# 税收研讨论文：浅析基于税收契约的税收的筹划

来源：网络 作者：悠然小筑 更新时间：2024-05-04

*【摘要】论文网为您整理了税收研讨论文：浅析基于税收契约的税收的筹划，希望帮助您提供很多想法。著论文联盟名税务专家，中央财经大学税务学院税务管理系主任，会计学(中国第一位税务会计与税务筹划方向)博士，中国社会科学院经济学博士后，《阳光财税丛书...*

【摘要】论文网为您整理了税收研讨论文：浅析基于税收契约的税收的筹划，希望帮助您提供很多想法。

著论文联盟名税务专家，中央财经大学税务学院税务管理系主任，会计学(中国第一位税务会计与税务筹划方向)博士，中国社会科学院经济学博士后，《阳光财税丛书》编委会主任，创立“税收筹划八大规律”，首次提出“税收筹划契约思想”，是国内税收筹划领域的领军人物之一。目前主要研究领域为：税收理论与实务、税务会计与税收筹划、企业会计准则、财务管理、产权与企业重组等。

一、税收契约及税收契约关系

从社会经济的发展趋势来看，契约与税收之间存在着一种共生互动的关系。税收筹划作为由社会多方契约关系制约的、多方契约力量之合力推动的一种经济行为，也与契约之间有着千丝万缕的联系。

(一)政府与纳税人之间的税收契约

税收的本质是一种契约关系。从现代税收的逻辑发展来看，税收原则是税收征纳过程中为简化判断而对其工作环境所作的基本约定，税收政策是政府和纳税人之间通过博弈达成的均衡契约，纳税报告①则可看作是税收信息供求各方博弈均衡的格式化契约。正是基于税收与契约所具有的深厚历史渊源及现代税收所内涵的契约属性，我们认为，把税收的本质确定为一种特殊的契约关系是恰当的。

1.税收是一种公共契约。

从契约视角观察税收，税收的本质是政府与纳税人之间存在的一种契约关系。纳税人向国家提供确定的税收，并向国家交换无差别地享受公共产权的资格。国家利用其对政治资源的独家垄断，通过支配收取的税收，提供契约标明的回报，如国家安全、基础设施等。

古典经济学大师亚当·斯密在论述赋税原则时曾讲过这样一段话：“一国国民，都须在可能范围内，按照各自能力的比例，即按照各自在国家保护下取得收入的比例，缴纳税收，维持政府。”②接下来，他还有一段精辟的话：“一个大国的各个人须缴纳政府费用，正如一个大地产的公共租地者须按照各自在该地产上所受益的比例，提供它的管理费一样”③。由此可知，亚当·斯密关于赋税论的观点，很大程度上也包含着交换思想。因此，国家征税和纳税人缴税完全是一种权利和义务的相互交换。这种权利、义务交换的载体便是税收。所以，国家与纳税人之间也以税收为纽带构成一种特殊的交换关系，这种交换本身便具有公共契约的性质。

因此，政府和纳税人之间需要达成一种契约，这一契约通过法定形式固定下来，就构成税收征纳之间就宽泛或具体意义上产权的分隔达成的书面契约。宽泛意义的契约，是税收程序法，如税收征管法等;具体意义的契约，是单项税法，如增值税法、个人所得税法等④。因此，存在于政府与纳税人之间的税收契约是政府强加给纳税人的一种不可推卸的契约，具有法定性特征，政府也成为不请自来的一个“法定契约方”，笔者倾向于把这种天然存在的税收契约称为“法定税收契约”。

税收既然作为契约出现，政府与纳税人之间的税收纽带可以引入一种与契约高度相关的概念—债，对此，我们可以说税收是一种公法之债，它将国家和纳税人之间的关系定性为国家对纳税人请求履行税收相对债务的关系。并将国家和纳税人之间的关系上升为法律上保护的债权人和债务人之间的对应关系。

