

# 我国定期定额征税制度检讨\*

## ——以陈德惠律师涉嫌偷税案为例

熊伟\* 王华(武汉大学税法研究中心,湖北 武汉 430200)

【摘要】征纳之间由于对税收定额的理解不一致,导致纳税人经常因此遭受责罚。本文认为应当维护纳税人的信赖利益,免除纳税人在定额之外的纳税义务,即使不能免除,纳税人不申报超定额税收的行为也不具有可罚性。

【关键词】定期定额征收;税收定额;法律效力

【中图分类号】F810.422

【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2004)09-0036-05

**定**期定额征税制度是指,税务机关依照有关法律、法规,按照规定程序,核定纳税人在一定经营时期内的应纳税经营额及收益额,并以此为计税依据,确定其应纳税额的一种征收方式。其法律依据是,《税收征收管理法》第35条第1款规定,如果纳税人依照法律、行政法规的规定不设置账簿,税务机关对其应纳税额可以进行核定。在实践中,出于征收成本方

面的考虑,定期定额征收的范围有所扩大。例如,合伙企业、独资企业以及律师事务所等,如果因经营规模小而暂时无力建账,经税务机关同意,同样也可适用定期定额征收。

由于在纳税人和税务机关之间,关于税收定额的理解存在不一致,纳税人因此遭受责罚的现象比较普遍。大连陈德惠律师涉嫌偷税案就是其中的典型例子。

### 陈德惠律师涉嫌偷税案评点

大连陈德惠律师事务所在税收管理上适用定期定额征收。公诉机关指控该所自1995年以来,在其应纳税额大于其核定税额30%的情况下,未按《大连市税收征收管理条例》第41条的规定按期申报调整税额,构成偷税罪。2001年6月法院一审判决陈德惠及其律师事务所所有罪。陈德惠不服,提出上诉。2003年1月大连市中级人民法院终审判决陈德惠及其律师事务所无罪。理由是:陈德惠及其律师事务所主观上想通过当地优惠政策少纳税,客观上也确实少缴了税款,但均是直接与税务人员议定的,且税务人员知情而未提出异议。在税务机关检查时,陈德惠主动交出全部账目,故认定其主观上有偷税

\* 本文得到中国博士后科学基金的资助。

\* 熊伟系武汉大学税法研究中心主任,厦门大学经济学院博士后。

故意证据不足，检察机关指控被告人陈德惠及其律师事务所犯有偷税罪不能成立。

目前此案在程序上已经终结，在实体上也得到了满意的结果。但是，囿于现行司法体制的限制，法院只是根据规定作出了判断，但没有解决制度本身的问题。从法理上看，需要人们思考的问题还很多。

第一，在税务机关核定的定额之外，纳税人还存在纳税义务，无论是陈德惠或其律师事务所，还是检察机关和人民法院，都没有表示异议。从现行的规定来看，无论是《税收征收管理法》还是其实施细则，都没有规定定额之外的纳税义务可以免除，或者纳税人在定额之外不负有纳税义务。因此，本案关于税收定额效力的判断是准确的。

第二，从有关规定可以得知，实践中允许对律师事务所定期定额征收。至于陈德惠律师事务所是否符合具体的条件，笔者无法从公开材料中得知。如果其在纳税登记中没有虚假陈述，那么，税务机关核定的定额应当是有效的。陈德惠及其律师事务所所有理由相

信，在税收定额之外，不存在其它的纳税义务。至于税务机关长期不调整税收定额，以至于造成国家税款损失的行为，应当通过内部措施加以监管，不能因此否定纳税人对税收核定的信赖。

第三，案件审理过程中，有人提出陈德惠是执业律师，对国家的法律法规十分了解，其应该知道在税收定额之外，只要发生纳税义务，仍然负有申报缴纳义务。因此，不能对其适用信赖利益保护，其对未申报行为存在主观过错。笔者认为，在具体的个案中，虽然信赖利益的构成要件值得进一步研究，但是，因为身份而否定纳税人的信赖利益，这也未免过于武断。如果纳税人与税务机关没有相互勾结，故意损害国家税收利益，对于税务机关核定的税收定额，任何纳税人都应该存在信赖利益。

第四，法院认定陈德惠及其律师事务所没有偷税故意，对此笔者表示赞同。但法院没有指出其行为是否符合偷税的客观要件，而是机械地套用了《大连市税收征收管理条例》第41条的规定，没有辨明其与

《刑法》第201条的效力衔接关系，这是一个很大的败笔。

第五，二审判决的前提是《大连市税收征收管理条例》第41条合法有效，大连市人大常委会有权作出这样的规定。而按照《立法法》第8条的规定，有关犯罪和刑罚的事项只能由法律加以规定。这里的法律是指狭义上的法律，即制定主体仅限于全国人大及其常委会。法院在审判时，显然回避了这一根本性的问题。因此，该案仅具有个案的意义，不具有普遍价值。如果将来有人违反《大连市税收征收管理条例》第41条，或者国家税务总局《暂行办法》第15条的规定，仍然可能被定性为偷税违法行为或偷税犯罪行为。

