

税收管理公共化研究

——基于新公共管理视角

Study on Public-oriented Reform of Tax Administration
—In Perspective of New Public Management

王志荣/著

税收管理公共化研究

——基于新公共管理视角

Study on Public-oriented Reform of Tax Administration
—In Perspective of New Public Management

王志荣/著

图书在版编目 (CIP) 数据

税收管理公共化研究：基于新公共管理视角/王志荣著. —北京：中国财政经济出版社，2008. 11

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1043 - 8

I. 税… II. 王… III. 税收管理：公共管理 - 研究
IV. F810. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 166347 号

责任编辑：杨 静

责任校对：杨瑞琦

封面设计：天女品牌

版式设计：汤广才

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@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

发行处电话：88190406 财经书店电话：64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 9 印张 232 000 字

2008 年 11 月第 1 版 2008 年 11 月北京第 1 次印刷

印数：1—1 500 定价：25.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1043 - 8/F · 0871

(图书出现印装问题，本社负责调换)

本社质量投诉电话：010 - 88190744



序

王志荣博士的博士论文《税收管理公共化研究——基于新公共管理视角》经过修改，即将交由中国财政经济出版社付梓，我作为他的博士生导师，欣慰之余，为本书的即将问世写下几句话作为《序》。

作者自1995年以来就在税务部门从事税收管理实际工作，对税收管理问题作了长时间的思考和探索，他的刻苦钻研、潜心修学和执着探索是难能可贵的。在此期间，特别是攻读博士学位期间，他对税收管理问题的研究取得了可喜的成果，本书就是他扎实理论功底和丰富实践积累的结晶，从理论传承到理论创新，从实践归纳到制度创新，是一部研究税收管理问题的力作，为我国公共财政的学术园地增添了一朵新葩。

税收管理问题是税制改革的核心问题，而不是辅助问题，这是20世纪80年代以来全球税制改革浪潮中形成的共识。正如坦兹所言：税收管理对于税收制度的有效性起着关键的作用。随着市场化改革的深化，公共财政基本框架已在我国建成。具体到税收管理领域，人们通过不断探索，已在税收管理的规范化、信息化和法制化等方面取得了一定成就，但全面系统的制度性变革尚未实现，从而改革相对滞后了。税收管理变革的滞后，其影响是全面、广泛和深

层次的，从而亟需深化税收管理制度的改革。这种改革，是需要以我国特色的市场型税收管理理论为指导的。

随着新公共管理运动在西方兴起，它对西方政府管理实践产生了深刻的影响，不可避免地波及税务管理领域，西方国家税务管理部门掀起了一股通过优质服务和税收激励来保护纳税人权利的新思潮，并影响至今。

作者就是在这一背景下，以《税收管理公共化研究——基于新公共管理视角》为题，撰写了他的博士论文。本书从新公共管理理论中汲取具有借鉴意义的研究成果，分析了我国税收管理尚未公共化的现实并探讨其成因，寻求促进我国税收管理公共化的对策和建议。这就不仅为研究我国市场型税收管理问题提供了崭新的分析途径，而且为重新调整我国税务机关和纳税人错置的地位，实现从以税务机关为中心的行政管制型税收管理，向以纳税人为中心的服务激励型税收管理的转变，提供了实现的途径。

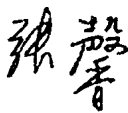
本书提出的“税收管理公共化”概念，是一大亮点并具有一定的理论创新意义。作者认为，税收管理必须符合公共财政的根本要求，即必须以纳税人为中心，尊重和保护纳税人的权利，更注重为纳税人服务，更多地激励纳税人，提高服务质量和管理效率，进而更好地实现税收管理目标。这是与市场经济和公共财政相适应的税收管理模式或类型。这一概念从市场经济角度研究税收管理问题，为目前税收管理改革提供了崭新的理论途径，也有利于拓展税收管理问题研究的视野，使税收管理问题的研究与财政税收公共化问题的研究一脉相承。

