

DOI:10.13216/j.cnki.upcjess.2016.05.0007

“视为”的税法评判与纳税人财产权保护

张艳芳

(武汉大学法学院,湖北武汉430072)

摘要:“视为”一词常常被用来表达法律拟制,类推适用、推定及注意规定等法律意涵却易被人们忽略。在不同的法律意涵下,“视为”的构成要素及法律效果迥异。现有的税收规范性文件存在“视为”的表达内容混乱、滥用“视为”僭越税收立法权及“视为”的使用理由列示不充分等问题,有必要重新审视“视为”正当性适用的法治构造。建立税收规范性文件的备案审查机制、列示“视为”使用的正当理由、廓清“视为”的涵义指向与形式外观是对税法中“视为”正当性适用法治构造的有效路径。

关键词:“视为”;拟制;推定;类推适用;税法评判;财产权保护

中图分类号:D922.22 **文献标识码:**A **文章编号:**1673-5595(2016)05-0033-08

一、问题的提出

2010年初,博皓公司借款给其股东苏忠合300万元、洪作南265万元、倪宏亮305万元,并约定于2012年5月归还。该借款未用于博皓公司的生产经营。2013年2月28日,黄山市地方税务局稽查局对博皓公司涉嫌税务违法行为立案稽查,并于2014年2月20日根据财政部、国家税务总局《关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》(以下简称“财税[2003]158号文”)对博皓公司作出“黄地税稽处(2014)5号”税务处理决定。该决定认定博皓公司少代扣代缴174万元个人所得税,责令博皓公司补扣、补缴。一审、二审法院均支持了地税局的处理决定。^①

《个人所得税代扣代缴暂行办法》第4条规定:“公司对于向股东分配的股息红利所得,有代扣代缴个人所得税的义务。”而公司代扣代缴义务的前提为个人确有红利所得。本案中三名股东红利所得的产生依据是“财税[2003]158号文”。“财税[2003]158号文”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。”在本案所涉的债权债务关系中,

苏忠合、洪作南和倪宏亮三名股东是债务人,须按照约定履行偿还借款的义务。而红利分配乃股东因持有公司的股权而获得的资产收益,当公司决议分配红利时,股东享有具体的红利分配请求权,并与公司成立债权债务关系^②,此时,公司是债务人,股东是债权人。待股东实际获得红利分配后,红利转为股东的财产,股东对此享有财产权。可见,对股东而言,借款的债务性质与红利分配的财产性质本质迥异,不可等同视之。但“财税[2003]158号文”在涉税问题上,却将二者作出有限的同一处理,税务局也以“财税[2003]158号文”为根据,对博皓公司作出补扣、补缴的处理决定。换言之,税务局对博皓公司作出补扣、补缴决定的基础是,公司对个人股东的借款构成了“财税[2003]158号文”规定的公司向股东的红利分配。

法律本身应有逻辑自恰性,税收规范性文件也是如此。借款与红利分配性质迥异的通常认识与“财税[2003]158号文”将二者有限等同的特殊处理,使我们不得不质疑“财税[2003]158号文”的逻辑恰当性,并对其特殊处理的正当性产生怀疑。故本文将先对“财税[2003]158号文”的正当性予以考察。

二、“财税[2003]158号文”的正当性考察

根据“财税[2003]158号文”,当纳税年度内个

收稿日期:2016-04-10

作者简介:张艳芳(1993—),女,广西桂林人,武汉大学法学院硕士研究生,研究方向为财政税收法。

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未归还,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,可依“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。

立法本身就是一种有目的的行为,通过它来发出指示和法律,以实现人们作为社会动物和特定成员的目标。^[1]“财税[2003]158号文”作为行政立法的结果,将一定条件下的个人从公司的借款视为公司对个人股东的红利分配,也是目的性处理的结果。该文旨在创设反税捐规避工具,填补以借款为手段实质进行红利分配所造成的税收征管漏洞,规制利用税收征管漏洞规避税捐的脱法行为。可以说该文以实质课税作方法,意图实现量能课税的目的,故而其带有一定的法律正义价值取向。

(一)目的或正义

法律漏洞是“一种法律违反计划的不圆满性”^{[2]251}。税捐规避乃是税法不圆满的产物,“纳税人不选择税法上所考量认为通常之法形式(交易形式),欲以选择与此不同的迂回行为或多阶段行为或其他异常的法形式,来达成选择通常的法形式之情形基本同一的经济上效果,而同时减轻或排除异常的法形式相联结之税捐上负担”^{[3]215}。虽然税捐规避不是违法行为,却也为法律所不容,因为税捐规避“以形式的手段破坏按照给付能力之平等课税”^{[3]219},违反了税法上的量能课税原则。也正是“基于量能课税原则以及实质课税原则,为实现人民按照经济上给付能力进行公平课税之目的,有必要防止税捐规避”^[4]。

