

# 税收事先裁定法治化的制度构建审思

任超(教授), 王倩茹

**【摘要】** 税收事先裁定制度作为国际上通行且成熟的制度安排,能够有效弥补税法不确定性的漏洞,满足纳税人对税收确定性的需求。该制度作为一项舶来品,曾被纳入《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》中,但基于制度论证不充分、实行条件尚不成熟等原因,最终定稿将这一条内容剔除。但这并未阻碍该制度在实务界的反复尝试与探索,说明该项制度在我国税法土壤扎根势在必行。在税收征管体制改革的大背景下,税收事先裁定法治化如何实现,其制度如何设计、何时落地,仍值得审思。

**【关键词】** 税收事先裁定; 法治化; 必要性; 制度构建

**【中图分类号】** F812.42

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2019)01-0135-6

## 一、引言

税收事先裁定制度源于瑞典,早在1911年该国便对印花税实行事先裁定。这一做法逐渐被其他国家的税务管理机关所接受,历经一百多年的普及与完善,税收事先裁定制度已发展得相当完备。虽然世界各国和地区对税收事先裁定制度的规定不尽相同,但在总体框架上保持一致。根据IFA(国际财税协会)给出的定义,税收事先裁定是指税务机关针对纳税人申请的对未来预计交易的行为事项作出确定性的税法适用结果的书面文件,且该文件对税务机关产生约束力。国际上所称“税收事先裁定”有广义与狭义之分。广义的税收事先裁定不仅包括税务机关向不特定纳税人作出的就税法条文如何适用的解释性文件,该裁定可针对不特定的纳税主体反复适用,还包括税务机关根据特定纳税人的申请、就特定税务事项如何适用税法的说明或表态,其对象特定且不能反复适用。狭义的税收事先裁定仅意为对特定纳税人的特定纳税事项的税法性解释和处理。《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》)第46条规定,我国税法上所称“税收事先裁定(税收预约裁定)”即为其狭义概念。

税收事先裁定法治化是从制度和实践两个层面实现。一方面,以立法形式对税收事先裁定制度予以

确认和明确,形成一项完备的法律制度;另一方面,在税收事先裁定制度完备的基础上实现税务实践的法治化,严格遵守法律法规的规定,切不可游走于法律之外。因此,税收事先裁定法治化的首要步骤就是要将该项制度法定化,本文对此着重阐述。

十九大报告提出,要加快建立现代财政制度,深化税收制度改革。税收事先裁定制度被纳入《征求意见稿》并搭建了初步的制度框架,这是我国税制改革与国际接轨的重要一步,但在具体规则的制定方面仍有诸多细节值得斟酌。认清税收事先裁定制度引入我国税收法律体系的必要性现实是前提,扎根于我国税法体系土壤是根本,积极借鉴国外成熟完备的税收事先裁定制度规定、从中提取符合我国具体国情的制度内容是关键。

## 二、税收事先裁定法治化已成共识

### (一) 税收事先裁定制度建立的法理基础

税收事先裁定制度作为税收法律体系的一部分,其必然符合税法的基本原则要求。税收法定是税法最基本的原则,亚当·斯密在其著作《国富论》中关于一般赋税的四原则内容时论述到,“各国民应当完纳的赋税,须是确定的,不得随意变更”<sup>[1]</sup>,其亦为此意。该原则要求涉及税收的事项均应由法律规定,包括税种法定、税种征税要件法定、征税程序法定等内

容<sup>[2]</sup>。税收法定原则是保障纳税人合法权利的必然选择,虽然该项原则尚未写入宪法,但其重要性毋庸置疑。党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中便提到“完善税收制度”“落实税收法定原则”。但税收法定原则提出的税收确定性要求难以在具体的税收实践中面面俱到,税收立法本身固有的宏观性与不确定性导致了税法适用的不确定性,只能通过各项制度设计来予以完善。税收事先裁定制度作为降低税收不确定性风险、维护纳税人权利的重要制度,早已被税务部门屡次尝试,对行政机关来讲,“法无明文规定不可为”,为符合税收法定原则的要求,急需将其纳入法治化轨道,通过立法的形式对该项制度予以明确、规范。

