

一般反避税规则适用问题的探究和完善

杜慧敏

上海大学法学院，上海

收稿日期：2025年12月22日；录用日期：2026年1月16日；发布日期：2026年1月28日

摘要

避税行为始终是困扰世界各国税务机关的一道难题。一般反避税规则的构建关键在于转变思路，从以往倾向于国库中心主义转向以纳税人权利为核心的价值导向。然而，目前一般反避税规则的核心要素不明确，“合理商业目的”与“经济实质”的判断标准解读存在分歧，这也导致税务机关在解释与执行过程中面临权限不明、裁量权过大，以及举证责任分配缺位的困境。为破解此局，首要任务在于清晰界定避税行为，确立以交易形式为表象，以“经济实质”为核心的二元判断标准。在此基础上，进一步规范行政裁量边界，建立层次化的证明标准，以折中说协调国内税法和国际协定的矛盾，实现一般反避税规则条款从抽象到具体的转化。

关键词

一般反避税规则，合理商业目的，经济实质，举证责任

A Study on the Application and Improvement of the General Anti-Avoidance Rule

Huimin Du

Law School of Shanghai University, Shanghai

Received: December 22, 2025; accepted: January 16, 2026; published: January 28, 2026

Abstract

Tax avoidance has long been a challenging issue for tax authorities worldwide. The key to constructing a General Anti-Avoidance Rule lies in shifting the focus from a treasury-centered approach to a taxpayer-rights-oriented value perspective. However, the core elements of the current General Anti-Avoidance Rule remain ambiguous, and there are divergent interpretations of the criteria for

“reasonable business purpose” and “economic substance.” This has led to difficulties in tax authorities’ interpretation and enforcement, including unclear authority, excessive discretionary power, and the absence of a clear allocation of the burden of proof. To address these issues, the primary task is to clearly define tax avoidance behavior and establish a dual judgment standard that takes the form of transactions as the appearance and “economic substance” as the core. On this basis, it is essential to further regulate the boundaries of administrative discretion, establish a tiered standard of proof, and adopt a moderate approach to reconcile conflicts between domestic tax laws and international agreements, thereby transforming the General Anti-Avoidance Rule from abstract provisions to concrete implementation.

Keywords

General Anti-Avoidance Rule, Reasonable Business Purpose, Economic Substance, Burden of Proof

Copyright © 2026 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

避税行为长久以来困扰着各国税务机关，因避税策略的创造速度远快于立法的反应，新出现的避税方案难以精准地被特别反避税规则“锁定”，为应对该挑战，各区政府不得不在税法体系中增设一般反避税规则作为“兜底条款”，以确保法律能够覆盖并应对那些尚未被具体规则明确规制的避税行为([1], pp. 21-25)。2008年实施的《企业所得税法》首次规定了一般反避税条款(第四十七条)，即企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。因应税收筹划的日益复杂，引入该条款作为兜底性条款，以较为抽象和概括的表达确立了一般避税安排的纳税调整，具有现实的必要性。但该规则在具备较高灵活性的同时，削弱了可预测性和确定性，“无合理商业目的”“非常规交易形式”或是“滥用法律形式自由”等不确定概念([2], p. 94)，给予税务机关较大的自主裁量权。2018年《个人所得税法》增补的一般反避税规则参照第四十七条的立法逻辑，形成了类似的灵活条款。尽管不确定概念为反避税规则的适用提供了弹性操作空间，但如何消除语义模糊和规范概括所带来的反避税调整中的任意性和不确定性，是进一步构建和完善反避税制度的核心任务([3], p. 143)。基于此，本文立足于当前一般反避税规则的实践现状，分析其在立法层面和适用层面存在的不足，同时重构一般反避税规则的实现路径。

2. 价值目标的转变：以“纳税人权利”为中心

一般反避税规则(General Anti-Avoidance Rule, GAAR)是立法机关专门制定的反避税原则性规则。我国目前基本形成分散于《企业所得税法》《个人所得税法》中的法条和《一般反避税管理办法(试行)》等法规共同构成的一般反避税规则体系。一般反避税规则的适用需要在立法目的、价值目标的指引下针对个案进行分析，但在司法实践中，对反避税规则和税收核定条款的定位区分并不明确，国库主义倾向化认定需要进行调整。

一般反避税规则正当性基础主要有两方面的内容，一是租税国家的税收国家主义职权，二是基于纳税人平等的量能课税原则([4], pp. 30-34)。一方面税收作为国家履行公共职能的财政基础，并且发挥优化资源配置、调节社会供需平衡及再分配的作用；另一方面，量能课税原则是税法的基本原则，即纳税人

