

税收征管法律疑难问题研究

——兼议《税收征管法》的修订

中国税务学会学术委员会第四研究部 著

A Study on Knotty Legal Issues in
Tax Collection and
Administration—With a Light on
Amendment to the Tax Collection
and Administration Law

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

税收征管法律 疑难问题研究

——兼议《税收征管法》的修订

中国税务学会学术委员会第四研究部 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收征管法律疑难问题研究: 兼议《税收征管法》的修订/中国税务学会学术委员会第四研究部著. —北京: 经济科学出版社, 2017. 10

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8454 - 9

I. ①税… II. ①中… III. ①税法 - 研究 - 中国
IV. ①D922. 220. 9

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 231185 号

责任编辑: 谭志军 卢元孝

责任校对: 杨海

责任印制: 王世伟

税收征管法律疑难问题研究

——兼议《税收征管法》的修订

中国税务学会学术委员会第四研究部 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcsb. tmall. com](http://jjkxcsb.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 19.75 印张 330000 字

2017 年 10 月第 1 版 2017 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8454 - 9 定价: 58.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

编 委 会

总策划：涂龙力

主 编：陈玉琢

副主编：丁 芸 严锡忠 滕祥志

施正文 陈少英

编 委：王明世 张久慧 张 松 张立旺

姚轩鸽 余 静 胡邵峰 丁 锋

新形势下《税收征管法》的 修订（代序）

《中华人民共和国税收征收管理法》（本书以下简称《税收征管法》）修订自2008年列入十一届全国人大常委会立法规划到2016年再次列为十二届全国人大常委会立法规划，时隔8年^①，这期间国家税务总局曾两次在系统内公开征求修订意见稿，国务院法制办在2013年6月30日和2015年1月5日也曾两次发布《中华人民共和国税收征收管理法修订（正）草案（征求意见稿）》公开向社会征求意见。2016年和2017年国务院两次将修订《税收征管法》列入当年立法工作规划中全面深化改革急需的项目。针对国务院2015年1月5日发布的《中华人民共和国税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》，（本书以下简称《征求意见稿》），全国人大常委会预工委在一定范围内下发了征管法修订调研提纲。在深入推进财税体制改革的新形势下，《税收征管法》（修订案）的出台，将为实体税制特别是直接税制的改革，为化解税收执法新风险提供“良法”支撑。业内期盼历经两次“难产”后的《税收征管法》（修订案）2017年底能够“顺产”。

一、新一轮修订《税收征管法》面临的新形势

一部法律的修订离不开特定的历史环境背景，同样，特定的历史环境会影响和制约法律修订的内容与进程。新一轮《税收征管法》的修订是在新形势下进行的，这里所指的新形势具有特定的内涵，是指国务院法制办

^① 巧合的是，从1992年9月4日第七届全国人大常委会通过我国第一部《税收征管法》到2001年4月28日第九届全国人大常委会决定第一次修订，其中间隔了8年；本轮修订从2008年列入修订规划到2016年第二次列入修订规划也间隔了8年。

2015年1月5日发布《征求意见稿》以后足以影响《税收征管法》修订的特定事件，这种形势主要包括五个内容。

(一) 党的十八届四中全会提出了全面推进依法治国要求

2014年10月23日十八届四中全会通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》(以下简称《法治决定》)是修订《税收征管法》的纲领性文献,《法治决定》明确提出了许多与修订《税收征管法》密切相关且长期以来广为税务机关密切关注的重要内容。主要包括:建设中国特色社会主义法治体系的要求;把所有规范性文件纳入备案审查范围、依法撤销和纠正违宪违法的规范性文件的要求;重要行政管理法律法规由政府法制机构组织起草的要求;对部门间争议较大的重要立法事项引入第三方评估、不能久拖不决的要求;完善执法程序、权责法定的要求;健全依法决策机制的要求;健全行政执法和刑事司法衔接机制、完善案件移送标准和程序,克服有案难移、以罚代刑、实现行政处罚和刑事处罚无缝对接的要求;建立健全行政裁量权基准制度、加强行政执法信息化和信息共享、提高执法效率的要求;明确纪检监察和刑事司法办案标准和程序衔接的要求;健全依法维权和化解纠纷机制的要求;等等。因《征求意见稿》完成时间等客观原因,十八届四中全会的上述要求在《征求意见稿》中未能完全体现和落实,本轮修订时应当坚决贯彻十八届四中全会精神,将党的决定转化为国家意志。

