

DOI:10.13216/j.cnki.upcjess.2016.01.0007

税务和解适用的正当性论证和环境检视

顾德瑞

(武汉大学法学院,湖北 武汉 430072)

摘要:税务和解作为一种新兴的税务制度,正以其独特的价值和积极的作用,在税法领域发挥着越来越重要的作用。引入税务和解,是现实的需要,更是历史的必然选择。然而,中国现实的征管环境无法为税务和解的落地生根提供优良土壤。为了弥合制度和现实的缝隙,必须从稽征经济性、征纳关系、纳税人权益保障等方面证成税务和解的必要性,多角度检视其适用的环境,破解其面临的现实困境,从外围扫清税务和解适用的障碍。

关键词:税务和解;正当性;环境检视

中图分类号:D922.22 **文献标识码:**A **文章编号:**1673-5595(2016)01-0034-08

一、问题的提出

2015 年 1 月国务院法制办公布了《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》,该草案第 127 条^①明确规定税务行政复议中适用和解制度,税务和解就这样悄然地进入公众的视野,并引发了人们的热议。作为一种新兴制度,税务和解的引入将引发征管模式或征管理念的革新,协商征管模式或协商征管理念将随之降世,一场新的征管改革也将不期而至。税务和解的入法,为税务和解的适用提供了重要依据,大大缓解了税务和解面临的合法性危机^②,使其能够真正落地生根,在税务领域中得到广泛应用。

以往的税务行政活动中,纳税人只是被动的接受者,而且即使自己的权益受到了损害,在税务机关的强权下,为了防止日后税务机关打击报复,纳税人在大多数情况下也只能忍气吞声。这从全国发生涉税案件的寥寥无几中,就能够看出端倪。要想改变这种状况,仅仅对传统的征管理念或者模式修修补补,无法从根本上解决问题,只有引入一种新的理念或制度,才能打破这种僵局。具有民主性和效率性的税务和解^③可以使纳税人与税务机关平等对话,纳税人不再只是税务机关意志的遵从者,其意志也会融入其中,这种平等观念的树立,将对纳税人和税务机关双方都产生积极影响。而且,税务和解已经在实践中被人们所应用(见表 1),积累了部分经验,

这也将对税务和解制度的推行产生积极影响。但在当下中国税务机关强势征管的模式下,会不会扭曲税务和解制度的本性?税务和解有无生存的空间和土壤?其正当性何在?如果可以适用税务和解,那么其适用将受哪些因素的影响?将面临何种困境?深陷重围又将如何杀出一条血路?这些都有待我们进一步理清,以便为税务和解的适用扫清障碍。本文试对这些问题作些探讨。

二、税务和解适用的正当性论证

契约本属于私权的运行方式,禁止公权契约化被传统理论奉为圭臬。这一信条源自人类社会“公私相分”的观念以及由此产生的公私权二元对立和公私法二元划分的传统。二战后,伴随着民主思潮的激荡和福利国家、给付行政等新型国家目的观的出现,西方国家开始改变由来已久的以支配与服从为特征的高权行政管理模式,行政权的行使开始契约化,行政契约应运而生。^[1]在这股潮流的引领下,税收债权债务理念逐步展开,税务和解逐步走向舞台,并得到人们的认可和重视。

(一)税务和解有利于稽征经济性的实现

随着经济和社会的不断发展,交易形式越来越多样化和复杂化,使得涉税事务呈现爆炸式的增长。税务机关以有限的人力、物力、财力面对数量庞大的课税事实,负担繁重至极。再加之,纳税人掌握着与

收稿日期:2015-09-15

基金项目:武汉大学和黄石地方税务局合作课题(250000568)

作者简介:顾德瑞(1987—),男,山东滨州人,武汉大学法学院博士研究生,研究方向为财税法。

课税相关的大部分资料,造成信息严重不对称,使税务机关在事实的认定上更加困难。因此,税捐稽征之经济性在税务行政上极为重要。税捐稽征经济原则与量能课税原则、税捐法定原则并列为税捐法建制的三大重要原则,税捐法定原则是形式正义的要求,量能课税原则是实质正义的要求,稽征经济原则是技术正义的要求。稽征经济原则的实质目的在于

