

维护和保障纳税人权益丛书

税法援助理论研究 及案例评析

刘新建 ■ 主编

全面展示税法援助实践成果

详细论述税法援助理论发展历程

24个真实案例再现税法援助工作流程

 中国税务出版社

D922.22
29

013044281

维护 和 保障 纳 税 人 权

税法援助理论研究与案例评析

刘新建 ■ 主编



D922.22
29



北航

C1652002

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税法援助理论研究及案例评析/刘新建主编.

— 北京: 中国税务出版社, 2013. 4

(维护和保障纳税人权益丛书)

ISBN 978 - 7 - 80235 - 923 - 9

I. ①税… II. ①刘… III. ①税法—法律援助—理论研究—中国②税法—案例—中国 IV. ①D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 035468 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名: 维护和保障纳税人权益丛书

书 名: 税法援助理论研究及案例评析

作 者: 刘新建 主编

责任编辑: 庞 博

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

装帧设计: 盛世华光

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E - mail: swcb@taxation. cn

发行中心电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京联兴盛业印刷股份有限公司

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 11. 5

字 数: 168000 字

版 次: 2013 年 4 月第 1 版 2013 年 4 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 923 - 9

定 价: 38.00 元

如有印装错误 本社负责调换

前言

国务院 2004 年、2010 年分别发布《全面推进依法行政实施纲要》和《关于加强法治政府建设的意见》，要求构建高效、便捷、成本低廉的防范、化解社会矛盾的机制，把行政调解作为地方各级人民政府和有关部门的重要职责，注重运用调解、和解的方式解决纠纷。

2008 年 8 月，青岛市国税系统建立并开始施行税法援助制度，同时将每年的税法援助案例予以公布，以此着力打造税法援助案例体系。

税法援助是为进一步优化办税服务、拓宽涉税争议救济渠道而建立的一项以协调、调解为主要工作方法的制度，是指在税收征收、管理、稽查等税务行政活动中，公民、法人和其他组织与税务机关发生涉税争议时，可以要求税务机关对适用的税收法律法规和政策予以释明，对有关争议予以协调。

开展税法援助，旨在进一步优化办税服务，加强行政监督，妥善解决涉税争议，保障当事人合法权益，推进税务机关依法行政，构建和谐的征纳关系。青岛市国税系统各级机关在开展税法援助过程中，坚持调解为主，注重应用调解手段，发挥调解的作用；注意增加税法援助工作的

透明度，坚持公平正义；在不损害国家利益、公共利益和他人合法权益的前提下，引导双方和平协商，增进相互理解和信任，降低税务争议的负面影响。

青岛市国家税务局关于税法援助制度的研究被青岛市政府法制部门作为学术研究课题立项，先后在2009年青州市环境友好型社会法制保障征文、青岛市法学会优秀成果评审、青岛市政府法制研究课题优秀成果评审等活动中获奖。

经过多年的实践，我们欣喜地看到，税法援助得到了社会各界的积极关注和普遍认同。为系统总结和深入开展税法援助工作，青岛市国家税务局对已发布的税法援助案例进行整理，规范、充实税法援助案例体系，并且形成《税法援助理论研究及案例评析》一书。

本书的编写得到了青岛市国税系统各基层局、市局各单位特别是各业务处的大力支持，在此一并表示感谢。

我们希望本书能够成为青岛市国税系统交流税法援助工作情况的平台，成为基层局在税收工作中特别是开展税法援助工作时的参考书，使同一法律、法规的适用意见、对同类案件的办理结果基本一致，整体推进税法援助以及整个税收工作协调发展，提高合力，积极创造公平、公开、公正的税收环境，为加快建设宜居幸福的现代化国际城市作出新的贡献。

编 者

2013年3月

目 录

理论研究及实践

我国税法援助制度探究	3
贯彻落实科学发展观 切实抓好税法援助制度建设	
——青岛市国家税务局税法援助实践	18
创建“三融一反”税法援助机制 用尊重实现税法有效遵从	
——青岛市崂山国家税务局税法援助实践	31
创新理念 刚柔并济 开展税法援助	
——青岛市李沧国家税务局开展税法援助实践	34
统一思想认识 踏实做好税法援助工作	
——青岛经济技术开发区国家税务局税法援助实践	38
“一个中心 三道防线” 推动税法援助机制完善	
——胶南市国家税务局税法援助实践	40

