

个人所得税纳税义务之规避及其规制

叶 珊

(北京大学 法学院, 北京 100871)

摘 要: 个人所得税纳税义务发生与否取决于是否出现符合法定课税要素的应税事实。如果纳税人设法规避个人所得税纳税义务发生, 则构成避税行为, 应受法律规制。我国《个人所得税法》2018年修改时增设了反避税条款, 主要用于规制个人实施的转让定价、受控外国公司和其他不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益的行为, 相应法律后果是税务机关有权按照合理方法进行纳税调整。此次修法前, 税务机关主要通过认定纳税人身份而行使居民税收管辖权、进行税务稽查进而课以税务行政处罚, 甚至依据实质课税原则来规制个人避税行为; 修法后, 应当适当保留上述部分行政规制措施。若想引入司法机制来规制个人避税行为, 则法院可能通过行使纳税调整权予以直接规制或通过评价税务机关行使纳税调整权的行为适当与否予以间接规制。

关键词: 居民税收管辖权; 反避税条款; 行政规制措施; 纳税调整权; 不当税收利益

中图分类号: D912.29 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2020)05-0124-14

一、前 言

鉴于个人运用各种手段规避个人所得税的现象时有发生, 为了堵塞税收漏洞、维护国家税收权益, 我国《个人所得税法》2018年修改时, 参照企业所得税法有关反避税的规定, 增加了反避税条款。^①修法的主轴是将该法1980年制定时确立的分类所得税制调整为综合与分类相结合的所得税制(简称“分类综合所得税制”), 引入综合所得的范畴。由此, 国民的个人所得税税收负担有所减轻, 个人所得税逐渐回归直接税的本质属性。^②修法前, 税务机关调整个人避税行为时没有反避税条款可以援引, 仅能通过行政规制措施予以规制。国家税务总局北京市税务局第一稽查局副局长孔丹阳指出, 如何构建科学、高效、完备的个人所得税反避税规则体系是财税部门今后一段时间要研究的课题。^③在分类综合所得税制背景下讨论法律应如何规制个人避税行为, 需系统研究个人所得税反避税条款和行政规制措施。

国务院随同修法而起草的《个人所得税法实施条例(修订草案征求意见稿)》, 其第25-29条细化了反避税的有关规定, 明确了有关概念和判定标准, 但是最后通过的修正案仅保留了再次

收稿日期: 2020-05-23

基金项目: 2019年度司法部国家法治与法学理论研究项目一般课题“优化税收营商环境法律问题研究”(19SFB2051)。

作者简介: 叶 珊(1977—), 女, 广东惠州人, 北京大学法学院院聘教授、博士生导师。

①财政部《关于〈中华人民共和国个人所得税法修正案(草案)〉的说明》。

②修法后, 法学界进行了体系性研究, 代表性论文有: 张守文:《改革开放、收入分配与个税立法的完善》, 载《华东政法大学学报》2019年第1期; 刘剑文:《个税改革的法治成果与优化路径》, 载《现代法学》2019年第2期; 叶珊:《个人所得税纳税义务的法律建构》, 载《中国法学》2020年第1期。

③孔丹阳:《构建个人所得税反避税规则体系的思考》, 载《国际税收》2018年第8期。

修改后的“纳税调整利息的计算方法”。前述征求意见稿的规定与《企业所得税法》的表述相近。经验表明,没有具体的实施细则相辅,法律设定的反避税条款其实是很难实施的。笔者认为,想要更好地规制个人避税行为,应从理论上详细剖析反避税条款的逻辑结构,进而探讨可能的实施机制,统筹构造法律规制个人和企业避税行为的制度体系。

增加反避税条款是对分类所得税制下发生的个人避税问题的制度性回应,为税务机关规制个人避税行为提供了专门的法律依据,弥补了原先的法律漏洞。《个人所得税法》(1980/2018)第8条与我国《企业所得税法》(2007/2018)第六章的特别纳税调整规则^①相比,在立法意旨、基本原则、规范结构、行文表述上如出一辙,与《企业所得税法》第41条第1款、第45条、第47条、第48条的规定类似,^②分别属于转让定价规则、受控外国公司规则和一般反避税规则。转向分类综合所得税制后,取得所得者直接履行个人所得税纳税义务的情形有所增加,特别是需补退税者,由此,取得所得者进行税收筹划甚至实施避税安排的可能性大大增加。笔者认为,解决个人避税问题的关键在于识别安排是否有避税意图。

无论是出于解决现实中日益严重的个人避税问题的需要,还是因应实施个人所得税反避税条款的诉求,都有从理论上加强研究法律规制个人避税行为的必要,因此,这必将成为焦点议题。^③然而,现有研究成果数量不足,理论深度亦有所欠缺。本文聚焦个人避税问题的解决本身,首先揭示个人避税行为的实质——纳税人设法规避个人所得税纳税义务发生,进而检讨税务机关依据税收征管法规制个人避税行为的行政规制措施,接着剖析个人所得税反避税条款的逻辑结构及其实施机制。除了行政规制措施和立法规制措施外,是否有必要引入司法机制,则是一个开放性和前瞻性的问题,可以考虑适当借鉴域外法的经验。

二、行使税收管辖权的行政规制措施

如果纳税人旨在规避个人所得税纳税义务发生,则构成避税行为,应受法律规制。避税指向纳税人实施的可以降低税收负担但又不构成逃税的行为,由此,个人所得税避税行为是指纳税人设法规避个人所得税纳税义务发生,而不是逃避履行已发生的个人所得税纳税义务,后者构成个人所得税逃税行为。如学者所言,避税行为是私法上的有效地适用法律的行为,如果不以法作个别性的否定,那么,用实质课税原则否认避税行为有可能极大地影响租税法律主义的法的稳定性及法的预测性。^④惩罚逃税行为、规制避税行为,是各国税收稽征中的基本共识。然而,各国税法对纳税人进行税收筹划的忍耐程度及对相关避税行为的规制措施差异很大。在我国,反避税条款制定前,税务机关主要依据税收征管法进行规制。

(一) 认定税收居民身份的案例

笔者将从下述案例中探究税务机关如何通过行使税收管辖权来规制个人避税行为。

首先分析发生于南京市的全国首例居民个人境外间接股权转让案。其基本案情如下:2009-2010年,该市一家在境外注册上市的公司Y的个人股东通过他们在英属维尔京群岛注册

^①特别纳税调整是指税务机关出于反避税的目的而对纳税人特定纳税事项所作的税务调整。特别纳税调整规则与反避税条款的内涵其实别无二致。

^②研究企业所得税反避税规则的法学论文数量可观,代表性的有,汤洁茵:《〈企业所得税法〉一般反避税条款适用要件之审思与确立——基于国外的经验与借鉴》,载《现代法学》2012年第5期;叶姗:《一般反避税条款适用之关键问题分析》,载《法学》2013年第9期;俞敏:《我国企业所得税法反避税安排及其实施评价》,载《政治与法律》2009年第9期。相关成果对本文的讨论具有一定的参考价值。

