# 简析税法的脱法性

来源：网络 作者：流年似水 更新时间：2025-02-19

*简析税法的脱法性 简析税法的脱法性 简析税法的脱法性 「关键词」税法 脱法性「正文」 在现代社会，财政是一个国家存在和发展的经济基础，而税收则是财政的源泉。没有了税收，财政就将成为无源之水，并进而危及国家的政治和经济的发展。由此可见，税收...*

简析税法的脱法性 简析税法的脱法性 简析税法的脱法性

「关键词」税法 脱法性「正文」

在现代社会，财政是一个国家存在和发展的经济基础，而税收则是财政的源泉。没有了税收，财政就将成为无源之水，并进而危及国家的政治和经济的发展。由此可见，税收对于社会发展的作用是不言而喻的。然而在实践中，基于人的自然理性，为实现自身利益的最大化（这可以作为“唯利其图”的另一种解释，传统的解释包含了太多道德评价的因素，不在法律的考量范围之内），对于不利于利益最大化之后果的躲避——避税就成为了行为主体的内在需求。特别是随着市场经济的发展和国家对偷、漏、逃税行为进行规制的力度不断加强，避税日益成为利益最大化的首选之策。因此有必要对避税行为进行深入的法学研究。本文拟从行为性质的角度对避税行为作一简要分析。

一、避税的概念和脱法性

关于避税的概念问题，理论上历来众说纷云，形成了不同的观点，并且都在一定程度上与避税行为的法律性质存在着一定的内在联系，刘剑文教授在《避税之法理新探（上）》一文中，把避税界定为：“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。”[1]这一概念界定也包含了对避税行为的法律评价。

首先，这一概念排除了所谓的“合法避税”。合法避税是指纳税人依据税法规定所作出的符合税法宗旨的行为[2]，从形式上看，合法避税是纳税人依据税法规定对自己的经济行为进行的调整，是一种守法行为；从实质上看，合法避税行为符合税法的具体规范，当然也与税法的宗旨相符合，与作为经济杠杆的税法所欲实现的规制目的是一致的。因此，从本质上说，这种行为与税法设置的初衷相吻合。从严格意义上讲，合法避税（原文称之为顺法性避税。笔者注）不属于真正的避税范畴[3].

其次，这一概念把避税行为界定为兼具形式合法性和实质违法性的脱法行为。

所谓脱法行为，是指行为虽抵触法律的目的，但在法律上却无法加以适用的情况。脱法行为的本质，在于利用法律上的漏洞，实现一定的目标，同时造成法律无法对其适用的目的[4].纳税人利用税法的漏洞，采取税法及其他法律并未禁止的手段，调整确定自己的经济行为，规避税法的适用，从而实现减轻或免除税负的目的。从形式上看，这种行为并不违反法律的禁止性规定，但却在客观上造成了税收收入的减少。这种形式合法性和实质违法性二者兼有的行为，“脱离并溢出了税法的文义规定，因而是一种脱法行为”[5].

二、避税脱法性的法理基础

把避税界定为脱法行为，首先遇到一个法理学问题：从一般意义上讲，在合法行为和违法行为之间，是否存在一个中间地带呢？

行为法学者认为，在合法行为与违法行为之间还存在着法律未授权、不要求、但又不禁止的行为。这种观点认为，法律产生于对行为控制的需要，具体的控制手段有确认权利（授权）、规定义务（要求）和禁止，以及规定相应的法律后果。合法行为是行为主体在意识支配下，根据法律授权和要求实施的行为，因而应受到法律的保护。违法行为是主体在错误意识支配下，违反法律规范要求实施的具有社会危害性的行为，理应受到法律的制裁。从法律后果的角度讲，违法行为是法律应予制止的行为，合法行为是法律保护的行为。但从另一角度讲，法律不禁止的行为未必都是合法行为，都应受到法律的保护；法律不予保护的行为也未必都是违法行为，都应加以取缔。在合法与违法之间存在着一个中间地带，表现为法未授权、不要求但又不禁止的行为。对这类行为没有具体的法律保证措施，是法律所不控制的行为[7].

