

所得课税论

解学智 著

辽宁人民出版社

.42

所得课税论

解学智 著

辽宁人民出版社

1992·沈阳

(辽)新登字1号

所得课税论
Suo de Keshui Lun

解学智 著

辽宁人民出版社出版
(沈阳市和平区北一马路108号)

辽宁省新华书店发行
朝阳新华印刷厂印刷

字数 152,000 开本: 850×1168 1/32 印张: 7 1/2
印数: 1—5, 572
1992年12月第1版 1992年12月第1次印刷

责任编辑: 宋扬华
封面设计: 肖 飞

版式设计: 任 和
责任校对: 舒 品

ISBN 7-205-02349-1/F·488
定价: 5.50 元

序

《所得课税论》一书，是解学智同志在他的博士学位论文的基础上补充和修改之后出版的，对该书的出版表示祝贺。

经过十余年的改革，我国初步建立了包括多个税种、多环节课征、收入和调节功能兼备的新型税制，已经由过去比较单一的税制转为符合商品经济要求的复合税制。但目前的税制还不能说是尽善尽美的，税制的转换和新税制的建立不是一蹴而就的，要随着整体改革的步伐逐步完成，在这个过程中，需要及时地解决不断出现的新问题。从一个更高的层次看，我国的经济发展水平和经济结构发生了重大变化，又对税制改革提出新的更高的要求。因此，加快税制改革，完善现行税制，使之更符合社会主义商品经济发展和加快改革开放的新形势，无疑是整体改革中的一项重要任务。

正如本书开头指出的，深入研究所得税的理论和实践，对推进税制改革以至整个经济体制改革有着特殊的意义：1. 我国现行税收政策和税收制度存在的问题大都和所得税有直接

关系，如承包制和企业所得税的关系，即税利分流问题，企业所得税和个人所得税的简并问题，以及有效运用税收调节经济运行和分配不公问题等。2. 我国税制的主体税种问题，经过多年讨论似乎形成统一的认识，即我国实行双主体税种的复合税制。其实这个设计税制的根本性问题并不能说已经彻底解决。如本书指出的，目前所得税收入仅占税收总收入的30%，而且国营企业所得税已被承包制吞蚀，名存实亡。那末，为了使税制更符合商品经济的要求，适应加快改革开放的步伐，是否要求加强所得税的地位和作用，是否应当逐步地降低流转税占税收总收入的过大比重，为所得税让出一定余地，以便有效地发挥所得税的调节作用，仍是一些值得深入研究的问题。3. 我国一向是以流转税为主的国家，实行所得税特别是开征国营企业所得税的时间较短，经验缺乏，自然使所得税理论成为税收理论中的一个薄弱环节，因而对所得税进行开拓性研究无疑有着特殊的意义。

本书的一个重要特色，是从公平与效率的角度，即以公平和效率为线索研究所得税问题，避免就税论税的弊端，从而把税收提到社会的和经济的高度。众所周知，公平与效率是经济学中的一个难题，从研究成果看，也可以说至今仍是不深不透，众议纷纭。作者在这方面进行了探索性的研究，精神是可嘉的，成果也是可喜的。作者认为公平是关于社会福利分配的概念，同时又与资源分配密切相关，因而对公平概念和准则的探索可以归结为对分配结果和分配过程的判断。由于古今中外的公平观存在较大的差异，所以，研究公平问

题首先要确定立足点。本文的立足点是：1. 坚持马克思主义的立场、观点和方法；2. 研究的背景是社会主义商品经济；3. 立足于经济学，又以社会学的公平观作为约束条件。而后作者将上述立足点的公平观引申到所得税领域，探讨了支付能力原则和反映支付能力的标准、横向公平和纵向公平以及支付能力的实现机制。关于效率，理论界认为效率是一个比公平更难把握的概念。作者认为效率可以包括多个层次，可以从多种角度理解，如微观效率，宏观效率，经济效率，社会效率等，它们虽各自有不同的内涵，但也有共同之处，其中一个重要方面是均可归结为所得与所费的关系，尽可能增大所得和尽可能减少所费是效率的基本规定。由于本书只涉及所得税对全方位效率的经济影响，因而效率概念是指社会财富尽可能增大和经济资源消耗尽可能减少的一种令人满意的对比关系。从这一概念界定出发，作者分别考察了个人所得税和企业所得税的经济影响，并分析了所得课税和流转课税的效率对比。作者关于公平与效率的理论分析，为税收政策和税收制度如何贯彻公平与效率原则以及正确处理两者关系，提供了一些重要的理论依据。