^③相关法学论文屈指可数,2018年修法前主要有:余鹏峰:《反避税视角下的〈个人所得税法〉修改》,载《税务研究》2018年第2期;修法后有所改善,典型的如,朱大旗、范瑶:《新〈个人所得税法〉反避税条款研究》,载《学习与探索》2020年第2期。

^④[日]北野弘久:《日本税法原论(第5版)》,郭美松、陈刚等译,中国检察出版社2008版,第93页。

的FA公司,两次减持Y公司的股份,共取得超过18亿港元的收入。南京市地税局依据居民税收管辖权向FA公司追缴税款24760万元。^①Y公司在境外注册,采用红筹模式上市,但其实际管理机构在境内,可以认定为居民企业。简言之,税务机关通过认定纳税人身份而行使居民税收管辖权。然而,有权对FA公司征税未能彻底解决对其个人股东征税的问题。

接着讨论发生于深圳市的非居民个人境外股权转让案。其基本案情如下:一家境外注册的独资公司A在2009年个人所得税纳税申报中进行了零申报。经调查发现,A公司的股东境外注册的C公司发生了股权变更,同时,聘请了管理公司B代为管理A公司的业务,A公司原本的财务人员成为B公司职员,此外无其他职员。税务机关认为,C公司是非居民企业,要求B公司协助提供C公司的股权变更资料。B公司以其仅代理A公司的业务、没有义务提供上述资料为由拒绝。A公司和B公司签订的是管理咨询协议,而不是委托管理协议。C公司是香港地区个人H以1万港元的资本注册的,H与境外注册的D公司签订买卖C公司股权及其控股的A公司股权的协议,转让金额为2.2亿元。因C公司的股权变更属于非居民个人的股权转让,不能适用国税发〔2009〕698号文^②。对此,税务总局批复如下:H是香港居民个人,其股权转让行为不适用我国《企业所得税法》。股权转让标的包括C公司和A公司的股权,其中,与A公司有关的股权转让所得属于境内所得,应补缴税款1368万元。^③

然后探讨发生于北京市的非居民个人境内间接股权转让案。其基本案情如下:2014年,两名中国居民就其境外股权转让所得申报缴纳个人所得税,但仅仅提供了股权转让合同的两页摘要,其中提及的土地使用权出让金引起税务机关注意。经调查发现,中国居民L(10%)和W(2%)、加拿大籍华人K(58%)、在英属维尔京群岛注册的H公司(30%)将共同持有的在开曼群岛注册的Z公司的股权全部转让给在开曼群岛注册的M公司,价格为4.1亿元。Z公司唯一子公司是其100%控股的境内F公司,此次交易的核心资产是F公司名下位于海淀区的A大厦,合同中近90%的内容是关于F公司和A大厦的约定。如Z公司认定为空壳公司,H公司转让股权的实质是转让F公司股权,应补缴税款1215万元。税务机关认为加拿大籍华人K有重大避税嫌疑,约谈后,K同意就其境内所得补缴税款4651万元。^④

接下来分析发生于北京市的外籍个人反向利用中国税收居民身份案。其基本案情如下:2015年,美籍华人Z先生申请开具2011-2014年中国税收居民身份证明。据悉,Z先生2004年到北京工作,自2006年起担任A公司首席财务官,2015年转任首席运营官和总裁。H地某税务所出具的完税凭证显示,Z先生2014年5月至次年6月间申报缴纳个人所得税共计5200万元,单笔最高达3100万元。经调查发现,Z先生试图利用地方税收返还政策规避个人所得税纳税义务。Z先生利用财税字〔1995〕98号文^⑤,申请中国税收居民身份,就其全球所得缴纳个人所得税,从而规避美国对其行使居民税收管辖权;然后,通过与设立于有税收返还政策地区的空壳公司重新签订劳动合同而改变个人所得税申报地点,从而实现避税目的。^⑥

最后讨论中国香港税收居民依据加比规则(tie-breaker rule)课税案,基本案情如下:2013年,S先生与内地C公司签订无固定期限的劳动合同,担任运营总监,工作地点为内地某

①参见钱家俊、林大蓼:《全国首例居民个人境外间接股权转让案》,载《国际税收》2015年第2期。如无特别标注,货币均指人民币。

②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》(国税发〔2009〕698号,已废止)。

③参见税务总局《关于非居民个人股权转让相关政策的批复》(国税函〔2011〕14号)。

④参见田艳春、宋春辉:《海淀地税局追征境外企业股权交易税款》,《中国税务报》2015年9月22日。

⑤财政部、税务总局《关于在华无住所的个人如何计算在华居住满五年问题的通知》(财税字〔1995〕98号)。

⑥参见田艳春、宋春辉:《完税凭证引出异地避税案》,《新京报》2017年12月5日。

市。自2014年起, S先生兼任C公司香港子公司D的常务理事, 在香港履职且取得香港居民身份证。S先生认为其适用港澳税收居民受雇所得的个人所得税计算方法,^①要求退还其2014年、2015年度因未适用上述方法而多缴纳的个人所得税40万元。经查明, S先生的户籍所在地是内地某市, 因工作原因被派至香港工作而产生在香港居住的事实, 外派工作结束后仍将回到内地居住, 因此认定其属于内地税收居民。在S先生构成双重税收居民的情况下, 主管税务机关适用加比规则判定S先生的税收居民归属: 加比规则是指按照“永久性住所——重要利益中心——习惯性住所”的顺序来协调双重居民身份矛盾的一种规则。据此, S先生在内地和香港均有永久性住所, 但其重要利益中心在内地而非香港, 因此不符合退税条件。^②

(二) 引入综合所得后的立法诉求

上述案例中, 具体包括个人利用避税地注册公司进行股权转让、避税地注册公司实施的交易安排、个人通过转让股权来转让资产、个人刻意成为或避免成为中国税收居民、个人利用双重税收居民身份等避税行为的类型。在个人所得税反避税条款尚付阙如的情况下, 税务机关主要通过认定纳税人的居民身份而行使税收管辖权, 也有可能通过认定收入来源于境内而对非居民个人行使收入来源地税收管辖权, 此外, 税务机关还有可能进行税务稽查而课以税务行政处罚, 甚至依据实质课税原则、参照《企业所得税法》第6章有关特别纳税调整的规定来规制个人实施的避税安排。然而, 上述行政规制措施在很大程度上突破了税收法定原则的约束、破坏了个人所得税法的安定性和可预测性, 因此, 正当性备受质疑, 而且, 其规制个人避税行为的效果有限, 很难完全解决花样翻新的个人避税问题。有学者指出, 当涉及金钱数额的时候, 人们和企业都会不断地采取各种新奇巧妙的方法来实现合理避税。因此, 政府就会试图遏制这些避税行为, 从而往往就会使税法变得更加复杂和繁重。^③

