

附解除反担保责任之股权转让课税争议

——对法兰西水泥案的反思

李俊明*

内容提要：价格条款是股权转让的核心要素之一，股权转让收入则构成了税法上重要的识别点。在涉及附解除反担保责任的股权转让中，股权转让的收入是否仅止于股权转让协议所载的价金，抑或包含因解除反担保所为的给付，实不能一概而论。在具体实践中，应视解除反担保的给付是否为股权转让的价外费用、是否为另一独立的课税对象，以及解除反担保方式是否存在避税行为等因素进行综合判断。此外，解除反担保所为给付如不构成股权转让收入的一部分，还需要进一步判断是否构成其他收入，最终方可确定该解除反担保所为给付在税法上的效果。基于公司经营自由的保障，国家不宜过度介入股权转让对价，而应根据量能平等课税原则，来决定此类附解除反担保之股权转让收入课税义务之有无及其大小。

关键词：股权转让收入；解除反担保责任；或有负债；可税性；税法原则

前言

股权转让除产生私法法律关系的变动外，基于该私法法律关系变动的原因事实，在公法上还产生相应的税收负担效果，例如股权转让方若有所得则产生相应所得税负担的义务，而股权转让在税法上是否产生所得与股权转让合同的对价条款具有密切关联。因此，不具有关联关系的交易双方无不尽力争取对自己最有利的条件，促使最终成交价格能落在己方当初所预设的价格区间内。相对于一般纯粹的股权转让，实务上另有一类涉及附解除反担保的股权转让，除一般股权转让法律关系外，还约定解除对转让标的之反担保责任，本文所要讨论的法兰西水泥涉税案即属于后者的典型案件。

有别于一般纯粹的股权转让，究竟在税法上应当如何恰如其分来评价这类涉及反担保解除的股权转让收入数额呢？征纳双方对此争议的不同认知，除影响到股权转让方的税负，还可能引发后续一连串税收法律效果，轻则必须补税、加收利息、滞纳金，重则甚至还有税收处罚风险，其实践中的重要性不可等闲视之。为保障全体纳税人对税收法律条文的合理信赖，同时避免增加征纳双方不必要的诉讼成本。今后对于类似案件，如何在税法适用上建立一套更具有可预测性及可信赖性的判断标准，这对税法学研究具有重要的理论价值，值得进一步研究。

* 上海交通大学法学院讲师。本文系教育部人文社会科学青年基金项目“中国（上海）自由贸易试验区税收政策法治化评估”（14YJC820030）、司法部国家法治与法学理论研究一般项目“上市公司重组税收规划及其反避税研究”（16SFB2044）的阶段性成果。

一、案情整理、争点归纳及判决要旨⁽¹⁾

(一) 案情整理

2012年5月3日,位于境外的非居民企业法兰西水泥(中国)公司(为讨论方便,以下简称“股权转让方”)将其境内全资子公司陕西富平水泥有限公司(以下简称“富平水泥公司”)100%股权转让给非居民企业香港集诚公司(以下简称“股权受让方”)。本次股权转让的对价,乃是由评估机构按“富平水泥公司”公允价值作价5.04亿元人民币(以下皆以人民币为计价单位)计算,其中“富平水泥公司”股权的历史成本价为6.56亿元。此外,在股权转让协议签订日前6天(即2012年4月27日),股权转让标的所属的“富平水泥公司”向意大利裕信银行上海分行贷款2.9268亿元,并由意大利裕信银行上海分行的母公司意大利裕信银行对此贷款提供担保,再由法兰西水泥公司(以下简称“股权转让方保证人”)对此债务提供反担保。

随后,“股权转让方”、“股权转让方保证人”与“股权受让方”及中国西部水泥公司(以下简称“股权受让方保证人”)签署转让“富平水泥公司”100%股权的股权转让协议。该股权转让协议约定以下事项:(1)“股权受让方”通过“股权受让方保证人”向“股权转让方”增发价值5.04亿元的“股权受让方保证人”股权,作为“股权受让方”所支付的股权转让对价。(2)“股权受让方”及“股权受让方保证人”应于股权移转交割后采取一切措施,以消灭“富平水泥公司”与意大利裕信银行上海分行的贷款债务关系,以及“股权转让方保证人”于该贷款合同中的反担保义务。为此,在股权收购交易完成后,2012年9月7日至9月26日,“股权受让方”通过其关联公司渭南蒲城尧柏水泥有限公司(以下简称“蒲城尧柏公司”)分6次向“富平水泥公司”支付2.931亿元,再由“富平水泥公司”向意大利裕信银行上海分行偿还借款本金2.96亿元,从而解除了“股权转让方保证人”的反担保义务。

2012年10月24日,蒲城县国税局向“股权转让方”作出《税务事项通知书》,同时通知“蒲城尧柏公司”作为支付方履行代扣代缴义务。2012年12月14日,“蒲城尧柏公司”履行了代扣代缴义务,将22,681,113.76元税款缴入国库。2012年12月26日,“股权转让方”不服蒲城县国税局的上述决定,向渭南市国家税务局提出复议申请。2013年3月21日,渭南市国税局维持了上述《税务事项通知书》及相关征税行为。“股权转让方”仍不服,遂提起行政诉讼,历经一审败诉判决及二审驳回上诉判决。

(二) 争点归纳

征纳双方对上述系列交易的主要争点在于“股权受让方”为解除反担保所支付的2.931亿元是否应计入本次股权转让收入?⁽²⁾对此争议,税务机关认为,“蒲城尧柏公司”所支付2.931亿元实质上乃是“股权受让方”履行股权转让协议的义务,属于股权转让款的价外费用,应当构成转让股权价款的一部分,并入股权转让收入全额。

但“股权转让方”却主张:1.除合同约定5.04亿元对价外,并未直接或间接从“股权受让方”取得任何形式的收入,且本次转让股权的对价是低于成本价,故无股权转让所得。2.“股权受让方”的关联企业“蒲城尧柏公司”虽提供资金给“富平水泥公司”,从而解除“股权转让方保证人”反担保责任,但支付的时间是在股权转让交割后。此时“富平水泥公司”已不是

(1)案例的事实概要及法院判决请参见陕西省蒲城县人民法院(2013)蒲行初字第00007号一审行政判决书及陕西省渭南市中级人民法院(2014)渭中行终字第00003号二审行政判决书。

