

DOI: 10.15918/j.jbitss1009-3370.2015.0423

# 税收遵从协议行政指导属性之证成

熊樟林

(东南大学 法学院, 南京 210000)

**摘要:** 税收遵从协议作为一种新型执法方式被广为应用,具有一定的积极意义。学界对其性质、合法性等方面的认识,争议颇多。从对现有文本的观察来看,税企双方签订税收遵从协议并不会引起税收行政法律关系的变动,协议大部分内容只是对税收法律规范的重申与复写。税收遵从协议以合同为载体,实际上并不能被认定为行政合同,而只是行政指导的一种类型。同时,税收遵从协议以意思自治为原则,但必须遵循税法的基本规则,必须在税收法定主义的框架内运行,行政两造不能以协议方式变更法定的税收法律关系。

**关键词:** 税收遵从协议; 行政合同; 行政指导

**中图分类号:** DF31; DF432

**文献标识码:** A

**文章编号:** 1009-3370(2015)04-0150-06

## 一、问题的提出

人们在处理法律问题时往往会衡量成本与收益之间的关系,多数人会选择成本较低的遵从途径,从而降低守法成本。近两年来,这一思维在税务行政法中得到了广泛运用,执法部门基于对相对人税收遵从成本(Tax Compliance Cost)的考虑<sup>[1]</sup>,创生了可被称为“税收遵从协议”的新型行为,根据税收法规而建立起来的平等、互信、透明、合作的新型税企模式,是针对企业特点提供的一种规范化、个性化的涉税服务。一般而言,税收遵从协议通过契约方式约定税企双方的权利和义务,一方面要求税务机关履行对企业涉税诉求给予明确答复、积极帮助企业完善内控制度、分享税务风险评估信息等义务;另一方面要求企业遵从依法纳税、建立税务风险管理机制、提前报告重大涉税变更事项等义务。

税收遵从协议以自愿为原则,这与以权力强制性为显著特征的传统执法方式不同,追求的是行政两造之间关系的平等化,要将私法理念引入到公法之中,改变以往公私权力之间的僵化关系。从监管的角度而言,税收遵从协议前移了监管税务风险的重心,为企业提供有针对性和个性化的服务,有利于企业建立内部风险防范机制,推动税收监管从以税收和监管部门管理为主,逐渐向以企业自我管

理、自愿遵从为主的转变,从而识别潜在的重大风险,提高监管效率,降低监管成本<sup>[2]</sup>。

从外表看类似于行政合同的新型制度,在短短两年内便博得了实务部门的广泛认可。国家税务总局2011年7月13日颁布实施《国家税务总局大企业税收服务和管理规程(试行)》(以下简称《税收服务和管理规程》)<sup>[2]</sup>,承认税收遵从协议的合法性;北京、河南、浙江、辽宁、广东等地大力提倡,并通过其有效地解决了一些税务执法中的实际困难,积累了丰富的实践经验。

## 二、“税收遵从协议”不是行政合同

概念行政法学的基本思维是对行政行为予以类型化,将行政行为划分为诸如行政处罚、行政许可、行政强制、行政奖励等条块,是概念行政法学认识行政事务的一贯逻辑。检讨税收遵从协议需首先对其予以定性,即明确属何种类型的行政行为。

从现阶段的观察情况来看,多数人倾向于将税收遵从协议认定为行政合同<sup>[3]</sup>。行政合同是指“行政主体为一方当事人发生、变更或消灭行政法律关系的合意”。判断是否成立行政合同的要件为:(1)合意,也就是在合同法上通常所理解的双方主体通过意思自治而达成一致意见的过程,“以当事人的自主意志为前提”<sup>[4]</sup>; (2)权力因素,是指行政合同并不单单只包括合

收稿日期: 2015-01-12

基金项目: 2014年度教育部人文社会科学研究青年项目“行政处罚上的有责性问题研究”(14YJC820060);司法部2014年度国家治理与法学理论研究中青年课题“行政处罚上竞合问题的判断规则”(14SFB30012);中央高校基本科研业务费专项资助(2242015S30007)

作者简介: 熊樟林(1984—),男,法学博士,讲师, E-mail: law-person@163.com

①《国家税务总局大企业税收服务和管理规程(试行)》第17条:“税务总局与企业集团在自愿、平等、公开、互信的基础上,签订税收遵从协议,共同承诺税企双方合作防控税务风险”。

