

避税与反避税

——新西兰的立法和司法实践及其启示

廖志雄*

目 次

引 言

一、避税与反避税——问题的性质和意义

二、一般反避税规则和特定反避税规则

三、新西兰的特殊反避税规则

四、新西兰一般反避税规则的立法演变

五、一般反避税条款的司法解释和运用

结论及启示

附件

引 言

我国现行的税收制度，是在 1993 - 1994 年大规模税制改革

* 法学博士、新西兰怀卡托大学 (University of Waikato) 法学院讲师。

的基础上形成的。历经近 20 年的实践和不断调整，已经有了很大的进步，并为我国社会经济的快速发展起到了促进作用。但是，相比于很多国家的税收立法和司法，我国的税收立法仍然较为粗疏，^① 税收司法更是乏善可陈，在反避税立法^②与司法方面尤甚。^③ 另一方面，自 1992 年邓小平南巡讲话后，市场经济在我国得到空前的发展，各类经济组织大量涌现，经济活动大量增加，社会成员的财富迅速积累，税收规模与税收总量迅速扩大。在逐步清理各种“税收优惠”政策以及税务机关大力打击“偷税漏税”的背景下，税收筹划或者避税也正在逐渐形成与发展，“合法避税”的“专家队伍”正在形成与发挥作用。形势的发展需要我国税收立法与司法作出积极有效的回应。

就人口和国土面积而言，新西兰是一个很小的国家，但它是经济合作与发展组织（OECD）的成员国、英联邦成员国，其税收立法和司法的实践在很大程度上反映了发达国家在这方面的共同特征。并且，对我国而言，新西兰有着独特的意义，它是第一个与中国缔结自由贸易协定的发达国家，也是第一个承认中国市场地位发达国家。这两个“第一”可以使新西兰成为我

① 一个明显的例证是，增值税、营业税这样重要的税种目前仍然由行政法规而非全国人大的法律来规范。并且，1993 年国务院颁布，1994 年 1 月 1 日起实施的《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《消费税暂行条例》，在历经近 18 年之后，虽经不断修订，还在“暂行”之中。

② 笔者认为，我国未有严格意义上的反避税立法。涉及税务机关“有权核定其应纳税额”的是《税收征收管理法》第 35 条。该条没有任何一款直接涉及法律意义上的“避税”，唯一有可能算作应对“避税”的是该条的第 6 款“纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的”。

③ 在我国很少有税务案件进入司法程序，个别进入法院程序的税务案件，也基本是“偷税漏税”案件且主要是刑事案件，控辩双方很难展开真正的关于避税与否的法庭辩论。笔者的粗略调查发现，我国还没有真正意义上的“避税案件”的法院判决。

国寻求更大国际空间的一个突破口，成为我国与其他发达国家进行自由贸易谈判、解决贸易争端等等的有利因素。为此，我们了解新西兰的立法与司法实践，不无价值。

在新西兰，避税和反避税有着悠久的历史。避税或“税收筹划”是税法律和会计师们的一个重要业务，也是大多数从事商事法、公司法、房地产法业务的律师需要熟悉的领域。作为一个法治国家，如果纳税人依照法律的规定，通过“税收筹划”或其他合法安排，减少其应缴纳的税额，在法律上是允许的。税务机关不能轻易地动用“偷税漏税”这样的名义对纳税人采取行动。税务机关也不能轻易地认定纳税人的筹划或者安排为“避税”。纳税人与税务机关之间，要“斗智斗勇”，但主要是“斗法”。因此，新西兰逐步形成了较为完善的反避税立法，反避税司法实践也积累了丰富经验。

他山之石，可以攻玉。笔者相信，相对较为成熟的新西兰反避税立法与司法实践，可以为我们提供很好的范例。为了讨论的便利，本文将首先讨论问题的性质以及可能涉及到的重要概念。然后，较为系统地述评新西兰反避税立法的历史沿革和发展过程，包括反避税一般规则的立法与特别规则等。接着，笔者将在重点分析几个典型案例的基础上，探讨司法机关如何在反避税案件的审判实践中不断发展完善一般反避税规则的解释和运用标准。最后，笔者将在给出本文结论的同时，结合我国的实际，就如何借鉴新西兰以及其他国家（地区）的经验，提出完善我国反避税立法的建议。因为论述的需要，其他国家或地区（包括一些大陆法系国家）的反避税立法（或案件）也有可能被简单论及。

一、避税与反避税——问题的性质和意义

1. 税收法定原则与公民权利

现代税法有一个重要的原则——税收法定。税收法定原则，是指由立法机关来决定全部税收问题；如果没有立法机关的法律规定，任何国家机关或个人都不能征税，公民也没有纳税的义务。根据这一原则，征税机关必须并且只能依照法律的规定来征税，纳税人必须并且只需依照法律的规定纳税。

税收法定也是一项重要的公民权利。因为，根据这一原则，公民有权拒绝非经立法机关许可的征税、不符合法律规定的征税以及非依法定程序进行的征税。税收法定原则源于英国的《大宪章》，并在资产阶级革命中所诞生的《权利法案》中得到再次确认，因此属于一项非常重要的宪政权利。^①现代国家普遍确认并保障这一权利，我国的宪法和有关法律也对税收法定原则予以确认。^②

税收法定原则的内容包括：（1）税种法定，某一税种的开征、停征，必须有法律规定，非经法律允许而开征或停征，纳税人有权拒绝；（2）税收要素法定，即某一税种的征税主体、纳

^① 参见英国《1215年大宪章》（Magna Carta 1215）第12条、第15条；英国《1689年权利法案》（Bill of Rights）。

^② 例如，中国《宪法》第56条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”如果仅从字面上看，这一条文似乎仅规定了公民的纳税义务；但更深入地解读，可以看到这一规定事实上也赋予了公民依照法律来纳税的权利。这一解读可以从有关的立法中找到依据，例如，根据《宪法》制定的《税收征收管理法》第3条规定：“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定”。

税主体、征税对象、税目税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减免税、争议和责任等必须由法律规定；（3）程序法定，即征税主体和纳税主体都必须依照法定程序来行使实体权利和履行实体义务。

避税问题的产生，同税收法定原则密切相关。首先，因为税种和税收要素法定，公民或者组织（公民结社）可以通过依法安排自己的活动而避免或者减少纳税义务。这是其合法权利的行使。其次，有法律就有漏洞，纳税人可以通过发现和利用既定税法中的漏洞，达到“合法”避免或者减少纳税义务的目的。即使税务机关认为纳税人的行为不妥当、不合理，但由于其行为并无违反既定的税收法律，所以无法“依法”强加给该纳税人相应的纳税义务。再次，即使立法机关在发现漏洞之后，通过修订法律或者其他立法来“堵塞漏洞”，也因为“法不溯及既往”的法律原则而无法对纳税人的既往行为追加纳税义务。

这样，纳税人的行为是否“合法”，即是否符合行为当时的既有税收法律，成为了问题的关键。是否包含着有效的反避税规则但同时又不违背税收法定原则，也成为了衡量一个国家税法优劣的重要指标。

2. 逃税、避税与税收筹划

“偷税漏税”在我国是被广泛使用的词，但这些概念是值得深入探讨的。“偷税”是指纳税义务人通过欺骗隐瞒等手段达到不缴或少缴应纳税款的目的，比如，通过瞒报收入、伪造会计资料而虚增成本费用等方法而减少应税所得从而少缴应纳税款等。“偷税”强调纳税义务人“故意”的心理状态，即其有意地、积极地实施欺骗隐瞒的行为。“漏税”则描述一种“无意之错”，即所谓因纳税义务人的疏忽大意而遗漏了应当承担的纳税义务，其强调的是纳税义务人的过失与不作为，比如，漏登应当记载的某些收入或者误将某种性质的开支列为另一种性质且税收效果不

同的他项支出从而导致少计应纳税款等等。“漏税”是一个很有问题的概念。问题的焦点不在于纳税义务人在实施“偷税”和“漏税”时“故意”和“过失”的心理状态差异是否真实存在，而在于法律是否应当对两者区别对待。一方面，税法的“公平”或“公正”原则要求不同的情况不同对待。“漏税”的主观恶性不如“偷税”，法律应当规定不同的处罚幅度来反映这种差别。刑法中对“故意”与“过失”行为的区别对待可以作为这种差别对待的重要佐证。另一方面，税法的“效率”原则要求税收执法司法的成本最低，而寻求纳税人实施“偷税”或“漏税”时的主观心理状态成本非常高昂，因为执法司法机关不能只依赖行为人的陈述来决定而只能依据客观事实来推断行为人当时的心理状态。这样，心理状态的断定成为一种“证据战争”，耗费巨大。而从“偷税”和“逃税”的客观效果看，二者没有差别，即在事实上导致了纳税人“逃避”了依法应当承担的纳税义务。“公平”与“效率”如何在冲突中取得平衡成了问题的关键。税法的“公平”，主要体现在相同收入的人纳税义务应当相同，不同收入的人纳税义务应当不同；其重点在于税收在不同社会成员之间的“公平”负担。因此，在非涉及税收负担分配的问题上，现代税法更着重强调“效率”，其直接的后果是忽略“偷税”与“漏税”的行为人主观心理状态区别而只根据事实行为及其后果来处理。两者的法律后果相同，那就是行为人违反了税法，逃避了依法应当承担的纳税义务。在税收征管的层面，即在重新核定纳税人的纳税义务并对其不当行为进行行政处罚时，“效率”原则要求税法不应对两者进行区别对待，这也许可以从这两个词汇在我国经常被连同使用得到佐证。当然，在刑事责任层面，两者的差别不能忽略。虽然当法律规定了纳税人的申报义务而纳税人由于疏忽而未能真实全面申报也是违法行为，但一般来说，对于非故意的疏忽导致的违法行为，承担刑事责任需要更高的门槛。

