



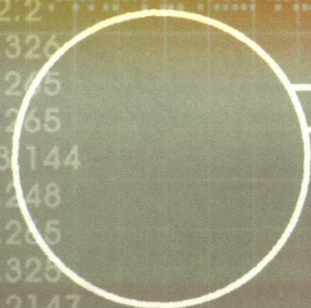
复旦卓越 · 21世纪管理学系列

公司税务管理

——程序正义、风险和案例

周 叶 著

475.321
659.325
888.236
45.52
1124.145
653.225
4452.2
857.326
993.245
145.265
1523.144
546.248
547.265
455.325
953.2147
258.328
114.265
564.2687
2165.32
6485.6
5654.654
987.3216
654.145
314.564
1434.18
6565.654
5498.4
1674.18
234.384
34.34



复旦大学出版社



复旦卓越 · 21世纪管理学系列

公司税务管理

——程序正义、风险和案例

周 叶 著

475.321
659.325
888.236
45.32
1124.145
653.225
4452.2
857.326
993.265
145.265
1523.144
546.248
547.265
455.325
953.2147
268.328
114.265
564.2687
2165.32
6485.6
5654.654
987.3216
654.145
314.564
1434.18
565.654
5498.4
234.384

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

公司税务管理——程序正义、风险和案例/周叶著.
—上海:复旦大学出版社,2006.4
(复旦卓越·21世纪管理学系列)
ISBN 7-309-04900-4

I. 公… II. 周… III. 公司-企业管理:税收管理-
中国 IV. F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第008054号

公司税务管理——程序正义、风险和案例
周叶著

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路579号 邮编200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com http://www.fudanpress.com

责任编辑 王联合
总编辑 高若海
出品人 贺圣遂

印刷 上海华文印刷厂
开本 787×1092 1/16
印张 14
字数 323千
版次 2006年4月第一版第一次印刷
印数 1—4 100

书号 ISBN 7-309-04900-4/F·1108
定价 25.00元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

内 容 提 要

既往的税务管理以税务机关为主体讨论税收征管。本书则将税务管理的主体定位于公司（纳税人），站在纳税人角度阐述公司如何有效开展税收筹划、降低税收负担。具体内容如下：公司作为纳税人主体，其税务权利与义务如何；在公司理财、经营管理、纳税事项安排、税务争议与法律救济方面，公司如何履行义务，维护权益；公司如何规避税务风险，促进公司健康发展；公司如何安排好各类涉税事务，提高企业运行效率；公司如何从容面对一切税务争议和法律责任，与税务主管部门建立起和谐的税收征纳关系。全书贯穿以下主题：一是侧重于税序正义；二是将风险纳入公司税收筹划、降低税负的过程当中；三是以实务中的大量案例阐明以上主题。本书可作为大学管理类教材，同时也是税务系统尤其是企业经营者最有效的税务管理培训教程。

责任编辑 王联合
封面设计 孙 曙

前言

Preface

以往人们对税收管理的研究和讨论侧重于征税机关的税务管理。就是说,以征税机关为主体,讨论在征税机关的税务管理中的有关问题,如纳税登记、税务稽查、票证管理、会计统管理、管理体制等等,实际上就是所谓的税务征收管理。

纳税人或公司^①的涉税人员,从侧重于研究、规范征税机关的权责和执法程序的征收管理中,也能获得很多的启发,但这还是间接的。这便是本书创作的由来。本书希望能系统地讨论纳税人税务管理话题:以纳税人为主体,其税务权利和义务如何;在经营管理、理财核算、纳税事项安排、税务争议及法律救济方面,纳税人应如何履行义务、维护权益;如何规避税务风险、促进公司健康发展;如何安排好涉税事务、提高运行效率;如何从容面对税务争议和法律责任,建立规范和谐的征纳关系等等。