同时,税收公平原则在税收法律体系中具有重要地位。该原则不仅强调在税收法律关系中纳税人之间法律地位的平等(包括税负公平),还强调税务机关与纳税人之间法律地位的平等。根据《社会契约论》的观点,国家权力来自公民权利的部分让渡。征税权作为国家权力的一种,也是如此。人民同意纳税的意志是国家征税意志的前提与基础<sup>[3]</sup>。随着税法理念的调整,《征求意见稿》充分彰显“以纳税人为本”的服务理念,强调纳税人在税收征收法律关系中的权利主体地位,构建以保护纳税人合法权益为宗旨的税收征管体系,这是税法之税收公平目的的体现。而在税收事先裁定制度的框架中,税收公平原则也得以充分渗透。纳税人收到税务机关作出的关于预期交易税法适用的裁定时,是否继续预期交易由其自主决定,税务机关不得对此进行强迫或限制。而税务机关一经作出决定,在纳税人就预期交易进行纳税申报时不得变更,应就裁定作出实际处理。一定程度上在纳税人与税务机关之间形成了相对平等的契约关系,经征纳双方之间的重复博弈后形成的裁定,要求税务机关应在条件成就时遵守“约定”,这是现代税收合作治理的重要表现形式。

此外,税收效率原则作为税法的又一重要原则,在《征求意见稿》中也有所规定。德国学者瓦格纳认为,“征税费用不仅是税务机关在征税过程中的费用,还应包括纳税人为缴纳税款而承担的纳税费用(纳税的时间成本、交通成本等)。税务机关在征税过程中应当尽可能地做到节约征纳双方的成本”<sup>[4]</sup>。就税收事先裁定制度而言,税务机关一旦对纳税人未来交易事项的税法适用作出安排,当预期交易实现时,税务机关即直接按照该决定进行税务处理,这大

大提升了后期税收征纳效率,降低了税收征收成本,同时为纳税人预期交易的行为提供了税务导向。

## (二) 税收事先裁定制度建立的经验基础

1. 国外。正如前文所述,税收事先裁定制度在国外施行已久且相当成熟。2015年OECD(经济合作与发展组织)的调查报告显示,在调查的56个国家中有53个国家法律规定有税收事先裁定制度。截至目前,34个OECD成员国已全部建立了该项制度。作为世界上法律体系最完善的国家之一,美国建立了完备的书面裁定(Letter Rulings)体系,该体系下具体包括有私人信件裁定(即税收事先裁定)、预约定价安排、纳税遵从程序、行业性涉税事项解决方案等多项制度设计。而大陆法系的代表德国也在其税法典第89条中对税收事先裁定内容有明确规定。同为发展中国家的印度对税收事先裁定不断探索,形成了一套具有国情特色的税收事先裁定制度。此外,各国的税收事先裁定制度内容也不尽相同。如事先裁定的行为主体一项,就有多种规定,差异主要体现在司法机关或行政机关执权、中央或地方执权两个维度:大多数国家由税务机关主导行使税收事先裁定权(如美国、澳大利亚、加拿大、印度等),但也存在将该权力交于司法机关的国家,如瑞典设立了专门的“事先裁定委员会”处理相关事务,而该机关隶属于司法裁定机关。

在税收征收管理日益全球化的今天,税收事先裁定制度越来越受重视。为了与时俱进、完善我国税收征管体系,实现与国际接轨的目的,引入税收事先裁定制度急不可待。在具体规则设计方面,丰富的域外制度经验为我国税收事先裁定制度的构建提供了可借鉴的实践基础。面对规定不一的税收事先裁定模式和手段,应有所鉴别、加以筛选,建立一套符合我国税收基本国情的事先裁定制度,为我国税务机关和纳税人所用。

