

市场经济的每一步发展都伴随着一个新的律师业务领域的拓展，同时也诞生出新类型的律师。本书从税法律师的独特角度，呈现对税法相关实务与理论问题的初步思考。有的是为税务机关提供咨询；有的是为企业解决纳税难题提供意见；有的是对焦点税案的跟踪和思考。总之，全部问题皆来自实践。

税法实务与 理论研究

Research on the Practice and Theory of Tax Law

滕祥志 著



Research on the Practice and Theory of Tax Law

税法实务与 理论研究

滕祥志 著

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法实务与理论研究 / 滕祥志著. —北京:法律出版社, 2008. 5

ISBN 978 - 7 - 5036 - 8420 - 3

I. 税… II. 滕… III. 税法—研究—中国—文集 IV. D922. 220. 4 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 054367 号

© 法律出版社·中国

税法实务与理论研究

滕祥志 / 著

编辑统筹 大众法律出版分社

策划编辑 赵利铭

责任编辑 贺 兰

装帧设计 乔智炜

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

经销 新华书店

印刷 永恒印刷有限公司

责任印制 沙 磊

开本 A5

印张 11.625

字数 261 千

版本 2008 年 5 月第 1 版

印次 2008 年 5 月第 1 次印刷

法律出版社(100073 北京市丰台区莲花池西里 7 号)

网址 / www.lawpress.com.cn

电子邮件 / info@lawpress.com.cn

销售热线 / 010 - 63939792/9779

咨询电话 / 010 - 63939796

中国法律图书有限公司(100073 北京市丰台区莲花池西里 7 号)

全国各地中法图分、子公司电话:

北京分公司 / 010 - 62534456

上海公司 / 021 - 62071010/1636

深圳公司 / 0755 - 83072995

西安分公司 / 029 - 85388843

重庆公司 / 023 - 65382816/2908

第一法律书店 / 010 - 63939781/9782

书号: ISBN 978 - 7 - 5036 - 8420 - 3

定价: 28.00 元

(如有缺页或倒装, 中国法律图书有限公司负责退换)

自序

生活并成长在 20 世纪 80 年代的人是幸运的。那时候,天还很蓝,人还相对单纯;物质财富普遍匮乏,但是精神却高度解放和张扬。改革开放之初,思想和精神的大解放令全社会爆发出前所未有的激情和活力,那是一个充满激情的年代。纵使一个翩翩少年,来自农村,初见城市,也必被这种激情所感染,沐浴在西洋文学、伤痕文学和思想启蒙的慧光之下。初次见识卢梭、孟德斯鸠等思想家和世界各地的大文豪,曾深深地被卢梭充满激情、辞彩飞扬的文字打动和感染,当然还有阅读巴尔扎克的批判现实主义作品带给人的那份沉重感和压抑感。就在这个伟大时代的精神感召和沐浴之下,我曾经立下宏愿,誓志要成为一个不离开阅读和写作,皓首穷经,参透学理,像卢梭一样写成诸如《社会契约论》鸿篇巨著的人。然而,逝者如斯,岁月蹉跎,学理尚未参透,大作未能写出,情势却已变迁。我从一个曾经的文学青年、大学教师转型为一个置身于“商海”的执业律师,且十年有余。从“事功”层面观之,律师实践永无止境,仍需加倍努力。然夜深人静之时,反观自己的内心,虽从事一个特别“现实”、特别“实践”的职业,但这个职业却也离阅读、思考和写作很近、很近。