在政府和纳税人之间税收契约关系的履行中，超出作为这种产权契约的税法规定的额度和范围的征收就是掠夺，而纳税人也不应该因其向政府付费而提出某些过分的要求。但是，纳税人在一定时期既定的税收制度下有进行合法意义上的税收筹划的权利，迈伦·斯科尔斯(Myron S.Scholes)对此评价说：“为实现各种社会目标而设计的任何税收制度都不可避免地会刺激社会个体进行税收筹划活动。任何既追求财产再分配、又资助特定经济活动的税收制度，都会导致边际税率在不同契约方之间，特定契约方在不同时期、不同经济活动中产生大幅变动。”⑤

一旦契约订立，总免不了违约或侵权的发生，在这种情况下，需要制定相关的条款予以限制，这在税法中体现为税收处罚。在税收征管法中，这样的条款极为分明。除了相应的法律责任，还有关于核定征收、税款追征、滞纳金、纳税担保、税收保全等一系列的条款维持征纳契约的履行并随时提供救济。另一方面，对于政府或其税务当局对纳税人可能造成的侵犯，也要承担一定的责任：政府获取税务当局要承诺执法不当下的赔偿责任，如税收保全不当下的税收赔偿，以及超征税款的加息归还;规范税收征管操作，并对越轨行为给与相应处分，这体现在税收征管法对于税务人员徇私舞弊行为给与禁止性和惩罚性条款中。

2.税收是公共契约的前提假设。

将税收视为公共契约存在几个前提假设：

第一，国家和纳税人的地位平等，即不存在强权操纵。

第二，税收是中性的，体现一种正义精神。

第三，纳税人的产权明晰而确定，由税法所约定的税收额是清晰而确定的。

第四，国家和纳税人各自拥有独立的利益，在法律上予以承认并保护。

第五，法律充分考虑了征纳双方的利益，且其确定的税率是适当的。

在上述五项前提假设中，笔者认为国家与论文联盟纳税人之间的地位平等是最重要的，这体现了契约精神，贯穿于政府与纳税人之间的契约关系的各个层面上。

税收倡导的正义精神也是税收成为公共契约的重要前提。正义是政治文明与法律制度的最高理想和共遵价值理念，是判断一种法律制度是否具有正当根据的价值标准，“正义的许多原则—各得其所，黄金规则，绝对命令，公平原则，宽容要求，以及其他等等，被认为超越了一切历史经验。”⑥税收契约关系必须遵从正义理念，正义精神是税法的核心价值和最高境界。法国《人权宣言》第20条规定：一切公民均有权监督税收的用途和了解其状况。美国、英国、法国、日本等国还规定了纳税人诉讼制度来保障纳税人仅依契约纳税以及获得应得的公共产品、公共服务的权利。而且，美国、台湾等一些国家和地区也不再把先行缴纳税款作为纳税人申请救济的前置程序。这些在一定意义上都体现了税收的正义精神。

(二)利益相关者交易中的税收契约

契约是市场中交易当事人在交易过程中所确立的一种权利义务关系。交易时所约定的基本内容，构成了契约的基础。交易活动的实质是交易当事人之间对财产权利所作出的契约安排，其目的是实现资源在时间和空间上的合理配置和有效利用。从利益相关者角度分析，企业与包括股东、债权人、供应商、客户、职工等在内的各利益相关者之间存在着微妙的关系，他们之间的博弈竞争与合作关系是靠契约来维持的，这种契约其实是一种纯粹的市场契约。

交易中所涉及的企业与利益相关者之间的税收契约作为企业契约集合中的一个子契约，是在经济交易中形成、维护并履行的，其本质是税收影响各利益相关者收益分配与资源配置的一个强有力的工具。交易中的税收契约明显区别于政府与纳税人之间的“法定税收契约”，如果我们给交易中的税收契约一个准确概念，可以表述如下：交易中的税收契约是利益相关者在经济交易中所形成的有关财产权利流转的有关税收方面的协议或约定。笔者倾向于把交易中的税收契约称为“相关者交易税收契约”。