实际上,公司以借款代替红利分配,从而避免税务机关对红利分配所得征税的现象的确存在。“财税[2003]158号文”也是为填补税收漏洞、规制此类避税行为而制定的,其本质上是行政机关创制的否认避税行为的工具。然而,税捐规避不是一切工具的绝对合法外衣,其“应取向于法律目的,而不应侵犯税法上自由领域”^{[3]218},应维持税收中性原则,而不应限制纳税人的私法自由,更不能扭曲纳税人的经济行为。也就是说,反避税手段或者税捐规避的否认工具本身应该具有相当的正当性。

“财税[2003]158号文”在借款和红利所得之间以条件选择为路径,通过条件限制建立逻辑链条,最终目的是为了使借款成为红利分配的正当性更为圆满。但“财税[2003]158号”建立在条件选择上的逻辑链条是否自洽且是否足以构造税捐规避否认工具的正当性仍有待商榷。

(二)手段非正当

从所得与量能课税角度看,中国台湾地区学者柯格钟认为,纳税人在尚未取得实然所得以前,尚无经济能力可以负担税捐,若对其过早加负纳税义务,其势必变卖其拥有物缴纳税捐,或必须向银行支付高额利息借款以缴纳税捐,此种行为对纳税人而言,均属在通常之纳税义务以外额外蒙受的不利益。^[5]是故,为保护纳税人免受额外的不利益,所得税的征税客体一般为实然所得。中国台湾地区学者陈清秀也认为,量能课税原则所把握的给付能力包括“实际的给付能力”与“应有的给付能力”,虽然在现行税法上,并非单纯采取上述实际的连结方式,也有承认应有的连结方式,但后者可能因纳税人无法筹措应有的税捐负担而导致执行困难。再者,采用“应有的给付能力”标准,由于其间接督促强制工作,而存在合宪性问题。^[6]因此量能课税原则一般情况下以真实给付能力为基础。^{[7]131}

根据上述理论,按照红利征收个人所得税的前提是公司股东的借款实际提高了纳税人的负税能力。但借款对股东而言是债务,不是所得,更谈不上是对股东的红利分配,也就是说这是一种暂时经济能力的虚假增加,而不是负税能力增加。从此角度看,单纯将借款视为红利分配而填补税收漏洞的路径选择是不正当的。即使“财税[2003]158号文”通过条件限制,将借款与红利分配有限连结起来,该条件选择的正当性也是不充分的,对此后文将作分析。

从契约自由的角度看,股东从公司的借款,是股东与公司之间债权债务关系的标的,属于当事人契约自由的内容,只要未违反法律的强制性规定便应得到法律的保护。但该文的条件其实变相限制了个人股东与公司的契约自由,扭曲了个人股东与公司的经济行为。当然,契约自由并非绝对无限的自由,可以通过“公权介入”或“国家干预”对契约自由进行限制,即可以通过国家公权对私权的渗透,强行改变私权主体权益结构,使市场主体的意思自治与市民社会的公平正义实现和谐统一。^[8]但国家公权力介入私法领域不应妄为,应是谨慎且理由正当的。契约自由是私法的基本原则,是私法的灵魂,国家公权力对此私法灵魂原则的突破,必以存在更为重要的利益保护需要为前提。例如《合同法》第7条以保护“社会公德”“社会经济秩序”及“社会公共利益”为契约自由原则的突破口径,认可它们是凌驾于契约自由之上的利益。

“财税[2003]158号文”虽有弥补税收征管漏

洞、贯彻量能课税原则、促进课税公平以及实现课税正义的目的正义,且该目的也符合突破契约自由的正当性要求,但通过分析发现,“财税〔2003〕158号文”中“视为”语词适用欠缺正当性,现有限制条件的选择不能使借款与红利的逻辑连结顺畅。换言之,如果借款与红利之间存在一江之隔,现有条件搭建的供税务机关通行的桥梁极其不稳固,经不住正当性滔滔江水的考验。因此,本文认为“财税〔2003〕158号”的目的或许正义,但路径选择却非正当。

三、揭开“可视为”的面纱:拟制、推定、类推适用抑或注意规定?

