

TAX PRACTICE FROM
THE PERSPECTIVE OF
LAWYERS

**律师视野
下的税务实务问题**

欧阳宇翔 王琴 黄荔/编著



 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

TAX PRACTICE FROM
THE PERSPECTIVE OF
LAWYERS

**律师视野
下的税务实务问题**



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

律师视野下的税务实务问题 / 欧阳宇翔, 王琴, 黄荔
编著. —北京: 法律出版社, 2011. 8
ISBN 978 - 7 - 5118 - 2365 - 6

I. ①律… II. ①欧…②王…③黄… III. ①税法—
研究—中国 IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 154474 号

律师视野下的税务实务问题
欧阳宇翔 王 琴 黄 荔 编著

编辑统筹 大众出版分社
策划编辑 韦钦平 林 喆
责任编辑 林 喆
装帧设计 李 瞻

© 法律出版社·中国

出版 法律出版社	开本 720 毫米 × 960 毫米 1/16
总发行 中国法律图书有限公司	印张 24. 75
经销 新华书店	字数 423 千
印刷 北京北苑印刷有限责任公司	版本 2011 年 10 月第 1 版
责任印制 沙 磊	印次 2011 年 10 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

销售热线/010 - 63939792/9779

网址/www. lawpress. com. cn

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

西安分公司/029 - 85388843

重庆公司/023 - 65382816/2908

上海公司/021 - 62071010/1636

北京分公司/010 - 62534456

深圳公司/0755 - 83072995

书号: ISBN 978 - 7 - 5118 - 2365 - 6

定价: 56. 00 元

(如有缺页或倒装, 中国法律图书有限公司负责退换)

序

依法治国,建设社会主义法治国家,必然要求推进国家和社会各项事业的法治化,实现法律制度和法律手段在国家和社会生活中的广泛运用。这需要包括法官、检察官、律师及法学家在内的法律职业共同体肩负历史使命,一齐努力推动。律师作为我国法律职业共同体的组成部分之一,在社会法治化进程中的地位和职能日益凸显,对于依法调整社会关系、维护公民权利、促进公平正义,发挥着越来越重要的作用。他们在法律专业领域中的成就和在经济社会发展中的贡献,应当得到进一步的重视和推介。

我国律师制度恢复三十多年来,律师事业经历了重大变革和创新。在一些法律服务业比较发达的地区,律师行业已走上专业化、综合化、品牌化的发展轨道,我省作为中部省份,仍需缩小与发达地区之间存在的一定差距。当前,我省正在全面开展“法治湖南”建设,律师工作主管部门应当抓住机遇,进一步采取各种措施,加强律师队伍建设,提高律师业务水平,组织律师发挥在“法治湖南”建设中的积极作用,推动律师行业实现新的发展。令人欣喜的是,近年来,我省律师界涌现出了一批教育背景好、专业素养优、业务能力强、社会觉悟高、执业操守好的优秀律师,他们或著书立作,或开坛论讲,或传道授业,通过各种形式将自己的学习心得、研究成果、从业理念和执业经验等展示给同行和社会,助推律师行业总体素质水平的提升。对此,我们感受鼓舞,并充满期待。

此次,由上海协力(长沙)律师事务所欧阳宇翔律师等人撰写的《律师视野下的税务实务问题》一书,是我省律师在法律服务业务领域进行提炼、探索和创新的代表性成果之一。该书主要从律师的视角归纳总结了企业设立、经营、投资、融资、并购、重组等各个环节常见的税务实务问题以及涉税争议的解决等法律问题,涵盖

了房地产、物流、金融等行业,跨越税收和法学两个学科,具有一定的理论深度和较强的现实操作性,对于广大法律从业人员及税务工作人员,不失为难得的参考读本,希望有需要和有兴趣的人士都能从中获取助益。

是为序!

湖南省司法厅副厅长 万传友

2011年9月10日

目 录

第一部分 税法理论介绍

- 第一章 律师与税务 / 3
 - 第一节 律师的职责 / 3
 - 第二节 律师在税务领域的业务范围 / 4
- 第二章 律师与税务代理人的比较 / 7
 - 第一节 税务代理人的含义 / 7
 - 第二节 外国立法例比较 / 7
 - 第三节 我国律师与税务代理人的比较 / 9
- 第三章 中国当前税制设计的主要内容 / 11
 - 第一节 税制构成要素 / 11
 - 第二节 我国目前的税种设置 / 16
 - 第三节 我国目前的税收法律体系 / 17
- 第四章 流转税类 / 22
 - 第一节 增值税 / 22
 - 第二节 消费税 / 34
 - 第三节 营业税 / 42
 - 第四节 关税 / 50
- ※客户疑难问题摘选 / 54
- 第五章 所得税类 / 58

