

税法学研究文库

中国税收司法基本问题

国家税务总局世界银行贷款项目「WTO与中国税收法治研究」丛书

时建中 主编

中国税务出版社



总主编 刘剑文

税法研究文库

中国税收司法基本问题

国家税务总局世界银行贷款项目「WTO与中国税收法治研究」丛书

时建中 主编

中国税务出版社

主 编
撰稿人

时建中

王 强 王伟炜 王立晶

王致远 朱宣晔 孙 婧

孙丕伟 牟海容 张杰斌

佟自强 杨 巍 郭瑾雯

梁 恒 魏 艳 魏修文



总主编 刘剑文

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税收司法基本问题 / 时建中主编. —北京: 中国
税务出版社, 2006. 12
(税法学研究文库)
ISBN 7-80117-998-6

I. 中... II. 时... III. 税法—研究—中国
IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 142665 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国税收司法基本问题

作 者: 时建中 主编

特约编辑: 王海涛

责任编辑: 王静波

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: //www. taxation. cn

E-mail: fxc@tom. com

发行部电话: (010) 63182980/81/82/83 (传真)

邮购直销电话: (010) 63043870 (010) 63028884 (传真)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 12.75

字 数: 199000 字

版 次: 2006 年 12 月第 1 版 2006 年 12 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-998-6/F·918

定 价: 26.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

税法学研究文库

总主编 刘剑文

国家税务总局世界银行贷款项目
“WTO与中国税收法治研究”丛书编委会

主任 许善达

副主任 刘 佐 靳东升 刘剑文 徐孟洲
汤贡亮 程永昌 董长煜

委员 (以姓氏笔画为序)

丁 一 朱大旗 刘 怡 陈少英
时建中 邹晶晶 杨 萍 施正文
高宝玉 梁俊娇 彭 宁 熊 伟
翟继光 魏志梅 魏建国

总 序

《税法学研究文库》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又一个大型财税法研究项目。该项目的目的不仅在于展示当代中国财税法研究的最新成果,更在于激励具有创新精神的年轻学者脱颖而出,在传播、推广财税法知识的同时,加快财税法研究职业团队的建设和形成。

财税法学是一门年轻、开放、尚处于成长期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学一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,是因为它的应用和发展空间无限广阔。在我国加入世界贸易组织之后,随着民主宪政、税收法治等理念的普及和深入,纳税人的权利意识越发强烈,其对税收的课征比任何时期都更为敏感和关心。财税法学的存在价值,正在于科学地发现和把握征纳双方的利益平衡,在公平、正义理念的指导下,实现国家税收秩序的稳定与和谐。

长期以来,我一直致力于财税法学的教学和研究,发表和出版了一系列论文和专著,主持了多项国家级科研课题,对中国财税法学的发展以及财税法制建设做了一些力所能及的工作。然而,不容否认,中国财税法学的研究力量仍然十分薄弱,有份量的研究成果也不多见,财税法和财税法学的应有地位与现实形成强烈的反差。我深深地感到,要想改变这种现状,绝非某个人或单位力所能逮。当务之急,必须聚集和整合全国范围内的研究资源,挖掘和培养一批敢创新、有积累的年轻财税法学者,在建设相对稳定的职业研究团体的同时,形成结构合理的学术梯队,通过集体的力量组织专题攻关。惟其如此,中国财税法学才有可能展开平等的国际对话,而财税法学的薪火也才能代代相传,生生不息。

近年来,我先后主编《财税法系列教材》、《财税法论丛》、《当代中国依法治税丛书》,这三项计划的开展,不仅使财税法学研究的问题、方法和进程逐渐为法学界所熟悉和认同,同时也推动了财税法学界的交流与合作。在此过程中,我既看到了新一代财税法学者的耕耘和梦想,更感受到了他们在研究途中跋涉的艰辛。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,他们对专业充满热忱,愿意为中国财税法学贡献毕生精力。正是在他们的期待和鼓励下,为了展示中国财税法学的成长和进步,激励更多的优秀人才加入研究队伍,我与中国税务出版社达成了本文库的出版协议。

本文库计划每年出版3~5本,内容涉及财税法哲学、财税法史学、财税法制度学,税收体制法、税收实体法、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。只要观点鲜明,体系严密,资料翔实,论证有力,不管何种风格的财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财税法理论成果的窗口,成为促进财税法学术交流的平台。如果能够由此发现和锻炼更多的财税法学人,推动财税法理论与实践的沟通和互动,我们编辑文库的目的就基本实现了。

