

第1辑

中国税法评论

China Tax Law Review Vol.1

施正文 / 主编

 中国税务出版社

中国税法评论

China Tax Law Review Vol. 1

第 1 辑

施正文 主编

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税法评论. 第1辑/施正文主编.

--北京:中国税务出版社,2012.3

ISBN 978-7-80235-779-2

I. ①中… II. ①施… III. ①税法-研究-

中国 IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第039635号

版权所有·侵权必究

书 名:中国税法评论 第1辑

作 者:施正文 主编

责任编辑:黄琳

责任校对:于玲

技术设计:刘冬珂

出版发行:中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲11号(国宏大厦B座)

邮编:100038

http://www.taxation.cn

E-mail:swcb@taxation.cn

发行中心电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837 传真:(010)63908835

经 销:各地新华书店

印 刷:北京天宇星印刷厂

规 格:787×1092毫米 1/16

印 张:17

字 数:286000字

版 次:2012年4月第1版 2012年4月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-779-2

定 价:35.00元

如有印装错误 本社负责调换

主编的话

经过三年时间的酝酿和准备，在诸多人士的关注和支持下，《中国税法评论》第1辑终于正式出版了。这是按照法学研究的国际惯例，推动、展示和见证中国税法学发展的又一重要学术平台！

税法学在中国的快速发展是因应时代的需要。当今世界正处在全球化发展时期，发展市场经济、推行法治建设、促进社会进步是各国最核心的目标，而这些任务都需要国家在社会治理中发挥更加重要的作用，“社会国家”、“税收国家”等理念日益深入人心。中国经济社会发展需要民商法、宪法行政法等传统法律的调整，但层出不穷、影响普遍、意义深远的政府治理、分配公平、民生保障等问题，更呼唤新兴的财税法等法律勇于担当。税法依据其固有的税收构成要件、税收债务关系、量能课税、实质课税等理论和原则，以税收领域法律问题作为自己特有的调整对象，对税收关系进行独立、系统和综合调整，展示了其独特的公私法兼融、实体程序法兼备、国内国际法联结的综合法律属性，彰显了现代税法监控国家征税公权、保障纳税人权利的“权利之法”和新型财产法律制度的品格，是保障公民财产权，实现税收促进民生、公平分配和调节经济的根本制度保障，其独立的法律性质和学科特质正在被学界和社会所认同，成为发展最为迅速的法律领域和法学学科。

中国税法学自20世纪80年代初开始真正起步和发展，特别是进入新世纪后十多年以来获得了长足的进步，税法学界同仁以极大的学术创新精神和奋发进取热情，对中外税法理论进行了系统梳理、分析和提炼，发表出版了一大批高质量的学术论文和专著，初步建构了科学、厚实和开放的税法基础理论体系。结合税制改革，积极参与和推动税收立法，《中华人民共和国个人所得税

法》、《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》等重要税收法律的颁布和修订，标志着中国税收法律体系的逐步健全和完善。推动税务机关依法治税，推进税收司法改革，发展税务律师、税务师等中介机构，税收法治建设各个方面都在全面提升。

但是我们必须看到，中国税法学尚属成长中的学科，中国税制改革和税收立法还任重道远。而从理论与实践、国内与国际、多学科相结合进行整合性研究至关重要，这需要搭建具有广泛参与性的开放的学术平台。《中国税法评论》正是在这种大势下应运而生的，通过刊载大家文章、新锐作品，推动中国税法学的发展繁荣，促进中外税法学术交流，倡扬现代税法精神和文化。《中国税法评论》的栏目设置和文章遴选也正是基于这样的考虑。

“高端论坛”由学术大家纵论税法重大前沿问题。本辑刊登三篇文章，其中启动直接税改革是中国未来税制改革的顶层设计和重心所在，其对优化税制结构，发挥税收职能，促进民主法治建设意义深远。以事权构成要素划分各级政府事权，并在此基础上明确财权划分，是改革财政体制的重要思路。而法定税负过高问题是阻碍中国税收事业科学发展的枷锁，只有对其表现形式、形成机理、危害性进行系统分析，才能从制度源头推动税收法治进一步发展。

