

税收征管比较研究

SHUISHOU ZHENGGUAN BIJIAO YANJIU

刘 宇/著



沈阳出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

税收征管比较研究 / 刘宇著. —沈阳: 沈阳出版社,
2008.5

(税收理论与实践研究)

ISBN 978-7-5441-3639-6

I. 税… II. 刘… III. 税收管理 - 对比研究 - 中国
IV. F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字 (2008) 第 070999 号

序 言

细心的纳税人会发现,如今,到税务机关办事比以前更方便、更顺畅了,曾经消失多年的税收管理员也重新回到了纳税人的身边。其实,纳税人眼中的这些变化,只是税务机关积极推进税收征管体制改革、不断加强税收管理取得丰硕成果的一个小小缩影。

强化管理可以称得上是当前税收工作浓墨重彩的一笔。近年来,全国税务系统按照新时期税收征管工作的总体要求,紧紧锁定提高税收征管的质量和效率这一基本目标,树立现代税收管理新观念,强化税源管理,使税收征管走上一条科学化、精细化的可持续发展之路。

精细,从制度建立开始。税收征管是税收工作的主要内容,是发挥税收作用的根本途径。针对税务部门征管上以往普遍存在的“淡化责任,疏于管理”的现象,在2006年7月举行的全国税收征管工作会议上,国家税务总局提出了新时期征管工作的总体要求,即以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导,树立并落实科学发展观,牢牢把握新时期税收工作的指导思想,大力推进依法治税,不断更新管理理念,按照税收征管的内在要求完善征管体制、夯实管理基础,实施科学化、精细化管理,全面提高税收征管的质量和效率。

税收征管水平的提高要靠强化管理来实现。所谓科学化管理就是要从实际出发,实事求是,积极探索和掌握征管工作规律,善于运用现代管理方法和信息化手段,提高管理的实效性;建立健全税收征管制度体系,按照有关法律法规的要求规范征管工作。精细化管理就是要按照精确、细致、深入的要求,明确职责分工,优化业

务流程,完善岗责体系,加强协调配合,避免大而化之的粗放式管理,抓住税收征管的薄弱环节,有针对性地采取措施,抓紧、抓细、抓实,不断提高管理效能。

我国现行的税收征管制度是随着社会主义市场经济体制目标的确立和1994年税制改革的要求逐步建立起来的。税收征管工作经历了从粗放式管理到精细化管理,从任务治税到依法治税进而到管理强税的过程。目前“以纳税申报和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收,重点稽查,强化管理”的税收征管新体制,从根本上满足了加强税收管理的需要,征管模式逐步向集约型方向转变,税务行政管理的现代化程度也大大加快,纳税人偷逃税款的现象极大减少,征管质量和效率也有了较大幅度的提高。但是,税收征管工作还存在不少薄弱环节,尤其是基层税收征管基础工作亟待加强。另外在综合软件成功上线运行的今天,如何更好地利用信息技术改造税务征管机制,值得深入探讨。

尤其放眼异域,会发现我们与很多国家税收征管的先进做法相比尚有不少差距。在发达的市场经济国家里,公民和法人偷逃税发案率较低,这既与其公民依法纳税意识较强有关,也与其税务管理部门建立了较为严密的税源监控体系密切相关。通过实行源泉扣缴、实行纳税申报、实行税务代码管理、充分发挥扣缴义务人作用、全面实行计算机管理等措施,对税源实行全方位监控。对此,我们应该结合自身实际,有所选择地进行吸收借鉴。基于此,我尝试写作了《税收征管比较研究》这本书。

在本书的编写过程中,得到了我的同事极大的支持和帮助。本书的写作还参阅了有关书刊著作,获益匪浅,在此一并表示诚挚的谢意!

