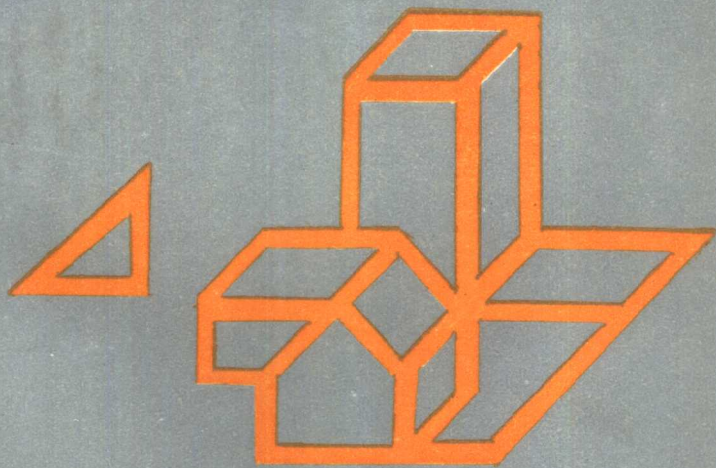


中华人民共和国 税收征收管理法释论

主编：许善达 副主编：赵力民



中国政法大学出版社

中华人民共和国税收 征收管理法释论

主 编 许善达
副主编 赵力民

中国政法大学出版社

(京)新登字 185 号

中华人民共和国税收征收管理法释论

主编 许善达 副主编 赵力民

*

中国政法大学出版社出版

三河市科教印刷包装集团印刷

新华书店经销

787×1092 32 开本 9 印张 200 千字

1993 年 8 月第 1 版 1993 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 7-5620-0837-X/D·787

印数:13500 册 定价:5.50 元

目 录

中华人民共和国税收征收管理法释义	(1)
第一章 总则	(1)
第二章 税务管理	(32)
第三章 税款征收	(65)
第四章 税务检查	(94)
第五章 法律责任	(116)
第六章 附则	(169)
附录一 中华人民共和国税收征收管理法	(176)
附录二 中华人民共和国税收征收管理法实施细则	(190)
附录三 全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定	(205)
附录四 国家税务总局金鑫局长在《税收征管法》新闻发布会上的讲话	(208)
附录五 加强税收法制建设为改革开放和经济建设服务	(214)
附录六 国家税务总局副局长杨崇春在《中华人民共和国税收征收管理法》宣讲会上的讲话	(225)
附录七 税务行政复议规则	(234)
附录八 农业税征收管理制度简介	(248)
附录九 牧业税征收管理简介	(258)
附录十 我国关税征收管理简介	(262)

中华人民共和国税收 征收管理法释论

1992年9月4日第七届全国人民
代表大会常务委员会第二十七次会议通过

第一章 总 则

本章规定了《税收征收管理法》的立法目的、适用范围、适用对象、税收征收管理权利的行使机关、税收权利的总类、行使的依据及税收征纳双方的基本权利、义务。本章做为本法的总则，其各条的规定对于其余各章的具体规定均有指导意义，凡其他各章的条款均不得违反总则所规定的内容，在运用各章具体条款时，都应当贯彻总则规定的基本原则。

首先，从本法的立法体系上看，本章做为总则，则起到了本法“纲”的作用，它为本法其他各章具体条款的规定确立了原则和方向，因此，在一定意义上讲，其余各章是本章内容的延伸和具体化。其次，从本法的操作程序上看，本章规定的内容是其余各章条款规定的前提和根据，因此，本章的各条款规定对其余各章条款都具有十分重要的指导意义。

