

我国一般反避税规则的理解及适用问题

任超(副教授) 成威

(华东政法大学经济法学院 上海 201620)

【摘要】我国的一般反避税规则主要由三个部分组成:《企业所得税法》第47条、《企业所得税法实施条例》第120条、《特别纳税调整办法(试行)》第十章“一般反避税管理”。47条和120条共同确定了商业目的规则作为我国的一般反避税规则,但是《特别纳税调整办法(试行)》的颁行使得有学者认为经济实质原则成了最终判断标准。笔者认为其实不然,只要合理解释,实际上《特别纳税调整办法》更充实了商业目的规则。

【关键词】一般反避税规则 经济实质 程序性规定

一、避税和一般反避税规则

在全球化进程不断加快的今天,国与国之间税制的碰撞和摩擦已经越来越明显,由避税带来的破坏性也越来越严重。经合组织(OECD)在2013年7月19日发布的《税基侵蚀与利润转移行动计划》中就指出:税基侵蚀与利润转移(BEPS)问题对政府、个人和企业都有害。对政府而言,它使得政府收入减少,而且不得不用更高的花费来保证税法的遵从;对其他纳税人而言,它使得他们承担了更重的税收负担;对企业而言,一方面它使跨国企业面临极大的信誉风险。另一方面,它抑制了那些针对国内市场的家族企业和创新型小企业的发展。可喜的是,我国在处理逃税问题上已经取得相当大的成就,从而使税务机关可以腾出更多精力处理避税问题。

首先,我们有必要区分一下避税和逃税这两个概念。逃税是故意的违法行为,或者说是直接违反税法的行为,它表现为不肯缴纳法定到期的应纳税额。避税则是利用税收体制来实现自己的利益,以降低法律本意上应该缴纳的税款的行为。从某种程度上来说,逃税针对的是已经产生的纳税义务,比如纳税人通过不诚实地报告自己的收入来逃避税收,由于纳税义务并非产生于申报之时,而是产生于获得收入之时,所以纳税人逃税针对的是已经产生的纳税义务。而避税针对的纳税义务从法律上看其实尚未产生,比如非居民企业间接转让我国股权,在我国税务机关否定设立在避税港的SPV(特殊目的公司)之前,纳税义务并未产生。所以即使是不被接受的避税安排(unacceptable tax avoidance)也不同于逃税。这点从立法者对二者的不同态度也可以看出。对于逃税,法律要求当事人承担滞纳金和罚款,而对于避税行为,法律的要求仅仅是承担利息。

对于避税行为,立法可以采用特殊反避税规则(SAARs),比如转让定价规则、资本弱化规则,以及受控外国公司(CFC)规则等等,也可以采取一般反避税规则(GAARs),比如我国《企业所得税法》第47条。虽然有学者担心我国在对避税概念尚没有明确统一之前规定所谓的一般反避税规则欠妥,但笔者认为,避税概念的统一在国际上都是一个难题,学者大多只能对其描述而不敢定义,甚至还有学者质疑避税概念究竟存在与否,但这并没有妨碍包括新西兰、澳大利亚、中国香港、法国、德国、加拿大,甚至2010年后的美国等国家和地区在法律中明确规定一般反避税规则。所以笔者认为我们要做的不是质疑《企业所得税法》第47条存在的必要性,而是应该认真研究该条款。并且,国际上对这一条款的态度还是比较积极的,德国的Enno Becker教授认为:在此之前,中国的税务机关是“形式”导向的,关注点在涉税交易的法律形式而非经济实质上。他认为此条款是我国加大对避税安排审查力度的一个信号。

我国的一般反避税规则主要由三个部分构成:其一,《企业所得税法》第47条(以下简称“47条”)规定,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;其二,《企业所得税法实施条例》第120条(以下简称“120条”)规定,企业所得税法第47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;其三,国家税务总局《特别纳税调整办法(试行)》(以下简称《办法》)第十章“一般反避税管理”。

