

税收与会计

依存与共生

Taxation and Accounting

盖地◎著



当代税收名家丛书


中国财经
出版社

当代税收名家丛书

税收与会计

——依存与共生

盖地 © 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

税收与会计: 依存与共生 / 盖地著. —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 - 7024 - 1

I. ①税… II. ①盖… III. ①税收会计 - 研究 - 中国
IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 136491 号

责任编辑: 张若丹

责任校对: 张 凡

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 6.875 印张 160 000 字

2018 年 1 月第 1 版 2018 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 35.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7024 - 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曦光。

“当代税收名家丛书”策划人 樊清玉

Qingyuf@sina.com

2017年10月

前言

“名家”不敢当，“税收名家”更不敢当。充其量，只能算是税收与会计的学习者、税务筹划与税务会计的思考者。

税收与会计，在理论上，当然分属两个学科，但在实务中，尤其对纳税人来说，却是密不可分。企业既要按照会计准则向投资人、债权人等提供财务报告，同时又要按照税法规定向主管税务机关提供纳税申报表——税务会计报表。理论的研究应该反映实务的需求，这就逐步形成了介于税收学与会计学之间的一门交叉学科——税务会计学。因此，站在纳税人的角度研究税收与会计，既可以说是“跨界”，又可以说是必然的“联结”。

2008年11月22日，《潘序伦文集》首发式在上海立信会计学院（现上海立信会计金融学院）举办。在该文集收录的62篇文章中，有9篇是税收内容的文章，首篇文章就是潘老（被誉为“中国会计之父”）1931年7月发表在《会计季刊》创刊号的《营业税的征收和资本额的计算》。而且在潘老的诸多著述中，就包括一本《所得税原理及实务》。我系李宝震教授在20世纪初期就对美国联邦所得税有研究，1937年用英文发表了《中国之所得税》专著，探讨所得税基本理论，同时还教授“所得税会计”课程，“既要讲租税理论，又要讲会计原则”。公司会计准则的世界经典名著《公司会计准则导论》的两位作者之一——威廉·安德鲁·佩顿（会计理论先驱，被誉为“美国现

代会计理论之父”)也对与会计相关的税收有涉猎,1965年,其著作《公司利润的计量、分配、报告与税收》出版发行。在加里·约翰·普雷维茨等著《美国会计史——会计的文化意义》(中国人民大学出版社2006年版)一书的第3章、第7章中专门阐述了“税务、政府会计和非营利组织会计”“税收:新的增长点”问题。艾尔登·S.亨德里克森的《会计理论》(立信会计出版社2013年版)是专门研究会计理论的世界名著,在该书中,多处论及税收与会计的问题,其中第16章“所得税与养老金”(中译本未录入)专门阐述了税收与养老金会计问题。《美国联邦税制》(东北财经大学出版社2001年版)的第一作者凯文·E.墨菲,当时就是一位会计学助教授。可见,国内外的会计大家们,不仅在会计理论研究方面有杰出贡献,在关注会计理论与实务的同时,也对与会计关系密切的,或者说不能摆脱的税收也颇有研究,多有建树。“‘高山仰止,景行行止。’虽不能至,然心向往之。”(司马迁《史记·孔子世家》)

税收离不开会计,会计焉能无视税收。在《中国会计报》和瑞华会计师事务所联合主办的2016年度中国十大财会新闻中,排在第二位的就是“营改增全面实施,营业税退出历史舞台”。全面推开“营改增”本来是一项重要的税制改革,但它也成为重要的“财会新闻”,充分说明税收与会计的紧密联系。

当年读本科时,我学的是“财政金融”专业。毕业留校任教时,系领导征求意见,我选择做了会计教师,讲授会计课程,当时认为会计比较具象。1983年和1984年进行第一步、第二步“利改税”时,我主要承担“工业会计”课的授课任务。当时的会计原理及各门专业会计(如工业会计、商业会计等)的内容均不涉及税收及其会计处理,财政系老师给我系讲授的“国家税收”课程也不是站在纳税人的角度,即会计与税收没有交集。



作为当时会计系的负责人，我将专业课程稍作调整，即以“税务会计”取代“国家税收”，改由本系老师任课，转眼已有 30 余年。随着我国税收与会计法规制度建设的一个又一个进步，相关教材建设体系日趋成熟，相关理论研究日渐深入。

30 年来，有过迷惘，经历彷徨。一路走来，就是坚持与坚守。宏观探道，微观探真，永远在路上。本书仅是本人对税收、税务筹划和税务会计的一点所思、所感和所悟，诚望不吝赐教。

盖地

目 录

第一部分 学术研究篇

第一章 纳税人视角看税收	(3)
一、人类历史长河中的税收	(3)
二、税收的产生和发展	(6)
三、税收特征	(9)
四、税收本质	(12)
五、纳税人意识	(18)
第二章 税务筹划——理性经济人的必然选择	(22)
一、税务筹划主体和定义	(23)
二、税务筹划的发展趋势和学科定位	(29)
三、税务筹划的动因和诱因	(37)
四、税务筹划是纳税人的基本权利	(46)
五、税务筹划的意义和特点	(51)
六、税务筹划的目标和原则	(55)
七、避税及其法理分析	(66)
八、避税与其他减税方式比较	(87)
第三章 税务会计——政府税收会计与企业财务会计的 桥梁和纽带	(92)
一、税收与会计	(92)



