



TAX LAW AND 税法解释与判例评注 CASE REVIEW

第 4 卷

熊伟/主编



法律出版社
LAW PRESS • CHINA

TAX LAW AND 税法解释与判例评注 CASE REVIEW

第 4 卷

熊伟/主编



法律出版社
LAW PRESS • CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法解释与判例评注. 第4卷/熊伟主编. —北京:
法律出版社, 2013. 11

ISBN 978 - 7 - 5118 - 5656 - 2

I. ①税… II. ①熊… III. ①税法—法律解释—中国
②税法—案例—中国 IV. ①D922. 220. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 276911 号

税法解释与判例评注(第四卷)

熊伟主编

责任编辑 董飞
装帧设计 李瞻

© 法律出版社·中国

开本 720 毫米×960 毫米 1/16

版本 2013 年 12 月第 1 版

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

印刷 北京京华虎彩印刷有限公司

印张 19.25 字数 316 千

印次 2013 年 12 月第 1 次印刷

编辑统筹 学术·对外出版分社

经销 新华书店

责任印制 陶松

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5118-5656-2

定价:48.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

卷首语

《税法解释与判例评注》(第四卷)终于定稿,即将付梓面世。一直以来,本书以其独特的风格和定位,为理论与实践互动提供了一个平台,赢得学界和实务界的好评。第四卷在延续前三卷风格的基础上,尝试创新组稿模式,引入专题化的思路,集专题会议与编辑出版于一体,期待最大限度推进学术的精细化。

2013年5月4日,由我组织承办的“第五届中国财税法博士论坛暨湖北省法学会财税法学研究会2013年年会”在武汉大学召开,会议主题为“反避税的法律界限”,50余名专家学者参加了本次会议。本卷文章来源于此次会议,受篇幅的限制,在收录时有所筛选,并做了编辑加工。与此同时,我们将会议发言讨论全程整理成稿,为读者呈现和永驻一个争鸣辩论的场域,也留给读者一个更广泛的解释和评注文本。

反避税是税法学科极为重要的领域。自我国《企业所得税法》专章规定“特别纳税调整”以来,税务机关开始加大反避税力度,各种类型的反避税案例逐渐呈现出来。然而,反避税实践过程中凸显出了诸多问题,其中最为焦点的是税务机关的反避税权力过大,缺乏实体和程序细则的指引,司法制衡机制整体上跛足,没有发挥应有的作用。《企业所得税法》借鉴域外立法经验引入一般反避税条款后,这一问题更为突出。

无论是在理论上还是在实务中,反避税都不是一个简单的非黑即白的判断,它需要在不同价值之间进行平衡和取舍。最容易困扰人们的议题在于,避税与税收筹划、逃漏税界限不清,难以辨识;避税是合法还是违法行为,也时常争议不断;不仅如此,是尊重纳税人所定契约的字面含义,还是允许税法独具慧眼,从经济实质的角度予以调整,涉及私人财产权与国家征税权、税法依附性与税法独立性、形式法治与实质法治等诸多观念分歧,学术价值和实践意义更为明显。

在国际视野中,不管论者赞同还是反对,不得不承认的一个事实是,各国反避税的力度在不断加大,国际合作的力度和深度前所未有,OECD等重要国际组织的注意力也开始往这方面倾斜。在特别反避税措施早已十分普遍的情况下,为了应对此外各种可能的避税计划,一般反避税条款的作用越来越受重视。除中国2008年生效的一般反避税条款,印度和英国分别于2012年引入一般反避税条款,美国也于2010年引入经济实质原则。澳大利亚也正在考虑修订其一般反避税

条款。

不仅如此,原本只是发挥避免重复征税作用的税收条约,也开始楔入反避税功能,在增加反避税条款的同时,条约解释的立场也有较大转变。特别值得一提的是,受世界金融危机的影响,为防止税基流失,堵塞税收漏洞,2009年二十国集团伦敦峰会之后,在推进跨国税收情报交换和国际税务行政合作方面,各国都表现了很大的诚意及热情,反避税的国际共识日益强化。

