

数字变革中的不确定概念与 税收立法的精细化应对

吕铖钢 洪阳蕾 杨叶凡

(浙江工商大学,杭州 310018)

内容提要:随着数字变革的展开,税法不确定概念在法律规范与社会现实的空隙间生发。税法文本中的不确定要素,不仅关涉立法要素的构成,还会带来执法模式落后以及司法审查缺位等问题。因此,有必要通过精细化立法路径将不确定概念“确定化”。本文通过特征梳理,将不确定概念划分为新生型、转化型、固有型三类,并从法律文本与税法实践的现实抵牾、立法预设与视野局限的因素叠加两个维度,对不确定概念在数字变革中的成因进行明晰,从而探寻不确定概念确定化的破局关键。在理论方针层面,以纳税人的数字人权保护为基点衡平国家税权与纳税人权利,以税法规范与社会现实的差异为切入点寻求针对性立法;在实践路径方面,以文本补充、程序控制与司法审查的“组合拳”形成精细化立法的制度配套。通过理论与实践的有机结合,构建数字变革视域下税法不确定概念的精细化立法机制。

关键词:数字变革 不确定概念 税收立法 程序控制

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2021)09-0012-09

一、引言

数字变革作为连接社会信息化与经济数字化的重要节点,不仅对社会操作系统具有“革故”之效,也对法律规范系统有着“鼎新”之功。顺应数字变革的时代脉络,传统的税收法律制度在体系、规则以及概念的应对层面已然捉襟见肘。随着各领域各行业的“数字蝶变”,诸如数字时代的纳税主体问题、税收管辖权问题以及数字财产的可税性问题使得税法中的不确定概念不断增加,亟需理论廓清。

立法与现实间的“空隙”是不确定法律概念生发的空间。在数字变革先进性与税法规范滞后性的张力下,税法不确定概念的产生无可避免。税法中的不确定概念泛指税法文本中内涵抽象、外延模糊的基础性概念,是“未明确表示而具有流动的特征之法律概念”。近年来,行政法领域不确定概念的研究已有建树,但税法领域不确定概念的研究鲜有涉猎。尽管已有学者关注到不确定概念对税法的影响,但对其专门性的探讨尚付阙如,这与数字变革下新兴不确定概念的涌现与大量应用不确定概念

[收稿日期]2021-06-04

[作者简介]吕铖钢,法学院讲师,财税法研究中心研究人员,经济法博士,研究方向为财税法、经济法;洪阳蕾,财税法研究中心研究人员,研究方向为财税法;杨叶凡,财税法研究中心研究人员,研究方向为财税法。

[基金项目]中国法学会部级法学研究课题“税收法定视域下概念的确定化研究”(CLS(2019)D36)。

的税收实践相悖。因此,本文基于数字变革的时代背景,对税法中不确定概念进行因果探源,将不确定的概念还原为确定化的概念,汇合成税收精细化立法的程序安排。

二、税法不确定概念的问题由来

数字变革中的税法不确定概念,不仅仅关涉立法层面的要素构成与裁量标准问题,还进一步蔓延至行政执法与司法审查领域,对现行税法体系构成严峻挑战。

(一)立法要素的不确定化

税法构成要素作为“当为与存在之间的调和者”,是沟通抽象与现实的媒介。数字变革中税法不确定概念在立法层面主要体现于主体要素的不确定、客体要素的不确定两方面。

第一,就主体要素而言,税法中有关纳税主体的不确定概念存在主体界分失准、涵摄范围脱节两大问题。主体界分失准是指在数字变革之中,纳税主体的分类标准因难以适应新的经济业态而趋于不确定化,从而影响税务机关对主体认定、税率划分、税收优惠的判断。如小规模纳税人与一般纳税人之间以销售额为划分标准,但在数字变革中,电子商务经营者的线上销售额难以确定,对其纳税主体资格的认定存在困难,不利于税款的征收。涵摄范围脱节体现为现行税法体系对不确定概念的容括度已经无法满足数字变革中的各类新情况需要,众多不确定概念游离于税法监管之外。如C2C电子商务中大量涌现的“新个体户”的纳税主体资格仍未得到税法的明确核正。第二,就客体要素而言,纳税客体在数字变革中存在法律属性不确定与经济属性不确定的问题。纳税客体的法律属性不确定,即税与非税问题。在数字变革中,以比特币为代表的部分纳税客体具备课税的经济实质,但税法并未对其法律属性作出定义,导致对该类客体征税缺乏既有依据。纳税客体的经济属性不确定,即此税与彼税问题。尽管部分纳税客体已经被划入税法的征管范围内,但对于其应征何种税仍存争议,形成了“征税先行,税种不明”的现象。

