

税法一般反避税规则的反思与重构

何江烨

常州大学史良法学院, 江苏 常州

收稿日期: 2021年12月15日; 录用日期: 2022年1月15日; 发布日期: 2022年1月25日

摘要

我国现行一般反避税规则的认定存在主观要件、客观要件等多重标准,且各规则之间存在一定的冲突,以“合理商业目的”作为判定避税的标准存在主观性过强进而扩大税务机关自由裁量权的风险,一般反避税规则需要在保障契约自由以及实现纳税人税负平等之间构建合理的边界。从客观要件、主观要件两方面重塑一般反避税规则,以经济实质标准作为反避税规则的客观要件,以纳税人是否存在少缴、延缴税款的主观目的作为反避税的主观要件。完善一般反避税规则亟需合理分配纳税人与税务机关之间的举证责任,由于税务机关具有行政强制权,因此由税务机关承担举证责任。在法律适用中,可借鉴行政诉讼中的司法审查制度,由法院对行政规范性文件中的一般反避税规则进行实质审查。

关键词

合理商业目的, 经济实质, 量能课税, 契约自由

Rethinking and Reconstruction of General Anti-Avoidance Rules of Tax Law

Jiangye He

Shiliang School of Law, Changzhou University, Changzhou Jiangsu

Received: Dec. 15th, 2021; accepted: Jan. 15th, 2022; published: Jan. 25th, 2022

Abstract

Chinese current general anti-tax avoidance rules have multiple standards such as subjective and objective requirements, and there are certain conflicts among the rules. Taking “reasonable commercial purpose” as the criterion for determining tax avoidance has the risk of too strong subjectivity and thus expanding the discretionary power of tax authorities. The general anti-tax avoidance rules need to construct a reasonable boundary between guaranteeing the freedom of contract and realizing the tax equality of taxpayers. The general anti-tax avoidance rules are recon-

structured from objective and subjective elements, and the economic material standard is taken as the objective element of the anti-tax avoidance rules, and the subjective-objective of whether taxpayers pay less or delay tax is taken as the subjective element of the anti-tax avoidance rules. The improvement of general anti-tax avoidance rules is in urgent need of reasonable distribution of burden of proof between taxpayers and tax authorities. Since tax authorities have administrative coercive power, the burden of proof should be borne by tax authorities. In the application of law, the judicial review system in administrative litigation can be used for reference, and the court can conduct substantial review of the general anti-tax avoidance rules in administrative normative documents.

Keywords

Reasonable Commercial Purpose, Economic Substance, Capacity Taxation, Freedom of Contract

Copyright © 2022 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. 引言

我国《企业所得税法》于2008年颁布,其中创设型地提出“合理商业目的”的反避税认定规则,“合理商业目的”的反避税标准在司法实践中引发诸多争议,税务机关以“合理商业目的”为避税判定标准,存有扩大自由裁量权之嫌,难以有效保障纳税人权利。因此,需要在合宪性的框架下,重塑一般反避税规则的核心要素,在保障纳税人基本权利与保障国家税收利益之中达成平衡。

2. 现行一般反避税规则存在的问题

2.1. 反避税条款的判定标准语焉不详

我国一般反避税立法由《企业所得税法》第47条创设,其以“合理商业目的”“合理方法”等不确定概念界定避税的边界,显然与法律明确性原则有所抵牾。“合理商业目的”具有强烈的主观目的判断标准,且从纯粹的商业目的角度出发,实现成本的最小化以及利润的最大化本就属于合理范畴内的商业目的,而减少税款就属于实现成本最小化的方式之一。虽然《企业所得税法实施条例》对不具有合理商业目的进行了解释,但该条款仍然不具有法律上的明确性,在实践中给予税务机关过大的自由裁量权,难以有效实现对纳税人的权利保护。因此,不确定性概念有模糊性和多义性等属性,在解释和适用中存在极大的确定性和明确性争议[1]。

