

Doi:10.11835/j.issn.1008-5831.fx.2022.09.005

欢迎按以下格式引用:郭昌盛.实质课税原则的理论阐释[J].重庆大学学报(社会科学版),2023(1):201-212. Doi:10.11835/j.issn.1008-5831.fx.2022.09.005.



Citation Format: GUO Changsheng. Theoretical interpretation of substantive taxation principle[J]. Journal of Chongqing University (Social Science Edition), 2023(1):201-212. Doi:10.11835/j.issn.1008-5831.fx.2022.09.005.

实质课税原则的理论阐释

郭昌盛

(北京大学 北京大学学报编辑部,北京 100871)

摘要:无论税制设计如何完善、税法规则如何复杂,偷逃税、避税、税收筹划始终是税法运行实践中无法消除的事实,也是各国税务机关不得不面对的问题。税收征收究竟是以形式还是以实质为标准,始终是税法领域存在争议的话题。实质课税原则在大陆法系和英美法系的起源和发展有着十分相似的路径。在大陆法系国家,无论是肇始于德国的经济观察法,还是经日本学者升级后的实质课税原则,二者在税收立法中的确立最初都是源于反避税的需求,都是为了保障国家财政收入而对当时税法进行修改的结果。从实质课税原则在英美法系的演进过程来看,实质课税原则经历了被否认到被允许的过程。由于英美法系以判例法为主,实质课税原则主要通过法院的判决被确立,这与大陆法系通过税收立法确定实质课税原则存在明显的区别。从实质课税原则的产生背景来看,反避税是实质课税原则在两大法系税收立法或税收司法实践中产生或确立的直接动机或最初原因。法律实质主义和经济实质主义在税法中分别适用于不同的场合,法律实质主义应当运用于“法律关系”的形式与实质不一致的情形,而经济实质主义应当运用于法律形式与经济实质不一致的情形。只有将法律实质主义和经济实质主义结合起来,才能应对纷繁复杂的各类税收问题,使税收的经济性与法律的权威性相契合。尽管实质课税原则在两大法系中有着不同的称谓,理论和实务界对实质课税原则的内涵和功能定位存在诸多分歧,但从实质课税原则的诸多争论中可以发现,实质课税原则并没有被全盘否定,而是实现税法上税收公平原则和量能课税原则的技术性、手段性原则,是对税收法定原则的重要补充,其目的是要求纳税人按其实质的税负能力来纳税,最终实现税负的公平分配。需要注意的是,实质课税原则适用于税法运行的各个环节,但并非适用于税法运行各环节的全部领域。

关键词:实质课税原则;法律实质主义;经济实质主义;税收公平

中图分类号:D912.2 **文献标志码:**A **文章编号:**1008-5831(2023)01-0201-12

一、实质课税原则的税法溯源

税收征收究竟是以形式还是以实质为标准,始终是税法领域存在争议的话题。近年来,税收逃

基金项目:北京市社会科学基金重点项目“共同富裕法治保障研究”(22FXA003)

作者简介:郭昌盛,北京大学学报编辑部编辑,助理研究员,Email:gcs_sh@163.com。

避行为有增加的趋势,由此产生的税收争议也逐渐引发社会的关注。与此同时,形式与实质课税之争在税法学界日益受到关注。尽管在理论和实践上存在诸多争议,实质课税原则已经被世界各国税收立法和实践在不同程度上以不同的形式认可。

(一) 大陆法系下的实质课税原则

国内外学者尤其是大陆法系国家的税法研究者在讨论实质课税原则时大都溯及德国的经济观察法。1919年,德国税法学者兼法官贝克尔主导起草的《帝国税收通则》首次规定了经济观察法,该法第4条规定“解释税法之际,需斟酌其立法目的、经济意义及情事之发展”,其中税法解释所要考虑的“经济意义”就是为后来学界和实务界所称的经济观察法。贝克尔之所以在《帝国税收通则》中规定经济观察法,与当时德国所处的时代背景和法学学说密切相关。《帝国税收通则》起草时正值第一次世界大战结束初期,作为主战国的德国在战争中消耗了大量国力,国库处于紧缺状态。由于当时税法附随于民法,在民法上无效的行为在税法上也被认为无效而不被征税,大量商人从事违法行为大发横财却不需要缴税,不仅引发了人们强烈的不满,还进一步加剧了国家的财政压力。因此,为了应对税收流失,保障国库收入,并使税法从民法的束缚中解放出来,贝克尔等人在起草《帝国税收通则》时,在第4条规定了税法解释应当考虑经济意义,并在第5条明确了税收规避的定义。《帝国税收通则》第4条在1924年《税收调整法》(该法是《帝国税收通则》的附属法规)的修订中被继承和发展,该法第1条第2款和第3条分别规定“进行税收法律解释时,必须综合考虑国民思想、税法的目的、经济上的意义以及上述诸多因素的相互关系”和“对构成要件之判断同其适用”。至此,经济观察法的适用范围从税法解释扩大到了税收构成要件的判断。

经济观察法的引入使税法从民法中独立出来,且完全不受民法的影响而成为一个独立王国。经济观察法的频繁适用,一方面使民法上的私法自治原则被不断削弱,另一方面也使税收法定原则不断被架空成为一具躯壳。尤其在第二次世界大战期间,德国纳粹政府动辄适用经济观察法做有利于国库的解释而引发人们的普遍反感。第二次世界大战后,统一的法秩序理念在德国逐渐兴起,经济观察法受到严重质疑,税法理论和实务界纷纷批评脱离具体文本内容来解释税法的做法。德国联邦法院于1962年在判决中对经济观察法的适用进行了重大限制。1977年,《帝国租税通则》被全面修订为现行《德国税收通则》,新修订的《德国税收通则》将《税收调整法》等附属法规纳入,将“解释税法应斟酌立法目的、经济目的、情事发展”等规定予以删除,不再设置“税法的法律适用”条款,以避免让人误解经济意义或者实质内涵解释为税法所独有的解释方法^[1]。虽然1977年《德国税收通则》删除了经济观察法的一般条款,但是该法第39至42条仍然以个别条款的形式规定了经济观察法在“税收客体的归属”“违反法律和善良风俗的行为”“无效的法律行为”(包括虚伪的法律行为和事实行为)、“法律形成可能性之滥用”(一般反避税条款)^[2]等情形下的适用。尽管德国税法判例和通说都主张按照税法的文句文理来解释税法以维护法律的安定性,但并非否认在税法解释中适用或者重视税法经济学意义的解释^{[3]89}。

