

税收征管模式在税收 征管法中的体现问题研究

主编 朱广俊

国家税务总局重点研究项目

税收征管模式在税收 征管法中的体现问题研究

主编 朱广俊



中国新闻联合出版社
China News United Publisher

税收征管模式在税收征管理法中的体现问题研究/朱广俊 主编.
—中国新闻联合出版社 (CHINA NEWS UNITED PUBLISHER),
2010.6

ISBN 978-988-19574-9-8

税收征管模式在税收征管理法中的体现问题研究

主 编 朱广俊

编 辑 吕芙蓉

责任编辑 李向欣

装帧设计 贾瑞斌

出版发行 中国新闻联合出版社

CHINA NEWS UNITED PUBLISHER

地 址 香港上环苏杭街49-51号建安商业大厅7字楼

网 址 www.zhonglianshe.com

邮 箱 zhonglianshe1@126.com

开 本 880 × 1230 1/32

印 张 6.5

字 数 143千字

版 次 2010年6月第一版

2010年6月第一次印刷

定 价 32.00元

版权所有 翻印必究

前 言

“税收征管模式在税收征管法中的体现”是2009年国家税务总局重点研究项目，由国家税务总局税收科学研究所和河北省地方税务局税科所、福建省地方税务局税科所、西藏自治区国家税务局税科所、陕西省国家税务局税科所、西安市国家税务局税务学会、扬州税务进修学院等共7个单位组成课题组，经过一年的调查研究，形成了课题研究报告，并被鉴定为优秀等级。

《税收征管模式在税收征管法中的体现》是这一课题研究的综合性成果，由1个总报告和9个分报告组成，反映了中国税收征管模式在税收征管法中的体现问题研究的最新成果。

作为税收程序法的税收征收管理法，是同以税收实体法形式出现的各税种法律同样重要的、规范税收征收管理行为的税收法律。税收征管模式是规范征收管理行为的具体模式，是税收征收管理法的主要内容，是税收征管法征收管理指导思想的精华浓缩和精髓体现。一般来说，一国税收征管模式决定着税收征管法的核心内容，决定着税收征管的主流模式类型及其优劣程度，决定着—国税收征收管理法质量的优劣。

税收征管法是指导税收征收管理的基本法律，税收征管模式是规范税收征管行为的基本模式。税收征管法只有合理、科

学地以税收征管模式为中心，实现了科技加管理治税思想，税收征管只有遵照征管法中规定的税收征管模式精细化、科学化地开展，才能体现以法治税指导思想，才能实现税收征管法治化、规范化。所以，本课题是一个有理论价值的应用课题。

我国税收征管模式不断完善、发展、优化，从上世纪80年代之前实行“一员到户，各税统管，征管查合一，上门收（催）税”的征管模式，80年代中期始开始探索实施征管分离、征管查三分离的征管模式，发展到1994年起试行“纳税申报、税务代理、税务稽查”12字模式，自1997年始开始推行“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”为内容的30字征管模式。自2003年7月以来，我国全面实施“以申报纳税和优化服务为基础，以计算机网络为依托，集中征收、重点稽查，强化管理”34字税收征管模式。从几年来的实践情况看，34字模式比较适合我国税收环境，但也须要进行优化、完善。譬如税收征管模式的法律地位问题、税收征管模式本身的建设问题都须要进一步研究、优化。

为了开展“优化税收征管模式，完善税收征管法——税收征管模式在征管法中的体现”课题研究，国家税务总局税收科学研究所按照国家税务总局征管和科技发展司课题立项要求，牵头成立了7个单位组成的课题组。课题组先后在广东省地方税务局系统、湖南省国家税务局进行了两次集中调查研究，召开了省辖市征管科长会议和征、管、查股（局）长会议，并在珠海市有关分局进行了现场研讨，各参加单位也分别进行了大量调研。经过调查研究，我们取得了10多万字的调研资料。与此同时，课题组各参加单位分头起草研究报告，召开

