



21世纪高级会计系列精品教材 丛书总主编 © 郭道扬

税务会计理论研究



盖 地 © 编 著

清华大学出版社





21世纪高级会计系列精品教材 丛书总主编 ◎ 郭道扬

税务会计理论研究

盖 地 ◎ 编 著



清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

作为一项实质性的工作,税务会计早已存在并将继续存在,但对其进行比较系统的理论研究,本书是一个尝试。本书共计七章,可分四个板块。第一、二章为第一板块,属基础理论,包括总论税收与会计的关系、税务会计的产生及其发展、税务会计模式及其与财务会计的关系等。第三章为第二板块,是税务会计的基本理论。作者根据其多年来对税务会计的研究,在借鉴财务会计的基础上,初步构建了以目标为逻辑起点的税务会计概念框架体系。第四至第六章为第三板块,系税务会计应用理论,第四、五章阐述增值税会计、所得税会计两个主体税种的会计理论结构体系。第六章所得税会计处理,本属财务会计范畴,与第五章比较,便于正确界定“分离模式”下的税务会计与财务会计。第七章为第四板块,税务筹划理论,它是税务会计目标之一。

本书是会计(含财务管理、审计、财政税收等)专业各类研究生或本科高年级教材,同时也可以作为在职专业人员自学或培训用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

税务会计理论研究/盖地编著. —北京:清华大学出版社,2015

(21世纪高级会计系列精品教材)

ISBN 978-7-302-40301-2

I. ①税… II. ①盖… III. ①税务会计—会计理论—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第113651号



责任编辑:杜 星

封面设计:王新征

责任校对:宋玉莲

责任印制:宋 林

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175-4903

印 装 者:三河市金元印装有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:25.25

字 数:578千字

版 次:2015年8月第1版

印 次:2015年8月第1次印刷

印 数:1~4000

定 价:58.00元



前言

想当初,因为1983年、1984年的第一步、第二步“利改税”,使我在讲授工业会计课中遇到了“新”问题——该不该讲其中所涉税收问题、会计如何与税收结合等。说来可能是机缘,当我在学校图书馆的“内部资料室”第一次看到日文的《税务会计》、中国台湾的《税务会计》教材时,眼睛一亮。我不懂日文,只是看其书名和目录了解其轮廓,但看繁体的中文还是没有问题的。阅读过后,我就考虑:我们能不能开设《税务会计》课程、能不能写一本《税务会计》教材?尽管当时的“税”远不如现在的税制复杂,即便如此,对我来说也很陌生。我就找到一起留校任教的徐守勤老师,他是讲国家税收课的。就这样,我们合作撰写了第一本内部使用的《税务会计》教材。起始的那一步历历在目,难以忘怀。就这样,我们会计系从1985级本科生开始,以“税务会计”取代“国家税收”,没有增加课程门数和课时,既学习了税,又掌握了相关会计处理。其后,本人陆续编著、主编了几个版本的《税务会计》教材,分别(先后)由中国财政经济出版社、立信会计出版社、东北财经大学出版社、中国人民大学出版社、首都经贸大学出版社、北京师范大学出版社等出版。在此,我要衷心感谢这些出版社,尤其是那些付出辛劳的责编们。再往后,从20世纪90年代中期始,为硕士研究生开设了《税务会计研究》课,没有教材,都是根据新变化、新体会,重新组织材料,虽有不便,但比较灵活;从2000年起,即从我任博士生导师起,给博士生开设《税务会计与税务筹划研究》。2004年,中国金融出版社的王杰华教授发起组织、得到葛家澍教授首肯,由陈小悦、于增彪教授任总编,搞了一套研究生系列教材,我主编了其中的《税务会计研究》(2005)。2011年,大连出版社出版了由我所写的《税务会计理论》(博导文库),并在给研究生授课中采用。