(二) 中办、国办下发《深化国税地税征管体制改革方案》

2015年10月中改组审议通过、2015年底中办、国办联合下发的《深化国税地税征管体制改革方案》(以下简称《改革方案》)是落实十八届三中全会关于“完善国税、地税征管体制”的重要战略步骤。《改革方案》包括国税、地税合作体制和税收征管模式两大内容。其中税收征管模式中的基本程序包括:第一,加强事中事后管理、纳税人分类分级管理、提升大企业管理层级、建立自然人税收管理、税务稽查改革、全面推行电子发票、加快税收信息系统建设、发挥税收大数据服务国家治理作用等转变征管方式的内容;第二,推行税收规范化建设、推进办税便利化改革、建立服务合作常态化机制、建立促进诚信纳税机制、健全纳税服务投诉机制等创新纳税服务机制的内容;第三,积极参与国际税收规则制定、不断加强国际税收合作、严厉打击国际逃避税、主动服务对外开放战略等深度

参与国际合作内容等。《改革方案》是国家税务总局下发的几个工作规范特别是《国家税务局、地方税务局合作工作规范》（以下简称《合作规范》）的升级版，是今后税务机关执法的最高级别的政策依据。因此，修订《税收征管法》应当与时俱进，充分体现《改革方案》的要求，避免执法风险。

（三）两部重要法律对修订《税收征管法》的影响

《征求意见稿》发布之后，我国又有《中华人民共和国行政诉讼法》（本书以下简称《行政诉讼法》）的修订实施和《中华人民共和国民法总则》（以下简称《民法总则》）的出台，这必将对《税收征管法》的修订产生重大影响，《税收征管法》应当与之衔接。

2015年5月1日起，十二届全国人大常委会第十一次会议首次修订通过的《行政诉讼法》实施，将直接影响《税收征管法》的修订，为避免两法的不协调，上述内容应当体现在新一轮《税收征管法》的修订中。

2017年3月16日十二届全国人大第五次会议通过的《民法总则》对修订《税收征管法》具有重大影响，主要包括税法基本原则、税收权利的主体与客体、税收权利的保护与行使、诉讼时效等。此外，《民法总则》对完善税收法律体系具有重要理论与现实意义。比如，中国应当创制一部《税法总则》或《税收基本法》，中国应当创制一部《税收征管法典》等。

（四）以“互联网+”为代表的现代信息技术发展对税收征管的新要求

提高税收治理能力现代化是对税收征管工作提出的时代要求，税收治理能力现代化至少应当包括税收治理理念的现代化、税收治理制度的现代化和税收治理手段的现代化。信息管税是提高税收治理能力现代化的最重要的治理手段，是实现税收制度现代化的保障。这是电子商务、互联网金融等新业态的迅速发展对税收征管提出的必然要求。信息管税最要紧的是先管好信息，这是重中之重，也是现行《税收征管法》最大软肋之一。因此，修订《税收征管法》最重要的任务之一，是强化信息管税的基本程序制度和法律责任制度。