税收征管的完善是一个复杂的系统工程,税收征管的探讨和研究也是一个宏大、艰难的课题,显然不是作者所能完整把握的,本书诸多不妥之处,尚希批评指正。

作 者

目 录

序言	1
第一章 税收征管概念分析	1
一、税收征管的涵义	1
(一)税收征管概念简释	1
(二)税收征收管理的历史演进	4
(三)现代税收征收管理的主要内容和发展趋势	4
二、税收征管的模式选择	6
(一)税收征管目标的定位	6
(二)税收征管模式的选择	7
(三)现行征管模式及其存在的问题	9
(四)对税收征管模式实质的思考与认识	11
(五)税收征管模式的构建	12
三、税收征管质量控制探析	19
(一)税收征管质量理论及其评析	19
(二)我国税收征管质量现状与影响因素	20
(三)提高税收征管质量的对策思考	23
四、税收征纳关系的构建	28
(一)从多方位理解税收征纳关系	28
(二)和谐税收征纳关系的主要特征	30
(三)构建和谐税收征纳关系的重要意义	30
(四)我国征纳关系的现状分析	31
(五)税收征纳关系不和谐探因	33
(六)构建和谐税收征纳关系	34

第二章 税收征管立法比较研究	39
一、主要国家的基本做法	40
(一) 税收征管法制健全	40
(二) 税收征管法治严厉	42
(三) 税收征管渗透法治理念	44
(四) 税收征管立法体制灵活	45
二、我国税收征管立法现状分析	45
(一) 新《税收征管法》及其实施细则完善了我国的税收 征管法律制度	45
(二) 税收征管立法建设仍存在缺憾	48
三、几点思考	56
(一) 加强税收征管立法的重要意义	56
(二) 几点构想	57
第三章 税务机构及人员比较研究	65
一、主要国家的基本做法	65
(一) 重视税务机构设置, 保证税务机构的执法地位	65
(二) 重视纳税申报, 堵塞税源漏洞	68
(三) 重视征管技术, 提高工作效率	69
(四) 重视纳税服务, 改善征纳关系	71
(五) 重视税务合作, 增强执法效果	73
(六) 重视司法手段, 提升税法效力	74
(七) 重视税务培训, 提高人员素质	75
二、我国税务机构及人员现状分析	77
(一) 税务组织机构分设带来的问题	77
(二) 组织机构位置分布不尽合理	79
(三) 机构管理职责不明确、不到位	79
(四) 机构协作不够, 衔接不畅	80
(五) 服务工作不到位	81
(六) 人员素质尚待提高	81
三、几点思考	82
(一) 合理设置机构, 强化岗位职责	82

(二)加强能力培养,提升人员素质	91
第四章 纳税申报比较研究	96
一、主要国家的基本做法	97
(一)纳税申报制度规范	97
(二)运用鼓励手段提高申报率	99
(三)广泛采用先进的申报方式	100
(四)严密的发票管理制度	104
(五)尊重纳税人对纳税申报的修改权利	104
(六)良好的纳税申报服务	106
二、我国纳税申报现状分析	108
(一)我国现行纳税申报制度概貌	108
(二)纳税申报实务中的不足	111
三、几点思考	116
(一)完善纳税申报立法	116
(二)明确各基层管理所为纳税申报的管理部门	116
(三)促进电子税务的发展	117
(四)探索改进税收申报制度	119
(五)大力推行税务代理申报	120
(六)改进申报服务,增强服务意识	120
(七)完善对纳税申报修改的制度	121
(八)鼓励优秀纳税人	122
第五章 税务稽查比较研究	123
一、主要国家的基本做法	124
(一)专设税务稽查机构	124
(二)强大的稽查人员配备	125
(三)强化稽查的威慑力	127
(四)采用现代化稽查手段	128
(五)多样性的稽查方式	129
(六)升级税务稽查效能	130
二、我国税务稽查现状分析	131
(一)税务稽查法制不够健全	132

(二)税务稽查形势严峻	133
(三)税务稽查执行难	133
(四)执法环境不够理想	135
(五)执行力度不到位	136
三、几点思考	137
(一)完善和规范税务稽查行政执法体系	137
(二)推行科学的税务稽查目标管理	138
(三)建立高效能的税务稽查管理机构	139
(四)完善税源管理机制	139
(五)规范执法程序	140
(六)充分运用现代科技手段,实现税务稽查的 信息化	143
(七)建立协税护税体系,改进税务稽查执法环境	146
(八)建立一支高素质的税务稽查队伍	147
第六章 税收信息化比较研究	149
一、主要国家的基本做法	150
(一)明确税收信息化管理的目标	150
(二)加强税收信息化管理必须以优化税收管理为 基础	152
(三)加强税收信息化管理必须建立起全国统一的税 收计算机网络	154
(四)充分运用信息化手段加强征收管理和纳税 服务	156
二、我国税收信息化现状分析	158
(一)信息化建设缺乏统一规划,条块分割,重复 建设	160
(二)高投入使税收成本不断攀升	161
(三)信息数据应用质量欠佳	163
(四)税收信息化建设发展不平衡	165
(五)知识培训更新不及时,网络管理人才紧缺	166
(六)信息系统安全隐患增多,安全问题有待解决	166

