

包税条款的法律效力分析 ——基于司法实践的观察和反思

郭昌盛*

内容提要：包税条款广泛存在于国内民商事交易及涉外商事合同中，其法律效力的认定已成为法院执行中面临的重要问题。近年来，包税条款争议频发，各地各级法院在实践中对包税条款的约定范围、法律属性、法律效力存在不同的看法，呈现出认定包税条款有效、认定包税条款无效以及回避对包税条款法律效力的认定三种裁判路径，而认定包税条款有效成为主流裁判观点。然而，在税法功能视角下，包税条款不利于税法分配功能和调控功能的实现；在税法属性视角下，包税条款违反了《税收征收管理法》及其实施细则的强制性规定；在规范性文件中，最高人民法院对包税条款的效力也倾向于否认；在操作规范视角下，包税条款在民商事交易中的认定也可能对税务机关的税款征管、纳税人交易对象的税负核算产生不同程度的影响。因此，应明确包税条款为无效条款，并在《税收征收管理法》修订中加以落实。

关键词：包税条款 税法功能 税法属性 法律效力 税收征收管理法

自党的十八届四中全会明确提出“切实解决执行难”以来，最高人民法院多措并举^{〔1〕}切实落实破解“执行难”问题，取得了显著成绩。与此同时，涉税经济案件日渐增多，通过法院强制执行拍卖、变卖被执行人资产的数量也逐年增长，在解决执行难的过程中面临着许多涉税问题，如何处理则是绕不开的难题。执行程序涉税问题中，包税条款的法律效力始终备受争议，至今仍悬而未决。包税条款的法律效力涉及税法与民法的关系，涉及《税收征收管理法》具体条文的定位，涉及税法分配功能的实现乃至税收征管秩序的稳定。无论从理论研究的角度，还是从执

* 郭昌盛，北京大学法学院博士研究生。

本文为司法部2019年度国家法治与法学理论研究课题“优化税收营商环境法律问题研究”（19SFB2051）的阶段性成果。

〔1〕参见《最高人民法院关于人民法院解决“执行难”工作情况的报告》（2018年10月24日第十三届全国人民代表大会常务委员会第六次会议）。

法和司法实践的角度，对包税条款进行重新审视并反映于《税收征收管理法》的修订中都尤为必要。

目前税收司法实践中对包税条款法律效力的认定大体上呈现出认定包税条款有效、认定包税条款无效以及回避对包税条款法律效力的讨论三种不同的裁判路径。现有研究基本上对包税条款的法律效力持“二分法”观点，即：包税条款属于民法上意思自治的范畴，在合同当事人之间有效；但该条款对税务机关无约束力，在税法上属于无效条款。本文拟对包税条款法律效力的司法实践进行梳理，进而对包税条款的法律效力进行分析，同时对当前流行的“二分法”观点进行反思和批判，以期为税收执法和司法实践提供理论指引，对《税收征收管理法》的修订有所助益。

一、包税条款的界定及实践现状

要明确包税条款的法律效力，首先应该明确包税条款的内涵及外延。“包税条款”一语在我国现行法律中并没有明确的表述，〔2〕而是源于税收法律实践的总结，因而讨论有必要从包税条款的实践着手。

（一）包税条款的界定

关于包税条款的定义，虽然现行法律并没有该用语的直接表述，但国家税务总局在其发布的规范性文件中多次使用了“包税条款”的说法。〔3〕“包税条款”的说法更多来源于税法实践，从形式上看，包税条款是合同双方约定对于交易所产生的税费（税金）由协议的一方全部承担并缴纳的条款；从实质上看，承担缴纳税款义务的通常非税法上的纳税义务人。〔4〕因此，包税条款一般是处于优势地位或谈判力量较强的交易方要求处于劣势或谈判力量较弱的交易相对方承担交易所产生的税款，以促使交易顺利进行。〔5〕

从包税条款的实践历程来看，其最早出现在涉外经济合同中。在改革开放初期，为了吸引外资，中方投资者与外方投资者在签订的涉外经济合同中经常会约定“中方承担一切税收”，〔6〕这是包税条款的最早表现形式。在我国加入世界贸易组织之后，国际银团贷款的融资形式得到日益广泛的运用。在国际银团贷款合同中，贷款人经常会要求借款人承担贷款人应向我国税务机关缴

〔2〕也有人将“包税条款”称为“税费转嫁承担条款”，“包税条款”是目前税法实务界最为流行的说法，为了便于理解和交流，笔者亦采用“包税条款”的说法。参见徐战成：《拍卖公告中税费转嫁负担条款的合法性与操作性之张力》，载《第八届中国破产法论坛暨〈企业破产法〉实施十周年纪念研讨会论文集》，2017年6月3日。

〔3〕参见《国家税务总局关于中国银行海外分行取得来源于境内利息收入税务处理问题的函》（国税函〔2001〕189号）（简称“189号文”，已失效）；《国家税务总局文化部国家体委关于来我国从事文艺演出及体育表演收入应严格依照税法规定征税的通知》（国税发〔1993〕89号）（简称“89号文”）；《国务院办公厅转发商务部等部门关于进一步规范对俄贸易秩序若干意见的通知》（国办发〔2004〕70号）（简称“70号文”，已失效）。

〔4〕参见肖太寿：《包税合同条款的法律效力与涉税分析》，载《财会学习》2012年第1期。

〔5〕需要注意的是，本文所指的包税条款与分税制改革前的财政包干制以及政府和企业之间的包税协议有着本质的不同。财政包干制是上下级政府间就税收收入的形式、基数、超收分成比例进行讨价还价形成的财政分权体制。参见周飞舟：《以利为利：财政关系与地方政府行为》，上海三联书店出版社2012年版，第9页。

