

# 税法漏洞补充理论研究

孙健波

(北京大学税法研究中心, 北京, 100871)

**摘要:** 在税法解释学中, 税法漏洞补充理论占据重要地位。税法漏洞系税法违反立法者计划的不圆满性, 因此所有的税法漏洞都是“体系违反”, 须透过法律补充予以消除, 使税法价值获得圆满的实现。以此为“元视点”, 进一步对税法漏洞的含义与认定、税法漏洞补充的方法、税法漏洞补充的容许性、税法漏洞补充的范围以及税法漏洞补充的限制等理论进行了分析。

**关键词:** 税收法定; 税法漏洞; 漏洞补充; 利益平衡

**中图分类号:** D922.22

**文献标识码:** A

**文章编号:** 1672-3104(2008)03-0350-09

## 一、税法漏洞的含义与认定

所谓税法漏洞, 或称税法罅漏, 是指税法本身存在的罅隙和缺陷。税法漏洞的存在, 使税法表现为一种不圆满的状态和违反计划性, 从而对税法的适用产生影响。

税法漏洞的产生原因, 主要是因为立法者思虑不周, 或者由于社会经济发展而发生情势变更, 以及立法者自认为对拟予规范的情形了解还不够等, 使税法对某些领域未予调整或不能再有效地规范。由于产生漏洞的原因不同, 税法漏洞的分类也不同<sup>①</sup>。一般说来, 税法漏洞的以下几种分类较为重要<sup>[1][99][2](335-347)</sup>:

### (一) 原始的漏洞和嗣后的漏洞

这是以系争的法律漏洞是否在系争的法律被制定时即已存在为标准而做的区分。原始的漏洞, 就是在税法制定的当时即已存在的漏洞。嗣后的漏洞, 是在税法制定时并不存在, 只是在后来由于经济的、社会的、技术的、伦理的或其他事实发展变化等情势变迁而产生的漏洞。由于税法与社会经济生活密切相关, 因而这种嗣后的漏洞总是难以避免的。

### (二) 认知的漏洞和无认知的漏洞

这是以历史上的立法者在其制定系争的法律时是否对系争的规范上的不圆满状态已有认知为标准对漏洞所做的区分。认知的漏洞, 又可称为有意的漏洞, 是立法者在制定税法时对其存在的不完全性已明知并

让其存在的漏洞。这种漏洞主要是考虑到立法时机仍未成熟, 税法应随着社会经济的发展而不断成熟和完善, 为避免作出不合时宜的不成熟的规定, 而有意识让其法律效果由学说或判决来决定。而无认知的漏洞, 又可称为无意的漏洞, 是由于立法者的疏忽和错误, 出于违反立法的计划性, 而在制定税法时并不明知的漏洞。这使得欲实现的立法目的, 在立法过程中却未能成功实现<sup>[3](133)</sup>。这两者皆属于原始的漏洞。

### (三) 明显的漏洞和隐藏的漏洞

明显的漏洞, 又可称为公开的漏洞, 是指依税法的内在体系及规范计划, 本应积极加以规范, 但在事实上却并未作出相应的规定, 从而形成的漏洞。这类漏洞最为常见, 应“类推适用”其他规定加以填补<sup>[4]</sup>。隐藏漏洞是指由于税法对调整范围的规定失之过宽, 未对特别情形在税法上加以考虑, 从而把不应列入调整范围的事项也列入其中所造成的漏洞。

税法漏洞的认定, 是进行税法漏洞补充的前提。它与税法漏洞的补充是先后两道连续的、可以相互分离的操作过程, 因此有必要进行适当的区分<sup>②</sup>。在税法漏洞的认定上, 重要的是应被规范的事实根本未被规范, 或未被作妥当的规范。要确定税法漏洞是否存在, 有必要考虑运用文义解释、目的解释、历史解释、体系解释、合宪性解释等方法<sup>[2](348-349,369)</sup>, 来考察税法的立法目的、立法背景、体系协调等问题, 通过对现行税法的批评性的价值评价, 来发现和认定漏洞。一般说来, 如果存在应纳入税法的调整范围但却未被纳

收稿日期: 2007-11-29; 修回日期: 2008-03-19

作者简介: 孙健波(1971-), 男, 山东龙口人, 北京大学税法研究中心研究员, 法学博士, 财政部财政科学研究所博士后, 主要研究方向: 经济法学, 财税法学, 公共理论与财政学。

入的事项，或者虽然被纳入了税法调整的范围，但缺少具体、明确、完整、妥当、协调的规定，则可认为存在税法漏洞。

## 二、税法漏洞补充的方法及其利益表达

法律漏洞的补充方法通常有三种，即习惯补充法、法理补充法和判例补充法。其中，法理补充法是最重要的，在税法漏洞的补充上也是如此。法理补充法是税法漏洞补充运用最为广泛的方法，它主要包括类推适用、目的性限缩、目的性扩张、一般法律原则和创造性补充等。<sup>[1](100-102)</sup>

### (一) 类推适用

类推适用，即比附援引，是指将税法上适用于某类事项的规定，适用于税法并未直接规定，但其法律的重要特征与该规定相类似的事项。类推适用是一种评价性的思考过程，而非仅为形式逻辑的思考操作<sup>[5](258)</sup>。类推适用所补充的漏洞，必为明显的漏洞。类推适用依循“相类似的事项，应作出相同处理”，经间接推论推演而成。目的性限缩依据的法理主要为平等原则，而类推解释，则是在法条文义范围内，用体系解释的方法，类推其他法条用语的涵义，因此，它们之间存在差别。

