

税法续造与税收法定主义的实现机制

汤洁茵^{*}

内容提要：契约自由化为市场主体进行经济活动的安排提供了无限的可能性，相对安定的税法不可避免地滞后于社会发展。由于缺乏明确的税法规则的指引，为确保课税公平，新型交易的税收待遇不得不由税务机关在个案中予以裁量。但主要甚至完全仰赖于裁量解决新型交易的课税问题，并不符合税收法定主义的要求。在新型交易尚未被市场广泛、普遍地接受的情况下，立法者可以选择以标准的形式对这一征税事项作出规定。在标准规范之下，税务机关对新型交易的征税作出裁量决定，所形成的先例可以为这一征税事项严格规则的制定提供必要的经验积累。但在社会高度流变的背景下，受限于立法技术、税务人员的专业水平等因素，新型交易的征税事项的规范形式实现从标准到严格规则的演进将是漫长的过程。

关键词：税收法定主义 税法漏洞 法律续造

由于税法的“侵益法”特性，税收法定主义被尊崇为税收领域的最高法律原则，即“法无明文不为税”。在这一原则之下，税法的制定权应为立法机关保留，在实体法上成立纳税义务的构成要件事实均应由法律予以规定，当且仅当经济活动被涵摄于法律的抽象构成要件之下纳税义务才发生。^{〔1〕}然而，科技进步、创新、信息化不断推动社会的高速发展。在此背景下，税收法定主义的实现面临着前所未有的尴尬境地。意欲以税法规范征税行为而成就税收待遇的一致性和连续性、实现税负的可预测性的立法机关发现，税收领域具有无限扩容性和高度“流动性”，存在无限创新可能的交易形式与生活安排无时无刻不在削弱其构建的税法规则体系。在税法滞后的情况下，税务机关在征税活动中广泛行使自由裁量权。表面上看，此种裁量可以在现行税法的框架下缓解新型交易征税时无法可依的状

^{*} 中国青年政治学院法学院副教授。

本文系国家社科基金一般项目“社会变迁中财税法规生成机制研究”（16BFX132）和中国青年政治学院首批青年拔尖人才科研支持计划“社会变迁中的财税法改革”（2015）的阶段性研究成果。

〔1〕 参见陈清秀：《税法总论》，台湾元照出版公司2012年版，第45页。

态,但实质上却难以避免税负不确定、税收风险倍增的弊端。税法如何应对因社会发展而产生的规则滞后甚至法律漏洞〔2〕的问题,即有必要予以关注。

一、税收法定主义的现实

课税要件法定、课税要件明确和征税程序合法是税收法定主义的基本内涵。〔3〕依据立法机关制定的明确而清晰的税法规则进行征税,是税收法治的理想状态。然而,以传统经济模式建构而成的税法规则难以涵摄某些新型交易模式,无法据以准确地确定其税收负担。以可转换公司债券为例,我国自1997年开始发行可转换公司债券,至今已有近20年的时间,尽管围绕可转债的课税争议不断,却无任何税法规则加以明确。再如信托,自2004年制定信托法,信托已成为重要的投资理财形式之一,但对信托如何征税,至今同样并无立法加以明确,实践中相关争议不断发生。

税法既以税收的平等普遍课征作为目标,任何可能改变市场主体税收负担能力的经济活动都应获得税法的评价。税法应当及时将各种新型经济活动纳入其规范范围,以防止因税法漏洞的形成而产生新型交易与传统交易之间的差别化税收待遇。新型交易的不断涌现,已使纳税主体资格的确定规则、经济行为及其收益的归属规则以及交易的定性规则等出现了不同程度的漏洞。然而,回应此种经济生活的创新趋势所进行的税法漏洞的填补,从现实来看是极为缓慢且非常有限的。

2015年全国人大修改立法法,于第8条增修税收法定一项,规定“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能制定法律。税收立法权明确由立法机关行使,征税的相关事项以法律的形式明确作出规定,不仅事关纳税人的税收负担的可预测性,也使得私人财产上附带的税收这一社会义务更加具有确定性。征税属于法律保留的事项,以形成“无国民的同意不得征税”的征税权限制。然而,现行税法体系中仅有三部单行税种法〔4〕和税收征管法由全国人大制定,其他单行税种法皆基于全国人大的授权而由国务院制定暂行条例。在立法完成后,全国人大适应社会经济发展而对税法加以修改的情况也极为有限。以实施时间最长的个人所得税法为例,除1993年外,其他5次修改均是针对工薪所得的费用扣除标准和储蓄存款利息所得的征税问题。个人所得税法实施的30多年间是中国社会经济发生根本性改革并高速发展的时期,立法机关却未适应这一趋势进行修改。

对于全国人大在税收领域的有限作为,恐怕难以以怠惰为由对其批评。1984年和1985年的两次税收授权立法或多或少是全国人大因其税收立法技术的欠缺所作的一种妥协。时至今日,这一理由已不足以成为全国人大收回税收立法权的障碍,但税收法定主义的实现绝非以立法权收归人大为最终目标。税法的明确和具体同样是税收法定主义的应有之义。由全国人大制定的单行税种法,其条文也过于简约,以企业所得税法为例,其条文最多,

〔2〕 税法漏洞可能产生于立法技术的不足,或是立法者有意为之,也可能源于社会的发展变化。本文仅关注因社会发展而产生的税法漏洞。

〔3〕 有关税收法定主义的基本内涵的探讨,可参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第104页。

〔4〕 这三部法律是制定于1980年的个人所得税法以及分别于2008年、2012年开始实施的企业所得税法和车船税法。

但也不过 60 条。^{〔5〕} 由于缺乏可操作性，在无法律授权的情况下，国务院等行政机关以下位法细化、增修上述法律的情形比比皆是，而作为法律渊源形式的单行税种法的适用也不得不仰赖于行政机关所制定的细则。立法机关制定真正符合税收法定主义的自洽的税法规则，仍存在诸多的现实障碍。

立法者所制定的税法规则就征税事项的内容、标的、目的及范围予以明确而具体的规定，是税收法定主义的应有之义。税法规范的明确化仰赖于概念的明晰化程度。一个特定概念的边界越是清晰，税法规则越能够得到准确的适用。基于税法固有的形式主义的要求，将某一特定规则所欲涵摄的行为归于一定类别的概念性规则尤为重要。然而，一方面，囿于立法者认知和语言描述的有限性，任何制定法规则几乎不可能被表述得如此之完美，将所有应当包含于该课税规则的交易情形都包括在其文本阐述之中。^{〔6〕} 另一方面，从立法技术上说，当立法者形构和界定法律概念时，通常考虑的是那些能够说明某个特定概念的最为典型的情形，而不会考虑那些难以确定的两可情形。^{〔7〕} 因此，当这一类型的概念规则在税法中被采用时，必然在概念的中心含义周围形成大片模糊不清的区域，越是明确、具体的概念，其边界被突破的可能性就越大。一旦税法文本中充斥着大量的不确定概念，税法规则适用的不确定性就增大。可以说，税法概念的形塑，是立法机关制定税法规则过程中的难题之一。

“规则以及整个规则体系靠人类经验而形成。”^{〔8〕} 立法机关并不直接接触各种经济交易或进行税收执法，欠缺专业税收知识，在相关信息的获取方面处于劣势地位。更重要的是，在社会高速创新时期，对于新型交易是否以及如何征税，立法机关并无足够的时间与经验来形成明确的意见。此外，为制定新型交易的完善的税法规则，立法机关应当对传统交易与新型交易、各种不同的新型交易进行明确的界分，以确定各自不同的税收负担，亦必须重新确立某一特定概念的内涵和外延，以包容由于新型交易的出现而不断扩大的原有概念核心之外的领域。在社会快速发展过程中，前述税法制定的棘手难题显得更加尖锐和突出。

在此情况下，立法者既不能预见性地为一切新型交易的征税事项制定规则，亦不能迅速解决税收立法面临的技术性难题而制定与新型交易的税收负担能力相一致、符合其法律与经济属性的课税规则，“怠于立法”反而成为明智的选择。社会变化，从典型意义上讲，要比法律变化更快，规则制定的速度永远无法超越社会的发展变化，当税法的守成与高速流动的社会生活相冲突时，税法刚性的破坏、税负的不公、税收风险的增加、税收的流失以及由此所导致的市场稳定性的破坏等等，便是不得不付出的代价。