律师业务的分化,给律师执业带来十分明显的挑战。市场经

济的每一个进步都伴随着一个新的律师业务领域的拓展,同时也诞生出一代新类型的律师。传统的诉讼律师(民事诉讼、行政诉讼、刑事诉讼)正被非诉律师的光芒所遮蔽,非诉讼律师包括知识产权律师、房地产律师、证券律师、金融律师、基础建设工程律师、涉外律师、人权律师、公益和未成年人保护律师、公司法律师、合同法律师、劳动法律师、消费者权益保护律师、家庭婚姻法律师、国际商法律师(国际投资与贸易、海商法、反倾销),等等。一个圈外人很难想象,金融律师已经细分为专攻金融衍生产品、期货、信托、信用证、上市融资、不良资产处置和交易、外资银行业务的律师;一个圈外人也不容易想象,诉讼律师也有专做再审的,甚至有专攻最高人民法院或者某几个高级人民法院再审案件的律师;房地产律师中有专做按揭的律师,也有专做拆迁安置的律师;基础建设工程律师分化为专攻电力的律师,甚至专做核电的律师;国际商法律师也有专做融资租赁甚至是专做飞机租赁的律师。有律师和律师事务所声称,他们不再做或者很少做诉讼业务。诚然,律师业的社会影响力正日益扩大,律师以自己独到的智慧为自身发展、社会发展和经济繁荣立下注脚,但是,无论中国还是美国,林肯时代那种为普通大众服务的、受到社会大众普遍尊重、敬仰和满怀内心成就感的律师身影是不是渐行渐远、模糊不清了?

税法律师也破土而出并应运而生。何人不纳税?西谚有云:“人生只有两件事情不可避免:死亡和纳税。”又说,税收是现代文明的对价。市场大潮之下,人们的消费、生产、生活和交易,每一个环节都与税收密不可分。作为消费者,我们每天都在纳税,人们吃饭、购物、旅游、购房、购车、获得工资薪金收入、不动产投资或者租赁收入、股权投资收入都必须纳税。有些是直接税,如个人所得税、契税、印花税、营业税,看得见,摸得着,纳税人有切肤之感;有

些是间接税,如消费税、增值税等,纳税人纳税于无形之间,毫无切身感受。国家机器的运转、公共机构的建立、公共产品的提供无不依赖于税收。可以说,一个国家的财政主要依赖于税收的“税收国家”正在形成,纳税人的主体意识也正在成熟,一个“直面纳税人权利的时代”正在来临。在构建和谐社会的伟大战略目标确立之后,依法治税、依法纳税的时代也必然紧紧跟随。但同时也面临如下问题:没有和谐的税企关系和税收征纳关系,和谐社会从何谈起?如何理解税收活动的本质?税收活动究竟系归集国家财政的管理活动,还是征纳双方正确理解税法、适用税法、解释税法和遵守税法的法律活动?税收筹划究竟是运用会计知识、税收政策知识游走于税收征管的空当地带的一项技能、技巧,还是一项法律策划和合法性审查活动?“税务文化”和“税法文化”的和谐共处、此消彼长的发展趋势如何?从保护纳税人的权利角度出发,建立“涉税案件移送听证制度”是否必要,有何法理依据?从规避税收执法风险角度出发,建立涉税疑难案件“专家论证和咨询制度”是否必要,有何法理依据?等等。

本书以税法律师的独特角度,呈现出对上述问题的初步思考。由于律师职业的实践性,本书涉及的问题全部从税法实务的第一线归集:有的是为税务机关提供咨询(针对执法疑难问题或者针对税务行政复议、行政诉讼)的法律意见书的翻版;有的是为企业解决纳税难题的咨询意见;有的是面对企业界、社会和学术界发出的税法律师的声音;有的是对焦点税案和税法热点问题的跟踪和思考;有的是为法学院税法硕士讲课的讲课稿。总之,全部问题皆来自实践,是实践中的真问题,这也构成本书的第一个特点,即实践性。在此要特别感谢我的妻子韦小萍女士,很多案例都是在与她讨论形成思想火花之后,仰赖她纯正的法学素养和丰富的税收征

