

新营商环境纳税评估与税制优化的中国路径

陈治

(西南政法大学 经济法学院, 重庆 401120)

摘要:当下,世界范围内普遍掀起营造良好税收营商环境的热潮,由世界银行开启的税收营商环境评估发挥了风向标与助推者的作用。在其最新发布的评估体系中,立足不同的评估维度,形成了若干具体评测点与量化标准,折射出新一轮驱动税收营商环境优化的发展趋势。但其具体评估指标与我国税制发展需求不相适应,不能采取简单的对标主义,将纳税评估具体指标直接用于衡量我国税制实践状况乃至评判税收营商环境的优劣。目前相关研究还缺乏针对新纳税评估体系的价值梳理及其适用有限性的深入分析。鉴于此,一方面应当立足“市场化、法治化、国际化”的营商环境建设原则,以开放包容的姿态密切关注国际营商环境发展的新动向;另一方面,应当超越纳税评估的具体指标局限,基于我国本土税制实践的演进轨迹与发展需求,从规范载体、运行机制、价值诉求的维度,厘定税制发展方向,探索有利于优化税收营商环境的中国式税制现代化路径。

关键词: 税收营商环境; 纳税评估; 税制优化; 中国路径

中图分类号: D922.2 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2023)05-0046-15

一、问题提出:世界银行新营商环境纳税评估的变化与因应

营商环境是一系列影响市场主体从准入、经营到退出全生命周期活动的各种制度性因素的总和,它反映了政府为实现公共目标所采取的规制性行动与市场主体之间的利益协调关系。而在各种制度环境因素中,税收作为强制无偿转移社会财富的利益分配机制,在彰显公共规制强度与促进公私利益协调发展方面具有独特优势,透过税收制度的相关安排,可以为如何在营商环境中将有效市场与有为政府有机结合提供重要的实践场域。

究竟何谓有利于营商环境的税收制度?在产生广泛影响的世界银行营商环境年度报告中,世界银行通过一系列纳税评估指标及实施工具,对世界范围内一百多个经济体进行量化打分排名,旨在提供一种具有参照性的良好营商环境建设范本。2022年12月至2023年5月,世界银行发布新的营商环境评估概念书(Concept Note of Business Enabling Environment, BEE)和方法论手册(B-READY Methodology Handbook),以取代之前的营商环境评估体系(Doing Business, DB)。BEE评估体系从税收法规、税收服务以及纳税成本不同的评估维度出发,首先关注的是立法层面的税收法规质量问题,然后是运行层面的税收公共服务问题,最后是从纳税人的角度考量税收立法与服务产生的成本问题,显示出从规范构造到实践运行、从税制供给到纳回应税人需求的逻辑链条。

收稿日期: 2023-06-11

基金项目: 重庆市人文社科重点研究基地项目“突发公共事件背景下财政引导金融资金应急机制研究”(22SKJD017)。

作者简介: 陈治(1978—),女,重庆市人,西南政法大学经济法学院教授、博士生导师。

围绕世界银行(以下简称世行)营商环境纳税评估问题,西方国家的税收效应理论、最优税收理论、税收中性理论等为世行建构营商环境纳税评估体系提供了基本依据。其核心观点是主张税收的适度性,认为适度的税收可以为公共服务提供资金支持,为私营部门的增长和发展创造有利条件。^①除了税收本身的适度性,西方理论界注意到税制的规范形式、程序机制与征管效率等制度因素对企业的市场活动也会产生影响,如认为过于复杂的规范形式会阻碍私营部门发展、降低税务管理部门的行政效率,^②而便利高效的税务纠纷解决机制、电子报税系统、风险管理策略,是税收营商环境的重要组成部分,有利于保护纳税人、^③提升企业生产力、促进经济增长。^④国内研究主要从两方面展开:一是对标诊断研究,即参照世行营商环境评估报告,针对我国的纳税指标得分情况分析税收营商环境建设问题;^⑤二是可适用性的反思研究,例如,发现世行纳税指标存在覆盖范围狭窄、对不同经济体税收体制的特殊性缺乏考量、侧重纳税的经济成本评估、忽视纳税遵从与税收权利实现等方面的局限性,^⑥主张建构适用于我国国情的税收营商环境评估体系,探索营商环境建设与评估的“中国道路”。^⑦

随着营商环境纳税评估实践的逐步深入,相关研究开始从一味关注纳税评估的量化得分、追赶排名,转向对中国税制发展方向的理性探寻。但是,研究成果对国内税制改革与国际化营商环境的趋势分析存在一定脱节:或者直接根据世行报告评估结论分析中国税制情况,或者完全抛弃世行的纳税评估体系而仅就中国自身的税制改革进行分析;同时,相关研究大量集中在新纳税评估体系颁布之前,在新评估体系颁布之后,对其蕴含的税收营商环境发展趋势以及相关评估指标直接对标适用的局限性,还缺乏深入研究。本文尝试把中国的税制改革置于国际化营商环境发展趋势之下,阐释新营商环境纳税评估与我国税制改革的意义关联,在此基础上重点揭示相关评估指标与我国税制发展需求的不适应性,提出超越税收营商环境评估的指标局限,优化中国式税制现代化发展路径,促进税制领域的多元对话与制度互鉴。

二、新营商环境纳税评估反映出的税收营商环境发展趋势

国家在税收领域做出一系列影响纳税人商业活动的制度安排构成税收营商环境的基本内容。从新公布的纳税评估体系来看,对税收营商环境的整体定位呈现出更加重视法治保障、强化形式与实质兼具的法规质量提升、发展多元主体参与的税收治理格局、淡化以税费率衡量税负的发展趋势。

首先,重视税收营商环境建设的法治保障。发展良好营商环境意味着对主体进行产权配

^①Clotfelter, C. T., Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns, in *Review of Economics and Statistics* 65 (3), 1983, pp. 363-373.

^②Evans, C. and B. Tran-Nam, Controlling Tax Complexity: Rhetoric or Reality? In *Australia's Future Tax Systems: The Prospect after Henry*, edited by C. Evans, R. Krever, and P. Mellor. 2010. pp. 437-439.

^③Koos, E. Tax Dispute Resolution Mechanism in Developed and Developing Countries: An Analysis of Factors that Affect Dispute Mechanism Design and Functionality, Harvard Law School. 2014.

^④Dabla-Norris, E., F. Misch, Tax Administration and Firm Performance: New Data and Evidence for Emerging Market and Developing Economies, in *IMF Working Paper WP 2017*. p4.

