

辽宁大学智库 简报

第 16 期

辽宁大学中国开放经济研究院

2023 年 9 月 28 日

对标世行新指标 推进税收营商环境建设

闫 海 王 月

2018年11月5日,习近平主席在首届中国国际进口博览会开幕式上作主旨演讲时提出,要“营造国际一流营商环境”,并强调“营商环境只有更好,没有最好”。从我国首次提出“营商环境”概念,到《优化营商环境条例》出台,我国营商环境排名在世界银行营商环境报告中逐年攀升:在《2018年营商环境报告》中我国营商环境排名第78位;在《2019年营商环境报告》中,我国营商环境排名第46位;在《2020年营商环境报告》中,我国被评为改善最为显著的经济体之一,在营商环境评价中排名第31位。2021年,世界银行发布公告停发《营商环境报告》,世界银行营商环境评估体系DB(Doing Business)宣布终止。2023年3月,世界银行营商环境评价体系新指标被正式命名为“Business Ready(B-READY)”。无论是DB还是B-READY,纳税均是评价营商环境的重要指

标,但这也是我国营商环境建设的短板:在《2018年营商环境报告》中我国纳税评价指标排名第140位;在《2019年营商环境报告》中,我国纳税评价指标排名第114位;在《2020年营商环境报告》中,纳税评价指标仅排名第105位,在十项一级指标中排名最差。作为第二批营商环境评价国家,我国计划于2023年9月至2024年8月展开营商环境评价的数据收集工作。对标世行的B-READY纳税评价指标,优化我国税收营商环境不仅可以激发国内市场活力,促进企业创新与发展,还可以为我国营商环境评价体系排名做出正向引导,提升我国的国际竞争软实力。

一、世行B-READY 纳税评价指标的三大支柱

B-READY将纳税评价指标划分为三个支柱:税收法规质量;税收公共服务质量;税收监管与税收公共服务的实施效率,即税收效率。

1. 税收法规质量主要评价税收法规的明确性与透明性,同时增加了环境税的评价指标。税收法规明确性和透明性包括:税收法规的可用性及获取方式、法律裁判的可用性、公开性及编制程序;税收法规变更的公众咨询机制和未来税收计划公布情况;电子数字记录保存和备案的可用性、灾害或政策改革的临时减税暂行规定;税务登记程序透明度和增值税退税门槛、自愿登记及现金退税的门槛及可行性。环境税指标包括:环境财政工具引入情况与化石燃料补贴情况;环境财政工具引入前公众咨询情况;环境税过渡政策调整机制与公众咨询情况。

2. 税收公共服务质量主要评价税收法规涉及的公共服务质量,包括税收管理数字化、税务审计、争议解决机制、税务机关治理四个子指标。税收管理数字化指标包括:为纳税人提供电子报税和缴税服务的信息技术水平;性别分类税收数据的可用性及其分析;企业存续期间统一的纳税人数据库建立;税务门户网站的信息共享机制。税务审计指

标包括:年度税务审计计划和税务风险评估系统的建立;审计种类多样化、统一的审计规则及审计监督。争议解决机制包括:独立的税务机关内部审查部门和独立的纳税人投诉机制;将税务纠纷由税务机关内部审查部门转移至下一部门的灵活性和分级投诉机制的建立;税务纠纷中的性别平等。税务机关治理指标包括:税收信息透明度;纳税人感知调查;税务机关工作人员中的性别构成情况。

3. 税收效率主要从企业角度评价税收监管与税收公共服务的实施效率,包括遵守税收法规时间和税收成本两个子指标。遵守税收法规时间指标包括:企业所得税、增值税、其他消费税、社会保险费和就业税的准备、申报、缴税时间;通过电子系统申报和缴税的企业占比;完成税务审计流程所需总时间;完成税务纠纷流程所需总时间;完成增值税退税所需总时长;遵守强制性环境报告所需总时长。税收成本指标考查企业所得税、增值税、其他消费税、社会保险费和就业税的实际税率。

二、世行B-READY 纳税评价指标的新特征

(一)以普惠性为要求的税收中性得以体现

税收中性原则强调,税收应当保证其对市场的非干预性,保证不给纳税人和社会带来额外的税收负担。总而言之,DB 纳税指标的税收中性主要表现为税收不应当给纳税人造成额外的负担。不给纳税人造成额外负担的税收仅是税收中性的功能面向。B-READY 纳税指标在DB 基础上增加了对税收中性深层内涵的指标评价,即税收应当避免对市场经济活动的外在干预,强调税法规范的普惠性。第一,该指标考查税收对市场经济活动的调控效果。其中,第一章第一节第三条增加了对临时减税暂行规定的评价指标,为减少临时减税所造成的税收特权,对临时减税的日落条款设定了仅限于灾害或政策改革的前置条件。第二,

