

学校编码: 10384

分类号 _____ 密级 _____

学号: 12920071150236

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

我国企业所得税法一般反避税条款研究

On General Anti-Avoidance Rule in Enterprise Income
Tax Law of the People's Republic of China

李 永 杰

指导教师姓名: 李 刚 副 教 授

专 业 名 称: 法 律 硕 士

论文提交日期: 2010 年 4 月

论文答辩时间: 2010 年 月

学位授予日期: 2010 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2010 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于
年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

内容摘要

企业反避税问题历来是税法实践中的焦点问题之一。新《企业所得税法》已于 2008 年 1 月 1 日起生效并施行，其中引进了一般反避税条款，给予避税行为一般性的否定。一般反避税条款与特殊反避税条款相结合，构成反避税工作的重要屏障。由于一般反避税条款具有概括性和抽象性，如何理解和适用该条款成为一个重要课题。本文在借鉴先进国家的一般反避税规则的理论与实践的基础上，对如何理解和合理适用我国《企业所得税法》的一般反避税条款提出建议。

本文除了引言和结语，共分为三个部分：

第一章为一般反避税条款的法理分析，介绍了一般反避税条款的来源，分析了我国《企业所得税法》的一般反避税条款的性质。

第二章对西方发达国家和地区，尤其是美国的一般反避税规则进行了系统的介绍和分析，以期为一一般反避税条款在我国的适用提供参考。

第三章对我国企业所得税法的一般反避税规则体系做出评析，并对如何合理适用一般反避税条款提出建议。

本文的创新之处在于：首先，将我国《企业所得税法》的一般反避税条款与德国《税法通则》相关条款进行对比分析，提出两者具有不同的特点，并明确指出前者属于创设性规范；其次，系统分析了我国企业所得税法的一般反避税规则体系，指出了一般反避税体系各组成部分的优点和不足；最后，在前文分析的基础上，提出了我国合理适用一般反避税条款的对策。

关键词：企业所得税；一般反避税条款；商业目的

厦门大学博硕士学位论文摘要库

ABSTRACT

The problems of anti-tax avoidance of enterprises have always been one of the focuses of tax law practice. The new Enterprise Income Tax Law has gone to effect and executed since January, 1st, 2008, and it introduces General Anti-Avoidance Rule abroad, which negates tax avoidance conducts generally. Therefore, combining with the special anti-avoidance rule, General Anti-Avoidance Rule forms the important protective screen of anti-tax avoidance tasks. However, because of the generality and abstractness of the General Anti-Avoidance Rule, comprehending and applying the article turns into a significant issue. The thesis is based on learning the theory and practice of General Anti-Avoidance Regulations of advanced countries, putting forward suggestions for comprehending and applying the General Anti-Avoidance Rule in Enterprise Income Tax Law of our country.

Besides of the preface and the conclusion, the thesis can be divided into three parts:

The first part is the analysis of legal principle of general anti-avoidance rule, which introduces the source of General Anti-Avoidance Rule, and analyses the nature of General Anti-Avoidance Rule in the PRC Enterprise Income Tax Law as well.

The second part introduces and analyses the regulations of General Anti-Avoidance of western countries and regions systematically, therein putting emphases on those of America, in hope that offering references to the application of General Anti-Avoidance Rule in our country.

The third part analyses and appraises of General Anti-Avoidance Rule in the PRC Enterprise Income Tax Law, and also brings forward suggestions for applying General Anti-Avoidance Rule reasonably.

Last but not least, the innovations of the thesis are as follows: First of all, the thesis analyses the General Anti-Avoidance Rule in the PRC Enterprise Income Tax Law and those in the General Tax Law of German comparatively, and then

summarizes the different characteristics each one possesses. In addition, the thesis also points out that PRC Enterprise Income Tax Law belongs to the Creating rule; secondly, it analyses the regulations and system of General Anti-Avoidance in the PRC Enterprise Income Tax Law, and then according to the upper analysis, it points out the advantages and drawbacks of each component part of General Anti-Avoidance system; finally, on the basis of the preceding statement, the thesis advances the countermeasures we should adopted for applying General Anti-Avoidance Rule reasonably.