(二)税收执法的模式落后

数字变革中,不确定概念的理论及与税务行政实践之间的冲突日益激烈,传统的征管模式逐渐难以适应高速变化的税收经济环境。数字变革下不确定概念对传统税收征管模式的冲击,有以下突出表现:

第一,税收管辖权的不确定化。传统税收征管模式中,属人管辖与属地管辖被交替使用,基本不存在障碍。但是,数字变革使得商品流通突破了税收管辖权的征管边界,诸如常设机构、经营场所等用来判断税收管辖权的基础语词逐渐不确定化。第二,裁量标准的不确定化。德国学者根据要件事实与法律后果的非对称性将行政裁量分为决定裁量与选择裁量。决定裁量权是指税务机关有权在裁量范围内决定是否适用行政权力。比如某互联网企业涉嫌运用数字手段偷逃税款,由于缺乏客观判断标准,无论对该行为作出何种评价,都将给税务机关带来裁量风险。选择裁量权是指税务机关在税务行为合法基础上,从数个法律措施中选择其一行使的权力。面对数字变革中的税收新问题以及征管新技术,应当以何种方式征税,是否要采取税收保全、纳税调整等特殊手段,均需税务机关进行利益权衡。

(三)司法审查的功能缺位

在实践中,对税务行政行为以及规范性文件的司法审查严重缺位,其效能远低于立法预期。数字变革引发的税法不确定化更是进一步压缩了司法审查的适用空间。

第一,不确定概念引发的经济需求迫使司法审查让位。“税法直面经济实践,每一种交易都需配置相应的课税规则”,司法机关在对税务行政行为及规范性文件涉及的不确定概念进行解释时,需要时刻顾虑审判结果对经济政策实施的影响,难免自缚手脚。第二,不确定概念导致的理论落后使得司法审查失能。面对数字变革中日新月异的经济关系与亟待加强的税法理论基础建设,国内对于税法解释的研究仍停留在税法涵义、特征、效力、原则以及目标解释等层次,较少关注征税实践层面的税法解释问题。如果税务机关与司法机关根据不同的原则对

不确定概念作出截然相反的判断,就可能导致税法适用冲突,甚至消解税收法定带来的税制确定性。第三,不确定概念加深的能力欠缺阻碍司法审查开展。司法实践中,涉税案件一般仅由行政庭法官兼职审理,法官对税法专业知识较为陌生。在数字变革编织的日益复杂的经济关系网下,大量税法不确定概念涌现,税法知识的生疏与不确定概念解释所需专业性之间张力逐渐增强,司法审查因此难以继续开展。

三、数字变革中税法不确定概念的类型及表现形式

本文以特征图景为分类标准,将不确定概念分为新生型、转化型及固有型三类,进而为不确定概念的产生肇因辨析创设实在化、结构化的理论空间。

(一) 新生型不确定概念

数字变革下的新生型不确定概念,是指在税法涵摄范围之外,但已初步具备经济上的可税性,需要被纳入税法体系的新概念。本文结合可税性原理,从经济上的可税性、法律上的可税性两个角度对新生型不确定概念的特征进行论述。

第一,新生型不确定概念具有经济上的可税性。学界主流观点认为,若需对一事物做出可税性评价,要求同时审查其是否具有收益性、营利性与非公益性三项特征。就收益性而言,在数字变革中,新生型不确定概念往往以经济关系客体的形式存在,其能够为社会创造新的财富,因此在理论层面符合可税性原理中的收益性标准。以数据为例,数据作为一种特殊的权利载体,具有非常明显的财产属性,诸如虚拟道具、个人信息、科研数据等数据类型均拥有一定的经济价值,能够作为生产资料、交易商品或者交易媒介创造经济利益,因而具有收益性。此外,数字化经济的大部分内容以创造社会财富为目的,新生型不确定概念因而具有营利性与非公益性。基于以上三大特征,新生型不确定概念已初步具备经济上的可税性。

第二,新生型不确定概念欠缺法律上的可税

性。征税不仅要考虑经济上的可能性与可行性,即“经济上的可税性”,也要考虑法律上的合法性与合理性,即“法律上的可税性”。在实践中,税务机关当然可以通过解释的方式将新的不确定概念纳入税收征管的范围。但是,正如哈特所言:“‘解释’规则虽可以减少,却不能消除这些不确定性。”只有通过立法的方式赋予新的不确定概念以正当法律地位,才能实现法的安定性与税收征管效益的帕累托最优。然而,我国尚未制定电子商务领域的税收征管理法,诸如数据服务税、数据财产税等税种均未设立。“没有法律依据国家就不能课赋和征税,国民也不得被要求缴纳税款,这一直是税收法定主义的核心。”征税要件的明确性是税收法定原则的基本要义,若法无明文规定,数据的可税性议题就成了无源之水。

