



北京市地方税务局 北京市地方税务学会 编

案情简介 / 疑难问题 / 法理评析

税务稽查疑难案例


法理评析

1

中国税务出版社

# 税务稽查疑难案例 法理评析 (1)

北京市地方税务局 编  
北京市地方税务学会

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

税务稽查疑难案例法理评析. 1/北京市地方税务局,北京市地方税务学会编. -北京:中国税务出版社,2007. 1  
ISBN 978-7-80117-973-9

I. 税… II. ①北…②北… III. 税收管理-案例-分析-中国 IV. F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第163007号

版权所有·侵权必究

---

书 名: 税务稽查疑难案例法理评析(1)  
作 者: 北京市地方税务局 北京市地方税务学会 编  
策 划: 朱兴有 黄 琳  
责任编辑: 王 锋 黄 琳  
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: taxph@ tom. com  
发行部电话: (010)63908889/90/91

经 销: 各地新华书店  
印 刷: 北京天宇星印刷厂  
规 格: 787×1092毫米 1/16  
印 张: 18.5  
字 数: 319000字  
版 次: 2007年2月第1版 2007年2月北京第1次印刷  
书 号: ISBN 978-7-80117-973-9/F·893  
定 价: 39.00元

---

如发现印有装错误 本社发行部负责调换

# 编 委 会

主 任 王纪平

副 主 任 苏文权 杨春萍 郝硕博

王京华 任 军 徐志宏

主 编 郝硕博 朱兴有

执行主编 滕祥志

编写人员 朱兴有 滕祥志 韦小萍

华 方 杨 帆 徐 涛

汤洁茵 翟继光 熊 可

# 序

—

以党的十五大提出“依法治国”的方略和党的十六届四中全会提出“构建和谐社会”为标志，我国当前和今后相当一段时期的重要战略目标和任务就是建设一个人与环境友好、人与社会协调、经济与社会发展同步、私权与公权相互和谐共处的新的历史阶段。依法治国与构建和谐社会相辅相成，相得益彰。依法治国的核心和精髓是实现弘扬法治和法的精神基础上的依法行政，而依法行政理念的根基在于对公权实施有效的制约，使得公权和私权在各自的法律边界内各得其所，和谐共处。离开依法治国谈论构建和谐社会，只能是无的放矢。税务部门是重要的经济执法部门之一，担负着聚财为国、执法为民、促进经济社会发展的神圣使命。在纳税人权利意识日渐彰显的今天，以法治的理念来统领税收行政执法工作，特别是税务稽查工作，真正实现依法治国、依法行政、依法治税、依法办案的要求，对于构建税务机关与纳税人之间和谐的征纳关系具有重要的现实意义。

税务稽查以其执法的严肃性、程序的规范性、纳税人参与的广泛性、稽查证据采集和认定的复杂性、稽查处理决定的权威性，直接关涉纳税人财产权益，对纳税人产生重大影响。同时，税务稽查活动兼具威慑和引导两大功能，既有对涉税违法行为的强力威慑，又有正面引导纳税人遵从税法的积极意义。税务稽查通过有力地打击涉税违法犯罪活动，建立规范的税收秩序，营造和谐的税收环境，维护税法的尊严，同时尊重和保护纳税人的合法权益，既追求税收法律秩序又切实有力地保护纳税人权利，通过规范的税务稽查执法活动，有机地实现追求公法秩序和保护私权这两种核心价值之间的动态平衡。

## 二

随着我国改革开放的不断深入和国际经济一体化进程的不断加快,日趋复杂的企业经济行为和交易方式对当前的税务稽查工作提出了严峻的挑战,税务稽查案件当中的重大、疑难和复杂的法律问题日益凸现。在纳税人法律意识日渐增强的今天,我们意识到,仅拥有财会和税政知识,而缺乏相关法律知识,在税收行政执法特别是税务稽查办案中,难以做到规范执法和有效震慑。没有税法学的知识素养,程序合法、定性准确的税务稽查无从谈起,税务稽查活动势必埋下巨大的执法风险。目前,从全国税务稽查人员的知识结构来看,尚欠缺对稽查案件当中凸现的法律问题的准确分析和把握能力,我们需要加大对税务人员法律素养的培训力度。税务行政执法实践也迫切需要一大批拥有法律素养、以法律的视角解决涉税问题的专门人才。

