避税概念的法律分析

翁武耀*

摘要 避税作为一个重要的税法问题,涉及税法多方面的基础理论。对避税的正确认识关系到对税法的正确认识,一国对避税问题的处理将反映一国税收法治的水平。为正确认识避税,以对避税进行统一的定义,一方面需要对避税与税的节省、税收筹划、合法节税、逃税、税收欺诈等相关概念的异同和关系进行法理上的辨析,另一方面还需要根据法律欺诈和权利滥用理论对避税性质作进一步的剖析。这对于区别避税和合法节税以及一国探寻构建反避税措施的理论非常必要。对我国而言,在认可纳税人拥有以最小化税收负担的方式来安排自身经营活动权利的同时,在制定和实施一般反避税规则时,需要在传统大陆法系国家的法律欺诈、权利滥用理论和英美法系国家的商业目的理论、实质重于形式等理论之间进行审慎选择。

关键词 避税 合法节税 逃税 法律欺诈 权利滥用

引言

“除了死亡和税收之外,没有什么是确定的”,^[1]这一带有相当的宿命论和嘲讽意味的谚语强调了税如同死亡一样,具有不可避免性。但是,关于该谚语的正确性,我们只能认为貌似如此,因为在该谚语之外,在人们心中还普遍存在一个同样古老的认知:在死亡和税收之中,只有死亡才是真正不可避免的。这一认知在现代国家已经得到了广泛的认同。事实上,避税作为一种古老的现象,具有与征税本身一样长的历史,以至于在政府和纳税人之间构成了一项持

* 中国政法大学民商经济法学院讲师。本文受中国政法大学校级人文社会科学研究项目资助(13Zfq82002)和中国政法大学青年教师学术创新团队项目资助(2014CXtd06)。

[1] See John Bigelow, *The Complete Works Benjamin Franklin*, Vol. X, READ BOOKS, 2008, p. 170.

久的斗争。而避税问题随着现代税制的复杂化已经变得越发严重。一方面,鉴于国家通过征税在没有支付直接对价的情况下从公民个体的财富中截取走了一部分,〔2〕避税现象的出现和扩散与公民对征税的某种抵制相关,尽管征税基于国家为提供公共服务而筹集资金的目的而被正当化;另一方面,多重因素铸就了所谓的避税文化,依靠税收制度实施补贴、进行经济刺激、推进社会政策的国家立法者滋养了并持续滋养着这一避税文化的生长。〔3〕如果说第一个方面涉及的是纳税人对实施避税的原始需求,那么第二个方面涉及的则是促使这一原始需求转变为具体行动的“滋养土壤”。

税收永远是在实施经济活动中需要考虑的最重要的议题之一,纳税人(尤其是大型企业和自由职业者)〔4〕不会放弃任何一项可以避免或减少纳税义务的机会。为此,存在这样的观点并不令人惊讶:“非常聪明的人做出的交易,如果缺乏税收方面的考量,也将是非常愚蠢的”。〔5〕特别是在经济低迷的背景下,比如2008年9月爆发世界金融危机以来,当避免或减少税的支付被认为是一项新的资金来源的时候,更是如此。近年来,由于国际化和技术创新,避税方案的需求和供给的增加已经促使了避税市场的增长。〔6〕

如今,避税现象在规模上已经达到了惊人的程度。在类型上,不仅包括传统的所得税等直接税避税,还包括随着时间的推移越来越受到纳税人和税务机关关注的增值税等间接税避税。世界各国都已认识到避税严重侵蚀了国家的税收利益,因为形式多样的避税能够陷国库于空虚之深渊。然而,公众直到最近才认识到避税对于国家利益能引起怎样的损害。在此之前,公众对避税的态度更多的是渴望和效仿,而不是责难。〔7〕事实上,避税不仅会损害国家税收利益,而且会损害诸如税赋公平分摊等其他社会利益。毫无疑问,避税一直以来都是各国需要应对的问题,同时也是一个非常棘手的问题。之所以棘手,主要是因为对避税的认定缺乏清晰的标准,反避税措施的实施容易矫枉过正而侵害到纳税人的合法权益,尤其是当引入的一般反避税规则对避税本身缺乏完整、正确界定

〔2〕当然,国家还是需要支付一定的对价,不过这是一种可以被称为“间接的”对价,表现为国家利用从公民收取的税收向公民提供公共服务,但是公民享受的公共服务并不与其支付的税收相对应。

〔3〕 See Ordower Henry, “The Culture of Tax Avoidance”, *Saint Louis University Law Journal*, Vol. 55, 2010, p. 6.

〔4〕相反,由于扣缴义务人和源泉扣缴制度的应用,受雇劳动者几乎无避税的空间,因此受雇劳动者又可以被称为“被裁剪的阶层”。

〔5〕 Tom Herman, “Tax Report”, *Wall Street Journal*, 10 February 1999, p. A-1.

〔6〕对此,需要进一步解释的是,“一些外部因素——比如通信技术和电子金融的发展、创新金融产品的引入和国家经济的全球整合——已经导致了企业间的更激烈竞争,也导致了这些企业对于控制包括税收(通常是一项显著的开支项目)在内的成本的更强烈需求。这一需求反过来促进了税务中介机构(比如律师、会计师、投资银行等)的壮大和它们对于各类不同税收规则、制度的深度掌握和基于全球视野下对客户的纳税情况进行综合管理的熟练技能的发展。”Finances Québec, “Aggressive Tax Planning”, Working Paper in January 2009, p. 9.

〔7〕比如,在意大利,大概在上世纪80年代中期,伴随着所谓“空壳(公司)合并”(〔意〕fusioni di comodo)的蔓延,公众开始认识到避税所带来的危害,特别是对国家税收利益的损害。Cfr. P. M. Tabetlini, *L’elusione della norma tributaria*, Milano, 2007, pp. 26-29

的时候,比如我国2008年《企业所得税法》所引入的一般反避税规则,就属于这种情况。^{〔8〕}

避税现象可以从多个不同的视角进行考查,比如法学和经济学的视角,甚至是政治学的角度。^{〔9〕}其中,法学的视角主要在于对避税现象的缘由和价值的分析和应对避税的法律措施的研究,而经济学的视角主要在于对避税现象的起源和经济效果的分析。经济学视角的研究结果可以为避税的定义和反避税的规制提供理论支持和经验数据。^{〔10〕}不过,得到普遍认同的一种观点是,“避税现象这一人类行为最适合基于法学视角的审查”。^{〔11〕}本文亦遵循法学的视角,将对避税进行全面的法理分析,并将涉及到税法多方面的基础理论问题,比如税法的基本原则、目的与功能、税法的独立性、税法与私法的关系、税法的适用、税收债权债务理论、纳税人权利保护与维护国库利益的平衡等。可以说,对避税现象的认识将反映对税法的基本认识和体现对税法基本理论的掌握程度,而对避税现象的处理,某种程度上也将反映一国的税收法治水平。

虽然避税的概念还不能上升为一个法律范畴,但作为一种特殊现象,避税已经成为现代税法中一个具有独立研究价值的重要内容。关于这一错综复杂的现象,目前已有诸多论述,比如,“避税是指纳税人实施一项行为或交易,而这项行为或交易使得纳税人实现了一项经济结果,该经济结果实质上与通过纳税人意图规避的征税规则所规定的行为或交易得以实现的经济结果是一致的”;^{〔12〕}“避税是纳税人实施的旨在避免或降低税收负担的一项行为,该行为并不违法”,^{〔13〕}或者说“并不是通过隐匿征税行为,而是通过另一征税行为加以替代”;^{〔14〕}“避税涉及为取得一项税收利益、在税法制度规定的准则之外行使一项权利”。^{〔15〕}毫无疑问,关于避税,描述要比定义更加容易,上述各项观点乃是基于不同视角对避税进行的描述。本文对避税的法律分析,需要解决的核心问题则是对避税的概念进行界定。当然,关于避税定义的分析

〔8〕 2008年《企业所得税法》第47条:“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”。《企业所得税法实施细则》第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”。

〔9〕 关于政治学的视角,下文在阐述税收法律之欺诈时将会有所提及。

〔10〕 关于经济学视角的分析,see Stiglitz, Joseph E., “The General Theory of Tax Avoidance”, *National Tax Journal*, Volume XXXVIII, No. 3, September 1985, pp. 325—338.

〔11〕 P. M. Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, p. 1.

〔12〕 Pasquale Pistone, *L'elusione fiscale ed il diritto comunitario*, in AA.VV., *la normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislazione*, Atti del convegno “gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria” (Genova 9—10 febbraio 2007), coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2007, p. 91.

〔13〕 Cosciani, *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p. 145.

〔14〕 The Institute for Fiscal Studies, *Tax Avoidance: A Report by the Tax Law Review Committee*, IFS, London, 1999, p. 7.

〔15〕 Paolo Costantini e Federico Monaco, *L'elusione tributaria: commento alla norma (l. 408/90 e successive integrazioni) e analisi delle pratiche elusive: elusione, risparmio d'imposta, evasione e frode: comparazione e differenze*, Rimini: Maggioli, 1997, p. 38.

不能脱离一国法律制度中关于避税的法规。也正是因此,又加上各国在文化和语言方面的差异、不同国家采用不同的法律规范,到目前为止,并不存在一种关于避税的统一界定。但是,感谢税法学者们在促进对避税进行一个统一视野审查(超越不同国家的法律)方面所作的努力,^[16]也感谢一些国际组织在阐明避税与其他相关概念的界限方面所发布的各类法律文件,^[17]避税的研究在避税性质认识上正在不断统一,对避税概念进行统一界定也已高度可行。

本文将分成三部分,由浅入深地对避税进行阐释:第一部分将在避税与税的节省(税收筹划)和逃税(税收欺诈)等概念间作比较分析,旨在初步揭示避税的法律属性和特征,并澄清相关概念的含义,以避免概念的误用;^[18]第二部分将在避税与权利滥用和法律欺诈间作比较分析,旨在基于大陆法系国家的税法理论阐述避税的本质,并说明一般反避税规则等反避税措施构建可以依据的模式;^[19]最后部分是关于避税定义的总结。

一、避税与合法节税、逃税的横向界分

避税一词,英文称为 tax avoidance。与(合法)税的节省或税收筹划、逃税或税收欺诈不同,避税处于一个或多或少有些微妙的地位,表现为一种所谓的“灰色现象”。“灰色”作为一般税法学说赋予避税的一个标签,通常意味着这类现象并不是绝对地合法也不是绝对地违法。在这里,与避税的定义和属性分析直接相关的一个问题是避税在与上述这些相关概念的关系中如何定位。对此,需要从税的节省(以下简称节税)谈起。

节税一词,英语称为 tax saving,意大利语称为 risparmio d'imposta。节税本身属于一个“中性”的范畴,或者说是一个经济范畴,不应对其作合法与否的评判。节税仅仅是“纳税人根据交易自由而实施行为的最终经济结果而已”,^[20]这种经济结果包括税款缴纳的避免、减少和延迟等。因此,对节税更应当从结果意义上来理解,至于纳税人为到达这一结果而采用的方式,则无须考虑。当然,纳税人具有的缴纳更少税款的秉性自然且正常,因为作为经济理性人,人都倾向于采取尽可能小的牺牲的行为,而税款无疑属于其中最严重的牺牲之一。^[21]但是,并不是所有纳税人基于这一秉性的行为都会被一国的法律制度所认可,其中一部分行为应当被否定,甚至被处

[16] Adriano Di Pietro, <Ringraziamento>, in AA.VV., *l'elusione fiscale nell'esperienza europea*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1999, p. VI.