2. 国内。尽管2015年4月的《税收征收管理法》最终修订版本删除了涉税事先裁定制度的条款,但学界在推行该制度的态度上看法一致。待时机成熟,税收事先裁定制度在我国的确立指日可待。事实上,我国早在理论和实践层面对该制度有所尝试。

在理论制度层面,早在1996年,国家税务总局政策法规司谭珩就提出,事先裁定制度作为职能转变后的一项重要工作,是税收领域的一种预先执法活动<sup>[5]</sup>。这是我国关于税收事先裁定制度的首次发声。2008年,国家税务总局成立了大企业税收管理

司,专为大企业提供税收服务指引、处理大企业的涉税诉求。2013年12月和2014年2月,国家税务总局分别以书面文件和通知的形式提出试行企业涉税事项实现裁定制度,在全国税务系统掀起了一阵推广“便民办税春风行动”的热潮,其目的在于落实税收政策的统一性和确定性。2014年5月和2015年6月,国家税务总局又分别在青岛和北京召开了《税收征收管理法》修订国际咨询会,就其中的事先裁定等重要事项与国际货币基金组织专家进行深入探讨。

在具体实践层面,国家税务总局及地方税务机关曾就税收事先裁定事项多次进行具体尝试。2012年10月,国家税务总局与中国海洋石油总公司、中国人寿保险(集团)公司和西门子(中国)有限公司达成一致并签署了《税收遵从协议》,其中约定就未来预期的重大涉税事项,这些公司有权申请约定裁定。在2015年,又与中国冶金科工集团有限公司召开座谈会并签署《税收遵从合作备忘录》,通过积极转变税收征收理念、调整税收管理方式,倡导税企合作,建立合作、互信的新型税企关系。

地方税务机关也勇于开展实践。2013年4月,安徽省国税局与马钢(集团)控股有限公司等四家企业代表签署了税收遵从合作协议书,通过平等协商方式为这些大企业提供个性化税收服务。2014年5月,新疆自治区国、地税局也在与中国人寿保险(集团)公司新疆分公司签署的《税收遵从补充协议》中明确引入了税收事先裁定制度。浙江省一直是招商引资的大省,吸引了众多企业来此经商投资。自2013年以来,浙江省国税局与税收遵从度较高的大企业陆续签订了《税收遵从合作协议书》,按照协议约定,税务机关将安排专人与大企业进行税务联系、提供税务咨询,截至2016年,这一举措已节约涉税金额20亿元。

无论是从法理角度还是基于现实基础,税收事先裁定制度的确立有其必要性和重要性。作为一项创新的税收征管方式,税收事先裁定旨在填补税法不确定性引发的漏洞,提高纳税遵从度、降低税务风险,实现税企双方的互利共赢。税收事先裁定制度在我国的制度土壤中已然萌芽,亟待以更规范、具体的法律形式确立下来。

### 三、税收事先裁定性质的厘定是其制度构建的首要前提

#### (一)从税收事先裁定的特征分析其本质

每一项法律制度都有其基本属性,判定其属性

是制度构建的前提。探讨税收事先裁定的性质或本质,要以其特征为出发点进行分析,具体如下:

1. 服务性。“服务型政府”的说法在1999年就已出现,在税收征管领域表现为税务机关要提高税收服务水平、提升税收服务质量。税收服务并非法学专业术语,可将其解释为“税务机关为确保纳税人依法纳税,指导和帮助纳税人正确履行纳税义务,维护其合法权益而提供的服务”<sup>[6]</sup>。税收事先裁定依申请启动,可看作申请企业的一项税务求助,税务机关据此作出裁定的行为,充分贯彻政府“服务型”理念,依法维护纳税人合法权益,为纳税人提供税务帮助。

2. 事先性。主要表现为两点:一是裁定对象事先性。通常税务机关仅对企业已发生的涉税事项进行税务处理,但在税收事先裁定制度下,企业申请裁定的事项是还未发生的预期交易。二是裁定内容事先性。税务机关针对企业的预期交易要提前作出税务处理,只有当预期交易如约进行后,纳税企业据此申报纳税时裁定才得以履行,选择权赋予纳税企业,税务机关在此之前无强制执行权。

