


中税出版

中国税收管理制度研究

——基于新制度经济学视角

A Study of Taxation Management Institution System in China

——The analysis which base on the New Institutional Economics

孙园■著

 中国税务出版社

书馆

CSG
中税出版

F812.42
68

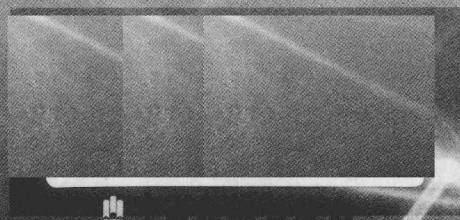
中国税收管理制度研究

—— 基于新制度经济学视角

A Study of Taxation Management Institution System in China

—— The analysis which base on the New Institutional Economics

孙园 ■ 著



图书在版编目 (CIP) 数据

中国税收管理制度研究：基于新制度经济学视角/
孙园著. —北京：中国税务出版社，2010. 1
ISBN 978 - 7 - 80235 - 467 - 8

I. 中… II. 孙… III. 税收管理—税收制度—研
究—中国 IV. F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 235874 号

版权所有·侵权必究

书 名：中国税收管理制度研究——基于新制度经济学视角

作 者：孙 园 著

实习编辑：杨延丽

责任编辑：刘淑民

责任校对：于 玲

技术设计：刘冬珂

出版发行：中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编：100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxp@tom.com

发行部电话：(010) 63908889/90/91

邮购直销电话：(010) 63908837 传真：(010) 63908835

经 销：各地新华书店

印 刷：北京天宇星印刷厂

规 格：787×1092 毫米 1/16

印 张：12. 25

字 数：240000 字

版 次：2010 年 1 月第 1 版 2010 年 1 月北京第 1 次印刷

书 号：ISBN 978 - 7 - 80235 - 467 - 8/F · 1387

定 价：30. 00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

序 一

70年代初,美国经济学家从消费者个人偏好出发,创立了“优化税制理论”。认为在复杂的税制模式中,只有当效率损失最小化与税收公平、福利的社会分配达到均衡时,税制才能达到优化。由于现实中实施税收制度远比税制理论所描述的复杂得多,因而从世界各国税收实践特别是发展中国家税制改革和我国税制的演变来看,目前最大症结是税制的超前性和税收管理滞后性的矛盾,致使既定的税制目标常常落空。随着经济形势的发展和税收调节与监督经济的职能为越来越多的国家政府所重视,不少学者提出必须把税收管理研究当作税制改革的关键环节,正如伯德所言:“管理问题是税制改革的核心而不是辅助问题。”

但是,与税收制度、税收政策的研究相比,我国税收管理理论研究仍显滞后;相对于发达国家来说,税收成本仍然偏高、税权明晰度不够以及缺乏有效激励机制因而发生了各种偷逃骗抗税等税收违法行为。据统计,目前我国征税成本在5%~6%之间,而美国的税收征收成本率仅为0.58%,我国人均征税额430万元左右,美国人均征税收达2500万美元。另据2006年全国税务稽查统计,全国共结案50.5万起涉税违法案件,查补税款达118.88亿元,稽查的广度一般都在10%以上,远高于其他国家。这说明税收管理作为一种思想和具体制度,在理论和实践两个层面仍有差距。

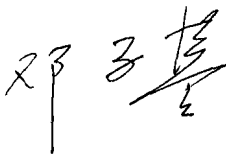
近年来,西方现代经济学理论相继介绍到国内,国内学者常加以借鉴和运用。新制度经济学作为20世纪六七十年代以来在美国兴起的一个新经济学流派,以现代经济分析工具进行研究的理论创新已受到越来越多学者的赞同。随着其代表人物相继获得诺贝尔经济学奖,新制度分析范式不断深入和扩展,影响日益扩大。将新制度经济学理论运用到税收管理领