值得一提的是,从2006年开始,中国税务出版社承担了本文库的部分出版工作。在此,我代表全体作者感谢中国税务出版社社长程永昌教授对中国税法学发展的大力支持。

刘剑文

2006年4月于北京大学财经法研究中心

中国财税法网(www.cftl.cn)

中国税法网(www.taxlaw.net.cn)

General Preface

Works of Research on Taxation Law Theories is another large research project on taxation law study presided by me after the publications of *Textbooks Series of Fiscal Law & Taxation Law*, *Fiscal Law & Taxation Law Review* and *Rule Taxation by Law in Modern China*. Rather than demonstrating the latest achievements on the theoretical study of taxation law, this project focuses more on inspiring the scholars with innovative spirit showing themselves. While promulgating the knowledge of taxation laws, a group of professionals studying on fiscal law & taxation law theories is forming and developing.

Fiscal law is a rising, open and growing subject. It is rising because it has not so long a history as civil law or criminal law. It is open because it intersects with economics, management and other law subjects. It is growing because it has promising future for its application and development. The taxpayers will be greatly awakened to their rights on the course of tax levying with China's entering into WTO and the popularization of the ideas of democracy and rule the tax by laws. The value of theoretical study on fiscal law & taxation law exists in scientifically finding a balance spot between the taxpayers and levier, which would help to realize a stable and harmonious taxation system among the whole country with the direction of equity and justice ideas.

For a long period of time, I had been dedicated to the teaching and studying of the taxation law. Many theses and monographs had been published and many national research projects presided by me, which were all what I could do to the development and construction of the theoretical study on taxation law of China in my own power. However, we should not neglect that neither researching ability nor influential achievements have been satisfactory. They could not match up the corresponding positions of fiscal law & taxation law and the theoretical study on it. I came to realize that any individual or organization would never be able to better the situations. At present, the most urgent

thing is to congregate all the researching resources around the country in conformity and cultivate a group of young but erudite scholars on fiscal law & taxation law. Thus, a relatively stable group of professionals would be organized to form the academic ladders with reasonable structure. We could depend on the collective powers to study on some specified topics respectively. I think it is the only way to equalize the domestic study on taxation law with international study. Also by this way, the study on fiscal law & taxation law would continue generation by generation and never cease.

Recent years, I have successively presided three projects including editing *Textbooks Series of Fiscal Law & Taxation Law*, *Fiscal Law & Taxation Law Review* and *Rule Taxation by Law in Modern China*. During the process, the topics, methodologies and procedures of the theoretical study on taxation law had been gradually acquainted and accepted by the academic circles and the exchange and cooperation among them had also been greatly promoted. During the course, I not only observed that the new generation of scholars on fiscal law & taxation law study worked hard and cherish beautiful dream to the future, but also their hardships in research. Most of the young scholars have acquired PH. D. degrees or become the associate professor, and at least fluently master a foreign language. Their zealously shall be more important, and they are willing to devote their whole life to the career. It is under their expectation and encouragement that more and more excellent talents participate in the career. After my positive communications and constant consultations with Chinese Tax Press, a publication agreement has finally come to for this *Works* in 2002.

Annually, 3 to 5 books will be published to affiliate the *Works*. The contents of these books mainly concerns about philosophy of Chinese Tax taxation law, history of Chinese Tax taxation law, study on taxation law system, taxation law system, taxation law, taxation procedure law, taxation income law, taxation expenditure law, domestic taxation law, foreign taxation law, international taxation law and comparative taxation law. All the monographs with various styles could become members of this *Works* if they are of clear point of view, rigorous logic, accurate documents and strong reasoning. We hope that the *Works* could become a window to demonstrate the theoretical achievements of

Chinese Tax taxation law study and a platform for academic exchanges. If more scholars on taxation law study could be discovered and the practice and theories of taxation law could be exchanged and co-developed simultaneously with the publication of the *Works*, our targets to edit the *Works* are fundamentally achieved.

The Chinese Tax Press takes on the work of publishing some of the tax law books from 2006. I and all the authors acknowledge the help of Professor Yongchang Cheng, the president of the Chinese Tax Press.

