

【文章编号】1002—6274(2012)05—051—09

# 从赠与视角看构建部颁税法规则审议机制

——以财税[2001]28号、财税[2011]82号等为例

滕祥志

(中国社会科学院财经战略研究院税收研究室 北京 100836)

【内容摘要】实务中,税收构成要件的认定贯穿于税法评价始终。税法评价旨在税企争论双方论辩中达成共识,其争辩借助并基于部颁税法规则。部颁税法规则一事一议,针对复杂的交易形式,提供交易定性的判定规则,具有无可替代的独特作用。税法评价基于民法规则,与民商法具有内在协调性,而税法规则的缺陷在于罔顾民商法规则。于政策层面,国家财税主管机关应专设规范性文件审议机构,以提升部颁税法规则的法学素养,增进其法学历行,打通其与部门法特别是民商法规则的隔阂。随着时间推移,该类机构或可逐渐独立于国家财税主管机关,形成类似税务仲裁或税务法庭之类的机构。

【关键词】赠与 部颁税法规则 审议机制 税收法治

【中图分类号】DF432 【文献标识码】A

税收执法的关键是对经济行为进行税法评价。税法评价是根据税法、法理对涉税要件事实进行确认,即对税收构成要件之纳税主体、税收客体之有无、定性和量化、税收管辖权等确认过程。税收构成要件受制定法即税收法定主义约束,不得突破,但在实务中,税收构成要件不会自动呈现。交易事项一旦发生,交易性质就客观存在。交易定性<sup>[1]</sup>就是税企双方面对不同的交易类型,针对经济交易的具体形态,运用税法规则、原理和原则,对具体税案的税收客体进行分析和认定,以求共识与和解。因此,税法评价也是税法事实认定、税法解释和适用的动态过程。税企双方在其论争、争辩和互动过程中,税收规范性文件即部颁税法规则在税法评价中居于重要地位,具有无可取代的地位和作用。所谓部颁税法规则,是指国家财税主管机关颁发的大量税收规范性文件。这些文件大致分为行政程序性规范和税法实体性规范两类。前者如《税务稽查工作规程》等,后者则构成我国税法实体规则的重要组成部分,是我国税收法律体系的有机补充。在法律规范不能穷尽涉税交易类型的情况下,税法规则的匮乏和税法规制的空档凸显,由此,部颁税法规则应运而生。部颁税法规则往往一事一议,

具有判例法的形式、实质和功能,其提供具体交易类型之交易定性的判定规则,揭示出中国税法的内在结构、判例属性和未来格局,是我国税法的法源之一。

在实践层面,商事交易日益复杂和深化,法律层级的税收成文法无法预知或前瞻商业交易的类型和环节,故成文法对商事交易的税法规制只能挂一漏万,税法的不严密性和漏洞日益凸显,税法缺欠将长期存在。部颁税法规则存在的合理性在于,有限的制定法无法应对复杂多变的交易类型,在千奇百怪的交易类型面前,整齐划一的制定法规制难免落空。税法规制永远落后于商人创造的商务交易类型,反避税领域尤其如此。如此看来,税法研究的重点当是延伸到复杂的交易类型当中,对复杂交易类型的交易定性和税法处理做出深入阐释,以累积税法法理和共识。笔者以为,由于当前税法学理研判和累积尚不够充分,或一味强调提升税收立法的层级,或在一般学理上或宪政原理上强调税收法定主义,盖非重点所在。面对不同交易类型,税企双方需要针对经济交易的具体形态,运用交易定性的分析工具,对具体税案进行分析和认定,以求共识与和解。因此,税法评价也是税法事实认定、税法解释和适用的动态过程。这一过程,

作者简介:滕祥志(1964—),男,湖南石门人,北京大学政府管理学院法学博士,中国社会科学院法学研究所商法学博士后,中国社会科学院财经战略研究院税收研究室副研究员,中国人民大学公共政策研究院政府管理创新研究中心研究员,研究方向为财税管理、财税法治、财税公共政策分析。

有时通过税收规范性文件即部颁税法规则的形式呈现,有时则通过税企争议双方的论争和争辩呈现。部颁税法规则不是对法定构成要件(纳税主体、纳税客体、税收客体的量化、税率、纳税环节等)的突破,而是针对经济活动中复杂而具体的交易类型(如股权转让、股票期权、融资融券、资产重组、销售回购或回租、房屋联建、限售股解禁、非居民企业股权转让等)分别进行税法评价和处理。因此,部颁税法规则是对具体的交易类型进行交易定性和处理的具体规则。由此可见,其无疑在发挥创制税法规则的作用。笔者观察,其绝大部分未改变税收构成要件的法定属性,即未突破税收法定主义。

毋庸讳言,有些部颁税法规则在合法性、法理依据及与其他部门法的协调性方面存在不足,有待于税法学理研判、审议和清理。由此,或可使之不断赋予法学素养、提升法学品行并臻于完善。因此,部颁税法规则的合法性审议问题,或为税法研究的重中之重。在上位法阙如的前提下,部颁税法规则的合法性审议,其含义不是作下位法与上位法相对照的简单操作,而特指运用税法法理分析研判规则本身。本文试以两则赠与的税法规则和一则赠与的税法评价案例为例,阐释部颁税法规则审议中遭遇到的税法实质主义、民法规则的优先性和税法与民商法的协调等问题,并以此提出税收法治之政策建议。