在因社会发展而产生税法漏洞的情况下，由作为立法机关的全国人大及时予以填补，无疑是税收法定主义实现的最理想状态。然而，不仅税收立法权的收回受制于政治体制而

〔5〕 个人所得税法的条文不过 15 条，而车船税法仅为 13 条。

〔6〕 参见〔美〕肯尼斯·卡尔普·戴维斯：《裁量正义》，毕洪海译，商务印书馆 2009 年版，第 562 页。

〔7〕 参见〔美〕E. 博登海默：《法理学——法律哲学与法律方法》，邓正来译，中国政法大学出版社 2004 年版，第 505 页。

〔8〕 〔德〕柯武刚·史漫飞：《制度经济学：社会秩序与公共政策》，韩朝华译，商务印书馆 2000 年版，第 35 页。

较难实现,收回立法权后全国人大如何突破立法技术的障碍,制定符合税收法定主义要求的明确、具体的税法规则,同样是艰巨的任务。

二、行政裁量对税法漏洞的填补

受限于立法程序与技术,立法机关在回应社会的发展与创新、及时填补税法漏洞方面有其先天的不足,税法漏洞的填补并不能完全依赖于立法机关。然而,这一职责却不能转而赋予司法机关,因为我国司法机关在填补税法漏洞方面的作为极为有限。一方面,进入司法诉讼程序的税务案件数量相对有限,司法机关甚少有机会解释和适用税法;^[9]另一方面,法官在适用税法处理案件时,对税务机关表现出强烈的谦抑态度,法院反而成为税务机关填补税法漏洞的追随者,而非实施者。^[10]相较而言,国务院及作为税务主管机构的财政部和国家税务总局却更为积极主动。这固然与当前税收立法体制中行政机关处于相对主导地位有一定的关系,但也与其作为税收征管主体,充分了解税法适用所存在的问题以及税法漏洞填补的急迫性有深刻的关系。

(一) 税务机关的行政裁量

在税收领域,自由裁量倍受争议。基于税收法定主义,一般认为,税务机关针对课税要件满足后是否作成征税决定并无裁量权。^[11]但有学者则认为,裁量在税收征纳活动中并不少见。^[12]国家税务总局颁布的《关于规范税务行政裁量权工作的指导意见》(国税发[2012]65号)即明确肯定了税收执法中的行政裁量权,却并未限定其行使的范围。尽管围绕税务行政裁量的争议始终存在,但税务机关对课税事实性质的认定享有相当的裁量或判断的余地,对此已基本形成了共识。^[13]这是否意味着在新型交易的课税规则尚不明确的情况下,税务机关是否有权裁量决定征税,仍有讨论之必要。

在社会急速变迁的背景下,税务机关自由裁量的范围已经远远超越了课税事实认定的范围。与司法机关一样,税务机关同样必须“揣摩如果立法者当时能想到这一问题的话,他会对此问题作出怎样的规定”。^[14]税务机关对新型交易的应税属性的判定,实际上是实

[9] 根据学者所作的统计,司法机关受理的税务行政诉讼的数量从20世纪90年代至2014年呈现明显的下降趋势,2007年甚至降至300件,近年来大致保持在每年400件。详细可参见崔威:《中国税务行政诉讼实证研究》,《清华法学》2015年第3期,第138页。

[10] 美国的情况与我国截然不同,每年联邦法院受理25000多起税务案件,法院也因此成为填补税法漏洞的重要主体。不少因社会发展所产生的税法漏洞首先由司法机关在审理个案中发现并确定解决的方式,如有关混合金融工具的税法属性的判定因素,即是由法院在长期的司法判例中确定的。详细可参见汤洁茵:《新型投资工具的税法属性辨析——基于美国的经验与借鉴》,《交大法学》2014年第1期,第81页。当然,这与两国司法体制的差异直接相关。

[11] 参见葛克昌:《行政程序与纳税人基本权:税捐稽征法之新思维》,台湾翰芦图书出版有限公司2012年版,第862页。

[12] 参见周俊琪:《〈税收征管法〉中的自由裁量权及其控制》,《涉外税务》2001年第11期,第24页。

[13] 参见吴庚:《行政法之理论与实用》,中国人民大学出版社2005年版,第121页;薛钢:《浅议对税务行政自由裁量权的制约》,《税务与经济》2003年第1期,第55页。

[14] [美]卡多佐:《司法过程的性质及法律的成长》,张维编译,北京出版集团公司、北京出版社2012年版,第6页。

现从生活或日常事实到税法事实的认定过程，必须以税法所规定的相关法律概念作为参照标准。在这一事实认定的过程中，逻辑推理已经失去其确定性的力量，而是依赖于税法概念的确定意义，其关键在于对法律概念的解释和界定。^[15]如前所述，现有的课税规则包含着大量的不确定性概念。在参照标准不确定的情况下，税务机关对交易与规范（标准）之间的逻辑判断享有了更大范围的自由度。在概念与概念之间的界限并不明晰的情况下，税务机关的个案判断更是不可避免。与此相关的问题是，与其他法律领域为实现其逻辑自治性而努力构建“有关法律概念、法律技术和法律规范的自主体”^[16]不同的是，税法固然构建自身的固有概念，但同时采用了大量的借用概念。对于借用民法的概念，税法鲜少单独界定其内涵和外延，其使用是否严格受民事法的拘束，在立法中并不明确，在理论上则存在如私法优先说、税法优先说和目的适合说等不同的观点。^[17]民法概念是否有优先适用的拘束力，税务机关能否以借用的概念构建税法的构成要件，或可不受此等借用概念的拘束而采取不同的处理方法，在立法和理论上均没有明确的答案，税务机关由此获得界定某一法律概念的内涵和外延的权力，从而进一步扩大其在事实判定上的裁量权。在此意义上，税务机关享有强的意义上的自由裁量权，是通过作为参照标准的法律概念进行解释而实现的。

美国学者戴维斯并不将自由裁量权局限于德沃金所主张的“某个人在通常情况下根据特定权威所设定的标准而做出决定的时候”，^[18]认为在没有支配性的规则甚至有意义的标准的指引解决所有甚至主要问题的情况下，容许行政官员就所面临的每一具体案件作出回答，本身即是行政裁量的正义，由此才能确立负责任的政府。^[19]洛克也持大体相同的观点，认为立法者既然不能预见并以法律规定一切有利于社会的事情，那么拥有执行权的法律执行者，在国内法没有作出规定的许多场合，便享有利用自然法为社会谋福利的权利，直至立法机关有足够的力量来加以规定。^[20]在当前新型交易课税的法律规定存在大量空白或模糊不清的情况下，税务机关获得了实实在在的裁量权。例如，现行法律对银行销售的理财产品的相关收益如何课税尚无规定，某税务机关经请示后裁定，由于“通过银行销售的理财产品品种很多，有银行自行开发的理财产品，有银行代信托公司或保险公司代销的产品，还有委托贷款”，“对个人取得的上述收益现暂不征收个人所得税”。^[21]应当说，税法已经发展出确定传统经济模式税收负担的相对成熟的规则，所谓对新型交易的课税，大多并非新税种的开征，而是在现行税法的基础上，确定交易行为及其经济后果是否系属“应税事实”的过程，甚至仅仅是“可税性”的判断。在新型交易的可税性足以确定的情况下，即使税法尚未明确规定或规定模糊，由税务机关在个案中根据税法的“一般原则及指

[15] 参见徐晨：《权力竞争：控制行政裁量权的制度选择》，中国人民大学出版社2007年版，第198页。

[16] 前引〔7〕，博登海默书，第256页。

[17] 关于税法借用民法概念的问题，可参见汤洁茵：《民法概念与税法的关系探析》，《山东财政学院学报》2008年第4期，第83页。

[18] [美] 罗纳德·德沃金：《认真对待权利》，信春鹰、吴玉章译，上海三联书店2008年版，第53页。

[19] 参见前引〔6〕，戴维斯书，第16页。

[20] 参见洛克：《政府论》下篇，叶启芳、瞿菊农译，商务印书馆1964年版，第99页。

[21] 青岛市地方税务局《关于印发〈2012年度所得税问题解答〉的通知》（青地税二函〔2013〕1号）。但该解答显属内部文件，并无对外效力。

导理念”判断该项交易是否以及如何课征税收，反而可以使税法获得平等执行。

（二）税务机关的裁量之法

在缺乏明确性指导规则的情况下，税务机关可以采取事实拟制、税法规则的目的性扩张解释或类推适用等方法，作出征税与否的裁量决定。尽管企业所得税法第47条的一般反避税条款在一定程度上可以防杜新型交易利用税法漏洞套取税收利益，但对同时具备合理商业目的和经济实质的交易安排，却不能一味地否定其法律形式的选择，否则将严重阻碍市场的经济创新。甚至对一项具有商业目的和经济实质、但利用税法漏洞获取税收利益的新型交易能否进行反避税的调整，仍然存在诸多争议。从性质而言，税务机关对于此项交易的否认，乃是就此交易存在法律形式的滥用及其真实的经济实质作出判定，属于事实认定的自由裁量，并非法律的补充。^[22]

