

我国逃税罪免责条款的反思与立法完善 ——以比较税法上的主动披露制度为视角

许忠剑*

内容提要：《刑法修正案（七）》增设的逃税犯罪免责条款存在出罪标准过于宽缓、行政程序前置导致逃税罪名虚化和法条表达范式偏离犯罪构成原理等问题。在我国全面推进税收法治现代化的时代背景下，需进一步明确该条款的法律性质，厘清其内在运行逻辑，立足我国逃税治理实践，借鉴国际通行的逃税行为主动披露制度，从实体与程序两个维度完善我国逃税罪免责条款。实体法上的重塑目标是，对逃税行为披露的主动性、及时性和完整性设置更加严格的条件，细化和完善对逃税行为不予追究刑事责任的适用标准及其例外情形。程序法上的完善方向是：以刑事诉讼程序优先于税务行政处罚程序为原则，对涉嫌刑事犯罪的逃税案件宜健全以公安机关为主导并辅之以税务部门配合协作的办案机制。

关键词：逃税罪 免责条款 主动披露 比较税法

近几年某些明星、“网红”巨额逃税问题被不断曝光，其中逃税金额达数亿元的案件不乏其例，数额之巨令人瞠目。但此类严重侵蚀国家财政收入与危害税收征管秩序的行为往往并没有受到刑事追究，仅是以逃税人接受税务机关行政处理的方式而告终，这一现象已经引起社会舆论和学界的质疑。在近年的全国两会上，高收入群体偷逃税问题已成为代表委员们热议的话题。全国人大常委会法工委主任沈春耀也曾指出，要对逃税数额巨大的行为是否适用首次查处不予追究刑事责任的条款加强研判。^{〔1〕}可见，在当前税收法治现代化背景下，我国刑法中逃税行为附条件不予追究刑事责任条款实施中的问题已经引起立法机关的高度重视，亟须从立法决策及制度设计层面深入研究。

* 许忠剑，对外经济贸易大学法学院博士研究生，国家检察官学院讲师。

本文为湖南省社会科学成果评审委员会课题“不予追究刑事责任制度研究”（XSP2023FXC172）的阶段性成果。

〔1〕 参见索寒雪：《全国人大代表沈春耀：建议研判明星巨额逃税是否入刑》，载 <https://baijiahao.baidu.com/s?id=1726780399313448687&.wfr=spider&.for=pc>，最后访问时间：2023年11月8日。

一、我国逃税行为附条件不予追究刑事责任条款的定性分析

《中华人民共和国刑法修正案（七）》〔以下简称《刑法修正案（七）》〕将《中华人民共和国刑法》（以下简称《刑法》）第201条“偷税罪”的罪名改为“逃税罪”，并修改了逃税罪的定罪量刑标准。其中，一个最主要的变化是在第201条原条文的基础上新增一款特别规定，作为第4款。具体内容为：“有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。”对于首次犯逃税罪有条件不予追究刑事责任的这一例外规定，刑法理论上通常称之为“初犯免责”条款。^{〔2〕}当时，全国人大常委会法工委负责人在作《中华人民共和国刑法修正案（七）（草案）》〔以下简称《刑法修正案（七）（草案）》〕的说明中明确指出：考虑到打击偷税犯罪的主要目的是为了维护税收征管秩序，保证国家财政收入。对属于初犯，经税务机关指出后积极补缴税款和滞纳金者，可不再作为犯罪追究刑事责任，并且认为：“这样处理可以较好地体现宽严相济的刑事政策。”^{〔3〕}

《刑法》第201条第4款所增加的内容是《刑法修正案（七）》的最大亮点，被认为是我国刑法分则首次明确规定出罪事由。^{〔4〕}关于该款规定中“不予追究刑事责任”的法律性质，刑法理论界有三种不同解读。第一种观点认为，“不予追究刑事责任”并不是指逃税行为本身不构成犯罪，而是指即使其已符合逃税罪的犯罪构成，但只要具备了本款所规定的处罚阻却事由，则不予追究行为人的刑事责任。^{〔5〕}第二种观点认为，“不予追究刑事责任”的规定属于《中华人民共和国刑事诉讼法》（以下简称《刑事诉讼法》）第16条规定的不予追诉的情形。其中，又有两种不同意见：一部分学者认为其属该条第（一）项所规定的“情节显著轻微、危害不大，不认为是犯罪”的情形；^{〔6〕}而另一部分学者则认为其属该条第（六）项所规定的“其他法律规定免予追究刑事责任”的情形。^{〔7〕}第三种观点认为，行为人实施了构成逃税罪的行为后，如果符合《刑法》第201条第4款的规定，则不予追究其刑事责任，且不再以犯罪论处，并据此认为该规定属于除罪条款。^{〔8〕}

根据我国刑法犯罪构成理论和《刑法》第201条第4款的立法意旨，本文赞同前述第三种观点。理由如下：其一，《刑法修正案（七）》在逃税罪原有条文中增加该规定的目的，是要避免纳税人被轻易贴上罪犯的标签，以促使其幡然悔悟。倘若对具备该款所规定条件的逃税行为仍作为犯罪来对待，案件依然要进入刑事诉讼程序，逃税行为人还是要被贴上“有过案底”的标签。