2.2. 反避税规则之间存在冲突

我国一般反避税规则中的核心问题是避税行为的判定标准尚不明晰,规则之间存在冲突,各反避税规则之间的关系有待厘清。关于反避税的判定标准散见于《企业所得税法》《个人所得税法》《税收征管法》《特别纳税调整实施办法(试行)》《一般反避税管理办法(试行)》等规范性文件中,《企业所得税法》以“合理商业目的”作为反避税认定的构成要件,2018年颁布实施的《个人所得税法》平移了《企业所得税法》关于反避税的认定标准,以“合理商业目的”作为兜底条款[2]。《税收征管法》则以“交易价格明显偏低且无正当理由”作为税务机关核定征收的理由,正是由于《企业所得税法》

中以是否符合合理商业目的为判定避税行为的标准,使该条款的表述充满不确定性。因此税务总局发布了《特别纳税调整实施办法(试行)》《一般反避税管理办法(试行)》等一系列规范性文件对反避税规则进行创设性的构建,《特别纳税调整实施办法(试行)》以经济实质原则作为反避税认定的构成要件,《一般反避税管理办法(试行)》则创设性地引入“合理商业目的”与“经济实质”双重原则作为反避税规则认定的构成要件。

反避税规则多从主观要件与客观要件进行认定,“合理商业目的”作为主观要件,以纳税人的主观意图作为是否构成避税的判定要件,而“经济实质”则作为客观要件,以纳税人的实质课税要素作为是否构成避税的判定要件。由于一般反避税规则立法的不完善,税收立法呈现空筐结构[3],导致多种反避税认定标准并存,法律、行政法规以及行政规范性文件之间存在诸多矛盾之处,部分行政法规等规范性文件实质上构成对法律的创制性规定或修改,与法律规范存在抵牾,由此引发反避税规范体系内容的矛盾或难以自治。

2.3. 一般反避税规则不能完全覆盖所有税种

一般反避税规则主要应用在企业所得税领域,仅适用对企业纳税人避税行为的规制,《个人所得税法》平移了《企业所得税》中的“合理商业目的”标准,作为个人所得税避税认定的兜底条款,然而“合理商业目的”似乎无法适配个人所得税的逻辑进路。个人所得税的价值取向除去商业目的外,仍有如赡养老人、抚养子女等民事目的,以“合理商业目的”作为涵盖民事与商事个人所得税的避税认定标准,在实践中,税务机关无法以“合理商业目的”为避税的判定标准,进而存在税务机关自行扩大行政权、超脱税法的规制对个人所得税避税行为进行自由裁量的风险[4]。在财产税、流转税等税收法律规范中,也无明确的反避税条款,仅在作为税收程序法的《税收征管法》中以“计税依据明显偏低且无正当理由”作为税务机关核定税额的依据,税收法律体系中的一般反避税规则体系仍未建立。

3. 宪法视阈下一般反避税规则建制的必要性证成

3.1. 财产权的社会义务构成了国家征税权的宪法基础

财产权的社会义务术语来源于1919年德国《魏玛宪法》,该法第153条第3款规定:“所有权负有义务,其行使要以公共利益为目的。”这在德国被称为财产权的社会义务,财产权的社会义务与美国的警察权相类似。财产权的社会义务是近代以来财产权社会化思想在宪法中的体现。

财产权的社会义务理论的产生是由独立的个人生存到关联性的个人生存这一历史流变引起的。在早期的农业社会,虽然国家依然征收税款,但很大程度上税款是平民向国王缴纳的供奉,税款不具备强烈的公共产品属性。因此在一定程度上,自给自足的生活方式是主流模式,个人的发展依赖于对土地的所有权。伴随着社会发展的变迁,国家逐渐开始为个人的生存发展提供必要的公共产品以及福利,如医疗卫生、教育、交通等基础领域。因此,个人生存及财产的取得需要依赖于国家的生存保障与福利供给。为了公共福祉的实现,个人财产在合理限度内可以进行一定程度的限缩[5]。

