

不可承受之重:税收 核定的反避税功能之反思

以《税收征管法》第35条第(6)项 为起点的探讨

汤洁茵^{*}

摘要 《税收征管法》第35条第(6)项允许税务机关对纳税人申报偏低而无正当理由的计税依据重新进行核定。这一规定往往被认为是税收核定具有反避税功能的重要体现。然而,本源意义上的税收核定是在纳税人违反协力义务的情况下由税务机关以一定的经验法则替代未被提供的课税资料而估算税基的金额的特殊税基确认方式。一项可能构成避税安排的交易已在一般税收确定程序中公开、充分地进行了申报,是不满足税收核定的适用条件的。税收核定作为税基量化事实的表见证明方式,实际上难以实现对经济实质予以认定的反避税目标。更重要的是,以税收核定重新对税基进行量化,仍缺少相应的程序性规制,极易造成随意调增应纳税额的结果。对纳税人申报偏低的计税依据进行核定,既有违税收核定的制度初衷,也无法实现以经济实质为基础的“据实课征”目标,不足以将其作为反避税的工具予以规定。

关键词 税收核定 反避税 合理调整 表见证明 协力义务

^{*} 中国社会科学院大学法学院副教授。本文为北京市哲学社会科学基金“首都新形势下的一般反避税管理研究”(项目编号:15FXC038)的阶段性研究成果。

被赋予反避税功能的税收核定实际上包括了两个层次,其一即是本文所关注的、往往被视为“准反避税条款”的无正当理由的计税依据申报偏低情况下的税收核定,这一核定发生在一般税款确定程序中。其二是在反避税调查程序中,被调查的纳税人未履行协力义务而由税务机关所进行的税收核定。根据《一般反避税管理办法(试行)》第12条的规定,企业拒绝提供资料的,主管税务机关可以参照《税收征管法》第35条进行核定。后一种情形实际上同样是以协力义务的违反作为前提的,然而,一般税款确定程序和反避税调查程序尽管同为税款确定程序,但其程序价值、目标等均存在根本性的差异,就协力义务的违反能否产生税务机关径行核定的结果,仍值得给予更多的关注。这一问题将另撰文予以阐述。

2017年4月7日最高人民法院对广州市德发房产建设有限公司诉广州市地税第一稽查局一案(以下简称“广州德发案”)作出再审判决,^{〔1〕}再次引发了税务机关依据《税收征管法》第35条第(6)项对“申报的计税依据明显偏低,又无正当理由的”的纳税人进行税收核定的广泛关注。无独有偶,2014年12月新疆维吾尔自治区乌鲁木齐市中级人民法院认定新疆地方税务局稽查局将新疆瑞成房地产开发有限公司低于市场价格向退休老职工销售房屋定性为“无正当理由,明显低于市场价格”,属于事实不清、主要证据不足,认定这一税收核定行为违法(以下简称“新疆瑞成案”)。^{〔2〕}事实上,《税收征管法》第35条第(6)项规定的税收核定的情形与其他5项明显不同,该项每每被赋予反避税的功能,^{〔3〕}被认为有利于实现“对其实质上的经济效果征税”,从而“遏制税收规避的行为,弥补税法的缺漏”。^{〔4〕}甚至有些学者将其与关联企业的转让定价调整相提并论。^{〔5〕}一项交易被认定为避税的法律后果当然表现为基于其经济实质对应纳税额的重新调整,但这一目标能否通过税收核定予以实现,其实是存疑的。或者说,本作为纳税人违反协力义务的救济措施的税收核定,是否能够承担反避税的重任,有待考察。

一、税收核定中的异类:偏低的计税依据的“核定”抑或“确定”

“广州德发公司案”和“新疆瑞成案”两个案件的具体案情各有不同,却均存在“拍卖或转让的房地产价格明显偏低”而由税务机关依据《税收征管法》第35条第(6)项和《营业税暂行条例》第7条的规定核定纳税人上述交易的营业额,并据此要求纳税人补缴税款。作为上述案件的法律依据,两个条文的规定看似大同小异,实则存在一定的区别。《税收征管法》第35条第(6)项的“纳税人申报的计税依据明显偏低”强调的是在申报材料中记载并提供给税务机关的计税依据偏低,其参照系为何却并不明确。这便存在两种可能的情形。其一,纳税人申报的计

〔1〕 最高人民法院作出[2013]行监字第270号行政裁定书,提审此案,于2017年4月7日做出《广州德发房产建设有限公司与广东省广州市地方税务局第一稽查局再审行政判决书》([2015])行提字第13号)。

〔2〕 《新疆维吾尔自治区地方税务局稽查局与新疆瑞成房地产开发有限公司税务行政处罚二审行政判决书》([2014]乌中行终字第95号)。

〔3〕 从最高院在广州德发公司案所做判决来看,亦是在反避税的意义上适用《税收征管法》第35条第(6)项的规定的。

〔4〕 参见刘继虎:“论推定课税的法律规制”,《中国法学》2008年第1期,第54页;张守文:《税法原理》(第4版),北京大学出版社2007年版,第219页。还有学者认为《税收征管法》第35、37条规定的税收核定即是实质课税原则在税收征管活动中的体现,详细可参见刘映春:“实质课税原则的宪政评价与适用界限”,载葛克昌:《实质课税与纳税人权利保障》,台湾元照图书出版有限公司2012年版,第245页。

〔5〕 参见王惠:“推定课税权制度探讨”,《法学家》2004年第3期,第116—117页。有学者尽管并未明确提及转让定价的调整与税收核定的关系,但认为“严格意义上不合常规的转让定价也可被视为协力义务的违反”,在一定程度上肯定了两者之间的关系。详细可参见郭维真:“我国推定课税制度的法理研析”,《税务研究》2014年第2期,第51页,注5。

税依据与其实际发生的经济活动的真实金额相较而言明显偏低,即纳税人申报的金额与其实际发生额存在明显的偏差。这可能出于纳税人的故意或过失,但无论如何都构成税收协力义务的不完全履行。其二,纳税人申报的计税依据是真实的实际发生额,但这一金额与相似交易常规下发生的金额相比明显偏低。^{〔6〕} 在这种情况下,纳税人据实完成申报,并无任何税收协力义务的违反。同样作为上述两个案件的法律依据的《营业税暂行条例》第7条的规定却限于“纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的价格明显偏低”。单纯从文义上看,这里的价格应当是指由双方当事人协商确定并实际支付的交易价格,“偏低”是相对于其他相同或类似的交易通常情况下发生的价格而言的,亦即前文所指的第二种情形。^{〔7〕} “广州德发案”和“新疆瑞成案”即属于此种情形的适用。如在“广州德发公司案”中,最高院即认为,广州德发公司的房产拍卖私法上的效力并无异议,税务机关“基于国家税收利益的考虑”,可以“不以拍卖价格作为计税依据”。^{〔8〕}

然而,同样是纳税人的交易价格明显偏低的情形,基于不同的税种法却不必然发生税务机关实施核定的法律后果。《增值税暂行条例》第7条、《消费税暂行条例》第10条、《企业所得税核定征收办法》第3条、《契税法暂行条例》第4条等同样规定了此情形下税务机关的税收核定权。但《资源税暂行条例实施细则》第7条、《营业税改征增值税试点实施办法》第44条规定税务机关应进行税基的“确定”。《土地增值税暂行条例》第9条则规定,转让房地产的成交价格低于房地产评估价格,又无正当理由的,税务机关按照房地产评估价格计算征收。这意味着,税务机关可以采取包括税收核定在内的所有确定方式予以确定。上述规定与《税收征管法》第35条第(6)项的规定存在直接的冲突。一般而言,税收确定乃是税收核定的上位概念,具有更为广泛的内涵和外延,税收核定仅为税收确定的方式之一。^{〔9〕} 选择税收核定还是其他确定方式,对税务机关事实调查的范围和事实查明程度的要求均有不同,最终确定的税基金额亦可能存在偏差。那么,上述条款中的“税收核定”是否为“税收确定”的误用,抑或“税收确定”应限缩解释为“税收核定”这一特殊的确定方法,有必要予以厘清。^{〔10〕} 如果税收核定是在税收确定的含义上使用的,那么,得出税收核定具有反避税功能的结论显然是值得商榷的。

