



TAX LAW AND

税法解释与判例评注

CASE REVIEW

第 3 卷

熊伟/主编

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

TAX LAW AND
税法解释与判例评注
CASE REVIEW

第 3 卷

熊伟 / 主编

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法解释与判例评注:第3卷 / 熊伟主编. —北京:
法律出版社, 2012. 9

ISBN 978 - 7 - 5118 - 3861 - 2

I. ①税… II. ①熊… III. ①税法—法律解释—中国
②税法—判例—中国 IV. ①D922.220.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 189157 号

税法解释与判例评注(第三卷)

熊伟主编

责任编辑 刘文科
装帧设计 李瞻

© 法律出版社·中国

开本 720 毫米×960 毫米 1/16

版本 2012 年 11 月第 1 版

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

印刷 北京北苑印刷有限责任公司

印张 17.75 字数 270 千

印次 2012 年 11 月第 1 次印刷

编辑统筹 学术·对外出版分社

经销 新华书店

责任印制 陶松

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5118-3861-2

定价:38.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

卷首语

《税法解释与判例评注》步入第三个春秋。在第一卷和第二卷中,法院判决和财税规范性文件成为作者评述的重点,律师的代理词、辩护词作为附录,更为读者提供了难得一见的原始素材。第三卷承继了前两卷独有的定位和清爽的风格。同时,为了让读者真切体验税法之实务运作,本卷独立引入税法律师辩护词和税务法官判决,不再作任何“指引性评论”,给读者留有一份属于自己的“解释与评注”空间。

本卷共收录三篇关于纳税评估的笔谈、十一篇理实一体化的税法论文、两份印度沃达丰境外间接转让股权案的判决书(主判决书和附议判决书,简称印度 Vodafone 判决)和一份律师的辩护词。其中既有针对国内、国际财税规范性文件的深度评判和比较研讨,也有针对法院判决的不同声音,有助于读者形成独立的判断,为进一步的理论研究提供参考,对实务运作也有很好的借鉴。

值得一提的是,滕祥志教授引入部颁税法规则审议机制以检讨现行赠与税制;邱冬梅教授在域外司法实践中寻求税收协定中“受益所有人”概念的历史背景及其演进路径,反思国税函[2009]601号文;朱炎生教授深度解剖志逸四海公司诉思明区国税局案,着力分析纳税人虚假的纳税申报构成偷税的要件,为读者提供深度评论。他们所关注的视角、触及的领域以及其说理的方式均静候您的关注,期待深度的共鸣。

香港中文大学法律学院助理教授许炎赐稿,就香港所得税的过去、现在和未来进行全方面研讨,也为本卷增色不少。内地所得税法可否称得上是成功的税法?背后是否亦存在许炎教授所言的“成功背后的隐忧”?这些问题值得关注。与此同时,许炎教授的论文为我国区际(两岸三地)所得税法提供了宝贵的素材和全新的视野。

本卷的另一特色在于独立引入印度 Vodafone 判决。本案所涉问题非常重大,尤其是关系到外国直接投资和境外间接转让股权。该判决的全文引入,可为读者深度了解境外间接转让股权涉税处理、国际税务争端处理、国际反避税规则以及印度司法体制和法官的“判决说理”等诸多问题提供宽广视野,进而使读者可以洞察国际税法之“庐山真面目”。

税法关乎税收学、政治学、法学等诸多学科。税法理论研究需要在不同的关

2 税法解释与判例评注(第三卷)

联学科之间寻求法律的思维,实务研究同样需要跳出已有的“政策依赖型”模式,谋求税法独有的价值判断。《税法解释与判例评注》自诞生之日起便肩负着“连接理论与实务”的使命,虽不能说是“难于上青天”,但确实也是一个不小的挑战。承蒙业内同行关爱,本书的作者群和读者群不断扩大,在理论和实务界树立了较好的口碑。这种欣喜鼓励着我们继续前进,不断创新组稿和出版思路,为读者提供更高质量的作品,为作者提供更好的交流平台。

为谋求《税法解释与判例评注》的可持续、开放性发展,我们有意谋求与税务局、法院、律师事务所、税务师(会计师)事务所、律师协会、税务师协会、会计师协会等税法实务部门和专业人士深度合作,也将尝试专题化的组稿模式,希冀生产更多高质量的“理实一体化”的知识产品,使税法呈现“百家争鸣”之格局,从而发展税法研究和实务。

本书得到教育部“新世纪优秀人才支持计划”的资助,也是武汉大学70后财税法学术团队计划的成果之一。感谢全体作者的创作和赐稿,感谢法律出版社学术·对外合作分社朱宁社长的大力支持,以及刘文科编辑为本书付出的辛勤劳动。武汉大学法学博士研究生叶金育担任本卷执行编辑,承担了大量的具体工作,在此一并致谢!

