

税收契约理论研究

林晶 著

光明日报出版社

税收契约理论研究

林晶 著

光明日报出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收契约理论研究 / 林晶著. — 北京: 光明日报出版社, 2016.6

ISBN 978-7-5194-1181-7

I. ①税… II. ①林… III. ①税收理论—契约—研究
IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 149348 号

税收契约理论研究

著 者: 林 晶

责任编辑: 李 娟

责任校对: 戎佳雨

封面设计: 信利文化

责任印制: 曹 净

出版发行: 光明日报出版社

地 址: 北京市东城区珠市口东大街 5 号, 100062

电 话: 010-67022197 (咨询), 67078870 (发行), 67019571 (邮购)

传 真: 010-67078227, 67078255

网 址: <http://book.gmw.cn>

E-mail: gmcbs@gmw.cn lijuan@gmw.cn

法律顾问: 北京德恒律师事务所龚柳方律师

印 刷: 永清晔盛亚胶印有限公司

装 订: 永清晔盛亚胶印有限公司

本书如有破损、缺页、装订错误, 请与本社联系调换

开 本: 710 × 1000 1/16

字 数: 274 千字

印 张: 16.75

版 次: 2016 年 8 月第 1 版

印 次: 2016 年 8 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5194-1181-7

定 价: 60.00 元

版权所有 翻印必究

前言

法定税收契约的效力根源在于税收的强制性，国家以提供公共产品为交换条件而从纳税人手中无偿取得税款。法律为法定税收契约的实施提供基本保障，法律机制对于“法定税收契约”的缔结与履行具有强制性作用，为契约履行提供了基本的交易环境。

了解到这一点后，书中关于税收筹划也做了相关的介绍。税收筹划是在法律法规的许可范围内进行的，是纳税人在遵守国家法律及税收法规的前提下，在多种纳税方案中，做出选择税收利益最大化方案的决策，具有合法性。经济发展的今天，无论在国外还是在我国税收筹划都成为纳税人的首要选择，对其带来的经济利益以及政策导向都存在很大的空间值得我们研究探讨。

随着进入 21 世纪，我国市场经济的发展，在我国市场经济高速发展的国情下，企业作为市场主体的地位已逐步确立，追求经济效益最优、税后利润最大、竞争能力的强大成为企业的基本目标。使企业保持长期盈利能力提升为企业竞争战略的首要中心问题。并且在现代经济社会，企业和个人作为“理性经济人”越来越关心自身成本的高低，越来越重视税收支出和纳税成本，自我利益最大化成为必然的追求。于是税收筹划因应而生并逐步发展，并且开拓了税收筹划发展的广阔前景。

另外我们了解到，税收法治化既是建设法治国家的内在要求，也是国家法治化的基本组成部分。“法律至上”是法治的基本特征，“限制公共权力”和“保障公民自由”是法治的核心价值。税收法治既具有法治的一般含义，又具有其独特的内涵。“公正”、“平等”、“公开”是税收法治的最基本要求，税收法治以“制约税收权力”为核心，是实体价值和形式价值的有机统一体。

从本质上来讲，税收法治是要求税法既能够有效保障公民财产权利又能够满足社会公共需要的公平合理的法律，即税法是“值得尊重的良法”。这是税收法治的最高判断标准，也是一种最理想的良性循环的社会状态。必须



建立一整套运行良好的立法原则、立法程序、执法程序和救济程序，并强调和保证公民参与立法的政治权利。

总而言之，构建和谐社会的关键在于人与人之间的和谐关系的建立，人与人之间和谐关系与否在很大程度上取决于政府与公众间的关系是否和谐，税收契约若在理论与实践上很好地解决了双边履约问题，也就树立起一种符合现代文明的税收观，从而建立起政府与公众之间的和谐关系，这也必然对人与人、人与社会间的和谐关系的建立起到示范效应。

目 录

前言 / 1

第一章 税收契约概述 / 1

- 第一节 税收契约的浅析 / 1
- 第二节 浅谈税收契约的运行机制 / 7
- 第三节 以税收契约逻辑看诚信纳税 / 14
- 第四节 如何看纳税人的权利 / 21
- 第五节 税收契约现象的合法性分析 / 29

