

税收确定行为的法律性质二元化与解决路径

李 貌^{*}

内容提要：从现行税法的相关规定来看，税务机关的税收确定行为具有“法律行为”性质，纳税人的税收确定行为具有“准法律行为”的性质。这种二元化的法律性质使得税收确定权与税收征收权混杂在一起，致使税务机关在税收确定程序上的裁量权难以得到控制，纳税人权利难以得到有效保障。税收确定行为法律性质二元化的成因有两个，一个是税法理论供给不足，另一个是税收立法技术的缺陷。为了贯彻税收程序法定原则、维护纳税人的权益，应根据税收债务关系说的前沿理论，将税收确定行为的性质统一为“准法律行为”。并通过税法修正，确立纳税申报在税收确定程序中的基础地位，让税务机关的税收确定行为处于补充性的位置。

关键词：纳税申报 税收核定 准法律行为 税收债务关系说 税收法定

一、引言

税收确定行为是指，纳税人或者税务机关将业已成立的抽象的税收债务转换成为具体的税收债务的行为。^{〔1〕}根据税收确定行为的实施主体不同，我国税收程序上有两种税收确定行为，一种是税务机关的税收确定行为，另一种是纳税人的税收确定行为。然而，这两种税收确定行为的法律性质是什么？二者的性质是否统一？对此问题并没有明确的权威解释或学理解释。因为该法律性质的不明确，对于税务机关来说，很难确定它是否在税收确定程序上具有裁量权，如果有裁量权的话该裁量权的边界在哪里。这样一来，就会影响税法的可预测性和安定性，侵蚀税收法定原

^{*} 李貌，华中科技大学法学院讲师。

本文为中央高校基本科研业务费专项资金资助的课题“我国财政法的私法解构及体系构建研究”（2020kfyXJJS05）的阶段性成果。

〔1〕 税收债务是指，根据税法纳税义务人向税收债权人履行的金钱给付义务及其他协力义务。税收债务关系说是现代税收法律关系研究的主流学说，是税法脱离行政法成为独立的部门法的标志。金子宏『租税法』（弘文堂、2017年）24-27页参照。

则的理论基础。

另外,对于纳税人来说,税收确定行为的法律性质不明确,会导致其在税收程序上的权益难以得到保障。这个问题在当下新冠疫情的影响下尤为突出。受到新冠疫情的影响,在税收征管方面,纳税申报义务难以在法定期限内按时履行。为解决这一问题,国家税务总局从疫情防控和方便纳税人的角度出发,连续出台了一系列调整纳税申报期限的税收规范性文件。^{〔2〕}除此之外,根据现行《税收征收管理法实施细则》(以下简称《税收征管法实施细则》)第37条的规定,疫情的影响可以看作同条第2款规定的“不可抗力”因素,纳税人也可据此来主动申请延期申报。然而,穷尽对这些文件、细则及《税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)的相关规定的解释,都不能回答下列问题:如果没有疫情这种“不可抗力因素”的影响,平常情况下的纳税人在法定期限后的申报行为是否有效?纳税人在履行纳税申报义务后可以申请修正申报材料吗?若这些问题都没有明确的答案,纳税人会因为未及时申报纳税而受到行政处罚,蒙受经济损失。^{〔3〕}

因此,明确税收确定行为的法律性质,不仅仅是一个法解释学的理论问题,而且在税收实践上是一个怎样规制税务机关的权限、保障纳税人权益的税收法治建设问题。接下来针对“我国税收确定行为应有怎样的法律性质”这一问题,本文拟对我国《税收征管法》上税收确定行为的现状进行梳理,在此基础上分析其存在的问题。接着剖析这些问题背后的原因,并针对这些原因探索我国税收确定行为应具有的法律性质,最后将这种理论上的探索落实到我国《税收征管法》相关条文修正之中。

二、税收确定行为的法律性质二元化及其问题

要明确税收确定行为的法律性质,首先要分析我国税收程序法上的税收确定行为的类型和各自的法律性质。根据我国现行《税收征管法》的规定,纳税人和税务机关都可以确定税收债务的内容,但这两种确定行为的法律性质迥然相异,呈现出如下所示二元化倾向。

(一) 税务机关之税收确定行为的法律性质分析

我国税务机关的税收确定行为具有“行政法律行为”的性质。这是因为税务机关的税收确定行为符合“行政法律行为”的法律特征。

借鉴民法的法律行为理论,^{〔4〕}根据行政行为的法律效果是否含有行政机关的效果意思,行政行为可以分为“行政法律行为”和“行政准法律行为”,即法律行为性质的行政行为和准法律行为性质的行政行为。^{〔5〕}行政法律行为是指行政主体在行政管理过程中做出的含有设定、变更

〔2〕 参见国家税务总局公布的《关于进一步延长2020年2月份纳税申报期限有关事项的通知》(税总函〔2020〕27号)、《关于延长2020年3月纳税申报期限有关事项的通知》(税总函〔2020〕37号)、《关于延长2020年4月纳税申报期限有关事项的通知》(税总函〔2020〕55号)、《关于明确2020年5月纳税申报期限有关事项的通知》(税总函〔2020〕73号)。

