

第3卷

中国税法评论

China Tax Law Review Vol.3

施正文 / 主编

 中国税务出版社

中国税法评论

第3卷

施正文 主编

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税法评论. 第3卷/施正文主编. --北京: 中国税务出版社, 2016. 11

ISBN 978-7-5678-0510-1

I. ①中… II. ①施… III. ①税法-研究-中国

IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 287260 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国税法评论 (第3卷)

作 者: 施正文

责任编辑: 王静波

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市丰台区广安路9号国投财富广场1号楼11层

邮政编码: 100055

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 83362083/86/89

传真: (010) 83362046/47/48/49

经 销: 各地新华书店

印 刷: 保定市中华美凯印刷有限公司

规 格: 787毫米×1092毫米 1/16

印 张: 19.75

字 数: 330000字

版 次: 2016年12月第1版 2016年12月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0510-1

定 价: 49.00元

如有印装错误 本社负责调换

主 编 的 话

财税作为天然的公共事务，在现代国家治理中发挥着基础和支柱作用，财税法治是法治国家建设的突破口。在我国经济社会转型进程中，党的十八届三中、四中、五中全会适时提出了深化财税体制改革，落实税收法定原则，建立现代财政制度，加快财政税收等重点领域立法，树立了创新、协调、绿色、开放、共享的发展理念，我国已悄然迈入理财治国、理财为民的新时期，财税立法和财税改革亦已成为全社会关注的公共政策。国家治理意义上的财税问题不同于传统经济意义上的财税，它深入政治、经济、社会、文化的各个方面，关涉民生保障、法治昌明和社会进步，牵动每个人的敏感神经，房地产税改革、个人所得税改革等直接税改革受到社会公众的空前关注，就是对此最好的诠释。

发挥财税的重要功能，实现税收取之于民、用之于民、造福于民，其根本保障是推进财税法治。法律是治国的重器，良法是善治的前提。要发挥法治的引领和规范作用，关键是实行科学立法、民主立法，提高立法质量。为了落实税收法定原则，实现到 2020 年将现行税种条例上升到税收法律的艰巨任务，全国人大常委会已将财税立法列入五年立法规划和年度立法计划的重点。当前加强税收立法研究，已经成为我国法学界和财税界责无旁贷的时代使命。

《中国税法评论（第 3 卷）》聚焦当前重点立法项目，分 6 个专栏，集中研究税收征管法修订、环境保护税立法、房地产税立法、关税立法、税法理论与国际税法；作者均为长期致力于这方面研究的著名专家和青年才俊。为了落实 G20/OECD 国际税收改革成果，推动税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划在中国落地，特刊载崔威教授的专题论文。同时，本卷继续设税法基础理论

研究专栏。

在本卷出版之际，要特别感谢各位作者馈赠佳作和给予支持，感谢中国税务出版社的支持重视，感谢上海市浦东新区国家（地方）税务局干部刘奇超，中国政法大学财税法研究中心孙晓菲、沈申琰、姜正和等同学在编辑工作中的勤勉和贡献。



2016年8月于小月河畔中国政法大学科研楼

导 读

《中国税法评论（第3卷）》设置6个栏目，分别为聚焦税收征管法修订、环境保护税立法、房地产税立法、关税立法、税法理论与国际税法，刊登文章16篇。在落实税收法定原则的时代背景下，本卷文章紧扣我国税收立法和税制改革中的热点与难点问题，涵盖理论与实践、国内与国际等多个方面，可谓精品荟萃、宏构云集。

《聚焦税收征管法修订》栏目从理论和制度两个层面，研讨《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）修订中的问题，为《税收征管法》的修订建言献策。本卷刊登两篇文章。

《纳税人协力义务研究——制度价值与规则建构》一文指出，由于缺乏对纳税人税收协力义务的一般性、原则性的规定，实践中围绕税收协力义务履行及其法律后果的争议始终不断，有必要全面考证并进行规则的构建。该文围绕纳税人协力义务，从法律界定、内容、程序范围、税收征纳合作体之形成等方面展开细致的分析。该文指出，税收协力义务是指纳税人以及特定的税收法律关系当事人以外的第三人对税务机关获取有关应税事实的证据资料、信息资料负有特定的协助义务，否则将产生不利的法律后果，其内容、范围和程序都必须遵从税收法定的原则。当前，我国税收协力义务散见于有关纳税申报、账簿设置、税务登记等《税收征管法》和各单行税种法中。近年来协力义务的范围渐趋扩大，并成为纳税人税法遵从成本不断增加的重要原因。不仅如此，承担税收协力义务的主体已经不仅仅局限于纳税人，更进一步扩大至税收法律关系之外的第三人；程序范围也不仅限于一般税收征管程序，在特别纳税调整程序等也有所适用。对此，该文在强调从程序和救济上保护纳税人权利的同时，还

