

DOI: 10.12046/j.issn.1000-5285.2017.04.005

# 海峡两岸反避税的分野与合流

## ——基于法律规则的比较分析

余鹏峰

(厦门大学法学院, 福建 厦门 361005)

**摘要:** 避税与反避税是税法重要之议题。海峡两岸反避税制度各有其的立法背景、沿革、理念及形式等而有所差异,但一般反避税和特别反避税规则的内在因素逐渐趋同,具有相互借鉴的意义。海峡两岸反避税规则的完善,在价值上应平衡公共财政利益与纳税人利益;在模式上应协同立法、行政与司法反避税的功能;在体系上应处理好其与税收法定原则、税收协定,一般反避税规则与特别反避税规则之间的关系;在实施上应健全两地情报交换、争议解决、征管协助等反避税合作机制。

**关键词:** 反避税规则; 一般反避税; 特别反避税; 税收协定

中图分类号: D922.22 文献标识码: A 文章编号: 1000-5285(2017)04-0034-10

避税与反避税是税法中两难之题。“实因避税行为不仅有害税捐公平负担,且侵扰市场竞争秩序;惟稽征机关如干预过度,使自由经济私有财产有名无实,国家亦同受害。”<sup>①</sup>时下,全球税基侵蚀和利润转移(BEPS)现象泛滥,纳税人避税手段更加专业、形式更趋隐蔽和复杂。2013年以来,以经济与合作发展组织(OECD)国家为代表推动的BEPS行动计划昭示着全球合作反避税浪潮的到来,包括中国在内的诸多国家为落实BEPS行动计划方案,正在推进自身反避税制度及国际合作的改革完善。<sup>②</sup>此背景下,大陆先后公布了一般反避税管理细则(2014年),规范了成本分摊协议(2015年),完善了预约定价、关联申报和同期资料的管理(2016年);台湾地区也相继修改了转移定价查核准则(2015年),引进了受控外国公司和实际管理机构规则(2016年)。又适逢2015年5月28日《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》得以签署,海峡两岸税务相互协商、资讯交换、协助征税之曙光初现。<sup>③</sup>如何在规则的存同求异中,全面推进两岸反避税的协调是当下亟待解决的问题。故藉由海峡两岸反避税规则的比较,一则以展现海峡两岸反避税制度的沿革与内容;二则以揭示海峡两岸反避税规则的共性与差异;三则以助力海峡两岸反避税实施的合作与完善。

收稿日期: 2017-03-13

基金项目: 福建省社会科学规划青年项目“海峡两岸反避税法律制度比较与借鉴研究”(项目编号: FJ2016C006);  
国家社科基金重点项目“应对BEPS背景下完善中国反避税法律体系研究”(项目编号: 14AZD153)。

作者简介: 余鹏峰,男,厦门大学国际税法与比较税制研究中心研究助理,厦门大学法学院财税法博士研究生,主要研究方向: 税法基础理论。

① 葛克昌、刘剑文、吴德丰主编《两岸避税防杜法制之研析》,台北:台湾元照出版有限公司,2010年,“序”第1页。

② 王宗涛《一般反避税条款研究》,北京:法律出版社,2016年,“序”第1页。

③ 参见张清松《〈海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议〉解读》,《国际税收》2015年第10期。

## 一、惊鸿一瞥：海峡两岸反避税规则的整体性考察

海峡两岸历史、文化与血缘一脉相承，但多年来因政治制度、经济环境等客观情形不同形成的社会和法律制度亦出现较大的差异，这种态势所折射出的观念歧见即使是在具有高度技术性特征的反避税法上也有诸多体现。

### （一）变革与调试：两岸反避税的法制演进

大陆的反避税立法最早源于《外资投资企业和外国企业所得税法》（1991年）转让定价之规定，旋即该规则被《税收征收管理法》（1992年）承继。以《企业所得税法》（2008年1月1日）生效为界，其发展大致可分为两个阶段：一是1991年至该法生效前之探索阶段，以引进、实施独立交易原则及完善转让定价、预约定价规则为表征；二是2008年至今之调试阶段，以强化特别纳税调整规范的可操作性为目标。期间，为了落实BEPS行动计划，陆续发布《一般反避税管理办法（试行）》（2014年）、《关于规范成本分摊协议管理的公告》（国家税务总局公告2015年第45号）、《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第42号）等，对反避税规范予以修正。台湾自1971年增订“所得税法”第43-1条之转移定价<sup>①</sup>条款，2004年公布实施“营利事业所得税不合常规转移定价查核准则”，历2009年增订“税捐稽征法”第12-1条之一般反避税条款，2010年增订“所得税法”第43-2条之反资本稀释<sup>②</sup>条款，2013年再次增订“税捐稽征法”第12-1条之一般反避税条款，2015年7月27日增订“所得税法”第43-3条之受控外国公司条款、第43-4条实际管理机构条款，亦形成了一般反避税规则和特别反避税规则相互配合的反避税规范体系。

