

# 我国实质课税原则的适用困境与出路

丁凯明

哈尔滨商业大学法学院，黑龙江 哈尔滨

收稿日期：2024年7月5日；录用日期：2024年7月17日；发布日期：2024年9月5日

## 摘要

实质课税原则对于学术界来说是研究与争议的热点和难点之一，实质课税原则最开始是应用于反避税的领域，无论是起源地德国还是经过日本学者升级之后的实质课税原则均出自反避税的需求。中国关于实质课税原则相关法律法规均为反避税条款，在实践中往往倾向于国家利益主义，这对实质课税原则的适用体现明显偏好的错误倾向，实质课税原则不应该带有对于国家或者个人的明显偏好，应该保持其适用的中立性。文章中对实质课税原则的相关立法层面实质课税原则的法律文件以及司法层面适用实质课税的司法案例分析发现我国目前实质课税原则的适用上存在困境。因此，结合实质课税原则的法理基础，寻找如何正确适用实质课税原则的解决路径，保护国家税收利益的同时又能兼顾保护纳税人的合法权益。

## 关键词

实质课税原则，税收法律制度，司法中立，原则适用

# The Application Dilemma and Solution of the Principle of Substantive Taxation in China

Kaiming Ding

School of Law, Harbin University of Commerce, Harbin Heilongjiang

Received: Jul. 5<sup>th</sup>, 2024; accepted: Jul. 17<sup>th</sup>, 2024; published: Sep. 5<sup>th</sup>, 2024

## Abstract

The principle of substantive taxation is one of the hot spots and difficulties in research and controversy in the academic circles, and the principle of substantive taxation was first applied to the field of anti-tax avoidance, whether it originated in Germany or upgraded by Japanese scholars, the principle of substantive taxation came from the demand for anti-tax avoidance. China's laws and regulations on the principle of substantive taxation are all anti-avoidance provisions, and in practice they tend to be based on the principle of national interest, which reflects the wrong tendency of

文章引用：丁凯明. 我国实质课税原则的适用困境与出路[J]. 法学, 2024, 12(9): 5489-5496.

DOI: 10.12677/ojls.2024.129782

obvious preference for the application of the principle of substantive taxation, and the principle of substantive taxation should not have an obvious preference for the state or individual, and should maintain the neutrality of its application. In this paper, the legal documents on the principle of substantive taxation at the legislative level and the judicial cases on the application of substantive taxation at the judicial level find that there are difficulties in the application of the principle of substantive taxation in China. Therefore, combined with the legal basis of the principle of substantive taxation, it is necessary to find a solution on how to correctly apply the principle of substantive taxation, so as to protect the national tax interests while protecting the legitimate rights and interests of taxpayers.

## Keywords

Principle of Substantive Taxation, The Legal System of Taxation, Judicial Neutrality, Principles Apply

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 实质课税原则的现状

### (一) 立法现状

**Table 1.** Laws and regulations related to substantive taxation principles in China

**表 1.** 我国关于实质课税原则相关的法律法规

法律法规	规定内容(节选)
《税收征收管理法》	纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的，税务机关有权核定其应纳税额。
《车辆购置税法》	纳税人申报的应税车辆计税价格明显偏低，又无正当理由的，由税务机关依照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定核定其应纳税额。
《个人所得税法》	税务机关可进行纳税调整的三种情形，包括对独立交易原则、合理经营需要、合理商业目的的判定。
《企业所得税法》	企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。 企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。
《土地增值税暂行条例》	转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的，税务机关应按照评估价格征税。
《个人所得税法实施条例》	对于个人取得的无凭证的实物或者凭证上所注明的价格明显偏低的，参照市场价格核定应纳税所得额；所得为有价证券的，根据票面价格和市场价格核定应纳税所得额；所得为其他形式的经济利益的，参照市场价格核定应纳税所得额。
《环境保护税法实施条例》	纳税人的纳税申报数据资料异常且无正当理由的两种情形，由税务机关处理。
《企业所得税法实施条例》	企业所得税法第四十七条所称不具有合理商业目的，是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
《增值税暂行条例》	纳税人发生应税销售行为的价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定其销售额。
《消费税暂行条例》	纳税人应税消费品的计税价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定其计税价格。

