

税收事先裁定的理论拓补与制度实现

许恋天

【摘要】 税收事先裁定以克服税法的不确定性和模糊性缺陷为根本价值取向,故而契合推进税收治理体系和治理能力现代化的要求,然而因性质界定不明、理论内涵不清,导致这一制度在《税收征收管理法》入法时举棋不定。通过对税收事先裁定制度的深入考察发现,其体现出行政契约之根本属性,根源于契约自由之价值理念,并遵循着量能课税之原则。在追溯和拓补税收事先裁定理论的基础上,提出我国税收事先裁定制度的立法设计,应坚持概括性立法原则,重点明确裁定对象、裁定程序以及权利救济途径和指导原则。在立法后的制度实施上,可坚持试点先导原则,遵循“公平价值优先、谨防裁量偏私、革新税收技术、提升运行效率”的基本思路。

【关键词】 税收事先裁定; 行政契约; 税收法定; 量能课税; 公平税收

【中图分类号】 F812.42; D922.22 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)15-0153-9

一、引言

税收事先裁定制度于1911年发端于瑞典,至今已有百年历史。截止到2018年,在34个经济合作与发展组织(OECD)国家中,已有33个实行了税收事先裁定制度,OECD以外的国家中也有76个在实行。我国香港和台湾地区也有类似制度^[1]。但从该制度的实践应用情况来看,其存在适用范围与运行效率难以平衡的问题,甚至遮蔽了这一制度的应有价值。不过,“后互联网时代”的到来,赋予了税收事先裁定的新内涵,增加了其被广泛引入的必要性、紧迫性以及可行性。由于互联网社会的高速发展,跨国、跨地区、跨行业的交易日益频繁,促使各国纳税主体不断创新避税方法,并朝着多样化和复杂化的方向持续发展,反避税执法压力日趋加大。税收事先裁定作为具有民主化、法治化特点的税收机制,能够实现税务事前管理,有效促进纳税遵从,缓解反避税压力,进而提升税收治理水平。基于上述优点,税收事先裁定制度在“后互联网时代”受到各国普遍重视,

而事先裁定制度的税法引入俨然成为各国在税制趋同潮流下作出的一致选择。同时,大数据、云计算、人工智能和区块链技术的不断发展,也给税收事先裁定的普遍实施带来了技术上的重大突破,使其具有广泛施行的可能性。

事实上,我国也意识到了税收事先裁定制度的重要价值。2015年1月5日,国务院向社会公布的《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”)中,第四十六条首次引入了税收预约裁定制度。其被认为是优化我国税收制度、克服税法存在的不确定性和模糊性缺陷的有力举措。四年多来,关于税收事先裁定制度的立法问题成为税收理论界和实务界共同关注的热点。然而,在经过了较为广泛的意见征集与激烈的观点碰撞后,税收事先裁定却仍止步不前,其最终能否得到立法确认,尚不确定。当前,我国的税收改革已进入攻坚期、深水区,而按照立法计划,《税收征收管理法(修订草案)》即将提请全国人大常委会审议。在这种情境下,深入研究税收事先裁定显得十分必要。为此,本文从税收事

【基金项目】 重庆市地方立法研究协同创新中心科研项目“中国税收事先裁定制度的理论证成与立法实现——以《税收征收管理法》再修正为背景”(项目编号:DFLF201741)

先裁定的基本属性入手,通过对其法理基础的追溯和拓补,进一步阐释这一制度的内在逻辑,以促进税收事先裁定的本土化构建。

二、税收事先裁定的性质探究及法理追溯

明确税收事先裁定的基本属性,进而探究其内在的法理基础,是构建该制度的关键所在和基本前提。

(一)税收事先裁定是附条件的行政契约

税收事先裁定制度尚未在我国落地生根,其中的一个重要原因是国内外税法理论界有不同的价值理念基础,而对该制度的性质在认识上始终莫衷一是。基于公民权利保护理念,美国偏向于将税收事先裁定认定为一种纳税服务制度;基于税收平等原则,德国将税务事先裁定视为一种特殊的行政承诺制度;我国台湾地区则认为该制度是一种解释性的行政规则。而我国大陆对于该制度性质的认识始终未能统一,最为普遍的观点是将税收事先裁定认定为一项纳税服务,或进一步将其定性为“个性化纳税服务”,也不乏学者将税收事先裁定认定为一种税法解释行为,另有学者将其在本质上归属于“行政指导的范畴”,等等。事实上,税收事先裁定在本质上是对税收法定原则的一种突破,是依据现行法律对未来税务进行的事前管理行为。由于税收事先裁定双方的主体地位具有不平等性,裁定效力具有法律约束性,适用范围具有特定性等特点,因此可以说其是一种具体的行政行为,即行政契约。

行政契约又名行政合同,目前来看,其定义在国内外均未达成共识。有学者认为,行政合同是行政机关与对方当事人设立、变更、消灭行政法律关系的协议,或者是受行政法调整、支配的权利义务协议^[2]。按照这一定义,税收事先裁定制度符合行政契约的构成要件,理由如下:第一,从主体上看,税收事先裁定双方的地位不平等,一方为特定行政主体,另一方为行政相对人,符合行政契约的特点;第二,从适用法律来看,税收事先裁定的行为必须符合行政法及行政规章的相关规定;第三,从裁定的形式及内容来看,征纳双方就未来交易的具体税收规则适用问题进行协商,双方意思自治,内含了一定的“契约自由”精神,纳税人不仅拥有是否裁定的申请自由,还拥有对裁定内容的确定自由,甚至在裁定的方式上也可进行自由选择,符合契约的成立要件;第四,从效力上看,税收事先裁定一经作出便对裁定双方

