

分类号\_\_\_\_\_

密级\_\_\_\_\_

U D C\_\_\_\_\_

编号\_\_\_\_\_

厦 门 大 学

博 士 后 研 究 工 作 报 告

# 一般反避税条款研究

王宗涛

工作完成日期：2015 年 9 月 18 日

报告提交日期：2015 年 9 月 18 日

厦门大学  
2015 年 9 月

# 一般反避税条款研究

## Research on General Anti-Avoidance Rules

博 士 后 姓 名：王 宗 涛

流动站（一级学科）名称：法学博士后流动站

专 业（二级学科）名称：财 税 法 学

研究工作起始时间：2013 年 9 月

研究工作期满时间：2015 年 8 月

厦门大学

2015 年 9 月

# 厦门大学博士后研究工作报告

## 著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用博士后研究工作报告的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交该报告的纸质版和电子版，有权将该报告用于非赢利目的的少量复制并允许该报告进入学校图书馆被查阅，有权将该报告的内容编入有关数据库进行检索，有权将博士后研究工作报告的标题和摘要汇编出版。保密的博士后研究工作报告在解密后适用本规定。

本研究报告属于： 1、保密（ ）， 2、不保密（ ）

纸本在 年解密后适用本授权书；

电子版在 年解密后适用本授权书。

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名： 日期： 年 月 日

导师签名： 日期： 年 月 日

## 中文摘要

避税与反避税是税法理论与实务的一个基础而核心的命题。自 20 世纪 70 年代以来，世界各国和地区逐渐改变对避税的宽容态度，开始对其予以法律规制。而随着避税交易模式的日益复杂化、多变性，各国和地区为之创造出诸多应对避税的方案和技术手段，一般反避税条款即是其一。一般反避税条款是对反避税方案的创新，与其他反避税方案一起共同构筑了避税规制的制度方案体系。但自这一条款产生以来，即面临法理正当性质疑、制度建构缺陷以及适用上的争议，有必要予以研究。本文以“一般反避税条款研究”为题，按照“基础理论——制度建构——法律适用——回应中国制度及实践”的思路，拟对一般反避税条款予以系统全面的研究，旨在构筑关于一般反避税条款研究的理论体系和研究框架，为建立一个良性的一般反避税立法规范及其适用提供一系列改革完善建议，并启发对反避税法乃至税法法治的若干重大价值观念问题的重新审视。本文主要包括以下五章：

第一章，一般反避税条款的基础理论。本章首先分析一般反避税条款产生演变的历程，提炼这一条款所面临的理论争议，并探讨其独立存在的法理正当性基础。进而，本章探讨一般反避税条款的法律性质，以及其运作背后的法律方法论问题。一般反避税条款代表了反避税的一般性和普遍性，其立法并不违背税收法定主义及其法治原则，量能课税原则与税收的国家主义职能为其奠定了法理正当性基础。一般反避税条款是税法漏洞补充的宣示性条款，但仍具有法适用的功能和意义。一般反避税条款兼具原则性条款和规则性条款的双重属性。对税法予以目的的解释以补充漏洞，辅之以对课税要件的经济实质解释，是一般反避税条款法律运作之思路逻辑与方法论。

第二章，一般反避税条款与其他反避税方案的关系：比较视角。一般反避税条款的立法对其他反避税方案形成了深远的影响，本章分别对一般反避税条款与特别反避税条款、司法反避税方案、若干其他反避税方案、国际税收协定反避税方案的关系予以研究，探讨一般反避税条款在反避税方案体系中的定位，及与其他反避税方案的互动关系。一般反避税条款产生是对反避税方案的创新，反避税方案和技术手段呈现出从特别条款诉求一般条款、从司法方案转向一般条款的趋势。一般反避税条款与特别反避税条款、司法反避税方案、税务机关若干反避税措施等均为各自独立的反避税方案和技术手段，但彼此之间互相关联、密切联系。一般反避税条款在各国和地区反避税方案体系中的定位不同，具有政策性和国别性的差异。

