

# 我国反避税体系的局限及其立法完善

齐兴利<sup>1</sup>,肖波<sup>2</sup>

(1. 南京审计学院 法学院,江苏 南京 211815;2. 上海肖波律师事务所,上海 200051)

**[摘要]** 税收直接导致纳税人财产的减少,纳税人竭力通过税务筹划、避税和逃税,少缴纳或不缴纳税款,但是避税和逃税严重损害了国家的税收权益,造成了纳税人之间的不公平,因而国家致力于反避税。英美国家的反避税体系存在着对税收立法进行扩充解释的风险,给纳税人带来了诸多的不确定性因素。公平合理的反避税体系,应当在反制“滥用性税收安排”的同时,保护税务筹划的核心地带;应当确立“疑则利于纳税人”原则;应当使用排除法来划定“滥用性税收安排”与税务筹划之间的分界线;应当确立咨询专家组,以便纳税人和税务机关调整对“滥用性税收安排”与税务筹划之间分界线的理解。

**[关键词]** 税务筹划;避税;逃税;滥用性税收安排;反避税体系;税收法定主义

**[中图分类号]** F810.42;DF432 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1672-8750(2013)02-0046-10

“避税和逃税与税收本身一样久远。”<sup>[1]</sup> 避税不仅会导致纳税人之间的不公平,而且也会造成国家税收收入的巨大损失。因此,运用税法规制纳税人的避税行为一直以来都是各国税法关注的重点。在我国实施宏观调控的诸多政策工具中,税收政策在市场经济的需求调控中具有重要且独特的功能和相应的作用空间<sup>[2]</sup>。随着我国税收法制的不断完善和税务机关依法治税的力度不断加强,不少纳税人会从过去的逃税之路转而走向避税之路。与此同时,在经济全球化尤其是中国加入世界贸易组织的今天,来华投资的外国公司越来越多,这些公司具有丰富的避税经验,再加上各国税收的差异以及中国反避税法律规范的不完善,使得国际避税成为现实。有鉴于此,完善我国反避税立法就成为当务之急。

## 一、对避税行为的一般认识

对纳税人而言,税收就是一种不得不履行的无对价给付义务;对国家而言,税收就是一种无对价给付的请求权。有学者强调,税收是人民以要求并享受国家所提供的公共服务为目的,依法向征税机关缴纳一定的财产以形成国家财政收入,以供国家提供公共服务之需的一种活动<sup>[3]</sup>;税法不过是以人民的授权为前提,将人民意志法制化的结果,其目的是保证人民对公共服务的需要能够得到持续的、有效的满足<sup>[4]</sup>。尽管如此,谁也无法否认,以税收征纳关系为调整对象的税法注定是一种侵权性法律规范,它直接导致公民财产的减少<sup>[5]</sup>。因此,从纳税人角度来看,出于经济理性的考虑,纳税人总是想方设法少缴税或不缴税,但站在国家的立场来看,为保障国家税收权益,反避税就成为必然。显然,纳税人和国家两者之间存在利益对抗性,但这是否就意味着税法就要保护税收请求权主体的代表——税务机关,而对纳税人的权利加以忽视呢?当然不是。从税收实践来看,纳税人少缴或不缴税的方法有三种,即税务筹划、避税和逃税。如果说避税行为的合法性还有争议的话,各国法律对税务筹划的合法性、逃税的违法性都是加以肯定的。因此,笔者认为,国家进行反避税立法,在保障税务机关的税

**[收稿日期]** 2012-09-10

**[基金项目]** 国家社会科学基金项目(10BGL060)

**[作者简介]** 齐兴利(1963—),女,黑龙江伊春人,南京审计学院法学院教授,主要研究方向为政府审计;肖波(1968—),男,江苏泰州人,上海肖波律师事务所主任律师,主要研究方向为中外税收法律制度与实务。

收请求权的同时,也必须强调对纳税人税务筹划权利的保护,而如何在两者之间找到合适的平衡点则是关键。进行反避税立法,应先对避税与税务筹划、逃税三者加以区分,进而再结合中国反避税存在的问题和国外反避税立法和司法的经验。只有在此基础上,我国才有可能建立完善的反避税立法体系。

何谓“避税”?相对而言,它是一个不甚明确的概念,我们很难用能为人们所普遍接受的措辞对它加以定义。但是,一般而言,避税可以界定为纳税人利用法律上的漏洞或含糊之处来安排自己的事务,以减少他本应承担的纳税数额。“虽然避税行为可能被认为是不道德的,但是,纳税人的行为不具有欺诈的性质。”<sup>[6]</sup>从上述定义中“法律上的漏洞或含糊之处”、“减少他本应承担的纳税数额”等表述可见,这种定义下的避税行为是违背立法者意图的,这也是政府部门反避税的原因所在。但由于避税一方面违背立法者的立法意图,另一方面其采取的形式又是合法的,因此我们很难说此种行为是合法的或是非法的,其合法性完全由国内法加以界定,也就是说,这种定义下的避税行为在一国是合法的,在另一国未必合法。