案例及评析

1. 承揽电力工程外购设备是否缴纳增值税	45
2. 未按规定备案的种苗公司能否享受增值税税收优惠	47
3. 已认证运输费用进项税额超过规定期限申报能否抵扣	49
4. 逾期末申请认定增值税一般纳税人是否适用一般纳税人相关 政策	51

5. 出售自行开采的地下水是否应缴纳增值税	56
6. 外购阁楼楼梯销售、安装是否缴纳增值税	57
7. 供热企业收到财政部门拨付的补贴收入是否缴纳增值税	59
8. 申报逾期海关专用缴款书能否抵扣增值税额	61
9. 增值税一般纳税人认定有效期如何确定	65
10. 辅导期增值税一般纳税人先比对后抵扣形成留抵税额能否 退税	68
11. 进口免税饲料境内销售能否享受增值税优惠	72
12. 进料加工方式出口产品视同内销如何计税	74
13. 房地产企业建造销售商铺使用权如何进行行业界定	78
14. 中小企业信用担保机构计提未到期责任准备金能否扣除	81
15. 股权转让业务企业所得税如何计算	83
16. 误申报形成的超缴企业所得税如何退税	85
17. 重复征税引发的退税争议	86
18. 外商投资企业如何享受过渡期企业所得税优惠	89
19. 农民专业合作社销售（自产）水貂皮可否享受企业所得税 优惠	92
20. 企业未被告知取消免税资格能否继续享受优惠政策	94
21. 企业重组过程中被吸收方未享受完的企业所得税优惠能否 继续享受	98
22. 货损赔偿支出及外购无形资产支出如何进行税务处理	101
23. 供热配套费如何确定收入	104
24. 技术转让所得能否享受企业所得税优惠	106

附录

1. 国务院关于印发《全面推进依法行政实施纲要》的通知 2004年3月22日 国发〔2004〕10号	111
2. 国务院关于加强法治政府建设的意见 2010年10月10日 国发〔2010〕33号	124

3. 税务行政复议规则

2010 年 2 月 10 日 国家税务总局令第 21 号 134

4. 青岛市国家税务局关于建立税法援助制度的通知

2008 年 8 月 1 日 青国税发〔2008〕115 号 155

5. 青岛市国家税务局关于进一步做好税法援助工作的意见

2009 年 9 月 29 日 青国税发〔2009〕173 号 168

理论研究及实践

>>>

LILUN YANJIU JI SHIJIAN

1881-1882

我国税法援助制度探究

关于税务争议解决途径问题的争论由来已久。长期以来,我国税务行政救济制度是以税务行政复议和税务行政诉讼为核心内容,但由于复议与诉讼程序复杂、前置限定性条件较为苛刻,事实上存在许多无法进入复议、诉讼程序的案件,实际工作中往往存在着大量难以解决的税务争议,征纳双方的合法权益往往难以获得保障。税务行政复议强调国家利益至上,同时也是以对纳税人“有罪推定”为前提假设,纳税人难以得到应有的尊重,其合法权益难以得到有效保障。因而也就使得税务行政复议机关的公信力不高。

国内学术界对税务争议解决的研究文献散见于各类报刊,专门著述成书的并不多见。大多数学者主要从各个方面对税务行政复议和诉讼展开讨论,观点主要集中在两个方面:一是在行政复议的前置条件上。有的学者主张应当取消复议的前置条件,以扩大复议的范围,提高复议工作的公平和效率;而有的学者则认为不应该取消前置条件,目的是维护国家利益,防止税收流失。二是“调解原则”是否适用于行政复议及诉讼。赞成方基于西方国家和我国国内税务行政工作的现实状况,以及税收契约理论和新公共服务理论的观点;反对方认为,税收是属于国家利益性质,税务部门无权自由处置、放弃国家利益,强调税务行政的法治性。2007年出台的《中华人民共和国行政复议法实施条例》第五十条提出,“有下列情形之一的,行政复议机关可以按照自愿、合法的原则进行调解……”,表明行政复议理念从法理上正在发生一定程度的转变。原财政部部长谢旭人在其著述《中国税收管理》中指出,“要增强运用调解手段解决行政争议的意识,将调解贯穿于行政复议的全过程。……在不损害国家利益、公共利益和他人合法利益的前提下,应当引导双方当事人之间和平协商,平衡利益,增

