

计税依据明显偏低的正当理由及举证责任

侯 卓

【摘要】《税收征收管理法》第35条第1款第6项明确,计税依据明显偏低且无正当理由的,税务机关有权推定课税。法律对该处阻却推定课税的正当理由未作规定,税务规范性文件枚举了部分事由,但在合理性、精确性和周延性方面有所不足,体系内部也有不一致之处。法律规定的模糊,阻碍了法院在行政审判中对推定课税行为的审查。纳税人是否具备正当理由,关系到税务机关适用计税依据明显偏低条款的正确性,法院对其实施的是合法性而非合理性审查。判断纳税人所主张的理由能否成立主要依据生活经验,税务机关并无专业优势,不存在尊重税务机关专业判断一说。在梳理正当理由的同时,更应准确配置相应的举证责任,这既是法院全面审查推定课税行为合法性的前提,也使其不必直接判断正当理由能否成立,从而没有侵犯行政自主的风险。

【关键词】推定课税;计税依据明显偏低;正当理由;税务规范性文件;税法裁判

【作者简介】侯卓,中南财经政法大学法学院教授。

【原文出处】《政法论坛》(京),2023.3.119~131

【基金项目】本文系国家社科基金项目“税法基础理论的反思与拓补”(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条是核定征税的法律依据,实际上该条所述系税务机关得以实施推定课税^①的六种情形。其第1款第6项为,“纳税人申报的计税依据明显偏低,又无正当理由”(以下简称“计税依据明显偏低条款”)。基于法解释学的立场,此种情形下,计税依据明显偏低是税务机关推定课税的前提,计税依据明显偏低具有正当理由则为阻却事由。然而,达到何种程度方可称作“明显”偏低,又有哪些情形属于“正当理由”,无论该法其他条文抑或其实施细则俱未对此作出阐发。相较而言,设定一比例作为衡量“明显”偏低的标准在技术层面并不复杂,明晰能够阻却推定课税的正当理由则更为繁难,采用概括法甚难涵盖异质多元的各类事项,采用列举法又易挂一漏万。实践中,当税务机关依计税依据明显偏低条款实施推定课税时,征纳双方常就正当理由是否成立发生争议。计税依据明显偏低条款是税收征管法上备受关注的一

项规则,其看似具备完整的“行为模式—后果模式”,实则在构成要件特别是正当理由方面富有开放性,故而在条款适用的法律后果方面也有突出的不确定性。鉴于推定课税的实质是税务机关以经验法则估算税基的金额,^②对纳税人财产利益的影响甚巨,准确理解并适用计税依据明显偏低条款十分必要,而个中关键便在于对正当理由的妥当认定。为此,本文拟首先考察,在上位法较为原则的背景下,税务规范性文件如何对计税依据明显偏低的正当理由进行细化,继而审视税务机关的主张在税法裁判中能否得到法院支持,并反思法院面对此类纠纷时“有限审查”的立场是否符合行政诉讼法理。在此基础上,本文尝试对计税依据明显偏低的正当理由作类型化梳理,并建议通过准确、合理配置关于正当理由的举证责任,使法院对推定课税行为全面而适当地实施合法性审查,以此督促税务机关正确适用计税依据明显偏低条款。

一、税务规范性文件对正当理由的枚举及其不足

税收征管法及其实施细则对于何为计税依据明显偏低的“正当理由”均未置一词,部分税务规范性文件对其作了明确规定。通过梳理可知,这些文件涉及的可阻却推定课税的事由包括交易对方系亲属、交易价格系在公开拍卖中形成、交易价格受国家政策影响、企业连续三年以上亏损等。相关文件为税收征纳实践提供一定指引,然而基于规范性视角加以检视,其也存在若干不足。

(一)关于正当理由内容表述的欠缺

首先,部分内容的合理性不足。举例言之,国家税务总局2010年第27号公告、北京市地方税务局2012年第6号公告、鞍山市地方税务局2013年第3号公告等文件均将企业连续三年以上(含三年)亏损作为股权转让价格偏低的正当理由。这仅是从内部因素入手探究计税依据明显偏低的正当性,外部因素譬如国家战略的调整、投资者布局的变化、企业领导层的更替等,均对企业的发展前景产生重大影响并且导致股权价值波动,^③而前述因素在规范性文件中体现不够。此外,相关文件对导致股权转让价格明显偏低的内部因素的考量也颇不全面,转让对象是内部投资者抑或外部投资者,转让标的是何种性质的股权,乃至相关公司在转让前后的股权结构等因素,都应当而未能给予必要观照。

其次,部分规定的精确性不够。这方面的典型表现是较多使用不确定概念。^④作为上位法的税收征管法未明确界定计税依据明显偏低之正当理由的内涵和外延,给纳税人的预期带来不确定性。^⑤厘清内涵的工作非税务规范性文件所能开展,至少也须由税收征管法实施细则来完成,税务规范性文件的主要任务应当是列举属于正当理由的典型情形,为税收征管提供操作指引。由此观之,若干规范性文件尝试对特定领域计税依据明显偏低的正当理由作概括式表达,未必合适。相关文件在此过程中诉诸“合理商业目的”“正当让利”等不确定概念的运用,不过是将征纳双方对正当理由的困惑,转为对其他不确定概念的不解,并不能真正解决问题,相关税收的不确定性未见降低。即便是采用列举法来阐明计

税依据明显偏低的正当理由,相关文件在表述上也有不够精确之处。以房地产转让课税的规范性文件为例,其内容不精确至少表现在两处。其一,部分文件如江苏省地方税务局2012年第1号公告、重庆市地方税务局2014年第9号公告等,将价格由公开拍卖形成作为计税依据明显偏低的正当理由,但未对拍卖举办者、竞拍人数等加以限定,实践中不乏竞拍人仅一人的情形,此时税务机关是否必须认可该通过拍卖所形成的价格,在缺乏明确规范依据时不无争议。相较之下,同样是针对房地产转让的课税问题,也有不少文件明示拍卖举办者须为“合法拍卖机构”方可成为计税依据明显偏低的正当理由,广州市地方税务局2012年第1号公告、珠海市地方税务局2012年第1号公告便是如此,江西省税务局2018年第15号公告还明确该处的公开拍卖“以多人参与”为限。这实际上说明,更为精确的表述完全可以做到。其二,政府定价导致明显偏低的计税依据系属正当,这本无疑问,但在市场经济环境下,狭义政府定价已然较少,更为常见的是受公权力影响的非纯粹市场定价,此间形成的计税依据是否一概正当需要予以明确。涉及这块的规范性文件如安徽省税务局2018年第21号公告明确“政府指导价、限价等非市场定价”导致的计税依据明显偏低不启动推定课税,但对政府指导价应该如何理解缺乏清晰论述。具体来讲,该处的政府指导价是否等同于《价格法》上的相关概念,从而有严格的适用范围限制,根据文件不能推导出唯一确定的答案。实践中已发生纳税人向有关部门请示后确定交易价格,却被税务机关认定明显偏低的情形,在政府部门指导下制定的价格能否等同于政府指导价,或者退一步讲,即便不能等同,能否参酌针对政府指导价的认定思路,应由相关文件予以明确。此外,前述文件中的“非市场定价”是否仅限于所罗列的两种情形,也存在疑问,比如根据《价格法》第30条,政府干预价格的手段除限价外还有限定差价率或者利润率、实行提价申报和调价备案等,当市场主体的定价行为受到这些方面的限制时,所形成的计税依据即便明显偏低也有正当理由。