通常,“视为”语词一般被认为用来表达法律拟制。^{[9]106}立法现象的拟制,主要通过“视为”或“按……对待”这样的规范结构来解决规范性安排中的一些操作上的难题。^{[10]43}然而,实际上“视为”的含义远远超过了拟制的意涵。从类推适用在税法文本当中的形式外观看,运用类推适用方法的法律文本也以“视为”的形式出现。^[11]民事规范当中亦存在不少以“视为”表达的推定。除此之外,“视为”语词还经常作为一个通俗意义上的用语,具体含义为“是为、认定为”,此时“视为”表达的是一种注意规定,提示司法者注意、以免忽略的规定。^{[9]106-107}“财税〔2003〕158号文”采用“可视为”之模糊表达,鉴于其内涵的不确定性以及与法律拟制、推定、类推适用和注意性规定的密切关系,有必要对其中的语词深意一探究竟。因此,本文将从这四个方面分析“财税〔2003〕158号文”。

值得注意的是,“财税〔2003〕158号文”规定的借款必须满足三个条件后,才能被视为红利而对其加以征税。为便于合理讨论,本文假设公司向个人股东的借款满足了这三个条件。

(一)法律拟制与“财税〔2003〕158号文”

1. 法律拟制释义

通常认为,法学上的拟制,是有意识地将明知为不同者,等同视之。^{[2]42}在法律拟制关系中存在两个对象,一个是客观事实,一个是拟制事实,这两个对象不同,但是拟制者却有意做同一处理,这就是法律拟制的基本特征。法律拟制是决断性虚构,即不容反驳,不可推翻,不以事实为转移,这是法律拟制的最根本的属性。^{[10]142}在法律拟制中,事实并不重要,目的才是最重要的,拟制是在明知不是事实的情况下所进行的强行假定,拟制的目的不是要发现事实,而是满足需要和解决问题。^[12]

从法律拟制的构成要件上看,拟制必须存在客

观事实,目的是为了虚设一个拟制事实。客观事实与拟制事实之间的连结是主观价值追求与判断的结果。从法律拟制的效力上看,拟制是指一种法律上不容反驳的假定,即法律拟制是决断性虚构,即使拟制事实与客观事实截然相反,拟制事实也不可辩驳。从法律拟制的目的上看,法律拟制是“善意的错误”,是为了满足需要和解决问题,是法律追求正义的体现。因此,法律拟制的使用不是任意的,应当具有正当性。

2. “财税〔2003〕158号文”非法拟制的结果

从文义结构上看,“财税〔2003〕158号文”中的“视为”满足了法律拟制的规范结构。但“可”又表示出税务机关在判断上的自由裁量权,因此,“可视为”并不是强制性的,在有其他证据表明实为借款而非红利分配时,税务机关可以作出其真实借款属性的判断。换言之,“可视为”非当然视为。然而,如前所述,法律拟制的根本属性是不容反驳、不可推翻、不以事实为转移的,即应当认为法律拟制的结果对于税务机关与司法机关都有强制性,并不存在自由裁量的空间。除此之外,法律拟制即使可以不考虑基础事实与拟制事实之间的差异性,但其目的也必须具有正当性。然而,“财税〔2003〕158号文”中的借款和红利之间连接的条件是否可以充分说明其正当性?本文认为,“财税〔2003〕158号文”要件的选择是不谨慎的,其正当性是不充分的。

一方面,条件与结果之间应该具有高度关联性,此文将“纳税年度终了后既不归还”作为股东借款构成“红利分配”的条件之一,条件与结果之间是否达到关联性标准是存疑的。假设股东甲与其投资的乙股份有限公司分别在以下几个时点建立债权债务关系:(1)2016年1月1日;(2)2016年6月1日;(3)2016年12月30日。始于以上几个时点,并在纳税年度内(2016年12月31日之前)履行偿还义务的借款,其期限都短于1年,甚至会出现借款期限为数日的情况。根据“财税〔2003〕158号文”,即使股东于12月30日从公司借款,只要没有在12月31日之前履行偿还义务,该笔借款就满足了构成“红利分配”的第一个条件。此结果实际上间接表示了明日不归还今日借款,就有被课税的可能,也表达了强制性的数日借款的正常性。而事实上,债权人、债务人有权自主协商确定借款的偿还期限,长于1年或短于1年都是当事人可自行把握的内容。另外,事实上,没有数据显示,也难有理由证明股东向公司的借款期限长于1年的为非正常现象、短于1年甚至数日的借款为正常现象。因此,本文虽不能断然

肯定该条件一定不具有正当性,但至少可以得出该条件正当性存疑的结论。

另一方面,该文将股东借款“未用于企业生产经营”作为可以视为红利分配的条件之一,强调股东从公司的借款必须用于企业经营。但值得思考的是,股东向公司借款为何反而要用于公司的生产经营?除股东向公司借款进而向该公司增资等少数例外情况外,股东向公司借款且用于公司的生产经营是极为少见的。而“财税[2003]158号文”却将此种例外之外的合情合理变成了债务人的纳税负担,本质上变相限制了债权人债务人自主协商债权债务协议内容的自由和债务人使用借款的行为自由,其正当性何在值得思量。

