

税收法律拟制的反避税功能论析

欧阳天健*

内容提要：法律拟制作为一种重要的法律方法在税法中的运用范围很广。长期以来，税法拟制的主要功能之一是反避税。税法拟制作为税收效率原则的具体化体现，据之对课税要件进行重构，从本质来讲是一种不可反驳的立法行为，在客观上能够很好地维护国库利益。但是，从价值论的角度讲，国库主义之下的税法拟制在实现反避税功能时，给纳税人权利带来了很大的威胁；从实践论的角度看，税法拟制也并非最佳的反避税手段，反避税条款的背后所蕴含的价值判断，无论是从理论还是实务层面看都优于税法拟制中的事实判断；从程序论的角度看，税法拟制扩张了税务机关的权能，缺乏程序制约。故运用税法拟制进行反避税是不妥当的。其实，税法拟制本身是一种中性的法律方法，应服务于税法的整体目标。在当下财税体制改革的背景下，税法拟制应在制度设计上为现代税法的财政功能、分配功能与社会功能服务。在完善税收实体法与税收程序法中的反避税规则体系的前提下，应从主动的修法与被动的立法、司法审查两个层面剥离税法拟制的反避税功能。

关键词：税法拟制 反避税 剥离

法律拟制是一种重要的法律方法，在包括税法在内的各部门法中均有广泛的运用。法律拟制作为一种“表达工具”^{〔1〕}，其内生的灵活性广受立法者与执法者的青睐。在税收法律现实运作中，法律拟制发挥着多重效用，其中一个重要的作用是反避税。由于法律天然的滞后性，避税与反避税始终是税法运行中无法回避的一对关系，但如何把握避税的尺度，实现国库利益与纳税人权益的平衡协调，则考验着制度设计者。税法拟制作为一种“扩张性”很强的法律工具，被广泛运用于反避税领域，是国库主义立场下传统税法思维的结果。伴随着落实税收法定的步伐不断加快，新一轮财税体制改革下税法立场逐渐向纳税人中心主义偏移，同时，我国反避税体系日益完

* 欧阳天健，华东政法大学经济法学院副教授。

本文为2022年度国家社科基金青年项目“平台经济发展的税法规制研究”（22CFX031）的研究成果。

〔1〕〔德〕卡尔·拉伦茨：《法学方法论》，陈爱娥译，商务印书馆2003年版，第143页。

善，税法拟制是否仍应负担反避税职能是本文思考的重点。本文拟通过考察税法拟制的本源意涵，总结其运用于反避税工作带来的消极影响，指出我国目前的反避税工作中对税法拟制的误用，提出伴随着反避税法律体系的不断完善，税法拟制应逐步退出反避税舞台，回归其本源意涵的建议。

一、税法拟制何以成为反避税的“利器”

（一）税收效率对税法拟制的吁求

所谓法律拟制，指立法者基于某种价值目的的考虑，不论事实上的真实性，有意用现有的法律概念、法律规范去解释和适用社会生活中出现的新情况、新问题，以将不同事物等同对待，赋予其相同的法律效果。从税法理论层面溯源，税法拟制是税收效率原则的产物。税收效率原则与税收法定原则、实质课税原则并列为税法的三大基本建制原则，又称为稽征经济原则。根据税收效率原则的要求，税法规定应避免干预人民的经济活动行为，并符合成本效益之要求，尽量减少征纳双方之纳税及行政管理成本费用。^{〔2〕}正如有学者所说：“税捐之稽征在行政上之特征为大量行政，然相对于待征捐税，行政资源显然有限，因此，税捐稽征之经济性在税务行政上极为重要。”^{〔3〕}

在税收效率原则之下，税法拟制之所以受到青睐，可以从两个层面来分析其原因：其一，对税务机关而言，税法拟制可以将其从避税与反避税的“猫鼠游戏”中“解放”出来，税务机关通过法律拟制，可以直接对纳税人交易行为的性质做出事实判断，而不需要复杂的举证、论证。纳税人避税行为的本质是“以合法形式掩盖非法目的”，即通过滥用税法上的形式正义创造避税空间。税务机关利用税法拟制，戳穿面纱，直接探寻实质正义，能够迅速地进行反避税稽查。其二，对于纳税人而言，税法简化使其无需再去钻研复杂的税法条款。拟制性工具的适度使用能够提升税法的明确性，使税法的遵从成本降低，避免了立法上的不明晰导致税务机关与纳税人在税法理解上的不一致，进而产生纠纷甚至诉讼。这对创造一个较为稳定的征纳关系是有一定积极作用的。^{〔4〕}当然，这种对纳税人的效率是建立在税法拟制不被滥用的前提之上。毕竟，从另一个侧面来说，税法拟制也大大压缩了纳税人税收筹划的空间，增加了纳税人的实际税负，故立法者在制定税法拟制条款时需要慎重。

申言之，税法的各建制原则之间所形成的亦是一种制衡关系。伴随着原则背后的立场角力，各原则指导之下的具体制度也呈此消彼长的态势。税收效率背后潜藏的是一种国库主义立场。从严格意义上来说，所谓“国库主义”并非一个法学概念，它指在税收立法、执法乃至司法过程中，立法者、执法者、司法者不自觉地将其立场偏向于国库一方，将确保国库收入利益置于第一顺位考量。这种倾向性立场有时候是自觉的，但更多时候是一种不自觉的抉择。这是长期以来税法立场导向偏离的结果，这也成为税法拟制大行其道的主要原因之一。

〔2〕 参见陈清秀：《税法总论》，元照出版公司2014年版，第41页。

〔3〕 黄茂荣：《法学方法与现代税法》，北京大学出版社2011年版，第260页。

〔4〕 参见欧阳天健：《税法拟制论》，北京大学出版社2021年版，第83页。

（二）税法拟制内生的反避税机理

之所以税法拟制被立法者赋予较强的反避税功能，还有一个重要的内在原因是税法拟制以立法的形式转换了应税的构成要件，其后果是不可反驳的，这种不可反驳性则成为其被广泛运用的关键。