的税负应依据其负担能力公平分配，具体而言，税负能力强的多纳税，税负能力较弱的少纳税([5], p. 182)。因此避税行为不仅会使得国家利用税收工具从事经济调控的活动受限，还会引发税负不公平，导致市场竞争和收入分配的失衡。

反避税规则着眼于纳税人权利的保护和国家税收权利与利益，兼顾二者利益平衡。一般反避税规则产生于国家税收利益受到严重侵害而以特别反避税规则无法规制的背景之下，立法上不可避免地倾向于国库中心主义。但过度追求国家税基，缺乏纳税人权利的理念，反避税规则难以发挥作用。首先，如果过度倾向于反避税的税收国库主义，可能对纳税人的契约自由和财产权运用自由等基本人权造成威胁。其次，国际税法建制的税收无差别待遇表明，“打击避税这一有害税收竞争的行为目的在于保障税收在不同国家之间得到公平分配，并避免税收成为投资决策的决定性要素。”([6], p. 61)税负不平等甚至影响跨境市场的不平等，对经济全球化和市场自由化形成不利影响。从征税权的来源看，国家征税权应当以人民的同意为基础，税收目标和国家目的都以保障纳税人权利为根本追求。因此，一般反避税规则的正当性，应以保障纳税人税负的平等权利和促进税法中量能课税原则的实现为最终目标，国家被赋予权力打击避税行为的同时，也应以此为宗旨([7], p. 810)。纳税人主义与国库主义是一对相对概念，关键在于二者关系的平衡。既不能为了国库主义置纳税人权利于不顾，也不能过分超前，忽视国家税基的保护，影响国家职能的正常实现。

在现行一般反避税规则的适用过程中，仍需明确坚持以纳税人为中心的价值取向，以期改变适用主体向国库中心主义倾斜的思想，在保障纳税人合法权益的同时，防止国家课税权力任意扩张，实现国家与纳税人税收利益的平衡。

3. 一般反避税规则的适用困境

契约自由下交易形式自由多变，在利益最大化的驱动下，纳税人可能会想方设法利用税法规则的漏洞，形成新的避税方法，而立法本身存在滞后性。避税行为往往具有隐蔽性和复杂性，使得税务机关难以发现和查处。基于此，为最大程度地实现避税目标，对一般反避税规则中要件的确定不可能具体和明确。某一疑似避税行为不能纳入特殊反避税规则的适用范围时，由一般反避税规则作为兜底条款进行判断。故而一般反避税条款中不可避免地存在不确定法律概念，对个案的判断，交由税务机关结合具体情形进行衡量。一般反避税规则的适用过程中，也存在着一系列的难点。立法上，其构成要素模糊，“经济实质”或“合理商业目的”的解读存在分歧；法律适用层面，面临举证责任分配不清晰，税务机关自主裁量空间过大，司法救济有限的难点。就国际层面而言，国内法反避税规则与国际协定的衔接性不足，国内税法能否推翻国际协定适用仍然存在争议。

(一) 避税行为认定核心要素不明确

我国目前避税的认定标准主要包括合理商业目的原则和经济实质原则，但两个标准之间的适用方式仍然有待明确。《企业所得税法》第 47 条中，认定构成反避税行为的核心要件为“不具有合理商业目的”，并且在《企业所得税法实施条例》中将该要件细化为“减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的”。后《个人所得税法》参照前文，同样将“不具有合理商业目的”作为判断因素。据此，是否具有合理商业目的似乎是判断交易是否构成避税行为的核心要件，但在《特别纳税调整实施办法(试行)》第 94 条中，提出了“税务机关应按照经济实质对企业的避税安排重新定性，取消企业从避税安排获得的税收利益”标准。由于“合理商业目的”“经济实质”这两个标准是择一适用还是必须同时满足，立法上并没有给出答案，司法实践中的适用出现了混乱。

认定标准不明确存在两方面的成因，一是彼时我国的税法立法技术不够成熟，在引入西方反避税规则时比较草率，二是在国库主义政策的立场下，希望通过更加严格的一般反避税规则来防止税基受到侵

蚀。由此可见，从一元标准到二元标准的推进，体现了便于税务机关行使避税职能，加大反避税的力度的政策考虑。若直接以上位法优于下位法的原则将“合理商业目的”置于判断的前位，不免有虚置《特别纳税调整实施办法(试行)》的嫌疑。此外，“合理商业目的”作为主观方面的要求，可操作性较弱，以下位法释明内涵有助于规则的适用，但引入经济实质的客观标准，却由此导致了上下位法矛盾，避税适用标准混乱。为解决这一问题，有必要对避税行为的核心认定要素进行重新解读。