[17] See OECD, *International Tax Terms for the Participants in the OECD Programme of Cooperation with Non-OECD Economies*.

[18] 比如,在我国,所谓“合理避税”的概念经常被使用。而事实上,避税并不存在合理与不合理之分。

[19] 关于避税本质和反避税措施的研究,目前我国税法学界更多地将目光放在美国等英美法系国家的税法理论,比如商业目的理论(business purpose doctrine)、实质重于形式理论(substance over form doctrine)和一步交易理论(step transaction doctrine)等。

[20] Alessandro Giovannini, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in “Rassegna tributaria” n. 4 di luglio-agosto 2010.

[21] Cfr. P. M. Tabellini, *op. cit.*, 1988, p. 14.

罚。因此,与避税“灰色”的描述相对应,为了更好地理解相关概念的区别,节税这一概念需要被进一步分为三个子概念:合法的节税、不被认可的节税(即避税)和非法的节税(即逃税)。^[22] 为此,下文根据合法和违法将上述概念分成两组,分别与避税概念进行比较。

(一)避税与合法节税

1.合法节税

合法节税是一个需要从法律角度定义的概念,尽管一般并不存在这样一个法律上有效的概念。首先,合法节税存在于这样一些比较极端的情形:由于国家对某一经济活动或行为征税,纳税人放弃这项经济活动或行为,或者虽仍然实施这项经济活动或行为,但是降低规模或减少数量,比如对某种应税商品消费的放弃或减少。在这种情形下,合法节税以纳税人抑制自身某项需求为代价,政府可能会持肯定立场(比如减少吸烟),但也可能并不乐见(比如放弃来本地经营、劳动)。其次,合法节税也存在于这样一种情形:纳税人实施了税收立法者基于政治、经济或社会等非税收目的所明确支持、鼓励的某项活动,比如,有利于公共债务融资、刺激投资或就业、鼓励某些消费等活动。显然,这种情况下的合法节税或多或少与税收优惠措施的适用相关。需要指出的是,利用税收优惠措施也可能导致税收侵蚀([意] *erosione fiscale*),^[23]一种就被认为是消极的现象,它与合法节税在这种情况下构成了一枚硬币的两面。最后,合法节税还存在于这样的情形:面对多种不同、可以替代的交易方式,并且通过这些不同的交易方式都可以达到同一或实质上是一样的经济结果,纳税人选择了其中在税收上负担更小的一种交易方式,且税收立法者没有规定允许税务机关根据税收负担更大的规则征收相应税款的措施。^[24] 这类合法节税利用的是不同税收规则或税收制度在税负上的差异,比如商品转让和服务提供在间接税适用方面、债权融资和股权融资在融资成本扣除与否方面、不同国家或地区在所得税税负方面等的税收规则或税收制度的差异。以间接税适用为例,A 商贸公司在销售其商品过程中还负责安装,其销售收入中包括商品销售收入和安装收入两部分。根据我国增值税法规定,商品销售与安装业务构成混合销售,一并征收增值税。^[25] 因此 A 商贸公司若将从事安装服务的部门从商贸公司中独立出来,可以实现税负的最小化,即该专业服务公司接受委托安装服务的收入由缴纳 17% 的增值税转变为适用 3% 的税率征收营业税。

关于上述合法节税存在的三类情形,前面两类情形的合法节税本身没有什么争议,也得到政府的认可。与之不同的是,第三类情形的合法节税还需要进行论证,因为政府对于这类情形的合

[22] 对于节税概念进行如此划分,部分地乃是受到这一观点的影响:节税每一次进一步的划分都不能不考虑关于合法与非法的区分。Cfr. P. M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, *op. cit.*, p18. 此外,值得指出的是与节税类似的一个英文概念,税的最小化(*tax minimization*),可以这么说:“逃税、避税和税收筹划都包含在旨在最小化税收负担的行为范畴内,这类行为可以被细分为合法的和非法的行为。See Paulus Merks, “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, in *INTERTAX*, Volume 34, Issue 5, 2006.

[23] 税收侵蚀是指税基或税源的减少,原因除了是税收优惠措施的适用之外,还包括替代税收规则的适用和税收查定方法的不适当使用等。

[24] Cfr. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2006, p. 248.

[25] 参见 2008 年《增值税暂行条例实施细则》第 5 条。

法节税的认可或多或少会有所保留,或者说立场不会那么明了。关于这一点,应当认为法律制度是承认相对人有权在不同的法律规则之间进行选择的,这种选择不应当被认为是规避。“这种选择与一种被称为选择权([意] *opzioni*)的概念相关联,该概念蕴含着不同规则(但具有同一制度价值)之间的某种相互替换性”。〔26〕这种源于纳税人选择税收上负担更小的交易方式而形成的合法节税,意大利有学者将其形象地称作为“生理性的税的节省”([意] *risparmio di imposta fisiologico*),〔27〕取纳税人本能之意。需要特别强调的是,认可纳税人这种选择权,还在于这样一个基本事实:税收负担乃是课征于某一经济事实之上,而这一经济事实是先由其他诸如民商法等法律所规范和分类,并基于这些法律具有了相应的形式和特征,根据私法自治原则,公民具有选择任何一种法律形式的自由。这样一来,合法节税通常就存在于三种情形,它们的合法性分别来自于纳税人的绝对自由、税收立法者所鼓励的行为和合法选择权的行使。对第三类合法节税情形的认可具有特殊的意义,因为在认可这一合法节税情形的同时,也认可了纳税人一项真正和自有的权利,即纳税人具有选择实施税收待遇最优惠的行为的权利。事实上,这项权利已经在欧洲国家被广泛认可,尽管是以不同的方式被证明是合法的。〔28〕因此,无论如何,取得一项体现为避免、减少和延迟税款缴纳等的税收利益并不足以被认定为避税。

当然,对于纳税人而言,要取得一项合法节税,特别是上述第三类情形的合法节税,并非那么简单。毫无疑问,为实现合法节税而安排自身的经营活动通常需要从整体进行考量。以企业纳税人为例,这种考量将涉及到融资、投资和管理等方面,并且以掌握相关的税法、民商法等诸多法律规则和会计规则为前提。这样一种经营活动的安排就体现为一种税收筹划活动。从某种意义上说,如果没有筹划,就不会有节税,而没有节税的需求,也不会出现税收筹划。与节税概念相对应,税收筹划概念本身并不自属于合法性的范畴,因此可以进一步划分为合法或可接受的税收筹划(*legal/acceptable tax planning*)和激进的税收筹划(*aggressive tax planning*)两个概念。〔29〕前者蕴含着纳税人选择实施税收待遇最优惠的行为的权利,属于合法节税的范畴,后者在技术层面上包括了避税和逃税。〔30〕需要补充的是,税收筹划的盛行,或者说纳税人寻求税收上最优化的交易之路的努力,与现代税收规则的特征紧密相关。为了赋予纳税人行为和交易在税收效果上更大的确定性,同时也是为了与经济法律现象形式越来越多样化相适应,现代税收规则正变得越来越细化琐碎、错综复杂和缺乏体系性与协调性。

〔26〕 Cfr. Lupi Raffaello, *La Commissione Biasco riconosce la distinzione tra elusione e "lecita pianificazione fiscale"*, in *Corriere tributario*, 2007 fasc. 35, pp. 2815—2816.

〔27〕 Angelo Garcea, *Il legittimo risparmio di imposta: profili teorici e casi materiali*, CEDAM, 2000, p. 67.

〔28〕 Cfr. Malherbe, *L'esperienza belga*, in AA.VV., *L'elusione fiscale nell'esperienza europea, a cura di A. Di Pietro*, Milano, 1999, p. 41.

〔29〕 关于可接受的税收筹划,经合组织曾这样描述:“通过完全可接受的税收筹划有可能减少或者消除纳税义务。比如,在符合正常商业交易的前提下,在各类税收减免和激励措施中选择其中最有利的一项进行交易安排”。See OECD, *International Tax Avoidance And Evasion, Four Related Studies*, Paris, 1987, p. 11.

〔30〕 See Québec Finance, *supra* note 6, p. 3.

