

股权式资产转让税收规避行为的法律评价与立法选择

赵磊

(天津财经大学经济学院 天津 300222)

内容提要: 税法实践中以股权转让形式进行资产交易的行为很常见。这种行为一般以排除税法适用、规避特定税种纳税义务为目的,利用股权转让税制的漏洞进行非常规的法律安排,造成国家税款大量流失。税务机关对这种税收规避行为的态度不明确、处理不一致,根源是对股权式资产转让法律实质的评价争议很大,造成反避税立法迟迟不能出台。当前税收法定已成为财税体制机制改革的基本遵循,从立法层面对这种经济行为进行约束成为当务之急。一般反避税、股权交易、公司人格否认税收立法能够直接解决这一问题,同时税法与其他部门法的立法协调机制也需重新审视并完善。

关键词: 股权转让 土地使用权 反避税立法

DOI:10.16092/j.cnki.1001-618x.2016.02.016

从经济视角看,股权转让与资产^①转让的差别非常明显。股权转让是指股东通过法定方式转让其所持出资的行为,标的物是财产权利和股权对应的非财产性股东权利。资产转让是市场主体通过买卖及其他具有交易实质的合法方式将资产所有权或用益物权转让给他人的行为,出让的是财产权利。股权交易较资产转让程序成本更高,因此股权转让和资产转让一般不会混同。但是税法对两种转让行为的征税政

策是完全不同的,总体来说股权转让税收优惠待遇更多,资产转让税收负担更重,这就使得有些经济理性人选择将资产转让包装成股权转让形式,以达到规避缴纳税款的目的,本文称之为股权式资产转让。

一、税收规避行为的实现:一种典型选择及税法对待差异

20世纪90年代以来,随着房地产市场的发展,采用股权式资产转让方式进行不动产交

作者简介: 赵磊(1982—),男,汉族,山东郯城人,天津财经大学经济学院2013级博士研究生。

本文为2014年度国家社会科学基金项目“行为经济学视角下的中国个人所得税改革研究”(项目号:14BJY167)、2012年度天津市高等学校创新团队培养计划“地方公共财政研究”(项目号:TD12-5053)的成果。

① 房地产直接交易与股权式房地产交易税负差异很大,市场主体经营选择中也最常见,本文讨论的内容主要针对房地产,包括土地和土地上永久建筑物及其所衍生的权利。考虑到我国税法对股权转让一律不征收流转税,因此本文观点对其他股权式资产转让行为也同样适用,不同之处在于是否征收土地增值税造成税法差异大小不同。

易成为房地产企业主要的经营方式之一。2011年笔者参与处理的一个税务案件非常具有代表性,体现了资产转让与股权转让税负差异对企业经营决策的巨大吸引力,反映出股权式资产转让行为法律形式的繁琐与迂回,这种方式也是股权式资产转让税收规避行为的一般路径。

(一) 股权式资产转让的一般路径

例如A公司于2006年成立,注册资本1000万元,B1公司、B2公司分别持股90%和10%。为了将控制权转移至C公司,A公司进行了两次增资。2007年进行第1次增资,增加注册资本760万元,全部由D公司(该公司为C公司绝对控股子公司)认缴。2010年进行第2次增资,注册资本增加至5亿元,所增注册资本都由C公司认缴,而在此之前C公司已经全部收购了D公司所持A公司43%股权。两次增资后A公司最终持股比例变更为:C公司出资4.9亿元持有98%股权、B1公司持有1.8%股权、B2公司持有0.2%股权。2010年,C公司与B1、B2两家公司签订股权托管协议,约定由C公司享有另外两家公司的2%股权股东权益,至此C公司实现了对A公司的完全控制。而在第2次增资后仅仅不足两个月,C公司便将98%股权及其他2%股东权益以24亿元价格转让给E公司。^②

工商部门在进行股权变更登记纳税审查时将此问题反馈至税务部门。税务机关在调查中发现,A公司的股权变更始终伴随着该行政区域内R地块土地使用权的流转,R地块土地使用权也是A公司的全部资产。该地块的流转路径是:2005年B1公司取得R地块土地使

权,然后于2010年将其以8.5亿元价格转让给A公司,并依法缴纳了各项税费,办理了土地使用权过户手续。而在此次转让前1个月,C公司已经通过股权收购和第2次增资完全控制A公司,R地块土地使用权已经成为C公司绝对控股公司的资产,因此实际上C公司通过控制A公司实现了对R地块土地使用权的受让。在上述土地使用权转让成立的2个月后,C公司签订转让协议书,名义上是将其持有的98%股权及2%股东权益转让给E公司,但协议书的实质内容却均是关于R地块土地使用权转让的约定,形式上转让的是股权,但实际通过分阶段的股权运作实现了对土地使用权的两次交易。^③

