



面向 21 世纪 课 程 教 材

Textbook Series for 21st Century

经济管理类课程教材·税 收 系 列



税收学

教学指导委员会专家 主审

黄 桦 主编



中国人民大学出版社



面向 21 世纪 课 程 教 材
Textbook Series for 21st Century

经济管理类课程教材·**税 收 系 列**

Tax

税 收 学

教学指导委员会专家 主审

黄 桦 主编



中国 人 民 大 学 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收学/黄桦主编.
北京:中国人民大学出版社,2006
面向21世纪课程教材.
经济管理类课程教材·税收系列
ISBN 7-300-07072-8

- I. 税…
- II. 黄…
- 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 (2006) 第 005078 号

面向 21 世纪课程教材
经济管理类课程教材·税收系列

税收学

教学指导委员会专家 主审
黄桦 主编

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)	010-62511239 (出版部)	
	010-82501766 (邮购部)	010-62514148 (门市部)	
网 址	http://www.crup.com.cn http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京宏伟双华印刷有限公司		
开 本	720×965 毫米 1/16	版 次	2006 年 4 月第 1 版
印 张	22 插页 1	印 次	2006 年 4 月第 1 次印刷
字 数	402 000	定 价	26.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



总 序

为了促进我国经济管理类学科建设,提高教学质量,规范教学内容,编写出一套高水平、高质量、上台阶,融理论与实务,知识性与启发性于一体,适合我国经济管理类各专业教学需要的真正的“21世纪课程教材”,在教育部高教司的直接领导下,我们组织国家税务总局、中国社会科学院、中国人民大学、中央财经大学、中南财经政法大学、东北财经大学、厦门大学、会计师事务所等“政产学”界的专家教授积极开展调查研究,征求各方意见,讨论教材编写大纲和知识点。教材初稿完成后,分别审查了各门教材的初稿,并进行了认真修改和完善,最后定稿。这套教材是教育部重点项目“财税课程主要教学内容改革研究与实践”重要成果之一。它倾注了专家教授的智慧,是集体智慧的结晶。

这套教材与同类教材、出版物相比,具有很高的权威性、准确性、实用性和针对性。我们希望全国各高等院校经济管理专业的广大教师继续关心和支持这项工作,同时将使用这套教材中遇到的问题和改进意见向各位主编反映,以供修订参考。

教学指导委员会(财政)

2004年1月





前 言



黄辉，中央财经大学财政与公共管理学院副教授，硕士研究生导师。曾主编、参编《中国税制》、《税收理论研究》、《财政学》、《财政与税收》、《财政与金融》等专业教材二十余部，并在《财政研究》、《经济研究参考》、《中央财经大学学报》、《首席财务官》等刊物公开发表学术论文二十余篇。

税收学是一个具有丰富实践内容和深刻理论内涵的经济学分支。税收知识总体上可分为三个大的部分，即税收理论、税收制度、税收征收管理。《税收学》是对税收理论的系统阐述。各国税收制度的设计与安排、税收征收管理方法的确定等都是以前税收基本理论为指导的。但是，近年来，由于我国经济模式的转轨和人们相关理念的变化，原有的税收理论有些已不适应我国经济、社会发展的现实



情况。另外，一些新的税收理论问题在经济模式转轨中凸现出来。这些问题在以往的税收学教材中都没有系统性地反映。为此，我们编写了这部《税收学》教材，希望它能反映我国现时税收理论发展、创新的观点与内容，为相关专业学生对税收基本理论的学习提供参考。

本教材的突出特点表现为：

第一，整部教材的安排既注意税收理论体系的完整性，又注意融入我国经济模式转轨中税收理论创新的内容。整部教材共分为 15 章，从“公共产品与政府税收”的基本概念入手，逐次介绍“税收作用机制”、“税收政策”、“税收负担”、“税收风险”、“税收成本”等涉及税收理论整体性的问题；然后讲述不同税类税种的相关理论问题；最后介绍我国税制改革的基本原理与措施。

其中“税收预测”、“税收风险”、“税收成本”是我国近年来税收理论与实践中的创新性内容，在教材中均做了系统性介绍。另外，在其他各部分中也融入了创新的内容。教材的内容体现了一定的预见性与前瞻性。

