

税收构成要件理论的反思与再造

叶金育*

内容提要：税收构成要件不仅具有构成要件的普适性能，而且保有税法学科的独特秉性。这一复合性特质使其内生税收法定、法益保障和税际识别三大本体机能。然而，税收构成要件基本概念、范畴与合理的逻辑结构缺失等体系缺陷致使其本体机能不断弱化，已然偏离了税收构成理论预设的轨道，使其指引税收法治建设的工具价值大打折扣。以可税性阶层与应税性阶层为体系驱动，以定性构成要件与定量构成要件为阶层分解，以定性要素系统与定量要素系统为具体展开，以可税阻却事由与应税阻却事由为体系补足的阶层税收构成理论，应当作为税法体系建造与实务推进的基石理论和基准范式。税收立法、税法实施和税法解释均可围绕可税性识别和应税性计量两大阶层展开。

关键词：税收构成要件 阶层税收构成 可税性 税收法定

在所有法学门类中，刑法与税法是较为独特的学科。两者都奉行严格法定主义，都建基于构成要件之上，但构成要件之于两大学科的理论建构与实践功效却大相径庭。一方面，税收构成要件理论尽管只是稍晚于犯罪构成要件理论的创建，但专门性研究乏善可陈。另一方面，与犯罪构成要件在刑法领域所发挥的功能相比，税收构成要件之于税法理论构造与实务开展的作用均十分有限。它既不能为税收立法、税法解释和税法实施提供方向指引，又无法为公众认知和运用税法提供方法路径。凡此种种，致使税收构成要件植入税法理论体系与实践以后，依然处于沉寂状态，陷于空洞化、符号化的形式性危机。^{〔1〕}相似的根基与前后相近的生成时间，但两大构成要件理论的境遇却有显著差异，许多问题值得深思。比如，究竟何为税收构成要件？税收构成要件到底蕴含哪些本体机能，这些机能运行效果怎样？税收构成要件理论存有哪些缺陷？改进方向何在？等等。围绕这些问题，本文尝试对税收构成要件理论进行整体反思，寻求再造之道，以提升税收构成理论“连接规范和现实”的理论构造和现实阐释价值，发挥其独到的方法论性能和工具性秉性，助力中国的税

* 中南民族大学法学院教授。

本文为国家社科基金后期资助项目“税法建制原则的立体化构造”（17FFX006）的阶段性研究成果。

〔1〕 参见滕祥志：《税法的交易定性理论》，《法学家》2012年第1期，第94页。

收法治建设。

一、税收构成要件的概念溯源与语词意旨

法律概念作为法学思维的起点，既是法学逻辑思维的最基本单位，也是一般法律学说的核心议题。^{〔2〕}“如果研究者所使用的核心概念存在严重的缺陷，如概念的内涵模糊不清，或者属于随意杜撰的伪概念，那么建立在这种概念基础之上的理论将很难有科学性和解释力。”^{〔3〕}因此，聚焦税收构成要件理论研究，则须先行明确税收构成要件的概念溯源与语词意旨。

（一）税收构成要件的概念溯源

一定程度上说，税法的进化史就是课税标准理论的寻觅史。只是不同法系通常会呈现不一样的理论镜像，因为各自对课税标准的仰赖程度、形式诉求和结构内容要求等均有所不同，所以最终影响了税法建制理论的法系差异。如英美法系的判例法传统原本即可应对课税标准的不足，调适课税标准的实施偏差，故它对课税标准的理论建构诉求并不强烈。更为重要的是，判例法的持续运行和经久积累使得法院在税法解释与实施中，逐渐形成了一种复杂而精细的“实质重于形式”法理，为各方税收法治主体提供方向指引和方法路径，足以产生税收构成理论同样的功效。^{〔4〕}与之不同，大陆法系向来偏好法律体系化，严格成文法传统，强调成文法律的整体运作，自然青睐课税标准的理论构造，以保课税标准明确与规范。大陆法系对课税标准的追寻，催生了税收构成要件理论，而理论的发展又推动了税收立法进阶，为税法教义发展和税法实施提供了重要的理论依据和分析工具。

1919年《德国租税通则》规定，税收是“一次性的或者经常性的金钱给付，这项给付不是对于特殊服务的回报，它是国家为了获得收入而向所有人施加的一种支付费用，在这项给付中，构成要件要符合实际情况，法律把这项给付义务与构成要件联系起来”。^{〔5〕}自此，税收构成要件的研究方兴未艾，^{〔6〕}学界共识也渐于形成。学者们都强调税收构成要件与税收债务之间的内在联系，主张将税收构成要件作为税收给付义务产生与否的度衡标准，要求包括税收主体、税收客体、归属、税收标准在内的基本要素须在法条中明确列示。

客观上说，税收构成要件理论的学界共识的确曾有力地推动了税收立法和税法实践，型构了德国税法的框架体系。不管是1919年初创的《德国租税通则》，还是历经百余次局

〔2〕 参见刘幸义：《法律概念与体系结构》，台湾翰芦图书出版有限公司2015年版，第9页。

〔3〕 黄文艺：《公法研究中的概念清理和重整》，《法学研究》2012年第4期，第6页。

〔4〕 See Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, 2003, p. 144.

〔5〕 [德]迪特尔·比尔克：《德国税法教科书》，徐妍译，北京大学出版社2018年版，第32页。

〔6〕 其中尤以威廉·默克和阿尔伯特·亨泽尔的贡献最为卓越。默克在1926年出版的《税收债务法》中详细地论证了广义和狭义上的税收构成要件。广义税收构成要件为税收债务的全部前提条件或者说是法律规定的特征的总和。只有当这些条件或特征全部存在时，税收债务关系才会产生。狭义税收构成要件则仅指税收债务的客观前提条件，即形成构成要件，主要涉及是否征税和如何征税（Vgl. Wilhelm Merk, *Steuerschuldrecht*, Verlag von I. C. B. Mohr, 1926, S. 35 ff.）。亨泽尔认为，税收构成要件这一概念源于税法的侵害性特点。为约束这种与生俱来的侵害特性，立法者制定抽象构成要件，确立税收债务产生的判定标准。税收构成要件满足，税收基本义务关系产生，税收债务同步生成，没有自由裁量而侵害财产的可能。其中，税法条文包含的抽象前提条件的整体为税收构成要件（Vgl. Albert Hensel, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, in *VVDStRL* 3, 1927, S. 63 – 64 ff.）。

部修订仍在实施的现行《德国租税通则》，都无一例外地将税收构成要件与税收给付义务紧密联动，始终将税收构成要件厘定为税收债务成立与否的判断基准。^{〔7〕}《德国租税通则》的规定并非宣示性口号，它既供给了其中独具特色的“租税债法”篇章之内核和基础，又提供了各单行税法规范设计的基准与框架。据此，各单行税法渐次以各构成要素为骨架，与“租税债法”篇联动，形成税收构成要件的法定化，堪为世界税收立法的德国贡献。而税收构成要素法定化的整体推进和理论的日渐趋同，又为实践提供了充足的法律依据和理论准备，不仅使德国税收司法逐渐形成以税收构成理论为出发点的思维路径，而且使其成为税收立法、教义研究与税法实施的连通器，最终为税法的理论建构与实务开展提供了关键基准、分析方法和重要手段。但是，伴随立法和实践的快速发展，税收构成要件理论平面、静态、体系紊乱等缺陷也逐渐暴露出来，直接损耗了该理论本体功能的发挥。^{〔8〕}盖因如此，税收构成要件理论逐步向体系化、阶层化方向挺进，以补足理论的体系短板，迎合实践需求。典型如赫尔曼-威尔弗雷德·拜尔便改造了既有税收构成要件理论，认为税收构成要件应由空间构成要件、基本构成要件和数额构成要件组成，三者之间及后两个要件中的四项构成要素，即税收主体、税收标的、税收标准和税率之间具有阶层构造的特质。^{〔9〕}

（二）税收构成要件的语义承继

德国税收构成理论以其独有的税收债务识别功能、日趋严谨的体系构造和渐趋成熟的实践经验深刻影响着其他国家和地区的税收构成理论与实践。学界对税收构成要件的多数见解大都继受于德国理论与实践，且实质相差无几。^{〔10〕}透析学者论断，不难发现观点大都停驻于《德国租税通则》第38条，且多数都未能超出该条“一般说明”的解释水准。^{〔11〕}究其原因，一方面可能为税收债务与构成要件的应因关系所累，另一方面可能受制于本国税收立法不足。^{〔12〕}而对“构成要件”的普适原理和“税收”的特殊性能考究不够，又进一步加剧了税收构成要件理论研究的表层化和趋同化。税收构成要件萌发于税收债务，但它绝非债务场域的唯一理论。无论是税收债务立基的税收构成要件，还是私法之债仰赖的民事行为构成要件，均是法律秩序下构成要件模型的具体体现。作为法律构成要件的一种，税收构成要件自然内含“构成要件”的普遍法理。^{〔13〕}而作为税法学科的基石理论，又必然受制于“税收”的前置限定。因此，不论是理论建构、税收立法乃至实践开展，都须竭力恪守和丰实“税收构成要件 = 税收 + 构成要件”这一简单而深邃的基础模型。

〔7〕 《德国租税通则》第38条规定：“租税债务关系之请求权，于法律据以课赋给付义务之构成要件实现时，即行成立。”

〔8〕 Vgl. Christian Waldhoff, Struktur und Funktion des Steuertatbestand, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, Dr. Otto Schmidt, 2011, S. 865 – 877.