1. 税法规则的目的性扩张解释

所谓扩张解释，是指在税法条文用语可能具有的含义之内，扩张该用语的通常含义，赋予其比通常含义更广的含义的解释方法。在新型交易不为现行税法规则涵盖的情况下，衡诸该规则的立法意旨，如将其涵盖在内更能实现该税法规则的立法意旨，税务机关亦可通过“扩大税法用语的通常含义”，使此新型交易涵摄于该规则的适用范围之内。例如，个人投资者从上市公司取得的股息、红利所得的差别化税收待遇，仅适用于“个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票”。按照税法条文的通常含义，这应当指个人投资者以自己的名义直接取得并持有上市公司股票，并不包括投资者通过证券投资基金投资于上市公司的情形。但衡诸该条文的立法意旨，税务机关认为，投资者通过证券投资基金取得的投资收益与股票的直接投资相同，均是基于财产所有权取得的消极收益，非因财产的积极利用而赚取，可以包含于上述税法条文的含义之内，从而认定上市公司向证券投资基金分配的股息红利同样适用这一差别化税收待遇。^[23]

扩张解释乃是以税法条文的规范意旨作为判定新型交易是否在该条文的涵摄范围之内的依据。这一解释方法将原本不在法律文义适用范围之内的新型交易涵盖在内，性质上属于法律补充。^[24] 尽管这一解释超出了税法条文用语的通常含义，但仍然处于其字面含义之内。因此，这种方法属于对现行法的解释方法，通常不被认为是对税收法定主义的违反。

2. 事实拟制

在新型交易无法涵摄于现行税法规则的情况下，为实现课税公平，税务机关虽明知此交易与现行税法已作规定的事实并不相同，但仍将此交易视为该事实，从而确定其课税规则。这一事实拟制的方法并不改变既有的税法规范，而是通过对小前提事实要素的假定，

[22] 但亦有学者认为，一般反避税条款仅为税法的解释适用之法。一项经济活动是否涵摄于特定的税法条文，不仅取决于该活动是否满足依该条文字面含义所确立的税收构成要件，还必须符合立法机关制定该条文的立法意旨。详细可参见 Jason Quinn, *Being Punished for Obeying the Rules: Corporate Tax Planning and the Overly Broad Economic Substance Doctrine*, 15 Geo. Mason Law Review 1075 (2008); David P. Hariton, *When and How Should the Economic Substance Doctrine Be Applied?*, 2006 Tax Law Review 34.

[23] 参见财政部、国家税务总局、证监会《关于实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2012〕85号）。

[24] 参见前引〔1〕，陈清秀书，第177页。

对之作相同的处理，达到既不改变现有税法规定，又能取得所欲法律效果的目的。如现行税法对投资者买卖基金单位获得的差价收入并无明确规定，税务机关将此交易拟制为上市公司股票的转让，从而确定相应的课税规则。^[25]

尽管事实拟制是有意将明知为不同者等同视之，但也“应避免不合时宜的等量齐观”，“不可自始排除事物本身所要求的差别处理”。^[26]因此，事实拟制不得违反不当联结禁止原则，此即拟制相当性原则。根据这一原则，税务机关进行事实关系的拟制时，应当考量未被税法评价的经济事实与参照性规范所规制的应税事实在税收负担能力上是否具有相当性，能否在此基础上建立起一定的等值关系。惟其如此，税务机关才能对二者作相同的税务处理。

忽略客观事实的不同而将新型交易与税法已规定的应税事项有意地同等对待，目的固然是弥补立法空白，进而实现课税的公平。但“法律拟制是危险的，因其有一种扩张的倾向”，^[27]应当属于法律保留的事项，以法律有明文规定为前提。在缺乏立法规定的情况下，由税务机关根据应税事实的拟制作出裁量决定，无疑将在刚性税法的堤坝上打开一个权力擅断的缺口，为税务机关以国库保护之名行侵害纳税人权利之实提供更多的可能性。

3. 类推适用

所谓类推适用，系由学说或判例将法律对特定案例所作的明文规定，辗转适用于法律未设规定的案例类型上。该案例类型的法律上的重要特征与法律明文规定的案例类型相同或类似。^[28]税法中是否允许类推适用，仍存在诸多理论争议。^[29]为解决因税法规则的缺失而产生的新型交易税负不明的问题，将某一新型交易与现行税法已作规定的、较为简化的经济活动进行比较，从而类推适用后者的税法规则，这在税收征管实践中日趋常见。^[30]在现行税法规则无法解决创新金融交易引发的课税争议的情况下，美国税务机关往往通过交易的经济实质的分析，类推适用经济上相当的交易形式的课税规则，从而解决相关争议。^[31]根据这一方法，如果一种新型经济活动相当于另一种税法已作规定的经济交易或若干经济交易的组合，可以认为两者具有相同的属性，那么，该交易的现行税法规则可以“辗转适用于”此项新型经济活动。如股权互换交易的收益即类推适用股权投资所得的税法规则，^[32]

[25] 参见财政部、国家税务总局《关于证券投资基金税收问题的通知》（财税〔1998〕55号）、《关于开放式证券投资基金有关税收问题的通知》（财税〔2002〕128号）。

[26] [德] 卡尔·拉伦茨：《法学方法论》，陈爱娥译，商务印书馆2003年版，第141页。

[27] Patrick Derlin, *The Judge* 162 (1979). 转引自卢鹏：《从法律拟制到政治拟制》，复旦大学2003年博士学位论文，第36页。

[28] 参见李建良：《论行政法上之意思表示》，《台北大学法学论丛》2002年第50期，第38页。

[29] 详细可参见[日]金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社2004年版，第104页；Tipke/Lang, *Struerrecht* 12 Aufl., 1989, § 33. 63S. 66f.; Tipke, *StuW* 1981, S. 189; Tipke, *Steuergerechtigkeit* 12 in *Theorie and Praxis*, 1981, S. 131, 转引自前引〔1〕，陈清秀书，第115页。

[30] Edward D. Kleinbard, *Equity Derivative Products: Financial Innovation's Newest Challenge to the Tax System*, 69 *Texas Law Review* 1355 (1991).

[31] Gregory May, *National Report-United States, International Fiscal Association, Tax Aspects of Derivative Financial Instruments*, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume LXXXB, 1995, p. 617.

[32] Richard L. Reinhold, *Tax Issues in Equity Swap Transactions*, 57 *Tax Notes* 1185-1186 (1992).