第三章，一般反避税条款的制度建构。制度建构问题是一般反避税条款研究的关键和核心议题，本章拟从主要国家和地区一般反避税条款的立法经验中，提炼这一条款制度建构的若干

核心要素予以分析，包括一般反避税条款的法理基础与法律方法、立法模式、立法思路以及立法框架和构成要素，并探讨国际税收协定中一般反避税条款如何予以制度建构，本章研究旨在建构一个系统完整的一般反避税立法条款。一般反避税条款的制度建构，应将作为其法理基础与法律方法的相关要素纳入立法规则中。为倡导反避税的一般性和普遍性，一般反避税立法应采税收基本法和税收程序法这两种模式为宜。在立法思路，一般反避税立法应采适度型的立法思路，以兼顾反避税的确定性和有效性的统一。鉴于此，一般反避税条款立法应构架一个完整的立法框架和系统的构成要素。为克服税收协定特别反滥用条款的涵盖性不足，以及税收协定条款解释适用的不确定性和不一致性，并适应 BEPS 及行动计划方案的要求，国际税收协定中有必要引入一般反避税立法。

第四章，一般反避税条款的法律适用。法律适用问题也是一般反避税条款研究的关键和核心议题，本章提炼主要国家和地区一般反避税条款的法律适用经验，分别探讨税法目的解释的法律适用、避税认定的标准与方法论、实质课税原则的法律适用、税收利益目的标准的判断、证明责任和证明程度问题以及一般反避税条款适用的系列管理程序和配套制度，等等。税法如何予以目的解释以补充漏洞，是一般反避税条款法律适用的首要步骤。避税认定应兼具客观性标准与主观性标准的统一，并遵循“客观方面——主观方面”的适用方法论。实质课税原则的适用，应立足于对交易的整体考察，而不是采分割交易法，从交易本身的综合全面考察以及交易的经济实质结果两大方面予以判定适用。税收利益目的，应界定为“主要目的”或“唯一目的”，作为主观性标准，税收利益目的的认定应客观化。一般反避税条款的适用，由税务机关承担主要的证明责任，纳税人也应承担一定的证明责任及协力义务。一般反避税条款适用，也需要一系列管理程序及配套制度的建设。

第五章，我国一般反避税法律制度的改革完善。本章回到中国，探讨我国一般反避税条款法律制度的改革完善问题，旨在提出改革完善我国一般反避税条款法律制度的建议方案。本部分首先概括了我国国内、国际反避税法律制度的立法及实施状况，提炼出行政主导型反避税模式这一理论命题，并对这一问题做出深入的法理剖析，提出相应的改革对策建议。此外，根据行政主导型反避税模式的特殊国情，并参照借鉴主要国家和地区一般反避税条款立法及法律适用的经验，提出我国改革完善一般反避税条款立法及适用的制度建议。中国行政主导型反避税模式的形成，是我国反避税立法落后及缺乏司法反避税机制这一背景下的无奈之举，也是可能的创新。未来反避税法律制度的改革完善，应立足于加强反避税立法建设、启动司法反避税机制等方式，不断消弱反避税中的行政主导色彩，等等。

**关键词：**避税；一般反避税；一般反避税条款

## Abstract

Tax avoidance and anti-avoidance tax law a basic and eternal proposition. Take a glance of the anti-avoidance trends, since 1970s, the world harbor a negative attitude towards tax avoidance behaviors. Every countries and regions has created a lot of schemes and techniques to deal with tax avoidance schemes, one of them is GAAR. GAAR is the innovation of anti-tax avoidance schemes, together with other anti-tax avoidance schemes to construct the tax regulation system of anti-avoidance. However, facing legal legitimacy question, the system construction defects as well as the applicable dispute, it is necessary to study GAAR. According to "the basic theory-system construction-legal application-respond to the Chinese system and practice ", the paper is intended to be a comprehensive study on general anti-avoidance rule, aimed to build a theoretical system and research framework for the GAAR study. The paper consists of the following five chapters:

Chapter I, the basic theory of general anti-avoidance rules. The chapter firstly analyzes the evolution of the general anti-avoidance rules, to refine some theoretical controversies faced by this provision, and to explore the legal legitimacy foundation of its independent existence. Furthermore, the chapter discusses the legal nature of GAAR, as well as the legal methodology issues behind its operation. GAAR represents the generality and universality of anti-avoidance, its legislation does not violate the tax legal doctrine and the rule of law principles. GAAR is a supplementary tax law loopholes declaratory terms, but still has the function and meaning of law application. GAAR is of the terms a principle provisions, is also a rule provision.

