

核定征收适用范围的延展及其反思

侯 卓^{*}

内容提要 《税收征收管理法》第35条枚举了核定征收的六类适用情形,其共性是将核定征收作为查账征收的备选方案。其他具体制度规范除复述、细化此六者外,也间或另作规定且不乏偏离核定征收基本意涵者,同时在征管实践中亦有泛化适用核定征收的倾向。提高征管效率、发挥调控功能和在税权受限前提下进行地方治理,是核定征收适用范围延展的三大动因。核定征收兼具执行和决策双重属性,对其实施规制旨在将核定征收纳入法治轨道,在此前提下为征管实践预留一定裁量空间。为此,应当完善《税收征收管理法》和相关税法制度,强化对核定征收的程序控制,并且优化对核定征收的司法审查。

关键词 核定征收 查账征收 税收征收管理法 司法审查 法律规制

目 次

- 一、核定征收在税收征管实践中的适用
- 二、核定征收泛化适用的制度逻辑
- 三、核定征收规制路径的优化
- 四、结语

^{*} 中南财经政法大学法学院教授。本文系2021年度国家社科基金后期资助项目“税法基础理论的反思与拓补”(项目批准号:21FFXB020)的阶段性成果。

《税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)第35条被称作核定征收条款。^①该条第1款载有六种“税务机关有权核定其应纳税额”的情形,可归纳为三大类:第一类对应情形一,系因纳税人依法不建账以致税务机关无从查账征收,而只得核定征收;第二类对应情形二至五,纳税人于此间未能善尽协力义务,税务机关得相应降低须达到的证明标准,对应应纳税额的确定无须达到客观真实的程度,根据耗用原材料等间接证据推估得出即可;第三类对应情形六,纳税人此时已履行协力义务,税务机关认为其计税依据明显偏低且无正当理由,因而实施核定征收。以上类型的共性在于,无论能否归责于纳税人,税务机关都无法查账征收,进而启用作为备选方案的核定征收。从法理上讲,行政机关负有查明待证事实的职责,同时,查账征收又称据实征税,更符合量能课税的要求,也有助于限制税务机关的裁量权行使。然而,实践中税务机关表现出在更宽泛意义上启用核定征收的倾向,核定征收的适用逸出《税收征管法》第35条所规定的范围。针对这种现状,须深入探究其背后的制度逻辑,进而辨证施治。

一、核定征收在税收征管实践中的适用

笔者在威科先行数据库中以“核定征收”为关键词,限定“法律法规”“现行有效”,截至2023年6月23日,共检索出4068项结果。后又以“核定”为关键词,将发文机关明确为“国家税务总局”,时效性明确为“现行有效”,截至2023年6月23日,共检索出592项结果。为使观察更加全面,笔者也梳理了新闻报道、行政文书中涉及核定征收者以作为补充。以《税收征管法》第35条所载六种情形为据,相关法律法规或规范性文件述及核定征收时有两种可能:一是复述或细化这六种情形;二是突破这六种情形。

(一) 复述、细化《税收征管法》第35条的情形

总体上看,增值税、消费税、企业所得税、个人所得税等主要税种都在法律或行政法规中明确了税务机关得以核定征收的情形。概括地看,法律和行政法规层面关于核定征收的规定一般未超出《税收征管法》的制度框架,更多是结合本税种特质复述其第35条第1款第3项和第6项。企业所得税和个人所得税相关规定主要指向“拒不提供纳税资料”,^②增值税、消费税、车辆购置税、资源税、土地增值税相关规定则指向“申报的计税依据明显偏低,又无正当理由”^③。

相较于法律、行政法规阐明核定征收适用情形时的谨慎,规章和规范性文件等较低位阶的制度规范对核定征收的规定更为多元。单纯考察其中复述、细化《税收征管法》

^① 需要指出,《税收征管法》第37条也涉及核定征收,针对未办理登记的生产经营纳税人以及临时从事生产经营的纳税人,税务机关有权核定税额并责令缴纳。该处的核定征收实际上扮演保全功能,有一定特殊性,除特别说明外,本文一般不涉及该条。

^② 参见《企业所得税法》第44条、《个人所得税法实施条例》第15条。《企业所得税法》第44条也可理解为是对《税收征管法》第36条的细化,当然,《税收征管法》第36条本身也可由第35条第1款第3项推出。

^③ 参见《增值税暂行条例》第7条、《消费税暂行条例》第10条、《车辆购置税法》第7条、《资源税暂行条例实施细则》第7条、《土地增值税暂行条例》第9条。

第35条的情形,也可区分为三种做法。

第一种做法是完全照搬《税收征管法》第35条所述六种情形。举例言之,国家税务总局在《企业所得税核定征收办法(试行)》中重申了该条规定,纳税人有六种情形之一即应核定征收企业所得税。在此基础上,许多省级或市级税务局发布的文件又照搬前述税务总局的文件,归根到底是在复述《税收征管法》第35条。在上位法当然应被遵循的前提下,有无必要再予以重述,答案并非不言自明。其背后的逻辑可能是,部分税务机关执法时更关注税务系统内部,特别是本级或直接上级制发的文件,对效力位阶更高的法律、行政法规可能反倒比较陌生。

第二种做法是根据调整对象的特殊性,选择性复述《税收征管法》第35条的部分情形。比如,股权转让不涉及账簿设置、保管,所以针对须核定征收股权转让所得个人所得税的情形,国家税务总局制发的《股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》仅复述了《税收征管法》第35条第1款的第3、5、6项。

第三种做法是细化《税收征管法》第35条所载情形。通过观察发现,实践中确有不少规章或规范性文件根据调整对象的特质,藉正向列举或反向排除的方法,进一步限定核定征收的适用范围。就正向列举而言,由于《税收征管法》第35条仅规定计税依据明显偏低且无正当理由时税务机关有权实施核定征收,未阐发何为计税依据明显偏低的正当理由,实践中税务机关和纳税人乃至不同税务机关之间对该问题的看法常不一致。鉴于此,《股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》明确了对股权转让所得计征个人所得税时,可作为计税依据明显偏低正当理由的情形。就反向列举而言,《国家税务总局关于企业所得税核定征收有关问题的公告》(国家税务总局公告2012年第27号)限缩了核定征收企业所得税的行业,明确专门从事股权(股票)投资业务的企业不适用核定征收;与之相仿,《国家税务总局关于企业所得税核定征收若干问题的通知》(国税函〔2009〕377号)也将“银行等金融企业”“会计师事务所等社会中介机构”排除在企业所得税核定征收的适用范围之外。

(二)突破《税收征管法》第35条的情形

与前述情形不同,实践中对核定征收的适用有时难以被《税收征管法》第35条的文义范围所涵盖,其可细分为两种类型。

1. 类型一:形式逸出而实质内核相通

这里的形式逸出而实质相通,是指相关制度规范所涉核定征收适用情形虽未见于《税收征管法》第35条,但与该条明确列举情形的精神内核相通。

整体观察,《税收征管法》第35条所述情形除第1项外有一共通之处,此即核定征收的起因是纳税人未能善尽协力义务,以致税务机关难以掌握直接确定应纳税额所需资料,税务机关作为行政机关,负有全面查明待证事实的职责,惟因纳税人未能善尽协力义务,故相应降低自身须达到的证明标准,可根据间接证据推估得出应纳税额。进言之,未能善尽协力义务含拒绝履行协力义务和履行协力义务存在瑕疵两种类型,《税收征管法》第35条所规定的,应设账簿但未设、擅自销毁账簿或拒不提供纳税资料、责令限期申报

逾期仍不申报等情形属于纳税人拒绝履行协力义务,虽设置账簿但因账目混乱等原因致难以查账、申报的计税依据明显偏低且无正当理由则属于履行协力义务存在瑕疵。更进一步分析,核定征收是同查账征收或据实征收相对应的一种税款征收方式。从法理上讲,为能更好实现税收公平,查账征收比核定征收更优,故此,核定征收应当作为查账征收的备选方案存在,原则上仅在查账征收不能的前提下始得启用。在此意义上,包含第1项在内全部六种情形的共性可概括为:税务机关于此间均无法或难以查账征收。