(二) 税务机关权限边界模糊

立法者并不倾向于为个案差异显著的交易安排统一的价值评判标准，以免产生僵化和不明确的结果，因此选择了开放式的规范结构，将价值评判的选择留给执法机关在具体案例中行使([3], p. 144)。一方面，从交易构成避税行为的认定来看，比如《企业所得税法》第 47 条，“不合理商业目的”如何界定均由税务机关自行决定。换言之，一般反避税条款允许税务机关将当事人选择的法律形式转换为更常见的法律形式，并且类推适用相应税法条文([8], p. 219)。税务机关需要对交易的整体情况和细节进行详尽的调查，再基于每个案件的自身事实因素，结合自身的价值判断和经验法则来确定最能体现实质公平的“合理商业目的”内涵。另一方面，从税收后果来看，税务机关有较大的自主决定权。《企业所得税法》第 47 条和《个人所得税法》第 8 条第 1 款第(3)项均规定，如交易构成避税安排，税务机关“有权按照合理方法调整”，对特定行为的调整后果并无明确规定，而是给予税务机关选择自由，可以在数种“合理方法”之间进行选择，从而确定税收后果。尽管，《一般反避税管理办法(试行)》第 5 条中提出了三种调整办法，税务机关需要在个案中考虑全案的实际情况后选择适用，但也留下了“其他合理方法”的裁量空间。

这种概括性的授权确保了税务机关在面对复杂多变的避税手段时，能够灵活应对，维护税法的公平性和有效性。但是，是否构成避税的认定，经济实质的认定，“合理商业目的”的判断，“合理方法”的运用等重要环节，均需要结合税务机关的价值判断、经验法则才能得出结论。在授权规范不明确的前提下，税务机关甚至能“主观”地认定事实、适用规范，并且据此自行决定实施纳税调整的参照标准和具体调整结果([3], pp.145-146)。

税务机关不仅在实体层面有较大的决定权，而且反避税的调查程序中，税务机关同时作为调查的启动者，事实的认定者，结果的裁判者，在权限边界模糊的情况下，对税务机关的权力行使缺乏必要的约束，可能会导致反避税的调查流于形式。一般反避税条款固有的不确定性一方面对新型避税安排进行有效应对，另一方面也带来了税务机关不合理行使权利的风险。

(三) 举证责任分配立法缺位

举证责任制度是在当事人双方之间分配证明责任，并涉及事实不清时不利法律后果的承担。鉴于我国尚未明确行政诉讼中的证明标准，司法实践中，一般反避税条款举证责任分配、证明标准的适用出现了两大困境。

首先，证明责任的分配不明，证明责任与协力义务的混同适用。《一般反避税管理办法(试行)》第 11 条规定：“被调查企业认为其安排不属于本办法所称避税安排的，应当自收到《税务检查通知书》之日起 60 日内提供下列资料……”，该条款明确了纳税人的协力义务，除列举的证据资料外，纳税人还应提供“税务机关认为有必要提供的其他资料”，有学者认为协力义务是纳税人在行政调查领域的举证责任，([9], p. 211)。然而此种观点显然混同了证明责任和协力义务，二者在本质上是不一致的。证明责任是指当事人欲避税事实的成立或否认，让自己的主张得到裁判者的认可，而完成提供相应的证据并且需要在事实真伪不明时承担不利后果([10], p. 159)。而协力义务是指纳税人通过提供资料等方式协助税务机关查明涉税事实。比如在德发案中，¹德发公司意欲让法院支持其诉求，承担证明责任，提供证据证明其存在无

¹参见中华人民共和国最高人民法院(2015)行提字第 13 号行政判决书。

力还债的正当理由，而协力义务是德发公司应稽税局的请求提供会计账簿等资料。

其次，证明标准的划定不清。作为特殊的税款确定程序，税务机关对避税安排及交易的经济实质应负职权调查之责([11], p. 70)。但《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》中，仅规定了税务机关实施证据调查的方式和程序要求，对税务机关应当如何调查、实施查明的程度、收集的证据应当达到何种证明标准才能作出避税认定却并无规定。不论适用“合理商业目的”还是“经济实质”作为反避税行为的认定标准，均存在共同的证明标准问题。由于行政诉讼中缺乏明确的证明标准，同时税务机关、纳税人之间的证明能力、证据获取能力存在差异，如何区分不同当事人，以不同的证明标准划定证明责任仍然有待解决。

