



合同

合同涉税法律 疑难问题解析

石淼 / 著

税

TAX OF CONTRACT

ANALYSIS ON THE TAXATION

ISSUES IN CONTRACTS

全面理解合同课税法律问题的必备工具！

全面阐述合同订立、效力、履行、终止、违约的税务影响

- ◆ 逐一分析各类合同中的涉税疑难问题
- ◆ 宏观揭示行政、民事合同与税法的交叉重叠关系



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

合同

之

合同涉税法律 疑难问题解析

税

TAX OF CONTRACT
ANALYSIS ON THE TAXATION
ISSUES IN CONTRACTS

石淼 / 著



法律出版社

LAW PRESS • CHINA

图书在版编目(CIP)数据

合同之税:合同涉税法律疑难问题解析/石淼著.
—北京:法律出版社,2014.3

ISBN 978-7-5118-6105-4

I. ①合… II. ①石… III. ①合同法—研究—中国
②税法—研究—中国 IV. ①D923.604②D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 038612 号

合同之税

合同涉税法律疑难问题解析
石淼著



编辑统筹 法律应用出版分社
策划编辑 聂颖
责任编辑 聂颖
装帧设计 马帅

© 法律出版社·中国

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 北京嘉恒彩色印刷有限责任公司

责任印制 翟国磊

开本 720 毫米×960 毫米 1/16

印张 19.25

字数 363 千

版本 2014 年 4 月第 1 版

印次 2014 年 4 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.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/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5118-6105-4

定价:58.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

合同的税法规制

——诠释学视角

实践中,律师、会计师、税务师等不同专业领域人员对税法的理解与适用分歧明显甚至观点迥异的情况会时常出现。面对同样的税法文本,不同领域之间为何会存在解读结果上的差异甚至是鸿沟?

作为一门兼容经济学、会计学、法学等知识内涵的复合性学科领域,税法对课税对象的把握与表述,总是以现实中较为典型的法律事实作为考量基础,人们在商业交易中设定的权利与义务,必须被作为对其适用税法的现实背景。因此,税法中除自身特别创制的概念外,还借用了大量法学领域中的规则术语。目前税法最富争议的问题是如何解释这些从其他法律领域借用过来的概念,是完全按照其在其他部门法中的原意进行解释,还是抛开其所属部门法的约束,完全按照税法的视角进行相对独立的解释?这既关系到法律秩序的安定,也关系到税法功能的实现,两者之间的关系存在如何在冲突中协调的问题。^①由于我国尚未出台税收基本法,一些国际上通用的税法适用原则无法上升为税收的立法指导原则,也导致了税法实践中的诸多冲突与混乱现象。总的来说,目前会计学与法学是对税法影响最为显著的两门学科,法学主要关注的是交易行为的合法性,而会计学则关注交易行为的经济实质。当下税收立法不仅面临着如何借用外来概念的困惑,更涉及应按照何种原则进行制度创设的深层次问题。

另外,税法研究主体多来自于不同背景的知识群体,对税法的解释无疑都带有各自的思想与立场,容易引发观点的相互碰撞甚至尖锐对峙。对此,德国哲学家伽达默尔在其成名作《真理与方法》中阐明的诠释学思想值得我们借鉴。他认为,文本的阅读与解释过程实际上是一个理解的过程。在理解文本意义的过程中已经融入了解释者自己的思想。就此而言,解释者将自己的视域与作者及其他解释者的视域进行融合,各方的意见与观点均得到充分的展开与表达,从而使文本的内容与意义得到更充分的体现与升华。这种思想无疑对税法研究具有极其重要的借鉴与