表 1 税务和解的典型实践

时间	事件	签约主体	签约过程和内容
2005	创维税案和解 ^[5]	创维数码控股有限公司与中国内地税务机关	税务机关用尽各种办法仍未查清相关事实,加之税务机关和创维公司对“地产地销”政策存在不同的认识,难以调和,最终创维公司补缴 7 600 万元税款和解。
2009	瑞银“逃税门”正式和解 ^[6]	瑞银集团(UBS)与美国税务部门	美国国内收入署署长舒尔曼呼吁利用境外银行避税者继续加入“自愿披露”项目,在 2009 年 9 月 23 日截止日期前“自首”逃税详情,可免受刑事指控。此次美国政府并没有要求瑞银集团支付罚金,这标志着瑞银“逃税门”正式达成和解。
2013	中海油服(02883.HK)挪威税务争议和解方案达成 ^[7]	中海油田服务股份有限公司与挪威税务机关	中海油田服务股份有限公司及 CDE 集团与挪威税务机关就有关事项进行了多次沟通和协商,最终达成和解方案,有关转让自升式钻井平台建设合同及选择权与半潜式钻井平台建设合同的额外应缴税项合计共约 1.73 亿挪威克朗(约 1.81 亿人民币)。

身陷事实认定困境,又面临稽征经济性要求的税务机关不得不寻找一种可以缓解这种矛盾的方法。而税务和解从产生之初,就带有效率主义的强烈冲动。换言之,从发生学角度看,税务和解制度之所以出现,最为重要的动力就是缓解税务机关处理涉税问题的压力,寻求迅速、高效的税务纠纷解决之道。^[8]依据制度“供给与需求”理论,制度需求是制度供给的动力,迫切的需求会催生一种制度,这种制度可以有效地缓和矛盾,税务机关和纳税人便是税务和解制度的需求者,具有高效率、能够提高纳税服务水平的税务和解就这样应运而生了。也就是说,税务和解具有缓解有限的征税资源与日益增多的涉税事务间矛盾和满足纳税人对纳税服务新要求的积极作用。税务和解以协商的形式解决课税事实难以认定等问题,大大降低了税务机关的调查成本以及以后可能发生的税务机关与纳税人之间的争讼成本和各种额外负担。而且,一般情况下纳税人对融入自己意志的和解协议会自愿遵守、主动履行,这也可以有效地降低税务机关的征税成本。所以说,税务和解有助于税务机关从事实认定困境中解脱出来,提高税务行政效率,实现稽征经济原则。

(二)税务和解有利于和谐征纳关系的形成

税务和解与传统税务行政最大的区别在于其改变了税务行政的单方性,融入了纳税人的意志,是双方合意的结果。这样可以有效防止税务机关单方面决定的恣意性和非对等性,维护纳税人的利益。依现代国家民主法治观念,人民非仅属民,而是独立之

兼顾平等课税的同时,降低征纳成本。^[2]而成本的降低有赖于税收行政效率的提高。从税收行政效率的角度,要求政府应以尽可能小的税收成本获得税收收入。一般来说,在征缴入库的税款一定的前提下,征税成本越低,税收行政效率越高。^[3]以最小的征收成本来获取最大的税收收入、提高税收行政效率,是税务机关进行税收管理的应有之义。^[4]

法律主体及行政伙伴,应当尽量使人民参与行政事务。^[9]税务和解是由税务机关与纳税人协商为之,尤其符合这一精神。

税务和解的外在表现形式是契约,即合同文本。在传统的税务行政过程中,税务机关大都以“……决定书”“……通知书”等形式处理纳税人的涉税问题。所以,在税务行政领域,出现在人们视野中的大都是这些“……决定书”“……通知书”等税务机关单方面的决定。税务和解协议与其他私法契约形式一样,以合同文本的形式载明税务机关和纳税人所享有的权利(权力)和承担的义务。这种合同文本的出现首先在形式上改变了税务机关那种“强权机关”的形象,有利于拉近税务机关与纳税人之间的距离,促进纳税人平等观念的形成和纳税人纳税意识的觉醒。另外,税务和解能够迅速有效地解决纠纷、化解争议,使纳税人可以尽快摆脱纠纷困扰,投入到正常的生产经营中,税务机关也可以尽快恢复正常的工作秩序,把有限的资源投入到为纳税人服务中去。总之,税务和解有助于以协商、平等为主线的和谐征纳关系的形成。

(三)税务和解有利于保障纳税人权益

一方面,由于地位的不平等,行政法律关系双方当事人的权利(权力)与义务存在着巨大差别,在权利(权力)的分配上行政机关占据主导地位,而在义务的分配上则主要由相对人来承担,这使得双方在力量对比上出现悬殊,行政机关可以凭借强大的力量任意作为,而无需承担相应的责任。另一方面,在

