



C2012052060



21世纪法学系列教材

税法系列

税法成案研究

刘剑文 熊伟 翟继光 汤洁茵 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



21世纪法学系列教材

财税法系列

财税法成案研究



刘剑文 熊伟·翟继光 汤洁茵 著



C2012052060



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

财税法成案研究/刘剑文等著. —北京:北京大学出版社, 2012. 4

(21 世纪法学系列教材·财税法系列)

ISBN 978 - 7 - 301 - 20513 - 6

I. ①财… II. ①刘… III. ①财政法 - 中国 - 高等学校 - 教材 ②税法 - 中国 - 高等学校 - 教材 IV. ①D922. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 066983 号

书 名: 财税法成案研究

著作责任者: 刘剑文 熊 伟 翟继光 汤洁茵 著

责任编辑: 王 晶

标准书号: ISBN 978 - 7 - 301 - 20513 - 6/D · 3093

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn> 电子邮箱: law@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027
出版部 62754962

印 刷 者: 三河市博文印刷厂

经 销 者: 新华书店

730 毫米×980 毫米 16 开本 19.75 印张 359 千字

2012 年 4 月第 1 版 2012 年 4 月第 1 次印刷

定 价: 36.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: 010 - 62752024 电子邮箱: fd@pup.pku.edu.cn

作者简介

刘剑文 法学博士,北京大学法学院教授、博士生导师,北京大学财经法研究中心主任,中国财税法学研究会会长,世界税法协会(ITLA)主席,中国国际经济贸易仲裁委员会仲裁员。

熊伟 法学博士,武汉大学法学院教授、博士生导师,武汉大学税法研究中心主任,湖北省法学会财税法学研究会会长,中国财税法学研究会副会长。

翟继光 法学博士,中国政法大学副教授、硕士生导师,中国财税法学研究会理事、副秘书长。

汤洁茵 法学博士,中国青年政治学院法律系讲师。

前 言

经过四位作者两年多时间的艰辛努力,《财税法成案研究》终于脱稿并交付出版,这是一件令人欣慰的事情。本书遴选了 22 个在国内外具有代表性的财税法真实案例。虽然这些案例在内容上极富争议性,但是具有可读性,其中有些甚至构成各国财税法史上的经典案例。不论案例发生的时间如何久远,不论其发生在境内还是域外,其展现的问题与思路对中国财税法学研究和法治实践都极具参考价值。

借《财税法成案研究》一书问世之际,我想就财税法教材建设多说几句话。财税法是中国一个新兴的交叉性应用法律学科,它不像民法、刑法和行政法等传统学科那样资源丰富,而是学科资源先天不足,需要财税法学人一点一滴地积累、沉淀和提炼。因此,财税法学科成长中的烦恼和痛苦是不言而喻的,尽管这样,难以轻易得到但最终得到的东西,或许正是让财税法学人备感成就和乐趣的过程。

我以为,教材建设是一个学科发展的奠基性工程,对专业人才的培养十分重要。一本或者一套好的具有特色的专业教材可以影响数代人,其所发挥的社会辐射力或者学术影响力甚至会远远超过学术论著。因此,近十多年来,我以国际视野,肩负着责任和历史使命感,脚踏实地地进行中国财税法学科的战略规划,进而提出优先建设财税法教材体系的思路。与此同时,北京大学出版社以超人眼光和对支持学科发展的胸怀,主动承担出版这套“财税法学系列教材”的工作。目前,已经出版了《财税法专题研究》、《财政法学》、《税法》、《国际税法》等四本,本书出版后将成为第五本。这套教材有的获得过部级奖励,有的被列入北京市精品教材项目,收效甚好。

2003 年,我还曾与高等教育出版社合作,组织全国力量推出了“财税法学立体化系列教材”,其中纸质教材以普通高等教育“十五”国家级规划教材《财政法学》为基础,同时出版了《财税法学研究评述》、《财税法学案例与法理分析》、《财税法学习题集》等辅助性教材。结合近年来的新情况、新问题,2011 年,我们还对《财政法学》一书作了修订,预计近期也可面世。