### 一、问题的提出

案情简介。2003年12月,原告余某与某房地产公司签订《解除劳动合同协议》,约定公司于年底前分期支付劳动合同补偿金200万元。2003年6月首笔补偿金到位之前,其向北京市红十字会捐赠200余万元衣物,获得捐赠物品凭据。但因所捐衣物存在质量瑕疵,仅有部分货物符合捐赠服装质量要求,故当年仅获得87万元之捐赠票据(下称“11号票据”)。2003年7月,无锡市地方税务局(下称“市地税局”)向余某征收首笔150万元补偿金之个人所得税43万余元。2003年底,余某得到剩余50万元补偿金。2004年1月15日,地税局根据余某于2003年年底提交的11号票据进行了税前扣除,经核算向余某征收个人所得税1.5万余元。2004年2月和4月,余某又分别向北京市红十字会补充捐赠了价值86万余元和25万余元的物资。红十字会开具了两张相应金额的接受捐赠物资(品)票据(以称“14号和18号票据”)。2003年10月和2004年4月,余某先后向市

地税局两次提起行政复议,请求退还所征个人所得税,均被驳回。余某遂向无锡市崇安区人民法院(以下简称“一审法院”)提起行政诉讼,要求撤销分局两次征收原告个人所得税共计45万余元的决定。余某一审二审均败诉。

1. 捐赠扣除诸问题。本案的蹊跷之处在于,余某已经与被捐赠人达成捐赠200万元衣物意向并交付捐赠货物,但因捐赠货物存在瑕疵,被捐赠人实际确认捐赠市值87万元,并以此价值开具捐赠票据。余某补足捐赠货物和价值后已经跨年度,因税务机关已经将其经济补偿金两次征收个税,其并未实际享受到捐赠之全额税前扣除。<sup>①</sup>原被告争议的焦点问题是,对于劳动合同解约之经济补偿金课税,是否能够享受公益捐赠之全额扣除?如果捐赠已经发生但是没有取得税法规定的票据是否能够享受全额扣除?如果捐赠已经发生但是捐赠出现瑕疵,捐赠人随即在补足捐赠但已经跨年度的,是否能够享受税前扣除?依照税法 and 民法何谓捐赠?何谓赠与?二者有何区别?依照民法是否一次性捐赠?如果依照民法系一次性捐赠,那么依照税法是否认可捐赠的一次性扣除?

2. 所得定性在税法。其实,任何税企争议的出发点皆是定性问题,在行为税则是交易定性,在所得税则是所得定性。要回答民法上的一次性捐赠税法上是否能够一次性扣除的问题,就必须回答“经济补偿金”之所得性质若何?其税法地位和处理若何?由于《个人所得税法》第二条规定了11种“所得”需缴纳个税,与之对应11个税目,而每一个税目的纳税义务发生时间均不同,即不同性质的所得,其申报期不同。<sup>②</sup>经济补偿金的所得定性以税法为准还是以民商法为准?在民商法,有“法定违约金说”、“社会保障金说”、“劳动贡献补偿说”几种理论。<sup>③</sup>而三种性质的所得,对应不同的税目和不同的申报期。在税法上,三种性质对应三种所得,系属不同的税目,适用不同的税率。劳动补偿金是劳动者过去劳动内容和成果的推迟兑现,是工资的一部分,应当按九级超额累进税率征税;按“法定违约金说”,劳动补偿金是用人单位违反合同约定支付的违约金,属收入中的“其他所得”,按20%的税率征税;按“社会保障说”和“用人单位帮助义务说”,劳动补偿金是一种保障性的补偿,而保障金性质的“福利费、抚恤金、救济金、军人的转业费、复员费、保险赔款、安家费、退職费、退休工资、离休工资、离休生活补助费”等均系免税所得,<sup>④</sup>与个人领取的医疗保险金、失业保险金性质一样可以

免征个人所得税。我国劳动法采用工龄和工资相结合的标准计算补偿金数额,可按补偿金总额一次适用九级超额累进税率征税。

3. 所得定性在民法。笔者认为,经济补偿金系用人单位单方(即劳动者被迫)解约、双方协商解约等情况下,对劳动者的一种补偿。理由如下:根据我国《劳动法》和原劳动部的相关规定,经济补偿金主要适用于以下几方面:(a)经劳动合同当事人协商一致,由用人单位解除劳动合同的;(b)劳动者患病或者非因工负伤,经劳动鉴定委员会确认不能从事原工作,也不能从事用人单位另行安排的工作而解除劳动合同的;(c)劳动者不能胜任工作,经过培训或者调整工作岗位仍不能胜任工作,由用人单位解除劳动合同的;(d)劳动者订立合同时所依据的客观情况发生重大变化,致使原劳动合同无法履行,经当事人协商不能就变更劳动合同达成协议,由用人单位解除劳动合同的;(e)单位濒临破产进行法定整顿期间或者生产经营状况发生严重困难,必须裁减人员的。新近通过的《劳动合同法》进一步扩大了经济补偿金的范围,将用人单位终止劳动合同等也列入了用人单位须支付经济补偿金的范围。<sup>⑤</sup>从上述经济补偿金的适用范围,可以看出经济补偿金主要用于劳动者被迫离职的情况,劳动者一般处于需要帮助的地位。鉴此,用人单位对劳动者进行经济补偿,是对劳动者生活的补助,旨在对处于弱势地位的劳动者提供生活安定之保障。因此,有一种观点认为,经济补偿金是对劳动者的一种社会保障,具有保障金的性质。<sup>[2]</sup>

但是,“保障金性质说”在民法上不能彻底贯彻,因而不能成立。例如,在《婚姻法》上,保障金等性质的所得具有专属性,离婚分割财产时不能当做夫妻共同财产看待。这显然与常情和常识相悖。考察当时社会背景,国家正在逐步建立并完善社会保障制度,而经济补偿金制度与之并存,若个人基本保障无虞,则解约补偿金不仅仅具有保障个人之特殊属性,也兼具保障家庭之社会属性,且让个人能够承担更多的家庭责任,故将经济补偿金认定为夫妻共同财产既符合现实,也不违反法律规定。笔者认为,经济补偿金既有保障的性质亦有违约补偿的性质,但违约补偿的性质占主导地位。因为,首先,劳动合同受合同法的原理约束,强势或者主动解约一方对弱势的一方进行补偿,理所应当;其次,对某些高收入管理层而言(以本案余某为例),“经济补偿金”显然数额巨大,其根本不具有“保障金”之保障属性。既然生活宽裕无虞,