“税制改革”聚焦当前税制和税法建设中的热点问题。本辑刊登三篇文章，其中个人所得税改革是长期受到社会高度关注的重大税改项目，从横向公平视角完善个人所得税法，是实现个人所得税分配公平的重要理论基础。借鉴制度变迁理论，分析我国税收实践中名义税制和实际税制的表现形式和变迁模式，对于优化中国税制具有重要指导意义。完善出口退税机制是进口环节税收改革的重要内容，有助于调控对外贸易，保护纳税人权利。

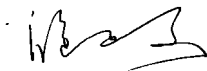
“税法理论”从法理层面探讨税法基本问题。本辑刊登四篇文章，其中遵循实质课税原则，对于解决商事交易中纳税主体认定问题具有重要指导意义。我国税收强制执行措施在适用中存在法律漏洞，需要从公权和私权平衡角度予以立法完善。税收优惠具有诱导经济作用，但只有采取科学的优惠方式和方法才能发挥效用。税法行政解释对于税法正确适用具有积极意义，但必须遵循法治要求，从解释权限、解释方法、解释程序上加以规范。

“国际税法”探讨国际税收领域的法律问题。本辑刊登一篇文章，分析国际税收规则自20世纪90年代以来所发生的重大变革，这对于我国及时调整国际税收政策具有重要借鉴意义。

“比较税法”从比较法的视角研究外国税法及其对中国的借鉴意义。本辑刊登四篇文章，其中增值税集团纳税制度在欧盟成员国、澳大利亚等国受到普遍重视，对其予以探讨有利于完善我国增值税制度。美国联邦税收体系中规范性文件发挥着重要作用，对其表现形式、渊源效力、规范内容、实施程序予以分析对我国相关实践具有启发意义。欧盟法是一种新型的法律形式，探讨欧盟法对其成员国税法的影响，有助于我们认识欧盟及其成员国税法发展趋势。分析意大利和欧洲法院有关非法收益课税问题的立法和判例，对于丰富我国非法收益课税理论，完善相关制度具有借鉴意义。

“税法实务”结合案例对税法适用问题进行研究。本辑刊登三篇文章，其中某拍卖公司涉税案是关于避税和反避税案的一个典型案例，需要从法理上进行解析。企业所得税筹划是税收筹划中应用最为普遍的领域，其理论问题和筹划技术需要加强研究。探讨工程建设中设备材料购销的流转税问题，有助于保护纳税人权利，推进增值税和营业税改革。

最后需要说明的是，《中国税法评论》的出版得到了很多领导和同仁的关注和支持，特别是高培勇教授、刘剑文教授、郭庆旺教授给予了指导和鼓励，在此表示衷心的感谢。同时，感谢各位作者馈赠大作，感谢中国税务出版社和黄琳副总编的支持，感谢翁武耀博士、贺燕博士、刘天永博士、薛仁森博士在编辑工作中的勤勉工作。希望学界同仁和广大读者多提意见，以不断完善《中国税法评论》的系列出版。



2012年3月于中国政法大学财税法研究中心

目 录

□ 高端论坛

尽快启动直接税改革

- 由收入分配问题引发的思考 高培勇 / 1
- 现行财政体制：进一步改革的基本思路 刘尚希 / 7
- 高法定税负：中国税收事业科学发展的枷锁 施正文 / 20

□ 税制改革

- 横向公平与个人所得税改革 刘 怡 / 33
- 名义税制、实际税制与税制变迁模式的演进 张 斌 / 43
- 我国出口退税改革研究 赵书博 / 55

□ 税法理论

- 试论商事交易之纳税主体认定 滕祥志 / 66
- 亟待解决的若干税收强制执行措施问题 林 雄 / 82
- 租税优惠对政府及企业的影响
- 以“促进产业升级条例”落日条款为例 黄俊杰 郑雅璘 / 95
- 税法行政解释的法治考量与完善思路 贺 燕 / 110

□ 国际税法

- 晚近国际税收利益分配规则的重大变革及其启示 朱炎生 / 125

□ 比较税法

增值税集团纳税的外国立法研究 杨小强 郭水苗 / 140

美国联邦税收体系中规范性文件的使用及其对我国

实践的启发 张杨 崔威 / 169

欧盟法对税法的影响

——国家课税与欧洲市场间辩证的 50 年

..... [意] 阿德里亚诺·迪·比艾特罗 (Adriano Di Pietro)