此外,我和熊伟教授合作在法律出版社出版的《财政税收法》也一直在更新中。该书第五版被列为普通高等教育“十一五”国家级规划教材,在内容和形式

上都有了很大改进,发行量也持续攀升,说明得到了读者和同仁较为广泛的认同。

上述教材虽然参与编写的人员不一,形式各异,内容也各有侧重,但是,都反映了财税法最新的立法动态和研究成果,对财税法的研究可以起到相互印证的作用,读者可以根据自己的偏好选用。

通过长期的财税法教学实践,我们越来越认识到,专业教材的作用在于引导而不是灌输。在内容上,教材章节不宜过于专题化,还要展现学科体系发展的全貌。在形式上,教材中可以穿插一些新闻或案例,文字表述尽可能深入浅出,想方设法调动学生的兴趣点。只有营造一种互动的氛围,尊重学生的主体性和创造力,才有可能产生学以致用积极效果。

基于上述认识,我们大胆探索,积极尝试,力求教材建设的不断拓新,并突破了一些传统思维的禁锢,逐步形成我们所撰写教材自身的风格和特色。新近出版的教材能够给人一种新的感觉,希望《财税法成案研究》也能给读者留下这样的印象。我们更期待广大读者的检验、反馈和建设性意见,以成为鞭策我们继续前行和进步的力量。

在《财税法成案研究》的编辑和出版过程中,应当感谢北大教务部的立项支持,感谢熊伟教授在协助统稿中所付出的辛劳,也要感谢北大出版社王晶编辑的敦促和她多年来对中国财税法学科发展所作的默默无闻的奉献!

刘剑文

2012年初春于北大法学院科研楼

体例说明

1. 本书所选取的都是真实发生的案例,其所涉及的内容相对综合,争点也比较分散,有些议题还略有交叉,无法按照传统教材的章节一一对应,因此,本书对案例没有作精确的分类,而是大致按照税法总论、税收实体法、国际税法与比较税法、财政法的顺序进行排列。读者在浏览书稿时,可以根据各个案例的“争议焦点”,自行归类和检索。

2. 每个案例分为“案情简介”、“争议焦点”和“法理评析”三个部分。为了体现服务教学的目的,在对争议焦点进行归纳时,除了案情中所出现的问题外,本书还有意识地稍微扩展了一下触角,将可能对案件处理产生重大影响的因素,列为法理评析和讨论的对象,以深化读者对具体案例的认识。

3. 本书所选取的案例有一定的时间跨度,由于立法修订或完善的原因,有些名词术语未必完全统一。例如,在《刑法修正案(七)》生效之前,《刑法》第201条规范的偷税罪,现在已经改为逃避缴纳税款罪。本书有些案例发生在《刑法修正案(七)》生效之前,所以案例编写时仍然沿用了“偷税”或“偷税罪”的提法。

4. 关于法条引用问题,未特别说明的,皆为我国法律规定,且不再另加“中华人民共和国”。我国台湾地区的相关规范文件以及外国的法律法规,文中均有特别说明。案例所适用的当时都是生效的法律法规,其现在是否仍然有效需要特别检索,案例写作时没有一一交代。

