

学校编码：10384

分类号___密级

学号：13620131150203

UDC

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

《税收征管法》修订中清税前置规则问题研究
——以台湾地区税捐复查限制规则
之“违宪”审查为参考

Reflection on Issues Taxation Clearance Rule in Amending Tax
Collection and Administration Law ——the Constitutional Review of
the Taxation Recheck Restriction Rule in Taiwan Area as Reference

邓 嫻

指导教师姓名：李刚副教授

专业名称：经济法

论文提交日期：2016年 月

论文答辩时间：2016年 月

学位授予日期：2016年 月

答辩委员会主席：

评 阅 人：

2016年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为(福建省社科规划项目“海峡两岸税收程序法律制度比较与协调问题研究”和司法部部级课题“《税收征收管理法》修订的重点和难点问题研究——从海峡两岸比较的角度”)课题(组)的研究成果,获得(上述两个)课题(组)经费的资助,在(上述两个课题的主持人李刚副教授指导下)完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日



本学位论文得到两岸关系和平发展协同创新中心研究资助，

谨致谢意！

厦门大学博硕士学位论文摘要库

内容摘要

《税收征收管理法》近年来进行了数次修订，在修订过程中，学者多次呼吁废除现存的清税前置规则。台湾地区旧法中的税捐复查限制规则与清税前置规则具有类似性，两个规则在异同的比较中能够建立起可比基础。通过对比以借鉴台湾地区废除税捐复查限制规则的经验，并为清税前置规则的重新构建助力。

本文分为三个部分：第一部分用案例引出大陆地区清税前置规则在适用过程中出现的问题。通过介绍清税前置规则的历史演变及其特征，分析立法者构建清税前置规则的意图。最后总结学者对现行清税前置规则的评价；第二部分首先介绍台湾地区税捐复查限制规则的内容与特征，总结与此规则相关的四次“违宪”审查的内容，以分析“违宪”审查对税捐复查限制规则演变的推动作用，并为海峡两岸规则的对比做铺垫；第三部分先通过比较海峡两岸规则的异同，建立起可比基础，然后从保护纳税人权利的视角出发，评析 2015 年《中华人民共和国税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》中的清税前置规则。最后提出完善建议，通过近期目标与远期目标逐渐废除清税前置规则。

本文的创新之处在于：第一，从海峡两岸对比的视角详细论述清税前置规则的存废问题；第二，通过案例式实证分析海峡两岸两制度在适用过程中产生的弊端；第三，运用表格、图表的方式说明大陆地区清税前置规则的历史演变及其特征。

关键词：清税前置；复查限制；税收征管法

ABSTRACT

Tax Collection and Administration Law has been revised several times in recent years. In the course of its amendment, the academic have repeatedly called for repealing the existing “Taxation Clearance Rule”. While “Taxation Recheck Restriction Rule” in Taiwan area in old law is similar to “Taxation Clearance Rule”. Therefore, this paper attempts to establish a comparable basis between two rules, and draw some lessons from the abolition process of “Taxation Recheck Restriction Rule” to provide some advice on the reconstruction of “Taxation Clearance Rule”.

There are three parts in this paper. In the first part, the author uses the cases to raise the problems of “Taxation Clearance Rule”, which appear in its application. Besides, the author analyses the intention of the legislators to establish this rule and the evaluation of the current rule by the introduction of its historic development and characteristics. The second part firstly introduces the contents and characteristics of “Taxation Recheck Restriction Rule”. Next, the author concludes the contents of four related constitutional reviews, and analyzes its role in promoting the changes of “Taxation Recheck Restriction Rule” to pave the way for the comparison of two rules. In the last part, the author establishes a comparable basis by comparing the difference and similarities. Then, from the perspective of protecting the rights of taxpayers, the author evaluates and makes comments on “Taxation Clearance Rule” in The Administration Act of Tax Imposition Revised Draft (Draft for Comment) in 2015. In the end, suggestions are put forward--repealing “Taxation Clearance Rule” by the short-term goal and the long-term goal.