着重阐述了税收征纳合作体之形成，认为其制度价值在于保障纳税人“剩余权利”的自由实现。

《税收债权的回归抑或迷失——以税收征管法修改为视角》一文，在税收征管法修改的背景下，探讨了税收债务关系理论下税收债权理论的新发展。自21世纪以来，税收债务关系说成为税法理论的重要基础。该文指出，税收之债理论已经获得普遍承认，该理论不仅是实践中判断纳税义务何时产生的重要支持，而且在税收征管中也得到充分运用，如税收代位权、税收撤销权与税收优先权的引入都是该理论在征管实践中的反映。然而税收债权债务关系理论的核心并不仅仅在于保障国家税收债权，更重要的是通过仅承认国家对税款的请求权而非所有权从而实现对纳税人（债务人）权利的保障。这些都应当成为税收征管法修订是否遵循依法治国的重要指标。

《环境保护税立法》栏目是本卷新增的一个栏目，环境保护税立法作为落实“税收法定原则”后的第一个税种立法，是实现中央绿色发展理念的重要举措，本栏目旨在为其中的诸多难题广开言路。本卷共刊登3篇文章。

《我国碳排放权交易的缺陷与开征碳税》一文针对目前我国碳交易存在的公平性缺陷、有效性缺陷、固有缺陷、收益私营化缺陷及后发缺陷，提出建立一个以价格为基础的碳税和以数量为基础的碳排放权交易同时实施的复合减排机制。对于大额排放单位纳入配额管理范围，参与碳排放交易；对于小额排放单位及农林、畜牧、养殖、家居生活及个人交通消费，根据实际或固定碳排放量征收碳税。同时推出碳税边境调整措施作为关键的有机配套措施，解决因碳减排导致产品竞争力下降和碳泄漏问题。在该复合机制下所有碳排放主体都应承担减排责任，不仅要增强企业或个人参与碳排放权交易的积极性，提高碳市场交易量和活跃度，而且要保证碳市场交易功能的充分实现，保障我国应对气候变化国家自主贡献文件中确定的减排目标的实现。

在《环境保护税之税种划分探析》一文中，作者强调环境保护税税种划分要以政府间环境保护事权划分为前提。应税污染物的非同质性致使环保事权不宜“一刀切”，并且现行环境保护法律也应综合不同类型环境污染的特征区分中央与地方政府的环保事权。作者在评述目前环保税税种划分定性三种主要观点的基础上提出基于应税污染物的跨地域性、地方税权的非独立性、税款使用的统一性及环境保护的国家统一协调性，将环保税确定为中央与地方共享

税,建议通过合理确定中央与地方政府税收分享比例,辅之以转移支付制度,实现环境税保护和改善环境,促进社会节能减排,推进生态文明建设的立法目的。

在《财税法视野下环境保护“费改税”问题研究》一文中,作者指出现行排污费制度存在公共预算性质错位及违反“一事不再罚”原则两大弊端。环境保护费改税的理论意义在于将原本具有税收属性的排污费正确归位,但在重构税收三性及对税费关系进行重新思考后,作者认为本次费改税“平移立法”的模式存在局限性,环境保护税的后续实施应重点关注协调,既包括与现行法律的对接协调,也包括环保部门和税务部门之间的合作协调,还包括税收手段中直接税与间接税的内部协调。

《房地产税立法》栏目关注当前房地产税立法的热点与难点问题,多年来房地产税立法因关涉税收结构调整、牵涉多方利益博弈备受社会各界关注,立法进程举步维艰。本卷刊登1篇文章。

《税制结构优化视角下房地产税之设立》一文,在介绍房地产税制沿革的基础上,对房地产税法的立法提出了可行性建议。房地产税是以房产税和城镇土地使用税合并为基础而设立的新税种,它以纳税人所有的房屋或使用的土地之价值为计税依据。房地产税之设立主要是为了筹措地方财政收入,间接产生优化税制结构的效果,其附带功能为调节收入分配和调控房地产市场。房地产税是一种设置于房地产保有环节的静态财产税,属于地方税的主体税种,其收益应当划归省以下的地市级或区县级财政。房地产税的税基和税源是分离的,其税基应当尽可能覆盖所有房产和地产,同时设置免税项目、设定恪守基本生活费用不课税底线的免税额。房地产税法应当规定0.5%~1.5%的比例税率,且授权地方立法机关确定具体的适用税率。