本书的结构和内容,就是在上述基础上规划调整充实的。第一章,循历史之踪迹,简述了税收与会计的关系。税收产生伊始,就与会计有关,首先是与政府会计,其次就是与纳税人的会计。当然,早期的会计都是简单的、单一的。纳税人在处理税收与会计的关系中,大致经历了由合一到分离、由分离到协调几个阶段。第二章,在对税务会计产生的环境和条件、概念和特点、税务会计理论的基本认知阐述后,比较系统地归纳分析了税务会计与财务会计关系的几种模式,在理论上对税务会计与财务会计进行界定并分析了税务会

计与财务会计的联系与区别,提出了“三位一体”企业会计体系的论点。第三章,根据本人多年来对税务会计的持续关注和思考,在借鉴财务会计的基础上,初步构建了以目标为逻辑起点的税务会计概念框架体系。在阐述税务会计概念框架的基本概念时,大多都与财务会计进行比较,从中可以窥见两者的“异”与“同”,而且还从“名”与“实”两方面去探究两者的异同。第四章与第五章,选取我国的两大主体税种,同时也是税务会计的两种主要模式进行研究。第四章,在简述增值税理论后,初步构建了增值税会计理论结构;对财税合一与财税分离的增值税会计进行评析,指出“合一模式”下的确认、计量、记录均依税收法规为准,有利于增值税的纳税申报,也可以大大降低纳税人的税务风险。但对财务会计来说,却有种种弊端,会明显降低其信息质量,对此,提出了建立财税分离的增值税会计思路与设想。在第五章所得税会计中,在简述所得税理论后,在税务会计概念框架下,构建了主要由所得税会计目标、会计要素和会计程序等内容的所得税会计理论结构体系,并结合所得税会计实务予以说明。第六章所得税会计处理,本属财务会计范畴,之所以增加这一章,是为了与第五章进行比较,说明“分离模式”下的所得税会计,尽管在记录环节有交集,但各自有其理论体系,处理各自会计实务,是各自独立的会计系统。在理论界与实务界,有人认为税务会计不必独立,我想,第四章可以回答“合一”对谁有利、对谁不利,第五、六章可以回答何为分离、如何分离。第七章税务筹划理论,则是体现税务会计目标之一,即如何最大化纳税人的税收利益,本章阐述了税务筹划基本理论,尤其是对避税进行了法理分析。

2014年6月30日,在中共中央政治局审议通过的《深化财税体制改革总体方案》中提出了“深化税收制度改革,优化税制结构、完善税收功能、稳定宏观税负、推进依法治税”的目标任务。我们处在一个变革的时代,税收制度与会计准则的改革和变化永无止境,永远是进行时;我们对它的学习和研究也将永无止境,永远是进行时。

从自己也搞不清楚税务会计的诸多问题(其中包括与财务会计的关系),到稍稍有一点点感知、感悟,唯有坚持,不敢懈怠。多年前,我曾应邀为某博士的会计理论专著写过一篇“序”,其中写道:“说来甚是惭愧,从事会计教学30多年,自己还没有写过一本有关会计理论方面的书:一是深感自己功力不够,怕让人见笑;二是何谓会计理论、何谓财务会计理论,它如何架构、包括什么内容等,自己真的还拿不准。”这句话同样也适用于今天我撰写本书时的心境。书中诸多观点纯系一家之言,是探讨过程中的点滴认知,偏颇之处,还望不吝赐教。

30年转瞬即逝,回首自己对税务会计的学习和追随,有困惑、有纠结、有付出、有收获。龙应台曾言:“思路需要经验的积累,灵感需要感受的沉淀。”对我来说,积累远远不够,沉淀更难言深。积累需要过程,过程需要经历;沉淀需要静心,静心需要专心。不知道是谁说过“兴趣和爱好是成就一项事业的源泉”。对我来说,“成就一项事业”是奢谈,“兴趣和爱好”才是真正的“源泉”。追名逐利,活得太累;兴趣爱好,为之所痴;淡定之心,愉悦之情。

本书第二、三、四、六章中的第一节“文献综述”由李彩霞博士、姚王信博士协助撰写,由我调整充实并定稿;第七章第一节的“文献综述”由姚王信博士撰写,由我修改定稿;其余章节全部由本人撰写。在此,对其协助表示感谢。同时,还应感谢李秀玉博士,她在美

