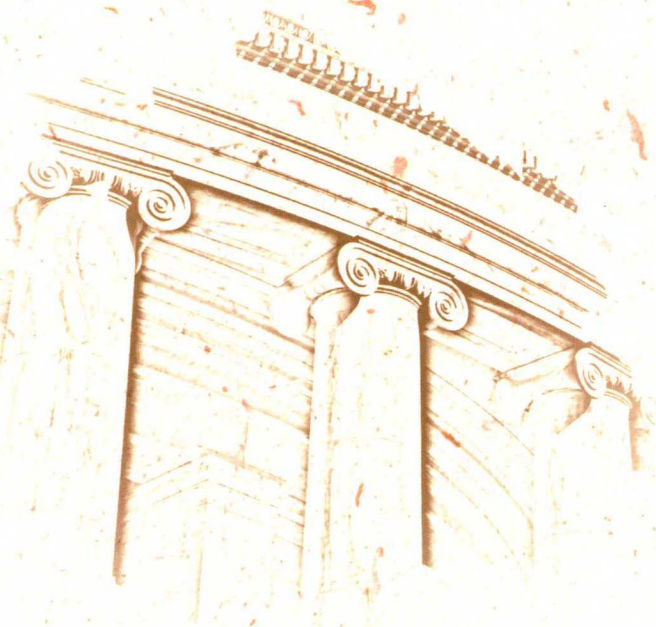


首都经济贸易大学·法学前沿文库
主编/喻中



SHIZHI KESHUI YUANZE DE FALI FENXI YU LIFA YANJIU
-shizhi Zhengyi Yu Shuiquan Hengxiang Peizhi

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

贺燕 著



中国政法大学出版社

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

贺燕 著



中国政法大学出版社

2015·北京

- 声 明
1. 版权所有，侵权必究。
 2. 如有缺页、倒装问题，由出版社负责退换。

图书在版编目（C I P）数据

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 / 贺燕著. —北京：中国政法大学出版社，2015. 11
ISBN 978-7-5620-6421-3

I. ①实… II. ①贺… III. ①课税—税法—法理学—中国②课税—税法—立法—研究—中国 IV. D922. 224

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第264578号

出 版 者	中国政法大学出版社
地 址	北京市海淀区西土城路 25 号
邮寄地址	北京 100088 信箱 8034 分箱 邮编 100088
网 址	http://www.cuplpress.com (网络实名：中国政法大学出版社)
电 话	010-58908437 (编辑室) 58908334 (邮购部)
承 印	固安华明印业有限公司
开 本	880mm × 1230mm 1/32
印 张	8.75
字 数	200 千字
版 次	2015 年 11 月第 1 版
印 次	2015 年 11 月第 1 次印刷
定 价	29.00 元

首都经济贸易大学·法学前沿文库

Capital University of Economics and Business library, frontier

主 编 喻 中

文库编委（按姓氏拼音排列）

高桂林 金晓晨 焦志勇 李晓安 米新丽
沈敏荣 王雨本 谢海霞 喻 中 张世君

总 序

首都经济贸易大学法学学科始建于1983年。1993年开始招收经济法专业硕士研究生。2006年开始招收民商法专业硕士研究生。2011年获得法学一级学科硕士学位授予权，目前在经济法、民商法、法学理论、国际法、宪法与行政法等二级学科招收硕士研究生。2013年设立交叉学科法律经济学博士点，开始招收法律经济学专业的博士研究生，同时招聘法律经济学、法律社会学等方向的博士后研究人员。经过30年的建设，经过首都经济贸易大学几代法律人的薪火相传，首都经济贸易大学法学学科已经形成了相对完整的人才培养体系。

为了进一步推进首都经济贸易大学法学学科的建设，首都经济贸易大学法学院在中国政法大学出版社的支持下，组织了这套“法学前沿文库”，我们希望以文库的方式，每年推出几本书，

持续地、集中地展示首都经济贸易大学法学团队的研究成果。

这套文库既然取名为“法学前沿”，那么，何为“法学前沿”？在一些法学刊物上，常常可以看到“理论前沿”之类的栏目；在一些法学院校的研究生培养方案中，一般都会包含一门叫作“前沿讲座”的课程，这样的学术现象，表达了法学界的一个共同旨趣，那就是对“法学前沿”的期待。正是在这样的期待中，可以发现一个值得探讨的问题：法学界一直都在苦苦期盼的“法学前沿”，到底长着一张什么样的脸孔？