熊 伟

武汉大学税法研究中心

2012年7月12日

目录

Contents

卷首语/1

专家笔谈：纳税评估在税收征管法中该如何定位？ /1

一、中国纳税评定制度的法律构建 施正文/1

二、纳税评估的现状与未来 袁森庚/6

三、是否高估了纳税评估的法律效力？ 熊伟/10

香港所得税制沿革与实践：成功背后的隐忧 许炎/13

虚假纳税申报构成偷税的要件分析

——兼评厦门市志逸四海进出口有限公司诉厦门市思明区国家税务局案 朱炎生/27

附件：福建省厦门市思明区人民法院行政判决书 /39

一份税务稽查法律意见书的解读

——兼论上海市“营改增”试点与纳税人权利保护 王桦宇/48

税收协定中“受益所有人”概念的历史沿革及最新进展

——兼评国税函[2009]601号文 邱冬梅/62

2 税法解释与判例评注(第三卷)

从赠与视角看构建部颁税法规则审议机制 ——以财税[2001]28号、财税[2011]82号等为例	滕祥志/81
从一起走私普通物品案看行邮物品进口税制度之完善	徐珊珊/99
个人物品进口税的立法检讨:以《43号公告》与《54号公告》为对象	王凤丽/107
零售业通道费的税法处理:以国税发[2004]136号文为分析基点	周晓光/124
孙岳崧案折射的寿险给付金之涉税处理与评判	赵钰昆/134
从共享税合作看税务征管机构之重组	傅纳红/147
企业重整、和解与破产清算的税收规划	刘福元/155
国爱俊虚开增值税专用发票、偷税案辩护词	夏建三/164
印度沃达丰境外间接转让股权案判决书	王宗涛等译/176
《税法解释与判例评注》稿约	/273

专家笔谈：纳税评估在税收征管法中该如何定位？

【目次】

- 一、中国纳税评定制度的法律构建
- 二、纳税评估的现状与未来
- 三、是否高估了纳税评估的法律效力？

编者按：

纳税评估是税务机关近年来为强化征管而特别重视的一项制度，也被国家税务总局视为启动新一轮征管改革的突破口。在修订《税收征收管理法》的过程中，国家税务总局征求多方意见，试图将纳税评估作为征管程序的一个环节。然而，针对纳税评估究竟是一种什么性质的程序，其对纳税人和相关第三人具有何种效力，在流程上如何与税收征收、税务稽查、税务强制执行等制度相协调等问题，业内专家实际上并没有达成普遍共识，甚至连国家税务总局内部各司局的意见也未必一致。《税收征收管理法》前后几次修订草案中关于纳税评估的内容都不一致，说明人们对这个问题的认识还有待进一步深化。本期专家笔谈聚焦于此，就是希望集思广益，合理发挥纳税评估的作用，为修改《税收征收管理法》提供参考。

一、中国纳税评定制度的法律构建

施正文*

(一)按照建立现代税收征管制度的目标推动《税收征收管理法》的修订
为推动税收征管制度的改革与完善，根据全国人大常委会的立法规划和要求，国家税务总局于2008年启动了新一轮的《税收征收管理法》修订工作。经过近五年的调研、考察、起草和论证工作，修订工作在很多方面都取得了重

* 中国政法大学民商经济法学院教授、博士生导师，中国政法大学财税法研究中心主任。

大进展。特别是在围绕《税收征收管理法》立法架构的调整、重点立法问题的确定、国外立法例的借鉴、条文规则的起草等具体立法问题的研讨中,对我国《税收征收管理法》修订的根本目标这一顶层设计问题的认识取得了新的突破,并已逐步形成共识。这个共识就是,我国《税收征收管理法》修订和税收程序制度改革的目标是建立现代税收征管制度,以从根本上改革现行的税收征管制度,实现我国税收征管制度从传统到现代的根本转型。