在论及税收核定的反避税功能的学者看来,税收核定正是将纳税人明显偏低的成交价格或计税依据调整至相同或类似的市场交易通常所应达到的水平,“透过可比照之方法,采取推

〔6〕 有关逃税与避税之间的区别,详细可参见翁武耀:“避税概念的法律分析”,《中外法学》2015年第3期,第778—796页。

〔7〕 2016年5月1日已在全国范围内全面实现营业税改征增值税,《营业税暂行条例》实际上已经停止执行。

〔8〕 《广州德发房产建设有限公司与广东省广州市地方税务局第一稽查局再审行政判决书》(〔2015〕行提字第13号行政判决书)。

〔9〕 税收确定一般认为包括四种方式,即①自动确定方式,如源泉扣缴;②申报纳税方式;③课赋纳税方式以及④税收核定方式。

〔10〕 遗憾的是,最高院在广州德发公司一案的判决中,仅肯定了“税务机关基于国家税收利益的考虑,可以不以拍卖价格为依据,另行核定应纳税额”,对何为税收核定及其具体的适用,并无过多的涉及。

定方式确定申报不合格的纳税人的税收要素”，尽量还原真实的应税事实，以防止纳税人的税收套利行为。有学者认为，税收核定是税务机关不采纳纳税人的不实申报，正是“不依照外观或形式，而只依照实体或实质对应税事实加以认定”，是实质课税的内在要求。^{〔11〕}因此，申报价格偏低或申报计税成本偏高，可以与关联企业的转移定价同等视之。税务机关由此进行的税额合理调整属于税收核定的范畴。^{〔12〕}那么，税收核定是否真的能够作为反避税措施，还是学界基于现行立法的一厢情愿的牵强附会，值得关注。

然而，被上述学者相提并论的关联企业申报计税依据明显偏低的情形，如符合《税收征管法》第36条和《企业所得税法》第41条的规定，却将面临“合理调整”或“按照合理的方法调整”，^{〔13〕}而非“核定其应纳税额”。税收核定与纳税调整固然同为特殊的税额确定方式，如果两者可以同义而语，无疑可以认定税收核定具有反避税功能。这样的话将两者分别以不同的用语予以规定似乎又属多此一举。而单纯从《企业所得税法》第41、44条及其实施条例第111、115条的体系性解释，已不难看出两者之间在适用范围、程序和实施方法等方面存在着实质性的区别。

那么，问题的关键在于，如果税务机关基于《税收征管法》第35条第（6）项核定纳税人“偏低的计税依据”，能否达到与第36条规定的“合理调整”相同的结果、实现反避税的目标。如果答案是肯定的话，此时的税收核定是否仍在其本源的意义上使用？厘清这一问题，对能否得出税收核定具有反避税功能这一结论将产生决定性的影响。

二、税收核定的本源意义的考察

我国《税收征管法》第35、37条和单行税种法中均有关于税务机关实施税收核定的规定。但现行立法除列举可以实施税收核定的具体情形并对核定的方法做出简要规定外，对税收核定的适用范围、条件和程序等并无明确的规定。这种立法上的缺失直接导致当前对税收核定从概念到效力未能形成一致的观点，从而也导致这一方法在税收征管实践中的误用。

作为税收征管活动中一种重要的税收确定方式，当前税法学界对税收核定的研究甚为有限。多数学者将其与推定征税、推算征税、估算征税等概念等同视之。^{〔14〕}在这一概念之下，学者们认为，税收核定乃是基于间接资料对课税事实的推定。^{〔15〕}如有学者认为，税收核定是指税务人员在不能通过正常的、规范的查账手段征收税款的情况下，凭借可以观察到的线索、

〔11〕 参见郭维真，见前注〔5〕，第50页。

〔12〕 参见刘继虎，见前注〔4〕，第54页。

〔13〕 《税收征管法》第36条、《企业所得税法》第41条。

〔14〕 如同海：“推定征税的权义结构分析”，《税务与经济》2007年第2期，第82页；刘继虎，见前注〔4〕，第52—53页；郭维真，见前注〔5〕，第49页。

〔15〕 参见刘继虎，见前注〔4〕，第53页；黄士洲：《税务诉讼的举证责任》，北京大学出版社2004年版，第146页；同海，同上注，第52页；（日）金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社2004年版，第437页。

可以搜集到的零星资料、可以参考推测的基本数据等对应纳税额进行推定,并根据推定结果进行征税的方法。^{〔16〕}但也有学者认为,税收核定是“法律适用于事实查明的三段论过程”,与“不根据直接资料、使用各种间接资料认定课税要件事实”的推定课税有着根本的区别。^{〔17〕}

对于税收核定为法律适用与事实查明的三段论过程的观点,源于《税收征管法》第35、37条及其实施细则第47条规定,税务机关核定的对象为“应纳税额”。应纳税额是课税事实涵摄于特定税收构成要件的法律后果,是税法适用的三段论中的推论结果。税法适用的过程,开始于审查一项具体的生活事实关系是否符合税法规定的构成要件。如果涵摄的结果,事实关系适合于抽象的法律构成要件,则产生规范所规定的法律后果。^{〔18〕}在此三段论法中,作为大前提的法规,对税务机关而言为客观存在的规则体系,并无重新认定的问题。只要事实符合抽象构成要件,作为推论结果的法律后果也将确定地产生,税务机关同样无裁量的余地。税法乃是强制性的法律规则,税务机关仅能将确定的课税事实涵摄于相关的税法规则之下进而确定其法律后果,并无“估计”的可能。税务机关仅在应税事实这一小前提下得享一定的调查与认定的裁量权力。

税务机关查明课税事实必须建立在一定的证据资料的基础上,该证据资料可以为直接资料,也可以为间接资料。在证明课税事实的直接资料能够取得的情况下,税务机关应当实额征收,这是最符合税收法定主义的税收确定方式。然而,在税收征管活动中,课税事实的证据资料往往处于纳税人的管领和控制范围之内,除非纳税人积极履行协力义务向税务机关提供,否则有关课税事实的直接资料对于税务机关而言将是不容易取得的。税务机关不得不借助于间接证据、根据经验法则、逻辑法则和常识进行事实的认定。这也是避免未履行税收协力义务的纳税人反而不正当取得税收优势的重要方式。这也是当前学界较为通行的观点,认为税收核定是一种与实额课税存在证据方法差异的课税要件事实的认定方式,是以间接证明方法,本于经验法则盖然性地推定课税基础的事实认定机制,亦即事实推定。^{〔19〕}在此基础上,不少学者进一步将其视为一种减轻税务机关证明程度,以使不尽协力义务的纳税人承担证据法上的不利风险的制度设计。^{〔20〕}

有论者认为,事实推定其实就是通常所理解的间接证明,^{〔21〕}是一种以经验法则和间接证

〔16〕 参见刘继虎,见前注〔4〕,第53页。

〔17〕 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”,《税务研究》2015年第12期,第76页。

〔18〕 参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照图书出版公司2012年版,第180页。

〔19〕 同上注,第527页;(日)金子宏,见前注〔15〕,第437页。

〔20〕 参见葛克昌:《行政程序与纳税人基本权——税捐稽征法之新思维》,台湾翰芦图书出版有限公司2012年版,第756页;黄奕超:“推计课税之适用范围(上)——兼论‘最高行政法院’98年8月份第2次庭长法官联席会议决议之适用现况”,载《台湾法学杂志》2013年第228期,第17—28页;黄士洲:“税捐举证责任与协力义务的规范关联——以‘最高行政法院’101年度判字第155号判决为例”,载葛克昌等主编:《税捐证据法制探讨暨台湾2012最佳税法判决》,台湾元照图书出版公司2013年版,第216页;陈清秀,见前注〔18〕,第528页。

〔21〕 参见孙远:“论事实推定”,《证据科学》2013年第6期,第657页。

据为前提运用各种逻辑形式进行推导得出结论以认定事实的证明方法，^{〔22〕}亦即“以明了之事实，推定应证事实之真伪”。^{〔23〕}由于税务机关处于应税经济活动的发生历程之外，在纳税人不履行协力义务的情况下，将无法取得直接证据，不得不改以间接证据为基础进行推论，从而对课税事实作出认定。如果税收核定是应税事实推定的话，税务机关应当是在确认一个事实的基础之上，再通过归纳的方式推导出待证应税事实。这一待证事实指的应当是征税对象的具体金额，即税基的量化事实。但从《税收征管法实施细则》第47条和单行税法规定的方法来看，税收核定并非以间接证据为基础的事实推定。如《税收征管法实施细则》第47条第（3）项规定“按照耗用的原材料、燃料、动力等推算或者测算核定”，即使税务机关已经确认了纳税人所耗用的原材料、燃料和动力等量化事实，亦无法准确地推断出其营业额、所得额等税基的具体金额。因此，将税收核定视为基于数个间接证据对税基的量化事实作出推论的事实推定机制，是值得商榷的。

