

法律视角下增值税课征属性再认识

——R. P. Capano 《增值税》一书中的意大利理论观点述评

Re-understanding of Taxation Character of VAT from Legal Perspective: Review of Italian Theoretical Viewpoints in R. P. Capano's Book "VAT"

翁武耀

WENG Wu-yao

【摘要】 增值税课征属性从法律的视角讨论包括在增值税中如何适用量能课税原则和如何识别应税行为两项核心问题。根据 R. P. Capano 教授在其《增值税》一书对意大利早期学界理论观点的梳理和评注，从法律的视角，不应当以税负转嫁、归宿的经济现象为基础，认定消费体现纳税能力并以面向最终消费者的交易的完成作为应税行为，而应基于实定法，认定经济链中经营者实施的每一项征税交易体现纳税能力并以每一项征税交易的完成作为应税行为，抵扣、求偿以及免税等规则并不影响这一认定。此外，经营者总是在承担增值税税负，即使由最终消费者支付，增值税也不是一种对消费的课税，而是对经营活动的课税，在税收债务产生上不需要考量税的周期的瞬间税。

【关键词】 R. P. Capano 量能课税原则 增值税立法 经营活动 销售税 瞬间税

【中图分类号】 DF432.1 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206 (2017) 01-0017-15

Abstract: Discussion from legal perspective on taxation character of VAT includes two key issues, namely how to apply the principle of ability to pay and how to identify the taxable event in VAT. On the basis of Italian theoretical viewpoints tackled by Prof. R. P. Capano in his book "VAT" and his review on these viewpoints, from legal perspective, we can't reach the conclusion, based on the economic phenomena of tax shifting and tax incidence, that the consumption manifests ability to pay and the completion of transaction towards final consumer constitutes taxable event, but, based on positive law, the conclusion that each taxable transaction carried out by business operators in economic chain manifests ability to pay and the completion of each taxable transaction constitutes taxable event, irrespective of rules relating to deduction, payback and exemption. Furthermore, business operators always assume the burden of VAT and, even if paid by final consumer, VAT is not a tax imposed on consumption either, but on business activities and an instantaneous tax without the need to taking into account a tax period for arising of tax obligation.

Key words: R. P. Capano Principle of ability to pay Legislation of VAT Business activities Sales tax Instantaneous tax

【收稿日期】 2016-10-12

【作者简介】 翁武耀，男，1981年12月生，中国政法大学民商经济法学院副教授，意大利博洛尼亚大学欧洲税法博士，研究方向为财税法。

【基金项目】 教育部留学回国人员科研启动基金资助项目“量能课税原则与遗产税立法研究”（项目编号：教外司留[2015]1098号）；中国政法大学校级人文社会科学研究项目（项目编号：15ZFZ82008）。

2015年6月,全国人大公布了十二届全国人大常委会立法规划,增值税法作为条件比较成熟、任期内拟提请审议的法律草案项目而被列入其中。^{〔1〕}时隔不到一年,2016年3月23日,财政部和国家税务总局联合发布了《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号),并以附件的形式公布了《营业税改征增值税试点实施办法》(以下简称《营改增实施办法》)等四个规范性文件,并于2016年5月1日起正式执行。至此,我国“营改增”试点已经全面实施,覆盖了全部服务行业以及无形资产、不动产转让,也为即将实施的增值税立法铺平了道路。在新一轮税收法制改革中,^{〔2〕}增值税立法属于影响大、关注度高、难度也大的一项税收立法,需要学界的积极参与,尤其是法学界及税法学界。此次增值税立法需要解决当前“营改增”下增值税制度存在的诸多问题,不过,对于法学界及税法学界而言,需要给予关注的首要问题还是增值税课征属性这一基本问题。这是因为关于增值税是一种对什么客体课征的税,当前还存在两类不同的表述。

第一类表述相对传统,认为增值税是对商品生产和流通中各环节的新增价值或商品附加值进行征税,^{〔3〕}或者认为增值税以商品在流转过程中产生的增值额为计税依据而征收,其中增值额是经营者在一定期间的经营过程中新创造的价值。^{〔4〕}第二类表述在当前“营改增”时期被频繁强调,认为增值税是对商品与服务的消费征税,^{〔5〕}或者认为增值税是对消费行为的征税。^{〔6〕}无疑,上述两类关于增值税课征属性的表述,所遵循的角度是不一样的。前者将增值税视为一种对经营者在经营活动中创造的新增价值的课税,事实上,遵循的是法律的角度,强调法律本身所规定的课征客体。后者将增值税视为一种对消费的课税,事实上,遵循的是经济的角度,强调税负由消费者承担这一经济结果。那么,我们应当如何来看待关于增值税课征属性从法律角度与从经济角度审视下的差异,从法律角度增值税课征属性是否还存在其他的表述以及牵涉到增值税立法的哪些重要问题?本文选取法律的视角,讨论这些问题,以对增值税课征属性进行再认识。

一、增值税课征属性核心问题概述

经济学家提出的关于公共费用分摊标准的税赋思想,主要有受益理论和量能课税理论。虽然受益理论在当今课税领域并没有完全失去应用性,即在一些特殊部门的课税依然可以用受益标准来解释,例如,旨在为新道路建设和维护筹集资金而对汽车使用课征的税,但主流的税赋思想已经被公认为是量能课税理论。对此,暂且不论许多公共服务

〔1〕 参见阚珂:“我国税法立法规划走过三十五年”,载 http://www.npc.gov.cn/npc/fzgzywh/2015-08/17/content_1943383.htm,最后访问时间:2016年9月1日。

〔2〕 同时被列入十二届全国人大常委会立法规划的税收立法还包括环境保护税法、资源税法、房地产税法、关税法、船舶吨税法、耕地占用税法、税收征收管理法(修改)。

〔3〕 参见刘剑文、熊伟:《财政税收法》,法律出版社2009年版,第208页。

〔4〕 参见张守文:《财税法学》,中国人民大学出版社2007年版,第242页。

〔5〕 参见杨小强:“中国增值税改革:现在与未来”,《社会观察》2011年第12期,第53页。

〔6〕 国家税务总局货物和劳务税司:“全面推开营业税改征增值税试点政策培训参考资料”,载 <http://www.thousand.com/uploads/2016-04-22/peixun20160415.pdf>,p.90,最后访问时间:2016年9月18日。

