

新《税收征管法》操作指南

王洪金 朱元广 编著



中国经济出版社

新《税收征管法》操作指南

王洪金 朱元广 编著

中国经济出版社

2001年5月

图书在版编目(CIP)数据

新《税收征管法》操作指南/王洪金 朱元广编者.
- 北京:中国经济出版社,2001.5

ISBN 7 - 5017 - 4827 - 6

I . 新… II . 王、朱… III . 税务管理 - 工具书 - 中国
IV . F·224.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 64889 号

新《税收征管法》操作指南

王洪金 朱元广 编著

中国经济出版社

(北京百万庄北街 3 号)

新华书店经销 沈阳新华印刷厂印刷

开本:787×1092 毫米 1/16

印张:7.75 字数:260 千字

版次:2001 年 5 月第 1 版 2001 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑:王向文 责任校对:晓悦文

ISBN 7 - 5017 - 4827 - 6/F·692

定价:28.00 元

前 言

新《税收征管法》的颁布、实施,可谓“好雨知时节”,为了满足企业与广大税务工作人员学习新《税收征管法》的需要,学习、宣传新《税收征管法》,整顿和规范税收秩序,打击税收违法行为,震慑与打击违法犯罪,提高纳税意识,增强纳税人税收操作技能,激励广大税务干部的工作热情,强化服务,严格执法,科学管理,依法保护纳税人合法权益,提升依法进行税收征收管理的水平,将税收工作推上一个新的台阶。为此,我们撰写了新《税收征管法》操作指南一书。本书特点是:

1. 按专题梳理条文,醒目而顺畅;
2. 条文释义贴近实际,实用操作性强;
3. 拓宽知识含量,精解相关名词。

并收录《税收征管法》修订前后对照与相关法规条文。全书共分三部分:

第一部分为新《税收征管法》条文释义;

第二部分为新《税收征管法》重要名词与相关名词解释;

第三部分为新《税收征管法》与相关法规条文。

全书内容丰富,融法理与实际操作为一体,不仅观点新,内容全,涵盖面宽,而且具有题材版本新,逻辑结构严谨,实用性大的新特点,深信,她的出版将会赢得广大纳税人、税务干部的喜悦与青睐。作者愿以此作为厚礼,献给七·一党的生日,纪念中国共产党建党 80 周年。由于水平所限,缺点在所难免,敬请批评指正。

编著者

2001 年 5 月 大连

目 录

第一部分 新《税收征管法》条文释义

一、新《税收征管法》总则	1
二、税务登记	4
三、账簿、凭证管理	5
四、纳税申报	6
五、税款征收	7
六、税款征缴规程的操作	9
七、纳税担保	12
八、税收保全措施与税收强制执行措施	13
九、税收优先结清制	15
十、税款退还制与追征制	17
十一、税务检查	18
十二、法律责任	20
十三、税务行政复议	24
十四、税务行政诉讼	30
十五、税务行政应诉	34
十六、税务行政赔偿	36

第二部分 新《税收征管法》重要名词与相关名词解释

一、担保债权	39
二、抵押权	44
三、质押权	48
四、留置权	52
五、债权人的代位权	55
六、债权人的撤销权	56
七、撤销权的行使期限	58

第三部分 新《税收征管法》与相关法规条文

一、《税收征管法》修订前后对照	59
二、中华人民共和国刑法第二编分则第六节《危害税收征管罪》	82
三、中华人民共和国行政诉讼法	84
四、中华人民共和国行政处罚法	91
五、中华人民共和国行政复议法	97
六、中华人民共和国国家赔偿法	103
七、中华人民共和国担保法	107

第一部分 新《税收征管法》条文释义

一、新《税收征管法》总则

2001年4月28日,在九届全国人大常委会第二十一次会议上,新修订的《税收征管法》高票获得通过,并于5月1日起开始施行。新《税收征管法》六章共九十四条,比原《税收征管法》六章六十二条增加三十二条。新《税收征管法》第一章总则十四条,比原《税收征管法》第一章总则八条增加六条。