本次《税收征收管理法》的修订不仅要秉持建立现代税收征管制度的根本目标,而且要初步构建现代税收征管制度体系。现代税收征管制度在内容上包括税收管理制度、税收确定制度、税收征收制度、税收检查制度、税收处罚制度、税收救济制度,这也应该成为我国《税收征收管理法》章节设计的基本架构。在上述各种税收征管程序制度中,税收确定制度居于中心地位,对各类税收征管制度都具有极为重要的影响。税收管理制度为应纳税额的确定提供健全的纳税环境和涉税基础信息;税收检查制度为确定应纳税额而查明应税事实和取得证据材料;税收征收程序必须以通过税收确定程序而作出的税收确定处理为前提和依据(不经过税收确定程序,缴纳税款或强制执行等税收征收程序就无法启动),使税收确定处理所确定的应纳税额得以实际履行;税收处罚多数是纳税人因虚假申报应纳税额而承担的法律后果;税收救济制度通常解决应纳税额确定中发生的争议。可见,几乎所有的税收程序活动都是指向或围绕应纳税额的确定行为。因为只要应纳税额能够得到真实、合法、公平的确定,税收征收一般不会有障碍,税收程序活动的目的和任务就能基本实现和完成。

(二) 纳税评定在法律性质上属于税收确定制度

根据纳税义务发生理论,应税行为在符合法律规定的税收构成要件时所成立的纳税义务是抽象纳税义务。为了使抽象纳税义务具体化,需要通过专门设置的税收确定程序(tax assessment)来确定具体的应纳税额,为税收征收程序提供依据。因此,多数国家将税收确定程序与税收征收程序明确分开。《日本国税通则法》、《德国税收通则》、美国《国内收入法典》等都设专章规定税收确定程序,其内容包括税收确定的方式、方法、内容、时效等。例如,《日本国税通则法》第15条规定:“在国税纳税义务成立的场合,除在纳税义务成立的同时无须经过特别程序应纳税额即确定外,均应依国税法律规定的程序,确定其应纳税额。”

应纳税额的确定方式包括申报纳税方式和核定征收方式两种,其中申报纳税方式是各国普遍采用的。在申报纳税方式下,首先由纳税人通过纳税申报的形式,行使应纳税额的初次确定权;其次由税务机关通过纳税评定的形式,行使应纳税额的评定权,两者共同行使而使应纳税额最终确定。因此,所谓的纳税评定,就是指税务机关利用获取的涉税信息,采用特定的程序和方法,对纳税人纳税申报的真实性、合法性和准确性进行分析、审核和评价,作出相应处理,以确定应纳税额的一项税收征管制度。

在税收征纳程序的三大核心环节(流程),即报税—评税—征税中,纳税评定是与纳税申报相对应和配套的一项税收确定程序。在申报纳税方式下,纳税评定是必须设置和必经的一项税收确定程序。并且,纳税评定对于税收征收、税源管理、纳税服务、税收稽查等都具有重要意义。多数国家设置专门的纳税评定部门,配备相当比例的税务人员具体负责实施纳税评定工作。

我国现行《税收征收管理法》没有区分税收确定程序和税收征收程序(纳税申报被规定在税务管理一章而不是规定在税款征收一章,是这一认识的集中体现),也没有纳税评定的概念和相关规定。但从1998年开始在税收征管工作中探索实行纳税评估,并逐步在全国普遍推行。目前纳税评估的主要依据是2005年3月11日国家税务总局发布的《纳税评估管理办法(试行)》(国税发[2005]43号)。我国现行纳税评估工作的主要问题是法律依据不足,定位不明确,纳税评估与税收稽查、税源管理职责交叉,工作重叠。因此,建立纳税评定制度的需求十分迫切,它是我国当前构建现代税收征管制度,推动征管改革最为重要的目标和工作。应当通过吸收现行纳税评估的实施经验,按照税收确定制度的法律定位,将其改造为各国通行的纳税评定制度,并在《税收征收管理法》中明确规定。也就是说,在本次《税收征收管理法》修订中,应当将现行《税收征收管理法》税款征收一章分为税款确定和税款征收两章。在税款确定一章中,分别设纳税申报和纳税评定两节。在纳税申报制度立法中,重点是确立纳税人自行申报的法律地位,规范定期定额征收方式,统一纳税申报期限,增加修正申报制度。在纳税评定制度立法中,关键是明确规定纳税评定的法律定位,厘清纳税评定与税务稽查的关系,规定纳税评定的基本方法、主要环节和评定手段,规定纳税评定结果的法律意义。

