

德恒税法服务与研究

36

(2021年9月 / 总第三十六期)

德恒研究

最高院：税法有多种解释应当作
有利于相对人的解释 / 潘铁铸

扫描二维码关注
德恒官方微信公众号
获取更多热点资讯



德恒律师事务所
DeHeng Law Offices

关于本刊

新法速递，摘要介绍当月国家税务总局制发的规范性文件，并附原文链接。

德恒解读，对当月国家税务总局制发的重要规范性文件进行专业的分析解读。

本月热点，对受到关注的本月税法热点问题进行专业评述。

德恒动态，报道德恒税法服务与研究中心的最新活动。

案例解析，对典型税法案例进行专业的事实和法律分析。

德恒研究，德恒律师在税法领域的理论和实务研究成果。

本刊根据当月实际，选择刊载部分或全部栏目。

德恒税法服务与研究中心希望能在这个信息爆炸和信息碎片化的时代，为您呈现经专业人士悉心筛选、整理和加工后，真正有价值有营养的税法内容。

您对本刊或德恒税法服务与研究中心有任何需求或反馈请联系：

010-52682951 或 wangzixiang@dehenglaw.com。

欢迎德恒各办公室专业人士投稿。请附作者简介后投稿到反馈邮箱。

德行天下 恒信自然

德恒税法 服务与研究中心

德恒专设税法服务与研究中心，深度整合在税法领域深耕多年的资深税法律师和在境内外投资、并购、重组、金融、地产、工程、影视、贸易、证券、知识产权、财富规划等方面有丰富税务及法律服务经验的律师，竭诚为企业和个人客户、各界专业人士在境内外重大交易、涉税争议协调和解决、涉税风险应对和管控、海关和进出口贸易、涉税刑事案件代理、财富规划等方面提供综合性、一站式、一体化、专业、优质、高效的税法服务。

德恒税法服务与研究中心与财税、海关部门保持着良好的沟通，精准理解税收法律、法规、规章和规范性文件，并积极参与国际交流，多次受邀参加国际组织、知名跨国公司和大学举办的境内外的税务会议、学术研讨。我们的客户主要包括跨国公司、国有企业、私营企业、税务机关、金融投资者、银行、外籍人士与高净值人士等。

主要法律服务：

重大交易税务规划
税务争议的协调和复议诉讼解决
税务机关法律顾问
稽查核查、转让定价和反避税应对
涉税刑事案件代理

海关、进出口贸易税务
企业专项或常年税法顾问
涉税风险管控
高净值人士的税收规划
税法解读和实务培训

01 新法速递

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于中国国际服务贸易交易会展期内销售的进口展品税收政策的通知》（财关税〔2021〕42号）
2. 《财政部 税务总局关于调整铁路和航空运输企业汇总缴纳增值税分支机构名单的通知》（财税〔2021〕51号）
3. 《财政部 税务总局关于继续执行的城市维护建设税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第27号）
4. 《财政部 税务总局关于契税法实施后有关优惠政策衔接问题的公告》（财政部 税务总局公告2021年第29号）
5. 《人力资源社会保障部等6部门关于巩固拓展社会保险扶贫成果助力全面实施乡村振兴战略的通知》（人社部发〔2021〕64号）
6. 《退役军人事务部等16部门关于促进退役军人投身乡村振兴的指导意见》（退役军人部发〔2021〕48号）
7. 《国家税务总局关于契税纳税服务与征收管理若干事项的公告》（国家税务总局公告2021年第25号）
8. 《国家税务总局关于城市维护建设税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第26号）
9. 《国家税务总局关于《中华人民共和国政府和卡塔尔国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》议定书生效执行的公告》（国家税务总局公告2021年第27号）
10. 《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2021年第28号）
11. 《商务部等6部门关于支持线下零售、住宿餐饮、外资外

贸等市场主体纾困发展有关工作的通知》（商财函〔2021〕442号）

12.《国家税务总局关于第七批全国税务领军人才学员选拔面试的通告》（国家税务总局通告2021年第5号）

02 德恒研究

最高院：税法有多种解释应当作有利于相对人的解释 / 潘铁铸



新法速递

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于中国国际服务贸易交易会展期内销售的进口展品税收政策的通知》（财关税〔2021〕42号）

内容提要：为支持办好中国国际服务贸易交易会，经国务院批准，文件就有关税收政策作出通知。主要内容包括：（1）对服贸会每个展商在展期内销售的进口展品，按附件规定的数量或金额上限，免征进口关税、进口环节增值税和消费税。（2）享受税收优惠的展品不包括烟、酒、汽车、列入《进口不予免税的重大技术装备和产品目录》的商品、濒危动植物及其产品，以及国家禁止进口商品。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168674/content.html>