5. 为尊重版权起见,也是为了体现文责自负,本书尽管是一个集体作品,但仍然在每一个案例之后专署了撰稿作者的名字。

目 录

1. 厦门水族博物馆享受营业税免税争议案	1
2. 平山县劳动就业局不服税务行政处理决定案	11
3. 常州国税局第一稽查局行使税收代位权案	23
4. 王守成被宣告无罪后逾期申请退税案	37
5. 上海契税政策调整与委托纳税合同效力案	43
6. 国税部门拒绝履行行政奖励纠纷案	53
7. 安徽沙河酒业公司涉嫌偷税案	65
8. 扎兰屯电力设备公司逃避缴纳税款案	77
9. 南阳大众公司增值税行政复议与诉讼案	91
10. 大连陈德惠律师事务所涉嫌偷税案	111
11. 北京光辉纪元公司涉嫌偷税案	137
12. 北京天富房地产公司涉嫌偷税案	151
13. 场地租金还是销售收入:台湾合作店模式营业税争议案	167
14. 非居民滥用税收协定避税典型案例	179
15. 非居民间接转让居民企业股权典型案例	195
16. 德国 BL 国际转让南昌 A 公司股权案	209
17. 泛美卫星公司卫星租赁费在华纳税案	221
18. 英国 IRC v. Ramsay 公司规避资本利得税案	233
19. 美国 Frank Lyon Co. 公司出售一回租争议案	245
20. 美国 Fin Hay 房地产公司利息扣除争议案	265
21. 美国非法所得征税违反禁止自证其罪案	281
22. 深圳宝安政府采购程序瑕疵导致废标案	293

1. 厦门水族博物馆享受营业税免税争议案

税法概念与日常用语上的同一概念的内涵与外延,是完全一致,还是应当有所区别,在税法领域中一直存在争议。在对厦门市鼓浪屿水族博物馆是否应当征收营业税的争议中,即涉及对税法上的“博物馆”的内涵与外延的界定问题。本案争议因国家税务总局对“博物馆”这一概念的解释而得以解决,从中不难看出国家税务总局所作的行政解释在我国税收征管活动中的重要作用。但国家税务总局是否享有税法解释权,在什么程度和范围内享有多大的税法解释权,仍应依照我国法律的相关规定予以确定。



案情简介

厦门市鼓浪屿水族博物馆是主营水族生物展览、兼营零售工艺美术品等的企业,1996年2月经厦门市工商行政管理局核准登记后成立。同年6月10日,博物馆以其可以依照1993年《营业税暂行条例》第6条第1款第(6)项关于博物馆免税的规定享受免征营业税待遇为由,向厦门市鼓浪屿区地方税务局申请减免营业税。8月16日,厦门市鼓浪屿区地方税务局以《关于厦门市鼓浪屿水族博物馆有关税收政策问题的函》通知该博物馆:企业名称不能作为界定征免税的标准;对该博物馆应按文化体育业征收营业税。博物馆不服,向福建省厦门市地方税务局申请复议。该局于1996年11月25日作出厦地税复[1996]002号复议决定书:厦门市鼓浪屿水族博物馆不符合有关“博物馆”项目的免税规定,维持鼓浪屿区地方税务局作出的征税通知;门票收入应按规定如实申报纳税。厦门市鼓浪屿水族博物馆不服该复议决定,1996年12月5日向厦门市鼓浪屿区人民法院提起行政诉讼。

厦门市鼓浪屿水族博物馆诉称:厦门市地税局的复议决定书是依据《营业税暂行条例》第6条第1款第(6)项及其《实施细则》第26条第(5)项作出的,并没有明确阐明原告不符合免征营业税的有关法规条款,该复议决定书没有法规依据。故请求法院判令撤销厦门市地税局厦地税复[1996]002号复议决定书关于维持被告作出的征税通知;确认原告的门票收入属于《营业税暂行条例》规定的免征营业税的项目;被告应退还原告按通知已缴纳的门票税款10,647.65元。

厦门市鼓浪屿地方税务局则辩称:原告提出的第一、二项诉讼请求,均属同一税收政策问题,被告对原告门票收入征税是有法律依据的。在原告提起诉讼前,被告已将博物馆免税范围界定问题向市地税局报告。市地税局于1996年10月8日向国家税务总局请示。国家税务总局于同年11月21日作出国税函[1996]678号批复,对“免征营业税的博物馆”范围进行界定。原告不具备国税函[1996]679号批复规定的条件,应依法缴纳营业税。鉴此,原告的第三项诉讼请求亦不成立。

1996年12月18日,厦门市鼓浪屿地方税务局向厦门市鼓浪屿区人民法院提交的国家税务总局国税函[1996]678号《关于对“博物馆”免税范围界定问题的批复》规定:“免征营业税的博物馆,是指经各级文物、文化主管部门批准并实行财政预算管理的博物馆”,“对其他虽冠以博物馆的名称,但不符合上述条件的单位,不得给予免征营业税的照顾”。