三、几点思考	167
(一)充分认识税收信息化建设的必要性和紧迫性	167
(二)建立全国统一的税收计算机网络	168
(三)牢固树立应用的观念和意识	169
(四)建立运转协调的税源监控网络管理体系	170
(五)强化对数据信息采集、传输的重视和管理	170
(六)税收管理全过程的监管体系	171
(七)高度重视信息安全问题	172
(八)加大培训力度,提高人员素质	173
第七章 纳税服务比较研究	175
一、主要国家的基本做法	176
(一)纳税服务理念新	176
(二)纳税服务法规细	177
(三)纳税服务意识强	177
(四)纳税服务机制全	179
(五)纳税服务手段强	180
(六)纳税服务层次高	182
二、我国纳税服务现状分析	183
(一)纳税服务起步晚	184
(二)纳税服务法律规范尚未健全	185
(三)纳税服务质量有待提高	186
(四)纳税服务缺乏社会整体配合	187
(五)干部队伍整体素质不高弱化了纳税服务	188
三、几点思考	189
(一)正确认识税收执法与纳税服务的关系	189
(二)依法规范纳税服务的运行	189
(三)进一步认识并重视纳税服务的价值	190
(四)简化办税程序,提高行政效率	192
(五)建立服务机构,强化人员素质	194
(六)完善纳税服务考核	195
(七)以科技提升纳税服务水平	196

第八章 税务代理比较研究	199
一、主要国家的基本做法	200
(一)税务代理的普及率极高	200
(二)税务代理法规比较健全	201
(三)税务代理人的资格认证比较严格	202
(四)税务代理行为的独立性较高	203
(五)税务代理管理手段比较先进	203
(六)税收筹划是税务代理业的重要内容	204
(七)公民的纳税意识及代理意识高	204
二、我国税务代理现状分析	205
(一)税务代理相关法律法规尚待健全	206
(二)税务代理的外部环境不够理想	208
(三)税务代理的专业化程度不够强	210
(四)税务行政机关和中介代理机构的关系没有 理顺	212
(五)税务代理人员队伍状况不佳	214
三、几点思考	215
(一)健全税务代理法律、法规,明确税务代理制度法律 地位	216
(二)深化经济体制改革,建立现代企业制度	217
(三)进一步整合税务代理机构,使税务代理真正按照 社会中介组织模式运行	218
(四)政府部门要支持税务代理业的发展	219
(五)建立健全税务代理管理机构	220
(六)税务代理要向深度、广度发展	222
(七)提高人员综合素质,适应市场经济发展的需要	222
参考文献	224

第一章 税收征管概念分析

一、税收征管的涵义

(一) 税收征管概念简释

管理,是一门科学,也是一门艺术。税收征收管理和一切管理一样,始终离不开人(管理者)、物(管理对象)和场(管理时空)三个基本要素;是税务机关在依法征税过程中,进行计划决策、组织实施、指挥监控和考核创新等一系列活动的总称;是税务机关为了实现税收职能,依据法律、法规、规章、制度的规定,以一定的方法和手段,对税收征纳行为进行规范管理,对税源、税户实施有效监控,以确保应征税款及时足额入库的行政执法活动的全过程。

