

安徽大學法律評論

Anhui University Law Review

安徽大學法學院
安徽大學經濟法制研究中心 組編

Vol.2 2007

2007年第2輯

(總第13輯)

主編 李明發 副主編 華國慶

安徽大學出版社

安徽大学法律评论

2007 年 第 2 辑(总第 13 辑)

Anhui University Law Review

Vol. 2 2007

安 徽 大 学 法 学 院
安徽大学经济法制研究中心

组 编

主 编 李明发
副主编 华国庆

安徽大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

安徽大学法律评论. 2007 年第 2 辑(总第 13 辑) /

李明发主编. —合肥:安徽大学出版社, 2007. 12

ISBN 978-7-81110-387-8

I. 安... II. 李... III. 法律—文集 IV. D9-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 007350 号

安徽大学法律评论 2007 年第 2 辑(总第 13 辑)

主编 李明发 副主编 华国庆

出版发行 安徽大学出版社
(合肥市肥西路 3 号 邮编 230039)

联系电话 编辑室 0551-5108272
发行部 0551-5107784

E-mail ahdxxhps@mail. hf. ah. cn

责任编辑 程忠业 朱丽琴

封面设计 孟献辉

印刷 中国科学技术大学印刷厂

开本 787×1092 1/16

字数 407 千

印张 17.5

版次 2008 年 1 月第 1 版

印次 2008 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-81110-387-8

定 价 26.00 元

如有影响阅读的印装质量问题,请与出版社发行部联系调换

《安徽大学法律评论》学术委员会

(按姓氏笔画为序)

王源扩 王圣扬 王先林 史际春 朱 勇 华国庆
汪金兰 李明发 张宇润 张恒山 张 晶 周少元
陈宏光 胡云腾 胡世凯 徐淑萍 袁曙宏 储育明
程雁雷 韩 轶 强昌文

编辑委员会 史际春 王源扩 李明发 王先林
华国庆

主 编 李明发

副 主 编 华国庆

编辑部秘书 毕金平

英文目录翻译 李坤刚

目 录

主题研讨:财税法

中国税务稽查的法律定位与改革探析	刘剑文(1)
“分税制”财政体制下中国地方税权问题的研究	朱大旗(11)
论税收之债的效力	施正文(21)
税法的概念、本质和特征新论	张富强(27)
境外居民企业投资者所得税预提制度设立的困惑	崔 威(35)
再论税收的概念	胡晓宏(44)
论我国税法的价值选择	赵芳春(53)
公司捐赠税收优惠制度研究	刘亚莉(65)
论财政转移支付法与地方分权自治	徐阳光(74)
税收协定争议解决方法的最新进展 ——OECD《改进税收协定争议解决方法》述评	邵朱励(88)
社会保障税开征的 SWOT 分析	方赛迎(95)

法学专论

论欧盟法的直接效力原则和优先效力原则	王玉玮(102)
GATS 框架下我国涉外劳务输出法律制度的完善	汪金兰 鲍玮炜(110)

运输合同、提单与货物控制权	王晓林(120)
论国际法上反人道罪的发生范围与管辖权的演进	缪因知(127)
向股东以外的人转让有限责任公司股权问题探析	
——从合同法的视角	孙昌兴 甘怀锋(143)
论自然垄断行业超高定价行为的法律规制	丁茂中(150)
我国科技自主创新机制完善的税法研究	华国庆(158)
论生态主义法律观	强昌文(168)
权力复归:行政体制改革的进路选择	袁明圣(177)
法律与自然、社会:天学视野的关联及其现代意蕴	方 潇(186)
批判与重塑	
——论我国社会法部门的转型	张 翀(196)
论罗马法学的发达	王亚军(203)
罗马法中的人格与人格权	曹险峰(210)
南京国民政府住宅立法研究	
——以土地法为中心	张 群(220)
对我国侦控、侦审关系的反思与完善	胡昊昕(228)
关于单行刑法的立法技术的历史考察和展望	张 波(238)
重构我国法院外 ADR 的基本思路与设想	
——从现实解纷的角度	於恒强 陆春镁(246)
行政诉讼调解制度的经济分析	
——兼论我国行政诉讼调解制度设置	郭志远 洪文林(254)