由此出发,某些制度规范所述核定征收的适用情形虽未见于法律条文,但指向的也是税务机关无法或难以查账征收的情形,可通过目的论扩张的方式扩大解释《税收征管法》第35条的对应情形,从而认为这些制度规范也有上位法依据。比如,新疆维吾尔自治区地方税务局《企业所得税核定征收操作规程》第7条明确了应核定征收企业所得税的九种情形,其中第1—4、8—9种情形系对《税收征管法》第35条的复述,第5—7种情形则将收入总额能查实而成本费用支出不能查实、成本费用支出能查实而收入总额不能查实等亦作为核定征收的适用情形。就文义而论,第5—7种情形突破了《税收征管法》第35条框定的范围,但其直指“无法或难以查账征收”这一核定征收最本质、最核心的意涵,此处适用核定征收应当是准确的。^④又如,《国家税务总局关于个人住房转让所得征收个人所得税有关问题的通知》(国税发〔2006〕108号)、《财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》(财税〔2006〕21号)等文件均明确,个人转让房屋、出租房屋、转租房屋、出售房屋、财产转让所得的,如果不能提供完整、准确的财产原值凭证,核定征收土地增值税。以上规定同样不能为《税收征管法》第35条的六种情形所涵摄,因为《税收征管法》在制定时将企业作为默认征管对象而对自然人观照不足,从而在规定核定征收适用情形时更多关注账簿、账目,对自然人从事应税交易更常取得的凭证却未作规定。公平而论,自然人不能提供完整、准确的财产凭证,相较于企业的费用凭证残缺不全以致难以查账,并无特殊之处,如果后者将导致核定征收,前者也应同等处置。

2. 类型二:形式和实质均无法为《税收征管法》第35条所涵摄

形式和实质均无法为《税收征管法》第35条所涵摄,是指相关制度规范所述及的核定征收适用情形不仅突破法条框定的文义范围,也背离了该条所体现的核心意涵。

一方面,该条所载各情形的共性在于税务机关都是在查账不能的前提下启用核定征收,因此,不要求具备上述前提条件便径行采用核定征收方式,当属背离该条文核心意涵的情形。比如,《国家税务总局莆田市税务局关于个人所得税核定征收有关问题的公告》(国家税务总局莆田市税务局公告2018年第7号)明确,施工企业承揽本市工程项目承包承租经营的,针对承包承租经营所得核定征收个人所得税,未将核定征收的适用限定在查账不能的前提下。事实上,针对该问题,早在1994年,《国家税务总

^④ 参见《新疆维吾尔自治区地方税务局关于发布企业所得税核定征收操作规程的公告》(新疆维吾尔自治区地方税务局公告2013年第5号)。河南、广东、重庆、吉林等地有类似规定。

局关于个人对企事业单位实行承包经营、承租经营取得所得征税问题的通知》(国税发〔1994〕179号)即明示仅在“不能提供完整、准确的缴税资料,正确计算应纳税所得额的”情况下方得核定征收,两相对比更可清楚知晓莆田市税务局前述规定对核定征收核心意涵的实质性超越。又如,《武汉市地方税务局、武汉市住房保障和房屋管理局关于进一步规范我市存量房转让土地增值税征收管理工作的通知》(武地税发〔2013〕85号)曾针对存量房转让的土地增值税计算,直接赋予纳税人在查账征收和核定征收两种方式间的选择权利,偏离了查账征收优先于核定征收适用的制度逻辑。再如,根据《南京市国家税务局、南京市地方税务局关于进一步加强企业所得税核定征收管理的通知》(宁国税发〔2005〕6号、宁地税发〔2005〕2号),年销售收入在300万元以下、注册资金在50万元以下的企业,原则上实行核定征收,此间也未考虑查账征收是否可行。

另一方面,核定征收和查账征收都属于税款征收方式的范畴,选用何种征收方式应当根据客观条件决定,《税收征管法》第35条所载六种情形便是在阐述将导向核定征收方式适用的客观条件。这意味着,若是将核定征收作为一种主观上可灵活选择,而且通常寄寓惩罚或奖赏意味的手段,则同该条文的内核不相吻合。实践中,某些税务机关便赋予了核定征收自身本不具备的惩罚/奖赏功能。

就惩罚言之,税法上确实存在一类惩罚性规则,以加重税负为基本表现形式,适用于纳税人违反税法规定或从事税法所不赞许的行为。^⑤例如,《绍兴市国家税务局企业所得税核定征收管理办法(试行)》(绍市国税所〔2004〕524号)和《绍兴市国家税务局关于核定征收企业所得税有关问题的补充通知》(绍市国税所〔2005〕57号)都将纳税人过往年度存在税务违法行为作为对当前年度实行核定征收的条件,暗含借核定征收导向的税负加重结果来震慑纳税人的意味。特别是根据前一文件,纳税人连续两年以上申报应纳税所得额亏损,也将导向核定征收的适用,根据税法原理,应纳税所得额亏损便无纳税义务可言,此间对其适用核定征收,大概率将使纳税人的负担更重,该处隐含“以前年度所作亏损申报可能有假”的判断,加重纳税人负担因而也带有了惩罚意味。需要说明的是,有些文件所规定的核定征收适用情形,看似已满足查账不能的条件,但细究之也带有一定惩罚性。如《广州市地方税务局关于印发广州市地方税务局企业所得税核定征收工作指引的通知》(穗地税发〔2008〕173号)规定,对“长亏不倒”及税负偏低业户而言,中介机构对内部控制及有效性出具保留意见、无法表明意见或否定意见,则核定征收企业所得税。实际上,中介机构出具保留意见所针对的是市场主体的内部控制机制,未必导致税务机关无从查账征收,故此间的核定征收更类似于一种惩罚机制。

就奖赏言之,其在具体语境中也可理解为“鼓励”“帮助”“扶持”等,即税务机关从有利于纳税人的立场出发适用核定征收。举例言之,《国家税务总局北京市税务局关于调整个体工商户个人所得税核定征收率的公告》(国家税务总局北京市税务局公告

⑤ 参见姚子健:《论税收重课法律制度》,载《新疆社会科学》2022年第4期,第130页。也有学者将税法惩罚性规则的适用对象界定为盲目追求个人利益最大化或其他有损社会公平的行为。参见杨颖:《税法的惩罚性规则研究》,法律出版社2014年版,第170页。

2018年第10号)明确,对集贸市场内相关纳税人超过标准的收入以较低的征收率实施核定征收,带有扶持弱势纳税人、鼓励其更好发展的意涵。此外,《广州市地方税务局关于农村集体经济组织核定征收企业所得税问题的通知》(穗地税函〔2007〕201号)规定,对承担一定社会责任的农村集体经济组织,可在应税所得率范围内核定征收企业所得税,也有此间核定征收通常负担较轻,藉此奖赏特定农村集体经济组织的考量。有些场景中,税务机关以核定征收方式减轻交易的税负,意图引导主体积极从事特定交易行为,而这些交易行为一般有助于社会公共利益。《国家税务总局关于加强和规范个人取得拍卖收入征收个人所得税有关问题的通知》(国税发〔2007〕38号)明确海外回流文物的拍卖按2%核定征收个人所得税,即有鼓励持有者主动交易以便文物回流的考量。学理上将税法规范区分为财政目的规范和管制诱导性规范,^⑥后者系将税收作为经济诱因以求达到积极的鼓励促进或消极的限制禁止目的,不同于财政目的规范适用量能课税原则,管制诱导性规范适用奖惩原则。若以此观之,上述税务机关显然有将核定征收理解为管制诱导性规范的倾向,是否合适,有待进一步探讨。

除税务规范性文件外,新闻报道、行政文书呈现的核定征收适用情形包括但不限于如下四类:

第一,税务机关在稽查中发现纳税人涉嫌偷逃税,采取核定征收方式征税。比如,国家税务总局上海市徐汇区税务局认为某投资管理公司偷税,遂核定征收其2013年至2017年间企业所得税。^⑦实践中避税行为有时也被作为偷逃税处理,从而以核定方式确定应查补税额。这是因为税务机关未设置专门从事国内反避税工作的部门,此项工作多由稽查局承担,稽查局的主责是查处偷逃税等违法行为,故难免有混淆避税和偷逃税的倾向。稽查局即便从避税的角度把握特定行为,鉴于《企业所得税法》第47条、《个人所得税法》第8条等一般反避税条款的适用条件较高,其更乐于援引《税收征管法》第35条。因此,针对企业和高收入个人涉嫌偷逃税(含避税)的行为,以核定征收方式确定应补缴税额并作为滞纳金和罚款的计算基数,在当前较为普遍。

