

文章编号: 1005—0523(2005)03—0039—03

偷税发生的制度原因及对策

肖 勇

(中南林学院 商学院, 湖南 长沙 410011)

摘要:制度的不完善是引发偷税问题的重要原因, 具体而言包括税收制度的模糊性与不确定性、税负过重与税负不均, 增值税设计不合理等方面. 就税制完善而言, 当务之急是实施消费型增值税, 并对增值税发票实行严格、规范的管理, 取消过多的税收优惠等.

关 键 词:偷税; 制度原因; 对策

中图分类号:F810.42

文献标识码:A

偷税是纳税人、扣缴义务人故意违反税法规定, 采取欺诈、隐瞒等手段, 不缴或少缴应纳或应扣税款, 依法应当承担法律责任的行为. 偷税行为屡禁不止除了偷税者主观上谋取非法利益的原因之外, 税收及相关制度的不完善也是一个重要方面. 制度经济学认为, 一项制度的安排应该具有一般性、确定性、开放性和可实施性. 一般性是指制度不应该在没有确切理由的情况下对不同的行为人或对不同的环境实施差别待遇. 确定性是指: 一是它必须是可认识和可说明的; 二是它必须就未来的环境提供可靠的指南. 确定性意味着, 正常的人应该能够清楚而无异议地看懂制度安排所传递的信息, 清楚地知道违规的后果, 并能够恰当地使自己的行为符合制度安排的要求. 前三项准则又成为普适性原则, 它是人们所理解的公正的组成部分. 违背普适性原则一般会削弱对制度安排的服从和规则的明晰性, 因而削弱制度的规范性和协调性品质. 制度安排的可实施性要求不能仅仅出于良好的愿望就制定某些表面上看起来很好而实际难以实施的法律法规. 从制度经济学的视角来审视, 现行税收制度在公平性和可实施性方面差强人意, 具体而言, 包括四个方面:

1) 税收制度规定的模糊性和不确定性: 这一点在《税收征管法》和《刑法》对偷税行为的处罚方面体现得尤为明显. 行政处罚方面, 如我国《税收征管法》第 63 条第 1 款规定, 对纳税人偷税的, 由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金, 并处不缴或者少缴的税款 50% 以上 5 倍以下的罚款; 该条第 2 款规定, 扣缴义务人采取前款所列手段, 不缴或者少缴已扣、已收税款, 由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金, 并处不缴或者少缴的税款 50% 以上 5 倍以下的罚款. 第 64 条第 1 款规定, 纳税人、扣缴义务人编造虚假计税依据的, 由税务机关责令限期改正, 并处 5 万元以上的罚款; 该条第 2 款规定, 纳税人不进行纳税申报, 不缴或者少缴应纳税款的, 由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金, 并处不缴或者少缴的税款 50% 以上 5 倍以下的罚款. 刑事处罚方面, 如《刑法》第 201 条规定, 偷税额占应纳税额的 10% 以上不满 30% 并且偷税额在 1 万元以上不满 10 万元的, 或者因偷税被税务机关给予 2 次行政处罚又偷税的, 处 3 年以下有期徒刑或者拘役, 并处偷税税额 1 倍以上 5 倍以下罚金; 偷税数额占应纳税额 30% 以上并且偷税数额在 10 万元以上的, 处 3 年以上 7 年以下有期徒刑,

收稿日期:2004—10—05

作者简介:肖 勇(1975—), 男, 湖南沅江人, 中南林学院商学院教师, 硕士, 研究方向: 经济法.

并处偷税数额 1 倍以上 5 倍以下罚金;扣缴义务人采取前款所列手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,数额占应纳税额的 10% 以上并且数额在 1 万元以上的,依照前款的规定处罚。

从上述规定来看,制度设计十分模糊。如偷税额占应纳税额的 10% 以上不满 30% 并且偷税额在 1 万元以上不满 10 万元的,构成犯罪。偷税额在 1 万元以上不满 10 万元之间,但偷税额不在“应纳税额的 10% 以上不满 30%”之间的是否构成犯罪呢?再比如,偷税税额在 100 万元以上,但偷税税额没有达到应占税额的 10% 以上比例,这种行为又是否构成犯罪呢?对于这些,我国刑法典和相关司法解释都没有予以明确规定。按照“法无明文规定不为罪”的原则,这些行为都不能算是犯罪,这实在是令人费解。如果有人利用这样的空隙来偷税,一方面这是法律的尴尬,另一方面也在无形中“怂恿”偷税者要“有技巧”地偷税。