《关税立法》栏目是本卷的重点栏目,致力于推动中国首部关税法的立法研究工作。本栏目涵盖内容丰富,既包括外国关税法律制度与外国关税法前沿理论问题,又包括国际关税法最新发展趋势和关税法实践难点问题解析。本卷共刊登6篇文章。

《日本关税法及其发展演变》一文从历史维度介绍了日本关税法的沿革,分析了日本现行关税法的相关制度。日本关税法是日本税法和海关法的交叉领

域，形成于明治时代，第二次世界大战后得以发展成熟。日本的关税立法遵循税收法定主义和税收公平主义原则，主要有《关税法》《关税定率法》和《关税暂定措施法》。日本的关税行政法律方面有内阁颁布的政令、政府部门颁布的省令以及财务省所管辖的关税局颁布的通达和指针。日本关税法律机制包括关税及其税率的分类、关税税率确定机制、关税税率修改机制、关税税则、关税配额、关税的减免和退还税及退税等方面。

《WCO 应对转移定价方略之研究——兼述对我国海关立法、制度、机制之改进》一文，介绍了国际海关估价技术的最新发展，对我国开拓转移定价研究工作视野，完善立法、制度以及机制建设具有积极的参考意义。虽然 WCO 和 OECD 属于两大不同的体系，但就转移定价问题，却有不少共通之处。许多国家海关、税务机构的组织合并是其竞合的外部动力，而根深蒂固的内在原因是相关政府努力消除两套制度给纳税人带来的巨大困惑。OECD 经过多年的研究，对转移定价形成了一套较为严密、可行的鉴别和征管方法，并在很大程度上可为海关借鉴所用。文章在比较两大体系差异的基础上，较为详细地叙述了 WCO 在转移定价方面所做的努力，认为其所取得的阶段性成果可为我国下一步立法、制度乃至机制之改进提供有益的经验和借鉴。

《论我国的原产地规则的立法模式、实施问题与改进建议》一文，介绍了原产地规则的基础理论，为我国原产地规则的改进提出了建议。原产地规则是判定一项进出口产品原产地的一套规则。因其在关税征收、国别配额、政府采购、反倾销反补贴措施、保障措施、动植物检验检疫等诸多领域都有重要应用，逐渐被各国政府视为一种隐蔽的非关税壁垒措施。随着区域化贸易的兴起，优惠性原产地规则也受到政府和商界的多方关注，它是辨别产品是否来源于自贸区成员国并给予相应优惠关税待遇的判定规则。制定合理原产地规则是保障自由贸易区正常运行的重要前提。文章旨在分析我国原产地规则的立法模式与实施中存在的问题，并在此基础上提出改进建议。

《澳大利亚关税法律制度的体系设计、要素分析与经验借鉴》一文从结构体系、实体税收要素及关税征管制度三方面对澳大利亚关税法律制度进行了全面介绍。结构体系主要按照澳大利亚货物和服务进出口通常遵循的流程，即通关基本程序、货物归类、海关估价和关税税率适用四方面进行介绍；实体税收要素包括关税征收、计算、商品原产地规则、关税计税依据、关税退税和减免；征管制度包括关税争议、海关担保制度。通过比较分析，作者提出澳大利

亚关税立法对我国关税立法的经验借鉴和优化建议,包括转变海关关税职能定位,实现关税立法协调统一;优化递进关税税率体系,推进供给侧结构性改革;细化关税实体程序规则,保障主体贸易便利安全;构建关税征管法律制度,提高海关执法行政效率。

《韩国商品归类制度》一文对韩国商品归类制度进行了全面详细的介绍。作者强调商品归类对确定商品税率具有重要意义并对商品归类的历史沿革进行了梳理。韩国关税法中关税率表的体系、关税率表的解释规则、关税率表中的注释以及协调制度的适用都是在符合根据《统一有关商品名称、编码体系的国际公约》采用的协调制度(HS)要求的基础上细化修改形成的。韩国关税率表需要随着协调制度的商品归类体系的变化并遵循国内法相关程序进行修改。对于特定物品适用的关税归类,韩国实行事先审核制度,以保障使用协调制度时的准确性和可预测性,提高国际贸易效率。

