

形式与实质之争：税法视域的检讨

汤洁茵*

内容提要 实质课税原则引发的税法形式与实质之争包括三个层面,即抽象税收构成要件基于经济价值还是法律形式予以确立、税法应当作形式抑或实质解释以及经济活动的私法形式还是经济实质将作为税收构成要件符合性判断的事实基础。实质的探求固然可以在一定程度上实现个案的正义,但脱离形式束缚的实质正义必定是随机和偶然的,不符合税收法定主义的要求。形式主义在税法上依然有其独有的价值,是确保税法的确定性和可预测性价值实现的逻辑前提,也是确保税法权威的必然要求。立法者在确立抽象税收构成要件时,尽管把握用以评价税收负担能力的经济活动的事实核心可以与私法有所不同,但确立“事实要件”仍应当最大限度地承接私法形式,以确保“法统一秩序”的实现。

关键词 法律形式主义 实质课税 税收构成要件 税法解释 事实判定

“实质”通常为“形式”的对称,二者是对客观事物性质的一种揭示。形式与实质之争在刑法、民法等传统部门法早已备受关注,法律的形式主义与规则怀疑论之间的论争不断。税法领域亦不出其外,税收的课征以形式抑或实质为先的争论从未停歇。近年来以课税公平和量能课税为价值追求的实质课税原则广受推崇,税法形式主义渐失其声,让人每每产生税法中形式不受尊重的错觉。但征税公平与量能课税既非税法唯一之价值,实质重于形式的绝对化甚至一般化是值得商榷的。那么,税法之中,形式与实质,到底孰轻孰重?对此,首先应当对为何在税法领域中特别强调实质之价值,倍受强调的为何者之“实质”以及如何确认形式之外的所谓之实质等问题,逐一予以考证。

一、纷纷扰扰的实质课税原则^①: 形式与实质之争的三个面向

所谓“形式”是指事物呈现其外的有形或无形的表征或外观,“实质”则指称符合实

* 中国社会科学院大学政法学院副教授,法学博士。本文系国家社科基金一般项目“社会变迁中财税法规范生成机制研究”(项目批准号:16BFX132)的阶段性成果。

① 除实质课税原则外,当前我国税法理论研究中还使用经济实质主义、实质重于形式原则或经济观察法等术语。其中,经济实质主义或实质重于形式原则形成于美国司法实践,而经济观察法则源于德国税法理论和实践对形式与实质的关注。国内学者在使用上述术语时,甚少加以区分,但其各自内涵和外延其实并不明确。本文一般采用实质课税原则,仅在提及各国相关理论发展时,采用该国的特定用语。

际的真正事实。法律的三段论包括抽象构成要件(大前提)、事实(小前提)以及法律后果。其中,大前提和小前提均存在形式与实质之争。长期以来,以条文形式上呈现的文字用语确定法律的适用,还是追求“符合实质”的规则内涵,是法理学的重要议题之一。实质课税原则的产生,即是为了解决税法领域的这一问题。德国学者 E. Becker 教授在起草《帝国税收通则法》时首次提出经济观察法,强调“税法解释依其经济目的”。^②通过假定立法者的立法意图,以税法条文的实质解释得出对具体征税纠纷的“符合立法者本意”的解决方法,在美国也被认为是经济实质主义的应有之义。不少美国学者认为,这项在长期税收司法实践中形成的普通法原则对纳税人套取的税收利益的否定,是通过探求立法机关的意图确定条文的实质内容以排除其适用实现的,^③因此,是一种税法条文的目的性解释方法。^④我国不少学者,包括台湾地区学者,亦肯定这一观点。^⑤我国台湾地区 2009 年增订“税捐稽征法”第 12 条也明确规定税法解释应当“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”。可以说,实质课税原则首先是一种不受税法条文字面含义的拘束,基于立法目的探求条文实质内容的税法解释与适用的方法。此时所争执的“实质”与“形式”,所指的是法律文本。实质课税原则强调的正是税法的实质内容,而非形式的文本,对纳税义务的确定具有决定性的意义。^⑥此即实质课税原则引发的税法的实质与形式之争的第一个面向。

Becker 教授进一步认为,征税事实“应不考虑当事人选择的法律形式及一切案件的法律包装”,而“依税收的经济意义予以把握”。^⑦我国台湾地区的税法学者多采德国观点。如陈清秀教授即认为,在课税要件实施的认定方面,应当把握表彰经济上给付能力的实际上的经济实施关系,而非以其单纯外观的法律形式为准。受此影响,台湾地区“税捐稽征法”第 12 条之 1 第 2 项肯定了税收构成要件事实的认定以经济事实关系及其所生实质利益之归属与享有为依据。在美国,经济实质主义作为一项反避税工具,主要用于判定交易的形式与实质之间是否存在落差,并于落差存在时确定交易的经济实质作为税法适用的事实基础。^⑧大陆地区多数学者亦认为实质课税原则为应税事实的

② 参见葛克昌《实质课税与纳税人权利保障》,载葛克昌、贾绍华、吴德丰主编《实质课税与纳税人权利保护》,台湾元照图书出版公司 2012 年版,第 12-15 页。

③ See David P. Hariton, *Sorting Out the Tangle of Economic Substance*, 52(2) Tax Lawyer 235, 244(1998).

④ See Joseph Bankman, *The Economic Substance Doctrine*, 74(6) Southern California Law Review 5, 11(2000); David A. Weisbach, *Ten Truths about Tax Shelters*, 55 Tax Law Review 215, 215(2002).

⑤ 参见张守文《税法原理》,北京大学出版社 2007 年版,第 34 页;陈清秀《税法总论》,台湾元照图书出版公司 2012 年版,第 188 页;黄茂荣《税法总论——法学方法与现代税法》,台湾植根杂志社有限公司 2005 年版,第 371 页。

⑥ See Allen D. Madison, *The Tension between Textualism and Substance-over-form Doctrines in Tax Law*, 43 Santa Clara Law Review 700, 739(2003).

⑦ 参见前引②,葛克昌文,第 12-15 页。

⑧ See Yoram Keinan, *Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and A Proposal for Codification*, 22 Akron Tax Journal 45, 52(2007).

认定^⑨或解释^⑩之法。国家税务总局在其制定的税收规范性文件中已明确采用“实质重于形式原则”的用语。如《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函〔2008〕875号)规定销售收入的确认应遵循这一原则。在此,实质课税原则强调的是,作为小前提的税收要件事实,应依交易的实质经济关系予以判定,纳税人选择的私法形式不作为税法适用的事实基础。这里所指的乃是应税事实的“实质”与“形式”。此为税法的形式与实质之争的第二个面向。

也有学者并不认同上述观点,认为只能在具体的实体法中以个别立法把握蕴涵纳税能力的经济事实,而不是外在的法律形式。^⑪日本学者吉良实肯定了这一原则在税收立法的适用。^⑫持这一观点的学者认为,税收的课征与经济生活事实相联结,但经济活动在私法上呈现出来的法律形式不能据以评断纳税人的税收负担能力,应当以经济上的事实经过、状态及活动作为衡量税收负担能力的指标事实,确立抽象税收构成要件。^⑬日本《所得税法》第12条、《法人税法》第11条有关实质归属者课税的规定,即是其例。^⑭此时的实质课税原则,所要解决的形式与实质之争,在于确立抽象税收构成要件时用以评价税收给付能力的指标事实,是经济活动的法律形式抑或经济实质。此为税法的形式与实质之争的第三个面向。

实质课税原则引发的形式与实质之争的三个面向各有不同,分别涉及税收构成案件的确立、税法的解释和应税事实判定的基础。尽管围绕实质课税原则的研究成果可谓汗牛充栋,但学者们大多基于不同的面向对实质课税原则展开研究,难以形成真正的对话与讨论,甚至存在不少误解与误读。本文拟分别从上述三个面向对当前税法研究中普遍存在的实质判断先于形式判断、形式在税法中无意义的观念展开反思性的检讨。

二、抽象税收构成要件确立的形式与实质

(一) 基于有限建构性识别的实质重于形式?

