

税收筹划税法规制的适度性

刘培俊

(北京大学 法学院, 北京 100871)

摘要: 税收筹划中各方主体复杂利益的并存、冲突和变易,集中体现为国家财政权与国民财产权的对立和协调,并往往导致税收筹划税法规制中的法律“失度”,进而激发税法制度及其运行由“失度”走向“适度”的变革需求。从总体上看,税法对税收筹划的规制呈现“失度-适度”的二元化状态;从税法理论上分析,这一规制状态根源于“个人营利性”与“社会公共性”的基本矛盾。国家追求税法对税收筹划规制的适度性,就是要平衡协调各方利益主体之间的复杂利益关系,尽量缓解和消除这一基本矛盾,以期实现税法对国家财政权和国民财产权的均衡保护。惟其如此,才能构建起新的税收筹划规制分析模式,方才推动中国税收筹划规制制度不断创新。

关键词: 税收筹划; 税法规制; 适度性; 税法制度创新

中图分类号: DF432

文献标识码: A

文章编号: 1009-3370(2007)04-0014-08

在各国税收征管实践中,税收筹划是为特定纳税主体在特定条件下设计的一种特殊纳税模式,它的运行表现为一系列的涉税行为,作为涉税行为,税收筹划应当受到征税主体的监管和税法的规制。然而,税收筹划的规制涉及国家的税收权力、纳税主体的税收权利、社会公共利益以及征管机关的部门目的等,关乎诸多主体的利益需求,呈现出复杂的主体利益关系。在利益最大化追求的驱使下,纳税主体正当的税收筹划行为往往异化为相关的税收违法行,两类行为之间边界的模糊性增加了税法规制的难度。基于这种利益关系的复杂性和两类行为边界的模糊性,税法对税收筹划行为的规制的往往难以把握适度规制的范围和主体利益平衡的临界点,使得各方主体利益的保护趋于失衡,体现为税法规制上的“法律失度”。本文尝试引入“规制适度性”的范畴,提出税收筹划税法适度规制的认知框架,并以此指导税收筹划相关税法制度的改革实践。

一、税收筹划中的税法问题——法律失度

长期以来,“市场失灵”(Market Failure)和“政府失效”(Government Failure)一直是经济学领域研究的重点问题,通称为“两个失灵”,这是经济法学立论和展开研究的重要入口。根据美国税收专家马斯格雷夫的观点,

国家课税的依据主要是市场失灵的存在和对公共物品的需要。^①在税收征管领域引入“两个失灵”的研究视角,对于研究税收筹划的税法规制问题大有帮助。在市场经营中,纳税主体对自身利益最大化的追求,常常使其正当的税收筹划行为异化为税收违法行,引发“市场失灵”问题,这一问题需要作为征税主体的税务机关代行政府职权,对纳税主体的税收筹划行为为干预;但是,征税主体的有限理性及其对自身部门利益的追求,往往偏离其对税收筹划的干预目标,出现“政府失效”问题。市场和政府的双重失灵,引发税法对纳税主体和征税主体进行双重规制的法律需要。然而,旨在解决市场失灵和政府失效的税法制度,在现实中也难以对税收筹划适度而有效地规制,继而偏离税收法制目标,于是在市场和政府“两个失灵”的延长线上,出现了第三个失灵,即税收规制的“法律失度”。^②

(一)从“市场失灵”、“政府失效”到“法律失度”

在市场经营中,追求和实现利益最大化是各类市场主体的合法组织属性,纳税主体通过税收筹划依法节税,是其基本的市场自由和经营权利,^③纳税主体可以通过依法对自己的经营业务事先做出筹划和安排,来尽可能取得更多的税收利益,税法学界一致认为,“人们通过安排自己的事务以达到税负最小并没有任何罪过”。^④因此,在税收实践中,税收筹划

收稿日期: 2006-10-10

作者简介: 刘培俊(1968—),男,法学博士研究生,北京大学税法研究中心研究员,主要从事经济法、财税法、市场规制以及社会法等方面的研究, E-mail: chin@moe.edu.cn

①参见张守文:《税法原理》,北京大学出版社2004年第三版,第9页。

②美国法学家凯斯·R·孙斯坦,将这种规制失度描述为:实施了不利于自己企图的规范性策略,这些措施最后的结果恰好与其本意、或与得到公众支持的唯一正当的理由相反。参见[美]凯斯·R·孙斯坦:《自由市场与社会正义》,金朝武,胡爱平,乔聪启译,中国政法大学出版社2001年版,(原书序)第360页。

③唐腾翔、唐向:《税收筹划》,中国财政经济出版社1994年版,第13至14页。

④美国大法官 Learned Hand 在税法案件的审判中如是说。参见 Cass R. Sunstein: Free Market and Social Justice, the Oxford University, 1997. p6.