《欧盟关税法和增值税法中的发票:有什么需要考虑的?》一文结合案例,阐述了欧盟关税法和增值税法中发票相关的问题。无论在欧盟关税法还是在欧盟增值税法中,发票都是一项非常重要的问题。为深入掌握欧盟关税法和增值税法在欧盟的应用,文章以发票为视角,分别分析《欧共体海关法典》及其执行细则和《欧盟增值税指令》及其成员国执行立法(以《德国增值税法》为例),并通过案例进行解读,颇具意义。需要注意的是,虽然发票与两种税收在许多方面的适用都紧密相关,例如,在海关申报、海关估价、作为欧盟境内自由流通、优惠原产地、适用有利反倾销税等证据、作为增值税抵扣基础等方面,但是发票的类型、记载内容、保存要求等在欧盟关税法和增值税法上有所不同。此外,还应了解与海关规则在进口增值税中的适用、欧盟内跨境三角交易下的增值税简化规则、增值税抵扣修正等方面相关的发票规则。

《税法理论》栏目从学理方面深度剖析税法基本问题,但不囿于形而上。本卷共刊登3篇文章。

《税收扣缴义务的法律分析》一文,通过博皓公司与黄山地税税务行政处理一案,引入了对税收扣缴义务的思考。该文指出,税收扣缴的设计属于源泉课税的税收征管方式,具有保障税收、节约征管成本、保护纳税人权利的价值。但扣缴义务设置的正当性前提还应满足比例原则的要求。扣缴义务是一种具有公益性的为他责任,需符合条件,方发生的公法上的义务。所以,扣缴法

律关系界定为法定之征税委托为宜。扣缴义务对于义务人而言，属于一种负担，违反义务的责任较重，应当结合扣缴义务本身的属性对其构成进行界定，并得在符合条件时予以免除。在我国现行法律框架下，结合扣缴义务本身的属性与价值，对扣缴义务的法律界定提供判断标准，具有重要的理论和实用价值。

我国自2016年5月1日全面推行营改增以来，一系列规范性文件较以往增值税条例和有关规定进一步明确了抵扣性质、抵扣类型和抵扣实现方式等方面的内容，但实务中，纳税人增值税抵扣权实现的范围和条件仍有一些界定不清晰、实现不充分、链条不完整现象，形成了“理论增值额、法定增值额、实际增值额”的税负差距，从而有违增值税税制中性以及税收法定原则。《增值税抵扣权实证研究：在事实与规范之间》一文，将这些抵扣权受限因素，具体区分为税制结构变迁、抵扣链条缺陷、跨期对比时效、一般纳税人监控、票面信息采集等情形。该文通过规范实证分析方法，考究其形成原因，从检讨现行“以票控税”模式出发，对影响纳税人抵扣实效的票据链、比对链、责任链等予以归类和研判，提出了通过税制改革，消除抵扣权结构性障碍；完善抵扣链条，消除抵扣权票据链障碍；重塑比对规则，消除抵扣权时效性障碍；强化后续管理，消除抵扣权前置性障碍；扩大票面采集，消除抵扣权稽核性障碍五大建议，以消除若干“抵扣不能”的不利影响，为下一阶段增值税立法中有关抵扣权考量因素提供具有参考价值的建议。

委托代征作为税务机关税款征收的重要手段之一，始终发挥着不可或缺的重要作用。当前，随着营改增试点改革全面推进，委托代征呈泛化趋势，如何厘清委托代征所涉及的若干法律关系，将其纳入法治化、规范化轨道，进而为深化财税体制改革提供坚实的征管基础，已成为当前税务机关面临的现实课题。《后营改增时代税收委托代征规范化路径建构》一文，结合营改增试点改革后委托代征的新特点、新要求，对当前代征政策存在的问题及原因作了较为详尽的分析，并在此基础上，提出推进税收委托代征规范化的可行路径。该文指出，从当前委托代征政策来看，无论签约主体、代征范围，还是委托格式等形式或要件，均较以往发生了较大突破：一方面，代征范围扩大；另一方面，代征行为行政化。面对如此的变化，注重明确委托代征的法律地位、细化委托代征的法律责任、构建委托代征的程序规则、厘清与扣缴业务的关系、明确代征的执法禁入范围、畅通纳税人权利救济渠道，方可解决出现的新问题。

