

中国税法

原理、实务与整体化

杨小强 著

Chinese Tax Law:
Principles, Practices and Unity



山 东 人 民 出 版 社

中国税法：原理、实务与整体化

◎杨小强

山东人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税法:原理、实务与整体化/杨小强著. —济南:
山东人民出版社, 2008. 2
ISBN 978 - 7 - 209 - 04413 - 4

I. 中… II. 杨… III. 税法 - 研究 - 中国
IV. D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 017916 号

责任编辑:麻素光

中国税法:原理、实务与整体化

杨小强 著

山东出版集团

山东人民出版社出版发行

社 址:济南市经九路胜利大街 39 号 邮 编:250001

网 址:<http://www.sd-book.com.cn>

发行部:(0531)82098027 82098028

新华书店经销

山东新华印刷厂临沂厂印装

规 格 16 开(174mm × 240mm)

印 张 32

字 数 570 千字

版 次 2008 年 2 月第 1 版

印 次 2008 年 2 月第 1 次

印 数 1 - 3000

ISBN 978 - 7 - 209 - 04413 - 4

定 价 52.00 元

如有质量问题,请与印刷厂调换。(0539)2925659

序 言

我满怀喜悦的心情,为这本新书撰写序言,书的作者是我敬重的同事杨教授。

自1991年以来,我一直教授与著述税法。拜读杨教授的书稿,我不由思考,加拿大与其他西方国家的学生为什么对税法的学习感兴趣,同样的原因是否也在中国存在,向往学习税法的中国学生是否能从杨教授的书中得益?对于后一个问题,我明确地回答“是的”。

在大多数加拿大与美国的法学院,税法是学生最为推崇的课程之一。学生们理解税法对他们未来从事法律职业的重要性。学生们知道,从事并购业务的公司律师必须了解这些交易的税收后果,并根据税法进行建构。专长于国际商事交易的律师,必须通晓国内税法与国际税法,因为税法深刻地影响着这些交易。家庭律师必须清楚结婚、离婚和财产转让的税收后果。退一步说,即使对救贫法与社会正义感兴趣的学生,也需要熟悉税法,因为税收是对社会所得进行再分配的主要政策工具。

学生们也会发现对税法的学习令人着迷,税收课程是他们在法学院接触的“充满愉悦”的课程之一。这可以从以下原因进行解释。首先,税法触及了人类活动的诸多方面,具有高度的实用性、自我性与专业性。其次,税法是高度“智慧”的领域。税法奉行一个简单的理念,即有所得的任何人都应缴纳所得税,其后将这一理念全方位应用于经济关系和财产关系及其交易。学生经常在享受中学习和掌握艰涩与复杂的规则,并将这些规则运用于无限多样的商业、金融及其他法律交易。再次,税收政治饶有趣味。税收一直是人民与政府之间最主要的联系,因为税收是政府将私人资源转移给公共部门的程序。税收政治时常支配着选举中的辩论和其他的政治争论。这里有一个内在的冲突,即市民个人常常抵制向政府纳税,但全体市民又普遍要求政府提供商品与服务,诸如医疗保健、道路、残废与失业保险以及教育,所有这些最终都必须仰仗税收来进行财政给养。这一冲突通过政治进程起作用,影响着税法的制定和政府开支乃至社会规划。最后,税法成为政府与私营机构中专注于此的人们玩弄的快速游戏规则。政府的政策制定者首先要有行动,他们必须决定法律的内容。纳税人和他们高薪聘请的顾问然后确定交易,并寻找绕过法律的方法。政府有的是笔,纳税人有的是计划。鉴于这一游戏,纳税人对政府有天然的优势,因为纳税人行动时已全然知晓了政府的决定,而政府只能猜测纳税人的决定。为在同一水准游戏,政府便制定各种反避税规则。

学生们对学习税法的浓厚兴趣,也可以从税法在加拿大与其他西方国家的重要

性来予以解释。税收不仅筹集收入使得政府能够支付公共计划（如国防、医院和学校），也将高收入个人的所得再分配给低收入群体，从而维持一个文明与和谐的社会，这惠泽每一个人，包括富人。税法对市场经济是重要的，它规制经济活动，并在市场失灵的情况下为增进活力提供激励。