(二) 资产转让与股权转让的税法处理差异

现行税法对资产转让课征较重的税收,而对股权转让则给予较大的税收优惠。比较而言,股权式资产转让使得相同经济效果的行为最终税收负担较低,这也是本文研究的起点。目前,关于以股权转让形式让渡土地使用权的税收负担研究中,往往只进行股权式资产转让环节的税负分析,得出股权转让税负低于资产转让的结论。从税制体系看,对于一个完整的税收规避运作过程来说,这种分析是不完整的。我们可以将股权式资产转让行为简化为“土地投资入股”“以股权形式转让资产”两个环节,只有对这两个环节涉及的税费负担进行综合考虑,才能真正体现两种转让形式的税负差异。^④

以土地使用权出资设立公司或者投资入股,因涉及到评估作价升值、权属变更等事项,

② A公司提供给工商部门的股东会决议显示,A公司股权转让的价格为平价4.9亿元。后经核实,该股东会决议是虚假决议,合同双方签订的转让协议书标明实际转让价格为24亿元,这也符合该行政区域内土地使用权的市场价格。

③ 该案中B1公司为国有控股企业,C公司为私营企业。2010年两个环节的交易时间相距仅仅数月,价格差异却是15.5亿元,可能存在低价变卖国有资产问题,这也是类似转让行为中的常见目的,即国有利益向私人利益的输送。

④ 关于两种转让形式的税负差异,有的观点提出对于土地增值税要从时间链条上进行考虑。的确,土地增值税税制设计采用收入扣除成本计算税款的方式,整体税负不受转让次数影响,但是考虑到资金的时间价值、税制改革可能性等因素,笔者认为该观点并不严谨。另外,契税、流转税的性质使得即使不考虑土地增值税,两种转让方式的税负差异仍然很大。另外,延迟缴纳税款本身也是税收规避行为的判定标准之一。

从而引发一系列涉税问题。1. 暂免缴纳土地增值税。根据财税字[1995]048号文件,对于以房地产进行投资、联营的,投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件,将房地产转让到所投资、联营的企业中时,暂免征收土地增值税。^⑤ 2. 免交营业税。根据财税[2002]191号文件,以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。^⑥ 3. 所得税问题。该环节投资入股可能产生资产评估增值,财税[2014]116号文件规定可以在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度应纳税所得额计算缴纳企业所得税。按照财税[2009]59号等文件规定,在此之前企业不需缴纳企业所得税或实际享受税收优惠。关于个人所得税,2015年以前实际不征收,目前适用5年分期缴纳政策。4. 应缴纳印花税和契税。因此,在此环节实际涉及税种有所得税、印花税和契税。股权转让环节,按照现行税法规定,股权转让形式上不涉及不动产权属变更,不属于土地增值税和契税的征收范围。同时,根据财税[2002]191号文件,对股权转让不征收营业税。^⑦ 对于印花税,也可以采取股东决议方式进行税收筹划。^⑧ 因此,股权转让实际只涉及卖方应当缴纳所得税。而对于不动产转让,买卖双方应当缴纳上述各税种。

对两个环节进行整体分析,两种方式涉及税种基本一致。但是,对于股权式资产转让,多数税种是在投资入股环节征收,而实际转让环

节溢价较高,造成少缴税款数额较大。黄凤羽等对转让环节两种方式的税负进行了测算,认为差异可达交易金额的10%左右。^⑨ 本案属于土地增值额较高的项目,适用50%税率,转让环节两种方式税负差异为3.5亿元,高达交易金额的15%,如果将把R地块股权化过程中实缴的税费考虑进来,实际差异为2.8亿元,约占交易金额的12%。

二、股权式资产转让的实质违法性分析

关于该类避税行为的法律性质有合法、违法和脱法三种认识,主流观点是将其定性为应当禁止的违法行为,我国税法部分规定也采纳了这种看法,另外也有人认为避税行为有不应该接受任何法律性谴责的理由。^⑩ 笔者认为,无论从税法还是其他部门法规定看,股权式资产转让均属于实质违法行为,应当进行反避税处理。

(一) 股权转让与资产转让性质不同

一是股权转让不指向具体资产。股权属于复合性份额权,是股东基于投资公司而享有的公司资产受益、剩余财产分配、参与公司事务表决等权利,不直接涉及公司资产,不与公司某一部分资产对应。股权转让中,单一股东也无权按照应有份额对公司拥有的资产进行处置。本案中C公司与E公司名义上签署的是股权转让协议,实质内容却均是关于公司具体资产R地块使用权的约定,C公司也保证按期限要求完成A公司股权工商变更登记及另外2%股东股权托管事宜,^⑪目的是确保受让方拥有对该地