《国际税法》栏目立足当前国际税收改革热点问题，重点探讨 BEPS 行动计划。本卷刊登 1 篇文章。

《对间接转让征税：改善抵御税基和法律基础侵蚀的手段》一文，围绕对间接转让课税的问题进行了讨论，强调为对间接转让征税设计更合适的规则具有关键的政策重要性。在许多国家若存在外国实体直接或间接投资于该国房地产，而且有外国人因转让其在这些外国实体中的权益而获得收益，则将对这些外国人征税。在过去几年中，印度、中国、巴西、印度尼西亚和其他非经济合作与发展组织国家的税务机关采取的行动凸显了在更大范围内对外国人间接股份转让征税的可能性。该文认为，在外国入境投资于离岸市场活跃交易的国家中，对间接转让征税具有重要的政策意义：这不仅可以遏制避税，还可防止法律基础遭到侵蚀——这种侵蚀是指用离岸投资结构替换在岸市场的法律机制。但是，能否成功执行对间接转让征税的广泛政策，关键取决于确保纳税人自愿遵从度。为此，该文提出两种主要方式，使对间接转让征税的现有做法合理化。一是更好地平衡事前和事后立法；二是始终如一地将应税间接转让视作对标的公司的出售（从而允许对税基进行合规调整）。这些改进能更有效针对避税，消除任意性结果，并形成市场激励机制以促进纳税遵从。

目 录

□聚集税收征管法修订

纳税人协力义务研究

——制度价值与规则建构 汤洁茵/ 1

税收债权的回归抑或迷失

——以税收征管法修改为视角 郭维真/ 30

□环境保护税立法

我国碳排放权交易的缺陷与开征碳税 龙英锋/ 44

环境保护税之税种划分探析 席晓娟/ 54

财税法视野下环境保护“费改税”问题研究 吴凌畅/ 63

□房地产税立法

税制结构优化视角下房地产税之设立 叶 珊/ 78

□关税立法

日本关税法及其发展演变 何 力/ 97

WCO 应对转移定价方略之研究

——兼述对我国海关立法、制度、机制之改进 苏 铁 罗嘉宾/ 119

论我国的原产地规则的立法模式、实施问题与改进建议 厉 力/ 131

澳大利亚关税法律制度的体系设计、要素分析与

经验借鉴 王 珉 沈申琰 / 144

韩国商品归类制度 [韩] 金基寅 申泰煜（撰）

[韩] 裴殷妃 裴旦琵 金知原（译） / 164

欧盟关税法和增值税法中的发票：有什么需要

考虑的？ [德] Michael Lux（撰）

翁武耀 冯米霞（译） / 185

□税法理论

税收扣缴义务的法律分析 贺 燕 / 215

增值税抵扣权实证研究：在事实与规范之间 王敏志 / 234

后营改增时代税收委托代征规范化路径建构 王明世 刘拥军 / 253

□国际税法

对间接转让征税：改善抵御税基和法律基础

侵蚀的手段 崔 威（撰） 刘奇超（译） 刘袁平（校） / 263

纳税人协力义务研究

——制度价值与规则建构

汤洁茵*

各国税收立法中大都规定了税收协力义务。如德国《税收通则法》第90条明确规定,当事人对事实的调查有协力义务。当事人为履行协力义务,应对有关课税的重要事实,进行完全及真实的公开,并指明所知悉的证据方法。同时,该法第93、95、97、99、100、137~139、140、149、154、195、200、210、211条分别对纳税人的各项特定协力义务做出了规定,包括纳税人及其他人的陈述义务、文书资料的提示义务、有价物品的提示义务等。

《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)并无对纳税人或第三人的税收协力义务的概括性规定,只是分别对纳税人设置账簿、纳税申报等协力义务加以规定。该法第15、17、54条和《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称《税收征管法实施细则》)分别规定了工商管理机关、金融机构和地方政府提供课税信息方面的协助义务。由于缺乏对纳税人税收协力义务的一般性、原则性的规定,实践中围绕税收协力义务履行及其法律后果的争议始终不断,但其理论研究却仍较为有限,应有必要予以全面的考证并进行规则的构建。

* 汤洁茵,中国青年政治学院法学院副教授,法学博士。本文为中国法学会部级课题“税收协力义务研究——制度价值与规则建构”[项目编号:CLS(2015)D092]的阶段性研究成果,同时为北京市哲学社会科学基金“首都新经济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。

