

税收的不确定性及其法律应对

杨 洪^{*}

摘要: 税收的不确定性既增加了经济决策的难度和风险,也破坏了一国营商环境,且不利于公平高效的国际税收新秩序的形成。从税收立法的视角来看,税收不确定性的成因是多方面的,包括税收政策的不确定性、税法中溯及既往现象的存在、税法条款表述过于复杂、税法中的某些规则过于抽象和税法的一般避税规则同对应的具体反避税规则存在冲突,以及临时性条款的存在,等等。从税收立法的视角观之,税收不确定性的法律应对措施包括:提高税法的立法质量、降低税法的复杂程度、设置“祖父条款”、协调一般反避税规则和对应的具体反避税规则等。这些应对举措,充分体现了我国税收治理体系和治理能力现代化的基本要求。

关键词: 税收不确定性 溯及既往 反避税条款

一、问题的提出

在很早以前,确定性就被西方国家的学者认定为税收必须遵守的原则和力争实现的重要目标。被称为“现代经济学之父”的亚当·斯密就曾在 1776 年撰文指出,每一个个体应承担的税收义务应当是确定的,而不是随心所欲任意为之的,包括:纳税的时间、方式和数量等对缴纳者而言都应该是清楚明了和简明易懂的,这些要求对缴纳者以外的其他人也是如此。^① 此即被后世奉为圭臬的亚当·斯密“租税四原则”中的确定性原则。

随着全球化的日益深入,各国经济发展对外界的依存度越来越高,各国政府纷纷采取措施来优化国内的投资环境以吸引海外投资,增强税收的确定性就是其中的重要举措之一。毕竟在国际经济交往活动中,当经济主体可以将多个国家与地区作为自己开展某个项目的备选对象时,这些国家税收是否具有较高的确定性乃至对税收不确定程度的衡量比较将作为决策的重要依据——经济主体在其他条件相当的前提下,倾向于选择税收确定或确定性较高的国家与地区。基于此,人们顺理成章地将税收确定性作为衡量一国投资环境优劣的重要指标。也正是由于上述原因,各国政府不遗余力地推行增加税收确定性的各项工作。

税收确定性问题已经成为国际社会普遍关注的重要议题,并构成全球治理问题的重要组成部分。特别是随着“税基侵蚀与利润转移行动计划”的深入演进,各国的税制都有了新的或大或小的变革,世界各大经济体和主要发达国家都担心这类改变会加剧各个税收管辖区的税收不确定性。有鉴于此,2016 年召开的二十国集团(G20)杭州峰会提出了“推动税收确定性”的倡议,各国纷纷响应并形成共识,主张推动税收确定性以建立公平高效的国际税收新秩序,从而推动世界经济健康、可持续地向前发展。^②

2017 年 3 月 17 日至 3 月 18 日,二十国集团财长和央行行长会议在德国城市巴登巴登举行,我国时任财政部长肖捷在会上明确指出,二十国集团应鼓励更多国家签署多边税收协议,互换涉税信息,提高信

^{*} 中南财经政法大学法学院副教授、法治发展与司法改革研究中心研究员

^① 参见[英]亚当·斯密:《国富论》,陈星译,陕西师范大学出版社 2010 年版,第 53 页。

^② 参见廖体忠:《G20 杭州峰会国际税收议题述评》,http://ctax.org.cn/csyw/201610/t20161009_1047992.shtml, 2018-06-25。

息透明度,采取措施防止税收恶性竞争,增强税收确定性。^① 肖捷部长的发言充分体现了我国政府对税收确定性问题的极大关注。在他看来,税收确定性问题不仅事关一国的税收环境与投资环境,还同防止与杜绝税收恶性竞争、建立公平公正的国际税收秩序休戚相关。2018年5月16日,众多国家在哈萨克斯坦首都阿斯塔纳召开的“一带一路”税收合作会议上发布了《阿斯塔纳“一带一路”税收合作倡议》,该倡议号召“一带一路”沿线国家加强税务合作,并进一步强调了增加税收确定性的重要性。

因此,研究税收的不确定性并采取措施应对就显得非常重要了。因为减少甚至消除税收的不确定性是实现和增加税收确定性的起点和应有之义。

由于一国税收立法^②对税收的不确定性有举足轻重的影响,本文主要从税收立法的视角对税收的不确定性问题进行研究,旨在探讨税收的不确定性的概念、危害、发生原因和法律应对措施。

二、税收的不确定性的含义与危害

(一)税收的不确定性的含义

确定性即唯一性,从哲学角度来看包括这样几层含义:(1)从“量”上讲指单一、非其他;(2)在“质”上呈现出纯粹性和绝对的同质;(3)意味着绝对的“唯一”,任何维度都不存在其他可能性;(4)指已经完成和过去了的的状态。^③ 不确定性是一个同确定性相反的概念,意指不清楚、非唯一、未完成以至向多种可能性敞开,其概念的内涵包括如下几个方面:(1)从量上说,非唯一,存在其他的可能选择;(2)“非唯一”不仅指“量”上的,也指“质”上的“非纯粹”性;(3)“量”和“质”上的绝对“非唯一”指在任何维度上都表现为复杂多样;(4)从时间这一特殊维度上看,指的是未完成的、等待着未来、向可能性敞开的状态。^④

从经济学角度来讲,不确定性指经济主体在事先不能准确地知道自己的某种决策的结果,或者说,只要经济主体的一种决策的可能结果不止一种,就会产生不确定性。它是经济学中关于风险管理的概念,指经济主体对未来的经济状况(尤其是收益和损失)的分布范围和状态不能确定。^⑤ 该经济学上的概念更接近上述哲学角度涵义的第(4)项。而税收是指政府向纳税人(个人或企业法人)强制征收的货币或资源,税收由法律强制力保证,抗拒纳税者将会受到法律惩罚。^⑥ 因此税收的不确定性意指税收不具有稳定性、可预测性,从而给各类经济主体的决策带来额外的风险和难度。