第二章 契约理论与税收筹划 / 36

- 第一节 契约与契约理论 / 36
- 第二节 税收筹划概述 / 43
- 第三节 古代西方契约理论简述 / 51
- 第四节 税收筹划理论发展趋势 / 59

第三章 契约、产权与税收信用 / 65

- 第一节 产权及税收信用的概述 / 65
- 第二节 完善我国税收信用体系 / 74
- 第三节 契约、产权与信用的逻辑关系 / 80

第四章 财务契约与税收筹划 / 86

- 第一节 税收筹划的契约精神 / 86
- 第二节 纳税活动的法律与伦理分析 / 91
- 第三节 资本结构、债务契约与税收筹划 / 99
- 第四节 股利政策、利润分配与税收筹划 / 110



第五节 诚信纳税的经济分析与治理 / 125

第五章 信息不对称、契约与税收筹划 / 131

第一节 信息不对称与税收征纳行为概述 / 131

第二节 信息不对称下的税收筹划研究 / 148

第三节 信息不对称对税收筹划的影响 / 160

第四节 信息不对称下的税收筹划契约最新发展 / 166

第六章 法定税收、教育税收契约优化 / 172

第一节 法定税收契约的原则分析 / 172

第二节 利益相关者介绍 / 178

第三节 法定税收契约主义 / 185

第四节 税收契约优化策略 / 189

第七章 税收契约履行的制度保障 / 196

第一节 税收执法与纳税服务关系 / 196

第二节 税收法治的现代化 / 201

第三节 我国纳税人权利保障 / 208

第四节 税收法定原则与我国税收法治 / 214

第五节 大力推进依法治税 / 221

第八章 企业与税收契约 / 227

第一节 企业纳税筹划与会计政策选择 / 227

第二节 企业税收筹划 / 234

第三节 房地产开发企业税收筹划 / 243

第四节 基于契约理论的企业税务筹划 / 250

第五节 高新技术企业税收筹划 / 254

参考文献 / 258

第一章 税收契约概述

第一节 税收契约的浅析

税收是以实现国家公共财政职能为目的，基于政治权力和法律规定，由政府专门机构向居民和非居民就其财产或特定行为实施强制、非罚与不直接偿还的金钱或实物课征，是国家最主要的一种财政收入形式。

税收契约是一种税收上的契约，税收契约的内容主要包括对纳税人的安排、对应纳税额的安排和对纳税时间的安排等。

一、对税收契约的分析理解

（一）税收契约的特性剖析

1. 税收契约是一种关系契约关系

契约的概念是由法学家麦克尼尔提出的，他认为契约具有社会性和关系性，即契约是当事人及其协议内容的内在性社会关系的体现。每一契约都必然地在部分意义上是一个关系契约，税收契约也不例外，它带有以下显著的关系契约特征。

（1）税收契约关系中存在契约性团结或共同意识，这种契约性团结能够通过一系列正式或者非正式规则来规范交易过程中当事人的行为，从而节约交易费用。同时，缔约方利用正式或非正式规则还可以确保它们之间关系的稳定性。因此，税收契约当事人都愿意建立一种规制结构来对契约关系进行适应性调整。

（2）税收契约中如果出现了阻碍契约自由的权力、等级和命令，契约的履行一般通过正式或者非正式的规则来处理未来的事件和变化。

（3）税收契约中的“法定税收契约”注重政府与纳税人之间的关系，这种征纳关系主要借助“法律约定”，一般体现为固定性税收制度；而“交易税收契约”注重纳税人与其利益相关者之间的关系，这种经济交往伙伴关





系的维护依赖于“市场合约”而非“法律约定”，交易税收契约关注经济交往伙伴关系的过程性和连续性，以至于很多条款可能悬而未决，故意留待以后根据商业形势作适当的变化。因此，交易税收契约的灵活性远甚于法定税收契约。

（4）税收契约当事人可以共同参与契约的制订，也可能被迫接受既定的税收契约，这意味着税收契约关系中的自由度比古典契约要小。

2. 税收契约是一种规则或制度

诺贝尔经济学奖得主诺斯认为，制度是委托人和代理人之间为实现作为专业化结果的交换收益，因而使其财富最大化而做出的契约安排。威廉姆森关于契约的核心概念是：契约是交易的微观规制基础，即契约是制度的一部分，是一种微观性的制度。埃里克·弗鲁伯顿和鲁道夫·芮切特在《经济利益与经济制度》一书中认为，制度是“影响人们经济生活的权利和义务的集合。这些权利和义务有些是无条件的，不依靠任何契约；既可能是也可能不是不可剥夺的。