(一) 立法指导思想的转变

新《税收征管法》第一章第一条规定,为了加强税收征收管理,规范税收征收和缴纳行为,保障国家税收收入,保护纳税人的合法权益,促进经济和社会发展,制定本法。与原《税收征管法》相比,立法思想增加了两点:

- 一是规范税收征收和缴纳行为;
- 二是促进经济和社会发展。

就此,我们认为,从以下3点可透视其立法思想的根本转变:

1. 立法指导思想不同

原《税收征管法》立法指导思想局限于加强税收征收管理,而新《税收征管法》针对市场经济条件下,税收征收和缴纳行为出现的新情况、新问题,从立法的角度,赋予新的立法思想,把规范税收征收和缴纳行为纳入《税收征管法》立法的指导思想,则无疑是立法思想的根本转变。

2. 着力点不同

原《税收征管法》立法意图局限于单纯财政观点,保障国家税收收入。而新《税收征管法》把促进经济和社会发展作为根本着力点,因为,税收是经济手段,其目的是通过聚财促进国家经济和社会发展。

3. 立足促进经济发展和社会进步

原《税收征管法》把保护纳税人的合法权

益作为指导思想一个侧面,而新《税收征管法》,在立法思想上,既注重保护纳税人的合法权益,也注重物质与精神文明建设,不仅为了保障国家税收收入,也是为了促进社会文明进步。这与我们建设有中国特色的社会主义的根本目标是一致的。

(二) 强调依法治税

新《税收征管法》与原《税收征管法》均强调依法治税,两部《法规》的第二条、第三条都规定,凡依法由税务机关征收的各种税收的征收管理,均必须依照国家制定的税收法规进行。

新《税收征管法》第三条规定:

“税收的开征、停征以及减税、免税、补税,依照法律的规定执行。”

任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。

税收是一种法定的具有自身特征的分配手段,又是以法作为根据、通过收入分配调节经济的重要的经济杠杆。税与法是相互联系的整体,具有不可分割性,无论是税种、税目、税率,还是减免税,都具有法的规定性,所以新《税收征管法》第三条在强调“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行”,同时,更加强调“任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”其中“和其他同税收法律、行政法规相抵触”的条文内容,是新《税收征管法》的新规定,是对原《税收征管法》的补充完善。任何

同税收法律不相一致的税收行为均为违法。

（三）纳税人、扣缴义务人的认定

1. 纳税人

新《税收征管法》第四条规定：“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。”

2. 扣缴义务人

本法规第四条也指出：“法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人。”

纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定缴纳税款、代扣代缴、代收代缴税款。

（四）征收管理权划分

国务院税务主管部门主管全国税收征收管理工作。新《税收征管法》第五条指出：“各地国家税务局和地方税务局应当按照国务院规定的税收征收管理范围分别进行征收管理。”

新《税收征管法》第五条也规定：“地方各级人民政府应当依法加强对本行政区域内税收征收管理工作的领导或者协调支持税务机关依法执行职务，依照法定税率计算税额，依法征收税款。”

1. 将分别管理首次进条文

按国务院规定，税收征收管理范围由各地国家税务局、地方税务局分别进行管理。这一条文内容是新《税收征管法》自国税、地税体制分立以来，首次将税收征收管理权划分问题纳入法治轨道。

2. 增加“依法”、“协调”字样

强调地方人民政府对本地区税收征收管理工作领导的同时，针对个别领导不学税法，不懂税法的情况，在第五条增加“依法”、“协调”字样，有利于各级干部对本地区税收征管工作的领导。

3. 增加依法定率条文

地方各级领导在支持税收征管工作同

时，必须坚持依照法定税率计算税额，依法征收税款的规定。这也是新《税收征管法》针对个别领导干部喜欢主观定率、定税额的不正常情况，而首次以条文形式赋予《征管法》以新的规定，与原《征管法》不同。