在主张实质课税原则为税收立法应当遵循的原则的学者看来,由于量能课税是税法的精神或目标,因此,不受限于形式,以实质经济利益及其实际依归,认识税收负担能力的有无及其归属,才能真正实现税收正义。^⑮只有在例外的情形,如基于税收效率的考量,才能以法律形式作为衡量的基准。我国现行税法并未明文将依经济实质征税确

⑨ 参见叶姗《应税事实依据经济实质认定之稽征规则——基于台湾地区“税捐稽征法”第12条之1的研究》,载《法学家》2010年第1期。

⑩ 参见闫海《绳结与利剑:实质课税原则的事实解释功能》,载《法学家》2013年第3期。

⑪ 参见刘剑文、熊伟《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第160-164页。

⑫ 参见〔日〕吉良实《实质课税主义(上)》,郑俊仁译,载台湾《财税研究》1987年第2期。

⑬ 参见前引⑤,黄茂荣书,第371页。

⑭ 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131页。

⑮ 参见前引⑤,黄茂荣书,第375-379页。

立为法律原则。学者们力图通过对现有课税规则的“有限建构性诠释”鉴别此原则,这一努力值得肯定。^{①⑥} 根据德沃金的观点,要通过诠释性判准进行法律原则的识别,起点是确定既存法律的特定范围,以便特定原则能够加以符合与证立。^{①⑦} 但经学者辨别,认为内含或隐藏着实质课税原则的既存税法规则,除去反避税规则能够形成相对普遍的共识之外,其他规则是否足以支持这一原则的存在,依然是存疑的。实质课税原则能否作为“道德上最佳的、能证成大部分颁发的现有法律规则”、“确定法律规则如何扩展和修正以及解决法律规则冲突”^{①⑧}的税法原则,关键在于基于经济实质确认税收在国民间的分摊是否已形成普遍的“公共正当意识”^{①⑨}。

《证券投资基金法》第8条关于基金财产的投资行为归属于投资者承担纳税义务的规定,通常被认为是实质课税原则证成的规则之一。多数学者也认为信托交易应当遵循实质课税原则,由受益人承担因此发生的纳税义务。^{②⑩} 然而,国家税务总局自1998年以来制定的有关基金运作的流转税规则,包括2016年营改增之后的增值税规则,却均将“以自己名义运营基金”的管理人而非最终受益的投资者,确立为流转税的纳税人。同样,在信贷资产证券化交易中,信托人基于信托合同将财产交付于受托人,构成财产转让而发生企业所得税的纳税义务。^{②⑪} 有学者却基于实质课税原则主张这一信托财产的交付行为应属“形式移转不课税”。^{②②} 可以说,即使对特定经济活动,究竟以实质还是形式作为税收负担能力的评价基础来确立抽象税收构成要件,并未有普遍共识。

事实上,现行税法中存在着大量的规则,足以确证税收构成要件的确立是以形式为基础的。不同的税种建构机制各异,并不尽然要求对经济活动进行实质的探究。如增值税的整体税制设计即是高度形式化的。为减少纳税申报单位、降低税收征纳成本,增值税有意将法律上的纳税人与实际负税人予以区隔,以“表面上的名义人”作为纳税人,即以自己的名义销售货物并使买受人取得处分权的主体,并不考虑该主体是否为经济成果的实际取得者。在应税事实的把握方面,亦仅关注创设销售标的物处分权这一“过程性”事实,而不关注该处分权的转让方和继受人是否为经济上的所有权人。^{②③} 为确保增值税抵扣机制的实施,进项税额的抵扣也是高度形式化的,将主张抵扣的主体严格限定于签署商品销售或劳务提供合同的当事人,并以取得记载与民事合同相符的交易内容的合法抵扣凭证为形式要件。未满足这一形式要件,即使实际负担进项税额或虽为

①⑥ 参见贺燕《实质课税原则的法理分析与立法研究——实质正义与税权的横向配置》,中国政法大学出版社2015年版。

①⑦ 参见[英]H. L. A. 哈特《法律的概念》,许家馨、李冠宜译,法律出版社2012年版,第234页。

①⑧ [美]安德雷·马默主编《法律与解释》,张卓明、徐宗立等译,法律出版社2006年版,第289-290页。

①⑨ 参见[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64页。

②⑩ 参见刘继虎《法律视角下的信托所得税制——以民事信托所得课税为中心》,北京大学出版社2012年版,第24页;郝琳琳《信托所得课税法律问题研究》,法律出版社2013年版,第74页。

②⑪ 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)。

②② 参见刘继虎《论形式移转不课税原则》,载《法学家》2008年第2期。

②③ 参见陈清秀《税法各论》,法律出版社2016年版,第449-451页。

实际买受人但非凭证记载的交易后手,亦不得主张税额的抵扣。^{②4}这一高度形式化的抵扣要件,正是保证增值税负层层转嫁而不至于发生高昂的征管成本的制度安排。

尽管大多学者基于所得税为直接税和属人税的性质,认为为确保量能负担,其抽象构成要件的确立应有必要遵循实质课税原则,即以经济活动的实际状况和最终经济利益的归属衡量税收负担能力并确定纳税人。^{②5}但市场主体从事同一经济活动是承担个人所得税抑或企业所得税,负担单层面的所得税还是面临重复征税,将取决于其选择的经济组织体的形式。^{②6}同样,基于不同的合同安排从事的经济活动,在收益的确认、课税时点、来源地的判定或是费用的扣除等税收待遇方面也存在不同程度的差异。如采取经营租赁还是融资租赁来取得固定资产的使用权,其支付的租金的扣除方式便截然不同。

德国法中,关于违反强行法和公序良俗、无效或虚伪行为以及滥用民法形成自由的行为不影响税收课征的规定,一直被认为是税法中实质重于形式的有力佐证。^{②7}以无效合同为例,税法无视经济活动的法律外观无效之事实,而以当事人使之发生并维持存在的经济后果认定税收构成要件的满足,被认为是依经济实质课税的典范。^{②8}此种观点实际上将“当事人选择的契约形式”等同于“经私法调整后确立的权利义务归属所呈现的法律外观形式”。当事人缔结的合约无效,包括绝对无效和相对无效两种情形。如合同存在相对无效的事由,是否最终发生合同无效的法律后果须经当事人请求、法院裁判予以认定。此时该合同的不生效只是一种于未来可能发生的状态,仍存在生效的可能性。如当事人认为继续履行对其有利可以不主张合同无效,该合同的法律效力仍将得以维持。^{②9}即使合同存有违反强行法的无效事由,如当事人在缔结合约时已明知此事由的存在,嗣后因合同有效对其不利而主张合同无效,可能被认定为恶意抗辩而不受支持。^{③0}在上述两种情况下,交易经此合同确立的权利义务与其经济后果仍为一致,依然是基于经私法调整后的权利义务及其归属所呈现的法律外观进行课税。即使合同已被宣告无效,如当事人未将已发生的财产给付恢复原状,则双方当事人之间的财产给付,与当事人缔结的无效契约无关,而是基于不当得利债权债务关系发生。也就是说,即使合同具有法定无效的情形,其法律效力虽有疑问,但实际上不过是欠缺请求权基础而已。若当事人未争执而为履行,私法并不否定其履行行为的效力。^{③1}在此情况下,作为

②4 参见黄源浩《论进项税额抵扣权之成立及行使》,载《月旦法学杂志》2005年第3期。

②5 参见葛克昌《所得税与宪法》(第3版),台湾翰芦图书出版有限公司2009年版,第3页。

②6 如个人投资者选择以合伙企业或公司的形式从事经济活动,前者由其合伙人缴纳个人所得税,后者除在公司层面缴纳企业所得税外,其投资者还需就分配的股息缴纳个人所得税。

②7 参见《德国税收通则法》第39-42条。

②8 参见前引⑤,陈清秀书,第201页。

②9 参见王利明《关于无效合同确认的若干问题》,载《法制与社会发展》2002年第5期。

③0 参见崔建远主编《合同法》(第5版),法律出版社2014年版,第102页。在“马庆泉、马松坚与湖北瑞尚置业有限公司股权转让纠纷二审民事判决书”(〔2014〕民二终字第264号)中,最高人民法院同样持此观点。

③1 Vgl. Wolfgang Schön, Die Zivilrechtlichen Voraussetzungen Steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW, 2005, S. 251.