第二，整部教材以“公共财政”理论的税收观为理论主线，同时注意吸收其他理论体系的合理部分。在对基本理论的阐述中，注意兼收并蓄，对不同观点也做了必要的对比分析，给学生以思考探索的余地，开放式的知识介绍避免使学生思路仅囿于某一理论体系的局限。

第三，考虑到《税收学》在整体税收知识体系中的理论基础作用，在教材的内容安排上注意与“税收制度”、“税收征收管理”两大部分相关课程的衔接。本部教材是中国人民大学出版社与教学指导委员会专家共同设计、主审的“税收系列教材”中的一部。系列教材中的其他各部如《中国税制》、《税收管理》、《纳税检查》、《国际税收》、《纳税会计》、《税收筹划》等，主要从实务操作的角度介绍税收的相关知识。《税收学》则是上述各门课程的理论基础。在《税收学》教材编写中，注意紧密结合上述相关教材的内容，使理论阐述更加生动，更具有说服力。

第四，注意突出本科生教学特点。本教材以财税、会计、财务管理、金融及相关经济专业本科生为主要教学对象，特别注意教材内容难易程度的把握，重点放在基本概念、基本原理的阐述上，对所使用的关键性专业术语都做了较为规范的定义。而对探讨性的问题，或者仅做简要介绍，或者以网络链接方式提供给学生。

第五，本教材采用了较为灵活的版面设计形式，例如，将各章涉及的关键术语以不同字体的方框表示，重点十分醒目。再如，在必要的位置插入“小资料”、“学习提示”等方框，“小资料”以各种现实资料和数据对所阐述问题给予佐证，



帮助学生加深对重点问题的理解。“学习提示”则是对不同章节中有关联的内容通过提示连接起来，使学生可以从不同的角度理解同一问题，同时避免可能出现的重复，以较少的文字篇幅给学生更大的信息量。再如，每章后均有“本章小结”、“思考题”等辅助性内容，便于学生阶段性学习的总结和练习。

第六，为使学生很好地把握教学内容，本教材还配套编写了《学习指导书》和多媒体课件；《学习指导书》包括“学习目的和要求”、“学习参考资料”、“练习题”、“参考答案”等内容。

由于税收学知识涉及面很广，一部教材很难包括全部内容。为帮助有意深入学习的学生进一步学习，我们将把相关内容通过网络提供给学生。

本教材由黄桦担任主编，各章编者具体为：第1章、第2章由黄桦编写；第3章、第4章由王芬编写；第5章、第12章由郑榕编写；第6章、第7章由白彦锋编写；第8章由梁俊娇、杨茜编写；第9章、第10章由张京萍编写；第11章由刘颖编写；第13章由张蕾编写；第14章由梁俊娇、牟俞立编写；第15章由杨丽燕编写。全书由黄桦总纂定稿。

在本教材的编写中，尽管我们已做了较大努力，但一方面，由于编者水平有限；另一方面，由于税收学知识本身所具有的广度、深度不是一本教材能够全部涵盖的，故本教材的不当之处在所难免，恳请各位专家、老师、学生批评指正。我们期待着大家的宝贵意见与建议。

黄 桦





目 录

第 1 章	公共产品与政府税收 /1
	1.1 公共产品与政府税收/1
	1.2 税收概念与本质/7
第 2 章	税收作用机制 /16
	2.1 税收宏观作用机制/16
	2.2 税收微观作用机制/25
第 3 章	税收原则 /30
	3.1 税收原则主要观点阐述/30
	3.2 我国社会主义市场经济中的税收原则体现/46
第 4 章	税收政策 /52
	4.1 税收政策的目标与手段/52
	4.2 税收政策主体/66
	4.3 税收政策环境/68
	4.4 税收政策与其他财政政策的协调/70