首先，“法学前沿”的实质要件，是对人类文明秩序做出了新的揭示，使人看到文明秩序中尚不为人所知的奥秘。法学不同于文史哲等人文学科的地方就在于：宽泛意义上的法律乃是规矩，有规矩才有方圆，有法律才有井然有序的人类文明社会。如果不能把千差万别、纷繁复杂的人类活动给予分门别类的归类整理，人类创制的法律就难以妥帖地满足有序生活的需要。从这个意义上说，法学研究的实质就在于探寻人类文明秩序。虽然，在任何国家、任何时代，都有一些法律承担着规范人类秩序的功能，但是，已有的法律不可能时时、处处地回应人类对于秩序的需要。“你不能两次踏进同一条河流”，这句话告诉我们，由于人类生活的流动性、变化性，人类生活秩序总是处于不断变换的过程中，这就需要通过法学家的观察与研究，不断地揭示新的秩序形态，并提炼出这些秩序形态背后的规则——这既是人类生活和谐有序的根本保障，也是法律发展的重要支撑。因此，所谓“法学前沿”，乃是对人类生活中不断涌现的新秩序加以揭示、反映、提炼的产物。

其次，为了揭示新的人类文明秩序，就需要引入新的观察视角、新的研究方法、新的分析技术。这几个方面的“新”，可以概括为“新范式”。一种新的法学研究范式，可以视为“法学前沿”

的形式要件。它的意义在于，由于找到了新的研究范式，人们可以洞察到以前被忽略了的侧面、维度，它为人们认识秩序、认识法律提供了新的通道或路径。依靠新的研究范式，甚至还可能转换人们关于法律的思维方式，并由此看到一个全新的秩序世界与法律世界。可见，法学新范式虽然不能对人类秩序给予直接的反映，但它是发现新秩序的催生剂、助产士。

再次，一种法学理论，如果在既有的理论边界上拓展了新的研究空间，也可以称之为法学前沿。在英文中，前沿（frontier）也有边界的意义。从这个意义上说，“法学前沿”意味着在已有的法学疆域之外，向着未知的世界又走出了一步。在法学史上，这种突破边界的理论活动，常常可以扩张法学研究的世界。譬如，以人的性别为基础展开的法学研究，凸显了男女两性之间的冲突与合作关系，就拓展了法学研究的空间，造就了西方的女性主义法学；以人的种族属性、种族差异为基础而展开的种族批判法学，也为法学研究开拓了新的领地。在当代中国，要拓展法学研究的空间，也存在着多种可能性。

最后，西方法学文献的汉译、本国新近法律现象的评论、新材料及新论证的运用，诸如此类的学术劳作，倘若确实有助于揭示人类生活的新秩序、有助于创造新的研究范式、有助于拓展新的法学空间，也可宽泛地归属于法学理论的前沿。

以上几个方面，既是对“法学前沿”的讨论，其实也表明了本套文库的选稿标准。希望选入文库的每一部作品，都在法学知识的前沿（frontier）地带做出新的开拓，哪怕是一小步。

喻 中

2013年6月于首都经济贸易大学法学院

序

财税法基础理论的发展和成熟，是全面推进财税法治建设的基础性工作。实质课税原则是财税法基础理论的重要内容和特色理论，是连接财税法理论与实践的交汇点。正如朱勇教授所言，“法学是一门实践性很强的学科，同时，它又极具理论性、思辨性”，结合现实问题展开学术研究，特别是为解决中国现实问题而进行创新性研究，是我们所倡导的学风。有关实质课税的讨论，牵动着法学研究的“古今”与“中西”，直接关联到对法治、财税权力运行逻辑等最基本问题的理解。当本书作者思考博士论文选题时，我非常支持从法理层面去深入研究实质课税原则，并建议她在赴意大利博洛尼亚大学访学时进行这方面的比较研究。

—

从一定意义上讲，实质课税原则为国家税收权力运行提供了合法性与合理性支持。然而，无论采取何种解释，实质课税原则概念的界定，总是伴随不确定性与激烈的争论。实质课税原则与反避税内在关联，透过纳税人交易安排的法律形式，而直指其实际负税能力，反避税是其发挥功能的主要场域。

反避税是一个具有全球性特征的难题，没有任何一个国家可以袖手一旁，作壁上观。缺乏“实质课税”原则，已是中国税收征管法的重要缺陷。学界对实质课税原则立法的纷争，是立法者和学界必须共同面对的严肃而审慎的问题。

2009年12月10日，国家税务总局发布《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函〔2009〕698号），该通知石破天惊般作出如下表述：“境外投资方（实际控制方）通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权，且不具有合理的商业目的，规避企业所得税纳税义务的，主管税务机关层报税务总局审核后可以按照经济实质对该股权转让交易重新定性，否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。”