- 第一节 企业所得税 / 58
- 第二节 个人所得税 / 69
- ※客户疑难问题摘选 / 77
- 第六章 其他税类 / 85**
- 第一节 土地增值税 / 85
- 第二节 城镇土地使用税 / 89
- 第三节 房产税 / 93
- 第四节 城市维护建设税 / 96
- 第五节 耕地占用税 / 98
- 第六节 印花税 / 99
- 第七节 契税 / 104
- 第八节 资源税 / 108
- 第九节 车辆购置税 / 111
- 第十节 车船税 / 113
- ※客户疑难问题摘选 / 116

第二部分 律师税务实务专题

- 第一章 企业纳税筹划问题概述 / 121
- 第二章 企业设立的纳税筹划问题 / 125
- 第三章 企业经营过程中纳税筹划问题 / 131
- 第四章 企业筹资的税务问题 / 142
- 第五章 企业股权投资的税务问题 / 149
- 第六章 项目融资的税务问题 / 158
- 第七章 企业重组的税务问题 / 163
- 第八章 债务重组的税务问题 / 172
- 第九章 企业租赁业务的税务问题 / 176
- 第十章 信托业务的税务问题 / 183
- 第十一章 房地产企业的税务问题 / 189

- 第十二章 律师涉税民事争议实务 / 204**
- 第一节 纳税人之间的涉税民事诉讼 / 204
- 第二节 税务机关与纳税人之间的民事诉讼 / 206
- 第十三章 律师税务行政争议实务 / 215**
- 第一节 税务行政复议 / 215
- 第二节 税务行政诉讼 / 223
- 第十四章 律师涉税刑事案件实务 / 231**
- 第一节 涉税刑事案件概述 / 231
- 第二节 税款类犯罪 / 233
- 第三节 发票类犯罪 / 239
- 第四节 税务机关工作人员渎职类犯罪 / 250

附 录

- 中华人民共和国增值税暂行条例 / 259
- 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则 / 263
- 中华人民共和国消费税暂行条例 / 268
- 中华人民共和国消费税暂行条例实施细则 / 272
- 中华人民共和国营业税暂行条例 / 276
- 中华人民共和国营业税暂行条例实施细则 / 279
- 中华人民共和国企业所得税法 / 283
- 中华人民共和国企业所得税法实施条例 / 290
- 中华人民共和国个人所得税法 / 306
- 中华人民共和国个人所得税法实施条例 / 310
- 中华人民共和国城市维护建设税暂行条例 / 316
- 国务院关于统一内外资企业和个人城市维护建设税
和教育费附加制度的通知 / 317
- 财政部、国家税务总局关于对外资企业及外籍个人
征收房产税有关问题的通知 / 318

-
- 中华人民共和国土地增值税暂行条例 / 319
- 中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则 / 321
- 中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例 / 325
- 中华人民共和国印花税暂行条例 / 327
- 中华人民共和国印花税暂行条例施行细则 / 330
- 中华人民共和国契税暂行条例 / 334
- 中华人民共和国契税暂行条例细则 / 336
- 中华人民共和国车辆购置税暂行条例 / 339
- 中华人民共和国车船税暂行条例 / 342
- 中华人民共和国车船税暂行条例实施细则 / 344
- 中华人民共和国资源税暂行条例 / 347
- 中华人民共和国资源税暂行条例实施细则 / 349
- 中华人民共和国耕地占用税暂行条例 / 351
- 中华人民共和国耕地占用税暂行条例实施细则 / 353
- 中华人民共和国税收征收管理法 / 356
- 中华人民共和国税收征收管理法实施细则 / 367
- 中华人民共和国发票管理办法 / 380
- 中华人民共和国发票管理办法实施细则 / 385
- 主要参考文献 / 389

第一部分 税法理论介绍

第一章 律师与税务

第一节 律师的职责

在《中华人民共和国律师法》(以下简称《律师法》)中,我们可以看到对律师的如下定义:“律师是指依法取得律师执业证书,接受委托或者指定,为当事人提供法律服务的执业人员。”但律师究竟是干什么的呢?显然,在法条中我们无法得到明确的答案。自古以来,律师就是解决问题的,而且,一般通过两种方法来解决:诉讼与非诉讼。所谓诉讼即打官司,也就是用实体法和程序法的规则对已经发生的法律关系进行判断,以求定分止争;而非诉讼则是从特定客户的利益目标出发,设计将来可能发生的法律关系,以避免产生法律纠纷,最大化降低法律风险。无论是诉讼还是非诉讼,律师只有一个目标:运用律师的思维模式、法律知识、执业经验和执业技巧,帮助当事人有效解决其所面临的问题。

