

避税行为可罚性之探究

汤洁茵*

内容提要：避税制裁难以形成对潜在避税者的真正威慑和阻吓，以罚款补偿因避税产生的税收流失反而造成新的不公平的结果。与逃税行为损害的是已发生的征税权不同，避税行为损害的是国家依据税法规定和商业惯例取得未来特定金额的税收收入的期待状态，其社会危害性相对较弱。避税行为违法性论断所依据的价值评判标准，即以交易的法律形式确定纳税义务不符合应税性和税收负担能力的判断，无法为具体纳税义务的确定提供客观的依据。仅因不符合税收立法宗旨或目的，难以将符合税法字面含义的避税行为认定为违法。交易存在法律形式与经济实质的脱节，是法律评价的结果。要求纳税人在纳税申报时主动如实揭示交易的经济实质、与税务机关就税法条文的适用持完全一致的法律见解，不具有期待可能性。以法律形式的选择获取立法者未期待的税收利益，未必建立在税法的敌对意识之上。从规范价值论而言，避税行为的违法性和可非难性非常薄弱。避税处罚并非基于避税行为具有可罚性的价值判断，不过是在特定环境下基于特定政策目的的选择而已。

关键词：避税 税收筹划 税收利益 反避税规则

一、避税行为罚与不罚之争

税收是经济活动中财产及其增值附带的社会义务。^{〔1〕}既为一项法定成本，税收对市场主体而言，与工资、租金或利息等经营成本并无本质的区别。^{〔2〕}作为经济理性人，市场主体受到利益驱使，具有以各种方式和手段减轻甚至排除税收负担、实现财产牺牲最小化的秉性和本能欲望。逃税、避税和税收筹划同属于纳税人实施的旨在实现税负最小化的行为范畴。^{〔3〕}但三者在税法上的评价并不相同。

* 中国社会科学院大学政法学院副教授。

本文为作者主持的国家社科基金一般项目“社会变迁中财税法规生成机制研究”（项目编号：16BFX132）以及中国社会科学院大学拔尖人才支持项目“税法上的不确定概念——具体化与司法审查”的阶段性研究成果。

〔1〕 参见葛克昌：《所得税与宪法》，北京大学出版社2004年版，第10页以下。

〔2〕 See Daniel J. Glassman, “It’s not a Lie If You Believe It”: Tax Shelters and the Economic Substance Doctrine, 58 Florida Law Review 668 (2006).

〔3〕 See Paulus Merks, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, 34 Intertax 6 (2006).

避税与税收筹划都是通过一定交易形式的选择,以适用含有优惠待遇的税收规则来实现税负最小化。一般而言,税收筹划是为减轻税收负担而有意依税法预定的方式安排交易的行为,^[4]如有意不实施满足税收构成要件的经济活动,或在达成同一经济后果的多种可相互替代的交易方式中选择税收负担最轻的一种方式。纳税人享有选择实施税收待遇最优惠的经济活动的权利,即以最小化税收负担的方式来安排自身的经营活动,此即税负从轻权。这在多数国家,尤其是发达国家,已被广泛认可。^[5]由于纳税人此时实施的行为实现了立法者给予税收利益的规范目的和预期的政策效果,其取得的税收利益是立法者期待甚至鼓励的。税收筹划因此获得税法的肯定性评价。然而,同样是以减轻税负为目的的法律形式选择,一项避税安排却往往被斥为“通过法律形式的滥用”“谋求不正当的减轻税负”。避税安排采用手段的“不自然性”或“非正常性”,使其与税收筹划相区别,也导致由此取得的税收利益被视为“不当”,亦即“不符合立法者的期待”,难以获得税法的肯定性评价。获取税收利益及其采用手段的当与不当,因此成为认定一项法律形式的选择为“合法”节税抑或避税的关键因素。然而,“当与不当”之间难有明确的标准,税收筹划与避税安排之间的界限极为模糊,实践中两种行为的法律效果常被混用。在当前国库保护主义主导的税收征管思路之下,一项符合税法规定的法律形式选择被认定为避税的情形并不鲜见。^[6]

尽管如此,这项税法上不加肯定的避税行为,却并不必然遭到与逃税行为相同的否定性评价。“逃税”在国际上是相对通用的概念,如美国国内收入法典第7201条规定的“任何人有意试图以任何方式逃避或少缴任何应当课征的税收”的行为,是应追究刑事责任的违法行为,只是各国对违法的认定标准略有不同。就造成国家税收流失的结果而言,逃、避税行为往往被相提并论。一项避税安排尽管未采用虚构、隐匿纳税义务等事实上的欺诈手段,却对“税法上的漏洞有意加以利用”,以非正常商业模式的交易安排“技术性地满足税法规定的构成要件”,不当地套取未被立法者期待的税收利益,造成税基的侵蚀和利润的转移。因此,有学者认为,避税行为以“形式上符合税法文义、实质上却未被立法者期待反而是意欲禁止”的法律欺诈造成税收流失,其后果与以事实欺诈的逃税行为并无二致,其社会危害性不言而喻,故有必要施以相同的制裁。^[7]我国当前立法尽管规定避税行为仅发生纳税调整并加收利息的法律后果,但在司法实践中,逃税的制裁规则类推适用于避税行为的案件却不鲜见。^[8]

[4] 参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版有限公司2012年版,第214页。

[5] 如在英国 *Duke of Westminster v. CIR* 案中, Tomplin 大法官认为,每个人都有权利安排自己的事务来减轻税负。税务机关没有权力按照纳税人没有采用的法律实质或一系列法律事实进行课税,哪怕这种法律实质或一系列的法律事实将产生更高的税负,并与纳税人实际所采用的方式实现同样的经济效果。美国 Learned Hand 法官在 *Gregory v. Helvering* 案中强调,任何人都可以规划其事务,以尽可能减少税收负担。纳税人并无义务选择对国家财政最有利的税收规划,甚至也没有增加自己税收负担的爱国义务。日本在《纳税人之权利宪章要纲》(2005)中亦指出,纳税人享有在法律规定的范围内,缴纳正确及最小限度的税额的权利。OECD 在其制定的《纳税人权利示范宪章》中,确立了“纳税人享有不必支付正确税额以外的税额的权利”,要求税务机关应以合理的手段协助纳税人享受所有的税收优惠与税收扣除的权利。

[6] 较为典型的是,影视明星基于经营所得与劳务报酬所得的税负差异,选择成立个人工作室从事经济活动。这种法律形式的选择本就是经济自由的结果,应属税收筹划。然而,在由阴阳合同所牵扯的影视行业的“税负清查”背景下,这种组织形式的选择被否认,影视明星对外从事演艺等活动取得的收入一概被认为属于“劳务报酬所得”。

[7] 参见戈军、纪焯:《国外转让定价罚则的现状及在我国的进展》,《国际税务》2008年第1期,第42页;孔丹阳、冯道宇:《澳大利亚〈跨国企业反避税法〉评析》,《税务研究》2017年第7期,第80页。

[8] 如高贤伟出口导线骗取退税案,浙江省金华市中级人民法院(2017)浙07刑初53号刑事判决书。

对避税行为的“名补实罚”，不仅使逃、避税行为之间的界限越发模糊，也导致选择性执法的不公平结果。故有学者认为，避税行为所采用的法律手段虽非正常或不自然，却均为真实、合法且有效，满足了税法条文的字面含义，不应当对其施以与逃税行为相同的处罚，这是“不待法律明定”的“一般法律原则表现”。〔9〕