新公共管理综合了管理学和经济学分析工具，具有明显的复合型学科特征，作者将新公共管理的思维融入了他对税收管理问题的分析之中，以平等的眼光看待征纳双方在税收管理中的角色，从而找到了新公共管理与税收管理公共化的契合点。如以新公共管理“顾客导向”和委托—代理理论作为我国税收管理公共化的两个逻辑

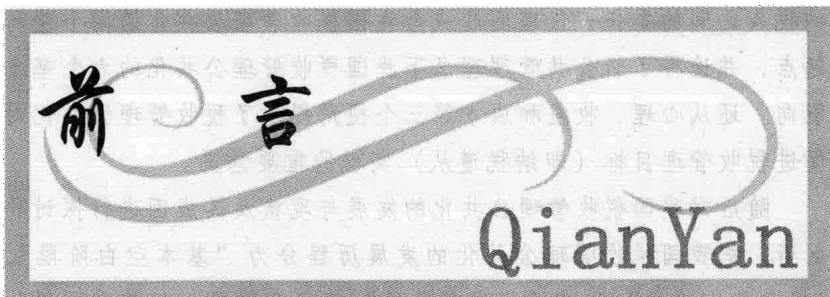
辑起点；从收益和成本角度考察纳税遵从问题；从新公共管理“5C”战略角度出发，分别运用文化战略、核心战略、结果战略、顾客战略和控制战略从管理理念、目标职能、管理手段和流程机构等方面提出我国税收管理公共化的总体构想。这些，都是本书的独到之处。

本书的独到之处，还表现在关于我国税收管理公共化发展历程与现状成因的研究上。如把这一发展历程分为“基本空白阶段”、“探索起步阶段”和“逐步发展阶段”等三个阶段；将我国税收管理现状归因为我国公共财政制度尚未真正建立、纳税人权利缺乏有效的法律保障、政府缺乏正确的课税观念以及纳税人缺乏正确的纳税观念等四个方面直接原因和经济体制和历史文化等深层次根源。

税收管理问题博大精深，是一个较为复杂的理论问题和实践问题，要全面透彻地研究，是一项艰巨的工作，也不是一本两本专著就能够穷尽的。希望作者在本书的基础上，再接再厉，继续进行税收管理问题的研究，争取取得更多更大的成果，为我国财政税收改革作出更多的贡献。



2008年9月16日于厦门大学



税收管理公共化就是在税收管理中以纳税人为中心，尊重和
保护纳税人的权利，更注重为纳税人服务，更多地激励纳税人，提高
服务质量和管理效率，进而更好地实现税收管理目标。它是与市场
经济相适应的税收管理模式。

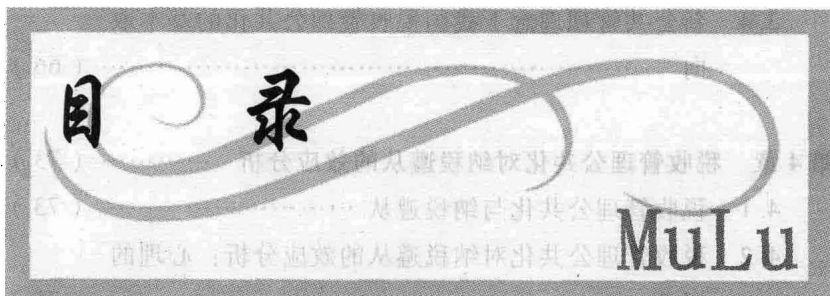
随着市场经济的不断发展，我国财政税收制度也不断向着适应
市场经济体制的方向迈进，财政和税收公共化的制度框架已经初步
建成。在这种现实条件下，我国的税收管理虽然也在不断探索发展，
但离市场经济的要求还有很大的距离。本书从公共财政或财政
公共化中得到启示，创新性地提出了税收管理公共化，为市场经济
条件下研究我国税收管理问题提供崭新的分析问题和解决问题的理
论途径。通过从新公共管理理论中汲取那些具有普遍意义的有益成
果运用于我国税收管理公共化的研究之中，把握我国税收管理尚未
公共化的现实并探讨其成因，借鉴新公共管理在税收管理中的国际
实践成果，寻求促进我国税收管理公共化的对策和建议。

