



TAX LAW AND 税法解释与判例评注 CASE REVIEW

第十卷

熊伟/主编



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

TAX LAW AND 税法解释与判例评注 CASE REVIEW

第十卷

熊伟 / 主编



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法解释与判例评注. 第十卷 / 熊伟主编. -- 北京:
法律出版社, 2018

ISBN 978 - 7 - 5197 - 2009 - 4

I. ①税… II. ①熊… III. ①税法—法律解释—中国
②税法—判例—中国 IV. ①D922.220.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 293438 号

税法解释与判例评注(第十卷)
SHUIFA JIESHI YU PANLI PINGZHU(DI-SHI JUAN)

熊 伟 主 编

策划编辑 沈小英
责任编辑 沈小英 毛镜澄
装帧设计 李 瞻

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 固安华明印业有限公司
责任校对 王晓萍
责任印制 吕亚莉

编辑统筹 财经法治出版分社
开本 720 毫米×960 毫米 1/16
印张 21
字数 350 千
版本 2018 年 12 月第 1 版
印次 2018 年 12 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-83938336

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-83938334/8335

西安分公司/029-85330678

重庆分公司/023-67453036

上海分公司/021-62071639/1636

深圳分公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5197-2009-4

定价:86.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

卷首语

随着税收法定的加速推进和税收司法审判的持续发展,2017年税收法治迈进了新的时代。《税法解释与判例评注》编辑部不忘初心,砥砺前行,秉持理性审视税收法治动态,积聚智识推动税收司法进程。

呈现给读者的第十卷,依然坚持理论与实践融通的基石理念,关注和研讨税收法定语境下的“税法解释”与“判例评注”。本卷共收录13篇税法解释论文,6篇判例评注论文,2篇司法判决文书,1篇“微言大义”集锦,1篇会议研讨精粹。其中,聚焦我国《个人所得税法》的精耕细作,环绕资管产品类税制的专题研讨,是本卷的最大特色。

《个人所得税法》关乎千家万户切身利益,牵一发而动全身。本卷专题策划《个人所得税法》研讨,收录稿件既有针对《个人所得税法》立法目的、功能地位等的“宏观叙事”,也有聚焦“所得”概念、“其他所得”兜底条款等的“微观精析”,集结一起,呈现不一样的风景。

冯铁拴以个人所得税立法目的为对象,指出税收工具主义泛滥之问题,希望以“实质正义”理念重塑《个人所得税法》立法目的,具有一定参考价值。立法目的之下,“所得”理解不同,税制勾画天差地别。王霞从税案出发,指出我国《个人所得税法》中“所得”存有“列举式立法例与所得多样性之间存在僵局”“‘其他所得’无法有效弥补列举式立法不足”等问题,进而通过界定“所得”概念、整合“所得”类型、排除权利型所得、完善“其他所得”条款,回应了个人所得税改革中“综合课税”抑或是“分类课税”之核心分歧。聂森聚焦于“其他所得”条款展开分析,无论是规范实证的分析思路,还是“考虑废除授权,回归‘其他所得’条款的兜底属性,使财税部门解释受到司法机关制约”的建议,既可丰富现有研究文献类型,又可驰援《个人所得税法》“所得条款”的改进。

“所得”课税规则如何落地亦是税法实践的核心命题,本卷数篇稿子聚焦“所得”课税规则的实践运用,展示出别开生面的分析进路。陈少英、熊璐歆以灵活就业为视角关注劳务报酬所得课税问题,通过梳理劳务报酬所得税制的源起,探究劳动性收入合并征收,尤其是“适当调整扣除费用”“合并征收劳动所得”“综合征收各项劳动所得”的“三步走”径路,为完善劳务报酬所得税制提供了选择方案。同样聚焦具体所得型态,耿颖选择以奖金所得“免税”为切入点,通过界定奖金的

法律属性,实证分析奖金所得免税制度存在法意模糊、解释混乱等问题,并提出针对性对策,值得关注。遵循比例原则的原理,汪永福按照“目的正当性审查→适当性审查→必要性审查→均衡性审查”逻辑系统分析了个人股票转让所得课税规则,该文的论证思路和分析结论为资本所得税中各方利益衡平提供了可能的基准思路。遵循不同研究思路,茅孝军以衡平税法理念分析个人所得税免征额规则的完善之道,拓展了“衡平税法”的方法论空间。

