# 试论课税客体归属关系的判断

来源：网络 作者：空山幽谷 更新时间：2025-01-22

*试论课税客体归属关系的判断 试论课税客体归属关系的判断 试论课税客体归属关系的判断 所谓课税客体的归属是指课税客体与课税主体[1] 之间的结合关系。从理论上讲，只要明确课税客体，我们根据课税客体的归属即可确定课税主体。但某一税种的课税主体...*

试论课税客体归属关系的判断 试论课税客体归属关系的判断 试论课税客体归属关系的判断

所谓课税客体的归属是指课税客体与课税主体[1] 之间的结合关系。从理论上讲，只要明确课税客体，我们根据课税客体的归属即可确定课税主体。但某一税种的课税主体往往在税法上直接规定，课税客体的归属问题似乎没有明确的必要，反而仅仅成为一种理论上的逻辑设计，在实践中没有作用。果真如此吗？在大陆法系国家的税法中，课税客体的归属一直作为课税要件的要件之一，与课税主体、课税客体、税基和税率并列，其地位从未动摇，在实践中，许多税收疑难问题的解决也依赖于课税客体的归属加以阐释，可见课税客体的归属有存在的价值。但长期以来，课税客体的归属问题却未得到重视，对其理论研究也十分薄弱，令人焦心。因此，本文试图对课税客体的归属问题进行初步地探讨，虽然观点不成熟，但希望对该问题的研究有所增益。

一、课税客体归属关系的判断根据

课税客体的归属连接着课税客体和课税主体，要确定课税主体，我们就必须明确“归属关系”是什么？由于课税客体可以分为物、行为和事实三类[2] ，对于三类客体我们宜分别探讨。首先，当课税客体为物时，客体的归属关系如何确定？笔者以为，早期的税法将税分为对人税和对物税，对人税着眼于人的因素而设立，而对物税则着眼于物的因素，既然是对物征税，征税机关只需考虑物即可，勿需考虑纳税人为谁。例如对一斤大枣征一两枣的税，将枣从中取走即可，纳税人为谁对征税机关而言并不重要。当然谁从大枣中收益，谁自然就因负担这些税而成为纳税人。但这种以物征物的方式，造成税款形式上的千差万别，显然不符合国家财政的需求，将税款一并折合为金钱已成为现代国家通行的做法。因此，确定纳税义务人（课税主体），使之于物外另行给付金钱就有十分必要。但我们从这种逻辑演变过程中，可以发现课税客体为物时的归属依据，即谁享有收益，谁就应当以收益纳税，遵循“收益原则”。以“收益”为判断“归属关系”的依据，也体现法律上的公平理念和利益平衡的原则。如果课税对象与纳税义务人没有这种收益关系，纳税义务人没有从中收益反倒为之纳税，其权利与义务显然不对等，其不合理性也十分明显。当然，“收益”并非是一个法学上的标准，税法在确定课税客体的归属的方面，在大多数情况下，将作为课税客体的“物”归属于物的所有人，因为物的所有人也多是课税客体的收益人，在二者不一致，即当课税客体即物的形式上的所有人与事实上的收益人不一致时，税法则倾向于将课税客体归属于物的事实上的收益人。

其次，当课税客体为行为时，课税客体如何确定归属？由于哪些税的课税客体为行为存在争议，笔者倾向于台湾学者陈清秀的观点，认为消费税和交易税的课税客体主要为行为。对于消费税而言，其间接消费税，如营业税，为销售货物或劳务行为或外国货物之进口行为；直接消费税，如娱乐税等为消费行为。对交易税而言，其中的证券交易税，课税客体为有价证券的买卖交易行为；不动产取得税的（契税）的课税客体为不动产的买卖等法律上的交易行为等[3] .对于课税客体为行为时的归属问题，笔者以为应以“行为者”为判断标准，即对行为的实施者课税。例如，有关国内交易的消费税的课税主体为进行课税客体转让的行为人。但契税的课税主体为我国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人，而非土地、房屋权属的转移者（行为人），令人费解。

最后，课税客体为事实的情形主要是指印花税。当课税客体为事实时，应以引起事实发生者为课税主体，即对于印花税而言，为书立、领受相关凭证的单位和个人，如立合同人、立账簿人、立据人、领受人等。

