



税收征管过程中寻租性 腐败行为研究

Research on Rent-Seeking Corruption Behavior in
China's Tax Administration

欧纯智 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press

税收征管过程中寻租性 腐败行为研究

欧纯智 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收征管过程中寻租性腐败行为研究 / 欧纯智著.
—北京: 经济科学出版社, 2015. 4

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5665 - 2

I. ①税… II. ①欧… III. ①税收征管 - 反腐倡廉 -
研究 - 中国 IV. ①F812. 423②D630. 9

中国版本图书馆CIP数据核字 (2015) 第 074727 号



税收征管过程中寻租性腐败行为研究

欧纯智 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcs. tmall. com](http://jjkxcs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 10. 625 印张 260000 字

2015 年 4 月第 1 版 2015 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5665 - 2 定价: 26. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

序

贾 康

但凡关心时事政治的人，都会发现，发达经济体的政治家会格外关注税收。尤其欧、美和新晋发达经济体在大选之年，候选人更是将税收列为议题的重中之重。反观我国，过去税收问题顶多是财政业务的一个分支项目，其份量是于改革开放之后，特别是近些年一路提升上来的，当然也才带来对征管的更多关注。因为财政分配由收和支两部分组成，支以收为基础，而作为税收制度执行的载体和方式，征管便显得十分重要。随着我国社会主义市场经济的发展，税收征管已有立法，并还在动态地修改与优化，然而，总体说来，我国税收征管方面的研究还缺乏系统性和专业性。

比如，腐败问题在当下的中国比较突出，税收征管领域的腐败比一般腐败的影响会更加恶劣，更具有社会危害性，因而相较于其他类型的腐败应更值得关注。近年来，我国学界对税收的研究，常常从经济、法律和管理等视角来作探讨，而忽略政治方面的考量，对税收征管腐败问题的研究似尤显分析不足，解释缺乏力度、信度和效度，不能很好适应增进社会公平正义，使税收这一助推可持续发展与改善民生的杠杆正常履职的客观需要。

本书跳出了财政学的专业视界，将税收征管问题放在更为广阔背景下进行研究，是一项融政治学、经济学、财政学、行政管理学为一体，规范研究与实证检验相结合的跨学科综合研究成果，作者欧纯智博士出于完善税收征管改革的目标和价值选择，

在承认税务人员特定情境下的理性经济人特征以及基于这一假设做出的行为选择的认识框架下，以我国税收征管为研究对象，以税务人员、纳税人为逻辑分析起点，展开税收征管中如何防抑寻租性腐败的基本命题，探寻我国行政体制改革大背景下的税收征管改革。其创新主要体现在：

1. 建立了一个有关“基层税收征管过程中税务人员寻租性腐败行为研究”的理论分析框架。当然，这对分析其他腐败行为也同样具有参考价值。

2. 设计了我国税务人员寻租性腐败行为的防范制度，丰富了我国有关预防寻租性腐败研究的制度建设理论。

3. 力图运用激励兼容机制将公共利益与私人利益加以整合，将私人利益引导到公共利益的轨道上来，实现两者的内在统一。换言之，探讨如何使税务人员在实现个人利益的过程中同时实现社会公共利益。

本书是作者对税收征管实践长期思考和运用相关学科的成果进行深度研究的结晶。她在做财政部科研所博士后研究人员期间，我是她的导师，鼓励她以其博士论文为基础，扩展、充实完善而形成了这一专著。她对这一问题的研究，经历了一个不懈求索、逐渐深化的过程——我欣喜地看到，在理论密切联系实际的研究道路上一步步走来，她对研究内容的把握已经走向比较系统和成熟，特别是体现了创新的亮点与认识的深度。

人生有涯，而知无涯。税收征管研究需要直面现实的问题与挑战，把握国家治理现代化和税制运行现代化的历史潮流，把学术理论紧密地联系和有效地服务于实际工作。希望欧纯智博士继续在税收征管理论研究领域耕耘下去。天道酬勤，相信在将来会取得更为丰硕的成果。在本书出版之际，特作此序，诚挚祝贺！