个人所得税法由来已久,域外立法与研究较为发达,可供借鉴的经验值得总结。陈国文以量能课税为线索,系统梳理英国19世纪《所得税法》对“所得”的驯服,导出“为了制定一部现代化的个人所得税法,我们应直接采取综合所得税立法模式”之结论,与学界共识不完全一样。该文章聚焦量能课税,集中诠释了量能课税对于个人所得税制规则设计的核心位阶。

不同于古老的个人所得税法,资管产品金融课税可谓是“老革命碰到新问题”。问题的出现,不只是学界尚未具备充分知识准备,决策者也无足够经验储备。为此,本卷邀约实务精英与学界专家共同研讨,形成4篇稿件,整体推进资管产品类税制的进位。孙彦民、高丽霞通过梳理资管产品增值税现行规则与历史流变,发现资管产品组织适用纳税规则不同、管理人税收身份有待明确、资管产品征税规则可能产生政策套利、资管产品征税范围易滞后于金融创新、征税规则与金融监管导向存在差异等问题,并逐一提出变革之道。与之类似,赵国庆瞄准“财税[2017]56号”,围绕资管产品增值税之“缴纳”、税务机关对“保本”的释义、资管计划代持中的增值税征收方式、资管产品交易手续费之课税等焦点话题,集中揭示资管产品增值税的“理”与“术”。这些发端于实务经验的问题总结与改进策略确有必要重视。

相较于实务层面的“问题对策”分析模式,汤洁茵《新瓶旧酒:基金业增值税课征疏议》一文虽名为“疏议”,实可谓为“精论”,该文以梳理检讨资管产品运营流转税规则为起点,重点分析是否基于实质课税原则对基金份额持有人征税、如何基于间接税属性确立基金运作的增值税纳税人等议题,推出“基金项目中财产集合的独立性、经营的反复性和活动的盈利性,已足以使管理人成为增值税纳税人”之核心结论。秉承不同的分析思路和框架,郝琳琳以“收益权能否资产证券化”争议为基点,阐释“信贷资产证券化的实质条件”“分配资产证券化各交易主体纳税义务的基本原则”“防杜信贷资产证券化增值税重复课征”等议题,展现出作者关于信贷资产证券化增值税规则设计中“真实销售”“实质课税”“税负从轻”的核心观点,可谓一种高明的论证和设计思路。

除开个人所得税法和资管产品类税制专题以外,本卷还收录了聚焦经典税案评注的6篇稿件和专题研讨非货币性资产投资课税问题的2篇稿件。李刚以意大利意述瓦萨隆诺控股股份公司诉山东省烟台市芝罘国家税务局案为评注对象,深度挖掘税案所延伸的两大法社会学话题——“为何规范企业重组所得税事项的税法文件效力层级如此之低?纳税人和税务机关争点背后指向的递延纳税为何有如此大的吸引力?”,并精心解剖,寻求背后的可能答案。胡翔以“沃达丰税案”为样本,通过临身事内和置身事外两种视角切换,提供了认识和甄别非居民企业间接转让股权课税中“商业目的”的新思路。王真真和王震同时聚焦“德发税案”,前者指出税法解释中国库主义与纳税人主义偏向保护的弊端,试图站在中立立场将利益衡平主义嵌入我国税法解释实践;后者则关注税案中的滞纳金话题,将其置于税收债务构成要件视阈,提供了观测滞纳金的新视角。任超立足荷兰最高法院“Inspecteur van de Belastingdienst v. XBV”案,探究行政罚款税前可抵扣性,选题新颖,结论与建议也较为“另类”,值得关注。励贺林就欧盟对苹果国家援助调查案例展开评析,揭示国际税法中“公平竞争还是税收竞争”的内在矛盾,得出警惕国际税收竞争、积极参与国际税收规则重塑等启示,契合当下风云变化的国际税制。税案之外,非货币性资产投资课税问题也引起了关注和交锋。梁莹专文对非货币性资产投资的个人所得税问题进行研究并提出完善建议,而在中国法学会财税法学研究会2017年年会暨第27届海峡两岸财税法学术研讨会上,实务英才与理论学者轮番登场,专门就非货币性资产投资个人所得税的可税性展开讨论,立体化展现非货币性资产投资的个人所得税规则图景。