站在公司(纳税人)的角度看待税务管理问题,往往视野更大、角度更宽。征税机关的税务管理,一般是讨论有关征税程序方面的问题,其法律法规依据有关程序法,一般不涉及实体法。而站在公司的角度看税务管理,其必然将如何开展税收筹划、降低税收负担这样一类的话题,纳入税务管理的范畴,而这些内容往往更多地考虑实体法的规定。为避免有关话题和内容的繁复、交叉,本书有关公司的税务管理,也侧重于讨论公司涉税程序方面的内容。这样做一方面从理论体系上,便于公司的税务管理与征税机关的征收管理保持对称性;另一方面也便于集中精力讨论那些容易为纳税人忽视,但却十分重要的税务程序问题。

本书就是以公司(纳税人)为主体和载体,来讨论纳税人的税务管理问题。本书主要包括以下几方面内容:

一是纳税人的权利和义务。纳税人享受权利和履行义务是公司开展税收工作、进行税务管理的基本依据和出发点。公司税务管理,根本上就是公司如何尽纳税人之义务、享纳税人之权利。这方面的内容在第一章中讨论,也作为全书有关内容的一个总括。

二是纳税人纳税的法律责任。纳税人可能严格履行税法规定的纳税义务,也可能或多或少地未按照税法行事,或轻或重违背税法。对于后者,税法给予详细的界定,并设定了不同的处罚措施。这方面的内容主要在第二章,在其后面的各章有关内容中,还有相应的进一步讨论。

三是纳税准备阶段的税务管理。本书将纳税人处理具体的税收事务分为三个阶段:纳税准备阶段、税款缴纳阶段和纳税完成后的阶段。这样的划分主要考虑纳税人在不同的阶段,其权利和义务有不同特点。纳税准备阶段主要包括纳税登记管理、账簿凭证管

^① 本书中所称的公司,还包括企业、单位的意思,并非专指依据《公司法》设立的公司。



理和发票管理,在第三章予以讨论。

四是税款缴纳阶段的税务管理,主要包括纳税申报、税款缴纳和扣缴义务的管理。此为界定纳税人责任的重要阶段,主要在第四章中讨论。

五是纳税完成后的税务管理。纳税人申报纳税、完成缴税后,还会面临一系列的税收管理问题,如纳税评估、税务稽查、行政复议、税务机关的税收保全和强制执行、行政诉讼等等。这些问题在第五、第六章中讨论。

其他的公司税务管理的问题,如税务代理、关联企业税务管理等问题,在本书第七章讨论。

本书力图体现以下一些特点:

一是侧重程序正义的话题。纳税人在纳税实践中,有重实体法轻程序法的倾向。有的纳税人会认为,反正我没有少缴税,程序上的毛病不是什么问题。这种理解和倾向是十分有害的,一方面反映其不尊重税收管理中的有关当事人,另一方面程序上的违法也会直接导致纳税人纳税行为实质上的违法。随着我国依法治税进程的推进,纳税人必须规规矩矩、实实在在、稳稳当当地遵守税法,做到程序正义、实体合法,这样才能充分享受作为纳税人的权利。

二是侧重风险的话题。当前,在公司的税收管理实践中,税收筹划、降低税收负担似乎是最重要的话题,而税务管理的风险却往往被忽视。这是十分危险和有害的。风险和收益是相伴相生的,提高收益和降低风险是公司税务管理中两个同等重要的话题,不可偏颇。现今的状况,也反映了我国公司税务管理实践的不成熟和认识的偏差。本书比较系统地讨论在程序方面纳税人所面临的风险,通过纳税人有针对性的管理安排,降低、规避和化解相关的风险和损失。

三是侧重于案例的分析。有关纳税程序方面的法律、法规纷繁而复杂,有的即使是专业人员也未必能尽其本意和寓意。通过对案例的剖析,往往能豁然开朗、事半功倍。本书力图运用案例释意、解惑、明用、警行。