2. 《财政部 税务总局关于调整铁路和航空运输企业汇总缴纳增值税分支机构名单的通知》（财税〔2021〕51号）

内容提要：文件将调整铁路和航空运输企业汇总缴纳增值税分支机构名单有关内容作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n359/c5169312/content.html>

3. 《财政部 税务总局关于继续执行的城市维护建设税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 27 号）

内容提要：为贯彻落实城市维护建设税法，文件将税法施行后继续执行的城市维护建设税优惠政策作出公告。主要内容包括：

（1）对黄金交易所会员单位通过黄金交易所销售且发生实物交割的标准黄金，免征城市维护建设税。（2）对上海期货交易所会员和客户通过上海期货交易所销售且发生实物交割并已

出库的标准黄金，免征城市维护建设税。（3）对国家重大水利工程建设基金免征城市维护建设税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n365/c5168439/content.html>

4. 《财政部 税务总局关于契税法实施后有关优惠政策衔接问题的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 29 号）

内容提要：为贯彻落实《中华人民共和国契税法》，文件将税法实施后继续执行的契税优惠政策作出公告。主要包括：

（1）夫妻因离婚分割共同财产发生土地、房屋权属变更的，免征契税。（2）城镇职工按规定第一次购买公有住房的，免征契税。（3）外国银行分行按照《中华人民共和国外资银行管理条例》等相关规定改制为外商独资银行（或其分行），改制后的外商独资银行（或其分行）承受原外国银行分行的房屋权属的，免征契税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n375/c5168587/content.html>

5. 《人力资源社会保障部等 6 部门关于巩固拓展社会保险扶贫成果助力全面实施乡村振兴战略的通知》（人社部发〔2021〕64 号）

内容提要：为贯彻党中央、国务院决策部署，巩固拓展社会保险扶贫成果，持续做好脱贫人口、困难群体社会保险帮扶，促进社会保险高质量可持续发展，助力全面实施乡村振兴战略，文件就有关总体要求、主要政策措施、组织实施等事项作出通知。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168185/content.html>

6. 《退役军人事务部等 16 部门关于促进退役军人投身乡村振兴的指导意见》（退役军人部发〔2021〕48 号）

内容提要：退役军人是重要的人力人才资源，是社会主义现代化建设的重要力量。促进退役军人投身乡村振兴，既是响应国家号召、投身国家战略的具体体现，也是引导他们返乡干事创业创

业、实现人生价值的重要途径，有助于推动农村基层社会治理现代化能力提升，有助于推动农业农村经济社会更快更好发展，有助于推动乡村国防动员能力进一步强化。文件就促进退役军人投身乡村振兴拓宽就业渠道、强化培育赋能、加强政策支持和优化服务保障提出指导意见。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168675/content.html>

7. 《国家税务总局关于契稅纳税服务与征收管理若干事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 25 号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，切实优化契稅纳税服务，规范契稅征收管理，根据《中华人民共和国契稅法》、《财政部 税务总局关于贯彻实施契稅法若干事项执行口径的公告》)等相关规定，文件就契稅申报基本单位、计税依据、纳税申报材料等有关内容作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n375/c5168489/content.html>

8. 《国家税务总局关于城市维护建设稅征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 26 号）

内容提要：为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，进一步规范城市维护建设稅征收管理，根据《中华人民共和国城市维护建设稅法》《财政部 税务总局关于城市维护建设稅计税依据确定办法等事项的公告》（2021 年第 28 号）等相关规定，文件就有关事项公告。主要包括：

（1）城建稅以纳税人依法实际缴纳的增值稅、消费稅稅额为计税依据。（2）对于增值稅小规模纳税人更正、查补此前按照一般计税方法确定的城建稅计税依据，允许扣除尚未扣除完的留抵退稅额。（3）对增值稅免抵稅额征收的城建稅，纳税人应在稅务机关核准免抵稅额的下一个纳税申报期内向主管稅务机关申报缴纳。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n365/c5168590/content.html>

9. 《国家税务总局关于《中华人民共和国政府和卡塔尔国政府关于对所得避免双重征稅和防止偷漏稅的协定》

议定书生效执行的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 27 号）

内容提要：《〈中华人民共和国政府和卡塔尔国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉议定书》于 2021 年 3 月 11 日在多哈正式签署。中卡双方已完成《议定书》生效所必需的各自国内法律程序。文件对此作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168768/content.html>

