

试论隐名投资活动中纳税人的认定

朱炎生 (厦门大学法学院, 福建 厦门 361005)

【摘要】个人从事隐名投资活动的税收待遇涉及对出资行为的流转税处理和所得收益的所得税处理。现行税法尚未明确规定如何认定相关税收的纳税人,实践中,税务机关和司法机关应当根据税收法定原则和实质课税原则来解释和适用税法相关规范,以正确确定隐名投资活动中相关税收的纳税义务人,并据此确定相应的税收待遇。

【关键词】隐名投资; 税收法定; 实质课税

【中图分类号】F810.422 **【文献标识码】**A

【文章编号】1006-3056(2005)08-0028-05

近年来,随着港、澳、台投资者在大陆投资的发展,隐名投资活动在我国大陆地区也逐渐得到较为广泛的运用,然而对于隐名投资在税法上应当如何处理、隐名投资所产生的经济成果应当享有何种税收待遇等问题,学界未能给予充分的关注。鉴于隐名投资活动中纳税人的认定问题是确定隐名投资税收待遇的基础,不仅关系到我国投资领域的税收规范化管理,而且关系到税法公平原则的贯彻执行和纳税人合法权益的保护,因此,本文试图对此问题进行分析 and 探讨,以求教于学界同仁。

隐名投资的含义

隐名投资通常指自然人从事投资活动时做出的如下经济安排:即当事人并不是直接地、公开地以企业的投资人身份投资于企业以从事经济活动,而是在征得第三人(通常为另一自然人)同意的前提下以该第三人的名义间接地、隐蔽地进行此项活动。在这一经济活动安排中,实际从事投资活动的当事人将自己的出资财产以第三人的名义投入相关企业,该第三人获得合伙人、股东等相关投资企业的出资人身份,而该当事人则通过该第三人在被投资

企业中的出资人身份参与被投资企业的经营并取得被投资企业分配的收益。由于在这一经济安排中,实际出资人在企业章程、企业登记文件以及企业股东(出资人)名册等有关披露出资人的文件中均未记载,而是将名义出资人记载于这些文件中,因此,人们通常将同意自己的名义被实际投资人使用的第三人称为“显名投资人”、“显名股东”或者“显名合伙人”,而称实际投资人为“隐名投资人”、“隐名股东”或者“隐名合伙人”。隐名投资是当事人经意思自治选择的法律形式,其重要特征在于,整个投资活动所涉及的出资行为以及从被投资企业取得相关收益的行为均是借显名出资人名义完成,但是出资行为中所转移的财产以及从企业取得的相关收益的真正所有人或者收益人是隐名出资人。

隐名投资活动中存在的纳税人认定问题

现行税法关于个人投资活动税收待遇的规定存在着一定的适用前提，即纳税义务人与从事个人投资活动的投资者是同一人，作为纳税对象的出资财产和相关收益均归属于作为纳税义务人的出资者。然而，隐名投资形式的上述特征使得现行税法适用于隐名投资活动时变得复杂化，并引发了相关的税收处理问题。

首先，在流转税方面的问题是：当隐名出资人以应税货物进行实物投资时，是隐名出资人还是显名出资人作为增值税或者消费税的纳税义务人？在隐名出资人以不动产或者无形资产进行出资的情况下，日后如果发生该部分出资的股权转让的情形，究竟是隐名出资人还是显名出资人作为营业税的纳税义务人？

其次，在所得税方面的问题是：对于隐名投资活动产生的股息、红利或者个体工商户生产经营所得，究竟是隐名出资人还是显名出资人为纳税义务人？作为显名股东的外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利能否享受免税待遇？

隐名投资在流转税和所得税方面所引发的难题，实际上反映了当事人依意思自治和契约自由原则而选择的民法上认可的法律形式与税法的解释和适用之间产生了紧密关系。对此，税务机关和司法机关在判断课税构成要件是

否成时，需要作如下选择，即是依据当事人选择的法律形式来判断还是透过该法律形式的表面根据其实质内容来判断。而这一问题的处理则关系到在税法领域内如何运用税收法定原则与实质课税原则。

