

# 税收事先裁定的主体定位与范围厘清

## ——基于实现税法确定性与促进“一带一路” 倡议的功能视角

王 波<sup>1,2</sup>

(1. 西南政法大学, 重庆 401120; 2. 西安财经学院 法学院, 陕西 西安 710064)

**摘 要:** 税收事先裁定未能入法的主要原因在于其裁定主体与范围未能达成共识。除了实现税法确定性的主要功能之外,其还有促进“一带一路”倡议的衍生功能。为此“双重”功能之实现,基于维护税基之目的,税收事先裁定条款应该入法,把裁定主体定位为“国家税务总局”而非“省级以上税务局”,并进一步定位为国家税务总局的“税务裁定综合服务部门”而非“专门事先裁定委员会”。裁定范围应采取“抽象式正面规定”与“概括+列举式反面规定”相结合的方式来确定,裁定主体可基于节约税务行政成本、超越职权、避免与税务行政及法院裁定相冲突、维护公共利益等原因拒绝裁定申请。

**关键词:** 税收事先裁定; 税法确定性; “一带一路”; 国家税务总局; 裁定范围

**中图分类号:** DF432    **文献标识码:** A    **文章编号:** 1009-0150(2018)06-0125-15

### 一、前 言

历史与逻辑已经表明,现代国家是税收国家。按照税收法定原则,税收应具有确定性与可预测性。基于税收公平与效率原则,纳税人也正被赋予越来越多的尊重。以上理念催生了税收事先裁定制度。税收事先裁定是指税务机关对纳税人申请的对未来预计发生的一件或一系列行为或事项的税法适用和结果而出具的带有限制性效力的文件。<sup>①</sup>其主要有司法模式和行政模式之分,司法模式中裁定主体具有创制税法之职能,因此裁定具有可被其他纳税人援引的判例法的性质,而基于我国法律体系及其法治传统,毫无疑问应采取行政模式。因此,本文基于行政模式而展开研究。依据制度变迁理论,制度创新的主要动因是降低制度成本并提高制度效益,税收事先裁定制度之诞生亦是如此。2012年10月起中央、省、市税务机关开展若干税收事先裁定试点,2015年1月国务院法制办公室发布《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下简称《草案》),其第四十六条采用行政模式规定了税收事先裁定条款:“税务机

收稿日期: 2018-08-12

基金项目: 国家社科基金项目(15BFX168); 中国博士后科学基金第59批面上资助项目(2016M592630); 陕西省软科学项目(2017KRM067); 重庆市博士后特别资助项目(XM2016047); “西安财经学院青年英才发展支持计划”支持项目。

作者简介: 王 波(1974—),男,陕西长安人,西南政法大学法学博士后,西安财经学院法学院副教授,硕士生导师。

<sup>①</sup>限制性效力指对税务机关具有约束力,这种效力源自于信赖保护原则。关于国际财税协会(IFA)界定的英文原文, See ELLIS, M.J., General Report, IFA Publications, 1999: 39.

关应当建立纳税人适用税法的预约裁定制度。<sup>①</sup>纳税人对其预期未来发生、有重要经济利益关系的特定复杂事项,难以直接适用税法制度进行核算和计税时,可以申请预约裁定。省以上税务机关可以在法定权限内对纳税人适用税法问题作出书面预约裁定。纳税人遵从预约裁定而出现未缴或少缴税款的,免除缴纳责任。”由于《草案》规定过于笼统与抽象,<sup>②</sup>虽然学界与实务界对设立税收事先裁定制度的必要性并无多大争议,但对具体制度设计分歧较大,最终该条并未纳入《税收征收管理法》。其中,阻碍其入法的主要问题有二:一是把税收事先裁定机关定位为“省级以上税务机关”是否科学?二是税收事先裁定的范围该如何确定?这些问题涉及事先裁定的主体定位与范围厘清,是下一步修订《税收征收管理法》必须予以回答的问题。

从目前针对事先裁定制度的研究来看,<sup>③</sup>就内容而言,主要包括以下几方面:一是关于事先裁定制度的目的、原则、引进必要性与可行性的研究。如有学者认为制度运行的目的在于构建和谐互信的税收征纳关系<sup>④</sup>;有学者认为制度应以保护纳税人权利为原则、以保障国家税收收入为底线;<sup>⑤</sup>有学者认为制度引进不仅必要而且可行<sup>⑥</sup>。二是关于事先裁定定性的研究。如有学者认为其属于准行政行为;<sup>⑦</sup>有学者认为其是个性化纳税服务;<sup>⑧</sup>有学者认为其是“对策行为”而非“行政行为”。<sup>⑨</sup>三是关于其制度内容的研究。如有学者认为制度内容应包括前提条件、裁定内容、处理时限、撤销与撤回、裁定主体;<sup>⑩</sup>有学者从战略性、法律依据、定位与具体管理四个方面设计制度内容;<sup>⑪</sup>有学者认为制度实体内容主要涉及修改制度名称、限缩裁定主体、明确裁定范围、细化裁定效力与不规定收费制;<sup>⑫</sup>有学者认为由税务机关以外的独立组织作为裁定主体是最优选择。<sup>⑬</sup>总之,就研究内容而言,多数学者在文章中全面涉及目的、裁定主体、范围、时限、费用、公开、约束力等诸多制度,而相对忽视针对主体与范围的专门研究(仅一篇文章专门研究税收事先裁定主体,其余文章中只在某一段或某几段涉及税收事先裁定的主体与范围且并未深入论证)。就事先裁定研究方法而言,多数学者采取比较研究方法,通过对国外制度的比较分析提出建立我国税收事先裁定制度的建议,而相对忽视了从该制度的社会经济功能出发来研究。<sup>⑭</sup>当然,这些比较研究以及制度引介在我国《税收征收管理法》修订讨论初期

①《草案》中的“预约裁定制度”即“税收事先裁定”。两者虽称谓不同,但并无实质差异。追溯该制度的起源,笔者认为“税收事先裁定”叫法更为贴切,而国内税法专家也基本持相同观点。参见腾祥志:《税收预约裁定路在何方——〈税收预约裁定制度:路径与方法选择〉述评》,载《税收经济研究》2017年第2期。

②敖玉芳:《〈税收征管法修订草案(征求意见稿)〉的总体评价及进阶路径》,载《税务与经济》2016年第4期。

③学界关于税收事先裁定的研究成果严重不足,截至2018年8月1日,笔者以“税收事先裁定”为主题词在中国知网上搜集到CSSCI期刊论文10篇,以“预约裁定”为主题词搜集到CSSCI期刊论文2篇。即截至日前,国内只有12篇CSSCI期刊论文研究税收事先裁定。

④杨同宇:《税收预约裁定制度之解构与路径展望》,载《税务与经济》2018年第3期。

⑤席卫群、胡芳:《税务事先裁定制度在我国的建设:前景与挑战》,载《税务研究》2018年第7期。

⑥朱为群、谭郁森:《论中国引进税务事先裁定制度的必要性和可行性》,载《现代经济探讨》2012年第6期。

⑦黄家强:《税务事先裁定制度的性质判定与效力审思》,载《税务与经济》2018年第2期。

⑧朱大旗、姜姿含:《税收事先裁定制度的理论基础与本土构建》,载《法学家》2016年第6期。

⑨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》,载《税务与经济》2018年第1期。

⑩张松:《在我国设立税收事先裁定制度的探讨》,载《税务与经济》2013年第2期。

⑪刘磊、熊晓青、周妍:《事先裁定制度研究》,载《税务研究》2012年第9期。

⑫朱大旗、姜姿含:《税收事先裁定制度的理论基础与本土构建》,载《法学家》2016年第6期。

⑬虞青松、张凯:《税收事先裁定的组织建构初探》,载《税务研究》2016年第6期。

⑭参见张建忠、卢秋声:《税收事先裁定国际经验及借鉴》,载《财会通讯》2017年第11期;曾思红:《香港税收“事先裁定”介绍及启示》,载《涉外税务》2002年第4期;延峰、冯炜、陆京娜:《国际反避税环境中的预约裁定实践及启示》,载《国际税收》2016年第4期。