行为的正当性是显而易见的:首先,企业通过依法实施税收筹划降低税负,节约经营成本,提高经济效益,增加可税性收益,为国家税收的实现提供了经济基础,从企业和国家两个角度考虑,都有利于实现税法追求的“效率”价值;其次,各类企业均可以通过税收筹划提高竞争能力,在起点、过程和结果上实现“公平”竞争;第三,企业通过合法手段减少税收负担,为国家税收增加可税性收益,有利于实现纳税主体利益和国家公共利益在长远意义上的动态平衡,实现公法和私法所共同追求的“秩序”原则。由此可见,税收筹划行为有助于实现税法追求的一般价值——效率、公平和秩序,^①这是税收筹划在经济、法律和社会等多维度上的正当性所在。^②尽管这种正当性理所当然,但是在实践中并非自然而然。在市场自由经营中,纳税主体的逐利追求,往往使其税收筹划行为偏离正当理性,跨越税收筹划的合理边界,从而借助私法自治的保护伞,利用私法和公法的冲突,以税收筹划的合法形式损公肥私,最终出现行为性质上的变异,使税收筹划异化为逃税、偷税、漏税等税收违法行为和事实,从本质上背离市场自由的基本精神,失去正当性基础,引发“市场失灵”。不仅直接损害一国政府的公共财政收入,动摇政府用于社会公共性建设支出的财政基础,而且在更广泛的意义上危及市场的经济效率、主体竞争公平和市场运行秩序。这种税收筹划中的“市场失灵”问题,对政府干预税收筹划行为提出了客观需要。

在税收征管实践中,征税主体代表政府对市场主体的纳税行为进行干预,其目的是为了克服税收筹划引发的“市场失灵”问题,避免未然的税收违法行为,并对实然的税收违法行为进行矫正。这种干预的有效性要求干预者一方面正确看待和承认税收筹划行为的合理和正当性,同时还须认识到其异化为税收违法行为的风险和可能性,从而在实践中厘清税收筹划行为和相关税收违法行为的边界,保护正当的税收筹划行为,维护纳税主体的权利;同时,在税法上完善相关的制度、规范和机制,防止税收筹划的变异,遏制和打击以税收筹划为名,侵犯国家税收权益和社会公共利益的行为。但是,政府也是“理性的经济人”,不仅不能获取税收筹划的全面信息,而且在追求自身部门利益中丧失公共利益代表的身

份,因而其理性也是有限的,^③势必从根本上导致税收筹划中的“政府失效”。这种失效具体体现为:首先,政府规模和权力扩张的组织属性,使得征税主体追求自身的部门利益,在税收征管实践中往往以保障国家税收利益为前提,忽视纳税主体的税收筹划权利,客观上限制税收筹划的应有空间;其次,征税主体是由自然人组成的组织,其成员的理性也是有限的。在实践中,税收筹划行为与非法的避税行为极易混淆,税务机关对市场和税收筹划信息掌握的有限性,往往难以恰当地识别税收筹划和税收违法两类行为之间的边界,易于忽视税收筹划正当性,难以发现和查处税收违法行为。第三,纳税主体税收筹划运行于复杂的业务流程之中,具有很强的技术性、隐蔽性和计划性,尤其是专业中介机构的介入,使得这种行为的计划、发生和运行过程十分复杂,对有限理性的税务机关及其工作人员的监管水平提出很大挑战。基于上述三方面原因,税务机关对税收筹划的监管往往缺位、错位或者不当,出现“政府失效”问题,不仅不能有效矫正税收筹划中的“市场失灵”问题,而且徒增行政成本,并引发新的市场不公平和社会不正义等问题,使得正当的税收筹划权益受到限制,并可能纵容以税收筹划为名的税收违法行为。因此,税收筹划中的“政府失效”问题,连同前述的“市场失灵”问题,对建立和完善税收法律制度,规制纳税主体和征税主体行为出现现实需要。

在税法制度的运行中,立法、执法和司法等环节的制度设计和运作必须指向税法的总体目标,其中某一项针对特定税收行为的具体制度机制亦然。为策应税收筹划中的市场失灵和政府失效问题,在税法中应作出针对性的制度、规范和机制回应。但是,税收法律制度也不是万能的,它并不能一次性、终结性和一劳永逸地解决税收筹划中的市场和政府的双重失灵问题,特别是由于税收筹划规制中国家的税收权力、纳税主体的税收权益以及征管机关的部门利益的交织、冲突和复杂互动,现实中的税法难以实现其对税收筹划的有效规制,往往偏离税收法制目标,^④出现税收筹划领域的“法律失度”。这种法律失度,不仅不能遏制税收筹划中的市场失灵和政府失效问题,而且一定程度上增加法制成本,降低税法制度的权威,动摇税务机关的形象和市场主体之间的

① 参见张守文:《经济法理论的重构》,北京大学出版社2004年版,第296页。

② 税收筹划不同于税收逃避,后者往往利用私法和税法的冲突,或者利用税法的漏洞,滥用私法自治权利,规避国家税收。参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第154页。