中国正在走向市场经济。随着越来越多的经济活动由市场调节，不再由政府直接控制，税收的角色必然变得愈加重要。个人财富快速增长，许多市民将迈入纳税人的行列。税收作为转移私人财富为公共资金的主要机制，将凸显其重要性。市场和市民私人将日益诉求透明的政府规定，包括税制。姑且推测，中国学生对学习税法将会更加感兴趣。

对希望学习税法的人来说，杨教授的书会是重要的学习工具。本书分为三编，每一编论述了税法的重要方面。第一编概述了税收的基本概念、原则、理论与政策。其论述不仅有中国观察，也有国际和比较视野。第二编讨论了中国主要税收的设计和要点。第三编提供了比较税法的研究资源。本书的写作既有理论与概念的观点，也有对实务的考察。第一编包含有大量脚注，就不同的问题援引前沿的权威观点（中英文）。第二编分析每一种税收，并以举例、案例研究和问答等对读者友善的方式补充资料。第三编提供了大量资讯，供那些有兴趣研究中国之外的税收问题感兴趣的读者参考。

在阅读完前两编之后，思维敏捷的税法学生应当尝试去钻研以下“宏观”的问题：(a) 中国的税制结构在何种程度上反映了本书第一编所讨论的理论和原则？(b) 中国的税收体系应进行怎样的改革选择，方能更适应市场经济？(c) 什么样的实体规定与程序规定最能提升纳税人的遵从度？(d) 中国的税收体系应在何种程度上与其他国家的税收体系趋同？同时，思维敏捷的税法学生也应思考解释与适用税收立法的具体问题。学生无论将来是从事法律业务，在公司或政府部门工作，开发出解释成文法、并将成文法适用于实际交易的必要技能，都是至关重要的。

杨教授具备令人羡慕的条件来写作此书。他出色地掌握了英语，高度熟知中西方的税收制度。他是一位专注的税法学者，热衷于税法的教学与著述。对这部重要著作的问世，我祝贺他，也祝贺出版社。

李金艳

法学教授

约克大学 Osgoode Hall 法学院

加拿大，多伦多市

Foreword for Prof. Yang Xiaoqiang's book

It is with great pleasure that I write this foreword for the new book by Professor Yang, whom I respect greatly as a colleague.

I have been teaching and writing about tax law since 1991. Reading Professor Yang's manuscript made me think about the reasons why tax law studying is interesting to students in Canada and other Western, whether similar reasons exist in China, and whether Chinese students who want to study tax law will find Professor Yang's book helpful. My conclusion to the last question is a clear "Yes".

In major Canadian and American law schools, tax law is one of the highly recommended courses for students. Students know the importance of tax law to their future legal career. Students know that corporate lawyers working on mergers and acquisitions need to understand the tax consequences of such transactions, which are often structured in response to the tax law. Lawyers specializing in international business transactions need to understand domestic and international tax law because they profoundly affect these transactions. Family lawyers need to understand the tax consequences of marriage, divorce, and the transfer of property. Less obviously, students interested in poverty law and social justice need to be familiar with tax law because taxation is a major policy instrument in redistributing social income.

Students also find the study of tax law fascinating and tax courses "one of the enjoyable" courses they have at the law school. Several reasons may explain this. First, tax law touches on many aspects of human activity and is highly practical, personally and professionally. Second, tax law is a highly "intellectual" field. It involves taking one simple idea that everybody should pay tax and then applying that idea to the full panoramic variety of economic and property relations and transactions. Students often enjoy learning and working with difficult and complicated rules and applying these rules to an infinite variety of business, financial, and other legal transactions. Third, the politics of taxation is fascinating. Taxation has been the primary link between the people and their government, as taxation is the process by which a government transfers resources from the private to the public sector. Thus, the politics of taxation often dominates election debates and other political debates. There is also an inherent conflict, namely, individual citizens often resist paying taxes to