⑤ 财税[2006]21号明确:对被投资企业从事房地产开发的,不再暂免征收土地增值税。

⑥ 我国正在推动营业税改征增值税,准备将不动产和无形资产也纳入增值税征收范围。考虑到仍然可能对股权转让不征流转税,加上土地增值税、契税政策的征税差别占比大,“营改增”后本文所讨论的问题依然存在。

⑦ 货物劳务税以商品和劳务服务为征税对象,在我国现行税制体系中,增值税、消费税、营业税、车辆购置税和关税都属于货物劳务税。由于股权很难归类至商品或劳务服务,因此对股权转让征收增值税或营业税理由均不充分,现行税制对股权转让经历了从征税到不征税的转变。

⑧ 对于股权转让如果是采用股东决议形式进行,则买卖双方均不需要缴纳印花税。

⑨ 黄凤羽、黄晶《股权式资产转让的避税与反避税行为研究》,载《税务研究》2013年第10期,第42~46页。

⑩ [日]北野宏久:《税法原论》(第4版),陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第150页。

⑪ 为了实现E公司对R地块绝对控制,转让协议明确必须连同另外2%股权进行转让,这不符合股权转让的一般规律。

块100%无瑕疵控制权。股东权益不是转让双方关注的重点,R地块的权益才是转让双方真正关心的转让权益。

二是转让价格确定依据不同。交易价格是股权转让最核心的问题,实践中包括税收征管和司法强制均采取综合评估方式确定股权价格,不仅要评估企业资产价值以及负债情况,同时产业政策、公司前景等因素都与股权价格直接相关。股权是否具有控制权、投资人喜好、企业员工等因素也是影响价格的重要事项。股权转让对未来的关注更多,因此股权转让价格与企业资产价值并不等同,一般来说,股权价格要高于企业资产价值,否则企业股权就很难具有交易吸引力。而资产转让价格就是该资产市场价值。本案股权转让并未对A公司整体价值进行评估,而是直接以R地块使用权市场价值为交易价格,24亿元股权转让价格恰恰是根据R地块的公允价值确定的。

三是价值增值情况不同。就本案来说,价值增值情况是股权转让与资产转让最明显的差别。股权转让行为中,股东让渡的只是作为公司生产要素的权益,如无形资产、场地、设备等权益,收益主要来源于受让方对企业未来持续经营的预期,资产价值并不是转让行为要考虑的重点事项。与股权转让不同,不动产等资产交易会发生直接价值增值,转让行为的直接目的就是赚取现实差额利润。本案中,A公司除R地块使用权外没有任何其他资产,没有形成自己的主营业务,甚至没有任何经营性收入,持有R地块期间也未进行整理开发,从股权投资角度分析,A公司并不具备良好的收益预期。然而尽管A公司注册资本只有5亿,98%股权的转让金额却高达24亿,发生价值增值389.8%,明显是土地增值而非股权增值。

四是股权转让具有不可替代性。《公司

法》第4条规定,公司股东依法享有资产收益、参与重大决策和选择管理者等权利。股权是公司众多资产集合所占的份额,股东权利包括股东身份权、参与决策权、资产收益权、知情权等财产权利和非财产权利,无法通过某些具体资产的简单相加来衡量,转让股权更不能仅就公司某项资产进行约定,因此股权转让也无法通过具体的资产转让来实现。而在本案中,A公司股权具有单一性,特别是完成对其余2%股东权益的受托后,C公司通过转让股权产生的实质效果就是让渡R地块土地使用权,股权转让却使该转让可以用对该地块拥有的权益来表示,这不符合股权转让的基本逻辑。

(二) 股权式资产转让的税法分析

一是导致税收基本职能失效。税法基本宗旨是保证税收职能作用有效发挥。^⑫ 税收职能是税收所具有的满足国家需要的能力,以国家行使职能的需要为转移,是税收内在功能与国家行使职能需要的有机统一,具体包括财政收入的主要来源、调控经济运行的重要手段、调节收入分配的重要工具三大职能。股权式资产转让利用了现行税收政策的漏洞,通过异常的法律安排造成营业税及其他各税失去征收形式条件,造成国家税款流失,导致税收财政职能失效。土地增值税与契税立法的重要目的是规范不动产交易市场秩序,合理调节土地增值收益,而股权式资产转让使得性质相同的市场行为产生不同的经济效果,导致国家通过税收杠杆对房地产市场进行宏观调控的目标落空。