Key words: Enterprise Income Tax; General Anti-Avoidance Rule; Commercial Purpose

目 录

引 言.....	1
第一章 一般反避税条款的法理分析.....	2
第一节 一般反避税条款的来源.....	2
一、形式背离实质——避税行为出现.....	2
二、谨慎干涉——反避税行动开展.....	3
三、理论升华——一般反避税条款产生.....	5
第二节 一般反避税条款的性质.....	6
一、我国企业所得税法的一般反避税规则体系.....	6
二、一般反避税条款的性质.....	7
第二章 有关国家和地区的一般反避税规则.....	11
第一节 美国的一般反避税规则.....	11
一、实质高于形式原则.....	11
二、商业目的原则.....	12
三、分步交易理论.....	15
四、经济实质理论.....	16
五、经济分析方法之运用.....	18
第二节 其他国家和地区的一般反避税规则.....	21
一、英国——Ramsay 原则.....	21
二、香港——“虚假或虚构”交易之否定.....	22
第三章 我国企业所得税法的一般反避税条款评析及适用对策.....	25
第一节 我国企业所得税法的一般反避税体系评析.....	25
一、合理商业目的原则之分析.....	25
二、《企业所得税法实施条例》相关解释之缺陷.....	27

三、实质重于形式原则之提出——《特别纳税调整实施办法（试行）》	28
第二节 合理适用一般反避税条款之对策	29
一、按照避税安排的不同类型运用不同反避税标准	29
二、可认定难以判断是否属于避税的安排为非避税行为	29
三、制定更加详尽的一般反避税规则	30
四、重视特殊反避税条款的制定	30
结 语	32
参考文献	33

厦门大学博硕士论文摘要库

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 Analysis of Legal Principle of General Anti-Avoidance Rule	2
Subchapter 1 Source of General Anti-Avoidance Rule	2
Section 1 Form Departs from Substance——Emergence of Tax Avoidances	2
Section 2 Cautious Interference——Expansion of Anti-tax Avoidance Conducts	3
Section 3 Sublimation of Theories——Emergence of General Anti-Avoidance Rule	5
Subchapter 2 Nature of General Anti-Avoidance Rule	6
Section 1 Regulations and System of General Anti-Avoidance in Enterprise Income Tax Law of Our Country	6
Section 2 Nature of General Anti-Avoidance Rule	7
Chapter 2 Some Countries and Regions of Regulations of General Anti-Avoidance	11
Subchapter 1 Regulations of General Anti-Avoidance of America	11
Section 1 Principle of Substance over Form.....	11
Section 2 Principle of Commercial Purpose	12
Section 3 Theory of Step Transaction.....	15
Section 4 Theory of Economic Substance	16
Section 5 Application of Economic Analysis Method.....	18
Subchapter 2 Other Countries and Regions of Regulations of General Anti-Avoidance	21
Section 1 UK——Principle of Ramsay	21
Section 2 Hong Kong——Denial of “False or Fictitious” Trade	22

Chapter 3 Analysis and Execution of General Anti-Avoidance Rule in Enterprise Income Tax Law of Our Country	25
Subchapter 1 Analysis and Appraisalment of General Anti-Avoidance System in Enterprise Income Tax Law of Our Country	25
Section 1 Analysis of Principle of Reasonable Commercial Purpose	25
Section 2 Deficiencies of Correlative Explanations of the Implementing Regulations of the PRC Enterprise Income Tax Law	27
Section 3 Bringing forward of Principle of Substance over Form—Implementation Measures of Special Tax Adjustments (Trial)	28
Subchapter 2 Countermeasures of Reasonable Application of General Anti-Avoidance Rule	29
Section 1 Execution of Different Anti-tax Avoidance Standards according to Different Arrangements of Tax Avoidances	29
Section 2 Presuming the behaviors which nature are unclear to be non-avoidances of tax	29
Section 3 Establishment of more Detailed Regulations of General Anti-Avoidance	30
Section 4 Paying Attention to establishment of Special Anti-Avoidance Rule....	30
Conclusion	32
Bibliography	33

