

税收核定与反避税的界分与归位

——以《税收征管法》第 35 条第 1 款第 6 项为研究中心

曹 阳*

目次

一、新疆瑞成案、广州德发案的案情梗概及问题的提出	(三)“计税依据明显偏低”的判断标准
(一) 新疆瑞成案及问题的提出	(四)“无正当理由”的判断标准
(二) 广州德发案及问题的提出	三、《税收征管法》第 35 条第 1 款第 6 项规定现存问题的完善对策
(三) 进一步思考的问题	(一) 修订现行税收征管法律规范,以使税收核定条款与反避税条款各归其位
二、《税收征管法》第 35 条第 1 款第 6 项规定现存问题分析	(二) 立足于客观化理念,规范相关判断标准与举证责任
(一)《税收征管法》第 35 条第 1 款第 6 项规定的适用前提与功能定位	(三) 顺应定纷止争的迫切需求,制定相关核定办法
(二)“计税依据明显偏低”与“无正当理由”间的关系及举证责任分配	

摘要 近年来,涉及《税收征管法》第 35 条第 1 款第 6 项规定的税务行政案件频发,其中一些较典型的案例暴露出《税收征管法》第 35 条第 1 款第 6 项规定在功能定位、举证责任分配与判断标准等方面存在的不少问题和理论罅隙,这也引发各界不小争议,主要关涉到国家税收利益与纳税人权利保护间的平衡协调,故对该规定有必要进一步完善,应对税收核定和反避税做明确界分。同时应充分考虑到我国现时国情,从多重维度数管齐下,以进一步完善我国税收核定法律规范体系及反避税法律规范体系。

关键词 计税依据明显偏低 无正当理由 税收核定 现存问题 完善对策

* 中国人民大学法学院博士研究生。本文系中国人民大学 2019 年度拔尖创新人才培养资助计划、国家社会科学基金重大项目“‘互联网+’背景下的税收征管模式研究”(项目编号: 17ZDA052)的阶段性研究成果。

2017年4月,最高人民法院就广州德发公司与广州地税稽查一局税务行政纠纷案(以下简称“广州德发案”)对外正式做出再审行政判决。^{〔1〕}在学界与业界眼中,该案极富理论研究价值和实践指导意义,创造了我国涉税诉讼乃至行政诉讼史上的三项“第一”,^{〔2〕}由此该案广受各界关注,现行《税收征管法》第35条第1款第6项也成为学界和业界热议的焦点。其实近年来在审判中关涉到该条款的国内典型案例不限于此,如新疆瑞成公司与新疆地税稽查局税务行政纠纷案(以下简称“新疆瑞成案”)、^{〔3〕}浙江王婧案、^{〔4〕}苏州周建青案、^{〔5〕}韶关盈锦案^{〔6〕}与合浦雄鹰案^{〔7〕}等,这使得该条款多次被司法机关适用,从而一再受到各界瞩目。就此,笔者拟从现行《税收征管法》第35条第1款第6项规定、特别是相关案例中问题的提出入手,进而对这些问题展开理论分析,通过着重分析其存在的若干问题,提出对相关问题进一步完善的对策建议,以供立法者与税务行政机关参考。

一、新疆瑞成案、广州德发案的案情梗概及问题的提出

《税收征管法》第35条第1款第6项近年来因在税收行政案件中频频适用而备受关注和热议。它在实际担当一般反避税条款,而非纯粹的税收核定条款,给税务机关反避税带来极大便利之同时,也引发了学界对规避反避税严格程序、不恰当扩张税务机关自由裁量权的担忧。因此该条款适用中存在的问题确有深入探究之必要,加之近年来国内一些典型案例,如新疆瑞成案和广州德发案的裁判与之高度关联,并引发了不小的争议,因此笔者试图以上述两案例为切入点,就此提出一些该规定在适用中需要进一步思考和探讨的问题,为后文的深入分析铺陈蓄势。

(一) 新疆瑞成案^{〔8〕}及问题的提出

新疆瑞成案的案情相对较简单:新疆瑞成公司为解决与其相关联的姐妹公司某投资公司离退休职工收入低、住房条件差等问题,根据它们共同的母公司的指示,于2010年将其开发的住宅以低于当时市价20%的价格销售给该投资公司的离退休职工。2011年7月至2012年6月,新疆地税稽查局先后向瑞成公司发出了《税务检查通知书》《税务行政处理决定书》与《税务行政处罚决定书》,要求瑞成公司补缴其因低价售房少缴的营业税等相关税费,并对其处以少缴税款一倍的罚款。瑞成公司虽按要求补缴了相关税费与罚款,但对这些决定不服,遂向城区法院提起行政诉讼。一审法院判决新疆地税稽查局败诉,并撤销该行政处罚。新疆地税稽查局对一审判决不服,向乌鲁木齐市中院上诉。在二审期间,国家税务总局复函支持新疆地税稽查局核定税款及其处罚决定。但二审法院排除干扰、对总局复函不予适用,并驳回新疆地税稽查局的上诉。

〔1〕 参见最高人民法院行政判决书,(2015)行提字第13号。

〔2〕 即:新中国成立以来最高人民法院提审的第一起税务案件;2015年新行政诉讼法实施后,最高人民法院公开审理的第一起行政案件;2015年新行政诉讼法实施后,最高人民法院审理的第一起行政机关负责人出庭应诉的案件。参见王真真:《税法解释的利益平衡论》,载熊伟主编:《税法解释与判例评注》(第十卷),法律出版社2018年版,第226页;刘天永:《聚焦最高法院提审广州德发案两大核心争议焦点分析》,载华律网2015年7月27日,http://www.66law.cn/domainblog/111674.aspx。