管制理念下,行政相对人作为管理对象,其性质定位也决定了行政机关在行使权力时可以不考虑相对人的利益。二者共同作用,最终使传统行政法制下的行政机关行政行为具有明显的随意性。^[10]税务机关作为行政机关也逃脱不了这种管制理念的影响,在纳税人过度依赖税务机关的税务行政领域,这种影响有过之而无不及。在传统的税务行政中,即使权利受到侵害,纳税人在大多数情况下也只能选择隐忍。

在税收征管过程中,税务机关为了达成某个目标或完成某项任务,往往会要求纳税人承担法定义务外的其他义务,虽然违反了税收法定原则,纳税人也本应有权拒绝,但面对强势的税务机关,大多数情况下纳税人只得被迫接受。与其让税务机关在私底下强加义务于纳税人,不如让其在阳光下运行,一份权责明确的协议,可以较为有效地起到监督税务机关权力行使、维护纳税人权益的作用。“税收乃庶政之母”,而税收源自纳税人,纳税人监督办理庶政的税务机关具有天然的正当性。税务和解从产生之初,就把纳税人的意愿融入其中,改变了征税权与纳税义务之间的单项支配关系,在从国库主义向纳税人主义转变这一趋势的强力推动下,税务和解协议不仅仅只是约定双方权利(权力)与义务的一纸文书,更是通过对纳税人主义理念的灌输和践行,监督税务机关的行为,保障纳税人的权益。

(四) 税务和解不会损及税收利益

近 5 年来,中国税收收入占公共财政收入的比重一直维持在 85% 以上(见表 2),税收能否及时足额入库关系到国家的财政收入,而财政是国家治理的基础,也就是说税收的状况关系到整个国家的治理状况,因此,应当采取各种措施保障税收及时足额入库。

表 2 2009—2013 年税收收入占公共财政收入的比重^④

年份	税收收入(亿元)	公共财政收入(亿元)	占比(%)
2009	59 515	68 477	86.9
2010	73 202	83 080	88.1
2011	89 720	103 740	86.5
2012	100 601	117 210	85.8
2013	114 097	129 143	88.3

税务机关在稽征过程中时常遇到存在课税事实但无法调查或调查困难的情况,如果单方面核定征收势必引起税务争议,若争议迟迟得不到解决又势必影响税收及时足额入库。通过税务和解可以快速、有效且合理地解决纠纷,而且征纳双方可以保持和谐关系,共同促进国家课税目的的达成,确保财政

收入及时入库。^[11]尤其是在课税事实不明的情形下,课税的要件并不完全具备,税务机关不可能据此强行征收税款,否则税务机关就可能涉嫌违法,此时,税务和解不仅不会减少国家的税收收入,还能保障国家税收及时足额入库,而且在定纷止争的基础上能够节省国家的行政和司法资源。

三、影响税务和解适用的主要因素

税务和解适用受多种因素的影响,这些影响因素关系到税务和解适用范围的确定。倘若产生偏差,或会使税务和解适用的范围过大,与税收法定原则不相容;或会使税务和解适用的范围过窄,限制税务和解效用的发挥,违背构建税务和解制度的初衷。因此,必须认真考察并理清影响税务和解适用的各种因素。通过考察和分析,宜将税务和解的范围界定为:除法律明令禁止契约、非因事实不明产生的羁束行为争议外,对下列事项,按照自愿、合法的原则可以达成和解:(1)课税事实等税法事实不明,税务机关无法查明或查明成本过高,但税收优惠事实不明除外;(2)税务机关可以自由裁量的事项,如行政处罚、行政奖励、行政赔偿等。

(一) 功能定位

税务和解的功能定位是影响税务和解适用的关键因素。若将税务和解定位为替代传统行政方式的一种手段,仅仅适用于传统税务行政方式不能取得良好效果的一些领域,使其完全围绕着特定行政目的的实现来构建税务机关和纳税人的权利(权力)义务,那么现有税务机关的强权状态必然会在税务和解制度中得到延续。原本承载着民主理念的税务和解协议极有可能变成一纸命令,纳税人只能被动接受税务机关提供的协议内容,其结果是“换汤不换药”。在这样的情况下,必须对税务和解进行更加谨慎的评估,严格限制其适用,防止税务机关披着“税务和解”的合法外衣,滥用力。如果将税务和解定位为权力监督的一种方式,其适用的范围和条件则可以适当放宽,因为在这一定位下,税务和解运行的整个过程都贯穿着监督的理念(如图 1),纳税人的利益可以得到有效保障。