有助于理解主要国家与地区税收事先裁定制度及其理论,其实践意义与理论价值不言自明。但是随着研究的深入以及该制度未能纳入《税收征收管理法》之后突破入法障碍所亟需解决的关键问题,我们需要基于社会经济功能视角,运用功能分析方法,针对税收事先裁定的“主体与范围”展开专门研究。

本文的社会经济功能视角是指实现税法确定性的主要功能与促进“一带一路”倡议的衍生功能之视角。之所以基于实现税法确定性的主要功能视角,是因为实现税法确定性是税收四原则之主要原则,但我国税收法律、行政法规、部门规章等构成的税收法规体系庞杂且不完备,税种多样而税法概念却与国外的税法概念不尽相同,加之国内及涉外交易结构愈加复杂,更亟需从实现税法确定性的功能视角展开研究。之所以基于促进“一带一路”倡议的衍生功能视角,是因为“一带一路”倡议代表着全球治理的新模式,中国作为顶层设计者必须发挥关键性作用,此作用的发挥必须依靠一系列法律法规的促进与保障,而税收征收法律制度中税收事先裁定制度作为其中一环,在设计之初就应与“一带一路”倡议相匹配。此外,更为重要的是,目前国内欠缺从以上两个角度对税收事先裁定制度的研究。之所以要强调税收事先裁定的主体定位与范围厘清,一方面从制度本身来看,这两个悬而未决的问题是阻碍税收事先裁定入法的核心性障碍。裁定主体定位不当会影响制度实施效果,使其确定性功能与“一带一路”促进功能无法实现;裁定范围未能厘清则会直接影响制度的可操作性,使制度实施主体畏手畏脚且造成未来制度实施过程中的纠纷。因此,如果裁定主体无法确定且裁定范围模糊不清,则会直接导致该制度不能入法。另一方面从研究现状来看,如上所述,针对裁定主体与裁定范围的研究成果相对不足。

可以预见,我国《税收征收管理法》将面临第五次修订,税收事先裁定制度也必将成为入法的热点与亮点,鉴于国内学界欠缺对该制度中上述两个迫切需要解决的主要问题的研究,笔者基于实现税法确定性、促进“一带一路”倡议的新视角<sup>①</sup>以及裁定范围的新内容对其展开专门研究,旨在最终科学定位税收事先“裁定主体”与“裁定范围”。本文的“专门”研究,从理论视角看,将为税收事先裁定制度入法提供理论依据,拓展与加深税收事先裁定的理论广度与深度;而其实践价值在于,为未来税收事先裁定的试点提供制度供给,促进税收事先裁定入法并发挥其确定性功能及促进“一带一路”倡议功能的实现,提升税企合作与税务行政水平并最终服务于中国社会经济发展。本文创新之处有三:其一,税收事先裁定制度是一把“双刃剑”,虽有助于实现税收确定性,但若设定不合理则可能损害税基;其二,在设定税收事先裁定主体时应考虑我国“一带一路”倡议目标的实现;其三,由于纳税人的利益更加个性化、弹性化与具体化,为了更好地健全税务行政应采取“抽象式正面规定”与“概括+列举式反面规定”相结合的方式确定“裁定范围”。

基于以上研究目的以及功能分析方法,本文拟遵循“税收事先裁定的功能决定其裁定主体的定位,也决定其裁定范围”的思维逻辑,按照以下框架展开研究:首先,提出税收事先裁定的主体定位与范围厘清是关乎该制度能否入法的两个关键问题,对此应该从社会经济功能的视角加以研究。其次,论证税收事先裁定的主要功能是实现税法的确定性,衍生功能是促进“一带一路”倡议目标的实现。再次,基于税收事先裁定的“双重功能”,认为税收事先裁定条款应该入法并把裁定主体定位为“国家税务总局”而非“省级以上税务局”,并进一步定位为国家税务总局的“税务裁定综合服务部门”而非“专门事先裁定委员会”。再次,认为裁定范围应采取“抽象式正面规定”与“概括+列举式反面规定”相结合的方式来确定,裁定主体可基于节约税务行政

<sup>①</sup>在中美贸易战愈演愈烈之背景下,“一带一路”倡议的实现就显得尤为重要。

成本、超越职权、避免与税务行政及法院裁定相冲突、维护公共利益等原因拒绝裁定申请。最后,对税收事先裁定制度入法提出具体制度建议。

## 二、税收事先裁定的功能定位

### (一) 实现税法确定性的主要功能:理论、试点与域外经验

1976年亚当·斯密在《国富论》中提出著名的税收四原则,实现税法的确定性是主要原则之一。正如斯密所言,税收不确定性比横征暴敛问题还要严重;税收不确定性使得原来并不坏的人也变成恶魔。<sup>①</sup>随着我国国企混改越加深入,税务问题愈加复杂而税法不确定性愈加放大。与此同时,在现行制度中出现争议之后纳税人诉讼缺乏合理的适用空间。<sup>②</sup>因此,通过税收事先裁定以增加税法的确定性就显得更为必要。与税务机关提供的一般性纳税服务不同,税收事先裁定属于个性化纳税服务,本质上是作为申请者之纳税人与被申请人税务机关之间的一种特定对话。税收事先裁定制度背后的基本理念是,纳税人有权在进入交易之前或之时而不是在交易完成之后知道如何评价其税务责任。<sup>③</sup>这种获得确定性的过程将促进纳税人和税务机构进行对话,从而影响纳税人的行为并有效减少税务规避以及其他类型的税务抵制,促进税法适用的一致性并减少税务争议和诉讼,进而促进和谐社会的形成。

#### 1. 税收事先裁定的确定性功能的三个面向

第一,有益于企业。基于税收中性原则,藉由事先裁定可消除企业潜在的税务风险,促使其科学决策并合理安排资金,从而提高税法遵从度。对于上市公司尤其如此,申请事先裁定并成功获得裁定,该信息对外披露有助于树立一个审慎实施投资决策、积极履行社会责任的公众企业形象。<sup>④</sup>

第二,有益于社会。税收事先裁定有助于增加税企双方的交流,尤其是以友好磋商的方式确定税法适用问题以减少事后纳税检查导致税企矛盾或冲突的可能,形成良好的税企合作关系进而有助于和谐社会的养成。这是因为事先裁定制度的实施意味着税收征管方式与理念的三个转变:从“事后对交易定性并征税”转向“事前对交易定性并确定税额”;从“税务机关管理为主”转向“纳税人自我管理”;税收征管法律关系中双方主体从“对立”走向“和谐”。

第三,有益于税务机关。税收事先裁定有助于提高税收的行政效率和经济效率,促进法治与税务行政的表达功能,让税务机关提前掌握纳税人翔实的交易信息,尽早发现税法适用中的问题并及时弥补税法漏洞、消除规定模糊之处,<sup>⑤</sup>最终达到减少诉讼、遵从成本并改善税务机关和纳税人关系之目的。<sup>⑥</sup>

#### 2. 我国开展税收事先裁定“实现税法确定性”的试点

2012年10月12日国家税务总局与中海油、人寿保险(集团)公司和西门子(中国)有限公司签订税收遵从协议。<sup>⑦</sup>2013年初陕西省渭南市国税局依某石油开采企业申请,作出“不缴纳消费税”的裁定并回访裁定事项落实情况,企业反馈意见为“满意,认为事先裁定”明确了税收风险

<sup>①</sup>See Adam Smith. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Liberty Fund Inc, Volume 1 ed.1994: 3-268.

