# 也论税收公平主义——兼谈内外资企业所得税法并轨

来源：网络 作者：醉人清风 更新时间：2024-05-09

*也论税收公平主义——兼谈内外资企业所得税法并轨 也论税收公平主义——兼谈内外资企业所得税法并轨 也论税收公平主义——兼谈内外资企业所得税法并轨 目 次 一、 税收公平主义理论。 ㈠ 税收公平主义的内涵和外延。 ㈡ 所得作为税收公平原则下的...*

也论税收公平主义——兼谈内外资企业所得税法并轨 也论税收公平主义——兼谈内外资企业所得税法并轨 也论税收公平主义——兼谈内外资企业所得税法并轨

目 次

一、 税收公平主义理论。

㈠ 税收公平主义的内涵和外延。

㈡ 所得作为税收公平原则下的课税对象的必然性。

㈢ 税收公平含义的历史变迁。

㈣ 税收公平主义在中国法中的体现。

㈤ 税收公平原则与立法、执法的关系。

㈥ 现代税法对税收公平主义的扩张性解释。

㈦ 税收公平原则与量能课税原则。

㈧ 税收公平原则与应能负担原则。

㈨ 税收公平主义与税收中性主义以及税收效率原则。

㈩ 哈耶克对累进税率的反击：累进税率制度违反了税收中性原则与税收公平原则。

二、收公平主义观点看内外资企业所得税法并轨

㈠ 内外资企业所得税税负的现状

㈡ 给予外商投资企业的所得税税收优惠措施的合理性分析

1、对外资所得税优惠措施政策目的的合理性评价。

2、后果：税负的承担力的公平性受到了的侵害。

3、WTO国民待遇原则与该项优惠措施的冲突。

㈢ 改进建议

㈣ 弦外之音-税收公平主义在中国的命运思考

第一部分 税收公平主义理论

税法基本原则是税法的根本准则，它对各项税收制度和全部税法规范起统率作用，使众多的税法规范成为一个有机的整体。税收公平原则是税收基本原则之一。 “税收公平主义”，或称之为税收公平原则，是近代法的基本原理即平等原则在课税思想上的具体体现，是现代各国宪法或税法中都明确规定的原则。

一、税收公平主义的内涵和外延。税收公平原则是指国家征税应使各个纳税人的税负与其负担能力相适应，并使纳税人之间的负担水平保持平衡。税收公平包括横向公平和纵向公平两个方面。前者是指经济能力或纳税能力相同的人应当缴纳数额相同的税收，亦即应该以同等的课税标准对待经济条件相同的人；后者是指经济能力或者纳税能力不同的人应当缴纳数额不同的税收，亦即应以不同的课税标准对待经济条件不同的人。税收公平主义（原则）要求税收必须普遍征税、平等课征和量能课税。

衡量税收公平原则的标准有两个，即受益原则和能力原则。⑴受益原则。根据纳税人从政府提供的公共物品中受益的多少，判定其应纳税的多少和税负是否公平，受益多者应多纳税，反之则相反。由于该说，按照市场平等交换的观点，把纳税多少、税负是否公平同享受利益的多少相结合，因此又称为“利益说”。受益说的确能够适用于公路使用的课税和社会保险方面，以及城市设施的建设，但是受益说不适用于大多数的公共产品，如国防、教育、社会治安方面。例如，一个拥有巨大财产而又做事低调、深入简出的富翁，而他虽富有但不开设工厂等经营实体，他与社会交往不多，发生冲突的可能性小；而一个普通人为了生存而不得不在职场打拼、广泛的接触社会，后者与人发生冲突需要国家治安力量保护的几率要远远大于前者，怎么能够说在社会治安资源方面前者享受了比后者更多，而要求其承担比后者更重的税负呢？因此，受益原则不能很好地全面解释税收公平原则。⑵能力原则。根据纳税人的纳税能力来判断其应纳税额的多少和税负是否公平，纳税能力强者即应多纳税，反之则相反。由于该说侧重于把纳税能力的强弱同纳税多少、税负是否公平相结合，因此又称为“能力说”。