(四) 国内税法和国际协定难以衔接

国际法上的反避税规则体系主要由两个部分组成，一是国家间通过多边或双边协议确立的、旨在遏制避税行为的特定条款，构成国际间合作对抗避税行为的基础；二是国际组织出台的税收协定范本，强化国际反避税机制的协调性([12], p. 130)。国际税收协定在适用过程中，多数情况需要依靠国内税法的衔接，二者相互补充，旨在有效应对双重避税问题并强化国际反避税措施。基于此，双边税收协定最常见的内容是对所得和财产消除双重征税([13], p. 354)。和防止逃避税。各国在税收协定中加入了“主要目的测试规则”(The principal purpose test)、“利益限制规则”(limitation-on-Benefits Rule)等反避税条款。然而，国内税法和税收协定的适用难点在于，二者的优先顺序不明确，包括能否以国内一般反避税条款否认纳税人的条约待遇等主要问题，即税收协定超越问题，各国的解读有所差异，而我国对国内税法和税收协定关系的认定本身存在矛盾。

我国《企业所得税法》第 58 条、《外商投资企业和外国企业所得税法》第 28 条、《税收征收管理法》第 91 条均规定，协定与本法有不同规定的，“依照协定的规定处理。”而且根据“条约必须遵守”原则，在具体立法和司法实践中似乎普遍认为条约条款具有优先性。与此同时，根据已签署的《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》，中国可以在其他对外签署的税收协定中引入“主要目的测试规则”，以此作为应对税收协定优惠滥用行为的重要举措。然而国内税法部分具体细则并未很好地与税收协定衔接，例如《非居民纳税人享受协定待遇管理办法》第 21 条规定，税务机关发现需要在适用“税收协定主要目的测试条款”或“国内税收法律中规定中的一般反避税规则”时，优先适用一般反避税规则。这一做法造成税收协定和国内税法之间的矛盾，架空主要目的测试规则的适用，削弱税收协定的法律效力([14], pp.167-168)。

如何解决国内法反避税规则和税收协定的冲突，能否以国内税法规制滥用协定行为，直接影响到缔约国之间在税收协定中商定的税收权力的分配。对税法税收协定的超越行为被谴责为对国际秩序构成了挑战。然而，在税基侵蚀和利润转移(BEPS)现象已经侵害各国税收权益的背景下，能否在让渡一部分秩序与国家责任的情况下，允许各国采取措施保护己方的利益，以求得各国维护税收主权和打击逃避税之间的一种平衡也是需要考虑的一个问题。

4. 一般反避税行为认定要件的重构

一般反避税条款作为税法领域的共同事项，相较适用于特殊情形的特别反避税条款，其表达更为抽象和概括。尽管法律渊源和法理体系不尽相同，但纵观各国的一般反避税条款，对避税行为的界定主要集中在“合理商业目的”“经济实质”“税收利益”“权利滥用”等等([15], p. 203)。不同概念下界定主要呈现为“主观要件”、“客观要件”以及“法律效果”之间的单独适用或共同适用。就我国而言，无论是以《企业所得税法》中的“合理商业目的”抑或是《特别纳税调整实施办法(试行)》中的“经济实质”标准，均未能提供明确的、普遍适用的判断标准。如何构建逻辑统一、适用性强的认定要件，需要对反

避税行为的认定要件重新解读和构建。

(一) 经济实质与合理商业目的：定位与判定标准解析

我国税法中一般反避税原则的两个标准：“是否具有合理商业目的”和“是否具有经济实质”均起源于美国判例法。在美国 1934 年的 *Gregory V. Helvering* 一案中([16], p. 465)，法官认为区分合法节税与避税行为的关键在于公司转让股权是否具有合理的商业目的，如果仅以获取税收利益作为主要甚至是唯一目的，则无权享受税收优惠([17], p. 151)。而后在 *Frank Lyon Co v. United States* 案中，美国联邦最高法院又总结出了经济实质原则。但这两个原则在适用过程中较为混乱，二者是择一适用还是同时适用，抑或是适用存在优先顺序均未明确。

1、“合理商业目的”判定的可操作性较弱

《企业所得税法》提出“合理商业目的”的标准后，并未进行具体解释，而是在《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称“实施条例”)第 120 条中，“不具有合理商业目的”解释为“减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的”，通过证明主要目的并非实现缴纳税款上的优待来推定合理商业目的的存在。但“主要目的”的界定同样十分模糊，在实际认定中缺乏可操作性。此外，《实施条例》作为下位法，原则上应当在上位法的限定范围内进行解释，将“非税目的”等同于“商业目的”不免有违反上位法的嫌疑。合理商业目的判定难度较大，主要体现在两个方面。