尽管两者规则均肇始于转让定价条款，但台湾引入该条款的时间比大陆早20年，两地反避税法制的演进差异性显著。大陆除转让定价规则外，其他反避税规则都是通过新《企业所得税法》制定时一揽子颁布的，而台湾是在“税捐稽征法”和“所得税法”多次修改中完成的。考究税法立、修与废的背景，承载大陆反避税规则的税收立法是在经济高速发展的外在压力与因应机制下渐次整合而成，如《外资投资企业和外国企业所得税法》是为改革开放、吸引外资，《企业所得税法》是为履行加入世界贸易组织的承诺<sup>③</sup>，从内、外资企业所得税法有别到两法合并，表现出强烈的“压制型法”特征。而台湾税法的修正则是在一以贯之的税收法制下以自我完善和追求正当性为目标的有序革新中变迁，如营利事业所得税与综合所得税的合并课征即旨在消除营利所得之重复课税、降低税制对企业财源筹措方式之影响、降低公司借保留盈余规避股东税负诱因<sup>④</sup>，契合“回应型法”之要求。“在压制型法律秩序中，法律和政治的一体化剥夺了法治——即，被看作是公平和对权力行使的约束的合法性——的一些文明价值。在回应型法律秩序中，法律和政府的重新整合则是一种方法，这种方法把法律价值的含义和范围从一套最低限度的限制扩大为各种肯定性责任的渊源。”<sup>⑤</sup>因此，税收立法包括反避税规则的变革与调试在内应由“压制型法”迈向“回应型法”，以使反避税规范更多的回应社会需求。

在演进路径上，台湾以相关税法修改不断完善的方式比大陆大量借助税务行政部门发布规范性文件方式，更符合形式税收法定原则的要求。之所以如此，是因为大陆更加注重“加强顶层设计和摸

① 台湾税法中的“转移定价”与大陆税法中“转让定价”系对应概念。

② 台湾税法中的“资本稀释”与大陆税法中“资本弱化”系对应概念。

③ 参见金人庆《关于〈中华人民共和国企业所得税法（草案）〉的说明》，《人民日报》2007年3月9日，第2版。

④ 参见葛克昌《所得税与宪法》北京：北京大学出版社2004年，第98页。

⑤ [美]P. 诺内特、P. 塞尔兹尼克《转变中的法律与社会：迈向回应型法（修订版）》，张志铭译，北京：中国政法大学出版社，2004年，第131页。

着石头过河相结合”,旨在实现转型时期税制变革中的实质正义,而台湾则遵循“民主体制”和“程序正义”,一切皆在法治轨道中进行制度变革,藉由形式正义实现实质正义。应该说,大陆这种方式是与当时经济社会发展相匹配的,但在全面推进依法治国的当下,反避税规则的改革尤应注重形式税收法定原则的落实。

## (二) 功能与定位: 两岸反避税的价值取向

反避税之理念在于抛开纳税人异常复杂交易形式,而针对其经济实质并按与经济实质相当之常规形式予以调整,以达致量能课税、实现税收正义。对此,两地采取的都是对纳税人交易进行经济实质的认定或调整之方法,但在实践中却表现出不同的立场。

大陆税法上的反避税规定,目前实施主要是更保障税款及时足额征收,蕴含着“有疑义时,应做到国库之补充”的思维模式。立法层面的实质课税原则之表述并不完整,“合理商业目的”偏重主观判断标准,忽视了“实质课税”之客观行为表现。税务部门“越法”引入的“实质重于形式原则”,因缺乏本土化的基础与逻辑而徒增“合理商业目的”适用的不确定性,使其沦为赋予税务机关更多反避税处置权之条款。如此偏差理解下,税务机关不认可协议安排绕过或抵触税法规定,对纳税人税收筹划采取预设避税立场。从而导致实践中对“合理商业目的”的界定丧失正当程序理性,对相关争议有不同理解时基本以税务机关认定为准。<sup>①</sup>总之,大陆反避税规则表现出强烈的税务机关任意对抗纳税人管理工具的性质。

台湾司法机关一直用实质课税原则予以避税防杜,晚近更是从立法层面将该原则明文化。实质课税平衡适用于征纳双方之见解,时有见诸“行政法院”判决,如“最高行政法院”2009年度判字第211、825、827号,2006年度判字第1519、1389号。<sup>②</sup>相比大陆继续坚持适度审慎国库主义的做法,台湾税法实践越来越注重约束实质课税在避税案件中的滥用,在公权力机关税收收益和纳税人权益中揣度平衡兼顾的合理正当性,从而有效保护纳税人权利,并促进实质意义上的税收正义实现。

此种差异性存在是由于数十年来两岸政治、经济和社会制度的事实界分和地区分治,两地税收观念和法治文化上差异性的客观存在。相较而言,横亘于大陆社会和民众的集体主义观念体现出国家治理无处不在的行政主导性,具体到税收立法则体现出“法律父爱主义”的明显特征,反映到税法实践则在较长时间内都呈现出政府税收权干预个人财产权的纳税文化。正是受此影响,大陆税务主管部门将《企业所得税法》之“特别纳税调整”章节,尤其是一般反避税条款解读为“授权性质”,即授予税务机关反避税裁量权<sup>③</sup>。而台湾的民主意识更能体现敬畏法律和遵从民众优位性原则,税收政策的制定和税收法律的变动都能遵循严格的法律程序,投射到税法实践则呈现出税务机关以提供纳税服务和促进人民福祉的纳税文化。基此,台湾“税捐稽征法”有了“实质课税”的规定,税务行政和司法实践皆以此作为税捐规避之依据。<sup>④</sup>事实上,现代税法兼具“国家征税之法”与“纳税人权利之法”双重属性,反避税的价值取向即是利益平衡协调的结果,如何权衡取舍是一个复杂的博弈过程,具有高度复杂性和主观性。

