

我国税务行政复议与行政诉讼的协作机制研究

——基于税法普适性视角

蒋文超

【摘要】 本文以杭州九合公司商铺经营使用权转租收入引发的所得税纳税纠纷为例,从经济实质和税收法规条文层面对所得税计税基础进行分析,再从税法普适性角度对案例反映出的我国税务行政复议制度作进一步的理论研究,最后从税收立法、执法和司法角度提出综合运用反馈机制和倒逼机制改进税务行政复议和行政诉讼的协作体系。

【关键词】 税法普适性; 行政复议; 行政诉讼; 协作机制

【中图分类号】 F810.42 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2017)10-0090-5

一、引言

改革开放以来,我国在税收立法和执法层面取得了长足的进步,“营改增”、设立税收立法时间表等举措可以看出政府规范和优化税收工作的决心。但是需要指出的是,与欧美发达国家相比我国在税收立法和执法方面还存在较大的差距,国内现行的18个主要税种中仅有3个完成立法,其他税种征收规则基本来自于部门规章和条文。并且行政复议的立法工作也不够完善,国家税务总局于2010年4月1日正式颁布实施《税务行政复议规则》,其中虽然对行政复议的范围和程序等内容作出规定,但是内容稍显笼统,实际操作时存在一定难度。税收作为政府从企业或个人收益中强制性的分享手段(Desai et al., 2007),时常会发生税务纠纷,伴随公民法治意识的觉醒(季勇, 2016),我国税收行政复议立项数也呈现逐年递增的态势,因此完善税务行政复议机制迫在眉睫。

为了全面提高依法治税的水平,加快我国税收的法治化建设进程,国家税务总局近期颁布了《“十三五”期间税务系统推进依法治税的工作规划》(税总发[2016]169号)。明确各级税务机关在落实依法治税中的工作任务、实施规范和总体要求等内容,并制定了36项优先重点完成的工作任务,其中有5项涉及税务行政复议。这一方面可以看出政府对税务行政复议进一步规范化和法治化的决心,但另一方面也反映了税制改革任务繁重并且时间较为紧迫

(刘佐, 2016),我国现阶段在税务纠纷解决机制方面还存在较多棘手的问题。

二、案例的引入

2006年杭州A区举行B段人防工程的扩建招投标,为了缓解财政压力,政府没有采取传统的直接支付工程款的方式,而是采取类似PPP模式引入社会资本,以人防工程相关商铺的40年经营使用权作为资本投资回报。浙江九合投资股份有限公司(以下简称“九合公司”)最终竞标成功,并于2008年12月19日完成人防工程和相关商铺的建设,当年完成商铺招租,并与562名相关租赁客户签订商铺经营使用权的转让合同,签订合同时租金一次性收取。期末九合公司在缴纳所得税相关税款时,按照不动产的销售税目进行所得税的计算和缴纳,总计企业所得税税款1.93亿元于2009年1月全额缴纳。

此后九合公司的会计人员就商铺转让所得的纳税问题与会计师事务所审计师进行沟通,审计师认为依据《企业所得税法实施条例》第九条的规定,收入应与费用相匹配,对于上述已经确认的收入,出租人可以在整个租赁期间,分期均匀地计入相关年度的总收入中。九合公司2008年度发生的商铺经营使用权转租事项应该按租金收入重新进行所得税的计算和缴纳。据此九合公司向税务机关提出退税申请,A区国税局在收到申请后于2012年12月7日作出正式答复:九合公司申请的相关退税事项和税收法规政策不符,九合公司于2009年1月发生纳税行为,而

其提出的退税依据——《国家税务总局关于贯彻和落实企业所得税法若干税收问题通知》(国税函[2010]79号),是2010年2月22日颁布执行的,我国《立法法》中明确规定法律是不溯及过往的,因此九合公司的涉税行为和事项应当依据该函颁布前税收相关法律法规执行。对于A区国税局的答复九合公司不同意,并于2012年11月20日向杭州市的国税局提出行政复议申请,而杭州市国税局给出的答复是维持A区国税局的意见。九合公司随即向杭州市中级人民法院提起了行政诉讼。

