

税务和解适用的正当性及制度建构

于 淼

摘 要: 一个国家走向逐渐强大与伟大复兴之路顺畅与否, 与这个国家的财政是否能得到持续不断的供给密切相关。而作为财政收入主力的税收收入劳苦功高, 在国家运转的过程中发挥着中流砥柱的作用。目前来说, 随着纳税人意识愈发增强, 税务争议发生的频率也越来越高。如何在保障纳税人权利的基础上合理高效地解决税务争议成为财税法治建设中的重中之重。基于此, 文章以“问题意识”为导向, 阐述了我国税务司法制度上存在的不足, 在论证税务和解制度存在的正当性前提下, 对在我国税务争议解决机制中引入税务和解制度的必要性及可行性进行了深入思考, 进而针对我国法律实践中税务和解机制具体操作细则缺位之客观现实提出了具体制度建构构想。

关键词: 税收法定; 税务争议; 税务和解; 纳税人权利保护

作者简介: 于淼, 北京大学法学院博士研究生。

基金项目: 中国法学会财税法学研究会 2018 年专项课题“改革开放四十年中国纳税人权利保护理论的发展”。

中图分类号: D922. 2; D926. 13 **文献标识码:** A **Doi:** 10. 3969/j. issn. 2095-042X. 2018. 03. 001

一、问题之缘起：税务争议解决前置程序的缺失

有学者指出, 构建法治社会的突破口是税收法治^[1]。一直以来, 司法都在权利救济的过程中发挥着不可替代的重要作用。然而就目前来看, 我国的税务司法显而易见地落后于税收立法和税收执法, 是整个税收法治体系下的薄弱一环。纵观我国《税收征管法》之内容, 整个篇幅洋洋洒洒, 蔚为壮观, 但其中关于税务司法的条文仅仅是第 88 条这一广为大众诟病的条款。“行政权力的裁量性”往往与行政机关在处分公权力时的偏差性相生相伴, 因此在税务争议解决机制中, 正当的程序应为: 征纳双方首先应在司法机关的监督下就争议事项表达自身的合法诉求, 就双方的利益纷争和目的指向进行交流、置辩, 以期在此过程中达成一致, 最终实现由对抗走向和解。如果依此程序还未能解决争议, 再诉诸于复议或诉讼程序。实际上, 这一达成和解的前置程序, 较之于税务复议或者诉讼, 是一种内容更加丰富, 思维更加活跃, 更具人文情怀的争议解决方式, 更有利于实现传统行政处分手段难以实现的多元化目的。“和解”一词发轫于民法中, 其内涵是当事人之间通过约定互相妥协的内容, 在双方合意下达成终止争执的契约。平等协商是和解制度的核心要义, 因而和解制度最初是由于要解决私法领域所遭遇的现实困难而得到广泛运用。一直以来, 传统行政法都将“公权不可被私自处分”视为准则, 因此对税务和解不予首肯。由于税法是强行法, 当事人的意思不可左右纳税义务的内容以及履行方法, 因此在税法上出现私法上的和

解是不被允许的^[2]。然而随着现代社会矛盾的多元化与复杂化程度与日俱增,和解机制也开始在公法领域“崭露头角”。如今令人焦虑的是在我国浩如烟海的法律画卷中,提及税务和解的条文却是寥寥无几,更遑论具体制度的构建和在实践中的广泛推行,这大抵是由于税务和解机制在理论上的论证还付之阙如。

二、税务和解制度适用的正当性分析

在传统理论中,公权不可以被“契约化”一直受到推崇。直到第二次世界大战以后,世界局势风云变幻,传统理论与新兴思想不断交流融合,相互激荡,推陈出新。在这种潜移默化的趋势影响下,西方国家的行政模式也悄然地发生了变化,逐步开启了由“支配—服从关系”为主的行政管理模式向行政权契约化的过渡之路。而契约在税法领域的发轫更具特殊性,并在实践中收获了广泛关注和认可。在德国税法中,当征纳双方对征纳关系产生疑问时,如果税务机关在进行相关调查后仍难以知悉真实的税收状况,则可在协商的基础上与纳税人进行和解来达到化解纠纷之目的^[3]。美国的联邦税法也规定了税务约谈制度,其主要内容是税务机关可以在法律授权的范围之内对未缴纳的税款予以妥协。虽然实践中运用的不够成熟,我国2016年2月1日起实施的《税务行政复议规则》第十章中也有对税务和解的规则之阐述。尽管世界各国正处于逐渐丰富税务和解理论与实践的过程中,但由于传统理论依然将“公权不得契约化”奉为圭臬,因此其对公权契约化始终怀有强烈的抵触情绪,认为税收和解制度建构缺乏正当的法理基础,更有甚者会认为税务和解与税收法定原则相互抵触。在笔者看来,以上种种忧虑其实随着我国税法理念的创新已经不再构成威胁,税务和解机制自有其存在的正当性,下面详细阐述之。