作者对于我国现行法律法规当中有关实质课税内容的梳理<sup>1</sup>见表1所示,可以发现我国现行法律法规是赋予税务机关有权核定征税的,对于实质课税内容在税收立法层面上的作者总结了三个特点。简述如下:1)法律层级分明,比如表格当中梳理的关于《企业所得税法》和《个人所得税法》的法律层面有相应内容条款的规定。对于法律的下位行政法规即《实施条例》如此层面的法律条款内容也进行规定。2)法律针对税目种类多样,在不同方面包括商品税种、所得税种以及消费税种都提供相应条款的规定。3)针对执法内容规定细致,对于执法机关即税务机关,通过“明显偏低且无正当理由”对税收计税判断方法、税收核定方法、税收调整情形等给出对于执行层面的法条细致规定。

基本可知,虽然我国在立法当中的原则没有明确提及实质课税原则,但是可以根据表格总结出来的我国税法体系的精神中有对于实质课税原则的体现,如果细分为交易定性和交易定量的两面来说,不仅赋予执法机关一定对交易定性的权利,而且还给与执法机关判定交易定量可以采用的具体方法。在授权方面,做到让执法机关有据可依。

## (二) 执法和司法现状

**Table 2.** Typical judicial cases related to substantive taxation principles in China

**表 2.** 我国有关实质课税原则的典型司法案例

案件	实质课税相关的争议点	法院结论
陈建伟案 <sup>2</sup>	税务稽查部门确认是否认定实际上为借贷关系,要求补交相应税款及滞纳金。	法院支持执法机构认定,不支持原告主张的实质课税。
德发案 <sup>3</sup>	税务稽查部门检查发现不动产拍卖价格远低于市场价格,遂进行法院支持执法机构认定,仅对滞纳金税收核定,要求补交相应税金。	作出调整来平衡原告利益。
南京土壤仪器厂案 <sup>4</sup>	原告主张搬迁补偿款不属于应纳税的收入,税务机关则认为应该属于其他收入,具有经济实质,需要按照《企业所得税法》纳税。	一审法院判决税务机关败诉,但是二审法院又改判认定税务机关的认为该收入具体经济实质的结论,驳回原告诉讼请求。
上市公司高管离职股权案 <sup>5</sup>	上诉人认为登记在名下的限制性股票不具有处分权,不属于应该缴纳个人所得税的税目。税务稽查部门主张其登记名下的股票就应当缴纳个人所得税。	法院支持执法机构的认定,否认原告对于实质课税原则的主张。

以“实质课税”为关键词对裁判文书网的内容进行检索发现相关案件有很多,主要归纳是税法与民商法有联系的4个司法案例,见表2所示。案件焦点主要集中于避税的行为不符合实质课税原则,法院无一例外的支持行政机关认定报告,法院没有对征纳双方的争议焦点进行定性或者定量的分析,是完全认可尊重税务机关的税收核定权力。关于实质课税原则适用的事实认定上可以说,法院或者税务机关对交易行为的认定并不一致,产生了事实认定的争议。在法律适用上也是没有明确的认定,上述案例都涉及到民法和税法领域思考的碰撞[1],也有“陈建伟案”和“德发案”审级都到达了最高法。但是裁判文书基本还是认为,税务机关在司法案例中关于私法的法律关系所作的定性处理予以采纳,税法甚至可以在特定情形去“变更”私法上的法律关系。执法机关可以确定交易行为定性,可以基于自身目的来判断私法对于税法的交易行为是否有约束力,当然税务机关一定需要以国家利益为中心来认定这无可厚非。但是税务机关是不是不应该直接对交易行为进行定性来保证纳税人的合法权益呢?最后,上述案例也有