其一，纳税人在从事商业活动的主观思想状态，不能被直接获取([18], p. 164)。依据诚实推定原则，在缺乏客观要件的情况下，过分强调主观要件，难免落入从主观推定客观的逻辑中，这无疑背离纳税人中心主义立场，加重了纳税人的负担，也有增加税收要素、扩张税务机关职能等违反上位法的嫌疑([17], p. 151)。其二，商业目的合理性限度边界难以确定。税收作为生产经营者成本的一部分，主观上包含通过税收优惠等政策合理节税无可厚非，比如企业基于债务融资和股权投资间的税收待遇差异选择进行债务融资并不必然构成违法。目前我国以税收利益作为商业目的是否合理的衡量标尺，但难点在于如何确定达到什么程度才能称之为要目的([19], p. 116)。

与此同时，税收利益也是企业经营管理中不可忽视的商业利益之一，如何达到租税最小化的目的不可避免([20], p. 149)。立法者通过法律拟制的形式将单纯追求税收利益为目的的行为认定为是避税行为，不具有合法性。但是既然税收筹划的合法性在各国都得到广泛承认，那么对追求税收利益最大化为主要目的的行为予以否定，这其中的法律逻辑难以自洽([17], p. 152)。一方面确认筹划税收的合法性，另一方面又排斥纯粹逐利的行为，两者之间的张力导致了法律逻辑上的不和谐。

2、以“经济实质”为核心的二元判断标准

“经济实质”作为客观要件，以客观课税资料为判断依据，可行性和合理性更强。其所考量的不仅是纳税人的应税所得，还广泛涵盖了其应税财产、应税行为以及经济地位变动等全面反映纳税人纳税能力的关键因素，同时其适用范围更为广泛，即确保税收负担与纳税人的实际经济活动紧密匹配，实现税收的公平与效率([21], pp. 53-54)。以经济实质规则作为主要判断标准，是各国实践的经验所得。美国于 2010 年《美国内收入法典》第 7701(o)条，正式纳入实质经济原则，使其作为一般反避税规则的唯一法定标准，从而在法律层面上确立了经济实质原则在税务实践中的核心地位。《加拿大所得税法典》也明确了经济实质原则的核心地位。

就“合理商业目的”和“经济实质”的选择适用而言，有学者主张应采用一元标准，以经济实质作为避税行为认定的唯一标准，以合理商业目的作为豁免理由([17], p. 52)。主要理由是主观要件作为纳税人内心采取经济活动的真实意图，也只能从客观行为间接推定主观目的，在实践中通常用经济实质证明合理商业目的存在，二者存在重叠和混淆。但从实质上看，以“经济实质”作为唯一判断标准，仍然隐含了“商业目的”的判断，只不过后者作为补充论证的一个方面。由此来看，两个标准作为避税行为认定

的两个方面，仅满足其中一个要件，并不具备充足的说服力。因此，二元标准的建立更加具备合理性。

两个标准之前相互独立，但各自有其独立的合理价值，相互补充，不存在包容或替代关系。合理商业目的作为主观标准，体现纳税人主观上是否具有避税故意，是其具有可谴责性的必要要素。而经济实质原则是客观标准，是衡量纳税人的交易行为是否构成避税的外在尺度。要对避税行为进行调整的前提是纳税人已经实施一系列具有避税嫌疑的交易行为，且该行为获取了不正当的税收利益。经济实质作为一种显露的外在交易行为，其本身是客观中性的，只有加上主观测试断定其具有避税恶意后，其行为才具有可谴责性，对其进行纳税调整才具有正当性。

(二) 探寻“经济实质”的适用标准

经济实质主义解决的是纳税人采取的交易安排(法律形式)与其产生的经济效果(经济实质)不一致的情况下，如何解释和适用税法的问题。对于经济实质原则，我国《特别纳税调整实施办法(试行)》第 93 条对是否存在避税安排的考量因素进行列举，包括：实现方式，各个步骤或组成部分之间的联系，各方财务状况的变化，税收结果等。纳税人为获取不正当税收利益，滥用法律赋予的权利，对课税要件进行重构，尽管符合形式上的构成要件，但在实质正义上违背立法目的([22], p. 127)。纳税人权利与国家税收权力、利益之间平衡，是反避税的核心价值([7], p. 810)。经济实质作为一种客观标准，可通过不同的判断方法，包括商业利益法、可比交易法、经济地位改变法，不同的方法之间各有利弊。