the government, but the citizenry at large demands that government provide goods and services, such as health care, roads, disability and unemployment insurance, and education, all of which ultimately must be financed through taxation. This conflict works its way through the political process to affect both the making of tax laws and government expenditures and social programs. Finally, tax law constitutes the rules of the fast game played by dedicated people in government and private sector. Policy-makers in the government have the first move, in which they must determine the content of the law. The taxpayer and his/her highly-paid advisors then determine their transactions and find ways around the law. The government has the pen, the taxpayer has the plan. Given this game, the taxpayer has a distinct advantage over the government, because the taxpayer acts with complete knowledge of the government's decisions while the government can only guess at the taxpayer's decisions. To level the playing field, the government enacts various anti-avoidance rules.

The high level of student's interest in learning tax law is also explained by the importance of taxation in Canada and other western countries. Taxation not only raises revenue to enable the government to pay for public programs (such as national defense, hospitals, and schools), but also redistributes income from high-income individuals to low-income people in order to maintain a civil and harmonious society, which benefits every one, including the rich. Tax law is important in a market economy because it regulates economic activities and provides incentives to stimulate activities in case of market failures.

China is moving towards a market economy. The roles of taxation inevitably become more important when more and more economic activities regulated by the market as opposed to direct government control. The rapid increase in personal wealth will turn many citizens into taxpayers. This will highlight the importance of taxation as main mechanism for transferring private wealth to the public coffer. The market and private citizens will increasingly desire transparent government regulations, including taxation. Presumably, students in China will be more interested in studying tax law.

For anyone wishing to study tax law, Professor Yang's book should be a great learning tool. This book has three parts, each deals with important aspect of tax law. Part one is an overview of key concepts, principles, theories, and policies of taxation. It presents not only a Chinese perspective, but also an international and comparative perspective. Part Two discusses the design and key elements of the major taxes in China. Part Three provides comparative tax research sources. The book is written not only from a theoretical and conceptual perspective, but also a practical perspective. Part One contains a large number of footnotes, citing the leading authorities (in Chinese and English) on various issues. Part Two

analyzes each of the taxes and presents the materials in a reader-friendly manner by using examples, case studies, and questions and answers. Part Three is a great reference source for anyone interested in studying tax issues beyond China.

A keen student of tax law should, after reading the first two parts, try to investigate the following “big-picture” questions: (a) To what extent does the Chinese tax structure reflect the theories and principles discussed in Part One of the book? (b) What are the possible reform options to bring the Chinese tax system closer to one that can better accommodate a market economy? (c) What kinds of substantive and procedural tax rules that can best promote taxpayer compliance? (d) To what extent should China integrate its tax system with that of other countries? Meanwhile, a keen student of tax law should also be thinking about the concrete questions of interpreting and applying the tax legislation. Developing the necessary skills of interpreting statutory law and applying it to actual transactions is fundamentally important, irrespective whether a student is going to practice law or work in a corporation or government department.

Professor Yang is in an enviable position to write a book of this nature. He has an impressive command of the English language and high familiarity with both Western and Chinese tax systems. He is a dedicated tax scholar who seems to enjoy the teaching and writing about tax law. I congratulate him and the publisher for producing such important piece of work.

Jinyan Li
Professor of Law
Osgoode Hall Law School of York University
Toronto, Canada