〔2〕 参见李翔：《论逃税犯罪中的初犯免责》，载《中国刑事法杂志》2009年第7期。

〔3〕 李适时：《关于〈中华人民共和国刑法修正案（七）（草案）〉的说明》，载《全国人民代表大会常务委员会公报》2009年第2期，第191页。

〔4〕 参见刘荣：《刍议“逃税罪”案件行政程序与刑事程序的关系》，载《涉外税务》2010年第5期。

〔5〕 参见张明楷：《刑法学》（第6版下），法律出版社2021年版，第1056页。

〔6〕 参见刘荣：《刑事政策视野下的逃税罪》，载《中国刑事法杂志》2010年第12期。

〔7〕 参见万国海：《逃税罪“不予追究刑事责任”条款的理解与适用》，载《政治与法律》2019年第12期。

〔8〕 参见王志祥、王奕琛：《宽严相济刑事政策在逃税罪初犯免责条款中的贯彻——以范某某巨额逃税案为切入点》，载《铁道警察学院学报》2019年第2期。

其二，依据我国刑法基本原理，刑事责任是实施犯罪行为的必然结果。^{〔9〕}如果某一行为符合刑法所规定的犯罪构成要件，那就应当追究行为人的刑事责任；反之，如果不予追究刑事责任，那就表明该行为并不构成犯罪。该款规定既然立法文字上采用了“不予追究刑事责任”的表述，那么前述第一种观点的主张就缺乏刑法规范上的根据。其三，就前述第二种观点而言，一则《刑法》第201条第4款没有对逃避缴纳税款的数额设置任何限制，尤其是那些逃税金额动辄过亿的情形，假如依据《刑事诉讼法》第16条第（一）项认定其属“情节显著轻微”，这不但于法无据，而且有悖常理；二则该款中的“不予追究刑事责任”与《刑事诉讼法》第16条第（一）项中“免于追究刑事责任”的性质截然不同。免于追究刑事责任的前提是行为人已经构成犯罪，然而，前述关于《刑法修正案（七）（草案）》的说明已经指出，对符合这种条件逃税行为的处理是“不再作为犯罪追究刑事责任”。可见，立法机关并不认为这种行为已构成犯罪。其四，参加《刑法修正案（七）》审议制定过程的全时全国人大法律委员会委员周光权教授认为：大规模地缩小逃税罪等一些犯罪的适用范围，从实质上对其进行非犯罪化处理，是近年来中国刑法立法的一个鲜明特点。^{〔10〕}这一评述恰是《刑法》第201条第4款立法意在将符合一定条件的逃税行为作除罪化处理的一个注脚。

综上所述，本文认为将《刑法》第201条第4款称作“初犯免责”条款并不准确。一是因为“免责”毕竟与不予追责含义不同，二是该款中的“初犯”究竟是指初次犯罪抑或行政违法也不够清晰。即使仅指刑事犯罪，依据该款中的但书规定，假使逃税行为人五年后再次逃避缴纳税款数额达到入罪标准，只要其能够缴纳税款、滞纳金并接受行政处罚，仍应对其不予追究刑事责任。因而，将该款的性质界定为除罪条款或出罪条款更符合立法原意。

二、我国逃税行为附条件不予追究刑事责任制度存在的问题

从《刑法》第201条第4款的实施情况看，由于立法上将其定位为除罪条款，这种通过非犯罪化缩小逃税罪犯罪圈的方式虽然具有一定的合理性，但也带来一些司法实践难题和刑法理论困惑。

（一）出罪标准过宽造成刑法适用不公

立法机关增设逃税行为附条件不予追究刑事责任的规定，是为了贯彻我国宽严相济的刑事政策。这项政策的核心内容是“当宽则宽、该严则严”，二者不可偏废。然而，根据《刑法》第201条第4款的规定，不管行为人逃避缴纳税款的金额多少，也无论情节是否特别严重，只要是初次逃税并补缴税款及罚款，就一律不予追究刑事责任。显然，这样的规定过分强调了“宽”的一面，却忽视了其中“严”的要求。首先，就逃税罪的内部构造而言，第201条第1款规定了逃税数额较大和逃税数额巨大两种情形，并规定了轻重有别的法定刑。立法上对于前一种社会危害性较轻的逃税行为有条件地作非犯罪化处理当然是符合宽严相济刑事政策精神的，但是对于后一种

〔9〕 参见高铭喧、马克昌主编：《刑法学》（第10版），北京大学出版社2022年版，第201页。

〔10〕 参见周光权：《积极刑法立法观在中国的确立》，载《法学研究》2016年第4期。

具有严重社会危害性、本应予以严惩的逃税行为也不加区分地适用该规定，无疑违反了刑法平等原则关于“不同情况不同对待”的要求。事实上，在《刑法修正案（七）（草案）》第一次提交立法审议时，已经有委员认为该规定不应适用于严重的、逃税数额巨大的情形，^{〔11〕}但这一意见并未被采纳。此外，从逃税罪与其他罪质相同的涉税犯罪比较来看，例如，逃避缴纳税款较大的逃税罪与偷逃应缴税额较大的走私普通货物、物品罪，二者的法定刑均为三年以下有期徒刑或者拘役，然而前者可以适用除罪条款而后者却不能，这又明显违反了公平原则中“同等情况同样对待”的要求。可见，《刑法》第201条第4款的规定不仅没有全面贯彻宽严相济的刑事政策，而且也不符合公正、平等的刑法基本价值，导致罪刑关系失衡。

（二）税务处罚前置导致逃税罪名虚化

1. 税务处罚前置的证成逻辑

在我国刑法理论上，对于追究行为人逃税罪刑事责任是否应以税务行政处罚作为前置程序众说纷纭，主要有以下几种意见。第一种意见认为，任何逃税案件，首先必须经过税务机关的处理，税务机关没有处理或者不处理的，司法机关不得直接追究行为人的刑事责任。^{〔12〕}第二种意见认为，该条款并未将税务机关的行政处罚作为司法机关追究刑事责任的前置条件或必经程序。因此，对于符合逃税犯罪构成要件的案件，税务机关既可以“罚后不缴再移”，也可以“未罚先移”。^{〔13〕}第三种意见认为，应将行政处置程序作为前置条件，但同时又提出，即使逃税行为人完全符合免责条件，税务机关仍然有义务将其移送公安机关审查决定是否立案。^{〔14〕}第四种意见认为，在行政“前置性手段用尽之前，刑法不可介入”，然而又认为公安机关“在侦办其他案件过程中发现逃税行为或者以其他罪名被起诉但最终被判逃税罪的处理方式，也没有不当之处”^{〔15〕}。上述后三种意见与第一种意见的区别在于：第一种意见主张只能是行政处罚程序优先，否则不得进入司法程序；而另外三种观点则认为两种程序之间并无前后顺位区别，而是具有不同程度的相容性。

司法实践中，有的法院对于没有经过税务行政处置程序的案件直接定罪判刑，有的则不然。这一问题在最高人民法院2021年发布的一起典型案例“湖北某某环境工程有限公司、李某明逃税案”中反映得尤为突出，该案先后经过四级法院9次审理，历时11年之久，其中一个最主要的争议点就是追究被告人逃税罪刑事责任应否以税务行政处置作为前置程序。最高人民法院认为此案未经行政处置程序而直接追究被告人刑事责任，违反《刑法修正案（七）》的相关规定精神，^{〔16〕}由此表明了其在此问题上的立场。

本文认为，根据《刑法》第201条第4款作为除罪条款的立法定位，只能得出逃税罪的刑事

〔11〕 参见向航：《科学修正偷税罪法律漏洞，宽严相济人性化——分组审议刑法修正案（七）草案发言摘登（五）》，载 <https://weibo.com/ttarticle/p/show?id=2309404350849924110819>，最后访问时间：2023年7月1日。

