

偷漏税治理的法律展望

郑孟状

偷漏税是一种全球性现象,发展中国家尤为严重。1986年,全美被偷漏的联邦所得税额达到1000亿美元,25%至42%的美国公民存在着程度不等的偷漏税行为。^①1979年,英国国内税务部部长威廉·派尔就英伦三岛的偷漏税情况作过一次估计,断言偷漏税额占了国内生产总值的7.5%^②。印度的情况更为严重,偷漏税总额占整个国民收入的一半。^③在我国,偷漏税的问题也相当突出,1988年的税收大检查表明,国营、集体企业的偷漏税面在50%左右,个体工商户的偷漏税面在30%以上,仅四川一省,1985、1986两年,偷漏税额就有2.8亿元之多,这当中还不包括大量存在着的“暗数”。国外一些税务专家进行过一次测算,假如政府能够有效地控制偷漏税行为,西德的所得税税率可以降低二十至三十个百分点,美国则可以降低四十个百分点。^④我国还没有进行过此类测算,但既然存在着如此广泛的偷漏税现象,若能予以有效的控制,势必会大幅度地增加财政收入,进而为企业间创造公平竞争环境,缓和社会分配不公。从这一意义上讲,防治偷漏税是一项关系着整个国民经济治理整顿的工程。本文试从多角度入手,对偷漏税防治的立法并司法进行展望性的探讨。

一、税收公平。税收公平,不仅是一个经济问题,而且还是一个政治问题。在西方国家的历史里,税收一直是不同经济集团斗争的主要源泉,法国大革命和美国独立战争,或多或少都可归结在税收不公这一点上。^⑤正鉴于此,古典经济学家亚当·斯密把税收公平放在他提出的税收四原则的首位,但是,旧制度的本质,决定了这种不公平的永久性。美国1976年的“税收改革法案”,提高了个人所得税的起征点,平均减税幅度达16%,但公众依然认定“这是一部有利于富人的法律”。^⑥我国是社会主义国家,税收公平是经济公平的自然顺延,但由于经济生活中各种关系还没有完全理顺,如价格“剪刀差”问题,税收不公现象仍然存在。例如,适用同一税种,同一税率的企业,有的占有充裕的资金资源,拥有雄厚的技术力量和先进的机器设备,有的则远离资源地,交通不便,资金、技术力量不足,设备陈旧,国家也少给投资。这种名义税率平等实际效果不等的客观事实,一定程度上诱发和促进

① Law and Policy, Vol.11 No.1, January 1989, P49.

② 西蒙·詹姆斯等著,“税收经济学”,第33页。

③ Journal of Law and Society, Vol.16 No.4, Winter 1989, P493.

④ 林山田,“经济犯罪与经济刑法”,第28页,台湾三民书局,1981年。

⑤ Sidney·Ratner, Taxation and Democracy in America, P13, 1967,

⑥ Tax Reform Act of 1976, P23,

了偷漏税行为。一些企业,为了降低生产成本,增强产品在市场的竞争能力,就求助于偷税漏税,而公众也认为这种行为带有合理的一面。由此观之,没有税收公平,不会有偷漏税行为的消除。就现阶段而言,要做到税收公平,第一,应广泛地采用累进税制,缩小比例税的适用范围。根据收入累进,符合按纳税人的纳税能力进行征税的公平原则。比例税实行的是一刀切,有些税种只能如此,有些税种这样做则只是考虑到按比例征收容易,累进征收比较复杂这一点。随着征管手段的改善,逐步缩小比例税的适用范围,是可以做到的。第二,从间接税为主直接税为辅,过渡到间接税和直接税并重,进而过渡到直接税为主间接税为辅。在发达国家,直接税所占的比重相当大,如美国,直接税占税收总额的60%,日本占50%。原因是间接税可以计入成本之类,转嫁给消费者,而直接税则由纳税者本人承担,较能体现税收的公平。第三,以减免税作为税收不公的一个弥补手段。如对政策性亏损企业少征或不征产品税;对达到个人收入调节税征收标准者,可因其赡养老人而适度减征,以资鼓励;对耗时长,投入精力多的劳动所得,如稿酬,可减征或免征,以区别于倒买倒卖所得。英国税法对一般个人所得征收30%至60%的税,但对“非勤劳所得”,要另征15%的附加税,这一点很值得我们借鉴。第四,建立指数化自动宽免制度。通货膨胀,纳税人在实际收入不变的条件下,货币收入会有所增加,如果纳税基数不变,纳税人可能会由于这种货币收入的增加,在累进税率的作用下,自动地划进较高的所得级别,适用较高的税率,此外,大量原先的低收入者,也会自动地进入交税的行列,这显然是一种隐蔽的扩大征税。指数化自动宽免制度,就是根据通货膨胀率,逐年自动提高税收起征点。举例来说,我国的个人收入调节税起征点是每月400元,设某一年度的通货膨胀率为10%,按照自动宽免制度,第二年度个人收入调节税的起征点应调整为440元($400+400\times 10\%$)。