〔3〕 根据《税收征管法》第62条规定,纳税人未按法定期限办理申报纳税的,会被处以行政罚款。

〔4〕 德国法学家柯尔曼(Kormann)是最早借鉴民法理论来说明公法领域内公法行为的理论体系的学者,之后这种借用概念影响到了日本等其他大陆法系国家。参见成协中:《行政行为概念的价值争论与路径选择》,载《法制与社会发展》2020年第1期。

〔5〕 櫻井敬子、橋本博之『行政法』(弘文堂、2019年)76頁参照。

或终止行政法律关系及确认某种法律关系存在与否的表意行为。^{〔6〕}行政法律行为具有两个法律特征，一个是行政机关在作出该行为时具有很大的裁量权，另一个是对于不履行相应义务的行政相对人可以实施行政处罚。典型的行政法律行为包括行政许可和行政处罚。^{〔7〕}

根据《税收征管法》的相关规定，税务机关实施税收确定行为包括两项内容，第一项是指税务机关对纳税申报的督促、确认、更正等行为，另一项是指税务机关自身作出的确认行为。税务机关在实施第一项行为时有很大的裁量权，实质上限制了纳税人的纳税申报自由。如《税收征管法实施细则》第37条规定，纳税人如果有困难需要延期申报的，需要税务机关的“核准”。且依同《细则》第47条规定，纳税人有《税收征管法》第35条或者第37条所列情形之一的，税务机关“有权”采用规定的任何一种方法核定其应纳税额。无论是第37条的“核准”，还是47条的“有权核定”，虽然其表述各有不同，但都在税收确定程序上赋予税务机关极大裁量权，而且对于这种裁量权的边界，并没有明确的权威解释。又如《税收征管法》第25条规定，税务机关可以根据实际需求要求纳税人报送额外的纳税资料。此处的“实际需求”具体是指什么需求，法律并没有设定明确的范围。如此一来，纳税人要随时准备提交法定纳税申报资料之外的资料，无疑会增加申报负担。

另外，税务机关对于不履行税收确定义务的纳税人有行政处罚权。根据《税收征管法》第62条的规定，税务机关可对未按照规定的期限办理纳税申报和报送纳税资料的纳税人处以行政罚款。如前所述，行政法律行为的法律特征之一就是可以直接对行政相对人进行行政处罚，并且情节严重的时候，该罚款的额度可以由两千以下提高到两千到一万。此处的“情节严重”到底是指什么？如果滞留海外的纳税人因新冠疫情不能回国，导致其无法按期申报的话，这种情况是可以免除处罚，还是按照“情节严重”条件处罚？罚款额度判断标准是什么？每增加一千元罚款额度的理由是什么？如果这些问题都不能得到明确答复的话，税务机关在税收确定程序上的处罚权限将难以预测，更难以控制。因此，税务机关的税收确定行为具有行政法律行为的法律特征，甚至与基于“税收权力关系说”理论的“税收下命行为”的性质十分接近。^{〔8〕}

（二）纳税人之税收确定行为的法律性质分析

根据《税收征管法》的规定，纳税人的税收确定行为具有“准法律行为”的性质。此处的“准法律行为”也是从民法上借用来的概念，民法上的“准法律行为”是指行为人以法定条件之满足为前提，将一定的内心意思表示于外而引起法定法律效果之表示行为。它包括催告行为等“观念通知”、股东会的召集行为等“意思通知”、宽宥行为等“感情表示”三种行为。其与民事法律行为的不同之处在于，虽然准法律行为也有行为人的意思表示，但该行为的法律效果由法律事先规定，而非由行为人意定。^{〔9〕}

〔6〕 参见闫尔宝：《行政行为的性质界定与实务》，法律出版社2010年版，第9-15页。

〔7〕 参见前引〔5〕，櫻井敬子、橋本博之书，第77页。

〔8〕 “下命行为”是指限制或禁止行政相对人（包括纳税人）权益的行政行为。宇賀克也『行政法概説Ⅰ行政法総論』（有斐閣、2017年）第103-105頁参照。税收权力关系说由德国法学家奥托·迈耶（Otto Mayer）提出，其认为税收法律关系是公法性的权力服从关系。図子善信『租税法律關係論—税法の構造—』（成文堂、2004年）57-72頁参照。

〔9〕 参见王泽鉴：《民法总则》，北京大学出版社2009年版，第239-240页。

纳税人的税收确定行为即纳税申报具有“准法律行为”最基本的法律特征,即该行为的法律效果来自税法规定。《税收征管法》第25条规定,纳税人(包括纳税义务人和扣缴义务人)必须依照税法的规定进行纳税申报。又据同法第63条规定,纳税人不得有任何与课税要件的成立事实相异的外在表示。从这些规定可以看出,纳税人的税收确定行为虽然是纳税人的外在表示行为,但该行为的法律效果由税法事先规定,与其主观意思无关,只是一种事实上的确定。纳税人只需要对满足课税要件的事实内容及其产生的法律效果进行确认,然后将该事实和确认结果通知给税务机关即可。^{〔10〕}这种通知行为的法律效果,并非基于纳税人的内心意思而产生,而是由税收实体法直接规定的,类似于民法上准法律行为类型中的“观念通知”。^{〔11〕}

