

税法学研究文库

税法整体化研究

一个法际整合的视角

叶金育 著

北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



总主编
刘剑文

税法学研究文库

税法整体化研究

一个法际整合的视角

叶金育 著



总主编 刘剑文

北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



图书在版编目(CIP)数据

税法整体化研究：一个法际整合的视角/叶金育著. —北京：北京大学出版社，2016.9

(税法学研究文库)

ISBN 978-7-301-27484-2

I. ①税… II. ①叶… III. ①税法—研究—中国 IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 212826 号

书 名 税法整体化研究：一个法际整合的视角

Shuifa Zhengtihuà Yanjiu: Yige Faji Zhenghe de Shijiao

著作责任者 叶金育 著

责任编辑 王 晶

标准书号 ISBN 978-7-301-27484-2

出版发行 北京大学出版社

地 址 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址 <http://www.pup.cn>

电子信箱 law@pup.pku.edu.cn

新浪微博 @北京大学出版社 @北大出版社法律图书

电 话 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

印 刷 者 三河市北燕印装有限公司

经 销 者 新华书店

965 毫米×1300 毫米 16 开本 24.75 印张 431 千字

2016 年 9 月第 1 版 2016 年 9 月第 1 次印刷

定 价 54.00 元

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有，侵权必究

举报电话：010-62752024 电子信箱：fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题，请与出版部联系，电话：010-62756370

总 序

“税法学研究文库”是继“财税法系列教材”“财税法论丛”和“当代中国依法治税丛书”之后由我主持推出的另一个大型税法研究项目。该项目的目的不仅在于展示当代中国税法研究的最新成果,更在于激励具有创新精神的年轻学者脱颖而出,在传播、推广税法知识的同时,加快税法研究职业团队的建设并形成。

税法学是一门年轻、开放、尚处于成长期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学一样拥有悠久的历史渊源;谓其开放,是因为它与经济学、管理学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长,是因为它的应用和发展空间无限广阔。在我国加入世界贸易组织之后,随着民主宪政、税收法治等先进理念的普及和深入,纳税人的权利意识越发强烈,其对税收的课征比任何时期都更为敏感和关心。税法学的存在价值,正在于科学地发现和把握征纳双方的利益平衡,在公平、正义理念的指导下,实现国家税收秩序的稳定与和谐。

长期以来,我一直致力于税法学的教学和研究,发表和出版了一系列论文和专著,主持了多项国家级科研课题,对中国税法学的发展以及税收法制建设做了一些力所能及的工作。然而,不容否认,中国税法学的研究力量仍然十分薄弱,有分量的研究成果也不多见,税法和税法学的应有地位与现实形成强烈的反差。我深深地感到,要想改变这种状态,绝非某个人或某一单位力所能及。当务之急,必须聚集和整合全国范围内的研究资源,挖掘和培养一批敢创新、有积累的年轻税法学者,在建设相对稳定的职业研究团体的同时,形成结构合理的学术梯队,通过集体的力量组织专题攻关。唯其如此,中国税法学才有可能展开平等的国际对话,而税法学研究的薪火也才能代代相传,生生不息。

近年来,我先后主编“财税法系列教材”“财税法论丛”“当代中国依法治税丛书”,这三项计划的开展,不仅使税法学研究的问题、方法和进程逐渐为法学界所熟悉和认同,同时也推动了税法学界的交流与合作。在此过程中,我既看到了新一代税法学者的耕耘和梦想,更感受到了他们在研究途中跋涉的艰辛。这群年

轻的学者大多已取得博士学位，或已取得副教授职称，且至少熟练掌握一门外语。最为重要的是，他们对专业充满热忱，愿意为中国税法学贡献毕生精力。正是在他们的期待和鼓励下，为了展示中国税法学的成长和进步，激励更多的优秀人才加入研究队伍，我与北京大学出版社积极接触、多次磋商，终于在2002年达成了本文库的出版协议。

衷心感谢北京大学出版社对中国税法学的积极扶持。如果没有对学术事业的关心和远见，他们不会愿意承担该文库出版的全部市场风险。此举的意义，远远溢出了一般商业架构，事实上为中国年轻的税法学提供了一个新的发展机遇。正是他们的支持，才使得主编可以严格按照学术标准组织稿件，也使得作者可以心无旁骛，潜心研究和创作。若干年之后，当人们梳理中国税法学进步的脉络时，除了列举税法学人的成果和贡献，也应该为所有提供过支持的出版机构写上重重的一笔。这里，我还要代表全体作者特别感谢北京大学出版社副总编杨立范先生，他的智识和筹划，是本文库得以与读者见面不可或缺的重要因素。