我们讲避税的脱法性，是指避税行为因形式合法和实质违法而“脱离并溢出了税法的主义规定”[8]，需要强调的是，形式合法是不违反法律的具体规定，这里的法是形式意义上的法律，是具体的法律规范；而实质违法中的法是实质意义上的法，是蕴含在具体法律规范中的“法的精神”，具体体现为法的宗旨和目的，并不是具体的法律规范本身。正是在这个意义上，我们讲避税行为脱离了税法的控制，从而从行为人的角度，成为一种排除税法适用的脱法行为。

三、避税行为脱法性的合理基础

避税行为的脱法性是对避税行为的法律评价，那么，在社会生活中，纳税人为什么要采取避税行为呢？也就是说，避税行为的脱法性是否存在实践中的合理性基础呢？在这一部分，笔者试图从税收是纳税人“享受政府提供的公共产而支出的费用”[9]，以及避税是纳税人对政府规制行为的对策行为两个角度，探寻税法脱法性在实践中的合理基础。当然，这里的合理指的是符合理性，并不包括太多的道德评价因素。

1、税收是纳税人享受政府提供的公共产品而支出的费用，而避税是纳税人一种“搭便车”的行为。

经济学研究表明，税收就是人们享受国家（政府）提供的公共产品而支出的价格费用，纳税人纳税是为了享受国家（政府）提供的公共产品，而国家（政府）征税正是为了给纳税人提供公共产品[10].从国家和社会的整体角度考虑，为了更好地提供公共产品，政府应该尽可能地多征税，为了更好地享受公共产品，纳税人应该尽可能地多纳税。但这无疑会对纳税人的利益最大化产生影响：多纳税则意味着利润的降低。这时从纳税人的角度考虑，为了追求最大的利益，他就会想方设法地降低税负，因为他认识到：如果大家都降低税负或不纳税，则他纳不纳税对公共产品的提供不会产生影响；如果有足够多的人纳税，那他就可以享受公共产品而不纳税——“搭便车”了。因此，避税是追求利益最大化的纳税人“搭便车”的行为。

2、避税是纳税人对政府规制行为的对策行为。

基于上述分析，避税是纳税人为了在享受国家（政府）提供的公共产品的同时，实现自身利益最大化而采取的“搭便车”的行为，从与国家（政府）的关系来讲，是根据国家（政府）的规制行为对自己的行为进行的有针对性的选择，是一种对策行为。无论是作为“搭便车”行为还是对策行为，纳税人避税行为都是为了追求自身利益的最大化，符合理性经济人的内在要求。由于避税行为并不违反法律的强制性规范（违反法律不是一种理性的选择），同时也符合经济人理性的假设，从而使避税行为脱法性的界定在实践中找到了合理基础。

四、避税行为的脱法性与可规制性

基于对避税行为性质的认识，不同的学者对避税行为可规制性的理解也颇有不同。有的学者在确认避税不违法、但也不合法的基础上，肯定避税对完善税收立法、增强纳税人税法意识和增强国际贸易竞争力的积极效用，认为避税是不应予以提倡的行为，但实践中国家（政府）不得不予以规制[13]；有的学者认为避税是在守法的前提下对税法的不足加以利用，事实上可以促进税制的完善和合理化，因而不能用超越法律的权力去缩小避税的影响[14].笔者对避税能够在一定程度上促进税制的完善同样持肯定态度，同时认为不应对避税行为进行规制。

在法治社会中，法律对行为的规制是通过在具体法律规范中设定行为模式的方式来实现的。笔者认为，这种预设的行为模式不仅包括个体的行为模式，也包括国家（政府）的行为模式。通过行为模式的法律设置，一方面可以形成对个体行为的激励和制裁机制，同时也可以形成对国家（政府）的约束机制。具体到税法领域，则体现为依法纳税和依法征税。但对于法律并未预设的行为模式，笔者认为这是行为主体可以自由选择的领域，只要不违反法律的强制性规范，国家（政府）不应进行规制，因为没有法律的授权。避税行为则属于这种情况，在其不违反法律强制性规范的情况下，国家（政府）没有法定权力对其进行规制。同时，由于法律预设的行为模式对人们行为具有导向作用，强行规制则会破坏人们对法律规范的合理预期，不知应该如何行为和不应该如何行为，从而影响在经济领域进行创新的积极性，进而影响到经济的发展。所以，笔者认为对避税行为不应进行法律规制，这也与避税行为的脱法性相适应。只有在法律对特定的避税行为预设了行为模式时，才能予以规制，而此时的“避税行为”，其性质已发生了变化，不再具有脱法性了。

综上所述，避税行为是纳税人为追求自身利益的最大化而采取的“搭便车”行为，是对国家规制行为的对策行为，由于其存在形式上的合法性和实质上的违法性，是一种脱法行为。对于这种脱法行为，由于缺乏法律预设的行为模式，在现有法律框架内不应进行强行规制，只有在税收法律制度进一步完善的基础上，才能对其进行依法规制。

「注释」

2、同注1.

3、刘隽亭、刘李胜，《纳税、避税与反避税》，社会科学文化出版社，2025年9月版，第354页。

4、5、6、同注1.

7、本部分观点参见：谢邦宇等著，《行为法学》，法律出版社，1993年4月版，第110—117页。

8、见注5.

9、刘剑文主编，《税法学》，人民出版社2025年6月版，第17页。

10、同注9.

13、孔少飞，王先年，《避税问题法律探析》，载《云南法学》，1996年第3期。

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找