1996年12月20日,鼓浪屿区人民法院向原告送达答辩状副本并出示国家税务总局《关于对“博物馆”免税范围界定问题的批复》。水族博物馆阅后,认为该批复符合《营业税暂行条例实施细则》第35条的规定,同意按该批复缴纳门票营业税,并向法院申请撤回起诉。

厦门市鼓浪屿区人民法院经审查认为,博物馆认识到其不具备国家税务总局国税函[1996]678号批复规定的“免征营业税的博物馆”的条件,表示愿意按该批复缴纳门票营业税,服从鼓浪屿地方税务局征税通知及厦门市地税局复议决定。经审查,原告提出申请撤诉的事实和理由符合法律规定,应予准许。厦门市鼓浪屿区人民法院依照《行政诉讼法》第51条之规定:裁定如下:准许原告厦门市鼓浪屿水族博物馆撤回起诉。案件受理费300元,由原告负担。



争议焦点

1. 如何界定《营业税暂行条例》准予免税的博物馆的范围?
2. 税务行政解释在我国税法体系中的地位如何?
3. 税务行政解释在税务行政诉讼中有何种法律效力?
4. 税务机关法律解释权的起点与边界如何确定?



法理评析

本案中双方当事人的争议起源于对营业税法上的“博物馆”的不同理解,这一争议借由国家税务总局对“博物馆”的行政解释最终得以解决。因此,本案的关键在于国家税务总局的行政解释在我国税法体系中的地位及其在税务行政诉讼中的效力问题。

一、国家税务总局的税法解释在本案中的效力

从本案争议的内容来看,“博物馆”的具体含义的界定,对水族博物馆是否可以享受营业税法上的免税待遇有着决定性的影响。原告认为,其经营的“水族博物馆”展出其饲养的热带、亚热带观赏鱼类及海螺、海贝、珊瑚、龟类等标本,与《汉语大词典》对“博物馆”的释义相符,故应按“博物馆”的免税规定予以免征营业税。厦门两级地税则从立法精神、企业性质以及营业税特征来理解“免征营业税的博物馆”: (1) 《营业税暂行条例》第6条第1款第(6)项所规定的部分免税项目,都是从扶持发展文化事业的角度出发而制定的优惠政策。

(2) 企业名称不能作为界定征免税的标准。原告虽陈列一些海生物标本,但它实际起双重作用,一是作为经营场所场景的布置物;二是增加观赏物,并作为商品出售。因此,原告不是《营业税暂行条例》意义上的“博物馆”,不予免税。《营业税暂行条例》第6条第1款第(6)项规定:“纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆、展览馆、书画院、图书馆、文物保护单位举办文化活动的门票收入,宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入”,免征营业税。《营业税暂行条例实施细则》第26条第5项对此作了进一步的限定,规定纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆、展览馆、书(画)馆院、图书馆、文物保护单位举办文化活动,是指这些单位在自己的场所举办的属于文化体育业税目征税范围的文化活动,其售票收入,是指销售第一道门票的收入。但对“博物馆”的具体内涵和外延都未进行限定。

税法对征税范围的规定,是以一般的经济生活的规定为基础的,因此,作为征税对象的主体、行为或事物,在一般经济生活中、甚至在其他法律如民法中已有其特定的概念和含义。为保持法律体系的完整性,税法往往借由这些已有的概念来划定其征税的范围。但税法出于自身价值判断和立法选择的考虑,并不将符合通常意义的所有事项纳入其征税的范围,而对某些经济概念加以限缩或扩展,使征税范围的确定符合征税的目的和要求。正因为如此,税法概念和一般意义上的经济概念往往存在诸多的差别,对税法上的概念进行明确的规定,以使其与一般意义上的经济概念能够明确区分是相当必要的。在税法并未对此进行区分的情况下,由税务机关根据税收立法的目的、宗旨进行有权解释,对税法的具体实施和适用有着重要的意义。税务机关对税法的解释弥补了税法的不足,有利于保证税法的明确性和人们对税法适用的可预测性。