本文库计划每年出版3—5本，内容涉及税法哲学、税法史学、税法制度学；税收体制法、税收实体法、税收程序法；税收收入法、税收支出法；国内税法、外国税法、国际税法、比较税法等多重角度和层面。只要观点鲜明，体系严密，资料翔实，论证有力，不管何种风格的税法专著都可成为文库的收录对象。我们希望，本文库能够成为展示税法理论成果的窗口，成为促进税法学术交流的平台。如果能够由此发现和锻炼更多的税法学人，推动税法理论与实践的沟通和互动，我们编辑文库的目的就已经实现。

刘剑文

2004年于北京大学财经法研究中心

中国财税法网(www.cftl.cn)

中国税法网(www.cntl.cn)

序 一

叶金育博士的新书收入“税法学研究文库”，即将在北京大学出版社出版，这是一件值得高兴的事情。“税法学研究文库”的选稿标准极其严格，其收录的作品都非常优秀，代表中国财税法学的高地。金育的书能够入选，说明其的确有独到之处。我是金育的博士论文指导老师，现在同在一个教研室工作，近距离见证了他这几年的进步，也感受过他的焦虑和不安，因而很愿意借这个机会嘉勉几句，期待他今后做出更大贡献。

金育本科毕业于兰州大学，硕士就读于中山大学，跟随杨小强教授学习税法，表现突出、成绩优异。因为家境贫寒，他作为家中唯一男丁，背负很重的经济压力。为帮扶父母和姐妹，硕士毕业后，他选择回九江任教，时间长达六年，其间虽一直抱有学术理想，也做过各种尝试和努力，但苦于缺乏好的氛围和平台，很难找到志同道合者，也没有导师督促和激励，专业研究也就渐渐荒废，只是满足于税法的日常教学，很难再有进一步的理论思考。

2010年，在小强教授介绍下，金育开始协助我编辑《税法解释与判例评注》。由于看好他的学术潜力，我动员他报考武汉大学法学院的博士研究生。几经犹豫，当他最后下定决心时，我又要求他破釜沉舟，只能报考全脱产的类型。对他来说，这是一个非常艰难的选择。当时他已经31岁，如果顺利被录取，毕业时将是35岁，不管是求职还是未来的事业发展，都会受到很大限制。不过，基于对新生活的向往，他还是按照我的要求辞职来了武汉大学，并以百倍的热情投入了学习和研究。

读博士的这几年，他承受了异常的压力。由于夫妻分居两地，孩子还小，他不得不经常往返九江和武汉，时不时还要出去代课，赚一点课酬贴补家用。尽管如此，在学业上他还是兢兢业业，毫不松懈，专业潜能得到了极大的释放。攻读博士学位期间，除获得了韩德培法学教育基金奖学金、武汉大学研究生学术创新奖，他连续两年获得博士研究生国家奖学金，还曾多次获得国家税务总局和中国财税法学研究会的论文奖，被同届同学戏称为“学霸”。此外，他还积极

协助我主持武汉大学税法研究中心财税法读书会，编辑《税法解释与判例评注》，联系落实各种实务合作项目，组织全国财税法年会的会务，表现非常突出。正是观察到这些，2015年博士毕业时，我才动员他申请留校。虽然办理手续的过程一波三折，在法学院领导和教研室同事的帮助下，他最终还是如愿以偿，成为了武汉大学的一名教师。

本书取名《税法整体化研究：一个法际整合的视角》恰如其分，反映了作者近十年来探索和学习税法的思路。书稿内容涉及税法与宪法、民商法、合同法、公司法、环境法、劳动法以及刑法、行政法的交集，每一个方面都衍生出众多话题，既有实务价值，又有理论意义。作者主张，不应孤立地看待税法规则，而应该基于法际整合的视角，将其置于相互联系的法律体系之中。一旦视野放宽，问题才能凸显，解决问题的思路就会更加清晰。实事求是地说，这本书并没有带来重大创新，不管是理论框架还是分析工具，都没有超过既有的研究水平。作者的贡献在于，他驾轻就熟地运用理论工具分析现实议题，将很多看起来没有联系的问题串联起来，在每一个领域中都有新的发现。我以为，这种研究范式在目前税法研究中是值得提倡和推广的。