的享受无法在公民之间进行量上的划分，以下一个简单的事实便可以提供有力的论据：现实中，低收入者享受更多的公共服务。不过，量能课税理论成为现代国家主流的税赋思想，面临着界定量能课税或公民体现的捐税能力这一概念的困难，这是因为该概念的界定目的在于对任何课税都提供基于量能课税理论的正当理由，即将唯一的正当化标准引入到不同形式的课税之中。为此，需要扩大量能课税的范围，不能将捐税能力的概念仅仅理解为与特定的所得或财产的可支配性相关的经济能力。因为这种理解太狭隘，不管是从经济的角度，还是从法律的视角，已无法涵盖所有不同和复杂的（体现捐税能力的）现实。否则，像增值税这样的税种，就无法根据量能课税理论得到正当化。事实上，量能课税标准虽然是由经济学家创制，但创制的更像是一个空匣子，里面的内容还需要由法学家通过法学理论来明确界定。

事实上，关于增值税课征的属性，从法律的角度进行探讨，包括两项核心问题，其中第一项核心问题就是如何在增值税中适用量能课税原则，换言之，如何识别据以课税的捐税能力在增值税中的体现。需要指出的是，对于该问题，我国税法学界尚未进行有效的讨论，而有代表性的观点还是认为量能课税原则无法适用于增值税等间接税领域，量能课税原则最多只能算是所得税法原则。^{〔7〕}此外，之所以该问题属于法学讨论的核心问题，乃是基于这样一个事实：在欧洲传统大陆法系国家，^{〔8〕}量能课税理论早已从赋税思想成为宪法以及税法中的法律原则。对此，可以一直追溯到1789年的法国《人权宣言》。该宣言第13条规定：“为了武装力量的维持和行政管理的支出，公共税赋是必不可少的：它应在所有公民之间按照他们的能力作平等的分摊。”意大利1848年《阿尔贝特提诺宪法》第25条规定：“所有公民必须按照他们的钱财分摊国家开支。”德国1919年《魏玛宪法》第134条规定：“所有公民毫无差别地基于法律的规定根据他们的钱财分摊所有的公共开支。”而在现有成文宪法领域，意大利1947年《宪法》第53条明确规定：“所有人必须根据他们的捐税能力（capacità contributiva）分摊公共费用。税制符合累进标准。”西班牙1978年《宪法》第31条规定：“任何人必须根据他们的经济能力（capacidad económica）、通过建立在平等原则和累进征税基础上的税制分摊公共费用，而征税在任何情况下都不能有没收的效果。”虽然我国尚未在《宪法》以及税收立法中引入量能课税原则，但这并不否定在我国讨论本文所涉及的问题所具有的重要法学理论价值。从法律的角度对增值税课征属性进行探讨的第二项核心问题是如何在增值税法中识别、理解增值税的应税行为。该项问题与第一项核心问题直接相关，换言之，后者在很大程度上决定了前者，这是因为立法者规定的应税行为必须与捐税能力的体现相关。

他山之石，可以攻玉。由于我国法学界及税法学界对增值税立法问题的研究尚处于起步阶段，对上述两项关于增值税课征属性的核心问题，也缺乏深入的探讨，对这两项核心问题的研究，我国需要借鉴在量能课税原则适用和增值税应用方面都有过深入讨论的相关欧陆国家的经验。为此，本文选取意大利的经验进行借鉴研究，不仅是因为意大利在其宪法中明确规定了量能课税原则，还因为意大利在根据欧盟增值税第四号和第五

〔7〕 参见刘剑文、熊伟：《税法基础理论》，北京大学出版社2004年版，第135~144页。

〔8〕 在美国等英美法系国家，量能课税概念（ability to pay）在成文法中并没有被确认，但这并不意味着英美法系国家税收立法、执法和司法就不可以根据量能课税原则进行解释。

号指令〔9〕引入增值税、〔10〕制定成员国执行法律（意大利1972年第633号共和国总统令，〔11〕以下简称1972年《增值税法》）时，就增值税是否符合量能课税原则、如何体现捐税能力以及如何识别增值税应税行为等问题，意大利学界产生过激烈的争论并提出过许多不同的理论观点。对此，意大利那不勒斯菲里德里克二世大学税法教授 R. P. Capano（Raffaele Perrone Capano）在其1977年出版的《增值税》（L'imposta sul valore aggiunto, Napoli: Jovene, 1977）一书中进行了专门梳理和评注。可以肯定的是，对于我国研究增值税课征的属性以及增值税立法而言，阐释意大利相关理论观点的创新与不足及其演变，具有重要的意义。

二、捐税能力在增值税中的体现：意大利理论观点述评

（一）消费是否体现捐税能力

从经济的角度，增值税是一种对消费的课税，即增值税税负通过转嫁由消费者承担。事实上，对消费的课税，存在很多不同的形式，除了增值税以外，还有其他不同形式的课税，例如，单一环节课征的销售税、多环节课征但没有抵扣的营业税（不仅指我国的营业税）等。由于不同的特征，这些消费的课税在贯彻量能课税原则方面并不总是呈现出统一性。为此，关于量能课税原则是否在增值税中得到遵循，首先需要审查消费是否体现作为经济能力的捐税能力。对此，不认同增值税的帕尔马大学税法教授 Federico Maffezzoni 认为，消费并不体现经济能力，而仅仅体现满足需求的必要性（necessità di soddisfare bisogni）。因此，根据该学者的观点，建立在这样一项应税行为上的增值税是违背量能课税原则的：一项面对最终消费者的征税交易的完成。〔12〕对 Maffezzoni 教授提出的观点，可以从两个方面予以评价。其一，该观点事实上将税收债务（或纳税义务〔13〕）的产生仅认定为一项面对最终消费者的征税交易的完成。不过，这显然与增值税多阶段课税特征不符合。因为一项面对非最终消费者的征税交易的完成也产生增值税的税收债务。其二，正如 R. P. Capano 教授所认为的那样，如果没有限制条件，认为消费并不体现经济能力而仅仅体现满足需求的必要性，也是不能认同的。事实上，除了基本消费（体现满足需求的必要性，因而一般是免税的）以外，至少从经济的视角，其他消费的可支配性（disponibilità a consumare）体现出可征税的经济能力。〔14〕

（二）捐税能力的体现：从最终消费者到增值税纳税人

关于增值税捐税能力识别的问题，帕多瓦大学税法教授 Francesco Moschetti 提供了

〔9〕 See Fourth VAT Directive 71/401/EEC and Fifth VAT Directive 72/250/EEC.

〔10〕 意大利在1973年1月1日引入增值税并开始应用。

〔11〕 Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633-Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

〔12〕 Cfr. F. Maffezzoni, *Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1970, parte I, p. 531, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 201.

