

私法自治影响下的税收确定性研究

黄祥林

国家税务总局高邮市税务局, 江苏 高邮

收稿日期: 2023年8月30日; 录用日期: 2023年9月7日; 发布日期: 2023年11月14日

摘要

私法自治对税收确定性的影响日益加深, 因此产生的征纳争议也日益增多, 正确地认识、分析和应对私法自治影响下的税收确定性问题, 是税务机关目前面临的重要考验。解决该类问题, 应该首先从思想上提高认识, 在税收基本法上进行原则性的界定, 完善税收实体法和征管程序, 避免问题的产生, 优化执行机制确保精准执法到位。

关键词

私法自治, 税收确定性, 税收法定

Research on Tax Certainty under the Influence of Private Law Autonomy

Xianglin Huang

Gaoyou City Tax Service, State Taxation Administration, Gaoyou Jiangsu

Received: Aug. 30th, 2023; accepted: Sep. 7th, 2023; published: Nov. 14th, 2023

Abstract

The influence of private law autonomy on tax certainty is deepening, so the tax collection disputes are also increasing. Correctly understanding, analyzing and dealing with the problem of tax certainty under the influence of private law autonomy is an important test for tax authorities. To solve such problems, we should first raise awareness ideologically, define the basic tax law in principle, improve the substantive tax law and collection and management procedure to avoid problems, optimize the implementation mechanism and ensure accurate law enforcement.

Keywords

Private Law Autonomy, Tax Certainty, Tax Legality

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

近年来, 私法自治与税收确定性相冲突而产生的税务争议日益增多, 对私法自治影响下的税收确定性问题进行广泛而深入的探讨, 有利于税收法定原则的落实和公平公正地落实税法规定, 也能够为解决复杂的税收争议提供支持。因此, 对私法自治影响下的税收确定性问题的探讨具有积极的意义。

2. 私法自治影响下的税收确定性的现状

2.1. 部分私法制度构成了税收确定性的要素基础

一是私法的工具化作用影响税收确定性。私法很多方面已成为税法基础性工具。首先, 税法中多数概念直接来自于民法领域。其次, 部分民法原则的借用, 如税法的信赖原则就来自于民法诚实信用原则, 其精神内涵则完全一致。其三, 民法规则在税法中的运用, 如, 民法规定的法人的有限责任, 自然人的无限责任, 在纳税责任中得到了同样适用。

二是私法自治通过税收征管制度影响税收确定性。在税法领域内, 私法对公法影响也是普遍存在的, 尤以公法私法化的方式对税法产生影响。在税收领域, 税收担保作为公法私法化的重要表现, 与私法上的担保在很多方面存在相通之处。在具体的税种法规中, 税法明确赋予纳税人可以进行意思自治选择有利于自身的税务处理的规定随处可见, 如增值税纳税人类型的选择¹。

三是税收实体政策中私法自治对税收确定性的影响。对一些具体事项的税收政策性问题, 明确纳税人可以按照私法自治的原则进行选择适用, 纳税人的任何选择都是合法的, 但是其税收结果则是不一样的。如, 2021 年国家为进一步支持住房租赁市场发展出台规定, 具有增值税一般纳税人资格的住房租赁企业中向个人出租住房, 对取得的全部出租收入, 可以自主决定选择计税方法²。

2.2. 私法自治通过税收要素决定税收确定性

一是私法自治影响税收要素的确定性。其一私法自治影响纳税主体的确定。例如, 关于承包人与发包人、承租人与出租人、挂靠人与被挂靠人如何确定纳税主体的问题³。其二私法自治影响纳税义务发生的时间的确定, 如土地增值税的纳税义务发生时间的确定。其三是私法自治影响法律责任的承担者。税收征管实践中, 税务机关对购买方或第三方主动承担法律责任的行为一般予以认可。

二是私法自治直接影响应纳税额确定性。现行营改增税收政策规定增值税一般纳税人提供的建筑服务是甲供工程模式的, 计算缴纳税款方法可以选择适用简易计税。选择简易计税方式还是选择一般计税方式完全取决于双方的意思自治对建筑劳务承包方式的选择, 从而导致了该笔经济业务所负担的应纳税额的不确定。