尽管关于避税行为罚与不罚的理论纷争依然不断，鉴于避税行为对一国财政运作的消极影响，美国、法国、澳大利亚、荷兰、墨西哥、英国等国家均在补缴税款和加收利息外，对纳税人施以一定金额的罚款，且制裁力度渐趋严厉，反避税制度的威慑力不断加强。〔10〕我国企业所得税法第48条、个人所得税法第8条第2款仅规定了纳税调整和加收利息，无税收滞纳金，也不加以处罚。加收的利息是纳税人因避税安排少缴税款形成对财政资金的占用而负担的成本，并不当然具有惩罚性。〔11〕并且，有学者指出：“处罚具有强烈侵害人权之特征，故其应属于立法者进行管制所运用之最后手段。”〔12〕然而，为了打击近年来层出不穷的避税安排，是否有必要效仿上述国家，在补税和加收利息的基础上进一步施以制裁，提高实施避税安排的成本，值得考究。

二、避税制裁的功能目标及其实现效果之惑

行政处罚作为制裁的一种类型，是“针对违反社会规范的行为，为否定或促使行为人放弃此种行为而启动的反作用力，其内容是剥夺一定的价值、利益或者赋课一定的负价值或不利益”。〔13〕一般而言，制裁不仅具有“报应、惩罚或矫正”的功能，更具有“阻吓”功能，包括促使违法者避免再次实施违法行为以及避免他人效仿违法行为，以建立法治秩序与促进公共利益。〔14〕对避税行为施以制裁正是基于上述功能。〔15〕那么，避税制裁的上述目标与功能能否实现，有必要关注。

（一）避税制裁的衡平正义功能

从当前各国的避税罚则来看，对避税的处罚金额甚是高昂。如在美国，一项交易被认

〔9〕 葛克昌：《纳税人权利保护法析论》，台湾元照出版有限公司2018年版，第57页。

〔10〕 See Section 6662 of Internal Revenue Code；黄源浩：《税捐规避行为与处罚》，台湾《月旦法学杂志》2010年第12期，第147页；Section 284 - 155 in Schedule 1 of Taxation Administration Act of Australia, 1953；Decree IF2 2001/295M, 2001 and Decree IF 2 2004/680 of Netherlands, 2004；Article 215 - 217, Section XII, XIII and XV of Income Tax Law of Mexico, 1994；Section 28AA, Section 770 - 774 of Income and Corporation Tax Act of United Kingdom, 1998.

〔11〕 根据《企业所得税法实施条例》第122条，企业与税务机关达成预约定价或按规定提供资料的，按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率计算利息，仅对反避税调查中未按规定提供资料的纳税人在此贷款基准利率的基础上加算5个百分点计算利息。因此，加算的“5个百分点”的利息实际上是对纳税人“未提供资料”的“罚息”，而非针对避税安排的惩罚。《个人所得税法实施条例》第23条则未做区分，均按“税款所属纳税申报期最后一日中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率计算”。

〔12〕 陈清秀：《行政罚法》，法律出版社2016年版，第8页。

〔13〕 [日]佐伯仁志：《制裁论》，丁胜明译，北京大学出版社2018年版，第6页。

〔14〕 参见前引〔12〕，陈清秀书，第8页。

〔15〕 如法国对恶意避税行为予以处罚，目的在于确保税收负担“基于税收负担能力平均地分配于公民”。美国避税制裁的主要目的是鼓励自愿遵从，这一点在美国1989年制定的《加强惩罚和税收遵从法案》得以明确。澳大利亚则强调，提高最高罚款金额的目的在于“阻吓避税行为”。

定为避税后,纳税人不仅要补缴税款,还将被处以相当于不当套取之税收利益20%的制裁金。如纳税人未能全面提供与确定交易的税收待遇相关的所有事实资料,更将面临相当于少缴税款金额40%的制裁金。^[16]澳大利亚政府2015年《打击跨国企业反避税法案》则规定,对从事避税安排的大型跨国企业的罚款最高可达到少缴税款金额的100%,累计的情况下甚至可以提高到120%,除非纳税人可以合理地提出抗辩。^[17]然而,如此高昂的制裁额度是否与避税行为的违法性和损害程度之间显失比例,备受质疑。^[18]

经济活动发生后,纳税人虽需进行纳税申报,但税务机关有权最终认定经济事实和适用税法。一旦发现纳税人申报的交易存在形式与实质的脱节,税务机关有权揭示被隐藏的经济活动及其真实经济后果,以此进行税法的涵摄。通过反避税调整,改为以“通常”本应采用的法律形式为基础重新确定税收负担。^[19]纳税人返还其套取的税收利益(即补缴差额的税款),并支付因占用财政资金而发生的成本,被不当利用的税法漏洞于个案中得以弥补,税法公平执行的状态得以恢复,未能及时征收的税款得以收归国库。此时,对纳税人处以高额的罚金,显然已超出避税行为的危害后果,并非出于个案衡平正义的要求,实质上已产生财源创造的结果。由于避税交易具有较强的隐蔽性,即使在反避税制度相对成熟的美国,纳税人遭到反避税调查并最终被认定的概率也非常低,^[20]因避税形成的巨大财政缺口未能填平。因此,避税制裁之意已不在衡平正义,而在乎创造财源以弥补财政缺口甚至其他税制改革成本。^[21]在这种情况下,财政缺口越大的国家对避税的制裁越严苛,甚至不断放宽制裁的条件以确保财源的取得。^[22]被调查的纳税人因此不仅要返还套取的税收利益,还必须负担未被调查者的违规成本,实质上替代后者补缴税款,责罚明显失当。反避税调整已经实现了征税权的正确行使,恢复了税法的公平执行,再施以制裁未尝不是一种新的不公,将其作为恢复公平负担义务的手段,不无疑义。^[23]

(二) 避税制裁的威慑与阻吓功能

避税制裁的目的大多是通过剥夺以法律形式的滥用获取的税收利益,同时科处经济上

[16] See Section 6662 of Internal Revenue Code; Health Care and Education Reconciliation Act of 2010, H. R. 4872, 111th Cong., § 1409 (2010).

[17] See Schedule 3 of the Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Act of Australia, 2015.