我国1992年制定的《税收征收管理法》(简称《税收征管法》), 最先引入了企业所得税转让定价规则, 而2007年制定的《企业所得税法》创设了特别纳税调整一章:^④规定了调整转让定价、成本分摊协议、预约定价安排、受控外国公司、资本弱化等企业避税行为的一系列专门的法律规制措施。国务院《企业所得税法实施条例》(2007/2019)解释了什么是不具有合理商业目的。上述规则主要是通过税务总局制定的《特别纳税调整实施办法(试行)》(2009)、《一般反避税管理办法(试行)》(2014)等规章来实施的。税务总局高度重视企业所得税特别纳税调整规则的适用问题,^⑤国税发[2009]2号文提炼了滥用税收协定、滥用税收优惠、利用避税港避税、滥用公司组织形式等可以适用一般反避税条款的避税安排。此外, 税务总局在2014年反避税工作情况通报中提出要在《个人所得税法》增补反避税条款。

企业所得税特别纳税调整规则的适用, 主要有规范性进路和功能进路, 分别是指遵循法

①税务总局《关于执行内地与港澳间税收安排涉及个人受雇所得有关问题的公告》(2012年第16号公告)。

②参见税务总局国际税务司编著:《税收协定执行案例集》, 中国税务出版社2019年版, 第1-4页。

③[美]乔尔·斯莱姆罗德、乔恩·巴基哲:《课税于民: 公众税收指南(第4版)》, 刘蓉等译, 东北财经大学出版社2013年版, 第175-176页。

④已废止的《外商投资企业和外国企业所得税法》(1991)第13条和《企业所得税暂行条例》(1993)第10条, 也设定了转让定价条款, 其内容与《税收征管法》(1992)第36条基本一致。

⑤税务总局《关于2008年度反避税工作情况的通报》(国税函〔2009〕106号)要求: 提高案件调查质量, 加大调整补税力度, 强化跟踪管理, 使每一个反避税案件都经得起复议、诉讼和相互磋商的检验; 《关于2010年度反避税工作情况的通报》(国税函〔2011〕167号)强调: 改变过去偏重事后调查的做法, 注重对避税模式的研究, 通过各种管理手段事先防范避税行为; 《关于2011年度反避税工作情况的通报》(国税函〔2012〕111号)主张: 以坚持独立交易原则为核心, 将企业的利润回报做到与其功能和风险相匹配。

律解释的方法阐释规则和通过法律续造的方法创制规则。然而,上述规则不得类推适用于规制个人避税行为。个人所得税与企业所得税同属所得税的范畴,根本差别在于纳税人的类型分属个人(自然人和个体工商户)和企业(个人独资企业和合伙企业除外,但包括其他取得收入的组织),个人和企业实施的避税安排有相似之处,特别是其从事生产经营活动时。除了经营所得外,个人取得的所得还有可能是劳动所得、投资所得、财产所得、偶然所得等,都有进行税收筹划的可能,个人所得税的税收负担因所得的性质、归属和来源差异而有所不同;对企业取得的非生产经营所得,应纳税所得额和税收筹划动机均十分有限。有学者指出,反避税措施包括通过实质重于形式原则阻止虚假交易的发生,以及通过商业行为目的标准来进行商业正当性裁判。上述措施特别强调任何交易都不得以节税为其唯一或者主要目的。^①

个人所得税在2018年修法前实行的是分类所得税制,主要由支付所得的扣缴义务人代为履行纳税义务。在这个意义上说,个人所得税事实上更像是一种间接税,纳税人客观上没有太大的税收筹划空间。如学者所言,税法重视者在于租税之负担及分配问题,所禁止者,是法律之规避。纳税义务人系滥用税法以外法律所赋予之权利,而导致选择采用与经济实质不相当之法律事实,并非对课税要件有所回避。^②2018年调整为分类综合所得税制后,由取得所得者直接履行纳税义务的规定适用范围扩大,个人实施避税安排的可能性大大增加。一般认为,考虑到对税收筹划是否激进进行精确区分存在困难,对一个给定的策略是否应该付诸实施或者是否应该受到质疑,应由国内的以及基于税收协定的反避税条款规定构成进行判断的基准。^③因此,引入综合所得的范畴后,个人所得税法更有必要制定反避税条款。

三、作为立法规制措施的反避税条款

个人所得税反避税条款是由行为模式(第8条第1款)和法律后果(第8条第2款)构成的税法规范:前者使用了正当理由、明显偏低、合理需要、合理目的、不当利益等典型的不确定法律概念;后者与企业所得税法的相关规定基本相同。就规则类型而言,主要包括转让定价规则(transfer pricing rule)(第1款第1项)、受控外国公司规则(controlled foreign company rule)(第1款第2项)、一般反避税规则(general anti-avoidance rule)(第1款第3项)。前两者作为特殊反避税规则,其适用应注重与企业所得税特别纳税调整规则(第41条第1款、第45条)的适用相协调,而一般反避税规则中行为模式的表述与企业所得税(第47条)有所不同,其适用需要通过法律续造的方法阐明“不具有合理商业目的”和“不当税收利益”等不确定法律概念的内涵,需要重点考虑如何提炼一般反避税规则的行为类型。

(一)行为模式:纳税义务之规避

一般认为,一个完整的法律规范首先要描写特定的事实类型,即所谓法定的事实构成,然后才赋予该事实构成某个法律后果。对法律后果的安排总是同时包含了立法者对法定的事实构成所涉及的生活事实过程进行的法律评价。^④反避税条款规定的行为模式是个人实施的不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益。反避税条款的核心意涵是:只要一项安排的全部或主要意图是为了规避某项纳税义务发生(即使可能成立另一项税收负担更轻的纳税义务),

^①[美]休·奥尔特、[加]布赖恩·阿诺德等:《比较所得税法——结构性分析(第3版)》,丁一、崔威译,北京大学出版社2013年版,第5页。

^②葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第11页。

^③经济合作与发展组织(OECD):《税基侵蚀与利润转移:解析与应对》,廖体忠、李俊生编译,中国税务出版社2015年版,第34页。

^④[德]伯恩·魏德士:《法理学》,丁晓春、吴越译,法律出版社2017年版,第61页。

则征税时其所产生的免税、轻税的法律后果不被承认。理论上说,无论实施何种类型的法律规制措施,其结果通常是仅仅改变个人实施的交易安排的税法后果,而不应及于、不该影响、不会改变已产生的私法后果。尽管交易安排本身无需、也没有必要作出调整,但是,个人实施交易安排时其实不太可能完全不预测税务机关有无可能行使纳税调整权。