综上,本文认为“财税[2003]158号文”不是法律拟制运用的结果。

(二) 推定与“财税[2003]158号文”

1. 推定释义

没有哪个学说会像推定学说这样,对推定的概念十分混乱。可以肯定地说,迄今为止人们还不能成功地阐明推定的概念。在诸多关于推定概念的学说当中,本文十分赞同裴苍龄教授所言:推定是指,通过对基础事实与未知事实之间常态联系的肯定来认定事实的特殊方法,是对基础事实与未知事实之间常态联系的肯定。^{[13]120}从推定的构成上说,第一,推定必须有真实的基础事实;第二,推定的基础事实必须是一项具有盖然效力的证据,盖然效力蕴含常态联系和变态联系两种可能性;第三,推定必须遵循择优规则,在常态联系和变态联系中,只能肯定常态联系。从推定的效力上看,推定的结果是可以反驳的。^{[13]120-123}基础事实是盖然性的,推定事实是常态性联系选择的结果,该结果仅具有正确性概率的优势,而非绝对真实。当有证据表明,推定的事实与基础事实有偏差时,推定的事实是允许被举证辩驳与推翻的。^③

2. “财税[2003]158号文”非选择推定的结果

推定的根本属性是推定事实的可反驳性。“财税[2003]158号文”当中的“可视为”表明了在学习过程中的裁量空间,即纳税人可以提出反证,推翻税务机关“股东借款视为红利分配”的结论^④,这满足了推定的可反驳性与可推翻性。然而,在基础事实与推定事实的逻辑联系上,法律推定要求这类联系必须是常态的。在该文当中,基础事实是“个人股东向其投资公司借款,纳税年度终了后既不归还,又未用于企业生产经营”,推定事实是“股东借款是红利分配”。那么,在基础事实与推定事实之间的判

断是否满足常态性要求?本文认为,“财税[2003]158号文”中的基础事实与推定事实的联系是反常态的。

一方面,股东从公司的借款处理结果有两种,一为股东的“债务”,二为股东获得的“红利分配”,且这两种结果具有排斥性,不能相融。二者的取舍,关键在于在具体情境下,何种结果更具有常态性。如果在同一情境下,“债务”的处理结果是常态,那么“红利分配”的处理结果就是反常态的。正如前文分析,没有数据显示,也难有理由证明股东向公司的借款偿还期限短于1年的为正常现象,长于1年的为非正常现象。如若长于1年的借款期限属于正常现象,那么该笔借款就应被看作是纳税人的“债务”,而不应是对纳税人的“红利分配”,相应地,该条件就应被推翻。因此,本文虽不能断然肯定该股东从公司的借款必须在纳税年度内归还属于非正常现象,但至少可以得出该条件与结果之间常态性存疑的结论。另一方面,该文本质上要求股东从公司的借款必须用于公司的生产经营,但除股东从公司借款并转而向公司增资等少数例外情况外,股东从公司借款且用于公司的生产经营是反常态的。综上,实际上股东从公司的借款超过纳税年度且未用于公司生产经营的现象普遍且常态,即此类借款并不属于公司对股东的红利分配。因此,本文认为该文件的基础事实与推定事实之间的联系是反常态的,不符合推定常态性的内涵要求。

(三) 类推适用与“财税[2003]158号文”

1. 类推适用释义

类推适用被普遍认为是填补漏洞的方法。通常认为,类推适用的应用范围应严格限制在私法领域,公法领域禁止类推适用。然而,在税收法律文本中,类推适用并不少见^⑤,且随着人们认识的深入,类推适用的税法价值不断被发掘与重视^⑥。

类推适用是指,将法律针对某构成要件(A)或多数彼此相类的构成要件而赋予之规则,转用于法律所未规定而与前述构成要件相类的构成要件(B)。转用是基于正义的要求——同类事务应作相同处理。^{[2]258}“同类”表明了A与B之间存在相同性,但亦不可忽略它们之间的差异性。类推适用并不是基于两个相比较案件的相似性而适用的,而是基于它们之间具有本质意义上的相同性,其不同点因此可以忽略不计。^[14]即类推适用强调A与B本质上相同,这是类推适用的基础。