<sup>1</sup> 根据国家税务总局官网综合整理。

<sup>2</sup> 详见最高人民法院行政裁定书(2018)最高法行申209号。

<sup>3</sup> 详见最高人民法院行政判决书(2015)行提字第13号。

<sup>4</sup> 详见江苏省南京市中级人民法院(2016)苏01行终776号。

<sup>5</sup> 详见浙江省杭州市中级人民法院(2017)浙01行终164号。

体现法院对于是否适用的裁量标准也存在争议，公民法律意识较低一般说理是基于法律实质的角度——民事法律关系无效以及经济实质的角度——是否产生实际经济利益，以上两点都没有自然认为无需纳税。而法院对于当事人主张实质课税的态度不一，“南京土壤仪器厂案”就是一审法院和二审法院判决不同，如果法院对同一案件事实所采用标准不同产生不同适用情况，这会降低法院公信力，对税务机关实践活动也造成影响，最糟糕甚至无法保障纳税人的权益。税务机关对于同类案件认定也可能存在不同标准，也会引起裁量标准的争议[2]。比如，在“无正当理由”这个税收核定权应用下，“德发案”税务机关认为的拍卖方式不能反映正常市价，且德发公司不能说明正当理由。而在“瑞成案”<sup>6</sup>这个情节类似案件，对于瑞成公司直接以低于市价销售房屋给退休员工就被直接定性为“无正当理由”，没有深入分析目的。这么看，不同税务机关对于第一个是深入经济实质分析，另一个则仅仅表面形式的认定。

## 2. 实质课税原则的相关内涵阐述

### (一) 实质课税原则的含义

我国的立法层面文件规定当中大多数均体现出实质课税原则，那么来解释一下什么是实质课税原则。在日常经济活动当中，名义上的交易行为恐与暗含中的交易行为并非表里如一，如此差异便引发税法上是否稽查征税的争议，同时也需要探究真正的纳税主体是什么，实质课税就是结合经济活动目的，实质认定当下行为是否属于课税的要素，不能仅仅流于法律文件表层的形式要件，追求公平、合理和有效地课税活动[3]。

### (二) 法律实质主义与税收法定原则

由于实质课税原则是突破“形式”来审查“实质”，那么就应该参考实质而非形式来认定法律关系，进一步判断是否符合课税要素。对于法律适用上的判断就是法律实质主义，如果在法律适用过程中，假设明面事实所适用法律与实际事实所适用法律不相同时候，应当按照实际事实所适用法律。法律实质主义对于有关课税要素事实认定的法律关系应当按照明面上存在的还是真实存在的标准认定，法律实质主义在对实质课税原则属于“形-实”均在针对法律关系。对于课税要素的认定不应该脱离真实的法律关系，可以按照交易行为的目的具体认定法律性质进行课税[4]。按照法律实质主义，可以针对隐匿行为来按照其实质法律事实确定课税，对于隐匿行为的税法处理，在某种角度上实现了税法与民法的统一。这也是符合税收法定原则的要求的，税收法定原则，即是税收必须要法律明文规定，只有明文规定的特定行为才需要纳税，这在世界上是普遍接受的。但是法律条文字面意思是会落后的，如果不能突破交易活动的表象去深究其本质交易目的，按照本质交易来确定法律事实反而有违税收法定原则。实质课税原则与税收法定原则关系就是“车之两轮，鸟之两翼”，两者相互作用于税收实务保证“实与形”的衡平。

### (三) 经济实质主义与税收公平、量能课税原则

与法律实质主义不相同的另一类观点是经济实质主义，主要指如果满足在私法法律构成要件上与实际产生的经济目的不相同时候，应该按照经济目的对税法进行解释与适用。如果按照经济实质主义的角度看，如果某应该课税的行为在法律外观上看构成课税要素，但交易目的上不存在课税要素的事实时候就不应征税，当然如果外观不构成课税要件，但交易目的上存在课税要素的事实时候应该征税。这可以看出经济实质主义对实质课税是“实-实”主要探究经济目的。实质课税原则的经济实质主义其实蕴含量能课税原则与税收公平原则，属税收公平原则和量能课税原则是贯穿于税法的立法、执法、司法等全过程的基本原则，而实质课税原则作为适用原则，仅仅在运行的部分环节上具有功能。可以说量能课税原则追求的目的与实质课税原则追求目的相一致在适用上是可相互替代的[5]。量能课税原则需要考虑纳税人的税收负担能力大小，实质课税原则要按照交易活动的交易行为本质纳税，可以看出两者都是根