《个人所得税法》第8条规定的个人避税行为的类型,包括关联交易不符合独立交易原则且无正当理由、受控外国公司无合理经营需要不作利润分配、个人实施不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益等。相关立法术语使用的是双重否定的表述:不符合……且无……,无需要……不作……,不具有……不当……。双重否定句和肯定句不同的是:前者是由个人证明其实施的安排具有合理商业目的,以排除反避税条款的适用;后者是由税务机关证明个人实施的安排不具有合理商业目的,也就是说,得有证据证明个人所实施的安排主要以减少、免除或推迟缴纳税款为目的。笔者认为,个人构造民商事交易安排时不可能不考虑其税收利益,然而,若税收利益不是其主要考量因素,即没有超出合理限度,税务机关就不应当对其税法后果进行调整。由此,方有可能真正保证交易安排的稳定性和预期性。

个人所得税反避税条款中的转让定价规则和受控外国公司规则等两种特别反避税规则和一般反避税规则,均属于各国个人所得税法中设定的主流规则,皆滥觞于20世纪。在反避税条款规定的行为模式中,转让定价是关联方通过交易的方式将利润从高税国转到低税国,其发生频率最高;受控外国公司是通过不分配的方式使利润保留在公司所在的低税国,而不是其股东所在的高税国。个人实施的交易安排可能不止一种避税行为,例如,有学者指出,由于国际税收筹划的复杂性及其国内法、避税地和税收协定的频繁组合,发展中国家和转型国家对非居民直接投资者征税不是件容易的事。国内立法中的一系列规定以及在税收协定谈判中非常谨慎将有助于处理不同类型的税收筹划。^①与企业所得税特别纳税调整规则类似,我国个人所得税反避税规则的设计也借鉴了域外法,特别是OECD的相关规则。

OECD一向重视跨境避税问题,特别关注与低税国、避税地有关的交易安排。低税国、避税地的出现是各国分别行使税收主权而制定自身税法制度的必然结果,某种意义上说,避税地的存在为跨境避税行为的发生提供了极大的便利。避税地^②通常不征收真正的所得税,因而成为纳税人规避其居民国行使居民税收管辖权的备选地;而且,往往急于配合正常税制国家的税收情报交换要求,同时,其税制透明度低、税法规范通常不公开,甚至可能引发有害税收竞争。此外,如果正常税制国家制定了特别的税收优惠政策,也有可能成为纳税人愿意选择的税收管辖地。OECD在国际税收征管合作上不懈努力,2011年修订的《多边税收征管互助公约》再加上瑞士放弃银行保密制度,使避税地有所松动。OECD2014年发布《金融账户信息自动交换标准》,其中设定的共同申报准则(CRS),成为各国税务主管当局进行涉税信息交换的主要依据。^③CRS下一切制度构架的核心目的是实现全球税务透明,通过国际金融账户涉税信息自动交换,实现反避税的目的。然而,CRS在全球统一的法律规则设计上存在制度漏洞,在一定程度上削弱了金融账户涉税信息自动交换标准的反避税功能。^④

①[美]J·图若尼(IMF):《税法的起草与设计(第2册)》,税务总局政策法规司译,中国税务出版社2004年版,第812页。

②OECD1998年发布报告《有害的税收竞争:一个全球性问题》,概括了确认避税地的因素:无税或仅在名义上征税,缺乏有效的信息交流、缺乏透明度、没有实质交易。2000年又发布报告《认定和消除有害税收行为的进程》,将不愿合作的35个避税地列入黑名单,并要求其承诺纠正行为,否则给予制裁。

③据此,财政部、税务总局、人民银行等制定了《非居民金融账户涉税信息尽职调查管理办法》(税务总局公告2017年第14号)。

④参见燕彬:《认识FATCA和CRS:涉税信息交换与全球资产透明全指引》,法律出版社2018年版,第295页。

考虑到激进的国际税收筹划人为将利润转移至免税或低税地区,导致了政府公司税收的大量流失,认识到确保利润在产生利润的实质经济活动发生地和价值创造地征税的重要性,^①OECD和G20制定了BEPS公约,包括15项行动计划,其中,第3项是强化受控外国公司规则,第8-10项计划是确保转让定价的结果与价值创造相一致,第13项是重新审视转让定价文档资料,均与转让定价规则有关。第13项提出的同期资料要求,使得税务机关有可能获得充足的资料来解决转让定价问题。OECD指出,BEPS问题不是由任何一个单一税收法规导致,而是由各种不同问题产生的后果相互交替作用使然。缺乏跨境协调的国内税收法律法规、落后于全球商业环境变迁的国际标准,以及税收管理和政策制定机关缺乏相关信息等种种情况,都为纳税人创造了进行BEPS架构的根源问题,而并非仅仅解决表象问题。^②BEPS中规定的反避税措施有所发展。例如,现行转让定价框架有赖于在可比性的基础上分配利润,而可比性的基础则是功能分析,结合考虑所使用的资产和所承担的风险。^③

转让定价规则仅仅适用于关联方的交易,特别是在跨国公司集团内部发生的关联交易。转让定价规则是世界性的,起源于20世纪的美国,^④其影响遍及全球。OECD将转让定价定义为:据以确定受控交易的条件是否符合独立交易原则的,可以接受的数值范围,可以通过对多种可比数据适用相同转让定价方法获得,也可以通过不同转让定价方法得到。^⑤日本学者指出,转让定价税制是指关联当事人之间的交易按照独立当事人之间的标准进行调整后征税的制度。只有实际交易价格与依照法律法规计算的独立企业间价格之间存在差异,并由此导致征税所得被减少时,可仅凭该事实适用上述税制。^⑥OECD1995年制定的《跨国企业和税收管理转让定价指南》,2017年进行了最新修订:无形资产(包括专利、著作权、商标、商业秘密)转让定价需要政府建立公平交易环境,税务机关应正确界定经济价值,确定无形资产的持有人和受益人以及跟踪定价情况。^⑦转让定价行为可能被遏制,但很难彻底解决。

受控外国公司规则同样是世界性的,也起源于20世纪的美国。受控外国公司是指纳税人将其所得转移到由其控制的、通常位于避税地的公司。因此,该规则又称为避税地对策规则:受控外国公司的所得要么视为其股东直接实现的所得,要么视为其分配给股东的股息。“避税地”的判定主要是从所得税的角度进行的,如日本学者这样界定避税地:对所得或某类所得不征税或税率特别低的国家,不要求因为低税负而进驻本国的企业在其境内进行实质性的活动,又不实施透明且公正的税务行政,并不与他国交换税务信息等。^⑧与其他反避税措施相比,受控外国公司规则是技术性的,而且相当复杂,因此,也为税收筹划提供了客观可能。此外,受控外国公司规则还必须包括所有透视征税所必需的技术规定,例如对外国税收、损失、以后的利息分配、以后处置受控外国公司股份获得的资本利得的减免规定。^⑨

一般反避税规则属于概括性条款,是法律的不完备性使然。德国税法制定了一般反避税规则,但在涉及税收协定的案件中税务机关能否援引避税的一般概念存在争议。税务机关认为使

①OECD/G20:《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移(BEPS)的多边公约》。

②OECD:《税基侵蚀与利润转移(BEPS)项目:解释性声明》,中国税务出版社2015年版,第3页。

③[美]伦纳德·瓦格纳:《OECD税基侵蚀和利润转移(BEPS)行动计划对发展中国家的影响(下)》,陈新译,《国际税收》2015年第8期。

④美国《联邦税法典》第482节纳税人间的所得和扣除分配中规定了转让定价规则。

⑤荷兰国际财税文献局(IBFD):《国际税收辞汇(第7版)》,翻译组译,中国税务出版社2016年版,第24页。

⑥[日]中里实等:《日本税法概论》,西村朝日律师事务所西村高等法务研究所监译,法律出版社2014年版,第328页。

⑦OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Jul. 2017, p.16.