〔3〕 参见新疆维吾尔自治区乌鲁木齐市中级人民法院行政判决书,(2014)乌中行终字第95号。

〔4〕 参见浙江省杭州市中级人民法院行政判决书,(2016)浙01行终133号。

〔5〕 参见苏州市姑苏区人民法院行政判决书,(2015)姑苏行初字第00122号。

〔6〕 参见广东省韶关市中级人民法院行政判决书,(2014)韶中法行终字第75号。

〔7〕 参见广西壮族自治区北海市中级人民法院行政判决书,(2015)北行终字第6号。

〔8〕 参见新疆维吾尔自治区乌鲁木齐市中级人民法院行政判决书,(2014)乌中行终字第95号。

该案涉及的税法问题很多,单论与《税收征管法》第35条第1款第6项规定相关的就有不少。详言之,主要包括如下几方面的问题:首先是本案中“计税依据明显偏低”的具体判断标准和方法分别是什么?法院应如何认定?其次是何为“正当理由”?本案中瑞成公司是否存在“正当理由”?二审法院在判决书中提到的“为解决老国企退休职工住房困难,防止群体事件发生,化解社会矛盾”能否构成瑞成公司的正当理由?再次是本案中“计税依据明显偏低”与“无正当理由”的举证责任应由谁承担?这足以引发笔者对《税收征管法》第35条第1款第6项规定的思考。

(二) 广州德发案〔9〕及问题的提出

广州德发案的案情则相对复杂得多:2004年广州德发公司委托广州某拍卖行拍卖其总面积为6.3万m²的自有房产,但只有一家公司(盛丰公司)参与拍卖,并通过拍卖以底价1.3亿港币(当时折合1.38亿人民币)拍得上述部分房产,德发公司依此成交额向税务部门缴纳了营业税和堤围防护费。但2006年广州地税稽查一局在检查时认为上述房产的成交额仅为当时市场价的40%左右,遂对其展开调查与重新核定。2009年9月,稽查一局最终核定该拍卖房产的交易价格应为3.11亿人民币,要求德发公司应补缴其未缴的营业税和堤围防护费及其滞纳金,并向德发公司出具了《税务处理决定书》。德发公司不服,向广州地税局申请行政复议,复议仍维持原处理决定。德发公司不服,先后向城区法院和广州市中级人民法院提起行政诉讼和上诉,但均以败诉告终。德发公司又向广州市检察院与广东省检察院提出抗诉,向广东高级人民法院提出再审申请,但均被驳回。后依德发公司的再审申请,最高人民法院于2014年底决定提审此案,并于2015年6月公开开庭审理了此案。2017年4月最高人民法院对外公布了再审判决书,撤销原一、二审行政判决及广州地税稽查一局有关滞纳金的处理决定,但仍维持广州地税稽查一局的其他处理决定。嗣后该案例被列入最高人民法院第一批行政审判十大典型案例。

该案例也涉及税法的多个维度,单单与《税收征管法》第35条第1款第6项规定相关的就包括但不限于如下几方面:首先,如何把握本案中拍卖价格与市场价格或计税依据的关系?在本案中拍卖价格是否充分体现了该拍卖房产的市场价格?是否可作为该交易的计税依据?本案中计税依据是否明显偏低?申言之,如何平衡协调好《税收征管法》第35条第1款第6项及相关条款与民商事法律规范、特别是拍卖法等特别规范的关系?其次,本案中德发公司是否存在“正当理由”?德发公司主张的拍卖程序合法、拍卖价格合理与为挽救债务危机等,能否构成正当理由?该申辩事由是否达到了理想的申辩效果?再次,本案中有关“计税依据明显偏低”与“无正当理由”的举证责任应由谁承担?是否如一些业界人士所称,应将两者的举证责任都分配给税务机关?由此引发笔者对《税收征管法》第35条第1款第6项规定的进一步思考。

(三) 进一步思考的问题

除这两个案件引发的问题及思考外,《税收征管法》第35条第1款第6项规定适用中存在的问题还主要包括:一是该条文的适用前提是税收国库主义还是纳税人权利保护主义?其理论上的功能定位即税收核定与实践中的功能定位即反避税间是否存在一定的张力?是否如一些学者所言,有必要依据纳税人是否违反协力义务,将转让定价调整、反避税与税收核定等条款加以明确界分,使之各归其位?〔10〕二是是否有必要引入“公允价值”及“合理商业目的”等《税收征管法》体系外的范畴使该条款进一步精确化?是否有必要将计税依据明显偏低的度量尺度予以量化和固定,或如

〔9〕 参见最高人民法院(2015)行提字第13号行政判决书。

〔10〕 参见汤洁茵:《不可承受之重:税收核定的反避税功能之反思》,载《中外法学》2017年第6期,第1564—1565页;王宗涛:《“计税依据明显偏低无正当理由”条款的法律逻辑》,载熊伟主编:《税法解释与判例评注》(第七卷),法律出版社2016年版,第261—262页。

部分学者所言,对其不予固定并与正当理由挂钩综合判断?^[11] 三是如何适度羁束税务机关在适用该条款时的自由裁量权,并适时建构和深化相应的纳税人异议权? 四是若肯定税收核定与反避税间的差异,尤其是《税收征管法》第35条第1款第6项与同款前五项(针对违反协力义务情形)间在结构上的实质区别,《税收征管法》相关条文应作何调整? 如何才能在国内税法规范体系中分别建构起税收核定和反避税领域各自较周全的法律规范体系(特别是制定出统一、完备的税收核定办法),以免实务中二者被交叉混用或误用? 等等,不一而足。由此可知,该条款适用时的确存在不少疑问,这促使笔者对其加以深入探究。

二、《税收征管法》第35条第1款第6项规定现存问题分析

(一)《税收征管法》第35条第1款第6项规定的适用前提与功能定位

作为税务机关行使自由裁量权的一种重要形式,税收核定或推定课税具有较为坚实的法理基础,即税收稽征的经济原则(税收效率原则之一)。《税收征管法》第35条第1款第6项作为税收核定的法定情形之一,自然也应依循此原则。^[12] 但作为税法的一项基本原则,税收效率原则与其他税法基本原则(如税收法定、量能课税等原则)间存在天然的紧张关系,而且在具体适用时,若税收效率原则与税收法定等其他原则相抵牾,税收法定等原则往往具有优先于税收效率原则适用的位阶。而仅在已穷竭一切手段却仍无法查清计税依据等情形下,税务机关方能有限度地背离税收法定原则,转而适用税收稽征的经济原则及其相关规则,通过推定方法对纳税人进行税收核定,即所谓税收法定等原则向税收稽征的经济原则有限度地“让步”。但即便在此类情形下,这种“让步”也并非绝对的,而是有其必要的限度。譬如税收核定的适用条件与程序等,仍应严格依循法律规定,且应充分考虑纳税人的主观心态,以防止自由裁量权被滥用。而《税收征管法》第35条第1款第6项对计税依据核定条件的规定仍略显粗糙,尚存很大的细化空间。故《税收征管法》第35条第1款第6项适用前提之一是在遵循税收稽征的经济原则的同时,尽可能不违反税收法定原则。