中国财税法研究已经超越“摇旗呐喊”和“跑马圈地”的阶段，目前应该进入“精耕细作”模式，并期待各个领域下一步的“开花结果”。要想精耕细作，既要重视基础理论，也要关注制度规则；既要有广度，也要有深度；既要在内部挖潜，苦练内功，也要加强外部联系。不管是多么高深的理论，都要能落实到具体问题。理论指导实践，实践反哺理论，这是学科成长的必由之路。目前，我国税法总论与分论之间，基础理论研究与实际法律运用之间，还存在不小的距离。理论界自说自话的现象比较严重，无法回答实务中提出的大量问题，显示出自身积累和发展的不足。金育提倡法际整合，主张税法整体化研究，从理论出发深入制度的设计和运用，对弥合当前财税法学的缺陷，希望会起到相应的促进作用。

从已有的理论工具出发，分析纷繁复杂的税法现实，其意义和价值不言而喻。然而，理论本身也需要不断反思。不管是税收法定主义，还是量能课税原则，乃至于财政民主主义，如何防范其背离财税正义，如何使其与法的一般原理相契合，如何协调相互之间的内在冲突，如何让宪法在其中发挥统领作用，这是作者需要进一步思考的内容。大道至简。关注细节是法学作为应用学科的必

然,但也要防止“一叶障目不见泰山”,坠入井底之蛙的遐思。学科发展到一定阶段时,跳出繁琐的细节,观察一下趋势和方向,防止迷路,也是不可或缺的功略。从这个角度而言,本书所包含的整体化思维,不是太多,而是仍嫌不够。期待金育博士下一本“税法整体化研究”,能够提炼出更加高远的视角。

以此为序,与诸君共勉!

熊 伟

武汉大学税法研究中心

2016年7月12日

序 二

近期研读武汉大学法学院叶金育老师的专著《税法整体化研究：一个法际整合的视角》，此书致力于研究税法与民法、商法、税务契约、企业自治、婚姻家庭法、劳动法、环境法及法律责任之理论互动与学术关联。每一章贯穿同一的分析思维——“法律基准+技术规范+现行法检讨+个人见解”。其运用的税法整体化思维与法际整合的研究方法肯定会给税法读者一个惊喜。金育求学，从兰州大学法学院至中山大学法学院，再到武汉大学法学院，终于在熊伟教授的指导下结出了税法学的研究硕果。

现代法学的学科划分愈加精细，法学教育不大配合事件的整体性，而是割裂地进行，并分门别类来把握。其结果是，法科学生长期缺乏法律分析的整体观，面对复杂的交易，总难做出综合与完全的法律判断。法律事件总是以整体示人，而法学知识却割裂存在，这就导致法律人难以具备应变的效率与速度。分工的精细化固然是知识深度发展之路径，但精细化的分工也应以整体化的尊重为前提。现代法学的教育与研究，重视了精深化的分工，却偏离了整体化的客观事实，所以经常出现管中窥豹之弊病。本专著的努力，旨在打破法学学科矩阵，注重事件的整体性存在，寻求法律的全面性因应。国际学术界也为此做出努力，如德国有一本《整体刑法学杂志》，整合大刑法学的发展。税收是民事行为的法定负担，税法与民法是亦步亦趋；课税是一种行政作业，贯穿政府的行政理念，因而税法与行政法也是互为配应与制约。金育对税法整体化的研究，定然功莫大焉。

让我历历在目的是，2004年金育报考中山大学经济法专业研究生并前来面试，其展现的民法功底当场得到程信和老师与周林彬老师的好评，至此将其分配于我指导，金育开始其税法研究的人生。2006年金育毕业答辩，其硕士论文《预约定价合同研究》已经引起业界人士的关注。在读期间，我们披星戴月合作完稿的著作《合同的税法考量》也在山东人民出版社出版，一度畅销异常。

我总是庆幸能遇到像金育这样品学兼优的学生，品德高尚，为人忠厚，勤奋

努力，纯正学问。其专著《税法整体化研究：一个法际整合的视角》的出版，是学问的跬步，学术人生还有一千里。今天是2016年7月12日，南海仲裁案将出结果，彻夜难眠。祖国已经强大，但还不够强大，期望金育和我自己，能摒心静气，在税法学术上为祖国继续作出更大的贡献！