域，以产权理论、交易费用理论以及制度理论等来研究税收管理制度，无疑对加强税收管理，实现税收管理目标有着很好的启迪意义。

我国把新制度经济学理论运用到税收管理实践，还是比较新的研究课题。从研究的实际意义来看，如果我国经济的制度结构很完善，运转得很有效，我们也不会感到有考虑制度问题的必要。孙园同志针对上述情况能从一个全新的视角来分析研究税收管理制度，有一定创新之处。一是在研究角度创新方面：本书是用新制度经济学基本理论和方法，把税收管理制度的构建作为一个系统工程，突出了对税收管理制度内涵和外延完整体系的把握，这样就使税收管理制度构成既是确定的又是与时俱进、不断丰富和发展的。二是在观点创新方面：本书将税收管理制度分为税收管理正式制度、税收管理非正式制度和税收管理实施机制。其研究范围上比以往通常税收管理制度要宽泛。特别是在税收管理非正式制度研究上，认为非正式约束缺乏是我国税收管理失效的重要原因，税收信用既是税收制度非正式约束的重要组成部分，又是它集中的反映和体现，是对税收法律正式约束的扩展、细化和限制。因此创新性将税收信用管理制度定位为税收管理非正式制度，并认为良好的税收信用制度，将有利于税收管理目标的实现，提高税收管理效率。三是在方法创新方面：本书的理论背景是建立在源于西方的新制度经济学，但对于西方经济理论，本书坚持从中国国情出发，实事求是，一分为二，通过运用比较与借鉴的方法，理论分析与实证分析相结合，力求解决我国税收管理理论和实践中所存在的一些问题。

总而言之，本书在一定程度上填补了税收管理领域的研究空白，具有较强的学术理论价值和实践指导意义。当然，由于新制度经济学理论本身存在一定局限性，在运用税收领域研究分析时，其广度和深度还需要作者在以后工作实践中继续深入分析研究。

著名经济学家、财政学家
中国财政学会顾问
厦门大学资深教授、博士生导师



2009年10月于厦门大学

序 二

得悉孙园同志《税收管理制度的研究》一书几经修改，即将由中国税务出版社出版，我作为她的博士指导老师，甚感欣慰，援笔作序，以示鼓励。


事实上，就各国的税制而言，如果推行的税制仅有对应的经济目标而缺少可操作性，那么，这样的税制至少是一种不完善的税制。在任何国家，政府作为向社会提供公共产品的管理者，都要通过建立相应的税收法律法规体系来决定各类纳税人必须依法让渡给政府的资源的品种与数量，而建立这一体系，首先要确定的是税制的外部与内部标准。税制最重要的外部标准是经济增长、社会稳定与合理分配等政策目标，而内部标准则主要是公平与便于管理。然而，税收管理是保证税收制度有效运行的手段，税收制度的目标要依赖于税收管理来实现。因此，研究税收管理中的各种问题，不仅具有重要的理论意义，而且对于提高税收遵从度和完善税制也具有很强的实践意义。

本书将现代的新制度经济学理论引入税收管理实践，以一个全新视角诠释税收管理各主体之间关系。研究产权理论与税收管理权限划分的共通之处，分析交易费用与税收成本的降低，从正式制度的税收管理体制和税收征管制度的完善，到非正式制度的税收信用制度的建设，并通过建立在委托—代理理论基础上的税收管理激励机制的设计，努力寻找理论与实践的契合点，构建正式制度与非正式制度共融与互促的税收管理制度。本书在许多问题的研究上有独到见解。一是在税收管理制度方面，作者用新制度经济学关于制度构成理论将税收管理制度分为正式制度（税收管理体制和税收征管制度）、非正式制度（税收信用管理制度）以及税收管理实施机制（税收激励机制）。二是

在税收管理目标方面，作者分析提出征税过程是私人部门向公共部门让渡经济资源私有产权的过程，是经济资源私有产权向公共产权转化的过程，这种政府与纳税人产权让渡是一种广义的交易，产生的交易成本就是税收运行成本。税收管理目标是要在运行成本最小化的前提下，在既定税收制度约束下，设计有效的管理制度，使非制度性税收流失最小化。三是在税收管理非正式约束方面，作者强调税收管理中道德、观念等非正式约束安排的重要性，通过新制度经济学关于非正式约束着重对意识形态的研究，认为信用问题的根源是意识形态的问题，而税收信用等非正式制度缺乏是税收管理失效的重要原因，必须加快我国税收信用建设。四是在税收管理实施机制方面，作者通过分析税收管理中大量存在的信息不对称以及由此产生的多重委托—代理关系，将建立在委托—代理理论基础上，实现正式、非正式制度良性互动的税收激励机制作为有效的税收管理实施机制。作者不仅研究了纳税人信用激励机制，而且研究了对纳税人加强严惩等负激励手段，特别还研究了税务内部人员多样化的激励手段，促进税收管理目标的实现。