征税基础的事实仍为经民商法调整后的财产归属,不存在无视法律外观而径行以经济后果征税的问题。以此作为税法上遵循实质课税原则确立税收构成要件的佐证,同样是值得商榷的。

如果遵循以有限的既存规则建构性诠释“实质课税原则”的方法,那么,从上述规则出发同样不难辨识“形式重于实质”这一完全与之冲突的原则。如果说法律原则的制度支持越多,其分量就越重,^⑩那么,要权衡“实质课税原则”还是“形式重于实质”两者的分量孰轻孰重,恐怕穷尽所有税制安排也难分轩輊。因此,仅以有限范围内的现行规则得出抽象税收构成要件的确立遵循实质课税原则的结论是值得商榷的。

(二) 与民商法调整后果相联结的抽象税收构成要件

主张以实质为基础确立税收构成要件的学者鲜少提及何为一项经济活动的实质。只是,如以经济活动产生的回报、现金流或净利润等后果确定其实质,并据以衡量当事人因此交易发生的税收负担能力的改变,似乎又难以说明法律形式或交易结构已然不同而经济后果相当的经济活动的税负差异,如转让有限责任公司的股权与转让上市公司的股票,^⑪缘何是建立在经济实质而非法律形式的基础之上的。

为保证税法的实施效率,征税规范应当具有最大限度的反复并普遍适用的可能性。因此,税法规范必须选取社会经济生活中始终如一、具有普遍性的经济模式作为规范对象,以“能够说明某个特定交易活动的最为典型的情形”描述抽象税收构成要件。^⑫税法固然关注纳税人因交易发生的给付能力的变化,但给付能力原则上由私法形成且表彰于外。^⑬这是因为,不仅经济活动的发生必须通过一定的法律形式予以实现,最终收益的取得也必须以相应法律权利的取得为前提。就常态而言,私法行为所表彰的权利义务关系与税法所欲把握的经济实质互为表里,相互一致。两者的相互背离则为例外的少数情形。

通常情况下,依交易的法律形式及由此形成的权利义务归属即可以判定交易的经济后果,进而对税收负担能力作出评价。因此,立法者应当选择以典型的、通常产生特定经济后果的交易形式确立抽象税收构成要件,将形式与实质不符的情形作为例外予以规定,才能确保税法规范能够大量、反复地平等适用。^⑭“规则+例外”的规范形式,是符合经济活动通常属性的税法规则的建构模式。

完整的税法规范,应当描述特定的典型生活事实过程或利益状态,并赋予该事实构成相应的税收后果。^⑮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。如果针对每一项事实制定特别的税法规范,税法规范的数量和范围将不

^⑩ 参见前引^⑨, [美] 罗纳德·德沃金书, 第 65 页。

^⑪ 两者的增值税税负差异明显。前者不属于征税事项,后者则构成“金融商品转让”,按“金融服务”税目征税。

^⑫ 参见 [美] E·博登海默《法理学——法律哲学与法律方法》,中国政法大学出版社 2004 年版,第 251、505 页。

^⑬ 参见黄士洲《税法对私法的承接与调整》,台湾大学法律研究所 2007 年博士学位论文,第 123 页。

^⑭ 参见前引^⑨, [日] 金子宏书, 第 25 页。

^⑮ 参见 [德] 伯恩·魏德士《法理学》,丁晓春、吴越译,法律出版社 2013 年版,第 59 页。

断扩大到无法统计的程度。因此,税法必须形成对形式多样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,确保税法规范的数量尽可能精简且具备条理性。任何主体必须利用私法形式从事经济或社会活动。经私法确认交易的经济利益及其归属之后,其税收负担能力方才确定地发生改变,税法由此获得评价的基础。税收负担能力本在衡量“可支配所得”的多寡,其具体表征乃为“现金或财物的价值”,须根据私法规定才能予以掌握和计算。经济结果的判断也应当依循私法途径为之。^{③⑧}社会经济生活同受私法和税法的调整,这决定了税法有必要处理税收与市场经济秩序及其法律上的表现,即私法秩序的协调关系。因此,税法不可能是独立存在的自我封闭的系统。在对社会经济生活事实进行评价时,税法与私法之间不仅在内容上应当相互联系,且对同一经济活动的评价不能出现明显的矛盾,以确保“法律秩序的统一性”。作为税收负担能力评价基础的交易活动及其经济后果首先属于民商法规范的范围。对经济活动的高度抽象和无差异的概念化描述首先在私法的层面上完成。私法对成熟、典型的法律事实予以区分,从而形成了不同的法律形式和相应概念。那么,有意承接私法确立的各种高度抽象化的交易形式进行税收事实要件的描述,分别衡量不同契约形式之下当事人交易前后的税收负担能力的变化,考量不同法律形式的采用所耗用的公共物品或服务的差异,从而分别确立其税收后果,无疑可以最大限度地实现税收立法成本的最小化。加上私法概念通常含有特定用语的一般性意涵以及概念理解的预设判断,借用民法概念描述抽象税收构成要件亦能够实现在“集体约定”的词义的基础上使纳税人更易于理解并适用税法。^{③⑨}在以价值为导向的系统化思维之下,纳税人选择以特定私法形式从事经济活动,基于私法形式与商业交易的意义关联,即可预见此法律形式所附带的税收后果,从而在税法的实施过程中尽可能地减少税法与私法规则之间的协调成本。

税法原则上基于交易的法律形式确立课税要件,一定程度上也是基于税收征管效率的考量。基于税收法定主义,税务机关依职权调查对应税事实负有查明之责。某些经济事实,其内容仅为纳税人所知悉和掌握。加上税法案件本身的大量性、重复性和技术性的特点,如确立的税收构成要件须深入到无数主观、实质的生活关系中考虑纳税人具体、特殊的情况才能确定税法的适用,税法的实施成本势必极为高昂,甚至造成税收无法及时征收入库。而税收的课征必须保证及时支应政府的运作。这决定了税法在一定程度上不得着眼于交易的外观形式规定课税要件,以确保征税的效率。可以说,税法的形式性正是以实质分配正义的适度牺牲来确保税法的实施效率。

与任何法律部门的规则一样,税法规则同样包括“事实要件”和“法律后果”的结构形式。由于税法与民法往往具有同一规范对象,为保证“法统一秩序”,税法承接私法确立

^{③⑧} Wolfgang Schön, aaO. (fn. 31).

^{③⑨} 参见前引^{③⑧}。

的法律形式以描述并确立税法上的“事实要件”。但税法必须基于自身独有的价值判断和规范目的对交易作出量能或量益的评价。这决定了税法把握交易的事实核心与私法有所不同,并独立于私法作出价值评价。如票据贴现在法律形式上表现为票据的背书转让,但经税法评价,此行为具有短期贷款的经济实质。因此,将此行为作为“贷款服务”确定其增值税待遇。正因为如此,才会形成税法在“私法形式”之外重新把握“实质”确立税收后果的错觉。而这种不同于私法的事实核心的把握恰恰是税法实现其独有的价值追求和规范目的的应有之义。因此,强调“私法形式”与税法所关注的“实质”存有落差,实际上并无必要。相反,过度关注两者差异的逻辑前提却恰恰是严格将私法后果作为确立抽象税收构成要件的事实基础。

税法与私法对同一经济活动的调整,各有独特的规范视角、价值评价与规范目的,两者对同一经济活动的事实核心的把握及由此确立的法律后果必然有所不同。但这并不意味着税法是完全与私法无涉的价值体系。相反,民法调整的在先性在一定程度上决定了以法律形式为基础确立税收构成要件能够在最大限度地节约税法规则的制定与实施成本的前提下实现“法统一秩序”。税法的庞杂正是源于对各种不同形式的交易进行区分,基于经济活动的法律形式确立不同的税收构成要件。^④就抽象税收构成要件的确立而言,以法律形式为事实基础是为常态,对交易实质的考察仅为例外。

三、税法文本解释的形式与实质

由于税收的课征必然在一定程度上形成对人民基本权利的限制,各国税法基本都采取了成文法的形式,构建繁杂的规则体系以明确从事一项经济活动的税收负担。与其他部门法的成文规则一样,税法同样采用一定的语词表述向纳税人传递国家将对何种事项、按照何种标准征税的决定。此种传递方式固然更加清楚、可靠和稳定,但对征纳行为的指引仍是有限的。税法规则同样不可避免采用模糊化程度不同的一般性概念词,不仅其适用引发不同的歧见,更可能由此形成规范漏洞或规则冲突,创造税收套利的机会。那么,在解释和适用税法时,应当坚持某一特定条文的字面含义还是基于立法目的和意图确定税法规则的实际内容,不可避免成为各方争议的焦点。文本主义和实质课税原则代表了完全相反的两极。

(一) 避税压力下的税法形式解释之殇

不独在税法领域,坚持文义解释的法律形式主义与信奉基于立法意图和规范目的确定规则内涵的目的主义之间的论战从未停歇。法律规则本身固有的僵化、语义含糊和界限不明等开放式结构在税法中表现得尤其明显。这使得坚持以条文用语作为确定其含义的唯一合法来源的税法形式解释饱受批评。

^④ See Michael L. Schler, *Ten More Truths about Tax Shelters: the Problem, Possible Solutions, and A Replay to Professor Weisbach*, 55 Tax Law Review 325, 327 (2002).