20世纪50年代,德国的经济观察法被引入日本,日本在吸收和借鉴德国经济观察法的基础上正式提出了实质课税原则。日本1953年《所得税法》第3条第1款和《法人税法》第7条第3款都直接以“实质课税原则”为标题规定“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”。这两个条文出台的背景是,20世纪40年代中后期,由于日本对个人企业和法人企业分别实施了不同的税制,且在企业

超过一定业绩后法人企业的综合税负低于个人企业,因此避税成为促使企业从个人企业转化为法人形式企业的直接原因,立法者希望在税法中明确规定“实质课税原则”来防止法人形式化的现象,以保证国家的财政收入。1953年《所得税法》和《法人税法》规定的“实质课税原则”在1965年的《所得税法》《法人税法》的全面修改中被原封不动地保留下来(仅仅将条文序列改为《所得税法》第12条、《法人税法》第11条),并将称谓改为“实质所得者课税原则”^{[4]85-86},并一直沿用至今。虽然“实质课税原则”这一概念由日本学者正式提出,但日本现行税法中至今没有关于实质课税原则的一般性规定,实质课税原则仍然仅在《所得税法》和《法人税法》的所得归属部分有所规定。尽管立法上实质课税原则的适用仅限于所得归属,但在日本税法的实践中,实质课税原则已经成为具有广泛意义的“课税中的实质主义”^①,并成为日本税务机关占支配或者主导地位的观点。

德国和日本的税法研究深刻影响了我国两岸财税法的研究和发展。我国台湾地区“司法院”在1986年释字第420号解释^②中提出了实质课税原则——“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,衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之”,该原则在2009年“税捐稽征法”的修订中被原封不动地确立下来(第12条第1项)。同时,“税捐稽征法”第12条第2项还规定“税捐稽征机关认定课征租税之构成要件事实时,应以实质经济事实关系及其所生实质经济利益之归属与享有为依据”。由此,实质课税原则在我国台湾地区以法律规范的形式正式得以确立。由于我国大陆至今没有出台税收基本法、税法通则或者税法总则等税法领域的基础性法律,因而现行税法中并没有关于实质课税原则的一般条款或一般规定,但仍然在具体的税收实体法和税收程序法中规定了体现实质课税原则的具体条款。

需要注意的是,实质课税原则在同为大陆法系国家的比利时则经历了从否定到逐渐接纳的过程。比利时早期的税法实践也坚持税法解释应当严格按照字面解释,主要是基于宪法规定的税收法定原则。比利时法院在Cour de Cassation的判决中指出“为了适用税法,即使纳税人设计的法律组织的组织形式并不常见,只要纳税人同意承担这一组织形式的法律后果,那么该组织形式就具有法律效力”^③。法院特别指出,“在税法领域不允许适用经济现实的原则”。然而,面对日益泛滥的税收筹划和避税压力,比利时在1993年《所得税法典》中规定了一般反避税条款。而且,在较为传统的税法领域,比利时开始适用反伪装原则,即当纳税人避税的法律行为和方法与其表面行为法律关系不相符合时,应当以真实目的的法律行为为准。例如,当纳税人以不动产出资设立公司并获得股份后,纳税人立即将股份转让给第三方的行为会被重新认定为不动产转让而非股权转让^[5]。

由此可见,无论是肇始于德国的经济观察法,还是经日本学者升级后的实质课税原则,二者在税收立法中的确立最初都是源于反避税的需求,都是为了保障国家财政收入而对当时税法进行修改的结果。正如北野弘久所言,强调实质课税原则的原因是课税在德国的经济分析方法中是一种

①这一观点可以从当时的国税厅通告中找出佐证。例如,国税厅在1954年直所第1—42通告之九中解释:“如果所得税法第3条第2款(实质课税原则)所规定的所得的归属或种类等方面,出现名不副实的情形时,尽管有名义或形式的存在,课税当局也要按照实质即所谓的实质课税原则向资产或事业产生利益的归属者课征所得税。”按照该通告的解释,税法中规定的“实质课税原则”是从所得的归属方面广泛地确认课税关系的实质主义。参见:北野弘久.日本税法学原论[M].郭美松,陈刚,译.北京:中国检察出版社,2008:86.

②大法官孙森焱认为“实质课税系相对于表见课税而言。依私法秩序所生利益之变动,循私法上形式,以利益取得人之名义判断租税法上之归属,是为表见课税主义,或称表见课税之原则;若所得之法律上归属名义人与经济上实质享有人不一致时,于租税法上之解释上,毋宁以经济上实质取得利益者为课税对象,斯为实质课税主义或称实质课税之原则。适用实质课税原则须形式上存在之事实与事实上存在之事实不一致,因而依形式课税将发生不公平之结果,不能实现依照个人之负担租税能力而课征租税之公平原则为要件”。

③Cour de Cassation, 1987, Pasirisie Belge. I, No. 387, at 777.