基于生产效率等经济规律的约束，在同等的生产条件和环境之下，相同或类似的产品所需耗用的原材料、燃料和动力等大体相当。因此，税务机关可以将这一“典型的事态经过”作为经验法则，对纳税人从事生产经营的状况予以认定。在此过程中这一经验法则已经“不仅仅是评价单个证据证明力的证据”。税务机关不再需要“经过像一般生活经验那样详细地解明就可以认定其存在”，“基于其定型化而不再过多地考虑个案的具体事实状况的事态发展过程”，而是以“典型事态经过”作为经验法则，补充或替代缺失的证据，对税基量化事实做出“大致推定”或“一应推定”。^{〔24〕}也就是说，税收核定实际上是这样一种事实认定机制，如纳税人未尽协力义务而税务机关穷尽各种可能的调查方式后仍存在证据的空白，此项交易将由税务机关依据经验法则判定其以具有相同特征的交易在“统计学上多数”发生的事实状态发生，从而推论出其税基的量化事实。^{〔25〕}不仅如此，税务机关作为认定案件事实的经验法则一旦建立可以普遍适用于同类案件。^{〔26〕}因此，税收核定是税务机关“从已被确认的事实事件中推断出依照生活经验通常与之结合的其他事实”，^{〔27〕}性质上属于事实认定方法上的表见证明，是一种意在降低证明难度的定型化事态经过的认定机制。^{〔28〕}

因此，税收核定既是一种降低证明难度的事实认定机制，所形成的核定方式能够普遍适用于同类案件，那么，能否被用以作为反避税的措施，实现反避税的价值、功能和目标，应当进一步予以关注。

〔22〕 参见王雄飞：“论事实推定和法律推定”，《河北法学》2008年第6期，第183页。

〔23〕 李学灯：《证据法比较研究》，台湾五南图书出版公司1992年版，第175页。

〔24〕 参见（日）高桥宏志：《民事诉讼法制度与理论的深层分析》，林剑锋译，法律出版社2003年版，第460页。

〔25〕 参见葛克昌，见前注〔20〕，第751页。

〔26〕 参见孙远，见前注〔21〕，第656页。

〔27〕 （德）汉斯·约阿希姆·穆则拉克：《德国民事诉讼法基础教程》，周翠译，中国政法大学出版社2005年版，第269页。

〔28〕 参见葛克昌，见前注〔20〕，第751页。

三、计税依据偏低的税收核定的适用:不以协力义务违反为前提?

(一) 计税依据偏低的申报:无协力义务的违反

按照上述学者的观点来看,税收核定的反避税功能是针对纳税人申报不实的情形的,第35条第(6)项的适用情形具备与该条(1)一(5)项的共同典型特征,即税收协力义务的违反。这一点在2015年1月国务院公布的《〈税收征收管理法〉修订草案》(征求意见稿)第50条关于税收核定的概括性条款中得到了进一步的肯定。该款规定税收核定将在“纳税人未履行信息记录、保管、报告以及配合税务检查等义务”的情况下实施。^[29] 该条第2款则明确了“申报价格偏低”也属于税收协力义务违反的情形。然而,将对申报偏低的交易价格的修正作为税收核定的反避税功能是值得怀疑的。将低于实际成交价格的不实申报认定为避税安排,本身已是对逃漏税与避税的根本混淆。所谓不实申报,包括虚假申报,是在纳税义务已经发生的情况下,报送虚假的纳税申报表、财务报表等,如提供虚假申请、在账簿上多列支出或不列、少列收入等,导致税务机关对课税事实的错误认识,或使税务机关掌握课税事实变得困难,目的在于阻碍税务机关对应税事实及其收益情况或营业额的调查与确定。此时,交易的法律形式和经济实质是一致的,无论是根据法律形式还是经济实质确定纳税义务,其结果都是相同的。只不过纳税人在进行申报时,这一事实的真实状况在纳税申报材料中被隐匿或歪曲,交易的真实状况与其记载状况不符,^[30]这是一种以逃避缴纳税款为目的而采取的典型手段。^[31] 在此情况下,税务机关应当调查确定的是这一被隐匿或歪曲的应税事实的真相。由于被隐匿的法律形式和经济实质并无脱节的问题,也不存在忽视法律形式、探求被隐匿的经济实质的必要。在纳税人不实申报的情况下,包括纳税人因故意或过失申报明显低于实际交易金额的价格,税务机关只须无视纳税人申报材料中记载的虚假信息而根据查明的课税事实的真实状况确定其应纳税额,确保纳税人履行其实际发生的纳税义务。

然而,从上述“广州德发案”和“新疆瑞成案”中不难看出,纳税人已全面、充分地履行了课税资料提供的义务。纳税人申报材料所宣示的私法形式上的征税客体的金额均是明确、具体的。税务机关本可以据实查账征收。也就是说,纳税人在纳税申报表、会计账簿等课税资料中均诚实地记载了已发生的、真实有效的交易,在申报表中所记载的交易金额即是交易双方当事人协商确定、在合同中予以约定且最终实际支付的价款。但这一价格与其他基于同一商业目的发生的相同或类似的交易相比明显偏低。此种“异常与不合理性”,为保证税收公平,产生是

[29] 《〈税收征收管理法〉修订草案》(征求意见稿)第50条第1款规定,纳税人未履行本法规定的信息记录、保管、报告以及配合税务检查等义务的,税务机关应当以掌握的信息为基础,核定其应纳税额。资料来源:http://wcm.mof.gov.cn/preview/mof/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/201501/t20150105_1176135.html?randid=0.04355629100505065,发布时间2015年1月,最后访问日期:2017年10月29日。

[30] 参见翁武耀,见前注[6],第796页。

[31] 参见肖太福、曾明生:《税收犯罪的司法实践与理论探索——税收刑法学的多维视角研究》,中国检察出版社2013年版,第140页。

否对此法律形式加以否认的问题。^{〔32〕}事实上,课税事实是否真实、完全于税收征管程序中公开,被认为是避税行为与逃税行为的重要区别之一。^{〔33〕}那么,税务机关忽视其交易合同中约定的价格,将其调整至其他一般或类似的商业活动通常具备的价格水平(经济实质),有利于防止因交易价格明显偏低造成的税基侵蚀,应当认定为一种反避税的措施。

从上述分析中不难看出,即使《税收征管法》第35条第(6)项的适用范围同时包含了不实申报或法律形式滥用两种情形,这两种情形适用的要件事实、功能、目的也有着根本的不同。此种差异更加凸显作为反避税措施的税收核定的特立独行。因申报不实而有税收核定之必要,实际上与第35条第(1)–(5)项相同,均属纳税人协力义务不履行或不完全履行而致税务机关无法根据纳税人提供的课税资料进行应税事实的判定,不得不改为税额的估算,并不具有反避税的功能,仅仅是防止偷漏税的措施。只有在第35条第(6)项的第二层含义,即纳税人已进行完全、充分的纳税申报但其据实申报的交易的法律形式存在滥用的情况下税务机关进行的税收核定才可谓其具有反避税的功能。那么,在纳税人已经依照税法规定进行了完全、充分的申报的情况下,能否由税务机关进行税基的核定,即是判定税收核定是否具有反避税功能的关键所在。

(二) 税收核定的适用前提:协力义务的违反

就税收核定的实施是否以纳税人税收协力义务的违反为前提,学界同样存在一定的争议。不少学者认为,税收核定应当以纳税人不能申报、不申报或申报瑕疵等税收协力义务的违反作为前提。^{〔34〕}有学者则认为税收核定存在广义和狭义之分,广义的税收核定是指“因事件之性质,必须以间接资料代替直接资料,将租税客体数量化计算为课税基础”,即是否核定取决于应税事实的性质,与纳税人协力义务的履行无关。狭义的税收核定则是指“以纳税人违反税收协力义务为前提,当税务机关无法取得计算纳税人税收客体的相关资料的情况下,不得不改采其他间接证据方法,用以计算纳税人的课税基础”。^{〔35〕}我国现行立法中采用的是广义还是狭义的税收核定,并不明确。

