



来自北大法学院的报告

张守文 著

税法的困境与挑战

财富分割

利器

广州出版社

财富分割利器

——税法的困境与挑战

张守文 著

广州出版社

图书在版编目(CIP)数据

财富分割利器：税法的困境与挑战/张守文著. —广州：广州出版社，2000.10

ISBN 7-80655-153-0

I. 财… II. 张… III. 税法-研究-中国 IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 39548 号

财富分割利器：税法的困境与挑战

广州出版社出版发行

(地址：广州市人民中路同乐路 10 号 邮政编码：510121)

广东省韶关市粤北印刷厂印刷

(地址：广东省韶关市五里亭 邮政编码：512000)

开本：850×1168 1/32 字数：26.5 万字 印张：11.125

印数：1-6000 册

2000 年 10 月第 1 版 2000 年 10 月第 1 次印刷

发行人：黎小江

责任校对：蚁燕娟

责任编辑：朱万国

封面设计：流野

发行专线：020-81881976

020-83793214

ISBN 7-80655-153-0/D·7

定价：18.80 元

总 序

人类在跨入新的世纪的时候，全世界的目光几乎都被自然科学两大领域的重大进步所吸引：计算机及网络为代表的信息技术革命和人类遗传基因图谱破译所带来的生物学革命。但是，在人类身边还有另一类更为重要的科学与自然科学并驾齐驱——21 世纪的社会科学。

在社会科学领域中的法学，同神学和医学一样具有相当长的历史，但是，法学本身也正在发生着重大的变化。其中法学领域有四个新生分支正在从这棵大树的基干部生长出来，而且将在新的世纪里越发突显：网络法、环境法与资源法、税法和金融法。这四个法学部门的新分支，将随着人类步入新世纪发挥出巨大力量，其中每个分支所产生的力量都可以同网络技术和人类遗传基因组的突破相比。

为什么这四个法学部门会更加突出呢？我们认为，人类社会在新世纪至少依然存在四个社会问题要认真解决。

一 网络信息技术产生制约法律的程序问题

网络技术的发展对社会产生的影响，带来了新的社会问题。网络的发展使得人们互相联系的方式与生活方式发生了根

本性变化，社会结构与人的行为方式也在发生变化。而现有的法律对待基于网络产生的新事物和新问题，没有现成的规范，也没有现成的司法经验。

现在，社会上已经出现了许多基于网络技术而出现的问题，这些问题给社会造成的危害是系统性的，甚至是无法补偿的。而面对这些问题，法院难以受理，法官和行政技术官员先将网络技术方面的原因搞清楚，才能谈得上解决问题。在将问题搞清楚之前，法院和法官只能将人们的诉权暂时限制了。

二 政府不再限于本土，而是超越本土的“联盟政府”

在新的世纪里，虽然市场全球化和经济自由化被媒体炒得特别火爆，但是，政府的力量一点没有因此而受到削弱，反而以人们所不察觉的方式加强。全球化经济伴随着全球化军力调动、全球化资源配置和价格控制，引起了一次又一次的中东战争。自由市场超出本国的范围就进入国际政治的范畴，其背后都会有超级政府的支持，或者超级政府鼓动跨国公司介入。一个国家的经济越发达，该政府的税收也越多；税收越多的政府，它就越有实力；政府越有实力，要干预的事情，就不仅限于国内，而且还要考虑全世界。所以，凡是经济发达的国家，一定有发达的税法研究和税法教育，经济不发达的国家，税法研究和教育也一定是薄弱的。另外，凡是在国际上有实力的大国，它的税法研究一定是发达的，否则，这个国家的国际实力就失去了物质基础。从上个世纪到现在，人们几乎还没有找到例外。

三 人靠环境造福，还是靠人造福

人类在发展经济的同时，也发展了破坏自然环境的巨大能力和欲望。在较短历史时间内看到的是经济发展和人类进步，在长期时间内付出的是环境被破坏的巨大代价，以至于这些代价是后人无法弥补，也是经济无法弥补的损失。现在，我们某些地方衡量经济发展的标准是看建起了多少高楼，建起了多少米的高楼，建起了世界上最高，还是第二的高楼。