〔12〕 参见前引〔5〕，张明楷书，第1056页。

〔13〕 参见熊亚文：《逃税罪初犯免责：价值、困境与出路》，载《税务与经济》2019年第2期。

〔14〕 参见前引〔2〕，李翔文。

〔15〕 前引〔7〕，万国海文，第48-49页。

〔16〕 参见中国应用法学研究所主编：《中华人民共和国最高人民法院案例选》（第五辑），法律出版社2021年版，第30页。

责任追究必须以税务行政处罚作为前置程序的结论。因为，依据该规定，只有当逃税行为人不接受税务行政处罚时，其才有可能构成逃税罪；而是否接受行政处罚，当然要以税务机关作出行政处罚决定为前提，否则就无法对逃税行为人是否构成犯罪作出判断，更何谈追究刑事责任。

至于后三种意见提出的两种程序可以在一定程度上互为前置的观点，既于法无据，又自相矛盾。试想，假如公安机关对于未经税务行政处罚程序的逃税行为直接立案侦查而先行启动刑事司法程序，那么其就违反了《公安机关办理刑事案件程序规定》第178条关于“有犯罪事实需要追究刑事责任”的立案条件规定。由此带来的后果是，一方面“剥夺了纳税人纠正纳税行为的权利”^{〔17〕}，另一方面公安司法机关还可能因此承担相应的刑事赔偿责任。^{〔18〕}所以，这些试图调和两种程序之间内在紧张关系的观点并不可取。

2. 税务处罚前置的反噬效应

尽管从逻辑与法理上来看，上述关于应当实行税务行政处罚前置的推论是十分清楚的，但是“法律的生命不是逻辑，而是经验”^{〔19〕}，理应更加关注该规定的实施是否真正达到了立法者预想的目的。对此，需要从实证的角度分析。如前所述，《刑法修正案（七）》增设附条件不予追究刑事责任的初衷是维护税收征管秩序，保证国家财政收入，并通过贯彻宽严相济的刑事政策鼓励行为人积极补缴税款和滞纳金。然而，该规定作为除罪条款的法律属性及其所衍生的行政处罚前置程序，使得该条款的适用产生了事与愿违的结果。

首先，税务处罚前置程序使得逃税案件必须由税务机关先行处理。这种制度设计实际上赋予了税务机关对于所有逃税案件的调查启动权，公安机关只能被动接受税务机关移送的案件，无法自行启动立案侦查程序，其所专属的侦查权也就难以及时介入逃税案件的调查之中。这从范冰冰天价逃税案发生后公安机关无可奈何的态度中就可可见一斑。虽然税务机关对逃税行为所拥有的稽查手段具有一定的专业性优势，但其在强制性、保密性和有效性方面却无法与公安机关的侦查手段相比。由于逃税行为具有较强的隐蔽性和逐利性特点，税务稽查手段对于一般的逃税犯罪行为也许还能够应付，但对于那些集团性犯罪以及税务人员参与实施的重特大案件往往力不从心，导致逃税行为尤其是大要案的查获率大打折扣。税务经济学的研究模型表明，“查获概率的提高可以抑制逃税”^{〔20〕}。反之，查获概率越低就越容易助长纳税人的侥幸心理进而实施逃税行为。可见，税务处罚前置程序反而不利于该条款立法目的实现。

其次，依据《刑法》第201条第4款的规定，虽然税务处罚前置程序一般仅适用于逃税罪初犯，而对于五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的并不适用，但是在我国纳税大户多为公司、企业的情况下，对公司、企业逃税行为实施税务行政处罚的对象只是单位，其法定代表人和企业内部员工并不会因此而受到行政处罚。这些受过处罚的公司就会通过变更注册而不停地“改头换面”，使其在名义上永远是第一次受行政处罚，从而逃避刑事制裁，许多逃税的个人也正是利用这一法律漏洞假借公司之名实施逃税行为。无论哪一种情

〔17〕 湖北省高级人民法院（2019）鄂刑再5号刑事判决书。

〔18〕 参见赖早兴、许忠剑：《比较法视野下我国刑法中逃税行为除罪条款完善方案》，载《人民检察》2022年第17期。

〔19〕 〔美〕小奥利弗·温德尔·霍姆斯：《普通法》，冉昊、姚中秋译，中国政法大学出版社2006年版，第1页。

〔20〕 李庭、任子俊：《我国逃税问题的模型研究和防治对策》，载《税务研究》2011年第9期，第67页。

形，都会造成国家对于逃税行为刑事规制的“制度失灵”。

最后，《刑法修正案（七）》实施至今，公安司法机关办理的逃税刑事案件数量一直处在低位徘徊状态。根据中国裁判文书网公布的数据，2009—2023年这14年间全国各级法院共计作出逃税罪一审刑事判决书1593份，除2019年因受之前曝出的范冰冰税案这一因素影响出现过一次反弹而使当年一审判决数量达到879份外，其他年度则大多不过百份。2019年一个年度的数量竟是其他13个年度总和的1.2倍还多，可见真实的情况是逃税犯罪并没有销声匿迹，而是更加隐蔽和变本加厉，只不过是因查处不力成了隐案而已。2021年5月最高人民法院关于李某明逃税案的典型案例公布，进一步明确了必须经过行政处置程序后才能追究逃税行为人的刑事责任，逃税罪刑事判决的数量随之大幅下降，其中2021年下半年7份，2022年1份，2023年上半年0份。（见图1）由此说明，我国《刑法》中逃税罪这一最常见的涉税罪名已被严重虚化，最终难免陷入“睡眠条款”的法律适用困境。^{〔21〕}

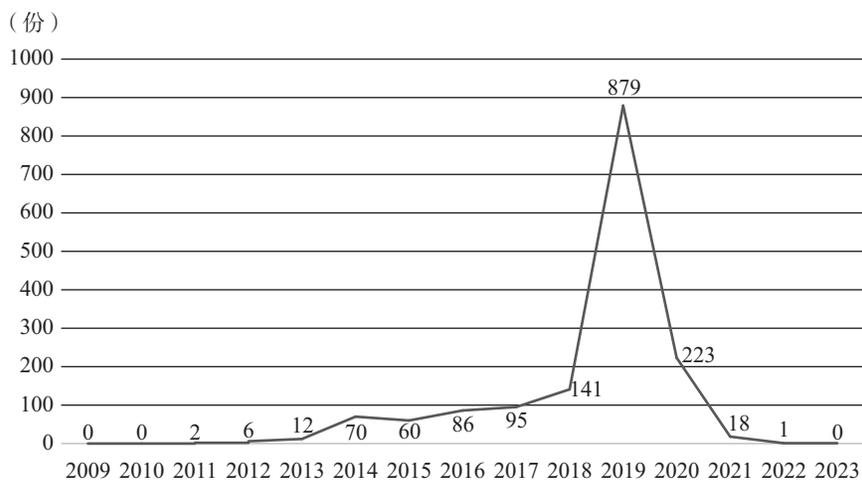


图1 全国各级法院审理逃税一审刑事案件判决书数量
(2009年2月28日—2023年6月30日)