整体而言,本卷基本达到了编辑部的革新理想。2017年暑假,编辑部召开网络编辑会议,有意尝试专题组稿方式带动税法研究的“精耕细作”,也借此与微信等自媒体交错发展,相互“鼓”与“舞”。我们希望,有更多读者看到本卷作者那些或细腻,或思辨,或抒情,或明理思想和文字,能读到我们以“释”与“评”的方式在税收法治事业上倾注的真诚和热爱。我们更希望,能有更多志同道合的税法同人加入和支持我们,携手共创《税法解释和判例评注》,一起见证和推动中国税收法治建设。

本卷的顺利出版,得益于中汇(武汉)税务师事务所有限公司的资金支持。该公司2015年被评为湖北省文明税务师事务所,2016年被中国注册税务师协会认定为5A级。在刘菊芳和段晖等专家的带领下,该公司先后为房地产、建筑业、烟草、汽车和金融业定制服务产品,内容覆盖“营改增”、PPP、税务风险管理等,业绩增长显著。2017年9月中汇(武汉)税务师事务所有限公司和武汉大学财税与法

律研究中心签订合作协议,参与《税法解释与判例评注》出版的资助。感谢全体作者的知识生产,感谢法律出版社财经分社沈小英社长对本书出版的大力支持和毛镜澄编辑为本书付出的辛勤劳动。感谢中南民族大学叶金育,厦门大学王宗涛、西南政法大学王婷婷、重庆工商大学曾远、西北政法大学杜坤、江西财经大学聂森、中南民族大学顾德瑞、湖南税务高等专科学校胡邵峰及编辑部其他编辑的敬业与专业付出。感谢武汉大学财税与法律研究中心杨世能、洪小东的技术支持和文字校对。

本卷的编辑出版,意味着下一卷的跃居前台。大自然在周而复始中轮回,《税法解释与判例评注》也在一卷又一卷中迎来新生,走向未来。让我们共同期待,一起迎接!

熊 伟

武汉大学财税与法律研究中心

2018年12月8日

目录

Contents

重塑《个人所得税法》立法目的:从工具主义到实质正义	冯铁拴/1
论《个人所得税法》上的“所得”	王霞/18
《个人所得税法》“其他所得”条款的教义学分析	聂森/30
灵活就业视角下劳务报酬所得课税问题研究	陈少英 熊璐歆/45
奖金所得免税的法律规范与实践审思	耿颖/57
个人股票转让所得课税规则评注 ——基于比例原则的审查	汪永福/79
衡平税法理念下我国个人所得税免征额规则的完善	茅孝军/92
量能课税的探寻:英国 19 世纪所得税法对“所得”的驯服 ——兼论对我国完善《个人所得税法》的启示	陈国文/106
资管产品增值税的规则演变及立法改进	孙彦民 高丽霞/121
资管产品增值税的“理”与“术”:“财税〔2017〕56 号”断想	赵国庆/134
新瓶旧酒:基金业增值税课征疏议	汤洁茵/152

信贷资产证券化的增值税规则审视与优化	郝琳琳/168
企业重组所得税司法案例的分析及其反映的问题	
——基于法律解释的角度	李 刚/178
附1:意大利意述瓦萨隆诺控股股份公司诉山东省烟台市 芝罘国家税务局一审行政判决书	/202
附2:意大利意述瓦萨隆诺控股股份公司诉山东省烟台市 芝罘国家税务局行政征收二审行政判决书	/209
“商业目的”:非居民企业间接转让股权课税之关键	
——以“沃达丰税案”切入兼评国家税务总局7号公告	胡 翔/215
税法解释的利益平衡论	
——德发税案启示录	王真真/226
“税收债务构成要件说”之于滞纳金规则探析	
——以“德发税案”为分析视角	王 震/239
行政罚款税前可抵扣性探究	任 超/255
公平竞争还是税收竞争?	
——欧盟对苹果国家援助调查案例评析	励贺林/265
非货币性资产投资的个人所得税研究	梁 莹/280
自然人非货币性资产投资个人所得税的可税性之辨	
——中国法学会财税法研究会2017年年会暨第27届海峡两岸 财税法学术研讨会实务会场研讨实录	/293
《税法解释与判例评注》稿约	/321
附:《税法解释与判例评注》规范要求	/323

重塑《个人所得税法》立法目的:从工具主义到实质正义

冯铁拴*

【目 次】

- 一、问题的提出
- 二、《个人所得税法》立法目的梳理:从文献到文本
- 三、税收工具主义盛行:法律工具主义在个人所得税立法中的体现
- 四、国情约束下个人所得税立法目的建构:走向实质正义
- 五、余论