投石激水，浪花涟漪并起。该通知以及税务机关据此处理之数次金额巨大的避税案件，构成了学术界有关实质课税原则的讨论背景。执法上有关实质课税原则的说理论证并不能让人信服，这迫使学界不得不直面这些现实挑战，以正本清源，剔除谬误。同时，这也促使我们重新思考那些看似内涵清晰却又充

满种种不确定性的核心概念——这是直面中国现实的学术努力。

在本书的解释框架内，实质课税原则被视为一项独立的税法原则，“贯穿于税收立法、执法和司法全过程，其目标是实现分配正义和实质正义，矫正和补助税法形式正义的缺陷和局限性”。当纳税人交易安排的实质与法律目的显然相悖时，剥夺其应当享有的税收利益或恢复其应当履行的纳税义务，是符合正义标准的。实质课税原则的这一定位，直指税收法治的形式面向，并为税收立法、执法、司法过程中的实质观察，提供统摄性基础。

税源的全球化趋势与日益复杂的交易安排，不断挑战着我国现实的税收征管格局。越发棘手的避税与反避税难题，促使财税法学人展开更加深入的思索，跳出技术性、规则性讨论，而追问行动背后的抽象理由（法律原则）。我们需要以一个更加广阔的视角去思考，如何实现财税领域以及整个社会的良法善治。

二

实质课税原则研究意义的另一面向，是如何警惕税收权力借此原则而被滥用。目前，实质课税原则已为税务机关所实际采用，并对纳税人权益产生了实质影响，但实质课税原则的概念、适用条件与方式皆无特定的规范。

“学理上的概念是如何被成文法规范赋予法律内涵与相应的法律价值的”（张树义），这是所有部门法学术研究必须予以认真对待的问题。然而，并不是每一个法律概念都能在某个特定时期被纳入法律规范体系，否则，概念创造的问题一定比它所

能解决的问题多。精确化是法律概念的核心特征，概念的界定直接关涉当事人的利益分配。本书作者警示道：“如果不对‘实质课税’概念本身及其适用范围进行清晰界定、发掘其法理基础，构建‘实质课税’的适用条件和程序，以及合理地配置因此而涉及的税收权力，纳税人的权利将随时会受到侵害而欲诉无门，税收法定主义的根基也荡然无存。”

处在转型时代的中国，总是呈现纷繁复杂的问题，不断地挑战着常规、常识、常态。乐观地讲，税收法治的形式面向已经取得了重大进步，《立法法》的修改在一定程度上回应了财税法学界长期不懈的努力。在中国，几乎所有对法治进程产生重大影响的制度创新，都要经过试验阶段，或者说是从“试点”开始。这种决策机制内在地决定了中国法治建设带有“行政主导性”色彩，立法机关默而许之，司法机关无力挑战。而学者必须在尊重这一中国现实的基础上，展开有关人权、法治的一系列讨论，“我们不得不面对中国的现实”。

财税法学科，自其诞生伊始，便面对着巨大的压力：它必须妥善地平衡国家财政收入的有效组织与纳税人权利的有效保护，缺一不可。正在进行中的《税收征收管理法》修改使得这一问题更加具有现实性，对纳税人权利的保障是《税收征收管理法》修订的核心关注点。这体现了征纳双方权利的平衡。《税收征收管理法》修订要正确处理好国家课税权与公民财产权、行政权与司法权之间的关系，这同样是研究实质课税原则的现实意义。

三

实质课税原则牵动着复杂的理论争辩，并有着明确的实践

指向，空泛地讨论或一般性援引，都是缺乏严肃的学术精神及对问题的精确把握。而越发繁复的财税法规则体系，日益棘手的实践难题，呼吁着财税法学者对一些基础性问题在学理上正本清源。本书作者贺燕博士不满足于现有实质课税原则研究的论证逻辑，追根溯源去挖掘实质课税原则的深层法理问题，确立实质课税原则的正当性基础，并试图设计一套适用规则来制约其潜在的权力滥用，这种尝试需要有深厚的法学基础和丰富的实务积累。可喜的是，她的付出最终有所收获，她以实质课税原则为主题的博士论文，在答辩时获得答辩委员的一致好评。这得益于她十多年来在法大对财税法的潜心研析，也与她在律所工作的不长但珍贵的实务经历分不开，作为她的导师，我备感欣慰。

本书是贺燕在博士论文的基础上，结合最近几年的研究成果修改而成的。全书立足税法学反避税前沿问题，从国际比较视野出发，对实质课税原则做了系统而深入的研究，具有较高的学术价值，对于税法实务也具有很好的参考作用。我很高兴作序，向大家推荐，也对作者新的佳作充满期待。