在此,我提出弘扬“税法文化”的问题以期引起大家的关注。“税法”与“税务”一字之差,却相去甚远。税法及其税法学是以法律的视角研究涉税活动及涉税各方当事人的权利义务配置的学问,重在主体及其权利义务配置和各种权利的价值序列的差序格局。税务事关国家公共管理和获取财政收入的途径和方法、开征何种税、何时开征和对财政收入和对社会经济的影响如何等问题。传统的“税务文化”仅仅认识到税务活动的管理属性,忽视甚至否认其法律属性,理论上的偏颇势必造成实践上的错误。表现在理念上就是重财会而轻法律,在人员配置上重财政学和会计学背景,这是传统计划体制下财政和税收体制的反映。在依法治国和依法治税的时代要求之下,不能仅仅从管理的角度理解税收活动,税收活动需要适用法律、解释法律和遵守法律,因此税收问题的法律属性毋庸置疑,税收争议的法律特性浮出水面,解决税企争议所需介入的法律力量和法律人员的需求量也日益增长。税法学涉及到宪法学、法理学、行政法学、民商法学、诉讼法学、国际经济法学、冲突法学等多个部门法学知识的综合运用。此外,税法学还涉及到公共管理、政治哲学、经济学、财政学、税务学等其他学科的内容。可以说,税法学既有自己的内在逻辑体系和核心概念,它又使公法和私法紧密连接,跨越公法和私法的界限,是诸多部门法律的最高综合和最高表达。如果说法学是依法治国方略下走向和谐社会的时代显学的话,那么税法学就是法学这颗皇冠上一颗最璀璨的明珠。涉税案件涉及到这些部门法律的最前沿法律问题的灵活运用,这本《税务稽查疑难案例法理评析》重点表达和说明的就是这一主题。希望它能够扭转税务机关、企业界和学术界盛行已久的传统的“税务文化”,

倡导和涵养“税法文化”。

### 三

为了回应税务稽查实践当中呈现的亟待解决的复杂的税法问题，北京市地方税务局、北京市地方税务学会编写的《税务稽查疑难案例法理评析》对此进行了有益的尝试。我仔细地阅读了本书，较之以往的税法案例，本书具有以下三个突出特点：

其一是本书的现实性。以往的案例书主要侧重于违法手段、稽查方法的介绍、经验教训的总结、征管中存在的问题和漏洞等。本书的一个重要特点是突出反映税务稽查执法实践当中的疑难法律问题。比如涉税举报人诉讼和复议问题、纳税主体的认定问题、偷税和避税的区分问题，税务稽查局执法主体及其权限问题，税收征管法与行政处罚法及相关涉税法律法规和规范性文件的协调和适用问题，委托代征相关问题、税收优先权问题、司法强制权与国家税权的冲突和协调问题、税收情报交换的证据效力问题、实质课税原则的适用及其限制问题等等。本书主编之一北京市地方税务局税务检查处朱兴有同志，长期从事税务检查工作，积累了丰富的工作实践经验，组织查处了一批在全国有重大影响和指导意义的税务稽查案件，取得了良好的社会效益，并多次出色完成上级交办的重大疑难案件的稽查工作，表现出较高的全局观念和突出的组织、协调才能。他长期注重并善于从实践当中提炼和总结稽查疑难问题，对其背后蕴涵的理论问题反应敏锐、领悟力强并追根溯源，将理论与实践紧密结合，求真务实、注重实效。特别是在重大税务案件的查处中引入专家咨询和论证制度，实现了重大疑难案件的专家会诊制度的有益尝试，规避和减少了执法风险。这本书从税务稽查实践中的600多个案例当中筛选，选定在主体认定、执法程序、事实认定、法律适用等四个方面具有焦点和疑难问题的21个案例，针对焦点问题，从法理层面进行分析论证，既突出了税务稽查案例分析本身的法理性性质，又凸显了疑难问题本身的真实性和现实性，是税务稽查工作实践经验的总结和提炼，对全国税收执法实践具有很好的指导和借鉴意义。