数据来源：中国裁判文书网（访问时间：2023年7月1日）

（三）法条表达范式偏离犯罪构成原理

按照我国刑法理论的通说，犯罪构成是衡量行为是否成立犯罪的唯一标准。“犯罪构成要件既是积极要件又是消极要件，当完全充足四个要件而确证犯罪成立时，即发挥了入罪功能，反之，缺失其中任何一个要件而否决犯罪成立时，即发挥了出罪功能。”^{〔22〕}在犯罪成立与否的标准问题上，不可能成立犯罪但仍欠缺犯罪构成要件，也不可能犯罪构成要件齐备而不成立犯罪。因此，罪后行为不应作为除罪事由来对待。比如，诈骗后又归还所骗得的财物，只可作为量刑情节，而不应当影响定罪。2000年发布的《最高人民法院关于审理交通肇事刑事案件具体应用法律若干问题的解释》（以下简称《交通案件解释》）对法定刑为三年以下有期徒刑或拘役的交通

〔21〕 参见周永坤：《范冰冰案引发的八大法理问题》，载 <http://www.jinciwei.cn/1450787.html>，转引自前引〔7〕，万国海文。

〔22〕 高铭暄：《关于中国刑法学犯罪构成理论的思考》，载《法学》2010年第2期，第60页。

肇事罪的罪状中所规定的“使公共财产遭受重大损失”的内涵作了变通，将其解释为“造成公共财产或者他人财产直接损失，负事故全部或者主要责任，无能力赔偿数额在三十万元以上的”。换言之，如果肇事者事后能够赔偿交通事故所造成的相应损失，其就不再被认为是犯罪。但是这种以司法文件的形式将犯罪成立的事后行为明确作为应当出罪条件加以规定的情形不仅十分罕见，而且在《刑法修正案（七）》出台之前也从未上升至立法层面。事实上，这种以事后赔偿能力为标准的出罪模式一直受到学界的批评，认为其会“导致定罪的不均衡”而“使国民形成不公平感”^{〔23〕}，并且有学者直接建议取消该情节。^{〔24〕}《刑法》第201条第4款也存在同样的问题，甚至更为严重。原因在于：一方面，《交通案件解释》适用于交通肇事这种过失犯罪，而第201条第4款的适用对象逃税罪则属于故意犯罪，虽然两者法定刑幅度相同，但逃税罪的主观恶性显然要大于交通肇事罪，而将“以钱赎罪”的定罪模式适用于恶性较重的故意犯罪，必然会使国民产生更加强烈的不公平感。另一方面，交通肇事罪的客观方面除了造成重大财产损失外，还包括致人重伤和死亡，行为人赔偿损失并不会使整个罪名被虚置。逃税罪除罪条款则不然，行为人在初犯的情况下只要有钱接受行政处罚就可以解决一切问题，这正是逃税罪近乎沦为“睡眠条款”的一个重要原因。

综上，《刑法修正案（七）》将初次犯逃税罪后“补缴应纳税款、缴纳滞纳金和接受行政处罚”的行为直接规定为不予追究刑事责任的充要条件，其表达范式偏离了我国刑法犯罪构成基本原理。而且，这种“以事后的客观表现来决定是否追究刑事责任，与刑法基本原则要求的定罪必须要主客观相一致不相符”^{〔25〕}。

三、国外逃税罪附条件免于追究刑事责任制度的主要模式

目前，国外逃税罪附条件免于追究刑事责任制度主要有以俄罗斯为代表的初犯免责模式、以德国为代表的自动报缴免罚模式和以美国为代表的主动披露模式。还有一些国家不定期地对逃税犯罪实行特殊赦免，但大多具有不稳定性。以下着重探讨前三种模式。

（一）俄罗斯的逃税罪初犯免责制度

俄罗斯的逃税罪初犯免责制度源自轻罪初犯悔罪免责制度，并经历了不断变动的过程。1997年实施的第一部《俄罗斯联邦刑法典》，其第198条和第199条分别规定了“公民逃避纳税罪”与“逃避缴纳向组织征收的税款罪”两项涉及逃税的犯罪。^{〔26〕}这部法典没有单独规定逃税初犯免责条款，但其在总则第75条“因积极悔过而免除刑事责任”中作了一款通则性规定，即“初次实施轻罪的人，如果在犯罪之后主动自首，协助揭发犯罪，赔偿所造成的损失或以其他方式弥补犯罪所造成损害的，则可免除刑事责任”。此处所谓轻罪，是指刑法典规定的最高刑罚不超过两年剥夺自由的犯罪。因为第198条第1款规定的公民逃避纳税罪属于轻罪，所以如果行为人系

〔23〕 张明楷：《刑法学》（第2版），法律出版社2003年版，第568页。

〔24〕 参见林亚刚：《危害公共安全罪新论》，武汉大学出版社2001年版，第404页。

〔25〕 前引〔11〕，向航文。

〔26〕 参见《俄罗斯联邦刑法典》，黄道秀等译，中国法制出版社1996年版，第100-101页。

初次实施犯罪且符合第 75 条规定的其他条件，则可以免除刑事责任。但该条第 2 款规定的逃税数额特别巨大的公民逃避纳税罪以及第 199 条逃避缴纳向组织征收的税款罪均不属于轻罪，故皆不能适用总则第 75 条的规定。

《1998 年第 92 号俄罗斯联邦法令》对逃税犯罪作出重大修改。除了调整罪名外，该法令最显著的变化就是以分则条文附注的形式扩大了逃税罪初犯免责的适用范围，且不再要求行为人必须具备“自首”这一悔罪条件，对于所有初次实施逃税犯罪的行为人均可免除其刑事责任。^[27] 2003 年 11 月俄罗斯杜马宣布取消逃税者赦免法令，并于 12 月对刑法典进行大规模修订。其中，涉及逃税罪的部分不仅调整了罪名、罪状和法定刑，而且删除了原分则条文附注中有关初次实施逃税犯罪免责的规定。^[28] 这一政策变化被认为是要堵死逃税的漏洞，但实质上其对第 198 条规定的逃避交纳向自然人征收的税费罪的适用影响不大，因为这次修订同时将总则第 75 条的适用范围从原来的只适用于轻罪扩展到中等严重犯罪，行为人即使实施了第 198 条第 2 款规定的数额特别巨大的逃避交纳向自然人征收的税费这一中等严重的犯罪，也仍然可以免除刑事责任。而对于第 199 条规定的逃避向组织征收的税费罪则不同，由于该条第 2 款所规定的“有预谋的团伙实施的”和“数额特别巨大的”两种情形属于严重犯罪，所以不适用总则第 75 条的规定。这项政策延续到 2009 年底，当时发生了莫斯科某基金公司一名涉嫌逃避向组织征收的税费罪的律师在被关押期间突然死亡事件，在国际社会引起强烈反响。为此，俄罗斯总统签署法案，禁止对涉税犯罪嫌疑人采取拘押措施，并且容许对所有首次实施逃税犯罪的行为人不再予以刑事责任追究。^[29] 该法案所体现的宽缓化精神在后来的刑法典修订中得到了确认。