为了大众课税而服从于国库主义的事实。可以说,反避税是经济观察法或实质课税原则在德国和日本税法中确立的直接动机或最初动机。

(二) 英美法系下的实质课税原则

在英美法系,税法领域的“实质重于形式原则”与实质课税原则具有异曲同工之妙^[6]。英美法系的“实质重于形式原则”主要是由法院在税法实践中提出,同样经历了较为曲折的过程。英国早期的税法实践认为税法的解释和适用应当严格按照税法条文的内容进行。国内学界普遍认为,威斯敏斯特公爵案件(Commissions of Inland Revenue V. Duke of Westminster)是英国最早明确税法解释应当采用字面解释及严格解释的案例,也是英国明确对交易税法解释否定实质课税原则的典型案件,法院在判决中认为,“在有能力的情况下,任何人有权组织自己的事务以减少自身税负……无论其采取的技巧在税务署和其他纳税人看来多么令人厌恶,都不能强迫他们增加应缴纳的税额”^④。实际上,早在此之前的布雷迪案件(Cape Brady Syndicate V. Inland Revenue Commissions)中,法院就已经明确了税法解释应当严格按照字面解释的原则,法院在判决中写道,“在税法中人们只需要了解已经明确说明的内容,不允许掺入任何主观目的,禁止在税法上适用衡平法,禁止推定,禁止在适用税法时掺入弦外之音的理解,不得傲慢、自行其是地适用税法,人们只能公正地按其使用的语言行事”^⑤。威斯敏斯特公爵案件和布雷迪案件都坚持税法解释应当严格按照字面解释或者文义解释,反对实质课税原则。

然而,1981年拉姆齐案(W. T. Ramsay Ltd. V. Inland Revenue Commissions)改变了布雷迪案和威斯敏斯特案件确立的严格字面解释立场,确立了拉姆齐原则(Ramsay Principle)^⑥。在该案件中,上诉法院并非对发生的几笔交易结果逐一进行审查,而是将几笔交易视为一个整体进行审查,从而否决了拉姆齐公司的税收设计计划。道森案件(Furniss V. Dawson)进一步发展了拉姆齐案件,并对“拆息交易原则”和“商业目的原则”进行了明确^⑦。由此,英国税法在反避税的适用上开始承认和接受实质课税原则。

此外,美国法院也通过在税法解释和适用中运用普通法理念发展出一套以反避税为目的的司法原则,包括实质高于形式(substance over form)、商业目的(business purpose)、经济实质(economic substance)等。美国法院发展出的实质高于形式或者经济实质主义主要用于当一项交易的形式和实质之间存在落差时,应当以交易的经济实质为基础来适用税法^⑧,即将经济实质主义作为反避税的手段或者工具。有人认为,美国的实质重于形式起源于1935年的Gregory V. Helvering案件^{[7]41},在该案中法院否认了纳税人安排的没有“商业目的”而以避税为目的的交易形式。实际上,早在1924年,美国法院就在Weiss V. Stearn案的判决中写道,“在税收问题上应取决于实质而不是纳税人自己所宣称的目的,在税法适用中必须关注实质而不仅仅是形式”^⑨。Bittker和Eustice曾对美国税法实践中“实质重于形式”进行了总结:“税法一直关注的一项问题是,在什么范围内可以采用实质交易

④Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster, 1936 App. Cas. 1, 19, 19 T. C. 490.

⑤Cape Brandy Syndicate v. Inland Revenue Commissioners, 1921, 1 K. B. 64, 71, 132 T. C. 358, 366.

⑥BROWN K B. Applying circular reasoning to linear transactions: Substance over form theory in the U. S. and U. K. tax law [J]. Hasting International Comparative Law Review, 1992: 169-226.

⑦Furniss v. Dawson, [1984] 1 All E. R. 530, 532 (comments of Lord Fraser of Tullybelton on the Ramsay case).

⑧KEINAN Y. Rethinking the role of the judicial step transaction principle and a proposal for codification [J]. Akron Tax Journal, 2007: 45-100.

⑨DONALDSON J B. When substance-over-form argument is available to the taxpayer [J]. Marquette Law Review, 1964: 41-52.

的法律效果代替交易形式的法律效果……(关于实质重于形式)的司法原则和立法规定能够阻止不同范围和不同精巧程度的避税安排。尽管这些司法原则和立法规定模糊、不确定,但是要求那些具有强烈税收目的的交易经历这些宽泛原则和条款的司法审查,比起毫不妥协地按照字面解释适用成文的法律制度来说,仍然是更加有益的。”^[8]

从实质课税原则在英美法系的演进过程来看,实质课税原则同样经历了被否认到被允许的过程。由于英美法系以不成文法为主,实质课税原则主要通过法院的判决被确立,这与大陆法系通过税收立法确定实质课税原则存在明显区别。

(三) 实质课税原则相关概念辨析

从实质课税原则的税法渊源来看,与实质课税原则相关的概念主要有经济观察法、实质课税主义、实质高于形式原则(实质重于形式原则)、法律实质主义、经济实质主义、经济实质原则等概念,这些概念在内涵及外延上是否一致值得进一步探讨。其中,实质课税主义和实质课税原则以及经济实质主义和经济实质原则这两对概念仅仅是表述上的习惯不同,本质上并没有区别。实质课税原则包括了法律实质主义和经济实质主义,详见下文。需要讨论的是,实质课税原则、经济观察法、实质重于形式这三个概念之间的区别。