(2)本案还存在代扣代缴义务人的认定争议,支付人是指实际支付者或法律上有义务支付者及税务机关认定蒲城尧柏公司为扣缴义务人是否错误等,以上都涉及非居民企业之间就来源于境内的股权转让所得如何有效征管的系列问题。篇幅所限,容未就此问题开展讨论。

“股权转让方”的子公司，而是“股权受让方”的子公司，这是属于同一控制下的关联企业间的资金往来行为，且该笔资金最终是流向贷款银行，从未被“股权转让方”或其关联公司取得。

3. 解除“股权转让方保证人”反担保义务并非股权转让先决条件，并不会影响既已生效的股权转让。综上，解除反担保所为给付不应计入本次股权转让收入。

（三）法院判决要旨

1. 一审法院判决要旨

“股权受让方”在取得“富平水泥公司”股权前，并不对其向意大利裕信银行上海分行的贷款承担任何责任，但为了获得“富平水泥公司”股权，签订了以解除“股权转让方保证人”反担保义务为条件的股权转让协议，该约定属附条件的民事法律行为。从而“股权受让方”通过其关联公司“蒲城尧柏公司”用于解除反担保义务所支付 2.931 亿元，其目的就是为了履行股权转让协议义务，故构成股权转让的价外费用。

2. 二审法院判决要旨

“股权受让方”为全面履行股权转让协议的义务，分别由“股权受让方保证人”以配售和发行股份作价 5.04 亿元，并在完成股权转让登记后，另再向“富平水泥公司”给付 2.931 亿元。由于解除“股权转让方保证人”反担保义务是股权转让协议的主要条款之一，“股权受让方”的实际总支出是 5.04 亿元加 2.931 亿元，其中 5.04 亿元是股权转让款，2.931 亿元是为确保实现合同目的所支付的价外费用。故以上构成了本次股权转让的收入全额。

二、解除反担保之给付原则上不应计入股权转让收入

（一）税法上关于股权转让收入的计算原则

股权转让收入全额包含两部分，一部分是所收取的全部股权转让价款，另一部分是股权转让价款以外的价外费用。⁽³⁾ 其中，股权转让所取得之价款是指合同约定的股权转让价，包括现金、非货币性资产或者权益等形式的金额。⁽⁴⁾ 此外，为避免纳税人通过巧立名目方式规避缴纳税款的义务，不论是基于何种理由或者目的，也不论是从价内或者价外收取，凡与股权转让合同事项相关的收入，均应并入所得进行纳税。⁽⁵⁾

（二）价外费用的争议

尽管税法上关于股权转让收入的计算是包含价外费用，但由于《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》对于价外费用的具体范围以及表现形式等未作出明确界定，故产生为解除反担保义务所为的给付是否为股权转让收入价外费用的疑问。从前述法院判决可知，不论是一审或二审判决，基于以下两点理由，皆认定这 2.931 亿元是“股权受让方”为取得股权所支付的成本费用，属于股权转让价款相关的价外费用。其一，一审法院认为“股权转让方”之所以愿意以低于成本价转让股权，是以解除反担保义务作为前提条件；二审法院认为解除反担保的义务是股权转让协议的主要条款之一，其给付目的在于履行股权转让所约定的义务。其二，虽然在二审法院判决书中也引用“股权转让方”的观点，称“蒲城尧柏公司”向“富平水泥公司”所支付的资金，这是关联企业之间的资金拆借行为，但由于“股权转让方”并未提供相应的证据支持，故最终并不为法院所采信。

(3) 参见《企业所得税法实施条例》第 103 条第 2 款规定。

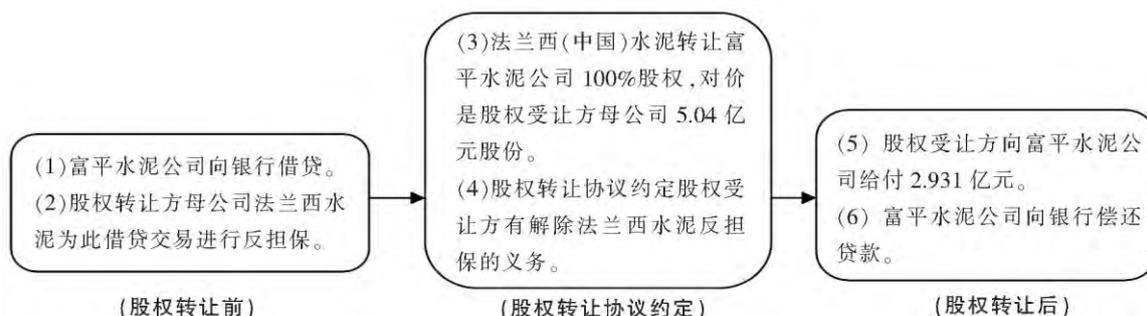
(4) 参见《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函〔2009〕698 号文）第 3 条。

(5) 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》立法起草小组《中华人民共和国企业所得税法实施条例释义及适用指南》，中国财政经济出版社 2007 年版，第 312 页。

另外，也有论者认为“由于负债的转让为本次股权交易的条件之一，其并不独立于股权转让，当税务机关审核安排的实质时，将负债的转让解释为股权交易的一部分，从而认为获得的利益应包括在股权转让收入内，也并非不合理”。⁽⁶⁾如这 2.931 亿元非价外费用，难道是“股权受让方”赠与给“富平水泥公司”？股权转让交易对价 5.04 亿元，而“股权受让方”再额外赠与 2.931 亿元达到股权转让交易对价的 58.7%，显不符合常理。综前所述，无论法律上的用语为何，“股权受让方”实际支付的总成本是有包含这 2.931 亿元现金，但本文认为解除反担保债务所为的给付原则上不构成股权转让的价外费用，详见以下论述。

(三) 本文看法

基于法律关系时间发生的先后顺序，本案涉及的系列交易行为主要有以下：



本案一系列的交易行为，表面看似为彼此独立的交易行为，各有其相应的权利义务，但在法律关系主体部分，这些交易都与“股权转让方”具有直接或间接的关联性。就解除反担保义务的过程来看，“股权受让方”虽有解除“股权转让方保证人”反担保责任的义务，但不能据此反面推出“股权转让方”有向“股权受让方”主张 2.931 亿元请求权的结论。至于如何解除反担保责任，则是“股权受让方”后来基于自己内部的商业决策考虑。因此，这笔 2.931 亿元的现金流并非股权转让支付对价义务的延伸，只不过在交易外观形式上与股权转让义务具有高度重合性，并且实质受益方也非“股权转让方”⁽⁷⁾。