2. “财税[2003]158号文”非类推适用的结果

类推适用是忽略基础事实与目标事实的差异

性,而强调其本质相同的结果。换言之,正确适用类推适用的前提在于,基础事实与目标事实的本质相同。借款是债权债务关系的标的,红利分配是权益性投资的结果,二者在外观上是不一致的。“财税[2003]158号文”通过要件的选择,试图构建股东借款与红利分配的同源,但此基础的进一步前提在于通过要件选择构建的借款本质是否达到与红利分配本质相同的程度。笔者认为,通过要件选择构建的借款本质未能达到与红利分配本质相同的程度。

红利分配乃股东因持有公司股权而获得的资产性收益,公司决议分配红利之时,股东享有具体的红利分配请求权,并与公司成立债权债务关系,此时,公司是债务人,股东是债权人;待股东实际获得红利分配后,红利转为股东的财产,股东对此享有财产权。而借款是股东的债务,即股东是债务人。综上所述,对股东而言,借款的债务性质与红利分配的财产性质本质迥异。即使在具体的红利分配请求权阶段,股东和公司之间存在债权债务关系,但在此债权债务关系中,股东是债权人,而不是债务人。

(四) 注意规定与“财税[2003]158号文”

注意规定是指,在法律规范已作出基本规定的前提下,提示司法者注意、以免忽略的规定。^{[9]106-107}在与基本规定的关系上,注意规定以基本规定为前提,若无基本规定,注意规定则没有存在的空间。在内容上,注意规定重申基本规定的内容,不对基本规定的内容进行创设或者改变。在作用上,注意规定是为了提示司法工作者或者税收征管机关,即使不存在注意规定,也存在基本规定以满足司法和行政的适用需要。

很显然,现行法律文本中并不存在对“财税[2003]158号文”中的借款征收个人所得税的基本规定,这也说明了“财税[2003]158号文”作为注意规定的基础不存在。因此,“财税[2003]158号文”当中的“可视为”不是注意规定的适用结果。

四、税收规范性文件中“视为”的正当性分析

截至2016年4月8日,以“增值税”为标题进行检索,可以发现,中央层面已出台(包括已失效)的相关文件共有1373份。其中法律2部、行政法规12部、部门规章13部、规范性文件^⑦1339份、司法解释7篇,规范性文件占比约为97.52%。^⑧可见,规范性文件在税法中的数量极多。尽管规范性文件的效力较低,但大多数具有普遍的约束力,在行政及司法中往往能普遍适用,对纳税人影响甚巨。因此,本文以税收规范性文件为样本,观测“视为”适用的正当性现状。

通过前述对“财税[2003]158号文”中“视为”的分析,可以看出该文中“视为”适用的非正当性。其实,在整个税收规范性文件中“视为”的非正当适用现象也是较为普遍的。具体阐释如下:

(一) “视为”表达的内容混乱

截至2016年4月8日,以“视为”为关键字检索现行有效的税收规范性文件,一共有数百个结果,涉及增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、房产税、耕地占用税、土地增值税、印花税、契税和关税,共11个税种,^⑨且“视为”的使用形式复杂多样,其具体的用词表达包括“应视为”^⑩“可视为”^⑪与“视为”^⑫。从文义上理解,“应视为”中的“应”传递出税务机关与司法机关要将A视为B的强制性,且该结果不可推翻,法律效果与拟制相似。“可视为”中的“可”表明了税务机关与司法机关在将A视为B过程中的自由裁量权,法律效果与推定类似,不服行政裁定与司法判决的当事人可以获得相应救济,推翻决定和判决的结果。

国家税务总局《关于发布〈股权转让所得个人所得税管理暂行办法(试行)〉的公告》第12条规定,“符合下列情况之一,股权转让收入明显偏低……”。该条通过选择特定条件,在合理的股权转让收入与明显偏低的股权转让收入之间建立转换规则,从常态性联系角度使该规则更具合理性,应认为是推定运用的体现。财政部、国家税务总局《关于企业为个人购买房屋或其他财产征收个人所得税问题的批复》将“企业为个人购买房屋或其他财产”视为“利息、股息、红利所得”或“工资、薪金所得”,赋予个人因获得“企业为个人购买房屋或其他财产”而取得所得的效果,应认为是法律拟制运用的结果。国家税务总局《关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》第3条,提醒税务机关及司法机关满足该条规定条件的“开发产品”是“已完工产品”,这是注意规定。可见,现行税收规范性文件中,“视为”表达的内涵混乱,有的表达法律拟制,有的表达推定,有的表达类推或者注意规定。

(二) “视为”的滥用违背了税收法定,僭越了税收立法权

税收法定原则要求,课税要素应该在法律中明确规定,不应通过行政手段改变税收构成要件,更不能通过行政手段增加纳税人的纳税义务。即使税务机关有法律漏洞填补的权限与义务,但“法律漏洞补充应受重大限制,不仅应受法律漏洞之认定的拘束,而且不得超越法律可能的文字意义,即税务机关不得扩张、创设税捐构成要件(税捐主体、税捐客

