

# 论税法上的不确定法律概念

董学智\*

## 目次

一、问题的提出、讨论价值与本文结构	(二) 具体化与税法原则
二、税法上不确定法律概念的厘定	四、中国税法语境下的具体化
(一) 内涵阐释	(一) 走向极致的“行政垄断”
(二) 蕴含的税法理念	(二) 通往现代税法的泥泞之路
三、税法上不确定法律概念的具体化	五、结论：认真对待税法上的不确定法律概念
(一) 具体化中的行政主导	

**摘要** 税法规范中存在很多不确定法律概念,其蕴含着对征纳双方权益的调制和与事实、政策互动链接的税法理念。由概念到制定具体化规则与在个案中直接适用是不确定法律概念具体化的主要方式。在规范层面来看,税法原则作用于不确定法律概念的具体化过程,表达了税法的基本价值,起到发展税法的作用。在背景层面视角下,税法上的不确定法律概念的具体化过程体现出行政主导性。对此,功能主义立场与法律的不完备性理论可以为其正当性辩护,证明其是宪制结构中的必然制度安排。在中国语境下通往现代税法是一条泥泞之路:“垄断式”的行政权过于强势而亟需法治规训,立法权需回归人大并合理配置,规制征税机关的规则制定权,并加快推动税务专门司法制度的构建。

**关键词** 不确定法律概念 具体化 行政主导 司法审查

## 一、问题的提出、讨论价值与本文结构

立法与现实间的“空隙”即是不确定法律概念生发的空间。不确定法律概念是规则创制回应变迁现实的必然选择,在适用中亦作为法律解释、规范漏洞填补与法律续造等法解释学的逻辑起点。不确定法律概念在税法之外并不是一个新话题,民法学者认为不确定法律概念的具体化是一

\* 北京大学法学院博士研究生。本文的写作得到北京大学法学院张守文、叶姗、刘剑文、侯猛等老师的指导和建议,在此一并致谢,当然一如惯例,文责自负。本文系国家社科基金重点项目“新发展理念与经济法制度完善研究”(批准号 17AFX023)的阶段性研究成果。

个解释法律的方法论上的问题，〔1〕“其主要机能在于使法律使用灵活，顾及个案，适应社会发展，并引进变迁中的伦理观念，使法律能与时俱进，实践其规范功能”。〔2〕而不确定法律概念在法理学、行政法学中亦有较丰富的研究，〔3〕有趣的是，既有的研究呈现出浓厚的“司法面向”，即常将法律适用者预设为法院或法官〔4〕——主要讨论不确定法律概念的相关司法审查问题，且以个案中如何解释等技术性问题为主，这可能源于我们深受面向司法的法学传统思维模式和分析路径影响。这样的研究范式对于厘清不确定概念在司法裁判中的问题非常重要，然而遗憾在于难免“就事论事”，对于除了解释问题之外的制度性背景因素考虑得不够。

在税法领域，首先，税法俨然已是我国最为复杂的法律之一，税法理应拥有更为缜密的逻辑体系和形式理性，但“相较于其他法律，立法者所选择之立法意旨较欠缺清晰明确”。〔5〕税法上的概念尤为复杂、专业性很强、借用概念也较多，对不确定法律概念的理解和适用常存争议，因而亟需理论廓清。其次，国内学界基于税法视角对不确定法律概念的研究近乎空白，而税法有别于行政法，更不依循私法逻辑；其他部门法所刻画的不确定法律概念的知识谱系似乎并不能原封不动地照搬于现代税法。最后且可能更为重要的是，尽管“不确定法律概念”源于教义学，然而税法上不确定法律概念的具体化与税法的良好实施，不是如私法一般仅单纯依赖诠释法学的方法即可有效解决的问题，因而仅在法解释学的框架内进行纯粹的语词解释研究恐怕并不足够，更应关照以权力分立为基础、功能正当为支撑的权限分配、运行逻辑、现实经验等问题而具有社会实证主义色彩。故而本文之重心和旨趣不仅在于法解释角度等技艺层面的阐明，也在于对具体化过程中的行政主导性等背景层面的关照。

总之，不确定法律概念的理论认知和实务应用，对于国内税法学界而言还是相当陌生而模糊的。因而，在税收法定主义逐步落实、税收立法稳步加快的当下，不仅需要研讨具体条文规范中的不确定法律概念，亦要充分挖掘各种潜藏的制度“制约因素”，从而推动税收法治的进程。驱散理论迷雾是探索良法善治的前提。本文将基于税法基础理论和结构功能主义视角，围绕“什么是税法上的不确定法律概念”和“税法上不确定法律概念的具体化”展开论述。第一部分厘定基本概念、阐释合理性；第二部分描绘和思考不确定法律概念具体化过程：于规范层面关注税法基本原则对具体化的影响，于背景层面则探求具体化过程中的权力构造与配置；第三部分回归中国经验，发现中国税法语境下的问题，并指明迈向税收治理现代化的法治道路；最后是结论。

## 二、税法上不确定法律概念的厘定

### （一）内涵阐释

通说认为，不确定法律概念是指法律规范的法律要件中存在着的一些内容特别空泛及不明确的法律用语，是一种“未明确表示而具有流动的特征之法律概念”，〔6〕其包含一个确定的概念核心

〔1〕 参见梁慧星：《论法律解释方法》，载《比较法研究》1993年第1期；王泽鉴：《民法学说与判例研究》（第1册），中国政法大学出版社2005年版，第260页。

〔2〕 王泽鉴：《法律思维与民法实例》，中国政法大学出版社2003年版，第245页。

〔3〕 笔者用“不确定法律概念”作为关键检索词在中国知网(CNKI)上进行检索，并对检索结果进行甄别和统计分析，结果显示该主题文章约为二十余篇，而属于税法领域的则为空白。

〔4〕 王天华：《行政法上的不确定法律概念》，载《中国法学》2016年第3期。

〔5〕 葛克昌：《所得税与宪法》，北京大学出版社2004年版，第4页。

〔6〕 翁岳生主编：《行政法》（上册），中国法制出版社2009年版，第248页。

以及一个多多少少宽泛不清的概念外延。一个不确定法律概念经过法律解释后,可以转化为确定性法律概念。<sup>〔7〕</sup> 不确定法律概念在税法中的数量远非想象中的那样鲜少,只有人为地严格设定了其所指对象的法律概念,如对纳税人的界定和技术性、数字型的法律概念,如有关纳税期限、税率的规定;除此以外,绝对意义上的确定性法律概念是不存在的。<sup>〔8〕</sup> 浩如烟海的税法文本中不确定法律概念俯拾即是,见下表 1:

表 1 若干典型的不确定法律概念

不确定法律概念	所在条文
正当理由	《税收征管法》第 35 条:“……(六)纳税人申报的计税依据明显偏低,又无正当理由的。……”
特殊情况	《税收征管法》第 52 条:“……有特殊情况的,追征期可以延长到五年……”
情节严重	《税收征管法》第 60 条:“……情节严重的,处二千元以上一万元以下的罚款……”
综合利用	《环境保护税法》第 12 条:“……(四)纳税人综合利用的固体废物,符合国家和地方环境保护标准的;……”
非正常	《增值税暂行条例》第 10 条:“……(二)非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;……”
适当	《耕地占用税暂行条例》第 6 条:“……适用税额可以适当提高……”
明显不当	《税务行政复议规则》第 75 条:“……5.具体行政行为明显不当的……”
表达“合理”涵义的 词语	美国税法典[I.R.C. § 6664(d)(2006)]中规定可能涉及逃避税的交易,纳税人应证明具有“合理的理由”并出于“善意”才可能免除处罚。加拿大《所得税法案》(1990)第 245 节第(5)(d)项:“……税收利益的合理方式确定主体的税收后果时。”新加坡《所得税法案》,第 33 条第(1)(d)项:“审计员……可以不认可交易安排或者对交易安排做出修正,并且按照他们认为合适的方式进行调整……”我国台湾地区“所得税法(2002)”第 43 条:“……如有以不合营业常规之安排,规避或减少纳税义务者,稽征机关为正确计算该事业之所得额,得报经财政部核准按营业常规予以调整……”以及澳门《所得税补充税(纯利税)》(2011)第 19 条、40 条、香港《税务条例》第 14 条、20 条都有类似概念。

可见,不确定法律概念无论在实体法规范还是在程序法规范中都有存在,且以价值性不确定法律概念<sup>〔9〕</sup>为主,并多见于法律规范的构成要件层面,亦有见于法律条文的效果层面。同时,在不确定法律概念的具体化中存在着行政裁量。<sup>〔10〕</sup> 当然,理解不确定法律概念的另一个重要(实际上也是更为常见的)面向是方法论问题。大多数的税收征纳争议即是源于征税机关与纳税人对不确定法律概念理解的不一致。当税法规定不清晰、不明确时,通过运用解释方法来探求税法规范的意旨以澄清疑义是税法解释,<sup>〔11〕</sup>但通过一定的法律价值导向和价值判断来对税法上的不确定

〔7〕 尹建国:《行政法中的不确定法律概念释义》,载《法学论坛》2009年第1期。

〔8〕 比如,北京市第一中级人民法院(2015)一中行终字第 2524 号判决书中肯定了税收优惠中何为“购买房屋的时间”的认定标准与民法的不同。又如“博物馆”一词,“鼓浪屿水族博物馆诉厦门市鼓浪屿区地方税务局征税”一案即涉及该看似确定概念一词的争议。详见刘剑文等:《财税法成案研究》,北京大学出版社 2012 年版,第 3~4 页。

〔9〕 经验性不确定法律概念和价值性不确定法律概念系学界关于不确定法律概念类型化的主流观点。前者指人们根据单纯知觉或特定经验即可被理解,比如“夜间”“危险”“公众场所”;而后者因欠缺与真实事务关联,必须藉助适法者的评价态度、价值衡量方能认识其意,比如“公共利益”“善良风俗”“误导公众”。

〔10〕 王贵松:《行政法上不确定法律概念的具体化》,载《政治与法律》2016年第1期。

〔11〕 孙健波:《税法解释研究——以利益平衡为中心》,法律出版社 2007 年版,第 64 页。

法律概念以及概括条款进行补充性的解释,归入税法漏洞的补充似乎更为合适。然而,法律解释、法律漏洞补充与法律创制其实都是法学方法论上非常复杂细致的问题,本文虽无法进行全面讨论,但必须指出,于税法而言,三者的界分恐怕会更为困难。在税法大量使用不确定法律概念与概括性条款的情形下,法律解释与法律漏洞补充的界限必然趋于模糊。

## (二) 蕴含的税法理念

“法律的许多不确定性并不是一个什么不幸的事件。它具有巨大的社会价值。”<sup>[12]</sup> 不确定法律概念在立法中被大量地使用,因而必须从法理层面重新审视税法上不确定法律概念的价值所在,论证不确定法律概念是否在税法中具有独特意义。具体而言,税法上的不确定法律概念主要具有两个维度的独特价值。<sup>[13]</sup>

### 1. 调制权力与权利

公私法因素融合一体是税法的特征,也是税法上不确定法律概念的基本语境:税法是有关行使征税权的公法,亦是作为“交易法”而成为纳税人必须考虑的重要规则。比如,按照“税收之债”学说,<sup>[14]</sup> 税收代位权与撤销权的条款中,对何为“明显不合理”这一不确定法律概念的解释,税法直接铺设了通往合同法的“管道”。而税法上不确定法律概念还经常作为私法适用的判断参考:“关联关系”即是一例,法院在商事裁判中经常援引《企业所得税法实施条例》与《特别纳税调整实施办法(试行)》对“关联关系”的解释条款作为法院认定的说明理由。<sup>[15]</sup> 实际上,现代税法是基于调试与衡平公益与私益、国家税权与纳税人权利这一基本逻辑而展开的制度演化与规范革新。“税法是利益分配之法,对个体利益和国家财政利益的分配是财税法律发展历程中最基本的线索之一。”<sup>[16]</sup> 税法所规范与调整的对象具有独特的宏观和微观的交融性以及社会性,而这些带有宏观和微观交融性与社会性的利益具有明显的动态性和非确定性,不确定法律概念由此应运而生:通过不确定法律概念的适用,具体调试征纳双方的权义结构,进而发挥着独特的调控与规制作用:在公私之间,在宏观微观之间,在国家税权与纳税人权利之间,在个人、社会与国家之间寻求一种微妙的利益平衡点。利益均衡所要实现的是“税捐法律解释适用的结果,应当合乎情理(情理法兼顾),亦即符合事件本质的合理性,达到各方利益平衡的结果”。<sup>[17]</sup> 综之,税法上的不确定法律概念的价值充分彰显:它提示了一个税法诠释学的空间。在该空间之中,纳税人权利与私法自由可以与国家税权进行充分博弈,税法的公平、正义之价值得以充分张扬。此外,它还提示了各种法解释方法中,利益衡量方法对于税法上不确定法律概念的适用的至关重要性。

### 2. 链接事实与政策

由一部机械固化的、不具有开放结构的法律去规制纷繁复杂、博弈极多的税收征纳关系显然荒谬。在法律的确立与不确定间寻找平衡,税法需要更大程度的灵活性,因而需要不确定法律概

[12] See Jerome Frank, *Law and The Modern Mind* (Anchor Books, 1963), p.7.