以课税客体的分别类型来确定课税客体的归属原则，以这些归属原则确定课税主体，构成课税要件上严密的逻辑结构。但由于课税客体的归属问题在实践中未得到应有的重视，使得一些概念的理解和使用存在混淆之处。例如课税主体（纳税义务人），通常理解为“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人”[4] .据此，凡是税收法律、法规规定负有纳税义务的人，即为纳税义务人。但我们从课税要件的角度看，课税主体应为课税客体所归属者，两个概念明显不同。凡为课税客体所归属的人为纳税义务人，凡与课税客体无此归属关系的人，便不能称为纳税义务人，只能是代缴义务人。而在我国许多税收法律、法规中，纳税义务人与代缴义务人混用的情况很多，例如《房产税暂行条例》第2条规定：“房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承典人缴纳。产权所有人，承典人不在房产所在地，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。前款列举的产权所有人、经营管理单位、承典人、房产代管人或者使用人，统称为纳税义务人。”既然全民所有的房产的经营管理单位并非房产的所有者，也非房产的“收益”享有者，与房产并无归属关系，则不应该称为纳税义务人，而只能是代缴义务人。同时房产代管人或者使用人也因与房产并无税法上的归属关系，实质上只是代缴义务人而已。

二、形式与实质不一致时，课税客体归属问题的判断

在大多数情况下，税法都直接对课税主体作出明确地规定，课税主体明确，课税客体的归属也就明确了。但当形式上的课税主体与实质上的课税主体不一致时，课税客体的归属如何确定往往成为一个复杂的问题。由于课税客体的归属涉及到课税主体为何人的问题，与课税客体的有无不同，遵从实质而非形式是税法的必然选择。但此处的“实质”是指什么，是法律实质抑或是经济实质？并不很明确。对此日本税法学界素来存在法律归属说和经济归属说的争论。所谓法律归属说是指，当课税对象的法律（私法上）归属在其形式和实质不一致的场合下，应按实质来判断课税对象的归属；也就是说，当法律上的形式与法律上的实质不一致时，以法律上的实质为准。因为实质重于形式，是法律的基本原则，此说顺承了法律（私法）对于此问题的一般理解，也是较能为学者接受的观点。而经济归属说则认为，当课税对象在法律上（私法）的归属与经济上的经济归属不一致的场合下，应当按照经济上归属来判定课税对象的归属原则[5] .实际上，这两种学说并非绝然对立，他们将形式与实质的不同区分为法律形式、法律实质与经济实质，当法律实质与经济实质一致时，二者并无区别；当法律实质与经济实质对立时，二者的区别就十分明显了。例如，妻子基于其丈夫的全权委托，从事有价证券交易并有所得，此时在税法上有价证券交易的所得应归属于谁，即由谁纳税？由于妻子从事有价证券交易系法律形式，丈夫作为委托人享有收益系经济实质，并且丈夫作为证券交易所得的所有人享有法律上的收益系法律实质，法律实质与经济实质于此时并不矛盾，因此，两说的结果也是一致的，即应由丈夫纳税。但是，如果妻子将所得据为己有，并未将其归还给丈夫，则丈夫作为证券交易所得所有人的法律实质，与妻子作为实际所得收益享有者的经济实质相矛盾，依照法律归属说应由丈夫纳税，依照经济归属说应由妻子纳税，结果产生差别。其实，对课税客体的归属系法律归属还是经济归属之争，来源于对日本所得税法的第12条的理解。该条文规定“当有资产或事业所产生的收益被认为是法律上的归属于某人时，而该人仅仅是名义人，在实质上并不享有该利益，而由该名义人以外的人来享受该利益时，当认定该收益应归属于该收益的享有者。此时对收益享有者应适用实质归属者课税的法律规定。”争论的焦点在于“该收益应归属于该收益的享有者”中的“收益的享有者”，是法律上的“享有者”还是经济上的“享有者”？法律归属说与经济归属说的分野也肇始于此。如果我们单纯依赖文理解释，我们认为经济归属说更有道理。但对该条仅仅从文理解释是不够的，我们必须以论理解释中的合宪解释来补充，因此法律归属说的合理性就凸现出来。法律归属说不仅仅维护法律体系的稳定，符合税收法定主义的要求，而且在确定课税客体的归属的具体问题上，显得更为合理，因为它体现了明确和稳定的优点，应成为我们解释课税客体归属问题的基本原则，对此，我们将在下文中有所论及。

