

(第一卷)

税法的起草与设计

Tax Law Design and Drafting

V. 图若尼 主编

国际货币基金组织

国家税务总局政策法规司 译

中国税务出版社

（第一卷）

程序的起草与设计

The Law Drafting and Designing

王德志 主编

法律出版社法律教育出版部

北京市丰台区右安门内大街56号 100050

法律出版社出版

税法的起草与设计


Tax Law Design and Drafting

(第一卷)

V. 图若尼 主编

国际货币基金组织

国家税务总局政策法规司 译

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法的起草与设计/国家税务总局政策法规司译.

- 北京:中国税务出版社,2004.7

ISBN 7-80117-701-0

I. 税… II. 国 III. 税法-法的理论 IV. D912.201

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 061582 号

版权所有·侵权必究

书 名: 税法的起草与设计

作 者: V. 图若尼 主编

国际货币基金组织

国家税务总局政策法规司 译

特约编辑: 闫淑清 郑思尧 高献洲 杨惠军

责任编辑: 刘淑民 刘明扬

责任校对: 于 玲 安淑英

技术设计: 庄 滨

出版发行: **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街21号 邮编: 100053

<http://www.taxph.com>

E-mail: fxc@taxph.com

发行部电话: (010) 63182980/81/82/83

邮购部电话: (010) 63043870 63028884

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京大地印刷厂印刷

规 格: 880×1230 毫米 1/32

印 张: 34.125

字 数: 982000 字

版 次: 2004 年 12 月第 1 版 2004 年 12 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-701-0/F·623

定 价: 90.00 元 (共两卷)

如发现印有装帧错误 可随时退本社更换

序

改革开放以来,经过几次重大的税制改革,目前我国已经初步形成了一套符合国际惯例、较为科学完整的有中国特色的税制体系。与此相适应,随着社会主义法律体系的不断完善,税法体系框架也初步确立。但总体而言,中国的税制改革仍然需要进一步深化。十六届三中全会通过的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》指出,要在 1994 年分税制改革的基础上,按照“宽税基、低税负、简税制、严征管”的目标,进一步深化税制改革,调整和完善税制体系,保证财政收入增长的可持续性。此次改革的内容包括:改革和完善增值税制度,将生产型增值税逐步转变为消费型增值税,增值税取代营业税;统一内外资企业所得税;完善个人所得税;开征不动产税、遗产与赠与税,扩大和完善财产税制;调整和完善进口税制和出口退税制度;改革并逐步取消农业税制度,基本统一城乡税制;建立和完善地方税体系等。

可以预见,未来几年内税制改革和税收立法将是税收工作中的一个重要主题。多年来,很多专家学者和税务工作者纷纷从各种角度探讨了税制改革的多方面问题,为深化税制改革奠定了相当的理论和实践基础。但略显遗憾的是,从法律角度研究税制改革的文章较为薄弱。特别是由于税法学和立法学在我国都属于崭新的学科,因此专门对税收立法问题进行研究和探讨的就更属少有。与此同时,在我国加入 WTO 之后,如何使我国的税制改革是否符合当今世界税改的总体趋势,进一步与国际惯例接轨,吸收和借鉴世界各国税改的成功经验,也显得尤为重要。尽管随着现代通讯技术的日益发展,我们能够及时获知国外有关税改的各种资讯,但却常常感到不够全面、系统,针对性不强,整理起来难度很大,对我们工作的借鉴作用难以有效发挥。

早在1998年12月初,在重庆举行的税收基本法国际研讨会上,我们就得知国际货币基金组织的专家编辑了专论《税法设计与起草》。该专论由国际货币基金组织法律部高级顾问索罗依负责主编,其他十余位基金组织专家撰写而成,共分两卷,36个专题。其中,针对基金组织30余年来对各个发展中国家和经济体制转型国家税收立法进行技术援助的经验,在对发达国家税收政策和税收法律进行比较研究的基础上,对税收政策与税收法律的国际通行做法作了全面、系统的介绍和概括,内容涵盖税收立法程序、税收基本法、税法起草技术、税收征管法、增值税、不动产的增值税问题、消费税、社会保障税、个人所得税、企业所得税、企业改组税收、不动产税收、财产税收等各个方面。显然,这部专论正是符合我们期望的得力之作。