什么是逃税呢?各国的表述不完全一致。根据《简明牛津英语词典》,“逃税是指故意地不全部交纳法律规定应交的税,是一种犯罪行为”<sup>[7]</sup>。根据 Andrew Lymer 的定义,“逃税是另外一个极端,它至少涉及欺诈或者不披露(例如对该交纳税的收入不申报),是非法的”<sup>[8]</sup>。

关于税务筹划,Andrew Lymer 等人认为,税务筹划是“为了使税负最小化而对税法规定的税收减让的策略性利用”<sup>[8]</sup>。

目前,对避税、逃税和税务筹划的公认定义并不存在。如《简明牛津英语词典》解释道,“避税(Tax Avoidance)是指仅纳法律要求的最少的税或者通过对财务事项的安排以合法地减少税负”<sup>[7]</sup>。这种定义类似于上述讨论中的税务筹划概念。再如,Andrew Lymer 等人认为,“在可以接受的避税(Acceptable Tax Avoidance)和不可接受的避税(Unacceptable Tax Avoidance)之间存在一个很难加以界定的灰色地带”<sup>[8]</sup>。正因为没有公认的定义,所以“也有人将之(合法避税)称为纳税筹划或税务筹划,其内涵是相同的,只是在文字上刻意回避了避税的字样”<sup>[9]</sup>。

虽然没有公认的定义,但有一点是公认的,那就是“税务筹划、避税和逃税之间的区别不是直截了当的,人们可以将它们看成是一个连续统一体”<sup>[8]</sup>。换言之,当超过一定的限度,税务筹划就演变成了避税;当越过一定的限度,避税就沦为逃税。税收筹划与避税虽然具有相同的法律效果,但前者符合立法意图,而后者则违反了立法意图或是采取了迂回的、不合理的行为,因此,两者的区分在理论上是存在的。至于避税与逃税的区别,一般来说,在纳税义务发生之前就已经启动筹划行为的,称之为避税;而在纳税义务发生之后才启动的,称之为逃税。因此,避税与逃税之间的区别更为理论界所普遍接受。

上述分析虽然在理论上可以对税务筹划、避税和逃税加以一定程度的区分,但由于区分的界限比较模糊,因此在实践中对此加以正确区分不太容易。

## 二、现行反避税应对方法及其局限性

### (一) 各国应对避税的方法

如前所述,避税行为是违背立法者的意图的,这就是各国政府反避税的原因所在。各国反避税措施不完全相同,概括起来,主要有司法措施、立法措施和行政措施三种。

#### 1. 反避税司法措施

法是由人制定出来的,没有一个国家能宣称它的法律是无懈可击的。税法也是法,因而必然有人能发现或挖掘出税法本身存在的漏洞并加以利用,同时,立法者会制定特别反避税规则去堵塞漏洞以挫败纳税人利用漏洞降低税负的努力。但是,对某一漏洞加以堵塞的做法本身可能又会制造出另外的漏洞,这就形成无穷无尽的“猫鼠游戏”。税收法定主义是为各界公认的一个原则。它是指税收征

纳主体征税必须基于法律依据才能进行,包括依法征税和依法纳税两个方面的含义。没有法律依据,国家不能征税,亦不得要求公民纳税<sup>[10]</sup>。这种文义解释,英国最甚。正如 Cairns 大法官所言:“在我看来,所有财政立法的原则应作如是理解:如果拟定被征税的主体符合法律的文字规定,他就必须缴税,无论在司法人员看来执法的难度有多大。另一方面,如果意欲征税之王权,无法将主体纳入法律文字规定之范围,那么该主体就是自由的,无论具体事实看起来多么明显地符合法律征税的精神。换句话说,如果说任何一部法律都允许适用所谓的衡平解释,在征税之法律中也绝对不允许衡平解释的存在,你只能坚守法律的文字表达。”<sup>[11][138]</sup>这是基于英国法院的传统态度:法院不是立法者,弥补立法中的缺陷不是法院的职责,如果国会认为法律存在缺陷,国会就有责任去弥补它。

或许早就意识到对税法条文采用文义解释的弊端,美国法院系统没有对税法条文简单地采取文义解释,而是先后发展了多个反避税司法原则,包括虚假交易原则、分步交易原则、经济实质原则、实质重于形式原则、商业目的原则等,这些原则相互交叉,有时也相互冲突。这些原则比英国的 Ramsay 原则(或者财政无效原则)都早一些。

虚假交易原则适用范围较窄,也不是税法独有的。它可以简单地表述为“当纳税人实际履行的是交易甲时,纳税人不得为了税收目的称它为交易乙”。虚假交易原则涉及三个相关联的方面,即虚假的活动、缺少商业目的或动机、交易的形式与实质之间不一致。