3. 特定性。一方面,税收事先裁定的申请对象特定。从税收事先裁定制度的建立初衷来看,大多数已施行税收事先裁定制度的国家对税收事先裁定的申请对象作出了限制性规定。一般而言,能够申请裁定的应是交易复杂、涉税不明的事项,或因税法本身的不确定性需要释明的事项。交易简单、适用明确的情形显然不在此列。另一方面,体现在税收事先裁定的效力上。该项税收事先裁定不具有普遍适用性,仅对特定的当事人产生约束力,具体表现为“一申一裁”,为纳税人提供个性化服务。

4. 确定性。税收事先裁定并非是一种指导性活动,其重要目的之一就在于解决税法适用的不确定性问题,当申请裁定的企业预期交易实现时,要求税务机关对该企业的涉税事项直接适用该裁定处理,不可随意变更。倘若税收事先裁定的确定性不能保证,该制度也将流于形式、毫无价值可言。

据此,笔者从税收事先裁定的特点中总结出其性质属性:税收事先裁定是一种以提供税法解释服务为中心的准行政行为。

#### (二)税收事先裁定性质认定的学说比较

就税收事先裁定的性质而言,存在“税收服务”“税法解释”“税收契约”“行政指导”等多种观点,但都不能完全与税收事先裁定的内在特征相契合。

1. 税收事先裁定的服务特征不置可否,但因此

而将其定性为税收服务不够严谨。虽有学者将税收事先裁定界定为“个性化的纳税服务”<sup>[7]</sup>，迎合了当前我国现代化法治进程中政府行政管理的理念和价值取向，但一项制度的法治化应当是在法学范畴内、采用法言法语规定的，“税收服务”并非法律概念而属行政管理范畴。并且，通常情况下服务提供者对服务对象是不加以甄别、筛选的，而税收事先裁定对申请对象应是有所限制的。

2. 税收事先裁定与“税法解释”内涵无法贴合。这里的“税法解释”指的是税法行政解释，即有权的行政税务机关依照法定程序就税法的具体适用问题作出的具有普遍约束力的解释。由此可见，该观点肯定了税收事先裁定在弥补税法不确定性漏洞方面的作用，为因税法不确定导致的企业涉税事项不明情形作了释明，但与税收事先裁定的特定性特征相违背。税收事先裁定遵循“一事一裁”，仅对特定的当事人的特定涉税事项产生预期约束力。由于我国未采用“判例制”，当前税收事先裁定的结果仅可能作为日后相似案例裁定处理的参考，而不能直接沿用。而税法行政解释在作出机关所辖范围内具有普遍约束力，效力范围广泛，可反复适用。

3. 税收事先裁定并不是简单的税收契约。税收契约说强调税收事先裁定过程中征纳双方的沟通协商过程，最终形成的裁定结果是合意的结果<sup>[8]</sup>。事实上，由于税收事先裁定是依申请进行的，税务机关与申请企业沟通交流的过程是对企业预期涉税事项的调查、询问的过程，通过征纳双方的问答方式使税务机关了解企业预期的涉税规划，最终对预期交易活动作出事先裁定，本质上双方并未对涉税事项进行磋商、妥协，裁定结果也不是征纳双方合意的产物。因此，“税收契约”的观点实则是对税收事先裁定与税收预约定价安排的混同。

4. 税收事先裁定与“行政指导”有所区别。税收事先裁定作出后，申请企业可自由选择是否进行该项预期交易活动，该裁定结果不对其产生直接的法律约束力，这与行政指导的柔和建议性特点吻合，同时都具有引导相对人更好行为的目的。但行政指导是行政机关主动作出的行为且无确定性后果，而税收事先裁定则依申请启动，其确定性的特征表明裁定在条件成就（即预期交易安排实现）时对申请相对人产生确定性适用的法律效果。在这一点上，两者又有所差别，不能等而不论。