一是实质课税原则与经济观察法的关系。从1919年《帝国税收通则》第4条的表述来看,经济观察法要求在税法解释时考虑经济意义,并在第5条规定了税收规避条款。因此,德国的经济观察法最初仅是出于反避税的要求在税法解释上追求经济实质,此时的经济观察法仅仅是实质课税原则的内容之一。1977年《德国租税通则》在删去税法解释要考虑经济意义条款的同时,在第39至42条规定了经济观察法适用的情形,其中无效法律行为、虚伪法律行为以及违反公序良俗等法律行为的税法后果实际上是法律实质主义的实质课税原则的运用,而税收规避的税法处理则是经济实质主义的实质课税原则的运用。由此可见,德国的经济观察法由最初单一的经济实质的实质课税原则扩展到了同时包含经济实质主义和法律实质主义的实质课税原则,即1919年《帝国税收通则》下的经济观察法在内涵上小于实质课税原则,而1977年《德国租税通则》下的经济观察法则与实质课税原则在内涵上一致。基于此,陈清秀教授认为,实质课税原则就是经济观察法,二者没有本质的区别^[9]¹⁸⁸。黄茂荣教授则认为,经济观察法是实质课税原则在方法论上的表现,经济观察法是为了掌握实质课税原则的“实质”而被引入税法的,实质课税原则具有价值判断,而经济观察法属于从经济的观点客观观察,认定课税事实之经济理性在方法上的表现。实质课税原则与经济观察法的共同点在于,其诉求的理念几乎一致,即应以符合经济利益之实质及其实际的归属来判断纳税能力的有无和归属,以使税收的征收能符合实质,而不受限于形式^[10]⁴²⁸⁻⁴²⁹。

二是实质课税原则与实质重于形式原则的关系。实质重于形式原则最初是会计学的理论,该原则强调企业在进行会计核算时应当按照交易或事项的经济实质而不仅仅是按照它们的法律形式作为依据。有学者认为,实质重于形式原则与实质课税原则并无二致,二者仅是侧重点有所不同,前者强调法律形式与其经济实质不相符时应当突出经济实质,后者强调课税应当依据实质而不受法律形式的束缚^[11]。笔者认为,实质课税原则与实质重于形式原则存在一定的区别。在适用范围上,从实质重于形式在英美法系的起源和发展来看,实质重于形式的作用范围较为有限,一般仅限于反避税领域;而实质课税原则除了反避税以外,在税法中的适用范围更为广泛,包括但不限于反避税、虚假法律行为、无效法律行为等领域。在适用环节上,实质重于形式是由英美法系的法院在

司法实践中发展起来的一套规则,主要运用于税收司法环节;而实质课税原则既可以在税法解释和适用中运用,在立法层面也有适用的空间,比如为了对抗税捐客体之有无的认定疑义,或避免卷入税捐客体类型之分类上的难题,有时立法者直截了当利用拟制的方法,将一些可能引起有无争议的类型肯定为其认为应当的类型^{[10]472}。

尽管实质课税原则、实质重于形式原则、经济观察法之间存在联系和区别,但不可否认的是,这三个概念在不同国家的税法实践尤其是反避税实践中发挥了不可替代的作用。如果对实质课税原则进行广义理解,实质重于形式原则和经济观察法可能仅为实质课税原则内容的一部分;而对实质课税原则作狭义理解,三者在很大程度上是可以作同一理解的。

二、实质课税原则的理论争议

尽管世界各国和地区都在税收立法或税收司法中不同程度规定或者确立了实质课税原则。然而,关于实质课税原则的含义,不同学者有不同的认识,国内外税法学界至今尚未达成一致共识。陈敏认为,对具体之租税事件课征租税,于认定事实及适用法律时,应注重课税事实之经济实质而不拘泥其法律形式之态度,为所谓之经济观察法或实质课税^[12]。新井隆一认为,最广义的实质课税原则是指对于租税法规定的了解(理解、适用),宜避免受到租税法所规定内容之形式概念的拘束,而应依据租税法理论的评价去探讨其实质概念^{[13]47}。国内通说认为,实质课税原则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、合理和有效地进行课税^{[14]36}。

(一) 法律实质主义的实质课税原则

在日本税法学界,实质课税原则在税法理论上存在法律实质主义(法律的实质课税原则)和经济实质主义(经济的实质课税原则)两种观点^⑩。无论是法律实质主义,还是经济实质主义,都需要以课税要件事实的认定为前提,二者都强调当课税要件事实认定所必要的事实关系和法律关系的“形式与实质”或者“外观与实体”不一致时,应当按照实质或者实体而非形式或者外观来认定事实关系和法律关系,进而判断课税要件是否满足或者存在^{[3]102}。法律实质主义和经济实质主义的本质区别在于,“形式”与“实质”的内容不一样^[15]。

法律实质主义,是指在法律适用上,假装的表见事实(形式)等与在法律适用上其背后隐藏的真实法律的法律事实(实质)不一致时,应当按照隐藏的法律事实进行税法的解释与适用。实质课税原则乃解决租税归属关系基准的原则,凡课税物件在法律形式上的归属者与法律实质上的归属者相异时,则以后者为决定租税关系^{[13]49}。法律实质主义解决的是课税要件事实认定的法律关系应以表面上存在的法律关系还是按照真实存在的法律关系为标准来认定的问题,法律实质主义主张按照真实存在的法律关系来认定课税要件事实,并没有脱离真实存在的法律关系进而按照经济上的效果或者目的来判断课税要件是否满足或者存在。因此,法律实质主义意义上的实质课税原则中

^⑩国内有人提出实质课税原则有三个维度,即除了法律实质主义和经济实质主义以外,实质课税原则还包括事实认定的实质主义。该论者认为,事实认定的实质主义是指在纳税人的真实意思与表示出来的意思存在背离时,需要探究纳税人的真实意思表示。笔者认为,事实认定的实质主义并没有独立存在的必要,可以归入法律实质主义中,按照该论者对事实认定的实质主义的描述,可以看出所谓的事实认定的实质主义指的是民法上的通谋虚伪表示行为与隐藏行为,而该行为在德国、日本以及我国台湾地区税法中都属于法律的实质主义。因此,没有必要将事实认定的实质主义单独列出。参见:贺贤.“德发案”与实质课税原则:兼论经济实质及其确定方法[J].税法解释与判例评注,2019(2):57-77.