第二,税务机关发现纳税人有发票违法行为时实行核定征收。如常武税罚〔2019〕34号行政处罚决定书和西咸秦汉国税罚〔2018〕9号行政处罚决定书中,税务机关分别以纳税人存在“其他未列明的发票违法”和“其他未按规定开具发票的行为”为由,核定征收并施以相应行政处罚。发票违法不必然导致难以查账征收,因发票违法直接导向核定征收严格来讲超出了《税收征管法》第35条框定的核定征收适用场域,且此间也有前文提及的将核定征收作为惩罚手段的意味。

第三,税务机关对存量房交易按核定征收方式计征个人所得税和土地增值税。不少税务机关未严格依据《个人所得税法》和《土地增值税暂行条例》的规定计算存量房交易时各税种的应纳税额,而是直接用交易价格或评估价格乘以征收率。由于许多房地

^⑥ 参见葛克昌:《税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐行政法》,厦门大学出版社2016年版,第133页。

^⑦ 参见《国家税务总局上海市徐汇区税务局税务处理决定书》(沪税徐处〔2022〕1号)。

产交易的增值额高,若严格适用税收法律和行政法规,纳税人的税负通常较重,故此间税务机关的核定征收能发挥鼓励房地产交易、扶持纳税人的客观功用。

第四,税务机关因小规模纳税人聘用代账会计而适用核定征收方式。实践中,小规模纳税人聘用代账会计往往出于节约成本的考量,税务机关却可能认为其财务制度不规范、财务资料不健全,进而适用核定征收方式计征企业所得税。^⑧

二、核定征收泛化适用的制度逻辑

在持严格税收法定主义立场的评论者看来,任何超越《税收征管法》第35条适用核定征收的行为都存在合法性风险。然而,将税收法定简单理解为法律保留和依法治税并不准确。^⑨只有尝试理解核定征收泛化适用背后的逻辑,才可能给出公允的评价。

(一) 税务机关在宽泛意义上适用核定征收的原因

税务机关在并非严格满足条件时选择适用核定征收,可能出于以下三方面原因:

1. 提高税收行政效率

税收效率有税收经济效率和税收行政效率二维,后者主要寻求税务机关征管成本和纳税人遵从成本的最小化。^⑩《税收征管法》明定相关情形中税务机关得采用核定征收方法主要即是出于提高税收行政效率的考量。理论上讲,税务行政程序适用职权调查主义,税务机关有依职权调查应税事实的职责,但当纳税人未善尽协力义务以致查账征收不能时,税务机关的前述职责虽不免除,但可相应减轻查明事实的义务和负担的证明程度。^⑪税务机关得以在证据相对不足的状态下进行经验性的推定。^⑫可见,其依循“减轻证明负担—加快征管进程—提高税收行政效率”的脉络展开。由此出发,税务机关在法律罗列情形外采取核定征收方法确定应纳税额也常常是为提高征管效率。比如,房地产开发企业在项目全部竣工结算前转让房地产所取得的收入一般按预征率预缴土地增值税,已竣工且已转让建筑面积达到一定标准时须进行清算。土地增值税的清算要求全面核实各扣除项目,许多地方明确一定金额(通常为50万元)以上的支出必须提供合同、发票和银行流水始能纳入扣除项目,房地产销售的金额动辄高达上亿元,50万元以上的支出比比皆是,无论是对税务机关还是纳税人来说,前述要求都使得土地增值税的清算非常繁琐。故此,某些税务机关要么迟迟不开展土地增值税清算,要么直接核定征收,明显是出于强烈的效率考量。此外,就存量房交易的土地增值税计算而言,针对纳税人能提供前次购房发票而无法提供持有期间成本支出发票的情形,国家税务总局发文明确此

⑧ 参见《国家税务总局阜阳市税务局稽查局行政处罚决定书》(阜税稽罚〔2022〕7号)。

⑨ 参见侯卓:《税收法定主义的演进脉络、路径依赖与完整谱系》,载《法律科学》2023年第1期,第137-138页。

⑩ 参见单飞跃:《纳税便利原则研究》,载《中国法学》2019年第1期,第178页。

⑪ 参见黄士洲:《税务诉讼的举证责任》,北京大学出版社2004年版,第28-29页。

⑫ 参见汤洁茵:《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》,载《中外法学》2017年第6期,第1560页。

间扣除项目的金额“从购买年度起至转让年度止每年加计 5% 计算”扣除项目,^⑬这也是一种核定。实践中,某些税务机关不考虑持有期间成本支出有无对应发票,径直按前述方法计算扣除项目,很大程度上仍是为避免耗费过高的征管成本。

税务机关较多运用核定征收方法,有时也是应对日趋复杂之征管环境的无奈之举。比如,当下纳税人的税收筹划意识增强,避税乃至逃税手法推陈出新,税务机关以有限的征管力量很难实现精确管控。通过制定规则的方式堵塞纳税人的避税、逃税通道是一个选项,但其严重滞后于新型避税、逃税手段的涌现,而且囿于固有局限,规则亦很难穷尽所有的避税、逃税手段。在此语境下,改采核定征收方式可回避前述障碍,从根本上使纳税人的避税、逃税行为无济于事,消解其避税、逃税动机。

2. 以税收为经济诱因引导市场主体的行为

经济法学界的通说认为,宏观调控具有宏观性、有效性和间接性,^⑭各类调控手段一般指向整体意义上的经济发展和结构优化,系以影响总供给和总需求的方式影响社会经济主体的生产和消费需求以及生产要素流动。在此语境下,税收调控更多立足于全局,一般指通过增减税负影响市场上的资金数量,传导至总需求从而改变总供给和总需求的均衡点,助力充分就业、经济增长、物价稳定、国际收支平衡等宏观调控目标的实现。

然而,虽然经济法传统观念中的“宏观调控”概念来源于宏观经济学,但不宜认为宏观调控法中的“宏观调控”仅有经济学上“宏观调控”所具有的内涵。一方面,不针对整体而针对部分群体同样可实施调控,比如当决策者运用税收手段调节经济时,与其说是着眼于总供需平衡,不如说是透过税收因素的影响,改变相关市场主体的成本—收益结构,从而引导其为或不为特定行为,进而达致促进发展或是优化结构等目标。另一方面,不指向经济增长和结构调整,而是指向其他政策目标的调控,未尝不属于宏观调控的范畴,像税收手段就常被用来促进特定社会政策目标的实现,如鼓励慈善捐赠等第三次分配。据此,直接将税收调控理解为发挥税收的经济诱因作用,引导市场主体从事或不从事特定行为并以此达到政策目标,更为可取。财税主管部门有时便是出于这层考量扩张了核定征收的适用范围。当核定征收相比查账征收对纳税人更有利时,财税主管部门可能通过适用核定征收方式引导纳税人积极从事特定行为,反之,当核定征收对纳税人更不利时,选择适用核定征收则可发挥抑制效果。前文述及的税务机关将核定征收作为惩罚或奖赏手段的相关事例便属于这方面实践。虽说核定征收条款载于程序法中,但其适用客观上同样有一般实体法才有的行为诱导效果,这反映出税法的实体规范和程序规范之间并无绝对清晰的界限,经济法现代性特征的一个重要表现便是实体规范与程序规范熔于一炉,^⑮其在税法场域是适用的,因而审视税法上哪些规范属于管制诱导性规范时不宜将视野局限在实体税法层面。

^⑬ 参见《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税函〔2010〕220号)。

^⑭ 参见徐澜波:《规范意义的“宏观调控”概念与内涵辨析》,载《政治与法律》2014年第2期,第89-93页。

^⑮ 参见张守文:《论经济法的现代性》,载《中国法学》2000年第5期,第62页。

关于宏观调控存在层次性,近年来已有学者认识到,地方政府可以且应当实施相对宏观或曰“中观”调控。^{①⑥}实践中不少地方税务机关制发文件或是直接扩张适用核定征收,实质是在调控本地区的经济社会运行。这方面最典型的例子即对存量房交易核定征收个人所得税和土地增值税,其通常将显著降低纳税人的税收负担,藉此激励房地产所有人在市场上积极供应存量房,从而兼收稳定当地房价和刺激房地产市场之效。至于地方税务机关何以透过这种手段发挥税收调控功能,还牵涉下文即将述及的缘由。