处理隐名投资税收问题涉及的税法原则

（一）税收法定原则

税收法定原则，又称税收法定主义，是承袭西方法治思想的现代法治国家关于税收立法、执法和司法活动的基本指导原则，其意义在于，通过将税法立法权保留于由全体人民选举的代表组成的议会，限制税收执法机关和司法机关任意扩大解释税法和变相取得创制税法的权力，来保证民主治税和税法的稳定性和可预测性，从而在根本上保护人民的财产权利和经济自由。我国《宪法》第56条规定中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务，一般认为，该条规定是税收法定原则宪法上的依据。关于税收法定原则的含义，尽管学者们至今未能达成一致意见，但归结起来，税收法定原则的含义大体上包括以下两个方面：

第一，在课税要件方面要求课税要件法定、明确。即要求在实体的税法规范中所包含的各种抽

象的课税前提要件，例如有关纳税人、课税对象、归属关系、课税标准、税率、税收减免或者加重事由等，均应当由国家议会或者地方议会所制定的相关法律或者地方性法律明确地予以规定。第二，在税收征管程序方面要求税收管理程序合法。即要求税务机关严格按照税法关于课税要件和税收征管程序的规定进行税收征收管理活动，既不能超越其征管的权限范围，也不能放弃其征管的职责。

在税法的解释和适用中，税收法定原则的作用主要体现在：第一，税务机关和司法机关在解释税法时，应当在税法条文的可能文义范围内解释税法，不得超出税法的可能文义，破坏立法者的立法原意。第二，税务机关和司法机关在适用税法时，如果发现税法存在法律漏洞，他们虽然可以进行类推适用和法律漏洞补充，但是涉及到课税要件重大特征的事项（例如税收主体、税收客体、归属关系、课征标准、税率等）不得补充，除此以外之事项可以进行漏洞补充，但是不得超越法律的可能文义范围，不得扩张或者创设税收构成要件而加重人民的税收负担。

（二）实质课税原则

实质课税原则，又称实质课税主义，是依据税收公平负担原则和量能课税原则而产生的关于税法解释和适用的原则，其含义

是指在解释和适用税法时应当考虑税法规定要把握的内在实质关系。该“内在实质关系”不仅是税法概念的外观或者形式所体现的真实的法律关系来判断，而且是指其所体现的经济上事实关系。

实质课税原则的作用主要体现在该原则允许税务机关和司法机关抛开税法规定的外观法律形式而根据某一事实所体现的经济上的实质内容来判断其是否满足课税要件。因此，实质课税原则具有突破、修正乃至扩张适用税法所规定的税收构成要件的倾向。这一倾向使得实质课税原则的适用具有以下效果：第一，在解释税法的相关概念时，税法相关概念在经济方面的可能文义将充分地显现，从而使得相关概念尽可能地涵涉各种经济效果上相当的法律事实。第二，在适用税法时，对于某项法律事实是否满足课税要件的判断，要充分考虑该法律事实所体现的经济事实关系。

当前，实质课税原则作为一项税法解释和适用原则已经在德国、日本以及我国台湾等地区的税法司法实践中得以运用。在英美法系国家的司法实践中，实质课税原则也得到广泛运用，而且实质课税原则通常被称为实质重于形式原则。在我国，税法上并不

存在关于实质课税原则的一般性规定，仅在特别场合做出体现该原则的特别规定。鉴于实质课税原则属于目的解释的范畴，实质课税原则应当成为我国税法解释和适用的一般原则，可以在上述特别规定的场合以外予以普遍适用。

（三）税收法定原则和实质课税原则的关系

税收法定原则以民主治税和保证法的稳定性和可预测性为立论依据，反映了法律的形式理性。而另一方面，实质课税原则以量能课税和公平课税为立论依据，反映了法律的实质理性。而完整、健全的税收法治应当同时追求形式理性和实质理性，实现两者的和谐和统一。鉴于此，当税法条文规定文义可能性有多种解释可能时，应当选择合乎实质课税原则的解释。但是实质课税原则不能自动地填补法定税收构成要件或者构成要件特征的欠缺，法律所赋予的经济上意义的解释，不能超越文义的可能范围。课税要件法定的要求不能透过实质课税原则而规避其适用。如果税法出现漏洞，那么该漏洞的填补，除了法律另有规定或者有利于纳税义务人外，税务机关和司法机关不能直接以实质课税原则进行法律类

