

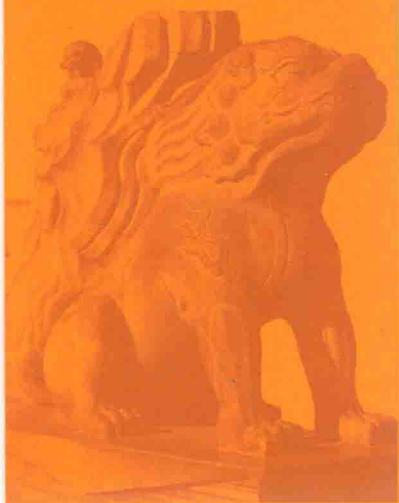
CHINA TAX LAWYERS
REVIEW

刘天永◎主编

中国税务
律师评论

| 第5卷 |

中华全国律师协会◎编
财税法专业委员会



法律出版社 | LAW PRESS

CHINA TAX LAWYERS
REVIEW

刘天永◎主编

中国税务 律师评论

| 第5卷 |

中华全国律师协会◎编
财税法专业委员会



法律出版社 | LAW PRESS

图书在版编目(CIP)数据

中国税务律师评论. 第5卷 / 刘天永主编; 中华全国律师协会财税法专业委员会编. -- 北京: 法律出版社, 2018

ISBN 978 - 7 - 5197 - 2891 - 5

I. ①中… II. ①刘… ②中… III. ①税法—中国—文集②税收管理—中国—文集 IV. ①D922.220.4-53
②F812.423-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 258438 号

中国税务律师评论(第5卷)
ZHONGGUO SHUIWU LÜSHI PINGLUN
(DI - 5 JUAN)

刘天永 主编
中华全国律师协会
财税法专业委员会
编

策划编辑 林蕊
责任编辑 李群 林蕊
装帧设计 汪奇峰

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 中煤(北京)印务有限公司
责任校对 杨锦华
责任印制 胡晓雅

编辑统筹 法律应用·大众读物出版第一分社
开本 720毫米×960毫米 1/16
印张 27
字数 401千
版本 2018年12月第1版
印次 2018年12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)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-83938336

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、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-83938334/8335

西安分公司/029-85330678

重庆分公司/023-67453036

上海分公司/021-62071639/1636

深圳分公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5197 - 2891 - 5

定价:78.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

序 一

改革开放三十余载,我们在见证中国社会飞速变迁的同时,也见证了中国律师队伍的不断壮大。律师行业是法治建设的重要标志,其演进过程折射出我国法治建设的快速发展。

“税务律师”曾经对我们来说是一个陌生的名词。而今,随着我国社会主义市场经济的发展,企业交易规模不断扩大,商业活动日趋频繁,投资者和经营者取得所得的形式日益复杂,社会对专业税务法律服务的需求逐渐升温。在国内律师业精细化分工的进程中,一批精通税法、会计知识的税务律师应运而生,税务律师在维护纳税人的合法权益、促进税务法制建设中的作用日益彰显。

党的十八届三中全会对深化财税体制改革提出了明确要求,财税问题已成为我国政治、经济、社会领域关注的“聚焦点”,财税法治建设成为全面深化改革、推动经济社会发展的“突破口”和“发力点”,未来财税法律服务需求必将持续增加,税务律师发展的新时期已经来临。

基于目前国内财税法改革及经济发展的迫切需要,中华全国律师协会于2012年适时成立了财税法专业委员会。全国律协财税法专业委员会的成立将推动我国税务律师行业的队伍建设,并将对国家财税法制建设及经济发展发挥积极作用。专业委员会的成立和其下一步的具体运作,对促进律师行业精细化分工和提高律师财税法律服务业务水平也具有重要的意义。

我们欣慰地看到,财税法专业委员会成立后,在加强税务律师人才建设、完善税务法律服务工作和推动依法治税的法治实践进程中作出了积极贡献。本书是多年来广大税务律师顺应经济社会发展要求,在融会贯通法学理论的基础上,在税法实务工作中孜孜不倦探索、研究的成果。本书选录的是历年来中国