^① 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第115页。

指导意义,诠释学可以鼓励与帮助不同知识背景的研究主体在解释的过程中积极进行对话,克服各自立场的偏颇性与狭隘性,从而推动整个学科向更深层次发展。

合同法属于税法与民商事法律结合较为紧密的学科。笔者自从事税收实务工作以来,一直力图以法律人的知识背景与观察视角,努力厘清合同法与税法之间的内在逻辑关联。在以往的税收执法生涯中,笔者时常注意比较研究不同性质合同间的税务处理模式差异,并常将业务合同的审查作为进行税务合规性检查的“法宝”加以运用。在此期间不仅亲身经历了纳税人故意利用合同进行合法或非法避税的诸多案例,也亲眼目睹了纳税人因忽视合同日常管理而蒙受巨大税款损失的惨痛教训。近年来,在代理税企争议等涉税案件的律师执业实践中,笔者也屡屡发现在税收立法与执法环节中存在诸多对于合同法基本原理与立法精神的扭曲与误读现象。

当然退一步讲,上述情形的出现客观上也与合同课税课题自身的复杂性密切相关,诸如合同交易的税务定性准则、合同自由与实质课税间的冲突与协调等一系列重大难题仍然处于研究与探索之中,尚未盖棺定论。虽然我们一直笃信“法律有唯一正确的答案”(罗纳德·德沃金语),但实践中真理彼岸的达致却殊非易事。笔者认为,想要真正解决上述疑惑,需要引入新的研究视角——诠释学。站在诠释学的角度研究合同课税问题,就必然要在合同法与税法之间进行“目光不断地往返流转”,对合同进行课税时既要尊重合同的制度原理设计,又要兼顾税法的立法目的、功能等制度考量因素,通过合同法与税法之间的跨学科对话,在不同观点的交流碰撞中去探求税法学的真谛。

自2006年国内首家税务律师事务所成立至今,税务律师作为崭新的从业群体,在国内逐渐为理论及实务界所熟知,但其角色的定位尚有待进一步清晰化,其业务的独特优势尚未得到充分地挖掘与重视。具体到日常的税法实务研究来看,来自法律人自身视野的专业解读与观点争鸣并不多见,行业发展至今,似乎正面临成长中的“瓶颈期”,何去何从,不能不让人深思。“红旗到底能打多久”的彷徨与忐忑一直萦绕于笔者心头,经过一段时间的艰苦思索与资料整理,并结合自身学习工作积累,汇集成一些拙钝之见,希望能与业内同仁共勉,以期“星星之火,可以燎原”。

本书拟遵循合同法的结构框架与脉络,运用税法的基本原理并结合税法的具体实践,对合同法进行税务视角的初步解读。但鉴于合同课税主题的内涵着实博大而精深,笔者在具体写作过程中亦囿于资料收集及才智水平之限,常有力不从心、难以为继之感,书中的一些观点尚有待进一步成熟完善。因此,书中如有错误、缺漏之处,敬请读者谅解与批评。

第一编 税务视野下的合同总则

第一章 合同与税法间的关系初探	3
第一节 合同的应税属性	3
第二节 合同法与税法间的联系与冲突	5
一、合同法与税法间的内在关联	5
二、合同法与税法间的冲突及协调	7
三、合同法在不同语境下对税法适用的挑战	9
第三节 税法视野下的合同分类	11
一、诺成合同与实践合同	11
二、要式合同与不要式合同	11
三、有偿合同与无偿合同	12
四、主合同与从合同	13
五、有名合同与无名合同	14
六、单一合同与混合合同	15
七、束己合同与涉他合同	17
八、确定合同与射幸合同	18
第四节 合同课税研究的实务意义	19
一、合同内容决定经济交易的具体税负	19
二、合同签订不当是诱发税务风险的重要因素	20
三、合同文本属于税收执法中的重要证据	20
四、合同设计日益成为纳税人逃税避税的常用手段	21
五、合同术语理解分歧是引发税企争议的重要原因	22
第五节 税法对合同自由的干预——实质课税原则	23
一、现代合同自由原则的内涵及其局限	23
二、实质课税原则的概念及其内涵	24
三、我国税收实践中的实质重于形式原则	25
四、实质重于形式原则在实践中的认识误区	27