杨小强

2016年7月12日清晨

于中山大学寓所

CONTENTS 目 录

导论	1
----	---

第一章 税法走向“领域法学”的根由	
——以二维正义为中心的观察	5
一、法定主义：税收正义的形式面向	6
二、量能课税：税收正义的实质维度	15
三、二维正义下的税法定性：在公法与私法之间	24

第二章 税法与私法的一般法理	31
一、税收之债的法域语境	31
二、税收之债的独立与归属	36
三、税法与私法在宪法上协调	41
四、税法对私法承接与调整的法律叙事	43
五、税法承接与调整私法的类型化构造	53
六、税法承接与调整私法的运用：以合同责任的税法规制为中心	66

第三章 民法规范进入税法的立法路径	
——公法与私法“接轨”的规范配置技术	79
一、税法与私法接轨的理念与技术配置： 基于实质课税原则的反思与超越	80
二、公法与私法视域下的民法规范类型： 以自治与管制为中心	94

CONTENTS 目 录

三、税法对民法规范的准入设计:基于税收正义的追求	99
四、民法规范“进入”税法的立法技术: 以债权保全规范配置为中心	103
五、债法植入税法与税收债法的反思: 基于比例原则的视角	108
第四章 税务契约的整体化考量	119
一、税务契约的总体定位	120
二、税务契约的实证分析:以三类典型契约 为样本	134
三、税务契约的实体规制	143
四、税务契约的程序控制	151
五、结语	166
第五章 税务契约的微观解剖	
——以税务和解为分析对象	167
一、税务和解实施的理论准备	167
二、税务和解实施的现实基础	171
三、和解范围与功能定位	174
四、和解标的与协议要件:合理、合法还是 合利益	179
五、和解的税法难点与技术支持	183
六、税务和解制度的未来	191

CONTENTS 目 录

第六章 私法自由与税法干预的边界	
——以转让定价为分析工具	193
一、转让定价税制中的税企博弈	194
二、税法对转让定价的干预:反避税	196
三、契约自由与反避税:正常交易的域外经验	200
四、税收规避与反避税:转让定价背离正常交易时	204
五、税法干预下的自由限度:正常交易与税收筹划	218
六、结语	222
第七章 企业自治与税法度衡	223
一、合伙企业:从民商法到所得税法	224
二、公司与税法体系运行:立基于法际整合的视角	241
三、公司的税法困境:以双重征税为中心	248
四、税法介入后的合伙企业与公司	276
第八章 税法如何面对婚姻家庭	
——以婚姻家庭的税法保障为依归	284
一、税法与婚姻家庭的交错与互动	285
二、婚姻家庭保障的现行税法透视	288
三、税法保障婚姻家庭的法理思辨	296
四、保障婚姻家庭的税法进路	299

CONTENTS 目 录

第九章 关联劳务转让的整合规制	
——从劳动法到税法	305
一、关联劳务转让:劳动法如何规制	305
二、税法如何回应劳动法规制	311
三、关联劳务转让规制何以破局:一种法际整合的新理念	315
第十章 环境法与税法的价值整合	317
一、环境问题的治理手段:转型中的环境法与税法	318
二、环境法与税法理念的交错与整合	321
三、法际整合下规制工具选择的考量基准	327
四、规制工具选择的整体布局:以环境财政工具为中心	335
第十一章 税收法律责任整合	
——在税法、行政法与刑法之间	345
一、税收行为的法际分工与整合	345
二、税收不法与税收犯罪的法律界限:罪与非罪	349
三、税收不法类型的法律边界:以偷、逃税为中心	354
四、税收行政责任与刑事责任的衔接	362
后记	378

导 论

“现代研究成果表明,财政不只是简单的技术或工具的问题,而是塑造某种特定的现代经济、社会文化与价值、公共官僚体制、特定的国家与社会关系的利器,与此同时,也塑造着这个国家的人民。”^①毫不夸张地说,“每一个社会问题,每一个经济问题,事实上最终都是财政问题。”^②如果说财政是现代国家治理的基础,税收则是财政的核心支柱,直接关乎国计民生,影响强国富民和稳定发展。^③“近代以来,政治国家与市民社会开始分离,现代税收则为沟通政治国家与市民社会的媒介”^④,日渐成为“我们公共生活中的一个永恒主题”^⑤。