（五）国际税收征管协作对税收征管提出的新任务

加快实施“走出去”战略，是我国在新一轮对外开放中的一项重要战略决策。与之相适应，税收征管的国际协作也日益频繁，为推进“一带一

路”发展战略，帮助企业走出去、解决重复征税、防止税收歧视和降低税收风险，《税收征管法》应当发挥重要作用。如何确定国际税收间的合作和加强国际税收管理的基本程序，这是现行《税收征管法》的法律空白，在目前尚无国际税收征管协作方面立法规划的条件下，新一轮《税收征管法》的修订应当填补这一法律空白，为支持扩大对外开放、鼓励企业走出去提供税收服务。

二、修订《税收征管法》的指导思想与定位

（一）指导思想

当前，全面推进依法治国是国家治理的新形势、新常态，税收立法应当认识、适应和引领这一新形势、新常态。本轮修订《税收征管法》的指导思想应当是：以十八届三中全会提出的税收法定原则为纲，以十八届四中全会提出的全面推进依法治国、促进国家治理体系和治理能力现代化为目，纲举目张，形成完备的税收法律规范体系、高效的税收法治实施体系、严密的税收法治监督体系、有力的税收法治保障体系。

以十八届三中全会提出的税收法定原则为纲。首先，要厘清税收法定原则的性质、定位与作用。从性质看，税收法定原则不仅仅是税法领域的最基本原则，还是推进法治国家、法治政府、法治社会的基本原则；从定位看，税收法定原则是国家治理体系的基本原则，从这个意义上讲税收法定原则应当是宪法性原则；从作用看，税收法定原则是规避税收执法风险的最基本原则。其次，税收法定原则应当贯彻修订《税收征管法》的始终。一是凡税收基本程序制度应当在《税收征管法》中界定。比如稽查局执法的主体资格、执法的基本程序、执法的法律效力等。二是凡税收基本程序的界定应当明确免生歧义。比如“计税依据明显偏低且无正当理由”就应当在《税收征管法》明确界定。^①三是有关税收法律制定的程序应当法定。比如，制定、审查税收行政规范性文件的程序缺少法律规定，应当在《税收征管法》中作原则性规定等等。

以十八届四中全会提出的全面推进依法治国、促进国家治理体系和治理能力现代化为目。应当增补以下相关内容：第一，公正、公平、公开的

^① 税务机关因规定不明确而败诉的案例较多，这是一个国际性难题。

立法原则（特指《税收征管法》及其实施细则、部门规章和规范性文件的立法）；第二，加强规范性文件备案审查程序制度；第三，委托第三方立法程序制度；第四，创新执法体制，完善执法程序，严格执法责任，建立权责一致运行高效的体制；第五，完善参与、论证、评估、审查、讨论的决策程序制度；第六，建立法律顾问程序制度；第七，建立行政法和刑事司法衔接程序制度，包括案件移送标准和程序、信息共享程序、行政处罚与刑事处罚无缝对接等；第八，完善规范公正文明执法程序，包括许可、处罚、强制、征收、检查以及裁量权基准制度等；第九，税务机关与检察机关、审判机关衔接的工作程序；第十，维权与化解纠纷程序，包括调节、仲裁、复议、诉讼等。

修订《税收征管法》应当以十八届四中全会要求为准，形成高效的税收法治实施体系。第一，创新税收执法体制、适应税收执法新常态。创新税收执法体制是指运用创新思维与创新理念，设计一套适应税收新常态的税收执法机制。创新税收执法体制必须适应税收运行新常态：一是要树立依法征税而不是依行政计划征税的新思维。依计划征税特别是各级政府税收任务层层加码有悖税收法定原则，应当坚持“依法征税，不征过头税”这一基本原则。二是树立提高征管质量的新理念。提高征管质量，就是要由过去单纯追求完成和超额完成任务的导向转变为按中央政治局2014年6月30日审议通过的《深化财税体制改革总体方案》所指出的充分发挥税收促进结构优化的职能作用为导向。三是树立税收执法体制新模式的新思路。为适应税收新常态，税收执法体制必须创制一套以依法治税为核心的征管制度和征管模式，形成高效的税收法治实施体系。第二，完善税收执法基本程序制度。一是改革税务登记程序，这是税收执法的起点。应当遵循十八届三中全会关于注册登记新方式和商事制度改革的新形势作适应性修订。二是申报纳税程序。应该鼓励自主申报、电子申报，提高申报效率。三是税额确认是决定税收执法质量的关键，包括接受申报和税收评定两个阶段。四是税款追征是税收执法的重要组成部分，应当明确税款追征的期限，厘清税收利息和滞纳金性质，确保依法追征。五是强制执行。应当与《行政强制法》《行政诉讼法》相衔接，明确细化税收行政强制执行程序和修订税务行政诉讼程序。六是税务稽查程序是推进税收法治实施体系的保障。应当立法明确税务稽查的法律地位和法定程序，确保税收法治的