推，从而加重人民的税收负担。

隐名投资活动中纳税人的确定

基于上述对于税收法定原则和实质课税原则的理解以及两者关系的认识，在确定隐名投资活动的纳税人时，应当充分考虑相关税法概念及税收构成要件的经济意义，但不能超越可能文义的范围或者创设新的课税构成要件。

（一）流转税纳税人的认定

我国现行的增值税法、消费税法及营业税法的规定，主要是关于财产转移行为的课税。财产转移行为，是指财产的所有人将财产的所有权或者相关权利转让给他人的行为。相关的课税构成要件均是围绕着这一核心事实而开展。表现为：第一，行为的实施者为纳税人，即纳税人是完成特定的财产转移行为的人，除此之外无需满足其他要件；第二，行为的标的——财产为征税对象，而财产的具体种类，包括货物、应税消费品、不动产、无形资产等，在不同的流转税法中均有明确规定；第三，行为标的归属于行为的施行者本身，因为根据税法关于财产转移行为的定义，该财产转移行为的实质内容是财产的所有权或相关权利的归属发生了改变，即从一方转移给另一方。

在隐名投资活动中，出资行

例如《增值税暂行条例》第7条；《消费税暂行条例》第10条；《营业税暂行条例实施细则》第15条以及《税收征管法》第36条。

为意味着出资财产的所有权或者相关权利从出资人(一权利人)向被投资企业(另一权利人)转移,属于上述的财产转移行为。出资行为导致如下经济实质关系发生变化,即出资财产由隐名出资人所有转变为被投资企业所有。而在这实质性的财产转移行为中,行为的施行者是隐名出资人,出资财产真实地归属于隐名出资人,显名出资人实际上仅仅是出资行为所产生的对价(经济利益)的名义归属人,并未做出如何转移财产行为。根据以上关于财产转移行为的课税构成要件分析,经济利益归属于谁不是必须满足的课税要件。

鉴于以上认识,当隐名出资人以其所有的应税货物进行实物投资时,隐名出资人的行为已实际满足了增值税或者消费税的各项课税要件,因此纳税义务人应当为隐名出资人,并且应当据此确定出资行为的相关税收待遇。然而,在课征营业税场合,营业税法规定以无形资产或不动产出资的行为不予课税,而是仅就出资财产所换取的股权的转移行为课税,此时课税要件的判断应当围绕股权转让行为开展分析。在此场合,股权(法律上)的所有人是显名出资人而非隐名出资人,股

权的转移行为也只能由显名出资人完成,该行为实际满足了营业税关于财产转移行为课税的构成要件,因此转移股权行为的纳税义务人应当是显名出资人,并且应当据此确定股权转让行为的相关税收待遇。

(二) 所得税纳税人的认定

在所得税方面,无论个人所得税还是企业所得税,所得收益的实际经济归属均是判断是否满足课税构成要件的实质性基准。然而,通常情况下所得税法却借用民法上的概念来描述这种经济归属关系,以民法上的权利归属关系来反映所得收益的实际经济归属关系,并据此设计各项具体的课税构成要件。例如,生产、经营所得由从事生产经营活动的主体所有;股息、红利等投资所得由(法律上)拥有股权的人所有;劳务所得由实际从事劳务活动的主体所有;财产收益由财产(法律上)所有人所有。相应地,在法律上对这些所得拥有所有权的人为纳税义务人。如果民法上的权利归属关系不能准确地来反映所得收益的实际经济归属关系,即当在法律上对所得享有所有权的人并非是实际在经济上最终拥有所得的人时,除非税法做出例外的规定,否则,根据前述的税收法定

原则,关于课税构成要件是否成就的判断,仍然需要根据税法所借用的那些民法概念所反映的权利归属关系来判断,而不能直接根据实质课税原则来改变、拟制或者创设税法上尚未规定的课税构成要件并据此课税,从而加重人民的负担。