〔9〕 Vgl. Hermann-Wilfried Bayer, Der Stufenbau des Steuertatbestandes, in: FR 1985, S. 338.

〔10〕 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111页；刘剑文、熊伟：《税法基础理论》，北京大学出版社2004年版，第189页以下。

〔11〕 参见陈敏译：《德国租税通则》，我国台湾“司法院”2013年版，第58页以下。

〔12〕 德国之外虽有如《奥地利联邦租税法典》第4条“税收债务请求权于法律据以课赋给付义务之构成要件实现时，即行成立”的立法例，但多数国家和地区均未明确将税收构成要件写进税法文本，更别说将其作为税收债务成立的识别标准，充其量只是在各单行税种法中零散规定部分具体要素。

〔13〕 观测构成要件的语词变迁，可以发现其内含开放性、功能性、后果性、规范性、整体性、个性等特性。参见杜景林、卢湛编：《德汉法律经济词典》，对外经济贸易大学出版社2011年版，第792页；罗亚苍：《税收构成要件论》，湖南大学2016年博士论文，第26页。

据此模型,税收构成要件不仅具有构成要件的普适性能,而且保有税法学科的独特秉性,蕴含以下意旨与特征:首先,税收构成要件是“一种将社会生活中出现的事实加以类型化的观念形象”,^[14]既非抽象概念,亦非单纯具体案情,而是一种连接规范和现实的中间形态与经验类型,具有相对稳定性,^[15]具备统摄各构成要素和导引各单行税具体要素的概括功能。其次,税收构成要件是一个不断发展的理论,各部分和谐有序,相对独立但又彼此驰援。再次,税收构成要件与税收债务内在关联,税收构成要件满足时,税收债务即行成立。从次,税收构成要件奉行法定主义,所有基本要素应由法律明确规定。即便立法机关因无力应对纷繁复杂的课税难题而允许授权立法,也须保障宪法对税收的最低约束。^[16]最后,税收构成要件是对税收债务状态的描述,意在勾画一条国家税权运行的边界线,型塑一套税收债务识别的操作标准,寻求国家税权运行与纳税人权利保护的平衡。于此而言,应然层面的税收构成要件不是单纯的、机械的理论模型,它既内含丰富的方法论意蕴和严密的法治逻辑,又浸透了深厚的税理与事理。

二、税收构成要件本体机能的发掘

机能,原本为生物学中的一个重要语词。伴随德日刑法理论的不进涌进,机能一词频频出现在刑法研究中,且与构成要件如影相随。^[17]借用犯罪构成要件机能的通用表达,可以将税收构成要件机能界定为“构成要件所起的作用或所起作用的能力。”^[18]这种作用或能力表现为形式面向的税收法定、实质维度的法益保障与技术向度的税际识别。它们共同筑就了税收构成要件融贯理论与实践的独特品质。

(一) 形式面向:税收法定机能

税收法定不只是一项税法原则,更是一项宪法原则,许多国家都将其写入宪法。^[19]但它要想跃出纸面,成为行动中的税法规范,就必须将税收所连结的构成要件加以尽可能地确定,以便税收义务人或其顾问能够预见法律效果,行政人员或法官能够客观适用。此即税收构成要素明确性要求。^[20]税收构成要件可以且应当为税收法定主义的落实提供具体的规制对象和选择空间。这种意含于税收构成要件中的“具化”功能,即为税收法定机能。

据此,明确具体要素成为税收法定机能作用的核心任务。然时至今日,哪些要素应是税收法定的明确要素,不仅学界仍未形成共识,而且各国立法也有不小差异。归总而言,分歧可归为两大类:一是既将实体要素进行明确,又将程序要素作为立法保留事项予以明示。如中里实等主张:“根据法律或其授权,在政令或省令中规定关于征税要件以及税收的赋课,征收的程序,其规定应为明确规定且不存在歧义。”^[21]法国2008年修订的宪法第

[14] [日]小野清一郎:《犯罪构成要件理论》,王泰译,中国人民公安大学出版社2004年版,第11页。

[15] 参见蔡桂生:《构成要件论:罪刑法定与机能权衡》,《中外法学》2013年第1期,第153页。

[16] 参见叶姗:《论“税”概念的渊源及其于法学语境下的建构》,《法学家》2008年第2期,第91页。

[17] 参见吴情树:《客观处罚条件研究——构成要件抑或处罚条件》,社会科学文献出版社2015年版,第115页以下。

[18] 乔文东:《论构成要件的类型对构成要件机能之影响》,《黑龙江省政法管理干部学院学报》2014年第4期,第134页。

[19] See Frans Vanistendael, *Legal Framework for Taxation*, in Victor Thuronyi (ed.), *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1, International Monetary Fund, 1996, p. 2-3.

[20] 参见黄茂荣:《税法总论》第1册,台湾植根法学丛书编辑室2002年版,第260页。

[21] [日]中里实等编:《日本税法概论》,郑林根译,法律出版社2014年版,第17页。

34 条便将税基、税率和各税的征收方式明确为国会立法事项。二是仅明示实体要素，基本不涉及程序要素。如张美惠认为，一切创设税收义务的法律规定，就其税收的实际内容、税收标的、税制目的及课征范围必须确定。^[22] 希腊 2001 年修订的宪法第 78 条第 4 款规定：“有关征税对象、税率、减免税和给予补贴，均须立法权力机关规定，不得委托授权。”

纵然如此，税收法定机能依然是最为基础的机能形态。因为不管作为整体的构成要素是否最终明确，但由某几个具体要素撑起税收构成要件是共识。况且，特定国家或地区税收立法中各具体要素至少也是明确的。正是建基于这些具体要素之上的税收构成要件构造了税法基本架构，为税法文本的起草与设计、税法规则的修改与完善提供了理论指引。围绕税收构成要件立法，既有助于法定主义落实，又有益于税法标准化和体系化建造。事实上，现代构成要件理论一定程度上就是体系性思考的结果，^[23] 税收构成要件理论也应是体系的理论。因为只有此种理论，才既能对经济事实从不同侧面进行反复检验，作出正确的、可接受的税法评价，又能对税收定性和定量进行区分，而非模糊得出课税与否的盖然性结论，并能一体解决税收构成要件密切关联的其他问题。概言之，唯有体系性思考，才能确保税收构成要件判断和思维上的前后一贯，保证法定主义的实现。

（二）实质维度：法益保障机能

税收为法定之债，不但于可归属于特定人之法律事实满足税收积极构成要件时发生，而且于满足税收消极构成要件时引起税收减免效果，此为税收构成要件的法益保障机能。^[24] 简言之，税收构成要件不止划定税收债务发生的正向条件——特定人的法律事实满足税收债务成立的构成要件（积极要件）时，成立税收债务，还设定了税收债务成立的反向条件——特定人的法律事实与税收债务减免的构成要件（消极要件）吻合时，产生税收债务减免效果。正向的税收债务成立与反向的税收债务减免为法益保障机能的一体两面。

于税收债务发生而言，法益保障机能通过积极要件所划定经济事实的可税性识别和课税权发动的范围、界限与程度而实现。这些不止适用于纳税人，同样制约着征税机关。对前者而言，积极要件可以明确划定纳税义务范围，确保生活秩序的安定性与预测可能性。对后者来说，积极要件赋予征税机关税收征管权的同时，也就意味着对其进行约束。^[25] 假若征税机关不遵循这些规则，或仅停驻于积极要件表层，忽略法定主义约束，抑或机械套用法定规则，歪曲积极要件的法治逻辑，征管行为便极易遭遇合法性危机和合理性质疑。可见，法益保障机能为税收法定主义从制度蓝本走向实践操作提供了理论依据和方法指引。

于税收债务减免而言，法益保障机能仰赖消极要件提供经济事实课税的排外情由而彰显。借助消极要件，纳税人可以充分地了解经济行为及其税法规则，预测可能的税收减免利益。比照法定消极要件进行税收减免规划，期待的税收利益显然更易实现。^[26] 这种以排外事由表征的消极要件是负有特定法益的国家保护目的，如实现国家刺激、引导私人投资，