3. 地方政府在税权高度受限条件下因应微观治理需求

自分税制财税体制改革以来,我国税权在纵向层面一直高度集中于中央。^{①⑦}客观地讲,税收收益权纵向集中系强化宏观调控能力所必需,^{①⑧}税收规则制定权也高度集中则一定程度上妨碍了地方治理的有效开展。我国各税种可区分为中央税、地方税、中央地方共享税,目前地方政府仅就地方税享有严格受限的规则制定权,一般局限在出台符合地方实际的优惠措施、^{①⑨}在税法统一范围内具体确定本地适用税额或税率、^{②⑩}增加应税污染物项目数^{②⑪}等层次。如此有限的权力之于地方治理目标的达致显然不敷需要,税收法定原则的拘束又使地方政府及税务机关不得超越税法的统一规定自行其是,故此,在征管方式上灵活处理成为既不“显性”违反税法规定又可发挥税收调控和治理功能的选择。

举例言之,现行《土地增值税暂行条例》制定于1993年,彼时我国商品房市场尚未充分发育,制度设计者不可能预料到房地产市场在其后二三十年间的迅猛发展,故而设定了相对较重的30%—60%四档超率累进税率。在许多热点城市,房地产市场持续火爆,一桩交易的增值率通常较高,查账征收并严格适用税率表将给纳税人带来沉重的负担,也会抑制当地房地产市场的发育,并极大地削弱对人才和资本的吸引力。个人所得税也有类似问题,《个人所得税法》就财产转让所得设定20%的比例税率,在房地产增值较高的情形下,查账征收进而适用税率也会导向较重的个人所得税负担。但是,受限于税权集中的格局,地方政府及税务机关无权直接调低税率,由此不难理解何以许多热点城市的税务机关均制发文件或是直接对存量房交易实行核定征收。^{②②}

(二) 对前述制度逻辑的再审视

前文所述核定征收适用范围延展的三层制度逻辑,共性在于都假定税务机关掌握一定决策权是可欲的。其着眼于客观功能,有强烈的实用主义导向,是否合意,一来要置于

^{①⑥} 参见史际春:《经济与法探究:从部门法到法治一般》,光明日报出版社2022年版,第324页。

^{①⑦} 参见张守文:《财税法疏议》,北京大学出版社2005年版,第76页。

^{①⑧} 近年来也须解决地方财力不足的问题。关于哪些税种收入可划归地方,参见吕冰洋:《央地关系:寓活力于秩序》,商务印书馆2022年版,第346-351页。

^{①⑨} 参见《民族区域自治法》第34条、《资源税法》第7条、《企业所得税法》第29条。

^{②⑩} 参见《环境保护税法》第6条、《契税法》第3条、《资源税法》第2条、《车船税法》第2条、《城镇土地使用税暂行条例》第5条。

^{②⑪} 参见《环境保护税法》第9条。

^{②②} 参见《北京市地方税务局关于明确土地增值税有关问题的公告》(北京市地方税务局公告2013年第8号)、《重庆市地方税务局关于土地增值税若干政策执行问题的公告》(重庆市地方税务局公告2014年第9号)。

宽广视域下检视,更加全面地观察核定征收范围延展的利弊;二来也要从本质入手,审慎思考核定征收范围延展所体现的决策权限扩张本身有无正当性。

诚然,从结果上看,核定征收适用范围延展有其积极的一面,但其在不少场景中也导向消极后果。^{②③}比如,虽然核定征收的适用有时对纳税人有利,可在其他不少情形中核定征收可能对纳税人显为不利,最直观的表现是前文述及的税务机关有将核定征收用于反避税的倾向,对此也有学者将其理解为广义上的反避税规则。^{②④}实践中,甚至不乏税务机关查处涉嫌偷税行为时,因现有证据不足以认定偷税,退而求其次基于核定征收条款要求纳税人补缴税款并加收滞纳金。^{②⑤}无论认定偷税还是避税,税务机关都要举证证明纳税人的主观状态,而这项工作殊难完成。反观核定征收的适用,其关注客观状态,对主观因素要么不作要求,要么将举证责任倒置给纳税人,如税务机关欲以计税依据明显偏低为由启动核定征收时,须由纳税人自证存在正当理由。这便利了税务机关,也在一定程度上加重了纳税人的负担,特别是当核定征收的适用范围可能扩张因而有不确定性时,纳税人面临的风险因素就要更大一些。又如,税务机关不仅在决定是否核定征收时有一定裁量权,在核定过程中的裁量空间也很大,这可能引发不公平的后果。举例言之,税务机关核定征收企业所得税时,应税所得率往往可在一定区间内自由确定,国家税务总局虽制定有针对各行业的应税所得率范围,但该范围一般较大,实践中易产生不合理的区别对待情形。伴随核定征收范围的延展,必然导致区别对待普遍性和严重程度的加深。

核定征收适用范围延展的结果是否可欲,尚且只是第二性的问题,与之相比,延展本身有无正当性更值得关注,该议题的核心是税务机关掌握更多的决策权限合意与否。在传统观念中,税务机关被理解为执行机关。1988年前,税务总局隶属于财政部,当年5月方才升格为国家税务局,但仍由财政部归口管理。1993年,国务院将国家税务局调整为国家税务总局,作为国务院直属机构并升格为正部级单位,财政部和国家税务总局分立的格局自此形成。即便如此,就税政而言,通常仍认为财政部更多承担制定规则、政策的职责,国家税务总局则主要扮演执行者的角色。进言之,税务系统内部实行垂直管理,下级税务机关要服从上级税务机关的领导,故而纵使税务机关在整体上需要就应否及如何实施核定拥有某些决策权限,也应尽量由国家税务总局掌握,除此之外的各级税务机关更应坚守“执行者”的角色定位。实践中,核定征收的实施者一般是省以下税务机关,基于通常认知,其超越法定范围能动地进行核定征收,似与其职能定位不甚相合。

需要指出,公法理论持续进行着范式更新,这也会影响关于税法问题的认知。公法传统上的传送带理论中,行政机关被视为立法机关(在我国是权力机关,下同)意志的纯粹执行者。然而,经济生产与社会组织模式复杂化对行政机关的能力提出更高要求,

^{②③} 事实上,即便是有法律依据的核定征收,也会因裁量空间过大而对纳税人不利,本文开篇提及的《税收征管法》第37条所涉情形便是如此,其赋予税务机关的权力过大,容易引致畸轻畸重现象。

^{②④} 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52页。

^{②⑤} 这也容易引发行政纠纷。参见最高人民法院(2015)行提13号行政判决书。

在现代国家逐渐演变为“行政国家”的背景下,行政机关要想更好发挥自身的功能,便不得不在往昔执行者定位的基础上更多扮演决策者的角色。这并非“法律的退却”。事实上,立法机关与行政机关之间新近形成的合作治理关系既使立法机关得到更多尊重,也为行政机关的治理实践提供更有力的合法性支撑。^{②6}在此语境下,决策者与执行者的分际不再绝对清晰,行政机关在某些情形中可能、需要且应当扮演决策者的角色。具体到税收领域,期待全部涉税事项俱由立法者给出明确指示并不现实,这高估了立法者对税收议题的熟悉程度,也低估了客观实践的复杂程度,税务机关掌握部分“剩余立法权”在所难免。^{②7}

然而即便如此,税务机关掌握和行使决策权限仍应受到限制,这既是由立法—行政活动的差异、权力配置的功能适当原理所决定,也是出于遵循税收法定和税收公平等税法基本原则的考量。首先,立法过程启动不易且周期较长,以致法律制度往往偏向于保守,相形之下,行政过程更加积极主动,实践中核定征收适用范围对制度文本的超越,能部分缓和制度规范滞后性、稳定社会预期和保护纳税人权利,但积极主动在带来益处的同时也可能造成消极影响,对其施以控制必不可少。鉴于核定征收不仅具有执行属性而且天然带有某些决策属性,较之纯粹的执行行为,对其进行法律规制时要更加重视事中程序控制和事后司法审查,至于立法本身,需要既能保障核定权力的有效行使,也可规范此项权力的有序运作。其次,晚近发展起来的功能适当原理强调各项国家职能应被配置给最可能作出最优决定的机关。^{②8}在现代国家,行政机关内部的专业分工愈发细密,单一部门考虑问题时多从本部门利益出发,而部门利益和整体利益未必一致,由其掌握太多决策权限终非妥适,比如税务机关即可能基于保障财政收入的目标而扩张核定征收的适用范围,并在核定过程中选择适用更高水平的征收率。与之相比,立法机关设计规则时考虑的因素更加全面。所以无论怎样演变,行政机关特别是其中税务机关之类以执行职责为主的机构,纵然不可避免地会承担一定决策工作,也应使其受到法律控制。最后,从税收法定和税收公平两项原则出发,即便承认税务机关延展核定征收适用范围有一定合理性,也须将其纳入法治轨道,理想状态下还是应当由税收法律以兼顾原则性和灵活性的方式对核定征收适用范围作出更为合理的规定。这既是税收法定的要求,同时因为法律普遍适用的特征,也避免了相似情形不同对待的不公平现象发生。此外,考虑到无论在法律上如何限定,核定征收都不会仅仅具有执行属性,而部分带有决策性,所以单纯的立法限定还不够,对核定征收的过程进行正当程序管控,并且预留充分的司法救济渠道,亦为践行法定原则、达致公平目标所必需。

^{②6} See Adrian Vermeule, *Law's Abnegation: From Law's Empire to the Administrative State*, Harvard University Press, 2016, p.209-219.

