

实用性  
前瞻性 趣味性  
权威性

# 疑难 税案法理评析

林雄 著

福建人民出版社

# 疑难 税案法理评析

林 雄 著

福建人民出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

疑难税案法理评析/林雄著. —福州:福建人民出版社, 2006. 1

ISBN 7-211-05133-7

I. 疑… II. 林… III 税法—案例—分析—中国  
IV. D922. 220. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 126954

**疑难税案法理评析**

YINAN SHUIAN FALI PINGXI

作 者:林 雄

特约编辑:沈 群

出版发行:福建人民出版社

电 话:0591-87533169(发行部)

网 址:<http://www.fjpph.com>

电子邮箱:211@fjpph.com

地 址:福州市东水路 76 号

邮政编码:350001

印 刷:福建省天一屏山印务有限公司

地 址:福州市铜盘路 278 号

邮政编码:350003

开 本:730mm×990mm 1/16

印 张:18.50

字 数:232 千字

版 次:2006 年 1 月第 1 版

2006 年 1 月第 1 次印刷

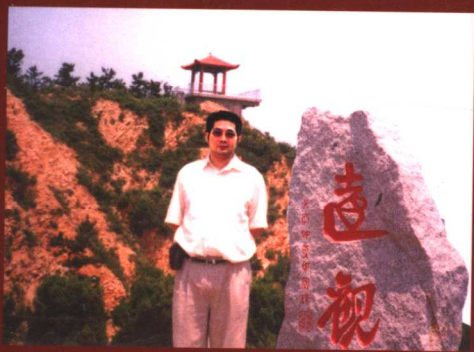
印 数:1-5000

书 号:ISBN 7-211-05133-7

定 价:30.00 元

本书如有印装质量问题,影响阅读,请直接向承印厂调换。

版权所有,翻印必究



## 作者简介

林雄，男，1963年8月出生，1990年7月毕业于厦门大学法律系，现为  
中国法学会财税法学研究会常务理事、北京大学税法研究中心(兼职)研究员、福建省福州市税务学会和福建省福州市国际税收研究会副秘书长、福州市鼓楼区国家税务局温泉税务分局副局长。从大学毕业后一直在福州市税务部门工作，致力于税法应用研究，已发表税法论文111篇，其中核心期刊发表26篇。因研究税法成绩显著，1999年被中国法学会财税法学研究会评选为全国十大中青年税法专家。同年在《中国税务报》头版头条连续刊登5篇《行政复议法》系列评析文章，得到时任国家税务总局副局长郝昭成的好评，称赞该系列文章“写得及时、写得好”。2000年被国家税务总局借调到北京参与修订《税收征管法》，现行《税收征管法》中有关追究银行协税不力法律责任、税收与抵押权同等优先等11个重要条款由他设计。2003年国家税务总局指定他参与编写《税务干部法律知识读本——全国税务系统“四五”普法教材》。

# 序

## ORDER



又到金秋时节，我国财税法学研究今年又取得了丰硕成果，我会常务理事林雄同志刚刚撰写的专著《疑难税案法理评析》是这些硕果中最让我引以为傲的一个。该专著由税收立法篇、税收执法篇和税收司法篇3个部分组成，精心选择22个典型案例，采用一个案例，一个问题，多个建议的方法，运用扎实的法学理论对我国目前税法执行过程中普遍存在的深层次的热点、难点问题进行系统分析和研究，有针对地提出完善我国税收立法、执法、司法、守法的中肯建议。每一个案例评析由案情简介、焦点问题、法理分析、操作建议和法律链接5个部分组成。如果说我1986年出版的专著《中国税法概论》率先对我国税收法律基础理论进行系统研究和普及，那么现在林雄同志撰写的专著《疑难税案法理评析》则是在逐步普及税收法律基础知识的基础上，运用扎实的法学理论比较全面回答了我国税法执行过程中所普遍关注的深层次的疑难税收问题，是我国第一部运用法理评析（疑难）税务案例的专著，填补我国系统研究税收法制实务的空白，对完善我国税收法制建设具有重要意义。