[13] 对于法律价值有不同的分类和认识,但大体可归类为外在的客观功用价值(如保障功能、调制功能)和内在的主观评判价值(如公平、效率)。这里所指的价值是前者。

[14] 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第56~57页。

[15] 如“徐工集团工程机械股份有限公司诉成都川交工贸有限责任公司等买卖合同纠纷案”中的法院说明理由,参见《人民司法·案例》2014年第6期。

[16] 张守文:《中国财税法的“三线”解析》,载刘隆亨主编:《中国法学会财税法研究会2008年年会暨第六届全国财税法学学术研讨会论文集》,中国税务出版社2009年版,第165~181页。

[17] 陈清秀:《利益均衡在税法上之运用》,载陈清秀:《现代税法原理与国际税法》,台湾元照出版公司2010年版,第5页。

念在与社会经济发展的互动中充分发挥其自身功能,同时在最大限度上满足税法对税收法定主义、税法稳定性与逻辑性的基本要求,并且税法现象总是与政治经济紧密相连。因而,税法体系呈现出一定的非自足性:税法与经济事实和税收政策具有天然的联系及亲和力——在形式理性上,税法本身即使用了大量的为把握经济事实、传导经济政策而形成的经济上的概念和术语,致使在某种意义上,税法就是税收政策凝固而成的法。税法虽然是一个古老的法律部门,然而现代税法的调整对象、基本原则、具体税种的设计、征税程序等理念与制度的确立,也都不过是近一两百年来的事,并且也随着经济社会发展情势和国家税收政策的变动而淘汰原有制度、变更或增添新内涵。税法一直在力图找到一种恰当的法律形式来调整国家与纳税人的税收关系,以配合税收政策的要求、适应经济政策的需要。由此,税收事实、税收政策、税法三者间有着一种微妙的互动:具有开放性和回应性的税法上的不确定法律概念,作为规范构成要素,满足了税收事实和税收政策对税法的实然要求,进而起到一种“齿轮啮合”的作用:将税法条文所设置的征税构成要件,与相机抉择的税收政策对激励或规制某种经济社会现实的适时要求与价值选择,再和基于涉税的经济事实所提炼的法律关系相链接与耦合。例如,就“公益性”这一不确定法律概念,在鼓励促进慈善捐赠的税收政策目标下,企业及个人的捐赠行为,如符合税法认定的“公益性”标准则享受所得税税前扣除的税收优惠。因而,税法上不确定法律概念具体化在“解释学循环原理”下呈现为“事实—规范—政策”之间的往返流盼,并且主要通过行政权运行而将不确定法律概念的运用与事实认定、政策判断与惯例经验统一起来。

最后,税法还尤为强调对经济社会发展的促进和保障功能。<sup>〔18〕</sup> 前述对不确定法律概念所蕴含的税法理念的阐发,无论是调制国家与纳税人之间的权益,还是政策因素纳入综合考量,也都是从税法立场对相关发展问题进行法律保障和促进。认识到这点,也就更利于理解不确定法律概念在税法上的独特价值。

### 三、税法上不确定法律概念的具体化

#### (一) 具体化中的行政主导

诚然,由不确定法律概念生发的问题体系虽然庞杂艰深,但其本质不过是法律的解释与适用。而不论立法机关通过权衡而采取何种、多少的不确定法律概念,实质上都是通过不确定法律概念对行政机关抑或司法机关授权。所谓的“行政主导”指的是作为政府(主要是征税机关)在信息获取、专业性、技术手段等方面具有超越立法机关和法院的功能优势而享有的主导税法上不确定法律概念具体化过程的权力和能力。通过制定效力位阶各异的具体化规则或者直接个案来具体运用是政府进行不确定法律概念具体化的两种主要方式。

##### 1. 制度经验剖析:从权力结构的视角切入

税法中的权力配置呈现出一种“非对称”的形态:不同于私法中“立法权—司法权”中的两造结构,或是公法中经典的“立法权—行政权—司法权”能够相互充分制约而大致均衡的“三角”状态,在税法中,三权的结构和互动更为特别——可以认为税法中的“三权结构”是介于两权到三权之间的特殊结构。

在立法权一端,基于税务知识的专业性,立法机关不得不通过内容开放的不确定法律概念来积极

〔18〕 西方对法律与发展理论的研究宏大而丰富,而法律中的发展理论也是较为新兴的领域,具体到税法领域可参见张守文:《经济法学的理论初探》,载《财经法学》2016年第4期。

回应现实的规制需求。在大陆法系国家,行政机关有权通过行政条例制定执行或实施税法的规则。甚至在某些极端的情况下,宪法会规定允许立法机关进行一般授权(比如,1953年《丹麦宪法》的第23节;1958年《法国宪法》的第36、38条),使得行政机关可以通过颁布法律或通过行政命令颁布规范性文件从而进一步补充税法。而普通法国家,由法律直接授权给行政部门,让征税机关按照法律的规定颁布具体的税收规则,征税机关拥有很大的权限。<sup>[19]</sup> 比如,即使是体系严谨、内容宏富的美国《联邦税法典》,也需通过授权财政部和联邦税务局制定一系列种类繁多又极具灵活性的文件,来执行税法和税收政策,以应对个案中的确定性问题——这些可被视为美国的“规范性文件”。但得益于其法治积淀,由立法、行政和司法部门所共同分享的法律执行权力和解释体系达到了较好的协调。

在司法权一端,司法是防止征税机关滥用权力,维系税收国家公共利益与私人利益相互尊重、相互促进的重要保障,也是以私权制约公权的主要途径。但,“按司法权多为中央专属权,不宜分割划分,因其具有消极、被动性质(即不告不理原则),且具有全国一致之性质,故其不在地方”。<sup>[20]</sup> 事实也确实如此,在任何国家,司法机关都不可能在征税机关面前显得强大,即便是税收司法制度较为发达的美国、德国与日本。税收案件法院的审查密度与能力,其实并非只取决于法学方法的运用,而是由行政权所处地位、立法授权之目的等现实因素合力的结果。税法不可能按照传统行政法所预设的“法律保留—行政执行—司法审查”这一合法性管控的理想模式。“在税捐规避类型,财税机关最好先自省,当初在立法准备时,相关体系的规划,规范命题的措词是否严谨、周详,其拟采取之政策手段是否符合政策目标的需要;切莫过度依赖法院事后之法律补充作为补救的手段。”<sup>[21]</sup> 因而,司法基于各种理由,在个案中对税收行政规则与裁量都予以相当高的尊重,这是寰宇各国的普遍态度。在美国,法官甚至因为税务机关在应对避税案件时的无能而采取了一种消极态度,以此来激励征税机关的反避税能力。<sup>[22]</sup> 但是,税法毕竟亦是一种“侵犯”纳税人财产权的“侵权法”,为了防止这种行政主导下的不确定法律概念解释和运用在现实生活中对纳税人造成不当的侵害,也为了避免征税机关因为权力膨胀而造成的“寻租”危险,无论是通过规则制定的方式予以具体化或直接通过个案来具体运用不确定法律概念,都并不应拒绝司法的审查。<sup>[23]</sup>

## 2. 理论解释:经济宪制下的“功能最优”

其实从前文对权力的关注和描述,即可看到,税法问题本质上都可归于宪法问题,一切税法之争端最终都可从宪法中寻求解答。税法中的行政权太过强大,相当程度上偏离了基于制衡与控权逻辑上的传统分权思路。基于传统法思维所建构的法诠释学“对立法和行政机关能力过度轻视或贬低,但对法院却持有一种不合理的甚至是浪漫主义的乐观评价”。<sup>[24]</sup> 然而,行政优位的现象不

[19] See Leigh Ososky, “The Case Against Strategic Tax Law Uncertainty”, 64 Tax Law Review 507 (2011).

