

W_{OGUO} SHUISHOU ZHENGGUAN
CHENGBEN YANJIU

我国税收征管 成本研究

杨 杨 / 著

▲ 中国财政经济出版社

我国税收征管成本研究

杨 杨 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

我国税收征管成本研究/杨杨著. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 6

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2259 - 2

I. ①我… II. ①杨… III. ①税收管理: 成本管理 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 094164 号

责任编辑: 胡 博

责任校对: 黄亚青

封面设计: 孙俪铭

版式设计: 兰 波

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

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 11.125 印张 283 000 字

2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月涿州第 1 次印刷

印数: 1-1 000 定价: 22.00 元

ISBN 978-7-5095-2259-2 / F · 1803

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744

本书的出版

受“贵州省出版发展专项资金”资助

前 言

在市场经济条件下，政府是建基于民意和公共权力之上的一种政治性组织。政府的基本使命是响应公众的需求，为公众提供公共产品和服务，谋求公共利益。但是，公共产品和服务的提供要消耗经济资源，即要付出成本，这种成本不可能通过消费者自愿捐款的方式得到补偿，因此，运用国家强制力对私人部门进行征税成为公共提供的主要成本补偿机制。政府通过征税方式将资源从私人部门向公共部门转移的过程中，必然要耗费一定的资源，它是满足资源配置效率不可避免的成本，这种成本即为税收征纳成本。

合理控制税收成本，有利于组织财政收入，减少税收对经济的扭曲，实现公平与效率目标。因此，税收成本问题日益受到世界的关注。遗憾的是，由于受传统治税理论和思想的影响，我国税收实践中长期以来存在着不重视税收成本的现象：上至决策部门，下至各级执行机构，认为只要能完成税收计划任务，多增加税收收入，就可以不惜成本增加投入，也不用考虑纳税人的负担，“无本治税”的观念较深。改革开放以来，我国税收在国民经济中的地位不断得到加强，所起的作用也日益扩大。但是，税务部门自身，包括社会各界，所关注的关于税收的焦点，仍然停留在不断增长的收入规模上，很少提及有关税收的成本问题。近几年来，税收征纳成本作为体现税收分配效率、政府征税的代价以及纳税人所要额外承担的税收负担的范畴，日益引起了理论界和实践部门的重视。

世界银行 2006 年发布的报告显示，中国需要交纳 47 个税种，纳税额占总利润的 77.1%，共需要 872 个小时。纳税成本高居 175

个受调查国家（地区）的第 8 位。从 1995 年测算的税收征税成本来看：美国约为 0.6%，日本约为 0.8%，法国约为 1.9%，加拿大约为 1.6%，英国约为 1.7%，澳大利亚约为 1.07%，新加坡约为 0.95%。与此形成鲜明对比的是：2009 年 1 月 21 日，根据《经济参考报》报道，我国近年来税收征收成本率已接近 8%，而我国在 1994 年税制改革前，税收征收成本率为 3.12%；税制改革后，征收成本率一路升高，从 1996 年的 4.73%，升到如今近 8%，翻了一倍还多。上述数据对比的结果表明，在我国经济转轨时期，税收收入快速增长的背后税收成本偏高已是不争的事实。这就引发了以下两个问题：为什么我国税收成本如此之高？如何有效降低税收成本？

目 录

导 论	(1)
第一节 研究目的和意义	(1)
第二节 研究方法与文章结构	(4)
第三节 文章的创新与不足	(7)
 第一章 国内外已有研究成果综述	(9)
第一节 国外已有研究成果综述	(9)
第二节 国内已有研究成果综述	(25)
 第二章 税收征管成本的一般理论分析	(29)
第一节 税收征管成本内涵	(29)
第二节 税收征管成本的制度经济学分析	(42)
第三节 税收征管成本的博弈论分析	(61)
第四节 税收征管成本的行为经济学分析	(77)
第五节 税收征管成本的管理学分析	(109)
第六节 其他影响税收征管成本的因素分析	(119)
 第三章 我国税收征管成本现状分析	(123)
第一节 我国税收征管成本概况	(123)
第二节 纳税人权利对税收征管成本的影响	(129)
第三节 我国税收制度对税收征管成本的影响	(141)
第四节 我国税收征管制度对税收征管成本的影响	(155)