该专著具有以下鲜明的特点：

**一、很高的学术价值。**该专著所遴选的案例，都十分典型，既有全国著名的税案，也有鲜为人知的税案，但它们或者反映了现行税法规定不明确、存在争议需要统一认识和执法的问题；或者反映了现行税法仍有漏洞需要完善的问题；或者反映了现行税法个别规定严重不合理需要修改和完善的问题；或者反映了税法之间、税法与相关法律之间相矛盾需要协调的问题。作者对这些疑难的税法问题进行全面、详细分析和研究，提出的修改和完善的建议不仅立意新，而且论据充分，切实可行。我相信，就像作者已发表的一些文章一样，在今后新修订或者出台的税法中将会看到该书所提出的一些完善我国税收立法建议的类似规定。

**二、很强的实用价值。**从实用角度看，该专著也具有很强的实用价值，可以供立法机关和有关部门参考和采纳，除此之外，该专著还有大量能够直接产生实用效果的分析和建议。对税务机关应如何加强、规范征管、提高依法征税水平进行比较全面分析，提出了许多切实可行的操作建议，这些分析、建议大部分可以直接转化为具体征管措施。作者对纳税人如何筹划税收、维护自身合法权益也进行了比较全面分析，提出许多切实可行的操作建议。这些分析、建议可以给纳税人以及注册税务师、注册会计师、律师等中介人员今后遇到同类税收问题时参照使用，从而产生直接的经济效益。此外，不管是加强征管的分析和建议，还是筹划税收的分析和建议，都对大专院校的教师和学生具有很强的教学和科研的参考价值，对其他行政执法部门工作人员提高依法行政能力也有一定参考价值。

**三、较浓的趣味性。**在创作本书过程中，作者尽量避免使用学术专著所固有的古板生硬的措辞，使用通俗语言深入浅出地评

析疑难税案，大量采用反问句、自问自答、倒叙等方法，打破传统的以案释法的做法，不是将案例分析局限在宣传、普及法律方面，而是通过真实、形象、生动的案例分析和研究深层次的疑难税法问题，促使学术研究既严谨又生动，案例分析既引人入胜又耐人寻味。

我认为《疑难税案法理评析》是一部极为难得的专著，它的出版，对进一步提高依法治税水平，构建和谐社会将产生积极的推动作用。希望我会同仁和其他有识之士继续共同努力，研究出更多、更好的税收法制科研精品，为繁荣我国法学研究做出新的更大的贡献。

中国法学会财税法学研究会会长 刘隆亨  
北京大学税法研究中心主任、教授、博导

2005年10月



序

# 目录



## CONTENT



### 第一章 税收立法

- 第一节 清理欠税怎能没有冻结措施**  
——按照现有法律税务机关无权冻结欠税人的银行  
存款.....(1)
- 第二节 谁说省以下税务机关的规范性文件都不能作为补税依据**  
.....(13)
- 第三节 谁划缴了我的银行存款**  
——税务机关划缴、冻结银行存款应向纳税人送达  
相应文书.....(36)
- 第四节 民办学校到底要不要缴税**.....(45)
- 第五节 应如何解决税务机关留置送达难的问题**  
——对《国家税务总局关于税务稽查工作中几个具体  
问题的批复》有关送达规定评析 .....(64)