〔6〕参见李运淮：《对涉外经济合同中“包税条款”的处理意见》，载《涉外税务》1990年第10期。

纳的利息预提税、印花税等税款，以确保贷款人获得的纯利息所得与没有进行过预提税扣减的金额相等。^{〔7〕}可见，国际贷款中的税收条款一般针对借款人所在国的利息预提税而设，如果按照借款人所在国法律，借款人在付款前必须预扣税款，那么借款人应向贷款人另行支付一笔相当于该扣除额的款项，或由借款人以自己的资金缴纳该款项。^{〔8〕}因此，有学者将包税条款称为“税赋补足条款”（tax grossing-up）。^{〔9〕}

此外，在司法拍卖以及民商事拍卖（尤其是土地、房屋等不动产以及股权等高价值标的物的拍卖）中，法院或者拍卖方经常会在拍卖公告中规定“拍卖标的物所有权转移过程中产生的一切税费由买受人承担”，这也是当前包税条款最常见的表达和最常见的领域。

综上所述，包税条款的使用在实践中具有广泛性，但无论哪种情形下的包税条款，其目的都是将本应由税法规定的纳税义务人承担的税款转嫁给交易相对方，由纳税义务人以外的主体承担该部分税费。因此，可以将包税条款定义为：在民商事交易活动中，交易当事人约定由税收法律规定的纳税义务人以外的其他主体承担基于该交易产生的税费负担的条款。

（二）包税条款的司法实践

目前关于包税条款的司法实践，存在三种截然不同的裁判路径：第一种认定包税条款无效；第二种认定包税条款有效；第三种则回避对包税条款法律效力的认定，由法院自由裁量。

1. 包税条款无效的裁判路径

法院认定包税条款无效的法律依据为《税收征收管理法》第3条以及《税收征收管理法实施细则》第3条，相关理由及认定举例如下：“协议中约定的‘包税条款’与国家法律、行政法规相抵触，属于无效条款，该约定不能免除缴纳税款的法定义务”^{〔10〕}“‘甲方不承担任何税费，税费由乙方全部承担’违反了税收法律以及行政法规的有关规定，属部分无效，本院不予支持”^{〔11〕}“（包税条款）约定变更了缴纳城市维护建设税、土地增值税、营业税、印花税、教育附加收入的纳税义务主体，与税收法律、行政法规（《税收征收管理法实施细则》第三条）相抵触，应属无效”^{〔12〕}“企业在经营活动中依照法律规定缴纳税款是企业应该遵守的法定义务，企业不得规避纳税义务”^{〔13〕}“约定仅属于民事法律关系中合同当事人双方的民事约定，并不能改变行政法律关系中……纳税主体的认定……且与相关法律、法规相抵触，不予支持”^{〔14〕}“纳税义务是根据宪法和法律规定，公民必须履行的向国家缴纳一定税款的责任，双方虽在房屋租赁合同中明确约定政府

〔7〕 参见关茜雯、纪啸天：《浅析国际商业银团贷款合同中“包税条款”的合法性》，载《防灾技术高等专科学校学报》2003年第1期。

〔8〕 参见成先平：《国际经济法学》，郑州大学出版社2009年版，第252页；冯梅、朱畅、李昌玉主编：《国际经济法》，华中科技大学出版社2012年版，第201页；郭寿康、赵秀文主编：《国际经济法》，中国人民大学出版社2006年版，第399页；张桂红：《国际经济法》，东北财经大学出版社2007年版，第167页；张瑞萍、高国柱：《国际经济法教程》，对外经济贸易大学出版社2008年版，第192页。

〔9〕 董世忠：《国际经济法》，复旦大学出版社2009年版，第346页。

〔10〕 铁岭市中级人民法院（2016）辽12行终119号行政判决书。

〔11〕 北京市第一中级人民法院（2007）一中民终字第13227号民事判决书。

〔12〕 仁化县人民法院（2015）韶仁法民一初字第214号民事判决书。

〔13〕 当涂县人民法院（2017）皖0521民初314号民事判决书。

〔14〕 海南省第二中级人民法院（2016）琼97行终64号行政判决书。

所征收的税费全部由承租人承担，因该约定违反法律规定，不受法律保护”〔15〕。

总体上，法院在认定包税条款无效时，并不区分包税条款在交易当事人之间的效力（民法效力）和该条款对税务机关的效力（税法效力），而直接以该条款属于《合同法》第52条规定的“违反法律、行政法规的强制性规定”的条款而认定无效。

2. 包税条款有效的裁判路径

法院在认定包税条款有效时，也存在不同的裁判路径。

第一种路径认为税收法律法规中不存在关于包税条款的效力性强制性规定，因而包税条款有效。法院的相关理由及认定举例如下：“虽然我国税收管理方面的法律、法规对于各种税收的征收均明确规定了纳税义务人，但是并未禁止纳税义务人与合同相对人约定由合同相对人或者第三人缴纳税款，即对于实际由谁缴纳税款并未作出强制性或禁止性规定。因此，当事人在合同中约定由纳税义务人以外的人承担转让土地使用权税费的，并不违反相关法律、法规的强制性规定，应认定为合法有效”〔16〕“现实生活中经常有通过合同约定转移税负的情况，对税负的转移，法律并不禁止”〔17〕“在民事活动中，双方可另行约定税项实际分摊，确定费用实际支出及最终负担主体”〔18〕“（税收法律法规）明确规定直接负有纳税义务的单位和个人系缴纳税款的主体，但各项税收管理的立法中并没有纳税义务人不得约定税款由他人承担或负担的强制性、禁止性、效力性的规定，各项税收管理的立法并未禁止纳税义务人与合同相对人约定由相对人或第三人负担税款。同时，各项税收管理的立法仅对税种、税率、税额作出强制性的规定，而对于实际由谁负担税款没有作出强制性、禁止性、效力性的规定”“双方约定的税费负担条款，并非是约定谁负有法律上缴纳税款的义务，而是对税费实际负担主体的确认，其目的是实现税款负担义务主体的转移，属于双方在交易环节中经济利益的分配，并没有导致国家税收利益的流失”“系双方真实意思表示，且内容未违反法律、行政法规的强制性规定”〔19〕“税收管理法规对纳税主体的规定的目的是为了便于税赋征收，规范税务管理，防止出现偷税、漏税现象，并未禁止法定纳税义务主体以外单位、个人代为交纳税费，涉案竞买合同关于税费缴纳的约定不违反法律法规的禁止性规定，亦未使国家税收受到损失，该项约定处理的是当事人之间的民事权利义务，合法有效，当事人应当按照合同约定履行各自的权利义务”〔20〕。