如前所述,税法是以交易形式为基础进行规则建构的。不同条文适用范围内的交易形式的税收负担差别明显。这决定了交易形式的细微改变便可能造成税收负担的巨大差异,从而形成规则的非融贯性。^①因此,确定一项交易是否涵摄于某一特定税法规则甚为关键。由规则采取的一般化语言表述的形式所决定,其适用范围不可避免具有开放性。社会与经济生活具有无限种类的形式,不同形式的多种要素亦可以重新组合与变化,并呈现逐步演变的过程。语言的丰富和精妙程度却远不足以反映交易形式的细微差异并囊括所有异常和不规则的情形。税法所创设的概念通常只能涵盖极端和典型的生活事实过程或利益状态,而留下大量难以确定的两可情形。随着社会生活形式的创造,概念的边界将被进一步突破,在其核心领域周围形成大片模糊不清的区域。在概念的核心领域,将一项交易归属于某一特定概念相对而言是可以确定的,但在尚未被明确限定的模糊领域之内却往往发生诸多的争议。另外,由于立法者不可能预知未来可能发生的交易,必然未考虑立法之后产生的新型交易形式,从而形成税法规制的空白领域。

税法规则的适用范围具有开放性,其适用结果具有非融贯性。这为纳税人利用法律形式选择税法条文以获取税收利益提供了巨大的空间。税收是企业重要的经营成本,与工资、租金并无不同。^②税收的课征将直接减少企业的税后收益。作为经济的理性人,纳税人固有通过经济生活的有效安排来减轻其税收负担的冲动。这也被视为纳税人的基本权利。^③通过交易形式的精巧设计,纳税人可以在不实质改变其经济后果的前提下,利用条文的漏洞和模糊性,技术性地满足依照相关税法条文的字面含义确立的抽象要件事实,以获取税收利益。^④这种不在立法机关明确期待范围内的税收套利行为本身就是规则形式上僵化、表达含糊和界限不明的结果,严格遵照字面含义适用税法规则显然无法予以遏制。相反,由于税法规则制定在先且具有相对的稳定性和连续性,利用税法漏洞套取税收利益的交易形式极可能被复制和反复利用,直至逐渐泛滥。即使立法机关嗣后颁布新的税纠正这一缺陷,纳税人仍可能利用新的规则漏洞进行全新的交易安排,获取新的税收利益。尽管税法精密细致且修改频繁,形成了庞杂的规则体系,亦无法避免此种问题的发生。^⑤实质课税原则,通过税法的实质解释,即探求符合规范目的的条文“本意”,限制或排除仅满足字面含义的交易适用该规则,从而遏制税法规则的选择适用,因此备受重视,并渐有普遍化的趋势。

① See David A. Weisbach, *Formalism in the Tax Law*, 66 the University of Chicago Law Review 860, 867 (1999).

② See Daniel J. Glassman, "It's not a lie if you Believe It": Tax Shelter and the Economic Substance Doctrine, 58 Florida Law Review 665, 668 (2006).

③ See David A. Weisbach, *Supra* note ①, 885.

④ See Shannon Weeks McCormack, Tax Shelters and Statutory Interpretation: A much Needed Purposive Approach, 3 University of Illinois Law Review 697, 706 (2009).

⑤ 参见[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72页。

实质课税原则强调的是,由于语言表达的有限性,税法条文未能精确地表述立法者所欲涵盖的适用范围和行为指示,对其进行解释,只有根据立法者制定这一税法条文所欲实现的规范目的和意图,“确定立法者在设计税法规则时是否将其涵盖在内”,^{④⑥}才能真正确定条文的真实含义,从而排除形式上满足税法条文但不在立法者期待范围之内的交易的适用。实质课税原则所要求的税法的实质解释,实际上就是要求依立法者的立法意图确定税法的真实内容,依税法目的及意旨、经济意义加以解释。即使文本的用语是明确的,也应当保证解释与立法意图相一致。文义明确的概念,其内涵也可以因规范目的的差异而有所不同。税法中的借用概念,也必须遵从税法的目的进行解释。

“目的是一切法的缔造者”,任何税法条文必定体现国家征税的特定目的或目标。因此,税法规范的适用范围,也就是立法者所期待的实施界限,应当取决于其追求的规范目的。因语言表述的有限性未能尽述的“言外之意”,基于税法规范目的重新解释予以明晰,似乎更能使规则的适用最大限度地接近立法者的真实意图。基于规范目的的税法实质解释因此备受推崇。

(二) 税法真意之探求与遵从:基于目的的实质解释真的可行吗?

既然要依规范目的确定特定条文的内容,其关键就在于规范目的或立法意图的识别。如果规范目的无法识别,目的性解释便毫无作为。税法“人为创造”的组织性规则和构成性规则的特性决定了每一项税法规则都是人为精巧设计的结果,以确保国家征税权与国民基本权利之间的适度平衡。然而,特定的规范目的固然支配着税法规则的设计,却有如灵魂隐身于形式的法律文本之中,甚至可能不可明言,其识别本身充满了争议。^{④⑦}

以税法确立税收课征的“国民同意”与其他立法一样都是“合众为一”的集体决策的结果。在这一过程中,个体立法者对国家与纳税人之间财产利益分配的多元价值判断与追求被逐步整合,并通过非人格化的立法运作过程以税法文本的标准形式予以确立。那么,在税法文本之外是否还存在与之相分离的单个立法者乃至立法机关的整体意图,不无疑问。更何况,税收立法多采用整体审议的方式表决通过。而税法所欲追求的特定规范目的,如财政收入、社会经济政策、效率与简化等,分别通过单个或复数的规则达成。要从整体审议的结果中分离出立法机关赋予特定条文的价值判断,即使可能,也是非常困难的。事实上,就专业性和技术性极强的税法规则而言,个体立法者乃至整个立法机关是否有能力真正审查每个税法条文的用语并确定其已体现所欲追求的规范目的,即使在美国这样税收立法技术相对较高的国家,也依然备受质疑。^{④⑧}

除了已在税法文本中明确的规则制定目的,未被立法机关宣之于口、隐身于规则背

^{④⑥} See David A. Weisbach, *Supra* note ④①, 880.

^{④⑦} 参见[美]安德瑞·马默《解释与法律理论》程朝阳译,中国政法大学出版社2012年版,第192、198页。

^{④⑧} See Shannon Weeks McCormack, *Supra* note ④④, 729.