顺利实施。七是税收争议程序既是税收执法的监督程序也是纳税人权益的维护程序，应当一方面有利于保护纳税人正当权益，另一方面有利于提高纳税人的税法遵从度。第三，法律责任程序是顺利推进税收法治实施的保障。十八届四中全会提出“建立重大决策终身责任追究制度及责任倒查机制”，这为推进税收法治实施提供了政策支撑。当前涉税信息管理是深化税收实体制度改革（特别是房地产税和个人所得税的改革）、推进税收法治实施体系的最大软肋和瓶颈，应当通过立法明确信息提供的第三方应当全面、完整、真实、及时提供涉税信息的程序与责任追究程序制度。第四，完善税收执法与税收司法的衔接程序制度。十八届四中全会提出“健全行政执法与刑事司法衔接机制”时特别强调“完善案件移送标准和程序，建立行政执法机关、公安机关、检察机关、审判机关信息共享、案情通报、案件移送制度，坚决克服有案不移、有案难移、以罚代刑现象，实现行政处罚和刑事处罚无缝对接”。当前尤为重要的，一是健全税务稽查与公安等司法机关涉税案件的衔接程序制度，坚决克服涉税案件不移和难移问题；二是健全税务机关与审判机关的信息共享和案情通报衔接程序制度，重点解决好破产清偿程序中税收债务的清偿程序。

（二）《税收征管法》的定位

法律定位涉及该法的功能作用、调整对象及内容结构。从某种意义上讲，《税收基本法》二次列入全国人大立法规划最终难以出台的基本原因之一，是因为《税收基本法》的定位问题存在一些分歧。^①因此，修订《税收征管法》的前提是厘清其定位。

税法是调整税收法律关系的总称。从内容看，税收法律关系包括税收分配关系和税收征纳关系两大类，前者由税收实体法来调整，后者由税收程序法来调整。税收征管程序是指税收征纳主体实施征纳行为、做出征税决定所遵循的方式、步骤、时限和顺序的相互关系的总和。^②税收征管程序法是指国家权力机关及授权机关（行政机关）依法制定的、旨在调整程序法律关系的法律规范的总称。^③

① 《税收基本法》与《税法通则》的名称之争，其实质是定位之争。

② 参见施正文著：《税收程序法论》，北京大学出版社 2003 年版。

③ 参见涂龙力、王鸿貌主编：《税法学通论》，中国税务出版社 2007 年版。

厘清《税收征管法》的定位，首先要厘清税收征管的内涵与外延。税收征管首先应当包括税收征收和税收管理两个方面，如果说税收征收内涵是指狭义的税款征收环节，包括申报纳税、税额确认、税款追征等基本环节。那么，税收管理的内涵则覆盖整个税收执法全过程的各个环节，包括纳税服务、税务稽查、纳税争议等。因此，税收征管程序具有一定的层次性。