基于以上背景,我选择“反避税的法律界限”为主题,组织专题讨论并编辑出版会议成果,期待发挥税法学人的智识,集思广益、论辩争鸣。呈现在读者面前的,就是我们共同努力的结晶,期待这种规模化和精细化的尝试,能够让反避税研究“更上一层楼”。

本卷共收录一份会议实录和十六篇论文。从内容上看,本卷除延续对案例和规范性文件的评判和解释外,还增加了理论观点的争鸣色彩。值得一提的是,葛克昌教授从宪法层面审视反避税的法律界限,对大陆地区学者诸多反避税观点提出批判和澄清,其观点振聋发聩,是为本卷的最大亮点。期待葛教授的观点一石激起千层浪,引发更广泛深入的争鸣辩论。

不仅如此,本卷关于反避税的研究视角多元,触及的领域丰富多彩。新加坡 Stephen Phua Lye Huat(潘来发)教授从纳税信息获取角度畅谈如何反避税,从纳税人、避税专业人士和国家三个层面为解决反避税信息不足建言献策,为本卷增色不少。杨广平教授对日本司法判例中否认避税行为的介绍和总结,翁武耀博士基于意大利经验,从预先裁定的角度提出程序反避税的观点,以及吴青伦律师对卢森堡股权投资收益税案的引介,都为我们呈现了一些值得借鉴的思路。

当大多数学者把目光局限在所得税领域时,杨小强教授打破狭隘,开始关注流转税领域的反避税,避免了一叶障目,开拓了反避税研究的领域,为流转税反避税提供了宝贵的素材和视野。滕祥志研究员则一如既往关注实质课税原则,强调其中立性,可以同时为税务机关和纳税人所用,并非仅仅适用于反避税。此外,刘继虎教授对滥用委托人信托的探讨,魏高兵先生分享的公司整体转让如何课税的案例,都非常值得业界关注。

除此之外,本卷还着力于一般反避税条款的立法和适用,这也是当前反避税实践中最为核心疑难的问题。赵国庆、张学斌等对该问题的剖析,集中于如何限定税务机关的自由裁量权,切中实践利害,彰显学者使命,值得关注和期待。我本人和王宗涛博士对避税构成要件的界定及对一般反避税条款的反思,也可以为有识之士提供一些引证和启发。

提交论文和参与讨论的人员很多,既有教授和研究人员,也有实务专业人士,分别来自我国大陆、我国台湾地区、香港地区,以及新加坡、卢森堡,专业和地域背景相对多元。为免行文冗赘,恕我不能在此一一列明,读者可以从会议记录一睹其风采。部分在读学生的论文和发言,得到与会专家的一致好评,我们也破例予以收录,以资鼓励。

本书是教育部“新世纪优秀人才支持计划”阶段性成果,也得到武汉大学70后财税法学术团队项目的资助。众人拾柴火焰高,税法学的繁荣与进步,离不开税法学人的砥砺共勉、辛勤耕耘。感谢法律出版社对外分社朱宁社长以及董飞编辑为本书付出的劳动。王宗涛博士担任本卷执行编辑,承担了大量的具体工作,在此一并致谢!