从本质上看,分步交易原则是指如果多个交易步骤相互融合、相互依赖,共同指向一个特定结果,那么,这些交易步骤就应被视为一个交易步骤来对待。分步交易原则的适用会涉及三个测试标准,它们分别为最终结果标准、依赖性标准、约束性承诺标准。最终结果标准要求无论是直接达成的还是通过多个中间性步骤达成的,一个特定的交易结果都必须发生同一的税收结果。如果各个单步交易必须顺利完成才能取得一个有意义的结果,那么,根据依赖性标准,这些单步交易将被视为相互依赖。如果纳税人有义务继续执行后续交易步骤,那么,这种情形就符合约束性承诺标准。

经济实质原则和商业目的原则都基于一个共同点:尽管交易符合了税法条文的形式要件,但由于那种税收利益不是立法机关预定给予的,纳税人还是不能享受税收利益。商业目的原则要求法官考量交易背后是否存在非税收目的,或者税收目的是否是交易的唯一目的。相较而言,经济实质原则要求法官考量除了税收因素之外交易是否对交易方的经济状况产生了实质性的改变。也就是说,它要求法官将预期的交易获益能力与税收利益放在一起加以考量,如果预期的税前利润与交易产生的预期税收利益相比显得微不足道,纳税人的税收利益就将被法官拒绝。

实质重于形式原则主张根据交易的经济结果而不是根据交易的形式来征税。商业目的原则和经济实质原则可以视为实质重于形式。在美国,很多人更倾向于经济实质原则和商业目的原则,因为相比较而言,实质重于形式原则或虚假交易原则未能鉴别出什么样的交易特征会导致交易的税收利益被法官拒绝,所以不能给纳税人提供确定性<sup>[12]</sup>。

如前所述,在 Ramsay 案件前,英国法院倾向于以严格的文义解释来解释税法条文,另外,法院还坚持“疑则利于纳税人”解释原则,该原则要求法院在法律表述模糊时作有利于纳税人的解释,也就是说,当税法条文中的词语合理地具有两种或两种以上的意义时,法庭应采取有利于纳税人的意义。

Lord Wilberforce 在 Ramsay 案件中评述道,公民纳税义务的产生依据只能是税法的“清晰语句”,而不能是推定的法律意图或平等原则。立法者制定的税收法律必须根据上述原则进行解释。“清晰语句”的含义根据通常原则加以明确,但这并不意味着法庭受限于字面解释。法庭在解释法律条文时,也可以适当考虑相关税收法律整体并参照其上下文语境和立法主题,还要适当考虑立法目的。法庭可以超出税法条文的字面意思对税法进行解释,从更广泛的背景来阐明税法条文的真实意义。采用目的解释的方法,法庭已经成功挫败了多起避税企图,而这些避税企图在 Ramsay 案件之前是很可能成功的。

在笔者看来,美国的上述反避税司法原则,均与目的解释有着千丝万缕的联系。运用目的解释对

税收法条加以解释,对反避税起到了积极的作用。但是,我们也应该看到,法庭为了阻止法庭认为不合法的避税方案,借着目的解释的伪装,已经对税收法条进行了扩充解释,这种扩充解释不可避免地造成了税法的不确定性。

## 2. 反避税立法措施

反避税立法措施包括一般反避税条款和特别反避税条款。特别反避税条款是为反制违反立法意图的特定避税行为而制定的税收法律规范。一般反避税条款是相对于特别反避税条款而言的一般防范性规定,其并不针对某一特定的行为类型,而是试图以法律规定的形式,通过要件描述,涵盖违反立法意图的所有避税行为,实现对避税行为的立法否定。

从本质上来讲,各个国家的一般反避税条款和特别反避税条款都是用来规制以谋求有利税收结果为唯一目的或主要目的的交易安排。这些反避税条款的基础理念是相同的,它们的基础理念是,如果谋求有利税收结果是一项安排的目的之一,那么这种“有利税收结果”就应该被否定。

我国在这一方面也不例外,但是,目前我国反避税立法只是局限于企业所得税法领域。除了特别反避税条款外,《中华人民共和国企业所得税法》第四十七条还规定了一般反避税条款,即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。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百二十条规定:“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。”

一个值得注意的现象是,各国反避税条款的数量和复杂性呈指数级增长,成为税收立法中相当大的一部分内容。据估计,各国现在共有三百多种特别反避税规则。这些反避税条款的确缩减了避税的使用范围,但却至少存在两个问题。

第一,利用由税法给予的减少税负的机会而进行的交易安排,很可能被反避税条款视为避税行为而加以遏制。一方面,税收法条向纳税人提供减少税负的机会,而且事实上多数情况下鼓励纳税人积极利用减少税负的机会(如对科研投资提供的税收减免,对在企业园区的投资,由政府提供的税收激励措施,等等),它对不同交易提供不同的税收制度。另一方面,对以谋求有利税收结果为唯一目的或主要目的的交易安排,反避税条款却又加以遏制。正因如此,矛盾就不可避免地产生了。

第二,一项安排是否以谋求有利税收结果作为其唯一目的或主要目的,这一问题必然涉及主观判断,这就不可避免地造成了税法的不确定性。如果制定某项极其新颖的交易安排时,其商业目的可能不被立即认可,但却可能会在十年后被人认可,那么,这种极富创新精神的交易安排,就很有可能仅仅因为其商业目的在当时不被认可而被视为避税。