^⑤庞凤喜和杨雪:《优化我国税收营商环境研究——基于世界银行2008—2018年版营商环境报告中国得分情况分析》,《东岳论丛》2018年第12期;张巍、罗欣然:《世界银行税收营商环境评价体系辨析与启示》,《地方财政研究》2021年第11期。

^⑥宋林霖:《世界银行营商环境评价指标体系详析》,天津人民出版社2018年版;许多奇:《纳税营商环境优化与税收法治化变革》,《法学家》2022年第3期;单飞跃:《纳税便利原则研究》,《中国法学》2019年第1期。

^⑦冯守东、王爱清:《税收营商环境评价指标体系建设研究》,《税务研究》2023年第1期;程金华:《世界银行营商环境评估之反思与“中国化”道路》,《探索与争鸣》2021年第8期。

置、维护市场秩序、提供公共服务,而要实现这些目标离不开法治保障。税收营商环境在本质上是一系列税收制度安排构成的法治化营商环境,优化税收营商环境也就是要打造完备的、平衡纳税人发展利益与社会公共利益之间关系的税收法治体系。在目前公布的纳税评估体系中,除支柱一直接涉及对税收制度方面的衡量之外,支柱二中的税务审计机制、税务纠纷解决机制、税务机关问责机制,支柱三中的税费率估算都依托于一定的税收规范。相对于DB时期的评估体系,更新后的指标从“从中小企业开展业务角度进行的纳税负担和便利性评估,转变为从整个私营企业行业发展的角度,对影响其发展的税收法规和公共服务进行评估”,^①从而使评估重心从关注便利度和遵从成本的现象表层深入到制度内核,彰显了法治化税收营商环境的本质蕴意。

其次,提升税收营商环境建设的法规质量。就纳税评估体系的支柱一而言,并不强调税收法定之“法”必须是立法机关制定的税收法律形式,而可以是一种税收规制性框架(regulatory framework),关键在于税法内容是否清晰明确、税法变动是否公开透明、税法包含的临时性条款是否有所限制等。支柱一的评估逻辑体现了对税收营商环境法规质量的重视。例如,鼓励在税法制定过程中开展纳税人意见征询与反馈公开,保障税法制定过程的透明性、回应性;支持对反映普惠性规范内容(增值税退税机制)的税制安排作出规定,同时又对临时性税收优惠保持审慎,权衡税收法定的稳定性、可预期性、公平性与特定受益群体倾斜性保护之间的关系。

再次,凸显税收营商环境治理的发展格局。在将税收制度的各种强制性要求视作规制负担的前提下,优化税收营商环境容易被片面理解为去负担、减成本下的放松规制,让纳税人“只跑一次”或减少审查审批。“少跑”“少查”固然在大方向上对企业利好”,^②但为追求表面的“跑”或“查”的次数而人为降低乃至排除必要规制并不合理。税收营商环境不应在放松规制与强化规制的两极之间选择摇摆,而应通过税收营商环境治理寻求政府与市场、税收强制性征管与纳税人自主发展之间的平衡。治理的核心要义是“官方的或民间的公共管理组织在一个既定的范围内运用公共权威维持秩序,满足公众的需要”。^③具有不限于公共机构的治理主体多元化、权力运行方式的协商合作化、以谋求社会认同和共识作为正当性基础的特征。在纳税评估体系的支柱二中,包含了既发挥政府积极作用,同时又不限于政府单一主体的、运用多种规制手段的税收治理要素。例如,对税务机关提供电子化、数字化纳税服务进行评估,显示出对税收服务这类非强制性治理方式的重视;将税务机关防范纳税人税收风险的监管能力以及与第三方涉税信息互用和交叉协作能力(interoperability)纳入评估范围,促进税务机关扩大税基信息来源、提高税收合规程度,这表明税收营商环境的建构过程既是税务管理者自身职能重塑的过程,也是拓展征纳二元关系边界、吸纳第三方主体参与治理的过程。^④

最后,淡化以税费率为指标的营商环境税负评估。税收负担问题是纳税人的核心关切,是直接体现政府作用强度、反映政府与市场利益分配关系的重要标志。但以税负轻重评判税收营商环境,自DB评估体系施行以来就不乏争议。质疑者认为税负高低并不必然反映税收营商环境的优劣,^⑤“税收负担与民主化程度之间有显著相关性”,^⑥税收负担的存在表明国家财政收入

①张景华:《税收营商环境评估的中国化进路》,《税务研究》2022年第10期。

②程金华:《世界银行营商环境评估之反思与“中国化”道路》,《探索与争鸣》2021年第8期。

③俞可平:《论国家治理现代化》,社会科学文献出版社2014年版,第22-23页。

④孙群力、王一竹、周镖:《中国区域税收营商环境评估与时空演化分析——基于涉税生态系统的视角》,《财政研究》2023年第2期。

⑤于健:《世界银行BEE框架下优化我国税收营商环境的思考——基于BEE前期概念说明对纳税指标的分析》,《国际税收》2022年第11期。

⑥[美]黛博拉·布罗蒂加姆,等:《发展中国家的税收与国家构建》,卢军坪、毛道根译,上海财经大学出版社2017年版,第36页。

对税收的依赖,而这是构成税收国家民主治理的逻辑前提。BEE纳税评估的支柱三继续采纳了税费率指标,但改变了税费率单独作为一级评估指标的地位,而将其与遵从时间一并纳入第三支柱项下,成为其中的二级指标,通过改变赋分方式、引入代表性案例企业分析等策略,淡化以税费率为指标的税负评估在整个营商环境评估中的比重。

三、新营商环境纳税评估与税制改革的意义关联及其局限

(一) 嵌入营商环境时代语境的税制改革

新营商环境纳税评估之于我国的税制改革究竟有何意义?如果采取简单的对标主义路径,世行的纳税评估体系就成为诊断我国实践“病灶”的“标准”,这显然与我国正在大力推进的中国式税制现代化在基本的价值取向上产生背离;但如果一味排斥,拒绝国际间、区际间的“被比较”,又容易陷入另一种极端,使税制改革走向封闭化、孤立化,同样与税制现代化精神不符。如何看待新营商环境纳税评估与我国税制改革的意义关联,如何诊断我国税制实践中妨碍营商环境优化的问题,这是展开进一步分析的逻辑前提。

首先应当明确的是,打造营商环境为包括税收在内的相关制度优化提供了时代语境。自中共十八届三中全会首倡“建设法治化营商环境”以来,营商环境便成为中央顶层设计的重要议题,^①并逐步形成市场化、法治化、国际化的基本建制原则,指引营商环境的统一行动。这一时代语境与国际营商环境发展的普遍趋势形成呼应,深刻影响着我国的税制改革走向。无论是世行的评估框架还是其他国际组织或者经济体采用的指标体系,都是映射营商环境这一大的时代语境的产物。在这一意义上,我们是以发展营商环境为目标导向审视税制实践,是顺应时代发展趋势的必然选择,而非简单迎合特定国际组织的评估需求。

其次,评估营商环境优劣的具体标准难以有“放之四海而皆准”的统一答案,但在评估维度的选择,也就是从哪些方面展开评估,却有较为一致性的认知。世行采取的评估维度即规范框架、运行过程与纳税人成本负担,由此出发形成若干具体评估标准。这并非世行独有的创制。事实上,审视我国既有的税制改革历程——近年来为落实税收法定而展开相关立法修法行动,出台各项“放管服”改革措施以提高税收运行效率,通过“减税降费”降低纳税人制度性交易成本等,也大致呈现出完善立法、优化实施、回应需求方面的演进轨迹。在此基础上进一步展开问题诊断分析,并不是对世行标准的直接移用,而是我国自主实践和选择的结果。三者中前两者体现对税收营商环境的供给侧评估,考察立法者、管理者究竟提供了一套怎样的规范化运作体系;后者体现税收营商环境的需求侧评估,反映的是整个税制系统的价值归宿与目标追求。三者相互联系,共同构成评估营商环境与引导税制走向的观念基础与方法依凭。