在经济竞争日益激烈的当今世界,减少税收的不确定性已然成为各国政府的重要工作目标。为实现这一目标,各国采取了各种有力的措施。除了追求税收立法的清晰透明、简洁性以及税收执行方面的一贯性外,各国通行的做法是采取各种方式来限制行政裁量权从而达到给纳税人提供税收确定性的目的,如建立预先裁定与预先定价制度、参与税收协定、承诺遵守正式的国际税收标准、提供财政稳定协议以及授权给独立的司法、税收主管部门等。^⑦

虽然人们已经深刻认识到税收确定性的重要性,但要想完全实现税收的确定性却是不可能的。换句话说,税收的不确定性难以彻底消除。其原因主要包括:(1)语言的不确定性难以彻底消除。税收的执行与实现都要依据一定的规则(主要是税法)进行,而法律均是依靠语言来表述的。语言的不确定性会造成法律的不确定性,而模糊性、歧义、开放结构、不完全性、不可通约性和语义怀疑论这些因素导致了语言存在难以彻底克服的不确定性,^⑧继而导致法律难以彻底消除不确定性,最终使税收的不确定性难以完全消

① 参见陈永乐:《肖捷:G20 应防止税收恶性竞争,增强税收确定性》,http://finance.sina.com/cn/chia/gncj/2017-03-20/doc-ify-cnpyh5093094.shtml, 2018-06-26。

② 本文所称的税收立法既包括税法的立法,也包括税收政策的制定。

③ 参见张本祥:《确定性与不确定性》,中国社会科学出版社 2017 年版,第 29 页。

④ 参见张本祥:《确定性与不确定性》,中国社会科学出版社 2017 年版,第 63 页。

⑤ 参见[美]平狄克、鲁宾费尔德:《微观经济学》,张军、罗汉等译,中国人民大学出版社 2000 年版,第 132 页。

⑥ 参见曾国祥、刘佐、靳东升:《英汉税收词汇》,经济科学出版社 2003 年版,第 577 页。

⑦ See OECD, Tax Certainty—OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, http://www.oecd.org/tax/morenews/4/, 2018-07-01。

⑧ 参见邱昭继:《法律的不确定性与法治》,中国政法大学出版社 2013 年版,第 245 页。

除。(2)某些不可避免的非税因素导致了税收的不确定性难以根除。例如,在大多数情况下,没有任何国家的税法能够全部通过明确而没有一丝模糊色彩的表述来实现税收的确定性;没有任何管理机构能够保证毫无错误地执行法律;更没有政府能够确保自己的继任者(无论是政权发生更迭还是政府正常换届)忠实地遵循前任政府颁布的税收法令。^①(3)各国政府对税收确定性的追求还受到其他重要税收政策目标的制衡,为了实现其他政策目标,政策制定者要保持税收政策的灵活性,而不能完全保证税收政策的透明和确定来对投资者和纳税人进行指引。^②

既然税收的不确定性是不可彻底消除的,那么我们能做的就是兼顾其他经济社会目标的前提下,尽可能地采取措施减少这种不确定性及其带来的不利后果。

(二)税收的不确定性的危害

税收的不确定性带来的危害是多方面的:首先,它的存在为各类经济主体作经济决策增加了难度和风险,也提高了经营过程中的成本与不确定性。由于税收不确定性的存在,还可能使得税收中性原则^③难以实现。因为当不确定性达到一定的程度后,极有可能使税收上升为经济决策的重要决定性因素,这无疑与税收中性原则背道而驰。其次,如果一国的税收制度表现出较大程度的不确定性,那么该国的投资环境与经营环境不仅令外国投资者心存疑虑,甚至还会使本国投资者萌生退意。最后,在经济全球化的今天,一国税收不确定性的影响绝不仅仅局限于一国乃至一个地区之内,还会辐射到其他国家与地区,这就为建立公平高效的国际税收新秩序设置了障碍,也破坏了国际经济持续健康向前发展的基础与条件。

三、导致税收的不确定性的立法原因

(一)税收政策的不确定性导致税收的不确定性

所谓税收政策是指政府根据经济和社会发展的要求而确定的指导税收法令制定和开展税收工作的基本方针和基本准则。税收政策往往是为了完成某一历史时期任务而制定,因此具有很强的时间性和针对性。这体现在,一方面,税法立法要贯彻税收政策;另一方面,其立法成果与内容要体现国家经济社会目标和政策意图。然而,在一定时期内一国的经济与社会发展状况是不断变化的,各国的主政者对其发展状况的理解与预期也会随之变化,导致税收政策同样处于变化之中,表现出较强的不确定性,从而导致深受税收政策影响的税法条文也处于不确定性之中。从这个角度讲,正是由于各国政府面临的经济社会目标具有普遍的不确定性,税收的不确定性才变得难以避免了。

税收政策的不确定性导致税收不确定性的内在机理除了由于经济社会形势瞬息万变、税收政策不得不做出相应调整以适应新变化从而导致税收不确定性以外,还存在不容忽视的一大因素,即税收政策是否给相关主体预留充分余地和空间。税收政策的制定者们为了应对可能出现的经济社会状况的突如其来的新变化带来的挑战,在制定税收政策时一般倾向于给各类主体预留充足的回旋空间和腾挪余地,以增强税收政策的适应性,减少他们面临的税收环境的不确定性,从而降低在税务方面面临的风险。税收政策同货币政策、财政政策等其他政策共同在国家的宏观调控过程中发挥着重要作用,特别是在促进经济增长和收入分配公平方面,其作用更是不可或缺。但是,如果新的税收政策没有给相关主体充分的反应时间,将会带来较大的税收不确定性,无形中增加他们的额外成本。

(二)税法中溯及既往现象的存在催生税收的不确定性

溯及既往是指法律对其生效以前发生的行为或事件产生拘束力,从而改变该行为或事件根据旧法产

① See OECD, Tax Certainty——OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, <http://www.oecd.org/tax/morenews/4,2018-07-01>.

② See OECD, Tax Certainty——OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, <http://www.oecd.org/tax/morenews/4,2018-07-01>.