只有严重的疏忽，才可能需要承担刑事责任。

在新西兰著名的避税案件税务部长诉挑战有限公司（Commissioner of Inland Revenue v Challenge Corporation Ltd）^①一案中，英国枢密院（Privy Council）^②大法官添普曼（Lord Templeman）使用了“逃税（Evasion）”、“欺诈逃税（Fraudulent Evasion）”和“非恶意逃税（Innocent Evasion）”这样的词语。添普曼大法官指出：“逃税发生在税务机关没有被告知所有与确定纳税义务有关的事实之时。非恶意逃税可导致对纳税义务的重新核定。欺诈逃税可能导致刑事检控以及纳税义务的重新核定。”^③根据上下文分析，这里提到的“欺诈偷税”与我国的“偷税”概念非常近似，而“非恶意逃税”接近于我国的“漏税”概念。

新西兰的立法没有直接使用添普曼大法官上述判词中提到的两种类型的“逃税”，但其所使用的“逃税（Tax Evasion）”涵盖了添普曼大法官提到的两种情形。^④我国立法在概念的使用上存在不一致之处，如《刑法》第201条规定“纳税人……逃避缴纳税款……”，使用的是“逃避缴纳税款”的概念，而《税收征收管理法》第63条使用的是“偷税”。究竟二者的关系如何，是否具有完全相同的内涵和外延，并没有明确的立法定义。通过观察我国与有关国家签署的多边或双边税收协定可以看到，Tax

① See CIR v Challenge Corp Ltd, [1986] 2 NZLR 513 (PC).

② 枢密院设于英国伦敦，是英国议会上院的组成部分，为部分英联邦国家的最高终审法院，在新西兰依据《2003年最高法院法》（Supreme Court Act 2003）设立最高法院之前，英国枢密院也是当时所有新西兰案件的最高终审法院。

③ CIR v Challenge Corp Ltd, [1986] 2 NZLR 513 (PC), at 561.

④ 参见新西兰《1994年税收管理法》（Tax Administration Act 1994）第141E及143B条。

Evasion 被理解为与“偷漏税”对应。^①由此可见,我国广泛使用的“偷税漏税”,实际上相对于国际上广泛使用的“逃税(Tax Evasion)”。笔者建议,将来在法律修订时,定义一个“逃税”的概念,使得其涵盖目前使用的“偷税”和“漏税”两种情形,并且对这些用语在立法中加以明确定义。这样,既符合国际通行做法,也避免法律之间的不一致以及日常使用中的混乱。

那么,什么是“避税”呢?英国上议院(House of Lords,实际上也是英国的最高法院)大法官诺兰(Nolan)在税务部长诉威尔勒比(CIR v Willoughby)一案中,将“避税(Tax Avoidance)”定义为:“为冲撞或挫败国会的明确意图而设计的一系列(减轻或避免纳税义务的)行为”。^②添普曼大法官指出,“避税是违背国会的意图去减轻某一纳税人所承担税负(的行为)”。^③从这些陈述可以看到,避税是一种表面上符合法律(字面上的法律或法律上的条文)而实质上违背税收立法机关的立法意图的减少纳税人纳税义务的行为。用大陆法系的语言描述,避税是一种发生在税收领域的“法律的滥用”或者“权利的滥用”。^④

“逃税”与“避税”、“税收筹划”等概念之间是什么关系呢?首先,在“逃税”与“避税”和“税收筹划(Tax Planning)”之间存在着相对明确的界线,即“逃税”涉及到纳税人

① 例如,我国与新西兰于1986年签署的《中华人民共和国和新西兰政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》,其对应的英文法律文件的标题为“Agreement between the Government of New Zealand and the Government of the People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income”。

② CIR v Willoughby, [1997] STC 995 (HL), at 1004.

③ Lord Templeman, “Tax Avoidance and the Law”, Shipwight A (ed), Key Haven, London, 1997, at 1.

④ 参见《德国民法典》(Bürgerliches Gesetzbuch)第242节。

的隐瞒、欺诈或者疏忽漏报与确定纳税义务相关信息的行为，即纳税人未向税务机关提供真实全面的有关确定纳税人应税义务的信息，包括提供虚假信息、隐瞒真实信息和遗漏重要相关信息；而“避税”和“税收筹划”则是纳税人利用税法中的漏洞或法律规定之间的差异来规划或调整自己的行为，从而达到降低应纳税义务的目的，纳税人坦白地向税务机关申报真实全面的与确定其纳税义务的信息，并不涉及隐瞒或疏忽漏报相关信息行为。“逃税”是违法行为，税务机关可以进行行政处罚，情节严重的属于刑事违法，需要承担刑事责任；^①而“避税”和“税收筹划”不构成违法，税务机关不能处罚，且无论如何都不构成刑事违法，行为人不需要承担刑事责任。“逃税”与“避税”的共同之处，是税务机关可以根据纳税人的实际情况依照税法的规定来重新核定纳税义务。^②由此可见，“逃税”与“避税”、“税收筹划”之间，是不法与合法的关系，其核心差别在于纳税人是否向税务机关提供了依照法律规定应当提供的与核定其纳税义务相关的真实全面的信息。我国的税收立法和规章，对于“逃税”、“偷税漏税”或“偷逃税收”等有着大量的规定，但罕见直接提及“避税”，所以也就无从谈起对“避税”的认定和处理问题。

相对于“逃税”与“避税”之间较为清晰的界限，“避税”与“税收筹划”之间的界线则非常模糊。这也是很多国家在反

^① 参见我国《刑法》第201条，《税收征收管理法》第63条；新西兰《1961年刑法》（Crimes Act 1961）第309条，《1994年税收管理法》（Tax Administration Act 1994）第143B条。

^② 关于逃税而引致的税务机关重新核定，可以从前述添普曼大法官的判词中得到例证，参见CIR v Challenge Corp Ltd, [1986] 2 NZLR 513 (PC)；关于避税而引致的税务机关重新核定，可以从新西兰《2007年所得税法》（Income Tax Act 2007）第BG1条第（2）款得到例证。

避税立法中所面对的共同难题。在法律上定义“避税”非常困难，一些国家税收立法中给出的定义也远非令人满意。这种困境，可以从一系列有关避税的案件难以相互协调的判决中得到体现。“避税”和“税收筹划”两者共同之处在于纳税人不是通过隐瞒或者漏报与核定其纳税义务相关的信息，而是比照税法的规定通过对自己的事务的安排，从而在事实上减少或者延迟纳税义务。对自己的事务的安排形式种类非常繁多，包括调整自己的特定行为（例如，国家提高了香烟的消费税，某位烟民减少抽烟或者干脆戒烟）、采纳不同的经济组织形式（比如采取有限公司还是合伙、个体户等）、通过合同与商业伙伴达成某种可以减少或延迟纳税义务的安排（如调整价格、交货的时间、地点等）、调整收入的性质和类型（如公司股东同时担任董事的，根据红利所得与工薪所得的不同税率合理确定董事工资与分红的数额）以及把取得收入的期间延长或把收入平摊在较长的期间中（例如，不在年底一次性发高额奖金，而是将其摊到每月的工资发放）等等。诸如此类以及其他种种“安排”，有些在税务机关眼中是“合理的”或者“可以接受的”，有些是“不合理的”或者“不能接受的”。那些“合理的”、“可以接受的”，就是所谓的“税收筹划”，最典型的例子就是通过戒烟而免于缴纳高昂的烟草消费税。而那些“不合理”、税务机关“不能接受”的，则被称为“避税”，一个典型的例子是，一个不享有所得税减免待遇的企业向其关联的公司以大大高于市场价格的租金租用厂房，而出租厂房的关联企业享受着所得税优惠（如以往给予外商投资企业的“两免三减”优惠）。问题在于，上面所举的两个例子，都是远离边界的极端例子，可以相对容易地判断其是否“合理”或者“可接受”。并且，在区分是否“避税”时，纳税人行为的“合理性”、“可接受性”之外，还可能存在其他应当考虑的因素和标准，这些将在下文中讨论。

区分“避税”和“税收筹划”的意义在于，对于避税，税务机关可以依照“重构规则”^①重新核定纳税人的纳税义务；而对于“税收筹划”，税务机关无权“重构”。例如，对于上述的那位戒烟的公民，税务机关不能依照“假定没有戒烟（即如果不实施税收筹划行为）其应当缴纳的消费税”来重新核定其应当缴纳的消费税。而对于被认定为“避税”的，税务机关可以而且应当在“假定没有实施避税行为的情形下该纳税人的纳税义务将会如何”的基础上，重新核定纳税人的纳税义务。

因此，有效定义“避税”的内涵与外延，明确其与“税收筹划”的边界，就成了反避税立法和司法所要面对的关键问题，这也是反避税法律研究所不能回避的最重大课题。

二、一般反避税规则和特定反避税规则

反避税立法中体现的反避税规则，包括两大类：一般反避税规则或者叫普遍反避税规则（General Anti - Avoidance Rule）和特殊或特别反避税规则（Specific Anti - Avoidance Rule）。特殊反避税规则是为了应对某一类特定的避税行为而在税法中加入某些特定条款而体现的规则。例如，为了应对处于不同税收管辖区或享有不同税收待遇关联企业之间通过人为操纵相互之间的交易价格而达到避税的目的，税法可以规定纳税人之间的交易价格明显偏离市场价格或价值的，税务机关有权以“市场价格”替代纳税人之间的交易价格计算核定纳税人的与该等交易相关的应税义务。这样一条“市场价格替代”规则，就是特殊反避税规则。