②国税发[2011]71号,2011年7月13日颁布。

意,必须还要含有权力因素,通常是指发生公法上的法律效果<sup>①</sup>。套用这两个要件,税收遵从协议从形式上来看似乎就是行政合同的一种类型:一方面,税收遵从协议的达成确实是建立在税企双方合意基础上的,《税收服务和管理规程》第17条规定:“税务总局与企业集团在自愿、平等、公开、互信的基础上,签订税收遵从协议……”。更为重要的是,税收遵从协议的形式要件就是一份合同,在框架上和民事合同并无二致;另一方面,税收遵从协议作为税务执法中的一种新型行为,根本目的就是为了实现税收服务与管理,其中当然也不乏权力性条款,实践中诸如“税务行政机关有接受纳税企业依法进行税务检查的义务,应主动配合乙方按法定程序进行的税务检查……”之类的合同义务,也几乎是所有税收遵从协议的必备条文。因此,多数人认为税收遵从协议是行政合同。

不过,这种认识并不妥当。

1. 税企双方签订税收遵从协议,没有产生、也不可能产生新的权利与义务关系。无论行政合同的具体类型如何复杂,也不论判定行政合同的成立要件如何具有争议,行政两造签订行政合同的终极目的都是为了引起行政法律关系的变动,都是“以行政法上之法律关系为契约标的(内容),而发生、变更或消灭行政法上之权利或义务之合意而言的”<sup>②</sup>。从根本上来说,引起行政法律关系的发生、变更或消灭是成立行政合同的基础要件,或者说行政合同是引起行政法律关系发生变动的根本动力,在任何类型的行政合同中都不可或缺。譬如,以政府采购合同为例,只有通过订立行政合同,行政机关才负有支付价金的义务和享用采购标的的权利,类似地,只有通过订立行政合同,承包商才负有交付采购标的的义务和获得价金的权利。采购合同是产生这一新型法律关系的逻辑起点。

但是,通过对税收遵从协议的观察发现,其并没有扮演类似的角色。实践中,税收遵从协议的大部分内容都只是对税法的中断和复写,并不具有独立意义。典型的税收遵从协议的基本框架大致包括3个部分:纳税企业的权利义务、税务机关的权力与义务、以及协议的效力规定<sup>③</sup>。首先,就纳税企业的义务而言,协议的约定大多不会超出如下范围:办理税务登记,依法设置、报关账簿,开具、使用和保管发票,建立会计制度,如实申报税款,按时缴纳税款、接受税务检查等等。很明显,这些义务和《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国企业

所得税法实施条例》等法律法规规定的义务并无不同,只是写在了合同文本之中而已;其次,就税务执法机关的义务而言,协议也多是在“要文明执法、禁止玩忽职守、宣传税法知识、听取意见和建议”等方面翻来覆去地宣告,但实际上并不是税收遵从协议所创生的,而是诸如《行政处罚法》《行政强制法》《税务执法监察暂行办法》等法律法规的应有之义,协议并不具有组织法的功能,更加不能赋予相应的执法权限;最后,在协议的法律效力上,实践中则显得更加空洞,大部分协议只是做了效力伊始与终止方面的规定,对于是否可以诉诸诉讼多是按下不表的,或者只是冠以“协商解决”的字眼。可见,从整体上来说,税收遵从协议并没有在传统的税收行政法律关系之外创生新的权利与义务关系,没有引起行政法律关系的变动,由于其欠缺成立行政合同的核心要件,因而不能被认定为行政合同。

2. 税企双方所签订的税收遵从协议,不具有、也不可能具有法律效力。倘若税收遵从协议被认定为行政合同,就应该具有合同效力,包括公法和私法上的效力,但实际上这并不现实。一方面,如上所述,实践中的税收遵从协议没有创生新的权利与义务关系,税企双方围绕协议所产生的法律争执要么大多都不具有实质意义,要么诉诸强制力(包括行政权和司法权)的根本依据并不是协议本身,而是其背后用于支撑协议的税收方面的法律法规,协议本身并不可以藉由其效力而成为行为依据,“税收遵从协议是公开表达税企双方税法遵从关系的共同声明,不具有法律效力。税收遵从协议内容都是基于法律的基本规定,没有设定特殊的权利义务”<sup>④</sup>。