本书的结构是十分明确的，前三章属于理论分析，后三章则是运用这些理论分析中国的实践问题，所以，理论联系实际是本书的另一个特色。作者首先针对我国企业所得税存在的问题提出了建立法人所得税的改革模式，认为无论从世界各国税制发展趋势还是从中国的现实出发，建立统一的对所有企业一视同仁的新型企业所得税制——法人所得税是合

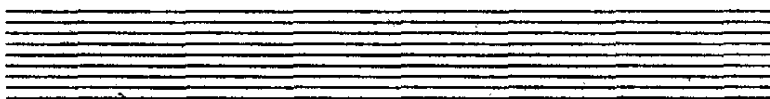
理的选择。作者还设计了法人所得税的基本结构：统一的计税成本、统一的税率、统一的税收优惠等。其次，作者论述了与建立法人所得税直接有关的一个问题，即税利分流与承包制。通过从公平与效率以及财政收入的多种角度的对比分析，作者认为有充分理由断定税利分流是优于承包制的分配模式。最后作者专题分析了个人所得税与分配不公这个当前公众十分关注的问题。通过翔实的资料，分析了当前分配不公的情况，顺理成章地提出改进个人所得税政策和制度的对策性建议。

总之，这是一本值得一读的税收理论著作，提出许多观点和结论具有开拓性和探索性。当然，科学是无止境的，探索过程中也还必然存在需要进一步探索的问题。解学智同志具有坚实宽广的理论基础，具有深入系统的专业知识，虽刚逾而立之年，却已有较丰富的研究成果，堪称财经学界的后起之秀。祝贺本书出版的同时，也预祝他再接再厉，不畏艰辛，今后在理论研究上取得更大的成就。

陈 共

1992. 7. 20 北京

绪论



0.1 问题的提出

中国税制正承受着多种问题的困扰。

经过近 10 年的改革，中国建成了包括多个税种，在多个环节课征，功能比较齐全的新税制。但问题也随之而来。首先是按照企业性质和个人身分分别设立 6 种企业所得税和两种个人所得税，显然有悖于公平税负，鼓励竞争的税制建设原则，兼并税种已是大势所趋。但如何兼并，兼并中应当遵循什么样的原则，有待于决策者选择。其次是国有企业所得税事实上已被承包制“吃掉”，并受到税前还贷的钳制，如何走出这一困境特别是如何处理所得税与承包制的关系，也有待于进一步研究。再次，人们在改革之前就十分担心的收入分配不公问题终于成为事实，社会上呼吁运用税收调节收入

分配的呼声日益高涨。但是，怎样调节，运用那种税收调节？迫切需要理论和实践来回答。此外，中国税制以商品课税为主体，税收活动在相当程度上干扰了社会商品交换和社会主义统一市场形成，改革这一税制也是势在必行的，但选择什么样的改革目标模式，一直是一个有争议的问题。

诸如此类的问题还可以列举出很多。

新中国的税收历史较短，而在这较短的历史中，又有较长的时间处于不被重视的地位。主要是近10年的改革开放形势，推动了税制的急剧变革，所以，出现一些现实的和理论的问题是正常的。然而，现存的问题严重地妨碍了税制的进一步发展，并对社会经济生活产生了不利的影响，随着改革的深入和对外开放的进一步发展，解决现行税制中令我们困扰的问题已经成为经济体制改革中的一项重要任务。

现行税制所存的问题是复杂的多方面的，企图在一篇论文中解决所有理论和实践问题无异于天方夜谭式的幻想。换言之，合理的选择只能是就某一侧面进行规范或实证的分析，提出一些有益的见解或结论。