在肯认上述评估维度合理性的前提下,可以发现世行选取的相关具体评测点与我国税收营商环境以及税制发展需求并不匹配,难以有效诊断那些妨碍税收营商环境优化的制度因素。

(二) 规范质量评估中与税法确定性追求的不适应性

在规范维度的评估中,不仅须有一定的规范形式,而且要求具备规范质量,强调对税法确定性的追求。税法的确定性程度是市场主体做出投资决策的重要依据。从服务于营商环境的税

^①近年来中央制定的直接攸关营商环境议题的重大政策文件和党内法规包括:《中共中央、国务院关于构建开放型经济新体制的若干意见》《中共中央、国务院关于建立更加有效的区域协调发展新机制的意见》《中共中央、国务院关于建立健全城乡融合发展体制机制和政策体系的意见》《中共中央、国务院关于推进贸易高质量发展的指导意见》《中共中央、国务院关于营造更好发展环境支持民营企业改革发展的意见》《中共中央、国务院关于新时代加快建设完善社会主义市场经济体制的意见》《中共中央、国务院关于加快建设全国统一大市场的意见》《中共中央、国务院印发〈扩大内需战略规划纲要(2022—2035年)〉》《中共中央、国务院关于促进民营经济发展壮大的指导意见》等。

法确定性需求出发,一套清晰、明确的税法规范系统有利于稳定纳税人预期,最大限度减少对市场主体投资决策的人为干扰,从而营造市场与政府和谐共生的良好营商环境。而影响税法确定性的因素除一般法律共有的开放性结构、内容不完全性等之外,还面临自身特殊或者独有的因素,即税收优惠问题。

世行评估体系对税收优惠引发的税法不确定性予以了重点关照。由于税收优惠往往以临时性条款(Temporary Provisions)或称为日落条款(Sunset Provisions)的形式呈现,而此种条款尽管设定了适用期限或者失效时间,但失效之后是否颁行新的税收优惠,是否在税收优惠内容上有所扩张或者缩小,是否以另行发布规定的方式宣布临时性税收优惠继续有效,都存在不确定性,因而对纳税人而言,会“带来糟糕的税收政策效果”,^①无法对未来投资决策产生稳定预期和信赖。

而我国的税收优惠实践表现出一些新的样态,由此产生了新的确定性需求。除了作为一种短期内应急性政策工具运用之外,在我国现有税法体系中税收优惠更多表现为一种常态化的制度安排。例如税种立法中的税收优惠规定,以及嵌入在其他经济立法中的税收优惠条款等都是典型表现。这些制度性税收优惠采取了与临时性条款不同的,相对更为稳固、可持续化施行的规范形式,有利于带给纳税人稳定可预期的法律效果。但这并不意味着我国的税收优惠规范就不存在确定性问题,只是如果简单因循世行的评估逻辑,将难以发现影响税法确定性的深层次原因。概括起来,影响我国税法确定性的主要因素并不在于税收优惠中附设临时性条款,而在于税收优惠的政策工具观存在偏差、税收优惠的制定权配置有所失衡。

首先,因税收优惠的政策工具观偏差带来的确定性问题。税收优惠是对正常税制的偏离,正常税制就是统一地、公平地按纳税人负担能力进行课税的基本机制,强调规则公平、机会公平。营商环境追求的核心理念在于为所有市场主体提供公平竞争的机会,这就决定了相应的税制安排不宜承载过多的政策性价值考量,避免人为干扰扭曲市场主体的投资决策。实践中恰恰由于过度依赖税收优惠的政策工具价值,导致在一定发展阶段,税收优惠规范因时、因地、因人而动,从而呈现出显著的不确定性。

其次,因税收优惠制定权配置失衡带来的确定性问题。具体可从人大与政府间的横向配置维度、中央与地方间的纵向配置维度进行分析。在人大与政府间的横向配置维度,税收优惠制定权向政府尤其是财税行政部门倾斜,表现为在税法层面作出税收优惠的原则性规定,授权国务院制定行政法规细化税收优惠的适用条件、适用范围等具体内容。国务院在获得授权之后再以转授权的方式进一步将税收优惠制定权下放到财税部门。^②还表现为,在涉及福利保障、产业促进、创新驱动、出口贸易、环保节能、公共事业发展等领域的立法层面,规定市场主体依照法律、法规或“按照国家有关规定”享受税收优惠,具体内容的细化则仍然落入财税部门的调整范畴。从数量上看,财税部门制定的包含税收优惠的部门规章、规范性文件乃至部门工作文件占据了税收优惠规范体系的绝大部分,并且通过部门立法还创设了缓缴税款、即征即退、加速折旧、税收抵免等多种税收优惠形式,^③从而形成领域宽泛、事项繁多、形式多样、政出多门的税收优惠规范体系。这不仅造成税法本身的冗杂繁复,而且部门主导下的税收优惠立法与经济

^①Manoj Viswanathan, Sunset Provisions in the Tax Code: A Critical Evaluation and Prescriptions for the Future, in New York University Law Review, Vol82.2007(2),p683.

^②如《企业所得税法实施条例》规定公共基础设施项目企业所得税优惠目录、资源综合利用企业所得税优惠目录等由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门制订,报国务院批准后公布施行。

^③熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期。

社会发展具有更紧密的联动关系,对税收优惠的相机调整更为频繁,极大地增加了不确定性风险。

在中央与地方间的纵向配置维度,税收优惠制定权统一由中央行使。^①值得注意的是,《国务院关于税收等优惠政策相关事项的通知》(国发〔2015〕25号)采取了维持地方存量税收优惠政策效力、上收增量税收优惠制定权的做法,事实上保留了地方政府在既定税收优惠政策上的权力空间。采取“继续有效”的延续性适用方式似乎有利于稳定纳税人预期,但“继续有效”往往伴随的是“继续临时性有效”的裁量选择,^②从长远看对纳税人的不利影响更甚,并且与中央统一行使税收优惠制定权的原则方向发生“事实与规范”二元割裂的状态。地方对税收优惠制定权的分享是以一种接纳既定事实的状态出现,并未真正纳入自上而下统一的税收优惠法治化框架,在这种情况下,难以有效控制地方在税收优惠制定中的自由裁量,导致税法确定性受到影响,容易引发地方不公平税收竞争,破坏全国统一的公平营商环境。

(三) 服务运行评估中与税收治理法治化转向的不适应性

在税收服务运行的评估维度上,税收治理因素的嵌入有利于改善传统的征纳关系构造,但相关指标评测点过于注重数字化技术应用,被评估经济体只要技术发展水平足以支撑匹配数字化税收公共服务,就可以快速对标评估体系,提升量化分数与地区排名。事实上,我国在运用数字化技术发展税收公共服务方面已取得显著成效,不仅通过国家税务总局大数据云平台、增值税发票管理系统、自然人电子税务局、社会保险费和非税收入征管税收信息系统,^③实现了涉税事项全过程网上办理,^④而且在一些地方税务实践中还借助人工智能发展技术,构造虚实相融的税务元宇宙空间,为纳税人提供从“在线”到“在场”的新型办税服务体验,进一步提升智慧税务数字化、智能化水平,优化营商环境。^⑤但是简单对标世行纳税评估体系,甚至将数字化本身奉为圭臬,而忽视数字化背后税收治理法治化的完善需求,只会强化技术逻辑的路径依赖,^⑥对长期税收营商环境的建构产生不利影响。