商业利益法主要比较交易行为在扣除税收利益后，是否还存在经济利益。可比交易法将相关交易与善意商业环境下应当发生的交易进行对比([18], p. 169)。但这两种方法过度依赖市场环境的稳定，商业交易本身存在较大的风险，只考虑经济收益而忽视经济风险的制度并不符合市场规律。

经济地位改变法相较于前两者，能够更好地考虑市场的收益和风险。美国以纳税人经济地位是否改变作为判断标准，具体而言，纳税人的经济地位在交易前后是否发生变化为标准判断是否构成避税([18], p. 169)。该标准不仅涵盖了纳税人通过特定交易直接获取的税收利益及商业利益的增减情况，还深入考量了由此交易带来的法律层面权利义务格局的变动，以及可能伴随的潜在收益机会的增多或减少，乃至财产减损风险的上升或下降。相较于我国注重交易形式判断方式，纳税人地位的变化标准更接近纳税人的意图，可以将二者结合。

在一般反避税情形中，可以结合相同类型的交易特性对经济实质进行判断。要素主要有三个方面：一是行为的最终经济效果是否和法律形式保持一致，纳税人的地位是否发生改变，比如能够反映在会计年报利润表里的利润或损失，市场竞争力的变化等；二是同种交易经济实体是否有设立和存在的必要性；三是实现方式是否具有可替代性([23], p. 137)。

5. 一般反避税规则的构建和完善

随着税收法定原则的推进，税收法律制度逐步完善，一般反避税规则的制定、国际经验的借鉴，适用的条件逐步成熟。法律规范要素的明确有利于增强法律的确定性、可预测性，一般反避税条款的重构为立法机关和执法机关提供规则指引，发挥预测的功能。

(一) 明确行政裁量边界

一般反避税条款的起点是国库主义，但随着现代税法纳税人权益保障的提升，应当摒弃绝对国库主义思想，更多地保障纳税人的权益。税法不是以保护国家征税权高效行使为最终目的的“征税之法”，也不是纯粹的保护纳税人权利的“权利之法”([24], p. 192)。我国一般反避税条款的解释权长期由行政机关掌握，税务机关即是反避税调查的启动者，也是纳税调整的决定者，自由裁量权的行使如果没有加以约束，不免会出现权力形式的怠惰、滥用情况。适用行政裁量权的存在，一方面提升了税收的效率，有利于国家财政收入按时入库，保证国家机器的运转和稳定，但另一方面需要考虑到纳税人的信赖利益，

裁量权超过界限会影响税法的确定性和权威性。

“规则的明确性与可适用性，其重要性往往超越了规则本身制定的绝对正确性”([25], p. 93)。首先，完善税收安排信息披露制度，即纳税人或其他信息披露义务人根据规定及时向税务部门披露税务安排，以便税务部门及时获取纳税人税务安排的信息，从而尽早识别出可能不合规的避税行为。其次，税务机关的税务行政行为较为丰富，在实际工作中凝练了大量可供实际操作的裁量行为，这是对税务机关多年行使自由裁量权拥有大量税务执法经验的肯定，同时，对类似的税务执法案件参照以前的税务先例，保证税务机关执法的连续性与稳定性，对于纳税人来说，保障了自由裁量行为的公平性。最后，应当在立法上明确税务机关在税法条文解释权力上的范围，各省税务部门应当结合各省出台的自由裁量权裁量基准，对自由裁量权的幅度与范围进一步细化。强化对税务机关的管理和监督，优化纳税人的行政复议前置流程。

(二) 细化举证责任分配

税法所调整的并不是平等民事主体之间的人身关系和财产关系，税务部门和纳税人之间存在管理和被管理的关系，而纳税人在一般反避税调查的启动、取证、审核等环节中处于相对劣势地位。在举证责任的分配过程中，也应考虑到此种因素。但是从税收行政效率原则出发，完全由税务机关承担举证责任会极大增加税务机关的负担，在税收征管过程中，税务机关与纳税人之间存在信息不对称的问题。纳税人往往掌握更多的关于自身财务状况和经营活动的信息，而税务机关则难以获取这些信息。这种信息不对称可能导致税务机关难以准确判断纳税人的避税行为。因此举证责任如何在税务机关和纳税人之间进行合理分配是关键。

