



LAWYER  
THINK TANK

律师智库·专业成就未来

公司律师业务进阶系列

聚焦各领域最有效业务解决之道

# TAX LAW PRACTICE FOR LAWYERS

GUIDE FOR TAX PLANNING & CASE INTERPRETATION

# 商事律师税法实务

## ——税务筹划操作指南与案例解读

张永锋◎著

以法律人的思维解读税务问题的律师业务操作范本

本书以商事法律实务中不同的业务类型为主线，以实务操作加案例解读的形式，结合国内税收制度的特点以及最新的税收政策法规变化，全方位解读房地产、股权投资、企业并购重组、管理层激励、涉外投资、“新三板”上市、企业承包租赁经营等不同法律业务的涉税问题及相应的税务筹划方式，是一本对律师等相关从业人员极有裨益的法律实务用书。



法律出版社  
LAW PRESS · CHINA

公司律师业务进阶系列



# TAX LAW PRACTICE FOR LAWYERS

GUIDE FOR TAX PLANNING & CASE INTERPRETATION

# 商事律师税法实务 税务筹划操作指南与案例解读

张永锋◎著

## 图书在版编目(CIP)数据

商事律师税法实务:税务筹划操作指南与案例解读/  
张永锋著. —北京:法律出版社, 2015. 8  
(公司律师业务进阶系列)  
ISBN 978 - 7 - 5118 - 8261 - 5

I. ①商… II. ①张… III. ①税务筹划—税法—基本  
知识—中国 IV. ①D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 179562 号

商事律师税法实务  
——税务筹划操作指南与案例解读  
张永锋 著

编辑统筹 法律应用出版第二分社  
策划编辑 冯雨春  
责任编辑 李沂蔚  
装帧设计 李 瞻

© 法律出版社·中国

出版 法律出版社  
总发行 中国法律图书有限公司  
经销 新华书店  
印刷 北京嘉恒彩色印刷有限责任公司  
责任印制 吕亚莉

开本 710 毫米×1000 毫米 1/16  
印张 21.75  
字数 363 千  
版本 2015 年 9 月第 1 版  
印次 2015 年 9 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 8261 - 5

定价:65.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

“你不理财，财不理你”，我对这句耳熟能详的话进行移花接木，“你不理税，税一定会理你”，因为你几乎每天都在纳税。纳税伴随我们每一天、每一个购买行为，大到买车，小到买瓶矿泉水，你支付的价格中都有一部分是税款。根据国家税务局发布的信息，2014年全国税务部门共组织税收收入103768亿元（已扣除出口退税），比上年增长8.8%，首次迈入10万亿元大关。按13亿人口平均计算，人均纳税7692元。当然你除了纳税，可能还要缴各种名义的费。

成品油消费税的多次上涨使高税负以及税法的严谨性等问题再一次刺激大众的神经。2014年下半年至2015年年初，连续三次上调成品油消费税，已累计上涨约50%，从而使国内成品油税负比例增至45%左右。这意味着消费者每加一元钱的汽油，就包含0.45元的税（这种算法只能是一种概算而无法精确，这些税包括消费税、增值税、附加税、合理利润下的企业所得税，进口原油可能还包括关税）。而这样的税负比例，虽低于英国、德国（可德国没有高速公路过路费）等西欧国家但已经高过日本、美国等西方发达国家。收税应该是一件很严肃并且关系民众切身利益的大事，“无代表不纳税”（No taxation without representation），表达的是如何收税应该由代表民众的立法机关决定。国家税务总局和财政部发个文（不过财政部部长解释是财政部和税务总局共同研究，也征求了各方面的意见，最后报国务院批准同意的）说涨就涨，也引起许多人士关于加强依法治税的呼声。

你可以不了解一升汽油的零售价中到底包含多少税，以及到底包含哪些税。

因为你了解得再清楚,不管多少价格,你还得加油,因为这些交易不存在协商或筹划的余地。但是在商事交易活动中,你必须了解税,因为有交易就可能存在税收,不同的交易结构下,税负以及缴纳时间是不同的。如果你月薪是10万元,部分收入的个税税率就高达45%,个人所得税由企业代扣代缴,你一分钱税款也不可能少;而一些上市公司高管减持股票,收入动辄上亿元,却可以通过税收筹划做到5%—10%的税率,甚至是零税负;包括一些炒房者,获益不菲,也只有20%的税率,甚至能将税负合理转嫁给购房者。

居庙堂之高,我们可以考虑如何落实“税收法定”,如何确保税收公平,如何稳定税负甚至减轻纳税人的税收负担等问题;处江湖之远,我们更应该考虑的是如何了解并基于现有的税制和政策进行筹划,如何进行涉税事项的司法救济。本书写的就是这方面的内容。

有交易就可能需要法律服务。税法也是法律,但大部分法律工作者对税法知之甚少,认为税法只是财务人员、税务官应该了解的事情。由于不懂税法,律师等法律工作者在商事方面提供法律服务时,特别是涉及投资、并购、重组业务时,法学院学到的常规法律知识很难满足客户需求。一项交易,在起草协议时或遇到纠纷时,法律工作者往往很容易认定背后的法律关系,如房地产合作开发中,根据《最高人民法院关于审理涉及国有土地使用权合同纠纷案件适用法律问题的解释》,针对不同的交易目的和交易实质内容,一般很容易认定到底是风险共同承担的股权式合作,还是实质为土地使用权转让合同、房屋买卖合同、借款合同,抑或房屋租赁合同。如果是房屋买卖合同,根据税法,合作资金到位时,就视为房屋销售,项目公司马上就面临缴纳税费的税务风险,如果没有及时申报,还存在加收滞纳金、罚款等问题。又比如同样是企业的股东,为什么法人股东分红到手的钱是每股1元,而自然人分红到手的只有0.8元。这是因为法人股东和自然人股东获得的收入需要缴纳的税种是不一样的,一个是企业所得税,而另外一个个人所得税。上述两个例子说明不同的交易模式筹划,企业或个人面临的税种、税负以及缴纳时间是不一样的,但许多企业、个人投资者有时在起草合作协议、对外进行投资时,很少会考虑到不同模式下不同的税收问题。因此法律工作者有必要了解一些税务知识,以便为客户提供更好的法律服务。