国做访问学者期间,给我发来美国的《小企业税务会计指引》(TAGSB),感谢中国注册会计师协会杨晨辉博士给我寄来《综合报告(IR)框架》,感谢财政部冷冰博士、张娟博士寄来新修订和制定的《企业会计准则》单行本;还要感谢卢强、刘慧凤、曹欲晓、董盈厚、吕志明、李玉萍、孙雪娇、罗斌元、梁虎、王新虎等,书中就有他们的灵感、他们的贡献。当然,更应感谢规划本套书的出版社领导和策划编辑杜星老师,没有他们,也就没有本书的面世。最后,要特别感谢多年来一直默默支持我的家人,家就是一个港湾,可以遮风避雨,让我们“远离世俗的名利,守一份读书人的平静”。(蒋英)

盖 地

2015年1月

天津财经大学会计与财务研究中心

教学支持说明

尊敬的老师:

您好! 为方便教学,我们为采用本书作为教材的老师提供教学辅助资源。鉴于部分资源仅提供给授课教师使用,请您填写如下信息,发电子邮件或传真给我们,我们将会及时提供给您教学资源或使用说明。

课程信息

书 名			
作 者		书号(ISBN)	
课程名称		学生人数	
学生类型	☐ 本科 ☐ 研究生 ☐ MBA/EMBA ☐ 在职培训		
本书作为	☐ 主要教材 ☐ 参考教材		

您的信息

学 校			
学 院		系/专业	
姓 名		职称/职务	
电 话		电子邮件	
通信地址		邮 编	
对本教材建议			
有何出版计划			

_____年____月____日



清华大学出版社

E-mail: tupfuwu@163.com

电话: 8610-62770175-4903/4506

地址: 北京市海淀区双清路学研大厦 B 座 506 室

网址: <http://www.tup.com.cn/>

传真: 8610-62775511

邮编: 100084



目录

第一章 税收与会计	1
第一节 税收简论	1
一、税收及其特征	1
二、税法与税制	6
三、税收本质	11
四、税收程序法与税收实体法	13
五、纳税人意识	16
六、纳税人的权利、义务与权益保护	18
第二节 税收与政府的会计	21
一、税收与政府会计	22
二、税收与税收会计	24
第三节 税收与纳税人的会计	25
一、漫长而曲折的“关系史”	25
二、相互影响,又呈强弱之差	27
三、相互协调,适度分离	38
【思考题】	41
【案例分析】	41
第二章 税务会计基本理论	42
第一节 税务会计研究文献综述	42
一、税务会计模式的研究	42
二、税务会计理论体系的研究	43
第二节 税务会计基本认知	44
一、税务会计的产生	44
二、税务会计概念和特点	45
三、税务会计的环境因素	48
四、对税务会计的基本理解与认识	50

第三节 会计理论与税务会计理论简识	54
一、笔者的理论观	54
二、会计理论简识	55
三、税务会计理论简识	59
四、税务会计与税务管理	63
第四节 税务会计模式	64
一、税务会计与财务会计合一模式	64
二、税务会计与财务会计分离模式	66
三、税务会计与财务会计混合模式	67
四、税务会计模式的具体分类	68
五、税务会计模式的发展和启示	68
第五节 税务会计与财务会计的关系	71
一、税务会计与财务会计的界定及协调	71
二、税务会计与财务会计的联系	75
三、税务会计与财务会计的区别	76
四、“三位一体”的企业会计体系	77
【思考题】	79
第三章 税务会计概念框架	80
第一节 税务会计概念框架研究文献综述	80
一、税务会计原则的研究	80
二、税务会计确认计量的研究	81
三、税务会计信息披露的研究	81
第二节 构建税务会计概念框架的意义	83
一、财务会计概念框架概述	83
二、税务会计概念框架的意义和特点	87
第三节 税务会计目标	88
一、财务会计目标的表述	89
二、税务会计目标的界定	90
第四节 税务会计假设	91
一、税务会计主体	92
二、持续经营	93
三、年度会计核算	93
四、货币计量与货币时间价值	94
五、财务会计处理符合会计准则	94
第五节 税务会计原则	95
一、会计原则简论	95
二、税务会计原则的界定	96

