

税道溯源

Tracing the Origin of Tax Principle

蔡昌◎著



当代税收名家丛书


中国财经
出版社

当代税收名家丛书

税道溯源

蔡昌◎著

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税道溯源 / 蔡昌著. —北京: 中国财政经济出版社, 2017. 11
(当代税收名家丛书)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7516 - 1

I. ①税… II. ①蔡… III. ①税收管理 - 研究 - 中国
IV. ①F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 136490 号

责任编辑: 杨 骁

责任校对: 黄亚青

封面设计: 王 坦 王 颖

版式设计: 录文通

中国财政经济出版社 出版

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

E-mail: ckfz@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

营销中心电话: 88190406

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjcbs.tmall.com>

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 9.125 印张 210 000 字

2018 年 1 月第 1 版 2018 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 46.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7516 - 1

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190414 QQ: 447268889

策划人语



税收事业与社会进步的推动者

税收在当下的中国已经成为一门显学，这归因于社会的进步与时代的机遇。十九大后新时代中国特色社会主义思想指引税制改革与经济发展，逢此良机，我们策划出版了这套“当代税收名家丛书”。

何谓税收名家？这里所讲的税收名家特指那些为推动税收事业和社会进步而摇旗呐喊的公共知识分子们。他们之所以被称为“名家”，自然有其过人之处，正所谓“石可破也，而不可夺坚；丹可磨也，而不可夺赤”。作为公共知识分子，他们独立思考，谦卑不忘弘毅，勇于进谏政府，积极投身公共事务；作为公共知识分子，他们坚守理想，怀揣忧患意识，努力追求真理，具有现实主义批判精神。

“铁肩担道义，妙手著文章”，这是对名家们性情特征的最好注解。引经据典，追根溯源，播其声，扬其道，释其理，忘却一己之利益，弘扬社会之正气。他们将家国情怀、人文关怀融入广阔的社会经济实践。在现代法治社会的丛林里，他们有可能成为一种相对独立、具有社会正能量和影响力、代表社会良知和人



类理想的社会阶层。

我们对税收名家的遴选，其实并未有一成不变的标准，但始终秉承一项原则，即入选者必须勤于学、志于道、游于艺，在税收领域有相当造诣，其观点犀利，自成一派，非人云亦云之辈。入选者，或擅长财税法制，或精通大数据治税，或融汇会计与税收，或执著于税收治理……他们关注于世界、国家、人类、民族、社会的进步，其观点闪烁着独特的伦理之魂和道德之光。

本套丛书的每一分册均具有两大结构：一是学术研究篇，二是人文情怀篇，即从这两个视角反映入选者的学术思想和人文情怀。我们期待各路神仙指点，更希望结识、聚集各方神圣。

最后，让我们为那些推进国家治理和社会进步而坚守理想、永不言弃的公共知识分子们点赞，正是他们的思想和行动辉映着时代的曙光。

“当代税收名家丛书”策划人 樊清玉

Qingyuf@sina.com

2017年10月

前言

1

我从没想过自己会和“税”结下不解之缘，读税法，讲税课，做税案，游弋于税收天地，“税”及其衍生物成了我工作、生活的主旋律。曾记得儿时父母问及未来的志向，我一向说自己喜欢神秘莫测的宇宙，想做一名天文学家，研究隐藏在宇宙深处的奥秘。那份对自然科学的好奇与执着，至今仍存于我的心灵深处。读中学时，父辈们“学好数理化，走遍天下都不怕”的谆谆教导一直激励着我，我也因此培养了对自然科学的浓郁兴趣，有一颗敬畏自然之心。自然科学那种缜密、求真的境界一直深深地吸引着我。中学时代唯一的梦想就是能考进南京大学攻读天文学专业，因为那里有我向往的紫金山天文台，那里有我探究深邃宇宙苍穹的梦想。

世事往往并不如愿，中学毕业后阴差阳错地走进了财经院校，而且学的是我最不喜欢的会计学，自此后账房先生的形象和算盘的印记在脑海里从未消失过。税收总是与会计共生依存，演练会计账务时也必然操练税收业务。直到快要大学毕业了，才真正培养出一点对会计和税收的兴趣。但直到今天，我还对自然科学情有独钟，偶尔还兴致盎然地翻阅自然科学著作，像霍金的