Liu Jianwen

April, 2006

Fiscal Law Research Center

Peking University

Chinese Fiscal and Tax Law Web(www.cftl.cn)

Chinese Tax Law Web(www.taxlaw.net.cn)

国家税务总局世界银行贷款项目 “WTO 与中国税收法治研究”丛书说明

由北京大学法学院教授、博士生导师刘剑文任中方首席专家,艾克斯-马赛第三大学教授、名誉校长克里斯蒂安·路易特任外方首席专家的世界银行贷款项目——“加入 WTO 后中国税收法制体系的改革和完善研究”,历时两年,目前已经顺利结项。该项目是国家税务总局负责立项的第一个世界银行贷款项目,由法国、美国、英国、德国、俄罗斯、日本、印度等国及中国著名大学的专家、学者参与研究。

为了实现课题研究成果的转化,使本项研究能够更好地服务于我国的税收法治建设,刘剑文教授与国家税务总局税收科学研究所、北京中融投资咨询有限公司的领导达成一致意见:在刘剑文教授任总主编、由北京大学出版社和中国税务出版社出版的“税法学研究文库”中专辟“WTO 与中国税收法治研究”丛书。

该丛书是在世界银行贷款项目课题报告的基础上,经过系统修改和完善后所形成的,对中国加入 WTO 后的税收法制体系进行专题研究的系列学术专著,这是目前中国规模最大、体系最完整的对中国税收法制体系进行全面研究的系列丛书。

丛书初步决定出版 5 本书,即《中国税收立法基本问题》(刘剑文教授任主编)、《中国税收执法基本问题》(徐孟洲教授任主编)、《中国税收司法基本问题》(时建中教授任主编)、《中国税法监督基本问题》(汤贡亮教授任主编)和《中国税收守法基本问题》(陈少英教授任主编)。

本丛书在写作过程中参考了国内外现有研究成果,尽管作者作了最大努力,但书中不妥之处在所难免,敬请学界同仁和读者批评指正。

国家税务总局税收科学研究所
北京中融投资咨询有限公司
北京大学财经法研究中心

2006 年 5 月

前 言

本书是在“加入 WTO 后中国税收法制体系改革和完善研究”课题的子课题“加入 WTO 后中国税收司法体系改革和完善研究”的基础上完成的。

WTO 代表着当今世界的主流市场经济体制,代表着市场经济法律化、贸易全球化的趋势。加入 WTO 对中国法制体系的挑战是全方位的,作为法制体系中的重要一环,税收法制体系也不例外,突出表现在 WTO 对于税收法治的深层次推动。在这一背景下,系统评价中国当前的税收法律体系,深入地全面研究税收法律理论,明确今后税收法律体系改革的思路 and 方向,是“加入 WTO 后中国税收法制体系改革和完善研究”课题的使命。鉴于税收司法在税收法治建设中的重要地位,本子课题着重于税收司法领域的研究,以期通过对税收司法的全面、深刻把握来明确今后税收司法改革的方向和重点。

首先我们研究了税收司法的一般原理。由于历史传统和法律体制的不同,各国和地区对于司法权的内涵与外延的理解宽窄不同,对税收司法的理解也存在着同样问题。狭义的税收司法仅指审判机关依法对涉税案件行使审判权;广义的税收司法,包括涉税案件过程中侦查权、检察权和审判权等一系列司法权力的行使。本文采纳广义的观点,认为我国的税收司法是指各级公安机关、人民检察院和人民法院等国家司法机关,在宪法和法律规定的职权范围内,按照法定程序来处理有关的涉税民事、行政和刑事案件。税收司法是司法权在税收领域中的运用,因而也必须坚持司法权运行的固有准则,即司法独立性原则、中立性原则和终局性原则。同时,还需注意税收领域司法活动的特殊性比如经济性、效益性和专业性特征,并且充分意识到这些特征对于税收司法改革所产生的特殊影响。在上述这些原则的指导下,通过对税收司法与税收立法、税收执法之间联系与区别关系的把握,我们要明确税收司法对于整个税收法治的重要而独特的功能与价值:保障国家税收收益,促进经济发展;保障纳税人的诉讼权利与实体权益;保障税收征管秩序的严肃性等等。在关注这些问题的同时,我们还应时时刻刻意识到当前税收司法改革的重大背景,意识到加入 WTO 后税

收的法治化趋势、国际化趋势和私法化趋势对于税收司法的观念、理论、制度与规范等各个层面上的深刻影响。

随后,我们从税收司法机构体系即审判机关、检察机关、侦查机关的现状出发,分析了其涉税职能的履行情况,进而分别从涉税行政司法、涉税刑事司法以及涉税民事司法等角度宏观地分析了典型案件的特征、涉税违法的类型,总结出了我国税收领域中司法权运行的整体态势,尤其是当前所存在的主要问题。在此基础上分别从涉税司法独立性、税收领域司法审查的范围、税收司法的专业能力、司法机构内部的分权与制衡机制状况以及各个主体的法律意识等角度探讨了当前税收司法领域诸种问题的成因。