<sup>②</sup>参见侯卓、张莹:《纳税人基本权:理论范式与中国语境》,载《西安财经学院学报》2016年第4期。

<sup>③</sup>Winnie Chan. *The Right to Know in Tax Law*, *Kings Law Journal*. 2000, 11 (2): 250-261.

<sup>④</sup>参见刘磊、熊晓青:《事先裁定入法应该注意哪些问题》,载《中国税务报》,2015年2月6日第B02版。

<sup>⑤</sup>参见刘磊、熊晓青:《事先裁定入法应该注意哪些问题》,载《中国税务报》,2015年2月6日第B02版。

<sup>⑥</sup>See Adrian Sawyer. *Binding Rulings in New Zealand: An Assessment of the First Ten Years*, *Canterbury Law Review*, 2006(12): 273.

<sup>⑦</sup>参见李帅:《论我国税收预约裁定的制度构建》,载《经济法论坛》2017年第2期。

处理依据,增强了税法的透明度,降低了生产成本,减轻了资金压力。2013年4月安徽省国税局和马钢集团等签署了《税收遵从合作协议》,后者对资产重组方案进行调整后正式向安徽省国税局申请事先裁定,<sup>①</sup>安徽省国税局给出了“此次资产重组不征收增值税”的意见。针对这些试点经验的总结,2013年12月31日国家税务总局在《关于进一步加强大企业个性化纳税服务工作的意见》(税总发〔2013〕145号)中特别提出要“试行大企业涉税事项事先裁定制度,提升大企业防控税收风险的能力;建立健全事先裁定工作流程与机制,积累案例,增强税法适用的透明度和确定性”。此后,2016年3月广州市南沙区国税部门也发布了广州市首份税收事先裁定书。

目前试点为我们提供了充足的经验,即事先裁定制度的确定性功能有助于企业申请者业务的开展与税企关系的和谐,这进一步增强了税收事先裁定制度入法的必要性。但与此同时,也揭示出一些问题。目前的试点中裁定主体既有中央税务机关,也有地方税务机关,那么在入法时定位为中央税务机关还是省级税务机关、亦或是试点中出现的市级税务机关?加之,试点中并未涉及税收事先裁定的范围,那么入法时范围究竟该如何确定?事实上,试点的有限性以及涉及的裁定主体的有限性,不能为我们提供足够的样本来研究主体定位与范围厘清问题。基于有限的试点,我们无法科学比较与分析是否存在为了某些利益而进行税务竞争、违反正当税务程序与损害税基或税法确定性的情形存在,但从个别试点中我们也发现应予以重视与思考的问题。以上案例中,某省级税务机关具有滥用税收事先裁定权为当地大型企业谋利益之嫌。该企业原有一个资产重组方案,该省国税局认为该方案不符合税收优惠条件遂提出了修改意见,而企业基于该修改意见重新拟定了重组方案并提交该省国税局裁定。毫无疑问,该省国税局对企业重组方案提供修改建议的做法超出其裁定的权限,这也让我们对省级税务机关是否为合适的裁定主体产生怀疑。<sup>②</sup>

### 3. 其他主要国家和地区采用税收事先裁定制度“实现税法确定性”的实践

通过梳理主要国家和地区税收事先裁定制度可知,美国引入税收事先裁定旨在应对大量税收立法导致的复杂性和技术性,从而促使纳税人履行纳税义务。<sup>③</sup>新西兰引入具有约束力的事先裁定制度的主要原因是希望为纳税人提供确定性,包括事实发生之前给纳税人以事前知晓特定交易税务对待的权利,事实发生之后给纳税人再次保证事后不会有比裁定中规定的更重的税务责任。<sup>④</sup>南非2006年引入事先裁定制度的目的在于促进法律解释和适用的明确性、一致性和确定性。<sup>⑤</sup>荷兰税务机关以税收事先裁定制度为工具给纳税人以确定性,藉此吸引外国

<sup>①</sup>安徽省国税局对马钢集团事先裁定引起争议。赞同者认为该裁定使企业降低成本,助推重组顺利完成。批评者认为国税局不能介入企业经营,只能就申请方案进行裁定,不能对其进行实质改变,否则违背了法定程序。笔者认为,我们必须清楚地意识到,存在争议的是“事先裁定的方式”而非“事先裁定制度本身的功能”。

<sup>②</sup>这并非杞人忧天,已有国内学者对此持有与笔者相同的担忧。参见虞青松:《税收事先裁定权限应集中到税务总局》,载《中国税务报》,2014年9月3日第B07版。

<sup>③</sup>尽管个别美国学者(Scotchmer, Slemrod and Logue)认为,孕育纳税人对税法的不确定性对税务机关有利,因为它将潜在增加纳税人的遵从度,并认为背后的经济理由是,规避风险的纳税人容易由于谨慎而犯错,因此会过分遵从战略不确定的税法。拒绝给予纳税人以清楚的指南可能更好,因为纳税人因此可能缴纳比税法所要求的更多的税。See Suzanne Scotchmer and Joel Slemrod, Randomness in Tax Enforcement, *Journal of Public Economics*, 1989, 38 (1): 17-32; Logue K D. Optimal Tax Compliance and Penalties When the Law is Uncertain. *Social Science Electronic Publishing*, 2006(12): 241。但更多的学者对传统的税法确定性功能进行辩护。例如, Leigh Osofsky认为增加税法的不确定性将导致不正当的遵从结果,税务机关不诉诸“战略性的税法的不确定性”,则遵从性更高。See Leigh Osofsky, The Case against Strategic Tax Law Uncertainty, *Tax Law Review*, 2011: 489。

<sup>④</sup>See Yehonatan Givati. Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, *Virginia Tax Review*, 2009(29): 137。

<sup>⑤</sup>See McFadden, Conor. Advance Tax Rulings: A Road To Clarity. *Mondaq Business Briefing*. 2010: 19. HighBeam Research. <https://www.highbeam.com/doc/1G1-229740770.html>. 2018-08-01。

企业投资。<sup>①</sup>法国的税收事先裁定旨在改善征税机关和纳税人之间的关系以及实现法律的确定性。<sup>②</sup>中国香港地区2000年开始实施税收事先裁定制度,也在于就商业行为的税收情况为纳税人提供一种确定性。<sup>③</sup>以上主要国家和地区税收事先裁定的主要功能在于提供税收确定性,且总体呈现出“裁定结果从保密转向公开、裁定从免费转向收费、裁定范围从正面规定走向正反两面规定并重”的趋势。<sup>④</sup>

## (二)促进“一带一路”倡议目标实现之衍生功能:跨境障碍及其突破

从税收事先裁定的确定性功能出发,结合我国目前国家“一带一路”倡议,我们可衍生出税收事先裁定制度促进“一带一路”倡议目标实现的功能。

### 1. 税法规则“差异与不明”成为“一带一路”跨境贸易和投资的障碍

“一带一路”沿线国家市场主体在与我国展开跨境贸易与投资之前,必须预测与投资相关的潜在税务负担,这将是一个重要的成本要素。而跨国企业或涉外企业由于业务涉及多个国家,所以涉及的业务板块比较丰富、交易事项比较复杂、税收不确定性问题较多,加之经济发展与创新速度飞快,导致税法规定出现严重滞后性。如果对他国税收政策不明确,则可能影响跨国交易与跨国投资。事实上,研究表明,税务法律与政策的不确定性将延缓投资。如果由于税务的不确定性导致投资人进行更少的项目投资,将会整体上减少税务部门的税收总量。对当地投资者如此,而对于境外投资者而言,一个高度不确定的税务环境也会破坏一个国家和地区作为投资地的吸引力。<sup>⑤</sup>事实上,税法的不确定性导致境外投资者结束营业并撤出投资的案例并不鲜见。例如,由于香港税法之不确定性,香港Hang Tan及佐丹奴等四家知名连锁公司被认定为逃漏税并招致罚款,其后税务诉讼败诉,结束营业并造成香港政府税收减少以及从业人员的失业潮。<sup>⑥</sup>