具体来说，税法拟制反避税的内生机理是对税收构成要件的转化。在现代税收之债的理论下，税收之债有三个构成要素，分别是税收之债的主体、内容与客体。明确课税要件的目的在于承接私法形成的法律关系，并将其转化为税收法律关系，通过对经济事实与法律关系的可税性考量，妥适地得出税收债务，进而实现税法的规范适用。^{〔5〕}换言之，也只有当一项民商事法律行为符合税收之债的三个构成要件时，方产生纳税义务。与私法之债相比，税收之债变更的可能性较低，受税收法定和依法行政原则拘束，税收之债的成立由法律明确规定，税收债权人和债务人无权自由处分。

但在特定情况下，特别是在法律明确规定的情况下，税收之债亦有可能发生变更，税法拟制就是通过法律规定变更了特定行为的构成要件，以起到反避税的作用。具体来说，避税行为的核心在于变更某一应税行为的构成要件，如将买卖行为“包装”为赠与行为，从而避免触发纳税义务。此时，立法者则直接将赠与拟制为买卖行为，再度将该行为“拉回”税法的涵摄范围内，这实质上就是对法定客体要件的变更。又如个人所得税中将符合一定条件的中国公民视为华侨则是对主体要件的变更等。^{〔6〕}

税法拟制用法律上的事实取代真实的事实作为最终决断的事实基础，变更了税收债权债务关系中的构成要件。这种变更是不可反驳的，即使在真实的事实出现或被证明后，业已形成的结论也不受影响。在西方社会，法律拟制往往通过司法拟制的形式表达，是“法官造法”这一普通法系国家法律传统的具体表现。但对于我国而言，司法机关是没有任何权能在个案中续造法律的，故法律拟制在中国语境下指的是“立法拟制”。从本质来说，包括税法拟制在内的各种拟制行为是一种立法行为。当然此处的立法是一个广义概念，包括全国人大及其常委会的立法行为和行政立法行为在内，但在实践中更多表现为下位法对上位法未明确规定事项的拟制，这在税法中表现得尤为明显。由于法律拟制是一种立法行为，自然就可推导出“不容反驳、不可推翻、不以事实为转移是拟制最根本的属性”^{〔7〕}。在这种属性之下，相当于在立法层面就预设了可能出现的避税场景并对此加以规制，在这一点上税收法律拟制与特殊反避税规则有些类似。但所不同的是，税收法律拟制从课税要件的认定入手，省却了对主观目的、客观事实的举证认定和诸多程序性限制，直接进入规则适用环节，也在最大限度上压缩了纳税人与税务机关的争议空间，的确能非常高效地实现反避税的目的效果，这也是前文所述税法拟制的“不可反驳性”的原理。

〔5〕 参见吕铨钢：《税收构成要件理论的类型化重塑》，载《地方财政研究》2018年第10期。

〔6〕 国家税务总局《关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》（国税发〔2009〕121号）规定：“中国公民虽未取得住在国长期或者永久居留权，但已取得住在国连续5年以上（含5年）合法居留资格，5年内在住在国累计居留不少于30个月，视为华侨。”

〔7〕 卢鹏：《拟制问题研究》，上海人民出版社2009年版，第142页。

二、税法拟制的反避税误用

（一）价值论：税法拟制反避税条款背后的价值判断

不可否认，作为长期以来反避税工作的经验总结，税法拟制确实具有一定的反避税功能。正如在法哲学上，有学者提出“法律拟制的法哲学基础正是对经验主义怀疑论的积极运用”〔8〕，这一论断在税法领域体现得尤为明显。申言之，这种“经验主义的怀疑论”植根于国库主义立场。在国库主义立场之下，我们再来检视这些拟制性条款，其实可以发现，立法者在对这些条款进行设定时，预设了纳税人不诚信、会进行避税的前提，在此基础上才使用了税法拟制这一决断性强的法律工具对此进行防杜。在现代税法的发展过程中，国库主义已逐步向纳税人中心主义转移，许多税种法以及税收程序法的立法过程都逐步实现了纳税人中心主义与国库主义的均衡协调。从纳税人权利保护的角度来看，在进行反避税调查过程中，纳税人应当享有诚实推定权，即“纳税人在申报、纳税和寻求权利救济时应拥有得到税务机关和有关机关充分信任的权利”〔9〕。显然，单纯为实现国家税收利益而滥用拟制性工具背后的立场预设是不利于纳税人权益保护的，也有悖于现代税法理念。

更甚的是，笔者通过进一步研究发现，税法拟制所维护的国库利益，较常人所理解的范围更为偏狭。在很多时候，其所维护的仅仅是地方利益与部门利益。这一点从拟制性条款的立法层级就可以看出。通过梳理可发现，现行的税法拟制条款位阶低、效力差，其中很大一部分并不属于部门规章的范畴，而是低位阶的非规范性法律文件。这种低位阶的非规范性法律文件数量庞杂、散乱，散见于浩如烟海的“红头文件”之中。这些文件在制定时未能进行全面的价值考量，颁布后则实际上扮演的是地方利益、部门利益“守护者”的角色。例如《辽宁省房地产开发企业土地增值税清算管理办法》第14条规定，政策制定者将“赞助行为”视同销售进行课税。这显然突破了其上位法《土地增值税暂行条例》中视同销售的规定，也与国家税务总局有关土地增值税中视同销售问题的行政解释相悖。虽然此种规定在地方政府的话语体系中被解释为出于反避税需要，但实际上其所起到的是扩大征税对象、维护地方税收利益的作用。大量此类规定的出现扭曲了正常的商业模式，各地税务机关也因此产生诸多不同的执法口径，加剧了原本就存在的税法碎片化，给纳税人带来了大量困扰，也为基层税务机关的行政执法带来诸多不便。

（二）实践论：税法拟制并非最佳的反避税手段

1. 我国反避税法律体系的逐步完善

从理论上来说，纳税人之所以会进行避税，是因为客观上存在制度性诱因，因而通过税制的完善，对税收法律体系进行修订，消除避税的制度性诱因，可抑制避税的产生。但税法的天然滞后性使得反避税条款的出现成为必然。我国的反避税实践起源于20世纪80年代末，与改革开放的进程相一致。〔10〕在首轮财税体制改革中，我国反避税立法的进程越来越快，在立法上形成了