一、问题的提出

党的十八届三中全会提出,要形成合理有序的收入分配格局,国务院《关于激发重点群体活力带动城乡居民增收的实施意见》进一步明确,“健全包括个人所得税在内的税收体系,逐步建立综合和分类相结合的个人所得税制度,进一步减轻中等以下收入者税收负担,发挥收入调节功能,适当加大对高收入者的税收调节力度”。个人所得税改革的呼声也随之进一步加大,围绕个人所得税改革的定位,学界展开了热烈的讨论。主张个人所得税改革应当以调整收入分配为主要目的的呼声有之,他们大多反对个人所得税改革的筹集财政收入目的;主张个人所得税改革应当在筹集财政收入基础上侧重发挥调节收入分配作用的亦有之;主张个人所得税改革应当适应国际税收竞争,吸引高级人才,发挥其经济诱导功能的学者也有不少;反对将个人所得税改革定位为调节收入分配的亦有之。这些观点皆有一定合理之处,毕竟税收不仅有筹集财政收入功能,还会有调节分配的功能,也会有经济诱导功能。尽管“各国个人所得税改革的总体趋势是基本一致的,这就是立法目标从侧重收入向侧重调

* 武汉大学法学院博士研究生。

节再向侧重效益演变”。^{〔1〕}但由于中国国情,个人所得税的立法目标很可能难以与国际趋势保持完全一致,而这这就要求我们去思考个人所得税这些功能何者应居于主导地位,何者居于辅助地位,这些功能之间又该如何搭配协调?此外,为何学者和立法者普遍认为《个人所得税法》的立法目的就应是调节收入分配,而非筹集财政收入?个人所得税立法在实然层面又发挥着何种功能?在个人所得税改革提速的当下,回答这些问题将显得格外必要,毕竟不同的定位直接关系到个人所得税改革的不同方向,也直接影响着个人所得税具体制度设计。探究《个人所得税法》的立法目的就是为了给个人所得税改革指明方向。立基于此,本文从税法理论出发并将之置于中国现实语境下,围绕《个人所得税法》立法目的予以探索以期对个人所得税改革有所裨益。

二、《个人所得税法》立法目的梳理:从文献到文本

(一)文献中的个人所得税立法目的:孱弱而又孤立的财政目的

一般而言,个人所得税立法的目的在各个阶段有所不同,其中第一阶段为筹集财政收入主导。第二阶段则为筹集收入、调节分配和稳定经济并重。第三阶段主要在于提高税制竞争能力。^{〔2〕}不同的立法目的所对应的制度设计也有所不同,同一时期不同的税种的主导立法目的也有所不同,但个人所得税从其诞生之日起就被打上了公平的烙印。^{〔3〕}关于个人所得税法的立法目的,不同学者从不同角度予以观察,既有公平—效率价值维度,也有功能向度。但严格地说,从税的内在属性来看,公平应当是税法最主要的价值,效率只是次要价值,只是不同税种在彰显这两种价值上存在量的区别而已。例如,流转税的效率价值相对于所得税的效率价值要高一些。考察一个税种的立法目的应该从其所发挥的功能入手。

孤立考察个人所得税立法目的的文献较多,其中主张调节收入分配应为个人所得税首要立法目的的最多,他们的依据是我国当下收入差距较大,贫富悬殊严重。还有少数主张将筹集财政收入作为个人所得税立法的首要目的,

〔1〕 陈少英:《税收债法制度专题研究》,北京大学出版社2013年版,第226页。

〔2〕 参见施正文:《分配正义与个人所得税法改革》,载《中国法学》2011年第5期。

〔3〕 参见张怡:《论非均衡经济制度下税法的公平与效率》,载《现代法学》2007年第4期。

它们主要是从《个人所得税法》在调节收入分配乏力这一实然状态出发。整体化考察个人所得税的几种立法目的的文献最少,但也呈现出如下观点:其一,主张在实现财政目的的基础上发挥个人所得税的调节分配作用,即财政目的居首位。其二,在调节个人分配基础上实现财政目的,即调节收入分配的功能应当更加侧重。总体观之,我国学者对于个人所得税的财政收入筹集功能还不甚重视,过于重视其调节收入分配的功能,对于《个人所得税法》经济诱导这一功能认识还很不到位;与此同时,个人所得税多元立法目的之间存在何种联系,该如何搭配,这些问题学界关注的更是有限。