第六节 税务会计要素	99
一、所有税种的会计要素	99
二、所得税的会计要素	100
三、税务会计要素的平衡关系	101
第七节 税务会计确认	101
一、会计确认的定义和作用	101
二、税务会计确认标准	104
三、税务会计确认基础	105
第八节 税务会计计量	109
一、会计计量的基本含义	109
二、税务会计计量属性	110
三、税务会计计量属性与财务会计计量属性的差异	113
第九节 税务会计记录	116
一、不该被轻视的会计记录	116
二、税务会计记录的意义和要求	119
三、税务会计记录管理	122
四、税务会计记录方法	123
第十节 税务会计报表	126
一、财务会计报告简析	126
二、税务会计报表	129
三、涉税会计信息	132
第十一节 税务会计概念框架图示	133
【思考题】	134
【案例分析】	134
第四章 增值税会计	135
第一节 增值税会计研究文献综述	135
一、增值税会计理论结构的研究	135
二、增值税会计模式的研究	135
三、增值税会计处理的研究	136
四、增值税会计信息披露的研究	137
五、增值税改革的会计研究	137
六、增值税会计研究简评	138
第二节 增值税理论简述	138
一、增值税的产生和发展	138
二、增值税的特点和类型	141
三、增值税税负及其计算	146
四、增值税免税及其放弃	150

五、增值税对投资的影响·····	153
第三节 增值税会计理论结构·····	155
一、增值税会计目标·····	155
二、增值税会计要素·····	155
三、增值税会计原则·····	156
四、增值额与增值税的计算·····	156
五、增值税会计确认与计量·····	159
六、增值税会计记录与报表·····	164
七、增值税会计理论结构框架·····	166
第四节 财税合一的增值税会计评析·····	168
一、财税合一的增值税会计含义·····	168
二、财税合一的增值税会计成因·····	168
三、财税合一的增值税会计弊端·····	169
四、财税合一的增值税会计反思·····	171
第五节 财税分离的增值税会计研究·····	173
一、财税分离的增值税会计含义·····	173
二、税务会计范畴的增值税会计·····	175
三、财务会计范畴的增值税会计·····	176
第六节 传统流转税会计研究·····	180
一、传统流转税及其特点·····	180
二、传统流转税的确认与计量·····	183
三、传统流转税的会计记录与申报·····	185
四、从传统流转税的会计处理看税务会计与财务会计的关系·····	185
【思考题】·····	186
【案例分析】·····	186
第五章 所得税会计·····	188
第一节 所得税理论简述·····	188
一、所得税的历史演进·····	188
二、中国所得税的历史沿革·····	190
三、所得税的特点与类型·····	192
四、所得税问题及其改进·····	194
第二节 所得税会计及其目标·····	198
一、所得税会计的含义·····	198
二、所得税会计的产生·····	198
三、所得税会计目标·····	199
第三节 收入的确认计量·····	199
一、收入总额·····	199

二、应税收入的确认计量	200
三、免税收入的确认计量	203
四、不征税收入的确认计量	203
五、企业接受划入资产的确认计量	206
第四节 税前扣除费用的确认计量	207
一、税前扣除原则	207
二、税前扣除要点及内容	208
三、准予扣除项目的确认计量	209
四、准备金的税前扣除	213
五、资产及其计税基础	213
六、非货币性资产投资的所得税处理	214
七、固定资产及其折旧	214
第五节 应纳税所得额与应纳税所得的计算	218
一、应纳税所得额的确定原则	218
二、应纳税所得额的计算	219
三、企业清算所得的计算	220
四、应纳税所得的计算	221
五、境外机构所得税抵免	223
第六节 所得税会计记录与纳税申报	226
一、所得税会计记录	226
二、所得税会计报表及其填报	235
三、企业所得税税负分析	244
【思考题】	248
【技能题】	249
【案例分析】	250
第六章 所得税会计处理	251
第一节 所得税会计研究文献综述	251
一、所得税会计处理方法的研究	251
二、所得税会计模式的研究	252
三、所得税会计信息价值相关性的研究	252
四、“会计—税收”差异的研究	254
五、所得税会计研究简评	257
第二节 所得税会计处理的历史沿革	257
一、西方发达国家所得税会计处理沿革	257
二、IASB 所得税会计处理沿革	261
三、中国所得税会计处理沿革	261
四、所得税会计准则的发展趋势	263