有法院在认定包税条款在民事主体之间有效的基础上，否定了其对税务机关的效力，举例如下：“该约定不能对抗第三人，也不得改变税务机关依法确定纳税主体、税种、税率等，仅为双方之间关于税费费用数额具体承担的约定，只能约束双方当事人”〔21〕“合同约定属于内部约定，不能对外产生对抗法律法规关于法定纳税义务人的规定的效力”“税务机关和纳税主体之间的关

〔15〕 吐鲁番市中级人民法院（2016）新21民终695号民事判决书。

〔16〕 最高人民法院（2007）民一终字第62号民事判决书，载《最高人民法院公报》2008年第3期。

〔17〕 四川省高级人民法院（2017）川民申4553号民事裁定书。

〔18〕 河北省高级人民法院（2018）冀民申1299号民事裁定书。

〔19〕 最高人民法院（2014）民提字第23号民事判决书。

〔20〕 河南省高级人民法院（2016）豫民申1191号民事判决书。

〔21〕 贵州省高级人民法院（2013）黔高民终字第35号民事判决书。

系属于国家税法和行政法规调整的范畴……交纳和承担税费的约定，不能对抗国家法律、法规对纳税主体的确认”〔22〕。此外，实践中，如果非法定纳税义务人以法定纳税人名义缴纳税款后又向税务机关请求退还税款的，法院不予支持。〔23〕在交易双方约定包税条款的情况下，纳税人承担税款后可依约向非纳税义务人追偿。〔24〕法院这种做法实际上也是在肯定包税条款效力的同时，否定了其对税务机关的效力。

有法院对包税条款的法律性质进行了分析，主要有以下几种：（1）履行承担协议。有法院认为“约定系双方真实意思表示，且该约定的性质应归属于履行承担协议……法无明文禁止性规定，故应受法律的保护”〔25〕。（2）内部债务承担。有法院认为“（包税条款）只是就其内部债务承担的约定而已，不产生被征对象的转移问题，亦即该约定不能对抗国家税务部门依法向特定义务人征税，其约定并没有违反法律、行政法规的强制性规定……该约定是双方的真实意思表示，对于双方当事人而言应属于有效的条款，对双方均具有约束力”〔26〕。还有法院区分“税费缴纳”与“税费承担”两个不同的概念，并依据有关税费缴纳凭证对涉案的税费款项进行查明定性。〔27〕（3）代为履行。有法院认为“作为纳税义务人所负有的法定义务，不得通过约定改由他人承担。但税费作为一种金钱之债，却可通过约定由他人代为履行”〔28〕。

第二种裁判路径则认为税收法律法规并不属于强制性规定，因而认定包税条款有效。例如，有法院以“《营业税暂行条例》第一条并不是效力性的强制性规定”为由而认定包税条款有效。〔29〕有法院认为“（税收）法律、行政法规的调整对象是主体的行为资格，并不针对行为内容本身，不属于效力性强制性规定”〔30〕。

3. 回避对包税条款法律效力的认定，由法院自由裁量

有法院认为“‘拍卖成交后所发生的一切税费均由买受人自行承担’的约定并未明确约定出卖人所缴纳的税费应由买受人承担，且数额巨大，若该税款由买受人承担，双方应明确约定”〔31〕。实践中，法院会以税费负担条款约定不明〔32〕或存在重大误解〔33〕为由判决交易双方依照税收法律法规的规定承担各自应缴纳的税费或者依据公平原则判决交易双方各自承担一定比例的税费。〔34〕

在涉及土地增值税时，有法院认为“土地增值税与交易过程中产生的营业税、印花税等税费计税原因、性质不同，不属交易特定环节产生的税费”“（包税条款）应当系指因办理标的权属确

〔22〕 潢川县人民法院（2013）潢民初字第1114号民事判决书。

〔23〕 参见浙江省高级人民法院（2014）浙行终字第252号行政判决书。

〔24〕 参见重庆市高级人民法院（2015）渝高法民终字第00368号民事判决书。

〔25〕 南阳市中级人民法院（2015）南民二初字第00049号民事判决书。

〔26〕 最高人民法院（2013）民申字第2248号民事裁定书。

〔27〕 参见梅州市中级人民法院（2017）粤14民终975号民事判决书。

〔28〕 最高人民法院（2016）最高法民终51号民事判决书。

〔29〕 参见郴州市中级人民法院（2011）郴民一终字第379号民事判决书。

〔30〕 佛山市中级人民法院（2015）佛中法民三终字第235号民事判决书。

〔31〕 辽源市中级人民法院（2014）辽民二初字第30号民事判决书。

〔32〕 参见湛江市中级人民法院（2015）湛中法民三终字第317号民事判决书。

〔33〕 参见绍兴市中级人民法院（2013）浙绍民终字第1432号民事判决书。

〔34〕 参见最高人民法院（2015）民申字第1734号民事裁定书。

权、变更等手续的特定环节中产生税费金由买受人负担”“（土地增值税）纳税义务人的权利和义务是由法律明确规定的，法定效力高于约定”〔35〕，从而将土地增值税排除在包税条款范围之外。然而，有法院也作出截然相反的判决，认为“土地增值税在交易转让前就明确约定由买受人承担，理所当然包含在……一切税费之中”〔36〕。