[18] See American Institute of Certified Public Accountants, *Report on Civil Tax Penalties: the Need for Reform*, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/advocacy/tax/taxlegislationpolicy/downloadabledocuments/aicpa-report-civil-tax-penalty-reform-2013.pdf>, 2018年7月7日最后访问;前引[13],佐伯仁志书,第18页。

[19] 参见柯格钟:《租税规避案件中补税与裁罚问题之研究》,载葛克昌主编:《避税案件与行政法院判决》,台湾翰芦图书出版有限公司2010年版,第77页。

[20] See Kyle D. Logue, *Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law Is Uncertain*, 27 Virginia Tax Review 264 (2007); Internal Revenue Service, *Internal Revenue Service Data Book*, <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/o5db10ex.xls>, 2019年1月6日最后访问。

[21] 这一点在美国历次避税罚则的改革中均明确肯认,甚至被认为是“隐藏在被刻意强调的威慑和阻吓目的之后的真实目的”。详细可参见 Mik Shin-Li, *Strictly Wrong as a Tax Policy: the Strict Liability Penalty Standard in Noneconomic Substance Transactions*, 78 Fordham Law Review 36 (2010); Dennis J. Ventry Jr., *Save the Economic Substance Doctrine from Congress*, 118 Tax Notes 1405-1410 (2008)。

[22] 2010年美国避税制裁制度改革,以严格责任替代过错责任作为制裁的归责基础,在很大程度上就是出于过错追责无法确保取得制裁收入的考量。

[23] See Lawrence M. Hill & Alexandra Minkovich, *Tax Policy Gone Wild: Harsh Penalties as Revenue Raisers*, 115 Tax Notes 79-81 (2007)。

的不利益来威慑和阻吓避税交易的发生,从而有效地鼓励对税法的自愿遵从。^[24]然而,避税制裁事关财产权利的强制剥夺,其认事用法的目的有别于特别纳税调整,处罚要件事实与课税要件事实亦应有所不同,适用程序应更为严格,以符合处罚正义的要求。为此,税务机关进行避税制裁时,应承担证明纳税人主观故意以及避税行为危害后果的责任,且适用的证据法则、纳税人的协力义务、相关事实的证明标准均与反避税调查有所不同。这意味着,一旦对避税施加制裁,税务机关必须另行启动处罚程序,查明违法事实并达到严格证明标准。在主观要件方面,税务机关必须同时查明“交易不具有合理商业目的”、“纳税人具有少缴税款的主观故意”等,且要达到毋庸置疑的确信或接近确实的盖然性的确信,并不得要求纳税人提供相关资料,否则有违反“不得自证其罪”原则之嫌。^[25]程序的繁冗、事实调查的困难及由此发生的高昂成本,必然造成避税制裁调查概率低下,选择性执法难以避免。具有风险偏好的纳税人可能利用反避税调查概率低下的状况从事更为激进的避税安排,而不愿向税务机关披露任何的相关事项。^[26]在纳税人拒不披露的情况下,税务机关的调查将更加困难。其结果必然是阻吓不足。

正是为了应对避税制裁调查概率低下、无法有效阻吓避税行为的问题,美国避税罚则几经修改。一方面,提高制裁金额,以高昂的罚金增强威慑力;另一方面,改以严格责任作为制裁基础,免除税务机关对纳税人主观状态的调查,以解决因过错归责难以实施而造成的阻吓不足的难题。但改革依然收效甚微。而且,对厌恶风险的纳税人可能造成过度阻吓的效果。纳税人可能因为担心严格责任而最终决定放弃可以享受税收利益的商业交易,^[27]或是放弃立法者意图给予的优惠,以避免可能发生的错误及由此产生的惩罚后果。税法的规范目的或政策意图因此可能难以达成。^[28]

应当说,避税制裁难以发挥威慑与阻吓功能的根本原因,在于避税行为认定标准的模糊性。为了恰当地威慑纳税人,必须确保其可以正确地理解背离税法要求的可能结果,了解其被施以处罚的逻辑基础。如果制裁规则模糊、不明确,纳税人就不能很好地理解其行为将适用的标准,无法按照自己责任的原则实施行为,立法者将无法通过制裁来有效地形塑纳税人的行为。^[29]因此,威慑与阻吓功能的实现建立在纳税人能够预见何种行为将构成避税安排以及将遭受何种制裁的基础上,这亦是处罚明确性原则的基本要求。^[30]然而,包括我国在内的许多国家制定的反避税条款大量使用不确定法律概念,使得避税行为的认定有相当程度的主观判断,必须进行以事实与环境因素为基础的逐案审查。在美国,对避税行为的认定即存在主观要件一元说、客观要件一元说和主客观要件二元说之争,司法机关做出裁判时认定的标准差异巨大。^[31]经济实质主义写入税法后,这种状况并没有得到根本

[24] See Thomas Kathleen Delaney, *The Case Against a Strict Liability Economic Substance Penalty*, 13 *University of Pennsylvania Journal of Business Law* 447, 482 (2011).

[25] 参见陈清秀:《推计课税与处罚》,台湾《月旦法学杂志》2010年第6期,第236页。

[26] 参见前引〔20〕,Logue文,第267页。

[27] 参见前引〔24〕,Thomas Kathleen Delaney文,第480页。

[28] 参见前引〔18〕,American Institute of Certified Public Accountants报告,第9页。

[29] 参见前引〔24〕,Thomas Kathleen Delaney文,第481页,第483页。

[30] 参见前引〔12〕,陈清秀书,第41页。

[31] See Yoram Keinan, *The Economic Substance Doctrine*, 508 *Tax Magazine* 13 (2007).

的改变。基于相同或大致相同的事实，不同法院或税务机关做出截然相反的认定的情形并不少见。^[32]对纳税人而言，基于现有的避税规则，实际上难以判断其行为是否构成避税交易，相反多认为其行为仅为合法实现税收负担最小化的税收筹划，与税务机关的认定往往大相径庭。^[33]不明确的避税制裁规则，致使行为后果的预测可能性较低，也无法确保公平且一致的执行，这将降低纳税人遵从税法的意愿，有导致税法遵从行为萎缩之虞，也会使税务机关对适用这些规则制裁避税持消极态度。^[34]这也是反避税制裁调查概率低下的另一重要原因，其又将加剧阻吓无效的结果。

不仅如此，避税交易中法律形式的“滥用”与“创新”在某种程度上有着高度的相似性，甚至一定程度的重合性。事实上，不少交易形式的创新正是为规避税收而发展起来的，如融资租赁、零息债券等。^[35]不同的经济行为及其收益的税收负担差异，推动交易形式的不断更新与变革。正是从这个意义上说，税法是法律形式创新的动力之一。^[36]然而，在当前严厉打击避税行为的趋势下，反避税规则的执行过于严格，税务机关过于强势，司法机关对于税务机关一味盲从，包含税收利益追求的特殊交易形式安排，无论善意还是恶意地利用税法规则，都可能被归入避税的行列。税收是交易的法定成本，一旦税额被调增，创新交易形式本可以实现的收益可能完全落空，形式的创新便毫无意义。法律形式的创新本身就存在风险和不确定性，其固有的外溢性和可复制性又决定其缺乏提供的动力。反避税规则的模糊性和不确定性已形成对法律形式创新的“阻吓”。如果国家无法为其提供必要的制度激励，反而置异常的交易形式于受制裁的风险之地，市场主体可能丧失法律形式创新的动力，由此造成过度阻吓的结果。

可以说，避税制裁的目的与功能非但无法实现，反而可能造成新的不公平和过度阻吓的结果。事实上，避税行为是否有必要予以制裁，关键在于该行为是否具有相当程度的违法性与可非难性。^[37]一方面，应当从客观上对该行为的违法性进行判断；另一方面，应当从主观上是否具有可非难性进行筛查，从而确定其可罚性。

三、避税行为的不法性之惑

行为的违法性是行为外观抵触法秩序的义务或禁止命令，因而不被施行，不论行为入内心的态度如何。^[38]违法性是行为社会危害性的法律表现，行为社会危害性的判定因此具有前置性的意义。可罚性可以说是行为的社会危害性和违法性的法律后果。因此，避税行为是否具有可罚性，首先要考察其是否造成客观的危害事实，其次是判定其是否存在违法性。

[32] 参见前引〔21〕，Mik Shin-Li文，第35页。

[33] 参见林其玄：《税捐规避行为可罚性之探讨》，台湾《中正大学法学集刊》2016年第50期，第37页。

[34] 参见前引〔21〕，Mik Shin-Li文，第36页。

[35] See Mark P. Gergen & Paula Schmitz, *The Influence of Tax Law on Securities Innovation in the United States: 1981 - 1997*, 52 *Tax Law Review* 151 - 152 (1997).