## (三) 形式与内容: 两岸反避税的多样与统一

海峡两岸税法因税收法治水平、经济发展阶段等主客观条件作用,而在反避税规则的外在形式方

<sup>①</sup> 刘剑文、王梓宇《两岸税法比较研究》,台北:台湾元照出版有限公司,2014年,第58-60页。

<sup>②</sup> 黄土洲《一般反避税立法实践的比较研究——以中国台湾地区、日本与德国税法相关规定与实例为主线》,《交大法学》2015年第1期。

<sup>③</sup> 参见财政部税政司编《新企业所得税法导读》,北京:中国财政经济出版社,2007年,第133页。《国家税务总局关于印发〈新企业所得税法精神宣传提纲〉的通知》(国税函〔2008〕159号)。

<sup>④</sup> 参见陈清秀《税法总论(第七版)》,台北:台湾元照出版有限公司,2012年,第219-220页。

面呈现多样性；因注重融入反避税规制的国际经验且在大格局下进行设计，而在反避税规则的基础条款和主体内容方面具有统一性。

两地反避税规则外在表现形式差异。在立法体例上，大陆反避税规范皆规定在《企业所得税法》中，为“税种法”之单一模式；而台湾一般反避税和特别反避税规范分别规定在“税捐稽征法”和“所得税法”中，是典型的“税收基本法+税种法”之综合模式。在表达方式上，大陆反避税条款较为简练和原则，并在立法习惯上，更倾向于在实施条例中予以更为具体的规定，以突出税法本身的总纲性和提要性；台湾反避税条文规定更为具体和清晰，更愿意采取在实体法进行明确规定的做法，而实施细则仅作为补充。在适用规范上，大陆借助大量的国务院、国家税务总局发布的一系列反避税行政法规、部门规章及其他规范性文件，而台湾主要依赖税法法律文件。在规则的安排上，大陆税法则在形式上注重反避税类型化的构造及体系的完整性，而台湾税法更注意反避税内容的实质性表达以及具体规则的明确性。这些差异性主要与两岸反避税实践中法治化程度的不同有关。尽管大陆的税收立法法律化已经呈现出黎明前的曙光，但税收法定原则的完全贯彻落实依然任重而道远。而台湾的税收法律规范相对较为完善，税收法定原则贯彻比较完全，使得台湾税法的稳定性和可预测性更高。

两地反避税规则内在因素统一。在立法内容上，尽管两者特别反避税类型多少有别，但都涵盖一般反避税规则和特别反避税规则，规则具有趋同性。就一般反避税而言，两地规则都有基本概念、适用情形、判断标准、法律效果及管理程序等构成要素，避税概念的明晰也都是遵循主客观相统一的标准，税法法律效果亦同。就特别反避税而言，两地均有转让定价、预约定价安排、资本弱化及受控外国公司等内容，它们的判断标准和纳税调整具有同质性，也基本符合国际反避税实践与经验。立法内容的趋同有其特定的国际环境，那就是2008年全球金融危机以后，国际税收合作包括反避税合作成为了新常态。其中OECD就建议各国测试反避税规则的有效性，遵照BEPS行动计划的四项最低标准进行制定或修改相关税法。<sup>①</sup>而在内在因素统一下，大陆的反避税规则要比台湾严格。之所以如此，主要是经济层面的原因，即大陆和台湾在经济模式上之内需市场规模与出口导向的不同，在本土跨国企业中国有企业居多与民营企业居多的差异，在外来资本吸收上的重要因素之经济表现与税收政策的有别<sup>②</sup>。当然，反避税规则的优劣不在于是否严厉，而在于是否适应本土经济发展。

此外，就反避税协力义务而言，两地纳税人准备资料的负担都过重，大陆地区尤甚，这不利于国际贸易之发展与中小企业的生存，似应检讨修正。

## 二、见微知著：海峡两岸反避税规则的举要性分析

选择一般反避税、转让定价、预约定价安排、资本弱化及受控外国公司等双方核心且共有规则比较分析发现，海峡两岸除了些许差异客观存在外，往往有着非常多的重叠性考虑和近似性规定。兹分述之：

### （一）一般反避税规则比较

大陆一般反避税规则核心要旨在于，对企业之交易安排是否构成避税事实的认定用商业目的来判断，若其交易安排之主要或唯一的目的在于获得租税利益而非出于商业目的，存在避税之事实，则认定该企业从事避税交易。台湾一般反避税规则内涵是，税捐机关认定课征租税之构成要件时，应以经济事实关系及其所生实质经济利益之归属享有为依据。

<sup>①</sup> 根据OECD官网显示，截止2017年6月2日，全球有98个税收管辖区加入BEPS包容性框架，承诺在有害税收竞争、税收协定滥用、国别报告、完善税收争端解决机制四方面执行BEPS最低标准。

