

纳税便利原则研究

单飞跃*

内容提要 方便并有利于纳税人为核心内涵的纳税便利思想,应贯穿于税收立法与税法实施的全过程,并作为一项基本的税法原则固定下来。在事实层面,纳税便利原则以多种表现形式存在于我国现行税法规范之中;在价值层面,纳税便利原则强调从保障纳税人基本权益的视角进行税制构建与税法实施。纳税便利原则根植于宪法规定的人民主权与人权保障原则,主张国家有义务为纳税人提供与其履行纳税义务相匹配的便利条件,税收立法确定、简便、易懂,税收执法规范、科学、以人为本,是形式方便与实质有利、征税便利与纳税便利的有机统一。纳税便利原则与税收法定原则、税收效率原则、量能课税原则存在联系与区别,对改善我国税收法治环境、规范国家税权、完善实体税制及征管机制具有指导作用。

关键词 纳税便利 税收效率 纳税人主动遵从 纳税人基本权益

税制建构的讨论中,人们大多习惯从提高征管效率角度出发,从便利征收的立场思考制度和机制设计。但仅是征管便利并不能保障税收效率的实现,即使强调税收征管便利,其内涵也应包括纳税人和税务机关的双方便利。在平衡的税收征收法律关系中,征税和纳税双方便利是统一的。国家财政活动需贯穿“方便且有利于纳税人”思维,实现税法对纳税人形式方便与实质有利的两相结合。纳税便利对于保障与实现纳税人基本权益,促进纳税人自愿主动遵从,推动税收良法善治具有积极作用。

一、从税收效率到纳税便利

税收效率一直以来被作为税制改革与税制建构的一项指导性税法原则,其强调降低税收法律制度运行中的成本耗费,着眼于以最小化的征管成本实现最大化的财政收入。税收效率原则追求税收收入与税收成本的比例最小化,强调国家税收系统的费用最小化、调控作用最大化。事实上,纳税遵从并非只是“成本—效益”方法的考量,还事关纳税人基本权益及税收现代化建设。“社会主义市场经济建设和社会治理目标是否

* 上海财经大学法学院教授。本文系2016年度国家社会科学基金重大项目“中国的政府间事权与支出责任划分研究”(项目批准号:16ZDA065)的阶段性成果。感谢上海财经大学法学院博士研究生王雪蕊对本文作出的贡献。

有利于社会民众生活和国家强盛,并非草率地实施税收立法采中性原则之公平正义即可实现,而必须识别宪法在内的经济基础之源泉和上层建筑之架构”。^① 根据宪法对纳税人税权的保护,方便且有利于纳税人的税制构建及征管原则应当作为税法制度建设最直接的目标之一。

(一) 便利与效率是两个应予区分的规范概念

便利与效率的区别体现在以下几方面:(1)内涵不同。“便利”是指使不困难或达到目的方便,“效率”所指则是单位时间完成的工作量。^② 纳税便利的文义解释可理解为使纳税人在履行纳税义务过程中更容易些或者减少其履行纳税义务过程中的困难。税收效率的文义解释可理解为提高税收征管单位时间完成的工作量。(2)目标导向不同。便利是从征纳双方的角度出发,从征纳个体的便利需求及行为习惯反思税制和征管的便捷性、合理性,坚持以纳税人权利为本位的目标理念。而效率通常被作为经济学概念使用,指某事项收益和成本的比例。曼昆认为,效率是指资源配置使社会所有成员得到的总剩余最大化的性质。^③ 依照我国学者对于税收效率的二元化理解,税收效率追求的是单位征纳成本国家税收收益最大化,主要是实现汲取财政收入、尊重市场配置资源、降低税收干预的目的,其意涵的权利理念并不明显。(3)实施效果不同。纳税便利原则以纳税人基本权益保护为出发点和落脚点,在明示权利的基础上培养纳税人的自主遵从意识,进而改善纳税不遵从行为。税收效率原则强调征管的投入产出比,对纳税人作为微观个体的需求和感受关注不足。因此,纳税便利在实践中具有更直接、更人性、更加符合建设服务型政府的实施效果。

(二) 效率优位未能道破税法背后的人本关怀

税收征管实践中,税收效率通常以征收效率作为评价指标,其主要着力点在于减轻税务行政的征管费用,强调效率价值优先,即以低成本实现税收收入最大化。征管效率价值优位顺延了传统行政管理的思维方式,但却淡化了纳税人作为税收关系重要一方的关键作用,导致税收效率原则在实践层面行政色彩浓厚,纳税人权益保护的理念传递不足。税收学研究常以征管便利原则作为税制构建的原则之一。^④ 征管便利强调以便于税务机关税源监管、提高税收征管效率为原则进行税制构建,其直接目标侧重降低税务征管机构的耗费,对于纳税人便利的照顾和保护则只具有间接作用。以宪法为根基的财政宪法学强调,纳税人与国家属于公法上平等的债权债务关系主体,纳税人享有宪法赋予的人民主权、基本人权以及对于国家征税、用税的最终决定权和监督权。在财政宪法学的理论框架下,“税法并非国家征税之法,而应当是纳税人权益保障法”。^⑤ 若仅

① 张怡等:《人本税法研究》,法律出版社2016年版,第4页。

② 参见《当代汉语词典》,中华书局2011年版,第93、1587页。

③ 参见[美]曼昆:《经济学原理》(上册),梁小民译,三联书店、北京大学出版社1999年版,第152页。

④ 参见李斌:《建立个人所得税费用扣除体系的设想》,载《税务研究》2004年第11期;高凤勤、许可:《遗产税制度效应分析与我国的遗产税开征》,载《税务研究》2013年第3期。

⑤ [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚等译,中国检察出版社2000年版,第75页。

从效率的角度讨论纳税遵从,则弱化了税法所承载的保护人民主权、公民权利、人性尊严及社会正义价值,也不能道出财税法背后的正义理念和人本关怀。如果这些反映税收作为一项公共服务的核心价值被弱化了,那么促进的又是谁的效率呢?税法制度应当以法律原则或规则的形式设置一种具有提纲挈领作用的纳税人保护和激励机制,尊重纳税人的合理需求,培养纳税人主人翁意识以及自觉遵从意识。与税收效率原则不同的是,纳税便利强调在税收法定原则基础上,税收制度和税收征管应当以方便且有利于纳税人的目标为指引。

(三) 税收效率需要纳税便利的配合与制约

税法原则之间并非孤立存在,而是一个动态协调、相互配合、相互制约的有机整体。税收效率原则受到税收法定原则和量能课税原则的制约。税收法定原则维护税收的法治性和稳定性,防止政府因税收利益滥用征税权。量能课税原则坚持平等课税、量能负担,强调不能因稽征的效率而牺牲税制的公平性。税收法定原则、量能课税原则、税法效率原则从不同的价值维度维护税收正义,力图通过共同努力达致“1+1>2”的效果。同理,税收效率原则亦需要纳税便利原则的配合和制约。随着传统税收征纳双方的“行政—管理”关系向“服务—客户”关系的转变,征税机关由职能单一的行政机构逐渐成为为纳税人提供纳税服务的“商业机构”。公共行政不应仅以效率标准来评价,相反,诸如平等、公平和响应性这样的概念也应该开始发挥作用。^⑥对于税务机关而言,提高效率的要求更类似于上级税务机关对下级机关的内部命令,未能全面体现当代税务机关的服务职能。税收征管模式的改变以及纳税管理的复杂性,使得税收效率原则在理论包容性和政策应用性方面存在不足,需要纳税便利原则从人本理念出发对纳税主体利益进行正面的、直接的、积极的诠释和保护,增加税法制度中激励和保护纳税人权益的显性机制。此外,税收作为国家财政的主要收入来源,税制的建设、运行、改革工作通常由政府主导,单方面地强调征管机关提高工作效率容易增加征税权力的危险性。现实实践中,纳税人的自主纳税意识和权利保护意识尚无法与强大的征税权相抗衡。因此,法律应当在税法源头对税收立法权和税收执法权建立制度约束机制。

二、纳税便利规范的实证基础及其原则向度

税收征收管理实践中,征管机关通过为纳税人提供优质纳税服务、增加人工智能等高科技手段的运用,规范税收征管行为,促进税收的现代化。纳税服务、税务征管改革、税务信息化建设等诸多方面的纳税便民举措,不仅是为了提高税收的征管效率,还在于增强和保障纳税主体在涉税活动中的便捷性与获得感。

