

# 关于我国一般反避税规则适用的审视与完善路径

林楠

天津工业大学法学院，天津，300387；

**摘要：**在数字经济迅猛发展的背景下，一般反避税规则以其广泛的涵盖性和灵活性，成为了对抗纳税人日渐隐蔽且复杂的避税策略的关键工具。然而，这一条款的双面性不容忽视：它既为反避税审查提供了灵活应对的便利，但因其固有的不确定性，也给纳税者的权益保护带来了挑战，导致实际应用中面临一系列难题。为对其进行完善，需深入剖析其应用中的难题，秉持利益均衡的理念，明确避税行为的界定标准及其判断机制。同时，确立“谁主张谁举证”的基本原则，构建二元证明体系，以此确保该规则在打击避税行为的同时，也能充分尊重并保护纳税者的合法权益。

**关键词：**一般反避税；经济实质；合理商业目的；举证责任

**DOI:**10.69979/3041-0673.25.04.081

一般反避税规则是具体反避税规则的重要补充，其在具体反避税规则无法规制到的领域能对纳税人的避税安排做出一定制约<sup>[1]</sup>。但由于税企双方认知程度的不对称性<sup>[2]</sup>，进一步加剧了反避税实施的复杂性。企业可能利用税法模糊地带进行避税筹划，而税务部门在缺乏明确指引的情况下，难以精准打击避税行为，甚至可能损害纳税人的合法权益。因此，如何平衡反避税力度与纳税人权益保护，成为当前亟待解决的问题。基于这一背景，我国也需致力于构建更加科学完善的反避税法律框架，以有效应对数字经济时代不断演变的避税手段。

## 1 我国现行一般反避税规则的具体规定

### 1.1 以是否具有“合理商业目的”为判断标准

在《企业所得税法》第四十七条与《企业所得税法实施条例》第一百二十条中，我国税收体系中首次确立了具有普遍适用性的反避税兜底规则，其核心评判标准为交易的“合理商业目的”。此后，为了保持税收法规的一致性，《个人所得税法》的第八条也采纳了这一标准，明确将合理商业目的作为反避税审查的重要依据。自《企业所得税法》正式实施以来，后续发布的多项规范性文件多次援引了“合理商业目的”这一标准作为重要参考。

### 1.2 其他衍生判断标准

(1) 判断企业实质性运营的所在地。该判断原则的核心聚焦于防止税收优惠的滥用及避税港策略，其根本目的在于阻止那些虽然注册于特定优惠区域，从而不

当享受税收优惠，但其实际上却在具有税收优惠之外的区域进行实质性运营的企业。

(2) 根据申请人从事的活动是否构成实质性经营活动来认定其“受益所有人”的身份。为了防止企业通过选择最优惠的税收协定进行避税，国家税务总局通过发布规范性文件作出明确规定，在判定某缔约国居民是否有资格作为税收协定下的“受益所有人”时，需结合具体案件根据五个不利于其身份判定的因素进行综合考量。其中，关键的一项考量是，若申请人所从事的经营活动不构成真正意义上的经营活动，这将对其被认定为“受益所有人”具有不利影响。

(3) 对企业安排的经济实质进行评估。我国《一般反避税管理办法（试行）》中表明，若一项安排的外在形式看似符合税法规定，但实际上并未反映真实的经济活动本质，而是以此不当当地获得税收上的利益，则其会被认定为具有避税安排的显著特征之一。

## 2 对于一般反避税规则适用中存在问题的审视

### 2.1 一般反避税规则的具体判断标准不明确

当前，我国确定避税行为的主要标准为合理商业目的的原则以及经济实质原则。从法律位阶上看，合理商业目的的原则应成为判定避税行为的主导准则。然而，相关条文对其描述较为笼统，导致在实操中可应用性较弱。相比之下，法律对经济实质原则设定了相对详尽的认定准则，但其在法律层级上却又处于较低位置。故在实际适用中，两判定标准间的关系存在不够明确的问题。