最后,部分列举事项的周延性有限。税务规范性文件对计税依据明显偏低的正当理由的规定以枚举式为主,涵盖有限本是在所难免,问题在于,当相关文件集中列举某一类型事由时,若是遗漏其中的若干常见情形,将给执法时颇为依赖文件的一线税务机关造成困惑。比如,重庆市地方税务局2014年第9号公告、安徽省地方税务局2017年第6号公告等针对房地产转让课税的规范性文件中,税务机关从交易性质和外部环境两个角度提炼计税依据明显偏低的正当理由:前者指交易对象、交易客体或交易方式具有特殊性,即受让方是转让方的直系亲属或承担直接赡养义务人、转让标的是拆迁安置房、通过公开竞价拍卖转让;后者主要指法院判决或裁定转让,依据政府定价、指导价、限价等价格转让。这些表述较为清晰,指向明确,但也因如此,不能被文义涵盖的事由很难获得正当性。最典型的表现是,受让方若是转让方的兄弟姐妹,依前述文件,不成其为计税依据明显偏低的正当理由。事实上,由常理可知,兄弟姐妹通常也同转让人有紧密的人身关系,仅在直系亲属范围内理解亲密关系也已受到批评,^⑥以明显偏低的价格向兄弟姐妹转让房地产应属正当,南昌市地方税务局2012年第22号公告、唐山市地方税务局2012年第1号公告等关于股权转让课税的文件便将此种关系的存在作为计税依据明显偏低的正当理由。法的安定性首先要求规则对客观实践的抽象程度处在恰当、合理和总体上可明确界定的水平,^⑦若是相关文件对列举事项提炼不够以致遗漏典型情形,显然有悖于法的安定性原则,有损税收征管秩序的稳定。

相比于前述情形,税务规范性文件根本未考虑某一类可能的正当理由,本来没有问题。在税务机关执法高度依赖文件的背景下,当纳税人提出自己认为的正当理由时,税务机关易直接驳回,这便成其为一个问题。后文将对其中双方发生争议并进入司法程序的情形有所观照,此处暂且存而不论。

(二)税务规范性文件内部关于正当理由规定的冲突

如果将不同税务机关针对计税依据明显偏低的

正当理由所作规定联系起来看,不难发现相互间存在纵向与横向的体系冲突。纵向冲突也即下位规范性文件与上位规范性文件对同一问题的规定有所不同,横向冲突则指不同地区税务机关的立场存在差异。

以股权转让课税为例,国家税务总局先后颁布2010年第27号公告和2014年第67号公告,省市税务局制发的文件基本以此二者为模板,但在内容高度重合的同时,下位文件偏离上位文件的情形亦不鲜见。针对总局2010年第27号公告:一者,该公告明确将所投资企业连续三年以上亏损作为计税依据明显偏低的正当理由,江苏省地方税务局2014年第7号公告则于其后添附“股权转让价格不低于被投资企业净资产的70%”的条件,实际上限缩了纳税人阻却推定课税的空间;二者,总局2010年第27号公告在列举典型情形后设有兜底条款,北京市地方税务局2012年第6号公告、长沙市地方税务局2013年第5号公告、重庆市地方税务局2013年第15号公告等下位文件却均未将之纳入;三者,公告中明确,只要是“因国家政策调整”而低价转让股权,均属于正当理由,但在许多地方发布的文件或公告中,除国家政策调整外,还附带“由政府或行政部门下达文件或规定”并且对企业生产经营造成“直接限制或影响”的条件,这使得仅受宏观政策(未具体下发文件、公告或者相关文件未公开)影响或是政策调整的影响较为间接的情形,被排除在正当理由之外。针对总局2014年第67号公告所罗列的股权转让价格明显偏低的正当理由,广西壮族自治区地方税务局2015年第6号公告删去了其中本企业员工内部转让的这种情形;此外,总局公告中“股权转让双方能够提供有效证据证明其合理性的其他合理情形”这一兜底条款也未见于广西的文件。事实上,这并非孤例,其他省级税务局出台的文件也存在该情形,如安徽省地方税务局2015年第137号公告。需要指出,前述纵向冲突有一种表现形式,即上位文件载明的正当理由未见于下位文件。理论上讲,文件没有列举的情形未必不能构成正当理由,后文也将阐述该点,所以其严格来讲不属于“冲突”。问题在于,税务机关实施征管行为时高度依赖政策文件,^⑧而且政策文件与

法律规范不同,法律规范有严格的上位法优于下位法的原则,但在政策文件的部分,地方性文件有时会被认为“更符合本地实际”“更具针对性”而得以优先适用。特别是在税收场域,土地增值税、个人所得税等很多税种的征管,以及核定征收、推定课税等方法的运用都有较强的地方特色。设若某省或某市税务局制定的文件对正当理由的列举基本照搬总局公告,独缺其中某一项,该省市范围内的税务机关恰好面对此种情形时,显然不会无疑义地直接认定相关情形计税依据明显偏低的正当理由。从客观效果的角度看,其已然造成规则冲突所会引发的后果。易为人忽视的还在于,诚如前述,省市税务局制发的文件多以两份总局公告为准,而两份公告所罗列的正当理由有很大差异。2010年第27号公告已因“立新废旧”而失效,但省市税务局依据该文件制发的规范性文件仍然全部有效,这便同后来成为上位文件的2014年第67号公告产生明显的体系冲突。

以房地产转让课税为例。首先,房地产转让价格明显偏低有多种正当理由,其中之一是受让方和转让方存在密切的亲属关系。然而,各地对该处亲属关系具体范围的界定存在明显差异。江苏省界定的范围最窄,仅包括三代以内直系血亲间的交易,山西省界定的范围最宽,三代以内血亲间的交易都能成为计税依据明显偏低的正当理由。威海市和广州市所界定的范围则居于前二者中间,其采用列举的方法,除三代以内直系血亲和配偶外,还将兄弟姐妹纳入其中,但未包含叔侄等三代旁系血亲间的交易。其次,成交价格系由生效法律文书载明能否构成计税依据明显偏低的正当理由,各地基本持肯定见解,但对该处“生效法律文书”范围的认定则不尽一致。比如,威海市明确将仲裁委员会的裁决书也纳入进来,江西省则仅纳入了法院形成的法律文书,进一步看,威海市认为法院形成的调解书与判决、裁定具有相同的效力,其所载明的价格即便明显偏低也属正当,江西省则在法院公开判决或裁定的转让价格构成正当理由的同时,明示“不含调解”。最后,交易对象即房屋本身存在某些影响价值的因素,也是各地规范性文件中均认可的导致转让价格明显偏