(三)健全纳税评定制度的程序规则

根据纳税评定遵循的程序、采用的方法和法律效果的不同,纳税评定包括

简易评定和普通评定两种形式,而税收稽查则是一种特殊的纳税评定。

简易评定是一种简单、快速的纳税评定程序。它是在收到纳税申报后,及时对其进行形式审查并作出相应处理的一种纳税评定。纳税人每期递交纳税申报之后,税务机关都必须及时对其进行形式审查。审查的内容包括纳税申报表是否填写完整、附送资料是否齐全、是否签名、是否存在计算错误或笔误、是否适用法律不正确等。如果对纳税申报进行形式审查后没有发现问题,税务人员就将纳税人的姓名、税号、税种、纳税期限、应纳税额等填入纳税评定清单,由主管税务人员签字之后,纳税评定的程序就正式完成,有关税收确定的效力从签字之日起发生。纳税评定清单不发给纳税人,如果纳税人请求出具税收确定文书,税务机关必须重新签发一份纳税评定处理决定书,载明应纳税额等事项。如果简易评定中发现纳税申报存在计算错误或笔误,或者适用法律不正确,可以要求纳税人进行修正申报;也可以直接对其进行更正,并将更正情况通知纳税人,听取纳税人的陈述和申辩,然后再按照更正后的数额向纳税人签发税收更正处理决定书。

在法律性质上,通过简易评定作出的纳税评定处理具有确定应纳税额的效力,但属于保留事后调查的税收行政处理。《德国税收通则》第164条规定:“应税行为未经终结调查的,得普遍或在个别案件中,基于事后调查之保留作成税收确定处理,并无须附具理由。预缴的确定,属于基于事后调查保留的税收确定处理。”因为采用简易评定时,税务机关只对纳税申报进行形式审查,不对申报的应税事实进行调查,而是完全依纳税人提供的资料进行审核。因此,对经过简易评定的纳税申报,事后税务机关可以启动普通评定或税收稽查进行详细审查。如果发现税额确定不正确或存在违法,应当作出更正处理决定或行政处罚决定。

普通评定是纳税评定的一般形式,是实施普通程序的纳税评定。它是税务机关根据已获得的涉税信息,主要运用数据信息对比分析方法,对经过简易评定的纳税申报进行分析、评估、审查和判断,提出确定应纳税额的意见或移送稽查部门处理。普通评定的工作内容和工作流程包括:根据宏观税收分析和行业税负监控结果以及相关数据设立的评定指标及其预警值,对纳税申报进行对比分析,筛选确定重点评定对象;对所确定评定对象中的问题或疑点进行深入的案头分析和评估,必要时可进行通讯核查或税务约谈;对评定确认的问题要求纳税人自行改正或移交稽查部门处理。

普通评定主要采用案头审核方法,运用相关评定指标及其预警值对纳税申报进行对比分析,以发现纳税申报中的问题或疑点。在此基础上,如果需要提请纳税人进行陈述说明、补充提供证明资料的,可以采取税务约谈。对于案头分析和税务约谈中确认的问题,税务机关可以要求纳税人限期自行改正。纳税人据此提交修正申报并补税后,税务机关在纳税评定报告中予以记载后终止评定。如果纳税人要求出具税收确定文书,税务机关必须签发纳税评定处理决定书,载明应纳税额,责令纳税人限期缴纳。同样,该纳税评定处理决定属于保留事后调查的税收行政处理。如果纳税人不同意自行改正和补充申报,或者发现有逃税、骗税等税收违法行为,需要通过实地检查来查明事实和取得证据,并移交稽查部门处理。

因此,纳税评定不能采用现场调查方法。如果需要运用实地检查的手段确定税额,应当通过税收稽查来实施,这也是纳税评定与税收稽查的主要区别。但通过纳税评定对纳税申报进行审查,可以为税收稽查提供线索,是税收稽查选案的主要来源和依据。从长远看,“不经评定,不得稽查”将成为一项征管原则。所以,纳税评定实际上也成为税收稽查的选案环节,在征管机构设置上,可以将纳税评定机构与税收稽查选案机构进行合并。