税收程序的层次性决定了税收程序法的层次性。税收程序层次包括：第一，狭义层次。狭义的税收程序是指税收征纳程序，是征纳主体双方完成税收缴纳活动应遵循的方式、步骤、时限和顺序的相互关系总和。第二，中义层次。中义的税收程序是指除狭义程序外还应包括纳税服务、税务稽查等税收管理应遵循的方式、步骤、时限和顺序的相互关系总和。第三，广义层次。广义税收程序是指除中义程序外还应包括税收立法的程序、税收司法程序以及税法监督程序等等。与之相适应，税收程序法也包括三个层次：第一，狭义的税收程序法即《税收征管法》；第二，中义的税收程序法即《税收执法程序法》；第三，广义的税收程序法即《税收程序法》。

广义的税收程序及《税收程序法》。税收程序是一个程序体系。广义的《税收程序法》应涵盖所有税收立法、税收执法、税收司法和税法监督应遵循的方式、步骤、时限和顺序等全部内容。根据我国法律实践特别是税法实践（尤其是立法技术）暂不可能制定税收程序法典（但这是大趋势），在《税收基本法》出台遥遥无期或一定时期内根本不可能出台的情况下，《税收程序法》可定位为税收基本程序法。

中义的税收程序及《税收执法程序法》。中义的税收程序应涵盖所有税收执法程序，包括税收管理、税收确定、税款征收、税收执行、税收检查（含稽查）、税收处罚和税收救济等税收的执法活动中应遵循的方式、步骤、时限和顺序等内容。因此《税收执法程序法》应定位为包括全部税收执法环节的税收程序法律。

狭义的税收程序及《税收征管法》。狭义的税收程序仅包括税收管理、税收确定、税款征收和税收执行等程序。

我们认为，在税务稽查、纳税服务等环节不可能创制《税务稽查法》《纳税服务法》等单行税法的前提下，《税收征管法》应当定位为税收征

管基本程序法，而现行《税收征管法》基本属于狭义的税收执法。确定这一定位的意义在于：第一，调整现行《税收征管法》内容结构，增加税务稽查、纳税服务等程序内容；第二，总局应当成立以局长为组长的《税收征管法》修订领导小组，协调各相关司局，推进立法进程。第三，为创制《税收征管法典》奠定基础。

三、修订《税收征管法》应当增加的内容

（一）应当增加税收征管体制改革内容

中办、国办联合下发的《改革方案》是国家税务总局下发的《合作规范》的升级版，主要包括国税、地税征管体制改革和税收征管（广义）模式改革两大项内容，其中尤以税收征管模式改革内容居多。

首先，应当增加《改革方案》提出的征管体制改革的主要内容。第一，厘清国税和地税、地税和其他部门的税费征管职责划分，着力解决国税、地税征管职责交叉以及部分税费征管职责不清等问题。第二，坚持法治引领，改革创新，发挥国税、地税各自优势，推动服务深度融合、执法适度整合、信息高度聚合，着力解决现行征管体制中存在的突出和深层次问题，不断推进税收征管体制和征管能力现代化。第三，税务机关与其他收费（基金）机关税收管辖权的界定，比如《环保税法》中税务机关与环保机关的权利、义务、责任与程序。

其次，应当增加《改革方案》提出征管模式改革的主要内容。第一，创新纳税服务机制。涉及推行税收规范化建设、推进办税便利化改革、建立服务合作常态化机制、建立促进诚信纳税机制、健全纳税服务投诉机制等五个方面。第二，转变税收管理方式。涉及切实加强事中事后管理、对纳税人实施分类分级管理、提升大企业税收管理层级、建立自然人税收管理体系、深化税务稽查改革、全面推行电子发票、加快税收信息系统建设、发挥税收大数据服务国家治理的作用等八个方面。第三，深度参与国际合作。涉及积极参与国际税收规则制定、不断加强国际税收合作、严厉打击国际逃避税、主动服务对外开放战略等四个方面。第四，信息高度聚合。涉及创新纳税服务机制中的建立服务合作常态化机制、转变征收管理方式中的加快税收信息系统建设、深度参与国际合作中的不断加强国际税收合作、构建税收共治格局中的推进涉税信息共享等四个方面。