目 录

第1章 绪论.....	1
1.1 研究的背景和意义	1
1.2 研究的内容和思路.....	13
1.3 研究方法和创新	16
第2章 征管领域寻租性腐败的理论和文献综述	20
2.1 理论基础阐释.....	20
2.2 文献综述.....	58
2.3 本章小结.....	77
第3章 税务人员与纳税人的寻租性腐败决策分析.....	78
3.1 税务人员决策分析.....	78
3.2 征纳博弈分析.....	91
3.3 本章小结	111

第4章	征管过程中寻租性腐败行为的机理分析	112
4.1	征管领域的寻租分类	112
4.2	征纳共谋寻租交易分析	118
4.3	征管领域寻租的效应分析	129
4.4	本章小结	136
第5章	引发征管领域寻租性腐败的原因分析	138
5.1	征管制度分析	139
5.2	纳税服务机制分析	176
5.3	激励机制分析	192
5.4	本章小结	210
第6章	征管领域的寻租性腐败案例分析	211
6.1	国美税案——国家税务总局孙海亭	212
6.2	国美税案——北京国税稽查局及海淀 国税局落马干部	215
6.3	北京市地税局原局长王纪平贪污受贿	217
6.4	案例总结与比较	220
第7章	税收征管腐败防治的比较研究	225
7.1	我国税收简介	225
7.2	国外税收制度与实践	234
7.3	我国税收制度与实践	242
7.4	国内外税收制度对比	251

7.5 本章小结	252
第8章 防范征管领域寻租性腐败的 制度设计原则	254
8.1 征管制度设计原则	255
8.2 保护纳税人合法权益的制度设计原则	272
8.3 税务人员的激励机制设计原则	278
第9章 结论：走向正义的税收征管	294
参考文献	297
后记	328

图 表 索 引

图 2-1	我国 GDP 与财政收入增长示意图 (1979 ~ 2009 年)	72
图 2-2	我国税收道德与世界水平的对比	73
图 2-3	我国地下经济及逃税规模占 GDP 的比重变化 (1985 ~ 2007 年)	73
图 3-1	征纳博弈树	98
图 4-1	创租	114
图 4-2	抽租	116
图 4-3	从成本的角度考虑寻租收益	121
图 4-4	从收入的角度考虑寻租收益	122
图 4-5	塔洛克矩形图	130
图 5-1	市场调整下的均衡	143
图 5-2	集体调整下的均衡	144
图 5-3	渐进式的改革第一阶段	150
图 5-4	一步到位式的改革	151
图 5-5	渐进式的改革第二阶段	151
图 5-6	1992 ~ 2011 年全国税务纪检监察图	157
图 7-1	纳税人进行日常申报征收的流程及环节	232
图 7-2	基层税务机关组织结构图	233
表 2-1	2002 ~ 2009 年 OECD 国家税负一览	67
表 3-1	税务稽查表 (1992 ~ 2011 年)	95
表 5-1	我国历次行政审批制度改革	155
表 5-2	行政审批的改革成效——中国历年腐败指数及世界排名	156
表 5-3	行政自由裁量之柏拉图与亚里士多德的正义之争	161

图表索引

表 5-4	1992 ~ 2011 年全国税务系统纪检监察明细表	206
表 6-1	案例的背景比较	223
表 7-1	我国财政税收综合情况概览 (1978 ~ 2011 年)	229
表 7-2	国内外征管对比	251
表 7-3	国内外保护纳税人合法权益对比	252
表 7-4	国内外税务人员激励管理机制对比	252
表 8-1	权力制约的不同范式	266
表 8-2	税收酌情自由裁量的限定、建构和制约的不同表现	272
表 8-3	保护纳税人合法权益	278
表 8-4	税务人员的激励	286
表 8-5	多元激励机制	293

第1章

绪 论

1.1 研究的背景和意义

1.1.1 研究背景

“滥用权力谋取私人利益”^①是当今中国十分严重的社会问题。中纪委向中国共产党第十八次全国代表大会所作的工作报告显示,“2007年11月至2012年6月,全国纪检监察机关共立案643 759件,结案639 068件,给予党纪政纪处分668 429人,涉嫌犯罪被移送司法机关处理24 584人;全国共查办商业贿赂案件81 391件,涉案金额222.03亿元。”此外,来自透明国际的数据显示,2012年我国政府的廉洁度排名世界80位。在各领域的腐败案件中税收征管腐败现象比一般性腐败的影响范围更加广泛、更具有社会危害性,因而相较于其他类型的腐败影响更为恶劣。^②从有税务统计年鉴以来,1992~2011年我国税务人员被举报人数已累计达到124 870人次,立案数量为21 393件,共处理