(一) 理论铺陈: 税收法律关系之性质变迁

在税收行政方面是否为税务和解的适用留有余地,关键在于如何认识税收法律关系的性质。从整体上来看,学界对税收法律关系性质的认定不外乎两种学说: 权力关系说和债权债务关系说。在德国经由警察国家迈向法治国家的背景下,权力关系说产生了,其代表人物是德国行政法学之父——奥托·迈耶。在权力关系说看来,国家天然享有征税的权利且人民需对这种课税权利绝对服从,也即税收法律关系就是为财政权力服务的。然而随着德国民主化发展进程的不断加快,这种纯粹的服从关系似乎变得不合时宜,后来的税法通则制定者对其进行了大幅修正,如一战后制定的《帝国税法通则》就明确了税收债务是不以行政权介入为条件的^①。而新学说代表人物 Albert Hensel 的观点亦令人耳目一新,他认为税收法律关系可以被视为国家在对纳税人履行税收债务的请求过程中产生的法律关系。在这种关系中,征纳主体双方的权利义务是对等的。在此种学说的影响下,债权债务关系说开始了蓬勃发展并不断被学界接受的历程。债权债务关系说的精髓在于认为纳税人与国家间的税收征纳关系属于公法上的债权债务关系。为何说纳税人与税款征收者的关系不是单向管理关系而属于相对平等的债权债务关系呢? 其理由有三。

首先,纵观税款运作的整个流程,“税收是文明的对价”,在现代国家权力正当运行过程中,纳税人通过缴纳一定量的税款为对价来换取国家提供的公共服务已成为常态。纳税人缴纳税款的

^①《帝国税法通则》第81条:“税收债务,于法律所定的税收构成要件充足时即成立。为确保税收债务而须确定税额的情形,不得阻碍税收债务的成立。”

行为相当于每个纳税人都让渡自身的部分财产权利给国家，然后由强大的国家整合资源，最终用这部分财产满足纳税人的生产需求或生活需求。此时国家的地位类似民法中的“契约相对人”，自然而然地应当向纳税人履行“合同义务”。

其次，在税收征纳关系中，依法缴纳税款是纳税人的最主要义务。它是一种公法上的金钱债务。在民事领域中，仲裁、调解与诉讼是解决债之纠纷的重要方式。其中民事诉讼当之无愧是目前我国解决民事纠纷最主要也是最重要的途径。同样的，在税法领域中传统模式下的税务行政复议与税务行政诉讼也是化解税务纠纷的最主要途径。除了这种最传统的解决途径之外，在债权债务关系说理论前提下，税收之债与民法之债还拥有其他诸多相似之处，我们不妨拓宽税法与私法的交流空间，将税收争议解决机制对比民事领域中债的争议解决机制，将私法之债中的逻辑关系引入税收之债中，比如税收法律关系中的税务和解可比拟民事法律关系中双方主体依其自由意志相互让步而达成的和解协议。

最后，在税收债权债务关系产生、变更或者消灭的过程中，税务机关仅仅充当税款征收执行者的角色，执行者行为的转变影响不了整体税收债权债务关系性质的变化。也就是说，税收债权的实现方式并非单一的，不论是通过赋予税务机关行使行政权力的方式来实现税收债权，还是通过私法的方式达到税款征收之目的，均为合理合法。比如我国《税收征收管理法》中对税收代位权和撤销权有所规定，这就可以很好地提供佐证。如果认为税收根本不具备一点债权的属性，那么作为极具私法特征的民法债权制度中的代位权和撤销权在税收法律关系中的出现也就无从谈起了。

我国税法一直以来都具有浓厚的权力服从色彩。然而随着“公共财产法”以及“理财治国观”等财税法思想不断深入人心，对国家权力的约束是我国实现财税法治的应有之义。因此无论是站在依法治国的大格局下来看，还是从纵向的税法发展历程观察，税收法律关系因其所蕴含的契约精神和平等思想，已非绝对的权力关系，而是一种征纳双方相对平等的关系，因此不具有排除适用和解的理由。

（二）现实契机：法律实践之启示

尽管我国《行政诉讼法》中仅存在一个有关调解的但书条款^①，并未涉及和解机制只言片语。但是通过观察我国的行政案件审判过程，发现法院在很大程度上都以裁定同意当事人撤诉的这一变通方式进行结案，造成了撤诉率一直居高不下的局面。通过梳理 2011—2016 年这六年期间的税务行政诉讼案件，发现其中撤诉占结案的比率持续偏高（见表 1）。众所周知，撤诉的背后其实还是征纳双方在一定程度上达成了“和解”。2007 年 3 月，最高人民法院发布了《最高人民法院关于进一步发挥诉讼调解在构建社会主义和谐社会中积极作用的若干意见》，其中也明确指出了和解的适用范围^②。这一司法政策的提出意味着和解制度在很大程度上获得了我国最高审判机关的认可，也为税收和解制度在立法层面上的启动与建立提供了契机。趁此东风，北京、上海、贵州等地的税务机关也纷纷开始推行税务质疑约谈制度。譬如《广东省地方税务局税务质疑约谈办

^①我国《行政诉讼法》第 60 条：“人民法院审理行政案件，不适用调解。但是，行政赔偿、补偿以及行政机关行使法律、法规规定的自由裁量权的案件可以调解。”

^②《最高人民法院关于进一步发挥诉讼调解在构建社会主义和谐社会中积极作用的若干意见》中规定：“对行政诉讼案件、刑事自诉案件及其他轻微刑事案件，人民法院可以根据案件实际情况，参照民事调解的原则和程序，尝试推动当事人和解。”

法(试行)》第6条^①对于“质疑约谈”的规定。由此可见,实践中有限的征税资源是无法满足复杂多样的税务实践需求的,二者之间的矛盾为税务和解制度提供了恣意生长的空间。

