




普通高等教育“十一五”国家级规划教材

 21世纪高等院校财政学专业教材新系

税收经济学


杨志勇 编著

*The Economics of
Taxation*



税收经济学

杨志勇 编著

 21世纪高等院校财政学专业教材新系

财政学
税收学
国际税收
政府预算
税务会计
税收管理
税收管理案例与应用
税收筹划：策略、方法与案例
税收经济学
中国税制

The Economics of Taxation

杨志勇 中国社会科学院财政与贸易经济研究所研究员，财政研究室主任，中国社会科学院研究生院教授，博士生导师，兼对外经济贸易大学国际经济贸易学院教授，中国财政学会理事。主要研究方向为财税理论与比较税制。作品有《中国财政制度改革30年》(与杨之刚合著，2008)、《比较财政学》(2005)、《公共经济学》(与张馨合编，2005，2008)、《财政理论发展纲要》(2005)等。

为方便教学，本书配有电子课件，
请任课教师登录东北财经大学出版社的
网站 (www.dufep.cn) 免费下载。

无防伪标志者均为盗版 举报电话：(0411)84710523



ISBN 978-7-5654-0394-1



9 787565 403941 >

定价：28.00元



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

21世纪高等院校财政学专业教材新系

税收经济学

杨志勇 编著

*The Economics of
Taxation*

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大连

© 杨志勇 2011

图书在版编目 (CIP) 数据

税收经济学 / 杨志勇编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2011. 6
(21 世纪高等院校财政学专业教材新系)

ISBN 978-7-5654-0394-1

I. 税… II. 杨… III. 税收理论-高等学校-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 097720 号

东北财经大学出版社出版
(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)
教学支持: (0411) 84710309
营 销 部: (0411) 84710711
总 编 室: (0411) 84710523
网 址: <http://www.dufep.cn>
读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 173 千字 印张: 11 插页: 1

2011 年 6 月第 1 版 2011 年 6 月第 1 次印刷

责任编辑: 刘东威 孙晓梅 王 龙 责任校对: 那 欣 赵 楠

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0394-1

定价: 28.00 元

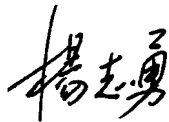
前 言

税收经济学是税收学的一个分支，是一门用经济学的方法分析税收问题的学科。近年来，随着改革开放的深入，税收已从庙堂走向民间。税收问题常常成为公众关注的焦点。如何评价税制，如何看待税制改革，可谓众说纷纭，见仁见智。

本书作为一本教材，介绍的是税收经济学的一些基础知识。本书注重新知识的引入，旨在引导学习者踏上更高的台阶。教学的直接目的有二：一是传播本学科的基础知识；二是培养学生进一步学习的能力。专业基础知识同样构成通识教育的一部分，最终也转化为学生的人力资本。记忆是有规律的。过目不忘只是一个传说。授人以鱼，莫如授人以渔。同学们在学习过程中，要不断地培养如何学习的能力，特别是要培养到哪里寻找答案的能力，这远比一般的记忆更重要。本教材引入了大量的阅读文献与网络链接，供同学们学习参考。兴趣是最重要的老师，本教材设置若干专栏，旨在引起大家对税收问题的兴趣。综合练习题的设置也主要是启发引导性质的，许多问题并没有标准答案。

本教材涵盖税收经济学的基础知识，包括税制基础、税收原则、税负转嫁与归宿、最优税收与税制设计、税收征管、税制改革、税收秩序等内容，可供大学本科、税务硕士或 MPA 教学使用，也可供对税收有兴趣的人士阅读参考。

本书的写作，历经较长时间，当然编者无意以时间的长短来显示教材的品质。编书遗憾之处甚多，只能留待以后再补。本教材最终能够问世，要感谢东北财经大学出版社的刘东威老师。没有她的鼓励与催促，本教材的面世之日还不知需要多少时间。我所在单位的领导和同事的关心和帮助、家人的支持，也为本教材的编写提供了强有力的支撑。