依所采取方法的不同,我们常把律师分为两类:诉讼律师和非诉讼律师。对诉讼律师而言,其最重要的职责即充分揭露信息。在诉讼过程中,律师的主要工作就是“辩护”。之所以称为“辩护”,乃是因为只有通过辩论才能呈现真相,进而维护利益。法庭上对立的双方总是存在某些利益冲突,只有在双方律师(或律师与检察官)竭尽所能的为己方当事人的利益辩护时,与案件有关的信息才能得以更充分的揭露,案件所涉的法律事实得以更完整的体现。而法官或仲裁者,正是通过双方的辩论,借助辩论中呈现的信息,才能够作出“胜败皆服”的裁决,维护当事人的合法权益,以增加人们对法律的信仰,对社会的信心。换言之,诉讼律师的价值,不是在于“创造”一个真理或事实,而是在于协助法官或仲裁者“发现”关键的事实或真理,并提出法律适用的建议,让他们可以作出合宜的判断。

与法庭上引法据典、滔滔不绝的诉讼律师不同,非诉讼律师出现在法庭之外。他们更多地出现在商事活动中,在交易发生之前,为客户进行合法化规划,提供法

律意见;在交易中参与谈判,起草和制作法律文书,为客户最大可能地预见、防范法律风险,争取最大的利益。可以说,非诉讼律师是随着社会主义市场经济的发展而出现并日益成长壮大的。只有在市场经济制度中,交易的双方才拥有更多的合同自由。据统计,在市场经济国家(包括中国),由法律强制性规定调整的合同条款不到10%。也就是说,90%甚至更多的合同条款是当事人自由创设的。而这些自由条款恰恰代表了当事人的权利义务,恰恰意味着风险的存在。易言之,白纸黑字的法律文本,不仅仅创设权利义务,它更是法律风险的“阀门”。值得注意的是,在经济活动中,非诉讼律师为当事人预防的风险不仅仅是绝对意义上的法律风险,而是以法律风险形式体现的商业风险。对经济活动中的当事人而言,任何法律风险归根到底都意味着经济风险,在法律上的不利地位通常会导致当事人在经济上蒙受损失。同时,以法律风险形式出现的经济风险在某些情况下甚至可能会影响当事人个人的人身权利。比如,当事人因经济活动严重违法而导致触犯刑律。因此,非诉讼律师更应时刻牢记“安全”二字。对他们而言,重要的不是为当事人制作文字如何优美的法律文件,而是为当事人提供安全的服务。不仅仅是当下的安全,更为重要的是,经过十年、二十年,甚至更长的时间,当他们和当事人再回过头来看这些文件,同样会认可、满意,而不会认为它们给自己带来了任何麻烦。

第二节 律师在税务领域的业务范围

《律师法》第28条规定:“律师可以从事下列业务:(一)接受自然人、法人和其他组织的委托,担任法律顾问;(二)接受民事案件、行政案件当事人的委托,担任代理人,参加诉讼;(三)接受刑事案件犯罪嫌疑人的委托,为其提供法律咨询,代理申诉、控告,为被逮捕的犯罪嫌疑人申请取保候审,接受犯罪嫌疑人、被告人的委托或者人民法院的指定,担任辩护人,接受自诉案件自诉人、公诉案件被害人或者其近亲属的委托,担任代理人,参加诉讼;(四)接受委托代理各类诉讼案件的申诉;(五)接受委托,参加调解、仲裁活动;(六)接受委托,提供非诉法律服务;(七)解答有关法律的询问、代写诉讼文书和有关法律事务的其他文书。”根据该法条的规定,结合税务领域的特殊性,笔者认为,律师在税务领域的业务范围可分为诉讼业务和非诉讼业务两大类。

一、诉讼业务

中国历史上并无律师一说,却有“讼师”之职。讼师的主要业务是代写书状,

包括遗嘱、契约等,其中最主要的就是撰写诉状。可见,诉讼业务不仅是律师的传统业务,更可谓看家本领、入门功夫。律师在税务领域的诉讼业务主要包括涉税民事诉讼业务、涉税行政诉讼业务和涉税刑事诉讼业务三大块。

