

我国公司法人人格否认制度在反避税中的适用

曾超凡

新疆大学法学院, 新疆 乌鲁木齐

收稿日期: 2023年3月13日; 录用日期: 2023年4月4日; 发布日期: 2023年5月24日

摘要

近年来,我国社会主义市场经济快速发展,公司的数量也在飞速增长,经济水平的提升也不可避免的导致公司的内部形式和构造越来越复杂繁琐。公司会通过各种各样的手段逃税、避税且方式越来越具有隐蔽性。由于公司是国家的纳税系统中着重关注的领域。所以如果出现公司大范围的存在逃税现象,不仅仅对我国税收是一个重创,而且对我国社会主义市场经济和税法适用公平都会造成不同程度的影响。为此,需要制定与社会主义市场经济相吻合的法律制度,约束公司的逃税、避税行为。本篇文章的主要目的就是通过对两个典型案例来表明中国目前是如何在税法领域利用公司人格否认制度来进行反避税操作,结合《公司法》和《税法》的相关理论,探讨出更加有效的方式,及时维护国家的税收权益,使得每一个公司企业在追求利益的前提下承担起其应有的社会责任。

关键词

法人人格否认, 反避税, 公司法

The Application of Corporate Personality Denial System in Anti-Tax Avoidance in China

Chaofan Zeng

Law School of Xinjiang University, Urumqi Xinjiang

Received: Mar. 13th, 2023; accepted: Apr. 4th, 2023; published: May 24th, 2023

Abstract

In recent years, with the rapid development of China's socialist market economy, the number of enterprises and companies is also growing rapidly, and the improvement of economic level in-

evitably leads to more and more complicated internal forms and structures of companies. Companies use a variety of methods to evade taxes, avoid taxes and do so in increasingly covert ways. Since enterprises and corporations are the main areas of concern in the country's tax system. Therefore, if large-scale tax evasion occurs, it will not only deal a heavy blow to China's tax revenue, but also affect China's socialist market economy and the fairness of tax law application to varying degrees. Therefore, it is necessary to establish a legal system consistent with socialist market economy to restrain tax evasion and tax avoidance of companies and enterprises. The main purpose of this paper is to demonstrate how China uses the corporate personality denial system to conduct anti-tax avoidance operations in the field of tax law through several typical cases, and explore a more effective way to timely safeguard the country's tax rights and interests by combining the relevant theories of The Company Law and the Tax Law. Make every company assume its due social responsibility under the premise of pursuing interests.

Keywords

Denial of Corporate Personality, Anti-Avoidance, Company Law

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

1.1. 研究背景及意义

近些年来,我国通过各种各样的税制立法,来完善与我国经济状况相适应的税收法律体系,税收作为我国重要的财政来源,对我国社会主义经济建设起到重要的推动作用。然而市场主体为了自身的利益,必然通过各种方式来减轻自己的税收负担,这就使得纳税人的行为和国家政策之间出现不可调和的矛盾。这时候,只有通过法律的强制手段,才能保证税收的顺利进行。通过立法的方式是保障税收顺利进行的最恰当手段。在当下的社会中,公司能快速发展并对经济发展起到如此重要的影响,最显著的原因就是《公司法》中赋予公司独立的法人人格及有限责任制度,公司在享受政策带给他们红利的同时,也试图用一些手段来尽量少缴纳税款。随着经济发展和科技发展,公司的形式也越来越多样化,避税的方式也越来越“高端化”“复杂化”,手段也变得更加多样性和隐蔽性,给我国的经济发展和社会稳定带来了严重的伤害,侵害了我国的税收权益。本文试图通过分析在当前的经济社会的发展背景下,公法中的税法如何更好地使用到商法中去的问题[1]。