其二是本书的法理性。本书侧重于展示税务案件当中的疑难法律问题，以法律人的视角来观察、理解和分析涉税问题，整个案例分析行文围绕疑难法律问题展开，涉税法律问题在通篇的行文当中具有提纲挈领的作用，使得本书具有鲜明的法理性。但是，纯粹的法理和学理分析显然不是本书的主旨所在，由于问题的现实性，使得本书的法理分析紧密地与税务执法的实践联

系在一起：一方面以法理分析来指导和解决现实问题，使得分析论述不至于显得无的放矢；另一方面以现实问题和执法实践的迫切要求来厘定法理分析的范围，使得法理分析不至于不着边际。滕祥志博士系我国较早进入涉税法律服务领域的著名财税律师之一，现任中国法学会财税法学研究会理事、中国财税法学教育研究会理事、北京市律师协会税法专业委员、北京大学法学院税法硕士案例分析特约讲师。2003年以来，他在承办一系列有较大影响涉税案件的同时，先后在《中国财税法网》、《财税法论丛》、《涉外税务》、《中国税务报（内参刊）》、《中国税务稽查—厉风》等各种媒体和杂志上发表涉税案例分析和文章多篇，首倡建立涉税案件移送听证制度、查处涉税大要案件专家咨询和论证制度等。同时，还在全国推出《将司法理念引入税收行政执法》的培训讲座，受到税务机关的普遍好评。由于税务稽查实践当中的疑难问题的法律特性，由滕祥志博士担任本书的执行主编，强化了本书理论探讨的深度，旨在实现理论和实践的有机统一。

其三是本书的可读性。基于本书所呈现出来的疑难问题的现实性、分析和解决这些问题的法理性、分析论证的层次感和逻辑性，我认为本书具有较强的可读性和推广价值，可资立法和司法机关、财税法学界专家学者、税务机关广大干部、企业管理各界高层主管参考借鉴。

#### 四

合抱之木，生于毫末；九层之台，起于垒土；千里之行，始于足下。党的第十六届六中全会作出了《关于构建社会主义和谐社会若干重大问题的决定》，构建社会主义和谐社会是一项重大战略任务。经过长期努力，我们已经具备了构建社会主义和谐社会的各种有利条件，迎来了建设和谐社会的历史机遇。我们每一位税务干部都肩负着构建和谐税收征纳关系的重大历史使命和责任，让我们共同努力，为构建一个依法治税、诚信纳税的和谐税收环境而不懈奋斗！

滕祥志

2007年1月



# 编者语

2006年春，北京市地税局税务检查处在原有两本税务检查案例的基础上，拟编写《税务检查案例》（第三集），以期对北京市地方税务局最近几年的典型案例进行梳理。最初的编写思路是遵循以往案例的体例和内容，重点介绍检查方法、检查过程，涉税违法问题的归类总结、检查经验的交流、税收管理中存在的漏洞等等。经过反复研究和思考，大家普遍认为：目前困扰税务稽查人员的突出问题是税务稽查中日益凸显的疑难法律问题，亟待对有关问题进行专门的研究、分析和归类，以便指导税务稽查工作实践。遂决定引进税务法律专家担任执行主编参与到这本税务稽查案例的编写工作中，并将这本案例集定名为《税务稽查疑难案例法理评析》，以重点突出本书的税务稽查执法疑难法律问题的研究和分析特性。