国家税务总局的立场是,从《营业税暂行条例》第6条第1款第(6)项规定的本意来看,该条所规定的免税项目,是基于扶持发展文化事业的目的而制定的税收优惠措施。从水族博物馆的营业范围来说,其以“水族生物展览”为其主营范围,但其实际行为是饲养观赏鱼类以供游客参观。尽管水族博物馆也陈列某些海生物标本,但其目的主要在于观赏和作为商品出售,而不在于进行某种文化宣传。因此,其从事的经营事项应认定为“经营游览场所的业务”,应按“文化体育业”税目征税,不能享受营业税的免税待遇。国家税务总局对“博物馆”的解释合理的划定了一般意义上的“博物馆”的概念与税法上具有特定意义的“博物馆”的区别,认为企业的名称并不能作为判断企业经营范围的标准,对企业的经营事项应根据其经济行为的实质进行认定。从这个意义上说,尽管国家税务总局对“博物馆”的具体含义进行了限缩性解释,但这种解释使得税法上的“博物馆”的界定更符合立法的本意,通过这一解释,也具体划定了关于“博物馆”免税政策的适用范围,增加了税法的可操作性和明确性,避免税务机关与纳

税人因税法上的概念模糊而发生法律适用的争议。因此,在本案中,国家税务总局的行政解释是合理的。

尽管国家税务总局对此的解释是合理的,但这一行政解释能否作为税务机关作出课税处分的依据,则取决于国家税务总局对此是否有法律解释权。因此,有必要对国家税务总局在现行法下的解释权进行考察。

二、我国现行法下的税务机关的解释权分析

我国并未对税务机关对税法的解释权限作出统一的明确的规定,但税务机关对税法的行政解释在税收征管过程中发挥着重大的作用,甚至往往被作为课税的依据。如在本案中,国家税务总局对“博物馆”的解释,最终成为法院认定区地税局的征税行为有效的法律依据。从我国对法律解释权的规定来看,全国人民代表大会常务委员会《关于加强法律解释工作的决议》规定,不属于审判和检察工作中的其他法律、法令如何具体应用的问题,由国务院及主管部门进行解释。因此,在我国立法中实际上肯定了行政解释是法律的有权解释之一。国家税务总局作为主管全国税务工作的行政主管部门,应当有权针对税法在税收征管中的具体运用进行有权解释,该解释对税务机关的征管行为具有拘束力。在税收征管实践中,税务机关作出的征管行为往往也以国家税务总局的法律解释为直接依据。由于我国的税收以分散立法为主,对各个单行的税种法及其配套的行政规章的解释权限并不完全归属于国家税务总局。国务院办公厅《关于行政法规解释权限和程序问题的通知》则规定,凡属于行政法规条文本身需要进一步明确界限或者作补充规定的问题,由国务院作出解释。凡属于行政工作中具体应用行政法规的问题,有关行政主管部门在职权范围内能够解释的,由其负责解释。《营业税暂行条例》第16条规定,本条例由财政部负责解释,实施细则则由财政部制定。《营业税暂行条例实施细则》第35条则规定,本细则由财政部解释,或者由国家税务总局解释。因此,现行的税法的有权机关至少包括了国务院、财政部和国家税务总局,其各自的具体解释范围应视法律的规定或视解释的内容而定。

就本案国家税务总局对“博物馆”作出的解释来看,其是否属于有权解释的范畴,是值得质疑的。本案所涉及的法律规定主要是《营业税暂行条例》,属于行政法规范畴。对其中“博物馆”的具体内涵的界定是本案争议的焦点,对其进行解释,应当属于“行政法规条文本身需要进一步明确界限或者作补充规定的问题”,根据《关于行政法规解释权限和程序问题的通知》的规定,应当由国务院作出解释,国家税务总局对此没有解释权。另一方面,《营业税暂行条例》则明确规定了财政部为有权作出行政解释的国家机关,国家税务总局同样无权对《营业税暂行条例》进行解释。尽管《营业税暂行条例实施细则》肯定了国家税