^{②7} 参见叶姗:《税收剩余立法权的界限——以成品油消费税课税规则的演进为样本》,载《北京大学学报(哲学社会科学版)》2013年第6期,第130页。

^{②8} 参见张翔:《国家权力配置的功能适当原则——以德国法为中心》,载《比较法研究》2018年第3期,第143页。

三、核定征收规制路径的优化

前文在反思核定征收适用范围延展之制度逻辑的过程中,实际上揭示了对其进行规制的必要性,也初步呈现规制路径的基本面向。总体上讲,规范核定征收可考虑从完善《税收征管法》及相关税种法制度、强化核定征收的程序控制、优化对核定征收的司法审查三个角度着手,这分别对应立法、执法和司法三个维度。

(一) 完善《税收征管法》和相关税种法

我国当前已在法律中阐明可以核定征收的情形及核定征收的基本方法、流程。而且,法律对核定征收的规范也初步区分了层次:《税收征管法》上概括阐明核定征收的适用情形,某些单行税种法上也有专门的核定征收条款。在此条件下,税务机关原则上仅得在《税收征管法》所述六种情形范围内且有具体的税种法依据时,方可核定征收,否则即有合法性风险。通过理论探求可知,核定征收适用范围的延展并不缺乏合理性,这反映出现有的规制进路至少是部分失灵或曰不敷需要。

1.《税收征管法》:提炼核定征收适用情形的共性,妥善设计兜底条款

相较而言,当《税收征管法》意图设定核定征收条款时,框架式立法要比巨细靡遗地载明核定征收具体情形更优。其不妨直接点明“无法或难以查账征收”是核定征收的适用条件,如果仍欲保留对核定征收典型适用情形的列举,也应在列举之前概括表达核定征收的适用场域,或者在列举后添附兜底条款。德国《租税通则》在“税额的核定”一节设有第162条,载有“估算纳税基础”的方法,从内容看,该条与我国《税收征管法》第35条颇相近似,其第1款即概括了核定征收适用于“税务机关无法查明或计算征税基础”的情形。^②我国法上径以“纳税人有下列情形之一的,税务机关有权核定其应纳税额”引出六类具体情形,易被理解为“明示六者排除其余”。2015年版《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下简称“征求意见稿”)第50条概括规定核定征收适用情形,在既有六种适用情形外增加“未按照规定办理税务登记从事生产、经营”和“使用的财务会计软件不能准确核算或者无法按照税务机关要求提供相关数据”两种情形,还专门在第1款明确,“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”。这反映出制度设计者意图概括核定征收适用情形的共性特征,此种思路是可取的。

问题在于,该条强调纳税人违反协力义务系核定征收的前提,但纳税人违反协力义务未见得就导致税务机关无法查账征收,不违反协力义务也不必然可以查账征收。根本上讲,核定征收的前提不是“违反协力义务”的行为,而是“无法或难以查账征收”的状态。诚然,域外立法例的核定征收条款似乎也遵循“违反协力义务—启动核定征收”的逻辑,比如德国《租税通则》第162条枚举的两大类核定征收适用情形,分别指向纳

^② 参见《外国税收征管法律译本》组:《外国税收征管法律译本》,中国税务出版社2012年版,第1707页。

税人违反纳税申报和会计记录方面的协力义务,条文中还直接点明“违反其第90条第2项规定之协力义务”和“违反依第90条第3项规定之协力义务”。然而,从体系解释的角度出发,前述具体规定受该条第1款的概括规定所统辖而非独立存在,其属于第1款的辅助性规定,故仅在违反协力义务以致不能调查或计算课税基础时,方才产生核定征收的问题。^{③①}日本《国税通则法》第24、25条规定,纳税人未提交申报书或申报书记载标准过低时,税务机关得依调查情况决定或更正应纳税额。这看似体现“违反协力义务—启动核定征收”的逻辑,但细察这两个条文,纳税人违反协力义务仅导向税务机关决定或更正应纳税额的后果,决定或更正的方法既可以是查账也可以是核定。日本通说认为,在纳税人未置备账簿、置备账簿但可信度低、纳税人不配合调查特别是不提供直接资料等情况下,税务机关无从确定应纳税额或难度过大,才能核定征收。^{③②}易言之,违反协力义务并不意味着税务机关得当然启动核定征收,而仍须穷尽调查手段并运用证据方法后依旧无法查明应税事实时,方可实施核定。^{③③}日本的司法裁判立场基本呼应通说见解。^{③④}可见,借鉴域外立法例时须体察其实质上依循“违反协力义务—无法查明应税事实—启动核定征收”的脉络。

我国税法学界起草的《税收征收管理法修订草案(专家建议稿)》(以下简称“专家建议稿”)第50条将“税务机关经充分调查仍然不能确定应纳税额或者调查成本过高”作为核定征收^{③⑤}的条件,并在列举典型适用情形后增设兜底条款。^{③⑥}这既阐明了核定征收适用情形的一般特征,又为实践中应需扩张适用范围预留空间并指明路径。然而,该条款依旧将“纳税人有下列情形之一”作为启用核定征收的前提,后续虽设置兜底条款,但能成为兜底条款中“其他情形”的前提是有“法律、行政法规规定”。在税收法律、行政法规整体较为粗放的态势下,指望某部法律或行政法规超越《税收征管法》已列举项目规定新的适用情形,不甚现实。本文第一部分已述及,税收法律、行政法规涉及核定征收时多是复述、细化《税收征管法》第35条所述情形。直接将兜底条款表述为“其他税务机关经充分调查仍然不能确定应纳税额或者调查成本过高的情形”,更为妥当。

2. 税种法:根据税种特质细化核定征收适用情形

理论上,《税收征管法》关于核定征收适用情形的规定应一体适用于各单行税种的征管。然而,不同税种的性质各异,所需要的核定征收规则也未尽一致。比如,与自然人联系更紧的个人所得税、车船税、契税、印花税等税种,在征管时对账簿的要求通常较低,《税收征管法》第35条前四项都将核定征收的启动与账簿及相关资料高度关联在一起,因而几乎不会在这些税种的征管中适用,而更可能适用于与企业联系更紧的企业所得

③① 参见陈敏:《德国租税通则》,我国台湾地区“司法院”2014年版,第295页。

③② 森澤宏美「推計課税に関する一考察—実学反証の議論を中心として—」専修法研論集39号(2006)189頁参照。

③③ 金子宏『租税法(第16版)』(弘文堂,2011年)732-733頁参照。

③④ 田中亨「推計課税の本質論に関する一考察—補充的代替手段説の検証を中心に—」租税資料館賞受賞論文集22回下巻(2013)212-213頁参照。

③⑤ 专家建议稿称其为“推定课税”。

③⑥ 参见熊伟、李刚主编:《税收征收管理法修订建议稿及立法理由》,法律出版社2022年版,第55页。

税、增值税等税种的征管。^{③⑥}再者,《税收征管法》的规定不具体指向特定税种,有部分税种的制度规范阐明了核定征收得于该税种适用,另一些税种的制度规范则未见此类表述,以致某些税务机关排斥就这些税种适用核定征收。举例言之,部分行业的纳税人虽发生真实的成本支出,但因交易对方的缘故难以获取增值税专用发票,其难以抵扣进项税额,寻求核定征收时又常被税务机关拒绝,理由是“增值税制度规范中没有核定征收的选项”。这提示立法者,即便《税收征管法》有概括规定,各单行税种法也有重述之必要,部分税种法还须根据本税种的特质,有针对性地明确核定征收适用情形。