学术动态

安徽大学经济法制研究中心研究员 2007 年学术活动信息(第 7 期) ...	(262)
---	-------

Contents

Monographic Study: Finance and Tax Law

- A Study on Legal Orientation of Tax Checking and Its Reform **Liu Jianwen**(1)
- A Research on the Local Taxation Power of China under the “Separated-Taxation Financial System” **Zhu Daqi**(11)
- On the Debt Effectiveness of Taxation **Shi Zhenwen**(21)
- A Novel Discussion on the Concept, Nature and Characteristics of Tax Law **Zhang Fuqiang**(27)
- The Perplexity on Income Tax Advance Deduction from Investors of Offshore Resident Companies **Cui Wei**(35)
- A Novel Discussion on the Concept of Taxation **Hu Xiaohong** (44)
- On the Choice of Value of Chinese Tax Law **Zhao Fangchun**(53)
- A Study on Preferential Tax Treatment for Corporate Donation **Liu Yali**(65)
- On the Fiscal Transfer Payment Law and the Local Autonomy **Xu Yangguang**(74)
- The Recent Development of Tax Treaty Disputes Resolution
——*A Review of OECD Report: Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes* **Shao Zhuli**(88)
- The SWOT Analysis on the Levy of Social Security Tax **Fang Saiying**(95)

Legal Study Forum

- On the Principle of Direct and Priority Effect of EU Laws **Wang Yuwei**(102)
- On the Improvement of Legal System of Chinese Human Resources
Export under the Framework of GATS **Wang Jinlan Bao Weiwei**(110)
- Transportation Contract, Bill of Lading and the Right to
Control Goods **Wang Xiaolin**(120)
- On the Evolution of Occurrence Scope and Jurisdiction of Crimes
Against Humanity **Miao Yinzhi**(127)

Recent Main Academic Information of Economic Law Research Center
of Anhui University (No. 7) (262)

中国税务稽查的法律定位与改革探析*

刘剑文**

一、引言

“税务稽查”，是税务机关依法对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务情况所进行的税务检查和处理工作的总称。作为税收职能作用得到充分实现的一种手段，税务稽查可以视为属于一种对税收制度资源进行有效整合，以达成其既定的税务稽查目标与责任的创造性活动。其功能主要是：维护税收秩序的重要保证，确保财政收入稳定增长的重要手段，税收征管模式的重要支柱，保证勤政廉政和公正执法的重要措施，促进社会主义市场经济公平竞争的重要保障。^① 因此，在我国目前“以纳税申报和优化服务为基础，以计算机网络为依托，集中征收，重点稽查，强化管理”的税收征管模式下，税务稽查在税收征管中的地位和作用更加突出。

但不可否认，随着经济现实日益复杂，随着税收实践的发展和税收法律体系的改革与完善，我国税务稽查制度的不完善也日益突出。如：税务稽查机构设置的不合理，稽查机构缺乏独立性，地方政府的干预较严重；税务稽查法制的完善，税务稽查立法层次低，部分税务稽查的法律条款缺乏可操作性；稽查成本较高，不符合税收的最小征收费用原则等。这些缺陷将影响税务稽查功能的实现，以至于影响我国税法和税收法治的实现程度。

* 本文根据作者于2007年5月25日在国家税务总局稽查局、《中国税务》杂志社联合举办的“中国税务稽查10年回顾与展望研讨会”上的发言修改。出席本次会议的有国家税务总局局长谢旭人，国家税务总局副局长解学智，原国家税务总局副局长程法光、崔俊慧、许善达，以及最高人民法院、最高人民检察院、公安部、国家税务总局各职能部门的领导和专家、学者。在会上，国家税务总局局长谢旭人发表了重要讲话，并提出了新形势下税务稽查的新任务和新要求。在此，要特别感谢国家税务总局稽查局的张小平先生和北京大学法学院博士生郭维真同学为本文在写作时所提供的大力帮助。

** 刘剑文，北京大学财经法研究中心主任、北京大学法学院教授、博士生导师。

① 参见王伟城《回顾与展望：中国税务稽查体制变革》，2004年12月在广州召开的“第二届中国高校财税法教学改革研讨会”的会议论文。

故有必要从理论和实践两方面对税务稽查制度及其完善进行探析。

二、背景与问题

自 1996 年实行税收征管改革,推行新的税收征管模式以来,虽然我国税务稽查制度已得到长足的发展,但仍然存在诸多问题,无论在法律定位还是机构设置方面,无论在理论建构还是制度设计方面,都存在着一些矛盾、冲突和偏差。