为实现课税的公平，对于纳税义务的根据⁽⁸⁾学理上原有利益说（又称交换说）与义务说两种不同看法，前者主张按个人由政府支出所享受的利益，但事实上，人民受自国家之利益与其所缴纳税款之间并无必然关联性，甚至是反其道而行。而义务说认为纳税是人民享有国家提供公共物品的一种法律上的特别牺牲，但课税不能侵害人民所享有的宪法基本权保障，后来又衍生出量能说，主张按负担能力来作为课税的依据。立法上进一步量化负担能力具体指标为交易行为、消费行为、所得、财产保有使用利益等，构成现行税法上的不同税收客体类型，分别对应出行为税、所得税及财产税等。故在税法层面上，判断纳税义务人税收负担能力的重要指标就是取决于税收客体的有无及其大小。

因此，本案“股权受让方”履行民事上义务行为，其在税法上的效果分别可对应出两个独立的税收客体，各有其相应的税收债务构成要件。一个是基于股权转让行为的对价利益（交易客体）是否产生相应的股权转让所得（税收客体）？另一个是因解除反担保所为的支付对价（交易客体）是否产生相对应的其他所得（税收客体）？除非有避税相关的事实及证据，否则应尊重当事人交易形式安排，不能将这两个税收客体视为同一个税收客体进行评价。故本文认为“股

⁽⁶⁾ 参见第五届中国财税法博士论坛暨湖北省法学会财税法学研究会 2013 年年会实录，张学斌博士关于“我国首例非居民企业间股权转让价格调整案例”的发言记录，载熊伟主编《税法解释与判例评注》（第四卷），法律出版社 2013 年版，第 54 - 55 页。

⁽⁷⁾ 详见本文第五部分（二）量能课税原则之探讨。

⁽⁸⁾ 参见王鸿貌《税收合法性研究》，《当代法学》2004 年第 4 期，第 107 - 108 页。

权受让方”额外支付 2.931 亿元的基础原因事由是解除反担保债务法律关系，这既不构成《企业所得税法实施条例》第 103 条第 2 款所指的价外费用，“股权转让方”所获得解除反担保责任的请求权也不构成《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》第 3 条所指的以权益形式作为股权转让对价款，从而不能认定是股权转让收入的一部分。

三、解除反担保义务所为给付原则上不具有可税性

如前所述，解除反担保义务所为的给付虽然不能认定是股权转让收入之一部分，但仍需进一步论证是否构成“其他收入”，以落实税收法定原则依法课税之要求。此涉及反担保债务在民法上是属于哪一类型债务、反担保债务的解除在会计上如何处理及如何评价其在税法上的效果。

（一）反担保债务的主要特征

基于债务是否发生以及履行数额的大小，企业债务可分为确定性债务及不确定性债务，同时根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定，按损失对资产负债表的影响，将不确定性债务再细分为或有负债和预计负债。一般说来，确定性债务是指由于以往所发生的经济交易确实存在，且金额可精确计量或者可以合理估计的债务^{〔9〕}，即企业本身需要在未来的某一时间偿还债务。或有负债是指过去的交易或者事项所形成的潜在义务，其发生与否不确定，或是过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。预计负债则是指企业承担的现时义务的履行有较大可能，即大于 50%^{〔10〕}，导致企业经济利益流出，但该部分流出的数额可以较为可靠地计算。基于以下理由，本案中的反担保义务原则上属于或有负债。

1. 反担保义务发生的不确定性，经济利益流出的可能性小。

本案存在两个担保合同关系，即裕信银行上海分行和裕信银行之间的担保合同，以及裕信银行和“股权转让方保证人”之间的反担保合同。反担保义务的实际履行需满足以下三要件：主债务人无法履行义务；担保义务人代主债务人履行；担保义务人对主债务人的追偿权无法实现。由此可知，仅仅发生“富平水泥公司”不能偿还到期债务这一事实尚不能认定“股权转让方保证人”必然承担反担保责任，该反担保义务是否发生仍属不确定。

2. 金额无法可靠计量

主债务人对到期债务未能清偿，如存在无法完全履行的可能，即清偿一部分债务，另有一部分无法偿还。在该情况之下，担保人仅以债务人未偿还的债务为限负担担保责任。在本案中，既无法事先确定“富平水泥公司”无法偿还到期债务，更无法确定在“富平水泥公司”未能完全履行清偿义务之时，“股权转让方保证人”承担裕信银行因此所受损失的金额，因而属于金额无法可靠计量的情况。

（二）反担保债务解除在会计上的处理

根据《企业会计准则第 14 号——收入》第 2 条规定，收入是指企业在日常活动中形成的、

〔9〕这里需注意会计上“负债”与法律上“义务”的区别。前者是指一方必须进行了一定的经济交易后才能加以确认；后者一般在当事人合同成立或法律规定时就已经形成。以上参见刘燕《会计法》（第二版），北京大学出版社 2009 年版，第 191—192 页。

〔10〕鉴于我国目前的《企业会计准则》原则上和《国际会计准则》趋同，而国际会计准则（IFRS）第 37 条对预计负债使用的是以下用语“payment is probable (more likely than not)”。对照我国《企业会计准则第 13 号——或有事项》第 4 条规定：“企业履行现实上义务很可能导致经济利益流出企业，且该义务的金额能够可靠地计量，应当确认为预计负债”，使用的是“很可能”的表述。因此，当或有事项发生的可能性大于不发生的可能性，也就是或有事项实现概率至少超过 50%，此时应按预计负债进行相应的会计处理。

会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。另依据《企业会计准则——基本准则》第31条，收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。从会计的角度来说，一般来说，反担保责任原则上是属于或有事项。根据《企业会计准则第13号——或有事项》第13条规定，企业不应当确认或有负债，也不应当确认或有资产。因此，企业为他人债务提供担保时，根据《企业会计准则第13号——或有事项》第14条规定，在会计上的处理只需要对此担保在财务报表附注中作相应披露即可。而对于预计负债，基于遵循会计谨慎性原则，则需要记在资产负债表和利润表里面，借记各类费用或营业外支出，贷记预计负债。因此，两者区别在于或有负债原则上只需在表外披露，⁽¹¹⁾而预计负债则需要表内确认，计提各类准备金。但两者之间的界限并非一成不变，而存在一定流动性，随着或有事项损失的可能性提高，或有负债将调整为预计负债。⁽¹²⁾