[22] 参见张美惠：《实质课税原则之研究——从合作店营业税争讼案件谈起》，台湾新学林出版股份有限公司 2015 年版，第 78 页。

[23] 参见蔡桂生：《构成要件论》，中国人民大学出版社 2015 年版，第 52 页。

[24] Vgl. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundsätzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973, S. 183 ff. 转引自前引 [20]，黄茂荣书，第 262 页。

[25] 参见陈清秀：《税法总论》，台湾元照出版公司 2016 年版，第 306 页。

[26] 参见梁云凤、逢振悦：《税收筹划权分析》，《财政研究》2006 年第 9 期，第 23 页。

矫正经济外部性、促进就业,矫正分配和鼓励公益等。^[27]这些特别的法益保护拓宽了纳税人规划税收的边界,降低了其行使税收筹划权的门槛。鉴此,尽管反向税收债务减免并非常态,但它对于法益保障机能的整体完备功莫大焉。^[28]

如上所述,比对经济事实与法定构成要件来预判税法效果,为法益保障的独特机理。只是纳税人既可能遵循这种机理,实现税收债务的成立或减免,也可能滥用法律赋予的自由,消减构成要件以规避税收负担。避税就是典型。它虽形式上符合法定构成要件,但实质上并不合乎立法目的,产生的是不正当的税收利益。^[29]因此,在法定构成要件之外导入反避税规则,是为共识。然“反避税规则这一天平的两端安放的分别是纳税人权益与国库利益,无论天平向哪一方倾斜,均会造成社会经济发 展的‘蝴蝶效应’。”^[30]所以,着眼于纳税人权利和国家税收权力与利益的兼容平衡,成为反避税的核心价值。^[31]这种价值导向和制度设计并非意指法益保障机能的落空与失灵,相反,它集中诠释了法益保障机能。而这一规则的制定或解释,常使其仅在避税是交易唯一的、主要的或者重要的目的时才适用。^[32]这其中,度衡自由和管制的标尺,即为税收构成要件。

(三) 技术向度: 税际识别机能

客观上说,“应受税法评价的经济与社会生活事实多种多样,并处于不断发展中,无法穷尽。……因此,税法必须形成对形式各异的社会生活多种多样事实进行分类的专门概念,将具有相同或共同要素的典型事实归入一定的类别,一般而抽象地确定税收事实要件,从而形成普遍的、一般化的税收负担能力的评价标准”。^[33]税收构成要件提供了税法规范构造的条文素材,决定了税法规范的基本内容,造就了税法规范的要素结构,奠定了税法解释和实施的文本基础。而各构成要素隐含的任务分工,不仅区分了各类税法规范的功能与价值,更重要的是蕴含了不同单行税之间的识别基准和方法。如果没有税收构成要件,各单行税法规范的设计者、接受者、使用者等不同主体,甚至同类主体之间都将缺乏在税法上达成一致的可能性。假若如此,税收立法、税法解释和适用的平等性与严密性必然无法得到保障。^[34]税收构成要件蕴含的此种识别功能与方法,即为税际识别机能。

税际识别机能是从税收客体到税收主体,^[35]再到计税依据与税率等逐步迸发出来的,它依存于税收构成要件的整体判断。尽管利用税收客体可以将各个税类大体区分开来,如流转税指向货物与劳务流转额,所得税瞄准所得额,但尚不足以将同一税类内部的具体税

[27] 参见王霞:《税收优惠法律制度研究:以法律的规范性及正当性为视角》,法律出版社2012年版,第12页以下。

[28] 税收减免实践也验证了这一点。尽管税收减免向来被视为租税特权,但是从未有任何一个国家或地区真正禁止过。相反,绝大多数国家和地区都会充分利用税收减免的独特诱导功能,实现特定的政策目的。只不过,在消极要件设计上更加强量能课税、比例原则和法定原则的严格约束而已。参见熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期,第154页以下。

[29] 参见翁武耀:《避税概念的法律分析》,《中外法学》2015年第3期,第808页。

[30] 欧阳天健:《比较法视阈下的一般反避税规则再造》,《法律科学》2018年第1期,第157页。

[31] 参见王宗涛:《税法一般反避税条款的合宪性审查及改进》,《中外法学》2018年第3期,第810页。

[32] 参见前引〔4〕,Victor Thuronyi书,第156页以下。

[33] 汤洁茵:《形式与实质之争:税法视域的检讨》,《中国法学》2018年第2期,第253页。

[34] 参见前引〔8〕,Christian Waldhoff文,第870页以下。

[35] 一般来说,税收主体既包括征税主体,也包括纳税主体。相较征税主体而言,纳税主体更为多元。它不仅包括位居核心的纳税人,还包括扣缴义务人,甚至特定场合还会指向负税人等。但纳税人自始都是税收主体的一级,也是实践中最难识别的一类主体。鉴此,除非特指,本文言及的税收主体主要指向纳税人。

种识别出来,如企业所得税和个人所得税。此种场合,导入税收主体,问题便可迎刃而解。可见,只有各个元素精准配合,税际识别机能才会彰显,将本性各异的不同单行税法区隔开来。此外,借助税收构成要件,不同法域的税法规范具有了可比性和区分度。这虽非税际识别机能作用的典型场域,但它确实增强了税际识别机能的普适效应。

得益于税际识别机能,不同单行税的独特秉性得以呈现,纳税人借此获得了认知不同税法规范与知识的工具和方法,此为税收构成要件的教学法机能。这一机能内生于税际识别机能,又对其有所延伸和丰实,可谓其衍生机能。税法主干法律极少,解释令函超重,甚至被喻为“补丁法”。弱者扶持、中小企业促进、环境保护、高新技术支持等政策渗入,多元目标交织演化,更是加剧了税法的复杂性和技术性,^[36] 加大了税制之间的冲突可能。^[37] 但只要依赖税收构成要件这一“教学法工具”,便能抽丝剥茧,发现各税的本性,找到税制协调的方法。

三、税收构成要件机能的弱化镜像与理论根由

在中国的税收法治实践中,不仅多数单行税法文本凌乱,税法体系化远未实现,而且国家税权滥用仍有发生,纳税人权益保障任重道远,即便税法学科有所进步,但税际识别机能远未发挥应有功效。这些困境固然与税务行政主导^[38] 的税收法治建设路径、中国改革开放以来形成的政治决策(改革决定)先行的税法变革模式^[39] 和“政策繁多而法律稀缺”的财税现状^[40] 有关,但根源还在于税收构成要件理论的体系缺陷。这种体系缺陷使得这一税法建制理论既无法为税收法治建设提供一套本应清晰无误的理论准据和方法指引,又无力助推税收法治意识这一主体理性品质和税收法治国家精神底蕴的勃兴。^[41]

(一) 税收构成要件机能弱化的现实镜像

发端于税收法定机能,税收立法中各构成要素理当明确和统一。而既有税收立法远未做到这一点。就要素明确性而言,以环境保护税法为例,该法第7条规定的是计税依据,但如何理解,怎样测度污染物排放量、污染当量数、固体废物的排放量等,立法均未给出答案。就要素统一性而言,纵使同一类别的单行税法文本,立法择取的要素也多有不同,尤其各要素之间的组合配置、序位安排。例如,个人所得税法未设章目,主要依循“纳税人→应税所得→税率→税收减免→应纳税所得额的计算→纳税调整→税收征管”线索制定。

[36] 参见杨小强:《中国税法:原理、实务与整体化》,山东人民出版社2008年版,第17页。

[37] 譬如,环境保护税法附表二《应税污染物和当量值表》之五“大气污染物污染当量值”列明的第37类污染物为“硫化氢”,而资源税法(征求意见稿)附表《资源税税目税率表》中“非金属矿产”的“水气类”税目中同样出现了“硫化氢气”。

[38] 税务机关无论是在对税收法律法规(特别是税务行政规章等)的解释方面还是在税务行政过程中都处于明显的优越地位。与此相对应的是,纳税人在税务行政活动中则更多地处于一种被动和协从的地位,其合法权益(特别是财产权)容易受到税务机关的重度侵害。这种情况被学者称之为“税务行政主导主义”。参见王鸿貌:《我国税务行政诉讼制度的缺陷分析》,《税务研究》2009年第7期,第65页。

[39] 据学者考证,中国改革开放以来,每个阶段的税法变革都与历次重要的“三中全会”作出的“改革决定”有关。面对经济社会发展方面的诸多涉税需求,基于提升合法化水平的考量,执政主体必然要在政治决策过程中予以回应,并集中体现于改革方案的整体设计中。因此,政治决策或改革设计会直接影响税法制度的变革。参见张守文:《税制变迁与税收法治现代化》,《中国社会科学》2015年第2期,第85页。