本书首先进行了理论分析。在得出新公共管理理论在我国具有
一定的适应性结论和明确税收管理公共化内涵的基础上，从新公共
管理理论中探寻税收管理公共化的着力点和契合点，“顾客导向”
所包含的契约关系下的权利义务平等经济主体关系以及税务机关与

纳税人之间的委托—代理问题成为我国税收管理公共化的两个逻辑起点，并诠释了新公共管理理念下我国税收管理公共化的六个基本取向。还从心理、收益和成本等三个视角揭示了税收管理公共化对促进税收管理目标（即纳税遵从）实现的重要意义。

随后对我国税收管理公共化的发展与现状及其成因进行探讨和剖析。把我国税收管理公共化的发展历程分为“基本空白阶段”、“探索起步阶段”和“逐步发展阶段”等三个阶段，目前我国税收管理所处的逐步发展阶段与税收管理的公共化还有很大的距离，税收管理目标和职能错位、纳税人激励错位、纳税服务层次低下以及税收业务流程和机构不合理等问题大量存在。这些从根本上可以归因为我国公共财政制度尚未真正建立、纳税人权利缺乏有效的法律保障、政府缺乏正确的课税观念以及纳税人缺乏正确的纳税观念等四个方面的直接原因和经济体制和历史文化等深层次根源。

在考察了新公共管理在税收管理中的国际实践的基础上，针对我国税收管理公共化的现状及成因，运用新公共管理战略之一的“5C”战略中适合我国国情的部分，分别运用文化战略、核心战略、结果战略、顾客战略和控制战略从管理理念、目标职能、管理手段和流程机构等方面提出我国税收管理公共化的总体构想。具体有：一是以文化战略树立现代税收观念，树立保护纳税人权利的意识，塑造公共化的税收管理理念；二是以核心战略界定我国税收管理公共化模式下税收管理的职能边界；三是以结果战略再造税收管理中的纳税人激励机制；四是以顾客战略在税收管理中强化责任并促使提供优质的纳税服务；五是以控制战略再造面向纳税人的税收管理流程和机构。接着进行了我国税收管理公共化的具体制度选择与优化。



| | |
|---|--------|
| 第1章 导 论 | (1) |
| 1.1 选题的意义 | (1) |
| 1.2 税收管理以及相关概念的界定 | (4) |
| 1.3 国内外税收管理研究综述 | (10) |
| 1.4 研究思路、篇章结构和研究方法 | (19) |
| 1.5 主要创新和不足 | (24) |
| 第2章 新公共管理理论及其在我国的适应性分析 | (27) |
| 2.1 新公共管理理论概述 | (27) |
| 2.2 新公共管理理论在我国当代税收管理的适应性分 析 | (38) |
| 第3章 税收管理公共化的理论分析 | (44) |
| 3.1 税收管理公共化含义解读 | (44) |
| 3.2 税收管理公共化的逻辑起点之一：基于新公共管 理理论的顾客导向的分析 | (50) |
| 3.3 税收管理公共化的逻辑起点之二：基于新公共管 理理论基础的委托—代理关系的分析 | (58) |