<sup>②</sup> 参见李大明、张思路《海峡两岸反避税制度差异形成原因的经济层面分析》，《税收经济研究》2012年第2期。

两者的统一性在于:(1)立法上避税概念的明晰遵循主客观相统一的标准,即主观上具备避税意图;客观上实施了滥用法律形式以达成与交易常规相当之经济效果的行为。(2)蕴含取消或重构交易形式,使交易恢复到常规交易形式,或直接或间接取消税收利益的税法效果。不同的是:(1)大陆企业就其安排具有合理商业目的承担举证责任,就其安排不属于避税安排提供资料;但是对于安排的经济实质的证明责任是在税务机关,还是企业,法律规定不明。<sup>①</sup>台湾规定税务机关就租税构成事实有举证之责任。(2)台湾规定了事前核释规则,而大陆地区无对应之规定。(3)大陆地区列明了反避税认定应综合考量的因素,而台湾地区则没有相关规定,只能从经济观察法的实践中推断。统一性源于税法不容规避的本质和稳定、可预测性的要求,差异性产生于各自税收行政过程中的习惯和方式。以正当程序进行检视,在差异性方面台湾的规定更为合理。

整体而论,大陆一般反避税规则规定的较台湾详细,但规则之间的协调性不如台湾税法。台湾一般反避税规则适用于所有税种及其避税行为,比大陆只适用于企业所得税及其避税行为,更具有普遍适用性。台湾可考虑借鉴大陆的做法制定更为详细的一般反避税条款实施办法,以提高税法适用的确定性;大陆可参考台湾事前核实规则、证明责任条款,以维护纳税人信赖利益。

## (二) 转让定价规则比较

海峡两岸转移定价规则基本上是参考 OECD 转让定价指南、各国税收协议通例及美日等国内税法规定制定的,基本框架结构(如转让定价的关联方、原则、方法、调整)大致能够与国际接轨。两地转让定价实体规则呈现趋同性,程序性规则仍有若干不同之处。

趋同性表现在:(1)关联方的判断将“控制”作为出发,其中以股权控制为主,即以股权占有关系或组织隶属关系为依据来认定是否存在关联关系,以法定控制权为基础。(2)转让定价的原则一致,即要求关联方按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来所遵循的原则进行定价。(3)转让定价方法相同,主要包括传统交易方法(可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法)、交易利润法(交易净利润法、利润分割法)以及其他符合独立交易原则的方法。

不同之处:(1)具体股权的控制标准,大陆规定的 25% 以上,高于台湾地区采用的 20% 的标准;关系企业(人)属亲属关系的,大陆规定“夫妻、直系血亲、兄弟姐妹及其他抚养和赡养关系的自然人”较台湾规定“配偶或二等亲以内”范围大。(2)转让定价调查方式及手段迥异。大陆主要有重点调查和日常调查两种,而台湾地区则为书面审查和抽样调查两种,与大陆选择重点调查对象不同,台湾主要是分业抽样调查方法,借助与同业公会核定的所得额标准实施。<sup>②</sup>(3)转让定价资料不同。大陆的资料由国别报告、主体文档、本地文档及特殊事项文档构成,完全不同于台湾规定的企业纵览、组织结构、受控交易之汇整资料、转让定价报告等六种文据。

不论是大陆之“合理方法”,还是台湾的概略性规定,均未对转让定价方法适用的顺序进行明确。各种转让定价方法的选用没有固定的先后顺序,无疑赋予了税务机关过大的裁量权,易滋生权限滥用而引起纷争,甚至违背课税公平合理原则。海峡两岸纳税人资料准备负担都十分之巨,其中大陆纳税人准备资料之义务相当广泛,守法合规成本负担亦重于台湾地区。

## (三) 预约定价安排比较

海峡两岸预约定价安排规定之精神大致相似,所面临的问题也具有共性,但如纳税义务人申请期间、税务机关审核评估期间、协议实施期间及延长协议实施期间等细部规定则有所不同。

从适用范围看,大陆与台湾都在对企业合规作出要求的基础上,根据年度(关联)交易额标准

<sup>①</sup> 参见任超《我国一般反避税举证责任规则的构建》,《兰州学刊》2017年第1期。

<sup>②</sup> 陈志恺《税务法规(第五版)》,台北:台湾智胜文化有限公司,2014年,第171-172页。

确定。大陆年度关联交易金额4000万人民币以上，台湾交易总额达新台币10亿元以上或年度交易金额达新台币2亿元以上者适用之。惟大陆对交易额限定为申请日所属纳税年度前三个年度每年度的发生额，台湾则无此限制。但整体上，两地申请预先定价协议的要求过于严苛，以致中小企业面对转移定价税制的因应成本及不确定性风险较高，违反课税公平原则，应予以改进。<sup>①</sup>从适用时效看，两地赞同预约定价安排之以3至5年为限，但大陆认为在一定条件下可追溯适用以前年度交易的评估和调整，但以10年为限，台湾则没有规定，后者则更为严谨。