《时间简史》、爱因斯坦的《相对论》、斯科特的《数学史》等，阅读这些著作能够锻炼思维能力，培养一种想象力。后来我才恍然大悟，原来一个人在青少年时期学什么专业无所谓，关键是培养一种敏锐的观察力和缜密的思维力，在复杂的事态变化中抓住主线、理出思路，培养一种解决问题的能力。

曾读日本管理大师大前研一的《专业主义》，很受启发。大前研一先生说，专家“不仅具备较强的专业知识和技能以及伦理观念”，而且“具有永不厌倦的好奇心和进取心”。其实，如果一个人学有所专，铸就浓厚的学科兴趣，并具备一点钻研精神创新意识，那么取得成功就是一件可望而可即的事。我喜欢创新，真正的创新是思维创新。思维创新有三种类型：一是引进式创新，即吸收外来思想、借鉴其他领域的知识实现创新；二是组合式创新，即把已有的知识、技能组合起来，创新形成新的知识；三是原创式创新，这是一种最高境界的创新。李嘉诚先生创办的长江商学院推崇“取势、明道、优术”，这体现着中国文化中特有的思维模式。在此基础上，长江商学院针对中国现状又倡导“从月亮上看地球”的差别化思维，这的确值得称道。视角独特，视野开阔，不仅展现着思维的深度和广度，还代表着一种思维的创新力。

2

创新离不开思想，思想富有价值。世人早已熟知“劳动创造价值”，其实在逻辑上，首先是“思想创造劳动”，后续才有“劳动创造价值”。因此，假如我们径直说是思想创造价值，不仅说得通，而且更接近于事实真相。当然，就人类而言，思想和劳动是密不可分的，当我们把人类本身看成是生产力的要素时，



就可以把同为生产力要素的“劳动工具”的出现理解为“智力活动”的产物了。“智力活动”离不开“思想”，“思想”从一开始就参与生产力的构成。后来在人类漫长的进化过程中，“思想”似乎被逐渐从生产力那里剥离出来，竟至于不再有人把它当作生产力的诸要素之一。直到20世纪80年代，一位伟人提出“科学技术是第一生产力”，人们这才重新审视生产力的构成要素，从而“思想也是生产力”就成为顺理成章的事。试想，没有思想，何来科技？既然科技是第一生产力，那么作为“科技”的母体的“思想”无疑也是生产力了。

大象无形，思想也是无形的。思想具有穿透力，蕴含着无穷的力量。思想通过书籍被记录，一本好书往往凝聚着作者的思想，蕴藏着作者的灵魂。我很喜欢林语堂先生的一句名言：“读书只读两极”。即读书要读最上流的和最下流的，中流的书不读。最上流的书如老庄孔孟之道，最下流的书如童谣民歌。两极的书清新自然，流淌着思想；而中流的书往往缺乏真性情，多人云亦云。透过林语堂先生的名家名传《苏东坡传》，我们依稀感觉到一位超凡脱俗的智者向我们走来，林语堂先生盛赞苏东坡先生，他“具有一个多才多艺的天才的深厚、广博、诙谐，有高度的智力，有天真烂漫的赤子之心——正如耶稣所说具有蟒蛇的智慧，兼有鸽子的温柔敦厚。”不容置疑的是，苏东坡的诗文辞赋之所以脍炙人口，流传至今，不仅在于其文采斐然，更多地缘于其真性情的自然流露。苏东坡对他弟弟苏辙说：“吾上可陪玉皇大帝，下可陪卑田院乞儿。眼前见天下无一个不好人。”虽千载而下，我们亦能与东坡先生神交，享受先生那份真性情。

3

我对“税”的理解源于历史，“税”敛之于民，民以“禾”为兑。美国法学家奥利弗·霍尔姆斯曾说过：“税收是我们为文明社会付出的代价（Taxes are what we pay for civilized society）”。可以说，税收是社会文明进步的标志。我们观察社会经济不能忽视税收的存在。税收是显性的，但税收是人类文明演化的产物，有其内在的逻辑规律：货劳税伴随着商品流通和服务过程，像缓缓细流一样，公平而合乎逻辑，体现着经济的繁盛；所得税体现着“量能”原则，税负取决于盈利能力，展示着税收公正的魅力。