## 3. 反避税行政措施

为了收集避税领域最新情况以便税务机关进行评估并在适当时制定相应的反避税条款加以反制,美国要求符合一定条件的避税方案策划者必须向税务机关登记,纳税人必须披露其使用的避税方案<sup>[11]202</sup>,这就是避税方案的法定披露规则。英国也制定了类似措施。但是,如同法律存在滞后性一样,这类反避税条款也同样具有滞后性。同时,这类反避税条款通常并没有溯及力,因而无法适用于在该类反避税条款实施之前已经使用相关避税方案的纳税人。

### (二) 现行反避税应对方法及其局限性

毫无疑问,法院进行的司法反避税、一般反避税条款和特别反避税条款、避税方案的法定披露规则三种方法的组合使用可以极大地减少避税的使用范围,但这些组合措施至少存在三个问题:第一,上述方法导致税收立法越来越复杂。第二,上述方法存在对税收立法进行扩充解释的风险,给纳税人带来了许多不确定性因素。第三,上述方法难以有效地对付一些充分利用描述性税收规则而设计的避税方案。最近的例子是有关于 SHIPS 2 避税方案的。采用 SHIPS 2 避税方案的英国纳税人,通过七个步骤而产生人为的税收损失,进而得以抵减税负。高级法院法官 Proudman J 第一直觉就是这样一个方案明显不应该成功<sup>[13]20</sup>,但是,考虑到争议中的税收法条的描述性特征,该法官未能找出一个

足以阻止该方案的目的性解释。高级法院也得出同样结论。常任法官们认为,该避税方案产生的税收结果与商业现实没有任何关系,而且会产生税收立法不可能预见或预设的税收利益。立法机关必须考虑这个判决的广泛影响,因为它与税收立法的结构和起草方式有关。SHIPS 2 表明,现行反避税方法难以防止那些具有高度人为性的避税方案。

### 三、对我国反避税立法的几点建议

如前所述,现行《企业所得税法》虽然就反避税问题作了一些规定,但仍然存在诸多缺憾,为此,我国有必要制定完善的反避税法律规范,并确立较为详细的反避税规则。

#### (一) 我国反避税立法的指导思想

从本质上看,反避税立法要解决一个关键问题,那就是防止国家对人民财产权的过分介入与防止纳税人滥用权利进行避税之间的可能的矛盾。换言之,一方面,为了防止国家对人民财产权的过分介入,税法应当坚持税收法定主义。税收法定主义至少要求税法尽量具备确定性,否则纳税人无法对其事务进行安排。另一方面,为了防止纳税人滥用权利进行避税,法律有必要在对纳税人寻找并利用税收法律空子或税收法律弱点以逃避其应分担税负的能力予以限制。

我们不能把纳税人减少税负的努力全部一视同仁地界定为纳税人滥用权利而全面加以限制或者在立法上加以否定,这是因为纳税人通过税务筹划而进行的减少税负的努力是符合税收立法目的的,有时也是立法者所允许的,甚至有时是立法者所鼓励的。因此,对于纳税人进行的税务筹划应当加以法律保护。而且,我们也不能把纳税人减少税负的所有交易安排的努力全部界定为税务筹划并加以全面法律保护,因为纳税人利用税收法律空子或税收法律弱点以逃避其应分担税负的行为是违背立法意图的,因此,反避税立法的指导思路应该是最大限度地反制避税,同时不得影响税务筹划的核心地带。

减少税负的方法除了税收欺诈之外还包括避税和税务筹划。对避税和税务筹划的理论区分不同于对两者的立法区分。笔者使用了“最大限度地反制避税”这一表述而不是“反制避税”,旨在表明在立法上对避税与税务筹划加以区分是反避税立法的最大难题。笔者认为,受税收法定主义所限,反避税立法的天平应该偏向“最大限度地保护税务筹划”这一边,而不是最大限度地打击避税,也就是说,对一项安排应该界定在分界线的哪一边存有疑问时,我们应该本着“有疑则利于纳税人”的原则来处理。

#### (二) 我国反避税立法的具体规则

本文中使用了几个关键性概念,其中,“安排”包括两个方面的内涵:一是任何计划或协议(正式协议或非正式协议),不论其是否具有法律执行力;二是任何交易步骤或交易特点。本文使用“安排”而不是“交易”,是因为前者是一个宽泛的表述,更适合用来涵盖目前避税计划通常涉及的要素。如在中国之外存在居住地或移居国外能否恰当地被称作“交易”是有疑问的,或许它属于“安排”。“税收收益”这一概念包括收入、利润等税收要素,只要该要素能导致应纳税额增加,就可被划归此概念范畴。“税收扣除”这一概念包括费用、支出、损失、税收减免、税收抵免等税收要素,只要该要素能导致应纳税额降低。“有利税收结果”包含三个方面:其一,应纳税额计算或者确定时存在重大“税收收益”或重大“税收扣除”;其二,“税收收益”导致纳税时间的重大延迟,或者“税收扣除”导致纳税时间的重大加速;其三,应税税率的重大降低。