翁武耀 译 / 189

非法收益的课税：基于所得税、增值税的分析

——以意大利、欧洲法院 (ECJ) 立法、司法实践

为主要研究对象 翁武耀 / 204

□ 税法实务

江苏 A 拍卖公司涉税案的法律评析 施正文 / 227

企业所得税纳税筹划基本理论与实践 翟继光 / 235

工程建设中设备材料购销的流转税属性分析

——兼论《营业税暂行条例》及配套规章的

立法完善 周玉栋 / 250



Contents

☐ High-End Forum

Reform of Direct Tax Should Be Started as Soon as Possible:

- Thoughts Triggered by the Income Distribution Problem Peiyong Gao / 1
- Basic Ideas on Current Fiscal System and Its Further Reform Shangxi Liu / 7
- High Statutory Tax Burden as Shackles of the Scientific
Development of Chinese Taxation Zhengwen Shi / 20

☐ Taxation Reform

- Horizontal Equity and Reform of Personal Income Tax Yi Liu / 33
- Nominal Tax System, Effective Tax System and Development
of Transition Model of Tax System Bin Zhang / 43
- Studies on Reform of Chinese Tax Reimbursement for Export Shubo Zhao / 55

☐ Theory of Tax Law

- On Qualification of Taxable Persons in Commercial
Transactions Xiangzhi Teng / 66
- Several To-Be-Addressed Tax Compulsory Enforcement
Measures Xiong Lin / 82
- Impacts of Tax Reliefs on State and Enterprises: Taking
as an Example the Sunset Clause Provided in
Statute for Upgrading Industry Junjie Huang and Yalin Zheng / 95

Reflection on Administrative Interpretation of Tax Law from the Perspective of Rule of Law and Basic ideas on Its Improvement	Yan He / 110
---	--------------

☐ International Tax Law

Recent Significant Changes of Rules about Allocation of Benefits of International Taxation and Some Related Enlightenments	Yansheng Zhu / 125
--	--------------------

☐ Comparative Tax Law

Study on Foreign VAT Grouping Rules	Xiaoqiang Yang and Shuimiao Guo / 140
Application of Normative Documents in U. S. Federal Tax System and Related Enlightenments for China	Yang Zhang and Wei Cui / 169
Impacts of European Union law on Tax Law: Fifty Years of Dialectic Between National Taxation and European Market	Adriano Di Pietro (author); Wuyao Weng (Translator) / 189
Taxation of Illegal Proceeds for the Purpose of Income Tax and VAT: an Analysis Based Mainly on the Italian Legislation and ECJ's Case Law	Wuyao Weng / 204

☐ Practice of Tax Law

Legal Analysis on the Tax Case of Auction Company A in Jiangsu Province	Zhengwen Shi / 227
Basic Theories and Practices of Enterprise Income Tax Planning	Jiguang Zhai / 235
Analysis on the Attribute of Turnover Tax Imposed on Purchase and Sale of Materials of Equipment in the Field of Engineering Construction: Comments on the Improvements of Provisional Regulation on Business Tax and Its Supporting Rules	Yudong Zhou / 250

高端论坛

尽快启动直接税改革

——由收入分配问题引发的思考

高培勇*

一、当务之急是让人们看到希望

近年来，中央多次强调要把收入分配问题排入政府重要议事日程，作为当前亟待完成的主要经济社会工作任务之一。在笔者看来，收入分配之所以能被如此关注并被提升至如此重要的位置，其主要的原因，可能并不在于当前中国的收入分配差距有多大，也不在于人们面对收入分配问题的认识差距有多大，而在于当前中国的收入分配差距，是在党和政府高度重视并着力调节的背景下被日渐拉大的。高度重视但进展不大、着力调节但收效甚微，对此可以拿出的几乎唯一的解释，就是党和政府手中并未握有适用的、有效的调节收入分配的手段。

