

我国体育服务业纳税风险的类型识别与多维应对

师璇

(河北经贸大学 法学院, 石家庄 050061)

摘要: 依据纳税人主观心态、具体行为和后果严重程度, 我国体育服务业纳税人的纳税风险可分为政策理解差错导致的轻度风险、不具有合理商业目的的避税安排隐藏的中度风险、规避行业协会自治之行为牵涉的高度风险3种。除却常规原因外, 以上风险的产生还有其重要根源, 包括税法规范的内容与形式缺憾、涉税经济信息的透明度缺憾、行业协会自治规范的合理性缺憾等。为提升纳税人的风险应对效果, 提出多维建设性路径: 体育主管部门参与本行业税法续造以提高相关规范的精准度, 制定《体育产业税制规范》以提升相关税法规范的易用性; 行业协会主导联盟链建设以助力涉税经济信息透明化; 完善行业协会自治规范中的财务管理指标, 加强自身沟通与服务能力建设; 培养纳税人熟练运用税法规范、积极配合税务执法的能力。

关键词: 体育服务业; 纳税风险; 类型识别; 多维应对

中图分类号: G80-05

文献标志码: A

文章编号: 1008-3596 (2022) 01-0001-08

《体育产业发展“十三五”规划》明确指出: 鼓励各类体育社会组织承接公共体育服务, 引导各级运动项目协会积极制定产业发展规划; 完善产业组织, 提高运动项目产业化发展水平; 推动体医结合、“互联网+体育”; 重视体育中介市场的培育和发展。国家统计局数据显示: 截至2018年末, 体育服务业领域法人单位达14万个, 资产总计15 686亿元, 占体育产业比重分别为59.0%和49.8%^[1]。可见, 横贯全民健身与竞技体育的体育服务业不仅已然占据了体育产业的半壁江山, 且具备广阔的发展空间, 其发展水平是体育强国建设目标落实与否的评价指标之一。税收是国家监管市场主体合法经营的重要手段, 能否高效应对税务风险势必影响体育强国目标的落实进程。从主体角度着眼, 税务风险可分为税务机关的监管风险和纳税人的纳税风险。其中, 纳税风险研究的主要目的在于帮助纳税人控

制风险, 为纳税人合法合规经营提供建议。依法纳税不仅是纳税人的法定义务, 更是其争取更多市场竞争机会的硬性条件^[2]。而今, 我国体育服务业纳税人面对的新老难题颇多——不断涌现新型业态, 积极参与政府购买, 赞助收入数额庞大, 违规转会问题频发, 这些经济业务都与税收相关, 若不谨慎处置, 极有可能埋下风险隐患, 影响本行业纳税人的长足发展。但研究表明, 相较于其他风险, 纳税风险的应对工作往往得不到纳税人的充分重视^[3]。

以往纳税风险研究提出的对策建议, 多集中于及时学习新政^[4]、重视税收规范的正确运用^[5]等提升风险管理水平层面, 其实施主体多为单个纳税人, 且对于体育服务业的专门性探讨较为匮乏。本文以体育服务业为研究对象, 以纳税人的风险为具体视角, 划分重要且具有体育服务业特色的纳税风险类型并追根溯源, 以期提出更为全

收稿日期: 2021-06-30

基金项目: 国家社会科学基金项目 (20BFX202)

作者简介: 师璇 (1982—), 女, 河北保定人, 副教授, 博士, 研究方向为体育法学、财税法学。

文本信息: 师璇. 我国体育服务业纳税风险的类型识别与多维应对[J]. 河北体育学院学报, 2022, 36 (1): 1-8.