京西红橡庭院
2011年5月12日

目 录

第1章 导论	1
1.1 现实中的税收问题	1
1.2 税收经济学与相关学科	8
1.3 税收经济学的研究方法 with 本书框架.....	10
本章小结	13
综合练习	13
推荐阅读资料 (含主要参考文献)	13
网上资源	14
第2章 税制要素与税制结构	16
2.1 税收的形式特征.....	16
2.2 税制要素.....	23
2.3 税收分类.....	30
2.4 税制结构.....	33
本章小结	35
综合练习	36
推荐阅读资料 (含主要参考文献)	36
网上资源	37
第3章 税收原则	38
3.1 税收原则思想发展概述.....	38
3.2 亚当·斯密的税收原则理论.....	39
3.3 瓦格纳的税收原则理论.....	40
3.4 现代税收原则理论.....	41
本章小结	51
综合练习	52

推荐阅读资料（含主要参考文献）	52
网上资源	52
第4章 税收的经济效应	53
4.1 税收与劳动和休闲	53
4.2 税收与储蓄	56
4.3 税收与投资	62
4.4 行为经济学与税收政策	63
本章小结	68
综合练习	68
推荐阅读资料（含主要参考文献）	68
网上资源	69
第5章 税负转嫁与归宿	70
5.1 税负	70
5.2 税负转嫁与归宿的局部均衡分析	76
5.3 税负转嫁与归宿的一般均衡分析	80
本章小结	85
综合练习	86
推荐阅读资料（含主要参考文献）	86
网上资源	87
第6章 最优税收与税制设计理论	89
6.1 最优税收理论	89
6.2 税制设计理论	99
6.3 最优税收与税制设计理论的比较分析	102
6.4 税收理论：结合中国的比较分析	106
本章小结	109
综合练习	109
推荐阅读资料（含主要参考文献）	110
网上资源	112
第7章 税收征管经济学	113
7.1 税收征管的历史与现实	113
7.2 逃税经济分析	118

7.3 税收遵从	126
本章小结	130
综合练习	130
推荐阅读资料（含主要参考文献）	132
网上资源	133
第8章 税制改革经济学	134
8.1 税制改革与税制设计	134
8.2 税制改革目标与程序	140
8.3 税制改革的政治经济学	146
本章小结	151
综合练习	151
推荐阅读资料（含主要参考文献）	152
网上资源	153
第9章 税收秩序	154
9.1 税收竞争	154
9.2 经济全球化中的国际税收	158
9.3 国际税收秩序	163
本章小结	166
综合练习	166
推荐阅读资料（含主要参考文献）	166
网上资源	167

第 1 章

导论

税收和现实关系非常密切。现代社会，税收更是对个人、企业等各种经济主体有着直接的影响。本章简要介绍现实中的税收问题、税收经济学与相关学科的关系、税收经济学的研究方法和本书的基本框架。

1.1 现实中的税收问题

美国的国父之一本杰明·富兰克林（Benjamin Franklin，1705—1790）说过，这世界上能够确定的两件事是死亡和税收。税收在西方国家是不可或缺的。在实行社会主义市场经济的当代中国，同样离不开税收。

税收问题和我们的日常生活密切相关。长期以来，“社会主义税收取之于民，用之于民”一直是中国的税收工作的宣传标语。从1992年开始，每年的4月份都是我国的“税收宣传月”，关于税收的宣传报道更是铺天盖地。

为应对未来可能发生的金融危机，一些国家建议全球开征银行税。这一方案尚未成为现实。2010年，澳大利亚总理陆克文辞职，原因之一就是力推的资源税改革不得民心。

1.1.1 税收与个人

税收问题，很容易成为社会关注的焦点。2006年，中国取消了农业税。这标志着自公元前594年“初税亩”算起的已有2600年历史的农业税的终结，中国农民负担大为减轻。2007年，中国首次开始要求年收入12万元以上的个人自行申报个人所得税。这是个人所得税制完善中的一件大事。个人所得税工资薪金费用减除标准是否应该进一步提高，引发了很多争议。2005年9月，全国人大还为此召开了听证会。

资本市场是社会主义市场经济体系的重要组成部分。税收直接对资本市场产生影响。2007年5月29日深夜，证券交易印花税税率从1‰上调到3‰。2007年5月30日，中国股市应声下挫。此次股市下挫的真正原因，还有待进一步考察。但是，谁又能说证券交易印花税税率的调整与此完全没有关系呢？