熊 伟

武汉大学税法研究中心

2013年8月6日

目录

Contents

卷首语/1

反避税的法律界限

——“第五届中国财税法博士论坛暨湖北省法学会财税法学
研究会 2013 年年会”实录 /1

避税调整之宪法界限 葛克昌/63

消除税收流失:切断避税的生命线

Stephen Phua Lye Huat(潘来发)著 王宗涛 龚协伟译/79

反避税的权力限度:以一般反避税条款为例 熊伟 王宗涛/98

“一般反避税规则”制度构建中应关注的主要问题

——基于“一般反避税规则”国际实践的思考 赵国庆 张学斌/118

实质课税与反避税辨异 滕祥志/129

增值税法的反避税规定 杨小强/144

委托人信托的所得税法规制

——以反信托避税为视角

刘继虎/154

契约自由与反避税的合理界限

——以关联企业间转让定价为分析对象

叶金育/170

日本司法判例中避税行为之否认方法

杨广平/183

美国税法中的经济实质原则

霍昱廷/204

反避税预先裁决程序若干基本问题

——基于意大利经验的分析

翁武耀/217

股权投资收益与反避税规则的边界

——基于卢森堡实务案例的评析

吴青伦/228

美国企业并购重组反避税规则及其借鉴

周晓光/238

免税股权收购制度下的反避税

——以“股东利益持续”为视角

陶永祺/253

转让“股权”、“土地”、“合同”,还是其他?

魏高兵/269

关联方权益性投资与债权性投资的税法认定

——兼评我国《企业所得税法》第46条不足与完善

曾 思/284

《税法解释与判例评注》稿约

/298

反避税的法律界限

——“第五届中国财税法博士论坛暨湖北省法学会 财税法学研究会 2013 年年会”实录*

2013 年 5 月 4 日,“第五届中国财税法博士论坛暨湖北省法学会财税法学研究会 2013 年年会”在武汉大学法学院召开,会议的主题为“反避税的法律界限”。本次会议由武汉大学法学院、武汉大学税法研究中心、武汉大学“70 后财税法团队”承办。来自我国大陆、我国台湾地区、香港地区的五十余名专家学者与会。以下是文字记录,旨在再现会议全程。

一、开幕阶段

熊伟:欢迎大家来到武汉大学法学院,参加“第五届湖北省财税法博士论坛”和“湖北省法学会财税法学研究会 2013 年年会”。今天参会的除了湖北省法学会财税法学研究会的同人,还很荣幸有来自外地三十多位专家学者,特别欢迎台湾大学葛克昌教授,他是我们德高望重的前辈。同时欢迎湖北省法学会陈志伟处长前来观摩。为了节约时间,其他的专家学者不再一一介绍。通过后续的发言和讨论,相信大家很快就可以熟悉。

需要特别交代的是,中国财税法学研究会会长、北京大学刘剑文教授发来贺信,除了祝贺论坛顺利召开以外,他托我向大家转达三点心意:(1)财税法学在当今经济与社会发展中扮演着越来越重要的角色;(2)财税法学科和财税法理论的健康、稳定和可持续发展,需要更多的年青财税法学者参与;(3)本次论坛回归其发起地,希望在武汉大学这片热土上,再次吹响繁荣现代财税法学的号角。谢谢刘剑文教授对这次活动的支持。

围绕我们事先设定好的主题,本次会议共收到论文及发言稿 30 篇,其中

* 会议记录由武汉大学税法研究中心叶金育、周晓光、陈洪平、聂森、杨磊、郭婷婷、刘畅、李亚、曹艳芳、龚协伟、邢吉艳、顾德瑞、潘登、马邵杰、张红号、李傲、万理整理,经叶金育、周晓光校对,并由在场各位发言人确认,最后由熊伟教授修改定稿。

既有对反避税法理依据的探索,也有对一般及特别反避税措施的梳理和分析;既有对中国立法及实践的总结,也有对域外制度和案例的借鉴,信息量非常大,值得我们好好消化,感谢各位的参与和支持。借此机会,我也要感谢新加坡国立大学的潘来发教授、台湾中国文化大学的蓝元骏教授、卢森堡普华永道的税务顾问吴青伦律师。他们向会议提交了精彩论文,原本计划前来参会,但由于临时的紧急原因,非常遗憾最终未能成行。他们的思想已经呈现在文章中,方便时请大家欣赏。

现在我把话筒交给第一段的主持人葛克昌老师,有请!