另一方面,即使税企双方真的通过税收遵从协议增加了新的法律关系,这也并不意味着会得出不同结论,因为此时合同本身的效力是否能够成立也并不必然。众所周知,“税收法定原则”是税法的帝王条款,它和罪刑法定原则并称为“法治主义两大枢纽”的基本准则,在税法中至关重要,是政府对人民课税获得同意的根本方式,也是政府摆脱“武力征税”的合法性基础。“依据民主原则和法治原则,国家征税所依据的法律,仅是指人民行使权力的议会制定的法律或议会授权制定的法规”“行政机关不应有自己决定征税的权力,而只能有执行法律的权力”“税收行政机关无权开征、停征,也无权减免、退补”“同时,也不允许征纳双方或纳税义务人之间达成变更课税要素或征税程序的税收协议,以排除强行法

<sup>①</sup>现阶段,通过网络检索就可获得税收遵从协议范本,如 <http://wenku.baidu.com/view/84bea0d1195f312b3169a5af.html>,2013/4/11 最后访问;<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8136889/n8747853/n8747883/wenben.html>,2013/4/18 最后访问。

的适用为目的的一切税收协议都是无效的”<sup>[18]7-65</sup>。

在比较法上,以税收法定原则为由,拒绝将行政合同适用到税收领域的论述,也并不鲜见。譬如,毛雷尔就认为:“在法律明确规定或者案件的具体情况需要行政行为方式时,行政合同没有适法性”“确认或征收税金或者其他税捐……就必须采取行政行为方式”<sup>[19]363</sup>。学者 Tipke/Lang 更是直接反对任何形态的税捐协议,认为这将“无法维持课税之公平”<sup>①</sup>。这种立场在同属大陆法系的日本也不例外,譬如,盐野宏就认为:“在税务行政的领域等之中,基于当事人的自由意思的合意缔结这种行为形式,可以说,原则上不能使用”<sup>[10]29</sup>。日本东京大学著名税法专家金子宏也曾不留情面地说道:“在税收行政机关于纳税义务人之间构成和解或者达成协议……是违法的,这类和解及协议无效因而也没有任何约束力”<sup>[11]53</sup>。需要注意的是,前述严格规则主义的态度在立法上也已获得了成文。譬如,《德国租税通则法》第155条第1项规定:“租税之确定须以行政处分为之”。又如,秘鲁共和国1979年《宪法》第139条规定:“税捐的设立、修改或取消,免税和其他税收方面好处的给予只能根据专门法律进行。征收税捐须遵循合法、一致、公平、公开、强制、准确和经济的原則。在税收方面不设查抄税,也没有个人特权”<sup>[12]</sup>。

中国《税收征收管理法》第3条规定:“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。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定”。从某种程度上说,该规定和税收法定主义原则的含义已经十分接近了<sup>[13]</sup>。因此,如果实践中的税收遵从协议真的就征税客体、税率、税收优惠等方面做了重新安排,从而起到了改变行政法律关系的效果,那么协议本身就有可能由于违反《税收征收管理法》第3条而被判定无效。无效合同是不具有强制执行力的,既无法获得国家公权力的认可,也不能从真正意义上引起税收行政法律关系的变动,这等同于说,税收遵从协议不能被视为行政合同。

通过观察不难发现,在国家税务总局颁布实施的《税收服务和管理规程》第17条规定:“税务总局与企业集团在自愿、平等、公开、互信的基础上,签订税收遵从协议,共同承诺税企双方合作防控税务风险”。该条列明,税企双方签订税收遵从协议的根本目的只是“合作防控税务风险”,并没有僭越现有税收法律体系

做税务方面的实质性规定。如此,就不难理解为什么现有税收遵从协议范本,大多只是就税收法律规范照本宣科,没有、也不敢有改变税企双方权利义务关系的任何企图。“赋税的认定,只在公法给付时才予以考虑”<sup>[19]9</sup>,而不允许通过私法上协商而达成约定。