严峻的形势在于，在经历了起码有十几年之久的苦苦期待但屡屡受挫之后，中国百姓对于解决收入分配问题的信心已经在下降，对于缓解收入分配矛盾的耐心已经在减弱。这种趋于下降和减弱的信心和耐心，同正在渐次显现的通货膨胀压力相碰头，已经使贫富差距逼近社会可容忍“红线”。身处如此境地，我们已经没有选择，只能硬着头皮前行。前行的长远目标暂且不论，一个必须追求的短期效应是，至少要让人们看到解决收入分配问题、缓解收入分配矛盾的希望。

* 高培勇，中国社会科学院学部委员，中国社会科学院财经战略研究院院长。

二、关键是要找到“劫富”之径

然而，即便将目标锁定于此，我们还是可以发现，真正能够操用的手段或办法十分有限。在理论上，收入分配可区分为初次分配和再分配两个层面。就前一层面而言，虽可列出诸如提高劳动报酬在初次分配中的比重、创造条件增加居民财产性收入、逐步提高最低工资标准、保障职工工资正常增长和支付以及规范收入分配秩序等一系列内容，但是，从总体看来，这些手段或办法，或多属长期工程而难解近渴，或多属市场体系而难有作为。就后一层面而言，虽也可循着各种政府职能的线索去寻求对策，但仔细过滤之后，剩下来的能够与居民收入直接对接的几乎唯一的途径，就是财税政策了。

着眼于再分配目标的财税政策，其灵魂所在，就是“劫富济贫”——用从富人那里得来的钱去接济穷人。以此为出发点，立刻可以发现，在现实的中国，“济贫”似不难。在既有财政支出的结构框架内，或者，通过调整既有的财政支出结构框架，完全可以在不动存量，仅靠增量——呈稳定增长之势的财政收入——的前提下，实现为低收入者或困难群体提供支援的目标。但是，“劫富”则难以做到。在以税收为主体的现实中国财政收入格局中，税收无疑要充当“劫富”的“主角”。现行税制体系下的中国税收，则胜任不了这样的使命：

“劫富”要靠直接税而非间接税，而我国税收收入的 70% 以上来自于间接税；

份额不足 30% 的直接税，其中的大头儿，是企业所得税。2009 年，它的占比为 21%。尽管企业所得税也具调节功能，但它所调节的，毕竟主要是企业或行业而非居民个人之间的收入水平。况且，从根本上说来，企业所得税是可以转嫁的。在归宿难以把握的条件下，自然难以指望其发挥多少调节收入的作用；

现行的个人所得税，本应充当调节居民收入水平的主要工具，但是，一方面，它在我国税收收入中的占比，不是一般意义的偏低，而是极低。2009 年，仅为 7%。以区区 4000 亿元的个人所得税收入规模去撬动高达 33.5 万亿元的 GDP 分配格局，无异于“小马拉大车”，心有余力不足。另一方面，受制于现行分类所得税制的架构，能够进入其调节视野或其所能触动的，至多是分项的

收入分配，而非综合的收入分配。这在人们收入来源已经多元化、收入差距并非主要体现在工薪收入，从而必须将调节的立足点放在综合收入上的今天，它对于收入分配的调节作用，便犹如“瞎子摸象”，连“小马”都谈不上，而充其量是头“羊”。以“羊”的力气去“拉”中国收入分配的“大车”，正是现行个人所得税与收入调节相对接的一个基本景象。

其实，除了上述专注于流量环节征收的税种之外，应当也能够担当“劫富”手段的直接税，还有处于存量层面、针对居民个人征收的财产税。而这样的税种，在中国现行税制体系中，则属“空白”之地。早在2003年即写入《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》、尔后又进入《中华人民共和国国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要》的财产税税种——物业税，直到今天，仍停留于局部地区的房产税改革试点阶段。这意味着，面对由流量和存量两个层面所构成的贫富差距，现实中国税收所能实施的调节，至多触及流量，而不能延伸至存量。鉴于存量系基础，在相当程度上决定着流量这一基本常识，还可进一步认定，现实中国税收对贫富差距所能实施的调节，至多触及皮毛，而不能牵动筋骨。