面、高效的应对策略,助力体育服务业快速健康发展。

1 体育服务业纳税风险的类型识别

在纳税实务中,一般以纳税人的主观心态、具体行为、行为后果的严重程度为标准,将纳税人较为突出的纳税风险分为轻度、中度、高度3类(或“红、黄、蓝”3类),进而实施差别化管理,依次对应提醒自查、评估审核、税务稽查3种征管手段。

1.1 政策理解差错导致的轻度纳税风险

《国家税务总局关于进一步加强税收征管工作的若干意见》第2条规定:计算填写、政策理解等非主观性质差错属于一般性问题,可引导纳税人自行纠正。可见,纳税人对更新的税法规范学习不及时,对琐碎难懂的内容把握不准确导致的少缴或者多缴税款,并非有意的避税安排,亦无逃税的主观故意。针对此类行为,税务机关会通过风险提示、税务约谈等非强制性执法手段引导纳税人自查自纠,纳税人主动改正后无需承担严重的违法责任,因此,可以划分为轻度纳税风险。

1.1.1 有关增值税征税范围与服务类型的理解差错

(1) 误认为部分收入不属于增值税征税范围。此类存在误解的收入主要涉及转会费、租借费和买断费。转会费收入是体育服务业的主要收入来源之一,《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(以下简称《营改增通知》)规定:转会费属于无形资产。因此,转会费收入应当缴纳6%的增值税。但是,由于在营改增之前,营业税法没有明确规定转会费属于应税服务范围,有关转会费在营改增之后也无需缴纳增值税的误解广泛存在,此其一。其二,与此相关的还有无偿转会不纳增值税的理解。事实上,增值税法明确将转会费列为无形资产的一种情形,如果体育企业认为无偿转让就不申报其增值税,或者没有按照市场价格申报,都会出现纳税风险。其三,为了规避行业自治性管理或者减轻财务压力,众多体育企业还进行了互换型交易。依据《营改增通知》相关规定:销售无形资产是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。因此,永久转会和暂时租借都应按照转让无形资产税目缴纳6%的增值税。在德国

转会市场官网中,大量出现互换型交易都是以差价记录转会费金额的,如若俱乐部也以差价开具发票、申报纳税,就会陷入逃税险境:因为在以物易物交易中,买卖双方体育企业都要按照各自发出的应税销售行为的市场价格核算销项税额。其四,在中国足协调节费规则的相关规定中,买断被视为转会费。同样,在租赁合同附带优先买断条款相关业务中,如果卖方俱乐部取得了买断金,即转会合同的违约金,就应注意将其视为价外费用,与转会费合并缴纳增值税。其五,还有联合机制补偿收入,也是转会费的一种具体形态,因青训培养人才而分得联合机制补偿收入的俱乐部也应作为转会费申报增值税。

(2) 将其他服务错误归入体育服务。在营改增之后,由于税制变化较大,体育服务业纳税人需要重视混淆记账的问题^[6]。服务归类差错导致税率适用混乱,体育服务的增值税税率为6%,同时,纳税人享有按照3%征收率适用简易征税方法的选择权(实务中纳税人多选择后者),是故,倘若将高税率或者无选择权的应税项目错误划入体育服务,将面临少纳税款的违法风险。此类问题容易出现在体育商业赞助收入中:体育企业回报赞助商的主要业务包括提供广告服务和销售其他权益性无形资产,还有球员租借收入,依据税法规定,这些收入都不属于体育服务,因此,不享有前述选择权,必须按照6%的税率计征增值税;但是,在实务中,体育服务业纳税人在营业执照所属行业一栏填写的是“体育”,因此,容易忽略广告收入、球员出租收入的差异化属性,将其误划归体育服务,进而按照3%征收率适用简易征税方法。

(3) 将体育与其他产业融合的业务误认为是体育服务。体育服务与教育医疗服务、旅游服务虽然分列于增值税法中的生活服务税目下,但体育服务可以由纳税人选择适用3%征收率的简易计税方法,而教育医疗服务、旅游服务却被排除在外。实践中,存在很多体医结合、体教结合、体旅结合产业融合型纳税人,且新型服务同时兼有体育、医疗、教育多重服务的使用价值,且各自价格不易清晰分割,倘使直接选择简易计税方法就容易面临纳税风险。