务总局的解释权,但其解释的范围只限于《实施细则》的内容。因此,在本案中,国家税务总局对“博物馆”作出的解释为无权解释,不能作为区地税局进行征税的法律依据,对纳税人并没有拘束力。

三、国家税务总局的行政解释在行政诉讼中的效力

在本案中,国家税务总局《关于对“博物馆”免税范围界定问题的批复》被鼓浪屿区税务局作为其课税的规范性文件提交法院。但该批复能否作为证明其征税行为合法的法律规范,即法院对其征税行为进行审查时,是否应受国家税务总局的解释的约束,或者说,国家税务总局的解释在行政诉讼中是否能够作为法院判案的依据,则同样是存在疑问的。

对各种法律解释在行政诉讼中的效力,行政诉讼法并没有加以规定,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》(本案例以下简称《若干问题的解释》)第62条对司法解释在行政诉讼中的地位作出了规定,规定人民法院审理行政案件,适用最高人民法院司法解释的,应当在裁判文书中援引,但对行政解释的作用并未直接加以规定。一般说来,有权的法律解释同样是一种创造性的活动,是立法活动的继续,是对法律所做的具有普遍约束力的解释,与被解释的法律一样,都具有法律效力。行政机关对行政法规或规章作出的行政解释,是对行政法规或规章的有力补充,针对法律规定不明确或不清楚之处所做的说明,也应被普遍遵守。从这个意义上说,行政解释同样具有一般规范性文件的性质。我国对法律解释的法律属性并未加以规定。学界对税务机关作出的税法解释的法律性质同样存在诸多的争议。台湾地区学者大都认为,税法解释属于行政规则,似认为税法解释仅对行政机关具有法律拘束力。从我国对行政解释的法律规定看,税务机关对税法的解释主要针对税法在税收征管中的具体应用问题。因此,税法解释必然存在两种形式:其一为税法解释涉及影响人民的纳税权利和义务的事项,其二则是税法解释仅与税务机关的内部规则相关,而与纳税人的权利义务无关。由于这两种税法解释所涉及的权利义务主体不同,产生的法律效果也存在相当大的区别,因此,两者在其法律性质上同样也存在差别。如税法解释与人民权利义务无关,则该税法解释为行政规则,并不直接对外发生法律效力,对纳税人没有直接的强制适用效力。如税法解释是规范人民权利义务有关的秩序的,则其法律性质应属于法律规范,具有适用普遍性、重复适用性和强制性,这种法律解释是税收法律规范性文件的重要组成部分,对各级税务机关具有拘束力,往往作为税法的补充而成为课税的重要依据之一。

我国《行政诉讼法》第52、53条对行政诉讼中法律的适用规则进行了规定,规定人民法院审理行政案件,以法律、行政法规、地方性法规为依据,参照规章。

因此,在行政诉讼中,法律、法规具有绝对适用的效力,法院对行政规章则有一定的选择适用权。《若干问题的解释》第62条第2款规定,人民法院审理行政案件,可以在裁判文书中引用合法有效的规章及其他规范性文件。从该规定来看,一般规范性文件对人民法院审查具体行政行为的合法性仅具有参考意义。当一般规范性文件不违反法律、法规和规章时,人民法院可以其作为审查具体行政行为的依据;当一般规范性文件违反法律、法规和规章时,人民法院在审理中将对其不予考虑。因此,在行政诉讼中,国家税务总局的行政解释并不具有绝对适用的效力,而是取决于法院对其合法性和有效性的判断。

从本案来看,国家税务总局对“博物馆”的解释,其结果排除了形式意义的“博物馆”的免税规则的适用,对纳税人的权利义务产生了实质性的影响,应当属于法律规范性文件的范围。但法院对国家税务总局对“博物馆”的具体含义的界定并未进行合法性和有效性的审查,而直接将其作为判断区税务局的征管行为合法的法律依据,违反了行政诉讼法所规定的法律适用规则。法院不能以此为依据,认定区税务局的征税行为有效,而应要求区税务局进一步提交其他的规范性文件,作为证明其征税行为合法的证据。