此外,对偷税引起财产方面的处罚方面,无论是税务机关作出的罚款处罚还是法院作出的罚金处罚,数额都偷税额 50% 以上 5 倍以下。这里的处罚数额相差 10 倍,税务机关或法院有很大的自由裁量权,寻租的空间很大,只要纳税人付出一定的寻租成本给税务人员或法官,纳税人的罚款或罚金数额就会大大降低。显然,这种处罚设计并不符合制度经济学上要求的确定性原则。制度安排的模糊性和不确定性导致执法的刚性大打折扣,执法的刚性不够使得偷税者敢于以身试法。

2) 税负过重。加拿大《金融时报》1995 年在全加拿大范围内做过一次民意调查,在当时税率较高的情况下,42% 的被访者承认他们有过偷税行为,75% 的被访者说如果有机会他们会偷税。显然,过重的税负会使人萌生偷税的念头。自 1994 年税制改革之后,我国的宏观税负呈现逐年上升趋势,特别是 1997 年以后,趋势更加明显,1997 年—2000 年的宏观税负分别为:11.21%,12.03%,13.26%,14.27%,2003 年攀升至 17.52%。这样的上升速度令人吃惊!从税率的设计来看,我国税率偏高。显然,制度是导致纳税人或扣缴义务人偷税的一个重要原因。

3) 税负不均。从税负的公平性来看,我国的税收制度在设计时,存在过多的、混乱的税收优惠政策。例如在企业所得税的规定上,外资企业所得要比内资企业所得轻得多,经济特区、沿海经济开发区的企业所得要比内地企业的企业所得轻得多,开发区内的企业所得要比开发区外的企

业所得税轻得多。以外商投资企业为例,不同地域的企业税负也是极不相同的。税法规定对设在经济特区的外商投资企业在所得税方面实行 15% 的比例税率,加上减税免税优惠等其他因素,及外商投资企业在经济特区可享受到的其他一些特殊的税收优惠,据测算,设在经济特区的外商投资企业在投产 10 年内的平均税率只有 9.75%,而所得税负担水平只有 5% 左右。沿海港口城市经济技术开发区的外商投资企业与经济特区的外商投资企业状况基本相同。沿海开发区的外商投资企业平均税率为 18—20% 之间,所得税负担率为 10% 左右。制度上根据企业的身份采取不同的税率,这显然是人为地实施了差别待遇,而这种差别的存在在法理上并没有充足的理由,由此,可以看出税率的设计并不符合制度经济学意义上的一般性原则。在税制公平与效率的问题上我们过多地强调了效率,忽视了公平。因为身份、所处地域不同而导致同样性质、规模的企业承担着不同的税负,必然会逼着纳税人、扣缴义务人产生偷税的心理。对此,有学者指出,“在税负不公和过重时,纳税人认为花更多的钱,采取更复杂的手段和冒更大的风险来逃税是值得的。”

4) 增值税设计不合理。在我国,增值税占税收收入的 40% 多,比重显然过大了。我国实行的是生产型增值税,购进的机器设备等固定资产的进项税额不予扣除,有些固定资产比例较大的行业税负偏重。税基方面,我国只对生产、销售、进口货物和加工、修理、修配劳务征收增值税,有很多相关的产业无法与之衔接,进项税款不能抵扣,显然税基偏窄。我们过分地依赖增值税专用发票,但增值税专用发票的管理又有诸多不足之处,使得一些人不惜铤而走险,通过制造、购买、使用假的或非法取得的增值税专用发票来偷税。

冰冻三尺,非一日之寒。偷税问题由来已久,可以说从国家税收产生的那一天起,偷税行为就从来没有间断过。打击偷税,历来是维护政权基础的重要手段。要减少偷税行为的发生,需要社会综合治理,就制度完善而言,当务之急是做好以下几个方面的工作:

1) 弥补相关法律漏洞。法律漏洞的存在,有“放纵”偷税者之嫌。在将来刑法典修改或司法机关出台相关司法解释时,有必要考虑以下几个方面:首先,去掉“偷税数额占应纳税额 30%”的规定。其次,对数额巨大但比例未达到重罪处罚标准或数额未达到重罪处罚标准但比例已达到重罪处罚标准的,

一律作为轻罪处罚。

2) 将生产型增值税尽快过渡到消费型增值税。我国的财政收入连年攀升,每年增收都在千亿元以上。就2003年的数据与刚实行税制改革的1994年做比较,2003年的工商税收入是1994年的3.75倍,而2003年的GDP是1994年的2.29倍,税收收入的增长远远超过了GDP的增长速度。在我国经济增长速度快、财政有能力支撑增值税的转型情况下,应收尽收的税收政策并非最佳选择。从东北地区的一些行业正在实行的试点工作来看,税基扩大了,税率降下来,偷税的人也就少了。

3) 对增值税专用发票要实行统一、严格和规范的管理。税法修改时应规定除了向最后消费者销售货物不要求开具增值税专用发票外(但要开具普通发票),其他任何购销活动必须开具增值税专用发票,而不问其是否可以用于抵扣税款,否则以偷税处理。这样就能够使各购销单位之间运用增值税专用发票的各联相互交叉核对,起到相互牵制的作用,从而减少偷税漏税行为的发生。韩国利用电脑对增值税专用发票进行大规模的双向交叉核对,核对率占发票总额的40%,据此控制了增值税税额的85%。英国、印尼等国也采取重点抽查核对的办法来加强增值税专用发票的管理。他山之石,可以攻玉,我国有必要借鉴他国的成功经验。

4) 取消过多过滥的税收优惠,为企业创造公平竞争的环境。我国的税收实体法中,除了《个人所得税》和《外商投资企业和外国企业所得税法》是立法机关通过的法律外,其他的各项税收制度都是国务院以暂行条例规定的行政法规,立法层次偏低,这与税收极其重要的地位并不相称。从实践来看,由于税收立法层次偏低,税法在地方政府和公众心目

中也并无权威形象可言。为了招商引资,很多地方政府纷纷出台各种优惠措施,人为地破坏了企业公平竞争的环境。所谓“不患寡而患不均”,税制规定的不公平加剧了人们想通过偷税来达到公平的愿望。因此,有必要在总结改革经验的基础上尽快将内资企业所得税法和外资企业所得税法统一,清理一些不合理的规定,特别是地方政府出台的一些规定,并有选择地将一些相对成熟的税收法规上升为法律,从而体现税法的严肃性和重要性。建立以行业为导向的税收优惠政策,这样就能够消除一些企业通过假合资、假合作形式进行偷税的行为。

此外,完善发票有奖制度是加强税收制度可操作性的有效手段。凡是购货方或接受服务方要求开具发票的,销售方或提供服务方必须如实、及时的开具,拒不开具或者以其他理由不开具,或者以内部收据白条等不规范票据代替,一经发现或者经举报查证属实的,第一次予以警告,第二次以后则以偷税论处,将罚款所得的一部分作为举报奖发放给举报人。目前很多地方的税务机关都设立了发票有奖制度。如南昌市采用发票刮奖,最高奖金额是1000元,上海市税务部门采用多次循环有奖的办法,最后电视摇奖奖金额最高达50万元。但发票有奖制度各地实行不一,有必要在税收法律中予以规定。

参考文献:

- [1] 韦特·P 甘地等. 供应学派的税收政策[M]. 许建国等译, 北京: 中国财政经济出版社, 1993.
- [2] 许善达. 中国税收负担研究[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1999.
- [3] 克里斯托弗·诺布斯、西蒙·詹姆斯. 税收经济学[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1988.

Study on System Cause of Tax Evasion and Countermeasure

XIAO Yong

(Commercial College of Central South Forestry University · Changsha 410011, China)

Abstract: The imperfections of tax system, such as ambiguity and undefinition of tax system, excess and unevenness of tax burden and unrationalization of value added tax system, are the essential reason causing tax evasion. As for the perfection of tax system, the most critical things are to adopt consumptional VAT, and cancel excessive tax preference.

Key words: tax evasion; system cause; countermeasure