税道深邃，犹如甘冽清泉，有其源头。马克思说：“捐税体现着经济上的国家存在，官吏和僧侣、士兵和女舞蹈家、教师和警察、希腊式的博物馆和哥特式的尖塔、王室费用和官阶表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”任何事物的产生和存在都有其合理性和必要性，否则就不可能产生，更不可能长期存在。纵观人类发展史，税收始终和国家联结在一起，税收是政治权力的产物，也是国家运行的基础，无国无税，无税无国。唐代理财家杨炎认为：“财赋者，邦国之本，如生人之喉命，天下治乱轻重系焉。”

税道苍黄，亦如一盘棋局，有其思想人文。税收涵盖征纳双方以及社会民众，动态博弈无处不在。Klepper 和 Nagin（1989）有一句经典名言：人的一生中有三件事情是确定的：死亡、税收以及人类为逃避这两件事所作出的不懈努力。税道蕴含诸多税收原理，从契约根源到产权基础，从税制设计到税收征管，从税务风险到税收筹划，无处不昭示着税道光华。一部税收史，就是一



部税收抗争史。税法犹如一张渔网，再结实的渔网都有网眼过大乃至破损之处，再完善的税法都有缺陷和漏洞。税收筹划体现着纳税人捕捉“税法漏洞”、寻觅“税收空间”的洞察力，是纳税人对税收环境的反应和适应。税收筹划也是税制公平与效率的试金石，能使政府意识到修补“税法之网”的迫切性，进而将其演变成一种税制变迁的推动力。

4

这部作品，是笔者观察经济社会中的税收现象以及研习税收学的一些思考和总结，更多的是对税收专业的探索和感悟。本书从经济学视角研究税收问题，围绕税收基本原理展开，共分为四个专题：“产权税收理论”“税制改革前瞻”“税务管理创新”“税收筹划前沿”，将研究视野拓展到经济学、法学、伦理学和管理学等领域，从战略理论、契约理论、产权理论、博弈论等角度重构税收理论框架，将税收放到一个更为开阔的空间里，从更深层次上提供一个理解税收与产权、契约、战略、法律之间彼此影响的理论框架。

本书以“税道溯源”为题，为探索税收之道，追根溯源之意。笔者的多数观点得益于研读经典著作，亦受益于和税务界前辈及同仁们的交流，笔者对此铭记于心。在此，特别感谢中央财经大学副校长李俊生教授，国家税务总局刘磊司长，中国注册税务师协会副会长、全国政协蓝逢辉委员，北京大学刘剑文教授，国务院参事刘桓教授，天津财经大学盖地教授，中国政法大学施正文教授，中国社会科学院研究生院李为人主任，首都经贸大学丁芸教授、吴少平教授，中国税务学会副秘书长焦瑞进研究员，南京财经大学李林木教授，京东集团蔡磊副总裁，北京市国家税



务局邓远军处长，国家税务总局科研所付广军研究员，中国财经传媒集团中国财政经济出版社会会计分社樊清玉社长，以及中央财经大学乔宝云教授、汤贡亮教授、王雍君教授、马海涛教授、杨志清教授、白彦锋教授、樊勇教授、温来成教授、杨虹教授、王玺教授、何杨教授、姜爱华教授等多年来的支持与厚爱。

最后，希望本书的出版能够起到抛砖引玉的作用，引发关心税收事业的政府、学术界和实务界换个角度、更深一层地去思考和实践。正如法国作家马塞尔·普鲁斯特（Marcel Proust）所言：真正的发现之旅不在于寻找新的风景，而在于拥有新的视角（The real voyage of discovery consists not in seeking new landscapes but in having new eyes）。