我国反避税立法可以从基本规划、保障措施、认定规则、程序规则、证据规则、反制措施等几个方面加以具体规定。

1. 基本规则。根据前述反避税立法的指导思想,我们认为反避税的基本规则应当是:如果能证明安排属于税务筹划或没有税收目的的安排,则不适用反制措施;如果某项安排既不属于税务筹划,又不属于没有税收目的的安排,则进一步界定此项安排是否属于“滥用性税收安排”,对“滥用性税收

安排”适用反制措施。

2. 保障措施。我国反避税立法具体的保障措施主要包括税务筹划和没有税收目的的安排。

保障措施之一是税务筹划。如果某项安排能够被合理地界定为是对“单行税法”规定的行为选择的合理运用,那么,这项安排就是税务筹划,相应地,就不得适用反避税立法规定的反制措施。

单行税法法条可能会就纳税人可以实行的交易种类向纳税人提供一些合理选择,纳税人选定某一选择而取得的税收结果应当受到法律保护,这就是进行税务筹划的原因。只有在某项安排不能被合理地认为是对立法提供的行为选择的合理运用时,反避税总则规定的反制措施才能适用。

在某些情况下,立法者不仅仅是将有利税收结果变成可能,而且,还鼓励纳税人执行交易以取得那些有利税收结果。例如,《企业所得税法》第二十八条规定:“国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税。”再如,《企业所得税法》第三十条规定:“企业的开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,可以在计算应纳税所得额时加计扣除。”在很多情形下,立法者不太明显地提供各种行为选择,如给债务融资和资本融资提供不同的税收待遇。《企业所得税法实施条例》第三十八条规定,对非金融企业在生产经营活动中发生的向金融企业借款的利息支出,准予扣除。越来越多的复杂交易活动和交易结构不断出现,特别是在金融领域,税收立法对不同的交易给予不同的税收规则或税收制度。同样,商业企业(特别是跨国企业)也采用复杂的商业模式,把资产、交易活动和人员分置在不同企业、不同国家,以期提升企业的竞争力。现代商业活动日趋复杂,这也要求非常复杂的交易结构。因此,保障税务筹划应成为反避税立法的保障措施之一。税务筹划保障措施的目的就是确保个人纳税人或企业纳税人对这些不同税收规则或税收制度中固有选择的合理运用,不至于成为反避税反制措施的遏制目标。

一项交易安排能否被合理地界定为对不同税收规则或税收制度中固有选择的合理运用,当然应当取决于具体情形。在特别情形下,为避免一个完整商业交易可能产生的不利税收结果而采取的交易步骤,也可以被视为对不同税收规则或税收制度中固有选择的合理运用。

值得强调的是,法庭对于某项安排是否属于税务筹划持有疑问时,应当按“疑则利于纳税人”原则进行处理。“疑则利于纳税人”原则是通过“如果……能被合理地视为对行为选择的合理运用……”这样的表述来达成的。这种表述所体现的标准是一个客观标准。实践中,它意味着在法官本人认为某项安排是对行为选择的合理运用的情形下,税收法庭将会作出有利于纳税人的决定;在法官本人并不认为某项安排是对行为选择的合理运用,但认为他人也有可能认可这一观点时,税收法庭也将会作出有利于纳税人的决定。

保障措施之二是没有税收目的的安排。如前所述,避税是采取某种利用法律上的漏洞或含糊之处的方式来安排自己的事务,以减少本应承担的纳税数额。由此可见,避税人是为了取得税收利益才实施避税行为的。

一个符合逻辑的结论是,完全为非税收原因而订立的安排,应该当然地排除在反避税总则反制措施之外。这应当成为反避税总则的一项保障措施。如果取得税收利益的交易方能够根据民事证据规则证明在安排被设计或被执行的过程中没有任何谋求有利税收结果的目的,并且,没有任何交易步骤或交易特点的增加或省略是出于谋求有利税收结果的目的,那么就不得适用反避税总则规定的反制措施。这类安排被称为没有税收目的的安排。

上述保障仅仅是为了避免小企业或自然人多余的恐惧。例如,纳税人完全不是出于谋求任何“有利税收结果”目的而仅仅出于仁爱原因作出某项交易安排,这种情形下,反避税反制措施就不得适用于该纳税人;如果纳税人的上述交易安排,在客观上却产生了某种有利税收结果,反避税反制措施仍然不得适用于该纳税人。当然,一般来说,一项根本没有税收目的的交易安排,不太可能会为纳税人取得有利税收结果,但是,在特殊情形下,它也有可能产生有利税收结果。需要特别指出的是,只要纳税人能够证明该安排构成了没有税收目的的安排,这一保障措施就应当得以适用,而不论该纳税