现行的《俄罗斯联邦刑法典》总则第 76 条之一的第 1 款明确规定，初次实施第 198 条和第 199 条所规定的犯罪的，如果全额赔偿了犯罪对俄罗斯国家预算系统造成的损失，则免除刑事责任。刑法典分则第 198 条和第 199 条也在其附注中作出了相应的规定。^[30] 可见，与最初依附于刑法典总则“因积极悔过而免除责任”条文下的轻罪初犯免责制度相比，现行的逃税罪初犯免责制度已发生了很大变化。

（二）德国的逃税罪自动报缴免罚制度

《德国税法通则》设专章对涉税犯罪及其处罚程序作了详细规定。《德国税法通则》于 1939 年引入逃税罪自动报缴免罚制度，现规定于第 371 条之中。所谓“自动报缴”，是对于已经实施的逃税行为，自动悔过并且补齐税款及利息。所谓“免罚”，是指对这种自动报缴行为国家放弃刑罚权，对于已经实施的逃税犯罪行为免于刑事制裁。关于自动报缴免罚的刑法属性，一种观点认为属于犯罪中止，^[31] 另一种观点认为其是税法上的特别自首。^[32] 后一种观点更可取，因为自动报缴多是在逃税犯罪完成后实施的悔罪补救行为，而此时犯罪已达既遂状态，不再具有成立中止犯的时间条件。

[27] 参见赵微：《俄罗斯联邦刑法》，法律出版社 2003 年版，第 362 页。

[28] 参见《俄罗斯联邦刑法典》，黄道秀译，中国法制出版社 2004 版，第 103-104 页。

[29] 参见郝正非：《俄罗斯禁止囚禁涉税犯罪嫌疑人》，载《中国税务报》2010 年 1 月 13 日，第 6 版。

[30] 参见《俄罗斯联邦刑法典》，黄道秀译，中国民主法制出版社 2020 年版，第 34-35 页。

[31] 参见陈清秀：《自动报缴免罚制度的比较研究》，载《财经法学》2019 年第 2 期。

[32] 参见陈敏译著：《德国租税通则》，（台湾）“司法院”2013 年版，第 613-614 页。

按照《德国税法通则》第371条的规定,适用自动报缴免罚制度需要具备两方面的条件。(1)积极要件。对于符合下列条件的逃税行为免于处罚:①放弃所有逃税行为。更正全部的错误申报、补充不完整的申报、完成未自动履行的申报。②弥补逃税行为所造成的损失。在税务机关确定的期限内,缴足全部税款以及按规定加算的利息。(2)消极要件。对于具有以下情形之一的逃税行为,不适用自动报缴免罚制度:①在自动申报或补充申报时,该税目的全部或部分税收违法行为已经被发现,且行为人明知这一点或者其通过合理推断而应当知悉;②自动申报之前,已通知行为人或其代理人因其税务违法行为而启动刑罚程序或违反秩序罚的程序;③在自动申报之前,税务执法人员已经开始现场稽查,或者执法人员为调查税收违法犯罪行为已经进入现场;④对行为人,或其代表人、第370条第1款所规定的受益人或其代表人,已经向其送达调查令;⑤行为人所短少的税款或者所获得的不当税收利益单笔超过25000欧元。^[33]此外,对第370条第3款第(二)项所规定的滥用公职人员职权、为反复实施巨额逃税行为成立犯罪集团、利用直接或间接控制的第三国公司少报税款或持续获取不正当税收利益等特别严重的案件,也不适用该制度。从这些例外情形中可以看出,德国自动报缴免罚制度的适用条件极为严格而详尽。

《德国税法通则》自公布生效后经过了多次修订,现已成为逻辑严密、体系完整的税收基本法律。^[34]其中有关税收犯罪与刑罚的规定,被认为是德国最重要的附属刑法规范,^[35]日本、韩国等国家都在一定程度上借鉴了德国的相关制度设计。^[36]

(三) 美国的逃税罪主动披露政策

美国的逃税犯罪主动披露政策,是指在税务刑事调查开始前,纳税人向税务执法人员自动报告其所实施的税务犯罪行为,从而可以获得从轻乃至免于被提交刑事起诉的处理。^[37]该政策的最早适用大约在20世纪20年代初期。当时,主动披露作为一项与赦免制度相类似的执法政策被美国联邦税务局刑事调查部所采用,^[38]其实施方式在不同时期也不尽一致。

从1919年至1934年,美国联邦税务局的态度是在主动披露的案件中将考虑对那些可能会承担刑事责任的行为人作出一定程度的妥协或让步。但是,从1934年至1952年,联邦税务局改变了之前的不规范做法,制定了一项正式政策,即如果纳税人在调查开始之前向税务执法人员主动披露税务犯罪,税务局将不再提请司法部进行刑事起诉。在此期间,联邦法院对如何认定披露的问题存在较大争议,导致联邦税务局从1952年起又放弃了这项政策。从1961年至1990年,对于纳税人的主动披露行为,联邦税务局的做法是在决定是否提请刑事起诉时与其他因素一并予以考虑,依个案情况具体判断。1990年联邦税务局批准了对《联邦税务局执法指南》(以下简称《指南》)的修订,明确规定了主动披露应当满足的基本条件,即纳税人须“真诚、及时、充分、自愿”与联邦税务局合作并最终确定或补充履行纳税义务。1992年12月联邦税务局在一份简报中作出澄清和说明,对于涉税犯罪行为符合主动披露条件的,联邦税务局一般不会向司法部提

[33] 参见前引[31],陈清秀文。

[34] 参见〔德〕迪特尔·比尔克:《德国税法教科书》,徐妍译,北京大学出版社2018年版,译者序,第1页。

[35] 参见王世洲:《德国经济犯罪与经济刑法研究》,北京大学出版社1999年版,第19页。

[36] 参见刘剑文、汤洁茵:《试析〈德国税法通则〉对我国当前立法的借鉴意义》,载《河北法学》2007年第4期。

[37] 参见熊伟:《美国联邦税收程序》,北京大学出版社2006年版,第312页。

[38] See Leo P. Martinez, *Federal Tax Amnesty: Crime and Punishment Revisited*, 10 Virginia Tax Review 535 (1991).