〔13〕 税收亦可以视为一种公法之债，纳税人的纳税义务亦可称为税收债务。本文主要研究对象为意大利相关学说的发展，因此遵循意大利学者用税收债务指称纳税义务的习惯，全文亦用税收债务来指称纳税义务。

〔14〕 Cfr. R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 202.

一种新的思路，即捐税能力的识别不能只关注于最终消费者，还要关注于增值税纳税人。对此，Moschetti教授首先认为对公共费用分摊的概念要广于税收债务的概念。承担税负的主体分摊公共费用，即使并非严格意义上的纳税义务人。在增值税中，多个主体在分摊公共费用，包括纳税人和最终消费者，其中，纳税人在自身的进项交易中承担的税属于临时的税负，因为其可以从自身的销项交易产生的税中扣除。但是，纳税人承担税负的临时性和最终消费者与国家在税收关系上的不相关性不能否认纳税人和最终消费者都在分摊公共费用，为此，捐税能力的识别不仅需要关注于最终消费者，也需要关注于纳税人。^{〔15〕}

不过，Moschetti教授的观点存在值得商榷的地方，因为严格意义上，从经济的角度，纳税人承担的税负是临时的观点并不准确。因为暂时性的前提是纳税人可以（不过，在大部分情形下是有义务）把税负完全向前转嫁，而现实几乎不可能满足这一前提。此外，R. P. Capano教授特别指出，包括在纳税人可以向最终消费者完全转嫁税负的情形下，有没有税的存在，对纳税人而言完全是不同的。在有税存在的情形下，纳税人在市场中提供商品或服务的价格提高了，而这显然会引起一些不可忽视的结果，即一些由于与税的介入相关的替代和收入效应而产生的结果，不管是从需求的角度还是从供给的角度而言。^{〔16〕}因此，纳税人实施一项征税交易而产生的税收债务是真正且完美的债务，直接与捐税能力的体现相关，因为纳税人也体现了捐税能力，这样，作为法律关系中的纳税人缴纳增值税并承担一部分税负。不过，需要强调的是，虽然建立在抵扣权和求偿义务（*obbligo di rivalsa*^{〔17〕}）基础上的多阶段课征、税款分批课征的增值税制度，使得税的转嫁有了法律上的意义，以确保税由最终消费者承担，但这一事实并不意味着只有消费才代表捐税能力的体现，因为在间接税中，税的负担总是（至少）部分地转移给最终消费者。^{〔18〕}

（三）整个经济链体现捐税能力

那不勒斯菲里德里克二世大学税法教授 Andrea Amatucci对增值税中的捐税能力体现提出了另一种观点，他认为是整个经济链体现了捐税能力，捐税能力与所有的纳税人相关，在他们对整个增值“培养”的贡献范围内。因此，间接地，捐税能力需要与每一个纳税人对增值所带来的贡献（通过自身的征税交易）相关联。每项单个征税交易的重要性体现在纵向意义上，因为它们在经济链之中，而该经济链条的终端是向最终消费者的货物转让或服务提供。该链条的最后一项交易代表了一项中止条件，即该条件一旦成就，与先前阶段征税交易的完成相关的初步、临时的效果（税收债务）就变为最终的效果。^{〔19〕}

根据上述观点，可以说 Amatucci教授对增值税征税方式进行了重构，不过，上述观点在有些问题上还存在模糊、不明之处。例如，考虑到法律规定实施免税交易的经营

〔15〕 Cfr. F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, 1973, p. 204, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pp. 215~216.

〔16〕 参见前注〔14〕，p. 217。

〔17〕 关于意大利增值税法中规定的求偿义务及其对最终消费作为捐税能力体现的影响，参见下文的分析。

〔18〕 参见前注〔14〕，p. 218。

〔19〕 Cfr. A. Amatucci, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Jovene, 1977, p. 94, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 236.

者不能抵扣进项税（相关货物和服务用于免税交易），就产生一个问题，即从捐税能力的角度，以什么名义让经营者负担增值税。而 Amatucci 教授认为，如果在经济链条中的一项或多项交易是免税的，考量产生税收债务的应税行为就需要独立于这些免税的情形。这样，为了避免一项最终性的税收债务在中止条件（向最终消费者的货物转让或服务提供）未成就时也发生，免税交易就不应纳入征税方式的纵向重构中，同时，如果经济链并不是以面对最终消费者而结束，从税收负担和捐税能力的角度看，与先前阶段征税交易的完成相关的税收债务就变为从未发生。^{〔20〕}

对此，R. P. Capano 教授认为，在一项应税经营活动中，如果利用了免税服务或产品，提供的产品或服务包含的不仅是与经营活动最后一个阶段相关的增值税，还包含了一部分不可抵扣的增值税，只有将免税交易也纳入征税方式的纵向重构中，上述情形才可以从捐税能力的角度被正当化。此外，面对各种不同的交易，Amatucci 教授用（税款）临时的支付和（最终消费者）最终的“贫瘠”（depauperamento）这两个术语进行区别、讨论，前者针对纳税人之间的交易，后者针对纳税人跟最终消费者之间的交易，也存在不明确之处。加上税负转嫁效果的不确定性，事实上，在增值税中，通过求助税负归宿的经济现象来从法律的视角解释征税方式是很难的，而考虑到纳税人负担的税收债务的法律性质，用“贫瘠”这一术语来论理毫无意义。^{〔21〕}

（四）与一项经营活动相连的经济能力体现捐税能力

曾在博洛尼亚大学等多所高校任教的财政学教授 Ernesto D'Albergo 以不同的视角论证了课征增值税所作用的捐税能力。该学者认为，面对公共机构的贡献，在环境或市场创造方面，以致商品、服务生产、流通和消费进程得以便利化，经营者即使没有取得净收入或获得净利润，从公共服务利用的角度，它们也体现出捐税能力。这些经营者在购买者—消费者汇集的“市场”中从事活动，而它们所消耗的公共服务，在数额上非常接近于货物、服务生产、销售的毛收入的数额。^{〔22〕}根据 R. P. Capano 教授的解读，D'Albergo 教授将受益原则与量能课税原则进行了相互补充，在一定程度上，也可以说将受益原则融于量能课税原则之中，而相关的捐税能力可以概括为与公共服务（有差异的）使用相关的经济能力。因此，根据这样一种捐税能力，多阶段课征的增值税正当性可以得到有效论证，或者说，可以有效论证这样一种应税行为：与增值税税负向最终消费者转嫁是否实际发生无关。^{〔23〕}需要强调的是，如果经济条件允许增值税完全转嫁至最终消费阶段，那么，税的应税行为可以视为消费，税在经济链的最后阶段在花费的时刻（即在购买商品、服务的时刻）课征于最终消费者的收入之上，即课征于最终消费者的捐税能力的推定体现之上。但是，即使在未将消费视为应税行为的情形，或者在税无法完全向前转嫁的情形，例如因为经济原因或立法者的明确选择（例如规定用于免税交易的货物或服务上的增值税不得抵扣），即在经济链所有阶段，根据 D'Albergo 教授所识别的捐税能力，增值税也都可以课征。

