# 避税行为非法性质疑

来源：网络 作者：青灯古佛 更新时间：2024-01-23

*避税行为非法性质疑 避税行为非法性质疑 避税行为非法性质疑 「摘要」避税行为非法性是当前税法学界的主流观点。本文在对避税概念进行界定与分析的基础上，指出现行税法以予以规制的一系列所谓“避税”行为，不宜再称其为避税，而现实生活中广泛存在的避...*

避税行为非法性质疑 避税行为非法性质疑 避税行为非法性质疑

「摘要」避税行为非法性是当前税法学界的主流观点。本文在对避税概念进行界定与分析的基础上，指出现行税法以予以规制的一系列所谓“避税”行为，不宜再称其为避税，而现实生活中广泛存在的避税行为，其非法性也值得质疑。

并从避税产生的原因、以避税有违税法宗旨和税法基本原则来认定避税非法性观点的不合理及避税非法性界定在实践中的困境来论证自己的观点。

「关键词」避税；税法漏洞；税法原则「正文」

一：有关避税行为定性的几种观点

关于避税行为的法律性质，法学界曾有合法、违法与脱法的不同界定。认为避税具有合法性的理由是避税行为并不违反税法的文义规定，且是私法上适法有效的行为，选择何种行为方式是纳税人的行为自由，具有合法性。持违法观点者认为避税虽形式合法但实质违法，它违反了税法的宗旨，不符合量能课税的公平原则，有损税法的实质正义，因此应定性为违法，并予以法律规制。持脱法观点者认为避税既非合法行为也非违法行为，而是一种行为虽抵触法律的目的，但在法律上却无法加以适用的脱法行为。①其本质在于利用法律上的漏洞，实现一定的行为目标，同时达成法律无法对其适用的目的。第一种观点因为避税行为越演越烈及其导致的税收功能实现的严重障碍和避税规制的现实必要性而渐渐被多数学者所摈弃，而后二种观点应为税法学界现今的主流观点——即避税行为是非法（包括违法和脱法）的。

二：对避税概念的界定与分析

在对避税行为做具体分析以前，我们必须对避税的概念有一个清晰的界定，这是一切分析和探讨的前提。虽然各国立法都尚未对节税、避税和偷税做清晰界定，但我国学理已有较为一致的共识。即：节税是法所允许的，偷税是法所严禁的，而避税是界乎二者之间的。它因形式合法性及公示性与偷税相区分，又因对税法宗旨的违反与节税相区分。税收规避是指利用私法上的选择可能性，在不具备私人交易固有意义上的合理理由的情况下，而选择非通常使用的法律形式。一方面实现了企图实现的经济目的或经济后果，另一方面却免予满足对应于通常使用的法律形式的课税要素，以减少税负或者排除税负。②国际财政文献局（International Bureau of Fiscal Documentation）的定义是：税收规避是指描述纳税人为减轻税负而作法律上事务安排的一个用语。该用语一般在贬义上使用，如用来阐明纳税人利用税法的漏洞、含糊、不规范和其他缺陷，对个人事务或商业事务进行人为安排，从而实现税收规避目的。联合国税收专家小组认为：避税可以认为是纳税人采取利用法律上的漏洞或含糊之处的方式来安排自己的义务，以致减少其本应承担的纳税数额而这种做法不受法律约束。刘剑文教授认为，避税是指纳税人滥用法律形成的可能性，通过法律所未预定的异常的行为安排达成与通常行为方式同一的经济目的，谋求不正当减轻税负的行为③。简言之，避税是利用税法漏洞，规避税法以达到与税法宗旨相违背的减少或免除纳税人负担的行为。“利用税法漏洞、规避税法”这一条件是税法学界对避税的一种共识，这里就产生了一个问题——税收法律法规和其他规范性文件所明确禁止的一系列所谓的避税行为，如转移定价、利用避税港等行为是否还能被称做严格意义上的避税行为。若还称其为避税行为，那它与一般的税收违法行为的界线在哪里？如果它不再被称作避税行为，那法学界以其显著危害性为例论证避税行为的非法性，合理性何在呢？笔者认为，现行税法已予以规制的一系列所谓“避税”行为，不宜再称其为避税，而现实生活中广泛存在的避税行为，其非法性也值得质疑④。

