

中国涉税风险 问题研究

赵迎春 王淑贞 罗 秦 主编

2-532



中国财政经济出版社

中国涉税风险问题研究

主 编 赵迎春 王淑贞 罗 秦

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国涉税风险问题研究/赵迎春, 王淑贞, 罗秦主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2009. 6

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1270 - 8

I. 中… II. ①赵… ②王… ③罗… III. 税收管理: 风险管理 - 研究 - 中国
IV. F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 023702 号

责任编辑: 梁 涛

责任校对: 王 英

封面设计: 郁 佳

版式设计: 汤广才

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 19.75 印张 358 000 字

2009 年 6 月第 1 版 2009 年 6 月北京第 1 次印刷

定价: 45.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1270 - 8/F · 1074

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前 言

在经济全球化背景下，随着我国改革开放的深入发展和税制改革的不断推进，我国税收领域不断涌现出一些新现象和新问题，其中，涉税事务的不确定性因素及其带来的损失呈增加和复杂化趋势，由此引发的涉税风险问题日益为税务管理部门、企业、中介机构和社会各界所关注，如何防范和化解涉税风险也成为具有挑战性的研究新课题。为跟踪涉税风险领域的最新发展，促进高校与政府管理部门、社会中介机构共同研讨涉税风险问题，上海立信会计学院财税学院与中国立信风险管理研究院于2008年9月26日联合举办了中国税收筹划研究会第二届年会——涉税风险与税收实践教学研讨会。来自税务管理机关、大学、国内外税务事务所的与会代表就税收负担与经济运行风险、税收筹划及税务代理风险、各税种涉税风险、不同行业涉税风险、与税收征管有关的风险等问题展开了热烈的讨论和交流，碰撞产生出不少思想的火花，其中不乏真知灼见。为反映此次研讨会的研究成果并以此推动我国涉税风险研究的不断发展，我们特将参会代表的有关论文汇编成集。

由于我们的水平有限，论文集中肯定存在诸多不足，肯请读者批评指正。

上海立信会计学院财税学院
中国立信风险管理研究院

2009年3月

目 录

第一篇 税收增长及宏观税负与经济运行风险

中国宏观税负内涵差异的风险研究	赵迎春 (3)
税收负担与经济运行风险	林 颖 (12)
我国宏观税负与经济运行风险分析	蒋俊生 王鲁宁 (23)
地区税负与宏观税负同异分析	曹艳杰 王 瑞 (29)
山西省增值税税收负担分析	替志宏 (36)
我国税收收入增长风险分析	王金霞 (41)

第二篇 税收政策及改革与经济运行风险

增值税转型对投资增长的效应分析和风险控制	李万甫 黄 运 (53)
金融税收制度对金融风险的作用机理探讨	尹音频 (69)
再论我国出口退税政策的“非中性”：风险视角	罗 秦 (76)
我国个人所得税制度的非和谐性及其风险研究	焦 耘 (85)
企业所得税涉税风险的筹划与思考	蒙 强 (92)
房地产税制改革的税收风险因素分析	闫 锐 (99)
警惕资本利得税的税收风险	陈业俊 (110)
印花税税率调整、股市波动性风险与行业差异	王晓玲 (118)
我国开征环境税的经济风险探讨	李伯涛 (129)
我国环境税开征的双重红利风险分析	罗小兰 (134)
我国财税体制对地方政府税收努力的影响 ——我国财税体制的风险分析	李 婉 (144)

第三篇 税收征管及执法风险

纳税人权利保护视角下的我国税收风险分析	李延均 (153)
行为财政视角下逃税与处罚方式的关系研究	陈平路 陈遥根 (162)
税收征管节点: 税源监控信息化	唐祥来 (171)
关于税收执法风险的探讨	崔文秀 (177)
税收执法的过程控制系统及其优化	王亭喜 王春成 (185)

第四篇 行业及企业涉税风险

企业税务风险及其管理

——运用美国内部控制综合框架理论管理税务风险	董为众 (195)
房地产开发企业的税务风险控制与防范	刘 蓉 (211)
中国企业“走出去”的涉税风险及其防范	曹静韬 (220)

第五篇 税务代理及筹划风险

借鉴日本税务代理制度 防范我国税务代理执业风险	彭锻炼 (231)
加强注册税务师执业风险控制 促进行业健康发展	王 进 (238)
试论税收筹划代理业务中的道德风险问题	薛 钢 (248)
企业纳税筹划风险的理论分析及防范	朱淑珍 毛夏鸾 (254)
浅论企业税收筹划的风险规避	谭 韵 (260)
税收筹划风险微探	胥力伟 (265)
纳税筹划的风险与防范	伍 红 (273)
企业集团税收筹划的理论基础及筹划风险管理	王 瑶 (280)
企业纳税信用评级与信息熵的应用	赵海益 (294)