首先,无法取得进项增值税专用发票时得适用核定征收方法,是实现税收公平的要求,制定《增值税法》时应予以考虑。增值税征管中以票控税被推到极致,导致缺乏发票通常无法扣除进项税额。其制度根源或许在于《增值税暂行条例》第8条规定“下列进项税额准予从销项税额中抵扣”,除进口商品货物和购进农产品等特殊情形外,一般要求“从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额”,这使得没有增值税专用发票,即便确已发生成本支出并实际负担增值税额也无从抵扣。2022年12月,全国人大常委会公布《增值税法(草案)》,其中第11条拟改变进项税额与增值税专用发票挂钩的做法,将其界定为“购进与应税交易相关的货物、服务、无形资产、不动产支付或者负担的增值税税额”。此举有助于矫正目下过于强调以票控税的状况,在其基础上,《增值税法》还应阐明核定征收可适用于一般纳税人。无论是《增值税暂行条例》还是《增值税法(草案)》,都规定了一般和简易两种计税方法,简易计税方法的实质就是核定征收,但二者分别适用于一般纳税人和小规模纳税人,^{③⑦}从而阻却了一般纳税人适用核定征收的可能。观诸域外,日本的一般消费税类似于我国的增值税,该国税法虽也特别关照销售额较低的经营者,但核定征收能一体适用于各类纳税人。^{③⑧}为保持税法体系内部的协调,我国可考虑在《增值税法》中将“适用简易计税方法”统一调整为“适用核定征收方法”,除小规模纳税人适用核定征收方法外,明确规定“一般纳税人有下列情形之一的,税务机关有权核定其应纳税额”,进而将无法取得增值税专用发票和《增值税暂行条例》已有的应税销售行为价格明显偏低并无正当理由^{③⑨}等情形并列,作为核定征收的适用情形。

其次,《土地增值税暂行条例》第9条所载三种适用情形^{④⑩}均属于无法或难以查账征收的场合,“按照房地产评估价格计算征收”的法律效果也有核定征收的意味,可将其改造为核定征收条款并扩增适用情形。该条文一方面未阐明自身属于核定征收条款,使《税收征管法》及其实施细则针对核定征收设置的规则较难直接援用,还可能引发规则适用时的冲突。另一方面,对适用情形的列举也不全面,制定《土地增值税法》时应

③⑥ 由此可见,我国税收征管重企业而轻自然人。参见高培勇:《论完善税收制度的新阶段》,载《经济研究》2015年第2期,第13页。

③⑦ 小规模纳税人适用简易计税方法乃因其难以查账,这正是核定征收的适用条件。

③⑧ 野一色直人「消費税における課税対象」税法学573号(2015)239-240页参照。

③⑨ 《增值税法(草案)》第15条拟将其修改为:纳税人销售额明显偏低或者偏高且无正当理由的,由税务机关按照规定的方法核定其销售额。

④⑩ 三种情形是:隐瞒或虚报房地产成交价;提供扣除项目金额不实;转让成交价明显低于评估价且无正当理由。

统合各地税务规范性文件的已有规定,将扣除项目金额难以确定等情形纳入进来。我国台湾地区的“土地增值税制度”考虑到若交易资料保存不善,土地交易的取得成本便难以查验,相应采取“公告现值课税制度”,移转价值和取得成本的认定均以公告现值为计算基础。^④此举可提高征管效率,但也有扭曲税基的风险,比如纳税人于同一年度购进又售出房地产,因公告现值不变,纵有土地增值收益也无需纳税。《土地增值税法》制定时若要借鉴其做法,须消除前述风险因素,比如可限缩核定征收的适用范围,前次购入在一年或二年前方可适用该方法,这也契合了核定征收的制度本意——只有购入时点距今有一段时间,才可能成本不清、查账不能。此外,还可考虑在存量房交易的场合赋予纳税人选择适用查账征收或核定征收的权利,其合理性前文已作阐发,当前也有不少税务机关如此行事,由上位法提供明确的制度依据是弥合法性与合理性之间鸿沟的关键举措。

最后,核定征收在个人所得税场域有广泛的适用空间,为其提供明确、统一的规则指引对征纳双方都很有益。从提高效力位阶、统一规则适用的角度出发,不妨借鉴企业所得税的做法,制定《个人所得税核定征收办法》,归纳典型的核定征收适用情形。此外,整合个人所得税核定征收规则时要注意措辞统一,比如,现有规范性文件描述核定征收适用情形时,混同使用“未提供”纳税资料和“不能提供”纳税资料的表述,“未提供”包括主观上拒不提供和客观上无法提供两种情形,“不能提供”仅指客观上无法提供,二者意涵不同,混用给征纳双方都带来困惑,应尽快统一。

(二) 基于正当程序原则指引核定征收过程

正当程序原则是公法上的基本原则,程序中立性、参与性和公开性是其核心诉求。^⑤核定征收也要受正当程序原则辖制。有学者指出,核定征收在调查、辩论、听证、公示等环节应满足一定程序要求,^⑥这实际上由正当程序原则的三大诉求导出。程序中立性要求税务机关须保持中立,全面履行调查义务,不得随意适用或不适用核定征收,以致特定纳税人不恰当地享受税收利益或承受不利益。程序参与性要求特定纳税人须参与核定征收决策作出的全过程,且能行使陈述权和申辩权。程序的公开性则要求核定征收的决定及其依据须向纳税人公开,必要时还要扩大公开范围。

首先,要全面履行调查义务,充分调查纳税资料。这里的全面履行调查义务有两层含义:第一层是决定是否适用核定征收时应全面调查各项资料;第二层是具体核定应纳税额时也必须力求全面地掌握和分析各方面的信息。就第一层而言,前文已述及,纳税人违反协力义务不当导致核定征收条件的具备,税务机关仍须履行全面的调查义务,在依旧无法确定应纳税额时始能启动核定征收。这里重点分析第二层含义。《税收征收管理法实施细则》第47条规定了税务机关核定征收的方法,正面列示的三种方法都要求税务机关探明某些信息,如收入额和利润率、成本、耗用的原材料、燃料、动力等。然而,

^④ 参见陈清秀:《税法各论》(下),元照出版公司2019年版,第206页。

^⑤ 参见周佑勇:《行政法的正当程序原则》,载《中国社会科学》2004年第4期,第120页。

^⑥ 参见朱大旗、胡明:《正当程序理念下我国〈税收征收管理法〉的修改》,载《中国人民大学学报》2014年第5期,第103页。

实践中税务机关适用核定征收时通常采取简便快捷的调查方式,未必真切掌握上述资料、信息便直接得出应纳税额。该条预设“按照其他合理方法核定”的兜底选项,使税务机关无论怎样核定、是否全面履行调查义务,至少在形式上都于法有据。这在相当程度上增加了税务行政的随意性和结果的不确定性。为解决该问题,第一,《税收征管法》应明确采用职权调查主义,用专门条文阐明税务机关负全面调查义务。德国《租税通则》的经验可资借鉴,其于第 88 条明确采行职权调查主义,该条第 2 款规定,税务机关应考量所有对案件有重要性和对纳税人有利的情形。这意味着,即便纳税人未履行协力义务,税务机关也必须进行全面调查。^④第二,各税种法可基于本税种的特质,阐明核定前应当掌握的信息。比如,日本《所得税法》第 156 条和《法人税法》第 131 条即分别规定了核定征收所得税和法人税时须掌握的信息,涉及财产与债务的增减、收入或支出、生产量、销售量及其他经办量、从业人数及产业规模等事项。这比《税收征管法》的笼统规定更有实操价值。第三,税务机关核定征收时调查了哪些资料,须在相关行政文书中加以体现,这是强化行政文书说理的题中之义,也为法院后续审查税务机关是否全面履行调查义务提供依据。日本 2011 年 12 月修改《国税通则法》时,于第 74 条之 14 增设核定处分须载明理由的规定,该处的理由即包括掌握并运用资料的情况,这不乏可借鉴性。

其次,应就核定征收方式的选用听取纳税人的意见,并开展辩论。核定征收有时会加重纳税人的负担,因计税依据明显偏低且无正当理由而实施的核定征收尤其如此,前文也曾述及某些税务机关将核定征收作为一类带惩罚性的征管手段。正当程序原则要求,当作出对行政相对人不利的决定时,应当听取其陈述、申辩。《税收征管法》第 8 条第 4 款规定了纳税人针对税务机关所作出的决定享有陈述权和申辩权,其作为一般规定自应适用于核定征收的场域,但该规定过于抽象,在缺乏细化规定的前提下很难为税务机关的征管活动提供具体指引。因此,关于核定征收的规定需要明确,如果税务机关以纳税人所不知悉的事实作为核定依据,应预先通知纳税人,并告知其有权对上述事实进行陈述和申辩,^⑤对纳税人提出的不应适用核定征收的事实、理由和证据,税务机关应当复核,事实、理由和证据成立的,税务机关不应作出核定征收决定。

