

税收问题研究

SHUI SHOU WEN TI YAN JIU
SHUI SHOU WEN TI YAN JIU

张永忠 杜永奎 著



四川大学出版社

税收问题研究

SHANGHAI UNIVERSITY PRESS

ISBN 7-309-04611-9

上海大学出版社

税收问题研究

SHUI SHOU WEN TI YAN JIU
SHUI SHOU WEN TI YAN JIU

张永忠 杜永奎 编著



四川大学出版社

责任编辑:徐 凯
责任校对:王 冰
责任印制:李 平

图书在版编目(CIP)数据

税收问题研究/张永忠, 杜永奎著.—成都: 四川大学出版社, 2008.10

ISBN 978-7-5614-4170-1

I. 税… II. ①张…②杜… III. 税收管理—研究—中国
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 163826 号

书名 税收问题研究

著 者	张永忠 杜永奎
出 版	四川大学出版社
地 址	成都市一环路南一段 24 号(610065)
发 行	四川大学出版社
书 号	ISBN 978-7-5614-4170-1/F·561
印 刷	成都荣军厂告印务有限责任公司
成品尺寸	148mm×210mm
印 张	8.75
字 数	218 千字
版 次	2008 年 10 月第 1 版
印 次	2008 年 10 月第 1 次印刷
定 价	22.00 元

版权所有◆侵权必究

◆读者邮购本书,请与本社发行科联系。电话:85408408/85401670/85408023 邮政编码:610065

◆本社图书如有印装质量问题,请寄回出版社调换。

◆网址:www.scupress.com.cn

前 言

税收是分割社会财富的利器，对国家和公民都有至关重要的影响。在我国，税收问题越来越成为全社会关注的热点。笔者以强烈的使命感，一直在关注、思考和研究我国的各种税收热点问题。

我国的现代化进程必然要求税收的现代化，即税的观念、理论、制度由国家本位与义务本位向纳税人本位和权利本位的转型。这又首先要求对税的基本概念进行重构，因为以支撑国家本位、义务本位之税的陈土朽木不可能建造起纳税人本位、权利本位之税的现代化高楼大厦。

税的基本原则是税收行动指南，是税的观念、理论和制度之间的桥梁，其重要性不言而喻，因而一直成为税收理论和实践中的热点。但税的基本原则是什么？其结构怎样？整体功能如何？这些最基本的问题恰恰被忽视了，由此导致了理论的混乱，对税收实践也造成了不小的影响。

无论是税的理论研究，还是税的实践，纳税人权利问题都是其突破口，因而成为不可动摇的热点。但是纳税人的权利从哪里来？有哪些？其属性和层次如何？如何配置？怎样行使？怎样保护？这些问题远未获得较好的解答。

税收问题热还表现为在理论和实践中产生了各种各样的难题，如纳税人权利是不是仅为《税收征管法》规定的权利？扣缴义务人是相关义务主体，还是法定代理人，还是纳税人之外的第三人，还是行政委托人，还是行政助手，还是双重性格主体？税收计划是不是计划经济的产物？税收计划该不该取消？税收计划是不是指令性计划？税收计划是不是依法纳税的对立物？我国应该制定税收基本法，还是税收通则法？我国是否应该建立税务警察？这些问题的解答既有意义，又非常具有挑战性。

在我国，“三农问题”是一个备受关注的问题，而税收又是导致“三农问题”的重要原因，也是解决“三农问题”的一把钥匙，因而成为又一个热点就是理所当然的了。

今天，税收已与我国公民的生活息息相关，比如个人所得税、社会保障税等已成为每个公民关心的事。同时，全社会也在期望和要求税收在环保、区域开发、地方财政解困、促进对外投资、发展旅游事业等各个方面大有作为。

还有一个税收热点不容忽视，那就是税收筹划。税收筹划能在实现国家政策意图的同时，节约经营成本，为纳税人带来实实在在的利益，不仅要热，而且必然会火起来。但其中有两个问题无法回避，一是在利益驱使下，税收筹划极易异化为偷税或避税；二是税收筹划技术性强，纳税人需要专业性的帮助。