蔡昌

目 录

第一部分 学术研究篇

第一章 产权税收理论	(3)
一、科斯定理、税收与资源配置	(3)
二、税收与中国产权转型	(8)
三、产权税收论的一个分析框架	(16)
四、我国不同所有制企业实际税负比较研究	(26)
第二章 税制改革前瞻	(42)
一、结构性减税、普遍性降费的关联与匹配	(42)
二、房地产税的经济效应与未来趋势	(45)
三、“营改增”的减税效应、政策缺陷与制度重构 ...	(48)
四、增值税立法的经济学分析	(65)
五、税收征管法修订的六大建议	(88)
六、个税改革方向与关键性制度设计	(92)
第三章 税务管理创新	(99)
一、税务管理变革与“税控三角形”	(99)
二、VBM：引领理财变革	(104)
三、税收与会计的相互影响及其协调机制	(111)



四、会计规则与税收筹划	(122)
五、经济学视野下的税收信用治理	(146)
第四章 税收筹划新思维	(162)
一、税收筹划：大棋局的妙手之招	(162)
二、税收筹划的诱因、动因与形成机理	(167)
三、“税收链”在税收筹划中的应用	(172)
四、税收筹划的契约思想	(179)
五、产权安排、企业边界与税收筹划	(197)
六、税收筹划的博弈均衡	(214)

第二部分 人文情怀篇

一、税收筹划是门大学问	(233)
二、用“第三种眼光”看税收筹划	(234)
三、知行学者的上下求索	
——记中央财经大学蔡昌教授	(237)
四、简约刚毅 大师风范	
——诺奖得主迈伦·斯科尔斯教授侧记	(240)
五、期权定价 有效筹划	(244)
六、我与财经社的“情缘”	(249)
七、“营改增”是税改里程碑：专访蔡昌教授	(253)
八、强化电商税收征管 加快公平税制建设	(259)
九、公平视角下的电商税收博弈	(263)
十、电商公平缴税应如何实现？	(268)
附录 蔡昌著作一览表	(276)

第一部分
学术研究篇



第一章

产权税收理论

一、科斯定理、税收与资源配置

(一) 科斯定理

1. 科斯第一定理

科斯认为，在交易费用为零的情况下，资源达到最优配置效率的结果与产权安排无关，而收益分配却与产权安排有关。这被后人称为“科斯第一定理”。科斯第一定理强调的是产权制度的明晰性，如果产权是明确界定的，在不考虑交易费用的情况下，无论产权是由交易的哪一方拥有，都能带来社会资源的有效配置，都会形成帕累托最优效率。

2. 科斯第二定理

在社会经济实践中，交易费用为零的假定

是很不现实的。市场交易一般都需要通过讨价还价缔结合约，并通过制度安排督促合约条款的严格履行等，这通常是要花费成本的。所以，一旦考虑到交易费用，产权的界定与归属必然会对社会资源的配置及经济效率产生影响。因此，在交易费用为正的情况下，合法产权的初始界定会对经济制度运行的效率产生影响。产权的一种调整可能会比最初的产权制度或其他产权调整产生更多的产值或经济收益，但除非这是法律制度确认的产权安排，否则通过转移和合并产权达到同样后果的市场交易费用会很高，以至于最佳的产权配置以及由此带来的更高的产值也许永远不会实现。这被后人称为“科斯第二定理”。

科斯第二定理强调的是交易费用会对产权配置下的经济效率产生影响，即如果交易费用^①为正，不同的产权安排必然会带来不同的资源配置，必然影响到经济效率。推而广之，不同的产权制度下，交易成本不同，从而会导致不同的资源配置效率，即产权制度是决定经济效率的重要内生变量。所以，为了优化资源配置，产权制度的安排和选择是至关重要的。

4 产权的安排方式主要有市场、企业和政府管制三种基本方式，而制度变迁也就是产权的重新安排，即一种产权安排向另一种产权安排的转化。企业与市场的区别主要体现在交易费用的差异上，在企业内部配置资源不需要交易费用，而资源的市场配置过程离不开交易费用。若没有企业，则所有的资源配置都要通过市场交易完成，交易费用会很高。若存在企业，则企业内部的资源配置会大大减少交易费用。所以，企业是对市场的一种替代。由于存在企业内部资源配置的组织费用，随着企业规模的不断扩

^① 无论如何，交易费用都是社会财富或资源的一种浪费。交易费用的大小反映了交易的效率。