本书在写作过程中学习和借鉴了众多专家、学者,尤其是税收实践第一线同志的观点、思路和案例,在此表示衷心的感谢。

由于本人水平有限,疏漏之处在所难免,敬请批评指正。

周 叶

于上海国家会计学院

目录

Contents

第一章 导论：纳税人的义务和权利	1
第一节 纳税人的义务	1
第二节 纳税人的权利	9
第二章 纳税人纳税行为的法律责任：偷税、骗税、抗税和欠税	17
第一节 偷税	17
第二节 骗税	29
第三节 抗税	34
第四节 欠税	35
附录：涉税犯罪及其刑事责任	51
第三章 纳税准备阶段的税务管理	55
第一节 税务登记管理	55
第二节 税务账簿凭证管理	63
第三节 发票管理	75
第四章 税款缴纳阶段的税务管理	96
第一节 纳税申报	96
第二节 税款缴纳	105
第三节 扣缴义务	117
第四节 税收保全、担保和强制执行	124
第五章 纳税完成后的税务管理(上)	139
第一节 纳税评估	139
第二节 税务检查	143
第六章 纳税完成后的税务管理(下)	165
第一节 税务行政处罚	165
第二节 税务行政复议、诉讼和税收国家赔偿	184



第七章 税务管理其他问题	204
第一节 关联企业的税收管理	204
第二节 税务代理	213
附件 本书引用的主要法律文件	216

第一章

导论：纳税人的义务和权利

享受权利和履行义务，是纳税人处理涉税事务的基本准则；明确界定、知晓纳税人的权利和义务是纳税人开展税务管理的首要要求。《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）和《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《税收征管法细则》）等法规文件，为征纳双方的权利和义务提供了明确的界限。

第一节 纳税人的义务

一、纳税人的主要义务

（一）依法纳税并依税法签订合同的义务

1. 公民的依法纳税义务是我国《宪法》规定的。《税收征管法》第3条规定了国家税收集中统一和税收法律法规严肃性的原则，《税收征管法细则》第3条进一步明确了依法纳税的原则，其第2款规定：纳税人应当依照税收法律、行政法规的规定履行纳税义务；其签订的合同、协议等与税收法律、行政法规相抵触的，一律无效。明确了纳税人的两个义务：依税法履行纳税的义务；依税法签订合同的义务。

2. 承包人或者承租人依法纳税的义务。《税收征管法细则》第49条规定：承包人或者承租人有独立的生产经营权，在财务上独立核算，并定期向发包人或者出租人上缴承包费或者租金的，承包人或者承租人应当就其生产、经营收入和所得纳税，并接受税务管理；但是，法律、行政法规另有规定的除外。

这表明，在生产经营管理上不受发包人或者出租人支配、以自己名义在银行开设结算账户、独立建立账簿并编制财务会计报表、独立计算盈亏、定期向发包人或者出租人上缴承包费或者租金的承包人或者承租人，必须就其生产、经营收入和所得履行纳税义务，明确了承包、承租经营的纳税主体。

（二）办理税务登记和依法使用税务登记证的义务

1. 办理税务登记的义务。《税收征管法》第15条规定的税务登记的基本要求。《税收征管法细则》第12条对纳税人办理税务登记的范围和时间作了细化和补充规定，具体为：



(1) 从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照之日起 30 日内,向生产、经营地或者纳税义务发生地的主管税务机关申报办理税务登记,此类纳税人无论有无发生纳税义务,均应办理税务登记;

(2) 非从事生产、经营的纳税人,除国家机关和个人外,应当自纳税义务发生之日起 30 日内,持有关证件向所在地的主管税务机关申报办理税务登记,此类纳税人只有发生纳税义务时,才须办理税务登记;

(3) 从事生产、经营的纳税人外出经营,在同一地累计超过 180 天的,应当在营业地办理税务登记手续。

2. 外出经营办理报验登记的义务。《税收征管法细则》第 21 条规定:从事生产、经营的纳税人到外县(市)临时从事生产、经营活动的,应当持税务登记证副本和所在地税务机关填开的外出经营活动税收管理证明,向营业地税务机关报验登记,接受税务管理。

3. 办理扣缴税款登记的义务。《税收征管法》第 15 条对扣缴税款登记作出了原则规定,《税收征管法细则》第 13 条就扣缴税款登记进一步明确:

(1) 登记的法定期限:扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起 30 日内;

(2) 登记机关:扣缴义务人应向所在地的主管税务机关申报办理扣缴税款登记;

(3) 办理扣缴税款登记后,应领取扣缴税款登记证件;

(4) 扣缴义务人如果已办理了税务登记,税务机关可以只在其税务登记证件上登记扣缴税款事项,不再发给扣缴税款登记证件。

4. 按规定使用和缴销税务登记证件的义务。《税收征管法》第 18 条和《税收征管法细则》第 18、19 和 20 条对税务登记证件有关问题予以进一步细化:

(1) 凭税务登记证件方可办理的事项:开立银行账户;申请减税、免税、退税;申请办理延期申报、延期缴纳税款;领购发票;申请开具外出经营活动税收管理证明;办理停业、歇业。

(2) 纳税人亮证经营的义务:税务登记证件正本必须公开悬挂;公开悬挂的场所必须是在纳税人生产、经营场所或者办公场所;亮证经营的目的是便于接受税务机关检查。

(3) 关于税务登记证件的缴销,《税收征管法细则》第 16 条规定:纳税人在办理注销税务登记前,应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款,缴销发票、税务登记证件和其他税务证件。

有关税务登记的详尽事项,见《税务登记管理办法》(国家税务总局令第 7 号)。

(三) 涉税事项全面报告的义务

《税收征管法》和《税收征管法细则》针对纳税人多头开户、财务软件和财务核算方式繁杂多样、并购重组中的偷逃税现象以及企业欠税、承包经营等问题,要求纳税人、扣缴义务人承担就有关税务事项必须向税务机关报告的义务:

1. 所有银行账号须报告的义务。《税收征管法》和《税收征管法细则》将银行账号纳入了税务管理。根据《税收征管法》第 17 条和《税收征管法细则》第 17 条的规定,从事生产、经营的纳税人应当自开立基本存款账户或者其他存款账户之日起 15 日内,应当自变化之日起 15 日内,向主管税务机关书面报告。

2. 遗失税务登记证件须报告的义务。《税收征管法细则》第 20 条第 2 款规定,纳税人遗失税务登记证件的,应当在 15 日内书面报告主管税务机关,并登报声明作废。

3. 财务、会计制度或者财务、会计处理办法须报告的义务。《税收征管法细则》第 24 条规定, ① 从事生产、经营的纳税人应当自领取税务登记证件之日起 15 日内, 将其财务、会计制度或者财务、会计处理办法报送主管税务机关备案; ② 纳税人使用计算机记账的, 应当在使用前将会计电算化系统的会计核算软件、使用说明书及有关资料报送主管税务机关备案; ③ 纳税人建立的会计电算化系统应符合国家有关规定, 并能正确、完整核算其收入或者所得。有关详细规定见《纳税人财务会计报表报送管理办法》(国税发[2005]20 号)。

《税收征管法》第 20 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。

4. 清算前须报告的义务。《税收征管法细则》第 50 条作出规定, 纳税人有解散、撤销、破产情形的, 在清算前应当向其主管税务机关报告; 未结清税款的, 由其主管税务机关参加清算。

5. 欠税数额较大的纳税人处分资产须报告的义务。《税收征管法》第 49 条和《税收征管法细则》第 77 条规定, 欠税 5 万元以上的纳税人处分不动产或较大数额资产前, 须向其主管税务机关报告。

6. 扣缴义务人报告的义务。《税收征管法细则》第 94 条规定: 纳税人拒绝代扣、代收税款的, 扣缴义务人应当向税务机关报告, 由税务机关直接向纳税人追缴税款、滞纳金; 纳税人拒不缴纳的, 按《税收征管法》第 68 条处理。

7. 合并、分立情况须报告的义务。《税收征管法》第 48 条的规定, 纳税人有合并、分立情形的, 应当向税务机关报告, 并依法缴清税款。纳税人合并时未缴清税款的, 应当由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务; 纳税人分立时未缴清税款的, 分立后的纳税人对未履行的纳税义务应当承担连带责任。