⑧[日]中里实等:《日本税法概论》,西村朝日律师事务所西村高等法务研究所监译,法律出版社2014年版,第340页。

⑨[美]维克多·瑟仁伊:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第300-301页。

用避税方法是为了判断事实。^①典型的如,《德国租税通则》第42条“法律形成可能性之滥用”,其运作机制就是应税事实的拟制方法,主要规定如下:(1)税法不因滥用法律之形成可能性而得规避。各别税法设有防堵租税规避之规定者,于其构成要件实现时,依该规定定法律效果。(2)选择不相当之法律形成,致租税义务人或第三人,相较于相当之法律形成,获有法律未预见之租税利益时,存在滥用。^②任何交易都应当具有明显的、有效的商业目的,而不只是为了减轻原本应成立的纳税义务。然而,什么是商业目的,法律上并没有定义。有学者认为,法官通常基于事实,坚持常识性的观点。商业目的原则广义上是指如果一项交易没有税收优惠或利益就不会进行,则不能给予税收优惠。狭义上是指如果一项优惠是恰当的,也是议会意图给予的,则只要交易中没有不恰当的地方,就不应当有任何例外。^③

(二)法律后果:行使纳税调整权

与避税不同,逃税是指逃避履行已发生的纳税义务,即故意违背纳税申报义务,致使税务机关无法知悉应税事实、确定具体纳税义务。可见,逃税行为具有逃避履行具体纳税义务的动机,而且直接违反税法的规定,产生侵蚀国家税收利益的后果,属于违法行为的范畴。然而,想要清晰界定避税行为和逃税行为其实是不那么容易的。如学者所言,纳税义务人有权选择对自己最为有利的法律形式,换言之,他们可以选择避免纳税事实构成的实现。然而,如果纳税事实构成属于经济层面上的事实构成,则不允许掩盖纳税事实构成。事实上,掩盖纳税事实构成的行为不属于避税行为,而属于逃税行为。^④立法规制逃税行为的法律后果既有补偿性又有惩罚性的,是税务机关行使税收稽征权的结果;而规制避税行为的法律后果主要是补偿性的:补征税款且加收利息,但不能加收滞纳金、进行行政处罚等,是税务机关行使税收调整权的结果。在这个意义上说,制定反避税规则于纳税人而言是利无害的。

反避税条款规定的法律后果是税务机关有权按照合理方法进行纳税调整。经验表明,反避税条款的威慑作用要大于适用的效果。避税行为主观上具有规避、降低、延迟纳税义务发生的意图,客观上产生了降低税收负担的结果。如学者所言,纳税义务人除须在客观上有规避租税之行为(滥用法律之形成可能性,以规避租税构成要件实现之行为),致未实现租税构成要件外,并须在主观上有规避租税之意思(经由滥用法律之形成可能性而得以不缴税或少缴税之意图),始足以构成租税规避。^⑤税务机关对纳税人实施的有避税嫌疑的安排启动反避税调查,允许纳税人证明其所构造的交易安排具有合理商业目的,以免除其责任。该学者指出,稽征机关怀疑纳税义务人有租税规避之行为时,纳税义务人如能证明其所以采取该法律形成方式,有租税考量以外之正当理由,而非在于脱免或减轻租税负担,则无滥用法律形成方式之可言,不构成租税规避。稽征机关即不得以租税规避为由而予以调整课税。^⑥

避税行为不同于逃税行为,也不同于节税行为,是指纳税人利用税法的漏洞来规避其本应承担的税收负担更重的具体纳税义务,而避税安排一般被认为是不产生其原本的税法后果的脱法行为。法律规制避税行为的反避税措施不是为了影响交易安排本身,典型的如,台湾地区“税捐稽征法”第12条之1第3项关于税捐规避的构成要件的规定如下:纳税义务人基于获得租

①[美]休·奥尔特、[加]布赖恩·阿诺德等:《比较所得税法——结构性分析(第3版)》,丁一、崔威译,北京大学出版社2013年版,第505页。

②陈敏译:《德国租税通则》,台湾地区“司法院”2014年版,第65-67页。

③[美]罗伊·罗哈吉:《国际税收基础》,林海宁、范文祥译,北京大学出版社2006年版,第374页。

④[德]维尔纳·弗卢梅:《法律行为论》,迟颖译,法律出版社2017年版,第486页。

⑤陈敏:《税法总论》,陈敏个人出版2019年版,第211页。

⑥陈敏:《税法总论》,陈敏个人出版2019年版,第218页。

税利益,违背税法之立法目的,滥用法律形式,规避租税构成要件之该当,以达成与交易常规相当之经济效果,为租税规避。相比之下,大陆的税收征管法和税收单行法都没有概括性地规定避税的定义及其构成要件。在反避税条款规定的法律后果中,既有授权性规则——税务机关有权按照合理方法进行纳税调整,又有职责性规则——税务机关依法作出纳税调整,需要补征税款的,应当补征税款,并依法加收利息。如学者所言,在法定构成要件方面——也即在法律后果的条件方面——也可能存在一个决定空间;如果法律规范使用了不确定的法律概念,则在此种法律概念的适用问题上存在作出决定的余地。^①

转让定价规则适用的结果是,关联交易中的定价应比照独立交易依法进行调整后计征个人所得税。与《企业所得税法》第41条第1款相比,《个人所得税法》第8条第1款的表述还增加了可以免于调整的事由——正当理由。日本学者指出,(当事者)通过选择通常所不用的法律形式不但达到了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,以使其税负担减轻或排除掉了他们的税负担。^②居民个人取得综合所得和其他所得的,应依法进行纳税申报。转让定价规则的适用于纳税人的负面影响显而易见,税务机关应谦抑行使。如果个人实施转让定价行为,就有可能避免纳税义务发生,而准许以正当理由抗辩,则是要求转让定价规则的适用应谨慎而行、不轻易否定交易的税法后果,即允许个人证明其存在可以豁免适用该规则的理由。如学者所言,转让定价规则可能形成税捐负担的不确定性,对于纳税义务人以及税捐稽征机关均将造成极大的行政成本,也妨碍法律秩序的安定性和人民的预测可能性。^③