“相关者交易税收契约”被引入企业契约中，有利于解决利益相关者之间的信息不对称问题，降低交易成本，从而有助于利益相关者之间维护适当的经济关系。从税收筹划角度分析，合理签订并履行“相关者交易税收契约”，可以在更大范围内、更主动地按所订立契约的相关约定统一安排纳税事宜，实现税收筹划的战略目标。

(三)税收契约的内涵剖析

1.税收契约是经济契约的一部分，如果研究“法定税收契约”和“相关者交易契约”必须在企业契约的约束下展开，因此极易被忽视。也有人认为，税收契约难以独立存在，只是企业契约或财务契约的一部分，其实这种认识很难透彻领会和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筹划及其契约安排问题，譬如财务决策中的税收因素分析，企业逃税与税务监管的辩证与博弈关系。但税收筹划涉及面广，综合性强，从企业与契约方之间的关系入手研究税收筹划，尤其是从利益相关者之间的利益均衡角度研究税收筹划有一定的难度。

二、税收筹划的契约特征分析

(一)税收筹划源于契约关系

企业的实质是“一系列契约的联结”，包括企业与股东、管理者、债权人、政府、职工、供应商、客户等之间的契约，而且各契约关系人之间又存在着利益冲突。当我们承认“经济人”的逐利本性、契约的不完全性和部分契约是以会计数据作为基础等前提条件时，部分契约关系人(如股东或管理者)便有动机和机会进行某些操纵，以减轻自身负担并进而实现自身利益最大化。因此，只要企业税负契约中使用会计数据作为决定税负大小的重要指标，则在税负契约执行过程中，投资者与经营者就会产生对会计数据及相关行为进行管理控制的动机，以谋取其自身的利益。纳税人掌握着公司真实的会计信息，理性的纳税人自然具有强烈的利用现有的信息不对称性和契约的不完备性进行税收筹划以减轻税负的动机。可以说，如果没有契约关系的存在，税收筹划就没有存在的必要性。

(二)税收筹划存在多重契约方

纳税人的税收筹划行为要考虑多重契约方，即在进行税收筹划时不仅要考虑纳税人与税务当局之间的关系，还要考虑纳税人与其利益相关者之间的关系。上面我们探讨了税务当局和纳税人之间的法定税收契约关系和交易中的税收契约关系，所以纳税人开展税收筹划所涉及到的契约方包括税务当局和利益相关者两类不同的契约方。

纳税人针对两类不同的契约方，应采取不同的契约模式和税务对策。研究税收筹划时引入契约方，可以将税收筹划看作是纳税人的最优纳税设计行为，也可以称之为“税收筹划方案设计行为”。换言之，这里引入多个契约方，意在说明纳税人的税收筹划行为必将涉及税务当局与利益相关者。这里引入“契约理论”作为研究的切入点，采用契约观点，旨在说明税收筹划的契约方影响着税收筹划的决策行为。迈伦·斯科尔斯曾对契约观点作如下评论：“契约具体说明在不同的环境下，契约各方作出决策和收取现金流的权利。”⑦接下来，他在全球税收筹划的三方面特征中阐述了“在税收筹划中必须考虑所有契约方”的观点。

(三)税收筹划受到法定税收契约关系的制约

税收筹划是纳税人在税制框架内通过投资、经营、理财等活动的谋划、安排以降低风险和减轻税负的税收规划行为。税收筹划之所以出现，源于纳税人与政府之间的法定税收契约关系。因为政府作为企业契约的参与者，在向企业提供公共物品的同时，也“强制”与企业签订了税收契约，即颁布所制定的税法，并规定应缴纳的税金。考虑到契约成本因素，政府并不与每一个纳税人进行单独谈判协调，而是单向强制规定。所谓税法其实就是政府与纳税人签订的通用税收契约。在这种契约关系下，税款征纳是由税收的强制性来保障的。政府征税是出于保证财政收入以维护国家机器的正常运转，而纳税人纳税则是一种责任和义务。