人是否在客观上取得了有利税收结果。

为了得到“没有税收目的的安排”的保护,税收得利方必须证明两点:第一,无论是设计还是执行该项安排时,均没有任何谋求“有利税收结果”的意图。第二,没有任何交易因素的增加或省略是出于“有利税收结果”的意图。“被设计”或“被执行”这些被动表述表明,与该项安排的计划和执行过程相关的任何人都没有谋求“有利税收结果”的意图。这种情形下,要求纳税人证明其在订立该安排时没有任何减少税负的目的是合理的。如果税收得利方能证明如此,那么,即便客观上来讲该项安排可能被界定为“滥用性税收安排”而应适用反制措施,反制措施也不得适用。

3. 反制措施适用的认定规则。如果纳税人不能证明某项安排在保障措施的范围之内,即既不是税务筹划也不是没有税收目的的安排,那么法庭对于此类安排能否直接适用反制措施呢?我们认为,为了给纳税人提供附加的保护,以进一步强化上述两个保障措施,税务机关应当承担举证责任,证明此类安排适用反制措施。

那么,税务机关用什么样的鉴别思路来界定一项安排是否属于反避税立法总则的反制对象?我们认为,应该按顺序回答下列问题后再来决定:某项安排是否为“异常安排”?这项安排的异常特点是什么?若其取得“有利税收结果”,是不是这项安排包含“异常特点”的唯一的或一项主要目的?如果上述问题的答案为“是”,则继续判断该项安排是否受到税务筹划保障措施的保护,或者说,该项安排是否构成税务筹划。如果构成税务筹划,则不适用反制措施;如果不构成税务筹划,则继续判断该项安排是否构成没有税收目的的交易安排。如果是没有税收的交易安排,则不适用反制措施;反之,则适用反制措施。

需要特别注意的是,如果纳税人不能证明某项安排是税务筹划或没有税收目的的交易安排,而且,税务机关也不能证明“应当适用反制措施”,这种情形下,根据“疑则利于纳税人”原则,应当不适用反制措施。

4. 程序规则。作为一个完整的反避税体制,应当有其特有的程序规则,以保障执行过程的合法性。在未经有权税务机关特别指定的人员(税务专员)根据法定程序批准的前提下,任何单位或个人不得针对任何安排进行避税反制。当税务专员认为避税反制可能适用某项安排时,必须通知他所认为的税收得利方,而税收得利方有权向税务专员提交书面意见,陈述避税反制不适用的理由。如果在限定的时间内,税收得利方未能提交书面意见,税务专员有权授权反制措施。

上述程序的目的是保障反避税总则适用的统一性,降低税务机关工作人员不适当适用反避税总则的风险,确保反避税总则规定的反制措施在正常税务调查中不会被不适当地用于向纳税人施加压力。

5. 证据规则。为了确保保障措施一(税务筹划)和保障措施二(没有税收目的的安排)的正确实施,反避税立法还应当规定相关的证据规则,以防止税务机关滥用其行政执法权力,从而更好地保障纳税人的合法权利。

(1) 有权税务机关的举证责任。如前所述,为了强化税务筹划和没有税收目的的安排这两个保障措施,税务机关应当承担举证责任。也就是说,税务机关如果要对某项安排适用反制措施,那么,它必须证明此类安排应当适用反制措施;如果税务机关不能作出相应的证明,那么,它就不得适用反制措施。除此之外,税务机关应当按照民事证据规则,证明“避税反制措施”采用的稽征和计算行为确实是公平合理的,同时,在涉及类似的非滥用性安排时,还必须证明“类似的非滥用性安排”的内容。

(2) 建立咨询专家组制度。避税的界限鉴别的确存在相当大的不确定性。有些税务筹划安排触及税务筹划的外围界限,这就给是否适用反避税总则带来不确定性。有人说,司法活动毕竟是人的活动而不是神的活动<sup>[14]</sup>,的确,人的能力是有限的,加上各种主客观障碍,人不可能完全认识事物,绝对的真理或绝对的正义是不可能存在的<sup>[15]</sup>。因此,辩诉交易有助于司法公正的有限实现。我们认为,现实中不可能完全达到正义或公平,它只是人类的一个理想,只要人类存在自私,就没有立法框架或

其他框架能够完全消除这种不确定性,但是,人们却可以尽可能地缩小不确定性的范围。为此,反避税立法应当建立一种机制,以便尽可能快地解决因上述不确定性而产生的问题。咨询专家组就是这样一种机制。针对“是否有合理的理由对某项交易安排启动反制措施”这一问题,咨询专家组向税务机关提供咨询意见。咨询专家组必须依照法律规定组成,包括一位独立主席、一位独立的税务专家和一位有权税务机关指定人员。咨询专家组的主要成员应当为非税务机关人员,应接受纳税人和税务机关的书面意见。设立这样的咨询专家组,有两个好处:其一,它会对税务机关如何运用反避税总则起到公正监督的作用;其二,咨询专家组对每个案件做出匿名的结论意见,以保护纳税人保密信息。咨询专家组应适时编制相关指南,以便纳税人和税务机关调整对税务筹划与滥用性避税方案分界线的理解。如果咨询专家组能定期地发布匿名结论意见汇编,效果会更好。