其一,数字化评估指标不利于税收治理多元格局的法治回应。数字化的应用涉及税收公共服务方式的转变、征纳双方以及与涉税信息第三方之间的新的利益关系协调,需要对税务管理者在公共服务提供、涉税信息处置、对纳税人涉税信息保护、第三方涉税信息共享方面的权责做出明确规定。因而,在运用数字化支撑税收治理转型的同时,需要匹配强有力的法治保障,这是数字化纳税评估指标所未能关注的。中共中央办公厅、国务院办公厅联合印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》提出了税收治理的发展方向,并要求“坚持依法治税,善于运用法治思维和法治方式深化改革,不断优化税务执法方式,着力提升税收法治化水平”,体现了依托法治推进税收治理发展的目标定位。世行的数字化纳税评估指标并不能有效适配我国当前的税收实践发展需求。

其二,数字化评估指标不利于为纳税人参与提供法治保障。数字化在税收实践领域的应用为我国在上一轮营商环境评估中显著拉升了排名,^⑦但是数字技术的采用并未对纳税人体验

①《税收征收管理法》第三条规定:“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。”

②例如《财政部、税务总局关于延续执行部分国家商品储备税收优惠政策的公告》(财政部、税务总局公告2022年第8号)规定税收优惠继续有效,执行期限为2022年1月1日至2023年12月31日。

③张有乾:《智慧税务的构建与探索》,《税务研究》2022年第11期。

④参见《中国税收营商环境改革发展研究报告(2016-2020)》。

⑤国家税务总局广州市税务局课题组:《元宇宙在税务领域应用的实践与思考》,《税务研究》2023年第4期。

⑥宋林霖、陈志超:《中国营商环境治理:寻求技术逻辑与制度逻辑的平衡》,《行政论坛》2022年第5期。

⑦罗培新:《世界银行营商环境评估:方法·规则·案例》,译林出版社2020年版,第368页。

感、获得感带来完全正向的影响。在一些高频涉税事项,如代扣代缴境外企业税收、股权变更缴税等事项办理上未能全面覆盖,部分业务实现了全程网上办理但同时又附加了线下核对要求,还有部分业务变更尚未实现线上线下的同步进行。数字化的场景应用限缩在一些简单的业务类型或者相关政策法规、办税流程的查询上。表层上的信息提供和公共服务似乎更加透明公开,但未能给纳税人带来良好的服务体验,^①更缺乏对纳税人借助数字技术参与税收治理的考量,在促进纳税人参与和增强纳税人外部监督等更具实质性影响的税收治理方面发展滞后,反而容易陷入“为数字化而数字化”的技术逻辑至上的思维窠臼,使税收治理的改革实践流于形式,偏离了税收治理的本质要求。税收治理区别于传统的税收行政管理的特征就在于,强调民主理念和民主机理更充分融入到税收权力运行过程中,最大限度吸收纳税人参与。数字化与税收治理的结合应当有效服务于纳税人参与治理的过程。要实现这一目标,就需要借助法治的力量,为纳税人参与税收治理提供稳定性、持续性、权威性的制度支撑。

(四)成本负担评估中与纳税人权利保护的不适应性

新纳税评估体系反映了纳税人希望降成本的便利纳税需求,突出了纳税人立场,其具体评测指标主要考察实体意义上纳税人依法付出的税额成本,以及程序意义上的制度遵从成本,两方面结合起来构成纳税人须承担的制度性成本。我国的实践做法也体现了纳税人立场,但并不局限于对实体税额的调整或者减轻征纳程序负担,而是更重视制度本身的作用,通过税收制度优化调节主体间利益关系。纳税人权利保护制度是其中重要的组成部分。^②相对于纳税人立场下的营商环境评估体系,推动纳税人权利保护与营商环境优化实现了进一步的理念跃迁与制度迭代。纳税人立场下的营商环境评估主要提供的是一种吸纳纳税人满意度信息的操作性规则,便于税务机关通过一系列量化指标把握纳税人需求,但总体上纳税人仍处于输出信息的相对消极的地位,纳税人需求是否得到反馈以及是否因评估结论对税收征纳主体的利益关系产生影响并不具有强制约束力。而纳税人权利保护是对纳税人需求的一种规范化表达,与税务机关的法定职责与义务存在对应关系,体现了立法者明确的价值选择和判断。借助这种规范化的权利机制,纳税人不仅可以输出诉求,而且预期可以获得来自税务机关义务履行的配合、保障与救济。基于自身利益权衡,纳税人还可以选择放弃某些税收优惠或者选择特定的抵扣、退税的方式,使纳税人具有更能动积极的法律地位,更有利于形成营商环境中有为政府与有效市场的良性互动关系,促进营商环境持续优化发展。

现有的税收制度体系中,还存在不利于纳税人权利保护的诸多制度局限,妨碍税收营商环境的优化。其具体表现在:一是权利义务配置不均衡。《宪法》规定公民有依法纳税的义务,主要是从法律义务的角度加以规定;《税收征收管理法》包含纳税人权利条款,但涉及税务机关的权力配置、纳税人应当履行的法定义务占据更主要位置。这种优先赋权行政管理对纳税人苛以强制性义务的制度安排虽然有利于国家税收利益的实现,但就税收本质而言,“非为国家面对私人财产所伸出的掠夺之手,而是扶持之手”。^③因而税收权力、权利与义务的构造不能只是体现国家汲取能力,更应通过税收杠杆的运用体现对纳税人的扶持和促进,^④这恰恰体现了政府在营造良好税收营商环境中的作用。

^①郑磊:《数字治理的效度、温度和尺度》,《治理研究》2021年第2期。

^②在《优化营商环境条例》中,整体上确定了市场主体权利受法律平等保护的基本原则;国税总局制定的《关于进一步深化税务领域“放管服”改革 培育和激发市场主体活力若干措施的通知》中明晰了纳税人权利义务、降低制度性成本的具体举措。

^③刘剑文:《扶持之手抑或掠夺之手——论私人财产课税法治化》,《政法论坛》2011年第4期。

^④刘剑文等:《财税法总论》,北京大学出版社2016年版,第159页。

二是与发展税收营商环境的实践变化以及纳税人需求不相适应。纳税人权利规范的设置主要包括两种情况:一种是从一般行政立法中的行政相对人权利移植而来,如监督权、举报控告权、陈述申辩权、救济权等;另一种是基于税收领域特殊性而设置的权利形态,如减免退税的税收优惠权、延期申报或缴纳税款权、溢缴税款退税权等。整体而言,与税收营商环境的实践发展以及纳税人需求的匹配度不高。例如数字化反映了当前税收营商环境发展的突出变化,在大数据、人工智能、算法决策等应用之下,税务机关进行的涉税信息收集、共享,对涉税交易活动的判断、处理都对纳税人产生显著影响,税务机关的权力边界明显扩张,纳税人的保密权、知悉权、救济权等则面临受侵害的风险,^①而现有立法还缺乏有效回应。例如,享受税收优惠的实体利益伴随申请审批的程序义务,而实践中已经开始推行免申即享的措施,^②豁免程序审批义务,但现有的权利规范未能及时反映这一新变化。再者,纳税人享受税收优惠的利益与申请税收优惠的程序负担不成比例,实践中纳税人放弃税收优惠并非个案,税收优惠的权利条款成为摆设。还有些权利规范实际施行效果与纳税人需求差距较大。例如纳税人享有延期申报以及延期缴纳税款的权利,立法者本意是扩展纳税人的时限利益,但为避免延期申报或延期纳税之后的更为繁琐的程序义务,纳税人往往选择按时申报或缴纳税款,^③这表明延期申报、延期纳税的权利安排无法带给纳税人更多的获得感。