[36] 参见汤洁茵：《金融创新与税法规制》，法律出版社2010年版，第13页。

[37] 参见前引〔13〕，佐伯仁志书，第15页，第18页。

[38] 参见〔德〕卡尔·拉伦茨：《法学方法论》，陈爱娥译，商务印书馆2016年版，第356页。

（一）避税行为的社会危害性辨析

社会危害性是对法益的威胁、破坏或危害。^[39]法益是法律所保护的利益，是以国家强制力保护的个人或集体享有的、在自然意义上能够侵害的实体利益。^[40]国家利益亦属于法益。避税行为是否具有社会危害性，即是考察该行为是否侵害了税法所保护的利益，既包括国家征税权，也包括税制的公平与秩序。

避税行为侵蚀国家税基，造成财政收入流失，损害国家权益，多数主张避税制裁的学者均以此为依据。而多数主张避税行为不予制裁的学者，则以逃税与避税的实施手段差异为基础。^[41]逃税是以不实或虚假申报，阻碍税务机关对应税事实的调查及应纳税额的确定，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方式。^[42]但在避税安排中，纳税人已全面、充分地履行了课税资料提供的义务，只不过交易形式与其他相同或类似的交易相比显得“异常与不合理”，由此引发是否应忽视交易的法律形式以防止税负不公的争议。^[43]课税事实是否真实、完全地公开于税收征管程序中，被认为是避税与逃税的重要区别之一，是决定两者罚与不罚的重要事实基础。^[44]

然而，逃税与避税在行为手段上的差异，并不足以说明两者社会危害性的不同，进而构成罚与不罚的区别。征税权受侵害的程度与结果才是两者社会危害性的根本区别。基于税收法定主义，税收构成要件满足时纳税义务发生。逃税行为发生于应税事实之后，此时税收构成要件已然满足，征税权已经发生，国家即可请求纳税人给付金额确定的税款，却因纳税人以欺诈的手段逃避履行或不恰当履行纳税义务而无法实现，侵害的是国家确定的既得征税权。而避税行为是对经济生活的预先安排，此时税收构成要件尚未满足，征税权并未确定发生。纳税人以异常迂回、曲折和复杂的法律形式选择回避税法规定的构成要件，损害的是国家对未来征税权的期望。这种期望或客观可能性，是建立在纳税人将依商业需要和惯例实施税收构成要件事实的假设之上的。^[45]然而，基于契约自由和私法自治，即使纳税人未采取异常的法律形式，也不必然采取税务机关认定的、本应采用的惯常法律形式实现其经济目标，尤其在多种形式可供选择的情况下。因此，交易将满足哪一构成要件以及纳税人本应负担的税款金额，只是税务机关拟制的结果。在避税交易的特别纳税调整方式具有可选择性的情况下，更是如此。避税行为并未侵害已发生的国家征税权，其社会危害性显然不同于逃税行为。

（二）避税行为的违法性考察

税法为进行公平普遍的课税，要求税收法律关系的当事人一律服从，无论其意思表示为何。税法因此具有强行法的性质。^[46]逃税行为之所以“不法”，因其是一种直接的、有

[39] 参见 [德] 李斯特：《德国刑法教科书》，徐久生译，法律出版社 2006 年版，第 200 页。

[40] 参见张文显：《当代西方法哲学》，吉林大学出版社 1987 年版，第 129 页。

[41] 参见前引 [19]，柯格钟文，第 110 页。

[42] 参见翁武耀：《避税概念的法律分析》，《中外法学》2015 年第 3 期，第 796 页。

[43] 参见前引 [4]，陈清秀书，第 216 页。

[44] 参见葛克昌主编：《避税案件与行政法院判决》，台湾翰芦图书出版有限公司 2010 年版，第 75 页。

[45] 国家此时仅处于对未来征税权发生的“期望状态”，而非“期待权”。参见申卫星：《期待权研究导论》，《清华法学》2002 年第 1 期，第 171 页；王睿：《期待权概念之理论源流与界定》，《北方法学》2017 年第 2 期，第 61 页。

[46] 参见前引 [4]，陈清秀书，第 10 页。

意识的违反税法的行为,破坏了税制公平和税收征管秩序。至于避税行为是否具有违法性,学界历来莫衷一是,存在合法说、违法说和脱法说等不同学说。合法说认为,从税收法定主义出发,在法律没有明确界定的情况下,避税应当是合法的。^[47]脱法说则认为,税捐规避行为乃是纳税人利用法律漏洞设计出来的脱法行为,即以迂回手段之行为,规避税法强制规范的法律效果,具有不违反法律表面文字但违反立法意旨的特征。^[48]持违法说的学者均认为避税行为违反税法的规定,但也存在一定的分歧。如有学者认为,避税行为之所以违法,是因其“实际上是违反税法宗旨的”。^[49]也有学者认为,避税行为的违法性是现行税法直接做出的完全否定性评价。^[50]

单纯一项经济活动的发生并无税收合法性或违法性之说。税法虽然规定特定经济活动的税收后果,但在该经济活动发生之前,这一纳税义务仅仅在抽象的层面上存在。经济活动的发生及其法律形式的选择并不会直接导致税法的违反。只有当这一经济活动经涵摄,符合税收构成要件后才会发生具体的纳税义务。此义务的不履行最终引起税法的违反。经济活动发生后,如纳税人已基于交易的法律形式、依据其认为正确的税法条文主动进行申报、确定并缴纳应纳税额,便难以直接得出纳税义务未获履行或该行为违法的结论。

一项被认定为避税的经济安排,至少形式上是满足税法规定的。尽管上述学说对避税的法律属性存有争议,但对这一点均予以认可。一方面,避税行为是符合当事人真意的行为,且当事人意欲其实施的法律行为有效,以取得预期的税收利益。^[51]另一方面,纳税人所选择的法律形式已经技术性地满足了依税法条文的字面涵义确立的构成要件,纳税人据此诚实申报、确定并履行了纳税义务。^[52]坚守形式税收法定主义的学者因此认为,避税行为至少形式上具有合法性。

脱法说和实质违法说尽管认可避税行为的形式合法性,却基于以避税取得的税收利益不符合立法者的期待以及包含税收利益的税法条文的规范目的,并不认可其合法性。就此而言,二学说并无实质的分歧。在持上述学说的学者看来,避税行为是纳税人利用税法的立法意旨与规范形式的不一致,实施了不违反税法文义、却违反立法意旨的行为。还有学者进一步认为,避税行为构成了违背税法意图(或精神、目的)的法律欺诈,体现为对税收规则漏洞的利用和税收规则的回避。^[53]

那么,依照上述学说必然得出如下结论,即一项经济安排只有既符合税法规则的文义,又满足立法者的立法意图,才具有合法性。由于法无明文不为税,税法首先具有指引税务

[47] 参见苟海波:《避税行为法律评价研究》,《法制与社会发展》2000年第4期,第71页;陈少英:《避税行为非法性质疑》,《现代财经》2006年第10期,第50页。

[48] 参见前引[44],葛克昌主编书,第7页,第89页;刘剑文、丁一:《避税之法理新探(上)》,《涉外税务》2003年第8期,第9页;肖太寿:《关于国际避税实质违法性的探析》,《经济研究参考》2012年第45期,第44页。

[49] 张守文:《税法原理》,北京大学出版社2001年版,第129页。

[50] 参见邵朱励:《避税行为违法性探析——以〈企业所得税法〉第六章为证》,《山西财政税务专科学校学报》2010年第1期,第17页。

[51] 参见前引[44],葛克昌主编书,第85页。

[52] See Shannon Weeks McCormack, *Tax Shelters and Statutory Interpretation: A Much Needed Purposive Approach*, 3 University of Illinois Law Review 706 (2009).

