

反避税调整对于国家财政收入乃至政权稳定等方面的重要性不言而喻,基于企业在市场经济中的地位及其占有的资源与财富,对企业的反避税调查及其执法活动逐渐成为各国反避税政策的重点。但与此同时,伴随着企业组织形式的多样性,企业经济活动、交易规则与形式的日益复杂,以及企业避税活动空间和能力的不断增强,税务机关要准确掌握企业纳税信息以及反避税调查与执法的难度也越来越大。从世界范围来看,企业的反避税执法已经成为各国反避税政策的共通性难题。我国的反企业避税立法大体源于 20 世纪 80 年代后期,〔ZW〕1987 年 11 月,深圳市人民政府颁布《深圳特区外商投资企业与关联企业交易业务税务管理和暂行办法》,这被认为是我国第一部专门的反避税法律。〔ZW〕尽管经过二十多年的发展,相关反避税法律已经取得显著进步,但目前企业避税形势仍然十分严峻。国家税务总局反避税处曾经保守估计,每年仅跨国公司避税所造成的税收收入流失至少是 300 亿元,而厦门市国税局的课题研究表明,我国这方面的税收流失可能高达 1270 亿元。〔ZW〕《外企年避税高达 1270 亿元正置民族企业于险境》,新华网:〔DK〕[http://news.xinhuanet.com/fortune/2006-01/23/content\\_4086467.htm](http://news.xinhuanet.com/fortune/2006-01/23/content_4086467.htm)〔DK〕。最后访问日期:2011 年 6 月 12 日。〔ZW〕反企业避税问题已经成为近年来我国理论和实务界关注的焦点,各种相关的调查报告与理论研究基本都集中于我国反企业避税问题。

2007 年我国颁布了统一的《企业所得税法》,不仅从制度上化解了长期以来内外资企业税负不公以及由此产生的各种避税问题,并且首次专章规定“特别纳税调整”,在法律层面上确立了对关联交易、受控外国公司、资本弱化等主要避税形式的法律调整制度,此外还专门规定了“一般反避税条款”(第四十七条)。2007 年 12 月国务院制定《企业所得税法实施条例》,对《企业所得税法》中的“特别纳税调整”做了进一步细化。2009 年国家税务总局专门制定了《特别纳税调整实施办法(试行)》,对企业的转让定价、预约定价安排、成本分摊协议、受控外国企业、资本弱化以及一般反避税等特别纳税调整事项进行了明确的规定,除进一步细化诸如转让定价、预约定价、成本分摊协议、资本弱化等规定外,〔ZW〕在我国反避税制度中,诸如转让定价、预约定价、成本分摊协议、资本弱化等制度在《企业所得税法》《特别纳税调整实施办法(试行)》出台之前已经在其他税收法律中做出规定,比如 1992 年的《税收征收管理法》中已经初步明确转让定价、预约定价、成本分摊等制度,同时国家税务总局还陆续制定相关规章对上述制度内容和操作程序做进一步完善,比如《国家税务总局关于关联企业间业务往来税务管理实施办法》(1992 年)、《国家税务总局关于贯彻〈关联企业间业务往来税务管理实施办法〉几个具体问题的通知》(1992 年)、《国家税务总局关联企业间业务往来税务管理规程(试行)》(1998 年)、《国家税务总局关于修订〈关联企业间业务往来税务管理规程〉的通知》(2004 年)、《国家税务总局关于进一步加强反避税工作的通知》(2004 年)等。当然,随着《特别纳税调整办法》的实施,上述规定基本都已失效。〔ZW〕也对“一般反避税条款”进行了细化。为进一步明确一般反避税条款的实施细则,2014 年 12 月国家税务总局出台《一般反避税管理办法(试行)》。尽管如此,国内理论与实务界普遍认为我国“一般反避税条款”中的“不具有合理商业目的”“合理方法”等规定过于抽象;在当前税收法制环境下,为保障税法的稳定性,应该将我国“一般反避税条款”视为法律漏洞补充原则(兜底条款)最后适用;〔ZW〕李茜、韩瑜:《〈企业所得税法〉一般反避税条款评析》,《涉外税务》2008 年第 8 期;俞光远:《企业所得税法反避税规定解读》,《地方财政研究》2007 年第 9 期;张蹇:《〈企业所得税法〉反避税规定及其完善》,《涉外税务》2009 年第 2 期。〔ZW〕同时认为应当在适用条件、启动程序、纳税人权利救济等方面对“一般反避税条款”做进一步的明确。〔ZW〕张军立、李霞:《新〈企业所得税法〉的一般反避税条款再审视》,《河北法学》2010 年第 9 期;林文生:《新〈企业所得税法〉中反避税一般条款法律适用的困境与对策》,《税务研究》2008 年第 8 期;雷虹云:《加强一般反避税管理,提高反避税能力》,《涉外税务》2009 年第 6 期。〔ZW〕