股票回购交易则类推适用以股票为质押物的货币借贷及其利息的课税规则,^[33]而远期合约和期权则被认为与其基础资产的转让相当,因而可以类推适用后者的税法规则。^[34]

类推适用是一种比附援引的解释方法,其适用有两个前提条件:其一,法律未设规定的案例必须与法律明文规定的案例相同或类似。其二,两者之间必须存在相同的立法理由。然而,新型经济活动在法律形式安排上与现行税法所规定的经济活动存在诸多差异,如以法律形式为基础,“类推适用”显然是无法实现的。如以该交易与税法已作明文规定的交易模式“产生相同现金流或经济回报”这一相同的经济实质为基础,即符合类推适用的“立法理由类似”这一前提要件。但其结果必然是,此类新型经济活动的法律形式被忽视,无论纳税人基于何种目的、选择何种法律形式,在税法上均无任何意义。经济实质的判定是无视交易当事人间权利义务安排的事实判定,以此为基础确定的税收负担可能与纳税人的预期根本不同。在此情况下,税法风险或不确定性所产生的或有成本,包括被调整的税收负担及因此面临的惩罚成本,可能大大抵消从事新型交易所产生的收益。在现行税法框架下,以经济实质为基础进行类推适用,虽然名义上有利于填补因新型交易产生的税法漏洞,但由此引发的税负不确定的税法风险将不可避免地成为市场发展的障碍。因此,以经济实质为基础的类推适用并非救济因交易形式创新而产生的税法规则缺失的有效方法。

除此以外,税务机关还根据税法的一般原则和理念确定某项新型交易的税收待遇。以虚拟货币的转让收益的征税为例。虚拟货币是非实物存在的经济符号,虽名为货币,却非货币发行机关发行的一般等价物,不具有支付和流通的功能,并非真正意义上的货币。但税务机关裁量认定,个人出售其收购的虚拟货币取得的收入,应当构成“财产转让所得”。^[35]此项判断,一方面是由于此项交易增加了当事人实际可支配和消费的新增财产价值,基于可税性原则和量能课税原则,应当将其纳入应税所得的范围。另一方面,现行税法对“财产转让所得”中的“财产”并未作明确的规定,但基于“任何财产的唯一商业价值是其未来收益或有用性的现有价值”的理念,虚拟货币将使其权利人可能于未来获得收益,处分此货币将实现新增价值,从而认定虚拟货币属于税法意义上的“财产”,其转让收益构成“财产转让所得”。

上述诸种方法看似界限清晰,但在实践中实际上难以进行严格的区分。如就方法论而言,一般反避税条款对法律漏洞的填补,亦存在事实关系的拟制和类推适用的概括性授权之争。^[36]而扩大解释与类推适用之间的区别同样困难,甚至有学者断言,“类推适用和扩大解释之间并没有绝对的区别,在说明原理上二者甚至可以互换”,^[37]对两者进行区分不过是“近代法治的一个美丽谎言”。^[38]因此,并无必要一味推崇扩大解释而对类推适用战

[33] 如股票的回购交易与以股票为质押物的借款行为被认为具有相同的经济实质,在欠缺明确的税法规则的情况下,尽管这项以股票附带期权出售的交易与后者的法律形式截然不同,但仍被认为可以类推适用借款及利息的相关税法规则。详细可参见 OECD, *Innovative Financial Transactions: Tax Policy Implications*, 1998, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002448.pdf>, Para. 31 - 32.

[34] Yoram Keinan, *United States Federal Taxation of Derivatives: One Way or Many?*, 61 *Tax Lawyer* 120 (2008).

[35] 参见国家税务总局《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》(国税函〔2008〕818号)。

[36] 参见前引〔1〕,陈清秀书,第217页。

[37] 黎宏:《“禁止类推解释”之质疑》,《法学评论》2008年第5期,第47页。

[38] 吴丙新:《扩张解释与类推解释之界分——近代法治的一个美丽谎言》,《当代法学》2008年第6期,第48页。

战兢兢。

三、行政裁量与税收法定主义实现的二律背反

税收既为国家实现公民基本权利的必要成本，市场主体在经济活动过程中就应平等地分担公共支出。^[39] 如果仅因欠缺税法的规定而使新型交易主体免于分担公共开支，反而有违宪法平等权的要求。在新型交易被创造到具体的税法规则生成的过程中，由税务机关根据其“具体事实与环境因素”，参照税收负担能力相当的传统交易模式或依照税法的一般原则，确定市场主体应当承担的公共开支，在一定程度上可以缓解税法滞后所引发的问题。但此种行政裁量是否有助于税收法定主义的实现，仍有必要进一步检视。

（一）行政裁量的实体规制之难题

对有规则情况下的弱的意义上的自由裁量进行实体规制已经非常困难。为填补税法漏洞而实施的强的意义上的裁量是在规范尚未建立的情况下进行的，确保裁量结果的合理性、防止税务机关的裁量权滥用显然更加困难。除去不同的裁量方法所应遵循的限制之外，至少还应当从以下三个层面对其予以约束：^[40] 其一，税收立法的目的、立法精神的规制；其二，法的基本原则的规制，包括税法的基本原则和法的一般原则；其三，法定和正当程序的规制。然而，程序性约束并不足以对裁量行为进行实体性的规制。而要求税务机关在作出裁量时探求立法意图即使可能，也是非常困难的。^[41] 这是因为，对立法意图的判定必须基于对立法背景、立法进程、立法者未表达的价值、目标及信仰等主观思想的把握，所作的判定必然是主观的且存在不同解读的。在立法者尚且无法确定其制定或修改特定条文的意图的情况下，很难要求税务机关以相同的方法作出判断。更重要的是，基于立法目的对新型交易裁量决定税收待遇，无异于要求纳税人实际上遵从立法者的意图，税法的客观含义在很大程度上将被忽视，纳税义务的确定将沦为 subjective 的税法适用。^[42] 一旦必须基于特定税法条文的立法意图而确定是否以及如何适用该税法条文，则不仅纳税人无法基于对客观规则的信赖而预期并作出经济生活的安排，其纳税义务的确定也必然是税法规则主观适用的结果，新型交易税负的不确定性将是无法避免的。

在缺乏任何规范的情况下，税务机关裁量确定新型交易的税收负担，应遵循税收公平原则、量能课税原则、税收政策原则或税收效率原则等税法原则，甚至比例原则。上述税法原则是相互交叉存在的，税务机关必须考虑各原则分量的强弱而确定其所欲遵循的特定原则。这往往不可能是完全准确的衡量，对哪一特定原则更加重要的判断也经常是有争议的。^[43] 一旦税务机关权衡各税法原则的分量而决定适用某一特定的原则，如量能课税原则，其他不起决定性作用的税收效率等原则将退而居次，但其本身并不受到损害。^[44] 但由于该原则并未明确如何满足“根据纳税人的税收负担应与其经济上的负担能力相当”的要

[39] 葛克昌：《所得税与宪法》，台湾翰芦图书出版有限公司2009年版，第276页。

[40] 参见姜明安：《行政裁量的软法规制》，《法学论坛》2009年第4期，第9页以下。

[41] 参见前引〔22〕，Jason Quinn文，第1075页。

[42] 参见前引〔22〕，Hariton文，第34页。

[43] 参见前引〔18〕，德沃金书，第47页。

[44] 同上书，第59页。

求,因而必须由执法者自行裁量决定。^[45]原则的要求往往具有更高程度的一般性,因而需要依照具体场合加以解释。^[46]因此,原则的适用并不决定结果,只引导裁决的某一方向,而且此种引导也不是决定性的。

(二)“裁量”的个体化正义及其与税收法定主义的冲突

由税务机关考察具体新型交易的特殊结构、主体乃至收益的形式,从而判断是否应当以及如何课税,看起来确实是实现税收正义的最佳途径。然而,在规则缺失的情况下,税务机关裁量考量的因素并不仅局限于交易本身的经济属性及由此所决定的税收负担能力。创新的激励、经济的促进、国库的保护等,都可能成为税务机关作出偏离量能课税原则的征税决定的借口。税收法定主义所欲实现的防止随意征税的目标,在个案裁量中将是难以实现的,这在我国尤其如此。由于税务争议案件极少进入司法程序中,税务机关的征税决定很少面临司法机关的审查;即使有,司法机关由于税法专业性和技术性知识的欠缺,也往往遵从税务机关的判断。在此情况下,税务机关对新型交易课税的裁量将成为最终的决定。个案裁量的结果显然不具有普适效力,而裁量过程的主观性也决定了,即使是相同或极为相似的事实,也未必作成相同的税务决定。裁量的过度强调只会导致征税的公平与适度不得不仰赖于税务机关的自我约束,从而导致税负的确信性与可预见性的丧失。这已被无数的实践和理论证实。事实上,完全甚至主要仰赖于裁量解决新型交易的课税问题,从根本上说,并不符合税收法定主义。