二、学术研讨会阶段

第一场学术研讨会

主持人:台湾大学法律学院葛克昌教授

发言人:中国社会科学院财贸研究所

北京大学法学院

中南大学法学院

中国青年政治学院

滕祥志副研究员

叶姗副教授

刘继虎教授

汤洁茵博士

葛克昌:谢谢熊伟教授,第一场学术讨论会从8:35到10:05,共有四位报告人,每人15分钟,自由讨论30分钟,请各位严格把控时间。首先由中国社会科学院财贸研究所滕祥志副研究员报告“实质课税与反避税辨异”,有请滕研究员。

(一)滕祥志——“实质课税与反避税辨异”

滕祥志:谢谢葛教授,非常荣幸参加第五届财税法博士论坛,我给大家汇报一下我最近的研究心得和体会。

我从实务的角度来思考税法理论,想到的第一个问题就是,用一个什么样的核心概念能够使税法理论体系有一个逻辑出发点和严谨结构。税法最基本的概念是什么?我想应该是构成要件,税收构成要件由税收法律决定。但仅仅有税收构成理论能不能使税法构成一个动态而又逻辑的学问?恐怕还不够,因为构成要件里面有民法的协同,也有税收学的协同。税收构成要件在税收争议中不能自动呈现,它必须要有一个双方争辩达成共识的过程,而争执论

证最核心的就是对交易进行定性,而交易定性与民商事法律关系的分析工具又密切相关。

交易定性能使税法的构成要件生动地呈现出来,使争辩的双方达成共识。税法评价无不围绕确认税收构成要件展开。税收构成要件由税法规定,受税收法定主义约束。但是,交易类型纷繁复杂,税收构成要件在具体税案中不会自动呈现,这就需要对民商事交易进行税法定性。交易一旦产生,交易性质就客观存在,交易定性是运用税法原理、原则、规则对交易性质进行认定的税法分析活动。交易定性理论,贯穿于认定构成要件的每一方面,在确认(1)纳税主体;(2)税收客体的有无、定性和量化;(3)税收特别措施(税收核定、特别纳税调整、税收优惠条件是否成就);(4)税收管辖权(税收主权)中均有丰富多彩的体现。税法评价的对象是商事交易,商事交易无不借助合同工具,为此,税法将交易抽象为两种:其一为单一合约交易,其二为复合交易。

单一合约交易是指一个合同中只存在一个法律关系的交易,比如,买卖、租赁、联营、特许权使用、股权转让等。在单一合约交易中,认定纳税主体和税收客体并不困难,一般借助于商法的外观即可。但是,在特别情形下,会发生交易的法律“形式”、“外观”和“名称”与交易“实质”的分离,这就需要秉持实质课税的法理,去形式而求实质。比如:名为“联营”实为“借贷”、名为“委建”实为“买卖”、名为“联建”实为“以物易物”、名为“买一赠一”实为“折价销售”(国税函[2008]875号)、名为“投资合作”实为“租赁”,名为“赠与”实为“租赁”、名为“销售一回购”实为“融资”(国税函[2008]875号)、名为“承包”实为“挂靠”(借用资质)、名为“借款”实为“利润分配”(财税[2003]158号、国税发[2005]120号)等,不胜枚举。

复合交易分三种情况:(1)单一合约中隐含两个或两个以上法律关系的交易。如联建合同、互易合同、以房抵债、以房抵息、以股抵债、企业并购(现金换股、以股换股、以债券换股、债转股)、以物易物、以货抵债、以服务冲抵租金等。此时,要对交易进行分解,分别进行税法评价,确认交易性质。(2)第三人介入交易。比如代理、居间、行纪、拍卖、名义借用、资质借用、纳税担保、代缴、信托、融资租赁等;此时,认定纳税主体一般应尊重商法的外观主义,但在充分证据约束之下,可以适用实质课税。(3)经一组合约实现的交易。如融资租赁、融资融券、售后回租、销售一回购、线性交易、环形交易等。此时,交易实质与交易形式分离,需要根据实质课税原理,对交易结构、流程、权利义务状态、性