^① “Reconstruction”，即通过“假定纳税人没有实施避税行为的话，其交易本应如何”来核定纳税人（如果没有避税行为的话）本应承担的纳税义务。参见新西兰《2007年所得税法》第BG 1条第（2）款。

特殊反避税规则的优势是，每一项规则有着很强的针对性，当纳税人的避税行为符合某一特殊规则规定的要件时，税务机关可以有效地借助相应的特殊反避税规则来认定反避税行为的成立并依照规则重新核定纳税人的纳税义务。这使得特殊规则在“效率”和“确定性”两方面大大优越于一般反避税规则。^①特殊反避税规则的缺点也在于其针对性很强，意味着其适用范围的有限性。如果纳税人的行为不完全具备某一特殊规则规定的要件，依照税收法定的原则，税务机关不能动用该特殊规则来调整或者重新核定纳税人的纳税义务。如果没有其他的规则来应对，纳税人就成功“避免”了其本应当承担的纳税义务。特殊反避税规则的另外一个问题是，某一项特殊反避税规则的立法往往是在某一特定类型的避税行为反复出现之后创设的，所以它只能适用于已经发生过的行为类型。因为特殊规则必须明确规定认定某一特定类型活动构成避税的要件，所以很难为未曾出现过的避税活动类型提供“具有预见性”的反避税法律回应。

因此，一些国家试图通过立法引入一般反避税规则，来弥补特殊反避税规则的不足。一般反避税规则立法，在很大程度上是立法机关对税收执法司法机关宽泛赋权，从而为税法执法司法机

^① 当然，特殊反避税规则的立法和执法司法也并非简单和绝对确定。就以“市场价格替代”规则为例，什么是市场价格？对于一件原料和专利购自美国、在中国内地制造、先销售给香港公司、再由香港公司销往欧盟的商品，是依据美国的、香港地区的、中国内地的还是欧盟市场的价格？市场价格不断变动，是什么时候的市场价格？是批发价格还是零售价格？如果是批发价格，不同的批量可能也有不同的市场价格，如果特定市场上没有接近于本案涉及的批量可以参照，又如何确定市场价格？具有稳定供需关系的商业伙伴之间，通常会有较为优惠的价格，该优惠价格在多大的幅度之内就可以被接受为合理的转让定价？如果纳税人在该特定市场上有垄断优势从而具有操纵市场价格的能力，在其操纵之下形成的价格是否是市场价格？这一切可以看到，即使是特殊反避税规则，其立法司法的难度也相当大，所谓的“效率”或“确定性”只是相对于一般反避税规则而言。

关处理特殊反避税规则无法适用的避税行为提供法律依据。一般反避税规则往往通过广泛定义“避税”行为，以及（或者）描述避税行为的所谓“共同特点”，试图确立认定“避税”行为的一般“标准”或常见“因素”，并授权税务机关和司法机关依照这些一般“标准”、“因素”认定避税并重新核定纳税人的纳税义务。一般反避税规则的优势是，它不针对某一特定类型的避税行为或者活动，从而具有广泛的适用性，可以用于应对所有的“避税”，特别是无法归入特殊反避税规则应对类型的避税，以及其他在立法时未曾出现过的避税行为或活动。其缺点则包括：（1）由于过于宽泛，税务机关和法院被赋予了很大的自由裁量权；（2）定义“避税”非常困难，“避税”的内涵和外延很难用法律的语言准确描述；^① 以及（3）由前述两点带来的不确定性以及对“税收法定”原则的侵蚀。因此，有些国家并没有一

^① 定义“避税”是一般反避税规则必须面对的最为艰难的问题。定义的难度可以这样例证：如果将“避税”定义为“减轻或免却某个人纳税义务的任何行为”，这个定义覆盖的范围就既太宽的同时又太窄。一方面，这个定义外延太宽。某些减轻或者免却纳税义务的行为，即使纯粹出于减轻纳税义务的动机，也不能算作避税。如前面提到的某个烟民为了避免缴纳过高的烟草消费税而戒烟，或者某高收入者为了避免缴纳过高的所得税而迁移定居到所得税率较低的国家。而另一方面，这样的定义外延又太窄。因为如果反避税规则只适用于纳税人试图减少或避免产生于既有的收入来源的纳税义务的话，那就意味着一个进行新投资的纳税人可以采用任何方式安排其投资来减少或避免纳税而不被算作避税。这样对既有的投资人很不公平，因为如果既有的从事相同事业的投资人发现新投资人所运用的某种方式可以有效地减少纳税义务进而采纳的话，会因为减少了“来源于既有收入的”纳税义务而被视为避税。这样的差别严重违背了“相同（似）的投资事业应当被相同（似）地征税”的税收公平原则要求。See Michelle Littlewood, “The Privy Council and the Australasian Anti - Avoidance Rules”, [2007] 2 BTR, p. 175.

般反避税规则的立法，例如英国、美国。^①但是，正如新西兰税法审查委员会（Tax Law Review Committee）在其1997年一个的报告中称，规定一个一般的反避税条款还是有其合理性的。该报告认为：“如果国会能够预见到某一纳税人的任何一个行为并在该事件上达成判断，它本该能够就关于该行为应当被如何征税的立法表达自己的看法。而问题正在于国会缺乏这样的先见之明（prescience），这导致我们被迫去考虑具有这种一般属性的立法条文。”^②

新西兰对两种反避税规则的立法都非常重视。一方面，尽可能进行充分的特殊反避税规则的立法，使尽量多的避税行为得到具有针对性的反避税法律规则的应对；另一方面，通过不断的立法与司法实践的互动，逐步完善一般反避税规则的立法。

三、新西兰的特殊反避税规则

新西兰的主要税种是所得税（Income Tax，我国与之相对应的是个人所得税和企业所得税）和货物与服务税（Goods and Services Tax，大致与我国的增值税相对应，但其所覆盖经济活动的范围更广泛）。目前对应于这两个主要税种的立法是《2007年所得税法》（Income Tax Act 2007）和《1985年货物与服务税法》（Goods and Services Tax Act 1985）。这两部法典都包涵了一些特殊反避税规则。特别是《2007年所得税法》中更包含了大

^① See Michael Littlewood, “The Privy Council and Anti - Avoidance Rules”, [2007] 2 BTR, p. 175; Zoë Prebble and John Prebble, “Comparing the General Anti - Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law”, [2008] Bulletin for International Taxation, (Apr.), p. 151.

^② 新西兰税法审查委员会1997年报告（Tax Law Review Committee Report, 1997），第37页。

量特殊反避税规则的条文，但考虑到两国税制大有不同之处，且限于篇幅，本文将只述评其中若干对我国反避税立法较有借鉴意义的主要规则，作为例证。

1. 其他所得规则。所得税法应当将“收入”定义得尽可能宽广，使其足以涵盖各种各样的收入。“收入”的概念看似简单，其实不然。例如，三陪小姐收到的小费是否属收入？乞丐得到路人的施舍是否属收入？小朋友过年过节得到的“红包”是否属收入？新西兰的所得税法在这方面有着详细的规定，一方面尽可能列出各种类型的所得，如来源于雇佣的所得、来源于拥有土地的所得、来源于营业的所得等等；另一方面则给“收入”作了一个广泛的定义。例如，《2007年所得税法》规定，如果一笔数额属于该法C部分（该部分列举了各种已知的所得或收入类型）所列之一，或者符合“收入的一般概念（Ordinary Concepts）”，则属于“收入”。^①这个“收入一般概念”规则，就是一种具有某些一般反避税规则特征的特殊反避税条款。新西兰曾经有这样一个案例，^②一位教堂的牧师在过去的七八年里一直要求并收到各界的捐赠，并且靠捐赠的一部分支持他个人和整个家庭的全部开销。很显然，这笔数额不符合当时的所得税法中所列出的任何一种收入，但法院依据其“收入的一般含义”的条款，判定其用于个人和家庭开销的数额为其收入，依法应当缴纳所得税。如果没有这样的“其他所得规则”，该案件的判决结果可能截然不同。

2. 边缘利益（Fringe Benefit）重税规则。所谓边缘利益是指雇主在支付工资之外，给雇员各种各样的非现金福利，例如，允许雇员免费使用公司的车辆、给员工发放年节礼品甚至柴米油

① 参见新西兰《2007年所得税法》第CA1条。

② 参见G诉税务部长，G v CIR, [1961] NZLR 994 (SC)。

盐、给员工提供低利率贷款等等。读者不难看到，这些不正是我国各种“单位”特别是国有企事业单位经常做的吗？如果没有反避税立法，边缘利益的提供会产生一系列的问题。首先，将产生税负不公，违背税收公平原则。其次，会导致边缘利益的提供者和接受者纳税义务的减少。可以举一个例子来说明。假设某私营房地产公司在资历、才能、表现等各个方面均相当的两业务员，公司给他们的月薪都是1万元。后来，A业务员领到了驾照，公司于是提供给他一辆轿车，供他个人使用，主要是上下班和节假日私用，公司承担该车的一切费用，包括保险、折旧、维修保养以及加油等等，平均每月共计约2000元。B没有那么幸运，等他拿到驾照的时候，公司没有车辆可供安排给他了。于是，他租用了一辆几乎同样的车，每月租金以及各项开支合计也是大约2000元。公司出于“公平”的考虑，把B的每月工资调升到了1.2万元。在这种情况下，依照我国现行个人所得税法，A的工薪应税所得是 $10000\text{元} - 3500\text{元} = 6500\text{元}$ ，应纳个人所得税745元；而B的应税所得是 $12000\text{元} - 3500\text{元} = 8500\text{元}$ ，应纳个人所得税为1145元。这样，虽然两人实际获得的来源于雇佣的总体利益是相同的（10000元现金加上2000元价值的边缘利益），但B却比A要多承担400元个人所得税。通过边缘利益的提供，公司帮A“避”掉了400元的纳税义务，而对公司并没有任何不利，因为公司在该车辆的开支都是可以税前扣除的。这就是为什么需要“边缘利益重税”的规则来应对了。新西兰所得税法规定，提供边缘利益给雇员的雇主有缴纳边缘利益税（Fringe Benefit Tax）的义务，目前的税率是49.5%。^①

