

LAW LAW LAW  
法学论丛



税法专题研究文库

税法专题研究文库  
总主编 刘剑文

# 税收程序法论

——监控征税权运行的法理与立法研究

◆ 施正文 著

北京大学出版社

法学论丛

AW

税法专题研究文库

# 税收程序法论

—— 监控征税权运行的法理与立法研究

施正文 著



B1260795

北京大学出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

税收程序法论——监控征税权运行的法理与立法研究/施正文著. —北京:北京大学出版社, 2003. 5

(法学论丛. 税法专题研究文库)

ISBN 7-301-06237-0

I . 税… II . 施… III . 税法-研究-中国 IV . D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 022809 号

书 名: 税收程序法论——监控征税权运行的法理与立法研究

著作责任者: 施正文 著

责任编辑: 冯益娜

标准书号: ISBN 7-301-06237-0/D·0734

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区中关村 北京大学校内 100871

网 址: <http://cbs.pku.edu.cn> 电子信箱: [zpup@pup.pku.edu.cn](mailto:zpup@pup.pku.edu.cn)

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

排 版 者: 高新特激光照排中心 62637627

印 刷 者: 北京大学印刷厂

经 销 者: 新华书店

890 毫米×1240 毫米 A5 开本 11.75 印张 340 千字

2003 年 5 月第 1 版 2003 年 5 月第 1 次印刷

定 价: 20.00 元

---

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,翻版必究

## 内 容 提 要

本书旨在从税收征收程序的内容及其存在的问题出发,运用比较、思辨和实证等方法,尝试对我国税收程序法律制度建立与改革中的基本理论问题进行研究,重点是对监控征税权运行的法理与立法进行理论分析,并在此基础上初步建立税收程序法的理论体系。

全书分上、中、下三篇。上篇为“税收程序法的基本原理”,包括三章。第一章对税收程序、税收程序法的特定内涵、类型、地位等问题进行界定和分析,意图是为相对独立意义上的税收程序法理论体系奠定立论的前提和逻辑起点。第二章从应然性的高度,探讨了对整个税收程序法理论和实践具有指导意义的程序价值问题,包括税收程序的内在价值、外在价值、效率价值及其发生冲突时的协调问题。第三章对税收程序活动基本行为准则的基本原则进行了论述,提出了我国税收程序法基本原则体系的构成,并对比例原则、公开原则、参与原则、尊重纳税人原则进行了阐述。中篇为“税收程序法的理论范畴”,包括六章。第四章对征纳权利的内涵、定位、分类、内容及征税权与纳税人权利保护的关系进行详细的解读,以揭示其在范畴体系中的基石地位。第五章对税收程序法律关系的内在特质、多种类型关系的交织性进行解析,提出并论证了平衡精神和程序保障原则作为税收程序法律关系本质的正当根据。第六章对构成和运行意义上的税收程序法要素进行了理论分析,并重点对征税主体和纳税主体的含义、类型、地位等进行了论述。第七章在对征纳行为进行界定的基础上,论述了征税行为的特征、分类、效力,并分析了纳税行为在税收程序中的意义。第八章对税收程序制度进行了区分,并对九类税收程序制度的主要内容、存在问题、建构方向进行了讨论,这些内容构成了税收程序法分论内容的精要。第九章对税收违法行为的构成要件和类型、不同类型税收违法责任形式、税收罚则的适用进行了阐述,并对健全税收法律责任制度和完善税收监督保障

机制提出了对策。下篇为“税收程序法的立法分析”，包括三章。第十章运用模式分析方法，在整体上对税收程序法的目标和体例问题进行了分析，指出权利和效率并重、建立法典意义上的税收程序法是各国税收程序法立法的共同趋势。第十一章对税收程序法的基本内容和立法架构问题进行解析，并就我国税收程序法的内容、立法线索、立法架构问题提出了建议。第十二章分析总结了我国税收程序法的历史发展、现状及存在问题，并对我国税收程序改革的发展趋势和改革路径进行了展望和探讨。