税法类推适用的具体操作过程如下：①明确税法某项规定订立之际，立法者或准立法者预想事件的利益状况；②解明立法者或准立法者最重视其中的什么利益要素，赋予其法律效果；③分析待处理案件的利益状况，将其与上述税法规定中立法者或准立法者预想事件的利益状况作对比；④如果处理案件的利益状况，包含了立法者或准立法者预想事件最重要的利益要素，则准用该税法规定处理待处理案件。须加注意的是，假如立法者或准立法者预想事件最重要的利益为复数，则只在待处理案件的利益状况全部包含此最重要利益的情形，始得进行类推适用。

### (二) 目的性限缩

所谓目的性限缩，是指在税法条文显然文义过宽，以至于超越了税法的立法意旨，使本不应纳入该规定调整范围的事项也受税法规范调整的情况下，通过限制该条文的适用范围，来恢复被扩张的立法意旨，从而补充税法的漏洞。由于目的性限缩已经损及法条文义的核心，因而它与限缩解释是有所不同的。目的性限缩被正当性的依据，是“不同的事项应作不同的处理”或“不同的事项应区别对待”之类正当要求。目的性

限缩是补充税法的隐藏漏洞的一种方法。

### (三) 目的性扩张

所谓目的性扩张是指在税法条文的文义显然过窄，以至于不能贯彻税法的立法意旨的情况下，通过将条文的适用范围扩大，把本来不包括在条文文义内的事项扩容进来，以恢复被紧缩的立法意旨，从而补充税法的漏洞。目的性扩张主要以立法意旨为其补充的法理基础。

目的性扩张作为税法漏洞的补充方法，同作为税法解释方法的扩张解释有所不同。尤其表现在目的性扩张的结果已在法条“预测可能性”之外，而扩张解释的结果，则仍在法条文义的“预测可能性”之内。

### (四) 一般法律原则

税法漏洞在依前述方法仍不能补充时，可依一般法律原则进行补充。一般法律原则是具有一般法理价值的具有普遍适用价值的基本原则，如诚实信用原则、举重明轻原则和举轻明重原则、实质高于形式原则等。

从税法中引出一般的法律原则的程序如下：①通过解明立法者或准立法者意思的作业，分析税法某项规定预想事件的利益状况，明确对赋予法律效果最为重要的利益要素；②从该规定的法律效果中引出一般化的基本判断；③以该规定的最重要的利益要素为构成要件，以该基本判断为法律效果，构成法命题，即一般法律原则<sup>[6]</sup>。

诚信原则，作为普适于私法和公法的一般原则，对于补充税法的漏洞，解决税法适用中的信赖保护问题，具有重要价值。诚信原则作为立法上的“一般条款”“帝王条款”，其在法无明文规定的情况下对保护基本正义，是起着重要作用的。当然，由于税法突出的成文法特点，因而在有明确规定的情况下，必须适用具体规定，不能“向一般条款逃避”；即使在没有具体规定时，也必须严格依诚信原则的适用领域行事。

举重明轻原则与举轻明重原则，在各个部门法中都是弥补漏洞的重要方法。在税法上，这两个原则的适用依据在于，对于各个课税要素相同的事项，除法律另有规定外，都应作出相同的规定。

实质高于形式原则，在税法上体现为实质课税原则。葛克昌认为，实质课税原则并非特殊的法律解释方法，而是说在作目的的解释时，应针对经济规范目的，而不拘泥于法律形式。这是由于税法受依经济上给付能力原则(量能课税原则)支配的缘故。实质课税原则不仅表现在税法解释上，在税法适用上，对于相同经济负担能力，应赋予相同的税收效果，以符合平等课税的要求。在税法适用上承认实质课税原则，则税法

上并无漏洞可言,因此种漏洞如果衡酌“经济上意义及实质公平原则”,在税法适用上自然应当予以填补<sup>[7]</sup>。关于实质课税原则与税法漏洞补充的关系,笔者认为,实质课税原则是税收公平和税收效率这两个税法原则在税法适用上的特殊体现,用以弥和机械地适用税收法定主义所造成的弊端,是为了将不局限于税法制度利益的其他税法利益一并纳入考量范围,以对各种税法利益进行平衡所必须的。对于实质课税原则和税法漏洞补充关系的认识,实际上就是我们如何看待两者的基础。事实上,很难简单地比较实质课税原则和税收法定主义的优劣进而明确地说明适用的顺序,因为它们在具体个案中各自表达的利益常常是难以明确孰重孰轻的。实质课税原则的适用当然要受到相关法律和制度的制约,以避免其可能的滥用对纳税人权利造成损害,并应与税收法定主义相协调,只有这样它才能成为税法的适用原则之一<sup>[8](386-387)</sup>。其中的利益平衡考量是显而易见而无法回避的。

关于税法可否引用民法规定而为漏洞补充的问题。有学者认为,由于税法对于一般的税收债务的规定不完整而有漏洞存在,因此在不涉及创设税收负担的法律漏洞补充的前提下,其规定的漏洞应加以填补。此项漏洞填补,可以回溯到民法所表现的一般法律思想。但并不是任何民法上看起来有某种程度的适当的规定,均表现一般的法律思想。即使所要决定的事实关系,与民法的构成要件有某种程度的相符合,也不能立即适用民法规定。基于公法规定的特征而产生特殊性时,纵然有法律漏洞的存在,也无直接适用民法规定的余地。

然而民法的多数法律制度,也重新表现在税收债务法上。税法已继受民法的法律制度。在此,必须对民法的规定审查,其经由民法规定所规范的个别的形成,是否可以在税法上加以继受,进而得以类推适用或直接适用。这应以该项个别的形成的构成要件在税法上是否可以被实现以及是否可以赋予相同的法律效果为准。此项审查必须针对税收债务法的特征及规范目的进行。只有如此,才能排除税法上个别的形成委由个别的法律适用者的主观的法律感情。当民法上的一系列规定表现了一般的法律思想,即可填补税收债务法的法律规定的漏洞时,可以直接适用。例如,民法上的通谋为虚伪意思表示的规定、权利滥用禁止的规定、诚实信用原则的规定、有关连带债务的规定等<sup>[9](610-612)</sup>。