[40] 参见邢会强:《财政政策与财政法》,《法律科学》2011年第2期,第68页。

[41] 参见柯卫:《当代中国法治的主体基础——公民法治意识研究》,法律出版社2007年版,第25页。

企业所得税法则区分为八章,主要围绕“总则(纳税人→税率)→应纳税所得额→应纳税额→税收优惠→源泉扣缴→特别纳税调整→征收管理→附则”思路设计。此外,作为税收债务成立与否的识别基准,税收构成要件理应为“税收基本法”所明定。但一定程度上担负基本法功能的税收征收管理法对此却只字未提,更别提明确税收构成要件与税收债务的应然关系了。如此立法,税法的统一性、体系化定难实现,税收法定机能弱化是为必然。

法益保障机能一方面借助法定积极要件而实现税收债务的课征,另一方面仰赖法定消极要件而实施税收债务的减免。受制于构成要件的模糊化和碎片化立法,法益保障机能原本即未发挥应有功效。构成要件的理论缺陷进一步减损了这一机能的实现。从税收债务发生层级来看,识别税收债务成立的积极要件到底包括哪些具体要素,它们之间有何内在关联,彼此之间如何配合方可导出税收债务成立的结论,诸如此类问题,税收构成要件理论均未有效回应,致使“税收构成要件(大前提)+课税事实(小前提)=税收债务(结论)”的理论模型难成共识,进而影响征税机关和纳税人以及其他主体对经济事实所致税法效果的正确判定。从税收债务减免层面来讲,究竟消极要件中的哪些要素可以产生税收债务减免效果,它们如何重设了积极要件运行的税法效果,相互之间会否产生税收债务的重叠减免,怎样影响或在多大程度上左右经济事实课税与否、税额多寡结论,这些疑难问题,税收构成要件理论同样未给出明确答案。盖因如此,现实中一厢是法益保障机能所应恪守的识别基准不断被征税机关突破,纳税人权益保护有如负重致远;另一厢是税收减免越位、缺位、错位现象屡见不鲜,国家税式支出积重难返。^[42]

税际识别机能既取决于税收构成要件的体系化建造,又受制于其内部元素的功能化区分。税收构成要件看似内含了此税与彼税的区分方法,但对于现实中引起纷争的那些交集缠绕的单行税的识别,如消费税与环境税,并未提供确切答案。税收构成要件理论只是提供了界分税种的模糊化工具,而未供给税际识别机能需要的共识性、精细化的识别基准和区分技术,机能受损也就不难理解了。与之相连,税收构成要件虽可供应一套税法认知技术与方法,但它只是静态的、模糊的,难以真正发挥操作价值。通过如纳税人、税率、计税依据等零散的、模糊的法律条文,既无法把握这些条文之间的内在联系以及这些条文之于税收债务识别所能发挥的功能作用,更难发觉不同税种之间相关条文的逻辑关系。这本是教学法机能的独特价值,却因税收构成要件的体系化建造缺陷而受损。

(二) 税收构成要件机能弱化的体系根由

税收构成要件的机能运转建基于法定、完备的构成要件之上,仰赖于体系化税收构成理论的建立。而以逻辑为核心内容的体系化,才是衡量机能性问题思考的标尺。^[43]检验理论是否构成体系的标准有两方面:一是建构理论所使用的基本概念和范畴是否齐备;二是联结各个概念和范畴的逻辑结构是否合理。依此标准,体系化税收构成理论始终未能生成。

1. 基本概念和范畴缺失

在言及构成要件时,不少学者都将其与构成要素混同对待。^[44]这种混同大体可归为两

[42] 参见李旭鸿:《税式支出制度的法律分析》,法律出版社2012年版,第129页以下。

[43] 参见前引〔23〕,蔡桂生书,第78页。

[44] 需要说明的是,已有学者注意到了税收构成要件与构成要素之间的区别和层级关系,认为税收构成要件可能由数个法律规定中积极的(创设或提高税负)要素以及消极的(减轻税负)要素共同组成,由此产生具体的税收债务的法律效果,其包括下列要素:税收主体、税收客体、税收客体的归属、税基和税率。但持此观点的学者未能进一步揭示作为这些要素之上的税收构成要件的内容。参见前引〔25〕,陈清秀书,第307页。

种形态：一是明确将构成要件等同构成要素。^[45]二是虽未直接将两者等同，但对具体要素进行概括时，不经意间又将两者等量齐观。^[46]将税收债务成立必需的整体性的税收构成要件与其涵摄的各项要素等同，如此处置必然导致理论的逻辑错误，诱发本体矛盾。如果不存在构成要素层级，只有构成要件这一单层架构，就不能发挥理论本原的“思维的工具”^[47]这一性能，无法融贯税法规范与现实。其根源在于，税收构成要件理论只是供给了税收主体、税收客体、计税依据、税率这类与经济事实直接相连的底层概念与范畴，并未抽象出更高层级的概念与范畴。而体系化建构的基础在于：法律概念逻辑上高低不等的抽象程度，及其立基规范价值之高低不等的根本程度。^[48]

值得注意的是，有学者尝试将交易定性与税收构成理论联动，认为税收“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。”^[49]该观点虽未能催生理论的体系进化，但依然具有重要的启示意义。因为它蕴含了构成要素之上的概念与范畴，指明了构成要件的功能方向，即定性与定量。这种功能指引暗合了经济事实与税法效果之间的内在逻辑。因为不管是税收客体，还是税收主体，抑或归属要素，主要担负的是经济事实的定性功能。与之对应，无论是计税依据，还是税率，实质负担的都是税收定量任务。从功能导向上看，构成要素之上实然存在构成要件这一概念与范畴，且存有定性与定量的不同分工。问题是，定性为何，定量又为何？问题的答案昭示，构成要件并非概念与范畴的起点，在其之上应还有一级概念与范畴，旨在回应定性与定量，即下文所称的可税性与应税性。前者重在策应交易定性，后者旨在指引税收定量。

税收构成要件理论整体忽视、阻却了可税性和应税性，定性构成要件与定量构成要件概念和范畴的存在空间，忽略了体系本有的层级设计，这也是其未成体系的关键原因。如学者所言，法律概念与法律体系之间如同由原子组成分子，再由一种或多种分子混合或化合组成各式各样的物质，而后由这些物质组成整个大千世界。在这其中，概念与概念之间不但有由“其抽象化程度”的高低，而且也有由“其所负荷之价值的根本性程度”所决定之位阶构造。^[50]所以，概念与范畴的缺失，既降低了税收构成要件理论的解释力和包容度，又滋生了理论各部分之间的自相矛盾，导致了理论的方向迷失。

2. 合理的逻辑结构欠缺

对于一个成熟的理论体系来说，各组成部分之间仅有联系是不够的，还须在逻辑上有严密的推导性。^[51]以此观测税收构成要件理论，各部分之间既缺乏推导性，亦无法实现合

[45] 如有学者认为，“所谓课税要素，或称课税要件，是国家征税必不可少的要素，或者说，是国家有效征税必须具备的条件。只有在符合课税要素的情况下，国家才可以征税。”参见张守文：《税法原理》，北京大学出版社2016年版，第45页。

[46] 如有学者认为，税收构成要件为有关发生纳税义务的法律要件，其内容应规定，课税权的主体对纳税义务人以何种课税要件，基于何种课税标准，采取何类税率赋课征收等事项。详言之，课税要件包括课税权主体（课税权者）、纳税义务人、课税物件（课税对象）、课税标准、税率、租税所属关系、租税归属关系等。参见〔日〕新井隆一：《租税法之基础理论》，林燧生译，我国台湾“财政部”财税人员训练所1984年版，第28页。

[47] 张新宝：《侵权责任构成要件研究》，法律出版社2007年版，第2页。

[48] 参见黄茂荣：《论民法中的法理》，《北方法学》2018年第3期，第6页。

[49] 前引〔1〕，滕祥志文，第106页。

[50] 参见前引〔48〕，黄茂荣文，第6页。

[51] 参见车浩：《阶层犯罪论的构造》，法律出版社2017年版，第102页以下。

乎逻辑的转化和过渡,以致理论整体缺乏内在的逻辑统一性,各部分欠缺因推导性而致的合理性,此为税收构成要件理论的另一重大缺陷。

就构成要件与构成要素之间的逻辑而言,二者时常被混同对待。于税收债务识别而言,构成要件只是一个抽象标准,自身无力判断税收债务是否“即行成立”,因而需要各具体要素的驰援。鉴于此种逻辑,似乎是构成要件推导出了构成要素。问题是,为何立法不直接表述为“各构成要素实现时,税收债务即行成立”,却增设“构成要件”这一概念与范畴?或许是出于文本简洁性和共识性考虑,因为构成要素的具体内容长久以来都未有定论。^[52]接下来的问题是,构成要件推导出哪些构成要素,推导的序位如何,构成要件与各要素之间怎样联动以识别税收债务是否“即行成立”。这关乎构成要件与构成要素的逻辑统一性和合理性,而税收构成要件理论却未提供令人信服的答案。