1.1.2 有关税收优惠的理解差错

(1) 错误适用较高档的税收优惠规则。其

一，需注意进项税额加计抵减优惠的两档标准和各自适用范围。以广告费为主营业务收入的体育服务业纳税人，依法应当归属现代服务，享受10%的进项税额加计抵减政策。但是，如果其以发布的是体育广告为由，误认为应归属生活服务，就会使其错误适用较高级的加计抵减规则：《财政部、税务总局关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》规定生活服务业增值税加计抵减比例为15%。不仅如此，体育服务业纳税人还需注意：由于税法赋予了一般纳税人可以针对体育服务适用简易计税方法的选择权，故而，一旦选择了简易征收办法，就不能享受只从属于一般计税方法的加计抵减规则。其二，需注意研究开发费加计扣除优惠的适用范围。《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》规定：企业研发费加计扣除比例为75%，但是依据《财政部、国家税务总局、科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》规定，该规则不适用于批发和零售业、商务服务业和娱乐业等7类行业。在纳税申报实务中，规则设计越复杂，正确、精准运用的难度就越高，由于该项扣除比例条款与其适用范围负面清单条款分属不同规范性文件，导致后者易被忽略。

(2) 误认为部分体育服务不能享受税收优惠。本应享受的税收优惠没有享受，多缴纳税款对于纳税人而言同样存在风险。笔者以“政府购买公共体育服务”和“税”在中国知网检索相关文章并阅读后发现，学界存在一个较为普遍且严重的认知误区是政府购买公共体育服务缺乏税收优惠保障^[7-10]。这反映出涉税实践中的认知偏差，暴露出税法制度难于理解掌握、易用性较低的问题。事实上，这些政府经费补助只要满足一定的核算要求即可享受不征税优惠，只是相关规范的搜索、获取过程较为繁琐。

(3) 误认为体育场景创新可以享受小税种免税优惠。为了打造全民健身公园，将体育项目融入公园诞生了众多体育公园。《城镇土地使用税暂行条例》《房产税暂行条例》均有公园内供公共参观游览的用地免税之规定。那么，体育公园的用地是否可以享受免税优惠呢？体育公园可能设有低价或者免费向公众开放的球类场馆、滑板练习场、游泳馆、健身园区等大众运动设施。按照文义解释方法，这些场地的用途是健身，既不

完全等同于狭义的参观游览，亦非优惠条款原义所指的适用除外的生产经营用地，当纳税人认为其应该享受城镇土地使用税与房产税的免税优惠时，就可能与税务机关产生理解差异。

1.2 不具有合理商业目的的避税安排隐藏的中度纳税风险

《企业所得税法实施条例》规定不具有合理商业目的，是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。纳税人不具有合理商业目的的避税安排，可能引发税务机关重新确定销售额、进行特别纳税调整，相关纳税人需补缴税款并支付利息。税务机关此类执法手段是强制性的，显著有别于前述引导纳税人自行修正的非强制手段。这是因为：纳税人的避税安排具有主观性，主要目的在于获取税收利益，不同于前述非主观性质差错，其纳税风险高于前者。同时，从主观心态、具体行为和后果看，避税安排也明显区别于涉嫌逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等严重的税收违法行为。基于以上两方面，不具有合理商业目的的避税安排可界定为中度纳税风险。依法纳税筹划、合法避税属于纳税人基本权利范畴，但刻意迂回意图规避税法这一强行法的“脱法行为”则应予调整^[11]。

1.2.1 赞助费与广告费的划分不被税务机关认可

体育企业的赞助收入包含带有广告性质的赞助费和不带有广告性质的赞助费2种类型。依据《企业所得税法》《企业所得税法实施条例》的相关规定：广告费支出不超过当年销售（营业）收入15%的部分准予扣除，超过部分准予在以后纳税年度结转扣除；而与生产经营活动无关的非广告性质的赞助支出不得在税前扣除。从理论上讲，超过为赞助单位宣传、推广的市场价格的部分，就是商业赞助收入，但是，广告服务作为一种商品，其市场价格是有弹性的，在不同的时间、地域、赛事中表现出波动性，从而为纳税筹划留下了操作空间。与此同时，纳税人所进行的广告费、赞助费收入划分还须得到税务机关的确认。关键问题在于，税法没有明确规定“明显偏高或者偏低”的具体评判标准，而是将其归入税务机关的自由裁量范畴。由于纳税人与税务机关之间、不同纳税人之间掌握的衡量标准规则信息、可比价格信息均不平衡，就可能产生征纳税