在市场经济环境下，出于自身利益的考虑，纳税人总有寻求节税的动机。如果税收不具强制性，而是像慈善活动一样靠企业自愿捐赠，那么，税收筹划就会失去其存在的意义。所以，只要存在法定税收契约关系，就一定会存在税收筹划。税收筹划实际上是纳税人对税收环境的一种适应性反应。但税收筹划必须在税制框架内开展，这是法定税收契约关系对税收筹划的一种强制性约定。

(四)契约的特性决定了税收筹划存在的必然性

契约天生具有不完全性，这是契约自身所无法克服的。尽管完全竞争市场构成完全契约的充分条件，但在现实中，由于社会和未论文联盟来事件的复杂性和不确定性、契约各方的有限理性和机会主义倾向、信息不对称以及交易成本的存在，制定一份包罗万象、完美无缺的完全契约几乎是不可能的。同理，政府制定的税收政策也是不可能成为完全契约的，肯定存在不完善之处，甚至是大的漏洞或缺陷。而且大多数国家的税收制度都规定，企业的纳税活动应以会计所得为基础，进行适当调整后确定应纳税金。这样一来，管理者就有可能根据企业自身状况进行税收筹划，以节约税金支出。同时，纳税人对税法可以选择性利用、甚至“滥用”，对税收规则的运用拥有相当的自主权和控制权，这也部分解释了税收筹划能够存在的缘由。

(五)税收筹划可以利用契约关系降低交易费用

对于企业的交易活动，税收筹划的作用在于安排交易或创造交易，降低隐含在交易中的税收负担。因此，税收筹划担负着实现税后收益最大化的重任，即为最大化税后收益而组织的生产要求考虑各契约方目前和未来的税收状况论文联盟。纳税人的税收筹划旨在对各契约方之间的交易活动进行系统而科学的安排，以降低交易活动中的交易费用和税收负担。所以，从契约角度观察，税收筹划其实就是各契约方利用税收契约关系的变化来实现节税的。当然，税收契约关系的变化过程也是打破原有契约、构建新契约的过程，这一过程有可能是长期的。

(六)利用契约形式的变化节税

纳税人的经济活动可以通过契约形式约定，不同的契约形式界定不同的业务模式。在企业利益相关者之间合理安排或调整其契约关系，可以在更大范围内、更主动地安排纳税事宜以期达到节税的目的。举例来说，纳税人购买设备或者租赁设备都可以达到更新设备的目的，但这两种方式对纳税人税负的影响是截然不同的。税法允许对建筑物、设备、机器进行加速折旧来鼓励资本性投资。因此，纳税人购买设备加速折旧可以多抵扣应税收入，从而降低投资成本。如果纳税人租用的设备超过了经济寿命，租赁费就只能按实际发生额进行税前扣除，而租赁费扣除额的现值通常远远小于折旧扣除的现值，这其中就存在税收筹划的空间。即税收将取决于设备的投资方式，而设备的投资方式则完全依赖于纳税人与设备供应商签订的一项安排财产权的契约。

如果纳税人之间存在税率差异，并不一定需要纳税人拥有不同税负的附属经济实体才能进行筹划。面临不同税率，互不相关的纳税人也可以通过订立契约而相互约定，将应税收入从高税率的纳税人那里转移到低税率的纳税人那里。⑧这是纳税人之间的一种税收博弈合作模式。进一步分析，纳税人之间的契约形式稍作调整，极有可能引起税收负担的较大变化。

上文就是论文网给您带来的税收研讨论文：浅析基于税收契约的税收的筹划，希望可以更好的帮助到您!!

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！