因此，笔者认为将税收事先裁定定性为准行政

行为有其科学性和合理性。税务机关作出的事先裁定是一种观念表示，仅是经过对预期交易安排有关的涉税事项进行了解后作出的事先的客观税务处理的认定。由于是税务机关作出的预期税务处理，虽不会即刻对申请人产生法律效力，只是间接影响申请人的纳税选择，便于纳税人合理安排自己的交易活动，但申请人一旦选择并完成预期交易，即事先裁定生效的条件成就，对税务机关产生单方面的约束力，裁定结果则对该纳税申请人直接适用。

#### 四、税收事先裁定法治化的本土制度构建

在厘清税收事先裁定的性质后，接下来就是税收事先裁定制度的构建问题。虽然我国对该制度早有所践行，但截至目前该制度仍未被纳入法治化轨道。制度框架如何构建、程序运行如何设计，学界众说纷纭、意见不一，这也是税收事先裁定制度至今未从法律上确定的原因之一。笔者认为，税收事先裁定制度的本土制度架构应从以下几方面考虑：

##### （一）税收事先裁定的权力归属或受理机关

税收事先裁定由谁作出，世界各国规定不同。总的来说分为两种，即司法模式和行政模式。通过梳理发现，两种模式的主要差别如表所示：

区别	司法模式	行政模式
裁定受理机关	司法机关(准司法机关)	行政机关
程序处理	处理期限长、程序复杂	处理期限短、程序相对简便
裁定结果	裁定独立	裁定结果易受干扰
裁定适用	可作为司法判例被引用	不具有广泛适用性

与行政模式相比，司法模式下的税收事先裁定虽能保持其裁定过程的独立，如瑞典在税务机关之外建立了一个专门的预约裁定委员会处理税收事先裁定事项，防止裁定作出前后可能出现的税企间的不正当交易，但由于裁定从立案受理到结果作出要遵循严格的司法程序，耗时普遍较长，处理成本较高，同时也阻碍了申请人的预期交易安排进程，造成企业经营的低效率甚至无效率。目前，我国学界普遍认可采用行政模式的裁定制度。申请税收实现裁定的事项多为复杂、专业性强的事项，而司法机关人员的专业化程度显然不如税收机关的工作人员，税法专业性问题是一项巨大挑战，因此这种设置不具有

合理性。

那么,一旦我国采用行政模式处理税收事先裁定,该裁定权应下放至各地方机关还是上移至中央?对此学界争议颇大。一种观点认为,事先裁定权应由国家税务总局行使;另一种观点认为,裁定应由省级税务机关作出。两种观点各有利弊。前者能够保证裁定在全国范围内的统一性,但在我国幅员辽阔、人口众多的现实背景下,国家税务总局没有充足的人力物力等资源应对来自全国各地的大量申请,工作难度大。与此相反,后者在省级税务机关间有足够的人力资源负责处理该辖区范围内的税收裁定事项,但由于裁定权分散于各省级税务机关,针对相似或相同的涉税事项,其裁定结果的认定难免出现不一致,这就使得税收事先裁定的统一性问题无从解决。此外,我国实践中还存在省级以下(不包含省级)税务机关行使税收事先裁定权的情形,如杭州市国税局不断扩大《税收遵从合作协议》的签约范围,已陆续与三批企业达成了《税收遵从合作协议》。为了避免实践混乱、裁定不一的局面,税收事先裁定的权力行使机关亟待统一规范。

2017年召开的“中国税收事先裁定研讨会”上,著名国际税法学者新西兰坎特伯雷大学商贸学院主任索耶尔·艾羣教授提出了第三种观点,即在我国境内设立若干个直接隶属于国家税务总局的税收裁定办公室,其数量不宜过多。在此基础上,他还提出了三个实施该项方案的重要前提条件。笔者认为,该提议虽能有效化解事先裁定结果不统一的问题,但在行政机构设置上是否会带来机构冗员问题仍值得考究,毕竟受申请事先裁定的主体及其对象受限的影响(下文将做具体阐述),税收事先裁定事项受理的数量很难与设立独立裁定办公室的成本相适应。

