

# 我国实质课税原则研究之批判

## ——兼论实质课税原则的定位与适用

柯菲菲

(南京大学 法学院, 南京 210093)

**摘 要:** 实质课税原则在税法发展中逐步受到重视,尤其在税法的运用和执行阶段。但是,德、日等均在避税之否认领域使用“实质课税原则”,实质课税原则在德国、日本、我国台湾地区的立法及实践中非为基本原则。许多被我国学者认为属于实质课税原则适用范围的问题,实际上并不需要运用实质课税原则,其中一大部分属于法律实质主义的问题,非为税法固有问题;而对经济实质主义问题的研究,学者在适用实质课税原则时陷入了概括性、抽象性论述,造成对税收法定主义的违背,极易侵犯公民的财产权、破坏税法法制体系的建构。

**关键词:** 税法基本原则;实质课税原则;税法适用;税法解释

**中图分类号:** D996.3

**文献标志码:** A

**文章编号:** 1672-8580(2011)05-0063-04

在我国,实质课税原则的通说概念是指对于某种情况不能仅根据其外观和形式确定是否应予课税,而应根据实际情况,尤其应当注意根据其经济目的和经济生活的实质,判断是否符合课税要素,以求公平、合理、有效地进行课税<sup>[1]</sup>。实质课税原则已在我国税法适用领域成为越来越重要的原则,在法律实践中也越来越多被提及。虽然,税法学者均强调实质课税原则并不违背税收法定原则,但在缺乏体系化、统一性税法学基础理论构建的我国,在税收征管中实际上存在着与租税法律主义相对立的实质课税原则。这极易侵犯公民的财产权,也极易破坏税法法制体系的建构。

### 一、实质课税原则在德国、日本、台湾地区及我国的发展脉络

德国 1919 年颁布的《税收调整法》曾在第 1 条第 2 款规定:“税法的解释应考虑到国民思想、税法的目的、经济上的意义,以及上述诸多因素的相互关系。”一般把这种规定称为“经济观察法”,即后来流传到日本、台湾的“实质课税原则”。从 1950 年中期以后,德国对该条之规定进行了强烈的批判,并于德国 1977 年颁布的《税收通则》中删除了该条。同时,无论是后期逐渐丰富的判例资源还是不断修正的学理通说,都主张从重

视法的安定性这一立场出发,将税法解释严格控制在对税法文本文意的语义解释。但尽管如此,日本学界仍认为这一主张并非否定了在税法解释时重视以税法的经济学意义为解释标准的立场<sup>[2]</sup>。可见,“实质课税”最初是作为税法解释之原则出现的,也就是,首创“经济观察法”的德国并没有赋予该方法以超出“解释法律”之外的法功能;且其后的发展中,德国通过修法把税法解释中有关“经济意义之考虑”的明文规定予以删除,而重申了税法解释中的“法律主义原则”。“经济观察法”在德国税法解释的体系中的地位如何,已无法从法条本身加以明确了。另一方面,德国《税法通则》第 42 条规定:“税法不因滥用法律之形成可能性而得规避其适用。于有滥用之情事时,成立与经济上事件相当之法律上形成所成立者相同之税捐债权。”即在反税捐规避领域,德国适用“实质课税原则”对税捐规避设定了一般性的否认规定。基于上述阐述,可以肯定两点:第一,“经济观察法”不具有税法基本原则之地位;第二,“经济观察法”在税法适用中具有其特殊的功能。

1955 年的日本税法修正使实质课税原则在日本税法中得到了肯定,在第 3 条第 1 款和第 7 条第 3 款中规定了以“实质课税原则”为题的条款,这两款规定:

收稿日期:2011-03-03

作者简介:柯菲菲(1987-),女,四川成都人,主要研究方向为经济法、劳动和社会保障法。

网络出版时间:2011-7-25 网络出版地址:<http://www.cnki.net/kcms/detail/51.1676.C.20110725.1019.001.html>

“被法律上认为是资产或事业的收益归属单纯的名义人,在其不享受该收益而由其以外的人享受该收益时,应对享受该收益的人课征所得税。”<sup>[13]82</sup>该条文是以“实质课税原则”之名而行“实质所得者课税原则”之实罢了。当时,日本课税当局主张条文中的实质课税原则不仅局限于“所得归属中的实质主义”,而是具有广泛意义的“课税中的实质主义”<sup>[13]83</sup>。另一方面,沿袭德国税法许多理论的日本并没有在避税问题上采用基于实质课税原则的“一般的否认规定”。然其仍然规定有:当法人税法按同族公司的行为或计算来否认之并导致同族公司的应纳法人税反倒减少时,税务署长可以规定“不管同族公司的行为或计算结果如何,必须首先依其计算结果来计算应纳法人税”<sup>[12]245</sup>。除此之外,在日本所得税、继承税法中还有相当数量的个别性的否认规定。总之,尽管课税当局,以及日本税法学者试图扩张实质课税原则的适用范围以及提高实质课税原则在税法体系中的地位,但无论是日本其后的税法修正,亦或是日本税法学界主流观点,均对“实质课税原则”采谨慎态度,其地位从没有也决不可能超越“税的法律主义”和“税的公平主义”两项税法体系的基本原则,而其适用多在于“避税行为否认”领域。