裁量既然取诸于个案的判断,税务机关在作出新型交易征税与否的决定前,应当全面考量个案的具体情节。基于职权调查主义的要求,税务机关应当收集一切阐明事实所必要的资料,以认定该交易的细节及其税法属性。事实探知或发现的成本将成为税务机关作出裁量决定的最主要成本。作为大量行政的典型,税务机关必须一次或同时多次、大致相同且运用制式方法一再重复地行使征税权力。^[47]为对成千上万反复发生的经济生活事件进行有效的课税,征税决定通常必须以迅捷的方式作出。这也决定了尽管事实判定对纳税义务有着决定性的影响,但在税收征管中根本无法构建诸如司法诉讼的证据规则与事实发现程序,大量粗略的、大致的事实判定的程序设计在一定程度上限缩着税务机关事实调查的范围,否则,征管成本甚至遵从成本都将非常高昂。^[48]然而,悖论在于,越是个性化的交易结构的设计,越是对税务机关的个案裁量有更高的期许,裁量所依赖的事实必须更加全面而具体,其事实发现的成本将更加高昂。因此,考虑征税效率,在新型交易的征税实践中,取诸于个案裁量的个别化正义显然是难以企及的。

(三)以自由裁量填补税法漏洞的实质是行政造法

税收法定主义所包含的课税要件法定与明确性原则,固然要求纳税主体、课税对象、归属关系、税率和征管程序等均必须由立法机关在法律中作出明确、详细的规定,但各国均不否认税收立法的有限性。在税法的规范事项已然周全的情况下,法律条文的高度抽象

[45] 参见[英]A. J. M. 米尔恩:《人的权利与人的多样性——人权哲学》,中国大百科全书出版社1997年版,第23页。

[46] 同上。

[47] 参见黄源浩:《税法上的类型化方法——以合宪性为中心》,台湾大学法律学研究所1999年硕士学位论文,第101页。

[48] 由于纳税人负担提供课税资料的协力义务,交易事实查明的成本将有很大部分必须由纳税人承担。

性、语言表达的有限性、文字的多义性、立法者的有限理性都决定了立法机关所制定的法律规则并不必然达致明确、具体的程度且能够被准确、一致地实施。如果以事无巨细的规范周全为目标，税法将极其繁冗复杂，不仅立法机关因行政专业经验欠缺而难以企及，高昂的立法成本和严苛的立法程序也将造成税法难以制定。正因为如此，税务机关尤其是国家税务总局制定与税法的解释适用或课税事实认定有关的“通案”的认定标准，往往并不被认为违反税收法定主义。这些认定标准通常以行政规则的形式颁行，裁量基准和以漏洞填补为目标的解释性规则是其中重要的内容。^[49]但上述认定标准的目标在于进一步明确立法者所制定的法律规则的规范意图和操作方式，以协助税收法律的施行，其内容应当仅限于基于法的体系性和抽象性而无法被包含在内的程序上的技术性、暂时性、应变性或专业性的细节规定、“需要具体化或阐释其内容的法律概念或规定”以及极少经由授权的“政策性决定”，其方法也应当仅限于将税收法律中已有的规定加以细分、区别并予以具体化。^[50]除非立法机关另有明确授权，税务机关的“造法”权限应仅限于此，而不得包括任何变更或改变税收构成要件从而导致纳税义务增加或减少的内容。^[51]

税务机关针对新型交易是否征税以及如何征税所为的裁量，显然与为执行现有的税收法律而在个案中进行的裁量有着根本的不同。后者只是在规则明确的情况下所为的决定，仅具有个案的效力，是一种弱的意义上的行政裁量。而前者实际上已对立法机关所确立的税收构成要件进行了变更或修改，以“本不满足税收构成要件的法律事实为满足”，已产生创设新的税收构成要件的结果，具有实实在在的实体法上的效力。^[52]一旦税务主管机关将此裁量决定确立为“通案”认定的准则，由于上级税务机关对下级税务机关的垂直领导权，这一裁量准则对具体处理个案的税务机关便具有事实上的拘束力，产生普适性和反复适用的效力。在规则缺失的情况下，基于税务机关的裁量而确定一项新型交易的税收后果，此时的裁量事实上已经构成了一项“造法”的过程。

即使在已有规则但规定模糊的场合，裁量所产生的“造法”结果同样不难发现。案件事实形成阶段的法律判断，比最终形成裁判结果的判断更为重要。^[53]法律适用的关键，实际上并不在于其最后的涵摄阶段，而在于该涵摄阶段的先行评价，即该生活事实所具有的特征是否与该构成要件所指称者相符。^[54]于是，税务机关甚至无须在逻辑推理上拓展空间，而只须通过对作为参照标准的法律概念的解释来强化其裁量结果，即可决定一项交易的税收后果。过多的裁量将导致其不再依立法机关的课税准则行动，而是取代立法机关作出征税决定，成为实际上的立法者。^[55]

税务机关在个案中进行的漏洞填补忽视了行政机关“造法”与法官“造法”的根本不

[49] 参见黄茂荣：《法学方法与现代民法》，法律出版社2007年版，第34页以下。

[50] 一般认为，关于“执行法律的细节性、技术性次要事项”不在法律保留的范围之内。但如何区分此等“次要事项”与“基本事项”，目前在学界尚存在诸多争议。

[51] 黄茂荣：《税法总论——法学方法与现代税法》第2册，台湾植根杂志社有限公司2012年版，第159页。

[52] 同上。

[53] 参见刘治斌：《案件事实的形成及其法律判断》，《法制与社会发展》2007年第2期，第14页。

[54] 参见前引〔49〕，黄茂荣书，第248页。

[55] 陈清秀：《税捐法定主义》，载李震山等编：《当代公法理论——翁岳生教授六秩诞辰祝寿文集》，台湾月旦出版有限公司1993年版，第613页。

同。税法是典型的构成性规则，受其调整的征税行为在逻辑上依赖于税法。^[56] 税务机关的“造法”将使其在现有的立法之外自我创设一项新的征税权限，并自行予以规范。以国库保护为名，税务机关有着更强烈的、不自觉的征税冲动。由此所形成的并不必然是税负公平的考量，而是“疑则征税”的权力诱惑。征税事项之所以强调法律保留，主要原因在于，“税收的课征在国民与国家之间既有重大利益的冲突，却无事务法则可判断其中的曲直”，因此，只有诉诸“国民的同意”方能确保其正当性。^[57] 单纯要求税务机关对新型交易征税的裁量应受到立法目的和法律原则的约束，远不能给予纳税人足够的实体保护。因此，税务机关以自由裁量填补税法漏洞的行为，虽然目的是确保税收法定主义的实现，却可能造成对税收法定主义的违反。在此二律背反之下，一项更加圆融的救济方案自然是势所必行的。

四、新型交易课税标准规范的引入

为摆脱对新型交易的征税事项纯粹依赖于无规范指引的行政裁量的现实，将其尽快予以成文化无疑是极为必要的。但如果立法机关无法直接制定符合税收法定主义要求的明确而具体的税收规则，可以选择“介于严格规则与一般的模糊性规定之间”^[58] 的标准^[59] 形式的规范。

标准与规则同为法的规范形式，^[60] 都具有特定的规范对象，只针对某一种行为予以规定，严格遵循“行为模式”和“法律后果”的结构模式，在结构上表现出相对的封闭性。在内容上，一项特定的标准性规范具有具体性和确定性，即其对权利义务的设定是具体的，相应的法律后果也是确定的。^[61] 因此，以标准形式对有关新型交易的征税事项予以规定，可以为市场主体安排其经济生活并预测其税收后果提供相对明晰的微观上的指引。

与严格规则相比，标准性规范采取一种模糊化的方式确立行为模式，“有关构成部分（事实状态、权利、义务或后果）是不很具体和明确的，需要根据具体情况或特殊对象加以解释和适用”，^[62] 其仅提供一个抽象的判断标准，“在运用上不如法律规则那样绝对化，而

[56] 关于构成性规则，可参见前引〔45〕，米尔恩书，第16页。

[57] Kruse, Steuerrecht, I., Allgemeiner Teil, 3. Aufl. 1973, S. 39f. 转引自前引〔49〕，黄茂荣书，第28页。

[58] 前引〔6〕，戴维斯书，第53页。

[59] 法律意义上的标准同样可以在不同内涵和外延下使用。详细可参见林良亮：《标准与软法的契合——论标准作为软法的表现形式》，《沈阳大学学报》2010年第3期，第39页。这里的标准是指作为法的规范形式之一的标准。行政法学者往往也在“行政裁量的基本准则”的意义上使用“标准”或“基准”这一概念，但其外延包括行政规则、公共政策和行政管理。而作为规范形式的“标准”则属于行政规则的一种形式。详细可参见郑雅方：《行政裁量基准研究》，中国政法大学出版社2013年版，第32页以下。

