

# 建立税务先例制度

## 遏制税收自由裁量权滥用

山东工商学院 杨黎明

**【摘要】** 税务先例制度有助于税务机关和税务人员正确地运用法律,规范其对自由裁量权的行使。本文从建立原则、制定程序、运行保障等方面探讨了如何建立税务先例制度。

**【关键词】** 税收 先例制度 自由裁量权

税务先例制度是指在我国成文法法律规范缺位或内容含糊的情况下,国家税务总局经过严格的选择和审批手续,赋予一些案例以规范性文件的职能,使税务机关和税务人员在税务管理、税务稽查和案件审理的过程中得以内部援引和参照。实行这一制度,可以弥补成文法的不足,为税收立法积累经验。在案情与先例基本相同的情况下,税务机关和税务人员不能做出与先例不同的处理决定,这种遵循先例的做法会提高税务执法的精确度和可比度,从而促进自由裁量权的合理行使,从根本上遏制自由裁量权的滥用。

### 一、建立税务先例制度的必要性

先例制度不同于英美法系的判例法制度。先例制度中的先例首先是根据成文法的规定做出来的,税务机关在处理同类案件时参照该先例但并非援引该先例,而是应当根据成文法的规定做出同类案件的相同处理结果。该项制度能最大程度地解决目前成文法制度的不足之处,并吸收英美判例制度的精髓部分,摒弃判例制度中与我国现行法律冲突的部分。具体来说,在我国建立税务先例制度的必要性表现在:

1.有助于税务机关和税务人员正确地运用法律,限制自由裁量权的滥用。税务先例制度中的遵循先例原则,实际上为税务机关和税务人员正确运用法律提供了指南,先例本身就是税务机关和税务人员正确运用法律、解释法律的样板,它准确地体现了法律条文与特定事实之间的相互关系,使法律条文的含义、立法者的意图、立法原则通过特定的案例得到生动体现和具体阐释,使税务人员真正理解应如何针对特定事实正确运用法律。

完善的反滥用税收协定条款,主要包括以下三方面的内容:①要严格界定税收协定的受益人。滥用税收协定的前提是取得税收协定优惠资格,因此,严格界定享受优惠的受益人,是防止滥用税收协定的第一步。反滥用税收协定条款通常都是针对跨国企业,特别是控股公司;信托公司情况复杂,代理间接投资,代为收取股息、利息,代办不动产业务,是反滥用税收协定工作的重点。②要严格限定纳税人应享受的税收优惠项目范围。③应严格税收协定受益人的申请和审查程序,限定税收优惠的程度。

5.加强人员培训,提高税务人员素质。反避税工作要做到

2.有助于提高税务机关和税务人员的执法效率。由于税务先例制度的推行使先例对各级税务机关和税务人员的税务执法具有一定的约束力,因此税务机关和税务人员在税务执法时会遵循国家税务总局公布的先例。因此,先例的存在使税务行政复议、税务行政诉讼发生的几率大大降低,从而降低了税务执法成本,无形中提高了税务执法的效率,维护了税法的严肃性和权威性。

3.有助于税务执法的公正和综合平衡。在税务执法实践中,常常会出现事实、情节相似而税务执法结果各异的现象。这种现象在一定程度上威胁着税法的严肃性和统一性。实行税务先例制度能使相同或大体相同的案件获得相同或大体相同的税务执法结果。透过结果的相同性,人们能够对遵循税法规则的结果产生合理的预期,对税务执法的公正产生合理的信赖。

### 二、建立税务先例制度应遵循的原则

1.从属性原则。我国的立法体系决定了先例制度只能作为成文法的补充和辅助工具。具体而言,成文法有明确规定的,先例是对成文法的解释和运用,且其内容和原则不得同《宪法》和其他法律的内容相违背,否则无效。在法律条文无明确规定或规定不完善时,先例具有补漏性,且必须同总的立法精神和普通法理相一致。

2.公开化原则。在我国提倡依法行政的今天,税务机关在确立税务先例后,应通过一定的形式和渠道及时予以公告。基于先例的直观性、具体性和可预知性等优点,坚持先例的公开化原则一方面可使当事人更好地维护自己的合法权利,或促

税法 and 实施两方面的完善。其中税务人员素质的提高是防止避税现象发生的一个重要条件。国家应尽快培养一支政治素质和业务素质过硬的税收队伍。要十分重视对在职税务人员的业务培训,有计划地分期、分批选派人员进行反避税培训;要针对不同纳税人的各种避税手段,教授税务人员发现避税的技术和方法。通过培训,税务人员不仅要熟悉税法,而且还要通晓财务会计、国际贸易和专业外语等方面的知识。

### 主要参考文献

高树兰.现阶段我国反避税工作面临的挑战与对策.经济纵横,2003;2

使当事人服判息诉;另一方面也有利于社会对税务机关执法活动的公开性、公正性进行监督。

**3.程序规范原则。**确立税务先例必须遵循一定的程序,使之规范化、制度化。只有这样才能确保先例的确立效率和先例的质量。

### 三、税务先例的确立主体

税务先例的确立主体应为国家税务总局,而非其他各级税务机关。这主要是因为:①我国各级税务机关、税务人员的业务水平有一定差异,对同一事实的认定或法律的理解可能会存在分歧,导致同一案件出现不同的处理结果,而依法治税则要求全国法律的统一实施。如果各级税务机关都有确立先例的权力,则不利于法制的统一适用,不利于国家税法统一。②按照《宪法》和《立法法》的有关规定,国家税务总局是国家的最高税务行政机关,它监督和指导下级税务机关正确理解和准确运用国家税法。由国家税务总局确立先例可以有效地实现其对全国税务工作的协调、指导和监督职能。因此,先例的确立权应统一由国家税务总局行使。当然,国家税务总局有权确立先例,并不意味着这些先例必须是国家税务总局做出的税务处理决定。同时,国家税务总局的税务处理决定如未经一定程序确认,亦不能成为先例。而各级税务机关的税务处理决定,只要经国家税务总局依法定程序确认,就可成为先例。事实上,由于国家税务总局直接审理的案件很少,大部分先例必然来自国家税务总局认可的各级税务机关的税务处理决定。