四、超越营商环境纳税评估的税制优化路径

发展良好税收营商环境并为之打造一套完备的税制体系,已经成为世界各个经济体的普遍追求与基本共识。在此过程中,对于究竟如何推进税制优化这一复杂的系统工程无疑存在各自的路径选择。结合国际税收营商环境的发展趋势与我国自身的税制发展需求,可从规范维度、运行维度、纳税人需求回应的价值维度出发,探寻我国税制优化的可行路径。

(一)规范载体:从临时性不确定因素的排除到系统性质量提升

法律的确性意味着为法律问题的解决能够提供唯一正确的答案。^④事实上,由于语义机构自身无法完全消除的模糊性、歧义性,以及在规则条款设置上有意识采取的抽象性、概括性策略等原因,使得绝对的法律确定性不可能实现。税法亦是如此。不过,税法的确定性仍然是税制改革的重要追求。^⑤对税法而言,并不是要矫正那些无法完全消除或者有必要保留的不确定性情形,而是尽可能减少那些妨碍营商环境高质量建制的、有害的不确定性情形。税收优惠规范场域下的不确定性便是其中需要矫正的问题所在。面对我国趋于常态化运用税收优惠的制度特点,应当克服世行以优惠时限为主导的指标局限,从关注临时性不确定因素的排除转向系统性规范质量的提升。

1.形塑税收优惠的适度性理念。税收优惠作为一种政策工具与经济社会发展的动态需求具有极强的关联,因而即便不设置一定的适用时限,税收优惠的政策性相机调整也会非常频繁,

^①杨小强、王森:《税权均衡:算法决策对纳税人权利的冲击与回应》,《财经法学》2023年第1期。

^②如《国务院办公厅关于进一步优化营商环境更好服务市场主体的实施意见》规定“鼓励推行惠企政策‘免申即享’,通过政府部门信息共享等方式,实现符合条件的企业免于申报、直接享受政策。对确需企业提出申请的惠企政策,要合理设置并公开申请条件,简化申报手续,加快实现一次申报、全程网办、快速兑现”。《国务院关于开展营商环境创新试点工作的意见》亦规定“全面实行惠企政策‘免申即享’、快速兑现”。

^③参见《中国营商环境报告(2021)》。

^④邱昭继:《法律的不确定性与法治的可能性》,《政法论丛》2013年第1期,第85页。

^⑤Daniel.Deak Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers' Rights, in Acta Juridica Hungarica Vol49,2009(2),p184.

对税法确定性及营商环境建构产生消极影响。要矫正这种因税收优惠的政策工具定位而导致的税法不确定性,需要回归到究竟在多大限度范围内运用税收优惠政策工具——是大量、频繁性运用,还是审慎、克制性运用的立场选择与权衡。有必要从税法整体制度逻辑上形塑税收优惠的适度性理念,并通过具体税种的税制安排予以贯彻落实。现行《税收征收管理法》仅仅提供了税收优惠的法定化依据,缺乏对税收优惠整体适度性的规范质量要求。为了对各个税种立法的税收优惠制定提供指引方向,回应税收营商环境的确定性建制要求,可以在《税收征收管理法》中建立税收优惠的适度性原则,在此基础上,通过税种立法具体落实。例如对于增值税这类典型体现税收中性的税种立法,税收优惠的适度性主要体现在增值税独有的税额抵扣机制上。按照增值税课税原理,纳税人因享受税收优惠而无法进行完整进项税额抵扣,导致其利益受损,因而增值税中的税收优惠不一定有利于纳税人,并且可能改变不同纳税人之间税收负担的分配格局。^①最适宜税收营商环境的增值税建制其实就是税基广泛、税率结构简单、抵扣链条完整的税制,每一个市场主体都可以参与市场分工和交易过程从而获得税额抵扣的利益。即便需要因考虑纳税人差异而降低某些主体税收负担或者豁免其税收义务,也应当通过赋予纳税人放弃税收优惠的权利而保障其重获税款抵扣的机会,以此发挥市场在资源配置中的基础性地位。而对于所得税这类包含立法者更多政策考量的税种,税收优惠适宜在生存照顾、扶持弱势群体方面体现其积极功能,但同样不能影响市场主体的商业化活动选择。因而从税收营商环境的角度考量,仍然应当将税收优惠限制在适度范围内,如果能够通过其他机制,例如所得税费用扣除机制,即达到立法者生存照顾的政策目的同时对市场影响更小,那么就应当优先选择此种方式。

2.完善税收优惠制定权配置格局。在横向维度上,应强调税收优惠的形式法定化,包括尽可能以法律的形式加以规定、授权行政机关制定税收优惠措施应当有明确的法律依据、严格限制财税行政部门制定税收优惠等,使税收优惠制定的权限来源于法有据,这是提升税收优惠规范质量、强化税法确定性的重要前提。税收优惠制定权横向维度的配置,旨在对立法机关与行政机关尤其是财税部门之间的税收优惠制定权进行合理分配。在作为政策工具运用意义上,财税部门的权力空间较大,税收优惠的政策选择、宽免幅度、适用条件、运行时限等具体内容往往都取决于行政性的自由裁量,对纳税人稳定预期以及合理安排投资决策产生不确定性影响。从近年来的税制改革实践看,一方面原来授权给财税部门行使的税收优惠制定权已经在部分税法立法修订中回归国务院行使,^②新制定颁行的税收法律也授权由国务院对法定事项之外的其他减免税情形作出规定,财税部门在新设性的税收优惠政策领域面临权力限制;另一方面,在部分延续实施或者继续执行税收优惠的政策领域,财税部门通过颁布规范性文件,仍然保留了决定适用条件和时限的核心权力,适用条件变化或者时限届满是否调整优惠政策存在极大不确定性,这使得税收法律层面与税收规范性文件层面的权力配置存在一定程度的断裂。从稳定税收优惠制定权的长期配置格局出发,有必要在税收立法层面对财税部门的这种“接续性”税收优惠制定权进行明确限制,例如执行期限届满的税收优惠由国务院决定是否继续实施或者进行调整,并报全国人大常委会备案,确保税收法律与部门规章或规范性文件在税收优惠制定权的配置上保持协调一致。

^①叶姗:《增值税法建制中的公平课税考量——基于以立法引领改革与确认现行税制的思路》,《财贸研究》2020年第12期。

^②例如2018年修订的《个人所得税法》删掉了“经国务院财政部门批准免税的所得”情形,将除明确列举之外的其他免税情形的制定权授权国务院行使,并要求报全国人大常委会备案。