3. 所有权连续性规则（Continuity of Ownership Rule）以及共同所有权规则（Common Ownership Rule）。举一个例子，假设

^① 参见新西兰《2007年所得税法》（Income Tax Act 2007）第CX部分。

B公司在某个纳税年度即将终了之时，发现自本年度起已经获得1000万元的盈利，假设公司所得税税率是30%，该公司本年度将要缴纳大约300万元的所得税。而同一时期，他们联系到本年度亏损了1000万元的A公司，而且该公司的净资产已经是负的1万元。于是，两家公司达成收购协议，由B公司支付给A公司的股东10万元，收购其100%的股权，两家公司通过吸收合并而合二为一。假设税法对A公司的损失的处理没有特别规定，在不考虑一般反避税规则立法的情况下，合并的结果将导致A本年度的利润为零，从而“避免”了本应缴纳的300万元公司所得税。连续性规则和共同所有权规则就是针对这种避税活动的特殊反避税措施。新西兰所得税法规定，B公司要使用A公司的损失的话，必须同时满足两个条件：首先，A公司的原有股东在并购之后仍然持有至少49%的有投票权的股权（连续性规则）；其次，两个公司至少有66%有投票权的股权由相同的一群股东持有（共同所有权规则）。^①这些规定的目的，是保证一个公司的损失基本上只能由同一批股东用来抵减他们拥有的其他公司的利润。有了这样的特殊反避税规定，B公司的避税计划就很难成功了。

4. 受控制的外国公司规则（Controlled Foreign Company Rule, CFC Rule）。看这样一个例子，某夫妇均为深圳居民，他们投资3000万元在深圳注册了一家A有限公司，再以A公司作为股东，在英属维尔京群岛（因税率非常低而被称为“税务天堂”）投资2800万元注册了一家B有限公司。在上一个税收年度，B公司获得了相当于人民币100万的税后利润（把钱存银行就行）。如果B公司将所得利润以红利的方式分配给设在深圳的A公司，那么A公司就要就这100万元在中国境内缴纳所得税。

^① 参见新西兰《2007年所得税法》第IC1、IC2、IC3、IC5、IA5条。

因为 A 公司是 B 公司的实际控制者，所以，A 公司可以指示 B 公司不要分红。这样，如果税法中没有特定的反避税规则，在不考虑一般反避税规则的情况下，那 100 万元所得就不需要在中国缴税。CFC 规则就是为应对这样的避税行为而设计。其基本原理是，如果一个外国公司实际上由本国居民（包括自然人居民和法人居民）控制，该外国公司的所得直接计算为控制者的所得，在本国缴纳所得税，而不论该外国公司是否分红以及作为本国居民的控制者是否实际上取得来自该外国公司的红利。新西兰所得税法规定，如果 5 个或以下的新西兰居民（包括公司）合共拥有某一外国公司不少于 50% 有投票权的股权，或者某单一居民（包括公司）拥有某外国公司不少于 40% 的“决定权”（如有投票权的股权），该外国公司就是受控制的外国公司，^① 适用 CFC 规则，其所得中由新西兰居民享有权益的部分，直接计算为控制者的所得，在新西兰计征所得税。^② 为了避免纳税人用受到其影响或控制的其他新西兰居民的名义来增加人数以便超出法定人数（即以上的 5 人或者 1 人），从而避免 CFC 规则的适用，税法还规定了某人与其所有关系人合并计算为一人，^③ 这是反避税规则不断细化和应对避税技巧的体现之一。同时，为了不打击本国居民对海外产业投资的积极性（税收对经济决策干预最少化原则的体现），对以“主动收入”^④ 为主要收入（如超过

① 参见新西兰《2007 年所得税法》第 EX 1 条。

② 参见新西兰《2007 年所得税法》第 EX 20B 条至第 EX 20E 条。

③ 参见新西兰《2007 年所得税法》第 YB 1 条至第 YB 16 条。

④ “主动收入 (Active Income)” 是与“被动收入 (Passive Income)” 相对的概念。“被动收入” 是指投资人无需积极作为就可以取得的收入，如利息、红利、租金、特许权使用费等。而“主动收入” 则是需要投资人或者其代理人积极从事经营活动取得的收入，如开办工厂、从事商品贸易和提供服务等等。参见新西兰《2007 年所得税法》第 EX 20B、EX 21B 条。

95%) 的受控制外国公司 (CFC) 的收入给与豁免。^① 澳大利亚、日本、美国和英国等也采用与新西兰近似的 CFC 规则。

5. 外国投资基金规则 (Foreign Investment Funds Rule, FIF Rule)。CFC 规则引入之后, 避税专家们设计了应变的避税技巧。为一群本国居民纳税人在国外设立一个海外投资基金就是其中一种。其原理是, 由受委托的投资公司或者律师、会计师等, 以超过适用 CFC 规则的居民人数的本国居民委托人 (例如 20 人) 在海外设立一个投资基金, 并且确保没有任何一人 (及其关系人) 超过拥有过大比例的利益 (如 10% 或以上), 该基金可以通过购买出租物业、进行组合证券投资 (Portfolio Investment)、购买股票债券等方式获取被动收入。因为其不符合法定的 CFC 要件, 所以这样一种投资的收入可以规避 CFC 规则的适用, 从而达到避税的目的。FIF 规则就是针对这种新型的避税行为而设计的。例如, 新西兰的所得税法规定 FIF 的投资人要依照法定计算方法计算申报 FIF 投资的所得并相应纳税, 而不论该 FIF 是否实际上获得收益并分配给了投资人。^②

上述只是众多特殊反避税规则的几个例子, 还有大量的针对特定类型避税行为而设计的法律规则, 例如针对非市场价格关联交易的转让定价 (Transferring Pricing) 规则、争取最大利益规则 (At Arm's Length Rule) 等等。^③

四、新西兰一般反避税规则的立法演变

一般反避税规则不针对特定的避税技巧。特定避税技巧的适

① 参见新西兰《2007 年所得税法》第 EX 21B 条至第 EX 21E 条。

② 参见新西兰《2007 年所得税法》第 EX 53 条至第 EX 56 条。

③ 参见新西兰《2007 年所得税法》第 GB 2 条、第 GC 7 条至第 GC10 条。

用性或可行性往往依赖于一个国家某些特有的税法规定，而其他国家（地区）的税法不一定具有相同或相似的对应规定，所以，相对于特殊反避税规则而言，其他国家（地区）的一般反避税规则的立法司法经验更具有借鉴价值。新西兰的一般反避税规则立法已历经一百多年，并不断发展，很值得研究借鉴。

自 1878 年起，新西兰就有了反避税一般规则的成文立法。^①《1878 年土地税法》（Land Tax Act 1878）第 62 条规定，出于“挫败（defeating）”或“逃避（evading）”土地税之目的而订立的改变土地利益的任何合同、协议或约定在缔约人之间没有约束力。^②随后，《1879 年物业评估法》（Property Assessment Act 1879）第 29 条、《1885 年物业评估法》第 35 条又规定，任何违反该两法的立法意图的“涉及（touching）”物业之税收支付的合同、约定、协议在订约人之间没有约束力。《1891 年土地和所得税核定法》（Land and Income Tax Assessment Act 1891）第 40 条重申了《1878 年土地税法》第 62 条规定。

上述一系列立法都提到了“在缔约人之间没有约束力”，因为这些立法的意图或政策，是要确保土地税由地主支付并且税负不转嫁给土地的使用人。所以这些反避税条款，在于防止“地主（Landlord）”通过合同、协议或约定将纳税义务转嫁给承租

① 参见 *Mangin v CIR* 70 ATC 6001, at 6003 - 6004; [1971] NZLR 591, at 594 - 595.

② 参见《1878 年土地税法》（Land Tax Act 1878）第 62 条：“Every covenant or agreement heretofore made or hereafter to be made between landlord and tenant, mortgagor and mortgagee, or between any other persons, altering or attempting to alter the nature of the estate in any land so liable to duty for the purpose of defeating or in any other manner evading the payment of land - tax imposed by this Act, or which shall be in any manner contrary to the true intent of this Act, or calculated to prevent its operation in any respect, shall, so far as regards any such covenant or agreement, be void and of no effect as between the parties thereto.”