1.2. 案例引入

案例一: N国的甲公司在Q国设立了全资子公司乙公司,乙公司又在中国境内设立了全资子公司丙公司。由于经营情况良好,丙公司就通过公司的股东会决议,想要向母公司乙公司分配股息,根据我国与Q国的双边税收协定,股息涉及的公司所得税可以享受5%的优惠税率。我国同N国之间没有税收优惠政策。丙公司在对外支付股息前,到所属税务机关那里缴纳税款,税务机关要求丙公司提供资料证明其母公司乙公司具有经济实质。但是由于乙公司只有两位员工在工位上收发邮件,并且在乙公司长期的经营中没有水电费,也没有任何经营活动。据此情况,税务机关否定了乙公司的税收主体资格,在此次股息分配活动中,视为丙公司直接向甲公司分配股息,不享受与Q国之间的税收协定待遇,按10%的税

率缴纳税款[2]。

案例二：A公司是在中国境内注册的一家公司，是由B公司全资设立。B公司是在英属维尔京群岛注册，该地由于其极低的税收，被誉为“避税天堂”B公司的母公司为C公司，而C公司又是D公司的全资子公司，C、D公司都是在香港注册成立的。C公司通过董事会的决议令D公司将其持有的B公司的全部股权转让给同样注册在英属维尔京群岛的L公司，根据股权转让协议的内容，该笔交易金额达到10亿元，但是税务机关通过查询相关资料发现B公司的注册资本不足十万元，D公司的注册资本则更少，只有1万港元，税务部门察觉异常。继续调查取证发现，D公司和B公司成立以来，没有雇员工，没有经营活动。D公司通过转让B公司的股权间接地使得中国境内的A公司的股东发生了变化，属于间接转让股权的行为。税务部门根据相关材料认为本次转让协议意在规避C公司在中国的纳税义务。税务机关认为公司的这项交易所获得的收益，明显与B、C两公司的公司规模、营业状况等不相匹配，且两家公司名下也没有不动产、生产设备等有形或是无形资产。而且，在维尔京群岛转让股权不缴纳税款，综上所述可知，D公司通过这一系列的操作转让行为属于“不具有合理的商业目的”。根据《中华人民共和国企业所得税法》中的有关规定，应当把这种通过转让中间层公司用来转让我国境内财产的交易当作直接转让中国境内的公司的股权。由转让方D公司向A公司所在地的税务机关申报纳税金额，但是D公司是一家空壳公司，没有资产能够提供去缴纳税款，所以谁能为这笔税款负责呢[3]？

公司法人格否认制度就是为了应对上述这种情况而产生的，该项制度旨在揭开了中间层公司的神秘面纱，揭示这种股权架构方式避税的真实存在目的，使得实质控股公司作为纳税人履行其应当承担的那部分纳税义务。

2. “公司人格否认制度”的必要性

2.1. 滥用公司法人人格的行为的普遍性

随着我国经济市场的扩大，经济水平的提高。税收对我国经济发展的贡献也越来越大。不可避免，由于税收的强制性和无偿性的特点，每一个纳税人必然会通过各种各样的方式来规避或减少自己的纳税额，因为公司纳税义务减轻的同时公司的收益就会增多；相反，公司的收益更多的被纳入到国家的税收之中。首先，必须得承认公司是一个利益法人，以盈利为其主要目的，那么为了自身的利益，通过滥用公司法人格否认制度，通过空壳公司等隐秘的公司内部组织架构来规避其纳税的义务[4]。

我国目前阶段关于各项税收的法律制度还不太健全，公司法中的相关制度也并不配套，税务机关对于避税公司的查处水平比较低，往往通过社交媒体的发酵后，才对相关主体进行审查。所以更多的纳税主体通过法律法规的漏洞和空白来规避自己本该纳的税款。

2.2. 滥用“公司法人格否认制度”避税的严重后果

首先，公司的避税行为严重影响我国社会主义市场经济的健康发展。因为公司是涉及税种最多的一个主体，得益于我国经济的快速发展，公司的数量越来越多，公司税收占总量的比重越来越大。公司滥用法人人格偷税漏税的行为势必影响国家税收活动，进而影响国家整个经济市场。国家征收税款的主要目的就是对社会财富的重新分配和避免贫富差距过大而设立的一项福利性行为。如果税务机关不能有效解决公司规避税收的行为，将会产生蝴蝶效应，国家税收、经济市场的健康发展、社会财富的再分配、贫富差距等都将产生不良影响[5]。