第 5 章	税收负担 /75
	5.1 影响税收负担的因素/75
	5.2 税收负担衡量指标/79
	5.3 税负转嫁与归宿/85
第 6 章	税收增长趋势与税收预测 /96
	6.1 税收增长趋势分析/96
	6.2 税收预测/108
第 7 章	税收风险 /121
	7.1 税收风险的表现及特点/121
	7.2 实施税收风险管理, 防范和化解税收风险/132
	7.3 防范和化解税收风险的长效机制/137
第 8 章	税收成本 /141
	8.1 税收成本的分类/142
	8.2 影响税收成本的因素分析/144
	8.3 衡量税收成本的主要指标/149
	8.4 税收成本管理的国际借鉴/154
	8.5 我国税收成本现状分析/159
	8.6 税收成本优化思路/163
第 9 章	税制结构 /170
	9.1 税制分类与税制结构/170
	9.2 税制结构的国际比较/178
	9.3 税制结构优化/183
第 10 章	商品劳务课税 /193
	10.1 商品劳务课税的经济意义与特征/193
	10.2 我国商品劳务税布局/197
	10.3 商品劳务税税制要素设计/206
	10.4 商品劳务课税的发展趋势/213
第 11 章	所得课税 /219
	11.1 所得课税的经济意义与特征/219
	11.2 法人所得税税制要素设计/226



	11.3 个人所得税税制要素设计/234
	11.4 所得课税发展趋势/243
第 12 章	财产税及其他税种 /248
	12.1 财产课税/248
	12.2 资源课税/257
	12.3 行为课税/262
第 13 章	税制革新 /268
	13.1 社会保障税/268
	13.2 环境保护税/274
	13.3 证券税收/278
	13.4 遗产税（与赠与税）/283
第 14 章	税收管理 /290
	14.1 税收管理的概念/290
	14.2 税收管理体制/292
	14.3 税收征管制度/301
	14.4 税收行政司法制度/307
第 15 章	税收前沿理论简介 /314
	15.1 公共财政理论体系的税收观/314
	15.2 税收债权债务关系理论/319
	15.3 最优税制理论/324
	15.4 博弈论在税收理论中的应用/328
	15.5 单一税方案/334

参考书目/338





第 1 章

公共产品与政府税收

1.1 公共产品与政府税收

为系统研究税收运动自身内在的客观规律，研究税收与经济活动之间的关系及其内在规律，须从税收活动产生的根源——公共产品的需要出发，并循此思路，阐述政府应承担的公共产品供给职责，从而发掘税收运动的本质内涵。

1.1.1 公共产品的概念与特征

▶▶▶ 「1. 公共产品的概念」

人类的生存与发展需要两类不同的产品（或劳务），一类是私人产品（或劳务）；另一类是公共产品（或劳务）。这两类产品都是人们生存与发展不可或缺的。在人类社会的初始阶段，生产力水平十分低下，劳动产品绝大部分只能用于个人的生活需要。此时，人们对私人产品的需要与对公共产品的需要是融合在一



起的。随着社会分工和生产力的发展，人们对这两类产品需求的划分成为必然趋势。人们对物质资料的生产和消费中必然结成一定的社会关系，组成一定的社会共同体，这样就需要将社会财富的一部分分割出来，专门用于满足维系整个社会群体共同需要的用途，这就是我们所说的公共产品。

公共产品是由一个社会全体成员共同享用的产品或劳务。是指专门用于满足维系整个社会群体共同需要的用途的产品或劳务。

▶▶▶ [2. 公共产品的特征]

与私人产品相比较，公共产品具有自己的特征，其特征可归纳为三个方面：

(1) 不可分割性。

公共产品与劳务具有联合消费、共同受益的特点，其效用为整个社会的成员所共同享用，而不能被分割成若干部分，分别归属于某些个人或厂商单独享用。例如，军队提供的国家安全保障是生活在该国境内的所有个人和家庭共同享有的，只要在该国境内生活就不能将自己排除在这种公共产品的享用范围之外。再如，城市道路提供的交通便利，是由这个城市的公民共同享用的，只要在这个城市中生活的公民都不能拒绝对公路的使用。国防与城市道路是公共产品的典型事例。而无论是军队提供的安全保障，还是城市道路提供的交通便利，都只有在具备一定的规模后才可能产生效用。这些产品一旦被分成细小的单位，其效用便随之丧失。

相比之下，私人产品或劳务是可以被分割的，产品或劳务的分割并不影响其效用的发挥，如人们吃的面包、穿的衣服等。

(2) 受益的非排他性。

公共产品或劳务不会因为一部分人的使用，而将其他人排除在外。由于公共产品本身具有一定的规模，可以容纳相当数量的人共同使用，增加更多的使用人数并不影响公共产品对原使用者的效用。如，军队提供了国防服务，每一个人享受这种服务并不排斥其他人同时享用，国防服务为所有成员提供了安全的生活环境。