在普通评定中发现纳税申报中存在问题而纳税人又不同意自行改正,或者发现纳税人有逃漏税等税收违法行为的,必须移交稽查部门处理。稽查部门审查立案后,运用税收检查手段,进一步查明涉税事实,获取证据材料,并在此基础上对应纳税额作出更正处理决定,或对税收违法行为作出行政处罚决定。在某种程度上,通过稽查手段审查纳税申报也是一种特殊的纳税评定。因为它不是由专门的纳税评定机构通过普通纳税评定程序实施的,而是由税收稽查部门采用税收检查手段实施的。税收稽查一般经过选案、检查、审理和执行等程序,对于需要更正原纳税申报中的应纳税额的,由税务机关作出税收处理决定;如果构成逃漏税等税收违法行为的,则同时作出税收行政处罚决定。

在纳税评定中,对应纳税额的确定原则上应当以取得直接资料为依据,实行据实课税。但在无法取得足够直接资料的情况下,可以采用各种间接资料认定计税依据,实行推定课税。我国法律规定了三种情形下可以适用推定课税方法进行纳税评定:一是《税收征收管理法》第35条规定的核定征收;二是《税收征收管理法》第36条规定的关联企业转让定价中的纳税调整;三是《企

业所得税法》第44条规定的关联企业转让定价中的核定征收。上述三种情形下的推定课税,既可以在申报纳税方式中适用,也可以在核定征收方式中适用,具体内容在核定征收中论述。

纳税申报和更正处理都是确定应纳税额的确认行为,相互间有着密切关系。关于申报确定的应纳税额将受到更正的何种影响,有两种观点。一是消灭说,认为更正处理是在将纳税申报恢复原状的基础上,以税额为一个整体进行重新确定的行为,纳税申报将因更正进行而失效。二是并存说,认为更正处理是个别、独立的行为,只是对纳税申报所确定的税额进行一定的追加或减少。从法理上说,消灭说是合理的,它比较符合更正处理的实际情况。但从维护税收法律关系的稳定性来看,并存说更为妥当。《日本国税通则法》第29条采纳了并存说,规定增额更正不影响已确定的应纳税额相关部分国税的纳税义务,减额更正不影响据此税额以外部分国税的纳税义务,取消更正不影响由此减少税额以外部分国税的纳税义务。

二、纳税评估的现状与未来

袁森庚*

针对税源管理,当今的税务机关广泛采用纳税评估的方式,可谓轰轰烈烈、有声有色,但同时又存在许多的疑惑,争议较大,税务人员自感工作的成效并不理想。《税收征收管理法》正处于修订之际,纳税评估将是其重要内容。因此,有必要对纳税评估进行重新研究。

(一)对纳税评估的认识

在我国,纳税评估(tax assessment)是一种舶来品。在美国,“tax assessment”一词,也被有些人翻译为“税收核定”。^[1]纳税人自行申报之后,税务机关进行税收认定(tax determination)。税收认定的意义在于确定应纳税额,但确定的数额并不产生法律效力,对纳税人并不构成现实意义上的义务。只有经过税收核定程序,纳税人的应纳税款才得以确定,应纳税款才正式记入纳税

* 国家税务干部进修学院教授。

[1] 熊伟:《美国联邦税收程序》,北京大学出版社2006年版,第27页;2010年国家税务总局《关于纳税评估管理办法修改的说明》。

人名下。但税收核定过程中,针对纳税申报情况的不同,税务机关采用不同的核定程序和手段。对于简易核定,税务机关仅仅是比对信息,如果没有发现什么问题,就直接将应纳税款正式记入纳税人名下。对于欠税核定,税务机关将采用税务稽查程序。^[1]为此,根据美国的税收核定,对于纳税评估我们可以产生以下三点认识。第一,纳税评估是税收征管程序的一部分,而且是最重要的一部分。它是税收征管的核心部分,这是对纳税评估的定位。纳税人的申报程序和税务机关的税收认定程序。只是税收义务(债务)确定的前置程序,税务机关的信息比对,调查核实,甚至税务稽查程序,也都是为了税收核定,为最终确定纳税人的应纳税款。纳税评估确定了纳税人的法定债务,是税收征收程序启动的前提。而税收保全和税收强制执行程序的启动,也是以税收核定为依据的,纳税争议的产生及其处理程序(税务复议程序和诉讼程序)也主要是因税收核定而产生的。违法行为的处理(滞纳金加收,行政处罚以及刑事责任的追究)也都是以税收核定为基础的。第二,纳税评估作为税收征管的核心程序,其产生的法律后果是确定纳税人的法定税收义务(债务),这样的程序必须由级别较高的法律文件予以规定。例如,由《税收征收管理法》对此作出明确规定。美国的税收核定程序是在《联邦税法典》(Internal Revenue Code, IRC)中予以明确规定的。第三,在纳税评估的过程中,为了取得有效的成果,最终准确地核定出纳税人的应纳税款,足够的真实、有效的信息,第三方信息尤其电子信息,是进行纳税评估的工作基础。否则,就无法准确地核定出纳税人的应纳税款。在美国等税收征管效率较高的国家,税收征管中之所以能够采用税收核定,有赖于其较为充足、有效的涉税信息。