税收核定既为一种表见证明的事实认定方式,一旦适用即意味着税务机关无须借助于具体、实在的外在证据,只需以案件基本事实所呈现的外观为基础进行推理,借助于情理或生活经验而做出应税事实的概括式或选择式的判定。这将大大降低其事实主张的具体化义务,并形成事实上的举证责任的倒置。^{〔36〕}这与税务机关在税收征管活动中基于税收法定主义而承担应税事实的职权调查显然是相悖的。职权调查主义要求税务机关应当就纳税义务发生的积极要件和消极要件事实认定有关的证据主动进行调查并予以完整的阐明。如不能确定应税事

〔32〕 参见陈清秀,见前注〔18〕,第216页。

〔33〕 详细可参见葛克昌:《避税案件与行政法院判决》,台湾翰芦图书出版有限公司2010年版,第75页。

〔34〕 如郭维真,见前注〔5〕,第51页;陈清秀,见前注〔18〕,第180页;葛克昌:“藉税捐简化以达量能平等负担——核实、实价与推计课税之宪法基础”,《交大法学》2014年第1期,第24页。

〔35〕 黄士洲,见前注〔15〕,第142页。

〔36〕 参见胡学军:“表见证明理论批判”,《法律科学(西北政法大学学报)》2014年第4期,第99页。

实的存在,即不得擅自予以征税。^[37]以税收核定确定税基的相关事实使得税务机关免去繁琐的应税事实的调查,“在与其掌握的信息足够使用相协调的情况下以最简单、最经济的方式解决认知问题”。^[38]利用一般生活经验法则将征税实践当中反复出现的那些典型情形,用于替代未提出的证据,推断某一待证事实的实际存在,仅是一种基于经验的事实类推或推测。由于“法律适用的关键,实际上并不在于最后的涵摄阶段,而在于该涵摄阶段的先行评价,即该生活事实具有的特征是否与该构成要件所指称者相符”,^[39]税务机关认定的事实及其税法属性和具体金额将直接影响纳税义务的最终确定,对纳税人影响甚巨。在税务机关可以单凭经验类推或推测课税事实的情况下,如不加以约束,极难避免其单凭怀疑即随意征税的结果。

即使是在采当事人辩论主义的民事诉讼中,表见证明也仅在有限的范围内适用,一般适用于直接证据缺失或因证明对象的主观性所导致的间接证明常规化而发生证明困难的场合,如过错或因果关系这类包含法律评价因素而难以具体化、难以客观举证证明的情形。^[40]然而,课税事实一般为公开的市场交易,并不存在事实认定结构的间接性或主观性的情况,本不应当有表见证明的适用余地,除非发生特定情形导致税务机关对直接证据无法取得而发生证明困难。

课税事实通常为公开发生的市场交易或经济活动,原则上足以证明这一经济事实的直接证据或间接证据应当是可以取得的。有所不同的是,由于国家权力与私人生活空间的严格区隔,税务机关并非交易当事人,处于经济活动发生的过程之外。加上各种经济交易每时每刻以不同的形式频繁往复地发生,税务机关要对每一发生的经济活动进行完全调查、收集并取得证明课税事实的充分、必要的证据,存在相当大的难度。相反,纳税人为经济活动的一方当事人,这一市场交易活动处于其感知范围内因而熟知事案的发展过程,与应税事实有关的证据亦处于其管领和控制之下,最有能力进行相应的事实陈述并提供相应的证据。^[41]正因为如此,税法上课以纳税人诸多的税收协力义务,在可期待其陈述事实、提供相应证据的能力范围内协助查明案件事实,以缓解税务机关在课税事实阐明方面的困难。然而,一旦纳税人拒绝或未完全履行,税务机关将重新陷于事实调查的困难。如仍要求税务机关倾力运用各种方法查明应税事实后再征收税款,非但浪费行政资源,且效果不彰。^[42]但如税务机关因此种困难无法查明应税事实将产生“疑则有利于纳税人”的后果,纳税人反而将因义务的不履行而获益。^[43]这便可能促使纳税人利用税务机关负担职权调查这一事实,以不正当的手段施加妨碍,如故意致

[37] 我国并无“行政程序法”,作为基本税收程序法的《税收征管法》亦未明确规定采用职权调查主义。但从现行行政法律来看,如《行政处罚法》《行政许可法》等均遵循这一原则,要求行政机关应当“全面、客观、公正地调查,收集有关证据;必要时,依照法律、法规规定的规定,可以进行检查”。

[38] (美)尼古拉·雷舍尔:《推定和临时认知实践》,王进喜译,中国法制出版社2003年版,第113页。

[39] 黄茂荣:《法学方法与现代民法》,法律出版社2007年版,第248页。

[40] 参见孙远,见前注[22],第655页;胡学军,见前注[37],第96页。

[41] 参见柯格钟:《税捐计征协力义务与推计课税》,台湾大学法律研究所1998年硕士论文,第27页。

[42] 参见罗子武:《租税稽征程序举证责任之研究》,中兴大学法律学研究所1998年硕士论文,第115页。

[43] 参见陈清秀,见前注[19],第458页。

证据灭失、隐匿或有其他致税务机关难以提出证据的情形,使其陷入调查困境,以便获取税收优势。这显然是对诚实信用原则的违背。^[44]在税收核定这一表见证明的事实认定机制之下,以通常、普遍发生的经济生活的典型事态经过形成的经验法则填补因纳税人未履行协力义务而产生的证据空白,税务机关因此得以基于由此形成的证据链条对税基量化事实提出暂时的主张,使纳税人负有一定的反证提出责任,从而减轻税务机关的证明负担。^[45]

《〈税收征收管理法〉修改草案》(征求意见稿)第50条第1款肯定了税收核定的实施应当以纳税人违反税收协力义务为前提。那么,在纳税人已经依照税法的规定充分履行了协力义务,但“申报价格明显偏低”的情况下,如税务机关可以进行税收核定,即意味着此时尽管存在足以证明应税事实的发生及其真实金额的直接证据和间接证据,税务机关亦可以完全予以无视,而依凭自身掌握的有限证据和经验进行税基金额的事实推断。核定结果的主观性和随意性可见一斑,对纳税人极可能产生“税额惩罚”的结果。一方面,《税收征管法实施细则》第47条规定的税收核定方法并无严格的适用条件,适用不同的方法核定的数额可能存在极大的差异。选择哪一种方法进行核定在很大程度上取决于税务机关的自由裁量。由于税务机关以纳税人“申报的计税依据”明显偏低为由进行核定,核定的结果必然远远高于纳税人申报的金额。在国库保护和部门利益的驱动下,很难避免税务机关有意选择核定的结果金额较高的一种方法。另一方面,尽管《税收征管法》第35条第(6)项明确规定了此种情形下采用核定方法必须同时满足“申报的计税依据明显偏低”和“无正当理由”两个要件,但实践中税务机关却往往以“申报的计税依据明显偏低”的事实直接推定这一交易安排“无正当理由”。一旦发生申报偏低便径行税收核定。^[46]在如何认定“明显偏低”尚无客观标准的情况下,即使诚实申报的纳税人也可能时时面临税务机关单凭经验推定其交易的具体数量和金额的风险,对其甚为不利。

因此,本源意义上的税收核定是为解决因纳税人违反协力义务形成证据空白而允许税务机关对税基的量化事实以表见证明方式予以查明的事实认定机制。在一项避税安排中,私法上真实有效的交易在一般税收确定程序中已经进行充分、完全的阐明,但税务机关与纳税人之间就交易的事实认定及其税法适用的见解发生争议,并未发生证据难以取得而须降低税务机关调查困难之情事。税务机关基于职权调查主义,为使其忽视交易形式、改以经济实质确定税基金额的主张成立,应自行调查、收集证据,而不是以经济实质无直接证据可供证明为由径行

[44] 参见占善刚:《证据协力义务之比较法研究》,中国社会科学出版社2009年版,第275页。

[45] 参见吴杰:“德国的证明责任的减轻理论之研究——以表见证明为中心”,载田平安主编:《比较民事诉讼论丛》,法律出版社2005年版,第274页。

[46] 在新疆维吾尔自治区地方税务局稽查局对新疆瑞成房地产开发有限公司做出税收核定并处罚决定之前,该稽查局以新地税发(2013)287号文,向国家税务总局递交《关于征收营业税核定营业额有关问题》函文,征求其对该案的处理意见。国家税务总局办公厅以税总办函(2013)884号文,做出复函即称,“你局《关于征收营业税核定营业额有关问题的请示》收悉。经研究,意见如下:纳税人将同类商品房销售给关联企业职工或与该纳税人有特定关系的自然人,价格明显低于销售给其他无关联关系的购房者的价格的,属于《中华人民共和国营业税暂行条例》第七条所称价格明显偏低并无正当理由的情形,主管税务机关可以按照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第20条的规定核定其营业额”。这一复函意见即基于价格明显偏低这一事实直接推定交易的“无正当理由”。

以表证明降低其事实认定的难度。允许税务机关此时采用税收核定方式认定税基的量化事实,无异于以单纯的推测填补经济实质的直接证据的空白,将为其擅断征税提供更加自由的空间,从根本上说将为征税权过度入侵纳税人的私人财产权创造更大的可能性。

四、税收核定与反避税的税额调整之辨——被误用的税收核定?