三、“击鼓传花”之后是直接税改革

说到这里，我们又可以发现，在时下的中国，收入分配问题的解决或收入分配矛盾的缓解之道，就像“击鼓传花”那样，已经历史地落在直接税身上。换言之，在收入分配问题上，让中国百姓看到或重新燃起希望、实现中央工作部署的关键所在，就是启动直接税改革，将既定的改革方案付诸实施。

当然，说来容易做到难。不妨稍稍回顾一下迄今为止围绕个人所得税和房产税的改革轨迹。

个人所得税，早在2000年制定“十五”规划时，便确立了“实行综合与分类相结合的个人所得税制”的改革目标。鉴于现行的是分类所得税制，其改革的实质，就是由分类制向综合制靠拢。此后，正如我们今天已经看到的，这项改革并未在“十五”期间启动，而是由“十五”规划被搬至“十一五”规划之中，从而经历了第一次“搬家”。接着，在“十一五”期间，尽管推动了让高收入者自行申报的尝试，但因其基础仍是分类所得税制，故而形成了“分类计税”和“综合申报”互不搭界的格局，既未收获多少实效，也并未能

由此向综合制靠拢，从而不得不经历第二次“搬家”——由“十一五”规划搬至“十二五”规划。时至今日，在《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》中，我们已经找到了“逐步建立健全综合和分类相结合的个人所得税制度”的条款。细心体味一下其变迁的轨迹，特别是其措辞的变化，至少能够让我们捕捉到两点信息：

其一，限于现实中国的税情和国情，实行以综合计征为基础的个人所得税制，的确很难。正是因为难，才不得不使其在经历了两个五年规划、长达10年之久的磨砺后，仍未能取得多少实质进展。也正是因为难，《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》所使用的措辞，才不得不留有余地——“逐步建立健全综合和分类相结合的个人所得税制度”。由原来的“实行”到今天的“逐步建立健全”，给人们的感觉是更加审慎和务实了。

其二，个人所得税的综合制，在历经两个五年规划的追求、一再遭遇各种障碍且始终未能收获预期效果的背景下，仍被写入“十二五”规划。这一事实也说明，在中国，个人所得税制度走“综合与分类相结合”的道路，绝对不可逆转。正所谓“历尽艰辛，痴心不改”。无论前行的路有多么曲折和复杂，个人所得税要同综合与分类相结合制捆绑在一起，这样一个在全球范围内被反复验证的规律，迟早要在中国大地生根、开花。

再看房产税。前面说过，它是从2003年10月中共十六届三中全会开始进入我们视野的，当时被称为“物业税”。从那时到现在，已历时8个年头外加一个季度。追溯起来，在当时，之所以选择物业税，首先是因为，它属于财产税类中的一个税种。财产税至少有三个系列：一般财产税、特种财产税和财产转让税。鉴于中国百姓所拥有的财产现状以及税收征管可能的考虑，从特种财产税——对居民所拥有的房地产征税——入手，然后逐步向其他财产税税种拓展，从而建立起中国的财产税体系，无疑是明智的选择。并且，当时之所以使用物业税而非房地产税的称谓，既有借鉴香港地区概念的因素，也是为了同现行税制体系中的房产税——以企事业单位等所拥有的经营用房产为征收对象的税——相区分，从而对“老税调整”与“新税开征”分而治之。也即是说，从一开始，物业税的功能定位就是立足于调节贫富差距的财产税，而非抑制房价。从一开始，物业税所锁定的征税对象，就是居民所拥有的居住用房地产，而非企事业单位等所拥有的经营用房地产。

在积累了8年多的“难产”经验之后，再来审视物业税的相关信息，却不惊讶地发现，不仅其初衷在一片抑制房价的呼声中被淹没掉了，而且连物业税的称谓也在不少场合，特别是在《中共中央关于制定国民经济和社会发展规划第十二个五年规划的建议》中被替换成了“房地产税”。这里固然有“老税调整”与“新税开征”相对接等税制设计方面的战略考虑，但从根本上说来，也同物业税的功能定位不明、开征过程中遭遇到的困难直接有关。正是由于在功能定位上始终未能达成共识，物业税的开征始终未能找到充足的理由，也始终未能撼动开征物业税道路上的种种障碍。正是由于在具体操作上始终突破不了各种难题的包围，“老税调整”与“新税开征”才有了彼此对接并相互融合的必要，也才有了围绕物业税的相关表述的变化——将“十一五”规划中的“稳步推进物业税”改为“研究推进房地产税”。

