并缴纳企业所得税,说明电能表成本费用应该是工程投入的固定资产的一部分,本应由供电局自行投入,但是却向农户收取,故应以收入看待,且不得税前扣除,而应该在固定资产中逐年计提折旧。

³⁵ 参见台湾地区大法官会议释字第460号,载维基文库网<http://zh.wikisource.org/w/ki/%E9%87%8B%E5%AD%97%E7%AC%AC460%E8%99%9F>,2011年11月2日访问。

³⁶ 参见赵晓力:《中国家庭资本主义化的号角》,载《文化纵横》2011年第2期;强世功:《司法能动下的中国家庭——从最高人民法院〈婚姻法〉的司法解释谈起》,载《文化纵横》2011年第2期。

³⁷ 参见王涌:《法律,请不要离间我们的婚恋》,载《新世纪周刊》2011年第33期。

不可计量的经济价值，这就与民法的“赠与”要件不合。民法上的赠与系单方、无偿和交付之前可以撤销的行为。如果要把婚前房产婚后加名视为“赠与”，必然缺乏“赠与”的“交付”环节。况且，由于双方并不签订“赠与合同”，这也不符合征收契税的形式要件（契税义务发生时间为签订赠与合同之日）。由此，将加名行为视作“赠与”，与当事人真实意思不符（加名实质是对未来婚姻幸福的承诺）、与赠与的形式要件不合（无赠与合同也不准备签订合同），无明显的先做出“赠与”表示而后“交付”的行为。婚姻家庭关系毕竟是以身份关系、伦理关系为主，以财产关系为辅的社会关系，而家庭存在的目的则是伦理和社会意义的；³⁸ 有限责任公司和合伙固然是资合与人合的统一体，但其存在的目的乃在商业和交易层面。二者毕竟不同。

再次，契税法规则所谓“转移不动产者”，实乃房产产权或者土地使用权的整体转让，而民商法意义上的“赠与行为”，经税法的拟制才转换成为“转移不动产”的行为，符合这两个要件，行为人才具有应税行为，才负有纳税义务。而“婚后加名行为”因为原本就没有无偿“赠与”的动机和目的，即没有无偿“赠与”的意思表示，只是为了防止婚姻的破裂，有房的一方将房产权由个人独享变更为夫妻二人共享，本质上是为婚姻存续和家庭幸福提供担保和抵押，这并非典型的民商法意义上的“赠与”。况且，契税法规则意义上的“不动产转移”应为产权的整体和不可分割的转移，若加名而不划分份额，焉能以共同共有的房屋价值作为征税对象，又如何计量标的？

最后，若离婚时，依照“同居共财”的习惯法，接受房产的一方取得一半房屋产权，如同企业清算的原理一样，股东分得原来价值的资产，不应认定为收入，只是投资的取回，不产生所得税纳税义务。同理，夫妻双方经过较长时间，经离婚取得分割财产，实乃共同生活的家庭成员原先共同的固有财产的取回，将原来属于自己共有的房产分割取回过程，相当于将原本属于自己的房产判归自己，哪里发生权属的转移？至于夫妻形成共同财产的时间，原1993年《婚姻法司法解释》以8年为限，符合民情风俗、传统和习惯法并经社会广泛认可和接受，对法官判决和税务机关有约束力。对税务机关而言，时间长短与否没有意义，因为本质上归属于自己财产的取回，不产生转移所有权的问题。因此，即便一方取得离婚析产，获得房产的一方亦不产生契税缴纳义务。至此，《国家税务总局关于离婚后房屋权属变化是否征收契税的批复》（国税函[1999]391号）的税法规则，符合法理。

既然没有“交易”，那么“交易定性”就无从谈起；本不存在税收客体，就不应该征税。在民法，婚姻关系存续期间的房产加名（婚前房产婚后加名或婚后一方父母购置在其子女名下而后给配偶加名）行为，依照《婚姻法司法解释》（三）应认定为“赠与”或“转赠予”，但是税法要按照司法解释的指挥棒转吗？婚姻法对家庭财产制的破坏后果难道要由税法来买单？税法必须坚守本身的实质主义，将其实质认定为以家庭同居共财为中心的伦理生活行为。

实际上，在营业税法规则（财税[2009]111号）中，离婚析产取得房屋、三代以内直系亲属的房产赠与，不“视同发生应税行为”，不缴纳营业税。此外，在个税法规则（财税[2009]78号）中，配偶和三代以内直系血亲之间赠与房产不征个税的税法规则，符合同居共财和家产制的习惯法。总之，要将夫妻和三代血亲之间的房产赠与，与普通民事主体之间的赠与区别对待。而且，在习惯法层面，一般民情风俗认为家庭财产乃是一个整体，家庭财产不是“个人财产”的加总；“个人财产”不能取代“家庭财产”或“夫妻共同财产”的概念，前者在制定法（2001年《婚姻法》