[53] 参见前引[42],翁武耀文,第800页。

机关和全体国民实施税收征收行为的功能，是作为征纳行动指南的“行为规范”，然后才是作为命令法官依照规定进行审判的“裁判规范”。税法的普遍课征意味着，税法的适用首先在社会一般公众的层面上发生，必然应当站在社会一般公众的角度认定规则的内涵。税法本身具有高度的专业技术性和复杂性，社会一般公众依其条文的字面含义实施纳税行为已有相当难度。如要求其在此之外发现并遵从隐身于条文之后的立法意旨，未免过于苛责。尤其在这样一个纳税人的纳税意识相对单薄、税法教育相对不足的国家，税收法律规则又相对零散而缺乏体系性，税法的立法意旨不易甚至难以发现。即使勉力确认，也可能与税务机关的认识存在偏差。那么，仅仅因为不符合税收立法意旨，动辄将符合条文规范内容的纳税行为认定为违法，使其面临与直接违反税法条文的逃税行为相同的违法性后果，将使纳税义务更加具有不确定性，反而可能驱使纳税人选择不遵从税法。因此，以违反税收立法宗旨或目的为由认定避税行为具有违法性，并不成立。

违法说的核心在于，由于避税行为法律形式的异常选择，一项交易落入税法规范的空白或模糊地带，未能获得与采取通常法律形式实现的交易相同的税法评价，从而构成税法的实质违反。此时，作为评价标准的已经不是成文的税法规范，而是应税性和税收负担能力的价值评判与政策选择。通常情况下，税法规范与应税性和税收负担能力是法律表现与内容的关系。税法规范所确立的，正是基于应税性和税收负担能力而确定的征税标准，即税收构成要件。税收构成要件是一种规范评价标准，是对纳税义务的具体判断，应税性和税收负担能力则是一种价值判断标准，是对交易的税收后果的抽象判断。避税交易尽管符合税法的规范评价标准，但不符合抽象的价值判断标准，即价值的违法性，这是违法说赖以建立的逻辑基础。

然而，以应税性和税收负担能力作为评价机制，必须明确评价标准以及评价对象的边界，否则评价是无法完成的。但二者仅为抽象和笼统的概念，难以为具体交易的纳税义务的确定提供客观的标准。相反，通过确定各个税收构成要件明确而相对独立的内涵，能够建立对特定交易的税法评价标准。因此，税收法定必然是借助税收构成要件实现的，也就是在税收实体法中对具体税收构成要件做出明确的规定。唯有如此，才被认为是税法有明文规定，具备成立纳税义务的规范前提。应税性和税收负担能力仅仅可以作为一项交易的税收后果的等级区分、现行税法界限内对税收构成要件的解释和利益权衡的价值判断标准，却不能作为纳税人预期或确定其税收负担的行动标准。如以此作为判断纳税人履行纳税义务的行为是否合法的标准，同样失于严苛。

四、反避税争议之焦点与可非难性之判定

对避税行为施以制裁，将形成对权利的剥夺或限制，因此必须以行为人主观上具有可非难性为前提。可非难性是行为人具有责任能力、故意或过失心理状态的后果，从规范评价要素而言，包括违法性认识和期待可能性。^[54] 避税行为是否具有可非难性，首先应当考察纳税人能否认识到滥用法律形式获取税收利益的行为是为法所禁止的。其次是能否期待

[54] 参见陈兴良：《刑法中的责任：以非难可能性为中心的考察》，《比较法研究》2018年第3期，第25页。

其实施以交易的经济实质为事实基础进行税法适用并缴纳税款的行为。

（一）避税行为之不法与纳税人之期待可能性

制裁论意义上的期待可能性是指，行为人在自己的能力范围内了解不法，进而促使自己实施合法的举动。^[55] 纳税人的“期待可能性”，是指纳税人能够认识到其基于交易的法律形式、根据税法条文的字面涵义进行税法的涵摄将构成一种“不法”行为，并促使自己实施以经济实质为事实基础、符合规范目的的税法适用并进行纳税申报。

纳税人发生经济活动后，应当在提交的纳税申报表中如实说明应税事实的状况、应适用的税法及由此所确定的应纳税额，并在税额确定后履行纳税义务，此为依法纳税的基本要求。经济活动必须通过一定的法律形式予以实现。就常态而言，私法行为所表彰的事实关系与税法所欲把握的经济实质互为表里，相互一致。^[56] 纳税人以法律形式为事实基础的纳税申报与税法涵摄，其结果与以经济实质为基础并无不同。此时，纳税人主动依经济实质纳税，是存在期待可能性的。税收筹划即是如此。在典型的避税交易中，^[57] 法律形式与经济实质相背离。纳税人在提交纳税申报表时如实陈述了其经济活动的真实、有效的法律形式，并以此主张适用对其有利的税法规则 A。而税务机关认为该交易应适用对纳税人不利之税法规则 B，理由在于，现有法律形式未能真实反映的经济实质存在，且此种法律形式与经济实质的脱节乃是纳税人为利用税法漏洞获取税收利益的刻意安排。尽管依照交易的法律形式确定之应税事实满足税法规则 A 的字面涵义，却未涵盖于立法意图之中。因此，应当遵照立法意旨，依据交易的经济实质将其涵摄于税法规则 B。

在纳税人实施经济活动过程中，税收构成要件尚未满足，也无违背税法强制规定之虞。因此，避税行为造成的少缴税款的结果，源于纳税人如下之“不法”行为：（1）未能如实申报真正反映其税收负担能力的交易的经济实质；（2）基于法律形式进行税法条文的涵摄导致适用税法规则的错误而少缴税款。后者源于纳税人对交易事实的陈述未能反映被法律形式掩盖的经济实质，因此，前者为不法之根源。然而，要求纳税人避免此种不法，即申报说明其交易的经济实质，实际上是欠缺期待可能性的。

首先，纳税人对于纳税申报负担诚实义务的范围，仅涉及“事实”部分。^[58] 纳税人如实说明交易之真实状况，即可认为其履行了税法上之协力义务。一项交易的形式与实质相一致本为常态，陈述说明的内容通常亦为交易的形式。经济实质已非单纯的事实说明，而是法律评价的结果。交易是否存在法律形式与经济实质的脱节、此种脱节是否为纳税人利用法律漏洞所做的刻意安排，是根据现行反避税规则进行法律评价的结果。一项最终实现税负最小化的经济安排，在税务机关看来构成避税，纳税人却可能认为是法律可接受范围内的税收筹划，申报交易的法律形式并无不妥。要求纳税人事先预测税务机关对交易的法律定性几无可能，纳税人也无义务将税务机关之法律见解当成正确的见解来处理。甚至纳税人得沉默地采取不同于税务机关的法律见解。^[59] 不应当仅仅因为与税务机关就法律见