### 2. 事先裁定的确定性有利于突破“一带一路”跨境贸易与投资障碍

此处“一带一路”跨境贸易与投资障碍主要指其他“一带一路”沿线国家的投资者与我国之间的跨境贸易与投资障碍。如上文所述,通过统一裁定机构的集中受理与裁定,事先裁定及其结果的公布不仅有助于单笔贸易与投资的确定,而且有助于所有纳税人在全国范围税法适用的统一性。<sup>⑦</sup>亦有助于增加外国投资者对我国投资地的税收负担的认知度,获得外国投资者对所投资国家税法确定性的信任,对未来投资成本产生明确预期,降低违反税法可能带来的诸多风险,从而促进“一带一路”沿线国家与我国经济、贸易与投资的速度与成效。加之,税收事先裁定制度中“加速裁定程序”的存在,更有助于促进贸易与投资的效率。一些国家税收事先裁定制度实践已经证明了这一点。印度税收事先裁定制度被接受度日益提高且裁定量不断攀升,就

<sup>①</sup>See Carlo Romano, *Advance Tax Rulings and Principles of Law, Towards a European Tax Rulings System?* Amsterdam: IBFD Publications, 2002: 3-525.

<sup>②</sup>See Chris Evans, Judith Freedman and Richard Krever. *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD Publications, 2011: 257-289.

<sup>③</sup>See Robert Feinschreiber and Margaret Kent, *Hong Kong Advance Ruling Cases—Taxability of Profits*, *Corporate Business Taxation Monthly*, 2009(10): 31.

<sup>④</sup>参见李万甫、孙红梅:《〈税收征收管理法〉修订若干制度研究》,法律出版社2017年版,第127页。

<sup>⑤</sup>See Diller, M., Kortebusch, P., Schneider, G. T., & Sureth, C. *Do Investors Request Advance Tax Rulings To Alleviate Tax Risk? A Joint Taxpayers And Tax Authorities' View On Investment Behavior*. *Arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research*, 2014(6): 1-35.

<sup>⑥</sup>参见[台]张哲伟:《税务预先核释制度现况分析与检讨》,载《中正财经法学》2014年第8期。

<sup>⑦</sup>参见刘磊、熊晓青:《事先裁定入法应该注意哪些问题》,载《中国税务报》,2015年2月6日第B02版。

是因为外国投资者通过事先裁定对其在印度投资的税务责任有清晰的认知,在进入印度市场之前就可合理规划商业行为,<sup>①</sup>而且税收事先裁定制度也有助于避免漫长且成本高昂的诉讼,这无疑增加了外国投资者投资于印度的信心。荷兰亦是如此,其引入事先裁定制度与国际商务有关——为投资于荷兰的外国纳税人提供税务的确定性(在第二次世界大战期间税务不确定问题严重时尤其如此),因此主要变成吸引外国企业投资于荷兰的工具。

综上所述,税收事先裁定制度有助于实现“一带一路”倡议的目标,其基本逻辑可归结为:通过建立全国统一的税收事先裁定组织,税收事先裁定制度有助于提高税法的确定性并减少沿线国家投资人与我国税务机关的税务纠纷,有利于构建和谐贸易关系与投资关系;此外,税收事先裁定制度有利于形成更高的税收遵从度,促进和加速“一带一路”沿线国家投资者对我国的贸易与投资,并进一步促进我国经济的发展。

### 三、税收事先裁定的主体及其职能部门的选择

#### (一)主体选定及其缘由

##### 1. 主体的选择及其可行性

(1)主体选择的分歧及本文的主张。对于税收事先裁定主体的级别,主要有两种观点:一种观点认为应该把权力集中在国家税务总局。<sup>②</sup>其主要理由在于保证税法适用的统一性与权威性,避免其沦为地方政策的工具,<sup>③</sup>但此观点对如何沦为地方政府的政策工具并未展开论证,而且对于国家税务总局层面如何设置裁定主体并未深入论证。另一观点认为省级税务机关均可做出事先裁定。<sup>④</sup>其主要理由在于国家层面没有足够的人力财力应对未来数量庞大的裁定申请。笔者认为裁定数量飙升导致国家税务总局无力应对数量庞大的裁定申请的观点站不住脚;国家税务总局作为裁定主体有利于维护税法的确定性并促进“一带一路”倡议目标的实现,应该把裁定权集中于国家税务总局。

(2)选定国家税务总局为裁定主体的可行性。国家税务总局的人力财力足以满足其行使事先裁定权的需求。从直觉上看,国家税务总局由于人力、物力与财力有限可能无力应对大量的事先裁定申请,但事实并非如此。这是因为:其一,纳税人也是经济人,也会进行成本收益分析,如果裁定费用超过其“承受点”则不会提出申请,就会在一定程度上控制申请数量。其二,申请人提交申请时必须详细披露与申请相关的信息,这种披露行为使其暴露于被税务机关发现其违法行为的风险之中。基于此担忧,某些申请人可能放弃申请,因此也会在一定程度上使申请人的数量减少。其三,下文所述裁定范围的“反面列举”也会降低国家税务总局资源消耗的总量。<sup>⑤</sup>其四,通过网络与税收事先裁定制度的有机结合亦可优化配置、提高效率、节省资源与成本。其五,通过税收事先裁定案例库的建立及其解读与分析,有助于做出明确的政策指导以及促进广大纳税人对税法的理解,进而减少申请事先裁定的案件数量。其六,更重要的是,事先裁定制度的设立并不能代替税务机关的一般纳税咨询服务,也不能代替个案批复制度,即尽管裁定

<sup>①</sup> See Harshal Shah, Bijal Ajinkya, The Rising Popularity of Advancing Rulings In India, Tax Notes International, 2009(3): 219.

<sup>②</sup> 参见虞青松、张刚:《税收事先裁定的组织建构初探》,载《税务研究》2016年第6期;朱大旗、姜姿含:《税收事先裁定制度的理论基础与本土构建》,载《法学家》2016年第6期。

<sup>③</sup> 参见虞青松:《税收事先裁定权限应集中到税务总局》,载《中国税务报》,2014年9月3日第B07版。

<sup>④</sup> 参见黄立新:《我国如何施行税收预约裁定制度》,载《中国财经报》,2017年6月6日第6版;周明俊:《安徽省税务局向大企业提供事先裁定服务》,载《中国税务报》,2013年11月25日第3版。

<sup>⑤</sup> 参见朱大旗、姜姿含:《税收事先裁定制度的理论基础与本土构建》,载《法学家》2016年第6期。

服务部门可独立作出裁定,其他税务部门在裁定过程中也可被咨询。例如比利时裁定服务部门可独立作出裁定,但其他税务部门在裁定过程中也可被咨询。<sup>①</sup>因此,一部分纳税问题将被既存的解决方式所分流。以上五个理由决定了事先裁定的申请数量是可控的,国家税务总局的人力、物力与财力足以应对之。

国外实践也表明申请事先裁定的案件数量并非人们预想之众多。这是因为申请者申请事先裁定时必然面临以下战略方面的考量:一方面,申请事先裁定必然将面临一些战略性的劣势,例如增加了被税务机关发现违法行为的几率、被税务机关检查的几率,也增强了税务检查者的技术能力;另一方面,申请事先裁定面临一些战略优势,例如可免受处罚。因此,在权衡利弊之后事先裁定并未被频繁的申请与适用。<sup>②</sup>美国税收事先裁定制度即很少被适用:一是由于税收事先裁定费用较高(例如,私人信件裁定作为事先裁定之一类,1987年裁定“免费”但2007年增至10 000美元);二是税收事先裁定的时间比较漫长,致使纳税人“等待期间”错失市场机会;三是上文所述之战略弊端,主要有增加税务审计、增加税务稽查等。<sup>③</sup>因此,我们毋须担心国家税务总局由于人员、财务的有限性而无力承担裁定任务。