2005年,国家税务总局颁布了《纳税评估管理办法(试行)》。该办法对纳税评估进行了基本的界定。该办法第2条将纳税评估定义为“纳税评估是指税务机关运用数据信息对比分析的方法,对纳税人和扣缴义务人(以下简称纳税人)纳税申报(包括减免缓抵退税申请,下同)情况的真实性和准确性作出定性和定量的判断,并采取进一步征管措施的管理行为”。这一文件的颁布以及对纳税评估的界定,对我国纳税评估工作的开展以及税源管理的加强,具有许多积极的意义。一是使得我国的纳税评估工作有了文件依据。二是该办法对纳税评估的界定,使得税务工作人员以及纳税人对纳税评估有了一个基本

[1] 熊伟:《美国联邦税收程序》,北京大学出版社2006年版,第五章。

的认识。三是该办法对纳税评估工作的开展具有一定的指导意义,在我国税收征管中正式启动了纳税评估工作,而且在实际工作中也取得了一定的成效。当然,以此类文件的形式对纳税评估进行这样的界定,在税收执法实践中以此作为纳税评估的依据,也使得纳税评估工作存在一些问题。

(二) 当前我国纳税评估工作存在的主要问题

我们认为,当前我国纳税评估工作主要存在以下三个方面的问题:

第一,对纳税评估工作定位不清,高度不高。根据2005年国家税务总局颁布的《纳税评估管理办法(试行)》对纳税评估所进行的界定,其只是粗糙地将其界定为一种税收管理行为。但是它是一种什么性质的税收管理行为,其法律效力如何,该办法实际并没有对纳税评估进行有效定位。就这一问题,2010年国家税务总局《关于纳税评估管理办法修改的说明》也明确指出,在税收征管中还存在许多问题,从制度上看,现行纳税评估管理办法对纳税评估的定位不够明确,缺乏可操作性。^[1]

第二,目前纳税评估的效果不够理想。上述国家税务总局《关于纳税评估管理办法修改的说明》中也明确指出,《纳税评估管理办法(试行)》自2005年实施以来,作为税收征管的一个手段在全国各地广泛运用,对推进依法治税,加强税源的管理,减少税收流失起到了一定作用。但是在税收征管中,“科学化、精细化”管理的要求还没有有效落实,“疏于管理、淡化责任”的问题没有根本解决,税收征管模式中的“强化管理”没有具体体现。我们认为,主要原因有以下两点:一是对纳税评估本身定位不清,没有明确规定合法有效的方式和程序;二是有效纳税评估的信息基础缺乏。而足够、真实、有效的涉税信息,又是进行纳税评估的工作基础。

第三,目前的纳税评估缺乏位阶较高的法律依据。我国目前关于纳税评估的法律文件主要就是国家税务总局发布的《纳税评估管理办法(试行)》这一规范性文件。如果将纳税评估界定为一个对纳税人的财产权产生实质影响的具有法律效力的执法行为,其依据是一个规范性文件显然难以让人信服,产生了许多非议。也无怪乎有人提出,我国目前的纳税评估缺乏法律依据。这使得税务机关在纳税评估时不够自信,没有底气,甚至畏缩不前。如果纳税人对纳税评估不配合,不履行其协助义务,对评估的结果不认可、不履行,那么税