后的目的,都尚待识别、发现甚至“想象”或“推测”。如果这种目的在税法条文中完全未得到反映,就不得不依靠外部资料加以确定,如税法文本起草者的立法说明、立法准备资料、各种委员会表达的意见和专家建议等,但这些也仅仅是据以推断立法意图或规范目的的间接证据。一则这些资料未必存在或被公开,即使存在也未必包含对特定条文的规范目的的说明;二则特定条文的适用争议发生时,多年前的立法资料已经陈旧、过时;三则这些资料对特定条文的规范目的或立法意图的揭示可能不充分、不完整。更重要的是,新型交易事项可能发生于税法制定之后,立法者在制定税法时由于认识能力的有限性未能预见此事项的发生,不可能存在将此交易纳入适用范围的立法意图。可以说,立法机关的立法意图并不总是明确和可以确定的。^{④9}在大多数采取目的性解释的场合,解释者只是将自己置于立法者的地位,设身处地推断立法者在创设规则时如已意识或面对这种情形将会做出何种决定。^{⑤0}这意味着对特定税法条文的立法意图的判断必然具有主观性。不同的税务机关可能赋予同一税法条文两个不同的目的,或在同一条文包含复数的规范目的的情况下随机、偶然地选择其中之一加以解释,甚至有意选择对国库有利的目的确定条文内容,从而导致不一致的解释。^{⑤1}这也决定了基于目的性解释的税法适用可能产生差异性的税收后果。

实质课税原则的目的性解释意味着,对于纳税人而言,为确定其交易的规则适用,不仅应当确定交易是否满足税法文本的形式用语规定的条件,还必须确认是否符合该条文背后的规范目的。^{⑤2}然而,税法条文的规范目的和外部资料可能是不透明的,要了解、查明并遵从此种税法的规范目的以及由此确定的规范内容,难度显而易见,纳税人遵从税法的成本将会非常高昂。更何况,如果规范目的仅是基于外部资料主观推导的结果,纳税人判断未必与税务机关一致。一旦存有偏差,纳税人基于税法规则预测的税收后果及据此所做的经济生活安排可能即告失败,税法遵从行为也可能遭到否定性评价,甚至被追究相应的法律责任,对纳税人甚为不利。

税法授予税务机关的征税权,是具有优越性和强制执行力的金钱给付请求权,如不加以约束,极易造成对纳税人财产权利的侵害,这也是税法往往以严格规则的规范形式制定成文法的原因之所在。在我国,税务机关不仅仅是税法的执行者,同时承担了部分的立法职能。在执行税法的过程中,税务机关对税法的解释权自不待言,这是由其作为税收这一专业和技术性问题的解决者的身份决定的,《立法法》对此也予以肯定。然而,

^{④9} See Michael L. Schler, *Supra* note ④0, 333-334.

^{⑤0} 参见[德]阿图尔·考夫曼《法律获取的程序——一种理性的分析》,雷磊译,中国政法大学出版社2015年版,第173页。

^{⑤1} See Alexandra M. Walsh, *Formally Legal Probably Wrong: Corporate Tax Shelters Practical Reason and the New Textualism*, *Stanford Law Review* 1541, 1572(2001).

^{⑤2} See Jason Quinn, *Being Punished for Obeying the Rules: Corporate Tax Planning and Overly Broad Economic Substance Doctrine*, 15(4) *Geo. Mason Law Review* 1041, 1041(2008).

如果允许税务机关通过确定税法规则的目的指明一项交易是否在其规范范围之内,税法条文的适用便可能偏离其本应有的含义,甚至在税法用语明确表达的要求之外附加例外或限制条件。借助于实质解释,税务机关甚至可以重塑税法规则的内容,代之以新的规则。更重要的是,税法实质解释的主张往往是单向的,纳税人主张特定条文的的目的性解释以取得特定的税收利益,一般难以获得支持。相反,税务机关却往往采取这一解释方法否定纳税人依照税法的字面含义主张的、但不在立法者期待范围内的税收后果(往往是对征税权行使不利的后果)。^{⑤③}尤其在特定税法规则包含复数的规范目的时,很难避免税务机关过分强调目的之一以实现符合其偏好的税收后果。这在我国税收法治现状之下是极为危险的。由于进入行政诉讼程序的涉税争议极为有限,税务机关对税法所作的解释和适用很少会受到司法机关的审查。司法机关也极少对税法条文予以解释。^{⑤④}税务机关是税法最主要的解释者,其解释权限几乎不受限制。当拒绝税法文本表面甚至最明显的含义,而主张基于规范目的对条文进行实质解释时,税务机关实际上已经取代立法机关作出价值判断或者是政策选择,难免存在背离税法文本滥行征税权、加剧纳税人弱势地位的隐忧。以法律保留防止征税权的滥用便可能成为一纸空文。

实质课税原则所要求的基于规范目的对税法条文进行实质解释的结果必然是使客观规则主观化。纳税人遵照税法的字面含义进行经济生活的安排,能否取得预期的税收后果将是不确定的,因为尚须确定深藏背后的规范目的。而这一目的的判定是模糊和主观的,无法轻易获得。一旦要求将税法的实质解释普遍化,税法条文的客观含义完全可能由于立法意图的判定而被忽视,规则内容只能依赖于税务机关事后对规范目的的主观判定。可以说,基于规范目的的实质解释将导致税法规则作为课税标准指引税收征纳行为的规范性大为弱化,从而严重侵蚀税法的确定性和可预测性。

(三) 税收法定主义之下的实质解释之限度:可以信赖的税法文本

为限制政府的征税权而逐步在各国确立的税收法定主义不仅仅意味着税收的立法保留。税收普遍、平等的课征意味着人人都是纳税人,税法的遵从是国民生活中不可回避的重要事项。正因为如此,税法的首要功能是对税收征纳行为的规范与指引。这一功能的实现以相关主体能够知晓税法的内容为前提。这就要求税法对于特定经济活动将产生的税收后果的规定必须事先确定,否则相关主体将无法据此实施相应的行为。由于税收是经济活动所附加的社会义务,将直接减少收益。因此,任何欲追求特定经济目标的主体都要求对税收后果的稳定预期,以便投入各种资源,对经济生活做出安排。税收法定主义在现代商业社会中的机能正是确保国民经济生活中税收负担的确定性和预测可能性,纳税人安排经济生活或进行理性投资的能力与此直接相关。

^{⑤③} See David A. Weisbach, *Supra* note ④, 877.

^{⑤④} 税务行政诉讼的数量近年来大致保持在每年400件。参见崔威《中国税务行政诉讼实证研究》,载《清华法学》2015年第3期。

一般而言,实现法的确定性和可预测性至少要求具备两个条件,即赋予某一特定问题的解决办法以特定的效力以及这一解决办法的具体内容能够为当事人轻易取得。^{⑤⑤}税法选择成文法的形式,是因为通过一般的言辞表述可以明确征税标准,纳税人无须寻求税务机关的权威指示,只要确认税法规则用语所包含的事项,将特定的事实“涵摄”在抽象构成要件之下,就可以基本准确地预测这一事实将发生的税收后果。^{⑤⑥}因此,税法应当以内容事前已足够确定的客观规则为基础,才能提供确定的征税指引,减少税收后果的不确定性。纳税人有权信赖事先确定的、形式的客观税法规则并据以预测税收后果。

不仅如此,形式的税法文本应当作为客观规则予以尊重和解释。立法机关固然基于一定的意图和规范目的制定税法,却已通过非人格化的立法程序承认,最终生效的税法文本语言表述所确立的征税标准最符合其立法意图,亦是最体现其真实意思的表达方式。^{⑤⑦}因此,对税法规则真实含义的把握,“在绝大多数情形下确认文义就足够了”^{⑤⑧}。税务机关应当依照税法规则的字面含义、忠于成文税法进行规则内容的发现,无权随意背离税法文本对规则进行主观解释,无须总是诉诸于立法意图决定税法规则的存在和内容。^{⑤⑨}尽管一般语言表述的特性决定了税法规则开放式的结构,其核心意义却是确定的。税法规则的适用范围和界限可能存有疑异,但这仅限于少数的边缘地带。税法条文核心部分的确定意义足以为税务机关和纳税人实施税收征收行为提供基本的标准。这一核心领域是无论如何不能被任意忽视且应当为任何人尊重和接受的,不得恣意偏离,也不允许进行任何创造性的活动。

不可否认,税法文本以言辞构成的一般性规则对税收征收行为的指引,即使遵循严格的形式解释,同样可能产生不确定性。这是由社会的多变性、语言表述的多义与模糊性以及立法者对社会经济生活认知的有限性所决定的。税法文本总是不完备的,无法确保所有符合量能或量益评价的事项都被包涵于相关规则的语言阐述之中,同时排除所有不应当隶属于该规则适用范围的事项。正因为如此,税法的形式解释同样不能绝对化。在税法规则的边缘地带,即制定法的语言表述明显不完善的情况下,税务机关才有必要融入价值判断明确其适用范围,基于立法目的明确税法条文中没有确定指涉的语词的内涵和外延。基于规范目的对税法规则的用语进行实质解释,对于税法的实施运作有着重要的意义。

然而,税法的实质解释应当以审慎、节制的方式实施,尤其在当前我国税务机关身兼税法的制定者和适用者二职且其税法的解释与适用行为几乎不受司法审查的情况

⑤⑤ 参见前引④⑦,[美]安德瑞·马默书,第137页。

⑤⑥ See Allen D. Madison, *Supra* note ⑥, 716.