③ 税收中性包含两个基本含义:一是税收应尽可能不给纳税人或社会带来超出应纳税款的额外损失或负担;二是税收不能超越市场机制而成为资源配置的决定因素。参见曲顺兰、程燕婷主编:《国际税收学》,山东人民出版社2006年版,第109页。

生的法律效果。法不溯及既往是一项古老的法律原则。^① 追求法的安定性和加强信赖利益的保护是一个法治国家和法治社会的应有之义,只有贯彻“法不溯及既往”原则,才可能实现和加强相关主体的信赖利益保护。《美国宪法》对“法不溯及既往”原则有明确的规定,其第 1 条第 9 款指出:“追溯既往的法律不得通过之”。《中华人民共和国立法法》第 93 条也规定:“法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、规章不溯及既往”,虽然曾有学者对该原则是否立法性原则提出质疑,^②但主流观点认为该原则既是适用性原则,也是立法性原则。

然而,承认“法不溯及既往”立法性原则地位并不意味着不能制定具有溯及既往性质的法律,为了更好地维护社会公共利益或公民、法人和其他组织的合法权益,国家仍然可以制定具有溯及既往性质的法律,在我国的税法条文中就有不少这样的条款。我国税法中溯及既往的条款大致分为 3 类:(1)法律文件的生效时间早于该法律文件的发布时间;(2)将发生在法律文件生效时间之前的行为适用新规定;(3)法律文件明确规定了具体的生效日期,但其中有个别条款实际上在该法律生效之前就已经具有了一定的效力。^③ 这些溯及既往现象的存在本身是具备一定的合理性的,其合理性就在于它体现了对纳税人税负公平的追求。^④ 法学基础理论告诉我们,法律的基本价值分别为:自由、正义和秩序,正义是统辖公平和公正的最高范畴。^⑤ 从价值上讲,我国税法中溯及既往条款的存在是对正义这一法律基本价值的追求。而法律的安定性属于基本价值以外的价值,其位阶是低于基本价值的,当其同基本价值相冲突时要让位于基本价值。从这个角度讲,税法中溯及既往条款的存在具有一定的合理性。

税法中溯及既往现象不仅中国存在,国外也不乏其例。例如,2012 年印度政府对本国的所得税法作出修订,增添了溯及既往条款,即自 1962 年以来涉及印度资产的一切离岸交易行为均应根据修订后的所得税法缴纳资本利得税,这就意味着印度税务当局可以合法地对某些交易进行追溯征税。该方案一经推出,舆论哗然,批评之声不绝,反对者认为当局此举导致了印度税收的不确定性,破坏了该国的投资环境,伤害了外国投资者的利益。随后印度政府一方面对外国投资者百般安抚,另一方面坚决不让步,众多知名跨国公司又重新缴纳了数额不菲的税款。^⑥

虽然有些国家的法律制度中本身就有着宪法性的禁止性规定:禁止对法律进行溯及既往地改变,甚至有时这样一种禁止性规定是专门适用于税法的。但仍然存在着例外。例如,当这种改变只是对税法进行技术性修正时,或者仅仅是遵循立法本意的一种回归或说明时,可以溯及既往。^⑦

如上所述,诚然某些国家税法中的溯及既往现象有其存在理由,如有的是为了追求国家税收利益,有的是为了保护纳税人的合法权益,尽可能地实现税负公平,有的仅仅是为了使法律条文同税法的立法本意更加吻合。这些理由均有其合理性,但溯及既往条款的存在,客观上带来了税收的不确定性,这同法治社会和法治国家追求法的安定性是背道而驰的。

(三)税法立法质量的欠缺易滋生税收的不确定性

立法质量是对一项最终立法成果的总体评价,其好坏的判断标准有很多,一般可以分为价值标准、合法性标准、科学性标准、融贯性标准、技术性标准等。^⑧ 一个立法质量好的税法一般要求体现公正的价值追求、严格遵守上位法、与同级法律能和谐共存,而且要能在遵守税收客观规律的基础上实现科学立法,除此之外,还要在法律表述中表现出较高的技术水准,尽量采用清晰、明白和简洁的话语来组织税法的内容。

① 参见朱力宇:《关于法的溯及力问题和法律不溯及既往原则的若干新思考》,《法治研究》2010 年第 5 期。

② 参见伊卫风:《溯及既往的法律》,《东方法学》2015 年第 4 期。

③ 参见翟继光:《论税法中的溯及既往原则》,《税务研究》2010 年第 2 期。

④ 参见翟继光:《论税法中的溯及既往原则》,《税务研究》2010 年第 2 期。

⑤ 参见史瑞杰:《公平、正义、公正及其关系辨析》,《红旗文稿》2013 年第 22 期。

⑥ 参见单晓宇:《征税溯及既往 印度财长安抚国外投资者》,《中国税务报》2012 年 6 月 13 日。

⑦ See OECD, Tax Certainty——OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, <http://www.oecd.org/tax/morenews/4,2018-07-01>.

⑧ 参见宋方青:《立法质量的判断标准》,《法制与社会发展》2013 年第 4 期。

只有当税法的语言表述能符合上述要求时,才可能实现税收的确定性。反之,不明确清楚、模糊或质量低下的税法条款容易导致税收不确定性。^① 这种不确定性既体现在纳税人对税法的遵守方面,也体现在税务当局依照税法对税收进行管理方面。

决定税法立法质量优劣的一个重要因素为税法的立法过程,包括设计、起草与管理税法立法的过程,该过程直接确定了税法的质量和可接受性。如果该过程缺乏有效性与一致性,那么其立法质量将得不到保证,也将增加税收的不确定性。因此,考虑如何规范与优化税法的立法过程是提高税法质量乃至减少税收不确定性工作的重要一环。

(四)税法条款表述得过于复杂衍生了税收的不确定性

首先,我们必须接受这样一个现实:即税法条款在表述上具有一定程度的复杂性是合理的,也是不可避免的。因为包括税法在内的法律条款要实现其立法目的,在内容上必须尽可能地涵盖各种情形,竭尽所能地避免出现遗漏乃至挂一漏万的情况,在逻辑上也要尽力做到严谨周密,要满足上述要求往往需要借助比较复杂的表述才能完成,这就难免会使得税法条款出现表述较为复杂的问题。但当这样一种复杂性超出了必要的限度,就会使立法效果大打折扣。