〔8〕 谢瀚：《法律拟制的哲学基础》，载《法制与社会发展》2018年第1期，第96页。

〔9〕 王桦宇：《论税法上的纳税人诚实推定权》，载《税务研究》2014年第1期，第69页。

〔10〕 参见俞敏：《税收规避法律规制研究》，复旦大学出版社2012年版，第171页。

一系列成果。从实体法上来说,反避税体系起源于企业所得税领域。2007年《企业所得税法》制定时,采用了“特殊反避税条款+一般反避税条款”的反避税立法模式,国家税务总局随后颁布了《特别纳税调整办法(试行)》与《一般反避税管理办法(试行)》对此进行细化,此种模式于2018年《个人所得税法》修订时被全盘采纳,在所得税领域内部实现了制度衔接。^[11]另外,在税收程序法上,核定征收等制度在客观上也起到了反避税的效果,并出现了“广州德发”“新疆瑞成”等一批典型案例。从实体与程序两方面入手,我国反避税法律体系日趋完善。

2. 反避税条款和拟制条款的差异

将税法拟制与税法中的反避税条款进行比较,二者区别显著,区别的核心在于反避税条款所进行的是价值判断,而拟制条款进行的是事实判断。具体来说,对于反避税条款,无论是《企业所得税法》第42条,还是《个人所得税法》第8条,执法者在运用反避税条款进行反避税执法时,所追求的是一种价值判断,也就是透过层层交易行为的“面纱”,来探寻交易的实质,进而去判断纳税人行为时“是否具有合理商业目的”。进一步来说,在适用反避税条款时一般需符合两个条件:第一是主观方面,纳税人有谋求税收利益的主观故意;第二是在客观方面,存在非常规的交易形式,以及税收利益取得的客观效果。^[12]除上述积极条件外,还存在“有避税行为”的消极构成要件,即在纳税人存在合理商业目的以及税收利益的取得符合法律目的时,可以免于反避税条款的规制。如美国税法中,Shriver v. Comm'r一案即对这一规则予以明确,^[13]这一判决也对世界主要国家的立法产生了影响。我国《企业所得税法》第47条实际上也潜藏这一层含义,即要考虑纳税人的交易动机是否服务于有用的经济目的,如果答案是肯定的,我们就认为这一行为具有合理商业目的,可以免于反避税条款规制。^[14]可以说,正是反避税条款价值判断导向下消极要件的存在,使得纳税人交易安排具有足够弹性,可以在合理的空间内进行税收筹划,这也是构建和谐征纳关系的重要保障。

但税法拟制则截然相反,税法拟制采取一种“一刀切”的方式实现其反避税效果。法律拟制从学理上可分为事实拟制与价值拟制两种类型。^[15]所谓事实拟制指在具体的自然事实或者社会事实中提取、抽象其共同性的内容,以作为人们交往行为的活动准则;价值拟制指在价值判断层面进行法律拟制。为实现反避税功能,税法拟制所采取的一般为事实拟制的方式,即通过改变三段论中“小前提”的方式,对涉案行为的构成要件进行变更,将本不符合课税形式要件的行为纳入应税行为,以防止税收规避。如在个人所得税法律制度中,对个人投资者“从企业借款在该纳税年度终了后既不归还,又未用于企业生产经营的情形”^[16],税务机关可将该项借款视为股息、红利课征个人所得税,而并不需要探寻此项借款的真实意涵究竟为何。这就是税法拟制“不可反

[11] 应说明的是,立法者在制定《特别纳税调整办法(试行)》时也加入了部分拟制性条款,从立法技术来讲,这是不妥适的,也是不必要的。这一点笔者在后文中还将阐述。

[12] 参见贺燕:《实质课税原则的法理分析与立法研究——实质正义与税权横向配置》,中国政法大学出版社2015年版,第161-163页。

[13] See Shriver v. Comm'r, 899 F.2d 724 (1990).

[14] 参见汤洁茵:《〈企业所得税法〉一般反避税条款适用要件的审思与确立——基于国外的经验与借鉴》,载《现代法学》2012年第5期。

[15] 参见谢晖:《法律哲学》,湖南人民出版社2009年版,第371页。

[16] 财政部、国家税务总局《关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》(财税〔2003〕158号)第2条。

驳性”的体现。

3. 反避税条款的不完善是税法拟制承担一定反避税功能的动因

既然与反避税条款相比，拟制条款在实践其反避税职能时存在诸多劣势，为何立法者依然热衷于运用拟制条款进行反避税呢？其中一个非常重要的原因是我国反避税规则体系尚未完全搭建起来。目前我国仅在《企业所得税法》与《个人所得税法》中存在反避税条款，而增值税、消费税等重要税种法中并未见到反避税条款的身影，但应当引起注意的是，这些税种恰是拟制性条款最为集中的区域。从立法学角度来看，“统一”与“秩序”是法学体系化思维的基本特征，^{〔17〕}但是规则的缺失加剧了我国反避税法律体系的碎片化、零散化。我国尚未制定“税收基本法”，《税收征收管理法》在实际中发挥准基本法的作用，理应在其中对反避税问题有所规定，以作为税种法中反避税规则的“兜底条款”。“一般化”反避税规则的缺失，与税种法中反避税规则体系的不完备，促成了税法拟制反避税职能的添附。由此，我们不难得出这样的结论：税法拟制在承担反避税职能时，实际上与反避税条款形成互补，填补了因反避税条款缺失而造成的制度罅隙。与之相类似的还有税收程序法中的核定征收条款，在缺乏有效反避税条款时，核定征收条款、拟制条款等均被赋予了反避税功能，但与反避税条款相比，税法拟制忽视了经济实质及交易行为背后纳税人的真意，单纯以经验总结的方式制定拟制性条款，来纾解反避税调查中直接证明的困难。^{〔18〕}其背后的法理逻辑难以自治。