虽然法院在判决中回避了对包税条款法律效力的认定，但实际上仍然将包税条款作为民事合同条款来处理，遵循《合同法》的相关规定做出裁判。这种裁判路径本质上仍然是默认交易双方当事人有权对交易过程产生的税费负担进行约定，即默认包税条款的合法性。

（三）小结：包税条款面临的困境

从前文所述来看，税法理论对包税条款的研究较为薄弱，特别是其定义、适用税种、存在领域，均欠缺全面的梳理；而理论上的缺失直接带来司法实践对包税条款的认定缺乏统一的标准，既包括包税条款的效力问题，也包括相关税收法律法规是否属于强制性规定的判断，以及对包税条款法律性质的界定。

通过对包税条款相关的 71 份裁判文书进行细致观察，笔者发现，95% 以上关于包税条款的裁判均由民事审判庭做出，而仅有的三份行政判决均否定了包税条款的合法性。这也折射出民事审判庭的法官多倾向将包税条款视为一般的民事条款简单处理，认定包税条款合法有效，而未曾对税收法律各项制度设计背后的价值目标进行更多的探究。该 71 份裁判文书的情况请见表 1。

表 1 有关包税条款的税收司法实践统计

裁判观点	认定包税条款无效	认定包税条款有效		回避认定包税条款法律效力
		税收法律法规中不存在效力性强制性规范	税收法律法规不属于强制性规范	
文书数量	16	41	3	11

（备注：笔者以《税收征收管理法实施细则》第 3 条为关键词在“中国裁判文书网”检索，检索结果为 96 份裁判文书，剔除与包税条款不相关的裁判文书，合并同一案件一审、二审及再审裁判文书数量后，得到 71 份有效文书。）

总体上，包税条款欠缺系统的理论梳理导致了包税条款在实践中面临裁判路径不一致、判决说理混乱的困境，给税务机关、纳税人、裁判者带来了执法、守法和司法上的困扰。然而，从司法实践看认定包税条款有效的裁判文书占绝对优势，这是否代表着其已经成为一种主流裁判路径？这种看似主流的裁判路径是否经得起推敲？笔者认为，这种裁判路径并不可取，包税条款应该认定为无效。

二、包税条款为何无效？

虽然包税条款在市场交易中较为常见，但该条款无论是民法上还是税法上都应认定为无效。需要强调的是，包税条款在税法上是否具有合法有效性，应当根据税收法律和政策的基本目标和

〔35〕 云浮市中级人民法院（2015）云中法审监民再字第 3 号民事判决书。

〔36〕 莆田市荔城区人民法院（2013）荔民初字第 4091 号民事判决书。

价值予以分析判断。^{〔37〕}

（一）税法功能视角下包税条款的法律效力

在现代市场经济国家，税收在财政收入功能之外，也承载了许多附加性功能，可以说税收已经成为国家参与和调节国民收入分配、进行宏观调控的重要手段。“税法就是各类主体之间进行财富分割的利器”^{〔38〕}，国家可以用课税这个工具缓和财富不平等^{〔39〕}。税收可以影响社会财富的分配以至个人间的社会地位和阶级间的相互地位。因而税收的负担应当在各个人和各阶级之间进行公平的分配，通过政府征税矫正社会财富分配不均、贫富两极分化的流弊，从而缓和阶级矛盾，达到通过税收政策实现社会改革的目的。^{〔40〕} 税收分配工具不仅要满足国家支出的需要，以实现其财政目的，还要矫正社会财富分配的不平等，以达到社会公正的社会政策目的。^{〔41〕} “如果税法实效即税法的实施效果欠佳，则会影响整个分配秩序，导致分配领域的混乱和国家财力的分散。”^{〔42〕}

税收作为国家取得收入和国家负担分配的法律，首先应该是一种公平的制度，^{〔43〕}这也是税收公平原则作为税法基本原则的价值所在。因此，财税法具有促进与保障收入公平分配的制度功能，可以实现税收负担的合理分配、税收收益的公平分配与财政资金的正当分配。^{〔44〕}

在税法的分配功能中，最重要的莫过于税收负担在纳税人之间的公平分配。为了实现税负的公平分配，税收实体法（各税种法）对纳税主体、税收客体、征税对象等税收要素进行了明确的规定，而税收程序法尤其是税收征管法律法规的主要功能在于保障税收实体法中以税负公平负担为价值追求的各项制度的落实，进而确保税负公平分配的实现。

税收法律和政策并不只是简单地为了获得财政收入，无论基于税收法定或税收公平，都需要纳税义务的形式承担主体与实际承担主体具有高度同一性。^{〔45〕} 合同无效的本质是国家对契约自由的干涉，属于因为某项重大社会公共利益而对私人自治予以限制的问题。^{〔46〕} 包税条款背后的社会公共利益正是税法功能的体现。如果允许交易双方当事人通过合同上的包税条款转嫁/转移税负，这种对税收法律法规相关规定的架空将导致税法对公平正义的价值追求以及税法的分配和调控功能无从实现，税法的基本目标和价值将被严重扭曲甚至完全落空。

（二）税法属性视角下包税条款的法律效力

对于包税条款的属性，由于该条款通常出现于平等民事主体之间缔结的合同中，在形式上该条款仅约束民事法律关系的买卖双方主体。对于其是否改变了纳税人和税务机关的行政法律关

〔37〕 参见赵洲：《“一带一路”跨境融资合同中的利息所得包税问题研究》，载《北方法学》2018年第1期。

〔38〕 张守文：《财富分割利器：税法的困境与挑战》，广州出版社2000年版，第25页。

〔39〕 参见〔英〕约翰·斯图亚特·穆勒：《政治经济学原理》，金镛、金熠译，华夏出版社2013年版，第748页。

〔40〕 参见王传伦、高培勇：《当代西方财政经济理论》（下），商务印书馆1995年版，第233页。

〔41〕 参见毛程连、庄序莹编著：《西方财政思想史》，复旦大学出版社2010年版，第119-122页。

〔42〕 前引〔38〕，张守文书，第53页。

〔43〕 Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rn 1 ff; K. Vogel, DStJG 12 (1989), 123. 转引自〔德〕迪特尔·比尔克：《德国税法教科书》，徐妍译，北京大学出版社2018年版，第16页。