大陆预约定价安排的谈签及实施通常需要经过预备会谈、谈签意向、分析评估、正式申请、协商签署和监控执行六个阶段；台湾虽无严格意义上阶段划分，但大致分为申请、评估、相互讨论、协议签订和监督，流程基本相同。两岸在协议效力、监控执行、资料要求等方面之规则亦具有高度的相似性。细部规定不同在于：台湾规定税捐机关应于收到申请预先定价协议之日起1年内（如因特殊情况得延长6个月，必要时再延长6个月）进行审核评估，并作成结论，然大陆对分析评估时长则无规定；台湾规定稽查机关应于作成审核评估之日起6个月内，与申请人就移转协议内容相互讨论，以达成协议，大陆亦没有时间规定。大陆上述不足，应借鉴台湾之规定，以贯彻纳税人保护理念。此外，从安排类型看，两地预约定价协议有单边、双边和多边三种类型，但两地关于双边和多边预约定价适用程序规定阙如，无法为纳税义务人提供明确性的指引，亟待拓补。

#### （四）资本弱化规则比较

由于两地引进资本弱化规则的参照系不同且时间都较晚（大陆2008年，台湾2011年），除超额利息否定之理念一致外，在资本弱化判定标准及税务调整方面都存在很大的不同。

判断标准上，大陆比台湾更加严格。大陆兼采用独立交易原则和固定比率法，而台湾独用固定比率法。就固定比率而言，大陆以企业的性质是否为金融企业而区分，金融企业结构关联方债权性质投资与其权益性投资的比例为5:1，其他企业是2:1。不同的是，台湾直接将银行、信用合作社、金融控股公司、票券金融公司、保险公司及证券商排除在外，其他营利事业为3:1。之所以将金融企业特殊对待，是因为金融行业利息支出较多的特征。从税收公平来看，将金融企业比例设定较低或概括性地排除，都不利于其发展。同时，关于债务范围、权益资本的确定及关联债资比例的具体计算方法等规则具有高度的相似性，体现了反资本弱化理念的一致性。值得注意的是，由于目前融资工具的多样性及收益支付的灵活性，应将间接性债权融资也包括在内，如接受的背对背贷款。

海峡两岸资本弱化规则的税法效果是一样的，表现在超过标准比例之利息支出不得列支为费用或损失，不得在计算应纳税所得时扣除。不同的是，大陆明文规定了该利息支出不得结转到以后纳税年度，而应按照利息比例将其在关联方之间分配。当分配给实际税负高于企业的境内关联方时，利息准予扣除；直接或间接支付给境外关联方的利息视为股息，征收企业所得税。而台湾对于不得列支为费用或损失的利息是仍作为借出股东之利息所得并就源泉扣缴征税，还是当作推定的盈余分配对于出借股东课征营利之所得税，抑或结转到下年度并可以在以后年度扣除，并没有予以明确，这易造成适用上的困难。可考虑借鉴大陆地区的做法，对于超额利息处理进行明文规定。

#### （五）受控外国公司规则比较

台湾地区受控外国公司规则是2016年修正所得税法时引进的，尚未生效。比较大陆之规定发现，海峡两岸在受控外国公司的认定、适用条件、豁免适用及税务处理等方面有着相通的规定，惟在低税负、控制之认定以及与亏损、纳税年度之处理等局部方面不同。

CFC认定标准有两个方面：一是受控外国公司是设立在低税负的国家或地区，大陆的12.5%标

<sup>①</sup> 陈清秀《国际税法》，台北：台湾元照出版有限公司，2015年，第375页。

准(《企业所得税法实施条例》第118条)比台湾14%(“所得税法”第43-3条)的适用宽泛。二是构成居民主体直接或间接控制。在居民主体上,大陆“居民企业,或居民与居民企业”未涵盖居民个人,没有台湾“营利事业及其关系人”之范围合理。在控制认定上,大陆“在股份、资金、经营、购销等方面构成的实质控制”,台湾“股份或资本额以及具有重大影响力方面”共用直接或间接的规定,但是对于“实质控制”和“重大影响力”都没有明确。

豁免适用条件,大陆和台湾都规定了类似积极营业豁免和微量所得豁免两种类型,但是大陆之“积极经营”,台湾之“实质营运”、“盈余在一定基准以下”的认定未得到明确规定。除去上述类型,大陆还规定了“白名单”地区豁免制度。

税务处理上,两地均赞同一旦符合CFC调整的条件,未作分配的利润则视同股息分配所得计入居民股东的当期所得。细微之别,台湾规定关联企业符合受控外国公司条件之当年起,其合理的亏损可在亏损发生年度之次年度的10年内自该关联企业盈余中扣除,这相较于大陆直接适用税务调整规则更为合理。此外,台湾未规定受控外国企业与其居民企业股东纳税年度存在差异的处理方法,可借鉴大陆的具体规定。

### 三、举一反三: 海峡两岸反避税规则的启示与镜鉴

海峡两岸反避税规则各有千秋,可相互借鉴、取长补短、共同发展。未来完善可能的方向应在价值上平衡公共财政利益与纳税人利益。在模式上协同立法、行政与司法的功能;在体系上处理好其与税收法定原则、税收协定,一般与特别反避税规则之间的关系;在实施上健全两地情报交换、争议解决、征管协助等反避税合作机制。