### (五) 创造性补充

创造性补充,又称为“制定法外的法律补充”,指

纵使经由类推适用、目的性扩张也无法于实证法上发现可供攀附援引的具体规定,必须由法律适用者根据法理念及事理,为拟处理的案件予以创造。创造性补充仍须与整个法秩序及合乎宪法基本价值判断的普遍原理相一致,以确保其正当性<sup>[5](287)</sup>。相比较前几种漏洞补充方法,创造性补充显然超越实证法之外,所以该方法较易引起争议<sup>[2](393)</sup>。有关税法上的创造性补充尚未有相关的判例,而民法上的让与担保、融资租赁等为其适例。

## 三、税法漏洞补充的容许性

关于税法漏洞补充的容许性,向来有否定说和肯定说两种观点<sup>[9](606-610)</sup>。否定说主要依据法律保留原则、法安定性原则、税收法定主义等原则,主张在税法上应禁止类推适用或其他法律漏洞补充方法。而肯定说主要依据税法与一般行政法的无差别性、平等原则、税收正义等原则,认为类推适用可以增进课税平等及税收正义,而类推适用的禁止有碍于公平、正义的实现。

笔者认为,法律漏洞补充的目的在于:透过法律补充,消除法律漏洞所产生的“体系违反”,使法律所追求的价值得以圆满地获得实现。所以法律补充并非是一种单纯逻辑的推演,而是价值的判断<sup>®</sup>。正如 Tipke 所指出的:“这绝对不是方法论问题,而是宪法问题。”<sup>®</sup>至于其价值,在税法上是指税收正义,亦即宪法上构建的税法基本原则,如税收法定主义、税收平等原则及法安定性等。法律补充是否具有容许性,应当由宪法的层次予以探讨<sup>[10]</sup>。

### (一) 税收法定主义

有学者认为,由于类推适用创造立法者于逻辑上应设而于事实上未设的法规,未必是立法者的本意。又依实质平等的原则,税法的适用不得任意为有利或不利于纳税人的解释,因为给予某部分人利益,相对即增加他部分人的负担,所以不论是否有利于纳税人的类推适用均应禁止<sup>[11]</sup>。日本学者中川一郎也认为,税法以税收法定主义为最高法律原则,不问理由为何,均不许法律漏洞的补充解释与适用<sup>[12]</sup>。

税收法定主义如从历史沿革来看,原本是以防止担当行政权的国王恣意地进行课税,以保护人民的财产权为目的,认为收税最少的才是最好的政府,因此向来存在税法的实定法至上传统。而在现代交易社会,税收法定主义的机能,可以认为是在于经由人民意愿表现的法律规定迳行课税,以谋求人民经济生活的法

安定性，并保障经济活动的预测可能性。在多数经济交易里，税收负担的问题，乃是合理的经济人应纳入考虑的最重要因素之一。因此，对税收法定主义内容的理解，不仅应参酌其历史沿革及宪法思想史上的意义，而且应对于各种经济上的交易及事实所产生的税收效果考虑，充分保障其法安定性与预测可能性<sup>[9](591)</sup>。

### 1. 由形式到实质的税收法定主义

我们可以由我国台湾“大法官会议”就税收法定主义的解释文的演变过程来进行分析。台湾大法官会议认为，税法的解释及适用，“应本于租税法律主义的精神，依各该法律的立法目的，衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之”<sup>⑤</sup>。近年来，大法官会议对此种见解一再重申，认为实质课税原则并不违反税收法定主义。可见，大法官会议已逐渐以课税公平为依据，以突破形式的税收法定主义。

由否定到肯定以类推适用方式课税。就税法的类推适用问题，台湾大法官会议有如下解释：其一，司法院大法官会议 66.12.23 释字第 151 号解释认为，查账征税的厂商遗失盖有“查账征税代用”戳记的空白完税凭照，依据税收法定主义，税务机关自不得比照“货物税稽征规则”第 128 条关于遗失查验证之规定补征税款，亦即税务机关就税法未规定应缴纳税款的事项，不得以比照其他规定的方法向人民课税。该解释否定以类推适用对人民课税的可能。其二，司法院大法官会议 89.06.09 释字第 508 号解释认为，基于课税公平及减轻纳税人税收负担，就性质相同的所得，可以比照相关的免税规定予以免税。该解释承认可以类推适用免税的规定。显然台湾大法官会议已明示在税法上也可类推适用，只是该解释并未明确提出可以类推适用的标准。换言之，税法有利于人民者(但同时可能会对第三人不利)是否都可以类推适用，尚不得而知。但此种见解在税法漏洞补充上前进了一大步。其三，司法院大法官会议释字第 257 号解释文中表示，汽车冷暖气机用的“压缩机”虽然与“货物税条例”所称的“冷暖气机”用语不完全相符，惟压缩机为冷暖气机的主要机件，仅能供汽车冷暖气机装配使用，且装配完成后，并不再课征货物税，无加重人民纳税义务的担心，而认为将汽车冷暖气机用的压缩机“依”冷暖气机课征货物税，也可以简化稽征手续，系防止逃漏税及维护课税公平所必要。因此认为解释函令可以为不利于人民的类推。由上可见，台湾大法官会议由早期禁止类推适用方式创设纳税义务或不利于纳税人的漏洞补充的立场已逐渐改变为即使是不利于纳税人的类推适用也