2. 合法节税与避税界限之初探

纳税人不惜任何代价地寻求节税,滋养了避税的胚芽。避税则是合法节税不可接受的延伸结果。^[31] 这一方面决定了合法节税和避税之间存在着联结点,主要表现为二者具有一项相同的目标,即通过适用含有更优惠税收待遇的税收规则来缴纳更少的税,另一方面也决定了合法节税和避税的界限存在模糊性及相互转化性。^[32] 虽然指出合法节税和避税的区分标准很难,但这却是税法理论和实务界一项不可回避的任务。事实上,关于两者界限的疑问反映在一个关键问题上,即纳税人寻求适用最有利的税收规则的努力在怎样的程度内是合法的或者是可接受的? 下文试图从两个方面予以初步解答。

首先,从肯定的角度看,很自然能想到纳税人在实施避税时会采取、但是在实施合法节税时不会采取的某类交易或行为。虽然很难识别,但是这类交易或行为是客观存在的。基于此,有必要援引意大利 *Biasco* 税务法院和意大利所得税 1973 年第 600 号共和国总统令第 37 条(一般反避税规则)附随政府报告的观点。前者肯定地认为:“事实上,纳税人以最有利于自己的方式实施了法律所规定的选择,仅这一事实而被认定避税是非常荒唐的……相反,为了认定避税的存在,必须确认一项形式上合法而实质上被法律制度所否认的法律诡计([意] *stratagemma*)、脱身之计([意] *scappatoia*)或者计谋([意] *espediente*)的存在”;^[33] 后者在阐明合法节税时补充到:“纳税人在法律制度(基于结构性考量)所允许其决定的两个方案中选择其中一个,仅仅这一事实不应当被认为存在欺骗(或规避)。否则,将与在所有发达国家的税法体制中都普遍认同的一项原则相冲突,即纳税人拥有以最小化税收负担的方式来安排自身经营活动的自由。在这些国家的税法体制里,仅当上述自由被滥用而产生了形式上是合法的、但扰乱了法律制度特定原则的操纵、脱身之计和诡计的时候,反避税规则才予以介入”。^[34] 显然,上述两项观点共同指向一点,即避税和合法节税的界限在于纳税人是否实施了形式上合法而实质上不被认可(因扰乱了法律制度的特定原则)的交易安排。这样的交易安排通常以诡计、脱身之计、计谋等类似概念来代称。这可以说是在区分合法节税和避税的道路上迈进的第一步。

但是,不得不承认,诸如“诡计”等概念本身可能会使人对合法节税和避税的区别感到更加迷惑。因此,虽然这些概念被用于阐明两者的界限,但是本身仍然需要进一步解释。为此,有必要了解一下欧洲法院的相关立场。欧洲法院曾肯定地认为,作为一项基本规则,在欧洲内部市场中的税收法域寻求(*tax jurisdiction shopping*)是一项合法活动,^[35] 即使税收法域的选择

[31] P. M. Tabellini, *L'elusione della norma tributaria*, *op. cit.*, p. 21.

[32] 这种相互的转化尤其表现为对于纳税人一项特定的行为是否可以接受的认定会随着国家的不同或者时期的不同而有所不同。

[33] Lupi Raffaello, *op. cit.*, p. 2816. 这些词汇可以用英语“stratagem, trick, expedient”等词来表述。

[34] Perrucci Ubaldo, *Risparmio d'imposta ed elusione*, in *Bollettino tributario d'informazione*, 2008 fasc. 21, p. 1665.

[35] 税收法域寻求,在税负更低的国家和地区进行投资、实施经营或者工作,可以认为是纳税人在行使选择税负更优惠的交易行为的权利,本身并不必然表现为避税。因此,对于英文 *shopping* 的翻译,宜用中性词“寻求”,不宜直接翻译成贬义词“滥用”,比如将 *treaty shopping* 翻译成税收条约滥用。

仅仅是为了躲避不那么吸引人的内国税收规则。^[36] 不过,对这一基本规则,亦存在一些限制,比如根据欧洲法院在 ICI 案所作的判决,^[37]如果交易安排完全是假的或者不自然的(*artificial*),那么引入一些反滥用的限制性措施就是可接受的。根据欧洲法院的这一立场,可以合乎逻辑地认为,纳税人相关交易的不自然性(*artificialness*)构成了避税与合法节税区别。假的或不自然的交易安排亦可以被称为一种诡计(*artifice*),这就与上述意大利的两份报告对于这类交易安排以诡计、脱身之计、计谋等概念来代称相一致。比如,A公司是一家银行,属于增值税免税主体(在欧盟,金融业属于增值税免税业务),为了商业目的,需要在其拥有所有权的一处土地上新建客服呼叫中心。正常情况下,A公司与建筑工程企业签订委托合同,由后者向A公司提供建筑工程服务,由此产生的由A公司承担的增值税A公司是不能抵扣的。为此,A公司新设立由其控制的B公司(实施增值税应税交易),将所涉土地出租给B公司,并委托B公司完成相关建筑工程,由此产生的由B公司承担的增值税B公司就得以抵扣。此外,B公司再与建筑工程企业签订委托合同,由后者向B公司提供建筑工程服务。B公司通过亦是A公司控制的C公司将土地以及附属建筑最终转租给A公司(在欧盟,不动产租赁交易亦可以享受增值税免税待遇)。其中,B公司从A公司购得土地使用权和向建筑工程企业支付工程款资金来自A公司的融资,同时B公司在与建筑工程企业签订合同时,另行约定建筑工程企业合同的履行由A公司来监督。相关纳税年度结束之后,B公司随即注销。^[38] 这样,为抵扣原本不能抵扣的增值税,A公司新设立B关联公司、由B公司代替A公司完成建筑工程交易(土地使用权、工程资金都来源于A公司,同时A公司履行监督职责)、通过C关联公司进行转租A公司、B公司随后注销等交易安排构成了所谓的“诡计”,可认为是一种不自然的交易方式和手段。那么,为了进一步解释诡计、脱身之计、计谋等概念,什么是“不自然的”交易安排? 通常而言,“不自然的”交易安排并不按照正常的商业模式实施,^[39]进一步说,意味着交易安排与基础经济事实之间缺乏逻辑和连贯的对应性。当然,这样一种对应性的比较必须进一步转化为一种交易安排与税收规则的比较,由此才能判断交易安排是否与税收规则相一致。不过,这种判断必须要对税收规则的目的进行考量,尤其是要考量相关规则对交易安排是否提供了一项激励。^[40] 因此,交易的不自然性仅仅有助于从合法节税中区别出避税,本身并不构成一项绝对的标准。就像下文将论述的,绝对的标准只能是相关交易是否符合税收规则的目的。

[36] See Lampreave Patricia, “An Assessment of Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union”, *Bulletin for international taxation*, Vol. 66 (2012), no. 3, p. 164.

[37] See Judgment of ECJ of 16 July 1998 in case C-264/96.

[38] See ECJ’s Halifax case (C-255/02).

[39] 对此,经合组织也此同样的观点。See OECD, *supra* note 29, p. 11.

[40] See Violeta Ruiz Almendral, “Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?”, (2005) 33 *Intertax*, p. 566. 需要进一步说明的是,根据该作者,确定税收规则对于交易安排是否是中性至关重要,当确定是一项中性的税收规则时,受该规则税收方面考量的指引而实施的行为很有可能是一项避税行为。这也说明了“税收制度中的中性是如何构成避税繁殖的滋养土壤”。

总之,避税的定义应当强调选择的交易安排的非正常性,这种非正常性乃是与能够取得相同经济目的的通常交易方式相比较而言。^[41] 比如,在上述案例中,通常的交易方式即为 A 公司自己完成相关建筑工程交易。当然,纳税人实施的诡计或不自然的交易安排,比如 A 公司新设 B 公司以及之后的一连串交易,从私法角度看都应当是合法有效的,因为这是私法自治下纳税人自由选择交易法律形式的结果,相关交易是纳税人等当事主体真实想要的。^[42] 因此,避税以存在相关有效的交易安排为前提。这一点虽然加剧了合法节税与避税界限的模糊性,但它决定了避税的一些特性:避税既不合法也不违法;税务机关在反避税的过程中仅仅从征税目的不认可相关交易的适用,对交易私法上的有效性则给予肯定。

其次,从否定的角度看,合法节税并不必然需要存在税收利益之外的有效经济理由,特别是第三类情形的合法节税。其中,有效经济理由可能涉及市场大小、经营成本(包括原材料、人工成本等)、融资难度、投资环境等。就像已经强调的那样,面对不同的税收规则,选择实施税收负担更小的交易安排是纳税人的一项权利,并不需要存在其他有效经济理由来正当化这一纳税人的选择。比如,A 企业经营不善,正面临破产,欠 B 企业货款 1500 万元,A 企业打算以自己的厂房和办公楼及其占用土地的使用权作价抵偿 B 企业的债务。此外,B 企业又欠 C 企业货款 1000 万元,B 企业打算以自己的厂房及土地使用权作价抵偿债务。根据我国营业税和土地增值税法,以房屋抵债而发生所有权转移,应按“销售不动产”征收营业税,同时还需要征收土地增值税。因此,C 企业与 A 企业签订企业产权转让协议,由 C 企业承接 A 企业的资产及债务,就可以不产生营业税和土地增值税等税负,因为企业整体转让不征收营业税,在企业兼并过程中的房产转让免征土地增值税。^[43] 在这种情况下,上述行为应当认定为合法节税,即使 C 企业与 A 企业签订企业产权转让协议不具有除了减税目的以外的有效经济理由。这意味着对于避税的认定,是否存在有效经济理由并非直接相关。一方面,缺乏有效经济理由不一定构成避税,另一方面,如果存在有效经济理由,只是很有可能不构成避税。对此,应当纠正这样一种观点:“选择税收负担更大的行为的义务就像规则一般,除非具有有效经济理由以选择税收负担更轻的行为”。^[44] 同时,还应当摒弃这样的观念:“如果纳税人以现有的方式实施交易,缺乏有效经济理由,同时,如果纳税人以不同的方式实施交易,将缴纳更多的税,就可以说规避了相应的税”。^[45] 尽管如此,并不能否定有效经济理由的存在与否对于识别一项避税

[41] Cfr. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.* 1999, p. 72.

[42] 这一点构成了避税与虚假行为的重要差别。虚假行为([意] *simulazione*)是指在性质上是虚假的或欺诈的交易,这些交易意在诱导他人对交易真实性质的错误认识,或者使得税务机关难以识别交易的真实性质。虚假的交易并不是纳税人等当事主体真实想要的,并不在当事主体之间产生效力,尽管基于第三人权利的保护不能对抗第三人。Cfr. Guglielmo Franson, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere Tributario*, 1/2011, p. 17.

[43] Lupi Raffaello, *op. cit.*, p. 2816. 分别参见《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》(2011 年第 51 号)和《财政部国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税[1995]48 号)。

[44] Lupi Raffaello, *op. cit.*, p. 2816.

[45] Lupi Raffaello, *op. cit.*, p. 2816.