笔者认为本书的写作价值有如下三点:

其一,传统的税法类书籍是以不同的税种介绍为主线,并详细解释每种税如何征收、如何计算等,并罗列大量的税收优惠政策,而这些书籍比较适合从事财税工

作的人员学习,一般法律专业人士很难有耐心学习,即使仔细研习,获得的税法知识也是片段式的,很难在法律实务中融会贯通。

其二,以法律人的思维而不是财务人员的思维看待税务问题。由于传统的税法类书籍以介绍税种为核心,因而会形成诸如哪些收入要缴纳企业所得税、哪些要缴纳印花税的思维,但是实务中应该是“反向”思维,即某项经济活动中须要缴纳什么税、会存在哪些税务问题。

其三,法律从业人员需要了解的税务知识的着重点与财务人员不一样,即不是具体、详尽且繁琐的计算方式,而是要大致了解某项交易可能会存在的税务问题并引起注意;面对企业涉税纠纷时,如何有效的选择司法救济。当然还包括在相关法律实务中如何在知识层面上有效的与财务人员(包括企业外聘的会计师等)沟通。

我国传统的法学院法学教育是以部门法为主线的,同时律师事务所内部的业务也相应分专业,本书尝试通过法律实务中不同的业务类型为主线,介绍各种不同业务的法律实务所涉及的税种、相应的税务筹划方式,并辅之案例予以解读。

本文在写作上分三篇共十一章,第一篇为基础篇,共两章,对中国税制以及对主要税种进行简单的介绍,属于传统税法类书籍的浓缩版。第二篇为实务篇,共七章,其中一章介绍税务筹划与律师业务;后面几章基本按照法律业务部门分类,具体包括房地产法律业务、股权投资以及相关法律业务、企业并购重组法律业务、管理层激励法律业务、涉外法律业务等,分部门介绍相关的税法要点。第三篇为税收征管权限与法律责任篇,共两章,其中一章介绍税务部门的征管权限、涉税行政争议与行政诉讼;最后一章为危害税收征管的刑事犯罪,主要围绕出口退税制度和增值税发票介绍相关涉税犯罪罪名。

希望本书能成为从事非诉讼法律业务的律师、企业管理人员、法务人员以及从事投资并购的投行人士的参考。

由于笔者知识局限以及写作仓促,加之税收政策的多变性,书中的错误与不当之处,敬请读者谅解。同时也十分期待能得到广大从业人员对本书的批评指正,以便笔者不断的修订和完善。

张永锋

2015年8月于杭州清波门

## | 第一篇 基础篇 |

第一章 中国税制以及管理体制概述	3
第一节 中国目前税制	3
一、税制概述	3
二、中国现行税种	5
第二节 税法的构成要素以及基本概念	8
一、税法的构成要素	8
二、基本概念	10
第三节 中国税收管理体制	17
一、概述	17
二、我国税法立法体制	18
三、税收执法体制	20
第四节 比较法下的香港特区税法简介	22
一、香港特区税制介绍	23
二、两税法法的协调和衔接	26
第二章 中国目前的主要税种	30
第一节 流转税类及其附加税费	30
一、增值税	31

二、营业税	37
三、增值税与营业税的区别以及“营改增”	38
四、消费税	41
五、附加税费	42
第二节 所得税类	43
一、企业所得税	43
二、个人所得税	47
第三节 资源税类	50
一、土地增值税	50
二、其他	52
第四节 财产和行为税类与特定目的的税种	54
一、房产税	54
二、契税	55
三、特定目的的税种	57

## | 第二篇 实务篇 |

第三章 税务筹划与律师业务	61
第一节 税务筹划概述	61
一、税务筹划	62
二、税务筹划的特点	62
三、税务筹划与偷税、逃税或骗税的区别	62
四、税务筹划的局限性	63
五、税收筹划、反税收规避以及税收稽查	64
第二节 税务筹划的主要方式分类	66
一、递延纳税	66
二、节税纳税筹划	68
三、税务筹划在现代企业中的实际应用	73
第三节 律师业务与税务筹划	76
一、律师从事涉税法律服务的现状	76
二、税务律师概述	78



三、税务律师的服务业务	81
<b>第四章 律师房地产涉税业务</b>	84
<b>第一节 房地产法律服务</b>	84
一、房地产行业环节	85
二、房地产行业的法律服务	85
<b>第二节 房地产各环节涉及的税收</b>	88
一、房地产行业的税收	88
二、房地产行业的“营改增”	89
三、房地产行业各环节的税收	90
<b>第三节 房地产行业的税收筹划</b>	97
一、项目公司与税收	98
二、合作开发房地产的模式选择	98
三、存量房经营以及租赁模式的选择	101
四、房地产投资入股与税务	103
五、央视土地增值税欠税事件	105
六、房地产行业的税收优惠政策	106
<b>第五章 股权投资及相关法律业务与税收</b>	111
<b>第一节 股权投资以及相关法律业务</b>	112
一、股权转让法律业务	112
二、股权投资相关法律业务	113
<b>第二节 股权投资及相关业务涉及的税种</b>	115
一、个人所得税	115
二、企业所得税	121
三、其他税种	123
<b>第三节 股权转让与税收筹划</b>	125
一、股权投资时的持股结构	125
二、股权投资的退出与税务筹划	127
三、股权转让涉及债权债务处理与税务	134
四、以股权进退模式的放贷解读	136