(一) 税收征管规范中的方便规则

纳税便利的原则型表述主要存在于我国税收征管规范之中(见表一)。其一,《税

^⑥ 参见许源源、雷平:《新公共服务理论中的伦理价值理念》,载《求索》2007年第8期。

收征收管理法》将纳税咨询服务、不得刁难纳税人列为税务机关法定职责,但未直接表明纳税人的“便利”权益。其二,《税收征收管理法实施细则》多处将方便纳税人表述为“原则”,但因其文本中仅体现为调整税款征收方式、结算方式、委托代征等具体事项,所谓的“方便纳税人”原则在税法实施中仍只是被作为“规则”予以适用。其三,国家税务总局颁布的部门规章中有以“纳税便利”为内涵的原则表述,如《关于发布〈税收减免管理办法〉的公告》第3条规定:“各级税务机关应当遵循依法、公开、公正、高效、便利的原则,规范减免税管理……”。其中,“便利”与“效率”概念以并列的逻辑关系存在,在一定程度上体现了规则制定者对两概念的区别对待。其四,部门税收规范性文件进一步细化纳税便利要求,简化个别税收的征纳手续。在现行税收征管规则体系中,规则制定者将便利纳税人明确视为一项与公平、公正、效率原则比肩存在的税收管理原则。方便纳税人原则本身蕴含的税收人本主义精神体现在简化手续、减免税等多个方面,与税收管控主义、国库中心主义之间存在价值分野。

表一:税收征管规范中的方便纳税人规则

位阶	规范示例	规范特征
法律	《税收征收管理法》第7、9、82条	税务机关及人员法定的纳税便利职责
行政法规	《税收征收管理法实施细则》第38、40、44条	税务机关依据“方便纳税人”原则确定税款征收、结算方式
部门规章	《国家税务总局关于发布〈委托代征管理办法〉的公告》第2条	委托代征的“方便纳税”要求
	《国家税务总局关于发布〈税收减免管理办法〉的公告》第3条	税收减免管理的“便利”原则
行政规范性文件	《国家税务总局关于印发〈个人所得税自行纳税申报办法(试行)〉的通知》《国家税务总局关于进一步简化和规范个人无偿赠与或受赠不动产免征营业税、个人所得税所需证明材料的公告》《关于按照纳税信用等级对增值税发票使用实行分类管理有关事项的公告》	简化个税申报、增值税发票使用管理、个人无偿赠与不动产、土地使用权免征营业税手续与证明材料

(二) 纳税服务规范中的便民基准

纳税服务是在纳税人纳税过程中,由税务部门主导或直接提供的,帮助纳税人准确、便捷地履行纳税义务和行使相关权利的活动,是一项涉及层面广、复杂程度高的系统性、综合性管理活动。^⑦ 广义的纳税服务规范是指与纳税服务事项相关的法律法规以及规范性文件的总称,主要由国税总局采取颁布公告、通知等方式予以实施,是推进纳税便利、保护纳税人合法权益的重要载体(见表二)。“十五”期间,《纳税服务工作规范(试行)》首次以政策性文件的形式明确规定了税务机关应当提供的服务内容及其行为

^⑦ 参见祝洪溪、国凤、靖树春:《推进纳税服务现代化的策略》,载《税务研究》2015年第5期。

准则。“十一五”期间,我国初步形成了“始于纳税人需求、基于纳税人满意、终于纳税人遵从”的纳税服务格局。“十二五”期间,在简政放权、建设服务型政府的大背景下,《“便民办税春风行动”实施方案》推出了推进网上办税、简化申报手续、实现同城通办等多项纳税便民措施。^⑧《全国县级税务机关纳税服务规范》首次在制度上统一全国县级地区纳税服务流程和标准,《纳税服务投诉管理办法》的修订使纳税投诉机制进一步规范、信息化、透明化。^⑨“十三五”期间,《“十三五”时期税务系统全面推进依法治税工作规划》将坚持税收法定、征纳平等、依法行政、简政放权、从实际出发列为全面推进依法治税的基本原则。

纳税服务措施方式各异,但其背后“方便且有利于纳税人”的价值目标却具有共通性。“最大程度便利纳税人、最大程度限制税务人员”^⑩作为纳税服务的法律基准(legal standards),为税务行政裁量提供相对灵活且必要的指引。与法律规则对行为的事前严格规定不同的是,基准为行为实施与事实认定问题保留了事后裁量空间。^⑪税务行政便民基准以维护纳税主体方便为出发点,对提高纳税人满意度、促进税收遵从具有重要作用。

表二:纳税服务行政规范性文件的分类解读

主要类型	文件示例
全国纳税服务整体工作规划	《关于加强纳税服务工作的通知》《全国税务系统2010-2012年纳税服务工作规划》《“十二五”时期纳税服务工作发展规划》《“十三五”时期税务系统全面推进依法治税工作规划》
推进纳税服务具体方案措施	《关于落实“两个减负”优化纳税服务工作的意见》《关于转变职能改进作风更好为广大纳税人服务的公告》《关于印发“便民办税春风行动”实施方案的通知》《关于创新税收服务和管理的意见》
统一全国纳税服务规范标准	《关于印发〈纳税服务工作规范(试行)〉的通知》《关于印发〈全国县级税务机关纳税服务规范[1.0版]〉的通知》《关于印发〈全国税务机关纳税服务规范〉的通知》
特定时期及事项纳税服务管理	《关于支持中国(上海)自由贸易试验区创新税收服务的通知》《关于进一步做好营改增一次性业务办理纳税服务工作的通知》《关于进一步优化营改增纳税服务工作的通知》《关于全面推进营改增试点分析工作优化纳税服务的通知》《关于实施进一步支持和服务民营经济发展若干措施的通知》

⑧ 纳税便民措施以满足纳税人合理需求为原则,具体形式包括但不限于简政放权、减少审批,简化申报表格、减少报送资料,当场回复、限时办结,全程通办、国地税协作,提供优质纳税辅导和税务咨询、推进税收征管信息化建设、创新“互联网+税务”便利化举措等。

⑨ 参见《国家税务总局公告2015年第49号——关于修订〈纳税服务投诉管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2015年第49号)以及《国家税务总局关于完善纳税服务投诉管理制度有关问题的通知》(税总函〔2016〕57号)。

⑩ 根据《国家税务总局关于印发“便民办税春风行动”实施方案的通知》(税总发〔2014〕29号)等文件规定,目前“给予纳税人最大程度便利,给予税务人员最大程度限制”是我国目前关于纳税便利理念最直接明确的规范表达。

⑪ See Louis Kaplow, *Rules versus Standards: An Economic Analysis*, 42(3) Duke L.J. 557,559-562 (1992).

(三) 主客观形式并存的税收便利

税收便利以主观和客观形式存在于征管规范之中。主观便利是指纳税人拥有并可向税收征管部门主张的便利纳税的权益,如税收征管规范中的纳税人申报方式选择权^⑫、申请延期申报权^⑬、申请延期缴纳税款权^⑭等。主观便利以纳税人的法定权利为载体,纳税人可以通过行使权利来保障自身的税收利益。客观便利是指税法规范中能够在客观上达到简化征管、便利纳税效果的制度或规则。税法规则卷帙浩繁,从便利纳税人角度进行税法规则的设计,可以达到客观便利效果。实践中,代扣代缴制度、委托代征制度、特殊纳税人管理制度、税收征管信息化等制度机制,客观上起到了便利纳税的作用。

(四) 从便利规范到税法原则的角色转换

纳税服务规范意在促进税收遵从、减轻征纳双向负担,但由于缺乏法律目标指引导致规范实施效果欠佳。以税收规范性文件调整具体涉税服务事务及征管行为,具有直接、灵活、针对性强的优点,但因纳税便利规范的碎片化,实践中对于税收征管全局性变革缺乏掌控力。“最大程度便利纳税人、最大程度限制税务人员”尽管理念先进,但严格来讲属于税务行政系统内部的工作规程,对纳税人不产生直接的规范约束力,提高税收遵从成为行政机关承担并主导的重任与试验。实践中税务机关缺乏主动提供和创新纳税服务动力,部分纳税服务机构设置职能分散;纳税人则多被动地接受服务,缺乏自主遵从税法的责任意识,税收征管呈现半遵从状态。^⑮此外,税务部门推进的纳税便民举措多为征管程序的改良,市场领域的纳税服务业务并未完全启动。

促进税收遵从是各国税收征管的重要任务,也是实现税收现代化绕不开的命题。在当下我国不断推进税收法治与税收现代化的进程中,税收遵从需要在法治语境和税法规范中找准坐标,以进一步推动我国税收管理改革。在综合考量影响纳税人履行义务的制度、机制、文化因素的基础上,遮蔽于纳税服务规范背后的“方便且有利于纳税人”理念可以以税法原则形式呈现出来。(1)促进纳税遵从是一项涉及优化税收实体制度、改良征管机制、改善税收文化的税收治理工程。促进税收遵从的难点在于受限因素的多样性:税收制度与课征方法相对复杂;以往两套税务机关的设置;税收征管制度不规范;管理信息化不到位。^⑯纳税人不遵从也与我国历史文化、民族信仰、政治制度等

^⑫ 参见《税收征收管理法》第26条;《税收征收管理法实施细则》第30、31条;《纳税人权利和义务公告》第4条。

^⑬ 参见《税收征收管理法》第27条;《税收征收管理法实施细则》第37条;《纳税人权利和义务公告》第5条。

^⑭ 参见《税收征收管理法》第31条;《税收征收管理法实施细则》第42条;《纳税人权利和义务公告》第6、9条。

^⑮ 税收半遵从是指高度行政分权的背景下,税收管理分权增加了法律沟通成本,同时改变了纳税人与税务机关互动的交易成本,大量纳税人忙于留心地方税务官员偏好、双方忽视法律的“半遵从”行为。See Wei Cui, *Administrative Decentralization and Tax Compliance: a Transactional Cost Perspective*, 65(3) University of Toronto Law Journal, 186, 190 (2015).