又能享受税收优惠,亦能提升精神愉悦层次,将之全部捐赠何乐而不为?这也是余某将其一次性捐赠的内在动因。至于“劳动积累补偿说”根本就不能成立,工资薪金为双方商定所致,系劳动者提供劳动获得的对价,且用人单位雇佣劳动者从事价值创造,系资本、生产资料和劳动的有机结合,用人单位享有剩余产品和剩余价值之索取权,而劳动者则一般不享有,“劳动积累补偿”所从何来?因此,从法理上看,《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》(国税发[1999]178号)将一次性经济补偿金,归入“工资薪金”所得,与民商法的相关认定规则矛盾,与常识相悖违,没有法律(税法上位法或法理上之)依据。<sup>⑥</sup>

## 二、个税捐赠扣除规则财税[2001]28号质疑

1. 个税捐赠扣除规则简述。所得税之扣除额直接涉及应税所得的量化,即税收客体的量化,事关个人的税收利益,故非同小可。然而,税法概念之“捐赠”与“赠与”之间关系问题,<sup>⑦</sup>以及税法与私法的冲突与协调问题,系本案引出的另一问题,也与实质课税理论密切相关,有讨论和注意的必要。但,本案核心问题不在此。税法之“捐赠”和民法之“赠与”没有区分之必要,且税法对于“捐赠”没有特别的界定,那么税法对于“捐赠”的要件应符合民法“赠与”的要件。本案问题的切入点应该是,相关税法规则的内在法理若何?是否违背实质课税的原理?是否违背税收法定主义?税收执法机关和司法机关在进行税法实务操作时,是否有悖实质课税的法理?对于捐赠扣除来说,《个人所得税法》已经表明立场:依法得予以扣除。从税法对于个人捐赠的扣除规定看出,公益捐赠系应受鼓励和褒奖的行为,因此对红十字会之捐赠额予以全额税前扣除(财税[2000]30号文),体现了税法鼓励公益捐赠的社会价值取向。有关个人所得税之捐赠扣除的税法规则,简述如下:(a)《个人所得税法》鼓励公益捐赠,故捐赠应“按照国务院的有关规定”税前扣除。(b)《个税实施细则》(国务院令第142号)规定:“超过应纳税额30%的部分不予扣除”。这个规则有点不合时宜,被看成是我国公益捐赠发展之一大制度障碍,曾备受批评。(c)财税[2000]30号文又突破30%的规定,将公益捐赠(通过红十字会等公益机构捐赠的)全额纳入扣除范围。这一规定虽没有上位法的依据和授权,但是却符合捐赠立法的趋势和内在法理。(d)财税[2001]28号文

规定了扣除时的票据形式规则：“加盖红十字会财务专用章的捐赠票据”始予扣除。(e) 财税[2001]57号规定：经济补偿金在当地上年职工平均工资3倍数额以内的部分，免征个人所得税，超出部分按照工资薪金所得征税。(f) 本案爆发后，国家税务总局专门行文《批复》<sup>⑧</sup>规定“申报期持捐赠票据始予扣除”标准。

2. 个税捐赠扣除规则之断裂。由上述可以清楚看出税法规则之间的断裂。从a到b发生一次断裂；从b到c又发生一次断裂，但这次断裂比较符合公益捐赠全额扣除的法理；c到d又发生一次断裂，将全额扣除之捐赠额限定在“取得合法票据”的形式框架内，这一规定本无可厚非，因为规则本身就是一种限制，规则导致限制系规则之本质属性。问题是解释并执行规则的人，将形式规则推向绝对化，完全罔顾真实之民法或经济交易事实，不顾规则背后的实际情况与正当程序原则约束，二者代表着实质正义和程序正义之两造追求，容以下详述；d到e又发生一次断裂，规定“当地职工平均工资三倍以内”的经济补偿金免税，超出部分按照工资薪金所得征税。从e到f的断裂更大，生硬地创造出“超出申报期不予扣除”的规则，直接规定个人所得税“申报期”之内的捐赠，只有既符合财税[2001]28号之形式要件，又符合《批复》之“申报期扣除”要件，始得扣除，这就超出《个税法》及其实施细则的本来精神。对捐赠扣除实施双重的限制，使得实际捐赠人的捐赠额不能享受税收优惠（扣除），有悖实质课税主义和税法法理。

3. 形式要件推向极端之谬。财税[2001]28号之形式要件应服从于实质课税的法理。在本案，余某于2003年6月与公益机构达成捐赠之合意，余某实际为捐赠行为，公益机构接受捐赠，开具《捐赠证书》，双方之捐赠合意真实有效，受到私法的保护。且捐赠于私法上系达成合意、履行合同、出具证书、开具（合乎税法规则财税[2001]28号之）票据的一系列行为。从民法看，捐赠分为债权行为和物权行为两个环节，前者系双方达成合意行为，后者系交付与接收之履行行为。从公益捐赠不可撤销的法理看，债权行为一旦产生，物权行为必须后续跟进，否则将承担民事法律责任。在本案，捐赠之债权行为成立且有效，余某公益捐赠必须实际到位，余某不得撤销公益捐赠。又余某实际为捐赠交付行为，动产所有权随交付转移，公益机构接受捐赠，捐赠已经成立且生效。仅因捐赠标的物出现瑕疵，在民法和合同法上，系履行瑕疵问题，而捐赠人应予以补救，以新的符合捐赠衣物之标准为