质等进行税法定性。

在复合交易中,认定纳税主体需要秉持两个原则:(1)“私法先行原则”,也即税法评价须尊重商法的外观主义,以商事交易的外观确认纳税主体,比如拍卖、代理和名义借用等,以交易的外观来确认纳税主体,符合征管效率原则,也不打破法际协调和平衡;(2)实质课税原则,也即在充分证据约束之下,对“形一实”分离的交易进行税法否认,而依据交易的实质进行税法评价,比如融资租赁交易中,融资租赁公司实质在提供“融资”加“服务”的交易,而非“买卖”和“出租”;销售一回购中,将两个交易整体看待,实质在进行融资活动;售后一回购中,承租人“销售”货物给“出租人”没有实质意义,只具有形式意义,税法否认这一“销售”交易的存在(税总公告 2010 第 13 号)。

交易定性理论使得税法成为一门具有核心概念和逻辑起点的独立学科。交易定性理论彰显税法与民商法的融通与交集,也为刑法评价提供了一个基础和平台。杨小强教授提出“三次评价”理论,很有价值。民商法、税法和刑法评价,依次分别进入,每一次评价均须对前一次评价有充分的理解和尊重。也即,税法评价要充分理解交易的流程和结构,包括主体间的权利义务结构,但税法评价对民商法评价又不能照单全收。刑法评价也要充分理解税收管理制度运行的内在逻辑,充分理解交易定性的理论和分析工具,否则,刑法评价就会失去基础和前提。目前的问题是,刑法评价不理解具体的税收管理制度细节,也不了解税法评价、税法分析的原理、理论和工具,也就对其所保护的法益缺乏深刻理解。因此,交易定性理论既突出税法的独立性,也强调法际的整合和融通,更彰显税法的复杂性、综合性、技术性和挑战性。交易定性理论也为税法提供一个分析工具,税法分析遂成为实践性强、逻辑自足、日益精细和受人内心尊敬的活动。

第二个问题,我思考的是反避税的构成要件类型化这个方向是不是存在问题,我提出来供大家批评指正。反避税的公共政策和司法政策这个目标,它实际上和实质课税在实质上有部分重合。税收构成要件里面有一个特别纳税措施,包括税收核定、特别纳税调整和优惠条件是否成就三个方面,其中纳税调整和实质课税,实质课税和反避税存有交集。当我们研究反避税的时候,必须明晰实质课税的作用范围和功能。实质课税与交易定性无处不在,交易定性又决定了税收构成要件的认定。比如,以 2003 年泛美卫星公司涉税案为例,确认税收管辖权也有赖于对交易定性。反避税与实质课税仅仅有部分交

集。因此,有必要将实质课税的实际功用、作用范围、其与反避税政策目标的关联和区分,作出学理辨析,不能将二者无条件勾连。我在论文中也说到,应该淡化避税的构成要件的努力方向,多研究交易定性和实质课税。总之,反避税不属于法学术语,本身属于经济学术语,避税构成要件类型法的努力,恐怕难以奏效。

第三个问题,就是实质课税的中立性原理。税法学界以往一提到实质课税,就将其与反避税和税务机关扩大自由裁量权无条件联系起来,这是一个理论误区。理由上面已经谈过。这里还要注意的几点是:首先,实质课税贯穿于税收立法、执法和司法全过程,离开实质课税的原理,课税要件的法律创制、行政认定和司法决断皆无从谈起,这造就了实质课税原则在税法领域的独特地位,成为税法领域全面适用的独特原则。其次,在学理上实质课税原则具有中立性。所谓中立性,即该原则并没有利益偏向,援用该原则为课税要件事实的认定,纯粹系一项税法分析技术性活动,不具有保护国家税权的鲜明特性。也即,在税法分析中适用实质课税原则,有时有利于纳税人,有时有利于国家税收,不具有特定的利益偏好。税法实践中,纳税人也好,税务机关也好,双方援引实质课税为课税要件事实认定的案例,所在多有。我在提交论坛的论文中已经有举例说明,敬请大家参阅。

我非常荣幸可以第一个发言,作为一个抛砖引玉,请大家批评指正。

熊伟:我借这个机会介绍一个特别嘉宾——著名财税学家、武汉大学前副校长、中南财经大学前校长吴俊培教授,欢迎参加我们的活动!