在税收优惠制定权纵向维度的配置上,“统一税收政策制定权”并不意味着完全禁止地方分享税收优惠制定的权力空间,^①而是在不影响统一税收政策制定权的前提下,建立央地税收优惠分权模式,形成统一繁荣的全国大市场,并且保障地方经济社会发展的自主性与创造力。从实践发展情况看,促进央地税收优惠分权的制度模式主要有:一是限定授权模式。^②此种模式在税收法律层面明确减免优惠的基本范围并提供地方分权的法律依据与具体途径,保障央地税收优惠分权的正当性、可行性,可作为实践中普遍运用的制度模式。二是概括授权模式。^③这一模式针对特定区域进行税制创新的概括授权,具有适用范围的限定性,其制度模式在短期内难以为其他地方复制。三是自主创新模式。国务院制定的《优化营商环境条例》授权地方在法治框架内探索原创性、差异性的优化营商环境措施,依托此授权规定,地方进一步发展出:(1)税收优惠适用目的的裁量选择模式,即地方在决定税收优惠服务于何种政策目标的问题上发挥能动性,如江苏省将税收优惠作为撬动智能化绿色发展的工具,^④云南省选择运用企业投入基础研究领域的税收优惠支持企业创新;^⑤(2)税收优惠实施过程的程序简化模式,即选择从税收优惠的具体实施程序上进行制度创新,如贵州省对享受税收优惠的相关程序做出禁止性规定,^⑥海南、江苏、云南、河北等省简化税收优惠申报事项;^⑦(3)税收优惠政策项目的清单管理模式,如北京市建立并及时更新税收优惠事项清单,以供纳税人充分知悉。^⑧四是通过“一事一议”的方式确定特定事项的税收优惠分权机制。^⑨此种一事一议式的税收优惠分权机制难以形成统一、一致的分权原则和框架,不宜作为央地税收优惠分权的主要模式。整体观之,限定授权模式、自主创新模式更具推广应用价值,提供了央地税收优惠分权可行的法治路径。

3.拓展税收优惠规范形式。税收优惠的规范形式主要集中在税法,除现行税收征管法以及各个税种立法之外,还可以采取专门立法的规范形式,围绕税收优惠的基本理念、构成要件、类型方式、实施程序等作出规定。当然,税收优惠的规范形式并不局限于税法,通过拓展多元化的规范形式,可以为税收优惠的确定性提供更广阔的规范承载空间。例如,以区域发展促进法为载体,在其适用的特定区域范围内为税收优惠的规范化、确定化创造了条件;以省市优化营商环境立法为载体,为营商环境目标导向下完善税收优惠提供了典型方式,对于税收优惠的政策目标选择、实施程序调整、项目清单管理等方面可以发挥积极的规范作用。此外,在体现税收优惠作为政策工具运用的多种立法中,尽管首要强调的是税收优惠的工具性价值,但对其规范性也做出了原则要求,提供了在政策工具运用领域实施税收优惠的规范依据。

①蒋悟真:《税收优惠分权的法治化:标准、困境与出路》,《广东社会科学》2020年第1期。

②例如《契税法》规定适用减免契税的情形,在此范围内,授权省级政府决定免征或减征契税的具体方式、减免幅度等;《车船税法》规定减免的法定范围,授权省级政府根据当地实际情况对法定范围内的征税对象减免车船税。

③例如《海南自由贸易港法》基于海南自由贸易港的国家发展战略定位,授权其“结合国家税制改革方向,建立符合需要的海南自由贸易港税制体系”,为海南自由贸易港在中央统一税收优惠制定权前提下进行创新性优惠制度设计提供了法律依据。

④参见《江苏税务局关于进一步优化税收营商环境的措施》。

⑤参见《云南省人民政府关于进一步优化营商环境促进市场主体倍增的意见》。

⑥参见《国家税务总局贵州省税务局关于严格执行优化营商环境“十五条禁令”的公告》。

⑦参见《海南省人民政府办公厅关于印发〈关于落实进一步优化营商环境更好服务市场主体实施意见的措施〉的通知》《江苏省政府办公厅关于进一步优化营商环境更好服务市场主体若干措施的通知》《云南省人民政府办公厅关于印发云南省进一步优化营商环境更好服务市场主体28条措施的通知》《河北省人民政府办公厅印发关于进一步优化营商环境更好服务市场主体若干措施的通知》。

⑧参见《北京市财政局等部门关于印发进一步优化“纳税”营商环境工作措施的通知》。

⑨如《国务院关于深化北京市新一轮服务业扩大开放综合试点建设国家服务业扩大开放综合示范区工作方案的批复》,授权就技术转让所得税优惠进行政策试点。

(二) 运行机制:从数字化技术嵌入到税收治理法治化保障

法治是国家治理的基本方式,国家治理现代化本体上和路径上就是推进国家治理法治化。^①税收治理是国家治理的组成部分,也需要运用法治的力量,克服数字化技术逻辑的局限,保障税收治理的有序进行。

1. 税收治理转型的法治回应。在建设税收营商环境的现实背景下,税收治理过程不再仅仅表现为凭借强制性权力无偿转移私人财富、汲取财政收入的过程,而发展出以下三方面特点,促使税收运行机制从约束强制性征管权力向提升税收治理能力的方向转换。

首先,税收治理的服务性、给付性积极面向。例如,提示纳税人在涉税业务活动中的税收风险并提供相应的引导帮助,降低纳税义务履行的专业壁垒等,通过采取服务、引导、说服等多元化的治理手段提升纳税人遵从度。而传统的税收运行机制建立在两造博弈、对抗性逻辑之上,其暗含的前提是将税收征管定位为具有天然侵权特征的行政权力,因而相应的制度设计也是围绕对税收行政权力严格控制的角度展开。伴随税收营商环境的发展推进,尤其是数字化技术的支撑,征纳主体之间向服务与受益、征收与遵从的关系转变,这就需要调整单一的以控权为导向的税制运行逻辑,赋予税收行政管理者根据营商环境实践变化而灵活应对的权力,^②适应税收营商环境治理发展的需要。

其次,税收治理的多元主体协作趋势。营商环境建设过程中,市场经济的创新发展尤其是在数字化技术的加持之下催生了诸多新经济业态、新交易模式,由于征纳双方信息不对称,这些复杂多变的经济活动场景往往游离在税收征管视野之外,冲击既定的税收征管规范秩序。单靠税务机关自身的力量越来越难以判断其可税性以及征税的合法有效路径,在适时进行征管介入与保持审慎包容性征管之间无法有效平衡。营商环境越发展,越需要发挥市场机制自身的创新活力,也就越考验税务管理者应对新经济的治理能力。解决问题的关键是借助掌握了涉税信息的第三方主体力量。第三方包括基于自身监管职能而掌握纳税人涉税信息的其他行政管理部门、金融机构以及数字经济驱动下出现的承载交易活动的数字平台等,这些主体都是涉税信息的潜在供给者,有利于扩充税务机关的涉税信息来源。但在缺乏持续稳定的法律调整机制的情况下,涉税信息供给不具有刚性约束,势必会增加主体间的协商谈判成本。在现有的税收规范体系中,包含了不同形式的涉税信息供给制度保障,如在税种立法中针对特定税种征管建立“涉税信息共享和工作配合机制”^③或直接规定第三方应当向税务机关提供具体涉税信息;^④在地方性税收保障立法中规定涉税信息交换共享的法定原则与实施方式;^⑤在专门制定的地方性涉税信息交换规则中,规定负有提供涉税信息职责的相关主体范围以及涉税信息的具体内容;^⑥此外,平台报送涉税信息的税收协助义务也在国家相关规范性文件中予以明确。^⑦整体而言,涉税信息供给的规范依据分散在不同位阶且功能有别的立法中,未能形成涉税信息各方主体权责配置的系统性规则,这就需要将散落在单行税种立法、税收保障立法、平台经济规范立法以及专门规则中的内容,提升为主体间涉税信息提供的一般性法权构造加以规定,建立主体间涉税信息提供的权利义务关系。