杭州市中级人民法院在一审认为:商铺的产权严格意义上是归国家所有,九合公司作为杭州A段人防工程的投资开发商,不具有商铺的产权,因此其与承租商签订转让合同所获取的相关收入从合同的性质上界定属于租金收入,而不属于销售房地产收入。依据《企业所得税实施条例》确定的收入和费用配比原则,以及国税函[2010]79号文件关于租金相关收入的确认规定:租金相关的收入如果不应该计入当期,即便租金已在当期实现收付,但也不能计入当期的收入,在整个租赁期年度内出租人应该均匀分期计入收入。并且《税收征管法》中明确指出,纳税人缴纳的税款超过应纳税额部分,自结算缴纳相关税款后三年内,纳税人发现后可向相关的税务机关申请退还。据此一审判决即日起撤销A区国税局给出的《关于浙江九合投资股份有限公司的涉税事项答复》,并责令判决生效之日起三十日之内A区国税局对九合公司的申请退税事项重新给出答复。

A区国税局对于一审判决不服,遂向浙江省高级人民法院提起上诉。二审法院审理认为:对于本案合同性质的认定,涉案合同为杭州A区B段人防工程附属的店铺经营使用权的转让合同,合同实质转让标的并非商铺本身,而是包括商铺40年的使用权和经营权。并且九合公司财产权利不是通过租赁取得,而是公司参与出资建设B段人防工程取得的收益对价,当地政府也允许公司对相关商铺进行转让或出租。此外合同还约定了合同价款、价款支付的方式等,因此应该界定为财产权利让渡的合同,原判中对于本案的合同性质认定错误。

对于适用的法律,本案合同不是严格意义上的租赁合同,故不适用《企业所得税法实施条例》和国税函[2010]79号文件的规定。但在本案中A区国税局没有准确对涉案的合同性质做出界定的情况下,认为九合公司所申请事项的法律依据没有溯及力,做出的答复存在适用的法律错误和对事实的认定不

够清晰,应当予以撤销。A区国税局应当重新给出适当的答复。最终二审判决为:驳回杭州市A区国税局的上诉,维持中级人民法院作出的行政判决。

三、案例的初步分析

在杭州A区B段人防工程商铺经营使用权转让产生的收入所得税计税基础问题上,九合公司与A区国税局存在不同的理解。该税务纠纷在解决过程中,涉及两次税务行政复议和两次行政诉讼。

对于案例中商铺经营使用权转让产生的收入是否可以分期计入所得税计税基础的问题,笔者的观点是应该一次性计入当期所得税计税基础中。得出该结论是基于对九合公司与商铺承租方所签订合同性质的界定。《合同法》第二百一十三和第二百一十四条中明确规定,租赁合同中应当至少包含租赁物的用途、名称、租金和支付方式、租赁期限、租赁物维修等条款,并且租赁的期限一般不能超过二十年。反观本案例中九合公司与商铺承租方签订的合同中并没有明确约定相关的租赁期限、租赁物名称、租金和支付期限等必备要素,并且商铺的转让权利期也已经超过了二十年,这些均违背了合同法中对于租赁合同特征的规定。

会计上的实质重于形式原则要求企业在进行会计日常核算时应该依据发生交易和事项的经济实质,而不能简单将外在的法律形式当作核算依据。表面上看作为转让合同的甲方,九合公司不具有A区B段人防工程商铺的完整产权,因此合同乙方承租者支付约定转让金额后无法获得商铺的所有权。但是实质上商铺不是九合公司租赁获得,是A区政府作为人防工程建设的收益对价,九合公司拥有商铺的复合型财产权利,即包括商铺的使用权也包括经营权,A区政府允许九合公司将商铺自由出租和转让。而九合公司在与商铺承租方所签订的使用经营权转让合同中将该项复合型财产的权利完全转让给了承租方,近似于商铺40年“所有权”的转让。