具有法律上的约束力,符合合同性质。由此可见,税收事先裁定满足行政契约成立的基本要件。

不过,也有观点指出,由于在税收事先裁定中,征纳双方可能对某一税法适用问题不一定取得一致意见,且税务机关做出裁定后,纳税人也完全有选择不遵守的权利^[3],因而应当否认其行政契约性质。的确,税收事先裁定不同于通常意义上的行政契约,主要原因在于,税收事先裁定并不是行政相对人针对某一具体行为的实施问题与行政主体达成的合意,而是针对未来特定纳税行为的适用法律进行协商的结果。具体表现为:①契约内容不同。一般的行政契约自协商开始便默认双方对行为所应适用的法律规范并无异议,仅就具体法律行为作出意思表示,进而达成合意;而税收事先裁定的契约内容则是法律规则适用上的合意与确定。②契约效力不同。一般行政合同一经达成便生效,其效力自始约束双方主体,且当行政相对人发生违约事宜时,行政主体往往可直接作出行政处罚或启动强制执行程序;但税收事先裁定的约束力却始于纳税人依照事先裁定的内容,实质性地完成预期交易计划,否则该裁定将被认为自始不存在。③救济方式不同。一般意义上的行政契约属于具体行政行为,通常具有可诉性;而税收事先裁定制度从目前来看,绝大多数国家将事先裁定制度排斥在复议和诉讼之外^[4]。

然而,随着契约概念不断渗透到行政领域,行政契约的功能和适用范围日益扩大化,上述区别也因此无法从根本上否定税收事先裁定的契约性质。行政契约的核心在于“契”,《说文解字》中将“契”解释为“大约也”。“大”,意指有契从契,即契在效力上应当优先适用;“约”,指约定,包括契所涉及的内容、形式等的协商确定。就行政契约的实质内容而言,税收事先裁定符合“契”的性质,并可具体化为一种附条件的行政契约,即纳税人与税务机关所达成的事先裁定,仅在裁定所涉的交易事项实质性地、全面地得以开展时,该契约方才生效,契约效力始终对税务机关产生约束作用,否则即视同契约消灭。同时,有学者将行政契约的功能概括为十个方面,其中之一便是保障功能,即“通过行政合同保护当事人及其他利害关系人的权益”^[5]。行政契约的保障功能相对强化了行政相对人的权利,而弱化了行政契约的强制性,这一现象在税收事先裁定中也有所体现。具体表现为纳税人在依宪纳税的基础上,拥有对税收规则的合法选择权和应税内容的合理协商权,因此从功能

上看,税收事先裁定也符合行政契约的基本性质。当前在行政实践层面,已经有了对税收事先裁定行政契约性质的事实认同。

(二) 税收事先裁定与“契约自由”理论

通过追溯税收事先裁定行政契约属性的理论根源和法理基础,本文认为其产生的原因可归结于契约自由理念在税法领域的扩张。随着“自由国家”时代的到来,各国陆续从传统的以权力行使为核心的行政方式,转向采取以权利保障为导向的协商治理、指导治理等私法化行政手段,公法的私法化现象因此应运而生。其中,行政契约便是各国在行政非权力性手段上的一大突破,其产生不仅使行政效率得以提升,还极大地缓解了公权力与私权利之间的紧张关系,同时,行政契约内含的契约自由理念更是推动了私法上的自由概念与公法上的自由精神之间的碰撞,最终实现彼此渗透和交融。从历史渊源来说,契约自由既是适应近代经济和社会发展需要的结果,也是受近代自由主义思想(包括自然法和社会契约论)影响和推动的结果,它强调对人的平等尊重与对人自由的保护。

“契约自由”始于私法概念,原本仅作为一种民法精神而存在,然而随着自由化浪潮逐渐深入人心,人们对私权利的维护意识不断提升,其结果必然伴随着对公权力限制意愿的迅速增强。而在所有行政行为中,征税行为可谓是行政相对人最为众多、对私权限制最为普遍、利益调整最为直接的一种行政行为。现代税法理念告诉我们,税收在本质上是国家对于纳税人财产权利的一种“侵害”,这种“侵害”具有正当性的条件只有一个,即纳税人自己事先同意这种“侵害”状况的发生^[6]。纳税人的“同意”,便蕴含了征纳双方的契约自由理念,而纳税人对征税权的边界以及税收规则的内容与税务执行的方式等具体事宜的契约过程,归根结底是征纳双方关于公共利益与私人利益间的平等协商与权衡的过程,即契约自由的实现过程。

通常认为,纳税遵从度的高低是衡量一国税收治理能力现代化程度的重要指标,而征纳关系的和谐与否则是纳税遵从度能否得以提升的关键所在。为实现和谐的征纳关系,现今世界各国在税收治理上逐渐开始重视契约自由理念。契约自由理念主要建立在征纳双方地位相对平等的语境之上,其强调通过双方对公权力与私权利的利益冲突进行协商调整,实现从单方命令的强制服从走向合作互惠的自