(一) 税务稽查的目标及其法律定位

税务稽查的目标与法律定位,是税务稽查整体制度构建的基石。目标与任务的明确是税务稽查制度存在的基本出发点,而法律定位的清晰则是税务稽查制度的合法性和效率性依据。但我国现有的制度体系不仅对税务稽查没有明确的界定,同时现行有效的规范性文件之间也存在不一致或矛盾之处,导致对税务稽查基本内涵和外延的不明确。

1. 法律层面的制度缺失。我国现有法律和行政法规并没有对税务稽查进行明确的界定。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)只在第 11 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”,除此之外再无对“稽查”的表述。我们可以将之理解为税务稽查的最终目标同征收、管理等都是服务于税法功能与税收法治的实现,只是在具体实现的途径上有所不同,并且必须与征管等职能严格执行“相互分离、相互制约”。在《税收征管法实施细则》中,也并未对税务稽查制度进行明确,只是对《税收征管法》第 14 条^①关于税务机构设置方面进行了说明,《税收征管法实施细则》第 9 条规定:“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。”但这种专司职责是否就是税务稽查的全部职责,或者说税务稽查是否还存在着广义与狭义的区分,若存在种种区分在现实制度中的具体反映又当为何?除此之外,对于稽查机构的职能等再未明确,只在第六章“税务检查”部分规定,“税务机关应当制定合理的税务稽查工作规程”。

因此,从立法法意义上的“法律”体系理解,能够准确界定、有效规范税务稽查基础制度的“法律”并不存在,这种法律定位上的缺失不仅使得税务稽查制度缺乏基本的法律依据,也使得税务稽查制度在具体实施中更多地依赖于税务部门的通告,更使得其合法性与正当性受到社会的质疑。

2. 规范性文件的冲突矛盾。由于法律层面的制度缺失,对于税务稽查的理解和实践操作,更多地表现为以税务部门发布的通告等为依据。2001 年《税收征管法》修订后,新的税务稽查工作规定一直没有出台。因此,1995 年国家税务总局发布的《税务稽查工作规程》(国税发[1995]226 号)成为指导税务稽查工作的具有普遍约束力的制度规范。该规程规定了税务稽查的基本任务是“依照国家税收法律、法规、查处税收违法行为,保障税

^① 《税收征管法》第 14 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。

收收入,维护税收秩序,促进依法纳税,保证税法的实施”。同时规定,“税务稽查是税务机关依法对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务情况所进行的税务检查和处理工作的总称。税务稽查包括日常稽查、专项稽查、专案稽查等”。这一定义成为人们研究税务稽查制度的普遍出发点。可见在此,“税务稽查”概念的外延较广。

但随着税务稽查制度的发展,尤其是随着《税收征管法》的修订,对于税务稽查的外延,在国家税务总局发布的诸多文件中已经受到一定的限制和缩小。如2003年国家税务总局发布的《关于进一步加强税收征管基础工作若干问题的意见》(国税发[2003]124号)就将对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务的经常性检查及处理划归基层征收管理机构,税务稽查的主要任务在具体的实施过程中,日益被定位于“通过查处涉税违法案件,整顿和规范税收秩序”。^①

虽然《税收征管法》2001年修订后,并没有发布专门的税务稽查工作规程,但从制度运行来看,修订前与《税收征管法》不合的若干制度,也在逐渐地被税务部门新的通告所取代,“法”与规范性文件之间的冲突也逐步得到了解决。

尽管文本意义上冲突逐渐消弭,但税务稽查仍然缺乏统一、明确的法律定位,其内涵、职能不清,突出地反映在外延——税务稽查机构的设置与职能方面,即税务稽查机构的法律定位问题同样没有得到很好的解决。

(二)税务稽查机构的法律定位

税务稽查机构是税务稽查职能实现的物质基础,一方面税务稽查机构的合理建构取决于税务稽查法律职能的统一与明确,另一方面税务稽查机构职能的有效发挥将促进税务稽查功能与目标的实现,从而推进整体税收法治与和谐社会的建构。但如前所述,税务稽查的定位不明,影响了在制度推进中税务稽查机构本身的定位及其职能、职权的实现与完善。