四、关于税务机关法律解释权的学理思考

税收是对纳税人权利的合法侵夺,因此,税务机关仅在法律明确规定的课税要件成立时才能要求纳税人履行其纳税义务。为防止税务机关随意行使其征税权而对纳税人的财产权和自由权造成过多的干涉,并使人民基于法律规定对其经济生活存有预测可能性,税法必须具备明确性和可操作性。但实际上,税法上仍存在诸多的不确定的含糊概念。为排除税法的这种含糊性对税收征管的影响,税务机关以行政解释对相关的税法概念进行解释成为税收征收实践的重要形式。税务机关的税法解释在一定程度上也成为课税依据,成为确定纳税人权利的重要标准。但税务机关对税法的解释或多或少的将影响税法的适用范围,进而对纳税人的纳税义务产生一定的影响,影响其财产权利和经营自由权。因此,税务机关对税法的解释不应当流于随意,同样应受到法律的约束。税务机关无法律解释权所作的税法解释,同样不得作为确定纳税义务的法律依据。从法理上说,根据解释主体是否享有解释权,法律解释可分为有权解释和无权解释。有权解释的作出以解释主体享有法律解释权为前提。但这并不意味着有权机关所作的任何解释都为有权解释。享有法律解释权的主体超出解释权的范围进行的解释同样为无权解释。因此,在具体判断税务机关对税法的解释是否为有权解释,并不能单纯地考虑其是否具有一般意义上的行政解释权,更应具体考察其在税法意义上的解释权。

从某种意义上说,法律解释的功能在于适用法律的过程中,为将法律条文

适用于所认定的事实关系,对于法律条文的规范意义内容发生疑问时,借由法律解释,使法律的规范意义进一步明晰。因此,税务机关对税法的解释除应受到法律的拘束外,同样应受到其他法律解释规则的制约。税务机关应当根据税法的立法意图、税法原则等进行税法解释,税法解释不应当完全与税法条文相脱节,法律文意应成为各种有代替可能性的解释的最外部界限。但税法解释也不必拘泥于法律条文的个别表现的字面上意义,而应探求法规的实质的内涵。总之,税法解释应取向于税法目的,必须从目的的观点加以解释。

税法解释的目的仅仅在于探求和阐明税法的适用范围和目的,判定各个具体规定的具体适用范围而不应随意改变税法的适用范围和适用规则,创设新的税法义务。因此,税法的解释应以宪法、税收法律及其目的、相关的税收行政法规的规定为其法律界限。无论税务机关是基于税法执行或主管机关之职权对税法所作的解释还是作为认定税收事实的准则,不论是积极性解释还是消极解释,也不论税法解释针对税收法律关系的何种事项,税法的解释都应当符合税法的规范目的、立法意旨或授权范围,而不得增加人民的税收负担、增加法律所没有规定的限制、逾越法律规定的意旨或对人民权利的行使造成妨害。因此,税法的解释应限于税法所明定的范围,并避免税法的扩张或限缩适用增加纳税人的税收负担。否则,一旦税法解释对纳税义务造成实质性的影响,税法解释即成为具有创设义务性质的法律规范。税务机关的税法解释权也就被赋予了税收立法权的实质,违反了税收法律主义所要求的税法的“法律保留”或“议会保留”原则。

本案以“博物馆”的税法含义的争议为起点,国家税务总局对此的法律解释被作为法律依据用以解决双方的争议。但实际上,尽管国家税务总局对此的解释具有合理性,也符合税法规定的本意,但由于国家税务总局欠缺相应的税法解释权,因此,法院以此作为判案的依据仍违反了法律的规定。税务机关作出的税法解释只有在其享有相应的解释权限的前提下才是合法有效的,才能对纳税人形成必要的拘束力。

(汤洁茵)