构成的特定意义。如果除了获得税收利益之外,纳税人实施交易安排还存在其他重要的有效经济理由,就不应当被认定为避税,也就是说“以获取税收利益为主要目的之一”不应当被视为是避税的特征。^[46]但是,如果其他有效经济理由相对于税收利益而言是次要的,或者并不那么显著,为有效打击避税(对避税纳税人而言,在抗辩中指出非税收目的的理由很容易),仍然可以被认定为避税,也就是说“以获取税收利益为主要目的”可以被视为是避税的特征。

事实上,交易缺乏税收之外的有效经济理由,欧洲法院仅仅简单地将其视为一种可能存在避税的指示器,并不认为其担负着实质性的作用。^[47]因此,取得一项税收利益,有效经济理由的存在与否,特别当纳税人在不同的税收规则之间进行选择时,并不构成认定交易是否为避税的一项绝对条件。此外,在确认避税构成的条件时,经合组织和欧洲法院在相关的报告和判决中都没有指明需要满足缺乏有效经济理由这一条件。^[48]这样,纳税人选择实施税收负担更小的交易安排仅仅是缺乏有效经济理由,仍然可以被视为是一项旨在取得合法节税的交易安排。不过,缺乏有效经济理由却是识别是否存在所谓诡计、脱身之计、计谋或者不自然性的交易安排的关键因素。更准确地说,为了推翻这类交易安排(税务机关据此来认定避税)的存在,纳税人可以提出有效经济理由存在的证明。^[49]总之,这样的一种观点无法得到认同:为了查明是否存在避税,是否存在有效经济理由是实质性的一个要点,甚至是唯一的判断因素或规则标准。以税收之外的有效经济理由的存在与否为基础进行避税的查定,将对税法制度所要求的法定原则和法律确定性造成巨大冲击。^[50]

总之,由于避税与合法节税的界限太“细薄”,存在消失的可能,甚至一个可能被另一个所吸收,^[51]两者间的界限非常易逝和易变(取决于解释者主要就税收规则的目的和税法制度演变程度的立场),对它们进行区分并不容易。这从某种程度上导致了避税现象难以消除的问题。不过,界限难以确定并不能否定避税与合法节税属于两种不同性质的节税类型的事实,下文关于法律欺诈和权利滥用的分析将对避税性质进行更深入地阐释。

(二)避税与逃税

1.逃税(税收欺诈)

逃税一词,英语称为 tax evasion,意大利语称为 evasione fiscale 或 evasione tributaria。关于逃税,目前已有大量文献对其进行了相关的描述。比如,逃税是一种旨在逃脱税收

[46] 对此,关于2014年7月3日国家税务总局发布的《一般反避税管理规程(试行)》征求意见稿第4条,应当去掉将“以获取税收利益为主要目的之一”视为避税特征的规定。

[47] Cfr. Vacca Ivan, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008 fasc. 12, pt. 1, pp. 1069 - 1088.

[48] See Paulus Merks, *supra* note 22, pp. 274-279.

[49] 有效经济理由的缺乏似乎没有被立法者认定为避税直接的和唯一的症状,相反,有效经济理由的存在被当作为一种可能性,即纳税人行为和交易不构成避税的可能性。

[50] Cfr. Vacca Ivan, *op. cit.*, p. 1086.

[51] Cfr. Ripa Giuseppe, *Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione*, in *Corriere tributario*, 2000 fasc. 18, p. 1277.

缴纳义务的违法行为，“逃税是一种更容易被识别的行为，因为是一种实施者将会因为没有履行或部分履行纳税义务而承担直接责任的违法行为”，^[52]“逃税：纳税人没有避免纳税义务，但却避免了税的缴纳，结果纳税人逃脱了税的缴纳并且违反了法律条文”。^[53]基于这些对逃税的描述，可以认为，逃税通常存在于这样的情形：通过隐匿全部或部分已经发生的征税行为，比如隐匿或者销毁会计账簿或凭证、使用虚假的会计账簿或凭证（计入比实际更少的收益或更多的支出）、^[54]不开具发票、收据或涉税账单等，并伴随欺诈申报、不诚信申报或遗漏申报，纳税人没有缴纳或缴纳了比应当缴纳的更少的税。显然，逃税是对税收规则的直接违反，这种违反主要反映在使用上述隐匿征税行为的方式。毫无疑问，这些方式的使用将使得税务机关实施税收查定活动变得更加困难。由于对税收规则的违反，逃税需要承担行政甚至是刑事责任。事实上，根据处罚力度，逃税可以进一步区分为两种类型，一种是危害性相对较小的逃税，仅适用行政处罚，另一种是危害性相对较大的逃税，还需要承担刑事责任。通常所讲的税收欺诈（tax fraud 或[意] frode fiscale），是逃税的另一种说法，更多指的是第二类逃税。尤其是在意大利，当逃税行为构成犯罪时，作为典型的欺诈性犯罪，通常以税收欺诈来指称逃税。^[55]因此，税收欺诈除了满足构成逃税的一般条件外，还需要满足这样一种条件：为了逃脱缴纳税款义务，纳税人通过使用虚假文件等手段实施了欺诈行为（排除了不作为方式下的逃税），以使纳税义务不为人所知，阻碍税务机关的查定活动及对收益情况或营业额的确定，同时，逃脱缴纳的税额必须达到非常严重的程度，这通常表现为超过了税收刑事立法中规定的处罚门槛。^[56]

2. 避税与逃税的差异

避税与逃税都以节税为目的，在道德上都不具有正当性，但是两者之间的界限却非常清晰，不像避税与合法节税的界限那样模糊且时常受到质疑。相应地，避税与逃税的差异可以比喻为监狱的墙壁，非常厚实。^[57]两者的差异具体体现在以下几个方面：①逃税并不作用于征税行为，它或是仅仅通过税的缴纳义务不履行（未支付税款）得以实现，或是通过一些特定方式

[52] Melillo C., *Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 3, p. 416.

[53] 由意大利税法学界 V. Uckmar 定义。Cfr. Paulus Merks, *supra* note 22, p. 273.

[54] 当然，有时候纳税人直接在会计账簿中计入更少的收益或更多的支出，而不使用虚假的会计凭证。

[55] 尤其是在意大利，当逃税行为构成犯罪的时候，作为典型的欺诈性犯罪，通常以税收欺诈来指称逃税。关于意大利逃税犯罪，参见施正文、翁武耀：“意大利逃税刑事法律责任的立法及其对我国的借鉴”，《税务研究》2010年第6期。

[56] 对此，意大利2003年第80号法律规定，税收刑事处罚必须在满足两项条件下才可以适用：欺诈和对国库造成实际、重大的损害。因此，即使是百万税额的逃税，如果仅仅是没有欺诈的遗漏或不作为行为导致的，就不构成犯罪行为。Cfr. E. Mastrogiacomo, *Problemi e dibattiti. I reati tributari a sei anni dalla riforma. Carenze giurisprudenziali e proposte della dottrina*, in “il fisco” n. 18 del 1° maggio 2006.

[57] See Chris Evans, “Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies”, [2008] *University of New South Wales Faculty of Law Research Series* 40, p. 4.

(比如隐匿、销毁会计账簿、凭证等)歪曲事实得以实现。相反,避税在会计账簿或收支表中忠实地表达已经实施的交易事实,只是对法律交易的选择导致了税的规避;〔58〕②逃税是直接隐匿可征税行为,表现为对相关法律的直接违背。相反,避税是在阳光下实现的行为,表现为对民事交易形式的有意滥用;〔59〕③在逃税中,纳税人的行为导致实施查定活动的税务机关对事实的错误认识,或使得税务掌握交易变得困难。〔60〕特别是税收欺诈情形中的逃税本质上属于对税务机关的(直接)欺诈,是一种粗鲁和原始的抵制征税的形式。而避税本质上更多的属于对法律的欺诈,尽管避税间接地也具有误导税务机关的效果,不过这种误导只是纳税人将真实的交易意图伪装起来;④在法律后果方面,逃税的特征在于实施了违法的行为和事实,后果是征收缴纳应当缴纳的税,同时需要承受行政甚至刑事处罚。避税的特征则在于实施了从税法角度而言是脱法的行为和事实,但是从民事法律角度看这些行为和事实是有效的。或者说,避税仅仅是形式上合法(实质上是要受责难的),没有造成规则的直接违反,〔61〕后果是基于重构交易情形的目的对交易进行重新定义以征收应当缴纳的税,通常不具有可处罚性;〔62〕⑤如果说逃税与避税更多发生在企业或独立劳务者纳税人的情形,那么逃税更多发生在小型企业或独立劳务者纳税人的情形,避税则更多发生在大型企业纳税人的情形。

二、避税与法律欺诈、权利滥用的纵向界分

为完成对避税的定性分析,对相关概念的分析是必不可少的。这些相关概念可以分成两组:第一组乃是基于横向的角度,主要包括合法节税、逃税,即同避税属于平行的概念;第二组乃是基于纵向的角度,主要包括法律欺诈和权利滥用,即属于避税的上位概念。横向的角度意味着避税与相关概念分别代表着不同性质的事物,相关的差异分析主要目的在于确定避税在相关概念体系中的地位或坐标,而纵向的角度意味着避税与(适用范围并不局限于税法的)相关概念在税法范围内共同指向同一性质的事物,对相关概念的分析是为更深入探究避税的内涵。前文已完成避税与第一组相关概念的分析,这里将对避税与第二组相关概念进行分析。

(一)避税与法律欺诈

1. 法律欺诈

法律欺诈英语为 fraud on a statute,意大利语为 frode alle legge,是一个比避税更加古

〔58〕 Cfr. Bruno Assumma, *Aspetti penali della elusione*, in AA.VV., *Evasione ed elusione*, a cura di Fabrizio Mancinelli, Napoli, 1989, p. 85. 此外,关于这一点,可以说,通过有意行为下的特定方式,避税在于使征税行为不成就或不完全成就以降低应当支付的税的数额。Blumenstein, *Sistema del diritto delle imposte*, Milano 1954. Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *op. cit.*, p.38.

〔59〕 Cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, p.29.

〔60〕 Melillo C., *op. cit.*, p.416.