具体而言,首先是纳税人对税务机关的监督。纳税人在税务和解制度中享有自由选择权,《税务行政复议规则》第 86 条规定了税务和解协议要遵循自愿原则,这种“用脚投票”的方式会大大改善税务机关的服务,如果税务和解协议的内容达不到纳税人的要求,纳税人可以选择不适用。而且税务和解的内容由双方在法律法规的框架内进行磋商,纳税人的意志也会融入其中,这样可以防止税务机关

滥用权力或恣意妄为。在履约过程中,纳税人为了自身利益会主动监督税务机关的各项行为,防止税务机关侵害自身的利益。这种监督最为直接有效。其次是来自税务机关内部的监督。《税收征收管理法》第 10 条^⑤规定了上级税务机关对下级税务机关的监督权。《税收征收管理法实施细则》第 6 条第 2 款^⑥规定上级税务机关发现下级税务机关的税收违法行为,应当及时予以纠正。通过这种内部监督,可以有效约束主管税务机关在税务和解中的各种行为。再者是来自第三人的监督。协议文本以及其他有关信息的公开,有利于其他纳税人对税务机关进

行监督。其他纳税人的加入,使得监督体系更加完善。最后是来自司法部门的监督。虽然《税收征收管理法》第 88 条^⑦对纳税人获得司法救济的权利进行了限定,《税务行政复议规则》第 88 条也规定“经行政复议机构准许和解终止行政复议的,申请人不得以同一事实和理由再次申请行政复议”,但两者都没有限定纳税人向人民法院提起诉讼的权利,争议发生后,纳税人依然有权获得司法救济。可见,如果把税务和解定位为权力监督的一种方式,在税务和解的运行过程中实际上可以形成一个监督税务机关的完整链条。

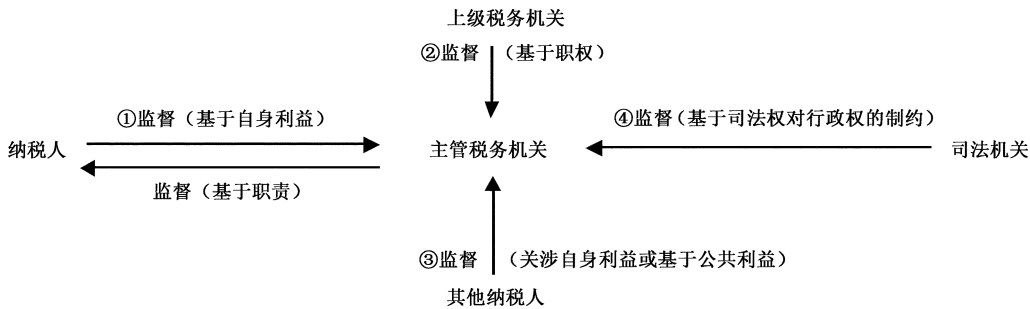


图 1 税务和解中监督关系示意图

(二) 利益平衡

能否实现国家与纳税人之间的利益平衡,关系到税务和解是否具有持久的生命力。如果仅仅国家的利益获得了持续增长,纳税人的利益不断受损,则理性纳税人必然会抵制税务和解的适用,以免自己遭受更大的损失;相反,如果为了维持税务和解制度,国家的利益长期受损,纳税人长期获益,则不仅会遭受民众的诟病,而且税务机关也将缺乏执行的动力。即不论哪一方利益长期受损,税务和解制度都摆脱不了被搁浅、成为摆设的命运。所以,税务和解在适用上应当充分考虑利益平衡问题,只有国家和纳税人双赢,税务和解的生命力才会持久。

(三) 法治传统

不同的法治传统会影响整个税收制度的设计,作为税收制度一种的税务和解制度也自然深受其影响。大陆法系的德国、日本只是在课税事实不明的情况下,就课税事实达成税务和解。具体而言,“德国联邦财务法庭的判决中,对‘事实认知之协议’(tatsachlicher verständigungen)予以承认。其前提在于所争执的事实难以调查(否则稽征机关应依职权调查)。”^{[12]194}“此协议的效力,依联邦财务法庭见解,依诚实信用原则,稽征机关应受其约束。”^{[12]194}“学界通说,均将此事实认定的协议定性为公法契约,具有法律上拘束力。”^{[12]194}日本在现实税务行政中,“有时为了当事者的方便和效率起见,例如,就

