# 论实质课税原则的立法确认

来源：网络 作者：烟雨蒙蒙 更新时间：2024-05-29

*论实质课税原则的立法确认 论实质课税原则的立法确认论实质课税原则的立法确认【摘要】实质课税原则是税法解释和适用的重要原则。税务机关根据应税事实的经济实质而非其法律形式决定税法的适用,体现出税法相对于民法的独立性。由量能课税原则导出的实质课税...*

论实质课税原则的立法确认 论实质课税原则的立法确认论实质课税原则的立法确认

【摘要】实质课税原则是税法解释和适用的重要原则。税务机关根据应税事实的经济实质而非其法律形式决定税法的适用,体现出税法相对于民法的独立性。由量能课税原则导出的实质课税原则,重经济实质甚于法律形式,是实现税收公平和税收正义的重要手段,并不违反税收法定原则。实质课税原则,虽没有在我国法律条文中明文规定,但税务机关已实行多年。在我国《税收征管法》的修改中,应将实质课税原则条文化,通过立法确定实质课税原则的内涵和外延,明确在实质课税原则争议中举证责任的分配,并据此限制税务机关自由裁量权,保护纳税人的合法权益。

【关键词】实质课税原则,立法确认,税收征收

【正文】

一、 问题的提出

宪法保障的最重要的基本权利,除了自由权之外,便是财产权。财产权保护法律制度的建立,为人类财富的积累和人类文明的发展做出了重要贡献。国家的税权必然会对纳税人自由权和财产权形成一定的干预和介入。惟其如此,税收必须遵循严格的法律程序。政府可以利用公共利益来侵犯公民的财产权;公民也可以援引宪法的规定来保护自己的财产权。税收制度的各个层面,都应该是立法的产物,同时也都受到宪法财产权保护这个“上位概念”的约束。“税捐之课征,会深刻介入纳税义务人之财产权及工作权,影响其自由发展的机会。因此,现代国家莫不肯认税捐法定主义,认为没有法律依据,并没有纳税义务。”①

因此,税收法定主义构成税法的基本原则。只有经过特定的立法程序,纳税人抽象的纳税义务才能转化为具体的纳税义务。

“依据课税要素理论,纳税义务是否成立,取决于相关主体的行为和事实是否满足税法规定的课税要素。”②税法的规范的生活事实称为应税事实,应税事实属于法律事实的范畴,连结应税事实与纳税人的生活事实的是私法规范。应税事实的准确认定和税法规范的正确适用,是对纳税人课以合理的征税决定的两大基础。由于现实生活丰富多彩,根据“私法自治”精神所为的法律行为形式各样。税法规范的生活事实,首先在私法当事人之间应先受民法规范。是以同一法律事实,先后受民法及税法规范。问题在于自由市场经济国家,民法受“私法自治原则”所拘束,当事人有权依经济理性或其偏好,选择非典型与民法所未规范之契约类型。只要双方合意。民法承认其私法效果并且予以法律保障。然而,如果纳税人滥用法律形式而使得法律形式与其经济实质不相符,多数国家认为应就其经济实质课税。是为实质课税原则。

实质课税原则是税法解释和适用的重要原则。就制定法而言,我国法律并未明文规定实质课税原则,但在诸如《特别纳税调整实施办法(试行)》、《税收减免管理办法》以及202\_年修订的《企业会计制度》等部门规章、规范性文件中明确提出了“实质重于形式”的原则及其适用。并且,税务机关经常根据实质课税原则赋予纳税人具体的纳税义务。在税务实践中,税务机关也经常借实质课税之名,行扩张课税之实。如何通过立法确定实质课税原则的内涵和外延,明确在实质课税原则争议中举证责任的分配,并据此限制税收稽征机关自由裁量权,保护纳税人的合法权益便成为一个重要的现实问题。

二、 实质课税原则的起源与域外立法实践

“实质课税原则,又称实质课税法、实质课税主义、经济观察法,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。”③简言之,纳税人的纳税义务应当根据其实际的负担能力决定。实质课税原则是税法适用的重要原则,也是补充税法漏洞的重要方法和形式课税原则的重要补充,并不违背税收法定原则。它是在税收法定主义的框架内实质课税,是为了弥补机械适用税收法律形式,而对纳税人造成实质损害,遵循特定的税法解释方法和目的,实现税收公平和正义的价值。