在实际工作中对税收征管又有广义、狭义之分,有所谓“大征管”、“小征管”之说,还有综合征管与专业征管等不同表述。

广义征管

对税收工作的全过程进行的组织、计划、决策、协调和监督活动,包括税收征收管理,税收计、会、统管理,税政管理和组织人事管理等。

狭义征管

税收课征、管理、检查,包括税务登记、账簿和凭证管理、纳税申报管理以及税源调查、税务档案资料管理、税法宣传等。

专业征管

税务机关分税种、分专业的各个单项管理工作,包括各税种管理以及国际税收、进出口退税管理等,这些都是征管,相对于综合

征管称之为专业征管,主要是加强各税种管理。比如:

企业所得税征管:核实税基、完善汇缴、强化评估、分类管理。

个人所得税征管:强化全员全额管理、重点纳税人管理和税源管理,提高个人所得税征管水平。

车辆税收“一条龙”管理:机动车辆从生产、销售、购置到使用环节的税收主要涉及增值税、消费税、车辆购置税、车船使用税和车船使用牌照税等税种。以车辆购置税征收为控制环节,向前环节传递有利于国税局加强对机动车辆生产、销售环节的增值税、消费税征管,向后环节传递有利于地税局加强车船使用税、车船使用牌照税征管,使机动车辆税收征管形成一个有机的整体。

房地产税收一体化征收:目前,在土地使用权的出让和房地产开发、转让、保有诸环节,分别征收营业税、城市维护建设税、教育费附加(以下简称营业税及附加)、企业所得税、个人所得税(以下统称所得税)、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、城市房地产税、印花税、耕地占用税、契税等税种。以契税管理先缴纳税款,后办理产权证书(简称“先税后证”)为把手,以信息共享、数据比对为依托,以优化服务、方便纳税人为宗旨,通过部门配合、环节控制,实现房地产业诸税种间的有机衔接,不断提高征管质量和效率。

综合征管

税收征管部门所从事的综合协调各个专业、各个税种的管理工作,称之为综合征管。具体来说也就是征管处(科室)的主要工作职责。下面重点介绍三个主要方面:

(1)强化税源管理。包括税务登记、纳税申报(网上申报、简易申报)、纳税评估等。经济决定税收,经济发展是税收的主要源泉,但税源从严格意义上说并不等于税收。只有通过经济分析,才能拓宽税源管理的视野。在具体工作中,要从建立科学的税收分析方法体系入手,按照“面、线、点”梯次推进的办法,通过税收与宏观经济税源分析对税源全局或区域进行“面”的“扫描”,通过分行业和分税种的分析对税源进行“线”的剖析,通过对具体纳税户的评估对税源进行“点”的挖掘。

(2)优化纳税服务。服务与和谐,主要体现在两方面:一是税务机关和人员对待广大纳税人,要构建和谐的征纳关系,提供优质的税收服务。二是上级税务机关对基层税务机关以及领导干部对基层税务干部,要创造温馨的工作氛围。为什么要强调纳税服务?第一,这是促进经济和社会事业发展的需要。目前,一些著名的国际组织,已经把财税服务与一个国家和地区的政治稳定、地理位置和资源分布等并列成为影响这个国家和地区投资环境的重要因素。第二,这是确立新征管理念的需要。传统的管理理念是建立在基本不相信纳税人能够依法纳税的主观判断上,工作重点就必然注重监督和惩罚,即使是讲依法治税,实际上是依法治纳税人,征纳双方关系相对比较紧张,不利于引导纳税人对税法的遵从意识。新的管理理念应建立在基本相信纳税人能够依法自觉地履行纳税义务,工作的重点就会转移到优化服务上来。第三,这是贯彻落实新《税收征管法》及其实施细则的需要。过去通常把办税服务纳入精神文明建设范畴;新征管法已经规定,纳税服务是行政行为的重要组成部分。第四,这是把“人文关怀”融入税收征管的需要。近年来,我们感受最多的是“以人为本”、“人文关怀”、“权为民所用,情为民所系,利为民所谋”、“立党为公,执政为民”、“群众利益无小事”这些平实可亲而又立意深远的语言,我国新一届政府坚持“以人为本”的执政理念比任何时候都更加明确。“坚持以人为本,树立全面、协调、可持续的发展观,促进经济社会和人的全面发展”,不只一次地出现在党的文件中。税收征管工作必然要体现上述指导思想 and 理念,优化纳税服务。