管和稽查实践经验写成,没有她的支持、鼓励、批评以及参与讨论,本书的许多文章及观点不可能形成。另外还要感谢北京市地税局税务检查处朱兴有处长,本书许多观点的最初创意源自他独到和敏锐的思考。另需致谢的有国家税务总局稽查局三处孙海淳处长、原海南国税局贾绍华副局长、广东省地税稽查局方佳雄局长、广东汕尾地税稽查局姚诗谋局长、陈东迎科长、湖南常德国税局冯泽强副局长、北京市国税局政研室邓远军主任、重庆国税局法制处宋晋湘副处长、北京市石景山地税局徐涛副局长、崇文区地税局王东副局长、稽查二局陈侠副局长、稽查一局汪沛副局长、东城区地税局稽查局陈鑫科长、北京市地税局税务检查处华方、杨帆先生和法律出版社大众分社社长赵利铭。他们的智慧和经验、指点和讨论、鼓励和支持对形成本书及其观点殊有助益。

诚言之,税法实务当中的问题有时非常复杂。税法的问题秉性印证了税法的独特个性,即税法有其独特的核心概念、逻辑结构、研究对象和内容体系。但是,税法又是典型的交叉学科,它跨越公法和私法的部门法界限,将公法和私法有机地结合起来,以税法的问题意识为纽带和切入点,牵引公法和私法多方面的知识资源并综合运用,有些问题是这些部门法学当中最前沿问题的集中表达和综合,有些问题甚至分别涉及税法学、伦理学、政治学、经济学、法理学、宪法学、刑法学、行政法学、民商法学、经济法学、诉讼法学、国际法学(商法、冲突法、私法等)、法解释学等多学科知识的参酌、运用,并反过来验证这些学说、学理的确当性。因此,本书力争追求的另一个特点就是理论性。有些文章是提交给中国财税法学研究会年会、中国财税法学教育研究会年会和一些税法国际研讨会的论文。因此,保证这些文章在学术观点的传承和引证上的规范性就十分重要。理论和实践的紧密结合是本书追求的目的。

标。为此,要特别感谢我国税法学界的前辈和先进,如刘隆亨教授、徐孟州教授、刘剑文教授、张守文教授、汤贡亮教授、朱大旗教授、施正文教授、甘功仁教授、熊伟教授、杨小强教授等。没有税法学前辈和先进对税法理论的不懈探索和积累,没有税法学界的开阔胸襟、前瞻意识和对后学的无私提携、启发和鼓励,本书及其许多观点不会产生。

改革开放的伟大实践也见证了税收和国库的丰盈。目前,两税合并的立法已经通过,《企业所得税法实施条例》已经颁布,《个人所得税法》的修改和个税起征点的再次修改浮出水面,增值税的改革正在试点推进,专家起草的《税收通则法》版本已经数易其稿,燃油税和物业税的开征呼之欲出,企业和税务机关对税法律师的了解也在逐步加深,公民和企业对税法律师的需求正日益增长,税法实践正在为税法律师的活动和税法学的繁荣拓展出无穷空间,税法实践和理论场域正日渐丰富、宏阔。税法律师能否成为站在法律服务最前沿的、赢得社会普遍尊重的、不可或缺的专业人员和专业力量,一切都需要时间的检验和回答。今天,在这个精神和意义被物质主义和利益衡量无情挤压的时代,在这个律师存在的原初意义逐渐退隐的时代,我们有理由期待税法律师以纳税人权利守护人的名义登场,有理由期待税法理论的日益兴盛。人既要脚踏实地,却总爱仰望星空,二者得兼,殊为不易。本书就是在税法实践上仰望理论星空的一点尝试。由于时空和知识的局限,决定了本书的实践性和理论性的双重不足,故本书存在缺点、瑕疵甚或错误在所难免,诚望专家、学者、税收实务界人士不吝指正。税法学的实践和理论博大精深,方兴未艾,期以此书抛砖引玉。