吴俊培:谢谢!

葛克昌:欢迎吴教授。刚才滕研究员提出交易定性问题,又提出了三次评价。他不断地精进,来武大之后又改变了PPT的内容,好在我们有一整天的时间来想一想,在各报告中消化一下他的想法,他其实也为我们这次会议做了一个定性。下面就请北京大学法学院副教授叶姗谈“‘合理’如何界权?”,有请。

(二)叶姗——“‘合理’如何界权?”

叶姗:尊敬的主办方,各位参会的老师们、同学们,大家早上好。我今天发言的题目是“‘合理’如何界权——基于一般反避税条款的适用”。我选择讨论的对象是最近几年启动的一般反避税调查案件中涉及的我国《企业所得税法》第47条的适用问题。具体来说,选择讨论的是发生在2010年12月底的一个滥用税收协定的一般反避税案,即一个来自巴巴多斯的非居民企业向陕

西省地税局提出享受税收协定优惠的要求是否能到认可的案例。

巴巴多斯跟一些更著名的避税地不太一样的地方在于,它有一个比较庞大的税收协定网络。税收协定很突出的一个特点是其采取单次征税原则,即任何两个国家之间签订的双边税收协定都会规定一些优惠条款,通常表现为来源地国或者居民国适当放弃自己的部分征税权,以达成对纳税人只征一次税的理想效果。在这样的背景下,我国还有一些案例涉及巴巴多斯的问题。这个案子之所以备受关注,其一,此案经过国家税务总局批准立案;其二,案件涉及的金额比较大。2010年年底,巴巴多斯这家企业转让我国境内的一家全资子公司100%的股权,金额7.8亿美元,转让收益6700多万美元,因此,向我国税务主管当局提出享受中国和巴巴多斯政府在2000年签订的双边税收协定第13条第4款规定的税收优惠。中巴税收协定第13条第4款规定,转让除了第13条1、2、3款以外的财产,比如股权,仅需在转让者所属居民的缔约国征税,这实际上就是我国放弃征税权的一个宣示。基于这种情况,陕西省地税局认为,此申请案有蹊跷。此时,恰好中巴税收协定于2010年进行了修订,重点内容之一就是删掉了第13条第4款,该修正案于2011年1月1日起生效。纳税人选择了一个很敏感的时间进行交易,引起了税务机关的注意。

我想就这样一个案例,结合《企业所得税法》第47条的规定展开讨论。该条款两处用到了“合理”一词:“企业实施不具有合理商业目的的安排,税务机关有权按照合理方法进行调整”。“合理”是该条款非常核心的关键词,其一,需要识别纳税人在私法上的安排是否具有合理的商业目的。其二,税务机关应该按照何种具体的合理方法进行调整。整个报告围绕以下问题展开讨论:第一部分,避税安排否认的前提是怎样去识别避税安排,也就是滕老师刚刚提及的交易定性问题。在前述案例的调查过程中,税务机关基于何种原因去启动这个调查呢?实践中多数是基于税务人员的职业敏感而启动的。调查启动后,税务机关重点核对了该企业是否具有巴巴多斯的居民身份。认定纳税人存在滥用税收协定的行为后采取的调整方法也和大家更熟悉的转让定价的调整方法有很大的不同。一旦被认定是一个避税安排,处理结果无非是两个方案:(1)禁止性的救济方式,不准你做。(2)如果是事后发现,会有一个补税决定。第二部分,讨论税务机关如何谦抑行使纳税调整权。在许多案例中,税务机关启动反避税调查并作出补税决定,往往带有比较强的主观色彩。税务机关的纳税调整权和纳税人的税收筹划权之间,即征税权和纳税人权利之间是