(二) 转化型不确定概念

转化型不确定概念是指现行税法对该概念及其内涵有较为明确的定义,但数字变革的发生使其含义不足以涵盖所有现实情况,而由确定转向不确定的一类法律概念。究其原因,传统税收征管模式已经逐渐不能适应数字变革创造的全新语境,税务机关过去所依赖的法律概念、裁量标准正从确定走向不确定。

作为转化型不确定概念前身的原确定概念,往往具备法律条文的明确定义性内容,法律法规通常以“……是指……”等形式,对其内涵作出具体描述。比如《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条规定:非正常损失的购进货物,相关劳务和交通运输服务进项税额不得从销项税额中抵扣。针对其中的“非正常损失”一词,《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十四条对非正常损失的情形做了有限列举,将其定义为因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。由此可见,“非正常损失”原本具备法律条文的明确定义性内容,即属于确定概念。然而,数字变革在经济领域的深化扩大了非正常损失的实际涵摄范围,其现有法定含义不足以涵盖所有实际情况,实践中对于互联网企业经营所依赖的电子数据被盗、丢失、损坏造成的损失是否能

被视为非正常损失仍存有争议，“非正常损失”从而由确定概念转变为不确定概念。

（三）固有型不确定概念

固有型不确定概念，是指数字变革发生前在税法中就已经存在的，但在数字变革背景下产生更多解释路径的税法不确定概念。学界对税法不确定概念的研究，也多集中于这类不确定概念，本文将在现有观点的基础上，从数字变革角度重审这类不确定概念变迁后的内核与特征。

学界主流观点认为，固有型不确定概念可以分为经验性不确定概念和价值性不确定概念。经验性不确定概念是指人们根据单纯知觉或特定经验即可被理解的法律概念，如“夜间”“白天”等。此类概念在税法中数量较少，且学界对其认定较少出现争议，数字变革即使能够改变经济、社会生活的众多方面，也无法扭转真正的自然秩序以及人们的一般性认知，故本文对此不予深入讨论。

数字变革影响的，主要是固有型不确定概念中的价值性不确定概念，即因欠缺与真实事务的关联，必须借助适法者的评价态度、价值衡量方能认知其意的法律概念。我国税法中存在大量价值性不确定概念，例如各单行法中的“其他个人”“其他经营者”等兜底性不确定概念，以及税法文本中本就存在的“应税所得”“应税财产”等不确定概念。这类不确定概念的存在贯穿于税法的每个角落，随着社会的发展不断扩充其内涵，但仅从语义上看，它们又始终保持着模糊性与可加工性，需以相当的生活事实加以映照匹配，才能适用于税法实践。基于此，在数字变革中出现的经济新主体、新形式、新情况往往无法通过明确的法律规范确定其性质，而需要通过有权机关的解释才能在个案中得到确认，这种方法极耗人力物力，且不同机关所作的解释也可能因判断标准的差异而大相径庭，不利于税法的确定化。

四、数字变革中税法不确定概念的肇因探究

随着数字变革在社会各领域的全面展开，传统

经济模式逐步转型升级，新型社会关系也日益涌现。但是，尚不成熟的税法制度设计仍无法满足社会关系解构与重塑之下产生的实践新需求，不确定概念因而在此种规范与现实的差异空隙中产生。本文从法律文本与法律实践的现实抵牾、立法预设与视野局限的因素叠加两方面出发，对数字变革中税法不确定概念的肇因进行叙说，并从中探求从源头化解不确定概念的解题思路。

（一）法律文本与法律实践的现实抵牾

1. 数字变革扩大法律文本缺陷

第一，数字变革凸显了文本语义的模糊性。数字变革中大量涌现的新兴事物，削弱了法律文本的确定性。英国哲学家大卫·修谟认为，“法与法律制度是一种纯粹的语言形式，法的世界肇始于语言。”因此，法律须通过语言的形式才得以存在。然而，语言这一载体天生具有含义的模糊性，模糊成为了法律语言的天然属性。法律语言并不是完全高度精确的，亦不是尽善尽美的。法律语言的灵魂与生命——精确性，只是相对的，并非绝对的。毫无疑问，数字变革的到来凸显了文本语义固有的模糊性。层出不穷的经济新情况促使法律文本的模糊语义向着规范与现实间的空隙逃逸，单纯的涵摄已无法对社会现实作出周延解释，税法的不确定性因此增加。