感于我们的迫切愿望,国际货币基金组织正式授权国家税务总局对此专论进行翻译和出版。然而该专论翻译难度之大始料未及,经由国家税务总局政策法规司、办公厅、计统司、国际司、科研院所、杂志社等单位的专家、学者、人员历时5年有余,煞费苦心,时至今日才使此专论中文版得以面世。在新一轮分步式税制改革已经启动的今天,该专论中文版虽然历经磨难,但总算恰逢其时。一方面,它可以为我们提供很多新鲜的经验和成果,供我们在工作中借鉴国际惯例,参考国际通行做法,对于我国当前的各项税收立法工作,包括基本法、各税种税法的起草和修订,均具有十分迫切的现实和长远意义;另一方面,由于其在税收立法领域的崭新视角,可以帮助我们今后从法学领域研究税收奠定较好的理论基础,促进我国早日建立完整的税法学科。

由于编译者水平所限,一些地方恐不能完整、恰当地体现作者原意,凡有不当之处,敬请读者批评指正。

胡志书

前 言

编写本书是基于许多发展中国家和转轨国家^①已进行的和正在进行的税法修改实践。一些国家,多年来法律并无多大变化,修改甚少,随着情况的变迁,需要现代化。对大多数转轨国家来说,现行法律只有几年的历史,随着他们税制和经济的发展,需要作实质性的修改。其他国家也正在酝酿采用新的税收制度(诸如增值税)。发展中国家和转轨国家负责税收立法的官员希望研究学习其他国家的税法,以便为他们起草新的法律提供范例和指导。不幸的是,大多数 OECD(经济合作与发展组织)成员国的税法非常复杂,其他国家的税务人员很难弄清楚,对局外人来说就更费解了。本书的目的即是满足发展中国家和转轨国家这种对信息资料的需求并为借鉴他国税收立法经验寻找一条有效的途径。

本书是集编者、研究人员和专家顾问在过去 5 年中为 20 多个国家(中东欧、非洲、亚洲、太平洋和中南美地区国家)进行税收立法的起草和咨询的经验而成。这个项目也是应 Richard Vann 的建议而做。1990 年, Richard Vann 曾在 IMF(国际货币基金组织)工作一年,认为现行发展中国家和转轨国家在建立税收制度中对一些重大问题所参考的资料很不规范,国际货币基金组织应该为他们提供较为规范的文本资料。本书体现了集体努力的成果,它凝结了我们大家的经验,也凝结了世界其他很多国家税收立法的经验,这些税收立法经验,发展中国家和转轨

^① 此为简称,是指发展中国家和那些经济体制正在向市场经济体制转型的国家。在某些方面,这种简称并不准确,或许是不恰当的,但作为速写记录文字用于本书来原则地揭示具有高度发达的复合税制国家和处于初级发展阶段税制国家的区别,未尝不可。

国家的官员和他们的外国顾问在工作中都可以加以借鉴。

本书涉及到对发展中国家和转轨国家颇感兴趣问题的讨论,大多数并不是针对这些国家的具体问题,而是基于对发达国家税法进行比较性讨论。这是因为发展中国家和转轨国家除了税法略趋简短和一些政策上的不同外,与发达国家的税法结构并没有明显的差别。泛泛讨论的另一个原因是,本书的适用对象具有普遍性,而不是直接针对某一具体的国家。为特定的发展中国家和转轨国家起草税法,需要研究大量的具体材料和本书介绍的较为一般的基础背景材料。

正因为本书的一般性,它也适用于对比较税法感兴趣的学生、教师 and 实际工作者,尽管本书并不是专门研究这个课题^②(比较税法)的论文集。本书所给脚注,只是选择性的,重点是着眼于提供一些税收立法的实例,而不是审查资料来源或学术著作,假定有人希望作进一步的研究,就可以通过这些注释很快找到所需资料。