三：避税非法性质疑

（一）避税产生之原因不可归责于纳税人

从避税产生的原因来看，经济学告诉我们，人是经济的人，具有趋利避害的本性。税收是对纳税人财产的强制性转移，是对其财产权的一种合法侵害，而且，税收不具有直接的、显性的、个体意义上对等的给付，以税收为对价的公共产品和公共服务的非排他性和竞争性品质又使其受益者具有“搭便车”的可能⑤。因此纳税人受利益驱动，有力图减轻直至排除其税收负担的本能欲望。客观上由于现实社会经济生活的不确定性和人的认识能力的非至上性，立法者会受制于认识力、表达力等立法技术能力以及时代显现的不足造成对行为的末预见性，使得立法意图和立法实效存在一定的差距。出现法律的漏洞、含糊、不规范和其他缺陷。税法同样避免不了这种成文法的局限性。从而使纳税人具有了规避税法的现实可能性。再者，各国税制的现实差异也使国际避税得以存在。这些都是不可归责于纳税人的，在税法存在漏洞和各国税制现实差异的客观前提下，仅因纳税人为追求税收负担减轻和排除所采用的税法所未明文禁止的行为与税法宗旨不符而予以否定性评价，是不合理的。税法是以私法秩序为前提的法律，宪法所保障的一般行为自由和私法自治原则并不能为税法所任意侵犯。征税必须严格遵循税收法定原则。只有全面地满足了法律所明文规定的课税要件，才能发生税收债权的给付请求权。如果某一交易行为或经济事实。并不为税法所预定调整，则除非有特别的法律根据，不得适用税法规范。商人既然有订立最合适的契约以追求其商业利益的经济自由，则同样应该有选择某种法律上的行为方式以达成最少税负的自由。因此，原则上，纳税义务人有权自由安排其事务，尽量减少税收支出，只耍不违反法律的规定，纳税人就有筹划其税收事务的权利。美国知名大法官汉德曾言：“法院一再声称，人们安排自己的活动以达到低税负的目的，是无可指责的。每个人都可以这么做，不管他是富翁，还是穷光蛋。而且这样做是完全正当的，因为他无须超过法律的规定来承担纳税义务；税收是强制征收的，而不是靠自愿捐献的。以道德的名义来收税，不过是分空谈而已。” 英国议员汤姆林也曾针对“税务局长诉温斯特大公”一案指出：任何人都有权安排自己的事业，以依据法律获得少缴税款的待遇，不能强迫他多纳税。

（二）对“以避税有违税法宗旨和税法基本原则来认定避税非法性”观点之批驳

认为避税行为非法的学者常以避税行为有损税法宗旨和有悖税法基本原则来论证自己的观点。那么，什么是税法的宗旨呢？税法的宗旨，是税法调整所欲达到的目标。由于税法的作用与税收职能的实现紧密相连，因此，税法的宗旨主要体现为保障税收三大职能的有效实现。即，保障有效获取财政收入、有效实施宏观调控和保障经济与社会的稳定三个目标。而这三个目标的实现应该是政府的任务，不应该是百姓的负担。要求纳税人行为符合税法的宗旨，无疑是把税收职能实现的任务负担在普通纳税人身上。纳税人只是普通的、具有一般智识的人，不是精英的立法者、执法者。纳税人只负有“依法”纳税的义务，至于税法宗旨的实现，则不是他们所应该也不是他们所能够保证的。政府应该有一系列制度设计来引导纳税人的行为符合税法的宗旨，做不到这一点，只能是政府的失职，而不是纳税人的责任。

从税法的基本原则方面看，持避税行为非法性观点的学者认为避税行为有害税法的税收公平和税收效率原则。认为避税人采取的复杂、迂回的异常行为安排，断开了税法预先设计的通常的法形式与税法的联结，使得享有同一经济效果的纳税人却减轻或排除了税收负担，破坏了量能课税原则。造成税负不公，从而使税收公平原则受到实质的损害。同时避税人常采用迂回、多阶段的行为方式，这种迂回曲折必然增加资源消耗和费用支出，因此这是有违经济性的。而且避税行为增加了政府反避税的负担，税收征管成本必然加大，税收效率当然受损，因此是有违税收效率原则的。然而，现实生活中许多避税行为正是对税收不公平现象的异化反击，或者说，税收不公平催生了许多避税现象。如采取异常的行为安排以达到享受税收优惠的目的、利用避税港等等，这正是税收不公平导致的恶果。在税收效率方面，税收效率分为征税效率和纳税效率，即保证税收征纳及税收本身对纳税人在经济上影响最小，及税务机关以最小的成本获得最多的税收收入。正如这些学者所指出的那样，避税也是需要成本的。纳税人选择避税与否取决于避税成本与应纳税额的比较。避税现象的广泛存在，是否也说明我们的税收负担过重呢？税收是政治、经济以及社会的敏感神经，当税负过于沉重时。纳税人的本能反映就是躲、逃、甚至偷抗税，税负不公、重复征税，也会引发纳税人的抵制、逃避心理。因此，从纳税人角度讲，避税与纳税效率是不违背的，而避税行为的存在从某种角度来讲也是税制设置非效率的一种体现。当今广为提倡的“降低税率、扩大税基”改革也有此方面考虑。从这些方面分析，认为避税行为有违税法的基本原则，是值得质疑的。最为重要的是，税法还有税收法定主义这一帝王原则。这一原则是对避税行为非法性的最大冲击。