反担保与担保的性质是类似的，在会计上原则上都被认定为是或有事项，⁽¹³⁾只有当或有事项同时满足以下三项条件时，⁽¹⁴⁾才例外按照预计负债来处理：（1）该义务是由过去的事项造成的负债，而不是将来的事情；（2）履行该义务很可能导致企业现金流出，可能性大于50%；⁽¹⁵⁾（3）该义务的金额能够可靠计量。既然提供反担保义务原则上应认为是一种或有债务，会计处理原则上只需要在财务报表附注中作相应披露，这时并不会减少公司的现金流，故不能确认所有者权益减少。同理，在解除反担保义务时也不因此而增加公司的现金流，故不能确认为获取收入。只有在特定例外情况下，当反担保责任被认定为预计负债，这时则要计提各类准备金，嗣后在解除反担保责任时，由于预计的损失或债务减少，避免了未来的现金流出，这时才可以认为是获得收入。

（三）反担保债务解除是否可确认为税法上的其他收入

依据股权转让合同条款约定，“股权转让方”可向“股权受让方”主张解除反担保责任之请求权，那么反担保责任解除请求权或是解除反担保义务所为的给付是否可为其带来税法上所指的有关权益的其他收入呢？根据《企业所得税法实施条例》第12条规定，收入的表现形态可以分为货币形式，例如债务的豁免；以及非货币形式，例如有关权益。其中，为企业取得收入的“债务豁免”指的是确定性债务，不包含担保或反担保债务等不确定性债务。因此，有论者认为反担保责任义务的解除可以被认定为是“股权转让方”转让“富平水泥公司”股权转让中取得的“其他权益”。⁽¹⁶⁾但在税法的解释适用顺序上，反担保责任义务的解除这项请求权必须满足税法上关于收入的界定，而后才是收入是属于货币型态或非货币型态之讨论。

然而《个人所得税法》或《企业所得税法》只是对收入进行分类，但对于什么是收入，均未给出明确定义。关于收入，其它法律如民法等也没有可供借鉴的概念，故探讨收入概念就不可避免要借助其它学科的理论。如前所述，参照《企业会计准则——基本准则》第2条及第31条

(11)披露的具体内容主要有：1. 或有负债形成的原因；2. 经济利益流出不确定性的说明；3. 或有负债预计产生的财务影响及获得补偿的可能性，如无法预计的，应当说明原因（以上参见《企业会计准则第13号——或有事项》第14条第2款）。

(12)杨有红、张丽丽《关于完善〈或有事项〉和〈资产负债表日后事项〉准则的几点建议——一桩未决诉讼案件引起的思考》，《北京工商大学学报》（社会科学版）第27卷第1期（2012年1月），第84页。

(13)或有负债的种类及其形成原因，包括已贴现商业承兑汇票、对外提供担保等形式（以上参见《企业会计准则第13号——或有事项》第14条第2款）。

(14)参见《企业会计准则第13号——或有事项》第4条规定及国际会计准则（IFRS）第37条规定。

(15)50%的概率一般可以通过相关专家来认定，另根据《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》（财会〔2002〕18号），当债务到期未能偿还，债权人已起诉或申请仲裁，且债务人财务状况恶化很可能不能偿还债务时，担保人应当按照承担担保责任所需支出的最佳估计数确认预计负债。

(16)赵国庆《对陕西渭南法兰西水泥税务诉讼案例的几点想法——兼谈“或有负债”在资本交易中的税务考虑》，http://blog.sina.com.cn/s/blog_a6d2afe00102v05g.html，2016年7月16日访问。

规定可得知，收入的主要特征是能够增加所有者权益的经济利益流入。但由于反担保责任原则上是属于或有事项，因此反担保责任的设定或解除并不会导致反担保义务人所有者权益减少。⁽¹⁷⁾ 同样的道理，反担保义务人将来是否要履行债务以及债务大小存在不确定性，反担保人承担责任后，仍可以向主债务人追偿，故解除反担保责任在税法上的效果并不会导致反担保人的所有者权益减少或增加。因此，“股权转让方”因解除反担保债务而为之的给付在税法效果评价上并不会给“股权转让方”带来收入，⁽¹⁸⁾ 仅在例外情况下，当为履行反担保义务导致经济利益流出企业结果的可能性高于50%，这时或有债务调整为预计债务，应当确认负债，又因解除反担保而为之的给付可减少纳税人现金流的支出，增加纳税人的税收负担能力，这时才能产生税法上的收入而具备可税性。

另一方面，基于税收是一种公法上债权债务关系的属性，⁽¹⁹⁾ 纳税人的身分具有双重性，一方面作为税法上的债务人，具有分担国家公共支出的公法上强制性义务；同时另一方面也享有宪法所赋予纳税人的私法自治、合同自由的权利，有权自行决定所采取的交易形式。而针对纳税人所选择的交易形式，不同的部门法，容有其各自的评价。例如民法、税法及会计各自有其规范目的，故就相关争议可能有不同处理方式。税法与民法虽都是整体法秩序的一部分，但两者既非独立但也不是相互依存，因此税法不受当事人所选择法律形式的拘束，而应探究法律交易形式背后的经济实质内涵，也就是税法学理上提到的实质课税原则。那么如何在这些部门法之间进行有效衔接，以求得整体法秩序的统一与和谐呢？税法的宗旨在于维护当事人间负担公平、量能课税之税收正义目的，但同时也不能过度偏离国家对人民基本权干预的合理界限，以保障私法自治的核心基础。因此在税法的解释及适用上，基本上应遵循税法的原则，但也应考虑与其他领域的目的进行有效衔接，以免人民无所适从。在后述的股权交易案定性分析中，本文认为从现有证据材料无法推出存在异常的股权交易系列安排，故难以从实质课税原则来得出本案具有可税性的判断。特定行为如存在正当的商业理由而非仅具有降低税收的考虑，则不能容许税务机关以实质课税原则之名而过度扩张其征税权之行使，以免纳税义务人在市场经济秩序中受保护的基本权利被形骸化，动摇市场经济的法治基础。

四、附解除反担保义务之股权转让在税法上的评价

根据股权转让协议约定，究竟在税法层面上如何评价股权转让前的贷款行为、反担保义务设定以及解除反担保义务所为之给付等一系列的人为安排交易模式？以本案为例，如果解除反担保义务所支出的2.931亿元不计入股权转让收入，“股权转让方”不仅没有股权转让所得，甚至还产生亏损。以上一系列人为安排行为涉及税法上节税、避税甚至是偷逃税的定性，以下就此争议问题展开分析。