（三）程序论：税收法律拟制在程序上缺乏制约

1. 税法拟制对税务行政机关的扩权

税法的作用究竟为何？依据现代税法理论的观点，“从财政控权的角度看，现代国家政府在财政上向代议机关负责，代议机关在财政上向人民负责”^{〔19〕}。因此，现代财税法治的精神内核有二，即“控权与保障纳税人权利”^{〔20〕}。这样制度架设的目的在于“限制税收行政权的行使，确保税收行政权的谦抑行使”^{〔21〕}。正所谓“控权逻辑不仅是一套话语体系，更有其内在制度逻辑，撑起实体税法的制度设计，甚至扮演其灵魂的角色”^{〔22〕}。但税法拟制条款在实现其反避税功能时，实际上是一种扩权工具，扩张了税务机关的权能。与部分反避税条款的宣誓性质甚至具文性质不同，拟制性条款是一种创设性条款，其具有赋权、扩权的功能。众所周知，在我国现今的税收法律谱系中，税务行政机关的权能远大于立法机关与司法机关，在与纳税人的权力衡量中，亦处于强势地位。故税收行政权在其运行过程中应当遵循谦抑原则，以追求与纳税人权利的平衡。^{〔23〕}申言之，在税务机关运用反避税规则时，往往要遵循严苛的程序性规定，依据公法上的一般原理，为实现实质公平，立法者往往将程序正义的天平向纳税人一方倾斜，例如在举证责任上对税

〔17〕 参见张翔：《宪法释义学——原理·技术·实践》，法律出版社2013年版，第5页。

〔18〕 参见汤洁茵：《不可承受之重：税收核定征收的反避税功能之反思——以〈税收征管法〉第35条第（6）项为起点的探讨》，载《中外法学》2017年第6期。

〔19〕 周刚志：《论公共财政与宪政国家：作为财政宪法学的一种理论前言》，北京大学出版社2005年版，第157页。

〔20〕 刘剑文：《强国之道——财税法治的破与立》，社会科学文献出版社2013年版，第34页。

〔21〕 陈少英：《税法基本理论专题研究》，北京大学出版社2009年版，第286页。

〔22〕 侯卓：《“债务关系说”的批判性反思——兼论〈税收征管法〉修改如何对待债法性规范》，载《法学》2019年第9期，第146页。

〔23〕 参见龚伟：《税法中的利益及其平衡机制研究》，中国法制出版社2016年版，第91页。

务机关提出更高的要求等。但税法拟制打破了这一倾斜保护，拟制性条款的反避税功能恰恰在相反方向扩张了税务机关的权能，即允许税务机关在不探寻纳税人真意的情况下，依据拟制性条款对其所涉交易行为作出否定性评价，这既与“控权”背道而驰，也不利于纳税人权利保障。

2. 缺乏程序制约的负面效应检视

当税法出现漏洞时，弥补漏洞进而达到反避税效果的法律方法无非立法论与解释论两种，其中拟制性条款和反避税条款是立法论的主要解决途径。此时，税法拟制作为一种“不可推翻、不可反驳”的立法行为，其存在的合理性、实施的必要性等论证在立法阶段皆已完成，故在实际执法过程中，税务行政机关可直接适用这些规则，其所受的程序制约较少。执法者可以直接援用该条款，绕开“法律类推”和“法律解释”的雷区，即不必受到漏洞补充须有利于纳税人、法律解释应严格解释的限制。^{〔24〕} 同样的，在立法论内部，税法拟制也是一种只关注事实，而不去探寻交易行为真意的法律方法。

税法拟制在实现其反避税功能时，不关注交易行为背后的真实意涵，缺乏程序制约（尤其是救济程序制约）的后果是严重的，致使税务机关在行政执法中机械适用法律、破坏商业交易自身规律的行为屡有发生。如对于开发商在房屋销售时“赠送装修”这一行为而言，这本身是一种房地产开发商常用的销售手段，其宣传用语中的“赠送”，并非真实的无对价的相赠，只是将装修成本暗含于房屋交易价格中的“文字游戏”。如果此时再机械地适用《增值税暂行条例》中的视同销售条款，则很容易造成重复征税，有违实质课税的基本要求。在现实场景中，即使企业在会计账簿中能够证明所谓的“赠送装修”并非真实的赠送，但行政执法机关，乃至司法机关都无权突破制定法的规则。^{〔25〕} 进一步来讲，此类拟制性条款本来就是我国税法初创时期“宜粗不宜细”指导思想下的产物，其本身在立法阶段的必要性论证就不充分。在全面落实税收法定的大背景下，此中的问题应当引起反思。

三、税法拟制的本源意义探寻

（一）税法拟制应服务于税法整体功能

法律拟制本身是一个中性的法律工具，其作为一个修辞学的方法，早在古罗马时期就进入立法者的视野中，被当作一种立法技术而广泛运用。其本身并不带有任何价值取向，而是服务于其所进入的各法律规范的价值目标。“法学研究的第一个层次是以法律规范的形成、适用、效力等规律为研究对象的法学。”^{〔26〕} 因此，对税法拟制的研究是一个“透过现象看本质”的过程。从这一角度来看，税法拟制也是服务于税法的整体价值取向的。从历史论的角度考察，长期以来我国

〔24〕 参见侯卓：《法学视角下的一般反避税条款——以中国税法为切入点》，载《商丘师范学院学报》2014年第4期。

〔25〕 参见上海市第一中级人民法院（2012）沪一中行终字第359号行政判决书。该案中某房地产企业在出售毛坯商品房的同时承诺“无偿赠送室内装潢”，但税务机关认为应对赠送的装潢、家电等经评估后按视同销售行为课税，遂产生争议并进入诉讼阶段。在司法审查过程中，法院越过了事实认定的环节，不再对涉案房地产企业究竟是否将装潢、家电成本摊入房价这一问题进行探究，而是根据《增值税暂行条例》的规定作出判决，认可了税务机关征税的正当性。当然，在现行的法律框架下，法院作出这样的判决无可非议，但其侵害纳税人权益、扭曲商业运作的负面效应却是明显的。