由于我国法院在税务案件上的消极不作为,而税务机关在处理避税案件时发布的公开文件中又往往只是引用相关规定而很少给出较为细致的论证,这就给我国一

般反避税规则的理解和适用带来极大的困难,也给理论界提出了巨大的挑战。

二、《企业所得税法》第47条“不具有合理商业目的”的理解与适用

1. 120条对47条“不具有合理商业目的”的解释。《企业所得税法》第47条的“不具有合理商业目的”一出台就受到学者的批评。学者认为,“避税”行为与“合理商业目的”行为是交叉的。47条的规定会导致“合理商业目的”成为避税行为的保护伞,纳税人会更努力地促成哪怕是很少的“合理商业目的”的实现,以摆脱税务机关的调整。而且这一条款还会使得那些为了公益等非商业目的的企业行为无法享受税收优惠。其结果是一方面无法有效征税,另一方面可能侵害公民自由。

考虑到这些问题,《企业所得税法实施条例》第120条对“不具有合理商业目的”进行了解释,即“以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的”。这样就解决了上面的问题,Enno Becker教授对47条的解读也是认为满足以下三个条件就表明是“缺乏合理商业目的”(lack of bona fide commercial purpose):第一,安排的首要或唯一目的是获得税收利益;第二,安排是人为创造的;第三,纳税人确实从这个安排中获得了税收利益。

国际上关于主观目的的解释也大致如此,如新西兰《2007年的所得税法案》(Income Tax Act 2007)的YA1条指出,避税安排必须直接或间接地将避税作为其目的或效果,且这个目的和效果不能是附带的,即须将避税作为主要目的。澳大利亚1981年修改《1936年所得税评估法案》(the Income Tax Assessment Act 1936)时增加的part IVA条款确定了澳大利亚的一般反避税条款,其包含三个要素:①纳税人必须获得了一个税收利益;②这个税收利益必须是来自于这个安排;③纳税人进入这个安排唯一或主要的目的是获得税收利益。

2. 何谓“商业目的”。《企业所得税法实施条例》中对“不具有合理商业目的”的解释,从字面上理解,似乎使得“商业目的”概念本身失去了存在的意义。因为按照120条的规定,我们只要判断当事人是否是将获得税收利益作为主要目的,即可判断该安排和行为是否具有“合理商业目的”。但实际情况并非如此。120条的规定看似清楚,实际上并不尽然。将获得税收利益作为安排的唯一目的的情况毕竟比较少,实践中怎么去判断获得税收利益是否是当事人追求的“主要目的”是一个非常难的问题。这样的问题完全依靠自由裁量将会使得法律的预测性和确定性都受到极大的影响。问题的解决还是要回到“商业目的”这个概念上。对于纳税人实施一个安排的目的和动机,我们可以分为三种:税收目的、商业目的、其他目的。由于无论让税务机关证明当事人实施的安排主要目的是

避税还是证明当事人缺乏合理商业目的都很困难,可行的做法只能是让税务机关初步证明当事人的行为有避税安排的嫌疑,然后由当事人来证明其目的是商业目的或者其他目的,最后由税务机关判断获得税收利益是否是其主要目的。

首先是税务机关的初步证明责任。应该来说只要税务机关能证明当事人的安排在外观上有避税安排的嫌疑,那么举证责任就转移给当事人一方,即由当事人举证证明自己的安排有合理商业目的或其他目的。

有人可能会质疑当事人证明责任过重,其实这样的质疑并无必要。在税务诉讼中,有能力提供证据证明主张事实的只能是纳税人。纳税人是唯一能够取得并保存可以证明一项扣除或者支出的资料的当事人一方。因此,将举证责任彻底转移到税务机关身上是脱离实际的幻想。《特别纳税调整办法(试行)》第九十五条就是如此规定的:税务机关启动一般反避税调查时,应按照征管法及其实施细则的有关规定向企业送达《税务检查通知书》。企业应自收到通知书之日起60日内提供资料证明其安排具有合理的商业目的。企业未在规定期限内提供资料,或提供资料不能证明安排具有合理商业目的的,税务机关可根据已掌握的信息实施纳税调整,并向企业送达《特别纳税调整通知书》。