进相互理解和信任,最大限度地降低税务争议的负面影响,实现法律效果与社会效果的统一。”^①这在一定程度上表明,行政复议理念在实际工作中也在发生显著变化。

2003年我国颁布的《法律援助条例》规定“法律援助是政府的责任”。这标志着我国保障弱势群体平等实现合法权益的司法救济机制的确立,为建立和完善法律援助制度,司法行政部门积极开展法律援助,提供了法律依据。

本文结合我国税务部门近几年工作实践,分析阐述现行税务行政救济制度在处理争议方面存在的不足,研究提出更为便民、实用的有效解决涉税争议的“税法援助”新路径。

一、我国建立税法援助制度的必要性

(一) 税法援助现状分析

我国《行政复议法》、《行政诉讼法》和《国家赔偿法》的相继颁布实施,为纳税人提供了重要的权利救济途径,法律正逐渐成为纳税人维护自身合法权益的重要手段。随着税务部门税法宣传力度的增加,纳税人对税法了解程度也日趋增加,税收法治逐步深入人心。纳税人在履行纳税义务的同时,也在寻求实现税法赋予的权利,逐步从人际关系维权转到法律维权。以前试图通过“人情”解决的争议正逐渐通过正当法律渠道反映出来。当前税务行政复议和涉税诉讼案件有增加趋势。虽然《税务行政复议规则》为纳税人申请复议提供了较为便利的条件,但是税务行政复议苛刻的前置条件和复杂的法律程序,在一定程度上仍阻碍了纳税人有效解决纳税争议。

通过正式启动税法援助程序解决涉税争议的案例还只是近年来的事情。从近几年青岛市国税系统发生的税法援助案例来看,发生争议的原因集中反映在以下几个方面:一是征纳双方对有关税收政策的理解和把握上

^① 谢旭人.中国税收管理[M].北京:中国税务出版社,2007.

存在差异；二是征纳双方沟通不够；三是申请人没有掌握有关税收法规。青岛市国家税务局（以下简称青岛市国税局）于2008年8月建立施行税法援助制度，当年受理办理税法援助案件51件，同期没有发生税务行政复议案件。由此可见，税务管理中，成本低、方便快捷、没有前置条件的税法援助受到纳税人的普遍欢迎。

（二）实施税法援助的背景及动因

1. 理论背景

（1）新公共服务论

20世纪80年代以来，起源于英国的“新公共服务”理论，促使了西方各国由传统的公共行政模式向“管理主义”模式的转变。经过20多年的实践，对于缓解社会危机，提高政府效率，其成效是显而易见的。“新公共服务论”认为，第一，政府部门的职能应该是服务而非掌舵。就税务管理而言，其越来越重要的方面在于帮助纳税人实现纳税义务，更多地扮演调解、磋商和解决冲突的角色，而不能单纯地通过监督来控制或惩治纳税人。第二，公共利益是根本目标。税务官员必须致力于建立集体的、共享的公共利益观念，税务机关不仅要以积极行动推进依法治税，而且有责任确保税收法制在实质和程序上都与公共利益保持一致。

（2）税收契约论^①

“契约”是意志自由的双方所作出的合意，这种合意来自平等、友好的协商。传统税法以权力为中心，以税务机关的单方意志为表现形式，但市场经济的发展促使国家树立行政服务化的观念，兼顾行政相对人的利益。税务行政机关偏爱权力手段的法律取向，已经越来越表现出与税法的法律价值相违背的一面，税收契约恰好适应了现代税法学的发展，为我们解决税收理论和实践问题提供了一条可供选择的方法和思路。此外，税法中的效率原则也为税收契约提供了理论依据。契约中蕴涵的平等、协商理