低的正当理由,但具体意指同样不一而足,如客观上有明显缺损等严重质量问题、曾经发生重大意外、存在功能性结构破损等严重质量问题的表述在不同文件中出现。应当说,房地产转让价格明显偏低的正当理由并没有太强的地方特色,各地规定不一可能制约跨区域经营活动的开展,甚至妨碍全国统一大市场的发育,也会给相关纳税人带来较高的遵从成本,理当慎重。

需要说明的是,规范性文件内部的无论是纵向冲突还是横向冲突,都不能直接以合法或违法来评判。发生下位文件抵触上位文件的情事时,下位文件并非绝对无效,而须以法律为标尺来审视,看哪份文件合乎法律规定。若似《税收征管法》第35条这般,法律规定本身就指向不明,相互抵牾的规范性文件便难以辨明各自的合法性。实践中,行政机关在执法时若遇到存在纵向冲突的规范性文件,其以谁为准并不确定,不乏行政机关就近选择适用低位阶文件的情形。^⑨至于规范性文件间发生横向冲突的情形,则因文件的制定主体之间并没有隶属关系,故而更不会因此对文件的效力产生现实、直接的影响。也即,税务规范性文件关于计税依据明显偏低的正当理由的体系性冲突,更主要的是合理性方面的问题,加之前文所述的规范性文件关于正当理由内容表述的欠缺也属于合理性问题,这都限制了法院在诉讼中开展司法审查的空间。

二、针对正当理由有限的司法审查及其反思

行政诉讼是解决行政争议的最后一道防线,^⑩当征纳双方就应否推翻纳税人呈报的计税依据并实施推定课税产生争议时,诉诸司法成为纳税人寻求救济的重要手段。然而,因纳税人提起税务行政诉讼须满足清税前置和复议前置两个条件,^⑪使得涉税争议接近司法不易。总体上看,囿于多方面因素,针对进入司法程序的数量有限的推定课税纠纷,法院的立场较为谦抑,在正当理由能否成立的问题上倾向于支持税务机关的见解。

(一)税法“空筐结构”引致的合法性审查难

需要先予说明的是,从语义结构看,计税依据明显偏低条款由两部分组成——计税依据明显偏低和

不存在正当理由,二者相辅相成。面对税务机关意欲实施的推定课税行为,纳税人的抗辩既可能是其明显偏低的计税依据确有正当理由,也可能是计税依据根本未明显偏低。前一情形中,纳税人提出了计税依据明显偏低的正当理由。后一情形中,纳税人有时单纯指计税依据偏低的幅度不构成“明显”,如在周建青、王廷香与江苏省苏州工业园区地方税务局第一税务分局、江苏省苏州工业园区地方税务局行政复议案^⑩(以下简称“周建青案”)中,税务机关坚持以苏地税发[2014]8号文规定的10%为下浮下限,纳税人则认为根据财税[2011]61号文应以20%为下浮下限,从而其所呈报计税依据并未明显偏低;有时则实际上是在辩称明显偏低的计税依据具有合理性,还是在周建青案中,纳税人认为案涉房屋存在墙体裂缝、渗水等情况,税务机关评估房屋价值时未充分考量这些因素,故应下修基准价,从而其计税依据便不再明显偏低,此一针对基准价格的质疑形式上是在商榷“计税依据明显偏低”,实则也提出计税依据明显偏低的正当理由。可见,判断计税依据是否明显偏低时总有一参照项,纳税人若指称参照项选定不当,既是在说其计税依据(较之应然参照项)并未明显偏低,也是指其计税依据纵然(较之实然参照项如税务机关对涉案房产的评估价)偏低也有正当理由。因此,本文在这部分讨论中,将纳税人提出的此类抗辩也纳入进来,以求更全面地梳理正当理由的可能情形。

以纳税人提出的计税依据明显偏低之正当理由有无对应文件依据为准,可将上述判例区分为两大类:一是税务规范性文件列举了特定正当理由,案涉情形不能精确对应故税务机关不予认可,纳税人则认为其所提出的理由应当成立,此时不应适用计税依据明显偏低条款;二是纳税人提出了税务规范性文件未曾提及的事由,税务机关不认可从而引发争议。

属于前一类型的典型判例是周国威与国家税务总局淮安市税务局、国家税务总局江苏省税务局行政复议案^⑪(以下简称“周国威案”),周国威提出,房屋买卖双方系亲属关系(姐弟)应为计税依据明显偏低的正当理由,该主张未获税务机关认可,法院则严格

遵循《关于进一步加强存量房评估工作的通知》(苏地税发[2014]58号),以能够合理地导致存量房交易价偏低的亲属关系仅限于三代以内直系亲属为由驳回周国威的诉求。在有文件依据时,征纳双方一般争议不大,故而后一类型的判例数量相对更多,在法院支持税务机关判断的判例中,不乏纳税人所提理由较为正当的情形。如在韶关市盈锦置业有限公司与广东省仁化县地方税务局税务行政征收和行政赔偿纠纷案^⑫(以下简称“盈锦置业案”)中,纳税人提出“已向税务机关咨询”应当是计税依据明显偏低的正当理由,税务机关对此不予认可,法院亦肯定税务机关的观点。就案涉情形而言,政府部门定价被多部文件承认系房地产转让价格明显偏低的正当理由,从事理属性讲,纳税人向政府部门咨询后订出的价格与政府定价均可被视为政府允诺,仅存在政府主动抑或被动认同价格的差别,而这不足以使两种情形的税法评价天差地别。尽责的税务机关应阐明其为何认为纳税人的理由不成立,但从判决书所呈现的内容看,税务机关简单以文件无此规定为由即否定纳税人的主张。严格从对具体行政行为司法审查的应然立场出发,法院似可认为税务机关作出具体行政行为的事实和法律依据不够充分。

又如,在史久豪与陈江、蒋良芬等债权人撤销权纠纷案^⑬中,税务机关否定房屋所占土地系划拨性质成立房屋转让计税依据明显偏低的正当理由。对此,法院以纳税人未证明土地的划拨性质与转让价格明显偏低的关联为由驳回其诉求。稍具生活常识便可知晓,以划拨方式取得的土地使用权因在交易、过户、贷款等方面受到限制,对附着其上的房屋价值造成一定影响。该案判决的思路有待商榷。

法院也有认可纳税人所提理由的情形,新疆瑞成房地产开发有限公司与新疆维吾尔自治区地方税务局稽查局税务行政处罚案^⑭中,纳税人以明显偏低的价格将房屋转让给退休上访职工,税务机关不认为安抚退休职工的情绪构成正当理由而对其实施推定课税,一审法院支持纳税人,在国家税务总局复函支持基层税务局做法的前提下,二审法院仍坚持认为该理由正当而维持原判。有观点认为法院如此处

理有介入法外秩序的嫌疑,但从生活经验出发,其合理性显而易见。^①

根据上述对司法裁判的检视可知,法院对税务机关适用计税依据明显偏低条款的审查力度总体上偏弱,这并非没有缘由。行政诉讼中法院主要对行政行为实施合法性审查,基本的审查思路是依托法律法规,全面检视行政机关所作行为的合法性。问题在于,我国现行税法多见抽象宽松的原则性规定,缺乏必要的定义性条款,^②以致法律、法规乃至规章对许多基础性问题回应乏力,甚至呈现“空筐结构”的样态。^③税收征管法的规则虽然相较于实体税法要更为完备,但其计税依据明显偏低条款仍然十分概括、抽象,行政法规、规章对该规则的内涵也未作必要的阐释和细化。这导致的后果是,一方面,税务机关对其认为没有正当理由的计税依据明显偏低情形实施推定课税,是有法律依据的从而不能被直接认定为违法;另一方面,其具体的认定过程和结论是否合法又缺乏判断标准。于是,无论相关争议是否涉及规范性文件,法院欲实施合法性审查都将遇到难题。