本书就是对上述税收基本概念、基本原则、纳税人权利、税收理论难题、税收与“三农问题”、税制改革、税收筹划进行的专题研究。

笔者写作本书的目的是采用独特的视角和方法，创造较高的创新价值，制定出有说服力和可行的解决方案，解决税收中出现的一些问题。

本书的研究焦点比较自觉地集中在了“开拓新领域”和“逆研究”两个方面，即为社会关注，但不为学界所研究的领域；或者是研究时间较长，已形成比较一致的看法，似乎无再研究的必要的领域，可事实上却是似是而非的领域，笔者拟通过对以上领域的研究以形成自己的特色。至于结果如何，只能由读者评说了。

本书由张永忠、杜永奎两人共同完成，每人完成的字数正好各占一半，全书的设计统撰工作由张永忠完成。

值本书出版之际，笔者要感谢同学和朋友马衍伟、付春香、李秉文的大力支持，感谢黄丽女士的热情帮助。

税收问题非常复杂，笔者水平有限，书中错漏在所难免，欢迎各位读者批评指正。

张永忠 杜永奎

2008年7月

目 录

第一章 税收基本概念研究	1
第一节 税的基本概念的重构	1
第二节 研究税收新特征应有的基本认识	9
第三节 税收的强制性	13
第二章 税收基本原则研究	23
第一节 税法基本原则基本问题	23
第二节 “跛脚”的税收法定原则	39
第三节 税收法定理论研究需要层次论	44
第三章 纳税人权利研究	54
第一节 纳税人权利问题解析	54
第二节 税法的平衡问题探讨	61
第三节 纳税人基本权利的属性和层次	72
第四节 唤醒纳税人意识	80
第四章 税收理论难题研究	88
第一节 分析几个错误的税收观念	88
第二节 扣缴义务就是纳税义务	96
第三节 税收计划问题的政府预算学解析	104
第四节 税收基本法的调整对象分析	112

第五节	在应否建立我国税务警察研究中被忽视的重要问题	117
第六节	纳税人权利义务对称的绝对性与相对性	124
第七节	应该抛弃主体税种理论的理由	136
第八节	修宪后税款征收之“征收”的去留	141
第九节	单个纳税人·各类纳税人·全体纳税人	146
第五章	税收与“三农问题”研究	153
第一节	废除农业税势在必行	153
第二节	推动农业科技制度创新的财税措施	160
第三节	我国财税促农政策的转变与重点	167
第四节	国外运用税收政策推进农村水利基础设施建设的成功经验	175
第六章	税制改革研究	187
第一节	我国个人所得税改革的根本问题	187
第二节	我国社保筹资费改税的必然性	193
第三节	努力提高我国税制的绿色水平	197
第四节	促进西部开发的税收作为	202
第五节	财产税应当成为我国地方税的主体税种	207
第六节	鼓励对外投资的税收政策建议	223
第七节	促进我国旅游业发展的税收对策研究	229
第七章	税收筹划研究	241
第一节	税收筹划的一般方法	241
第二节	无差异点技术在税收筹划中的运用	250
第三节	企业合并中的税收筹划运用	255
第四节	“香港再开票公司”避税原理与内地税务局反避税方法	262
第五节	税务经理人的使命及其业绩考评	265

第一章 税收基本概念研究

第一节 税的基本概念的重构

随着对税的研究的逐步深入,经济学和法学不约而同地都将纳税人权利的研究推到了前台,都从各自学科角度对税的国家本位、义务本位进行了批判,对税的纳税人本位、权利本位在市场经济中的必然性进行了论证,并在积极努力地促成我国的税的观念、理论、制度由国家本位、义务本位向纳税人本位、权利本位的转型,而此时根据权利与义务统一的要求,对税的基本概念的重构,则是两学科共同面对的一个重要问题,因为以支撑国家本位、义务本位之税的“陈土朽木”不可能建造起纳税人本位、权利本位之税的现代化“高楼大厦”。