税法条款过于复杂的表述带来的直接后果是税收关系中的相关利益主体(主要指税务机关和纳税人)很难理解与掌握这些复杂的条款,或者是掌握它们需要付出较大的经济代价。特别是税法具有很强的专业性特点,上述困难与代价对这些主体而言将更显著。因此,税法法律条款的过于复杂对中小企业是非常不利的,因为它们没有充足的资源与实力来组织力量对这些条款进行研究或是求助专业机构的咨询。换言之,对那些中小纳税人而言,税法条款的过于复杂使得它们很难准确与迅速地掌握这些条款所要揭示的权利义务的内容,这也增加了税收的不确定性。

(五)税法中的某些规则制定得比较抽象亦易产生税收的不确定性

从立法技术层面上讲,某些税法条文相对抽象是有其合理性的。任何法律的制定都是有滞后性的,税法也不例外。为了应对这样一种滞后性,或者说为了解决日后出现的新情况可能会对现有立法造成挑战,税法的立法者们往往将税法条文制定得抽象概括,以增强出现新情况时的适应性。该特点在反避税立法中表现得尤为明显。对税法立法者而言,它既不能预计每一项新产品、新服务,也不能预测到每一个新的商业模式,更不可能预估到每一个纳税人的具体交易与交易结构,特别是那些有着激进实质或者实际上是为了实现避税目的的交易与交易结构。面对上述以合法形式掩盖非法目的的做法,各国纷纷在税收立法上做出应对,有的制定税收诚信规则,有的制定反避税规则,其目的在于维护本国的税收诚信和税收公平。事实上,只有在严格执行上述法律规则的基础上,一个国家才可能拥有一个秩序良好、交易相对公平的商业环境。例如,一国的一般反避税规则若得到良好的适用与执行,将会对那些习惯通过激进的避税手段牟利的纳税人起到震慑作用,让他们的交易行为变得谨慎与保守。然而,税收诚信条款或者避税条款的存在将产生一个新的问题,那就是如果这些条款本身制定得比较抽象概括,就极易导致税收的不确定性。

仍以一般反避税规则为例,正是由于该类条款通常比较抽象与概括,因此在适用和执行时多凭法官或税务机关的自由裁量行事,而不像其他大多数法律的适用与执行主要是以规则本身为基础进行的。显然,当一项规则的适用与执行很大程度上依靠自由裁量进行时,规则对于相对人和其他利益相关者而言,其不确定性大大增加了,这也成为产生税收不确定性的因素之一。

(六)税法的一般反避税规则同对应的具体反避税规则存在冲突也易产生税收的不确定性

税法的一般反避税规则有时同其对应的具体反避税规则存在冲突,这也是产生税收不确定性的原因之一。造成冲突和矛盾的缘由可能是由于立法者的疏忽或能力局限,也可能在规则制定的当时矛盾与冲突并不凸显,后来随着新情况的出现,隐藏的矛盾和冲突才显现出来。无论是由于主观原因还是客观原

^① See OECD, Tax Certainty——OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, <http://www.oecd.org/tax/morenews/4>, 2018-07-01.

因,一般反避税规则同其对应的具体反避税规则存在冲突都会使纳税人在理解税法时感到无所适从,从而造成新的税收不确定性。例如,《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)第47条与《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《实施条例》)第120条之间就有冲突。《企业所得税法》第47条明确规定,企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。而《实施条例》第120条指出,不具有合理商业目的是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。前者可以视作一般反避税条款,而后者可看作对前者的解释和细化,可作为具体反避税规则。这就产生了一个问题,如果某些企业仅仅出于推迟延缓缴纳税款的主要目的而进行的交易行为,并没有减少应纳税收入或应纳税所得额,是否属于应当被调整与处罚的避税行为?^①这一理论与实践的两难来自于前述两个条款存在一定的冲突与矛盾。再如,《企业所得税法》第47条和《特别纳税调整实施办法(试行)》[以下简称《实施办法(试行)》]第93条之间存在冲突。根据前者条款,构成税务机关可以依法调整的避税行为的标准是“不具有合理商业目的”,而后者规定,税务机关应按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排,并综合考虑安排以下内容:安排的形式和实质;安排订立的时间和执行期间;安排实现的方式;安排各个步骤或组成部分之间的联系;安排涉及各方财务状况的变化;安排的税收结果。这就表明税务机关判断交易行为是否构成不当避税安排的依据是实质重于形式原则。那么,“不具有合理商业目的”和“实质重于形式”之间到底是什么关系,是同一的包容的,还是相互有交叉但有交集的?根据国内有关学者的研究,这两者间关系绝不是简单的同一或是包容关系。^②这至少说明《企业所得税法》第47条和《实施办法(试行)》第93条之间是存在一定程度的冲突,这种冲突极易产生税收的不确定性。

(七)临时性条款常常同税收不确定性具有紧密的联系

诚然,我们不能说税收规则中的临时性条款直接同税收的不确定性具有因果关系,但两者确实在很多时候具有紧密的联系。临时条款的“临时性”主要有两种情形:一种是同“日落条款”^③密切联系在一起,在规则条文中直接明确了规则的失效时间;一种是通过某些方式向人们暗示或表明,该项规则随时可能失效,如我国的很多法规名称中标明“试行”的字样,或是直接表达为“暂行”等。