[60] 美国学者罗斯科·庞德即采用此种分类方法。详细可参见〔美〕罗斯科·庞德：《法理学》第2卷，封丽霞译，法律出版社2007年版，第100页以下；沈宗灵：《现代西方法理学》，北京大学出版社1992年版，第232页。国内也有学者将规则、原则和概念视为构成法规范的三种不同要素。其中，规则又包括规范性规则和标准性规则。详细可参见张文显：《法学基本范畴研究》，中国政法大学出版社1993年版，第51页以下。我国台湾地区学者黄茂荣教授则以“严格规定”和“衡平规定”分别指称上述“规范性规则”和“标准性规则”。本文采用庞德的四分法。文中所指“规则”与“规范性规则”、“严格规定”以及“标准”与“标准性规则”、“衡平规定”基本上在同义上使用。

[61] 李可：《原则和规则的若干问题》，《法学研究》2001年第5期，第72页以下。

[62] 前引〔60〕，张文显书，第54页。

是根据每一个案件的具体情况来加以适用”。〔63〕如波斯纳所言，规范通常具有这样一种形式的表达式：若 X 那么 Y，Y 代表的是一个具体的法律后果。严格规则中的 X 代表的是能够机械地或至少是很容易确定的单个事实的情况。与此不同的是，标准性规范的适用过程中，X 这个小前提，需要对事实进行相对广泛的调查，权衡数个非量化因素，或以其他方式作出一种判断或定性的评价，才能最终予以确定，依据标准必须发现、权衡和比较更多的事实。〔64〕因此，典型的标准性规范并不规定单一的事实，而是或者列举数个需考量的因素，或者对应考量的事实因素予以概括和抽象，由执法者裁量确定作为小前提的法律事实是否存在。〔65〕企业所得税法第 47 条所规定的一般反避税条款，即是立法者为遏制税法尚未作出明确规定的新型交易的避税安排所制定的标准形式的规范。基于这一标准，税务机关必须对一项交易的形式安排、预期利润、风险管理等多项事实进行调查之后，才能裁量决定该交易是否具有“合理的商业目的”，进而认定其是否构成避税安排。〔66〕因此，以标准性规范确立判定交易属性、评价其税收负担能力所应考量的因素，而由税务机关根据社会的发展和征税的需求、基于实际发生的事实与环境、考量各种因素的权重，就经济事实或行为是否达到标准所规定的尺度作出裁量决定，能够较为灵活地应对各种新型交易，其适用范围具有更大的包容度。

采取标准形式确立新型交易的征税事项决定了标准性规范建构的同时也是税务机关取得裁量权之时。这是因为，标准性规范所确立的判断交易是否具有共性的宽泛、模糊的考量因素，并不足以使税务机关获得处理新型交易的征税事项所需的完整的判断标准。但由税务机关在标准之下吸收一些宽泛的、变化性很强或不可预测的法律上的判断而拼凑一个规则，在个案中考虑所规定的多种因素，就交易是否具备此种共性作出判断，〔67〕从而尽可能将随着社会发展而产生的具有同一属性的新型交易纳入规范的范围，就能够在一定程度上解决税法规则滞后的问题。

尽管标准性规范之下必然保留税务机关在个案中的裁量权，但此种裁量与其在无规范情况下依照“一般原则和指导理念”所作的裁量相比，具有较强的确定性，是一种在规范指引下的弱的意义上的裁量。由于内容上的抽象性、模糊性和概括性，原则只能为税务机关裁量决定新型交易的征税事项提出一定的要求并指出大致的方向，“在决定如何对一个特定的事件作出反应时指导我们对特定因素的考虑”。〔68〕标准性规范的内容尽管同样模糊，但仅指向特定的规范事项。裁量固然是标准性规范的应有之义，但此规范形式在内容上的具体性和特定性以及结构上的相对封闭性已经大大限缩税务机关的裁量空间。由于只是以模糊化的方式确立行为模式，因此，标准之下的裁量在于补充构成要件。一旦税务机关在标准所列举的应考虑的因素或概括限定的事实裁量的范围内，对尚欠缺的、不完整的构成

〔63〕 [美] 罗斯科·庞德：《通过法律的社会控制：法律的任务》，沈宗灵译，商务印书馆 1984 年版，第 99 页。

〔64〕 参见 [美] 理查德·A. 波斯纳：《联邦法院：挑战与改革》，邓海平译，中国政法大学出版社 2002 年版，第 393 页；[美] 理查德·A. 波斯纳：《法理学问题》，苏力译，中国政法大学出版社 2002 年版，第 56 页。

〔65〕 如反垄断法第 18 条即采取列举多个考量因素确定经营者的市场支配地位的标准形式，而刑事诉讼法第 53 条规定的证据确实、充分，排除合理怀疑，则是概括式地规定刑事追诉的证明标准。

〔66〕 学界亦存在将这一反避税条款与实质课税原则等同视之的观点，但前者应当是基于后者所制定的标准性规范。

〔67〕 Russell B. Korobkin, *Behavioral Analysis and legal Form: Rules Vs. Standards Revisited*, 79 Or. L. Rev. 23 (2000).

〔68〕 参见前引〔18〕，德沃金书，“中文版序言”。

要件进行了补充,或者这个标准性规范是有效的,将产生所确定的法律后果,或者这个标准是无效的,对最终结果不起任何作用。裁量由此便成了羁束。^[69]裁量权应当是法定的一定之规下的权力,“一个被授予了裁量权的人必须正确地要求自己依法办事,他必须让自己注意考虑他一定要考虑的事情,不考虑与之不相关的事情。”^[70]标准性规范正是通过限定税务机关就新型交易是否满足事实要件所应当考虑的因素和应调查的多个事实范围,划定了税务机关裁量权行使的范围,也为其作出合理的裁量决定提供了基本的依据。因此,立法机关可以采取标准的规范形式,容纳更多社会经济生活中发生但未纳入现行税法适用范围的非常规交易以及未来可能发生的其他交易形式,同时限定税务机关对此事项的裁量范围。

由于内容的模糊性,标准性规范对税务机关裁量的限制依然是有限的。那么,基于立法和司法控制的双重局限性,此时裁量权滥用的规制,不得不寄望于税务机关本身的自我控制,^[71]“控制裁量的根本的、有效的途径必须从行政机关内部去找寻”,应当要求其必须“尽其合理的可能通过标准、原则和规则进而形成裁量权所需要的限定并且使其众所周知”。^[72]在标准性规范不足以作为处理新型交易征税事项的判断依据时,由税务机关按照立法者制定此规范的意图并在其预定的规范范围内,将裁量事项予以具体化,以判断选择的标准化,为个案中的裁量决定提供更为明确具体的指引,即制定行政裁量基准,不仅是税务机关依据标准性规范行使裁量权的重要体现,也是其实现自我规制的重要方式。^[73]税务机关应当逐渐总结经验、形成行政惯例,对标准性规范所确立的不完整的要件进行补充或不确定的概念进行明确,并以内部规则的形式颁布,从而保证具有同一性的事件获得相同的处理,防止裁量权的滥用。而此种裁量基准的日趋成熟和完善,恰恰为新型交易征税事项的规范形式从标准向严格规则的发展提供了最佳的技术性经验。

由行政机关以操作细则的形式,明确有关新型交易征税的技术性、细节性的事项,以保证课税的公平,这并非对税收法定主义的违反。因此,就新型经济活动所引发的课税问题,其规范可以遵循如下的进路生成:在无法直接且适时地起草规则时,首先付诸税务机关的裁量;随着同一事项被反复裁量且确定其解决方案,将形成可以遵循的先例,进而颁布具有指导意义的操作细则,并发展这一领域所应遵循的原则,最终制定规范这一事项的规则。

五、新型交易课税规范形式的阶段性选择

税法追求“分配的正义”,即“国家权力透过垂直的权力行使达到交易关系中的正义”,“通过国家权力实现社会资源的再分配以及社会连带关系的维护”。^[74]为实现这一目标,税

[69] 参见前引〔18〕,德沃金书,第58页。

[70] H. W. R. Wade, *Administrative Law*, Oxford University Press, 1988, pp. 407 - 408.