得以承认<sup>[13]</sup>。所以，在税收法定主义下并不完全否认法律补充的可能性。税收法定主义已不再是逕行否定税法漏洞补充的依据。

而德国税法实务部门也对类推适用逐渐采取容许的态度，近年来已取得了接近于通说见解的地位。在法律可能文义的严格遵守方面，在联邦财政法院所作的判决中已明显地受到了挑战。在早期，德国联邦宪法法院及财政法院尚且将不加重纳税人负担作为在税法上容许类推适用的要件。但是在近年的判决中，支持类推适用不受有利于纳税人限制的意见也已出现：“倘法律上有漏洞存在，并无争议，另一方面，从法律文义或立法资料中明确地可看出有法律原则存在，依此原则，该漏洞须加以填补时，则对纳税义务人不利之漏洞补充，亦属可能。”<sup>⑥</sup>

### 2. 税收法定主义与罪刑法定主义

有学者称，税收法定主义系源于罪刑法定主义，所以税法的解释与适用原则应当与刑法相当，采从严原则，无论是否对人民有利，“原则上”皆应禁止在法律规定之外的法律补充<sup>⑦</sup>。然而二者虽然均对人民的自由财产加以限制，但不能等量齐观，二者在规范目的上并不相同。刑法的目的在于以明文规定抑制人民犯罪，所以需要法律明定何种情形应受处罚，而使人民避免犯罪，以实现“刑期无刑”的终极理想。而在税法上需要平衡的利益是多元的，税法的目的分为财政目的、经济目的和社会目的，并以财政为主要的考虑。一般以财政为目的的税收是不以抑制或禁止课税对象为目的的，并不禁止利用类推等法学方法填补税法漏洞。一般税制涉及的主要目的在于具备课税要件时，税收不因逃漏而减少，即在于如何发掘负担能力的衡量标准与表征，达成公平分担税收负担的目标<sup>[3](26, 138)</sup>。除非是无政府主义者，否则不会有人期待“税期无税”<sup>[14]</sup>。税法明定的目的在于使人民对税收负担有预见可能，所以其与刑法的规范目的并不相同。刑法的解释、适用原则不一定当然得以适用于税法。税收法定主义仅仅是立法上的原则，与罪刑法定原则当然含有法条的严格解释不同。法条的类推解释之禁止等效果，其所表现为现行税法的基本理念的形式面，旨在有助于将来的预测可能，以确保法的安定性。至于税法基本理念的实质面，则为税法解释的准据问题。税法的解释，于不超过其预测将来可能性的界限内，应同时斟酌国民观、税法的目的及经济的意义以至于诸种事物的发展<sup>⑧</sup>。从法理上而言，税法是否原则上禁止漏洞补充，并非法学方法论上的问题，而是宪法层次的问题。各国宪法不论明文或透过宪法解释，均承

认法无明文不为罪,但是对纳税义务,宪法却都无类似规定,与其他基本权限制并无特殊之处<sup>[7]</sup>。更何况由权利侵害的观点看,税法主要是对财产权的侵害,而刑法则除了财产权外,更多的是对生命、身体的侵害,所以对刑法应作更严格的解释乃属当然。然而就算如此,目前在刑法上也不完全否认类推适用的可能性<sup>⑨</sup>。因此很难以刑法禁止类推适用作为禁止税法为漏洞补充的说理依据。

综上所述,不论由税收法定主义的实质意义还是罪刑法定主义的观点看,都无法逕行以税收法定主义作为否认税法进行漏洞补充的论据。

## (二) 税收公平原则

所谓税收公平,不仅仅限于形式上的公平,更应兼顾实质上的公平。因此如果在形式上会造成税收负担的不公平的法律,便有可能透过法律补充,使其达到实质上的平等。

此外,法律形式上所得的归属者,通常是经济利益的享有者,但是两者之间有出入时,纵然法律形式上是有效的行为,在税法上仍应就实质上的经济利益享有者予以课税,才符合税收公平原则的要求,此即是“实质课税原则”。

## (三) 税收规避

所谓税收规避,是指当事人采行税法强制规定所不能包括的行为方式,以规避该法律的适用,并且所采取的是与所欲达成的经济效果不相当的法律形式,以达成与实现税法构成要件相同的经济效果,而不当免除或减轻税负。税收规避行为所规避的是税法,而非税法上个别课税构成要件。税收规避的前提要件为:①有脱法行为,滥用私法上的法律形成自由;②不当免除或减轻税负,例如,为了减轻房产税负担,房屋出租人与承租人利用私法上的契约自由,串通订立虚假的租赁合同,低报租金,以规避按照常规租金应当缴纳的房产税,即属于税收规避。

根据德国学者通说的见解,一般认为得以法律补充方式防杜税收规避,所以德国租税通则有关租税防杜的规定具有法律补充的性质。在我国台湾地区一向以实质课税原则防杜税收规避,而实务上又认为实质课税原则在性质上属于法律解释,其分界即在于“可能文义”。因此要以法律补充方式防杜税收规避势必面临问题。近年来大法官会议解释屡次重申:税法之解释与适用,“应本于租税法律主义之精神,依各该法律的立法目的,衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之”。至于类推适用,台湾大法官会议也于第508号解释中明确表示,类推适用免税的规定并不违反税

收法定主义。从而以法律补充的方式,以实质课税原则防杜税收规避,自然也不违反税收法定主义。当然实质课税原则应当谨慎运用,否则可能因法院或行政机关的主观恣意,而置法条文义于不顾,不仅违反税收法定主义,也势必将严重侵害人民的权益。