另一方面,《税收征管法》第35条第1款第6项立法的根本目的在于平衡国家财政权与民众财产权间的矛盾冲突,其直接目的则在于解决涉税信息缺失或失真而导致的应纳税额存疑等问题。^[13] 学界对此平衡是否有所倾斜(即存疑时可否继续课税)存在着两种截然对立的态度,即税收国库主义与纳税人权利保护主义。尽管部分学者对存疑时应作有利于纳税人推定的理由进行了充分论证,^[14]但《税收征管法》第35条第1款第6项所指向的税收核定实际上以竭力接近实际课税事实为其指导原则,以国库利益与税负公平等为其始终坚持的立论支点及理论根基,且充分体现了税收核定制度的功能与目的,故该规定与税收国库主义的观点更相契合,宜在兼顾纳税人

[11] 参见朱长胜:《“计税依据明显偏低,又无正当理由”在实践中的应用》,载《税务研究》2017年第9期,第99页。

[12] 但有学者认为,作为税法中的一般反避税条款,《税收征管法》第35条第1款第6项存在的理由暨意义,首先在于它是量能课税与税收公平等原则的体现,其次才是行政效率需要与征管成本考量等其他因素,即税收效率原则在该条款存在的缘由中尚不及量能课税与税收公平等原则重要。参见袁森庚:《最高人民法院提审的德发公司案分析》,载《税务研究》2017年第6期,第98页。

[13] 参见王磊:《〈税收征管法〉第35条第6项释义与适用》,中国经济法学会2017年年会论文,第882页。

[14] 参见刘继虎:《论推定课税的法律规制》,载《中国法学》2008年第1期,第58页。

合法权益的同时作有利于国库的推定,这也得到了我国税法在实定法上的有力支持。但另一方面,税务机关对应纳税额的核定权通常被视为一把双刃剑,其很有可能成为“侵犯纳税人经济自由权的利器”,故有学者认为,在此方面应采取中庸态度,以充分实现“国库利益与纳税人经济自由权间的平衡”。故依据税收法定等原则,在二者发生冲突时,相关税法规范“应倾斜保护纳税人经济自由权”。^[15] 平心而论,税收国库主义与纳税人权利保护主义各有其立论支撑,但也都各自存在一定程度的瑕疵,并非完美无缺:如税收国库主义存在“侵害纳税人的私人财产权”“伤及纳税人的信赖利益”等积弊;^[16]而纳税人权利保护主义虽与世界范围内方兴未艾的纳税人权利保护运动高度契合,但也存在“国家税收利益易受损”“助长纳税人逃、避税的心理”等软肋。^[17] 因此亟须将二者有机结合起来,扬其长而避其短,以实现各方权益间的平衡与协调一致,这与一些学者所秉持的“利益平衡主义”的税收中立观^[18]存在颇多契合之处。但在现实中,要真正做到绝对的不偏不倚确实很难,且在存疑或情况瞬息万变等情形下应有适当侧重,以形成对税务机关自由裁量权的适度羁束,并保障法律规范的安定及可预期性。^[19] 因此,在各方权益平衡协调的基础上,必要时在国库利益或纳税人经济自由权间应作一明确抉择。至于应如何抉择,经细致考察与反复权衡,根据我国更为重视国库利益的现时国情,以及现行实定法规定仍存在明显的倾向性等现状,要求相关税法规范对纳税人经济自由权予以相当程度倾斜的观点恐怕并不现实;而且不应忘记,该条款之所以如此规定,首要的正当性基础在于其作为税收征管实践中不可或缺的理论“粘合剂”,借由必要时做有利于国库的推定、以更好地维护税收公平与效率等价值,从而对信息不对称情势下行将“断链”的税收构成要件理论加以必要的修葺和补强,使其理论脉络顺畅如初;因而应在平衡国家财政权与民众财产权间的矛盾冲突、并使之趋于协调一致的同时,必要时(如《税收征管法》第35条第1款第6项规定相对模糊,需要就相关案情做必要裁量)对国库利益予以适度倾斜,并根据具体情况兼顾对纳税人合法权益的保护;但对国库利益的强调并非绝对化或片面的,切不可过度偏向国库利益而罔顾纳税人的经济自由权,否则将与现代税法的基本理念背道而驰。这同时也是笔者所认为的《税收征管法》第35条第1款第6项的第二个适用前提。进而,即便在日后修订《税收征管法》时删去第35条第1款第6项并引入真正的一般反避税条款,也应充分落实这两项适用前提,以形成更周密、更有效的反避税规范体系。

对《税收征管法》第35条第1款第6项规定的功能定位,学界亦有分歧。^[20] 尽管有部分学者试图通过对反避税与税收核定在目标追求与实操路径等方面差异的反复论证,将该条款定性为特殊情形下的税收核定规定,而非反避税或反逃漏税的兜底性条款;但国内多数学人尤其是业界人士,仍将该条款定位为一般反避税的兜底性条款,并在此基础上,结合单行税法中的相关具体规定,构建了一套层次分明的反避税法律规范体系。其实反避税条款与税收核定条款间存在实体与

[15] 翟继光:《论“计税依据明显偏低又无正当理由”的判断标准》,载《税务研究》2016年第8期,第59页。

[16] 参见前注[2],王真真文,第229—230页。

[17] 参见前注[2],王真真文,第230—231页。

[18] 参见前注[2],王真真文,第231—232页。

[19] 这其实与北野弘久等学者所称的“(有利于纳税人还是不利于纳税人的解释问题)这两种结果间不存在中庸即‘中立的问题’,所谓‘中立论’和‘公正论’的东西是不可能成其为解决问题之尺度的”等论断是相吻合的,即在倾向国库利益与倾向纳税人经济自由权间并不存在绝对的中立、均衡和公平,而只能在尽量维持二者间平衡协调的基础上作适当抉择。参见前注[13],王磊文,第893页。