二、所得作为税收公平原则下的课税对象的必然性。在税收公平与否的衡量方面，能力原则一般被认为较为合理且易于实行。但在如何评定纳税能力上存在着主客观两种观点。客观说认为，应以纳税人所拥有的财富的多少作为衡量其纳税能力的标准，即要综合运用财产、收入、支出这三种表示财富的尺度来衡量纳税能力的强弱；主观说认为应以纳税人因纳税而感到的肉痛程度作为衡量其纳税能力的标准。相比较而言，客观说对实际操作更有指导意义，国家因此而开征相应的税目-财产税、所得税和消费税（或商品税）。西方学者认为，所得是最佳的衡量纳税能力的指标。因为，若把消费作为课税对象的消费税具有累退性，若只对奢侈品征税，虽可避免累退性，但是无法保证充裕的税收收入。以财产作为征税对象的财产税，虽比消费税好，但是若不加区别地征税，由于相同价值的财产在不同收入阶层中有不同的效用，即财产分为投资性的财产和生存权意义上的财产（北野宏久），因此不符合公平原则。另外，财产课税还很难做到对低收入阶层的税前抵扣，而且对富裕阶层征收过重的税会影响其投资的积极性。加之，所得是一种扣除各项费用之后的纯收入，能够真正反映各类纳税人真实的收入状态和纳税能力，且可以根据最低生活费标准进行税前扣除，还能使用累进税率和根据不同性质和来源的所得采用不同的征税办法。故以所得为依据设计税收负担可以实现水平和纵向的公平，特别是无负担能力不纳税的观念，可以保障纳税人宪法上的生存权，甚至当纳税人的收入低于最低生活费标准时，国家反而要向他提供补助，使之达到最低生活标准，即此时纳税人缴纳的是“负的所得税”（negative income tax）。

三、税收公平含义的历史变迁。从历史发展过程看，税收公平经历了一个从绝对公平转变到相对公平，从社会公平拓展到经济公平的发展过程。

税额的绝对公平，即要求每个纳税人都应缴纳相同数额的税。在税收实践上的反映，就是定额税和人头税的盛行。瓦格纳将公平的标准从绝对公平发展到相对公平，即征税要考虑纳税人的纳税能力，纳税能力大的，应多纳税，纳税能力小的则少纳税。它要求税制应实行累进税率。如今，在理论上，相对公平又分为“横向公平”和“纵向公平”。

在西方税收中，公平通常是指社会公平。而在现实中，税收原则事实上不仅包括社会公平，还包括经济公平。税收的经济公平包括两个层次的内容：首先是要求税收保持中性，即对所有从事经营的纳税人相同情况同等同待，创造一个公平竞争的环境。增值税的流行、公司税税率以比例税率为主等都是这种公平的体现。其次是对于客观上存在不公平的因素，如资源禀赋差异等，需要通过差别征税实施调节，以创造大体同等或说大体公平的客观的竞争环境。这两个层次，也相当于社会公平中的横向公平和纵向公平。

四、税收公平主义在中国法中的体现。我国的税收立法并没有明确提出税收公平原则，但是所实行的普遍课税制度以及区别对待，合理负担的原则，实际上体现了税收公平的精神。另外，还可以从宪法中引申出这一原则来，《中华人民共和国宪法》第33条第二项规定：“中华人民共和国公民在法律面前一律平等。”日本税法学界就是从《日本国宪法》第14条第一项（“全体国民在法律面前一律平等。”）引申出日本税法的公平原则的。如日本税法学者金子宏所言：关于公平乃至中立性原则，这是由来于日本宪法第14条第1项的“平等处理原则”乃至“禁止不平等处理原则”的。因此在课税上，对于同样状况者要一视同仁，对于处于不同状况者，可根据情况尽量采取不同的处理方法。