综上所述,本案例中九合公司签订的合同不是租赁合同,而应当界定为财产权利的让渡合同。由此所产生的收入也不能算作租金收入,不能在40年内均匀分摊,应该视作建筑物销售收入,在收入取得的当期一次性计入企业所得税的纳税基础中。

对案例中涉及的两次税务行政复议和两次行政诉讼进行分析。如图1所示,第一次行政复议是在A区国税局完成的,暂且将其命名为一级行政复议,其以新颁布的法律不溯及过往为由驳回九合公司的诉求,其中反映出的问题有:一是在答复九合公司的申

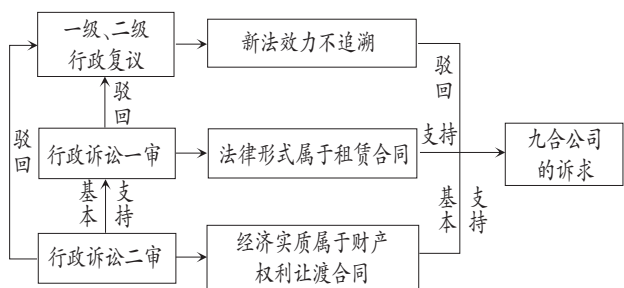


图1 九合公司税务行政复议和诉讼流程

诉时没有抓住问题的要害，即收入性质的确认问题；二是区国税局负责答复的工作人员对相关法律规范的效力追溯的认识存在误区。第二次行政复议在杭州市国税局进行，杭州市国税局的答复较为及时，但是其没有发现A区国税局行政答复中的问题，使得其答复难以令复议申诉方九合公司信服。

在第一次行政诉讼即一审中，杭州市中级人民法院责令A区国税局重新作出答复的判决是较为合理和正确的，但是其对于九合公司商铺经营使用权转让合同的性质界定存在偏差，其将合同性质认定为租赁合同是不恰当的。A区国税局不认可一审结果的，而在二审中浙江省高级人民法院从经济实质层面否定了租赁合同的界定，从源头上为纠纷的解决指明了道路，但可能由于案件涉及财会和税务等专业知识的原因，二审中并没有对九合公司和A区国税局的诉求做出明确的判决，仅仅是要求诉讼相关各方对存在问题行为予以重新纠正，责令A区国税局重新作出答复。关于何种答复才算是正确这一问题，浙江省高级人民法院在二审中并没有进行阐述，因此该税务纠纷最终的解决方案仍然存在变数。

四、基于税法普适性的案例再分析

(一)税法的普适性相关理论分析

传统的制度经济学研究认为，由于个体的异质性和宏观环境的变化，并不存在绝对的普适性，但是基于对公平和公正原则的考量，相对的普适性应当是有效制度所必须具备的，普适性应当具备以下三类特征：普遍性、确定性和开放性。而具体到税法和税收领域的普适性应该主要包含三个维度，即时间、空间和主体。但是在现实环境中我国地域辽阔，空间特点千差万别，虽然时间是“均质”存在的，但是不同时期的税收政策环境和法律法规存在客观上的差异，因此税收法规的空间和时间普遍性往往要更加的复杂。

为了后续研究的展开，采用蒋文超等(2016)对税法的普适性的定义，即对于相同行业和同等规模

的企业的纳税规定应当保持一致性，并且对于不同纳税主体相同目的经济行为在同类税种中的征收要求也要保持一致性。具体到本案例中，税法普适性的要求可以界定为全国范围内与九合公司相同性质的应税行为在计算所得税时最终能够得到近似无差异的对待。

(二)我国现行的税务行政复议体系剖析

1. 我国现行的税务行政复议体系简述。九合公司于2012年第一次申请税务行政复议，在申诉流程和方式上依据的是国家税务总局的《税务行政复议规则》于2010年4月1日正式实施，其中对行政复议的范围和程序等内容作出规定。如图2所示，按照被申诉主体的不同可以将现行的税务行政复议规则分为三部分。