考查税收效率是否以税收本身效率为主。对税收经济效率的滥用会导致税收利益主体的特定化和税收利益的差异化。基于税收的普惠性要求,B-READY纳税评价指标支柱三税收效率主要评价税收本身效率,税收经济效率未纳入税收效率评价范围。

(二)以纳税人权利保护为核心的征纳关系发生转变

B-READY与DB的主要区别在于,DB仅在“纳税退税”指标中间接体现了纳税人权利保护,B-READY纳税评价指标主张征纳关系应当以纳税人权利本位为基础,在肯定征纳双方的平等地位的前提下,保护纳税人的基本权利。第一,注重保障纳税人知情权。DB不对税收法规进行评价,B-READY纳税评价指标则将税收法规的明确性和透明度均纳入评价指标。第二,增加对税收法规和纳税人已缴税款修正效果的评价指标。在税收法规的出台、变更、税务审计、争议解决、税务机关治理等指标项下,均增加了公众咨询的评价指标,这是对纳税人权利保护的重要突破。

(三)以降低纳税遵从成本为路径的纳税服务质量得到优化

纳税服务质量提升主要目的在于通过高效、便捷的服务引导纳税人自愿遵从税法。而纳税人是否自愿遵从税法主要取决于纳税遵从成本。因此,纳税服务的着力点应当落脚于纳税遵从成本上。B-READY纳税指标注重评价纳税遵从成本。第一,专设“税收公共服务质量”子指标。一方面,B-READY吸收了DB“缴税次数”指标中的电子纳税申报与支付,将其纳入“税收管理数字化”指标,第二章第一节第一条还增加了预填纳税申报表评价指标,将纳税申报准备时间纳入简化税收合规程序的评价内容,评价内容涉及准备、申报、缴税全过程。另一方面,B-READY增加了税务审计、争议解决机制及税务机关的治理,以期降低纳税服务的制度成本、交易成本、试错成本以及风险成本,从而提高纳税服务质量。第二,在纳税评价指标体系的第三支柱税收效率中,合并了

DB体系中“纳税所需时间”“税项和派款总额”和“税收实务流程”三项指标,在此基础上增加了“使用电子系统报税”“缴税的企业比例”“一般税务审计的持续时间”“审查税务纠纷时间”“获得增值税”“退税时间”“遵守环境报告时间”等指标。

三、推进我国税收营商环境建设的基本进路

(一)基于相对税收中性规制社会目的规范

从立法实践来看,《立法法》第8条和《税收征管法》第3条均未明确规定税收优惠是否作为法律保留事项,仅要求税率优惠予以法律保留,对税基与纳税期限优惠则未置可否。部分财税机关和地方政府将税收优惠政策作为发展经济的工具,擅自制定减免特定主体、特定行业的税收优惠政策,导致不同行业和地域间的实际税率差异逐渐扩大。纳税人在选择市场活动时通常考虑税后利润,根据税收优惠能够带来的税后利润多少来选择行业与地域,而不再以市场客观规律为主要参照系。为防止财税机关和地方政府滥用税收优惠政策,党的十八届三中全会提出“加强对税收优惠特别是区域税收优惠政策的规范管理”。2023年5月国家市场监督管理总局公布《公平竞争审查条例(征求意见稿)》,第14条规定,税收优惠不能及于特定主体,这是我国关于临时减税暂行规定的巨大进步。“不及于特定主体”旨在防止政府利用税法规范给予特定税收主体市场竞争优势,干扰市场公平竞争,并不意味着政府放弃对市场实施主体宏观调控的权力。“相对税收中性”不排斥政府对市场活动的干预,允许政府通过制定社会目的规范设计差异化税制对市场进行矫正,是在税收中性与税收公平之间寻求一种平衡。针对我国目前存在的社会目的规范泛滥的问题,第一,明确国务院作为税收优惠政策的制定主体的地位,除法律明确授权,财税机关及地方政府不具有税

收优惠政策制定权;第二,对社会目的规范予以审查。如果管制型社会目的规范不具有促进公共利益的特定目的,重分配型社会目的规范不具有积极的经济给付能力,则认为该社会目的规范符合相对税收中性,否则该社会目的规范既是对特定主体的特权,亦是对其他主体的差别对待,应予清理。