本文的主题选择了所得课税问题。

如此选择主要出于三个方面的考虑：

1. 中国税制所存在的问题大都可以归类于所得课税之中。如企业所得税和个人所得税的兼并，企业所得税与承包制的关系，正在热烈讨论的税利分流，运用税收手段缓解收入分配不公问题，等等。

2. 税制改革的总体模式选择与所得课税密切相关。现实

和历史地考察，税制改革无非有两种可供选择的模式；一是像大多数发达国家那样走以所得税为主体税种的道路。二是像法国那样走以增值税为主体税种的道路。何去何从，既需要从理论上比较两种模式——实质是两个税种的优缺长短，也需要从现实出发考察两个税种的实施的可能性。但无论如何，所得课税总是选择的对象之一，具有举足轻重的地位。

3. 所得课税的研究还有另外的理论意义和实践价值。一是在现实条件下，处理国家与企业之间的分配关系，解决收入分配不公问题，促进经济竞争与发展，都离不开所得课税。在理论上和现实上解决所得课税问题，将有助于与之相关的重要社会经济问题的根本解决。二是中国的所得课税理论是整个税收理论中比较薄弱的部分弥补这一缺陷当然具有重要的意义。

还应当把视野放开，从世界范围看待所得课税研究的重要性和迫切性。

进入 80 年代以后，整个世界的税制发生了引人注目的变化。这一变化的重心就是降低所得税税率，同时扩大税基。在美国，从 1981—1989 年，个人所得税率由 14 级减至 2 级，最高税率由 50% 降至 28%，公司所得税率由 46% 降至 34%，同时取消许多税前扣除。在法国，个人所得税基本税率由 33% 降至 27%，劳务所得税率由 50% 降至 35%。日本从 1989 年起实行新税法，将个人所得税最高税率由 75% 降至 50%，公司税率由 42% 降至 37.5%。其他发达国家和一些发展中国家也进行了所得课税改革〔1〕。这次席卷全球的税制改革浪潮，

始终受到各国学者的高度重视，并从不同的角度予以解释和研究，当然人们的认识并不一致。有人认为 200 年来一直备受推崇的所得课税的地位已经动摇，它将被一种更为先进的税种（如增值税）所取代。也有人认为所得课税的改革还是课征方法的调整，所得课税的地位仍是稳固的。更多的人则认为对所得课税的简单否定和肯定都不是合适的作法，在税制改革这一特殊背景下，人们所要做的是对所得课税特点、功能、课征机制进行新的更为深入的研究和分析。

很明显，对世界税制特别是所得课税的变化原因及其可能的趋向我们必须有独立的分析和判断。作为开放社会中国国际大家庭的一员，选择一种税制模式，确立一种税率或税负水平，不能不考虑其他国家既有的选择和可能的取向。世界税制改革浪潮还启迪我们：对所得课税是一种“良税”的这一信条要深入研究，在确立中国税制发展目标时必须充分考虑所得课税是否真正适应社会主义商品经济发展的客观要求。

0.2 研究范围与方法

本文将顺次研究下述问题：

- 所得课税是否公平？
- 所得课税是否富于效率？
- 所得课税的经济稳定和财政收入功能如何？

- 所得课税的施行条件怎样？
- 所得课税应在中国税制中居何种地位？
- 企业所得税规范化的原则和方法？
- 税制分流与承包制究竟孰优孰劣？
- 如何运用个人所得税缓解分配不公问题？

从所要研究的问题不难看出，本文的研究范围包括所得课税理论与所得课税实践两大部分。中国所得课税的问题主要表现在实践领域，但形成的原因不难从理论方面找到。反过来说，要解决中国所得课税中的实践问题，不仅需要提出行之有效的对策，也需要确立适合中国国情的理论。比较起来，后一方面的工作更为重要，因为任何一种合理的对策都必须以科学的理论为基础，理论的贫乏必将妨碍合理对策的形成。而中国的所得课税理论恰恰是十分薄弱的，至今仍处于政策解释和对西方税收理论简单介绍阶段。这样一种理论背景制约着税收实践的发展，而尝试构建社会主义的所得课税理论应当成为本文的任务之一。