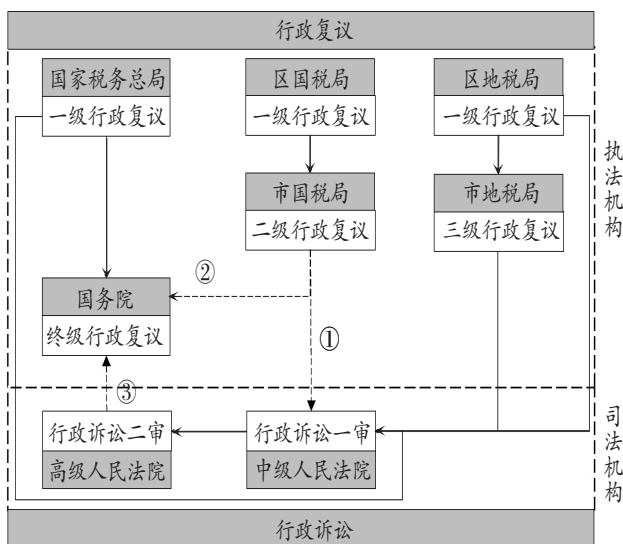


图2 我国税务行政复议路径

具体来看，对地税局行政行为有异议的纳税人，可以向上级地税局或税务局本级的人民政府提出复议申请；对地方国税局的行政行为有异议的纳税人，可以向上一级的国税局提出行政复议的申请；对省级国税局或地税局的行政行为有异议的纳税人，可以向国家税务总局提出行政复议的申请。如果对做出的行政复议结果仍然不服的，可以通过我国人民法院来提请具体的行政诉讼，此外也可以选择向我国国务院进行裁决申请，并且国务院裁决的结果为最终的判决。其中对地税局行政行为存在异议时，向本级人民政府申请复议在操作上存在一定的困难，因此实务中企业一般选择向本级人民法院提起相关诉讼。

2. 现行税务行政复议体系的缺陷。《税务行政复议规则》制定的初衷是为税务纠纷建立良性的解

决机制,但是在执行逻辑上存在部分问题。

首先,争议解决路径选择存在较大的主观随机性和层级的错乱。例如《税务行政复议规则》指出对于国家税务总局和地税局的行政行为存在异议时既可以选择向上级税务机关申请复议,也可以向本级人民法院提起诉讼,该规则中并没有指出两种路径选择的适用情况,选择具有较大的主观性和随机性,由于税务机关和法院派出的审理人员不同,审理流程也存在差异,不同人员的专业知识掌握情况也有所不同,因此这两种路径导致的裁决结果可能存在较大的差异。

其次,《税务行政复议规则》中并没有明确指出对国税局行政行为存在异议是否可以走法院诉讼程序,而在实践中部分企业在对上级国税局复议结果不满时重新走行政诉讼程序,得到税务机关的默许,说明国税局和地税局的行政复议路径可以相互参考,那么两者是否可以进一步参考国家税务总局的税务行政复议路径?即对人民法院的诉讼判决结果不认可时是否可以申请国务院做最终的行政复议?

最后,在行政复议的概念界定上也存在一定的问题。行政复议的机构参与方应当为中央和各级地方政府的执法机关,包括各级地税局、国税局和国家税务总局,而各级人民法院属于司法机构,应该属于行政诉讼的概念,在性质上与行政复议存在一定的差异,但《税务行政复议规则》将人民法院的行政诉讼也笼统地归入行政复议范围内,并且其对于行政复议程序的规定还存在部分模糊司法与立法职能权限的问题。

此外,虽然A区国税局接受了浙江省高级人民法院的二审判决,但是从其提起二审的诉求来看,A区国税局对于二审判决结果显然是不满意的。根据《税务行政复议规则》规定,在税务类行政复议里国务院作出的裁决才是最终裁决,那么A区国税局是否可以以此作为借鉴,向国务院提起最终行政复议?这些无法从该规则中找到明确的答案。