第三节 所得税会计处理理论	264
一、所得税会计处理方法及其计量观	264
二、所得税性质及其会计处理	265
三、所得税会计处理目标	267
四、收入费用观：基本含义及所得税差异	269
五、资产负债观：基本含义及所得税差异	273
六、暂时性差异与时间性差异的联系与区别	283
第四节 所得税会计处理方法	284
一、账户设置	284
二、应付税款法	286
三、纳税影响会计法	286
四、递延法	288
五、利润表债务法	290
六、资产负债表债务法	292
第五节 所得税会计处理方法的分析比较	295
一、递延法与利润表债务法的分析比较	295
二、利润表债务法与资产负债表债务法的分析比较	296
三、对所得税会计处理方法的基本认识	298
四、所得税会计处理方法的比较——比较表	299
五、所得税会计处理方法的比较——举例说明	300
第六节 所得税的列报与披露	305
一、所得税的列报(presentation)	305
二、所得税的披露(disclosure)	307
三、我国所得税的列报与披露	310
四、中期报告的所得税列报与披露	311
【思考题】	313
【技能题】	313
第七章 税务筹划理论	316
第一节 税务筹划研究文献综述	316
一、税务筹划的概念与理念	316
二、税务筹划的主要手段	318
三、税务筹划研究简评	320
第二节 税务筹划的产生、发展与学科定位	320
一、税务筹划的产生	320
二、税务筹划概念及其分析	321
三、税务筹划的分类与发展特点	324
四、税务筹划的学科定位	326

第三节 税务筹划的动因与诱因·····	330
一、税务筹划的动因·····	330
二、税务筹划的诱因·····	333
三、税务筹划的行为规范·····	335
第四节 税务筹划的意义与特点·····	336
一、税务筹划的意义·····	336
二、税务筹划的特点·····	337
三、税务筹划是一个会计系统·····	338
第五节 税务筹划的目标与原则·····	339
一、税务筹划的目标·····	339
二、税务筹划的原则·····	345
第六节 税务筹划的前提与原理·····	347
一、税务筹划基本前提·····	347
二、税务筹划基本原理·····	349
三、税务筹划原理的实际运用·····	350
第七节 节税、税负转嫁理论与方法·····	352
一、节税理论与方法·····	352
二、税负转嫁理论与方法·····	356
第八节 避税理论与方法·····	361
一、避税的基本认知·····	361
二、避税的法理分析·····	364
三、避税的基本分类·····	368
四、避税的主要方法·····	371
第九节 避税与其他减税行为比较·····	378
一、避税与节税·····	378
二、避税与税负转嫁·····	379
三、避税与逃税·····	379
【思考题】·····	381
【案例分析】·····	382
【实验题】·····	385
参考文献·····	386

税收与会计

【学习目标】

了解税收的基本理论;理解税收与会计的关系,尤其是与纳税人会计的关系;熟悉纳税人的权利、义务和纳税人权益保护;树立纳税人意识、掌握税收实体法的基本构成要素。

【引导案例】

大禹“治税”与孔子任委吏

大禹治水,给国人树起了一座“为官要为民”的丰碑,但你可曾想过“治水”与“治税”的关系?治水需要大量的劳力和物资,而出工、出物又不是人人都乐意的。因此,大禹力推“任土作贡”,以相对公平的差别征税标准,强制无偿征收贡赋,从而保证了治水的物资供应。可以说,“治水”离不开“治税”,“治水”的过程,同时也是“治税”的过程。

治水工程告竣后^①,公元前 2198 年,大禹在江南茅山“会”聚诸侯、“稽”核功绩。会上,对各部落在治水中的功绩进行封赏,也对不力者进行惩处——杀参会迟到(实因抗税)的部落酋长防风氏,在恩威并施之下成为天下之主。为了纪念这次会议的召开,茅山改名为会稽山。此后,会稽山成为华夏历史长河中的一座会计丰碑!