本书是作者在博士论文的基础上，反复修改而成的，也是作者十几年的税收工作实践经验的一个总结。全书重点突出，资料翔实，分析较全面和系统，说理透辟，是一本具有较高学术价值和实用价值的专著。这本书的出版，是作者一贯的勤笃明达、认真刻苦、孜孜不倦的求学精神的结晶。当然，税收管理内容涵盖面广及其复杂性，都不是坐在书斋里皓首穷经便可找到答案的，需要作者以天赋之资加学问之力，在今后的实际工作和学习过程中作更加深入的研究和探讨。

厦门大学经济学院党委书记
教授、博士生导师



2009年11月18日

内容摘要

构建税收管理制度是在税收管理中通过一系列正式制度、非正式制度和实施机制的安排，促进国家征税部门有效实现税收管理目标。本书将现代的新制度经济学理论引入税收管理实践，以一个全新视角诠释税收管理各主体之间的关系。研究产权理论与税收管理权限划分的共通之处，分析交易费用与税收成本的降低，从正式制度的税收管理体制和税收征管制度的完善，到非正式制度的税收信用制度的建设，并通过建立在委托—代理理论基础上的税收管理激励机制的设计，努力寻找理论与实践的契合点，构建正式制度与非正式制度共融与互促的税收管理制度。

第1章是导论。阐述了本书的选题背景和研究意义，国内外相关课题的研究情况，以及本书的结构布局，并对主要创新和不足之处做了自我评价。

第2章是理论分析部分。通过介绍评析新制度经济学主要理论，客观分析我国市场化程度以及税收管理中有关税收管理权限的划分、降低税收成本、税收管理制度的构成等内容，充分论证了新制度经济学理论运用于我国税收管理领域的可行性。

第3章是税收管理现状和目标分析部分。从新制度经济学角度分析在税收管理中呈现的税权明晰度、税收成本、税收管理正式、非正式制度和实施机制方面存在的问题，并对税收管理目标选择探讨研究。

第4、第5、第6章是税收管理制度构建部分。运用新制度经济学关于制度构成理论将税收管理制度分为正式制度（税收管理体制和税

收征管制度)、非正式制度(税收信用管理制度)以及税收管理实施机制(税收激励机制)。在税收管理正式制度构建研究中通过对我国税收管理体制和征管制度的变迁研究,找到现行制度中的一些弊端,借鉴发达国家的做法,提出构建完善税收管理制度的政策思路。在税收管理非正式制度构建研究中通过新制度经济学关于非正式约束着重对意识形态的研究,认为信用问题的根源是意识形态的问题,而税收信用等非正式制度缺乏是税收管理失效的重要原因。为此,加强税收管理非正式制度的构建就必须加快我国税收信用建设。有了正式与非正式制度后,实施机制很重要,税收管理中存在的大量信息不对称而产生的多重委托—代理关系是税收管理制度有效实施的桎梏,因此本书将建立在委托—代理理论上,实现正式、非正式制度良性互动的税收激励机制作为有效的税收管理实施机制,通过对纳税人、征税人、用税人激励机制构建,促进税收管理优化。

关键词: 新制度经济学 税收管理 制度

Abstract

The construction of taxation administrative system is to promote the country's tax revenue department to achieve management objectives effectively, through a series of reasonable formal or informal constraints or implementation policy in the revenue management. This paper introduces the modern economic theory of the new institutional economics system into taxation administrative practices, in an effort to find a meeting point between theory and practice, to view the relationships among the main subjects of taxation administration from a new interpretation, includes the common point between property rights theory and jurisdiction for taxation management, the reduces from the transaction costs to tax costs, the perfection between taxation administrative system and tax collection and administration system of the formal constraints, and the construction of the tax credit system in the informal constraints. Finally, the paper mentions that we should try to establish an implementation system of the tax administration which meets the harmony and promotion between formal and informal constraints, acting on the basis of commissions-theoretical incentive mechanism design of tax administration.

Chapter 1, Introduction. This department outlines the background, research significant of the study. The correlation situation both in domestic and abroad follows next. Finally, Shows the structure of the paper, and the main renovation and shortages of the study in this paper.

Chapter 2, the theory analysis, which focus on the feasibility analysis of the new institutional economics system applying to the taxation administration, according to analysis the main theory of the new institutional economics, comparing with the marketing degree of our country, the division of taxation administration rights, the reduction of taxation cost, and the construction of the taxation administration, proofing the feasibility of the new institutional economics theory function to the area of taxation administration in our country.

Chapter 3, Current taxation and target selection. This department analysis the problems appear in current taxation administration, taxation cost, and the formal and informal taxation institution and in the taxation administration policy, even do the research of the taxation target selection with the new institutional economics theory's prospective.