税收法定主义是税法最高原则，其基本含义是课税要素法定、课税要素明确和程序合法性。它要求税收债务于税法所规定的课税要件被法律事实充分满足时才发生。也就是说，纳税人只在税收法律所确定的课税要件得以满足时才负担纳税义务。任何人不得要求纳税人负担税法规定以外的“纳税义务”。其深层涵义则在于保障宪法秩序下人民的基本财产自由权不受国家及其行政权力的任意侵犯。同时，人民以承担纳税义务为国家提供财源为代价，获得自由为私法行动的自治权利。在国家及征税机关享有不对等的优越权力的税收领域，税收法定主义无疑成为纳税人防御非法侵害的有力屏障。而且税收法定主义在中国这样一块缺乏民主与法治的土壤上是有着特殊意义的。税法学界一直将税收法定原则与刑法的罪刑法定原则相媲美。刑法的罪刑法定原则要求“法无明文规定不为罪”，税法的税收法定原则也要求“法无明文规定不纳税”。正如现代刑法的理念是越来越多的保障犯罪嫌疑人的合法权益，保证任何无确凿证据证明有罪的人不受刑罚追究一样，现代税法的理念也是越来越多的保障纳税人权利。自由、生命与财产是人的基本人权，刑法保障人的自由生命不受剥夺，而税法保障人的财产不受侵犯，尤其是，不受强大的国家权力的侵犯。税法不应该仅仅是赋予国家征税的权力，更应该是对这种权力的限制，这种“权力的限制”从税法产生的最初就是税法的要旨和生命所在，现在也越来越显示其重要意义。税法不只是告诉人们，国家可以在哪些领域、哪些经济环节、对哪些人、哪些物、哪些行为征税；他更重要的是告诉人们国家征税权力所不得侵犯的领域。

（三）避税非法性界定在实践中的困境

从实践意义上，对避税行为非法性界定的合理性也是值得怀疑的。从法理的角度讲，非法的，就是法律要予以规制的，否则界定其非法意义何在？更为重要的是，如果界定其为非法而不予规制或规制乏力的话。实际是在昭示民众非法的行为也是可行的，因为法不管它或管不着它，这无疑是降低了法律的权威性。让人们对守法和违法认识模糊从而变相地鼓励违法行为的发生。而且对非法行为不予规制，税务执法机关就是失职。规制的话，学理有两种规制手段，一般性规制和特殊性规制。特殊性规制前已论及，其规制对象不宜再称为避税行为，本文对其不再做具体分析。下面着重分析采用一般性规制的困境。

对这些法律没有明确规定而被认为是实质违法的避税行为予以规制，出发点是好的，然而，这些行为由谁界定，如何界定，界定后规制的后果如何却是一个难题。由税收执法机关予以认定？——对避税的认定要建立在征税机关具有较高的业务素质和职业道德基础上，且不说现有税务机关的业务素质是否已经上升到可以较为准确界定的高度，单是在征税利益驱动下的税收执法机关界定的公正性就值得怀疑。由一个独立于税务机关的行政机关或者法院界定？——避税行为的界定是一个专业性技术性极强的工作，在中国现有税法资源及其匮乏的情况下，谁能担此重任？而且，中国目前连税务行政复议机关尚且不独立、税务行政诉讼也没有专门的税务法院和税务法庭的情况下，由某个独立于税务机关的行政机关或者法院对避税行为进行界定也是不现实的。众所周知，避税和节税在现实中也是很难区分的，广泛的企业、单位都在进行所谓的税收筹划活动（事实上这些行为是避税还是节税、那些是避税、那些是节税是很难区分的），在公众普遍违法的情况下，如何予以规制呢？而且在没有一个公开的法律对具体“避税”行为予以确认的情况下（即特殊性规制），由征税机关或其他行政机关或者法院对其行为进行避税性界定能否得到他们的认可呢？在税务机关的规制明显缺乏法律依据的情况下，必然会引起与行政相对人的争议，导致税务行政复议，税务行政诉讼的发生——这岂不更是浪费资源，降低效率？而且，这种破坏纳税人合理预期⑥的对避税行为的一般规制，必然导致节税行为者甚至是普通纳税人在经济行为中忐忑不安，畏手畏脚，这是否也损害了他们的权益——法律的实施是不应该有如此大的负外部性⑦的！

