

论偷税的主观故意

许玲燕

常州大学史良法学院, 江苏 常州

收稿日期: 2023年7月11日; 录用日期: 2023年8月1日; 发布日期: 2023年9月14日

摘要

一直以来, 理论界对于偷税是否需要具备主观故意产生了极大的争论, 由于法律没有明文规定, 两派学者多年来一直争执不下。但是, 结合现有的税务总局的三份批复、《刑法》以及《行政处罚法》中涉及的相关规定, 认为偷税需要具备主观故意似乎更为合适。不仅如此, 自2016年以来, 法院在审理偷税案件时也大多倾向于认定偷税需要具备主观故意。总之, 认定偷税需要具备主观故意更符合目前的发展趋势。

关键词

偷税, 主观故意, 《税收征管法》, 完善建议

On the Subjective Intent of Tax Evasion

Lingyan Xu

Shiliang School of Law, Changzhou University, Changzhou Jiangsu

Received: Jul. 11th, 2023; accepted: Aug. 1st, 2023; published: Sep. 14th, 2023

Abstract

There has been a great debate in the theoretical community as to whether tax evasion requires subjective intent, and since the law does not explicitly provide for it, two schools of thought have been arguing over the years. However, taking into account the three existing approvals from the General Administration of Taxation, as well as the relevant provisions involved in the Criminal Law and the Administrative Punishment Law, it seems more appropriate to argue that subjective intent is required for tax evasion. In addition, since 2016, the courts have mostly been inclined to find that tax evasion requires subjective intent when hearing tax evasion cases. In conclusion, it is more in line with the current trend to find that subjective intent is required for tax evasion.

Keywords

Tax Evasion, Subjective Intent, Tax Collection and Administration Law, Suggestions for Improvement

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 问题的提出

近年来,我国偷税、逃税等危害税收征管法的违法行为时有发生,且日益猖獗。从大腕明星到网红主播,从上市公司到中小企业,偷逃税款的情形频频发生,这不仅造成了我国大量税款的流失,还严重损害了税收的管理秩序。其中,对于认定偷税行为是否需要具备主观故意的问题,更是引起了理论界和实务界的广泛讨论。由于没有法律的明文规定,双方各执一词,产生了巨大的分歧。

近几年来,对于偷税行为是否需要具备主观故意,理论界和实务界都存在不同的看法。首先需要明确《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)中规定的“偷税”行为与《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)中规定的“逃税罪”的认定不同。《刑法》第201条明确规定构成逃税罪,必须具备主观故意;而《税收征管法》中提到的偷税行为则没有明文规定需要具备主观故意。因此,支持偷税须具备主观故意的学者认为《税收征管法》中规定的“偷税行为”应与《刑法》规定的“逃税罪”保持一致。根据刑法201条的规定,行为人在主观上必须具有犯罪的故意,即明知自己应当缴纳税款而故意逃避不缴纳才构成本罪。因此,税收征管法中规定的偷税行为也应具备主观故意。其次,从词义学的角度而言,“偷”本身就具有故意的意思。“偷”意味着暗中,瞒着人。从社会一般人的角度而言,偷税意味着将本来属于国家所有的税收转为自己所有,因此“偷”这一行为本身就带有故意的意思,将偷税行为理解为故意不缴税款也更符合社会的习惯[1]。最后,国家税务总局发布的三份批复中都强调了偷税需要具备主观故意。反对者则认为偷税不需要具备主观故意,理由如下:一是从法理来看,行政领域采取客观归责原则,不需要考虑当事人的主观意思状态[2];二是从法律规定来看,现行的《税收征管法》中只规定了手段和结果,并不要求具备主观故意,这种对偷税主观状态的模糊表述是造成两种冲突理解并存的根源所在[3];三是主观故意证明难。在行政执法程序中,行政机关很难通过具体证据来证明纳税人具有主观故意,因而不得不采用推论或结合具体违法行为的方式来综合判定纳税人的主观状态。