③ 参见张守文:《经济法理论的重构》,北京大学出版社2004年版,第53页。

④ 税法学界关于税法宗旨的讨论历时已久,普遍认可的观点是:通过获取财政收入和提供公共物品,有助于解决个体经营营利性和社会公益性的矛盾;通过有效地实施再分配和配置资源,实现宏观调控和增进社会福利与平等的目标,以求兼顾效率与公平;通过保障经济公平与社会公平,来促进经济的稳定增长,增进社会公益,保障基本人权。参见张守文:《税法原理》,北京大学出版社2004年第三版,第33页。

诚信。在现实中引发诸多风险和问题,其中最为突出的是多发税收筹划行为的变异,异化为形式上酷似税收筹划,本质上却是违反立税精神的行为,并造成一系列的消极影响。首先,企业借助税收筹划逃避了纳税义务,窃取了政府的税收收入,损害了公共财政权利。其次,国家为了弥补避税所引起的收入流失,确保财政支出的需要,必然出台新的税收措施,或提高税率或增加税种,不仅增加税收法制成本,而且使税收制度趋于复杂,并进一步增加税收征管工作的难度,将纳税主体避税及逃税推向恶性循环。第三,助长了弄虚作假的风气。税法自身缺陷、避税的额外收益,客观上增加了企业的可乘之机,企业为了自身利益从而会违反财经纪律,提供虚假财会信息,扰乱经济秩序。第四,造成了纳税主体之间税负失衡,使得不当开展税收筹划的企业较之正当使用税收筹划的企业获得某种不正当的竞争优势,从而使后者在竞争处于不利地位。

(二) 税收筹划行为异化的税法制度根源

由于税收筹划的普遍存在,在一定条件下,决定了税收筹划领域“法律失度”现象的广泛存在,法律失度问题已经成为世界各个国家和地区税法制度中的共性问题。在现实中主要表现为税收筹划行为的异化,纳税主体以税收筹划为名,利用国家税收制度的缺陷,与征税机关非理性的征管行为进行博弈对抗,开展避税、逃税等税收违法行为。系统深入地分析“法律失度”及税收筹划行为变异的税法制度根源,对于进一步改革和完善税法制度,避免和消除法律失度及其带来的消极影响,具有重要的理论和实践价值。税收筹划发生异化的税法制度根源可归纳为四个方面:

首先,税收征管理念的偏失是导致税收筹划行为异化的认知起点。规制主体(包括立法、执法和司法机关)将“国家权力”和“国民权利”人为地割裂开来,并倾向于将国家的权力凌驾于国民的权利之上。在税收征管中,在这一理念框架下,规制主体往往背离税法的基本宗旨,单方面追求国家利益或个人利益,放任税收筹划异化为税收违法行为,或者过度压制税收筹划的存在空间,侵犯纳税主体的市场自由和财产权利,从而引发公平与效率的失衡。综观中国的历次税制改革,基本是以“保证政府税收收入”为基调,即使在某个税种、某个环节上让度了一部分收入,必然会通过相应的措施再在相应的地方拿回来。税制改革的指导思想和出发点是保障和增加政府税收收入,而不是将保护企业利益和促进经济持续、稳定发展放在税收制度建设的首位,在这种偏执理念的指引下,税收筹划规制在立法、执法和司法等各个

运行环节上均会出现法律失度。

其次,税法制度体系的缺陷是导致税收筹划行为异化的重要原因。一般意义上讲,税收法律无论如何完善都不能穷尽税收行为的差异和变化,法律的漏洞难以根本消除,这样就不断为纳税人提供了寻找低税负和规避纳税义务的机会和违法避税的可能。在立法实践中,如果一国法定税收优惠单一,就会使得税收筹划丧失存在和发展的制度基础;在税法上规定的纳税主体的税负越重,就越会刺激纳税主体避税、逃税的欲望和心理动机,更多地引发税收违法行为,为税收筹划由正当走向异化提供了制度刺激;通常意义上讲,对应复杂的经济活动,就要制定出能够应对复杂经济活动的税收制度,但是税法制度越来越复杂,在增加税收筹划难度的同时,也不断增强了税收筹划的复杂性、隐蔽性和计划性,使得税收违法与税收筹划的边界更加难以勘定。特别是税收筹划的专业化发展,增强了纳税主体与税法制度、征管机关的博弈对抗能力,这些因素综合作用,增加了税收筹划行为异化的可能性。中国自20世纪90年代中期实行新税制以来,尽管摆脱了计划经济的束缚,逐渐适应市场经济发展,接近了国际惯例,但仍存在不少问题。到目前为止,税种、税率、课税对象和计税方法还有待改进,纳税主体的税收筹划权利一直没有在法律上得以确认,这些不足与缺陷,客观上给纳税主体以税收筹划为名进行避税、逃税以可乘之机。