4. 协税

新《税收征管法》也注重协税的载入。第五条规定，各有关部门、单位应当支持、协助税务机关依法执行职务，不得阻挠。

（五）强化税收征管的基础工作

1. 加强税收管理信息建设，建立信息共享制度

根据《科技加管理》精神，首次在法律中提出税收现代化建设要求，使税收信息采集、传递和共享有了法律保障。新《税收征管法》第六条规定：

“国家有计划地用现代信息技术装备各级税务机关，加强税收征收管理信息系统的现代化建设，建立、健全税务机关与政府其他管理机关的信息共享制度。”

“纳税人，扣缴义务人和其他有关单位应当按照国家有关规定如实向税务机关提供与纳税和代扣代缴、代收代缴税款有关的信息。”

2. 宣传税法，普及纳税知识

新《税收征管法》第八条指出，税务机关应当广泛宣传税收法规、行政法规、普及纳税知识，无偿地为纳税人提供纳税咨询服务。这是新《税收征管法》第一次将税收宣传、咨询纳入法律保障范围。

（六）纳税人、扣缴义务人权利

1. 纳税人了解税收法规权利

新《税收征管法》第八条规定：“纳税人，扣缴义务人有权向税务机关了解国家税收法律、行政法规的规定以及与纳税程序有关的情况。”

2. 保密权

新《税收征管法》第八条规定：“纳税人、扣缴义务人有权要求税务机关为纳税人、扣

缴义务人的情况保密。税务机关应当依法为纳税人、扣缴义务人的情况保密。”

3. 纳税人申请减免税权

新《税收征管法》第八条规定：“纳税人依法享有申请减税、免税、退税的权利。”

4. 申辩权

新《税收征管法》第八条规定：“纳税人、扣缴义务人对税务机关所作出的决定，享有陈述权、申辩权；依法享有申请行政复议、提起行政诉讼、请求国家赔偿等权利。”

5. 控告权

新《税收征管法》第八条同样规定：“纳税人、扣缴义务人有权控告和检举税务机关、税务人员的违法违纪行为。”

依法确立纳税人的权利，将纳税人权利纳入法律保障范围，是我国民主与法制建设的一件大事，也是依法治税的重大成果。

这是新《税收征管法》首次将纳税人、扣缴义务人申请保密权、减免税权、申辩权、控告权以条文形式载入税法。

（七）加强税务干部队伍建设

实行依法治税是新《税收征管法》的出发点。依法治税不但要管好相对人，服务好纳税人，确保纳税人按照税法的规定履行纳税义务，还应成为税务机关加强管理自身，约束自身税务具体行为的依据。为此新《税收征管法》首次将关于加强队伍建设、秉公执法、文明服务、不得索贿受贿以及建立、健全税务机关内部制约机制方面内容分别以法律条文形式固定下来。

1. 提高政治业务素质，加强队伍建设

新《税收征管法》第九条指出：“税务机关应当加强队伍建设，提高税务人员的政治业务素质。”

2. 秉公执法 文明服务

在新《税收征管法》第九条同样指出，税务机关、税务人员必须秉公执法，忠于职守，清正廉洁，礼貌待人，文明服务，并尊重和保

护纳税人、扣缴义务人的权利，依法接受监督。

3. 不得索贿受贿

新《税收征管法》第九条规定：“税务人员不得索贿受贿、徇私舞弊、玩忽职守、不征或者少征应征税款；不得滥用职权多征税款或者故意刁难纳税人和扣缴义务人。”

（八）建立、健全税务机关内部制约机制

1. 建立制约机制

新《税收征管法》第十条规定：“各级税务机关应当建立、健全内部制约和监督管理制度。”