三是私法自治会导致税收确定性争议的产生。征纳双方对税法与民法上的概念存在不同的解释或解释方法的差异而导致理解上的误差, 因此产生征纳争议。还有纳税人对税法字面文义简单理解而导致的争议。如对融资性售后回租业务, 不按照租赁服务税目缴纳增值税, 按照金融服务业中的贷款服务业征

¹ 国家税务总局公告 2018 年第 46 号《增值税一般纳税人登记管理办法》第三条规定。

² 财政部税务总局住房城乡建设部公告 2021 年第 24 号《财政部税务总局住房城乡建设部关于完善住房租赁有关税收政策的公告》第一条。

³ 财税[2016] 36 号《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》附件一一第二条。

收增值税⁴。

2.3. 私法自治影响税收确定性的主要方式

一是私法自治与税收确定性的规定相互分离。关于混合性投资业务的税务处理的规定，企业兼具股权和债权双重特性的投资业，符合一定条件时，按照债权性投资处理⁵。规定的条件基本是投资和被投资方的意思自治约定，税法否认了其法律形式上的性质，按其经济实质进行税收处理。土地增值税税收管理中也有税收确定性政策否定私法自治的例子，如，对以股权转让为名义实质转让土地的纳税人征收土地增值税。

二是形式上的私法自治决定了税收确定性。在股权代持的税务处理中，税法从形式上对代持双方的意思自治给予了支持。股权代持是指公司实际出资人与第三方约定，以第三方名义代理实际出资人行使股权或股份权利义务的处置方式。许多实际出资人与名义出资人之间通过股权代持协议来确定持有股权或股份的真正股东的事实。

三是以避税为追求的私法自治改变了税收确定性。避税是纳税义务人利用税法上的漏洞、不完善而导致的不确定性，通过对经营及管理活动的人为安排，达到规避税负的目的的行为。在实施避税的过程中，通过单方、双方或多方的私法自治安排，确定契约，推迟或减少税收缴纳，影响税收确定性，从而实现避税的目的。

3. 私法自治影响下的税收确定性问题

3.1. 对税收确定性和私法自治存在认识和实施上的失衡

一是立法上过多地强调了税法的强制性。在当前税收法定原则尚未完全落实到位的情况下，过于强调税收确定性的规定特别是规范性文件规定，在现行税法中并不鲜见。二是在税收执法上尊重纳税人的私法自治不到位。不能公平公正公开地行使行政执法权，缺乏对纳税人权利的尊重和保护。三是纳税人守法方面追求自身利益滥用私法自治^[1]。当前，我国市场经济发展仍未健全，新经济、新模式、新业态层出不穷，相关法律制度仍未健全。国家税务总局公开曝光的演艺明星和网红们利用“阴阳合同”（拆分合同、设立“掩护公司”的方式）涉嫌偷逃税问题，就是典型的滥用私法自治改变税收确定性，达到偷逃税款目的的案例。

3.2. 缺失税收确定性与私法自治关系的原则性界定

一是税法体系内部未界定税收确定性与私法自治关系。在现行《税收征管法》及相关法律法规中，关于如何处理税收确定性和私法自治之间关系并没有原则性的规定加以界定。二是法律间冲突制约了私法自治的准确表达。《税收征管法》与其他法律存在冲突和矛盾的地方在现行法律法规中并不鲜见。如，关于税收优先权与《民事诉讼法》和《破产法》的有关规定存在不一致。三是民法领域未规定私法自治原则在税法中的运用问题。作为公法性质的税法中无法在民法中找到如何适用私法自治的条文，对存在明显相互影响关系的私法自治和税收确定性，民法并未有条款涉及说明两大部门法之间缺少沟通的桥梁。