最后，应当增加《改革方案》中涉及的法律问题。第一，征管体制改革中涉及的法律问题。国税与地税、地税与收费部门税收管辖权的界定。第二，征管模式改革中涉及的法律问题。这部分应当在修订《税收征管法》中增加的内容最多。主要包括：一是填补空白的内容。比如，纳税服务的法律效力、投诉的程序；自然人税收管理体系；税务稽查局的执法主体资格、法定权限、案件移送的程序与责任；国际税收征管协作的程序与责任等等。二是明确难点的内容。比如纳税服务与依法治税关系、社会共治中信息共享的程序、义务、责任；反避税（比如第三十五条第六款计税依据明显偏低且无正当理由）等等。

上述《改革方案》中要求的涉及税收征管基本程序内容，应当在修订《税收征管法》时充分考虑，使税收征管体制改革于法有据。

（二）应当增加与《行政诉讼法》《民法总则》相衔接的内容

法律衔接特别是不同部门法律之间的衔接是避免法律冲突、避免执法风险、避免行政复议与诉讼不协调的制度保障。作为税收执法基本程序法的《税收征管法》应当加强与其他部门法律特别是程序性法律的衔接，比如新修订的《行政强制法》《行政诉讼法》以及将要修订的《行政复议法》。基于《征求意见稿》中已增修了《行政强制法》中的相关内容，再修订时主要应当增加与《行政诉讼法》的衔接内容。此外，还应当与《民法总则》相衔接。

2014年11月11日全国人大常委会首次修订的《行政诉讼法》中与税收执法相关的主要内容有：一是法院受案范围扩大，包括限制竞争、摊派等；二是行政机关不得干预阻碍法院立案；三是为方便当事人，可以口头起诉；四是为减少对原告阻碍，可实行登记立案；五是起诉期限由3个月延长到6个月；六是为缓和矛盾、有利于解决问题，行政首长出庭应诉^①；七是为避免当地干预可跨区管辖；八是为缓解执行难，对不执行人可拘留行政机关直接责任人；九是复议机关是共同被告，即维持原判的是共同被告，改变决定的复议机关是被告；十是明确提出要解决行政争议，强化救济功能；等等。

需要特别指出的是，最高人民法院关于《行政诉讼法》的第二十一条

^① 2016年3月31日江苏省省市两级地税局长出庭应诉，开创了行政首长出庭应诉的先河。

司法解释（法释〔2015〕9号）中规定：“规范性文件不合法的，人民法院不作为认定行政行为合法的依据，并在裁判理由中予以阐明。做出生效裁判的人民法院应当向规范性文件的制定机关提出处理建议，并可以抄送制定机关的同级人民政府或者上一级行政机关。”该规定应引起税务机关充分重视：在我国税收执法实践中，大量的各级税务机关制定的规范性文件是基层税务机关执法的主要依据^①，因规范性文件不“规范”引发的税务诉讼案件也日益增多。修订《税收征管法》时应当高度重视这一有悖税收法定原则的普遍现状，与《行政诉讼法》衔接，增加规范性文件的创制、备案、监督、应诉、处理等相关内容^②，以规避执法风险。

（三）应当明确税收法律适用问题

税收执法实践中，基层税务机关经常遇到的执法风险是税收法律与其他部门法律的适用理解问题，特别当二者存有异议时税务执法机关很难适应。

修订《税收征管法》时应当明确税收法律与其他部门法律的适用问题。比如，应当明确在涉税法律事项中，税法规定属于特别规定，其他部门法律属于一般规定。这是基于十八届三中全会关于“财政是国家治理的基础和重要支柱，实现国家长治久安的制度保障”的决定。明确税法规定属于特别规定的意义：一是敦促提高税收立法级次。《立法法》规定的法律适用是有前提的，即在同级次法律间才有特别规定与一般规定的适用问题，否则，下位法与上位法不一致时的适用原则只能是下从上。二是有利化解税收执法风险。只有落实税收法定原则，提高税收立法级次，才能化解税法与其他部门法不协调产生的执法风险。