(三) 税收确定行为的法律性质二元化的问题

如上所述,税务机关的税收确定行为是一种“行政法律行为”,而纳税人的税收确定行为是一种“准法律行为”。这种二元化的法律性质会引起如下所示的几个问题。

第一,税务机关的税收确定行为的权力性质,会扩张税务机关在该税收确定程序上的裁量权,侵蚀税收法定主义的基础。税收法定原则与现代国家相伴而生,是民主法治理念在税收领域的体现,是整个税法体系的“帝王原则”。该原则的核心在于控制和规范国家的征税权,保护纳税人权利。^{〔12〕}如前所述,税务机关对于纳税申报资料可以核定后更正,但是这种核定裁量的基准、程序、形式乃至边界等内容,在税法上并没有明确规定。这与税收法定主义要求的课税要件法定原则、课税要件明确原则相悖。^{〔13〕}“行政法律行为”性质的税收确定行为扩大了税务机关的裁量权,它不但会侵蚀税收法定原则的基础、动摇税法体系的安定性,也不利于纳税人对自己的经济行为作出准确预测。

第二,税收确定行为的二元性与我国《税收征管法》的立法宗旨相悖,导致税收确定行为的独立价值难以得到体现。根据国务院法制办公室于2015年1月5日公布的《关于〈中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)〉的说明》,《税收征管法》修正案的立法宗旨之一是“明确纳税人自行申报制度的基础性地位”。而明确纳税申报的基础性地位的法律意义在于,当纳税人履行纳税申报义务时,可以力争摆脱相对于国家来说处于弱者地位的“父权性的视角”,^{〔14〕}能认识到自己作为国家共同体的一部分,为福利国家的财政基础贡献自己的一份力量^{〔15〕}。纳税人通过纳税申报主动参与到税务行政中去,是民主纳税思想在税收程序中的体现。^{〔16〕}因此,税收确定程序应以纳税人的确定行为为主,税务机关的确定行为为辅,只有在纳税申报明显违反税法规定或显失公平的情况下才由税务机关来确定。^{〔17〕}然而,上述立法宗旨和法律意义并没有在现行《税收征管法》中体现出来。这是因为税务机关的税收确定行为的法律性

〔10〕 新井隆一『租税法の基礎理論』(日本評論社、1997年)109頁参照。

〔11〕 参见常鹏翱:《事实行为的基础规范》,载《法学研究》2010年第1期。

〔12〕 参见刘剑文:《落实税收法定原则的现实路径》,载《政法论坛》2015年第3期。

〔13〕 参见前引〔1〕金子宏书,第76-82页。

〔14〕 金子宏『租税法理論の形成と発展』(有斐閣、2010年)577頁参照。

〔15〕 福田幸宏『税とデモクラシー』(東洋経済出版社、1985)8頁参照。

〔16〕 参见刘剑文、熊伟:《财政税收法》,法律出版社2019年版,第357页。

〔17〕 藤谷武史他『租税法概説』(有斐閣、2015)30-34頁参照。

质导致其税收确定程序上的裁量权过大，纳税申报随时有可能受到税务机关的更正，纳税申报在税收核定面前处于一种“上命下从”的弱势地位。因此，税收核定在我国的税收确定程序中实际上居于基础性地位，这显然与前述“明确纳税人自行申报制度的基础性地位”立法宗旨相悖。

三、税收确定行为的法律性质二元化之成因

如上所述，我国税收确定行为的法律性质具有二元化的特点，那么这种二元化的特点，特别是税务机关的税收确定行为的“行政法律行为”性质，其形成原因是什么呢？本文认为，既有税法理论供给不足方面的原因，也有税收立法技术缺陷方面的因素，下文就围绕这两点进行分析。

（一）税法理论供给的不足

我国税收确定行为的二元化特点，与我国学界对税收法律关系特别是税收程序法律关系相关的理论供给不足有关。而这种理论供给的不足又与近年来学界对“税收债务关系说”的误读和对“税收权力关系说”的提倡不无关系。^{〔18〕}而学界的这种倾向源于税法理论的继受不足。我国学界对“税收债务关系说”的认识，大都受到了日本学者金子宏教授早期学说的影响。自金子宏教授的著作在1980年代被翻译到国内以来，对我国学界影响颇深。^{〔19〕}特别是2004年出版的金子宏教授译著中的观点是日本学界1970年代的通说。该通说认为税收债务具有二元性，税收法律关系在实体法上是一种公法性的债务关系，在程序法上是行政法上的权力关系。^{〔20〕}这种观点被我国税法学界广泛接受。^{〔21〕}

然而，距离上述日本学说诞生，近半个世纪过去了，日本税法学界对税收债务关系说的研究状况也发生了巨大变化。现在日本学界的通说认为税收是不是一种“债务”，这个问题并没有很大的法律意义，那只是一种税法上对私法理论的形而上学的机械拟制。现在税收债务研究的重心是探讨税收程序上的问题，特别是在税收债务履行上税收行为的法律属性问题。因为这既关系到纳税人权益的保障，也关系到税务机关权限和责任的分配，这些问题才是真正的税收法治问题。^{〔22〕}我国学界对税收债务关系说的批判，是因为将研究重点放在了税收实体法律关系上，而忽视了税收债务关系在税收程序法上的适用空间，而这种忽视与我们没有继续更新对大陆法系国家的前沿税收债务理论不无关系。而本次《税收征管法》修正的相关观点论争，正好提供了重新认识税收债务关系说的价值、涤除税收确定程序中权力性因素的良机。