在此基础上,本书针对税收司法的三种主要类型进行了全面研究。首先是税收行政司法制度。本书所讨论的税收行政司法制度包括涉税行政诉讼制度和涉税强制执行制度等。税收行政司法制度在税收司法改革中处于一个枢纽地位,因为涉税行政诉讼在宪政分权制衡的架构上、在纳税人权利的保护中起着极其重要的作用,同时也是加入WTO后我国税收司法领域受影响最大之处。本书以税收行政司法的进程为顺序,依次研究了如下问题:关于税收行政复议与行政诉讼的关联关系问题,通过对我国现行法律架构的分析和各国相关制度的比较,指出了我国立法规范与司法实践之不足,提出了完善建议。关于税收行政诉讼的受案范围,本书从司法审查的角度进行了探讨,重点分析了当前中国税收司法审查领域所存在的两个问题,即税收具体行政行为合理性和抽象行政行为合法性司法审查的缺失。关于税收行政诉讼中原告的资格问题,本书从行政诉讼法原告资格理论的变迁入手,结合最新的司法解释分析了我国对于税收行政诉讼相对方和利害关系人原告资格规制中的问题。关于税收行政诉讼中当事人的诉讼权利和义务问题,我们从税收程序法的层面进行了具体的分析。关于税收行政诉讼中的举证责任问题,我们首先分析了举证责任在税收行政诉讼中的重要意义,进而在国内立法例的比较研究的基础上,重点研究了税收行政诉讼中适合的举证范围、纳税人权利保护等问题。关于税收强制执行问题,本书首先从理论上区分了强制执行的种类,从立法的角度研究了我国的现行规定,从实践的角度分析了强制执行实施中的问题。

如同刑事司法体系在一国法治体系中的重要地位一样,税收刑事司法制度同样是税收法治建设中的重要一环。税收刑事司法制度是以规制危害税收之行为、规范国家权力、保障纳税人在内的当事人的合法权利为目的的涉税刑事法律体系。本书区分税收刑事实体制度和税收刑事程序制

度分别加以研究。在税收刑事实体制度方面,本书首先研究了现行法律中的两类实体规范:规范税务机关及其工作人员依法履行职责的刑事实体制度和保障维护税收征管秩序的刑事实体制度,在此基础上探讨了现行税收刑事实体制度中的若干问题,比如有法定协助义务之部门以及税务代理人等的刑事责任方面的立法漏洞、偷税罪,以及刑事责任与行政责任的衔接等问题。在税收刑事程序制度方面,本书首先区分了刑事程序的两大阶段:从税务机关到侦查机关、检察机关阶段和从检察机关到审判机关阶段。在第一阶段,研究涉税刑事案件的侦查制度、移送制度和审查制度。在第二阶段,研究了税收刑事案件庭前审查制度、审判制度,并且研究了检察机关在这一阶段中的地位与作用问题。除了对刑事程序的系统性研究外,报告还研究了税收刑事程序中几个具体的热点问题:税收刑事诉讼中的证据问题和税收刑事案件中的税款定性问题。

税收民事司法制度是税收司法中的一个新的领域,这一领域的产生有着深厚的税法学理论的支撑,尤其是税收法律关系理论。对税收及税收法律关系的定性问题,在学术界长久以来都存在着不息的争论。从最早的权力关系说与债务关系说的对立发展到现阶段的二元关系说与一元债务关系说的分歧,这些学说之争,曾导致不同国家不同的立法模式。可见对税收及税收法律关系基本性质的正确认识,是建立我国税收民事司法制度的前提和理论基石。因此本书首先详细地分析了这一基础理论的变迁及其对于税收民事司法的深远影响;接着本书重点分析了税收民事司法制度中的若干重点问题:税收优先权、代位权和撤销权等等。从理论基础、比较分析、现行规范之不足等多个角度进行了探讨,以求为新兴的税收民事司法制度的发展提供思路与方向。