财产权的社会义务理论可以契合国家享有征税权的正当性。早期学界将财产权的范畴限缩为对物存续状态的保护,随着社会经济的发展,将财产权的意涵扩大至对财产利益的保护,即广义的财产权不仅包含所有物的保护也包含价值利益的保障。税收是公民将部分财产权让渡于国家,税收的目的也是助于公共福祉的实现。宪法保护私人的合法财产,但同时税收对公民财产权予以一定的限制。国家作为保障市场经济正常运行的重要支柱,需要向公众提供公共产品以维持社会的正常运转。而税收正是公民换取政府提供公共产品的对价,因此由财产权的社会义务理论可以推导出国家征税具备合宪性基础。

3.2. 一般反避税规则合宪性基础在于量能课税原则所蕴含的税负平等思想

我国千百年来的封建社会，对税收形成了“皇粮国税”的传统理念，早期税收政策的制定均是从国库主义的角度出发，防止国家税源流失。随着税法理论不断发展，保障纳税人基本权利在反避税规则中显得愈发重要[6]。量能课税原则是为解决税收公平问题而提出的，量能课税原则是按照纳税人税负能力的多少作为划分纳税人承担税款的依据，在纳税人之间公平分配税收负担，量能课税原则是宪法中平等原则的衍生[7]。量能课税原则以纳税人的经济给付能力作为衡量税收负担的多少，从而更好地实现税收的社会财富再分配的职能，体现出横向的公平。

避税行为造成税负能力相同的人不纳税或者缴纳更少的税款，使得相同税负能力的纳税人之间缴纳不同的税款。虽然民法上赋予民事主体契约自由的权利，但一旦民事主体滥用契约自由，利用虚假意思表示达成避税的目的，则契约自由不受到民法的保护[8]。税负不平等将会导致市场主体处于不同的竞争状态，相比于严格遵守税法纳税的主体，滥用契约自由达到避税目的市场主体将具有竞争优势，进而导致市场的失序。一般反避税规则的宪法正当性，理应以保护纳税人税负平等权、落实税法之量能课税原则为终极追求。一般反避税规则的合宪性基础见图1。

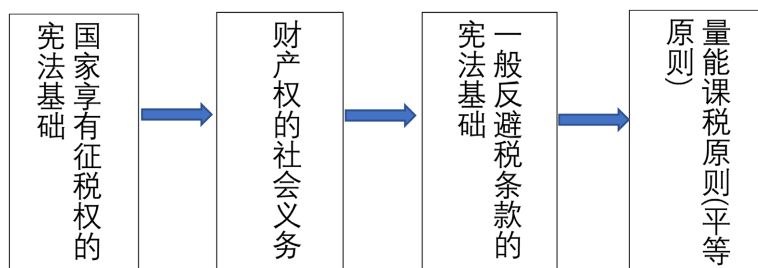


Figure 1. The constitutionality basis of general anti-avoidance rules
图1. 一般反避税规则的合宪性基础

4. 一般反避税规则建构的基本原则

4.1. 遵循法律保留原则

税收作为限制公民财产权的法律规范，其设立必须严格遵守税收法定原则。税收法定原则体现出国家对公民征税由国库主义思想至纳税人权利中心思想的转变，税收法定更多地是体现纳税人权利之法[7]。作为限制公民财产权的税收法律规范，我国宪法设置了法律保留和行政法规保留规则，一般反避税规则只能由全国人大及其常委会制定，并且一般反避税规则的制定要符合明确性原则。一般反避税规则的建构应符合税收法定原则，限制税务机关自由裁量权，保障纳税人的基本权利，实现税负公平的价值取向。

《企业所得税法》的反避税规则中描述“税务机关有权按照合理方法调整”，易造成立法者授权税务机关调整的误读。一般反避税规则的建制需要防止税务机关自由裁量权的无序扩张，税务机关需严格依据法定要件判断避税行为。

4.2. 明确契约自由的边界

反避税规则是对私法交易秩序的调整，对契约自由和财产权进行了限制，而纳税人有权为降低成本而合法节税。一般反避税规则的建制是为防止纳税人滥用契约自由而达到避税目的，合法节税与避税的核心区别在于，纳税人实施避税行为所达到的目的与税收立法所欲达到的目的相悖，而合法节税则是纳税人合理利用税法规定以及相关税收优惠政策实现节税目的，税法以及相关税收优惠政策的制定目的与