〔20〕 参见前注〔19〕，pp. 88~89。

〔21〕 参见前注〔14〕，1977，p. 238。

〔22〕 Cfr. E. D'Albergo, *Fondamento dell'imposta sugli introiti lordi*, in *Studi sull'imposizione sulle vendite*, diretti da C. Cosciani, Giuffrè, 1968, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 207.

〔23〕 参见前注〔14〕，p. 208。

曾在卡利亚里大学等多所高校任教的财政学教授 Cesare Cosciani 进一步发展了 D'Albergo 教授的观点，用生产或交易中的每一项经营活动的增值价值代替假定的经营活动毛价值。该增加的价值是确定可划分的公共生产因素给每一项经营活动所带来的贡献的要素。私人生产因素的使用取决于经营者的选择，而公共生产因素因为没有市场价格，其对经营活动的贡献属于固定要素，同时公共生产因素的利用与私人生产因素的使用直接相关，随着后者的增加而增加。对扣除投资后的增值课征的税，构成了经营者的一项成本，该成本不仅等同于其他的生产因素，而且与这些因素直接相关，即该成本随着经营增值的增加而增加。因此，对于在经营活动上分摊可划分的公共服务的一部分成本而言，增值税是一项好的标准。^[24]

综上，上述两位财政学教授通过将量能课税原则与受益原则相补充（合并），或者更确切地说，通过对量能课税原则进行重构，即捐税能力理解为与一项生产活动或交易相连的经济能力，可以认为已经对增值税课征提供了理论上的正当性论证，该捐税能力直接与立法者抽象地识别出的应税行为相连。需要再次强调的是，这样一种可征税的捐税能力体现的识别，对课征增值税的所有阶段都适用，同时不取决于增值税转嫁现象具体实现的方式。

（五）小结：捐税能力体现与增值税非消费费的属性

上述意大利学者关于增值税中捐税能力体现的观点，虽然都存在不同程度上的不足，但总体而言在逐步完善。例如，从 Maffezzoni 教授的观点到 Amatucci 教授的观点，已经越来越接近下文所要归纳的观点。特别值得一提的是，D'Albergo 教授和 Cosciani 教授的观点虽然提出得更早，但以受益原则为基础并融入量能课税原则之中，为下文所要归纳的观点奠定了基础。当然，为使下文所要归纳的观点令人信服，财税法学者依然有必要从法律的角度对量能课税原则在增值税中的适用进行深入分析。事实上，关于增值税捐税能力定位的大部分困难，源自大多数财税法学者所实施的将关于所得的捐税能力的概念调换于增值税领域中的结果，而关于所得的捐税能力的概念显然无法适应增值税捐税能力的定位。可以确定的是，所得代表的仅仅是一种捐税能力的（重要）体现。

1. 纳税人求偿义务与最终消费作为捐税能力的体现

根据意大利 1972 年《增值税法》第 18 条第 1 款的规定，货物或服务销售方必须以求偿的名义将交易产生的增值税款记入顾客的借方（从顾客的账户中获取资金），即需要由顾客来偿还税款。基于该条款的规定，承担增值税税款缴纳义务的纳税人还需要履行一项所谓的求偿义务，即货物和服务的提供者有义务向购买者求偿他们向税务机关所缴纳的增值税，而当事方不能通过协议或约定来违背这一法律上的求偿义务。对于购买者而言，纳税人缴纳了应当由他承担的增值税，购买者应当随价款一并将该税款支付给纳税人，这也是购买者对这笔增值税实施抵扣的前提。因此，对于纳税人而言，求偿义务同时也是一项权利，该项权利即使没有像在意大利增值税法那样在法律中予以明确规定，事实上，也可以从民法中关于不当得利的原则中推论出来。^[25] 那么，在增值税中，纳税人的求偿义务对增值税中的捐税能力识别是否有重要影响，具体而言，法律中这一

[24] Cfr. C. Cosciani, *L'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1968, p. 120, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 209.

[25] 关于增值税中纳税人的这项求偿权，Cfr. F. Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pp. 45~63.

求偿义务的存在是否有利于得出增值税中的捐税能力是由最终消费来体现的结论。

上述问题的答案关键在于判断求偿义务的存在是否可以促进税负的向前转嫁。对此，应当认为，税负转嫁明显是经济法的结果，与任何法律（意图促进转嫁）的规则无关，增值税立法规定纳税人求偿义务主要目的并非便利税负的向前转嫁。根据 R. P. Capano 教授，求偿义务的规则很重要，但这是因为另一项相对而言并不足道的目的。如果一项对增值课征的税，例如增值税，增值的确定是建立在财务基础上，即建立在会计账目严格记录、保存的基础上，不是直接确定，规定纳税人求偿义务可以阻止承担缴税义务的主体的会计中出现缺漏。事实上，只有在这样一种最限制的意义上，法律规定的求偿义务才可以有效地实现和履行。^[26]不可否认的是，作为销售者，纳税人为吸收增值税的负担，可以向顾客降价，在这种情况下，原本由顾客负担的税额发生了转移，即由纳税人（的生产因素）负担，相应地纳税人也降低了自身的利润。此时，对顾客而言，虽然名义上的税额还是支付给了纳税人，但原本顾客是要支付更高的价款，结果似乎税并没有课征于购买行为之上。这里一个不能忽略的事实是，纳税人在任何情况下都应当开具发票、记载相关税额（与销售金额相对应），并由顾客来支付税额。这一点，我国《增值税暂行条例》和《营改增实施办法》都有规定。^[27]如果不规定、适用求偿义务，在纳税人的会计中和在（非最终消费者的）购买者的会计中都会出现缺漏。当然，此时纳税人可以顺利履行求偿义务，但此时求偿义务的完成，显然并不代表纳税人将税负向前转嫁给了顾客。为此，Cosciani 教授认为，增值税总是由使用作为生产因素的货物或服务的企业来承担，增值税不是一种对消费的课税，而是对中间生产因素的课税。^[28]据此，欧盟增值税征税机制特别规定的纳税人法律求偿义务，就像意大利增值税法中明确规定的那样，试图通过税负转嫁，无法促成在最终消费的销售环节中识别唯一的捐税能力的体现。事实上，税负转嫁不取决于立法者的意图，也不取决于税款缴纳者的意图，例如法律上的纳税人，而是取决于市场的一般条件，但市场的一般条件可能允许转嫁，也可能不允许转嫁。