无论上述的哪一种临时性条款,都可能带来税收的不确定性。^④以税收优惠措施为例,在设置“日落条款”的临时性条款中,尽管可以预测税收优惠措施何时失效,但新的规则何时颁布以及新规则所涉的税收优惠措施的优惠程度是更大还是更小甚至完全取消,对于投资者或纳税人都是未知的,处于不确定状态,这就导致了税收的不确定性。在第二种情形的临时性条款中,虽然人们知道其为临时性条款,可能在将来的某个时刻失去法律效力,但该条款何时失效乃至后续会有什么样的措施予以替代同样不得而知,最典型的例子是“关贸总协定”这一在世界贸易发展史上具有举足轻重地位的国际协定,从来没有正式生效过,都是通过《临时适用议定书》产生临时适用的法律效力,人们起初都以为该临时性的法律文件不会持久,但事实上其结局令人大跌眼镜,该文件整整“临时”适用了近半个世纪。^⑤仍以税收优惠措施为例,若该项税收激励措施以第二种情形的临时性条款呈现,那么作为投资者或纳税人对这一措施何时会结束以及后续会有什么样条款进行代替肯定会茫然无知,如果该法律文本中临时条款所涉的税收利益足够大,甚至大到能改变投资决策的程度,那么就说明这样一种临时条款所间接产生的不确定性会对投资者的投资决策造成干扰,甚至会改变投资者的投资决策。例如,因为担心设定与加强税收优惠措施的法律文件失效后因税收利益减少而造成投资收益严重减少,达不到预期收益水平,投资者或是纳税人可能会径直结束或

① 参见汤洁茵:《〈企业所得税法〉一般反避税条款适用要件的审思与确立》,《现代法学》2012年第2期。

② 参见汤洁茵:《〈企业所得税法〉一般反避税条款适用要件的审思与确立》,《现代法学》2012年第2期。

③ “日落条款”是指在法规、合约中规定或约定法规条文或合约条款的失效时间的条款,该类条款旨在为相关主体留下缓冲期以应对条款失效后的情况,参见吴黎静:《引入“日落条款”》,《人民政法》2011年第1期。

④ See OECD, Tax Certainty——OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, <http://www.oecd.org/tax/morenews/4,2018-07-01>.

⑤ 参见赵维田:《论关贸总协定的“祖父条款”》,《国际贸易问题》1993年第2期。

退出投资。

四、税收立法视角下税收不确定性的法律应对

(一)提高税法的立法质量以减少税收的不确定性

如前所述,由于税法立法质量的欠缺是税收不确定性的主要原因,因此提高税法的立法质量就成为减少税收不确定性的重要手段。

首先,应当明确税法立法质量良好的标准,即内在的统一性、外在的和谐性和实现目标的有效性。内在的统一性是指税法整体呈现出良好的组织性,并且税法内部各个部分相互兼容,没有任何相互矛盾之处;外在的和谐性是指税法在内容和起草风格上同整个法律体系和其他法律都能做到和谐一致;实现目标的有效性是指要确保税法条文能有效实现税法的政策目标。

其次,优化税法立法的设计、起草程序,提升税收的确定性。税法立法的设计、起草程序对保证税法立法的质量、可接受性和有效性至关重要。所以要想实现税法较高的立法质量,并最终提高税收确定性就离不开一个科学合理的设计、起草程序。在这些程序中,恰当及时的磋商与沟通程序尤为重要。因为税法具有相当程度的专业性,离开了税法专家或相关领域的税务专家参与,其科学性与专业质量将得不到保证。此外,在税法的起草过程中,要建立通畅的同纳税人的沟通渠道和高效及时的信息发布与反馈程序,一方面能让纳税人的意见与诉求及时传达到负责税法立法起草的机关与人员,并有可能一定程度上在最终立法成果中体现他们合理的利益要求,另一方面,在进行顺畅沟通的过程中,纳税人能更好地领会立法者的意图,这就为他们以后正确理解与遵守税法做了很好的铺垫,也成为增加税收确定性的重要因素之一。^①

再次,对税法的实体性条款和程序性条款做合理的结构安排,提升税收的确定性。税法的法律条款一般包括实体性条款和程序性条款,前者规定税收征纳关系中各类参与主体具体的权利义务内容,后者规定实现这些权利与履行义务的途径和程序。为了加强税法文本的可接受性,应当将实体性条款同程序性条款分开,形成泾渭分明的区分,这样既能让纳税人对自己的合法权利和税务机关对自己的权限很容易识别,也能让纳税人更迅速地找到对征收程序进行监管和对自己权益进行保护的条款。^②同时也应当在实体性条款内部作合理的结构安排。税法的实体性条款按照调整对象的性质不同可以分为一般性实质条款和特殊性实体条款,前者涉及的是全体纳税人,而后者针对的是特定的纳税对象(如合伙企业)、特定的行业(如采掘业)和特定的交易(如国际贸易)。科学合理的结构安排应当是将特殊性条款编排在一起并置于一般性条款之后,这样安排的优势在于:相较于将特殊性实体规则同一般性实体规则混合在一起,它使税法具有更好的用户友好属性,^③即更方便纳税人和税务机关理解与掌握税法。如前所述,税法文本科学合理的结构安排将使税法具备更好的清晰度和透明度,从而提升税收的确定性。

最后,采取得力措施减少溯及既往现象对税法稳定性的伤害,维护税收的确定性。如前所述,税法中溯及既往现象的存在固然有其合理性和实际价值,但不容否认的是,其对税法的稳定性与安定性追求是一种不可忽视的伤害。所以,在制定税法时,一方面出于现实利益的考量,难以完全杜绝具有溯及既往效力的条款出现,另一方面,必须采取得力措施减少溯及既往现象对税法稳定性的伤害,换言之需将这种伤害限制在最小的程度之内以维护税收的确定性。这些措施包括:制定税法时控制设置具有溯及既往效力条款的标准,除非有非常大的必要性不得设置;严格限制税法条款中溯及既往效力的时间与空间范围。^④这一限制可以将具有溯及既往效力的条款对法律的安定性的破坏局限于一个狭窄的时间与空间范围之内。

^① See Jack Grocott, A Time for Tax Transparency and Clarity, 21 International Tax Review, 15(2010).

^② See OECD, Tax Certainty—OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, <http://www.oecd.org/tax/morenews/4>, 2018—07—01.

^③ See OECD, Tax Certainty—OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, <http://www.oecd.org/tax/morenews/4>, 2018—07—01.