收入金额、必要经费金额等达成类似和解的现象也不是没有的。但这类和解只要按法律来看,在两当事者之间的合意中不存在任何什么法律性效果,而应理解为同税行政厅局的对话结果在税行政厅局所进行的课税要件事实的确认上的反映。”^[13]而在英美法系的美国,税务和解适用的范围要广泛得多。“根据美国《联邦税法典》第 7122 条的规定,纳税人遭遇财务困难,无力清偿税收债务时,可以向联邦税务局请求和解。从纳税人的角度看,和解意味着妥协,实际上是要求减免一部分税收。要求税收和解的理由主要有三类:税收债务本身存在疑问(doubt as to liability)、税收的可征收性存在疑问(doubt as to collectibility)、希望提高税收征收管理的效率(effective tax administration),或者三者的结合。和解可以在征收程序中随时提出。收到和解提议之后,联邦税务局必须进行审查,同时中止相应的征收措施。如果提议被接受,纳税人只需要按照确定的数额缴纳税款,在此之外的其他税款实际得以免除。在联邦税收实务中,要求和解主要是基于对税收可征收性的疑问。”^[14]税务和解被如此广泛地使用,与美国长期实行辩诉交易的传统有着极大关系。“在美国,90% 以上的刑事案件是通过辩诉交易而获得解决。”^[15]这使得美国不仅在和解上积累了大量的经验,而且构建了比较完善的配套制度,这些完全可以被税务和解所吸收,为税务和解所用。

(四) 税收法治环境

税务和解只有在良好的税收法治环境里才更具生命力。在美国,税务和解制度比较完备,而且和解的范围十分广泛,当然这与其延续辩诉交易等法治传统有关,但不可否认这也与其良好的税收法治环境有莫大的关联。美国作为公认的实行高度法治的国家,其民主法治的观念深入人心,几十年ADR(非诉讼纠纷解决机制)技术的运用,也使其一定程度上对和解的正确适用积累了丰富的经验。^[16]而在中国,之所以对税务和解制度产生如此大的疑虑,主要是因为中国现有的税收法治状况无法为其提供良好的适用环境。所以适用税务和解时,必须充分考虑中国征纳失衡的税收环境、严重的税收腐败、普遍存在的纳税人偷逃骗税现象等现实状况和现实需要。

四、税务和解适用的困境及破解

“契约论是一种方法论,一种思考问题的方法,可以把对话、沟通、交流、谈判、协商、妥协与自治行为看作是隐喻契约同意原则的契约标本,它们促使公共权力转向契约化轨道,以同意的方法形成社会秩序、公共权威和权利义务结构。”^[17]融合契约论的基本理念,在税法领域构建税务和解制度意义重大。但在税务和解的适用过程中面临着诸多理论上的困境和制度上的障碍,如与税收法定的调和、与行政权不得处分理念的相容以及契约自愿和保密如何实现等。这些障碍严重困扰着税务和解的适用,只有破除这些理论上的困境和制度上的障碍,税务和解才能够发挥更大的效用。用税务和解的基本理念去调试在税法领域中业已存在的规范和实践,找出不足与缺点,进行完善和改正,才能使税务和解更好地服务于税务机关和广大纳税人。

(一) 税务和解与税收法定的调和

税收法定主义是税法领域至高无上的基本原则,只有坚持税收法定主义,才能保证各项税收措施具有最大的权威性、确定性、稳定性和普遍性。^[18]而税务和解能够存在的前提是契约自由与税收法定主义可调和。税收法定,本质上是一种法律羁束。不论是何种行为都不得与法律相抵触,这是定理。一般而言,公法契约和私法契约都要受到法律的羁束,所以不能将公法契约自由和私法契约自由过于区别看待。虽然公法契约应受若干特殊限制,但私法契约也有受特别限制的,如亲属及继承法中的许多强行规定、物权之形态强制(即所谓的物权限定主义)及劳工法上之类似情形等。由此可知,契约自由与税收法定并不是绝对不相容的概念。^[19]以税务和解中争议最大的课税事实的和解为例,税务和解协议

只是对有争议的课税要件事实的认定、处理达成彼此均可以接受的共识而已,协议的内容并非是对国家对纳税人已成立的租税请求权本身进行处分,故并不违反税收法定原则。^[20]