本书案例的来源首先搜集了10年来北京地税税务检查中有突出代表性的案例，其次是区县局稽查工作实践中反馈上报的案例，个别案例是在与兄弟省市的工作交流中获得的，形成了有600多个案例的案例库，其中有一些是在社会上有重大影响但又存在法律争议问题的案例。经过对这些案例的筛选、分类、合并、提炼，最后确定了21个最有突出代表性、存在迫切需要解决的疑难法律问题的案例。经过三个月的研究、分析、探讨和修改，最终形成了这本20多万字的《税务稽查疑难案例法理评析》。

本书的编写原则是：其一，案例来源的真实性。所有案例均来自税务稽查工作的一线，编选要求是按照行政诉讼对具体行政行为进行审查的四个方面（主体审查、程序审查、认定事实审查、适用法律审查）寻找案例，提出上述四个方面法律规定不清、或虽有规定但是在执法实践中发生争议的问题进行法理探讨。其二，法理性和实践性的有机结合。案例分析鲜明，体现了理论和实践的有机结合，论证和分析紧紧扣准“争议焦点”或者“疑难问题”展开，既有理论论证又不过分拘泥于理论的展示，理论展示是为了揭示疑难问题的解决而进行。论证有的放矢，不漫无边际，不专以追求学术性和

法理性为目的。其三，法理性与可读性有机结合。文章的可读性是编写本书所遵循的基本原则，论证和分析有大小标题，段落大意的提炼表述清楚，表明文章论证的核心观点和层次性，增加可读性，使读者一目了然。但坚持可读性的同时不牺牲论证的理论推演和学术观点的来龙去脉引证，做到了可读性与理论严谨性的有机结合。

在本书的编写过程中，我们得到了国家税务总局稽查局稽查三处孙海淳同志、国家税务总局法规司法规处王世宇同志的悉心指导，同时得到北京市地方税务学会的大力支持及北京市地方税务局法制处等处室的大力协助，在案例的研究分析过程中得到北京大学财经法研究中心刘剑文教授、张守文教授的大力支持和指导，在此一并表示深深的感谢。由于我们税法学知识水平有限，加之时间仓促，缺点和错误在所难免，诚望各位专家和读者不吝赐教。

如有意见请反馈到：[lawyerteng@sohu.com](mailto:lawyerteng@sohu.com) 或 [grace\\_wei@sina.com](mailto:grace_wei@sina.com)，谨此致谢！

编委会

2007年1月

# 目 录

某供电局诉某地税稽查局税务处理决定	
超越职权一案的法律分析 .....	( 1 )
房地产企业改制后项目转移产生的	
纳税主体确认问题法律分析 .....	( 22 )
非独立核算分支机构的纳税主体资格	
相关法律问题分析 .....	( 31 )
某医学美容门诊部“挂靠”非营利性	
医院引发的税收问题分析 .....	( 40 )
纳税人税务注销后涉税违法责任分析 .....	( 58 )
某房地产公司税务稽查中“司法介入”	
问题的法律分析 .....	( 74 )
税务行政处罚的批准与生效问题法律分析 .....	( 88 )
延伸检查及税务追征期限的法律性质分析 .....	( 99 )
涉税违法案件移送相关法律问题分析 .....	( 109 )
国际税收情报作为立案稽查及	
定案依据的效力分析 .....	( 123 )

某美食城会员卡储值消费结算方式中	
涉税问题的法律分析 .....	(135)
某交通运输服务所涉税案中委托征收与	
代扣代缴问题法律分析 .....	(150)
“公款私存”涉税案实施税收保全和	
强制执行措施相关问题分析 .....	(163)
非主观故意取得虚假发票行为的相关法律问题分	(175)
析 .....	
伪造虚假拆迁协议骗取契税退税行为的法律分	(184)
析 .....	
某网络技术公司关联交易中偷税和	
避税行为判定的法律分析 .....	(197)
虚增收入的偷税判定法律分析 .....	(208)
扣缴义务人未履行扣缴义务应承担法律责任的	(217)
分析 .....	
检查期间补缴税款行为的定性及法律责任分	(231)
析 .....	
举报人周某不服税务机关“不予答复”行为	
提起行政复议一案的法律分析 .....	(244)
郝劲松涉税举报不服税务机关“查不属实”	
答复提起行政诉讼案 .....	(262)