但不管怎样，物业税也好，房地产税也罢，终归是要作为财产税来开征的，终归是要针对居民所拥有的居住用房地产而征收的，终归是要作为调节收入分配并主要立足于拉近存量层面的贫富差距的手段来使用的。只有将开征房地产税与调节收入分配和贫富差距相对接，方会获得开征房地产税的明确定位。也正是因为 we 握有其他税种无法替代的这一基本理由，开征房地产税才会在一再“难产”的背景下几番进入党和政府的议事日程，并最终于2012年1月28日在上海、重庆进行改革试点。

四、最终要冲破税收征管“瓶颈”

现在的问题是，以个人所得税和房地产税为代表的直接税改革，应当也必须立足于在“十二五”期间完成。我们又能够拿出并实施怎样的举措来确保既有的改革规划不再经历另一次“搬家”？这当然要涉及到与此相关的各种难题的破解。诸如既得利益格局阻碍、纳税人税收意识淡薄、现金交易量庞大、房地产价值评估困难等等，都是人们常常挂在嘴边的内容。但是，本着宜粗不宜细、先简后繁、先易后难等被历史证明行之有效的原则，并脱出上述这些表面因素的局限而深入到问题的实质层面，便会发现，在综合计征个人所得税和开征房地产税问题上，真正不易跨越且躲不开、绕不过的一道坎儿，还在于个人所得税和房地产税的征管机制。

如果要给现实中国的税收征管机制画一幅素描，那么，其基本的线条，可

能只有四个字。那就是，间接+截流。所谓“间接”，指的是，它基本上只适于征收间接税，而不能适于征收直接税。所谓“截流”，指的是，它基本上只能征以现金流为前提的税，而不能征存量环节的税。建立在综合计征基础上的个人所得税，无疑是真正意义上的直接税，而非以“代扣代缴”方式被“间接化”的直接税。正在上海、重庆进行试点并逐步推进的房地产税，既是真正意义上的直接税，又是脱离了现金流的存量税。

显而易见，让尚处如此水平的税收征管机制去担负如此的任务，肯定会力不从心。搞不好，便会纸上谈兵，甚至伤及税务机关和政府的公信力。所以，税务机关能征真正意义上的直接税和脱离了现金流的存量税，是启动上述直接税改革的基本条件。它们的时间表，将直接取决于税务机关突破现实税收征管机制“瓶颈”制约的进程。这当然并非易事。但凭借着我们的政治优势和已经打下的经济技术基础，又并非完全没有前行的空间。问题的关键是，要在全社会范围内形成广泛共识。以此为基础，举全社会之力，拿出实质性行动。当然，在这个过程中，税务机关要充当发动机和协调人。



现行财政体制： 进一步改革的基本思路

刘尚希*

现行财政体制的历史进步性是不言而喻的，奠定了中央与省级政府之间分税制基本框架，在促进经济增长、推动全国统一市场的形成、增强中央政府的政治控制力、协调区域发展等方面至今仍发挥着有效的作用。但随着改革发展进入一个新阶段，现行体制也显现出诸多不适应之处，尤其是对科学发展产生了诸多的制约性影响，迫切需要进一步改革。

但到底怎么改？并未达成共识。党的十七大提出了基本方向：按照“财力与事权相匹配”原则完善财政体制，尤其是省以下财政体制，而具体的路径则还需要进一步探索。本文谈一些粗浅认识。

一、现行财政体制的基本特征

（一）事权划分以纵向为主：上级决策，下级执行

对事权划分的通常理解，是政府各项职能在各级政府之间进行界定，例如国防、外交、社会治安、教育、卫生、社会保障等各项事权在不同层级的政府之间做出明确界定。实际上，事权划分还有一种，那就是针对事权构成要素的划分。每项事权由决策权、执行权、监督权与支出责任等要素构成，针对这些构成要素在各级政府之间进行界定。这两种事权划分结合到一起，就构成了一个矩阵（见表1）。

* 刘尚希，财政部财政科学研究所副所长、教授、博士生导师。电子邮箱：mofliu@126.com。