愿遵从。该理念不仅要求税收规则具备民主性、正当性以及确定性,更要求征税行为具有合法性、合理性以及公平性。根源于契约自由理念而产生的税收事先裁定,其制度本身蕴含着明显的私法化特征,这在形式上表现为一种取代强制征税的行政手段,意在通过私法形式实现公法之目的,私法形式即为自由契约,公法目的便是促进纳税遵从、完善税收治理。

在具体内涵上,税收事先裁定制度所体现的契约自由,包括裁定的形式自由与内容自由。形式自由,主要是指裁定的载体可由征纳双方自由选择。纳税人可以选择通过信函、邮件或是其他合法方式申请裁定,而裁定机关也可依据相关法律规定,合理安排裁定作出形式和发布方式。内容自由,主要体现为双方意思自由,具体包括:①缔约自由,即纳税人有权决定是否提起裁定申请,也可在税收事先裁定发布前终止缔约程序;裁定机关则有权决定是否受理申请并启动裁定程序,理论上,裁定机关如认为确实有必要的,甚至还可以主动启动裁定程序并建议特定纳税人与其缔约。②内容自由,即纳税人可自行选择裁定的适用期限、申请裁定的内容范围以及裁定适用的具体税收规则;裁定机关则有权对纳税人申请裁定的具体内容加以确认、变更及补充。③解约自由,即在税收事先裁定合法作出后、具体运作前,征纳双方均拥有单方解除该契约的相应自由。纳税人有权在税收事先裁定发布后改变原交易计划或不再实施预期交易,依法解除契约;也可在事先裁定所依据的相应税收规则失效后,单方解除该契约,选择适用现行有效的税法缴纳税款。相应的,当裁定作出机关发现纳税人提供的信息存在实质问题,或者提交的申请资料涉嫌作假时,其可在该事先裁定具体运作前单方解除契约;而在事先裁定开始运作后,如果出现纳税人从事虚假交易,或者纳税人违规披露交易信息等情况^[7],裁定机关同样有权随时解除契约。

(三) 税收事先裁定与“量能课税”原则

综上,契约自由理念在税法领域的渗入,是税收事先裁定产生并得以运作的根源所在。然而,事实上,在法治税收和“福利国家”概念的引领下,契约自由理念不仅体现在主导税收实践的具体规则中,甚至已被蕴含于根本性的税法原则中。税收事先裁定的目的在于明确未来具体交易事项所需适用的税收规则,作出裁定的行为实质上等同于税务机关在税收征管过程中对纳税人进行的税法解释。依据税收法定原则,税务机关只需针对纳税人已经完成的交

易,按照现行税收规则实施征管行为即可,税务机关不宜行使对未来税法规则的确定权,换言之,严格遵循税收法定原则的结果是税务部门只应事后“依”法,而无权事前“定”法。然而,由于交易类型的变动不居,成文的法律与多边的现实之间张力凸显,税收必须仰赖行政机关的适应性、灵活性和快速应变能力,税法的全部立、改、废,一概且共时性地集中到立法机关处理,并不可取^[8]。因此,现代法治国家在对税收法定原则进行适用的过程中,基于税收规则的不确定性等缺漏之处,允许税务机关在具体征税事务的执行中拥有一定的税法解释权,如税收事先裁定制度的运作,与此同时,也引入了其他税法原则以对该解释权的行使加以一定程度的限制和规范。其中,着眼于对国家利益与个体间利益进行实质调整的量能课税原则,逐渐成为各国较为重视的一种对税务机关自由裁量权加以限制的税法原则。

量能课税原则重在通过对“能”的衡量来决定具体的“量”,量能课税的“能”通常被理解为“能力”,即纳税个体的税收负担能力,而从社会整体层面解释时,“能”还有更深层次的含义,即“效能”,也就是税法的公平价值与社会整体利益提升之间的目标平衡。课税效能的评价要素不仅包括课税手段的有效性与否,还包括社会整体的纳税遵从度,因此,量能课税原则是一种以区别课税、实质课税为手段,以实现税收实质公平、提升社会整体效益为目的,以民主法治、契约自由理念为内涵的税收原则。意大利将量能课税原则上升为与税收法定原则同位阶适用的宪法原则,这一原则具体规定于该国宪法第五十三条,明确纳税人只根据他们的捐税能力纳税,并可根据捐税能力的异同情况,区别性地承担相应税赋^[9]。在横向维度上,量能课税原则表现为对税收实质正义的追求,即根据纳税人的负担能力确定纳税义务,以实现社会整体纳税义务的公平分配;在纵向维度上,量能课税原则表现为对征税权与私权利之间的平衡,即允许公民为保障基本权利的合法行使而对征税权的扩张加以限制。

我国对量能课税原则在横向维度上的适用,主要是对具体税收规则的结构调整,或者在相应的产业保护政策中对各种税收要素进行合理调整等,从而适应不同阶段的经济要求,实现社会整体效能的增加。实践中,突出体现在民营企业中,尤其是小微企业的产业政策中所采取的结构性的税收减免措施。如2018年6月25日,中国人民银行、银保监