自国家和财政产生以来,也就同时产生了以法律手段调整财政关系的客观需要。然而,在中国和外国古代法上,虽有大量的调整财政关系的法律规范,但主要由于当时的财政所依附的国家的专制性质,以及法律体系自身演化的历史局限性,诸法合体的古代法上不可能有财税法学的独立地位。随着经济和社会的发展,财税法学逐渐依附于行政法学和经济法学等学科得以发展。^⑥客观地说,在财税法学发展初期,其借着行政法学、经济法学等的学科平台的确争取了一片天空,积累了较为良好的发展条件。^⑦

然而,伴随着“政府与市场关系的法律调整”^⑧,财税法学逐渐具备了独特的品质,让自己在立场、观点、视角上有别于行政法学和经济法学等学科,不仅建

① 李炜光:《财政何以为国家治理的基础和支柱》,载《法学评论》2014年第2期。

② [德]理查德·A.马斯格雷夫、艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第273页。

③ 参见张守文:《税制变迁与税收法治现代化》,载《中国社会科学》2015年第2期。

④ 张富强:《论税收国家的基础》,载《中国法学》2016年第2期。

⑤ 谭志哲:《当代中国税法理念转型研究:从依法治税到税收法治》,法律出版社2013年版,第1页。

⑥ 参见刘剑文:《财税法——原理、案例与材料》(第二版),北京大学出版社2015年版,第25—26页。

⑦ 参见刘剑文:《理财治国观——财税法的历史担当》,法律出版社2016年版,第23页。

⑧ 张守文:《政府与市场关系的法律调整》,载《中国法学》2014年第5期。

立了完整的学科体系,引入了先进的价值理念^①,而且与国家法治实践紧密联系,在财税立法、执法和司法中发挥了独特作用。不过,学科成长到比较精致之后,必须确立自己与众不同之处,有自己独特的理念、方法和领地。因此,财税法学不能继续满足于其“综合性”,而应该进一步发掘特质,确立“新型法律学科”的新颖所在,基于财税法调整范围的广泛性,可以预见,无论学科发展到哪个阶段,财税法规则的多元性不会改变。^②

财税法调整范围的广泛性和财税规则的多元性,使得“财税法研究必须打破部门法的界限,应当从宪法、行政法、民法、经济法、刑法、诉讼法、国际法、环境法、婚姻法、知识产权法、社会法等多部门法的角度进行综合性研究”。^③比如,当税收立宪成为议题时,税法不可避免地宪法发生交集;当经济交易出现时,税法又不得不与民法、刑法等法域发生交集;同样,当纳税人发生违规行为时,也时常导致税法与行政法之间的冲突与协调。凡此种种都敦促税法不断回应社会现实,逐渐形成以问题为中心,旨在汇集多种法律手段、寻求学科内部和学科之间的协作,整合性地解决日渐复杂的专业问题。

诚如学者所言:“财税法学既关注宏观的财政立宪、财税民主和法治,又重视财税法律手段对经济、社会、文化的调控,还深入到财税执法和各种税费关系,视野开阔,研究领域宽广。它既是治国安邦之道,也是纳税人保护之法,是一门经世济用的应用性学科。经过三十年的演进,财税法学成长为一门新型的、交叉性的‘领域法学’,这是社会的客观需要,也是历史的必然。”^④“不过,在大好的发展形势面前,如果我们静下心来深思,不难发现繁荣景象的背后也隐藏着学科研究的可能‘瓶颈’”。^⑤比如,目前税法学研究中存在的一个很大的弊

① 自新中国成立以来,财税法学研究起步于20世纪80年代中后期,其发展进程经历了三次历史性飞跃。第一次飞跃是在1994年至1998年期间,起始于分税制改革。其主要标志是从原先的单纯税法研究转向“财税一体”研究,将纳税人、征税人和用税人三位一体的概念打通,“财政税收法”或“财税法”的概念得以确立,财税法的学科框架就此奠定。第二次飞跃是在2000年到2005年期间,特别是在2004年“修宪”写入“尊重和保障人权、保护合法的私有财产”条款之后。其主要标志是现代财税法学理论体系的建立,纳税人权利保护、税收债权债务理论等理论得到确立和宣传。这让财税法学科很快摆脱陈旧的计划经济思维,以崭新的面貌跻身于中国法治变革的浪潮中,并逐渐走向世界。第三次飞跃是从2008年至今,尤其是以中国共产党十八届三中全会为里程碑事件。其标志是财税法作为“领域法学”学科定位的提出,以及“理财治国观”和“公共财产法”两大核心理论的形成。作为财税法核心的税法,其“领域法学”色彩尤为明显。参见刘剑文、陈立诚:《财税法总论论纲》,载《当代法学》2015年第3期。