在前述第一类情形也即有相关规范性文件但案涉事由无法精确对应时,法院除在实施审查时缺乏具体、明确的法律依据外,还将遇到三方面难题。其一,根据行政诉讼法的规范和法理,法院裁判依据法律、法规,参照规章,规范性文件在裁判中仅为“重要事实依据”,即便是合法有效的规范性文件也“不能作为裁判的法律依据”,^④换言之,单凭税务规范性文件不必然使税务机关的推定课税行为得以正当化。其二,现有关涉计税依据明显偏低的正当理由的规范性文件多为不完全列举式的正面规定,这意味着,纳税人提出的事由不能精确对应文件所述情形,也不代表其主张不成立,比如,即便规范性文件阐明交易双方是三代以内直系血亲可使明显偏低的计税依据正当化,不意味着交易双方是三代以内旁系血亲就不能使明显偏低的计税依据正当化。其三,法院在行政审判中对规范性文件的司法审查受到很大限制,其原则上应依行政相对人申请启动,也只能是审查具体行政行为时的附带审查,若行政相对人不提

出一一并审查申请,法院即便事实上仍可考察相关文件的合法性,但发现存在不法情事时仅可不作为认定具体行政行为合法的依据,并向制定机关提出司法建议,实践中,此类案例的审理过程中,纳税人较少请求一并审查规范性文件。

在前述第二类情形也即纳税人所提理由未见于任何规范性文件时,法院实施审查更有无的放矢之迷惘。其易将法律上抽象规则的具体认定视为由行政机关保留的自由裁量空间,进而在避免审查行政行为合理性和尊重行政机关专业判断的思路指引下,回避开展更加细致的审查工作。细究之,这两方面考虑都存在一定问题。

(二)法院对正当理由进行判断并非合理性审查

我国行政诉讼以合法性审查为原则,合理性审查为例外。通常认为,2014年修改《行政诉讼法》时新增的具体行政行为明显不当可以判决撤销的规定,便是合理性审查的表现,当然,此时也可从“实质合法”的角度切入理解,也即行政行为明显不当便是违法。^⑤据此,法院对计税依据明显偏低的正当理由成立与否实施审查,似乎也于法有据。

行政审判实践中,明显不当判决较常适用于行政处罚的数额设定、限期拆除的期限要求等事项。此间所针对的都是行政行为处理方式或曰处理结果的明显不当,而正当理由成立与否关系到计税依据明显偏低条款的构成要件能否满足,二者不可等量齐观。明显不当审查标准的确立是为规制行政裁量,审查其有无明显与立法目的和精神、基本法治原则、习惯法、一般公平正义观念或常人理性相悖。^⑥行政机关作出一项具体行政行为时,在构成要件、适用程序、处理结果三个维度均有裁量空间,法院所认定的则既可能是要件裁量不当,也可能是程序裁量或结果裁量的不当。从判例看,针对结果裁量作出明显不当判决的情形最多,针对程序裁量的明显不当判决次之,针对要件裁量的明显不当判决最少。这种状况的产生有其学理支撑。由于行政诉讼法规定的相对模糊,理论和实务界对明显不当判决的适用情形有作探讨,主流观点有三种:一是结果显失公正,^⑦二是违反行政合理性原则,^⑧三是结果畸轻畸

重。^⑤不难发现,依这三种主张,该判决针对的都主要是结果裁量,仅第二种观点可部分指向对程序裁量的审查。进言之,前述第三种观点因是全国人大法工委所主张,更能代表立法者的真实意图,在理论和实务界的影响也最广。该说对明显不当判决的适用情形界定最窄,典型表述是“应限于涉及金钱或替代物的明显不当行政行为”^⑥。依上述分析,纵然单纯从法律条文出发,法院有权对正当理由是否具备作出自己的判断,并据此判决税务机关推定课税的行为明显不当,但只要将其理解为合理性审查,大多数法院都很难真正如此行事。尤其是在撤销行政行为判决一般要经专业法官会议和审判委员会讨论的背景下,考虑到判决的社会效果,即便承办法官有心如此,也很难坚持到底。

必须明确一点,基于规制行政裁量的需求而在行政审判中有限度地容纳合理性审查,但对行政裁量的规制却并非全部依靠合理性审查。当行政裁量指向能否满足特定构成要件从而可否适用一项规则时,实际上关涉的是适用法律正确与否的问题,此间法院对行政行为的审查乃属于合法性审查的范畴。这也从另一角度证成了明显不当判决应主要针对结果裁量的合理性——对要件裁量合理与否的审查本质上是适用法律是否正确的问题。由此出发,法院如果确实认为税务机关对纳税人所提理由的否定有失允当,这便说明税务机关根本不应适用计税依据明显偏低条款进行推定课税,故而作出撤销判决时的理由应当是“适用法律、法规错误”而非“明显不当”,法院此时所实施的仍然是合法性审查而非合理性审查,只不过此间对具体行政行为合法性的判断揉入某些经验分析的成分。新的问题由此衍生:既然审查过程中还是有经验分析的因素,能否基于税务机关在涉税议题上的专业性而导向法院应更多尊重税务机关专业判断的结论?

(三)对正当理由的认定通常不涉及专业判断

税收领域的专业性较强,这常成为全国人大给财税主管部门预留部分税收“剩余立法”权限^⑦和法院在税法裁判中尊重税务机关判断的理据。然而,税收事项具有专业性不代表税收征管过程中的全部

涉税事项都是专业问题。譬如,要判断计税依据明显偏低的理由能否成立,其实是在看明显偏低的交易价格合不合理,这更多依靠生活经验,也即,一个客观中立、生活经验丰富而又通情达理的人基本上便能作出判断,对税收、税法方面的专业性要求并不高。而且,若是较真的话,该假想中的第三人比之税务机关还有一明显优势——中立性。法院某种意义上便处在类似于该“第三人”的地位,运用常识、常理认定案件事实、开展法律推理,是法官的常规工作。^⑧以尊重税务机关专业判断为由限缩司法审查空间,理由并不充分。

司法实践中,税务机关和纳税人就商品属性、潜在风险、周边环境、资金回笼需求或急需现金、合理经营需要、经营困难、涉案标的不具有商品属性、化解社会矛盾、优惠政策、税务机关认可交易价格等是否构成计税依据明显偏低的正当理由发生争议,不难发现,前述事项无一关涉真正的税收问题,由法院作判断不仅在专业性维度并无欠缺,在中立性维度的优势更加突出。