二是违背量能课税原则。量能课税最早是一种财税思想,如今已经上升为具有普遍约束力的税法原则,^⑬ 核心是税收负担必须根据纳税人的负担能力分配,负担能力相同税负相同,负担能力不同税负不同。量能课税原则不仅成为针对税收立法的指导理念、税法解释的准则,同

^⑫ 如《税收征收管理法》的立法目的是:加强税收征收管理,规范税收征收和缴纳行为,保障国家税收收入,保护纳税人的合法权益,促进经济和社会发展。

^⑬ 也有观点认为量能课税思想虽然与法律上的平等原则存在契合之处,但二者的范围并不能等同。

时还是税法漏洞补充的指针和行政裁量的界限。^⑭ 股权式不动产转让行为中,交易主体通过将土地使用权包装成股权,从形式上切断了营业税、土地增值税、契税等税收政策与市场行为的关联,造成相同经济实质课征税收却差异很大,明显违背量能课税原则。实际上,股权式资产转让行为在征管实践中争议仍然很大,由于现行税收法律法规未作明确规定,难以将其认定为避税行为进行补税,进行反避税处理的案件均是个案。

三是对税收法定主义的滥用。税收征管实践中对股权式资产转让性质的认识是一致的,均认为以股权形式进行不动产交易不属于正常的商业选择,但之所以很少按照资产转让进行征税原因就在于有观点认为股权式资产转让符合税收法定主义原则,对其进行纳税调整违背税收程序法。^⑮ 笔者认为,虽然税收法定主义是指导税收立法、执法和司法的原则,但其应用必须与实质课税主义相联系,对股权式资产转让进行纳税调整也并未超出税法的接受能力。本案中R地块使用权的转让是以A公司股权的形式进行,对股东C公司来说除土地增值外只有税收利益,并未产生实质经济效果,以侵蚀国家税款以及逃避土地监管为目的而成立的企业自然不能归于合法范畴。按照实质课税原则,当课税要件事实的形式与实质不一致时,只能依照其实质加以判断,^⑯ 因此对其按照房地产交易进行税务处理并不违背税收法定主义。

(三) 其他部门法的实践与审视

一是刑法视角。我国刑法已经对非法转

让、倒卖土地使用权作入罪处理,并专门出台了司法解释。^⑰ 违反《土地管理法》《森林法》《草原法》等法律以及有关行政法规中关于土地管理的规定,是构成本罪的前提。本罪以情节严重为必要条件,表现形式有两种:未经有关部门批准擅自将合法取得的土地使用权有偿转让给他人;非法买进卖出土地使用权并从中牟利。司法实践中也对多起股权式土地使用权转让行为追究了刑事责任。比如2013年浙江义乌法院曾作出过此类判决,对于取得土地使用权后迟迟不开发、以股权转让之名设法将土地倒卖获利的行为作出有罪判决。^⑱ 该案中被告人使用“股权转让”形式签订“阴阳合同”,名义上变更公司股东及法人代表,但实质内容为分割倒卖土地使用权,与本文分析的案件极为相似。

二是行政法视角。为加强土地和其他房地产管理,我国制定了一系列法律法规对土地使用管理进行约束,对土地使用和转让行为进行监管。就土地使用权转让行为而言,一般要满足以下三个要件:(1)已支付全部土地出让金;(2)取得土地使用权;(3)开发已完成一定的工作量。^⑲ 本案中R地块自出让以来从未进行过开发,按照《闲置土地处理办法》规定未动工开发满两年的应当收回国有建设用地使用权,但是通过股权转让形式则规避了土地管理法律法规的限制。受让方只需签订股权转让协议并按规定办理股权转让变更登记手续即可达到实际控制土地使用权的目的,避开了有关政府机关的审批,架空了法律法规的强制性规定

^⑭ 葛克昌《量能课税与所得税法改革》,载《中原财经法学》(台湾)1995年6月,第31~41页。

^⑮ 《税收征收管理法》第3条明确:税收的开征、停征以及减征、免税等,应当依照法律法规的规定执行,任何机关、单位和个人不得作出与之相抵触的决定。

^⑯ 熊伟《重申税收法定主义》,载《法学杂志》2014年第2期,第23~30页。

^⑰ 《刑法》第280条、最高人民法院《关于审理破坏土地资源刑事案件具体应用法律若干问题的解释》(法释[2000]14号)。

^⑱ <http://news.163.com/13/0724/14/94IBPVMJ00014Q4P.html>,访问日期:2015年8月12日。

^⑲ 《城市房地产管理法》第38条规定:以出让方式取得土地使用权的,转让房地产时应当按照出让合同约定进行投资开发,属于房屋建设工程的,完成开发投资总额的25%以上,属于成片开发土地的,形成工业用地或者其他建设用地条件。