因此,笔者建议将行使税收事先裁定权的权限交于中央和省级税务机关,由两者共同行使。首先,由各省级税务机关负责处理其辖区范围内的事先裁定事项,避免下放至更低层机关时可能带来的税法解读错误、处理结果杂乱不统一的情形。同时,针对申请企业未来的交易活动可能出现的跨地域涉税问题,将这类跨省税收事先裁定案件上报至国家税务总局,并作出最后裁定。另外,当同类裁定达到一定数量时国家税务总局可考虑以税法行政解释的形式对相关税法性问题进行释明,即进行统一化处理的指导,弥补税法适用的不确定性漏洞。

## (二)税收事先裁定适用的限制

依据税收事先裁定制度设立的目的并结合域外成熟的实践经验,应对其适用范围作出界定。

1. 税收事先裁定的申请人应是纳税人。这一认识毋庸置疑,但就目前实践来看,与税务机关达成《税收遵从合作协议》的均为具有极强市场竞争力的大企业。有的学者提出,我国应先赋予大企业申请税收事先裁定事项的权利,笔者对此表示认同。税法的不确定性多发生在企业交易复杂、涉及重要经济利益的税法适用过程中,而这些进行复杂交易活动的企业又以大企业居多,小企业由于交易规模和交易金额的限制,涉税事项往往较为简单,通常不易发生税法适用不明需要释明的情况,通过向税务机关咨询等形式即可解决。当然,在满足税收事先裁定条件的情形下,小企业依然可申请裁定。综上,笔者认为,应首先将大企业纳入税收事先裁定申请主体的范畴,逐步稳健地向中小企业放开,最后延伸至自然人纳税人。一蹴而就推行只会引起税收资源的浪费,导致效率低下。与此同时,建议补充可申请税收事先裁定的主体的除外规定,如将失信纳税人排除在税收事先裁定申请人之外。

2. 应对税收事先裁定的适用范围作出限制。各国对税收事先裁定适用的对象范围都因地制宜地作出了相应规定,但门槛设置的高低程度有所差异。许多国家对裁定范围采取“肯定式规定+否定式排除”的方式,规定了什么样的条件下纳税人可申请税收事先裁定,又通过否定列举排除一些不作裁定的情形。如美国税收法典规定了九项可申请私人裁定的情形,并从反面列举了八项不作裁定的情况<sup>[9]</sup>。澳大利亚则对税务局拒绝作出裁定且不需要向申请人书面说明理由的情形作出明确规定。新加坡《所得税法》在附则中规定了税收事先裁定的具体内容,其中对主审官可拒绝作出裁定的事项和不得作出裁定的范围分别予以说明。

笔者认为,我国有必要对税收事先裁定的适用范围作出限制:一方面明确税收事先裁定适用于预期的交易事项、复杂的重要经济利益、税法适用不明的情形,这就将已完成的交易活动排除在税收事先裁定门外,税法适用明确、经济关系简单、利益明确情形下也不得适用。另一方面应作出不适用税收事先裁定的除外规定,如:申请人未提供充足资料经税务机关提出后仍不提供,申请裁定事项涉及正在进行的诉讼或仲裁活动,或涉及避税等非法目的。

### (三) 税收事先裁定的效力及其事后救济

1. 税收事先裁定的效力。如前文所述, 税收事先裁定是一项以税收解释服务为中心的准行政行为, 因此, 税务机关作出的裁定并不直接对申请人的交易行为发生强制约束力。当裁定作出后, 申请人可根据裁定结果自由决定是否继续实施预期的交易安排。如果申请人认为税务机关对该交易的涉税事项认定结果不利于自己的利益需求, 即可放弃交易。在倡导税企合作、建立平等、互信的新型税企关系的税收征纳背景下, 法律应当赋予申请人一定期限内的撤回权, 在税务机关作出事先裁定结果前, 申请人可基于客观情况变化等行使撤回权。但一旦选择继续开展交易, 当交易实现进行纳税申报时, 则该事先裁定的内容对其产生直接约束力, 裁定结果直接适用于原申请人。相反地, 对税务机关来讲, 税收事先裁定一经作出就对其产生附条件的约束力。当申请人预期交易行为完成后, 税务机关只能遵照事先裁定对其进行相应的税务处理, 不可变动。这是税收诚信原则的要求, 也是出于对纳税人信赖利益的保护。但当裁定作出时依据的法律发生调整、客观情况发生重大变化或有损国家和社会等公共利益时, 税务机关可行使撤销权, 则该裁定自始无效。