^① 该部分内容主要参考了张美中《税收契约理论研究》、刘俊《税务争议的解决——兼论税收契约》。

念正是我国当代税务行政中的稀缺品质。这种理念对于提升纳税人主体地位、增进税收公平、改善征纳关系、实现高效行政都颇具现实意义。

税收契约在整个税收法律体系中,更处于一种补充地位。当不可用复议、诉讼方式合理、有效、公平地解决税收争议时,可以选择适用契约的方式。税收契约作为弹性化的手段、作为一种制度,在当前税收诉讼案件畸高的状况下,谋求一种高效的税收征纳争议解决方式。

(3) 科学发展观理论

科学发展观是党中央基于对国际国内形势,特别是中国发展新阶段、新形势和新任务的全面分析和判断而作出的英明论断。科学发展观强调以人为本、科学发展,构建社会主义和谐社会。科学发展观是马克思主义同当代中国实际和时代特征相结合的产物,是马克思主义关于发展的世界观和方法论的集中体现,对新形势下实现什么样的发展、怎样发展等重大问题作出了新的科学回答,把我们对中国特色社会主义规律的认识提高到新的水平,开辟了当代中国马克思主义发展新境界。科学发展观是税收工作的重要指导思想,对税收工作提出更高要求。税收工作要为经济发展服务,要以满足纳税人需求、让纳税人满意为目标,要保障民生,从政策和管理上,加强对社会弱势群体的扶持。科学发展观与构建社会主义和谐社会的战略思想,要求税法援助必须将税务法律主义与纳税人本位主义完美结合。

2. 现实背景

随着人们的法律意识越来越强,权利意识日渐觉醒,纳税人的合法权益日益受到重视,搞好纳税服务、建立和谐的征纳关系,已被提高到税务机关议事日程。多年来,各级税务机关办理了万余件复议案件。其中约40%的案件撤销变更或修改废止了税务行政行为,切实保护了纳税人的合法权益,充分发挥了行政复议自我监督的职能作用。

从《税收征管法》的不断修订到《行政许可法》的颁布实施,再到2011年初的《刑法修正案(八)》,无不投射出民生、民意、民主的新时代主题。搞好纳税服务、建立和谐的征纳关系,已被提高到税务机关议事日程。为此,需要进一步优化办税流程,切实减轻纳税人负担,积极推进

办税公开,充分保障纳税人的知情权、参与权、表达权、救济权、监督权。

日常税务管理中,时常有纳税人对税务机关的行政执法行为有异议,如对税源管理、稽查部门的处理意见有不同意见,想通过税务机关内的第三方得到验证、释明或者进行倾诉,但是往往找不到合适的渠道;税务机关以往的工作流程中也没有相应的权威部门来受理。纳税人不想通过程序复杂、前置条件要求较高的税务行政复议、行政诉讼等方式寻求法律救济,而是想找一个权威的第三方部门对争议进行协调。

另一方面,从税务部门内部考核指标分析,各主管税务部门在自由裁量权的运用上也存在着较大的不确定性。这是较容易引发争议的一个原因。另外,由于复议程序复杂、成本较高,纳税人、基层税务机关和税务执法人员一般都不希望发生行政复议。从纳税人的心理上看,他们一般不愿与税务人员发生争执,怕“得罪”税务人员而对自己不利。

由于受上述各种因素困扰,纳税人与税务机关发生涉税争议时,运用法律武器、维护自身合法权益的积极性往往不高,长此以往,征纳矛盾不断积累。

2004年,国务院印发了《全面推进依法行政实施纲要》(以下简称《纲要》),国家税务总局研究出台了《关于税务系统贯彻落实〈全面推进依法行政实施纲要〉的意见》(国税发〔2005〕170号)。《纲要》第五条重点对依法行政提出了六项基本要求,即合法行政、合理行政、程序正当、高效便民、诚实守信、权责一致。这是根据我国行政管理需要,高度浓缩和概括出我国对行政机关依法行政的基本要求,既具有指导性和普遍可接受性,又具有较强的现实性和针对性。其中,合理行政应实现目的性、适当性和最小损害性的要求。为此,税务机关在积极推进依法行政、不断提高工作质量和效率的同时,积极探索高效、便捷和成本低廉的防范、化解社会矛盾的新机制和解决涉税行政争议的有效渠道,充分发挥“调解”在解决社会矛盾中的作用。