在企业与其关联方之间的业务往来收取的费用或价格明显偏低的情况下,企业是否有税收协力义务,适用的法律条文及其法律后果是有所区别的。如纳税人依照《企业所得税法》第43条的规定进行关联申报,税务机关一旦认定该安排不符合独立交易原则,将根据该法第41条“按照合理方法调整”。但如纳税人未履行此义务,税务机关则可以依照《企业所得税法》第44条的规定“依法核定其应纳税所得额”。然而,《税收征管法》第35条第(6)项却规定对纳税人“申报的计税依据明显偏低”的交易一概采取税收核定的方法。那么,此处的税收核定是否应为反避税的税额调整之误,抑或两者本无实质性的区别,应当予以关注。

在所有类型的避税安排中,转让定价无疑是最为特殊的一种。在转让定价安排中,税务机关认为纳税人是通过改变交易合同中的数量条款,包括支付的价格或费用等,实现利润在关联方之间的重新分配而获取税收利益。因此,征纳双方实际上对作为课税基础事实的法律关系的属性并无争议,仅对合同确定的交易价格是否违反独立交易原则、是否有必要依照双方实际取得的利润重新予以调整以反映真实的经济后果发生争议。正因为如此,对转让定价安排进行反避税调整即表现为忽略纳税人申报的交易价格、进行税基金额的调增。这与税收核定^{〔47〕}在外观形式上存在极大的相似性。这也是两者会被混为一谈的根本原因。然而,两者对税基金额调整的目标、实施方法等均存在实质性的区别。反避税既以忽视纳税人申报的法律形式而探求被掩盖的经济实质、确定其真实的税收负担能力、防止税收利益被套取为目标,那么,关键的问题在于,为实现这一目标,究竟是两种方式均可采用抑或只能择一而行之?

(一)税额的核定与反避税调整之辨:证据法上的考量

《税收征管法》第35条第(6)项对纳税人申报偏低的计税依据的核定与该法第36条规定的关联企业间转让定价安排的反避税调整的适用范围一直含糊不清。^{〔48〕}但后一条文的适用没有按照“没有关联关系的企业之间按照公平成交价格 and 营业常规所进行的业务往来”收取或

〔47〕 为避免发生单凭怀疑而征税的后果,在课税基础事实无法查明的情况下,税务机关不得进行税额的核定,亦即只有当课税基础事实并无争议但其具体金额因纳税人未履行协力义务而无法查明的情况下才能够由税务机关进行核定。详细可参见(日)吉良实:“推计课税固有的适法要件”(下),李英哲译,《植根杂志》第11卷第2期,第14页;Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band III, Köln, 1993, S.1193;陈清秀,见前注〔18〕,第458页;刘继虎,见前注〔4〕,第59页。但该文又同时认为,“推计课税毕竟是基于盖然性的衡量,其所查核的课税基础事实只是一种接近确定的盖然性情形……”,似乎又认为推计亦涉及“课税基础事实”。

〔48〕 在国家税务总局针对新疆瑞成房地产开发有限公司税收核定案所做的批复中,国家税务总局尽管认定交易在纳税人与“关联企业职工或与该纳税人有特定关系的自然人”之间发生,却依然认为应当适用《税收征管法》第35条第(6)项,而非第36条。

支付价款、费用的关联交易,当然也包括支付的价款明显低于公平交易价格或营业常规收取价格的情形。那么,作为一种特殊的“申报的计税依据明显偏低”的情形,将发生法条适用的竞合,其法律后果却存在税收核定与合理调整两种情形。两者是否存有差别,在《税收征管法》中语焉不详,《企业所得税法》则明确了两者适用的区别,即取决于面临反避税调查的纳税人是否遵循协力义务。^{〔49〕}只有当纳税人在这一程序中拒绝履行协力义务,税务机关才有权核定税基,否则将进行合理调整。

从证据法上观之,两者固然属于采用间接证据确定税基的事实认定方式,但两者之间的区别甚是明显。如前所述,税务机关基于职权调查对反避税调整决定的做出应负举证责任。^{〔50〕}其举证的范围不仅包括该经济活动是否构成避税安排,也包括其真正的事实状态及其具体金额。然而,交易的经济实质及其金额既然已被纳税人刻意安排的真实有效的法律形式掩盖,取得直接证据予以证明确定已无可能,只能选择以间接手段予以证明。从形式上看,尽管基于交易的经济实质实施合理调整同样采取了参照可比非受控交易的价格、费用金额的事实认定方式,只有经过证据的收集,认定纳税人发生的交易与取的作为参照系的非关联交易之间存在“可比性”,通过比较交易资产或劳务的特性、交易各方的功能和风险、合同条款、经济环境以及经营策略等方面的因素,足以认定基于两项交易之间高度的相似性,关联交易被掩盖的经济实质只能以与此可比交易大体相同或相当的样态发生,税务机关才能参照可比交易做出合理调整。^{〔51〕}在选择作为参照系的可比交易时,此交易是否为特定类型经济活动的通常、普遍发生的典型形式并非考量的因素,而是关注该交易与争系交易之间的相似性。只有税务机关综合评价收集的证据和各种间接事实并进行事实的精细分析,基于合理的商业目的的考量,能够得出“系争交易只能以与可比交易相同或类似的状况发生”这一强制性的、最终的和唯一的且不可动摇的结论,由此确定的交易的实际金额才具有高度的信服力。如由于两项交易之间存在重大差异无法得出这一最终结论,此种调整方法即不得采用。税务机关对其税额所做的调整决定,即使纳税人有所争执,亦只能在缴纳税款之后提起行政复议或诉讼实现权利的救济。在这一过程中,即使是具有相同特征的交易在选择可比非关联交易时,考量并具有决定意义的因素也将各异奇趣,所选择的调整方法也因个案的事实与环境因素有所不同。因此,证据法意义上的反避税的合理调整,是在可比交易的已知事实的基础之上推出了避税交易的经济实质这一显著事实,是一种基于间接证据所做的事实推定。^{〔52〕}

然而,作为表见证明在应税事实认定的适用机制的税收核定的实施,却高度倚重于“典型的事像经过”,即存在这样一种事件,因其发展的规律性、通常性和经常性而依照日常生活经验获得了“典型性”的特征,可以借以对某个过去事件的实际情况进行类似性的证明。^{〔53〕}在无

〔49〕 《企业所得税法》第 41、44 条。

〔50〕 参见葛克昌,见前注〔33〕,第 61 页。

〔51〕 《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》(国家税务总局 2017 年第 6 号)第 15、16 条。

〔52〕 参见周翠:“从事实推定走向表见证明”,《现代法学》2014 年第 6 期,第 120 页,注 3。

〔53〕 参见(德)汉斯·普维庭:《现代证明责任问题》,吴越译,法律出版社 2000 年版,第 134 页。

法取得证据的情况下,税务机关不再考虑个案交易的具体细节,而是直接推断交易将产生与具有相同特征的交易通常可能取得的营业额或收益。为此,标准化或公式化等具有普遍意义的方法往往被用以进行税基金额的核定。为实施这一方法而选取参照交易时,关注的是其是否为系争交易的相同类型交易的通常、普遍发生的典型形式,而交易之间是否存在可比性以及可比性的程度却非考量的重点。在以经济生活的“典型事态经过”作为替代证据进行税基量化事实的推断时,作出推断的事实基础可以极为简化,只需包含某个或某几个交易的细节,如成本或耗费的原材料、燃料等。基于不同的经济变量的考量,此种典型的经济交易形式并不具有唯一性,作为推断事实基础的交易细节也存在诸多方面,税务机关对核定参照的典型交易和交易自身特定细节的选择享有自由裁量权,就交易金额所做的经验性推断或类比推定的结论也因此往往不具有唯一性。《税收征管法》和其他有关税收核定的规范性文件对此并不予以否定,甚至规定在可以采取多种方法对税额进行核定的情况下,可以选择其中核定结果金额较高的一种方式。^[54] 由于核定本身是基于经验法则的事实假设,结论也不是最终的,而是可以由纳税人提出相反的证据予以推翻。

从证据法上对反避税的合理调整与税收核定进行考察,前者为基于间接资料的事实推定,后者则是基于经验法则进行事实推断或类推的表见证明方式。两者无论在证据的完整性、事实推论的逻辑性以及最终结论的可靠性方面均存在极大的差异。既已如此,税收核定并非反避税调整的另一种表述。那么,进一步需要拷问的问题是,税收核定能否实现与反避税调整相同或类似的税基量化事实的确定目标?