Chapter II, general anti-avoidance rules and other anti-avoidance schemes: comparative perspective. The chapter respectively analyzes the relationship between general anti-avoidance rules and special anti-avoidance rules, judicial anti-avoidance schemes, several other anti- avoidance schemes, anti-avoidance schemes of international tax treaty, then to explore the legal position of GAAR in the anti- avoidance schemes, and the interaction with other anti-avoidance schemes. General anti-avoidance rules is the innovation of anti-avoidance schemes, and as other anti-avoidance schemes, are independent respectively, but interconnected, close contact between each other.

Chapter III, the system constructions research on general anti-avoidance rules. System construction issue is the key and core research topics on GAAR. The chapter analyzes the general conditions and legislation experiences of anti-avoidance legislation in the main countries and regions, to refine the core factors of system construction on GAAR, including the legal basis and legal method, the legislative mode, legislative idea and the legislative framework and constituent elements, and to explore how to construct a general anti-avoidance in international tax treaty. The study in this

chapter is intended to construct a complete legislative system of general anti-avoidance rules.

Chapter IV, the legal application research on general anti-avoidance rules. Legal application issue is also the key and core research topics on GAAR. The chapter refines the law application experiences of general anti-avoidance rules in major countries and regions, respectively, to explore the tax law interpretation purposely, the standards and methodology of anti-avoidance, the legal application of the substance over form principle, the tax benefit purpose standard, the burden of proof and the extent of proof, and a series of management procedures and supporting systems of GAAR's application, and so on.

Chapter V, the reform of legal system on general anti-avoidance rules in china. The chapter discusses the reform of legal system of general anti-avoidance rules in China, aims to put forward reform suggestions of perfecting our country's legal system on general anti-avoidance rules. The chapter firstly summarizes the domestic and international anti-avoidance legal system in our country, and the status of the implementation, extract anti-avoidance model of Administrative Leading in China, and make in-depth legal analysis on this issue, put forward the corresponding reform suggestions. The formation of Chinese Administrative Leading anti-avoidance mode is lagging behind the anti-avoidance legislation and lack of judicial anti-avoidance mechanisms, it is also possible innovation.

**Keywords:** tax avoidance; anti-avoidance; general anti-avoidance rules

# 目 录

中文摘要.....	I
Abstract.....	III
导 论.....	1
一、本选题的背景及意义.....	1
二、本选题的国（境）内外研究现状述评.....	4
三、本选题的研究思路、研究框架内容和研究方法.....	5
四、本选题的拟创新之处.....	7
<b>第一章 一般反避税条款的基础理论.....</b>	<b>9</b>
第一节 避税普遍化与一般反避税思路的提出：一般反避税条款的引入.....	9
一、避税的普遍化与规制必要性.....	9
二、一般反避税思路的提出与立法条款引入.....	13
第二节 一般反避税条款的争议与法理基础.....	16
一、避税与反避税的价值争议.....	16
二、一般反避税条款的法理争议及其评析.....	20
三、一般反避税条款的法理基础.....	24
第三节 一般反避税条款的法律性质.....	27
一、反避税的法律性质：漏洞补充还是法律解释？.....	27
二、一般反避税条款的法律性质：宣示性条款还是创设性条款？.....	29
三、一般反避税条款的法律性质：原则性条款还是规则性条款？.....	37
第四节 一般反避税条款的法律方法论.....	39
一、一般反避税条款的法律方法论及其阐释.....	39
二、一般反避税条款与税法目的解释.....	40
三、一般反避税条款与课税要件事实解释：实质课税原则.....	45
<b>第二章 一般反避税条款与其他反避税方案的关系：比较视角..</b>	<b>53</b>
第一节 一般反避税条款与特别反避税条款的关系.....	53
一、特别反避税条款方案的提出及评析.....	53
二、一般反避税条款与特别反避税条款的立法关系：反避税立法两种类型.....	55
三、一般反避税条款与特别反避税条款的适用关系.....	57
第二节 一般反避税条款与司法反避税方案的关系.....	59
一、司法反避税方案的提出及其合法性确证.....	59
二、主要国家和地区司法反避税方案的发展演变及其经验.....	63
三、一般反避税条款与司法反避税方案的关系：各自独立且相互关联.....	77
四、特别分析：司法反避税方案的发展趋势——立法引入一般反避税条款.....	81