及立法目的。

三是民商法视角。根据《合同法》第52条规定,以合法形式掩盖非法目的的合同无效。本案C公司与E公司签订了股权转让协议,表面上符合《公司法》的规定,披上了合法的外衣,但R地块并不符合土地使用权转让条件,逃避了国家税款征收,属于以合法形式掩盖非法目的行为。民事法律规避行为的构成要件有三:其一是主观上具有规避国家禁止性和强制性法律的过错;其二是客观上实施了规避行为;其三是规避行为对其他合法利益造成损害。C公司利用股权转让形式进行土地使用权转让,主观上具有规避法律禁止行为的过错,客观上进行了土地使用权转让,给国家造成了税款损失,属于民事法律规避行为。因此,该案以规避法律强制规定的土地使用权转让条件和税款征收为目的的股权转让合同应属无效。

综上所述,将资产转让包装成股权转让不具有税收利益以外的经济效果,从多个维度可以得出以股权转让形式达到资产转让目的的行为具有违反税法的属性。股权式资产转让的实质违法性还被刑事司法、土地行政管理、民事商事等领域法律法规予以印证,这些依据可以为对股权式资产转让予以违法评价提供充足的论据。

三、股权式资产转让现行税法规制梳理与探究

(一) 股权转让税收制度变迁与演进

按照现行税法规定,股权转让不征收营业税,这一政策也是股权式资产转让及其他股权转让避税方式的策划工具。但是,股权转让税收制度变迁经历了从征税到不征税的演进过程。1993年的《营业税条例》第1条明确规定:“在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人,为营业税的纳税义务人,应当依照本条例缴纳营业税。”由于股权属性不明确,执行中对股权转让如何征税存在很大困惑,因此国家税务总局国税发[1993]149号文件第9条对不动产

股权转让问题作出了明确“以不动产投资入股,参与接受投资方利润分配、共同承担投资风险的行为,不征营业税。但转让该项股权,应按本税目征税。”该文件对于无形资产股权转让问题作出了同样的规定。该政策将股权转让视同实体资产交易进行征税,能够应对股权式资产转让避税行为。执行中该政策除关于股权是否具有应税属性的争议外,还遇到股权价值确定问题,这也使得税收征管陷入困境。由于国税发[1993]149号文件只对不动产和无形资产入股的股权转让征收营业税,因此对于以多种方式入股或者多次以不动产和无形资产入股的,应税股份如何确定没有实现路径。综合考虑各种因素,2002年财税部门对股权转让税制进行了修订和统一,财税[2002]191号文件明确对于所有形式的股权转让均不征收营业税,这就形成了目前股权转让税制的基本内容,使得实体资产可以通过无税投资转化为不需缴纳营业税的股权转让行为。此后,国税函[2003]12号等文件对于股权转让税制进行了重申和强调,实践中也明确了税收处理模式并延续至今。

(二) 股权式资产转让的特别规制

股权转让税收政策的演变始终伴随着股权式资产转让税收政策的争论,即使在2002年以前不动产股权转让征收营业税阶段也因为涉及土地税问题,税务机关就针对以股权转让形式让渡不动产行为涉税事项出台了一系列规范性文件。认为不征收营业税的文件主要有:国税函[1997]700号文件在对陕西地税局作出批复时指出,对于部分股权转让,不动产所有权并未发生转移,不存在销售不动产行为,不征收营业税和土地增值税;国税函[2000]961号指出,不论是转让股权以前还是转让股权以后,企业的独立法人资格没有取消,并未发生销售不动产或转让无形资产的行为,因此按照税法规定不征收营业税。此外,国税函[2003]12号、国税函[2005]1174号等文件先后针对中国建筑工程总公司、海南南山旅游发展有限公司转让

行为作出答复,明确对以股权形式转让资产意图不明的股权转让行为不征营业税。

对股权式资产转让也有一系列税务机关批复支持征收营业税及土地增值税和契税等。国家税务总局1997年曾针对深圳市地税局请示的个案作出答复,该案股权转让协议中就债权债务和人员安排作了特别约定,国税函[1997]573号文件将其认定为不动产与动产转让征收营业税,^②实际上是对以股权转让形式转让资产行为意图明显的避税行为进行了反避税处理。虽然这是一部老文件,但是该文件的思想却并不过时。国家税务总局公告2011年第51号也强调只有相关的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为才不征收营业税。^③国家税务总局也对本文所述案例作出过批复,认定该案属于利用股权转让方式让渡土地使用权,实质是房地产交易行为,应当征收土地增值税,但是对于营业税却未作出相应答复。^④