另一些是通过契约自动获得的。对双方都承认的行为准则，有些契约是明示的，有些契约是默示的。大多数文献认为，正式制度起源于人为的设计”，制度犹如城堡，需要很好地设计它们，并适时地对它们进行养护。也有人认为，一部分正式制度是非正式制度由官方正式记录并用法令形式予以公布，但这些规则颁布的目的是使惩罚能得到更明确的规定以增强制度的规范功能。

实际上，不管是自愿还是强制的，制度都是契约参与者的内在意志合作的体现，是契约的外在表现。税收契约是人类在税收活动中创造出来的一系列规则或制度，其主要特征之一在于其具有强制性或约束性，并主要通过法律规制、组织安排和政策而得到表现。

（二）税收契约的特性难以把握

综观国内外相关文献，我们发现对税务契约的研究并不深入，许多有关税收契约的研究散布于多个领域，视角各异，没有形成一个较为系统的分析框架。笔者认为出现这一现象的原因很多，主要归因于税收契约的特性难以把握，基本分析如下：

1. 税收契约是经济契约的一部分，研究“法定税收契约”和“交易税收契约”必须在经济契约的约束下展开，因此极易被忽视。也有人认为，税收契约难以独立存在，只是经济契约或财务契约的一部分，其实这种认识很难透彻把

握税收契约对经济的深度影响，这也是造成税收契约受到关注较少，没有形成系统性研究成果的重要原因。

2. 从现有文献观察，一些学者已经从经济学角度研究税收契约安排问题，譬如财务决策中的税收因素分析，纳税人逃税与税务监管的博弈行为等。但税收契约涉及面广，综合性强，做到全面把握税收契约，尤其是从利益相关者的利益均衡机制角度研究税收契约有一定的难度。

二、契约税收的种类

税收契约的表现形式多种多样，根据不同的标准，可以进行不同的分类：

1. 根据税收契约合法性的不同，可以分为合法税收契约与非法税收契约；
2. 根据税收契约主体的不同，可以分为政府与征税机关之间的税收契约、征税机关上下级之间的税收契约、政府与纳税人之间的税收契约、征税机关与纳税人之间的税收契约以及纳税人之间的税收契约等；
3. 根据税收契约内容的不同，可以分为针对纳税人的税收契约、针对应纳税额的税收契约和针对纳税时间的税收契约等。

我国现行税制中一共有 19 个税种，包括：增值税、消费税、车辆购置税、营业税、关税、企业所得税、个人所得税、土地增值税、房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税，资源税、车船税、船舶吨税、印花稅、城市维护建设税、烟叶税、固定资产投资方向调节税。

下面，我们了解几种主要的税种：

1. 营业税

营业税是对在我国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人，就其所取得的营业额征收的一种税，营业税属于流转税制中的一个主要税种。

营业税的纳税人：凡在中华人民共和国境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人。

营业税的征税对象范围：营业税的征税范围包括在我国境内提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产的经营行为。根据《中华人民共和国营业税暂行条例》，营业税的具体的征收对象范围包括：交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通讯业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产以及销售不动产等。



营业税的税率：营业税按照行业、分类不同分别采用不同的比例税率，具体为：（1）交通运输业、建筑业、邮电通信业和文化体育业为 3%；（2）金融保险业、服务业、销售不动产和转让无形资产为 5%；（3）娱乐业为 5%—20% 的幅度税率，自 2004 年 7 月 1 日起，保龄球、台球减按 5% 的税率征收营业税。

2. 企业所得税

企业所得税是指对中华人民共和国境内的企业和其它取得收入的组织，就是来源于中国境内或境内、外的所得征收的一种税。

企业所得税的纳税人：在中华人民共和国境内，除个人独资企业、合伙企业之外的企业和其它取得收入的组织为企业所得税的纳税人。

征收对象：纳税人在每一纳税年度内的生产经营所得和其他所得，具体包括：销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。

税率：企业所得税采用 25% 的比例税率。但非居民企业在中国境内未设立机构、场所的而取得的所得，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，按照 20% 的税率征税；符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征税；国家需要重点扶植的高薪技术企业，按减 15% 的税率征收企业所得税。

税收优惠：所得税的税收优惠主要涉及扶植农、林、牧、渔业发展的税收优惠；鼓励基础设施建设的税收优惠；支持环境保护、节能节水、资源综合利用、安全生产的税收优惠；促进技术创新和科技进步的税收优惠；符合条件的非营利组织的收入的税收优惠；非居民企业的预提税所得的税收优惠；其他税收优惠等等。