日本着名税法学者金子宏对实质课税原则作了很好的诠释:“赋税是经济的负担,故赋税法规的解释,与其重视行为的方式,不如重视其实质;与其重视法的评价,不如重视其实现的经济结果。”④然而,也有学者并不认同实质课税原则是特定的原则。例如,德国Tipke教授认为:“经济解释不是一种特别的解释方法,而仅是一个取向于经济的规范目的之目的解释。盖税捐法既然受或应受按经济上负担能力课税原则(量能课税原则)制约,则其本来自当使用在目的上适合实践该原则的概念。”⑤ 日本税法学界全面吸收了德国经济观察法理论,并正式提出实质课税之概念。虽然如此,日本只是在所得税法和法人税法中最早使用“实质课税原则”作为法律条文标题,相当于现行法律中的“实质所得者课税原则”,难以覆盖整个税法领域。韩国《国税基本法》第14条规定:“课税的具体对象如果仅在名义上归属于某主体而在事实上实质归属于其他主体时,则应以实质的归属人为纳税人并适用税法;同时,在计税标准上也不应拘泥于税法上关于所得、财产、收益等各类课税对象名称或形式的规定,而应按其实质内容适用税法。” 英美法系国家注重判例法传统,虽然在成文法上并没有太多规定,但由法院判例形成“实质高于形式”等原则。该原则与大陆法系的实质课税原则殊途同归。“英美法系国家税收司法形成了反避税的两大指导原则:其一,目的标准:商业目的原则;其二,人为标准:实质重于形式原则。”⑧

三、 实质课税原则在中国的法律实践

由于我国尚未出台《税收通则》,而《税收征管法》等税收立法中缺乏对实质课税原则的一般规定,故法学界以制定法的缺失质疑实质课税原则的存在,是有一定的道理的。在202\_年1月1日施行之中国企业所得税法,首度在第六章专章规范反避税条款,除个别反避税条款如转让定价(第41条至第44条)、避税港避税(第45条)、资本弱化(第46条),并有一般反避税条款(第47条)。⑨在税收规避中,为了保护国家税权的实现,同时也为了保护其他纳税人的权利,在个别反避税条款外又加上一般反避税条款,实际上赋予了税务机关实质课税的权利。同时,也产生了税务机关自由裁量权过大的风险。应税事实的认定,是判断纳税人纳税义务的重点,也是《税收征管法》的核心。确认应税事实离不开实质课税原则的指引,在我国税收法律性文件和税收规范性文件中,体现实质课税原则精神的,还占了不少比重。

概括而言,实质课税原则在我国法律法规、各种规范性文件中的表现形式有如下几种:首先,确定纳税主体。由于经济交易的复杂性和立法者预见能力的局限性,制定法不可能准确地对纳税主体的确认做出完整的、全面的规定,而应秉持实质课税原则来找到实质的纳税人。《税收征管法》第49条规定:“财务上独立核算的承包人或者承租人应当就其生产、经营收入和所得纳税。”其次,关联企业纳税调整。《企业所得税法》明文规定了“关联企业非独立往来纳税调整”。再次,特别纳税调整。特别纳税调整制度主要由反避税的系列税法规范组成,单单反避税本身不是特别纳税调整存在的法理基础。实质课税原则的核心价值理念,能证成反避税规则和制度的合法性,可以说,特别纳税调整制度背后的理论支撑和存在依据就是实质课税原则。《特别纳税调整实施办法(试行)》规定的避税安排有:滥用税收优惠、滥用税收协定、滥用公司组织形式、利用避税港避税以及其他不具有合理商业目的的安排等。税务机关应按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排,并综合考虑安排的形式和实质,订立的时间和执行期间、实现的方式、各个步骤或组成部分之间的联系,涉及各方财务状况的变化以及税收结果。同时,我国现行的税收规范性文件还根据实质课税原则对交易性质、所得数额、税收减免资格、税前扣除额、销售收入的性质、销售收入的实现时间点、销售收入的数额等反面赋予了税收稽征机关根据经济实质确定征收额度。财政部的部门规章《企业会计制度》202\_年修订时,在原有12项基本原则之上也增加了“实质重于形式原则”:“企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。”可见,我国税收执法实践已经确立了实质课税原则,藉以否认法律形式与其经济实质不相符的避税安排,从而形成了否认避税安排、进而依据经济实质认定应税事实的稽征规则。⑩

四、 实质课税原则的立法确认

经济观察法在德国的讨论,主要偏重于民事法律规范认定的法律形式税收法重视经济实质之间的矛盾。但是,基于社会、历史、文化方面的差异,我国实质课税原则的立法确认应与德国有所不同。在我国,税务机关的自由裁量权过大,国家本位的思维过于严重的情况下,实质课税原则的立法确认更应体现出其对公权力的限制。“税收债务关系说”认为税收是公法上的金钱给付义务,其中国家是债权人,纳税义务人是债务人。“实质课税原则也应该受法治国理念的限制。一方面国家应受依法行政原则拘束(法律保留与法律优位原则);另一方面,纳税义务人之基本权(防御权和平等权)应受充分保障。”11形成了一定的法律确信。实质课税原则在立法上的确认,将有助于保障国家税权,同时也有助于保护纳税人的基本权利。在法治国家,实质课税原则的构建应秉持法治的理念,一方面通过明确规定实质课税原则的内涵,限制税

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！