双方的认定差异。

1.2.2 关联交易转让定价被税务机关进行特别纳税调整

(1) 为数众多的体育企业往往隶属于某一集团公司,而此类集团公司多涉足房地产、旅游、影视等众多领域,因此,体育服务企业涉及承租赛事、训练场地等关联交易体量庞大。税法要求关联交易的定价应遵循独立交易原则,一般需要按照市场价格计税。市场经济中的服务价格实行市场调节价,是供求双方在自身特定交易环境下公平协商的结果,未必存在条件贴近的可比数据。更重要的是,目前税法转让定价税制管理对于可比公司的来源筛选条件、理由并无具体明确的强制性规定,税务机关获取过程的主观性强,因设置条件的不同,最终获取的可比企业往往不尽相同,从而导致最终选用的可比价格存在较大差异^[12]。

(2) 体育企业的海外产业并购同样可能触及转让定价调整风险。在集团企业之间的分工与协作过程中,企业可以利用内部转移价格的弹性属性和不同国家的税制差异进行税收筹划。但是,当体育企业与海外关联公司进行体育服务交易时,如果内部定价违反了独立交易原则,就会涉嫌关联交易转让定价避税。

1.2.3 低价优惠促销申报价格被税务机关重新确定

体育企业在用优惠价位吸引消费者的同时,也应该重视可能衍生的不合理避税风险。比如免费提供体育服务:2019年2月,PP体育联合苏宁易购推出了中超联名会员,球迷将获得240场中超比赛免费看的权益^[13]。此类针对会员的免费服务可能存在2种实践问题。其一,是否属于提供服务视同应税的除外情形,税法对于“社会公众”的内涵与外延尚无明确界定。其二,如果视同应税行为,那么,计税难点在于由于业务类型新颖,不一定具备公允性强、易用的可比价格,税务机关可能凭借自身掌握的数据重新确定计税依据。又如折扣销售体育服务:2019年8月,阿里体育中心结合体育新零售、运动银行等元素,探索大型体育场馆“一体化智慧运营”新模式,用户可以通过积累步数、看体育节目、购买运动商品等运动消费行为积攒卡币,进而以优惠的价格在场馆内消费。这其中纳税风险就比较大:消费者

在消费时部分使用卡币,该业务该归属折扣销售还是视同销售尚未明确规定,如若优惠售价低于成本,更易引发一般反避税调查。

1.3 规避行业协会自治之行为牵涉的高度纳税风险

纳税人此类风险产生的初始目的并非获取税收利益,有别于纳税人为获取税收利益而实施的逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等税收违法行为,但其行为内容却已经涉及逃避缴纳税款,此类行为将引发行政处罚甚至承担刑事责任。需要说明的是,以获取税收利益为初始目的的逃避缴纳税款、虚开发票等税收违法行为不能突显体育服务业纳税人税收违法行为的特征,故不再展开。

1.3.1 球员转会交易中的阴阳合同

阴阳合同自治条款常见于行业规范之中,《国务院办公厅关于印发中国足球改革发展总体方案的通知》第1条提出:加强服务业劳动合同管理,严厉查处“阴阳合同”等违法行为。中国足协出台的《规范管理职业俱乐部的十八条主要措施》第13条亦指出:打击职业服务业支付签字费、签订阴阳合同等违规违法行为。中国篮联还出台了《中国男子篮球职业联赛球员注册及转会规定(试行)》,旨在推行标准化合同。阴阳合同在职业体育行业领域中是广泛存在、影响深重的痼疾,个别职业足球俱乐部和运动员采用各种手段逃税漏税^[14],有时为了避免有迹可寻,甚至采取口头协议,直接以现金支付薪酬^[15]。

1.3.2 球员代理交易中的阴阳合同

球员代理人应得的代理费需以该球员整个合同期内总收入为基础进行计算,代理人不得向俱乐部或球员收取代理协议以外的费用,且经纪人佣金不能超过运动员转会费的10%。如果以佣金之名掩盖“第三方所有权”之实,变换应税项目名称实际支付经纪人佣金,或者由于转会合同的虚假金额牵涉到佣金合同的虚假金额,都属于阴阳合同的具体类型。体育经纪人、经纪公司取得佣金涉及缴纳增值税、所得税以及部分小税种,如果变换成其他应税项目名称就可能因所属税目不同导致缴纳不同数额的税款。