[20] 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167页。

[21] 黄茂荣:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第255页。

[22] See Assaf Likhovski, “The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication”, 953 Cardozo Legal Review 957 (2004).

[23] 这牵扯到行政法上亦未成熟而争议颇多的所谓“审查密度”和“判断余地”理论。对此,尽管德国、我国台湾地区倾向于几乎可以全面审查,但否认征税机关解释的实际上也并不多见。而日本则存有分歧,但多数日本法院的判决和学界新观点认为,存在某些不确定法律概念,比如日本《所得税法》规定“……关于所得税之调查,有必要时,得进行质问调查……”,不得以法院的判断代替行政机关的判断。在日本方面,通说的代表人物是日本税法学界的大家金子宏教授与北野弘久教授;新观点代表人物是三木义一教授。参见陈清秀:《论税法上的不确定法律概念(四)》,台湾《植根杂志》1990年第6期。

[24] [美]阿德里安·沃缪勒:《不确定状态下的裁判——法律解释的制度理论》,梁迎修、孟庆友译,北京大学出版社2011年版,第19页。

仅在税法领域,甚至在整个经济法领域都存在,实际上,行政主导的制度架构,也被认为是随着国家经济职能扩张而在宪制上的必然安排,是经济宪制<sup>[25]</sup>的核心要素。对此,大陆和英美法系的学者分别基于不同的视角进行理论解释。

站在大陆法系的代表——德国理论中提出的“功能法正当化原则”<sup>[26]</sup>的立场和要求上可以为其辩护:在税法的历史轨迹中,行政权通过规则制定对不确定法律概念予以具体化来填补立法留下的形成空间,逐步吸纳了部分立法权与司法权的功能而日益膨胀;而由于对税收法定主义价值的根本坚持和同时为回应经济社会变迁的动态发展,立法权被谨慎地削弱;司法权却困于税法问题的专业性和自身能力不足等因素而更为孱弱。由此,基于税法调整对象的特点与三权在税法领域功能的长短比较,权力分立原则在税法上被赋予了新的意义、功能和任务,立法权、行政权和司法权的关系被要求在税法情境中进行理性的重塑与分配,从而有利于保障征纳效率与规制的理性化,进而更好地构建税法秩序和实现纳税人权利的保护。

而英美法学者则从法律与经济学交叉的视角提出,如果将法律视为一份合同,立法机关在“合同”中规定了何种行为因符合何种课税要素而会受到税法规制,但这份“合同”显然是不完整的。法律中不可避免地会有一些无法预见的可能性,法律也不会详细列出每一种可预见的情形下应当遵守的规则和程序。<sup>[27]</sup>法律层级的税法规则不能一劳永逸地涵盖形形色色、复杂多变的交易类型与结构,而法律的不完备性理论<sup>[28]</sup>能给蕴含于税法上不确定概念的特殊性提供有力的解释:事实上甚至可以设想,不确定法律概念是议会与征税机关合意而共同使用的税法实施的制度工具之一。<sup>[29]</sup>可见,在税权理论和法律的不完备性理论的视域下,几乎在任何国家,剩余立法权和执法权往往授予征税机关,权力配置的特殊结构因而产生,具体化过程中的行政主导也由此形塑,此外,英美学界亦有提出“部门主义”(Departmentalism)学说,<sup>[30]</sup>以支持政府部门享有解释宪法与法律权力的宪制安排。

---

[25] 宪制,是指使一个国家得以成型的最基本和最重要的制度,是有关一国的长期政法制度实践而不仅仅是法律实践。相应的,本文所指的“经济宪制”即指关于一国经济体制与经济生活的制度构成。关于“宪制”一词的发轫、使用和与“宪法”的区别参见苏力:《何为宪制问题?——西方历史与古代中国》,载《华东政法大学学报》2013年第5期。

[26] 所谓“功能法正当化原则”是指,立法权、行政权和司法权并非在所有事务领域都予以相同配置,具体的权力配置取决于规范调整对象的性质和特点。这是功能主义立场下对行政法中权力问题的重新认识。在行政法学中的风险规制领域较早从德国法中认识到这个原则。参见伏创宇:《行政判断余地的构造及其变革——基于核能规制司法审查的考察》,载《法学论坛》2014年第5期。

[27] See Avinash K. Dixit, *The Making of Economic Policy: A Transaction Cost Politics Perspective* (MIT Press, 1998), p.20.

[28] 详见[美] 卡特琳娜·皮斯托、许成钢:《不完备法律(上):一种概念性分析框架及其在金融市场监管发展中的应用》,王辉敏译,焦津洪校订,载吴敬琏主编:《比较》(第三辑),中信出版社2002年版,第111~136页;以及[美] 卡特琳娜·皮斯托、许成钢:《不完备法律(下):一种概念性分析框架及其在金融市场监管发展中的应用》,王辉敏译,焦津洪校订,载吴敬琏主编:《比较》(第四辑),中信出版社2003年版,第97~128页。

[29] See Kyle D. Logue, “Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law is Uncertain”, Michigan Law & Economics, Olin Working Paper No. 06-009, p.250.

[30] See D. E. Edlin, “The Rule of Recognition and the Rule of Law: Departmentalism and Constitutional Development in the United States and the United Kingdom”, 64 (2) American Journal of Comparative Law 371-374 (2016).美国宪法学上提出的“部门主义”是基于功能主义立场,针对“司法审查神话”的反思而提出的支持立法权、行政权解释宪法的理论学说。See Dawn E. Johnsen, “Functional Departmentalism and Nonjudicial Interpretation: Who Determines Constitutional Meaning?” 67 (2) Law & Contemporary Problems 401-405 (2005).