“形式”与“实质”都是针对法律关系的,即对课税要件事实的认定不按照表面存在的法律关系(此为形式),而以真实存在的法律关系(此为实质)为标准。

主张法律实质主义观点的代表人物有金子宏和北野弘久。金子宏认为,实质课税原则是指对课税要件事实认定所必需的法律关系,不按表面上所存在的法律关系而应按真实存在的法律关系来进行课税要件事实的认定;不应离开真实的法律关系,去按其经济成果或目的来对法律要件的存在与否进行判断^{[3]103}。据此,有人认为金子宏主张的法律实质主义或者严格意义上的法律实质主义,是指应当根据交易或者应税行为所据以设立和履行的法律所认定的法律性质进行课税^{[7]29}。由此可见,法律实质主义主要是针对伪装行为或者隐藏行为等当事人隐藏其真实意思表示的情况如何适用税法的解释,按照法律实质主义,应当对隐藏行为进行课税而不是对通谋虚伪表示行为或者伪装行为课税。在伪装行为或者隐藏行为的税法处理上,法律实质主义实现了税法与民法的统一。因此,法律实质主义的特点在于能够有效协调税法与民法、商法的关系,使税法与民法统一在宪法秩序下。北野弘久同样主张法律实质主义,反对经济实质主义。北野弘久对日本学者具体适用实质课税原则的观点(大致可以分为七类,即借用概念、具有课税意义的行为和事实、虚假行为、所得的归属、避税行为、无效和取消的行为、违法所得等)逐一进行了具体分析,认为这些传统上被认为是实质课税原则适用的情形有些不属于实质课税原则的问题,有些是纯粹的法律实质主义的问题,有些是经济实质主义的问题。法律实质主义的问题是法律中固有的问题,并非税法特有的问题;绝不允许将经济实质主义作为解释和适用法律的标准带入规定租税法律主义的宪法构造中^{[4]97-98}。

(二) 经济实质主义的实质课税原则

在比利时,经济实质主义也被称为经济现实原则,其是指满足私法上的法律要件的法律事实(法形式的实质)与现实所产生的经济成果的事实(经济的实质)不一致时,应对后者进行税法的解释与适用^{[9]189}。即凡课税物件在法律上之归属者与课税物件在经济利益上所形成之实质享受者互异时,以后者决定为租税法律关系^{[13]49}。经济实质主义解决的是纳税人采取的交易安排(法律形式)与其产生的经济效果(经济实质)不一致的情况下,如何解释和适用税法的问题。从1919年《帝国租税通则》第4条的规定来看,德国的经济观察法就是指经济实质主义。在经济实质主义下,即使形式或者外观上构成课税要件,但实质上不存在课税要件的事实时,也应当认定为课税要件不足进而不予课税;反之,即使形式或外观上不构成课税要件,但实质上存在着相当于课税要件的事实,也应当认定为符合课税要件而课税。与实质法律主义所要解决的法律关系的形式与实质不同,经济实质主义下的形式与实质是法律形式与经济实质的关系。按照日本学者吉良实的归纳和总结,法律实质主义是“法对法”的问题,而经济实质主义是“法对经济”的问题^[16]。

主张经济实质主义观点的代表人物有日本税法学者田中二郎、新井隆一以及我国台湾学者黄茂荣、陈清秀等。田中二郎将实质课税原则作为单独存在于租税法律主义之外的一条解释和适用税法的指导性原则,认为“税法在整体上是人民的公平负担为原则而获得税收收入的法律……从公平负担租税的立场,注重从经济的实质方面,向被认定有现实税负能力的人进行课税。鉴于实质课税原则具有宣言性、确认性规定的性质,即使在无明文规定的情形下,实质课税原则也具有作为一般性解释原理的作用”^{[4]87}。即在法律形式或者名义相同但经济实质有差异的情况下,为了维护税收负担的实质公平应当作不同处理^[17]。新井隆一认为,法律的实质课税原则并非租税法的独占

物,而是法律解释与适用的一般原则,所以既然未能确认此项规定(指日本所得税法和法人税法规定的实质课税原则)为法律的实质课税原则,则宜解释为经济的实质课税原则较为妥当^{[13]50}。陈清秀认为,“由于实质课税原则注重掌握纳税人之经济活动所表彰实质的经济负担能力,因此,有关课税事实的认定,应以经济的观察方法为之,注重纳税人之实质的经济活动内涵以及实质的真实的事实关系,而不仅是掌握外观表面上的法律形式。有关税法的解释适用,也应考量税法的经济意义,而为符合量能课税之客观目的解释及适用”^{[18]135}。“鉴于法律的实质主义并不足以适当反映量能课税精神,因此吾人不宜将实质课税原则理解为法律的实质主义,而毋宁理解为经济的实质主义,较为妥当。”^{[9]190}黄茂荣教授认为,实质课税原则中的“实质”是指与纳税人的“经济能力”有关的“指标事实”(即所得、财产和消费等税收客体)的有无、范围及归属^{[10]424-425}。大陆也有论者认为,经济实质主义才是实质课税原则的基本意旨,对于事实呈现的多种“外观”或“形式”,应从经济的“实体”或“实质”去解释税法事实^[19]。

经济实质主义适用的领域主要是反避税领域,即当避税安排的法律形式与其经济实质不相符时,税务机关认定应税事实应以实质经济事实关系及其所生实质经济利益之归属与享有为依据^[11]。虽然世界各个国家和地区的反避税立法和实践都承认了经济实质主义,但理论和实务界都对经济实质主义的适用范围持谨慎态度,甚至有论者断言,经济实质主义存在的价值可能仅仅是为税法适用提供一种便利^[20]。这种谨慎态度主要是因为经济实质主义的滥用会赋予税务机关无限的自由裁量权,使纳税人始终处于法律后果的不确定性状态,不仅妨碍了交易安全,还会架空税收法定原则。