另外,中国人长久以来所有的“畏官”“厌讼”的民族心理和追求和谐的文化传统都促成了人们会倾向于以温和的协商方式来化解纠纷,不到万不得已是不会采取对簿公堂这种对抗性强的方式的。然而我们也要意识到,税务和解的标的是行政机关的行政处分权这一项关乎国计民生的权力,因此绝不能出现征纳双方的和解游离于法律之外的情况。随着财税法治思想观念的不断深入人心,国家赋予公民权益固然重要,但构建一套严密合理的制度设计更能为实现权利提供良好支撑。当前在实践中广泛存在的税务和解还不可避免地存在一些弊端与漏洞,需要在理论的指引和实践的发展中不断修缮。

表1 2011—2016年人民法院审理税务行政一审案件结案情况

年份	收案/件	撤诉/件	撤诉占结案的比例/%
2011	399	225	56.3
2012	384	191	49.7
2013	393	198	50.4
2014	389	137	35.2
2015	565	149	26.4
2016	647	216	33.4

数据来源:中华人民共和国最高人民法院公报。

(三) 思维革新:纳税人权利保护理论之吁求

对私人财产课税的法治化是现代国家的标志,也是实现税法对私人财产权的“扶持作用”之根本。具体来看,随着纳税人权利日渐得到彰显,一个将实体与程序相结合、同时关注财政收入和财政支出环节、以优化服务合作为目标的纳税人权利体系正在形成之中^{[4]159}。以征纳双方平等协商为中心的税务和解机制更侧重于保护处于弱势一方的纳税人的权利,与纳税人权利保护理论之精神内核有异曲同工之妙。一方面,从私人财产权保护的角度来看,当税法构建起限制国家征税权非法侵夺的完备抵御体系时,私人财产权才可以获得自由行使的空间^{[4]161}。前文已述,将税务和解程序作为税务司法阶段前置性程序,实际上是在此阶段赋予征纳双方平等交流的地位,以达到将公权力侵害扼杀在萌芽状态之目的。另一方面,从优化纳税服务的角度来看,完善税务司法程序与优化纳税服务亦是税收征管工作中密不可分的两方面。由于纳税服务工作综合性较强,在税收的征管、稽查、复议等各个阶段均发挥重要作用,因此,对作为纳税人权利救济途径的税务司法程序发展的严格要求也是题中之义。另外,完善税务司法程序和优化纳税服务在目的上具有内在的逻辑统一性,税务和解机制建构的主要目的是合宜地解决税务争议,促进征纳双方关系的良性循环,而优化纳税服务同样是为了促进双方的良性互动。双方都指向一个法治、公平、有效的税收环境的营造,为财税法治建设甚至是实现依法治国的总目标增砖添瓦。

^①《广东省地方税务局税务质疑约谈办法(试行)》第6条:“进行质疑约谈后,纳税人、扣缴义务人自查自纠并经税务机关审核认可的,税务机关不再实施检查;纳税人、扣缴义务人拒绝质疑约谈、逾期不进行自查自纠或税务机关对自查自纠结果不予认可的,税务机关应依法立案查处。”

三、税务和解制度建立的现实需求

（一）法律实践之困惑：税务和解制度建立的必要性

法律应不论贫富都一视同仁是一种理想的应然状态。然而从现实的角度分析，首先《税收征管法》第 88 条^①关于“双重前置”的条款却给部分纳税人行使税收法律救济权提供了障碍，甚至存在剥夺部分纳税人的税收法律救济权的可能，使得无资力者陷入被动的尴尬局面。其次，就算是案件有幸得以进入诉讼程序，通过考察近几年我国税务行政诉讼情况（见表 2）可以发觉，在 2011—2016 年这六年间，我国税务机关败诉案件寥寥无几，败诉量最高的为 2014 年的 34 件，败诉率为 8.7%，败诉量最低的为 2011 年的 9 件，败诉率仅为 2.3%。这种税务机关败诉率畸低的状态也从侧面反映了纳税人通过税务行政诉讼获得救济的状况并不乐观。

表 2 2011—2016 年中国税务行政诉讼情况

年份	收案/例	税务机关败诉/例	败诉占收案的比例/%
2011	399	9	2.3
2012	384	17	4.4
2013	393	15	3.8
2014	389	34	8.7
2015	565	26	4.6
2016	647	27	4.2

数据来源：中华人民共和国最高人民法院公报。

（二）理论与实践：税务和解制度建立的可行性

1. 既有理论之支撑

公权力的“弹性”理论认为，个人利益与公共利益并非绝对对立，而是可以通过某种方式来有效调和。“合法的决定也并不具有唯一性。行政职权的个案使用一定会掺杂着行政主体的权衡和决定，这本身就意味着对公权力的处分。”^[5]“协商民主理论”以实现大众对政治社会的认同为依归，意在促进主体间的对话，在其交流的过程中以建制化的方式和程序促进民主的意见、意志、法律及公共政策的形成^[6]。

另外，在法律经济学的视野下，救济费用的高低与相关主体购买“救济产品”的积极性呈正相关关系。如果购买“救济产品”的成本非常高昂，就无法调动无资力者的积极性，实际上是将除富人之外的主体排除在救济的大门之外，非但达不到救济的最终目的，更遑论社会正义的实现。总而言之，以上理论均可作为探究新的争议解决方法提供支撑，也指引我们要积极探索社会矛盾的多元化解方式。

2. 既有案例之示范

关于公权力能否进行和解这一重大论题，不仅现有的理论可为其提供强大支撑，法律实践更

^①《中华人民共和国税收征收管理法》第 88 条第 1 款：“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。”