替代交付，且余某实际已经按质补足捐赠物，符合《个人所得税法》及其实施细则以及财税[2000]30号文之“全额扣除标准”。因此，原告律师辩称“系一次性捐赠”，符合民法之法理，也符合税法法理。而财税[2001]28号之形式要件和《批复》之“申报期持捐赠票据始予扣除”标准，没有考虑纳税人已经实际为捐赠交付行为，且对捐赠之履约瑕疵实施了足额补救，且获得公益机构的捐赠票据，此时，税务机关以“超过申报期限”不予扣除为由，实际系藉税收规范性文件限制捐赠之法定扣除权，属于无中生有，而违背税收法定主义和税法实质主义。在税法，税收构成要件（包括税收特别措施之扣除优惠要件），当以税收之法律为准，不得以规范性文件予以限制和剥夺。税务机关以获得票据的时间为据，判定第二批货物交付系第二次捐赠，本质上是以票据这一形式要件决定捐赠实质，割裂了民法与税法的内在联系，不符合民法的内在法理，也不符合税法的内在法理。

4. 信赖利益之破坏与保护。依民法之一般认识，普通赠与系实践性合同，赠与在交付赠与物时成立；但公益捐赠系诺成性合同，一旦做出捐赠意思表示且被捐赠人同意接受捐赠，则捐赠人受此意思表示约束，不得撤回捐赠。由此可见，余某之“二次”捐赠系补救行为不构成新的捐赠，系前一次捐赠之后续履行行为。故从税法看，当捐赠之票据形式要件满足时，捐赠人得准予税前扣除；若先前税务行政行为受到形式要件的约束未予税前扣除捐赠款项，则后续形式要件满足时，应该以实质完成捐赠为由，准予扣除，而不得设置诸多限制条件。因公益捐赠之扣除，系税法之法定扣除事项，不得在税法构成要件上以规范性文件为据做出限制性解释，剥夺捐赠人之税前扣除权，否则，违反税收法定主义之精髓；且纳税人先前已经对捐赠之税前扣除形成合理信赖和期待，税务机关若出尔反尔，于事后做出《批复》以设置障碍，打压捐赠人之善良本意，无益增进善良风俗，也侵害纳税人之信赖利益。而《批复》所秉持之形式规则，恰与实质课税的理念不符。因此，从信赖利益保护角度看，余某之复议请求和诉讼请求应得到支持。且从民法看，余某之捐赠行为（债权行为及物权行为）发生在申报期之前，后期为捐赠补救或履约补救（物权行为）行为，故取得捐赠票据这一形式要件发生在捐赠之后，税法此时应以捐赠人之捐赠实质为准，而不得以税法之形式要件为准，在票据形式与经济实质发生冲突时，应秉持实质高于形式的原则，以经济实质而非税法之形

式要件决定扣除,否则,有违实质课税的基本法理。

5. 实质课税及正当程序约束。依照实质课税之法理,实质捐赠当然应该予以实际扣除,不得以规范性文件设置之规定,剥夺和限制纳税人的权利,违背实质课税原则。且本案在申报期之后扣除,有合法合规之票据为证,税务机关受正当程序原则之约束,理应在做出不利于相对人的行政决定前,听取当事人的申辩和陈述,尊重行政程序中纳税人的举证权,以体现程序正义。纳税人的举证权既是权利也是义务,体现为税收行政程序之中的协力义务,违背此协力义务者当承担法律责任。<sup>⑨</sup>因此,在余某向税务机关进行申辩和举证(补充捐赠票据证据)时,税务机关应听取并收集证据,听取申辩和陈述,将证据入卷归档并对证据予以综合判断,并根据实质课税原则做出税务处理决定。本案中,税务机关先前在2003年底已经做出一次征税决定,此时捐赠行为尚存在交付瑕疵,但当捐赠行为实际完成且取得合法票据之后,税务机关先前赖以做出决定的基础证据发生了实质性改变,此时,应以客观情况的实质性改变为据,以实际的捐赠额作为扣除标准,而不得罔顾事实,固守财税[2001]28号之形式要件,将形式要件标准推向极端。况且,当余某提起行政复议时,财税[2001]28号之形式要件已经完全满足,况余某怀捐赠之善意,且无逃税、避税之动机或恶意,税务机关应撤销先前的具体行政行为,重新做出具体行政行为,以体现实质正义。当前,执法机关将形式要件绝对化,罔顾实质的经济交易和情况,拒绝纳税人的举证和申辩,将一些扣除条件之“形式化要件”推向极端,<sup>⑩</sup>从思维和哲学方法上,犯了形而上学的错误;从税法学理上有违实质课税原则;从行政法学原理上,背离正当程序原则,客观上造成行政强权和侵害纳税人合法权益的局面,应从理念上予以拨乱反正。税法形式要件必须遵守,但不能将之绝对化和僵硬化,<sup>⑪</sup>且在形式要件之上,尚有更高的实质正义,若罔顾这些约束,实属不妥。

### 三、赠与税法规制中的民法影子

上已述及,在税法捐赠与民法赠与之间,由于税法没有专门对捐赠做出异于民法赠与的概念界定,则民法关于赠与的认定规则,就在税法关于捐赠的评价中具有重要地位。简言之,税法如果没有特别规定,则民法对于赠与的认定规则,适用于税法评价。由此,税法评价中的复杂性表现在,如果对民商法规则一无所知或者置若罔闻,则税法评价势必寸步难行。

案例<sup>⑫</sup>:名为赠与实为租赁。1993年A地产公司与B银行签订优惠贷款合同,在银行为其提供优惠贷款的前提下,A公司将其开发的写字楼中的1600平米无偿赠与B银行,1996年底银行信用卡部进驻使用以上房产。1997年上述房产估价4000万元记入“固定资产”,提取折旧并缴纳房产税,2005年前未办理过户手续。2005年底双方签订协议,A公司将以上房产以3925万元出售给B银行,并在年底办理了产权过户。A公司缴纳此次房产买卖交易营业税196万元。(1)税务稽查时,上级机关认为:无偿赠与合同系银行个别人员与A公司内外勾结,为骗取B银行低息贷款所为,因此有可能撤销该赠与合同。(2)稽查局问题:按照1993年前订的赠与合同征税还是按照2005年签订的销售合同征税?(3)上级稽查局意见:如果05年签订的销售合同不撤销,则按照2005年销售合同征税;如撤销,则按照1993年双方签订的赠与合同征税。