[20] 如一些学者所言,该条款“性质与价值功能定位极为复杂,现行各税法对此均缺乏清晰认识与准确定位”。参见前注[10],王宗涛文,第253页。

程序上的诸多质的差别,《税收征管法》第35条第1款第6项实际上是将反避税条款硬生生地塞进税收核定制度内,以规避反避税所要求的严格而繁复的程序,这造成了两种制度的杂糅和税法体系的紊乱。故从应然层面,应将其从税收核定制度中剥离出去。尽管从国内实践来看,该条款确实发挥着一般反避税条款的实际功效,但它其实是实务界对该立法本旨的不恰当泛化,是“避税安排与税收核定的简单拼凑”,且因该项与前五项违反协力义务情形显得格格不入、衔接性很差。鉴于两制度存在诸多区别,应使第35条成为一项具有独立意义的税收核定条款,而不再含有实务界为减少程序和证明路径等方面的负担而常常遁入的反避税条款。^[21]亦有学者通过先列举后排除的方法,对“计税依据明显偏低”通常存在的四种情形(涉税信息缺失或失真、逃漏税、避税筹划、因契约自由或自主定价而自发形成)逐一加以分析,先后排除了《税收征管法》第35条第1款第6项具有规制市场自主定价、反逃漏税、一般反避税等功能的可能性,从而将该条款最终定位为反违背协力义务进而反涉税信息缺失、失真的兜底性条款,并认为该条款被各界普遍视为一般反避税、反逃漏税的兜底性条款,乃是它在我国实务中的“异化”,其实这与前述论证思路有殊途同归之效。^[22]尽管笔者对实务界的上述反避税说及其实践中的作用表示尊重和理解,但更赞同上述将税收核定与反避税予以清晰界分的观点,因为立法者的本意即是第35条形塑为税收核定条款,但在实务中它被异化为反避税条款,由于两制度的迥然之别,易造成理论和实务的混乱、现实中严格的反避税程序屡屡被规避的风险,甚至会造成架空《企业所得税法》第47条等真正的一般反避税条款、轻易遁入《税收征管法》第35条第1款第6项的怪象。因此,就应然而言,日后《税收征管法》修法时,应通过添加真正的一般反避税条款、进一步修订税收核定条款等多种途径,将反避税条款与税收核定条款予以明确界分。

(二) “计税依据明显偏低”与“无正当理由”间的关系及举证责任分配

作为税务机关行使核定权的两大法定构成要件,在《税收征管法》第35条第1款第6项中,“计税依据明显偏低”与“无正当理由”间以“又”字相连接,两者在逻辑上呈现出明显的二阶递进关系,即若前一个条件不相符,就不存在后一个条件认定的问题,亦即是否要对后者加以认定需以前者的存在为前提。并且唯有此二者齐备时,税务机关方能启动相关核定程序。据此,“计税依据明显偏低”是税务机关行使核定权的起因,亦即本项规范构造中的“逻辑起点”;而带有浓厚主观色彩的“正当理由”则是税务机关与纳税人力量博弈的主要场域。^[23]笔者进而认为,此二者间绝非简单的递进关系,而是主客观要素间的有机统一。

“计税依据明显偏低”与“无正当理由”间层层递进的关系直接影响到对它们举证责任分配的认识。首先在对“计税依据明显偏低”的认定上,学界与业界已基本形成共识,即对此应由税务机关承担举证责任,这已殆无异议。但在“无正当理由”的举证责任分配上,随着新《行政诉讼法》的修订,理论与实务界中却出现了不同声音。

原先依据《税收征管法实施细则》第47条第3款规定,应由纳税人对其计税依据虽明显偏低但有正当理由承担举证责任,这本是确定无疑的。但自修订后的《行政诉讼法》颁行后,却有部分学者根据新《行政诉讼法》第34条第1款规定提出自己新的质疑。如有业界人士结合广州德发案,认为在税务行政诉讼中,应由税务机关对交易价格/计税依据明显偏低“无正当理由”承担相应的证明责任,并承担败诉等证明不力后果,否则将会诱发“权利与权力间的失衡”,并援引

[21] 参见前注[10],汤洁茵文,第1564—1565页。

[22] 参见前注[10],王宗涛文,第258—261页。

[23] 参见前注[13],王磊文,第884—886页。

广州地税局的相关规定对此进行证成。^[24] 这甚至被一些税务工作者认为是诉讼过程中“税务机关面临的一大难点”。^[25] 有学者更据此认定“无正当理由”的举证责任分配是不明确的,即根据现行《税收征管法》及其相关规定,似乎应由纳税人对其具有正当理由承担举证责任;但根据新《行政诉讼法》,又似乎应由税务机关承担举证责任,这会造成适用上的冲突与混乱:“此种举证责任的不明确,恐会导致税务机关和纳税人均要承担举证责任风险,对双方均不利。”^[26] 这在对“无正当理由”举证责任分配的认识上无疑产生了混淆的后果,甚至有学者在此基础上,提出了在行政执法与行政诉讼中对“无正当理由”的举证责任进行有区别分配的二分法观点,这显然走进了认识的误区。

笔者认为,目前应坚持由纳税人对其计税依据明显偏低具有正当理由承担举证责任的立场,并应对上述错误观点做出有力回应。这种澄清可从以下几个维度展开:首先,可从对“正当”一词的文义解释出发,认定正当理由主要源自“纳税人自身的主观因素”,故应由且只能由纳税人“证明该主观因素的客观存在”。^[27] 其次,可针对前述学者在此问题认识上的谬误从法理上加以批驳,即前述主张应由税务部门就纳税人无正当理由进行举证的观点“违背了基本的证据分配原则”:尽管根据新《行政诉讼法》第34条第1款,在行政诉讼中行政机关对其做出的具体行政行为负有举证责任,并提供做出该具体行政行为的证据和所依据的规范性文件,但“法律并未要求也不可能要求行政机关就一个不存在的现象承担举证责任,以证明该现象不存在”。^[28] 易言之,在纳税人无正当理由的情形下,压根无法由税务机关举证证明纳税人没有正当理由。再次,可依据《税收征管法》规定本身的立法目的,认定“正当理由的举证责任应分配给纳税人,因为自税务机关合理证明价格明显偏低的事实存在后,即应认为其完成了对定价可能存在非市场化因素的举证”,这也“符合第35条设定时平衡征纳双方信息不对称的目的”(特别是在广州德发案中德发公司对拍卖程序合法性的说明)。^[29] 最后,将对正当理由的举证责任“倒置给纳税人”,这不仅符合“行政执法成本的考量”(因为“税务机关对纳税人交易主观心态的掌握肯定不及纳税人本人清楚”),也“更符合税收国库主义的原则”。^[30] 基于上述分析,对“无正当理由”举证责任分配的认识问题应不存在什么疑义了。