3. 增值税

增值税是对销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人就其实现的增值额征收的一个税种。中国自 1979 年开始试行增值税，现行的增值税制度是以 1993 年 12 月 13 日国务院颁布的国务院令第 134 号《中华人民共和国增值税暂行条例》为基础的。增值税已经成为中国最主要的税种之一，增值税的收入占中国全部税收的 60% 以上，是最大的税种。增值税由国家税务局负责征收，税收收入中 75% 为中央财政收入，25% 为地方收入。进口环节的增值税由海关负责征收，税收收入全部为中央财政收入。

从计税原理上说,增值税是以商品(含应税劳务)在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。实行价外税,也就是由消费者负担,有增值才征税没增值不征税,但在实际当中,商品新增价值或附加值在生产和流通过程中是很难准确计算的。

增值税的纳税人:在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税义务人。

增值税的征收范围包括:(1)货物有形动产,包括热力、电力、气体等);(2)应税劳务(提供的加工修理修配劳务);(3)进口货物。

税率:增值税税率分为四档,基本税率 17%、低税率 13%,征收率和零税率。

4. 消费税

消费税是以消费品 Consumertax(消费行为)的流转额作为课税对象的各种税收的统称。消费税是在对货物普遍征收增值税的基础上,选择少数消费品再征收的一个税种,主要是为了调节产品结构,引导消费方向,保证国家财政收入。

现行消费税的征收范围主要包括:烟、酒及酒精,鞭炮,焰火,化妆品,成品油,贵重首饰及珠宝玉石,高尔夫球及球具,高档手表,游艇,木制一次性筷子,实木地板,汽车轮胎,摩托车,小汽车等税目,有的税目还进一步划分若干子目。

消费税实行价内税,只在应税消费品的生产、委托加工和进口环节缴纳,在以后的批发、零售等环节,因为价款中已包含消费税,因此不用再缴纳消费税,税款最终由消费者承担。

消费税征税范围,包括了五类型的产品:

(1) 一些过度消费会对人类健康、社会秩序、生态环境等方面造成危害的特殊消费品,如烟、酒、鞭炮、焰火等;

(2) 奢侈品、非生活必需品,如贵重首饰、化妆品等;

(3) 高能耗及高档消费品,如小轿车、摩托车等;

(4) 不可再生和替代的石油类消费品,如汽油、柴油等;

(5) 具有一定财政意义的产品,如汽车轮胎、护肤护发品等。

2006 年 3 月 21 日,中国财政部、国家税务总局联合发出通知,对消费税的税目、税率进行调整。这次调整新增了高尔夫球及球具、高档手表、游艇、



木制一次性筷子、实木地板等税目；取消了“护肤护发品”税目；并对部分税目的税率进行了调整。

5. 个人所得税

个人所得税是指对个人取得的各项应税所得征收的一种税种，个人所得税是调整征税机关与自然人（居民、非居民人）之间在个人所得税的征纳与管理过程中所发生的社会关系的法律规范的总称。

个人所得税纳税人：凡在中国境内有住所，或者无住所而在中国境内居住满一年的个人，从中国境内和境外取得所得的，以及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，从中国境内取得所得的，均为个人所得税的纳税人。

征收对象：个人所得税以个人取得的各项所得为征税对象，具体包括工资、薪金所得，个体工商户的生产、经营所得；对企事业单位的承包经营、承租经营所得；劳务报酬所得；稿酬所得；特许权使用费所得；利息、股息、红利所得；财产租赁所得；财产转让所得；偶然所得以及经国务院财政部门确定征税的其他所得。

税率：我国个人所得税采用分类所得税制，不同的收入项目分别采用不同的税率形式和税率。

（1）工资、薪金所得，适用 5%—45% 超额累进税率；

（2）个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得，适用 5%—35% 超额累进税率；

（3）稿酬所得，适用 20% 的比例税率，并按应纳税额减征 30%；

（4）劳务报酬所得，适用 20% 的比率税利；

（5）特许权使用费所得，利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得，偶然所得和其他所得，适用比例税率，税率为 20%。

三、税收契约的效力根源

法定税收契约的效力根源在于税收的强制性，国家以提供公共产品为交换条件而从纳税人手中无偿取得税款。法律为法定税收契约的实施提供基本保障，法律机制对于“法定税收契约”的缔结与履行具有强制性作用，为契约履行提供了基本的交易环境。但对于“交易税收契约”来说，其实施并不需要第三方强制性地介入，主要依靠自我约束，具有自动实施的功能。自动