避税行为的产生，很大部分原因是由于税制设计的不完善，如，个人所得税采分类所得税制而未采综合所得税制，应纳税项目采正列举而不采反列举。税法自身的缺陷不应是纳税人的责任。纳税人有根据税法予以选择的自由。这是宪法予以保障的。宪法56条规定：公民有依法纳税的义务。（只是依法纳税的义务）而且，对避税予以非法性否定、适用一般性规制也会一定程度上降低立法者修改税法，完善税制的积极性——既然税法漏洞可以借违背税法宗旨立法目的予以任意性的否定性界定予以填补的话，那又有何修改必要呢？在我国税法还极不完善、税制还极不合理的情况下，这对税法进步的损害是巨大的。

此外需要阐述的是，对避税行为予以非法性界定，适用一般性规制，这是一种广泛的授权，在中国这样一片缺少民主和法治的土壤上，这种广泛的授权后果可能是毁灭性。虽然许多发达国家如德国、法国、奥地利、荷兰、西班牙等都对避税采用一般性规制手段，但其是建立在高度的民主法治和完善的税收征管基础上的。在发达国家，民众是以纳税人的身份理直气壮的面对政府，要求政府提供各种服务，要求自己的权利被保障甚至是直接抗争政府的权力；而我国的纳税人却基本还是被要求以一种顺民的姿态出现在强大的国家权力面前。中国如果在现有的税收征管体制下、在缺少民主与法治的基础的情况下盲目跟风，后果只能是征管的进一步混乱和法治的再次被践踏。而且，即便是在这些有高度的法治和完善的税收征管基础的国家，一般性规制手段的采用效果如何，也是存在争议的。

任何税制的设计都是一个利益权衡的机制，在国库利益和个人权益间作出取舍，笔者不是反对制定各种反避税措施，那是现实而又必要的，笔者反对的是不份青红皂白的对避税予以非法性评价。反避税措施必须是法定的，是予以明示的。从某种意义上说，避税是一种成本，是推行法治、优化税制过程中的一种成本。正如改革牺牲了大量人的既得利益和国家的大量资产以求效率一样，如果避税导致的税款流失能换来一个更趋于法治的治理结构、更精巧的税制设计。笔者认为也是值得的。

「注释」

② ［日本］金子宏著：《日本税法原理》，刘多田等译，中国财政经济出版社１９８９年版，第80页。

③ 刘剑文 丁 一 《避税之法理新探》 涉外税务 202\_.8④本文将力图否认对避税的非法性评价，即避税也是合法的，似乎导致了避税与节税难以区分。事实上，节税曾经属于广义的避税概念，如中国税务大词典的定义：避税是纳税人以不违法税收制度的前提而减少税收负担的行为。节税是纳税人为了达到避税的目的而制定的纳税计划，这种纳税计划是在税法规定范围内，当存在着多种可选纳税方案时，以税收负担最低的方式来处理财务、经营、交易事项。中国税务百科全书把避税分成两个基本类型：一是既不违反法律规定，也不违背立法意图（也就是我们现在所说的节税）；一是虽不违反法律规定，却违背了立法意图（也就是我们现在所说的避税）。在美国，避税被广泛的解释为除逃税以外的种种使纳税负担减至最低的技术，从而将节税包含在内。国际上也有人以是否违背法律意图将避税区分为可接受避税（节税）和不可接受避税（避税）。现在，税法学界已较为一致的区分了节税与避税，将节税定性为合法的、符合税法宗旨和立法精神的行为，而将避税定性为不符合税法宗旨和立法精神的行为。笔者赞同这种界定（虽然笔者并不赞同以此认定避税的非法性），而且笔者的以下分析也是建立在此基础上的。虽然笔者否认避税行为的非法性，但合法并不意味着不具有社会危害性。如博彩、性服务在许多国家是合法营业，但它们的社会危害性却是有目共睹的。避税行为也是如此，避税行为者毕竟是不正当的规避了本应承担的纳税义务，不仅危害国家财政收入，也可能使税法的宏观调控职能落空。避税是需要完善税法予以规制的一类行为。

⑥ 苏力 《法治及其本土资源》 第6页 苏力在其《法治及其本土资源》指出：法律的功能也在于建立一种合理的稳定的预期。

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！