(3)坚持以票管税。发票是单位和个人在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中,开具、取得的收付款凭证。据了解,国家税务总局正在积极协调国务院法制部门,力争尽早出台新的发票管理办法。在新办法没有出台之前,各地正在积极尝试建立“逐笔开具发票,奖励索取发票,方便查询辨伪,推行机器开票”的发票管理新机制,努力使税务监督、消费者监督、电子监督三管齐下,营造“要发票,开真票”的社会氛围,打压“开假票,虚开

票”的生存空间。

(二) 税收征收管理的历史演进

建国以来,我国税收征收管理法制度建设经历了4个阶段:

第一阶段:从建国到1986年4月。受高度集中的计划经济体制制约,我国税收法制建设十分薄弱,税收程序法规几乎空白。税收征收管理的有关规定仅散见于各个税种的单项法律、法规中,没有独立的税收征收管理法律、法规。

第二阶段:从1986年至1992年底。改革开放以后,伴随着经济发展的加快和经济体制改革的深化,我国税收地位逐步提高,税收作用日益强化,税收立法包括税收程序立法的步伐也逐步加快。1986年4月21日,国务院审议通过并发布了《中华人民共和国税收征收管理条例》,这是我国第一部独立的税收征管行政法规,标志着税收征管有了统一的、规范的标准和方法。

第三阶段:从1993年至2001年。1992年9月4日,全国人大常委会第七届27次会议通过了《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称原征管法),于1993年1月1日正式实施,这是我国正式实施的第一部税收征管方面的法律。与此相适应,国务院及财政部、国家税务总局先后制定下发了有关税收征管方面的行政法规和规范性文件,一套以《税收征管法》为主体的税收征管法律体系基本形成。

第四阶段:2001年5月1日开始实施新征管法。2001年4月28日,新征管法经全国人大常委会第九届21次会议审议通过,江泽民主席以第49号主席令签署,于2001年5月1日起正式施行。2002年9月7日新征管法细则出台,税收征收管理法制进一步完善,税收征管将迈上新台阶。

(三) 现代税收征收管理的主要内容和发展趋势

2004年7月27日,全国税收征管工作会议提出新时期税收征管工作要大力实施科学化、精细化管理。2006年5月17日,在全国强化税源管理工作专业会议上,国家税务总局谢旭人局长指出:“什么是科学化,简而言之,就是一切从实际出发,坚持实事求是的思想

路线,不断地探索税收征管工作的客观规律,不断形成促进税收管理工作的各项规章制度、制度和办法,这个制度还包括体现税收本身的制度和政策,税收管理的制度和办法。要善于总结和探索,把工作的经验提升为理论,上升为制度。要不断地、与时俱进地应用各种科学管理手段,包括技术手段,包括科学管理的理念,科学管理的方法,促进税收工作,这就是科学化。精细化是在科学化的指导下,把各项管理的基本要求,能够具体分解落实到征收管理工作的各个环节,落实到部门的管理职责,形成部门之间的配合,形成各种具体管理的行之有效的管理方法。科学化和精细化是连在一起的,要着眼大的,狠抓实的;着眼长远,狠抓当前。既要抬头看路,又要低头拉车。”

目前,税务系统落实科学发展观,坚持依法治税,关键是实现科学化、精细化管理。在这里,我们围绕着进一步理解科学化和精细化展开讨论:科学化主要包括法制化、现代化、信息化;精细化主要包括数据化、专业化、标准化。科学化更多的是侧重于宏观和战略层面,而精细化则更多的是侧重于微观和操作层面。可以说:科学化是税收管理的战略选择,精细化是税收管理的战术要求。二者体现了一种辩证的观点,相互联系,有机统一。

适应现代经济、社会和科技发展变革的要求,深化税收征管改革,推动税收征管从传统步入现代,是税务部门面临的主要任务。现代税收征管现代化的内涵主要包括:成员现代化(意识观念、价值取向和素质能力)、制度现代化(管理制度、组织体系)和技术现代化(现代计算机网络和通讯技术的高度应用)。