（一）节税、避税或是偷逃税的区分

基于税收法定原则，纳税人只有在税法明文规范的税收债务构成要件被满足时，才有纳税义务。然而为了获取税收利益，当事人往往会利用私法上不同的法律形式，消极的阻止税收构成要

(17)至于本案中“股权转让方保证人”为“富平水泥公司”提供反担保这件事，应按照关联企业独立交易原则确认收入，但这是另一个提供反担保服务而获得其他收入的课税事实，不应计入本案股权转让收入，同时纳税主体是“股权转让方保证人”而非“股权转让方”。

(18)相类似观点请参见廖仕梅《反担保责任解除是否应缴纳企业所得税》，《税务研究》2016年第1期，第127-129页。

(19)参见施正文《税收征纳关系的法理解析》，《当代法学》2004年第2期，第101-103页。另关于税收之债在学界的争论，具体可参见翟继光《关于税收债法的几个基本问题——读王家林先生的文章有感》，《法学杂志》2005年第5期，第54-56页。

件的成就或积极符合税收优惠法律要件，从而达到减轻税负之目的。原则上只要依税法的规定纳税，纵使因此可能由于税收客体无法成就，或因计税基础计算可以获得较大的扣减而减少税负，皆属合法的节税行为。因此，当法律形式可能存在数个与经济实质相当的选择时，所谓节税乃是纳税义务人在符合税法意旨前提下，意图减少税收负担的行为。纳税义务人即使选择其中税负最轻者，也必须承认其税法上的效果。

但如滥用法律所赋予的私法自治选择空间，造成税负不当减轻之结果时，由于法律形式的形成有可能因缺乏合理商业目的而与实质经济归属产生不相匹配的情形，基于量能公平课税原则及维护市场公平竞争秩序，有必要在税收征管程序落实税法的强制性，此时被认为应按其经济实质而加以调整，构成所谓的避税行为。因此，避税所涉及的构成要件主要特征为：纳税义务人行为以形式符合税法规定但与其经济实质不符的异常方式获取税收利益；且这种异常交易方式是以获取税收利益为主要目的，缺乏合理商业目的。⁽²⁰⁾

至于违法的偷逃税所涉及的构成要件特征为：纳税义务人就课税事实对于税务机关有所隐瞒。因此，避税相较于偷逃税的法律界线是比较明显的，避税行为是在税收负担构成要件是否发生尚不确定情况下，事先所策划的法律形式与经济实质不相当的行为，而偷税行为是在税收负担构成要件已发生，事后使用虚假、隐瞒等手段来规避税收的违法行为。

（二）本次股权交易案的定性分析

本案是否存在缺乏合理商业目的的异常性交易，并造成国家税收利益损失结果的避税行为呢？兹分析如下。首先，本案在税法层面上存在异常性交易行为吗？比较有可能被怀疑的是解除反担保方式以及外保内贷这两项交易模式。但本案的解除反担保方式存在异常吗？除本案的代偿债务，不涉及变更反担保人之外，还可选择另外签订新反担保合同代替先前的反担保合同。然而，“股权受让方”是付款给“富平水泥公司”用以偿还该笔贷款债务，结果出现了现金流动，并由此引发“股权转让方”是否实际收到该利益，以及这笔现金流是否要计算为股权转让收入的争议。尽管选择付款给“富平水泥公司”以偿还该笔贷款的解除反担保方式容易引人误会，但不能就此推导出这就是交易形式与其经济实质不符，滥用私法自治形式的异常性交易。

其次，为何“富平水泥公司”不用自有资金归还贷款，而由“股权受让方”提供资金来还贷，这笔偿还贷款的资金与股权转让收入是否有关联性呢？由一审判决书记载“股权转让方”所提交证据可知，“富平水泥公司”的会计账册记载该笔资金流动为“关联企业借贷”，但该主张并不为法院所采。基于税务案件具有强烈的公益性，法院对双方有利与不利的事实，应给予同等注意与认真对待。因此，只要能满足以下两种情形之一，“富平水泥公司”不用自有资金归还贷款，都是存在合理的商业决策。情形一是“富平水泥公司”极可能是因一时的现金流紧张，所贷款项都投入到生产线中，因此缺乏足够的流动资金。在此种情形下，由“股权受让方”通过其关联企业提供资金来还贷，这是关联企业之间很一般的正常内部资金融通行为。情形二，纵然现实情况“富平水泥公司”不是现金流紧张，那么“股权受让方”通过其关联企业将多余资金贷给“富平水泥公司”还债以寻求更好的投资收益，同时“富平水泥公司”也可避免以自有资金来偿还贷款的短期资金压力，这何尝不是一种双赢的投资行为呢？如果执法者不认可前述两者很正常的商业考虑，认为“关联企业借贷”的实质并不具有合理商业目的，那么应该举出证据证明此等由当事人进行的系列交易活动具有异常性，而非忽视或是未充分考虑到纳税人可能存在的正常商业目的。

再者，“富平水泥公司”的担保借款交易形式是一种“外保内贷”型态，而在实践中，外商投资企业的境外公司为境内关联企业的借款提供担保或反担保是常态。因此，若要主张本案

(20)参见《企业所得税法》第47条、《企业所得税法实施条例》第120条及《一般反避税管理办法（试行）》第4条。

“外保内贷”的交易模式有异于常规，认为此笔意大利银行贷款是异常借款，法律形式与经济实质难以互相匹配，需另有证据支持，但本案并未有相关证据。在银行担保下的“外保内贷”，企业要承担的总融资成本包括两个部分：境外保函手续费和境内贷款利息，这两部分成本加总后的总成本往往较高。因此，境内企业愿意承担较高的总融资成本而向商业银行申请办理“外保内贷”业务，其合理的商业考虑往往是基于实际融资需求和对融资成本的承受能力。⁽²¹⁾