同是赚钱，为什么有人从股市交易中赚的钱就不用缴纳个人所得税？开征资本利得税的传言也不绝于耳，资本利得税到底是什么样的税收？如果真的开征资本利得税，那么这对中国资本市场的发展会有什么样的影响？

国家曾经对居民储蓄存款利息征收个人所得税，但现在处于暂时免征阶段。个人的存款利息所得课税原因何在？未来有无恢复征收的可能？

和个人相关的征税问题还有许许多多。2010年，随着房地产价格的高涨，对个人住房征税问题引起了很大的争议。无论是房地产税，还是特别住房消费税，只要是定期征收的，就是物业税。物业税能否起到坊间所传和一些专家所坚持的降低房价的作用吗？税收调控房地产市场已有先例。之前，二手房市场加强税收调控的政策出台之后，结果往往是房地产市场价格不听使唤。调控越多，房价似乎涨得越快。税收调控如何才能有效地发挥作用呢？

上淘宝网购物已成为许多人日常生活的一个部分。2010年7月1日国家工商总局要求卖家实名登记，人们担心，个人网络开店免税的时代可能马上要过去。

政府课征个人所得税是以个人为单位，还是以家庭为单位，对不同个人的影响是不同的。

近几年，《福布斯》总是喜欢拿中国税负说事，说中国税负痛苦指数在全球排行老二。中国纳税人真的有那么痛苦吗？

1.1.2 税收与企业

税收与企业经营也密切相关。2008年，中国的内外资企业所得税制实现了统一。从此，内资企业和外资企业享受同等的税收待遇。外资“超国民待遇”进入历史，仅为税收优惠而成为“假外资”就没有任何意义。

对企业怎么征税直接影响着企业的投资决策。取得投资税收抵免或者其他投资税收优惠政策能够促进企业投资。对企业股权融资与债权融资的不同税收待遇，也会影响企业的资本结构选择。

2009年，中国进行了增值税转型改革，增值税从生产型转向消费型。增

值税 17% 的基本税率虽然不变，但是企业进行固定资产投资的相应增值税额可得到扣除。可以抵扣的进项税额多了，企业的税负下降。这对大量应该缴纳增值税的企业来说是一件大好事。

中国正在进行资源税制改革。改革之后，企业的资源税负必然大幅度上升。这是否会影响到企业的正常生产经营活动呢？

应对全球气候变暖，使得碳税成为一个热门话题。中国是否应该开征碳税和碳关税？中国的企业能否承受得了这些新税种的冲击？这是一个非常复杂的问题。人类到底能在多大程度上影响气候？这在科学上是一个悬而未决的问题。即使人类能够影响气候，各国对气候的影响程度又该如何确定？如何通过税收来加以补偿呢？对于各国来说，这是一个成本分摊的经济问题，对于企业来说，更是如此。而且，从根本上看，各国最终确定分摊成本的过程必然要履行相应的政治程序，因此，这归根到底是一个政治问题。

现实中，各国为了鼓励慈善事业的发展，对自愿捐赠的企业和个人多作了税收优惠的规定。那么，什么样的企业和个人税收优惠政策才是合理的？减免税的程度怎样才是最理想的呢？

有税收以来，就有逃避税。利用税制漏洞进行避税，已经成为一个巨大的产业。时下，人们也许会注意到字画价格的飙升，其后或许有着税收因素。专栏 1—1 就提供了这样的分析。

专栏 1—1

拍卖字画，避税暗道？

2010年6月3日晚，黄庭坚的《砥柱铭》经过半小时的激烈竞夺后，以3.9亿元成交，加上12%的佣金，总成交价达到4.368亿元人民币，打破了中国古代书画拍卖纪录，更是创下中国艺术品成交的世界新纪录，中国书画亦跨步迈入亿元时代。除了中国投资者出于投资爱好或者保值增值的目的以外，《经济观察报》记者采访发现，有部分企业通过拍卖介入的“秀”，踏上一条避税暗道。