<b>第六章 企业并购重组与税务</b>	138
<b>第一节 企业重组法律业务</b>	138
一、企业重组概述	138
二、企业重组类型与税务	140
三、企业重组法律业务	141
<b>第二节 企业重组的税务</b>	143
一、企业重组的税收原则	143
二、企业重组涉及的税收	144
<b>第三节 企业重组中的所得税处理</b>	147
一、基本处理原则	147
二、法律形式变更企业税务处理	149
三、企业债务重组税务处理	150
四、企业股权收购、资产收购重组交易税务处理	151
五、企业合并、分立税务处理	153
<b>第四节 特殊性税务处理与实务</b>	154
一、特殊性税务处理的后果	154
二、实务中的特殊性税务处理	155
三、企业重组中的税收筹划	157
<b>第七章 公司管理层激励法律业务与税务</b>	159
<b>第一节 公司管理层激励概述</b>	159
一、股权激励的正负面影响	160
二、股权激励方式的确定需要考虑的要素	161
三、历史上成功的晋商身股制度介绍	161
<b>第二节 股权激励模式的选择与法律业务</b>	162
一、期权模式	162
二、增资模式	163
三、股权转让模式	163
四、干股模式	164
五、基于干股的奖金激励模式	164
六、股权激励涉及的法律问题以及其他	164
<b>第三节 公司管理层激励模式与税务</b>	165

一、激励收入与税收	165
二、单纯的奖金收入与税收	166
三、期权收入与税收	168
四、实股模式的税收考量	170
<b>第八章 涉外投资与税务</b>	174
<b>第一节 外资在中国的投资与税务</b>	175
一、外资投资的实体企业涉及的税务	175
二、非居民企业在中国的收益实现涉及的税务	176
<b>第二节 境外投资与税务</b>	180
一、境外投资的税收管理	180
二、境外投资与国际税收协定	182
<b>第三节 VIE 结构与税务</b>	183
一、VIE 结构概述	183
二、涉及的税收	184
三、税收风险以及筹划	186
<b>第四节 使用 SPVs 投资中国的税收考量</b>	191
一、SPV 投资中国的税收立法	191
二、汇丰控股创纪录的纳税	193
三、香港作为 SPV 地的简介	194
<b>第九章 其他民商事法律业务与税务</b>	196
<b>第一节 合同起草的税务问题把握</b>	196
一、合同中的税务问题以及争议	196
二、起草合同应考虑税务问题	199
三、货物买卖合同与增值税发票	200
<b>第二节 拟上市以及“新三板”公司的税收问题</b>	201
一、前期考虑的问题	201
二、拟上市以及“新三板”公司的常见税收问题介绍	203
<b>第三节 劳动合同与劳务合同的税收差异</b>	205
一、劳动合同与劳务合同概述	205
二、劳动合同与劳务合同税务处理	205
三、劳务报酬税务筹划	207

第四节 企业承包承租经营的选择与税收	210
一、企业承包承租经营业务涉及的税收	210
二、出包方的税务风险	212
第五节 财富传承与税收	214
一、遗产税概述	214
二、遗产税在中国	215
三、财富传承与税收	216
四、股权信托规划介绍	217
<b>第三篇 税收征管权限与法律责任篇</b>	
第十章 税收征管权限、行政复议和行政诉讼	223
第一节 税收征管权限	223
一、税收征管权利简单介绍	224
二、税款征收方式	226
三、税收保全措施	227
四、税收强制执行措施	228
第二节 违反税法的行政责任	229
一、税务行政处罚概述	229
二、税务行政处罚的种类	229
三、税务行政处罚的程序与执行	230
第三节 税务行政复议与行政诉讼	236
一、税务行政复议	237
二、税务行政诉讼	240
第十一章 危害税收征管的刑事犯罪	248
第一节 涉税犯罪概述	248
一、涉税犯罪立法变革	249
二、刑法中的涉税犯罪介绍	249
第二节 增值税发票	253
一、增值税发票概述	253
二、增值税发票	254

三、增值税管理的一个难题	254
四、为什么会存在虚开增值税发票	255
第三节 增值税与出口退税	258
一、出口退税制度介绍	258
二、出口退税率	259
三、出口退税的计算方式	259
第四节 虚开增值税发票涉及的犯罪	262
一、骗取出口退税罪	262
二、虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪	264
附录一 企业重组中的律师税法业务指引	267
附录二 中国对外签订避免双重征税协定一览表	284
附录三 典型案例	289
后记	333

# 第一篇 基础篇



“地皮刮尽,土地爷爷背井离乡;雨也抽税,老天公公不敢入京”,说得是苛捐杂税;“税收取之于民,用之于民,造福于民”,宣传的是现代税制,这也是我们最了解的一句税收宣传语;“无代表不纳税”等这些多多少少道出了一定税收的本质,有政权甚至是各种权力存在,就有收税,只不过在不同历史阶段以及不同的社会形态,它以不同的名字及以不同的征收方式出现而已。如人头(丁)税、耗羨、摊丁入亩、火耗归公、分税制等,从广义上讲,保护费也可归属于上述概念。以上提到的各种概念,在现代社会称之为税制。本章主要介绍税制的基本知识和基本概念。