实施功能意味着“交易税收契约”具有自律行为，那么这种自我约束的根源何在？

利益是研究人类经济活动的出发点，“‘思想’一旦离开‘利益’，便一定会使自己出丑。”以经济活动为基础的“交易税收契约”也不例外，其效力根源是利益。利益之所以成为交易和契约的核心目标，是因为利益是人类生存与发展的动力。

利益是“社会化的需求，是人们通过一定的社会关系表现出来的需要。利益在本质上属于社会关系范畴。社会主体维持自身的生存和发展，只有通过对社会劳动产品的占有和享有才能实现，社会主体与社会劳动产品的这种对立统一关系就是利益。”人类的一切行为都是为了利益需要而进行的，人类个体与群体既是利益的需要者，同时也是利益的供给者，这是人类社会网络的基本规律。

在社会网络中，利益主体孤立地存在是没有意义的，必须通过与其他利益主体进行利益交换才能够存在。为了实现利益需求，人们就必须进行交易。

利益交易中力量的不平衡必然引起利益冲突，不同的利益冲突需要不同的利益协调机制，契约是协调人类利益冲突的有效制度安排之一。因此，契约因利益冲突而存在，以利益协调为目的，通过调整利益关系而对交易行为进行约束，利益必然成为契约的效力根源。

“交易税收契约”就是以利益作为效力根源的，由于利益的存在和分配才吸引纳税人及其利益相关者签订有利的税收契约以实现和保护自身利益。从这一角度分析，其实“法定税收契约”的效力根源不仅是强制性的税收，也应包含代表社会利益的政府利益的驱动。

第二节 浅谈税收契约的运行机制

现代契约理论认为，契约的履行主要源于两个问题：一是契约的不完备；二是交易方的要挟行为倾向。由于契约的不完备性，契约履行过程中出现争议便难以避免。在促成契约的履行方面，具有自由主义倾向的学者大都主张依靠市场的力量，通过把个人惩罚条款加于交易对手，以保证契约得以自我履行。更多的经济学家则主张依靠第三方的强制执行，如艾伦·施瓦茨就认





为契约的完善是法庭的一个基本任务。

实施机制是为完成某一事项的机制或制度，它是一种手段和方法。而这种机制与制度是与所要完成的事物的性质、特点具有必然的内在联系或较强的相关性。税收契约不论是“法定税收契约”还是“交易税收契约”，都面临一个实施问题：“法定税收契约”作为国家法律法规的一部分，通常由国家认可或社会认可的权威机构或组织通过监督或者对违反规则的行为执行惩罚来进行，如税务机关、法院等。

一、税收契约的签订机制

对于注定不完备的税收契约，如果能够构造合理的签订机制，那么也可最大限度地提高税收契约的完备性程度，接近达到帕累托最优的纳什均衡状态，从而使其具有良好的自我保障条件和履约基础，大幅度节约税收契约成本，提高运行效率。

由于法定税收契约是单边强制性契约，其签订过程一般由国家委托政府部门（具体为税务机关）制定税收制度并强制执行，不存在严格意义上的国家与纳税人之间的一对一协商签订过程。相比较而言，交易税收契约属于纯粹的市场交易框架下的契约形式，其签订过程明显不同于法定税收契约。

（一）法定税收契约的签订机制

1. 法定税收契约的制定与完善

法定税收契约，其实就是一国或地区税务当局制定的税收制度或规则，税收制度与规则的形成是一个多重社会博弈过程，其不可避免受到来自社会各利益主体之间的复杂的交互影响。税收制度或规则在本质上是一种公共契约，很多国家或地区的税收法律或规则的制定权最终安排给了政府，而政府或其代理人的有限理性决定了其对税收制度与规则的制定与完善只能是一个渐进的过程。

政府制定的税收制度或规则如有漏洞，各市场主体便会乘虚而入，获取税收利益，而一旦政府发现便会调整税制或重新规制加以堵塞，这个“避税”与“反避税”过程实际上是政府与市场主体就税收制度或规则进行的社会博弈过程。一次“博弈”过程的完成，税收制度或规则暂时达到“纳什均衡”状态。

但这种均衡状态不是稳定的，也自然不会长久，一旦外部经济环境发生

变化或纳税人获取新的避税方法，便又会引起新一轮的政府与市场主体之间的博弈，其结果又会达到新的“博弈均衡”状态。税收制度或规则经过多次博弈便会得到不断完善，税收制度与规则日臻精美，复杂程度及有效性不断提高。但这种博弈过程会一直持续下去，因为人类的有限理性和外界环境的变化等因素的约束，所谓的博弈均衡只是暂时的，永远不会达到帕累托最优。