<sup>6</sup> 详见新疆乌鲁木齐市中级人民法院(2014)乌中行终字第95号。



据经济实质角度去衡量纳税，衡量过程都需要一个量化评价指标，本质上价值取向相同，都是为了实现税收公平。适用实质课税原则是对于国家和纳税人之间利益的平衡<sup>[6]</sup>，适用结果无非是增加纳税人的税负，充实国家财政收入或者减少纳税人的税负，不利国家财政收入。

### 3. 实质课税原则的适用困境

#### (一) 立法困境

##### 1) 相关法律缺位

司法活动合不合理、公不公平最重要的是看其前提的规范性——立法，司法活动要做到有法可依、有法可据。我国立法现状可以发现对于实质课税原则暂时没有明确规定的法律条文，但是在税收实务当中诉诸于司法的案例已经开始主张适用，因而根据司法现状可以得出大部分法院在审理相关案件时候因为无法可据，法律上的缺失导致法院在司法裁判过程中有所顾虑，无一例外对直接适用实质课税原则坚持保留意见，不能推动实质课税原则的实施。因为没有明确的立法，实质课税在实践当中适用不当往往达不到其最初目的和令人满意的效果。

##### 2) 法条冲突

目前我国在适用实质课税原则的时候，立法对其定位不明确。当税收法定原则与实质课税原则相冲突的时候怎么办？根据总结的法律法规也可以看出来我国税收实务过程中对于计税依据的判断、税务机关的核定方法、税法调整等情形反避税方面做出较为细致的规定，但是不同法条之间还有冲突，《税收征收管理法》《个人所得税法》和《企业所得税法》对于避税认定的表述不同，有的是表述“合理商业目的”而有的却表述为“经济实质”。由此造成税收征管过程当中可能对于实质课税原则这一原则适用造成结果不一，法条冲突不利于实质课税原则的适用。

#### (二) 执法困境

##### 1) 适用范围不明确

税务机关作为执法机构，执法过程中未能明确分辨实质课税原则所规制的内容，基于国家利益主义将所有不符合税法形式的行为全部认定为违规的行为，不能积极区分合理的税收筹划行为与避税行为，往往不考虑特殊情形下的交易目的是什么，这不利于纳税人权利的保障。税务机关对实质课税原则的适用应该处于的范围也不够清楚，税收实务当中如果不能明确实质课税原则的适用范围，甚至还会干涉影响到其他法律的适用，对司法判定造成影响，破坏法律的公平性。

##### 2) 执法权限缺陷

税务机关如果要根据实质课税原则执法，就需要通过调查取证的方式，调查取证应该要依法执法，程序合法，手段适当，其结果需要在司法角度具有说服力，只有符合规范的执法才能真正保证执法质量。但是执法机构在收集证据和举证方面上具有天然的优势地位。纳税人不能承担举证责任，就需要依靠执法机构调查取证，各地税务机关的执法水平不尽相同，调查驱逐过程可能存在与法定程序不符的情况，执法机关专业素养影响调查取证。再次，调查举证方面纳税人处于劣势地位，而执法机构代表国家利益，法律又在一定程度上赋予其自由裁量权，基本上根据文件上的“依据明显偏低，又无正当理由”表述，实质课税原则尚未明确规定在税法体系，那么税务机关就富有弹性的自由裁量权，为了完成税收指标，可以会因私利而出现滥用职权和营私舞弊违法行为，税务机关的自由执法权限具有潜在风险。

#### (三) 司法困境

##### 1) 缺乏中立性

司法机关应当在司法裁判中处于中立地位，但是关于实质课税原则的案件，司法机关缺乏对涉税案件的证明实质课税的流程，无一例外的认可税务机关在执法过程的合理性，将税务机关的执法认定作为