本书认为，税收程序及其法律体系形式的税收程序法是具有特定内涵、范围的法律现象和形式，具有作为相对独立的法域进行研究的品格；在根本上，税收程序的理论基础可归结为程序正义理论；税收程序法有其特有的理论范畴，它们以程序价值和基本原则为精神内核，彼此联结，构成协调一致的基本范畴体系；税收程序法立法的共同趋势是建立权利与效率并重、法典意义上的税收程序法；现代税收程序法是一部体现民主、公正、效率的法律，不仅具有保障税收实体法实施的工具价值和防止征税权力滥用的消极功能，更有保护民权、引导征税权力公正合理行使的独立价值和积极功能，是实现税收法治目标的关键；我国税收程序改革的目标是建立现代税收程序制度。

## Abstract

Starting from the contents and problems about the procedures in collecting and paying taxes, this book attempts to study the basic theoretic issues in terms of establishing and reforming the system of the taxation procedure law in China with methods such as comparison, mental analysis and demonstration, etc. and sets up preliminary theoretic system of the taxation procedure law made as bases, the last part.

The book is made up of three parts. The first part, titled "the fundamentals of the taxation procedure law", includes three chapters. Chapter 1 defines and analyses issues about the specific connotation, types and status of the taxation procedures and taxation procedure laws so as to constitute the dissertation premise and the logical jumping-off of the relatively independent taxation procedure law system. Chapter 2, from the altitude of inevitability, probes into the procedure value issues such as intrinsic value, extrinsic value, efficiency value and the coordination in case of conflict, which may guide the overall taxation procedure law theoretically and practically. Chapter 3 addresses the principls of the basic behavioral guidelines for the taxation procedure activities, puts forward the constitutions of the system of principles in China's taxation procedure law and expounds the principle of tax proportion, the principle of publicity, the principle of participation and the principle of respecting the taxpayers. The second part, titled "the theoretical categories of the taxation procedure law", is made up of six chapters, i. e. the fourth, fifth, sixth, seventh, eighth and ninth chapters. Chapter 4 discusses the connotation, status, sort and content of the rights of both collection and taxpayer as well as the relation between collection rights and the protection of the rights of taxpayers so

as to disclose its foundation position in the category system. Chapter 5 analyses the intrinsic characteristics of the taxation procedure legal relations and the intertexture between the various relations, advances and demonstrates the due reasons for the balance aspiration and the principle of procedural safeguard as the nature of the taxation procedure legal relations. Chapter 6 makes theoretical analysis of the elements of taxation procedure law from the perspective of composition and execution, and elaborates on the connotation, types and status of subjects of tax collection and tax payment. Chapter 7, on the basis of the definition of tax collection and tax payment, details the characteristics, classification and effect of tax collection, and analyzes its significance in taxation procedure. Chapter 8 differentiates the systems of taxation procedure and discusses the characters, drawbacks and establishment of 9 systems of taxation procedure, which constitutes the essence of the taxation procedure. Chapter 9 elaborates on the constitutive requirements and types of violation of law in taxation, their forms of responsibilities and application of relevant taxation punishment regulations. It in addition sets forth suggestions on how to enhance the taxation legal responsibility regime as well as taxation intendance and safeguard mechanism. The third part, titled "legislative analysis of taxation procedure law" consists of Chapter 10, Chapter 11 and Chapter 12. Chapter 10 analyzes the objective and rules of taxation procedure law with the model analysis method, and makes it clear that the establishment of taxation procedure law as Code that attaches equal significance to right and efficiency is the common trend of taxation procedure legislation in all countries. Chapter 11 analyzes the constitution and legislative framework of taxation procedure law, and set forth relevant suggestions on Chinese taxation procedure law, clue of legislation and draft of the legislative framework. Chapter 12 analyzes the evolution, current conditions and drawbacks of the Chinese taxation procedure law, and brings forward suggestions on the trend of taxation procedure

reform unfolded in China.

This book advocates that, the taxation procedure and its legal system are of the legal phenomena and forms with specific connotations and scope, which is characterized of a relatively independent scope of law worth of study; basically, the theoretical foundation of the taxation procedure comes down to the procedure-justice theory; the taxation procedure laws have their own specific theoretical category and the spirit center is procedure values and principles and they link with each other to form a harmonious basic category system; modern taxation procedure law, key of hitting the rule of law in tax, is a law embodying democracy, fairness and efficiency, and it not only has the tool value of guaranteeing the execution of taxation substantive law and the negative function of preventing from abusing the collection right, but also has the independent value and the active function of protecting the individual right and inducting into the fair and rational exertion of the collection right.