就构成要素之间的逻辑来说,暂且不论构成要素究竟应该包括哪些,单就税收主体、税收客体、归属、计税依据以及税率五大要素而言,彼此之间逻辑不清、功能不明。一般认为,它们遵循“税收主体→税收客体(→归属)→计税依据→税率”的逻辑序位。部分立法也支持了这一观点,如烟叶税法第1至4条。只是这一逻辑并未得到全然贯彻,船舶吨税法即是例证。该法首先聚焦的是税收客体,随后关注的是税率和计税依据,至于纳税人,并未明确提及,取而代之的是“应税船舶负责人”。这种歧见同样发生在学界。如有学者认为,判定某一税种的纳税义务是否发生,只需分析纳税人和税收客体(作者称之为“应税行为”)是否符合该税种法的相应规范即可。^[53]另有学者认为,税法首先关注税收客体,而对具体纳税人不感兴趣。一旦税收客体确定,征税范围明确,纳税人随即可以锁定。^[54]

从认知规律上看,人们首先关心的是已然发生和可能发生的经济事实是否课税。仅当确须课税,才会关注课征的税类、税额等。易言之,先聚焦经济事实的税法定性,后关注经济事实的税额量化,遵循从交易定性到税收定量的认知逻辑。据此建构理论固然可以与现实无缝对接,也确实更利于理论的可接受度。但它取决于以下问题的答疑:哪些构成要素服务交易定性,这些要素之间的关系和顺序如何;哪些构成要素致力税收定量,这些要素之间的关系如何,何为始项和终项;更进一步,担当交易定性的要素和负担税收定量的要素之间如何承接,怎样过渡,何以转化。税收构成要件理论亦未提供这些问题的确切答案,自然也就难以构造出统一、合理的构成要素逻辑架构。

四、税收构成要件理论的再造

再造税收构成理论,理当恪守构成理论的体系规律与要件思维,^[55]切合税收构成内生

[52] 归纳起来,主要有六要素说、五要素说和四要素说。六要素说可参见[日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第168页;五要素说可参见施正文:《税收债法论》,中国政法大学出版社2008年版,第24页;四要素说可参见前引[45],张守文书,第47页;汤洁茵:《税收之债的构成要件及其对征管的影响》,《财会研究》2008年第14期,第27页。

[53] 参见李大庆:《财税法治整体化的理论与制度研究》,中国检察出版社2017年版,第74页。

[54] 参见魏高兵:《合同的税法评价》,立信会计出版社2014年版,第10页。

[55] 要件思维是一种典型的构成理论的建构模式,它要求严格根据既定的法律来确定是否以及在多大程度上发生相应的法律效果。亦即,满足一定的要件之后,就会产生相应的法律后果,此为要件思维的基本过程。参见沈志先主编:《法律方法论》,法律出版社2012年版,第15页,第17页。

的体系需求与实践要求，阶层税收构成理论（如图 1 所示）即满足这一要求。阶层税收构成理论由存有位阶关系的可税性和应税性两阶层构成。就可税性与应税性而言，内含“即无后者，亦有前者”逻辑，即可税性独立于应税性，没有应税性，可税性也可存在；就应税性与可税性而言，存有“若无后者，即无前者”逻辑，即应税性依附于可税性，没有可税性，也就不存在应税性。具体来说，可税性阶层分设三级：顶层为可税性，中层为定性构成要件，底层为定性构成要素。自上而下，依次展开，完成经济事实的可税性识别，产生课税与否、所课何税的结论。可税阻却事由对可税性识别结论进行校验和调整。与之相应，应税性阶层布局三级：顶层为应税性，中层为定量构成要件，底层为定量构成要素。从上至下，逐一具体化，完成应税事实的税收定量，得出应税事实的课税数额。应税阻却事由验证和修正应税性判定而致的税额结论。简言之，阶层税收构成理论是由两大相对独立、存在位序关系的阶层系统，三层彼此映射、互相承接、相机转化、自然过渡的多级结构组成的逻辑自洽、结构分明的体系化理论。

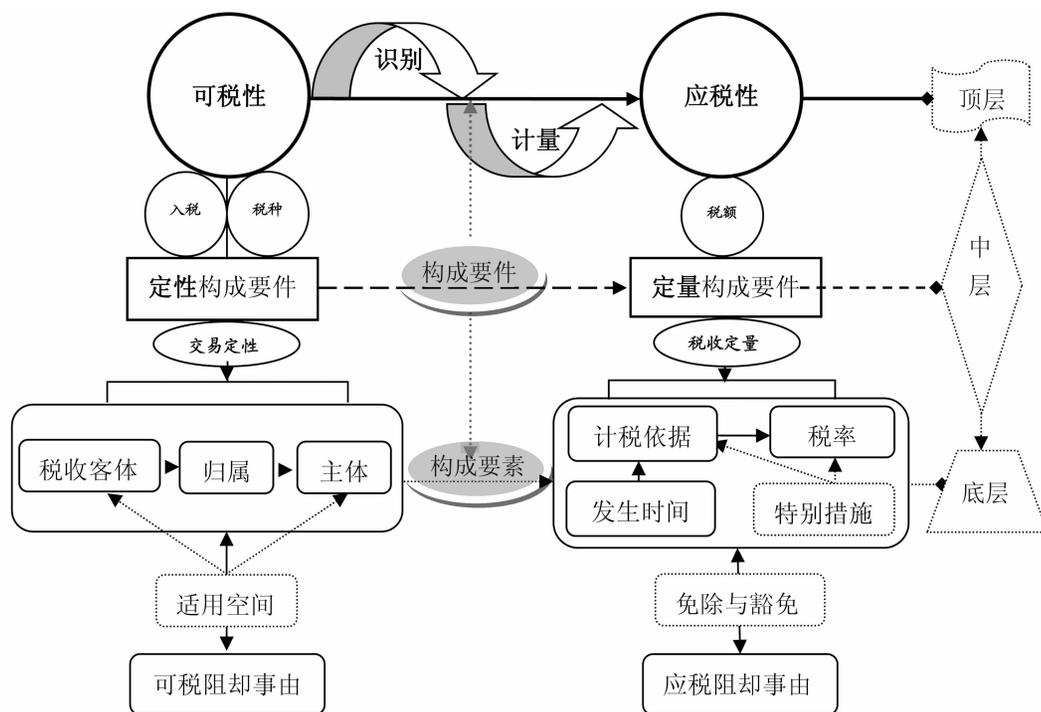


图 1 阶层税收构成理论

（一）体系驱动：税收构成的两大阶层

可税性与应税性虽非学界的共识表达，但确有相对清晰的语义指向和术语基础。就可税性而言，通常认为，国家课税既要考虑经济上的可能性与可行性，即经济上的可税性，又要考虑法律上的合理性与合法性，即法律上的可税性。^[56] 就应税性来说，其虽少为学界

[56] 参见张守文：《财税法疏议》，北京大学出版社 2005 年版，第 139 页。

使用,^[57]立法中却大量出现相关术语。如《增值税暂行条例》中的应税销售行为、应税行为与应税劳务,企业所得税法中的应纳税所得额与应纳税额。基于既有认知和实践,本文提炼出“可税性”与“应税性”这对概念,作为税收构成理论的两大阶层。前者兼容经济上和法律上的可税性判断,意在识别经济事实是否课税及所课何税。后者借鉴应纳税额层面的应税表达,旨在计量应税事实的课税数值。与税收构成要件理论中的要素集合^[58]不同,可税性阶层直面经济事实,提供经济事实与税法连动的第一道评价标准,导出经济事实可税性与否的结论。若经过可税性阶层识别,得出不具有可税性结论,则税法评价结束。唯有经济事实具有可税性时,才能进入应税性阶层,对应税事实进行税收定量,得出行为人当予给付的应纳税额。故此,两大阶层遵循从可税性识别到应税性计量的先后位序。

需要注意的是,可税性阶层与应税性阶层评判的并非确定的收益,而恰恰是处于征税对象阶段的收益。^[59]这类收益多为民商事交易的产物。一般而言,交易一旦发生,交易性质便客观存在,似无专门设置可税性阶层的必要。但“在当今社会中,大量脱法避税行为的存在,迫使税法无法完全从私法立场理解社会生活中多种多样、复杂多变的经济行为,必须具有自身不同的理解角度和必要。”^[60]所以,“经济观察法(即实质课税原则)与租税规避行为之否认,成为税法上的‘关键概念’,税法实务者的尚方宝剑,同时亦成为聚诉之处。”^[61]可税性阶层因内含这些技术方法,应当成为阶层税收构成理论的重中之重。但这并不表明它的价值优于应税性阶层,只是意指其之于理论体系的位置和运行繁杂度。

有别于税收构成要件理论的杂乱无序,阶层税收构成理论中两大阶层在设计税法规范、认定税收构成,特别是对经济事实进行税法评价时都具有步骤性和历时性特点,是为蕴含内在秩序和逻辑顺序的典型位阶体系。^[62]其不仅明确了税法评价规则的位序与逻辑,而且提供了各阶层税法评价的方向与目标。