四、应当深入探讨的几个问题

（一）规范授权立法及其程序

《立法法》进一步明确了税收基本制度只能制定法律且界定了税收基本制度的内涵（尽管还有待完善），同时还明确了授权立法的主体、范围

^① 据国家税务总局法规司2007年公布的数字，共清理各级规范性文件7万多件。

^② 可能有人会认为这属于立法问题，已超出《税收征管法》范围，但《税收征管法》是执法基本程序法，从程序角度增加相关内容不是僭越立法权。

与时效，明确了不得转授权等等，这为落实税收法定原则提供了法律支撑。然而，在税收立法实践中，一揽子授权、空白授权、无期限授权等有悖税收法定原则的情形仍可能发生。

国务院就税收基本制度事项立法转授给财税主管部门制定部门规章或规范性文件的程序是否适当？在国务院主管部门下发的部门规章或规范性文件中冠以“经国务院批准、同意抑或国务院常务会议通过”、涉及税收基本制度的立法是不是正当的授权立法程序？从2012年上海的营改增试点再到2016年全面推行营改增，几乎涉及所有税收基本制度内容的立法，都由财税主管部门冠以“经国务院批准或同意”、以通知形式下发。

（二）增加国地税征管体制内容

中办、国办联合下发的《改革方案》中涉及许多税收征管问题，包括征管体制、征管模式等问题，特别是国地税执法适度合作的体制程序问题是否应当在《税收征管法》中体现？

这个问题涉及《税收征管法》的定位与架构。一直以来，税收征管体制的相关问题属于法律空白，在《税收基本法》^①或《财政基本法》的创制遥遥无期、深化国地税征管体制制度改革急待上位法支撑的形势下，作为税收执法基本程序法的《税收征管法》是否应当担当这一责任，明确界定国税、地税合作的基本程序制度，包括明确界定国税、地税职责与权限、适度合作甚至深度合作的程序等等。这是贯彻重大改革于法有据、落实税收法定原则的重要路径。

（三）落实责任法定

近年来因为法律适用导致基层税务执法机关败诉的案例时有发生。一个典型案例是：2012年6月，新疆维吾尔自治区地方税务局稽查局依据税总办函对瑞成公司做出的《税务行政处理决定书》，被一审法院认定属于越权行政，二审法院认定税总办函不属于部门规章，不能作为本案的定案依据。另一个典型案例是：山西临汾市地方税务局因无法依据省局下发的不具操作性的《办法》正常执法而被当地县检察院以涉嫌玩忽职守罪起诉。两个案例要求厘清一个原则问题：因抽象税法行为过错导致具体税法行为的失误，应当由哪方承担法律或行政责任，特别在《行政诉讼法》第

^① 施正文教授曾主张将税收基本程序制度列入《税收基本法》。

第二十一条司法解释实施之后？

在修订《税收征管法》时应当明确界定抽象税收法律行为与具体税收法律行为的责任归属。其现实意义：一是明确界定两种责任归属，有利于提高税收立法质量特别是税收部门规章和税收规范性文件的立法质量，为制定“良法”保驾；二是有利于遏制部门规章，特别是规范性文件的立法任性，避免法律间的不协调甚至冲突；三是有利于基层执法机关有“良法”可依，减少或避免因制度缺失或过失引发的执法风险。因此，《税收征管法》应当落实责任法定，明确界定抽象行为责任与具体行为责任，更不能由具体行为人替代抽象行为人承担责任。