近年来，税务部门持续锁定部分名人艺术品节税案。这些人在买进艺术品时会取得三联式发票，作为冲抵销货营业税的进项部分，但未把这些艺术品列入公司财产或者商品存货。鉴于此，相当多的公司已经利用税法漏洞规避了这点，将购入艺术品列入“固定资产”报表。德勤会计师事务所合伙人唐恋炯表示，依据我国税法相关规定：单位价值超过2000元

并且使用年限超过2年的，应当作为固定资产。

尽管古玩字画收藏品并没有被列入“固定资产”一项，但也没有明确被排除在外，所以税务部门在征税时都将其默认为企业文化投资的经营成本。购买者只要在5年内不将艺术品折现，就可以当成固定资产冲减企业利润。一位对民营企业涉足艺术品投资有所了解的技术人士王先生说，民营企业大多以企业名义竞拍艺术品，标榜做企业博物馆，但大部分是复制赝品装点企业门面，真品却深锁柜中。所有开销都挂在企业账上，摊入企业经营成本。而这些艺术品作为“经营设施”，年年折旧，最终消耗为零资产。例如：一家公司在5年前以25万元购入一书法作品，并把这25万元当作固定资产投入而计入企业成本。之后，每年按20%在企业所得税税前成本中扣除。在之后年度中，因为额外增加了5万元的固定资产投资而可以减少纳税。5年后，该书法作品在会计账面上就已经是零资产而能随意处置了。

这不仅从固定资产折旧上做出了企业利润，而且艺术品历久弥新，可以作为更高价值的东西继续留存或者转让收益。王先生透露，由于方法简单安全，购买古玩字画收藏品这种避税方法被民营企业大肆利用。

资料来源 蔡志杰：《千亿资金囤积：艺术品投资的避税暗道》，载《经济观察报》，2010-06-14。http://www.eeo.com.cn/finance/personal_fin/2010/06/15/172778_1.shtml。

1.1.3 税收与国家（政府）

现代市场经济是由私人经济和公共经济组成的混合经济。现代人的一生都与公共部门经济活动密切相关。就日常生活而言，我们可能一来到人世间就和公共部门打交道。我们中的许多人是在公立医院中出生的；当我们长大之后上学，大部分上的还是公办学校，首先享受的是九年制或者更长时间的义务教育；中学毕业之后，大部分人上的大学还是公办大学；毕业之后，有许多人在公共部门就业，如财政部门、税务部门、海关、中央银行、工商行政管理部门、国有银行、国有企业等；当我们远离人世之后，许多人最终的归宿是公

墓……这些公共部门（国家或政府）之所以能够正常运作，很大程度上依靠的是税收。作为一个社会的公民，我们还担负着纳税的义务。有了收入，我们可能要交纳个人所得税；购买商品、享受服务时，实际上我们所支付的价格中就包含着税收。

（1）税收与政府收入

税收是现代国家（政府）收入的主要形式。现代国家（政府）收入的形式包括：税收、收费、国有企业利润上缴、私有化/出售、公债、彩票收入、捐款等。其中，税收是政府最主要的收入形式。

税收是政府将资源从私人部门转移到公共部门的手段之一。当然，政府转移资源还有其他的手段，如通过发行大量纸币，让货币贬值。^①通过货币贬值的办法取得收入，又被称为课征通货膨胀税。政府还可能通过对自己提供的产品和服务收费的方式取得资源，但不是所有的服务都容易取得收费。政府还可以通过借债取得收入。税收和其他收入形式不同，具有强制性、固定性和无偿性等形式特征。（详见第2章）

自1978年以来，中国财政收入和税收收入规模逐步扩大（表1—1）。图1—1更为直观地给出了1978年以来税收收入的增长情况。近年来，中国税收收入增长较快。

表1—1 1978—2009年中国财政收入和税收收入 单位：亿元

年 份	财政收入	税收收入
1978	1 132. 26	519. 28
1979	1 146. 38	537. 82
1980	1 159. 93	571. 70
1981	1 175. 79	629. 89
1982	1 212. 33	700. 02
1983	1 366. 95	775. 59
1984	1 642. 86	947. 35
1985	2 004. 82	2 040. 79
1986	2 122. 01	2 090. 73