人等而逃避纳税义务。《1900年土地和所得税核定法》(Land and Income Tax Assessment Act 1900)第82条扩展了反避税条款的适用范围,不再规定“在缔约人之间没有约束力”,而是规定该等“合同、协议或安排,不论是采用书面还是口头形式,不论在本法实施之前或之后”,“只要直接或间接地具有或者意图具有”这样的“意图或效果”就“绝对无效(absolutely void)”：“直接或间接地改变任何税收的负担,或减轻任何人之纳税义务,或挫败(defeating)、逃却(evading)或回避(avoiding)本法强加于任何人的税收义务或责任,或在任何方面阻碍本法的施行”。^①《1908年土地和所得税核定法》(Land and Income Tax Assessment Act 1908)原封不动地保留了该条款。^②

其后,在《1916年土地和所得税法》和《1923年土地和所得税法》中,都有类似的条文,但在用语方面有所调整,保留了“合同、协议或安排”、“绝对无效”,但删除了“或减轻任何人之纳税义务,或挫败(defeating)、逃却(evading)或回避(avoiding)本法强加于任何人的税收义务或责任,或在任何方面阻碍本法的施行”,并将“本法强加之任何税”改为“土地税和

^① 《1900年土地和所得税核定法》(Land and Income Tax Assessment Act 1900)第82条:“Every contract, agreement, or arrangement made or entered into, in writing or verbally, either before or after the commencement of this Act, shall be absolutely void in so far as, directly or indirectly, it has or purports to have the purpose or effect of in any way directly or indirectly altering the incidence of any tax, or relieving any person from liability to pay any tax or make any return, or defeating, evading, or avoiding any duty or liability imposed on any person by this Act, or preventing the operation of this Act in any respect.”

^② 参见《1908年土地和所得税核定法》第103条。

所得税”。^①

有意思的是，与上述1916年法第162条和1923年法第170条相对应的《1954年土地和所得税法》（Land and Income Tax Act 1954）第108条又恢复了曾于《1900年土地和所得税核定法》（Land and Income Tax Assessment Act 1900）第82条中使用过的“或减轻（Relieving）任何人纳税所得税之义务”的用语。^②

1965年之前，在新西兰关于避税的诉讼很少，此后逐步增多。^③《1954年土地和所得税法》第108条在司法实践中遇到很多问题，一些法官在涉及避税的案件审判中，明确提出了对该条

① 参见《1916年土地和所得税法》（Land and Income Tax Act 1916）第162条，《1923年土地和所得税法》（Land and Income Tax Act 1923）第170条。该两条的原文完全相同，即：“Every contract, agreement, or arrangement made or entered into, whether before or after the coming into operation of this Act, shall be absolutely void in so far as, directly or indirectly, it has or purports to have the purpose or effect of in any way altering the incidence of land - tax or income - tax, or relieving any person from his liability to pay such tax.”

② 参见《1954年土地和所得税法》（Land and Income Tax Act 1954）第108条：“Every contract, agreement, or arrangement made or entered into, whether before or after the commencement of this Act, shall be absolutely void in so far as, directly or indirectly, it has or purports to have the purpose or effect of in any way altering the incidence of income tax, or relieving any person from his liability to pay income tax.”

③ 参见 *Mangin v CIR* 70 ATC 6001, at 6009, [1971] NZLR 591, at 601 per Lord Wilberforce, *Marx v CIR*; *Carlson v CIR*, [1970] NZLR 182 (CA) per North P, at 189. 1965年之前的主要避税诉讼案件有：1922年查尔斯诉莱森斯案（*Charles v Lysons*, [1922] NZLR 902）和1962年税务部长诉布朗案（*CIR v Brown*, (1962) 13 ATD 74; [1962] NZLR 1091）。

的批评^①，主要集中在以下几个方面：^②

首先，第 108 条未能定义所得税纳税义务的性质以及该条所要应对的所谓“避税”问题的性质，^③也没有提供关于证明纳税义务被“回避（avoided）”了所需要的确定性程度的指引。假如“回避”行为没有实施的话，纳税人的纳税义务本该如何？在税务部长诉挑战有限公司一案中，理查德森法官也关注到了这个问题，即证明“假设的纳税义务——Hypothetical Liability”（即通过比较纳税人进行了“回避”安排而造成的现实状态而推断出的在假如没有这些安排的情况下的纳税义务）所需要的确定性问题的。^④

其次，第 108 条没有就法律条文明确规定的税收减免是否会被该条所废除（“struck down”）提供指引。^⑤

第三，第 108 条不完整——它只提到法院如果认定第 108 条适用可以宣告涉及的“合同”、“协议”或“安排”无效；而对于下一步怎么做，没有指引。也即没有授权税务机关或者法院抵销（counteract）避税行为后果的规定。^⑥因而 108 条被批评为

① 参见 *Mangin v CIR* 70 ATC 6001, at 6009, [1971] NZLR 591, at 601 per Lord Wilberforce, *CIR v Gerard*, (1974) 1 NZTC 61, 151; [1974] 2 NZLR 279 (CA)。参见 *James Coleman Tax Avoidance Law in New Zealand*, CCH New Zealand Ltd, Auckland, 2009, at 14 - 15.

② 参见前引 *James Coleman*。

③ 参见前引 *Mangin v CIR* 70 ATC 6001, at 6009, [1971] NZLR 591, at 602.

④ 参见 *CIR v Challenge Corp Ltd*, (1986) 8 NZTC 5001, at 5019; [1986] 2 NZLR 513 (CA), at 548.

⑤ 参见 *Mangin v CIR* 70 ATC 6001, at 6009, [1971] NZLR 591, at 602.

⑥ 参见 *Mangin v CIR* 70 ATC 6001, at 6009, [1971] NZLR 591, at 602 Per Wilberforce, at 597 per Lord Donovan; 又见 *CIR v Gerard*, (1974) 1 NZTC 61, 151, at 61, 155; [1974] 2 NZLR 279 (CA), at 284.

“半成品”条款。^①

第四，“避税”的法定验证标准（Statutory Tests）被删减。《1900年土地和所得税核定法》第82条和《1908年土地和所得税核定法》第103条都有“或挫败（defeating）、逃却（evading）或回避（avoiding）本法强加于任何人的税收义务或责任”作为“避税”行为认定标准的规定，而在1954年法的第108条中，这些被删除了。^②这样，法定验证标准中，只有“改变（altering）”和“减轻（relieving）”纳税义务被保留。^③

第五，如果第108条被给予字面解释（Literal Interpretation），则其适用范围过于宽泛，^④需要对其进行合情合理的限制（Sensible Limits）。^⑤

面对第108条存在的种种问题，法官们在案件判决中努力对该条的用语加以润色评注甚至牵强解释，以试图提供一个在国家

① 参见 *Mangin v CIR* 70 ATC 6001, at 6005, [1971] NZLR 591, at 597 per Lord Donovan.

② 事实上，这些标准在早前的立法中就已经被删除，见《1916年土地和所得税法》（Land and Income Tax Act 1916）第162条，《1923年土地和所得税法》（Land and Income Tax Act 1923）第170条。

③ 见 *Elmiger v CIR*, (1966) 14 ATD 477, at 480 - 481; [1967] NZLR 161 per North P, at 177 - 178, *Marx v CIR*; *Carlson v CIR*, [1970] NZLR 182 (CA) per North P, at 189.

④ 参见 *CIR v Gerard*, (1974) 1 NZTC 61, 151, at 61, 152; [1974] 2 NZLR 279 (CA), at 280 per McCarthy P, *Gerard v CIR*, 73 ATC 6021 per Wilson J, *Marx v CIR*; *Carlson v CIR*, [1970] NZLR 182 (CA), at 213 per McCarthy J.

⑤ 在 *Marx v CIR*; *Carlson v CIR*, [1970] NZLR 182 (CA), at 213 - 214, 218 per McCarthy J 认为枢密院（Privy Council）在对澳大利亚避税案件 *Newton v FCT*, (1958) 11 ATD 442; [1958] AC 450 (PC) 的判决中对与第108条相当的条款的过于宽泛的适用给予了“合情合理的限制（sensible limits）”。

与纳税人之间公平的结果。^① 在避税案件审判的过程中，律师们也提出了一些缩小第 108 条适用范围的建设性建议。^②

作为对司法界批评的回应，新西兰国会在 1974 年通过对《1954 年土地和所得税法》第 108 条的重大修订。修订后的条文后来成为了《1976 年所得税法》第 99 条。^③ 修订的内容包括：^④

(1) 加入了“计划 (plan)”、“理解 (understanding)”、“不论是否可以 (在法律上) 强制执行”这些词语，从而将“安排 (arrangement)”的定义加以扩展。

(2) 针对该条的适用引入了两条验证标准 (tests) ——要适用该条，回避税收之目的或效果必须是“安排”之目的或效果，或者至少是“安排”之目的或效果之一；并且，此目的或效果不仅仅是“偶然的 (incidental)”。^⑤ 这一规定彻底改变了枢密院对几个避税案件的判决而产生的效果。^⑥

(3) 引入了“仅仅是偶然 (merely incidental)”的例外——如果纳税人纳税义务的减少或者避免之目的或者效果仅仅是偶然的，那将不被认定为避税。这样，一般反避税规则的适用受到了

① 参见 CIR v Gerard, (1974) 1 NZTC 61, 151, at 61, 152; [1974] 2 NZLR 279 (CA), at 280 per McCarthy P, for example, who makes this point and Marx v CIR; Carlson v CIR, [1970] NZLR 182 (CA) per North P, at 193.

② 参见 CIR v Challenge Corp Ltd, (1986) 8 NZTC 5001, at 5018; [1986] 2 NZLR 513 (CA), at 546 contains a helpful summary of these arguments, per Richardson J.

③ 笔者认为修订后的《1954 年土地和所得税法》第 108 条 (《1976 年所得税法》第 99 条) 对避税立法很有借鉴意义，故将其法条原文收录于附件 1 以供参考研究。

④ 参见 James Coleman, Tax Avoidance Law in New Zealand, CCH New Zealand Ltd, Auckland, 2009, at 16-17.