相对的,理论上说,如何平衡这二者、促使其恪尽其分是非常重要的。这就是题目所说的“合理”如何界权。“界权”不仅仅是要界定纳税人的税收筹划权的边界,而且要界定税务机关的纳税调整权的边界。第三部分,讨论与避税地有关的滥用税收协定问题,重点是怎样应对现在各国共同面临的纳税人滥用税收协定中的优惠条款的问题。也就是通常所说的国际税法中的“税收套利”问题,即纳税人利用各个国家的税法差异和税收协定条款使其达到“双重不征税”的目的。第四部分,讨论特别纳税调整其实也是可受司法检验的。这个理念或者说此种认识在我国税收执法实践中是得到认可的,在相关税收规范性文件中也提到:当进行特别纳税调整时,税务机关所作的决定必须经得起行政复议和行政诉讼的考验,因此,就需要给纳税人对特别税收调整决定提出质疑和救济权利的渠道。

结论简述如下:(1)对不具有合理商业目的和合理方法做了一个回顾。(2)随着我国一般反避税案件处理经验的增加,将来的条款设计应该不限于《企业所得税法》第47条,比如《个人所得税法》或《税收征管法》甚至将来的《税收基本法》或《税法通则》中都可以规定相应的条款。(3)所有的理论,不管是实质课税主义还是是一些相关的理论,其实都是司法经验的积累,而这恰恰是我们最缺的。因此,一般反避税条款下一步的完善可能不在于讨论理论上的问题,而在于总结适用中的经验,比如税务机关怎么识别交易中的避税行为,各国如何进行税收情报交换等,以达到反避税的效果。这是我整个报告的考虑,谢谢大家。

葛克昌:谢谢叶教授给我们提出来,《企业所得税法》第47条,即“一般避税条款”,与其他大陆法国家最大的不同——大陆法国家都是采取“不相当的安排”。用比较具体的就是:“不具合理的商业目的”,都有一些不确定的法律概念,这些法律概念到底是不是真正意义上的不确定法律概念,还是它有行政上的特权?到底是“相当”还是“不相当”?落实到企业所得税,讨论是不是“合理”,是一个非常核心的观念。讨论合理的时候,“合理”谁来判断,是行政机关判断还是司法机关判断,纳税人可不可以判断?这些都很值得讨论。另外有个问题就是,在第47条里面还有“税务机关有权按照合理方法调整”,我觉得这次讨论的主题就在于,合理方法的“合理”是什么,可能跟前面的“合理”有关。叶教授如果更进一步,把这个合理方法也给我们一条路走,我想我们都会非常感激她。谢谢。下面请中南大学刘继虎教授谈论“委托人信托的

所得税法规制”。

(三)刘继虎——“论委托人信托的所得税法规制——以反信托避税为视角”

刘继虎:谢谢主持人,谢谢论坛的举办方给我这样一个机会!我就委托人信托的避税防范问题,谈谈我的研究体会,请大家批评指正。信托所得课税的问题,现在我国很多专家、学者均很关注,也写了一些文章。大家更多的是立足于信托的特殊性,希望建立一种鼓励信托发展、适合信托发展的税收环境,即研究信托的税收激励问题。实质上,信托和避税是有天然的联系,或者说避税是信托的一个天性。信托在西方,从它产生起一个主要目的就是避税。以英国为例,信托的产生就是为了规避向国家交纳土地税。16世纪英国亨利八世曾苦于信托避税的泛滥颁布《用益法典》,试图铲除信托,不承认它的法律后果。但在后来的司法中,信托作为一种衡平法制度得以复活,因为它在经济激活、财产传承与管理方面有特殊的私法功能。但避税一直是信托的天性,一直没有变过,这给税法制度的完善、给避税防杜的立法与执法实践提出了空前的挑战。