第一条 为了加强税收征收管理，保障国家税收收入，保护纳税人的合法权益，制定本法。

【释论】 本条是关于本法的立法目的，立法原则的规定。

制定和实施《税收征管法》，是为了适应改革开放和经济建设新形势及加强税收法制建设的需要。《税收征管法》是我国第一部统一的税收程序法，它体现了为改革开放和经济建设服务，保证国家依法征税权利，维护纳税人合法权益的立法原则。本法在制定中根据我国宪法、民法、刑法、行政诉讼法、会计法等有关法律规定的原则精神，以《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》和各个涉外税法以及国务院近几年加强税收管理工作所制定的一些法规和有关规定为基础。同时，也总结吸收了近几年我国税收征管执法的成功经验，从我国国情出发，借鉴国外税收征管的有益做法，本着必要与可行的原则，对现行征管法规的内容进行调整、充实，从而进一步完善了我国税收征管法制。

众所周知，税收征收管理是国家税务机关依据国家税收法律、行政法规的规定，按照统一的标准，通过一定的程序，对纳税人应纳税款依法组织收缴、入库的活动。它是贯彻、执行国家税收法律、政策，及时、定额收缴税款的根本途径。因此，税收征管工作的好坏，直接关系到国家税收状况。而本法制定实施前的税收征管活动，在工作程序、征纳制度、处罚手段、保障措施等方面不尽科学、严密。同时做为税收征管活动的主要执法依据的《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》的法律地位亟待提高，赋予其法律地位。

本法同以往的税收征收管理法规相比较突出了如下的特点：

1. 统一了对内税收和涉外税收的征管制度。我国在本法实施前税收征管规范中存在着内外不统一的突出问题。对内税收是依据 1986 年 4 月 21 日国务院颁布的《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》执行的。涉外税收则是按照各个

涉外税法的有关条款执行,而不适用该条例。这样,在税收征管规范和违章处罚等方面都出现了若干的不同之处,如税收滞纳金加收率,对内税收为每日 5‰,而涉外税收的工商统一税为 1‰,外商投资企业和外国企业所得税为 2‰。这种状况是在改革开放之初的历史条件下形成的,随着改革开放形势的深入发展需要将对内税收和涉外税收的征管规定统一起来。本法根据我国税收征管状况和国外税收征管的通行做法,对我国税收征管做了统一的规定,从而实现了我国对内税收和涉外税收征管规定的基本统一。一切纳税人都必须一律依照本法规定执行。这也体现了各类纳税人在依法纳税方面的平等原则。

2. 强化了税务机关的行政执法权,增强了税法的刚性。税收做为国家收入的主要方式,参与国民收入的分配和再分配,处在各种利益分配矛盾的焦点上,偷税与反偷税、避税与反避税的斗争十分尖锐,这就要求赋予税务机关必要的行政执法权。而本法之前的税收征管法规赋予税务机关的行政执法权不够充分或效力较低,在一定程度上影响了对税收违法行为的查处。本法在立法中赋予了税务机关采取税收保全措施、强制执行措施和进行税务检查的权力,并使之规范化、法律化,从而增强了税务机关的反偷税、反抗税、反避税的能力。

3. 完善了对税务机关的执法制约制度和对纳税人合法权益的保护制度。这是社会主义民主与法制原则在税收征管工作中的具体体现。我国宪法第十八条规定:“国家保障国营经济的巩固和发展;保护城乡集体经济组织的合法的权利和利益;保护个体经济的合法的权利和利益;保护公民的合法的收入、储蓄、房屋和其他合法财产的所有权。”宪法第十八条第二款还规定:“在中国境内的外国企业和其他外国经济组织以

及中外合资经营的企业,都必须遵守中华人民共和国的法律。他们的合法的权利和利益受中华人民共和国法律的保护。”据此本法的有关条款中对宪法的这一规定做了明确具体的规定,如:纳税人有申请退还多缴税款的权利;有要求税务机关因其行为不当造成损失的索赔权利等。这些制度的确定,一方面可以防止税务机关用权不当或滥用职权而发生侵权行为,有利于培养和增强税务人员的民主与法制意识,有利于促进和加强税收队伍的勤政廉政建设,同时,这也是从更高层次上体现了对纳税人合法权益的保护。另一方面,本法新增的税款延期缴纳的制度,设置的采取保全措施不当造成纳税人损失的赔偿制度,延长纳税人申请退税的法定期间,赋予对纳税人复议的选择权,确立税务代理制度等,进一步加强了对纳税人合法权益的保护。这些都体现了以法治税和维护纳税人合法权益的一贯原则。