第六，定期定额征收作为税收核定的一种方式，其适用对象是有严格限制的。但在实践中，一些地方为了争夺税源，往往将其作为税收优惠政策，任意扩大其适用范围。如在本案中，为何陈德惠不在事务所所在的大连市中山区地方税务局登记，而是在大连长海县地税局驻大连办事处办理申报纳税？为何税收核定的标准如此之低而税务机关却不予纠正？这些都与当地落后的税收管理体制有很大的关系。要改变这种状况，单靠个案的影

国家税务总局国税发[2002]123号文:《国家税务总局关于强化律师事务所等中介机构投资者个人所得税查账征收的通知》。

参见闻峰:《钻法律空子?全国首例律师偷税案曝光》，载《羊城晚报·新闻周刊》2001年6月21日。

响力无法奏效，必须根本改变税收管理制度。

## 税收定额的法律效力检讨

（一）纳税人在定额之外是否存在纳税义务？

按照国家税务总局颁行的《个体工商户定期定额管理暂行办法》（以下简称《暂行办法》）的规定，当纳税人的实际经营额高于核定标准时，仍然应该据实申报。如果超过的比例达到20%至30%，而不及及时如实向主管税务机关申报调整定额，则对纳税人按偷税处理。从这个规定来看，税收定额仅仅是纳税申报的最低限额，而不是最终的法律义务核定。

不过，既然设计定额征收的目的在于通过节省纳税成本和征税成本，提高税收征收管理的效率，那么，就应当赋予税收定额确定的法律效力，并维持纳税人对税收定额的信赖。如果纳税人在定额之外仍然负有纳税义务，则意味着其必须确切地记录经营过程，保持簿记的完整性和准确性，这与定期定额征收的初衷是相悖的。因此，纳税人所负的纳税义务的范围，应当限定在税收定额的范围内。

也许有人认为，税务机关

通过推定得出的税收定额，并不能完全保证与实际情况相符合，总是或多或少存在一定的出入。因此，为了维护国家税收利益，追求真实，应当要求纳税人据实申报。但税务机关经过业户自报、典型调查等程序而核定的定额，应当具有较为广泛的代表性，适合于大部分纳税人的经营情况。在这种情况下，即便个别纳税人的信息失真，也应该通过特殊的措施加以调节，而不能从制度上否定税收核定的效力。

就具体的时点而言，税收定额所依据的经营额核定，可能与纳税人的实际经营存在出入，但从一个较长的时期来考察，二者在理论上是有可能重合的。更何况，定额核定之后也并非一成不变。税务机关可以采取行政补充措施，以季度、半年、一年为单位对定额进行调整。在很大程度上，这也可以弥补定额与实际不符的缺陷。

（二）纳税人对定额是否存在信赖利益？

如果法律可以肯定，纳税人按照定额申报纳税，在此之外无需缴纳任何税款，那么定期定额征收制度将大大简化，现有的各种问题也将迎刃而解。届时税务机关需要考虑的，主要是提高税收核定的准

确性，及时调整失真的税收定额。但即便不能做到这样，即便现行的规定必须得到遵守，至少也应当承认，税收定额对大部分纳税人而言，包含着一种超越现存法律形式的信赖利益，税务机关对此应当予以尊重。

信赖是人与人之间社会交往的基础，也是法律体系正常运行的保障。信赖关系的建立，可以有效地降低制度成本，维护法律秩序的安定性和可预测性。对当事人而言，信赖虽然不能带来积极的利益，但是一旦被破坏，则可能带来损失。税法上所谓的信赖，主要是指纳税人对税务机关的信赖。税务机关不能随意否定自己的承诺或行为。

在定期定额制度中，虽然税收核定只是为纳税人申报纳税提供一个标准，确定纳税义务的方式仍然是纳税申报，但这并不代表纳税人对税收核定不享有信赖利益。纳税人有理由相信，税务机关按照程序核定的定额，对自己而言是一种确定的义务。纳税人只需要按照定额申报纳税，即可以免除自己的法律责任。因此，纳税人与税务机关之间，存在着一种信赖利益关系。

信赖利益保护与依法课税虽然存在冲突，但在特定情况下，牺牲国家税收，保全信赖

利益，仍然是一种合理的选择。从某种程度上说，能否充分实现个别正义，代表一个国家法治水平的高低。轻易否定纳税人的信赖，不仅纳税人的切身利益受到损害，税务机关的社会公信力也会因此下降，影响自觉纳税意识的培养，最终损害法治国家的根基。

当然，值得保护的信赖必须是“正当”的信赖。所谓正当，是指纳税人对税务机关核定的定额深信不疑，且在主观上对信赖基础的成立善意无过失。如果信赖的成立由可归责于纳税人的事由所致，如恶意欺诈、对重要事项不进行正确或完全的说明等，这种信赖即非正当，法律也无须加以保护。这实际上是信赖利益保护的道德基础。在税法领域中，受税收法定主义的支配，信赖利益的保护必须牺牲合法性。因此，在合法性与妥当性的衡量中，如果纳税人的行为在道德上得不到支持，则根本不存在给予保护的可能。