# 某供电局诉某地税稽查局税务处理 决定超越职权一案的法律分析

——不同层级不同形式税务行政执法引发税务行政诉讼

## 一、案情简介

2002年6月，B市（县级市）地税稽查局对某供电局2001年度的纳税情况实施税务稽查后，于2002年12月16日对其2001年度作出《税务处理决定书》（B地税处字〔2002〕18号），决定2001年度企业所得税补税金额和滞纳金数额为4439187.99元。

2003年11月28日，B市地税稽查局根据“该供电局2001年度应纳税事项中第一批一、二期农改工程结算收入11665700元，应确认为B市某电力服务有限公司工程结算收入，其成本已在该电力服务有限公司2002年度的财务核算中反映”的涉税事实，作出《税务处理决定书》（B地税稽处字〔2002〕18号）（补字1号）：决定其2002年12月16日作出的B地税稽处字〔2002〕18号《税务处理决定书》中企业所得税应纳税所得额需进行相应调整，确认应退还多征该供电局的企业所得税3849681元和滞纳金65444.57元。

2004年11月9日至12月6日，A市（地级市—B市的上级市）地税稽查局按照省地税局《关于开展对广电集团有限公司等企业地方税收专项检查工作的通知》（地税函〔2004〕527号）的要求，对B市某供电局2001年度至2003年度的纳税情况进行检查。2004年12月20日A市地税稽查局作出《税务处理决定书》（A地税稽处字〔2004〕014号）：分别将该供电局2001年度、2002年度、2003年度的企业所得税应纳税所得额调增为10415904.42元、6140026.32元、4201913.45元，三年合计少缴所得税6162695.46元，在扣除B市地税稽查局原《税务处理决定书》（B地税稽处字〔2002〕18号）（补字1号）认定多征并决定退还的企业所得税款、滞纳金，及其利息共计4070164.54元后，该供电局实际应补缴企业所得税200余万元。

在向 B 市地税局缴纳了税款和滞纳金之后，该供电局先向 A 市地方税务局提起行政复议，后向 A 市中级人民法院（以 A 市地税稽查局为被告，B 市地税局为第三人）提起行政诉讼。诉请：（1）撤销 A 地税稽处字 [2004] 014 号《税务处理决定书》；（2）诉请第三人 B 市地方税务局退还原告税款和利息 800 余万元。一审法院以被诉具体行政行为超越职权、滥用职权、违反法定程序为由，判令撤销 A 地税稽处字 [2004] 014 号《税务处理决定书》。双方不服提起上诉。原告上诉称：一审只判决撤销具体行政行为，但未判决第三人退还税款、滞纳金及其利息，遗漏了诉讼请求，故请求二审法院依法改判。被告上诉称：其税务处理决定不存在超越职权、滥用职权或程序违法，故请求二审法院撤销一审判决，驳回原告的诉讼请求。

## 二、疑难问题

2001 年颁布的《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》），对税务稽查局的执法主体资格进行了明确，并规定了稽查局的工作职责范围，而对“稽查局专司偷、逃、骗、抗案件”这一规定在税务机关内部、税企之间均出现了不同的理解和争议。此外，随着税收征管改革的深化，税收征管手段日渐丰富，同一纳税人要面对税收征管部门的纳税评估、日常检查及稽查部门的税务稽查、税务复查等多种税收管理形式，对同一涉税事项也经常出现不同的处理结果，引起税企争议并导致诉讼，本案即对相关问题予以提出并进行探讨，以期从法理角度对税企争议进行分析阐释。

（一）原告认为：被告查处的该涉税案件并非偷税案件，被告的稽查行为违反了《税收征管法》及其实施细则关于“稽查局专司偷、逃、骗、抗案件”的职责规定，故被告的稽查行为属超越职权行为。