[71] 参加郑雅方:《行政裁量基准创制模式研究》,《当代法学》2014年第2期,第20页。

[72] 前引〔6〕,戴维斯书,第1页,第63页。

[73] 王贵松:《行政裁量基准的设定与适用》,《华东政法大学学报》2016年第3期,第66页。

[74] 黄源浩:《法国税法上的实质课税原则及宪法界定》,载葛克昌、贾绍华、吴德丰主编:《实质课税与纳税人权利保护》,台湾元照出版公司2012年版,第681页。

法必须作为国家要求国民让渡部分财产权的法律依据出现。因此,即使出于应对社会发展变迁的考量,标准也不应成为税法的主要规范形式,否则,同样有违税收法定主义。标准不应当是新型交易的课税规范的最终立法形式,以确定、明确而具体的严格规则确立一项交易的税收待遇,才符合税收法定主义的要求。新型经济事项的课税规范应当实现从标准到严格规则的演进。关键在于,如何在此事项的发展进程中确定与之最相契合的规范形式。^[75]

(一) 行为的形式化差异与可抽象化程度

有学者在分析刑事证据能力的规范选择时,认为应当以行为的重要性和可预测性作为确定选择规范形式的考量因素。^[76]诚然,对于一项明显应当予以避免或引导的事项,如杀人,制定确定性更高的规则更加可取。^[77]然而,在具体事项上,价值评断即使可能,也是非常困难的。如企业所得税的税率采取的是规则的形式,一般反避税条款采取的则是标准的形式,但很难说税率本身的价值超过反避税所实现的价值。因此,行为的重要性并非进行规范形式选择的决定性甚至主要考量因素。

如果某类须纳入规范范围的事项能够给予高度抽象化而作形式上无差异的假定,规则应当是更适当的选择,如对货物与劳务的流转课征增值税,可以制定规则。相反,如果须规范的某类行为尽管具有相同的特质,但这一特质却不足以使该类行为产生相同的法律评价,而必须考虑行为的方式、手段等具体情况,则应当制定标准而非规则。

行为的可抽象化程度往往与行为发生的频率直接相关。某类特定行为越是经常发生,越能够发现其共同特质,对此类具有相关普遍因素的行为越能够给予一致性的法律评价。因此,对于行为认识的充分性与否将决定是否采用规则的立法形式,而这取决于立法相关的必要信息的获取和处理是否在立法前已经完成。如果特定行为的范围已经可以确定,规范此类行为应当采取规则的形式。^[78]如果需要考虑各种可能性,预先制定规则对其予以规范的成本将非常高昂。对此,只能确定相关的标准而由执法者在个案中作出决定,以先例为个体提供行为的引导。

(二) 规范的实施成本

从法律经济学的角度考虑,一项规范的实施,包括制定、执行和司法适用的整个过程,必须进行收益——成本的分析。如果该规范的实施成本远远高于其对社会关系的调整所实现的收益,则该规范的制度设计甚至其存在的必要性都应重新考量。立法机关不仅应当考虑各种相关因素以确定一项规则是否在所有相同的案件中均可以适用,更应当考虑该规则是否在所有案件中不得以极端浪费或耗时的方式予以适用。^[79]因此,如果特定行为的不同规范形式将产生不同的实施成本,就应当选择成本较低的规范形式。

[75] 在具体事项的课税中如何选择税法规范形式,这一问题在国外已引起一定的关注,而国内未有所关注。事实上,国内学者甚少对在特定的法律领域如何选择规范形式问题予以研究,在目前所掌握的有限的资料中,近年来仅有学者对证据能力的规范形式选择问题进行过研究,详细可参见孙远:《刑事证据能力的法定与裁量》,《中国法学》2005年第5期,第167页以下。

[76] 孙远:《刑事证据能力导论》,人民法院出版社2006年版,第176页。

[77] Louis Kaplow, *Rules versus Standards: an Economic Analysis*, 42 *Duke Law Journal* 606 (1992).

[78] 同上。

[79] Ruth Gavison, *Legal Theory and the Role of Rules*, 14 *Harv. J. L. & PUB. Pol'y* 727 (1991).

实施成本通常既包括规范的制定与执行成本,也包括行为人的遵从成本。就制定成本而言,规则的制定成本高于标准。这是因为,规则的制定本身包含了法律内容的预先确定,与规范事项相关的所有信息必须在立法之前被收集且进行处理,其制定过程必然漫长且必须投入大量的资源。相反,由于标准不确定事前的理性状态的法律边界,^[80] 执法者或裁判者需要在具体个案中根据实际的事实与环境,考量各种因素的权重,从而确定法律的内容。^[81] 信息的收集与处理成本是标准执行的必要投入。就遵从成本而言,规则建立在具有特别指向性的事实之上,在规则之下,当事人可以事前确定其行为的法律状态,而较少付出了解法律内容的成本。而标准的内容需要由执行机关加以确定,咨询成本相对高昂。而且,由于标准内容上的模糊性和不确定性,当事人遵从法律的难度增加,不得不接受更多的培训以确保其行为的合法性,甚至不得不接受专业中介机构的法律服务,从而大大增加法律的遵从成本。因此,总体而言,标准的遵从成本相对高昂。

就整体实施成本而言,规则并不必然优于标准,反之亦然。但立法成本是一次性完成的支出,而执行成本和遵从成本则在规范制定之后的每一个案件中发生,整体实施成本的确定必须考虑规范适用的频率。如果规范的事项经常发生,规则的边际执行成本将发生递减。相反,标准的边际执行成本却不会因规模效应的存在而递减,反而可能有所增加。因此,只有当法律规范的事项不经常发生时,标准才是更优的选择。

六、新型经济事项的课税规范的获取进程

(一) 与新型经济事项发展态势相适应的课税规范的获取进程

以上关于规则与标准作为规范形式选择的考量因素的分析,为确立与新型交易的发展阶段相契合的规范形式提供了理论上的指导。

随着社会经济的发展,个性化的、契合于特定主体的交易形式不断被创造出来。在产生之初,新型交易具有更多独一无二的非典型的特征。此时,无论制定特殊规则抑或传统交易课税规范的例外规则,都无法实现规则的普遍化及其可重复的适用,加之交易形式的多样化,所需制定的规则数量将极为惊人,立法成本将极为高昂,税法体系内部也将呈现非连贯性甚至跳跃性。因此,新型交易征税事项的明确起始于税务机关对个案的裁量。

如果说法律获取的核心行为是一种“个案比较或者案件之间的等置”的话,在法律获取的方法论程序中,必须基于个案的相关特征将它朝向规范来“构造”、“抽象化”和“普遍化”,在发掘相似案件的同时详述其典型性。^[82] 因此,规范的确立应当建立在具有相似性的交易开始反复发生的基础之上。但何时使用规则、何时采用标准的形式,课税规范的确切内容应当在当事人从事交易之前确定(规则)还是之后确定(标准),应当取决于该新型交易发生的频率。从新型交易被创造到严格的税法规则制定的过程中,规范形式的选择必然因交易的普遍性程度的差异而有所区别。

[80] 参见前引[67], Korobkin文,第23页。

[81] 参见前引[77], Kaplow文,第563页。

[82] 参见[德]阿图尔·考夫曼:《法律获取的程序——一种理性分析》,雷磊译,中国政法大学出版社2015年版,第50页以下。

当其他市场主体具有相同或类似的经济利益的诉求时,此种新型交易形式可能被重复地利用。此时,这种并不成熟的法律形式仍然需要适应不同的个体进行修正,在避免法律风险的前提下,使其使用者获得经济利益。在这一过程中,尽管此种新型交易开始逐渐凸显相同的特质,但仍存在多种不同的行为方式且仅被偶然性、临时性地采用。在这种情况下,以标准的形式对此种交易形式作出税务处理更有效率。既然不同的交易在不同的主体间存在较大的差异,以至于某些情况极少甚至从未重复发生,标准加个案裁量将使税法的整体实施成本最低。^[83]