本案案情也不复杂。双方书面约定“赠与”不动产且实际交付,但这一“赠与”是否符合营业税法之“赠与不动产”?营业税法之“赠与”(视同销售不动产)须满足何种要件?做出“赠与”的意思表示且实际交付是否满足营业税法的赠与要件?换言之,营业税法对“赠与”征税究竟是对无偿转让不动产之债权行为征税还是对物权行为征税?营业税“赠与”与民法赠与其成立要件是否一致?营业税法对销售不动产课税是在债权行为环节还是在物权行为环节?试简析如下:

1. 债权行为还是物权行为?营业税之课税客体为销售不动产、转让无形资产和提供应税劳务。旧《营业税暂行条例》(国务院令[1993]第136号)第九条:“营业税的纳税义务发生时间,为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。”新《营业税暂行条例》(国务院令 第540号)第12条规定:“营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。”旧《营业税暂行条例实施细则》(财政部令第52号)第25条规定:“纳税人转让土地使用权或者销售不动产,采用预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。”换言之,房产交易营业税的缴纳以房屋产权所有人取得转让收入为条件,而不以民法中关于房屋交付或者产权过户登记等交易是否完成作为条件。由此可知,营业税系对销售不动产等行为征

税,由于民法之不动产转让可抽象并区分为签订转让合同和过户登记两个环节,亦即不动产转让债权行为和物权行为两个环节,不动产转让系复杂交易,包括从签约、预售登记、预付款、按揭、交房、登记等诸多环节和流程。根据上述税法规则,我国营业税系在债权行为(及其收款行为)环节征税,即在签约环节收到定金、预收款或房款时成立税收债权,并非在产权过户登记行为环节征税。即营业税纳税义务成立的时点非以过户登记为准。

2. 赠与于民法和税法。依据我国营业税法,不动产赠与视同销售,赠与方系营业税纳税主体。问题是,此处税法“赠与”概念与民法概念是否同一?一般认为,税法借用民法概念,税法评价以私法行为为基础,故私法行为之规则和概念在税法如无特别规定,则税法概念应借鉴、承继和遵从民法概念,此所谓民商法概念的优先性。由于税法对赠与概念并无特别界定,故税法可以承接民法之赠与概念和制度。在民法,赠与分为负担行为和处分行为,在负担行为,赠与是指为赠与之意思表示且受赠人接受赠与(达成合意)<sup>⑬</sup>;在处分行为,指在约定的时间和期限赠与人单方面无偿将赠与物交付或者过户至受赠人。我国《合同法》规定赠与人在赠与物交付前可以撤销赠与<sup>⑭</sup>,但公益捐赠除外。<sup>⑮</sup>可见我国民法认同赠与系实践性合同,也即赠与物交付或过户后方始“成立”赠与(《民法通则》司法解释128条<sup>⑯</sup>)。在税法,赠与视同销售之类型化规定,背后的理念为税收效率和实质课税:若赠与不视同销售,则产生税法规制之明显空档,不符合实质公平的理念,故税法作类型化之规定,将赠与拟制为销售。然而,赠与并非在法律性质上等同于销售,税法如此类型化规定,乃指赠与在税法上与销售性质一致,故税法评价和税法后果一致。在销售不动产,营业税法规定赠与不动产在税法上“拟制”为销售,并非指(税法)赠与之构成要件和(税法)销售不动产之构成要件完全相同。销售不动产之于税法,系对债权行为及其经济后果(取得预收款或者收款凭证当日)征税;而赠与之于营业税法,并未特别规定于债权行为环节纳税,<sup>⑰</sup>那么,税法上赠与之成立与否应遵从民法概念,亦即一般日常生活观念。而民法之赠与系实践性合同,且交付或者过户之前得予撤销,故民法不动产赠与即以不动产过户登记为成立且生效要件,亦为税法认定赠与行为成立之要件。

3. 交易定性与税法处理。本案之交易分为两个环节,先是双方有达成赠与之合意,且不动产已经交

付使用,但未办理过户登记。因民法不动产之交付以登记为准,故不动产未办理过户登记不得视为交付,不动产赠与不成立。后双方以同一标的签订销售合同,以3925万元售出该房产,并办理过户登记,民法上系以新的意思取代旧的意思表示,双方达成新的房产买卖合意,亦即房产买卖合意取代先前之“赠与”合意。依据《物权法》之规定,自房产过户登记之日,房产权属发生转移,房产销售完成。由于先前房产并未过户,故某银行实际使用该房产,其使用对价即为低息与正常利息之差,双方此阶段之交易定性,究其实质名为赠与实为租赁;此阶段房产公司为租赁之营业税应税行为,系营业税及其附加之纳税主体,如租金低于正常水平的,税务机关可依《税收征管法》第35条<sup>⑱</sup>核定课税;某银行实际使用该房产系房产税之纳税主体。但该银行错误将房产以4000万元记入固定资产并计提折旧(税前扣除),应将折旧转出并调增应纳税所得额,进行企业所得税之纳税调整。后双方签约销售房产并过户登记,房产公司为销售不动产之应税行为,系营业税及其附加税、契税、印花税、所得税等之纳税主体,某银行为契税、印花税之纳税主体。自权属过户登记之日,该房产可记入银行固定资产计提折旧,计算应纳税所得额时准予税前扣除。

综述,本案存在两个交易行为,前期名为赠与实为租赁,地产公司将房产交付某银行使用,仅仅转移占有和使用权,而某银行使用房产则向房产公司支付租金对价,其租金即为优惠贷款之利息差;后重新签订房产转让合同并履行,为销售不动产之交易行为,双方为不动产转移之纳税主体。