第二章 纳税主体与合同主体	34
一、分支机构的纳税主体资格	35
二、借用法律资质的纳税主体	35
三、拟制化的纳税主体	36
四、跨国主体纳税资格的认定	36
五、纳税主体行业属性的变化	38
六、纳税主体的合法资质审核	39
七、纳税主体资格消灭	40
第三章 合同订立的税务影响	41
一、合同订立概述	41
二、合同订立的形式	42
三、合同订立的时间	44
四、合同订立的地点	45
五、合同的期限	45
第四章 合同效力的税务影响	49
一、合同效力概述	49
二、合同无效的法律效果	50
三、合同无效的税法后果	51
第五章 合同履行的税务影响	55
一、合同履行期限	56
二、合同的履行地	58
三、合同的履行方式	62
四、第三人代为履行	64
五、合同履行中的内容变更	68
六、逾期债权债务的税务处理	70
第六章 合同权利义务终止的税务影响	76
一、合同解除	76
二、提存	81
三、债务抵销	83
四、债务免除	84
五、混同	85

第七章 违约责任的税务影响	86
一、合同法律责任的几种形式	86
二、现行违约金、赔偿金的税务处理规定	88
三、定金及类似费用的税务处理	93
四、其他形式违约责任的税务处理	95
五、合同免责事由的税收待遇	96
六、缔约过失责任的税务处理	97

第二编 税法视野下的合同分则

第一章 货物买卖合同中的涉税难题	101
一、买卖合同的法律特征	101
二、买卖合同的税务处理	102
三、还本销售的税务处理	109
四、特殊动产买卖的税务处理	109
五、电子产品买卖的涉税问题	110
六、经销合同的税务处理	111
第二章 房地产买卖合同中的涉税难题	113
一、房地产买卖合同的法律特征	113
二、房地产转让行为的具体税务处理	114
三、房地产买卖交易中的纳税义务时间	124
四、特殊类型房地产交易模式的税务处理	127
五、房地产交易中纳税证明的法律地位	134
第三章 股权转让合同中的涉税难题	137
一、股权转让的法律特征	137
二、股权转让的具体税务处理	138
三、股权登记的税务影响	145
四、股权赠与的涉税处理	147
五、夫妻析产情形下股权转让的税务处理	148
六、现行的股权转让反避税政策分析	149
第四章 拍卖合同中的涉税难题	151
一、拍卖合同的法律特征	151
二、拍卖合同的具体税务处理	152

三、现行拍卖业涉税政策的反思	154
四、司法拍卖中的纳税义务认定	156
第五章 赠与合同中的涉税难题	158
一、赠与合同的法律特征	158
二、赠与合同的税务处理	158
三、“买一赠一”与“无偿赠送”辨析	163
四、免费提供实物使用权的课税争议	165
第六章 借款合同中的涉税难题	167
一、借款合同的法律特征	167
二、借款行为的具体类别	168
三、借款利息的税务处理	174
第七章 租赁合同中的涉税难题	177
一、租赁合同的法律特征	177
二、租赁合同的税务处理	178
第八章 融资租赁合同中的涉税难题	188
一、融资租赁合同的法律特征	188
二、融资租赁的具体税务处理	190
三、售后回租的税务处理	193
四、其他融资租赁模式的税务处理	194
第九章 承揽合同中的涉税难题	196
一、承揽合同的法律特征	196
二、承揽合同的种类	197
三、承揽合同的税务处理	198
第十章 建筑工程合同中的涉税难题	201
一、建筑工程合同的法律特征	201
二、建筑工程合同的基本税务处理	201
三、建筑工程总分包合同的税务处理	202
四、建筑安装工程挂靠合同的税务处理	206
五、BT(建设—移交)合同的税务处理	210
六、建筑工程款优先权与税收优先权之间的位阶排序	212
七、建筑工程验收合格与否的税务影响	212