但是，上述直觉性判断未免过于简单。限于立法者的预见能力，法律规定的稳定性、目的多样性等内在特征，以及法律要获得通过并广泛适用等程序性要求，法律通常都会采用相对抽象的概念，“合理注意”“可预见性”“过失”等语词几乎在各部门法(包括刑法、行政法等公法)中都可以看到。对于税法而言，避税活动可以给行为人直接带来经济利益，在交易形式纷繁复杂并且不断翻新的现实情况下，采用精确、具体的立法语言并且详细列举各种避税形式不仅没有可能，同时还可能会给纳税人形成“避税指引”。此外，一般性条款并非必然带来不稳定性或不可预见性，实践中对于大多数适用一般性条款的案件，执法者或司法者做出的判断大体上都能符合人们的一定预期，同时也表现出相当的一致性和连续性。〔ZW〕谢晓尧、吴思罕：《论一般条款的确定性》，《法学评论》2004年第3期。〔ZW〕

法律的精确与模糊从来就不是“二分法”(dichotomy)下的单一选择，而是不同部门法关于最优精确度(optimal precision)的选择问题：〔ZW〕〔DK〕Colin S.Diver, 1983, *The Optimal Precision of Administrative Rules*, *Yale Law Journal*, Vol.93, pp.65-109.; Louis Kaplow, 1995, *A Model of the Optimal Complexity of Legal Rules*, *Journal of Law, Economics & Organization*, Vol.11, No.1, pp.150-163.; Richard A.Epstein, 2004, *The Optimal Complexity of Legal Rules*, John M.Olin Law & Economics Working Paper, No.210.<http://www.law.uchicago.edu/Lawecon/index.html>.〔DK〕〔ZW〕立法者是选择精确的“规则”(rule), 还是相对模糊的“标准”(standard)? 〔ZW〕〔DK〕Pierre J.Schlag, 1985, *Rules and Standards*, *University of California Law Review*, Vol.33, pp.379-407.; Louis Kaplow, 1992, *Rules Versus Standards: An Economic Analysis*, Vol.42, *Duke Law Journal*, pp.557-629.; Joson Scott Johnston, *Bargaining Under Rules Versus Standards*, *Journal of Law, Economics & Organization*, Vol.11, No.2, pp.256-281.; Russell B.Korobkin, 2000, *Behavioral Analysis and Legal Form: Rules vs.Standards Revisited*, Vol.79, *Oregon Law Review*, pp.23-59. 〔DK〕〔ZW〕不同立法形式当然拥有各自的优缺点，例如精确“规则”的立法成本更高，但对于执法者而言由于内容明确因而执法成本更低，同时民众的遵守成本更低；而相对模糊的“标准”与之相反：立法成本更低、执法成本更高、遵守成本更高。〔ZW〕〔DK〕Isaac Ehrlich and Richard A.Posner, 1976, *An Economic Analysis of Legal Rulemaking*, *The Journal of Legal Studies*, Vol.3, No.1, pp.257-286.; Colin S.Diver, 1983, *The Optimal Precision of Administrative Rules*, *Yale Law Journal*, Vol.93, pp.65-109. 〔DK〕〔ZW〕因此，对于反避税立法者而言，不仅要在各种不同环境约束下权衡“规则”与“标准”的效率，从而确定反避税法律最优精确程度，还要进一步考虑规则与标准选择对“最优执法”(optimal law enforcement)和“纳税遵从”(tax compliance)的影响：立法精确程度选择对税收执法会产生怎样的影响？如何实现对避税行为的最优威慑？反避税立法是选择过错责任还是严格责任？不同立法选择会影响纳税人的税收遵从吗？如果税法规定过于复杂或模糊，纳税人可能会“理性地”选择不学习，〔ZW〕〔DK〕Louis Kaplow, 1992, *Rules Versus Standards: An Economic Analysis*, Vol.42, *Duke Law Journal*, pp.557-629. 〔DK〕〔ZW〕转而依靠税务代理人或自行申报纳税，这对国家反避税目标有影响吗？税务代理人对纳税人可能的避税选择会产生怎样的影响？只有对上述问题系统地进行分析和梳理，才能从根本上评价我国既有反企业避税法律体系，并对相关法律制度的完善提出切实可行的建议。