#### 四、“房产加名”与契税规则之赠与

案情简介:《婚姻法司法解释》三(法释[2011]18号)第7条第1款规定:“婚后由一方父母出资购买的不动产,产权登记在出资人子女名下的,可视为对自己子女一方的赠与,应认定该不动产为夫妻一方的个人财产。”其第10条规定:“夫妻一方婚前签订不动产买卖合同,以个人财产支付首付款并在银行贷款,婚后用夫妻共同财产还贷,不动产登记于首付款支付方名下的,离婚时该不动产由双方协议处理。”第2款:“依前款规定不能达成协议的,人民法院可以判决该不动产归产权登记一方,尚未归还的贷款为产权登记一方的个人债务。双方婚后共同还贷支付的款项及其相对应财产增值部分,离婚时应根据《婚姻法》第39条第一款规定的原则,由产权登记一方



对另一方进行补偿。”一石激起千层浪,《婚姻法司法解释》三一颁布,即引发婚前房产婚后加名热潮。现试以此为例,分析并论证本案契税税收客体之有无,即分析婚前房产婚后加名行为,是否符合契税规则中之赠与要件。

其一,《契税暂行条例》所规制的转移不动产和土地使用权的行为,在房地产开发和销售环节大量存在,其税收客体为转移不动产之交易行为。税法为堵塞税收规避漏洞,又规定不动产赠与视同不动产转移之交易行为,是将赠与拟制为交易。《婚姻法司法解释》三出台后,彻底打破了同居共财的习惯法,将婚姻关系中的个人主义推向极致。<sup>[3]</sup>这样,由于婚前财产并不因婚姻关系存续而转变为共同财产,势必引发婚姻关系中的动荡、算计和不安。<sup>[4]</sup>于是,无房产的一方为保证自己的权益,势必要求有房一方在房产证上加诸姓名,以为将来婚姻生活幸福之长期保障。这一行为,实质上是有房一方将财产带入婚姻,组建家庭,维持家庭情感生活的人伦行为,而非单纯的民法意义上的不动产转移行为,更不是契税法需要规制的纯粹交易行为。婚姻家庭关系毕竟是以身份关系、伦理关系为主,以财产关系为辅的社会关系,家庭存在的价值是伦理和社会意义<sup>①</sup>;有限责任公司和合伙固然是资合与人合的统一体,但其存在的目的乃在商业和交易层面。二者毕竟不同。

其二,依照中国传统,男方置房赢取新娘,女方置办嫁妆进入婚姻,乃是天经地义之事。这种男方备房迎娶新娘,是以无房的女方对家庭婚姻的将来付出作为对价的,这种付出的代价虽通常不以金钱计量或记录,但实质上,女方对家庭的贡献与男方具有同等的经济价值,这样,婚前一方的房产自然进入家庭成为夫妻共同财产。因此,“婚后加名”行为貌似没有对价,实质具有对待给付,且具有不可计量的经济价值,这就与民商法的“赠与”要件不合。民法上的赠与系单方、无偿和交付之前可以撤销(《合同法》186条)的行为。如果要把婚前房产婚后加名视为“赠与”,必然缺乏“赠与”的“交付”环节;况且,由于双方并不签订“赠与合同”,这不符合征收契税的形式要件。<sup>②</sup>由此,将加名行为视作“赠与”,与当事人真实意思不符(加名实质是对未来婚姻幸福的承诺)、与赠与的形式要件不合(无赠与合同也不准备签订合同),没有明显的先做出“赠与”表示而后“交付”的行为。

其三,契税法规则所谓“转移不动产者”,实乃房产权或者土地使用权的整体转让,而民商法意义上

的“赠与行为”,经税法的拟制才转换为“转移不动产”的行为,符合这两个要件,行为人才具有应税行为,才负有纳税义务。而“婚后加名行为”因为原本就没有无偿“赠与”的动机和目的,即没有无偿“赠与”的意思表示,只是为了防止婚姻的破裂,有房的一方将房产权由个人独享变更为夫妻二人共享,本质上是为婚姻存续和家庭幸福提供担保和抵押,这并非典型的民商法意义上的“赠与”,因此,将之混同为民商法的“赠与”实乃言不及义。况且,契税法规则意义上的“不动产转移”应为产权之整体和不可分割的转移,若加名而不划分份额,焉能以共同共有的房屋价值作为征税对象,然则如何计量标的?共同共有不同于按份共有,在产权的份额和标的物价值的计量上,诚为法律难题。

其四,若发生离婚时,依照“同居共财”的习惯法,接受房产的一方取得一半房屋产权,如同企业清算的原理一样,股东分得原来价值的资产,不应认定为收入,只是投资的取回,不产生所得税纳税义务。同理,夫妻双方经过较长时间,经离婚取得分割财产,实乃共同生活的家庭成员原先共同的固有财产的取回,将原来属于自己共有的房产分割取回过程,相当于将原本属于自己的房产判归自己,哪里发生权属的转移?至于夫妻形成共同财产的时间,原1993年《婚姻法司法解释》以8年为限,符合传统习惯法并经社会广泛认可和接受,对法官判决和税务机关有约束力。对税务机关而言,时间长短与否没有意义,因为,本质上归属于自己财产的取回,不产生转移所有权的问题。因此,即便一方取得离婚析产,获得房产的一方亦不产生契税纳税义务。至此,国税函[1999]391号关于离婚析产取得房屋免征契税的税法规则,符合法理。