^⑯ 参见戴长春、韩娇:《税收遵从成本浅析》,载《地方财政研究》2005年第9期。

社会原因有关。^{①⑦} 长远来看,提高纳税便利度不仅依托税务机关固有权力推进,更需要通过税收立法与规范的税法解释予以保障。(2) 纳税便利原则不仅吸收了我国税收遵从的成果,而且将税收征管改革的成果提升到新的治理高度。税收便利不能囿于行政措施的改善,应从国家治理现代化过程中市场经济、税收法治、社会治理的动态关系中加以阐释。法律原则的直接目的在于实现特定目标,间接影响与目标相关的特定行为与裁判结果,具有价值裁判、抽象性、启发性、非排他性特征。^{①⑧} 从“加强税收征管”到“便利纳税”是从国家税权本位到纳税人税权本位的根本性理念转变,需要法律规范的目标性指引;税收改革引起社会场域的不确定性又要求目标指向能够解决税法实施中的部分问题并保持一定的灵活性。纳税便利原则承载实现法治语境中征纳双方税收遵从最大化的税收治理理想,具有指导税制构建与税法实施的积极意义。(3) 履行纳税义务的便捷程度与纳税人日常生活及基本权益息息相关。现实生活中,纳税主体具有多元化的合理便利需求,比如税制稳定、计算简便、防止突袭征税^{①⑨}等,纳税便利原则作为贯穿立法、执法、司法的法理,可以为我国税收改革提供一个基本的价值判断与逻辑起点。随着我国市场经济、民主法治、纳税人权利意识的发展,税收“纳税人主权观”逐渐取代刻有计划经济烙印的“国家主权观”。^{②⑩} 税法作为纳税人与国家税收关系的调节器也存在着调节范式的多向度转变:由单一地约束征税权向平衡国家和纳税人双方的利益和需求转变,由直线的税收行政思维向促进纳税人遵从转变,由施加纳税义务向保障纳税权利转变。纳税便利概念具有理论抽象性和政策包容性,可以以税法原则的规范形式引领现代税法的权利立法走向。^{②⑪}

三、古典纳税便利原则的现代转型

英国古典政治经济学家威廉·配第在《赋税论》中提出了公平、确定、便利、节省的税收原则。便利是指政府如果允许以实物形式缴纳赋税就会减轻农民许多苦难,如以实物与货币交换的负担以及低价抛售实物的损失。^{②②} 亚当·斯密认为便利原则(Convenience of Payment)是指完纳的日期及方法须予纳税人以最大便利。^{②③} 瓦格纳将

^{①⑦} 参见郑智勇:《提高纳税遵从度的几点建议》,载《税务研究》2006年第1期。

^{①⑧} See Humberto Ávila, *Theory of Legal Principles*, at 29-33 (Springer, 2007).

^{①⑨} 2011年8月12日最高人民法院出台《关于〈婚姻法〉适用的司法解释(三)》,一些夫妻希望在房产证上共同署名。南京地税局通知自8月23日起办理房屋加名均须征收3%契税。8月25日,国税总局回应加名税属于地方政府行为,短期内不大可能在全国范围推行。8月31日,国税总局发文规定在婚姻存续期间免征房地产加名契税。

^{②⑩} 参见赖勤学:《纳税人主权观——新一轮税改的理念精义》,载《经济体制改革》2004年第5期。

^{②⑪} 税法并非征税之法,而是保障纳税人基本权的权利立法。参见前引⑤,北野弘久书,第75页。

^{②②} 参见[英]威廉·配第:《赋税论》,邱霞、原磊译,华夏出版社2006年版,第25-35页。

^{②③} 参见[英]亚当·斯密:《国富论》(下),郭大力、王亚南译,译林出版社2011年版,第361-362页。

便利原则归为税务行政原则,意指国家征税的方法要简便,尽量方便人民。^{②4} 美国注册会计师协会(AICPA)将便利(Convenience of Payment)列为商品税政策十项原则之一,便利是指“某一时间或以最可能方便纳税人的方式缴纳税款”,^{②5}英格兰及威尔士特许会计师协会(ICAEW)提出便于征收及计算原则(Easy to Collect and to Calculate)^{②6}。由此可见,税收便利的调整范围不仅指履行纳税义务的程序方便,还必然涉及税收实体法的计算、测算问题。

税收便利与效率常以孪生原则出现,与节约原则(Economy in Collection)、最小费用原则紧密相关。节约与最小费用原则强调降低税收征管成本、提高税收行政效率。随着福利经济学对税收效率研究的深入,国家税收对纳税人日常行为的影响通过超额负担(Deadweight Loss)概念归入税收经济效率维度。经济效率是税收效率的理论前提,经济效率评价引入税收领域后,税收效率的外延有了比较大的扩充。^{②7} 同时,税收征管效率走向基于技术与经济理性的实证研究。20世纪70年代兴起的新公共管理主义坚持以“经济、效率、效能”为目标进行政府机构改革,效率原则在税收征管改革方面发挥了重要作用。效率维度的评价标准被进一步强化,便利原则的评价标准被逐渐淡化。

诚然,以“效率”为核心的管理理念从某种程度上确实可以提高管理效率,但在实践中可能导致公平、正义等民主价值的弱化,从而与公共行政的本质背道而驰。^{②8} 随着公共行政理论从新公共管理主义到新公共服务主义的发展,传统税收征纳双方的“行政—管理”关系向“服务—客户”关系的转变。在建立服务型政府的理念驱动下,税务机关开始改变以往管理者的形象,逐渐形成依宪治税架构下以纳税人为中心的新型征纳关系。^{②9} 1998年美国国会通过的《国内收入局重组和改革法案》将IRS使命定义为“通过帮助纳税人理解和承担税收责任为其提供高质量税收服务,并秉持对所有人公正诚信的原则执行法律”。IRS根据不同类型纳税人群体的需求将组织机构改组设置四个业务局,突出体现便利纳税人理念。^{③0} 新公共服务主义提倡征税机关由职能单一的行政机构逐渐成为纳税服务的“商业机构”,纳税便利理念在税收征管改革过程中得以复兴。

虽然有学者将确定、便利、节约原则看作有关税收效率最早的论述,但是便利维度

^{②4} 参见甘兴琼:《西方财税思想史》,中国财政经济出版社2007年版,第84页。

^{②5} See the Association of International Certified Professional Accountants, Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, at <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/advocacy/tax/downloadabledocuments/tax-policy-concept-statement-no-1-global.pdf> (Last visited on December 25, 2018).

^{②6} See the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Ten Tenets for a Better Tax System, at <https://www.icaew.com/en/technical/tax/towards-a-better-tax-system/ten-tenets-of-tax> (Last visited on December 25, 2018).