第五节 税收文化对税收征管成本的影响	(195)
第六节 我国税收环境制度对税收征管成本的影响 ...	(203)
第四章 国外税收征管成本比较与借鉴	(218)
第一节 国外税收征管成本概况	(218)
第二节 纳税人权利对税收征管成本的影响	(230)
第三节 税收制度对税收征管成本的影响	(240)
第四节 税收征管制度对税收征管成本的影响	(242)
第五节 税收文化对税收征管成本的影响	(265)
第六节 税收环境对税收征管成本的影响	(269)
第五章 控制我国税收征管成本的路径选择	(274)
第一节 理念的借鉴——新公共管理运动的启示	(274)
第二节 我国税收征管成本控制应遵循的原则	(277)
第三节 我国税收征管成本控制的路径选择	(279)
参考文献	(335)

导 论

第一节

研究目的和意义

“国家存在的经济体现就是捐税，废除捐税的背后就是废除国家。”^① “赋税是行政权力整个机构的生活源泉。”^② 马克思的这两个论断深刻地揭示了税收与国家（政府）之间的密切联系。在市场经济条件下，政府承担着提供公共产品和服务的职责，为此就必须利用税收集中所需要的资源，并进行优化配置。在以税收形式使资源由民间向政府转移的过程中，也必然会发生相应的成本，这就产生了税收成本问题。

税收成本是税收实践的伴生物，税收成本最小化应是税收立法和执法中始终坚持的原则。遗憾的是，由于受传统治税理论和思想的影响，我国税收实践中长期以来存在着不重视税收成本的现象：各级政府只关心税收收入规模和增长速度，重视税收对经济调节的作用，根本不考虑投入的人、财、物，付出的劳动强度和支付的费用，也不考虑纳税人的负担，“无本治税”的观念较深。

据有关资料显示，目前美国国税局税务人员只有 12 万人，每

① 马克思、恩格斯：《马克思恩格斯全集》，人民出版社，1959 年，第 4 卷第 342 页。

② 同上，第 1 卷第 697 页。

年征税 1 万多亿美元, 人均征税近 1000 万美元; 日本国税厅税务人员约 9 万人, 而每年征收的税收总额相当于我国的 10 倍, 人均征税额为 11.1 亿日元^①。从 OECD2006 年测算的税收征税成本来看: 2004 年美国征税成本为 0.56%, 英国为 0.97%, 澳大利亚为 0.78%^②。与此形成鲜明对比的是: 我国现有税务干部近百万人, 2003 年人均征收税款约 250 万元 (人民币), 仅预算内支出的税收征税成本就在 5% 以上, 个别地区甚至高达 20%, 如果加上尚未进入统计的预算外支出, 则成本更高^③。上述数据对比的结果表明, 在我国经济转轨时期税收收入快速增长的背后税收征管成本偏高已是不争的事实。

本书试图通过对税收征管成本的概念、特点、影响因素等方面的描述与分析, 以寻求降低税收征管成本的有效途径, 增强纳税人与相关部门的税收成本意识, 为提高纳税人权利保护意识, 进一步推进我国税制改革提供一些参考。

目前研究税收成本问题的现实意义在于:

一、研究税收征管成本问题, 是社会主义市场经济发展的必然要求

社会主义市场经济是法制化经济, 同时也是以效益最大化为目标的经济, 这就决定了政府的征税行为、纳税人的纳税行为都要依法进行, 决定了在设计税制和执行税制的过程中, 首先要考虑如何维护征纳双方的合法权益, 决定了政府征税要尽可能做到以最小的代价取得应收的税收收入。

① 《中国财政政策报告 2003—2004》, 中国财政经济出版社, 2003 年, 第 162 页。

② OECD, Tax Administration in OECD and Selected Non - OECD Countries: Comparative Information series (2006), http://www.oecd.org/LongAbstract/0,3425,en_2649_34897_38093383_119656_1_1_1,00.html.