再次，公司滥用法人人格来偷税漏税的行为最终还会对其自身的发展产生不利影响。表面上公司可以通过逃税漏税来减轻公司财政负担增加收入，但是却需要长期花费额外的成本去实现税收筹划，这种行为不利于公司的健康发展，增加了决策风险、涉税风险等。因为偷税漏税一旦被确定为违法行为，轻

者只需要补交应纳税款、滞纳金、罚款。严重者对公司的信誉造成毁灭性影响。薇娅公司就是后者。

3. “人格否认制度”在反避税领域的可行性

3.1. 公司法人人格否认制度是商法领域的一项制度

随着国家法制化的发展，将存在债务关系的民法理论和税法交融产生了该项制度。从另一个角度来看，该项制度的基础与税法所执行的社会功能相似。所以可以得出该制度是适用于我国税法领域。

3.2. 公司法人人格否认制度在反避税中适用的依据

公司法人人格否认制度最初是公司法的规定，大陆法系以及英美法系都有成熟的实践经验，该项制度主要是为了维护公司债权人的利益，因为其并不能参与公司的重大决策。在税收领域中，纳税人在盈利后应当向国家纳税，形成于类似于公司法双方企业的债权债务关系，所以使得公司法人人格否认制度能够在税法领域存在[6]。

3.3. 法人人格否认的法理价值

国家制定每一项法律都有其深厚的价值内涵，都能从社会的各个方面反映所追求的公平正义。

公司法赋予了公司法人人格以及股东的有限责任，但是股东滥用权力的行为也是屡禁不止，侵害了公司其他股东和债权人的利益，正常市场交易的秩序也会被破坏，所以用法人人格否认制度来缓解这种问题。承认公司的法人人格，也否认个别公司法人人格。通过这种方式来最大程度保障公司债权人的利益，维护社会正义和市场稳定[7]。

首先，无论哪一项法律其最终目的就是维护社会公平正义，公司法人人格否认制度的建立就是在公司法领域内发挥这项作用。因为有些公司会利用公司独立地位，侵吞公司利润，转移公司财产，而且根据公司的有限责任，又可以巧妙的避开应当承担的责任，破坏社会经济的正常运行，无法实现法律制定的初衷。其次，该项制度是为了维护股东的合法权益。因为有限责任公司以其所有资产对外承担责任，有独立的人格。股东不承担连带责任。但对于滥用股东权力或公司法人独立人格损害其他股东或债权人利益的事情，我们也要打击此类行为。进而平衡各类经济主体的利益和社会公众的合法权益。

3.4. 税法的作用

税法不仅仅是国家的一项调控社会经济关系的制度，更承担对社会财富再分配的重要职能。国家根据不同人群经济状况的不同，负担能力大小的差异，采用不同的税率进行调整，所以为了经济活动的正常进行，国家需要通过制定一些法律等规范文件进行制约。国家通过税收制度增加财政收入，使得社会财富通过国家的手段再分配，建立公共设施，减少贫富差距。市场经济的健康发展离不开国家的宏观调控，税收政策就是一项重要的调控措施。

3.5. 法人人格与税法的紧密结合

由于法人人格和税法之间存在紧密联系，所以将公司法人人格否认制度引入到税法领域使其为税务机关查处反避税工作提供支持。在商法中，公司人格否认制度是为了保障股东和公司债权人的利益，税法是为了保障国家的利益，在这方面是有共同的目的。

3.6. 法制建设的需要

我国正建设社会主义法治国家，必然要求推进各项法律制度的制定，完善各项法律法规。国家把公司人格否认制度引入到税收领域是创造性举措。由于《公司法》中已经比较成熟的运用了该项制度，而

税务机关在查处偷税漏税案件时，依旧主要依靠《中华人民共和国企业所得税法》，这部法律主要管理境内民营企业，概括性比较强，在反避税领域的作用非常有限，但又没有更有效的法律可以参考。因此国家在推动法制化的进程中，把公司人格否认制度引入到税法领域是一个非常有效的措施[8]。