纳税人合法节税目的相一致。因此，一般反避税规则的建制需要立法者在纳税人契约自由与税负平等之间寻找合适的边界，保障纳税人税负平等的一般反避税规则对纳税人经济自由影响甚大，因此在一般反避税规则的建构中有必要厘清合法节税和税收规避的界限。

4.3. 遵循比例原则

一般反避税规则的建制需要经过比例原则的审视，从而保障其合法合理性。比例原则主要包括适当性原则、必要性原则与比例性原则三个层次。一般反避税规则的制定是为了保障两方面的利益：一是，保障国家的税收利益，防止纳税人滥用契约自由规避税收损害国家税收利益。二是，保障纳税人的税负平等以及维护市场公平竞争的秩序，纳税人滥用民法所赋予的契约自由，规避税收，实质上导致严格按照税法缴纳税款的纳税人处于不平等的地位，引发市场竞争起点的不公平，因此一般反避税规则的建制符合适当性原则。虽然一般反避税规则对纳税人契约自由权进行了一定的限制，但一般反避税规则实质上有助于维护市场公平竞争以及纳税人税负平等，且税法与民法处于不同的评价维度，民法保障民事主体的经济自由，即使税法上对其滥用契约自由的避税行为予以否定性评价，但在民法上，该民事法律行为的效力不受税法的影响[9]。因此一般反避税规则符合损害最小原则。

现行的一般反避税条款由于其表述的不确定性以及高度概括性，扩大了税务机关的自由裁量权，存在对纳税人权利侵害的隐患，与法律明确性原则相抵牾。因此应当构建一般反避税规则的立法框架和构成要素，梳理现有的法律、行政法规以及规范性文件，构建完整的一般反避税规则法律规范体系。

5. 一般反避税规则的规范续造

5.1. 建构避税行为的核心要素

目前税法的一般反避税条款采用的是合理商业目的评判标准，立法者以是否具有合理商业目的这一主观标准判断纳税人是否存在避税行为，存在不妥当之处。一般反避税规则的构建可借鉴刑法犯罪论的二阶层理论，从主客观两个方面判断是否构成避税行为。判断一项行为是否构成避税，应按照客观阶层至主观阶层的逻辑脉络进行判断。

在客观阶层上，应以经济实质的角度判断纳税人是否选择不合常态的法律形式产生税收利益[10]。不合常态的法律形式产生的税收利益可归纳为纳税人获取的税收利益与税法目的相违背，并且造成了不公平竞争[10]。在满足客观阶层的前提基础上，再从主观阶层考量纳税人是否有避税的主观目的。主观阶层主要考量纳税人是否存在滥用私法所赋予的契约自由以达成不缴、少缴或延迟缴纳税款的主观目的，而合理商业目的仅能作为纳税人在对抗税务机关反避税调查时的消极抗辩理由，纳税人可以“合理商业目的”作为对抗税务机关反避税调查的理由[9]。值得注意的是，由于一般反避税规则作为统领各个税种法的规则，而“合理商业目的”仅能涵盖商事领域的纳税人反避税抗辩理由，针对具体的不同税种，“合理商业目的”解释也应结合具体税种避税的界定标准而有所调整。

5.2. 明确一般反避税规则适用中的举证责任分配问题

一般反避税规则在法律适用过程中，如何厘定税务机关与纳税人之间的举证责任分配问题至关重要。相较于税务机关而言，纳税人掌握纳税相关的会计账簿，如果完全由税务机关承担举证责任，无疑是加大了税务机关的稽查难度。虽然税收法律关系被认为是税收债权债务关系，但实质上纳税人显然不具有与税务机关平等的法律地位，税务机关可对纳税人采取多种如扣押、查封等多种强制措施，因此由纳税人一方完全承担举证责任不具有合理性[9]。