③ 罗曹立: “浅议税收成本过高的原因及降低措施”, 《财经论丛》, 2001 年 9 月。

二、研究税收征管成本问题，有利于我国税收制度和税收政策的进一步完善

税制优化理论认为，改革一国的税收制度，调整一国的税收政策，除了考虑公平与效率两大因素外，还应该考虑税收成本问题，选择合理的税收制度是降低税收征纳成本、减少税收额外损失的基础。我国目前进行的税制改革，主要体现在税收收入规模、税收公平以及税收的宏观调控作用等方面，对征税成本问题还未引起足够的重视，结果导致了許多征管难度大、操作成本高的税种的出现，我国的增值税改革就是一个典型的事例。因此，税收成本是判别税收制度和税收政策能否达到最优的重要标准，它对我国税制改革的进一步深化和税收政策的更加完善，具有十分重要的现实意义。

三、研究税收征管成本问题，有利于加强纳税人权利保护意识，提高纳税人与征税人的综合素质

我国长期以来漠视纳税人权利，在税收制度与税收征管制度上缺乏对纳税人权利的保护。重视税收成本必然会强化纳税人的权利保护意识，提高征税人员的纳税服务意识，对提高纳税人与征税人的综合素质会起到一定的促进作用。

四、研究税收征管成本问题，有利于完善我国的税收征管体制，提高税收征管效率

我国目前税收征管工作中存在的一大问题是各级税务征管部门只重视上级部门下达的计划，上级部门对下级单位的考核也是以税收收入的任务完成情况为主要考核指标，我国的税收收入计划往往又是以财政的需要为主，由此造成了各级税务机关在工作过程中税收成本意识淡薄、效率低下问题。树立税收成本理念，完善税收征管体制，降低税收征管费用，提高税收征管的质量和效率，是解决

目前存在的问题的当务之急。

第二节

研究方法与文章结构

一、研究方法

一般而言,研究方法的选择取决于研究对象的性质和研究的目标。从研究对象看,税收征管成本不仅属于财政学的范畴,同时也涉及到制度经济学、信息经济学、行为经济学等经济学科,从更广泛的意义上看还涉及法学、社会学、心理学、管理学等其他人文社会科学,因而欲进行比较深入的探讨,必然要进行不同学科间的交叉融合研究。从研究目标来看,研究税收征管成本的最终目标是加强纳税人权利保护意识,提高纳税人与征税人的综合素质,为我国的税收制度与税收征管制度的优化提供比较可行的参考,这就要求在借鉴国外理论成果与实践经验的基础上,根据我国的现实情况,将理论与实践相结合,进行实证考察和研究。基于以上分析,本书试图采用以下研究方法:

(一) 国际横向比较研究方法

通过多年的理论研究和实践检验,西方发达国家在税收征管成本的理论与政策措施上已经取得了比较丰富的成果和经验。通过分析发达国家税收成本相关理论,有助于找出影响我国税收征管成本的主要因素,并借鉴他国控制税收征管成本的经验,结合本国国情,探索出优化我国税收征管成本的方法与途径。

(二) 历史演绎的逻辑分析方法

从历史学研究的观点看,对某一事实的考察要求思想进程与历史发展相统一,只有当逻辑的叙述方法和历史的叙述方法一致时才

具有普遍性的意义。因此,税收征管成本研究固然要参考世界各国的经验和成果,但更应看到各国的经验和成果是建立在不同的国情背景之上的,因此必须从更宽阔的经济学、社会学视野对我国税收征管成本的历史机制作一刻画,跳出时点上的静态的限制,追述我国税收体系的历史进程。这样,不仅有助于我们廓清税收征管成本问题的影响因素和未来趋势,而且有助于我们在税收制度、税收征管制度、纳税人对税收态度的变化比较中正确评价它们各自对税收征管成本的影响程度。