总之,既然没有“交易”,则“交易定性”无从谈起。本不存在税收客体,就不应该征税。征了也要退税。婚姻关系存续期间的房产加名行为,依照《婚姻法》司法解释三应认定为“转赠予”,但是,税法无须按照司法解释的指挥棒旋转。税法必须坚守本身的实质主义,将其实质认定为以家庭同居共财为中心的伦理生活行为。实际上,在营业税法规则(财税[2009]111号)中,离婚析产取得房屋、三代以内的直系亲属的房产赠与,不“视同发生应税行为”,不缴纳营业税,符合同居共财和家产制的习惯法。至于报载的财税[2011]82号“免征契税”的理由<sup>[5]</sup>是:按照“税理当征”,但是按照“情理不征”。这就构成双重的不当:首先是公然宣称“免征”不当,不由使人联想

起税法基本原则之税收法定主义;其次是,误以为按照“税理”当征契税,而按照情理“免征”,让人引发“情理”高于“法理”、“税法”让位于“舆情”的联想。当税法评价进入婚姻法领域,应该更加谨慎和慎重,与税法规制一般民事交易行为,应有较大的区别和不同。当然,为配合今后开征房产税和遗产税,应考虑将直系亲属之间的房屋赠与免征范围限制在一套或者两套之内,以为房产税和遗产税预留制度空间。

### 五、简短结论及政策建议

交易定性是税法认定的前提和基础,针对婚姻中房产加名或者减名行为,如果税法评价以交易定性理论和理论为基础,在“房产加名”与“契税赠与”认定问题上,就不会出现“始征终弃”和“首鼠两端”的尴尬局面。从原初意义上讲,如果各级税务机关均能够熟练掌握交易定性的分析工具和理论,财税[2011]82号本来就无需出台。但是,由于税法交易定性本身的复杂性,部颁税法规则就有了生存和发展空间。

而目前税务机关对于交易定性理论和分析工具的掌握,尚处于起步阶段,其根本原因在于税法本身综合性、复杂性和规制对象的变动不居。税法的任务就是将部颁税法规则纳入研究视野,以此拓宽税法的理论深度,张扬税法的实践秉性,并以此形成税法共同体。一般情形,税法评价必基于民法规则,与民商法具有内在协调性。而税法规则的缺陷则缘于罔顾民商法规则。在政策层面,国家财税主管部门应专设财税规范性文件审议机构,以提升部颁税法规则的法学素养,增进其法学品行,打通其与部门法特别是民商法规则的隔阂与不通。在操作上,或可强化现有法治部门的部颁税法规则审议职能,使之与反避税规则的完善和审议相结合。目前,在推进税收法治建设的突破口上,应将行政复议视为税收法治之重要抓手,并相应淡化“提升税法立法层级”的提法或方向。随着时间推移,该类审议机构或可逐渐独立于国家财税主管机关,形成类似税务仲裁或税务法庭之类的机构。

#### 注释:

① 本案捐赠的相关法律依据为:(1)《个人所得税法》第6条第2款的规定:“个人将其所得对教育事业和其他公益事业捐赠的部分,按照国务院有关规定从应纳税所得额中扣除。”(2)《个人所得税法实施条例》(国务院令 第142号)第24条则规定:“税法第六条第二款所说的个人将其所得对教育事业和其他公益事业的捐赠,是指个人将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠。”“捐赠额未超过纳税义务人申报的应纳税所得额30%的部分,可以从其应纳税所得额中扣除。”仅从上述两个法源,无法得出余某的捐赠可以在税前全额扣除的结论,而仅能部分扣除。(3)余某所据以主张应当作全额扣除的依据是转发财政部、国家税务总局《关于企业等社会力量向红十字事业捐赠有关所得税政策问题的通知》财税[2000]30号文的规定,即:“企业、事业单位、社会团体和个人等社会力量,通过非营利性的社会团体和国家机关(包括中国红十字会)向红十字事业的捐赠,在计算缴纳企业所得税和个人所得税时准予全额扣除。”(4)至于如何扣除,则规定在财税[2001]28号文,该文第3条规定:“接受捐赠的红十字会应按照财务隶属关系分别使用由中央或省级财政部门统一印(监)制的捐赠票据,并加盖接受捐赠或转赠的红十字会的财务专用印章。”(5)最后是国税总局在针对本案的《批复》中规定:“根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例的有关规定和立法精神,允许个人在税前扣除的对教育事业和其他公益事业的捐赠,其捐赠资金应属于其纳税申报期当期的应纳税所得;当期扣除不完的捐赠余额,不得转到其他应纳税项目以及以后纳税申报期的应纳税所得额中继续扣除,也不允许将当期捐赠在属于以前纳税申报期的应纳税所得中追溯扣除。”

② 在工资薪金所得,按月计征,次月七日内缴入国库;在承包或承租经营所得,按年计算,在年度终了后三十日内缴入国库;在生产或经营所得,按年计算,分月预缴,由纳税义务人在次月七日内预缴,年度终了后三个月内汇算清缴,多退少补。

③ 分别参见董保华《劳动合同法中经济补偿金的定性及其制度构建》,《河北法学》2008(5);张国兴、李威《论我国劳动法中经济补偿金的性质》,《法治视野》2009(7);朱慧、陈慧颖《经济补偿金的个人所得税问题刍议》,《上海律师》2007(8)。

④ 参见《个人所得税法》第四条:“下列各项个人所得,免纳个人所得税:…”。

⑤ 参见《劳动合同法》(2008年1月1日施行)第46条。

⑥ 税收立法中的法律缺位,乃我国一大特色。按理,国税发(1999)178号出台前,应该仔细研究《劳动法》关于经济补偿金的规定,不应将其纳入“工资薪金”所得。无独有偶,国税发(2006)162号《个人所得税自行纳税申报办法(试行)》第二条第二款提及“从中国境内两处或者两处以上取得工资、薪金所得”概念时,也应参照《劳动法》相关规定,使得税法与其他部门法衔接。在宗庆后个人所得税涉税案中,也存在“两处工资薪金所得”的问题。从理论上讲,个人不可能与两家单位建立劳动合同,固不可能取得两处“工资薪金”所得。税法在借用其他部门法的概念时,当然可以赋予税法的独特含义,但与其他法律保持内在一致,应是其首要德行和品质。