^{②7} 参见肖加元:《税收效率思想发展演进及其前沿研究》,载《财经理论与实践》2009年第1期。

^{②8} 参见唐兴霖、尹文嘉:《从新公共管理到后新公共管理——20世纪70年代以来西方公共管理前沿理论述评》,载《社会科学战线》2011年第2期。

^{②9} 参见王鸿貌:《当代世界各国税收征管改革的最新趋势——以美、加等七国近五年税收战略规划为蓝本》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第11卷),法律出版社2010年版,第210页及以下。

^{③0} 参见郭宇:《借鉴美国经验优化我国纳税服务》,载《国际税收》2014年第4期。

的评价标准具有独立意义。(1)从发生学角度考察,便利原则的提出先于税收效率原则出现,是一项更为古老的税收征管原则。便利纳税与节约征管成本具有不同的利益倾向,在规范意义层面应当区别对待。(2)税收效率从经济视角概括性评价税制及其运行效果,也在一定程度上遮蔽了促进纳税遵从的复杂性。从全面深化改革的实践看,当前现实中的财政问题越来越具有综合性,财政学研究不能采取单维的效率标准,必须能形成兼容其他社会科学研究主题的理论范式,^③税法学研究亦然。(3)税收便利的实现是一项系统工程,合理的纳税机制不仅取决于程序方便,还依赖于应纳税额大小、征税的简便程度以及对所有纳税人的平等对待。^④古典经济学家提到的便利原则仅强调便利纳税手续,并未凸显税收公共管理中以纳税人为中心的理念,也未涉及实体税法的简便性要求。事实上,简便(Simplicity)一直是财税学者关注的重要税制评价标准。原因在于随着税收立法的增多,立法技术复杂性导致税制复杂性增加,^⑤出现难以理解与计算、不确定概念难以执行、立法目的混乱等问题。^⑥申言之,从便利纳税人而非仅便利纳税环节的视角出发,人本主义税法体系构建不能囿于传统程序与实体二分的税收立法思路,应当从税制的稳定性、连贯性、可操作性、简易性、清晰度等多维度评价征纳双方的税法遵从程度,并予以税收立法、执法、司法、守法等多环节的保障。

法律并非完全来自国家立法权,也来源于人类社会许多个人和群体相互交往过程中创设的关系。正是由于税务机关由原来的行政管理者转变为纳税人服务者的角色转换,使纳税人、税务机关、国家之间的关系出现了新定位以及权利义务的新配置。正是因为税制复杂化所引起的纳税人负担的相应加重,使便利纳税人理念开始从程序环节延伸至实体法律制度设计,并成为一项重要的税制评价标准,为税收改革指明方向。

四、现代法治语境中纳税便利原则的基本涵义

法律作为一国的上层建筑,不仅要随着经济基础的变化而发展,也要成为社会、经济、文化发展的指针。现代税法不仅要维护国家和纳税人之间的税收秩序,更要注重培养纳税主体的守法精神。税法遵从既是一项义务也是一项权利,是纳税人基于内心对法的认同而产生的自愿、自主遵守,而所遵守之法也理应是权利之法、人权之法。

(一) 纳税便利是宪法原则与精神在税法中的运行

所谓纳税便利原则,是指税收法律制度的创制和实施的过程中应以方便且有利于

^③ 参见刘晔:《由物到人:财政学逻辑起点转变与范式重构——论新时代中国特色社会主义财政理论创新》,载《财政研究》2018年第8期。

^④ See the Association of International Certified Professional Accountants, *supra* note 25, 8.

^⑤ See Najeeb Memon, *Looking for Suitable Presumptive Income Tax Design for Large Informal Economies in Terms of Principles of a Good Tax System*, 27(4) Austl. Tax F. 907, 914 (2012).

^⑥ See Deborah L. Paul, *The Sources of Tax Complexity: How Much Simplicity Can Fundamental Tax Reform Achieve*, 76(1) N. C.L.Rev. 151, 158-163 (1997).

纳税人为原则。古典经济学家提出的税收确定、便利与节约原则建立在自由放任和自由竞争的经济政策、政府“守夜人”的市场经济理论基础之上,便利原则的涵义也仅强调纳税程序的简化和方便。现代法治语境中的纳税便利原则是指根据宪法对纳税人基本权益的保护,用方便且有利于纳税人理念引导税法运行。

其一,纳税便利原则立足保障纳税人基本权益,具有政治道德与经济制度的正当性。税捐之课征必然介入人民的基本权利,国家课税权之行使应受到人民税捐基本权之限制。^⑤ 纳税主体是社会构成的基本元素,基于纳税人和国家之间的信托关系,国家税权的终极意义在于维护纳税人的权利与自由。作为财产权衍生的社会权利,纳税人基本权益明确了纳税人对税收收入、支出的主动地位以维护其财产权益。^⑥ 实现和保障纳税人基本权益是纳税便利原则的核心,其包含着宪法规范中纳税人主权、纳税人人权、纳税人利益等多重涵义。“权利使法律本身更为道德,因为它可以防止政府和政治官员将制定、实施和运用法律用于自私或不正当的目的。权利给予我们法律正当的信心。”^⑦ 纳税人基本权衍生的道德理性与经济理性有助于税收的权利立法。从道德性角度出发,纳税便利原则讨论的是私人与公共体交往过程中的平等性以及交易结果的对等性,包括纳税人与国家之间的民主议价机制、公平透明的税法制度、简便的纳税遵从义务、和谐的税收环境。从经济性角度出发,纳税便利原则意在通过税法制度的改进,降低征纳双方遵从成本,减少税收超额负担,创造良好的营商环境。

其二,纳税人基本权益的实现与保障需遵循“宪法—税权—税制—权益”的逻辑路径。税权是指税法确认和保护的国家与纳税人基于税法事实而享有的权利,^⑧ 税制是实现与保护纳税人基本权益的制度手段。宪法在元规则层面为国家与纳税人税权配置、税制运行提供基本规范指引,税法规则与原则在应用层面实现和保障纳税人基本权益。平等对待、合理性、合比例的基本假定为规范税法解释提供方法论指引。^⑨ 从税权的角度,财政信托关系中财政权利体系孕育的防御与受益权能将大大降低现代财政权力行使的不确定性和不可控性。^⑩ 不同于权利的个体性,税制的影响是普遍的。纳税人基本权益的实现和保障除需要征纳双方对税法制度的普遍遵从外,还依赖于科学合理的税制构建、先进的征管技术以及对纳税人合理便利需求的尊重与满足。纳税便利原则强调国家有义务给予纳税人与其纳税义务相匹配的便利条件,包括简明、确定、易行的税法规范,简便快捷的税收征管程序,规范、人性化的纳税服务,以及与上述条件相配套的法律制度。基于征税过程中的受益权,纳税人有权要求并获得国家提供上述公共物品。

^⑤ 参见黄俊杰:《纳税人权利之保护》,北京大学出版社2004年版,第2页。

^⑥ 参见单飞跃、王霞:《纳税人税权研究》,载《中国法学》2004年第4期。

^⑦ [美] 罗纳德·德沃金:《认真对待权利》,信春鹰、吴玉章译,中国大百科全书出版社1998年版,第3页。

^⑧ 参见前引^⑥,单飞跃、王霞文。

^⑨ See Humberto Ávila, *supra* note 18, 84.

^⑩ 参见胡明:《财政权利的逻辑体系及其现实化构造》,载《中国法学》2018年第1期。

其三,税收公债关系中纳税人基本权益具有能动意义。税捐之课征必然介入人民的基本权利,因此其课征应经人民的同意。^①源于德国、发扬于日本、辗转于我国台湾地区 and 大陆的税收债权债务关系说,其内在价值在于根据现代法治国家宪法的基本原则对国家征税权力予以法治约束。^②基于现代代议制民主国家中纳税人与国家的平等债权债务关系,在确定和履行税收之债时,纳税人有权要求降低税收的“侵益性”,选择有利于自身及其他国民的税捐方案。同时,围绕纳税人基本权益延展的税法规范强调纳税人个体权利与纳税责任的并重。个体权利的行使应该受到公共利益的制约,而不仅仅是作为民主政治的结果,有利于纳税人原则的适用必须置于刚性税法与严格遵从责任的前提之下。

(二) 纳税便利是形式方便与实质有利的结合

纳税便利原则在形式意义上要求税法制度必须方便纳税人遵从,实质上强调在税收法定的前提下,税法创制与实施应当真正符合有利于纳税人的原则,维护纳税人基本权益及其背后的人性尊严。

1. 形式方便

形式意义的纳税便利强调税收征管规则简便。简便的税收征管规则可以降低税收额外负担,便利纳税人自主履行纳税义务。一方面,税收程序的法治化、人性化、便利化,不仅可以降低税收成本,而且便于规范征税权的运行。特别是在税收立法权、税收司法权尚不能对税收执法权形成有效和全面制约时,纳税便利原则对于尊重和保障纳税人权利,监督税收执法权,指导税制改革具有积极作用。依据方便且有利于纳税人的理念,在税收的确认、征收以及强制征收的程序中,税法所规定的征税的时间、地点、方式、步骤、顺序应满足纳税人的合理便利需求,创设方便纳税人缴税的程序制度。^③在税收程序运行中,税务机关应当依法履行程序,提供纳税服务,不得变相设置程序障碍。另一方面,税制的不便尽管在征管环节显露得多,但税制简便性问题多由立法行为引起。租税方案的繁简程度、税目数量、税率高低、课征环节等课税要素安排都会对纳税遵从造成影响。大量不同位阶的税法规范层出不穷,税制繁复,也会影响税收实质透明度和纳税人遵从。^④税法应当在逻辑组织、语言表述、税额计算等方面保持简便,以前瞻性的眼光考虑到税法后续执行和遵守的便捷程度,增强税制的透明度,便于纳税遵从。