(二)从法律规范文本看个人所得税立法目的:经济诱导与调节收入并重

“立法目的条款是整个法律文本价值目标的体现。”^{〔1〕}不过,税收立法中目标多元且时有冲突,表达立法目的十分困难,税收立法一般不阐述立法目的,更多时候只是在税法规范中开篇明确基本税制要素。^{〔2〕}我国现行《个人所得税法》即是如此,其并未按照如《环境保护税法》一般开宗明义书写立法目的条款。这种情况的出现至少有两种可能:其一,《个人所得税法》并非政策法,而是秩序法,亦即其立法目的就是筹集财政收入,而非政策调控;其二,立法者疏忽,在立法当时并未意识到书写立法目的条款的重要性,抑或立法者认为立法目的条款书写并无必要,因为它很容易通过立法文本予以解读出来。但是,无论如何,这并不影响我们对其立法目的予以探讨,毕竟任何一部立法都有其目的,没有立法目的的法律无疑是多余且不必要的。

对于个人所得税相关法律文本的考察,既应当关注狭义的法律,又应当关注狭义的政策,毕竟在我国财税领域“政策繁多而法律稀缺”^{〔3〕}是一个普遍的现象。实事求是地讲,我国个人所得税领域法律文本极其地少,主要是政策,而其中税收优惠政策又属最多。这就意味着,对于个人所得税立法目的的考察应当往返于法律与政策之间,甚至还有必要穿梭于立法草案之中。(见表1)^{〔4〕}

〔1〕 刘风景:《立法目的条款之法理基础及表述技术》,载《法商研究》2013年第3期。

〔2〕 参见叶金育、褚睿刚:《环境税立法目的:从形式诉求到实质要义》,载《法律科学》2017年第1期。

〔3〕 邢会强:《财政政策与财政法》,载《法律科学》2011年第2期。

〔4〕 鉴于税收优惠政策繁多,仅选择具有代表性的若干文件予以梳理,检索方式为在万律数据库中输入个人所得税。

表 1 不同规范文本中个人所得税立法目的或职能定位

文件名称	文本内容	立法目的
国务院办公厅转发财政部、国家税务总局《关于加强个人所得税征收管理意见的通知》(国办发〔1994〕第 81 号)	通过征收个人所得税,不仅可以增加财政收入,更重要的是可以调节个人收入、缓解社会分配不公的矛盾,抑制通货膨胀,促进社会安定团结,保障社会主义市场经济的健康发展	调节收入分配为首,稳定经济次之,兼顾财政收入筹集
财政部、国家税务总局《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》(财税〔2015〕41 号)	为进一步鼓励和引导民间个人投资,经国务院批准,将在上海自由贸易试验区试点的个人非货币性资产投资分期缴税政策推广至全国	经济诱导
财政部、国家税务总局、中国证券监督管理委员会《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)	差别化股息红利,鼓励长期投资	经济诱导
国家税务总局《关于切实加强高收入者个人所得税征管的通知》(国税发〔2011〕50 号)	做好高收入者个人所得税征管工作,对于有效地发挥税收调节收入分配的职能作用,促进社会公平正义与和谐稳定,具有重要意义	调节收入分配
财政部、国家税务总局、住房和城乡建设部《关于调整房地产交易环节契税个人所得税优惠政策的通知》(财税〔2010〕94 号)	经国务院批准,现就调整房地产交易环节契税、个人所得税有关优惠政策通知如下:对出售自有住房并在 1 年内重新购房的纳税人不再减免个人所得税	抑制房地产市场投机,实现经济诱导

续表

文件名称	文本内容	立法目的
财政部、国家税务总局《关于储蓄存款利息所得有关个人所得税政策的通知》(财税[2008]132号)	为配合国家宏观调控政策需要,经国务院批准,自2008年10月9日起,对储蓄存款利息所得暂免征收个人所得税	经济诱导
国家税务总局《关于进一步推进个人所得税全员全额扣缴申报管理工作的通知》(国税发[2007]97号)	发挥个人所得税筹集财政收入和调节收入分配的职能作用,现就进一步加强个人所得税全员全额扣缴申报管理工作的有关要求通知如下	筹集财政收入和调整收入分配
财政部、国家税务总局《关于个人取得有奖发票奖金征免个人所得税问题的通知》(财税[2007]34号)	为促进有奖发票的使用和推广,鼓励单位和个人依法开具发票,规范发票管理,现就个人取得有奖发票奖金征免个人所得税问题通知如下	经济诱导
《关于〈中华人民共和国个人所得税法修正案(草案)〉的说明》	为了贯彻中央关于加强税收对居民收入分配调节的要求,降低中低收入者税收负担,加大对高收入者的调节	调节收入分配