2 体育服务业纳税风险的成因剖析

除却纳税人对税法规范的重视程度、掌握能力有待提升这一基础性原因之外,3类纳税风险

的产生还有其重要根源：相关税法规范的内容与形式缺憾、相关涉税经济信息的透明度缺憾与行业协会财务自治规范中指标设计的合理性缺憾。

2.1 相关税法规范的形式与内容缺憾

体育服务业相关税法规范在内容上明显滞后，形式上不易用，这些突出缺憾不利于纳税人精准、便捷地理解与运用。

2.1.1 内容缺憾：现行滞后性规范阻碍了增值税法在产业融合新型业务中的精准适用

在体育服务业领域广泛形成了产业深度融合的趋势，导致相关业务计税方法适用于应税服务的边界逐渐模糊。这种经济层面的深刻变迁无时无刻不在暴露相关法律规范的滞后性缺陷。税法规范的设计践行着部门法的思维路径，强调着法律与经济关系之间一一对应的映像关系，而产业融合已经使得体育服务业经济业务变得复合化。现行税法将体育服务与文化服务归属一类，突出体现在提供文体服务的纳税人可以依据税收利益的多寡自主选择是否运用简易计税方法计征增值税。然当纳税人在提供体医结合、体教结合、体旅结合服务时，是否还具有计税方法的选择权，在现行税法规范中尚不能找到对应的精准规则。

2.1.2 形式缺憾：现行规范不易用推高了纳税人的认知成本

(1) 现行税法规范体系庞杂、形式松散，这一突出的立法技术缺憾显著推高了体育服务业纳税人的学习成本。譬如前述有关“政府购买公共体育服务缺乏税收优惠保障”的错误认知，就和相关规范不易获知高度相关。纳税人要想完成从“无法免税”到“可以作为不征税收入”的认知转化，需要整合《企业所得税法》《财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》《企业所得税法实施条例》这3部规范，其学习难度之大、成本之高不容小觑。

(2) 现行增值税法征税范围之规定对于体育及其相关服务的划分路径与经营者常识不匹配，容易导致体育服务业纳税人对于不同服务类型的认知混淆。2019年3月，为了更好地适应当前体育产业统计的需要，国家统计局颁布了《体育产业统计分类（2019）》，是对当今国民经济行业分类中符合体育产业特征的有关活动的总结归类。本文论述的“体育服务业”对应着最新调整

的活动类型范围，有别于《营改增通知》所规定的“体育服务”，这一研究视角也是与纳税人的惯常思维相一致的。前者包含了体育管理活动、体育竞赛表演活动等9个大类；后者涉及组织举办体育比赛、体育表演、体育活动，以及提供体育训练、体育指导、体育管理的业务活动。虽然只有一字之差，体育服务业却已经拓展到增值税法中的广告服务、经纪代理服务、教育医疗服务等多项征税服务项目。体育行业市场主体有经营者和纳税人的双重身份，在通常情况下，其对于行业分类的认知、认可程度明显强于税法规范。

2.2 相关涉税经济信息的透明度缺憾

这一问题产生的原因主要是技术性的，征纳双方的涉税信息占有都存在盲区。由于不同企业之间标准不同，账目需要手工调整，不同企业各自形成孤岛，那么，税务机关对于纳税人申报数据的确认便会受到自身掌握数据质量的制约，同样，单个纳税人也难以掌握当地同行业类似业务的完整数据。在“双重信息模糊”的现状中，纳税筹划行为能否得到税务机关的认可，就存在明显的不确定性。需要强调的是，当今体育服务交易活动的价格形成机制非常复杂，不确定性因素较多，涉税经济信息的不透明问题突出，不断推高计税价格征纳共识的形成难度，也为纳税筹划行为被认定为不具有合理商业目的的避税安排埋下隐患。

2.3 行业协会自治规范中财务管理指标设计的合理性缺憾

从《关于限制高价引援的通知》《关于执行引援调节费相关规定的补充规定》等代表性行业自治规范的实际运行情况来看，与引援市场价格差距显著的限额规定是催生阴阳合同、互换球员等规避行为的重要根源，即是说一部分规避行业协会管理的阴阳合同存在一定的现实合理性。行业协会自治规范是为了推动体育服务业的健康发展，如果制定不切合实际的行业规范或者不遵循循序渐进的治理规律，给纳税人增加现实压力，就会违背服务行业发展的良好初衷。