并且，税务机关在税收确定程序上有过大的裁量权，其税收确定行为具有强烈的权力性质，这与政府职能转型中公共权力配置的法治中国建设方向不一致。法治是国家治理现代化的重要依

〔18〕 参见王惠：《“税收债务关系说”之否定》，载《南昌大学学报（人文社会科学版）》2015年第2期；侯卓：《“债务关系说”的批判性反思——兼论〈税收征管法〉修改如何对待债法性规范》，载《法学》2019年第9期。

〔19〕 这本译著是金子宏：《日本税法原理》，刘多田、杨建津、郑林根译，中国财政经济出版社1989年版。

〔20〕 2004年出版的译著是金子宏著：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社2004年。该译著的日文原著只有494页，在此基础上更新的2019年第23版有1234页。除了内容有大幅变动之外，新近的版本虽挂着金子宏教授的名字，但实际执笔者是其门生中里实、增井良启等人，故新版学术观点和写作风格与初版也有很大差异。

〔21〕 参见刘剑文主编：《财税法学》，高等教育出版社2021年版，第137-138页；施正文：《税收债法论》，中国政法大学出版社2008年版，第1-12页。

〔22〕 岡村忠生他『租税法』（有斐閣、2020年）263-267頁参照；参见前引〔17〕，藤谷书，第29-30页。

托,而国家治理中的关键在于公共权力的配置。因为法治的对立面是使用不确定的权力,要约束这种不确定的权力,就必须借助严格的法制建设。^{〔23〕}如上所示,我国税收法律关系上的税收权力关系的性质很强,税务机关的税收确定行为的行政法律行为性质就是典型的体现。这种法律性质导致税务机关在税收确定程序上的裁量权难以得到限制,也让纳税申报处于弱势地位。这既有悖于政府职能转型中的控权思想,也与促进服务型政府建设的价值取向脱节。^{〔24〕}

(二) 税收立法技术的缺陷

通过《税收征管法》的相关条文来看,我国税收行政确定程序的规则较为零散、不成体系,而且蜷缩在税收征收程序当中。^{〔25〕}虽然《税收征管法》在立法目的上强调“确立纳税申报的基础性地位”,从而维护纳税人的利益、最终确立税收确定行为的“准法律行为”性质,体现税收确定程序的独立价值,但是,由于税收行政确定行为的法律性质二元性和混杂性,这种独立价值难以显现,立法目的之实现也阻力重重。这个问题在现行《税收征管法》规定的“税收核定”概念中特别突出。“税收核定”一词在同法第35条、36条、37条第1款都有出现。与“准法律行为”性质相符的只有第35条第5款规定的税收确定行为,即税务机关在纳税人未履行纳税申报义务的情况下的税收核定。因为该行为的法律效果并非基于税务机关职员的意思表示,而是依据税法规定,对纳税人未确定的税收债权进行确定,然后通知纳税人。它近似于民法上的“意思通知”,符合前述“准法律行为”的法律特征。

与此相对,《税收征管法》第35条第1款到第4款,以及第37条第1款规定的“税收核定”,在法律性质上属于“推定课税”行为。“推定课税”原意是指税务机关对纳税申报的更正行为,它只能在纳税人未履行申报义务或申报无效、虚假申报的情况下实施。^{〔26〕}但是,《税收征管法》上的“推定课税”并没有这样的先后处理关系,因而影响了纳税申报在税收确定程序上的优先性、主体性地位。而且推定课税原本也是一种准法律行为,即税务机关只是根据税法规定的间接课税资料来确定税额,并没有行政决定上的裁量权(无论是要件裁量还是效果裁量)。然而,从第35条第1款到第4款规定的“税收核定”却明显有很大裁量权,而且这些裁量权没有明确的限制条件,这显然会削弱该行为的准法律行为性质。

另外,《税收征管法》第35条第6款的规定虽然也叫作“税收核定”,但实质内容为“反避税规则”的一部分,属于税收债务清偿的保障措施,应归入税收征收行为的范畴。同法第36条的内容是指,基于独立交易原则采取的税基价格调整规则,^{〔27〕}该条文与第35条第6款的法律功能实际上非常相似,都属于清偿税收债务的保障措施,也属于税收征收行为的范畴。

由此可见,《税收征管法》上的“税收核定”规定实际上涵盖了“税收确定行为”和“反避税行为”两种税收行为模式。前者具有“准法律行为”的法律性质,后者属于税收征收权的内容,具有“法律行为”的性质。这种规定上的混杂性削弱了税收确定行为的“准法律行为”性质