比较税法方面著作的缺乏是我们出版此书的重要因素。当然,有不少课题做了大量的比较税法方面的研究,如国际财政联合会^③做的年度研究。他们曾经对一些具体国家的税制进行大量研究,并且进行了两个或几个国家的比较分析,但据我所知,到目前为止,在比较税法领域里还没有总体论证。Tipke 教授的三卷本^④著作即将出版,作为理论研究,它引用了大量的非德国著作作参考,但基调还是以德国制度为基础的。在所得税领域,Hugh Ault 领导下的一个小组对 OECD 九国有关问题进行了比较研究,其成果不久就要出版。

本书为两卷本。卷一包括一般问题、专题和除了所得税的主要税种;卷二由所得税、世界税法文献、外国税法研究指南、推荐书短目和两卷索引组成。一、二两卷虽密切相关,但也可独立成书。

^② 本书的大多数观点是基于法律改革提出的,并不是从比较法的角度考虑的,这些观点所涉及各种司法权的有价值的思想,在起草税法时可以移植到司法管辖部分中去。参见 Alan Watson, *Legal Transplants* 9, 17(1974)。

^③ International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international*。

^④ Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* (1993)。

本书目的绝不是试图对上述问题作断语。重点是确定取舍、提供指南和范例,因而在起草新税法的过程中可用来作为极有价值的工具书。本书所作的任何评论,第一,是作者个人的观点;第二,并非在任何情况下都可不加区别地适用。泛泛而谈主要税种,如果想面面俱到,对许多重要问题(包括财政联邦主义问题、合作团体的税收和保险、金融及其他金融机构与金融产品税收)就只能是触及皮毛,不可能论及很深。我们没有把关税或其他众多小税种作为税收立法问题进行研究。对上述问题进行更加深入细致的研究讨论,并引入一些其他专题和税种固然很重要,但可能会无限期地推迟出版时间。不过,本书覆盖面已经很宽了,可以作为一个良好有益的开端并指导许多实务问题。

税收对每个社会成员的生活都有重要影响。现代社会税收所具有的远触效力(the far-reaching effect of taxation)和现代社会税收的复杂性,税制改革方案的完善发展要求具备一系列条件:

(1)公共财政方面的宏观经济学家和专家能够帮助决定需要的收入目标规模,包括资金流向要求。

(2)专于税收收入估算的经济学家能够分析改革方案的一些特殊措施是否基本符合收入目标。

(3)经济学家能够帮助预测变换税收结构对经济的影响。这些影响包括对储蓄、投资、就业、消费选择税收的影响和多重生产模式的影响,以及对宏观经济的影响。

(4)税收管理专家能够估价需要的管理机制要适用于具体方案,并且可以提出选择各种方案的可能性。

(5)熟悉各种特别方案条款具体操作的税收技术专家(通常指律师、会计或经济学家)能够帮助设计贯彻落实综合政策所需要的制度规范。

(6)法规起草者(具有税收法规起草经验的律师)能够使用有关法令涉及的准确词语。

第一章探讨各不同专业人员结合起来进行税收法规起草的必要

性。紧密结合、共同协作很重要,但分工也是必要的,各取所长,让每个专业人士都发挥他自己的专业技能和观点方法。本书特别注重律师领域^⑤的一些问题,特别强调法律观点。尤其是,对于起草的难点同时从作为一般问题(第三章)和涉及到的具体税种及特殊问题两个方面进行细致的探讨。以比较法的观点对整个税收法律框架(第二章)和具体税种的结构及设计问题进行研究。本书从一般实用性的角度,针对的是大多数国家的相关问题,而不是针对某些具体特定的国家或国家集团存在的特殊的法律问题进行研究。本书重点探讨法律问题就意味着,不能把它当作完善税收政策的规范教本,应当视为书目提要(第二卷)所列关于发展中国家税收政策文献的参考书。

书目提要也开列了一组有关比较税法研究的基本书目。这个清单我们有意搞得很短,目的是不用费力就可以挑选到所用藏书,对提出的许多问题具有针对性,效率高。

另外,税法起草者应当注意借鉴参阅其他国家的税法。如果所有国家的税法都在同一地点出版,对税法起草者来说就方便了。遗憾的是这个综合性的基础工作还没有人去做。作为编纂这个法规集的第一步,我们完成了包括大多数国家现行税收法律的书目提要(见第二卷税法书目提要)。脚注参考略语在本书目提要中都可找到。尽管本书目提要不太完整,但有一点可以肯定,它是最具实用性的综合性的书目提要。为方便起见,第一卷引用了摘自于书目提要的法令并在本卷最后制成了表格。