归纳上述政策,我们可以看出多数省市都对股权式资产转让的避税行为有所警惕,也就相关问题请示国家税务总局。虽然总局的批复文件对于此类行为有不同的处理方式,但是我们仍然可以总结出一定的规律:一是对于股权式资产转让行为整体来说不征收营业税;二是对只转让部分股权的股权式资产转让行为不征收营业税;三是对于转让全部股权但债权债务以及劳动力等一并转让的股权式资产转让行为一般不征收营业税;四是对转让全部股权同时对债权债务、劳动力作特别约定的是否征收营业税存在不同意见,征税的只是个案处理,并不

能适用到所有案件中去;五是国家税务总局相关业务司局对此类问题有不同意见,同一案件的不同税种处理标准不一致。

(三) 股权式资产转让反避税立法主要问题

从上述对税收政策的梳理与分析可以看出,虽然现行税制关于股权式资产转让的税收政策并不一致,但是整体来说,无论是对转让方还是对受让方都是大有裨益的,实践中不乏此类避税案件,房地产行业尤为严重。^⑤看得出,税务机关也采取了一些反避税手段,出台了部分反避税文件,但是主要存在三个问题:一是不具备普遍适用性。对于认定股权式资产转让实质为资产转让的政策全部是对具体案件的个案批复,多数文件并不抄送全国各省市税务机关,^⑥即使抄送但是也因为政策间存在直接矛盾,很难将其视作通用税收政策,对于相同问题往往通过重复请示的方式进行处理,因此这些政策实际并不能起到普遍的反避税作用;二是立法级次较低,都是规章以下文件,股权式资产转让行为当事人提起行政诉讼时,很难作为有效根据支撑反避税行政行为;三是反避税立法缺乏统筹,对股权式资产转让行为的分析还不够深入,没有形成具有治本作用的反避税立法措施。

四、股权式资产转让行为反避税立法思考

各国税法都强调当行为的法律形式与经济实质不一致时,应当抛开法律形式的束缚,直接针对经济实质课税。^⑦我国对国际避税行为的

^② 批复部分原文:从上述转让的具体协议及形式看,xx酒店的经营权及全部资产的转让,其实质是酒店的不动产和动产的所有权转让,所谓经营权转让,不过是所有权转让的一种形式。因此,这种转让符合营业税现行有关销售不动产征税规定和增值税有关销售货物征税的规定。

^③ 同样的事项税收政策却并不一致,国税函[2000]961号则指出,无论债权债务如何处置,均不属于营业税的征收范围。

^④ 上述税收政策涉及的文件还包括:国税函[2004]390号、国税函[2008]916号、国税函[2003]1345号等。

^⑤ 杨萍《关于股权转让税收问题的探析》,载《税务研究》2009年第7期,第49页。

^⑥ 实际执行中,对于国家税务总局类似批复文件是否具有普遍约束力主要以其是否抄送全国各省市税务机关为标准。

^⑦ 刘剑文、熊伟《税法基础理论》,北京大学出版社2006年版,第147页。

规制立法较为全面,但对股权式资产转让等国内避税行为缺乏有效立法。^{②⑥} 税收法定主义对于全面推进依法治国具有重要意义,实质课税主义不宜成为税收执法和司法的基本原则。因此,对于股权式资产转让等避税行为应当从立法层面进行规制。

(一) 建立税法与相关部门法的衔接适用规则

一般认为,把作为调整税收关系的税法体系简单地归并到行政法或其他法律部门是不够严谨的,在某种意义上税法是与现有部门法相并列的相对独立的法律领域,是一个诸多法律部门的综合体。税收活动涉及社会经济生活的各个层面,税法与其他部门法具有密切的联系。但是从我国法律体系看,没有任何立法确立税法与民法、刑法、行政法等部门法的衔接适用规则,导致对于违法行为是否应当予以课税出现不同观点和做法,影响税权的范围和运作方式。可以从两个层次来分析违法行为是否应予征税问题:对于抽象性质违法的行为比如毒品交易、贪污盗窃等,已经形成应当依法取缔并禁止的共识。^{②⑦} 对于抽象性质合法但违反管理秩序而在法律上予以非法认定的行为,是否课征税收是长期以来就存在争议的领域,税收征管实践中做法也不一致,甚至在财税立法中也存在冲突之处,形成税收立法的实质多层次转授权。^{②⑧} 除股权式资产转让行为外,还有很多类似行为,比如我国建筑法律法规明确禁止再分包,但是营业税暂行条例规定纳税人将建筑工程分包给其他单位的可以差额征税。一种观点认为,对于行为是否违法,应当由该法的实施主管部门来判断,其他部门没有判定的权力,否则就是越权。同时也有人担忧会出现以合法缴税对抗违