There are three creative points in this thesis. Firstly, this paper discusses the problem of the abolition of “Taxation Clearance Rule” in detail from the comparative perspective. Secondly, the author using real cases to analyses the

disadvantages of two rules during application. Then this thesis analyses the rule's historic development and characteristics in the form of charts and tables.

Keywords: “Taxation Clearance Rule”; “Taxation Recheck
Restriction Rule”; Tax Collection and Administration Law

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

引 言	1
第一章 清税前置规则的演变及评析	2
第一节 清税前置规则的演变及相关概念厘清	3
一、清税前置规则的含义	3
二、清税前置规则的演变及其特征	3
三、纳税争议范围界定	10
第二节 清税前置规则评析	11
一、清税前置规则价值维度评析	11
二、学界对清税前置规则之反思	13
第二章 台湾地区税捐复查限制规则演变及其评析	15
第一节 台湾地区税捐救济制度及税捐救济限制规则	15
一、台湾地区税捐救济制度	15
二、台湾地区税捐救济限制规则	15
第二节 税捐复查限制规则之“违宪”审查	18
一、大法官会议释字第 211 号解释（简称“211 号解释”）	18
二、大法官会议释字第 224 号解释（简称“224 号解释”）	20
三、大法官会议释字第 321 号解释（简称“321 号解释”）	21
四、大法官会议释字第 439 号解释（简称“439 号解释”）	22
五、“违宪”审查之规则修改及评析	23
第三章 海峡两岸规则比较与大陆地区清税前置规则重构	26
第一节 清税前置规则与税捐复查限制规则的比较	26
一、纳税争议复议制度与税捐复查规则之比较	26
二、清税前置规则与税捐复查限制规则的差异	26
三、清税前置规则与税捐复查限制规则的趋同	29
第二节 重构大陆地区清税前置规则	31

一、清税前置规则分析路径及再评价	31
二、对清税前置规则的重构建议	35
第三节 远期目标下纳税争议解决机制的完善	37
一、纳税人拖延纳税之解决方案	37
二、清税规则在强制执行措施与《海关法》中的适用	38
结 论	40
参考文献	41
致谢语	45

厦门大学博硕士论文摘要库

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 The Evolution and Evaluation of Taxation Clearance	
Rule	2
Subchapter 1 The Evolution and Related Concepts of Taxation Clearance	
Rule	3
Section 1 The Concept of Taxation Clearance Rule	3
Section 2 The Evolution and Characteristics of Taxation Clearance	
Rule.....	3
Section 3 The Definition of Scope of Taxation Disputes.....	10
Subchapter 2 The Evaluation of Taxation Clearance Rule.....	11
Section 1 The Evaluation of the Value of Taxation Clearance Rule.....	11
Section 2 The Introspection of Academics about Taxation Clearance	
Rule.....	13
Chapter 2 The Evolution and Evaluation of Taxation Recheck	
Restriction Rule in Taiwan Area	15
Subchapter 1 The Remedy System of Taxation and The Restriction Rule	
of Taxation Remedy in Taiwan Area.....	15
Section 1 The Remedy System of Taxation in Taiwan Area.....	15
Section 2 The Restriction Rule of Taxation Remedy in Taiwan Area.....	15
Subchapter 2 Constitutional Reviews about Taxation Recheck	
Restriction Rule	18
Section 1 Interpretation of Council of Grand Justices 211st.....	18
Section 2 Interpretation of Council of Grand Justices 224st	20
Section 3 Interpretation of Council of Grand Justices 321st	21
Section 4 Interpretation of Council of Grand Justices 439st	22

Section 5	The Revision and Revaluation of Taxation Recheck Restriction Rule after Constitutional Reviews	24
Chapter 3	The Comparison of Cross-Strait Rules and the Reconstruction of Taxation Clearance Rule	26
Subchapter 1	The Comparison between Taxation Clearance Rule and Taxation Recheck Restriction Rule	26
Section 1	The Comparison between Reconsideration System of Taxation Disputes and Taxation Recheck System.....	26
Section 2	The Divergence between Taxation Clearance Rule and Taxation Recheck Restriction Rule.....	26
Section 3	The Similarity between Taxation Clearance Rule and Taxation Recheck Restriction Rule.....	29
Subchapter 2	The Reconstruction of Taxation Clearance Rule.....	31
Section 1	Principles to Test and Revalue Taxation Clearance Rule.....	31
Section 2	Proposal to Reconstruct Taxation Clearance Rule	35
Subchapter 3	Improvement of The Settlement Mechanism of Taxation Disputes by the Long-Term Goal.....	37
Section 1	The Settlement of Taxpayer's Delaying Payment of Tax	37
Section 2	The Application of Rule of Taxation Clearance on Compulsory Enforcement Measures and The Customs Act	38
Conclusion.....		40
Bibliography		41
Acknowledgement.....		45