相反，私人产品或劳务在受益上是排他的，同一件产品无法同时由多人使用，就如一个面包不能同时为多人充饥，一件衣服不能同时为多人御寒一样。

(3) 非竞争性。

由于公共产品的不可分割性和受益的非排他性，增加一个消费者不会减少任何一个人对公共产品或劳务的消费量，或者说，增加一个消费者的边际成本等于零。仍以国防服务的提供为例，一国军队保护的范围一经界定，不会因为增加了



新的社会成员而增加军队的维护费用。新增社会成员安全服务的边际成本等于零。因此，人们获得公共产品的享用不必像获得私人产品那样采用竞争的方式。

1.1.2 公共产品的需求与供给

公共产品的特征决定了它不可能按照市场的规则，由供求双方通过讨价还价达成交易。公共产品的“不可分割性”要求其提供者必须具有广泛的管理辐射范围和充分的资金（物质财富）运作能力。公共产品的“受益非排他性”、“非竞争性”要求必须防止“免费搭车”现象造成其资金供给链条的断裂。

为更深入研究公共产品的需求与供给，经济学家们又将公共产品分为“纯粹公共产品”与“混合产品”两大类。其中“纯粹公共产品”需求与供给的研究是税收运动规律考察的重要理论基石。（注：本教材阐述的税收理论依据以纯粹公共产品为出发点，暂不考虑混合产品问题，故下述“公共产品”均为“纯粹公共产品”。）

►►► [1. 公共产品需求]

对私人产品的需求可以通过加总某一时间内所有单个消费者在某种价格水平上对某种产品或劳务的需要量而得出。在市场供给因素的影响下，私人产品的购买数量会被逐渐调整到其价格与边际效益相等的水平。但对于公共产品来说，由于它的不可分割性和非排他性，所有消费者必须同时消费同等数量的该种产品，不得拒绝，单独的消费者无法调整自己的需要量，不能根据自己的愿望决定取舍。因而，公共产品无法通过市场定价，也无法通过市场决定其需求量。

那么，如何确定公共产品的需求曲线呢？

假定，有三个消费者 A、B、C 生活在一个小社区，社区需要安全保障。再假定安全服务的供应量是以雇用保安人员的数量来表示。这里，任何一个消费者如单独雇用保安都不可能排除其他消费者同时受益。因此，保安的雇佣实际成为三个消费者的公共产品。

在图 1-1 中，三个消费者 A、B、C 对保安的需求曲线分别以向下倾斜的 D_A 、 D_B 和 D_C 来表示。这说明，每增加一个保安，所能带来的边际效益是下降的。对公共产品的总需求曲线可将每一消费者在每一可能数量水平上的边际效益加总而得出。由于每一消费者对于公共产品的数量无法选择，他只能决定自己所支付的价格，因此，公共产品与私人产品需求曲线是不同的，公共产品总需求曲线是将每一消费者边际效益垂直相加而得出（私人产品的总需求曲线是每一消费