3. 法律动因

根据我国《税收征管法》第八十八条规定,“纳税人、扣缴义务人,

纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定，缴纳或解缴税款及滞纳金，或者提供相应的担保，然后可以申请行政复议，对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。”这表明，当发生争议时，先行缴纳税款或提供担保是申请税务行政复议的前置条件。复议前置程序不但侵害了当事人的选择权，限制了当事人的陈诉权与申辩权，而且影响了行政效率。

（三）开展税法援助的意义

税务实践中，税务行政机关与纳税人之间的争议不可避免。一旦发生争议，按传统税法理论只能通过复议或诉讼的法律途径进行法律救济。而作为一种非法律途径，税法援助在市场经济和民主法治观念深入人心的当前，成为解决税务争议的可能方式。

第一，税法援助是民主法制健全、社会文明进步的标志。国务院 2003 年颁布实施的《法律援助条例》，是我国社会主义法治走向健全、人权受到特别保护的重要里程碑，也是我国法律体系与国际法律体系接轨的标志。第二，税法援助是维护社会公平正义的重要手段，贯彻了法律面前人人平等的宪法原则。第三，税法援助是维护社会秩序的有效措施。在改革发展的关键时期，伴随着利益关系变化，各种社会矛盾纠纷不断增多，突发事件和群体性上访事件增多，这个时期正是一个矛盾凸显期。如果这些矛盾得不到及时有效的化解，就有可能激化，影响社会稳定的大局。第四，税法援助是强化执法监督、确保当事人合法权益的有效途径。作为法律途径的税务行政复议，由于其程序复杂、前置条件的刚性，使得许多争议无法得到正常解决，纳税人的合法权益无法及时得到维护；事实表明，由此也出现相关税务执法人员的腐败行为。税法援助制度作为税务行政复议的一种补充，可以有效地规范税务执法行为，确保其合法性与公正性，强化执法监督。第五，税法援助是优化纳税服务的便民、益民措施。它不但可以降低税收成本，提高税收效率，而且有助于征纳双方间的良性互动。第六，税法援助能够将许多涉税争议从行政复议和司法管辖中分流出来，减轻税务行政复议和司法机关的压力，并可以通过对特定类型的

涉税争议的解决过程逐渐积累经验,形成政策和规范,从而可进行事后的救济,以及有助于积极防止和有效地调整今后同类问题的发生。第七,相对于税务行政复议程序而言,税法援助机制给征纳双方特别是税务机关预留了充分的自我纠正错误的机会。第八,增进征纳之间的相互理解和信任,融洽征纳关系,改善税务机关的形象,提高依法行政的质量和效率。

税法援助制度体现了信息公开、行政释明、行政指导、执法监督、行政调解等内涵,是政府服务职能的延伸,执政为民理念的体现,是现代社会民主政治、法治政府、权力制衡、公共服务背景下建立多元化纠纷解决机制的一项制度创新,对行政复议、行政诉讼制度改革的有益尝试,对税务管理、税收征管、税务争议解决体制改革的大胆突破。体现着政府行政理念和观念的进步,也使得税收政策法规工作本身跃上了新的层次。

二、税法援助的基本问题

(一) 什么是税法援助

税法援助是税务机关为进一步优化办税服务、拓宽涉税争议救济渠道而建立的一项以协调、调解为主要工作方法的制度。它是税务行政救济的一种手段。在税收征收、管理、稽查等税务行政管理活动中,纳税人及其他当事人与税务机关发生涉税争议时,可以随时申请税法援助,要求税务机关对适用的税收法律法规和政策予以释明,对有关争议予以协调;提出税法援助申请无前置条件。税务机关则对援助申请及时予以受理,及时协调纠纷、化解矛盾、解决争议。在美国,这种通过调解方式解决税务纠纷的机制被称为“税务行政复议救济”。

(二) 税法援助与税务行政复议辨析

正确认识税法援助与税务行政复议之间存在的区别和联系,可以更清楚地看到税法援助作为一项专门的权利救济制度的地位和意义。税务行政复议是行政复议的一种,它是指税务行政管理相对人,即纳税人、扣缴义