税务律师论坛的优秀论文,反映了税务律师业务领域近年来遇到的部分典型问题和实务操作过程中已经取得的阶段性成果,同时也对一些基础性、变革性、全局性的热点话题在税法理论高度进行了有益探讨。激情岁月风雨同舟,笔耕砚田艰苦创业。我们相信,书本不仅将启迪税务律师职业发展之路,也能够为所有税务工作者提供另外一个“税眼看世界”的独特视角和“法眼看税收”的全新高度。

我们衷心地希望,本书的出版能吸引更多的专业人士探索中国税收法治建设中的重大课题和前沿问题,解决困扰我国税法建设和纳税人的关键问题,鼓舞更多年轻的律师投身于税务法律服务领域,为维护纳税人合法权益、服务我国税收法治进程、进一步促进依法纳税做出应有的贡献。

司法部律师公证工作指导司司长
周院生
原中华全国律师协会秘书长

2014年6月

序 二

党的十八届三中全会把“推进国家治理体系和治理能力现代化”与“完善和发展中国特色社会主义制度”并列为全面深化改革的总目标,这意味着党的执政理念由政府自上而下的“管理”转变为政府自上而下与社会自下而上相结合的“治理”。政府简政放权,在国家治理中引入社会力量,通过合作、协商、建立伙伴关系和确立认可共同目标等方式实施对公共事务的管理,建立科学、合理的公共权力体系,依法科学配置公共权力。

国家实现多元主体社会治理在税收领域中的体现,就是拥有健全的税务代理制度,具备较高的社会化、专业化办税程度。在发达国家先进的税收体制、制度中,对税务代理组织机构资格认定、市场准入、执业范围和标准等都有一套完善规范的规定。从事税务代理的中介机构在纳税服务体系中充当主要角色,承担了大部分与纳税相关的专业性、服务性、事务性工作,如申报前置性审核、涉税鉴证、代理申报纳税、咨询服务等,对提高办税效率、降低税收征纳成本发挥了不可替代的重要作用。

近年来,在中国从中等收入国家向较高收入国家行列迈进之际,税务中介服务行业在我国也正方兴未艾。截至2013年年底,中国注册税务师行业的税务师事务所达到5200个,执业注册税务师近4万人,从业人员超10万人,总收入达131亿余元,成为全国第三大社会中介组织。与此同时,市场中也涌现出了一批精通法律、财务会计、税法知识的优秀税务律师。在下一步财税体制改革中,国家将继续推进“营改增”,逐步加大直接税比重,降低间接税比重,这一改革会对税制结构和税收征管方式带来重大和深远的影响,也必然为税务中介行业的发展创造更加广阔的空间和前景。随着社会经济的发展,国家对税务中

介行业建设日渐重视,市场对税法服务需求不断提高,税务中介服务行业蓬勃发展的春天已经到来。

税法作为国家法律体系的重要组成部分,其实施贯穿于立法、执法、司法和守法的全过程。税务律师致力于法律与税务的结合,在贯彻税收法定原则、保护纳税人权利的同时,也有助于提高纳税人的税法遵从意识。在目前我国税制大变革时期,督促税务机关依法征税和保障纳税人依法纳税是完善税收管理和实现税收法治的当务之急。作为纳税人权利救济的重要保障,由税务律师介入税务行政复议和行政诉讼,有利于规范税务行政自由裁量权的行使,也有利于对税务机关依法行政进行有效的社会监督。

《中国税务律师评论》一书作为税务律师行业专业性读物的首创之作,收录的论文充分体现了税法这门学科的综合性和开放性,展示出以法学原理和方法分析税务问题的独到和严谨,为税务执法工作者和涉税专业服务人员进行理论研究和实务处理,提供了丰富的素材及翔实的指引。我们衷心祝愿中国税务律师实现不断创新和长久发展,与注册税务师等行业优势互补,为我国税务中介代理行业开创一个更美好的明天。