两次研讨会进行定性、定量分析。在陕西省国税局、福建省地税局大力支持下，课题组先后在陕西省延安市、福建省泰宁县召开会议集中研讨，经过反复研讨，形成了总报告和9份分报告。

本课题报告的创新意义主要表现在以下几点：

其一，提出优化税收征管模式的原则与方法，为完善征管法相关问题研究——税收征管模式在征管法中的体现——奠定理论基础；

其二，为税收征管模式在税收征管法中的体现提供理论支持与合理建议，以使税收征管模式的实施有法可依，使税收征收管理有法可依。

其三，税收征管模式究竟应该在征管法中如何表述，目前国内尚无成熟的理论和现成的方法。本课题在总结实践经验的基础上，在征管法改革的理论研究方面进行尝试性探索。

其四，本课题将涉及征管法、税收征管模式以及二者之间的关系3个方面，也涉及税收征管的一系列的理论和实践问题，在研究过程中，课题报告突出实现了整体性、系统性和特色方面的创新。

本书是税收征管模式在税收征管法中的体现问题研究成果的综合反映，将进一步推动该问题的研究继续深入。书中的很多观点还有待于进一步深入和完善，真诚地希望得到各界的批评、指正。

朱广俊

2010年6月

税收征管模式在税收 征管法中的体现问题研究

顾 问：李林军

主 编：朱广俊

副主编：伦玉君 尚志龙 赖勤学

委 员（按姓氏笔划）：于贵香 小次旦 仁增旺久
毛汉珍 王爱华 王震 王儒 全文 刘亚
东 刘杰 刘炜 刘新民 刘蓉 向东 朱晓
茹 余兆禄 张广训 张光文 李胜良 杨
纯华 陈秀榕 其美次旺 周远超 尚志龙
姚轩鸽 袁庚森 高春常 寇红 崔雪松
彭骥鸣 赖勤学 熊彪 魏春田

Contents

目 录

税收征管模式在征管法中的体现	1
税收征管模式的法律体现	48
税收征管模式在征管法修订中进一步规范 的研究分析	80
税收征管模式与税收征管法律结构研究	99
税收征管模式在税收征管法中如何体现	118
税收征管模式在税收征管法中的体现研究	134
国外税收征管模式比较与借鉴	153
论我国税收征管模式的国际借鉴	165
试论税收征管模式与税收征管法律制度之关系	172
税收征管理论与征管模式的契合性问题研究	190

税收征管模式在征管法中的体现

国家税务总局税收科学研究所课题组

内容提要：税收征管模式在税收法规中如何体现，是一个直接涉及税收征管内容、方式、方法、程序等的法律化、规范化大问题。世界各国不同时期税收征管模式的结构、内容及其在税收法律中的地位等不尽一致，各有千秋，但都有所体现。我国税收征管法单独立法前，采用的是大多数国家普遍采用的各个税种法规后单列征管条款的做法。征管法单独立法后，税收程序法得以独立、规范，经过多次改革后，我国税收征管模式在税收征管法中已有所体现，但不全面、不规范，这同当前我国乃至世界税制改革状况不太吻合，因此须要对其进行全面、深化的改革，以从实践上完善我国税收征管法；从理论上完善我国税收理论宝库，全方位地优化治税思想。

本报告通过对建国以来我国历次税制改革、税收征管模式改革、税收征管立法理论和实践的全面梳理，总结出税制、征管模式、征管法律制度三者之间的内在关系及其相互作用的方式，得出了税收征管模式是建立税收征管法律制度和实现税收

征管的主要指导原则之一，税收征管的制度化、法律化是法治税收的客观要求，税收征管模式建设应法律化、科学化、规范化等结论，在此基础上论证了征管模式与征管法律制度的协调方式，并提出了征管模式在征管法中具体体现的意见。

关键词：税收征管模式；税收征管法

一、税收征管法综述

（一）税收征管法

税收征管法是程序法。它以规范税收实体法所确定的权利义务的实现与履行为主要内容，明确了征纳双方在税收征纳及管理中的基本权利与义务，不仅是纳税人依法履行纳税义务所必须遵循的法律准则，也是税务机关依法行使法定征税权所必须奉行的行为准则，是规范各税种征收管理及救济程序的法律；尤其对于保护纳税人的私权不受非法、任意侵犯，保障纳税人税收实体权益的实现具有重要意义。