其实像这样将主观目的交由纳税人自己证明的做法,在德国税法中也能找到。德国联邦税收程序法典(Federal Code of Tax Procedure)(Abgabenordnung)第42条规定了一般反避税规则,但具体的要件却是在司法实践中发展出来的。法院认为只要纳税人的安排“从一个客观第三人的角度看是不适当的”;且“这个安排有减税效果”;而且“这个安排也不能用其他非经济的重要考量来合理化”,那么第四个要件减税目的就将视为满足。换句话说,如果满足前三个条件,则视为当事人主观上有减税目的,当事人就必须自己举证来否认,否则就需要承担不利后果。

其次是由纳税人来证明其安排具有商业目的或者其他目的。这里的“其他目的”,比如公益目的,一般来说比较少,我们还是主要讨论商业目的。首先的一个问题就是何为“商业目的”。《特别纳税调整办法(试行)》第92条(以下简称“92条”)主要列举了四种:滥用税收优惠、滥用税收协定、滥用公司组织形式、利用避税港避税。这个规定其实对说明何为“商业目的”几乎没有意义。必须首先说明的一点是,从保护纳税人利益和促进经济发展的角度来讲,对“商业目的”应尽量做扩大的解释。需注意:第一,绝对不能将商业目的仅仅解释为追求利润,获得经济效益;第二,不能从是否实际获得经济效益来判断,而应从其动机和目的出发来判断;第三,如果交易中包含多个步

骤,不能仅从一个步骤来判断,而应该从整体上判断。只有当一系列交易行为中每一个行为都没有商业目的,或者一系列行为组合在一起整个看来没有商业目的,才可以被认定为是“不具有合理商业目的的安排”。因此,可以说只要存在善意的需要(例如设立公司分离高风险业务以降低自身风险),哪怕没有实际的经济效果,也可以认定具有商业目的而否定避税的存在。

美国法院在司法中总结出来的商业目的规则(Business purpose doctrine)也并不是测试一项特定安排的目的是否是避税,而是测试该项安排是否是在缺乏进行一项活动的意图的情况下做出来的。因此,凡是对纳税人经营活动有积极意义的目的都应该属于商业目的。比如为了开发客户,为了提升公司形象,为了创造较好的经营环境,为了方便进入或退出某个市场等等都应该属于商业目的的范畴。

印度“沃达丰税案”(Vodafone)在这个问题上作了很好的注解。沃达丰税案案情大致如下:2007年5月,香港国际和记电信有限公司(以下简称“香港和记”)以111.2亿美元的价格把持有开曼群岛CGP Investments(以下简称CGP)的股权转让给英国的沃达丰,CGP持有多个毛里求斯公司的股权,而这些毛里求斯公司共持有印度一家移动公司(以下简称“印度和记”)67%的股权,结果使沃达丰取得了印度和记67%的股权。印度《所得税法》第195节规定如果向非居民支付的款项需要在印度缴税,那么,支付人(无论任何人)有代扣代缴税款的义务。印度《所得税法》第163节还规定如果支付人未能履行代扣代缴义务,税务机关可以向支付人追缴此笔税款(尽管支付人不是所得的所有人)。印度税务机关认为,根据印度《所得税法》第9节的“透视”(look through)规则,此笔交易应在印度缴税。所以,2007年9月印度税务机关向沃达丰发出了“说明理由通知”,要求其说明不代扣代缴税款的理由。印度“最高法院”在该案中认为:税务机关不应该单独地看交易是否是避税安排,或中间控股公司是否属于为避税而设立的特殊目的公司,而应该从整体上历史地看待整个交易。在开曼群岛设立的CGP公司虽然没有任何营业业务,但我们不能仅仅因此就否定它的存在,毕竟境外投资者进行跨国投资和本地投资者进行当地投资有着根本的区别,因为跨国公司需要预先设计好撤资的方案,这种方案本身就是一种合理的商业目的。

最后是对“主要目的”一词,其实也是对“合理”一词的讨论。一项安排经常出现的情况是既含有税收目的,也含有商业目的,如何才能确定税收目的是主要目的就成了一个问题。以前面的“沃达丰税案”为例,虽然我们可以说设计撤资方案本身就是一种合理的商业目的,但这个商业目的相对于税收目的的重要性有多大就是一个问题