本法的颁布和实施结束了我国税收征管缺少统一的法律依据的历史,它不仅为税收实体法的贯彻实施提供了更加有力的法律保障,而且还将进一步推动税收实体法的建设,保障我国税制改革的顺利定成,更好地发挥税收的各项职能,开创税制建设新局面。

第二条 凡依法由税务机关征收的各种税收的征收管理,均适用本法。

【释论】 本条是关于本法适用范围的规定。

根据本条规定,本法只适用于规范依照税收法律、行政法规规定的,由税务机关负责征收的各种税收的征收管理活动。目前,由税务机关负责征收的工商税收共有 31 个税种。按征税对象划分:流转税 4 种,即增值税、产品税、特别消费税、营

业税；资源税 3 种，即盐税、资源税、城镇土地使用税；所得税 6 种，即国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税、私营企业所得税、城乡个体工商业户所得税、个人收入调节税；财产和行为税 12 种（其中特别目的税 7 种）即房产税、屠宰税、车船使用税、筵席税、印花税、（以下属特别目的税）烧油特别税、国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税；涉外税收 5 种（其中流转税 1 种，所得税 2 种，财产和行为税 2 种）即工商统一税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、城市房地产税、车船使用牌照税。

根据本法的规定，本法生效前，国家制定的由税务机关负责征收的各种税收法律、法规中有关征收管理方面的规定以及国家制定的税收征收管理法规、政策，凡与本法有抵触的，一律以本法为准；本法生效后，除国家法律对特殊规定的税种的征收管理有特殊的规定外，均适用本法。

由税务机关征集的国家能源交通重点建设基金、国家预算调节基金和教育费附加，因不属于税收范围，故不适用本法。

第三条 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；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。

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、补税的决定。

【释论】 本条是关于税收政策、法规决定权的规定。

税收的无偿性、固定性和强制性，决定了任何一个税种的开征、停征和减税、免税、退税、补税都直接关系到纳税人的切

身利益,直接影响到国家财政资金的筹集。同时,国家按照国民经济运行和产业比重结构的宏观要求,通过开征、停征某种税,或对某种税进行减税、免税,或采取退税、补税等措施,以调整纳税人经济利益的手段,实现国家对鼓励或限制的产业或产品的发展,从而达到国家对经济宏观调控的作用,我国在社会主义市场经济建立和完善的过程中,税收作为宏观调控经济的重要手段,其作用得到了更进一步的强化。正是基于税收的这种宏观调控经济的功能,国家必须对税收法律、法令和政策进行统一。为此,国家历来重视和强调税权的集中和统一,坚决制止越权减免税收的行为。1987年4月8日,国务院在发布的《关于严肃税收法纪加强税收工作的决定》中指出:“所有地区和部门都必须严格按照国家规定的减免税管理权限办事,不得越权行事。税法是国家法律,修改税法和改变减免税的规定,必须按照立法程序和管理权限进行。不能自行其是。国务院重申,今后凡涉及中央管理的减免税权限,各地区、各部门应事先征求财政部意见,报国务院审批;任何地区和部门自行下达超越自己管理权限的减免税文件一律无效,各级税务机关有权拒绝执行,并向财政部报告。”1988年12月27日,国务院在《关于整顿税收秩序加强税收管理的决定》中再次重申:“国家税法必须统一,税权不能分散,统一税法的原则必须始终如一地坚持而不能有任何动摇和变通。任何地区、部门和个人都无权变更国家税法,不得乱开减税免税的口子。地方各级人民政府所做的减免税规定,都要逐项审查。凡违反税法规定和超越权限的,要立即纠正;在管理权限以内减税免税不当的,也应停止执行。定期减免税到期的,要立即恢复征税。对国家严格控制的某些特殊消费品、长线产品,一律不得减税免税。具体清理整顿减税免税的政策规定,经国务院批准后另