综上,本文拟采用体系解释和历史解释的方法论证偷税需要具备主观故意,并以此完善税务行政处罚主观过错的适用。

2. “偷税需要具备主观故意”的论证

2.1. 《税收征管法》第63条的分析

首先,该条文明确规定了偷税的四种手段和一个结果、承担的具体行政责任以及和刑事责任的衔接问题¹。四种手段分别是:① 伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿和记账凭证;② 在账簿上多列支出或者

¹《税收征管法》第63条:纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证,或者在帐簿上多列支出或者不列、少列收入,或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报,不缴或者少缴应纳税款的,是偷税。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百分之五十以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

不列、少列收入；③ 经税务机关通知申报而拒不申报；④ 进行虚假的纳税申报。一个结果是指：通过上述四种手段，必须要实际造成不缴或者少缴税款的结果[4]。当纳税人采用了上述手段中的一种或多种，并造成了不缴或者少缴税款的结果时，税务机关一方面可以追缴纳税人不缴或者少缴的税款、滞纳金；另一方面还可以对该纳税人处以 0.5~5 倍的罚款。这就是税务机关作为行政机关给予纳税人的行政责任。当然，如果纳税人是首次偷税，那么其在补缴税款、滞纳金以及承担相应的行政责任之后，就不需要承担刑事责任了。这就涉及到了与刑事责任相衔接的问题。在《刑法修正案(七)》中，法律新增了对逃税罪初次违法免责的规定，因此对于首违者，在积极履行行政责任之后，可以免于刑事处罚。

其次，适用第 63 条时是否需要考虑主观故意？通过上述分析，可以得出这样一个结论：目的 + 手段 + 结果 = 偷税。也就是说，纳税人主观上需要具有不缴或者少缴税款的故意；客观上实施了欺骗、隐瞒等手段；最终达到了不缴或者少缴税款的目的，侵犯了国家的税收法益。但也有人认为，由于法条中没有明确规定纳税人偷税需要具备主观故意，因此只要有手段和结果，也可以构成偷税。但笔者在分析其他部门法中的相关规定之后，认为上述观点错误，偷税必须具备主观故意。

2.2. 《行政处罚法》中的相关规定

我国 1996 年施行的《行政处罚法》规定，只要行为人违反行政管理秩序，实施了违反行政法律规范的行为，就应当给予行政处罚。该法经历了 2009 年、2017 年和 2021 年三次修改，但都保留了该条文。因此有的人得出了这样一个结论，认为只要行为人违反了行政管理秩序，不管其主观上是否具有故意，都应对其给予行政处罚[5]。

但笔者并不这么认为，2021 年新修订的《行政处罚法》在原规定不需要考虑主观因素的基础之上，在第 33 条增加了“当事人如能证明主观上不存在过错的，不予行政处罚。”的规定。该条文给予了当事人证明自己主观无过错的机会，考虑到了当事人的主观因素。这就为税务行政处罚是否需要证明当事人存在主观故意提供了参考。

“不予行政处罚”的前提是需要处罚，但由于出现了免责情形，该罚而不罚。应当处罚包含两种可能，一种是与偷税有关的处罚，另一种是与偷税无关的处罚。在这两种情形下，如果当事人能够证明自己主观上不存在过错的，则不予行政处罚。但是如果当事人已经能够证明自己主观上无过错，那么笔者认为在违法事实定性环节就不会被行政机关认定为偷税，也就不存在所谓的“不予行政处罚”，而是根本就不属于违法行为，因而不需要处罚。综上，笔者认为只要将偷税认定为需要具备主观上的故意，才能够与《行政处罚法》相衔接，才不会出现处理结果不同的情形。