### 三、“税收遵从协议”是行政指导

将税收遵从协议划归为行政合同并不合适。实际上,它只是对传统行政处分的一种成文化处理或者是优化处理,除了平等价值之外,其本身并不具有独立的公法意义。在税收遵从协议中,税企双方约定的权利与义务并没有超出税务行政法律关系的范围:一方面,通过协议要求行政机关依法实施税务检查,和传统行政处分的合法性要求如出一辙;另一方面,要求行政机关积极文明地实施税务执法(如避免反复进行税务检查),和传统行政处分的合理性要求并无二致。税收遵从协议只是采用成文(书面)方式,将原有的税务行政法律关系固定下来了而已,它本身并不是一种类型化的行政行为,不具有独立价值,只是对行政行为合法性与合理性的重申,旨在优化传统税务行政法律关系,尤其是在行政行为的合理性上,实践中,税收遵从协议被广为褒扬的原因也多是集中于此。如“行政机关不再反复进行税务检查了”“会积极主动、免费为企业做税务指导了”“会准确地回应纳税企业的诉求了”等等<sup>[14]</sup>。这些只不过是合理行政的应有之义,本来就是客观存在的义务,即使没有协议,行政机关也须严加遵循。

税收遵从协议应该被定性为行政指导。

在概念上,“行政指导是指行政机关在其职权或所掌事务范围内,为实现一定之行政目的,以辅导、协助、劝告、建议或其他不具有法律上强制力之方法,促请特定人为一定或不作为之行为”<sup>[15]</sup>。行政指导是指“行政机关引导私人采取自主行动”<sup>[16]6</sup>,具体实施方法是非强制的,而行政法学上所理解的非强制,实际上就是指不具有法律上的拘束力,不能对行政两造设定权利与义务,即不能创设新的行政法律关系。在行政指导中,相对人不接受或违反行政指导者,并不因之而受制裁或有其它之不利益,其效力并不被司法所承认,行政指导是一种行政事实行为<sup>[10]137</sup>。这是行政指导区分行政合同的关键,即行政指导的成立要件中不包括行政法律关系的变动,而恰恰相反,行政合同的成立要件则必须要包括这一变动,“规制(regulation)常常是契约的本质”<sup>[16]</sup>。如上所述,税企双方签订税收遵从协议不会也不可

①陈清秀.税法之基本原理[M].台北:自版,1997:71。

能会引起税务行政法律关系的变动,因而从这一点上来说,它和行政指导的柔性本质不谋而合。

在具体内容上,税收遵从协议所能起到的也多是指导性和促请性作用。从观察来看,域外国家税企双方签订税收遵从协议的根本目的,是为了帮助企业建立健全税务风险防控体系,“税收遵从协议是发源于西方发达国家的一种税收风险管理模式”<sup>[7]</sup>。中国《税收服务和管理规程》第17条中对税收遵从协议的制度定位,也是“共同承诺税企双方合作防控税务风险”<sup>①</sup>。从体系解释的角度来看,《税收服务和管理规程》对税收遵从协议的谋篇布局,也并没有超出指导和促请的范围。从整体上来看,税收遵从协议只是为了对企业提供一种指导性服务,根本目的诚如《税收服务和管理规程》第4条规定:“遵从引导是指通过个性化的纳税服务和专业化的税收管理,提高企业自身依法处理涉税事务的能力”。现阶段,实务界对税收遵从协议的功能认识,也多是集中于其有利于“企业建立内部风险防范机制,推动企业管理从以税收和监管部门管理为主,逐渐向以企业自我管理、自愿遵从为主的转变”等等方面的<sup>[2]</sup>。

在实施上,较有争议的是,一般所理解的行政指导的大部分措施是劝告、告诫、指导等方式,是行政机关在其职权范围内的“单方行为”<sup>[18]</sup>,这很难和税收遵从协议中的“合意”相对应,理论界亦有人主张这是区分行政合同和行政指导的关键<sup>[19]</sup>,因而将税收遵从协议认定为行政指导,可能并不妥当。这种看法并不正确:“行政指导的最终成立不是由行政机关单方面意思表示决定的,而是通过建议、劝告、引导、指示、鼓励等非强制手段,使行政机关的意思表示取得相对人的同意与协助”<sup>[20]</sup>。“作为行政裁量权行使的合作要求的行政指导……往往不单独或单方面的发布命令而是以指导寻求对方的自觉和协助”<sup>[21]</sup>;行政合同和行政指导的区分关键不在于是否为“单方行为”,而是是否引起了行政法律关系的变动。如果一个公权力行为仅有行政两造之间的“合意”形式,但并没有创生新的权利与义务关系,很显然,难以将其认定为行政合同,这与通常所理解的行政合同的概念也无法合致。

可以以日本行政法学上对“公害防止协定”的性质认识加以佐证。在日本公害法制不健全时代,行政机关往往会和企业签订协议以弥补公害规制的欠缺,这种协议被称为“公害防止协定”<sup>[10][29]</sup>。在属性判断上,其和税收遵从协议并无本质差异。对于公害防