就委托人信托避税及其税法规制而言,我谈四个问题。首先要明确“委托人信托”的特征及其避税效应。“委托人信托”,是指委托人保留了信托控制权的他益信托,即信托财产的受益权在名义上转移给了委托人和受托人以外的第三人,也就是受益人,但委托人却通过事先的信托合同约定,保留着对信托财产、信托利益的实际控制权。在他益信托中,基于信托财产及其收益转移给受益人,信托财产及其收益产生的所得税税负也发生转移,因为他益信托发生了信托财产的赠与效果,相应地信托财产产生的所得税税负也随之转移。如果委托人在设立他益信托时,利用私法上的合同自由,设立名义上的他益信托,实质上仍保留对信托财产及其利益的控制权,则在实质上并未发生财产的转移,仅仅发生了税负的转移,使纳税人发生了变化。或者化整为零,增加了纳税单位,获得更多的税前宽免额;或者分散所得,降低纳税人的边际税率,规避高税率的适用;或者延迟纳税,谋取延迟纳税的利息收益。可见,委托人信托是在钻税法的“空子”,谋取税收利益,减少整个信托财产上的税收负担。

这样的信托,有三个特征:(1)它是税法提炼出来的一类信托;(2)它是委托人保留了控制权的信托;(3)它属于他益信托。这样的信托,在私法上,在信托法上是被认可的,它产生的私法效果受到私法的保护,委托人有设立保留控制权的他益信托的权利。但是基于税法的目的和实质课税原则,税法的评

价和私法的评价应该不一致。在税法上,主要是考虑这种信托的避税目的,必须破灭它的避税企图,否认它的避税效果,否则它会利用契约自由破坏税收秩序和税负公平,甚至破坏公平竞争的私法秩序。

当然,对于“委托人信托”的避税效果进行否认,必然面临一个问题,在税法上对“委托人信托”进行系统化、类型化分析,明确反委托人信托避税条款的适用范围。这就是我要说的第二个问题,“委托人信托”的类型分析。

从英美法系国家的所得税法,以及日本的所得税法来看,大致上将“委托人信托”分为两大类。一是基础性的“委托人信托”,二是衍生性的“委托人信托”。基础性的“委托人信托”是所得税法最早否认的一类委托人信托,它主要表现为两种情形:一种是可撤销信托。委托人在设立他益信托之后在信托合同中保留了撤销信托的权利,当委托人撤销信托时,信托财产和信托利益的所有权将重新回归于委托人。另一种是委托人实质享有信托利益的信托。虽然信托设定了受益人,但是委托人保留了获得信托财产的权利,即要求受托人,将信托的收益用于清偿自己的债务,用于自己履行法定的义务,比如抚养自己的子女,支付他们的教育费等。再就是委托人要求受托人把收益直接付给委托人自己或者他的配偶等。这两种情形的共同点是名义上没有撤销信托,信托利益还是归于受益人,但实质上在一定条件下委托人可以根据信托合同条款的授权,指示受托人将信托收益不支付给受益人,而是支付给委托人自己,他实质上仍旧享有受益权。

衍生性的“委托人信托”更复杂一些,它是随着反委托人信托避税立法的进展,由美国和英国在所得税法中归纳出来的。具体包括如下几种:(1)委托人保留信托财产和信托所得的取回权。比如在信托条款中设定,信托的本金自益,信托的收益他益。例如美国税法就规定,凡是委托人取回5%的(在信托财产和信托收益总额中占5%),就认定是委托人信托。(2)短期信托。即委托人信托的年限太短,英国税法规定是6年,美国税法规定为10年。表面上是信托财产和信托收益给了受益人,但由于年限太短,在信托期限届满之后又回归到委托人手中,在税法上也会受到一种否定性的评价。(3)委托人在合同中约定由受托人和受益人以外的第三人独立地操纵信托财产的收益等。信托名义上规定的受益人并不能实质享有信托收益,信托收益回归到委托人自己或者其他第三人。这样一种信托也要否认其避税效果。

对上述以避税为目的的信托在税法上予以否认并无争议,但应该怎么否