人们不关心这些高楼可能遮蔽了多少阳光，要浪费多少电力来驱动电梯、提升生活用水和开动空调设备及供暖装置。楼是越来越高了，甚至到了晚上，楼顶上的闪光灯总要闪亮着，担心飞机肚子被高楼划伤。由于高楼，居民就居住集中，由此导致上下班交通的拥挤，由此导致要修高架桥。于是，汽车在三四层楼高的桥上飞驰。目前，大城市的高架桥已经有三层之高，以后，可能还会出现四五层高的立交桥，再往后，会有六七层高的超级高架桥。楼有多高，桥有多高；桥有多高，人有多高。如此循环下去，人们都要住到天上去了。

未来我国的城市可能会变得立体化。到那时，城市里的人类生活在树梢上，这种现代社会的“返祖现象”，令原来生活在树上的猴子和小鸟们无家可归。高层居住所需要的能源将远比生活在地上耗费得多，环境将比现在更加恶劣。我们有法律来规范未来生活吗？有制度来保护我们的子孙的遗产吗？有规则来限制人类不至于过分侵犯其他动物们的权利与生存吗？

于是，在我们国家，在目前我们自己如此不重视环境保护的时代，环境法的研究如何强调也不会过分。同样，凡是经济

发达的国家，环境法的研究与教育都是比较发达的；凡是经济不发达的国家，环境法的研究和教育也不发达。

四 金融全球化提出的交易系统化问题

由于生产过剩和人口过剩，使得原来在生产领域中的钱游离出来，在非生产性的另一个市场中运行。这个市场就是金融市场。金融市场本来是为了配合生产而专门重新配置资金的，但是，当生产过剩以后，金融市场的职能也改变了。它一方面仍然为了配合生产市场培植资金，但是，越来越多的时候，它独立于生产市场自己运行。货币和货币的契约，以及货币契约设计出来的各种衍生金融产品，成为这个市场上的交易对象。投资者们用钱来获得更多的钱，而不是用钱来获得生产力和物质产品了。

金融市场在计算机与网络技术的支持下，发展到了一种另类系统。这个系统现在没有很有效的理论可以预测，也没有很有说服力的理论可以完美地解释，更没有强有力的法律可以管制。墨西哥金融危机、欧洲金融危机、亚洲金融危机、俄国金融危机，以及世界上第二号强国日本的金融问题，也没有找到更好的方法有效地解决。

金融法的问题是交易系统化的问题，而这些问题在传统的民法和行政法以个案为基础的思考路径中，会迷失方向。只有站在交易系统的基础上，才能考虑出同类的个案，却有不同的解决方法。

香港政府干预股市、提升恒指，考虑的是联系汇率形成的系统安全；美国政府超出程序，要求康德苏动用国际货币基金

组织的钱解决墨西哥的金融危机也是考虑到美国私人金融机构的利益和美元汇率的稳定；

德国统一后，原联邦德国不惜血本将原民主德国的马克代替，代价之大在马克统一十年后还没有解决当时遗留下来的问题。但是，从系统上考虑无疑是正确的。

欧洲十一个国家组成紧密的货币联盟，不惜牺牲各自的货币主权，也是为了考虑欧洲与美国交易系统的平等与安全，不至于重蹈美国输出通货膨胀的痛苦。尽管目前欧元不景气，但是，这是战略性的融合，将来世界上将出现一个在金融上与美国抗衡的欧洲超级国家联盟。

我国在东南亚金融危机时坚持人民币不贬值也是考虑到国内与国际的综合因素才作出的决定。金融法的研究基于个案，又要超越个案；基于当事人，又超越当事人；基于程序，更要考虑系统。所以，在二十年前，经济发达的国家已经开始使用系统方法来研究涉及金融的法律和案例，在这些国家，金融法研究与教育也是发达的，经济不发达的国家对此类问题的研究还不重视，也没有能力来重视。

为此，我们组织了这套丛书，分别从网络法、环境法、税法与金融法方面提出新世纪将要或者已经出现的问题，并且从与以往不同的角度，运用与以往不同的方法来讨论这些问题。这四种法学研究的新领域像地图学的“四色定理”那样，将新世纪社会中的问题概括为环境问题、网络信息问题、政府财政问题和金融交易问题。我们预见，法学的这四个领域将会有较快的发展。因为它们突显并非要主观地建立新的“法律部门”，也并非要建立新的法律学科、新的机构和进行研究人员重新划分。这些都不重要，重要的是它们将发展出与传统法律不同的研究方法、不同的看问题的角度、不同的表达方式和

不同的解决问题的政策思路等。我们感到这才是这套丛书的价值所在。

这套丛书是由广州出版社王家声先生组织的，王总编抱病对丛书的写作和出版作了细致的安排，朱万国编辑来北大多次具体落实写作进程，在此我们四位作者——张平、张守文、汪劲和我，一并表示深谢。