〔44〕 参见叶姗：《税收利益的分配法则》，法律出版社2018年版，第2页。

〔45〕 参见前引〔37〕，赵洲文。

〔46〕 参见黄忠：《违法合同的效力判定路径之辨识》，载《法学家》2010年第5期。

系，主张包税条款有效的论者则持否定回答。即尽管纳税义务人的法定身份不能基于约定而改变，但对于税费的实际承担者之约定，属于意思自治范畴，国家不应干涉。^{〔47〕}关于该推理是否合适，本文认为：

首先，税收法定原则下，纳税主体必须法定，这种法定体现了纳税义务的人身专属性。在现代社会，公民个人的财产权负有社会义务已经成为共识，财产权规范承担社会利益分配与协调的功能（型塑社会秩序的功能）。^{〔48〕}我国《宪法》第56条规定的公民纳税义务是宪法对古典的“纳税义务”的规定，属于公民基本义务的范畴；^{〔49〕}而基本义务是宪法所规定的构建作为共同体的国家并维系其存续而要求公民必须履行的责任，^{〔50〕}市民先天的纳税义务作为潜在有效的团结义务，通过法律具体化为共同体的责任承担，它们无须证立，只需要履行。^{〔51〕}公民的纳税义务是现代国家构建国家与国民关系的重要纽带，具备极强的人身属性，如果任由纳税人在合同中对纳税义务或者纳税义务的履行进行约定，将无法确保宪法规定纳税基本义务的团结目标的实现。因此，具有人身专属性的债务通过包税条款约定由他人履行，应属无效。^{〔52〕}

其次，税收征管法及其实施细则的相关条款属于效力性强制性规范。税法属于公法，而“公权对税收分配关系的干预……在性质上属于强制性分配法”^{〔53〕}。有论者认为，税收法律法规中并没有对包税条款的效力性强制性禁止性规定。^{〔54〕}这种观点是对税收征管法及其实施细则的误读。无论是1986年的《税收征收管理暂行条例》，还是1992年和2001年的《税收征收管理法》，都明确禁止任何单位和个人擅自作出同税收法律、行政法规相抵触的决定。^{〔55〕}2002年的《税收征收管理法实施细则》第3条第2款明确规定：“纳税人应当依照税收法律、行政法规的规定履行纳税义务；其签订的合同、协议等与税收法律、行政法规相抵触的，一律无效。”该条款是现行税收法律、法规中关于涉税条款（合同、协议）法律效力最直接的规定，因而也成为分析包税条款合法性的重要依据。税收征管法及其实施细则在条文中使用“不得”“一律无效”的表述，完全符合民法学界以及最高人民法院主张的“效力性规范”判别标准，^{〔56〕}2019年最高人民法院在《全国法院民商事审判工作会议纪要》中明确“强制性规定涉及金融安全、市场秩序、国家宏观

〔47〕 参见前引〔2〕，徐战成文。

〔48〕 参见张翔：《财产权的社会义务》，载《中国社会科学》2012年第9期。

〔49〕 参见张翔：《基本权利的体系思维》，载《清华法学》2012年第4期。

〔50〕 参见姜秉曦：《我国宪法中公民基本义务的规范分析》，载《法学评论》2018年第2期。

〔51〕 参见王晖：《法律中的团结观与宪法义务》，载《清华法学》2015年第3期。

〔52〕 参见刘庆国：《合同中的几个税收问题》，载《中南民族大学学报》（人文社会科学版）2003年第1期。

〔53〕 李昌麒、应飞虎：《论需要干预的分配关系——基于公平最佳保障的考虑》，载《法商研究》2002年第3期。

〔54〕 参见司晓丽：《论包税合同的效力》，载《时代金融》2018年第7期。

〔55〕 2001年《税收征收管理法》第3条第2款规定：“任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”

〔56〕 参见王利明：《论无效合同的判断标准》，载《法律适用》2012年第7期；沈德咏主编：《最高人民法院关于合同法司法解释（二）理解与适用》，人民法院出版社2009年版，第112-113页。

政策等公序良俗的”应当认定为效力性强制性规定，^{〔57〕} 财政税收具有明显的宏观政策属性，^{〔58〕} 因而属于效力性强制性规范，包税条款违反税收征管法及其实施细则的规定应依据《合同法》第52条第5项认定无效。

此外，有论者主张税法仅仅规定了纳税义务主体（法律规定的“应然”），而没有规定税收实际负担主体（履约成本的“实然”），甚至以国家税务总局发布的文件^{〔59〕}中间接承认雇主为其雇员负担个人所得税税款的合法性为由主张包税条款的合法性。^{〔60〕} 对此，笔者认为，这种解释混淆了纳税人和负税人概念。一方面，负税人的概念来自经济学，但如增值税中产生负税人的概念，或者说特定税种中特定群体之所以成为负税人仍取决于税制规定；即无论是纳税义务人，还是所谓的负税人，均由税收法律法规规定。另一方面，基于合同可能产生负税人的概念，如“单位或个人为纳税义务人负担个人所得税税款”，但国家税务总局发文更突出对其带来税法上税收负担偏差的补正，而并不代表对其效力的承认。

（三）规范性文件视角下包税条款的法律效力

早在1982年，财政部就对包税条款的法律效力进行了明确，规定“在外国企业所得税法公布施行以后签订的合同，应依照国家税收法令确定合同条款，不得再用包税办法，违反税法规定的有关合同条款，一律无效”^{〔61〕}。该文件发布于改革开放初期，外国投资者利用中方投资者急于引进外资的心态要求中方承担合同产生的一切税收负担，这种做法不仅给中方投资者的税收处理带来了困难，而且给外方投资者带来了逃税和避税的机会，最终导致了国家税收利益的流失。^{〔62〕}