再次,适用核定征收对纳税人有重大不利影响时应举行听证。《行政处罚法》规定了听证程序,在此基础上,国家税务总局也制发《税务行政处罚听证程序实施办法(试行)》,于第 3 条明确税务行政处罚场域须举行听证的情形。之所以《行政处罚法》有听证规定,是因通常认为各类具体行政行为中,以行政处罚对行政相对人的不利影响至为明显,问题在于,其他行政行为也可能对行政相对人产生不利影响,核定征收便是如此,基于正当程序原则也应于必要时举行听证。然而,现行《税收征管法》载明的纳税人权利中未见申请举行听证的权,征求意见稿和专家建议稿也俱无对此项权利的规定,理论上讲,正当程序原则是贯通各类行政行为的一般性原则,纵无法律规定,行政机关

^④ 参见前注 ③,陈敏书,第 151 页。

^⑤ 参见前注 ②,刘继虎文,第 62 页。

亦应遵循之,但实践中税务机关的执法活动较为依赖法律、政策的具体规定,法无明文时不容易启动听证程序,故听证一般仅在税务行政处罚的场域举行。^{④6}无论是从贯彻正当程序原则还是保护纳税人权利、缓释执法风险的角度出发,《税收征管法》都应申请举行听证的权纳入纳税人权利体系。同时,为给税务机关提供更明确的指引,在核定征收规则中可进一步明确,重大核定征收决定作出前,纳税人有权要求举行听证。针对举行听证耗费成本、降低税收行政效率的顾虑,可通过设置简易和正式两种听证程序、根据所涉税额大小分别适用的方式予以缓释。^{④7}

最后,应向纳税人乃至全社会公开核定征收的决定及其依据。公开决定较易理解,公开依据则须对所公开对象的范围予以明确。公开依据的目的是为接受检验,进而尽量在行政程序中消除潜在的争议,因此,所公开依据的范围应当对标行政诉讼程序,也即无论具体行政行为是否被诉至法院,行政机关都要按应诉的标准提供依据给行政相对人,相关依据要能证明行政行为的合法性。据此来衡量,税务机关一般仅向纳税人公开核定征收的事实依据和法律依据,便有不敷需要之嫌。这是因为,税法关于核定征收适用情形及核定方法的规定较为原则,税务机关在决定是否以及如何核定征收时的决策权限和裁量空间颇大。如果仅公开事实依据和法律依据,纳税人仍难清楚知晓决定如何作出。鉴于此,为使纳税人明晰核定征收的理由何在,须向其解释在什么范围内被核定、根据哪些情况核定、适用何种方法核定。

实践中,国家税务总局制定《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》以明确程序要点的做法值得借鉴。该办法有不少内容契合正当程序原则且颇具亮点:(1)税务机关拟定方案后须和纳税人协商谈判;(2)纳税人至少有三次表达异议的机会,分别是协商谈判时、收到初步调整通知书时和收到最终调整方案时;(3)税务机关若认为异议有道理,应调整方案。核定征收和特别纳税调整有相近之处,在程序机制方面可参酌借鉴。还需要指出,即便前文所述程序要点未见于制度规范,也不意味着税务机关无须依循。行政行为的“程序违法”不局限于违反明确、直接的法律依据,违反正当程序等一般法理的行为也可能被法院撤销。^{④8}由此亦可见,司法审查在规范核定征收的过程中不可或缺位。

(三) 优化对核定征收合法性的司法审查

1. 现状检视

当税务机关因选择核定征收方式而被纳税人诉至法院时,纳税人常以案涉情形不满足核定征收的条件为由质疑具体行政行为的合法性,法院于此间表现出对税务机关专业判断的高度认可。笔者在威科先行数据库中以“核定征收”为关键词,限定范围为“判

^{④6} 这成为税务机关败诉的风险源。参见赵森主编:《从行政审判看税收执法风险》,中国民主法制出版社2023年版,第29-30页。

^{④7} 参见王惠:《推定课税权制度探讨》,载《法学家》2004年第3期,第121页。

^{④8} 参见何海波:《论行政行为“明显不当”》,载《法学研究》2016年第3期,第76页;周佑勇:《司法审查中的行政行为“明显不当”标准》,载《环球法律评论》2021年第3期,第36页。

判决书”、案由为“行政”进行检索,剔除不相关案例后,截至2023年6月13日,共检索出22个判例,其中仅1个法院认为税务机关核定征收不允当,^④而且还在二审中被撤销并发回重审。其余21个判例中,法院均不支持纳税人核定征收条件未成就的诉求。比如,某艺术品销售公司主张自己具备完整的会计账簿、记账凭证,不应被核定征收,法院未支持该主张。^⑤又如,某资产管理公司通过申请执行收回300万元债权,但收回债权过程中支出600余万元。稽查局仅因该公司未将收回的债权入账便认定其存在成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全故难以查账,从而适用核定征收。该公司主张税务机关不具备适用核定征收的条件,未获法院支持。^⑥

进一步观察,正如前文曾述及,为数不少的税务规范性文件载有核定征收的适用情形,实践中税务机关也多会据此核定征收。《行政诉讼法》在2014年修改后确立了规范性文件的附带审查制度,行政相对人就具体行政行为提起行政诉讼时可一并申请审查其所依据的规范性文件,但法院对规范性文件的审查标准较为宽松,只要不与上位法明显冲突法院多予以尊重。^⑦由于我国税收法律呈现“空筐结构”的外观,规范性文件直接抵触上位法的情形较难发生,这使得附带审查在税法场域的作用空间较小。笔者在威科先行数据库中以“核定征收”“审查”为关键词,限定范围为“判决书”、案由为“行政”进行检索,剔除不相关案例后,截至2023年6月23日,共检索出3个纳税人质疑核定征收决定时请求一并审查规范性文件的判例。其中,黑龙江省哈尔滨市阿城区人民法院以适用核定征收的依据是《税收征管法》而非特定规范性文件为由,未对该文件进行审查。^⑧江苏省南京市中级人民法院认为上诉人某园林公司在二审期间方才提出审查请求,超出法定期限故不予支持。^⑨仅有湖北省武汉市江岸区人民法院依纳税人请求对国家税务总局制定的两份文件进行合法性审查,法院从文件的制定背景、制定目的、制定依据、制定程序等方面展开审查,最终认定其未违反上位法。根据以上检索情况可知,目前我国法院对核定征收适用情形是否符合法律规定的审查力度偏弱。就客观效果而言,鉴于现行穷尽式列举核定征收适用情形的做法有过度限缩税务机关裁量权力的嫌疑,所以法院对税务机关适用核定征收的情况从宽审查,反而恰到好处。然而,理想状态下,《税收征管法》对核定征收适用情形的规定应保持一定开放性,兜底条款不应缺位,如此一来,继续在司法审查时持谦抑立场便不再合适。

2. 改进方向

《行政诉讼法》第70条规定了撤销判决的六类适用情形,这指明核定征收合法性审查的六个面向,程序是否合法可对照前文提炼的程序控制要点判断,除此以外,与适用核

^④ 参见黑龙江省哈尔滨市阿城区人民法院(2018)黑0112行初18号行政判决书。

^⑤ 参见河南省高级人民法院(2019)豫行申473号行政裁定书。

^⑥ 参见河南省郑州市中原区人民法院(2020)豫0102行初41号行政判决书。

^⑦ 参见孙首灿:《论行政规范性文件的司法审查标准》,载《清华法学》2017年第2期,第140页。

^⑧ 参见前注^④,黑龙江省哈尔滨市阿城区人民法院(2018)黑0112行初18号行政判决书。

^⑨ 参见江苏省南京市中级人民法院(2017)苏01行终1120号行政裁定书。

定征收正确与否关联紧密的还包括主要证据是否充足、适用法律法规有无错误、是否滥用职权、有无明显不当。

首先,就主要证据是否充足而言,税务机关提供给法院的证据能否证明核定征收的条件已具备,是核定行为能否得到法院认可的关键。核定征收系查账征收不能时的备选方案,税务机关须证明账目混乱或成本信息无从查明等事实的存在。实务中有法院在判断适用核定征收的证据是否充足时,将举证责任配置给纳税人。^{⑤⑤}在日本,税务机关须就核定征收条件已具备(查账不能)、所依托资料准确且适用于纳税人、计算方法合理负举证责任,纳税人仅就另有更合理计算方法和特殊事由负举证责任。^{⑤⑥}税务行政诉讼法理认为,客观举证责任也即事实真伪不明的风险应依“规范有利理论”而在税务机关和纳税人之间分配,税收的课征、税额的增加、税务行政处罚的施加之类增加纳税人负担的事项,客观举证责任应配置给税务机关,纳税人则就享受减免税条件已成就等减轻自身负担的事项承担客观举证责任。^{⑤⑦}纳税人就核定征收提起诉讼,系认为核定的税额增加了自身负担,根据举证责任配置的法理,应由税务机关承担举证不力的风险。