二、税务会计基本认知	(115)
三、税务会计模式	(124)
四、税务会计与财务会计的关系	(132)
五、税务会计概念框架	(143)
六、税务会计目标与假设	(146)
七、税务会计原则	(153)
八、税务会计要素	(156)
九、税务会计程序	(160)
十、涉税信息与纳税信息、纳税会计信息与涉税 会计信息	(171)
参考文献	(175)

第二部分 人文情怀篇

一、桃李不言 下自成蹊 ——记全国会计先进工作者盖地教授	(181)
二、税务会计教材的引航者 ——访天津财经大学盖地教授	(185)
三、盖地先生印象	(191)
四、师者·学者·长者 ——记天津财经学院会计系盖地教授	(193)
五、与书为伴	(197)
附录	(199)
附录一 学路事记	(199)
附录二 发表的相关论文	(201)
附录三 出版的相关教材、著作	(208)

第一部分
学术研究篇





第一章

纳税人视角看税收

一、人类历史长河中的税收

税收是个历史范畴，具有鲜明的阶级性。因此，当年马克思曾经号召工人阶级拒绝向资产阶级政府缴税。列宁也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。”^①

诗能证史，亦能证税。在我国古代的诗词

^① 列宁：《列宁全集》（第 6 卷）（中文第 2 版），人民出版社 1986 年版，第 245 页。

歌赋中，不仅有描写山川壮美、四季景色与抒发壮志豪情、乡愁别绪的诗词佳句，还有反映在专制赋税体制下，劳苦大众对苛捐杂税、生活艰困的愤懑与悲泣：

“美人梳洗时，满头间珠翠。岂知两片云，戴却数乡税。”
(《富贵曲》郑遨)

“苗疏税多不得食，输入官仓化为土。”(《野老歌》张籍)

“且如今年冬，未休关西卒。县官急索租，租税从何出。”
(《兵车行》杜甫)

“胡为秋夏税，岁岁输铜钱。钱力日已重，农力日已殫。”
(《赠友》白居易)

“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。”(《吴中田妇叹》苏轼)

“前年鬻大女，去年卖小儿。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。”(《悲苦行》王冕)

“野客耽茶著作经，一时评品亦良精。谁知茗饮成风后，从此朝廷榷法行。”(《陆羽》徐钧)

“狡吏不畏刑，贪官不避赃。农时作私债，农毕归官仓。”
(《橡媪叹》皮日休)

在人类历史的长河中，虽说各国的税收发展路径不同，但都在适应不断变化的外部环境，逐步健全并不断完善，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：“征税的技术，就是拔最多的鹅毛，听最少的鹅叫。”^①形象地概况了征税艺术，既要做到取人不怨——拔下鹅毛，鹅不觉痛，还能

^① 也有人说这句话出自法国路易十四时期的财政大臣让·巴蒂斯特·柯贝尔。遵循从众原则，未作考证。



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——既可作恶，又能行善。

税收——有时像天使，促进经济繁荣、社会进步，百姓安居乐业；有时像魔鬼，横征暴敛、天怒人怨，搅得国家动荡不安。但作为国之重器，其聚财的追求一直不变，其强势的秉性始终体现。税收思想、税收故事，百花竞放、争奇斗艳，时不时成为新闻热点^②。

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。

税收在历史的重大事件中所起的作用比我们所看到的，既可能更加迷人，也可能更为迷离。古往今来是与非，沧海桑田兴与废。

现代税收制度，应该少一些罚则，多一些激励；少一些冰冷骨感，多一些温馨情暖。

古今中外，税收都是遵循“无商无税、无税无国”的运行

① [法] 托马斯·皮凯蒂：《21世纪资本论》，中信出版社2014年版，第507～508页。

② “两会”年年开，“税点”岁岁热。

轨迹而变化发展。税收是经济发展的晴雨表，它深刻地揭示了税收同经济^①、税收同国家的辩证关系。

二、税收的产生和发展

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。私有财产制度的出现同税收的产生也有着直接的、必然的联系。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，才能产生真正意义上的税收。

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

① 2017年3月9日，王军局长在接受新华社记者采访时说：“经济决定税收，税收反映经济。”

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），人民出版社1972年版，第170页。

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），人民出版社1972年版，第429页。

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），人民出版社1972年版，第181页。



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。捐税是以前的氏族社会完全没有的”^①。“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉，一句话，它是行政权力整个机构的生活源泉。强有力的政府和繁重的赋税是同一个概念。”^② 国家可以通过多种形式取得财政收入，但用什么方式，要受客观经济条件的制约。只有社会上存在着私有财产制度，而国家又需要将一部分不属于国家所有或不能直接支配使用的社会产品转变为国家所有的情况下，才有必要采取税收方式；而那些本来就属于国家所有或国家可以直接支配的社会产品，国家可以采用利润分配等方式，无须采用税收方式去获得。

7

“赋税，这是喂养政府的母奶。……赋税，这是与财产、家庭、秩序和宗教并列的第五位天神。”^③ 税是悬在纳税人头上的那把达摩克利斯之剑^④！

① 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），人民出版社1972年版，第167～168页。

② 马克思：“路易波拿巴的雾月十八日”，《马克思恩格斯选集》（第一卷），人民出版社1972年版，第697页。

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），人民出版社1972年版，第471页。

④ 笔者也曾在自己编著的教材中，借用《共产党宣言》中的“一个幽灵，共产主义的幽灵……”，将税收比喻为“幽灵”。