## (四) 法安定性及信赖保护

一般认为对税法进行法律补充将有违法安定性及对人民信赖的保护。然而晚近也有学者对此观点有所质疑。例如学者Tanzer强调对实证法的认识度只是一个不符合事实的假设。还有德国科隆大学的Tipke教授也批驳了基于法安定性所导出的税法类推禁止理论。他认为,一般条款、不确定的法律概念、类型概念,甚至所有的概念都或多或少有多重的意义,如果纳税人根本不清楚当初立法者认为的意义为何,不清楚主管机关或法院认为正确的意义,则对他根本没有安定性的问题。因此,决定是否构成“增加税收漏洞的填补的禁止”,并非以法条日常用语的意义可能性,而应当以法规的历史目的的观点,来判断纳税人是否受到不利益。应当清楚地认识到,立法者制定的税法仅仅是一种权威性的法律资料,成文法的规范性只是一种使解释者的理解归于一致的相对而言的最佳手段,仅此而已<sup>[15]</sup>。法安定性更应由法律解释达成,而此种解释则由准则、办法及判例途径进行,因此所谓法信赖保护的与其说是指法律的可能文义,不如说是指纳税人藉由税收主管机关及法院的相关文献而给予信赖,并相信其依平等原则能予以相同的待遇处理。所以,法律漏洞非纳税人所能认识,纳税人所能认识的乃是相同事物是否相同的处理。而依立法目的,藉由法律补充对税法漏洞予以补充,正是在维护纳税人对法的信赖保护,同时也是在维护法的安定性<sup>[3](22, 131, 140)</sup>。

综上所述,不论由税收法定主义、税收公平原则、税收规避或由法安定性及信赖保护的观点看,都没有任何绝对禁止在税法上进行漏洞补充的理由。然而并非任何形式的漏洞补充都在容许之列,是否容许,需要经过充分的利益平衡后才能得知。在税法上创设纳税义务或不利于纳税人的漏洞补充,系违反宪法保障人民财产权的本旨和信赖保护原则;相反地,有利于纳税人的类推适用,也非一律容许,而应衡量税收公平原则,以避免造成其他纳税人处于不公平的不利地位,并须注意财政收入的完整性,而正确有效地行使合宪的课税权,这是国家权力存在的重要目的<sup>[16]</sup>。缺失其中任何一方面的考量,都会造成与“应予衡量原则”有违的瑕疵出现,而作出错误的漏洞补充。

在税法解释中，“有利于国库推定”和“有利于纳税人推定”的原理都是没有成立余地的，税法的解释在于明确税法的内容。“有利于纳税人推定”仅是对课税要素事实认定的原则<sup>[17]</sup>。同样，在税法漏洞补充中“有利于纳税人”也不是漏洞补充的原则，也就是说，不能将有利于纳税人作为漏洞补充时考虑的惟一因素。“有利于纳税人”仅仅是漏洞补充权行使的场合和前提。虽然存在漏洞，但如果对其进行补充将不利于纳税人的情况，则须通过立法的途径解决，这主要是基于合法性的要求<sup>[8](386)</sup>。台湾学者陈清秀认为，在不妨碍法的安定性、预测可能性及信赖保护的范围内，无论是否对纳税人有利，都可以进行税法漏洞的补充，以促进公平合理的税收正义的实现，健全税制，并防止有人滥用法律形成，规避税收，以至于造成不公平合理的现象。只是在税收构成要件的重大特征上，仍应严格遵照法律保留原则。并且在不利于纳税人的漏洞补充时，应尽可能持审慎的态度，仅于课税平等原则及税收正义强烈要求等特殊例外情形，才能进行，以符合税收法定主义的宗旨<sup>[18]</sup>。例如，前述利用房屋租金约定而规避房产税的情形，如能得逞，势将破坏税法上按负担能力平等负担税收的原则；同时税收负担往往又是市场竞争中成本的一部分，终将使市场经济受到干扰。因此应当防杜此种税收规避，而类推适用当地一般租金标准，予以课税。传统主张形式上税收法定主义者，以税法与刑法皆系对人民的生命财产自由所进行重大公权力的行为，认为二者一并都禁止类推适用，至少对人民不利的类推不被允许。惟此种概念法学观点，在实务运作上会遭遇很多困难。税法原本具有两面性，一方面为对人民自由财产的干预法；另一方面是规范国家财政负担公平分配的法律。后者以税收规避防杜及量能课税原则最为重要。税法上的漏洞如果任由投机者利用，而只能由立法者填补，不仅在立法效率上有所不及，在复杂税法与多变经济现象上，完整而无漏洞的税法事实上也不可能。因此承认在量能课税平等原则下税法与刑法不同，而与一般行政法相同，均不禁止漏洞补充。只是税收刑法，本质上即为特别刑法；税收处罚法，性质上也是处罚规定，应以法律有明文规定始得为之，禁止不利于人民的漏洞补充，但这并非税法本身的性质使然<sup>[7]</sup>。台湾学者葛克昌又进一步认为，税法漏洞是否可以补充，不能单单从形式考察，而应对个案具体判断，才能维护税收正义。在税法符合类推补充条件，而结果不合乎正义时，往往不是由于类推的不当，而是在于所类推规范本身不妥当。税法的漏洞补充问题，不在漏洞补充能力，而应

个案具体判断，漏洞补充是否具有妥当性。而其判断的基准，在于立法目的、平等原则和税收正义。

以上这些观点究其思想根源，可以发现，原来基于欧洲大陆的市民阶级国家和自由主义理念，要求对人民尽可能少的课税，“最好之税乃最少之税”，尽可能严格解释税法。但现今的情势与此种传统思想不同，国家已不再只是充当“守夜人”的角色，“节约国家”转为“租税国家”或“给付国家”，相应的理念应当为税收正义和课税平等理念。应当改变只追求程序正当、不探求实体正义的税收实证主义传统，而强调对平等、正义原则的遵守<sup>[3](133, 140-141)</sup>。