^④ 参见胡建森、杨登峰:《有利法律溯及原则及其适用中的若干问题》,《北京大学学报》2006年第6期。

(二)降低税法条文的复杂程度来减少税收不确定性

税法条文表述具有一定的复杂性在某种程度上具有其合理性,因为法律的起草者们为了实现立法目的,力图将各种情形尽可能地纳入税法条文中,其结果是税法表述往往显示出较高复杂程度。不过这种复杂客观地说是出于立法者追求某种税法确定性的初衷,但如果对这种税法复杂化的趋势放任自流而不加以约束,就会对各类纳税主体和税务机关带来理解上的障碍。这不仅会让立法者最初的立法目的的实现大打折扣,而且很可能导致新的不确定性,^①因为税法的条文过于复杂极易造成征纳关系中各类参与主体对税法条文理解的困难和认识上的混乱,这就为执法和司法过程中产生冲突埋下了隐患。为了加强税收的确定性,我们必须采取强有力的举措来降低税法条文的复杂程度。

为了降低税法的复杂程度以及随之而来的税收不确定性,笔者认为在税法的起草过程中,在保证税收立法明确清晰的前提下尝试采用一定比例原则导向的规则制定方式是行之有效的措施。原则导向是指在制定规则时以原则为基础,针对特定的调整对象提出原则性的规定,而不企图对可能出现的所有问题和情况提供具体而详尽的规则的方法。^②该制定规则的方法最显著的优点是依此制定的规则在内容上往往简洁明了,这一特点同规则导向方法^③相比具有明显的优势。在制定规则时是遵循原则导向还是规则导向的争议在美国的“安然事件”发生后达到白热化的程度。开始时争议主要集中在会计准则的制定方面,随着时间的推移,该类问题的研究与探讨扩展到其他领域,如法学与金融领域等。相较于原则导向,在制定税法时采用规则导向固然可以做到周全详尽,似乎各类可能发生的情形都尽入彀中,然而“智者千虑,必有一失”,实际上立法者不可能考虑到所有情形,而且在时代的进程中,新情况、新问题会不断涌现,立法者不得不对规则导向指引下制定的税法进行修订与补充。这种状况累积下来,我们的税法将变得非常复杂与繁琐,让税务机关、纳税人难以正确理解、执行和遵守,成为造成税收不确定性的重要因素。

起草税法时,在不危及税收立法表述的明确清晰的基础上,适当采取原则导向的方法,既可以避免出现上述税法条文过于繁琐复杂难以理解的情况,又由于采取原则导向的方式进行立法起草,法律条文语言呈现出涵盖面广的特点,客观上增强了税法面临新情况(包括新的交易结构、交易模式等)时的适应性。^④原则导向下的规则制定方式要求的税法法条结构一般如下:首要的原则放在法条的第1款,涉及例外情形与具体情形的条款紧随其后,这样一种一般条款跟随详细的包含条款与排除条款的结构,无疑将促进税法立法文本的连贯性与可读性,从而增加适用与执行税法时的透明度与确定性。^⑤

必须指出的是,我们所提的降低税法复杂程度,也许更精准的表述应为降低税法过度的复杂程度,即对税法条文过于繁琐复杂的一个抑制与矫正。理由在于税法条文有时保持一定的复杂度是实现立法目的的客观需要,实难避免,若强求简洁反而会导致表述的含混与模糊,相反会导致税收的不确定性。因此减少税法复杂化,本质上是寻求简洁与复杂之间微妙的平衡,毕竟理论上天平如何调节以实现最大限度税收确定性为依据。^⑥

另外,在税法的起草过程中主张以原则为导向来降低税法的复杂程度,并不意味着就得排斥规则导向乃至拒绝该方式可能带来的益处。事实上人们可以一方面在税法的核心法律立法上采取原则导向的方法,减少该部分税法规则可能存在的复杂化现象。另一方面,人们同时可以制定具体详尽的规则来支持上述抽象的法律,并将这些规则放在效力层级低于税法主要法律的法律体系之中,甚至可以设置在没有法律

① See Lawrence B. Gibbs, Change, Complexity and Increasing Uncertainty in the Tax Law; Their Impact on Our Tax System and What We Should Do about It, 4 Journal of Tax Practice & Procedure, 46(2002).

② 参见王晓艺:《后安然时代:规则导向还是原则导向》,《中国市场》2015年第7期。

③ 规则导向的方法是指在制定规则时尽可能考虑到规则适用的所有可能情况,并针对这些情况制定详细可操作的规则。

④ See Julia Black, Martyn Hoper and Christ Band, Making a Success of Principles-based Regulation, 1 Law and Financial Markets Review 206(2007).

⑤ See OECD, Tax Certainty—OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, <http://www.oecd.org/tax/morenews/4,2018-07-01>.

⑥ See Schwarcz, Steven L, Regulating Complexity in Financial Markets, 87 Washington University Law Review, 211 (2009).

效力的纳税人指南中。^① 这样安排一方面维系了税法主要法律的简洁化,降低了因复杂的税法条文可能带来的税收不确定性,另一方面通过那些具体规定也保证了税法的可操作性和实际效用。这样安排还有一个容易被人们忽视的作用:即一旦出现了具体规则难以适用与解决的新情况、新问题,税务机关与司法机关仍然可以凭借与援引原则导向指引下制定的概括简洁并且效力层级更高的税法来应对。

(三)设置“祖父条款”或过渡条款来减少税收的不确定性

“祖父条款”是指这样一类条款,它允许在旧有的制度或环境下已经存在的事物乃至做法在新的法规通过后可以不受新规则拘束,这是一种在现有的规则体系下的特例,通俗言之,就是“老人老办法,新人新办法”。“祖父条款”最早于1890年至1910年收录于美国南部的《杰姆·克劳法》中,目的是为了在防止黑人、美洲原住民、墨西哥裔美国人及非英国后裔白人拥有投票权的同时,保障大部分白人的投票权,而且1870年之前订立的《投票权禁制法》由于《宪法第十五修正案》的制定而失效,作为回应,部分州通过法例以人头税及读写能力测试来评定选民资格,唯一的例外是那些在南北战争前已经拥有选民资格的人及其后代,由于这些受惠于新特例的选民与战前的一辈相差了大概两代,“祖父条款”一词由此产生。^②“祖父条款”客观上起到了保护某些主体基于过去规则而获取合法利益的作用,换角度言之,它在一定程度上维护了旧规则的安定性、稳定性与确定性。