第二，数字变革加深了文本内容的抽象性。法律文本抽象性在数字变革中的扩张，也是不确定概念产生的另一诱因。根据英国著名法理学家麦考密克关于法学与语言学关系的经典论述，“法学其实不过是一门法律语言学。”人类创造语言的目的，就是为了使用有限的词语表达无限的含义，法律文本作为一种特殊的语言，被要求涵摄尽可能更多的现实情况。因此，法律文本不可避免地带有特性：抽象性。然而，过度的抽象性也会削弱法的安定性与权威性。税法不确定概念正是在抽象性的模糊边界中产生的，势必会对法律的稳定性产生威胁。比如在数字变革中，虚拟货币、游戏装备、数据信息等新概念的蜂拥而至，要求财产权的涵摄范围指向更加广阔的界域。法律文本内容的抽象性由此进一步

扩大,税法的不确定性也大大加深。

2.数字变革重塑税法实践需求

第一,技术与产业深度融合,模式创新进入崭新领域。随着大数据、云计算等手段在传统产业中的广泛应用,产业链各端朝着数字化转型发展。由此,信息服务业得以向一、二产业扩张,三大产业进一步融合使数字变革拥有了覆盖各领域的横向广度。但产业边界的消解势必导致经济关系的不确定化,从而进一步破坏税法概念的确定边界。此外,区块链技术、互联网金融的快速迭代更新,使数字变革拥有了贯穿经济发展全局的纵向深度,每一次的技术升级都在一定程度上意味着新的法律概念萌芽。在数字变革横向渗透性与纵向迭代性的统揽下,大量经济新关系、新概念游离于现行税法框架的规制之外,导致新生型不确定概念应时而生。

第二,现实与规范张力增强,现有税制面临全新挑战。随着数字变革的逐步深入,以电子商务为代表的经济新模式呈现虚拟化、无形化的发展趋势。在电子商务中,交易对象、交易环境、交易结算等过程均在虚拟环境中进行,交易过程极具隐蔽性与不确定性。交易场所、结算凭证的不确定,使得交易中心节点消失或难以被税务机关掌握;数据财产课税标准的不确定,可能出现重复征税现象;避税认定标准的不确定,易导致税源大量流失。面对数字变革营造的全新经济格局,税收立法对于实践需求的供给却明显不足,使得原有税制落后于社会发展,转化型不确定概念与固有型不确定概念因此产生。

(二)立法预设与视野局限的因素叠加

1.立法预设保留解释空间

从立法者角度看,有必要在税法条文中预留一定数量的不确定概念,以应对数字变革裹挟的新情况。其原因有二:一是必要的概念能够适应高速变化的经济生活,避免法律适用的僵化。通过预留不确定概念,立法机关将部分法律解释权转移给税务机关,使税务机关能够及时调整税收政策,应对瞬息万变的经济形势。事实上,税务机关的确通过行使立法者预留的税法解释权,相对缓解了数

字变革带来的部分税法概念的不确定性;二是必要的概念在一定程度上克服了法律的滞后性。虽然法律文本的滞后性是不确定概念产生的原因之一,但通过合理解释和类型化归纳,其含义仍能在某一历史阶段被相对固定下来。可见,立法者预设不确定概念,并非全然出于对法律风险的忽视,也是在考量事前立法与事后解释的利弊后作出的一种理性选择。

2.立法视野存在认知局限

历史昭示人们,进行绝对完善、具体、大百科全书式的立法,在特定的时代只能是善良的愿望。立法者的法律预设与数字变革的生活实际间存在着鸿沟,导致立法目的可能因社会关系的变化而落空。这种落空主要体现在以下两方面:一是立法者并没有亲身参与税收执法,也不直接参与涉税经济活动,欠缺必要的财税专业知识,在制定税法时往往无法周全考虑所有情况;二是受限于立法时的社会视野,立法者不能完全预见未来可能出现的新情况、新态势,也不能在当下就指出立法尚存的漏缺之处,比如立法者在拟定财产税的有关规范时,难以预料有朝一日以0和1构成的数字信息能够成为经济社会的重要组成部分。因此,在认知能力的局限下,立法者不可能制定完美无缺的法律以涵盖现在及将来可能出现的一切问题。“规则以及整个规则体系靠人类经验而形成”,确定概念与不确定概念之间的界限本来就是相对的,两者的本质均是人类社会经验的语言化、文本化,只不过前者的含义更加明确,后者的含义更为模糊。立足于数字变革的云涌变局之下,我们无法勘破社会的发展脉络,毋论尚处于数字变革发生前的立法者了。