2001年国家税务总局发文规定“根据我国税法规定，外国企业来源于我国境内的所得，以收益人为纳税义务人，境内支付人为扣缴义务人。外国企业与国内企业所签订的合同中，有关税收问题，不论条款如何表述，不能改变上述税法所规定的义务。至于合同条款中约定由国内企业在经济上负担外国企业的税款，属于合同当事人之间的一种商业约定，税务部门将不予干涉。但凡合同中约定由国内企业负担外国企业税款的，税务部门将采取将上述不含税收入换算为含税收入后计算征税”^{〔63〕}。

可以看出，国家税务总局与财政部在包税条款的法律效力上持相反的态度。国家税务总局对包税条款法律效力的意见也为司法实践中认定包税条款在民事主体之间有效、对税务机关不生效

〔57〕 参见《全国法院民商事审判工作会议纪要》（法〔2019〕254号）第30点。

〔58〕 党的十九届四中全会公报中明确提出“健全以国家发展规划为战略导向，以财政政策和货币政策为主要手段，就业、产业、投资、消费、区域等政策协同发力的宏观调控制度体系”，该表述仍将财政政策作为主要宏观调控手段。参见《中共中央关于坚持和完善中国特色社会主义制度 推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定》（2019年10月31日）。

〔59〕 参见《国家税务总局关于雇主为其雇员负担个人所得税税款计征问题的通知》（国税发〔1996〕199号）、《国家税务总局关于明确单位或个人为纳税义务人的劳务报酬所得代付税款计算公式的通知》（国税发〔1996〕161号）。

〔60〕 参见前引〔4〕，肖太寿文。

〔61〕 《关于外国企业所得税法公布施行前已批准的技术引进、借贷款、租赁合同有关税收问题的通知》（〔82〕财税字第102号）（简称“102号文”，已于1997年废止）。

〔62〕 参见前引〔6〕，李运淮文。

〔63〕 《国家税务总局关于中国银行海外分行取得来源于境内利息收入税务处理问题的函》（国税函〔2001〕189号）（简称“189号”文，已于2011年失效）。

的裁判路径提供了参考甚至依据。实际上，102号文和189号文都是针对涉外经济合同中包税条款的法律效力作出的规定，财政部和国家税务总局出台截然相反的文件背后的考量以及相继废止的原因不得而知，但国际上很多国家明文禁止在涉外经济合同尤其是国际贷款合同中约定包税条款，有的国家还对违反者追究刑事责任。^{〔64〕}因此，以已经废止的189号文为佐证来证明包税合同的合法性不具有说服力，既无法解释102号文做出相反规定的原因，也不符合国际上通行的做法。

需要注意的是，2016年发布的《最高人民法院关于人民法院网络司法拍卖若干问题的规定》（简称《网拍规定》）明确了法院在网络司法拍卖中税费负担的原则：因网络司法拍卖本身形成的税费，应当依照相关法律、行政法规的规定，由相应主体承担；没有规定或者规定不明的，人民法院可以根据法律原则和案件实际情况确定税费承担的相关主体、数额。^{〔65〕}江苏省高级人民法院随后发文规定：因网络司法拍卖产生的税费，应当依照相关法律、行政法规的规定，由相应主体承担。在法律、行政法规对税费负担主体有明确规定的情况下，人民法院不得在拍卖公告中规定一律由买受人承担。^{〔66〕}可见，已有法院意识到包税条款存在合法性问题，从承认包税条款的合法性转向禁止在拍卖公告中规定包税条款，而依据法律、行政法规的规定由相应的主体承担。然而，税收法律法规没有规定或者规定不明的，纳税人并不负有纳税义务，此时，法院并不享有自由裁量权，无权根据法律原则和案件实际情况确定税收承担的主体。而《网拍规定》授权“人民法院可以根据法律原则和案件实际情况确定税费承担的相关主体、数额”是存在瑕疵的，该规定应取消。

三、包税条款的可操作性质疑

如前所述，从税法功能、税法属性以及规范性文件三重视角对包税条款进行审视均无法支持其合法性。实际上，即便承认包税条款的合法性，也会面临操作性的问题。

（一）包税条款会导致交易价格失真，影响计税基础及政府税收收入

以不动产司法拍卖为例，如果在拍卖公告以及《拍卖成交确认书》等拍卖合同中约定由买受人承担不动产过户中的一切税费，买受人在参与竞拍时，就需要将依照税收法律法规规定应当由卖方承担的增值税、土地增值税、个人/企业所得税、印花税、契税、城市维护建设税、教育费附加等税费考虑在竞拍总成本之内，由于这些税费建立在交易成交价格基础上，虽然仍然是买受人为达成该项交易所支付的交易成本的一部分，但却无法纳入交易成交价格中。因此，为了确保竞拍总成本不超过预期，买受人便会通过压低成交价格来控制交易总成本，这实际上使得真实交易价格被隐藏。表面上看，买受人承担一切税费不会导致国家税收流失，但压低成交价格的

〔64〕 参见李仁真：《国际金融法》，武汉大学出版社2005年版，第155页；前引〔8〕，成先平书，第252页；前引〔8〕，张桂红书，第167页；前引〔9〕，董世忠书，第346页。

〔65〕 参见《最高人民法院关于人民法院网络司法拍卖若干问题的规定》（法释〔2016〕18号）第30条。

〔66〕 参见《江苏省高级人民法院关于正确适用〈最高人民法院关于人民法院网络司法拍卖若干问题的规定〉若干问题的通知》（苏高法电〔2017〕217号）第四条。

同时也会导致计税依据的降低，最终会降低国家税收总收入。即使交易双方当事人并不存在恶意串通、偷逃税款的故意，但客观上减少了国家税收收入。另外，税收实际上还有经济统计或者经济监督的职能，包税条款不仅影响了交易价格，而且由于真实交易价格被隐藏，实际上也会导致国家经济统计不准确。