## 总 序

《税法专题研究文库》是继《财税法系列教材》、《财税法论丛》和《当代中国依法治税丛书》之后由我主持推出的另一个大型税法研究项目。该项目的致力目标,不仅在于展示当代中国税法学研究的最新成果和新型理念,更在于激励和促成一批年轻而具有开拓创新精神的税法学者脱颖而出,在传播、推广税法知识的同时,加快有共同语言和交流平台的税法研究职业团队的形成和建设。

税法学是一门年轻的,开放的,尚处于成长、上升期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学那样拥有悠久的历史渊源;谓其开放,是因为它与经济学、管理学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长和上升,是因为它的应用和发展空间无限广阔。在我国入世后,随着税收国家、税收法治理念的深入,纳税人作为独立的权益主体而存在,其对税收的课征比任何时期都更为敏感和关心。税法学的存在价值,正在于去发现和掌握如何更好地把握征纳双方的权益配置和利益平衡,在公平、正义的法治理念下实现国家税收秩序的统一、稳定与和谐。

回首来路,我致力于税法学研究已近二十载。其间,发表和出版了一系列论文和专著,承担了十余项与税法相关的国家级、部级科研课题,对税法和税法学的发展,自问和同行们一起作了一些力所能及的事情。但是,一个清醒和不安的感受是,中国税法学的研究力量仍然十分薄弱,有分量的研究成果仍不多见,税法和税法学应有的地位与政治、法律现实仍相差太远。在深刻思索这种现状的解决出路后,一个明确的方案逐渐清晰。要想使中国税法学研究摆脱目前的低迷徘徊状态,单靠分散、个别研究的力量绝非力所能及。当下必要之攻势谋略,必须是调动全国范围内志同道合的研究力量,整合各方面可协同作战的有效资源,重视一批有闯劲、有后劲的新一代年轻税法学者的挖掘和培养,形成和建设相对稳定的职业研究团体,调整并保持

结构合理的学术梯队,以使税法学研究得以在集体智慧下专攻。惟其如此,中国税法学研究落后的局面才可能尽快改观,中国税法学研究才有望在世界税法学宝库中占据一席之地,而税法学研究的传承薪火也才能代代相传,生生不息。

正是有了这种新的努力方向和目标,从1995年起,作为主编,我先后在法律出版社、人民出版社出版了《财税法系列教材》,现已出版7部,该系列教材不断对财税法的教学体系、教学内容和教学方法进行革新。2000年,我与法律出版社积极联系,合作推出了《财税法论丛》,收录和发表具有理论深度和实践意义的专题论文。该刊现已被确定为中国法学会财税法学研究会的会刊,并已正式出版两辑。2001年,我与武汉大学出版社合作推出了《当代中国依法治税丛书》,该丛书从理论与实践的结合上分析和探讨当代中国依法治税问题,现已出版5本。这三项计划的开展,不仅使税法学研究的问题、方法和进程逐渐为法学界所熟悉和认同,同时也使得一批税法学人有了更多的交流、更深的合作。正是在与作者群的交往中,我既看到了新一代税法学者的耕耘和梦想,更感受到了他们在途中的艰辛与困惑。

这群年轻的学者大多已取得博士学位,或已取得副教授职称,且至少熟练掌握一门外语。最为重要的是,他们对专业研究充满热忱,愿意为中国税法学的繁荣贡献毕生精力。但税法领域的纯学术著作市场风险非常大,出版社不愿轻易涉足,学者们也无力承担高昂的出版成本。因此,即便他们对税法研究颇有心得,也难以将成果集辑成书,最多只是零散摘取一些作为论文发表。正是在他们的期待和鼓励下,为了给税法专著提供一个与社会广泛交流的机会,引导和激励更多的优秀人才加入研究队伍,我与北京大学出版社副总编辑杨立范先生积极接触、多次磋商,经过共同努力,终于在2002年达成了本文库的出版协议。

