

浅谈避税的法律界限

○ 杨少刚 何隽

在从事反避税工作中,常常有人问起:“避税既然是合法的,为什么还要反避税呢?”避税概念引入以来,理论界争论一直较多,而这个概念若不加以明确,势必影响到反避税工作的顺利开展。这实际上是研究避税与反避税要回答的首要问题。笔者拟对此问题谈一下粗浅的看法。

一、从纳税人减轻税负的几种方法看避税概念

我们可以从纳税人不缴或少缴税款的几种方式中来分析一下避税的特征:

第一,节税——指纳税人非自觉的合法减少其纳税义务。即纳税人的行为符合税收政策导向,减轻税收负担。例如,当国家对烟酒课以重税,有些人干脆戒烟戒酒了。这在税务上不会反对,只会予以赞成和保护。

第二,税收筹划——指纳税人通过聘请顾问等方式人为策划以合法减少纳税义务。其与节税的区别在于纳税人主观上进行策划少缴税款,这种行为

也是建立在合法的基础上的。例如,我国对经济特区有优惠政策,内地企业到特区办公司,以减少税收负担,这是国家政策允许的,即是符合立法意图的。

有些学者把以上两种方式也归为避税行为。但笔者认为,由于这两种方式均是遵守税法的规定,按照税收立法意图,是一种合法的、正常的商业行为,不应列入避税范围,更不需要去搞反避税。因此,可将这两种方式与避税等方式并列作为减少税负的方式。

第三,“非违法”的避税——指由于税法本身存在漏洞,纳税人利用税法不完善之处作出有利于减轻税负的安排。这种行为当然会使国家蒙受损失,是违背政府立法意图的。既不能说它是合法的,因为没有可符合的法律条文;也不能说它是违法的,因为也无法找到其所违反的具体法律规定,所以只能称之为“非违法”的避税。这种形式的避税与税收筹划的区别在于它尽管没有违法,但却违背了政府制定税法的初衷,钻了法律的空子,是政府不愿看到的。

但又因无法可据,税务部门不可能给予制裁。为防止税收继续流失,只有迅速完善税法,以杜绝漏洞,这也便是开展反避税工作的任务之一。例如,有些国内企业“挂靠”涉外企业,享受涉外企业的优惠政策,对此,税务部门只能通过完善税法,早日促进“两税合并”,使涉外企业与国内企业享受公平的税收待遇。

第四,不合法的避税——指表面上看似合法,实则已为法律所约束的行为。此种行为是第三种情况的发展。当税务部门发现纳税人的某种行为已经达到非管不可时,税务部门通过完善税法以约束纳税人的这种行为。一旦立法约束,第三种行为也即发展演变为打着合法外衣实则不合法的避税行为。这种行为是我们当前反避税工作的主要目标。那么既然这种行为是不合法的,它与偷税行为有何区别呢?实际上,避税与偷税是既有区别又有联系的。从法律角度划分,避税与偷税的主要区别在于所采取的手段不同,避税的手段违背了独立企业间正常交易原则,偷税采用的是“伪造、变造、隐匿、销毁”等虚假手段,但两者之间又没有不可逾越的分界线,因两者目的都是为减少或不履行纳税义务,其后果对国家财政利益造成的损害是一样的。拿转让定价来说,在人大未立法前,即1991年《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及其《实施细则》和1992年《中华人民共和国税收征收管理法》及其《实施细则》未公布前,转让定价行为是“非违法”的避税行为,但是在立法以后,该行为则是违法的避税行为。由于有了法律依据,税务部门对此种不合法的避税行为可以进行“合理调整”。

第五,偷税——指采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证,在账簿上多列支出或不列、少列收入,或者进行虚假的纳税申报的手段,不缴或少缴应纳税款,即采用的完全是不合理不合法的手段达到少缴税款的目的。

第六,抗税——指以暴(下转9页)

作,建立健全医疗保险基金预决算和财务会计制度,以及特殊人员的医疗保障和公务员补充医疗保障办法。还要加快医疗机构的配套改革等工作,为建立有中国特色的职工医疗保险制度做出贡献。

(四)建立和完善城市居民最低生活保障制度和失业保险制度,并做好相关制度的衔接

各地财政部门要认真按照国务院要求,积极会同民政部门,确保明年年底之前在大中城市和县政府所在镇建立城市居民最低生活保障制度,保障广大城市居民的基本生活。要严格控制保障范围、对象,实事求是地确定保障标准,保证所需资金。同时,建立健全财务制度,加强监督检查,提高资金使用效益。