Chapter 4、5、6, The analysis of the taxation administration's construction. With the construction theory of the new institutional economics theory, the taxation administration institution is composed by formal institution (conclude the taxation administration institution and taxation collection institution), informal taxation (the taxation credit administration institution), and the taxation implementation taxation (the taxation reward institution). During the research of the formal institution of taxation administration's construction, the writer discovered some shortages from the developing history of the taxation administration institution and taxation collection institution, compared with developed country's experience, proposal the policy method to build the perfectly taxation administration institution. During the research of the informal institution of taxation administration's construction, according to the research of the new institutional economics theory about the informal constraints focus on the idea, the writer consider that the basis problem of credit is the idea. Also, the lack of informal institution, such as the taxation credit, is a very important reason of taxation administration's expiration. So the way to empower the informal institution of taxation administration's construction is to enhance the construction of taxation credit and build the taxation credit system. At the same time the implementation system is very important for the institution. And the mutual-motivational trust relationship which

depends on the lot of unsymmetrical information in the taxation administration is a shackle to the implementation of the taxation administration. In conclusion, this paper is base on the trust-agent theory; the writer consider the formal and informal mutual-motivational implementation institution as the effective implementation institution of the taxation administration, then, according to build the implementation institution among the taxpayer, tax collector and tax user, to enhance the develop of the taxation administration.

Keywords: New Institutional Economics Taxation administration
Institution

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 选题背景和意义	1
1.2 税收管理制度相关概念	4
1.3 国内外相关研究情况	11
1.4 思路与结构	17
1.5 主要创新与不足	18
第 2 章 新制度经济学理论运用于税收管理的 可行性分析	20
2.1 新制度经济学主要理论	20
2.2 基于宏观经济背景的可行性分析	31
2.3 基于微观制度背景的可行性分析	33
第 3 章 我国税收管理目标选择分析	58
3.1 用新制度经济学理论分析我国税收管理现状	58
3.2 我国税收管理目标的变迁	69
3.3 我国税收管理目标的界定——基于新制度经济学视角	71

第4章 税收管理正式制度的构建	74
4.1 税收管理体制	74
4.2 税收征收管理制度	101
第5章 税收管理非正式制度的构建	111
5.1 非正式制度缺乏是税收管理失效的重要原因	111
5.2 我国税收管理非正式制度缺乏现状	121
5.3 税收管理非正式制度——税收信用管理制度的构建	125
第6章 税收管理实施机制的构建	136
6.1 税收管理中的信息不对称	136
6.2 信息不对称制约下的委托—代理关系	142
6.3 委托—代理人之间的利益协调——税收管理 激励机制构建	147
参考文献	169
后 记	180

第 1 章

导 论

1.1

选题背景和意义

随着我国市场经济体制改革的逐步深化和建设社会主义法治国家进程的加快，市场经济发展对政府职能、角色转换的要求更加强烈。这意味着政府维护公共利益、管理社会公共事务和自身行政事宜的体制、制度、方式和方法等必须做出相应调整。

税务机关是为国聚财、保证公共开支的职能部门，税收管理的质量高低关系重大。在税收分配活动中，严谨的、科学的、有效的税收管理工作，对于发挥税收作用，实现税收职能十分重要。正如伯德所言：“管理问题是税制改革的核心而不是辅助问题。”（伯德，1989）但是长期以来，对税收管理问题的研究偏重于如何强化税收管征以及探讨如何完善税收征管措施，对税收管理研究实务的居多而研究理论的偏少。虽然近年随着西方现代经济学理论相继被介绍到国内，并为国内学者不断借鉴、运用、研究，特别是一些学者尝试性地将现代管理学、新公共管理理论、无缝隙

政府理论等现代经济学理论运用于税收管理领域，使税收管理理论研究不断加强，并朝多方面发展，但是与税收制度、税收政策的研究相比，税收管理理论的研究仍显滞后，这在一定程度上影响了税制目标的顺利实现。