问题 1：如何理解《税收征管法》及其实施细则中关于税务稽查局工作职责的有关规定？

（二）原告认为：被告作出的处理决定涉税标的额超过 200 万元，已经超出省国家税务局关于大要案件的审理标准，系重大税务案件。依照《重大税务案件审理办法（试行）》（国税发 [2001] 21 号，以下简称：《重审办法》）规定，应该由 A 市地税稽查局的上级单位 A 市地方税务局组成审理委员会审理并作出处理决定，本案虽由 A 市地方税务局组成审理委员会进行审理，却以 A 市地税稽查局的名义作出处理决定，故被告的具体行政行为为超越职权和违反法定程序。

问题2：未按照国家税务总局《重审办法》的规定由上级税务局作出税务处理决定，是否违反法定程序和超越职权？

（三）原告认为：由于B市地税稽查局已经对其2002年度的企业所得税纳税事项作出处理决定，现在被告的税务稽查行为覆盖已经作出处理决定的纳税年度，处理决定所处理的涉税事项已经过B市地税稽查局立案稽查并作出了发生法律效力的处理决定，而被告未依照《国家税务总局关于印发〈税务稽查案件复查暂行办法〉的通知》（国税发〔2000〕54号），未履行案件复查程序而作出与B市地税稽查局冲突的处理决定，系明显滥用职权和违反法定程序的行政行为。

问题3：稽查行为能否覆盖先前已经作出处理决定的纳税年度？再次稽查的性质如何界定，是属于重复稽查、税务复查或其他性质？

（四）关于电能表成本费用问题。原告认为：其一，其向农户收取的电能表成本费用，依照国家相关规定，系代收款性质，电能表产权归出资的农户所有，且电表已经安装给农户，这项收入非收益性收入依法无需课税。其二，电能表成本费用专项用于购买电表，其本身亦有成本，应该合理扣除，不能把从农户代收的全部电能表成本费用全部认定为收入。况且被告的证据清单没有证明原告的电能表成本费用已经结转固定资产的证据，故电能表成本费用不是资本性支出，应该在税前列支。

问题4：本案原告向农户收取的电能表成本费用能否认定为企业所得税应税收入，购置电能表的支出能否税前列支？

（五）关于工会经费问题。被告以原告的工会经费缴费未依照国家税务总局的相关规定取得“工会经费拨缴款专用收据”为由认定不得税前列支，原告举证B市财政局证明：2005年1月1日前，B市财政局和B市总工会从未印发“工会经费拨缴款专用收据”，故原告的工会经费缴费使用自制的收款收据，并不存在违规问题，其支付工会经费属实，应该税前列支。

问题5：本案未取得“工会经费拨缴款专用收据”能否税前列支？

### 三、法理评析

（一）如何理解《税收征管法》及其实施细则中关于税务稽查局工作职责的有关规定？

《税收征管法》第十四条规定：“本法所称税务机关是指各级税务局、税

务分局、税务所和按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构。”《税收征管法实施细则》第九条：“税收征管法第十四条所称按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构，是指省以下税务局的稽查局。稽查局专司偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处。”如何理解税务稽查局“专司偷逃抗骗案件的查处”的规定，稽查局查处“应缴未缴”案件是否超越了法定职权，是税务稽查局面临的一个普遍问题。本案原告也以被告稽查局超越职权为由，主张撤销稽查局作出的税务处理决定书。因此解决这一问题成为税务稽查当中的当务之急。

### 1. 对“专司”不能作狭义的理解。

#### (1) “专司偷逃抗骗案件的查处”至少有五种解释。

从文意上理解：“专司偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处”除了解释为“税务稽查局只能查处偷逃抗骗案件不得查处其他类型的案件”之外，还可能其他的理解：（1）税务稽查局专门负责偷逃抗骗案件的查处，兼及其他类型的案件查处；（2）税务稽查局主要负责偷逃抗骗案件的查处，兼及其他案件的查处；（3）税务稽查局重点负责查处偷逃抗骗案件，兼及其他类型的案件；（4）只有税务稽查局才有权（专司）查处偷逃抗骗案件，其他税务机关无权查处偷逃抗骗案件。因此在可能的五种解释中，只有一种指向税务稽查局“无权查处除偷逃抗骗案件以外的其他案件”，其他四种解释都指向税务稽查局除了专司偷逃抗骗案件的查处，还可以根据实际情况兼及其他案件的查处。