能够淋漓尽致地体现权力视野下和解制度的可行性。在我国2012年修正的《刑事诉讼法》中,刑事和解制度不仅得到了法律上的认可,而且还设专章阐明当事人和解的公诉案件之诉讼程序。由于法律总是具有滞后性,实践中的刑事和解应用的可能性可见一斑。这种以恢复型司法理念为引导的特别程序,既保障了国家的刑罚权,又在一定程度上兼顾了被害人的利益和对被告人的救赎,促进了法律的程序正义与案件社会效果的统一,对于有效化解社会矛盾意义深远。在刑事和解制度正式上升到法律层面之后,便焕发出其强大的生命力,实践中的符合要求的刑事案件以和解方式结案的例子层出不穷。以浙江省诸暨市为样本,通过调查其统计数据,得知人民调解组织介入刑事和解的案件主要集中在轻伤害案和交通肇事案方面,并且呈现出一种类型不断拓展的趋势。调查显示,2014—2016年间,诸暨市检察院适用刑事和解案件数量为122件,其中不仅包括上述两种案件类型,对于未成年人、在校生等特殊人群犯罪案件也有所涉及^[7]。从比较法学的视角来看,民法、行政法和刑法对公众的权利影响的程度呈现出一种由浅显到广泛深刻的层次性。那么,既然在对公众的权利影响最为深刻的刑法领域都存在公诉机关与被告进行和解的可行性,那么在行政法领域发挥和解的作用更是符合逻辑的。

四、我国税务和解制度的建构

(一) 税务和解制度建构原则

1. 税收法定原则

税收法定原则是税法基本原则中的“帝王原则”。税收法定原则保障了公民的财产权,罪刑法定原则保障了公民的人身权,税收法定原则和罪刑法定原则是人权和法治得以基本确立的基石^[8]。尽管契约自由与税收法定主义在性质上的可调和性为税务和解的适用提供了理论支撑,但税收法定作为一种法律羁束的本质一直未曾改变。根据我国《税收征管法》第3条^①的规定,税收的构成要件或税收的减免已然被排除在税务和解范围之外,但对不涉及税收法定主义的范围的要素还留有余地。在税收法定的大背景下,对于税收的种类和范围、额度、税收减免等涉及税法上权利义务的事件,哪怕引入税务和解机制,税务机关依然需要遵从法律的规定。

2. 税收公平原则

公平是社会制度的首要美德,税收公平原则就是强调政府征税时要进行多维度、全方位的考量,尤其是要考虑到纳税人所承受的税收负担与其经济状况之间的联系。在实现中华民族伟大复兴“中国梦”的过程中,税收公平的内涵随着财税法的不断创新而更加丰富多彩。有学者认为,税收公平至少应该涵盖四个方面:一是政府与政府之间的税收分配要公平,也可称为分税公平;二是课税制度设计上要公平,也即定税公平;三是税收征收管理上要公平;四是纳税人要发挥在税款使用中的监督作用,即用税公平^[9]。由此可见,公平原则不是税收本身的绝对负担问题,更不是机械的形式上的公平,而是要深刻体现宪法中的平等原则。同理,税务和解机制的运行过程中更要遵循税收公平原则,对待情况相同或相似的纳税人或税收争议案件也要一视同仁,尤其要注意避免税务机关受主观好恶、关系亲疏的影响而出现“同案不同判”的情况。

^①《中华人民共和国税收征收管理法》第3条第1款:“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。”

3. 平等协商原则

在民法中，平等原则被奉为灵魂原则，其包括三层含义：民事权利能力平等、民事主体地位平等、民事权益平等地受法律保护。民法中平等原则多维的内涵也给财税法中平等协商原则的适用提供了借鉴的空间。在税收和解中的平等必须要满足以下三个方面的要求。第一，双方当事人地位平等，此时的税务机关和纳税人应卸下原本陈旧的面目，就如同民法中的民事主体之间的洽谈。平等原则亦是和解制度的灵魂与基础所在。若税务机关摆出一副高高在上的姿态，依靠自身的强势地位强迫纳税人达成和解协议，则与单方面的行政命令别无二致，又有何“和解”之说？第二，双方自愿。自愿原则是双方当事人地位平等的深层次体现。只有在双方自愿的情况下，在后期履行和解协议的过程中才不会产生抗拒心理。第三，意思表示真实。在民法中，合同的成立必须要求双方意思表示真实有效。既然税收和解协议具有一定的行政契约的性质，那么必然要求和解双方的意思表示是有效真实的，若一方采取欺诈，胁迫或者趁人之危的手段促使和解协议的达成，那么此项协议终究还要归于无效。

（二）税务和解制度的实体法建构

1. 将和解机制纳入税收征管法

前文已述，在我国现行法律体系的构建中，税收立法体系还不够严密，尤其关于税务和解的制度设计更是尚付阙如，多为部门规章和地方政府规章，例如《税务行政复议规则》《关于进一步加强税收征管工作的若干意见》《纳税评估管理办法（试行）》等，均为位阶较低的法规或规章。这就不可避免地导致税收法规及税收政策之间存在相互矛盾的情形，在司法实践中可能出现造成侵害纳税人权益的风险。