在明确法院对正当理由成立与否的审查仍为合法性审查,税务机关在该议题上也无专业优势之后尚须指出,以上结论只是凸显税务机关所作判断的可争讼性和应受审查性,并非要求法院过于积极地介入判断正当理由成立与否。由此出发,一方面需要对正当理由作尽量细致的梳理,另一方面更应当通过一定机制,使法院在开展司法审查时既不缺位、也不越位。后文分别讨论这两方面的问题。

三、正当理由在应然层面的类型化梳理

鉴于经济活动的变动不居和交易类型的样态多元,任何为计税依据明显偏低的正当理由下定义或是作穷尽式列举的努力都很可能是徒劳的。鉴于此,更合意的做法是遵循类型化的进路,基于一定标准对可能的理由在观念层面加以把握。至于规则层面,税收征管法实施细则对正当理由作方向性指引有其必要,但未必要过于频繁地将具体事由罗列在税务规范性文件中,这是因为出于思维惯性,一旦文件中明示其一或其几,很容易在征管实践中造成“排除其他”的后果。若确要在相关文件中列示典型事

由,也必须设有“其他合理情形”的兜底条款。

(一)提炼正当理由的基本思路

理论上讲,计税依据在市场交易中形成,或高或低皆可谓是市场主体意思自治的结果,其首先要接受的也是民商事法律的评价和调整。根据法秩序统一的原理,合法化事由具有统一性,在某部门法上合法的事由可成为在其他部门法上的合法化事由,^②故税法通常要尊重民商法对特定交易安排所作评价,仅在相关交易构成避税等特殊情形下方能对其实施特别纳税调整。推定课税不同于特别纳税调整,其不涉及对民商法评价的背离,故在分析推定课税的条件是否具备时必须紧紧依托交易本身及其民商事法律效果展开。就此而言可以认为,若一项交易安排在民商法意义上具有合理性,其所形成的计税依据一般也应获得税法上的正面评价,反之则反是。所以,考察计税依据明显偏低有无正当理由时,不能脱离民商法语境。

民商事交易通常有其市场价,交易价格过度偏离市场价可能是正当的,这或者是因为交易本身在性质上较为特殊,或者是受外部交易环境的影响,比如政府在特定时期对某些交易实施价格管控。交易价格过度偏离市场价又不正当的主要情形则是意思表示存在瑕疵,这既可能是一方当事人存在欺诈、胁迫、乘人之危等情状,也可能是双方当事人通谋而作出虚伪意思表示。针对后一大类情形,税法会相应作出推定课税或特别纳税调整的处理,针对前一大类情形,原则上不应介入干预。遵循上述分析进路,使计税依据明显偏低得以正当化的,不外乎内外两方面因素——交易性质的特殊和外部环境的制约,以下即围绕这两方面展开论述。

(二)正当理由的具体类型

交易性质的特殊表现在三个大的方面,各自项下又有若干具体情形。其一,交易主体特殊。该处的特殊性表现在两个层次:第一层是转让方具有显著异于同行业其他市场主体之处,在日本,大阪高等裁判所1975年的一个典型判例便认为,转让方在营业种类、营业面积、员工数量、店内设备等方面的特殊性,可以阻却推定课税的适用;第二层是转让方在

特定时期表现出的特殊性,比如部分纳税人出于迅速回笼资金或推动业务转型等特殊需要,会以相对较低的价格出售资产,这显然也是计税依据明显偏低的正当理由。实践中有一种情形,某些具特定身份(如公职身份)纳税人基于特殊目的(如尽快变现高价值不动产以逃避监管)而低价转让资产,虽其动机可议甚至有违法嫌疑,但只要该转让行为本身在民商法意义上合法,其又愿意向税务机关如实陈述这一层因由,原则上也应认定其在税法层面构成计税依据明显偏低的正当理由,这同“非法所得也可税”一样,乃是税法独立性的体现。

交易主体包含双方当事人,以上所述主要指向出售方特殊的情形,除此以外,受让方特殊亦足以成为计税依据明显偏低的正当理由。在我国,多部税务规范性文件将“交易对方系亲属”作为计税依据明显偏低的正当理由,仅对该处“亲属”的范围认定不一。日本判例持相反见解,其认为特殊关系正可说明计税依据明显偏低是买卖双方合意的结果,故不应阻却、反而应导向推定课税的实施。^③该见解立基于所有交易均以经济目的为首要考量的理念,与客观实际不尽吻合,也有以税法强行割裂家庭关系之虞,况且税务机关应当举证证明而非直接推定明显偏低的计税依据系由买卖双方非诚信合意所致,故前述日本判例见解并不可取。然而,不能因为关联企业间具有类似亲属间的密切关系,便将前述观点类推适用于“交易对象系关联企业”的情形。这是因为企业间的交易原则上均以经济目的为首要考量,关联企业间并不存在自然人之间基于血缘或姻亲关系而产生的人身意义上的强关联性,故计税依据明显偏低不能基于此而获得正当化。交易对象具有特殊性还有一种表现,即交易对象具有稀缺性甚至不可替代性,此间形成典型的买方市场,买方议价权较大,很容易压低成交价格。交易对象具有稀缺性甚至不可替代性,多是缘于一项交易需要对象有特定资质或满足较高条件,能达到者甚少,譬如要求交易对象有极高的资本实力,在一定区域内符合标准的市场主体便可能很少。实践中有一未进入司法程序的纠纷,某中等城市坐落在长江边,知名地产商

A在江边核心地段有一酒店大楼,后将其转让给另一知名地产商B,成交价低于成本价。当地税务局认为此间计税依据明显偏低,A地产商则主张,酒店大楼的规格、区位、面积等在该市可谓独一无二,除B地产商外别无其他可能的接盘者,故成交价明显偏低也属正当。

其二,交易客体特殊。如果交易客体在品质上低于同类商品或劳务的通常水平,或是存在某些方面的特殊问题,都可能导致计税依据合理偏离通常市场价格。至少有十种具体情形可归属于这一类型:住房内部状态糟糕,存在裂缝、渗水等情况;住房微观区位不佳,如楼层谐音为部分人所忌讳,楼栋附近有变电站、垃圾堆等可能影响居住体验的因素;相邻权利人滥用权利;住房属于动迁安置房;住房内曾发生刑事案件;住房被认为风水不佳;商铺的营业地点不佳、人流稀少;住房或商铺面积过大;车辆曾发生交通事故;商品(如“赌石”中的原石)价值一时难以确定。上述部分情形虽未必影响交易客体的物理品质和使用价值,但依据社会一般观念,可能降低人们对其所作评价,故仍应认可其作为计税依据明显偏低的正当理由。

其三,交易方式特殊。在通常的磋商式交易中,交易双方所达成的价格往往较为接近通常市场价格,而在竞拍式或招投标式交易中,受到一些不可控因素的影响,二者间可能发生更大幅度的偏离。此间的价格也是在市场交易中形成,具有民商法意义上的合法性,故而原则上应得到税法的肯定评价,仅在极特殊的情况下(如竞拍人或投标人仅一人)作相反认定。

可能影响计税依据的外部环境则至少包括政策环境和经济社会环境。该处的政策环境取其广义,指有一定公权力因素发挥作用的外部环境,其中的“政策”并不局限于由行政机关制定发布的狭义上的政策。政策环境有三个层面:一是微观层面,比如法院作出生效判决或裁定,又如政府事先认可成交价格;二是中观层面,如政府在某一区域或领域实施指导价、限价等;三是宏观层面,如政府出台、变更或者废止一定产业政策,其既可能是限制性政策,也可能

