

论法人人格否认制度在行政执法程序中的应用

朱峰

(西南石油大学, 四川 成都 641100)

【摘要】在税收执法实践中,被检查企业常常利用法人人格独立性逃避税款缴纳义务,稽查机构对此力不从心。为解决这一问题,法人人格否认制度作为一种有力的武器,通过在税收执法程序中引入这一制度,可以有效打击企业滥用独立人格的现象,实现实质课税,维护税收公平和社会公共利益。本文分析了该制度的必要性、可行性以及适用范围和构成要件,提出了将其应用于稽查执行环节的建议。

【关键词】税务稽查;法人人格否认;实质课税

企业法人人格独立意味着企业能够独立承担责任,这是现代公司制度的两大基石之一。在税收执法实践中,根据国家税务总局颁布的《税务稽查案件办理程序规定》,在被检查企业不缴纳相关税款的情况下并没有授权稽查机构对该企业实际控制人或者受同一控制的其他企业强制执行,也就是说在“法无许可即禁止”的原则下稽查机构只能针对被检查企业的财产进行强制执行,在面对不法分子利用公司法人人格独立性逃避税款缴纳义务已渐成趋势的情况下有点力不从心。从现有路径来看,法人人格否认制度是解决上述问题的有力武器,然而作为私法上的制度如何运用到公法上来,这就是本文所要研究的问题。

一、必要性分析

(一)税务领域滥用法人人格独立具有普遍性、后果具有严重性

税收的强制性、无偿性的特征与投资人与实际控制人以利益最大化为动力创建的以盈利为目的的组织——企业之间的矛盾不可避免。企业出于自身利益的考虑,总想通过各种各样的方式来降低自己的税负,为自己留存更多的利益。税务机关和纳税人关于其中利益的博弈就如同一场没有终点的马拉松,特别是在税务稽查执法实际中,矛盾尤其突出。

税务稽查的滞后性。税务稽查一般是检查企业前三个年度的纳税情况,也就是具有滞后性,就会存在检查出少缴大量税款时,该公司已将财产转移至其他关联公司从而导致无财产可供执行。检查出偷、逃税的情况尚有刑法作为威慑,但稽查案件绝大多数还是如政策适用错误等普通的行政违法导致的少缴税款,这类案件强制执行就是最终手段了,但当被检查企业没有财产时,就只得终结执行,无法挽回国家税款损失。

税务稽查对象的特定性。税务稽查是对单个企业进行稽查,最终处理权限仅限于被检查企业,根据《程序规定》,强制执行又无法及于实际控制人以及其他关联公司。特别是在房地产领域,由于税款分配等原

因,房地产公司在一地开发项目通常会被要求在当地成立子公司,甚至有些房地产公司为方便管理、核算,一个项目就会设立一个子公司。例如A公司在某地有三个项目,分别设立了B、C、D三个子公司,其中B公司项目一年前已经清盘,而当地税务稽查机构此时才对B公司进行稽查,并检查出B公司少缴大量税款,而B公司已无财产可供执行,此时税务稽查机构只能终结执行。这种情况看似合法合规,实则造成了国家税款流失,损害了公众利益,甚至会造成“破窗效应”。

(二)法人人格否认是对税法基本原则的重要补充

税法四项基本原则为税收法定主义原则、量能课税原则、实质课税主义原则和纳税人信赖利益保护原则。^[1] 这四项原则的逻辑关系在于“法律的公平价值预设税法上具体化而成为量能课税原则,税收法定为程序和形式保障,保障量能课税原则得以实现,实质课税主义对违反税法规定的避税行为进行矫正,纳税人信赖利益保护原则对税务机关的权力进行约束”,实质上可以与法人人格否认制度构成自洽的逻辑体系。^[2] 首先,法人人格否认并不违反税收法定主义,因为法人人格否认是为了撕开遮住真相的面纱,通过经济实质还原与之相对应的法律形式;其次法人人格否认与量能课税原则追求税收公平的逻辑是一致的,因为公司滥用法人人格独立导致税负不合理降低,对于其他正常纳税的公司是极不公平的;再次,法人人格否认契合于实质课税主义原则,两者都是透过现象看本质,以经济实质作为判断依据或否认公司的独立人格的方式维护税收的公平,可以说是相同目的、不同手段。最后纳税人信赖利益保护原则是纳税人信赖税法、信赖税收制度能公平地适用于同样的纳税人,依法纳税的纳税人信赖税务机关能避免滥用法人人格独立的纳税人不能获得税收上的利益。