1. 税务稽查机构的职能。根据《税收征管法实施细则》第9条的规定,稽查局专司偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处。虽然规定了稽查局的四项专司职能,但是否这就是稽查机构的全部职能,日常稽查、专项稽查、专案稽查等职能是否全部归属于稽查机构,还是在税务系统内部有更细致的分工,这在法律上也没有得到明确。该条第2款规定“国家税务总局应当明确划分税务局和稽查局的职责,避免职责交叉”,国家税务总局《关于稽查局职责问题的通知》(国税函[2003]140号)指出,在国家税务总局统一明确之前,稽查局的职责主要是:稽查业务管理、税务检查和税收违法案件查处;凡需要对纳税人、扣缴义务人进行账证检查或者调查取证,并对其税收违法行为进行税务行政处理(处罚)的执法活动,仍由各级稽查局负责。

从国家税务局系统稽查局的职能来看,根据国家税务总局《关于进一步规范国家税务局系统机构设置明确职责分工的意见》(国税发[2004]125号)的规定,国家税务局稽查局的主要职责是,“组织贯彻税务稽查规章制度,拟定具体实施办法;负责稽查选案、检查等

^① 贺邦靖:《坚持科学发展 强化依法稽查 为构建公平正义的税收环境提供有力保障》,2007年全国税务稽查工作讲话。

工作;负责税收举报案件的受理、上级交办、转办及征收管理部门移交的有关税务违法案件的查处工作;负责上级稽查局对稽查情况进行复查复审工作的组织与配合;负责与公安、检察、法院协调税务稽查中的司法工作,对涉嫌犯罪的案件,税务机关除依法进行行政处罚(处罚)外,要严格执行国务院《行政执法机关移送涉嫌犯罪案件的规定》及相关法律、行政法规,及时移送公安机关处理;负责增值税专用发票和其他抵扣凭证涉税问题稽查和协查工作;牵头组织税收专项检查和整顿规范税收秩序工作”。

根据国家税务总局《关于进一步加强税收征管工作的若干意见》(国税发[2004]108 号)的规定,在税收征管中涉嫌“偷逃骗抗”等税收违法行为需要立案的,要及时移交税务稽查部门查处。同时国家税务总局《关于进一步规范国家税务局系统机构设置明确职责分工的意见》(国税发[2004]125 号)规定,税收违法案件的查处(包括选案、检查、审理、执行)由稽查局负责,专项检查部署由稽查局负责牵头统一组织。同时,该意见明确要求各地税务机关应划清日常检查与税务稽查的业务边界,提出加强协调配合的具体要求。

据此,无论是关于稽查机构的具体业务的规定,还是关于税收征管和税务系统职责分工的规定,可以看出目前稽查局的职能主要集中于专项和专案稽查,而不包括日常稽查。但税务系统的职能分工必须有明确的法律依据,而不能仅仅从实践的操作或是含混的法律文件中进行推断。

2. 税务稽查机构的法律定位。组织税收收入是税务机关最主要的职能,而收入来源一方面是通过征收申报入库税款,另一方面是通过稽查取得查补收入。同时,《税收征管法实施细则》第 9 条还赋予了稽查机构执法主体资格,为税务机关打击涉税违法犯罪活动提供了法律保障。故税务稽查机构作为税务系统的重要组成部分,与征管机构之间的协调运作不仅关系着税务稽查机构自身的职能完善,也关系着税务机关整体职能的实现。

在稽查与征管之间的协调方面,目前的划分主要依据是:在征管过程中,对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务的日常性检查及处理由基层征收管理机构负责;税收违法案件的查处(包括选案、检查、审理、执行)由稽查局负责;专项检查部署由稽查局负责牵头统一组织。^①

在稽查系统内部,由于同时存在着国家税务局系统和地方税务局系统,各设稽查局,但目前对于两个系统内的稽查局之间的配合与协调并没有明确的规范。同时,上下级稽查机构之间的关系,目前虽然国家税务总局发布的《关于进一步规范国家税务局系统机构设置明确职责分工的意见》(国税发[2004]125 号)明确了上级稽查局对下级稽查局的执法办案进行指挥协调的职权,但目前稽查局在各级税务机关都有设立,对专项稽查和专案稽查的需求在地域分布上也有所不同,目前的机构设置造成了机构和人员的重复,也使得对于大案要案的稽查缺乏跨区域的协调机制,使得存在稽查力量不足的潜在危机。