2. 履行监督职责

第十条也规定，上级税务机关应当对下级税务机关的执法活动依法进行监督。

3. 监督检查

各级税务机关应当对其工作人员执行法律、行政法规和廉洁自律准则的情况进行监督检查。这也是在新《税收征管法》第十条作出的新规定。

（九）征、管、查分离

新《税收征管法》第十一条规定，税务机关负责征收、管理、稽查、行政复议的人员的职责应当明确，并相互分离、相互制约。

（十）回避制度

新《税收征管法》第十二条规定，税务人员征收税款和查处税收违法案件，与纳税人、扣缴义务人或者税收违法案件有利害关系的，应当回避。

（十一）奖励制度

新《税收征管法》第十三条规定：“任何单位和个人都有权检举违反税收法律、行政法规的行为。收到检举的机关和负责查处的机关应当为检举人保密。税务机关应当按照规定给予奖励。”

二、税务登记

（一）税务登记的办理

1. 税务登记对象

新《税收征管法》第十五条规定,办理税务登记对象为:

- ①企业,企业在外地设立的分支机构;
- ②从事生产、经营的场所,个体工商户;
- ③从事生产、经营的事业单位。

2. 税务登记时间

需要办理税务登记的税务登记对象,根据新《税收征管法》第十五条规定:“自领取营业执照之日起三十日内,持有关证件,向税务机关申报办理税务登记。”

3. 审核与发证时间

新《税收征管法》第十五条规定:“税务机关应当自收到申报之日起三十日内审核并发给税务登记证件。”

（二）加强税务机关与工商管理部门衔接

新《税收征管法》第十五条规定:“工商行政管理机关应当将办理登记注册、核发营业执照的情况,定期向税务机关通报”。税务部门与工商部门配合是新《税收征管法》对法律衔接作出的突破性规定。原《税收征管法》没有规定企业实施破产、兼并、承包、转让要事先通知税务机关,没有规定纳税义务继承问题。这一新的规定杜绝税务登记漏登,将做到完全复盖。

（三）变更或注销登记的办理

新《税收征管法》第十六条规定:“从事生产、经营的纳税人,税务登记内容发生变化的,自工商行政管理机关办理变更登记之日

起三十日内或者在向工商行政管理机关申请办理注销登记之前,持有关证件向税务机关申报办理变更,或者注销税务登记。”

（四）纳税人账户管理

1. 存款账户的开立

新《税收征管法》第十七条规定:“从事生产、经营的纳税人应当按照国家有关规定,持税务登记证件,在银行或者其他金融机构开立基本存款账户和其他存款账户。”

2. 实行银行账号登录制度

新《税收征管法》第十七条规定:“纳税人应将其全部账号向税务机关报告。”同时还规定:“银行和其他金融机构应当在从事生产、经营的纳税人的账户中登录税务登记证件号码,并在税务登记证件中登录从事生产、经营的纳税人的账户账号。”

3. 银行协助查询

新《税收征管法》第十七条还规定:“税务机关依法查询从事生产、经营的纳税人开立账户的情况时,有关银行和其他金融机构应当予以协助。”

新《税收征管法》把银行其他金融部门的协税工作以税收法律条文形式写进税收法典中,这在税收制度发展与建设上尚属首次,从而使税收征收管理的基础工作更加科学、规范。

（五）税务登记证件的使用管理

新《税收征管法》第十八条规定:“纳税人按照国务院税务主管部门的规定使用税务登记证件。税务登记证件不得转借、涂改、损毁、买卖或者伪造。”

三、账簿、凭证管理

账簿与凭证是会计核算的基础和核心,税务机关加强账簿、凭证管理,就是要依据税收法规和会计制度规定,对纳税人账簿、凭证的设置、使用、保管等方面进行监督检查。

(一) 账簿的设置与核算

新《税收征管法》第十九条规定:“纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效凭证记账,进行核算。”

(二) 实行会计核算软件报送制度

新《税收征管法》第二十条规定:“从事生产、经营的纳税人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件,应当报送税务机关备案。”