一、税的名称

税的名称繁多,仅自身含有“税”字的词,就有税收、赋税、租税、课税、捐税等等。其中“税收”是我们最为熟

悉的一个，也早已扎根于我们的观念深处，但这一名称至少有两点不足：一是“税收”一词的视野狭小，只“盯着”税款收入，割裂了税的缴纳与使用两个方面的有机联系，破坏了尽纳税义务与享受消费公共产品权利的统一，将纳税人置于只尽纳税义务、不享受消费公共产品权利的境地。这种税的观念必然导致纳税人一方面对纳税没有起码的认同感，利用一切手段抵制纳税；另一方面又把自己享受到的公共产品当成政府职员的恩赐，颠倒了纳税人与政府职员的关系，同时，对政府职员贪污、挥霍、浪费税款的行为无动于衷，使税款的使用失去了最有效的监督。二是“税收”一词的关键在于“收”字，表明税乃由国家向纳税人收取，国家是使动者，而纳税人是被动者，自然以国家权力为主、纳税人权利为次。^[1]正因如此，在过去的几十年里，我国干脆将税收称作国家税收。但这种纳税者全体与国家不平等的税观念，直接违背了主权在民的宪法精神，彻底否定了纳税人主权，也使纳税人与国家的交换失去了平等的基础，形成国家的卖方霸权，导致国家肆意侵犯纳税人的财产，强卖其公共产品，同时也决定了对纳税人自觉纳税的企求，只能是国家的一厢情愿。与“税收”相似，“课税”“赋税”“捐税”这三个词都割裂了税的缴纳与使用的有机联系，只讲义务，不讲权利。但“课税”特别突出了国家征税的霸权地位，是一个比“税收”更不恰当的词语；而“赋税”一词，则突出的是税的负担、交付、义务，比“课税”和“税收”稍好一点；至于“捐税”一词则折射出的是贡献和牺牲的含义，令人对税的正当性产生怀疑，另外，“捐税”容易与具体税种名称相混淆，而“税捐”一词也容易让人误解，好像指两类税，不过，“捐税”一词的优点是其暗含的主体是纳税人而不是国家。

与其他四个词不同，“租税”一词的“租”有使用费的含义，可以揭示纳税人和国家的交换关系以及税的正当性，使税

的缴纳与使用两个方面有机统一；同时，“租税”暗含的主体同样是纳税人，揭示了纳税人的主权，并能由此顺利推导出税与宪法的必然联系和税的法定主义原则。因此，“租税”应成为现代民主法治国家税的理想名称。由此可见，德国、日本和我国台湾地区使用“租税”这一名称绝非偶然。

二、税的概念

税的传统概念更是数不胜数，但尽管各概念所依据的理论、着眼点和侧重及表述各有差异，但其根本的缺陷是共同的：一是主语或主体为国家，否定纳税人主权；二是纳税人权利与义务不统一。因此，重构税的概念必须首先弥补上述缺陷，但同时还应特别注意表述的精练，并应能容易地从中推导出税的基本理论及其体系框架。

笔者认为，“租税是人民为享受公共产品而支付的价款”这一概念正可以满足上述要求。很明显，这一概念所依据的理论是交换论或价格论，征纳双方的权利义务明确而统一，税的正当性不证自明，纳税人是在为自己纳税；同时，根据纳税人公共产品消费者的身份地位，运用一般消费者主权理论就能够容易地推导出纳税人主权，纳税人只为自己作出选择并满意的公共产品（否则谈不到享受）纳税；从主权实现的目的和方法出发，就能推导出宪法契约、税的法定主义原则和民主政治建设。此时，税的职能和作用也只能从纳税人的视角去寻找，传统税的“收入职能”“调节职能”就要被“实现公共产品的购买”所替代，因为国家税款收入的取得就是纳税人公共产品购买的实现；同时，国家对经济社会的调节也是纳税人必需的公共产品，而传统颇有争议的税的“监督职能”，则毫无争议地成为税的基本职能，只是纳税人变成了监督主体，国家（政府）则反过来变成了被监督的对象；至于税的作用，则要围绕“保障人民福利不断增长，推进民主法制建设”进行阐述。这样，就能重构出税的基本理论及其体系框架。

另外有两点需要说明：一是“人民”一词的运用。很显然，在此用“纳税人”一词是不恰当的，跟“纳税人”概念相比，税的概念是个先在概念，因而不能用纳税人的概念构造税的概念；而“公民”一词指取得某国国籍的人，界定明确，无法涵盖一国所有税款的缴纳者或实际负担者；至于“国民”一词，其意指个体，而纳税人权利的根本是由宪法规定的纳税者全体的权利，因此，“国民”一词也不适当；只有“人民”一词才是集合概念，符合纳税人根本权利的主体资格，另外，在此用“人民”一词，还能使纳税人主权与人民主权联系起来。二是之所以将税定义为一种物，而不是某种活动或某种关系，是因为定义为物最简单，而上述概念本身就有“活动”和“关系”的含义，从某一角度看，税这一“物”就是“活动”或“关系”。这样定义既精练又便于一般纳税人理解和接受，还便于学界在这一最基本问题上达成共识，又不妨碍各自从不同学科、不同角度进一步论述。在此，我们还可以想象一下马克思对“资本”这一概念的定义，就资本的复杂性，资本最有可能被定义为某种关系，最起码也要被定义为某种活动，但马克思却将其定义为物：“能够带来剩余价值的价值。”因为若不如此，马克思关于资本及其运动的理论还不知道要高深难懂到什么程度，资本的概念也绝不会成为一般人都能熟记于心的经济学常识。