## (二) 具体化与税法原则

### 1. 通过原则来发展规则

如果认为法由价值判断与词语技术构成,<sup>[31]</sup>那么税法上不确定法律概念的具体化过程即是结合税法的价值观念与对经验现实的判断,从而寻求基于事实的规范适用。税法上不确定法律概念的具体化过程中的行政主导当然是以规范法秩序为基础——不确定法律概念实际上隐含立法对行政解释、漏洞填补乃至新规则创制的授权;同时,针对行政主导所暗含的行政权力膨胀与滥用的风险与弊端也必须由来自法价值与规范层面的设限来寻求消解。在立法主体多元化的国家,往往会形成一个纵横交错、错综复杂的税收立法体制。与其认为不确定法律概念是立法机关的无奈之举而将规范具体化的任务授予征税机关,毋宁说为避免行政的僵化,而有意识地通过立法的开放性、灵活性与动态性,从而更好地实现立法所追求的宗旨目的。法律授权与法律拘束本就是一体两面的关系。在弹性的规则形成和裁量决定的空间之中,征税机关并非能够恣意为,而是应在立法所设定的目标之上与本身的合法性约束之下,承担更多的概念具体化任务与规制责任。像私法中的受托义务,所有官员行使自由裁量求取行政权力的利益时,这些权力将受目的性、公平性、完整性、关怀性、合理性和透明度等义务的约束。<sup>[32]</sup>

在构成法规范形式的三要素中,<sup>[33]</sup>原则是在概念与具体规则之间而起到表达法宗旨价值与规范补充的作用。法律原则是具体化了的法律价值。“经常有人抱怨税捐稽征法太复杂、太乱、太随意。在某种程度上这是不可避免的。税制的管理须包括大量的、各种各样的规则。”<sup>[34]</sup>税法的综合性、复杂性和变动不居,诚为各国税法共同面临的难题。虽不可能要求税法像传统法那样具有更高层次的安定性,但至少要强化其必须具有相对的稳定性、可预见性及确定性。<sup>[35]</sup>基于此,税法原则的申明和实现有着更为重要的意义,“规则层面的具体的规制内容的缺乏和不完全性使得有必要回溯到原则层面”<sup>[36]</sup>。

### 2. 原则如何发挥作用?

伴随着现代税法的产生而产生并发展至今已成为税法基本原则的税收法定主义认为,税法主体权利义务必须由法律加以规定,税法的各类构成要素皆必须且只能由法律予以明确规定;征纳主体的权利义务只以法律规定为依据,没有法律依据,任何主体不得征税或减免税收。<sup>[37]</sup>“由于税法实施过程中的情况比较复杂,在一定的条件下和范围内使用一些不确定的概念也是允许的。”<sup>[38]</sup>不确定法律概念的存在及其具体化过程无疑与税法上所尊崇的税收法定主义之间存在紧张关系:一方面,在政治、社会与经济变迁剧烈的当代,税法必须有着精巧而复杂的规则设计,但立法机关并不直接接触各种经济交易或进行税收执法,欠缺税收专业知识,在相关信息的获取方面更是处于劣势,因而不得不采用不确定法律概念,却更加剧了税法的不确定性;另一方面,征税机关在解释制定法上的不确定法律概念和执法中更为积极主动的姿态,使得征税机关通过不确定法

[31] [日]川岛武宜:《现代化与法》,王志安等译,中国政法大学出版社2004年版,第241~261页。

[32] See Evan J. Criddle, “Fiduciary Administration: Rethinking Popular Representation in Agency Rulemaking”, 88(3) Texas Law Review 1535 (2010).

[33] 参见张文显主编:《法理学》,高等教育出版社、北京大学出版社2011年版,第121页。

[34] [美]V.图若尼主编:《税法的起草与设计》(第1卷),国家税务总局政策法规司译,中国税务出版社2004年版,第103页。

[35] 张守文:《我国税收立法的“试点模式”——以增值税立法“试点”为例》,载《法学》2013年第4期。

[36] [德]卡尔-埃博哈特·海因:《不确定法律概念和判断余地——一个教义学问题的法理思考》,曾韬译,载《财经法学》2017年第1期。

[37] 详见刘剑文:《财税法专题研究》,北京大学出版社2015年版,第189~194页。

[38] 刘剑文:《我国税收法律制度——十届全国人大常委会专题讲座第二十三讲讲稿》,载新华网([http://news.xinhuanet.com/politics/2008-01/31/content\\_7533268.htm](http://news.xinhuanet.com/politics/2008-01/31/content_7533268.htm),最后访问时间2017-01-10)。



律概念开展所谓的“行政造法”，填补税法漏洞，进行税法续造成为常态——这些都冲击并拓展了“法定”的内涵。当然，因为不确定法律概念提高了个案法律预测与判断的成本，增加了税法的不确定性，税收法定主义在规范制定上限制了只有在为实现公平税负且必要而合理的情形下才能在立法上采用不确定法律概念。<sup>[39]</sup> 税收法定主义的本质与最主要的作用即在于对征税主体权力的限制。因而，为确保征税的公平和效率，并实现纳税人权利与国库收入之间的合理平衡，在规范性和有效性的衡量和协调中，不确定法律概念的具体化必须受到税收法定主义的充分约束，集中体现为在不确定法律概念的具体化过程对行政主导下的税法解释和税收自由裁量设定不应逾越的界限，并且它作为合法性要素，构成了议会监控和司法审查的基础。

除了税收法定主义外，其他税法原则都亦会作为内在基础和法理支持而作用于不确定法律概念的具体化过程。比如，前列举的《税收征管法》中的“特殊困难”一词，提出征税应考虑纳税人税收负担能力，正是量能课税原则的体现。又如，许多不确定法律概念具体化的理论基础是实质课税原则，实质课税原则被认为是税法独有的解释原则而主要作用于税收规避的治理和无效、违法行为中的课税问题。我国《税收征管法》《增值税暂行条例》《消费税暂行条例》等中都使用的“正当理由”一词即为一例：如果纳税人申报的计税依据明显偏低且无正当理由的，此时将赋予税务机关依据经济活动的实际情况而进行核定征税的权力（税收核定权）。但实质课税原则反之亦极大地强化了税法的不确定性。<sup>[40]</sup> 当然，尽管实质课税原则与税收法定主义存在冲突，但并不意味着二者不能协调。实质课税原则是补充税法漏洞的重要方法和形式课税原则的重要补充，并不违背税收法定原则。<sup>[41]</sup> “法律所以有具体化上的需要，乃因在抽象法律的建构中，利用了不确定概念……及其他需要价值判断的概念。”<sup>[42]</sup> 是故，涉及价值判断的原则性条款与不确定法律概念的具体化似乎唯主体为立法机关时才能成就其合法性和正当性，否则有违税收法定主义，但是出于税法效率原则和实质课税原则的考虑，由征税机关来解释和适用不确定法律概念应被容许接受，但这并不意味着不需要税收法定主义对其进行限制和控制，并且亦不能击碎纳税人权利保障与信赖利益保护等基石而危害税捐正义，防止立法所要表达的潜在目的与可能被实施法律者扭曲运用的据以确定语句的意思及其适用的手段之间的不匹配。<sup>[43]</sup> 总之，不确定法律概念相当于立法者给予税务机关的空白令状，它允许税务机关充分发挥其能动性，在法律规定不明确的情形下，依循实质课税逻辑，结合具体情势实现税收公平和量能课税。

## 四、中国税法语境下的具体化

### （一）走向极致的“行政垄断”<sup>[44]</sup>

#### 1. 现状叙说：优势渐失与问题凸显

再遥远的讨论亦理应回归本土问题。在我国，财税机关成为税法知识最大的制造商与供应商，形成“垄断”态势：由于我国大量的授权立法和税收法律的粗糙程度，掌握着剩余立法权的财税

[39] [日] 中里实等：《日本税法概论》，郑林根译，法律出版社2014年版，第18页。

[40] See Yehonatan Givati, “Resolving legal Uncertainty: Unfulfilled Promise of advanced Tax Rulings”, 29 Virginia Tax Review 6 (2009).