第三,在税法执行过程中,征税主体的非理性是导致税收筹划异化的直接原因。不管是纳税主体,还是征税主体,都十分关注税负轻重的问题。企业作为纳税人自然希望税种越少、税率越低越好,税收筹划异化为避税等违法行为最初源于纳税主体为抵制过重的税收压力,维护既得税收利益而进行的各种逃税活动,受到法律严厉制裁之后又寻求更为有效的躲避税收的结果。如果在税率适度的前提下,承认正当的税收筹划收益,国家取走的税款对纳税主体来说没有太大的影响,纳税主体自然也不会绞尽脑汁去避税。政府既不能让财政入不敷出,也不愿因税负过高,造成经济萎缩,税源枯竭。因此,征纳双方主体之间就税收利益的分配得失进行互动、博弈和对抗。尽管在税法理论以及税法规定上,可以对合法节税与偷漏税和避税加以清楚的区别,但是税务机关往往为了本地区、本部门的利益,以增加税收收入为主导,限制税收筹划的发展;反之,一旦税务机关人员被控,成为寻租人的捕获者,就会纵容一些纳税主体以税收筹划为名,大行税收违法之实。

第四,在税收司法实践中,由于避税案件的频繁

出现, 以及其与税收筹划等节税行为在具体纳税人的行为认定上的困难, 都增加了税收争议处理的司法成本, 一些国家的法院出于降低司法成本和保护国家财政权, 往往以违反税法立法目的和滥用税法条款为由, 认定某些包括税收筹划在内的合理避税行为为非法, 以减少国家税收利益的损失为本, 遏制避税活动的大量发生, 从而以较低的司法成本, 获得较高的国家税收效益。

二、税法问题引发的制度需求——适度规制

税收筹划运行、监管和规制中出现的市场失灵、政府失效和法律失度, 对税法制度改革和完善提出了强烈的需求, 随着税收法制的进展, 这种客观需要逐步趋于清晰和一致: 税法的修改、执行和适用, 都要以平衡协调国家财政权和国民财产权之间的关系为基点和归宿, 对税收筹划进行规制的法律不在于数量上的多寡, 而主要取决于制度的质量, 在于税法制度供给满足现实规制需要的程度; 在税收筹划规制的实践中, 对税收筹划行为的法律规制不能缺位、错位和过度, 需要把握恰当的临界点, 追求税法对税收筹划行为规制的适度性。

(一) 要求税法规制立足于税收上的“两权分离”主义

关于税收的基本功能、本质属性及其价值取向的基本认识, 对于确定一国立税精神的确立、税法制度的设计具有重要影响, 并直接制约着税制实施的有效性。在经济学和税法研究领域, 专家们对税收职能的看法逐渐趋同, 一般认为税收的职能具有分配收入、配置资源和保障稳定等三大基本职能。但是, 关于税收的本质属性的认识却有分歧: 一说认为, 国家的税收具有强制性、固定性和无偿性, 是典型的公法, 这多为中国学者的主张; 另一说以社会契约论和自由主义的国家观为基础立论, 认为税收具有一定的契约性、交换性和代价性, 国家和个人是各自独立平等的实体, 国民因国家的活动而得到利益, 应向国家纳税以作为报偿, 因而强调税收体现“国家”与“国民”之间的一种交换关系。前者强调纳税是公民对国家的一种义务, 后者侧重国民是税收的受益者; 两种观点都在一定程度上揭示了税收的本质属性, 但是又各有偏执。当国家的利益和国民的利益发生冲突时, 持不同观点的国家就会对同一种情况作出不同的处理结果。因此, 上述两种观点都有一定的局限性, 特别是随着经济发展、社会进步和法制进化步伐的加快, 现代市场经济对国家的职能、税收的功能提出了新的需求, 这两种观点受到了越来越多的质

疑和挑战。近年来, 在税收和税法研究领域出现了一种新的观点, 提出在“两权分离”主义理念之上, 平衡税收过程中的国家利益和国民利益, 追求两种利益的均衡保护。这种观点站在宪政理论的高度, 具有很强的理论和实践合理性, 屏弃了税收的根本目的是“保障国家税收, 增加财政收入”的传统观念, 将国民利益、个人利益、经营权利、市场自由等国民利益观念置于与国家利益同等重要的位置来考量和衡平。持这种观点的学者认为, 在税收领域可以将各种主体、权利和利益的关系作二元化划分, 即将“国家财政权”与“国民财产权”分离开来, 或称“公共财产权”与“私人财产权”的分离。税收问题实质上是特定的财产权在政府和国民之间的转移和分配, 无论是国家财政权, 还是国民财产权, 都应当是“法定”的, 都应当依法加以保护。不能片面地强调一个方面。^①两权分离的思想对于税法研究和制度建设具有重要的理论价值和实践意义, 有利于立法者明确税法的法益保护目标, 厘清立法、执法和司法活动的边界, 避免权力/权利的滥用, 也为税法的深入研究开辟了一个全新的境界。