在一定条件下,设置“祖父条款”可以降低税收的不确定性。如果税收政策变化,相应的税收法律规则也会进行变更调整以实现税收政策的意图。然而其直接后果是可能导致税收的不确定性,因为税法的变化将会使得该法规涉及的具体税务处理方式产生变化,如某项投资的税收鼓励措施即将取消,这当然会对投资者的利益产生较大影响。^③ 如果在颁布新税法时,同时设置“祖父条款”或是过渡条款(如设定过渡期或是表明在一段时间内逐步取消等),就可以在很大程度上降低税收的不确定性。因此,税收法律规范的立法者,在对现存税法作变更或者颁布同以前规定相冲突的新税法时,一定要考虑对已经存在的合同或协定主体的税收利益进行保护。这一合法的税收利益应受保护基于两个理由:其一是合同的诚信原则,平衡交易双方的利益与维护交易安全及秩序是合同诚信原则的应有之义,^④税收利益是交易双方利益中非常重要的组成部分,特别是在投资合同中尤为重要。如果一方的税收利益因为税法变更而受损害,并且单纯依赖合同的当事方无法救济,那么国家即拥有公权力者有义务来维护这样一种利益,设置“祖父条款”或过渡条款就是出于这一义务而为的行为,该行为显然有助于始终保持合同的稳定性、确定性,同合同的诚信原则高度契合。其二,国家为了保护投资者而设置“祖父条款”或过渡条款的行为,事实上是向外界发布这样的信息和让人们形成如下印象,即本国的税法是稳定的、确定的和值得信赖的,自然的各类投资者(包括国内投资者和国外投资者)在本国所处的税收环境也是确定的和值得信赖的,进而本国的投资环境同样是令人满意和可以信赖的。

(四)兼顾协调一般反避税规则和具体反避税规则以减少税收不确定性

从税收产生的第一天起,纳税人的避税行为可能就如影随形般地存在了,如果人们对这类行为听之任之,那么这种放任既有损整个税收制度的权威、也不利于国家稳定地获取财政收入并可能破坏社会整体交易秩序的公平,因此反避税规则是各国税法的重要组成部分。

这些反避税规则同样面临着不确定性的困扰。一方面,一些反避税规则条文抽象笼统的特征导致了税收的不确定性,如一般反避税规则,由于其条文抽象概括的特点给予税务机关和司法机关充分的自由裁量空间,从而为纳税人带来极大的税收不确定性。另一方面,不可否认:那些虽然交易形式上符合税法条

^① See Diloranzo, Vincent, Principles-based Regulation and Legislative Congruence, 15 New York University Journal of Legislation and Public Policy, 45 (2012).

^② 参见赵维田:《论关贸总协定的“祖父条款”》,《国际贸易问题》1993年第3期。

^③ See OECD, Tax Certainty—OECD Report for the G20 Finance Ministers, March 2017, <http://www.oecd.org/tax/morenews/4,2018-07-01>.

^④ 参见姜晖、赵慧、王抗美:《论合同的诚实信用原则》,《政法论丛》1999年第4期。

文上的各项具体规定,但实质上却背离税法立法目的的避税行为在一般反避税规则的适用下则无处遁形。然而,即使是那些内容具体的反避税规则仍然可能带来税收的不确定性。例如,具体反避税规则由于其规则制定得清晰具体,所以无论纳税人遵守税法,还是税务机关执行税法参照具体反避税规则时都是简便易行的,税务机关在执法时也没有什么自由裁量的空间或是非常有限。但是具体反避税规则可能从反面恰恰给纳税人提供了“避税指南”。^① 纳税人只要参照该具体反避税规则,设计出形式上不违背相关的具体反避税规则和其他法律规定的交易结构与交易方式,就可以规避具体反避税规则对交易行为的适用,尽管该交易的实质是违背税法的立法宗旨的,或者换言之,该做法就是为了规避对应的具体反避税规则。在上述情形下,税务机关和国家是否能如愿依法征税是具有不确定性的,因为在那种情形下,具体反避税规则是否能得到正确适用部分受制于非常不确定的因素,即纳税人是否会采用合法手段隐藏非法目的,利用表面上不违背具体反避税规则的交易行为来实现规避税法的目的。

在大多数情形下,税法中的一般反避税规则的用语往往是模糊抽象的,而具体反避税规则的用语大都是精确的。由于上述我们分析过的原因,无论避税规则的立法语言是模糊抽象的还是精确的,都有可能导导致税收的不确定性,所以当我们追求税收的确定性时,既不能一味追求立法语言的精确,自然也不能单纯寻求立法语言的概括抽象,而要力图在两者之间寻找一种微妙的平衡,即寻求反避税规则的最优精确度。^② 从另外一个角度讲,避税规则立法语言的概括抽象有利于税务机关行使自由裁量权,大力打击纳税人的违法避税行为;而保持语言较高的精确度则有助于保护纳税人包括信赖利益在内的合法权益,所以为了提高税收的确定性,就要在这两大利益之间探寻一种适当而精妙的平衡。

在一国的反避税规则中,如果同时具有一般反避税规则和具体反避税规则,而且还能做到很好的兼顾平衡,其好处是显而易见的。一方面税务机关可以很直观地适用具体反避税规则,而纳税人也能够对自己绝大部分交易行为就是否触犯了本国的反避税规则作出正确的判断,从而规避大部分的税收法律风险;另一方面,对于少部分交易者实施的新型反避税行为,税务机关可以基于一般反避税规则进行规范与调整,这样从国家角度讲,可以尽可能地避免因为纳税人不当避税行为而导致的税收流失。