2.3. 《刑法》中的相关规定

关于偷税行为是否需要具备主观上的故意，需要考虑行政与刑事的衔接问题。由于偷税不仅会受到行政处罚，情节严重的，还会构成刑法上的逃税罪²。因此，不能单独将偷税行为放在行政法的范围内予以考虑，还要考虑刑法上的逃税罪。下面，笔者将从主客观相一致以及预防犯罪的角度论证偷税需要具备主观故意。1) 主客观相一致的原则，刑法以惩罚故意犯罪为主，行为人在主观上追求违反犯罪的结果，客观上造成了法益损害的结果，这样才会成为法律规制的对象。2) 刑法的作用之一是预防犯罪。由于行为人的故意或重大过失，最终导致了犯罪行为的发生并造成了一定的损害后果，那么刑法将对其违法行为予以处罚。这么一来，行为人就会知道该行为不被法律所允许，从而认识到自己不法行为，并最终达

² 《刑法》第 201 条规定：“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。”

到改正错误并不再犯罪的目的。如果行为人的犯罪是由轻微过失引起的，那么行为人自己可能都不知道自己的行为违反了法律的规定，连认识错误都做不到，又谈何改正错误呢？由此可见，在刑法中，大多数的犯罪都是由故意或者重大过失引起的，这就要求行为人主观上要么有实施犯罪的故意，要么就是在应当注意且能够注意的情况下，由于疏忽大意或过于自信而没有预见到，最终导致了危害结果的发生。也就是说，大多数的犯罪，对于行为人的主观过错程度都有一定的要求。偷税行为首先要受到行政处罚，情节严重的，还会构成刑法规定的逃税罪。偷税行为连接了行政法与刑法，因此在适用《税收征管法》第 63 条的时候，还要考虑《刑法》201 条规定的“逃税罪”，在参考刑法“主客观相一致原则”和“预防犯罪”的情况，应认定偷税需要具备主观故意^[6]。

2.4. 国家税务总局的批复

国家税务总局的批复中明确提到了偷税需要具备主观故意。一是国税办函(2007) 513 号³中提到：“税务机关不能证明纳税人存在偷税的主观故意，不应定性为偷税。”二是税总函(2013) 196 号⁴中提到：“税务机关没有证据证明纳税人具有偷税主观故意的，不按偷税处理。”三是税总函(2016) 274 号⁵中提到：“…据此，从证据角度不能认定该企业存在偷税的主观故意。”上述三份批复，可以很好地看出国家税务总局对于偷税行为的总体态度，即：偷税需要具备主观故意。

2.5. 小结

综上，结合行政法中新增的“行为人可以通过证明自己主观无过错，从而免于处罚”的规定，以及刑法中关于“逃税罪”的条文，通过深入分析《税收征管法》第 63 条的条文，可以得出一个结论，即：偷税需要具备主观故意。

3. 偷税须具备主观故意——从历史分析的角度

3.1. 中国古代有关“偷逃税款”的规定

3.1.1. “匿田匿户”形式下的偷逃税款

文献记载中最早的偷税行为出现在秦朝，即《法律答问》中所记载的“匿田匿户”⁶。根据《秦律》的规定，土地名义上归国家所有，有国家按照一定数量租给农民耕种，国家则按标准收取田租，此时的农民受田后无论是否耕种，都要按比例交租。从《法律答问》关于匿田罪的记载来看，当时存在着一种偷税现象，即负责征税的官员虽然已经向农民收取，但私下将其截留，以此侵占国家税收。这就好比如今《刑法》规定的贪污罪⁷。根据《刑法》的规定，贪污罪必须具备主观故意，且是直接故意，即具有非法占有公共财物的目的。因此，也可以得出这样一个结论：“匿田匿户”形式下的偷税需要具备主观故意。

3.1.2. “诈老诈小”形式下的偷逃税款

隋朝的土地制度为均田制，因此采用的税收制度是建立于其上的租调力役制，即需要强调纳税人口的年龄。这么一来，自然会有不少人钻制度的漏洞，要么通过直接隐藏人口进行逃税，要么通过谎报年龄进行逃税，也就是故意把自己的年龄说老或者说小，使得自己可以被排除在纳税人口之外。笔者这为，