从本质上讲, 税收筹划体现了征税主体和纳税主体的不同权利主张和利益需求, 税法对税收筹划的规制要符合“两权分离”主义的理性价值追求。因为, 一方面, 税收筹划的过程, 就是纳税主体行使国民财产权(私人财产权), 以合法的对策行为策应征税主体行使的国家征税权(国家财产权), 但私人利益要符合国家利益, 税收筹划行为不能异化为税收违法行, 否则要受到税法的抑制、制裁和惩罚; 另一方面, 征税主体代表国家行使税收征管权, 实现税收的经济与社会目标, 但这种权力的行使也应该是有节制的, 要以不侵犯国民的法定的财产权为限度, 只要纳税主体依法开展税收筹划, 将自己的行为限定在不侵犯国家财产权的边界之上, 征税主体就不应该限制税收筹划的权利和由此带来的税收利益。因此, 只有将税收筹划的税法规制建立在“两权分离”主义思想基础之上, 才能很好地平抑税收筹划征管中不同权利主体的利益冲突, 引导征纳主体双方有效博弈, 实现税法制度对不同主体利益的平衡保护。

(二) 要求税法规制体现“适度性”精神

以“两权分离”视角对税收筹划法律失度进行分析, 就能够透过法律失度的现象及其产生的消极后果, 看到导致法律失度的本质原因, 为税收筹划的适度规制疏通路径。在税收筹划法律规制失度的各种情形中, 造成法律失度的原因大多是因为征税主体

^①参见张守文:《税法疏议》, 北京大学出版社 2005 年版, 第 35 页。

不能区分或有意混淆国家财产权和国民财产权,否认国家和私人各自利益的独立性,特别是受长期的国家主义的思想束缚,无视纳税主体的市场自由权利和私人财产权,往往侧重保障国家的征税权力和税收权益,将国家财政利益和政府财政收入放在首位;税务机关往往还从本部门的利益出发,背离其作为公共利益代表的组织属性,使得国家财政权与公共利益相割裂,仅仅成为自身利益的维护者。因此,将分析视角定位在“两权分离”主义基础之上,就能将征税主体的权力(利)应该与纳税主体税收权益放在同等重要的位置。这是因为,在一般的理论和价值考量上,两种利益之间没有优劣先后之分,只是根据不同国家、不同时期、或不同领域各有侧重,并随着时间、条件和环境的变化而变化,税法对税收筹划的规制,要适应税收筹划发展的现实需要,两种利益的保护的侧重点应视具体的情况而定。无论具体的税收筹划情况如何,在税法理念上都要将均衡保护两类利益,实现两类利益之间的平衡,作为衡量税法制度优劣的基本尺度,作为税法制度运行的基本出发点和最终归宿。

因此,实现税法对税收筹划规制的“失度”向“适度”转化,就要树立两权分离的思想,在承认国家财政权和国民财产权各自独立、地位平等的基础上,立足在两种利益之间进行平衡协调,以此指导税收筹划与税收违法行为之间边界的识别、判定和处理,同时可以将是否实现国家财政权和国民财产权的平衡协调,作为检验税收筹划规制“适度性”的基本标准,在税收征管中注重构建一系列的利益平衡协调机制,以保证税收筹划法律规制适度性目标的实现。

三、税收筹划规制中“失度-适度”的二元矛盾性

分析税法规制的法律失度问题,目的是促进税收筹划的税法规制由“失度”向“适度”转化。这种转化的实现,不仅要建立在税收“两权分离主义”思想基础之上,协调国家财政权和国民财产权之间的关系,而且还要关注税法主体的利益关系问题,解决主体之间在利益上出现的基本矛盾。只有在税收和税法两个层面上分析,才能洞悉税收筹划规制的法律失度和适度的关系,实现税收筹划的适度规制。