(三) 依照税法规定计算应纳税额

新《税收征管法》第二十条规定:“纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的,依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款,代扣代缴和代收代缴税款。”

(四) 发票管理与使用

发票是企业财务收支重要凭证,也是会计核算、税款抵扣的合法凭证,完整、详细记录有关经济活动发生和完成情况,是税务机关掌握控制税源的重要手段。但是,原《税收征管法》却没有将发票印刷、领购使用情况写在税收法律中。而新《税收征管法》第一次以法规形式纳入法制管理轨道。

1. 发票的管理与监督

新《税收征管法》第二十一条规定:“税务

机关是发票的主管机关,负责发票印刷、领购、开具、取得、保管、销毁的管理和监督。”

2. 发票的开具与使用

第二十一条规定:“单位、个人在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中,应当按照规定开具、使用、取得发票。”

3. 发票的印制

根据新《税收征管法》二十二条规定:“增值税专用发票由国务院税务主管部门指定的企业印制;其他发票,按照国务院税务主管部门的规定,分别由省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局指定企业印制。”

未经税务机关指定,不得印制发票。

(五) 积极推广使用税控装置

新《税收征管法》第二十三条规定:“国家根据税收征收管理的需要,积极推广使用税控装置。纳税人应当按照规定安装,使用税控装置,不得损毁或者擅自改动税控装置。”

国家重视“科技加管理”建设,将税控装置的使用与管理纳入法制轨道,这也是新《税收征管法》与原《税收征管法》的不同突出特点。

(六) 凭证的保管

1. 按规定保管

新《税收征管法》第二十四条规定:“从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人必须按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料。”

2. 禁止伪造、损毁

新《税收征管法》第二十四条规定:“账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料不得伪造、变造或者擅自销毁。”

四、纳税申报

纳税申报是税务机关稽核税额的基础,是纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务的法定途径和程序。新《税收征管法》将发票的使用与纳税人的控制管理合为一体,使纳税申报的操作更加具有科学性。

(一) 纳税申报规定

1. 纳税人如实办理申报

新《税收征管法》第二十五条规定:“纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报”。办理纳税申报时,按照本条规定同时要报送“纳税申报表、财务会计报表,以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。”

2. 扣缴义务人如实报送有关资料

新《税收征管法》第二十五条规定:“扣缴义务人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实报送代扣代缴、代收代缴税款报告表以及税务机关根据实际需要要求扣缴义务人报送的其他有关资料。”

(二) 报送方式

1. 直接办理

新《税收征管法》第二十六条规定:“纳税

人、扣缴义务人可以直接到税务机关办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表。”

2. 邮寄、数据电文报送

新《税收征管法》第二十六条规定,纳税人、扣缴义务人“也可以按照规定采取邮寄、数据电文或者其他方式办理”纳税申报,“报送事项”。这是新《税收征管法》增加的新条款,为方便纳税人、扣缴义务人申报或报送对某些科学作法作了立法。

(三) 延期申报

1. 延期申报规定

新《税收征管法》第二十七条规定:“纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的,经税务机关批准,可以延期申报。”

2. 延期申报操作

新《税收征管法》第二十七条规定:“经核准延期办理纳税申报、报送事项的,应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款,并在核准的延期内办理税款结算。”这是新《税收征管法》为了便于纳税人延期申报操作而将有关条款首次写进税收法律中。

五、税款征收

税款征收是税务机关对纳税人应纳各税从计算核定到征收入库所采取的具体征税办法,它运作于税款计算、核定、缴纳过程中。

(一) 税款征收主体

1. 税务机关是税款征收主体

新《税收征管法》第二十八条规定:“税务机关依照法律、行政法规的规定征收税款,不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征、少征、提前征收、延缓征收或者摊派税款。”