受控外国公司规则适用的结果是,受控外国公司中不作分配的利润应依法进行拟制分配后计征个人所得税。与《企业所得税法》第45条相比,《个人所得税法》第8条第1款中的行为模式强调是居民个人控制的或居民个人和居民企业共同控制的,前者还规定了法律后果:应当计入居民企业的当期收入。受控外国公司规则适用最大的难题是拟制合理的利润分配方案。其中使用的“正当理由”“明显偏低”“合理需要”等不确定法律概念,亟需提高其确定性。国际货币基金组织(IMF)和OECD发布的《税收确定性报告》指出,提高税收确定性的方法包括提高立法清晰度、税收管理实践可预测性和一致性、建立有效的争议预防和解决机制等。^④如学者所言,各国都面临着如何设计一个可以有效预期纳税人如何对各种确定应税所得规则机制的问题。一般反避税规则执行的是法律法则,因为它授权法院去确定税务筹划的有效性,这有助于规范司法起草活动,而且比司法更具有预测确定性。^⑤

与《企业所得税法》第47条相比,《个人所得税法》第8条第1款的表述是获取不当税收利益,而不是减少其应纳税收入或所得额。有学者认为,特殊反避税规则有时是以纳税人的避税动机为基础制定的。此类规则,即使其适用可能受到限制,也会产生与一般反避税规则相同的概念性问题。尤其是,它可能需要确定避税动机或者商业目的的存在与否。^⑥税务总局提炼的适用企业所得税一般反避税条款的行为,同样是个人可能实施的。一般反避税规则的适用还需要继续提炼行为类型,即同样采用法律续造的方法。日本学者认为,对否认避税行为的立法措施,

①[德]齐佩利乌斯:《法学方法论》,金振豹译,法律出版社2009年版,第152页。

②[日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第93-94页。

③陈清秀:《国际税法》,法律出版社2017年版,第253页。

④IMF/OECD, 2019 Progress Report on Tax Certainty, <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>, accessed on Jun. 1, 2020.

⑤David Dunbar:《一般反避税法规:英联邦国家对英国的启示》,葛夕良、栾友摘译,《经济资料译丛》2010年第4期,第81页。

⑥[美]维克多·瑟仁伊:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第195页。

如果不采用一般性、概括性的否认规定,那么就应当对具备什么样的要件的行为才是否认的对象,其否认的结果该怎样进行课税等问题作出个别性、具体性的规定。^①一般反避税规则中的“合理”和“不当”,属于不确定法律概念中需要填补补偿的规范概念,必须经由评价态度始能阐明其意义,此种评价态度不可避免地内含主观的因素。^②

四、行使纳税调整权的行政与司法机制

个人所得税纳税义务发生与否取决于是否出现符合法定课税要素的应税事实。依据课税要素理论,课税要素是决定纳税义务是否成立、应否履行的主要依据。只要符合税法文本上的课税要素,纳税义务即告发生,纳税人规避、减轻、延迟纳税义务发生,皆应属于避税行为,狭义上的避税行为主要是指规避义务发生的行为。除了行使居民税收管辖权的行政规制措施和制定反避税条款的立法规制措施外,是否可以引入司法机制呢?现实中,税务机关可以直接行使纳税调整权来规制个人避税行为,本与司法机关无涉。然而,若能引入司法机制,则可以居中评判税务机关行使纳税调整权的行为适当与否,属于予以间接规制的逻辑。此外,若法院可以直接适用反避税条款、行使纳税调整权,则属于予以直接规制的做法。

(一) 税务机关行权的传统思路

税务机关行使居民税收管辖权来规制个人避税行为,如若在纳税上发生争议,纳税人、扣缴义务人可以依据《税收征管法》第88条的规定提出行政复议、提起行政诉讼。《个人所得税法》2018年修正案增设反避税条款后,当个人实施不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益时,税务机关可以行使纳税调整权。那么,纳税人、扣缴义务人同税务机关在纳税上有可能发生不同意纳税调整的争议吗?尽管个人所得税的计征原理简单:对个人取得的净所得征收,其应纳税所得额等于应税收入减去法定扣除项目和法定扣除标准,或者减去成本和费用后的余额,但是,各国个人所得税法的复杂程度和差异性极大,这就使纳税人构造促使其税收负担更轻的安排成为可能。复杂的税法规范可以说是纳税人进行税收筹划、甚至滥用民事协议缔结权的制度基础。纳税人故意规避纳税义务发生、刻意制造课税要素、滥用税收优惠措施,从而最大可能地减轻税收负担,有可能是不能被税务机关所认可的。

从宪法到个人所得税法文本、再到个人所得税的稽征,纳税义务的内涵依循从抽象到具体、从广义到狭义、从宏观到微观、从文本到稽征等脉络渐次展开。是否取得应税所得、其所得的性质和来源为何,是判断具体纳税义务发生与否的依据。^③如果一个国家和地区(统称国家)对其税收居民取得的境内和境外所得全面征收个人所得税,那么,总体税收负担较重的国家的税收居民就会有动机将其居民国变更为税收负担较轻的国家。税收管辖权主要有居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权。对于个人所得税纳税人而言,首先要确定其是否具有税收居民身份,其次是判断其所取得的所得的来源。由此,所得的性质和归属得以明确,个人应予履行的个人所得税纳税义务的内容就可以确定下来。尽管纳税义务发生不取决于税务机关的意志,但是,税务机关有权判定纳税义务已发生且确定其具体内容。

因应《个人所得税法》的修改,国务院起草了《个人所得税法实施条例(修订草案征求意见稿)》,其第25-29条是为第8条制定的,但最后通过的修正案仅保留了再次修改后的“关于纳税调整利息的计算方法”。个人所得税反避税条款的适用不是孤立的问题,而应注重与企业所得

①[日]北野弘久:《日本税法学原论(第5版)》,郭美松、陈刚等译,中国检察出版社2008版,第94页。

②参见翁岳生:《行政法(上册)》,中国法制出版社2009年版,第248页。

③叶姗:《个人所得税纳税义务的法律建构》,载《中国法学》2020年第1期。

税特别纳税调整规则的适用相协调。此外,各国规定的居民个人的判断标准,通常包括住所、居住时间达到规定时长等。其中,以居住达到一定年限作为判断居民身份的标准,是相对客观的。2018年修法后,关于居民个人的身份认定,除了保留住所标准外,居住时间标准由境内居住满1年调整为满183天,符合国际惯例。修改后的实施条例保留了对境外支付的境外所得免税的制度安排,但是,调整了免税条件。此外,实施条例还给在中国境内居住累计满183天的年度连续不满六年的居民个人豁免境外所得的纳税义务。^①“居住时间”是个人最有可能加以利用而成为税收居民或非居民的标准,以实现降低税收负担的目的。