## 第一节 中国目前税制

### 一、税制概述

#### (一) 税收制度定义

通常所说的税制就是税收制度的简称,一般也称为税法体系。笔者认为税收制度包含的概念更宽广,还应该包括税法体系的演变过程以及所处的社会背景。

从法律术语讲,一个国家的税收制度是指国家以法律形式规定的各种税收法律法规的总称,或者说是国家以法律形式确定的各种课税制度的总和。在既定的



管理体制下设置的税种以及与这些税种的征收、管理有关的,具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等。当然在中国税法还有多如牛毛的政策性文件。

从法律工作者角度看,了解税制主要就是了解税法(税法属于经济法部门下的一个亚分支),要知道政府每个征税行为以及税收处罚行为的法律依据。

## (二) 税收制度的内容

税收制度的内容包括税种的设计、各个税种的具体内容,如征税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、违章处理等。税收制度的核心是各种税种的设计。广义的税收制度还包括税收管理制度和税收征收管理制度。一个国家制定什么样的税收制度,是生产力发展水平、生产关系性质、经济管理体制以及税收应发挥的作用(取得财政收入时兼具调节收入分配,并维持交易的中性)决定的,这些属于经济学甚至是政治学需要研究的课题,也是下一步税种改革应该考量的,但一般与法律从业人员业务上的联系性不大。

税收制度的内容主要有四个层次:一是不同的要素构成税种,构成税种的要素主要包括纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税等。纳税人、征税对象和税率是三个最重要的基本要素。这与一份合同须要包括哪些条款有点类似;二是税种的设置以及每种税的征税办法,一般是法律形式确定,不同税种以法律形式确定的征税办法构成了税收制度。构成税制的具体税种,国与国之间差异较大,但一般都包括直接税、间接税及其他税种(如财产税、关税、社会保障税等);三是规范税款征收程序的法律法规,如税收征管法等;四是国与国之间,或者国家与地区之间的双边或多边税收协定。截至2013年6月底,我国已对外正式签署99个避免双重征税协定,其中96个协定已生效,和我国香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排。如中国内地与中国香港特区的《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》。

## (三) 税收制度的形式

一个国家税收制度的形式,可按照构成方法和形式分为简单型税制及复合型税制。

简单型税制主要是指税种单一、结构简单的税收制度。一般小岛型国家、小国会采取简单结构的税制,如一些离岸岛、中国香港地区。

复合型税制主要是指由多个税种构成的税收制度。中国是典型的复合型税制,税种多而杂,并且一个交易行为可能会涉及很多税种。

## 二、中国现行税种

### (一) 现行税种与分类

中国目前现行的税制中有 19 个税种(由于有些税种已经暂缓征收、停止征收或地方有权选择征收,具体税种数量不同教材表述不一致),按其性质和作用大致分为以下五类:

#### 1. 流转税类

流转税主要是指在商品和服务的流通环节,即生产、流通、加工、提供服务环节进行征税的税种。一般认为,我国的流转税包括增值税、营业税、消费税、关税共 4 种。增值税、营业税、消费税往往简称“增消营”,几乎所有的中国税制类的教科书都是按此排列,一些附加税也是以此为征税基础。

#### 2. 所得税类

所得税类是指对企业、其他经济组织、个人的收入或经营利润进行征税的税种。我国的所得税类包括企业所得税和个人所得税共 2 种。并不是所有的企业都缴纳企业所得税,如有些合伙企业是合伙人缴纳个人所得税。

#### 3. 资源税类

资源税类主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用的税种,包括资源税、城镇土地使用税、土地增值税共 3 种。

#### 4. 财产与行为税类

财产与行为税类主要是对某些财产和行为发挥调节作用,包括房产税、印花稅、车船稅、契稅等 4 种。

#### 5. 特定目的税类

特定目的税类主要是为了达到特定目的,对特定对象和特定行为发挥调节作用的税种。包括固定资产投资方向调节税(暂缓增收)、筵席税(地方政府自主决定是否开征)、城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税和烟叶税等 6 种。

表 1-1 中国税种以及分类

类别	税种	备注
流转税类	增值税、营业税、消费税、关税共 4 种	增值税、营业税、消费税很多直接简称“增消营”
所得税类	企业所得税和个人所得税共 2 种	预提企业所得税不是一个单独的税种,而是企业所得税的一种征收方式。
资源税类	资源税、城镇土地使用税、土地增值税共 3 种	土地增值税实际的征收方式与税法规定完全是两码事
财产与行为税类	房产税、印花税、车船税、契税等 4 种	房产税与现在比较热门并且为了可能开征的房地产税是不一样的
特定目的税类	固定资产投资方向调节税(暂缓增收)、筵席税(地方政府自主决定是否开征)、城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税和烟叶税	城市维护建设税属于“增消营”的附加税

备注:

(1)表 1-1 表示第一章的第一个表格,案例 1.1 表示第一章的第一个案例,这样在论述引用时,便于读者在阅读时查找。

(2)上述区分是一般而不是绝对的,车辆购置税也可以归类为一次性征收的财产税类,个人所得税也可以称之为杀富济贫的特定目的税类。

(3)第二章的税种介绍主要按上述分类进行。

我国目前的税收总收入中,增值税、营业税、消费税占 68% 左右,企业所得税和个人所得税占 25% 左右,其他辅助税种虽然数量较多,但占税收总收入比例不高。对于一般企业、个人经济业务中,一般涉及的主要税种为增值税、营业税、消费税、企业所得税、个人所得税、契税、房产税等。2014 年共组织税收收入 103768 亿元(已扣除出口退税),各税种收入明细见下表:

表 1-2 2014 年我国国内各税种收入明细

税种	金额(亿元)	同比增长	备注
增值税	30850	7.1%	扣除营改增转移收入因素后增长 2.5%
消费税	8907	8.2%	卷烟消费税 4823 亿元,增长 12.5%
进口货物增值税、消费税	14424	3%	主要是受部分大宗商品进口价格下滑等因素影响
出口退税	-11356	8%	2015 年开始,出口退税由中央财政全部承担