体、客体的归属、税基、税率等)”^[3]¹⁶⁶⁻¹⁶⁸。然而,实际上存在税务机关以填补法律漏洞的名义,利用“视为”影响课税要素的现象。具体而言,有影响税收主体者,如《关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》第2条规定,“中国公民虽未取得住在国长期或者永久居留权,但已取得住在国连续5年以上(含5年)合法居留资格,5年内在住在国累计居留不少于30个月,视为华侨”;有影响税收客体者,如《关于个人因公务用车制度改革取得补贴收入征收个人所得税问题的通知》规定,“因公务用车制度改革而以现金、报销等形式向职工个人支付的收入,均应视为个人取得公务用车补贴收入,按照‘工资、薪金所得’项目计征个人所得税”,该类行为违背了税收法定原则,僭越了税收立法权。

(三)“视为”的适用理由列示不充分,有法律正义缺失之嫌

“视为”表达的意涵,不论是法律拟制、推定抑或是类推适用,均有填补法律漏洞之功能,具有实现法律正义的作用。税务机关当然也有权基于填补漏洞的需要,使用“视为”语词,只是应该充分说明其正当性。实际上,税务机关仅仅偶尔列示合理的理由,说明“视为”适用的正当性,如国家税务总局《关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税问题的通知》第2条^⑧。通常,税收规范性文件制定者往往忽视了规则适用的特殊要求,在应用“视为”时,或直接适用而不予说明理由,如《个体工商户个人所得税计税办法》第16条未附加任何理由,直接规定“生产经营与个人、家庭生活混用难以分清的费用,其40%视为与生产经营有关费用”,或说明理由,但该理由并不充分,未能体现正义要求,如“财税[2003]158号文”。

五、“视为”的法治构造:以纳税人财产权保护为中心

对纳税人而言,其最重要的宪法权利首先是财产权。^[7]⁹⁰宪法意义上的公民财产权,是在国家行使征税权之前公民全部财产意义上的权利,这意味着赋税就是对公民一部分财产的强制性索取。公民财产权一方面要求国家保障公民的私有财产权,另一方面又必然要求公民防范国家通过课税形式过度侵蚀自己的财产权。^[15]然而,税收规范性文件中的“视为”适用正当性不足,具有以行政手段改变课税要素的不法效果,公民财产权的保护屏障已破裂,公民的财产权实际上已经被侵犯。因此,应注重“视为”的正当性适用,进而实现保护纳税人财产权的目的。具体阐释如下:

(一)以税收法定为基础,辅之税收规范性文件的备案审查

课税要素应遵循税收法定原则,禁止税务机关以填补税法漏洞之名,改变课税要素,进行实质税收立法。《立法法》第8条明确规定,“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。各个税种的特殊性其实是由特殊的课税要素决定的,税种的法定其实就是课税要素的法定,课税要素法定是税收法定最重要的内容。^[16]中国存在不少影响课税要素的税收规范性文件,在税收法定原则的要求下,应对影响课税要素的税收规范性文件进行清理,将相关内容上升至法律。此外,税务机关虽有制定规范性文件填补法律漏洞的权力,但规范性文件所涉内容只能及于课税要素之外的其他内容。

同时,鉴于中国较依赖税收规范性文件,为避免反复,应对税收规范性文件备案审查。《立法法》明确规定有关机关有对行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例进行审查的权力。《各级人民代表大会常务委员会监督法》也明确规定,应对行政法规、地方性法规、自治条例、单行条例和规章进行备案审查。《立法法》和《各级人民代表大会常务委员会监督法》虽都明确了备案审查机制,但备案审查的对象均未明确包含部门规范性文件,且现行的备案审查时效不容乐观,普遍存在“立而不备”“备而不审”“审而不决”“决而不刚”的情况。因此,应该发挥规范性文件备案审查机制的实质作用,以合法性审查和合理性审查为适当性标准,主动审查和被动审查相结合,建立行之有效的规范性文件的事前审查和事后纠错机制。^[17]

(二)列示使用“视为”的正当性理由

立法机关或者法律明确授权的主体使用“视为”时,应该具有相当的正当性,列示主义是可能的进路。鉴于“视为”的使用对纳税人财产权影响之大,即使立法机关或法律明确授权的主体有法律上的正当权力使用“视为”行使立法权或行政立法权,也必须要求立法机关或法律明确授权的主体谨慎使用。采用列示的方法,列举“视为”的适用条件、范围、标准等内容,能够约束立法机关或者法律明确授权的主体认真思考“视为”适用的必要性,提高“视为”适用的科学性。以“财税[2003]158号文”为例,如立法机关或法律明确授权的主体欲将“借款”拟制为“红利”,则应对现有的三个条件进行修正,使得“借款”与“红利”连结的正当性更加圆满。若欲将“借款”推定为“红利”,则要以建立“借款”与