(三) 实证分析与规范分析相结合

本书对税收征管成本的理论研究侧重于规范分析,用已有的、被实践证明了的的价值标准来对事物进行推理与判断。但这种分析又建立在对客观事实把握的基础之上,因而实证分析亦必不可少。融合规范分析方法和实证分析方法,统合经验与推理,既可以保持税收征管成本研究基础的描述客观性,又可以实现深入式的分析。

(四) 系统分析法

本书的主要研究对象是税收征管成本,在研究过程中,不是孤立地就税收成本研究税收成本,而是把它放在一个与之有密切联系的,包括税收制度、税收环境的系统当中来进行研究,不但涉及到税制结构、征税纳税用税环境,还包括人的心理因素等。

二、文章结构

文章的研究具体技术路线见下图:

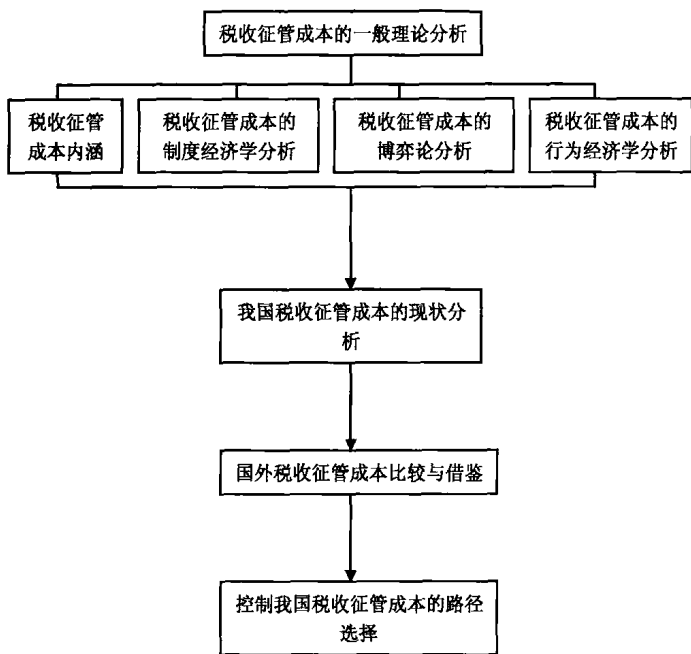
全书由六个部分组成,其具体内容如下:

导论。主要包括:(1)研究的意义及目的。(2)研究方法 with 文章结构介绍。(3)文章的创新点与不足之处。

第一章,税收征管成本国内外已有研究成果综述。主要包括:

(1)国外已有研究成果综述。(2)国内已有研究成果综述。

第二章,税收征管成本的一般理论分析。主要包括:(1)税



我国税收征管成本优化研究技术路线

收征管成本的内涵。（2）税收征管成本的制度经济学分析。（3）税收征管成本的博弈论分析。（4）税收征管成本的行为经济学分析。（5）税收征管成本的管理学分析。

第三章，我国税收征管成本的现状分析。本章在对我国税收征管成本概况分析的基础上，从纳税人权利、税收制度、税收征管制度、税收文化和税收环境等因素对我国税收征管成本的影响进行了考察。

第四章，国外税收征管成本比较与借鉴。主要包括：（1）国外税收征管成本概况。（2）纳税人权利对税收征管成本的影响。（3）税收制度对税收征管成本的影响。（4）税收征管制度对税收征管成本的影响。（5）税收文化对税收征管成本的影响。（6）税

收环境对税收征管成本的影响。

第五章，控制我国税收征管成本的路径选择。本章根据前面各章的分析，提出我国控制税收征管成本的原则，就纳税人权利、纳税人意识、税收制度、税收征管制度和税收环境等影响我国税收征管成本的主要因素和改进路径提出了相应的政策建议。