〔26〕 王利明：《法学方法论》，中国人民大学出版社2012年版，第1页。

税法在国库主义的立场之下，税收的财政功能被无限放大，超越其他功能而存在。故绝大部分的税法拟制性条款所发挥的作用在于防止税基侵蚀与扩大税基，即服务于财政目的。^{〔27〕}

但是，伴随着新一轮财税体制改革的稳步推进，我国税法的立场与整体价值取向正在转向，税法的目的与功能也逐步多元化。为实现其反避税功能，大量的税法拟制条款通过低位阶法律规范制定，而后的规范目的往往是单一的国库利益甚至是地方利益，无法体现中央在《关于进一步深化税收征管改革的意见》中提出的“以服务纳税人为中心”的改革思路。故而要落实税法拟制的本源意涵，首先要对现代税法的转向有明确的认识。

（二）现代税法的两个转变

1. 从政策之治转向法律之治

在法治现代化的过程中，厘清政策与法律的关系始终是一个重要的议题。在税收政策时代，税法拟制作为反避税的手段，受到了政策制定者的青睐。但在全面落实税收法定时代，税收已逐渐从“政策之治”向“法律之治”转变。^{〔28〕}正所谓“法治国家之目的，可认为是对于民间活力之各方面发展的障碍加以排除。因此有关课税要件涉及国民纳税义务之重要事项，应以法律明定之”^{〔29〕}。在这种转变的前后，税法对于反避税问题的要求是不一样的。

在税收政策大行其道之时，政策制定者在反避税问题上是以结果为导向的。如前所述，税法天然的滞后性是避税的制度诱因，那么税法拟制此时就作为一种政策工具，以“打补丁”的形式出现，在简单地对避税行为类型化处理后，直接对特定类型的私法行为在税法上作出否定性评价，以起到反避税的效果。但此类拟制性条款的载体是低位阶的规范性文件和非规范性法律文件，换言之，其载体是政策。这不仅破坏了纳税人的信赖利益和税收法律体系的完整性，更阻塞了契约自由，是公权力进入私领域的表现。

在落实税收法定原则的大背景下，立法者对于反避税工作提出了较高的要求。从实体上来说，在反避税执法过程中应秉持实质课税原则，在主观层面探寻纳税人是否具有合理商业目的，在客观层面探寻交易形式是否具有经济实质；从程序上来说亦要求建立完备的反避税调查程序，如国家税务总局2014年颁布的《一般反避税管理办法（试行）》中即对反避税工作的立案、调查、结案和争议处理做出详尽规定，从程序上进行规范，限制税务机关反避税权能的滥用。

2. 从财政收入法转向公共财产法

在落实税收法定的过程中，税法的目标和价值取向也在发生转变，从绝对服从财政逐步转向“公共财产法”。因此现代税法的功能也逐渐多元化，具体归纳起来有三：财政功能、分配功能、社会政策功能。^{〔30〕}公共财产法背景下，税法的分配功能与社会政策功能更加受到重视，其中蕴

〔27〕 此处需指出的是，虽然我国绝大部分的拟制性条款是服务于财政目的的，但也不排除基于其他政策目的而制定的拟制性条款。例如根据财政部、国家税务总局《关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字〔1994〕第20号）第2条规定，达到离休、退休年龄，但确因工作需要，适当延长离休、退休年龄的高级专家，其在延长离休、退休期间的工资、薪金所得，视同离休、退休工资免征个人所得税。这种多样性其实更从侧面印证了税法拟制本身作为一种立法技术是不具有立场倾向的。

〔28〕 参见叶金育：《回归法律之治：税法拟制性规范研究》，载《法商研究》2016年第1期。

〔29〕 陈清秀：《现代税法原理》，元照出版公司2015年版，第26-27页。

〔30〕 参见陈少英：《财税法的法律属性——以财税法调控功能的演进为视角》，载《法学》2016年第7期。

含着保护公民财产权的潜台词。具体来说,税法以实现公共财产的取得和支配的经济绩效和功能效用最大化为目标,并借此增进社会整体的公共福祉。^{〔31〕}需注意的是,此处的公共财产与传统意义上的“国库”显然不是同一概念,公共财产的意义不在于奉养政府,而在于更好地服务社会。因此公共财产权是一种面向财产属性转变及其过程控制的权力,其价值取向在于通过控制保护私人财产权,而非仅仅获得财政收入和管理本身。公共财产权概念关注财产的实质特点,强调政府从私人获得财产的公共属性,以财产作为逻辑基点,依循财产的保护路径展开。^{〔32〕}公民财产权与国库利益看似是一对矛盾的概念,实则并不矛盾,但要让税法在二者中获得平衡,却非易事。为实现反避税目的,立法者所创设的拟制性条款就很容易打破二者之间微妙的平衡。

(三) 税法拟制的本源意涵明定

1. 反避税主导型拟制功能之否定

与税法类似,刑法中法律拟制也在“社会保障机能”与“人权保障机能”中摇摆,在特定时期,为了严厉打击犯罪,拟制条款在刑法中的主要作用是凸显其社会保护机能,但伴随着立法思想的整体转变,其人权保障机能也逐渐通过法律拟制发挥出来。^{〔33〕}

因此,为实现税法体系内部的利益平衡,一个重要的症结在于协调国库利益与纳税人权益,这就要求税法的财政机能不再是唯一的追求目标。故而税法体系中公权力在行使时应当谦抑,这也就意味着反避税的权力必须慎用。现行“一刀切”式的拟制性条款显然不符合谦抑性的要求。进一步讲,税法拟制的不可推翻性大大降低了纳税人获取法律救济的概率,古罗马法谚云“无救济,则无权利”,诚如斯言。故“人民诉请法院救济之法理为权利保障之核心内容,不容剥夺”^{〔34〕}。目前的税法拟制基本出自税务机关之手,其立法过程纳税人几乎没有参与之可能,其代表的仅仅是税务机关的立场。在反避税行政执法过程中,当纳税人与税务机关就税法拟制条款的适用发生纠纷时,司法机关很难对这些条款的正当性进行审查。因为在我国现行行政审判制度之下,法院原则上仅能对具体行政行为进行审理,对抽象行政行为的审查范围相当有限。这也就意味着税务机关单方面制定的拟制条款“不可推翻”,纳税人即使向法院寻求救济,也很难摆脱拟制条款的约束。故而,税法拟制在现代税法的语境下不宜再被作为反避税工具使用。倘若能使其服务于税法其他目的,则不失为一个好方法。