中国注册税务师协会副会长兼秘书长 李林军

2014年6月

序 三

根据中央部署和“落实税收法定原则”的要求,2020年之前我国将完成增值税、消费税、个人所得税等六大税种改革和《税收征收管理法》的修订,现行税种条例将全部上升为税收法律。根据全国人大常委会2018年立法计划,2018年将审议“耕地占用税法、车辆购置税法、税收征收管理法(修改)、资源税法”,并且将预备审议“个人所得税法、消费税法、房地产税法、契税法、印花税法”,具有重要意义的《税收征收管理法》和《个人所得税法》《房地产税法》两大直接税法都分别进入了立法审议日程;全面推进依法治税,深入推进税收征管方式改革和“放管服”改革。特别是于2018年6月19日召开的全国人大常委会,初次审议了“个人所得税法修正案草案”,我国将建立综合与分类相结合的现代个人所得税制度,税收立法步伐进一步提速。G20和OECD等国际论坛(组织)积极推进税收全球治理深度合作,美国税改引发全球新一轮税制改革浪潮,国际税收规则体系迎来全面重塑,我国实施“一带一路”倡议面临新的机遇和挑战。因此,新时代财税改革是一场关系国家治理体系和治理能力现代化的深刻变革,涉税专业服务市场将极大拓展和根本转型。

在发达国家,税务律师作为法律服务行业的一项专业化分支,在诉讼和非诉领域都扮演着十分活跃的角色,为企业提供税法咨询、税收筹划、税务诉讼代理服务等。以美国为例,截至2010年3月31日,美国律师协会税法委员会共有税务律师成员15,806名,但事实上大多数律师都会在本州律师协会的税法委员会下面注册成为会员,而各州并未完全披露所有的注册人员信息。除供职于律师事务所以外,还有很大一部分税务律师工作于大型会计师事务所,联邦税务局及其地方分支机构也雇用税务律师,美国联邦税务局在全国48个城市内

共有 1600 名律师。2015 年,美国联邦税务局共受理了 80,120 件税务案件,其中 31,372 件属于税务诉讼案件,涉税金额 25.61 亿美元;303 件属于退税案件,涉税金额 14.68 亿美元。而在我国,税务律师是律师业中一类较新的领域和业务类型,在执业律师规模、专业水准、服务能力等方面明显滞后于社会经济的发展。近年来,随着市场对于税务法律服务的需求不断加大,金杜、君合等大型律师事务所纷纷成立了专业的税务部门,诸如华税律师事务所的专业化精品税务律师事务所也实现了业务的跨越性发展。本人在过去十多年从事税法实务的过程中,亲身体会了市场对于税务律师专业服务的逐步认可。我认为,现阶段中国税务律师可以在税收立法、执法及纳税人权益救济等方面发挥更加重要的作用:

第一,协助纳税人综合考虑每一笔交易的经济实质和税法适用标准,向纳税人指明纳税义务和涉税风险,在降低纳税人涉税风险及税务成本、维护纳税人合法权益的同时提高纳税人的税法遵从意识。

第二,在税收征管过程中与税务机关积极沟通、协调,帮助税务机关明确商业行为中的经济实质并剖析税收协定、法律、行政法规、规范性文件的各项规定及其内部层级关系。

第三,在立法层面上为国家法律法规的制定、税收规范性文件的出台提供合理建议,就税收法规不明确的地方向有权机关发出呼吁,请求有权机关对类似问题作出明确的解释或说明答复。

自 2011 年以来,由中华全国律师协会和中国注册税务师协会联合主办、华税律师事务所等承办的中国税务律师论坛已成功举办了七届,对引领提升广大律师、税务师从事涉税专业服务和国家法治建设发挥了积极作用。《中国税务律师评论》(第 5 卷)选录的是 2017 年中国税务律师论坛及 2018 年“华税杯”税法论文大赛的优秀成果。它是广大税务律师顺应经济社会发展要求,在融会贯通法学理论的基础上,在税法实务工作中孜孜不倦探索、研究的成果。其反映了当前税务律师业务领域遇到的部分典型问题和实务操作过程中已经取得的阶段性成果,同时也对一些基础性、变革性、全局性的热点话题在税法理论高度进行了有益探讨。