⑤⑦ See Allen D. Madison, *Supra* note ⑥, 708.

⑤⑧ 前引⑤⑩,[德]阿图尔·考夫曼书,第174页。

⑤⑨ 参见[美]斯科特·夏皮罗《合法性》,郑玉双、刘叶深译,中国法制出版社2016年版,第358页。

下。其一,立足于规范目的的实质解释应当是补充性的。在税法规则的模糊地带,如以文义和体系解释所得的解释结果,仍包含不同的解释可能性,或税法文本的用语无确定的一般含义或表面上看即是不明确的,以致于某一事项能否涵摄于该规则还需要特别检验,或是如果严格依照这一规则的字面含义进行适用将会导致被绝大多数理性人斥责为完全不能接受或不合理的征税结果,才发生探究何种解释结果最能符合立法者的规范意向或目的的必要。^{⑥①}其二,税法规则“可能文义”的范围应当是施以实质解释的界域。既然国民同意征税的“意志”被赋予以公正的制定法形式,那么,把握这一“立法意志”也只能在此制定法的文义范围之内,即依一般语言用法、或税法或其他法律的标准语言用法,这个用语尚可以指称的意义。^{⑥②}基于规范目的的解释所考虑的规则内容,必须仍可以某种方式与税法规则的“字面含义”达成一致或以某种特殊的方式“表现”在税法规则中。即使目的解释不得不“冲撞”这一界限,也绝不允许有所逾越。^{⑥③}任何突破字面含义的规则内容的确定,已不再是单纯的解释,而是改变其意义的税法的续造。其三,这种解释方法应当仅限于规范目的或者在税法文本中已作明确规定,或者借助于规则的用语、条文的结构或立法背景等可以客观地予以识别的场合。^{⑥④}一旦规范目的无法客观地识别,这种解释方法即不应当采用。

尤其需要强调的是,将目的性解释作为解决因社会发展造成的税法规则适用争议的方法应当更为审慎。基于规范目的的衡量未纳入立法者考量范围的新型交易形式是否符合立法者制定该税法条文所秉持的价值判断,以确定该条文是否对此交易适用,将产生类推适用的结果。一则,当规范调整的应税事实结构或整个税法秩序的评价标准发生改变时,必须检验立法时所欲追求的规范目的是否仍然具有重要意义。^{⑥⑤}如果社会经济环境改变并由此造成价值取向、政策选择等较税法制定时已显著不同,税法规则本欲追求的规范目的已经确定地无法实现或没有必要实现,则不应以此规范目的确定税法规则的适用范围。二则,税法的解释仅仅是“规则的一种表述对另一种表达的替代”,税法漏洞应是税法解释的穷尽之处,是不可能通过对税法条文的解释以另一语言表述予以弥合的。^{⑥⑥}基于规范目的在字义范围之外进行税法漏洞的补充、类推适用或目的性扩张或限缩,实际上都是税法的续造,而非所谓的实质解释。

税法之为物,其主要价值在于以形式上明确存在的法律文本,提供征纳双方课税的标准,作为纳税人规划经济生活的指引。税法应当具有形式主义的特征。如果课税的

⑥① See Noël B. Cunningham & James R. Repetti, Textualism and Tax Shelters, 24 Virginia Tax Review 1, 26 (2004); See Alexandra M. Walsh, *Supra* note ⑤①, 1562.

⑥② 参见[德]卡尔·拉伦茨《法学方法论》,陈爱娥译,商务印书馆2016年版,第202页。

⑥③ 参见[德]卡尔·恩吉施《法律思维导论》(修订版),郑永流译,法律出版社2014年版,第127页。

⑥④ See Shannon Weeks McCormack, *Supra* note ④④, 730.

⑥⑤ 参见前引③③,[德]伯恩·魏德士书,第310页。

⑥⑥ 参见前引③③,[美]安德雷·马默主编书,第84页。

“完整”要件未以法律或法规命令加以“穷尽”地规定,征纳双方尚需在法律的明文规定之外寻求法律可能隐含的内涵与外延,则税法作为课税标准的工具目的性显然无法有效地达成。^{⑥⑥} 强调探究立法意图以确定条文用语未能完全表达的真实含义的实质解释,实际上是要求纳税人遵守不透明、“隐而不见”、可能无法确定或虽可确定但具有主观性和随意性的立法意图。税法实质解释的一般化将导致客观的税法规则沦为主观化,造成条文内容的不确定,不利于税收法治的实现。为克服税法规则的开放式结构所导致的易于滥用等问题,税法规则的实质解释不可避免,却不宜绝对化。税法的实质解释不应是对形式解释的完全否定,而应在形式理性的基础上和框架内实施。因此,税法的形式解释应当先于实质解释,仅在极其有限的范围内,才有实质解释之必要。具体而言,税法规则的字面含义是规则解释的起点和首要的方向指标。当字面含义依其语言具有多种意义可能性时,可以通过税法的整体意义脉络,确定其具体的文义内容。只有当采取上述两种方式解释规则,其内容仍难以确定或存有多义性时,才有目的性解释的空间,且应在字面含义划定的界限范围内,探求最符合税法规范目的的规则内涵。

四、应税事实判断的形式抑或实质?

法律适用的关键在于“生活事实所具有的特征是否与构成要件所指称者相符”。^{⑥⑦} 经济活动发生后税务机关对税收构成要件符合性的判断,将直接决定税法的适用及其税收后果。自实质课税原则被提出以来,经济活动应当依实质而非法律形式予以判定,似乎已形成相当的共识。有学者因此将实质课税原则视为“税法内在的最原始、最本质、最典型的法律原则”^{⑥⑧}。但既然纳税人必须利用民法形式从事经济或社会活动,才能根据民法的规定取得经济或社会利益,为何在税法中却有必要忽视私法形式而探究隐藏其背后的“经济上事实关系及其产生的实质经济利益”,同样有必要予以关注。

(一) 交易实质的探究: 常态还是例外?

尽管对于实质课税原则作为应税事实的认定方法已有相当的共识,但这一方法的适用范围却存在诸多的分歧。在美国,作为一项反避税工具,经济实质主义仅在经济交易的形式与实质存在背离且此种背离不具有合理的商业目的的情况下适用。在德国,首先提出经济观察法的贝克尔将这一原则作为应税事实判定的一般方法,而不仅仅适用于法律形式滥用的场合。日本学者对于实质课税存有“经济的实质主义”和“法的实质主义”的分歧,却不否认其在“形式与实质不一致的场合下”适用。^{⑥⑨} 我国台湾地区受

^{⑥⑥} 参见蔡朝安《实质课税原则内涵再探》,载葛克昌、贾绍华、吴德丰主编《实质课税与纳税人权利保护》,台湾元照图书出版公司2012年版,第216页。

^{⑥⑦} 黄茂荣《法学方法与现代民法》,法律出版社2007年版,第248页。

^{⑥⑧} [日]北野弘久《日本税法原理》,郭美松、陈刚译,中国检察出版社2008年版,第92页。

^{⑥⑨} 参见前引①④,[日]金子宏书,第131页。

德国的影响,不仅学界认为该原则应为事实认定的一般方法,^⑩在立法和司法实践中也均予以肯认^⑪。大陆地区学者大多认同这一观点,但在论及实质课税原则之适用时却毫无例外地以避税安排为典型,鲜少提及除此以外的其他情形。^⑫我国在提及实质重于形式原则的税收规范性文件中似乎肯定了这一方法不仅适用于反避税的场合,也适用于一般情形之下的事实判定^⑬。那么,实质课税原则究竟是应税事实的一般判定方法还是仅适用于以法律形式的滥用套取税收利益的场合,应有必要予以厘清。