2. 多元化税法拟制的功能回归

税收不是单方面的权力,而是国家和个人之间权力相互制约的结果。税收法律制度“一方面是约束公权力对个人权力介入的度的基本行为规则,另一方面又是为国家和私人之间博弈给出约束条件的基本行为规则”^{〔35〕}。这种“博弈”的产物就注定了现代税法功能的多元化。财政功能是税法最为传统的功能,税法拟制的反避税职能也正因此而发生。当然应说明的是,在剥离税法拟制反避税功能时,并不意味着其无需服务于财政功能。相反,现代财税体系建设的基本特征是“统一完整、法治规范、公开透明、运行高效”^{〔36〕},这就要求通过拟制的功能维护税法财政收入

〔31〕 同上注。

〔32〕 参见刘剑文、王桦宇:《公共财产权的概念及其法治逻辑》,载《中国社会科学》2014年第8期。

〔33〕 参见李振林:《刑法中的法律拟制论》,法律出版社2014年版,第94页。

〔34〕 葛克昌:《税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐稽征法》,厦门大学出版社2016年版,第349页。

〔35〕 焦耘:《制度经济学视野下的税制变迁分析》,广西人民出版社2008年版,第58页。

〔36〕 刘剑文:《论财税体制改革的正当性——公共财产法语境下的治理逻辑》,载《清华法学》2014年第5期,第8页。

体系的正常运转。如增值税中的视同销售规则的部分就起到了这样的作用，增值税的核心优势在于可以环环抵扣。在视同销售货物的八种情形中，如果因其不属于应税行为而不对其实征增值税的话，就会造成企业的抵扣链条断裂，尤其对于五种虽不具有销售形式但却有销售实质的行为而言，商品的购买者无法抵扣，将要全额承担税率，这与增值税制度设计的初衷相违背。而此时税法拟制的介入则及时打通了抵扣链条，维护交易顺畅，这也是财政功能的体现。

税法的分配功能可从优化资源配置与促进社会公平两个角度来考量。^{〔37〕}就资源优化配置来说，税法拟制是良好的引导性税收优惠的载体。以税法拟制的形式创设税收优惠，是引导资源流向、调节市场失灵的良好手段。当然，这些创设性的优惠，应当以不违背税收法定为前提。对于促进社会公平而言，税法所追求的不单单是形式公平，更是一种实质公平。为实现实质公平，再分配制度设计中的“倾斜保护”就不可或缺。这种倾斜保护可通过税法拟制来实现。如现行税法将部分中部地区视为西部地区享受税收优惠，就是税法拟制为实现实质公平而做的努力。固然，税法拟制在实现其反避税功能时，也想借此实现税收公平，但其在实际操作中损害了纳税人权益，反而加剧了征纳双方的不公平。

现代税法的一大特征在于税法的社会化。税法的社会化是经济、社会发展的必然结果，社会的发展促使了税法的理念由国家利益本位向社会利益本位转变，也就在原有的税法功能之上添附了社会功能。不同的税种有其特定的社会功能，如耕地占用税的土地集约功能、环境保护税的环保功能、土地增值税的抑制地价功能等。这些功能从大的方面来说或可被解释为分配功能在特殊领域的体现，但由于其被各税种赋予强烈政策性意涵，笔者在此将之单列。对于实现税法的社会功能来说，税法拟制是一条行之有效的途径。因为税法拟制的灵活性能伴随着税法社会功能的转变而转变，能够伴随着税法社会功能的细化而细化。这将协助现代税法促进社会均衡发展、增强人类社会的合作协调能力。

四、本源回归：以落实税收法定为背景

税法转向过程中，税法拟制未来得及跟随转向而仍停留在国库主义的阴影之中，致使其反避税功能被不断强化。在大环境的变革之下，法律的革新往往不是自主的，而时常需要人为纠偏。故笔者将以全面落实税收法定为背景，对税法拟制剥离反避税功能的路径进行设计。

（一）反避税规则的完善：拟制条款反避税功能淡化之前提

避税与反避税是税法发展过程中“永恒的主题”，拟制条款反避税功能的淡化须以我国税法中反避税规则的完善为前提。目前伴随着我国落实税收法定进程不断加快，反避税体系也在逐步搭建中。只有让这“一进一退”同步进行方可确保不因改革导致税基侵蚀。

1. 各税种法中的反避税条款设定

从各税种法的角度来讲，应当在各税种立法过程中设立反避税条款。其实，反避税条款进入我国税收实体法由来已久，1991年的《外商投资企业和外国企业所得税法》就有相关规定。但此后的反避税体系建设则放缓了脚步，在现有的税法体系中，仅《企业所得税法》与《个人所得

〔37〕 参见前引〔30〕，陈少英文。

税法》设置了反避税条款，其余各税种法如近年制定或上升为法律的《耕地占用税法》《环境保护税法》等均未设置反避税条款，这不能不说是一个遗憾。在下一阶段，增值税、消费税、土地增值税等主要税种的立法工作也逐步提上议事日程，这些税种也正是拟制条款集中出现的税种。故而在这些税种的立法过程中，极有必要对反避税条款予以明定。申言之，反避税条款的制定实际上是一个从特殊到一般的立法过程，即将本税种中常见的避税行为予以类型化处理，并在税法上给予其否定性评价。其实，拟制性条款在制定时的演绎路径亦是如此，所不同的是，拟制性条款所给予的否定性评价是直截了当的，即一旦出现某种客观情形，即产生纳税义务。而反避税条款则必须结合主客观要件进行研判，只有确实属于“避税行为”的，方可对其进行否定性评价。这就要求进行反避税条款设计时，必须有一定的复杂性架构要求，如《个人所得税法》第8条第1款中涉及关联交易的反避税问题时就要求客观上不符合“独立交易原则”、主观上“无正当理由”方可受反避税条款规制。