³⁸ 夫妻之间有相互抚养的义务，参见2001年《婚姻法》第20条。

第18条第1款)中有所表述,后者具有一般原则和习惯法的意义。如果将房产加名“视为赠与”,再将这一“赠与”视为“转移不动产”,经过两次“视为”转换,难免有以婚姻法强奸税法意志之嫌。

至于报载的财税[2011]82号“免征契税”的理由³⁹是:按照“税理当征”,但是按照“情理不征”。这就构成双重的不当:首先是公然宣称“免征”不当,不由使人联想起税法基本原则的税收法定主义;其次是,误以为“税理”当征契税,而按照情理“免征”,让人引发“情理”高于“法理”、“税法”让位于“舆情”的联想。实际上,本案按照税理不当征,按照情理亦不当征,且税理之中蕴含情理,税理源于且尊重情理。当税法评价进入婚姻法领域,应该更加谨慎和慎重,它与法规制一般民商事交易行为应有较大的区别和不同。

(三) 税收客体的量化

税收客体的量化即解决应纳税所得额或营业额的计算问题,这也是会计学与税法学的交叉领域。揆诸以往税收学界,并考察税务师执业群体,其对税收政策的解释、领悟和执行较多,但从法律角度对诸多税法规范的评判和剖析较少,因此,当法律力量介入税收实务时,税务活动的法律属性才逐渐显露出来,传统的税务问题逐渐演变成一个税法问题。尤其在税收客体及其量化的确认领域,首先呈现在税企争议双方面前的是税法交易定性问题,然后才涉及会计语言的计量问题,也即,对执业会计师或税务师们而言,必须从解释和适用税法的视角来说明和自证其执业行为的合法性、适当性和正当性。⁴⁰

会计准则的宗旨在于解决经济活动的计量问题,会计计量的最初目的是提供经济核算,以供投资决策者财务判断之用。在公众公司,股东藉会计出具的财务报表等研判财务数据,以为投资决策的凭据。故会计准则的直接目的是客观计量和防止财务造假虚假夸大。会计准则具有特定目的和规范,其与税法虽密切相关但不能互相取代。当二者存在冲突时,会计计量及其准则应服从于税法规则。而会计与税法的冲突与协调亦众所周知,会计计量须根据税法规则进行纳税调整也由来已久,这种冲突与协调贯穿于每个税法领域,于所得税领域尤甚。

客观上,会计师或税务师的专长不在税务问题的法律分析,其知识结构、专业训练和职业优势亦不在法律思维。且会计计量的目的和税法有别。会计之于税法如同手足之于身体,要莫大焉,然手足仍不能取代身体,更不能替代大脑。因此,不能以会计判断取代税法判断,更不能以会计计量的技术手段论证并取代某种经济交易的税法性质判断。简言之,经济交易的税法性质是由交易本身的性质决定,而非由交易的会计计量手段所决定。有时,交易的会计计量或科目分类即指代税法的交易定性,然而在更多情形之下,前者并不能指代后者。

欲求得税收客体的准确量化,其前提是税收客体的有无和税收客体的定性分析,然后才涉及收入实现的时点、成本费用扣除与收入之间的期间归属关系。要言之,定性在先,定量从之。交易实质决定交易定性,交易对价决定交易定量,二者同为税收客体的两造。无论定性抑或定量,此等税收活动皆有赖于审慎的法律判断和法律分析技术,而不纯属于会计计量活动。法律判断不仅擅长于定性,而且决定和指引着税收客体的量化。以往的观念,包括法学界的主流观念,忽视税收客体定量的法律属性,以为定量问题纯属会计学领域,显然有失偏颇。随着税法实践的推进和认识的深

³⁹ 参见蒋彦鑫、李蕾、冯尧:《夫妻间房本加名免契税 离婚“除名”或收契税》,载《新京报》,2011年9月2日。

⁴⁰ 注册税务师执业资格考试,应考虑加大并强化法律科目的考试分量,或在取得司法从业资格的基础上,加试税法的专门内容,才能获得执业资格。非如此,不足以提升其社会公信力和职业含金量。

化, 以及税法理论研究的逐渐深入, 这一观念有待纠正。

所得实现的数量和时点、成本、费用及损失的认定和扣除等具有复杂的表现形式。就实现时点而言, 个人所得税的所得实现, 以现实所得为原则, 以权益所得为补充。而企业所得税以权益所得(权责发生制)为原则, 以现实所得为补充。例如房产税的税基问题: 房产税计税房产原值中是否应该包括地下车库和配套设施? 由于从物理和使用特性看, 地下车库和相关配套设施系房产不可分割的有机组成部分, 开发商在归集建设开发成本和费用时须将地下车库和小区配套设施记入开发成本, 因此, 地下车库和配套设施系“房产”, 应该合并计算缴纳房产税。《关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》(财税〔2005〕181号)规定, 具备房屋功能的地下建筑, 包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等都需要征收房产税。再如, 与厂房一起转让的中央空调应如何纳税? 是否应单独计征增值税? 从物理特性看, 中央空调系房产的配套设施和有效组成部分, 应当计入房产原值计缴房产税, 并进入固定资产逐年计提折旧并作所得税税前扣除, 相应地, 在房产转让时中央空调的转让应计入房产转让总值计算缴纳营业税(及附加)和企业所得税。⁴¹