(二)基于征纳关系平等,构建纳税人权利保护机制

政府既不能控制公民权利,也不能侵犯公民权利,而应将权利交给公民,在保障公民权利的前提下促进经济发展。但是,我国现行税法规范过于强调纳税人的义务,缺乏对纳税人权利的充分保障。第一,纳税人权利保护规定较为模糊。例如,《税收征管法》第6条第2款规定了纳税人、扣缴义务人及有关单位对涉税信息提供的协力义务;《税收征管法》第6条第1款规定了涉税信息的共享机制,虽然在税收征管层面打破了征纳双方之间的“信息差”,但是也扩大了纳税人信息交互的广度与深度,增加了相关部门泄露纳税人信息的风险。然而,《税收征管法》对纳税人信息保护相关规定则较为宽泛,保护力度与纳税人的信息提供协力义务相比相对薄弱。第二,纳税人权利行使的限制性。例如,《税收征管法》规定了复议完税前置和诉讼完税前置等“先处再查”程序,即使纳税人权利受到侵犯,如果不能履行前置义务,纳税人也将丧失了救济权利。为保证征纳关系平等,税法规范应当对税务机关权力予以限制,对纳税人权利予以明确。第一,明确纳税人权利作为公民的一项基本权利。《宪法》明确了依法纳税是公民的基本义务,为体现征纳关系中的纳税人权利本位,《宪法》也应当对纳税人权利予以明确,对纳税人权利的基本权利地位予以规定。第二,明确纳税人对税法规范制定、变更及税务审计、争议解决机制的参与权,明确纳税人的参与程序,并将公众咨询纳入税收立法、执法与救济程序。第三,将诚实推定权作

为纳税人权利的一项基本内容。“先处后查”限制降低了征纳双方的信任度,当没有证据证明纳税人存在违法行为时,应当推定纳税人诚实守信,不对纳税人权利予以限制。

(三)基于纳税服务质量提升,简化税法规范

《2020年营商环境报告》指出,63个经济体实现了网上电子纳税申报形式。虽然我国数字化税收管理起步较晚,但经过20余年探索,以“金税工程”为基础的数字化税收征管体系已实现15类税收数据的全国集中。

然而,由于政府对纳税遵从成本的控制主要体现于技术层面,我国税法规范遵从成本仍然较高。第一,税法规范制定成本转嫁为纳税人的纳税遵从成本。我国现行税法规范多以实现税收的社会资源配置与对经济活动产生影响为目的,法规内容多样交叉,程序繁冗复杂。除此之外,纳税人还需适应临时性税法规范的不断更新。第二,税法规范风险成本转嫁为纳税人的纳税遵从成本。税法规范的立法漏洞转由纳税人承接,例如《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)规定,建筑服务行业收到预收款当天发生增值税纳税义务,但是未规定是否应当开具增值税专用发票。如果纳税人开具增值税专用发票,则纳税人因未发生实际经营业务,涉嫌虚开增值税专用发票;如果纳税人未开具增值税专用发票,则涉嫌违反未按规定开具增值税专用发票。2017年发布的《关于建筑服务等营改增试点政策的通知》(财税[2017]58号)才将该条款删除,并在第3条将纳税人收到预付款时间确定为预缴增值税时间。税法规范的制定与风险高成本化增加了纳税人自愿遵从税法的时间和金钱成本,不利于纳税服务质量提升。

通过简化税法规范降低纳税遵从成本对纳税服务质量提升具有重要作用。第一,形式上整合现有税法规范,减少暂行规定和例外条款,

严格限制税法规范立法权与解释权,减少财税机关和地方政府滥用税法规范立法权与解释权,减少税法规范的容量。第二,内容上以比例原则为前提实现税法规范解释类型化。通过类型化解释方法对体系庞杂的税法事实进行分类,无须对每个税法事实进行立法、解释,通过比例原则予以限制,即类型化解释应具有适当性、必要性、相当性,从而减少税法争议,降低征纳成本。第三,基于纳税人需求导向,实现税法规范的精准推送,将推送内容由传统的税法规范专业术语转变为通俗易懂的简化规范,提高税法规范的推送效果。

作者简介:闫海,法学博士,教授,辽宁大学博士生导师,辽宁大学法学院院长,兼任东北振兴法治协同创新研究院院长、辽宁大学国家治理与法治研究中心主任、中国法学会财税法学研究会常务理事、中国法学会银行法学研究会常务理事、辽宁省法学会破产法学研究会会长、辽宁省财政学会学术委员会委员、辽宁省城市经济研究会副会长、辽宁省委省政府法律顾问、辽宁省人大常委会财政经济委员会财经智库专家、辽宁省科技伦理委员会委员、辽宁省高级人民法院案例指导委员会工作专家委员会委员、沈阳市委市政府决策咨询委员会委员,入选辽宁省“百千万人才工程”百人层次、辽宁省十大杰出中青年法学(法律)专家等;王月,法学博士生,辽宁大学国家治理与法治研究中心助理研究员、新时代财税法治研究院助理研究员。

辽宁大学智库简报编委会

指导:潘一山 主编:余淼杰

编委:李淑云 史保东 霍春辉 姚树洁 王振宇 刘钧霆
 李艳枝 陆 辉 张贺明 崔 铮

编辑:尹如玉 联系方式:024-62602446

本刊声明:所刊文章属作者个人见解,不代表编辑部观点。

请把领导批示和转载情况反馈编辑部。