2. 非税务机关不得进行税款征收活动

新《税收征管法》第二十九条规定:“除税务机关、税务人员以及经税务机关依照法律、行政法规委托的单位和人员外,任何单位和个人不得进行税款征收活动。”这是将税机关作为征税主体以税法条文形式加以肯定的法律保证,将有利于税款规范征收、杜绝乱收费现象的发生。这一特殊规定,弥补了原《税收征管法》的缺陷。

(二) 税款扣缴规定

1. 扣缴义务人是税款扣缴主体

新《税收征管法》第三十条规定:“扣缴义务人依照法律、行政法规的规定履行代扣、代收税款的义务。”

法律、行政法规没有规定负有扣缴义务的,税务机关不得要求其履行代扣、代收税款义务。

2. 扣缴规定

① 纳税人不得拒绝

新《税收征管法》第三十条规定:“扣缴义务人依法履行代扣、代收税款义务时,纳税人不得拒绝。纳税人拒绝的,扣缴义务人应当及时报告税务机关处理。”

② 付给手续费

新《税收征管法》第三十条规定:“税务机关按照规定付给扣缴义务人代扣、代收手续费。”

(三) 税款的缴纳

1. 依法缴纳或解缴

新《税收征管法》第三十一条规定:“纳税人、扣缴义务人按照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限,缴纳或者解缴税款。”

2. 延期缴纳税款

新《税收征管法》第三十一条规定:“纳税人因有特殊困难,不能按期缴纳税款的,经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局批准,可以延期缴纳税款,但是最长不得超过三个月。”

3. 滞纳金

为了保证税款缴纳的时效,新征管法大幅度降低滞纳金的征收率。与税收罚款比,滞纳金的作用更富于直接性,效果更为显著。

新《税收征管法》第三十二条规定:“纳税人未按照规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。”

具体操作如下:

设:A企业纳税期限为1个月,8月份应纳营业税为6000元,应在9月8日前纳税,而该企业在9月14日才纳税,其滞纳天数应从9月9日算起至9月14日止共6天。

应加收滞纳金 = $6000 \times 6 \times 5\text{‰} = 18$ 元

若9月8日是星期日,滞纳金日期应从9月10日算起,到9月14日共计5天。

滞纳金为 $6000 \times 5 \times 5\text{‰} = 15$ 元

若星期日不在9月8日,而在9月9日

以后,在计算滞纳金时不顺延。

(四) 减税、免税

减税、免税是税制一个组成部分,应纳入法制管理范围,按程序规定执行。

1. 减、免税的申请

新《税收征管法》第三十三条规定:“纳税人可以依照法律、行政法规的规定书面申请减税、免税。”

2. 减税、免税的审批

新《税收征管法》第三十三条规定:“减税、免税的申请须经法律、行政法规规定的减

税、免税审查批准机关审批。地方各级人民政府、各级人民政府主管部门、单位和个人违反法律、行政法规规定,擅自作出的减税、免税决定无效,税务机关不得执行,并向上级税务机关报告。”

(五) 完税凭证

新《税收征管法》第三十四条规定:“税务机关征收税款时,必须给纳税人开具完税凭证。扣缴义务人代扣、代收税款时,纳税人要求扣缴义务人开具代扣、代收税款凭证的,扣缴义务人应当开具。”

六、税款征缴规程的操作

税款征收的操作以法律形式固定下来,有利于执法的准确与严明,科学地协调征纳双方税收行为。

(一) 税款征收核定

1. 税款核定对象

新《税收征管法》第三十五条规定,纳税人有下列情形之一的,税务机关有权核定其应纳税额:

- ①依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的;
- ②依照法律、行政法规的规定应当设置账簿但未设置的;
- ③擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的;
- ④虽设置账簿,但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全,难以查账的;
- ⑤发生纳税义务,未按照规定的期限办理纳税申报,经税务机关责令限期申报,逾期仍不申报的;
- ⑥纳税人申报的计税依据明显偏低,又无正当理由的。