目 录

序 言 李金艳 \ 001

第一编 税法总论 \ 001

第一章 税收基本原理 \ 003

一、什么是税收 \ 004

二、国家与税收 \ 005

三、国家税收与国家非税收入 \ 005

四、税收的种类 \ 006

五、税收的职能与作用 \ 008

第二章 税法基本原理 \ 010

一、税法在法体系中的地位 \ 010

二、税收的法律理念 \ 013

三、税法的特质 \ 016

四、税法的分类 \ 017

五、从税收原则至税法原则 \ 018

六、民商法、税法与刑法之交集 \ 029

第三章 税收征收管理法 \ 032

一、税务登记 \ 032

二、账簿凭证管理 \ 038

三、纳税申报 \ 039

四、税款征收 \ 041

五、税法上的时效 \ 048

六、税收优先权 \ 058

七、无名合同的征税与类推适用 \ 060

八、税务机关对税务资料的保密义务 \ 062

九、第三人履行承担契约 \ 064

十、税务纠纷解决 \ 065

十一、反避税立法中的举证责任与披露义务 \ 068

第四章 发票管理法 \ 080

一、发票的内容 \ 080

二、发票的种类 \ 082

三、发票的领购 \ 084

四、发票案例分析 \ 085

第五章 税收规避的法律回应 \ 087

一、立法机关的回应:一般反避税规则 \ 087

二、法院的回应之一:税法的解释与适用 \ 095

三、法院的回应之二:司法原则 \ 102

四、税务机关的回应:行政规范与预约制度 \ 110

第六章 法际整合中的偷税罪 \ 113

一、法际整合对于刑法协调的必要性 \ 113

二、纳税义务——在法际整合视角下的解释 \ 114

三、限定扣缴义务人的责任范围——效率优先与实质平等的法际协调 \ 117

四、偷税罪的主体是否包括非法经营者——法际评价标准的协调 \ 118

第七章 税收政策对税收犯罪刑事立法的影响 \ 121

一、税收政策与税收犯罪刑事立法的现状考察 \ 122

二、税收政策的变化及其对税收犯罪趋势的影响 \ 128

三、税收犯罪刑事立法之展望:法安定性向合目的性让步的立法取向 \ 130

第二编 税法各论 \ 131

第八章 增值税法 \ 133

一、增值税法的一般规定 \ 133

二、增值税法的问题与评析 \ 148

三、增值税义务归属的一般规则 \ 152	
四、物流业、公司治理与增值税法考量 \ 163	
五、理解中国的增值税法:海外经验 \ 173	
第九章 消费税法 \ 185	
一、消费税法的一般规定 \ 185	
二、消费税法的问题与评析 \ 191	
第十章 营业税法 \ 194	
一、营业税法的一般规定 \ 194	
二、营业税法的问题与评析 \ 197	
第十一章 城市维护建设税法与教育费附加 \ 206	
一、城市维护建设税法的规定 \ 206	
二、教育费附加的规定 \ 206	
第十二章 印花税法 \ 208	
一、纳税人 \ 208	
二、应纳税额的计算 \ 209	
三、纳税方法与纳税申报 \ 211	
四、印花税法的问题与评析 \ 212	
第十三章 契税法 \ 217	
一、征税对象 \ 217	
二、纳税人 \ 218	
三、应纳税额的计算 \ 218	
四、税收管理 \ 219	
五、契税法的问题与评析 \ 219	
第十四章 资源税法 \ 221	
一、纳税人 \ 221	
二、应纳税额的计算 \ 221	
三、税收优惠 \ 223	
四、税收管理 \ 224	