会、证监会、国家发展改革委、财政部联合印发了《关于进一步深化小微企业金融服务的意见》(银发[2018]162号),明确了“从2018年9月1日至2020年年底,将符合条件的小微企业和个体工商户贷款利息收入免征增值税;小型微利企业减半征收企业所得税”。同时,2018年11月19日,国家税务总局在其印发的《关于实施进一步支持和服务民营经济发展若干措施的通知》(税总发[2018]174号)中明确提出要对民营企业减税降负,“不折不扣落实税收优惠政策”。上述政策中的结构性减免税收行为,不仅可以降低企业税收压力,增强企业竞争实力,而且能提升企业生产效能,实现社会整体效能增长,充分体现了量能课税原则的实质内涵。

而在纵向维度上,引入及运作税收事先裁定制度对于量能课税原则的适用有着极为重要的意义。具体而言,税收事先裁定是鼓励纳税人主动适用量能课税原则,申请裁定机关对未来特定事项可能产生的“能”进行衡量,进而共同协商确定税收规则以及适用该规则所应缴纳的明确“量”的一种方式。并且,在明确了具体的应税“量”后,纳税人能够结合税收事先裁定的相关细则,提高投资、经营决策的合理性与收益率,增加社会宏观经济效益^[10],进而实现更大的“能”。

三、我国税收事先裁定的法治化构建:立法设计与制度实施

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》中提出“完善税收制度……落实税收法定原则”。党的十九大报告提出“加快建立现代财政制度,深化税收制度改革”,这些重大决策的出台,促使我国新一轮税收制度改革不断向纵深推进,并在税收法定、量能课税等原则的指导下顺利进行。然而,从我国目前的税收实践来看,税收法定原则所蕴含的税收确定性要求在具体的税收实践中体现不足,税收立法本身固有的宏观性与不确定性导致税法适用具有一定的不确定性,因而往往需要通过具体的制度设计来不断完善。税收事先裁定作为国际上通行且较为成熟的制度安排,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。在税收征收管理日益科技化、国际化、全球化的今天,税收事先裁定制度越来越受到世界各国的普遍重视。为了与时俱进地完善我国税收征管体系,提升税收治理体系和治理能力的现代化

水平,当前引入税收事先裁定制度具有现实必要性和紧迫性。

(一)税收事先裁定制度的法治化构建

税收事先裁定制度作为现代税收制度的一个重要体现,是在税收制度改革方面与国际接轨的重要一步,其制度构建已经成为人们的普遍共识。事实上,我国税收立法者已经认识到该制度的重要价值,也正因如此,税收事先裁定制度曾被我国纳入征求意见稿中,但由于制度论证不充分、实行条件尚不成熟、裁定主体与范围未能达成共识等原因,在2015年4月发布的《税收征收管理法》最终修订版本中删除了税收事先裁定条款。虽然税收事先裁定制度暂时遭遇立法搁浅,但这并未阻碍该制度被理论界广泛接受和被实务界反复探索。一方面,理论界在是否应推行该制度的基本认识上较为一致,主要秉持积极推进的态度,只不过对具体的条款设计存在一定分歧;另一方面,在税收实践中,该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,早已被我国最高税务机关积极鼓励采用,并被不少地方税务机关屡次尝试。例如:在政策支持方面,国家税务总局于2013年12月和2014年2月分别以书面文件和通知的形式提出试行企业涉税事项事先裁定制度;在实践探索层面,国家税务总局及一些地方税务机关曾就税收事先裁定多次进行了具体尝试。

较为丰富且颇有历史的域外经验为我国税收事先裁定的实践探索提供了参照可能,进而也使这一税收机制在我国的税收制度土壤中悄然萌芽,亟待效力更高,更加明确、规范、具体的法律形式确立下来。从现实来看,针对当前部分地方税务机关先行开展的税收事先裁定改革创新实践,基于税收法定原则的根本要求,亟须按照决策层“破立并举”之正确处理改革与法治关系的相关精神,将其尽快纳入法治化轨道。在全面深化改革的大背景下,尤其需要看到,税收事先裁定制度的法制化、法治化是与国际税收规则接轨、推进我国税收治理能力现代化的重要一招。事实上,正如任超、王倩茹^[11]所言,当前税收事先裁定法治化已成共识。就我国来看,税收事先裁定的法治化构建,主要是从制度和实践两个维度来实现的: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,而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,即积极借鉴国外成熟完备的税收事先裁定制度相关规定,从中提取符合我国具体国情的制度内容,通过立法的形式予以明确、规范,进而将其科学地引入我国税收法律体系。然后才是将该制度扎根于我国税法实践的深厚土壤,使其为我国税务机关和纳税人积极所用。

(二)税收事先裁定制度的立法设计

《税收征收管理法》是推进税收治理现代化、法治化的重要制度保证。我国的《税收征收管理法》自1992年正式施行以来,已先后于1995年、2013年、2015年经过三次修正,并于2001年经过一次修订,但上述修正和修订已经不能很好地适应我国经济社会的发展变化。特别是由于税收征管制度深刻影响我国营商环境的优化,其已成为新时代行政审批制度和“放管服”改革推进的重要指标和抓手,因此,当前《税收征收管理法》面临着进一步修改的问题。在国务院发布的《2017年立法工作计划》中,《税收征收管理法》作为全面深化改革急需修订的项目,而按照十三届全国人大常委会的立法规划,《税收征收管理法》修订草案也作为任期内拟提请审议的12部税法草案之一。《税收征收管理法》的再次修订为全面推进税收治理现代化、法治化提供了重大的改革契机。因此,借《税收征收管理法》修订之东风,笔者针对税收事先裁定制度如何立法提出如下设想。