在此,我代表本人和文库的作者群,衷心感谢北京大学出版社对中国税法学研究事业的关心和远见。他们不但承担作品出版的全部市场风险,还愿意按正常标准支付稿费。这种支持不亚于设立了一个税法研究基金,它使得总主编得以安心和严格地依学术标准组织

稿件,使得作者可以不受资金问题的困扰而潜心研究和创作。此举的意义,远远超出了一种商业架构,事实上为中国年轻的税法学提供了一个新的发展机遇。这里要特别致谢的是杨立范先生,他的智识和筹划,是本文库得以与读者见面不可或缺的重要因素。

本文库计划每年出版 3—5 本,内容涉及税法哲学、税法史学、税法制度;税收债法、税收程序法;税收收入法、税收支出法;国内税法、外国税法、国际税法、比较税法等多重角度和层面。它是一个发展的文库和动态的窗口,只要观点鲜明,体系严密,资料翔实,论证有力的税法专著,都可成为文库的优选对象。我们希望,本文库能够成为展示税法理论成果的窗口,加强税法学术交流的平台;能够通过它发现和锻炼更多的税法学人,为税法理论与实践的沟通、互动,为税收法治的早日实现提供一条重要的渠道和路径。

刘剑文

2003 年元旦于北京大学法学院  
财税法研究中心

# 目 录

|          |       |
|----------|-------|
| 导言 ..... | ( 1 ) |
|----------|-------|

## 上篇:税收程序法的基本原理

|                                 |               |
|---------------------------------|---------------|
| <b>第一章 税收程序法的界定与分析 .....</b>    | <b>( 17 )</b> |
| 一、税收程序的法律分析 .....               | ( 17 )        |
| (一) 税收程序内涵的界定 .....             | ( 17 )        |
| (二) 税收程序类型的分析 .....             | ( 25 )        |
| (三) 税收程序与税收诉讼程序的共同点、区别和衔接 ..... | ( 29 )        |
| 二、税收程序法的理论界定 .....              | ( 31 )        |
| (一) 税收程序法特定内涵的考察与分析 .....       | ( 31 )        |
| (二) 税收程序法的特征 .....              | ( 37 )        |
| 三、税收程序法的地位和渊源 .....             | ( 42 )        |
| (一) 税收程序法的地位问题 .....            | ( 42 )        |
| (二) 税收程序法的渊源形式 .....            | ( 46 )        |
| <b>第二章 税收程序的价值 .....</b>        | <b>( 52 )</b> |
| 一、法律程序价值的一般理论 .....             | ( 52 )        |
| (一) 法律程序价值的不同含义及其类型 .....       | ( 52 )        |
| (二) 有关法律程序价值的理论学说——程序工具主义       |               |
| 理论与程序本位主义理论 .....               | ( 54 )        |
| (三) 小结 .....                    | ( 61 )        |
| 二、税收程序的外在价值:税收程序的工具性 .....      | ( 62 )        |
| (一) 税收程序结果公正的评价标准 .....         | ( 63 )        |

|   |       |
|---|-------|
| (二) 税收程序的工具意义:保障实体税法的实施 .....               | (65)  |
| 三、税收程序的内在价值:税收程序的公正性 .....                  | (69)  |
| (一) 税收程序内在价值的内涵及其分析方法 .....                 | (69)  |
| (二) 程序正义与税收程序的内在价值——税收程序价值<br>的主要思想根源 ..... | (70)  |
| (三) 税收程序内在价值的基本形态——税收程序最低<br>限度公正的标准 .....  | (75)  |
| (四) 税收程序内在价值的意义 .....                       | (81)  |
| 四、税收程序价值的多元化及其协调 .....                      | (83)  |
| (一) 税收程序的效率价值 .....                         | (83)  |
| (二) 税收程序诸价值的协调 .....                        | (85)  |
| (三) 小结 .....                                | (90)  |
| <b>第三章 税收程序法的基本原则</b> .....                 | (91)  |
| 一、税收程序法基本原则的性质及其体系 .....                    | (91)  |
| (一) 税收程序法基本原则含义、性质的考察与分析 .....              | (91)  |
| (二) 税收程序法基本原则的功能 .....                      | (95)  |
| (三) 我国税收程序法基本原则体系的确立 .....                  | (97)  |
| 二、比例原则:一个程序与实体共通的核心原则 .....                 | (104) |
| (一) 比例原则的渊源、内涵和适用条件 .....                   | (104) |
| (二) 比例原则在税收程序法上的适用 .....                    | (107) |
| (三) 小结 .....                                | (111) |
| 三、税收的程序性基本原则 .....                          | (112) |
| (一) 公开原则 .....                              | (112) |
| (二) 参与原则 .....                              | (122) |
| (三) 尊重纳税人原则 .....                           | (125) |