就目前而言，解决以上问题最为可行也最为彻底的方式就是在《税收征管法》中增加税务和解制度的内容。在《行政复议法》与《行政诉讼法》中固然有其适用的空间，但由于《税收征管法》作为税收基本法，更能体现税收政策的专业性，具有指向性更加明确的优势，且值我国《行政诉讼法》刚修订不久之际，鉴于法律具有权威性，不可朝令夕改，故目前还不适宜调整《行政诉讼法》及《行政复议法》中的内容。因此，首先在《税收征管法》中将税务机关与纳税人进行和解的权利上升到法律层面是切实可行的，可以此来提升税务和解机制的法律效力。在必要的时候可以对国外与税务和解类似的制度有选择地加以借鉴，与此同时在较低一级的法规中细化和解的具体程序。

2. 建立独立的税务和解部门

由于税收法律问题具有专业性与复杂性，且在实践中存在广泛，不论是从国内还是国外的税务实践来看，税务和解都是解决大部分税务争议的最迅捷有效的方式。在我国的机构设置中，行政复议机构是隶属于行政复议机关的一个职能部门，在地位上缺乏独立性，因此难免意志不自由。

鉴于此，在税务系统内部建立专门的和解部门是解决该问题的优良方式之一，和解部门需对上级税务机关和同级行政复议机关负责。该部门的设立目的是保障纳税人的权益。值得考虑的问题是，实践中的税务工作的专业性和复杂性极强，这就对审理税收争议的工作人员提出了较高的专业素养要求。因此，工作人员需要具备扎实的税法理论知识基础和丰富的税务实践经验才能应对纷繁复杂的税务工作。除此之外，在必要的时候还可以借助会计师事务所等社会专业机构的信息优势，通过向其征求建议的方式达成协作，以保障案件审理的公正和效率。

3. 明确税务和解适用阶段

由于目前和解机制缺乏统一的法律规范,严格界定税务和解的适用范围就成为了重中之重。要避免行政裁量权的肆意扩张,需明确的首要问题就是税务和解的适用阶段。目前来说,我国有关税务和解的相关法律法规^①仅提到了税务行政复议阶段的和解,在稽征、诉讼阶段并未涉及,理论界对税务和解的研究也大都指向税务复议阶段。尽管税务执法和解、税务复议和解、税务诉讼和解在和解的标的上差别不大,但税务案件在不同阶段有相异的运行原理和权义规则是不容忽视的。虽然税收债权债务说在税法领域已经得到弘扬和广泛认可,但是税收征纳实践过程中税收行政公权地位依旧强势,若在税收执法阶段引入和解机制,由于当前我国纳税人权利保障机制还未完全建立,难免会产生加剧行政权扩张和纳税人权利义务萎缩的风险。更有甚者,可能增加“双方交易”不正当的风险,税务机关可能同纳税人一道达成以合法方式掩盖非法目的之契约,将和解机制沦为攫取私利的工具。由此看来,当下还不适合考虑将税务和解引入税务执法阶段。

纵观税务诉讼程序,征纳双方权利义务配置可达到相对平衡之水平,更有独立第三方对其进行监督,因此在税务诉讼程序引入和解机制也不失为一种可能。令人惊讶的是,据统计,凤毛麟角的税务案件能够进入司法审查程序^[10],造成了税务行政职权鲜有接受司法监督的机会的局面。也就是说,目前即便在税务行政诉讼中引入税务和解,运用机会也是少之又少。但在笔者看来,不能因为目前的税务司法运行状况而在理论上否定将和解机制引入税务司法程序的正当性。现代行政诉讼中,法院可以对“明显不当”的行政行为进行审查,这就意味着裁量性行政行为已经被纳入到司法审查范围,已然为税务和解机制的引入提供了相当广阔的适用空间。

4. 规范适用条件

前文已述,税收法律关系性质的变迁、我国税收法律实践的启示以及财税法思维的革新为税务和解存在的正当性提供了理论支撑,但还应在税收法定原则的框架下明确税务和解适用的条件。如果适用条件过于宽松,则会产生与税收法定原则相抵触的风险,若适用条件过于严苛,又难以发挥此项制度预期的理想效果。

关于和解的适用情形问题,我国台湾地区的“行政程序法”有明确规定,若是行政机关在采取措施尽职调查后依然无法查明相关证据以支撑行政处分,为了使纠纷获得较好的解决、温和地化解矛盾,需要以缔结契约的方式来代替行政处分^②。

在我国学者倪维看来,进行税务和解需要具备以下条件:第一,主客观上皆缺乏较为明确的

^①《中华人民共和国行政复议法实施条例》第40条:公民、法人或者其他组织对行政机关行使法律、法规规定的自由裁量权作出的具体行政行为不服申请行政复议,申请人与被申请人在行政复议决定作出前自愿达成和解的,应当向行政复议机构提交书面和解协议;和解内容不损害社会公共利益和他人合法权益的,行政复议机构应当准许。《税务行政复议规则》第86条:对下列行政复议事项,按照自愿、合法的原则,申请人和被申请人在行政复议机关作出行政复议决定以前可以达成和解,行政复议机关也可以调解:(1)行使自由裁量权作出的具体行政行为,如行政处罚、核定税额、确定应税所得率等;(2)行政赔偿。(3)行政奖励。(4)存在其他合理性问题的具体行政行为。《上海市税务行政复议和解调解实施办法》第7条:有下列情形之一的行政复议案件,可以适用和解、调解:(1)被申请人行使自由裁量权作出的具体行政行为,如行政处罚、核定税额、确定应税所得率等;(2)行政赔偿或者行政补偿;(3)涉税检举奖励;(4)上位法不明确,税务机关主要依据政策调整作出决定的案件;(5)依法可以和解、调解的其他行政复议案件。对于明显违法的具体行政行为,除税务机关及时进行自我纠正外,行政复议机关只能裁决,不能做和解、调解处理。