1. 涉税民事诉讼业务。涉税民事诉讼是指纳税人、扣缴义务人之间及其与税务机关之间所发生的与税务有关的民事诉讼。它主要包括两大类:纳税人、扣缴义务人之间的涉税民事诉讼以及税务机关与纳税人的涉税民事诉讼。前者是指纳税人、扣缴义务人之间因与税收有关的民事权益冲突而向人民法院提起的民事诉讼,如由于涉税约定、涉税票据、纳税担保等事项引起的民事争议。后者是指税务机关为保障国家税收债权的实现,根据法律规定对相应的债务人提起的民事诉讼,主要涉及税收代位权诉讼、税收撤销权诉讼及对纳税担保人的债权主张。

2. 涉税行政诉讼业务。涉税行政诉讼又称税务行政诉讼,是指纳税人、扣缴义务人、纳税担保人或其他税务行政相对人认为税务机关的具体行政行为侵犯其合法权益时,依法向人民法院提起诉讼,人民法院依法定程序进行审理并作出裁判的活动。在该类案件中,律师主要从行政主体的合法性、执法依据的事实是否清楚、证据是否确凿、法律适用是否正确以及行政行为的程序等方面把握案件。

3. 涉税刑事诉讼业务。涉税刑事诉讼是指国家公安、司法机关依照刑事法律的规定,揭露涉税犯罪活动,确定犯罪嫌疑人、被告人罪责的有无和大小,并对触犯刑法的人依法追究刑事责任的法律活动。涉税犯罪主要包括两大类:危害税收征管罪和税务机关工作人员的渎职犯罪。在代理该类案件中,律师可在法律允许范围内提供各种服务,如为犯罪嫌疑人提供法律咨询,代理申诉、控告,为犯罪嫌疑人申请取保候审,在审查起诉阶段担任辩护人 or 诉讼代理人等。

二、非诉讼业务

从广义上讲,非诉讼业务是指律师在诉讼业务以外办理的一切法律服务事项,包括担任企业常年法律顾问,提供专项法律服务、参与商务谈判等。目前,在发达国家的律师事务所,非诉讼业务的收入一般占到全所收入的60%~70%。但在我国,非诉讼业务还存在巨大的发展空间。就税务领域而言,律师的非诉讼业务主要包括以下几个方面:

1. 纳税筹划。纳税筹划是指纳税人为实现税后收益最大化的财务目标,在税法允许的范围内以适应政府税收政策导向为前提,采用税法赋予的税收优惠或选择机会,对自身筹资、经营、投资和分配等财务活动进行科学、合理的事先规划与安排,以达到节税目的的一种合法行为。纳税筹划不仅仅是税收业务,而且涉及法律、经济和管理等学科知识,正日益成为各类会计师事务所、税务师事务所和律师

事务所的一项专门的咨询业务。

2. 税务行政复议代理。税务行政复议是纳税人、扣缴义务人、纳税担保人等税务行政相对人认为税务机关的具体行政行为侵犯其合法权益,依法向法定复议机关提出申请,复议机关依法对原税务具体行政行为的合法性与适当性进行审查后,作出维持、变更、撤销等裁决的行政司法活动。律师在代理税务行政复议中主要是代理写作复议申请书、代理调查取证等。

3. 日常税务代理。律师与注册税务师在日常税务代理业务中有部分交叉,但律师主要侧重于为客户把好法律关。其主要服务包括:代理或协助有关公司、企业等纳税人办理税务登记,协助有关公司、企业等纳税人或扣缴义务人管理好有关账簿或税务凭证,代理或协助纳税人或扣缴义务人办理纳税申报、接受税务机关依法进行的税务检查等。

4. 涉税项目论证。涉税项目论证是指对特定经营活动、项目投资所涉及的税务问题进行论证,在综合国内外的经验并咨询主管税务机关意见后出具法律意见书。

5. 涉税风险控制。涉税风险控制是指参与制订企业纳税计划,审核企业各类合同所涉及的财税条款,完善内部管理制度,建立风险防范系统,降低企业的涉税法律风险。

在税务领域,律师的主要工作范围还是在非诉讼领域,如纳税筹划、涉税项目论证。对经济活动中的当事人而言,交易成本是影响经济风险的重要因素,而税费成本,无疑是交易成本的重要组成部分。如何在法律框架内为当事人寻求税费成本最小的交易方案,使之在满足当事人利益需求的同时,达到风险最小化、收益最大化,这才是律师的职责所在。可以说,处理涉税事务的律师不仅仅需要对法律及税收、会计、经济等学科知识的熟练掌握,更须具备一定的法学理论修养以及对法律的全局驾驭能力。易言之,须悟得法之道也。