五、税收公平原则与立法、执法的关系。⑴税收公平原则与执法的关系。执法中行政机关与纳税人在税收征纳过程中，由于行政机关自由裁量权的存在，以及纳税人权利的兴起 ，要求税务机关在行使自由裁量权时必须遵守税收公平原则，相同情况相同对待。折旧的延期、滞纳处分的停止，这类有益于纳税者利益的权限在行使时，若对处于统一状况下的两人，对一方行使了上述权限而对另一方拒绝行使上述权限时，就违反了税收公平原则。⑵税收公平原则与立法的关系。立法上普遍采用累进税率，金子宏认为这不违反日本宪法第14条的平等原则，尽管从形式平等上看，累进税率是不平等的。金子宏支持的理由是：一是从福利经济学看，所得呈现边际效用递减规律，对之采用累计税率符合实质平等。二是累进税率是实现财富再分配的手段，故累进税率是合理性的差别，并不违反公平原则，哪怕极度地提高累进税率地结构，宪法对此也不会制约。可见，金子宏的观点代表了现代税法学界对税收公平原则和累进税率制度的主流观点。这与自由主义的一大代表人物-哈耶克的思想截然相反。（哈耶克对累进税率的看法见后文）

六、现代税法对税收公平主义的扩张性解释。依据北野宏久的税法分三个历史阶段发展观点，在现代税法中，包括了税收的征收，有包括了税收的使用。纳税人有权对政府的不负责任的使用税款的抽象行政行为提起行政诉讼。 刘剑文教授受北野宏久的关于现代税法应包括征税和用税两方面理论的启发，指出传统的税收公平主义只就纳税主体范围内比较其相互之间的公平问题，而建立在“契约精神和平等原则”本质基础上的税收公平主义则要求就税收法律关系的全部关系-国家、征税机关和纳税主体，考察其彼此之间的公平和平等关系。纳税人之间的税收公平固然重要，但如果政府按照公平原则征收的税收-作为财政收入的一部分-在使用时并未纳税人的意图满足公共需要，以更好地为纳税人的生存和发展创造条件，相反却被用来满足当权者的贪欲，这才是最大的不公。

七、税收公平原则与量能课税原则。后者是前者的组成部分之一。葛克昌教授在其《量能原则与所得税法改革》一文中对量能课税原则有精彩论述。他认为，量能原则在税法发展演进过程中有举足轻重的地位，特别对所得税法而言，应当依个人经济负担能力分配税收。如果，放弃改原则或视之为具体内涵之空虚公式，则税法之演变只能诉诸议会多数决议或专断独行。从平等性与量能原则的关系来看，由于租税无具体之对等给付，所有纳税义务只有平等负担或牺牲时才具有合理正当性，而税收负担能力是衡量租税负担是否平等的标准。从比例原则与量能原则的关系来看，课税平等原则如果不能发展为适当负担之平等性，纵然平等课税亦只是等同于不正义。所以量能课税原则要求的是合乎比例原则的平等，租税的界限即为税法之比例原则，特别是适当性原则与禁止过度原则。

八、税收公平原则与应能负担原则。税收公平原则是近代平等性政治和宪法原则在税收制度中的具体体现。对单个纳税人而言，即不是从纳税人之间平等纳税的角度，应能负担原则是税收公平主义内涵的应有含义。北野宏久认为，应能负担原则属于立法理论标准上的原则，它在租税立法上起着指导性原则的重要作用，但它不是解释和适用税法时的指导性原则。应能负担原则是宪法对基本人权保护的体现，是从宪法平等原则中引申出来的税法基本原则。应能负担原则要求最低生活费不可税，生存权财产不课税或轻课税，要求既考虑纳税人量的负担能力，又要考虑纳税人质的负担能力，实现租税人税化，要求实施物价上涨自动调整物价税制度，反对大范围普遍实行租税特别措施。

九、税收公平主义与税收中性主义以及税收效率原则。

⑴税收中性原则。税收中性原则在国内税法与国际税法中均具有重要地位。税收中性原则包括两层含义：一是国家征税使社会所付出的代价以税款为限，尽可能不给纳税人或社会带来其他的额外损失或负担；二是国家征税应避免对市场经济正常运行的干扰。在中性税制下，经济主体的投资、经营过程，并不考虑税制因素，而仅是在价值规律和市场机制的基础上，根据投资环境、市场容量、消费层次等非税因素所作出决策的。该原则的实践意义在于设计税制时尽量使市场机制在配置资源中发挥基础性作用。