(二) 阶层分解: 税收构成的二元要件

可税性阶层与应税性阶层虽提供了对经济事实进行税法评价的方向与目标,但不足以自行。因此,阶层税收构成理论围绕阶层方向与目标设计了定性构成要件和定量构成要件。前者意指序化可税性,识别税收债务成立与否的各种抽象要素的整体。后者涵指具化应税性,计量税收债务具体数额的各种抽象要素的整体。两者既是对可税性与应税性构造的渐次落实和分别具体化,也是对具体要素的整体提炼与抽象化。从逻辑上看,构成要件承上启下,既分解和明晰两大阶层提出的方向和目标,又寻求和提炼下位要素系统运转的思路和方法。就承上而言,定性构成要件承接可税性,将税收债务的识别难题转化为交易“定

[57] 较为接近的是学者将税收客体改造而为的“应税行为”。参见前引[54],魏高兵书,第11页以下;前引[53],李大庆书,第68页。

[58] 因税收构成要件理论立论于“税收构成要件实现时,税收债务即行成立”之上,加上通常认为税收构成要件是对构成要素的抽象概括,故构成要素齐备是税收债务成立的实质条件。这意味着各要素之间存在“缺一不可”的关系。至于以何种逻辑结构将这些要素有机联结,怎样定位各要素的功能价值,以何种思维模式和顺序去认知、组合这些要素,并非税收构成要件理论的构造重心。

[59] 参见张守文:《收益的可税性》,《法学评论》2001年第6期,第18页。

[60] 李刚:《税法与私法关系总论——兼论中国现代税法基本理论》,法律出版社2014年版,第61页。

[61] Walz, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*, 1980, S. 211. 转引自葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第7页。

[62] 参见车浩:《体系化与功能主义:当代阶层犯罪理论的两个实践优势》,《清华法学》2017年第5期,第43页。

性”；定量构成要件顺承应税性，将税收债务的计量问题转变为税收“定量”。就启下而言，定性构成要件的落实仰赖于定性要素系统的协力配合，定量构成要件的实现依赖于定量要素系统的精致互动。

由可税性阶层与应税性阶层过渡到定性构成要件和定量构成要件，显然提高了理论的解释力和包容度，提升了理论的操作性和应变性。因为税法多以交易结果为课税对象，而经济交易皆需考虑征税效果，故税法和民商法一样，具有交易法的性质。不仅如此，本质上税收之债也具有和私法之债类似的债权性质，征税对象也基本上是由私法在先评价。所以，说税法植源于私法，具有债法性质也非言过其实。^[63] 在阶层税收构成理论中植入定性构成要件与定量构成要件，完全吻合税法的交易法、债法特质和运行规律。因为定性构成要件直击经济事实，营造税法与私法交易规则的适用序位，导出经济事实的税法定性结论。一旦交易定性而致肯定的可税性结论生成，经济事实即转化为应税事实，接受税收定量评价，此为定量构成要件的根本任务。于此来说，定性构成要件与定量构成要件同样存在隐形的位序安排，即定性构成要件先于定量构成要件。

换言之，定性构成要件是基础，定量构成要件是结果。前者通常借助税法规定的，意在回答具体单行税通过何种法律事实、在何种情境下满足税法所规定的税收客体，来落实可税性阶层下达的识别任务，回答经济事实课税与否及所课何税的难题，导出入税与否和入为何税的结论。经过定性构成要件过滤，经济事实是否课税，课征何种单行税，甚或由谁纳税，都会产生一个相对清晰的结论。定性结论得出，税收定量即刻启动，这是应税性阶层的必然要求。与交易定性相比，税收定量相较容易。因为其全部要义都浓缩在税收定量基础公式（应纳税额 = 计税依据 × 税率）之中，它更似税法对经济事实进行效果量化评价的系统集成和操作指引。所以，尽管定量构成要件具体化了应税事实的税收给付数量，但定性构成要件才是税法规则设计和实施的难点和重点。

（三）要件展开：税收构成的七个要素

仅有可税性与应税性、定性构成要件和定量构成要件，阶层税收构成理论依然是空洞和抽象的，难以实现理论的逻辑统一性和合理性，也必然影响和损耗理论应有的方向指引和实操价值。为此，阶层税收构成理论配置了构成要素，并相应归入定性要素系统和定量要素系统，分别对应可税性与定性构成要件以及应税性与定量构成要件，形成（可税性→定性构成要件→定性要素系统）→（应税性→定量构成要件→定量要素系统）的体系架构。构成要素为阶层税收构成理论的支撑和底座，是判断税收债务最直接、最有力的工具。

1. 构成要素的具体选取

关于构成要素的具体选取，虽争执不断，但多将其概括为税收主体、税收客体、归属、计税依据与税率。其思维逻辑是，只要能确定税收客体，并通过法定的计算程序使之成为具体的计税依据，然后根据税收客体的归属关系确定税收主体，最后再对计税依据适用法定税率，就能计算出纳税人应当缴纳的具体税款。纳税义务发生时间、纳税地点、税收特别措施等要素只是实现税收债权的条件，对税收债务的发生不产生影响，因此不需要在构

[63] 参见前引〔21〕，中里实等编书，第2页。

成要素中讨论。^[64]笔者认为,这一见解有悖于税收构成要素的整体化建构,需要重组与调整,方可满足税收构成的理论诉求和税收法治的实践需求。

纳税义务发生时间不仅关系计税依据的确认时间,而且影响滞纳金乃至行政处罚等的承担与起算时间,更直接攸关税收客体的实现时间。盖因如此,在明确税收客体之外,依然添附纳税义务发生时间的立法比比皆是,如《增值税暂行条例》第1条和第19条、《契税暂行条例》第1条和第8条、烟叶税法第1条和第8条等。同理,尽管税收特别措施只是一种例外措施,^[65]但是它会在相当程度上补充和修正计税依据、税率等要素,进而对各税的实际税负产生实质性影响,特别是与具体纳税人的税收负担直接关联,且影响整体税负公平,因而为征纳双方所普遍关注。^[66]基于这些考虑,纳税义务发生时间与税收特别措施理当成为阶层税收构成理论中不可或缺的构成要素。

2. 要素分类与体系嵌入

基于阶层税收构成理论的纵向体系、使命和内在逻辑,七个构成要素大体可以归入定性要素和定量要素两大子系统。前者主要包括税收客体、归属和税收主体,后者主要包括计税依据、税率、纳税义务发生时间和税收特别措施。虽然不管是从税收征纳实践和认知规律上观察,还是从可税性阶层与应税性阶层内核上考究,税法首先关注的都是定性要素系统,而后才会聚焦定量要素系统。但这绝不意味着两大要素系统完全独立。相反,它们时常发生交集,甚至互动频繁。以定性要素系统中的税收客体与定量要素系统中的计税依据、税率间的关系为例,多数情况下,税收客体既可以直接影响计税依据的确认与计量,又可以间接左右税率的形式选择和幅度范围。

不同于税收构成要件理论下的要素集合,阶层税收构成理论中定性要素系统和定量要素系统虽处不同的阶层体系,各有不同的分工和特性,所起作用也不一样,但两者均服务于税收之债的识别与计量。这一共同目标使两者之间相互连通成为必然。纵然如此,定性要素系统与定量要素系统依然有一个分界基准,即前者位处可税性阶层,后者归属应税性阶层,分别承担具体的交易定性与税收定量任务。受制于这种体系构造,两大要素系统之间亦有先后位序。定性要素系统在先运行,仅当肯定的可税性结果出现时,定量要素系统才会相机启动,产生税收定量结果。因此,将这些要素作为税收立法、税法解释和税法实施的参考基准,用以识别税收债务成立与否、精算税额多寡时,既要遵守各自系统的内在逻辑,又要充分发挥两大要素系统的配合效用,特别是各构成要素之间的组合效果。

3. 各要素间的位序安排

两大要素系统中各要素之间同样存有一定的逻辑位序,且运行路径不尽一致。在定性要素系统中,税收客体为税法所规定的对之进行征税的物、行为或事件,^[67]主要担负起课税与否,对不同税种进行区别或归类的重任。^[68]它体现了最基本的征税界限,既是税与非

[64] 参见前引〔10〕,刘剑文等书,第191页。

[65] 阶层税收构成理论层面指向的税收特别措施不包括直接以应税阻却事由出现的免税、减税、税收豁免等措施。

[66] 参见前引〔52〕,施正文书,第100页。

[67] 在特定单行税法中,税目也较为常见。税目对应于抽象的税收客体,是税收客体在质上的具体化。税目一般适用于税收客体种类繁多且差异显著的税种,如消费税。借助税目对这类税种的税收客体进行具体化,既可进一步明确征税范围,又便于实行差别化管理。此外,税目的设置还可以为差别税率的导入提供分类依据。