了。如果印度在公司股权转让方面制度完善,相关审批程序简便易行,对外汇输出也没有严厉的管制,那么为了方便撤资这样的商业目的就可能只是附带性的,就可能无法否定税收目的是主要目的。如果条件允许,通过比较纳税人从该项安排中获得的税收利益和商业利益的大小是一个不错的主意。新西兰就有两个案子,Case V20和Case W33。它们涉及的是相同的纳税人和相同方法的避税安排,但是由于后者获得了更大的税收利益,因此后者被认定为属于避税安排,而前者则不属于。

三、《特别纳税调整办法(试行)》,困惑还是释明?

1. 下位法否定上位法的尴尬。虽然47条明确规定以“合理商业目的规则”来判断是否为避税安排,但《特别纳税调整办法(试行)》的颁布着实动摇了其地位。《特别纳税调整办法(试行)》引入了实质重于形式的原则。而且有学者认为,《办法》第92条的规定,实质上将“不具有合理商业目的”作为启动一般反避税调查的前提要件,而将“实质重于形式原则”作为审查交易是否为避税安排的核心标准。也就是说,一项安排即使“不具有合理商业目的”,仍有可能因为满足“实质重于形式原则”而被认为不属于避税安排。这就相当于否定了47条的规定,但《企业所得税法》是由全国人大制定的法律,而《特别纳税调整办法(试行)》只是国家税务总局制定的部门规章。

2. 对92条的解释。要解决这一困境,就需要对《特别纳税调整办法(试行)》进行合理解释。首先要明确《办法》92条第(五)款的“其他不具有合理商业目的”含义不同于47条。我们知道47条的含义已经由120条作过明确解释,即“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。”这一解释可以算是法律上的拟制,并非“不具有合理商业目的”的本来含义。因此,如果我们把92条的“不具有合理商业目的”解释为其本来含义,就不必为“不具有合理商业目的的安排并不一定构成避税”这个命题违反47条而苦恼,尤其是如果我们还记得《实施条例》颁布之前学者对47条的诟病就在于他们认为“不具有合理商业目的的安排并不一定构成避税”的话。但是这样的解释虽然避免了下位法否定上位法的尴尬,但恐怕也并非国税总局的本意,而且实质意义也不大。笔者认为比较可行的是将这一条与前面论述的税务机关初步证明责任联系起来。换句话说,92条的“不具有合理商业目的”仅指税务机关通过表明判断来证明当事人的安排在外观上有避税的嫌疑,即仅仅需要将其作为启动反避税调查的一个前提,所以并不需要做出实质的判断。

3. 对93条实质重于形式原则的解释。实质重于形式原则和商业目的规则都是国际上为大家熟知的判断一项安排是否为避税安排的规则。一般来讲,实质重于形式是

从客观上来判断,商业目的则是从主观上判断。主观上的判断,前文已经讲过,何为客观上的判断呢?欧洲法院(European Court of Justice)在Cadbury Schweppes案中采纳了Advocate-General提出的几条认定不属于wholly artificial arrangement的标准,可以算是客观判断的一个典范。这三条标准是:①子公司真实成立,并且有实体和能力来完成那些减轻税负的服务;②子公司提供的服务必须有真实的本质,子公司不能仅仅是一个工具,它的职工必须有能力提供服务,而且实际做出这些决定;③子公司的服务从母公司的角度看必须有一定经济价值,否则母公司对子公司的支付就会被认为是虚假的。以上三个标准都满足,那么这项安排就不是wholly artificial的,就是有经济实质的。国际上有的国家单独采取商业目的规则,如加拿大、瑞士。也有的国家同时采取经济实质规则和商业目的规则,如德国、2010年后的美国。但几乎没有国家单独采取的不包含商业目的规则的经济实质规则,因为无论如何,单独将经济实质作为判断标准是绝对行不通的,我们也决不能将93条的规定解释为判断是否为避税安排的最终标准,这样将会使得跨国公司在避税港设立的SPV全部归于无效,这是根本不可能行得通的,而且这也会使得第95条的规定失去意义。