是为序。

目录

第一章 焦点税案回顾

第一节	ABC 卫星公司涉税案再分析	1
第二节	泛美卫星公司涉税案相关法律问题再探讨 ——兼论被告税务机关为何胜诉	11
第三节	郝劲松不服涉税举报答复诉东城地税局一案的 法律分析	37
第四节	税务稽查局的执法权限与适用法律等问题探讨 ——对供电局诉地税稽查局税务处理决定超越 职权一案的法律分析	65
第五节	全国首例律师涉税案法理评析	99

第二章 税法理论探讨

第一节	关于税收代扣代缴制度的几个疑难问题探讨 ——兼论扣缴法律关系的性质及“单位”的税 法学含义	121
第二节	试论实质课税原则应成为我国税法的基本原则 ——以一起房地产预售与回购引发的税案为例	155
第三节	涉税案件移送相关法律问题探讨	188

第四节	涉税举报与答复相关疑难法律问题探讨	
	——以一起涉税案件举报人提起行政复议案为例	
	例	212
第五节	试论扣缴义务人未“解缴”税款的法律责任	
	——以个人所得税为例	236
第六节	税务行政处罚追诉时效初探	
	——以印花税为例	247
第七节	某中心医院未解缴个人所得税案的法律分析	
	——兼论所得性质的认定与交易法律关系性质的关系	257
第八节	“责令改正”的独立性原理——道德基础和法理基础探讨	
	——兼论“责令改正”的法律属性和独立适用的构成要件	277

第三章 税法实务摘要

第一节	某银行代客理财业务是否产生个人所得税扣缴义务	313
第二节	擅自把税控加油机上的价格调低是否构成偷税	317
第三节	涉税案件移送听证权的法理依据初探	320
第四节	涵养税法文化与税企争议解决之道	
	——将司法理念引入税收行政执法	325
第五节	律师专业定位与税法专业硕士培养	329
第六节	在财税法实务与理论之间	337
第七节	直面企业家遭遇税法风险:刻不容缓	342

第八节	确认房地产项目销售所得之企业所得税纳税主体的法律意见书	348
第九节	关于涉税案件移送过程中税务稽查局是否需要 在账页上逐页盖章问题的法律意见	356

第一章 焦点税案回顾

第一节 ABC 卫星公司涉税案再分析*

摘要

泛美卫星公司(ABC 卫星公司)涉税案被评为北京市 2002 年“民告官”十大著名案件之一。该案件涉及外层空间卫星频道供应商在卫星频道使用所在国无常设机构时,其取得服务收入后是否在使用所在国产生纳税义务问题、《中美税收协定》关于“特许权使用费”的规定如何理解适用问题、中国税务机关对该类收入是否有税收管辖权问题、卫星频道供应商所得的性质认定问题、认定所得性质的法律技术问题、我国行政诉讼对“国际惯例”的认定和采纳范围等问题。本文主要围绕供应商和使用商之间法律关系性质的分析展开,进而对服务商主张的“营业利润”说提出质疑,并支持税务机关关于收入之“特许权使用费”的定性,进而论证中国税务机关对该类案件的税收管辖权。

关键词: 卫星频道、收入定性、特许权使用费、税收管辖权

目次

一、背景材料

* 2003 年 8 月 9 日初稿,原载于《涉外税务》2003 年第 10 期。

二、合作协议的性质

三、“特许权使用费”与“营业利润”之辩——“国际惯例”所指若何

四、明确“谁是卫星的使用者”对本案的定性是否有意义

五、本文结论

拜读了2003年第1期的《涉外税务》中刘怡、林喆教授所写的“ABC卫星公司税收案例分析”(以下简称“分析”)一文后,深受启发。该文在“引发的思考”这一部分指出了税收筹划和转让定价的可能方案,该文作者无疑对国际税收制度颇有研究,令读者受益匪浅。不过,就该文提出的三个问题,作者却没有做深入地阐述,也没有提出作者的倾向性意见(也许篇幅有限),令人稍觉遗憾。本文试依据该文提出的背景材料,对作者提出的三个问题从法律的角度做一番分析,以便向作者及读者请教。为方便讨论,先将该文提出的背景材料简述如下。