这里需要说明两点：一是对所得课税的理论分析具有相当大的难度，很多理论往往是由几代人孜孜不倦为之探索但仍未有明确的结论，比如所得课税的公平与效率这个命题至今仍未有完满的答案就是一例。笔者选择这些题目并不等于有信心解决，而只能算作一种理论尝试。二是研究中不可避免地涉及西方税收理论，历史地看，所得课税形成和发展于西方国家，西方国家不仅具有较为丰富的课税实践，也形成了较为成熟的所得课税理论。在对所得课税分析中无视、忽

略西方理论，无论如何都不是合适的作法。在中国现实条件下，完整的所得课税理论尚未形成，在很多方面甚至是空白的，向外部——包括西方吸取“养料”具有特殊的意义。但是，重视西方税收理论并不意味着可以照搬，这不仅因为国情不同，也因为中国和西方在基本理论方面具有不同的价值判断标准。合适的选择只能是去其内容，取其形式的马克思主义的方法。也就是要批判地吸收。客观地说，西方的税收理论是由两个部分构成的，一部分是资产阶级学者以维护资本主义制度为目的确立的庸俗的学说，另一部分是西方学者从适应商品经济发展角度出发提出的一般税收理论。显然，前一部分需要批判，后一部分可以有选择地借鉴和吸收。但不论是批判或吸收，首先都应当加以研究或介绍，唯如此才可以有的放矢。

与选择的研究范围相适应，本文所采用的研究方法是现象描述（实证）与科学抽象（规范）的融合。其中，某些部分侧重于现象描述（回答事情是怎样的），某些部分侧重于科学抽象（回答事情应当是怎样的），更多的部分是两种方法共用。对经济现象的分析可以完全采用实证的方法，在国内，很多学者研究某些经济问题也是这样做的。对于所得课税似乎也可以选取这样的角度——着重分析或描述所得课税的运行机制及可能的经济影响，而对政策选择不着更多的笔墨。但是，研究方法的选择最终应当服从于研究对象的性质和研究的目的。在某种意义上，所得课税“是怎样”和“应当怎样”是密不可分的问题，比如，问所得课税是否公平，就不

能仅仅从实证的角度回答。描述出所得课税的经济影响并不等于解决了它是否公平的问题，因为还需要给出判断公平与否的标准，而后者显然属于规范分析的内容。更为重要的还在于，本文的主要研究目的是尝试解决中国所得课税存在的各种现实问题，如怎样处理所得课税与承包制的关系，对各类企业的课税是区别对待或一视同仁等等。这些问题的解决不仅需要“是怎样”方面的研究，更需要“应当怎样”的研究提供对策。当然，尽管本文力求采取现象描述和科学抽象相结合的方法，但受笔者水平所限，有可能出现既无现象描述的准确性，又无科学抽象的深刻性。尤其是对于科学抽象法的运用，恐怕难以达到“抽象再现具体”的境界，在相当程度上只能是“从具体到抽象”。

0.3 基本概念

从现在开始，本文将经常使用下述一些概念，为了叙述方便，有必要预先给予界定。

1. 所得

在一般意义上，所得是一个比较模糊的概念，可以从不同的角度理解。如精神收获，物质收益，货币收入都可以看作所得。即使仅从经济学的角度分析，也很难准确把握所得的涵义。在现代社会，人们把各种收入形式都作为所得，如货币所得、实物所得、连续性所得、偶然性所得、工资所得、

财产所得、劳务所得、资金所得、福利所得、交易所得、隐含所得等等。但这些所得显然是不同的，也不是按照统一的标准确定的。罗列出各类所得，并不意味着什么是所得这个问题已经解决。据认为，较早从事所得的研究，并在合理确定所得概念上贡献较大的是德国经济学家夏恩兹（G. VonSchanZ）和两位美国经济学家海格（R. Haig）和西蒙（H. Simons），特别是后面二人，共同创造了“纯资产增加”理论，并以此为基础确立了“海格—西蒙概念”（Haig—SmonsConcept）。在海格看来，所得是指某人的经济力量在两个时期之间增大的货币价值。所得包括两个部分：一是货币所得本身；二是其他可以用货币衡量的物品的增值。西蒙认为，所得是以货币衡量的从消费得到的满足。它包括消费开支和本期消耗掉的耐久品使用价值。两人的分析角度有一定差别（前者从收入入手，后者从消费入手），但在本质上都是相同的，都以资产价值纯增长为判定所得大小的标准〔2〕。由于“海格——西蒙概念”为理解所得提供一个比较合理的方法，因而被国际上分析所得的文献确立为“正宗”或“科学”的理论，通常直接引用。当然，“海格——西蒙概念”也并非没有缺点，如对所得来源没有给予充分的重视，基本上是一种现象描述，缺乏科学抽象。更没有对不同阶级，阶层的收入加以区分。