必须指出的是,一般反避税条款和具体反避税条款属于相对的概念,在不同的语境和参照系下同一条款可能既是一般反避税条款又是具体反避税条款。例如,《企业所得税法》第 47 条是一般意义上的反避税条款,而《中华人民共和国税收征管法》(以下简称《税收征管法》)第 36 条是对利用转让定价进行避税的行为作出的法律规定,相对于《企业所得税法》第 47 条属于具体反避税规则。在转让定价反避税规则这一语境下,《税收征管法》第 36 条规定的“企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来,应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,而减少其应纳税的收入或者所得额的,税务机关有权进行合理调整”,从内容上看无疑应为一般反避税条款,而《中华人民共和国税收征管法实施细则》作为征管法的具体规定,其第 51 条至第 55 条分别涉及关联企业、关联企业之间的业务往来、特别纳税调整及其时效等具体情形的相关内容,则构成了对应《税收征管法》第 36 条的具体反避税条款。这样《税收征管法》第 36 条既是一般反避税条款,也是具体反避税条款,不过是在不同的参照系下而已。

整体而言,我国的反避税规则体系都很好地兼顾了一般反避税规则和具体反避税规则,一条抽象的一般反避税规则大都有着具体的规则对其进行阐释与完善,增加其作为一般反避税规则的可操作性和可适用性。然而,如果仔细审视我国的反避税规则体系,从一般反避税规则和具体反避税规则的兼顾平衡的视角来看,该规则体系仍然存在不少值得改进之处,主要体现在不少规则缺乏更为具体的配套规则对其进行补充和完善,这些具体反避税规则也需要继续改进。^③ 例如,《税收征管法》缺乏税务机关反避税执法的程

① Jack B. Weinstein ; Nicholas R. Turner, The Cost of Avoidance Injustice by Guideline Circumvention, 9 Federal Sentencing Reporter, 298 (1997).

② 参见刘为民:《法律不确定性与反企业避税——在规则与标准之间》,博士学位论文,西南财经大学,2011 年,第 53 页。

③ 参见易波:《发展中国家反避税执法能力建设及我国的对策》,《法学杂志》2016 年第 1 期。

序性规定,如反避税执法的启动条件、需要具备的形式要件与程序、审批时限与相关调查的程序、如何作出决定与结案的程序等,^①这就为税务机关滥用职权和自由裁量权损害纳税人的利益提供了空间与可能,这也是一种税收的不确定性。

为了让我国的反避税法规更好地实现兼顾协调一般反避税规则和具体反避税规则,笔者认为应当采取这样一些措施来进行完善:首先,为了《企业所得税法》中的一般反避税条款得到更好执行,需要进一步细化相关的程序性条款,如在《税收征管法》中增加反避税的启动、调查、决定和结案等各个环节的相应程序以及关于税务机关反避税措施的形式要件、审批时限等相关的程序的具体规定,^②这样可以对税务机关的反避税执法行为进行有效的法律限制,防止他们滥用自由裁量权,对纳税人的合法权利起到一定的保护作用。其次,鉴于《企业所得税法》第47条和《实施办法(试行)》第93条之间存在一定程度冲突的情况,建议删除依照“实质重于形式”原则进行审查的相关条款,避免同合理商业目的标准产生冲突,也很好地遵循了下位法必须遵守上位法的基本法理。税务机关审查交易行为是否构成需要调整的避税行为,主要是看其是否具有合法的商业目的,虽然其举证责任到底是属于纳税人还是税务机关仍然存在争议,^③但这已是另一个层面的问题,税务机关不再依靠“实质重于形式”原则来进行审查。

五、结语

税收的确定性对于一国的税收制度而言,重要性是毋庸置疑的。对于投资者,税收的确定性可以保证他们对自己的税负水平有一个平稳的预期,从而降低作出正确经济决策的难度;对于各国政府,税收的确定性能在一定程度上保证国家获得稳定的税基和税源(当然这主要是靠规范经营者的交易行为和监控与打击违法的避税行为来实现的);对于国际社会,税收是否具有确定性已经成为判断一国投资经营环境是否良好乃至该国法治水平高低的重要标准。反而言之,如果一国的税收以及税收制度缺乏或是丧失确定性,那么该国将面临非常不利的局面:它的营商环境特别是税收环境将是频繁变动的,无形中增加了各类经济主体的经营风险,甚至导致投资者们最后“忍痛割爱”,放弃原定的投资项目。因为各类纳税主体实施的各类避税行为而导致的税收不确定性,将使该国无法取得可预期和足够的财政收入。税收的确定性是一国实现税收法治的应有之义,离开了税收的确定性,税收法治是有缺憾的,没有税收确定性的税收法治根本就是不完整的。保证税收的确定性同时亦是在当今各国政府高度重视全球法治的大背景下积极创建公平高效国际税收新秩序的重要内容,因此各国应当采取包括立法在内的各种有效措施来增强税收的确定性,减少税收的不确定性。单从立法角度来看,为了增强税收的确定性和减少税收的不确定性,我们可以采取的主要法律应对措施有:提高税法的立法质量、降低税法条文的复杂程度、设置“祖父条款”、兼顾、统一与协调一般反避税规则和具体反避税规则等。

从税收立法层面采取措施来增强税收的确定性和应对税收的不确定性对我国具有重大的现实意义。中共十八届四中全会指出,我国要坚持走中国特色社会主义法治道路,建设中国特色社会主义法治体系,中共十九大报告进一步指出,我们的立法要推进科学立法、民主立法、依法立法,以良法促进发展、保障善治。为了实现税收法治、促进税收善治,税收立法是重要的一环。我们必须制定和完善财政税收等方面各项法律法规,通过多种法律措施来减少或尽量消除税收的不确定性,这些措施是我们贯彻党的十八届四中全会精神和十九大报告精神的重要举措。这些应对之举,也是我国税收治理体系和治理能力现代化的基本要求。

责任编辑 翟中鞠

① 参见刘剑文、王梓宇:《中国反避税法律制度的演进、法理省思及完善》,《涉外税务》2013年第2期。

② 参见刘剑文、王梓宇:《中国反避税法律制度的演进、法理省思及完善》,《涉外税务》2013年第2期。

③ 参见汤洁茵:《〈企业所得税法〉一般反避税条款适用要件的审思与确立》,《现代法学》2012年第2期。