依据,不能发挥其中立地位。其次,对于客观司法标准认定即“证据事实”和“结论事实”明显缺陷,司法机关不能做到标准和程序都有法可依。司法机关在实质课税的行政诉讼案件当中,只能简单依据执法机构的认定和理由就做出裁决,对司法公信力影响大。

### 2) 司法经验不足

对于实质课税原则的案件当中,司法机关中立性明显不足的可能性也包括司法机关对于这类案件往往力不从心,我国对于实质课税原则适用的规定还是实践来看都明显缺失,根据《税收征收管理法》第八十八条相关规定纳税前置和复议前置,对于涉税案件有明确流程限制,涉税案件能到达司法层面少见,从而法院审理实质课税案件并非重点。国家运行也讲究各司其职,税收的征税和税收的争议往往都交给税务部门解决,司法机关缺乏相关人才,税收争议即使可以到达司法层面,但是司法程序并没有发挥真正作用。

### 3) 监督力度不足

基于我国税收实务现状,司法并不能独立承担实质课税审查的责任。导致了司法监督力量在税收案件当中没有起到专门作用。税务机关是反避税的实施者,也可以进行纳税调整,就需要司法机关对其行为进行监督,而不是简单赞同其行为。要检视行政机关在适用实质课税的过程当中是否符合程序和实体双重标准。另外关于法律法规的规定当中有关实质课税的文件繁多,层次各异,司法审查权限也极为有限,司法监督薄弱自然导致外部监督薄弱,应该让外部监督促进司法监督,让司法裁判真正在实质课税原则当中发挥价值。

## 4. 困境的破解之道

### (一) 完善立法

文章描述的困境当中,目前我国实质课税难以适用,最直接的前提是立法的困境,因此完善立法是首要目的。应该结合我国现实情况,将实质课税有关规定系统的整理,最好能够在总则基本原则当中确定,以便于次一级法律法规能够贯彻。对于法条冲突的问题,应该在程序法和实体法做到规范统一,以减少执法或者司法当中的不确定性,明确规范提高法律说服力。要增加立法具有明确性和可预测性,实质课税要扩展到程序法《税收征收管理法》来理顺核定征收与纳税调整,不重复产生滞纳金和罚款争端;实质课税还要融入实体税法当中,各种不同层次的法律法规应该修改相关条款,克服内容的差异化,尽可能统一名词口径,对于“正当理由”和“合理商业目的”之间确定一个唯一判断标准。最后,实质课税立法就不得不提到其与税收法定原则之间冲突,如果将实质课税原则法律化会不会产生新的问题,对于这类问题有观点指出,税收法定原则当然是首要原则而实质课税原则是辅助原则[7]。实质课税原则可以弥补税收法定原则的缺陷,基于上述理论提到的原则互补,税收法定原则是形式而实质课税原则是实际。还有通过我国目前现状考虑,明确税收立法可以更好规制税务机关征税活动,也可以作为司法裁判的依据准则。做好执法和司法的前置保证,促进执法和司法发挥作用,可以保障纳税主体的合法权益。

### (二) 规范执法

税务机关是专门从事国家征税的机关,可以说税收实务的问题解决更要依赖于其自身,因此,依法执法才是破解困境的关键一环。如果从原则导向来说,实质课税原则源于税收公平原则,那么税务机关与纳税主体应该具有平等地位,执法机关为了保护纳税人权益,应该要依法行政,尤其是建立责任追究制,对其执法过程严格监控,使其执法更加透明。可以通过事前预警与事后追究结合起来提高避税成本降低纳税人避税动机,同时也要明文规定纳税主体有获取救济权利来平衡二者权益和权利。依法确认税务机关对于实质课税原则认定标准之后,对于如何建立和谐征纳关系[8]也是执法困境又一难题。税务机关作为国家政府机构一部分理应成为服务型政府,具体做法最直接的是尊重纳税主体的合法权益,在举证