(四) 按规定安装、使用税控装置, 并保存涉税资料的义务

1. 按规定安装、使用税控装置。《税收征管法》第 23 条和《税收征管法细则》第 28 条规定纳税人在安装和使用税控装置上的三项义务:

- (1) 按照税务机关要求安装和使用税控装置;
- (2) 不得损毁或擅自改动税控装置;
- (3) 按照税务机关的规定报送有关数据和资料。

2. 按规定保存涉税资料的义务。根据《税收征管法》第 24 条的原则规定, 《税收征管法细则》第 29 条对纳税人保存涉税资料提出了明确要求:

(1) 保存范围: 除账簿、记账凭证、完税凭证外, 还包括报表、发票、出口凭证以及其他有关涉税资料;

(2) 保存期限: 账簿、记账凭证、报表、完税凭证、发票、出口凭证以及其他有关涉税资料应当保存 10 年; 但法律、行政法规另有规定的除外;

(3) 上述各种涉税资料应当真实、合法、完整, 不得伪造、变造和擅自销毁。

(五) 依法管理发票的义务

发票是重要的涉税凭证。《税收征管法》第 21 条和 22 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;未经规定的税务机关指定,不得印制发票。

(六) 纳税申报的义务

《税收征管法》第 25 条和《税收征管法细则》第 30、32、33、34 条就纳税人如何履行纳税申报义务方面作出的规定有:

1. 申报的方式包括自行申报、数据电文申报和邮寄申报等。
2. 零申报。纳税人在纳税期内没有应纳税款的,也应当按照规定办理纳税申报;享受减税、免税待遇的,在减税、免税期间也应当按照规定办理纳税申报。
3. 简易申报。实行定期定额缴纳税款的纳税人,可以实行简易申报、简并征期等申报纳税方式,如委托银行储蓄扣税。
4. 纳税人、扣缴义务人的纳税申报或者代扣代缴、代收代缴税款报告表的内容包括:税种、税目,应纳税项目或者应代扣代缴、代收代缴税款项目,计税依据,扣除项目及标准,适用税率或者单位税额,应退税项目及税额、应减免税项目及税额,应纳税额或者应代扣代缴、代收代缴税额,税款所属期限、延期缴纳税款、欠税、滞纳金等。
5. 安装税控装置和外出经营的纳税人办理纳税申报时,应分别报送税控装置的电子报税资料和异地完税凭证。

(七) 关联企业业务往来的纳税义务

《税收征管法》第 36 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。

《税收征管法细则》第 54、55、56 条进一步规定:

(1) 关联企业,是指有下列关系之一的公司、企业和其他经济组织:在资金、经营、购销等方面,存在直接或者间接的拥有或者控制关系;直接或者间接地同为第三者所拥有或者控制;在利益上具有相关联的其他关系。

(2) 纳税人有义务就其与关联企业之间的业务往来,向当地税务机关提供有关的价格、费用标准等资料。

(3) 独立企业之间的业务往来,是指没有关联关系的企业之间按照公平成交价格 and 营业常规所进行的业务往来。

(4) 纳税人可以向主管税务机关提出与其关联企业之间业务往来的定价原则和计算方法,主管税务机关审核、批准后,与纳税人预先约定有关定价事项,监督纳税人执行。

(5) 对关联企业之间发生的非正常的业务往来,税务机关可以依法调整其计税收入额或所得额。

(6) 纳税人与其关联企业未按照独立企业之间的业务往来支付价款、费用的,税务机关自该业务往来发生的纳税年度起 3 年内进行调整;有特殊情况的,可以自该业务往来发生的纳税年度起 10 年内进行调整。

(八) 有关核定税额方面的义务

《税收征管法》第 35 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；依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；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；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；纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

《税收征管法》第36条规定了关联企业之间的交易，税务机关有权调整（如前所述）。

《税收征管法》第37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；不缴纳的，税务机关可以扣押其价值相当于应纳税款的商品、货物。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；扣押后仍不缴纳应纳税款的，经县以上税务局（分局）局长批准，依法拍卖或者变卖所扣押的商品、货物，以拍卖或者变卖所得抵缴税款。