---

## 第二章 税收执法

---

- 第一节** 失踪户、走逃户的税款应如何追缴  
——应向谁追缴已被吊销的企业的税款……………(75)
- 第二节** 应如何处理已注销的企业的税收违法犯罪行为  
……………(94)
- 第三节** 全国十大税案——福建 903 骗税案件的行为主体是如何确定的  
——外国公司未经工商登记,直接在境内从事生产经营活动其行为主体应如何确定……………(104)
- 第四节** 在规定期内发现的偷税案件为什么不能处罚……………(119)
- 第五节** 查补案件能否直接改变企业所得税征收方式  
——税务机关轻易改变征收方式,纳税人被无故多补税款 76 万元……………(124)
- 第六节** 乡镇一级税务分局是否具有行政处罚权……………(133)
- 第七节** 被税务局强制划缴的存款如何能顺利退还纳税人  
——税务机关能否对所有纳税人、扣缴义务人采取强制执行措施……………(141)
- 第八节** 在申报破产债权期限之后发现的欠税能否优先受偿……………(155)

---

## 第三章 税收司法

---

- 第一节** 纳税人讨说法的“门槛”是否应该降低

——对《中华人民共和国税收征收管理法》第八十八条第一款评析 .....	(170)
<b>第二节</b> 偷税等税收违法犯罪案件能否先处罚后移送	
——对《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》第二条第五款评析 .....	(185)
<b>第三节</b> 共和国第一大税案——金华税案的主犯为何能够被送上断头台 .....	(202)
<b>第四节</b> 人民法院能否对全国十大税案——大连康大船务公司偷税案的责任人再判处 900 万罚金	
——单位犯危害税收征管罪能否再对其责任人判处一倍以上罚金 .....	(213)
<b>第五节</b> 在复议和诉讼期限内不能强制执行被拖欠的税收罚款吗 .....	(226)
<b>第六节</b> 已办理税务登记未申报算不算偷税 .....	(234)
<b>第七节</b> 怎样才能有效防止“红头文件”不再损害纳税人合法权益	
——“红头文件”亟待纳入司法审查范围 .....	(242)
<b>第八节</b> 对违反法定程序的具体行政行为是否都应予以撤销 .....	(254)
<b>第九节</b> 在账上不作销售收入的以物易物的行为能否定性偷税	
——税务申诉制度亟待建立 .....	(264)
<b>主要参考书目</b> .....	(283)
<b>后 记</b> .....	(284)

# 第一章 税收立法

## 第一节 清理欠税怎能没有冻结措施 ——按照现有法律税务机关无 权冻结欠税人的银行存款

### 案情简介

2004年11月,某县地方税务局在开展组织收入“百日攻坚战”活动中,发现县供电公司累计拖欠企业所得税165万元,便多次用电话通知供电公司缴纳所欠税款,但供电公司以资金紧张、不到位等为由拖欠税款。为此,县地方税务局改用正式文书《限期缴纳税款通知书》送达供电公司,迫于税务机关压力,供电公司分两次只缴纳了35万元,其余130万元税款仍然以各种理由拖欠。12月2日县地方税务局进一步加大清欠力度,在中国银行、农业银行、建设银行的配合下,冻结了供电公司4个存款账户。随后,县地方税务局又向供电公司送达了《限期缴纳税款通知书》,供电公司在12月9日又凑齐100万元缴纳所欠税款,供电公司的银行存款继续由县地方税务局冻结。2005年5月25日至29日某市地方税务局对其下属单位某县地方税务局开展2005年度税收执法检查,发现县地方税务局对欠税企业供电公司采取了冻结企业银行账户的税收保全措施没有法律依据,不符合《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《征管法》)第四十条规定。在对某县地方税务局下发2005年度税收执法检查的意见时,某市地方税务局提出对欠税管理不能采取冻

结银行存款等税收保全措施,而是应直接采取强制执行措施,要求某县地方税务局及时整改和纠正。

## 焦点问题

在某市地方税务局开展的 2005 年税收执法检查过程中,对某县地方税务局冻结欠税单位供电公司的银行存款是否违法,应如何正确实施税收保全措施和税收强制执行措施以及清理欠税是否需要冻结欠税人银行存款等问题展开了激烈讨论。