第三节	一般反避税条款与若干其他反避税方案	83
一、	一般反避税条款与税务机关若干反避税措施的关系	83
二、	一般反避税条款与强制性信息披露反避税方案的关系	88
三、	一般反避税条款与避税推销者惩罚制度方案的关系	91
第四节	一般反避税条款与国际税收协定反避税方案的关系	93
一、	国际税收协定的宗旨演变与反滥用税收协定避税	93
二、	一般反避税条款与国际税收协定的关系	95
三、	一般反避税条款与国际税收协定反避税条款的关系	100
<b>第三章</b>	<b>一般反避税条款的制度建构</b>	<b>103</b>
第一节	一般反避税条款法理基础及法律方法的制度建构	103
一、	一般反避税条款法理基础与法律方法的立法必要性	103
二、	一般反避税条款法理基础与法律方法的具体制度建构	105
第二节	一般反避税条款的立法概况与立法模式建构	106
一、	主要国家和地区一般反避税条款的概况及立法模式	106
二、	一般反避税条款的立法模式建构	117
第三节	一般反避税条款的立法思路建构	119
一、	主要国家和地区一般反避税条款的立法思路及评析	119
二、	一般反避税条款的立法思路建构	120
第四节	一般反避税条款的规范内容及其立法框架与构成要素建构	123
一、	主要国家和地区一般反避税条款的规范内容	123
二、	一般反避税条款的立法框架和构成要素建构	141
第五节	国际税收协定中一般反避税条款的制度建构	145
一、	国际税收协定反避税的法理基础及其现行若干制度方案	145
二、	国际税收协定一般反避税的提出及立法必要性	147
三、	国际税收协定中一般反避税条款的具体制度建构	149
<b>第四章</b>	<b>一般反避税条款的法律适用</b>	<b>153</b>
第一节	税法何以解释立法目的：税法立法目的再发现	153
一、	税法目的解释的基本思路	153
二、	税法目的解释的具体适用：以台湾趸缴保单规避遗产税案为例	157
第二节	避税认定的标准与方法论	159
一、	避税认定的标准确立：理论分析与域外制度借鉴	159
二、	避税认定标准的法律适用方法论	162
第三节	实质课税原则的法律适用	164
一、	实质课税原则适用的基本思路：理论分析与域外制度借鉴	164
二、	实质课税原则的具体适用：以印度沃达丰税案与中国系列案的比较为例	169

第四节	税收利益目的标准的法律适用	175
一、	税收利益目的标准的辨析：理论分析与域外制度借鉴	175
二、	税收利益目的标准的具体适用	176
第五节	一般反避税条款适用的证明责任与证明程度	181
一、	一般反避税条款适用的证明责任分配	181
二、	一般反避税条款适用的证明程度	183
第六节	一般反避税条款适用的系列管理程序及配套制度	184
一、	发布反避税实施细则和操作规程等规范性文件	184
二、	反避税专家顾问组的设立及制度设计	185
三、	预先裁定程序的引入及制度设计	186
四、	强制性信息披露的配套制度及其设计	187
五、	避税推销者惩罚制度的引入及思路	189
<b>第五章</b>	<b>我国一般反避税条款法律制度的改革完善</b>	<b>190</b>
第一节	我国一般反避税条款的立法、实施概况及其总体分析	190
一、	反避税及一般反避税条款的立法及实施概况	190
二、	反避税及一般反避税条款法律制度的总体分析	197
第二节	我国行政主导型反避税模式的法理审视及其改革完善	200
一、	行政主导型反避税模式的法理审视：创新还是异端？	200
二、	行政主导型反避税模式的改革完善	204
第三节	我国一般反避税条款立法的改革完善	205
一、	一般反避税条款的法律性质及其立法必要性再审视	205
二、	一般反避税条款立法模式的改革完善	209
三、	一般反避税条款立法思路、立法框架和构成要素的改革完善	210
四、	一般反避税条款改革完善的具体建议：以《企业所得税法》为例	212
五、	国际税收协定一般反避税条款的引入及制度设计	213
第四节	一般反避税条款法律适用的改革完善	215
一、	一般反避税条款法律适用的系列管理程序及权力约束机制	216
二、	司法反避税方案的引入及其制度建构	217
<b>结 语</b>		<b>221</b>
<b>主要参考文献</b>		<b>223</b>
<b>致 谢</b>		<b>233</b>
<b>博士后期间的主要科研成果</b>		<b>234</b>