四、交易定性的理论前景

税收实务中纳税主体的认定也好, 税收客体的有无、定性和量化也好, 欲求得合理合法的解决, 离开法律分析的技术和综合法学的功底, 殊难奏效。较之其他法学门类, 此亦彰显税法的综合性、复杂性、挑战性和独特性。而实质课税主义, 既在简单合约交易的场合贯彻, 亦在复合交易或交易定性与法律关系相悖时呈现, 以求得税法的公平正义, 彰显税法的精神气质。

中国本土的税法学面临学术破局的重大任务, 不能仅停留在介绍域外税法学术观点的层面, 必须立足于本土实践。税法的复杂性在于, 其多学科、跨部门和法学综合的特性造成了税法势必后于民商法、行政法、刑法甚至会计学形成学科知识积累。不过, 当税务问题的法律属性日益呈现, 当税法学掌握了交易定性等理论和分析工具之后, 税法分析遂成为一项实践性强、逻辑自足、日益精细且受人尊敬的活动。

【主要参考文献】

1. 张守文:《税法原理》, 北京大学出版社2004年版。
2. 杨小强、叶金育:《合同的税法考量》, 山东人民出版社2004年版。
3. 滕祥志:《税法实务与理论研究》, 法律出版社2008年版。
4. 黄茂荣:《税法总论》(第二册), 植根法学丛书编辑室2005年版。
5. 滕祥志:《部颁税法规则正义》, 载《公法研究》(第10辑), 法律出版社2011年版。
6. 王泽鉴:《民法概要》, 中国政法大学出版社2002年版。

(责任编辑: 姚海放)

⁴¹ 《财政部、国家税务总局关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(财税〔2009〕113号)规定:“以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施, 无论在会计处理上是否单独记账与核算, 均应作为建筑物或者构筑物的组成部分, 其进项税额不得在销项税额中抵扣。附属设备和配套设施是指: 给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施。”中央空调属于附属设备和配套设施。因此, 纳税人销售厂房附属的中央空调, 应按转让不动产对待。

and ultimately connects the whole law system to find the systematic literary content.

Keywords Extensive Interpretation; Analogical Interpretation; Aim of Criminal Law; Systematic Literary Content

Qu Xinjiu, Professor and Dean of the College for Criminal Justice, China University of Political Science and Law.

On the Characterization for Transactions in Tax Law

TENG Xiangzhi • 94 •

Transaction characterization plays an important role in tax law analysis. It is embodied in the concrete steps to ascertain the taxpayer, tax object's existence, true nature and the quantization when the enterprise and tax authorities are in dispute. In a single contract transaction tax law and civil law are in harmony as the legal relationship is in line with the transaction characterization. In a composite transaction, the true nature of the contract is inconsistent so that tax law isn't in line with civil law. In tax law practice, transaction characterization shall be defined in the coordination and conflict between "name and nature" or "form and substance" of behavior object and income object, between the legal relationship and the tax transaction characterization, as well as in the prevailing relationship between deterring the nature and the quantization of the tax objects. From that point of view, in China, the tax administration is of legal attribute, transaction characterization and true nature of contract are in dialectical relationship, and it demonstrates that tax law is of the spirit of pursuing the substantial justice and of unique spiritual temperament.

Keywords Types of Transactions; Nature of Contract; Transaction Characterization; Peculiarity of Tax Law; Substantial Justice

Teng Xiangzhi, Ph. D. in Law, Associate Researcher of Institute of Finance and Trade Economics at Chinese Academy of Social Sciences.

Re-definition of Right to Privacy

WANG Liming • 108 •

Right to privacy, which is well accepted in China, still needs more research, because the problems such as boundary of it and so on have no consensus yet. Although right to privacy has the basis of constitution, it should be a civil right. The attribute of it is concrete personality right rather than general personality right, and should be regulated by personality right law. Right to privacy mainly includes peace of life and private secret. The development of right to privacy should base on these two aspects. Right to personal data distinguishes itself from right to privacy and should be regulated separately.

Keywords Right to Privacy; Civil Right; Concrete Personality Right

Wang Liming, Ph. D. in Law, Professor of Renmin University of China Law School, Researcher of Civil and Commercial Law Research Center of Renmin University of China.

The Ethical Diagnosis of the Crisis of Tort Law

ZHANG Tiewei • 121 •

Tort law has positive ethical function, which is in order to fulfill the human nature and make person have