3.3. 税收实体政策规定造成的税收不确定问题

一是税收实体政策规定的不一致性。在现行税法政策中，针对私法自治可能造成避税的情况而制定的反避税条款，不同税种规定的基本内容和精神相近但又存在差别，导致税务执法人员和纳税人无法严格加以区分。二是税收实体政策规定空白而导致税收确定性问题。面对复杂多变的发展形势，对个别问题仍然

⁴ 《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号）。

⁵ 《国家税务总局关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》（公告2013年第41号）。

存在规定不明甚至没有规定的情况。三是税法的复杂性导致税收确定性问题。税制改革的过渡期内,我国的税制的复杂性仍超出了大多数纳税人的认识水平,即使作为办税人员对众多税收问题也是难以准确理解。

3.4. 未有效建立解决私法自治影响下税收确定性问题的制度和机制

一是税收执法人员执法水平的差异导致的税收确定性问题。当前,不同地区不同单位不同的税收执法人员的执法水平差异仍然存在。不考虑税收执法人员违法违规的执法行为,正常的税收执法行为因为各人的能力和理解差异也会造成税收结果的不同。

二是税务机关针对性的征管服务机制不够健全。目前,我国的税收征管服务体系正处于不断改革变化过程中,现代化税收征管制度正在建立过程中,但无可否认的是,需要完善的制度很多。对因私法自治而导致的税收确定性争议,税务机关往往根据现有的税收政策作出或左或右的处理,未形成统一确定的解决制度。税收确定性对私法自治的侵犯,纳税人也难以通过正常争议解决渠道加以解决。

三是司法机关未能建立中立裁判的问题解决机制。缺乏专业性的裁判机构客观中立地解决出现的冲突问题,司法机关对税法案件中的实体内容一般保持谦抑,加之其独立性程度问题,无力予以明确的干预。司法机关负责税收行政案件审理的对税收实体内容缺乏深入的研究,也没有建立专门审理税务案件的税务法庭。

4. 私法自治影响下的税收确定性问题之对策

4.1. 正确认识私法自治影响下税收确定性问题

一是正视冲突,厘清税收确定性与私法自治原则的关系。鉴于两者本质的差异,需要有清醒的认识,不能强求保持完全一致,但应该依照各自的权力范围和边界,在各自的领域内分别予以正确的处理。

二是税法保留对私法自治的合理干预是税收确定性需要。出于社会和经济政策上的考量,为保证市场经济健康有序发展,国家必须通过税法等法治手段对市场行为进行调整规范。

三是税法应保持对私法自治原则的必要的谦抑。黄茂荣认为:“税捐法应尽可能尊重私法自治原则及契约自由原则,不要对于企业组织、融资方式及各种法律行为施加影响。”^[2]近年来,国家出台的许多税收政策保持了税法对私法自治的谦抑,充分尊纳税人的意思自治。

4.2. 通过法律确立税收确定性与私法自治关系的基本原则

一是首先是确保税法体系的完整统一性。在进一步修订完善《税收征管法》后,确立其税收基本法的地位,在落实税法定原则的过程中,确保各税种法律之间的统一性和关联性。法律实施条例应严格遵循法律的规定,不得与法律相冲突,加大对部门规章和规范性文件的审查和清理,确保不得与上位法相冲突。施正文教授提出的先制定《税法总则》,后逐步制定我国的《税法典》,也正是为解决税法的统一性问题的可行的建议^[3]。

二是在税收基本法中确立税收确定性与私法自治关系的原则。当前,我国正处在《税收征管法》修改的准备阶段。通过明确税法与私法的关系确定税收确定性与私法自治两者之间关系^[3]。

三是修改调整与税法相冲突的法律,维护税收确定性。应当修改《破产法》及《民事诉讼法》中关于有担保债权清偿顺序的有关规定。考虑私法自治因素,与《刑法》保持一致,把税法中的偷税修改为逃税,增加关于漏税的规定。

4.3. 通过税收实体法的完善降低私法自治对税收确定性的干扰度

一是精准贯彻实质课税原则。作为税法适用的具体原则,实质课税不能违背税收法定原则。对纳税

人存在税收规避(通过私法自治方式作出)等行为,运用实质课税原则可以透过表面现象发现其经济实质并能够予以公正征税。实质课税原则是对形式课税原则的有益补充,但这种补充作用应受到一定限制[4]。