# 导 论

## 一、本选题的背景及意义

是承认避税还是对其予以规制，一直是税法理论与实务的争论焦点。自 20 世纪 70 年代以来，世界各国和地区对避税的态度，大致经历了从“辩护支持”到将之冠以“侵蚀税基的财政和道德白蚁”之名的演变过程。<sup>①</sup>与之相伴的是，各国和地区逐步创造出诸多应对避税的方案和技术手段，如立法机关对税收实体法进行修订使其不易被滥用、制定一般反避税规则和特别反避税规则；税务机关执行反避税程序规则和处罚细则；法官进行司法解释以及创制反避税规则，等等。<sup>②</sup>然而，随着避税交易的日益复杂化、易变性，特别反避税条款愈益凸显出涵盖性不足的缺陷，引入兜底性的一般反避税条款成为可供尝试的方案。与此同时，一些长期恪守司法反避税传统的国家和地区也逐渐意识到，司法方案所固有的缺陷将导致大量的避税行为难以有效应对，这些国家转而开始诉诸于立法手段、尝试引入一般反避税立法，如 2013 年英国《财政法案（2013）》第 5 部分专门规定“一般反滥用条款”，<sup>③</sup>2010 年美国《联邦所得税法典》第 7701 (o) 节立法确立了类似于一般反避税条款属性的经济实质原则。<sup>④</sup>而在此之前，澳大利亚、加拿大、南非、新西兰、德国、法国、新加坡、比利时、台湾地区、香港地区等国家和地区在立法中均已规定了这一条款。2008 年，中国修订《企业所得税法》，借鉴了国际先进的立法经验，第 47 条引入了一般反避税条款。事实上，立法引入一般反避税条款已成为各国和地区反避税立法的基本趋势，作为一种创新的反避税方案和技术手段，一般反避税立法与其他反避税方案一起，共同构筑了一国应对避税规制的制度方案体系。

然而，自这一条款产生以来，一般反避税条款即引起理论和实务界的广泛争议。在理论层面，一般反避税条款因不确定概念和宽泛授权，对税收法定主义及其法治原则构成潜在的背离，其与税收法定主义的关系协调即成为一个关键性问题。一般反避税条款的合法性基础何在，作为其法理基础的量能课税原则与税收法定主义如何协调？一般反避税条款应如何定性，是一个授权立法条款，还仅仅是反避税的政策宣言，是一个法律原则性条款抑或仅仅是一个具体规则性条款？一般反避税条款适用应遵循何种法律方法论与思路？作为一个创新

<sup>①</sup> V. Tanzi, *Globalization Technological Developments and the Work of Fiscal Termites*, Washington DC: International Monetary Fund WP/00/181, 2000; J. Braithwaite, *Markets in Vice*, Leichardt: Federation Press, 2005.

<sup>②</sup> 俞敏：《税收规避法律规制研究》，复旦大学出版社 2012 年版，第 79 页。

<sup>③</sup> Finance Act 2013, <http://services.parliament.uk/bills/2013-14/financeno2/documents.html>, visited: 2015-01-10.

<sup>④</sup> Tax Shelters and Other Reportable Transactions, <http://www.irs.gov/publications/p550/ch02.html>, visited: 2015-01-10.

的方案与技术，一般反避税立法对其他反避税方案产生了深刻的影响，它与其他反避税方案的关系如何，在适用中如何协调相互间的矛盾与冲突？更为重要的是，一般反避税条款代表了反避税的一般性与普遍性，是对反避税的共性问题提出一般基础性、原则性的规定。避税与反避税涉及的税法法治之若干重大价值观念争议，最为集中和典型的体现在一般反避税条款上，立法引入这一条款势必对反避税法治乃至税法法治之若干重大价值产生一定的理念与制度革新效应，等等。

在制度与适用层面，一般反避税条款是否有其立法的必要性，又该如何植入税法？一般反避税条款应采取何种模式，以充分发挥其反避税的一般性和普遍性功能？一般反避税条款应采取何种立法思路，方能兼顾制度设计有效性和明确性的统一？一般反避税条款的立法框架如何，应包括哪些具体的构成要素？此外，法律适用无疑是一般反避税条款研究的至为重要的议题。一般反避税条款所面临的诸多争议，核心在于这一条款制度设计缺陷所导致的适用上的不确定性和不一致性，以及由此引发的税务机关自由裁量权过大、纳税人的权利屡遭威胁。一般反避税条款应如何适用？税法何以进行目的解释以补充漏洞？避税认定应遵循何种标准与适用的方法论？如何界定商业目的标准及实质重于形式原则？如何分配证明责任和证明程度？一般反避税条款适用需要哪些管理程序与配套制度，等等。如何有效制约税务机关自由裁量权，以平衡协调征税权与财产权、国家税收利益与纳税人权利，更是贯穿一般反避税建构及适用其中的永恒主题。