一般反避税规则的举证责任分配应合理考量税务机关与纳税人之间的关系。首先，一般反避税规则

调查是由税务机关启动的，因此应由税务机关承担初步的举证责任，即证明纳税人有避税之嫌疑且应当启动一般反避税调查程序，在此过程中，税务机关和纳税人在达成一致的基础上，可引入专业第三方机构对反避税行为进行调查。其次，在完成初步举证责任后，纳税人应配合税务机关承担相应的协力义务。值得注意的是，即使纳税人拒绝承担协力义务，不代表举证责任转移至纳税人一方，当纳税人承担协力义务，提供会计账簿等材料后，最终的反避税调查的举证责任归属于税务机关一方。

5.3. 完善一般反避税规则在法律适用中的司法审查机制

一般反避税规则需要在税法总则的统领下建制，目前在反避税规则立法未修补的背景下，面对反避税立法供给不足以及相应的规范性文件大量存在的现实情况，由法院对涉及反避税的规范性文件进行司法审查具有现实紧迫意义。虽然我国并未建立司法性质的合宪性审查制度，但在《行政诉讼法》第53条赋予了行政相对人有条件地对部分行政规范性文件提请司法审查的权利，第64条则明确了法院对部分行政规范性文件司法审查的权力。因此，现行的司法审查制度已然具有非常鲜明的制度价值^[11]。在反避税案件争议中，可以由法院对相应的反避税规范性文件从形式合法性和实质正当性两个角度进行审查，保障一般反避税条款个案适用的合宪性。

6. 结语

我国现行一般反避税规则存在主观标准、客观标准等多重标准，法律、法规以及行政规范性文件均对反避税标准作出了规定，各规则之间存在抵牾，导致现行一般反避税规则适用混乱。从宪法视阈出发，财产权的社会义务是国家享有征税权的基础，而税负平等原则是一般反避税规则建制的合理性基础。一般反避税规则的建制需要遵循法律保留原则、比例原则以及明确契约自由的边界。一般反避税规则的建制需要从主客观双重标准出发，以经济实质作为客观要件，而合理商业目的仅可作为纳税人对抗税务机关反避税调查时的主观抗辩理由。完善一般反避税规则亟需进一步合理分配纳税人与税务机关之间的举证责任，由于税务机关相较于纳税人具有较强的行政强制权力，因此由税务机关承担初步的举证责任。在法律适用中，可借鉴行政诉讼中的司法审查制度，由法院对行政规范性文件中的一般反避税规则进行实质审查，保障一般反避税规则的合理运行。

基金项目

江苏省研究生科研创新计划项目“一般反避税规则的合宪性研究”(KYCX21_2743)。

参考文献

- [1] 王宗涛. 税法一般反避税条款的合宪性审查及改进[J]. 中外法学, 2018(3): 805-820.
- [2] 侯卓. 个人所得税法的空筐结构与规范续造[J]. 法学家, 2020(3): 85-99+193-194.
- [3] 欧阳天健. 个人所得税一般反避税规则研究[J]. 法律科学: 西北政法大学学报, 2020(5): 150-158.
- [4] 张翔. 财产权的社会义务[J]. 中国社会科学, 2012(9): 100-119.
- [5] 叶珊. 一般反避税条款适用之关键问题分析[J]. 法学, 2013(9): 92-101.
- [6] 刘剑文, 熊伟. 税法基础理论[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004: 154-157.
- [7] 葛克昌. 避税调整之宪法界限[J]. 税法解释与判例评注, 2013(1): 63-78.
- [8] 王宗涛. 税法一般反避税条款的合宪性审查及改进[J]. 中外法学, 2018(3): 805-820.
- [9] 欧阳天健. 比较法视阈下的一般反避税规则再造[J]. 法律科学: 西北政法大学学报, 2018(1): 150-158.
- [10] 贺燕. 我国“合理商业目的”反避税进路的反思[J]. 税收经济研究, 2019(5): 72-79.
- [11] 洪小东. 税收规范性文件司法审查的标准和方法[J]. 大连海事大学学报(社会科学版), 2016(2): 73-78.