《税收征管法细则》第47条规定，纳税人对税务机关采取本条规定方法核定的应纳税额有异议的，应当提供相关证据，经税务机关认定后，调整应纳税额。这表明纳税人对税务机关核定的应纳税额有异议权的同时，应负举证责任。

（九）纳税担保、税收保全和强制执行中的纳税人义务

1. 提供纳税担保的义务。《税收征管法》在第38、44和88条关于税收保全措施、离境清税和税务行政复议的规定中，明确了纳税人和扣缴义务人应税务机关要求提供纳税担保的义务。《税收征管法细则》第61条对提供纳税担保的范围作了细化规定：

人的担保，是指经税务机关认可的纳税保证人，具体为在中国境内具有纳税担保能力的自然人、法人或者其他经济组织，但法律、行政法规规定的没有担保资格的单位和个人，不得作为纳税担保人。如我国《担保法》规定，国家机关，学校、幼儿园、医院等以公益为目的的事业单位、社会团体，企业法人的分支机构、职能部门均不得作为纳税担保人。

物的担保，是指纳税人或者第三人以其未设置或未全部设置担保物权的财产提供的担保。

有关纳税担保，《纳税担保试行办法》（国家税务总局令第11号）作了进一步具体的规定。

2. 保管扣押、查封财产并提供产权证件的义务。《税收征管法细则》第66、67条规定：税务机关实施扣押、查封时，对有产权证件的动产或者不动产，可以责令当事人将产权证件交税务机关保管，同时可以向有关机关发出协助执行通知书，有关机关在扣押、查封期间不再办理该动产或者不动产的过户手续；对查封的商品、货物或者其他财产，税务机关可以指令被执行人负责保管，保管责任由被执行人承担。继续使用被查封的财产不会减少其价值的，税务机关可以允许被执行人继续使用；因被执行人保管或者使用的过错造成的损失，由被执行人承担。

3. 离境清税的义务。根据《税收征管法》第44条的原则规定，《税收征管法细则》第74条对纳税人离境清税的条件和程序作出了规定：

（1）欠缴税款的纳税人或者其法定代表人需要出境的，应在出境前结清应纳税款、滞纳金或者提供纳税担保；



(2) 未按照规定结清应纳税款、滞纳金,又不提供纳税担保的,税务机关可以通知出入境管理机关阻止其出境。

(十) 接受税务检查的义务

《税收征管法》第 54 条和《税收征管法细则》第 86、87 条对纳税人的当年账簿和存款账户如何接受检查作出了规定:

1. 有特殊情况需要调回检查纳税人当年账簿的,经设区的市、自治州以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以将纳税人、扣缴义务人当年的账簿、记账凭证、报表和其他有关资料调回检查,但是税务机关必须在 30 日内退还;

2. 税务机关查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人在银行或其他金融机构的存款账户,必须经县以上税务局(分局)局长批准,并凭全国统一格式的检查存款账户许可证明方可进行,且有责任为被检查人保守秘密;

3. 税务机关在调查税收违法案件时,经设区的市、自治州以上税务局(分局)局长批准,可以查询案件涉嫌人员的储蓄存款;

4. 税务机关查询的内容,包括纳税人存款账户余额和资金往来情况;

5. 税务机关查询获得的资料,不得用于税收以外的用途。

(十一) 补缴税款的义务

在实际税款缴纳过程中,由于征纳双方的疏忽、计算错误等原因造成纳税人、扣缴义务人未缴(扣)或者少缴(扣)税款,税务机关可以要求纳税人、扣缴义务人履行补缴税款的义务。根据《税收征管法》第 52 条和《税收征管法细则》第 80、81 和 82 条的规定,纳税人、扣缴义务人补缴税款的期限和数额分别为:

1. 税务机关适用税收法律、行政法规不当或者执法行为违法,致使纳税人、扣缴义务人未缴(扣)或者少缴(扣)税款的,税务机关在 3 年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款,但不得加收滞纳金。

2. 纳税人、扣缴义务人由于非主观故意的计算公式运用错误以及明显的笔误等计算错误,未缴(扣)或者少缴(扣)税款的,税务机关在 3 年内可以追征税款、滞纳金;但如未缴(扣)或者少缴(扣)税款累计数额在 10 万元以上,追征期可以延长到 5 年。

3. 因偷税、抗税、骗税的,税务机关可以无限期追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或所骗取的税款。

二、其他有关机关和人员配合税务机关执法的义务和责任

《税收征管法》和《税收征管法细则》对其他有关机关和部门配合税务机关执法,规定了以下的义务和责任:

1. 工商行政管理机关。根据《税收征管法》第 15 条的原则规定,《税收征管法细则》第 11 条明确了各级工商行政管理机关应当定期向同级国家税务局和地方税务局通报办理开业、变更、注销登记以及吊销营业执照的情况;国家税务总局和国家工商行政管理总局还联合制定通报的具体办法。

2. 银行和其他金融机构。《税收征管法细则》第 46 条规定,税务机关可以委托银行开具完税凭证;为保证《税收征管法》第 17、54、57 条规定的执行,《税收征管法细则》第 92

条又规定了银行和其他金融机构未依照规定在从事生产、经营的纳税人的账户中登录税务登记证件号码,或者未按规定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的处罚措施。

3. 公安机关。《税收征管法细则》第 74 条规定了税务机关可以通知出入境管理机关阻止欠税纳税人出境;国家税务总局和公安部联合制定阻止欠税纳税人出境的具体办法。

4. 车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构。《税收征管法》第 54、57 条规定了车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构协助税务机关进行检查的义务;《税收征管法细则》第 95 条又明确了车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构拒绝税务机关前往检查纳税人有关情况的处罚措施。

5. 受托代征单位和人员。《税收征管法细则》第 44 条规定,税务机关根据有利于税收控管和方便纳税的原则,可以委托有关单位和个人以税务机关的名义依法代征零星分散和异地缴纳的税收,纳税人不得拒绝;纳税人拒绝的,受托代征单位和人员应当及时报告税务机关。

6. 发包人或者出租人。《税收征管法细则》第 49 条第 2 款规定了发包人或者出租人应当自发包或者出租之日起 30 日内将承包人或者承租人的有关情况向主管税务机关报告的义务。发包人或者出租人不报告的,发包人或者出租人与承包人或者承租人承担纳税连带责任。

7. 审计机关、财政机关。《税收征管法细则》第 84 条规定,审计机关、财政机关依法进行审计、检查时,发现被审计、检查单位有税收违法行为的,应向被审计、检查单位下达决定、意见书,责成被审计、检查单位向税务机关缴纳应当缴纳的税款、滞纳金;有关机关不得将其履行职责过程中发现的税款、滞纳金自行征收入库或者以其他款项的名义自行处理、占压。

8. 税务代理人。根据《税收征管法》第 89 条关于纳税人、扣缴义务人可以委托税务代理人代为办理税务事宜的规定,《税收征管法细则》第 98 条明确了税务代理人违反规定造成纳税人未缴或者少缴税款的处罚措施。

案例 1-1 某 A 公司 2002 年 12 月份与其上级全资控股母公司 B 集团公司签订了一份合同。合同约定,B 将其闲置的 4 万平方米的土地租用给 A,A 自主确定该土地的使用,A 则须每年向 B 支付租赁费 45 万元;合同同时约定,该土地须承担的城镇土地使用税税金由 A 缴纳。自 2003 年开始,A 即按照规定计算缴纳城镇土地使用税(该地段的土地使用税税率为 2 元/平方米),土地使用税税款也全部打入费用成本。B 按收取的 45 万元的租赁费收入计缴营业税和城建税等地方税。