反避税不仅是一个国内税法问题，更是一个国际税法问题。伴随着经济全球化和国际经贸一体化的步伐，跨国公司开始频繁利用各国间的税制差异、漏洞以及传统国际税收规则的缺陷从事复杂多变的避税交易，反避税成为各国税务主管当局及国际税务合作的焦点议题。为应对这一问题，OECD 范本及各国双边税收协定的宗旨和目的发生了重大变化，协定从避免“双重征税”扩展到规制“双重不征税”，2003 年修订版的 OECD 协定范本注释增补了税收协定的反避税宗旨和功能，第 1 条注释第 7 段规定：“避免双重征税协定的主要宗旨是通过消除国际间双重征税促进货物与服务交换以及资本和人员的流动。防止避税和逃税也是税收协定的宗旨之一”。<sup>①</sup>此外，OECD 协定范本及诸多国家在双边税收协定中已经或正在采取措施应对滥用税收协定问题，如重新解释税收协定的诸多概念、条约中的固有反避税原则、税收协定及国内法中同时引入反避税条款等。<sup>②</sup>问题在于，现有反避税方案是否足以应对日

---

<sup>①</sup> 经济合作与发展组织：《OECD 税收协定范本及注释》，国家税务总局国际税务司译，中国税务出版社2012年版，第4页。

<sup>②</sup> David G. Duff, Responses to Tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation, <http://ssrn.com/abstract=1688689>, pp1-24, visited: 2015-04-25.

益复杂多变的跨国避税模式创新？国际税收协定中是否有必要引入一般反避税立法？如果对这一问题持肯定的见解，一般反避税立法应如何予以制度建构？税收协定一般反避税立法又如何予以适用？包括一般反避税条款在内的国内法规则，如何与税收协定的一般反避税立法协调适用？等等。

值得一提的是，新近 OECD 及主要成员国发起并推动的 BEPS 及行动计划方案，将包括一般反避税条款在内的反避税研究与制度改革推向更高的层次和更纵深的水平。2012 年 6 月，G20 财长和央行行长会议同意透过国际合作方式应对 BEPS，2013 年 2 月，OECD 受托发布《解决税基侵蚀与利润转移》，同年 7 月，又发布《解决税基侵蚀与利润转移的行动计划》，<sup>①</sup>2014 年 9 月，OECD 发布 BEPS 行动计划 15 项成果中的 7 项阶段性成果，<sup>②</sup>其他 8 项成果将于 2015 年 9 月和 2015 年底前分阶段完成。BEPS 议题的核心焦点即为反避税，各国和国际组织推动的 BEPS 及行动计划方案启动了未来国际税收原则及各国税制的重大变革，即各国和地区为适应商业模式变革和数字经济发展而进行的国内税制修补、各国税制的协调一致改革以及加强双边与多边税收协定的改革完善等，包括一般反避税立法在内的反避税政策、制度与立法无疑是其中的关键领域与环节。在这一宏观的大背景下，关于一般反避税条款的理论、制度及其适用问题，已成为一个亟待研究的议题。

本文拟以“一般反避税条款研究”为主题，对一般反避税条款予以全面系统的研究，具有重要的理论和实践意义。首先，在理论意义上，本文拟对一般反避税条款基础理论、制度建构及法律适用予以系统全面的研究，旨在构筑关于一般反避税条款研究的理论体系和研究框架。更为重要的意义在于，一般反避税条款是对反避税的共性问题提出一般基础性、原则性的规定。对一般反避税条款的研究，有助于启发对避税与反避税的根本问题、反避税涉及的税法法治之若干重大价值观念问题的重新审视，有助于推动反避税法乃至税收法治的观念和制度革新，以及税法学的理论创新。其次，在实践意义上，本文拟从世界各国和地区一般反避税条款的制度建构比较研究中，提炼一般反避税条款制度建构的若干重要问题予以分析，以有助于建立一个良性的一般反避税条款立法规范。本文也拟考察各国和地区一般反避税条款的适用经验，提炼一般反避税条款法律适用的若干关键标准，最终提出一般反避税条款法律适用的改革建议。最后，本文落脚于中国一般反避税条款的法律制度实践，提出完善我国一般反避税条款制度建构及适用的建议，以助于推动我国一般反避税条款法律制度的改

<sup>①</sup> See OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264192744-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en), visited:2015-03-10.