(三)我国税务稽查的实践及其缺陷

由税务稽查及其机构的职能与地位的缺陷不仅反映在法律规范的不足,更突出地表现在制度实施中的不足。

^① 国家税务总局《关于进一步加强税收征管基础工作若干问题的意见》(国税发[2003]124 号)。

1. 税务稽查的职责与职权不明。如前所述,《税收征管法实施细则》规定了稽查部门的专司职责,即“偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处”,但并没有明确是否属于稽查的全部职责?这使得稽查机构在进行日常稽查、专项稽查、专案稽查时,实际上是欠缺法律依据的。与职责相对应的,是税务稽查机构的职权。

由于法律上对“检查”与“稽查”往往并列使用,而税务稽查是税务检查的一类,故对于《税收征管法》第四章“税务检查”关于税务机关职权的规定,可以被认为是税务稽查机构行使职能时所享有的职权。如查账权,生产、经营场所和货物存放地检查权,责成提供资料权,询问权,对托运、邮寄应纳税商品、货物或者其他财产的有关资料检查权,存款账户查询权,税收保全或强制执行措施实施权,录音、录像、照相和复制权等。^①

可见,即使在大案或要案的查处中,稽查机构的执法权限仍然局限于一般性的检查权限。虽然国家税务总局《关于税务稽查机构执法主体资格问题的通知》(国税发[1997]148号)明确了税务稽查机构具有独立执法主体资格,并且《税收征管法实施细则》第9条也授予了稽查机构以自己的名义独立作出税收处理、处罚决定的权限,但有限的执法权影响了其执法效力。

2. 税务稽查的内部关系——稽查与征管机构的职能不清。我国现行税务稽查制度的建立实际上是根据近代西方分权制衡理论在税收征管制度上的具体应用。如前所述,由于税务稽查与税收征管在职能方面存在着天然的交叉,而国家税务总局出台了若干文件,试图划清税务稽查与征管的界限,基本的内容是“征管部门负责日常检查、稽查部门负责日常检查之外的案件检查与专项检查”。但事实上无法解决实践操作中的职责交叉。主要表现在以下几点:

(1)稽查机构与征管机构的重复检查。根据有关规定,征管机构纳税申报的日常检查和纳税评估的期限原则上以纳税申报的当期、当年为主,税务稽查的期限以往年度为主,但在实际执行中,时常发生征管机构对以往年度也进行检查和纳税评估的情况。《税收征管法》第56条明确规定,纳税人、扣缴义务人必须接受税务机关依法进行的税务检查。对纳税人的这种重复检查,甚至带来处理的重复或不统一,不仅加重了纳税人额外的负担,还带来了税收征管体制的系统性混乱,妨害了和谐征纳关系和税收法治的构建。

(2)稽查机构与征管机构的协调缺失。“相互分离、相互制约”是《税收征管法》对二者关系的基本定位,但同作为税务机关的职能部门,除了彼此之间的相对独立性,稽查机构与征管机构又是相互依存、相互制约、相互促进的有机整体。但实践中,由于二者在职能划分上存在交叉,在重复检查之外,还存在着征管机构在日常检查和纳税评估中,发现被查处户和被评户以往年度有重大问题也不按规定程序移交稽查局,而是直接查补税款,加收滞纳金;^②或者虽然稽查机构在稽查过程中获取了重要信息,但由于缺乏有效的信息传导和沟通机制,使得征管机构不能进行有效的管理;或者征管机构片面地理解了集中征收、重点稽查的内涵,不能给稽查机构提供信息支持,从而使得稽查泛化。^③ 这种信息上的不

① 《税收征管法》第54~58条。

② 赵明宇:《浅议现行征管模式中的征管与稽查的协调》,镇江地方税务局调研报告。

③ 参见李青《税收管理》,第118页,大连:东北财经大学出版社,2006。

沟通造成的管理盲区,给诸多偷逃税单位和个人可乘之机,严重削弱了税法的严肃性和刚性。因此,作为税收功能实现的重要支柱,稽查与征管只有在分工明确的基础上,形成合力,才能有效地保证彼此功能最大地发挥。