涉税风险研究

——“涉税风险与税收实践教学研讨会”学术观点综述	彭锻炼 (303)
--------------------------------	-----------



第一篇

税收增长及宏观税负 与经济运行风险

中国宏观税负内涵差异的风险研究

赵迎春*

伴随着中国经济持续快速发展,税收收入总量不断攀升,宏观税负水平也在不断提高,尤其是美国财经杂志《福布斯》发表的2007年度“税负痛苦指数排行榜”在中国引起很大震动。这一用来度量全球雇主与雇员的综合税务负担的调查报告称,2007年在全球52个国家及地区中,中国内地的税收痛苦指数位居第三。而排名在中国之前的是社会福利制度极好的法国和比利时,由此引发了社会各界对税收超GDP增长带来的宏观税负增长的界限及如何认识宏观税负水平展开了热烈的讨论:观点之一,中国宏观税负水平与国际比较,税负水平偏低(王道树、刘新利,2007);观点之二,中国宏观税负水平与国际比较,按政府收入大口径进行比较,宏观税负水平偏重(安体富,2001)。由于宏观税负的统计口径界定不清,研究结果出现较大的差异,大大削弱了研究的意义和政策建议的可行性。由此,宏观税负研究口径不同将对税收政策的制定带来风险,并对经济增长、居民收入等带来相关风险。

一、宏观税负研究口径不同引致的税收政策风险

根据政府所取得收入的口径不同,通常有大、中、小3个口径的宏观税负衡量指标。小口径的宏观税负是指税收收入占同期GDP的比重;中口径的宏观税负是指财政收入占同期GDP的比重,这里的财政收入是指包括税收收入在内的预算内财政收入;大口径的宏观税负是指政府全部收入占同期GDP的比重,其中政府全部收入不仅包括预算内财政收入,还包括预算外收入、社会保障基金收入,以及各

* 作者单位:上海立信会计学院财税学院。

级政府及其部门以各种名义向企业和个人收取的没有纳入预算内和预算外管理的制度外收入等,即它是各级政府及其部门以各种形式取得的收入的总和。3个口径的宏观税负的差异较大,尤其是小口径和大口径的宏观税负差了几几乎一半(见表1和表2)。

表 1 2001—2007 年我国 GDP、税收收入、财政收入和政府总收入表 (单位:亿元)

年度	GDP 总额	税收收入	财政收入	政府总收入
2001	109655.2	15301.4	16386.0	27980.9
2002	120332.7	17636.5	1903.6	31897.9
2003	135822.8	20017.3	26396.5	36214.6
2004	159878.3	24165.7	26396.5	42869.9
2005	183867.9	28778.5	31649.3	51326.4
2006	210871.0	34809.7	38760.2	64579.5
2007	249530.00	45612.99	51304.03	100211.03

注:①税收收入是指财政口径的税收收入,包括:税务口径税收收入+关税+契税+烟税+耕地占用税+其他税收收入-出口退税。

②财政收入=财政口径的税收收入+非税收入。

③政府收入=财政收入+土地出让金+社保基金+彩票公益金+预算外资金收入+其他收入。

资料来源:《中国统计年鉴》、《中国财政年鉴》、《国民经济和社会发展统计公报》、《中国国土资源公报》、《民政事业发展统计公报》、《劳动和社会保障事业发展统计公报》等政府年鉴或公报,以及国家统计局、财政部、国家税务总局等官方网站上公布的数据。预算外资金收入及其他收入数据转引自乌木:“2007年中国政府收入超10万亿元”,经济学家网站。

表 2 2001—2007 年 3 种衡量指标下中国的宏观税负率 (单位:%)

年度	小口径税收负担率	中口径财政负担率	大口径政府负担率
2001	13.9	14.9	25.5
2002	14.7	15.7	26.5
2003	14.7	16.0	26.7
2004	15.1	16.5	26.8
2005	15.7	17.2	27.9
2006	16.5	18.4	30.6
2007	18.27	20.56	40.15