与此相对应:现代税收征管三大基础支撑:人才是关键,是实现发展的最重要的战略资源;管理是保障,是寻求资源配置最优化、效益最大化的核心举措;科技是手段,是提质增效的必然途径。这三个方面构成了相辅相成、相互作用的动态有机体。因此,推进税收征管现代化,必须跳出狭隘、片面的就税收论税收的思维定势,找准决定税收事业快速发展的根本性因素。

二、税收征管的模式选择

税收征管模式是税务机关为了实现税收征管职能,在税收征管过程中对相互联系、相互制约的税收征管组织机构、征管人员、征管形式和征管方法等要素进行有机组合所形成的规范的税收征管方式,通常表现为征收、管理、稽查的组合形式。先进的征管模式应时刻注视变化着的现实,紧跟时代发展的步伐,适时调整,以确保征管效率的不断提高。

(一) 税收征管目标的定位

税收征管目标是税收征管模式的首要问题,只有明确税收征管的基本目标,才能根据本国国情确定税收征管的基本模式。

对于税收征管的目标,长期以来存在着两种错误认识:一种认识是以取得财政收入作为税收征管目标,在实践中表现为政府每年向税收征管部门下达税收任务,并以完成任务的好坏、征收税款的多少作为考核税收征管部门工作业绩的主要指标;另一种认识是把促进经济发展作为税收征管的主要目标,在实践中表现为税收征管部门常年热衷于通过免税、减税来扶持某些企业的发展,或在“促产增收”的口号下直接参与企业的经营管理。要正确认识税收征管的目标,必须深刻剖析这两种错误认识。把财政收入看作税收征管的目标,实质上是把税收制度的目标直接当成税收征管的目标,由此必然把税收征管错误地摆在税收制度的地位,在实践中产生破坏税收制度、放松税收管理等各种问题。把经济发展作为税收征管的目标,同样也是把税收制度的目标直接当成税收征管的目标,由此出现地方税务越权减免税、直接参与企业经营管理、政企不分等现象。

笔者认为,税收征管的目标应定位于以下两个方面:

一是应收尽收。即把该收的税款以较小的征管力量和较节省的费用,及时足额地征缴入库。税收征管是实现税收目的的过程和保障手段。“应收”是指符合税收制度规定的应收税款。对于一定的客观经济条件和一定的税制,其应收数额是一定的。它是税收征管

的依据,但并不能由征管决定。这就决定了税收征管就是把这部分该收的税款征缴入库,而其数量多少并不能以“税收任务”为根据,在税制一定的情况下取决于客观经济条件。该目标也要求在实际工作中转变衡量税收征管部门业绩的主要指标,由“任务治税”向“依法治税”转变。

二是保证纳税人依法纳税。现代税收管理理论认为,税收制度中已明确规定了什么是征税、由谁纳税、纳多少税和在何时、何地纳税等基本事项,之所以还要进行税收管理,而不能只设置一个受理纳税的窗口,完全由纳税人自己根据税收制度的规定履行纳税义务,是由于利益关系、知识结构等方面的原因,如果没有税收管理,纳税人就不能自觉、准确、及时地履行纳税义务。因此,为保证纳税人自觉、及时、准确地履行纳税义务,就必须进行税收管理。保证纳税人依法纳税也应是税收征管的目标。

(二) 税收征管模式的选择

1. 模式选择的决定因素

税收征管的基本模式必须以上述征收管理的总体目标为导向,同时必须与本国国情相适应。决定税收征管模式的国情因素主要有三个方面:

(1)经济体制。经济体制的不同,政府与纳税义务人的关系就不同,税收征管的基本模式也不同。商品经济条件下的经济体制有计划经济与市场经济两种经济类型。在计划经济体制下,政府利益与纳税义务人的利益高度统一。税收征管部门一方面代表政府行使征税权力,另一方面代表纳税人履行纳税义务,征收与缴纳合一。在市场经济体制下,政府利益与纳税义务人的利益直接对立。税收征管部门只代表政府征税,不代表纳税人纳税,权力与义务对立,征收与缴纳分离。

(2)税收管理能力。一般而言,税收管理能力包括两个方面:一是税收管理者能力,主要表现为税收管理者的数量和素质;二是税收管理手段能力,具体包括税收服务手段能力、税源监控手段能力、税务稽查手段能力、税收处罚手段能力、环境建设手段能力。税