(三)基于税法普适性视角的现行税务行政复议体系分析

一般认为税法和税收领域的普遍性主要包含时间、空间和主体三个维度,良好的普适性应该满足不同主体在不同时间和不同空间下能够得到较为一致的待遇的条件。下面从时间、空间和主体三个维度对九合公司案例中反映出的我国税务行政复议体系进行理论分析。

1. 空间维度。在国家大力引进民营资本的背景

下,全国范围内九合公司与政府合作模式应该不在少数,因此可以假定其他地区也有部分公司在所得税计算和缴纳方面面临与九合公司类似的处境,《税务行政复议规则》中没有对行政复议中各级税务机关审理行政复议的具体程序和判定依据做出规定,不同地区的国税局相关人员在工作能力和专业知识等方面也存在客观差异。并且由于我国是大陆法系国家,不存在判例借鉴的基础,各级税务机关在处理行政复议时基本不会参考借鉴其他地区已有的案例,因此最终可能会导致与九合公司类似的企业在不同地区得到的行政复议结果存在差别,这就在空间范围内破坏了税法的普适性原则。

2. 主体层面。税务行政复议中的各参与方,包括申诉方(一般为纳税企业)、被申诉方(一般为税务机关),行政诉讼中还会有人民法院的参与。由于《税务行政复议规则》对于税务行政复议管辖范围和行政复议被申请人的相关规定较为宽松,实质上在路径选择上给予申诉方很大的自主权,在实务中有的企业选择向上一级税务局申请行政复议,有的则向人民法院提起诉讼。税务局与人民法院作为不同的主体,在执业原则和专业胜任能力等方面也存在差别。因此,申诉机关选择上的差异有可能会与九合公司类似处境的企业在最终税务行政复议中得到不同的裁决和答复,这就在主体范围内破坏了税法的普适性原则。

3. 时间维度。为了适应社会和市场的迅速发展,我国的法律条文更新较快,这就涉及新法的追溯力问题。基于制定初衷和执行便利程度等方面的考虑,我国新颁布的法律和条文之间在追溯力问题上并不统一,往往存在区别甚至矛盾,这也导致执法机关内部分工作人员对于不同法律的追溯力认识存在偏差。例如,关于税收相关的新法追溯力问题,《立法法》和《税收征管法》给出的解释是矛盾的,A区国税局在第一次行政复议时也是因为依据前者才作出国税函的[2010]79号文件出台于纳税行为之后不予追溯的错误答复。假设A区国税局关于新法追溯力的判定是正确的,那么会导致2010年2月22日前后的相同类型的应税行为所得税缴纳和征收存在较大差异,这也就造成时间维度的差异。

可能是出于执业要求和谨慎性的考量,我国人民法院在处理税务纠纷时,最终判决中不会给出指向性的结论,往往使用的是“驳回”和“责令重新作出行政答复”等开放式的措辞,这就导致税务机关在重新做出的答复时还是存在变数。

五、政策建议

税总发[2016]169号文件对依法治税提出了目标和进度规划,对税务行政复议的完善具有指导意义,但由于在措辞比较含糊,在实际执行层面还存在难度。笔者对我国税务行政复议和行政诉讼的配合机制提出以下改进建议(如图3所示):