在隐名投资活动中,隐名出资人通过显名出资人从被投资的公司企业取得股息、红利,或者通过显名出资人从被投资合伙企业取得的收益(个人所得税法意义上的个体工商户生产经营所得),形成显名出资人为此类所得的法律上所有人而隐名出资人为实际经济归属人的状况。这正是税法所借用概念所描述的民法上权利归属关系未能反映所得的实际经济归属关系从而导致税法上课税要件设计存在缺陷的表现。对此,在现行关于投资活动的所得税规范尚未做出特别规定对之予以纠正和调整的此情形下,根据前述的关于税收法定原则与实质课税原则的关系的分析,显名出资人应当认定为这些所得的纳税义务人,相应地,如果显名股东是外籍个人,根据现行税法,从外商投资企业取得的股息、红利也可以享受免税待遇。

结论

隐名投资活动是个人投资活

参见《增值税暂行条例实施细则》第3条;《消费税暂行条例实施细则》第5条;《营业税暂行条例实施细则》第4条。

动的方式之一，其出资行为的流转税处理以及收益的所得税处理，均应当依据现行关于个人投资活动的税法规定。但是在解释和适用这些税法规范时应当根据税收法定原则和实质课税原则，对相关的概念在其可能文义范围内进行经济意义的解释，课税要件判断也应当依据经济实质关系加以判断。至于隐名投资活动所形成显名出资人为所得的法律上所有人而隐名出资人为实际经济归属人的情形，属于税法借用民法权利归属关系不能准确描述实际经济归属关系而导致的课税构成要件设计的欠缺，根据税收法定原则与实质课税原则的关系，该项税法漏洞不能由税务机关或者司法机关直接以实质课税原则加以补正，而应当由立法机关及时对税法做出相应的修正。

参考文献：

(1) 陈清秀：《税法总论》，台湾翰芦图书出版有限公司2001年版。

(2) [日] 金子宏：《日本税法》，战宪斌等译，法律出版社2004年版。

(3) 葛克昌：《行政程序与纳税人基本权》，北京大学出版社2005年版。

(4) 陈清秀：《税捐法定主义》，载《当代公法理论》，台湾月旦出版公司1993年版。

(5) Roy Rohatgi, Basic International Taxation, Kluwer Law International, 2002.

深圳市个人所得税税源分

徐金强 (深圳市地方税务局, 广东 深圳 518033)

随着深圳市国民经济持续稳定高速增长，居民的个人收入有了大幅度的增长，个人所得税也呈稳定高速增长态势。特别是实施新税制、国地税机构分设以来，深圳地方税务局组织的个人所得税收入已由1995年的5.44亿元，上升到2004年的75.46亿元，在该局组织税收收入中的比重已由1995年的11%上升到2004年的22.37%，占全市地方级税收收入的比例更是由1995年的7.2%上升到2004年的33.13%，成为该市地方税收的重要税种。多年来，深圳市个人所得税收入额在全国各省市中的排名均位列前茅。本文拟在对深圳市个人所得税税源分布结构进行分析的基础上，对其发展潜力作初步预测，并提出进一步做好个人所得税工作的建议。

个人所得税税源的结构分析

1. 从收入项目看，工资薪金所得、个体工商户生产经营所得

和股息红利所得构成了深圳市个人所得税收入的主要来源。2004年这三项所得占个人所得税收入总额的比重分别为78.24%、8.07%和9.71%，合计占96.02%。其中，股息红利所得项目近年来呈现较快的增长速度，已逐渐成为个人所得税收入新的增长点。1995年该项所得仅为74万元，1996年则上升到1056万元，1999年突破达到1.6亿元，2004年更达到7.33亿，在个税总收入中占9.71%。

2. 从区域分布看，2004年个人所得税收入在各区分布情况为：罗湖区148119万元，占总额的19.63%；福田区210202万元，占总额的27.86%；南山区140201万元（含蛇口44459万元），占总额的18.58%；宝安区117225万元，占总额的15.53%；龙岗区116463万元，占总额的15.43%；盐田区22383万元，占总额的2.97%。从以上数字不难看出，深圳市个人所得税税源主要集中在福田、罗湖和南山，宝安、龙岗也呈现并驾齐驱的态势，这同全市整体税源