引 言

企业反避税问题历来是税法理论研究者与实践工作者关注的焦点问题之一，《企业所得税法》已于 2008 年 1 月 1 日起生效并施行，其中引进了反避税一般条款，给予避税行为一般性的否定。作为兜底规范，一般反避税条款具有补充特殊反避税条款漏洞的作用，在法律规定的具体事实构成不敷使用的所有地方，都应适用一般条款，即使特殊反避税条款没有明确规定，也构成避税行为。一般反避税条款虽然具有灵活性的特点，但因其缺乏文义上的直接约束，很容易出现被滥用的现象。在税法领域，基于税法侵权性特点而高度强调税收法定原则，一般反避税条款的不确定性与税收体系对法安定性的要求之间存在矛盾，更需要对一般反避税条款的适用建立约束性规则。此外，一般条款的概括性与抽象性，对税务部门 and 司法部门进行具体操作带来了较大的困难，因此，正确理解我国企业所得税法的一般反避税条款，对其具体含义与应用标准进行研究，对于指导我国的税法实践，有效的进行反避税工作具有重要意义。

关于一般反避税条款，我国学者做了一定的研究，但大部分是关于一般反避税条款应否设立及应采用何种标准的研究，如今《企业所得税法》的一般反避税条款已经确立了合理商业目的的原则，再讨论以上问题的意义不大。关于合理商业目的的具体含义及应用标准，虽然有学者进行了一些研究，但这方面的文章并不多，研究也不够深入。与此相比，西方发达国家对于一般反避税的实践经验较为丰富，理论研究也较为深入，为我国合理适用一般反避税条款，进行反避税工作提供了很好的参考。

本文首先分析了一般反避税条款的来源和以及我国《企业所得税法》一般反避税条款的性质，并在对西方发达国家和地区的一般反避税规则进行介绍和评价的基础上，对我国企业所得税法的一般反避税规则体系做出评析，并对如何合理使用一般反避税条款提出建议。

第一章 一般反避税条款的法理分析

第一节 一般反避税条款的来源

本节将介绍避税行为的产生、反避税行动的开展，以及一般反避税条款的产生，并进行简要的分析，为下文的论述提供背景介绍和理论基础。

一、形式背离实质——避税行为出现

契约自由的理念认为，个人和组织有权利自由谈判，并自由选择交易形式，不受政府的干预。除了最小程度的干预以及税负之外，任何干预都应被视为对自由权利的侵害。契约自由观由亚当·斯密和托马斯·霍布斯提出，认为个人可以将社会利用为工具去获取财产，他们反对对个人自由意志的人为限制。意思自治和契约自由是个人和组织进行社会活动的重要原则，国家不能进行任意干预。同时，由于税收具有对公民财产权进行侵犯的性质，税捐作为一种无对待给付之公法上的债务，其课征自然减少纳税义务人之可支配的金钱，削弱其赖以自由发展自己的物质基础。因此，税捐的课征至少介入构成人民之基本权利之财产权。在个别之特殊艰困的情形还可以介入其生存权，^①税收对公民权利的侵害程度可与刑法对公民的生命权和自由权之剥夺等量齐观，因此，要求严格遵守税收法定主义来保护纳税人的权利。

在没有税收介入的情况下，利润只可能来自市场交易本身。但是由于国家税收介入社会经济生活，利润不仅仅产生于市场交易，还可能来自于所承担的国家税负的减少。当人们在安排市场交易行为时，往往会考虑到税收因素，期望通过一定的行为，使得整体税负下降，从而获取更大利润。^②避税就是一种获取税收利益而非商业利益的手段。

对于避税行为，我国台湾地区学者黄茂荣认为，避税不同于节税。纳税义务

^① 黄茂荣. 税法总论——法学方法与现代税法 [M]. 台北: 植根法学丛书编辑室, 2005. 117.

^② 杨小强, 叶金育. 合同的税法考量 [M]. 济南: 山东人民出版社, 2007. 20.

人如有避免利用通常用以达到一定经济结果之法律行为的情形，其所从事之法律关系的形成活动（法律行为）相对于引起之经济结果，在规范上便会被论为手段与目的不相当，亦即不合常规的方法，从而定性为“滥用法律关系之形成自由”，构成税捐规避。而利用法律关系之形成自由，以避免或减少税捐负担即是税捐规划。^①

日本学者金子宏认为避税是采取税法未规定的异常的法律形式来谋求减少税负的行为，节税是根据税法规定减少税负的行为。避税行为通过选择通常所不用的法律形式，不但达到在实质上实现了所预想的经济目的乃至经济性成果的目的，而且还回避掉了同通常所采用的法律形式相对应的课税要件的充足，以使其税负减轻或排除其税负。^②