#### (一) 公共财政利益与纳税人利益的平衡

从微观审视,“租税规划为纳税人基本权利”<sup>①</sup>。因为,避税的底线和空间是由不违法限定的。作为一个“理性经济人”最大限度的利用法律允许的空间,以最小的税负成本支出去争取最大的利益所得,是自然和天赋之势。从宏观视之,纳税人实施滥用法律形成之自由减少、免除或者推迟缴纳税款,为使税负在同等条件下不能得到公平公正的分配,既侵蚀了国家税基,亦破坏税收的横向公平,有违社会正义法理之精神。是以避税与反避税“本质上则关系到在国家统一宪法秩序下任意民法与强制性税法间冲突与博弈的相互适应”<sup>②</sup>。而相互适应难题乃“合法手段之采取,就像权利之行使,在什么情形与其目的会被评价为不相当,构成滥用?”<sup>③</sup>反避税措施在很大程度上增加了纳税人的合规义务,对于纳税人商业秘密保护也构成一定威胁。

海峡两岸反避税经验揭示,反避税应在保护纳税人权利与公共财政利益之间寻求平衡。首先要界定“避税安排”之概念,廓清反避税的范围,以区别节税与逃漏税,大陆《一般反避税管理办法(试行)》第4条与台湾“税捐稽征法”第12-3条均是如此。其次,规范税务行政部门权责。一方面,在判断“滥用”方面,要遵循有疑义时,应做到有利于纳税人权益维护之理念。大陆应借鉴台湾关于避税规避承担举证责任由税务机关承担之规定,从程序上杜绝行政权力的恣意。另一方面,两地反避税规范均要求纳税人提供关于商业秘密的资料,但是对于税务部门的保密责任规定不够充分,很有可能导致一系列良好的制度安排无法实现。立法必须予以重视,尤其是面对海量的税收情报,如

① 葛克昌《脱法避税与法律补充》,《财税法论丛》2009年第10卷。

② 周序中《避税行为特征之新证》//葛克昌、刘剑文、吴德丰主编《两岸避税防杜法制之研析》,台北:台湾元照出版有限公司,2010年,第142页。

③ 黄茂荣《法学方法与现代税法》,北京:北京大学出版社,2011年,第245页。

何确保安全，干系重大。最后，纳税人准备资料负担应予以减轻。“纳税义务人准备课税资料应有其限度，只能在合理范围内，在审慎之企业管理原则下，要求企业持有、保存及准备相关转移定价资料。”<sup>①</sup> 要根据实施情况，对于纳税人提供同期资料、申报关联交易等义务及时总结、修改相关规定，使之内容更清晰、合理。

## （二）立法、行政与司法反避税功能的协同

大陆反避税机制呈现如下特点：反避税个案的具体实施主体是行政机关；反避税法源以法律以下的规范性文件为主；反避税案件鲜有进入司法程序，行政机关裁定多为最终裁决。这种以行政为主导的模式，不同于台湾地区。台湾反避税主要是通过立法机关对税法条文的增订完成的，如一般反避税规则是通过“税捐稽征法”2次的修订中规定的（该法总共修正25次），特别反避税规则是借助“所得税法”5次的增订引进的（该法总共修正了61次）。同时，司法也扮演着重要的角色，如“司法院大法官会议”确立的反避税之实质课税原则，不但影响着反避税行政、司法之实践，还成为“税捐稽征法”一般反避税条款的用语及字句源。此外，财政部门只能在税法明确授权下，方能制定具体准则。

尽管大陆的反避税模式具有一定的合理性和正当性，但“毕竟是对税收法定主义和权力制衡原则构成潜在的破坏，且税务机关无论是在个案漏洞补充抑或是制定普适抽象性的规范文件，都存在反避税权力滥用的极大风险”<sup>②</sup>。台湾注重立法、行政与司法反避税协同的模式，更符合税收法定原则，值得大陆借鉴。大陆应不断限缩和规范行政机关在反避税中功能和地位，使反避税回归立法、行政与司法协同的轨道。首先，“防止避税行为不是行政权、裁量权的问题，而是属于立法权的课题”。<sup>③</sup> 立法机关应补充现有税法漏洞，在税收法定进程中将反避税理念融入税法制定中，比如在税收征管法中增加实质课税原则、一般反避税条款；清理现有的反避税规范性文件，将成熟的规则上升为法律或行政法规。其次，可通过建立反避税案件类型化和案例指导制度以保障反避税案件的确定性和统一性，完善反避税层报制度和专家会审制度以限制税务机关的裁量权，从而规范行政之反避税功能。最后，启动司法反避税机制，发挥司法之反避税功能。具体构想是：一则通过税务法院的建立，提高对税法解释和漏洞补充的专业性；二则通过司法审查制度的完善，夯实司法反避税的制度基础；三则尝试发展税务司法解释，拓展司法反避税的实施方式。此外，还要注重立法、行政与司法反避税机制的协调与衔接，方能发挥最大弥补法律漏洞的功效。