一般说来，申请“外保内贷”业务的资金需求可以分为两大类：合理的融资需求和不合理的融资需求。从商业策略上来看，“股权转让方”转让股权的行为可能是出于获利了结或将资本投往回报率更高之处，但转让“富平水泥公司”股权的同时，“富平水泥公司”又向银行举债且数额不低。如果举债目的是为了用于生产或加大投资，这与前述的收回投资考虑是否自相矛盾呢？其实，本案采用“外保内贷”模式是基于合理的融资需要，⁽²²⁾“富平水泥公司”扩大生产与股东撤回投资并不矛盾。因为“股权转让方”可能有其他收益率更好的投资项目而选择转让“富平水泥公司”股权，存在提前收回资金的合理解释；但另一方面也不想延误“富平水泥公司”扩大生产规模的商机，同时维持“富平水泥公司”正常的发展也便于将来转让“富平水泥公司”股权时可以争取更有利的条件。综上所述，本案的交易，根据现有证据并不能证明存有异常的交易安排，同时无法排除其可能之合理商业目的，难以成立税法上的避税行为。

五、结合税法原则及相关税收征管配套制度对本案的探讨

（一）税收法定原则之探讨

对于价外费用的范围，《企业所得税法》及其《实施条例》并未作出界定，本案对价外费用的解释是否已突破税收法定原则？参照《增值税暂行条例实施细则》第12条规定，价外费用包括价外“向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费”。显然因解除反担保义务的给付无法归类到以上列举的收费项目，但该规定也无法穷尽实践中的各种情况，所以还有“其他性质”的价外费用作为兜底条款。但“其他性质”的价外费用并非只要是购买方任何形式的给付都包括在内，必须价款与价外费用是针对一个交易标的，以免因不当扩大价外费用的范围而违反税收法定原则。

另一方面，税法所看重的是交易形式背后所体现的纳税人税收负担能力。尽管执法机关有时往往不拘泥于交易形式，改以交易的实质来评价其税法上效果。但税务机关在判断特定交易行为是否为避税行为时，必须对企业或个人的经济自由选择保持最大程度的尊重，以免过度干扰纳税人正常的商业决策，不当放大纳税人的税收负担能力。本案“股权受让方”一方面购买股权行为，另一方面又负有解除反担保义务，虽然两个行为在时间上具有紧密性，但不能就此得出解除反担保义务的给付行为就是股权转让行为的延续阶段，进而将这2.931亿元归入股权转让的价外费用。这是因为股权转让与解除反担保债务，两者虽然具有一定的牵连性，但本质上是分别独立

(21)朱玉庚《外保内贷新解》，《中国外汇》2015年第16期，第40页。

(22)企业采用外保内贷的方式进行融资，宁愿支付高额的担保费用，获取境外银行保函或备用信用证支持，以便获得境内融资。其背后动机，若从经济上之缔约目的，可以分为以税收为主要目的之不合理融资需求和非以税收为主要目的之合理融资需求。然而本案采用外保内贷交易方式的结果并未带来如人们想象中的税收利益，也就是缔约目的并非以税收为主要目的。因此，在交易的形式符合外保内贷的常规，同时也不因此交易而产生税收利益的前提下，本案是一般常规的外保内贷交易形态。另外值得一提的是，如果境内企业在境内银行的授信额度已经额满，但企业为了获得新增授信，宁愿支付高额的担保费用，获取境外银行保函或备用信用证支持，以便获得境内融资；或者企业将保函履约作为将境外资金流入境内的洗钱渠道，则可能涉及不合理的融资需要，甚至是违法的犯罪行为，进一步可能引发税务诉讼案件的案外案。

存在的两个不同法律关系，不符合价款与价外费用是针对一个交易标的前提要件。因此，不能仅因为解除反担保义务是股权转让协议的主要条款，就反向推论认为该笔用于解除反担保债务支出是股权转让款的价外费用，执法机关必须按照税收法定原则依法行使征税权。

(二) 量能课税原则之探讨

由于税收是法定之债且具有无偿性，所以纳税义务正当性的衡量不能以交换正义为标准，而需基于分配正义的观点，纳税人之间应依照其实质的税负能力，决定其应纳税额，以实现税收课征的公平。因此，基于量能课税原则，首先在税法评价上应当判断“股权受让方”所支付的2.931亿元是否增加“股权转让方”的税负能力，而后再讨论该收入是否能归入股权转让对价、价外费用或其他权益，最后才是该笔收入应该归属于哪个主体。基于以下理由，“股权转让方”在股权转让前后的税负能力并无变化，依然是与股权转让公允价5.04亿元相匹配。“股权转让方”并未因“股权受让方”所支付的2.931亿元而可终局保有一定经济利益。这笔2.931亿元的经济利益，无论如何都不应该归属于“股权转让方”，也就更谈不上构成“股权转让方”的股权转让收入价外费用。同时，本案也不存在人为刻意调低“股权转让方”税负能力，国家税收利益受损的结果。兹说明如下：

根据“股东权益 = 资产 - 负债”的公式来推导计算，从股东权益变动的外观形式上来看，由于“富平水泥公司”的借贷行为实际上并不会对其股权价值评估产生影响，⁽²³⁾与股权转让的计税基础并无必然关联。但这只能论证贷款行为对股权转让收入的计算不具有关联性，尚不能得出股权转让价格与股权公允价值相匹配的最终结论。从外观形式上来看，“股权受让方”总支出是包含这2.931亿元，但除取得“富平水泥公司”股权，别无其他。如此，则本案是否存在人为方式低估股权评估价，把股权转让收入化整为零之情事？但本文基于以下理由，认为本案股权转让公允价仍是5.04亿元，并不存在低估股权转让价格，国家税收利益受到损失的情形。

第一，既然“股权受让方”以支付相当于股权公允价值的对价5.04亿元，为何还要另外再支付2.931亿元？“股权受让方”虽向其子公司“富平水泥公司”支付2.931亿元以解除“股权转让方保证人”的反担保义务，但同时也买到一个获得2.931亿元贷款资金的“富平水泥公司”。在并未出现令人信服的事实证明该贷款的用途是为了“股权转让方”利益的前提下，如果该贷款确实是用于“富平水泥公司”的扩大再生产，则相当于“股权受让方”购买了一个比未贷款更具生产能力的“富平水泥公司”。实际上，当中直接受有利益者为“富平水泥公司”，⁽²⁴⁾如“富平水泥公司”因该2.931亿投入并经营有获益，“股权受让方”可基于股东身分从中间接受有利益。因此，无论如何，“股权转让方”未因该笔价款支付受有利益而增加其税收负担能力（因“富平水泥公司”价值为5.04亿，收到对价亦为5.04亿），“股权受让方”从中也获得相应的利益，为此承担担保责任恐怕也是正常的商业决策。