其次,就适用法律法规有无错误而言,对于哪些情形属于适用法律法规错误,司法实践持较为宽泛的理解,引用法律条款不具体、不周全乃至证据不足都可能被归入此项。^{⑤⑧}但根据法律起草部门的观点,适用法律法规错误应当取其狭义。^{⑤⑨}据此,事实和规范之间的涵摄关系能否成立,应当成为判断适用法律法规有无错误的核心。具体到针对核定征收的司法审查,便要先看适用对象是否为法律法规明确列举者,如果是,进一步审查法律法规阐明的构成要件是否达致,如计税依据有无明显偏低、正当理由是否确不存在,如果不是,则看其是否符合核定征收的核心意旨,若不符合,还须判断实施核定征收有无特殊政策考量且能满足最低限度的合法性要求。

再次,就是否滥用职权而言,从字面含义看,税务机关是否应核定而不核定、不应核定却实施核定,进而使特定纳税人不公平地享受税收利益或是承受不利益,应为审查重点。滥用职权不仅将导致行政行为无效,严重者甚至要承担相应的刑事责任,比如明知不满足条件却核定征收,从而使纳税人的税负显著偏低,即可能构成徇私舞弊少征税款罪。^{⑥⑩}法院判断税务机关是否滥用职权时,理论上应审查有无显失公正的客观结果和主观恶意,其中客观层面的判断是重点。^{⑥⑪}由于税务机关不会向外宣告行为动机与目的,法

⑤⑤ 参见江苏省盐城市中级人民法院(2018)苏09行终223号行政判决书。在该案中,纳税人未提供应适用查账征收的证据,法院遂认可税务机关的核定征收行为。

⑤⑥ 青柳達朗「税務訴訟における証明責任論の再構成」税務大学校論叢17号(1986)353頁参照。

⑤⑦ 参见前注⑪,黄士洲书,第76页。

⑤⑧ 参见杨登峰:《行政行为的多元矫正制度研究》,清华大学出版社2018年版,第39-42页。

⑤⑨ 参见全国人大常委会法制工作委员会行政法室:《中华人民共和国行政诉讼法解读》,中国法制出版社2014年版,第195页。

⑥⑩ 参见湖北省武汉市中级人民法院(2018)鄂01刑终651号刑事裁定书。

⑥⑪ 参见余凌云:《对行政机关滥用职权的司法审查——从若干判案看法院审理的偏好与问题》,载《中国法学》2008年第1期,第24页。

官难以知悉其真实意志,主观恶意的认定存在困难。^{⑥2}有学者认为,主观“恶意”不具有道德意义,并非意指相关行政行为源自打击报复、徇私枉法等不道德目的,而是指向行政机关作出行政行为时明知其不符合法律授权。^{⑥3}若严格依循该观点,则税务机关为给困难企业减负而对明知不符合条件的企业适用核定征收,或是出于政策性目标以核定征收方式对特定企业实施重课,均应被认定为滥用职权。然而需要指出,核定征收规范体系尚未健全便扩张理解主观恶意,放宽滥用职权的主观认定标准,既会使税务机关某些有合理性的行为也被判定违法从而消解其工作积极性,也会削弱纳税人对税务机关核定征收行为的信赖,酿成双输格局。所以,在现阶段,法院对核定征收行为作出滥用职权判断,仍当以税务机关主观层面有道德意义上的恶性为宜。

最后,就有无明显不当而言,明显而强烈的不合理已抵触基础性的法律原则而具有不合法性,^{⑥4}法院因明显不当而判决撤销行政行为,仍属于合法性审查的范畴,一般性的不合理则还是只能属于合理性问题而不受司法审查。有学者概括了行政行为明显不当以致被撤销的典型情形,其包括未考虑相关因素、考虑无关因素、违反比例原则、不合理的差别对待、违反裁量准则、违背立法目的、结果畸轻畸重、违反基本原则、不合理迟延、方式不当等。^{⑥5}税务机关若根本未考虑能否查账便径行核定征收,或是对情况相同的纳税人适用不同征收方式以致税负畸轻畸重,或是适用核定征收既无事实基础也无助于特定政策目标的达致,便有明显不当的嫌疑。当然,考虑到核定征收的适用有一定专业性,税务机关享有裁量权,低于明显程度的不合理行政不应受司法审查,法院要关注不当的程度问题,避免轻易判定明显不当。

四、结 语

我国税法学界针对核定征收的既有研究更关注规则本身,尤其以对计税依据明显偏低条款的探究至为充分,通常坚持解释论立场,注重梳理税法条文的规范结构,制度完善建议的提出也旨在实现体系自洽。实际上,税法规则的成熟度远远落后于民法、刑法等传统部门法,特别是扮演税法领域一般法角色的《税收征管法》制定年限久远,部分规则陈旧而难应现实需要,下位规范尤其是大量的税务规范性文件直接指引征管活动。因此,无论是要真正理解核定征收等税法规则的意涵,还是把握征管实践中对相关条文的认识,乃至对制度规则提出完善建议,都必须同时具有制度和实践双重视野。一方面,

^{⑥2} 参见郑春燕:《论“行政裁量理由明显不当”标准——走出行政裁量主观性审查的困境》,载《国家行政学院学报》2004年第4期,第79页。

^{⑥3} 参见余凌云:《论行政诉讼上的合理性审查》,载《比较法研究》2022年第1期,第158页。

^{⑥4} 参见张峰振:《论不当行政行为的司法救济——从我国〈行政诉讼法〉中的“明显不当行政行为”谈起》,载《政治与法律》2016年第1期,第13页。

^{⑥5} 参见于洋:《明显不当审查标准的内涵与适用——以〈行政诉讼法〉第70条第(六)项为核心》,载《交大法学》2017年第3期,第120页。

对理解税收征管实践而言,税法制度仅为起点而非全部。相较于静态的文本规则,实践中的“活法”有时更重要,在税法领域尤其要避免一种倾向,也即在税收法定语境下将不严格合乎文本规则的实践一概解释为违法,这在理论上或许成立,但会让人们忽略某些更为重要的事情,也削弱理论对实践的回应力。尝试理解征管行为背后的实践理性,是贯通理论和实践的重要前提。另一方面,“从制度到实践”只是第一步,在此基础上还须“从实践回到制度”,理解实践理性是为了设计出更为妥适的制度框架,既能回应实践需求,也可保持制度体系的周延和自洽。

既往关于核定征收的研究较少注意到的“核定征收适用范围延展”这一现象,对此须从制度和实践两个角度切入展开探究。该现象有一定合理性,但也有必要给予法律控制,唯有在制度和实践间反复观照,方能设计出兼顾需要与可能的核定征收规制进路。这既是本文所遵循的方法论,也同样适用于其他诸多税法问题的探讨。

Abstract: Article 35 of the *Law on the Administration of Tax Collection* enumerates six types of applicable situations for verification collection, with the commonality of using verification collection as an alternative plan for auditing collection. Other institutional norms, in addition to restating and refining these six types, also occasionally make separate provisions, and there are some deviations from the basic meaning of verification collection. There is also a tendency in tax collection to excessively apply verification collection. Improving the efficiency of tax collection, exerting regulatory functions, and conducting local governance under the premise of limited tax rights are the three main driving forces for the extension of the scope of verification collection. Verification collection has dual attributes of execution and decision-making, and its regulation aims to incorporate verification collection into the legal track, with appropriate reserved space for its application. Therefore, it is necessary to improve the *Law on the Administration of Tax Collection* and related tax laws, strengthen the procedural control of verification collection, and optimize the judicial review of verification collection.

(责任编辑:王莉萍)