2. 税收基本法中的反避税条款增列

概念与类型均是从重复出现的个体中所抽象出的普遍的思维产物。类型只反映人类对客观世界认识的现实程度，拒绝对主体和客体过多作方法论上的架设。类型可以利用其开放的结构随时捕捉人类对客观世界的认知信息，与时俱进地更新其内部特征，此种弹性虽然将降低法的安定性，但却提高了法律对事物之真正的适应性。^{〔38〕}这样看来，反避税条款设置的理想模式是“一般+特殊”，这种模式也已经被《企业所得税法》与《个人所得税法》采用。此处要讨论的是一般反避税规则的“一般化”问题，也就是说出于立法效率和法域内整体协调性考虑，是否有必要在各税种法中均规定一般反避税条款，可否在一个更为上位的法律规范中对这一问题作出规定。目前我国尚未制定“税收基本法”，更多时候是《税收征收管理法》在履行基本法的职能。因此，一个权宜之计是在税收基本法未出台前，在《税收征收管理法》中设置一般反避税规则，并明确一般反避税规则适用过程中所需遵循的“经济实质原则”与“合理商业目的原则”。当然，需要指出的是，一般反避税原则毕竟不同于核定征收等程序性反避税措施，其本身所探究的是税收实体法律问题，故而在未来“税收基本法”的制定过程中，仍有必要将其从税收程序中剥离。

3. 税法解释中的灵活性补强

与拟制性条款一样，反避税条款是一种“事前防杜措施”，也就是说在具体的应税行为发生之前，立法者提前预判作出规定的行为。但法律毕竟是无法穷尽的，在法律无法随时随地作出调整的情况下，想要应对新的避税行为无非两种方法。一是通过低层级的“政策”进行补漏，税法拟制就是常用的手法之一；二是通过法解释学的手段，在纳税争议发生后由有权机关作出解释，以实现反避税的效果。相较于拟制性条款来说，后者对商业经济活动的干预更小，且更为重要的是，税法解释无论是由司法机关作出还是由行政机关作出都会受到程序性约束，这也就意味着解释权的恣意程度将小于被拟制性条款授权的行政权。当纳税人在反避税调查过程中因解释权问题与作成机关发生争执时，完全可以通过现行法律制度寻求解决。当然法律解释亦应在价值取向上有所取舍。“税法上法律漏洞补充，如有利于纳税人时，并不影响法律秩序之安定性，又可实现课税平等原则，应为法之所许。反之，如果将增加人民的捐税负担，则将容易造成纳税人无法预

〔38〕 参见前引〔10〕，俞敏书，第37-38页。

测之损害，严重妨害法的安定性，也不符合课税要件法定主义的要求，因此应为法所不许。”〔39〕

（二）反避税规则完善过程中的拟制性规范的退出与功能限制

反避税条款实现“进”的同时，税法拟制反避税功能也应同时剥离，此即“退”，从而实现税法拟制性条款功能转型的“一进一退”。

1. 主动退出：与实现税收法定同步

“一个明智的实践家只会把行为规则当做临时性的东西。规则是为大多数情形或者最常见的情形制定的，它们指出了在没有时间、没有手段对该情形处境进行分析时，或者在我们不能信任我们对这些处境作出的判断时，为害最小的行动方式。”〔40〕新一轮落实税收法定的过程，是我们全面检视拟制性条款，并在这一过程中实现拟制反避税条款逐步退出的良好契机，也是一种稳妥的改革路径。

具体来说，首先对于已列入立法规划的税种，如消费税等，在其立法过程中，在设置完备的反避税规则体系的同时应将起到反避税功能的拟制性条款剔除，在立法的同时也应对其配套的相应政策文件进行梳理，凡是与上位法相抵触的应当及时删除。其次，对于尚未列入立法规划、短时间内无法出台单行法律的税种，既要严格限制出于反避税目的的新拟制性规定出台，控制“增量”，又要完善对现行拟制性规定的审查机制，并在适当的时候将抽象行政行为的审查引入税收司法审判领域，逐步消化税法拟制的“存量”。例如《特别纳税调整实施办法（试行）》第81条中有关居民股东与非居民股东之间的拟制性规定完全可以被《企业所得税法》第45、47条之规定所涵盖，单独再以法律拟制的形式加以规定是有违比例原则的。对于此类规范，财政部、国家税务总局在例行的规范性文件审查过程中应当重点审查，对违反上位法、违反该税种立法目的、侵害纳税人合法权益的或完全可以用非拟制性规定予以阐释的均应撤销。同时笔者建议全国人大法工委联合其他专门委员会成立专门的审查小组，对税收行政立法进行系统审查。

2. 被动退出：借助第三方审查机制

全面落实税收法定不是一朝一夕之事，对税法拟制的规范化处理亦然。故对于既有的拟制性条款应当设立被动退出机制，也就是以审查的方式进行，在控制“增量”的同时逐步消化“存量”。〔41〕

在我国现有法律框架下，审查可分为立法审查与司法审查。就立法审查而言，在党的十九大上，中央首次提出“加强宪法实施和监督，推进合宪性审查工作，维护宪法权威”。根据部署，所有规范性文件都被全国人大纳入合宪性审查的范围之中。虽然《宪法》未就纳税人权利作出明文规定，但所谓“合宪性审查”这个概念是从审查主体这个立场出发的、倾向于体现审查主体所应秉持的合宪性推定原则的主体立场的新提法。〔42〕这也就意味着，宪法中公民基本权利的制度意蕴将自然地适用于纳税人身上，可以成为衡量税法拟制条款是否超越其应有界限的标尺，将成为抑制税务机关借反避税之名运用拟制工具侵害纳税人权益的工具。当然，这一工程是非常浩大的，笔者建议，目前全面落实税收法定工作正在有条不紊地开展，将条例上升为法律的同时，可借此契机将相关税种的既有规范按计划的统一进行合宪性、合法性审查。