五、数字变革中税法不确定概念的立法路径

在对数字变革中税法不确定概念的类型及肇因进行解构与剖析后,本文针对不确定概念的特征图景与产生源头,尝试以精细化的立法思路提出解决方案(见图1)。第一,以纳税人的数字人权保护为立场,以税法规范与社会事实的差异为切入点,厘

定立法精细化的理论方针。第二,在理论方针指引下,集中构建以立法文本补充为核心支柱,程序控

制与司法审查为辅助手段的立法精细化实践路径,最终实现税法不确定概念的具体化目标。

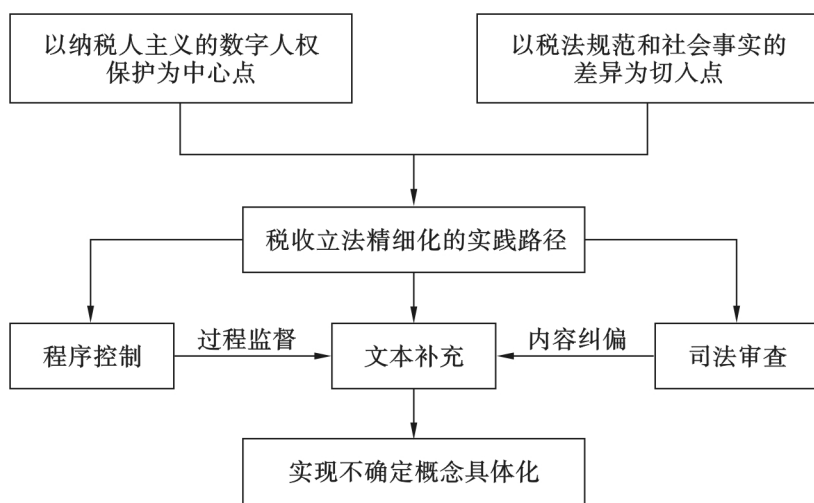


图1 税收立法的精细化应对措施

(一) 税收立法精细化的理论指引

1. 以纳税人的数字人权保护为中心点

在采取精细化立法措施之前,立法者需要明确自己的立场,即在“国库主义”与“纳税人主义”间进行立场抉择。本文认为税收立法应遵循纳税人主义,即在衡量国家利益与纳税人权益时,适当将利益衡量的天平倾向纳税人。

一方面,在数字变革中,应当高度重视对纳税人人权的保护。随着传统物理时空的消解及数字与人性的双向融合,数字时代的人权保护面临前所未有的挑战。第一,大数据技术瓦解了公共空间与私人空间的边界,税务机关在通过数字手段行使职权时,能较为容易地收集、储存、处理公民数字化的个人信息,此类“采集”之裁量一旦于税法不确定性下被滥用,就会在无形中给隐私权保护带来巨大风险。第二,税收征管过程中,与公民权益紧密相关的涉税数据、决策信息的公开程序缺失,使公民无法全面知悉数字技术下的执法全貌,这种“公开”之裁量若因不确定概念的两可特性而过于保守,则不利于公民知情权的实现。虽然利益衡量的方法始终处于“公平”与“效率”的博弈之外,但就税法而言,公平与效率无法解决税法的核心问题,即纳税人人权与国家利益在本源上的分歧。基于此,税法解释应

遵循纳税人主义,将税法不确定概念所产生的不确定利益,优先配置给纳税人。这种倾斜性保护正是税法正义价值以及税法正义目的的基本体现。另一方面,谦抑性理念也要求税务机关对权力的扩张趋势予以克制,从而更好地保护纳税人的人权。“税务机关的行政解释权一旦脱离了抽象的理论基础,就会转变成纯粹的公权力。”就税法实践而言,我国税务机关几乎实现了对税法解释的垄断,在数字变革下的税法不确定概念中,税务机关的解释权进一步扩大,导致纳税人的权利空间逐渐收缩。因此,需以立法途径对税务机关的行政解释权加以制约。

综上所述,通过利益衡量原则与谦抑性理念的理论证成,针对数字变革中的税法不确定概念的精细化立法,应以纳税人的数字人权保护为中心。在具体的立法举措中,需在税法确定化的实践路径中注入数字人权的价值,强化对数字人权的利益权衡,推动人权保护从场域化到场景化的转变。