[68] 参见王鸿貌主编:《税法学的立场与理论》,中国税务出版社2008年版,第217页。

税、此税与彼税的分界线，又是确定税种名称的重要依据，^[69]而且关乎税制体系的类别化区分。^[70]因此，税收客体向来都被视为构成要素的首位和核心。税收客体之后，税收主体从之。实践中，税收主体与税收客体多相伴相生。税收客体明确，税收主体即可确定。这种体系内生的逻辑关系使得诸多立法均明确将两者同时规定在一个条文之中，如《城镇土地使用税暂行条例》第2条第1款。当然，税收主体的确定需要归属要素的运转。而归属不同于其他要素，它有独立的识别规则。这些规则基本为《德国租税通则》第39条所涵盖。^[71]归属不只是一个技术要素，其在定性要素系统内部的作用无可替代。应因于复杂多变、推陈出新的经济交易形态，多元与繁杂的归属规则犹如一座桥梁，既担负起比对经济事实与税收客体的重要使命，又承担起串联税收客体与税收主体的关键任务。^[72]

定量要素系统由计税依据和税率双轮驱动，且遵循从计税依据到税率的位序安排。计税依据是计量税收所依据的标准，税率是应纳税额与计税依据之间的函数关系。一般来说，计税依据既定时，税率决定税收之债的具体数值，影响税收负担的轻重。因此，只要精算出计税依据，选取与之匹比的税率，税收定量即告完成。只是纳税义务发生时间通常会影响计税依据的确立时点，车船税法第8条“车船税纳税义务发生时间为取得车船所有权或者管理权的当月”之规定即为典型。尽管这种时间要素未必能够改变税收定量的最终结果，但它直接关乎税收债务的课征节点，影响税收债权的实现时间。税收特别措施基于一定的政策目标，在税收基本要素及其所体现的基准纳税义务之外，减轻或加重了税收负担。^[73]其既可能影响计税依据、修正税率，又可能冲减应纳税额。因此，出于国家税收利益保障和纳税人权益保护考虑，不管是在税制设计，还是计量税收过程中，都需同步考量纳税义务发生时间与税收特别措施。简言之，定量要素系统中，计税依据和税率虽是中心，但纳税义务发生时间与税收特别措施对两者起支撑和校验作用，断不可偏颇。

（四）体系补足：税收构成的阻却事由

从两大阶层到二元要件，再到七个要素，阶层税收构成理论即已初步组建完成。但经济事实即便经过可税性阶层的肯定识别之后，依然会发生税收债务不成立的效果，而应税事实经过应税性阶层的税收定量以后，仍然可能发生免除或减少税收债务的效应。导致前者出现的事由为可税阻却事由，致使后者发生的事由为应税阻却事由。税收构成的阻却事由会直接修正阶层税收构成理论正常运行的结果，是阶层税收构成理论的例外，通常都由法律明确规定。它们如同刑法上的阻却事由，都不是一种普遍化的条件。^[74]

[69] 如对“所得”的课税称之为所得税，对“资源”的课税称之为资源税，对“应税消费品”的课税称之为消费税。

[70] 税收客体一般可以界分为货物与劳务、所得、财产、行为和环境资源等类别，分别对应于流转税、所得税、财产税、行为税与环境税等税类。

[71] 《德国租税通则》第39条规定：（1）经济财产归属所有人；（2）对第1项，适用于下列例外规定：①非财产所有人之第三人，于事实上管领经济财产，且于一般状况，在通常耐用年限内，得排除所有人对该财产之影响者，经济财产归属该第三人。信托关系之经济财产归属信托人，让与其所有权以担保债权之经济财产归属保证人，自主占有之财产归属自主占有人。②经济财产为数人所共同共有者，于租税课征上有分别归属之必要时，依应有分归属各共有人。参见前引〔11〕，陈敏译书，第60页。

[72] 当然，依据归属要素确定的税收主体也许最终不会承担缴纳税款的义务，如第三人代为履行税收债务。但这种税收债务的约定移转并非定性要素系统的运转失灵。相反，它进一步凸显了定性要素系统的价值。

[73] 参见前引〔52〕，施正文书，第98页。

[74] 参见柯耀程：《刑法构成要件解析》，台湾三民书局股份有限公司2010年版，第115页。

可税阻却事由在阶层税收构成理论发动之时便阻却了税收债务,对国家税收利益影响巨大,故常受严格法定的约束。空间要素是为典型,如《增值税暂行条例》中的“在中华人民共和国境内”,个人所得税法中的“在中国境内”、“从中国境内和境外”,船舶吨税法中的“自中华人民共和国境外港口进入境内港口”,环境保护税法中的“在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域”。实践中,欠缺这类要素,经济事实即便经过可税性识别而得出肯定结论,税收债务照样不会成立。也即,空间要素阻却和改变了可税性结果,成为法定的可税阻却事由。当然,理论上说,可税阻却事由远不止空间要素这一种,比如法不溯及既往的一些行为同样可能产生阻却经济事实可税性的效果。

至于应税阻却事由,税法一般以“免除其税”来表达,不管是全部免除,还是部分免除,皆属此类事由。典型如法定免税与减税。前者是整体、全然、绝对地阻却税收债务,如车船税法第3条规定的免征车船税。后者是局部、附条件、相对地阻却税收债务,多分为两类:一类是阻却的税收债务额度有赖具体规定,如个人所得税法第5条明确“……减征个人所得税,具体幅度和期限,由省、自治区、直辖市人民政府规定”;另一类是直接明示具体的阻却幅度,如《耕地占用税暂行条例》第10条第1款规定,农村居民占用耕地新建住宅“减半征收耕地占用税”。除免税和减税外,税收豁免也会引起应税债务的阻却。但因其很大程度上背离了应收尽收和税收中性的基本要求,因此,将其作为应税阻却事由时确有必要谨慎为之。值得注意的是,追征期届满也会事实上达致应税阻却效果,甚至特定情况下纳税人主动纠错在理论上也应享受类似待遇。

总体而言,空间要素也好,税收债务免除或豁免也罢,都不是税收构成的普遍条件,而只是税收债务成立与计量的特定事由。但此事由的存在,使得经由阶层税收构成理论评价而致的税收债务原初结论不得不相机调整,甚至全部或部分消灭。这充分说明了阻却事由这一体系层构的理论补足意义。

五、阶层税收构成理论的比较优势与操作思路

构造契合经济事实特性,符合税法学科秉性,指引具体规则与实践的税收构成理论,既要恪守理论应有的体系规律、税法自身的规范特质,也要迎合公众的思维习惯。阶层税收构成理论就是一个体系自洽、逻辑严密、融贯理论与实践的开放性税收构成理论。

(一) 理论的体系性与逻辑性

在阶层税收构成理论中,可税性阶层在先启动,应税性阶层紧随其后,两者依循严格的位序关系,以明确税收债务识别和计量的方向与目标。与之相称,定性构成要件承接可税性,定量构成要件衔接应税性,将阶层设定的方向与目标转化为具体的交易定性与税收定量任务。前者由定性要素系统完成,后者由定量要素系统解决。最终整体呈现“从可税性到定性构成要件,再到定性构成要素,直至可税阻却事由”的可税性阶层系统和“从应税性到定量构成要件,再到定量构成要素,直至应税阻却事由”的应税性阶层系统这两大相对独立的税收债务识别与计量系统。

如果说税收构成要件理论是各要素静态铺陈的话,阶层税收构成理论便是动态有序的体系建造。它以可税性阶层与应税性阶层为体系驱动,以定性构成要件与定量构成要件为

阶层分解，以定性要素系统与定量要素系统为具体展开，以可税阻却事由与应税阻却事由为体系补足。虽阶层系统内部层级之间的横向关系不如纵向那般明显，但也含有一种隐匿的位序排列与职能分工。任一横向层级，未完成前奏部分的判断，便无法启动后续部分的识别。追本溯源，阶层税收构成理论从两大阶层到二元要件，再到七个要素，直至阻却事由，实质是一个从经济事实判断到税法价值判断的过程。只有通过各部分的逐一过滤，经济事实才会转化为应税事实，进而具化为应纳税额。

（二）理论的说理性与包容性

二战后，多数国家和地区出现税赋过重、税收整体上趋于人税化、税收实体法的复杂化和扩大化等现象，这些都从法实践论上要求税法不应只是“征税之法”，更应成为“纳税人的权利立法”。^[75]要做到这一点，就必须严格设定税收实体条件，既要考察经济事实是否发生、经济后果是否存在，又要检验经济事实是否具有可税性，还要考虑经济事实能否归属于行为人。^[76]围绕税收实体条件，税法构造了诸多识别规范与计量规范，限制征税权力的扩张，推动纳税人权益的保障。^[77]识别规范判断经济事实课税的可行性，计量规范精算应税事实的课税数值，增强课税的必要性和操作性论证。从逻辑关系上看，识别规范在先，计量规范在后。因为计量经济事实课缴的应纳税额，理当先行确定该经济事实为应税事实。从此角度上说，税收实体条件催生了识别规范与计量规范，而以可税性阶层与应税性阶层为内核的阶层税收构成理论显然融合了这一内生于税收实体条件的规范机理。