者边际效益的水平相加)。

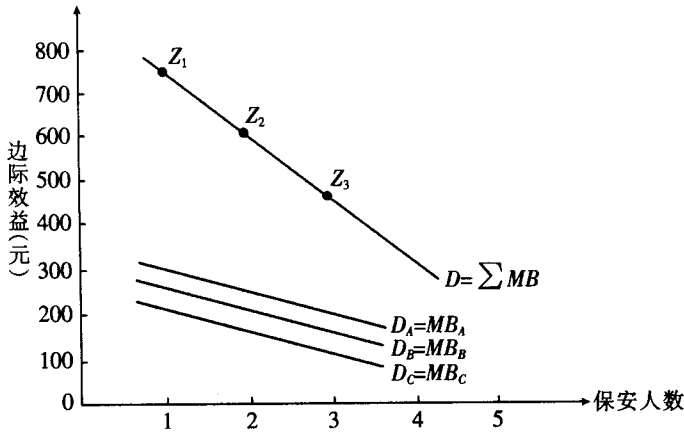


图 1—1 公共产品需求曲线

在图 1—1 中, 当只雇用—个保安时, 带给消费者 A 的边际效益为 $MB_A = 300$ 元, 或说消费者 A 愿意支付的最大数量为 300 元; 带给消费者 B 的边际效益为 $MB_B = 250$ 元, 即 B 愿意支付的最大数量为 250 元; 带给消费者 C 的边际效益为 $MB_C = 200$ 元, 即 C 愿意支付的最大数量为 200 元。总需求量为 $\sum MB = 750$ 元, 以总需求曲线上的 Z_1 表示。由于每追加—个保安的边际效益是递减的, 当雇用两个保安时, 三个消费者分别愿为追加—个保安而支付的最大数量为, $MB_A = 250$ 元, $MB_B = 200$ 元, $MB_C = 150$ 元。总需求量为 $\sum MB = 600$ 元, 以总需求曲线上的 Z_2 表示。当雇用三个保安时, 三个消费者分别愿为再追加—个保安而支付的最大数量为, $MB_A = 200$ 元, $MB_B = 150$ 元, $MB_C = 100$ 元。总需求量为 $\sum MB = 450$ 元。依此类推, 连接不同保安人数水平上的每一消费者边际效益垂直相加的结果, 就可得到这种公共产品的需求曲线。

▶▶▶ 2. 公共产品供给

按照瑞典经济学家林达尔 (Lindahl) 的观点, 如果每一个社会成员都按照自身所获得的公共产品的边际效益支付应分担的资金费用, 则公共产品的供给量可以达到最佳效率水平, 这就是通常所说的“林达尔均衡”。而实现“林达尔均衡”的前提条件是: 第一, 每一社会成员都能准确披露自己从公共产品消费中获得的边际效益, 并根据其边际效益自愿履行费用分担义务; 第二, 每一社会成员



都能了解其他成员的收入、偏好及从不同公共产品消费中获得的边际效益。^①

显然，这种条件只有在人数有限的小群体中可能存在，在由成千上万人构成的社会中是难以具备的。在人口众多的社会中，任何个人或者机构都无法充分掌握所有社会成员的各种偏好和经济状况。这样，如果要求人们根据自己从公共产品中所获得的边际效益来支付费用，就会有一部分人为减少自己的费用支付义务而从低呈报其从公共产品中获得的边际效益。同时，由于公共产品的非排他性特征，那些从低呈报并少出资者并不会被排斥在公共产品消费范围之外。这样，人们完全有可能不付任何代价，而同样享受由他人出资提供的公共产品。这就是通常所说的“免费搭车”现象。

从经济学的角度看，人作为经济人都是理性的，因而只要有可能，“免费搭车”将会是绝大部分人的一种理性选择。这样，在公共产品的供给中，“免费搭车”心理的出现是不可避免的。如果按照市场自愿交易的原则，公共产品的供给量将会出现不足，远远低于最佳产出水平。仍以前述资料为例，从图 1—1 中可以看出，该社区保安雇用量为 3 个时，其提供的总效益为 450 元（ $450 = 200 + 150 + 100$ ）。如果消费者 C 采取了“免费搭车”策略，没有支付自己应支付的那份费用，消费者 A 和 B 各自按自身边际效益为雇用每一个保安支付费用，则雇用每一个保安的费用为 350 元（ $200MB_A + 150MB_B = 350$ ）。而每一保安所需费用是 450 元。两者的不平衡使社区只好选择减少保安雇用量的方法。图中曲线表示，当保安雇用量减少至 2 人时，消费者 A 和消费者 B 根据自身边际效益所愿提供的费用为 450 元（ $250MB_A + 200MB_B = 450$ ），恰好与雇用两个保安的边际效用相等。显然，消费者 C 的“免费搭车”行为使整个社区应由 3 个保安提供的最佳安全效用水平降低了。

进一步讲，一个消费者的“免费搭车”行为对其他消费者是一种“榜样”的作用，当人们看到有人可以不付代价而同样享受公共产品时，争相仿效的结果是不言而喻的。特别是在由成千上万的人共同构成的大社会中，“免费搭车”者极易隐瞒自己的行为，所以，涉及的人员越多，人们“免费搭车”的愿望就会越强烈，由此而产生的公共产品供给量不足问题就会越严重。