传统税的特征被认为是税与其他财政收入相比较而表现出的不同或独特性，因而被称作税的形式特征，亦称“三性”，即税的强制性、无偿性、固定性。通过几十年的反复强调，传统的“三性”特征已成为人们思想里非常顽固的观念，并成为人们对税最本质的特征的认识，但这种认识对现代税而言是错误的。“强制性”强调的是国家征税的霸权，从根本上否定了纳税人主权；“无偿性”破坏了权利与义务的统一，使国家只有权利，没有相应的义务和责任，导致其不断产生扩权的冲

动；而纳税人只有纳税义务，没有相应的权利和回报，使税成为人民和国家对立的根本原因。这就决定了纳税人要千方百计逃税避税，甚至不惜身受重罚，而且，“无偿性”与“强制性”互为因果，相互强化，使国家无异于手持刀枪的强盗，可以对人民的财产肆意抢掠；“固定性”表面上是为了确保国家“征之有度”，防止滥征，其实质是国家不讲诚信的自我承诺，并且将“确定性”说成了“固定性”的这种自我约束剥夺了人民制定税法的权利，使国家的“强制的”“无偿的”征税失去了人民的制约，得不到监督。因此，必须将税的传统“三性”从人们的观念深处连根拔除，必须重新解释市场经济条件下现代税的特征、概念，重新武装人们的头脑。还要让人们认识到税的特征是税的本质的外在表现，而不仅仅是税的形式上的特性，税的新特征应揭示纳税人权利本位、权利视角下税的本质；税的新特征应是市场经济条件下私人产品和公共产品差异比较的结果，而不仅仅是税与其他财政收入相比较而表现出的不同或独特性。由此，税的新特征应被解释为“受益性、法定性、强制性”^[2]。

“受益性”指的是一方面人民因纳税而应享有公共产品的消费权，国家（政府）必须承担为人民提供满意的公共产品的责任和义务，另一方面纳税人主权能保证人民公共产品消费权的实现。“法定性”就是税收法定主义原则，是指国家对税的征收和使用必须经人民的同意，必须严格按照人民制定的法律进行，是保障人民财产权不受国家肆意侵犯和保证人民实际享有公共产品的消费权的根本，也就是纳税人主权。“强制性”是自愿性的对称，是指对税的缴纳必要的强迫，是在特别情形下为保证税款不致流失而采取的特别措施和对违反税法规定的行为的惩处。新“三性”的相互关系是：受益性是目的，法定性是保障，强制性是补充。

三、纳税人的概念

“纳税人亦称‘纳税义务人’或‘课税主体’，是税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人。”^[3]这是传统的纳税人的概念。以现在的认识看这一概念，其内涵缺陷在于对纳税人本质属性认识的错误。其一，只将纳税人看成了义务主体，而没有将其看成权利与义务的统一体；其二，我国流转税为价内税，流转税税款的实际承担者是广大的消费者，是他们真正承担了纳税义务，而并不是税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人——消费品的销货方，他们并不真正负有纳税义务，只是直接负有集中广大的消费者已经实现的税款而代为统一缴款的义务，这只是一种征税技术，只不过被价内税的形式遮蔽了，但纳税人的本质属性应该是是否实际承担税款而不是是否直接负有缴款义务。因此，我国流转税的纳税人是广大的消费者，而不是税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人。这一概念的外延缺陷是只包括税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人，将更多的税款实际承担者排除在外。单就我国的自然人而言，一般的消费者被排除在外，只包括缴纳个人所得税的那一部分，绝不会超过消费者总数的10%。当然，这一缺陷是由其内涵的缺陷直接导致的。传统的纳税人概念带来的危害是巨大的：一是使广大的消费者无法认知自己纳税人的身份，对税的征纳和使用漠不关心；二是使所有的单位和个人都极力避免自己成为纳税人，因为只有义务，没有权利。还有一个与纳税人概念相关的问题需要注意，即流转税的价内税形式问题。流转税的价内税形式掩盖了广大的消费者实际纳税的事实，使其既没有税感受，也没有税意识，即对税的纳付没有痛苦感，纳了税也不会产生权利要求。