^②《台湾地区行政程序法》第136条:行政机关对于行政处分所依据之事实或法律关系,经依职权调查仍不能确定者,为有效达成行政目的,并解决争执,得与人民和解,缔结行政契约,以代替行政处分。

法律关系和较为清晰的课税处分所依据的材料；第二，稽查机关经过尽职调查后依然无法明确存在的税务事实以及相应的法律关系，或者调查的付出和收获存在严重不对等之风险；第三，任何一方都不能够依仗优势地位强迫对方作出妥协，妥协应该是双方的，若只有单方放弃其主张的权利则无法成立和解契约^[11]。

顾德瑞认为，在不与法律要求背道而驰的前提下，以协商一致的方式来解决税务纠纷必须满足几个条件：一是案件本身缺乏较为明确的课税事实，税务机关须耗费大量的人力、物力才能够查明，或客观上根本无法查明的案件，但其中排除税收优惠事实不明的情形；二是案件须涉及行政奖励、行政处罚或行政赔偿等税务机关有权进行自由裁量的事项^[12]。

综合以上结论，笔者认为将税务和解的适用条件限定为对于课税事实或法律不明确的事项，税务机关尽职尽责调查后依旧不能探明真相，或是继续调查将耗资巨大，调查的付出和收获严重不对等的情形。以上这两种情形，或为穷尽各种方式仍然无法查明，或为查明的消耗远大于预期的税收所得，此时征纳双方就可依法定程序进行和解，以有效解决税务争议。

5. 明确征纳双方的权利（力）分配

（1）纳税义务人的权利

第一，知情权。现代法治的基本精神是对公权力进行限制和对个体权利进行保障^[13]。为了弥补征纳双方信息不对称的缺憾，保障程序正义和实体公平，纳税人有了解与税务和解相关的法律规定的权利，从而做出有益于自身的选择。在税务和解的过程中知情权应该涵盖三方面的内容：首先，纳税人有权要求税务机关将有关税务和解的法律规定以书面形式详细告知；其次，纳税人有咨询权，即纳税人有就关于税务和解中不甚明了的法律规定向税务机关咨询的权利；最后，纳税人有权要求税务机关保证其被告知的法律规定和信息的真实性和准确性，不存在故意欺瞒、误导之情形。

第二，和解请求权。和解请求权是指纳税人可就征管程序中不明确的事实及证据关系或者针对自身的纳税能力向税务机关提出和解请求。和解请求权是最能体现当事人主体地位平等的一项权利。学者黄俊杰认为“协谈请求权与税捐规划权等，均是以税捐基本权作为其权利属性之基础。因此，协谈请求权依附于税捐基本权，具有宪法基本权利之权利属性，应该属于一种‘非真正未例示权’的形态，可直接由‘宪法’第19条推导得出，而不需要经由‘宪法’第22条承接或补充”^[14]。由此，和解请求权的生发具有宪法上的依据，未来也应作为纳税义务人的一项基本权利。

第三，平等协商权。现代契约理念的前提与基础不外乎“平等”二字。在税务和解程序中，只有纳税人与税务机关的法律地位平等，其谈判才可称为真正意义上的谈判，才可以最大程度上避免发生税务机关滥用权力压制纳税人，强迫其接受自己做出的决定的情形。

第四，求偿权。我国《税收征管法》第8条^①规定了纳税人和扣缴义务人享有通过诉讼等方式请求国家赔偿的权利。在税务机关存在欺瞒纳税人或反悔或为了公共利益的需要而调整内容的情况下，无过错的纳税人则可针对自身所受到的损失额度向税务机关请求赔偿。

（2）税务机关的权利

第一，指导、监督权。税务机关向纳税人提供建议、劝告、咨询等权利可称之为指导权，带

^①《中华人民共和国税收征收管理法》第8条第4款：纳税人、扣缴义务人对税务机关所作出的决定，享有陈述权、申辩权；依法享有申请行政复议、提起行政诉讼、请求国家赔偿等权利。

有非强制的属性。我国台湾地区《行政程序法》第144条规定：“行政契约当事人之一方为人民者，行政机关得就相对人契约之履行，依书面约定之方式，为必要之指导。”在实践中，由于纳税人专业知识水平有限，其对和解的程序、方式、效力等会感到陌生和无所适从。因此赋予税务机关和解的指导权有益于税务和解顺利进行。监督权主要体现在两方面：一方面是在税务和解的协商过程中，基于能够证明课税事实的证据和资料例如会计账簿和凭证等都是由纳税人掌控的客观实际，为防止他们可能出于逐利性的本质隐匿证据，提供虚假的资料，在协商过程中，税务机关有权对其提供的涉税资料的真实性予以监督；另一方面是对税务和解协议的履行的监督，即税务机关有权监督纳税人能否依约履行、是否依约履行。

第二，内容调整和变更权。由于实践中存在因情势变更而导致公共利益遭受重大损失的可能，因此授予税务机关调整变更的权利也是应有之义。在处理情势变更所引发的契约履行问题上，德国行政法在创造性地吸收了法国行政法的“不可预见”原则（the principle of imprevision）和普通法的“合同落空学说”（the doctrine of frustration）的基础上，创造了情势变更原则，其内涵为“缔结契约人于契约缔结后，情势发生重大变更，不能期待其继续履行契约，得解除契约^[15]”。情势变更原则为行政机关改变原来的承诺提供了理论上的支撑。但同时要注意到税务机关在行使内容调整和变更权时，不能滥用这一权利，必须作出合理的理由说明。同理，如前所述，因协议变更、解除难免造成纳税义务人遭到了一定的损失的情况，而这项损失应该获得充分、合理、对等之补偿。