续表

税种	金额(亿元)	同比增长	备注
营业税	17782	3.2%	考虑营改增收入转移因素后增长 10.1% 房地产业营业税 5627 亿元,增长 4%;建筑业营业税 4789 亿元,增长 11%;金融业营业税 3817 亿元,增长 20.3%
企业所得税	24632	9.8%	工业企业所得税 7837 亿元,增长 5.6%;金融业企业所得税 7529 亿元,增长 20%;房地产企业所得税 2961 亿元,增长 3.9%
个人所得税	7377	12.9%	主力税种增长最快
关税	2843	8.1%	
证券印花税	667	42%	2014 年下半年的股市表现立竿见影
地方小税种	契税 3986 亿元,同比增长 3.7%;土地增值税 3914 亿元,同比增长 18.8%;耕地占用税 2059 亿元,同比增长 13.8%;城镇土地使用税 1993 亿元,同比增长 15.9%		

备注:

- (1) 上表根据财政部网站公布的 2014 年财政收入数据整理。
- (2) 如果把各税种看成是一支支蓝筹股,税收收入特别是税收的明细收入可以成为国民经济的晴雨表,各税种的增长情况可以看出 2014 年各行业的景气度。
- (3) 个人所得税增幅超过整体增幅将会成为一个新常态。

## (二) 现行税种形成的社会背景

1994 年税制改革形成我国目前以流转税为主的税制,主要是因为当时我国是一个生产力不高,人均国民生产总值较低且经济发展不平衡的发展中国家,企业整体经济效益较差,个人收入较低,加上税收征管水平还不高,因此,我国税收以流转税为主。流转税以流转额为征税对象,征税范围广泛,税源稳定,不受生产经营成本的影响,有利于保证国家的财政收入。另外,流转税计算简便,不涉及成本和费用的扣除,征管相对容易,税源也便于控制。流转税的缺点是税负不公,由于购买日常的吃穿住行产品都含税,这样越是收入低的人整体税负越高,假如富人一年承担了 10 万元的税(包括各种隐性承担的税),而其收入是 100 万元,其税负为 10%;而一个工薪阶层一年承担了 1 万元的税,其收入可能只有 5 万元,其税务为 20%。

相比之下,美国主要以企业和个人的收入为征税对象,且在经济管理、会计核算及税收征管方面(据说在计算机还没普及时,美国税务部门就以手工记录的方式

为纳税人建立税收档案)都是比较先进的,客观上为以所得税为主的税制实施奠定了基础。

1994年税制改革到现在已过去二十多年了,今天中国的经济现状与结构,企业与国民收入也今非昔比,为此,2013年11月9日至11月12日召开的十八届三中全会,通过了《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)。《决定》提出,财政是国家治理的基础和重要支柱,科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率,建立现代财政制度,发挥中央和地方两个积极性。“落实税收法定原则”被写入《决定》。国家税务总局也于2015年2月27日发布《关于全面推进依法治税的指导意见》(税总发[2015]32号)。未来几年,中国的税制可能会出现较大的变动。

## 第二节 税法的构成要素以及基本概念

### 一、税法的构成要素

税法的构成要素,相当于一份合同必备的条款。只不过税法不仅仅约束合同双方,税法属于国家层面的基本经济制度,合同的甲方是政府,乙方是纳税人。

税法的构成要素一般是指税法具有的基本要素的总称,既包括实体性的税种立法,也包括程序性的征管立法。税种立法的构成要素一般包括:总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

(1)总则。主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

(2)纳税义务人。在法学上称为纳税主体,主要是指一切履行纳税义务的人、自然人及其他组织。

(3)征税对象。在法学上称为纳税客体,主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为。这是区分不同税种的主要标志,我国现行税收法律法规都有自己特定的征税对象。比如,企业所得税的征税对象就是应税所得;增值税的征税对象就是商品或劳务在生产 and 流通过程中的增值额。

(4)税目。是各个税种所规定的具体征税项目。它是征税对象的具体化。比如,消费税具体规定了烟、酒等11个税目。

(5)税率。是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。我国现行的税率主要有:

①比例税率。即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。我国的增值税、营业税、资源税、企业所得税等采用的是比例税率。

②超额累进税率。即把征税对象按数额的大小分成若干等级,每一等级规定一个税率,税率依次提高,但每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算,将计算结果相加后得出应纳税款的税率。目前采用这种税率的有个人所得税,个人所得税目前实行3%—45%七档超额累进税率。对于律师而言,超额累进税率比较容易理解,等同于有些律师收入的分配方式。

③定额税率。即按征税对象确定的计算单位,直接规定一个固定的税额。目前采用定额税率的有资源税、车船使用税等。

④超率累进税率。即以征税对象数额的相对率划分若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级距的,对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前,采用这种税率的是土地增值税。

(6)纳税环节。主要指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。如流转税在生产和流通环节纳税;所得税在分配环节纳税等。

(7)纳税期限。是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。比如,企业所得税在月份或者季度终了后15日内预缴,年度终了后4个月内汇算清缴,多退少补;营业税的纳税期限分别为5日、10日、15日或者一个月,纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定,不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

(8)纳税地点。主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人(包括代征、代扣、代缴义务人)的具体纳税地点。

(9)减税免税。主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

(10)罚则。主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

(11)附则。附则一般都规定与该法紧密相关的内容,比如,该法的解释权;该法生效的时间等。

2015年3月通过的《立法法》修正案中明确了“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能制定法律。至于“纳税人、征税对象、计税依据”是否法定还有待确定。