法性认定的问题。笔者认为税法作为新兴部门法,与相关部门法的关系不应当只停留在借用概念、规则和原则上,不同管理部门对违法行为的认定也不应当出现两种观点,应当对税法与其他法律协调衔接问题进行立法明示,同时建立部门间沟通协调机制。

(二) 扩大一般反避税管理范围

从当前立法现状看,国际避税已经有了比较系统且成熟的反避税手段,主要是防止通过纳税主体和客体进行国际转移以及防止利用避税地避税的一般措施,税收情报交换也成为国家之间合作进行国际反避税的主要内容。^{②⑨} 关于国内避税行为,近些年税收立法进行了很多有益的探索并取得了长足进展,狭义税法层面明确了一般反避税条款,并于2014年以部门规章形式确立了一般反避税管理制度,赋予税务机关对以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的安排进行调整的权力。从税收立法角度考虑,在对一般反避税行为进行科学限制的前提下,用其弥补特别反避税条款不足,有利于增强税法的威慑力。依据《企业所得税法》第47条规定“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者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。”《企业所得税法》第120条对其进行了解释,指出不具有合理商业目的是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。存在的主要问题是,现行一般反避税立法实际上只针对企业所得税,国家税务总局第32号令《一般反避税管理办法(试行)》也限定适用范围仅针对企业所得税避税。就股权式资产转让行为来说,完全符合32号令对避税行为的界定,即以获取税收利益为唯一目的或者主要目的,以形式符合税法规定但与其经

^{②⑥} 按照避税行为发生的税境不同,避税可以分为国内避税和国际避税。凡是避税行为发生在一国境内的,为国内避税;凡是避税行为发生超越一国国境的,为国际避税。

^{②⑦} 胡春廷、周克标《浅谈对违法行为的征税》,载《税务与经济》1993年第21期,第15页。

^{②⑧} 张志强、李娜《税收授权立法问题探析》,载《法学杂志》2013年第11期,第42~50页。

^{②⑨} 税收情报交换是指签订税收协定的缔约国各方,各自均有义务将协定所涉及的有关税种与国内法律规定,包括协定生效期间内有关税法的修改或变化,向缔约国另一方或多方提供。

济实质不符的方式获取税收利益。从税法整体性和合理性考虑,对于同种性质行为因征收税收不同而在反避税问题上存在差异不符合税收立法原则。建议借鉴国外先进做法,扩大一般反避税条款适用情形,将股权式资产转让等避税行为纳入反避税范畴。扩大一般反避税管理范围必须有健全的税收立法作支撑,确保有效抑制税务机关自利性,导向公共利益实现。^③

(三) 规范股权交易税收立法

我国金融资产交易税制非常复杂,不仅在取得股权、持有股权和转让股权环节税收政策差异较大,而且除本文论及的营业税外的企业所得税、个人所得税、印花税等方面也存在大量的减免税政策,从历史沿革来看投资评估增值、股本增加、股息红利等方面的税收政策变化也很大,这些不稳定因素都为税收规避行为提供了有效的避税空间。股权是投资人由于向企业法人投资而享有的权利,如前文所述,其属性明显不同于商品货物和服务,这是对股权转让不征收流转税收的考虑情形之一。随着市场经济的发展,股权成为一种常见的资产形式,股权转让成为很普通的交易行为,对股权转让的特殊税收政策不仅无法实现鼓励资本市场发展的立法初衷,反倒因为大量税收规避行为的存在影响了股权市场的健康发展,因此对股权交易税收政策进行立法规范非常必要,其中最重要的内容就是在清理规范各项税收优惠政策的同时加快股权交易税立法。主要理由:一是从理论层面看,股权是与其他物权具有同等法律地位的财产权,物权法明确将股权作为与知识产权平行的权利赋予其出质的权利,物权和知识产权交易均要缴纳流转税,股权交易征收营业税或增值税不仅可以起到反避税效果,更能体现市场公平和法律公平原则。二是从实践层面看,我国对上市股权交易征收证券交易印花税,目前对买卖、继承、赠与所书立的A股、B股股

权转让书据双方当事人分别按1‰税率缴纳印花税,征税范围和方式与营业税税制相似,我国多个城市也已经建立了产权交易平台,这都为单独开征股权交易税提供了便利条件。因此,从反避税立法角度考虑,以开征股权交易税为主线的规范股权交易税制非常必要。