资料来源:土地出让金、预算外资金收入及其他收入数据转引自乌木:“2007年中国政府收入超10万亿元”,经济学家网站。

世界各国一般都采用税收收入总量占同期 GDP 的比重来表示国家的宏观税收负担。在到底以什么口径来反映我国宏观税负水平的问题上,国内学者说法不一,因此,对于我国的宏观税负水平与其他国家相比到底是高还是低,大家意见也不一致,并各自从自己的认识角度提出了截然不同的政策建议。目前,大家普遍认为我国最适宜的宏观税负水平应为 20%—25% 左右,与此相比,小口径的宏观税负水平显然是低了,而大口径的宏观税负水平又高出了许多。据此,有的学者认为当前应适当提高我国的宏观税负水平,而有的学者则认为目前我国的宏观税负过重,主张适度减税。这都是对宏观税负口径认识不统一所造成的。随着税收快速增长,一般认为小口径的宏观税负基本适度,大口径的宏观税负水平已经较重,税收还有减税空间,如果得出这样的结论也是不对的,因为造成大口径宏观税负偏重的原因是由于非税收入和制度外收入,如果仅降低税收负担,不减少和规范非税收入,就会造成税收调控和预算内收入不足,而预算外收入泛滥的局面。因此,应在“清费立税”的同时,减低税负。

二、宏观税负较重引致的经济增长风险

宏观税收负担的高低实质上表明了经济资源(这里指一个国家或一个地区新创造的价值)在政府公共部门与私人部门之间如何配置,寻求最佳的总体税收负担实质上是探讨寻求资源在公共部门与私人部门之间配置的均衡点。根据挤出效应理论,在一个国家或一个地区内,一定时期的可支配资源是既定的,即在一定时期新创造的价值或收入是既定的。如果政府征税重了,也就是政府支配耗用的资源多了,留给私人部门支配的资源就少了,两者成相互挤占的关系,这种税收改变了市场资源配置的原来状况,会对配置效率产生扭曲性。福利经济学将税收看作打入价格体系的“一个楔子”,会损害价格引导资源配置的信号作用。宏观税负过重对经济增长会产生一定影响,其表现在:

第一,降低经济增长率,扭曲人力资本的有效使用。如果制定较高的公司和个人所得税法定税率,使资本利得有效税率较高和折旧扣除较低,就不会鼓励投资率或资本存量的净增长。税收政策因扭曲投资,使投资由重税收部门流向生产率低的轻税收部门,而影响资本的边际生产力。如果对劳动供给征收较重的税收,会扭曲人力资本的有效使用,因为它不鼓励人们在社会生产率较高但税负较重的部门工作。如果税率的变化同时影响劳动、利息收入和资本边际收益,那么,税后实际利率和资本边际收益小于税前,减少的比例是边际税率。政府对未来不可逆转的投资

征收高额资本税，会减少当前投资。由于资本和劳动的税后收益减少，带来资本和劳动投入的减少降低了社会经济增长水平。普洛（Plosser, 1992）比较了 24 个 OECD 国家 1960—1989 年的人均真实增长率和对收入、利润征收的税收占 GDP 的比例，计算二者的相关系数是 -0.52，提高平均税率 0.05 个百分点会使经济增长率降低 0.4 个百分点，并指出虽然把这些简单的相关分析作为因果关系的证据可能是错误的，但这些因素对理解与长期增长相关的各种因素具有重要和建设性的意义。

第二，降低投资积极性，容易产生替代效应。纳税使投资的总收益下降，降低了投资对纳税人的吸引力，导致纳税人以消费取代投资，产生了税收对投资的替代效应；或者相反，由于税收减少了投资者的可支配收益，促使纳税人为维持以往的收益水平而增加投资，体现税收对投资的收入效应。税负增加会引起税收对投资的替代效应和收入效应的增大，而不合理的税负设计使得税负增加的替代效应超过了其收入效应的影响，从而导致纳税人的投资减少。由于投资决策由税后可支配投资收益决定，因此提高税率会减少资本的税后收益，也减少了资本的供给。提高税率增加了使用资本等要素的成本，将造成对资本等要素服务的需求减少。在新古典模型中，税收通过影响资本的产出和资本的使用成本来影响投资，它假定追求利润最大化的企业，使用资本和生产要素的数量直到它们的边际产出等于各自的价格为止，税收提高了资本和生产要素的价格。