(一) 税收筹划规制中的利益形态的法理分析

在税收筹划规制中,不同主体的利益在此交汇。这些利益在一定条件下交叉、重合或趋同。但是,由

于税收的基本功能就在于对有限的收入进行分配,对稀缺的资源进行配置,更多情况下这些利益之间发生冲突,势必危及税收追求的维护市场运行秩序和社会经济发展稳定的价值。事实上,在国家与纳税人之间,不仅存在着国家权力与纳税人权利之间的关系,也存在着国家的税收权利与纳税人权利之间的关系。但由于国家的税收权利往往被忽视或遗忘,因而人们往往更关注国家的征税权力与纳税人权利之间的冲突。^①前述论证了税收筹划中由“市场失灵”到“政府失效”,再到“法律失度”,这三个失灵不仅在历史上历时性地递进承接,而且在现实中某一国税法制度中的某一点上,三者共时性地交织、重叠和相互作用在一起,使得纳税主体、征税主体、社会公众等诸多主体利益冲突和相互关系更加复杂化。一定程度上讲,法律的功能是在简化社会中的现实关系,界定利益的基础上发挥作用的,经济法学界关于“个人营利性”与“社会公益性”二元化基本矛盾分析的研究方法和基本结论,^②可资用来对税收筹划中主体利益关系进行分析。因此,有必要用二元化的方法进行归纳,将税收筹划中复杂的利益关系归并为税法规制下的“个人营利性”与“社会公益性”之间的冲突,这是税法上不同主体之间的基本矛盾。用这种二元化矛盾分析方法,不仅能够简约复杂的利益形态,而且能够集中解决相关的利益冲突问题,有利于法律的规制和主体利益之间的平衡。在这种二元利益框架下,纳税机关作为国家财政权、政府征税权和公共利益的代表,就不能存在自身部门的私利,必须从公共利益保护、促进市场公平和保护纳税主体市场自由和税收利益出发,尽最大可能识别税收筹划的正当性或者异化的情况,不能有意过度遏制税收筹划。同时,在立法和司法上,“个人营利性”与“社会公益性”之间存在冲突的情况下,立法者和法院就要适度处理两者之间的关系,不能一般地、抽象地断定这两类权利哪一个更重要,而是应根据实际情况作出权衡,并立足于对两类利益的平衡协调,对各类主体的权利从制度设计及其适用上给予应有的保护。当企业税收筹划行为偏离理性,失去合法基础,侵害国家税收权利时,对其行为变异加以防范和规制;同时要对正当的税收筹划及其税收利益给予司法救济和保护。

(二) 税收筹划规制状态“失度-适度”的二元划分

在税法主体利益上“个人营利性”与“社会公益性”的基本矛盾呈现出并行、激化和缓解等不同的状

①张守文:《税收权利的性质及其法律保护》,《法商研究》,2001年第6期(总第86期),第72页。

②张守文:《经济法理论的重构》,北京大学出版社2004年版,第52-53页。

态;相应地,这些利益的不同组合,使得税法规制的基本状态在大的时间跨度上呈现:“失度”“适度”

“失度”……的交替和循环;在总体结构上表现为:“失度”“适度”的二元对立和相互转化状态,这就构成了税法规制状态上的二元矛盾。因此,税法主体不同利益之间的基本矛盾,决定着税法规制状态上的二元矛盾。从税法主体利益和税法规制状态两类矛盾的具体对应关系上看,当前一矛盾激化时,后者表现出“失度”状态,当前一矛盾缓解或消除时,后者表现为“适度”状态。

纳税主体和征税主体各自利益追求的反向,使得“个人营利性”与“社会公益性”经常处于对立和冲突状态,而以平衡协调两类利益为己任的税法制度总是滞后于现实的需要,这决定了税法对税收筹划行为的“规制失度”是常态的、普遍的状态,而“规制适度”是暂时的和需要“特定条件”的。这是因为,首先,在立税精神和税法制定上,纳税主体的“个人营利性”体现为其追求利益最大化的组织属性,大多数企业均有减轻纳税义务的愿望和要求;对纳税人来说,而追求“社会公益性”的税收,是国家对纳税人直接经济利益的一种强制“剥夺”,无论纳税怎样正当、公正、合理,都意味着纳税主体直接经济利益的一种损失。在其他条件不变的情况下,企业收入的多少与纳税金额互为消长,企业在经济活动中涉及的税率高低、税额多少和税负轻重,对企业的经济利益具有直接而重要的影响。在这种物质利益的刺激和驱使下,特别是为了能够在激烈的竞争中立足或获胜,使得一些企业在努力开展税收筹划,增加收入和降低成本的同时,也在暗自打着进一步规避税法,增加更多税后利益的主意,从而走向抗税、偷税或漏税,这正是企业税收筹划发生变异的内在动力和原因。其次,在现实税收征管实践中,征税主体追求自身的部门利益和国家税收利益,也常常有意过度的限制税收筹划的可能空间,甚至将合理的税收筹划划归税收违法行为。因此,正是这两种不同的利益趋向和利益冲突,使得“个人营利性”与“社会公益性”的基本矛盾无处不在,无时不有,因此法律规制经常处于“失度”状态;这一基本矛盾只有在“特定条件”下才能得以有效缓解或消除,决定了法律规制“适度”的状态只能是暂时的、动态的,并且这种“适度”经常因主体利益需要的变化而走向“失度”。

税法对税收筹划规制的适度性是暂时的、需要“特定条件”。这一“特定条件”就是税法制度及其变革能够适应税收实践变化的现实需要,在这里体现为税法对特定时期税收筹划的规制能够很好地满足

“个人营利性”和“社会公益性”这两个需要,能够实现两类利益的平衡协调,这也是检验税法对税收筹划规制是“适度”还是“失度”的基本标准。因此,税法实现社会效用价值的目标追求,要求税法不断由“失度”状态向“适度”状态迈进,这样以来,就在“失度-适度”之间形成一种法律变动的趋势和张力,即税法发展、变化和完善的动力,这种动力的源泉是平衡“个人营利性”和“社会公益性”冲突的内在需求,同时也是协调税法上各类主体利益关系的客观现实需要。