我国学者刘剑文认为：“避税是指纳税人滥用法律形成的可能性，通过法律所未预定的异常的行为安排达成与通常行为方式同一的经济目的，谋求不正当减轻税负的行为。”^③

因此，避税行为是这样一种行为：它利用契约自由原则，违背了税法的立法本意，不选择税法上通常所规定的形式，而选择了迂回行为，或者阶段行为，或者其他非常态的交易形式，来达成与选择通常的交易形式相同的经济效果，同时减轻了本与通常的交易形式相连接的税收负担，换言之，避税行为的外在形式掩盖了其本应承担税收负担的实质，即形式背离实质。所谓“形式”，是指某种交易或安排的表现形式，所谓“实质”，是指该项交易或安排所产生的经济效果。

“转让定价”就是形式背离实质的典型表现：两个互为关联企业的当事人之间的买卖交易尽管在形式上同样表现为签订货物买卖合同、卖方开具正式发票、买方持有支付凭证等等，但实质上的目的却是为了逃避税负，即买卖双方可能是两家位于不同国家的关联企业（享受不同税率），通过关联企业之间约定买卖货物的价格“高进低出”，制造出亏损的假象，从而将利润转移到税负低的国家来达到减轻税负的法律后果。在“转让定价”安排中，关联企业之间表面上是进行一项普通的交易，实质上却是以交易为形式掩盖逃避税负的目的。

二、谨慎干涉——反避税行动开展

^① 黄茂荣. 税法总论——法学方法与现代税法 [M]. 台北: 植根法学丛书编辑室, 2005. 483.

^② [日] 金子宏. 日本税法 [M]. 战宪斌, 郑林根等译, 北京: 法律出版社, 2004, 93-94.

^③ 刘剑文, 丁一. 避税之法理新探 (上) [J]. 涉外税务, 2003, 8:11.

避税行为虽然在表面上是合法的，但它外观的合法性掩盖了其实际的违法性：

首先，避税行为以规避税法为主要目的，以减轻实际税负为客观经济结果。纳税人通过一系列异常的行为安排获得的税收利益使得国家的财政收入流失，直接损害了税收的财政职能。

其次，避税违背税法的基本原则。纳税人采取各种措施，使自己与他人享有相同的经济效果，但却减轻或不承受税收负担，这显然有违量能课税原则；同时，这部分税收利益因转嫁给其他人而造成了其他纳税人的负担，使税收公平原则也受到了实质性的损害。^①

因为避税行为外观上并不违反法律的形式规定或文义规定，且在私法上适法有效的行为，因而具备形式的合法性，但其行为结果客观上造成税收收入的不当流失，使其他守法诚信的纳税人的平等负担的权利受到侵犯，因此其实质是违反税法宗旨的，具有实质违法性。这种形式的合法性兼具实质的违法性的双重特性，使得避税行为不能简单的归之于合法或是违法，而具有边界性或者中间性。这种边界性或中间性是纳税人利用税法的漏洞，选择立法者未曾考量并且立法不曾涵摄的法律行为进行税负的规避造成的，它脱溢了税法的文义规定，无法得到法律的直接适用，因而是一种脱法行为。^②由于税法对法律事实之评价，多由可税性——亦即由负担能力加以考量，故对租税规避行为应不容其得逞，否则“量能课税”的要求即流于空谈，甚至自由竞争市场秩序亦将因此受到扭曲。^③避税行为违反了量能课税原则，导致税收不公，进而造成了企业间经济地位的不平等，影响到企业间的自由竞争。

有鉴于此，各国不断地完善税收制度，对设立避税地、转让定价、资本弱化、滥用税收协定等各种避税行为进行规制。在反避税过程中，各国对公权力的使用始终保持着谨慎的态度，限制公权力对公民自由的干预，保持对契约自由的尊重，^④例如，为符合税收法定主义的要求，不论是一般反避税条款还是特殊反避税条款均采用法律形式明文规定。

而所谓的“干涉”，从反避税条款适用的法律效果来看，就在于对避税行为，

^① 刘剑文，丁一. 避税之法理新探（下）[J]. 涉外税务，2003，9:13.

^② 刘剑文. 财税法专题研究[M]. 北京：北京大学出版社，2007. 454.

^③ 葛克昌. 税法基本问题——财政宪法篇[M]. 台北：元照出版公司，2005. 6.

^④ 杨小强，叶金育. 合同的税法考量[M]. 济南：山东人民出版社，2007. 31.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库