①张文显:《法治与国家治理现代化》,《中国法学》2014年第4期。

②陈治:《税收征管中契约工具的运用及其法治应对》,《现代法学》2021年第6期。

③参见《契税法》第十三条、《耕地占用税法》第十三条、《环境保护税法》第十五条以及审议中的《增值税法草案》第三十三条。

④参见《个人所得税法》第十五条。

⑤参见《山东省税收保障条例》第二十八条、《广西壮族自治区税收保障条例》第十七条。

⑥参见《广东省涉税信息交换与共享规定(试行)》《安徽省人民政府关于建立涉税信息交换与共享机制的通知》。

⑦参见《关于推动平台经济规范健康持续发展的若干意见》。

最后,税收治理的纳税信用监管要求。打造良好的营商环境并不等同于放松规制,而是集中重点领域转变管理方式,提升税收治理能力,塑造税收领域的有为政府。纳税信用管理与传统的税收征管方式相比,前者是对纳税人的纳税信用信息开展的采集、评价、确定、发布和应用的专门活动,^①具有注重过程监控、量化评级、动态调整、联动管理的特点。它强调基于纳税人纳税信用状态进行跟踪监测,将征管焦点集中于高风险的纳税人,对低风险、无风险、信用等级高的纳税人,采取自治方式并引导其自我修正与自愿遵从。可见,纳税信用管理体现了税收征管权力适度介入与市场自我管理的有机结合,有利于克服税收营商环境建设中对强制性权力干预的路径依赖,适应税收治理转型的发展需要。要实现纳税信用管理服务于税收营商环境建设、促进征管治理转型的目标,就需要对纳税信用管理活动进行规范化调整,运用法治为纳税信用管理注入良法的价值,提供善治的创新机制。作为一项体现税收征管与市场自治结合的新型权力运作机制,纳税信用管理法治化的实质不能停留于管理活动本身的法治化,还应全面反映征纳双方的法治保障需求:对税务机关而言,过程导向与动态调整的管理模式需要配备相比于传统模式更加灵活自主的权力;对纳税人而言,由于信用评级伴随经营活动始终并且产生联动影响的扩散效应,因而应当为纳税人提供公平公开的信用评级、及时充分的信用修复,当税务机关不当进行评级结果应用,提供信用救济保障。

2. 纳税人参与税收治理的法治回应。纳税人参与是反映税收营商环境治理转型的典型标志,通过“充分地将民主理念和民主机理融入到国家治理当中,最大限度地吸收公众参与,扩大公民及其组织的话语权和决定权,体现人民当家作主”。^②在税收营商环境建设实践中,纳税人并不仅仅是纳税义务的履行者或者税收公共服务的被动接收者,也是涉税公共决策、税收营商环境营造的重要参与者、监督者。《国务院关于开展营商环境创新试点工作的意见》专门强调了营商环境中重大行政决策程序的公众参与原则;在优化营商环境地方性法规中,一方面从营商环境整体推进的视角对纳税人参与做出规定,^③另一方面细化政策框架中的具体参与机制。^④这些规定为纳税人参与税收营商环境建设以及涉税公共政策制定过程提供了规范依据。值得注意的是,当前数字化税收公共服务的施行,既为纳税人提供了参与决策的数字便利,也因受制于技术故障等局限而无法有效实现纳税人参与。数字技术的采用也对参与者的数字素养提出一定挑战,从而在不同参与者之间造成一定的参与壁垒。这就需要建构在数字化环境下纳税人参与的法治保障机制,例如为纳税人的数字化参与提供替代性或选择性机制,纳税人可以在数字技术出现障碍的情况下寻求其他替代机制,或者对新兴的数字化参与和传统参与方式有权做出自主选择,克服因数字素养差异而产生不公平对待。

(三) 价值诉求:从追求经济便利到强化纳税人权利保护

无论是税收营商环境规范载体的质量提升,还是运行机制的治理完善,最终都应当“落定于权利本位”的价值诉求。在一般意义上,“国家治理现代化的核心要务在于确立和构筑公民权利本位的制度和运作逻辑”。^⑤在营造良性发展的税收营商环境语境下,税制安排的本质是为纳

^①参见《纳税信用管理办法(试行)》第二条。

^②张文显:《法治与国家治理现代化》,《中国法学》2014年第4期。

^③例如《青海省优化营商环境条例》第七条规定:“引导全社会参与和支持营商环境建设”;《海南自由贸易港优化营商环境条例》第五条规定:“单位和个人应当树立人人都是营商环境的理念,积极参与营商环境建设,共同营造开放包容、互利合作、诚实守信、文明和谐、重商护商的社会氛围”。

^④例如《福建省优化营商环境条例》第六条规定:“鼓励、支持企业经营者参与对营商环境涉企政策制定、修改,协调解决优化营商环境中存在的问题”。

^⑤夏志强:《国家治理现代化的逻辑转换》,《中国社会科学》2020年第5期。

税人提供公平参与市场竞争、分享市场经济发展利益的机会,以服务纳税人为中心,而不是以汲取财政收入为唯一目的。因而,纳税人的主体性得到强化。但世行纳税评估体系主要考量纳税人的经济便利性,而事实上,在究竟何种税制更为便利、在人为设计的“便利”与纳税人需求的“便利”之间是否存在不一致、如何看待市场主体为防范可能的遵从风险而宁愿放弃某种“便利”等方面,都存在疑问。质言之,纳税人仍然难以从被管理的对象和他者转变为拥有权利的公民主体。纳税人权利是保护和促进纳税人发展的最为集中和鲜明的规范化表达,要营造良好税收营商环境,就应当超越经济便利的思维桎梏,强化纳税人权利保护。