[24] 参见前注[2],刘天永文。

[25] 参见马艳娟:《最高法院提审“德发案”显示税务行政诉讼变化》,载《中国税务报》2016年2月23日,第B03版。

[26] 参见何其昭、何学飞:《计税依据明显偏低时核定税款的实施条件》,载《财会月刊》2015年第34期,第117页。

[27] 参见前注[15],翟继光文,第58页。

[28] 卢跃峰:《最高法院提审广州德发案之争议焦点剖析》,载微信公众号“大成律师事务所”,2015年8月5日。

[29] 参见叶永青:《我心目中的德发案判决——花字1号虚拟判决》,载微信公众号“菜花来了”,2017年4月19日。

[30] 参见赵国庆:《对最高法德发案判决的几点思考(一)》,载微信公众号“财税星空”,2017年5月12日。另外有学者独辟蹊径,结合最高法在广州德发案再审判决书中提到的“拍卖价格本身即构成正当理由”这一观点,以及前述“计税依据明显偏低”与“无正当理由”间的递进关系,构造了一套精致的“证据对话”机制。详言之即由纳税人证明价格合理形成的初步正当理由,再由税务机关就此提出更有证明力的辩驳证据,如是反复,通过征纳双方在证据方面的多次往来互动,以澄清案件的具体事实部分。笔者认为其观点颇具新意且有一定道理,但在我国证据法仍严重滞后的现状下该愿景尚存难以具体落实之虞。参见韦国庆:《没有标准的标准:最高法院德发税案判决评思之二》,载微信公众号“税里税外”,2017年4月24日。

进而笔者认为,这归根结底是由《税收征管法》及其相关规定欠明确所致。由此表明,在今后的税收法治建设过程中,应全面落实税收法定原则,实现各项课税要素的法定化、明确化,避免因法律规定模糊而引发争议。因此,日后税收征管相关法律法规修法时,应着力解决纳税人是否具有正当理由的举证责任分配不明确等前述问题。

(三)“计税依据明显偏低”的判断标准

对“计税依据明显偏低”参照标准的探讨可从两条不同的进路入手。第一条进路是依据《税收征管法实施细则》第47条第1款并参照《企业所得税核定征收办法(试行)》第5条第1款、《股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》第12条与第14条等相关规定,由税务工作者根据实务经验,总结出一条参照标准的适用顺序:序号在前者优先适用,并将一个兜底性条款置于最后,以弥补列举之不足。譬如经实务经验归纳,“计税依据明显偏低”参照标准的适用顺序可依次确定为:①以本企业同期正常经营价格为标准→②以其他相近企业同期价格、税负水平等为标准→③以成本并考虑合理利润计算标准→④以主要原材料、燃料、动力耗用等推算标准→⑤按其他合理方法确定标准。此种进路具有规定清晰明确、可操作性强等诸多优点,体现了税收国库主义等基本原则,但其缺陷也是显而易见的:即对它们依次适用的做法太过机械死板,且持这种观点的学者也承认这些参照标准本身也存在极大的主观或不确定性,加之相关法律法规中“明显偏低”幅度规定的缺失,易导致税务执法人员依自己的主观臆断轻率地得出结论,甚至会造成选择性执法等乱象。^[31]

另一条进路则是依循计税依据的计量对象→计税依据明显偏低的范畴→明显偏低的比对标准→可比市场价格的标准等逐步深入的。首先是各税种中计税依据的计量对象。^[32]根据相关学者对我国实定法的实证考察,学界普遍认为我国各税种立法中对计税依据计量对象的指称虽有不同,如流转税法与车辆购置税法规规定的“(计税)价格”、资源税法指向的“销售额”、股权转让所得税单行规章界定的“转让收入”等,但实质上与《税收征管法》使用的“计税依据”这一概念高度吻合,由此消除了不同规定出现歧义的可能性。^[33]其次是各税种中计税依据明显偏低的范畴。仅从相关法律法规的文义来看,流转税法所指称的“价格明显偏低”,仅系销售价格过低导致的价格明显偏低,而不含购进价格过高导致的价格明显偏低;资源税法与股权转让所得税单行规章所对应的销售额/转让收入“明显偏低”,则指代的是销项价格过低或计价数量过少所致的计税依据明显偏低;而《税收征管法》所称“计税依据明显偏低”范畴则相对较广,既可能指销项价格过低或计价数量过少导致的计税依据明显偏低,也可能包括购进成本过高或计价数量过多导致的计税依据明显偏低。再次是各税种中明显偏低的比对标准。增值税法规和消费税法规范对此语焉不详;契税法规定“明显偏低”是以“市场价格”为参照对象的;土地增值税法规、车辆购置税法规以“评估价格”或“最低计税价格”等作为“明显偏低”的衡量标准,究其本质仍旧以市场价格为参照对象。故从我国现有规定来看,宜以市场价格作为“明显偏低”统一的比对标准。^[34]最后是可比市场价格的标准。该标准更显多元且变动不居,如有学者认为,影响可比市场价格的因素

[31] 参见前注[26],何其昭、何学飞文,第117页。

[32] 有学者认为,“计税依据明显偏低,又无正当理由”或类似规定在我国几乎每个从价计征的税种中基本都有,但以增值税与消费税二者的规定最为典型,笔者对此颇为赞同。参见前注[15],翟继光文,第56页。

[33] 参见前注[10],王宗涛文,第253页。

[34] 甚至有学者认为,在某个具体的交易行为中,市场价格与计税依据往往呈现出“一体两面”的特征,由此进一步佐证了这两个范畴在计税依据明显偏低比对标准界定中的高度关联性。参见李登喜、李大庆:《论税收核定权的裁量属性及法律控制》,载《税收经济研究》2018年第6期,第84页。