<sup>②</sup> BEPS 2014 Deliverables, <http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm>, visited: 2015-04-25.

革完善。

## 二、本选题的国（境）内外研究现状述评

### （一）本选题的国（境）外研究现状述评

国（境）外对一般反避税条款的研究较为丰富而系统，一些国家和地区也有较为完善的一般反避税条款立法、悠久的司法反避税传统及丰富的司法判例。总而言之，国（境）外关于一般反避税条款的研究主要集中于以下几方面：

一是关于一般反避税思路及入法的缘由与演变研究，具体研究焦点包括避税的普遍化与一般反避税思路、特别反避税条款及司法反避税的缺陷与一般反避税条款、税制简化与一般反避税条款等等，即从上述几方面分析一般反避税思路的提出及其立法化问题。代表性学者主要包括 Graham Aaronson QC、Judith Freedman、Richard E. Krever、Ernest Mazansky、Rebecca Prebble、John Prebble、Freedman. J. Loomer、Chris Evans、Jinyan Li、金子宏、北野弘久、葛克昌、柯格钟、黄士洲，等等。这一议题的研究较为充分，涉及一般反避税条款研究的文献大多均有对一般反避税条款入法及演变的研究。

二是关于一般反避税条款的法理问题研究，具体研究焦点包括一般反避税条款对反避税方案的创新、一般反避税条款的法理争议问题（与税收法定主义的冲突）、一般反避税条款的法律性质、一般反避税条款与其他反避税方案的关系，等等，代表性学者主要包括 Graeme S. Cooper、Tipke/Lang、Tipke/ Kruse、Victor Thuronyi、L. Hoffmann、Theodore Fortsakis、Rebecca Prebble、John Prebble、McMahon P、Macintyre A、Rachel Anne Tooma、Sackville J、Cooklin J、Judith Freedman、Debra J. Bennett、Maclean DM、Jinyan Li、Zoë Prebble、金子宏、北野弘久、葛克昌、黄茂荣、陈清秀、柯格钟、黄士洲，等等。这一议题的研究较为充分，尤其对于一般反避税条款与税收法定主义及其法治原则的冲突与协调的研究文献丰富，且观点各异、争锋相对，但对一般反避税条款的法律性质、与其他反避税方案的关系研究，较为不足、有待加强。

三是关于一般反避税条款的制度建构及适用研究，具体研究焦点包括主要国家和地区一般反避税条款的立法沿革及修改动态、一般反避税条款的制度建构及一般反避税条款的适用等等。代表性学者大致有 Rachel Anne Tooma、Graham Aaronson QC、Victor Thuronyi、Richard E. Krever、Arthur Lenhoff、David Dunbar、Brian J. Arnold、W. Gassner、Robert A. Burgess、Yuri Grbich、Jinyan Li、John Prebble、Robert Walker、Donald L. Korb、Joseph Bankman、柯格钟、黄士洲，等等。这一议题理应构成一般反避税条款研究的重点领域，但实践中对这一

问题的研究并不充分,如关于一般反避税条款立法及制度建构的研究侧重以个别国家和地区为研究对象,缺乏对一系列国家和地区立法的系统对比研究,也缺乏如何改革完善一般反避税条款立法的对策建议研究。此外,关于一般反避税条款的适用研究,主要局限于税法解释、商业目的原则、实质重于形式原则等方面,对法律适用的其他问题少有研究。

四是关于税收协定的反避税及其制度建构问题研究,这一议题的研究文献较为匮乏,已有的文献包括对税收协定的反避税问题、一般反避税条款与税收协定关系等的零星研究,对税收协定中是否应该引入一般反避税立法、如何制度建构及其适用等缺乏研究成果。代表性学者主要有 Brian Arnold、Félix Alberto、Vega Borrego、David G. Duff、Michael Lang、Keinan Y., 等等。

## (二) 本选题的国(境)内研究现状述评

与国(境)外研究不同,国(境)内对一般反避税条款的研究尚处于起步阶段,视角也较为单一,大量研究成果主要集中于一般反避税条款的立法缺陷、可能带来自由裁量权的滥用及其约束等。代表性学者包括刘剑文、廖益新、熊伟、徐孟洲、杨小强、叶姗、王晶、张晓婷、李茜、林文生、赵国庆、李俊明、王文婷、候卓、王宗涛, 等等。