## 2. 主体选定的缘由

(1)“省级税务局”不宜作为裁定主体的原因。第一,难以保证税法解释的统一性与确定性。由于税务服务水平参差不齐导致省级税务局行使裁定权很难保证税法解释的统一性与确定性。如上文所述,税收事先裁定制度主要功能在于维护税法的确定性,而省级税务局裁定不利于事先裁定制度此功能之实现。税法解释随意性提高、解释主体范围扩大、解释程序不严格,均会导致裁定尺度的不一致及裁定结果的不准确。因此国家税务总局作为裁定主体才有利于实现裁定尺度的一致与结果的准确。实践中,国家税务总局对个案批复制度严控批复范围和数量,就体现着这种逻辑。<sup>④</sup>

第二,税收竞争在省级政府之间的普遍存在<sup>⑤</sup>,意味着省级税务局行使裁定权可能产生侵害税基之后果。实践中省级税务机关服务水平仍有待提高。按照经济人理论,即便省级税务机关服务水平较高也存在两种倾向:一种倾向是“过度国库主义”,即遵循成本导向与收入最大化理念,提供税收事先裁定服务时倾向于使地方纳税收入最大化;另一种倾向是“地方保护主义”,即通过事先裁定给予企业不合理的税收优惠以吸引其投资于地方,并最终导致整体税收流失。<sup>⑥</sup>以上两种倾向均违背税收中性原则,并阻碍市场基础性作用的发挥。此外,由于地方财税机关及其人员与地方企业接触更为密切,极可能导致权力寻租或被裁定申请人俘虏,利用事先裁定对税务机关的约束做出对裁定申请人有利的裁定。

当大企业为申请人时,以上现象所导致的后果更为突出。由于大企业在全国各省皆有分公司或子公司,若各省缺乏统一的事先裁定规程,极易造成相似的企业在全国各地税收处理不一致的情形。一方面,造成大企业对国家税法确定性的怀疑;另一方面,大企业因此会选择对其

<sup>①</sup>See Rene Willems and Olivier Hermand, A New Start For Tax Rulings, *International Tax Review*, 2004, 12: 1.

<sup>②</sup>See Yehonatan Givati, Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings, *Virginia Tax Review*, 2009(29): 137-175.

<sup>③</sup>参见张建忠:《美国税收事先裁定的实践及经验》,载《税收经济研究》2016年第3期。

<sup>④</sup>参见朱大旗、姜姿含:《税收事先裁定制度的理论基础与本土构建》,载《法学家》2016年第6期。

<sup>⑤</sup>参见邓慧慧、虞义华:《税收竞争、地方政府策略互动行为与招商引资》,载《浙江社会科学》2017年第1期。

<sup>⑥</sup>参见谷兆春:《正视问题 有序推进事先裁定》,载《中国税务报》,2017年3月31日第B5版。



做出最有利裁定的省份申请裁定,从而形成“裁定套利”,进而加剧国家税法适用的不确定性,加大不同省份税务机关事先裁定的“裁定红利”。

(2) 选定“国家税务总局”的缘由。第一,可克服上述有关省级税务局作为裁定主体时所作裁定的缺陷。第二,有利于“一带一路”倡议目标的实现。能否促进“一带一路”沿线国家与我国交易与投资,将是倡议目标能否实现的决定因素之一。税收征管制度与“一带一路”沿线国家交易与投资密切相关,因此除了在国际法层面加强沿线国家间税收协调与战略对接之外,在国内法层面设定税收事先裁定制度时也必须考虑其与“一带一路”倡议的匹配度。以外国投资者投资于中国为例,如果一个外国投资者投资于中国不同省份,向不同省份税务机关申请事先裁定获得不同的裁定结果,从而选择税额最低的对其最有利的裁定,既会造成“裁定套利”也会引起各省税务机关裁定“竞赛”。从长远来看,这不利于我国税务的统一以及纳税人对税务机关与税法的信任,进而可能引起其他“一带一路”沿线国家对我国税收不确定性的忧虑,亦可能在未来引起争议。如果由国家税务总局进行裁定,则不存在以上问题。而且,从国际法层面来看,对于跨境交易而言,由国家税务总局担任税收事先裁定主体,有利于实现“一带一路”沿线国家税收事先裁定程序与实体制度的协调。其实,目前欧盟正在开展增值税跨境裁定试点项目,对于涉及两个以上成员国间开展的复杂跨境交易和投资,纳税人可要求就其面临的增值税问题预先裁定,以此增加对于税收的确定性,进而促进欧盟成员国之间跨境交易和投资。<sup>①</sup>该事先裁定试点项目始于2013年6月并持续到2018年9月30日,已有18个欧盟成员国参与其中。其给我们的启发是,我们可以尝试在“一带一路”沿线国家之间共同设立一个类似于欧盟税收事先裁定试点的项目,针对涉及两个以上沿线国家的复杂交易与投资展开税收事先裁定,以增加税收确定性并促进沿线国家之间跨境交易和投资,进而促进“一带一路”倡议目标的实现。毫无疑问,在此过程中国家税务总局必然要发挥关键性作用,事实上目前与税收协定缔约方税务主管当局开展双边或多边预约定价安排协商并拟相关文本的主体就是国家税务总局,在此意义上更应由国家税务总局担任我国税收事先裁定的主体。<sup>②</sup>第三,国外绝大多数国家和地区都是由中央税务机关作为事先裁定主体,这也进一步印证了以上论点的正确性。例如,作为集权式的代表,美国一直都是由联邦税务局负责事先裁定;法国从2009年起所有地方事先裁定权收归中央税务机关所设立的集权化和“一站式”的“裁定局”来统一行使;<sup>③</sup>中国香港税务局(IRD)作为裁定主体也是最高税务机关。

## (二) 职能部门的选择

通过以上论述可知,我们应该确立国家税务总局作为税收事先裁定主体。接下来的问题是,在国家税务总局之下选择什么样的职能部门执行裁定事务。目前国内绝大多数研究对此问题涉及甚少,而上述认为应该把裁定主体定为国家税务总局层面的学者也并没有进一步回答由国家税务总局中哪一个职能部门执行此事项。<sup>④</sup>

<sup>①</sup>随着爱尔兰和意大利的加入,已有18个欧盟成员国参加了欧盟增值税跨境裁定试点项目。See <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3441768/Tax-Disputes-Archive/EUs-cross-border-VAT-pilot-scheme-extended-again.html>. 关于增值税跨境裁定的界定、参与国及申请裁定的条件与程序, see VAT Cross Border Rulings (CBR), [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-cross-border-rulings-cbr\\_en.2018-08-10](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-cross-border-rulings-cbr_en.2018-08-10).