(二)“偏低的计税依据”重做调整之目标与税收核定的冲突

对纳税人申报的计税依据明显偏低的交易应当由税务机关核定应纳税额以实现反避税的观点毫无例外都是以量能课税和实质课税原则作为理论依据的。在纳税人为获取税收利益而采取与其所欲达成的经济效果不相当的法律形式的情况下,以经济实质为基础衡量纳税人的税收负担能力,更能符合量能课税的要求。实质课税的本旨即是实现量能课税。^[55] 这一论断殊无争议。该学者则进一步认为,在何为实质的证明中,需要税务机关借由标准化、类型化的推定方法对纳税人的经济活动予以证明,因此税收核定便具有反避税的功能。^[56]

遗憾的是,该学者并未进一步提出如何以此种类型化的方法实现经济实质的认定。税收核定既选择以“有意识的不考虑个别案件,而以公式化(机械化)的粗糙纲目进行运作”,^[57] 仅把握特定应税事实“普遍流行的‘应然’”,如何能够据以把握一项事实关系的经济核心,探求实际已经发生的事实关系并对之为与民法不同的定性,深得怀疑。

正是由于纳税人所申报交易的实际成交价格背离了独立交易原则,不足以反映其真实的税收负担能力,才发生重新进行税额的调整,以确保量能课税的实现。量能课税天然地要求税

[54] 《税收征管法》第47条第2款;《企业所得税核定征收办法(试行)》第5条。

[55] 参见黄茂荣:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第190—191页。

[56] 参见郭维真,见前注[5],第50页。

[57] 陈清秀,见前注[18],第242页。

务机关应当“核实征税”，“按实计算”税基金额，亦即纳税人发生的各项经济活动应当以其实际发生的金额为准。税法拟掌握的，为表现纳税能力的经济事实，^{〔58〕}因此，应当以“真实所得”为课征对象，税基的计算自然应当以其实际发生的金额为准。^{〔59〕}为实现“按实计算”，在纳税人以交易金额、价款或数量在法律形式上的特殊安排获取税收利益的情况下，当然要求以“经济实质”认定其课税事实。因此，反避税调整是以查实征收为基本诉求的。在此所指的“实”应当是指能够表彰纳税人经济给付能力的实际发生的经济事实关系，量能课税原则才得以真正得以实施。为实现这一目标，包括税基量化事实在内的税收构成要件的判断，应当以个案中特定的、具体的课税事实的真实状况为基础，而非以应当发生的事实（应然）或拟制的税基为基础。^{〔60〕}

为实现量能课税而探求交易的实际状况的反避税调查，在事实认定方法上必然是排斥税收核定的。如前所述，税收核定是一种旨在降低税务机关证明困难的应税事实的表见证明方式。这一方式的采用意味着税务机关即使明知应税事实的阐明存在漏洞但仍不认为存在真伪不明的状态，而是不对具体案情进行细节分析，借助普遍的生活经验弥补事实认定中缺失的具体证据或填补信息漏洞，基于对案件的抽象总体观察做出判断，是一种特定情势下无需证据的假设，也就是理性推测。^{〔61〕}为实现这一目标，税务机关必须将经济生活中与投入——产出、成本——收益相关的“典型事态经过”作为经验法则确立为认定税基金额的证据，并将其普遍适用于同类案件中。^{〔62〕}因此，税收核定取向于通常案件，把握普遍流行的“应然”状态，这与反避税追求的在个案中把握交易活动经济上的“实然”有着根本的区别。^{〔63〕}尽管税收核定的结果应当以“最大限度地接近实额课税的金额”为目标，^{〔64〕}学界从不否认税收核定“毕竟是一种估计”，“与实际税基之间难免存在偏差”，甚至核定的结果可能基于不同的资料和方法的选择存在数个可能。^{〔65〕}这一点即使是肯定税收核定能够用以认定交易的经济实质从而实现反避税的学者亦不否认，认为税收核定是“基于盖然性的衡量”，以一定的假设为基础，查核的结果也只是“接近确实的盖然性”，因各种主客观原因与事实有较大的出入。^{〔66〕}

税收核定既然取向于同类经济活动的普遍的、典型化的特征进行税基量化事实的经验性推断，其结果必然不可能实现对交易实际发生状况的探求。在认定纳税人“申报的计税依据明显偏低”、有必要采取反避税措施的情况下，税务机关所为税基的经验性推断的结果必定远远

〔58〕 参见葛克昌：《所得税与宪法》，台湾元照出版有限公司 2009 年版，第 308 页。

〔59〕 参见吴金柱：《所得税法之理论与实用》（上），台湾五南图书出版公司 2008 年版，第 487 页。

〔60〕 参见黄茂荣：《税捐法论衡》，植根法学丛书编辑室 1991 年版，第 174 页。

〔61〕 参见胡学军，见前注〔36〕，第 98 页；毕玉谦：“试论表见证明的基本属性与应用功能之界定”，《证据科学》2007 年第 1、2 期，第 98 页。

〔62〕 参见孙远，见前注〔21〕，第 656 页。

〔63〕 有学者甚至认为，两种方法处于彼此对立的地位。详细可参见陈清秀，见前注〔18〕，第 242 页。

〔64〕 参见（日）吉良实，见前注〔47〕，第 14 页。

〔65〕 参见闫海，见前注〔14〕，第 83—84 页。

〔66〕 参见刘继虎，见前注〔4〕，第 59 页。

高于其申报的金额。税收核定的本意在于降低因纳税人未尽协力义务而造成的税务机关的证明困难,因此,不仅允许税务机关进行经验性的推定,更允许此种推定在无证据或证据有所缺失的情况下完成。反避税的调整已然是对纳税人依法提供的课税资料和证据及其记载的交易事实的忽视,如再任由税务机关进行此种无证据支撑的经验性事实推断或类推,事实认定结果的主观随意性便是可想而知的,更遑论对交易的实际发生状况的探求。

(三) 税收核定的反避税调整之不能

基于税收法定主义的要求,税务机关对应税事实的查明应负职权调查之责,应当主动调查并完整阐明与所有税收要件有关的一切事实。^{〔67〕}德国学者 Tipke 教授即认为,税务机关主张适用税法对纳税人施加义务,应举证就该事实的存在达成几近真实的确信。^{〔68〕}单纯纳税人申报的计税依据偏低能否使税务机关背离职权调查、改而采用降低证明困难的事实认定机制获得合理正当化的基础,同样值得探究。

基于私法自治和契约自由,纳税人对法律事实享有形成的自由,于法律未禁止的范围内,纳税人得自由安排其商业活动。^{〔69〕}税收法律关系的形成,原则上是以纳税人采取特定的私法形式为基础,对发生的经济成果附加税收的负担。当纳税人基于同一经济目的,面临各种不同的税收待遇时,基于私法自治,应有权选择使其税收负担最轻的法律形式。^{〔70〕}但纳税人从事一项交易附带产生税收节约的效果,在其看来构成税收的筹划,为合法节税,而在税务机关看来却可能属于套取税收利益的“法律形式”的“滥用”,有必要基于交易的经济实质予以调整。因此,在纳税人对其从事的真实、有效的私法行为已完全、充分地向税务机关公开其法律手段选择的全过程的情况下,双方仅对此交易是否以纯获税收利益为目的、法律形式是否应被忽视而代之以经济实质确定税法规则的适用以及税法的规范目的、意图和价值的认识发生争执。单纯两者间的此种事实认定与法律见解的认识差异并不足以使纳税人的行为产生可罚性,纳税人无须因此面临不利的法律后果,^{〔71〕}既包括在行政法或刑法上之惩罚,也包括在证据法上的不利风险。^{〔72〕}