二、源泉扣缴。从源扣缴税收,能够有效地防止偷漏税,这已为实践所证明。例如,日本比较注重税收的代扣代征,源泉征收部分占所得税总额的76%,正因为如此,1955年至1977年间,日本税收增长了21.3倍,而同期美国只增长了4.1倍。^①我国从源征收的税种比较少,仅局限于烧油特别税、筵席税、个人收入调节税、建筑税等几种。申报缴纳,当然有节省管理费用等优点,但对于偷漏税行为的控制,就远不如源泉扣缴有效。吉林省、辽宁鞍山市、四川雅安地区分别试行屠宰税、车船牌照税和茶叶产品税源泉扣缴,效果显著。这给我们指明了一个方向:税源分散的税种应尽可能地实行代扣代征。在税务实践中,一些负有代扣代征义务的单位,为了招徕顾客,扩大业务,擅自停扣停征税收,为此,国家税务局曾多次行文,要求各地做好税收代扣代征工作,如1988年,国家税务局与商业部等七个部局联合颁发“进一步加强批发扣税工作”的通知,但都缺乏最后的法律强制。香港对个人所得也实行源泉扣缴,税法要求:雇主有义务在稽征年度末提出评述付给每个雇员的应纳税报酬情况及其他规定的细节,否则就要受到处罚。有些国家和地区的税法较上一规定更为严格,代扣代缴人应扣而未扣或少扣,处以未扣或少扣的税额一倍的罚款;代征人或扣缴义务人匿报、短报、短征或不为代征、代扣者,处5年以下有期徒刑。以笔者之见,税法规定的代征代扣人,不履行相应的义务,除在经济上处罚之外,还应受到刑罚的惩罚。从最低限度上讲,代扣代征人的这种行为是帮助他人偷漏税,属共同犯罪。当然,从罪质上看,代扣代征人不履行相应的义务是一种不正当竞争的行为,建议在不久就要制定的“防止不正当竞争法”中,

^① 熊泽通夫,“战后日本税制”,第41页。

增设非法竞争一罪。

三、征管软化问题。国家税务局主要领导同志曾多次强调“要强化税务机关的检查权和执法权。”这主要是针对两个方面的问题而言的。第一方面,税务机关的现有权力只局限于收取滞纳金、罚款、通知银行扣款、吊销税务登记、收回税务票证和提请工商部门吊销营业执照,不足以适应征管税的需要。如,在征收税过程中,常有一些不法分子冲击税务机关,殴打税务人员的事例,司法机关对此多以民事纠纷了结。在国外,税务人员拥有许多一般公务人员不具备的权力。如香港税法规定:税务人员有权从任何人处取得一切有关纳税人的情报,即使这种情报不涉及资料所有人的税负问题;在纳税人有可能转移或销毁有关偷漏税资料时,税务人员有权进入其住宅进行搜查。近些年来,我国的一些地方税务部门在强化征管问题上,作了一些有益的尝试,如1988年7月,吉林省长春市成立了首家税务治安派出所,直接处理有关偷税、抗税事件。在兼顾需要和可能的前提下,我们认为可以从以下几个方面强化税收征管:(1)税务机关在征税重点地区与工商、公安两个部门进行联合办公,协同作战;(2)赋予税务部门查封和拍卖不纳税者财产的权力;(3)赋予税务部门查阅纳税人往来帐户、商品存放和发运情况的权力;(4)赋予税务部门在紧急情况下,进入偷漏税人住宅进行搜查的权力;(5)在法院刑庭、民庭、经济庭以及行政庭之外,另设一个税务法庭,集合法律、税务、会计人才,专司偷漏税案件。第二方面,有些地区、有些部门,从本位利益出发,擅自扩大减免税的范围,任意以行政干预税收。如有些市自行下文:县属企业一律按小型企业征税;评为优质的乡镇企业的产品免征产品税一年;企业奖金可以列入生产成本……1987年,全国清查出越权减免税额高达30亿元。美国经济学家约瑟夫·A·皮朱曼曾对减免税作过一次统计:由于各种税收的豁免、减征,使个人所得税实际缴纳人数已减至应缴纳人数的 $\frac{3}{7}$,如果消除各种不合理的减免,所得税率可以下降 $\frac{1}{3}$ 。为了扭转被动局面,加强对减免税的控制,税收法规必须明确划分中央税和地方税,规定中央税的减免权限直属中央,地方无权染指,此是其一;其二,税法对可以减免税的情况应作出详尽的规定,需要补充时,也必须由国家税务局转行发文;其三,要建立减免税追踪反馈制度,有选择地考核几家重点企业的减免税款使用情况,不合理的应立即予以撤消;其四,地方擅自减免国家税收,是化大公为小公的行为,对国家来说,仍然是一种违法行为,对直接责任人员和主管人员应给予各种行政处分,情节严重的,应以偷税罪予以处罚。