1. 立法应明确事先裁定的指导原则及相互关系。税收法定原则作为税收法治的“帝王”原则,其核心要义在于对税权行使的限制和规范,以及对公民基本权利的保障。税收事先裁定制度的创设目的是为了克服税法的不确定性,将税收事先裁定作为一种对税务进行事前管理的手段,应当与税务的事中、事后管理制度相结合,共同明确于我国的税收规则体系中,完善我国税法体系。尽管张凯、吴东明^[12]基于我国特殊国情,认为我国不宜采用“先立法、后实施”的思路,而应采取“边引入试点、边总结推广、边推动立法”的渐进方式。然而,税收法治的基础在于有法可依,缺乏法律依据的税收执法行为会面临权力质疑,无法真正落实,但若将税收事先裁定制度作太过细致的法律规定,又容易走入法治机械主义的陷阱。因此,在将税收事先裁定制度入法时,可仅在《税收征收管理法》中对事先裁定作出原则性规定,明确制度运作应当遵循的主要税法原则,既确保税收事先裁定合法、合理、合目的地规范运作,同时又给税收事先裁定的制度完善和本土构建留下充分

的发展空间。具体而言,可将税收法定原则、税收公平原则以及量能课税原则规定为税收事先裁定需要遵循的三大基本原则。

其中,税收法定是基本原则。由于税权来源的特殊性,现代税收理念认为不管是何种征税方式,都应以公民的“同意”与社会的“合意”为前提。税收法定原则不仅解决了国家税权的来源问题,而且明确了税收立法权的分配问题、执法权的边界问题以及与司法程序的衔接问题。作为税法中的基本原则,同样也应被优先适用于税收事先裁定制度,该原则要求税法尽管可以对税收事先裁定的运作细则和适用范围作出概括性规定,但必须明确规定税收事先裁定的裁定主体、裁定对象、裁定程序和相对人的权利救济方式等基础性条文。遵循税收法定原则,不仅可以使税务机关的事前课税权行使正当化,而且可以在一定程度上限制和规范裁定主体的自由裁量权,保护纳税人的信赖利益。因此,无论是税收事先裁定制度的立法实现还是执法适用,都应将税收法定原则作为最高原则贯穿其中。

需要注意的是,虽然税收法定原则在税收领域中至关重要,但税收事先裁定制度的引入并不是仅仅遵循一个原则即可实现,税收法定原则的严格遵循只会让事先裁定的灵活性无法实现,最终沦为“僵尸”制度。因此,为确保税收事先裁定在形式和实质上的双重正义,税收事先裁定的制度实现还应重视公平税收原则和量能课税原则。税收是国家强制参与国民收入分配的一种工具,目的在于调整社会整体经济结构,促进社会公平。公平税收原则强调税收的形式正义,是税权行使的基础,无论是税收民主、税收法治还是税收效率,都不能偏离“公平”这一基准理念。税收事先裁定制度只有严格遵循公平税收原则,以税收的实质公平为立足点,才能真正缓解征纳双方的对立关系,使国家强制课税转向公民自我课税,实现从对立紧张的征纳关系走向和谐共赢的纳税遵从。税收事先裁定制度是量能课税原则的直接体现,同样也应将量能课税原则作为实施税收事先裁定制度的直接约束和指导原则。上述原则均在适用范围内发挥着各自的规范和指引作用,因此,税收事先裁定的运作还需灵活处理税收法定原则与其他各原则的衔接问题,并辅以其他税法原则,进而发挥指导原则的最大功效。

2. 立法应明确事先裁定的裁定主体及救济途径。将税收事先裁定入法的另一关键问题是明确裁

定权的行使主体,即税收事先裁定组织的构建。首先,明确税收事先裁定是由行政机关还是司法机关作出更为合理。有观点认为,税收事先裁定有税法适用解释的性质,且仅就裁定作出后的适用非强制性而言,事先裁定的作出行为并不必然归属于严格意义上的行政范畴,因而由司法机关作出会更具客观性和公正性。然而,依据税收法定原则,我国税收执法权由行政机关即税务机关行使,税收事先裁定的整体行为符合行政契约性质,因此由行政机关作出显得更具专业性和权力配置的合理性。其次,根据域外经验,税收事先裁定组织的独立性和客观性往往直接影响其所作裁定的公平性和正义性,因此,在税收事先裁定组织是否应当构建于税务机关内部的问题上,世界上其他国家也存在着一定的争议。目前,美国、加拿大、澳大利亚、新西兰、法国等多数国家都在税务机关内部构建税收事先裁定组织,而瑞典、印度则选择在税务机关之外成立事先裁定组织^[13]。由于我国人口众多,税务工作冗杂且涉税问题较多,若将税收事先裁定组织构建于现有税务机关外部,不可避免地将会出现裁定组织与税务部门之间的诸多衔接和协调问题,这样不仅会加大税收征管工作量,也将极大地影响税收效率,因此瑞典、印度的做法在我国缺乏实践可行性。同时,考虑到我国税收征管权力配置已成体系,成立独立专门的税收事先裁定组织必然会受到来自执法成本和裁定技术等各方面的压力。鉴于此,我国在税务机关内部成立税收事先裁定的具体职能部门以负责事先裁定的相关运作显得更为合理。