[55] 参见 [德] 汉斯·韦尔策尔：《目的行为论导论》，陈璇译，中国人民大学出版社 2015 年版，第 99 页。

[56] 参见黄士洲：《税法对私法的承接与调整》，台湾大学法律研究所 2007 年博士学位论文，第 123 页。

[57] 此处仅指纳税人充分、完整申报的情形。避税行为发生后，纳税人为隐匿避税行为的存在，基于故意或重大过失，为不完整或不正确陈述的情形，可能同时构成逃税行为。对于此种类型的行为，本文不纳入考量的范围。

[58] 参见前引 [4]，陈清秀书，第 229 页。

[59] 同上。

解的分歧而认定纳税人存在违法的主观过错。

其次，即使纳税人认识到其交易存在法律形式与经济实质的背离，要求其主动申报交易的经济实质并据以纳税，尤其是可能导致其税额增加的经济事实，也是欠缺期待可能性的。事实上，在许多国家，如美国，并不要求纳税人在真实有效的法律形式之外，主动以交易的经济实质为基础进行税法的适用。^[60]因此，纳税人仅如实申报说明交易的法律形式，亦难以认定存在过错。

此外，在一项避税交易中是否存在“经济实质”，是值得怀疑的。尽管在反避税调查程序中规定了纳税人诸多的协力义务，但其提供的资料仅在于协助税务机关查明“交易是否构成避税安排”，而非说明“被法律形式掩盖的经济实质”。可以说，在反避税调查中，税务机关并不否认纳税人申报的法律形式的真实性和有效性，只不过认为其法律形式是“不正当地利用税法漏洞所为的刻意安排”，仅仅满足了依税法文义确定的抽象税收构成要件，却不符合立法者的立法意图，如以此为事实基础进行税法的适用将造成不公平的结果。因此，为把握与税收负担能力相当的纳税义务，将交易“拟制”为适当的法律形式，以此作为事实基础确定税法条文的涵摄。^[61]“拟制”本身即是“决断性的虚构”，是“对可能之事不问其真实与否而认作事实的假设”，本质是“一种类推”。^[62]拟制经济实质的目的，是否认法律形式技术上满足的税法条文的适用，使真正符合立法意图的税法条文得以适用。因此，在反避税调查中，税务机关与纳税人之间争议的核心在于，在一项存在形式与实质脱节的交易中，是否应当否认对纳税人有利的税法规则的适用，而适用对其不利的规则，以符合立法者的立法期待。双方的争议，表面上关涉应税事实的判断，根本却是税法规则的涵摄与适用。经济实质主义也因此被认为不过是对税法条文的目的性解释方法。^[63]正因为如此，实质课税是一项基于“经济观察法”导出的“事实涵摄”的过程。基于实质课税所确定的，不是证据方法，而是一种“税收构成要件事实”的“涵摄”，是一项法适用论的过程，亦即直接透过否认当事人私法意思表示的效力，将该“私法上”的特定事实“连结”（或解释成）另一“税法上”的要件事实。^[64]是否依实质课税，不过是税务机关与纳税人之间就具体税法条文适用存在观点上之差异。要求纳税人在纳税申报时就秉持与税务机关完全一致的法律见解，显然是欠缺期待可能性的。

无法期待纳税人以经济实质为基础实施符合税法规范目的的申报和缴纳税款行为，其根源在于纳税人对于客观存在的税法规则的信赖，相信“最终生效的税法文本采用的语言表述所确立的征税标准完全体现了立法意图”，相信依民商事规范从事交易所确立的事实已然具有“法律上的真实性”，将被税务机关作为探知其税收负担能力的起点，从而对符合税法文本涵义的交易安排应可获得税负减免存有期待，即使其落入税法漏洞的范围。对于国

[60] See David A. Weisbach, *Formalism in the Tax Law*, 66 the University of Chicago Law Review 860 (1999).

[61] 如果说交易的经济实质是“拟制”的结果，纳税人显然并无拟制的可能性。由此也可以进一步佐证前文关于纳税人申报“经济实质”欠缺期待可能性的观点。

[62] 参见〔德〕亚图·考夫曼：《类推与“事物本质”——兼论类型理论》，吴从周译，台湾学林文化实业有限公司1999年版，第59页。

[63] See Joseph Bankman, *The Economic Substance Doctrine*, 74 South California Law Review 11 (2000).

[64] 参见李惠宗：《实质课税可以作为逃漏税之证据吗？——兼论实质课税适用上的界限》，《台湾法学杂志》2012年第5期，第94页。

家而言,征税的根本目的在于为国民基本权利的实现提供必要的公共服务和物品,征纳双方由此形成“征税之利益共同体”,国家信赖纳税人将以最大的善意实施符合税法的纳税行为。即使税法存在漏洞,国家亦可基于规范目的明确税法的适用范围,确保其取得税法制定时期获得的税收利益,因为这根本上亦符合国民的整体利益。由此不仅造成国家与纳税人期待利益上的落差,亦必然影响对纳税行为合法性的认识与判断,以及作为归责基础的智识性要素的评价。

(二) 不确定的反避税规则与纳税人之违法性认识

非难可能性的智识要素是对行为人主观过错的规范评价,这种规范评价表现为违法性认识。违法性认识也因此被认为是行为可谴责性的要素。^[65]“只有能够认识到自身行为是被法律禁止的人,才是有责的行为主体。”^[66]这一点,近年来尤其受到强调。事实上,确立罚则的根本目标并非制裁或谴责本身,而在于通过制裁的威慑,阻吓违法并促使行为人遵从法律。如果行为人未能知晓其行为为税法所禁止,无法获得不进行避税活动的动因,对其进行谴责不仅存在正当性的疑问,也难以达成促使纳税人遵从税法的目的。因此,只有当纳税人可以基于税法的规定认识到避税行为在税法上不被许可后,才是可责的。相反,则发生责任的阻却。

对特定行为的谴责必须包含违法性认识的考量,这在税收领域尤其重要。税收是税法的创造物,纳税义务基于税法发生。纳税人基于税法(通常是成文法的形式,即使在普通法系国家)所提供的客观要求和形式化结构实施纳税行为,并以此判定其行为的合法性。税法以外的其他资源无法为纳税人提供评判行为合法性的标准。然而,一方面,源于宪法的自由权和财产权,纳税人有权基于法律形式所赋予的私法与税法效果之间的连结,依其偏好自由选择私法自治行为,以达成减轻税收负担的目标,且可相信其合法缔结的交易将会受到税务机关和法院的尊重,此即税负从轻权,是缔约自由权和法律确定性原则在税法领域衍生的一项权利。^[67]另一方面,出于经济效率和财政公平的考量,纳税人不得采用合法的结构或交易回避同等情况下本应该负担的税收,亦即不得滥用权利以实现其税负的最小化。可是,区分一项交易是权利的正当行使还是滥用,殊为不易。一项成功实现税负减免的交易,可能在某些情形下被认定是税收筹划,在其他情形下却被认为构成避税。^[68]即使纳税人知晓税法并根据税法文义进行经济活动安排,亦难以避免其行为被认定为避税的结果。

避税行为常常被认为是税法上的权利滥用,即“行使或主张权利的方式与授予权利的条文规范目的相冲突”。^[69]然而,单纯依此抽象标准显然无法将税收筹划与避税相区别。各国在立法中试图对避税行为予以界定,却始终未能提供明确的标准。^[70]在反避税规则

[65] 参见前引[54],陈兴良文,第25页。

[66] [德]汉斯·海因里希·耶赛克、托马斯·魏根特:《德国刑法教科书》,徐久生译,中国法制出版社2001年版,第538页。

[67] See Raffaele Russo, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, 2007, p. 52.