在一般情况下,税务专员如果对税收得利方提交的书面意见加以考虑后仍然认为应当适用避税反制措施,则必须将其发给纳税人的通知书、纳税人向其提交的书面意见书以及其对纳税人提交的书面意见书的评论递交咨询专家组。咨询专家组应就税务专员是否应该授权避税反制措施提供咨询意见书。税务专员应当考虑咨询专家组的意见书,并向有关交易方送达咨询专家组的意见书副本以及税务专员关于是否授权进行避税反制措施的决定。

在针对避税反制措施的任何诉讼程序中,咨询专家组的意见书(包括咨询专家的不同意见)都可以作为诉讼证据。

需要强调的是,咨询专家组并不是担任决定是否应当进行反制或者应当采取什么反制措施的角色,更确切地说,咨询专家组的功能是在考虑纳税人的书面意见后就税务机关是否有令人信服的理由启动反制程序提供建议。如果税务机关决定启动反制程序,那么将由税收法庭最终决定是否适用反制措施及应当采取何等反制措施。另外,咨询专家组的意见只是一个建议,其结论对税务机关或纳税人不具有法律约束力,税务机关有权决定听取或拒绝。但是,在任何对反制措施上诉案件中,专家组的意见可供税收法庭考虑。

(3) 证据采纳。法庭在考量某项安排是否为“异常安排”,某项交易特点是否为“异常特点”,某项安排是否构成税务筹划,某项税收结果是否为“滥用性税收结果”、“类似的非滥用性安排”的内容等事项时,必须考虑制定安排时为公众所知的相关材料。

制定安排时为公众所知的相关材料,可以作为证据使用。这些材料包括“异议安排”时为公众所知的立法机关或财税机关的相关材料,“咨询专家组”公布的指南或决定,“异议安排”时有权税务机关的实践做法的相关证据,“异议安排”时通常被采用的惯例做法的相关证据等。

在采纳证据时,法庭需要注意如下两点:

第一,上述材料可以作为证据,用来帮助决定某项安排是否能够被界定为税务筹划,并且帮助决定合适的反制措施。

第二,上述关于证据采纳的规定,有助于解决纳税人所担心的一些问题。例如,对于已经存在的某些交易安排的范例,当时没有被税务机关或其他政府部门视为异常或滥用性的安排,而且这些安排的合理性有证据加以证明,那么此时税务机关会不会对这些交易安排适用反制措施?如果纳税人提供的证据材料足以合理地证明税务机关确已知悉此类交易安排范例并且在知悉后明确或默示纳税人相信税务机关对那些交易安排并无异议,那么,税务机关不得对此类交易安排范例的效仿者适用反制措施。

上述关于证据采纳的规定与“依赖利益保护原则”有关。现代税法越来越复杂,连税务专家都未必完全明了,而纳税人主要从事生产和经营,他们信赖税务机关对税法的理解,相信税务机关解释法律和执行法律的正确性是非常合情合理的。即便纳税人的这种信赖利益与合法性产生冲突,法庭也必须妥善处理,而不能仅仅因为纳税人的这种依赖利益不具有合法性而一概否定。

## 6. 反制措施

对于纳税人的“滥用性税收安排”,税务机关有权采取如下反制措施:

### (1) 一般反制措施

如果从整体来看,一项交易安排除了谋求“滥用性税收结果”这一目的之外并不具有其他任何重要目的,那么,税务机关有权采用公平合理的方式,对税收得利方因该交易安排取得的应税收益和税收扣除进行核定;如果这项交易安排除了谋求“滥用性税收结果”这一目的之外,还具有其他重要目的,那么,税务机关有权将此项交易安排视为“类似的非滥用性安排”,并有权对税收得利方所取得的应税收益和税收扣除进行核定。与某项实际交易安排相比,如果某项安排的目的并非是谋求“滥用性税收结果”,但是该项安排能够实现与该项实际交易安排相同或相似的目的,那么,此项安排即为该项实际交易安排的“类似的非滥用性安排”。

税务机关如果在对某项安排进行考量后,无法确定此项安排相应的“类似的非滥用性安排”,那么,其有权采用公平合理的方式对税收得利方因为该交易安排而取得的应税收益和税收扣除进行核定。

### (2) 对其他期间或其他当事人的税收稽征的相应调整

税务机关在适用反制措施对税收得利方因所取得的应税收益和税收扣除进行公平合理的稽征时,应当对同一交易方(即因“滥用性税收安排”而被税务机关适用反制措施的交易方)的其他期间(即纳税人未采用“滥用性税收安排”的期间)取得的应税收益和税收予以扣除,根据所用避税反制措施的性质进行公平合理的稽征;税务机关还应当对“滥用性税收安排”的其他当事人因滥用性税收安排而取得的应税收益和税收予以扣除,根据所用避税反制措施的性质进行公平合理的稽征。