包括但不限于商品质量、交易条件、时空环境等(其下又可做进一步细分),^[35]另有学者认为还应包括市场竞争、社会选择等因素,但因篇幅所限,对此不赘述。笔者认为,这条进路在一定程度上降低了税务机关执法过程中的主观性,因而是更可取的。近期以来,部分学者认为当前所采用的历史成本法存在较大缺陷,因此其强调(特别是在无同类可比市场价格时)宜用公允价值作为(课税对象的交易价格等)计税依据明显偏低的比对标准,而且“公允价值是一个合理的价格范围,而非精确的数值”,这样可保持对“明显偏低”认定的灵活性与时效性。^[36]但笔者认为此观点并不可取,因为国内多数学者认为公允价值具有主观(因人而异)性和不确定性,不但易与税法理念相冲突,而且存在较大的避税空间,^[37]因此,在当前未引入独立可靠的第三方专业评估渠道的现状下,用公允价值来度量计税依据及其偏低程度是不现实、甚至是危险的。

具体到前述广州德发案中,鉴于拍卖行为不同于一般民事合同的特殊性,为稳妥起见,最高人民法院的法官们运用了多个彼此可对照的参照系(即委托拍卖评估价、审计成本价与周边类似房产最低价等)与该拍卖房产的交易价格逐一比对,尽管有些学者对此仍存在异议,但这些比对标准足以证明该拍卖房产的计税依据的确明显偏低。

作为税务机关行使核定权的逻辑起点,因目前整个税法规范体系对其均未加以明确规定,明显偏低(临界值)的标准在学界与业界也引起了不小争议。有学者根据《白酒消费税最低计税价格核定管理办法(试行)》第2条的规定,并结合同等对待等税收法治的重要原则,推断出计税依据明显偏低(临界值)的最佳标准原则上应为可比市场价格的70%。^[38]另有部分学者则借鉴了我国《合同法司法解释二》第19条规定,并从维护整个立法体系的统一与部门法间的协调一致这条进路出发,同样得出明显偏低(临界值)的最佳标准应为市场价格的70%。^[39]但也有学者从部分省级地税局相关法律规范中对明显偏低(临界值)的规定入手,认为其最佳标准应定位为同期同类商品平均销售价格的90%。^[40]更有一些学者大胆地借鉴法国《税收程序法》中的相关规定,也认定明显偏低(临界值)的最佳标准应为实际市场价格的90%。^[41]还有学者认为,以70%判断计税依据偏低程度是否明显的“一刀切”武断做法,流于表象、迷失本质;“明显”实际并无统一量化标准,计税依据偏低程度是否明显应结合“正当理由”作综合判断;因而这种简单量化的度量方法是不可取的。^[42]综合以上多方观点,笔者更赞同前一观点,即认为为避免相关法律规范间的矛盾冲突,保障法律在适用上统一协调,把70%作为明显偏低(临界值)的最佳标准不仅十分必要,而且也是较为可行的。更重要的是,它不但能将目前全国各地实践中参差不齐、学界众说纷纭的度量标准予以适用上的统一,而且避免像上述部分学者那种主观化极强的判定方法易导致的自由裁量权过度扩张的倾向,以保证税收执法的协调一致与法际间稳妥有效的衔接。日后立法者仍可依据执法实践的具体情况加以科学评估,在此基础上再作相应调整,但最终宜体现为一个较为稳定且可被

[35] 有学者进而对市场价格的可比性做了深入探讨,颇具借鉴价值。参见前注[15],翟继光文,第57页。

[36] 参见前注[11],朱长胜文,第98页。

[37] 参见张馨予:《公允价值计量与税收核定权之博弈》,载洪艳蓉主编:《金融法苑》2018年第3辑,中国金融出版社2018年版,第107—108页。

[38] 参见前注[15],翟继光文,第57页。

[39] 参见前注[13],王磊文,第884—885页。

[40] 参见汪旭:《新疆瑞成房产公司税务行政处罚案评析》,载熊伟主编:《税法解释与判例评注(第七卷)》,法律出版社2016年版,第270—271页。

[41] 参见前注[26],何其昭、何学飞文,第117页。

[42] 参见前注[11],朱长胜文,第98—99页。

量化的指标。总之,最终的具体标准尚待日后相关税法规范修订时进一步确定。

(四)“无正当理由”的判断标准

作为国库利益对纳税人财产权的适度尊让,“(无)正当理由”在国内立法上的粗疏与含糊等先天不足决定了对其加以准确诠释的必要,以在该条款的开放性、适度弹性与安定性、可预期性间取得必要的均衡。因“(无)正当理由”天然具有极强的主观性而更难判断,故其判断标准更难以拿捏。但经多年税务实践摸索,学界与业界就(无)正当理由的判断标准已达成一些初步共识。首先,诚如部分税务工作者所坦言,作为税务机关行使自由裁量权的主要领域,(无)正当理由融入了价值判断因素,呈现出浓厚的主观色彩,故“通常没有客观标准、需要主观判断”,这使税务机关与法院在认定它时往往持有较为保守的态度。^[43]进而可根据严密的逆否命题逻辑推理,得出“影响价格的客观因素并非正当理由”,同时将“影响价格的客观因素以外的因素(主要是纳税人自身主观因素)”视为考虑是否具有正当理由的出发点,^[44]这无疑进一步佐证了上述经验性判断。其次,也可根据对正当的文义解释,认定“正当理由应指交易既合法又合理”,进而得出“不违法、不违反道德底线的理由都是正当理由”,但因纯主观的正当理由易被纳税人编造,因此应在其外部添置“纳税人应能证明该主观因素客观存在”这重屏障,以确保主客观相统一。^[45]再次,亦可根据对避税的文义解释与置于整个税法规范体系中的体系解释,认定“凡以避税为主要目的均可认定为无正当理由”。^[46]也可将“无正当理由”界定为“以减少、免除或推迟缴纳税款为主要目的”,从而与《企业所得税法实施条例》第120条所界定的“不具有合理商业目的”的概念相衔接,进而与《企业所得税法》第47条(即一般反避税条款)相对应。^[47]另有学者比照《企业所得税法》第47条乃至新近颁行的《营业税改征增值税试点实施办法》第44条认为应将“(无)正当理由”确定为“(不具有)合理商业目的”并从合理性、内涵及标准三方面加以论证,^[48]这其实与上述“以避税为主要目的”的论断遥相呼应。^[49]尽管笔者认为这亦可从《税收征管法》第35条第1款第6项在整个税法规范体系中实际充当一般反避税条款的作用推导出来,但鉴于前述笔者坚持应将税收核定条款与反避税条款二分的观点,第35条第1款第6项所列示的诸要件在《税收征管法》条文中的位置可做适当调整。此外,还有很多学者从其他不同视角对正当理由的内涵和外延加以论证,如有学者结合《股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》第13条与1993年《反不正当竞争法》第11条对正当理由的外延加以论证,^[50]另有学者亦认为现行《税收征管法》第35条第1款第6项与1993年