孔子——中国会计第一名人。孔子不仅是伟大的思想家、教育家,也是一位值得尊敬的会计人。当年,他曾在季氏主政的鲁国当过委吏——主管仓库的小官吏。那时的会计没有严格的分工,他要在竹简上刻画、记录,力求使每一笔“账目”正确无误。因此,才对会计有真切的认识——会计,当而已矣。区区六个字,看似简单,实则内涵丰富、高度凝练。会计工作的核心在“当”字。他认为会计应在礼帛约束之列,一切收支事项务必以礼制为准绳。生财有时(取要得当),政在节财(用要得当),方能做到守礼制、尊王权、财掌不乱。

不论 4000 多年前在会稽山召开的会计审计大会,还是 2500 多年前孔子所任的会计,都与税收有关。前者实际上是各个部落税收收入与支出的会计决算与稽查会,后者所任“委吏”,实为早期的税收会计(政府会计的雏形)。

税收与会计,源远流长,它们之间是一种什么关系呢?

第一节 税收简论

一、税收及其特征

(一) 人类历史长河中的税收

在我国历史中,“税”曾经被称为“赋税”、“租税”、“捐税”、税金、税收等^②。

^① 治水工程告竣后,公元前 2198 年。

^② 在我国历史上,贡、彻、助、徭、赋、捐、役租等,都是“税”的曾用名。

“税”由“禾”与“兑”组成。“禾”为谷物，泛指农产品；“兑”有送达、换取之意，还有汇总、聚集之解。“税”的本义是社会成员以其占有的土地为基础，将一部分农产品交给国家，是国家取得财政收入的一种形式。在古汉语中，税、赋、租有共同的含义，往往互为注释。汉语中的“税”字，最早见于《春秋》（或其解释《春秋左氏传》，即《左传》）所记鲁宣公十五年七月（公元前 594 年）“初税亩”（“初”为开始之意，“税亩”是对土地征税）^①，这是征收田税的最早记载。实行“初税亩”反映了土地制度的变化，是一种历史的进步。

税收是个历史范畴，具有鲜明的阶级性。因此，当年马克思曾号召工人阶级拒绝向资产阶级政府缴税。列宁也曾经深刻剖析过资本主义国家的税收：“人愈是穷，它愈是要把自己更大一部分收入以间接税形式缴纳给国家。少产或无产的群众占全国人口 9/10，他们消费 9/10 的纳税产品，缴纳 9/10 的间接税。但在全部国民收入中，他们所获得的不过 2/10 至 3/10。”^②

诗能证史，亦能证税。在我国古代的诗词歌赋中，不仅有描写山川壮美、四季景色与抒发壮志豪情、乡愁别绪等的诗篇佳句，还有反映在专制赋税制下，劳苦大众对苛捐杂税、横征暴敛、生活艰困愤懑与悲泣的诗词绝句，如：

富贵曲 郑遨

美人梳洗时，满头间珠翠。
岂知两片云，戴却数乡税。

野老歌 张籍

苗疏税多不得食，输入官仓化为土。

赠友 白居易^③

胡为秋夏税，岁岁输铜钱。
钱力日已重，农力日已殫。
贱粟粟与麦，贱贸丝与棉。
岁暮衣食尽，焉得无饥寒。

吴中田妇吟 苏轼

汗流肩赧载入市，价贱乞与如糠粃；
卖牛纳税拆屋炊，虑浅不及明年饥。

悲苦行 王冕

前年鬻大女，去年卖小儿。

① 此前，即公元前 21 世纪，《孟子·滕文公上》有：“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆什一也。”“贡”是纳贡的意思，是税的雏形；“五十而贡”即以五十亩为单位按收成的 1/10 纳税。“助”是“借民力而耕之”。周代开始对商人和通过关卡的货物以及在山泽地区狩猎、打鱼等行为征收“关市之赋”、“山泽之赋”。殷商时代，“民耕七十亩，其赋公家，则七亩而已。”（实为 1/10 纳税）《广雅·释诂》中说：“彻，税也。”