在我国台湾地区,其税法中没有较为直接地冠以“实质课税原则”之名的条文。我国台湾地区被公认为最早清晰界定实质课税原则的第420号大法官释字认为:“涉及租税事项之法律,其解释应本于租税法律主义之精神,依各该法律之立法目的,衡酌经济上意义及实质课税之公平原则为之。”<sup>[14]</sup>从该条文,可以推出以下三点:实质课税原则适用于解释税法之时;适用实质课税原则不能脱离“租税法律主义之精神”;实质课税原则是公平原则具体内容之一,或者说实质课税原则的理论基础是公平原则。另一方面,沿袭日本税法的台湾税法,在避税行为之否认上,也同日本一样没有“一般性否认规定”,仅于个别税法中散见几个否认税捐规避之条文<sup>[15]241</sup>。

我国税收立法中也没有被冠以“实质课税原则”的条款,笔者认为以下几条体现了实质课税原则的内涵:《税收征收管理法》第36条,《税收征收管理法实施细则》第54、第55条,《企业所得税法》第6章均赋予了税务机关对关联企业纳税额依照“经济实质”的合理调整权。可见,实质课税原则在我国的立法中仅体现在防止关联企业避税中。

德国税法解释原则中删除了“经济观察”之规定;日本税法有个名不副实的“实质课税原则”;台湾立法

没有明确的“实质课税”,而是在大法官解释中阐述了税法之解释在遵从租税法律主义的原则下应考虑其“经济实质”;我国没有明文的“实质课税原则”。另外,德、日、台及我国大陆均在避税之否认领域使用“实质课税原则”。可见,实质课税原则绝非税法的基本原则。

## 二、实质课税原则定位与适用之批判

### (一)实质课税原则是税法适用的重要原则

#### 1.课税对象归属问题

有观点认为,“在经济上获取、支配、享受商品收入、所得、财产的主体,才是课税对象所归属的纳税主体,那些仅在名义上取得上述征税对象,而在实际上并不能支配或从中获益的主体,并不是真正的应税主体,因此,应从经济生活和经济事实的实际出发,确定真正的课税对象的归属。”<sup>[11]106</sup>这一观点直接源于日本税法中以“实质课税原则”为题的条款。该观点实际上可以做两种解释,其一是从“名义上”这一用语角度出发,将该观点理解为对法律上真正的归属者进行课税的规定;其二是从“获益的主体”这一用语出发,该观点对法律上的归属者和经济上的归属者作了区别,它是承认对后者也可以进行课税的规定<sup>[13]89</sup>。若从法的安定性出发则应当选取第一种解释,此时“实质课税原则”已然成为了“法的实质主义”。这样,此项原则在其他法律领域亦被承认,因此,实质课税原则并非在税法上具有特别重要意义的原则<sup>[15]204-205</sup>。若从税负公平、量能课税观点出发选取第二种解释,“经济的实质主义”,则存在另一个须区分的问题:成为“名义上征税对象”在私法上是否有效?若其私法上效果已被定无效,如“公司人格否认”情形下,交易产生的所得应该被认定为成员个人所得,此时利用的非为“实质课税原则”,而是相关私法中的法理,如前例中“刺破公司面纱”之原理。若其私法上效果是有效的,再讨论实质课税原则才有意义。

#### 2.无效行为、违法收益的课税问题

有观点认为,对私法上的无效行为,“主要应依其是否发生经济效果、有无经济收益来决定是否应当征税;如果无效行为由相关主体做有效履行,并发生了经济上的效果,且当事人维持其经济效果的存续,则可以对此无效行为产生的经济效果征税,不受私法上无效的影响”<sup>[6]</sup>。

有观点认为,“征税机关只需依据税法规定的课税要素征税,关注经济效果,不需对是否违反其他法律进行实质审查”<sup>[14]</sup>。故引用实质课税原则,对非法收入进行征税,既不违反税法的基本价值观,也不会产生让非法收入合法化或鼓励非法行为的后果。

上述两种观点中所列举情况的共同点是,税法对实际存在的经济成果,不论其是依合法行为取得还是依无效、违法行为取得,原则上都应被归为课税对象。因此,这一问题在性质上是作为实定税法预定的所得概念问题来讨论的,并非不采用实质课税原则就不能说明其性质<sup>[392]</sup>。