(1) 合理商业目的原则在实践中的可应用性较弱。

我国税法中将不具有合理商业目的解释为以税收利益为主要目的<sup>[3]</sup>。该原则在实践中较弱的可应用性主要表现为如下：

商业目的指的是纳税人在从事商业活动时的主观思想状态，难以被直接获取。

评估纳税人商业目的合理性亦非易事。目前，我国法律体系主要依据是否以税收利益的获得为核心目的来评判其合理性。然而，税收作为纳税人生产经营成本的组成部分，纳税人利用税收优惠等政策来提升总体利润，并不必然构成不合理商业目的。正如企业根据债务融资与股权投资间不同的税收待遇而选择债务融资，此举本身并不直接构成违法。问题的症结在于，企业可能会过度逐利从而将债务融资的占比无限制地提高，这可能损害国家税收的正当权益。基于此，国家需通过立法手段设定企业债务与资本的比例限制。故以税收利益为评估标尺的出发点较为合理，其主要难点在于界定何为主要目的的具体标准。

第三，尽管确立了合理商业目的的评估准则，其在应对个人所得税范畴的广泛反避税需求时仍显不足。此原则的核心聚焦于纳税人涉及商业性质的运营活动，然而，个人所得税的调整范畴广泛，不仅涵盖纳税人的商业交易，还深入至无直接盈利动机的纯粹民事活动，如纳税人的抚养义务与赡养责任等。单纯依赖合理商业目的的原则难以有效应对个税范畴的避税挑战，存在一定的局限性。

(2) 经济实质原则效力层级较低。在判定避税行为时，依据经济实质原则，主要聚焦于审查与公司经济活动直接相关的决策记录、合约内容及其实施情况的客观证据，这一方法的举证要求较为简化。因此，在实际操作中，相关执行主体更原意采纳该标准作为反避税工作的指导原则。但在实践中，却存在税务机关依据判定经济实质的准则，得出认定纳税人的行为缺乏合理商业目的的结论这一现象，体现出了对这两种标准的混淆。存在该现象的根本原因系此二种标准存在法律位阶上的差异，合理商业目的原则的法律位阶较高而经济实质原则的法律位阶则相对较低。

## 2.2 一般反避税规则缺乏明确的证明规范框架

我国现行一般反避税规则中，尚缺乏一套明确的证据规则框架。例如当前法律并未明确税务机关调查、收集证据应当达到何种程度，才可以通过心证做出判断<sup>[4]</sup>。

(1) 举证责任划分规则不明晰。当前一般反避税规则在证明方面的不足，首先体现在对于纳税人与税务部门间举证责任界定的模糊性。我国在《一般反避税管理办法（试行）》第十一条中虽提及了纳税人需“提交资料”或“进行证明”这类表述，但实质上，以上条文仅对纳税人的信息提供作出了要求，并未同时规定纳税人不提供的法律后果，故不能构成法律意义上的举证责任。在一般反避税规则的实际适用中存在着对纳税人举证责任与协力义务的混淆，尽管举证责任与协力义务存在重合，但它们在本质上是不同的<sup>[5]</sup>。举证责任是当事人为了支持自身主张而必须承担的举证行为，以及在未能履行此责任时面临的不利法律后果<sup>[6]</sup>。协力义务则是涉税主体协助税务机关阐明课税事实的义务<sup>[7]</sup>，其提供的资料既可能有利于自己也可能会有利于税务机关<sup>[8]</sup>。

(2) 缺乏明确证明标准且未实施差异化适用。鉴于一般反避税规则缺乏明确的证明标准界定，法院在对此类案件进行审判时不得不依赖于法官的主观判断，这导致了司法实践中出现同案不同判现象<sup>[9]</sup>。同时，避税认定的模糊性使得证明过程中未能充分考虑到合理商业目的的原则与经济实质原则的独特性，进而未能适用差异化的证明标准。故在清晰界定双方证明责任的基础上，还需依据双方各自特性，确立相应的证明程度要求。