将新制度经济学理论^①运用到税收管理领域，并重在对其管理制度的研究构建是笔者对税收管理理论研究的一种尝试。制度是一种很古老的经济社会现象，将制度作为研究的对象，是因为制度与人的动机、行为有着内在的联系。人的任何社会经济活动都离不开制度，如果没有制度的约束，那么人人追求效用最大化的结果，不仅不能实现公平竞争，而且只能造成整个国家社会经济生活的混乱无序和低效率。新制度经济学研究制度演进背景下人们如何在现实世界中作出决定和这些决定又如何改变世界（R. 科斯，1990）。新制度经济学从新的视角来解释制度并检查它的结果，它将对越来越多的引导经济事务的具体制度安排提出自己的真知灼见，并为改变这些安排以增强经济效率提供理论基础（斯蒂格利茨，1995）。在当代世界经济中，虽然新制度经济学并不会为人们开出包医百病的良方，但它为我们分析经济社会问题提供了一个新的视角。近年来，我国许多经济学者，特别是年轻学者在进行经济研究时，常偏好采用新制度经济学的分析方法，原因在于这种理论似乎更接近现实，有更强的解释力。因此，本书将新制度经济学理论引入税收管理领域，研究其重要的理论意义和实际意义。

从研究的理论意义来看，将新制度经济学理论运用于税收管理，其理论背景是在西方国家干预主义思潮衰落，自由主义思潮流行的时代兴起的新制度经济学。随着该学派两位主要代表人物

① 新制度经济学（New Institutional Economics）是20世纪六七十年代以来在美国兴起的一个新经济学流派。它是交易费用经济学、产权经济学及新经济学的统称。新制度经济学引入制度作为内生变量，并以现代经济分析工具进行研究的理论创新受到越来越多学者的赞同。该学派的主要代表人物有科斯（R. Coase）、威廉姆森（U. E. Williamson）、阿尔钦（A. Alchian）、德姆塞茨（H. Demsetz）、诺思（D. North）和张五常（Cheung）等人。在诸多学者的共同努力下，新制度分析范式不断深入和扩展，影响日益扩大。

科斯和诺思^①相继获得了诺贝尔经济学奖，新制度经济学理论得以广泛推广。因为在以往传统经济理论中，都假设经济人是追求自身利益最大化且行为是完全理性的，这样制度安排就不重要了。但是现实中人不可能是完全理性的，新制度经济学认为经济人是有限理性且具有机会主义倾向，制度安排对经济发展很重要，因此需要设定各种制度来调控人的机会主义行为。人类的经济活动总要涉及两方面的关系——人与自然的关系和人与人的关系。新制度经济学就是一门同时考虑这两个方面关系的学科，并且更注重考虑人与人之间的关系，尤其注重人与人之间的利害冲突。对于这种关系，新制度经济学用“交易”这概念加以概括，即相互影响的行动。交易都有费用，其费用的大小取决于交易当时所处的制度结构。因此，对交易的研究可以转化为对制度的研究。制度是人类设计的构成政治、经济和社会相互作用的强制，它由非正式的强制（如习俗、传统、伦理道德规范和行为习惯等意识形态）和正式的强制（即法规，如宪法、法律、规章和产权等）以及实施机制组成，旨在约束追求福利或效用最大化的个人行为。新制度经济学以强有力的证据向人们表明：制度是经济学理论的第四大柱石（其余三大柱石是天赋要素、技术和偏好），制度对经济行为的影响的有关分析应该属于经济学的核心地位。因此，该理论对于税收管理实践具有很强的理论导向功能在于税收管理制度的构建。完善的制度对于有效的管理至关重要，税收管理制度由税收管理正式制度、税收管理非正式制度和税收管理实施机制组成。

从研究的实际意义来看，如果我国经济的制度结构很完善，运转得很有效，我们也不会感到有考虑制度问题的必要。正是因为我国的

^① 罗纳德·科斯（Ronald H. Coase），1910年出生于伦敦。由于他“对经济的体制结构取得突破性的研究成果”，荣获1991年诺贝尔经济学奖。他的杰出贡献是发现并阐明了交换成本和产权在经济组织和制度结构中的重要性及其在经济活动中的作用。科斯的代表作是两篇著名的论文，一是1937年发表的《企业的本质》，该文创造了“交易成本”这一重要概念。另一篇是1960年发表的《社会成本问题》，提出一旦假定交易成本为零，而且对产权（指财产使用权，即运行和操作中的财产权利）界定是清晰的，那么法律规范并不影响合约行为的结果，即最优化结果保持不变。换言之，只要交易成本为零，那么无论产权归谁，都可以通过市场自由交易达到资源的最佳配置。这就是著名的“科斯定理”。

道格拉斯·诺思（D. C. North），1920年出生于美国。诺思的经济学成就主要表现在他于1973年出版的《西方世界的兴起》一书和1981年出版的《经济史中的结构与变迁》著作。在《经济史中的结构与变迁》一书中，提出了制度变迁理论。由此在整个西方经济史学界乃至整个经济学界产生了巨大的反响，诺思也因此获得了1993年度的诺贝尔经济学奖。