2

疑难税案法理评析



## 法理分析

### 一、税务机关能否采取冻结银行存款措施清理欠税

对税务机关能否采取冻结措施清理欠税问题,在税务界有不同意见和做法。

一种观点和做法认为:税务机关完全可以采取冻结措施。其主要理由是:根据《征管法》有关规定,税务机关可以采取税收保全和税收强制执行措施追缴税款,对欠税人在金融机构的存款有权进行冻结。国家税务总局《欠税公告办法(试行)》(总局令第9号)第十一条更是明确规定:“欠税发生后,除依照本办法公告外,税务机关应当依法催缴并严格按日计算加收滞纳金,直至采取税收保全、税收强制执行措施清缴欠税。任何单位和个人不得以欠税公告代替税收保全、税收强制执行等法定措施的实施,干扰清缴欠税。”

另一种观点和做法则完全相反,认为税务机关不能采取冻结措施清理欠税。其主要理由是:本案中税务机关采取的冻结措施,既不符合《征管法》规定的税收保全措施的要求,也不符合《征管法》规定的税收强制执行措施的要求。按照《征管法》第三十八条规定,采取税收保全措施的

前提是,从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务的行为。也就是说,税务机关采取税收保全措施只能对逃税的纳税人采取。按照《征管法》第四十条规定,对未按照规定的期限缴纳税款,经追缴逾期仍未缴纳的纳税人,税务机关采取税收强制执行措施时,采用扣缴税款方式,其前提是纳税人必须有存款的存在。本案供电公司既没有逃避纳税义务行为,在银行的户头也没有存款,税务机关因而不能对其采取冻结措施。

笔者倾向第二种观点和做法,认为目前税务机关不能采取冻结措施清理欠税,但是,理由与上述第二种观点的理由不完全一样。笔者认为,按照《征管法》第三十八条规定,税务机关冻结纳税人银行存款应当同时具备以下条件:(一)行为条件:行为条件是指纳税人有逃避纳税义务的行为。没有逃避纳税义务行为的不能采取冻结等税收保全措施。逃避纳税义务行为主要包括:转移、隐匿商品、货物或者其他财产等;(二)时间条件:时间条件是指纳税人在规定的纳税期届满之前和责令缴纳税款的期限之内。超过了时限的规定而没有缴纳税款的,税务机关可以采取税收强制执行措施,而不是冻结等税收保全措施了;(三)担保条件:在上述两个条件具备的情况下,税务机关可以责成纳税人提供纳税担保,纳税人不提供纳税担保的,税务机关才可以依照法定权限和程序,采取冻结等税收保全措施;(四)审批条件:审批条件是指采取冻结等税收保全措施最后还应具备一个条件——经县级以上税务局局长批准。从本案具体情况来看,供电公司在发生欠税之后,没有转移、隐匿商品、货物或者其他财产,逃避纳税义务,因此,不能对其采取冻结等税收保全措施。按照《征管法》第四十条规定,税务机关采取税收强制执行措施应当同时具备以下条件:(一)超过纳税期限:纳税人、扣缴义务人、纳税担保人未按照规定的期限缴纳或者解缴税款或者缴纳罚款;(二)告诫在先:税务机关必须责令限期缴纳税款或者罚款;(三)超过告诫期:经税务机关责令限期缴纳,纳税人、扣缴义务人、纳税担保人逾期仍未缴纳的;(四)经过局长审批:采取税收强制执行措施最后还应具备一个条件是要经县级以上



税务局局长批准。从以上条件来看,税务机关可以对本案供电公司采取强制执行措施,但遗憾的是,现行《征管法》规定的税务机关强制执行措施的内容只包括以下两种:(一)书面通知纳税人的开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款;(二)扣押、查封、依法拍卖或者变卖其相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。这里明显没有冻结银行存款的内容。因此,从依法行政和《征管法》第四十二条规定来看,税务机关不能采取冻结银行存款措施清理欠税。依法行政,要求所有行政机关必须严格依照法律规定履行管理国家和社会事务的职责,一切行政行为必须有法律依据,依照法定程序进行。《征管法》第四十二条是这样规定的:税务机关采取税收保全措施和强制执行措施必须依照法定权限和法定程序。