施正文

2015年7月27日于小月河畔法大科研楼

目 录

| 总 序.....1

| 序.....1

| 导 论.....1

一、研究缘起.....1

二、实质课税的基本问题及研究现状.....4

三、本书的研究结构和研究方法.....11

第一章

| 实质课税原则的法理界定.....12

一、法的形式主义与实质主义.....12

二、实质课税原则的内涵.....25

三、实质课税原则与关联概念.....35

	四、实质课税原则的税法定位.....46
第二章	实质课税原则之理论基础.....65
	一、实质课税原则与税法的价值目标.....65
	二、税收分配正义.....73
	三、税法实质正义.....89
第三章	实质课税原则的适用对象（范围）.....103
	一、实质课税原则适用对象与范围概述.....103
	二、从税收构成要件的认定看实质课税原则的适用范围.....106
	三、对效力瑕疵行为和非法收益的课税.....119
	四、实质课税原则适用之例外.....123
第四章	反避税中实质课税原则的适用.....129
	一、避税与反避税.....129
	二、反避税中实质课税原则适用的不同方式.....141
	三、反避税中实质课税的适用前提.....159
	四、反避税中适用实质课税的举证责任.....170
	五、反避税中实质课税原则的适用效果.....178
	六、限制实质课税适用的比例原则.....181
第五章	实质课税原则的适用主体和条件： 一个税权横向分配的视角.....184
	一、实质课税原则与税收立法权.....186
	二、实质课税原则与税收立法权的分化.....194

	三、税收执法中实质课税原则之适用.....204
	四、实质课税原则与纳税人权利的保护.....211
第六章	我国实质课税原则的现状分析与制度建构.....217
	一、现行税收立法中实质课税原则的体现.....217
	二、我国实质课税原则适用之权力构建与规范 ——以反避税中的适用为例.....226
	三、税法通则确立实质课税原则的建议.....234
	结 论.....238
	参考文献.....241
	后 记.....254

导 论

一、研究缘起

实质课税原则是税法理论与实践的连接点。海峡两岸的税法理论和实务界对实质课税原则曾有过“热情”关注，使其一度成为税法之“热点”。据笔者粗略观察，大陆诸多研究主要偏于理论探讨，公开报道适用实质课税原则的实务案例并不多见。但 2009 年《特别纳税调整实施办法（试行）》、国家税务总局《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（以下简称“国税函〔2009〕698 号”）发布和随后报道出的非居民企业间接转让股权案件，体现着些许变化。《特别纳税调整实施办法（试行）》第 93 条提出，“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”；国税函〔2009〕698

号则采用了“经济实质”一词^{〔1〕}，对于境外投资方（实际控制方）通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权，且不具有合理的商业目的，规避企业所得税纳税义务的，主管税务机关层报税务总局审核后可以按照“经济实质”对该股权转让交易重新定性。尽管很多时候这些概念不被严格区分，但“实质重于形式”、“经济实质”与“实质课税原则”到底有何关联，“实质课税原则”与美国反避税判例确立的“实质重于形式原则（substance over form）”与“经济实质原则（economic substance doctrine）”又有何关联？作者对实质课税原则的“好奇”与“困惑”，概源于此。

尽管实质课税原则理论上能被税务机关当成“得心应手”的执法工具，被理论界和实务界当成重要的分析依据，但人们对实质课税原则的内涵、适用范围、适用方法和条件并没有清晰的认识，大多数情况下只是“跟着感觉走”。在税务机关越来越钟情于这个万金油一样的工具的同时，税务机关的权力已经滑向了滥用的悬崖边缘，如果不对“实质课税”概念本身及其适用范围进行清晰界定，发掘其法理基础，构建“实质课税”的适用条件和程序，以及合理的配置因此而涉及的税收权力，纳税人的权利将随时会受到侵害而欲诉无门，税收法定主义的根基也荡然无存。

遗憾的是，目前国内大多数的著述少有对上述问题进行系统的分析和论述者，一些关于实质课税原则的文章，因为视角的不同，而没有对前述问题进行必要的解答和回应。目前国内仅有的

〔1〕 国税函〔2009〕698号文的相关规定为：“境外投资方（实际控制方）通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权，且不具有合理的商业目的，规避企业所得税纳税义务的，主管税务机关层报税务总局审核后可以按照经济实质对该股权转让交易重新定性，否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。非居民企业向其关联方转让中国居民企业股权，其转让价格不符合独立交易原则而减少应纳税所得额的，税务机关有权按照合理方法进行调整。”