本书共分为“立法前沿”“制度评析”“税法实务”“国际视角”四个栏目,从

不同的角度反映了中国税法领域的热点、难点问题,既是当前中国税收法律实践、税收征管环境的反映,也是中国财税体制改革、税收法治建设推进的大时代下有志之士不懈努力的一个缩影。衷心希望本书能激励更多的优秀学子、青年律师投身于税法服务领域,继续探索中国税收法治建设中的重大课题和前沿问题,聚力推进涉税专业服务创新与升级,适应税收治理现代化和法治化的新形势,更好地承担起中国税务律师的历史使命,维护纳税人合法权益,更好地服务于现代国家治理和法治中国建设,进一步促进依法纳税。

另外,《中国税务律师评论》(第5卷)的出版得到了很多领导和业界同人的关心和支持,特别是司法部律师公证司周院生司长、中华全国律师协会韩秀桃秘书长、中国注册税务师协会副会长兼秘书长李林军、国家税务总局税收科学研究所李万甫所长等,在此一并表示衷心的感谢!

是为序。

华税律师事务所主任 刘天永
2018年7月于北京

目 录

Contents

立法前沿

- 精准施策 助力提升高质量发展的税收治理 李万甫 / 3
- 个人纳税主体概念辨析 李美云 / 11
- 所得概念的法学分析
- 应然法与实证法的结合 李俊明 / 21
- 国家视角下的税法行政解释
- 2011 年税收规范性文件分析 万根华 潘小红 / 32
- 消费税“绿化”功能的检思与超越
- 兼论污染产品税的创立 褚睿刚 / 43
- 我国船舶吨税课税要素的反思与重构
- 对《船舶吨税法》的评析 滕文标 / 69

制度评析

- 经批准制定发布的税收规范性文件的效力
- 基于实然层面的视角 艾俊明 叶琳 徐志嵩 / 83
- 税务行政行为中的违法性继承问题研判 ... 李冬锴 杨媛 / 97
- 应退税款作为纳税担保的法律分析与相应救济权利
- 元武 翁启标 / 111
- 新时代的社会矛盾与中国税务律师的发展趋势 杨大春 / 121

税务机关自执行抵税财物拍卖的法律规制	黄建文 / 138
《环境保护税法》之协助征税制度评析	杨娟 何志昌 / 149
税款代扣代缴过程中脱法行为的定性分析	宁戈 / 164
债务豁免与所得税法上所得范畴的区分	李羿锦 / 177

税法实务

表外资产的内涵、外延、识别及会税处理

——基于“财税评差异”视角	朱长胜 / 193
---------------------	-----------

虚开增值税专用发票案件协查中的稽查风险与举证责任

.....	王桦宇 董珊珊 / 202
-------	---------------

拟 IPO 企业税务合规问题实证研究

——以上市前股权重组及股权激励为例	杨乾武 林力斐 / 215
-------------------------	---------------

一起典型的资产重组税务筹划案例分析	魏志标 / 231
-------------------------	-----------

“德发税案”中有关滞纳金问题的思考

——“税收债务构成要件说”之实务观察	王震 / 242
--------------------------	----------

权责发生制在税收实务中的适用

——以一起税务争议案件为例	魏剑鸿 / 259
---------------------	-----------

非上市公司股权激励的税务风险	罗湘 王冰 / 270
----------------------	-------------

基于风险及其防范的涉税专业服务创新对策讨论	程石彬 / 292
-----------------------------	-----------

公司并购过程中会计判断与涉税分析	方洲 / 305
------------------------	----------

PPP 项目的税收筹划与涉税风险	邓雪琳 / 321
------------------------	-----------

国际视角

美国税改背景下我国企业所得税法的改革	戴芳 郭如成 / 349
--------------------------	--------------

运用税收激励保护林业的经验借鉴

——评现状评估法	王郁琛 / 359
----------------	-----------

个人所得税中工资、薪金所得的划分与界限

——英国工资、薪金所得税法案的启示	侯佩仙 / 366
-------------------------	-----------

探析国际税收情报自动交换机制与中国之应对	叶郁欣 / 376
论跨国关联企业转让定价避税原理及反避税规则的完善	石垠涛 / 389
“一带一路”倡议下我国《税收征收管理法》的完善与创新 ——以吸收《多边税收征管互助公约》中的 CRS 规则为例	陈龙彪 涂德先 / 401
附录 税务律师行业掠影	/ 413
后 记	/ 419