(四) 将公司人格否认制度引入税法

通常观点认为,公司自治应以不侵害第三人合法权益和国家利益为行为底线。^④依据我国《公司法》第20条规定,公司股东不得滥用股东权利损害公司或者其他股东利益,不得滥用法人独立地位和股东有限责任损害债权人利益,否则应当对公司债务承担连带责任。这种制度被称为公司人格否认制度,是指公司不具有独立于股东的实体时,限于公司与特定的第三人之间有问题的法律关系中,不承认公司的法人格,将公司与股东视为一人,从而向股东追究公司的责任,又称揭开公司面纱或刺破公司面纱。股权式资产转让行为通过将资产包装成企业股权,以股权转让形式少缴税款,利用了公司人格独立这把双刃剑,将其作为逃避纳税责任的工具,是对公司人格制度的滥用,这种利用公司形式进行避税的行为屡见不鲜,股权式资产转让以及利用企业分支机构进行避税等行为就是典型例子。从我国税收的性质上看,虽然实体法律关系实际上仍然是一种权力服从关系,但形式上符合债权债务关系的特征,税收债法理论在我国财税法学界也已经形成共识,《税收征管法》以及一些税收实体法的制度设计也遵循了这样一种理论,滞纳金、代位权、撤销权等税法概念都引入了民商法的内容,在企业破产清算中也将国家作为企业的特殊债权人,这为将公司人格否认制度引入税法提供了理论支撑。在本文所述案例中,C公司就是利用A公司的法人人格进行了与经济实质不一

③ 王敬波《基于公共选择理论分析行政诉讼法的修改》,载《法学杂志》2015年第3期,第34~41页。

④ 赵磊《公司自治的限度——以有限公司股东资格取得与丧失为视角》,载《法学杂志》2014年第10期,第84~92页。

致的行为,既有悖于税法规定同时也违反了民商法的规定。如果将公司人格否认制度引入税法,这一问题的解决就非常清晰了。因此,民商法的主体性规定、具体制度等可以引入和借鉴到税法中,防止和打击利用法人空壳逃避税收的行为。

天津市经济发展研究院院长,天津财经大学经济学院教授、博士生导师黄凤羽点评:

随着房地产市场的不断发展,近年来以股权转让形式让渡土地使用权在市场经济行为中经常被选择。这类转让中,被转让企业的资产结构一般比较单一,业务相对简单,股权转让价格取决于资产价格,且通常全部转让。此类行为虽然造成国家税款流失和土地监管虚化,但税务机关能否对其进行反避税规制却有截然不同的观点和做法。究其根源,主要是税收制度对股权式资产转让的法律评价不明确,造成执

行中出现很多争议和纠纷。该文属于税收学与法学的交叉研究,以多层面分析股权转让与资产转让差异为基础,重点论述以股权转让形式达到资产转让目的的行为违反税法属性,同时与刑法、行政法和民商法等领域的非法认定进行比较研究,结论可以为对股权式资产转让予以违法评价提供有效的论据,一定程度上能够解决反避税规制的基础性法律障碍。该文以全新的视角分析特定经济行为,在理论性和实践性方面均有一定的贡献。作者提出的建立税法与相关部门法的衔接适用规则、将公司人格否认制度引入税法等建议,不仅对税收管理具有重要的启示性作用,也为法制建设提供了新的思路。当然,这些建议在实践中仍然存在制度协调和实际操作的现实困难,如何有效地在立法和执法中加以实现,应当成为我们进一步思考研究并加以解决的问题。

The Legal Evaluation and Legislative Choice of Tax Evasion Behavior for Equity – Type Assets Transfer

Zhao Lei

Abstract: In the practice of tax law, it is very common to conduct the transaction of assets in the form of equity transfer. This behavior is generally in order to rule out the tax law applies, and to avoid paying taxes. It makes use of the loopholes in the tax system of equity transfer to carry out abnormal legal arrangements, resulting in a large number of national tax losses. The tax authorities are not clear about the attitude of the tax avoidance behavior, and deal with the inconsistency, because there is a great controversy about the legal evaluation of tax evasion behavior for equity – type assets transfer, resulting in the tax anti – avoidance legislation has not been effective regulatory measures. The tax system reform indicates that tax must have a legal basis, so it is necessary to carry out tax anti – avoidance legislation on the tax evasion behavior for equity – type assets transfer. The tax legislation of general anti – avoidance, equity trading and disregard of corporate personality can solve the problem effectively. The integration mechanism of tax law and criminal law, civil law and administrative law needs to be established.

Keywords: equity transfer; state – owned land use right; anti – avoidance legislation

(责任编辑:程绍燕)