综上,法人人格否认与税法基本原则在目的上是完全一致的,而法人人格否认制度作为实现这一目的

的手段，无疑是对税法上述基本原则的重要补充。

二、可行性分析

（一）滥用法人人格独立是一种侵权行为

法人人格否认制度肇始于判例法系国家，系作为一种平衡法的原则，旨在让法官审理案件时为矫正个案正义，可以从实质正义的方向，让有责任的股东承担其应该承担的责任。

2005年全国人大修订《公司法》时首次引入法人人格否认制度。该规定其一是本质上就是禁止性的规定，是为了限制实际控制人滥用公司的控制权，禁止公司股东滥用公司法人独立地位和有限责任；其二是要有损害事实的存在，也就是严重损害了公司债权人的利益，如果公司的实际控制人虽然滥用了公司的控制权，违反了法律的禁止性规定，但没有造成损害后果或是虽然有后果但该后果不影响债权人利益的实现，那么也就不用承担违反禁止性规定的后果；其三我国对公司运行是有一套完整的制度规则和监管措施的，即使是公司的实际控制人在明面上也必须遵守相关的规则和制度，其要“滥用”公司法人的独立地位，也就必定要通过种种措施如进行虚假交易、违规抽取资金等绕过这些规则和制度，也就表明行为主观上是故意犯错；其四，只有公司债权人的利益受到损害是由滥用公司法人独立地位和股东有限责任引起的，公司股东才会对公司债务承担连带责任，也就是行为与结果直接要有因果关系。可见，滥用公司法人独立地位就是违反了禁止性规定，使得债权人的债权利益遭受了严重损害，此时通过否认法人人格独立的地位，穿透追及至实际控制人来补偿债权人受到的损失，符合侵犯责任的构成要件与补偿性原则。

（二）税收是一种债权

侵权责任是规定于《民法典》之中的，是典型的私法。而税收在我国传统观念认为是国家的行政权力，是典型的公法，代表的学说就是“税收的权力关系说”。随着时代的发展，学界逐渐认识到了税收的债权、债务属性，租税法律关系的基本性关系属公法上的关系，但这种关系具有和私法上的全权债务关系相类似的行政……并结论性地认为，租税法律关系中最基本关系的租税实体法关系是一种与权力毫不相关的全权债务关系（公法上的债权债务关系）。^[3]而我国税法学界主流观点也认为“税法应当由两方面构成，分别为税收实体法以及税收程序法。从实体法上来讲，税收法律关系也属于一种债权债务关系。而税收程序法的侧重点则是如何实现国家对纳税人的实现征税权”。^[4]虽然在征税环节表现为无偿性、强制性，但税款的用途，就是国家对所有国民包括各式企业提供公共服务的重要来源，包括各种基础设施等等，相当于国家先行为企业发生的各项经济行为提供各种公共服务，然后再根据企业从这项公共服务中

享有的利益确定企业应向国家缴纳的“服务费”也就是各项税款，就是在确定企业在某一经济行为中应向国家缴纳的“债务”。这样在税收实践中，国家和企业之间就形成了一种债权债务关系。当企业作为纳税人时，其实际控制人滥用法人人格独立偷漏国家税收损害国家利益，则国家税收征管机关应有权援引“刺破隐名投资人双重面纱”的规则请求公司、名义股东以及他们背后的隐名投资人承担缴纳税款的连带责任。^[5]

（三）公、私法相互融合的趋势

2001年通过的《税收征管法》直接移植的当时《合同法》有关代位权与撤销权的规定，该项规定明确规定税务机关依照合同法的相关规定行使代位权与撤销权，必须向人民法院申请，属于民事诉讼程序，不仅体现了公法和私法相互融合的趋势，也进一步体现了私法中保护私人财产的原则。

税法作为公法的地位当然不容置疑，但是税法不同于其他类型的公法，税法无论从参与社会经济活动的深度和广度都是其他类型的公法所不能比拟的。特别是我国的混合所有制经济体系，必然存在着公的利益与私的利益相互间的影响和渗透，这也产生了“公私交融的社会利益”，这也是公私法融合的重要经济基础和根源所在。^[6]

三、法人人格否认制度在稽查执行环节中的特殊性

税务稽查执行就是在执行税法、实现税收债权，并且作为保护国家税收安全的最后一道防线，在对待“债务人”时拥有一定的权威，也就是有着无可置疑的公法属性，这也就意味着稽查执行环节中的法人人格否认制度不能简单照搬《公司法》的相关规定，要根据其特殊性作出合理调整。

（一）适用范围及于实际控制人与其控制的企业

根据《公司法》的规定，法人人格否认仅及于股东，并且在《九民纪要》中也只是明确确定实际控制人的核心是对关联公司的人格否认，对其所控制的子公司、关联公司是否承担连带责任并未作出明确指示。^[7]由此在实践中，实际控制人在被执行企业通过他人持股控制，其主要财产分散在其他企业，在这种情况下确实存在滥用法人人格独立地位，但无法让实际控制人承担相应责任，造成国家税款流失，同时也使得法人人格否认制度变成空中楼阁。

在税务稽查执行环节适用法人人格否认制度的目的是维护国家税收安全，保障税款执行入库，所以不能简单地适用《公司法》的规定，应准确理解该制度的内涵与实质——就是为了让应该承担税收债务的企业来承担，所以应适用“横向刺破”又称“三角刺破”。也就是实际控制人所控制的其他关联公司横向适用公司人格否认，“其责任首先是由公司

流向控股股东,这是典型的‘传统刺破公司面纱’,然后责任又从该控制股东流向其他受其控制的公司,这又是典型的‘反向揭开公司面纱’,最终在受制于同一控制股东的多个公司之间实现责任共担。”^[8]