（三）纳税人的未申报行为是否具有可罚性？

一般而言，法律在规规定当事人承担责任的时候，往往要求其具有一定的过错。如果要求善意的当事人承担责任，就很难起到惩罚和教育的作用。因此，当纳税人的实际经营额

超过核定的经营额时，即便纳税人负有据实申报的义务，且没有形成信赖关系，没有值得保护的信赖利益，未申报行为是否可罚也还需要探究。

当纳税人未申报超定额的税收时，如果该行为具有可罚性，则不论其超定额的比例为多少，都应该平等地给予处罚。《暂行办法》对规定标准以内的行为不予处罚，只对超过规定标准的行为施加处罚，这本身就是一种自相矛盾的行为。从违法行为的构成要件看，只要纳税人有义务申报超定额税收，且符合主观构成要件，那么，不论其未缴税额占税收定额的多大比例，都应该受到法律的制裁，只是处罚的程度和形式有所区别而已。

然而，纳税人未申报超定额税收的行为，是否具有逃避税收的主观过错呢？据笔者的调查，现实生活中绝大部分纳税人都相信，只要按照定额如期申报税款，即不需要承担任何法律责任。即便这还不构成法律上的信赖，纳税人的违法过错也很难成立。也许有人认为，税收定额下达时，税务人员可能会进行告知，以便使纳税人知晓，其有义务申报超定额的税收。但是，这种告知是否足以提醒纳税人，使其明了其申报义务，还很难定论。

况且，定期定额征收的对象一般都是，经过允许而未设置账簿的小规模纳税人。他们往往缺乏专业的财务会计知识，不能准确全面地记录其经营信息。因此，纳税人的实际经营额是否超过核定数额，超过的比例是否达到规定的标准，纳税人不大可能掌握。在这种情况下，要求纳税人进行纳税申报，并不具有期待可能性。如果纳税人没有申报超过定额的税收，从法理上看，不能认定纳税人在主观上有过错，而只能认定其对违法行为不知情。

因此，即便纳税人必须申报超定额的税收，纳税人的未申报行为也不具有可罚性，不管其超过的比例是否达到20%或30%。若实在不能放弃定额之外的税收，则可以区分税款征收与违法制裁，对超过税收定额的税款仍然据实征收，但不纳税人的行为进行制裁。不过，在纳税人不记账的情况下，税务机关搜集证据困难很大。

与其这样，不如采纳笔者提出的解决办法，使税收定额的效力完全固定。只要不存在纳税人欺骗、隐瞒或者与税务人员勾结，税收定额已经下达，就具有确定税收的法律效力。纳税人只需要根据定额申报纳税，在定额之外不承担任何纳税义务。当然，为了保证

税收定额的准确性，税务机关应当深入跟踪调查，及时掌握纳税人经营情况的变化。一旦发现核定经营额与实际经营额不符，则对定额进行适当调整。

至于将未申报超定额税收视为偷税，这在法理上更值得商榷。除了前述主观过错方面的理由外，这种行为也不符合偷税的客观要件。《税收征收管理法》第63条第1款规定：“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。”但在定额定额征收方式下，纳税人即便未申报超定额税收，也与上述偷税的表现形式不符。

更值得一提的是，即使定期定额户的未申报行为，必须给予行政或刑事处罚，也必须考虑处罚的法律依据问题。按照《立法法》第8条的规定，有关犯罪和刑罚的事项只能由法律加以规定。这里的法律是指狭义上的法律，其制定主体仅限于全国人大及其常委会。因此，对应纳税额超过税收定额而未申报的行为，如果有必要按偷税论处，也应当由法律加以规定。

# 深圳市个人所得税十年回顾与展望

徐金强(深圳市地方税务局,广东 深圳 518033)

**深**圳市地方税务局自成立以来，按照党中央、国务院和国家税务总局领导关于调节收入分配、缓解贫富悬殊，加强高收入者个人所得税征管的指示精神，把加强个人所得税征管提上了重要的议事日程。十年来的辛勤耕耘，取得了丰硕成果。

## 取得的主要成绩

一是大力宣传和普及了个人所得税知识。多年来，通过加大税法宣传力度，深入持久地开展多形式、多层次、多渠道、全方位的个人所得税法宣传，为强化个人所得税的征管打下坚实的基础。据2004年4月深圳大学面向全社会的一份问卷调查结果显示：47.94%的市民习惯上网查询税法，40.25%的人习惯通过“123662 税务咨询热线”查询，通过报刊杂志查询的有39.55%，与去年比较分别增加了11.92%、4.3%和7.56%，而上门咨询的则减少了28.34%，这表明深圳市民已经对税务部门通过媒体宣传、刊登的有关个人生活和工作方面的涉税事项非常关心。

二是与时俱进，不断创新，制订并实施一系列个人所得税征收管理办法，不断规范和细化了征管流程，堵塞了税收漏洞。1995年至今，深圳市地方税务局先后制定了《关于特种消费行业临时受聘服务人员个人所得税征