2. 实质有利

实质方面,纳税便利原则强调税款的征收与使用应当符合有利于纳税人原则。就征税环节而言,税制设计、税法执行、税法解释事关纳税人实质性权益。税收作为一种

^① 参见黄茂荣:《法学方法和现代税法》,北京大学出版社2011年版,第81页。

^② 参见叶金育:《税法解释中纳税人主义的证立——一个债法的分析框架》,载《江西财经大学学报》2017年第4期。

^③ 近年来我国税收征管税务登记、纳税申报、纳税检查、发票管理、账簿管理制度以及国地税征管体制的改革,征管系统的电子化、信息化建设,减少税务征管中的行政审批等诸多方面体现了形式方便的要求。

^④ 参见张守文:《税制变迁与税收法治现代化》,载《中国社会科学》2015年第2期。

不可能保持完全中立的介入型负担,加之税法概念本身的不确定性、规则系统的僵硬与漏洞、执法权力的滥用风险等因素,实践中税法制度产生的负外部性可能远高于其在经济和行政维度的低效。实质有利并非无原则地推崇在立法和裁量环节满足纳税人的全部偏好,忽视国家利益和公共利益,而是为减轻税收的“侵益性”设置一道符合税制规律的防火墙,目的在于增强税收法律制度的科学性和合理性。具体而言:(1)在厘定税收作为“公有财产”与纳税人私有财产的分配比例关系时,应基于人民拥有税捐基本权,做出有利于纳税人之安排。^{④⑤} 税收实体法是确定纳税人与国家之间税收债权债务关系的基础。纳税便利原则对于税收立法中课税要素安排具有提示作用,如在设置税种时应避免对同一征税对象进行重复征收,同时避免税种重叠产生重复检查的烦扰。以“营改增”为例,通过增强流转税的抵扣链条、降低增值税税率,一定范围内能够有效减轻一般纳税人的实际税负和遵从成本,有利于促进企业生产经营。(2)在税法适用中,纳税便利原则主张在尊重税收法定的前提下,可以以有利于纳税人原则进行税法解释。根据依法行政的基本要求,没有法律、法规和规章的规定,行政机关不得做出影响行政相对人合法权益或者增加行政相对人义务的决定;在法律规定存在多种解释时,应当首先考虑选择适用有利于行政相对人的解释。^{④⑥} 此外,当税源征收制度引发税收不公平问题时,可以按照实质有利于纳税人的原则对相关制度从根本上进行再造。^{④⑦}

以纳税人基本权益的实现和保护为逻辑起点,纳税便利原则对税收实体法与程序法的规范性要求具有可通约性。形式上,税收实体性与程序性要素的设置应当满足便于征收与计算的要求;实质上,纳税人税权与国家税权的行使应立足于税收的人本目的。纳税便利原则在税收实体和程序规范中具备普遍的解释力和适用性,并对税法制度安排、税务征管裁量、税收司法提出具体的实施要求。

(三) 纳税便利是税收征纳双方便利的统一

纳税便利原则并非理想状态的空谈,而是可以落地生根的真实存在。基于现代税法以纳税人权益为本的理念,纳税便利原则客观上具有构建和谐税务行政关系,实现征纳双方便利的实践效果,具有一定的可测度性。

1. 对内表现为更低的税收遵从成本

税收遵从成本是指纳税人为遵从既定税法和税务机关要求,在涉税事项中产生的除税款和税收的经济扭曲成本(如工作与闲暇选择的扭曲、消费或生产选择的扭曲)以外的费用支出。理论上包括咨询专业中介机构的货币成本,收集、保存、填写、提交资料

^{④⑤} 参见前引③,黄俊杰书,第2页。

^{④⑥} 参见“广州德发房产建设有限公司诉广州市地方税务局第一稽查局税务处理决定案”,最高人民法院(2015)行提字第13号行政判决书。

^{④⑦} 税源征收制度的优点主要在于便利征纳双方,节省征纳费用;缺陷在于淡化了纳税人的纳税意识,产生了工薪阶层在预缴所得税税款时失去缓纳税、年末调整制度的选择权等问题。北野弘久主张将税源征收制度再造为一种申报纳税的事前性、概算性纳付制度,归还真正纳税人的申报权。参见前引⑤,北野弘久书,第218-229页。

的时间成本,设置必要税务设备与税务机关沟通谈判的非劳务成本,以及因承担过重税负或者担心误解税收规定可能遭受处罚而产生焦虑情绪的心理成本。^⑩世界银行将纳税便利度作为评价国家(地区)营商环境的重要指标,从时间成本、缴纳成本、总税率三方面对纳税遵从进行定量分析,遵从成本越低,纳税便利度越高。^⑪但因纳税人心理成本的主观性以及地下经济的存在,税收遵从成本也难以全面准确测量。

2. 对外表现为更高的纳税人满意度

纳税人满意度是纳税人对涉税工作的主观感知程度,可测度纳税人对税收服务合理需求与税收工作实际状况之间的差距。纳税人感受到的涉税事务便利程度直接反映在纳税人满意度调查结果中。国家税务总局委托第三方开展的纳税人满意度调查涉及税法宣传、12366 热线服务、办税服务厅、办税信息化、联合办税、涉税审批、小微企业税收优惠、营改增工作、出口退税、投诉举报、税款征收等十多个项目,这些项目在相当程度上能反映程序与实体两方面的纳税便利状况。纳税人满意度调查可以作为检验某一地区税收政策确立与执行是否方便且有利于纳税人的有效方法,弥补单一成本维度评价的不足。

3. 双便利的统一

纳税主体是国家税收收入的源泉,在国家税收管理中占据着重要地位。现代国家的税收征纳关系不再是非对称性给付关系的“强制模式”,而应当是征税机关和纳税人基于平等关系的“合作模式”。减少重复核查、重复征税、减少填单、简化手续等行政管理改革具有减轻纳税人和税务机关的双向负担的实践效果。虽然因此产生的公共服务成本短期内可能增加,但长久来看,给予纳税人便利仍然是减轻税务机关和纳税人双向负担的最优途径。如何实现征纳双方便利的统一?一方面,税收立法及税收执法应转变单一的行政管理思维,从纳税人立场上判断和考量实体税制、征管程序、机制运行是否便利纳税;另一方面,在促进纳税人自愿遵从、构建和谐稳定的征纳关系的基础上,严查非遵从行为,这也是纳税便利原则的法治意蕴。

五、纳税便利原则与相关税法原则的关系

税法原则是一个由各项税制评价标准构成的有机群组,具有历史性和开放性的特点。作为一项独立存在的税法原则,植根于纳税人基本权益的纳税便利原则与其他税

^⑩ 参见雷根强、沈峰:《简论税收遵从成本》,载《税务研究》2002年第7期。

^⑪ 时间成本包括准备、申报和缴纳三种主要税项所需时间。申报时间包括填写及提交必要申报表的小时数;缴纳时间指在线缴纳,本人到场缴纳等候和办理的小时数。缴税指标反映运营所缴纳的税项和派款总数、缴纳方式、缴纳频率以及缴纳单位的数量。总税率不同于法定税率,指企业所负担的总税额(不含为/由其他主体代缴的税项,包含政府强制性派款)与商业利润的比率,旨在对企业负担的所有纳税成本进行全面测量。See Paying Taxes, at www.doingbusiness.org/en/methodology/paying-taxes (Last visited on December 25, 2018).

法原则在价值取向、作用原理、规范效果方面存在联系与区别。通过与其他税法原则的相互配合,纳税便利原则能得以更加充分地维护税收制度的形式正义与实质正义。市场经济立法体系需保持开放性,^{⑤①}税法原则体系也应遵循开放性建构思路。不同原则从不同价值维度维护税收正义,进而形成一个动态协调、相互配合、相互制约的有机整体。

(一) 纳税便利原则与税收法定原则的关系

税收法定原则要求课税要素法定、课税要素明确、课税程序合法。^{⑤②} 纳税便利原则和税收法定原则存在交叉关系。两者都要求税收实体性课税要素和征税程序的规定必须明确、法定,避免税法规定的模糊不清和肆意变动。纳税便利和税收法定都能起到保持税法明确、稳定、保护纳税人权利、监督限制征税权的作用。同时,纳税便利原则还应依税收法定原则在税收法律制度中明确规定。

纳税便利原则与税收法定原则两者间也存在明显区别。理解纳税便利原则与税收法定原则的区别,首先需要厘清税收法定与税收法治的关系。税收法定强调公权力应当置于法律之下,其核心要义在于对私人财产权的保护,通过启动立法的政治程序增加税收立法的正当性,通过税收法律对税收执法进行约束,通过税收司法对税收权利进行救济,以法律方式规范税收公权的运行。税收法治的意蕴比税收法定要广泛得多,一方面,税收法治是规则之治,强调税法规则的可预测性和确定性,纳税人有权根据明确的税法规则进行经济活动与纳税统筹;另一方面,税收法治目标在于纳税人基本权益的实现与保护,与国家、社会治理现代化形成正向促进。法治并非指法律条文的增加,而是要通过扩大相关群体或行为的范围、改变类型化制度来修正现存的社会规范秩序。它不仅是指制度建设层面的法律化,更需要实现特定群体信仰的共同知识系统的转变。^{⑤③} 实践中,税法实施的复杂性需要作出是否有利于纳税人的价值判断,现代财政制度的建构也必须超越单纯的经济效应分析和财政技术创新立场。^{⑤④} 一味强调税收法定主义而忽视税收的人本目的,税法制度与税收征管难以以最妥帖、最有效的方式实现进化。