从表1不难发现,我国个人所得税立法的修改和征管都比较强调个人所得税的收入分配调节功能,其实这一点也可以从“国发[1993]90号”^{〔1〕}中加以印证,即“个人所得税改革的基本原则是调节个人收入差距,缓解社会分配不公的矛盾。为此,个人所得税主要对收入较高者征收,对中低收入者少征或不征”。至于个人所得税的税收优惠,它则更强调个人所得税的税收调控功能亦即其经济诱导功能。相对而言,筹集财政收入这一目的并不被重视,即便有所提及也仅仅止于承认个人所得税有筹集财政收入的功能而已。

客观地讲,个人所得税在绝大多数国家都居于显赫而非边缘的财政地位,

〔1〕 参见国务院批转《国家税务总局〈工商税制改革实施方案〉的通知》(国发[1993]90号)。

所贡献的财政收入也比较可观,而反观我国个人所得税在筹集财政收入中的作用,不难发现这一比例还远小于其他国家。这其中固然有征管的问题,但更重要的是对个人所得税立法目的的认知存有偏差。在优化税制,提高直接税的比重背景下,个税立法目的有必要重新深思与定位。

三、税收工具主义盛行:法律工具主义在个人所得税立法中的体现

“法律工具主义是一种关于法律本质和法律功能的法学世界观和法学认识论。它强调在社会系统中,法律只是实现一定社会目标的工具和手段。”^{〔1〕}实际上,法律不仅是实现一定目的的手段,它还有自身独特的价值与意义,如公平和正义。^{〔2〕}作为法律家族的税法,它也有着自身所追求的价值与目的,比如,税收法定所蕴含的民主,量能课税原则所体现的公平,稽征经济原则所体现的效率。税法并不仅是政府用来干预经济的工具或手段。如前所述,我国个人所得税领域存在诸多的经国务院批准的税收优惠,这种政策之治本身就是法律工具主义在个人所得税立法领域中的体现。无论是调节收入分配抑或是经济诱导,它们都与旨在筹集财政收入的传统租税旨趣相差较大,而被归为租税经济法或者租税社会法的范畴,而不被认为是正宗的税法。^{〔3〕}税收工具主义的泛滥很大程度上说明了人们对于个人所得税还缺乏基本的认知,还尚未认识到税法的公共财产法属性;认为税收公平就是指个人所得税调整收入分配,这是对量能课税原则的误读;将个人所得税筹集财政收入的目的与调整收入分配相对立,则更是将二者应当具有的协同关系予以人为割裂。

(一) 税收调控观盛行:对《个人所得税法》公共财产法属性的忽视

随着社会法治国的发展,税收的功能与作用日益完善,立法目的也发生了诸多变化,其不再仅限于财政收入筹集、调节收入分配、诱导市场主体的经济行为。变迁的税法目的确实丰富着人们对于税法的理解,德国的《租税通则》

〔1〕 谢晖:《法律工具主义评析》,载《中国法学》1994年第1期。

〔2〕 参见夏扬:《法律移植、法律工具主义与制度化——以近代著作权立法为背景》,载《政法论坛》2013年第4期。

〔3〕 参见葛克昌:《综合所得税之宪法理论与问题:以大法官会议解释为中心》,载《台大法学论丛》第26卷第3期。

甚至规定财政收入得为租税的附随目的,日本也就租税特别措施进行专门立法。不过,即便如此,这些特别措施的出现也未能泯灭个人所得税法的传统税法属性,因为无论从各国所得税法的财政地位来看,抑或是从“组织公共财产收入、分配公共财产是财税法的主要职能,宏观调控是现代国家赋予财税法的一项补充职能。”^{〔1〕}这一公共财产法理论的角度来看,个人所得税依旧居于财税法的中心而非边缘,其首要职能应当是组织财政收入。