2. 每一项征税交易体现捐税能力

总体而言，增值税是对消费的课税，但从法律方面而言，不能被归入对消费的课税。这是因为虽然意大利 1972 年《增值税法》试图法律化税向最终消费者的转嫁，通过在法律上规定由增值税纳税人负担的一项求偿义务，即向自己的顾客求偿税款的义务，但规范增值税的法律规则与消费现象并不相关。这样，面对多阶段课征、税扣税以确定应纳税额的增值税，捐税能力传统的概念在解释课税正当性方面遇到了困难。而为了克服这一困难，关键是如何以完整的方式将（合伙或公司形态的）企业实施生产、商业活动纳入到捐税能力体现的范围中来。这样，问题可以进一步简化为如何从理论上论证企业实施具体经济内容的活动也要对公共费用进行分摊的正当性，即使在这些活动中

[26] 参见前注 [14]，pp. 226~227。

[27] 例如，2008 年《增值税暂行条例》第 21 条和《营改增实施办法》第 53 条规定，纳税人发生应税行为，应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票；2008 年《增值税暂行条例》第 8 条规定，纳税人购进货物或者接受应税劳务支付或者负担的增值税额，为进项税额；《营改增实施办法》第 24 条规定，进项税额是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税额。

[28] 参见前注 [24]。

并没有呈现出有关捐赠能力直接的评估因素，比如所得。对此，根据 R. P. Capano 教授，一方面可以认为，上述经济活动在企业具体的实施中从（可划分的）公共服务的存在中享受到了利益，而这并不取决于企业是否盈利，亏损的企业在自身的生产、商业活动中也利用和纳入了一部分公共服务。另一方面可以认为，企业参与到公共费用分摊中的经济能力体现为增值的生产，一种间接体现的捐赠能力或有关捐赠能力间接的评估因素，而该经济能力无疑在特定的时期内企业未实现净收入的情形也存在。^[29] 因此，每一项可征税交易对应可征税的捐赠能力的体现，增值税可以作用于任何生产和商业活动。

基于上述阐述，课征于厂商经营活动之上的增值税的正当性也可以从受益原则中找到理论基础。对此，Cosciani 教授就认为受益原则也可以用于解释增值税。^[30] 因此，这里需要进一步明确的一个问题是，能否单以受益原则对增值税进行理论上的正当化论证。事实上，根据 R. P. Capano 教授，如果根据受益原则，增值税的正当性将来自纳税人使其特定的、体现出毫无疑问的经济能力的事实情势（*situazioni di fatto*^[31]）参与到公共费用融资中的意愿，而该意愿取决于经济活动（即相关事实情势）从由国家提供的不可划分的公共服务的存在中获取的受益或者这样的经济活动对社会所呈现的社会成本，这不足以合法化增值税的课征。而根据量能课税原则，立法者所规定的应税（事实）行为与经济能力的体现必须相关联，而应税（事实）行为具有规范性和稳定性的特征，这样，根据逻辑而非任意的标准，可以代表捐赠能力的间接体现，也就是可以课税。^[32] 而这无疑也从法律的角度对捐赠能力概念做了更为深入的解释。因此，单靠受益原则无法提供增值税课征的正当性，需要用量能课税原则来补充。同时，可以明确的是，关于课征增值税在理论上的正当性，相比于根据每一项经营活动都对社会所呈现的社会成本或者根据受益原则，根据量能课税原则进行论证更合适。毕竟，在公共服务的享受中无法识别公共费用分摊的钥匙，受益原则不能解释所有形式的课税，其只能解释针对一些特殊部门的课税。

三、增值税应税行为的识别

当一国对增值税立法，法学层面讨论的核心问题是如何识别增值税的应税行为，这也是本文关于增值税课征属性从法律角度讨论的第二项核心问题。当然，鉴于应税行为必须与捐赠能力的体现相关联，前文对于第一项核心问题的阐述对第二项核心问题的解答具有重要的影响。此外，对第二项核心问题的解答，乃是基于对现有增值税法中的相关制度、条文的解释。

（一）消费

如果认同捐赠能力是由最终消费者所体现，那么，增值税课征方式将按照以下内容

[29] 参见前注 [14]，p. 203。

[30] Cfr. C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, UTET, 1970, p. 342, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 206.

[31] 相对于法律情势（*situazioni di diritto*）而言，例如，为保护某一主体利益，法律赋予该主体的某项权利就属于该主体的法律情势。举例说明，当一个主体使用和处置某一特定的财产，无论是否存在一项法律情势（比如该主体对该财产具有所有权）时，即为事实情势。

[32] 参见前注 [14]，p. 206。

构建：以消费作为税的应税行为。该应税行为在法律层面上可以转变为面向最终消费者的交易的完成。对此，意大利多名学者给予了认同。

1. 面向最终消费者的交易的完成：主税收债务的产生

曾在博洛尼亚大学等多所高校任教的财政学和财政法教授 Antonio Berliri 认为，增值税的应税行为是纳税人向非纳税人（最终消费者）进行的交易（货物转让或服务提供）的完成。根据这一观点，增值税无疑属于对消费的课税。这样认定的原因有两个方面：一是欧盟增值税第四号和第五号指令文本的模糊性，未予以明确；二是从效果上来看，欧盟模式的多阶段对增值课征的税与单一阶段对消费课征的税极其相似。这样，关于与向最终消费者的交易不同的交易，作为纳税人的经营者所承担的税收债务，仅仅构成一种从债务（*obbligazione accessoria*），该债务的履行，使第三人获得一项源于抵扣的税的债权。此外，如果商品没有进入最终消费，那先前对经营活动的中间因素所征的增值税就没有依据，需要退还。^[33]