10. 《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）

内容提要：为贯彻落实国务院激励企业加大研发投入、优化研发费用加计扣除政策实施的举措，深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，方便企业提前享受研发费用加计扣除优惠政策，文件就有关 2021 年度享受研发费用加计扣除政策问题、研发支出辅助账样式的问题、其他相关费用限额计算的问题等事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5169007/content.html>

11. 《商务部等 6 部门关于支持线下零售、住宿餐饮、外资外贸等市场主体纾困发展有关工作的通知》（商财函〔2021〕442 号）

内容提要：根据党中央、国务院决策部署，为进一步加大对线下零售、住宿餐饮、外资外贸等受疫情持续影响企业的定向支持，帮助相关行业企业有效应对当前疫情形势，更好服务构建新发展格局，文件就有关工作作出通知。主要内容包括：（1）加强普惠金融服务。（2）满足企业合理资金需求。（3）创新优化融资产品和服务。（4）充分发挥出口信用保险作用。（5）提升涉外企业汇率避险意识和能力。（6）发挥专项资金引导作用。（7）推进减税降费直达快享。（8）优化出口退税办理。（9）加强形势跟踪研判。（10）广泛开展政银企对接。（11）准确把握政策时度效。（12）加强工作协同。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168588/content.html>

12. 《国家税务总局关于第七批全国税务领军人才学员选拔面试的通告》（国家税务总局通告 2021 年第 5 号）

内容提要：第七批全国税务领军人才学员选拔笔试及素质和业绩评价工作已经结束。根据笔试成绩、素质和业绩评价成绩、推荐成绩，经全国税务领军人才培养工作领导小组审定，共有 144 名考生进入面试环节。文件将有关面试安排、有关事项与要求等内容作出通告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5168849/content.html>



德恒研究

最高院：税法有多种解释 应当作有利于相对人的解释 / 潘铁铸

裁判摘要：根据依法行政的基本要求，没有法律、法规和规章的规定，行政机关不得作出影响行政相对人合法权益或者增加行政相对人义务的决定；在税法规定存在多种解释时，应当首先考虑选择适用有利于行政相对人的解释。

一、基本案情

2005年1月，广州德发房产建设有限公司（以下简称德发公司）委托拍卖行将其自有的位于广州市人民中路555号“美国银行中心”的房产拍卖后，按1.38255亿元的拍卖成交价格，向税务部门缴付了营业税6912750元及堤围防护费124429.5元，并取得了相应的完税凭证。2006年间，广州市地方税务局第一稽查局（以下简称广州税稽一局）在检查德发公司2004年至2005年地方税费的缴纳情况时，认为德发公司的上述房产拍卖成交单价格2300元/㎡，不及市场价的一半，价格严重偏低，遂于2009年9月，作出穗地税稽一处〔2009〕66号税务处理决定，核定德发公司委托拍卖的上述房产的交易价格为311678775元，并以311678775元为标准核定应缴纳营业税及堤围防护费，决定追缴德发公司未缴纳的营业税8671188.75元，加收营业税滞纳金2805129.56元；决定追缴堤围防护费156081.40元，加收滞纳金堤围防护费48619.36元。德发公司不服该决定，提起行政诉讼。

二、裁判要点

最高人民法院（2015）行提字第13号广州德发房产建设有限公司与广东省广州市地方税务局第一稽查局再审行政判决书认为，本案争议的焦点问题是德发公司将涉案房产拍卖形成的拍卖成交价格作为计税依据纳税后，广州税稽一局在税务检查过程中能否以计税依据价格明显偏低且无正当理由为由重新核定应纳税额补征税款并加收滞纳金。

关于德发公司以涉案房产的拍卖成交价格作为计税依据申报纳税是否存在“计税依据明显偏低，又无正当理由”情形的问题。拍卖价格的形成机制较为复杂，因受到诸多不确定因素的影响，相同商品的拍卖价格可能会出现较大差异。影响房地产价格的因素更多，拍卖价格差异可能会更大。依照法定程序进行的拍卖活动，由于经过公开、公平的竞价，不论拍卖成交价格的高低，都是充分竞争的结果，较之一般的销售方式更能客观地反映商品价格，可以视为市场的公允价格。如果没有法定机构依法认定拍卖行为无效或者违反拍卖法的禁止性规定，原则上税务机关应当尊重作为计税依据的拍卖成交价格，不能以拍卖价格明显偏低为由行使核定征收权。广州市地方税务局 2013 年修订后的《存量房交易计税价格异议处理办法》就明确规定，通过具有合法资质的拍卖机构依法公开拍卖的房屋权属转移，以拍卖对价为计税价格的，可以作为税务机关认定的正当理由。该规范性文件虽然在本案税收征管行为发生后施行，但文件中对拍卖价格本身即构成正当理由的精神，本案可以参考。因此，对于一个明显偏低的计税依据，并不必然需要税务机关重新核定；尤其是该计税依据是通过拍卖方式形成时，税务机关一般应予以认可和尊重，不宜轻易启动核定程序，以行政认定取代市场竞争形成的计税依据。