[1] 2010年国家税务总局《关于纳税评估管理办法修改的说明》。

务机关因没有明确的法律依据而无法采取有效的法律手段,从而大大影响纳税评估的实效。

(三)关于纳税评估的改进

针对目前我国纳税评估工作存在的上述问题,可以采取以下改进措施。

首先,对纳税评估进行明确的定位。目前,国家税务总局对此正在进行有效的探索。《关于纳税评估管理办法修改的说明》明确指出,本次修改将借鉴外国税法,并结合我国的纳税评估实践,将纳税评估界定为“纳税评估是指税务机关利用获取的涉税信息,对纳税人(包括扣缴义务人,下同)纳税申报情况的真实性和合法性进行审核评价,并作出相应处理的税收管理活动”。这样界定,一是将纳税评估的实质界定为税务机关进行税源管理的“核心内容”,这是对纳税申报情况的真实性和合法性进行审核评价。当然,我们认为,将纳税评估界定为税务机关对纳税申报情况的真实性和合法性进行“审核评定”而非“审核评价”更为恰当。这就对纳税评估的性质有了明确定位,是对纳税人应纳税款的最终的审核评定。二是将纳税评估界定为在纳税人履行申报缴纳税款义务之后,税务机关进行税源管理的必经程序,而且是法定程序。因为不经这一程序就无法最终确定纳税人的法定债务。三是将纳税评估界定为具有法律效力的执法行为。审核评定的结果具有法律效力,具有拘束力、确定力、执行力,纳税人必须履行纳税评估确定的法定义务,否则将承担不利的法律后果。这就明确界定了纳税评估的法律属性,使其在法律上有了明确的定位,明确其是具有法律效力的行为。修改草案第23条规定,税务机关应当根据已知的涉税信息,确定纳税人应纳税额,制作《税务事项通知书》,送达纳税人,责令其限期缴纳。四是明确了税务机关可以运用征管法赋予税务机关的一切手段,对纳税人的申报纳税情况进行核实。修改草案第23条同时规定,税务机关在纳税评估时可以采取的方式和程序包括约谈、举证、税务检查等手段和程序。这就明确了纳税评估的法律手段和方式。对纳税评估有了这样明确的法律界定和定位,就将消除有关纳税评估的许多争议,将有助于优化纳税评估的效果。

其次,加强纳税评估的信息化建设。我国目前的纳税评估虽然有分析、比对、约谈、举证、调查等手段,也设有各种纳税评估的预警值,但影响评估效果的主要原因是缺乏足够、真实、有效的涉税信息,尤其是第三方的涉税信息。而加强纳税评估的信息化建设,不是仅仅依靠税务机关就可以完成的,必须举

全社会之力。如第三方涉税信息的报告,税银联网,政府部门之间、国地税之间、上下级税务机关之间、中介机构与税务机关之间信息互通,建设成一个有效收集涉税信息的网络系统。此外还要夯实纳税评估的信息基础。

最后,提高纳税评估法律依据的级次。在修订《税收征收管理法》时,在相关条款中明确对纳税评估给予明确而科学的定位,以消除对纳税评估的非议,给予纳税评估工作者足够的法律底气和信心。我们认为,可以这样界定纳税评估:“纳税评估是指税务机关通过各种法律手段获取涉税信息,对纳税人(包括扣缴义务人,下同)纳税申报情况的真实性和合法性进行审核评定,并具有法律效力的税收管理活动。”

三、是否高估了纳税评估的法律效力?

熊 伟*

纳税评估不是一个新东西。只要推行纳税自行申报税款,税务机关的评估就会如影随形。没有纳税评估,纳税信息的真实性和准确性就无法核实,环环相扣的税收征管体系也就会轰然倒塌。

纳税评估大致流程如下。首先,通过电脑比对或表面审查,发现纳税申报信息中的异常现象。其次,通过信函、电话、约谈等途径,要求纳税人提供合理解释。如果纳税人能够提供合理解释,问题就此解决。假如纳税人不能提供合理解释,但愿意配合税务机关更正错误,问题也算正常解决。当纳税人不能提供合理解释,也不愿意主动更正错误时,税务机关即可启动检查程序,核查账本报表等纳税资料,确认纳税信息的真实性和准确性。

应该注意到,在纳税评估的过程中,既需要有纯粹的内部管理行为,也需要跟纳税人打交道。例如,面对纳税申报资料,税务工作人员采用电脑比对信息,或对各种报表进行表面审查,就属于税务机关的内部行为,对外不发生任何法律效力。在需要跟纳税人联系的场合,税务机关又有两种方式可供选择,第一种是非强制性方式,第二种是强制性方式。

对于非强制性方式,纳税人可以选择配合,也可以拒绝。如果纳税人选择

* 法学博士,武汉大学法学院教授、武汉大学税法研究中心主任。