五、8年的积累

从2009年8月接受第六届中国税务学会崔俊慧会长委托主持《修订〈税收征管法〉》这一学会重点课题任务，到2014年再次领受第七届中国税务学会钱冠林会长的同一任务，到2017年8月《税收征管法律疑难问题研究——兼议〈税收征管法〉的修订》（以下简称《问题研究》）即将付梓，历时8年。8年来，我和同仁一起，足迹遍及十几个省，召开了几十个调研会和专家审稿会，收集整理了几百万字的中外资料，仅第一轮1至6稿的纸质稿堆集起来就近两米之厚。8年来，我们分别向中国税务学会、国家税务总局、国务院法制办、全国人大常委会预工委法案室上报了体现不同时期、不同要求的修订建议稿共7个、计几十万字（详见附录一、附录二、附录三），这些研究成果有的被评为学会优秀成果一等奖，有的还受到上级高度肯定（详见附录四）。

《问题研究》是在我们上报的两个修改建议稿且结合新形势基础上完成的。

第一个修改建议稿是根据2014年7月9日国家税务总局办公厅下发的《关于征求〈税收征管法修订稿（征求意见稿）〉意见的通知》完成的。当时，时间紧、任务重（总局7月下发通知，学会8月以第四研究部为主在京召开研讨会，9月要求上报修订建议稿），留给我们的时间只有一个多月，因此，不能面面俱到，只能根据总局征管科技司提出的修订《税收征管法》几个重点与难点问题为导向（自然人征管、纳税申报及申报确认、税款追征及时效、事先裁定、税收利息及滞纳金、涉税信息、税

收争议等)、以《中华人民共和国税收征管法修订稿(征求意见稿)》对照表为蓝本,以8月召开的《税收征管法修订专题研讨会》大会发言特别是各专题主笔人最后形成的上报材料为依据,经梳理提出修订《税收征管法》的若干建议上报(详见附录二)。建议稿受到钱冠林会长和总局相关部门的高度肯定。

第二个建议稿是根据2015年1月5日国务院法制办关于《征求意见稿》意见的通知完成的。当时,我们1月5日从网上见到《征求意见稿》,6日分配任务,26日在京召开修订建议稿的专家审议会,2月3日正式上报国务院法制办和全国人大预算工委法案室,从看到法制办的《征求意见稿》到完成修订建议稿且经专家审议上报,仅仅用了28天时间。限于时间关系,第二个建议稿仅就《征求意见稿》中完善纳税人权利体系、优化税收征管程序、增加对预约裁定与委托代征的相关规定、完善与丰富法律救济措施和规范条款的语句表述等问题提出了我们的修改建议(详见附录三)。很快,2月10日我们就收到全国人大预算工委法案室的回函,回函中高度肯定了我们的修改建议(详见附录四)。

为什么两个修订建议稿能在这么短的时间内高质量地完成?这得益于第四研究部是一支结构合理的、高素质的精英团队。第一,有来自国内财税法学界各学科的顶尖领军人物。例如,中国财税法研究会副会长、华东政法大学博导陈少英教授,中国财税法研究会副会长、中国政法大学博导施正文教授,中国财税法研究会副会长、武汉大学博导熊伟教授等。第二,有来自国内顶尖智库单位的专家。例如,中国社科院财税法案例研究中心主任、博士后滕祥志研究员,法学所丁一研究员等。第三,有来自高校的理论实务双栖专家。例如,首都经贸大学博导丁芸教授,税务总局干部学院陈玉琢教授、王明世副教授,原长春税务学院张松教授,辽宁税务高等专科学校张久慧教授,湖南税务高等专科学校胡邵峰等。第四,有来自国内优秀的税务律师。例如,全国税务律师协会秘书长、北京华税律师事务所主任刘天永,上海财税法研究会副会长、上海税务局法律顾问、上海左券律师事务所高级合伙人严锡忠等。第五,有来自实务部门、具有相当研究能力的税务同仁。例如,海南省地税局副局长兰双萱,安徽省黄山市国税局张立旺,西安市税务学会副秘书长、税收伦理学奠基人姚轩鸽,江苏省苏州市国税局丁锋等。