3 体育服务业纳税风险多维应对的建设性路径

为有效提升风险应对效果，其建设性路径应从多个维度展开：从应对主体维度看，除却纳税人自身能力的强化之外，体育主管部门、行业协

会应给予积极辅助；从应对措施维度看，可以从完善软硬法、夯实技术基础和强化实务能力等方面入手。

3.1 在内容与形式两方面优化相关税法规范

3.1.1 内容上提升相关税法规范的精准度

英国古典政治经济学家威廉·配第早在17世纪的《赋税论》中就提出了“确定”是税收原则之一^[16]。日本法学家金子宏也明确指出税收法定原则即是要保证在复杂经济社会中税法规范能给予各种经济交易以法律效果的可预测性^[17]。能否制定精准的贴合体育服务业发展实际的税法规范关乎体育服务业的生存发展。建议秉承体育法优先发展的理念，注重新型业态对于税制精准的迫切需要，制定明确、简便、易懂的税收立法^[18]。

(1) 优化立法权力主体格局。体育服务涉税规范时效性、易用性、合理性缺憾与体育法立法权力格局失衡密切相关。叶金育教授曾提出《体育法》优于单行税法是专业性税收优惠设计的理想途径^[19]。其观点突出了体育法规范设计本应发挥的对于税法规范设计的决定性、支配性影响。不只税收优惠，对于体育产业的涉税规范设计而言，体育法规范的设计理念、涵摄范围、技术水平等因素都会产生重要影响。体育产业涉税规范立法权力主体格局的平衡程度，事关整个产业健康发展所依赖的自由制度环境，建议体育主管部门积极参与税法续造，为体育产业相关税法规范的精准化修订提供贴合本行业发展实际的具体建议。同时，行业协会也应该成为重要的政策建言者，共同打牢税法完善所需的调研论证基础。

(2) 针对体育服务业新兴业态及时完善增值税、城镇土地使用税等税种规范。其一，对于混合销售业务，增值税法应明确纳税人所从事的主业的判断方法，即统一为按照实际业务量比重来认定，并建议统一不同省份间能否直接认可企业账务处理方式（分开核算与否）的税法解释。其二，明确规定会员通过记录步数获得卡币进而享受优惠价格服务业务的属性。从经济实质分析，上述业务都是体育企业的优惠促销手段，本质属于折扣销售。其三，明确规定涉及产业融合服务的体育服务业纳税人，在选择简易计税方法之前，应首先分别核算体育服务与其他服务的营业额。其四，修改《城镇土地使用税暂行条例》

《房产税暂行条例》，对于“公共参观游览用地”概念进行“描述内涵+列举外延”式界定，由于体育公园突出的公益属性，建议税法明确将其列入“公共参观游览用地”。

3.1.2 形式上提升相关税法规范的易用性

现行税收法律规范结构松散、内容分散，在体育服务业新业态飞速创新发展的现实下，其易用性不足的缺陷愈发凸显。建议在体育主管部门积极参与体育产业相关税法条款的修改之后，尝试运用领域法学思维在《体育法》之下制定低位阶规范——《体育产业税制规范》，以增强体育服务业涉税规范的易用性。其一，提升法律规范易用性的本质是用纳税人熟悉的事务、可接受性高的方法使其掌握法律，因此，体育服务业税法规范易用性的提升路径是以“体育产业领域”为视角，按照体育服务业、体育用品制造业、体育场地设施建设的顺序设置3个核心章节。其二，有关起草过程，全面梳理体育产业相关税种涉及的具体条款，务必完整，注意剔除失效条款。其三，在条款顺序安排方面，对于体育服务业需要按照一般业务、特殊业务进行细分，针对同一业务的规定要按照效力等级从高至低、颁布时间从前至后的顺序列示所有现行条款。其四，需要做出补充的是，针对缺乏标准化可比价格的业务，需列举行业协会制定的限定标准、重要业务价格的本行业商业惯例。