税收事先裁定是纳税人就税法适用问题申请税务机关作出事前解释的行为,视同于纳税人向税务机关寻求一种对未来交易涉税问题加以明确的权利保障措施,若最终征纳双方未能就裁定事项达成合意,纳税人可以在裁定作出前申请撤回或在裁定作出后不实施裁定中的交易行为,因此,从表面上看,即便事先裁定的作出存在事实认定错误或适用程序上的瑕疵,似乎也并不会对纳税人权利造成直接损失。然而,这种权利损失的认定结果是从纳税义务视角下得出的。事实上,税收事先裁定是纳税人保障私权利不因未来税法的不确定而受到侵害的手段,裁定内容和程序的错误都会妨碍纳税人实现对自身权利进行保障,从而使权利受到消极减少。针对纳税人在事先裁定过程中所造成的此类事实权利受损情形,国内外当前的实践均不允许纳税人申请税务行

政复议或提起行政诉讼,并且,裁定组织通常也不接受纳税人就相同的未来交易事项提起二次事先裁定申请,因此,纳税人无法就税收事先裁定所涉及的内容或结果的不正义而采取救济方式。鉴于此,我国应当在引入税收事先裁定制度的同时,在纳税人认为税务机关对涉税事项认定不清,或对裁定过程存在瑕疵等情形申请裁定复议时,支持其通过申请税务行政复议或诉诸司法程序来进行权利救济。但是,由于税收治理的专业性和税收事先裁定的特殊性质,应当明确纳税人在寻求权利救济时适用复议前置程序,即必须先由税务行政复议机关对裁定组织作出的事先裁定行为的合法性和合理性问题进行审查核实并作出决定,纳税人不服行政复议结果的,再行提起行政诉讼。

3. 立法应保障裁定相对人权利的充分救济。税收法治化水平低,导致了政府对征税权限制的软约束,引发了税收授权立法权、执法自由裁量权的滥觞,从而引发税收正当性危机^[14]。税收法定原则下,税务机关对行政自由裁量权的有无或权力边界所在等问题,一直广受争议。然而,我国税法具有一定程度的不确定性、较高的概括性以及相关概念的模糊性等特点,难以有效应对我国涉税类型的繁杂性、避税与反避税问题的日益严重性等现实问题。因此,税收法定原则并不限制税务机关在具体征税活动中实施税法解释权的行为。但是,税收法定原则要求对这种解释持有严苛的态度,并配以相应的审查监督机制,以免规范课税权的“笼子”中出现明显的“缺口”^[15]。课税权是宪法赋予国家在合理范围内对公民私权利加以限制的权力,而税法解释权的滥用是税务机关的自主授权行为,本质上是对课税权的扩大化,而扩大化的课税权则缺乏正当性。法治税收理念要求各国在税收治理的现代化进程中,注重对税法解释权的严格限制以及对课税权的具体行使进行合宪性审查。

当前,有学者总结了我国在2013~2017年共计5个税收事先裁定的运作案例,认为纳税人在权利受到侵犯时,缺乏相应的救济途径。税法解释权的赋予和权力监督机制的缺乏,致使部分地方税务部门在实施事先裁定制度时易走向权力滥用,因此,针对税收治理行为建立相应的权力制约机制,以权制权显得尤为必要。同样的,我国在引入税收事先裁定制度的同时,也应通过立法及时确立纳税人充分行使权利救济的相关规则与程序,具体而言,针对税收事

先裁定的问题纠纷,纳税人可以先行申请行政复议,并在不服行政复议结果时,可以通过提起行政诉讼,请求司法机关提供终极救济。人民法院对税收事先裁定组织所实施的相应行政行为是否符合实质正义进行事实认定并作出最终审判的行为,有利于限制行政自由裁量权。税务行政复议与税务行政诉讼紧密而科学地实现程序衔接,充分体现了税收法治理念,不仅为纳税人在税收事先裁定中可能受到的权利侵害提供了全面的行政救济方式,而且实现了救济手段之间的优势互补:复议前置可以确保税收事先裁定的专业性和技术性,提升效率、降低成本;诉讼终局则能够确保最终救济方式的公平、中立、公正和客观性。

(三) 税收事先裁定制度的实施路径

尽管明确了我国需要通过税收立法途径来实现税收事先裁定制度的本土化构建,然而我国人口众多且是生产大国,加之涉税类型较为繁杂、纳税主体数量庞大的税收现状,决定了我国税收事先裁定的本土化构建不可能一蹴而就。同时,当前我国税收治理经验较为缺乏,治理理念较为落后,治理效率也较为低下,而税收治理体制的改革推进始终较为缓慢,征纳双方间的信任度与和谐度也都有待提升,税收事先裁定制度的构建和运行困难重重。鉴于此,我国税收事先裁定制度的本土化构建应当采取两步走的策略,即先通过局部试点进行制度试验,积累可复制、可推广的经验,经充分评估后再通过立法程序进行制度确认。我国这些年已在局部地区和行业进行了税收事先裁定的试点探索,也积累了一定的实践经验,在对成效进行评估的基础上加快推进立法进程成为必然趋势。而未来较为科学化的税收事先裁定制度,不仅要坚持以税收法定和公平税收原则为前提,而且应遵循“公平价值优先,谨防裁量偏私;注重税收技术,提升运行效率”的实践优化思路。