综上所述,实质课税原则在税法理论上存在法律实质主义和经济实质主义两种认知,德国和我国税法学者大都采取经济实质主义的实质课税原则,仅有少数日本学者持法律实质主义的观点。笔者赞同,完整的实质课税原则应当包含法律实质主义和经济实质主义,不应将二者对立起来。无论对法律实质主义持反对还是支持意见的研究者,都不否认法律实质主义是所有部门法共有的问题,既然是所有部门法共有的问题,自然也应当在税法上有适用的空间。实质课税原则旨在实现量能负担,以求税收负担的公平分配,而经济实质主义要求按照纳税人真实的纳税能力或者经济负担能力来征税,是税收公平原则的重要体现。单独的法律实质主义或者经济实质主义都不能完全应对各种形式多样、复杂的税收规避和滥用问题,二者不可偏废。只有将法律实质主义和经济实质主义结合起来,才能应对纷繁复杂的各类税收问题,使税收的经济性与法律的权威性相契合^[21]。法律实质主义和经济实质主义在税法中分别适用于不同场合,应根据具体情况具体分析,法律的实质主义应当运用在“法对法”的情形,而经济的实质主义应当运用在“法对经济”的情形^{[9]190}。

三、实质课税原则的功能定位

(一) 实质课税原则与税收公平原则、量能课税原则

关于实质课税原则与税收公平原则、量能课税原则的关系,学界有不同的观点,大致分为以下五种:(1)将税收公平原则等同于量能课税原则,并认为税收公平原则或者量能课税原则是实质课税原则的上位原则;(2)将税收公平原则与量能课税原则并列,二者都是实质课税原则的上位原则;(3)税收公平原则导出量能课税原则,量能课税原则导出实质课税原则;(4)将量能课税原则与实质课税原则并列,二者都由税收公平原则导出,二者分工协作,统一于税收公平原则^[19];(5)不承认量能课税原则,实质课税原则由税收公平原则导出^[22]。可以看出,前面三种观点本质上都将量能课税

原则作为实质课税原则的上位原则或者理论依据,而第四种观点将实质课税原则与量能课税并列,实际上是对量能课税原则或者实质课税原则的误解。

笔者认同第三种观点,即税收公平原则是税法的基本原则,且是所有法律部门共有的公平原则在税法领域的体现,因此税收公平原则又是税法基本原则中的一般原则;量能课税原则是税收公平原则的下位原则,二者虽然都属于税法基本原则,但量能课税原则恰恰是税法独有的、具有税法特色的原则,是税收公平原则的具体化;而实质课税原则则是实现量能课税原则进而实现税收公平原则的技术性或者手段性原则。一言以蔽之,税收公平原则和量能课税原则是税法的基本原则,而实质课税原则是适用原则。税收公平原则和量能课税原则作为税法的基本原则,贯穿于税收立法、执法、司法等税法运行的各个环节,且在税法中具有普遍适用性;而实质课税原则作为税法的适用原则,仅仅在税法运行的部分环节、部分内容上具有适用空间。正是因为税收公平原则和量能课税原则是税法的基本原则,这两项基本原则的适用才有具体化的需要,即只有将税收公平原则和量能课税原则具体化后才能具有较为明确的内容并具有可操作性或实践性。正如学者所言,实质课税原则注重掌握代表纳税人能力的经济事实而非外观的法律行为形式来征税^[23],是量能课税原则在法理念上的表现,量能课税其实是实质课税之精神或目标所在,二者在适用上具有替代性^{[10]428-429},实质课税原则是量能课税原则之具体实践,以维护课税公平为目的,具有实现税捐实质正义之意义^{[18]136}。虽然有个别学者认为,实质课税不是税法原则,仅仅是一种课税方法^[24];实质课税原则可以涵盖税收公平原则的全部内容,因此税收公平原则在税法原则中是否需要存留就值得怀疑^[25],但这种观点并没有被提出者之外的其他人认可和接受,仅仅是一家之言。

(二) 实质课税原则与税收法定原则

关于实质课税原则与税收法定原则的关系,理论界有实质课税原则优先说、税收法定原则优先说以及折中说三种观点,其中折中说是主流观点。理论和实务界对实质课税原则的质疑大多集中在实质课税原则有违反税收法定原则之嫌。因此,有人主张实质课税主义应当以税收法定原则为前提,不能脱离税收法定主义的体系要求,税收法定主义应当优先于实质课税主义而适用,方能维护税法的安定性和可预测性^[26]。北野弘久反对将实质课税原则作为解释和适用税法的标准,认为一般、抽象地强调实质课税原则这一暧昧的法理,会给在税法执行中税务机关滥用征税权力的事实带来正当化、合法化的危险,进而会使宪法规定的税收法定原则沦于形式化、空洞化的危险^{[4]97-98}。陈清秀强调从量能课税原则导出的实质课税原则在适用上具有一定的界限,因而不至于妨害税法的安定性或者导致课税权的滥用^{[9]190}。

国内外学者形成的基本共识是,实质课税原则是税收法定原则的补充,秉承实质正义、实质理性的实质课税原则与税收法定原则具有内在契合性。实质课税原则有助于弥补僵化理解税收法定原则所造成的缺失,从而可以防止对法律固定的、形式上的理解而给量能课税造成的损害^{[14]37}。租税法律主义原则的内容,当以形式课税原则、形式主义原则为基础原则,而实质课税原则以及实质主义原则乃为使此基础原则符合租税法律主义原则之目的并发挥其实际效果所做的补充原则而已^{[13]44}。简言之,税收法定原则应以形式课税原则为基础,以实质课税主义为目的和补充^[6]。

(三) 实质课税原则的适用范围

关于实质课税原则的适用范围,国内外学者大多承认实质课税原则是税法解释和适用的原则。例如,田中二郎认为,实质课税原则是单独存在于租税法律主义之外的一条解释和适用税法的指导