2. 税收事先裁定的事后救济。2018年2月1日起施行的《海关预裁定管理暂行办法》中规定, 针对海关作出的海关预裁定, 采取复议前置程序, 对复议仍不服的可申请诉讼。与之相对比, 税收事先裁定的事后救济同样涉及可诉性问题, 不同的是从法律规定中可以看出, 海关预裁定是一种具体行政行为, 而关于准行政行为是否具有可诉性, 理论界仍存在争议。笔者认为, 税收事先裁定是否可诉应当视情况而定, 关键在于判断该裁定结果是否会对申请人的权利义务产生实际影响。

税收事先裁定由税务机关作出, 若申请人对裁定的合法性提出质疑和不满, 应分两种情况评价: 一是当税务机关存在裁定过程的不合法的行为(如税务机关存在滥用职权、消极不作为、程序违法等事由)时, 程序上的违法必然导致实体的不公正, 对此, 法律理应赋予申请人以复议或行政诉讼救济的权利。二是当出现税务机关基于税法错误认识作出的不合法裁定时, 其必然对申请人的实体权利事项造成影响, 此时申请人也有权提起行政复议或诉讼。若

申请人对裁定结果的合理性产生争议, 这种情况下则可通过申诉的方式行使救济权, 请求申诉机关对裁定结果的合理性与否作出认定。

### 五、结语

税收事先裁定法治化的直接目的在于化解因税法适用不确定性导致的企业预期纳税评估不明、经营受阻等问题, 尤其是在“一带一路”合作共建的背景下, 针对“走出去”企业可能面临的税务风险, 税务部门的事先裁量显得尤为重要。引入税收事先裁定制度是与国际接轨、推动我国税收治理能力现代化建设的重要环节, 通过征纳双方的良性互动, 转变税务机关的征管理念, 提高企业税收遵从度, 进而提升企业决策的前瞻性和企业经营的有效性, 建立一个透明、互信的新型税企关系, 实现税企间的互利共赢。税收事先裁定性质的厘清是其制度构建的首要步骤, 具体程序仍需结合现实需要设计。滴水穿石非一日之功, 应在立足本土国情体制、推动实现税收事先裁定法定化的基础上循序渐进, 逐步落实税收事先裁定实施的法治化。

#### 主要参考文献:

- [1] 亚当·斯密著. 郭大力, 王亚南译. 国富论(下)[M]. 南京: 译林出版社, 2011: 361.
- [2] 陈少英. 税法教程(第二版)[M]. 北京: 北京大学出版社, 2011: 48~49.
- [3] 李刚. 现代税法要论[M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2014: 354.
- [4] 李晓姣. 纳税服务对税收征管效率的影响问题研究[D]. 大连: 东北财经大学, 2015.
- [5] 谭珩. 我国应推行税收事先裁定制度[J]. 税务研究, 1996(7): 49~51.
- [6] 胡建民. 我国税收征管问题研究[D]. 武汉: 华中科技大学, 2011.
- [7] 朱大旗, 姜姿含. 税收事先裁定制度的理论基础与本土构建[J]. 法学家, 2016(6): 120~132.
- [8] 邓伟. 税收事先裁定制度: 本质、理念与实践[J]. 经济法学评论, 2016(1): 203~221.
- [9] 张焯. 我国税收事先裁定制度的构建[D]. 上海: 华东政法大学, 2015.

作者单位: 华东政法大学经济法学院, 上海 200063