立法前沿

精准施策 助力提升高质量发展的税收治理

个人纳税主体概念辨析

所得概念的法学分析

——应然法与实证法的结合

国家视角下的税法行政解释

——2011年税收规范性文件分析

消费税“绿化”功能的检思与超越

——兼论污染产品税的创立

我国船舶吨税课税要素的反思与重构

——对《船舶吨税法》的评析

精准施策 助力提升高质量发展的税收治理

李万甫*

【内容提要】当前,税制改革逐渐步入深水区,税收改革的社会关注度逐步提高,提升税收治理水平处于攻关期,2018年《政府工作报告》涉及的税收改革任务非常艰巨繁重。本文从减税降费政策取向、助推实体经济转型升级、激发市场主体活力、提升对外开放新格局、保障和改善民生以及深化地方税体系改革六个方面深刻领会政府工作报告涉税内容,对中央政府新涉税政策进行了深入解读,助力提升高质量税收发展。

【关键词】政府工作报告 涉税解读 精准施策 税收治理

习近平总书记在党的十九大报告中指出,“我国经济已由高速增长阶段转向高质量发展阶段,正处在转变发展方式、优化经济结构、转换增长动力的攻关期”。2018年3月20日,李克强总理在十三届全国人大一次会议上所做的《政府工作报告》,全面部署了决胜攻关期的一系列政策举措,并对今年的税收改革与政策调整提出了明确的任务,确立了今后一个时期税收改革发展的目标要求。《政府工作报告》涉税内容具有鲜明的举措多、覆盖广、指向明、措施实的特点,十多项直接减税措施,还不包括其他领域改革所需的税收优惠诉求;涉及的税种较多,且大多数是现行税制中的重要税种;减税目标直指实体经济和民生改善,聚焦改革发展中的突出问题;确定的减税措施非常明确具体,操作性很

* 李万甫,国家税务总局税收科学研究所所长。

强。深刻领会其涉税内容,全面推进税收改革举措的落地,对全面提升税收治理水平必将奠定良好的基础。

一、基于深化供给侧结构性改革的减税降费政策取向

过去几年里,适应供给侧结构性改革内在要求和“三去一降一补”的改革任务需要,大力推行减税降费政策,持续涵养新税源,切实减轻各类市场主体负担,增强企业发展后劲,为经济稳中向好,注入了新的政策动力。通过分步骤全面推开营改增以及清理各种收费等措施,共计减轻市场主体负担3万多亿元,有力推进稳中求进总基调的落实。面对新时代经济发展的阶段性特征要求,促进经济增长向高质量重效益转变的时代之需,深入推进供给侧结构性改革的深化之需,2018年《政府工作报告》再次明确:依然坚持减税降费改革的主基调,通过降低制造业、交通运输业等行业增值税率,拓宽小微企业享受减半征收所得税优惠范围、继续实施部分到期的各类税收优惠政策等一系列减税举措,将持续释放改革红利,进一步优化营商环境,加快经济转型升级,提升经济发展质量,预计全年减税将超过8000亿元;通过进一步清理规范政府性基金、行政事业性收费和经营服务收费等,取缔不合理、不合规的收费项目,大力降低收费标准,降费的核心在于减少过多不合规的审批事项给企业带来的隐性成本以及收费的随意性问题,直接增加企业的盈利水平,降低企业的制度性交易成本,增强企业盈利能力的确定性,预计全年减负达3000亿元左右,合计全年减税降费规模将达11,000亿元。

这是相当可观的减收规模,直接降低企业的成本负担,增加企业的盈利能力和效益,释放出更大规模的改革红利,为市场活力的增强和激活社会创造力,为供给侧结构性改革的深入推进和适应经济发展模式的转换,注重高质量发展,奠定良好的财税政策环境。实施减税降费的政策,一方面要研究制定符合政策目标导向清晰的政策措施,提高政策设计水平,增强政策的含金量,并注重与其他相关政策的衔接与协调,形成政策合力;另一方面要在政策落地方面下大功夫,确保政策有效落实,取得预期成效。正如时任财政部肖捷部长在“两会”新闻发布会上所言:2018年减税降费政策的总体考虑是用财政收入的减法来换取企业效益的加法和市场活力的乘法,这是实施减税降费政策的核心要义所在。