② 列宁，列宁全集（第 6 卷），中文第 2 版，北京：人民出版社，1986：245。

③ 作为唐代伟大的现实主义诗人，白居易初涉官场时，曾任周至县尉、京兆府户曹参军，职责是“分判众曹，催征租赋”、“按比户口，课植农桑，催驱赋役”，即为税官。因此，才深知农民的疾苦，通过诸多涉税诗篇抒发其对劳苦大众的悲悯情怀。

皆因官税迫,非以饥所为。
布衣磨尽草衣折,一冬幸喜无霜雪。
今年老小不成群,赋税未知何所出。

在人类历史的长河中,各国的税收发展道路不同,但都在适应不断变化的外部环境,逐步建立健全并不断完善,征税也逐渐成为一门艺术。英国经济学家柯贝尔(Colbert)曾经说过:“税收这种艺术,就是拔最多的鹅毛,听最少的鹅叫。”形象地概况了征税艺术,即要做到取人不怨——拔下鹅毛,鹅不觉痛,还能长出更多鹅毛。

税收伴随着人类文明的足迹一路走来,税收与世界文明相伴相随,政权的更迭、王朝的兴衰,似乎都有税收的身影。美国税务史学家查尔斯·亚当斯说过:“很多重大的历史事件,当然包括大部分革命,其根源都是税收。税收经常是点燃人类不满火药的导火索。”法国经济学家托马斯·皮凯蒂认为:“税收不是一个技术问题。它很大程度上是一个政治和哲学问题,也许是最重要的政治问题。没有税收,社会就没有共同命运,集体行动也就无从谈起,这是常理。”^①

税收的故事神秘而古老,税制的设计智慧而精巧,但因其复杂多变又有几分诡秘与深奥,从而引发我们去努力思考、再思考。

税收——古往今来是与非,沧海桑田兴与废。

社会经济中离不开税收话题,会计中总要面对税收问题。

(二) 税收及其产生

税收作为一个历史范畴,不是从来就有的,它是人类社会发展到一定历史阶段——国家产生之后的产物,因为国家也不是从来就有的。“曾经有过不需要国家,而且根本不知国家和国家权力为何物的社会。在经济发展到一定阶段而必然使社会分裂为阶级时,国家就由于这种分裂而成为必要了。”^②“共和国以一个收税人的姿态向着这个阶级表明了自己的存在,而这个阶级则以一个皇帝的姿态向共和国表明了自己的存在。”^③“捐税表明经济上的国家存在……国家存在的经济体现就是捐税。”^④由此可见,税收与国家密不可分。国家产生后,就有了其经济体现——税收。此外,它是私有财产制度的产生。没有私有财产,就没有征税的对象。只有同时具备这两个条件时,税收才能产生。

国家的出现同税收的产生有着本质的、内在的联系。第一,税收是国家实现其职能的物质基础,只有在国家为了行使其职能必须拥有一批专政机构、管理国家的行政管理机构,而这些国家机构及其公职人员,并不直接从事物质生产,但要不断耗用一定的物质资料时,为了满足这种需要,就要向社会成员征税。第二,税收是以国家为主体,以国家公共(政治)权力为依据的特定产品的分配。只有出现了国家,才能有征收税的主体——国家,也才能有国家征税的“凭据”——国家的公共权力。一切国家征税的权力都是从所谓国家所有制而来的,“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的

① [法]托马斯·皮凯蒂. 21 世纪资本论. 中信出版社, 2014. 507-508.

② 恩格斯. 家庭、私有制和国家的起源. 马克思恩格斯选集(第四卷). 北京: 人民出版社, 1972: 170.

③ 马克思. 1848 年至 1850 年的法兰西阶级斗争. 马克思恩格斯选集(第一卷). 北京: 人民出版社, 1972: 429.

④ 马克思. 道德化的批判和批判化的道德. 马克思恩格斯选集(第一卷). 北京: 人民出版社, 1972: 181.