如果交易方对不予进行上述相应调整或对上述相应调整的定性持有异议,该交易方有权向税收法庭提起诉讼。税收法庭应作出公平合理的裁决。

应当指出的是,当适用反制措施时,税务机关必须对同一纳税人的其他期间(即纳税人未采用“滥用性税收安排”的期间)的税负加以考虑,或者对其他相关纳税人的同一期间或其他期间的税负加以考虑,以尽可能确保反制措施不会形成对该项安排的收入或利润的双重征税。总之,相应调整的目的是防止反制措施产生的不公平的税收结果。

## 四、结语

综上所述,税务筹划、避税和逃税可以被看成是一个连续统一体。无论是中国现行的反避税立法,还是英美国家的反避税立法和反避税司法原则均存在弊端。现行的反避税体系难以正确区分税务筹划、避税,特别是还存在着对税收立法进行扩充解释的风险,给纳税人带来了诸多的不确定性困扰。另外,现行的反避税体系难以有效地应对一些充分利用描述性税收规则而设计的避税方案。

笔者认为,中国未来的反避税立法应当在反制“滥用性税收安排”的同时,切实保护税务筹划的核心地带。中国未来的反避税立法应当确立“疑则利于纳税人”原则,以确保纳税人的税务筹划权利,防止税务机关把反制措施当作威胁恐吓纳税人的武器,同时这也有利于防止税务机关把反制措施当作增加其自由裁量权的手段。中国未来的反避税立法应当使用排除法来界定“滥用性税收安排”与税务筹划之间的分界线。也就是说,某项安排属于税务筹划或没有税收目的的安排的举证责任,应当由纳税人承担;而“某项安排应当适用反制措施”的举证责任,由税务机关承担。中国未来的反避税立法还应当引入咨询专家组机制,以便纳税人和税务机关调整对税务筹划与滥用性避税方案分界线的理解。

### 参考文献:

- [1] Likhovski A. The duke and the lady: Helvering v. Gregory and the history of tax avoidance adjudication[J]. *Cardozo Law Review*, 2004, 25: 953 - 963.
- [2] 庞凤喜. 论当前的宏观需求调控与税收政策调整[J]. *南京审计学院学报*, 2004(1): 31 - 37.

- [3]李刚. 税法与私法关系总论——兼论中国现代税法基本理论[D]. 厦门大学,2008.
- [4]刘剑文. 税法专题研究[M]. 北京:北京大学出版社,2002.
- [5]刘剑文,熊伟. 税法基础理论[M]. 北京:北京大学出版社,2004.
- [6]Subcommittec. Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries[R]. New York,1979:22.
- [7]Trumble W,Brown L. Shorter Oxford English dictionary[M]. 5th. ed. Oxford:Oxford University Press,2002.
- [8]Lymer A,Oats L,Hancock D. Taxation: policy and practice[M]. 10th ed. UK:Accounting Education. com Ltd,2003/2004:11.
- [9]周华洋. 怎样合理避税[M]. 北京:中国物资出版社,2004.
- [10]马克和. 我国的税收法定主义:问题和对策[J]. 南京审计学院学报,2010(3):54-60.
- [11]瑟仁伊. 比较税法[M]. 丁一,译. 北京:北京大学出版社,2006.
- [12]Tooma R A. Legislating against tax avoidance[M]. Netherland:IBFD,2008:39-52.
- [13]Aaronson G. Independent study on General Anti-Avoidance Rule (GAAR) published[EB/OL]. [2012-05-06]. [http://www.hm-treasury.gov.uk/press\\_130\\_11.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/press_130_11.htm).
- [14]龙宗智. 正义是有代价的——论我国刑事司法中的辩诉交易兼论一种新的诉讼观[J]. 政法论坛,2002(6):4-8.
- [15]尹振国. 辩诉交易解析——兼论司法的公正与效率[EB/OL]. (2008-12-08)[2012-05-06]. [http://www.law-lib.com/lw/lw\\_view.asp?no=9560](http://www.law-lib.com/lw/lw_view.asp?no=9560).

[责任编辑:黄 燕]

## The Drawbacks of Existing Anti-tax-avoidance System and its Legislative Perfection

QI Xing-li, XIAO Bo

**Abstract:** Taxation leads to the reduction in the property of the taxpayers, so they try their utmost to pay as less tax as possible through tax planning, tax avoidance or tax evasion. However, these practices seriously harm government's interest, and resulted in the unfairness among taxpayers. So the countries are committed to fighting against tax avoidance. The anti-avoidance system in Western countries exists the risk of expanded interpretation of tax legislation, which brings a lot of uncertainty to the taxpayers. A fair and reasonable anti-avoidance system ought to deter and counteract abusive tax arrangements while protecting the centre ground of tax planning; establish the principle of giving the taxpayer the benefit of the doubt; employ a certain elimination process to define the dividing line between tax planning and abusive tax schemes; set up an advisory panel whose body of guidance will be used by taxpayers and tax authority to calibrate their understanding of where the dividing line falls between tax planning and abusive tax arrangements.

**Key Words:** tax planning; tax avoidance; tax evasion; abusive tax arrangement; anti-tax-avoidance system; tax legalism