这样的合同显然是无效的。因为《税收征管法细则》第 3 条明确规定:纳税人应当依照税收法律、行政法规的规定履行纳税义务;其签订的合同、协议等与税收法律、行政法规相抵触的,一律无效。而上述的合同恰恰违反了现行税收法律法规的规定。现行的《城镇土地使用税暂行条例》第 2 条规定:在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人,为城镇土地使用税(简称土地使用税)的纳税义务人(简称纳税人),应当



依照本条例的规定缴纳土地使用税。《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》(国税地字[1988]第015号)又明确：“……土地使用税由拥有土地使用权的单位或个人缴纳……”对照这一规定，上述案例中，B对土地拥有使用权，而且也确实在以出租的方式经营和使用土地，因此，它就是法定的合同所涉及城镇土地使用税的纳税人。

有人认为，按照合同双方的约定，国家税款并不会遭到任何的损失：其一，在营业税及城建税方面，B已经按照租赁费收入全额计算缴纳了税款；其二，在城镇土地使用税方面，由B缴纳与由A缴纳，国家的收入也是一致的；其三，在企业所得税方面，A缴纳土地使用税将会直接减少其计税利润而少缴所得税，但如果由B缴纳土地使用税，B同样也会少缴数额相等的所得税。因此，只要企业以后改正即可，而无须进行税务处罚。

从表面上看，双方当事人的约定纳税并没有给国家造成任何的经济损失。仔细分析之后，却发现，实际并不是那么回事。在检查当期营业税、城建税及所得税方面，国家都会有税款的损失。B向A收取了45万元的租赁费，也就是说其直接的收入为45万元。B本应该承担该部分土地的土地使用税，然而，它现在却用合同约定的方式，将其负担转移给了A，因此，它还间接地取得了经济收益8万元(4×2)。两项合计，B实际上取得了53万元的收入。根据《营业税暂行条例》第1条、《营业税暂行条例实施细则》第4条的规定，B应当按53万元计算缴纳营业税，同时按照《城建税暂行条例》等的规定，还须缴纳城建税。因此，B实际上缴纳了营业税和城建税。少缴的营业税为4000元($80\,000 \times 5\%$)。少缴的城建税为280元($4\,000 \times 7\%$)。在企业所得税方面，国家也并不是没有任何的损失。假设A与B的利润均为100万元，那么，因为A不应该承担该笔土地使用税，故应当调增计税利润8万元，即A实际少申报了8万元的计税所得，少交所得税2.64万元($80\,000 \times 33\%$)。而B少记了8万元的收益，但也少记了应当负担的8万元的土地使用税税款，同时，B还须在税前扣除营业税与城建税款，因此，它的计税所得并没有100万元，而只有99572元($100+8-8-0.4-0.028$)，它将多缴所得税1412.4元 $[(4\,000+280) \times 33\%]$ 。但不管怎样，在所得税方面国家为之损失了2.49876万元($2.64-0.14124$)。综合营业税与所得税，国家实际上损失了2.92676万元($2.49876+0.4+0.028$)的税款。

至于税务机关能否将案件中的纳税人少交税款的行为定性为偷税，如果有足够的证据证明纳税人是出于少缴税的目的，则可以根据《税收征管法》第62条的规定，定性为偷税并深处罚款；相反，则不能认定为偷税，但可根据64条的规定课以罚款。

在处理该案时，最终按照《税收征管法》第64条的规定补征两家单位应当缴纳的税款，同时处少交税50%的罚款。

案例1-2 某厂老板李某到县国税局缴纳了30万元税款，并且订立了在企业再次发包后以承包费收入缴纳剩余10万元税款的保证书。这一切都是因为李某没有履行报告义务惹出的麻烦。

李某将自己的厂对外发包，张某承包经营，有独立的生产经营权，账务独立核算，自负盈亏。在经营期间张某采取收入不入账、虚假纳税申报等手段大肆偷逃国家税款。县国税局稽查局接举报后，查实认定企业偷税40万余元，涉嫌构成偷税罪，依法移交公安部门处理。然而，由于承包人在被查处期间外逃，寻找未果，加之企业无有价值财产可供