1.1.3 公共产品与政府税收

由上述分析可以看出，一方面，公共产品是人们生存与发展不可或缺的重要

^① 陈思、王蕾：《西方经济学解析》，北京，高等教育出版社，2004。



需求；另一方面，由于公共产品自身的特征及“免费搭车”现象的存在，通过自愿缴费或市场交易的方式又无法保证公共产品的有效供给。这样就需要一个超乎于社会各微观主体之上的机构采用强制性手段进行融资以解决公共产品的供给问题。这就是政府的税收。事实上，政府正是一方面以税收征收的方式取得财政资金；另一方面又将征税取得的资金从全社会的角度重新安排，用于公共产品的供给。

按照前面的例子，当测定该社区雇用 3 个保安时可达到最佳安全效果，而雇用 3 个保安的总费用为 1 800 元时，政府就可以根据资金的需要以及各消费者从安全服务中获得的边际效益，向各位消费者征收税收。如，向消费者 A 征收 750 元 ($300+250+200=750$)；向消费者 B 征收 600 元 ($250+200+150=600$)；向消费者 C 征收 450 元 ($200+150+100=450$)。并将征税集中的资金用于对保安的雇用。由于政府超乎于各微观主体之上，可以对各消费者从安全服务中获得的边际效益做出较为客观的评价；同时由于政府作为整个社会管理者所具有的公共权力的集中优势，可以采用必要的强制手段进行融资。从而可以减少以致消除“免费搭车”现象，保证社区安全服务最佳规模的实现。

1.1.4 市场失灵与政府税收

现代社会中，市场被认为是实现资源最佳配置的有效机制，但在现实中，市场运转的失灵又是不可避免的。从弥补市场缺陷的角度看，政府税收不仅可为公共产品的供给提供必要的资金来源，而且可以从外部效应矫正、收入分配差距调整等方面发挥作用。

▶▶▶ 1. 外部效应与政府税收

所谓外部效应是指一个经济主体从事某项经济活动给其他人带来利益或损失的现象。外部效应又可分为外部正效应与外部负效应。前者是指主体经济活动给他人带来利益的现象。例如对上游河道的修整，会使河流下游其他区域人群同时受益。后者是指主体经济活动给他人带来损失的现象。例如造纸厂将生产污水排至企业之外，造成周边环境的污染。当出现正的外部效应时，生产者的成本大于收益，利益外溢，得不到应有的补偿。当出现负的外部效应时，生产者的成本小于收益，或说其私人成本小于社会成本，使受损者得不到应有的利益补偿。在市场经济条件下，外部效应无法由市场机制来解决，只能由政府采用非市场的方式



予以矫正。而税收就是矫正外部效应的重要工具。

例如，对造纸厂排出的污水，政府就可以根据其污染的程度征收必要的税收，加大生产者的私人成本，使其与所带来的社会成本相一致。这样，一方面抑制了生产者的污染行为；另一方面也为治理污染的活动筹集了资金。再如，对可带来外部正效应的河道进行修整，政府也可以通过向流域区居民征税的方法获得资金，专门用于河道的修整，使其外部正效应当得以充分显现。

►►► 2. 收入分配公平与政府税收

市场奉行优胜劣汰、适者生存原则，市场的高效率常常伴随着收入分配的不公平，出现贫富差距过大的现象。市场是根据人们对生产中投入的要素数量进行分配的，而由于人的天赋不同，所处的环境、家庭背景等也极不相同，由此决定的分配结果必然存在较大差距。过大的收入差距既是资源最佳配置的障碍，也是影响社会秩序和稳定的重要因素。为此，缩小过大的贫富差距是政府的社会责任。

市场经济中，税收是政府调节贫富差距的重要手段。政府可以根据纳税人高低不同的收入水平分别征收数额不等的税收，对低收入者不征税或少征税，对高收入者多征税，缩小不同纳税人税后可支配收入的差距，缓解因收入分配不公可能引发的社会矛盾。

学习提示：

关于公共财政与公共产品理论基础上的税收概念等基本问题的进一步阐述，请参见本教材第15章相关内容。

1.2 税收概念与本质

1.2.1 税收概念

对于税收的定义，应把握的要点包括以下几个方面：第一，税收活动的根本目的是满足整个社会公共产品的需要，公共产品的特征决定了只有征收税收才是