³ 国家税务总局办公厅关于呼和浩特市昌隆食品有限公司有关涉税行为定性问题的复函(国税办函[2007]513号)。

⁴ 《国家税务总局关于税务检查期间补正申报补缴税款是否影响偷税行为定性有关问题的批复》(税总函[2013]196号)。

⁵ 《国家税务总局关于北京聚菱燕塑料有限公司偷税案件复核意见的批复》(税总函[2016]274号)。

⁶ 《法律答问》：“部佐匿诸民田，诸民弗知，当论不当？部佐为匿田，且何为？已租诸民，弗言，为匿田；未租，不论为匿田。”

⁷ 《中华人民共和国刑法》第 382 条：国家工作人员利用职务上的便利，侵吞、窃取、骗取或者以其他手段非法占有公共财物的，是贪污罪。

谎报年龄的行为本身就要求行为人主观上具有欺骗的故意，客观上实施了欺骗的行为，最终达到不缴或者少缴税款的目的。综上，“诈老诈小”形式下的偷逃税也需具备主观上的故意。

3.1.3. “寄庄寄住”形式下的偷逃税款

唐朝实行租庸调制，以户籍为征收管理的前提，因此不少有产者会选择寄庄或者寄住的方式达到脱离户籍管理体系⁸。又根据《唐律疏议》的规定，五品以上的官员不仅自己享受“免税”特权，而且连他们一起居住的亲属也可以享受此项权利。这么一来，不少人就会选择寄庄、寄住于五品以上的权贵，从而逃税的目的。这是一种典型的利用政策优惠来逃避税收征缴的行为，“寄庄寄住”要求具备主观上的故意，其行为本身也已经体现出了主观上的故意。

3.2. 新中国时期的有关“偷逃税款”的规定

偷税、漏税的概念最早出现在“五反”运动中，当时的立法虽然没有明确界定偷税的含义，但是却将偷税与漏税分开进行了规定。偷税是指主动逃避税款征缴的行为，漏税是指消极地不缴或者少缴税款的行为^[7]。由此可知，偷税需要主观故意，漏税则不以故意为要件，而“主观上的故意”也成为了区分两者的关键。因此，偷税从一开始就被赋予了“故意”这样一个含义。

1982年实行的《外国企业所得税法实施细则》第一次在法律上明确规定了偷税的定义，该细则第45条规定，偷税要求纳税人有意违反税法⁹。注意，此时的细则直接使用了“有意”这一词汇，有意即主观上需要具备违反税法的故意，与长久以来偷税需要具备主观故意的做法相吻合^[8]。

1986年最高人民检察院发布的《人民检察院直接受理的经济检察案件立案标准的规定(试行)》中对偷税的含义进一步采用“有意”的要求，明确纳税人主观上须有违反税法法规的故意¹⁰。同年，国务院颁布的《税收征收管理条例》第37条明确规定了偷税、漏税、欠税、抗税等4个相关概念，其中对于偷税的要求为使用欺骗、隐瞒等手段，虽然没有使用“有意”、“故意”等用语，但其主观故意性非常明确，偷税是故意逃避缴纳税款，不同于漏税的非故意少缴不缴税款，不同于欠税的超期少缴未缴税款，不同于抗税的拒绝履行纳税义务^[9]。

1992年的《税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)及其以后的修订，并没有明确偷税需要具备主观故意，甚至将漏税从法律条文中删除。有些学者认为，将漏税从法律条文中予以删除，意味着漏税已经并入偷税的概念之中，但笔者并不这么认为。根据1986年的《税收征收管理条例》，漏税与偷税并列于第37条，对于漏税者，法律规定除了不缴税款之外还需按日加收5%的滞纳金。也就是说，对于漏税者，法律只要求其缴纳滞纳金，而不需要追究其他的法律责任。在92年的《税收征管法》中，法律责任已经作了专章规定，漏税并没有要求漏税者承担相应的法律责任，故其当然不可能再与偷税并列规定；其次，《税收征管法》第20条中统一规定了于对未依照法律规定的时间缴纳税款的行为加收滞纳金，这样一来对于漏税的处理就已经作出了规定，从而不再需要专门的条款再予以重复。最后，由于漏税的处罚相较于偷税较轻，实务中经常出现将偷税解释为漏税的情况，这就导致了漏税的被滥用。但无论怎样解释，都不能将漏税的概念并入到偷税中，偷税的概念也并没有因此而扩大，相反《税收征管法》还对偷税的具体手段进行了列举式规定，这么一来偷税的概念相比于之前的规定还有所限缩，根本就不存在将漏税并入偷税的说法。