当下,无论是学界还是政府,它们都致力于将个人所得税法作为调节经济的工具,特殊的政策之治更是使我国个人所得税优惠措施盛行,从住房交易的差别税收,再到股息红利的差额税率等,这些无不是个人所得税经济诱导功能的体现。这种乱象固然有其一定合理之处,因为这有助于政府有效应对变化莫测的国内经济和社会形势。然而,这也使政府对于体现纳税人意志的《个人所得税法》成为空壳。遍观我国《个人所得税法》,其内容仅有十几条,授权立法条款更是不少,这无疑为个人所得税由“法律之治”蜕化为“政策之治”创造了空间。个人所得税也在这个过程中丧失了其最为核心的功能,沦为政府调控经济的工具。

让人更为惋惜的是,这种观念甚至扩张到社会收入分配不均问题上。不可否认,调节社会收入分配是个人所得税的一个重要功能,这也是大多数国家的普遍趋势,毕竟各国筹集财政收入都会遵循一定的准则,使高收入者多纳税,低收入者少纳税。但是,这也并不意味着个人所得税天生就是要调节个人之间收入差距的,更不意味着调节个人收入分配是个人所得税立法的所有目的。这种思维实际上也是税收工具主义的具体表现。众所周知,调节财富分配最佳的办法应当是在初次分配环节予以调整,再分配环节的调整只可能是适度的,而且即便如此,这一重担也绝非个人所得税能够独自完成的使命,它还有赖于社会保障、财政转移支付、财产税、遗产税等共同协作。^{〔2〕}其实,从功能适配性角度来看,财税法的宏观调控功能天然地就是相当有限的,其应用成本很高,且容易产生较大的负面作用。^{〔3〕}如果一味地主张个人所得税应当

〔1〕 参见陈少英:《财税法的法律属性——以财税法的调控功能的演进为视角》,载《法学》2016年第7期。

〔2〕 参见刘尚希:《分配与公平》,载《涉外税务》2010年第7期。

〔3〕 参见刘剑文:《财税法功能的定位及当代变迁》,载《中国法学》2015年第4期。

以调节收入分配为主要目的,势必会出现“富人税”这种现象,而这种现象却是有违我国《宪法》的对于公民财产权平等保护原则的,法国政府拟开征的“富人税”就被其宪法法院裁决为违宪。^{〔1〕}

鉴此,将财税法定位为政府调节经济或者收入分配的工具,忽视个人所得税的公共财产法属性既不符合税法的应有定位,也难以充分且有效地实现其调控目的,针对房地产交易出台的一系列个人所得税政策的失败就是例证。^{〔2〕}

(二) 累进税率、量能课税、调节收入分配:相关却不吻合的三个概念

时至今日,仍然有较多的学者对于税收公平或者税收正义采取狭隘的看法,以至于他们认为,《个人所得税法》只有调节收入分配才能实现税收公平和正义,如果以筹集财政收入为主要目的,个人所得税就难以实现税收公平和正义。

实际上,这种观念是对于税收正义的误读。尽管“无论是在政治哲学领域,还是在经济学范畴,并不存在一个令所有理论家都能达成一致的税收正义原则。”^{〔3〕}但在《宪法》上,税收正义作为基本原则却并无太多分歧。^{〔4〕}财税法学者们就此达成了较为一致的意见,即税收法定原则、量能课税原则与稽征经济原则,它们分别从税法的形式正义、实质正义和技术正义三个维度捍卫税法正义的实现。^{〔5〕}其中,量能课税原则“提供税捐法建置上之价值伦理的基础,使税捐法基本上成为一个可操作的价值体系”,因而获得了很高的地位,如同意思自治之于私法一般。^{〔6〕}因此,“税捐公平原则,经常被认为系税捐正义之代名词,盖平等原则是税法之大宪章”。^{〔7〕}故而,从某种程度上讲,量能课税原则代表了税法正义。

〔1〕 参见《法裁定“富人税”违宪》,载新浪网新闻中心:<http://news.sina.com.cn/w/2012-12-31/073925932771.shtml>,最后访问日期:2017年8月1日。

〔2〕 参见黄晓瑞:《房地产调控政策中税收工具的分析——以“新国五条”中的二手房征税为例》,载《财政监督》2013年第13期。

〔3〕 陈丹:《论税收正义——基于宪法学角度的省察》,法律出版社2010年版,第60页。

〔4〕 参见黄俊杰:《税捐正义》,北京大学出版社2004年版,第2页。

〔5〕 参见黄茂荣:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第128~129页。

〔6〕 同上书,第190页。

〔7〕 黄俊杰:《纳税人权利之保护》,北京大学出版社2004年版,第3页。