税收公平原则与税收中性原则是有区别的。比如说，政府给予某个产业以优惠税率以扶植其发展，且优惠税率对该行业内的所有经营者普遍适用，那么这项措施是不违反税收公平原则的；但是，显然这项优惠措施违反了税收中性原则。

⑵税收效率原则。税收的效率原则包括税收行政效率和税收经济效率两方面。行政效率表现为国家征税收益与税收成本之比。经济效率指征税对纳税人及整个国民经济的影响程度，征税必须使社会承受的超额负担为最小。可见，税收中性原则与税收效率原则中的经济效率方面有重大关联。在资本主义经济兴起的初期和以自由竞争为基础的市场机制较好地运行地发展时期，税收效率完全被理解为税收中性的同义词。20世纪30年代到70年代，在主流思想-凯恩斯主义的影响下，税收政策上运用税收来纠正市场的缺陷，调节经济的运行。20世纪70年代后，主张减少国家干预的思想卷土重来，税收中性主义重获新生，重新与效率原则重合在一起。

税收中性主义在发达国家和发展中国家有不同的意义。对于市场经济国家，税收中性主义思想所要求的是应当尽可能减少税收的负面效应，使市场能更大程度地发挥其对资源配置地作用；对于非市场经济国家，税收的经济效率原则被理解为应如何利用税收固有的职能最大可能地使经济朝着预定目的标发展。

十、哈耶克对累进税率的反击：累进税率制度违反了税收中性原则与税收公平原则。

累进税率（progressive taxation）长久以来被认为是符合税收公平主义之量能课税原则的，是实现纵向公平的最重要举措（金子宏赞成累进税率的观点见前文）。但是，奥地利学派的重要人物-哈耶克在1960出版的《The Constitution of Liberty》（邓正来译为自由秩序原理，冯兴元译为自由宪章）提出了不同的观点，认为整个税制的累进安排（progressive of taxation as a whole）是作为收入再分配的手段，这与自由制度不相容的，既违反税收中性原则，也违反了税收公平原则。

边际效用递减是累进税率支持者的主要论证理由（金子宏也承认这一点），在哈耶克看来，在这方面有两个反驳的理由：⑴效用是相对的概念，同其他事物相比较才有意义，仅从某物本身，说它有某种程度的效用是无意义的；⑵如用获得收入的努力来说明收入效用正在递减，则会得出相反的结论，即随着个人收入的增加，为诱导同样的边际努力所必需的对额外收入的激励也将增加，这反映在税制上应实行累退税率（regressive taxation）而非累进税率。

在哈耶克看来，累进税率制度不仅不能体现税收公平原则，而且对整个社会的效率有重大的负面影响。“在累进税之下，一切服务之净报酬都会随着收益增加的时率（time rate）的变化而变化的事实，不仅构成了不公正的根源，而且也成了误用资源的缘由。” “任何对收入做平均化处理的实施方案，都不可能公平地对待作家或发明者，艺术家或演义家，因为他们在几年之内所获得地报酬，可能是数十年之努力地结果。”

哈耶克的思想与熊比特有相似的地方，认为新企业的创制在很大程度上依旧且可能永远是由那些控制着相当资源的个人的事情。而且从一般的情况来看，种种新的发展仍需依赖于少数特别熟知特定机会并能把握这些机会的人士（即熊比特说的企业家）的支持。在存在着赚取丰厚利润的瞬间机会的场合，以这种方式（累进税率对在短时间内赚取巨额利润采取近乎没收的税率）阻遏个人资本形成会导致对竞争的限制。即累进税率，有助于支持公司的发展而无助于新兴公司的发展，从而也就会造成种种准垄断（quasi-monopolistic）。

哈耶克认为，比例税率更能体现税收公平原则，并能促进经济的发展。“我们所需要的毋宁是这样一项原则，它将根据总税负来限定最高的直接税率。就此种做法而言，最为合理的规制似乎是，它将根据政府对国民总收入所课征税收百分比来确定直接税制之最高许可（边际）税率（maximum admissible 〔marginal〕rate）。”