是体现经济法独特调整方法的提倡性政策。^⑩置身前述政策环境之下,计税依据的形成并非纯粹基于当事人间的意思自治,或多或少受到公权力因素的影响,此时纵使明显偏低也应具有正当性。在此基础上,从微观到中观再到宏观层面,政策环境对计税依据的影响程度逐渐弱化,比如,产业政策对于特定交易价格的影响比较间接,但即便如此,纳税人提出其作为计税依据明显偏低的正当理由仍有合理性。

至于经济社会环境对计税依据产生影响,则主要指当其发生突然、重大变化时,会改变行为人未来预期进而扰动其当期决策。这方面最典型的表现是,若某一区域发生重大负面事件,使市场“看空”其后续经济社会发展,则该区域的房地产交易价格可能出现下跌。从市场看空到普遍性的价格下跌,再到税务机关的评估系统监测到此一下跌进而调整评估价,存在一定时滞,若特定纳税人在此间出售房地产,便可能出现计税依据相较于评估价格明显偏低的情况,而这不应导向推定课税的适用。

实践中纳税人可能提出的理由不胜枚举,故而此处的探讨意在勾勒一种思考的方向而非试图穷尽列举。由于税务机关直接同纳税人打交道,更多接触纳税人所提理由并对其成立与否作出判断,所以在应然层面梳理正当理由的实践价值主要是,使税务机关实施推定课税时对纳税人所陈述的理由更为包容,不至于仅因税务规范性文件中无此一项便轻言否定。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案^⑪(以下简称“德发案”)中,最高人民法院曾言,“税务机关确定应纳税额时,应当尊重市场行为形成的市场价格……行使税收征管法第三十五条第一款第六项应纳税额核定权时,应当受到严格限制。”这一立场同前述观点是一致的。以上梳理对法院也有一定指引作用,即让其在关涉计税依据明显偏低条款适用的行政审判中保持必要的敏感,能意识到正当理由成立与否不能简单地看“有无文件依据”。在此基础上,正确认识关于正当理由的举证责任配置,对法院依法全面审查推定课税行为的合法性,更加关键。

四、关于正当理由举证责任的准确配置

对正当理由成立与否的判断属于合法性审查的范畴,但法院不可能将税务机关摺在一旁而自行作出判断,其更应该也更擅长做的是判断税务机关所作判断的合法性。就此而言,准确理解适用计税依据明显偏低条款时举证责任的应然配置并将之付诸实践,可使法院在审判中置重心于对税务机关判断过程的审查,也即重点看其否定纳税人所提理由时,有无充分的事实和法律依据。如此一来,法院对具体行政行为的司法审查既恪守谦抑立场而不冒进,又达致全面实施合法性审查的目标。

(一)由纳税人承担举证责任的当前实践

举证责任又称证明责任,指事实真伪不明时,法官因不得拒绝裁判而采用的处理案件的方法。^⑧除司法程序外,税收征管过程中同样存在事实真伪不明的情形,最终判断的得出相当程度上也取决于举证责任配置的状况。在适用计税依据明显偏低条款,尤其是认定正当理由是否具备时,当前无论是在税务行政程序还是司法程序中,相关举证责任都更多被配置给纳税人,这成为推定课税在实践中应用过频,发生争议并进入司法程序后纳税人也经常败诉的关键原因。

1. 税务机关认为应由纳税人承担正当理由成立的举证责任

税务机关的立场可通过税务规范性文件来加以把握。因职责所限,税务规范性文件一般不会明确提到举证责任,但从字里行间并结合税务机关在行政诉讼中的答辩意见,可推导出税务机关的基本立场。

税务规范性文件将举证责任配置给纳税人的典型表现可见于南昌市地方税务局2012年第22号公告,其第20条规定,“对申报的计税依据明显偏低的,主管地方税务机关应当依法对转让人和受让人进行约谈,并对其提出的理由进行核查,对约谈、核查仍无法有效排除疑点的,应认定为无正当理由”,所谓“疑点”的意思是“可能有也可能无”,也即此时待证事实正处于真伪不明的状态,纳税人依该公告将直接承担不利后果,是由其承担举证责任的表现。

此外,许多税务规范性文件均明确纳税人有提供证明材料的义务,税务机关对此进行审查,若认定有正当理由便以申报价格为计税依据,若无则以评估价格为计税依据,这其实未涉及真伪不明时不利后果的分配问题。由税务机关在行政诉讼中的答辩意见可知,前述提供资料的义务常被其等同于举证责任。如盈锦置业案中,纳税人已向税务机关提供相关证明资料,但税务机关认为,最后真伪不明时的不利后果仍须由纳税人承担,这便是在举证责任的意义上理解提供资料的义务。这便使文件中关于举证责任的语焉不详在实践中异化为针对纳税人的责任配置。

税务规范性文件及征纳实践在认定“正当理由”时关于举证责任的配置,实际上反映了税务机关先入为主地将计税依据明显偏低推定为“无正当理由”。其产生的负面效应甚为明显。这首先意味着纳税人在征管程序中要承担更重的责任,且自身的主张很可能不被税务机关认可。而一旦进入诉讼环节且法院也认可此一举证责任配置方式的话,纳税人的败诉风险将急剧攀升,毕竟,举证责任的分配代表诉讼不利后果的配置,^⑨举证责任之所在,败诉风险之所在。

2. 法院倾向于认可税务机关的立场

从司法实践看,法院确有认可税务机关立场,将正当理由成立的举证责任配置给纳税人的倾向。对典型个案作微观考察可知,举证责任配置对诉讼结果的影响直接而重大。如在盈锦置业案中,纳税人提供了书面合同、保证金复印件等证明资料作为商铺转让价格明显偏低具有正当理由的依据,税务机关以纳税人未提供团购方式的相关资料为由不予认可,法院认可税务机关的处理方式。不难发现,该案中税务机关和法院都对“提供相关证明资料”采取极高标准的理解,认为纳税人应呈交所有关乎正当理由判断的资料,这是将举证责任配属纳税人的体现。

法院在个案裁判中,有时径直将举证责任配置给纳税人,有时则会援引法律规范作为如此行事的依据。然而,税法本身未就此作出明文规定,法院据以配置举证责任的规范可能谈的是另一问题。如在

合浦雄鹰房地产开发有限公司与合浦县地方税务局案^⑧中,税务机关依据《税收征管法实施细则》第47条第3款“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,应当提供相关证据,经税务机关认定后,调整应纳税额”的规定,认为纳税人未承担举证责任,法院认可税务机关的处理从而判决纳税人败诉。前引规定确实关涉推定课税,但其所指乃是对推定方法的选用、而非推定课税的条件是否达致存在争议时的举证责任配置。纳税人质疑推定课税的条件成就和质疑推定课税具体方法的选用,是不同层次的问题,不能将两种情形中的举证责任配置混为一谈。