## （三）反避税规则体系构成之间关系的协调

一个好的反避税规则，必然有着严密的体系结构、协调的各构成部分、确定的操作规程。海峡两岸反避税规则基本符合世界各国反避税理论与实践潮流。确定的操作规程是建立在规则自身构成部分之间的协调之上，因此海峡两岸反避税规则完善之路绕不开正确处理规则体系构成之间的关系。

第一，反避税规则尤其是一般反避税条款常使用不确定概念或概括性条款并不违反这一税收法定所确立之明确性要求。“因此种条款，通说认为仅为对抗税法上权利滥用之宣示性规定，纳税人及其代理人本有预见可能，脱法避税之否定，本为合宪解释及对税法漏洞之类推适用，均有严格法学方法之要求且与违法逃漏税严加区分，并不违反明确性要求。”<sup>④</sup> 由此，符合税收法定原则的反避税规则至少有如下要求（1）有特别的法律上的根据；（2）对抗税法上权利滥用之宣示性条款；（3）有明确

① 陈清秀《国际税法》，台北：台湾元照出版公司，2015，第382页。

② 王宗涛《一般反避税条款研究》，北京：法律出版社，2016年，第270页。

③ [日]北野弘久《日本税法原论》，陈刚译，北京：中国检察出版社，2000年，第152页。

④ 葛克昌主编《避税案件与行政法院判决》，台北：台湾翰芦图书出版有限公司，2010年，第31页。

的途径、方法识别填补税法漏洞。以此为标杆检视,台湾反避税规则基本符合税收法定的要求;而大陆反避税规则不但没有将权利滥用概念列入条文,反而曰“税务机关有权按照合理方法调整”,这尤易使人误解为立法机关概括授权税务机关对抗取得税收利益,或授权税务机关裁量者身份,徒增不确定。对此,大陆可借鉴台湾“税捐稽征法”第12-1条之规定,重新梳理和界明反避税核心概念,明确“商业目的”和“实质重于形式”之间的逻辑及其适用途径、方法。

第二,一般反避税规则作为兜底条款目的是为了打击和遏止违背立法意图和精神而特别反避税条款又不能规范的避税行为。虽然针对企业主要避税形态如转移定价、受控外国公司、资本弱化等制定特别反避税条款,以防止企业进行不当税收筹划,但国际情势瞬息万变,企业经营形式推陈出新,特别反避税规定无法囊括所有避税安排,故设立一般反避税条款以因应。当避税交易同时构成特别反避税规则与一般反避税规则适用要件时,特别反避税规则优先于一般反避税规则适用,这为海峡两岸税法应有之义。当避税交易不符合特别反避税规则构成,应继续适用一般反避税规则予以防杜,而一般反避税规则是特别反避税规则的兜底规则,大陆《一般反避税管理办法(试行)》第6条对此予以明确。

第三,海峡两岸税法遵循“无条件的或绝对的税收协定规定优先于国内税法适用的处理方法,将使税务机关在今后反滥用税收协定的工作中陷于被动的法律地位,不利于我国防范规制纳税人滥用税收协定进行国际避税的行为”<sup>①</sup>。为此,首先须认识到国内法反避税规则与国际税收协定反避税条款是规制滥用税收协定避税的两种不同方式;国际税收协定有相关反避税规定则优先适用之,但并不意味着国内反避税规则毫无作为。<sup>②</sup>其次,可通过在协定宗旨和目的中引进反避税理念,或直接在双边税收协定中规定一般反避税条款,为税收协定反避税制度之建设提供框架指导和法律依据。此外,亦可增加如大陆和台湾之间税收协定“不排除一方执行其关于防止规避税负的规定或措施”之规定。

#### (四) 两地反避税合作机制的健全

跨两地商业活动的不断增多,海峡两岸税收征管困难亦增大,尤其是企业往往采取跨境避税方式(如关联企业之间转移定价)减轻纳税负担。而在目前两岸税务交流渠道尚不畅通的情况下,要有效防止企业在两岸经贸交流中以不正当手段逃避税收亦难上加难。“为了对跨国(地区)经营纳税人实施有效的税收征管,解决重复征税和逃避税收问题,就必须建立起相应的国际税收合作机制”<sup>③</sup>。

令人欣喜的是,历时六年谈判的《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》终于在福州正式被签署,这为两岸消除重复征税、税收征管合作提供了有力支撑。然两岸税收协定的签订并不意味着合作机制即生成,当务之急须双方各自履行生效相关程序,促使其尽快生效。尔后,要在协议生效的基础上进一步完善税收情报交换、争议解决、征管协助、业务交流等合作机制。其一,可通过海峡两岸税收情报交换协定的磋商与签署,明确其税收协议中关于情报交换的主体、范围、方式、限制、保密、及程序等问题,以推进打击和防范跨海峡纳税人的避税行为。其二,在发挥海峡两岸税收协议相互协商程序的基础上,参考OECD《所得与财产税收协定范本》第25条注释关于引进税收仲裁的建议,建立以相互协商为主,税收仲裁为补充的争议解决机制,以提高海峡两岸反避税争议解决的有效性。其三,在参照《多边税收征管互助公约》规定,与借鉴大陆与香港、澳门协助征税的经验基础上,就税款协助征收方式、适用范围以及文书送达等问题进行协商,实施海峡两岸税收征管互助协议,以制止跨海峡偷漏税、避税行为。其四,可依托“海峡两岸税务法学研讨会”这一平台,开辟