个人所得税制是在所得分项的基础上构造的,个人取得的所得的性质、归属和来源不尽相同。个人所得税的征税客体可能是劳动所得(工资薪金、稿酬、劳务报酬、特许权使用费)、投资所得(利息、股息、红利)、财产所得(财产租赁、财产转让所得)、经营所得和偶然所得。就纳税主体而言,所得可能归属于居民个人或非居民个人,居民个人就其取得的境内、境外所得承担无限的纳税义务,非居民个人就其取得的境内所得承担有限的纳税义务。至于所得来源于境内还是境外,则有应然意义和实然意义之分,而各国个人所得税法规定的各项所得的界定及其计税依据的确定方法,决定了个人可以选择适用使所得来源于使其税收负担最小化的国家的税法。鉴于所得可能来源于境内或境外,而取得所得者可能是一国的税收居民或同时是两国的税收居民,而在不同税收管辖区,某项所得在性质和计税依据规则上也有可能不同。为构造使个人税收负担更轻的应税事实,税收筹划的重点在于征税客体、纳税主体、计税依据等课税要素。税务机关行使税收调整权的结果将是调整相关应税事实。

个人所得税反避税条款的适用对纳税人的负面影响显而易见,而各国的经济社会发展状况不同,在避税行为的法律规制问题上有不同的立场是可以理解的,其可能采取的规制措施在强度上也有很大的差异。然而,各国仍然存在相当程度的共识,诸如,适当的调整是通过以下方法实现的:按照在类似情况下进行可比交易的独立企业之间的商业和财务关系的条件构建关联企业之间的商业和财务关系的条件。^②又如,基于实质课税原则,得加以否定并予以调整,改按照实质的经济活动在通常情形(与经济上事实相当的法律形式)所实现的课税要件进行课税。^③与企业所得税纳税人不同,个人不一定要进行个人所得税的纳税申报,除非其实际取得应税所得。因此,个人所得税反避税条款强调个人获取了不当税收利益。税收利益原本是指税务机关代表国家征税时应当取得的经济利益,是纳税人依法履行具体纳税义务而缴付的财产利益。个人不当获取税收利益自然成为“避税”的题中应有之义。

(二)引入司法机制后的两种可能

除了行使居民税收管辖权的行政规制措施和制定反避税条款的立法规制措施外,需要继续讨论可否考虑引入司法机制。税法领域以成文法为主,英美法系国家也不例外。而各国在规制避税行为上的立场、原则和规则事实上没有什么本质区别。日本税法同样制定了转让定价税制、避税地对策税制和资本弱化税制。如OECD所称,政府采取措施消除或减少筹划意欲谋取的税收利益,并采取措施影响纳税人和第三方行为,是非常必要的。反避税策略的重点通常在于防止、发现和应对激进的税收筹划。反避税措施是防止企业进行某些筹划和(或)得到某些结果的基本政策禁令。^④也有观点认为,对于避税行为的法律规制而言,制定法是优于判例法

①财政部、税务总局还制定了《关于在中国境内无住所的个人居住时间判定标准的公告》(2019年第34号)。

②OECD:《跨国企业与税务机关转让定价指南(2010)》,税务总局国际税务司译,中国税务出版社2015年版,第2页。

③陈清秀:《现代财税法原理》,台湾元照图书出版公司2015年版,第106页。

④OECD:《税基侵蚀与利润转移:解析与应对》,廖体忠、李俊生编译,中国税务出版社2015年版,第29页。

的,关于应否制定一般反避税规则以应对日益复杂的避税安排,判例法系国家传统上存在很大的意见分歧,但逐渐趋于一致。在英国2013年制定一般反避税规则之前,新西兰、澳大利亚、加拿大等英联邦国家已先行制定了相关规则,不再适用判例法。^①

与传统的法律责任重在弥补违法行为造成的经济利益损失、甚至对违法行为处以经济上不利益的惩罚相比,法律规制个人避税行为主要不是为了惩罚构造避税安排的纳税人,也不是为了改变避税安排本身,而是着重调整其所产生的税法后果。如学者所言,对于纳税人的避税行为,各国有关当局通常不进行直接的处罚,而是修改和完善有关税法,或以禁止滥用税法、实质优于形式等法律原则,否定有关避税行为产生的结果的正当性,恢复纳税人本来应承担的纳税义务。^②法律规制避税行为的目的主要是为了遏制纳税人进行过分的税收筹划的冲动,因此,反避税的措施一般不太严厉。有学者指出,避税行为其实都算不上是违法行为,只是比较激进的税收筹划而已,不应进行惩罚,例如,就租税规避而言,仅有应如何防制,以及如何予以调整,回复常态课税,以实现租税公平之问题,而无制裁之问题。^③避税行为始终不同于逃税行为,如学者所言,纳税人终究没有从事掩饰或隐藏与正确核定税捐不相干的法律事实。此所以在税捐规避的情形,仅得补税,而不应予以处罚的道理。^④

实质课税原则作为税法适用的原则,一般不能直接适用。如学者所言,如果一般、抽象地强调实质课税原则这一暧昧的法理,那么就会给在法的执行过程中滥用征税权力的事实带来正当化、合法化的危险,会使宪法规定的租税法律主义带来沦于形式化、空洞化的危险。^⑤除了在立法上制定反避税条款外,也有部分国家在司法中确立反避税的原则。典型的如,英美法系国家的法院确立了两个指导原则:人为标准——实质重于形式原则和目的标准——商业目的原则。而大陆法系国家的法院则通过适用法律规则对一般的滥用税收行为进行控制。^⑥反避税原则要求抛开交易外在的法律安排,而根据其经济实质征税。此外,著名的拉姆齐原则是指对于在一个复杂的交易或一系列交易中加入的不具有商业目的的步骤,该方法将视其为在税收方面无效的,并出于税收的目的,忽略这些步骤。^⑦笔者同意,若没有制定专门的反避税规则,仅仅依据交易的经济实质征税的方式来解释税法是不合适的。^⑧

对于个人避税行为的法律规制而言,行政规制和司法规制在实质标准上有相近之处。在美国,纳税人可以基于经济目的标准表明其经济结果无法以其他交易形式取得,以此来证明其交易选择的正当性。税务机关和法院更看重实质,而非形式。在德国,税务机关可能根据“滥用形式和合法结构”条款,无视主要意图旨在避税的合法交易结构。是否构成滥用合法形式取决于与通常商业行为的背离程度。^⑨典型的立法例是德国《税务平衡法》第6条:不能通过滥用民法