## 3 一般反避税规则的完善路径

### 3.1 明确一般反避税规则的判断标准

(1) 确定经济实质原则为避税判定的首要标准。将经济实质原则引入至《企业所得税法》等法律条文之中，提升其法律位阶，并辅以合理商业目的的原则来处理特定例外情况。此举的合理性在于，经济实质原则依托于客观的税务数据进行分析，不仅提升了执行中的可操作性，还涵盖了纳税人的应税所得、行为及其经济地位变动等全面反映纳税能力的要素。然而，值得注意的是，私法作为调整私人财产权的第一顺位的法律规则，其评判结果对税法调整具有前置性影响<sup>[10]</sup>。纳税人的经济行为首先受到私法规则的审视，既享受意思自治的保障，也承载着私法赋予其的法律效力。经济实质原则的引入，意味着税收部门将超越形式上的私法安排，依据实质调查结果调整纳税额度。为避免国家税收利益追求对纳税人合法权益造成不当侵扰，还需坚持以纳税人为本的价值导向。具体体现为在避税判定中，除经济实质原则外，合理商业目的原则同样应当被保留作为辅助手段确保

纳税人因政策鼓励或非故意行为所获的税收利益得到应有保护。

(2) 对合理商业目的与经济实质原则的界定准则予以明确。合理商业目的原则的核心在于剖析交易动机、法律合规性与所追求的税收利益之间的内在联系。对纳税人交易目的的剖析可拆解为两大维度：一是纳税人内心真实的交易初衷，这一层面极具私密性；二是交易达成后所实际呈现的“目的效应”，即避税行为带来的具体税收减免效果，这可通过分析纳税人所享受的实际利益等客观证据来明确。对前者的意图判定，需依赖于对纳税人外部行为的细致考察，包括但不限于核查其交易主张、交易模式是否符合常规商业实践的合理性及其行为变动与税收政策调整时间节点的契合度等<sup>[11]</sup>。因此，在完善反避税规则框架时，应清晰界定不具备“合理商业目的”的判定准则：第一，存在异常交易行为；第二，此类异常交易直接导致了税负的实质性减免；第三，减免税收负担是交易的主要目的。

针对经济实质原则的适用，我国在《特别纳税调整实施办法（试行）》第九十三条中有所提及。同时参照域外相关经验，相较之下美国在此问题上的判定依据更为多元，它侧重于分析交易前后纳税人经济状况的实质性变化。简而言之，我国当前政策倾向于从交易的外在结构和流程上剖析纳税行为，而美国的方法则更倾向于穿透表象，洞察交易背后的真实目的与经济实质。若能将两者的优势相融合，将有助于税收部门与司法机构在适用经济实质原则时，获得更加贴近实际、全面客观的结论。

### 3.2 健全一般反避税规则的举证机制

(1) 确定税务机关与纳税人之间的举证责任分配。首先，应明确纳税人资料提交的协力义务不等同于承担举证责任的法律义务。其次，应采取“谁主张，谁举证”的举证责任分配规则，而确定谁是主张者的具体标准，仍应由立法加以明确。在一般税收确定程序中，纳税人依法履行提供资料、预缴税款等职责，税收部门若非有相反证据证实并经依法裁定<sup>[12]</sup>，都应预设纳税人提交的税务信息为真实准确的<sup>[13]</sup>。税收部门若是推翻此预设，则需提供反证，证明纳税人的交易缺乏合理商业目的。面对税收部门的调整决定，纳税方若持异议，有权向相关主体表明，并承担其交易活动具备合理商业目的的举证责任。此处的举证责任系是纳税人针对自身主张的积

极辩护，旨在减轻而非增加其税负。在反避税规则的适用情境中，考虑到税收部门在避税判定中的主导地位以及一般反避税规则维护税收公平的立法初衷，不宜将客观证明责任转嫁给纳税人。原则上，税收部门仍应承担判定纳税人具有避税行为的客观证明责任，除非纳税人主动提出异议，则需就其异议内容承担与之相对的客观证明责任。