〔61〕 事实上,正是这一点,不可能将避税归入非法的行为。

〔62〕 到目前为止,毫无疑问的是,避税并不承受刑事处罚。但是,对于避税承受行政处罚,是可以讨论的。

老、适用范围更广的概念。这一概念可以一直追溯到罗马法,接下来关于法律欺诈的分析亦基于罗马法的传统。^{〔63〕} 根据罗马法的描述,法律欺诈是指逃避一项法令的意图但是遵循该项法令的措辞(to evade the intention of a statute but respect his wording)。法律欺诈表现为从事了法律并没有明确禁止的、但是法律所不希望被从事的行为(something is done what the law expressly did not forbid, but what it did not want to be done)。^{〔64〕} 基于此,法律欺诈的本质可以概括为:一项立法令得到了表面上或形式上的遵循,但是该项立法令的意图(或者法律的精神、目的)却被实质性地违背了。或者说,实施相关行为所取得的结果尽管形式上符合法律文义,实质上却是法律制度所禁止的。简而言之,法律欺诈存在于这样的情形:“为取得一项本没有资格取得的利益或为避免适用一项不利规则,某主体通过技术上无可非议的方式用一项法规作掩护,并基于欺诈手段使之适用……该主体的行为享有某种合法性的推定,因为表面上符合法律规则”。^{〔65〕}

法律欺诈的构成条件本质上与避税的特征是一致的,差异仅仅在于避税增加了税收的因素。传统上根植于罗马法中的法律欺诈一般理论在实践中主要局限于私法或民法部门,具体而言,局限于合同法部门,并伴随着“法律欺诈的交易”这一概念。^{〔66〕} 需要说明的是,在罗马法中,税法从未像今天这样被视为是一个独立的法律部门或学科。^{〔67〕} 当今,法律欺诈理论早已跨出了民法领域,可以在任何法律部门适用,包括税法。^{〔68〕} 但是,法律欺诈理论在税法中的适用具有特别的意义。通常而言,面对欺诈行为,一项一般的纠正措施是:一方面需要使欺诈行为无效,比如在税法中,体现为基于税法的目的不适用欺诈行为,使得欺诈行为在税收方面不具有意义。因为对于税务机关而言,最符合其需求的而要取得的结果是补偿税款,而不是

〔63〕 不过,关于法律欺诈的罗马法传统,实质上可以归集于以下这些残存的 Paolo 和 Ulpiano 的罗马法文献: 1) D. 1, 3, 29; Paulus, *libro singulari ad legem Cinciam: Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*; 2) D. h. t., 30; Ulpianus, *libro IV ad edictum: Fraus enim legi fit, ubi quod (lex) fieri noluit, fieri autem non vetuit; id fit; et quod distat ρητὸν πὸ δύνου hoc distat fraus ad eo quod contra legem fit*. Cfr. Umberto Morello, *Frode alla legge*, Milano: A. Giuffrè, 1969, p.14.

〔64〕 Adolf Berger, *Encyclopedic dictionary of Roman law*, The Lawbook Exchange, Ltd., 2002, p. 477.

〔65〕 Gestri Marco, *Abuso del diritto e frode alla legge nell'ordinamento comunitario*, Milano, 2003, p.12.

〔66〕 参见《意大利民法典》第 1344 条关于法律欺诈中的合同的规定:当合同构成一项用来规避适用一项强制性规则的工具时,缘由将被认定为非法。再比如,《葡萄牙民法典》第 21 条规定:在适用冲突的法规时,不应当考虑基于旨在避免适用本应当适用的法律的欺诈意图而创造的事实或法律情势。Cfr. Gestri Marco, *op. cit.*, p.31. 此外,就像西班牙立法所规定的那样,为躲避一项规则、追求法律体制所禁止的或与法律体制相左的结果而实施的行为属于法律欺诈的概念范畴。Cfr. Gestri Marco, *op. cit.*, p. 35.

〔67〕 Marco Greggi, “Avoidance and Abus De Droit: The European Approach in Tax Law”, (June 27, 2008), *eJournal of Tax Research*, Vol. 6, No. 1.

〔68〕 还包括行政法、国际私法和刑法。

侵犯当事主体的自治领域；〔69〕另一方面需要对交易根据不存在欺诈行为的情形下而应当适用的规则来处理。〔70〕但是，需要补充的是，由于税法经常使用在民法中建立的概念和规则，且税法在征税中考虑的一些特定经济效果来源于民法的特定（交易）形式，〔71〕税法中的法律欺诈研究并不能完全脱离于民法。

2. 避税：税收法律之欺诈

这里需要根据法律欺诈理论对避税作进一步解读。当然，已经明确的是，避税违背立法意图，但形式上符合法律，而合法节税不但形式上符合法律，同时也符合立法意图。但仍然不明确的是，什么是立法意图或精神？为什么存在一项形式上符合法律但是实质上却不被法律所认可的行为？关于第一个问题，一般而言，如果不涉及具体的规则，可以作如下回答：立法意图是指立法者在立法时所想要的、预期想达到的某项内容，并且其正确表述某种程度上与（被规避的）法律解释紧密相关。〔72〕毫无疑问，通过解释对规则进行正确理解是查明下文将提及的规则缝隙或漏洞的前提条件。关于第二个问题，可以说，相关行为的存在与利用立法者试图填补但因为特定原因而没有填补的规则漏洞相关。值得一提的是，其中的特定原因，如果从政治学的角度进行分析，可以从以下两个方面进行探寻：首先，根据启蒙主义者的立场，规则缝隙或漏洞体现了立法者的错误、遗漏、无知和不称职；其次，根据阶级优越论者和/或代表特定利益集团的游说主义者的立场，规则漏洞或不连贯其实是得到了作为同谋者的立法者含糊不清的默许或纵容。〔73〕除此之外，也还有些法律自身特点的原因：“鉴于法律规则的抽象性，法律规则很难将所有可能的具体行为的变数都规范进来，结果，法律规则很难适用于一些个别的、旨在实现与立法规则的精神截然相反、相冲突的目的的行为”。〔74〕对税法规则而言，其形式主义传统或税法制度的形式要求也进一步造就了规则缝隙或漏洞。〔75〕在这样的背景下，显然就很容易产生制度的形式要求和

〔69〕 不过，需要指出的是，根据比例原则，在交易构成法律欺诈的情形，交易在征税的层面基于税收的目的不适用足矣，因此民事上的有效性与否税务机关并不触及。Cfr. Silvia Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale: il problema dell'elusione fiscale*, Padova: CEDAM, 1992, p.156. 根据避税以存在有效商业交易为前提这一事实，亦可以得出同样的结论。

〔70〕 Cfr. Gestri Marco, *op. cit.*, p.32.

〔71〕 这将显著简化关系，并确保高程度的法律确定性，尽管税收立法追求的目的与民事立法者追求的目的存在显著差异、民法和税法对于规避行为使用不同的方法和技术。Cfr. Umberto Morello, *op. cit.*, p.131.

〔72〕 事实上，除了规则解释的问题外，法律欺诈同时还可归纳为当事主体实施的业务的法律形式和经济实质间的不一致。面对包括税法在内的不同法律，这一问题的归纳将使得对探讨要点的统一成为可能。Cfr. Umberto Morello, *op. cit.*, p.224.

〔73〕 Cfr. Fabrizio Mancinelli, *Evasione ed elusione: alcuni aspetti politici e giuridici*, in AA.VV., *Evasione ed elusione*, a cura di Fabrizio Mancinelli, Napoli, 1989, p.9

〔74〕 Gestri Marco, *op. cit.*, p.2.

〔75〕 在税法中，制度的形式要求体现在以下两个方面：规则解释和对民事形式的尊重。Cfr. Umberto Morello, *op. cit.*, p.224.

实质要求间的冲突，^[76]并可能进一步转化为交易的法律形式和经济实质的对立。当然，上述两个问题是相关的，因为规则缝隙或漏洞的填补需要求助于阐明真实立法意图的解释。据此，可以说“避税可被视为对立法者意在填补但基于特定原因没有填补的领域的开发利用”，^[77]或者“避税牵涉到税法的解释，避税利用缝隙和漏洞，因为法律忘了提及征税行为”。^[78]从这一点看，避税是指意在利用税法漏洞以取得一项税的节省的行为。

“法律欺诈的问题旨在描绘出这样的交易安排：通过一些在严格的实证法下并不被非难的手段，以避开和规避对当事人不利的法律条款”。^[79]基于该观点，可以认为避税在于规避税收规则以支付更少的税款。这样，为识别避税，需要强调“规避税法规则”（即行为实质上与税法体制并不符合）这一条件，^[80]或者说“税的规避”（[意] *aggiramento dell'imposta*）。^[81]具体而言，这样的行为构成了对税收规则的欺诈：没有直接违反但却规避了税法体制所规定的义务和禁止，并取得了不正当的税收利益。毫无疑问，避税成就要求内含于法律欺诈概念中的、且无论如何是由规避概念所诱发的“诡计”。比如，在前文列举的关于增值税免税主体实施避税行为的案例中，A公司与其关联企业通过一系列繁杂、不自然的交易安排或“诡计”，使得A公司企业集团获得了一项税收利益，抵扣了原本A公司不能抵扣的增值税。事实上，这一交易安排规避了关于抵扣权限制的规则，即进项业务用于免税交易，相关的进项增值税不得抵扣。从而这些交易安排违背了增值税制度中性原则或目的（构成增值税法律的欺诈），因为免税主体具有最终消费者的性质，没有销项税就不应当抵扣进项税，否则将造成与其他银行或免税主体的不公平竞争。

此外，对于避税而言，具有特殊意义的法律欺诈的另一基本要点是关于主体意图在识别（通过间接的方式得以实现）法律欺诈过程中的作用。对此，意大利学界在理论层面和司法判例层面存在意见相左的两派观点，且各自都有大量的支持者。^[82]这两派观点分别由所谓的主观派和客观派所代表。主观派认为识别当事主体逃脱规则适用的意图是认定规避行为所必不可少的，而客观派则认为不需要识别主体的规避意图。这里不再就两派各自的理由展开探

[76] 与其他法律相比，特别是民法，这种冲突在税法体现地更加明显。因为，一方面，需要以显著的方式（通过对形式的尊重和法律的“僵硬”解释）确保可预见性，以允许国家对收入的预测和公民对其需要缴纳的税款的准确把握，而另一方面，面对大量的避税行为，却需要实现特定程度的实质正义（税负均摊）。

[77] Paulus Merks, *supra* note 22, p.276.

[78] Frans Vanistendael, “Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law”, in *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2010, n. 3.

[79] Umberto Morello, *op. cit.*, p.1.

[80] Cfr. Alessandro Giovannini, *op. cit.*.

[81] 意大利税法诞生和发展的奠基人之一、最具有影响力的 Benvenuto Griziotto 教授(1884—1956)创设了该概念。Benvenuto Griziotto 教授认为，为避免“税的规避”，需要对可征税行为和交易的真实内容进行探寻。Cfr. Gaspare Falsità, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario In italia*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, coordinati da Victor Uckmar, CEDAM, 2000, p.81.

[82] Cfr. Umberto Morello, *op. cit.*, p.21.