综合以上论述，当前学者和实务就税法的漏洞补充的容许性，已非全然持禁止的见解，其见解归纳如下<sup>[10]</sup>：

其一，在税收程序法部分，只要完全不涉及税收发生的构成要件的认定内容的，因其不受税收法定主义的拘束，所以自然可以为税法漏洞的补充。

其二，至于税收实体法部分，已有部分学者主张税法的漏洞补充并非完全禁止。先前认为如果类推适用的结果不会增加人民税收负担的，其法律补充是允许的；而后又有观点认为无论是否对纳税人有利，都可以进行税法漏洞的补充，以促进公平合理的税收正义的实现。

其三，至于创造性补充，因增加纳税人的负担，则仅于符合“整体的法律秩序的统一性”时，亦即不违反税法的价值体系要求的漏洞补充的范围内始得为之。但在实务上还未有相关的判例。

## 四、税法漏洞补充的范围

### (一) 关于制定法外的法律补充

制定法外的法律补充，是指当拟处理的案件类型，依据法理念斟酌其蕴含的事理，认为有加以规范的必要，但在实证法上纵使经由类推适用或目的性扩张也无法找到规范依据时，在未经立法前，便有根据法理念及事理，拟制规范的必要。

有学者反对在税法上为制定法外的法律补充，认为如果允许“创造性补充”，将有违民主原则与权力分立原则，并侵害法治国家原则。关于税法在制定法外法律补充的容许性，德国学者 Tipke 认为，只有在在不违反税法的基本价值体系时，才有可能为制定法外的法律补充。在税法上，仅在乎于“整体的法律秩序的统一性”的要求下，此种漏洞的补充才被允许。具体而言，税法是整个法秩序的一部分，法秩序的重要因素

之一,是就其法及正义的基本价值判断不得有矛盾的现象,亦即当立法者将此基本的价值判断在其部分法秩序中确立下来后,便必须在其他部分一体贯彻。这种价值的贯彻便是“整体的法律秩序的统一性”的基本要求。基于此,只有在不违反税法的基本价值体系时,才可能为超越法律的补充。在税法上,基于税收法定主义的要求,采取严格的法律保留,非有法律的规定,不得任意创设新税目对人民课税,因此创设性的补充在税法上尚未见过相关的案例。

## (二) 关于制定法内的法律补充

类推适用、目的性限缩及目的性扩张适用的范围大致相同,现就类推适用的范围进行讨论<sup>[10]</sup>:

### 1. 税收实体法

税收实体法涉及税收发生的构成要件,受税收法定主义的限制,因此就税收实体法的法律补充的容许性,一向极为严格。只是在近年来随着对税收法定主义见解的松绑,使税法类推适用问题不再完全受禁止。但是税收发生的构成要件,无论如何也不可以法律补充的方式予以新增或扩张。

### 2. 税收程序法

早期主张就税法禁止类推适用时,即有不少学者认为税收法定主义的适用范围原则上仅指与税收的发生有关的实体规定,而不及于税收的保全及与稽征有关的程序规定,所以认为有关税收实体部分虽然不得类推适用,但是程序部分不受税收法定主义的拘束,自然可以类推适用。然而对此也有学者持不同意见,认为纳税程序如果涉及纳税数额的确定,则不仅仅是程序问题,仍应受税收法定主义规范。当前,就算在税收实体法上也不完全否认类推适用容许性的情况下,在税收程序上自然更没有完全否认类推适用的可能。在程序涉及纳税数额确定时,可以依照在税收实体法部分的适用法则而定。

### 3. 税收处罚法

税收处罚法分为税收刑罚及税收行政罚两种。税收刑罚,属于刑罚的一种,自应受“罪刑法定主义”的支配,而非税收法定主义的适用范围。在税收刑罚部分因为有罪刑法定主义的适用,所以类推适用向来都被否定。但是近来已有许多学者认为在类推适用刑法规定的结果对人民有利时,也不是不能类推适用,因此在税收刑罚的类推适用也并非绝对的禁止。此外还应注意,在税法上因基于税收犯罪的特性,而特别作排除刑法总则适用的规定,因其已属于特别规定,自然不能再适用或类推适用有关刑法总则的规定。税收行政罚,是指对违反税法上的义务的行为,所课处的

刑罚以外的行政制裁,包括罚款、没收等。行政罚又可以区分为“行为罚”与“漏税罚”。前者是指违反税法上的行为义务而受到的处罚,如违反设立帐目义务、税收登记义务或接受调查义务等;后者是指违反税法上缴纳税款义务而受到的处罚。税收行政罚虽然不像税收刑罚一样,直接受罪刑法定主义的拘束,但其处罚内容也与人民的权益密切相关,因此应有“法律保留原则”的适用,其处罚应以行为时的法律有明文规定为限。所以类推适用也应从严进行,并绝对禁止创设或加重处罚的法律漏洞补充<sup>[9](608, 622)</sup>。

## 五、税法漏洞补充的限制

税法漏洞补充的功能主要在于消除法秩序中因漏洞所造成的“体系违反”,经由平衡各种税法上利益而使法律所追求的价值得以圆满地获得实现,因此,法律补充并非依据逻辑的标准来决定,而必须符合法律的正当性。所以,决定是否进行税法补充是需要价值判断和利益平衡的,首先需要税法意旨的阐明,其次则必须在超越一般实证法的法理念中找到其适法性的依据。至于该合法性的判断应视其是否具备“合宪性”而为判断。法官或税收行政机关欠缺民主正当性,所为的法律补充相对于立法者以立法方式所为的补充(法的续造或修改法律)而言,仅仅具有补充性的功能,所以只能有限度地行使<sup>[19](168)</sup>。因此,任何立法者在税法立法上所不能为的,在法院或行政机关补充时也不得为之,即不得违反宪法限制而为法律补充。