〔23〕 参见公丕祥:《习近平的法治与国家治理现代化思想》,载《法商研究》2021年第2期。

〔24〕 参见郑春燕:《转型政府与行政法治》,载《浙江大学学报(人文社科版)》2021年第1期。

〔25〕 参见聂森、熊伟:《重塑税收核定:我国税收行政确定的建构路径》,载《税务研究》2015年第12期。

〔26〕 参见前引〔22〕,岡村书,第279-280页。

〔27〕 参见侯卓、吴东蔚:《税基调整的理论勘误与实践调校》,载《税务研究》2020年第6期。

和独立地位。这种制度安排，在税收程序立法中混淆了税务机关的税收确定行为和税收征收行为，前者的准法律行为性质和后者法律行为性质也相应地混杂在一起。这与只具有准法律行为性质的纳税申报形成了鲜明对比，两种税收确定行为的法律性质二元化倾向就此形成。

四、税法理论上的解决路径及理由

如上所述，我国税收确定行为的法律性质二元化是由税法理论供应不足和立法技术的缺陷造成的。要涤除该行为的权力性性质、将税收确定行为的性质统一为一元化的准法律行为，就需要重新认识税收债务理论的价值，以及在该理论的指导下进行相应的税法修正。也就是说，税法理论上解决税收确定行为性质二元化的关键在于，在税收确定程序上应用税收债务关系的理论，这主要是基于以下几点理由。

第一，税收债务关系理论与法治中国建设的基本目标是一致的。如前所述，我国现行税收确定行为的二元化性质与法治中国建设方向不一致，税收债务关系理论是扭转这个趋势的一种方案。建设法治中国是我国法治建设的长远目标，是法治国家建设的“中国版”。^{〔28〕}要实现这一目标，在行政程序上来说要做到两点。首先，从法治中国建设的核心理念和实践法则来说，要充分尊重保障权利和有效制约监督权力；其次，从法治中国建设的基本依托和重要目标来说，要推进国家治理体系和治理能力现代化。^{〔29〕}立足于税收债务关系的税收确定行为的性质定位，可以为实现这两点提供理论支持。只有将税务机关的确定行为定位为准法律行为，才能有效制约税务机关在税收确定程序上的裁量权，有效地保障纳税人的程序性权利。另外，准法律行为性质的税收确定权，可以让税务机关的税收确定行为居于一种辅助和服务的地位，更加有利于服务型政府的建设，推进国家治理体系和治理能力的现代化转型。

第二，从法律价值的追求上来说，税收债务关系理论契合我国《税收征管法》修正时确立的“贯彻落实税收法定原则”的改革目标。^{〔30〕}税收法定既包括税收实体法定，也包括税收程序法定。而税收程序法定要求税收程序应该严格按照税法的规定进行，尽量减少税务机关在税收程序上的裁量权、增强税法的安定性，让纳税人的经济行为和纳税行为更具可预测性，实现全面税收法治、建立现代财税制度的改革目标。而要实现贯彻税收程序法定原则的目标，就必须增强纳税人意识，建立以纳税人纳税申报为基础、税务机关税收确定为辅助的税收确定程序。这些内容刚好是税收债务关系理论的指导思想，也是我国历次税收改革特别是历次《税收征管法》修正案的重要立法目标，^{〔31〕}二者在法律价值的追求上具有非常高的契合性。

第三，从税法学的学说发展史来看，税收债务关系理论能促进我国税法理论与国际前沿

〔28〕 参见江必新：《习近平法治思想与法治中国建设》，载《环球法律评论》2021年第3期。

〔29〕 参见前引〔28〕，江必新文。

〔30〕 参见毛磊：《贯彻落实税收法定原则的实施意见》，载《人民日报》2015年3月26日，第2版。

〔31〕 根据《国务院批转国家税务总局工商税制改革实施方案的通知》（国发〔1993〕90号）的规定，纳税人进行纳税申报是履行纳税义务的首要环节，建立纳税申报制度有利于形成纳税人自我约束的机制，增强公民纳税意识。另外，根据《关于〈中华人民共和国税收征收管理法修订草案（征求意见稿）〉的说明》（2015年）规定，2015年的《税收征管法》修正就是为了明确纳税人自行申报制度的基础性地位，让纳税人明白其应对纳税申报的真实性和合法性承担责任。

理论研究接轨。19世纪建立在“税收权力关系说”上的税法是作为行政法的各论而存在的。1920年代德国法学家亨泽尔（Albert Hensel）针锋相对地提出了“税收债务关系说”，主张国家与纳税人的关系原则上应视同为债权债务关系式的对等关系，而非不对等的权力服从关系。只要纳税人行为的法律效果满足税法规定的课税要件，在纳税人和作为税收债权人的国家之间就自动成立税收债权债务关系。^{〔32〕}也就是说，税收债权的成立与民法上的侵权行为之债类似，它并非取决于国家的行政命令，也不是税务机关或者其职员的意思表示，^{〔33〕}而是因税法规定的课税要件被满足而自动成立的，税收确定行为只是对业已成立的税收债务进行具体确认而已。“税收债务关系说”的最大贡献就是让税法从行政法各论中独立出来，而借用私法理论向民商法日益靠拢。同时税法的研究重心也从行政法范式向研究税法和私法关系的方面转向。从法律进化论的观点来看，税法和私法的融合程度决定了该国税法的先进程度。^{〔34〕}如前所述，我国税务机关的税收确定行为有“法律行为”的性质，具有很大的裁量权，这些都是建立在“税收权力关系说”基础之上的。而“税收权力关系说”是一种让税法从属于行政法的学说，与我国的税法发展趋势和国际上税法发展的潮流都是相悖的。因此，在税收确定行为上贯彻“税收债务关系说”是顺应税法发展潮流、与国际前沿研究接轨的做法。