<sup>②</sup>参见国家税务总局:《关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第64号)。

<sup>③</sup>参见虞青松、张凯:《税收事先裁定的组织建构初探》,载《税务研究》2016年第6期。

<sup>④</sup>参见朱大旗、姜姿含:《税收事先裁定制度的理论基础与本土构建》,载《法学家》2016年第6期;参见虞青松、张凯:《税收事先裁定的组织建构初探》,载《税务研究》2016年第6期。

从国外实践来看,在中央税务机关之下选择职能部门有两种模式:一种是“多部门裁定”,即不同部门针对不同类型事项展开裁定,例如印度联邦税务局下辖的直接税委员会和间接税裁定委员会分别设立“直接税裁定委员会”和“间接税委员会”,并分别受理“涉外税收事项以及国营企业涉税事项”和“与间接税有关的申请事项”。<sup>①</sup>另一种是“单部门裁定”,即所有类型事项均由一个综合部门裁定,这种类型为绝大多数国家和地区所采取。美国国内收入署之下的国家税收办公室、香港税务局等均是如此。<sup>②</sup>

关于税收事先裁定的职能部门的选择,也主要有两种观点:一种观点是由“多部门处理”,即由国家税务总局的不同部门根据事项的不同针对相应的事项进行处理。<sup>③</sup>另一种观点是由“单个部门处理”,而对于单个部门又可以划分为两种情形,一是设立“专门的事先裁定委员会”<sup>④</sup>来专门对申请做出裁定,而其他个案批复、一般咨询服务都由目前存在的税务部门提供;二是设立一个统一的“税务裁定综合服务部门”,<sup>⑤</sup>既进行事先裁定,也进行个案批复和一般咨询。笔者认为,应该由国家税务总局中的单个部门实施裁定,但这个部门不宜是“专门的事先裁定委员会”而应该是“税务裁定综合服务部门”。下文以税收事先裁定的功能为出发点展开论证。

由国家税务总局之下“多部门处理”的观点并不可行。如上文所述理由,由于申请裁定事项均具有复杂性和模糊性,如果由多部门来分别处理,则对于交叉性及模糊性极强的事项很难明确而科学地分配到具体的相应的部门,极可能引起两种情况的发生,一是不同部门之间的推诿,二是不同部门彼此之间的争相裁定。而在裁定之后,可能会由于裁定部门的不同对于复杂事项由于其交叉性而出现不同的结果。再者,申请事项是作为一次申请而提出,尽管该事项非常复杂,但不能由于事项涉及不同部门而把该一次申请分开并做出不同裁定、收取不同费用,这也会增加申请者的负担。由此看来,还是应该由国家税务总局之下的单一部门来裁定。而单一部门又面临着“专门的事先裁定委员会”或“税务裁定综合服务部门”两种选择。

在国家税务总局层面设立“专门的事先裁定委员会”也不可行。如上所述,税收事先裁定主要功能是实现税法的确定性,如果在国家税务总局层面设立“专门的事先裁定委员会”,该委员会仅对事先裁定申请作出裁定,而总局层面复议诉讼、个案批复等事项由其他机构处理,则可能出现对于相同的事项复议诉讼、个案批复与事先裁定分别给出三种不同的结论,无疑对于税法确定性是一种减损。如前文所示,税收事先裁定的衍生功能是促进“一带一路”倡议目标的实现。但基于此处的逻辑,“一带一路”沿线国家的申请者会丧失对于我国税法确定性的信心,引发对我国税务机关能力的怀疑,甚至引起其与税务部门的争议乃至于冲突。无疑,这将影响“一带一路”沿线国家与我国的交易与投资,并阻碍“一带一路”倡议目标的实现。

因此,在《税收征收管理法》修订时应重新明确税法解释机构,将国家税务总局中政策法规

<sup>①</sup>参见李凯、李捷、孙金山:《税收事先裁定的国际经验及借鉴》,载《国际税收》2016年第4期。基于该文,印度的两个裁定委员会也是联邦税务局下辖的政府部门,笔者对此表示认同,并因此将其归入中央税务机关作为事先裁定主体之例证。坦白而言,国内一些学者将其列入司法模式之中,但严格而言,其不属于独立于税务机关与纳税人之外的第三方的“司法机关”,最多属于具有一定司法特性或借鉴司法因素的准司法机构,但本质上依然属于中央税务机关之下的政府部门。因此,依然属于行政模式。

<sup>②</sup>参见李凯、李捷、孙金山:《税收事先裁定的国际经验及借鉴》,载《国际税收》2016年第4期。

<sup>③</sup>参见虞青松、张凯:《税收事先裁定的组织建构初探》,载《税务研究》2016年第6期。

<sup>④</sup>参见虞青松、张凯:《税收事先裁定的组织建构初探》,载《税务研究》2016年第6期。

<sup>⑤</sup>对于此观点,仅有学者提出,但并未论证。而且,该学者认为应设立一个总法律顾问机构。笔者以为,总法律顾问机构与税务裁定综合服务部名称不同但实质无异。参见滕祥志:《从失衡到平衡:税收征管法的定位与构造》,载《中国税务报》,2015年1月21日第B01版。

部门合并、升格为一个“税务裁定综合服务部门”，<sup>①</sup>由其总领案例研究、税法解释、复议应诉、税法确定性、事先裁定和个案批复、重大税收法治热点事件的及时和专业应对等疑难复杂税法事务。<sup>②</sup>因为事先裁定一般均属疑难复杂情形且可能存在较强的政策性，国家税务总局层面设立的“税务裁定综合服务部门”具有处理此事项的能力，能够确保基于案例研究对于税法解释、复议应诉、事先裁定与个案批复处理的统一性与确定性。“税务裁定综合服务部门”亦可吸纳国家税务总局相关业务司局与相关税务机关人员参加以增强最终裁定的可执行性。<sup>③</sup>

这类“税务裁定综合服务部门”在国外早已有成熟的实践。比利时目前即是如此，当然它也经历了从“专门的事先裁定委员会”向“税务裁定综合服务部门”转变的“一段弯路”——比利时1993年引入事先裁定制度，设立正式的事先裁定制度以及事先裁定委员会，但1999年在中央税务部门之下设立“事先裁定综合服务部门”。之后“专门事先裁定委员会”被废除，所有裁定申请提交给新设的“事先裁定综合服务部门”。<sup>④</sup>比利时之所以这样做的理由有二：一是“专门事先裁定委员会”不适合对转移定价进行裁定，转移定价裁定权应由新设的“税务裁定综合服务部门”享有；二是新设的“税务裁定综合服务部门”主要通过对话与合作开展工作，更具有合作性与顾客导向。<sup>⑤</sup>再如，美国是由一个综合部门从事事先裁定事务，这个综合部门就是美国国内收入署之下的国家税收办公室，而法国则是由2009年所成立的“裁定局”承担此职能。无论“税务裁定综合服务部门”在各国的名称是什么，以上国家设置该部门的目的都是为了实现税法适用确定性之功能。

#### 四、税收事先裁定范围的规范方式

##### （一）确定税收事先裁定范围的两种规范模式

在“一带一路”倡议背景之下，我国企业不仅要“走出去”，还要把国外企业和资本“引进来”。税收事先裁定范围已不限于国内，而多涉及跨国交易与投资事项之课税。如上所述，税收事先裁定制度的社会经济功能是实现税法的确定性与促进“一带一路”倡议的突现，该功能之发挥需要有相应的符合我国税收法律现状的税收事先裁定的范围规范。

纵观世界主要国家和地区的税收事先裁定制度可知，主要有两种确定税收事先裁定范围的规范模式。一种是“正面规定”模式，包括“抽象式正面规定”与“具体正面列举”两种方式。“抽象式正面规定”即从正面规定裁定事项必须是对纳税人有明显重要性的事项，至于哪些是“具有明显重要性的事项”并不作出规定，而是交由裁定主体自由裁量，绝大多数国家采用此方式，例如美英等国皆是如此；<sup>⑥</sup>“具体正面列举”即具体列举出可申请税收事先裁定的诸多事项，个别国家采用此等方式，例如，比利时法律规定，中央税收征管机构仅对如下事项进行裁定：不正常利益的获得、非居民纳税人的所得、企业并购的免税、实收股利税收减免限制、交易所涉

<sup>①</sup>由于裁定结果对税务机关具有单向约束力，一旦做出即便对纳税人“超乎寻常的有利”税务机关也必须遵守而不能要求补交税，因此纳税人在申请事先裁定时可能会通过非法手段“俘虏”裁定人员。为防范此种情形，事先裁定机构人员组成就是一个问题。我们认为应综合各方面专家，并对专家提出严格的资格标准以及廉洁要求。但通常而言，国家税务总局的裁定人员会比省级税务局税务的裁定人员专业水平更高、更加注重职业荣誉感。鉴于篇幅所限，此处不展开论述。

<sup>②</sup>参见滕祥志：《从失衡到平衡：税收征管法的定位与构造》，载《中国税务报》，2015年1月21日第B01版。

<sup>③</sup>参见刘磊、熊晓青、周妍：《事先裁定制度研究》，载《税务研究》2012年第9期。

<sup>④</sup>See Rene Willems and Olivier Hermand, A New Start For Tax Rulings, International Tax Review, 2004, 12: 1.