三、特殊类型之课税客体的归属判断

在确定课税客体归属的判断原则之后，我们有必要对一些特殊类型的课税客体的归属问题作进一步探讨，这些特殊类型包括共有财产、无权占有财产、信托财产收益的归属等。

共有财产的归属。共有有按份共有与共同共有之分。对于按份共有而言，课税客体归属的确定比较简单，由于各按份共有人都按照其应有份额享有收益，也自然应当按照所享有的份额纳税，也就说，按份共有财产作为课税客体按照事先确定的份额确定其归属。对于共同共有财产，由于在共同关系终止前，财产为全体共有人共有，没有份额之分，所以，法律上全体共有人作为一个整体享有共有财产的收益，理应作为一个整体为共有财产纳税，构成税收之债中的连带之债。如果就共有财产设有管理人，由于管理人并非共有财产的收益人，也不可能成为共有财产的课税主体，即纳税人，仅仅作为代缴义务人代缴税款而已[6] .可见，共有财产的归属关系与私法的相关法理是一直的。对于共有财产作为课税客体的归属问题，在我们的税收法律、法规中并未规定，只是见于国家税务总局的若干通知中，如“纳税单位与免税单位共同使用共有使用权土地上的多层建筑，对纳税单位可按其占用的建筑面积占建筑总面积的比例计征土地使用税。” [7]又如“土地使用权共有的，由共有各方分别纳税。” “土地使用权共有的各方，应按其实际使用的土地面积占总面积的比例，分别计算缴纳土地使用税。” [8]基本体现了共有财产的归属关系的法理。

无权占有财产的归属问题。如果一项财产由无权占有人占有，其纳税义务由谁负担，税法上并不明确。笔者以为，税法所重者为经济事实，基于实质课税原则，也为税款稽征的经济便利，由无权占有人纳税较为可行。那么，无权占有人的税法地位为何？无权占有的财产作为物，其归属应按照“收益”的原则，如果无权占有人最终取得财产的所有权，成为最终的收益人，即成为纳税义务人，如果未取得财产的所有权，即非财产收益人，由于课税客体并未归属于他，则仅仅作为代缴义务人而已。在我国的税收法律、法规中，仅仅国家税总的一份通知涉及这一问题，规定“拥有土地使用权的纳税人不在土地所在地的，由代管人或实际使用人纳税；土地使用权未确定或权属纠纷未解决的，由实际使用人纳税”。[9]

四、课税客体归属判断原则在立法上的明确

课税客体的归属无论是对税法理论的建构还是对税收实践的发展都具有重要的意义，在立法上对其明确十分必要。对于课税客体的归属而言，由于其主要涉及判断原则和特殊问题的解决，在立法技术上没有困难。当前，我国尚未出台《税法通则》，其他税收法律、法规对这一问题规定也十分有限，将来我国《税法通则》的立法也应借鉴德国《租税通则》对这一问题作出规定，如其第39条：“经济财产归属于财产所有人。如果财产所有人之外的第三人，于事实上管领经济财产，且原则上在通常使用期限内，可以排除所有人对该财产的影响，经济财产则归属于第三人。信托关系的经济财产归属于信托人，让与其所有权以担保债权的经济财产归属于保证人，自主占有制财产归属于自主占有人。经济财产为数人所共同共有时，如果租税课征时有分别归属之必要，按其应有部分归属于各共有人。” [13]当然，德国《租税通则》所谓的经济财产的归属与课税客体的归属有别。笔者以为我国未来的《税法通则》应对经济财产的归属问题作出规定的同时，也应对课税客体的归属原则作出规定。

「注释」

[1]由于课税要件要解决的是税收之债是否成立的问题，而征税主体与税收之债的成立没有直接的关系，所以课税要件中的课税主体主要是指纳税义务人。

[2]参见[日]金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社2025年版

[3]参见陈清秀：《税法总论》（第二版），台湾翰芦出版有限公司2025年版

[4]《中华人民共和国税收征管法》第四条第一款

[5]参见[日]金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社2025年版

[6]参见黄茂荣：《实质课税原则（量能课税原则）》，植根杂志第十八卷第八期[7]国家税务局关于印发《关于土地使用税若干具体问题的补充规定》的通知 国税地[1989]140号

[8]国家税务局关于检发《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》的通知 国税地[1988]15号

[9]同上

[10]《中华人民共和国信托法》第二条

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找