[41] 张守文：《税法学》，法律出版社2011年版，第34、45页。

[42] 黄茂荣：《法学方法与现代税法》，北京大学出版社2011年版，第172页。

[43] See The Hon Justice G T Pagone, “Tax Uncertainty”, 33 Melbourne University Law Review 888 (2009).

[44] See Dd. Qiu, “Interpretation of Tax Law in China: Moving Towards the Rule of Law?” 44(2) Hong Kong Law Journal 589-619 (2014).

机关制定了大量的具体化规则。《企业所得税法》中特别纳税调整规则中的“合理”一词即为一例。(见下表 2)围绕特别纳税调整规则中的“合理”一词已构筑了一套错综复杂的行政规则体系,并在反避税案件中具体运用。<sup>[45]</sup>

表 2 特别纳税调整规则中“合理”一词的规则体系

法律渊源层级	法律	行政法规	部门规章	其他规范性文件
文件数与条文量	1 件(4 条)	1 件(13 条)	2 件	10 件

尽管《行政诉讼法》赋予了法院对部门规章及以下位阶的规范性文件的合法性审查权,但实务中案件却非常少——事实上税务案件进入诉讼程序的本就不多。即使当事人有提出对规范性文件的审查请求,法院也都并未否定税务机关所制定的规则的合法性。如,在为数不多的涉及“合理”一词解释与适用的司法案例中,如,“儿童投资主基金(The Children’s Investment Master Fund)与中华人民共和国杭州市西湖区国家税务局征收上诉案”[(2015)浙行终字第 441 号];与“意大利意迩瓦萨隆诺控股股份公司与山东省烟台市芝罘国家税务局行政征收行政判决书案”[(2016)鲁 06 行终 324 号]中,法院都支持并依据税务机关所颁行的具体规则进行裁判,且并未说明支持的理由。而与“合理”相对,再以“明显偏低、无正当理由”为例,国家税务总局并未颁行一套统一的具体化规则,而是由各地方层面自己把握。在目前可搜集到的 6 个案例中(见表 3),法院都肯认了各地税务机关行使税收核定权,最高人民法院在“德发案”的判词很好地代表了司法机关的态度:“‘计税依据明显偏低,又无正当理由’的判断,具有较强的裁量性,人民法院一般应尊重税务机关基于法定调查程序做出的专业认定,除非这种认定明显不合理或者滥用职权。”

表 3 若干“明显偏低,又无正当理由”司法案例

序号	案例与案号	法院态度
1	最高人民法院“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税务处理决定纠纷上诉案”[(2015)行提字第 13 号]	明确参考了规范性文件,裁判支持税务机关。《广州市地方税务局关于明确拍卖房地产税收征收问题的通知》《广东省地方税务局存量房交易计税价格异议处理办法》
2	韶关市盈锦置业有限公司与广东省仁化县地方税务局税务行政管理纠纷行政判决书案[(2014)韶仁法行初字第 13 号]	同时依据了《中华人民共和国契税法暂行条例》第 4 条第 2 款的规定
3	肖天龙业与江苏省淮安地方税务局第一税务分局征收上诉案[(2014)淮中行终字第 0110 号]	裁判支持税务机关的认定
4	合浦雄鹰房地产开发有限公司与合浦县地方税务局征收行政管理上诉案[(2015)北行终字第 6 号]	明确肯定了国家税务总局、国家发改委《关于开展涉税财务价格认定工作的指导意见》《广西壮族自治区应税物价格鉴证办法》中的规定,支持税务机关
5	高骥、吴迪与江苏省苏州工业园区地方税务局第一税务分局、江苏省苏州工业园区地方税务局行政复议案[(2016)苏 0508 行初 444 号]	“依据”了《财政部国家税务总局关于推广应用房地产估价技术加强存量房交易税收征管工作的通知》,支持税务机关
6	王婧与浙江省杭州市国家税务局等征收上诉案[(2016)浙 01 行终 133 号]	参考了《车辆购置税征收管理办法》,对《关于车辆购置税有关问题的复函》予以合法性认定

[45] 董学智:《论不确定法律概念与反避税规制——以“合理”一词为例》,载《烟台大学学报(哲学社会科学版)》2017 年第 3 期。

客观而言,“行政垄断”也并非一无是处。从规范体系上说,大量的具体化规则完善了不完备的税法规范,对构建、发展我国的税法体系起到了巨大作用。从功能主义而言,不确定法律概念的使用,从法律内部视角而言,使得刚性的条款更具柔性与弹性,进而更具灵活性,更易相机抉择;从系统的观点来看,确实有利于充分、有效地发挥专业部门的职能,有力推动了我国改革开放与经济社会发展的特定历史时期下的财税体制变迁。但是在税法解释权甚至法律创制权垄断在财税机关的前提下,它们同时持有执法权,那么必然产生一些比较严重的利益冲突问题:比如,部门自我设权、部门利益的法制化,等等。毕竟,大量由税务机关自己制定的规则,又由税务机关自己执行。当行使规则者有权制定规则,那么总不免会让人担忧越权释法、自设职权、自我寻租或营私舞弊如影随形。此外,不确定法律概念赋予了税务机关执法松紧的自主与裁量自由,从而执法不严、过度执法、选择性执法在不同个案中就屡见不鲜了。不确定法律概念的危险性就源于此:由政府掌握剩余立法权与执法权并裁量自由,当然,这种情形在所有国家中恐怕都存在,但关键在于,权力是否受到一定的约束和规制。唯效率至上而不顾其他法价值的时代已经过去,“行政垄断”的优势与“红利”已快速失去正当性,弊病和问题已充分暴露和凸显。

## 2. 成因分析

那么,中国税法的这一现象与(产生的背景、情形和后果)前文所叙述的行政主导(域外经验和理论阐释)是否可类比相似?否。必须清醒地认识到,西方语境下的行政主导恐怕与我国有质的区别:我国政治与历史经验与西方国家显著不同——相反于西方是逐步形成“行政国家”“规制国家”的制度演变,我国则是权力由集中于政府“一家”到逐步分散、“还权”的过程,我国的宪制架构也与西方迥异,其所形成的路径惯性,造成无论是税法的制定还是实施,政府拥有强势的话语权并居于治理中心的超然地位,立法机关和法院则显得相对边缘,很大程度上依赖于行政机关。<sup>[46]</sup>