| | | |
|------------|----------------------------------|----------------|
| 3.4 | 新公共管理理念下我国税收管理公共化的基本取向 | (66) |
| 第4章 | 税收管理公共化对纳税遵从的效应分析 | (73) |
| 4.1 | 税收管理公共化与纳税遵从 | (73) |
| 4.2 | 税收管理公共化对纳税遵从的效应分析：心理的视角 | (76) |
| 4.3 | 税收管理公共化对纳税遵从的效应分析：收益的视角 | (80) |
| 4.4 | 税收管理公共化对纳税遵从的效应分析：成本的视角 | (88) |
| 第5章 | 我国税收管理公共化的现实分析 | (102) |
| 5.1 | 我国税收管理公共化的发展与现状 | (103) |
| 5.2 | 我国税收管理尚未公共化的现实表现 | (110) |
| 5.3 | 我国税收管理尚未公共化的原因分析 | (122) |
| 第6章 | 新公共管理在税收管理中的国际实践及借鉴 | (134) |
| 6.1 | 新公共管理对西方税收管理的总体影响 | (134) |
| 6.2 | 税收管理部分职能社会化的国际实践及借鉴 | (137) |
| 6.3 | 纳税人激励机制的国际实践及借鉴 | (140) |
| 6.4 | 纳税服务的国际实践及借鉴 | (146) |
| 6.5 | 税收组织机构的国际实践及借鉴 | (153) |
| 第7章 | 我国税收管理公共化再造的总体设想 | |
| | ——基于新公共管理“5C”战略的分析 | (169) |
| 7.1 | 新公共管理的“5C”战略与税收管理公共化再造 | (170) |

| | | |
|------------|---|--------------|
| 7.2 | 以文化战略树立现代税收观念，树立保护纳税人权利的意识，塑造公共化的税收管理理念 | (173) |
| 7.3 | 以核心战略界定我国税收管理公共化模式下税收管理的职能边界 | (179) |
| 7.4 | 以结果战略再造税收管理中的纳税人激励机制 | (189) |
| 7.5 | 以顾客战略在税收管理中强化责任并促使提供优质纳税服务 | (197) |
| 7.6 | 以控制战略再造面向纳税人的税收管理流程和机构 | (205) |
| 第8章 | 我国税收管理公共化的具体制度选择与优化 | (209) |
| 8.1 | 面向纳税人的税收业务流程和机构再造 | (209) |
| 8.2 | 纳税人需求为导向的纳税服务制度的具体选择与优化 | (237) |
| 8.3 | 纳税人激励制度的选择与优化 | (247) |
| | 主要参考文献 | (256) |
| | 后 记 | (275) |

第 1 章

导 论

1.1



选题的意义

20 世纪 70 年代末以来，为应对新时代发展的挑战和要求，西方国家掀起了一场以新公共管理为标志性旗号的行政改革运动，这场改革运动从西方发源并逐步席卷全球，形成了一股声势浩大的行政改革浪潮。西方以“新公共管理”取向的政府改革运动已走过了 25 年的历程，作为传统公共行政的替代物，“新公共管理”对西方政府管理实践产生了深刻的影响，不可避免地波及西方国家的税务管理部门，西方国家税务管理部门也掀起了一股通过优质服务和税收激励来保护纳税人权利的新思潮并影响至今。新公共管理运动也能对经济转轨国家产生一定的示范作用。当前，由于市场经济的不断发展，加之全球化、信息化对政府管理提出的新要求，我国政府正从经济建设主导型政府向社会服务主导型政府进行转变，这里就有着借鉴“新公共管理”的成分。税收管理作为公共管理的组成部分，西方新公共管理给税收管理提供了良好的着力点，将税收管理问题的研究置于新公共管理理论的视野下，将新公共管理的思维导向融入税收管理之中，进而重新审视我国的税收管理。

税收管理问题是税制改革的核心问题，而不是辅助问题，这是 20 世纪 80 年代以来全球税制改革浪潮中形成的共识。从那以后，税收管理问题逐步受到各国经济学家和税收专家的关注。新制度经济学认为，实施机制是制度的重要组成部分，一个国家的制度是否有效，除了具有完善的正式规则和非正式规则以外，更主要的是这个国家的实施机制是否健全。离开了有效的实施机制，任何制度尤其是正式规则就形同虚设。税收管理制度是税收制度的实施机制，有效的税收管理制度是税制目标实现的保证。正如坦兹所言：税收管理对于税收制度的有效性起着关键的作用。我国财税理论界和实务界对税收管理理论和实践也进行了一些颇有意义的研究探索，但更多的是从如何强化管理的角度来探讨完善现实工作中的管理措施，造成了税收管理理论研究和税收管理手段的相对落后，在理论研究上还有待进一步深入，实践中也还存在不少问题，一定程度上影响了税制目标的顺利实现。因此，研究我国税收管理问题有着十分重要的理论和现实意义。