（三）税务和解制度的程序法建构

1. 税务和解的启动

关于税收和解的启动，在实践中由税务机关主动提出的概率较大，原因在于纳税人存在一些税务问题通常是由税务机关调查后发现的。前文已述，纳税义务人也有权申请开始和解程序，另外，为了避免行政不作为，税务机关作出是否决定受理的期限也应该受到限制。从保障纳税义务人的角度出发，如果税务机关在法定期限内对申请未作出答复，应推定为默示同意。但要注意到，税务机关并不一定要做出同意的答复，不论何种答复都要建立在合义务性裁量考量的基础之上。若税务机关作出否定的答复，则须向纳税人书面说明不予和解的理由，反之纳税人则可以税务机关侵害其和解请求权为由而申请救济。

2. 税务和解的协商

协商的核心是平等、自由、合意，协商过程是征纳双方就课税事实等方面存在的不同意见充分交流沟通的过程。但面对以公权力为强大后盾的税务机关，要注意避免其行政权的恣意扩张，具体来说，在和解协商阶段可以运用两项制度来避免不公平结果的发生。

一是建立回避制度。为了保障纳税义务人的权益，税务和解过程中与和解当事人有直接利害关系或足以影响和解制度实施的人员应予以回避。据《税收征管法实施细则》第8条规定，应当回避的人员包括五种^①。另外，为了避免先入为主的观念对判断结果造成影响，原查核人员也不能参与和解程序。

^①《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第8条：税务人员在核定应纳税额、调整税收定额、进行税务检查、实施税务行政处罚、办理税务行政复议时，与纳税人、扣缴义务人或者其法定代表人、直接责任人有下列关系之一的，应当回避：（1）夫妻关系；（2）直系血亲关系；（3）三代以内旁系血亲关系；（4）近姻亲关系；（5）可能影响公正执法的其他利害关系。

二是建立听证制度。听证制度在我国的《行政处罚法》中已得到较为成熟的运用。听证制度建立的出发点是通过赋予相对人陈述、申辩的权利来防止行政偏私的出现。其内容是指行政主体必须在听取相对人的陈述和申辩之后才能据此作出影响其权利义务变化的决定，并且该项处理决定必须以经过核实的材料为基础。一方面，在税务和解协商中引入听证制度是促使纳税人及时表达自己的正当诉求的助推器，且对规范税务机关权力运行意义深远。另一方面，实践中也存在听证权利被滥用的风险，因此在立法上应对听证程序的适用范围作出限制，例如规定可采用听证程序的税务争议案件仅限于标的额较大或者案情复杂的案件。至于具体的标的数额，可以依据地方经济发展程度的不同作出区分规定。

3. 税务和解协议的签订

鉴于税务机关与纳税义务人通过平等协商达成协议的过程是庄重而严肃的，因此在税务和解协议签订的过程中要注意以下几个方面。

第一，和解协议的形式应为书面形式为原则，以口头形式为例外。德国《行政程序法》第57条也规定，除法律规定了形式之外，行政契约必须采取书面形式^①。我国可借鉴其做法，税收和解协议作为行政契约的一种典型形式，具有一定的严肃性，理应采取书面形式来签订。但如果双方达成了口头协议，且在监督机关的监管之下当场准确地履行完毕的，即无需再专门签订书面协议。

第二，民事合同之内容可以为和解协议提供一个良好的范本，和解协议的内容应当包括但不限于以下事项：双方当事人的名称、地址；和解的对象；和解的理由即证据；和解结果即双方的权利义务；和解协议发生纠纷时双方的救济途径等等。

第三，和解协议的效力。依据合同生效的原理，通常和解双方达成和解协议即为成立。但和解协议的成立与生效还存在一定的差别。通常来说，签订和解协议的双方当事人须对和解事项具有自由处分权、和解协议不与法律的强制性规定相悖、双方当事人出于自愿且意思表示真实这三项要件是协议生效必须满足的要求。

4. 法律审查与监督

权力运行必须有相应的约束机制才能够正当、规范。尽管签订和解协议就意味着税务行政复议程序或税务行政诉讼程序的终止。但如何保障和解协议的公平公正、合理合法是在和解协议签订后需要解决的问题，此时审查监督权的行使便可派上用场。根据行政法中“条条管辖”的原则，若和解是在行政复议过程中达成的，则上级复议机关可对下级复议机关行使审查权。若和解协议是在行政诉讼程序中签订的，则审查权可以由管辖法院来行使。和解协议的适用要件、生效要件、程序规则是否合法均为审查的对象。

五、结论

税收是文明的对价，税之征纳与千千万万纳税人的切身利益须臾不可分离，完善税收纠纷解决机制对于促进征纳双方关系走向和谐，提高纳税人的税法意识及遵从度、满意度大有裨益。日本最高法院就曾在其判例中这样写道：“就国家而言，与其对税收违法者用刑法进行严厉惩处，

^①《德国行政程序法》第57条：公法合同须以书面形式订立，但以法规未规定其他形式为限。

不如在课税权得以确保的前提之下,据其违法情节及对自身违法行为反省的态度,与之进行和解,并视情况给予赦免。”毋庸置疑,由于税务和解制度所具备的程序简捷高效的特点,未来出现大量税务争议在行政机关内部先行解决的现象是值得期待的。