⁸ “寄庄”即在户籍所在地以外的地方购置田产，“寄住”即刻意不在户籍所在地居住而移居他处。

⁹ 《外国企业所得税法实施细则》第45条规定：“偷税，是指纳税人有意违反税法规定，伪造、涂改、销毁帐册、票据或记账凭证，虚列、多报成本、费用，隐瞒、少报应纳税的所得额或收入额，逃避纳税或骗回已纳税款等违法行为。”

¹⁰ 1986年最高人民检察院发布的《人民检察院直接受理的经济检察案件立案标准的规定(试行)》中对偷税罪的定义作出明确解释：“偷税罪是指纳税人有意违反税法法规，以欺骗、隐瞒等方式逃避纳税，情节严重的行为。”

3.3. 小结

偷税需要具备主观故意，从古至今都被包含在法律条文的规定中，不能说因为法律没有明文规定偷税需要具备主观故意，就以此否认偷税行为需要主观上的故意。从秦朝开始到今天，有关偷税的条文中其实都蕴含了偷税的主观故意，无论是私下截留国家税款、还是谎报年龄偷逃税款，再到使用欺诈、隐瞒的手段不缴或少缴税款，这些行为中无不蕴含了当事人的主观故意。

4. 《税收征管法》之完善税务行政处罚适用主观过错的难点和建议

4.1. 税务行政处罚适用主观过错的难点

认定偷税需要具备三要素，即：主观故意、客观手段和行为结果。实践中，手段和结果由于都是客观的，因此很容易取证；但是主观故意作为意识层面的因素，如何认定，则具有一定的难度。

征管法的条文列明了四种偷税的手段，笔者认为前3种手段中都明显含有主观故意的要求，这一点毋庸置疑。比较有难度的是第四种手段，即“虚假纳税申报”，其证明起来难度较大。稽查部门认定纳税人需要补缴税款，则很好地证明了申报肯定是有误的，那么这个错误到底是由什么原因造成的呢？是故意或者过失，更甚于是由意外事件造成的，各种情况都可能出现。因此，如果此时要适用第63条规定的“虚假申报”来认定偷税，则必须证明纳税人具有主观故意。例如，①是否理解政策有误。如：价外费用应当随价款申报增值税，有些纳税人将价外费用判断成营业外收入了，做了账务处理，申报了企业所得税的应税收入而没有申报增值税应税收入。此种情况下如果证明不了纳税人的主观故意，就很难适用六十三条偷税来处罚。②行为税和财产税等税种认定。流转税、所得税、土地增值税，这些税种与收入、成本挂钩，有相应的会计制度、准则规范。只要账簿少记不计收入、多记成本这就是六十三条中的第二种手段，很容易判断。但是，行为税和财产税就不同了，比如：大部分印花税以合同金额为计税依据，合同金额不等同于账上收入金额。少缴印花税，不能从账面进行判断，此种情况下如果证明不了纳税人的主观故意，就很难适用六十三条来处理处罚。

综上，由于目前《税收征管法》第63条关于偷税的规定还不够完善，因此实务中在认定主观故意方面仍存在较大的难度。基于此，笔者以期对税务行政处罚主观过错要件的适用提供一些建议，其目的在于减轻实务中税务机关的征收税款的难度以及帮助纳税人更好地了解何为“偷税”，从而减少违法行为的发生。