厦门大学博硕士学位论文摘要库

引 言

随着改革开放的纵深推进，全面推进依法治国的工作开展的如火如荼，依法治税作为依法治国的重要有机组成部分，也作为重点提上日程。《税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）的修订作为税法体系改革的重要一环，将体现我国税收征收管理和我国税收程序法的法治水平，对我国依法治税的进程产生深远的影响。

在《税收征管法》修订过程中，关于纳税争议解决机制修订的讨论尤为火热。纳税争议解决机制既关系到税务机关征收管理工作任务的完成，又是保护纳税人权利最为重要的途径之一。在纳税争议解决机制中，以“清税”作为纳税人申请行政复议的前提，以复议作为纳税人提起行政诉讼的前提，学界普遍认为这两个前提、也即双前置程序的设置有违公平原则之嫌。本文认为，清税前置对纳税人权利的侵犯更甚，对清税前置规则的修订也更为急迫。而台湾地区的税捐复查限制规则与大陆地区的清税前置规则具有相似之处，其发展演变过程体现了台湾地区立法与司法对纳税人权利的保护。

故此，本文试图从两岸规则对比的角度，探讨大陆地区的清税前置规则在《税收征管法》修改时的存废问题，以期能对《税收征管法》的修订提供有益参考。

第一章 清税前置规则的演变及评析

【案例一】在龙岩市东霞电线电缆有限公司（以下简称原告）诉龙岩市国家税务局（以下简称被告）税务行政复议案中，原告因不服区国税局做出要求其补征税款的决定，向被告提起复议。被告收到复议申请，作出《不予受理复议裁决书》，原告不服向法院提起行政诉讼。该案经法院审理认为：原告对区国税局补征税款的决定不服所引发的争议，属于《税收征管法》第88条第1款的“纳税争议”范围。因此，被告提起行政复议必须先行清税。原告未清税即向被告申请复议违反了法律强制性规定，因此驳回原告的诉讼请求。^①

【案例二】南通市通州区横港劳动服务公司（以下简称原告）与南通市国家税务局（以下简称被告）行政复议一案中，原告因不服稽查局做出追缴其增值税的决定，向被告申请复议。被告以原告未清税为由作出不予受理的决定，原告不服遂提起行政诉讼。法院认为原告在申请行政复议之前未进行清税，违反了《税收征管法》第88条第1款的规定；其次，虽然被告申请法院协助采取强制执行措施，但该措施不是法定担保形式，并不能保证税款征收到位，因此驳回原告诉讼请求。^②

由上两个案例可知，纳税人因未清税既无法申请行政复议，又无法得到法院的救济，最终必须承担败诉的风险。在案例二中，原告还面临财产被强制执行的窘境。从这方面看，清税前置规则确实侵犯到了纳税人的救济权，但另一方面，它又为国家税收及时、足额入库做出了贡献。那么，在《税收征管法》修订时，我们该如何重新构建清税前置规则，平衡国家税收征管秩序与纳税人的权利呢？这就需要我们对清税前置规则有一个全面、清晰且深入的了解。