### 四、税务先例的确立程序

**1.典型案例的收集和上报。**各省国家税务局和地方税务局法制部门收集典型案例上报国家税务总局法制委员会。典型案例应具有以下特点:①能够把法律条文中的法律术语具体化。②对税务执法实践具有较为普遍性的参照意义。③审理难度较大(如涉及到对于法律条文的解释、法律漏洞的补充、对于事实的自由裁量权的行使等)。

**2.典型案例的审核。**国家税务总局法制委员会对各省国家税务局和地方税务局法制部门上报的典型案例进行讨论和审核。审核的内容包括:①该处理决定是否已生效;②该处理决定是否正确(包括认定事实和适用法律两个方面);③该处理决定是否对以后同类案件的审理有重大指导作用。经过审核,认为可以作为先例的,则予以批准。

**3.典型案例的整理。**经国家税务总局法制委员会审核通过的典型案例应由该委员会进行技术加工和处理。其主要包括制作标题、规范格式、作必要的补充、进行法律说理。

**4.典型案例的编撰。**将经过审核整理的典型案例按一定程序标上案号,比如按照《税收征收管理法》法律条文的顺序,附加案件处理日期等。典型案例的编撰应本着便于查找的原则进行。

**5.典型案例的颁布——税务先例的形成。**典型案例编撰出来之后,经国家税务总局法制委员会再次审核批准,在国家税务总局主办或认可的刊物上予以公布,譬如《国家税务总局公报》、《中国税务报》等,以便于税务人员和社会大众知晓和查阅。每年由国家税务总局将先例按照一定的体系编纂成书,在国内外公开发布。

**6.税务先例的废除和变更。**国家税务总局法制委员会应及时审查其公布的先例。解释成文法而具有强制性效力的先例随着成文法的修改或废止须相应地变更或废止。随着调整新的社会关系的成文法的颁布,应对具有说服力效力的先例进行审查,如先例与成文法精神一致,则应上升为具有强制性效力的先例;如与成文法精神相违背,则应予以废止。

### 五、税务先例制度的运行保障

**1.赋予税务先例法律效力。**建议由最高人民法院参照全国人大常委会《关于加强法律解释工作的决议》精神做出规定,确定先例的法律效力仅次于司法解释。对与法律规定和司法解释不相抵触且各级税务机关在执法过程中参照适用的先例,应当如同司法解释一样在税务文书中予以公开引用,以增强税务文书的合法性和公开性。

**2.加强税务机关内部监督机制的建设。**为了保障税务先例制度的顺利运行,应大力加强税务机关内部监督机制的建设,如对岗位职责、执法规范、工作流程,以及执法质量考核、违法违规责任追究等制度的建设。由于税务先例没有法律渊源地位,只是在税务机关和税务人员在解释其税务行为时被内部援引,因此只有通过加强内部监督特别是执法质量考核机制,才能保障其顺利运行。

**3.不断研究和解决尚存的问题。**税务先例制度的积极作用是显而易见的,但由于其在我国的税务执法实践中还处于改革的探索与实验阶段,故其存在的问题还很多,需要我们在实践中不断加以研究解决。如:先例判决的标准问题,即哪些案件的判决应当成为先例,先例判决应当具有什么样的条件;税务先例制度的约束力问题,即税务先例制度是属于内部纪律约束,还是法律约束,法律约束的根据是什么;税务先例制度的约束范围问题,即下级税务机关的先例是否对上级税务机关具有约束力;当事人能否以先例作为抗辩的依据问题;先例适用法律的准确性问题等。

在此,还应该特别强调的是,遵循先例是在认识到自身局限性之后所采取的一种补救措施。而最重要的是,先例制度的根本意义不在于个别“先例”的存在,而在于使税务机关和税务人员形成一种运用先例的思维方式,掌握比附、区分案例的执法技能,并进而从社会政策的角度体会、反思与评判先例的合理性。某些被确定的“先例”,只是“遵循先例”作为一项制度的起点,至于先例制度的成熟则还需要一个艰辛的尝试和探索过程,如何消除税务先例制度存在的矛盾和问题,是我们应该进一步深入研究的课题。但无论如何都不可否认,税务先例制度的出现为规范法律的运用、规范税务机关和税务人员行使自由裁量权、解决税务执法统一性的问题提供了可能,并在客观上促进税务行政执法公正,提高税务行政执法效率、效果,其积极的一面是应该给予充分肯定的。

### 主要参考文献

- ①叶慈年,刘淑丽,朱世鹏.从“先例判决”谈建立我国的案例指导制度.公民与法,2005;6
- ②张千帆.“先例”与理性:为中国司法判例制度辩护.法制日报,2002-10-31
- ③王利明.论中国判例制度的创建.判解研究,2000;1