行下达。各级政府税务机关所做的减税免税规定,都必须下达正式文件。税务机关对超越权限的减税免税规定有权拒绝执行,并及时向上级税务机关报告。今后,对越权批准减税免税的,要严格按照《国务院关于违反财政法规处罚的暂行规定》严肃处理。”本法做为规范税收征收管理活动的基本法律,对此再次做出了明确的规定。这样做不仅有利于维护税法的严肃性,而且也使征纳双方都有法可依,做到依法办事。

然而,值得注意的是,即使在《税收征管法》实施的今天,一些地区和部门无视国家政策和法令,为了展现本地区吸引外商投资的“诚意”,竞相超越权限,擅自制订违反国家政策和现行税法的税收减免的“优惠政策”,造成了投资环境的混乱,产生了不良的效果。因此,严格依法办事,认真贯彻《税收征收管理法》,整顿税收秩序的任务依然是任重而道远。

因此,在税收征收管理实践中,必须严格依照本条的规定执行,明确税收政策、法规决定权的适用限度,特别是明确税收的开征停征权,税收减免权的有权决定范围、方式、种类等。在我国税收的开征与停征是指税法有效期的开始与停止。税收开征权行使的结果是某税法法律效力从即日或有明确规定之日起有效。税收停征权行使的结果是某税法或其中某些部分从即日或明确规定之日起失去法律效力。停征有两种:①直接停征。用税法中的某条款明文规定某时停征。②间接停征。税法同上级或本级立法机关后来制定、发布的新税法名称相同、内容相同或相抵触时,根据后法否定前法的原则,在其相同或抵触范围内视前法规定的为停征。从我国的立法实践看,对旧税收法律的废止有两种方式:一是在新法律中规定废止旧法律。如1958年9月11日全国人大常委会第101次会议原则通过的《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》第十九

条规定：“本条例从公布之日起施行。原有的货物税暂行条例、商品流通税试行办法、工商业税暂行条例中有关营业税部分，印花税暂行条例以及与此些法规有关的规定，一律废止。”二是使用新法否定旧法的原则。在公布新法的同时，旧法自行废止。如集体企业所得税、城乡个体工商业所得税等税收条例的公布，工商所得税法规即自行消失。有的税法虽明文规定旧税法废止或停征，但旧税法原有的若干规定的法律效力却要在一定范围内沿用，这是一种特殊例外情况。如《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》及其有关规定已于1973年因试行工商税而停止执行，但对涉外企业仍然有效。

在我国，根据税收管理体制的规定，税种的确定与开征、停征权属中央，有些地方税收的开征与停征权属于地方。

在我国税收征管实践中，减税、免税是税收征管部门遇到的最为普遍和最为突出的问题，因此，依法正确行使税收减免权，对于正确运用税收法律、行政法规，保证国家财政不受损失就显得更加重要了。税收减免权是国家法定权力机关对某些纳税人和课税对象的特殊情况给予鼓励、优惠、照顾和减免税额的权力。税收立法确定的税种、税目以及税收负担是根据社会经济发展的一般情况和社会平均承受能力来确定的，适应了普遍性、一般性的要求，但不能适应个别的、特殊的情况。在实际经济生活中，具体到不同的纳税人，往往由于种种客观因素的影响，使其难以依照税法规定的税率或税额履行纳税义务，有的需要扶植，有的需要照顾。因此，在统一征税的基础上，需要有一种与这种差别相适应的灵活调节手段来加以补充，税收减免权的行使适应了这一需要。

税收减免的内容主要包括：①减税和免税。减税是对应纳税额少征一部分税款；免税是对应纳税额全部免征。②起征

点。征税对象达到征税数额开始征税的数额界限。征税对象的数额未达到起征点的不征税；达到或超过起征点的，就其全部数额征税，而不是仅就超过部分征税。③免征额。是在征税对象总额中免于征税的数额。它是按照一定标准从征税对象总额中预先减除的数额免征额部分不征税，只就超过免征额部分征税。