只有在一种具有经济合理性、能够创造更多经济效益的新型交易形式为市场广泛接受,其发生频率大大增加的情况下,以规则的形式制定其课税规范才是可行的。这是因为,大量且频繁发生的交易为立法者归纳相似交易之间共同的典型特征提供了最基本的可能性。尽管在此过程中将发生高昂的信息收集、分析以及规则内容确定的立法成本,但规则制定完成后的实施成本将随着交易的大量反复发生而实现边际递减。以可转换公司债券为例,其产生之初作为混合金融工具的典型个案,由税务机关裁量确定其税收负担是恰当的。随着各种不同金融工具的打包组合日渐多样化、经常化,则可以由立法机关制定针对混合金融工具的基本征税标准,授权税务机关考量混合金融工具所包含的各个金融要素的属性、权重及其特殊的组合方式,确定包括可转债在内的各个特定混合金融工具的税收负担。经过将近20年的发展,可转债已逐渐发展成为市场上普遍接受并频繁交易的混合金融工具,税务机关也累积了丰富的征税经验,可以由税务主管机关制定较为详细、具体的操作细则,并在逐渐完善成熟后将其转化为立法。任何交易形式从创造、扩散直到被普遍接受,必定经历个性化到普遍化的过程,这也决定了对新型交易的课税事项的明晰化必然经历从裁量到法定的历程。

(二) 基于法律漏洞补充的课税规范续造进程的高度流变性

正如大多数案件中在规则与标准之间作出选择非常困难一样,在新型交易的发展过程中,从无规范的裁量到标准再到规则演进的阶段性划分同样是非常困难的。这从信托交易的课税规则的逐渐形成过程即可看出。在税务机关针对信托课税案件进行个案裁量的基础上,财政部、国家税务总局于1998年、2002年颁布分别适用于信托型封闭式和开放式证券投资基金的征税细则,二细则中存在将基金作为免税的应税实体与透明的税收导管的差异。^[84]这种分歧在企业所得税法颁布之后仍然未能解决。^[85]2012年全国人大修改证券投资基金法时确立了基金的税收透明的课税模式,但上述有关基金征税的规范性文件并未被废止或修正,该法第8条的规定在实践中并未获得真正的执行。^[86]2006年财政部、国家税务总局针对同样采取信托结构的信贷资产证券化的征税细则中,却明确将特定目的信托作

[83] 参见[德]沙弗尔:《“规则”与“标准”在发展中国家的运用——迈向法治征途中的一个重大现实问题》,李成钢译,《法学评论》2001年第2期,第144页。

[84] 财政部、国家税务总局《关于证券投资基金税收问题的通知》(财税〔1998〕55号)、《关于开放式证券投资基金有关税收问题的通知》(财税〔2002〕128号)。

[85] 参见财政部、国家税务总局《关于企业所得税若干优惠政策的通知》(财税〔2008〕1号)。

[86] 有关信托课税的具体规则构建的方式,可参见汤洁茵:《金融交易课税的理论探索与制度建构——以金融市场的稳健发展为核心》,法律出版社2014年版,第253页以下。

为独立的课税实体。^[87]由此可见,不仅同一类型的信托交易形式的征税模式难以统一,不同类型的信托交易的课税争议同样无法解决。

法律形成的过程是与整个社会相融的。^[88]一项新型交易形式被创造后,是否继续重复发生是不确定的,并会继续保持不确定。各地税务机关以分散的方式收集和处理信息,国家税务总局在这些信息的基础上总结形成统一的行政细则,^[89]这往往经历极为漫长的过程。在这一过程中,社会将继续维持不断发展的态势,这将在一定程度上对税务机关就新型交易如何征税已形成的共识构成一定的冲击。作为一种加诸于经济活动的法定成本,税收的课征将直接减少交易主体的税后收益。因此,任何对新型交易征税决定的作出或规范的制定,都可能招致市场的强力抗拒,即使其本身符合税法的基本原则。交易主体将随着规则的生成进程不断调整或修正其行为模式,这也反过来阻碍税务机关就此交易的征税形成进一步的共识,迫使其不得不随之重新归纳甚至修正之前的决定,从而延缓了税法规范从裁量到法定的发展进程。

事实上,此种税法规范续造进程的延缓也可能是税务机关甚至立法者自觉选择的结果。在社会的动态发展过程中,从数以万计的交易中找出相似的交易,归纳、总结其典型的本质特征并据以评价其税收负担能力的变化,从而制定符合量能课税要求的税法规则,这本身已非易事。随着经济活动越来越复杂,各种不同的经济活动、不同行业以及不同经济主体之间的相互联系将会同时得到加强,从而产生更加混合性的问题。对一项新型交易的征税,所影响的不仅仅是交易主体本身的税后收益及行为选择,更可能由于系统间的相互依赖而产生弥散性的后果。在这种情况下,立法者应当对不可避免的高度的社会相互依赖性进行反思,并将其转化到课税规范的生成过程中。^[90]在针对新型交易进行课税规范续造的过程中,由于征税行为的弥散性后果,立法机关不得不面临更多的政策选择。不同的经济形势之下,对相似交易是否以及如何课税包含了更多的不确定性的因素。这同样在一定程度上延缓了从裁量到严格课税规则的演进过程。

税收的课征建立在社会生活的基础之上。在不同的社会领域中,从裁量到法定同样存在不同的发展进路。建立在情感基础上的生活领域,尤其是家庭,对税法规范的续造呈现更明显的抗拒之态。而情感上中立的领域,如经济领域,为规避因税法漏洞而发生的税负不确定的风险,更加期待税法的及时回应,从而积极推动税法的续造进程。^[91]

不仅如此,法律的续造从根本上说取决于人对新型交易的认识,取决于归纳、设证、类比等法律获取方法的运用。^[92]税法规范作为典型的构成性规则,是建立在理性基础之上的人为设计的概括性结果。^[93]因此,在对新型交易的课税事项从裁量到法定的进程中,人的要素至关重要,“不仅与认识有关,也与决断和权力有关”。^[94]由于无任何指导性规则,

[87] 参见财政部、国家税务总局《关于信贷资产证券化有关税收政策问题的通知》(财税〔2006〕5号)。

[88] 参见〔德〕尼克拉斯·卢曼:《法社会学》,宾凯、赵春燕译,上海世纪出版集团2013年版,第262页。

[89] 参见前引〔83〕,沙弗尔文,第146页。

[90] 参见前引〔88〕,卢曼书,第382页。

[91] 同上书,第374页。

[92] 参见前引〔82〕,考夫曼书,第15页。

[93] 参见尹伊君:《社会变迁的法律解释》,商务印书馆2010年版,第309页。

[94] 参见前引〔82〕,考夫曼书,第55页。

各地税务机关通过个案的裁量，形成具有一定拘束力的先例。立法者在此基础上制定标准。但由于标准存在较大的模糊性，税务机关仍保留要件裁量权。随着在标准之下裁量确定的案件越来越多，税务机关了解到更多信息并逐渐将之转化为行为范例，规范内容的不确定性也得以降低。这一过程在很大程度上取决于税务机关的专业训练程度。如果税务机关只有很少的信息或专业知识，或者如果他们在作出复杂判断方面未受到良好的训练，上述机制就不可能运转得很好，^[95]从裁量到标准再到严格规则的获取过程也因此存在更大的偶然性。

Abstract: Propelled by technological innovation and information revolution, human society has entered into a period of rapid development. The freedom of contract provides infinite possibility for market entities to arrange transactions in the form they like. However, the tax law, which must be strict, stable and foreseeable for taxpayers, will inevitably lag behind social development, thus leaving loopholes in the tax law. Because of the absence of applicable tax rules, tax treatment of innovative transactions has to be determined by tax authorities at their discretion on a case by case basis, rather than according to the tax law, so as to ensure equitable taxation. However, this is not an effective solution to the problem taxation of innovative transactions and can lead to inconsistency and inequity of tax burden. In most cases it is very difficult, even though not impossible, for the legislature to make strict tax rules governing a particular newly-created innovative transaction. It should be a good choice for the legislature to prescribe the tax treatment of innovative transactions in the form of standards, rather than rules, at this time. According to such standards, the tax authorities are allowed to determine the tax treatment of innovative transactions at their discretion on a case by case basis. The precedents thus developed will provide the necessary experiences for the legislature to institute strict rules on the taxation of innovative transactions when such an arrangement or structure is accepted widely in the market. However, it should be noted that, considering limitations by such factors as legislative techniques, professional capacity and the complexity of society, the evolution of a norm on taxation of innovative transaction from a standard to a strict rule is a very long process against the background of rapid social change.

Key Words: principle of taxation by law, loopholes in the tax law, Rechtsforbildung

[95] 参见前引 [83]，沙弗尔文，第 146 页。