不过，事实上上述观点是无法令人信服的。就像 R. P. Capano 教授所指出的那样，从债务以存在主债务（*obbligazione principale*）为前提，从债务追从主债务，而 Berliri 教授认为从债务产生的时刻，主债务是否以及何时产生并不为人所知。同时，增值税法也没有规定主交易和从交易，两者都是独立的交易。此外，上述观点是建立在作为增值税特征的恢复（*recupero*）效果基础之上。所谓恢复效果是指税务机关在获得增值税款方面的保障，根据该效果，不管在经营环节是否存在免税或逃税，进入最终消费的商品上的增值税还是一样的，税务机关不会损失税款。但是，这种恢复效果不仅在进入最终消费形成主债务的情形存在，在经营活动中的每一项交易都产生独立不同的债务的情形也存在。因此，增值税的恢复效果对增值税应税行为的识别没有影响。^[34]

2. 面向最终消费者的交易的完成：最终性的税收债务的产生

那不勒斯第二大学税法教授 Manlio Ingresso 认为，税的征收取决于向最终消费者的货物转让和服务提供。然而，与 Berliri 教授观点不同的是，产生于之前环节的税收债务不应当是从债务，而是初步的债务（*obbligazione preliminare*），相对于最终性的债务（*obbligazione definitiva*）而言。因此，不是单项货物转让或服务提供决定了增值税税收债务的产生，而是整个货物转让或服务提供。^[35] Ingresso 教授的观点建立在经 Amatucci 教授进一步阐述的整个经济链体现所有对总增值有贡献的主体的捐税能力的观点基础上，将所有的税收债务置于一个统一的范畴内予以考量。

不过，Ingresso 教授观点的问题在于没有将经济效果与法律效果相分离。R. P. Capano 教授特别指出，税的经济效果尽管能被税的法律构造所显著影响，但是它们在税的法律关系之外，对税收债务的产生没有影响。后者的基础总是也仅仅在于一项法律规则，其将税收债务的产生与应税行为的查实（涉及客体、主体、时间、空间四个方面的内容）相关联。此外，对实施了严重违法行为的增值税纳税人，征税机关可以进

[33] Cfr. A. Berliri, *Appunti per una costruzione giuridica dell'IVA*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 1968, pp. 351 e ss, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 419.

[34] 参见前注 [14], p. 419.

[35] Cfr. M. Ingresso, *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1973, parte I, pp. 448 e 33, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pp. 430 - 431.

行归纳查定 (accertamento induttivo) (即我国《税收征收管理法》规定的核定课税), 即使该纳税人未向最终消费者实施可征税交易, 此时, 增值税纳税人所承担的税收债务可以说是最终性、具体实质意义的债务。^[36] 因为, 从法律的角度而言, 如果不是针对实质性的税收关系的当事人, 查定就没有正当性, 而最终消费者显然在法律规定的税收关系之外。

3. 实质性的应税行为: 商品进入最终消费

曾在国际社会科学自由大学 (又称罗马 LUISS 大学) 等多所高校任教的税法教授 Franco Gallo 认为, 增值税的正当性理由在于该税课征于商品进入最终消费 (immissione al consumo dei beni), 因此实质意义上的应税行为在税的分批和提前缴纳阶段是不存在的。换言之, 在整个增值税应用的机制中, 并不存在实质性的应税行为。在增值税应用机制下的征税交易仅仅属于这样一种意义上的应税行为: 属于启动税的应用程序, 用以确定各种程序和实体义务履行的开始时刻。增值税纳税人并不是体现捐税能力的主体, 而是通过实施征税交易成为相关法律情势的主体, 例如承担提前支付部分税款的义务, 获得一项相对于购买者 (基于求偿) 或国库 (基于抵扣) 的债权。此外, 增值税纳税人负担的财产给付虽然属于意大利《宪法》第 23 条 (确定税收法定原则) 规定中课征的强制性财产给付, 但是与税收债务的产生无关。^[37]

针对上述观点, R. P. Capano 教授提出了异议。首先, 课征的财产给付与税收债务不存在实质的差异。如果有的话, 也是仅仅从经济的角度, 即对于增值税纳税人而言, 由于可以抵扣, 课征的财产给付不具有最终性。不过, 从法律的角度, 相关当事方间的法律关系都是最终性的法律关系。其次, Gallo 教授认为商品进入最终消费才是增值税的实质性的应税行为, 据此, 经营者仅仅暂时地提前缴纳税款, 并没有负担税款。不过, 增值税法规定了许多抵扣和求偿不能发生的情形, 例如逃税和免税的情形, 经营者需要负担税负。对此, Gallo 教授的解释是, 在这些情形, 增值税纳税人是一项独立的税收债务的承担者, 此时, 经营行为是一项立法者选择的体现捐税能力的应税行为。Gallo 教授对增值税课征这样一种法律重构, 存在一项重大的限制, 即无法对增值税应税行为进行统一的法律重构, 因为在正常情形和逃税、免税等不正常情形, 应税行为是不一样的, 而增值税法只允许识别一个应税行为。^[38] 需要再次强调的是, 尽管对抵扣权的限制并不是增值税理想方案所固有的, 但是至少从理论上而言, 有关抵扣权限制的例外情形不会影响对增值税应税行为的识别。

4. 消费的财富: 不具有生产 (收益) 性

关于认同以消费作为增值税应税行为, 还有必要介绍一下米兰大学税法教授 Gianfranco Gaffuri 的观点。该学者认为, 在经济财产中, 需要区分作为生产 (收益) 来源的工具和非生产 (收益) 来源的工具, 基于对经济关系和私人财产的保护, 只有后者对应的财富才构成合法的课征基础。由于被消费的财富没有或已经失去了生产 (收益) 的特性, 对消费的课税总是符合量能课税原则, 无需调查消费的财产属性、使用范围和普及

[36] 参见前注 [14], p. 431。

[37] 参见前注 [25], pp. 201~203。

[38] 参见前注 [14], pp. 434~435。

性，同时消费构成一项适合的应税行为。^[39]对于该观点，没有异议的是，至少从经济的角度看，对消费课税符合量能课税原则，但问题在于 Gaffuri 教授说的消费课税是否也包括增值税。事实上，根据增值税立法在法律上的重构，增值税是对生产、交易活动中的增值课税。此外，正如 R. P. Capano 教授所指出的，Gaffuri 教授追求形式主义的标准，而（引入量能课税原则条款的）意大利宪法的制定基于现实主义的导向，立法者在规定某一应税行为为捐税能力的体现时，关于应税行为与捐税能力之间是否存在因果关联，不仅需要进行数据调查，还需要进行逻辑调查。^[40]