具体而言,首先,在法律工具主义、法律虚无主义等观念的影响下,政策比法律显得“更好用”“更有效率”,我国过往的税收治理走的就是一条“政策之治”的道路。<sup>[47]</sup>在这样的情况下,在税法规范的生成与施行的过程中,财税机关参与程度极深——甚至,财税机关往往作为法律的最初草拟者,还深度参与了法律的制定过程。尽管“把实际的经济立法权交给政府,在认识论上也被证明为是知其不可为而为之的盲目选择”,<sup>[48]</sup>但显然,由于当前对法制的强调,并在法律少,大量规范层级低下的税法中,依“规则行政”(主要是“部颁规则”)的路径被极大地强化了:构成税法体系的绝大多数是财税机关制定的部门规章与规范性文件,乃至地方财税机关对于上级的请示成为一种惯例,而上级的批复在很多情况下成为一种普适性的、具有案例指导功能的规则。“从近20年的税收规范性文件来看,不管是税种自身课税要素的设计还是税收在中央和地方之间分配比例的调整,都越来越复杂精细,任何一个技术细节都会直接影响税收征纳双方的权利义务、征税机关的税收征收率和纳税人的税法遵从度。”<sup>[49]</sup>

其次,来自外部对政府的监督与约束一直是非常微弱的:(1)从我国的立法体制上来看,财税机关(财政部和国家税务总局)至多只能拥有税法解释权,但实际上拥有的税法漏洞的补充甚至创制税法的权力无疑是对全国人大及其常委会和国务院的立法权的僭越。然而法律、人大、国务院都默认了财税规则的制定和实施基本可以被置于法律规范以及立法监督之外,使得财税机关创

[46] 董学智:《经济法实施之差序格局的逻辑演绎及中国经验》,载《西南政法大学学报》2016年第5期。

[47] 李曙光:《转型法律学——市场经济的法律解释》,中国政法大学出版社2004年版,第27页。

[48] 肖江平:《对“加强经济立法”命题的质疑》,载《法学》1998年第5期。

[49] 叶姗:《税权集中的形成及其强化——考察近20年的税收规范性文件》,载《中外法学》2012年第4期。

制税法、进行税法行政解释的权力恣意而缺乏外部的拘束。(2)在规制制定的公众参与方面,财税机关对规范性文件的依赖以及该种立法程序的封闭性是顽疾已深的。<sup>[50]</sup>纳税人想要参与税法规则的制定,并充分有效地表达自身的观点仍然显得十分困难。在社会层面,起到保护纳税人权利的社会团体、组织数量少,独立性不够,发育得也不好。(3)税收司法的缺位一直是税收法治的瘸腿。当然,之所以税务诉讼在我国发生的频率很低数量鲜少有多种可能的解释。<sup>[51]</sup>我国税收征管的科层制结构下税法遵从的中国特点和并未良好建构的税务司法审查制度的现实使得税务机关滥用权力而承担责任的风险很低。

最终,行政主导在我国走向极致:政府(甚至主要是财税机关)几乎“垄断”了税法的文本创制与解释执行,其难以符合“法治”的基本标准,也不应是我国经济宪制下的理想安排,更遑论与域外经验相比——其是置于有种种精细复杂的制度以保证税收法治之下的。而从纳税人的角度来看,受制于现行征管体制对纳税人权利的重视程度不够、制度供给不足、税务专业服务市场并不繁荣、税务救济途径和方式又存在诸多障碍和困难,纳税人权利实际上处于相当式微的状态:纸面上的权利在现实场景中难以真实行使,纳税人实际上很难真正参与或者影响不确定法律概念的具体化过程。

## (二) 通往现代税法的泥泞之路

毋庸讳言,前述中国经验虽然具有历史合理性,但并未很好地表达现代税法的一些基本理念和共识,有时甚至与现代税法的精神背道而驰。内嵌于税法上不确定法律概念之中的危险性,源于行政权力扩张的冲动与滥用的可能。然而,“税法不单纯是税务机关行使征税权的根据,即‘征税之法’,更重要的是,税法是保障纳税者基本权利的、旨在对抗征税权滥用的‘权利之法’”。<sup>[52]</sup>纳税人的权利保护是税法的基本命题与根本立场。对税法上不确定法律概念具体化过程的“行政垄断”所含弊病的法律规制的实质即是对权力配置与运行的制度化设定与约束。而从纳税人权利保障出发,由“有利于国库”即只实现财政收入的目的,转变为“有利于纳税人”即追求公共财政之理想,必是制度构建的基本立场。那么在我国语境下,何以充分发挥税法上的不确定法律概念的积极功能,又如何最大程度抑制其内在危险?——简言之,应如何“赋权”又“控权”才能求得“好”的结果?该问题直接触及税法上不确定法律概念所关涉的三个重大问题,亦是对“行政垄断”的法律规制的题中之义:一是“税收立法权与行政权之间关系如何定位?”即体现为税收法定主义内涵的当代拓展与实现;二是“司法如何参与”,集中体现为税法中判断余地理论的构造及其变革;三是对行政权的内部控制,主要体现为对行政解释和裁量自我规制的努力。而这三个问题无疑都是系统性工程,具体制度搭建远不是有限篇幅所能清楚呈现的。于我国而言,当然这必是一条理论与实践不断磨合,泥泞曲折的漫长道路。而当下之急是在税法规则的形成方面,加快税收法定主义的落实,以对税务机关的规则制定权予以充分约束;在规则适用方面,推进对税务司法的探索。是故下文将结合最新的修法动态,围绕这两方面做初步探讨。

### 1. 规则制定权的法律规制

按照税收法定主义的理想状态,不确定法律概念的设置应当慎重,要警惕由于财税机关的深度参与立法而出于自利因素不当扩大对不确定法律概念的使用。法律的“授权”和“控权”应一体

<sup>[50]</sup> 崔威:《对企业重组税务规则起草过程的反思》,载熊伟主编:《税法判例与解释评注》(第一卷),法律出版社2010年版,第67页。

<sup>[51]</sup> 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。类似的观点可见Wei Cui, “What is the ‘Law’ in Chinese Tax Administration?” 19 (1) Asia Pacific Law review 74-80 (2011).