4.2. 税务行政处罚适用主观过错的建议

税收的征管不仅要保障国家的税收收入，也要考虑到纳税人的利益、执法效率以及公平。因此，笔者建议税务行政处罚适用主观过错要件时可以从以下几个方面进行完善。

一是明确偷税需要具备主观故意。理论界与实务界产生争议的最大原因就在于没有法律的明文规定。既然如此，笔者建议在修订《税收征管法》时明确偷税需要具备主观故意。不仅如此，由于偷税案件多发且税务执法权限有限，在明确主观故意的同时，最好采用正列举的方式划定偷税行为的范围^[10]。

二是将《税收征管法》第63条规定的“偷税”改为“逃税”^[11]。《刑法》第201条规定的“逃税”与《税收征管法》规定的偷税行为并没有本质区别。从保持法律一致性的角度而言，笔者建议将“偷税”修改为“逃税”。由于纳税人不具备专业的税务知识以及法律知识，要求纳税人辨明税法规定的“偷税”与刑法规定的“逃税”之间的区别，这一要求无疑太高。但如果纳税人无法区分二者，也就会对自己的行为所触犯的法律产生疑惑，从而无法有效发挥法律的预防与教育功能。

三是增加对纳税人非因主观故意造成税款损失进行处罚的规定。纳税人具备主观故意，当然要受到

行政处罚,情节严重的甚至需要受到刑事处罚。但如果纳税人没有主观故意,可能因为过失或者意外事件而造成了国家税款的流失,那么是否还需要进行处罚,又或者只需补缴少缴的税款即可。笔者认为,由于纳税人主观上不具备故意,因此不宜处以过高的罚款。但客观上又确实造成了国家税款的流失,因此应责令纳税人补缴少缴的税款,以防止国家税款的流失。

5. 结语

本文从“偷税是否需要具备主观故意”的争议出发,分析了目前国内外关于该问题的不同态度并阐述了各自观点的理由。接着,笔者从《税收征管法》第63条的条文入手,并结合《行政处罚法》第33条、《刑法》第201条和国家税务总局的三个批复,明确了偷税需要具备主观故意。最后,考虑到目前实务中的司法判例基本认定偷税需要主观故意,本着理论与实践相一致的原则,笔者认为下次修订《税收征管法》时,可以考虑完善第63条的条文,在明确规定偷税需具备主观故意的同时,给予纳税人自动纠正违法行为的机会,鼓励纳税人及时主动补缴税款。

参考文献

- [1] 袁森庚. 论偷税故意[J]. 税务与经济, 2007(6): 66-70.
- [2] 孙百昌. 再论行政处罚适用“不问主观状态”原则[J]. 工商行政管理, 2006(8): 51-53.
- [3] 李美云, 翁林江. 基于一起税务行政诉讼案对“拒不申报”偷税规定的思考[J]. 税务研究, 2022(11): 112-117.
- [4] 刘天永. 偷税行为定性分析[J]. 山东国资, 2021(8): 104-105.
- [5] 周小舟. 论偷逃税案件中偷逃税额的认定——刑法与税法的协调与制约[J]. 辽宁警专学报, 2014, 16(5): 13-18.
- [6] 薛娟. 偷税认定的理论争议与实践检思——以主观故意的认定为视角[J]. 税法解释与判例评注, 2017, 8: 121-167.
- [7] 钱俊文. 偷税、逃税的概念辨析及相关制度完善[J]. 税务研究, 2016(9): 79-83.
- [8] 江巧芬. 认定偷税要有主观故意[J]. 税收征纳, 2007(9): 16-17.
- [9] 何小王. 论偷逃税违法以主观故意为要件[J]. 中南林业科技大学学报(社会科学版), 2010, 4(2): 60-62.
- [10] 蒋辉宇, 宋莹莹. 对一起偷税违法行为认定案例的思考与建议[J]. 税务研究, 2021(12): 107-111.
- [11] 卓翔, 张学干. 偷税罪构成中的主观要件辨析——以一起典型偷税案为例[J]. 税务研究, 2022(5): 131-135.