请刑事起诉。

2020年9月，联邦税务局通过了新一版的主动披露政策，包括实体性和程序性两方面的指导意见。实体方面：（1）重申主动披露是一项由来已久的执法政策；（2）该政策只适用于故意实施的税务犯罪行为，不适用于漏报等税务违法行为；（3）重申对于具有主动披露情节的税务犯罪案件，在决定是否提请刑事起诉时，将结合考虑其他情节而定；（4）主动披露政策并不给当事人提供实体性或程序性的权利承诺或保证，联邦税务局作出的对于披露及时性、完整性、真实性等相关决定，不受任何行政复议、司法审查程序的约束；（5）主动披露政策不适用于收入来源非法的情形；（6）纳税人须真实、及时和完整地履行与联邦税务局的合作义务。此外，其还对主动披露的及时性条件作出了具体而详尽的规定。^[39]程序方面：《指南》就主动披露的程序性要求作出了详细规定，但主要是一些表格填报及时限要求等方面的技术性规范，故不予赘述。联邦司法部也在其相关文件中作出了与《指南》上述两方面内容大致相同的解释。^[40]

总之，美国作为最早采用主动披露政策的国家，一直以来主要是将其视为一项执法政策。尽管也曾有人提出将其予以立法化的动议，^[41]而且近年来美国在运用该政策开展海外反避税方面也已获得了更多经验，^[42]但至今这项建议尚未被采纳。

四、中外逃税行为附条件免于追究刑事责任制度的对比分析

基于各自税收体制和法律体系的差异，国外逃税行为附条件免于追究刑事责任制度的三种模式各具特色。我国的逃税罪附条件不予追责模式与国外的免责模式虽然都属于一种特别从宽制度，但存在明显差异。如何甄别国外制度中可资借鉴之处，需要对中外逃税罪附条件从宽制度进行对比分析。

（一）中俄逃税罪附条件从宽制度的异同

中俄两国的逃税罪附条件从宽制度都规定于刑法典之中，两者通常都被称为“初犯免责条款”、都没有对免责条款的适用条件设置逃税金额的限制、都属于强制性规范。因此，在立法形式、制度名称、适用范围及制度刚性方面具有许多相同或相近之处。但它们之间同样存在着一些重要差异，主要有以下几个方面：

第一，虽然两者都规定在刑法典之中，但我国的逃税罪附条件不予追究刑事责任制度仅规定于刑法分则逃税罪条文的第4款之中，俄罗斯逃税罪初犯免责条款则是在刑法总则和分则当中都作出了规定。由此可见，我国初犯免责制度仅适用于逃税罪这一种犯罪，而根据《俄罗斯联邦刑法典》第76条之一的总则性规定，对第一次实施犯罪因赔偿损失而免除刑事责任的制度，不仅

[39] See *Internal Revenue Manuals*, available at https://www.irs.gov/irm/part9/irm_09-005-011, last visited on Jul. 1, 2023.

[40] See *Criminal Tax Manual*, available at <https://www.justice.gov/sites/default/files/tax/legacy/2012/12/05/CTM%20Chapter%204.pdf>, last visited on Jul. 1, 2023.

[41] See Allen D. Madison, *An Analysis of the IRS's Voluntary Disclosure Policy*, 54 *Tax Lawyer* 729 (2001).

[42] See Dominika Langenmayr, *Voluntary Disclosure of Evaded Taxes—Increasing Revenue, or Increasing Incentives to Evade?*, 151 *Journal of Public Economics* 110 (2017).

适用于逃税犯罪，而且适用于其他几十种经济犯罪。

第二，虽然两者都被约定俗成地称为“初犯”免责条款，但两国对“初犯”含义的界定不同。我国刑法理论上通常所称的逃税罪“初犯”，是某些学者根据第201条第4款中的“但书”推导出来的。“但书”并未使用“初犯”或“第一次实施犯罪”等字样，仅规定了适用逃税罪不予追究刑事责任的例外条件。因此，将我国逃税罪免责条款的适用对象界定为初犯并不准确。与我国不同，俄罗斯的“初犯”仅指“第一次实施犯罪”，而对任何情形下的逃税“再犯”则均不适用该项免责制度，体现出对再犯一律从严的态度。

第三，我国《刑法》规定的是“不予追究刑事责任”，因而是除罪条款。而俄罗斯刑法规定的是“免除刑事责任”，所以其适用的结果是免责而非除罪。根据俄罗斯刑法理论的通说，虽然免除了刑事责任，但其行为已经构成犯罪是不能否认的。^[43]而且，依照俄罗斯联邦最高法院的解释，逃税犯罪行为自在税法规定的纳税期限内实际不纳税之时起即为既遂。^[44]因此，在俄罗斯适用逃税罪初犯免责条款并不排除行为的犯罪性。

第四，在我国，对于逃税行为进行刑事追究须以税务行政处罚为前置程序，而对于符合不予追究刑事责任条件的逃税行为人，也不需要再移送侦查机关或司法机关审查。在俄罗斯，免除刑事责任是属于刑事实体法和刑事诉讼法结合的制度，须由法庭或相关职务人员以刑事诉讼程序审理和作出决定。^[45]

（二）中德逃税罪附条件从宽制度的异同

中德两国的逃税罪特别从宽制度都是以法律的形式加以确认的，并且都对适用该制度的积极要件和消极要件分别作出了明确规定。当然，两者的差异也显而易见。

其一，我国的逃税罪附条件不予追究刑事责任条款规定在刑法典中，而德国自动报缴免罚制度则规定于《德国税法通则》中，后者属于附属刑法。正是由于这种立法体例的不同，我国规定得比较原则与简单，而德国规定得相对具体与详细，因而更具有可操作性。

其二，虽然两者都规定了不得适用逃税罪特别从宽制度的除外条件，但我国《刑法》仅设置了“五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关二次以上行政处罚”这一项客观条件，而德国则从自动报缴的及时性、主动性、完整性、逃税数额，以及是否利用公职人员的帮助等方面作了系统而全面的规定。其中，有关以逃税为目的成立犯罪集团、利用在国外设立的公司逃避纳税等情形不得免罚的规定，尤其值得我国参考和借鉴。