性原则。有人认为,实质课税原则只能作为税收立法的原则,不能成为贯穿税收立法、执法、司法的原则;也有论者反对将实质课税原则作为税收立法和税法解释的原则,认为事实解释(对课税要件事实的解释)是实质课税原则的唯一功能^[27]。有人认为,除了税法解释功能之外,实质课税原则还具有对课税事实认定、判断或掌握的功能^[28]。有人认为,实质课税原则既可以适用于税收立法,也可以适用于税法的解释与适用^[15]。有人将实质课税定位为税法上的目的性解释方法^[29],其强调的是税法的实质内容,而非形式的文本^[30]。有人提出实质课税原则在税法领域引发的实质与形式之争有三个面向:一是法律文本的“实质”与“形式”;二是应税事实的“实质”与“形式”;三是经济活动的法律形式与经济实质。这三个面向分别对应实质课税原则适用的三个范围:税法解释采实质还是形式解释;抽象税收构成要件的确立是基于经济价值还是法律形式;具体案件中税收构成要件以经济活动的私法形式还是经济实质为标准进行判断^[31]。

笔者认为,实质课税原则在税收立法、税法解释与适用、税收执法以及税收司法等税法运行的各个环节都有适用的空间,但实质课税原则不能适用于税法运行各个环节的全部内容。在税收立法上,实质课税原则除了作为税法上反避税制度的理论依据以外,还在各税收实体法中有所体现,例如,增值税中混合销售行为的视同销售、代销货物视同销售规定,资源税中纳税人自用应税产品视同销售规定等,税法中大量存在的拟制规定实际上也是实质课税原则的体现。在税收执法中,无效法律行为以是否保留经济实质为标准决定是否课税是实质课税原则经常适用的场合。除了法律行为无效以外,法律行为被撤销恢复原状也应适用实质课税原则,在融资租赁尤其是售后回租等场合也是实质课税原则在税收执法中的具体适用。在税收司法中,法院在“德发案”“儿童投资主基金案件”等案件中也运用实质课税原则进行税收核定、对非居民企业股权转让进行纳税调整。因此,实质课税原则在税法运行的各个环节均有适用可能性,但由于其仅能适用于各环节的部分内容,因而仅能成为税法的适用原则,而不能成为税法的基本原则。

在税法解释上,实质课税原则不仅可以对税法规范进行解释,还可以对应税事实以及课税构成要件进行解释,实质课税原则对制定法的解释^[32]甚至被视为其超越税收法定原则的原因。田中二郎认为,鉴于实质课税原则具有宣言性、确认性规定的性质,即使在无明文规定的情形下,实质课税原则也具有作为一般性解释原理的作用^{[4]87}。传统上关于税法解释有两种路径:一种是有利于纳税人的解释,一种是国库主义的解释。这两种解释实际上是对刑法上疑罪从无和疑罪从有的简单模仿,能否成立仍然存疑。刑法上的疑罪从无和疑罪从有并非刑法解释的原理,而是关于犯罪构成要件事实认定的原理,因此,不能将刑法上关于犯罪构成要件事实认定的原理嫁接到税法中成为税法解释的原理,至多仅能作为课税要件事实认定的原理。此外,刑法固然奉罪刑法定原则为圭臬,但在刑法解释中同样有“举重以明轻”“举轻以明重”的解释方法,即刑法在出罪和入罪时同样坚持了“实质出罪”^[33]和“实质犯罪”^[34]的原则。笔者赞同,对税法的解释既不应过度偏袒税务机关,一概作有利于国库之解释,也不应偏袒纳税人,一概作有利于纳税人之解释;而应当取向于税法规范所涵盖之税捐正义原则,即取向于量能课税的公平负担原则^{[9]36}。因此,实质课税原则在税法解释上能在国家与纳税人之间保持中立性^[35],基于税收负担在纳税人之间的公平分配作出解释,其结果既可能增加特定纳税人的税负、增加国库收入,也可能减少具体纳税人的税负、不利于国库。

四、结语

无论税制设计如何完善、税法规则如何复杂,偷逃税、避税、税收筹划始终是税法运行实践中无

法消除的事实,也是各国税务机关不得不面对的问题。实质课税原则最初源于反避税的需要,国家为了应对纳税人滥用法律形式规避税收导致国库日渐空虚的问题,在税收立法和税法案件裁判中发展出了实质课税原则。尽管实质课税原则在两大法系中有着不同的称谓,理论和实务界对实质课税原则的内涵和功能定位存在诸多分歧,但从实质课税原则的诸多争论中可以发现,实质课税原则并没有被全盘否定,而是实现税法上税收公平原则和量能课税原则的技术性、手段性原则,是对税收法定原则的重要补充,其目的是要求纳税人按其实质的税负能力来纳税,最终实现税负的公平分配。

参考文献:

- [1] 葛克昌. 行政程序与纳税人基本权[M]. 北京:北京大学出版社,2005:216.
- [2] 陈敏. 德国租税通则[M]. 台北:龙品印刷有限公司,2014:60-65.
- [3] 金子宏. 日本税法[M]. 战宪斌,译. 北京:法律出版社,2004:89-103.
- [4] 北野弘久. 日本税法学原论[M]. 郭美松,陈刚,译. 北京:中国检察出版社,2008:85-87,97-98.
- [5] V. 图若尼. 税法的起草与设计(第1卷)[M]. 国家税务总局政策法规司,译. 北京:中国税务出版社,2004:39-40.
- [6] 叶姗. 实质课税主义的理论价值确证[J]. 学术论坛,2006(2):113-117.
- [7] 贺燕. 实质课税原则的法理分析与立法研究:实质正义与税权横向配置[M]. 北京:中国政法大学出版社,2015:29-41.
- [8] BITTKER B I, EUSTICE J S. Federal income taxation of corporations and shareholders[M]. Warren Gorham Lamont, 1994: 487-491.
- [9] 陈清秀. 税法总论[M]. 台北:元照出版有限公司,2012:36,188-190.
- [10] 黄茂荣. 税法总论:法学方法与现代税法[M]. 台北:植根法学丛书室,2012:424-425,428-472.
- [11] 叶姗. 应税事实依据经济实质认定之稽征规则:基于台湾地区“税捐稽征法”第12条之1的研究[J]. 法学家,2010(1):75-84,178.
- [12] 陈敏. 税法总论[M]. 台北:新学林出版社,2019:35.
- [13] 新井隆一. 租税法之基础理论[M]. 林燧生,译. 台北:台湾“财政部”财税人员训练所,1984:44-50.
- [14] 张守文. 税法原理[M]. 第6版. 北京:北京大学出版社,2012:36-37.
- [15] 施正文,贺燕. 论实质课税原则的税法定位[C]//刘剑文. 财税法论丛(第13卷). 北京:法律出版社,2013:347-367.
- [16] 吉良实. 实质课税论[M]. 东京:有斐阁,1981:65.
- [17] 田中二郎. 租税法[M]. 东京:有斐阁,1982:83.
- [18] 陈清秀. 现代税法原理与国际税法[M]. 第2版. 台北:元照出版公司,2010:135-136.
- [19] 闫海. 绳结与利剑:实质课税原则的事实解释功能论[J]. 法学家,2013(3):14-23,175.
- [20] BANKMAN J. The economic substance doctrine[J]. Southern California Law Review,2000(1):5-30.
- [21] 刘映春. 实质课税原则的相关法律问题[J]. 中国青年政治学院学报,2012(1):113-117.
- [22] 王鸿貌. 论实质课税原则适用之限制[J]. 西北大学学报(哲学社会科学版),2016(2):76-81.
- [23] 朱大旗. 论税法的基本原则[J]. 湖南财经高等专科学校学报,1999(4):30-34.
- [24] 梁文永. 税制变迁的一个分析框架:兼论实质课税为何以及何以产生[C]//葛克昌,贾绍华,吴德丰. 实质课税与纳税人权利保护. 台北:元照出版有限公司,2012:28.
- [25] 滕祥志. 实质课税与反避税辨异[J]. 税法解释与判例评注,2013(1):129-143.
- [26] 刘剑文,熊伟. 税法基础理论[M]. 北京:北京大学出版社,2004:162-163.
- [27] 闫海. 论实质课税原则之功能定位[C]//葛克昌,贾绍华,吴德丰. 实质课税与纳税人权利保护. 台北:元照出版有限公司,2012:177.
- [28] 陈敏. 租税课征与经济事实之掌握:经济考察方法[J]. 政大法学评论,1982(26):1-26.
- [29] WEISBACH D A. Ten truths about tax shelters[J]. Symposium on Corporate Tax Shelters:Part I, Tax Law Review,2002(2): 215-254.
- [30] MADISON A D. The tension between textualism and substance-over-form doctrines in tax law[J]. Santa Clara Law Review,

2003,43:699-750.

- [31] 汤洁茵. 形式与实质之争:税法视域的检讨[J]. 中国法学,2018(2):248-268.
- [32] BROWN K B. Applying circular reasoning to linear transactions; Substance over form theory in the U. S. and U. K. tax law [J]. Hasting International Comparative Law Review,1992,15:169-226.
- [33] 刘艳红. 形式入罪实质出罪:无罪判决样本的刑事出罪机制研究[J]. 政治与法律,2020(8):120-135.
- [34] 刘艳红. 刑法的目的与犯罪论的实质化:“中国特色”罪刑法定原则的出罪机制[J]. 环球法律评论,2008(1):40-47.
- [35] 滕祥志. 实质课税的中立性及其与税收法定原则的关系[J]. 国际税收,2015(10):58-62.

Theoretical interpretation of substantive taxation principle

GUO Changsheng

(*Editorial Department of Journal of Peking University, Peking University, Beijing 100871, P. R. China*)

Abstract: No matter how perfect the tax system design is and how complicated the tax law rules are, tax evasion, tax avoidance, and tax planning are always facts that cannot be eliminated in the practice of tax law, and are also problems that the tax authorities of various countries have to face. Whether tax collection is based on form or substance has always been a controversial topic in the field of tax law. The origin and development of the principle of substantial taxation have a very similar path in continental legal system and Anglo-American legal system. In continental legal system countries, whether it is the economic observation method originated in Germany or the principle of substantive taxation principle upgraded by Japanese scholars, the establishment of the two in tax legislation was both originally derived from the need for anti-tax avoidance, both the result of the revision of tax law at that time to ensure national fiscal revenue. Judging from the evolution of the principle of substantive taxation in the Anglo-American legal system, the principle of substantive taxation has gone through the process of being denied to being allowed. Since the Anglo-American legal system is mainly based on case law, the substantive taxation principle is mainly established through the judgment of the court, which is obviously different from the continental legal system to determine the substantive taxation principle through tax legislation. From the background, anti-avoidance is the direct motivation or initial reason for the emergence or establishment of the substantive taxation principle in the tax legislation or tax judicial practice of the two legal systems. Legal substantialism and economic substantialism are applicable to different occasions in tax law. Legal substantialism should be applied in cases where the form and substance of “legal relationship” are inconsistent, while economic substantialism should be applied in cases where the legal form and the economic substance are inconsistent. Only by combining legal substantialism with economic substantialism, can we deal with various complicated tax issues and make the economy of tax coincide with the authority of law. Although the substantive taxation principle has different appellations in the two legal systems, and there are many differences between the theoretical and practical circles on the connotation and functional positioning of the substantive taxation principle, it can be found from many debates on the substantive taxation principle that the substantive taxation principle has not been completely denied, but is a technical and instrumental principle to realize the principle of tax fairness and the principle of capacity based taxation in the tax law, and an important supplement to the principle of taxation legality. Its purpose is to require taxpayers to pay taxes according to their substantial tax bearing capacity, and finally realize the fair distribution of tax burden. It should be noted that the principle of substantive taxation applies to all links of the operation of tax law, but not to all fields of all links of the operation of tax law.

Key words: substantive taxation principle; legal substantialism; economic substantialism; tax fairness

(责任编辑 袁虹)