北京大学法学院 吴志攀

2000年7月19日

• 21 世纪中国法律关键领域的报告 •

丛书主编 吴志攀

丛书策划 洗 岱

目录

一 引论：税法意识、经济发展与制度创新

税法意识：一个严峻的话题	2
经济发展：税收的源头活水	12
制度创新：税法的活力和生命	19
税法精神：主体的利益平衡	23

二 “税收国家”的“税收危机”及其化解

国家的“天职”需要税收	27
潜伏的“税收危机”：国家能力的下降	34
轰轰烈烈的“费改税”带来的思考	37
分配的“失范”与税法的“缺位”	52

三 企业举足轻重的“税收砝码”

企业的“纳税欲望”剖析	57
难以割舍的商品税概观	58
商品税制度的若干缺憾	66
挥之不去的所得税纵览	83
给所得税制度把脉疗伤	87

四 跨国公司的多重税法规制

关注跨国公司与税收的互动	95
“行行重行行”：规制的必要与可能	97
制度基础：税收政策与税法的国际协调	104
管窥跨国公司的商品税制度	114
跨国公司的所得税制度蠡测	128

五 个人“蛋糕”的税法分割

个人“蛋糕”做大的合法化	148
税收征管：一个世界性的难题	151
个人所得税制度的缺失与补漏	155

六 第三部门的特殊税收安排

第三部门：社会分配的特殊“一元”	168
第三部门税法规制的基本问题	171
发达国家的相关制度实践	178
新兴工业国家（地区）的相关立法	185
我国有关第三部门的税法规定集要	194
为完善相关立法进言	215

七 依法治税：新世纪的必由之路

税收立法：“无代表则无税”	223
我国税收立法存在的问题	225
税收执法：“徒法不足以自行”	241
“取予之道”：权利保护与税法遵从	255

八 税收优惠与税法规避：永远的“两难”

经济全球化：税收优惠制度的调适·····	269
因时而化：国内税收优惠制度的完善·····	281
税法规避：与税法形影相随的现象·····	289
转让定价：反避税的一大难题·····	294

九 信息社会带来的税法问题

影响与挑战：信息税收方兴未艾·····	311
亦真亦幻：税法规制的若干难题·····	316
网络贸易：设置税网的争议空间·····	324

十 现代税法：分割社会财富的利器

推本溯源：基本线索、基本问题和基本结论·····	338
继往开来：把握税法“利器”以利天下·····	341

一 引论：税法意识、经济发展与制度创新

在世界经济全球化、一体化迅猛发展，国际政治风云变幻莫测，局部地区战火时熄时燃的大背景之下，人类开始了自己的新纪元。对于新世纪，人们寄托了无限的希望；但与此同时，充斥于方方面面的问题、遍布于各个角落的不确定性，又使人们充满了无奈。应当说，人类社会面临着比上个世纪更大的挑战。

生存与发展问题，对于个人、组织乃至国家和全人类来说，都是最基本的问题。在新世纪，各类主体的生存和发展都面临着激烈的竞争和严峻的挑战。众所周知，要生存和发展，必须要有一定量的资财，这些资财需要通过社会财富的分配才能获得。而在整个财富分配体系中，对各类主体利益影响最大的，惟有税收。

人类文明发展到今天，“税收”几乎已是人人尽知的一个词。国家主要是靠获取税收来维持整个国家机器的运转；而国家征税的多少，又会直接影响到个人和组织纳税后可支配收入的多少。因此，税收就成了影响包括国家在内的各类主体的可支配收入的重要因素。并且，经济和社会越发展，税收的地位也越重要。

税收是影响个人、企业、国家等各类主体利益的重要因素；而税法意识、经济发展、制度创新则是直接影响税收的重

要因素。有鉴于此，为了便于人们增进对税法的了解，本书先与大家共同探讨上述对税收有直接影响的税法意识、经济发展、制度创新等问题。

税法意识：一个严峻的话题

1. 税法意识的现状透视——从'98 税案谈起

1998 年是个充满了悲壮色彩的多事之秋，是同“洪水猛兽”进行殊死搏斗的不平凡的一年。英雄的中国人民顽强地抵御了金融危机这个“猛兽”的疯狂进攻，战胜了百年不遇的特大洪水，取得了一个又一个的来之不易的胜利。然而，就在与天灾人祸的英勇抗争过程中，一些不和谐的音符也出现了——令人震惊的特大税案一个个陆续露出了水面。