第三，增加纳税人偷逃税和避税的心里，地下经济泛滥。税率越高，避税和逃税的现象就越严重。在这种情况下，纳税人认为花更多的钱，采取更复杂的手段和冒更大的风险来避税逃税是值得的。大量的地下经济活动逃避了政府的监管，同时也逃避了政府的处罚。在社会资源一定的情况下，地下经济必然会导致地上经济部门生产的商品和劳务所占市场份额的减少，相应地，其收入也会减少，国家税收也会同比例减少。地下经济由于价格低廉，必然影响地上经济的发展，最终影响经济增长。阿林厄姆和桑德姆（Allingham & Sandmo, 1972）的预期效用最大化认为，纳税人申报所得纳税是在不确定情况下的一种选择：要么如实申报实际所得而足额纳税，要么低报所得偷漏税款而面临被查出和罚款的可能，面临的问题是，使其逃税后所得和逃税可能的罚款所取得的预期效用最大。税负过高也使得逃税后所得增加，纳税人逃税的边际利益更大，因而使纳税人更想逃税。

第四，增加资本外逃和人力资本的外流现象。在国家之间社会生产力水平相同但税负存在差异的情况下，高税负国家的资本所有者更愿意将税负投资于税负相对较低的国家，以获取更高的投资收益。在生活水平社会状况差异不大的情况下，从

经济动因来看,人才也更愿意选择那些税负相对较低的国家,以实现更大的个人收益。如,越来越多的纳税人利用全球化产生的跨国经营的移动性进行业务治理,从而非法地减少其纳税义务,大量离岸金融中心的存在更是助长了这一趋势。在所得税方面,纳税人可以利用不进行税收情报交换的离岸金融中心账户、信托公司或空壳公司隐藏应税财产或收入;通过避税港空壳公司,使用假发票将利润转移;或通过转让定价人为地将收入转移到低税国家(地区),将费用转移到高税国家(地区)。经济全球化使税收竞争加剧,税收负担的高低已经不是单一国家的问题。

三、宏观税负过重与居民收入增长风险

根据发展经济学理论,经济增长会带动全民的实际收入和生活水平提高,这也是政府对其体制合理性和执政能力水平给予民众的承诺。我们可以把政府、城镇居民、农民看成中国的三大群体。在经济增长的成果中,哪个群体受益最多呢?也就是说,居民收入是否实现与经济同步增长,政府收入与居民收入增长的比例是否协调?根据国家统计局发布的《2007年国民经济和社会发展统计公报》和税收增长情况绘制图1。

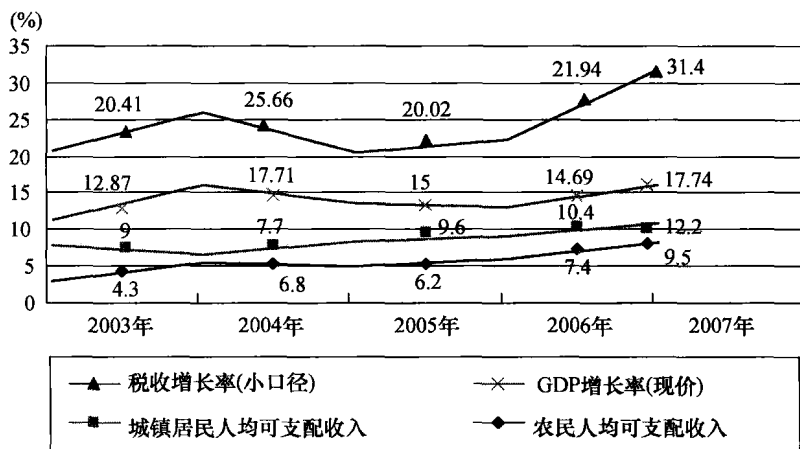


图1 GDP、税收收入、城镇居民收入、农村居民收入增长比较

从图1可见,2003—2007年城镇居民可支配收入年均增长9.78%,农民的纯收入年均增长6.84%。在这5年里,政府税收年均增长23.88%,GDP的年均增长速度为15.6%(以上增长率均按环比计算)。只有政府的收入以远高于GDP的速度增长,城镇居民和农民的收入增长速度均在经济增长之下,城镇居民的收入增长

速度次之,农民的收入增长最慢,两者速度远低于 GDP 的增速。可见,经济增长带来的财富增长,政府分配到的最多。政府在经济增长中分配的比例高,意味着政府可用财力的大量增加,政府宏观调控的能力在财力上有保障。但相比之下,城镇居民和农村人口的消费支出呈下降趋势。据统计,最近 20 多年来,中国最终消费率一直处于低水平并保持持续走低态势,最终消费率从 1985 年的 66.36% 下降到 2005 年的 52.1%,居民消费率下降尤其厉害,从 1981 年的 53.1% 下降到了 2005 年的 38.2%。^① 要找到中国消费相对于国内生产总值的比值连年下滑的原因,应当主要从城乡居民收入增长速度相对不足方面去寻找原因。在中国,在其他因素一定的情况下,政府财政收入增加往往会直接导致社会消费的下降。