与税收法定原则不同的是,纳税便利原则以纳税遵从最大化为目标,突出纳税人的税权主体地位,增强纳税人对国家财政的自主遵从与民主管理机能。税收法定原则与纳税便利原则的规范机理差异具体体现在:(1)两者的权利义务配置机制不同。税收法定原则实质是通过民主程序来规范和限制课税权的行使空间与方式,进而保护纳税人权利,维护纳税人的尊严和主体性。^{⑤④} 纳税便利原则对纳税人权益的保护更为直接,不仅需要征税机关依法行政,而且要求国家税制、税务机关能够主动“照顾”到纳税人的

^{⑤①} 参见郭道晖:《建构适应市场经济的法律体系的原则与方略》,载《中国法学》1994年第1期。

^{⑤②} 参见张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期;刘剑文:《落实税收法定原则的现实路径》,载《政法论坛》2015年第3期。

^{⑤③} See Gillian K. Hadfield & Barry R. Weingast, *Microfoundations of the Rule of Law*, 17 *Annu. Rev. Polit. Sci.*, 21, 36-38 (2014).

^{⑤④} 参见熊伟:《法治国家建设与现代财政改革》,载《中国法律评论》2018年第6期。

^{⑤⑤} 参见前引^{⑤④},刘剑文文。

“便利”权益。(2)两者的作用重心不同。税收法定原则强调税收立法与执法环节中权利与权力的制约;纳税便利原则强调守法环节征纳双方对税法的遵从。(3)两者对税法设计的要求不同。税收法定原则只要求税法对相应的程序要素和实体要素做出明文规定即可,目的在于防止征税机关对税法的任意解释,从而限制征税机关的自由裁量权。纳税便利原则不仅要求课税要素的明确,还要求征纳程序和税制内容简明和人本化,并具有一定的稳定性,目的在于满足纳税人的合理便利需求。

(二) 纳税便利原则与税收效率原则的关系

税收效率是衡量一个国家或者地区税收状况是否良好的重要标准。学界普遍将税收效率原则区分为税收行政效率原则和税收经济效率原则。税收行政效率原则意指征管成本与遵从成本之和最小化,前者指政府征税产生的耗费,后者是指纳税人在履行纳税义务时所花费的各种资源的价值。^⑤ 税收经济效率原则侧重考查税收作为宏观调控手段的资源配置有效性。纳税便利原则蕴含促进税收遵从的价值目标,具有降低税法运行成本的效果,纳税便利与税收行政效率具有实践层面的相通性。

税制改革的目标之一即是保障国家(包括中央和地方)高效率地征收到足额的税款,在降低税收成本的同时实现财政收入的征收目的。纳税便利原则本身蕴含着对税收效率的追求,该原则本身具有部分税收效率的实施效果,具体体现在:(1)税务机关给予纳税人最大程度的便利,如减少行政审批,授权税务代理,网上办税,设计明确易懂的课税要素规则等,其目的在于减少纳税人成本,提高纳税人办税效率。(2)保证足额税收收入是税收经济效率的前提。复杂的税制与征管程序会影响纳税人的遵从选择,容易产生偷税漏税,造成税收收入的遗漏和流失。从这个意义上来说,纳税便利原则和税收效率原则是相通的。

但是,税收效率原则不能涵盖纳税便利原则。(1)税收效率原则仅从“成本—收入”维度衡量一国的税收状况,而纳税便利原则则可以弥补单项效率价值评价的不足。(2)纳税便利原则以纳税人权益为本位,税收效率原则把实现税收行政管理的效能放在首位。纳税便利的理论根基在于宪法和法律赋予纳税人的权利,纳税便利原则具有显著的纳税人权利保护特征,并非对税收行政效率的妥协。(3)纳税便利对税制构建和运行能起到形式和实质上的规范作用,用以维护税法的形式正义和实质正义。随着税收行政观念的转变,现代税法不仅应从“成本—收益”维度评价税收征管活动,更应从纳税人为本理念出发,关注税制设计和征收执行过程中纳税人的便利程度和实体权益。只有通过满足纳税人便利需求并以此促进自愿遵从,才能真正实现良性的税收效率目标。

(三) 纳税便利原则与量能负担原则的关系

作为税收公平的主要论点之一,量能课税原则最早可追溯至16世纪意大利历史与

^⑤ See Binh Tran-Nam et al, *Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia*, 53 (2) National Tax J. 229 (2000).

政治学家弗朗西斯科·奎齐亚迪尼(Francesco Guicciardini)关于累进的土地收入税的评论中,税收平等并非对每个人施以相同税率,而是强调每个人因税负造成的不便应保持在相同程度。^{⑤⑥} 当今学者讨论的量能课税原则含义包括两个维度:一是“纳税人之间的分配公平”,如“税课是否平等,须依其衡量标准;依个人之支付能力以课税,即为衡量标准。每一位纳税义务人与其他纳税义务人的纳税能力,究竟是相类似或不同,量能课税原则即为其指针”;^{⑤⑦} 二为“纳税人与国家之间的分配公平”,如国家课税应斟酌考虑公民的个别的和特殊的情况,依据个人经济上的支付能力而课以负担。^{⑤⑧}

在公民与国家之间普遍平等牺牲的意义上,纳税便利原则与量能负担原则都与宪法平等原则相呼应,强调“纳税人与国家之间的公平”,以厘定私人与公共财产分配的边界。根据宪法比例原则中的必要性原则,所得税税负不能过度损害公民的财产权,而要在课税后仍能保持财产以供未来的私人使用,借此也保障国家未来尚可课税。^{⑤⑨} 此外,纳税便利原则与量能课税原则对税收法定原则存在着一定程度的张力效应。如果将量能课税原则与纳税便利原则都视为贯穿税收立法、执法、税法解释的指导原则,基于宪法中的公平、平等、人权保障等价值观念,两者都可能导致税法运行突破税收法定原则,从实质上落实租税人税化。^{⑥⑩}

纳税便利原则与量能课税原则的主要不同在于:(1)规范目标不同。广义上的量能课税原则意在实现纳税人之间的税负公平,也反映了深层次纳税人与国家之间的分配关系,其主要目的在于解决税法分配不公问题。量能课税原则为国家依据纳税人的经济负担能力公平分担税负的标准,创设国家与纳税人之间的距离,确保国家无偏私地对待每一位国民。^{⑥⑪} 纳税便利原则意在实现法治语境中的税收遵从最大化,重点在于解决税法运行不畅问题,包括主观遵从意愿欠缺与客观制度机制失范两个方面。(2)规范作用方式不同。量能课税原则思想源于经济学中“量能负担说”,本质上承继了税收平等牺牲理论,主要反映纳税人私有权益的防御维度。纳税便利原则强调通过维护纳税人权益来实现纳税义务,基于实质有利的税收人本目的,国家征税与用税行为受到宪法层次纳税人基本权益的制约,包含防御与受益两个维度。(3)规范实施效果的差异。在获得纳税负担能力(收入、财产、所得)信息的前提下,根据量能课税原则可以得出征税方案,但基于纳税便利的价值判断并不能完全得出征税与否的结论。税法实施依赖于科学合理的税制,纳税便利原则也不主张过度依赖目的解释方法将主观自由与课税结论进行直接因果联系,但这并不能泯灭纳税便利原则在法实践论中的积极意义。

^{⑤⑥} See Kenneth Scheve & David Stasavage, *Taxing the Rich: A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe*, at 26-27 (Princeton University Press & Russell Sage Foundation, 2016).