二是统一税务处理,细化相关法规。税务机关的管理部门之间针对不同的角度出现的口径不一致的情形进行收集整理,统一口径,限制税务人员的行政自由裁量权。

三是明确统一税法解释。在既定的法律体系下,要确保对税法解释的统一,尽量减少过多的税法解释性文件。严格对不同税种法律解释的法律审查,确保不同税种间法律解释的统一性。限制省一级及以下的税务机构不得擅自制定解释法律、法规、规章和规范性文件没有明确的的税法问题。

4.4. 通过优化征管避免私法自治影响下的税收确定性问题发生

一是落实现行一般反避税制度。税务部门首先应建立专门负责反避税工作的部门,鉴于其复杂性,实施部门应设立在省级税务机关,确保有效运转。其次,建立情报数据的收集和分析系统。基于现实的税务部门的数据拥有量,开展精准高效的分析。其三,建立高效的纳税评估体系。税务机关应准确评估企业、关联方以及与其关联业务调查有关的其他企业提供的资料,采用多种方式开展评估核实。

二是建立推广税收事先裁定制度,提高税收确定性。引入税收事先裁定制度完善我国税收征管体系。修改《税收征管法》,整合现行的事先裁定制度,逐步建立完善我国的税收事先裁定制度。

三是建立健全税务行政自由裁量基准制度。按照先易后难的原则,逐步推行税收行政裁量权。通过建立健全行政裁量权基准制度,有效解决不同的税务机关及工作人员在税收执法尺度上掌握不一的问题,提高税收确定性,让纳税人形成明确的预期,促进有效的私法自治。

四是加大落实行政执法领域中的“三项制度”力度。当前,国家把在行政机关大力推行“三项制度”作为当前重要的法治建设的基本任务,税务机关作为行政机关应严格落实好执法公示、执法全过程记录和重大执法事项法制审核制度等“三项制度”。

4.5. 通过相关机制优化提高私法自治影响下的税收确定性

一是加大统一税收执法和执法监督力度。首先是加大制度性规定的审查,确保执法依据的统一。其次是自由裁量范围内的差异,制定管理办法和自由裁量基准最大范围的进行限制,确保自由裁量保持在较合理的区间内。持续开展对税收执法人员的税收相关业务特别是法律知识的培训。在税务机关内部开展有效的税收执法督察,加大执法监督力度。

二是提高全社会的纳税服务水平。税法制定机关应对可能存在税收执法争议的,及时研究确定统一的一定范围内的执行标准和执行口径。其次,加大税法的宣传辅导力度,采用多种方式有针对性地向纳税人解读税收政策,提高对政策理解的一致性。三是大力推广税务代理机构的税收代理服务,化解征纳双方的征纳争议,提高政策沟通效力。

三是提高税务机关的依法行政水平。严格控制规范性文件出台的随意性,加大合法性审查力度,确保合法性、确定性和统一性,为纳税人的私法自治提供稳定的预期。尊重私法自治,应最大程度地减少税法调整的频率,加长税法的执行期,提高税收确定性。

四是逐步建立相对独立的司法审判程序。现阶段,可暂先考虑在中级法院以上设立税务行政庭,在基层法院配备具有专业知识的专业法官负责税务案件的审理。条件成熟后,考虑在一定的区域范围内建立税务专门法院。

参考文献

- [1] 王文清,黄祥林. 营改增后 EPC 工程模式适用增值税政策分析[J]. 财务与会计, 2017(18): 33.

- [2] 黄茂荣. 法学方法与现代税收[M]. 北京: 北京大学出版社, 2011.
- [3] 施正文. 税法总则立法的基本问题探讨[J]. 税务研究, 2021(2): 94-103.
- [4] 周釜声, 谢毅, 汪智谋. 一般反避税的实践与思考[J]. 国际税收, 2018(4): 53-56.