究,但需要简单地指出的是,即使对主观派而言,为了识别规避意图,问题也都沦为对客观经济因素的查实,并从这些客观经济因素中推断出法律欺诈的存在。如果必须要在主观派和客观派之间进行选择,至少在面对避税的情形下,后者应当更可取。事实上,仅仅对于税收欺诈而言,即危害性相对较大的逃税,才需要考虑主观意图。^{〔83〕}

根据上述分析,避税乃是违背法律意图(或精神、目的)的法律欺诈,一方面体现在对税收规则漏洞的利用,另一方面体现在对税收规则的规避,更准确地说,体现在对税法体制所规定的义务和禁止的规避。避税作为一种为减少纳税或延迟纳税所采取的行动,乃是以立法者显然并不意欲或不可能意欲的方式实施的。

3. 法律欺诈理论对避税的意义

法律欺诈渗透并内涵于避税之中,避税本质上即属于税收法律欺诈,体现为对税收规则立法意图的违背,尽管形式上符合规则文义。因此,可以理解的是,在一些意大利语文献资料中,^{〔84〕}在表达避税时,使用的并非是规避([意]elusione)的概念,而是欺诈([意]frode)的概念,不过是在具有上下文的情形下。^{〔85〕}因为这里所指的欺诈是法律欺诈概念中的欺诈,而不是税收欺诈概念中的欺诈,后者属于逃税的范畴。避税是为取得一项税收规则所否定的结果而规避该税收规则的适用,作为税法(欺诈性)规避概念的缩写,避税应当是一个税法的专有概念,用以指称税收法律欺诈这一概念。此外,从功能的角度看,特别是从意大利对付避税现象所采取措施的发展来看,^{〔86〕}法律欺诈和避税的关系可以作如下概括:为了打击避税现象,特别是在税法制度中不存在反避税规则的情形下,基于税收目的,可以建议一项类似于在民法典中所采取的应对模式,^{〔87〕}也就是说可以讨论在税收领域适用一项基于法律欺诈模式的一般

〔83〕 相对应的,在下文将要讨论的权利滥用概念中,一般而言,并非必须具有专门的滥用意图,即主体有意或至少知道其基于法律并不意图达成的目的在利用该法律,必须具备的要件仅仅是主体为一法律立法的达成建立起了形式要素,并客观地利用这一立场,为了一项并不符合该立场根据的目的。See H. Eidenmüller, “Abuse of Law in the Context of European Insolvency Law”, *European Company and Financial Law Review*, vol. 6, no. 1, 2009.

〔84〕 比如,欧盟理事会 2006 年第 69 号指令。

〔85〕 这意味着,如果没有上下文,欺诈的概念通常是指逃税而非避税。

〔86〕 在意大利,在引入了一般意义上的反避税规则之前,为了反避税的需求,在税法制度中寻求潜在的原则和类推地适用其他法律制度中的自有概念是两种应对路径,而意大利学界更多地忽视了第一种路径,试图将避税现象置于交易无效的牢笼之中,通过最先根据虚假行为概念、之后根据法律欺诈概念的解读来应对问题。Cfr. P. M. Tabellini, *L’elusione fiscale*, op. cit., p. 1.

〔87〕 Cfr. Vacca Ivan, op. cit., p.1078. 这里牵涉到一个关于在其他非税收法律中的关于法律欺诈的条款在税收领域的适用问题。对此,在意大利,特别是在第一条一般意义上的反避税规则出台之前,已经讨论过了《民法典》第 1344 条(见前注〔65〕)在税收领域中的适用问题,但是并没有得出一致的观点。Cfr. Luciano Carta e Francesco Fratini, *Elusione tributaria e verifica fiscale*, Bari: Cacucci, 2000 pp.97-101. 但是,大部分意大利学者还是持否定的意见,理由包括在税收领域识别强制性规则的困难、第 1344 条作为反避税的手段不适合——比如在避税的实施仅仅是通过一项行为而不是第 1344 条所指的法律交易或者是通过一系列关联交易的情形(这些关联交易单个看待的话,都是合法的,但是第 1344 条的适用范围限于单个交易)——和诉讼上的难度。Cfr. Angelo Garcea, op. cit., p.15.

反避税规则。据此,一方面,避税应当基于法律欺诈的概念进行定义,另一方面,如果在税收规则中缺乏避税的定义,法律欺诈理论具有对付避税问题的功能,至少从理论思考的角度看是如此。^[88]

(二)避税与权利滥用

1.权利滥用

为揭示避税的构成,在上文关于避税与节税和逃税的分析中,已经指出了其滥用方面的因素。这里,基于从另外的视野对避税性质进行分析的目的,需要专门就权利滥用理论对避税的影响及权利滥用和避税的关系进行探究,这也是进一步深入研究避税构成中滥用因素的需要。

那么,什么是权利滥用(abuse of right)?^[89] 权利滥用首先在本质上属于历史问题,然后才是观念问题,^[90]同时,权利滥用首先是一种社会现象,然后才是法律现象(或者合乎情理地以半法律性质进行归类)。^[91] 权利滥用理论诞生的前提是,绝对权利(比如所有权)、权利行使没有任何限制的观念不再盛行,绝对权利的行使也应当满足一些特定条件的观念渐被认同。通常而言,“权利滥用概念意味着主体权利的行使需要受到限制。滥用发生在权利所有者以不正常的方式或不管如何基于法律体制所尊重的目的之外的目的行使权利的情形”。^[92] 事实上,权利滥用理论的诞生和之后的发展,可以一直追溯到罗马法时代和欧洲中世纪时代。^[93]

[88] 这里需要进一步阐述两个方面的内容:首先,这种理论上的思考以假定缺乏对避税进行定义的一般反避税规则和法律欺诈的民事规则(比《如意大利民法典》第1344条)在税收领域适用的不可能或直接适用性的排除为前提。关于后者,意大利学说和司法判例已经得出相应结论。Cfr. Fiorentino Stefano, *Il problema dell'elusione nel sistema tributario positivo*, in *Rivista di diritto tributario*, 1993, fasc. 7-8, p. 818;其次,这种理论上的思考在于“查明是否存在一项一般的反欺诈原则(不是成文的或可以根据其他法律体制的原则所推断出的),它的适用意味着欺诈或规避交易对税务机关的不可对抗性或者(更直接地)无效”。对此,意大利学说和司法判例多次指出,“不存在这样的一般反欺诈原则。结果,仅仅是那些被特殊规则所规定的(因此是禁止的)规避交易在税收上才被认定是违法的”。Cfr. Franco Gallo, *Note minime sull'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Fascicolo N° 1 Rivista del 2010 di Giurisprudenza delle Imposte*.

[89] 权利滥用概念源自法国,法语为abus de droit,诞生于19世纪中期法国的一项司法判决。该概念构成了个人或法人在面对其他个人、法人和国家、行政机构时的(法国)宪法上的地位的中心内容。

[90] Rescigno, *L'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1965, I, p. 216. 该作者对两项关于滥用的传统思想观念进行了分析,这两项观念分别涉及对滥用行为的不同监控形式:第一项观念源于天主教的灵感,旨在对伦理和道德价值的尊重,超越行为的抽象法律价值,体现为对行为的动机进行监控;第二项观念受到世俗观念指导,关于滥用与否,表达了对值得保护的利益进行客观审查的评价标准。Cfr. Fiorentino Stefano, *op. cit.*, p. 812.

[91] 意大利学者 Rotondi 在 1923 年发表的一篇文章中指出,权利滥用是一种社会现象,并不是法律概念,相反,属于法律一直以来都不能在所有的无法预料的适用中进行规范的现象之一:属于一种精神状况,属于道德评价。该作者还强调了这种评价和伴随的谴责是如何在当事主体精神层面上发挥影响的:使得当事主体不能专心行使法律对其承认的权利,因为一般道德良心并不赞同这样的权利行使。此外,该作者还强调了这种评价和伴随的谴责是如何对立法政策产生影响的:准备旨在认定当前具有合法性质的情形为非法的修改和改革。Cfr. Fiorentino Stefano, *op. cit.*, p. 812.

[92] Elisabetta Vassallo, *Abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, *Altalex*, 8 febbraio 2011.

[93] 关于权利滥用理论在罗马法和中世纪法中的经验,See Marco Greggi, *supra* note 66.

根据罗马法传统,滥用发生在一项权利的行使与公平、诚信等一般原则不一致,或者甚至与基本的道德规则不一致的情形。此外,在一些古罗马法律文献中还说到:“一事物的拥有者对该事物具有完全的权利,但更应尊重他人的利益以特定方式并在特定界限内行使这一权利,并以后者的利益为重”。^[94]今天,大部分国家的法律体制都已经认可了权利滥用这一概念,比如,在一些欧洲国家,甚至在法律体制中,更准确地说在民法中,明确规定了权利滥用规则。^[95]“权利滥用理论存在于大陆法系国家之中,涉及合法权利的恶意或反社会的行使可产生民事责任的问题”。^[96]当然,权利滥用理论存在于大陆法系国家,与大陆法系国家“用权利概念作为核心表达工具、抽象推理演绎而成法典秩序”^[97]的传统密切相关。基于此,可以得出的结论是,权利滥用理论在于认可权利的所有者将承担责任,如果其以不正常、极端或滥用的方式行使该权利的话。

2. 避税:税法中的权利滥用

虽然罗马法(或中世纪法)从未以独立学科的形式看待税法,也并未处理过今天我们所讲的避税现象,^[98]但毋庸置疑的是,当今需要也可以将源自民法的权利滥用理论适用于税法,至少对大陆法系国家而言是如此。对此,有必要援引一位意大利学者面对权利滥用理论在税法中适用的质疑时所阐明的理由。首先,该学者认为,滥用发生在这样的情形:“虽然行为或交易符合主体的法律情势([意]situazioni giuridiche soggettive)^[99]和一项规则的内容,但是行为或交易的决定是为追求在法律体制中缺乏积极评价的利益,并蔑视债权人的客观利益,而对这一利益的尊重构成了个人法律自由的外部限制”。^[100]随后,该学者提出:“从实质要点来看,税收债务与民事债务是一致的,两者存在差异不是因为税收债务的本质内容,而是因为税收债务的实现和执行以及可能的诉讼法方面的内容”,“权利滥用概念一方面与在行为和交易中表现的主体法律情势、纳税人所追求的具体利益挂钩,另一方面与国库债权人的(潜在)权利挂钩,这些交易的法律效力不得对抗税务机关,但这些交易在私法上的效力并不无效”。^[101]

[94] Marco Greggi, *supra* note 67.

[95] 根据《葡萄牙民法典》第344条的规定,如果一项权利的所有者在行使权利时明显地超越了源于诚信、公序良俗和该项权利的社会或经济目的的限制,就构成滥用。此外,根据《希腊民法典》第288条的规定,禁止权利的行使明显地超越了源于诚信、公序良俗和该项权利的社会或经济目的的限制。Cfr. Gestri Marco, *op. cit.*, pp. 29-30. 值得一提的是《瑞士民法典》第2条直接规定,一项权利的明显滥用不受法律保护,《德国民法典》第226条、《意大利民法典》在关于物权的第833条规定了类似的条款。当然,我国《民法通则》虽然没有明确规定权利滥用禁止原则,但是第7条规定民事活动应当尊重社会公德,不得损害社会公共利益,破坏国家经济计划,扰乱社会经济秩序。该条也被我国学者基于权利滥用禁止原则进行了解释。参见徐国栋:“论权利不得滥用原则”,《中南政法学院学报》1992年第3期。

[96] Elspeth Reid, “The Doctrine of Abuse of Rights: Perspective from a Mixed Jurisdiction”, vol 8.3 *Electronic Journal of Comparative Law*, October 2004.