自从著名歌星毛阿敏被税务机关认定存在“偷税”行为，并被各大传媒披露以后，纳税问题又一次成了各类媒体和百姓街谈巷议的“焦点”。随着“新中国第一大税案”——“金华税案”，以及“恩威税案”、“南宫税案”——这 1998 年的三大税案相继被揭开面纱以后，人们在震惊之余，不禁对税收、税法的问题要作出思考：

为什么会接连发生这么多、这么大的税案？未被披露的税案还有多少？为什么许多人敢公然违法？对于税法，人们了解多少，遵守多少？国人的税法意识究竟如何？

税法意识，往往具体表现为人们对税法的一般认识、了解、看法、评价等。税法意识的强弱、浓淡，在很大程度上影响着国家的税收收入。正因如此，税法意识历来被认为是保障

国家税收的一个重要的前提条件。对于今天急需取得大量的税收收入的中国来说，税法意识显示出了从未有过的重要。

税法意识在各个国家的不同发展时期是不尽相同的。西方国家有一句很流行的谚语反映了其国民的税法意识，这句谚语就是：在人的一生中，只有两件事是不可避免的，一个是死亡，一个是纳税。它一方面表明，纳税与死亡一样是无法逃避的，因而是某个人都应该直接面对的事；另一方面也反映了人们对税法的强制性和对纳税的必要性的突出认识。当然，也在一定程度上透出了对纳税的一种无奈：纳税义务是必须依法履行的，它是一种必须承受的负担。“TAX”（税收）一词的原意，就是“忍受”、“承受痛苦”的意思。应当说，西方的文化和法制，在很大程度上影响到了国民的税法意识的形成。

在我国，税法意识是一个十分严峻的问题，但却尚未引起普遍关注。从总体上说，税法意识普遍淡薄。甚至可以说，是本已很淡薄的法律意识中最为淡薄的一类。最突出的表现是，作为拥有近 13 亿人口的大国，有多少人比较了解税法？有多少人看重税法？有多少人知道自己在税法上的权利和义务？有多少人把它作为必须遵守的法来奉行？事实上，在许多人的心目中，税法是无足轻重的，是与自己关系不大的，或者是可以根据需要来“具体问题具体分析”的，是可以“研究研究”的。既然如此，税法也就谈不上是刚性很强的“强行法”，因而也就没有必要去认真地遵从。于是，税法就失去了作为“分割财富的利器”的价值，而成了裁缝手中的布——可以根据需要来“自由裁量”了。

税法意识的普遍淡薄，使得税款难征也就是当然的了。于是也就有了所谓中国的诸如“天下第一难征之税”等提法。其实，大的税种不说，就是有些非常小的税种，也存在着税款难

征的问题，同样也有许多人不愿缴纳。例如，每年3月北京地税局征收车船使用税，其中税款仅为4.5元（已包括0.5元的手续费）的“自行车税”，就着实让税务机关头痛不已——投入很多，收益却相对较少。于是，在首都乃至全国都拥有很多纳税人的“自行车税”便成了“鸡肋税”：弃之可惜，食之无味。为什么税务机关会进退维谷？这固然有税制设计和税收征管方面的原因，但纳税人的税法意识的缺少，不能不说是一个重要的原因。

实际上，从总体上说，税法意识不仅表现为纳税人的纳税意识，还包括纳税人的权利意识；不仅是寻常百姓的税法意识，也应包括官员的税法意识。是社会上的各个阶层、各个方面、各类人士的税法意识，共同构成了全民的税法意识。其中，知识分子、官员的税法意识，实际上起着很重要的先导作用；而大多数人的税法意识，特别是平民的税法意识，则在总体上决定着—国人民的税法意识的基本水平。因此，分析有关税法意识的问题必须要全面，而不能只见树木，不见森林，不能以偏概全。

目前，提高纳税人的权利意识和官员的税法意识都是非常重要的。在《中国税务报》上曾经刊登了这样一件发人深思的事：河北省涉县的一位村民，每个月要步行30里山路去交纳5元钱的增值税税款，且风雨无阻，因而受到了当地税务机关的表彰，并被评为“模范纳税个体户”。该村民的先进事迹见报以后，该报陆续收到了一些读者的来信，一致认为：该村民开设的小卖部月销售额不足100元，未达到增值税的起征点，依法根本就不应该纳税。国家税务总局的有关同志也指出，基层税务机关对该村民的征税行为是违法的。

上述事例表明，我国国民的税法意识普遍是不够的。这位