1.1.1 理论方面

从理论方面看，一是提出“税收管理公共化”这一创新性的概念，试图为市场经济条件下研究我国税收管理问题提供崭新的分析问题和解决问题的理论途径，也有利于拓展税收管理问题研究的视野，使税收管理问题的研究与财政公共化问题的研究能一脉相承。20 世纪 80 年代开始，我国进行了以市场化为导向的经济改革，社会主义市场经济体制初步确立，“经济体制的市场化改革，决定了财税制度必然要进行公共化改革”^①。经过 20 多年的改革，特别是 1994 年财税制度大改革和 1998 年以来各项财税制度改革的

^① 张馨：《财政公共化改革：理论创新 制度变革 理念更新》，中国财政经济出版社 2004 年版。

努力,使得我国财政税收制度不断向着适应市场经济体制的方向迈进,财政和税收公共化的制度框架已经初步建成。在这种现实条件下,我国的税收管理虽然也在不断探索发展,在规范化、信息化和法制化方面取得了一定成就,但离市场经济要求的税收管理还有很大的距离。主要原因是很少全面系统地适应市场经济的角度对税收管理进行改革。本书从公共财政或财政公共化中得到启示,提出了税收管理公共化,就是试图从适应市场经济的角度来研究税收管理问题。二是从新公共管理的视角研究税收管理公共化问题,将其思维融入税收管理领域之中,以平等的眼光看待征纳双方在税收管理中的角色,从而找到了新公共管理与税收管理公共化的契合点,从而也决定了本书从征纳双方平等并侧重于纳税人的角度分析税收管理问题,拓宽了税收管理问题研究的视野。

1.1.2 现实方面

从现实方面看,在税收管理实践中,以税务机关为中心的“控制监督”型思维仍占据着主导地位,而以纳税人为中心的“服务激励”型只是处于初步发展阶段,未实现税收管理中心从“税务机关”到“纳税人”的根本转变,与税收管理的公共化还有很大的距离,纳税人激励错位、纳税服务层次低下以及税收业务流程和机构不合理等问题大量存在。研究税收管理公共化问题,将对转变长期以来的这种税务机关作为管理者高高在上,纳税人作为监管对象被动服从的思维定式,重新调整税务机关和纳税人错置的地位,把纳税人作为税收管理的中心,实现从以税务机关为中心的行政管制型的税收管理向以纳税人为中心的服务激励型税收管理的转变,无疑具有重要的现实意义。

1.2



税收管理以及相关概念的界定

1.2.1 税收管理、税收征管与税务管理的主要观点

要研究税收管理公共化问题，首先要明确税收管理的内涵。在税收领域，还存在着与税收管理相类似的概念，即税收征管和税务管理，有必要加以区分。有关税收管理、税收征管、税务管理的概念在税收理论著作、教科书、期刊中多有论述，涉及三者概念有代表性的观点主要有：

(1) 关于税收管理概念的不同表述

我国学者刘佐从宏观、中观和微观三个层次理解税收管理。总的来说，税收管理是政府通过税收满足自身需求、促进经济结构合理化和经济发展的思想、政策、体制、制度的统称，不只是对现行税制的征收、检查和管理。宏观税收管理层次指政府在自身需求与促进经济结构合理化和经济发展二者之间进行选择的治税思想；中观税收管理层次指政府在既定宏观税收管理政策下，所选择的税收体制和税收制度及其思想方法；微观税收管理层次即微观税收管理是指从具体征收、检查、管理方法上讨论的实施层次的税收管理方法，并认为微观层次的税收管理即税收征管^①。