“红利”的常态性联系为基点,重构连结条件。

(三)廓清“视为”的含义指向与形式外观

“视为”虽有法律拟制、推定、类推适用与注意规定多种解释,但将“视为”置于具体规范内,一个规范当中的“视为”仅存在一种含义乃是应有之意。当下,“视为”的含义常常难以判断,有可被理解为法律拟制者,也有被理解为推定者,亦存在被理解为注意规定者。其含义的混乱,容易造成同案不同断的不公平现象。本文认为,就法律拟制而言,由于“视为”通常被认为是法律拟制适用的结果,可将法律拟制的形式外观统一为“视为”,形成立法上的形式习惯。此外,考虑到法律拟制效果的不可反驳性,亦可将法律拟制的形式外观统一为“应视为”,以其适用的强制性表达法律拟制的特点。对于推定的适用,也应形成其固有的形式外观。由于其结果上的可反驳性,可将“可视为”作为推定适用的标志。对于类推适用而言,现行规定有使用“视同”“视为”及“比照”“按照”或“依照”等,其适用也较为混乱,可以从“比照”“按照”或“依照”中择一作为类推适用的形式外观。最后,就注意规定而言,本文认为,即使其对纳税人的权利影响较小,但为避免无谓的争议,也可以为其选择一词作为注意规定的标志,如“认定为”等。

总体而言,“法律系统永远不可能完全”^[18]。“视为”的运用虽是法律系统完全的一种努力,但不能以对纳税人财产权的侵害为手段。纳税人的财产权是宪法性的权利,任何人不得非法侵害。肃清“视为”使用混乱的现象,重视“视为”使用的正当性,既是践行税收法定的进路,也是保护纳税人财产权的防护墙。因此,“视为”的构造应该遵循税收法定的基本原则,以纳税人财产权保护为中心,注重“视为”适用的列示主义,廓清“视为”的含义与形式外观,从“视为”的税法角度探究纳税人财产权的保护路径,在纳税人与政府之间保持适当距离,防止政府通过滥用“视为”将长臂非法触及纳税人的财产。

注释:

① 参见安徽省黄山市中级人民法院(2015)黄中法行终字第00007号行政判决书。

② 具体的股利分配请求权是股东根据公司分配股利的决议而享有的请求公司支付股利金额的债权。对于股利分配请求权的债权性质,公司法理论已基本达成共识。参见李建伟、茅院生《有限公司强制分配股利之诉的法理基础》,载于《当代法学》,2010年第2期;周龙杰《论抽象股利分配请求权及其救济》,载于《烟台大学学报》,2013年第2期。

③ 有认为推定“三分法”者,即将“推定”分为“可反驳的法律推定”“不可反驳的法律推定”和“可反驳的事实推定”,但本文认为推定都是事实上的推定,推定事实是概率优先选择的结果,都是可反驳的。

④ 纳税人可以提出的反证包括但不限于:(1)企业没有盈余可供分配;(2)债务人在税务机关稽查前已经还款;(3)债务人向债权人定期支付借款利息。

⑤ 根据不完全统计,国务院、国家税务总局、财政部自1985年以来,仅在城市建设维护税、契税、印花税、消费税、营业税、增值税及税收征管税法方面就出现了54个类推适用的发文、发函。参见叶金育《论类推适用在税法中的运用》,载于《经济法论坛》,2008年第00期。

⑥ 以“税法中类推适用”为主题的文章逐渐出现,反映了学者对类推适用在税法中作用的重视。参见叶金育《论类推适用在税法中的运用》,载于《经济法论坛》,2008年第00期;孙健波《税法漏洞补充理论研究》,载于《中南大学学报》,2008年第3期;蔡志伟《税法领域类推适用问题研究》,硕士论文,华东政法大学,2010年。

⑦ 本文所指的税收规范性文件指的是除法律、行政法规、部门规章之外的抽象性法律文件,通常具有“批复”“通知”“公告”等形式外观。

⑧ 数据来源于北大法宝数据库,<http://www.pkulaw.cn/>。

⑨ 数据来源于税收政策法规资源平台,<http://124.192.33.50:6008/Taxpolicy>。

⑩ 如国家税务总局《关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》第1条规定:“非居民企业(以下统称‘派遣企业’)派遣人员在中国境内提供劳务,如果派遣企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险,通常考核评估被派遣人员的工作业绩,应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所提供劳务;如果派遣企业属于税收协定缔约对方企业,且提供劳务的机构、场所具有相对的固定性和持久性,该机构、场所构成在中国境内设立的常设机构。”