第二章 律师与税务代理人的比较

第一节 税务代理人的含义

税务代理人是指接受纳税人委托,代理纳税人从事纳税申报、缴纳税款以及税务行政复议、税务行政诉讼等事务,以协助纳税人依法履行纳税义务并保障其应有权利的专业代理人。狭义上的税务代理人仅指立法例中具有税法、会计专门知识的税务代理人,广义上的税务代理人还包括专门从事记账和申报纳税的纳税助手。本书所使用的税务代理人仅指狭义上的税务代理人,即通过法定程序取得相应资格的税务代理人。目前,国际上对税务代理人的资格认可主要采取两种方式:一是不单独设立税务代理人,将税务代理业务作为注册会计师或律师日常业务的一部分,如美国、加拿大、英国、法国、意大利、奥地利、香港;二是建立专门的税务代理人制度,如德国、韩国、日本、澳大利亚,但注册会计师还是可以从事税务代理业务的。

第二节 外国立法例比较

在目前实施税务代理人制度的国家中,美国、德国和日本的立法比较成熟。其中,美国的税务代理人制度主要发布于财政部的第 230 号公告;德国于 1961 年 8 月 23 日制定了《税务顾问法》,于 1961 年 11 月 1 日开始施行,现已经过六次修正;日本则于昭和十七年(1942 年)制定了《税务代理士法》(后进行修订,改为《税理士法》)。接下来,我们将简单介绍这三个国家的税务代理人制度。

在美国,有三类人可执行税务代理人业务:律师、注册会计师和依法登记的代理人。合格的精算师或是其他人员在特定情况下,可不经过注册登记程序而执行有限的税务代理业务。根据美国管理纳税代理人规则,税务代理业务包括所有代

理委托人与税务机关或其官员主张税法上之权利、优惠与债务之相关事宜,具体包括准备、申请必要之文件,与税务机关联系、沟通,代理委托人出席协商、听证与会议。

根据德国《税务顾问法》第2、5条规定,以税务辅佐为业者,包括下列人员:(1)税务顾问,税务诉讼代理人与税务咨询公司;(2)律师、注册会计师、会计公司、账簿检查人、账簿检查公司。同时,某些特定人员如公证人、保险精算师可处理其主要业务范围内的相关税务辅佐事项。与其他国家不同的是德国税务顾问制度强调其法律专业,并明确其法律地位为代表纳税人利益,提供法律上服务,亦即在法律范围内,为委托人谋取税收利益最大化。德国税务顾问的主要业务范围在于税务账簿记录制作,决算报表编制,营业与盈余报告,税务申报准备,审查税单,税务行政与司法救济程序及纳税规划。德国税务顾问的从业人员分为三类:“无限制的执业权限”之人、“限制的执业权限”之人和其他一般人。其中,律师属于“无限制的执业权限”之人,但在实际上,仅有少部分律师执行税务咨询业务。同时,该国《联邦律师法》第42条之1至之4规定律师公会可允许一个律师以“税法的专业律师”招牌执行业务,但税法的专业律师并没有享受其他特别的权限。值得注意的是,德国强调其税务顾问业务是法律咨询业务的一部分,因此税务顾问一方面代表纳税人即委托人利益,并提供法律上服务;同时,法律明定其为独立执行职务,联邦宪法法院并将律师之“司法机关”概念引入税务顾问,使其与法官共同扮演发现税法的角色。总之德国税法顾问不仅地位崇高,且均有相当专业之学术经验。

日本《税理士法》第1条明定税理士使命如下:“税理士作为有关税务之专业人员,亦秉持独立公正之立场,遵循申报纳税制度之理念,响应纳税义务人之信赖,以谋求求租税相关法令所定纳税义务之适当实现为使命。”依此规定可知,日本税理士为有关税务的专门职业人员,接受纳税义务人的委托,以独立公正的立场,维护纳税义务人在税法上的权利,以实现租税正义为其使命。对于税理士所扮演的角色,日本学者北野弘久教授认为其不仅为“税务会计专家”,更应为“税法专家”。日本税理士的业务范围包括以下内容:税务代理,制作税务书类,税务咨询,代理记账。同时,日本注册会计师也可充任税理士,执行税理士业务。该国《税理士法》第3条对税理士的资格作出了明确规定,其中,律师、会计师、税理士考试及格者并从事政府所订税收相关事务或会计相关事务累计2年以上者等具有担任税理士的资格,同时,具有资格者还须没有下述法定消极资格:未成年人,禁治产人及准禁治产人,破产人尚未复权者等。

通过考察美国、德国、日本三国的税务代理人制度,可以发现在这三个国家,律师、注册会计师及税务代理人考试合格者均可执行税务代理人业务,但律师并不具