一、背景材料

1996年4月,某国内电视台与美国卫星公司签订《数字压缩电视全时卫星传输服务协议》(以下简称“该协议”),1997年10月19日,协议双方对该协议的部分条款进行修改并签订了《修正案》。根据该协议及修正案规定,卫星公司向电视台提供全时、固定期限、不可再转让的压缩数字视频服务,提供27MHz带宽和相关功率所组成的转发器(包括地面设备)。卫星公司只传送该电视台的电视信号,该电视台可以自己使用,也可允许中国省级以上的电视台使用其未使用的部分。电视台须向卫星公司支付:(1)卫星公司季度服务费和设备费。(2)定金(用于支付服务期限

的头三个月和最后一个月的服务费。(3)协议履约保证金 200 万美元。协议签订后至 1999 年 1 月,电视台共累计向卫星公司支付季度服务费和设备费 2200 万美元。

1999 年 1 月,税务机关立案查处该案,并向电视台发出 001 号《通知》,要求该电视台缴纳相应税款。卫星公司对此不服,其在缴纳完总服务费(含设备费)的 7% 的税款后,向上级税务机关提起复议申请。复议机关做出维持 001 号《通知》的复议决定后,卫星公司以税务机关为被告向当地中级人民法院提起了行政诉讼,请求判令撤销 001 号《通知》。2001 年 12 月 20 日,中级人民法院判决驳回卫星公司的诉讼请求,维持税务机关对该电视台发出的《关于对电视台与 ABC 卫星公司签署〈数字压缩电视全时卫星传输服务协议〉所支付的费用代扣代缴预提所得税的通知》。作者在“分析”中指出三个争论焦点:(1)卫星公司收到的费用是“特许权使用费”,还是“营业利润”? (2)谁“使用”卫星通讯设备,对卫星设备的使用是否构成卫星公司的“积极活动”,从而可认定卫星公司因该“积极活动”所取得的收入为“营业利润”? (3)本案判决是否应该遵循国际通用的“原则”和“惯例”?

本文认为,回答上述三个问题应从分析合作协议的性质入手。

二、合作协议的性质

税务机关在分析这一案件时,首先应确定卫星公司的该笔收入属于哪一税种的应税收入。为确定应税收入的性质,就应该分析卫星公司该笔收入的法律性质,收入的法律性质又取决于卫星公司与电视台所签协议的性质。故本文认为,问题的关键是应该依据合同的内容来确定合同的法律性质。合同冠以服务协议之名,且在合同履行过程中卫星公司一直在提供服务,那么,这一合

同是否可以定义为(技术)服务合同?

并不尽然,从合同的主要内容看,卫星公司向电视台提供压缩数字视频服务,实现服务的方式是向电视台提供 27MHz 带宽和相关功率所组成的转发器(包括地面设备)以供电视台使用,电视台支付约定的服务费用。从背景材料可知,该转发器的特定带宽只能用于传输该电视台的电视信号。由于卫星公司拥有卫星设备及其附属设备的所有权(或合法使用权及转租权),其有权向包括电视台在内的客户转让卫星设施中特殊约定的转发器带宽的使用权。同时,考虑到该卫星设施拥有无数不定量的特殊频率的带宽,因而其拥有向电视台以外的其他客户租用特殊频道的可能性。从运营的角度而言,为维护不特定客户对特定频道的带宽的使用权,卫星公司显然必须聘请技术人员对卫星及地面设施进行连续的干预与检测。但是,运营、维护、干预与检测等活动并不改变协议的性质,即“转让特定卫星频道”的使用权以供客户发射数字卫星电视,该协议的标的是“转让特定卫星频道”的使用权。协议的标的决定了该协议“转让特定卫星频道”使用权的质的规定性。