[68] See OECD, *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies*, Organization for Economic of OECD, 1987, p. 11.

[69] 前引[67],Raffaele Russo书,第52页。

[70] 参见前引[21],Mik Shin-Li文,第34页。

中，诸多模糊、不确定的概念被采用，如我国企业所得税法的“合理商业目的”，“以形式符合税法规定、但与其经济实质不符的方式”等，美国国内收入法典第 7701 (o) 条的“主要目的”、“经济地位”、“显著改变”等。这些概念的内涵和外延都是不明确的，必须通过价值补充才能解释并拼凑出完整的规则。用以填补反避税规则的价值观念须就个案的具体情形加以选择，选择的范围是“宽泛的、变化性很强和不可预测的”，可能出自“法或道德或其他文化领域”，甚至是“某些不同于仅属于法律规范体系及属于事实构成特征的东西”，如社会的客观伦理秩序、道德观念、政策等，并无具体的、统一的标准。^[71] 由于规范内容于个案中经主观判断予以明确，税务机关或法院在不同的案件中可能并不遵循同一标准，甚至基于相同或类似的事实做出了相反的判断。

从各国反避税立法或实践来看，交易的主要目的和真实经济实质的存在被认为是区分税收筹划与避税的关键。从主观要件而言，只有一项交易以税收以外的其他经济或商业目的为主要目的，才能避免落入避税的范畴。但交易追求何种目的才构成可接受、合理的目的，在兼具非税目的和税收目的的情况下，如何判定哪一目的为“主要目的”，并不明确。至于如何判定交易具有真实的经济实质还是虚假的安排，虽然各国在实践中发展出商业利润法、机会成本法、可比交易法、经济地位改变法等不同的方法，但各种方法的适用范围、标准仍莫衷一是。例如，基于商业利润法，“交易具有‘必要’金额的潜在税前利润”，是认定其具有经济实质的核心。^[72] 但如何判定“潜在税前利润”、须达到多少数额，却不明确，不同法院所采用的标准并不一致。^[73] 纳税人亦难以借助先例判断上述概念的具体内涵。美国法院并不否认，当前避税安排的定义过于宽泛，甚至将纳税人“减轻税负的合法安排”亦包括在内，是无法给纳税人甚至是专业税务人员提供明确的指引的。^[74] 反避税规则的不确定性，在纳税人做出经济安排之前是无法解决的。即使是具备一定税法专业知识的纳税人，也很难根据上述规则判定其追求减轻税负的行为是否构成避税。^[75] 因此，在现行反避税成文法含糊、不确定，而反避税实践无法提供先例指导的情况下，要求纳税人了解并避免从事避税安排，几乎是一种奢望。

归根结底，各国发展避税安排的客观识别标准，服务于辨识交易是否真正属于“立法机关通过税收利益的给予意欲鼓励或支持的特定行为”。^[76] 纳税人通过交易安排获得的税收减免是否符合条文的规范目的，正是税负从轻权正当行使与滥用的分野之处。交易的形式安排是否构成滥用，征纳双方的不同认定，涉及对系争税法条文的规范目的的认识与价值判断。^[77] 一项交易正是由于“对税收规则漏洞的利用”，违背立法意图进行税法条文的适用，而被认为有必要予以规制的。^[78] 在此意义上，一项避税安排的认定本身就包含了“纳税人明知因税法规则的字面涵义与立法意图存在落差而形成税法漏洞”，“却仍有意加以

[71] [德] 卡尔·恩吉施：《法律思维导论》，郑永流译，法律出版社 2014 年版，第 135 页。

[72] See Charlene D. Luke, *Risk, Return, and Objective Economic Substance*, 27 Virginia Tax Review 796 (2007).

[73] See *Johnson v. United States*, 32 Fed. Cl. 709, 716 - 717 (1995).

[74] See *Valero Energy Corp. v. United States*, 569 F.3d 634 (1996).

[75] 参见前引 [20]，Logue 文，第 242 页，第 263 页。

[76] Jeff Rector, *A Review of the Economic Substance Doctrine*, 10 Stanford Journal of Law, Business & Finance 174 (2004).

[77] 参见前引 [33]，林其玄文，第 48 页。

[78] 参见前引 [67]，Raffaele Russo 书，第 53 页。

不当利用以获取税收利益”的因素。这才可以说明纳税人主观上对于税法的蔑视和反税法规范价值的敌对态度，进而成为其行为具有可谴责性的责任基础。然而，判断税法漏洞是否存在，必须以税法本身的观点、根本规整意向、借此追求的目的以及立法者的“计划”为准，透过税法条文的字面含义，以历史或目的论等解释方法来判断。^[79]特定税法条文的立法意旨更是有如灵魂隐身于形式的税法文本之中，甚至可能不可明言，其识别过程充满了争议。^[80]即使纳税人具有了解税法规定的特殊条件或专业能力，也未必可以对税法规范目的做出准确的识别，进而判定税法漏洞的存在并加以利用。

法律的立法表述方式是影响违法性认识的重要因素之一。^[81]现行反避税规则“内容绝对模糊”，缺乏明确而一贯的解释。加上关涉系争税法条文规范目的与形式要求之间的落差，税务机关和法院在适用与识别过程中尚且存在巨大的分歧，纳税人在多大程度上可以获得行为的明确指示是值得怀疑的。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，两者间的界限非常易逝和易变（取决于解释者就税收规则的目的和税法制度演变程度的立场）。^[82]税法制度本身是繁杂、高度技术性且包含诸多政策性考量的。随着修法频率日益加快、价值观渐趋多元，影响社会生活各个领域的课税规则不断出现，税法秩序边界的不稳定程度渐次提升。对于一般纳税人而言，确认并掌握税法规则的表面涵义已属困难重重，遑论发现税法漏洞的存在、判定应当遵守的税法规则的立法目的。可以说，纳税人很难事先确知其行为构成具有反税法规范价值的避税安排，且是“大多数情况下的不确定”。在这种情况下，如果对纳税人做出制裁，显然是与现代法治要求的责任主义原则相冲突的。如果这种冲突频繁发生，就可能严重危及整个税法秩序。