① 廖益新《中国统一企业所得税制改革评析》,《中国法学》2007年第4期。

② 参见王宗涛《一般反避税条款研究》,北京:法律出版社,2016年,第288-287页。

③ 廖益新主编《国际税法》,北京:高等教育出版社,2008年,第301页。

两岸税收实务人员交流论坛，就两岸税收业务问题、税收情报问题、协调制度问题进行接触、沟通、交流、磋商、合作，加强两岸反避税税务方面的交流合作。

目前政治状况下，上述建议尚无法一蹴而就，有必要分阶段分步骤实施。一方面，可通过大陆省市一级的税务行政机关与台湾地区的税务行政机关进行沟通，通过个案的合作来逐步过渡到两岸税收合作制度的设计；另一方面，可考虑由海峡会和海基会担任税务合作专门机构角色，具体是由两地税务主管部门中负责税收合作的专门机构分别在“两会”中设立“两岸税收协调工作委员会”，对外以“两会”的名义，对内则以各自税务主管部门专门机构的名义<sup>①</sup>以逐步过渡到两岸合作的正常化。

#### 四、结语

反避税的关键在于对避税安排的正确理解与精准识别。长期以来，大陆地区税收立法、执法与司法的过程中，有意或无意地混淆了避税与节税、逃漏税的边界，甚至将符合立法目的或意旨的税收筹划认定为避税安排。而台湾地区税务行政和实践基本认同这样的观点，即在欠缺否认税法规避的法律规定的情形，常引用实质课税原则，准予稽征机关对于税捐规避行为调整补税。因此，二者的反避税逻辑起点便有了很大的分野。但是，经过数十年的沿革与演化，二者共同寻求一般和特别反避税规则相结合的制度模式，呈现互相借鉴与融合的趋同态势。而从各国和地区反避税趋势看，反避税方案和技术手段亦呈现出从特别条款诉求一般条款、从司法方案转向一般条款的发展动态。对此，大陆反避税规则完善所要关注的问题是如何有效压缩反避税的行政主义色彩，完善包括一般反避税条款在内的反避税立法，以及逐步启动司法反避税机制，让行政、立法与司法之间协同一致而又互相牵制，最终达到动态平衡。而台湾未来应注重一般反避税规则适用程序的明晰，特别反避税规则的拓补（如细化资本弱化及 CFC 规则，增加成本分摊协议规则）、纳税人同期资料义务的减免。就海峡两岸而言，当务之急是敦促台湾“立法院”尽快对《海峡两岸避免双重课税及加强税务合作协议》予以批准，为两岸反避税合作提供法律保障。

（责任编辑：丁翔）

<sup>①</sup> 参见李刚、李海波《海峡两岸税收协调的基本原则与具体路径》，《税务研究》2010年第1期。

## Abstracts

### **The Legitimacy of “One Country, Two System” Policy Viewed From Post National Structure Theory**

YANG Han-xu, Xu Hai-bo, Tian Qi-bo

Abstract: The interpretation of the traditional national structures theory is not perfect in every respect on “one country, two systems”, thus the supporters of “Taiwan independence” and “Hong Kong Independence” exploit the limitations of the traditional molecular structural interpretation. They questioned the validity of the “one country, two systems” by emphasizing the differences of culture and institution in four areas. In fact, the situation of the four areas contact each other more closely under the “one country two systems” could be interpreted by Jürgen Habermas’s “post national” structures theory. By the view of “post national structure” theory, we can find out the origins of political validity of “one country, two systems” under the different cultures, ideologies and social systems.

### **“Confiscation without conviction” from the point of view of interested parties**

DENG Xiao-dong

Abstract “Confiscation without conviction” system in China’s criminal procedure law is specified in the form of confiscation of illegal incomes, which is quite rough and vague in critical details and caused confusions in judicial practice, and is especially not conducive for the protection of property rights of interested party. Fine regulations of the main body status and procedure rights of interested party, rely on the research conclusion regarding the nature of the procedure, the structure of litigation, object of proof, proof standards, which is based on a correct understanding of “conclude a case by verdict”.

### **The Distinction and Confluence of Anti-Avoidance on the Both Sides of the Taiwan Straits**

#### **——A Comparative Analysis of Legal Rules**

YU Peng-feng

Abstract: Tax avoidance and anti-avoidance are important issues in tax law. Although the anti-avoidance system on both sides of the strait is different because of its own legislative background, evolution, philosophy and form, the internal factors of anti-tax avoidance and special anti-avoidance rules tend to converge. The perfect path for the Mainland and Taiwan anti-avoidance rules is a) to balance the interests of the public finance and the taxpayer in value, b) to synthesize legislation, administrative and judicial anti-tax avoidance function. In the model, c) to deal with relationship between anti-avoidance rules and tax principles, anti-avoidance rules and tax treaties, general anti-avoidance and special anti-tax avoidance in the system, d) to improve the anti-avoidance cooperation mechanism of information exchange, dispute resolution, tax collection and others in terms of implementation.