① 杰瑞米·波普:《制约腐败——建构国家廉政体系》,中国方正出版社2003年版,第3页。

② 《税务系统成腐败高发领域感情投资型权钱交易升温》,载于《法制日报》2011年12月19日。

16 128 件,移送司法机关 2 053 人。本文关注当前中国税收征管领域中的腐败现象,通过文献考察和案例研究,探讨其机理,研究其原因,寻求应对和清除腐败的方法和策略。

我国正处于政治经济的转型阶段,法制建设还在改进之中,各项制度还有待进一步完善,^① 税收征管体系腐败严重,^{②③} 如何有效防止税收腐败、提高征管效率,一直是税收改革的核心命题。尤其在当前的特殊阶段,征管改革的挑战更为巨大。税收作为经济杠杆的一种方式,不只有聚财为国的单一作用,还可以起到合理配置资源、调节经济发展、实现社会正义的作用,这些都与民生息息相关。但是,由于法制不健全、社会转型期价值观念混乱、管理制度落后,当前税收征管领域的腐败现象严重,正逐步侵蚀我国税收体制的健康。具体来看,表现在以下几个方面。

1. 税收征管腐败扭曲了政府资源配置职能。^④ 分为以下三个方面:一是税收征管腐败直接导致了政府的资源损失,^{⑤⑥} 将政府资源转移到税务人员和纳税人手中,降低了经济效率。^{⑦⑧} 征纳共谋使双方共同获益,而双方获得的利益均来自政府本应取得

① 张五常:《体制与腐败》,载于《领导文萃》2000年第9期,第78~81页。

② 胡鞍钢:《隐性腐败更应关注》,载于《当代经济》2001年第6期,第7页。

③ 吴敬琏:《怎样应对我们面临的挑战》,载于《中国流通经济》2013年第2期,第4~11页。

④ 曲顺兰、路春城:《税收流失的经济影响与防治对策》,载于《税务研究》2003年第12期,第45~48页。

⑤ 易行健、杨碧云、易君健:《我国逃税规模的测算及其经济影响分析》,载于《财经研究》2004年第1期,第31~40页。

⑥ 白云霞:《我国税收流失现状及其治理》,吉林财经大学,2010年。

⑦ Chand S. K., Moene K. O. Controlling fiscal corruption [J]. World Development, 1999, 27 (7): 1129~1140.

⑧ 苏飞:《中国地下经济规模、成因及影响》,载于《吉林工商学院学报》2012年第1期,第10~15页。

的税收收入。二是税收征管中的腐败还会导致税负进一步加重,造成的隐性损失比税收收入的直接损失更大。数据显示,腐败指数每增加一个等级,政府的财政收入与 GDP 的比例就会降低 1.5%,税收与 GDP 的比例也会降低 2.7%,而政府的非税收入就会增加 1.3%。^①这是因为,在税收收入需求刚性的条件下,贪腐造成的税款流失必然会从更加扭曲的税源中得到弥补。所以说,征管腐败越是严重,名义税率与实际税率的差别就会越大,正税之外的收费名目就会越多,纳税人的实际负担就会越重,这会进一步扭曲资源配置,从而扭曲劳动力市场和生产要素市场。三是税收征管扭曲了政府配置资源的能力,破坏了正常的经济秩序。一般情况下,由于寻租和腐败造成对某个税源的损失,必将从其他税源中予以弥补。这就会扭曲劳动力市场和生产要素市场的相对价格,产生税收超额负担,它的隐性损失往往比政府收入的直接损失更难以估计。

2. 税收征管腐败加剧了社会分配不公。^②作为政府介入市场分配的一种手段,税收分配是为了弥补市场分配不均而发生的,但税收寻租性腐败的出现,使原有的再分配目标无法实现,并导致大量的税款流失。^{③④⑤}税收公平包括横向公平和纵向公平,

① Tanzi V., Davoodi H. Corruption, public investment, and growth [R]. Washington: IMF, 1997: 57.