要积极配合有关部门,努力扩大失业保险覆盖面,调整失业保险基金支出结构,确保基金主要用于失业救济和国有企业下岗职工基本生活保障。同时,要将失业保险基金纳入单独的社会保障基金财政专户,实行收支两条线管理。

国有企业下岗职工基本生活保障和再就业、失业保险、城市居民最低生活保障是三道重要的社会保障线,要做好三个制度的衔接,保证各项制度之间的层次和梯度。一般来说,城市居民最低生活保障标准要低于失业救济标准,失

业救济标准要低于下岗职工基本生活保障标准。另外,应将目前的再就业资金、城镇就业补助费及失业保险基金中的生产自救费、转业训练费等有机结合起来,统筹安排,形成合力,提高整体效益。

(五)加强社会保障事业财务管理,提高社会保障资金使用效益

要规范财政供给范围,净化支出内容,把那些不该由财政供给的机构和人员支出分离出去,控制人员支出,集中有限的资金促进社会保障事业的发展。要继续推行零基预算、政府采购等办法,改进和加强经费管理。要建立健全财务规章制度,实行预算内、外资金统一管理,加强财务管理和监督。要按照党中央、国务院清理整顿财政信用的要求,会同有关部门认真清理社会保障事业周转金、救灾周转金和扶持城镇青年就业周转金。

总之,社会保障财务工作,任重而道远。我们必须高举邓小平建设有中国特色社会主义理论的伟大旗帜,坚定信心,克服困难,把各项任务落到实处,尽一切努力确保党中央、国务院各项重大战略决策的顺利实施。

(作者为财政部副部长)

(上接第32页)力、威胁方法拒不缴纳税款,这种不(少)缴税款行为已演变成公然与税务部门对抗,必然引起政府的强硬打击和制裁。

二、避税行为的法律界限

根据上述分析,缴税方为达到不缴或少缴税款的目的,分别有六种表现形式(当然还有欠税、骗税等特殊形式),其手法比较起来是逐步升级的,税务部门对其行为产生的反应也是不同的。在这些表现方式中,最难区分的就是“非违法”的避税与不合法的避税。“非违法”的避税处于一个灰色地带,是合法与违法的转折点。在这个转折点上,政府为保证财政收入必然约束纳税人减轻税负的行为,从完善税法角度堵塞漏洞,而纳税人则不断寻找新方式钻税法空子以减轻税负。当法律趋于完善,原来看似合法或不违法的行为一旦为法律所约束,即发展演变为不合法的行为,成为反避税工作对象。而反避税工作人员也肩负着尽早发现法律漏洞,

反馈情况,促使国家完善税法的任务。

此点可从深圳开展反避税工作实践加以说明。最初,深圳税务部门发现来深外资企业40%以上报称亏损,同时又不断扩大生产规模。经调查,发现这些企业通过高进低出等方式转移利润到境外,逃避我国税收。而当时国内并没有法律可约束此种行为(即属“非违法”的避税行为)。为维护我国税收权益,深圳市税务部门借鉴国际税收惯例,以市政府名义于1988年初制定了《深圳经济特区外商投资企业与关联公司交易业务税务管理的暂行办法》,开始了反避税工作。由于有了这一地方性法规,深圳市外企当时的“非违法”的转让定价即演变成违法的行为(即不合法的避税),受到税务部门的调整和制裁。此后,全国人大的立法使在我国外资企业的转让定价行为成为“不合法的避税”行为,使反避税工作步入了法制化轨道。有些学者认为所有避税行为均是合法的,容易让人产生反避税就是

不合法的错误认识。然而,从目前我国反避税工作情况看,反避税工作对象所从事的行为均具不合法性,即反避税工作是有法可依,有法必依的。

综上所述,笔者认为,不可将避税行为与节税和税收筹划一并笼统称为合法,这不仅使避税行为加剧模糊性,而且不利于反避税工作的开展。应当用发展的眼光具体问题具体分析,从纳税人行为本质分析。若政府赞成和允许的,就不应划入避税,而是节税或税收筹划。若纳税人利用现有法律漏洞,违背政府意愿减少税负,则构成“非违法”的避税。但当政府发现这一漏洞并已以法律条文形式加以约束时,此种行为便已发展演变为不合法的避税。正因为避税情况有此两种具体表现形式,也就使得反避税工作有了双重任务:其一,致力于发现现行税法税制漏洞,及时加以完善;其二,打击已立法约束的不合法的避税行为,维护税收权益。

(作者单位:深圳市地方税务局)