第二，本案也无相关事实及证据显示“富平水泥公司”将其所获贷款资金，通过利益输送方式移转给“股权转让方”，涉嫌掏空“富平水泥公司”资产，况且“股权受让方”在进行收购

(23)为说明起见，本文假设三种情形来考虑“富平水泥公司”的股权转让价格是否因为贷款而导致股权价格偏低显失公允。【情形一】假设“富平水泥公司”不存在对意大利银行2.931亿的借款。此时，双方约定的“富平水泥公司”股权公允价值为X。【情形二】假设“富平水泥公司”向意大利银行贷2.931亿元，但无人提供担保。此时“富平水泥公司”在会计账上借货币资金，贷负债。按照“股东权益 = 资产 - 负债”的公式，虽然负债增加2.931亿元，但同时资产也增加2.931亿元资金，富平水泥的股权公允价值依然仍X。【情形三】假设“富平水泥公司”虽向意大利银行贷2.931亿元，但债务有担保，此时股权公允价值仍应为X。因为对于“股权受让方”而言，这新增的2.931亿的债务虽可由担保人负担，但担保人的存在只降低债权人债权未能实现的风险，担保人在清偿债务后仍可向债务人“富平水泥公司”行使求偿权。故此时，富平水泥的股权价值为与有借款2.931亿元【情形二】的股权公允价值相当，均为X。

(24)因“股权受让方”是履行股权转让合同而为该给付，反担保义务人并未发生移转，“股权受让方”不是反担保义务人，故不能再向“富平水泥公司”行使追偿权，“富平水泥公司”的净资产因此得到增加。

时,通常会进行尽职调查,确认这贷款资金是否真正用于“富平水泥公司”的经营活动。同时,如果将“富平水泥公司”公允价值定为7.971(5.04+2.931)亿元,那么实际上“股权受让方”将以7.971亿元代价而获得一个公允价值10.9(7.971+2.931)亿元的“富平水泥公司”股权,显然不合乎正常的交易习惯。⁽²⁵⁾

综上所述,本案的股权受让价格与股权公允价值相匹配是具有合理商业目的解释,并无证据证明存在以人为方式不当操控股权转让价格,同时解除反担保所为给付原则上也不构成“股权转让方”的收入。故本案也并无证据证明“股权受让方”把股权转让收入化整为零,即把原应计入股权转让对价的2.931亿元转换为以解除反担保的支付形式。因此,股权转让附带解除反担保所产生相应的税负能力具体量化为5.04亿元是具有合理商业目的并且符合量能课税原则。

(三) 相关税收征管配套制度的探讨

基于税法上强制性及量能平等课税原则之要求,关于股权转让收入的认定,尽管税务机关可不受当事人股权转让协议的拘束而调整原有的计税基础,但这需基于一定的事实及证据,以免滥用国家征税权,侵害纳税人的合法权益。此时涉及在税法适用上如何看待实质课税原则、举证责任应该如何分配以及提高税法可预测性等税法基础理论问题,容有必要结合目前的《税收征收管理法(修正草案征求意见稿)》相关制度加以说明之必要。

1. 关于实质课税原则

关于实质课税原则的讨论,理论界有不少成果,⁽²⁶⁾立法实践中也有一些例子,但因位阶过低,⁽²⁷⁾故在本次《税收征收管理法(修正草案征求意见稿)》中,也有论者认为应该借鉴域外有益经验,适时引入该原则。⁽²⁸⁾但本文认为,实质课税原则是一把双刃剑,现阶段不宜过度强调实质课税原则,与其适用不易掌握的实质课税原则,不如落实量能课税原则,也许更有助于让税收法治能够逐渐深植人心。不论是实质课税原则或量能课税原则,如果脱离具体的案件课税事实而去讨论相关的税法规定,恐怕会使得理论与实际的鸿沟不是缩小而是扩大,类似的问题也会层出不穷,耗费过多的执法成本。以本案为例,如果能够从税收负担能力的有无及其大小来主张,而不是略过量能课税原则的检验,直接套用实质课税原则,也许将会得出与本文相同的结论。具体来说,税务机关主张,在附解除反担保责任的股权转让这种情形下,纳税人的税收负担能力因反担保责任解除而获得增加,所以应该对这部分收入来征税;而纳税人这一方则主张其税收负担能力并未因反担保责任解除而有所提高,所以不应该对这部分交易结果行使征税权,最后再由司法机关来进行终局的认定。经过量能课税原则审查的课税事实,有助于实质课税原则所依据的实质标准有所确定,更贴近纳税人的真实税收负担能力,而不至于使得征纳双方各说各

(25)为说明起见,区分【情形一】假设“富平水泥公司”公允价值定为7.971亿元及【情形二】假设“富平水泥公司”公允价值定为5.04亿元。【情形一】假设“富平水泥公司”股权在被转让前的资产是7.971亿元的股权公允价值,同时获得2.931亿元的贷款资金,但也增加2.931亿元的贷款债务;股权在被转让后又获得“蒲城尧柏公司”2.931亿元资金,但同时也清偿了2.931亿元的贷款债务。因此,“富平水泥公司”股权在被转让后的资产是7.971亿元的股权公允价值,再加上2.931亿元的贷款资金,合计是10.9亿元。“股权受让方”将以总支出7.971亿元对价而获得公允价值10.9亿元的“富平水泥公司”股权。【情形二】假设下“富平水泥公司”股权在被转让前的资产是5.04亿元的股权公允价值,同时获得2.931亿元的贷款资金,但也增加2.931亿元的贷款债务;股权在被转让后又获得“蒲城尧柏公司”2.931亿元资金,但同时也清偿了2.931亿元的贷款债务。因此,“富平水泥公司”股权在被转让后的资产是5.04亿元的股权公允价值,再加上2.931亿元的贷款资金,合计是7.971亿元。“股权受让方”以总支出7.971亿元而获得公允价值7.971亿元的“富平水泥公司”股权,显然【情形二】比【情形一】更加合理,“股权转让方”及“股权受让方”皆未因该交易而吃亏。

(26)其中关于避税与实质课税原则的关系,请参见刘剑文、熊伟《税法基础理论》,北京大学出版社2006年版,第166-168页。

(27)例如《特别纳税调整实施办法(试行)》第93条规定“税务机关应按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排……”。