<sup>⑤</sup>See Rene Willems and Olivier Hermand, A New Start For Tax Rulings, International Tax Review, 2004, 12: 3.

<sup>⑥</sup>参见张建忠：《美国税收事先裁定的实践及经验》，载《税收经济研究》2016年第3期。

之金融或经济原理等。<sup>①</sup>另一种是“反面规定”模式,包括“概括式反面规定”与“列举式反面规定”两种方式。“概括式反面规定”即明确规定裁定主体具有对于申请事项的一般拒绝权;“列举式反面规定”即明确列举出不予以裁定的事项,例如韩国、香港地区皆是如此。<sup>②</sup>

## (二)我国税收事先裁定范围规范模式构造

关于我国税收事先裁定范围规范研究,如上所述,并无专门的专题式研究,目前研究仅散见于一些文章的部分段落,且其内容主要是对不同国家和地区的规定进行概述性或列举式的介绍,包括上文所述的抽象式正面规定、<sup>③</sup>具体正面列举与<sup>④</sup>反面列举。<sup>⑤</sup>有学者虽然建议我国事先裁定范围规范应在“抽象式正面规定”的基础上进行“反面列举”,但欠缺对“反面列举”进行归纳式与类型化的分析研究。笔者认为,为了实现税收事先裁定的确定性功能,建立我国国内以及我国与“一带一路”沿线国家之间税务总局与企业的和谐关系,减少税务争议并促进“一带一路”倡议目标的实现,我国税收事先裁定范围规范宜采“抽象式正面规定”与类型化的“概括+列举式反面规定”相结合的模式。之所以采取“抽象式正面规定”模式,是因为我国税收事先裁定制度与理论研究仍处于初始阶段,对哪些事项应具体正面列举并没有一个成熟的理论,此时国家税务总局层面的“税务裁定综合服务部门”如若采取“具体正面列举”方式则可能“挂一漏万”,而“抽象式正面规定”既维持一定的原则性又拥有一定的灵活性。

然而,“抽象式正面规定”可能面临申请人由于被拒绝裁定而提出申诉乃至诉讼以及制度可操作性不强等问题,因此同样基于实现税法适用确定性之目的,亦需要通过“概括+列举式反面规定”以弥补其不足。一方面,为了使国家税务总局之“税务裁定综合服务部门”的拒绝权具有法律依据,应“概括式反面规定”其具有对于税收事先裁定申请的一般拒绝权,换言之,应明确规定其没有必须进行事先裁定的法定义务。如果国家税务总局的“税务裁定综合服务部门”对于所申请的法律解释不“舒适”,则可拒绝作出裁定。如果其在处理裁定申请的过程中意识到存在某些情形且基于此不能或不愿进行税收事先裁定,也可通知纳税人不予裁定并告知其不能做出事先裁定的理由。<sup>⑥</sup>另一方面,笔者基于归纳与类型化分析认为,为了使税收事先裁定制度具有更强的可操作性,应“列举式反面规定”国家税务总局的“税务裁定综合服务部门”具有拒绝以下裁定申请事项的权力。

首先,为了节约行政成本而拒绝的事项。其主要包括:申请者拒绝缴纳裁定费用;<sup>⑦</sup>事项与之前完全相同且已被裁定过;交易将在某段不确定的未来时间内完成,或者,没有充分证据表

<sup>①</sup>See Phillippa Cannon, Advance Rulings: Risk or Rigidity? International Tax Review, 1996, 7: 11.

<sup>②</sup>See Tae Kyoong Kim, Advance Tax Ruling System, International Financial Law Review, 2008, 27: 107; 亦可参见曾思红:《香港税收“事先裁定”介绍及启示》,载《涉外税务》2002年第4期。

<sup>③</sup>See John Probble, Advance Rulings Procedures, Victoria University of Wellington Law Review, 1985(15): 244.

<sup>④</sup>See Phillippa Cannon, Advance Rulings: Risk or Rigidity? International Tax Review, 1996, 7: 11.

<sup>⑤</sup>参见曾思红:《香港税收“事先裁定”介绍及启示》,载《涉外税务》2002年第4期。

<sup>⑥</sup>荷兰即是如此。尽管裁定机构没有发现税务分析的错误,但只要相信发布一项事先裁定可能推翻或扰乱其他国家的税收权进而使他国不愿参加荷兰缔结条约或进行条约谈判,则也可以决定拒绝发布事先税收裁定。

<sup>⑦</sup>国内有学者反对裁定收费,参见樊勇、韩文达:《我国税收事先裁定制度之完善》,载《国际税收》2016年第4期。但支持者认为,事先裁定会增加税务机关的成本,应通过收费对事先裁定的管理成本进行补偿。具体而言,可以采取按裁定涉税金额的一定比例收费和按工作时间收费相结合的方式。而免费,则可能构成干预过度,或者权力寻租,亦或者构成行政资源的浪费,而且对于没有事先裁定需求或提出申请但没有获得事先裁定的纳税人不公平。参见李凯、李捷、孙金山:《税务事先裁定的国际经验及借鉴》,载《国际税收》2016年第4期。事实上,世界上很多国家和地区对事先裁定收费并制定了裁定收费的原则与标准。例如,新西兰、瑞典以及我国香港地区等。See OECD, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series, Sourceoecd Taxation, 2006: 129; 亦可参见罗飞娜:《香港税务事先裁定制度特点及其对内地的启示》,载《税务经济研究》2015年第4期。

明“交易属于被认真设想”的事项；未来3年内不会发生、完全没有可操作性的纯粹理论性的事项。

其次，由于超越职权而拒绝的事项。其主要包括：涉税事项是对财产的公平市场价值的确定；<sup>①</sup>涉及税法没有规定的事项；涉及对未被制定（例如，即将修订的税法事项<sup>②</sup>）或违背法律法规的条款的解释；涉及税务计算（例如，一定时间股息税的退款金额）；属于纯粹事实而非法律适用问题的事项；涉及对普遍接受的会计原则或商业实践做出评价；要求对外国法作出解释或者提出观点；交易是否应被看作具有收入性质或者资本性质成为一个主要问题。

再次，为了避免与其他税务行政行为及法院裁决冲突而拒绝的事项。其主要包括：关于该申请的核心问题已经诉诸初审法院，或者法院裁决做出但正被上诉；已被或正被税务机关处理或检查的事项；<sup>③</sup>该交易与之前税务年度已完成的交易具有相同特征，而早期交易的税收效果正处于讨论、争议或评估之中（如果申请裁定的事项处于纳税评估阶段，则不能用税收事先裁定代替正常纳税评估）。

最后，基于维护公共利益目的而拒绝的事项。其主要包括：纳税人不同意裁定结果以恰当方式向公众公布；<sup>④</sup>纳税人的裁定申请包含可替代性行动方案等（因为这可能会被认为，交易设计之初是为了所得税避税，而逃税必须被限制）。