除上述研究外,国(境)内学者也在不断开拓一般反避税条款的研究领域和范围,主要包括:一是关于一般反避税条款的基本理论问题,侧重于探讨一般反避税条款的法律基础、一般反避税条款与税收法定主义的关系、一般反避税条款的法律性质问题,代表性学者如徐孟洲、叶姗、王晶、张晓婷、候卓、王宗涛, 等等。但相关研究文献较为稀缺,研究成果及结论具有片面性、不合理性,甚至存在错误之处。二是关于一般反避税条款的制度建构问题,代表性学者如杨小强、刘开锐、宋兴义、王宗涛, 等等,这些研究成果较为稀少,研究结论也难以作为一般反避税条款制度建构提供有价值的对策建议。三是关于一般反避税条款的适用研究,主要是对一般反避税条款适用的相关标准的探讨,代表性学者如汤洁茵、叶姗、霍昱廷、王宗涛, 等等,这一领域研究尽管有一定质量的研究成果,但研究文献极其罕见、缺乏系统研究。

## 三、本选题的研究思路、研究框架内容和研究方法

### (一) 本选题的研究思路和框架内容

本选题首先探讨一般反避税条款的基础理论问题,进而探讨一般反避税条款的制度建构问题,以及这一制度建构如何予以法律适用,最后落脚于中国实践,提出我国一般反避税条款法律制度的改革完善建议,即采取“基础理论——制度建构——法律适用——回应中国制

度及实践”的研究思路，拟对一般反避税条款予以全面系统的研究，旨在构筑关于一般反避税条款研究的理论体系和研究框架。以此为思路，本选题拟搭建如下的研究框架内容：

第一部分，一般反避税条款的基础理论。本部分首先分析一般反避税条款产生演变的历史，提炼这一条款所面临的理论争议，以及其产生并作为独立反避税方案而存在的法理基础。在此基础上，本部分探讨一般反避税条款的法律性质，以及其运作背后的法律方法论问题。本部分为一般反避税条款的基础理论，为后文的制度建构及法律适用提供观念和理论指导。

第二部分，一般反避税条款与其他反避税方案的关系：比较视角。一般反避税条款的引入对其他反避税方案形成了深远的影响，其在各种反避税方案体系中处于何种定位，与其他反避税方案和技术手段的关系如何，是本部分探讨的主要内容。本部分分别对一般反避税条款与特别反避税条款、司法反避税方案、若干其他反避税方案、国际税收协定反避税方案的关系予以系统研究，探讨一般反避税条款在反避税方案体系中的定位，及其与其他反避税方案的互动关系。

第三部分，一般反避税条款的制度建构。制度建构问题是一般反避税条款研究的关键和核心议题，本部分拟从主要国家和地区一般反避税条款的立法经验中，提炼这一条款制度建构的若干核心要素予以分析，包括一般反避税条款的法理基础与法律方法、立法模式、立法思路以及立法框架和构成要素，并探讨国际税收协定中一般反避税条款如何予以制度建构，本部分研究旨在建构一个系统完整的一般反避税立法条款。

第四部分，一般反避税条款的法律适用。法律适用问题也是一般反避税条款研究的关键和核心议题，本部分首先提炼主要国家和地区一般反避税条款的法律适用经验，探讨税法目的解释的法律适用、避税认定的标准与方法论、实质课税原则的法律适用、税收利益目的标准的判断、证明责任和证明程度问题以及一般反避税条款适用的系列管理程序和配套制度，等等，本部分研究以期助力于为一般反避税条款法律适用提供理论智识，保障这一条款适用有效性和确定性的统一，促成征纳双方利益、纳税人利益与国家利益的平衡协调。

第五部分，我国一般反避税法律制度的改革完善。本部分回到中国，探讨我国一般反避税条款法律制度的改革完善问题，旨在提出改革完善我国一般反避税条款的制度建议方案。本部分首先概括了我国国内、国际反避税法律制度的立法及实施状况，提炼出行政主导型反避税模式这一理论命题，并对这一问题做出深入的法理剖析，提出相应的改革对策建议。此外，根据行政主导型反避税模式的特殊国情，并参照借鉴主要国家和地区一般反避税条款立法及法律适用的经验，提出我国改革完善一般反避税条款立法及适用的制度建议。

## （二）本选题的研究方法



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

廈門大學博碩士論文摘要庫