税收减免分类主要有：税收减免一般可分为法定减免、特定减免和临时减免。①法定减免是在税法中明确列举的减免税。在税法条款中列举减免税具有长期适用性和政策性。②特定减免是根据政治经济情况的发展变化和贯彻税收政策的需要，对个别、特殊情况专案规定的减免税。主要有两种：一是在税法颁布后，随政治经济变化所作的新的减免税补充规定。二是在税法中不能或不宜一一列举而采用专案规定的减免。③临时减免，是法定减免和特定减免以外的一种临时性减免。主要是照顾纳税人的某些特殊、暂时的困难而临时批准的减免税。它通常是定期的或一次性的减免税。

我国税收减免权限划分是根据税收减免范围和影响程度的不同，而有不同的规定。例如1977年11月13日国务院批转财政部《关于税收管理体制的规定》中，盐税税额的减免权，在全省、市、自治区范围内对某一产品或行业的减免税权、以及对某些高税率产品的减免税权力属于财政部。关税减免权属于海关总署。地方各税的税收减免权，灾区社队生产自救减免税权，个别纳税户因生产、经营、价格变化，纳税有困难的减免税权，直接为农业生产服务的社队企业的减免税权属于省、市、自治区人民政府。根据国务院发布的《集体企业所得税暂行条例》第五条规定，减免集体企业所得税的审批权限，由财政部具体划分确定。特定减免税权属于有权依法作出特定减

免税的机关,通常是国务院、财政部、国家税务局或海关总署。临时减免,一般是省、市、自治区对地方各税临时、短期性减免,减免税权属于有权依法作出临时减免税的主管业务部门和地方政府。

此外,税收的调整权,即国家法定权力机关对税法及其实施规范作出某种变动的权力,也会改变原税法的某些规定。在我国,现行税收的管理、税目的增减、税率的调整以及税收政策的调整权属于国务院。地方各税税额的调整权,一般属于省、市、自治区人民政府。

第四条 法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。

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。

【释论】 本条是关于本法调整对象的规定。

本法的调整对象是纳税人和扣缴义务人。纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。亦称“纳税义务人”,包括自然人和法人。自然人指公民个人;法人指依法成立并能独立行使法定权利和承担法律义务的社会组织,如企业、社团等。不同税种的纳税人是由课税对象的性质决定的。如个人所得税,纳税人是公民个人或家庭。企业所得税,纳税人只能是企业单位。根据实际需要,可以从不同角度对纳税人进行分类。如,按照经济性质可分为全民所有制、集体所有制、个体所有制等;按国民经济部门可分为工业、农业、商业、机关、部队等;按国籍可分为中国人和外国人等。对纳税人进行合理的分

类,有利于体现税收政策中合理负担和区别对待的原则,协调国民经济各部门、各层次的关系。负税人与纳税人是两个不同概念。当纳税人所缴纳的税款是由自己负担时,纳税人与负税人是一致的。当纳税人通过一定途径将税款转嫁他人负担时,纳税人就不是负税人。

扣缴义务人又可分为代扣代缴义务人和代收代缴义务人。代扣代缴义务人是有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业或单位。确定代扣代缴义务人,有利于加强税收的源泉控制,简化征税手续,减少税款流失。代扣代缴义务人主要有以下两类:①向纳税人支付收入的单位。如《个人收入调节税暂行条例》规定,个人收入调节税的征收,实行由支付单位源泉扣缴和纳税人自行申报纳税两种办法。实行单位源泉扣缴办法的,以向个人支付应纳税收入的单位为扣缴义务人,其应纳的收入调节税,由支付单位按规定税率计算扣缴。又如,《外商投资企业和外国企业所得税法》规定,外国企业在中国境内未设立机构、场所而有取得的来源于中国境内的利润、利息、租金、特许权使用费和其他所得,或者虽设立机构、场所,但上述所得与其机构、场所没有实际联系的,都应当缴纳 20 % 的所得税,此项税款以支付人为扣缴的权利和义务人,税款由支付人在每次支付的款额中扣缴。②为纳税人办理汇款的单位。如原《中外合资经营企业所得税法》规定,中外合资经营企业的外国合营者,在将所得利润汇往国外时,由承办汇款的单位按汇出额扣缴应纳的所得税。