在法际之间,税法和以契约自由为基本原则的民商法有着天然的联系。“纳税人依法缴纳的税收同时也是为其财产权利和经济自由而支付的‘对价’。所以,在内涵税收法定主义之法治的宪法理念下,相对于民商法是从横向上对财产权和经济关系的平面保护——‘第一次保护’而言,税法其实是从纵向上对财产权和经济关系的立体保护——‘第二次保护’,是一种更高层次、更重要的保护。”^[21]再者,“税务和解是理想化的税收法定主义与现实的税收征管实际相妥协的产物,是有限的税收征收资源与大量税收法律事实确定和税收争议案件无奈的产物。”^[22]^[54]只要税务和解不触及税收法定主义的内核,两者就是合作关系。税务和解与税收法定主义的实现不存在必然的不可调和的矛盾,税务和解可能产生的对于公平和法定的损害或损害威胁可以通过相关的制度和措施加以有效地防止。^[22]^[50]况且,“依法行政虽属法治国家之原则,但依法行政毕竟只是手段,徒从法律经济分析来看,如果要耗费极大的行政成本,才能达到行政任务,仍属违反比例原则之做法。且行政契约,尤其是税务和解,是建立在当事人与行政机关互信的基础上,可以减少日后行政争议的成本。”^[23]进一步来说,税务和解监督权力的功能定位与税收法定主义约束权力的秉性具有高度的一致性,所以两者是相容的,具有可调和性。

(二) 税务和解与行政权不得处分理念相容

“行政权不得处分,是指行政机关不得自行抛弃或转让其行政权。这一原理的理论基点之一,是行政职权法定主义即法律优先原则。也就是说,行政权并非基于行政机关与相对人的约定而产生,必须基于法律的明文规定而具有。行政机关对行政权的享有不具有自主性,因而对它的减少或丧失也不具有自主性,只能因法律的规定而获得或丧失。行政权不得处分原理的理论基点之二,是行政职权和行政职责的统一性。也就是说,行政权既是一种职权又是一种义务或职责。它对相对人来说是一种权力,但对国家和公众或利害关系人来说却是一种义务。义务必须得到履行,否则义务人可构成渎职。”^[24]^[3]

税务和解并非基于也不必纠缠于行政权的可处分性,而是基于公众参与所发展起来的一项为处理各种税务事项所进行的协商和沟通,即组织纳税人

广泛参与,促使当事人双方互相认可对方的事实证据和法律意见并形成共识的机制。^[24]²也就是说,税务和解只是引入了纳税人参与机制,税务机关并没有抛弃或转让其行政权,因此税务和解与行政权不得处分理念并不违背,两者具有相容性。

(三) 契约自愿和保密的实现

“正和纠纷意味着失范一样,纠纷之和解如果不纳入一定法律程序的监控之下,也会失范。纯粹的双方和解中,一方可能采取极不公平之手段,也可能乘人之危。”^[25]税务和解能否有效运行、能否防止一方采取极不公平之手段或乘人之危及能否保障合意的真正实现,受到很多因素的制约,其中纳税人能否自愿起着关键性作用。这是因为契约是否自愿,关乎纳税人在强权的税务机关面前能否充分表达自己的意见,纳税人的意志能否在税务和解中得到充分的体现以及税务和解协议能否真正起到监督权力和维护纳税人自身利益的作用。

在一般行政契约中,为了维护国家利益,保证特定行政目的的实现,往往赋予行政机关对不履行契约义务的相对一方的直接强制执行权、作为制裁手段的直接解除权、对严重违约构成违法的相对一方处以行政制裁措施的权力、在情势变迁下单方变更与解除契约的权利等,^[26]从而把行政机关放在了绝对主导的地位,这无疑会阻碍契约自愿的实现。再者,虽然《税务行政复议规则》第86条规定了税务和解的谈签应当遵循自愿原则,但对于自愿的内涵是什么、如何真正保障自愿的实现都没有具体的规定。这无疑为税务机关滥用权力、强迫纳税人接受和解协议埋下了祸根。如果不能保障自愿的实现,税务和解极有可能异化成税务机关的行政命令,失去其存在的必要性,所以必须完善保障纳税人自愿的各种制度。

契约能否保密,关乎能否解决纳税人的后顾之忧,使纳税人愿意采用税务和解这一形式来解决问题。在税务和解谈签和履行的过程中,以及税务和解协议约定的内容中,纳税人会将大量的营业情况或者商业秘密以及其他相关信息向税务机关披露,而这些信息可能对纳税人的正常经营至关重要,一旦泄露,对纳税人来说可能是致命的打击。如果税务机关不能真正做到保密,使这些信息泄露而导致纳税人经济利益受损,将会打击纳税人采用税务和解解决争议的积极性。所以,税务机关能否切实履行保密义务关系到纳税人是否愿意选择适用税务和解,从而影响税务和解能否正常运行。