⑤ 详见下文第五节对此的述评。

⑥ 参见 CIR v Challenge Corp Ltd, (1986) 8 NZTC 5001, at 5018; [1986] 2 NZLR 513 (CA) per Richard J, at 547.

比枢密院在牛顿诉税务部长 (Newton v Commissioner of Taxation)^① 一案判词中提出的“断言标准 (Predication Test)”^② 更为严格的限制。

(4) 引入了“不论是否 (安排) 中的一方 (whether or not a party thereto)”这样的用语。这是对一系列论点的回应。这些论点归结起来, 其主要主张就是第 108 条作为一般反避税条款, 只能适用于作为“安排”正式一方的纳税人; 如果纳税人不是“安排”(以及合同、协议、计划等) 中的正式一方, 即使其有避税的目的或得到了避税的效果, 也不能被认定为避税。^③ 由此可见, 立法机关不接受这样的主张。

(5) 赋予了税务部长以其认为合适的方式去调整纳税人所得来抵销纳税人获得的税务优势的权力。^④

(6) 在该立法条文中引入了“避税 (Tax Avoidance)”的定义。该定义新引入了“减少 (reducing)”、“延缓 (postponing)”所得税义务的表述, 并重新引入了“回避 (avoiding)”税收义务的用语。这些用语的引入, 是对之前一些避税案件^⑤ 审判过程中发现问题的回应。

(7) 引入了“义务/责任 (liability)”定义。该定义包括了对未来所得 (Future Income) 之潜在的和预期的 (prospective)

① Newton v Commissioner of Taxation, [1958] AC 450.

② 详见下文第五节对此标准的述评。

③ 例如, 在 Wisheart v CIR 一案中, 法院认为要构成避税, 纳税人必须是安排中的一方, 参见 Wisheart v CIR 71 ATC 6001, at 6, 007; [1972] NZLR 319, at 327.

④ 此即所谓“Reconstruction”授权。此后的立法继续给予这样的授权, 如 2004 年和 2007 年《所得税法》的第 BG 1 条第 (2) 款, 原文见下引。

⑤ 例如, Elmigre v CIR, (1966) 14 ATD 477, at 480 - 481; [1967] NZLR 161 (CA) per North, at 177 - 178, Marx v CIR; Carlson v CIR, [1970] NZLR 182 (CA) per North P, at 189.

纳税义务或责任。^①

1974年的重大修订，在一定程度上明确了一般反避税条款的适用问题，也为法院审判避税案件提供了相对于以往更加具有操作性的指引。但是，有关一般反避税条款的争论和立法调整并未停止。新西兰《2004年所得税法》第BG1条“避税（Tax Avoidance）”规定，“（1）避税安排就税收目的而言对税务部长无效；（2）税务部长可以消除（counteract）纳税人经由避税安排而获得的税收利益。”^②然后，在第OB1条中，定义“避税安排”（tax avoidance arrangement）为：“这样一个安排，不论是由受到该安排影响的人或者其他来进行，该安排直接或者间接地——（a）具有避税的目的或者效果；或（b）具有避税作为其目的或者效果之一，不论其他任何目的或效果是否涉及到通常的商业交易或者家庭行为，如果避税的目的或效果不是仅仅偶然的”。^③“安排（Arrangement）”指“协议、合同、计划、或谅解

① 参见修订后的《1954年土地和所得税法》第108条第（1）款（同《1976年所得税法》第99条第（1）款）。

② 参见该法第BG1条，原文如下：

“Avoidance arrangement void

(1) A tax avoidance arrangement is void as against the Commissioner for income tax purposes.

Reconstruction

(2) Under Part G (Avoidance and non-market transactions), the Commissioner may counteract a tax advantage that a person has obtained from or under a tax avoidance arrangement.”

③ 参见在该法第OB1条中原文：“Tax avoidance means an arrangement, whether entered into by the person affected by the arrangement or by another person, that directly or indirectly——

(a) has tax avoidance as its purpose or effect; or

(b) has tax avoidance as 1 of its purposes or effects, whether or not any other purpose or effect is refer able to ordinary business or family dealings, if the purpose or effect is not merely incidental”.

(understanding), 不论是否能够在法律上强制实施, 包括为达成效果而实施的所有步骤和交易”。^① 同时, 该法在第 OB 1 “定义” 一条中, 用列举的方式规定, “避税包括: (a) 直接或间接地改变任何所得税的负担; (b) 直接或间接地使某人从缴纳所得税的责任、或者从对未来所得税的可能或者预期的责任中得到减轻或者解脱; (c) 直接或间接地避免 (avoiding)、延缓 (postponing)、或减少 (reducing) 对于所得税的责任或者对未来所得税的任何潜在或者预期的责任”。

2007 年, 新西兰国会通过《2007 年所得税法》(Income Tax Act 2007) 替代《2004 年所得税法》。《2007 年所得税法》的第 BG 1 条与 2004 年法的第 BG 1 条比较没有任何变动; 对于“避税安排 (tax avoidance arrangement)” 的定义以及对“避税 (tax avoidance)” 的列举也没有任何改变, 只是安排到了第 YA 1 条。^② 《2007 年所得税法》是目前的有效法律, 也就是说, 目前新西兰关于反避税一般规则的立法, 是该法的第 BG 1 条和第 YA 1 条 (即 2004 年法的第 BG 1 条和第 OB 1 条)。

对于目前的这个一般反避税规则的立法, 仍然存在批评, 主要包括: (1) 立法未能明确什么样的纳税义务被改变、被免却或者被减轻了; (2) 在定义可接受的税收筹划与不可接受的税收筹划 (避税) 的边界问题上, 对法院存在根本性的依赖; (3) 立法未能勾画出一一般反避税条款 (即第 BG 1 条) 与税收优惠条款或依据国家政策而设计用来调节纳税人行为的特定条款之间的关系; (4) 法院不断变化的司法解释和验证标准, 在不断发展

① 参见新西兰《2007 年所得税法》第 YA 1 条。

② 参见新西兰《2007 年所得税法》第 BG 1 条, 第 YA 1 条。

完善的同时也使得纳税人所期待的确定性受到影响。^①

因此，一般反避税规则的立法还有待进一步完善，法院在避税案件的审判过程中，如何解释和运用不完善的立法来做出正确合理的判决，并反过来为立法的进一步完善提供司法意见和建议，也就成为了反避税立法司法不可回避的一环。

五、一般反避税条款的司法解释和运用

由于不可能在具体明晰的立法机关意图的基础上来对“避税”给出准确定义，一般反避税规则的立法条文只能采宽泛的用语。^②立法机关（国会）允许并需由法院在案件审判过程中发展出法律解释的技术，去克服“避税安排”的开放性定义所带来的问题。正如新西兰最高法院在本·纳维斯森林投资有限公司诉税务部长（Ben Nevis Forestry Venture Ltd v Commissioner of Inland Revenue）一案中所述：“……因此，一般反避税条款与特定条款之间的相互关系存在持续的不确定性，这使得本法院有必要去确立应当在新西兰适用（解释和运用一般反避税条款）的方法”。^③

在不同的历史时期，新西兰法院（包括新西兰最高法院建立之前承担新西兰终审法院角色的英国上院枢密院）在反避税案件的审判实践中，提出了一系列的一般反避税规则立法的解释方法，以及运用立法认定“避税”成立与否的验证标准（tests）：

① 参见 David Dunbar, “Tax Avoidance” in *New Zealand Taxation 2011 Principles, Cases and Questions*, Brooker Ltd, Wellington, 2011, at 1025.

② 例如，上述提到的《2007年所得税法》第BG 1条。

③ Ben Nevis Forestry Venture Ltd v CIR, [2008] NZSC 115; [2009] 2 NZLR 289; (2009) 24 NZTC 23, 188 (SC) .

1. “断言标准 (Predication Test)”。这是在英国枢密院在牛顿诉税务部长 (Newton v Commissioner of Taxation)^①一案中采纳的认定避税与否的验证标准。本案涉及三家在澳大利亚从事汽车贸易的公司。这些公司共赚到了大约 180 万英镑的利润。依照当时当地的税法, 如果把这些利润分配给股东的话, 这些股东将会被征 75% 的所得税; 而如果到年末这些利润未被分配的话, 这些公司就会被征 75% 的所得税。于是, 在专家的帮助下, 这些公司进行了一系列交易活动, 试图将利润从公司取出但又无须缴纳所得税。这些活动涉及一系列步骤和交易。首先, 三家公司赋予公司某部分股权以获得特别分红 (special dividend) 的权利。接着, 股东与一个叫做 Pactolus 的从事股权交易的公司订立合同, 将这些股权以 170 万英镑的价格卖给 Pactolus 公司。然后, 三家公司付给 Pactolus 公司 180 万英镑的红利; Pactolus 公司用所分得的红利中的 170 万英镑去支付购买股权的价款。这样, 170 万英镑以出售股权所得 (资产所得而非红利所得) 的方式到达了三家公司原有股东的手中。依照当时当地的税法, 资产所得 (资本所得) 不需要缴纳所得税。之后, Pactolus 将这些股权以很低的价格卖给其子公司, 从而产生经营损失 (买卖股权的经营损失), 用来抵销该公司从事其他股权交易中产生的盈利, 从而达到减少公司所得税的目的。Pactolus 作为股权交易商, 法律允许这样的抵销。Pactolus 并没有真正的损失, 相反, 它得到了 10 万英镑和出售股权的小额价款。^②这一系列交易的实际效果是, 三家公司的股东们从公司中取出了 170 万英镑而无须纳税, Pac-

^① Newton v Commissioner of Taxation, [1958] AC 450. 本案是发生在澳大利亚的涉及避税的案件, 因为澳大利亚存在类似于新西兰的一般反避税规则而对新西兰的反避税立法司法有很大的影响, 所以笔者在此加以讨论。