4. 否认制度的特别之处

4.1. 主体特殊

商法中，在适用法人人格否认制度时有三方主体，一是股东：拥有对公司主要事情的决定权；二是被侵权人：一般是被损害其利益的公司其他股东；三是司法机关：受理法人人格否认制度诉讼的司法机关。

4.2. 行为特殊

税法领域中，适用法人人格否认制度的前提是股东滥用法人独立人格实施了偷税漏税行为。纳税人可以运用公司法独立人格进行避税如何判定哪种行为才能被适用否认制度呢？滥用公司独立人格进行避税的表现：一是利用公司消亡进行偷税漏税；二是利用人格混同进行偷税漏税[9]。

4.3. 结果特殊

《公司法》中若要运用该制度，其结果要件必须是“严重损害公司债权人利益或其他股东合法权益”，但是在税法领域，却不能直接运用这一个结果要件。因为，首先滥用公司独立人格进行避税具有隐蔽性，其行为表面上合法，但实质却是违法的，税务机关能否查到这类行为，依靠自身的业务水平和国家的税收征管水平。二是税收属于公法领域，并不能向债权人主张权利。而且税务机关如果按照这种方式仍无法实现税收，那么该项制度也无用武之地。三是如果税务机关向形式上的债权人主张债权而且得到了实现，那么就不在有适用公司法人人格否认制度的必要。虽然税收得以有效征收，但承担纳税的义务人却不是实际应纳税人，只是被实际纳税人转移给了形式纳税人，这对于形式纳税人是不公平的，也有悖法律的公平正义[10]。

5. “否认制度”如何引入我国税法领域

《公司法》虽然有具体的关于法人人格否认制度的规定，但是由于该法属于私法范畴，而税法属于公法范畴，所以在适用方面存在诸多不同。

5.1. 以立法的方式引入是最优选择

商法中的公司人格否认制度是通过立法的形式引入其中，虽然在刚开始时，许多学者对于这种方式进行了批判，认为以立法形式引入，太过于抽象，不利于实际操作。而应该通过司法解释进行指导更具有可操作性。但笔者认为目前以立法的形式引入该项制度仍然是最好的选择。因为我国是成文法国家，进行司法解释的时候要求有具体的法律法规作为依照。在税务机关执法的时候更要求有法可依，所以以立法的形式将公司法人人格否认制度引入税法中，让税务机关的执法有法可依，是最佳选择[11]。而且，以立法的形式将该制度引入税法中和税收法定主义相一致。税收是对公民经济上的一种负担，税法是保障国家财政收入的一项重要制度，为了稳定税务机关和纳税人之间的关系，为了稳定社会经济生活秩序，税务机关在执行纳税的时候必须有明确的法律规定为前提，否则将会产生相关主体之间的矛盾和争议。在使用公司法人人格否认制度时，如果出现了滥用公司独立人格这一情况，则需要对公司税法的独立人格进行否认，并且要求相关的责任人承担连带责任。公司法人人格否认制度中有很多股东利用当前的法律法

规选择了逃税行为,根据我国现行的《公司法》进行分析,其有连带责任。连带责任这一概念虽然在私法与公法中存在着一定区别,但是两者本身也有着相对于具体的责任关系。为此,这一点虽然存在一定争议,但是学术界中仍旧有很多学者认为,针对连带责任这一点应该以公司作为出发点,公司和股东之间本身也存在着一定的连带责任。要求所有的公司债权人可以直接向公司或者向股东的任何一方直接寻求补偿,这符合我国相关法律法规的要求。而也有一些人认为公司法人格否认制度本身是一个相对独立的,一旦公司法独立人格被否定,那么当公司出现问题时,股东在其中存在的责任应该是无限责任,如果股东所应该承担的责任,其对公司的未来发展造成非常负面的影响时,要求该股东主动承担在整个经营管理中的大部分责任。也就是说,在我国现行的税法中,针对连带责任这一内容作出了相应的规定。特别是随着法律法规的不断完善,有关连带责任也引起了更多学术界的探讨以及分析[12]。