(2) 确立二元化的证明判定准则。在我国法律体系中，不同领域适用的证明标准差异显著。如刑事领域强调“排除合理怀疑”的严格标准，而民事领域则更为灵活，涵盖了高度可能性与相对优势标准。鉴于一般反避税规则适用的情形在性质及潜在危害上远不及刑事犯罪，故其证明标准应低于刑事领域标准，向多元化的民事领域看齐，制定清楚、明确和令人信服的标准。在具体应用上，经济实质原则的证明过程相对直观，依赖于较易获取的客观资料。因此，对于经济实质的判定，适宜采用接近于民事诉讼中更为严格的高度盖然性标准，以确保税法执行的精准与效率。反之，合理商业目的原则的判定则较为复杂，它要求结合事实与价值的综合判断。鉴于此，为了维护纳税人的合理权益，对于合理商业目的的证明，应设定较经济实质更为宽松的标准。此外，若在反避税调查中存在纳税人违背协力义务的情形，法院应根据违规行为的实际影响，灵活调整税务机关的证明责任，适度减轻其负担。

## 4 结语

随着经济发展，技术手段愈加多样化，避税手段也随之变化多端。目前，我国一般反避税规则为税收体系的稳固筑起了一道坚实的防线。然而，对该规则的适用进行审视，可知其在实际操作中面临诸多挑战。因此，未来的完善路径应聚焦于在打击避税行为与保护纳税人权益之间寻求平衡。这要求国家在立法与实践，首先应明确避税行为的界定标准，提升法律的可预见性和稳定性。同时，健全举证机制，明确征纳双方各自的举证责任。完善一般反避税规则，需要在尊重税收法治原则的基础上，以利益均衡为指引，持续完善制度设计，探索优化路径，确保在维护税收公平与促进经济发展的同时，也能够充分尊重并保护纳税人的合法权益。

### 参考文献

[1] 杨洪, 罗涵. 论我国一般反避税规则的完善——以



税收不确定性的法律应对为视角[J]. 江西社会科学, 2023, 43(02): 170-182.

[2] 高金平, 陶然. 我国一般反避税标准的现状、适用与完善[J]. 税务研究, 2023, (04): 133-139.

[3] 贺燕. 我国“合理商业目的”反避税进路的反思[J]. 税收经济研究, 2019, 24(05): 72-79.

[4] 汤洁茵. 反避税调查程序的举证责任: 现行法的厘清与建构[J]. 税务与经济, 2018, (05): 63-74.

[5] 韩思阳. 行政调查中行政相对人的举证责任[J]. 法学杂志, 2018, 39(05): 95-103.

[6] 周洪波. 证明责任之名与实的批判性审思[J]. 江海学刊, 2019, (06): 157-164+255.

[7] 张馨予. 协力义务本源考及其语义纠正[J]. 行政与法, 2018, (11): 112-121.

[8] 周琴, 刘继虎. 论反避税调查中举证规则的适用困境及其破解[J]. 湖南人文科技学院学报, 2022, 39(02): 43-47+66.

[9] 钟广池, 苏世平. 一般反避税条款适用问题的检视及完善[J]. 财会月刊, 2024, 45(04): 115-121.

[10] 刘剑文. 私人财产权的双重保障——兼论税法与私法的承接与调整[J]. 河北法学, 2008, (12): 6-10.

[11] 任超. 我国一般反避税举证责任规则的构建[J]. 兰州学刊, 2017, (01): 152-160.

[12] 朱大旗, 李帅. 纳税人诚信推定权的解析、溯源与构建——兼评《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》[J]. 武汉大学学报(哲学社会科学版), 2015, 68(06): 119-126.

[13] 侯卓, 吴东蔚. 论纳税人诚实推定权的入法途径[J]. 北京行政学院学报, 2021, (02): 73-84.

作者简介: 林楠(2000-), 女, 汉族, 天津人, 天津工业大学法律(非法学)研究生二年级, 天津工业大学, 研究方向法律理论与部门法实施。