坚持第一种观点和做法的人认为,如果《征管法》不能作为税务机关冻结欠税人的银行存款的依据,那么国家税务总局《欠税公告办法(试行)》的规定很明确,应该可以作为冻结的依据。笔者认为,也不能作为税务机关冻结欠税人的依据。理由是:(一)规章不能作为行政强制执行措施的依据。根据法律规定,我国行政强制执行实行的是:以申请人民法院强制执行为原则,以行政机关强制执行为例外,没有法律、法规明确规定,行政机关不得擅自采取强制执行措施,只能申请人民法院强制执行。这些法律规定如下:《中华人民共和国行政诉讼法》第六十六条规定:“公民、法人或其他组织对于具体行政行为在法定期限内不提起诉讼又不履行的,行政机关可以申请人民法院强制执行,或者依法强制执行。”《最高人民法院关于执行〈中华人民共和国行政诉讼法〉若干问题的解释》第八十七条规定:“法律、法规没有赋予行政机关强制执行权,行政机关申请人民法院强制执行的,人民法院应当依法受理。法律、法规规定既可以由行政机关依法强制执行,也可以申请人民法院强制执行,行政机关申请人民法院强制执行的,人民法院可以依法受理。”(二)国家税务总局《欠税公告办法(试行)》的规定与上位法——《征管法》的规定不相一致。依照《征管法》规定欠税发生后,只能采取税收强制执行措施,不能采取税

收保全措施,只不过现行《征管法》尚未有冻结银行存款的强制执行措施的规定而已。

## 二、应如何正确实施税收保全措施和税收强制执行措施

首先,要准确掌握税收保全措施和税收强制执行措施的含义。

目前理论界对税收保全措施含义的界定并不统一,较为普遍地认为税收保全措施是指税务机关对由于纳税人的行为或者某种客观原因,致使以后的税款的征收不能保证或者难以保证的案件,采取限制纳税人处理或者转移商品、货物或者其他财产的措施。笔者认为这样界定不够正确,与新《税收征管法》规定的精神不完全一致。首先,上述含义对因纳税人何种行为,才能采取税收保全措施,没有明确。纳税人的行为多种多样,既有合法行为,又有违法行为,而合法行为,肯定不能作为税务机关采取税收保全措施的前提条件。就是违法行为,也不是都能够作为税务机关采取税收保全措施的前提条件。按照新《税收征管法》的规定,只有税务机关有根据地认为纳税人实施了逃避纳税义务的行为,才能采取税收保全措施。其次,因纳税人某种客观原因,不能作为采取税收保全措施的前提条件。按照新《税收征管法》的规定,凡是所有人们主观意志之外的客观原因,都不能作为税务机关采取税收保全措施的前提条件,只有纳税人主观原因,且是恶意逃避纳税义务,税务机关才能采取税收保全措施。再次,限制纳税人处理或者转移财产的表述,不够严谨。纳税人对自己的财产拥有所有权,享有占有、使用、处分、收益等四种权利。仅限制转移或者处理,难以达到税收保全的目的。第四,将税收保全措施界定为税务机关采取的一种措施也不够严谨。按照现行法律规定,除了税务机关外,海关等其他行政机关也有权采取保全措施,因此,将税收保全措施界定为行政保全措施的其中一种,较为妥当。为此,笔者认为税收保全措施的含义应当作如下界定:它是指税务机关为了保证税款能够及时足额入库,对有逃避纳税义务的纳税人的财产的使用权和处分权予以限制的一种行政保全措施。它不是税收征管的必经程序,而是保证税收征管活