5.2. 以程序法的引入为重要补充

虽然法人人格否认是以立法的形式在商法中出现的,但是作为一项实体规则必然要通过程序法来具体运用,且这项制度并没有相关的程序法规定,实际适用时会参照民事诉讼法的相关程序规定。税务机关在遇到公司避税案件时,会用到税法的相关规定,税法属于行政法的范畴,所以在适用法人人格否认制度的程序方面也具有特殊性,为了发挥其作用。首先税务机关是我国行政机关,依法行使行政职权,为了行政权利不被滥用,制定完整的程序规定能够让税务机关更好地运用法人人格否认制度,保障纳税人的合法权益,提高税务机关的办案效率。其次,对于司法机关适用程序方面,在司法程序的启动上,税务机关发现纳税主体通过法人人格否认逃避纳税的义务,致使国家财产遭受损失时,税务机关才能通过司法程序要求纳税人承担责任。但是税务机关只能以民事诉讼的相关程序才能做原告。另一方面,由于纳税机关和纳税主体的地位差距,在举证责任上应采取倒置的方式平衡双方之间的不对称性,才能实现程序上的公平和正义[13]。

程序能够良好的运行,不仅仅要有完备的法律规范体系,还要有严密的法律监督方式,并且在程序执行后,也能给与权利人相应的救济。税务机关在适用法人人格否认制度时可以采取目的论等方式来弥补立法上的不足,但是权利必须控制在一定的范围之内,才能有利于实现纳税主体和纳税机关之间的平等,有益于社会公平正义。加强税务机关行使职权的规范;有效约束税收执法人员的行为;保障纳税人救济的途径。监督执法公开、公正化,监督行政复议的落实等救济手段[14]。

6. 结语

法人人格否认制度首先在许多判例法国家得以适用,到目前为止,成文法国家对该项制度的适用也越来越成熟,我国将该项制度引入到《公司法》后,对我国经济的发展起到很大的积极作用。本文通过对公司法人人格否认制度引入到税法中展开了必要性论述,阐明了该项制度适用我国税法的必要性,并得出适用可行性的结论。对此也希望有更多的学者深入探讨公司法人人格否认制度在反避税中的进一步探讨[15]。

参考文献

- [1] 陈少英. 论公司法人格否认制度在反避税中的适用[J]. 法学家, 2011(5): 78-86+177.
- [2] 张莹. 公司法人格否认制度在反避税中的适用[D]: [硕士学位论文]. 长春: 吉林大学, 2021.
- [3] 周立强. 公司法人格否认制度在反避税中的适用分析[J]. 公关世界, 2021(20): 194-195.
- [4] 陈梅. 公司法人格否认制度在反避税中的适应性研究[J]. 法制博览, 2021(23): 143-144.
- [5] 张德宇. 论公司法人格否认制度在反避税中的适用[J]. 法制博览, 2018(16): 153.

- [6] 罗逍遥. 论公司法人格否认制度在反避税中的适用[J]. 佳木斯职业学院学报, 2016(5): 104.
- [7] 金保阳. 论公司法人格否认制度在反避税中的适用[D]: [硕士学位论文]. 沈阳: 辽宁大学, 2013.
- [8] 顾倩. 论公司法人格否认制度在反避税中的适用[J]. 商, 2015(45): 241.
- [9] 李曦. 关于公司法人格否认制度在反避税中的适用分析[J]. 中外企业家, 2019(3): 57-58.
- [10] 李玉豪, 刘崇宇, 丁培原. 关于反避税中公司法人格否认制度的适用问题探讨[J]. 法制与社会, 2019(9): 80-81.
- [11] 马梦瑶. 论公司法人格否认制度在反避税中的适用[D]: [硕士学位论文]. 郑州: 郑州大学, 2018.
- [12] 李佳. 论公司法人格否认制度[D]: [硕士学位论文]. 北京: 北京师范大学, 2019.
- [13] 邱嘉晓. 关联公司人格混同情形下适用法人人格否认制度的法律分析[J]. 法制博览, 2020(23): 172-173.
- [14] 马思萌. 论公司法人格否认制度在反避税中的适用[D]: [硕士学位论文]. 武汉: 武汉大学, 2016.
- [15] 田雪珂. 公司法人人格否认制度实践探究[J]. 合作经济与科技, 2022(9): 190-192.