有论者认为，可以通过将交易价格还原为含税价格的方式实现税收负担的转移。^{〔67〕}而国家税务总局对于“单位或个人为纳税义务人负担个人所得税税款”正是采用了换算的方法，即还原法。有人认为包税条款中的交易价格不需要还原，理由是现行法律法规没有规定要还原，还原没有操作依据，而且无论是否还原，税费负担均来源于买受人（扣缴义务人），含税与不含税价格的关系仅仅为“左口袋”和“右口袋”的关系，交易双方可以自行约定、自行调整。^{〔68〕}

笔者认为，首先，将交易价格换算为含税价格虽然理论可行，但实际上无法操作。一方面交易涉及多个税种（增值税、土地增值税、个人/企业所得税、印花税、契税、城市维护建设税、教育费附加等），还原过程十分复杂；另一方面，适用累进税率的条件细，在还原的过程中很有可能会改变税率，如土地增值税，使得交易价格更加具有不确定性。^{〔69〕}其次，如前所述，包税条款会影响交易价格的确定，无论还原与否都会影响交易价格，使得交易价格失真。再次，通过还原交易价格的方式转移税收负担，人为增加了买受人的交易成本，有失公平。最后，税务机关通过换算反推将转移的负担增加为纳税人的所得或收入也会陷入无限循环的困境。被转移的税收负担如果增加为纳税人的所得或收入，纳税人就需要就这部分所得或者收入进行纳税。在纳税人为个人的情况下，就需要讨论该项所得的性质或者类别，到底是受赠所得还是交易所得，从所得产生的经济实质来看，应该属于交易所得，这部分交易所得同样具备可税性，需要按照该项交易的实质缴纳各种税收，从而会给纳税人带来新的税负，如果纳税人为了获得“纯收入”继续要求交易相对方承担纳税人的这部分税负，交易相对方承担后，纳税人就会产生新的所得或者收入，如此这般循环往复，终无尽头。

（二）包税条款会导致会计记账及税前扣除陷入困境

包税条款在实践中使得买受人在会计处理和税前扣除时面临尴尬的境地：买受人承担了应当由卖方缴纳的税款，而税务机关则需要依据税收法律法规的规定将纳税凭证、发票等开给法定的纳税义务人（卖方），卖方不仅不需要承担税款，还可以凭借发票、纳税凭证等进行税前扣除；而买受人实际承担了卖方的税款，这部分支出却无法进行税前扣除，因为只有与取得收入有关的支出才可以在计算企业所得税应纳税所得额时进行税前扣除，税务机关开具的纳税凭证上的纳税人仍然是卖方，买受人不能以该纳税凭证进行税前扣除。而在会计处理上，无论买受人将其承担的卖方的那部分税款视为捐赠或是赞助，均不符合企业所得税上的扣除政策。而且如果由买受人承担了卖方的税款，卖方实际上是获得了收入，该部分收入是因为交易获得的，理论上仍应该按

〔67〕 参见前引〔4〕，肖太寿文。

〔68〕 参见徐战成：《不动产司法拍卖购买者承担税费是否合法？》，载《中国税务报》2016年3月23日，第B03版。

〔69〕 参见前引〔2〕，徐战成文。

照交易行为征收该交易环节涉及的各类税收，由此又会产生新的税负，进而会导致包税条款无限循环下去，使得交易始终处于不确定状态。

（三）包税条款会因格式条款而不被支持或因重大误解被撤销

实践中，包税条款大多数存在于格式合同（不动产买卖合同、拍卖公告）中。我国《合同法》（第39—41条）以及《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释（二）》（第6、9、10条）对格式条款的订立有着严格的要求。对提供格式条款的一方的要求有：（1）应当遵循公平原则确定当事人之间的权利和义务；（2）必须采取合理的方式提请对方注意免除或者限制其责任的条款；（3）必须按照对方的要求，对格式条款予以说明；（4）不得存在合同无效及免责条款无效的情形；（5）不得免除其责任、加重对方责任、排除对方主要权利；（6）格式条款有争议时，遵循不利解释规则；（7）遵守非格式条款优先原则。

实际上，包税条款很难同时满足以上要求。首先，包税条款无法满足公平原则，其本质是将交易一方的税收负担转移到交易相对方，且出卖人往往具有较强的谈判能力，在交易中处于优势地位，将包税条款列入合同中实际上使得买受人无法选择，只能被动接受，不符合公平原则；其次，包税条款违反了税收法律、法规的强制性规定，存在《合同法》第52条导致合同无效的情形；最后，包税条款实际上就是免除卖方责任，加重买受人责任的条款，应为无效。遗憾的是，目前关于包税条款的税收司法实践中，法院、税收中介服务机构甚至部分税务人员基本上仅仅以包税条款系双方真实意思表示为由而一边倒地肯定包税条款的合法性，而忽视了该条款的格式条款属性。

另外，即使交易双方当事人不采用格式合同而是在个别买卖合同中自行约定包税条款，该条款也可能因重大误解而被撤销。由于税法具有极强的专业性、复杂性，交易双方当事人一般情况下无法准确预估交易中的税收成本，尤其是在不动产、股权等高价值资产交易中，往往会因为标的物的溢价幅度较大而使得土地增值税、所得税等税种的税负很高，从而导致极高的综合税负，而这种极高的综合税负往往是买受人无法预料的。由此，交易双方就会因为对包税条款存在重大误解而发生纠纷。