## 二、基本概念

为了更好地对税收制度或者涉税问题有所了解,理解一些基本概念很有必要,有些对了解税收筹划、合理避税等十分有帮助。本书中可能会多次出现以下基本概念,为便于读者阅读,现对其进行简要介绍:

### (一) 税收中性

如果税收政策性文件规定,5年以内的二手房转让免征营业税,那么可能会存在这种荒谬的情况:同地段同类型的房屋,5年的二手房价格高过2年的二手房价格。在这里,就涉及税收中性问题。

税收中性属于经济学的概念,是指国家征税应避免对市场经济的正常运行进行干扰,特别是不能使税收超越市场机制而成为资源配置的决定因素。

完全的税收中性是不可能达到的,但是笔者认为目前我国在税收中性上做的不是很好,各种优惠政策、各种税收文件的政策变动等严重影响了税收应有的中性。例如,增值税6%到17%的多档次税率本身就违反税收中性原则。

### (二) 税负转嫁

向税务机关缴纳税款的人不一定是税收的实际承担者。如某4S店当年缴纳增值税1000万元,其实质只是就4S在其流转环节代缴的税款而言,真正负担该部分税款其实是个人购车者(如果单位购车者是一般纳税人,其实其最终也没承担购车的增值税款),这里就涉及税收负担转嫁概念。

税收负担转嫁,简称税负转嫁,就是纳税人不实际负担所纳税收,而通过购入或销出商品价格的变动,或通过其他手段,将全部或部分税收转移给他人负担。税负转嫁并不会影响税收的总体负担,但会使税收负担在不同的纳税人之间进行分配,对不同的纳税人产生不同的经济影响。税负转嫁是税收政策制定时必须考虑的重要因素。纳税人缴纳的有些税是能转嫁的,有些是不能转嫁的。

### (三) 直接税与间接税

直接税与间接税的分类方法是以税收负担能否转嫁为标准的。不能转嫁的为直接税,能转嫁的为间接税。

所谓间接税,是指虽然是由纳税人负责缴纳,但最终是由商品和劳务的购买者

即终端消费者承担。所谓直接税,是指纳税义务人同时是税收的实际负担人,纳税义务人不能或不便于把税收负担转嫁给别人的税种。属于直接税的这类税收的纳税人,不仅在表面上有纳税义务,而且也是实际上的税收承担者,即纳税人与负税人一致。

一般来讲,在世界各国税法理论中,以间接税为主体的税制结构的主要税种,包括增值税、营业税、消费税、关税。以直接税为主体的税制结构的主要税种,包括个人所得税、企业所得税、房产税、遗产税、社会保险税等。

相对而言,间接税对税收的征管能力要求比较低,直接税对税收的征管能力要求比较高。因此一般发展中国家的税制结构以间接税为主,发达国家的税制结构以直接税为主或至少间接税与直接税并重。我国的税制结构典型的是以间接税为主,我国目前的税收总收入中,增值税、营业税、消费税占60%左右。

由于间接税存在税负转移,最终是由商品和劳务的购买者即终端消费者承担,所以我国的许多同类产品的价格远远高于一些欧美国家的同类产品的价格,甚至中国制造的产品的价格在国内的价格也高于在国外的价格(因为出口时享受了退税等因素),如大名鼎鼎的苹果手机,基本都是在生产,但在美国、日本的零售价却大大低于中国,而在法国、德国的零售价与中国差不多,这中间主要的原因就是税收。相比而言,间接税比直接税,在调节收入差距的作用上有所欠缺,而且不利于交易,所以有专家指出,间接税为主的税收制度导致我国的普通民众税负痛感高,普通民众虽然缴纳或承担的税费绝对值不高,但相对值远远高于富豪。

#### (四)居民纳税人与非居民纳税人

2015年年初有媒体报道,随着越来越多中国公民和企业前往海外发展,中国税务当局也计划对他们的境外收入征税。根据中国政府的规划,在英属维尔京群岛设立名称隐晦的公司来隐瞒财富的北京亿万富翁,以及那些背井离乡在非洲和拉丁美洲生活及工作的广东推销员都是征税的目标。中国税务官员正在要求这些公民如实申报在海外的收入。美国计划对跨国企业的海外收益征税,并已纳入2016年财年美国联邦政府预算案,一旦方案通过,这些将巨额利润放在海外的IT巨头,将迎来百亿美元级的超大税单。一些持有美国护照的人无奈的主动放弃美国国籍,部分是基于规避美国对其全球收入进行征税。这里就涉及居民纳税人的概念。

居民纳税人是指在中国境内有住所或者无住所而在境内居住满一年的个人。



为了有效地行使税收管辖权,我国根据国际惯例,对居民纳税人和非居民纳税人的划分采用了各国常用的住所和居住时间两个判定标准。非居民纳税人是指在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满一年的个人。相应的还有居民企业与非居民企业的区分。居民企业,是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。非居民企业,是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业。居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

利用居民纳税人与非居民纳税人是一种常用的税务筹划方式,特别是一些跨国公司,这些跨国公司基于不同国家地区的税收差异,往往会有一个团队利用居民纳税人与非居民纳税人进行税务筹划。

### (五) 重复征税

一升汽油的零售价中含有消费税、增值税等;房屋租赁收入要缴纳营业税、房产税。这里就涉及重复征税问题。

重复征税就是对同一征税对象征收多种税或多次征税。具体地说,指同一征税主体或不同征税主体对同一纳税人或不同纳税人的同一征税对象或税源进行两次或两次以上的征税行为,一般情况下是两次重复征税,即双重征税。包括国内重复征税和国际重复征税。

重复征税主要有以下几种:

- (1) 对同一商品流转额课征多种税收;
- (2) 一种税收在商品流转的各个环节上多次课征;
- (3) 在工业生产中对原材料和中间产品、出厂成品分别征税;
- (4) 对涉及各国税收管辖权的同一征税对象,两个国家都进行征税,即国际间的双重课税。

我国新中国成立初期的工商税制采取多种税、多次征的复税制,主要表现为按当时的税收制度,同一产品的流转额要缴纳货物税、工商税、印花税等,而且同一产

品每进行一次销售,都要缴纳营业税和印花税。

重复征税不能体现税收的合理负担原则,不利于经济发展。我国目前税种多而杂,并且一个交易行为可能会涉及很多税种。如房屋租赁,可能需要交纳营业税、房产税、所得税等;一笔股权转让可能涉及所得税、印花税等。我国的普通民众税负痛感高的另一个主要原因就是重复征税。

营业税属于典型的对交易重复征税,理论上讲,如果一套商品房不增值,在流转到18次后,政府收的营业税以及附近税费将超过该套房屋的价值。

#### (六) 正税与附加税费

地方官征收钱税时,会以耗损为由,多征钱银,便称为火耗或耗羨,但耗羨的范围大于火耗,耗羨还包含雀鼠耗等。耗羨其实质就是附加税费。雍正二年正式实施耗羨归公,最早在山西推行,二年七月,正式推广至全国,将明朝以降的“耗羨”附加税改为法定正税,并制度养廉银,用意在于打击地方官吏的任意摊派行为。上述情况,在现代税制中对应的就是正税与附加税费。

附加税,“正税”的对称。指随正税按照一定比例征收的税。其纳税义务人与独立税相同,但是税率另有规定。附加税以正税的存在和征收为前提和依据。从中国现行税制看,附加税包括两种:

(1) 根据正税的征收同时而加征的某个税种。这种作为税种存在的附加税,通常是以正税的应纳税额为其征税标准。如城市维护建设税,是以增值税、消费税、营业税的税额作为计税依据的。

(2) 在正税征收的同时,再对正税额外加征的一部分税收。这种属于正税一部分的附加税,通常是按照正税的征收标准征收的。如与外商投资企业和外国企业所得税(现已废除,内外资企业已统一征收企业所得税)同时征收的地方所得税,是附加于外商投资企业和外国企业的所得税,按照一定比例(应纳税所得额的3%)加征的税收,即为此种附加税。这里的地方所得税实际上是外商投资企业和外国企业所得税(现该税种以与内资企业所得税合并统一为企业所得税)的一部分。

我国现今附加税费的征收,通常都有税法指明的特定目的,如增加社会福利、发展教育、建设水利以及满足地方政府的财政需要等。但事实上很多附加税名不副其实,附加税其实就是重复征税。

#### (七) 应纳税额与应纳税所得额

两个看似相似的概念,其实相差很大。

这两个概念一般对税法不熟悉的人比较容易混淆。应纳税额是指企业按照税法的规定,经过计算得出的应向税务机关缴纳的税收金额。一般而言:

应纳税额 = 应纳税所得额 × 税率 - 减免税额 - 抵免税额。

应纳税所得额是企业所得税的计税依据,按照企业所得税法的规定,应纳税所得额为企业每一个纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额。应纳税所得额的正确计算直接关系到国家财政收入和企业的税收负担,并且同成本、费用核算关系密切。

通俗地讲,应纳税所得额可以看成整个蛋糕,应纳税额可以看成政府部门分到的那部分蛋糕。

#### (八) 价内税与价外税

如果你在日本商场购物,你会发现商品价格标签中会有两栏,即价格和税金,在法国、德国等国家的购物小票上你会发现你支付的价款中包括价格以及 VAT (增值税) 两项。这就是价外税在生活中的体现。

价内税是由销售方承担税款,销售方取得的货款就是其销售款,而税款由销售方来承担并从中扣除。因此,税款等于销售款乘以税率。营业税就是典型的价内税。

价外税是由购买方承担税款,销售方取得的货款包括销售款和税款两部分。由于税款等于销售款乘以税率,而这里的销售款等于货款(即含税价格)减去税款,即不含税价格,因此,税款计算公式演变为:税款 = [货款 / (1 + 税率)] × 税率。增值税就是典型的价外税。

“营改增”前,律所收取 1 万元律师费,其营业收入就是 1 万元,并须要缴纳 500 元营业税,500 元属于价内税;“营改增”后,律所(一般纳税人)收取 1 万元律师费,其营业收入就不是 1 万元,而是:货款 / (1 + 税率) = 1 万 / (1 + 6%) ≈ 9434 元,增值税款 = [货款 / (1 + 税率)] × 税率 = 566 元,566 元税款属于价外税,律师的营业收入从财务报表上反应的应该是 9534 元而不是原先征收营业税前的 1 万元。

价内税与价外税表面上最直接的区别在于计算税款的应用公式的区别:

价内税:税款 = 含税价格 × 税率

价外税:税款 = [含税价格 / (1 + 税率)] × 税率 = 不含税价格 × 税率

### (九) 转移定价

你会发现有些跨国公司经营情况很好,但所缴纳的税却不多。许多外商投资企业一方面连年亏损,另一方面却不断追加投资,扩大经营规模,属于“常亏不倒户”。这可能是转移定价在起作用。

转移定价是指跨国公司(或跨地域经营企业)内部,在母公司与子公司、子公司与子公司之间销代产品、提供商务、转让技术和资金借贷等活动所确定的企业集团内部价格。利用转移定价,逃避我国税收管辖,最大限度的获取利润。跨国公司在国际激烈的竞争环境中,为了获取最大限度的利润,满足其专业分工和协作的要求,通常从世界市场的大范围出发,利用转移定价这种手段规划其生产和销售,使之更有效地组织经济要素的投入。