^② 参见 Michael Littlewood, “The Privy Council and Anti - Avoidance Rules”, [2007] 2 BTR 175, at 188 - 189.

tolus 公司小赚了一笔并利用并不真实存在的“经营损失”抵销了大量利润而免却了大量所得税。这个富有创意的“天才设计”不得不令人惊叹！

当时的税法并没有针对此类“天才设计”的特殊反避税条款，如果没有一般反避税条款的话，他们的目的就成功了。所幸的是，澳大利亚税法有非常近似于新西兰的一般反避税条款。该国的《1936年所得税与社会服务出资评定法》（Income Tax and Social Services Contribution Assessment Act 1936）第260条规定，一项“安排（arrangement）”，只要具有“逃却（evading）”、“回避（avoiding）”本法强加于任何人的任何义务或责任的，应对于税务部长而言“绝对无效（absolute void）”。^① 税务部长根据这条重新核定股东们的纳税义务。股东不服，诉讼一直走到了当时作为澳大利亚终审法院的英国枢密院。丹宁大法官（Lord Dending）判决第260条适用于该案，股东们需要就180万英镑缴纳所得税。在其判词中，丹宁大法官写道：“为了把这个安排带入这一条款（即第260条）的管辖范围之内，你必须能够通过观察实施该安排的总体行为而能够断言（predicate）：这个安排是以那样特别的方式来实施从而回避纳税。相反，如果你不能够这样断言，而不得不承认这些交易可以通过参照通常的商业或者家庭交易而得到解释而不必被贴上避税的标签，那么，该安排就不在这一个条款的管辖范围之内。”^② 这就是所谓的断言标准，其核心是观察纳税人的总体行为是否能够通过比照通常的商业交易或家庭安排而得到合理解释，如果能够得到合理解释，就不能认定为避税。这个标准后来受到了其他法官的批评：一是认为其

① Newton v Commissioner of Taxation, [1958] AC 450, at 455.

② Newton v Commissioner of Taxation, [1958] AC 450, at 466.

过度依赖于“通常交易”的概念；^①二是这个标准侵蚀了一部分合理行为（如税收筹划——tax planning 或添普曼大法官所称的“tax mitigation”^②）的空间，例如，投资于提供特别税收优惠的某个特定行业，即使纳税人实施总体行为是为了享受该优惠而回避税收，也不一定属于避税。^③

2. “仅仅是偶然的”标准（“Merely Incidental” Test）。这是在新西兰上诉法院（Court of Appeal，其层级仅低于最高法院）首席法官伍德豪斯（Woodhouse P）在挑战公司诉税务部长（Challenge Corp Ltd v CIR）^④一案中确立的避税认定标准。在该案中，挑战公司在纳税年度终了最后一天的午夜之前以1万新元的价格购入了一家亏损了580万元的公司的股权，目的是用这些亏损来冲抵本公司已经取得的利润从而减少应税所得额。当时的所得税法（即《1976年所得税法》）第191条明确规定，在特定情形下，一家盈利的公司可以用集团内的另外一家公司的亏损来抵销后计征所得税。^⑤虽然该条也包含有反避税特殊规则的立法，^⑥但被挑战公司成功绕过了；税务部长承认该反避税特殊规则不适用，^⑦税务机关只得动用一般反避税条款（即《1976年所得税法》第99条）来应对。在诉讼过程中，挑战公司争辩道，虽然他们承认购买这些股权纯粹是为了获得被收购公司的亏

① 参见 Mangin v IRC, [1971] AC 739, at 756.

② 参见 CIR v Challenge Corp Ltd, [1987] 1 AC 155, at 167-168.

③ 参见 Michael Littlewood, “The Privy Council and Anti-Avoidance Rules”, [2007] 2 BTR 175, at 189.

④ 参见 CIR v Challenge Corp Ltd, [1987] AC 155; [1986] 2 NZLR 513; (1986) 8 NZTC 5, 219 (PC).

⑤ 新西兰《1976年所得税法》第191条。

⑥ 新西兰《1976年所得税法》第191条第(1)款第(c)(i)项。

⑦ 这在后来的立法中得到弥补，如共同所有权规则和所有权连续性规则的立法，参见前文《新西兰的部分特殊反避税规则》一节中的有关论述。

损，没有其他商业目的，但是他们有权这样做，因为该行为完全符合第 191 条的规定。因此，解决问题的关键在于如何解释第 99 条并明确该条与第 191 条的关系。伍德豪斯法官指出，判断纳税人的行为是否构成避税，在于通过客观地观察“安排”的本身来判断“节税 (tax saving)”的目的或效果是否“仅仅偶然” (merely incidental) 于其他目的。^① 如果“节税”仅仅是其他目的之“偶然或者附随”的目的或效果，则不属于避税；反之则属于。枢密院添普曼大法官得出结论：“如果挑战公司这样的安排不能为一般反避税规则所捕捉，所得税就只能从那些不能与亏损公司达成交易的盈利公司中收取了”，^② 并据此认定应当适用一般避税条款，而判决挑战公司的安排构成了避税。

3. “计划与目的”标准 (“Scheme and Purpose” Test)。这是理查德森 (Richardson) 法官在上述挑战者公司诉税务部长一案中，就法院如何协调一般反避税条款与税法中的特定条款之间的关系提出的。根据该标准，如果特定的税收上的好处，符合特定条款之“计划或目的”，并且符合其所涉及的税收立法的整体“计划或目的”，一般反避税条款就不适用，就不应被认定为避税。这个标准的优点是，它避免了将那些税法鼓励或允许的节税^③被不恰当地划入到避税之中，因为即使纳税人进行安排之目的只是为了获得税收上的好处，如果这正是给与这些好处的立法条款的“计划或目的”并且符合整个立法的“计划或目的”，一般反避税条款就不适用，纳税人的安排也就不会被不恰当地归入为避税。这一验证标准，在后来的彼得森诉税务部长 (Peterson

^① 参见 CIR v Challenge Corp Ltd, [1987] AC 155; [1986] 2 NZLR 513; (1986) 8 NZTC 5, 219 (PC), at 5005-5006.

^② CIR v Challenge Corp Ltd, [1987] AC 155; [1986] 2 NZLR 513; (1986) 8 NZTC 5, 219 (PC), at 5223.

^③ 因为立法可能有意通过提供税收优惠来达到某些政策目的。

v CIR)^①一案中得到枢密院的肯定。

4. “税收减轻 (Tax Mitigation)” 概念。这是枢密院添普曼大法官在前述税务部长诉挑战公司一案中提出的概念, 是指那些通过税收筹划来达到减少本来可能需要承担的税收义务而又不是避税的行为。添普曼把“避税”定义为“纳税人毋须依赖那些使其有资格减少纳税义务的损失或开支而减轻其税收义务”,^②而“税收减轻”则是纳税人“在减少其收入或者增加开支能够减少其应税所得或能够使其有资格减少纳税义务的情形下, 减少收入或增加开支”。据此, 他认为《1976年所得税法》第99条(一般反避税条款)只适用于“避税”, 而不适用于“税收减轻”。他认定, 挑战公司所做的, 是“避税”而不是“税收减轻”。问题在于, 如果不考虑第99条, 挑战公司本来是有资格“减轻”其纳税义务的, 因为他们的行为完全符合第191条的明确规定。所以, 添普曼大法官的这种划分, 被认为是依赖于某种非法律的标准如“正义感”^③之类而做出的, 所以也就缺乏法律上的明晰和确定性。^④

5. “国会原来的预想”标准 (“Parliamentary Contemplation” Test)。这是新西兰最高法院最近在本·纳维斯森林投资公司诉税务部长 (Ben Nevis Forestry Venture Ltd v Commissioner of Inland Revenue)^⑤一案的审判中确立的解释和运用一般反避税条

① Peterson v CIR, [2006] 3 NZLR 433.

② 参见 CIR v Challenge Corp Ltd, [1987] 1 AC155, at 168.

③ 即 “sense of justice”, 参见 Simms v Registrar of Probates, [1900] AC 323, at 335.

④ 参见 Michael Littlewood, “The Privy Council and Anti - Avoidance Rules”, [2007] 2 BTR 175, at 198.

⑤ Ben Nevis Forestry Venture Ltd v CIR, [2008] NZSC 115; [2009] 2 NZLR 289; (2009) 24 NZTC 23, 188 (SC) .