税收征管法与税收实体法紧密相连。税收实体法决定一国对什么征税、征多少税，即确定税收应该“做什么”，体现了一国的税收政策意图；税收征管法则根据实体法所确定的课税对象、税率等因素，将税收负担归属到每一个具体的纳税人，并通过一定的程序，保证应收税款及时、足额地征收入库。它决定的是应该“如何做”，即如何来具体实施国家的税收政策。显然，只重视税收实体法而忽视税收征管法，就如同仅制定行为的目标而无行动的具体方案和步骤，其结果只能使税收实体法的规定流于形式，立法者的税收政策意图也就无从实现。一个好的税制建立以后，能否发挥作用的关键要看征

管；税收政策能否达到预期目的，能否得到有效贯彻，最后还是看征管能否到位。征管对于税收工作来说，既是最主要的业务工作，也是贯彻、体现、落实政府意志的主要办法和手段。

（二）外国税收征管立法

纵观世界税收史上关于税收征管的立法状况，大致可分为“分税立法”和“综合立法”两种方式。所谓“分税立法”，是指按税种单独立法，同税收征管相关的法律条文包括在各独立税种法律中，各税种的法均规定各该税种的实体事项、稽征管理及救济程序等。所谓“综合立法”，则指将各税之全部或共通的实体事项、稽征管理和救济程序都纳入一部法律之中，独立于各税种实体法成为独立的税收征管法。

分税立法方式的优点是便于个别税法的制定或修正，但同时也易形成各税法对同一事项规定的重复、分歧或矛盾，不利于纳税义务人和税务机关在实际操作中的适用。因此发达国家大多采用“综合立法”方式，或将各税之全部实体事项与程序规定纳入同一法律，如美国的国内税收法典（Internal Revenue Code）、法国的税捐综合法（Code General des Impots）；或将各税同类实体事项与程序规定合并立法，如以德国的租税通则（Abgabenordnung）、日本的国税通则法及国税征收法以及以日本的税理土法为代表的各国税务代理法规等。这些同税收征管紧密相联的法律、法规中，对税收征管模式有着不同范围、不同详尽程度的规定和表述。

也就是说，世界上各个国家税收征管法的立法体例可分为两类，一是税收征管条款散见于各税种法中而无统一的或独立的税收征管法立法，如前述采用分税立法模式的国家（分税立

法)；二是有统一立法，有独立的税收征管法，如前述采用单独立法模式的国家(综合立法)。

当然，税收征管法单独立法也只是意味着税收征管有了一个居于主体地位的法律，有了一个综合、全面的程序法，并不是说在这部法律之外，就不存在关于税收征管的法律规范。从我国税收征管法的历史沿革来看，经历了一个从分到合、从统一到统一的过程。自1992年9月4日《中华人民共和国税收征收管理法》通过并公布以来，我国已经建立起以独立的税收征收管理法为中心的税收征管法律体系。

(三) 我国税收征管法综述

税收征收管理法属于程序法范畴。在我国，税收征管程序法指的就是以《中华人民共和国税收征收管理法》为基本法律规范，上至宪法下至行政法规，通过税收征纳活动，调整税收征纳与管理过程中所发生的社会关系的法律规范的总称。广义的税收征管法包括税收征管法律、税收征管行政法规、有关税收征管的部门规章和地方性法规以及存在于其他法律法规及国际税收条约中有关税收征管的规范性条款。狭义的税收征管法只包括税收征收管理法、税收征收管理法实施细则及相关行政法规，其中税收征收管理法仅指第七届全国人大常委会于1992年9月4日颁布的《中华人民共和国税收征管法》(该法历经1995年、2001年两次修订)、调整税收征管关系的行政法规税收征管法实施细则和发票管理办法等，此外就是众多的税务规章和规范性文件。当然，中国的税收法律体系正在完善当中，将来还会有很多法律会充实到税收程序法中来；又因为税收程序法也是税收行政法，所以调整一般行政行为的行政法如