3. 税务稽查的外部关系——与公安、检察机关等部门。税务稽查的涉案对象为在税收征管活动中有纳税义务的纳税人、扣缴义务人、纳税担保人及相关当事人。根据我国《刑法》、《刑事诉讼法》、《税收征管法》及其他相关法律、法规的规定,税务违法案件由税务机关管辖,涉税犯罪案件由公安机关的税案侦查部门管辖,由于税务、公安两机关查处、侦办税案的执法力度和专业技术力量各有不足,导致涉税案件的查处工作有时是心有余而力不足。一方面,由于稽查权限不足,税务稽查的职能实际上被分解为税务机关和公安机关的三个部门,即税务机关的征管机构、稽查机构和公安机关的经济侦察机构,因此稽查机构在调查取证、追缴税款等方面,需要相关执法部门或管理单位建立稽查协作网络,联手打击偷逃骗抗税等违法行为。另一方面,由于没有明确的协查机制,松散型的税警配合,使税收执法刚性并无实质性提高,税务稽查的手段有限,使得其职能实现受到很大制约。

4. 税务稽查的纵向关系。我国目前国税、地税系统分设,而稽查部门也同时存在国税和地税系统。一方面造成了成本增加和效率低下,另一方面尤其在后者,地方政府的干预使得稽查机构的独立性再次被削弱。虽然分税制下分设国税、地税两套系统,在税收征收管理上和财政利益的划分上有一定必要性,但把这种分设关系应用到案件查办当中,反而降低了稽查效率。无论是专项稽查还是专案稽查,往往同时涉及国税和地税系统,因此对于特定纳税人而言,除了要接受一个系统(国税或地税)的两个以上部门(征管机构、稽查机构等)的检查,还有接受另一个系统检查的可能性。尤其在两个机关认定的事实不一、处理意见不一的情况下,不仅造成了对纳税人带来的负面影响,同时影响了税务部门的效率和合法性。基于目前税务稽查制度方面的困境与缺陷,有必要对税务稽查的国际经验进行研究和借鉴。

三、税务稽查制度的国际比较

税务稽查在世界各国的税法实施中都受到了普遍的重视。从合理的税务稽查权限、规范的稽查机构设置等方面,都有值得我国借鉴之处。

(一)关于税务稽查机构

大多数发达国家的税务稽查模式,基本上实行完全独立于征收系统之外的稽查模式,即将税务稽查与税务征收机构分别设置。

美国联邦、州、地方均设有各自的税务机构,联邦一级为国内收入局,州、地方分别设有相应的税务局。各级的税务机构均设有专门的税务稽查机构。国内收入局总部及大区税务局都设有单独的税务稽查组织机构,一般以管理税务稽查工作为主,通常不负责案件查处工作,案件查处工作主要由分区税务局的稽查机构负责。^① 税务稽查人员拥有很大

^① 参见刘次邦、李鹏《美国税务稽查法律制度及其启示》,载《涉外税务》,2006(12)。

的查处权,通常可以查阅纳税人的账户、存款,发现问题时,有权直接冻结存款、查封私宅、收缴财产,直到纳税人缴清税款。^①

德国税务局内部,根据经济区域、税收工作量和人口密度等因素,设有征收分局、稽查分局、违法案件调查分局。征管分局负责联邦、州、地区三级行政机构的税收征管工作,接受纳税人纳税申报,负责管辖范围内的中小企业的日常稽查。稽查分局负责大型企业的稽查工作,接受征管分局移送的案件。调查分局具有司法职责,负责税务稽查分局移送的涉税犯罪案件和公民检举揭发的涉税犯罪案件的各项调查和刑事侦察工作,其中经调查与侦察,认为构成刑事犯罪的案件要移送司法部门查处;认为未构成刑事犯罪的案件,要移送税收征管分局来处理。而调查分局的调查人员不配枪支,不授警衔,但具有税官和警官的双重身份,拥有税收违法犯罪刑事调查权。^②