款的最新标准。根据该标准，纳税人在运用税法中的某一特定条款时，即使该条款明确规定纳税人有资格获得税收减免（如允许抵扣、折旧、不算做收入等），如果纳税对该条款的运用超出了国会在立法时所预想的情形，则一般反避税条款适用而纳税人的行为可以被认定为“避税”。本·纳维斯森林投资公司诉税务部长一案涉及非常复杂高超的大大减少纳税人义务的设计和操作。其基本技巧是利用税法中对某些特定类型的经济组织的不同的税收待遇（如对慈善机构的免税待遇等）以及对为获得应税收入而发生的开支可以在计算所得时扣除等的特定规定，通过在不同地区（包括税务天堂）设立各种机构并构造一系列的交易活动而达到纳税义务的大规模下降。如果严格依照税法中有关特定条款的规定而不考虑一般反避税条款，纳税人本来是可以达到目的的。但新西兰最高法院指出，立法机关在订立那些（给与特别税收待遇、准许抵扣等）特定条款时，从来没有想到过纳税人会以那样极端的方式来运用，因而纳税人的行为或者安排超出了进行立法时“国会原来的预想”，一般反避税条款可以适用，纳税人的行为应当被认定为避税，税务机关有权依照一般反避税条款中的“重构（reconstruction）”授权对纳税人的义务重新核定。这个标准强调法院在判断纳税人的行为是否构成避税时，不仅要看立法的条文，还要看立法机关的意图；即使纳税人的行为或者安排在字面上完全符合税法中的某些特定条文，但如果其对这些条款的运用超出了国会设立这些条文的立法本意（原来的预想），纳税人也不能依赖该等特定条款对抗一般反避税规则的适用。至此，关于如何处理一般反避税条款与特定税法条文之间的关系，似乎已经在最高司法机关的层面得到了解决。但问题并没有完结。这个最高法院最新确立的标准，仍受到“由法院去猜测立法机关的意图”等批评。然而，尽管受到批评，此后的众多避税案件的审判，该标准都得到了运用。至少在

法律的层面上，这是目前新西兰适用的解释和运用一般反避税条款的具有司法约束力的标准。

结论及启示

我国经济的迅速发展、社会成员财富的快速积累，以及对“偷税漏税”或“逃税”违法行为日趋严厉地打击，必将催生出发达的“避税”或者“税收筹划”行业。为此，尽快建立和完善我国的反避税立法、执法和司法体系很有必要。新西兰与我国虽然有着不同的政治法律制度和传统，但其反避税立法的悠久历史和丰富的司法经验，很值得借鉴学习，因为很多避税技巧和方法的基本原理相同，也能够为其他国家（地区）的纳税人所运用。新西兰的反避税立法和司法是在不断研究和借鉴其他国家经验的基础上演进的，因而对其研究和借鉴更显价值。虽然新西兰是判例法国家，但是在税收的领域，成文法是其唯一的征税依据。这使得其反避税立法和司法实践对我国的借鉴意义不会因为两国所属“法系”的不同而有实质性的减损。

重新新西兰的经验中我们可以看到，为了有效反避税，立法需要在两个方面同时进行完善：一方面，尽可能针对已经呈现或者可以确切预见的各种特定的避税行为类型，制定出针对性的特殊反避税规则；另一方面，在税法中需要包括一般反避税规则，从而对未知的避税类型或者无法归入到特定类型而适用特殊规则的行为加以规范。由于我国所处的特殊发展阶段和社会经济的独特性，通过较为完善的一般反避税规则的立法来赋予税务执法和司法机关在认定避税成立的基础上来“重构”纳税人的交易并据此“重新核定”纳税人的义务，相对而言更为重要，也是更为现实的优先立法选择。事实上，不仅新西兰，其他一些普通法系

国家（地区）如澳大利亚、^① 加拿大、^② 香港特别行政区^③等也有一般反避税规则的立法；一些大陆法系的国家如德国、^④ 法国、^⑤ 克罗地亚^⑥等也有类似功能的立法条文。^⑦

一般反避税规则的立法司法存在的主要问题，是对“避税”作准确的定义非常困难，因而难以在“避税”与法律许可的“税收筹划”之间画出明确的界线。如何处理一般反避税条款与明确赋予纳税人税收减免的特定条款之间的关系，也属不易。在这方面，新西兰的立法司法实践进行了有益的探索，并逐步发展出较为稳定成型的一般反避税规则立法的成文法范例，以及一系列解释和运用一般反避税规则的司法验证标准（tests）。我国也可以进行类似的反避税一般规则的立法，并且借鉴新西兰等国经验，由司法机关依照税收立法在审判活动过程中逐步发展和完善

① 参见澳大利亚《1936年所得税与社会服务出资评定法》（Income Tax and Social Services Contribution Assessment Act 1936）第260条。

② 参见加拿大《所得税法》第245条。

③ 参见香港《1947年税务条例》（Inland Revenue Ordinance 1947）第61条、第61A条。

④ 参见德国《联邦税收程序法》第42条第（1）款“在税务案件中滥用法律”。该条第（1）款规定：“税法不能经由滥用可能合法的安排而绕过。如果存在这样的滥用，纳税人应当如同已经选择了适当的合法安排那样被征税”，并且“除非法律明确排除，该款即适用”[第（2）款]。

⑤ 参见法国《税收程序法》第L 64条。

⑥ 参见克罗地亚《总税法》第2章第11条。

⑦ 关于这些国家有关立法的进一步讨论，参见 B. Arnold, “The Canadian Anti-Avoidance Rule”, [1995] BTR 541; I. Roxon, “General Anti-Avoidance in Action - News from Canada”, [1998] BTR 140; G. Cooper, “International Experience with General Anti-Avoidance Rules”, (2001) 54 Southern Methodist University Law Review 83; Michael Littlewood, “The Privy Council and Anti-Avoidance Rules”, [2007] 2 BTR 175; and Zoë Prebble and John Prebble, “Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law”, [2008] Bulletin for International Taxation (Apr.), 151.

反避税一般条款的解释和运用的司法规则。针对我国的实际情况，笔者建议立法中要明确定义“逃税”和“避税”的界线（即纳税人是否隐瞒或重大遗漏依法应当提交税务机关的与核定纳税人纳税义务有关的信息），在执法司法实践中要非常注意避免把避税案件当作“偷税”、“漏税”或“逃税”案件来处理。这样既维护了“税收法定”原则，也给纳税人以如实申报的鼓励。只要纳税人如实申报，就不属于“偷税”、“漏税”或“逃税”。要给税务机关以“反避税”执法的实践机会，给纳税人走上法庭就避税问题进行诉讼的机会。这样，我国的反避税立法和执法、司法才能真正确立并发展，有效地适应并促进经济社会的发展进步。

附件：新西兰 1974 年修订后的
《1954 年土地和所得税法》第 108 条

Section 108 Agreements purporting to alter incidence of tax to be void——

108 (1) Every arrangement made or entered into, whether before or after the commencement of this Act, shall be absolutely void as against the Commissioner for income tax purposes if and to the extent that, directly or indirectly, ——

(a) Its purpose or effect is tax avoidance; or

(b) Where it has 2 or more purposes or effects, one of its purposes or effects (not being a merely incidental purpose or effect) is tax avoidance, whether or not any other or others of its purposes or effects relate to, or are referable to, ordinary business or family dealings, ——

whether or not any person affected by that arrangement is a party thereto.

108 (2) Where an arrangement is void in accordance with subsection (1) of this section, the assessable income and the non - assessable income of any person affected by that arrangement shall be adjusted in such manner as the Commissioner considers appropriate so as to counteract any tax advantage obtained by that person from or under that arrangement, and, without limiting the generality of the foregoing provisions of this subsection, the Commissioner may have regard to such income as, in his opinion, either——

(a) That person would have, or might be expected to have, or would in all likelihood have, derived if that arrangement had not been made or entered into; or

(b) That person would have derived if he had been entitled to the benefit of all income, or of such part thereof as the Commissioner considers proper, derived by any other person or persons as a result of that arrangement.

108 (3) Where any income is included in the assessable income or, as the case may be, in the non - assessable income of any person pursuant to subsection (3) of this section, then, for the purposes of this Act, that income shall be deemed to have been derived by that person and shall be deemed not to have been derived by any other person.

108 (4) Without limiting the generality of the foregoing provisions of this section, it is hereby declared that where, in any income

year, any person sells or otherwise disposes of any shares in any company under an arrangement (being an arrangement of the kind referred to in subsection (1) of this section) under which that person receives, or is credited with, or there is dealt with on his behalf, any consideration (whether in money or money's worth) for that sale or other disposal, being consideration the whole or, as the case may be, a part of which, in the opinion of the Commissioner, represents, or is equivalent to, or is in substitution for, any amount which, if that arrangement had not been made or entered into, that person would have derived or would derive, or might be expected to have derived or to derive, or in all likelihood would have derived or would derive, as income by way of dividends in that income year, or in any subsequent income year or years, whether in one sum in any of those years or otherwise howsoever, an amount equal to the value of that consideration or, as the case may be, of that part of that consideration shall be deemed to be a dividend derived by that person in that first - mentioned income year.

108 (5) Where any arrangement has been made or entered into before the 1st day of October 1974 and the Commissioner is satisfied, in respect of that arrangement or, as the case may be, in respect of a part of that arrangement, that the terms or conditions of that arrangement or, as the case may be, of that part (being legally binding terms or conditions which were agreed upon in writing before that date) prevent the discontinuance of that arrangement or, as the case may be, of that part——

(a) Subsections (1) to (4) of this section shall not be applied with respect to that arrangement or, as the case may be, with respect

to that part so long as that arrangement or, as the case may be, that part is so prevented from being discontinued and is continued strictly in accordance with the requirements of the aforementioned terms or conditions thereof; and

(b) So long as the said subsections (1) to (4) of this section are not applied with respect to that arrangement or, as the case may be, with respect to that part in accordance with paragraph (a) of this subsection, the section for which section 108 of the Land and Income Tax Act 1954 was substituted by section 9 of the Land and Income Tax Amendment Act (No. 2) 1974 shall, notwithstanding the repeal thereof by the said section 9, be deemed to remain in full force and effect in relation to that arrangement or, as the case may be, in relation to that part.

108 (6) For the purposes of this section——

“Arrangement” means any contract, agreement, plan, or understanding (whether enforceable or unenforceable) including all steps and transactions by which it is carried into effect;

“Liability” includes a potential or prospective liability in respect of future income;

“Tax avoidance” includes——

(a) Directly or indirectly altering the incidence of any income tax;

(b) Directly or indirectly relieving any person from liability to pay income tax;

(c) Directly or indirectly avoiding, reducing, or postponing any liability to income tax.