其三，我国对于初次逃税行为进行刑事追究须经税务行政处罚前置程序，侦查机关难以及时介入，检察机关也无法通过刑事诉讼程序对税务稽查机关是否移交应受追诉的逃税犯罪案件进行监督。在德国，“负责稽查工作的税警集行政执法、刑事侦查、起诉职能于一身”^[46]，对于逃税

[43] 参见〔俄〕JI. B. 伊诺加莫娃—海格主编：《俄罗斯联邦刑法（总论）》（第2版，修订和增订版），黄芳、刘阳、冯坤译，中国人民大学出版社2010年版，第233页。

[44] 参见俄罗斯联邦总检察院编：《俄罗斯联邦刑法典释义》（下册），黄道秀译，中国政法大学出版社2000年版，第530页。

[45] 参见蒋慧玲：《免除刑事责任：通向割断犯罪和刑罚必然联系的路径——俄罗斯刑法应对和预防犯罪的另一种制度安排》，载赵秉志主编：《刑法论丛》2009年第2卷，法律出版社2009年版，第307页。

[46] 俞启泳、罗曦：《德国打击金融犯罪相关司法制度及启示》，载《人民检察》2020年第3期，第74页。

犯罪的侦查活动可以依案件情况随时启动。而且，德国实行检察指挥侦查的制度，检察官在税务案件侦查中处于主导地位。这种制度设计有利于发挥税务稽查的专业优势，有利于强化对重大案件的侦查起诉工作，并且有利于防止税务稽查人员滥用职权。

（三）中美逃税罪附条件从宽制度的异同

我国的逃税罪附条件不予追究刑事责任制度与美国的逃税罪主动披露政策都是以鼓励纳税人改过自新和保障国家财政收入为目的而对逃税行为人予以从宽处理的制度安排，二者都以补缴应纳税款作为适用基本条件。不同之处在于：

首先，法律效力不同。我国的逃税罪附条件不予追究刑事责任条款规定于刑法典中，是税务机关和公安司法机关处理每一起逃税犯罪案件都必须加以适用的强制性规范。美国的主动披露政策则分别规定在联邦税务局和司法部的执法指导性文件当中，具有很大的灵活性。在美国，符合主动披露条件的被告人并不必然会被免于刑事起诉，而且这一政策对联邦法院并没有约束力。

其次，宽严程度不同。美国的主动披露政策除了要求纳税人必须全额支付应纳税款、利息和罚款外，还必须真实、及时、真诚地履行配合联邦税务局开展税务调查的各项合作义务。我国仅规定逃税行为人在税务机关下达追缴通知后补缴应纳税款、缴纳滞纳金、接受行政处罚，即不被刑事追究，而对逃税行为人是否真诚悔过并未作出任何要求。当然，我国只是对逃税罪的初犯才适用该制度，而美国则没有这一限制。就此而言，我国的规定相对较严。

最后，适用程序不同。在美国联邦税法中，刑事和民事处罚相互独立，而且刑事调查程序优先于民事程序。这里所谓的民事程序是指税务稽查等以维护税收债权为目的的程序，〔47〕相当于我国的行政调查程序。因为刑事调查需要一定程度的保密性，所以暂停民事调查程序，有利于刑事调查的开展，而我国的税务行政处罚前置程序则不具有这样的优势。

五、我国逃税行为附条件不予追究刑事责任制度的立法完善

通过对我国《刑法》第201条第4款的考察及中外逃税罪附条件免除刑事责任制度的分析对比可知，我国《刑法修正案（七）》从巩固税源与贯彻宽严相济刑事政策的角度出发，借鉴国外逃税罪初犯免责及主动披露制度等有益经验，在《刑法》中增加逃税行为附条件不予追究刑事责任条款，这一举措对于在当时形势下有效应对国际金融危机以及贯彻宽严相济的刑事政策等方面具有重要意义。但由于立法前瞻性不足及理论论证不够充分等原因，该条款也存在刑事法网设置不够严密、罪刑关系失衡、行刑衔接程序不尽合理、逃税罪名虚化等问题。因此，需要从实体法和程序法两个方面进行优化和完善。

（一）实体法方面的优化方案

目前，我国逃税行为附条件不予追究刑事责任制度在实体上存在的最主要问题是，不论逃税数额大小和情节轻重，对所有初次逃税者都实行补税认缴罚款后作除罪化处理。这种模式既与国际上的通行做法存在差异，也与我国刑法罪责刑相适应原则不一致，给逃税行为人逃避刑罚制裁

〔47〕 参见前引〔37〕，熊伟书，第315页。

留下了可以操控的空间，应当通过立法方式填补这一制度漏洞。对此，建议分步完善我国《刑法》中的逃税行为附条件不予追究刑事责任条款。

第一步，针对人们普遍关注的纳税义务人首次逃避缴纳巨额税款但因补税并缴纳滞纳金及罚款而轻易脱罪的问题，建议在不改变我国《刑法》第201条其他三款规定的基础上，作为一项过渡性措施，将第201条第4款所规定的首次逃税附条件不予追究刑事责任细分为“除罪”和“从宽”两种方式，即对“逃避缴纳税款数额较大”的情形实行“首犯补税除罪”的政策，而对“逃避缴纳税款数额巨大”的情形实行“补税从宽”的政策。作此修改后，《刑法》第201条第4款相应分解为两款内容。（1）将原第4款修改为：“有第一款行为，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，经税务机关依法下达追缴通知后，已受行政处罚的，不再以犯罪论处；但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。”（2）增设第5款，具体内容为：“有第一款行为，逃避缴纳税款数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，可以从轻、减轻或者免除处罚。”通过这样的修改既可以明确界定原条文中“不予追究刑事责任”的法律定位，同时也解决了出罪或除罪轻重不分的问题。

第二步，立法机关应科学评估我国实施逃税初犯附条件不予追究刑事责任制度以来的成本效益及其对公民自觉纳税意识的影响，并充分吸收国外在逃税治理方面的成功经验，进一步完善我国《刑法》中的附条件不予追究刑事责任制度。这就涉及参考借鉴国外逃税行为附条件免于追究刑事责任制度三种模式的路径选择问题。