止协定的性质界定,日本学界争议颇大<sup>[22]</sup>,有将其认定为行政指导,也有将其认定为行政契约<sup>[23]</sup>。这些争议尽管看起来各不相容,但实际上却并非如此,它们只是处在不同历史阶段而得出的不同结论。在日本公害法制并不健全的初期,因为公害防止协定需要扮演立法者的角色,行政机关需要通过协议创生权力与义务关系,协议必然会引起行政法律关系的变动,因而将其认定为行政契约并无不妥。这种认识伴随日本公法法制健全之后,便显得不合时宜,“此时的公害协定无非是对公害法令的再确认而已,并无新鲜内容”,在性质上“系属‘规制性行政指导’”<sup>[24]</sup>“公害防治协定之目的,在于加深行政指导的具体化”<sup>[25]</sup>。可见,在日本行政法学中,决定公害防止协定性质的关键因素在于是“道义上的义务规定”还是“法律上的义务规定”,而不是是否会采取合同的形式。日本学者对公害防止协定认识前后的态度转变,只是围绕是否引起了行政法律关系的变动而发生的。实践中,行政指导的具体实施方式可以是多样的,和公害防止协定类似,税收遵从协议尽管是以合同为实践载体,但这并不妨碍对其行政指导本来面目的确认。

#### 四、作为行政指导的税收遵从协议之价值

从概念上将税收遵从协议界定为行政合同还是行政指导,并不像功能主义者所理解的那样毫无意义。在德国和日本行政法学看来,行政合同和行政指导是存有本质区别的,尽管都是柔性执法方式的典型手段,但站在行政法律关系的角度来看,二者却迥然相异:行政合同具有权力性,是创制行政法律关系的一种方式,行政指导对行政法律关系只能起到辅助作用,只是一种优化手段。在权力界限上,应该确立两种不同的控权模型:行政合同由于会干涉相对人的权利与义务,因而需要具有明确的界限;行政指导则不同,对其合法性界限的控制相较而言更为宽松。

一旦将税收遵从协议认定为行政指导,行政机关就应该遵照行政指导的基本原理,确定权力范围,而不能假借协议形式行合同之实。

作为行政指导的一种方式,税企双方所签订的税收遵从协议的内容,不能对原有税收行政法律关系进行变更,必须在税收法定原则的框架内运行,这是税收遵从协议的基本界限。一般认为,税收法定主义包括课税要素(Steuertatbestand)法定主义、课税要素明确主义、程序保障3个方面。围绕这3个方面,应当禁止税企双方就如下内容达成协议:(1)课

<sup>①</sup>《国家税务总局大企业税收服务和管理规程(试行)》第17条:“税务总局与企业集团在自愿、平等、公开、互信的基础上,签订税收遵从协议,共同承诺税企双方合作防控税务风险”。

税要素。课税要素包括税法主体、征税客体、计税依据、税率、税收优惠等实体性内容,“由于课税要素直接关系到纳税人的纳税义务是否成立以及义务的大小,与个人、企业乃至国家的利益有关,因此它必须由法律加以限定”<sup>[18]59</sup>。具体来说,就是“有关税种、税目、税率、纳税人、税收优惠、违章处罚等的税法基本要素都必须由国家法律来规定,而不允许国家立法机关授权其他机关对此进行规定”<sup>[26]59</sup>。在税收遵从协议实践中,税企双方一般不会就主体和客体直接加以约定,这种明显的违法协议并不多见,更多的情况是,可能会在税收优惠方面有所涉及,税务机关往往会在协议中以一定的优惠政策鼓励相对人的纳税行为。但很明显,诸如此类的协议是有违税收法定主义原则的,是对课税要素的篡改,已经超越了税收遵从协议行政指导的基本角色,更像是一份行政合同,是一份无效的行政合同,“其做法显然与公平的要求互相抵触”<sup>[11]59</sup>; (2) 征税程序。税收法定主义原则非但拘束实体,同时也涉及程序,在程序层面的基本要义是:“征税主体及纳税主体均须依法定程序行事”<sup>[27]</sup>,非经法定程序并以法律形式,“税务机关不得随意更改执法程序,增加或减少执法手段或环节”<sup>[26]54</sup>,更不能以协议的方式变更征税主体及纳税主体法定的行事程序。实践中,优化执法程序是税收遵从协议的重头戏,往往表现在税收执法的简化,行政机关要尽量避免重复检查,适当减少对企业的税务稽查。从根本上说,简化税收程序是“规制行政”转向“给付行政”的应有之义,税收遵从协议就此予以约定也是出于合理行政的初衷,但是,必须保证基本的程序要求,不能逾越或忽略税收行政法律规范所规定的程序底线。