如在“宁波银行股份有限公司江北支行与宁波金刚机器人有限公司、宁波市鄞州托米海伦服饰有限公司等金融借款合同纠纷案”中,一审法官在论证金刚机器人有限公司与东平齿轮公司存在公司平移、人格混同、利益转移,滥用公司法人独立地位以逃避债务后,认为金刚机器人公司虽然不是东平齿轮公司的股东,但是属于“兄弟公司型人格混同”也就是横向混同,所以类推适用《公司法》第二十条规定,判决金刚机器人公司对东平齿轮公司的债务承担连带责任,二审法官也对该判决表示认可,维持了原判。^[9]

(二) 适用法人人格否认的构成要件

2013年最高人民法院公布的第十五号指导案例“徐工集团工程机械股份有限公司诉成都川交工贸有限责任公司等买卖合同纠纷案”中确立了人格混同的表现形式是关联公司的人员、业务、财务等方面交叉或混同,并指出财产混同是关联公司人格混同的实质因素。^[10]

法人人格独立的意义在于公司法人独立地行使权利并能独立地承担责任,而能独立地承担责任关键在于拥有独立的财产。在稽查执行环节,滥用人格独立最主要的就是将本属于A公司的财产与B、C、D等公司的财产混同,使得表面上A公司无财产可供执行,进而无法承担A公司本应承担的税收债务。在实践中,经济表现形式多种多样,公司组织架构也是变化多端,其中有部分公司组织架构存在着人格混同的表现形式,比如集团公司,但该种组织形式是公司为了适应市场以及经济发展规律所构建的,并不是为了逃避债务,所以在稽查执行时必须准确把握人格混同的实质。

1. 关键在于财产能否独立。《九民纪要》规定的判断法人人格混同的最主要表现形式就是财产是否混同且无法区分。人员混同、业务混同、电话号码一致、宣传内容一致,住所地、营业场所相同,共同使用同一办公设施、机器设备等应作为表征因素和辅助考量因素,不能独立适用。^[11]在实践中,通常是对A公司的账务进行穿透,如资金全部流向B公司,而日常所需资金也来自B公司;或是A公司所使用的资产全部由B公司所控制;或是A公司通过B公司出售商品,B公司收到款项后并不支付给A公司,由A公司长期挂往来账等等。简而言之,就是通过对一公司的账务穿透后,能够发现该公司的资产被另一公司随意支配,导致自身没有独立的财产。

2. 应以逃避缴纳税款为目的。实践中不乏集团公司采用权力集中式的组织架构,也就是总部或是区

域总部直接掌控旗下各个子公司的人事、财务、投资等关键性部门,子公司仅负责日常运营,且资金也归集团统一调度。该种模式在一定程度上也是符合人格混同,但只要被查子公司愿意在执行环节缴纳税款或是整个集团因经营不善导致偿债能力的弱化,那么就不应该适用法人人格否认。只有在这种不尊重法人独立地位的人格混同实际危害或者损害了他人正当利益,令它们连带承担对债权人的清偿责任才有正当基础。^[12]若是该公司逃避缴纳税款的义务,同时又因人格混同导致财产无法区分,使得该公司无财产供强制执行,那么在这个时间点上就可以推定逃避缴纳税款是该公司人格混同的目的之一,除非该公司能够证明人格混同的各个公司均无偿债能力。

参考文献:

- [1] 刘剑文,熊伟.税法基础理论[M].北京:北京大学出版社,2004.100-188页.
- [2] 张怡,吕俊山.税法中的法人人格否认制度[J].河北法学,2019,37(01):62.
- [3] (日)北野弘久.税法学原论(第四版)陈刚杨建广等译[M].北京:中国检察出版社,2001.161-163页.
- [4] 刘剑文,熊伟.税法基础理论[M].北京:北京大学出版社,2004.69页.
- [5] 雷金牛.刺破隐名投资人的双重面纱[J].法学杂志,2014,35(03):129.
- [6] 徐孟洲,徐阳光.论公法私法融合与公私融合法——兼论《十一五规划纲要》中的公法私法融合现象[J].法学杂志,2007(01):54.
- [7] 最高人民法院民事审判二庭.全国法院民商事审判工作会议纪要理解与适用[M].北京:人民法院出版社,2019.154-155页.
- [8] 黄淑涵.公司法人人格否认制度在关联公司间的扩张适用——基于实证研究的视角[C]//荆楚学术2017年第7期(总第十五期).2017:65.
- [9] 参见浙江省宁波市中级人民法院二审民事判决书(2016)浙02民终324号[EB/OL].<https://wenshu.court.gov.cn/website/wenshu/181107ANFZ0BXSK4/index.html?>
- [10] 最高人民法院案例指导办公室(刘净).指导案例15号《徐工集团工程机械股份有限公司诉成都川交工贸有限责任公司等买卖合同纠纷案》的理解与参照[J].人民司法,2013(15):34-36.
- [11] 谭贵华.我国公司法人人格否认规则的司法适用研究[J].西南政法大学学报,2016(4):108页.
- [12] 王军.人格混同与法人独立地位之否认——评最高人民法院指导案例15号[J].北方法学,2015(4):44.