② Hindriks J., Keen M., Muthoo A. Corruption, extortion and evasion [J]. Journal of Public Economics, 1999, 74 (3): 395-430.

③ Kiser E., Baker K. Could Privatization Increase the Efficiency of Tax Administration in Less-Developed Countries? [J]. Policy Studies Journal, 1994, 22 (3): 489-500.

④ Haque N. U., Sahay R. Do government wage cuts close budget deficits? Costs of corruption [J]. IMF Staff Papers, 1996, 43 (4): 754-778.

⑤ Ghura M. D. Tax Revenue in Sub-Saharan Africa-Effects of Economic Policies and Corruption (EPub) [M]. International Monetary Fund, 1998.

横向公平指具有相同收入水平的纳税人应缴纳相同的税收,纵向公平指具有不同收入水平的纳税人应缴纳不同的税收。在现实中这两种税收公平很难实现:一是制度设计有缺陷,很难真正有效度量公平;二是公平的实现依赖于个人能动性的发挥,由于信息、个人理性以及与税务人员亲疏远近的不同,表现在征管实践的就是“人情税”和不公平的市场竞争,造成纳税人之间的竞争力差异。税收征管腐败对公平的践踏,导致效率的损失,使得原本健康的再分配机制出现不健康的资源流动,与政府调节收入分配的初衷背道而驰,社会财富会逆势流向有资源配置能力的特权阶层,造成社会分配的更为严重的不公。

3. 税收征管腐败会激发征纳矛盾,加剧逃税漏税现象。事实上,纳税人逃税不仅仅是因为受私利的驱动,在很大程度上源于对税收征管领域贪腐横流的不满。贪腐不但直接破坏市场经济赖以运行的法治与道德基础、扰乱经济秩序,而且削弱了纳税人对税务机关和征管制度的信任与信心,现行的征管机制也会逐步失去纳税人的支持。腐败的持续发展与征税合法性的日渐丧失,会削弱税务机关征税的权威性,最终将导致纳税人不愿纳税,无形之中增加了税务机关的依法征税难度,引致征纳矛盾。西方的税收史,也是纳税人的血泪斗争史,英国《大宪章》规定:“非赞同勿纳税”,^①从税收征收角度建构了对国家权力最具实质性的限制。

近几年来税务机关一直致力于治理腐败,但不得不承认征管腐败依然还很严重,这是因为税收领域的腐败现象多种多样,产生的原因又极其复杂,涉及的权力部门之间盘根错节。不仅如

^① 焦建国:《英国公共财政制度变迁分析》,经济科学出版社2009年版,第55~64页。

此,当前的征管制度还存在一些“管理真空”和“制度真空”,给腐败分子留下可乘之机,滥用权力寻租性腐败的风险与所获得的收益相比不值一提。此外,制度中缺乏对纳税人的权益保障和税务人员的激励引导机制,使得纳税人只能被动接受不公平的征管决定,征管随意性极大。鉴于此,系统研究征管体系和其中的腐败现象,挖掘导致税收腐败的制度根源,设计综合治理腐败的制度框架,是我国转型期防治税收腐败应当采取的综合战略,也是本文研究的核心目标。

1.1.2 研究意义

党的十八大报告中指出,加快财税体制改革,形成有利于结构优化、社会公平的税收制度。从行政管理的视角来看,税制改革实际上不仅仅涉及税收制度本身,有效的征纳协调机制是实现税收征管改革顺利实施的必要保证,是税制改革成功的基础。本研究关注了税收征管活动中一个最为核心的命题,同时也是我国税制改革中最亟待解决的一个问题——税收征管领域的寻租性腐败,这直接关系到税收“征管效率的高低”、^①“税制改革的成败”、^②“资源的有效配置”、^③“政府运行的财政保障”、^④“社会