### 中篇:税收程序法的理论范畴

|                         |       |
|-------------------------|-------|
| <b>第四章 征纳权利</b> .....   | (129) |
| 一、征纳权利义务的理论解读 .....     | (130) |
| (一) 征纳权利义务含义的法律分析 ..... | (130) |

|  |       |
|--|-------|
| (二) 征纳权利的定位 .....                      | (132) |
| (三) 征纳权利的分类 .....                      | (141) |
| (四) 征纳义务 .....                         | (146) |
| (五) 征纳权利与征纳义务的多重性关系 .....              | (149) |
| 二、征税职权——保障实体税法实施的专属权力 .....            | (151) |
| (一) 征税职权的概念和特征 .....                   | (151) |
| (二) 征税职权的内容 .....                      | (152) |
| (三) 征税优益权: 征税职权的保障条件 .....             | (155) |
| (四) 征税权限: 征税职权行使的法定界限 .....            | (156) |
| 三、税收程序性权利——保障程序公正机制建立<br>的核心权利 .....   | (161) |
| (一) 税收程序性权利与实体性权利的含义及关系 .....          | (162) |
| (二) 税收程序性权利的内容 .....                   | (164) |
| (三) 税收程序性权利与纳税人权利保护 .....              | (170) |
| 四、征税权与纳税人权利的相互关系 .....                 | (172) |
| (一) 征税权与纳税人权利的性质及其差异 .....             | (172) |
| (二) 征税权与纳税人权利的相互关系及其实现对策 .....         | (174) |
| <b>第五章 税收程序法律关系</b> .....              | (178) |
| 一、税收程序法律关系的内涵及性质分析 .....               | (178) |
| (一) 税收程序法律关系丰富内涵的揭示 .....              | (178) |
| (二) 税收程序法律关系的多样性与交织性 .....             | (184) |
| (三) 税收程序法律关系的本质——平衡精神<br>和程序保障原则 ..... | (186) |
| 二、税收程序法律关系的构成 .....                    | (196) |
| (一) 税收程序法律关系的主体 .....                  | (197) |
| (二) 税收程序法律关系的客体 .....                  | (199) |
| (三) 税收程序法律关系的内容 .....                  | (201) |
| 三、税收程序法律关系的变动 .....                    | (201) |
| (一) 变动的情形 .....                        | (202) |
| (二) 变动的原因 .....                        | (203) |
| <b>第六章 税收程序法主体</b> .....               | (205) |

|                              |       |
|------------------------------|-------|
| 一、税收程序法要素的理论分析 .....         | (205) |
| (一) 有关税法要素的主要观点 .....        | (205) |
| (二) 税收程序法要素的界定及分类 .....      | (206) |
| 二、税收程序法主体的含义 .....           | (208) |
| 三、征税主体 .....                 | (209) |
| (一) 征税主体 .....               | (209) |
| (二) 征税相关主体 .....             | (210) |
| 四、纳税主体 .....                 | (212) |
| (一) 纳税人 .....                | (213) |
| (二) 扣缴义务人 .....              | (215) |
| (三) 纳税担保人 .....              | (217) |
| (四) 税务代理人 .....              | (219) |
| <b>第七章 征纳行为</b> .....        | (220) |
| 一、征税行为的界定 .....              | (220) |
| 二、征税行为的过程性 .....             | (222) |
| 三、征税行为的分类 .....              | (224) |
| 四、征税行为的效力 .....              | (227) |
| (一) 征税行为的有效要件 .....          | (227) |
| (二) 征税行为的效力内容 .....          | (228) |
| (三) 征税行为的效力时间 .....          | (229) |
| (四) 征税行为的无效、撤销、废止与更正 .....   | (229) |
| (五) 征税行为的追认、补正与转换 .....      | (231) |
| 五、纳税行为 .....                 | (232) |
| <b>第八章 税收程序制度</b> .....      | (236) |
| 一、通则性税收程序制度——税收程序的一般规定 ..... | (237) |
| 二、税收管理程序制度 .....             | (244) |
| 三、税收确定程序制度 .....             | (245) |
| 四、税收征收程序制度 .....             | (246) |
| 五、税收执行程序制度 .....             | (248) |
| 六、税收检查程序制度 .....             | (250) |
| 七、税收处罚程序制度 .....             | (252) |