[43] 参见马泽方:《以“无正当理由”定案要慎用》,载《中国税务报》2016年8月26日,第B02版。

[44] 参见前注[15],翟继光文,第58页。

[45] 参见廖仕梅:《从民法视角探析推定课税》,载《地方财政研究》2015年第10期,第17页;前注[15],翟继光文,第58页。

[46] 参见前注[15],翟继光文,第58页。

[47] 参见前注[11],朱长胜文,第99页。

[48] 参见段文涛:《税之殇——价格偏低且无正当理由》,载新浪博客,2015年7月5日,http://blog.sina.com.cn/s/blog_83ae20780102vvdq.html。

[49] 但也有少数观点认为,“(不具有)合理商业目的”仅限于《企业所得税法》一隅,无法延拓至其他实体税种,否则将有限缩“(无)正当理由”外延之虞,因而应将“正当理由”认定的既有经验加以归纳总结并做类型化提炼,以避免上述过窄的理解。但笔者认为,这仅系源自税收核定视角的考量,未能顾及相关范畴判断标准的客观化等问题,难以保证国内反避税体系的周延和自洽。但就其对“正当理由”的细化而言,确有可取之处。

[50] 参见陈晓黎:《从某案例引出对判定“价格明显偏低”的思考》,载《湖南税务高等专科学校学报》2015年增刊,第84页。

《反不正当竞争法》第 11 条就正当理由认定的逻辑而言是一致的(即均需遵守市场化原则),^[51]还有部分学者从经验性的视角列举了一些正当理由的可能情形,^[52]也有学者根据国内实定法规定,将正当理由概括为定价影响因素与价格形成/确认程序这两种模式,以求涵盖所有可能的正当理由情形。凡此种种,不一而足,但这些观点皆因或多或少存在争议而未成为共识。

根据上述初步共识,笔者可推导出(计税依据明显偏低的)正当理由的初步定义,即其是指不以避税为主要目的且不违法、不违反道德底线的主观理由。反之则是无正当理由的基本内涵。但基于上述二分观点,应将本项相关内容在《税收征管法》条文中的位置做适当调整(如可移至日后《税收征管法》修法时新添的真正的一般反避税条款中)。

具体到新疆瑞成案中,二审法院通过列举出“为解决老国企退休职工住房困难,防止群体事件发生,化解社会矛盾”等正当理由而使瑞成公司“计税依据明显偏低”得到合理解释,并使之最终以胜诉。尽管有学者认为该法院有伺机遁入“公共利益或社会稳定等法外秩序”之嫌,^[53]但上述理据足以丰富正当理由在国内的适用范围。而在广州德发案中,德发公司提出了拍卖程序合法、拍卖价格合理与为挽救债务危机等作为其计税依据明显偏低的正当理由,但广州地税稽查一局及广州地税局(复议机关)则通过举出“涉案拍卖行为保证金设置过高、只有一人竞拍导致拍卖活动缺乏竞争,以较低保留底价成交,综合判定该次拍卖成交价格不能反映正常的市场价格,且德发公司未能合理说明上述情形并未对拍卖活动的竞价产生影响”等证据对此逐一反驳,最高人民法院根据相关证据法规则最终采信了被告对“无正当理由”的论证。这再次凸显了有无正当理由的判断对相关条款适用的重要性。另有不少学者通过对国内现行实定法与适用该条款案例的实证分析,提炼出了一些纳税人在税务行政诉讼中较为常用的“正当理由”,这从另一个侧面佐证了笔者对“(无)正当理由”的上述初步界定。

三、《税收征管法》第 35 条第 1 款第 6 项规定现存问题的完善对策

针对《税收征管法》第 35 条第 1 款第 6 项存在的上述问题与理论争议,许多学者都根据各自的理解为其开出了不同的药方。如有学者认为,为解决上述问题,在实体立法方面,应在各单行税法(而非《税收征管法》)中逐一明确“计税依据明显偏低,又无正当理由”的判断标准,以迎合各单行税法在立法目的与征收方法等方面存在的不同个性,且避免了在《税收征管法》中做统一规定可能产生的“失之粗疏、流于空泛”等弊端。^[54]另有学者认为,通过对现行《税收征管法》中第 35 条及其实施细则中相关条款加以修补完善,在保留第 1 款第 6 项同时对其加以健全和细化,以保持体系完整,使该条款的一般反避税与税收核定功能相得益彰。^[55]同样针对上述棘手问题,笔者既不认同后一观点所采取的将第 35 条第 1 款第 6 项及相关内容作为一般反避税条款继续予以保留和细化的保守立场,也不赞成前一观点希望对单行税法中相关条款逐一完善而置《税收征管法》于不顾

[51] 参见前注[34],李登喜、李大庆文,第 86 页。

[52] 如因销售数量不同产生价格差异、因市场波动引起进销价格倒挂、因资金回笼需要或经营窘境而折价销售商品、因商品质量而产生价格差异、因质量缺陷造成低价销售等。参见前注[26],何其昭、何学飞文,第 117 页;前注[14],王磊文,第 886 页。

[53] 参见前注[40],汪旭文,第 272 页。

[54] 参见前注[13],王磊文,第 893—895 页。

[55] 参见前注[11],朱长胜文,第 100 页;前注[16],翟继光文,第 59 页。

等过于繁复琐屑的修订方法,而是力主结合实践经验,采取一种较彻底而灵活的完善路径,使反避税条款和税收核定条款得以明确界分、各归其位。详言之,应从如下几方面着手,对《税收征管法》第35条第1款第6项及其他相关规定加以进一步完善:

(一) 修订现行税收征管法律规范,以使税收核定条款与反避税条款各归其位

如前所述,大多数学者都认为现行税收征管相关法律规范确有修订完善的必要,因此,该完善工作不仅是大势所趋,同时也刻不容缓。但不同于前述那种修修补补的保守立场,在修订中《税收征管法》第35条第1款第6项并无保留于第35条之必要,以保证《税收征管法》第35条成为名实相副的税收核定条款,同时确保税收核定与反避税间得以明确界分。详言之,首先立法者一方面可将第6项从第35条第1款中删去,进而在第35条第1款中增添其他列举条款,并重拟一个更为恰切的兜底条款,以准确概括其他违反协力义务、应予税收核定的情形;另一方面应借鉴一些学者的建议,“在《税收征管法》中引入真正的一般反避税条款”,将近年来通过适用上述第6项所积累的反避税经验教训融入该一般反避税条款中,并辅之以较严格的反避税程序以免该条款被边缘化,将对市场的干预限定于“以减少、免除或推迟缴纳税款为主要目的”等避税情形,同时鉴于《税收征管法》第36条所规定的转让定价调整情形略显单薄,应通过类型化在《税收征管法》中“增补特别反避税条款”,从而使税收核定条款与反避税条款各得其所。^[56]其次亦可借鉴部分学者的观点,依据计税依据明显偏低在实践中的具体样态及判定标准,分别修订完善相应单行税法中的反避税具体规则,但要保证与《税收征管法》中新确立的一般反避税条款协调一致。^[57]而引领相关修订工作的指导思想无疑应是上文中笔者所提到的两项前提,即更充分有效地实现税收效率(在此体现为税收稽征的经济原则)与税收法定、税收公平等税法基本原则的和谐统一,以及在尽力保证国库利益与纳税人合法权益等多重利益间平衡与协调一致的基础上,必要时仍应秉持以国库利益为立足点、同时高度重视纳税人权利保护的价值导向,以达到“国库利益与纳税人经济自由权间的平衡”的终极目标。

(二) 立足于客观化理念,规范相关判断标准与举证责任

由于《税收征管法》第35条第1款第6项对“计税依据”“明显偏低”“正当理由”等的判断标准并未加以明确界定,因此,在税务实践中易出现适用偏差乃至自由裁量权滥用之虞。笔者认为,不妨根据前述学界就此所达成的初步共识,在《税收征管法》的下位法(如《税收征管法实施细则》)中对日后《税收征管法》修订时新添的一般反避税条款中相关类似内容加以细化规定,以明确“计税依据”“明显偏低”“正当理由”等的判断标准。同时,鉴于《税收征管法》及其相关规定对“无正当理由”等具体内容的举证责任分配规定不甚明确而引发部分学者争议,笔者建议日后应通过修法或在下位法中细化规定等途径,着力解决纳税人是否具有正当理由的举证责任分配不明确等问题,进一步落实税收法定原则,并实现各项课税要素的法定化、明晰化,以消弭该争议。另外,基于国家发改委对价格认定的现行规定及各方进一步明晰“计税依据明显偏低”的迫切需求,一方面应引入并充分发展独立、客观、公正的第三方专业渠道,构建起成熟可靠的资产评估市场,相应地以第三方评估报告作为反避税程序的基石——这不仅有助于协调税会间的冲突,也能在实务中起到阻遏或防范避税风险的功效;另一方面也应将《企业所得税法》中的“不具有合理商业目的”条文引入《税收征管法》并取代“无正当理由”这一主观色彩颇为浓厚的语词,并做出更明确且体系化的解释(如在下位法中对其加以充分细化,且可根据实务中的案例做类型化提炼),以确保反避税法律规

[56] 参见前注[10],王宗涛文,第261—262页。

[57] 参见前注[13],王磊文,第895页。

范体系内在的协调统一。同时在完善国内反避税规范体系时,还应建构并不断健全该体系中的纳税人异议权机制(如通过完善告知、回避、听证等相关程序来健全),且应明确异议成立时税务机关所担负的义务及其相应的法律责任,以确保在各方博弈中居于优势地位的税务机关面前,纳税人申辩权、知情与参与权等相关权利得以充分保障,并构成对税务机关自由裁量权的有效制衡,这其实与上述两项前提也是一脉相承的。

(三) 顺应定纷止争的迫切需求,制定相关核定办法

如前所述,税收核定制度系针对税务机关无法根据纳税人会计资料等进行征税等实践中存在的窘境,面对纳税人违反协力义务诸相关情形,赋予税务机关以实质性审核、推定甚至决定征税的权利,这与通过《一般反避税管理办法(试行)》细化的反避税制度存在显著差别。《税收征管法》第35条第1款中规定的适用事实(特别是日后重拟的兜底条款)具有相当程度的抽象性与空泛性,在税法适用中往往导致争讼难断、纠纷不止。坚持客观化与可度量的相关事实核定标准,实现对税务机关滥用权力与纳税人违反协力义务的有效控制与平衡,应是我国相关税收立法中的基本考量。因此,我国亟须制定一部针对所有税种、较为完备的税收核定管理办法,以明确税收核定的整体目标、基本原则、核定主体、核定对象、核定时效、违反相关规定的法律责任、法律监督与救济等诸要素;进而根据各行业具体特点,参照相关实践中的经验教训,制定各行业具体的税收核定管理办法,形成一整套较为周详的税收核定规范体系,从而保证税收核定争议的法律适用及其妥善解决于法有据,以尽可能减少争议。此外,亦可适度加强法院对此的实质性司法审查功能(应严格依循文义解释等解释方法,但要适度灵活地把握计税依据明显偏低的下限及正当理由的认定等要件,以免对市场正常交易机制的不当干预),而不拘泥于当前法院对税务机关相关裁量结果近乎完全尊让的保守立场,以实现对外部监督,规范后者的裁量行为,必要时可由最高人民法院通过发布指导性案例指引相关审判实践等途径来具体落实。

Abstract Tax administrative cases related to Subparagraph 6, Paragraph 1, Article 35 of China's "Tax Collection and Administration Act" have occurred frequently in recent years. Some typical Chinese judicial cases reveal a few problems and theoretical gaps of Subparagraph 6, Paragraph 1, Article 35 of China's "Tax Collection and Administration Act" in many aspects such as the functional orientation, the burden-of-proof allocation, the criterion and so forth, which has also aroused quite a controversy in the general public, mainly related to the coordination between national tax interests and the protection of taxpayers' rights. Therefore, it is necessary to further improve this rule, and we should make a clear distinction between tax assessment and anti-tax-avoidance. Besides, we should take full consideration of the current conditions of China and adopt different strategies from various perspectives in order to further perfect China's legal system of tax assessment as well as anti-tax avoidance.

Keywords Obvious Low Tax Basis, Without Valid Reasons, Tax Assessment, Existing Problems, Improving Measures

(责任编辑:黄韬)