更进一步，阶层税收构成理论增进了税收法定、法益保障和税际识别机能。位序清晰的两大阶层，相机转化、自然过渡的二要件，逻辑严谨、功能明确的七个要素为税收法定机能的释放提供了合理与明晰的规范素材、立法依据和方向指引，且对税际区隔和教学法工具的运用大有裨益。而可税性阶层对经济事实的体系识别，应税性阶层对应税事实的体系计量，既保障了税法规则的安定性、税法适用的公平性，还约束了税权运行的恣意性，促导了法益保障机能。于此而言，阶层税收构成理论具有充足的说理性与包容性，它不仅充分地解释和验证税收实体构造、照应税法规范，而且可以涵摄、助推各项机能的实现。

（三）理论的可接受性与操作性

“随着经济社会的深度发展，现代税法所塑造的形式理性与稳定秩序正在逐步被打破”。^[78]时下税收具有无限扩容性和高度流动性，无限创新的交易形式与生活安排无时无刻不在削弱税法规则体系。^[79]而私人社会的迅猛发展与政治体制的间或变迁，又使税法不仅变得有些复杂，还有些芜杂了。税收构成要件理论虽是学人之力产物，但其要素集合机理已无法识别和计量日渐繁杂的经济事实，难以解释与支撑愈发芜杂而专业的税法规则。

税法系复杂集合体，为确保税收负担公平，须可靠掌握纳税人多面生活事实。从税收立法到税法实施，从税法解释到法律补充，都需考量不断变动的的生活现实，并与宪法价值

[75] 参见前引 [52]，北野弘久书，第9页。

[76] 参见前引 [52]，汤洁茵文，第27页。

[77] 参见严锡忠：《税法哲学》，立信会计出版社2015年版，第110页以下。

[78] 王婷婷：《反思型税法的理论构建及对现代税法危机的破解》，《法学》2017年第5期，第140页。

[79] 参见汤洁茵：《税法续造与税收法定主义的实现机制》，《法学研究》2016年第5期，第67页。

观相协调。税法理论与实践，均须斟酌税法特有法律原则和方法，如量能平等原则所展现的实质经济解释，课税原因事实的实质认定及避税行为的常规调整。唯有综合这些原则与方法建造税法理论，设计税法规范，组织税法实施，方可使税收法律秩序成为有体系、有共同价值观的整体。^{〔80〕}严格位阶体系的阶层税收构成理论建造极好地诠释了这一点，提升了理论的可接受性和操作性。具言之，阶层税收构成理论提炼了设计税法文本、运用税法规范、评判经济事实的阶层方向和目标，提供了交易定性、与税收定量的具体任务，配置了详细的分析方法和操作工具。这一理论还揭示了公众之于税法的认知习惯和思维偏好，更易产生共鸣，便于理论试验、规划经济生活。

（四）理论的操作要义与思维路径

理论的生命力在于实施。阶层税收构成理论提供了理论连通现实的、可复制的基本思路 and 具体方法，供给了体系化的操作要义和思维路径，即整体分解为可税性识别和应税性计量两大阶层，具体转化为交易定性、与税收定量两大步骤、三大核心任务（如图2所示）。任一经济事实都可据此得出最终的税法评价结果。

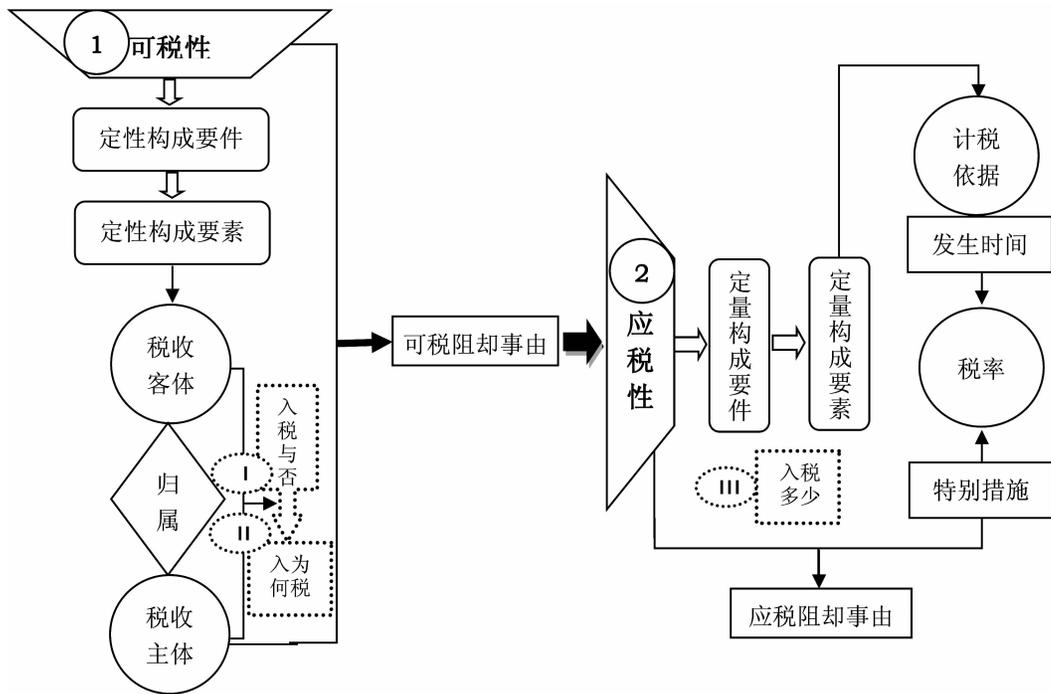


图2 阶层税收构成理论的运作进路

第一步，可税性识别⇌交易定性。该步重点回答两层互相递进的问题。第一层级是经济事实入税与否。若为否定，税法评价与法律适用就此结束。若为肯定，则进入第二层级：经济事实入为何税。该步完成可附带获知“由谁缴税”。具体识别工具由定性要素系统提供，且遵循“税收客体→归属→税收主体”的逻辑位序。依此步骤和方法导出可税性结论

〔80〕 参见葛克昌：《纳税者权利保护法析论》，台湾元照出版有限公司2018年版，第172页以下。

后，还需进行可税性阶层系统的最后查验，核实有无可税阻却事由。

第二步，应税性计量 \Rightarrow 税收定量。可税性结论一旦生成，第二步即第三层级便可启动。该步重点解决应税事实的税收定量：入税多少。具体计量任务由定量要素系统完成，且遵循“计税依据 \rightarrow 税率”的位序逻辑。其中，纳税义务发生时间和税收特别措施对计税依据和税率，甚或由计税依据和税率合力生成的应纳税额起修正作用。税收定量结果导出后，同样需要接受应税阻却事由审查。此为应税性阶层系统的最后一道工序。只有经过应税阻却事由核实的定量结果，才是应税事实应予课缴的最终税额，即应纳税额。

阶层税收构成理论内含的操作要义，不仅践行了税收构成理论的机能诉求，而且契合了税收构成理论的实践性能，可谓税法评价的普适工具与方法路径。是故，阶层税收构成理论可以超越税收构成要件理论，堪当税法体系建造与实务推进的基石理论和基准范式。

Abstract: Constitutive elements of taxation share the common characteristics with other constitutive elements while exhibits the unique characteristics of tax law. This mixed nature equips it with three major functions, namely statutory taxation, protection of legal interests, and identification of different taxes. However, defects in the system of constitutive elements of taxation, such as the absence of basic concepts, scope and reasonable logic, have weakened the functions of the system, caused it to deviate from the track preset by the theory of constitutive elements, and greatly reduced its instrumental value as guidance for the establishment of rule of law in the field of taxation. The author of this article suggests that the theory of constitutive elements of taxation should take the identification of eligible and necessary classes for imposing tax as its systematic driving force, qualitative and quantitative element systems as its concrete subjects of analysis, and the system of eligible and necessary causes for tax exemption as its supplements. This theory reflects the general principle of constitutive elements of taxation, meets the actual needs of tax practice, incorporates the special nature of tax law, and strengthens the three functions of constitutive elements of taxation. According to this theory, qualitative and quantitative analyses are two crucial parts of the adoption, enforcement and interpretation of tax law and reasonable assessment of taxation can be made on any economic fact through the answering of the three core questions, namely whether it is taxable, what kind of tax should be levied and how much tax should be levied, in the two-step process of transaction identification and tax evaluation.

Key Words: constitutive elements of taxation, tax classes, taxability, statutory taxation