[97] 冉昊:“两大法系法律实施系统比较——财产法律的视角”,《中国社会科学》2006年第1期。

[98] See Marco Greggi, *supra* note 67.

[99] 为保护其利益而赋予一主体的某项权利就属于人的主体法律情形。

[100] Alessandro Giovannini, *op. cit.*.

[101] Alessandro Giovannini, *op. cit.*.

据此,民法和税法的内在联系再一次得到了论证,源自民法的权利滥用理论也可以扩大到税法中适用,基于税收目的的结果与基于私法目的的结果相分离。

显然,通过对权利滥用性质的探究,可以分析得出避税的性质。已经可以明确的是,权利滥用是指对权利和交易自由的扭曲使用(通过交易或行为的不自然创设,比如在关联方交易的情形),其在于权利行使方式的不正常,与经济活动的正常状态不符合,这与诡计、脱身之计和计谋等词汇相对应。但是,基于更细致的分析,权利滥用在于超越公平或诚信等一般原则、公序良俗、社会经济目的或(甚至)基本道德规则所施加的限制,其中,诚信原则(更多指的是客观诚信原则)^[102]和社会经济目的对于基于税收目的的权利滥用具有特殊意义。这就是说,权利滥用的评价应当基于根据客观诚信要求的行为判断,节税能否被认定为合法或不正当,只能根据这样一种复杂的评价结果。^[103]因此,从逻辑上来讲,权利滥用理论和客观诚信理论具有同一内涵。^[104]而在税收领域对不可违背的社会经济目的的强调,意味着对宪法所赋予税的或者说在现代社会税应当具有的、内在性的社会功能的强调。这一社会功能正是社会共同责任(或连带性)的功能。^[105]需要进一步指出的是,与这一税的社会共同责任功能相关的因素,就是据以征税的捐税能力。捐税能力发挥着限制和正当化社会共同责任(大小)的作用。税的社会共同责任功能则表现为捐税能力越大,应当承担的税赋就越多。因此,基于税收的目的行使一项权利,应当与税的社会性的连带功能相符合,或者说应当与旨在确保税赋公平分摊的量能课税原则相符合,^[106]否则将构成权利滥用。量能课税原则要求不同情形应当不同对待,相同情形应当同等对待,而避税却违背了(实质)相同情形应当同等对待的要求。比如,AB两企业都在某地从事机械生产业务并具有境外收益。但是B企业在低税负地区开曼群岛注册了一家b空壳公司,通过转移定价将利润转移至b企业和由b企业获得境外收益的方法,B企业取得了少缴税和延迟纳税的税收利益。显然,在低税负地区设立空壳公司、转移定价构成了“诡计”或不正常的交易方式,而由于没有在开曼群岛实际实施经济活动,B企业和A企业实质上

[102] 主观诚信是指对损害他人法律情势的无知,而客观诚信是指在当事方主体关系中公正和相互忠诚的一般义务。

[103] Cfr. Alessandro Giovannini, *op. cit.*. 此外,该作者还强调:不应当把权利的扭曲使用归结于一项既普通又微不足道的、虽然是不公正的或不诚信的行为,或归结于一项含糊不清的道德或社会的勤勉规则,或归结于一项“不符合逻辑的税的节省”的模糊概念,而是应当直接归结于一项内在于法律体制中的原则,即客观诚信原则,并归结于作为该原则砥柱的相关行为规则,这些规则本身并不容忍任何规定的规避。

[104] “两者的特征在于都要求一项两方面的评估:一方面,它们对私人权利的评估,在尊重法律交易自由和交易自我决定下,基于其自身的不同类别的利益和促使其采取行为或交易的实质理由的实现;另一方面它们对债权人权利的评估,根据行为与行为真实目的在实质上相符的原则,基于其真实要求的实现”。Cfr. Alessandro Giovannini, *op. cit.*.

[105] 意指“税是一种个人的经济牺牲,为了对共同努力进行融资,而共同体的成员必须付诸承担,基于这样的事实:他们在经济上、社会上和政治上共同组成了这一共同体。而成员对税的承担并非因为他们获得或要求获得一项利益”。Gaspere Falsitta, *op. cit.*, p.83.

[106] 事实上,量能课税原则不但对税收立法者(税收立法)施加了一种限制,而且对私法自治的自由阐述亦施加了限制。Cfr. Angelo Garcea, *op. cit.*, p.13.

仍然处于相同的情形,这样B企业(集团)获得A企业没有的税收利益,将违背量能课税原则,因为实质相同的情形没有得到同等待遇。事实上,对权利是否滥用的评价,需要根据具有宪法重要性的价值来实施,因为社会共同责任和捐税能力(或公平原则)通常都被明确规定在宪法之中。^[107]因此,基于这些相关条款的解释,对于反避税而言,将涉及到宪法路径。

关于权利滥用,还有必要说明一下与之相关的另一概念,即法律滥用(abuse of law)。事实上,法律滥用概念常见于英语的文献中,在法语、意大利语等拉丁语文献中并不常见,原因在于意大利语等拉丁语中的权利(比如意大利语 *diritto*)同时还具有法律的含义,而英语 *right* 仅具有权利而不具有法律的含义。不过需要指出的是,意大利语 *diritto* 在表示法律时仅指抽象意义上的法律,比如学术研究和教学中指称的“某某法”,并不具体表示立法机关发布的实证法上的“某某法”,后者有另外的词来表示,比如意大利语 *legge*。而英于中的 *law* 和汉语中的法都可以表示上述两种意义上的法律。因此,在法语、意大利语等拉丁语文献中,作为一种学说理论,并根据该理论的起源,权利滥用是最初含义也是标准表述。而法律滥用则是权利滥用的派生含义,^[108]可理解为滥用规范权利滥用客体的权利的法律。因此,权利滥用必然伴随着法律滥用,可以说,法律滥用和权利滥用是同质的,它们针对同一事物,只不过基于不同的视角。事实上,在关于税法的英语文献中,使用法律滥用概念以替代权利滥用概念并不少见。而在法语、意大利语等拉丁语文献中,通常使用权利滥用概念,该概念意指以滥用法律、导致与法律意图相违背的方式使用或要求某项权利。^[109]权利滥用的客体即为权利,比如,税法中的合法节税权、享受税收优惠权、所得税利息等成本费用扣除权、增值税中的抵扣权、税收协定利益享有权等。规范相应权利的法规,则构成法律滥用的客体。关于权利滥用和法律滥用两个概念的这一关系,最后以欧盟税法中的避税行为举例说明。根据欧盟一体化和建立欧洲单一市场的要求,欧盟基础条约赋予了欧盟成员国个人、企业(以及商品、服务和资本)在欧盟境内各个成员国间自由流动的权利,而欧盟内跨境避税行为的发生往往与该项权利的滥用密不可分。事实上,避税纳税人对自由流动权利的滥用,其实也是对赋予纳税人该项权利的欧盟法(欧盟基础条约)的滥用。比如,英国A公司为获得一项减少纳税和延迟纳税的税收利益,利用欧盟法赋予的人的自由流动的权利,或者说是去其他成员国设立企业从事经营活动的自由,包括市场准入权和市场平等权,在爱尔兰设立子公司,并将利润转移至该公司,以享受爱尔兰相比于英国的低税负待遇。这样,在特定的情形下,比如所设立的子公司仅仅是空壳或皮包公司等不正常交易安排,(企业设立)自由流动权利的利用将构成为实现避税的滥用,不符合设立该项权利背后的目的。因为这种自由流动的权利目的在于使得各个成员国间的经济和社会在欧盟范围内相互渗透,而要达到此目的,势必要求设立的企业稳定地和持续地参与到另一成员国的经济

[107] 比如,《意大利宪法》第3条和第53条分别进行了规定。

[108] 关于法律滥用,存在这样一种定义:“作为一般概念,这是一项关于一特定法律条款的范围的解释性概念。它包含两方面的因素:①违背法律目的的法律利用;②为满足该法律条款的形式要求,利用者采取了深思熟虑的行动”。See H. Eidenmüller, *supra* note 83.

[109] See Paulus Merks, *supra* note 22, p.276.

生活中并在那里获得利润,或者说要求在这个成员国内通过固定的企业或机构、无特定期限地从事真实的经济活动。^{〔110〕}

3. 权利滥用理论对避税的意义

关于(税的)规避与权利滥用的内在关系,意大利税法中有这样一种观点:权利滥用和(税的)规避是一种竞合关系,并且根据特殊性原则来解决两者的适用问题。^{〔111〕}当然这一观点更多是基于反避税的角度阐述两者在适用上的关系,即如果税法中引入了反避税规则,在反避税时即适用该规则,而不再援引一般的权利滥用理论。不过,关于权利滥用理论对避税的意义,可以从以下三个方面来理解:首先,从内涵的角度看,在一些大陆法系国家,规避概念深嵌于权利滥用概念之中。^{〔112〕}也就是说,如同法律欺诈渗透并内涵于避税之中,权利滥用也渗透于并内涵于避税之中,而避税是权利滥用税法应用中的效果。因此,在一些国家,避税就被视为一种权利滥用;^{〔113〕}其次,从实践中术语使用的角度看,规避和滥用是两个对称概念,^{〔114〕}可以说,权利滥用是旨在打击(税的)规避的别名。在很多案例中,特别是在大陆法系国家,法规规避概念被滥用概念所替代。总之,“在使用滥用概念的国家里,法律滥用概念被视为是避税的同义词”。^{〔115〕}因此,在税收领域,如果涉及到权利滥用,通常在司法判例中就是指避税;^{〔116〕}最后,就像在法律欺诈的情形一样,权利滥用理论也具有应对避税问题的功能,即使在税法规则中存在避税定义的情况下也是如此。而在实践中,所谓的“权利滥用禁止”规则,即基于权利滥用理论、通常作为司法解释结果的一般反避税规则,也已经出现,并在税收领域中适用,欧盟税法以及一些诸如意大利等欧盟成员国内国税法对此已经给予确认。这里以欧洲法院一项判决为例,根据该判决,如果满足以下两项条件,即构成权利滥用:纳税人交易尽管形式上符合共同法规定的条件,但是该共同法追求的目的并没有达成;纳税人旨在取得一项来源于共同法上的利益,但是通过不自然的手段来满足为取得这项利益所必要的条件。^{〔117〕}

(三)小结:法律欺诈和权利滥用在避税中的关系

在分别从法律欺诈和权利滥用两个角度对避税的基本问题进行阐述之后,还需要从一个

〔110〕 See ECJ's Judgment in Cadbury Schweppes case (C-196/04).