完整的契约保密制度包括保密主体、保密范围、

保密管理和保障制度等等。从中国现有的相关规范可以看出:保密主体的范围过于笼统,不利于具体操作;保密的范围过于狭窄,不利于保障纳税人的权益;保密管理和保障制度缺失,使得保密制度流于形式。这说明在中国税法领域,完整的保密制度尚未建立起来,这无疑会打击纳税人采用税务和解解决纠纷的积极性。大多数的税务机关没有设立专门的保密工作机构或者指定人员专门负责纳税人的信息保密工作,致使在出现纳税人信息泄露的情况时,各部门相互推卸责任。《纳税人涉税保密信息管理暂行办法》第2条界定了保密信息的范围。^⑧根据此规定,保密的涉税信息仅仅限定在商业秘密和个人隐私方面,对于不属于商业秘密和个人隐私但对纳税人非常重要的信息,即使被泄密,纳税人的权益也无法得到保障。此外,对于保密的追责制度,只在《税收征收管理法》第87条中规定:“未按照本法规定为纳税人、扣缴义务人、检举人保密的,对直接负责的主管人员和其他直接责任人员,由所在单位或者有关单位依法给予行政处分。”虽然规定了追究直接负责的主管人员和其他直接责任人员的责任,但未明确因为税务机关及其工作人员的泄密给纳税人造成损失应当如何处理,这说明保密管理和保障制度处于严重缺失的状态。有鉴于此,笔者认为至少应从以下方面对保密制度进行完善:第一,对纳税人需要保密的信息进行分类管理。只要纳税人对相关情况要求保密的(除涉嫌违法犯罪和法律法规规定必须披露的信息外),即使泄密不会对纳税人产生影响,也应该追究责任人的责任,不能仅仅以造成实际损失为限。对于纳税人未要求保密的情况,如果税务机关及其工作人员的行为导致信息泄露并给纳税人造成了损失,则不仅要追究直接负责的主管人员和其他直接责任人员的责任,还应当赔偿纳税人的损失。并且应当把税务机关及其工作人员履行保密义务的情况纳入年度考评和考核内容。第二,明确保密主体、扩大纳税人信息的保密范围、建立完善的保密管理与保障制度,真正构建对纳税人的保护体系,解除纳税人的后顾之忧。

在保障纳税人自愿和实现纳税人信息保密的同时,我们也应该意识到,由于税务和解监督权力的功能定位,从部门利益和自身利益出发,税务机关及其工作人员可能不愿意选择适用税务和解,所以,如何保障税务机关乐于采用这一形式也相当重要。笔者认为,其一,应大力宣传,使税务机关及其工作人员意识到税务和解的运用对税收法治实现的重要性。其二,对于在税务和解工作中做出显著成绩的单位

和个人应该给予表彰和鼓励,以激励税务机关及其个人积极适用税务和解。其三,与一般民事合同一样,税务和解也存在风险,对于税务机关工作人员因非个人原因的正常履职行为造成的损失,应由税务机关承担,这样可以解除税务机关工作人员的后顾之忧。总之,应当采取各种措施鼓励税务机关及其工作人员运用税务和解,使税务和解制度发挥最大功效。

注释:

- ①《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》第127条规定:“行政复议可以适用和解、调解。和解协议或者调解书经申请人、被申请人签字后生效,申请人不得就同一事实、同一理由再次申请行政复议。申请人与被申请和解、调解不成的,行政复议机关应当及时作出行政复议决定。行政复议决定维持征税处理决定的,申请人应当按照规定缴纳税款及税收利息。”
- ②作为行政复议一种的税务行政复议,应当受到《行政复议法》《行政复议法实施条例》的约束。作为法律的《行政复议法》没有规定行政复议和解,只是作为行政法规的《行政复议法实施条例》确定了在复议阶段的和解,根据上位法优于下位法的原则,税务行政复议中的和解面临着合法性危机。
- ③在税务和解领域,税务机关和扣缴义务人等主体的和解,数量比较少且处理方式与税务机关和纳税人的和解大体一致。基于行文简洁,除非特指,本文的税务和解仅指税务机关和纳税人达成的和解。
- ④数据来源于财政部官网,笔者通过数据整理分析形成此表格。
- ⑤《税收征收管理法》第10条规定:“各级税务机关应当建立、健全内部制约和监督管理制度。上级税务机关应当对下级税务机关的执法活动依法进行监督。各级税务机关应当对其工作人员执行法律、行政法规和廉洁自律准则的情况进行监督检查。”
- ⑥《税收征收管理法实施细则》第6条第2款规定:“上级税务机关发现下级税务机关的税收违法行为,应当及时予以纠正;下级税务机关应当按照上级税务机关的决定及时改正。”
- ⑦《税收征收管理法》第88条规定:“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时,必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保,然后可以依法申请行政复议;对行政复议决定不服的,可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的,可以依法申请行政复议,也可以依法向人民法院起诉。”
- ⑧《纳税人涉税保密信息管理暂行办法》第2条规定:“本办法所称纳税人涉税保密信息,是指税务机关在税收征收