四、宏观税负风险的管理及对策

通过对上述问题的分析,我们看到,当前中国的小口径宏观税负水平基本上与经济发展水平保持一致,税收与经济增长呈正相关关系,但是 2007 年大口径宏观税负已经超过了合理税负的界限,应当引起高度的重视。尤其是宏观税负在产业上、地区上仍然不够合理,一些具有正社会效应的税种没有开征,有待于通过税制结构的调整,实现宏观税负的合理化。因此,中国近几年的目标应该是适度控制税收的规模,结构性减税与“费改税”同时并行,使宏观税负控制在合理的限度之内,逐渐消除重复征税,实现税收政策从调节生产向调节消费过度,达到税制优化的目标。

(一) 开征社会保障税,建立完整高效的社会保障制度

完善的社会保障制度是当今世界上众多国家都在实施的一项社会政策,也是一个国家现代市场经济体制的重要组成部分。对于中国这样一个正处在转型期的国家来说更是如此,要保证社会保障体系的顺利实施,就必须要有足够的、稳定的社会保障资金。

社会保障税起源于 1935 年的美国。虽然社会保障税是一个年轻的税种,但在许多经济发达国家已经成为重要税种,并且社会保障税占税收总额的比重在不断攀升。据不完全统计,在 OECD 成员国中,社会保障税占税收总额的比重,1965 年

^① 李健:“国民收入分配失衡导致消费率持续下降”,2007 年 4 月 18 日, <http://www.chinareform.org.cn/cirdbbs/dispbbs.asp?boardID=9&replyID=357477&ID=125204&skin=1>。

为18%，1985年为22%，1990年为23%，1995年为25%。尤其是美国、德国、法国，社会保障税比重的增长更是迅猛。以美国为例，社会保障税占税收总额的比重，1955年为12%，1965年为20%，1975年为32%，1986年为37%，1993年跃升至41%，成为联邦税收中的头号税种。2007年，美国的社会保障税占联邦税收的33.87%，个人所得税增长超过社会保障税。^①众多发展中国家社会保障税占税收总额的比重也高达25%—30%。目前，在建立社会保障制度的170多个国家（地区）中，已有140多个国家（地区）开征了社会保障税。^②社会保障税已成为当今世界各国所得课税体系中的一个重要组成部分。

中国目前已经具备了一定的开征社会保障税的社会基础和条件，开征只是时机问题。随着中国各项改革制度的深化发展，社会成员的风险意识普遍增强，愿意接受并且迫切要求国家为其提供基本社会保障，社会各界对于建立完整高效的社会保障制度的重要性和紧迫性的认识已经达成共识。同时，相关的征管部门在社保资金筹集的实践工作中认识到，开征社会保障税是解决社会保障资金来源稳定、可靠的有效途径。几年来的实践表明，已有19个省市地方税务局代征社保费。由税务机关征收社保费具有征收力度大、降低征收成本、减轻缴费人负担的优势。税务机关熟悉企业情况，执法手段强，由其征收社保费，可以有效扩大征收覆盖面，提高征缴率，减少和防止偷逃费现象，加大社会保障资金筹措力度。

作为一个发展中国家，中国目前的社会保障税率不宜过高。社会保障可以分层次进行：第一层次是国家的基本社会保障，通过社会保障收取支付；第二层次是商业的满足不同需求的社会保险，通过保险公司购买和支付。这主要是基于以下原因：首先，过高的社会保障缴款只能加重企业的负担。其次，中国的高层次消费正在扩展，住房、养老、教育等将转化为商品，这会促使中国居民调整支出结构。因此，如果让工薪阶层承担较高的社会保障缴款，势必约束整体消费进步和市场化改革。最后，中国有近13亿人口，劳动力接近7亿人，如此庞大的劳动力大军，迫使中国目前只能走高就业低工资的道路，因而也就只能以较低的税率征收社会保障税。