第三节

文章的创新与不足

一、文章可能的创新

综观上述研究内容，笔者认为本书在以下几个方面可能有所突破。

1. 本书在对税收征管成本一般理论研究的基础上，试图对影响我国税收征管成本的现实因素进行考察，并在此基础上借鉴国外控制税收征管成本的经验，探讨了我国控制税收征管成本的路径选择：除需要站在宏观的角度考虑税制、税种、税目、税率以及征收方法的设计是否经济合理外，还需要关注纳税人的行为，重视纳税人权利的实现、国人纳税心理的健全及社会信用体系等整个税收大环境的建设等方面的问题，尤其突出我国控制税收征管成本必须健全社会心理，以矫正“外部归因”思维习惯。全书以理论分析为基础，探讨了国际经验在我国应用的可行性问题，最终落脚于我国税收征管成本控制的具体途径，具有一定的现实指导意义。

2. 本书积极探索经济学与社会心理学之融合，构建了税收领域的“示范人—模仿人”模型，并在此基础上研究纳税人行为，也因此将税收征管成本的研究置于经济学与社会心理学的交织视野之下。

在“示范人—模仿人”模型的分析框架下，本书对预期效用

最大化模型和征纳双方博弈行为进行了深入分析,推导出税务机关稽查行为与纳税人逃税行为的均衡解,证明“示范人—模仿人”模型下的税务机关征管成本均衡解低于一般情况征纳双方博弈行为下的税务机关征管成本的均衡解,即税务机关集中资源对纳税人中的示范人群体进行稽查、征管是降低税收征管成本的有效途径。此种不同学科间的交叉融合研究是本书在税收征管成本研究上的一个有益尝试。另外,本书通过对“示范人—模仿人”模型框架下征纳双方的博弈分析,提出:完善的社会信用体系能有效降低税务机关甄别纳税人和模仿人的税收征管成本,进一步凸显了社会信用体系在控制税收征管成本中的重要作用。

3. 本书在分析我国税务机关人员素质对税收征管成本的影响时,通过“人力资本与人均征税额”的相关性模型进行了实证研究,将税收征管成本作为因变量、经济发展水平与税务机关人员素质作为自变量进行分析。回归结果证明我国税务机关人员素质与人均征税额呈正相关关系。因此,提高税务机构人员素质能有效地降低税收征管成本,提高税收征管效率。

二、本书的不足之处

税收征管成本课题涉及内容庞杂,尽管本书通过理论规范结合实证模型对其进行了分析,但是,书中仍然存在着挂一漏万的弊病。且囿于笔者理论修养、知识结构、资料收集和研究方法的局限,文章还是存在很多显而易见的缺陷与不足。笔者可以察觉到的不足主要体现在深入论述不足方面。笔者一直从事税收学的研究工作,但税收征管成本研究所涉及的学科领域广泛,虽然笔者尽量在能力范围内对税收征管成本问题进行深入研究,但是,由目前情况看,论述笼统,流于蜻蜓点水仍然是本书的一个缺陷。

总而言之,诸如此类的错误定然不少,它们既是对笔者研究的挑战,也是笔者将来的努力方向。

第一章

国内外已有研究成果综述

长期以来，国内外对税收的研究多集中在税收政策及其对宏观、微观经济的影响，以及税制的公平与效率方面，较少关注税收成本问题。近年来，随着西方经济学理论的发展，对税收成本的关注越来越多。

第一节

国外已有研究成果综述

英国资产阶级古典政治经济学派的创始人威廉·配第（William Petty, 1771）在他的代表作《赋税论》和《政治算术》中，首次提出了三条税收原则理论^①（其自称税收标准），即公平、简便、节省，初步涉及了税收成本问题。“简便”就是征税手续不能过于烦琐，方法要简明，应尽量给纳税人以便利；“节省”即税收征管成本不能过多，应注意尽量节约。但他没有系统地进行必要的论述，只是提出了问题。其后德国官房学派的代表彼士弟（Johann Heinrich Gotelob Von Justi, 1755）发展了威廉·配第的思想。他在《国家经济论》中更明确地指出赋税的根本问题是在国家征税时要

^① 钱淑萍：《税收学》，上海财经大学出版社，2005年，第14页。