由于本书涉猎国家法律较多(六十个左右),固定在一个最近时间点上研究所有引证和对某些特定国家法律的讨论是不现实的。进一步而言,这些参考资料的目的不在于完成或说明一些例证,不是对具体国家法律的权威评述。因此,读者不应把他们视为最新最完整的资料使

^⑤ 律师行业具有多学科特征,在许多问题上与其他学科关联。本书侧重于法律问题,并不说明这些就是税制改革最重要的方面。诸如税收管理的完善和税务官员的培训等问题也是至关重要的,但本书不予涉及。

用。

术语注解

除某些例外,本书所用对“人和事”法律分类的专门名词与大陆法系国家^⑥所用术语是一致的:

“自然人”(Physical person)相当于普通法系国家的“个人”(individual)。

“法人”(Legal person)^⑦是指非自然人的任何人。

“动产”(Movable property)一般相当于普通法里的“个人财产”(personal property)*。

“不动产”(Immovable property)一般相当于普通法里的“real property”。

首字母缩略词与引证称呼

脚注的引证称呼原则上沿用的《引证同一制度》蓝皮书(1991年第十五版)。蓝皮书使用的一些拉丁词语与某些人的惯用称呼不太一致:supra(本书为 above),infra(本书为 below),de.(为 idem 的缩写)。脚注引用的税法和国家都是缩写式:参见引用法律表。本表也包括一个三字母国家缩写式清单。美国各州(States of the United States)是以标准格式缩写的,而不是参考国家拼写的首字母。本书所用首字母缩略词如下:

CPI	消费物价指数
EC	欧共体(EU前身)
EEA	欧洲经济区
EU	欧盟 ^⑧

^⑥ 欲知这些术语详情,请参见 infra ch.3, sec. IV(D)。

^⑦ 西班牙、法国、俄罗斯分别称为 Persona juridica, personne morale, yuridicheskoye。

* “personal property”在普通法系里是指属于个人的、可动的财产,与之相对应的是“real property”。

^⑧ 创始于1996年,当时有15个成员国。它们是匈牙利、比利时、丹麦、芬兰、法国、德国、希腊、爱尔兰、意大利、卢森堡、荷兰、葡萄牙、西班牙、瑞典和英国。

FICA	联邦收入税法案
FIFO	先进先出
GATT	关贸总协定(由 WTO 替代)
ILO	国际劳工组织
IMF	国际货币基金组织
IRC	国内收入法典
IRS	美国国内收入局
ISSA	国际社会保障协会
LIFO	后进先出
NAFTA	北美自由贸易协定
OECD	经济合作与发展组织 ^⑨
PAYE	即收即付
SECA	个体(自雇)税收法案
UN	联合国
VAT	增值税
WTO	世界贸易组织

在众多例证中所用“\$”一般是指一个国家的货币。如果特指的是美元,则用“US \$”。

^⑨ 创始于1996年,其成员国包括欧盟成员国和澳大利亚、加拿大、捷克共和国、冰岛、日本、墨西哥、新西兰、挪威、瑞士、土耳其、美国。

总 目 录

• 第一卷 •

第一章 税收立法程序	(1)
第一节 税制改革程序制度化.....	(1)
第二节 税收的多重性.....	(5)
第三节 税制改革程序的统一和协调.....	(6)
第四节 起草程序.....	(10)
第五节 利用外国法律顾问的注意事项.....	(11)
第二章 税收的法律框架	(16)
第一节 法律基础和制定税法的权力.....	(17)
第二节 一般原则与税收立法权的限制.....	(20)
第三节 税法的解释.....	(35)
第四节 税法立法权在立法机关和行政机关中的分配.....	(60)
第五节 中央和地方政府税权的分配.....	(69)
第三章 税收立法起草	(76)
第一节 导言.....	(76)
第二节 易懂.....	(78)
第三节 结构.....	(85)
第四节 有效性.....	(89)
第五节 整体性.....	(95)