至于其应遵守的宪法上的限制,是指宪法性的基本课税原则,主要有税收正义和法安定性原则。税收正义包括课税平等原则及量能课税原则,着重于税收分配上的正义。而法安定性原则着重于税法的安定、税法的制度利益,实现信赖保护及使法律适用者有预见可能性等。法安定性原则所属的下位概念有税收法定主义、溯及既往禁止及过度禁止等。

### (一) 税收正义对税法漏洞补充的限制

税收正义系一个不确定的法律概念。一般而言,税收正义是分配正义的下位概念,所以税收正义即被理解为“税收负担分配的正义”。税收正义包括课税平等原则和量能课税原则。税收平等,不仅指形式上的平等,更要求实质上的平等。将平等原则落实到税收的负担上,是指纳税人应按其经济上的给付能力分担,即量能课税。特别是所得税,应按个别纳税人的给付能力认定其应负担的税额,因此量能课税原则所要求的并不是一个绝对的,而是一个相对的税收负担的平

等。基于此，在税法上，不论是税法的立法或适用，均应符合平等原则，如果法律补充的结果，造成不合理的差别待遇，即与平等原则及量能课税原则有违，是违反税收正义要求的。必须注意到，由于税法的侵权性质，再加上税法的财政目的使得税款的征收具有—种扩张的掠夺性，所以对实质的强调和量能课税的强调并非没有界限，是必须加以限制的<sup>[8](386)</sup>。

## (二) 法安定性原则对税法漏洞补充的限制

### 1. 税收法定主义

在税法补充时必须符合税收法定主义的实质，应当本着税收法定主义的精神为税法的补充。税收法定主义并不禁止法律漏洞的补充，只是为了维护法的安定性与人民的预测可能性，在税收构成要件的重大特征上，应严格遵照法律保留原则。并且在不利于纳税人的漏洞补充时，应尽可能持审慎的态度，仅于课税平等原则及税收正义强烈要求等特殊例外情形才能进行，以符合税收法定主义的宗旨<sup>[18]</sup>。

### 2. 溯及既往禁止原则

溯及既往禁止原则，指法规不适用于该法规生效或变更前已经终结的事实或法律关系。在现代法治国家，除了立法机关于制定法律之际，因衡量公益的维护与利益保护的结果，明确规定法规得例外地溯及既往外，其他国家机关于适用法规时，应遵守此原则，不得任意扩张例外规定的解释。在进行税法漏洞补充时，也应遵守此原则，不得将税法的漏洞补充适用于已终结的事实或法律关系。

## (三) 过度禁止原则对税法漏洞补充的限制

过度禁止原则，又称为比例原则，是指国家行使公权力时，就涉及人民基本权利的事项，其目的与手段间必须具有合理性。合理性的判断，具体以是否具备妥当性、必要性及可预测性为准。比例原则有各种不同的表现形式：手段与目的间适切性的要求，某法益或权利虽然在具体个案中应对另一法益或权利让步，惟其仍不失为法律或宪法所保障者，因此，应采取一种对其“最宽待的”，或者对其“限制最小的”手段。事实上，不论行使权利，或课予义务，均应依“适切的程度”进行，彼此对立的利益间应力求平衡，比例原则正是正义思想在某种程度上的具体化<sup>[5](296)</sup>。在税法上，比例原则特别是与纳税义务及税收行政有关，在纳税义务方面，如在征税上不可违反比例原则，此外也可能在税收优惠上要求禁止过度。而在税收程序上，比例原则要求税务机关不可采取不能达到目的或对人民过多侵害的措施。对法律适用者而言较少有过度禁止的问题，只是一般可以认为不可因税法进行漏洞补

充的结果，加重人民的负担。

税法漏洞补充，乃是贯彻平等原则的表现，是法治国家法院及行政机关适用法律时所不可或缺的程序。其不仅可以防止恣意，而且可促进课税公平以及实现税收正义。依法行政以及依法课税原则并不禁止一般的税法漏洞补充，尤其是税法漏洞补充导致对人民有利的税收优惠结果时，则更为法律允许。惟基于法安定性原则，避免人民遭受不可预测的损害，有关课予人民义务负担的课税构成要件的重要特征(税法主体、税法客体、客体的归属、税基、税率等)，应保留予立法者以法律明文规定，而排除税法漏洞的补充<sup>[19](167)</sup>。法院或行政机关的法律补充权限，无论如何都只能是一种候补的立法权而已，绝不能取代立法机关优先的立法权，特别是税收的课税会影响人民的财产权益等宪法基本性权利，因此在税法上为法律补充时，更要审慎，否则不仅将会危及立法权，也可能因此侵害人民的权益<sup>[10]</sup>。

因此，更进一步的问题应该在于，如何赋予法院漏洞补充权力，使其可以控制税务机关的自由裁量权，以及如何同时对法院的漏洞补充权加以限制，防止控制权力的滥用。这关系到法律的功能、权力分立以及人民的基本权利等问题<sup>[2](359)</sup>。由此可见，税法的漏洞补充需要整体的制度基础。就制度内部而言，合法性理论奠定了司法机关享有税法漏洞补充权的基础，而司法机关行使漏洞补充权的合法性的巩固又需要认定场合的界定和权力限制等制度设计的配合。就制度外部而言，税法漏洞补充还依靠税法的整体制度乃至整个司法制度、政治制度的支持，比如说，税法漏洞补充权的行使，依赖于税务诉讼制度的建立；对于税法漏洞补充权的事后救济制度仰赖于对司法制度的监督制约机制的完善<sup>[20]</sup>。