那么我们的判断标准究竟是单独的商业目的规则还是二者兼具呢?虽然采取二者兼具的标准有一定的优势,但是从目前的法律架构上来说,确认两项要件之法律渊源的立法位阶差异却表明,难以将二者作为同等适用的构成要件。在《企业所得税法》47条修改之前,只能是单独的商业判断规则。也即是说,一项安排最终是否构成避税安排还是得由这项安排是否具有商业目的来判断。这样92条和93条的地位只能是解释为税务机关的初步证明责任的内容。具体而言,93条实际上是加重了税务机关的初步证明责任,同时也使得税务机关的初步证明责任更具操作性。93条要求税务机关按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排,并综合考虑形式、实质、订立的时间、执行的期间等等因素。也就是说要求税务机关从安排的客观方面来初步判断其是否为避税安排。这样相比之前纯粹从外观判断安排是否有避税的嫌疑更加的具有客观性,而且这也为94条估算当事人因避税获得的税收利益做了铺垫。

虽然前面已经明确否定过把93条作为最终判断标准的合理性,但是这样的解释在《特别纳税调整办法(试行)》的语境下是否说得通呢?可以的。如果联系95条,我们就会发现认为“93条是判断是否为避税安排的最终标准”的观点是站不住脚的,因为95条明确规定“企业应自收到通知书之日起60日内提供资料证明其安排具有合理的商业目的”。如果93条是最终标准,那么95条的规定将

失去意义。

通过93条初步证明纳税人存在避税安排的嫌疑后,就轮到纳税人证明自己的合理商业目的了。如果纳税人不能提出合理商业目的,该安排属避税安排无疑。税务机关按照94条重新定性交易,并由纳税人补缴税款。若当事人能提出合理商业目的,税务机关同样按照94条,根据该项安排的经济实质对交易重新定性,并确定纳税人因此获得的税收利益,并将其与纳税人提出的商业利益进行比较,最终依次判断税收利益是否占主要方面,税收目的是否为主要目的,该安排是否为避税安排。

4. 解释的意义——对47条的释明而非制造困惑。对《特别纳税调整办法(试行)》做上述的解释有极其重要的理论和实践意义。一方面消除了该办法作为下位法违反《企业所得税法》这个上位法的困惑,另一方面也使得该《办法》能更好地为47条服务,对47条真正起到了释明的作用。如学者所言,现在新型的避税安排之目的在于从事真正的商业交易,但选择以特殊的方式完成交易,以满足税法的技术性要求,并因此而可以享受相应的税收优惠。此类交易显然具有合理的商业目的,但却可能存在经济实质与法律形式之间的背离。根据笔者的解释,最终由税务机关来比较税收利益和商业利益的大小,这就可以避免这种新型避税安排带来的风险。

四、结语

对于一般反避税规则而言,最关键的不是在采用商业目的规则或者经济实质规则,而是制定一套行之有效的程序性规定。如何启动这个规则,由谁来启动,谁来承担举证责任,谁有最终决定权,如何决定,明确这些才能给予反避税实践以一个明晰的指导,也才能促使税务机关最终通过一系列案例、文件,发展出我们独特的,能够给予纳税人明确指引的规则。本文努力的方向也正在于此。

主要参考文献

1. 杨小强. 税收筹划——以中国内地与港澳税法为中心. 北京: 北京大学出版社, 2008
2. 周启光. 从“沃达丰税案”看我国非居民间接转让股权的所得税处理. 涉外税务, 2012; 5
3. 杨洁茵. 《企业所得税法》一般反避税条款适用要件的审思与独立. 现代法学, 2012; 9
4. 杨小强. 中国税法——原理、实务与整体化. 济南: 山东人民出版社, 2008
5. 张颖. 从拉姆齐原则看“合理商业目的”——对新企业所得税相关反避税条款的探讨. 首席财务官, 2007; 9
6. 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. 国税函[2009]698号, 2009-12-10