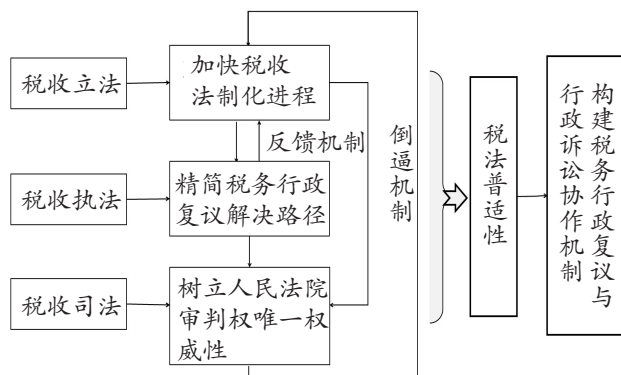


图3 税收立法、执法和司法层面改进建议

(一) 税收立法层面

我国现阶段税收立法层级较低,税收法律体系还很不完善,这也是赋税征收、税务纠纷解决等工作开展困难的根本性原因。因此全国人大应该尽快将收回税收立法权提上工作日程,可以邀请和聘任外部财会人才作为顾问,并且通过征求意见稿的形式与社会各界加强立法沟通,尽快制定和完善税务行政复议的相关法律规范。

(二) 税收执法层面

1. 统一税务行政复议路径。《税务行政复议规则》中对税务纠纷的解决路径选择给予了申诉方很大的自主权,既可以选择向上一级税务机关申请行政复议,也可以向人民法院提起诉讼,这导致裁决程序的错乱和裁决结果的不可控,最好统一税务行政复议路径。

2. 增强税务机关体系在行政复议工作期间的协同。这种协同包括横向和纵向两种,其中横向协同是指可以适度引入判例法的思维,税务机关在处理税务行政复议时可以借鉴以往其他税务机关的成熟做法,减少地区行政处理差异,在一定程度上保证税法普适性。纵向的协同是指税务执法机关对税收立法机关的反馈机制,各级税务机关在处理行政复议时对于发现的问题应该及时向国务院等税收立法机关反馈。

3. 取消人民政府层面的税务纠纷行政复议。建议在《税务行政复议规则》中取消了关于对地税局行政行为存在异议可以向本级人民政府提起复议申请

的规定,将税务纠纷的解决权交给税务机关和人民法院。

4. 取消与国家税务总局相关的税务行政复议中的国务院最终裁决权。因为从职能属性上看,国务院属于行政执法机构,现阶段为了适应市场经济的快速发展,人民代表大会将部分税收立法权授权给国务院,使其又具备了部分立法权,如果再由其对税务纠纷做最终裁决,会出现“既当运动员又当裁判的局面”。

(三) 税收司法层面

1. 落实人民法院审判权的唯一性和权威性,形成司法对立法的倒逼机制。在我国只有人民法院有权统一行使国家审判权,纳税企业或税务机关经过多次行政复议,仍然无法解决双方之间的分歧,可以向人民法院提起诉讼申请,由人民法院组织审理税务纠纷案件,对一审的判决结果诉讼中任何一方如果存在异议,都可以向高级人民法院提起二审,并且将高级人民法院的终审结果作为税务纠纷的最终裁决,这样会形成有效的倒逼机制。如果判决结果与国务院制定法律条文的初衷违背,会倒逼国务院在编制法律条文时尽可能的措辞严谨和指向明确。

2. 发挥各级税务机关和国务院的税收专业知识优势。在九合公司案例中人民法院在案件审理过程中反映出其对法规精神和原则掌握准确,但是与税务相关的专业知识储备不足,国务院作为现阶段大部分税收法规条文的制定者可以在案件审理过程中对人民法院提供适当的建议和政策解释。

主要参考文献:

贾康,程瑜.论“十二五”时期的税制改革——兼谈对结构性减税与结构性增税的认识[J].税务研究,2011(1).

蒋文超,周丽颖,刘玉龙.税收效率、税收中性与税制改革——以浙江艾特公司为例[J].财会月刊,2016(26).

王亮亮,王娜.税制改革、工资跨期转移与公司价值[J].管理世界,2015(11).

吕冰洋,郭庆旺.中国税收高速增长的源泉:税收能力和税收努力框架下的解释[J].中国社会科学,2011(2).

苏彦.从税收中性原则看我国营改增试点[J].财会月刊,2013(6).

作者单位:浙江金融职业学院会计学院,杭州310018