即使纳税人对避税行为的社会危害性存在认识，也未必存在形式化的违法性认识。在纳税人反税法规范价值的违法性意图尚不可确知的情况下对其行为予以谴责，其结果必然是，知晓并信赖税法文义但对税法漏洞缺乏认识的纳税人也受到制裁，进而使成文的客观税法规则不再受到信赖和尊重。根据禁止错误理论，如果违法性认识不可避免，行为就不具有罪责。那么，纳税人对税法的认识错误在多大程度上可以避免、陷入违法性认识错误是否有合理的理由，在决定是否对此行为予以制裁时应当有所考量。正因为如此，纳税人是否事先知悉特定行为为税法所不许，也成为对避税行为是否施以处罚的重要界分。法国和美国早期的避税罚则中均遵循了这一思路。^[83]然而，税法认识错误是否存在以及是否可以避免的认定，历来是十分棘手的问题。加上税务机关必须对此承担举证责任，却只能了解或猜测纳税人对税法的认识状况，结果是对大多数避税行为实际上难以做出处罚决定，^[84]甚至形成了更有利于富人的法律漏洞。^[85]有鉴于此，2010年美国将经济实质主义成文化

[79] 参见前引 [38]，拉伦茨书，第251页。

[80] 参见 [美] 安德瑞·马默：《解释与法律理论》，程朝阳译，中国政法大学出版社2012年版，第192页，第198页。

[81] 参见 [意] 杜里奥·帕多瓦尼：《意大利刑法学原理》，陈忠林译，法律出版社1998年版，第260页。

[82] 参见前引 [42]，翁武耀文，第794页。

[83] 参见前引 [10]，黄源浩文，第147页。

[84] See Internal Revenue Service (IRS), *SOI Tax Stats-IRS Data Book*, <https://www.irs.gov/taxstats/article/0.,id=102174.html>, 2018年7月13日最后访问。

[85] See William A Drennan, *Strict Liability and Tax Penalties*, 62 *The Oklahoma Law Review* 20 (2010).

时，不再将纳税人存在违法性认识作为避税制裁的要件，却基于财政收入目的而改以严格责任为归责基础。将善意或存在违法性认识错误的纳税人一并纳入处罚范围，未尝不是另一种极端，也因此饱受诟病。^[86]

惩罚应当只适用于事实的错误陈述而非法律的适用。^[87] 法律理解错误和有意隐瞒交易的纳税人不应当同等地受到惩罚。^[88] 一项交易是否构成避税，事关税法的涵摄与适用，期待纳税人在申报表中陈述与税务机关完全一致的法律见解，显然不具有可能性。税法本应为纳税人提供客观的行为指引。要求纳税行为符合税法的规范目的，无异于要求纳税人确定何时税法的客观含义将由于立法者的主观意图而被忽视，以此判定税法漏洞并加以遵守。^[89] 在反避税规则模糊、不明确，税法条文意旨难以识别的情况下，纳税人难以获得基于法律形式主张税收利益将陷于违法的认识。可以说，纳税人实施避税行为，其意愿性要素有缺，而智识性要素极为薄弱且难以判定，法敌对意识并不明显，作为制裁基础的可非难性并不牢固。对此行为进行归责，在一定程度上是违反责任主义的。

余 论

从规范价值论而言，作为避税行为制裁基础的违法性与可非难性要素是非常薄弱的。因此，只要纳税人在纳税申报表中如实陈述其交易的真实状态，作为税法适用、确定应纳税额的基础事实，即使嗣后经税务机关认定交易构成法律形式与经济实质相背离的避税安排，纳税人也只需承担调增税额并加收利息的法律后果，而不应当再面临任何的制裁。这是制裁谦抑的应有之义。事实上，对避税者的处罚，并非基于其行为具有可罚性的价值判断，不过是在特定环境下基于特定政策目的的选择而已。然而，其实施效果差强人意，于我国难谓有借鉴之价值。即使抛却可罚性，将制裁避税作为实现特定政策目标的手段亦非明智的选择。

税法本为形式各异的交易规定了不同的税收待遇，但由于语言表述、社会发展、立法技术、立法者的故意或疏失等原因，规则之间适用界限不明或无规则可用的情况不可避免。^[90] 此种规则的不圆满状况可能被纳税人不当利用，使国家本可期待取得的税收利益因之丧失，直接导致国家提供公共服务之计划难以实现甚至落空。因此，税法的不圆满状态应当尽力弥补。从根本上说，对税法漏洞的立法填补才可以最终消泯此种税收利益的不当获取。然而，这种不圆满状态本身就是受限于人的认知能力与社会高速发展的客观结果，无法根本避免。^[91] 即使制定新法填补了已被不当利用的税法漏洞，新法的漏洞仍可以被利用而开发出新的避税策略。加上修法程序冗长，待漏洞得以填补时，易于复制的避税安排

[86] See Health Care and Education Reconciliation Act of 2010, H. R. 4872, 111th Cong., § 1409 (2010).

[87] 参见前引 [18], American Institute of Certified Public Accountants 报告, 第 8 页。

[88] 同上引报告, 第 9 页。

[89] See Jason Quinn, *Being Punished for Obeying the Rules: Corporate Tax Planning and Overly Broad Economic Substance Doctrine*, 15 Geo. Mason Law Review 1075 (2008).

[90] 参见前引 [60], Weisbach 文, 第 867 页。

[91] 参见前引 [20], Logue 文, 第 242 页, 第 263 页。

可能已被广泛利用而导致税收的大量流失。完全依赖于立法对漏洞的填补来遏制避税的发生,显然并不现实。正因为如此,税务机关被授予于个案中防堵税法漏洞的权力,即有权在个案中判断是否发生此种“税法漏洞的不当利用”和“税收利益的不当套取”。一旦认定存在这种不当利用税法不圆满状态的行为,应当及时使之失去效力,恢复其应负担税额的状态。^[92]由此,征税权可获得正确行使,纳税人将无法取得刻意追求的税收利益,对避税者的阻吓得以实现。因此,补而不罚才是对避税安排的正确应对之道。

Abstract: According to the principle of culpability, a conduct can be penalized only if it is illegal and blameworthy. In a tax avoidance arrangement, the transaction is constructed in a legal form which is true, effective and fully disclosed so that it can circumvent the tax liability that a taxpayer would otherwise bear. Consequently, it is the government's anticipation for the payable taxes in the future arising from the tax law and commercial customs that is damaged by such an arrangement. Therefore, the social harmfulness of tax avoidance is weaker than that of tax evasion, which directly harms the existing taxing right of the state. It is argued that tax avoidance is illegal because the determination of the tax liability based on the legal form cannot present the real taxability and the ability to pay of the taxation. However, it cannot be treated as illegal just because it is in conflict with the underlying value judgment standard of tax rules. Moreover, it is necessary to make a legal valuation to determine whether the legal form of a transaction is in conflict with its economic substance. A taxpayer cannot be expected to disclose the economic substance of a transaction on his own initiative and hold the legal opinion similar to that of the tax authority in his tax return. It is impossible for the taxpayers to determine the scope of application of a particular tax rule and there is no reason to require them to grasp and comply with the content of and the legislative intent behind a tax rule. It may be with an honest misunderstanding of the fact or the law that a taxpayer participates in a noneconomic substance transaction that produces the unintended tax benefit. Therefore, it is not a wise choice to introduce the separate tax penalty into law as a tool to attack tax avoidances.

Key Words: tax avoidance, tax planning, tax benefit, anti-avoidance rules

[92] 参见葛克昌:《所得税与宪法》,台湾翰芦图书出版有限公司2009年版,第301页,第308页。