最后，从税收程序的制度建设上看，“税收债务关系说”能够提供税制改革的思想指导以及具体制度构建的进路经验。如前所述，我国的税制改革目标是实现税收法定，而税收法定既包括税收实体法定也包括税收程序法定。税收程序法定的目标是，在实现税收债权的同时，尽量让税收的程序性要件安定和明确，具有高度的可预测性。要同时达成实现税收债权和保护纳税人权益的目标，基于“税收债务关系说”的税收程序设计，提供了一条可资借鉴的制度建设路径。根据“税收债务关系说”理论，税务机关的税收确认行为是一种非权力的准法律行为，不存在行政裁量权，其行政权的优越性不被承认，只是作为纳税申报的辅助行为而存在。纳税人和税务机关都是作为履行国家税收债权的义务人而存在，二者的关系是平等的。^{〔35〕}这种平等地位更有利于增强纳税人的纳税意识和申报主体地位，实现税收程序法定的税制改革目标。^{〔36〕}

为实现这一改革目标，可以参考“税收程序行为二元说”的理论来进行制度设计。“税收程序行为二元说”的理论基础就是“税收债务关系说”。该学说认为，国家的税收程序债权由“税收确定权”和“税收征收权”组成。“税收确定权”是指税收债权人请求义务人将抽象的税收债权确定成为具体的税收债权的权利；“税收征收权”是指纳税人急于履行税收债务清偿义务时，税收债权的债权人（由税务机关执行）运用行政权力来保障税收债务实现的权利。在具体的制度安排上，税务确定行为应以纳税申报为主，以税务机关的确定行为为辅，且这两种确定行为都应

〔32〕 参见前引〔8〕，图子善信书，第59-61页。

〔33〕 近来大陆法系国家行政法发展的趋势是，行政行为产生的法律效果不再被视为公务员意思表示的结果，而是客观法适用的结果。意志逐渐丧失了私法上创设法律效果的能力，而被降格为行政行为发挥法律效力的一个启动要素。参见前引〔4〕成协中文。

〔34〕 水野忠恒编『租税法』（中央经济社、2018年）15-16页参照。

〔35〕 参见前引〔8〕，图子善信书，第68页。

〔36〕 根据《国务院办公厅关于转发国家税务总局深化税收征管改革方案的通知》（国办发〔1997〕1号），贯彻依法治税原则，实现税收程序法定，应通过规范征纳双方的行为来实行。

是准法律行为。税收债务清偿应以纳税人申报后自行缴纳税款为主，税务机关只有在纳税人不主动清偿或瑕疵清偿的情况下，才启动权力性的“征收权”。税收确定权是税收征收权的前提，税收征收权是税收债权履行的保障，税收债务上的权力性要素从整个税收程序法律关系后退到保证税收之债履行的税收征收权上去。^{〔37〕}

五、立法技术上的解决路径及具体内容

如前所示，要解决税收确定行为的法律性质二元化问题，需要从理论创新和税法修正两方面入手。根据上一节分析可知，在理论创新上我们应紧跟税收债务关系说的前沿理论，为了使该理论在我国的税收立法上落到实处，有必要根据该理论的指导精神，对我国《税收征管法》上与税收确定行为相关的条文作出修改。从修改的大方向来说，税务机关和纳税人的税收确定行为的法律性质均应为准法律行为。^{〔38〕}具体来说，《税收征管法》可以从税务机关和纳税人的确定行为两个方面，来贯彻税收债务关系说思想，完善我国的税收确定程序。

（一）税务机关的税收确定行为之立法完善

如前所述，现行税收确定程序的最大问题就是税务机关在该程序上裁量权过大。为此，《税收征管法》修改的首要目标应是限制税务机关的裁量权。根据“税收债务关系说”，税务机关的税收确定行为的法律性质应为“准法律行为”，并将该确定行为的实施要件和法律效果都在税法中明确规定。不仅如此，税务机关的税收确定行为相对于纳税申报来说，还应处于后置性和补充性的地位。也就是说，只有在纳税人不履行纳税申报义务或其申报有瑕疵时，税务机关才能启动税收确定程序，进行相应确定或更改。另外，若严格按照税收债务关系理论来进行立法技术设计，税收确定权应与税收征收权分离。基于此，税务机关的税收确定行为应从《税收征管法》第三章“税款征收”中析出，与第二章中的纳税申报合并为新的一章，重新命名为“税收确定行为”。然而，为了保持税法的安定性和连续性，税收立法应该立足于我国国情和现行税法框架，而不是对该框架大拆大卸。因此，接下来的立法论阐述还是基于现行《税收征管法》的框架之上展开。