3.2 行业协会主导联盟链建设以提升涉税经济信息透明度

体育服务业行业协会也是涉税经济信息的重要掌握者之一。众所周知，区块链技术的应用为提升涉税经济信息透明度、可信度提供了重要技术基础，其中的联盟链是以具有特殊特征的成员为参与方、以连接多个公司为使用场景的技术分支，恰好满足行业范围内的企业记账需求^[20]。而且，联盟链技术还能有效应对现有法律规范的一些作用局限：预约定价不能完全应对转让定价的不确定风险，因其对于境内关联交易无能为力，但联盟链技术可以很好地解决这一缺憾。

体育服务业行业协会应注重发挥社会组织在法治社会建设中的积极作用，建议行业协会制定自治规则，要求行业内企业使用区块链记账，加入联盟链建设中。在初期搭建阶段，可以从已经数据共享的上市公司开始建立评估样本，随后扩充评估指标样本库。组建同行业中的体育服务企

业联盟，做到数据开放、共享、互信、共赢，打破企业之间的信息孤岛，形成赞助费、广告费、转让定价、低价优惠、转会交易等重要价格的标准共识，最终形成行业联盟。除强制性规则之外，行业协会亦要设计激励机制推行区块链技术，比如，对于积极参与数据共享的企业提供更优的教育培训、业务指导、市场宣传服务，减小纳税人的抵制阻力。

3.3 完善行业协会自治规范中的财务管理指标并加强自身能力建设

3.3.1 提升行业协会自治规范中财务管理指标的合理性

提升体育服务业行业协会自治规范中财务管理指标的合理性，是从根本上降低纳税人设计阴阳合同外在压力的重要举措。其一，认真听取行业内会员意见，充分尊重会员即纳税人对于重要行业自治规范制定的参与权、协商权，注重会员充分的民主协商、科学论证^[21]的财务自治规范形成过程。其二，建议强化市场实践调研，研究制定兼顾体育服务业健康发展和转会市场现实需要的财务管理指标。重点完善《关于限制高价引援的通知》《关于执行引援调节费相关规定的补充规定》《中国足球协会俱乐部财务监管规程》《中国足球协会球员代理人管理规定》，针对引援调节费、薪酬、奖金、佣金等重要经济指标的限额进行科学、合理修订，防控脱离市场实际的规范带给行业经营者现实负担的风险及可能引发的纳税风险。其三，财务管理条款的整体流程设计、颁布与实施，要遵守循序渐进原则，使纳税人有合理的时间针对未来经营研究调整性方案并有序安排。

3.3.2 加强行业协会的沟通与服务能力

行业协会不仅是行业政策的重要制定者和管理者，亦应承担起推进法律规范顺畅运行的重要任务。其一，做纳税人与税务执法部门、司法部门沟通的桥梁。建议体育服务业行业协会研究落实《国家税务总局关于建立税务机关、涉税专业服务社会组织及其行业协会和纳税人三方沟通机制的通知》的具体办法，尝试建立“三方沟通”长效机制，沟通内容可以包括听取纳税人意见、反映纳税人困惑与需求等，同时，将更新、更具体的税收执法规范及时传递给体育服务业纳税人，更好发挥服务职能。其二，积极配合税务机关的法律政策宣传和纳税辅导工作。建议体育服

务业行业协会积极配合税务机关组织行业内纳税人认真、全面学习税法规范，及时掌握新政。其三，注重复合型人才培养，帮助本行业纳税人兼顾行业自治规范、税收法律规范和自身经济利益。

3.4 培养纳税人熟练运用税法规范、积极配合税务执法的能力

纳税人自身应高度重视涉税业务能力的培养，以有效应对纳税风险。一方面，加快税法规范学习，及时掌握新规则。比如，及时、精准运用减税降费规则实现合理避税；又如，运用预约定价、预约裁定制度与税务机关事先达成税收协议，用以控制转移定价和难以直接适用现有税法规范之特定业务的纳税风险。另一方面，重视与税务机关的沟通，积极配合税务机关的引导性执法。