四、中国税收筹划规制由“失度”走向“适度”的制度创新

从最一般的意义上讲,税法理论的创新依赖于一定的经济发展时空,创新的基本价值在于指导税法制度及其运行的完善。当前,中国的经济社会发展进入了一个新的历史时期,其基本特征和制度需求是:统筹兼顾经济发展目标和社会公平和谐目标。在税收筹划的规制上要体现这一时代需求,不仅通过确认企业税收筹划的权利,促进企业的经营自由和市场效率,而且要加强税法对纳税主体和征税主体的行为规制,避免税收筹划中的市场失灵和政府失效,促进社会公平和公共利益的实现。因此,税法中税收筹划规制制度的改革,要在均衡保护国家财政权和国民财产权这一“两权分离”主义税收理念基础之上,追求税法制度对“个人营利性”和“社会公益性”的平衡协调,以最大限度上实现市场自由和社会正义的双重法制目标。为此,要立足于针对税收筹划规制失度的现状,在税法的制定、执行和适用等环节上突出规制的重点和薄弱之处,促进税法规制税收筹划的适度性。

(一)在立法上实现“规制有据”

在税收筹划规制的全过程中,要坚持税法的最高法律原则,即“税收法定主义”。^①特别是在税法理念、制度和规范的改革中,要树立“国家财政权”和“公民财产权”相对分离的意识,确认税收筹划所体现的征税主体和纳税主体的不同权利主张和利益需求,以有效地平抑不同权利主体的利益冲突,引导多主体有效均衡博弈,实现税法制度对不同主体利益的平衡保护。首先,树立保护企业税收利益的税法价值取向,明确税收筹划是企业的一项合法权利,在税法上给予保护,特别是要加强税收筹划的专项法治建设,通过法律法规明确税收筹划方案合法性的认定标准,界定合法筹划、避税筹划和逃税筹划的性质及其构成要件,规定纳税人必须以合法手段实现筹

^①[日]中川一郎:《税法体系总论》,《当代公法理论》,月旦出版公司1993年版,第607页。

划目标,不得使用任何与立税精神相悖的手段谋取税收利益。针对税收筹划可资利用的税收制度的缺陷,设立处罚条款,对偏离理性,侵害国家税收权利的税收筹划行为加以严格规制。其次,在规制市场主体税收筹划行为的同时,加强对征税主体政府干预的立法,将国家干预税收筹划的行为限定在法律规定的范围之内。使得税务机关对税收筹划的监管具有“一套可行性的详细程序与准则”。^①“使人们明确地预见到特定情况下当局如何行使强制力,以便根据这些认知规划自己的行为”。^②在具体规范选择上,重点是具体规定税务机关的处置权,完善税收征管的程序性法律规定,缩小其自由裁量的制度空间。同时,规定税务机关对税收筹划方案合法性的否定要负举证责任;明确给纳税人造成不应有损失的,还要责令其承担赔偿责任。

(二)在执法中追求“征管高效”

针对税收筹划监管中的“政府失效”,将税务机关对税收筹划的监管行为置于严格的税法规约之下,履行法律规定的义务,承担相应的责任,严格按照程序实施有效监管。作为公共利益、国家财政权力的代表,税务机关要放弃自身利益主张,决不能从自身部门利益出发,人为地积极限制纳税主体的税收筹划权利,同时对异化为税收违法的税收筹划行为不能消极不作为。在具体的征管机制完善方面,应采取有力措施,提高监管效率:一是,要认识到税收工作是一项要求严格且比较复杂的工作,涉及方方面面,税种多、政策性强、法律条文复杂、执法程序严格;税收筹划过程,实际上是筹划者与税务机关之间的政策水平、业务水平、涉税知识的较量,这必然要求税务人员自身执法水平和综合行政素质要高。税务机关工作人员要针对税收筹划的特性,加强税收业务、会计知识、计算机应用的学习,针对企业的各种避税手法,学习特别课程,掌握发现避税的方法,以克服因信息缺失导致其对税收筹划和相关税收违法行为边界识别上的困难,及时应对税收筹划在法律、经济和技术上的复杂性,突破税收筹划手段上的隐蔽性和迷惑性,^③加大税收征管机关的监管和查处难度,把握税收筹划监管的主动权,实现维护纳税主体正当税收利益和国家税收利益的双重目标。二是,税务机关要积极建立税收筹划的非正规约束机制,一方面加强税法宣传,更新税收观念,提高全社会的纳税意识,增加违规者的负罪心理,加大逃避税收的心理成本;另一方面,引导企业树立税收

筹划风险观念,特别是法律风险意识,增强自律能力,提高其主动预见国家财税法规政策变化的能力,把握好税务筹划与偷、逃税的界限,避免可能的损失。

(三)在司法上做到“裁决有方”