占优势地位的同时,可以适当赋予纳税人依据实质课税原则来维护自身利益请求或者可以提出申辩的权利机会,明确自身的调查取证流程和举证责任。对税务机关本身来说,应加强队伍建设,总结工作经验,转变工作思维,保障国家利益同时应该是服务纳税主体[9]。在此小结,对于执法采用法律规范化与税收工作指导方法,适当引入专门保护纳税人权利的配套行政措施,降低税务机关的自由裁量权,使得执法机关可以正确行使实质课税原则,加强对法律实质和经济实质两方面的学习,在实务当中减少实质课税原则的错误判断,促进实质公平的实现。

### (三) 强化司法

实质课税原则适用中解决难度最大的应该是司法,立法作为顶层设计是司法活动的起点[10],为司法活动实施带来确定性的规范。对于司法机关中立性不足,最大的原因就在司法机关无法可依,面对更加专业的执法机关,对其主张更容易接受。如果就此希望司法机关引入税务方面人才队伍会给本来就压力巨大的司法带来新的负担,对于司法在实质课税中立性不能急于求成。应该先完善司法证明标准,对于税务机关提供证据事实的主张,司法机关至少应该保持中立,按照法律法规在此明确证据事实。竟然没有更多资金和精力去再组建所谓的税务法庭,那么就可以发挥案例指导制度。我国最高人民法院曾明确指出要建立“审判指导文件和参考性案例的备案机制”<sup>7</sup>,目前基于最高法还没有针对实质课税原则确定指导案例,那么今后工作如果能够确定相关指导案例,明确实质课税原则实际应用[11],就可以对各级法院处理类似案件给予指引作用。同时,司法机关针对执法机关的判定实质课税原则,行使自由裁量权的同时应该做好监督工作,在处理相关案件当中,对于执法机构的违法越权行为要警告,审判案件时候要以法律为准绳、事实为依据,不偏袒行政机关。加强司法机关的外部监督职能,可以纠正税务机关滥用权力,有利于税收法定、税收公平原则,推动实质课税原则的适用,保障纳税人的合法权益,以实现约束避税行为与司法公正的目的。

## 5. 总结

实质课税原则旨在保护纳税主体合法权益,促进税收公平实现正义。目前,根据立法和司法现状可以知悉,立法层面的不足导致行政机关与司法机关去实际执行和裁判实质课税原则相关案件时候难以实现其真正价值,无法保障税收公平。本文意图为实质课税原则的适用在立法、执法、司法层面出现种种困境,提供一些可供参考的解决方案。实现实质课税原则适用手段上中立,既能保护国家税收利益又能兼顾保护纳税人的合法权益的目的。最后,实质课税原则在我国税法体系当中讨论依然是热点,文章关于实质课税原则的理论基础依然理解不深,对于域外的理论和实践了解也不详细,且因为时间和精力有限,就针对现有法律文件和案例简单分析,不足之处将是本文后续努力的方向。

## 参考文献

- [1] 黄建文,赵欢.基于房地产拍卖的税收核定法律规制研究[J].商业会计,2020(7):100-102.
- [2] 韩晔.实质课税原则的界限——以税务机关对交易定性为视角[J].湖南税务高等专科学校学报,2020,33(1):46-51.
- [3] 张守文.税法原理(第六版)[M].北京:北京大学出版社,2012:74-83.
- [4] 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.
- [5] 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.
- [6] 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.
- [7] 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),2023,29(1):201-212.

<sup>7</sup> 详见2020年12月1日《最高人民法院关于规范高级人民法院制度审判业务文件编发参考性案例工作的通知》。

- [8] 唐步龙, 熊丹培. 论实质课税原则适用的中立性[J]. 江苏商论, 2023(8): 68-71.
- [9] 侯卓, 张莹. 纳税人基本权: 理论范式与中国语境[J]. 西安财经学院学报, 2016(4): 10-15.
- [10] 刘剑文. 税法基础理论[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004: 56-76.
- [11] 高金平, 钱蓓蓓. 实质课税原则在税务领域的适用研究[J]. 国际税收, 2023(6): 68-75.