我国学者马国强将税收管理分为广义、中义和狭义^②：广义的税收管理是以税收为对象的各种管理，包括税收立法管理、税收执

^① 刘佐：《经济结构与税收管理》，经济管理出版社1999年版。

^② 马国强：《转轨时期的税收理论研究》，东北财经大学出版社2004年版。

法管理和税收司法管理。中义的税收管理是税收的执法管理，包括以纳税人为对象的税收征税管理和以税收管理机关工作人员为对象的税收行政管理。狭义的税收管理是税收的征收管理，简称税收征管。

我国学者吴旭东认为，税收管理就是国家的财政、税务、海关等职能部门，为实现税收分配的目标，依据税收分配活动的特点与规律，对税收分配活动的全过程进行决策、计划、组织、协调和监督的一种管理活动^①，并认为税收征管只是税收管理的一部分。

我国学者曾国祥认为，税收管理指国家以宪法、税收法和其他有关法律为依据，根据税收运动的特点及其客观规律，通过税收杠杆，筹集国家收入，实施宏观调控，调节收入分配，以保证税收职能作用得以实现的全部活动和过程^②。

(2) 关于税务管理概念的不同表述

我国学者贺志东认为，税务管理通常又称为税收管理，是指国家以法律为依据，根据税收特点及其客观规律，对税收参与社会分配活动全过程进行决策、计划、组织、调控和监督，以保证税收职能作用得以实现的一种管理活动，也是政府通过税收满足自身需求，促进经济结构合理化的一种活动^③。

国家税务总局编写的《新税收征收管理法及其实施细则释义》认为，税务管理这一概念有广义和狭义之分。广义的税务管理是指国家以法律为依据，根据经济活动的特点及其客观规律，对税收参与社会分配活动的全过程进行决策、计划、组织、协调和监督控制，以保证税收职能作用得以实现的一种管理活动，也是政府通过

① 吴旭东：《税收管理》，经济科学出版社2003年版。

② 曾国祥：《税收管理学》，中国财政经济出版社2003年版。

③ 贺志东：《税务管理学》，立信会计出版社2003年版。

税收满足自身需求，促进经济结构合理化的一种活动。广义的税务管理通常包括税收法制管理、税收征收管理、税收计划管理、税务行政管理；狭义的税务管理是指税务机关在征收管理中对征纳过程实施的基础性管理行为和管理制度，主要包括税务登记、账簿凭证管理和纳税申报^①。

(3) 关于税收征收管理概念的不同表述

国家税务总局编写的《新税收征收管理法及其实施细则释义》认为，税收征收管理，指国家征税机关依据国家税收法律、行政法规的规定，按照统一的标准，通过一定的程序，对纳税人应纳税额组织入库的一种行政活动，是国家将税收政策贯彻实施到每个纳税人，有效地组织税收收入及时、足额入库的一系列活动^②。

我国学者钱晟认为，税收征收管理是指税务机关对纳税人或扣缴义务人依法征税活动的管理。征收管理是整个税收管理体系的中心内容，是实现税收管理目标的关键所在^③。

我国学者吴旭东认为，税收征收管理主要是稽核税额和征收税款过程中的管理活动，是征收机关行使征税与管理税收权力的日常征收管理工作^④。

1.2.2 税收管理、税收征管与税务管理的关系辨析

从以上可以看出，由于看问题的角度和侧重点不同，理论界和实务界对税收管理、税收征管、税务管理的认识和理解有所差异，将税收管理、税收征管、税务管理的概念不加区分混淆在一起的也

^① 国家税务总局征收管理司编：《新税收征收管理法及其实施细则释义》，中国税务出版社2002年版。

^② 国家税务总局征收管理司编：《新税收征收管理法及其实施细则释义》，中国税务出版社2002年版。

^③ 钱晟：《税收管理》，中国人民大学出版社2002年版。

^④ 吴旭东：《税收管理》，经济科学出版社2003年版。