参考文献：

- [1] 国家统计局.我国体育产业蓬勃发展前景广阔:第四次全国经济普查系列报告之十五[EB/OL].(2020-01-20)[2021-01-16].http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/202001/t20200120_1724133.html.
- [2] 国务院办公厅关于政府向社会力量购买服务的指导意见[EB/OL].(2013-09-30)[2020-02-03].http://www.gov.cn/zwggk/2013-09/30/content_2498186.htm.
- [3] WUNDER H F. Tax risk management and the multinational enterpriset [J]. Journal of International Accounting, 2009(18):14.
- [4] 冯秀娟.“营改增”后房地产业增值税涉税风险及防范[J].财会月刊,2016(25):73.
- [5] 鹿淑芬,王文静,黄静涵.“一带一路”下我国企业“走出去”的税收风险解析[J].国际税收,2017(1):60.
- [6] 卿平.营业税改征增值税对体育服务业的影响[J].中国体育科技,2016(5):16.
- [7] 胡娟,杨靖三,陈刚,等.江苏县域公共体育服务资源的配置水平与影响机制分析[J].体育科学,2016(10):24.
- [8] 冯欣欣.政府购买公共体育服务的模式研究[J].体育与科学,2014(5):48.
- [9] 李震,陈元欣,刘倩.政府购买公共体育服务研究:以武汉市政府购买游泳服务为个案[J].武汉体育学院学报,2014(7):36.
- [10] 崔佳琦,王松,邢金明.利益相关者视角下政府购买公共体育服务潜在风险研究[J].沈阳体育学院

- 学报,2020(1):105.
- [11] 葛克昌. 税捐行政法: 纳税人基本权视野下之税捐稽征法[M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2016: 256.
- [12] 刘天永. 中国税法疑难案件解决实务[M]. 北京: 法律出版社, 2016: 106.
- [13] 苏宁控股. PP 体育全渠道满足球迷观赛需求, 苏宁易购中超免费看! [EB/OL]. [2020-03-01]. https://www.sohu.com/a/298472437_115124.
- [14] 翁飏, 高松龄, 诸斌. 我国体育经济活动中费税问题研究[J]. 中国体育科技, 2004(1): 14.
- [15] 徐伟康, 田思源. 我国职业体育“限薪令”的法律困境及优化路径[J]. 体育学研究, 2020(1): 72.
- [16] 阿马蒂亚·森. 以自由看待发展[M]. 任贻, 于真, 译. 北京: 中国人民大学出版社, 2018: 8.
- [17] 威廉·配第. 赋税论[M]. 邱霞, 原磊, 译. 北京: 华夏出版社, 2006: 25-35.
- [18] 单飞跃. 纳税便利原则研究[J]. 中国法学, 2019(1): 62.
- [19] 叶金育. 体育产业税收优惠: 规范设计与体系构造[J]. 上海体育学院学报, 2020(8): 52.
- [20] 刘教迪, 杜学绘, 王娜, 等. 区块链技术及其在信息安全领域的研究进展[J]. 软件学报, 2018(7): 2098.
- [21] 师璇. 逻辑缺陷与法治进路: 引援调节费规则的自洽性研究[J]. 天津体育学院学报, 2018(3): 255.

Type Identification and Multi-dimensional Response of Tax Risk of Sports Service Industry in China

SHI Xuan

(School of Law, Hebei University of Economics and Business, Shijiazhuang 050061, China)

Abstract: On the basis of the subjective mentality of taxpayers, specific behavior and severity of consequences, the tax risk of taxpayers in sports service industry in China can be divided into three kinds: mild risk caused by policy understanding error, moderate risk hidden by tax avoidance arrangement without reasonable commercial purpose, and high risk associated with avoiding the autonomy of industry association. In addition to the conventional reasons, the three kinds of risks also have their important causes, including the deficiency in the content and form of the tax law norms, the deficiency in the transparency of tax-related economic information, and the deficiency in the rationality of the self-governance norms of industry associations. In order to improve the risk response effect of taxpayers, multi-dimensional constructive path is proposed. The sports authorities should participate in the renewal of the tax law to improve the accuracy of the relevant norms, formulate the Sports Industry Taxation Norms to improve the ease use of relevant tax norms, improve the transparency of tax-related economic information through the construction of the leading alliance chain of the industry association, improve the financial management indicators in the industry association autonomy norms, strengthen the communication and service capacity, cultivate taxpayers' ability to use the tax law norms and actively cooperate with tax enforcement.

Key words: sports service industry; tax risks; type identification; multi-dimensional response