首先，税务机关的税收确定行为应做好类型化处理，形成科学合理的制度体系。具体来说，税务机关的税收确定行为可分为“实额课税”及后述的“推定课税”两大类。“实额课税”是指依据纳税申报等直接证明资料来课税的行为，以及对于未履行纳税申报义务的纳税人督促其申报、对有错误的纳税申报进行更正的行为。也就是说，“实额课税”包括税务机关实施的“申报确认行为”“申报督促行为”“申报更正行为”三种。根据税收债务关系理论，这三种税收确定行为的法律性质都属于准法律行为，行政裁量权应尽可能地受到限制（限制到接近羁束行政的程度）。而要求税务机关明确说明“申报更正行为”的更正理由，不失为一种行之有效的限制方式。因此可以在现行《税收征管法》第35条之后增加一条，规定“税务机关可以对存在内容不正确、不完整等瑕疵的纳税申报材料进行更正并通知纳税人。但在更正通知书上应明确记载更正的理

〔37〕 参见前引〔17〕，藤谷书，第29页。

〔38〕 税收确定行为会产生两个法律效果，一是使得税收债权和纳税义务具体化，税收程序向税收缴纳或者税收征收程序发展；二是导致税收债权时效的中断。川田剛『基礎から身に着ける国税通則法』（大蔵財務協会、2019）70頁参照。

由，该理由包括更正的法律依据及相关证据等具体内容”。

其次，作为税收债务的客体，税务机关的税收确定行为（特别是申报更正行为）应受到期间的限制。根据税收债务关系理论，国家的税收确定权不能永远存续，需要一定的期间进行限制，国家如果不及时行使其确定权，该确定权就会归于消灭。只有这样，才能让税法更具可预测性，更有利于纳税人安排自己的经济活动和保护其期待利益。税务机关的更正行为可导致由纳税申报确定的具体税收债务关系归于消灭，产生新的具体税收债务关系。这种消灭旧法律关系、形成新法律关系的权利，符合形成权的客体的成立要件，故税收确定权在法律性质上是一种形成权，税务机关的更正行为应适用除斥期间规则。^{〔39〕}这一点在我国2015年《税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》中也有体现，该草案第56条规定税务机关对纳税人应纳税额的确认应当在五年内进行。纳税人未登记、未申报或者存在本法第55条所列情形需要立案查处的，税务机关应当自税法规定的申报期限届满之日起五年内进行确认。也就是说，确认或更正行为权限（确定权）的一般除斥期间为五年。因此，承继2015年《税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》的立法精神，可在现行《税收征管法》设立税收确定权的除斥期间，以充分贯彻税收程序法定原则。具体来说，可以在第25条中增加一款作为第三款，内容为“当纳税人发现自己申报的纳税内容有错误，或者在申报纳税后的应税事实发生变化，导致之前课税要件变动时，自法定申报期限届满起五年内，可以向税务机关申请更正提交的申报内容；税务机关对纳税申报的确认或更正行为应在自法定申报期限届满起五年内做出”。

再次，为了贯彻税收程序法定原则，还应明确“推定课税”在《税收征管法》中的地位，增加其构成要件的条款，以体现其准法律行为的性质。推定课税是指税务机关不能直接获得课税资料的情况下，依据间接课税资料来推定税额。这里所说的“间接课税资料”，是指纳税人的纯资产的增减、当地类似行业中的经营规模和收入相近的纳税人的税负等资料。当然，为了限制税务机关在“推定课税”上的裁量权，体现该行为的“准法律行为”性质，须对税务机关的“推定课税”行为增加行为要件的限制：第一，从必要性来说，推定课税必须是在纳税申报行为无效、或申报资料欠缺根本信赖性的情况下方可实施；第二，推定课税的方法应该合理，不能违反比例原则。因此，现行《税收征管法》第35条的句首应修正为“当出现如下情形，导致税务机关无法依据纳税申报等直接课税证据资料确定税额时，税务机关可以采取合理的推定课税方法来确定税额”。

（二）纳税人的税收确定行为之立法完善

根据税收债务关系理论，税收确定行为应该以纳税申报为主，税务机关的确定行为为辅。因此，税收确定程序应该主要围绕“纳税申报”来构建，并尽量扩大该行为的涵摄范围。

第一，应在立法中扩张纳税申报的期限，明确赋予纳税人在发生不可抗力情况下延期申报或法定期限后申报的权利。《税收征管法》第27条第1款应修改为“纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的，可以向税务机关申请延期申报；若发生不可预见、不能归责于纳税人的情况而导致纳税人难以按期申报且难以申请延期申报的，纳税

〔39〕 酒井克彦「期限後申告書の提出期限—国税の徴収権の消滅や除斥期間からのアプローチ—」中央ロー・ジャーナル 15号（2018）64-66頁参照。

人可以在法定期限后申报”。这里的“不可预见、不能归责于纳税人的情况”是指像新冠疫情影响导致纳税人无法回国或重伤失去意识等不可抗力情况，具体内容可以由各单行实体税法另行规定。