2. 以税法规范与社会事实的差异为切入点

当法律被使用时,它往往联系着两个世界——与法相关的生活事实构成的实然世界与另一个以应然规范为内容的法律世界。通过法律的实现,使“实然”和“应然”相联结。现实世界是千变万化的,而法律规范往往是一成不变的,在数字变革中,新

的社会关系、经济关系已然跨过了税法规范对应的实然边界,走入了法律所不能及的地带。社会现实与法律规范之间出现了裂痕,税法不确定概念则从裂痕中生发。

但这并不意味着立法失去了方向,相反,法律规范正是立足于这些空白地带才得以延伸拓展。亚图·考夫曼认为法律的现实化遵循三个阶段,第一阶段为法律原则,第二阶段为法律规范,第三阶段为法律判决。可见,法律规范的源头来自法律原则所创设的语境,而法律原则即是纷繁复杂的生活事实中蕴含的共同规律。尼采有云:“秩序源于相同事物的不断复现”,因此,税法不确定概念并非无解难题,无论是自然秩序的演绎,抑或是社会规则的变更,皆有其运行规律,此种规律应从社会事实中发现,通过把握不确定概念生发的命脉与源泉,从而采取针对性的精细化立法措施。

(二) 税收立法精细化的实践路径

1. 文本补充

“从立法技术上看,立法者形构和界定法律概念时,通常考虑的是那些能够说明某个特定概念的最为典型的情形,而不会考虑那些难以确定的两可情形。”位于确定概念边缘的两可情形会随着社会关系的流变转化为不确定概念,从而影响税法的正常运行,因此,在数字变革带来的社会解构重组过程中,立法者应秉持确定化的立法态度,合理配置确定概念与不确定概念间的比例,方能保持法律前瞻性和确定性之间的张力。本文认为,不确定概念的精细化立法路径可分为税法文本的明确性控制、税收征管的操作性限制以及税法概念的类型化手段三个方面。

(1) 税法文本的明确性控制

根据税收法定主义,纳税义务的构成要件事实均应由法律予以规定,当且仅当经济活动被涵摄于法律的抽象构成要件之下纳税义务才发生。但在现实中,数字变革使社会关系变得日益复杂,税收基本法的供给不足,导致税法体系的运行不得不仰赖于以行政法规、规章为首的规范性文件,然而,龙蛇混杂的规范性文件并未对上位法中的不确定概念

作出合理且一致的补充性解释。在多样化的实践需求导向下,不同的规范性文件对同一概念的解释性规定可能并不统一,甚至继续向税法体系增添新的不确定概念,使我国税收立法“上疏下密”的态势进一步加深,不利于税收法定主义的落实。本文认为立法机关应适当调整税法的位阶体系,一方面,尽快制定各税种的单行法,将规范性文件中对于重要不确定概念的解释提掣至基本法律层级,以提高法的明确度与精细度;另一方面,严格限制规范性文件中不确定概念的使用比例,从而减少税法体系的内部冲突以及税法实践中的适用争议。

(2) 税收征管的操作性限制

对税收征管的操作性限制,主要指合理限制税务机关在法律适用过程中的自由裁量权。在税收实践中,税务机关对于不确定概念的解释有着极大的自由裁量权,且此种权力随着数字变革中不确定概念数量的增加而进一步扩大,这不仅可能导致公民权利的限缩,还会动摇法律的权威性与稳定性。因此,对于因不确定概念的适用而产生的行政裁量事宜,应设定一个确定的幅度范围供税务行政机关予以参照,以期降低不同主体由于对不确定概念的理解差异而作出全然不同的事实认定的可能性,从而规范税务机关对不确定概念的解释行为,确保税收的可预测性和透明性,进而提高我国公民对税收的遵从度。

(3) 税法概念的类型化手段

在数字变革带来的法律维度拓展下,类型化作为一种法律方法,能够较为有效地处理税法不确定概念问题。类型化的过程,是生活事实与法律规范的相互调适与同化。具体而言,立法层面的类型化就是指立法者对数字变革中的不确定要素进行解构与剖析后,将蕴含于社会事实与税法规范之中的主要法律特征剥离,并提炼出特征背后的“事物本质”。通过对社会事实与税法规范各自代表的“事物本质”进行比照与调适后,构建不确定概念的范式类型,创造出法律适用的最大公约数。由于数字变革中的不确定概念不仅包括完全由不确定要素组成的新生型不确定概念,还包括确定要素与不确定