并不是所有的涉及税收行政法律关系的行为,都只能被限制在上述契约形式的行政指导上,而不能以行政合同的方式做实质变更。从对比较法的观察来看,有一种从事实与法律角度所做的二元区分的思路,值得借鉴。譬如,《德国租税通则法》第155条第1项规定:“租税之确定须以行政处分为之”,德国税务行政领域内是禁止行政契约的。这与实践中税务行政契约被大量运用的现实存有反差,一味禁止反而昧于事实。为了缓解立法与现实之间的紧张关系,德国联邦财务法院(BFH)做出了一项折衷主张,“对于难以调查之事实情况(tatschliche Verstandigungen),可以例外准许税捐机关与纳税义务人缔结和解契约”<sup>[28]772</sup>。有时税务机关会对企业营业数额

产生怀疑,但又难以通过行政调查取得准确数据,实践中经常采用的方法,就是通过协议方式取代彻底的事实调查,德国联邦财务法院承认此类协议。

在理论界,鉴于税务行政的繁杂和行政机关调查人力的不足,一般认为德国的上述做法具有合理性。这并不等同于说其可以打破在前文中反复强调的税收法定原则,也不能因此便将税收遵从协议认定为行政合同:(1)需要注意,德国联邦财务法院对行政契约的承认是存有限度的,只能被局限在事实调查上,“对于未能获得解决之法律问题(Rechtsfragen)则不许缔结和解契约”<sup>[28]772</sup>“关于法律问题的部分,认为仍应就法论法,不容许以协议的,取代法定的效力内容”<sup>①</sup>;(2)仅就事实问题达成协议并不能引起行政法律关系的变动,这种协议“并非双方当事人就某种税法上法律上效果进行合意”“大部分在终结协谈时所获得的‘和解’和‘合意’并不涉及税捐债务,而是涉及课税基础的推计(估计)”<sup>②</sup>。这种现象从法的角度看,“并不是双方当事人基于合意结成具有某种法律效果的行为,而应理解为是纳税义务人与税收行政机关的协商结果,对于税收行政机关认定课税要素事实作出的反映”<sup>[11]53-54</sup>。换言之,德国法院所认可的协议并没有引起公法上的效果,行政两造之间原有的权利(权力)与义务关系也没有发生本质上的变动,它“并非对于税捐债权,而只是对于难以调查的事实关系在税捐上之处理”<sup>[29]45</sup>。

从另一个角度来说,德国的做法可以为税收遵从协议效仿,税企双方可以在税收遵从协议中就税务机关难以调查的事实情况(tatschliche Verstandigungen)予以协商,从而达到高效与便民的目的,这可以作为税收遵从协议合法的发展方向。譬如,中国台湾地区《税捐稽征机关税务案件协谈作业要点》规定,税企双方可就如下事项达成协议:“(1)稽征机关于审查阶段中,就课税事实之认定或证据之采认,有协谈必要者;(2)复查或经行行政救济撤销重核案件,对课税事实之认定或证据之采认,征纳双方见解歧异者……”<sup>[29]45</sup>。

## 五、结论

在税收法定主义面前,税收遵从协议只能被定性为行政指导,而非行政合同。中国现阶段执法实践中出现的税收遵从协议,大多没有对原有的税收行政法律关系加以变动,只是对税收法律规范的重申与复写。税收遵从协议的权力范围因而应该被严格限制在诸如“促请和助成”之类的、不会产生公法

①黄茂荣. 税法总论[M]. 台北: 自版, 2005: 360.

②陈清秀. 税法之基本原理[M]. 台北: 自版, 1997: 71-72.