#### (2) 税务稽查局的执法实践及困境。

所谓执法实践及困境是指税务稽查局在启动稽查程序之前并不能先觉地判断被查案件的性质是否构成“偷逃抗骗”，由于不能先知先觉地准确判断出案件的性质，那么税务稽查局依据《税收征管法》及其实施细则赋予的稽查权实施稽查，并不能认定为违法。即便是经过立案、调查取证、案件审理后判定被查的案件不构成“偷逃抗骗”只是“应缴未缴”案件，那么此时，税务稽查局中止案件的查处，将案件移送到有管辖权的税务机关继续查处既不切合实际，也不符合税务行政执法的惯例，更不符合行政法的行政效率基本原则。实际上，法律并未规定“应缴未缴”案件的管辖权由税务局所独立享有，因此，一旦税务稽查局启动稽查程序之后，稽查局发现该案件不



属于偷、逃、抗、骗案件便迳行移送税务局查处和管辖，也没有法律依据。因此，对《税收征管法实施细则》第十四条第一款持狭义理解的观点从行政法理上、行政法基本原则上和行政惯例上都站不住脚，也不切合实际。

### (3) 税务稽查形成的行政惯例。

所谓行政惯例，是指行政执法实践当中渊远流长且行之有效的行政程序、方式、方法、步骤、规则等。行政惯例是行政实践当中渐次积累起来的行政程序、方式、方法、步骤、规则等，具有相当的合理性。行政惯例在某种意义上构成行政法的渊源<sup>①</sup>。在私法和国际贸易领域，交易惯例是形成法律的重要渊源。有些交易惯例不仅进入习惯法而且进入制定法，甚至上升为法律原则。因此，惯例的合理性是经过实践检验的。惯例是人们在交易实践中日积月累缓慢试错后的产物，凝结着交易参加各方的共同智慧，行政惯例的合理性也不例外。在税务稽查执法实践当中，绝大多数税务案件在被稽查之初，稽查局并不能准确地判断被查案件的性质是否偷逃抗骗，即便如此，稽查局也不能因为案件的性质不明而拒绝履行法定稽查职责。在稽查案件经过实施环节、调查取证环节、审理环节之后，案件的性质才逐步明朗起来，这时距离作出处理决定只有一步之隔，一旦发现案件的性质不是“偷逃抗骗”，税务稽查局有必要将案件移送有管辖权的机关吗？那么哪个机关是拥有非“偷逃抗骗”（“应缴未缴”）案件的管辖权的机关？是稽查局还是稽查局上级的税务局？“应缴未缴”案件的法定管辖机关是稽查局的上级税务局吗？应缴未缴案件与偷、逃、抗、骗在性质上有何本质区别？这些问题总是没有明确的答案。因此，从税务稽查实践形成的惯例看，稽查局即便发现被查案件属于“应缴未缴”案件，也照常行使处理决定权。税务稽查执法实践形成的上述惯例，及对“应缴未缴”的案件从不因为存在“专司”的问题而放弃查处，不仅合理性没有疑义，也符合行政程序的基本法理：谁调查、谁举证、谁处理，以便实现证据调查主体和作出处理决定主体一致，也符合责任行政的基本法理。

## 2. 对《税收征管法实施细则》第九条第二款“授权条款”的理解。

### (1) 全面适用法律原则。

全面适用法律原则是现代法治社会的基本要求。中国作为成文法国家，

<sup>①</sup> 姜明安主编. 行政法与行政诉讼法. 第二章“行政法的法源”. 北京: 法律出版社, 2002: 36-45.