第十一章 货物运输合同中的涉税难题	214
一、货物运输合同的法律特征	214
二、货物运输合同的税收政策适用	214
三、“营改增”试点政策对运输业课税的影响	220
第十二章 技术转让合同中的涉税难题	222
一、技术转让合同的法律特征	222
二、技术转让行为的税务定性	223
三、技术转让与技术服务的区分原则	225
四、技术开发所得的税务定性	227
五、技术转让中“软件费”的税务处理	228
六、技术转让行为的免税政策适用	230
七、混合合同中的技术转让——以特许经营合同为例	231
第十三章 委托合同中的涉税难题	234
一、委托合同的法律特征	234
二、税法中代理业的具体类别	235
三、委托代理中的常见纳税争议	238
四、类似合同的税务处理	243
第十四章 担保合同中的涉税难题	245
一、担保合同的法律特征	245
二、担保权设立时的税务处理	246
三、担保物权实现的税务处理	247
四、企业取得担保费的税务处理	250
第十五章 劳动合同中的涉税难题	252
一、劳动合同概述及相关概念辨析	252
二、劳动(劳务)服务的税务处理现状	254

第三编 合同法与税法的交叉重叠

第一章 税法中的行政合同	267
一、行政合同的概念特征	267
二、税法中的具体行政合同	268

第二章 民事合同纠纷中的涉税难题	277
一、避税条款对合同履行的影响	277
二、包税条款的合法性分析	278
三、未按规定开具发票的法律责任认定	283
四、发票在合同中的证据效力辨析	286
五、合同案件中诉讼费的税前扣除	289
六、有担保债权与税收优先权之间的清偿顺序	290
七、税收代位权行使中的争议问题	291
八、税收债务的抵销	294
九、税收连带责任的强制履行	296

税务视野下的合同总则

第一章 合同与税法间的 关系初探

■第一节 合同的应税属性

若论商品社会中诸类财产流转关系的重要程度,应以财产的交易关系为最,其在法律层面的主要表现形态即为合同。从世界发达国家的立法历史与经验来看,合同法是随着商品交换与商品经济的发展而逐步发展起来的,它属于规范交易行为的基本法。

事实上,目前税法中的大多数税种也是基于经济交易行为而产生的。以流转税为例,其是以纳税人商品生产、流通环节的流转额或者数量以及非商品交易的营业额为征税对象的一类税收。由于纳税人在经济交易中通过签订合同取得了实际的经济利益,从而满足了课税的要件。再如所得税,虽然其纳税义务的发生并非直接来自于民事主体的某项交易行为,但所得(利润)作为所得税征税对象,其产生的源泉正是缘于交易主体在合同履行过程中获得的经济利益,也即所得税的产生是民事主体经济交易中的合同履行结果所致。

同样,如果民事主体对外从事的某项交易行为不符合合同的基本构成要件,则其大多也不属于税法的征税对象。例如,民事主体从事的单方面法律行为,即基于当事人一方的意思表示就可以发生法律效力的民事法律行为,如签订、撤销委托代理、免除债务、追认无权代理等行为,皆属于单方法律行为。鉴于这些行为的发生并非基于等价交换,并且大多也无经济利益的流入,故其既不属于合同的范畴,也不成为税法的课税对象。再如,民事主体制作的价目表、商品广告等文本,其本身往往并不包含合同的必要构成要件,因此也不属于课税对象。

此外,还有一些合同也不属于征税的对象,如行政合同。所谓行政合同,是指行政主体以实施行政管理为目的,与行政相对方就有关事项通过协商一致的方式所达成的协议,其属于行政主体行使行政管理权的一种具体行政行为,签订行政合

同主要目的是更好地实现行政管理的目的。目前,我国的行政合同主要有以下几种:(1)国有土地使用权出让合同;(2)全民所有制工业企业承包合同;(3)公用征收补偿合同;(4)国家科研合同;(5)农村土地承包合同;(6)国家订购合同;(7)公共工程承包合同等。与民事合同不同,行政合同具有以下特征:(1)行政合同当事人中必须至少有一方是行政主体;(2)行政合同的内容是为了公共利益而执行公务,具有公益性;(3)行政合同以双方意思表示一致为前提;(4)在行政合同的履行、变更或解除中,行政主体享有行政优先权。