^① [英] 西蒙·詹姆斯、克里斯托弗·诺布斯：《税收经济学》（第7版），罗晓林译，7页，北京，中国财政经济出版社，2002。

续表

年 份	财政收入	税收收入
1987	2 199.35	2 140.36
1988	2 357.24	2 390.47
1989	2 664.90	2 727.40
1990	2 937.10	2 821.86
1991	3 149.48	2 990.17
1992	3 483.37	3 296.91
1993	4 348.95	4 255.30
1994	5 218.10	5 126.88
1995	6 242.20	6 038.04
1996	7 407.99	6 909.82
1997	8 651.14	8 234.04
1998	9 875.95	9 262.80
1999	11 444.08	10 682.58
2000	13 395.23	12 581.51
2001	16 386.04	15 301.38
2002	18 903.64	17 636.45
2003	21 715.25	20 017.31
2004	26 396.47	24 165.68
2005	31 649.29	28 778.54
2006	38 760.20	34 804.35
2007	51 321.78	45 621.97
2008	61 330.35	54 223.79
2009	68 518.30	59 521.59

数据来源 《中国统计年鉴（2009）》、《中国财政年鉴（2008）》、《2009年全国财政收入决算表》。

（2）税收与政府调控经济

税收不仅仅是政府收入的重要形式。它还是政府调控经济的重要手段之一，是公共政策的重要组成部分。适当的税收政策有助于效率与公平目标的实

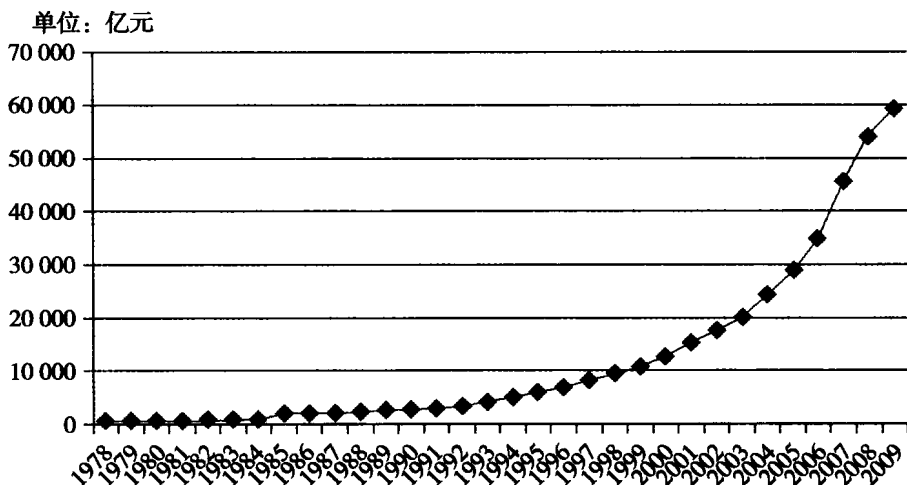


图 1—1 1978—2009 年中国税收收入

现。不适当的税收政策，只会增加人民的负担，对经济和社会发展造成负面影响。

专栏 1—2 提供了世界主要国家就银行税开征与否的一些基本材料。

专栏 1—2

银行税该征吗？

2008 年以来，次贷危机席卷全球。为了应对国际金融危机，挽救各种各样的金融机构，各国政府付出了高昂的代价。金融机构在经济繁荣时期赚取高额利润，而在陷入危机时让纳税人买单。这样的做法显然不具有可持续性。因此，不少国家酝酿对金融机构征税。

2010 年 1 月，美国总统奥巴马提议在美国征收相当于银行资产负债表 0.15% 的银行税。英国 2010 年 6 月 22 日的预算案中便有了银行税。财政大臣奥斯本 (George Osborne) 主张对银行征税。该税涉及在英国开展业务的银行和建筑协会，而不论其母公司是否在英国。该方案的税基是该金融机构的所有负债减去其一级核心资本、零售储蓄总额、受政府债券担保的回购融资这样的低风险资金。一家金融机构只要这一数字超过 200 亿英镑，就要交银行税，2011 年税率是 0.04%，此后是 0.07%。大部分银行和建筑协会都将入围。据此，财政部估计 2011—2015 年可创造约 107 亿英镑的税收。但是，要征收银行税谈何容易。银行会想方设法改变自己的记账方式，减小在英国的资产负债表规模，甚至缩减在英国的业务。