首先，反避税调查的立案通知阶段，由税务机关承担初步举证责任。纳税人诚实推定原则要求不得让纳税人“自证其罪”，税务机关应秉持纳税人中心主义的立场，对纳税人做出诚实信用的预判。因此，税务机关作为积极主张的提出者，主张其对纳税人具有调查权，因此需要对其“认为企业具有避税嫌疑”进行举证。在此过程中，若有第三方鉴定机构参与，也应当为税务机关分担部分证明责任([26], pp. 183-198)。

其次，在调查审核阶段，税务机关需提供充分的证据来支持纳税人的逃避税收行为，即承担客观举证责任，否则将承担相应的不利后果，即不能对纳税人实施避税调整。同时税务机关可以要求纳税人承担协力义务。但协力义务的承担不等同于举证责任的转移，只是对税务机关行使调查职责，查清应税事实的一种协助与辅助手段，而这实质上是行政调查权的对应物([27], p. 97)。而对于合理商业目的的举证责任应当由纳税人承担，合理商业目的是一种主观要素，其是否具备取决于纳税人的主观意识，因此纳税人对内在逻辑更为清楚，此外多数证明文件也为纳税人所掌握。

最后，证明标准层次化理论更符合反避税行为的双重要件认定需求([28], p. 108)。一方面，就客观行为的认定，在纳税人协力义务的辅助下，证明标准不能过低，，适用 70%~90%的证明标准为宜([11], p. 72)。达到“清楚令人信服”，高于民事的高度盖然性标准，低于刑事的排除合理怀疑标准。另一方面，合理商业目的的认定需要同时进行事实判断和价值判断，主观性较强，不管是让纳税人说服税务机关还是税务机关说服法院难度都较大，证明责任重，为避免陷入证明困难的境地，也为尊重纳税人合法纳税筹划权，保护其提出异议权，不宜对此规定过高的证明责任，因而在合理商业目的原则方面，可采用比客观要件要求略低的证明标准，例如相对优势标准([19], p. 121)，有助于合理配置税务机关的举证负担，同时有利于纳税人证明其交易并非以税收目的为主要目的，起到限制税权扩张的作用。

(三) 折中说协调国内税法和国际协定

在纳税人滥用税收协定进行避税时，允许适用国内税法中的反避税规则，固然是一种有效的反避税方式([29], pp. 445-450)，但对各缔约国而言，推翻税收协定会造成缔约国之间的不信任，不利于国际合作的展开。因此，有学者提出允许一定条件下的税收协定超越，一国的立法机关如果意图推翻税收协定，

必须以明确的方式表示出来，并且应当符合税收协定的目的。对协定反避税规则与国内法反避税规则之间的适用关系，我国应当在税收协定中予以明确。

允许有限度地以国内反避税规则推翻税收协定是规则适用的前提条件。一刀切地允许或否认税收协定超越问题，难以应对日益复杂的税收环境。在加拿大阿尔塔能源案中，²法院在决定是否适用一般反避税规则时，以条约解释的一般原则为中心，从签订条约条款的意图出发，认为加拿大在缔结协定时有能力预测纳税人可能会利用卢森堡的管道公司进行税收筹划，但却有意选择不将反避税条款列入协定中以应对这种可能情况，最终作出了不适用国内法的一般反避税规则的认定。面对税收协定是否适用的问题，从协定文本出发，分析缔约国订立税收协定时的意图是否包含反避税，同时缔约国双方可以通过双边谈判，就某些情况下实施税收减免措施不应适用或者国内法中的反避税规则适用不受影响达成一致。有助于在维护税法确定性的同时兼顾其公平性，在保护纳税人利益和维护缔约国税基之间实现平衡。

税收协定协调问题的产生是由于当下滥用税收协定行为的形式变化迅速，原有的协定对于新形式的滥用行为无法规制，对于包含反避税目的的协定，可以参照国内税法的规定适用，而对于不包含该目的的协定，则可以和缔约方进行协商，尽量使税收协定的适用统一起来。但若协商后的解释结果仍然对我国税基的危害较大，则以国内反避税规则推翻税收协定，以免削弱反避税的根本目的。这也是维护本国税收利益和履行税收协定义务之间平衡的基础。

6. 结语

征税是将个人或私法上组织所拥有的财产转变为国家公共财产的行为，本质上是对自由和财产所有权的介入。避税方式的多样性难以被税法精准地预测，反避税制度的完善是各国法制建设中的应有之义，特别是一般反避税规则的构建对于应对不断推陈出新的商业模式和避税安排更是具有重要意义。一般反避税规则应以基于纳税人平等权的量能课税原则为主导理念，不宜过度宣示反避税的国库主义至上立场。针对一般反避税条款运行过程中，避税行为核心要素不明确，税务机关权限边界模糊，举证责任分配缺位等问题，重新定义认定反避税行为构成的客观要件，纳入以税收利益为主要目的，与经济实质不符的行为等要件。通过明确行政裁量边界，建立层次化的证明标准，协调国内税法和国际协定等方式，重新构建一般反避税规则的适用路径。探索完善我国一般反避税规则，对降低税收不确定性，保障纳税人的信赖利益具有重要的现实意义，也符合我国在税收领域加快治理体系与治理能力现代化的需求。