但应当明确，拍卖行为的效力与应纳税款核定权，分别受民事法律规范和行政法律规范调整，拍卖行为有效并不意味着税务机关不能行使应纳税额核定权，另行核定应纳税额也并非否定拍卖行为的有效性。保障国家税收的足额征收是税务机关的基本职责，税务机关对作为计税依据的交易价格采取严格的判断标准符合税收征管法的目的。如果不考虑案件实际，一律要求税务机关必须以拍卖成交价格作为计税依据，则既可能造成以当事人意思自治为名排除税务机关的核定权，还可能因市场竞价不充分导致拍卖价格明显偏低而造成国家税收流失。因此，有效的拍卖行为并不能绝对地排除税务机关的应纳税额核定权，但税务机关行使核定权时仍应有严格限定。

具体到本案，广州税稽一局在被告税务处理决定中认定拍卖价格明显偏低且无正当理由的主要依据是，涉案房产以底价拍卖给唯一参加竞买的盛丰实业有限公司，而一人竞买不符合拍卖法关于公开竞价的规定，扭曲拍卖的正常价格形成机制，导致实际成交价格明显偏低。此问题的关键在于，在没有法定机构认定涉案拍卖行为无效，也没有充分证据证明涉案拍卖行为违反拍卖法的禁止性规定，涉案拍卖行为仍然有效的情况下，税务机关能否以涉案拍卖行为只有一

个竞买人参加竞买即一人竞拍为由，不认可拍卖形成的价格作为计税依据，直接核定应纳税额。一人竞拍的法律问题较为特殊和复杂，拍卖法虽然强调拍卖的公开竞价原则，但并未明确禁止一人竞拍行为，在法律或委托拍卖合同对竞买人数量没有作出限制性规定的情况下，否定一人竞买的效力尚无明确法律依据。但对于拍卖活动中未实现充分竞价的一人竞拍，在拍卖成交价格明显偏低的情况下，即使拍卖当事人对拍卖效力不持异议，因涉及国家税收利益，该拍卖成交价格作为计税依据并非绝对不能质疑。本案中，虽然履行拍卖公告的一人竞拍行为满足了基本的竞价条件，但一人竞拍因仅有一人参与拍卖竞价，可能会出现竞价程度不充分的情况，特别是本案以预留底价成交，而拍卖底价又明显低于涉案房产估值的情形，即便德发公司对拍卖成交价格无异议，税务机关基于国家税收利益的考虑，也可以不以拍卖价格作为计税依据，另行核定应纳税额。同时，“计税依据明显偏低，又无正当理由”的判断，具有较强的裁量性，人民法院一般应尊重税务机关基于法定调查程序作出的专业认定，除非这种认定明显不合理或者滥用职权。广州税稽一局在被告税务处理决定中认定涉案拍卖行为存在一人竞拍、保留底价偏低的情形，广州市地方税务局经复议补充认为，涉案拍卖行为保证金设置过高、一人竞拍导致拍卖活动缺乏竞争，以较低的保留底价成交，综合判定该次拍卖成交价格不能反映正常的市场价格，且德发公司未能合理说明上述情形并未对拍卖活动的竞价产生影响的情况下，广州税稽一局行使核定权，依法核定德发公司的应纳税款，并未违反法律规定。

关于广州税稽一局核定应纳税款后追征税款和加征滞纳金是否合法的问题。税收征管法对税务机关在纳税人已经缴纳税款后重新核定应纳税款并追征税款的期限虽然没有明确规定，但并不意味税务机关的核定权和追征权没有期限限制。税务机关应当在统筹兼顾保障国家税收、纳税人的信赖利益和税收征管法律关系的稳定等因素的基础上，在合理期限内核定和追征。在纳税义务人不存在违反税法和税收征管过错的情况下，税务机关可以参照税收征管法第五十二条第一款规定确定的税款追征期限，原则上在三年内追征税款。本案核定应纳税款之前的纳税义务发生在2005年1月，广州税稽一局自2006年对涉案纳税行为进行检查，虽经三年多调查后，未查出德发公司存在偷税、骗税、抗税等违法行为，但依法启动的调查程序期间应当予以扣除，因而广州税稽一局2009年9月重新核定应纳税款并作出被告税务处理决定，并不