## 注释：

- ① 法律学者虽一再努力去将法律漏洞加以分类，但一个有体系的，并与其补充相对应的分类似乎尚未被成功地设计。
- ② 拉伦兹认为，类推适用与目的性限缩不仅是填补漏洞的思想操作方式，同时也用以确认漏洞。参见[德]卡尔·拉伦兹：《法学方法论》，陈爱娥译，商务印书馆2003年版，第276页。
- ③ 任何具有逻辑组织的系统都不能囊括世界的全部，也不能对世界的现实给以透彻的说明。思维是有规则的，但任何规则都只能通过其例外来继续存在，通过其违规来发展。“思维先回到逻辑，再违反逻辑，然后又回到逻辑……。逻辑的使用对于可理解性是必要的，逻辑的超越对于智力是必要的，逻辑的参照对于验证是必要的，逻辑的超越对于真理是必要的”。参见[法]埃德加·莫兰：《方法：思想观念》，秦海鹰译，北京大学出版社，2002年版，第227—229页。

- ④ K.Tipke. Rechtssetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden, Stu W 1981, S.189. 转引自黄源浩:《税法上的类型化方法——以合宪性为中心》,台湾大学法律学研究所硕士论文,1999年6月,第37-38页。
- ⑤ 台湾司法院大法官会议释字第420、438、496、500及506号解释。
- ⑥ BFH BStB1.1984, S.224f.BFH 13, 1, 1984, BStB1, 1984, S.316. 转引自黄源浩:《税法上的类型化方法——以合宪性为中心》,台湾大学法律学研究所硕士论文,1999年6月,第130-131页。
- ⑦ 郑玉波:《民商法问题研究(一)》,台湾三民书局,1980年第三版,第568页;林进富,《租税法新论》,台湾三民书局,1999年版,第63页。但《租税法新论》只是在“原则上”对类推适用持否定态度,在同书第44页该学者又认为“惟如类推适用其他法律规定的结果于人民有利或者是并不会额外增加人民负担的话,则不在禁止之列”,让人有前后自相矛盾的感觉。
- ⑧ 台湾大法官会议释字第151号解释陈世荣大法官不同意见书(一),载台湾大法官会议解释续编,第28-30页。
- ⑨ 在德国等国家和地区有众多刑法学者持此观点,认为在刑法上有利于行为人的类推适用是允许的。
- [6] 梁慧星. 民法解释学[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2000: 264-277.
- [7] 葛克昌. 租金管制与所得调整——所得税法第十四条第一项第五类第五款之法律问题[J]. 中兴法学, 1999, (45): 190-197.
- [8] 刘剑文. 财税法学[M]. 北京: 高等教育出版社, 2004.
- [9] 陈清秀. 税捐法定主义[C]//当代公法理论——翁岳生教授六秩诞辰祝寿论文集. 台北: 台湾月旦出版社有限公司, 1993.
- [10] 陈昭华. 税法法律补充之理论与实证之研究[J]. 辅仁学志, 2001, (33): 120-154.
- [11] 林凤珠. 税捐法定主义在现行税法之实践[D]. 台北: 台湾大学法律学研究所, 1985: 133-134.
- [12] 刘剑文. 财政税收法(教学参考书)[M]. 北京: 法律出版社, 2000: 270.
- [13] 戴铭昇. 论课税依据及其解释方法对人民财产权之保障——评司法院大法官会议释字第508号解释[J]. 法令月刊, 2003, (5): 516.
- [14] 黄源浩. 税法上的类型化方法——以合宪性为中心[D]. 台北: 台湾大学法律学研究所, 1999: 126.
- [15] 谢晖, 陈金钊. 法律: 诠释与应用——法律诠释学[M]. 上海: 上海译文出版社, 2002: 88.
- [16] 黄俊杰. 宪法税条款与释宪发展[C]//中原财经法学(第二期). 台北: 中原大学财经法律学系暨研究所, 1996: 75.
- [17] 金子宏. 日本税法[M]. 战宪斌, 郑林根, 等译. 北京: 法律出版社, 2004: 89.
- [18] 陈清秀. 税法之基本原理(增订三版)[M]. 台北: 台湾植根法律事务所, 1997: 132.
- [19] 陈清秀. 税法总论[M]. 台北: 台湾翰芦图书出版有限公司, 2001.
- [20] 刘剑文. 税法学(第2版)[M]. 北京: 人民出版社, 2003: 257-261.

### 参考文献:

- [1] 张守文. 税法原理[M]. 北京: 北京大学出版社, 2001: 99.
- [2] 黄茂荣. 法学方法与现代民法[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2001.
- [3] 葛克昌. 税法基本问题——财政宪法篇[M]. 台北: 台湾月旦出版社股份有限公司, 1996.
- [4] 王泽鉴. 法律思维与民法实例——请求权基础理论体系[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2001: 85.
- [5] 卡尔·拉伦兹. 法学方法论[M]. 陈爱娥译. 北京: 商务印书馆, 2003.

## On the theory of supplement of tax laws' holes

SUN Jianbo

(Research Center for Tax Law, Beijing University, Beijing 100871, China)

**Abstract:** In the subject of the interpretation of tax laws, the theory of supplement of tax laws' holes holds a significant status. The tax laws' hole is the violation of the legislators' perfect scheme, so that all the holes of tax laws are "the violation of the system", demanding for removal through legal supplement, making the value of tax laws be realized. Based on the above discussion, the author analyzed the conception, the supplementing methods, the allowance for the supplement, the scope of the supplement and the limits to the supplement of tax laws' holes, etc.

**Key words:** legal requirement of taxation; tax laws' holes; supplement of holes; interests balancing

[编辑: 苏慧]