① 张林永、严丽君:《财政腐败的宏观经济分析:一个理论框架》,载于《经济数学》2011年第2期,第89~94页。

② 安体富、秦泮义:《西方国家税源管理的经验及借鉴》,载于《税务研究》2002年第4期,第74~76页。

③ 高培勇:《中国税收持续高速增长之谜》,载于《经济研究》2006年第12期,第13~23页。

④ 史耀斌:《以科学发展观为统领构建有利于科学发展的税收制度——在财政部司处级干部学习贯彻党的十七大精神轮训班上的交流发言》,载于《经济研究参考》2008年第1期,第8~11页。

正义的实现”、^①“和谐征纳乃至和谐社会的构建”。^②

在我国，现有的研究并没有指明能够规范税务机关依法行政的路径，而将税务人员的寻租性腐败笼统归因于征纳信息不对称、^③道德建设不够、^④税收计划考核体制的缺陷、^⑤纳税人引诱^⑥等，忽视了现有征管制度造成的寻租空间、征纳寻租交易互动和激励机制对税务人员行为的引导。

因此，本书立足于完善税收征管改革的目标和价值选择，承认税务人员在特定情境下的理性经济人特征以及基于这一假设做出的行为选择，以我国税收征管为研究基础，以税务人员、纳税人为逻辑分析起点，回归税收征管寻租性腐败的基本命题，探寻我国行政体制改革大背景下的税收征管改革。

1. 本书的理论意义。在传统的分析框架里，无论是规范分析，还是解释性描述，政策制定者常常被我们假定为乐善好施的社会计划者，他追求社会福利函数的最大化，对扭曲资源配置的低效率状态进行直接干预，以达到理想的资源配置目标。而实际上，在政策形成的过程中，无论制度背景如何，大量存在着个人利益、私人小团体利益、部门利益。这些利益的客观存在，会

① 尚力强：《注重税收公平建设和谐社会》，载于《税务研究》2006年第9期，第3~7页。

② 朱青：《和谐社会下的税收制度思考》，载于《税务研究》2007年第9期，第6~7页。

③ 肖刚：《信息不对称规则的税收运用》，载于《税务与经济（长春税务学院学报）》2002年第5期，第7~10页。

④ 欧阳国庆：《对税务部门中青年干部腐败问题的研究》，载于《青年探索》2004年第3期，第55~57页。

⑤ 田湘波：《防治税收腐败》，载于《瞭望新闻周刊》2006年第47期，第32~35页。

⑥ 郭永利：《税收管理中的寻租行为》，载于《税务研究》2006年第11期，第87~89页。

导致资源控制者背离人民委托，利用权力寻租腐败。对于掌握征管制权的寻租者来说，只要他们获得的非法利润高于“寻租成本”，他们就会利用征管制权进行“寻租”。这就使得一些达不到市场准入标准的商品可以通过支付“寻租成本”来获得征管制权的豁免进入市场，产生高额利润，甚至使得市场上出现“劣币驱逐良币”的现象，即使是优良商品，也可以通过支付“寻租成本”来获得征管制权的豁免，少缴或不缴各种费用和税收，以此赚取更高额的利润。特别是在法制还有待于完善的市场经济发育初级阶段，人们为了追求私利，不惜违背市场规则、蒙骗欺诈、行贿受贿、以权谋私、违背市场规则，甚至践踏法律等。本书使用公共选择学派的理论框架，对税务人员作为有限理性的经济人进行审视，寻求对追逐利益者寻租行为在中国制度背景下的合理解释。

其次，本书使用在经济学和政治学等学科领域广泛使用的委托—代理模型来解释公共部门中的腐败行为。纳税人将公共权力委托给政府，政府作为代表公众利益的组织机构又将这种权力分解给有关部门，并最终由具体的公务人员根据纳税人的偏好来设计和实施公共政策。^①如果再细化，公共官僚机构内部还存在多级委托—代理关系。比如说，部门与高级别官员之间，上级与下级之间，部门的层级越多代理的层级就越多。但是，即使层级再多，纳税人仍然是终极委托方，基层公务人员是最终受托方，基层公务人员的行为不但要符合终极委托人也就是纳税人的要求，还要符合其直接委托人也就是其上级的要求。^②公共部门与私人

^① Barzel Y. Economic analysis of property rights [M]. Cambridge University Press, 1997: 120 - 164.

^② 阮爱莺：《离长效机制有多远》，载于《中共福建省委党校学报》2005年第9期，第21～25页。