目前学界对传统纳税人的概念批判较多，但还没有人对纳税人的概念重新定义。笔者认为，应将其定义为“纳税人是指税款的一切实际承担者”。在此，有三个问题需要解释：一是

在定义中似乎应加上“(纳税人)是权利与义务的统一体”，道理自然不错，但这一含义已在它的先在概念——税的概念中明确，另外还要在税权概念或纳税人权利概念中进一步明确，因此，没有必要再加这么一句。二是为什么纳税人是税款的实际承担者？因为作为权利，纳税人可以享受公共产品，监督和控制国家行为，这就需要真正付出，真正承担义务，而不是仅仅替人履行了纳税手续。三是既然那些目前“税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人”——消费品的销货方不是纳税人，那么他们是什么人？他们只是某一具体流转税种的缴款人，顶多是该税种的代收代缴人。当然，纳税人概念异常复杂，比如纳税人有纳税者个体和纳税者整体的区别，与征税机关相对的是纳税者个体。而与国家（政府）相对的是纳税者全体，纳税者个体和纳税者全体所享有的权利和行使的方式都各不相同。只是这些对纳税人概念的划分和纳税人概念的种概念研究的问题，不是本书的任务。

四、税权与纳税人意识

“税权”是一个最先由官方使用的词汇，只是对税收立法权、税收征管权和税收收益权等税收权力的公因式提取，是对税收立法权、税收征管权和税收收益权等税收权力的统称，在使用之初只是一种方便的称呼，没有也不需要理论上的论证，但其使用频繁，影响很大。作为国家本位、义务本位观念下的产物，传统的税权概念尽管内涵和外延都不明确，但其只强调国家权力和纳税人的义务，忽视纳税人权利则是必然的。这一缺陷在今天已为学界所认识，但现在使用的税权概念仍然存在问题，一是没有权威的解释，大家都根据各自的理解使用“税权”一词，比较混乱；二是对税权概念的解释研究已呈现出复杂化倾向，而越复杂越难达成共识。笔者认为，应将税权概念定义为：“税权是税的权利和权力的统称。”理由有三：其一，这一概念反映了税权和税的权利、权力关系的本质，即在税的

权利与权力之上并不存在更高一级的税的权利或权力，避免了对税权概念解释研究的复杂化；其二，弥补了传统税权概念只强调国家权力和纳税人的义务，忽视纳税人权利的缺陷，即对税的权利与权力同等重视；其三，尊重历史。“税权”一词已有非常广泛的实际影响，不能轻言抛弃，并且，对其定义仍应采用提取公因式法，即税权是税的权利与权力的统称。

作为税的基本概念，税权概念和纳税人概念一样，是法学、经济学和政治学的共同概念和“公因式”，而不仅仅是一个法学概念。“税权是税的权利和权力的统称”，这一概念的理论价值在于：给纳税人权利的研究提供一个较好的支点，为研究税的权利与权力及其相互关系，为纳税人、国家（政府）、征税部门的相互关系及其权利和权力的合理配置提供平台。

过去，政府特别强调纳税意识，但只是一味地、片面地强调纳税意识、纳税义务，忽视了税的权利意识的重要性，否认和剥夺了纳税人权利，其根本原因在于纳税人只被视为义务主体，而不是权利与义务的统一体。但其忽视、否认和剥夺纳税人权利的结果是根本不可能形成真正的纳税意识，更不可能形成真正的自觉纳税意识。因此，必须构造纳税人意识概念，纠正片面强调纳税意识的错误认识，努力培养全社会的纳税人意识。

笔者认为，应对纳税人意识的概念进行如下定义和解释：纳税人意识是纳税人对自身作为负有纳税义务和享有公共产品消费权的统一身份的认知，是对自身利益、地位及其实现方式等的认知与内心要求，同时也是对自身应负纳税义务的认同。纳税人意识从低到高，依次由权利意识、主权意识、平等意识、诉讼意识、参政意识五个层次构成，而这五个层次的背面就是程度不同、依次递进的纳税人意识。这一概念包含了三层含义：一是揭示了纳税人与纳税人意识的关系：纳税人意识是由纳税人身份决定和产生的，是真正的纳税人身份在纳税人