结合上述诸多方面的详细研究,本书最后针对税收司法制度的完善进行了总结。首先是健全相对独立的税收司法机构,从涉税的警察、涉税检察部门、专门的税务法庭以及税收司法工作人员的任职资格等角度,结合国外的经验,提出了相应的完善之策。其次是健全税收行政司法制度,本书从复议与诉讼关系、税收行政诉讼自身的制度构造(包括税收司法审查、行政诉讼原告资格、相对人权利保护以及举证责任等)、税收强制执行制度等方面给出了具体建议。第三是税收刑事制度的完善。在刑事责任部分,本书建议增设协助义务部门和税务代理人的责任规范、完善具体的涉税罪名、理顺行政责任和刑事责任的衔接等建议;在税收刑事程序部分,本书建议理顺税务机关与侦查机关、侦查机关与检察机关在涉税刑事程序方面的

关系,建议构建起有效的初侦制度,建议针对税收案件的特殊性完善税收刑事证据规范,建议理顺税务行政机关取得的证据和刑事诉讼证据的适用关系,建议统一关于税款性质问题的认识,以保护包括纳税人在内的当事人的合法权利。第四是税收民事制度的完善,本书对税收优先权、代位权和撤销权的完善提出了具体建议,针对税务代理人的民事责任提出了完善之策。最后,本书还提出了有关税收司法改革的其他一些措施,包括小额争议案件所适用的简化审理程序以及税务和解制度等等。

CONTENTS 目 录

前 言	1
<hr/>	
第一章 税收司法的一般原理	1
第一节 税收司法概论	1
一、税收司法的概念	1
二、税收司法的基本原则	3
三、税收司法的特殊性	7
第二节 税收司法的功能和作用	8
一、保障国家的税收利益,促进经济的发展	8
二、保护纳税人的诉讼权利及实体权益	9
三、保证税收征管秩序的严肃性	10
第三节 税收司法、立法、执法之间的关系	11
一、税收司法与税收立法的关系	11
二、税收司法与税收执法的关系	12
第四节 加入 WTO 后对税收司法的要求	13
一、加入 WTO 后税收的法治化趋势及其 对税收司法的要求	13
二、加入 WTO 后税收的国际化趋势及其 对税收司法的要求	16
三、加入 WTO 后税法的私法化趋势及其 对税收司法的要求	19
<hr/>	
第二章 税收司法机构的体系	21
第一节 我国税收司法结构体系现状	21
一、法院	21

CONTENTS 目 录

二、检察院	23
三、公安机关	24
第二节 国外税收司法体系简介	25
一、英美法系主要国家税收司法结构	25
二、大陆法系主要国家税收司法结构	29
<hr/>	
第三章 税收行政司法制度	31
第一节 税收行政司法制度在税收法治中的价值	31
一、税收行政司法与纳税人权利保护	32
二、税收行政司法与宪政精神	33
三、税收行政司法与 WTO 的具体要求	34
第二节 我国税收行政诉讼的现状	35
一、典型的与税收有关的行政诉讼案件	35
二、我国税收行政诉讼现实状况和发展趋势	35
三、税务行政违法行为的主要表现形式	37
第三节 行政复议制度与行政诉讼制度的 关联问题	38
一、我国现行的法律规定	39
二、其他主要国家的相关立法规定	40
三、对我国法律的相关规定的思考	42
第四节 现行税收行政诉讼之具体法律制度	44
一、司法审查制度与税收行政诉讼	44
二、税收行政诉讼中的原告资格问题	52
三、税收行政诉讼中相对人的权利与义务问题	57
四、税收行政诉讼中的举证责任问题	59

CONTENTS 目 录

第五节 税收行政司法中的强制执行程序	66
一、其他主要国家经验的借鉴	66
二、我国目前税收强制执行的法律规定	69
三、我国税收强制执行制度存在的不足	70
<hr/>	
第四章 税收刑事司法制度	73
第一节 税收刑事司法制度在税收法治中的价值	73
一、税收刑事司法与税收实现	73
二、税收刑事司法与当事人权利的保护	74
第二节 税收刑事责任制度	75
一、税收刑事司法实体制度的主要内容	75
二、我国目前税收刑事责任体系的不足之处	83
第三节 我国现行税收刑事程序制度	89
一、税收刑事移送、侦查、起诉程序	89
二、税收刑事审判程序中现行规定以及存在的主要问题	103
三、税收刑事诉讼程序中的其他重要问题	105
<hr/>	
第五章 税收民事司法制度	111
第一节 税收法律关系的定性对税收民事司法体制的影响	111
一、权力关系说与债务关系说	111
二、债务关系说中的二元关系说与一元关系说	112
三、小结：税收之债与民事司法制度	114