<sup>[52]</sup> [日]北野弘久:《税法学原论》,郭美松、陈刚等译,中国检察出版社2008年版,第18页。

化进行,才能充分保障和促进税法的价值实现。而根据有关法律和税收征管的实际状况,行政机关当然可以在其权限范围和严格的程序以及监督下对这些不确定法律概念予以明细化。但我国现今,在合法性视角下税收行政规则的体系结构、效力位阶与制定程序都是比较混乱与不规范的,甚至整个税法体系在现实中的实际效力位阶与《立法法》《税收征管法》规定倒置;更遑论对实体内容的合理性质疑。事实上,域外“判断余地”理论体现的司法谦抑之前提亦是行政法秩序的完善和程序法律制度的极大发达。而我国不仅失序、失范的税收授权立法被认为是税收合法性的“重灾区”,<sup>[53]</sup>甚至财税机关颁行的众多各类效力层次的规范对纳税主体的经济利益都会产生直接调整:随意的一个通知或公告都可能包含本不应拥有的税法创制权、税法漏洞补充的权力,从而深刻影响纳税人权益。当然,情况亦在改善之中,但还远不足够。

可见,固然财税机关制定规则时享有内容与程序上的形成空间,但这种自由必然需要伴随着一系列的义务约束、明确的责任与充分的监督,以确保规则的出台及其内容不会流于恣意:税收立法权回归人大;“税法基本法”对税法规则的渊源、体系、效力、内容与程序进行规定;加强法适用者的说明义务,等等;具体制度选择和构建都可以在这样的方向性框架下予以细致地讨论。恰逢各税种法律的制定或修订,以及《税收征管法》的修订,很多不确定法律概念的设定和税法行政解释制度需要接受全面的检讨,其中,事先裁定制度的良好构建很可能会是一个很好的契机来推动“改变任由不同层级税务行政执法人员口含天宪,垄断税法解释权,随意解释税法的混乱局面”。<sup>[54]</sup>

## 2. 推动司法审查

区分不确定与确定法律概念在法律运行最终阶段的意义,无非是试图为司法审查寻找相应的立论与依据。如何决定征税机关在解释和执行税法中的合适地位,可以说是发展中国家和转型国家面对的最为复杂的问题之一,并且,由于各国实践差异很大,很难有明确的良好制度参照来回答这个问题。<sup>[55]</sup>而针对现实困境所通常设想的在法院内部设立税务法庭或者设立独立的行政法院或税务法院,并拥有税法知识的专业审判法官,<sup>[56]</sup>囿于各种因素考量,目前来看似乎仍显遥远。当然,司法权参与程度的深浅——亦即“审查密度”和“判断余地”的界限——需要吸收域外先进理论镜像并结合我国语境予以专门深入的研究,也更需等待我国税务司法实践的积累和丰富。

总之,在开放的立法结构和专业的行政决定下,我国司法审查应担当起权利保护和对专业知识下的权力进行制衡的规制责任。“判断余地”本身是一个“空洞”的词汇,只是表明了司法权的退让和节制,而法院将不确定概念具体化进行司法审查,其具体标准和强度应根据个案,“依照法律的精神、立法目的,针对社会的情形和需要予以具体化,以求实质的公平与妥当”,<sup>[57]</sup>在权利保护的基础上,无论是何种裁量,都应对规则形成和裁量决定的类型及特点、组织、程序和经验等进行综合的考察而进行裁判。

## 五、结论:认真对待税法上的不确定法律概念

概念能够反映所在法领域的基础理论及其发展。税法无疑具有“高程度的复杂性、情境依赖

[53] 刘剑文、耿颖:《税收授权立法权的合法行使:反思与建构》,载《国家行政学院学报》2015年第5期。

[54] 滕祥志:《论〈税收征管法〉的修改》,载《清华法学》2016年第3期。

[55] 前注[34],图若尼书,第60页。

[56] 参见朱大旗、何遐祥:《论我国税务法院的设立》,载《当代法学》2007年第3期。

[57] 杨仁寿:《法学方法论》,中国政法大学出版社1999年版,第180页。

性和不确定性,以至于无法事先在想象中被充分认识,也无法事后在规范上加以最后确定”。<sup>〔58〕</sup>开放的规范结构和不确定法律概念的广泛运用是税法领域的基本特征,是税法对其调整对象特点的关照回应。税法上不确定法律概念及其具体化之过程,从形式表征上看体现了税法中立法权、行政权与司法权的博弈与消长,而就实质逻辑而言则彰显了规范主义进路的形式正义与功能主义取向的“利益均衡”正义的互动与融合。不确定法律概念是税法走向成熟所必须要认真对待的重大课题,是税法理论和制度发展的重要动力源。本文仅是对税法上不确定法律概念的大致描绘和框架性的讨论,旨在厘清若干基本问题、提出理论思考,还有许多法律适用中的细致而具体的疑难问题有待结合实践案例更进一步的深入研究。

至此,本文已能够得出以下结论和启示:

1. 在研究路径上,若对不确定法律概念仅从法解释学视角进行解析,对具体个案中法适用的技术性探讨当然十分重要,但对于税法这样的现代法而言难免显得狭隘,因而从宏观性、整体性的视角来拓展研究的视野也不失为一种好的路径:发现制度背后的制约因素和本土真实经验才能够为未来的制度优化提供有意义的启示。

2. 税法上不确定法律概念在实体和程序规范中都有存在,其具有调制征纳双方权益、与政策与事实链接的独特功能。通过制定具体化的税法规则或直接在个案来具体运用(执法或司法)是不确定法律概念具体化的两种主要方式。

3. 税法上不确定法律概念的使用是一种立法技术的需要,被视为立法为保障法律目的之实现而予以授权,使得征税主体在税收征管过程中享有具体化不确定法律概念的权力,甚至在一些情形下,这种具体化行为属于“判断余地”的范畴,司法权也不应介入。由于税法实施过程的行政主导性,对于不确定概念的具体化,除了法院在个案中斟酌具体的情事来确定,征税机关成为事实上税法概念的主要解释者和运用者。

4. 在经济宪制之下,具体化中的权力如此构造与配置是源于税法调整对象的特殊性与行政权主导的功能优势。对此,“功能正当化原则”与“法律不完备性理论”可以作为正当性证成的理论解释。

5. 尽管此种制度结构内含权力膨胀和滥用的风险,但是,如果征税机关能以下位规范或在行政裁量中合法、合理地具体化法律,法院能有效地对这种具体化进行审查,仍然契合税收法治的意涵。对此,于规范和价值层面,税法原则对具体化过程既予以支撑,又予以充分的约束,既“赋权”又“控权”,防止偏离法治的要求。

6. 在我国税法语境与制度经验下,行政主导是一种“垄断式”的主导,其形成有着本土的“路径依赖”惯性。尽管过往经验具有历史合理性,但在新的历史起点下,必须正视、检讨所凸显的种种问题,从“授权”走向“控权”,以更好地消解“法治”与“发展”之间的紧张关系,迈向税收治理的现代化。对此,必须回归经济宪制下的理想框架,税收立法权需回归人大,具体化规则的制定权需合理配置并得到法律的有效规制,同时补强“力不从心”的司法权,规制强大以至于“过犹不及”的行政权,使得不确定法律概念能够实现其立法目的和现实功能,更好地保障纳税人权利。

(责任编辑:许多奇)

〔58〕 [德] 哈贝马斯:《在事实与规范之间:关于法律和民主法治国的商谈理论》,童世骏译,生活·读书·新知三联书店 2014 年版,第 531 页。