违反上述有关追征期限的规定。德发公司关于追征税款决定必须在 2008 年 1 月 15 日以前作出的主张不能成立。

根据依法行政的基本要求，没有法律、法规和规章的规定，行政机关不得作出影响行政相对人合法权益或者增加行政相对人义务的决定；在法律规定存在多种解释时，应当首先考虑选择适用有利于行政相对人的解释。有权核定并追缴税款，与加收滞纳金属于两个不同问题。根据税收征管法第三十二条、第五十二条第二款、第三款规定，加收税收滞纳金应当符合以下条件之一：纳税人未按规定期限缴纳税款；自身存在计算错误等失误；或者故意偷税、抗税、骗税的。本案中德发公司在拍卖成交后依法缴纳了税款，不存在计算错误等失误，税务机关经过长期调查也未发现德发公司存在偷税、抗税、骗税情形，因此德发公司不存在缴纳滞纳金的法定情形。被诉税务处理决定认定的拍卖底价成交和一人竞买拍卖行为虽然能证明税务机关对成交价格未形成充分竞价的合理怀疑具有正当理由，但拍卖活动和拍卖价格并非德发公司所能控制和决定，广州税稽一局在依法进行的调查程序中也未能证明德发公司在拍卖活动中存在恶意串通等违法行为。同时本案还应考虑德发公司基于对拍卖行为以及地方税务局完税凭证的信赖而形成的信赖利益保护问题。在税务机关无法证明纳税人存在责任的情况下，可以参考税收征管法第五十二条第一款关于“因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金”的规定，作出对行政相对人有利的处理方式。因此，广州税稽一局重新核定德发公司拍卖涉案房产的计税价格后新确定的应纳税额，纳税义务应当自核定之日发生，其对德发公司征收该税款确定之前的滞纳金，没有法律依据。此外，被诉税务处理决定没有明确具体的滞纳金起算时间和截止时间，也属认定事实不清。

三、律师简评

最高人民法院（2018）最高法行申 209 号陈建伟福建省地方税务局税务行政管理税务再审审查与审判监督行政裁定书同样认为，根据依法行政的基本要求，没有法律、法规和规章的规定，行政机关不得作出影响行政相对人合法权益或者增加行政相对人义务的决定；在法律规定存在多种解释时，应当首先考虑选择适用有利于行政相对人的解释。最高人民法院（2018）最高法行申 253 号林碧钦莆田市地方税务局稽查局税务行政管理税务再审审查与审判监督行政裁定书亦认为，根据依法行政的基本要求，没有法律、

法规和规章的规定，行政机关不得作出影响行政相对人合法权益或者增加行政相对人义务的决定；在法律规定存在多种解释时，应当首先考虑选择适用有利于行政相对人的解释。

1. 对各地税务机关不违反上位法和法律原则，在执法实践中形成的符合税务执法规律的行政惯例和专业认定，人民法院应予尊重。对于税务局和稽查局的职权范围，税务机关在执法实践中形成了符合税务执法规律且不违反上位法和法律原则的行政惯例，人民法院应予尊重。

2. 对于重新核定应纳税额的条件“计税依据明显偏低，又无正当理由”，税务机关在判断时有裁量权，人民法院一般应尊重税务机关基于法定调查程序作出的专业认定，除非这种认定明显不合理或者滥用职权。

3. 纳税人不存在应当缴纳滞纳金的法定情形，也不是通过违法行为而导致“计税依据明显偏低”，且对税务机关已经出具的完税凭证有信赖利益的，税务机关不应在核定应纳税额后追缴纳税人在该税款确定前的滞纳金。[1]

[1] 最高人民法院行政审判庭编：《最高人民法院行政裁判要旨及评述》（第一卷），人民法院出版社 2019 年版，第 306 页。

DEHENG LAW OFFICES INTERNATIONAL



北京市西城区金融大街19号富凯大厦B座12层 100033

Tel: +86-10-52682888

Fax: +86-10-52682999

Email: deheng@dehenglaw.com

Web: www.dehenglaw.com