鉴于税收筹划与相关税收违法之间的界限模糊性,国内还没有在立法上明确税收筹划的法律地位和性质,当前国内关于税收筹划的司法机制主要侧重于对税收违法行为的证明和判决。在司法实践中,司法机关在鉴别和证明税收筹划的合法性和税收逃避违法性方面,倾向于保护国家的财政权,不利于引导纳税主体通过税收筹划实现自己的正当的税收筹划权益。税收争议的解决要以国家财政权和国民财产权的均衡保护意识为引领,在现有的税收争议解决机制上,加快完善有利于纳税主体权益保护的具体措施:一是,从救济途径上增强税收复议和税收诉讼之间的兼容性,继续完善“以复议选择为主,以复议前置为辅”的争议解决模式,尽量避免“先复议,后起诉”的僵化救济模式。当纳税主体认为征税主体侵犯自己税收权益时,可以方便地在两者之间作出有利于自己的权利救济的渠道;二是,在证明责任上,强化被申请复议人和被告的举证责任,完善“举证责任倒置”的具体机制,特别是要强化税务机关对税收筹划方案合法性的否定要负举证责任,以实现税收诉讼中当事人之间地位的实质平等,相应地减轻纳税主体在税收筹划争议中的举证负担,增强其对抗征税主体的诉讼能力。此外,在税收诉讼过程中,法院要增强对征税主体的法定职权的审查,查证征税主体在税收监管中是否有越权、滥用职权的情况,以此判断征税主体在监管税收筹划中的相关执法行为的合法性,以期引导和约束征税主体对税收筹划的征管行为。

五、简短的结论

通过上述分析,可以得出的大致结论:税收筹划过程中各方主体的利益并存、交织并常常发生冲突,以平衡这些利益关系为己任的税法往往难以把握不同主体利益之间“适度”的均衡点,通常产生“法律失度”。税法对税收筹划的规制往往呈现“失度”——“适度”的二元状态,这种状态根源于“个人营利性”和“社会公共性”的基本矛盾。在税收筹划规制实践中,实现“失度规制”向“适度规制”的转化,要求税法运行建立在平衡协调国家财政权和国民财产权的税

①[美]克鲁格:发展过程中的“政府过失”,《经济社会体制比较》,1991年第3期,第39页。

②Hardk: The Road to Seifdom, London, 1994, P3.

③刘宇飞:《当代西方财政学》,北京大学出版社2000年版,第402页。由于逃避税收行为的隐蔽性,对它的直接衡量几乎是不可能的,只有采用推断的方法,因而做出的估计都只能是十分粗略的。

收理念之上。惟其如此，才能在税法制度运行的各个环节上实现创新，并做到在立法上实现“规制有据”，在执法中做到“征管高效”，在司法上得以“裁决有方”。

参考文献:

[1] 刘宇飞.当代西方财政学[M].北京大学出版社, 2000.
 [2] 张守文.财税法疏议[M].北京大学出版社, 2005.
 [3] 凯斯·R·孙斯坦.金朝武, 胡爱平, 乔聪启, 译.自由市场与社会正义[M].中国政法大学出版社, 2001.
 [4] 刘剑文, 熊伟.税法基础理论[M].北京大学出版社, 2004.
 [5] 张守文.经济法理论的重构[M].北京大学出版社, 2004.
 [6] 唐腾翔, 唐向.税收筹划[M].中国财政经济出版社, 1994.
 [7] 张守文.税法原理[M].北京大学出版社, 2004.
 [8] 张守文.税收权利的性质及其法律保护[J].法商研究, 2001(6) .
 [9] 克鲁格.发展过程中的“政府过失”[J].经济社会体制比较, 1991(3).
 [10] 中川一郎.税法体系总论, 当代公法理论[M].月旦出版公司, 1993.
 [11] Cass·R·Sunstein.Free Market and Social Justice [M].The Oxford University, 1997.
 [12] Hardk.The Road to Seifdom [M].The Oxford University, 1994.

On the Moderate Regulation on Tax Planning

LIU Pei-jun

(Law School, Peking University, Beijing 100871)

Abstract: On tax planning regulating, multi-players' interests are co-existing, conflicting, and changing, thus, the regulation state presents in such a Two-Dimensions: "Immoderation" and "Moderation", the latter is the desired. From the perspective of tax law theory, this type of regulation state is generated by the basic Paradox: "Private Profitability" and "Public Commonweal". Only on the basis of eliminating the paradox and protecting both the state financial benefit and civil property benefit could realize the objective of moderate regulation on tax planning, and only under this theoretical framework could the current tax law system been innovated in China.

Key words: tax planning; regulation by tax law; moderate regulation; innovation of tax law system

[责任编辑: 箫姚]



(上接第7页)

An Analysis of the Problems of Legal System of Minimum Life Security for City Residents

HAN Jun-ling

(School of Humanities and Social Sciences, Beijing Institute of Technology, Beijing 100081)

Abstract: The thesis has probed into the problems that lie in minimum level of life security legal system for city residents by concluding the problems in practice and analyzing from a theory perspective. Then it has put forward that the principal task in China is to strengthen legislation to protect the basic human rights and construct the harmonious society.

Key words: minimum level of life security; legal system; city residents

[责任编辑: 箫姚]