行政处罚法、行政许可法以及将要出台的行政程序法的一般规定也属于税收征管的法律体系。

二、税收征管模式

(一) 税收征管模式的概念

税收征管模式是税务机关税收征管形成的重要组成部分，是一定时期税收征管工作的主体形式。

税收征管模式是税收征管的基础性框架，是指税务机关为了实现税收征管职能，在税收征管行为中对相互联系、相互制约的税收征管要素进行有机组合而形成的规范关系；是一国税务当局从本国经济发展战略和税收征管大局出发，对本国税收管理的组织协调、工作布局、要素整合、资源配置、结构排列、功能实现、流程设计、征纳关系等事项所进行的统一安排，并借此建立的操作范式。税收征管模式是为达成税收征管的功能而设立的，它是特定时期税收征管的一种具有规范性、导向性、趋势性的目标体系。同时，它也是确保税收征管六大要素（谁管理，对谁、对什么进行管理，为什么进行管理，进行哪些方面的管理，如何进行管理，管理到什么程度）得到协调联动的制度安排。

一种征管模式的产生、运行和变革，与其赖以存在的经济形势、税制结构、纳税人的构成和税务部门的人员及机构情况密切相关。随着社会、经济结构不断发展、完善和优化，税收征管制度、征管模式也得以不断创新。特别是1994年税制改革后，税收征管体制、税种、征收机构、人员进行了大规模调整。适应这种变化，税收征管模式结构也由传统的“一人进

厂，各税统管”的“保姆式”征管模式，逐步向适合我国国情和社会经济发展要求的现代化征管模式转变。税收征管模式的改革和完善已成为当前税收理论和实际工作者的热门话题。

建立合理的税收征管模式是税制与征管相互协调统一的内在要求，是税制目标能否在实际税收征管中实现的关键所在。评价征管模式是否合理、有效，关键看其内在的运行机制能否形成良性循环，模式中各构成要素和各环节是否协调，是否有利于促进征收率提高，实现税制设计目标。

税收征管模式在结构上一般表现为3组关系：一是税收征纳之间的关系，二是税务机关内部的关系，三是税收征管的目的和手段之间的关系。

上述3组关系的地位是有主次的。其中，税收征管目的和手段之间的关系是决定税收征管模式的基本关系，它决定税收征纳关系密切和税务机关内部关系。

在不同的历史时期和不同的治税思想下，税收征管的目的可能不尽相同。譬如，在封建时代，税收征管的目的主要甚至完全表现在从纳税人那里取得相应多的税收收入，而不必特别顾惜纳税人的承受能力、心理感受和赋税态度。而在宪政思维下，尤其是近代宪政思想影响下，在尽可能少地引发纳税人反感、尽可能高地引领纳税人遵从度、尽可能明晰且准确地认知课税对象实际状况的前提下，以合乎法律要求和道义准则的各种手段取得税收收入则成为它的目标。正因为如此，税收征管的目的就必须同时包括纳税人遵从度、税务机关执法规范度、税收征管操作精细科学性、税收收入最趋近应征税款等多重要求。

在这种情况下，税收征管模式的表达就有多种形式，如口

号式表达、趋向化表达和诊断性表达。其中诊断性表达主要由3个要件构成：一是元素设定，二是逻辑次序设定，三是限制词设定。元素的设定是不同征管模式的主要区分点。比如在34字模式中，纳税申报、纳税服务、计算机网络、征收、稽查、管理便是其中的六大元素。为了便于理解，不妨将之称为六大中心词或六实词。

（二）我国征管模式的沿革

我国税收征管模式经历了税务人员上门收税向纳税人申报纳税的转变，完成了税法主体（即税务机关、税务人员）代替税法客体（纳税人）履行税收义务即以收代纳向税法客体主动缴税的代位回归，税务机关按照实体法和程序法，利用一定的便利、快捷的征管技术、工具和手段，服务纳税，降低纳税成本，依法纳税。大致分为两个时期。