### 3. 税收规避的否认问题

税收规避在本文采狭义理解,指利用私法自治契约自由原则对于私法上法形式之选择可能性,从私经济交易之正常观点来看,欠缺合理之理由,而选择通常所不使用之法形式,于结果上实现所意图之经济目的或经济成果,但因不具备对应于通常使用之法形式之课税要件,因此减轻或排除税捐负担<sup>[7]</sup>。即滥用法律事实选择的可能性,进行违反税法目的的异常行为安排,以实现规避税负的不当行为。有观点认为,“由于纳税人通过变通法律形式,同样可以达到通常应有的经济效果,因此,从经济能力或纳税能力的角度,从量能课税和公平负担的角度,都应当从纳税人获取经济效果的实质出发,否认用以规避税法的私法形式,对其实质上的经济效果征税”<sup>[107]</sup>。

德国、日本、我国台湾地区都将实质课税原则适用到了税收规避领域,其中德国是一般条款结合个别条款的立法方式<sup>[8]</sup>,日本、我国台湾地区则是个别条款方式。美国等英美法系国家,在司法实务中通过了一批重要反避税裁决,也都明确根据“实质重于形式”原则判定<sup>[9]</sup>。我国《企业所得税法》第41条、第45条、第47条分别规定了关联企业转让定价规则、利润拟制分配规则、资本弱化规则等特别反避税规则,这些规则背后的法理基础即“实质课税原则”。“实质课税原则”之于“税收规避”最重要的问题就是,实质课税原则要采取何种方式适用于“税收规避”?实质课税原则适用于避税之否认的情形是否有必要由税法加以一般概括或特别规定?上述问题的本质,即“实质课税原则”与“税收法定原则”间冲突的协调。有学者认为,如果不依法作个别性的否定,那么,用实质课税原则否认避税行为有可能极大地影响租税法律主义的法的稳定性及法的预测性。即使某个行为在理论上属于避税行为,但只要法律上没有否认该行为的个别性规定,那么,这种行为实际上也属实定税法上的节税行为<sup>[390]</sup>。可是,交易市场的行为不是在立法之初就能够完全概括的,人们减轻税负的趋向性总会推动人们创造出层出不穷的避税行为,如何对立法没有规定之避税行为予以规制,恰是实质

课税原则发挥功效之领域。

### (二) 实质课税原则乃税法解释、税法漏洞补充之一般法律原则

台湾学者陈清秀认为,实质课税原则在税法解释的适用情形可分为:(1)经济上解释,此时“实质课税原则”用于解释那些在税法所使用之概念系借用自民法的情形时有独自的意义;(2)税捐构成要件所使用概念之解释,税捐构成要件乃是经济上的事件过程、状态及形成相连结,税捐构成要件虽然常使用民法、商法及其他法律的概念,但并不能承受起规定目的,故应尽可能地把握有值得课税的时间过程、状态及形成<sup>[5]213-216</sup>。

笔者认为,应对适用实质课税原则解释税法作进一步限制,即利用实质课税原则对税法进行解释仅限于立法解释。因为,如果允许税务行政部门、司法部门对借用概念作具有税法独立性的解释,则实质上违反了税收法定主义,以及以此展开的法律的稳定性和预测性要求。所以,在没有立法明文对税法借用概念作税法独立性解释时,行政、司法部门只能对这些概念作同于其本来意义的解释。

有学者认为,实质课税原则用以弥合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。因此,利用实质课税原则对法律漏洞进行弥补,有利于实现税收公平及个案的利益平衡<sup>[10]</sup>。笔者认为,概括性地承认实质课税原则可被用于弥补税法漏洞是危险的,因为这样极易导致税收课征实践中,借“实质课税原则”之名创设、扩张不利于纳税人的课税要素。所以,与上述利用实质课税原则解释法律一样,实质课税原则用作弥补税法漏洞时,司法、行政机关只能做出有利于纳税人的税法漏洞补充,而不利于纳税人的税法漏洞补充属于立法部门之课题,这样可协调实质课税原则与税收法定原则之冲突。

通过上述的逐一批判,可以发现,许多被学者认为属于实质课税原则适用范围的问题,实际上并不需要运用实质课税原则,其中一大部分属于法律实质主义的问题,非为税法固有问题;而对经济实质主义问题的研究,学者在适用实质课税原则时极易陷入概括性、抽象性论述,造成对税收法定主义的违背。

### 三、实质课税原则定位与适用范围

通过对实质课税原则法律实践的梳理及理论争议的分析,笔者认为,应从以下几点把握实质课税原则,避免其成为空洞的说辞和“侵犯”公民财产权的武器:

第一, 实质课税原则是税收公平原则及量能课税原则在特殊税法领域的具体表现。“特殊税法领域”指: (1)对于行为而言, 它们依照私法上的规定属于有效行为, 如果它们违背了实质课税原则, 则应当“刺破”、“否认”其表面的形式行为, 对其本应产生的经济效果予以征税。(2)对于概念而言, 它们本身在原有部门法的意义并不能直接、当然适用于税法, 要对之适用效果做经济上的考量, 若不符合实质课税原则, 则应赋予这些概念以税法独自之解释。除此外, 在其它领域提及的实质课税原则并非税法固有之原则。

第二, 实质课税原则的适用应以税收法定原则为前提。主要指: (1)适用实质课税原则否认私法行为效力时, 若税法没有一般性否认条款对避税构成要件加以规定, 那么实质课税原则只能适用有明确个别条款规定的情形; 若有对避税构成要件的一般性规定, 则实质课税原则可在“一般性规定每一构成要件”依文理解释所能推导的范围内予以适用。(2)适用实质课税原则解释税法概念时只能限于立法解释, 否则有违贯穿税法解释之基准的税收法定原则。(3)司法、行政部门适用实质课税原则弥补税法漏洞时, 只能作有利于纳税人的漏洞弥补, 否则不仅违背了税收法定原则, 更侵犯了税法诚信原则中纳税人的信赖利益。

国际货币基金组织在一份考察报告中说到: “中国的立法传统习惯用比较抽象、广泛的词句, 更像是制定宪法的风格, 而不是写细、写具体。其结果是中国的税法 and 规定加起来所描述的细节也不及西方国家某一项法律里描述的细节多。”<sup>[14]</sup>我国税收立法存在许多不清、漏洞之处, 导致严格依法之规定, 不能实现税收收入, 许多依税法原理应当予以纳税的行为均“无法可依”从而不能成为课税对象, 这恰导致了税务实践特别强调

“实质课税原则”。然而, 在“无法可依”的情况下盲目扩大实质课税原则的适用范围, 极易侵犯公民的财产权, 也极易破坏税法法制体系的建构。不能指望通过实务中适用实质课税原则来弥补立法的漏洞, 这样已逾越了实质课税原则的作用范围, 扭曲了实质课税原则之法理; 对实质课税原则的研究和适用应在上文提及的范围内得以纵向深入, 而非横向扩张。

#### 参考文献:

- [1] 张守文. 税法原理[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004: 34, 106, 107.
- [2] 金子宏. 日本税法[M]. 战国斌, 郑林根, 等, 译. 北京: 法律出版社, 2004: 88-89, 245.
- [3] 北野弘久. 税法学原论[M]. 陈刚, 杨广等, 译. 北京: 中国检察出版社, 2000: 82, 83, 89, 92, 90.
- [4] 徐阳光. 实质课税原则适用中的财产权保护[J]. 河北法学, 2008, (12): 44-50.
- [5] 陈清秀. 税法总论[M]. 台湾: 元照出版社, 2007: 241, 204-205, 213-216.
- [6] 刘隆亨. 论实质租税原则的适用和作用[J]. 税务研究, 2003, (1): 48-52.
- [7] 金子宏. 租税法[M]. 日本: 昭和六十三年: 109. 转引自陈清秀. 税法总论[M]. 台湾: 元照出版社, 2007: 237.
- [8] 方友熙. 举证责任与国际避税的研析[J]. 四川理工学院学报: 社会科学版, 2010, (5): 32-35.
- [9] 萧承龄. 实质重于形式——一项反避税斗争的国际惯例[J]. 涉外税务, 1999, (9): 25-28.
- [10] 孙健波. 税法漏洞补充理论研究[J]. 中南大学学报: 社会科学版, 2008, (3): 350-357.
- [11] 施文正. 中国税法通则的制定: 问题与构想[J]. 中央财经大学学报, 2004, (2): 71-75.

责任编辑: 万东升

## A Critical Study on Substantive Principle of Taxation Based on Real Income Earners in China

### — Orientation and application of this principle

KE Fei-fei

(Law School, Nanjing University, Nanjing 210093, China)

**Abstract:** Substantive principle of taxation is paid more attention than before, especially in the application of tax law. However, this principle is most applied in regulation of tax evasion in German, Japan, and Taiwan. It is not viewed as fundamental in legislation or in practice. The principle applicable to quite a few issues supposed by Chinese scholars in fact is not applicable. Most of them belong to substantive theory of law, but are not inherent problems in tax law. At the same time, in realm of economic essence, scholars tend to fall into broad and abstract review, which betrays the principle of tax legalism and is likely to violate citizens' right of property and system of tax law.

**Key words:** principle of tax law; substantive principle of taxation; application of tax law; tax law explanation