我国《刑法》现在的第201条第4款所规定的内容，应该说主要是从俄罗斯的逃税初犯补偿损失免除刑事责任制度借鉴而来的。^[48]这一制度在俄罗斯具有较长的历史传统和一定的理论基础，因为《俄罗斯联邦刑法典》从其制定之初就设置了初次实施犯罪“因积极悔过而免除刑事责任”的总则性条款，^[49]后来又衍生出包括逃税罪在内的初次实施犯罪“因赔偿损失而免除刑事责任”的规定。^[50]但我国《刑法》则不具备这样的条件，由此而带来罪刑失衡的问题。如果我国《刑法》继续沿用这种逃税罪初犯免责模式，就需要同时调整其他经济犯罪的罪刑关系模式。这不仅需要理论论证，而且实际操作中还会付出巨大的立法成本。俄罗斯刑法对于逃税罪初犯免责条款的频繁修改，说明该制度本身在俄罗斯并不成熟。另外，从扩大税收收入的角度来看，只是对初次逃税的行为人实行这种宽缓政策也很难说符合税收原理。因此，我国《刑法》逃税附条件不予追究刑事责任条款优化的路径应当是突破现行的初犯免责模式。

德国的自动报缴免罚制度与美国的主动披露政策虽然形式不同，前者表现为具有强制性的附属刑法规范，后者表现为具有灵活性的执法指导意见，但内容却大同小异，二者都强调必须是行为人自己主动及时悔罪才有可能得到免罚的处理，这是其与初犯免责模式的最大不同。因此，德国的自动报缴免罚制度在国际税法上同样被认为是一种自动披露模式。^[51]德国和美国号称世

[48] 参见前引 [27]，赵微书，第362页。

[49] 参见前引 [26]，黄道秀等译书，第36页。

[50] 参见前引 [30]，黄道秀译书，第34-35页。

[51] See Chris Evans et al. eds., *Improving Tax Compliance in a Globalized World*, IBFD, 2018, p. 398.

界上税法体系最严密、最详尽、最复杂、最完整的两个国家，^{〔52〕}这种以自动披露为特征的逃税行为附条件免责模式在两国的实践也相对较早，积累了比较成熟的经验，已被许多国家所借鉴，由此可见这种模式所具有的生命力和影响力。

因此，我国未来的立法修改有必要吸收德美两国的有益经验，对我国现行的逃税罪除罪条款进行优化升级，将其改造成为具有我国特色的逃税罪自动披露制度。鉴于我国的成文法传统，本文认为，可以参考德国的逃税行为自动报缴免罚制度模式，吸收美国主动披露政策的合理因素，在披露的主动性、及时性和完整性方面设置更加严格的标准，进一步细化完善该制度的适用条件及其例外情况，并在我国刑法和税法中作出相互配套协调的规定。

（二）程序法方面的完善方向

与我国《刑法》逃税行为附条件不予追究刑事责任条款的实体性规定的修改相一致，现行的逃税案件行政前置程序也需要重新审视和完善。对此，同样应以分步推进的方式来解决逃税案件办理的刑行衔接问题。具体建议为：在我国实体法对于逃税行为附条件不予追究刑事责任条款按前述初步修改方案作出细化分解后，现行的逃税犯罪案件办理的行政程序前置模式也要根据逃税金额的不同而相应地分解和调整。包括：（1）对于逃避缴纳税款数额较大的一般逃税案件，且纳税人不属于五年内因逃税受过刑事处罚或被税务机关给予两次以上行政处罚的，适用税务行政处罚前置程序，如果纳税人未能在指定期限内补缴应纳税款、缴纳滞纳金并接受行政处罚，税务机关应及时将案件移送公安机关；（2）对于不属于上述情形的重特大逃税案件，应一律由公安机关依照刑事诉讼程序直接立案侦查，税务机关积极协助配合。随着我国《刑法》逃税行为附条件不予追究刑事责任制度的进一步完善，对于涉嫌犯罪的逃税案件有必要借鉴其他国家的经验，健全以公安机关为主导并辅之以税务部门配合协作的办案机制，并且实行刑事诉讼程序优先于行政处罚程序的原则。这样才能充分发挥专门机关的侦查职能，为更加有效地惩治逃税犯罪提供完备的法治保障。

六、结 语

我国《刑法》第201条第4款为逃税者提供了一个补救罪错的机会，通过事后接受行政处理而不予追究其刑事责任，其立法初衷是贯彻宽严相济的刑事政策，并有利于促进与涵养税源，但实施的效果却不尽如人意，尤其因屡屡发生的高收入群体巨额逃税事件而广受诟病，有的学者甚至认为应当废止该规定。^{〔53〕}事实上，对逃税行为实行主动披露等附条件免于追究刑事责任制度已经成为税收发达国家的通行做法。国外有关实证研究表明，虽然这一机制的确刺激了更多的逃税行为，但其仍然有利于节约税收执法成本，客观上增加了财政收入总额，符合成本效益原则。^{〔54〕}当然，这项制度目的的实现，最终还有赖于科学的税收制度设计、公正的司法程序以及

〔52〕 参见刘荣：《中美税收犯罪比较研究》，法律出版社2014年版，第4页；前引〔45〕，俞启泳、罗曦文。

〔53〕 参见郭昌盛：《逃税罪的解构与重构——基于税收制度的整体考量和技术性规范》，载《政治与法律》2018年第8期。

〔54〕 参见前引〔42〕，Langenmayr文。

侦查机关对于逃税案件强大的侦破能力作为支撑和后盾。我国《刑法修正案（七）》将其引入作为一项重要的反逃税措施，这一制度创新的总体方向无疑是正确的，不应轻易否定。当然，立法机关也应正视该制度条款适用中所存在的问题，并吸收其他国家反逃税治理的成功经验逐步加以完善，构建服务于我国税收安全的逃税行为主动披露制度。

Abstract: The tax evasion crime exemption clause added in Amendment (VII) to the Criminal Law has some problems. For example, the crime standard is too lenient, the priority of administrative procedure leads to the virtualization of tax evasion charges, and the expression paradigm of the statute deviates from the principle of crime constitution. In the context of comprehensively promoting the modernization of the rule of law in taxation of China, it is necessary to further clarify the legal nature of this clause and understand its operating logic. Based on the practice of tax evasion governance in our country, and drawing lessons from the internationally accepted voluntary disclosure system of tax evasion, we should optimize and reconstruct the exemption clauses of tax evasion of china from the two dimensions of substantive law and procedural law. On the one hand, the goal of reshaping the substantive law is to set stricter conditions for the willingness, timeliness and completeness of the disclosure of tax evasion, and to refine the applicable standards and exceptions for tax evasion not to be investigated for criminal responsibility. On the other hand, the perfect solution in the procedural law is to take the priority of the criminal procedure over the tax administrative punishment procedure as the principle, and improve a case-handling mechanism for tax evasion cases suspected of crimes with the public security organ as the leading role and the tax department as the supporting role.

Key Words: tax evasion crime, exemption clause, voluntary disclosure, comparative tax law

(责任编辑: 简 爱 赵建蕊)