要素共存的转化型不确定概念与固有型不确定概念，本文试图从不确定要素这一基础单元入手，提出能够适用于不同类别不确定概念的类型化立法路径。

第一，针对与税法规范的事物本质相同或实质相同的不确定要素，可以通过法律拟制的方式确定法律性质。税法中拟制性条款的设计原理在于改变征税对象原有的权利义务结构，将税法内部的权力重新配置，即“将甲事实看成是乙事实，从而扩大法律的适用范围”。例如对于虚拟货币，基于其增值性、可交易性等财产属性，即可通过法律拟制的方法，将虚拟货币的交易所得列入财产转让所得，从而使虚拟货币取得税法领域的合法地位。又如游戏装备、电子信息等虚拟数据的交易所得，也可依照此方法进行拟制处理，不确定概念的确定化也在这一过程中得以实现。

第二，针对与税法规范的事物本质相异或实质相异的不确定要素，可对同类要素的特征与实质进行归纳、整合，并考虑在税法体系中设置与之相对应的“新类型”。新类型包括新条款与新概念。就新条款而言，类型化能够将提炼后的特征与实质以定义的形式补充进税法文本中，从而扩大原有条款的涵摄范围。就新概念而言，数字变革不仅是对传统经济的一次体量扩张，更是对现有社会关系与经济模式的一次概念拓新，诚然，现行税法中流转税、财产税、行为税、所得税等几大税种能够有效囊括当前几乎所有的经济关系，但在见证过数字变革给社会现实带来的众多可能之后，足以超越税法涵摄范围的新型法律概念的出现未必仅是幻想。综上所述，通过新类型的创设，能够进一步拓宽税法的理论空间，实现不确定概念的确定化。

2. 程序控制

程序控制是实现精细化立法的制度保障。源于内部控制又交织着外部监督的控制程序能够实现立法目的与民众诉求的有机结合，从而最大程度地消解税法不确定概念给经济发展、社会治理带来的负面影响。

(1) 实质性的公众参与机制

建立实质性的公众参与机制是立法程序控制

的前提。税法实施的过程其实是公有财产与私有财产分离的过程，出于保护纳税人权益的利益衡量，财产的让渡内容、分离程序必须尽可能地从公众利益角度出发，而完备的公众参与机制则是公民参与税收立法最便利的途径。立法机关在起草税法文件时，应广泛征求社会公众意见，针对数字变革下有关税法不确定概念确定化的疑难问题，可以通过论证会、座谈会、调查研究等方式询问民意。此外，立法机关还可以运用数字技术，通过网络媒体、在线营业厅等途径更加快捷地征集群众对不确定概念确定化立法的意见，通过大数据手段对各类立法建议进行筛选、分析，有利于制定更加科学、合理的立法方案。

(2) 完备性的程序救济制度

除了对立法程序实施控制，还应当对税法的实施过程采取监督，包括通过立法手段设置听证制度以及税务机关说明理由制度，尽可能消解数字变革中不确定概念招致的负面影响。听证制度作为“被听取意见的权利”，是行政参与的核心。在听证会上，相对人可以就不确定概念的裁量事宜进行申辩，税务机关也能深入了解数字变革中民众对于税收疑难问题的真实想法。说明理由制度是行政正义的一个基本要素，它要求税务机关在作出影响纳税人权利义务的决定时，应当向其说明作出该决定的事实根据和法律依据。税务机关需要对相对人就税法不确定概念的含义、税务裁量行为的合理性与合法性作出全面解释，既做到裁判正确，又实现说理透彻，才能实现数字变革中国家经济利益与个人经济利益的协调与平衡。

3. 司法审查

在数字变革中，不确定概念的解释途径包括行政解释与司法审查，两者本应等量齐观，但由于前文所述缘由，司法审查在不确定概念确定化层面时常缺位且数字变革使此态势进一步加剧。本文认为，司法审查与程序控制类似，皆为文本补充的辅助手段，但司法审查更具兜底性制度保障的独特效能，应当在数字变革逐渐深化的当下予以重视。

“有权力的人们使用权力一直到遇有界限的地

方才休止。”司法审查对于文本补充有着两大意义:其一,司法审查能够对违法税务行政行为进行纠偏,维护与贯彻税收立法的基本价值追求;其二,司法审查可以对立法内容进行考察,对内容失当、违反程序的税法规范予以纠正,引导税收立法在正确轨道上运行。因此,完善税收征管领域的司法审查制度至关重要。