尽管行政相对人是为了追求民事或经济利益而与行政机关协商一致缔结行政合同的,但其利益的实现却以行政管理目标的实现为前提,它是通过合同这种特殊形式间接行使国家行政管理权的一种行政行为。事实上,税法虽然将行政机关规定为纳税主体之一,对于行政事业机关的经营性收费行为也进行课税,但对于行政机关在履行自身行政管理职能过程中的收费行为,例如,行政事业性收费项目,^①一般并未将其视之为应税收入进行课税。我国《营业税暂行条例实施细则》第13条规定,应与营业额一并征收营业税的价外费用,不包括同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费:(1)由国务院或者财政部批准设立的政府性基金,由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费;(2)收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据;(3)所收款项全额上缴财政。对此问题,我国增值税与企业所得税的征收中也有类似的处理原则。

实践中,存在一些通过法律文本如法院判决书或仲裁裁决书形式表征的债权债务关系,虽然以此类形式表征的债权债务关系并非当事人自由意志选择的结果,但该法律文本已包含有合同的基本构成要素,当事人通过非自愿的履行行为也取得了一定的经济收益,因此属于课税的对象。此类型合同在英美法系上称之为“记录合同”,并被明确为一种独立的合同形式。记录合同是指通过法院判决、具结和其他强制措施,以确定当事人之间具有债权债务关系而产生的合同。^②记录合同主要包括三种形式:(1)法院的判决。在法院判决以前签订的合同,可能并入到法院的判决中。(2)具结。当事人在诉讼中承担法院强加给其的义务,这时可能产生新的合同关系。(3)财产的依法强制转移。如破产债务人的财产,破产宣告后依法转交破产受托人管理。

在我国的社会管理生活中还存在一种法律性质介于民事合同与行政合同之间的法律文本,即政府会议纪要。实践中,若双方当事人因意见分歧引发了民事纠纷,往往会请求政府机关出面协调或由政府机关主动干预,在此情形下最终形成的

^① 所谓行政事业性收费,是指国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织依照法律法规等有关规定,并按照国务院规定程序批准,在实施社会公共管理,以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务过程中,按照成本补偿和非盈利原则向特定服务对象收取的费用。

^② 何宝玉:《英国合同法》,中国政法大学出版社1999年版,第45页。

解决争议问题的政府会议纪要,是否具备合同的属性特征并对双方当事人具有法律约束力?

按照目前司法实践中的主流观点,政府会议纪要要是政府派员参与两方当事人之间经济利益的协调,对双方民事行为提出的一种协调意见,并非政府作出的行政命令或决定,亦非当事人之间的民事协议,对当事人不具有法律约束力。但现实中政府会议纪要作为记载和传达行政机关有关会议情况和议定事项的文体,适用范围较广且无专门的规范性限制,甚至有时政府部门会借此直接介入参与民事法律关系中具体权利义务的创设。因此,实践中对于会议纪要的法律定性,还是应当结合其具体内容加以细致分析。但总的来说,政府会议纪要属于行政机关在行政管理过程中形成的具有法定效力和规范格式的文书,其不属于合同法所规范的范围。

不过,由于行政合同等法律行为并非合同领域中的主流存在形态,现实中大多数民商事合同所承载的法律交易行为仍应纳入税法的课税范围,因此某种意义上讲合同与税法之间存在内在的先天性关联。

■第二节 合同法与税法间的联系与冲突

一、合同法与税法间的内在关联

税法基本理论认为,税收是国家对经济分配过程的强制性参与,税法的调整对象是经济生活中的形形色色的交易行为所产生的经济效果,而交易行为在实践中的具体运行要时刻受到私法的普遍规范,合同作为商品交换的基本法律形式,不可避免地会与税法存在千丝万缕的内在联系。