2. 特别措施

新《税收征管法》第三十七条规定:“对未按照规定办理税务登记的从事生产、经营的纳税人以及临时从事经营的纳税人,由税务机关核定其应纳税额,责令缴纳”。不纳缴纳的,根据本条规定,可采取以下措施:

- ①税务机关以扣押其价值相当于应纳税款的商品、货物;
- ②扣押后缴纳应纳税款的,税务机关必须立即解除扣押,并归还所扣押的商品、货物;

③扣押后仍不缴纳应纳税款的,经县以上税务局(分局)长批准,依法拍卖或变卖所扣押的商品、货物,以拍卖或者变卖所得抵缴税款。

(二) 税收调整制

1. 关联企业税收调整的必要性

新《税收征管法》第三十六条规定:“企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来,应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用;不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,而减少其应纳税的收入或者所得额的,税务机关有权进行合理调整。”

2. 关联企业的认定

企业之间有下列之一关系的称作关联企业。其认定标准为:

- ①相互间直接或间接持有其中一方的股份总和达到25%或以上的;
- ②直接或间接同为第三者拥有或控制股份达到25%或以上的;
- ③企业与另一企业之间借贷资金占企业自有资金额50%或以上或企业借贷资金总额的10%是由另一企业担保的;
- ④企业的董事或经理等高级管理人员一半以上或有一名常务董事是由另一企业所委派的;
- ⑤企业的生产经营活动必须由另一企业提交的特许权利(包括工业产权、专有技术等)才能正常进行的;
- ⑥企业生产经营购进的原材料、零配件等(包括价格和交易条件等)是由另一企业所控制或供应的;

⑦企业生产的产品或商品的销售(包括价格及交易条件等)是由另一企业所控制的;

⑧对企业生产经营、交易具有实际控制的其他利益上相关联的关系,包括家属、亲属关系等。

关联企业的国际认定标准为:

①美国规定企业间相互持股比例达50%为关联企业;

②日本根据“特殊交易原则”确定企业间相互控制管理程度;

③加拿大规定交易价格背离市场价格即为关联企业;

④另有个别国家以本国企业与其避税地企业的业务往来,作为认定关联企业的理论根据。

3. 调整标准

①市场标准

即以非关联的独立竞争企业在市场上进行同类交易的市场价格,作为关联企业之间进行交易所应使用的价格。这里的市场价格,首先应该是关联企业集团中的成员企业与非关联企业进行同类交易所使用的价格,如果成员国没有与非关联企业进行过同类交易,则也可以按成员企业所在地同类交易的一般市场价格确定。

市场标准包含有利润因素,它适用于关联企业之间的有形资产的交易、贷款、劳务提供、财产租赁和无形资产转让等交易。如果关联企业之间交易的作价不符合这一标准,税务部门有权按照这一标准加以调整。根据市场标准调整不合理转让定价的方法称为“可比非受控价格法”。

使用市场标准必须注意关联企业之间的交易与所进行比较的同类交易一定要尽可能相似。因为只有当交易的环节、成交数量、交货条件、付款条件、售后服务等方面的因素都相同时,交易的价格才具有可比性。

②比照市场标准

比照市场标准是指在无法得到关联企业之间所进行交易的市场价格情况下,以购入方的关联企业将该物品再售给非关联企业时的市场销售价格,减去这笔再出售应得的合理销售毛利后的余额(比照市场价格),作为关联企业之间该项交易应使用的价格。比照市场价格的计算公式是:

$$\text{比照市场价格} = \frac{\text{购入企业的市场销售价格}}{\text{市场销售价格}} \times (1 - \text{合理毛利率})$$