可从以下三方面着手,充分发挥司法审查对于文本补充的兜底性作用。首先,加强税务机关与司法机关之间的信息互通。“他们不需要细节,基本要求是机构披露足够的推理以使有意义的司法审查成为可能。”司法审查程序一旦开始,税务机关就应严格履行信息公开义务,将税务裁量行为的法律依据、裁量标准等尽可能全面地交予司法机关,为司法审查提供充足的裁判证据,从而发挥司法审查在不确定概念确定化过程中的监督作用。其次,提高司法机关对税务案件的专业审查能力。法官的专业能力是公正判案的关键,可以通过办案人员培训、设立税收法庭等方法,提高司法机关对涉税案件的专业审查能力。最后,充分发挥数字新技术的辅助效能。数字变革带来的新技术不仅在经济发展中发挥重要作用,对税务行为的司法审查也有增效价值。司法机关可以通过人工智能、大数据、云计算等方式获取同类案件的处理结果,以便在审查中进行参照处理,数字技术的强大运算功能也能够一定程度上弥补法官在税收征管领域专业知识不足的缺陷。

参考文献:

- [1] 董学智.论税法上的不确定法律概念[J].交大法学,2018(2):114.
- [2] 翁岳生.行政法(上册)[M].中国法制出版社,2009.
- [3] 考夫曼.类推与事物本质——兼论类型理论[M].学林文化事业有限公司,2003.
- [4] 董蕾,王向东.数字经济下 C2C 电子商务课税的挑战与对策[J].税务研究,2019(9):91.
- [5] Rifat Azam.International conference of Chinese Tax and Policy of the Journal of Chinese Tax and Policy [J].E-commerce taxation in China,2012(6):24-25.
- [6] 吕铨钢.税务行政裁量权的理论阐释、行为纠偏与路径选择[J].北京理工大学学报(社会科学版),2021(2):157.
- [7] 叶金育.国税总局解释权的证成与运行保障[J].法学家,2016(4):118.
- [8] 刘珊.税收法定视域下的税法解释规范化综述[J].地方财政研究,2018(10):45.
- [9] 张守文.收益的可税性[J].法学评论,2001(6):19.
- [10] 张守文.论税法上的可税性[J].法学家,2000(5):12.
- [11] 哈特.法律的概念[M].中国大百科全书出版社,2018.
- [12] 张守文.论税收法定主义[J].法学研究,1996(6):57.
- [13] 尹建国.行政法中不确定法律概念的类型化[J].华中科技大学学报,2010(6):46.
- [14] 董学智.论税法上的不确定法律概念[J].交大法学,2018(2):116.
- [15] 舒国滢.战后德国法哲学的发展路向[J].比较法研究,1995(4):384.
- [16] 吴伟平.语言与法律:司法领域的语言学研究[M].外语教育出版社,2002.
- [17] 卢文道.立法滞后与法官自由裁量权[J].法学,1997(8):35.
- [18] 柯武刚·史漫飞.制度经济学:社会秩序与公共政策[M].商务印书馆,2000.
- [19] 金子宏.日本税法[M].法律出版社,2004.
- [20] 马长山.数字时代的人权保护境遇及其应对[J].求是学刊,2020(4):104.
- [21] 王天华.行政裁量与判断过程审查方式[J].清华法学,2009(3):96-108.
- [22] 王慧.论税的谦抑性[M].中国财政经济出版社,2013.
- [23] 魏俊.税权效力论[M].法律出版社,2012.
- [24] 考夫曼.法律哲学[M].法律出版社,2004.
- [25] E.博登海默.法理学——法律哲学与法律方法[M].中国政法大学出版社,2004.
- [26] 刘珊.税法不确定概念“确定化”的路径探讨——从“南田公司诉涪城地税局案”谈起[J].税法解释与判例评注,2018(1):163.
- [27] 陈清秀.税法总论[M].元照图书出版有限公司,2012.
- [28] 参见前引[3],考夫曼书,第4页.
- [29] 王学棉.论推定的逻辑学基础——兼论推定与拟制的关系[J].政法论坛,2004(1):165-172.
- [30] 张守文.财税法疏议[M].北京大学出版社,2005.
- [31] 周佑勇.行政法的正当程序原则[J].中国社会科学,2004(4):123.
- [32] 施正文.税收程序法论——监控征税权运行的法律与立法研究[M].北京大学出版社,2003.
- [33] 孟德斯鸠.论法的精神(上册)[M].商务印书馆,2004.
- [34] 欧内斯特·盖尔霍恩,罗德纳·M·利文.行政法与行政程序概要[M].中国社会科学出版社,1996.

【责任编辑 张经纬】