①参见[英]David Dunbar:《一般反避税法:英联邦国家对英国的启示》,葛夕良、栾友摘译,《经济资料译丛》2010年第4期。

②蔡庆辉:《有害国际税收竞争的规制问题研究》,科学出版社2010年版,第129-130页。

③陈敏:《税法总论》,陈敏个人出版2019年版,第212页。

④黄茂荣:《税法总论(第3册):税捐法律关系》,台湾植根法学丛书编辑室,2008年版,第763页。

⑤[日]北野弘久:《日本税法原论(第5版)》,郭美松、陈刚等译,中国检察出版社2008版,第98页。

⑥[美]休·奥尔特、[加]布赖恩·阿诺德等:《比较所得税法——结构性分析(第3版)》,丁一、崔威译,北京大学出版社2013年版,第373、379页。

⑦英国法院在20世纪80年代初从W. T. Ramsay Ltd诉CIR一案中提出的原则。参见荷兰国际财税文献局(IBFD):《国际税收辞汇(第7版)》,翻译组译,中国税务出版社2016年版,第354页。

⑧[新西兰]Kevin Holmes:《国际税收政策与避免双重征税协定:对相关原则与应用的介绍(第2版)》,中国税务出版社2017年版,第332页。

⑨[美]罗伊·罗哈吉:《国际税收基础》,林海宁、范文祥译,北京大学出版社2006年版,第385、391页。

的形式及形成可能性来规避纳税义务或减轻纳税义务。^①在日本,纳税人规避税收在存在问题时,税务机关重新界定交易内容,按照满足征税要件予以处理,被称为否认税收规避。税收法律法规中明文作出个别否认规定的,可以按照其规定征税,毋庸置疑。^②

综上所述,引入司法机制主要有两种做法:其一,由法院对税务机关行使纳税调整权的行为适当与否进行评判,这是最有可能实现的,有助于促使税务机关合理行使纳税调整权,从而实现间接规制避税行为的目的;其二,由法院通过适用反避税条款、行使纳税调整权实现直接规制避税行为的目的,这取决于是否考虑由法院和税务机关共同实施反避税条款。

五、结 语

《个人所得税法》在2018年修改时增设反避税条款,属于立法规制措施的范畴。此前的行政规制措施,应当保留通过认定纳税人的身份而行使居民税收管辖权的措施,而不应保留进行税务稽查而课以税务行政处罚和依据实质课税原则来规制个人避税行为的做法,同时,还要增加税务机关适用《个人所得税法》第8条的规定来规制个人实施的不具有合理商业目的的安排。在行政规制措施和立法规制措施共存的基础上,税务机关可以更好地解决层出不穷、花样翻新的个人所得税避税问题。个人所得税反避税条款的构造,纵向上是由行为模式和法律后果共同构成的,横向上分为转让定价规则、受控外国公司规则和一般反避税规则。前两类规则分别通过关联交易定价的合理调整和受控外国公司利润的强制模拟分配来实现,应注重与企业所得税特别纳税调整规则的适用相协调;一般反避税规则的适用则需要通过法律续造的方法阐明“不具有合理商业目的”和“不当税收利益”等不确定法律概念的内涵。反避税条款的适用应在制定法引导下,由税务总局修改国税发〔2009〕2号文和2014年第32号文来推进。税务机关行使纳税调整权适当与否,理应由法院进行评判。至于纳税调整权可否由法院直接行使,主要取决于反避税条款的实施是否经由司法机制更加合适。这是一个开放性和前瞻性的问题,其答案决定了我国反避税实施机制是否增加司法规制措施。

Evasion of Individual Income Tax Obligation and Its Regulation

Ye Shan

(Law School, Peking University, Beijing 100871, China)

Summary: The occurrence of individual income tax liability depends on whether there are taxable facts in line with the statutory tax elements. If the taxpayer tries to avoid the individual income tax obligation, it will constitute tax avoidance behaviors, which should be regulated by law. When China's individual income tax law was revised in 2018, it added an anti-avoidance clause, which belongs to the scope of legislative regulation measures. The structure of this clause is composed of behavior patterns and legal consequences vertically. Horizontally, it is divided into transfer pricing rules, controlled foreign company rules and general anti-avoidance rules. It uses typical uncertain legal concepts, such as legitimate reasons, obviously low, reasonable needs,

①参见[德]维尔纳·弗卢梅:《法律行为论》,迟颖译,法律出版社2017年版,第484页。

②[日]中里实等:《日本税法概论》,西村朝日律师事务所西村高等法务研究所监译,法律出版社2014年版,第54-55页。

reasonable purposes, and improper interests, to regulate the transfer pricing implemented by individuals, controlled foreign companies and other arrangements without reasonable commercial purposes to obtain improper tax benefits. The corresponding legal consequence is that tax authorities have the right to make tax adjustment according to reasonable methods. As special anti-avoidance rules, the former two are realized through reasonable adjustment of related party transaction pricing and forced simulated distribution of profits of controlled foreign companies, which should be coordinated with the application of special tax adjustment rules of enterprise income tax; while the application of general anti-avoidance rules needs to clarify “no reasonable business purpose” and “improper tax benefits” by means of legal renewal. The connotation of uncertain legal concepts needs to focus on how to refine the behavior types of general anti-avoidance rules. The administrative regulation measures before the amendment of the law should retain the measures to exercise resident tax jurisdiction by identifying the taxpayer’s identity, rather than the practice of imposing tax administrative penalties and regulating individual tax avoidance behaviors based on the principle of substantial taxation. On the basis of the coexistence of administrative and legislative regulation measures, tax authorities can better solve the problem of tax avoidance of individual income tax. The application of anti-avoidance provisions should be promoted by the amendment of current normative documents by the State Taxation Administration. Whether it is appropriate for tax authorities to exercise the right of tax adjustment should be judged by the court. Whether the right of tax adjustment can be directly exercised by the court mainly depends on whether the implementation of anti-avoidance provisions is more appropriate through the judicial mechanism. The answer to this question depends on whether the implementation mechanism of anti-avoidance in China considers increasing judicial regulation measures.

Key words: resident tax jurisdiction; anti-avoidance clause; administrative regulation measures; tax adjustment power; improper tax benefits

(责任编辑: 倪建文)

(上接第123页)

networks. Finally, from the perspective of diffusion channels, the sentiment is mainly diffused in the network based on social interaction mechanisms, information mechanisms, and funding mechanisms. Among them, the social interaction and the breadth of information sources have an inhibitory effect on sentiment diffusion. The wider the source of funds and the higher the cost of funds, the lower the probability of sentiment spreading.

These conclusions expand the research scope of investor sentiment in the context of social networks, and help to deeply understand how the sentiment spreads under the influence of individual characteristics and social networks. Also, these conclusions may enlighten stock market regulators to educate individual investors and suppress irrational investment behavior.

Key words: investor sentiment; social networks; social interaction; diffusion mechanism

(责任编辑: 王西民)