② 参见熊伟:《走出宏观调控法误区的财税法学》,载刘剑文主编:《财税法论丛》第13卷,法律出版社2013年版,第74—80页。

③ 刘剑文:《走向财税法治——信念与追求》,法律出版社2009年版,第21页。

④ 刘剑文:《财税法——原理、案例与材料》(第二版),北京大学出版社2015年版,第26页。

⑤ 刘剑文、侯卓、耿颖、陈立诚:《财税法总论》,北京大学出版社2016年版,第3页。

病就是“其对税收学的长期依赖状态”，诸多学术成果鲜见法律思维和法律方式的独特贡献。税法学研究如果不能与税收学研究相分离，必然导致税法学自身地位的消融，它所研究产出的税法知识无非是对税收学知识在更换了包装的基础上的另类重述。^①

之所以出现如此困局，固然与税法学研究起步较晚、成果相对欠缺、学界话语权等因素有关。更为重要的原因恐怕还在于，“领域法学”之根基阐释并不清晰，说理并不充分，应用性分析成果太过有限等深层因由。“税因其‘取之于民’的特点而使税法成为公法与私法交汇的场所，同时，私人社会的迅猛发展与政治体制的间或变迁，使税法不仅仅变得有些复杂，还有些芜杂了。”^②在税法领域，已经很难找到传统法学那样泾渭分明的所谓“调整对象”，呈现在人们面前的都是“问题”。然而，“问题”向来都有多维面纱，而非单向运行。“问题”的解决，时常既需要运用不同法律学科的思路和方法，又需要仰仗不同法律部门的协力互助。为此，理想的税法学研究应该是从“问题”中来，到“问题”中去。

追根溯源，税法学由传统法学的“调整对象”转向新型法学的“问题意向”，与学科特质不无关联。从税法的定位上看，复合性是税法与生俱来的特征，即从征税主管部门的角度来看，税法是有关行使征税权的法律，从这个意义上来说，无疑是公法；而从纳税人的角度来看，税法是进行经济交易时必须考虑的重要规则，从这个意义上来说，税法也具有交易法^③的性质。其中，作为公法的税法是以规定并控制征税主管部门行使征税权为目的的法律自不待言。另一方面，由于征税基本上是以经济交易为对象，如果不考虑征税效果，则任何经济活动都无法开展。正因为在进行经济交易的同时需要时常考量征税效果，所以，大体可以认为，税法和民商法一样，具有交易法的性质。不仅如此，实际上，税收债权也具有和私债权一样的债权性质，并且征税对象基本上是由私法进行规范的经济活动，考虑到这两个因素，说法植源于私法也非言过其实。^④

① 参见王冬：《税法理念问题研究》，法律出版社2015年版，第136、150页。

② 严锡忠：《税法哲学》，立信会计出版社2015年版，第1页。

③ 税法具有交易法的性质主要源于以下两个因素：第一，税法规则设计围绕经济交易而展开。不同的交易形式，有不同的内涵、边界和适用范围，有不同的前置法律关系，税法规则设计上就应该有所不同。决策者在设计税法规则时，既要遵守相关的税法原理，又要充分考虑与民商事等交易规则的衔接。第二，税法运用离不开交易定性，而交易定性取决于民商事等交易。交易定性以税收构成要件为出发点，贯穿在认定税收构成要件的每一个环节和方面。面对不同的交易类型，征纳双方需要就交易的性质达成共识，尔后才有可能适用税法。上述两个因素从规则设计和规则运用，从理论到实务深度诠释了税法的“交易法”特质。关于交易定性的进一步论述可参见滕祥志：《税法的交易定性理论》，载《法学家》2012年第1期。

④ 参见〔日〕中里实等编：《日本税法概论》，张翠萍等译，法律出版社2014年版，第2页。