5. 小结：面向最终消费者的交易之否定

综观上述四位意大利学者关于认同以消费作为增值税应税行为的观点，应当说，都仅仅是一种理论上的设想，一种建立在税的转嫁和税的归宿基础上的设想。但是，从法律的角度，增值税应税行为的规定不可能与最终消费者相关，这是因为关于税的转嫁现象和税的归宿现象，无法得出一个单一的或可以一般化适用的结论。为此，R. P. Capano 教授认为，如果增值税应税行为的识别取决于这样一项如此不确定的因素，应税行为的规定就属于任意、专断的规定，而这有违对纳税人的宪法性保护。此外，如果认同增值税是建立在税可以完全转嫁、在最后阶段课征于可归为最终消费者的捐税能力的体现的基础上，那么，增值税就应当体现一般化的特征，适用统一税率，直到零售环节。而现实的规则是，增值税是选择性的，即不同的行业可能适用不同的税率，一些行业也可能享受免税待遇。在这样的情形，事实上，基于显著的替代效应和收入效应，在消费层面意图执行的差别（课税）影响会追溯到（至少部分）生产层面，即在生产上也随之进行区别，这从涉及最终消费者的捐税能力的视角而言，是没有正当理由的。^[41]

为此，认为增值税应税行为为向最终消费者的销售行为的观点的信服力实质性地减弱了。事实上，按照这一观点，增值税将被设计为单一阶段的税，这种方案会复杂化和加重税收征管，引起的逃税风险也会很大。而欧盟增值税所采用的方案，即多阶段课征、适用不同税率的增值税，代表了销售税中的最理想的妥协方案。需要强调的是，关于增值税应税行为的识别，正常情况下，消费仅代表一种间接和可能的捐税能力体现的因素，而意大利立法者所认可的捐税能力体现的因素，是每一项生产或交易活动。这样的捐税能力体现的因素可以对多阶段课征的增值税提供理论上的正当理由，无需调查研究税转嫁现象具体实现的方式。而 R. P. Capano 教授也特别指出，如果增值税建立在由最终消费者体现的捐税能力的基础上，增值税在经济方面与法律方面的内容就无法明确地区分开来；立法者所设计的税的规则虽然可能有利于税的转嫁，但不管怎么样，税的转嫁属于不易从法律的角度予以确定的经济规则；此外，在任何情况下，都应当是法律上的纳税人体现与应税行为相连的捐税能力，而不是事实上的纳税人或负税人。^[42]因此，从增值税的法律结构而言，即对增值的多阶段的课税，不能认定增值税为消费的课税。

[39] Cfr. G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, 1969, p. 191, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 222.

[40] 参见前注 [14], p. 223.

[41] Ibid, p. 212.

[42] Ibid, p. 214.

（二）每一项征税交易的完成

1. 作为增值税的应税行为

基于上述第一部分的阐述，可以肯定的是，虽然从经济的角度看，增值税很大程度上是一种课征于消费的税，但从法律的角度，需要否定其在应税行为识别方面绝对性的作用。所以，认为只有面对最终消费者的征税交易的完成是增值税应税行为的观点，是源于将税的经济效果和法律效果混同。因此，从法律的角度，最终消费不是增值税的应税行为，增值税直接的功能不是对消费课征。对此，曾在罗马第一大学担任税法教授的 Gian Antonio Micheli 认为，增值税是一种有关消费的税（*imposta afferente ai consumi*），而不是消费的税（*imposta di consumi*），因为法律并没有将消费视为应税行为的规范因素。^{〔43〕} 增值税的客体不是消费，或者说不仅仅是消费，而是来自于具有经济内容的经营活动的财富的每一次流动，正是这项经济内容，被意大利立法者视为捐税能力的体现。而 R. P. Capano 教授也认同这样的观点：作为法律效果的税的“打击”（*percussione*），即因应用某一税收而向纳税人（被“打击”的主体）的征收，更胜于作为经济效果的税的归宿，因此，增值税总是由使用可征税货物和服务的企业来承担税负。^{〔44〕} 这样可以进一步认为，由于增值税征税交易表现为货物或服务销售行为，而税基即为销售额，增值税可以说是对销售的课税。

不过，上述应税行为的认定似乎无法解释意大利 1972 年《增值税法》第 21 条的规定。该条规定，在对未存在的交易开具发票或发票上记载的交易额大于实际的交易额的情形，纳税人的税款缴纳义务也存在。事实上，第 21 条的功能是使（在发票中证明的）外观优于经济现实，这一功能在税法（包括我国增值税法）中也是经常被应用，目的是为了保护文件（发票）的可信任性，同时也是为了增值的确定方式（基于财务基础、通过税抵扣税）能够正确运行。此外，需要注意的是，第 21 条是应用于具有欺诈因素的不正常情形，在其他情形，发票中的错误是可以进行修正的。^{〔45〕} 同样，根据我国《国家税务总局关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》（国税发〔2006〕156号）的规定，开票错误，发票或者作废处理（再另行开具）或者由购买方向税务机关提交申请修改。

还需要说明的是，意大利增值税法中的求偿义务和与求偿义务紧密相关的发票开具（对每一项征税交易）是否对这里所实施的对增值税应税行为的识别有影响？就像前文已经分析的那样，求偿义务的功能应当尽可能进行限缩的解释，而这里需要指出的是，求偿义务和发票开具的主要功能是创造一个持续关联，针对所有的可征税交易，它们属于程序规则，旨在确保在多阶段课征的税的正确运行，对增值税应税行为这一实体性内容的识别没有影响。此外，R. P. Capano 教授还指出，不同于上述针对一国内部市场中的交易的增值税征收方式，针对进口环节的增值税征收方式——对每一项交易进行查定、清算和征收，在确定进口货物增值方面简单、快速许多，但也证明了单个应税行为

〔43〕 Cfr. G. A. Micheli, *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in Riv. dir. Finanz., 1973, parte I, pp. 433 e ss, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 414.