(28)滕祥志《论〈税收征管法〉的修订》,《清华法学》2016年第3期,第90-91页。

话, 进而提高税法的遵从度。

2. 关于避税行为的举证责任分配

根据《特别纳税调整实施办法(试行)》第95条及《一般反避税管理办法(试行)》第10条及第11条规定, 在税务机关进行反避税调查过程中, 企业需向税务机关提供相关资料或证明材料, 但鉴于条文用语并未明确使用“举证责任”这个概念, 那么提供相关资料或证明材料是否就可以理解为法律意义上的“举证责任”? 恐怕是未见得。⁽²⁹⁾ 在反避税调查程序中, 纳税人虽有提供相应资料的法律义务, 但问题是纳税人提供相关资料义务的法律性质究竟是举证责任或是协助税务机关所为的配合发现课税事实义务呢? 如采举证责任说, 则一方若举证不能, 需承担败诉的风险。然而, 纳税人提供相关资料之目的在于使征纳双方在信息对称的情况下, 便于共同发现课税事实。因此, 即使纳税人拒绝提供相关资料, 其法律效果也仅止于降低税务机关的举证责任, 这与税务稽查是由税务机关承担举证责任, 纳税人仅承担配合检查义务而不用承担举证不能之不利后果是类似的道理。由于以上涉及纳税人在反避税调查中的法律地位及举证责任分配, 目前规定并不明确, 未来反避税的税收征管相关制度安排中也应一并加以明确。

3. 关于引入预约裁定制度

本次《税收征收管理法(修正草案征求意见稿)》的一大特点在于引进预约裁定制度, 体现对纳税人主体的尊重, 并可降低因事后税务机关调整所带来税负不确定性风险。⁽³⁰⁾ 因此, 如果本案能够通过预约裁定制度, 事先明确解除反担保责任的效果是否为股权转让收入的一部分或是其他收入, 将可进一步增进税法的安定性及可预测性, 并提高税收征收效率。未来该制度如获施行, 如何通过预先裁定制度的相关安排, 事先明确纳税人税负, 以进一步完善纳税人权益保护体系, 值得实务界及理论界共同关注。例如, 关于预约裁定制度有集中在国家税务总局或下放至省一级税务机关的不同模式;⁽³¹⁾ 在预约裁定制度进行过程中, 如何为纳税人所提供信息保密, 使纳税人能无后顾之忧使用该制度; 跨国重复课税所引起国际税法冲突的协调机制等系列相关议题, 仍有待理论界的后续研究。

结 语

本案对我国税法学研究的重大意义在于厘清解除反担保所为给付是否构成股权转让收入之一部, 并从中衍生出“价外费用”此一概念在判决推论上的适用。一般人可能认为“股权受让方”为购买转让标的公司股权的总支出都应当构成股权转让的全部对价, 故解除反担保所为给付也是股权转让收入之一部, 但实际上可能未必如此, 例如本案为解除反担保责任的给付原则上并不计入股权转让收入, 同时“股权转让方”获得解除反担保责任的请求权原则上也不能认为有收益而归入其他收入。结合前几部分的分析, 本文的基本论点如下:

第一, 纳税义务人固然有依法律纳税的义务, 但并没有多缴税的义务, 在法律容许范围内可以进行降低税负的相应安排; 但另一方面, 当特定交易行为不具备商业上、经济上正当理由, 税

⁽²⁹⁾例如本次《税收征收管理法(修正草案征求意见稿)》第131条规定“按照国际税收条约、协定规定的情报交换机制取得的信息, 税务机关经审核确认可以将其作为确定纳税人税额的依据; 纳税人有异议的, 由纳税人举证”。该规定就明确使用“举证”用语。

⁽³⁰⁾参见《税收征收管理法(修正草案征求意见稿)》第46条规定“税务机关应当建立纳税人适用税法的预约裁定制度。纳税人对其预期未来发生、有重要经济利益关系的特定复杂事项, 难以直接适用税法制度进行核算和计税时, 可以申请预约裁定。省以上税务机关可以在法定权限内对纳税人适用税法问题作出书面预约裁定。纳税人遵从预约裁定而出现未缴或少缴税款的, 免除缴纳责任”。

⁽³¹⁾熊晓青《事先裁定热点研究》, 《国际税收》2016年第4期, 第8页。

务机关可不受当事人安排的约束，改按相当其税负能力的税收债务要件来进行课税。因此，基于税法的不可规避性，法院及税务机关有权将“股权受让方”对于解除反担保所为给付认定为股权转让之“价外费用”，并进而认为构成股权转让收入之一部分。

第二，但本案中的法院及税务机关将“股权受让方”解除反担保所为给付认定为股权转让之“价外费用”，却偏离税法基本原则——税收法定原则及量能课税原则。其不当之处在于，如交易形式的安排，未能排除存有税收目的以外的正当考虑，不应该过度扩张“价外费用”此一概念的适用，以符合课税必须遵守税收法定原则的基本要求。况且“股权转让方”并未从解除反担保所为给付中获有超过股权转让对价收入之外的利益，故这部分不能计入股权转让收入，以免因课税结果而使纳税义务人受宪法所保障的财产权受到过度侵害。

第三，除非纳税义务人有避税行为，原则上“股权转让方”获得反担保责任解除请求权这项权利不能算入股权转让收入，但也不能想象构成“其他收入”而能为“股权转让方”带来利益。反担保义务的法律性质原则上属于或有负债而非预计负债，因此“股权转让方”集团并未因反担保义务而存在未来可能的现金流支出，从而也难以从解除反担保所为给付中受益，进而提高其承担税负的能力。故从量能课税原则的角度，解除反担保所为给付既不构成股权转让收入也不构成其他收入，实际上对于国家税收利益并无明显受损。

第四，退一步来说，如要将此类型附解除反担保之股权转让，其基于实现合同目的，为解除反担保义务所为给付认为是一种“价外费用”，也应从立法上加以明确规定。因为这实际上已超越实质课税原则的边界，而是立法层次问题，正本清源之道应是从修改法律入手。况且纳税义务人（“股权转让方”）并无滥用法律交易形式的避税行为，为避免税法规范因长期受体制影响的路径依赖而偏向国库利益优先，造成税法概念解释与适用的不稳定性，并因此而动摇当事人私法自治的空间，本案为解除反担保责任的给付应不计入股权转让收入。纵然因“股权转让方”一系列的安排及“股权受让方”配合而使国家税收利益受有明显的损失，两相权衡，国家宜适度容忍或及时完善相应法规范，而不宜过度介入调整，以谋求具有中国特色社会主义市场经济整体法秩序的有效衔接及形成长治久安的税法秩序高效运转机制。

责任编辑：李 剑