管理工作中依法制作或者采集的,以一定形式记录、保存的涉及到纳税人商业秘密和个人隐私的信息。主要包括纳税人的技术信息、经营信息和纳税人、主要投资人以及经营者不愿公开的个人事项。纳税人的税收违法行为信息不属于保密信息范围。”

参考文献:

- [1] 殷继国.论公权契约化——兼论国家干预契约化[J].行政法学研究,2013(1):73-76.
- [2] 黄茂荣.法学方法与现代税法[M].北京:北京大学出版社,2011:260-261.
- [3] 郭维真.税法[M].北京:北京师范大学出版社,2013:68.
- [4] 周敏,彭骥鸣.税务行政管理学[M].北京:社会科学文献出版社,2005:251.
- [5] 李其谚,卢彦铮.创维税案和解[EB/OL].(2005-10-03)[2015-08-10].<http://magazine.caijing.com.cn/2005-10-03/110062485.html>.
- [6] 沈雁飞.瑞银“逃税门”正式和解[EB/OL].(2009-08-21)[2015-08-10].<http://news.sina.com.cn/w/2009-08-21/022116159185s.shtml>.
- [7] 中海油田服务股份有限公司董事会.中海油田服务股份有限公司关于挪威税务争议和解的公告[EB/OL].(2013-08-17)[2015-08-10].<http://www.cninfo.com.cn/finalpage/2013-08-17/62954348.PDF>.
- [8] 杜宇.理解“刑事和解”[M].北京:法律出版社,2010:312.
- [9] 陈敏.行政法总论[M].台北:神州图书出版有限公司,2004:566.
- [10] 王学辉.迈向和谐行政法[M].北京:中国政法大学出版社,2012:38-40.
- [11] 陈春,张成.税务和解的法律价值和社会功能分析[J].特区经济,2010(9):263.
- [12] 葛克昌.行政程序与纳税人基本权[M].北京:北京大学出版社,2005.
- [13] 金子宏.日本税法[M].战宪斌,郑林根,等译.北京:法律出版社,2004:63.
- [14] 熊伟.美国联邦税收程序[M].北京:北京大学出版社,2006:270.
- [15] 宋英辉.刑事和解制度研究[M].北京:北京大学出版社,2011:48.
- [16] 杨铮.论行政过程中的和解制度[J].公法研究,2011(1):294-295.
- [17] 张美中.税收契约理论研究[M].北京:中国财政经济出版社,2007:84.
- [18] 刘剑文.财税法专题研究[M].北京:北京大学出版社,2007:524.
- [19] 吴康.行政法之理论与实用[M].北京:中国人民大学出版社,2005:267.

[20] 盛子龙. 当事人对诉讼标的之处分权作为行政诉讼和解之容许性要件——以税务诉讼上之事实和解为中心[J]. 台湾本土法学,2005(6):66.

[21] 李刚,丛中笑. 税法与私法关系探源——对(私人)财产权的确认和保障[J]. 法制与社会发展,2003(6):73.

[22] 赵德芳,匡爱民. 税法基本理念转变之浅见——以税收契约为中心[M]//刘剑文. 财税法论丛:第7卷. 北京:法律出版社,2005.

[23] 李惠宗. 行政法要义[M]. 台北:元照图书出版公司,2010:385.

[24] 叶必丰. 行政和解和调解:基于公众参与和诚实信用[J]. 政治与法律,2008(5).

[25] 唐峰. 纠纷和解研究[M]. 北京:中国政法大学出版社,2012:5.

[26] 余凌云. 行政契约论[M]. 北京:中国人民大学出版社,2006:93-95.

责任编辑:袁付娜

The Justification and Environmental Review of the Application of Tax Reconciliation

GU Derui

(Law School, Wuhan University, Wuhan, Hubei 430072, China)

Abstract: As a new tax system, tax reconciliation with its unique value and positive role is playing an increasingly important role in the field of tax law. Its introduction is not only the need of reality, but also the inevitable choice of history. However, in reality, the collection environment cannot provide good conditions for its application. In order to eliminate the gap between system and reality, we must justify the necessity of tax reconciliation by efficient levy, relationship between tax authority and taxpayers, guarantee of taxpayers' rights and interests, and so on. We should also review its applicable environment from different angles and break the reality dilemma, and then remove the barrier to its application from the outside.

Key words: tax reconciliation; legitimacy; environmental review