效果的事实行为上,而不能超出税收法定主义的拘束,从而引起税收法律关系的变动。从对比较法上的经验来看,税收遵从协议可向事实调查的方向发

展,税企双方可就事实调查加以约定,从而提高行政效率,但绝不可以涉及法律问题。

#### 参考文献:

- [1] 李冬妍. 税收遵从成本对纳税遵从行为的影响[J]. 涉外税务, 2007(9): 22-25.
- [2] 陈文辉. 税企签署税收遵从合作协议意义重大[N]. 中国税务报, 2012-10-29(5).
- [3] 虞青松. 税收遵从协议的治理机制——行政合同的实证解析[J]. 行政法学研究, 2013(3): 43-48.
- [4] 崑山武道. 行政介入的形态[J]. 鲁鹏宇, 译. 当代法学, 2012(5): 47-56.
- [5] 杨小君. 论行政合同的特征、法律性质[J]. 行政法学研究, 1998(2): 16-20.
- [6] 翁岳生. 行政法[M]. 北京: 中国法制出版社, 2002: 748.
- [7] 郭瑞轩. 荷兰大企业税收管理的特点及启示[J]. 中国税务报, 2012-8-1(5).
- [8] 张守文. 论税收法定主义[J]. 法学研究, 1996(6): 57-65.
- [9] 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.
- [10] 盐野宏. 行政法总论[M]. 杨建顺, 译. 北京: 北京大学出版社, 2008.
- [11] 金子宏. 日本税法原理[M]. 刘多田, 译. 北京: 中国财政经济出版社, 1989.
- [12] 翟继光. 税收法定原则比较研究——税收立宪的角度[J]. 杭州师范学院学报, 2005(2): 42-49.
- [13] 刘剑文. WTO 体制下中国税收政策合法化问题研究[M]. 北京: 法律出版社, 2007: 143.
- [14] 李倩. 省国税首次与企业签订税收遵从协议大企业纳税获“信任标签”[N]. 浙江日报, 2013-04-09(A03).
- [15] 陈敏. 行政法总论[M]. 台北: 新学林出版有限公司, 2011: 620.
- [16] 卡罗尔·哈洛, 理查德·罗林斯. 法律与行政(上卷)[M]. 杨伟东, 译. 北京: 商务印书馆, 2004: 401.
- [17] 舒雅. 税收遵从协议: 互信是最核心的约定[N]. 中国税务报, 2012-04-09(5).
- [18] 林腾鹞. 行政法总论[M]. 台北: 三民书局, 2012: 502.
- [19] 上海市人民政府行政法制研究所行政指导课题组. 中国行政指导的实践与理论研究(上)[J]. 政治与法律, 2003(3): 35-46.
- [20] 杨海坤, 黄学贤. 行政指导比较研究新探[J]. 中国法学, 1999(3): 67-80.
- [21] 毛桂荣. 行政指导在日本——新近变化的研究[J]. 东南学术, 2005(1): 38-48.
- [22] 刘宗德. 行政法基本原理[M]. 台北: 新学林文化事业有限公司, 2000: 172.
- [23] 室井力. 日本现代行政法[M]. 吴微, 译. 北京: 中国政法大学出版社, 1995: 149.
- [24] 刘宗德. 行政法基本原理[M]. 台北: 新学林文化事业有限公司, 2000: 178.
- [25] 林奇青. 行政法学上公害对策之研究[M]. 台北: 五南图书出版公司, 1988: 145.
- [26] 王鸿貌. 税收法定原则之再研究[J]. 法学评论, 2004(3): 51-59.
- [27] 覃有土, 刘乃忠, 李刚. 论税收法定主义[J]. 现代法学, 2000(3): 37-39.
- [28] 翁岳生. 行政法[M]. 北京: 中国法制出版社, 2002.
- [29] 陈清秀. 税法总论[M]. 台北: 元照出版有限公司, 2006.

## Certification of Administrative Guidance to the Tax Compliance Agreement's Nature

XIONG Zhanglin

(Law School, Southeast University, Nanjing 210000, China)

**Abstract:** Tax compliance agreement is a new and important enforcement approach which is used in many fields recently. However, there are different points about its nature and legality. From the current text of tax compliance agreement, the act of contract between tax authorities and enterprises cannot change the legal relationship. In fact, most terms of tax compliance agreement are just a duplicate from tax laws. Although tax compliance agreement's outward appearance is a contract, it cannot be treated as an administrative contract and just an administrative guidance. At the same time, although tax compliance agreement's basic principle is autonomy of will, it also must be carried out within the framework of the statutory taxation principle. Tax authorities and enterprises cannot change the legal relationship by agreement.

**Key words:** tax compliance agreement; administrative contract; administrative guidance