实质课税原则中的“实质”,指的是与纳税人的经济能力有关的“指标事实”,亦即税收客体的“有无”、“实际数额的大小”与事实上的归属。^⑭是否有必要穿透私法形式而把握经济上的核心进行税收构成要件符合性的实质判断,关键在于足以衡量税收负担能力的指标事实是否通常独立于作为实现手段的私法形式存在。如果答案是肯定的,立法者在确立抽象税收构成要件时,即应当以此种法律形式之外的经济利益归属评价税收负担能力,进而确立其税收后果。此时税法规则中的“事实要件”描述交易的私法形式,但确立的税收待遇则是考量其经济核心的结果。如在信托交易中存在法律所有权与经济所有权相分离的事实,即受托人对信托财产享有管理权和处分权而受益人享有受益权,那么遵循量能课税原则的要求,可以确立以受益人为所得税纳税人的征税规则,受托人享有法律所有权的形式安排在税法上则予以忽视。如果一项交易形式与其经济实质的分离为常态的话,形式被忽视、经济实质决定税收负担的结果应当以规则的形式予以确立,而不是留待税务机关在个案中分别作出判断。由此才能保证采取此种法律形式从事交易的纳税人可以预见这一结果,而不至于在交易完成后遭遇形式被忽视的执法突袭,也是保证“同案同判”的必然要求。此时,税务机关依然只需就该行为是否符合税收构成要件作形式上的判断,如判断此项交易构成信托安排,即发生受益人承担所得税义务的税收后果,并无就事实构成作实质判断之必要。

税务机关在个案中作出税收构成要件符合性的判断是否均有必要无视法律形式而独立判断经济核心的存在,才是争执焦点之所在。也就是说,在执法的层面,税务机关的这一判断是否同样应为价值判断与实质判断。实质课税原则的拥趸者一般坚持认为,由于经济活动的“事件过程、状态及作为外观表现的法律形式并无法合理地推论其给付能力”,因此,征税时必须探究“经济上的实然”。但不容否认的是,一项交易的经济核心并非总是未能通过其法律形式予以表征。可以说,某一法律形式及其法律后果通常产生特定的经济效果。形式与实质相当,应为常态,而非仅为例外。大多数经济活

^⑩ 参见前引^⑤,陈清秀书,第188页;前引^⑤,黄茂荣书,第371页;前引^②,葛克昌文,第12-15页。

^⑪ 台湾地区“税捐稽征法”第12条之1第2项。台湾地区“行政法院”1992年判字第2124号判决。

^⑫ 详细可参见前引^⑩,贺燕书,第129页;前引^⑪,刘剑文等书,第166页。

^⑬ 如《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发〔2009〕2号)第93条、《一般反避税管理办法(试行)》(国家税务总局令2014年第32号)第5条。国家税务总局《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函〔2008〕875号)。

^⑭ 参见前引^⑤,黄茂荣书,第371页。

动发生后,交易的形式与反映其真实的税收负担能力的经济实质相当。以法律形式或是透过形式以经济实质为事实基础判断税收构成要件是否满足,其结果并无不同。纳税人基于民法规范所形成的法律后果被推定为真实、有效,并足以据此作出税收构成要件符合性的判断,也是诚实推定权的应有之义。^⑤因此,要求税务机关事事审酌法律形式之外的经济实质的存在,甚无必要,反而是对诚实推定权的违反。

可以说,私法关于权利义务的归属,对于税法规范目的而言,具有“法律上的真实性”。当事人所采取的私法措施应当作为探知税收负担能力的起点。^⑥只有在个案中,发生在纳税人所采用的法律形式之外尚有未被形式真实反映的实际上的事实关系存在的情况下,税务机关透过法律形式重新把握经济核心才是必要的。税务机关首先必须确定交易的形式与实质存在落差,进而才有必要对经济实质予以把握。但据何标准判断交易发生形式与实质的背离、何为交易的实质,至今在各国的税法实务和理论研究中均未形成定论。美国司法实践强调,交易的经济实质应当“根据其自身的事实与环境因素”在个案中予以判定。全面的事实探知与发现是经济实质判断的前提。税务机关只有获得充分的事实证据,才能忽视已被推定反映实质的私法形式,确定被隐藏的经济实质。^⑦

然而,纳税人既是以私法上真实、有效的法律形式从事经济交易,而表征交易发生的直接证据资料指向的恰恰是税法将不予尊重的法律形式,这意味着税务机关有必要在此之外收集充分的间接证据,才足以判定经济实质的存在。但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。^⑧要一一审查成千上万反复发生的经济生活事件是否存在形式与实质的背离,税务机关将不得不疲于从事大量、繁琐且细致的事实调查。事实上,征税决定通常必须以迅捷的方式做出,以确保税款的征收及时支应当年度政府的财政运作。但确认每一交易的形式与实质是否存有背离以及查明被隐藏的经济事实,在税收征管实践中根本难以实现,不仅事实的调查成本将极为高昂,更可能因此导致税收入库的延缓。

税收征管行为尽管为严格的拘束行政,但税务机关依然享有一定程度的自由裁量权,尤其是对应税事实的认定。税务机关可以基于取得的证据,依据经验法则和法律规范,对应税事实作出判定。如果说交易的法律形式尚有合同、账簿、凭证和义务履行行为等客观表征形式的话,独立于法律形式之外的经济实质应当基于哪些事实因素和标准加以判定,依然是模糊不清的。对经济活动的实质认定因此存在大量非理性、推测性和偶然性的因素。而我国最高人民法院在广州德发公司诉广州地方税务局一案中肯定

^⑤ 参见朱大旗、李帅《纳税人诚信推定权的解析、溯源与构建——兼评〈税收征收管理法〉修订草案(征求意见稿)》,载《武汉大学学报》(哲学社会科学版)2015年第6期。

^⑥ Wolfgang Schön, aaO. (fn. 31).

^⑦ 有关避税、节税、虚伪表示等行为之间的区别,参见葛克昌主编《避税案件与行政法院判决》,台湾翰芦图书出版有限公司2010年版,第68页。

^⑧ 黄源浩《税法上的类型化方法——以合宪性为中心》,台湾大学法律研究所1999年硕士学位论文,第101页。

了税务机关“基于国家税收利益的考虑”,在真实有效的民事行为之外判定交易的经济实质“具有较强的裁量性”,且“税务机关基于法定调查程序作出的专业认定”,一般应当予以尊重。^⑦可以说,税务机关就交易经济实质的认定为自由裁量,裁量结果几乎不受司法审查,成为一项实际上不受控制和无法控制的权力。如果法律适用的重心不在最终的涵摄,而在于就案件事实的个别部分判断其是否符合构成要件的各种要素,^⑧那么交易的实质判断常态化所扩展的应税事实的裁量权,将导致最终的征税决定具有更大的主观性和随意性。同一法律形式之下认定的经济实质可能各有不同,交易的税收后果也因此无法预见。

由于交易形式与实质的脱节并非常态,税务机关并无必要事事审查形式之外实质的存在。即使勉力为之,事实调查成本之高昂与征税之延缓,必将延误国家机关的整体运作,更遑论此事实判断方法无法克服的主观性和随意性,将直接导致税务机关在税法规则之外行使征税权的可能性大大增加。因此,实质课税不应当是事实判定的一般方法,应有严格的适用范围,即仅在交易的形式与实质存有背离时才有适用的余地。

(二) 交易实质探究的前提——形式与实质的背离?

如前所述,强调以交易的实质进行税收构成要件符合性的判断,实际上只有在法律形式并未反映真实的经济实质的情况下才是有意义的。那么,进一步的问题在于,是否一旦认定交易的经济实质与形式不符,其法律形式在税法上即无意义?避税安排为应依实质课税的交易,疏无争议。但避税安排是否涵盖所有形式与实质相背离的经济交易?如果不是的话,避税安排以外存在形式与实质偏差的其他交易,是否与之做相同的税务处理?避税安排的法律形式之所以在税法中应当予以忽视,其原因在于纳税人精巧地设计“复杂而多重迂回且均属有效”的法律形式,目的仅在于套取未在立法者期待范围内的税收利益。如无此税收利益,交易根本不会发生或不会采取此种形式发生。但如果纳税人基于税收以外的其他商业目的采取“异常的、重复迂回的法律形式”,是否应在税法上同样予以忽视?实际上由于避税安排的认定标准模糊不清,一项交易一旦被认定存在形式与实质的背离,无论“异常且复杂”的法律形式的采用是否存在合理的商业考量,均可能被视为避税安排而导致法律形式的忽视。

税收是特定私法行为及其经济后果附带的财产负担。这一经济后果及其归属首先必须经由私法确认其权属,但缘何在税法上却有必要予以忽视,而另行作出事实的判定?对于这一问题,最高人民法院在广州德发公司案中认为,虽然“有效的私法形式税务机关应予认可和尊重”,但“基于国家税收利益的考虑”,也可以重新认定交易的经济