^{⑤⑦} 葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第122页。

^{⑤⑧} 参见陈清秀:《量能课税与实质课税原则》(上),载《月旦法学杂志》2010年第8期。

^{⑤⑨} 参见张翔:《个人所得税作为财产权限制——基于基本权利教义学的初步考察》,载《浙江社会科学》2013年第9期。

^{⑥⑩} 参见许多奇:《论税法量能平等负担原则》,载《中国法学》2013年第5期。

^{⑥⑪} 参见闫海:《绳结与利剑:实质课税原则的事实解释功能论》,载《法学家》2013年第3期。

对税法原则的理解不应拘泥于传统的解释路径,税收法定就是税收政策的法律化、税收效率包括行政和经济效率的两合、税收公平就是指横向公平和纵向公平,这种固化又简化的解读不仅无益于正确发挥税法原则作用,甚至还会引起学理上的曲解。税法原则是从社会规范秩序中总结提炼出的类型化制度,通过对税收要素(税制结构、征收程序、税收负担)的评价和修整,落脚点在于评判税收是否有益于纳税人权益和社会公共利益的增进。进言之,税法原则之间虽彼此独立但并非完全割裂,税收构成要件及征收程序的调整可能会引起效率、公平等多维价值的评判。税制优劣当然需要传统税法原则的评价维度,也需要将是否有利于纳税人作为税制形式与税收实质的评判标准,否则无法洞悉税收作为文明代价的人本实质。纳税便利原则并非税收法定、公平、效率原则的替代和颠覆,而是强调从纳税人的感知、行为、权益角度来评价税收政策的设计与运行,以法律原则的形式沟通宪法层面的纳税人基本权益。

六、纳税便利原则的中国意义

纳税便利原则作为完善税收法律法规的立足点,作为促进税收自主遵从的税法文化,作为一项重要的税法原则,对我国整体税制的设计、具体税法规则的构建、税收征管的运行具有重要的指引、评价、规范作用。

(一) 规范国家税权运行

“租税者,乃国家以公权力,强制将人民之部分财产,无偿转移为国家所有,因此本质上税法无法逃避对人民自由权、财产权之干预与介入的命运,先天上亦较其他法域更受基本价值观,特别是基本权理念之约束。”^②本质上,税法是国家对纳税人个体自由的干预,当这种干预超越正当性目的或者超出一定合理限度时,税法就涉嫌侵害纳税人宪法层面的基本权益。纳税便利的首要逻辑起点就是维护和保障纳税人的基本权益,规范国家税收立法权和执法权。

税制的建设、运行、改革工作通常由政府主导,在纳税人对国家税收活动参与、监督不足的情况下,法律需要在税法立法源头对国家税权运行进行制度化约束。征管实践中,纳税主体遇到的诸多不便多由税收立法不合理以及滥用执法权所引起,如实体税制可税性不足、语义模糊、重复征收与检查,税收征管环节执法权误用与滥用、纳税服务水平参差不齐等。当代税收征管模式的服务转向以及纳税遵从管理本身的复杂性,需要公权力机关从“是否有利于纳税人”视角出发审视税收立法与税收执法。作为税法制度中激励和保护纳税人权益的显性机制,纳税便利原则主张对纳税主体利益进行正面的、直接的、积极的诠释和保护。在税法创制中,纳税便利原则在提示立法者斟酌实质课税

^② 前引^⑤,葛克昌书,第29页。

要素安排的合理性以及后续法实施的便利性。在税法实施阶段,相较于征税简便原则,^③纳税便利原则指导税务机关转变传统行政管理观念,树立服务意识。概言之,国家税收运行应以纳税人基本权益的保护与实现作为实质性评判标准。具体而言:(1)税收立法确定、简便、易懂,增强税法制度的稳定性、透明性和可预测性;(2)税收征管依法依规、以人为本,为纳税人提供规范、科学、便利的纳税服务。

税收立法与执法机关通常关心“征税/不征税”的问题,司法机关更需要从平衡税收权、“是否有利于纳税人”的视角审视税制与征收程序的正当性。根据我国国情,司法机关的税收监督功能主要体现在税务行政个案裁判的税法解释中。针对税法漏洞的修补,权力机关启动政治程序、进行立法修补无疑是最符合税收法定原则要求的,但同时也必须承认司法机关及税务机关修补税法漏洞的可能性与制度空间。纳税便利原则可以指导税法规则的解读与适用,具有弥补税法规则漏洞的作用。在没有具体操作规范的情况下,不确定的概念和条款容易造成征税权的误用和滥用。如何在法定和变通之间找到平衡点以切实维护纳税人应当享有的便利利益,纳税便利原则给出的答案是:在税法无明文规定的情况下,行政机关与司法机关应当以方便且有利于纳税人为原则,选择有利于纳税人的征税方案和方便纳税人的征纳程序。

(二) 促进纳税人主动遵从

西方税收征管改革运动也是一场纳税人人权运动,许多国家已将“有权获得纳税服务”写入纳税人权利保护的宪章性文件,如1996年美国国会签署《纳税人权利法案》,将“有权获得优质税务服务”作为纳税人基本权利之一,^④1997年澳大利亚国税厅制定的《纳税人宪章》中将获得税务局专业服务和帮助列为纳税人的法定权利。^⑤虽然我国税法制度明确规定纳税人享有十余项法定权利以及税务机关提供纳税咨询服务、不得刁难纳税人的法定义务,但是尚未明确规定纳税人的获得纳税服务权。有学者提出在我国宪法中明确纳税人基本权利和地位,效仿美国、澳大利亚等西方国家将税收遵从成本最小化写入法律。^⑥纳税服务权入宪观点虽值得商榷,但立足于纳税人基本权益的纳税便利原则,可以为丰富我国纳税人权利体系、促进纳税人主动遵从提供新的思路。

其一,纳税便利原则主张在《税收征收管理法》中明确纳税人有权获得免费服务的权利。与西方国家纳税人对自身权益的主动维护不同,我国税收征管改革呈现自上而下推动特征,大多数纳税人“被参与”到纳税服务改革进程中,自主遵从及权利保护意识

^③ 有学者将“征税简便原则”列为税收程序法的基本原则,也可归类为税收形式性基本原则,在税收征管法中具有指导性作用。参见徐孟洲、徐阳光:《税法》,中国人民大学出版社2012年版,第77页。

^④ See IRS, Taxpayer Bill of Rights: #2, The Right to Quality Service, at <https://www.irs.gov/newsroom/taxpayer-bill-of-rights-2-the-right-to-quality-service-0> (Last visited on December 25, 2018).

^⑤ See ATO, Taxpayers' Charter-essentials, at <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Taxpayers-Charter/Taxpayers-Charter-essentials/> (Last visited on December 25, 2018).

^⑥ 参见杨志安、韩娇:《降低我国税收遵从成本的途径选择》,载《税务研究》2006年第1期。

较弱。纳税人遵从税法的积极性和主动性需要长期培养,通过增加权利激励条款与纳税服务机制,可以增强纳税人一端的主动配合。一方面,正向的法律价值理念可以唤起公民朴素认知产生的正义感、道德感,促进公民守法。“我们遵守法律不仅是因为我们被迫遵守法律,而是因为我们感到遵守法律是正确的。”^{⑥7}服务型政府建设过程中,方便且有利于纳税人的理念符合纳税人和税务机关的理性预期,通过法律向社会传达正向信息,能改善税收征管环境。另一方面,“财经法的最高境界是法律的施行要既能建立并维持法律秩序,也能启动市场机制,偏一不可。”^{⑥8}法定纳税服务权是纳税人维护自身权利的请求权基础所在,其实践意义不仅在于对税务机关纳税服务职责的投诉监督,^{⑥9}还在于启动包括中介机构在内的纳税服务市场,构建以市场为主导的纳税服务长效机制。

其二,从实践论的角度,权益保护的目的是促进法治语境中税收遵从最大化,纳税主体权益保障必须与强化税收遵从责任同步推进。现代社会的公民不仅需要个体权利意识的启蒙,更需要实现个体权益与社会权益的责任转向。税法实施中,纳税人权利的实现与保护受限于法定纳税义务的履行。在税收法定原则基础上,纳税便利原则主张通过培养纳税人的自主遵从意识,鼓励纳税人依法主动承担纳税义务。这也进一步诠释了纳税便利原则蕴含的规范及限制税收公权、保护和照顾税收私权的法益平衡机能,即限制公权力的非理性扩张,激励和维护相对方理性扩张。^{⑦0}

(三) 优化税收实体法律制度

实现法治语境中的税收遵从最大化,一方面需要提高纳税人的自主遵从意识,促进税法自愿性遵从;另一方面需要通过税法制度的完善,降低制度型税法不遵从。在技术维度,纳税便利原则具有优化我国实体税制的积极意义。

税收实体法立法过程中,财政经济及社会政策因素历来起主要支配作用,对纳税人基本权益维度的考虑往往显得不足。繁琐的税制增加纳税人理解、执行税法的时间和精力。促进纳税便利、降低征纳成本,不仅需要征税机关的服务,更需实体税制的改进。一方面,应注重税制形式上的可接受性。税法之简化使得法律之平等适用与合理相当性均有预见之可能,此为租税正义之基石。^{⑦1} 便于国民理解的税制是纳税人进行纳税申报的前提,否则无法从实质上确立纳税申报制度。另一方面,税收立法需要从实质有利维度深入探讨课税要素安排的合理性。已有学者提出通过对税收构成要件的定性与定