^① 福建省龙岩市新罗区人民法院（2008）龙新行初字第8号行政判决书。

^② 江苏省南通市港闸区人民法院（2015）港行初字第00168号行政判决书。

第一节 清税前置规则的演变及相关概念厘清

一、清税前置规则的含义

清税前置规则是关于纳税人因纳税争议申请救济时，先行清税的规则。要全面了解我国大陆地区的清税前置规则，应从两方面入手。一方面是理解“前置”二字，依“前置于”对象不同，可分为“前置于复议”和“前置于诉讼”两种情形，^①也即在复议前清税和在诉讼前清税两种情形，现行《税收征管法》及既往相关的法律规范规定纳税人在申请复议前应清税，而《国家税务总局办公厅关于征求〈税收征管法修订稿（征求意见稿）〉意见的通知》（税总办函[2014]577号，以下简称“2014征求意见稿”）和《税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》（以下简称“2015征求意见稿”）中则规定纳税人^②在提起诉讼前应清税。另一方面是理解“清税”二字，总结清税相关法律条文，完成清税的方式包括通过缴纳、解缴税款和滞纳金、缴纳罚款和提供相应担保。如1986年公布的《税收征收管理暂行条例》（以下简称《税收征管条例》）规定纳税人在缴纳税款、滞纳金、罚款后才能申请复议，2001年公布的《税收征管法》规定纳税人可以通过缴纳税款及滞纳金或者提供相应担保完成清税义务。

二、清税前置规则的演变及其特征

（一）清税前置规则的演变

清税前置规则最早被规定在1986年国务院颁布的《税收征管暂行条例》第40条中，^③此条文要求纳税人与税务机关在纳税争议和违章处理问题上发生争议的，纳税人在申请行政复议前，应先缴纳税款、滞纳金、罚款。其中缴纳税款、滞纳金是针对纳税争议而言，缴纳罚款则是针对违章处理问题而

^① 刘剑文,侯卓.纳税前置制度的反思与超越[J].江汉论坛,2015,(6):112-119.

^② 本文中的“纳税人”指代的是《税收征管法》第88条第1款规定的纳税人、扣缴义务人以及纳税担保人。

^③ 《税收征管暂行条例》第40条规定：“纳税人、代征人或其他当事人同税务机关在纳税或者违章处理问题上发生争议时，必须首先按照税务机关的决定缴纳税款、滞纳金、罚款，然后在十日内向上级税务机关申请复议。上级税务机关应当在接到申诉人的申请之日起三十日内作出答复。申诉人对答复不服的，可以在接到答复之日起三十日内向人民法院起诉。”

言。1992年，全国人大常委会颁布《税收征管法》，^①将纳税人与税务机关在违章处理问题上发生的争议排除在适用清税前置规则的争议范围之外，并保留了复议前的清税要求。2001年，《税收征管法》经全国人大常委会修订，增加“提供相应担保”作为清税方式的一种，让纳税人在无法缴纳、解缴税款及滞纳金的情况下，提供相应担保也能申请行政复议。1992年和2001年两次对《税收征管法》清税前置规则调整，在一定程度上体现了对保护纳税人权利和“便利行政相对人”原则的重视。“2014征求意见稿”以“争议处理”作为单独的一章，^②其一，保留纳税争议的复议前置程序，但将清税行为置于纳税人向法院起诉前；其二，将适用清税前置争议范围扩大到所有的税务争议；其三，删去缴纳或者解缴滞纳金的清税方式。“2015征求意见稿”在“2014征求意见稿”的基础上对适用清税前置规则的税务争议范围进行了缩限，^③仅保留因纳税争议与直接涉及税款的行政处罚而发生的争议；其他内容沿用了“2014征求意见稿”的规定。

^① 1992年《税收征管法》第56条第1款规定：“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照法律、行政法规的规定缴纳或者解缴税款及滞纳金，然后可以在收到税务机关填发的缴款凭证之日起六十日内向上一级税务机关申请复议。上一级税务机关应当自收到复议申请之日起六十日内作出复议决定。对复议决定不服的，可以在接到复议决定书之日起十五日内向人民法院起诉。”

^② “2014征求意见稿”第131条规定：“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关发生争议时，可以依法申请行政复议。”第136条规定：“对行政复议决定不服的，应当先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款或者提供相应的担保，然后可以依法向人民法院起诉。”

^③ “2015征求意见稿”第126条第1款规定：“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上和直接涉及税款的行政处罚上发生争议时，可以依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，应当先依照复议机关的纳税决定缴纳、解缴税款或者提供相应的担保，然后可以依法向人民法院起诉。”

Degree papers are in the “[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)”.

Fulltexts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.