动正常进行的强制手段。

同样目前理论界对税收强制执行措施的含义的界定也并不统一,比较有代表的界定有两种。一种认为税收强制执行措施是指税款到期后尚未缴纳时,税务机关采取的通知银行或者其他金融机构扣缴纳税人的存款或者扣押、查封、依法拍卖或者变卖纳税人的商品、货物或者其他财产以抵缴税款的措施。另一种认为税收强制执行措施是行政强制措施的一种,是税务机关对纳税人拖欠税款的行为采取的一种行政强制执行措施。笔者认为上述两种定义均不全面,对税收强制执行措施还有其他重要内涵没有作出界定。首先,按照新《税收征管法》第四十和八十八条的规定,税收强制执行措施除了可以强制相对人缴纳欠缴的税款外,还可以强制相对人缴纳欠缴的罚款;其次,采取措施的机关除了税务机关外,还有人民法院;再次,被强制的对象除了纳税人外,还有扣缴义务人、纳税担保人和其他当事人。另外,前一种观点将税收强制执行措施界定为税务机关采取的一种措施也不够严谨。按照现行法律规定,除了税务机关外,海关等其他行政机关也有权采取强制执行措施,因此,将税收强制执行措施界定为行政强制执行措施的其中一种,较为妥当。为此,笔者认为税收强制执行措施的含义应作如下界定较为准确:税收强制执行措施是指税务机关依照法定的权限和程序,强迫纳税人、扣缴义务人、纳税担保人和其他当事人缴纳拖欠的税款或者罚款的一种行政强制措施。这是从狭义角度来界定税收强制执行措施的含义,广义的税收强制执行措施,还应包括人民法院依法强迫当事人缴纳拖欠的罚款。

其次,要严格掌握实施税收保全措施和税收强制执行措施的条件。实施税收保全措施和税收强制执行措施的条件前文已作介绍,这里不再重复。

再次,要正确掌握税收强制执行措施与税收保全措施的区别。税收强制执行措施与税收保全措施都是法律赋予税务机关的准司法权力,它们在内容、程序、制约等方面有许多共同之处,正因为如此,自1993年1



月1日起税务机关享有这两项准司法权力,在实践界和理论界,尤其是在日常税收征管工作中,一直对这两项措施的认识产生混淆,影响了税收执法的严肃性。因此,从理论上对这两项措施加以区别是非常必要的。然而,目前在理论方面,对这两项措施只有零星的区分,尚未有系统的区别。经过研究,笔者认为这两项措施存在以下六个区别:

(一)适用的前提不同。税收强制执行措施适用的前提是税务行政管理相对人没有按照规定的期限缴纳税款和罚款,而税收保全措施适用的前提是税务行政管理相对人有逃避纳税义务的行为。

(二)适用对象不同。税收强制执行措施适用于纳税人、扣缴义务人、纳税担保人以及其他当事人,适用对象较多,而税收保全措施适用对象较少,仅适用于纳税人。

(三)适用的范围不同。税收强制执行措施适用的范围包括税款和罚款,同时滞纳金一并强制加收。而税收保全措施适用的范围仅包括税款。

(四)措施的内容不同。首先在银行协助方面,税收强制执行措施的内容是划缴银行存款,而税收保全措施的内容是冻结银行存款;其次在财产方面,税收保全措施只有查封、扣押商品、货物和其他财产的内容,而税收强制执行措施除了有查封、扣押商品、货物和其他财产的内容外,还有依法拍卖或者变卖被查封、扣押的商品、货物和其他财产的内容。

(五)影响所有权的程度不同。税收强制执行措施是将税务行政管理相对人的财产所有权依法转为国家所有,而税收保全措施则只是对税务行政管理相对人的财产所有权中的使用权和处分权依法予以限制,对占有权、收益权等其他两项权益则没有限制或者影响。

(六)在特定的条件下税收保全措施可以转化为税收强制执行措施。纳税人在被依法采取税收保全措施之后,没有按照税务机关责令的期限缴纳税款的,经县以上税务局局长批准,税务机关可以书面通知纳税人的开户银行或者其他金融机构从其冻结的存款中扣缴税款,或者依法拍卖或者变卖所扣押、查封的商品、货物或者其他财产,以拍卖或者变卖所