一、税收协力义务在法理上的界定

税收协力义务是指纳税人以及特定的税收法律关系当事人以外的第三人（以下简称第三方）对税务机关获取有关应税事实的证据资料、信息资料负有特定的协助义务，否则将产生不利的法律后果。税收协力义务是一种具有广泛适用性的当事人的事实陈述及证据提出义务（即事案解明义务），在为准确判定应税事实的前提下，如当事人具有这种陈述和举证能力，就负有完全的事实陈述及证据提出的协力义务。这一制度被视为资料来源而加以运用。也就是说，在税收征管活动中，税务机关对应税事实负有职权调查之责，尽管纳税人或第三方对税务机关所提出的征税请求不负证明责任，但在税收征管活动中如负有完整而真实地陈述有关课税的重要事实，并提出其所知悉的证据方法的协力义务，即应当以积极的作为向税务机关提供所从事的交易、经济活动安排、往来支付款项等涉税信息，不得通过自己的行为妨碍税务机关获得有关课税事实的证据资料、信息资料。当前我国税收协力义务散见于有关纳税申报、账簿设置、税务登记等税收征管法和各单行税种法中。近年来协力义务的范围渐趋扩大，并成为纳税人税法遵从成本不断增加的重要原因。不仅如此，承担税收协力义务的主体已经不仅仅局限于纳税人，更进一步扩大至税收法律关系之外的第三人，此协力义务发生的程序范围也不仅限于一般税收征管程序，在特别纳税调整程序等也有所适用。

根据税收法定主义，国民当且仅当其具体的经济生活事件可以被涵摄于法律的抽象构成要件时，才负有纳税义务。适用税法之际应先确定课税原因事实。税务机关的征税行为应当建立在符合税收构成要件的事实已经客观存在的基础之上，即只有在有确实的证据可以证明纳税人的经济利益的取得已经符合课税要件的情况下，税务机关才能根据该事实确定纳税人的纳税义务。对于税收构成要件事实的满足，须经完备及正确地阐明，才能实现税收合法平等的课征。税法的执行及课税事实的阐明采取职权调查主义，这必然要求税务机关对于课税事实负有阐明的义务，即税务机关有义务依职权调查课税事实。在税收征管活动中，应税事实的认定是其中最为主要的问题之一。事实的阐明与证据的评价，应当由税务机关达到“形成心证”判定事实真伪。^① 税收

^① 葛克昌：《稽征程序之证据评价与证明程度》，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》，台湾元照出版有限公司2013年版，第122页。

协力义务的确立使得税务机关能够在不过度介入私人经济生活领域的前提下大大拓展证据利用的范围，从而有效地认定应税事实、准确确定纳税人的纳税义务。

具体而言，税收协力义务是税务机关获取课税资料的途径之一，是避免纳税人控制课税资料而使税务机关无法完全查明应税事实的重要制度安排。

（一）税收协力义务的义务主体是纳税人和纳税人以外的第三方

为解决税务机关与纳税人之间信息不对称所造成的课税难题，各国一般在规定税务机关负有应税事实查明义务的同时还规定了纳税人提供课税资料的协力义务，从而确立税收法律关系中事实查明的“合作共同体”，是为确保其实体权利义务的履行而要求其承担的信息提供义务。由于纳税人从事经济活动的相关信息同样留存于与其存在交易、资金往来或管理等关系的相关主体之间，为充分利用此第三方在掌握应税事实方面的信息优势，解决纳税人逃避课税信息的提供进而逃避缴纳税款的道德风险，纳税人以外的第三人也应被纳入税收征管活动中，使其同样承担一定的信息提供义务。该主体在税收征管活动中并不依附于税务机关或纳税人，而是独立的主体。尽管其义务的履行可能影响税务机关对应税事实的判定，但不直接决定纳税人的实体义务或程序义务的履行，也并不产生税收征管的法律后果。其义务的履行也并不专为税务机关或纳税人的利益，而是仅就其掌握的课税信息进行报告，是相对客观而中立的一方主体。

（二）税收协力义务是对税务机关职权调查的“协助义务”

税收协力义务以协助税务机关进行应税事实的查明为内容。由于纳税人或第三方知悉应税事实发生的经过，可以期待其陈述事实，提供相应的证据，提高税务机关查明案件事实的效率，因此该义务人在可期待的范围之内，对事实的查明负有陈述（说明）义务，以及为查明事实而提出相关证据材料或者忍受勘验的义务。

程序合法性原则是税收法定主义在税收征管程序中的应有之义。为确保征税的合法性，税务机关就纳税义务发生的要件事实及其认定有关的证据，皆有义务予以调查。税务机关不受当事人主张的限制，可以行使职权探知事实真相，以便作出行政决定，在调查过程中，对于与当事人有利和不利的证据都要加以注意，并承担事实真伪不明的风险。如税务机关不能确认课税事实的存