第四章 税收征管法	(102)
第一节 税收征管法的结构.....	(103)
第二节 税收征管法诸事项.....	(107)
第三节 纳税人自觉纳税与制裁.....	(119)
第五章 税务专业人员的监管	(143)
第一节 监管税务咨询人员基本政策的考虑.....	(144)
第二节 建立适应税务咨询职能的规章.....	(157)
第三节 制定规章的方法.....	(160)
第四节 雇用咨询人员的法律后果.....	(167)
第六章 增值税	(174)
第一节 引言.....	(174)
第二节 增值税纳税人.....	(186)
第三节 商品和劳务的提供.....	(196)
第四节 应纳税提供.....	(209)
第五节 免税提供.....	(215)
第六节 提供的应税价值.....	(222)
第七节 增值税缴纳.....	(227)
第八节 程序和管理.....	(238)
第九节 特殊情况.....	(246)
第七章 不动产的增值税处理	(248)
第一节 引言.....	(248)
第二节 增值税的性质.....	(249)
第三节 为什么对不动产征税.....	(252)
第四节 如何对不动产征税.....	(256)

第五节 结论	(262)
第八章 消费税	(264)
第一节 引述	(264)
第二节 一般设计问题	(270)
第三节 特别税种设计中的问题	(277)
第九章 房地产税	(283)
第一节 简介	(283)
第二节 确定税基中的法律问题	(288)
第三节 财产权与价值	(299)
第四节 设定税率中的法律问题	(303)
第五节 税收征管问题	(304)
第六节 立法问题汇总	(306)
第十章 财产税	(309)
第一节 简介	(309)
第二节 设计定期净财产税的法律问题	(320)
第三节 财产转让税的设计	(335)
第十一章 社会保障税收制度	(361)
第一节 引言	(361)
第二节 关于雇员社会保障税的问题	(375)
第三节 自主经营的问题	(396)
第四节 国际方面	(399)
第五节 所得税与社会保障规划的相互影响	(405)
第六节 结论	(412)

第十二章	推定税收	(413)
第一节	一般概念.....	(413)
第二节	推定方法的法律特性.....	(416)
第三节	特殊推定方法.....	(419)
附录一	来索托关于生活方式公开迹象的规定.....	(443)

第十三章	通货膨胀的税收调整	(448)
第一节	通货膨胀对税收义务的影响——概述.....	(449)
第二节	所得税以外的其他税种的调整.....	(455)
第三节	所得税的调整.....	(456)
第四节	结论.....	(477)
附录一:	完全调整法细则.....	(480)
附录二:	运用收入减支出法确定应税收入的完全调整法.....	(490)

• 第二卷 •

第十四章	个人所得税	(493)
第一节	简介.....	(493)
第二节	总体设计.....	(493)
第三节	应纳税所得.....	(500)
第四节	雇佣所得.....	(507)
第五节	经营和投资所得.....	(524)
第六节	其他收入.....	(525)
第七节	个人费用的税收减免.....	(533)
第八节	时间问题.....	(535)
第九节	纳税义务人.....	(538)
第十节	所得税税率级距.....	(549)
第十一节	税收抵免.....	(557)

第十二节 对雇佣所得征税的管理问题	(559)
第十五章 源泉扣缴工资税收	(568)
第一节 导言	(568)
第二节 源泉扣缴的计算方法	(571)
第三节 源泉扣缴的结果	(574)
第四节 管理负担	(578)
第五节 社会保障税	(580)
第六节 发展中国家和经济转轨国家的管理约束	(581)
第七节 通货膨胀对预提税的影响	(583)
第八节 预提制度:各国情况	(584)
第九节 推荐给发展中国家及经济转轨国家的源泉扣缴 制度	(586)
附录:各国源泉扣缴的概述	(590)
第十六章 对生产经营和投资所得的课税	(601)
第一节 引言	(601)
第二节 生产经营所得	(602)
第三节 投资所得	(618)
第四节 税收会计的有关问题	(624)
第五节 与资产税制有关的问题	(654)
第六节 特殊制度	(665)
第七节 营业和投资所得的税收管理问题	(676)
附录:税务规则和财会规则的联系	(683)
第十七章 折旧、摊销和折耗	(691)
第一节 导言	(691)