第十五章 土地增值税法\ 225

一、纳税义务人\ 225

二、应纳税额的计算\ 225

三、税收管理\ 228

四、土地增值税法的问题与评析\ 229

第十六章 城镇土地使用税法\ 234

一、纳税义务人\ 234

二、征税范围\ 234

三、应纳税额的计算\ 235

四、税收管理\ 235

五、城镇土地使用税法的问题与评析\ 236

第十七章 耕地占用税法\ 238

一、纳税义务人\ 238

二、应纳税额的计算\ 238

三、减免税\ 239

四、税收管理\ 240

第十八章 房产税法\ 241

一、纳税义务人\ 241

二、应纳税额的计算\ 241

三、税收管理\ 243

四、房产税法的问题与评析\ 243

第十九章 车船税法\ 245

一、纳税义务人\ 245

二、应纳税额的计算\ 245

三、税收优惠\ 246

四、税收管理\ 247

第二十章 烟叶税法\ 248

一、纳税义务人\ 248

二、应纳税额的计算\ 248	
三、税收管理\ 249	
第二十一章 个人所得税法\ 250	
一、个人所得税法的一般规定\ 250	
二、个人所得税法实例演习\ 257	
三、个人所得税法的问题与评析\ 265	
第二十二章 企业所得税法\ 273	
一、纳税义务人\ 273	
二、税率\ 275	
三、公司的利润分配\ 276	
四、公司架构对税收的影响\ 278	
五、应纳税额的计算\ 279	
六、关联方的关联交易\ 285	
七、税收优惠\ 293	
八、美国 CFC 立法评析\ 297	
九、美国无形资产转让定价立法\ 306	
第二十三章 关税法\ 315	
一、纳税义务人\ 315	
二、税则和税率\ 316	
三、原产地规定\ 318	
四、海关估价\ 318	
五、应纳税额的计算\ 323	
六、关税减免\ 323	
七、行李和邮递物品进口税\ 326	
八、关税征收管理\ 327	
九、出口货物退(免)税\ 329	
第二十四章 内地税法与香港税法之冲突及协调\ 334	
一、内地税法与香港税法的差异\ 334	

二、内地税法与香港税法的冲突 \ 336

三、双重征税与偷漏税的解决 \ 344

四、自由贸易区的开始形成:CEPA \ 349

第二十五章 内地税法与澳门税法之冲突及协调 \ 352

一、内地税法与澳门税法之比较 \ 352

二、内地税法与澳门税法之冲突 \ 355

三、内地税法与澳门税法之协调 \ 359

第三编 比较税法 \ 363

第二十六章 比较税法研究资源二十问 \ 365

第二十七章 政府采购的增值税处理:比较分析 \ 371

第二十八章 OECD 增值税 / 商品与服务税指引(2006) \ 388

第二十九章 《克罗地亚共和国税法通则》述评与全文 \ 398

第三十章 OECD 国际税法英文词典 \ 441

后 记 \ 495

第一编

税法总论

第一章 税收基本原理

要 目

- 一、什么是税收
- 二、国家与税收
- 三、国家税收与国家非税收入
- 四、税收的种类
- 五、税收的职能与作用

没有人喜欢税收。中国古人说：“苛政猛于虎。”西方人说：“除了死亡和税收，没有什么确定的。”(Nothing is certain but death and tax.)民国袁水柏更赋有《万税》诗：“这也税，那也税；东也税，西也税；样样东西都有税；民国万税，万万税。”当然，对于税收也有另一面良好的评价：“税收是文明的对价。”(Taxes are the price we pay for a civilized society.)(Justice Oliver Wendell Holmes)

2005年，美国的Pew研究中心(The Pew Research Center)访问了745位美国市民，就现代最不道德的行为进行民意调查，根据百分比排序，最不道德的行为依次是：婚外乱性(85%)，不申报所得税(79%)，酗酒(61%)，堕胎(52%)，吸大麻(50%)，同性恋行为(50%)，欺骗他人感情(43%)，未婚的成年人发生性关系(35%)，赌博(35%)，暴饮暴食(32%)。可以看出，美国公民的纳税意识非常高。自己偷逃所得税，让别人来缴纳所得税，在享用公共物品时自己就偷搭了别人的免费车。这种损人利己的行径，为美国人民所深恶痛绝。

问到我国公民的纳税意识如何，众口一词是极其低下。究竟真实低落到何种程度，因缺乏全面有效的实证数据，不敢妄下论断。但所见所闻，感觉我国纳税人对于纳税的抵触情绪很严重。在2006年度年所得12万元以上的自行纳税申报中，税务机关预估全国年所得12万元以上的人数在170万左右，但实际申报的人数只有163万，尚有很大缺口。此前更有媒体引述专家的预测，全国年所得12万元以上的个人至少应有600万(有些甚至估计800万)，以此为据，则只有27%的纳税人主动申报个税。为什么我国国民会如此抵触纳税申报，而西方国家的公民则似乎更“良民”一些呢？穷究起来，可能涉及历史、文化和法制，也反映了我国社会在现代化过程中的一些问题，