1.从整体上强化纳税人权利义务的均衡配置。目前关于纳税人权利的规范内容主要反映在《税收征收管理法》、国税总局制定的《关于纳税人权利与义务的公告》(以下简称《公告》)以及个别税种立法条文中。更多的规定是围绕纳税人义务是否构成及其如何履行而展开,表现为纳税人义务的定型化、规范化和对税务机关征税行为的控制约束。这种制度模式“从纳税人的角度”可以理解为“没有法律明确规定作为依据的,纳税人可以拒绝纳税”,^①从而隐含一定的消极性、防御性的权利意涵。但从纳税人主体性的价值立场审视,还需要充实更加能动积极的权利构造。如要求对涉税隐私信息保密的权利、要求获得税务机关提供服务帮助的权利、要求参与涉税公共政策制定及监督的权利等。所对应的税务机关的义务就不止于不作为,税务机关还应积极履行相应服务,确保纳税人权利的实现。概言之,要将隐身于限权制度逻辑下的护权理念显明化、中心化,作为整个税收法治体系的价值指引。在具体实现路径上,一种是单独制定专门的纳税人权利保护法,^②由其承载纳税人权利保护的价值目标。但此种方式在权利与义务均衡配置上又有所欠缺,并且还没有付诸实践的立法尝试。另一种是制定税法总则或税收基本法,对统领各单行税种法、税收程序法的纳税人权利保护以及相应的义务遵从理念进行明确规定。相对而言,立法效果更好,但制度变迁成本也更高。更可取的选择是转变《税收征收管理法》的立法价值取向,从征管权力本位转向征纳利益关系的均衡调适,扩充纳税人权利内容,在此基础上匹配纳税人义务设置。目前《税收征收管理法修订草案》被纳入国务院预备提请全国人大常委会审议的范围,结合该法修改契机推动价值目标重塑与内容再造,服务税收营商环境建设需要,具有实践可行性。

2.增强纳税人权利构造与营商环境发展中纳税人需求的匹配性。数字化给税收营商环境发展带来了新的纳税人权利保护课题,将数字化背景因素融入纳税人权利保护的规范体系,是超越世行仅仅关注数字化公共服务而忽视纳税人权利风险的必然要求。《税收征收管理法》、国税总局制定的《公告》作为承载纳税人权利规范的主要立法文件,还停留在前数字时代对征纳关系的法律调整模式,亟待根据数字化税收营商环境的发展需求调整纳税人权利的规范内容。一方面可以在现行有效的纳税人权利规范中嵌入数字化因素,扩展现有权利内涵与适用边界,使其更好容纳数字化税收营商环境的发展需求,例如在纳税人保密权、知悉权配置上,就可以填充因利用大数据、人工智能而要求对涉税信息保密的权利、告知是否存在算法决策以及可能的救济途径等权利内容;另一方面,则针对数字化应用本身的特点增设相关的纳税人权利,例如对错误使用的数据要求更改或删除的权利,要求在实行自动化决策时取得纳税人同意的权利,以及要求用人工干预评估、调整、替代自动化决策的权利等,防范在发展数字化税收营商环境下纳税人可能遭致的风险,避免征纳双方陷入新的利益失衡。此外,考虑到税收营商环境建设是一个动态发展的过程,权利内涵与外延也会随着实践变化而相应调整,因而在权利规范

①熊伟:《税法总则立法中的纳税人主义及其制度体现》,《法律科学》2023年第1期。

②如我国台湾地区专门制定“纳税人权利保护法”,意大利制定《纳税人权利宪章》。

上应当尽可能具有涵括性、包容性。例如,《税收征收管理法》、国税总局的《公告》都将纳税人享受税收优惠的权利限缩在“依法申请”减免退税的范畴,既与税收优惠实践中出现的多种样态不相吻合,也平添了纳税人的遵从负担,导致出现税收优惠利益与遵从成本明显失衡的情况。应调整为“依法享有”,以便囊括更多样化的优惠情形。对于实践中权利规范施行效果不佳甚至被弃用的情况,可以引入立法后效果评估机制。纳税人权利规范既要保持相对稳定以便给予纳税人稳定预期,亦要根据税收营商环境发展变化进行适时调整,有效回应纳税人需求。通过权利规范效果评估可以为权利保护机制的优化提供现实依据。

五、结 语

世界银行新发布的营商环境评估体系引发了社会各界关注。对我国税制改革而言,其意义并不在于从技术操作层面提供了一系列具体评估指标,而在于由营商环境评估驱动税制变迁的基本观念与多维度展开评估的思维方式。我国应当立足自身的税收营商环境发展需求,在规范载体上,重点破解因税收优惠引发的税法不确定性问题;在运行机制上,完善税收治理的法治回应;在价值诉求上,强化纳税人的权利保护。由此形成在营商环境目标导向下税制优化的中国路径。值得注意的是,我国已经将完善包括税收在内的营商环境评价体系提上议事日程,并写入正式立法,^①这对于有效诊断相关制度领域问题,进而开展更有针对性、回应性的制度行动产生深远影响。可以预见的是,伴随着营商环境评价体系的日益成熟,我国税收营商环境建设将更大程度摆脱某种单一的、固化的评价尺度与话语体系,迎来从基本观念、思维方式到指标内容全方位、自主性发展的新阶段。

New Tax Business Environment Assessment and Chinese Path to Tax System Optimization

Chen Zhi

(Economic Law School, Southwest University of Political Science and Law, Chongqing 401120, China)

Summary: At present, there is a widespread trend around the world to create a good tax business environment, and the tax business environment assessment initiated by the World Bank has played a role as a guide and booster. In its latest assessment system, based on different evaluation dimensions, several specific evaluation points and quantitative standards have been formed, reflecting a new trend of driving the optimization of the tax business environment. For the reform of China's tax system, the new business environment assessment system released by the World Bank is undoubtedly worth paying attention to. However, its significance does not lie in providing a series of specific evaluation indicators from the technical operation level, but in demonstrating the basic concept of tax system changes driven by the business environment assessment and the multi-dimensional evaluation thinking mode. The specific evaluation indicators are not suitable for the development needs of China's tax system, so a simple benchmarking

^①《优化营商环境条例》规定:“国家建立和完善以市场主体和社会公众满意度为导向的营商环境评价体系,发挥营商环境评价对优化营商环境的引领和督促作用。”

approach cannot be used to directly measure the practical status of China's tax system and even evaluate the quality of the tax business environment. We examine tax system practices with the goal of developing a business environment, which is an inevitable choice to adapt to the trend of the times, rather than simply catering to the evaluation needs of specific international organizations. Given this, we should first adhere to the principles of "marketization, legalization, and internationalization" in building a business environment, and closely monitor the new trends in the development of the international business environment with an open and inclusive attitude. Second, beyond the specific indicator limitations of tax assessment, based on the evolution trajectory and development needs of China's local tax system practice, the development direction of the tax system is determined from the dimensions of normative carriers, operating mechanisms, and value demands. That is, in terms of regulating the carrier, we should focus on cracking down on the uncertainty of tax laws caused by tax incentives; in terms of operational mechanism, we should improve the legal response of tax governance; in terms of value demands, we should strengthen the protection of taxpayers' rights. It is worth noting that China has put the improvement of the business environment assessment system, including taxation, on the agenda and included it in formal legislation, which has a profound impact on effectively diagnosing relevant institutional issues and carrying out more targeted and responsive institutional actions. It can be foreseen that with the increasing maturity of the business environment assessment system, China's tax business environment construction will largely break away from a single and fixed evaluation scale and discourse system, and usher in a new stage of comprehensive and autonomous development from basic concepts, thinking methods to indicator content.

Key words: tax business environment; tax assessment; tax system optimization; Chinese path

(责任编辑: 倪建文)