按照我国台湾地区学者黄茂荣的观点,当税捐法与民事法以同一法律事实作为规范对象时,税捐法与民事法即自然发生关联。至于为何二者会以同一法律事实为其规范对象?按照其观点,此盖由于税捐法必须以能表征一个人负担税捐能力的时间或状态为其税捐客体,并以该税捐客体所当归属之人作为其纳税义务人。由于纳税义务人必须利用民事法规定之法律事实或关系的发展形式从事经济活动,才能根据民事法的规定取得其经济或社会利益。因此,该事件或状态通常是适用民事法规定之在先之具有经济意义的事件或状态。^①

合同与税法之间存在交互作用,具体表现为税法会使用合同法的概念与术语、合同法概念在税法语境下的特定解释、合同法与税法之间存在协调的必要性等几

^① 黄茂荣:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第296~297页。

个方面。^①以增值税为例,税法在判定纳税人交易模式是赊销、分期收款、抑或买断时,往往是依据销售合同中的具体约定进行判定的。

依照民法通说,债是指按照合同的约定或者依照法律的规定,在当事人之间产生的特定的权利和义务关系,因合同而发生的债,属于最常见也最主要的一类债。合同之债的特点在于:(1)它是由双方当事人的法律行为引起的;(2)它由双方当事人意思表示一致而成立;(3)合同之债中的债权债务相互对应;(4)合同之债具有任意性,即合同之债的产生、形式、内容等合同法上的规定,多属于任意性规范,由合同双方当事人自由约定。然而作为债的范畴而言,合同之债并非债的全部,除去私法上的债之外,还存在公法意义上的债,如税收之债。

目前,“债务关系说”在各国已日益成为界定税收法律关系本质属性的主流观点,其将税收法律关系定位为国家对纳税人请求履行税收债务的关系,国家和纳税人之间的关系乃是法律上的债权人和债务人之间的对应关系。日本学者金子宏认为,由法技术的观点看税收实定法时,把税收法律关系界定为单一的权利关系性质或债务关系性质是不妥的,但其基本的和中心的关系仍为债务关系,是一种公法上的债务。^②

虽然合同之债与税收之债在法律属性上存在极大的差别,但不可否认的是,作为同属“债”种系中的成员,“税收债权”概念的提出,缩小了税法与合同法之间的部门隔阂,使合同法与税法具有了天然的、内在的制度亲和性与同基性。不仅税收法律关系的分析可以运用有关的债法原理来进行,而且税收债权的顺利实现也可通过吸收移植债法中的有关制度规定来加以保障。可以断定,如果除去税务机关在税收征收中所拥有的特权,税收之债与私法之债在形式上几乎不存在区别。税务机关的特权也仅是实现税收债权的一种方式,对债权本身不产生任何影响。^③

正如有学者分析的那样,私法与税法间之所以具有融通性,或者二者之间的内在冲突并不明显,源于税法秩序本身就建基于私法秩序,在认定法律关系方面,合同法律制度固有之成熟的分析技术,在合同形式或者名称与合同法律关系发生实质冲突时,坚持法律关系的实质也是税法法理的精神所在;而且,此时税法没有必要对特定的概念做出有异于民商法的新解释。^④例如,《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)中规定,房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠与直系亲属或承担直接赡养义务人的,可以免征土地增值税。其中“承担直接赡养义务”的具体含义无疑应按照民法中的规定进行解释与适用。

① 杨小强、叶金育:《合同的税法考量》,山东人民出版社2007年版,第7页。

② [日]金子宏:《日本税法原理》,刘多田等译,中国财政经济出版社1998年版,第20页。

③ 刘剑文、熊伟:《税法基本理论》,北京大学出版社2004年版,第74页。

④ 熊伟主编:《税法解释与判例评注》(第1卷),法律出版社2010年版,第250页。