⑦ 参见李刚《税法与私法关系溯源——兼评我国“首例个人捐赠税案”》,载《中国财税法网》2010年3月25日访问,http://www.cftl.cn/show.asp?c\_id=648&a\_id=7076。该文对于赠与与捐赠的种属关系、税法之捐赠与赠与的法源有详细梳理。该文认为,税务机关将税法之“捐赠”与民法之“赠与”概念割裂并对立,故造成不予扣除的错误处理。问题不仅仅在于,税务机关无视民法之“赠与”概念,而是无中生有地造出《批复》之“申报期扣除”规则,以及财税[2001]28号将“见捐赠票据扣除”之形式规则推向极端和绝对化,无视税法实质主义、行政法之正当程序和捐赠人之信赖利益,遂造成侵犯纳税人合法权益之后果。

⑧ 从行政复议和行政诉讼角度观察,该《批复》针对个案系具体行政行为,具有可诉性。同时该《批复》又普遍转发,具有普遍约束力,系税收实体性规范性文件,在提起行政复议时可以一并申请撤销。我国税收规范性文件大量存在,且法律属性之审查缺位,故漏洞随之产生。

⑨ 参见《税收征管法》第56条“纳税人、扣缴义务人提供资料义务规则”。最高人民法院《关于行政诉讼证据若干问题的规定》第59条:“



被告在行政程序中依照法定程序要求原告提供证据,原告依法应当提供而拒不提供,在诉讼程序中提供的证据,人民法院一般不予采纳。”此即行政诉讼“案卷外证据排除规则”。

⑩ 例如,非故意取得发票是否能税前扣除问题。参北京市地方税务局、北京市地方税务协会主编,滕祥志执行主编《税务稽查疑难案例法理评析》,中国税务出版社 2007 年版,第 15-183 页。

⑪ 从增值税看,“非故意取得虚假发票”的税法处理规则已经有所松动,其背后的法理依据是实质正义,及形式规则不得绝对化。参国税发[2000]187 号《纳税人善意取得虚开增值税专用发票处理问题通知》,这一税法规则,体现了从形式主义至上到转变为实质主义的精神。

⑫ 本案例为笔者向某税务机关提供法律咨询之实例。

⑬ 参见《合同法》第 185 条“赠与合同的定义”。

⑭ 参见《合同法》第 186 条“撤销赠与规则”。但契税规则表明,契税纳税义务发生时间为赠与合同签订之时,《契税暂行条例》第八条:“契税法纳税义务发生时间,为纳税人签订土地、房屋权属转移合同的当天,或者纳税人取得其他具有土地、房屋权属转移合同性质凭证的当天。”

⑮ 参见《合同法》第 186 条“公益捐赠合同、经公证的赠与合同不得撤销”规则。

⑯ 参见《民法通则司法解释》(1988 年)128 条:“公民之间赠与关系的成立,以赠与物的交付为准。赠与房屋,如根据书面赠与合同办理了过户手续的,应当认定赠与关系成立;……”以“物权行为理论”观之,赠与意思表示一致则设定赠与债权的合同已经成立且生效;但赠与尚未过户,表明双方在物权行为之意思表示未取得一致,物权行为尚未成立,此处立法语言所谓“成立”实为物权行为尚未“成立”。

⑰ 《税收征管法》第 35 条“税收核定规则”。

⑱ 参见《营业税暂行条例实施细则》(国务院令 540 号)第 25 条第 3 款:“纳税人……无偿赠送……的,其纳税义务发生时间为不动产所有权、土地使用权转移的当天。”可见新《实施细则》实行赠与过户登记环节纳税,这也与民法相吻合。即税法赠与行为的成立与民法赠与的成立(要件)一致。《营业税暂行条例实施细则》(财法字[1993]第 40 号)第二十八的规定与新《实施细则》原则一致。

⑲ 2001 年《婚姻法》第二十条规定:夫妻之间有相互抚养的义务。

⑳ 参见《契税暂行条例》(国务院令[1997]第 224 号)第八条。

#### 参考文献:

- [1] 滕祥志. 税法的交易定性理论[J]. 法学家, 2012, 1.
- [2] 朱慧, 陈慧颖. 经济补偿金的个人所得税问题刍议[J]. 上海律师, 2007, 8.
- [3] 赵晓力. 中国家庭资本主义化的号角[J]. 文化纵横, 2011, 2.
- [4] 王涌. 法律, 请不要离间我们的婚恋. 新世纪周刊[J]. 2011, 33.
- [5] 蒋彦鑫, 李蕾, 冯尧. 夫妻间房本加名免契税, 离婚“除名”或收契税[N]. 新京报, 2011-09-02.

## Establishment of Review Mechanism for Provisions Issued by SAT From the Point of Bestowal

—Take the Example of Caishui [2001] No. 28 and Caishui [2011] No. 82

Teng Xiang-zhi

(National Academy of Economic Strategy of Chinese Academy of Social Sciences, Beijing 100836)

**【Abstract】**In law practice, it is essential to identify the main components of tax. The application of tax law helps to reach an agreement in tax debates between enterprises and tax authorities via the basis of provisions issued by SAT. They specialize the cases, offers rules of transaction characterization for complicated transaction forms, and thus shall not be replaced. The application of tax law is based on and intrinsically harmonious with civil law. However, the defects of tax law comes from the ignorance of civil and commerce laws. In policy terms, special mechanism should be set up by finance and tax authorities to examine, review and improve the law quality and activities of the provisions issued by SAT, and thus break the barriers between tax laws and other department laws, especially civil law. In future, these institutions may be independent from finance and tax authorities, and then become an organ that is similar to tax arbitration or tax tribunal.

**【Key words】**bestowal; provisions issued by SAT; review mechanism; tax legal system

(责任编辑:唐艳秋)