第二部分 税收公平主义的应用-评内外资企业所得税法合并

一、现状

1994年我国进行了税法改革，做了两件事：统一和规范了内资企业所得税制度为主要内容的所得税法改革；实行增值税制度为主要内容的流转税法改革。但是，留下了两个大尾巴亟待解决：增值税的完善，内外资所得税的合并。

这么大的实际税负差距原因何在？按照我国涉外税收法律法规的有关规定，外商投资企业可按投资地域或项目的不同享受不同的优惠，在经济特区和经济技术开发区等特定地区的外商投资企业所得税率最低仅为15％；外商投资企业中的外国投资者将从企业取得的利润直接用于该企业再投资，增加注册资本，或者作为资本投资开办其他外商投资企业，经营期不少于5年的，可按规定退还其再投资部分已纳所得税的40％的税款；经营期在10年以上的生产性外商投资企业，给予两年免税、三年减半征税的优惠，而且是从开始获利的年度起（即企业开办初期有亏损，经过弥补后真正有利润的纳税年度）；对投资农、林、牧和边远地区的外商投资企业，不仅可以享受“免二减三”的优惠，而且可继续享受按应纳税额减征15～30％企业所得税的优惠；出口企业和先进技术企业享受更多的税收优惠，“免二减三”后只要当年出口比例和先进技术等到认定后，可继续减低税率，最低按不超过10％的税率征收。而内资企业所得税率均为33％。

二、税收优惠措施的合理性分析

从以上的数据显示，中国现行企业所得税法给予了外资企业很大的税收优惠。如金子宏观点，评价税收优惠措施是否违反宪法所规定的平等原则和税收公平主义，优惠措施是否合理，一般要按三条标准来判断：⑴税之优惠措施的政策目的是否是合理的；⑵对⑴的政策目的的实现，该税之优惠措施是否是有效的；⑶通过税之优惠政策的实施，税负的承担力的公平性受到了多大程度的侵害。 中国给资企业以优惠，是出于两个方面的考虑：一是引进外资；二是引进技术，实施“以市场换技术战略”。给外资所得税以优惠措施的效果如何呢？

1、对外资所得税优惠措施政策目的的合理性评价。

⑵ 对引进技术的初衷评价。在利用外资方面，我们提出“以市场换技术”的口号，我们是让出了市场，但究竟换回了多少技术呢？拿汽车工业为例，虽然国产化率有所提高，但依然跟不上跨国公司产品的更新速度。桑塔纳普通型国产化率好不容易过了90%，大众又推出了桑塔纳202\_型，国产化又得重新开始，如今千辛万苦达到了85%，大众又将推出桑塔纳B5第三代车型。照这样，合资企业在产品开发上陷入一个引进、国产化、再引进的长期被动局面。另外，跨国公司对核心技术的保留使得这些“国内组装车”的国产化率难以超过95%.跨国公司始终掌握着汽车制造的核心技术，实际上也控制价值链中的关键环节，获得了比我们更多的利润和国民福利。 在当前的外来投资中，外资控股和独资企业已占绝对多数，这就令中国更难通过开放市场获取先进技术。尽管外资在华企业不少从事高技术产品的生产和开发，但这与中国自行掌握这些先进技术完全是两回事。外资企业不会主动外溢技术，培植自己的竞争者。中国在入世协定中承诺，放弃对外资企业的技术转让要求，于是不少人转而期望在外资企业工作的中国人通过对外国技术和管理“耳濡目染”的接触和感受，来搭建未来国内企业的技术平台，其实这不过是一厢情愿而已。外资企业里的中国员工固然可以学习并掌握部分生产技术，并参与某些技术的研究和开发，但却无法掌握控制在外资企业母公司内部的核心技术。中国员工独立创业尽管在理论上构成外资企业技术“外溢”的一条重要途径，但新创立的企业不具备品牌优势，而且，国内弥漫的崇洋媚外的社会心态也导致新企业培养市场认知度的成本过高。因此，外资企业里的中国员工以自主创业方式获取国外先进技术的前景十分渺茫。

美国国际经济研究所（the Institute for International Economics）的经济学家丹尼尔？罗森（Daniel Rosen）通过对中国出口商品结构的深入分析发现，202\_年，在中国3，250亿美元的出口中，只有6

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！