不仅如此,纳税人与税务机关之间形成应税事实阐明的合作共同体,协助其查明课税事实。纳税人基于民法规范形成的交易形式及其法律后果所为的申报将被推定为真实并以此判定应税事实的税法属性,进而确定其纳税义务。此即诚实推定权。^{〔73〕}在一般税收确定程序

〔67〕 参见黄茂荣:“职权调查原则及合作原则与税务证据方法之提出时限”,载葛克昌等主编:《税捐证据法制探讨暨台湾 2012 最佳税法判决》,台湾元照图书出版公司 2013 年版,第 39 页。

〔68〕 参见 Klaus Tipke, 见前注〔47〕,第 1193 页。

〔69〕 参见葛克昌,见前注〔58〕,第 23 页。

〔70〕 参见柯格钟:“租税规避案件中补税与裁罚问题之研究”,载葛克昌主编:《避税案件与行政法院判决》,台湾翰芦图书出版有限公司 2010 年版,第 75 页。

〔71〕 同上注,第 110—111 页。

〔72〕 参见葛克昌:《实质课税与纳税人权利保障》,台湾元照图书出版有限公司 2012 年版,第 23 页;吴金柱,见前注〔59〕,第 538 页。

〔73〕 参见朱大旗、李帅:“纳税人诚信推定权的解析、溯源与构建——兼评〈税收征收管理法〉修订草案(征求意见稿)”,《武汉大学学报(哲学社会科学版)》2015 年第 6 期,第 119 页。

中,基于诚实推定权,如无据以怀疑其内容真实性的证据,纳税人向税务机关提供的课税资料将被推定为真实和完整。因此,税务机关在一般税款确定程序中尊重纳税人的申报,根据纳税人申报的材料及其记载的交易状况对其纳税义务做出判定。课税原因事实既已完全申报,申报内容亦为真实,税务机关只有掌握充分的事实证据,才能对纳税人提供的信息资料不予采用,进而在其获取的证据资料足以证明纳税人的交易构成避税安排的情况下对交易的经济实质重新予以认定。因此,税务机关在反避税调查程序中同样负担职权调查之责,这与一般税收确定程序并无不同。^{〔74〕} 纳税人既然已经依照法律的规定履行了税收协力义务,提供有关的课税信息资料已经完全、充分,税务机关因处于课税事实发生经过之外、相关证据资料为纳税人所管领、控制而发生的调查困难已经得以缓解。课税事实一般为公开发生的市场交易或经济活动,原则上足以证明这一经济事实的直接证据或间接证据都应当是可以取得的。^{〔75〕} 纳税人提供的证据资料能够与税务机关自行收集的证据进行比对,从而确定交易是否存在法律形式的滥用并认定真实的经济实质。因此,税务机关并无理由为降低证明困难主张以税收核定进行事实的认定。

因此,税务机关既有义务尊重纳税人的申报与契约自由,如需依量能课税的要求以交易的经济实质确定税收负担,应当进行详尽的事实调查,对纳税人有利的不利的事项一律予以注意,在收集的证据形成完整的证据链条、对事实真实性的心证达到“接近确实的盖然性”的情况下,才能确定其实际发生的“交易价格”。^{〔76〕} 单纯纳税人滥用法律形式的事实不足以使税务机关获得采用税收核定对税基的量化事实进行经验性推断这一旨在降低证明困难的事实认定机制的正当性。

五、税收核定的程序之殇——难以遏制的“征税权”任性

对申报明显偏低的计税依据重新核定,尽管一直以来被认为是反避税的重要举措,但与其他类型的反避税调查案件极为繁杂的程序相比,其适用程序无疑是极为简易的。

反避税调查的最终结果将可能导致纳税人面临应纳税额的调整,对纳税人权利影响甚巨,反避税调查程序并不以税务机关迅捷地作出处理决定为目标,而是确保税务机关通过事实的详尽调查发现最符合实际状况的经济后果。因此,反避税案件从立案、事实调查到处理意见的做出有着更加严格的程序性要求,所需查明的亦不仅是常规交易的一般证据资料,而有着更多面向的事实调查。基于此,在实践中延宕数年方才做出最终的特别纳税调整决定的案件亦不在少数。

如前所述,税收核定是税务机关在特定情势下无需证据的事实假设,即对税基的量化事实

〔74〕 参见柯格钟,见前注〔70〕,第110—111页。

〔75〕 除了税务机关自行调查收集、纳税人协力提供证据资料外,当前立法中还规定了金融机构等第三方的诸多资料报送义务。

〔76〕 参见陈清秀,见前注〔18〕,第467页。

的理性推测。^{〔77〕}那么,税务机关选择何种具有高度盖然性的经验法则作为替代性证据,将直接影响最终推断的税基金额与纳税人真实发生的交易金额之间的落差。税务机关对这一替代证据的“典型事态经过”的选取享有高度的自由裁量权,从实体法上实际上难以对其作出有效的拘束。遗憾的是,尽管《税收征管法》及其实施细则将其作为确定税额方式之一和一般税收确定程序的内含环节,其实施的程序却失之阙如。^{〔78〕}与税务机关对存在避税嫌疑的交易应另行启动繁杂的反避税调查程序不同的是,对纳税人申报偏低的计税依据的调整却可以在一般税款确定程序中直接做出核定。^{〔79〕}税务机关实施税收核定的步骤和方法、有无必要进行进一步的调查、所应调查的事实范围和程度、纳税人在此程序中的参与权等均无明确的规定。作为一种简便、快捷而缺少实体法拘束的事实认定方式,税务机关在实践中逐渐产生以核定而非查实的方式进行税额确定的趋势。

税收核定的此种程序性规则的缺失对面临税务机关重新核定“偏低的计税依据”的纳税人权利的影响更加显著。税收核定本身即是基于征税效率的考量、在纳税人违反协力义务的情况下限缩税务机关的职权调查范围的事实认定机制。因此,税务机关只需在其已掌握的零星信息的基础之上进行经验性的推断,^{〔80〕}即属合法。诚然,无论是申报的计税依据“偏低”与“无正当理由”的判定,还是选取何种核定方法,税务机关都应当建立在一定程度的事实调查的基础之上。但在税收核定这种简化的事实认定机制之下,一旦缺乏有效的制度约束,事实的进一步调查将被弱化为可有可无。这导致税务机关可以在完全无视纳税人已然诚实申报的交易事实、又缺乏进一步的事实查明的基础上作出对“偏低的计税依据”的反避税核定,其主观性和随意性将是无法避免的。

与其他类型的反避税调查案件相比,面临“偏低的计税依据”的反避税核定的纳税人在这一过程中的参与权几乎是完全缺失的。由于在一般税收确定程序中直接由税务机关重新核定其“申报偏低的计税依据”,纳税人并无权利重新提供与交易相关的证据资料。如果说在一般税收确定程序中纳税人负担的提供所有财务会计报表、与纳税有关的合同、协议书及凭证、税控装置等与税额确定有关的证据资料的提供义务,是为协助税务机关的职权调查而承担的一般事实解明义务的话,那么,在反避税调查程序中纳税人提供与“交易不构成避税安排”相关的资料,则已不仅仅是单纯的事实解明义务,而更包含使纳税人得以陈述、申辩其交易不构成避

〔77〕 参见胡学军,见前注〔36〕,第98页。

〔78〕 国家税务总局颁布的《企业所得税核定征收办法(试行)》和《个体工商户定期定额征收管理办法》中对相应的核定程序做出一定的规定。对生产、经营规模小的个体工商户的定额核定,税务机关应通过纳税人自行申报、核定定额、定额公示、上级核准、下达定额和公布定额等程序予以核定。对居民企业的核定包括核定前《核定征收鉴定表》的送达与报送、分类逐步审查核实、复核与认定以及重新鉴定等程序。然而,上述规定缺乏普遍的适用性,其规定也过于简单,仍存在诸多核定程序上的盲区。

〔79〕 如《一般反避税管理办法(试行)》([2014]国家税务总局令第32号)第8、9条规定,主管税务机关发现企业存在避税嫌疑的,层报省、自治区、直辖市和计划单列市(以下简称省)税务机关复核同意后,报税务总局申请立案。省税务机关应当将税务总局形成的立案申请审核意见转发主管税务机关。税务总局同意立案的,主管税务机关实施一般反避税调查。