第二，在立法中明确赋予纳税人修正纳税申报内容的机会。鉴于税法的专业性和复杂性，纳税人在纳税申报时并非每次都能准确无误地申报。当纳税人在向税务机关提出纳税申报后，发现自己的申报内容有错误导致过少申报税额的情况时，应给予其主动修正申报的机会。若不给予这个机会，过少申报税额的纳税人就只能被动地等待税务机关核定后更正税额并加征罚款了，这无疑会给纳税人增加经济和精力上的负担。^{〔40〕}对于这个问题，2015年发布的《税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》第39条提供了解决方案，为了节约立法成本，不妨将该条文稍作修改，然后导入现行《税收征管法》第25条作为新增第3款，内容为“纳税人办理纳税申报后发现需要修正的，可以申请修正申报”。

第三，为了让纳税人在上述情况下主动修正纳税申报时不受到行政处罚，并和《税收征管法》第25条新增第3款配套，应在该法第63条增加一款作为第3款来保障主动修正的纳税人的权益。该第3款的内容为“若纳税人在纳税申报后发现过少申报税额的错误主动申请修正的，不适用本条”。纳税人主动申请修正申报内容，说明该申报中的错误并非出于纳税人的故意，而仅仅是失误所致，故缺乏处罚行为作出的主观性要件。况且，若纳税人申请修正后，其应纳税额比修正前增加了，说明这是一种加重自己经济负担的不利行为。倘若税务机关还对其施以行政处罚，会导致纳税人即使发现自己过少申报，也可能不愿意主动修正的后果。这无论是对税收稳定入库还是纳税人的税法遵从等都有负面的影响，与《税收征管法》第1条规定的“保障国家税收收入，保护纳税人的合法权益”立法目的相悖，违反了行政处罚上的“适当性原则”。^{〔41〕}

六、结 语

本文针对税收确定行为的法律性质二元化的问题，基于“税收债务关系说”理论给出了学理回答：二元化的税收确定行为的法律性质应统一为一元化的“准法律行为”。并根据该理论构想，结合我国《税收征管法》修正的大背景，对完善我国税收确定程序提出了立法论意见。

纳税人在纳税申报时的权益能否得到保障，取决于我国税收确定行为的定性是否明确和合理。通过对我国现行税收确定程序之相关立法规定的分析，可知我国的税收确定行为之性质具有二元化的特点，即税务机关的税收确定行为具有“行政法律行为”的性质，纳税人的税收确定行为具有“准法律行为”的性质。这种二元化的法律性质会扩张税务机关在税收确定行为上的裁量权，侵蚀税收法定原则的基础，让纳税人在税收确定程序上处于弱势地位。而且这与我国《税收征管法》的“确立纳税申报的基础地位，维护纳税人的权益”立法宗旨相悖，因此有进行立法修正之必要。税收确定行为的法律性质二元化的成因有两个。一个原因是我国学界的税法理论供应

〔40〕 参见前引〔39〕，酒井克彦文，第64页。

〔41〕 “适当性原则”（Geeignetheit）为比例原则的一部分，指行政处罚等行政行为的手段必须具有适当性，能够促进所追求目的的实现。参见刘权：《目的正当性与比例原则的重构》，载《中国法学》2014年第4期。

不足。而理论的供应不足与我国学界近年来对税收债务关系说的前沿理论继受不够有关。另一个原因是《税收征管法》相关立法技术上的缺陷。从这些立法规定来看,我国税收行政确定程序的规则较为零散、不成体系,而且蜷缩在税收征收程序当中,导致准法律行为性质的税收确定权与法律行为性质的税收征收权混杂在一起,让税收确定行为的性质也呈现出二元性特点。

税收确定行为要走出法律性质二元化的困境,需要针对造成该困境的两个成因,从理论创新和相应的立法修正两方面着手解决。首先,我们需要重新认识“税收债务关系说”的理论价值,将该理论的精神贯彻到税收确定程序上来,实现税收程序法定的税制改革目标。然后,将现行的二元化的税收确定行为统一为“准法律行为”。最后,根据该理论创新构想进行相应的立法完善,立法完善的主要内容是确立纳税申报的基础地位,尽量限制税务机关在税务确定程序上的裁量权,以维护税法的可预测性和安定性,保护纳税人的权益。

Abstract: Judging from the relevant provisions of the current tax law, the nature of two kind of tax determination behaviors are not the same. The tax determination behavior of the tax authority is a “Rechtsgeschäft”, and the taxpayer’s tax determination behavior is a “Rechtsgeschäftsähnliche Handlungen”. This dual legal nature makes tax determination power and tax collection power mixed together, which makes it difficult for the tax authorities to control the discretionary power in tax determination procedures, and to effectively protect the rights and interests of taxpayers. The cause of this duality is the insufficient supply of tax law theory and the defects of tax legislation technology. In order to implement the statutory taxation principles of taxation procedures, and safeguard the rights and interests of taxpayers, the nature of tax determination procedures should be unified as “Rechtsgeschäftsähnliche Handlungen” based on the cutting-edge theory of tax-obligation relations. And through relevant tax law amendments, establish the fundamental position of tax declaration in the tax determination procedure, and make the tax determination behavior of tax authorities in a supplementary position.

Key Words: tax declaration, tax assessment, rechtsgeschäftsähnliche handlungen, the theory of tax-obligation relation, statutory taxation

(责任编辑:郭维真 赵建蕊)