〔44〕 参见前注〔14〕，p. 415。

〔45〕 关于意大利对发票错误开具的处理及其对抵扣权行使的影响，参见翁武耀：“论增值税抵扣权的行使——基于中欧增值税法的比较研究”，《国际商务》2015年第5期，第119~121页。

产生一项独立的税收债务，同时，无论是在进口环节，还是在内部市场中，增值税的应税行为都应当是同一的。^{〔46〕}事实上，根据欧盟2006年增值税指令^{〔47〕}第2条和意大利1972年《增值税法》第1条的规定，欧盟增值税的应税行为就是这里所认定的经营者实施的每一项征税交易的完成，而我国《增值税暂行条例》第1条和《营改增实施办法》第1条亦做了相同的规定。

2. 独立而不同的税收债务的产生

增值税对经营者而言，是一种成本，在税负转嫁的范围内，影响着价格，但这并不能得出，由于纳税人因为转嫁而没有受到增值税的侵蚀，就没有产生由该主体负担的税收债务。虽然纳税人缴纳增值税在一定程度上总是暂时的，这与增值基于财务基础确定、税款分批缴纳相关，同时纳税人具有抵扣权（和求偿权），但这些并不足以说明应税行为是商品进入消费。而从现有的增值税立法审视，包括欧盟增值税指令、意大利增值税法以及我国《增值税暂行条例》和《营改增实施办法》，即从严格的法律层面而言，通向最终消费者因素从没有被法律所考虑。此外，如果增值税对纳税人而言不是一种税收性质的负担，那么有税或无税就不应当影响价格，也不应当存在有些纳税人诚实纳税、有些纳税人则实施逃税的情况，其中，法律对后者还规定纳税人要受到处罚。

税的经济效果是独立的，并不影响税的法律效果。因此，增值税的客体是每一项经营活动的增值，从法律角度看，即不管是否转嫁税负，对于经营者而言，每一项可征税交易的完成，都产生一项真正和独立的税收债务。此外，有以下事实更进一步证明了这一点。

其一，不管是在欧盟增值税法，还是在我国增值税法中，货物进口也产生独立的增值税税收债务，而法律将货物进口这一客观事实与增值税的缴纳相联结，无论进口的货物是否进入消费。

其二，在逃税的情形，税款应当由货物或服务销售者缴纳，意大利1972年《增值税法》第60条还规定销售者不能行使求偿权利。对此，R. P. Capano教授认为，法律禁止求偿并不是一种处罚，因为逃税割裂了不同的交易阶段间的关联，而该关联存在于增值税通过抵扣和求偿实现的征收程序之中，同时需要征收所逃的税款。^{〔48〕}此时增值税的产生无疑与经营者向最终消费者进行的交易的完成无关，也就证明了单个征税交易导致不同、各自独立的税收债务的产生。此外，在购买方不能履行债务或破产的情形，增值税还是需要由货物或服务销售者缴纳。因此，如果将增值税的应税行为认定为经营者实施的每一项可征税交易的完成，通过多阶段征收增值税和不同的主体来缴纳税款，可以分摊无力偿付或逃税的风险。

其三，关于增值税应税行为的理解，还需要补充周期考量的意义。罗马第一大学税法教授Augusto Fantozzi认为，增值税应税行为是一个复杂的事实，由纳税人在税的周期（例如一个月或一个季度）中实施的进项和销项征税交易的总和所构成，纳税人根据总的销项税与进项税的差额纳税。为此，该学者将这样的增值税定性为所得类型的增值

〔46〕 参见前注〔14〕，p. 428。

〔47〕 See Council Directive 2006/112/EC.

〔48〕 参见前注〔14〕，1977，p. 425。

税，接近于直接税。^[49]这一观点，显然也无法认同，否则对增值税应税行为也无法进行统一的认定，比如进口增值税的应税行为是每一项货物进口，不是按周期来课税。当然，正如 R. P. Capano 教授所指出的，不能否认增值税中需要有税的周期的考量，但这种考量仅仅是为了促使抵扣（和求偿）机制具有可操作性，而税收债务在每一项征税交易完成的时候瞬间就产生了。^[50]这样，税的周期的考量从税收查定的角度是有意义的，但是从应税行为的识别角度没有意义。据此，每一项征税交易的完成产生一项税收债务，这些税收债务彼此独立而不同，同时税收债务的产生无需考量税的周期，增值税属于瞬间税（*imposta istantanea*）。^[51]

四、结论

对增值税课征属性的解释，不仅要从经济的角度，需要符合税的功能要求，而且基于增值税立法的考虑，更要从法律的角度，需要符合规则规范因素。因此，从法律的角度，增值税不是一种对消费的课税，而是对经营活动或销售行为的课税，具体而言，增值税课征的客体是来自于具有经济内容的经营活动的财富的每一次流动。这种解释符合量能课税原则，因为每一项可征税交易的完成亦体现捐税能力，同时以统一的方式将这种捐税能力的体现置于增值税的规则结构内。而意大利早期学者提出的一些 R. P. Capano 教授所否定的理论观点，从经济的角度，或在将经济效果和法律效果混淆的情形下，将捐税能力的体现与对最终消费者的货物或服务销售相连，使捐税能力的体现置于增值税的规则结构之外，同时鉴于进口货物环节的增值税在捐税能力体现上与之存在差异，这些理论观点也就分裂了增值税的统一结构。

意大利早期学界就增值税课征属性的核心问题的争论，无疑对我国从法律视角下对增值税课征属性进行再认识、进而对我国即将实施的增值税立法具有很多重要的启示。例如，量能课税原则如何在增值税中应用、增值税纳税人为经营活动的实施者以及以瞬间税的属性来确定增值税税收债务的产生和数量等，当然，最为重要的还是在基本理念上。具体而言，法律和经济是增值税问题研究的两个不同视角或层面，基于这两个视角而分别引申出的基本原则，可以同时作为增值税立法的基本原则，换言之，侧重法律上在纳税人间进行税负公平分摊的原则和侧重经济上最终消费者承担税负的中性原则可以并行而存在。这样，我国增值税立法，一方面需要在不同纳税人间分摊税负时力求横向和纵向的公平，重新审视免税、多档次税率等现有规则，另一方面需要回归中性原则，^[52]通过完善抵扣制度或像意大利增值税那样引入求偿制度等，以更好地确保经济

(下转第 46 页)

[49] Cfr. A. Fantozzi, *Profili giuridici dell' imposta sul valore aggiunto*, in *Rassegna Parlamentare*, 1972, fasc. 3-4, pp. 175 e ss, per cui vede R. P. Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 440.

[50] 参见前注〔14〕，p. 440。

[51] 与瞬间税相对应的是周期税（*imposta periodica*），例如所得税和财产税，这两类税种的税收债务产生，需要考虑一个时间周期，通常是一个公历年度，即一个公历年度内的所得总和才对应一个税收债务和特定财产的拥有需要持续一个公历年度才产生一个税收债务。Cfr. Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, CEDAM, 2010, pp. 234~235.

[52] 参见翁武耀：“增值税改革：需回归中性原则”，载《中国税务报》2016年9月6日，B1。