（四）包税条款会给税务机关征收税款带来困扰

如前所述，有些法院在判决中将包税条款定性为内部债务承担、履行承担协议、代为履行，这些定性实际上都是借鉴了民法上的制度。部分法院所称的内部债务承担、履行承担协议并没有明确该债务承担是狭义的债务承担还是广义的债务承担，广义的债务承担包括债务加入（并存的债务承担）与单纯的债务承担（免责的债务承担）。债务加入是指第三人加入债务关系，与原债务人并负同一内容之债务，原债务人并未脱离债务关系，与第三人为连带债务人。^[70] 单纯的债务承担是指原债务人所负担之债务，移转于新债务人，由第三人替代债务人负担其债务，原债务人脱离债务关系。^[71] 我国《合同法》第84条^[72]规定了债务承担制度，学界主流观点认为该条

[70] 参见林诚二：《民法债编总论——体系化解说》，中国人民大学出版社2003年版，第506页。

[71] 参见史尚宽：《债法总论》，中国政法大学出版社2000年版，第740页。

[72] 《合同法》第84条规定：“债务人将合同的义务全部或者部分转移给第三人的，应当经债权人同意。”

同时规定了单纯的债务承担和并存的债务承担，^{〔73〕}该条指的是债务人和第三人订立的债务承担合同，债权人虽然没有参与缔约，但可以对之表示同意或者拒绝。^{〔74〕}因此，如果将包税条款解释为内部债务承担或者履行承担协议，需要得到税务机关的同意或者认可，而实践中为了避免不必要的纠纷（非纳税义务人缴纳税款后又向税务机关申请退税），税务机关也没有动力认可包税条款的合法性。

部分法院所称的代为履行在学理上称为向第三人履行的合同（为第三人的合同或利他合同），规定于我国《合同法》第65条^{〔75〕}中。根据立法机关人士胡康生所作释义，向第三人履行的合同是指双方当事人约定，由债务人向第三人履行债务，第三人直接取得请求权。如果第三人未取得请求权，则不是真正的向第三人履行的合同。^{〔76〕}王利明教授认为我国民法典合同编应当在《合同法》现行规定的基础上，对利益第三人合同的相关规则予以完善，明确规定第三人不仅可以请求债务人履行，而且在债务人不履行时，可以请求其承担违约责任；但债务人在不履行债务时，仅应向债权人或者第三人承担违约责任，而不应承担双重责任。对利益第三人合同而言，第三人应当享有拒绝权。也就是说，即便合同约定为第三人设定利益，但该第三人仍然有权拒绝接受。^{〔77〕}如果将包税条款解释为向第三人履行的合同，包税条款中的卖方为债权人，买方为债务人，而税务机关作为第三人则有权向债务人主张税收请求权，也有权拒绝债务人向其履行。而税务机关主动要求债务人履行时，则会面临违反税收法定原则的困境。可见，将包税条款定性为债务承担或向第三人履行均会使得税务机关在征税实践中面临困境。

四、结 语

包税条款作为民商事交易活动中常见的合同条款，在理论研究中始终处于空白状态。理论上对包税条款研究的不足，导致包税条款的定义、法律属性、法律效力始终未能明确。实践中关于包税条款合法性的争议频频发生，已经成为解决执行难过程中面临的障碍之一。各地各级法院在解决关于包税条款的争议时，往往由于缺乏对税法功能、属性的正确理解而忽视税收法律法规中具体制度背后的价值和目标，简单地将包税条款视为普通的民事合同条款，进而依据《合同法》的规定一边倒地认可包税条款的法律效力。本文从税法功能、税法属性、规范性文件以及可操作性四个视角对包税条款的法律效力进行了较为详细的探讨。鉴于包税条款不利于税法分配功能和宏观调控功能的实现，且违反了税法中的强制性规定，同时法院系统也从认可包税条款转向禁止包税条款以及包税条款在操作性方面面临的诸多困境，应当将包税条款认定为无效条款。我国现

〔73〕 参见崔建远：《无权处分合同的效力、不安抗辩、解除及债务承担》，载《法学研究》2013年第6期；王利明：《合同法研究》（第2卷），中国人民大学出版社2003年版，第258页；高富平主编：《民法学》，法律出版社2009年版，第633页；崔建远主编：《新合同法原理与案例评释》（上），吉林大学出版社1999年版，第412页。

〔74〕 参见肖俊：《〈合同法〉第84条（债务承担规则）评注》，载《法学家》2018年第2期。

〔75〕 《合同法》第65条规定：“当事人约定由第三人向债权人履行债务，第三人不履行债务或者履行债务不符合约定，债务人应当向债权人承担违约责任。”

〔76〕 参见胡康生：《中华人民共和国合同法释义》，法律出版社1999年版，第112-113页。

〔77〕 参见王利明：《民法分则合同编立法研究》，载《中国法学》2017年第2期。

行《税收征收管理法》及其实施细则虽然对涉税合同、协议的法律效力进行了规定，但该规定仍然不够明确，应当在本轮《税收征收管理法》修订中进一步完善，尤其是做好法律修订中的条文释义工作，以确保税法的顺利、有效运行。

Abstract: The tax package clauses are widely used in domestic civil and commercial transactions and foreign-related commercial contracts, and have become an important issue in the court's enforcement procedures. The disputes over the tax package are very common. In practice, the courts at various levels have different views on the scope, legal attributes and legal validity of the tax package clauses, presenting three different referee paths, which are valid, invalid and skirting the analysis of its legal validity, and valid became the mainstream referee. However, from the perspective of the function of tax law, the tax package clause is not conducive to the distribution of tax law (fair distribution of tax burden) and the realization of macro-control functions. From the perspective of the attribute of tax law, the tax package clause violates the Tax Collection and Management Law and its implementation rules. In the normative documents, the Supreme People's Court also began to deny the validity of the tax package clause. From the perspective of operability, the tax package clause caused the transaction price to be distorted and affected the government tax revenue, and the buyer's accountant accounting and pre-tax deductions may be in trouble. Therefore, it should be clarified that the tax package clause is an invalid clause and should be implemented in the revision of the Tax Collection and Management Law.

Key Words: tax package clauses, function of tax law, attribute of tax law, legal validity, Tax Collection and Management Law

(责任编辑：郭维真 赵建蕊)