日本则将税收犯罪的刑事侦查权赋予税务机关的一个特别部门(即税警部门)来行使,税警部门专司打击税收犯罪活动,违法活动则由一般的税务人员负责调查。

由以上国家的税务稽查机构设置可以看出,各国对税务稽查都给予了高度的重视,都设置了专门的稽查机构,并且还突出涉税犯罪案件的稽查,将该项权力授予专门的机构。

(二)关于税务稽查的职权与税警制度

税务稽查的职权关系着税务稽查职能的实现程度,而为了弥补税务稽查执法性和刚性不足的潜在可能,国外对此的补充和完善主要是通过税警制度体现。

德国的违法案件调查分局实际上是一个不配备武器、不授予警衔的税务警察机构,具有警察、检察和行政三种职能,兼具税官和警官的双重身份。

俄罗斯、意大利则实行的独立税务警察制度,脱离于公安、税务部门之外,自上而下自成体系,属于司法部门,是国家的一种特殊武装力量,可以保存和携带枪械和其他专用武器。其优势在于高压集权、政出一门、反应迅速,便于协调行动,统一指挥,能有效地打击税收犯罪。

日本则在大藏省国税局内部设立查察部,也称税收犯罪调查部,并在各地财政局内部设立相应的查察部,从而完成了税警机构的组建。国会通过《打击国税犯罪法》,授予查察官(即税收犯罪调查人员)调查税收违法犯罪的刑事调查权和一系列相应的刑事侦查权。即税务警察不仅有权对一般税收违法行为进行调查,还有权进行犯罪调查。因此,税收违法犯罪行为由查察官直接移交检察机关追究刑事责任,不必通过公安部门。因此,从形式上看,税务警察属于税务行政人员的一种,但实质上整个调查过程适用的是特别的司法程序而不是行政程序。在取证程序的严格程度上,税务调查体现了行政合法与效率兼顾原则,由税务署长同意就可以进行。税收违法调查程序要严于课税调查程序,强制调查权须经法院授权才可以行使。^③

从各国关于税务稽查的职权与税警制度的选择来看,税务稽查的功能主要定位在打

① 参见李青编著《税收管理》,第121~121页,大连:东北财经大学出版社,2006。

② 参见张跃建、陈友福《德国的税务管理模式、税务稽查体系及借鉴意义》,载《税收与企业》,2003(1)。

③ 参见张小平《日本的税务警察制度》,载《税务研究》,2001(6)。

击和惩戒税收犯罪。为了实现这一功能的有效性,各国除了设置专门的负责机构外,还通过法律赋予稽查机构更多的权限,即在一般的询问、检查权限之外,还规定税务稽查人员在调查案件时拥有搜查住所、封存账簿、查封财产等刑事侦查权。虽然程度不同,但税务稽查部门或多或少都拥有一定的刑事侦查权,如强制检查权或人身自由限制权,从而为打击犯罪提供了强有力的保障。

因此,无论是机构设置还是功能定位,对我国税务稽查制度的改革与完善都具有重要的借鉴意义。如通过法律授予税务稽查部门在特定情况下的特殊权限,增强税务稽查部门的独立性和执法性等。

四、我国税务稽查制度的改革

(一) 税务稽查的基本定位与改革思路

税收稽查是税收执法的主要表现形式,是税收公平正义的最大体现。因此,对税务稽查的定位,需要同时从微观和宏观两方面考虑。微观方面,主要是稽查机构内部的部门设置、职能分工等,同时,包括稽查机构设立的形式、职能配置以及上下级稽查部门之间的管理体制等。宏观方面主要涉及税务系统内稽查与征管、法制机构的关系以及税务稽查与公安、检察等部门之间的关系。

因此,改革的思路应当是从法律上保证税务稽查的地位与独立性,完善和强化税务稽查的职能与执法手段,确保其刚性。

(二) 税务稽查制度改革的路径

1. 实行全国统一和垂直领导的税务稽查管理体制。统一和垂直领导的税务稽查管理体制体现了税务稽查机构纵向安排的发展趋势。在全国范围内实行一体化的税务稽查管理体制,形成独立的税务稽查系统,将实现相互配合、信息共享、降低成本。

垂直管理体制的重要作用之一在于将税务稽查机构与其所在的地方政府之间树立一道隔离墙,防范地方政府在政绩观驱动下对稽查机构的不当干涉。在原有的按照行政区划层层设置稽查机构的制度下,稽查职能的发挥将明显受到影响。这一新管理架构的生命力在于,必须树立垂直管理体制的权威,不容地方政府和各类利益集团染指,保证税务稽查的统一性与有效性。