至于举证责任被配置给税务机关,纳税人最终也获得较为有利结果的判例,细致检视后可发现,德发案再审裁判中纳税人获得法院支持的诉求与能否推定课税本身其实并无关联。该案中,税务机关实施推定课税时便已围绕是否存在计税依据明显偏低的正当理由开展了证明工作,其查明竞买人唯一、拍卖保证金门槛设置过高、拍卖保留价设置过低等情形从而认为纳税人所提理由不能成立。在此情形下,最高人民法院虽也在判决书中指出要尽量尊重市场形成的计税依据,但仍然认可税务机关的处理,仅判决撤销其加征滞纳金的部分决定。而在纳税人完全胜诉的判例中,亿源房地产开发有限责任公司与国家税务局抚顺市税务局第一稽查局案^⑨(以下简称“亿源案”)的再审法院认为,亿源公司方面提出案涉五套门市房的单价系经原新宾县地税局领导及工作人员签字认可,这可成为计税依据明显偏低的正当理由,抚顺市第一稽查局则未举证证明其在作出被诉税务处罚决定前已依法进行核实,故判决支持纳税人。由前述两案的裁判过程可知,法院对两个推定课税行为都实施了一定程度的审查,审查重心之一均是税务机关在推定课税前有无认真检视纳税人所提理由,而这只能由税务机关举证证明。

(二)从计税依据明显偏低条款的规范定位看举证责任配置

由税务机关承担正当理由能成立的举证责任,不仅在功能的意义上是合意的,即有助于税法裁判

中司法审查的高效开展,更关键的,这也是从事物本质属性出发得出的唯一正解。

《税收征管法》第35条所载六类情形均会导致税务机关无法据实课税而不得不改用推定的方法来确定应纳税额。推定课税与据实课税相对应,属于税额确认的特殊方式。税额确认当以据实为优先,查明税基的责任由税务机关承担,只是因为涉税信息偏在于纳税人一方,故在法律有规定的情况下,纳税人也须配合税务机关查明税基。此时纳税人所承担者系协力义务,即面对税务机关征管行为的作为、不作为及容忍义务,^⑩其主要包括依税法和相关法律规定设置账簿、进行纳税申报、提供相关资料等方面的内容。就属性而言,税务机关课征税款是主动行政,查明税基系其法定职责,若确因不具备据实课税的条件而不得不改采推定课税方法,税务机关必须证明推定课税的适用条件已然成就。无论在征税还是诉讼环节,对推定课税的阐明责任均在税务机关。^⑪计税依据明显偏低且无正当理由系适用推定课税的一种情形,故“计税依据明显偏低”和“无正当理由”原则上俱应由税务机关举证证明,否则其援引该条进行推定课税便有事实和法律依据不充分的嫌疑。

进言之,存在共性的同时,《税收征管法》第35条所载六类情形相互间也存在异质性。大体上,其可被划分为三大类别:第一类是情形一,此时纳税人依据法律法规不设置账簿,据实课税自无可能,税务机关只能推定课税而别无选择;第二类是情形二至情形五,这些情形中的纳税人不履行或不适当履行协力义务,如应当设置账簿但未设置,税务机关所须负担的举证责任固然不因而转嫁给纳税人,但根据协力义务的法理可相应减轻须达到的证明标准;^⑫第三类是情形六,也即计税依据明显偏低且无正当理由,严格说来,此时纳税人已完成法律赋予其的各项协力义务,是税务机关对纳税人呈报的计税依据提出质疑,自应由其举证证明,且须达到相对更高的证明标准,^⑬这也是德发案再审裁判中,最高人民法院“应当受到严格限制”一语的要旨所在。

依托上述规范分析,可对计税依据明显偏低条款适用时举证责任的应然配置形成基本判断。首

先,行政机关在行政诉讼过程中要全面证明自身所实施行政行为的合法性,阐明其行为具有事实和法律依据,即便计税依据明显偏低条款运用了不确定法律概念,通说也认为行政机关对不确定法律概念的解释适用应受司法审查,^⑩是故税务机关对于整个“计税依据明显偏低且无正当理由”情形的存在,均应承担举证责任,这是其证明自身适用法律正确的关键一环,也应当是法院对推定课税行为实施合法性审查的重心所在。事实上,诚如前述,计税依据明显偏低和无正当理由二者本就关联密切而难以截然分开,要求税务机关在不考虑正当理由的前提下单独证明计税依据明显偏低,易导致规则适用失当。其次,税务机关举证证明计税依据明显偏低相对容易,其证明“正常”计税依据的存在及其为何“正常”,纳税人呈报的计税依据又偏离该标准达一定幅度即可,但针对正当理由的不存在,鉴于证明对象只可能是某事物的存在而不能是不存在,故纳税人须于此间配合税务机关的查证,基本表现形式是提出计税依据明显偏低的正当理由并提供相应证明材料。最后,纳税人此时仅承担初步证明责任,最终的举证责任仍由税务机关承担,若其不足以举证推翻纳税人的主张便要承担对己不利的后果。从域外实践看,美国税法便遵行了该思路,依其《国内收入法典》“E分章”第7491节(a),若纳税人已履行提出记账凭证、证实相关项目等初步证明责任,针对该争议的举证责任即由税务机关承担。^⑪须强调的是,纳税人要提出可信证据,才可被视为已履行初步证明责任,法官会对证据作可信度检验。^⑫从国内的司法实践看,亿源案再审判决在举证责任配置方面也堪称范本,根据判决书中的法院说理部分,实际上将纳税人提出理由视为一种初步证明责任,在税务机关未举证证明该理由不能成立时,须承担不利后果。

若是依从举证责任的应然配置,部分案件的裁判思路可能有所不同。比如,盈锦置业案的纳税人将“已向税务机关咨询”作为计税依据明显偏低的正当理由提出,并将书面合同、保证金复印件等可能提供的资料呈交税务机关,并指出不存在税务机关及法院所称的团购相关资料。应当认为,纳税人于此

间已履行协力义务并承担了初步证明责任,仍然存在的真伪不明状态便只能说是由税务机关举证不力所致,应当由其承担相应的不利后果,而非直接以纳税人未提供团购方式的相关资料为由认定其未尽举证责任,并判决其败诉。可见,由税务机关承担举证责任,使法院能对税务机关的推定课税行为实施全面的合法性审查,尤其是关注其作出具体行政行为时的事实和法律依据是否充分;同时,法院也未完全绕过税务机关,越俎代庖地自行判断正当理由成立与否。就恪守司法与行政的应有分际而言,这一状况颇为理想。

结语

税务机关的推定课税行为易受到纳税人的质疑,特别是当其援引计税依据明显偏低条款调整纳税人所呈报税基时,征纳双方往往难以就正当理由是否具备、进而推定课税的条件成就与否达成一致意见。在税收征管法及其实施细则未就正当理由作出细致规定、税务规范性文件对此也只是作不完全列举的背景下,税务机关要避免陷入“纳税人所提理由没有文件依据便不成立”的思维误区。由于税收征管实践在相当程度上依赖税收法律、法规、规章和税务规范性文件,故有必要通过税收征管法实施细则作原则性规定、税务规范性文件进行细化的方式,尽量周延地梳理可能的正当理由,但在相关文件中必须设有“其他合理情形”的兜底条款,以缓释文件所枚举事由挂一漏万的风险。