能否在理论上科学地确立所得概念是一回事，如何在课税上合理地划定课征范围，正确地选择征税对象又是一回事。美国最高法院赫尔姆斯斯审判官曾经说过“所得这个用语在宪

法同税法上未必指的是一回事。它既不像水晶那样透彻，又不明显，也不是不变的〔3〕。一般来说，对所得课税的研究更重视有关国家的“税法所得”，即政府以法律形式规定的征税范围。而有关政府在确立“税法所得”时主要从现实出发，没有那个国家真正按“海格——西蒙概念”选择征税范围。通常的情况是，课税对象或范围的选择以交易为基础，把一定期限内（通常为1年）所完成了的交易所实现的收入，减去为取得这些收入而消耗掉的成本，再减去同期内的亏损所得到的差作为“税法所得”。这样，任何未经交易的财富增长不被认为是所得，任何未经交易“证实”的财富减少也不能作为所得减少额。值得一提的是，有关国家在确立征税范围时，除考虑交易与否之外，还须考虑法律、社会等方面的要求，从法律方面说，纳入所得税课征范围的必须是合法所得，禁止非法所得（尽管通过交易），因为对非法所得课税事实上承认了它的合法性（如走私收入）。从社会方面说，课税不能影响纳税人的基本生活，同时对纳税人各种公共福利支出（如慈善捐赠，救济他人支出，购买公债的利息，交纳的其它税收）也必须予以承认。因而通常允许纳税人在税前列支或扣除一部分收入和支出，作为“税法所得”的减量。另外有的国家为了实行社会经济政策，也需要在所得课税上体现，因而进一步扩大了所得课税的税前列支范围。这样，所得课税的实际课税对象，已不是完整意义上的“税法所得”，只是它的一部分，这一部分通常称为“应税所得”。如中国个人所得税法规定，工资、薪金所得，以每月收入减除生活费用800元

以后的部分，作为应税所得。劳务报酬所得，特许权使用费所得，财务租赁所得，每次收入不满 4 000 元的，减除费用 800 元，每次收入 4 000 元以上的，减除 20% 的费用，对其余额（应税所得）课税。在其他国家有的采用同中国类似方法，也有的采取列项扣除的办法（如西方发达国家），计算更为复杂。在美国，这种调整往往经过多个阶段（个人所得税），即总所得（扣除不予列计）——毛所得（扣除各类费用）——调整的毛所得（个人扣除）——净所得（个人宽免）——应税所得。

2. 所得课税

笼统地说，所得课税即以所得为课税对象的税收，据统计，世界上有 130 多个国家课征此类税收。不过，由于各个国家国情不同，通过所得课税所要实现的政策目标也不一样，因而在设置方法上各有特点，名称亦多种多样。有的国家只设个人所得税，有的国家不仅有个人所得税，也有企业所得税，还有的国家设多种个人所得税（一般依所得来源划分）或多种企业所得税（一般依纳税人身分划分）。在名称上，有自然人税，法人税、公司所得税、所得税、公共所得税、工资收入税、自由职工者税、贸易税、利润分享税、特别所得税、居住税、非居民税等等。在中国，目前计有国营企业所得税、集体企业所得税、私营业所得税、城乡个体工商业所得税、外商投资和外国企业所得税、国营企业收入调节税、个人所得税、个人收入调节税等。当然尽管设置方法不同，名称各异，其征税对象都是所得，纳税人总是企业或个人。据此 OECD