〔111〕 Guglielmo Franson, *Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni*, in *Corriere Tributario*, 1/2011, p.13.

〔112〕 See Marco Greggi, *supra* note 67.

〔113〕 在其他一些国家之所以并没有使用权利滥用这一概念来指称避税,原因在于权利滥用概念仅仅在大陆法系国家被认可。

〔114〕 F. Tesauro, *op. cit.*, pp.247-249.

〔115〕 Marco Greggi, *supra* note 67.

〔116〕 但是,必须强调的是,权利滥用并不构成与规避概念平行的概念,而是构成了一项与避税概念相比适用范围更广的概念,并且主要出现在司法判例中。Cfr. G. Zopponi, *abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *riv. dir. Trib.*, 2005, p.809.

〔117〕 See ECJ's judgment of 14 December 2000, Case 110/99. 这样,基于反避税的目的,欧洲法院在判决中认可了在欧盟税收领域权利滥用禁止原则的适用。基于欧洲法院判决的效力,事实上像意大利等国法院也认同了权利滥用禁止原则在税收领域的适用,特别是当本国的反避税立法的适用范围被不涉及的税收领域。

统一的视角对法律欺诈和权利滥用在避税中的关系作一个总结。

首先,根据前文的分析,特别是其中关于避税的性质在于法律欺诈和权利滥用,可以确定的是,法律欺诈和权利滥用通常交错在一起,其中一个概念包含了另一个概念中的特定内涵。比如,在描述法律欺诈时,也提及滥用的因素,而在描述权利滥用时,特别是在法律滥用的情形,也提到违背立法意图(尽管在形式上符合立法文义,以致使得规则解释成为必要^[118]这一因素)。但需要强调的是,法律欺诈和权利滥用可能的差异仅仅在于在阐述各自理论时采用了不同角度:法律欺诈主要从结果的角度进行展开,权利滥用则主要从方式或形式的角度进行展开。^[119]此外,权利滥用表现为一种反社会和反道德的行为,而反社会性或反道德性产生于法律欺诈目的的达成。^[120]因此,法律欺诈和权利滥用属于两个对称概念,也就是说,用一个概念可以来描述另一个概念。一方面可以说,法律欺诈是权利滥用的(不正常)前提,另一方面也可以说,权利滥用实质上存在于导致(一项)法律欺诈的交易中。

其次,法律欺诈和权利滥用是两种反避税理论,或者说用来监控主体权利行使的手段,作为对特定危险的回应。^[121]特定危险是指:为满足个人的合法利益,立法者规定的有利于私人的法律制度和主体法律情势可能基于恶意的目的或不值得保护的而被利用。基于权利滥用可以确定法律欺诈现象,^[122]基于法律欺诈也可以确定权利滥用现象,两者存在相通之处。但是,在税收领域,作为反避税工具的权利滥用理论的使用并不应当与税收规则欺诈交易理论相混淆,毕竟法律欺诈和权利滥用属于两种不同的法律制度。事实上,在欧洲大陆法系国家,作为在税收领域适用的反避税原则,在法律欺诈和权利滥用之间,不同国家或者不同时期有着不同的选择,比如,德国从1977年开始,在税法体制中就适用法律规则滥用理论,^[123]意大利直到1997年才认可权利滥用在税法中的适用,之前一直偏向于选择税收规则欺诈交易理论。^[124]意大利(曾)忽视权利滥用制度(在税法中适用),原因主要在于权利滥用禁止原则与法律确定性原则相左,担心如果该制度被广泛使用,将损害纳税人受保护的利益。

再次,需要指出的是,与传统大陆法系国家不同,英美法系国家在制定反避税规则时,通常是根据实质重于形式理论或商业目的理论,我国亦同,^[125]而不是法律欺诈或权利滥用理论。

[118] 对此,有这样一段关于权利滥用的描述:“如果法律是根据其形式措辞而违背其目的而适用,仅构成一项法律滥用。这意味着法律滥用在本质是关于一项特定的法律条款的正确解释。而正确解释并不拘泥于一项规则的措辞,也需要考虑该项规则的基本目的。因此,法律滥用是一种解释概念,并不是一项与该规则目的相分离的独立原则”。See H. Eidenmüller, *supra* note 83.

[119] 事实上,似乎从法律欺诈和权利滥用各自的命名本身中也可以这一结论。

[120] Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *op. cit.*, p.39.

[121] Cfr. Gestri Marco, *op. cit.*, p.2.

[122] Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *op. cit.*, p.38.

[123] 具体参见德国《税收通则》第42条反滥用条款。

[124] Cfr. Paolo Costantini e Federico Monaco, *op. cit.*, p.38.

[125] 参见2008年《企业所得税法》第47条一般反避税规则和《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2号)关于一般反避税管理第93条“税务机关应按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排”的规定。

当然,在认定避税构成要素方面,以实质重于形式理论或商业目的理论作为基础的反避税规则和以法律欺诈或权利滥用理论作为基础的反避税规则并不存在实质差异,但是前者过于强调有效经济理由或合理商业目的的缺失,后者则强调法律规则的滥用或立法意图的违背。而前文已经分析,在避税认定与否方面,是否存在(除税收利益之外的)有效经济理由并非直接相关,同时,过于强调有效经济理由,将不利于对纳税人节税权的确认。

最后,需要强调的是,对避税的研究不能脱离于对民事法律交易的研究,这是因为:一方面,民法和税法具有紧密的关系,即税法在规定的征税行为时,必须参照私法上的规定。事实上,“避税产生问题显然是民法和税法之间的关系得到梳理和正确处置的结果”;^[126]另一方面,法律欺诈理论和权利滥用理论都与民法具有天然的联系,两种理论在税收领域中的应用或多或少都牵涉到私法交易。因此,可以说,避税在于滥用民法提供的形式,尽管避税可仅仅通过一项行为(即不通过法律交易)得以实施。比如,在(意大利)征收增值税的情形,为了不适用高税率,羊绒毛衣的生产者在生产中加入了不同类型的羊毛。由此,也说明我国在反避税规则的制定中需要考虑法律欺诈理论或权利滥用理论,鉴于我国民法深受大陆法系国家民法的影响,就更是如此。

三、结论:避税的定义

对避税定义的困难主要在于如何将避税与合法节税相区别。通过基于法律欺诈理论和权利滥用理论对避税进行的深入分析,使得重新并更加深入地审视避税和合法节税的界限成为可能:①避税乃是通过一项旨在规避一税收规则的交易,选择一种反常的税收规则,因此导致一项税法制度不认同的税收利益,而(第三类情形下)合法节税乃是通过一项旨在满足所选择规则的适用条件的交易,在被税法制度视为具有同等尊严、可相互替代的税收规则中,选择其中税收负担最小的规则;^[127]②避税的特征在于交易工具的“机警”使用和对税法制度漏洞和缺陷的利用,而合法节税的特征在于其与规范征税行为原则的完美契合;^[128]③避税体现为一项权利的扭曲行使,而合法节税体现为一项权利的适当行使;④避税违背税收规则的立法意图或规则制度的原则,而合法节税符合税收规则的立法意图或规则制度的原则。

就像本文刚开始指出的,对于避税而言,描述要比定义更加容易,但对避税概念实施一项统一的定义仍然是可能和必要的,尤其是当一国需要引入一般反避税规则等反避税措施时。事实上,避税首先仅仅是一项理论或逻辑概念,如果一国税法制度没有考虑并引入反避税措施的话,避税在法律上就不具有重要意义。需要特别指出的是,在定义避税时,存在一些预先需要特别注意的要点:①鉴于避税和合法节税的模糊界限,定义应更多致力于避税和合法节税的区别,而不是避税和逃税的区别;②在定义中,必须表明避税以存在有效的商业交易为前提;③

[126] P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, p.274.

[127] Cfr. Angelo Garcea, *op. cit.*, p.65 e 70.

[128] Cfr. Angelo Garcea, *op. cit.*, p.66.

避税概念应当包含来自于法律欺诈和/或权利滥用的因素；④与反避税中的客观审查相对应，在定义中应当排除主观因素，即纳税人的避税主观意图；⑤鉴于纳税人具有选择税收负担上最小的行为或交易的权利，在定义中没有必要“嵌入”有效经济理由的因素；⑥在定义中，有必要强调对税法基本原则之量能课税原则的违背。

根据前文对避税与税的节省、逃税等概念的异同和根据法律欺诈与权利滥用对避税性质的深入分析，这里将对避税作出一项适用于所有不同的税种的统一定义，以作为总结：避税是纳税人实施的一种税的节省类型，通过商业或民事上有效的行为或法律交易的扭曲或不正常使用，尽管形式上符合税收规则或法定征税行为要件，但实质上不符合相关规则的立法目的，从而导致一项不正当的税收利益，纳税人取得该税收利益将违背量能课税原则。

Abstract: As an important issue of tax law, tax avoidance involves many fundamental theoretical issues of tax law. The correct understanding of tax avoidance determines the correct understanding of tax law. The application of countermeasures against tax avoidance by a country reflects the level of rule of tax law. To understand correctly and define with a unitary concept the tax avoidance, it is necessary to carry out a legal analysis of differences and relationships between tax avoidance and related concepts, such as tax saving, tax planning, legitimate tax saving, tax evasion and tax fraud, and a further analysis of essence of tax avoidance based on the doctrines of fraud on a statute and abuse of right. The latter analysis has a specific significance not only for purpose of distinguishing tax avoidance from legitimate tax saving, but also for purpose of searching for doctrines for a country to establish anti-avoidance measures. In particular, on the one hand, China should recognize the taxpayer's right to organize his economic operations in a way of minimizing tax burden, and on the other hand, China should select carefully in introducing and applying the general anti-avoidance rule the doctrine between doctrines of the fraud on a statute and abuse of right in traditional civil law countries and doctrines of business purpose and substance over form in common law countries.

Key Words: Tax Avoidance; Legitimate Tax Saving; Tax Evasion; Fraud on a Statute; Abuse of Right

(责任编辑:邓 峰)