根据上述分析,卫星公司与电视台签订的协议是以转让“特定卫星频道”使用权为标的的协议。因此,其聘请技术人员对设施进行维修、检测和干预并不构成服务合同。也即卫星公司从事“积极”的“服务”行为,并不说明该协议是以服务为其本质,因而也不改变该协议“转让特定卫星频道”使用权的性质。自始至终电视台都在使用这一“特定的卫星频道”,否则不存在给付费用的问题。根据《中美税收协定》第十一条第三款的规定:“本条‘特许权使用费’一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作,包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权,专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报

酬的各种款项,也包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。”显然,根据上款规定,“特许权使用费”包括转让有形财产(如工业或科学设备)及无形财产(如文艺科学著作及著作商标)使用权所支付的报酬。

从本案看,从物质特性上而言,卫星设备是有形财产,特定卫星频道是无形财产。但频道必须依赖于物质载体而表现,因此,当卫星公司的客户在使用这一特定频道的转发器时,作为客户的电视台亦正在使用卫星公司的卫星通讯设备。正是基于对卫星公司卫星通讯设备的使用,电视台才支付使用费。抽象地说,电视台只在使用特定卫星频道而不在使用卫星设备的说法有“只见树木不见森林”的狡辩之嫌。卫星设备是有形的“科学”或“工业”设备,其具有装置卫星转发器用于转载、传输数字卫星视频的内在功能,因此,电视台不可能只使用特定卫星频道而不使用卫星。如果电视台竟然不是卫星的使用者,那么它是如何实现对卫星转发器的特定卫星频道的使用的?因此,综合上述分析,卫星公司所获报酬是转让科学设备的使用权而来,因而属于《中美税收协定》第十一条第四款所指的“特许权使用费”。

三、“特许权使用费”与“营业利润”之辩——“国际惯例”所指若何

其实,对卫星公司所获报酬冠以何种名称并不重要,重要的是两种名称之下的所得收入在不同的国家负有纳税义务。《中美税收协定》第十一条第一款、第二款规定:“发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费,可以在缔约国另一方征税。然而,这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国,按照该缔约国的法律征税。但是,如果收款人是该特许权使用费受益所有

人,则所征税款不应超过特许权使用费总额的10%。”在该条规定中,“居民”有何内涵?《中美税收协定》第四条第一款规定:“本协议中‘缔约国一方居民’一语是指按照该缔约国法律,由于住所、居所、总机构、注册所在地或者其他类似的标准,在该缔约国负有纳税义务的人。”接着,该协定第三条第五款给“人”下了一个定义,即“‘人’一词包括个人、公司、合伙企业和其他团体”。因此,如果卫星公司所获利润是“特许权使用费”,则中国税务机关有权对该项“特许权使用费”征税。

根据“分析”一文的介绍,行政诉讼原告力主“营业利润”之说的主要依据是《中美税收协定》第七条。第七条第一款规定:“缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税,但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业的除外。”该条第三款规定:“确定常设机构的利润时,应允许扣除进行营业发生的各项费用,包括行政和一般管理费用,不论其发生于常设机构所在国或者其他任何地方。”由此可知,根据上述两款的规定,如果卫星公司关于“营业利润”的主张成立,则其不在中国境内发生纳税义务,因而,某电视台也不存在代扣代缴义务。只有一种情况例外,即当卫星公司在中国境内设有“常设机构”和“固定基地”时,卫星公司所获“营业利润”在中国境内负有纳税义务。显然,正如“分析”一文所正确指出的那样,在很多交易为电子化的场合,即便卫星公司在中国境内配有“地面设施”(依照协议约定),这些地面设施是否构成在中国境内的“常设机构”或“固定机构”,仍然是一个难以确定的问题。

但是,经查,根据《中美税收协定》及双方政府对该协定所做的两次(1984年4月30日和1986年5月10日)协商修改,显然,这些法律文件并未对“利润”或“营业利润”给出明确定义。