德国和法国也表示将征收类似的银行税。德国打算采取“累进”的方式，对应纳税负债在 100 亿欧元以下和以上的银行分别课以 0.02% 和 0.04% 的税。法国也将提出具体方案。2010 年 6 月 17 日的欧盟领导人峰会上，曾经试图就欧盟内部统一银行税达成一致，但会议最终决定将对金融机构的征税权交给各国政府。例如，捷克不支持对金融机构征税；意大利则认为除非有全球协定，否则免谈；英国更是坚决反对把征税权交给欧盟……此外，法国和卢森堡还积极提倡“金融交易税”，主张用这项税收来充填欧盟预算。

欧盟委员会主席巴罗佐和欧盟理事会主席范龙佩在 2010 年 6 月 26 日至 27 日的 G20 峰会前称，要在 G20 上提出全球性的银行税和金融交易税。但大部分发展中国家没有兴趣参与这样一个会妨碍本国金融体系成长的做法，特别是在美国银行税不能通过立法的情况下。

加拿大、澳大利亚、巴西、印度、墨西哥等国内银行没有在全球危机中遭遇重大打击的 G20 成员国反对征收银行税，认为这样做对那些与金融危机没有太多关系的金融机构不公平，也无助于防止金融行业再次遭遇危机。中国财政部国际司司长郑晓松也在加拿大多伦多表示，中国反对在银行征税问题采取一刀切的做法。他认为，是否征税应该由各国结合本国的实际情况来做出决定，而不是推行全球的标准。

资料来源 张翔：《十年河东 十年河西》，载《中国改革》，2010（8）。新华社相关报道。

1.2 税收经济学与相关学科

税收学所包括的范围很广，包括税收经济学、税收管理学、税法学、税收制度学（国别税制、税制比较）、纳税筹划、纳税检查等众多内容。就课程而言，税收经济学在税收类课程中居于核心和基础位置。

1.2.1 税收经济学与经济学

税收经济学是经济学的的一个分支学科。经济学与税收经济学有着非常密切的关系。经济学为税收经济学提供了理论基础。现代税收经济学在很大程度上是经济学的延伸。税收经济理论的发展同时也是经济理论发展的重要组成部分。经济学研究方法的更新,也会直接体现在税收经济学之中。行为经济学的兴起,对经济学而言,是一场革命,也给税收经济学带来了直接的冲击。微观经济学如此,宏观经济学也是如此。宏观经济学诞生于20世纪30年代,税收的宏观经济效应本身就属于宏观经济学的研究内容。出于学科分工的考虑,税收经济学牵涉的宏观经济学内容较少。

1.2.2 税收经济学与财政学

税收在国家产生之初就已出现,是历史上最早出现的财政范畴。税收是国家(或政府)凭借政治权力强制征纳而取得的收入。

税收经济学是财政学的一个分支学科。它从经济学的视角来研究作为现代财政收入的最重要组成部分——税收问题。税收经济学的发展本身就是财政学发展的一个组成部分。现实财政问题的变化和财政学的发展也会对税收经济学产生直接的影响。税收从根本上说是为满足财政支出的需要而存在的。政府活动范围、活动方式、活动目标的变化,会在财政支出上得到直接的体现,势必也会影响财政收入,进而影响税收经济学的研究内容。

1.2.3 税收经济学与政治学

税收问题既是经济问题,又是政治问题。因此,税收经济学与政治学有着密切的关系,甚至可以说,税收经济学是一门经济学和政治学的交叉学科。税收经济学的发展,主要是研究方法的更新和研究对象的扩大,并没有改变税收问题所研究的主要问题仍然是经济问题和政治问题的的事实。而且,现代政治学的发展也越来越强调经济学方法的运用。例如,现代税收经济学中常用的公共选择理论就既可以看作是经济理论,也可以看作是政治学理论,因为它是运用