相应的税务机关有权对企业的转让定价、预约定价安排、成本分摊协议、受控外国企业、资本弱化以及一般反避税手段根据独立交易原则进行特别纳税调整。

### (十) 纳税义务人和代扣代缴义务人

工薪族是个人所得税的纳税主力军,但绝大部分人从未与税务局直接打过交道,这是因为你缴纳的个人所得税是单位发工资时就代扣代缴了。

纳税义务人简称纳税人,是指税法中规定的直接负有纳税义务的单位或个人。每种税收都有各自的纳税人。纳税人究竟是谁,一般随课税对象的确定而确定。例如个人所得税中工资、薪金所得,其纳税人是有工资、薪金所得的个人,房产税的纳税人是产权所有人或者使用人,契税是以所有权发生转移变动的不动产为征税对象,向产权承受人征收的一种财产税,其纳税人是产权承受人。同一种税,纳税人可以是企业、单位和个人,如增值税,企业生产销售的产品,纳税人是企业;个人销售的产品,纳税人就是个人。

代扣代缴义务人简称扣缴义务人,扣缴义务人既非纯粹意义上的纳税人,又非实际负担税款的负税人,只是负有代为扣税并缴纳税款法定职责之义务人。他的义务由法律基于行政便宜主义而设定,为法定义务。他同样要面对国家和征税机关,常常会同时扮演纳税人的角色,他们的很多基本权利应该是一致的。因此把扣缴义务人与实际纳税人一起归入纳税人的概念范畴,在实际的税收征纳关系中,有利于保护扣缴义务人在税法上的权利。

### (十一) 避税港

2015年年初,李嘉诚发布消息,对其旗下的长江实业、和记黄埔进行重组,部分公司注册地由香港变为开曼群岛。这些商界大佬为什么会把公司注册在这些费很大劲才能在地图上找到的小岛。

同时你也许会发现你身边的有些老板,他名下控股公司注册地可能是在塞舌尔或英属维尔京群岛等他从来都不会踏足的地方。避税可能就是 he 考量的一个重要因素之一(当然还有许多考量因素)。

避税港指的是税率很低,甚至是完全免征税款的国家或地区,但可能只有个别税种较低,适用于特定分类的个人或商业机构。避税港类型的选择取决于该国或该地区的政治、经济、社会、资源、地理位置等因素。通常分为三种类型:

第一类为无税避税港。不征个人所得税、公司所得税、资本利得税和财产税,如塞舌尔、百慕大群岛、巴哈马、瓦努阿图、开曼群岛等。

第二类为低税避税港。以低于一般国际水平的税率征收个人所得税、公司所得税、资本利得税、财产税等税种,如列支敦士登、英属维尔京群岛、荷属安的列斯群岛、中国香港、中国澳门等。

第三类为特惠避税港。在国内税法的基础上采取特别的税收优惠措施,如爱尔兰的香农、菲律宾的巴丹、新加坡的裕廊等地区。

个人要受益于避税港的其中一个方法,就是迁徙到该地区,使法律上只需缴交税项给免税港政府。另外,个人或商业机构也可以在避税港成立附属机构或独立的法律实体(即公司或普通法法制里的基金),资产移动到新公司后便可再套现获利,从而缴交较低或者免除税款。不过,利用这种方法到底算是避税还是逃税,难以一概而论。这视相关国家或地区,还有相关的个人或机构的个别情况而定。

当然有避税措施,就会有反“税基侵蚀和利润转移”(BEPS, Base Erosion and Profit Shifting)的避税政策。

### (十二) 公允价值

你自己的房子,你可以决定以1万元的价格转让给别人。不错,这是所有权的自由处分权,但是抱歉,税务局要按照同地段同类型的房屋价值如100万元为基础向你征税,这是公权力。私权利的自由处分不能规避公权力。按照同地段同类型的房屋价值征税就涉及了税法上的公允价值概念。

公允价值在《企业会计准则》上定义为“资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额”。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉市场情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。购买企业对合并业务的记录需要运用公允价值的信息。在实务中,通常由资产评估机构对被合并企业的净资产进行评估。

### (十三) 实质重于形式

某公司将其刚刚成立的一个房产项目公司 100% 股权平价转让给受让方,税务机关可能会认为实质是就是转让土地使用权。这里就涉及实质重于形式这一概念。

实质重于形式其实是一个会计核算的概念,即要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不仅仅以交易或者所涉事项的法律形式为依据。“实质”强调经济业务的经济实质,“形式”强调经济业务的法律形式。例如,企业按照销售合同销售商品但又签订了售后回购协议。虽然从法律形式上实现了收入,但如果企业没有将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,没有满足收入确认的各项条件,即使签订了商品销售合同或者已将商品交付给购货方,也不应当确认销售收入。实质重于形式的典型运用有:融资租赁、售后回购、售后回租、关联关系确定、合并报表的编制等。

但在征收方面如果税务机关滥用实质重于形式,笔者认为不妥,这不符合十八届三中全会确定的“税收法定原则”。如果税法有漏洞,应该是完善税收而不是滥用实质重于形式这一理由,否则税务机关的权力边界就不清楚,就会存在较大的寻租空间,加剧社会不公。

## 第三节 中国税收管理体制

### 一、概述

税收管理体制是财政管理体制的重要组成部分。从法律工作者角度看,税收管理体制就是包括税收实体法与税收程序法两方面的法律制度制定与执行。

税收管理体制是指一个国家税收法令政策的制定和贯彻执行,以及税收管理的实现和税款的征解入库等,都必须依靠各级政府的协同活动才能顺利完成。同