⑪ 如国家税务总局《关于实施农、林、牧、渔业项目企业所得税优惠问题的公告》第7条规定:“企业将购入的农、林、牧、渔产品,在自有或租用的场地进行育肥、育秧等再种植、养殖,经过一定的生长周期,使其生物形态发生变化,且并非由于本环节对农产品进行加工而明显增加了产品的使用价值的,可视为农产品的种植、养殖项目享受相应的税收优惠。”

⑫ 如国家税务总局《关于增值税若干征收问题的通知》第4条规定:“关于混合销售征税问题,根据细则第五条规定,以从事非增值税应税劳务为主,并兼营货物销售的单位与个人,其混合销售行为应视为销售非应税劳务,不征收增值税。但如果其设立单独的机构经营货物销售并单独核算,该单独机构应视为从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位,其发生的混合销售行为应当征收增值税。”

⑬ 国家税务总局《关于个人因解除劳动合同取得经济补偿

金征收个人所得税问题的通知》第2条规定：“考虑到个人取得的一次性经济补偿收入数额较大，而且被解聘的人员可能在一段时间内没有固定收入，因此，对于个人取得的一次性经济补偿收入，可视为一次取得数月的工资、薪金收入，允许在一定期限内进行平均。”

参考文献：

- [1] 戈尔丁. 法律哲学[M]. 北京:三联书店,1987:58.
- [2] 卡尔·拉伦茨. 法学方法论[M]. 陈爱娥,译. 上海:商务印书馆,2003.
- [3] 陈清秀. 税法总论[M]. 台北:元照出版社,2014.
- [4] 陈清秀. 税捐规避行为之探讨[J]. 月旦法学教室,2015, 156:2.
- [5] 柯格钟. 论所得税法上的所得概念[J]. 台大法学论丛, 2008(3):164.
- [6] 陈清秀. 量能课税与实质课税原则(上)[J]. 月旦法学杂志,2010(8):75.
- [7] 刘剑文,熊伟. 税法基础理论[M]. 北京:北京大学出版社,2004.
- [8] 常传领. 公权介入契约自由辨析[J]. 社会科学辑刊, 2010(4):91.
- [9] 张海燕. “推定”和“视为”之语词解读? ——以我国现行民事法律规范为样本[J]. 法制与社会发展,2012(3).
- [10] 卢鹏. 法律拟制正名[J]. 比较法研究. 2005(1).
- [11] 叶金育. 税法类推适用的现状考察与制度设计[J]. 经济法论坛,2009,6(00):555.
- [12] 黄振. 论法律拟制[D]. 苏州:苏州大学,2010.
- [13] 裴苍龄. 再论推定[J]. 法学研究,2006(3).
- [14] 杨晓娜. 法律类推适用新探[M]. 北京:中国政法大学出版社,2013:152.
- [15] 陶庆. 宪法财产权与纳税人权利保障的宪政维度[J]. 求是学刊,2007(5):79.
- [16] 刘桂清. 税收调控中落实税收法定原则的正当理由和法条授权立法路径新探[J]. 税务研究,2015(3):83.
- [17] 温辉. 政府规范性文件备案审查制度研究[J]. 法学杂志,2015(1):10-19.
- [18] 李万顺. 法律的不完全性及补足方法——哥德尔定理对法学的方法论意义[J]. 西南民族大学学报,2008(4):183-199.

责任编辑:袁付娜

Tax Law Judgment on "Regarding as" and Protection of Property Right of Taxpayers

ZHANG Yanfang

(School of Law, Wuhan University, Wuhan, Hubei 430072, China)

Abstract: "Regarding as" is used to indicate legal fiction, but other legal implications contained in the word are ignored, such as analogy suitability, presumption and caution regulation. Where "regarding as" indicates different content, different constitution and effect will be brought. There are many problems with tax normative documents, such as the content of "regarding as" in tax normative documents being obscure, arrogation of tax legislative power by abuse of "regarding as" and the failure in presenting the reasons to use "regarding as". Therefore, it is necessary to review the structure of rule of law and propose the effective path for the justifiable application of "regarding as" by constitution of review mechanism for tax normative documents, presentation of the reasons for the application and clarification of the content as well as the proforma of "regarding as".

Key words: "regarding as"; legal fiction; presumption; analogy suitability; tax law judgment; protection of property