其中,合理毛利率应按购入企业所在地,非关联企业间销售同类物品的销售毛利率计算。

这种按照比照市场价格调整关联企业间转让定价的方法称为“再销售价格法”,它一般只适用于关联企业之间工业产品的销售转让。采用这种市场标准应注意的问题是,它适用的范围是转售企业不对购入产品进行加工、处理等,如果转售企业对产品进行了加工或改制等,则应考虑再给予适当的费用扣除。

③组成市场标准

该标准是指用成本加上利润计算出的组成市场价格作为关联企业之间交易的正常价格依据。组成市场价格是运用顺算法计算出来的市场价格。它要求企业遵循正常的会计制度规定,记录有关成本费用,然后加上合理的利润作为其对外销售的正常价格。其中合理利润率是从国内和国际贸易的情报资料中取得的。

组成市场价格标准一般适用于既无市场标准,又无比照市场标准的情况下,关联企业间缺乏可比对象的工业产品销售和特许权转让的交易定价。由于商标、专利或专有技术等无形资产种类繁多,所涉及的性能、技术、成本费用和目标效益的差异比较大,常常缺乏有可比的同类产品市场价格或比照市场价格作为定价依据,也很难对其收费依据做出统一的规定,因此,对这类交易必须更多地采用组成市场标准。计算公式为:

$$\begin{aligned} \text{工业产品的组成市场价格} &= \frac{\text{转出企业生产该产品的直接成本} + \text{间接成本}}{1 - \text{合理毛利率}} \\ \text{无形资产组成市场价格} &= \frac{\text{转出企业研究和生产该产品的直接成本} + \text{间接成本}}{1 - \text{合理利润率}} \end{aligned}$$

4. 调整方法

①独立市场价格法 (comparable Uncontrolled Price Method, 简称 CUP 法)

独立市场价格法,是指企业在交易环节、交易数量以及其它交易条件相同的情况下,将货物销售给无关联的第三方企业时的成交价格为独立企业间的成交价格。成交条件的差异影响价格水平时,可以对因条件差异而影响的那部分价格差异进行调整,并以差异调整的价格为独立企业间的成交价格,它实际上是市场标准在转让定价调整过程中的具体应用。

②再销售价格法 (Resold Price Method, 简称 RP 法)

再销售价格法是以关联交易的买方将购进货物再销售给无关联的第三者企业时的销售价格(再销售价格)扣除合理利润后的余额为独立企业成交价格。这种方法实际上是比照市场标准在转让定价调整过程中的具体应用,它主要用于商品交易转让定价的调整方法。

③成本加利润法 (Cost Plus Method, 简称 CP 法)

成本加利润法,即以关联企业发生的成本加上合理利润后的金额为依据,来调整关联企业间不合理的转让定价。它实际上是组

成市场标准在转让定价调整中的具体应用。成本加利润法除了被各国广泛用于特制商品销售转让定价外,尤其被广泛用于提供劳务、无形资产转让、研究开发费用分摊的转让定价的调整方法。

④关联企业间利息与费用的调整

关联企业之间融通资金所支付或收取的利息,超过或者低于没有关联关系所能同意的数额,或者其利率超过或低于同类业务的正常利率的,税务机关可以参照正常利率进行调整。

“没有关联关系所能同意的数额”,是指无关联关系的独立企业之间可以接受的融通资金时的利息。“正常利率”是指根据融通资金项目的不同形式、不同数额的具体情况在中国或国外金融市场相同或类似条件的商业信贷的利率。

关联企业之间经常发生互助提供劳务的业务,通过收取劳务费,关联公司就可以利用收费标准的高低,调整利润,关联企业之间提供劳务,不按照独立企业之间业务往来收取和支付劳务费用的,当地税务机关可参照类似劳务活动的正常收费标准进行调整。

⑤关联企业转让财产、提供财产使用权的调整

在财产收益和所得方面:对关联企业之间转让财产包括有形资产和无形资产、提供财产使用权等业务往来,不按照独立企业之间业务往来作价或者收取与支付使用费的,当地税务机关参照没有关联关系所能同意的数额进行调整。