1. 试点探索在前,不断审慎渐进。当前我国既缺乏规定税收事先裁定制度的明确法律规范,也缺乏税收事先裁定运作的实践经验,因此,其引入究竟应当制度先导还是实践先行,成为我国税收事先裁定制度本土化构建过程中面临的首要问题。我国税务情况的特殊性,税法的内在复杂性,以及制度“副作用”的不确定性,使得先实践积累经验,推动制度的本土化构建,后立法予以实现,发挥税法的预测指导作用,成为我国引入税收事先裁定制度不得不考虑的基本路径。同时,还须结合我国具体情况,明确

实践的主体、对象、范围、期限等问题,进而对实践方式、评价和约束机制等事宜加以探索。

根据域外经验,税收事先裁定的申请通常由企业提起,用于明确未来交易所适用的税收规则,便于企业及时调整未来一段时间内的经营计划,而同样作为纳税人的个人则极少针对未来涉税事宜提出事先裁定申请。由此,我国的税收事先裁定也可将企业作为优先试点对象,着重积累关于企业的事先裁定经验。考虑到我国税收征纳关系的实际,在具体试点企业的选择上,可以将一些大型国有企业尤其是央企作为第一批事先裁定的试点对象。其原因在于:一方面,国企的政府背景有助于缩小其与税务机关的地位不平等性,双方的征纳关系较之民企更为和谐融洽,协商更为平等有效,事先裁定的运作基础较好;另一方面,大型国企往往商业信誉较好,税务欺诈和恶意裁定的可能性较小,事先裁定结果的适用率较高,便于较快速、全面地积累经验。再者,大型国企的业务量较大,经营计划较为明确,因而申请税收事先裁定的积极性也较高,而事先裁定的高效运作反过来也能提升企业效能,从而增加我国经济的整体效益,契合量能课税原则的基本内涵。

在明确试点对象的基础上,则须进一步明确具体的裁定管辖,即裁定主体。我国现阶段对税收事先裁定的探索尚停留在理论构建和制度完善的层面上,存在制度运作的实践经验缺乏和相应税法解释权的边界不清等问题,要求税务机关在运作税收事先裁定时应尤为审慎,因此,试点期间的裁定组织虽无单独设立的紧迫必要性,但裁定权的行使应当具备专属性,即仅限于国家税务总局有权作出事先裁定,从而确保裁定形式及内容的正当性和合理性。同时,在税收事先裁定试点期间,应结合纳税人申请的事先裁定适用时限情况,根据裁定的具体运作周期加以灵活确定。考虑到我国对税收治理现代化的政策导向,本文建议税收事先裁定制度试点的最长期间不宜超过五年,并且可在试点期间逐步放开试点对象、拓宽试点范围。制度试验不仅可以为我国积累税收事先裁定的本土资源,而且也能发现和弥补该制度的可能漏洞和固有缺陷,从而构建符合我国国情的税收事先裁定制度,促进我国税法体系的不断完善。

2. 公平价值优先,谨防裁量偏私。税收事先裁定制度内生于量能课税原则,该原则的核心意涵是税收的实质公平,而征税的重要目的之一同样也是

为了实现税负的公平分配,进而实现社会收入的再分配。由于税收事先裁定的作出含有对税法的适用解释,解释行为涉嫌对税收规则的创设与扩大化适用,而裁定结果又具有特定性和具体化特点,缺乏普遍适用效力,因此,裁定机关所作出的税收事先裁定,应当尤其注重裁定内容的公平公正、裁定程序的公开透明、裁定标准的合理划一。并且,随着事先裁定范围的不断扩大,税务机关的事先裁定权也将不可避免地面临分散行使的要求,裁定组织的多元化结构意味着必须防止裁量过程中的偏私,确保公平地作出事先裁定。

税收事先裁定制度的提出,是为了加强税法的确定性,为个人和企业的未来发展增强可预测性。然而,税收事先裁定制度若被行业监管部门作为促进产业发展的工具加以滥用,便可能沦为合法的避税“良策”,走入行政垄断的陷阱。由于我国的经济体制具有明显的中国特色,国有企业依旧是国民经济的重要支柱,维护国家利益这一目标导向下的税收政策可能对国有企业产生税收偏私倾向,进而使税收事先裁定制度失去应有的价值,因此,税收事先裁定的作出者应当坚持其自身地位的中立性和独立性,在裁量权行使过程中确保裁定结果的公平公正。此外,由于税收事先裁定根源于自由契约理念之理论基础,因而应将这一制度重点应用到更需要得到政策支持和公平对待的中小民营企业上,赋予其更多的与税务机关平等对话、协商治理的权利,进而满足我国经济的整体发展需求,提升社会整体效能。