〔80〕 《〈税收征管法〉修订草案》(征求意见稿)第50条第1款。

税安排的权利的内核。^{〔81〕}也正因为如此,在反避税的制度构建中,纳税人在反避税调查程序中负担日趋详尽的资料提供的协力义务。然而,在税务机关作出对偏低的计税依据进行核定的决定之前,纳税人并无提供证据证明其交易所涉金额存在正当理由的强制性义务,除非税务机关要求其予以说明,否则便将丧失进一步向税务机关就其交易的合理商业目的进行陈述和说明的机会。由于纳税人在其申报材料中已充分、全面而完整地履行其协力义务,对其交易进行详实地说明,在税务机关欲对其申报的计税依据施以核定时,纳税人此项说明其交易具有正当合理性的权利反被有意无意地忽视了。在大多数案件中,税务机关一旦发现其申报依据偏低,便直接认定交易缺乏正当理由,进而在纳税人申报的材料之外基于经验类推或推断其税基的金额。在缺乏纳税人参与的情况下,税务机关是否能够做出切近交易实际的税基金额的经验性推断,同样是存疑的。

如果说程序规则和参与权的缺失几乎关闭了纳税人参与这一以反避税为目的的核定程序、维护自身权利的大门,《税收征管法实施细则》第47条第2款规定的异议权似乎又为其打开了一扇窗。该款规定,纳税人对税务机关采取本条规定的方法核定的应纳税额有异议的,应当提供证据,经税务机关认定后,调整其应纳税额。如前所述,税收核定是将税务机关在无证据或无充分证据的情况下借助于一般经济生活经验确定的税基金额暂时视为成立,从而发生具体的举证责任的倒置,此即纳税人的异议权。由于税收核定的范围仅限于税基金额的经验性推断,纳税人提出异议的范围也因此仅限于“采取规定的方法核定的应纳税额”,而不及于税务机关对该交易是否属于核定范围的事实认定,对于后者纳税人却无权提出异议。而这往往才是征纳双方争议焦点之所在。

由于纳税人所享有的异议权的实质是具体的举证责任的倒置,因此,纳税人对税务机关核定税额存有异议而提供的证据必须“足以动摇表见证明产生的结论”,即纳税人未申报的偏低的计税依据存在重大可能。这与反避税调查程序中纳税人承担提供证据资料的协力义务明显不同。由于协力义务不构成举证责任的承担,纳税人只要依照税务机关的要求提供其控制范围内的证据,此义务即告履行,其后即使事实无法查明,举证不能的风险必须由税务机关承担。而在对核定结果有异议的场合,纳税人必须承担具体的举证责任,一旦其提供的证据无法动摇税务机关的事实认定,这一风险却必须由纳税人自行承担。

与司法程序中法院作为中立的裁判者认定案件事实不同的是,在税收征收程序中只存在税务机关和纳税人两造当事人。税务机关乃是对交易的经济实质存疑而启动调查程序者,同时又为证据的认定者和最终裁判者,是纳税人说服的对象。^{〔82〕}这意味着税务机关实际上同时为被告和法官。作为国家行使征税权的代表机关,本已有作出对国库有利的征税决策的先天倾向,改变税务机关已形成的偏见对纳税人而言难度显而易见。与因纳税人未尽协力义务而税务机关进行核定的情形不同的是,在这一类型的案件中,纳税人已就其交易或经济活动发

〔81〕《企业所得税法》第43条、《特别纳税调整实施办法(试行)》第9—19条、《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第42号)。

〔82〕参见吴金柱,见前注〔59〕,第554页。

生的实际金额进行了充分、必要的申报,税务机关正是在否定其申报的金额不足以反映交易的真实情况的前提下而改以相同或类似行业纳税人通常情况下基于一般经济规律交易可能涉及的金额所做的判定。即使纳税人再行提供与交易相关的资料阐明事实,也很难动摇税务机关基于“典型的经济活动”本该发生的交易金额而确定的税基数额。可以说,纳税人对于核定结果提出的异议是否成立的决定权在于税务机关,由其自行裁决自己选择的核定方法存在错误并自行予以改正,在缺乏必要的约束的情况下,可能性微乎其微。^{〔83〕}因此,税务机关可以自行决定对申报的计税依据已然“存疑”,进而对已充分、完整申报的经济交易实施税收核定。由于税务机关自行决定是否被“说服”,是否改变其初始的怀疑心理,即使纳税人提供与交易细节有关的资料,税务机关均可能以“未能被说服”为由,作出核定税基数额的决定。可以说,尽管立法中明确规定了纳税人的异议权,即提供证据经税务机关认定后确定其应纳税额,这样的结果依然不可能有所改变。

六、结语:回归正途的税收核定

与一般借助于依靠案件产生的“证据”进行回溯推理式的事实证明机制不同的是,税收核定是一种利用生活经验来缓解直接证明困难的普遍简化的证明手段。纳税人以真实、有效的法律形式隐匿交易的经济实质,实际上交易的真正经济实质如何,是缺乏直接证据予以证明的。这也是《税收征管法》第35条第(6)项规定对纳税人“申报的计税依据明显偏低,缺乏正当理由”的交易可以进行核定的原因之所在。税收核定的采用将为税务机关基于反避税目的而调高纳税人的应纳税额提供最为简便的制度依据。

由于只是以片段化、碎片化的证据对交易进行数量、金额的推理,税收核定的结果与交易的实际发生金额必然存在一定的偏差。将此方法作为解决征税实践中课税事实证明困难的一般性替代方法,对纳税人是极为不利的,更是对税收法定主义的彻底背离。因此,税收核定的适用应当有着严格的限制,税收核定必须以纳税人违反协力义务而使税务机关发生调查困难为前提。然而,在纳税人实施了诚实申报但计税依据明显低于具有相同特征的交易而有必要探究能够最为恰当地反映其税收负担能力的交易金额时,税务机关基于职权调查主义仍应负担事实查明之责,而不得仅因此经济实质缺乏直接证据予以证明而主张一概降低其证明标准,否则将造成课税事实的举证责任实际倒置的结果。

可以说,《税收征管法》第35条第(6)项的规定完成了避税安排与税收核定的简单拼凑,却无力达成探求经济实质的反避税的目标。而多数学者所称的税收核定具有反避税功能亦不过是在现行立法基础上的牵强附会。《〈税收征管法〉修订草案》(征求意见稿)保留《税收征管法》第35条第(6)项税收核定的规定即是这一错误思路的延续和不尽让人满意的理论误导的结果。纳税人申报的实际成交价格与具有相同特征的常规交易相比明显偏低,固然应当进行税

〔83〕 参见廖仕梅:“从民法视角探析推定课税——基于‘最高人民法院提审广州德发公司案例’分析”,《地方财政研究》2015年第10期,第17页。

基的重新确定,但此时税务机关仍应当进行事实的调查,以间接证据为基础进行经济实质的判定。在此情况下应当为税基的“合理调整”,而非税收核定。在《税收征管法》的修改中,应有必要使税收核定与反避税的“合理调整”各归各位,各安其事。由此,才能在限制税务机关对课税事实的擅断的基础上,使纳税人免遭随意的税额调增。

Abstract: It is allowed for the tax authority to estimate the taxable amount if the tax base is obviously lower without the justifiable reason according to Article 35(6) of Law of Tax Collection and Administration. It is believed that it is the evidence that the tax estimating works as one of the anti-avoidance measures. However, the tax estimating is such a mechanic under which a specified empirical rule may be used to take the place of the tax information which is absent for the taxpayer doesn't submit to the tax authority who should do so under the tax law. Normally the taxpayer has submitted the documentations about a transaction which is on the anti-avoidance investigation in the general tax collection procedure. There are not enough evidences, particularly direct evidences, to determine the real tax base when the legal form is abused in almost cases. However, it is not raised by the breach of the documentary obligation of the taxpayer. Therefore the taxable event cannot be determined on the approach of tax estimating. As a proven approach of the prima facie, it is doubted that it could be adopted to find out the economic substance. Under the tax estimating approach, the tax authority just can “estimate” roughly the amount of tax base, which is not the real one in most cases. As a result, the principle of ability-to-pay for tax purpose, which governs the anti-avoidance mechanism as the general principle, should not work when the tax estimating is adopted. Moreover, the tax base may be increased on discretion since there is no procedural rules governing the tax estimating until now. Therefore, it is a mistake to adopt the tax estimating as an anti-avoidance measure. It is not a method to determine the real tax base of an avoidance arrangement unless the taxpayer doesn't submit the documentations according to the tax law.

Key Words: Tax Estimating; Anti-avoidance; Reasonable Adjustment; Prima Facie; Obligation of Documentation

(责任编辑:邓 峰)