

有关避税行为非法性原因分析 PDF转换可能丢失图片或格式  
，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/78/2021\\_2022\\_\\_E6\\_9C\\_89\\_E5\\_85\\_B3\\_E9\\_81\\_BF\\_E7\\_c46\\_78756.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/78/2021_2022__E6_9C_89_E5_85_B3_E9_81_BF_E7_c46_78756.htm)

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。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摒弃，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，另一方面却免于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。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。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。

### 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

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。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未预见性，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，只要不违反法律的规定，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。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问  
[www.100test.com](http://www.100test.com)