2. 法定税收契约的制定规则

为使制定“法定税收契约”的社会博弈过程顺利进行，首先需要建立博弈规则。就税收法律制度而言，博弈规则就是要使税收法律制度的制定与实施符合公平、公正、公开的“三公”原则。

(1) 公平原则就是要体现税收法律制度的“公共契约”本质，做到不偏不倚，不能以损害某一社会主体的利益而使另一社会主体受益；(2) 公正原则就是要求监督税收法律制度运行的政府机关和社会中介机构秉公执法，既不能徇私舞弊，更不能与利益主体同流合污；(3) 公开原则就是要使税收法律制度的制定置于众目睽睽之下，让尽可能多的市场主体和社会公众参与，避免“暗箱操作”。

3. 法定税收契约的制定权

法定税收契约的制定权就是税收立法权，即立法机关依据法定权限和法定程序，制定、认可、修改、补充和废止税收法律、法规的权力，税收立法权还包括税法解释权、税种的开征与停征权、税目和税率的调整权、税收减免权等。

目前税收立法权主要集中于中央政府手中。但从契约理论角度分析，纳税人不再是完全被迫地接受税务当局施加的各项税收政策，中央政府制定修改税收制度或制定新的税收政策时也逐渐听取来自纳税人方面的不同声音。

从效率的角度分析，不同层次的公共产品应当由中央政府和地方政府分别提供。因此，对税收立法权进行有效配置，合理界定各级政府税权范围，为社会提供更好的公共产品。同时，我国区域经济发展中的不均衡，对不同层次的公共产品也存在着不同的偏好。因此，税收立法权适当下放给地方政府是必要的。

(二) 交易税收契约的签订机制

1. 交易税收契约的达成

签订交易税收契约的首要环节就是对具有缔约意图的对象进行搜寻，对





具体契约条款进行谈判, 签订契约文本或确认默认契约的达成。其中, 最重要的是交易税收契约条款的谈判, 它涉及到缔约各方权利义务的界定、享有利益的计量和税收契约的安全性程度。因此, 运用谈判理论对交易税收契约的签订机制进行研究较为适宜。

谈判理论又称讨价还价理论, 它主要解决缔约各方在可能合作的条件下如何进行契约协商。交易税收契约的签订是一个市场过程, 实际上也就是各缔约主体之间谈价还价的过程, 其结果或是在相互合作的条件下达成一致同意的协议, 并将各自的权利与义务确定在税收契约条款上, 或是未能达成一致同意而使交易税收契约谈判中止。

一般来讲, 交易税收契约的谈判与签订, 以各契约方达成一致协议、进行合作并通过合作获取所期望的福利改善为出发点。否则, 各缔约方不会进入谈判过程以谋求交易税收契约的达成。然而, 各缔约方主体的自利性决定了在谈判博弈过程中, 可能存在缔约开始前的逆向选择行为和契约履行开始后的道德风险行为, 其结果表现出非合作博弈特征。

因此, 在绝大多数契约的博弈谈判中, 各缔约当事人主观上自愿进行合作性博弈, 在客观上却得到非合作博弈结果, 这是因为存在许多阻碍合作博弈成功的因素, 如信息不对称、机会主义倾向等。

2. 交易税收契约的签订程序与方法

根据谈判博弈理论的观点, 交易税收契约的签订程序与方法主要包括以下三个环节, 即建立风险值、预测合作剩余与确定合作剩余分配的政策。

(1) 建立风险值便是确定交易税收契约参与者的资源禀赋情况, 并明确缔约各方的竞争情况, 以确定竞争出价。它实际上是界定各缔约方参与交易税收契约合作的机会成本, 即若不进行合作, 各自的资源用于其他用途所可能得到的收益。确立缔约风险值是谈判过程中确定合作剩余的基础, 没有风险值的确定, 便不能确定通过缔结该项契约所可能获得的合作剩余。

(2) 预测合作剩余是对资源由于合作将其从估价低的地方流入到对其估价高的地方, 所产生的各缔约方福利的改善量所作的预测。预测合作剩余, 一般需要寻找合作均衡解—各缔约方应获得风险值加上合作剩余的平等份额。

(3) 确定合作剩余的分配政策是契约签订程序中的核心环节, 分配政策的合理与否直接影响到交易税收契约能否最终达成, 一般来讲, 在缔约方