|                                 |              |
|---------------------------------|--------------|
| 八、税收救济程序制度 .....                | (256)        |
| 九、税收立法程序制度 .....                | (259)        |
| <b>第九章 税收法律责任</b> .....         | <b>(263)</b> |
| 一、税收违法行为 .....                  | (264)        |
| (一) 税收违法行为的含义和构成要件 .....        | (264)        |
| (二) 税收违法行为的分类 .....             | (266)        |
| 二、税收法律责任的形式 .....               | (269)        |
| (一) 征税主体的责任形式 .....             | (269)        |
| (二) 纳税主体的责任形式 .....             | (270)        |
| (三) 税收程序违法的责任形式 .....           | (273)        |
| (四) 抽象税收行为违法的责任形式 .....         | (274)        |
| (五) 税收刑事责任的形式 .....             | (275)        |
| 三、税收罚则的适用 .....                 | (277)        |
| (一) 免于处罚 .....                  | (277)        |
| (二) 处罚裁量 .....                  | (278)        |
| (三) 违反税收管理行为与违反税款征收行为应否并罚 ..... | (279)        |
| (四) 行政处罚与刑事处罚应否并罚 .....         | (279)        |
| (五) 没收违法财产和物品的所有权问题 .....       | (280)        |
| (六) 适用法律的原则 .....               | (281)        |

## 下篇:税收程序法的立法分析

|                              |              |
|------------------------------|--------------|
| <b>第十章 税收程序法的模式</b> .....    | <b>(285)</b> |
| 一、税收程序法的目标模式 .....           | (285)        |
| (一) 税收程序法目标模式的界定 .....       | (285)        |
| (二) 权利模式与效率模式的特征及其影响因素 ..... | (287)        |
| (三) 我国税收程序法目标模式的选择 .....     | (290)        |
| 二、税收程序法的体例模式 .....           | (293)        |
| (一) 各国税收程序法体例模式的一般分析 .....   | (293)        |
| (二) 税收程序法与税法法典化 .....        | (296)        |
| (三) 中国税收程序法的体例模式 .....       | (299)        |



|   |       |
|---|-------|
| <b>第十一章 税收程序法的内容和架构</b> .....                   | (307) |
| 一、税收程序法的基本内容 .....                              | (307) |
| (一) 税收程序法与其他法律的关系 .....                         | (307) |
| (二) 我国税收程序法的基本内容 .....                          | (309) |
| 二、税收程序法的立法架构 .....                              | (311) |
| (一) 税收程序法立法架构的一般考察 .....                        | (311) |
| (二) 我国税收程序法立法架构的设想 .....                        | (312) |
| <b>第十二章 我国税收程序法的历史发展和税收程序改革<br/>的基本思路</b> ..... | (316) |
| 一、我国税收程序法的历史发展 .....                            | (316) |
| (一) 分散规定的初创和停滞阶段(1949—1986年) .....              | (316) |
| (二) 有专门立法的建立和发展阶段(1986—1996年) .....             | (318) |
| (三) 向新模式转化的健全和完善阶段(1996年至今) .....               | (322) |
| 二、我国税收程序改革的基本思路 .....                           | (326) |
| (一) 我国税收程序法的现状及存在的问题 .....                      | (326) |
| (二) 我国税收程序改革的基本思路 .....                         | (328) |
| <b>结束语:基本结论</b> .....                           | (333) |
| <b>参考文献</b> .....                               | (335) |
| <b>后记</b> .....                                 | (348) |