其一，收税时期。

在收税时期，采用的一般都是专户治理模式，是我国在建国后很长的一段时间内实行的税收征管模式。这一模式的主要特征是“一员进厂、统管各税”，税务机关税务人员上门收税，专管员包揽从税务登记、税种鉴定、纳税申报、税款征收、纳税检查到违章处理的全部征管事项。

收税时期大致可以分为两个阶段。其中：第一阶段，建国初期至20世纪80年代初期，系征税模式形成与实施阶段。这一阶段是我国税收专管员制度形成和完善的时期。具体形式表现为驻厂专管制，及按地区、行业、经济性质实行专查专管制，一般将其概括为“一员进户，各税统管，征管查合一，上门收（催）税”的管理模式，管理的技术手段主要是传统的

手工操作。第二阶段，20世纪80年代中期至20世纪90年代初期，我国开始探索实施征管两分离、管查两分离、征管查三分离的征管模式。在这一时期，税收征管模式表现为征、管分设，查、管分设或征、管、查分设。各地针对“一员进户，各税统管”集征、管、查职能于一身造成的权力约束缺位、执法不严等弊病，积极探索分责制约的管理办法。由开始实行管户交流、岗位转换，到后来实行征收管理与检查两分离或征管查三分离的管理模式，计算机开始作为税收管理技术手段应用于税收管理的主要环节。这一阶段改革的主线是分解专管员的征、管、查权力，征、管、查分离，分责制约。但由于片面强调内部制约、强调人与人之间制约，人为造成了各系列间的内部矛盾，客观上忽视了对纳税人的控管，征纳双方责任不清，偷漏问题仍然比较普遍。

其二，纳税时期。

这一时期，系纳税人自行申报纳税，即以纳税人自主提交纳税申报、以纳税申报为主收税的征管模式形成与实施时期。在这一时期，我国税收征管模式逐渐采用先进的税收理论和征管科技手段，建立、完善了理论优化、程序严密的以纳税申报、纳税服务为中心的征管模式。

纳税时期大致可以分为3个阶段。其中第一阶段为1994~1996年，第二阶段为1997~2002年，第3阶段为2003年至今。

从1994年起，我国一些地方试行“纳税申报、税务代理、税务稽查”三位一体的12字税收征管模式，本报告将之称为以申报纳税为主的12字税收征管模式。

从1997年始，我国开始推行“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”为内容的30字税收征管模式，本报告将之称为集中征收模式。这种模式使纳税申报制度得到全面推行，专管员由管户向管事转变，以及将以前人与人之间的制约上升为机构间的制约和程序上的制约，管理权限逐步集中统一。这一阶段的税收征管改革在技术手段上把计算机技术引入了税收管理的各个环节，使我国税收管理开始由传统的手工操作向现代管理转变。同时，在这一阶段，税收管理理论和实践提出了注重纳税人权益、为纳税人服务的新管理理念，使税收管理的内涵和领域更加丰富。也正因为如此，税收征管模式也相应发生了变化，经过实践演变，逐渐形成了2003年成型的34字税收征管模式。

这种模式就是2003年7月在中国全面实施的“以申报纳税和优化服务为基础，以计算机网络为依托，集中征收、重点稽查，强化管理”34字税收征管模式，本报告将之称为强化管理模式。由于直到现在仍在施行这种模式，所以也称为现行税收征管模式。

总的来说，现行征管模式有许多优点，主要表现在：其一，强调以纳税人自行申报和税务机关优质服务为基础，体现了现代国家征纳双方权利、义务相对对等的法律地位，明确了征纳双方的权利、责任和义务，有利于税务机关选择科学、简便和规范的征税程序和纳税申报方式，也有利于促进纳税人自身素质的提高。其中，纳税人自行申报凸显纳税人依法纳税的义务，从理论和制度上解决了征纳双方权利、义务的位置回归，明确了征纳双方的责任。其二，以计算机网络为依托，征收、管理、检查相互制约。这一规定赋予了税收征管工作依法治税的具体要求和做法，对税收管理的规范化、实效化、有效