参考文献

- [1] Prebble, R. and Prebble, J. (2010) Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? A Comparative Study. *Saint Louis University Law Journal*, 55, 21-25.
- [2] 叶姗. 一般反避税条款适用之关键问题分析[J]. 法学, 2013(9): 92-101.
- [3] 汤洁茵. 法治视野下一般反避税规则的续造[J]. 法学, 2022(6): 143-157.
- [4] 王宗涛. 一般反避税条款研究[M]. 北京: 法律出版社, 2016: 30-34.
- [5] 陈清秀. 量能课税原则在所得税法上实践[J]. 法令月刊, 2007, 58(5): 66-97.
- [6] 经济合作与发展组织(OECD). 有害税收竞争——经济合作与发展组织的两个研究报告[M]. 国家税务总局国际税务司, 译. 北京: 中国税务出版社, 2003: 61.
- [7] 王宗涛. 税法一般反避税条款的合宪性审查及改进[J]. 中外法学, 2018, 30(3): 805-820.
- [8] 陈清秀. 税法总论[M]. 北京: 法律出版社, 2019: 219-220.
- [9] 徐继敏. 行政程序证据规则与案例[M]. 北京: 法律出版社, 2011: 211.
- [10] 周洪波. 证明责任之名与实的批判性审思[J]. 江海学刊, 2019(6): 157-164+255.

²Alta Energy Luxembourg S.A.R.L. v. Her Majesty the Queen, 2018 TCC 152.

- [11] 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(5): 63-74.
- [12] 蒋遐雏. 数字经济背景下中国避税规制的法律路径[J]. 法学评论, 2023, 41(2): 127-138.
- [13] Barry, L. (2001) International Tax Glossary. 4th Edition, Bureau of Fiscal Documentation.
- [14] 崔晓静. 论中国特色国际税收法治体系之建构[J]. 中国法学, 2020(5): 163-183.
- [15] Fernandes, D. and Sadiq, K. (2016) A Principled Framework for Assessing General Anti-Avoidance Regimes. *British Tax Review*, 2, 203.
- [16] Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), aff'd, 293 U.S. 465, 55 S. Ct. 266, 79 L. Ed. 596 (1935).
[https://www.westlaw.com/Document/J91d0611153bc11d997e0acd5cbb90d3f/View/FullText.html?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&VR=3.0&RS=cblt1.0](https://www.westlaw.com/Document/J91d0611153bc11d997e0acd5cbb90d3f/View/FullText.html?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&VR=3.0&RS=cblt1.0)
- [17] 欧阳天健. 比较法视阈下的一般反避税规则再造[J]. 西北政法大学学报, 2018, 36(1): 150-158.
- [18] 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[J]. 现代法学, 2012, 34(5): 162-171.
- [19] 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(4): 115-121.
- [20] (日)北野弘久. 税法学原论[M]. 吉田庆子, 等, 译. 北京: 中国检察出版社, 2000: 149.
- [21] 曹明星. 数字经济国际税收改革: 理论探源, 方案评析与中国抉择[J]. 财贸经济, 2022, 43(1): 44-58.
- [22] 叶金育. 税收构成要件理论的反思与再造[J]. 法学研究, 2018, 40(6): 109-127.
- [23] 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(4): 133-139.
- [24] 龚伟. 税法中的利益及其平衡机制研究[M]. 北京: 中国法制出版社, 2016: 192.
- [25] Ryesky, K.H. (2004) Tax Simplification: So Necessary and So Elusive. *The University of New Hampshire Law Review*, 2, 1-38.
- [26] Mukhopadhyay, S. (2012) Lightening the Burden of GAAR. *Economic and Political Weekly*, 11, 183-198.
- [27] 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(5): 95-103.
- [28] 何锦前, 赵福乾. 一般反避税诉讼证明标准的反思与厘清[J]. 税务研究, 2021(1): 103-109.
- [29] Perdelwitz, A. (2013) Treaty Override—Revival of the Debate over the Constitutionality of Domestic Treaty Override Provisions in Germany. *European Taxation*, 53, 445-450. <https://doi.org/10.59403/2chctvr>