^⑦ 《广州德发房产建设有限公司与广东省广州市地方税务局第一稽查局再审行政判决书》(〔2015〕行提字第13号)。

^⑧ 前引①,[德]卡尔·拉伦茨书,第165页。

后果。^⑪ 这一判决将国库利益作为税法是否尊重经济活动受私法调整的法律后果的决定因素,显然是值得商榷的。这意味着,一旦纳税人选择的非典型的私法形式产生不利于国库收入的结果,将导致这一形式不受尊重,且须重新判定交易的经济实质以作为征税的事实基础。其结果必然是在产生相同经济效果的诸类契约中,纳税人仅得选择对国库有利的形式,才能确保其税收负担的可预测性。在这种情况下,纳税人基于意思自治的经济安排自由将成为一纸空文,更可能产生扼杀市场经济活力的效果。

纳税人以合乎当事人真意的、私法上生效的法律行为从事经济活动,所取得的经济后果乃由此所生的法律后果,两者之间并无背离之说。所谓交易的形式与实质存在背离而应当依实质课税的潜在逻辑,实际上是纳税人的经济利益,本以通常应当采用的简单直接的典型法律形式即可实现,其实际采用的异常、复杂而迂回的法律形式与其相比显属多余且不必要。换句话说,也就是纳税人所实现的经济后果与实现这一后果本可以且通常采用的典型法律形式存在背离。正是基于这一逻辑,税务机关所为的“忽视形式”、“实质课税”,实际上是“将纳税人选择的法律形式,纠正转换为通常使用的法律形式”、从而认定课税要件的满足。^⑫ 其结果是纳税人就交易所做的法律安排虽与实现同一经济利益本应采取的法律手段存在形式的差异,在税法上仍做同一处理。但同一经济目标的实现通常存在无限多种法律形式可供选择。纳税人采用的异常、迂回反复的法律形式所实现的经济后果,通常采用哪一种形式予以实现,并不具有必然性。税务机关对认定哪一种是纳税人为实现其经济目的本应当采用却实际未采取的法律形式以确定税法规则的适用,将享有较大的自由裁量权,可能仅选择其中有利于国家财政收入实现的形式或是随意而偶然地选择某一经济相当的交易形式。

如前所述,税法是以形式为基础确立抽象税收构成要件的,形式不同的交易即使预期产生相同或类似的经济后果也有意以不同的方式征税。^⑬ 如果税务机关能够决定不同法律形式的交易具有相同的经济实质、承担相同的税负,则确立不同法律形式的不同税收后果的税法规则都将无法予以信赖。纳税人将随时面临承担超出预期的税负的风险,因此不得不以各种方法过度遵从税法,如改变其交易结构、承担过度的市场风险,不从事争议交易或只从事交易但不主张本可以享受的税收优惠,以税收利益的牺牲来避免税法的不确定性。^⑭

私法赋予个人为追求其目的而设立、变更和废除法律行为的创设自由。^⑮ 为实现同

^⑪ 在该案中最高院并未将纳税人发生的拍卖行为定性为“滥用法律形式”避税交易。详细可参见《广州德发房产建设有限公司与广东省广州市地方税务局第一稽查局再审查行政判决书》(〔2015〕行提字第13号)。

^⑫ 参见前引⑪,〔日〕金子宏书,第95页。

^⑬ See David A. Weisbach, *An Efficiency Analysis of Line Drawing in the Tax Law*, 29 the Journal of Legal Studies 71, 71 (2000).

^⑭ See Kyle D. Logue, *Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Insurance*, 25 Virginia Tax Law 339, 373 (2006).

^⑮ 参见〔德〕奥托·基尔克《私法的社会任务——基尔克法学文选》,刘志阳、张小丹译,中国法制出版社2017年版,第42页。

一经济目标,纳税人有权在经济相当但权利义务安排各异的无限多种不同的法律形式中选择最符合其商业需求的交易形式,也可以通过各种不同的权利和义务的重新排列、组合甚至创造新型的权利义务类型而实现交易形式的创新。在不存在滥用的情况下,如果选择更加复杂、非正常形式的交易安排实现其经济目标,纳税人将不仅接受该交易形式产生的现金流制约,也同时承受此异常形式产生的额外交易成本、经济风险和法律义务。此选择可能与其特定商业目的的实现直接相关。这一异常交易形式之下的权利义务配置和风险的承担与经济回报的取得未必存在直接的关系,却可能间接造成投资者未来收益机会的增加或风险的减弱,由此实质地改变纳税人在交易前后的经济地位,交易因此具有独特的经济属性。如忽视这些因素、直接对交易的经济后果进行课税,该纳税人便可能因特殊的商业目的的追求而与滥用法律形式套取税收利益的避税安排平等地受到税法的“惩罚”。

如果无论是否以非税利益的追求为目标,无论是否构成形式的滥用,所采用的法律形式都将被忽视而基于本应当采用但实际上未采用的交易形式进行课税,那么,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,亦即纳税人交易形式的选择自由权在税法上不获承认,由此而增加的税收成本将可能大大抵消法律形式选择或创新所产生的收益。这将大大妨碍市场主体以契约形式实现交易创新的积极性。法律形式的选择与创新是意思自治的应有之义,并非一概以税收利益为念,且往往有其独有的商业意义和社会价值。如不加以区分而一味予以否认,必然导致纳税人在承担创新风险的同时却因税负的增加无法实现预期的税后收益。在欠缺经济利益激励的情况下,任何市场主体都将怠于进行契约形式的选择,更遑论创新。长此以往,无法回避的税额调增将成为扼杀社会创造力的元凶。

可以说,如果税务机关动辄以实质课税原则为由,否定纳税人基于商业考量所做的法律形式的安排,将破坏依法征税原则,使税收法定主义保护纳税人之功能形骸化。^⑧纳税人所采取的交易形式经私法规范调整形成的权利义务关系已成为法律上真实的事实。税务机关应当尊重纳税人所做的法律形式的选择,并基于此法律事实进行税法的适用。若非构成“滥用”法律形式的税收规避行为,税务机关应无权以纳税人从未选择的法律形式为由来认定其纳税义务。纳税人采取的法律形式应当可以决定税法规则的适用。

结 语

近年来实质课税原则可谓备受重视和肯定,在税法领域中对于实质的追求渐有绝对化的趋势。然而,实质课税的“原则化”是值得怀疑的,完全脱离形式追求实质的理

^⑧ 参见前引^⑦,葛克昌主编书,第106页。

性,取得的只能是无法获得法治保障的个案正义,其结果是偶然、随机的,无助于税收法治目标的实现。与其他法律部门一样,税法的形式本身同样具有独立价值,这是税收法治的应有之义。只有在税法的形式主义之下才能确保税收征管机制有如“具有技术合理性的机器”进行运作,并确保征纳双方基于税法的规范意义,拥有最大限度的自由活动空间。只有在税法形式提供的空间范围内,实质理性才能真正实现。这意味着,任何市场主体都应当有权信赖税法的文字含义并相应地预测和确定交易的税负。除非滥用,私法形式一般在税法上应获得尊重。立法者确立抽象税收构成要件,尽管把握用以评价税收负担能力的经济活动的事实核心可以与私法有所不同,但描述“事实要件”却可以最大限度地承接私法形式,以确保“法统一秩序”的实现。实质课税原则应当仅作为判定一项交易是否构成避税安排的基础标准,即此法律形式的采用是否仅仅基于套取税收利益的考量。一旦认定不存在交易形式的滥用,实质课税原则即无适用的余地,税务机关无权再将交易转换成纳税人未采用的法律形式而进行税收构成要件符合性的判断。

Abstract: The issues triggered by the economic substance principle have three levels, namely whether the economic result or the legal form should be considered in order to determine the ability to pay of the taxpayer, whether the tax law should be interpreted based on textualism or in a manner consistent with the tax statute's purpose and whether the legal form adopted by the taxpayer for his business purpose or the economic substance can determine his tax burden. Although the justice may be realized case by case through the discovery of the economic substance, such a consequence should be accidental without the protection of the rule of law. Formalism of the tax law should have its particular value, which is of significance for the certainty and predictability of the tax law and also is the requirement for the authority of the tax law. The taxable events should be described in a manner consistent with the legal form as possible in order to realize the unified order of the legal system.

(责任编辑:王莉萍)