## 五、结 语

综上，运用功能分析方法，围绕税收事先裁定制度的“主体”与“范围”这两个主要构成要素，基于实现税法确定性的主要功能与促进“一带一路”倡议的衍生功能之视角，笔者针对我国税收事先裁定制度试点及其入法时存在的“裁定主体定位”与“裁定范围厘清”这两个未决的障碍性难题，结合主要国家和地区税收事先裁定制度的可取经验，把税务竞争与税基这两个新的因素纳入确定裁定主体的基准因素，并考虑到税收征收过程中纳税人利益更加个性化、弹性化与具体化，得出以下结论：一是我国税收事先裁定的主体应定位为国家税务总局的“税务裁定综合服务部门”；二是我国应采取“抽象式正面规定”与“概括式反面规定+列举式反面规定”相结合的模式确定税收事先裁定的范围。

据此，结合未来立法的需要，提出以下建议：

一是《税收征收管理法》应借鉴世界上主要国家和地区的先进制度经验，基于建立税法适用一致性与确定性、减少征纳双方争议之立法目的，引入税收事先裁定条款并做出以下“抽象式正面规定”：税务机关应当建立纳税人适用税法的事先裁定制度。纳税人对其预期未来发生、有重要经济利益关系的特定复杂事项，难以直接适用税法制度进行核算和计税时，可以申请事先裁定。国家税务总局可以在法定权限内对纳税人适用税法问题作出书面事先裁定。纳税人遵从事先裁定而出现未缴或少缴税款的，免除缴纳责任。

<sup>①</sup>税收事先裁定机构不能决定价值问题，在事先裁定时限内（如6个月内）更是如此。

<sup>②</sup>参见王明世：《税务事先裁定程序规则的构建研究》，载《税收经济研究》2015年第1期。

<sup>③</sup>基于司法与公共利益观念，不能用事先裁定代替正常初审法院或上诉法院的裁决权。

<sup>④</sup>作为良好的税法普及材料，公布税收事先裁定结果将有利于提高全社会的税法遵从度。在保护申请人商业秘密的前提下将裁定结果公开，已经成为各国税收事先裁定制度的共同做法。作为一种共识及裁定的先决条件，如果纳税人不同意裁决结果以恰当的形式向公众发布，则裁定机构有权拒绝其裁定申请。加拿大、新西兰、澳大利亚、美国均如此。See Andre Sawyer, Comparing New Zealand's Private Rulings System and Its Features with a Selection of International Private Rulings Systems-What is there in Common? <http://www.buseco.monash.edu.au/blt/jat/2002-issue3-sawyer.pdf>, 2018年6月18日访问；亦可参见美国国内收入署网站<http://www.irs.gov/>, 2017年11月28日访问；印度税务局网站。

二是在《税收征收管理法》对事先裁定作出“抽象式正面规定”之后,由下位法对国家税务总局中“税务裁定综合服务部门”的主体地位及其职权做出明确规定,包括经由“概括式反面规定”的拒绝权以及通过“列举式反面规定”的诸种可拒绝申请事项。藉此以减少税务部门的行政成本,防范税务机关的执法风险和企业面临的税收不确定性风险,降低纳税人的税收遵从成本进而引领纳税人不断提升税收遵从度,从而构建我国国内以及我国与“一带一路”沿线国家市场主体之间和谐的税收征纳关系,并促进我国“一带一路”倡议目标的实现。

#### 主要参考文献:

- [1] 张守文. 财税法疏议[M]. 北京:北京大学出版社,2016.
- [2] 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).
- [3] 刘剑文. 《税收征收管理法》修改的几个基本问题——以纳税人权利保护为中心[J]. 法学,2015,(6).
- [4] 侯卓,张莹. 纳税人基本权:理论范式与中国语境[J]. 西安财经学院学报,2016,(4).
- [5] Carlo R. Advance tax rulings and principles of law, towards a European tax rulings system[M]. Amsterdam: IBFD Publications, 2002.
- [6] Chris E. Judith Freedman and Richard Krever[A]. The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law[C]. Amsterdam: IBFD Publications, 2011.
- [7] Conor M. South Africa: Advance tax rulings: A road to clarity[M]. Bell Dewar, 2010.
- [8] Winnie Chan. The right to know in tax law[J]. Kings Law Journal, 2000, 11(2).
- [9] Yehonatan G. Resolving legal uncertainty: The unfulfilled promise of advance tax rulings[J]. Virginia Tax Review, 2009, (29).

## Subject Orientation and Scope Definition of Tax Advance Ruling: Based on the Functional Perspective of Tax Certainty and Promotion Strategy of Belt and Road Initiative

Wang Bo<sup>1,2</sup>

(1. Southwest University of Politics and Law, Chongqing 401120, China; 2. School of Law, Xi'an University of Finance and Economics, Shanxi Xi'an 710064, China)

**Summary:** The tax advance ruling system is one of the most important systems conducive to the construction of a harmonious relationship between tax collection and payment. The main reason why China's tax advance ruling system has not been put into law is that the research results on the subject and scope of the system are extremely insufficient, and people from all walks of life have not reached a consensus on the subject and scope. Previous studies, mainly based on comparative methods on the introduction of various system elements of the tax advance ruling, not only neglect the study from the perspective of social and economic functions of the system, but also ignoring the special research of the subject and scope. The article holds that the tax advance ruling system is a double-edged sword. Although it helps to realize the certainty of taxation, if it is unreasonable, it may damage the tax base. It also has the derivative function of promoting the Belt and Road initiative. When setting the ruling subject, it should consider the

realization of the Belt and Road Initiative. Therefore, based on the perspective of social and economic functions, functional analysis method should be used to study the subject and scope of the tax advance ruling system. From a theoretical perspective, it will provide a theoretical basis for the introduction of the tax advance ruling system, expand and deepen the theoretical breadth and depth of the tax advance ruling; its practical value lies in providing system supply for the pilot of the tax advance ruling, promotes its final entry into law and gives play to the certainty of taxation and promotes the achievement of the Belt and Road Initiative. It can raise the level of tax enterprise cooperation and tax administration, and ultimately serve China's economic and social development. Based on the above research purposes and functional analysis methods, this article follows the thinking logic that the function of tax advance ruling not only determines the position of the subject, but also determines the ruling scope. Firstly, it is the key issue whether the system can be incorporated into the law to clarify the subject position and scope of the tax advance ruling, which should be studied from the perspective of economic and social functions. Secondly, the main function of tax advance ruling system is to realize the certainty of taxation law, which has three orientations beneficial to enterprises, society and tax authorities, and has been proved by the practice in China and abroad. The cross border trade and investment barrier in Belt and Road caused by the difference of tax rules can be broken through the certainty of the tax advance ruling, which derives the function of promoting the Belt and Road Initiative. Thirdly, based on the dual function, it is feasible and of legal basis to select the state administration of taxation as the main ruling subject, but the functional departments should be positioned as the Comprehensive Service Department of Tax Advance Ruling formed and upgraded by the policy and regulation departments of the state administration of taxation. Then, in view of the two normative modes of determining the scope of tax advance ruling, China should adopt the mode of combining the abstract positive regulation with the generalization plus enumeration negative regulation. The ruling subject can deny the application based on saving tax administrative costs, surpassing authority, avoiding conflicts with tax administration and court decisions, and maintaining public welfare and so on. Finally, it is advisable to make the abstract and positive provisions on the regulation of tax advance ruling in the tax collection and administration law, and then to make clear by the subordinate law the subject status and functions and powers of the Comprehensive Service Department of Tax Ruling, including the power of refusal through the general negative provisions and various types of applications that can be rejected by listed negative provisions.

**Key words:** tax advance ruling; tax certainty; Belt and Road Initiative; state administration of taxation; ruling scope

(责任编辑: 倪建文)