垂直管理体制在我国宏观调控领域已是普遍的制度模式,我国目前比较重要的政府职能部门,主要包括履行经济管理和市场监管职能的部门,如海关、工商、烟草、交通、盐业的中央或者省级以下机关多数实行垂直管理。1998年人民银行撤销省级分行,设立9家大区制分行,此后,银监、证监、保监均参照实行垂直管理,同年,省级以下工商管理机关实行垂直管理。2000年,省以下质量技术监督检验检疫局和药监局都实行垂直管理。2004年,国家统计局各直属调查队改制为派出机构,实行垂直管理。同年,省级以下土地部门的土地审批权和人事权实行垂直管理,借以强化中央政府的宏观调控能力。2005年,国家安监总局下面的国家煤监局实行垂直管理。除了上述形式的垂直管理以外,我国实行

的督察制度又催生了来自不同中央部门的跨省区的大区机构,通过巡视、检查来督察中央政令在地方的实行情况,如2006年国家土地监督制度的建立,这也可以看成另外一种特殊的垂直管理形式。^①

因此,在借鉴我国现有各类垂直管理制度的基础上,可以根据我国税务稽查的现实需要进行制度设计。具体的设想是:由国家税务总局的稽查局统一、垂直领导全国的税务稽查队伍,打破行政区划设置,按照大经济区域设立若干稽查分局,即为国家税务总局稽查局(如北京、广州、武汉)分局,稽查分局以实施稽查、办案为主并具有系统业务管理职能,稽查分局以下再设若干稽查特派员。这样有助于实现征管和稽查的分离,提高执法权威。与此同时,整合我国目前的国税、地税两套并行的税务稽查力量,即在现有的稽查人员中保留部分精干,其余充实到征收机构中。

2001年国家税务总局《关于改进和规范税务稽查工作的实施意见》(国税发[2001]118号)明确提出在市(地)、县(市)两级逐步实行一级稽查体制。在市(地)的全部城区、直辖市的区和县(市)的全域集中设立稽查局进行一级稽查;在大城市或城区较大、交通不便的城市,市稽查局可以适当设立少数分支机构或派出机构,以保证有限的稽查力量充分使用。这样,一级稽查的逐步推进,将成为促进税务稽查机构纵向体制完善的制度基础。

2. 依法确认税务稽查部门为有较高独立性的办案机关。在理论上,税务机构的专属管理权具体分为专属征管权和专属检查权。专属征管权与专属检查权,是不能互相代为行使的,否则就不成为专属权。故应当抓紧修改《税收征管法》,制定具体管理办法,加强稽查组织体系的构建,加快稽查的专业化进程,使稽查机构成为独立于征收系统之外有较高独立性的税务稽查办案机关,并赋予其管理和直接办案执法的职能,使其既是一个稽查实体,又是一个稽查管理指挥中心,以使稽查部门真正独立行使对外打击偷税、抗税、骗税行为,对内以查促收、以查促管、以查促廉的职能,充分发挥稽查在整个税收工作中的重要作用。

对于日常检查则归属于征管机构职能为宜,征管部门在税收征纳过程中既负担对纳税人和扣缴义务人履行程序法方面的管理,如税务登记等,又负责进行实体法方面的管理,如确定计税依据等,为其进行日常检查提供了充分的信息资源。稽查机构主要进行专项稽查和专案稽查,这样将更有利于合理安排稽查的力量,从而建立一支以实现税收公平正义最大化为目标,以保障善良纳税人的合法权益、维护正常的税收秩序为宗旨,以查处税收大案要案、打击税收犯罪活动为主要任务的精干、高效、公正、廉洁的税务稽查队伍。

3. 赋予税务稽查部门较大的执法权。如前所述,税务稽查部门的主要职责在于查处税收大案要案,故需要在从法律上确认稽查的执法主体资格的基础上,赋予税务稽查部门较大的执法权,为稽查部门采取税收保全、税收强制执行措施、暂停支付和扣款,以及对有关证据实施保全措施等提供必备的法律依据。只有通过法律上的明确规定,税务稽查才能真正得到司法机关的支持。与此同时,可考虑修改《税收征管法》,设“税务特别调查(或税务稽查)”专章。

^① 参见汪玉凯等《2006年政府行政管理体制改革的主要特点》,中国(海南)改革研究院《2007中国改革评估报告》。