〔39〕 前引〔29〕，陈清秀书，第101页。

〔40〕 〔英〕约瑟夫·拉兹：《实践理性与规范》，朱学平译，中国法制出版社2011年版，第52页。

〔41〕 参见欧阳天健：《税法拟制条款的证成及反思》，载《法学》2019年第9期。

〔42〕 参见林来梵：《合宪性审查的宪法政策论思考》，载《法律科学（西北政法学报）》2018年第1期。

对于司法审查而言,第一,在受案范围上,司法机关仅能对规章及以下的拟制性规定进行审查,这是《行政诉讼法》所明确规定的。这也就意味着,审查的对象主要是财政部、国家税务总局颁布的除部门规章以外的低位阶规范。笔者建议,在时机成熟的时候,可以将部门规章也纳入审查对象的范畴,毕竟经由部门规章作出的拟制性规范在数量上还是相当庞大的。第二,在审查标准上,一方面要根据《行政诉讼法》进行合法性审查,审查制定主体、制定程序的合法性,另一方面也要进行实质性审查,此时主要审查税法拟制条款是否与其上位法的立法目的相抵触,是否不合理地变更了上位法所规定的征税对象,是否擅自变更了税率、税目等课税要素等。

总的来说,税法拟制反避税功能的被动退出是在我国落实税收法定的大背景下进行的,这一工作的推进既是纳税人权利保障的要求,也是新一轮财税体制改革的应有之意。

3. 制度约束:规范行政机关的反避税执法机制

前已述及,税法拟制的职能本身是多样化的,故未来的改革思路在于让税法拟制逐步退出反避税领域,使其更多承担其他功能。许多拟制性条款立法本意并不在于反避税,但在实践中却会被税务行政机关“改造”为反避税条款。例如《增值税暂行条例实施细则》中的视同销售规则将无偿赠与他人的行为“视同销售”进行课税。这一规定的本意在于“使增值税凭发票注明税款抵扣办法顺利实施,保证专用发票传递的链条不断”^{〔43〕},且其无论是在行政执法实践还是在司法实践中都确实发挥了这一作用。^{〔44〕}但实践中这一规定屡被应用于反避税场域。对于此类兼具反避税功能和其他功能的条款,确实不宜“一刀切”地将其清理。故笔者建议应对税务机关运用此类条款进行反避税的权限和规范作出要求。从立法效率的角度来看,最优化的办法在于在《税收征收管理法》中就反避税执法程序作出一般规定,即从调查主体、执法程序、举证责任、权利救济等方面予以细化。另外,对于此类规范,从立法技术来讲,无论是在法律层面还是在行政法规或更低层级的立法层面,都应当尽量多使用列示性条款,少用概括主义的表述方式。^{〔45〕}尤其是各类兜底性条款在立法时应当慎之又慎,毕竟税法拟制不同于类推适用,其不可反驳性一旦被立法所确认,则很难在行政执法与后续的司法过程中获得救济。

五、余 论

税法拟制不仅是一个方法论的问题,更是新一轮财税体制改革过程中的重要立法论问题,涉及税收立法整体导向与立场取舍。在改革过程中,笔者提出应当逐渐剥离税法拟制的反避税功能,并加紧完善反避税体系建设以填补税法拟制“撤退”后留下的制度空白。当然,虽然在改革后立法者不在制度上赋予税法拟制以反避税职能,但从客观上来说,税法拟制依然可能在实践中起到反避税的效果,就如《税收征收管理法》中的核定征收条款一样。所以,即使在“后改革时代”,由于其在实际上变更了既有税法规则,故无论是基于何种立场所作成的,均有可能对纳税人的信赖利益造成一定损伤。尤其在现今的立法模式下,税法拟制条款的“隐蔽性”是很强的,

〔43〕 本书编写组:《中华人民共和国增值税、消费税、营业税暂行条例及其实施细则释义与适用指南》,中国市场出版社2009年版,第100页。

〔44〕 在实践中税务行政机关和司法机关均严格适用视同销售条款,对于纳税人拒不按照销售行为给交易相对方开具增值税专用发票的行为,司法机关将判令其开具,并要求其给付因延迟开具发票给对方造成的税款损失。

〔45〕 参见前引〔28〕,叶金育文。

立法者经常让纳税人在不经意间转换了课税构成要件。故立法者在对此类条款进行设计时，应当尽量使用“视为……”“按……”等提示性词汇，无论是对税务机关还是纳税人来说这些词汇都可以起到提示作用，提示税务机关在适用这些条款时注重谦抑，提示纳税人关注自身的合法权益是否受到侵犯。

Abstract: Legal fiction is widely used as an important legal method in tax law. One of the primary functions of legal fiction of tax law has long been anti-avoidance. As a concrete manifestation of the principle of tax efficiency, legal fiction of tax law reconstructs the elements of taxation, fundamentally representing an indisputable legislative action that objectively serves to safeguard the interests of the treasury. However, from a standpoint of axiology, legal fiction of tax law under the banner of treasury-centric thinking poses a significant threat to the rights of taxpayers when exercising its anti-avoidance function. From a standpoint of practice, legal fiction of tax law is not the optimal means for anti-avoidance either because the value judgments inherent in anti-avoidance provisions, whether viewed from a theoretical or practical standpoint, are superior to factual judgments in legal fiction of tax law. Moreover, from a procedural perspective, legal fiction of tax law expands the power of tax authorities while lacking procedural constraints. Therefore, using legal fiction of tax law for anti-avoidance purposes is inappropriate. In fact, legal fiction of tax law itself is a neutral legal method and should serve the overall functions of tax law. In the current context of fiscal and tax system reform, legal fiction of tax law should be designed to serve the fiscal, distributional, and societal functions of modern tax law. Given the premise of improving the system of anti-avoidance rules in both substantive tax law and tax procedural law, the anti-avoidance function of legal fiction of tax law should be separated into two levels: proactive legislative reform and passive legislative as well as judicial review.

Key Words: legal fiction of tax law, anti-avoidance, separation

(责任编辑：郭维真 赵建蕊)