税务机关在个案中对正当理由的判断是否允当,关系到适用计税依据明显偏低条款正确与否,进而成为推定课税行为有无合法性的决定性因素之一。法院对此所实施的是合法性审查,而非理论和实践中都存在争议的合理性审查。同时,判断正当理由成立与否更多依赖生活常识和经验,税务机关在这方面并无显著的专业优势。有鉴于此,税务机关对正当理由成立与否的判断是可争讼和应受审查的。法院所要做的并非绕过税务机关另作判断,而是着眼于对税务机关所作判断的审查,重点在判断过程。就此而言,将关于正当理由的举证责任正确配置给税务机关,不仅是对计税依据明显偏低条款

的适用作规范分析后得出的结论,也使法院在相关案件的裁判中既能全面审查推定课税行为的合法性,又无冒进以致侵犯行政权之虞,无论从内在属性还是外在功能的视角看,都是合意的。由此可见,正确配置举证责任,诚为推定课税相关纠纷得到妥善解决的基础,也是此类案件的裁判在今后需要努力改进的方向。

注释:

①参见刘继虎:《论推定课税的法律规制》,《中国法学》2008年第1期。

②参见汤洁茵:《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》,《中外法学》2017年第6期。

③参见闻岳春、段奕冰:《创业板高管离职事件对股价影响的实证分析》,《证券市场导报》2013年第7期。

④参见董学智:《论税法上的不确定法律概念》,《交大法学》2018年第2期。

⑤参见陆猛、吴国玖:《从税法不确定性视角探讨税收法定原则落实》,《税务研究》2017年第1期。

⑥参见杨立新:《民法典婚姻家庭编完善我国亲属制度的成果与司法操作》,《清华法学》2020年第3期。

⑦参见戴建华:《论法的安定性原则》,《法学评论》2020年第5期。

⑧参见王霞:《税收规范性文件的异化:根源及矫正》,《湖南社会科学》2016年第2期。

⑨参见任鹏:《政策冲突中地方政府的选择策略及其效应》,《公共管理学报》2015年第1期。

⑩参见马怀德:《新时代法治政府建设的使命任务》,《政法论坛》2023年第1期。

⑪参见张富强:《纳税权入宪的逻辑进路》,《政法论坛》2017年第4期。

⑫参见江苏省苏州市姑苏区人民法院(2015)姑苏行初字第00122号行政判决书。

⑬参见江苏省淮安市中级人民法院(2019)苏08行终122号行政判决书。

⑭参见广东省韶关市中级人民法院(2014)韶中行终字第75号行政判决书。

⑮参见浙江省绍兴市中级人民法院(2011)浙绍商终字第

828号民事判决书。

⑯参见新疆维吾尔自治区乌鲁木齐市中级人民法院(2014)乌中行终字第95号行政判决书。

⑰参见曹阳:《税收核定与反避税的界分与归位》,《交大法学》2020年第4期。

⑱参见刘剑文:《落实税收法定原则的现实路径》,《政法论坛》2015年第3期。

⑲参见侯卓:《税收法定的学理阐释及其进阶路径》,《学习与实践》2019年第7期。

⑳应松年主编:《行政法与行政诉讼法学》,高等教育出版社2017年版,第526页。

㉑参见何海波:《论行政行为“明显不当”》,《法学研究》2016年第3期。

㉒参见沈岿:《行政诉讼确立“裁量明显不当”标准之议》,《法商研究》2004年第4期。

㉓参见江必新主编:《新行政诉讼法专题讲座》,中国法制出版社2015年版,第264页。

㉔参见马怀德主编:《新编〈中华人民共和国行政诉讼法〉释义》,中国法制出版社2014年版,第331页。

㉕参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〉解读与适用》,法律出版社2015年版,第158页。

㉖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》,《政治与法律》2016年第1期。

㉗参见叶姗:《税收利益的分配法则》,法律出版社2018年版,第49页。

㉘参见杨建军:《常识、常理在司法中的运用》,《政法论丛》2009年第6期。

㉙参见吴锦飞:《法秩序统一视域下的刑事违法性判断》,《法学评论》2019年第3期。

㉚E家庭裁判所2000年6月29日裁决,裁决事例集59卷226页。

㉛参见漆多俊:《经济法基础理论》(第5版),法律出版社2017年版,第179页。

㉜参见最高人民法院(2015)最高法行提字第13号行政判决书。

㉝参见陈刚:《证明责任概念辨析》,《现代法学》1997年第2期。

㉞参见李汉昌、刘田玉:《统一的诉讼举证责任》,《法学研

究》2005年第2期。

⑮参见广西壮族自治区北海市中级人民法院(2015)北行终字第6号行政判决书。

⑯参见辽宁省高级人民法院(2020)辽行再24号行政判决书。

⑰参见陈敏:《税法总论》,新学林出版有限公司2019年版,第531页。

⑱参见刘继虎:《论推定课税的法律规制》,《中国法学》2008年第1期。

⑲参见柯格钟:《税捐稽征协力义务、推计课税与协力义务违反的制裁——以纳税者权利保护法第14条规定讨论与

条文修正建议为中心》,《台北大学法学论丛》2019年第2期。

⑳参见侯卓、吴东蔚:《税基调整权的理论勘误与实践调校——以〈税收征管法〉第三十五、三十六条的差异为视角》,《税务研究》2020年第6期。

㉑参见王天华:《行政法上的不确定法律概念》,《中国法学》2016年第3期。

㉒参见《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1368页。

㉓See Megan L. Brackney, The Impact of Code Sec. 7491 Burden-Shifting in Tax Controversy Litigation, 9 Journal of Tax Practice and Procedure 27, 29(2007).

The Just Cause of Evident Low Tax Basis and Its Burden of Proof

Hou Zhuo

Abstract: "Tax Administration Law" article 35, paragraph 1, item 6 states that whenever the tax basis is evidently low without just causes, the tax authority has the power to adopt the constructive taxation. However, the law does not stipulate under which circumstances may the tax authority be prevented from adopting this method. While normative documents of tax administration does enumerate some causes, but there are still some deficiencies in reasonability, precision as well as comprehensiveness, and the inconsistencies within the system also stands as a real problem. The ambiguity of the law turned out as a drag for courts to review the adoption of constructive taxation in the process of administrative adjudication. Nevertheless, it must be made clear that whether the taxpayer has a just cause concerns the reasonableness of adopting the constructive taxation under the circumstance of evident low tax basis, due to the fact that the court conducts a legality rather than reasonability review on it. As for the establishment of causes argued by taxpayers, it mainly depends on life experiences. Since tax authority has no distinctive professional advantages, there is no such thing as "respecting the professional judgement of tax authority". When sorting out the possible just causes, the corresponding burden of proof should be accurately allocated according to the approach of norms, which is not only the premise for the court to comprehensively review the legality of constructive taxation, but can also call off the necessity to directly decide whether the just causes can be established, thus there is no risk of infringing administrative autonomy.

Key words: Constructive Taxation; Evident Low Tax Basis; Just Causes; Normative Documents of Tax Administration; Adjudication of Tax Law