另外,在税务争议解决机制的构建过程中,除了税务和解这一思路,也可以考虑将仲裁这种方式纳入。自《中华人民共和国仲裁法》于1994年首次颁布以来,已经历经数次修改。随着我国的仲裁事业迅猛发展,仲裁制度也愈发完善。近年来,不论是涉外仲裁、商事仲裁抑或是劳动仲裁,都在化解社会纠纷中起到了极大的作用。税务仲裁亦遵循一般仲裁制度的规律,强调双方当事人的地位平等。仲裁的核心就在于仲裁协议,仲裁的本质在于对仲裁契约达成的合意。而当前纳税人权利的勃兴也促使纳税人在面临税务纠纷时积极采取行动以谋求与税务机关的一种合意。同税务和解的理论支撑一脉相承,税收法律关系的变迁同样是奠定了税务仲裁正当性的理论基础。在财税法学教育方面,自中国法学会于2001年设立财税法学研究会以来已经将近二十年。在此期间,税法教育越来越强大,注册税务师、注册会计师、具备专业知识的律师的数量不断攀升,这些税收专业化人才能够在专业性上提供充分的保障。在国际上,一些发达国家的税务仲裁制度已经趋于完善,不论是美国闻名遐迩的“棒球仲裁(baseball arbitration)法”^①,还是法国对税务争议问题进行分层的做法,均为我们提供了良好的制度经验。事实上,不论是税务和解还是税务仲裁,都具有其独特的制度魅力,相较于税务行政诉讼或复议来说,都更加符合“贵和持中、贵和尚中”的传统观念。在未来的税务争议解决机制中,仲裁或者和解,在满足既定条件时可由当事人自主选择也不失为一种优良方法。税务仲裁可与税务和解一道,弥补税务行政诉讼和税务行政复议的不足,致力于最大限度地维护纳税人之权利。因此,本文试图在论证税务和解制度存在的正当性的基础上,分析了将其引入我国税务司法程序中的必要性及可行性,并为构建和完善我国税务和解机制提出了几点可能的合理化建议。

参考文献:

- [1] 刘剑文. 税收法治: 构建法治社会的突破口 [J]. 法学杂志, 2003 (3): 17-18.
- [2] 金子宏. 日本税法 [M]. 战宪斌, 郑林根, 译. 北京: 法律出版社, 2004: 102-108.
- [3] 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: 194.
- [4] 刘剑文, 侯卓, 耿颖, 等. 财税法总论 [M]. 北京: 北京大学出版社, 2016.
- [5] 哈特穆特·毛雷尔. 行政法学总论 [M]. 高家伟, 译. 北京: 法律出版社, 2000: 124-148.
- [6] 凌新, 喻红军. 论哈贝马斯协商民主理论及其对和谐社会建设的启示 [J]. 江汉论坛, 2010 (4): 80-84.
- [7] 薛永毅. 人民调解组织介入轻微刑事案件和解的“诸暨实践”——基于浙江省诸暨市检察院刑事和解的实证分析 [J]. 山东科技大学学报(社会科学版), 2018, 20 (1): 41-51.
- [8] 施正文. 落实税收法定原则加快完善税收制度 [J]. 国际税收, 2014 (3): 21-24.
- [9] 林晓. 税收公平的四种体现与重塑我国税收公平机制 [J]. 税务研究, 2002 (4): 6-9.
- [10] 崔威. 中国税务行政诉讼实证研究 [J]. 清华法学, 2015 (3): 135-155.
- [11] 倪维. 税务约谈法制化建构之研究 [D]. 北京: 中国政法大学出版社, 2008.
- [12] 顾德瑞. 税务和解适用的三个着力点: 范围、条件和阶段 [J]. 云南大学学报(法学版), 2014, 27 (5): 62-68.

^①即每一方提交一份建议, 仲裁小组必须采纳其中一方的建议而否定另一方的建议。双方在向仲裁庭提交建议后不得再对其所提交的数字进行修改, 仲裁小组从中选择一个数字而不进行折衷。此种仲裁方式有利于迫使双方做出合理可行的建议而非漫无边际的建议。

- [13] 夏纪森. 法治与德治：概念比较的考察 [J]. 常州大学学报（社会科学版），2017，18（5）：37-44.
- [14] 刘雅菁. 税捐协谈之研究 [D]. 台湾：中正大学，2004.
- [15] 余凌云. 行政契约论 [M]. 北京：中国人民大学出版社，2000：186.

The Jusitfication of the Application of Tax Reconciliation and the System Construction

Yu Miao

Abstract: The smooth route to the stronger and greater rejuvenation of a country is closely related to the sustainable supply for its finance. As the major financial revenue, tax plays a significant role in the process of running the country. At present, with the increasing awareness of the taxpayers, there appear more and more tax disputes. How to solve the tax disputes rationally and efficiently on the basis of guaranteeing the rights of the taxpayers has become the most important part in the construction of the rule of law. Accordinly, taking “problem consciousness” as a guide, it points out some problems of Chinese tax judicial system. In the premise of the demonstration of the justification of tax reconciliation system, under the in—depth thinking of the necessity and feasibility of introducing the system into the mechanism of solving tax disputes in China, ideas of concrete system construction are put forward according to the objective reality of lacking specific rules for the system operation in Chinese legal practices.

Key words: statutory taxation; tax disputes; tax reconciliation; protection of taxpayers’ rights

（收稿日期：2018-02-06；责任编辑：晏小敏）