四、刑事立法和司法的完善。第一是避税问题。避税,简单地说就是行为人利用税法对不同条件下的不同征税规定,设法躲避税收,达到减轻或逃避税负的目的。有人认为避税是一种合法的钻空子行为,只能亡羊补牢,这显然没有能够站到社会危害性的高度上来把握避税行为的性质。1989年国务院办公厅转发国家税务局“关于清理整顿和严格控制减免税的意见”规定:“严禁企业减免税期满后,采取改换厂名、改换产品名称或商标手段,骗取继续减税免税。一经发现,一律按偷税论处。”这就明确地把避税行为定性为偷税。不过,从发展的角度看,避税行为也应纳入不正当竞争法的调整范围。第二是举证责任。谁控告,谁举证,是刑法的一项基本原则。20世纪以来,随着原子革命、信息革命的相继完成,食品、环境污染、税收等法规中的绝对责任和推定犯罪逐渐增多。例如,美国“国内收入法典”规定:“公司以股份所有权交换财产以及其他的交换,必须向税务部门证实,逃避联邦所得税并不是这种交换的主要目的。”这一规定,完全符合收益越大风险也越大的投资原则。纳税人既然是在营利运行之中,他就要比一般人承担更大的责任。这一点无可厚非。我国刑法中只

有非法所得罪是推定犯罪，建议将偷漏税也规定为推定犯罪，也就是说，当被告帐面成本支出明显高于同类企业，有故意抬高成本、少纳税金的嫌疑，或者其正常帐面收入明显低于同类企业，存在有“帐外帐”的可能等情况下，应当责成被告人自己作出合理的解释，如果他不能提出充分的证据，说明自己没有借此进行偷税，法律就推定其犯有偷税罪。第三，会计法要求各单位必须有健全的会计制度和财务制度，但实践中，一些企业的会计凭证、帐簿、报表等没有能严格按照法律程序进行，对此，西德刑法第283条专门规定了破坏簿记义务罪，瑞士刑法第166条也规定了簿记懈怠罪。我国税法允许对会计制度不健全的合营企业，处以5000元以下的罚款，但光有这一点是不够的，还应当在刑法破坏社会主义经济秩序犯罪章中增设破坏簿记一罪。第四是偷税罪的立案标准。我国刑法只是笼统地规定“情节严重的”，构成犯罪，至于什么是“情节严重”，并没有具体的解释，这就给司法部门带来了执行上的困难。对此，“两高”应该在司法解释中规定一个数额标准。第五是偷税罪的处罚。许多人抱怨偷税罪的法定刑太轻，最高才处三年有期徒刑，这也是一个值得研究的问题。

五、纳税道德教育。道德教育对纳税自觉的影响最为深远。在意大利，纳税被看作是一种道德责任，很少有人愿意冒受舆论和良心的责罚去偷漏税。我国的情况比较特殊，历史上“轻徭薄赋”是仁政明君的象征，增加赋税，通常被视作是苛政暴虐。这种植根于民族传统的抗税因素，在我国国民身上，一直很浓厚。培养纳税自觉，首先要破除这种陈腐，使人们明白赋税“是行政权力整个机构的生活源泉”，一个人要想获得社会给予的服务，就必须缴纳税金。其次，偷漏税犯罪绝不是某些人所说的是无侵害对象的犯罪，这种犯罪的侵害对象，不是某一个具体的人，而是不特定的全社会的人，因为我国的税收是“取之于民，用之于民”。被偷漏的这部分税收，本来是应该用来改善全社会福利的，而它却被少数人非法占有。这种占有，既侵害公众的利益，同时也加重了另一部分人的税负。纳税自觉的道德教育，可以通过多种途径进行。比如，一般案件审理，只在法庭上宣告判决，判决书副本仅送达给被告人、被害人、被告人家属及被告人所在的单位；偷漏税案件的审理，要着重它的社会影响，判决书可刊载在公告、报纸或商业公报上。又比如，在有条件的地方，设立各种民间护税协税机构。联邦德国“商业交易诚信协会”，法国有“抗制非法竞争中心”，这种社会力量的存在，有助于提高纳税人的纳税自觉。

（作者单位：宁波大学法律系）

责任编辑：庄立

更正 本刊第四期作如下更正：

《论民事诉讼中的举证责任》一文第72页第25行“在我国民事诉讼中”应为“在外国民事诉讼中”；《监护人的赔偿责任》一文作者单位应为辽宁大学法律系；

封二目录第三篇文章题目部分刊物印刷有误，应为《略论法律实施的保证》。