代扣代缴义务人不同于代收代缴义务人。代收代缴义务人不持有纳税人的收入,无法从纳税人收入中扣除其应纳税的税款。代扣代缴义务人则持有纳税人的收入,因而可以从中扣除纳税人的应纳税金并代为缴纳。

对税法规定的扣缴义务人，税务机关应向其颁发代扣代缴证书，明确其代扣代缴的权力和义务。代扣代缴义务人必须严格履行扣缴义务。对于不履行扣缴义务的，税务机关应视情节轻重予以适当处置，并责令其补缴税款。

代收代缴义务人是有义务借助经济往来关系向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的企业或单位。确定代收代缴义务人，有利于加强税收的源泉控制，简化征税手续，减少税款流失。中国现行税制中的代收代缴义务人主要有以下三类：（1）受托加工单位。如《产品税实施细则》规定，工业企业以外的其他单位和个体经营者委托加工的产品，一律于委托方提货时，由受托方代收代缴税款。（2）商业批发单位。如《营业税条例》规定，城乡个体商贩和以现金或现金支票进货的集体商业企业，其应纳的零售环节营业税由供货的批发单位代收代缴。（3）生产并销售原油、重油的单位。如《烧油特别税试行规定》中规定，凡供应原油、重油给用油单位烧用的，用油单位应纳的烧油特别税于供油单位在销售时代收代缴。

代收代缴单位不同于代扣代缴单位。代扣代缴单位直接持有纳税人的收入，可以从中扣除纳税人的应纳税款。代收代缴单位不直接持有纳税人的收入，只能在与纳税人的经济往来中收取纳税人的应纳税款并代为缴纳。

代收代缴单位必须严格履行代收代缴义务。对不履行代收代缴义务的，除追缴税款和加收滞纳金外，还要根据不同情况给予相应的处罚。

根据本条第二款的规定，受本法规范的纳税人、扣缴义务人都必须依照税收法律、行政法规规定的应纳税种、应税项目、适用税率、计税依据等，按时足额地缴纳税款或代扣代缴、代收代缴税款，不得违反规定不缴或少缴，不扣或少扣，不收

或少收税款。

第五条 国务院税务主管部门主管全国税收征收管理工作。

地方各级人民政府应当加强对本行政区域内税收征收管理工作的领导,支持税务机关依法执行职务、完成税收征收任务。

各有关部门和单位应当支持、协助税务机关依法执行职务。

税务机关依法执行职务,任何单位和个人不得阻挠。

【释论】 本条是关于确定税收征收管理权、地方各级人民政府及有关部门领导和支持税收机关依法执行职务的规定。

国务院税务主管部门是国家税务总局,它代表国家依法行使税收征收管理权,并领导全国税收的征收管理工作的。国家税务局的主要职能是:贯彻执行党中央、国务院的方针和有关指示、决定,管理国家税收,拟定国家税收法律、法令和征收管理制度,组织国家财政收入,运用税收杠杆对经济进行宏观调节和控制。税收的征收管理工作是国家税务局的一项最主要的工作,它通过依据税收法律、行政法规指导纳税人正确履行纳税义务,并对征、纳税过程进行组织、管理、监督、检查等一系列工作,来发挥税收的作用的。其中管理、检查、征收三个环节,构成了税收征收管理的核心。管理是建立、健全税收政策宣传,税务登记,纳税鉴定,纳税辅导,纳税申报,征收方式,管理形式,发票、账册及税收证照、违章处理等一系列基本管理制度,实施对日常税收活动的管理和指导。检查是对征纳双方履行税法规定的权利义务情况进行稽查和检验。征收是组