（二）适时开征物业税，构建完整的地方税体系

“物业”一词来源于香港地区和东南亚，其一般的含义是已建成并投入使用的

^① 美国联邦税务局网站，<http://www.irs.gov/taxstats/index.html>。

^② 王海勇、金菁：“世界各国社会保障筹资的基本经验”，《经济研究参考》，2007年第58期。

各类房屋以及与其配套的设备、设施和场地等。物业税，各国的叫法也不同，如财产税（Property Tax）、房地产税、不动产税（Real Estate Tax）等，主要是针对土地、房屋等不动产征收的税赋，而且主要是针对其保有阶段而征收的一种税，同时，其应缴纳的税额会随着这些不动产的价值而发生或提高或下降的变化。事实上，绝大多数国家和地区都将物业税性质的税收称为财产税、房地产税或不动产税等，只有香港地区直接称为物业税。

各国对物业税的称谓不尽相同，课税对象、纳税义务人等也各有特色，而且从根本上来讲，由各国土地制度的差异以及法律文化传统的差异导致了房地产（物业）税具体税制的差异。但是，从宏观角度来观察，物业税在不断的发展和完善过程中形成了很多共同特点，总体来看都存在共同的价值取向。

1. 将物业税纳入一般财产税中课征。一般财产税的课征范围不是所有的财产，而是选择性财产项目，主要对不动产和营业性动产课税，其中最主要的就是不动产。具体而言，其课征就是将房地产和其他财产捆在一起，就纳税人某一时点的所有财产课征一般财产税，计税依据是财产的评估价值。

2. 各国物业税被划归地方税，是地方政府财政收入的主要来源，且征管体系健全。世界各国物业税基本都是地方税种，基本上都归入地方税体系，构成地方税收的主体税种。一方面有利于激发地方政府征收房地产税的积极性；另一方面，有利于扩大地方基础设施和公用事业投资规模，从而形成税收增长的良性循环。

3. 各国物业税体现“拓宽税基，降低税率，简化税制”的税制发展总趋势。从1986年开始，世界各国税制发展总的趋势是“拓宽税基，降低税率，简化税制”。对于物业税而言，拓宽税基是指除了对公共、宗教、慈善等机构的不动产实行免税外，其余的均要征税，以保证充足稳定的税源。在税率方面，国外的物业税税率普遍比较低。如，美国仅仅规定在1%—3%之间，虽然税率不高，但由于税基较宽，所以税收收入稳定。另外，国外设置的有关房地产的税收种类相对较少，这样既可以避免因税种复杂而导致重复征税等税赋不公现象的发生，又可以降低税收征管成本，提高税收效率。^①

（三）开征环境保护税，控制和治理污染

中国环境资源形势持续恶化，经济发展与生态环境保护之间的矛盾进一步尖锐，相关税收政策的调节作用越来越乏力，特别是不适应新的循环经济模式的发

^① 倪红日、谭敦阳：“开征物业税对地方政府财政收入的影响分析”，《调查研究报告》，2008年第60期。

展，不利于可持续发展战略的实施，不利于有效保护资源和生态环境。

将目前征收的排污费改为污染税，通过征收污染税，可以从两个方面减少企业的排污量。一方面使外部成本内部化，让污染者付出一定的代价后，使其减少产量；另一方面，促进研究、开发新的更有效的减少污染的工艺流程，利用由此而产生的强大市场竞争力来选择适当的防止污染的技术。

按照国际经验，污染税的开征不可能一蹴而就，应当根据国家当前最主要的环境问题和环保政策目标分期、分批地进行。从环境状况看，目前中国最大的环境问题就是各大江河的水污染和全国各城市的空气污染。对于空气污染，目前仍属煤烟型污染，主要来自工业废气中排放的二氧化硫（SO₂）。要从根本上解决中国的大气污染问题，必须彻底改变中国能源使用结构，即用清洁、干净的燃料和节能设备逐步替代目前污染严重、能效较低的燃料和耗能较大的设备。

从理论上讲，污染税必须把所有有排放污染物行为的单位和个人作为纳税人，以直接体现“污染者付费原则”。但在具体实践中，纳税人的选择还必须充分考虑其他重要因素，如征收费用最少原则、税款是否便于控管等。所以，在设计纳税人和征税环节时，有些税种可以有排放污染物行为的单位和个人作为纳税人，有些则可能以这种在使用过程中会造成环境危害的产品的生产者作为纳税人。

本文参考文献：

1. 钱淑萍：《税收学》，上海财经大学出版社 2005 年版。
2. 曾国祥等：《中国税收理论前沿》，中国税务出版社 2003 年版。
3. 孙玉栋：《中国税收负担问题研究》，中国人民大学出版社 2006 年版。
4. 马栓友：《税收政策与经济增长》，中国城市出版社 2001 年版。