^{⑥7} 前引^{⑤9},德沃金书,第20页。

^{⑥8} 前引^{④1},黄茂荣书,第101页。

^{⑥9} 参见《纳税服务投诉管理办法》(税总公告2015年第49号)第2条:“纳税人(含扣缴义务人和其他涉税当事人)认为税务机关及其工作人员在履行纳税服务职责过程中未提供规范、文明的纳税服务或者侵犯其合法权益,向税务机关进行投诉,税务机关办理纳税人投诉事项,适用本办法。”

^{⑦0} 参见罗豪才:《中国行政法的平衡理论》,载罗豪才等著:《行政法平衡理论讲演录》,北京大学出版社2011年版,第7页。

^{⑦1} 参见葛克昌:《所得税与宪法》,北京大学出版社2004年版,第3-4页。

量分析,可围绕可税性识别与应税性计量两个阶层来展开税收立法。^②

纳税便利原则认为税捐国家课税方法设计的标准及底线是税法应与宪法所保障的市场经济体制及个体经济自由相匹配。“税收不仅仅是政治上的现实,其改革思路的起点恰在于税收背后的宪法理念”。^③从纳税人基本权益保障视角阐释税收遵从不必得出征不征税、税负高低的结论,相反有研究结论表明发展中国家纳税人以“法定税负”作为决策参考点,逃税带来的心理收益随着收益增多而“边际满足”递减,较高法定税率与高自愿遵从并存。^④租税宪法化、人税化的实践意义在于使我国税收改革保持与国家治理、社会治理相一致的路向,采取包容性思维处理社会场域中的多元利益诉求,以人的发展作为评价改革效果的尺度,形成国家现代化发展合力。以“营改增”为例,营业税退市有助于减轻部分企业税负,但由于目前增值税的多类纳税人、多发票管理、多档税率设计以及过渡期的相关规定,纳税人增值税抵扣权存在税制结构、抵扣链、时效性、行政审批前置、稽核比对方面的障碍。^⑤增值税的完善不仅需要国家层面继续推动“宽税基、简税制”的改革,也需要通过更为规范的法律解释方法为当下增值税稽征提供符合宪法精神和原则的方法指引,避免“一刀切”认定标准对企业产权的误伤,保障纳税人增值税进项税抵扣权。

(四) 完善税收征管机制

促进纳税便利、提高纳税遵从是税收征管改革的重要内容。我国《税收征收管理法》的历次修法实践表明,税收程序法已逐渐淡化“税收行政管理命令”的定位,不断向规范征税权、促进并保障纳税便利转变。纳税便利原则在税收征收管理法中的具体化表现为:税务机关提供纳税咨询服务的义务、国家税务现代化信息化建设职责、主观便利形式的纳税人权利、客观便利形式的征管程序机制。提高税收便利度是我国正在进行的税收征管改革的重要任务。但目前承担税收基本法功能的《税收征收管理法》对纳税便利理念的贯彻并不理想,“咨询”二字缩小了税务机关应当提供的纳税服务的范围,“方便纳税人”“方便纳税的原则”的适用范围仅局限于《税收征收管理法实施细则》税款征收一章,^⑥这就从规范结构上限缩了方便且有利于纳税人的调整范围。《税收征收管理法》总则完全可以明确宣示纳税便利原则,以弥补具体征管法律制度中纳税服务、纳税程序、纳税人权利、税务机关义务,以及争议处理规则的疏漏与不足。

此外,税收征管智能化与信息化是优化我国纳税服务体系、保障征纳双方便利的重

^② 参见叶金育:《税收构成要件理论的反思与再造》,载《法学研究》2018年第6期。

^③ 张慰:《公平视野下的德国简化税法改革方案——基于保罗·基尔希霍夫教授税收正义理论的公法学思考》,载《西南政法大学学报》2014年第1期。

^④ 参见余莎、耿曙、孔晏:《如何有效征税:来自纳税遵从实验的启发》,载《公共行政评论》2015年第3期。

^⑤ 参见王敏志:《增值税抵扣权实证研究:在事实与规范之间》,载施正文主编:《中国税法评论》(第3卷),中国税务出版社2016年版,第237-248页。

^⑥ 参见《税收征收管理法实施细则》第38、40、44条。

要方式。党的十八大以来,税务部门全力推进纳税服务、信息征管体系改革,全面推进税收现代化。党的十九大报告指出,深化供给侧结构性改革需要推动互联网、大数据、人工智能与实体经济深度融合。我国的纳税服务体系尚处于前期建设阶段,与政策相配套的环境、制度、组织、人员等条件尚不成熟。当下个人所得税法确立的费用扣除申报制度就对纳税人(特别是中小企业)遵从、税务部门个税申报服务、纳税人信息采集、管理与保护提出了挑战。智能时代的纳税服务长效机制建设同时需要技术突围与法治保障。人工智能技术在造福人类的同时,也增加了与技术负面性、法律确定性相关的社会风险。^⑦一方面,智能化实体办税服务厅的构建可以更充分地满足纳税人自助化、便捷化、个性化办税需求,^⑧对于提高纳税便利度、保障纳税人权益具有重要意义。另一方面,完善征管信息化建设与纳税人隐私保护相关法律制度也迫在眉睫。目前《税收征收管理法》仅对国家税务信息化建设职责做出宣示性规定,缺乏与之配套的细化规范。税务信息化建设涉及税务、工商、海关、金融机构的信息共享与网络安全等众多关键因素,健全的法律制度是构建征管合作机制、明确各方权利义务的保障。数字化时代税收征管“为人服务”的本质愈加凸显,与之相关的立法与执法应以纳税便利为指导原则,在进一步推动我国税收征管朝规范化、科学化、信息化、国际化方向发展做出努力。

结 语

本文主要研究任务是揭示纳税便利作为一项独立的税法原则存在的必要性与可行性,探讨税收遵从问题在税法规范体系中的定位与表达。通过回溯国内外纳税便利相关规范、理念及原则的产生发展,结合我国税收征管的实践,得出如下结论:

(一) 纳税便利原则是一项与税收效率原则并肩存在的税法原则。法律原则可以由个案归纳而出,也可以由上位价值具体化而来。^⑨一方面,纳税便利是深藏于税收制度和税法规范中的重要税法原则,在我国的税法规范中已多有体现。另一方面,从纳税人主权理论出发,纳税便利原则明示国民有权在履行纳税义务过程中获得国家提供的便利条件,包括便利纳税人的基础设施、纳税服务、科学合理的税收法律制度。

(二) 作为一项税法原则,纳税便利原则是指导税收立法、执法和司法的纲领性准则,是纳税人税权、依宪治税的具体化指针。纳税便利原则立足维护纳税人基本权益,强调税制构建及运行应当依循方便且有利于纳税人的理念。具体而言,税收立法应确定、简便、易懂,税收执法应规范、科学、以人为本,税制结构是形式方便与实质有利、征税便利与纳税便利的有机统一。

^⑦ 参见吴汉东:《人工智能时代的制度安排与法律规制》,载《法律科学(西北政法大學學報)》2017年第5期。

^⑧ 参见张霄、姚凤民:《智能化实体办税服务厅的构建——基于人工智能视角的讨论》,载《税务研究》2018年第8期。

^⑨ 参见前引⑪,黄茂荣书,第99页。

(三) 纳税便利体现了法学和经济学的双重属性,在法学上体现为纳税人的基本权益和法定权利,在经济学上体现为更低的遵从成本。纳税便利通过满足纳税人的合理需求,关注征管中微观个体对税制的反应,有利于保障纳税人基本权益与国家税权的实现,并可从中窥见税制建设和征管改革的正确方向。随着我国经济社会的不断发展,纳税人权利意识的逐步提高,税收给国民带来的干扰和负担应当越来越小。税收不是一场政治上的掠夺,而应成为纳税人主动参与政治的途径;税法不应只是征税规范,更应成为纳税人权益保障之法。

Abstract: The concept of taxpaying convenience, which means offering convenience and benefits to taxpayers, should sticks to the legislation and administration of tax law and be defined as a basic principle in the tax law. In the aspect of fact, we found different types of taxpaying convenience norms in our existing tax law. In the aspect of value, the doctrine of taxpaying convenience emphasizes that both taxation system should be established and tax law should be administrated under the protection of taxpayer fundamental rights. It is based on the people's sovereignty and human rights set forth in the constitutional law, and argues that the state is obliged to facilitate the taxpaying corresponding with taxpayer's obligations. Specifically, tax legislation shall be definite, simple, and easy to understand; tax enforcement shall be normative, scientific and human-oriented, which embodies the unification of formal convenience and substantive benefit to taxpayers, convenience of tax collection and taxpaying. It has not only relation with but also difference from tax legalism, tax efficiency and capacity to pay. It will play a guiding role in improving tax environment under the rule of law, constraining the national tax power, perfecting taxation system and administrative mechanism in China.

(责任编辑:王莉萍)