3. 革新税收技术,提升运行效率。伴随“后互联网”时代的到来,世界各国无一不将互联网技术的运用能力与革新速度作为决定国家治理能力和治理手段现代化程度的评价标准和关键要素。过去,我国的税收治理手段较为落后,基层税务部门在税收征纳实务中的科技化、智能化水平一直较低。但近年来,随着互联网社会的蓬勃发展,我国政府对于税收征管科技的重视程度急剧增加,税务机关的信息化水平有了很大提升。国家税务总局在2015年9月印发的《“互联网+税务”行动计划》(税总发[2015]113号)中明确指出,“互联网的创新成果与税收工作深度融合,拓展信息化应用领域,推动效率提升和管理变革,是实现税收现代化的必由之路。”在国家的高度重视和大力推动下,我国税收征管系统不断革新完善,如笔者主持的税收事先裁定课题组在重庆市

5区3县税务部门调研发现,“金税工程”尤其是以“大数据”著称的金税三期工程的实施,实现了大数据分析平台在税务机关内部的全面配置。大数据技术的运用极大地提升了税务机关的信息收集和处理能力,积累了庞大的税务数据资源,加大了信息共享的便捷度,为税收事先裁定的运行建立了良好的信息基础。

然而,受制于税务机关内部各部门之间业务相对分隔、业务标准不够统一等弊端,纳税人信息数据的有效性受到了一定质疑。同时,大数据分析平台中的沉淀数据还存在结构单一、增量较少和公开缺失的问题。鉴于这些普遍存在的问题,在税收事先裁定制度具体运作过程中,需要高度重视其他科技手段的辅助作用,如人工智能技术在税收征管中的运用与发展。基于人工智能技术的特点,其可实现对信息数据的“深加工”,以关联分析出与纳税人申请裁定的未来事项相关的数据,从而在很大程度上提高税收事先裁定制度的运作效率。从目前来看,人工智能技术可以确保数据的准确性和相关目的性,而区块链技术则可以保障裁定适用数据的客观性和公平性。在税收征管系统中引入区块链技术,实现数据和业务的“去中心化”,不仅能够确保作出裁定所适用的相关信息的公开透明,而且能限制相关部门在作出裁定与执行裁定结果过程中实施权力滥用行为。另外,区块链技术的智能合约机制可以保证在满足收入确认和纳税义务发生时及时履行相应义务,提高税收事先裁定的运作效率,降低裁定作出和执行的成本。

四、小结

十八大以来,由适应市场经济体制到匹配国家治理体系,从建立与社会主义市场经济体制相适应的税收制度基本框架,到建立与国家治理体系和治理能力现代化相匹配的现代税收制度,标志着我国税收制度改革进入了一个新的历史阶段。基于此,税收制度改革的时代意蕴和当下使命就是以现代税收文明为基准建立现代税收制度,进而同全面深化改革的时代进程交织在一起,并以推进国家治理体系和治理能力的现代化为根本目标和归宿。从这个意义上来看,税收事先裁定制度通过《税收征管法》的立法形式实现本土化构建,是我国在税收治理现代

化过程中迈出的重要一步。当前,在税收数据采集能力、数据分析和应用能力不断提升的税收“数字治理”新的时代情境下,顺应科技发展趋势,统筹推进税收事先裁定的本土化改革,无疑能使我国的税收治理能力实现新的飞跃。

主要参考文献:

- [1] 黄家强. 税务事先裁定制度的性质判定与效力审思[J]. 税务与经济, 2018(2): 1~9.
- [2] 杨小君. 论行政合同的特征、法律性质[J]. 行政法学研究, 1998(2): 18~22.
- [3] 董学智. 税收事先裁定是一种行政行为类型吗——兼论税法与行政法的关系[J]. 税务与经济, 2018(1): 1~7.
- [4] 熊晓青. 事先裁定热点问题研究[J]. 国际税收, 2016(4): 6~9.
- [5] 江必新. 中国行政合同法律制度: 体系、内容及其构建[J]. 中外法学, 2012(6): 1159~1175.
- [6] 王冬. 现实语境中的“税收法定原则”效力的再反思[J]. 经济法论坛, 2013(1): 271~277.
- [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] 滕祥志. 税法行政解释的中国实践与法律规制——开放税收司法的逻辑证成[J]. 北方法学, 2017(6): 52~63.
- [9] 翁武耀. 再论税收法定原则及其在我国的落实——基于意大利强制性财产给付法定原则的研究[J]. 交大法学, 2017(1): 121~142.
- [10] 张松. 关于修订《税收征管法》若干问题的再认识[J]. 税务研究, 2013(5): 38~41.
- [11] 任超, 王倩茹. 税收事先裁定法治化的制度构建审思[J]. 财会月刊, 2019(1): 135~140.
- [12] 张凯, 吴东明. 我国引入事先裁定制度的国际经验借鉴[J]. 国际税收, 2018(5): 73~76.
- [13] 虞青松, 张凯. 税收事先裁定的组织建构初探[J]. 税务研究, 2016(6): 92~96.
- [14] 王宗涛. 税收正当性: 一个理论命题与分析框架[J]. 甘肃政法学院学报, 2012(2): 120~126.
- [15] 刘剑文. 落实税收法定原则的现实路径[J]. 政法论坛, 2015(3): 14~25.

作者单位: 西南政法大学经济法学院, 重庆 401120