

发展中国家税制改革

李查德·M·伯德
米尔卡·卡萨内格拉·德·韩舍尔 编



中国金融出版社 · 北京
国际货币基金组织 · 华盛顿

发展中国家税制改革

理查德·M·伯德
米尔卡·卡萨内拉·德·韩舍尔
朱忠王小平
丁爽梁惠江
朱

编
译
校

中国金融出版社·北京
国际货币基金组织·华盛顿

(京)新登字 142 号

责任编辑:张也男

发展中国家税制改革

理查德·M·伯德
米尔卡·卡萨内格拉·德·韩舍尔 编

*

中国金融出版社出版发行
新华书店北京发行所经销
国家统计局印刷厂印刷

*

850 毫米×1168 毫米 1/32 13.125 印张 326 千字

1994 年 3 月第一版 1994 年 3 月第一次印刷

ISBN 7—5049—1266—2/F·859 定价:10.00 元

《发展中国家税制改革》

根据国际货币基金组织出版物"Improving Tax
Administration In Developing Countries"

1992 年第一版译出

前 言

论述税收问题的书籍和文章之多总是令我惊讶不已。多数书刊讨论的是税收政策或税法的各个侧面，其中有理论研究，也有实践总结。这些文章的大部分篇幅涉及的是税法的变化对经济或纳税人收入的影响。经济学家们已经建立了评价某一税制好坏的理论。奇怪的是很少有人专门研究税收管理的方式。实际上，多数关于公共财政的教科书没有税收管理的内容，认为税制管理无足轻重。杂志上关于税收的文章也往往忽略了税收管理问题。人们偶尔才能看到集中探讨税收管理的文章。然而，税收是强调可行性的学问。一种不可管理的税制是没有多少价值的。理论上最完美的税制，如果税制所表示的意图在实践中被歪曲，就可能变成整脚的税制。

忽视税收管理的原因可能很多。但很可能是因为研究税收管理的人必须非常熟悉税收管理的运作，而这种知识只有通过多年的实践才能得到。可能是由于缺乏训练，或工作性质的限制，税收管理者们一般不想从自己面临的问题作出一般性结论。

近年来，一些组织，例如泛美税收管理中心和财政管理领导人碰头研究中心开始改变这种情况。例如，泛美税收管理中心的会议开始讨论一般的管理问题。但是，关于税收管理的文章，仍然大大少于关于税收政策的文章，因此，在一本专门讨论税收管理的重要的新书出版之时，我们有理由为之欣喜。

国际货币基金组织的财政事务部是既探讨税收政策又探讨税收管理的主要中心之一。本部曾向许多国家提出过改进税收管理的建议。因而，当理查德·伯德和米尔卡·卡萨内格拉·德·韩

舍尔向我提出他们编辑本书的计划时，我感到热情洋溢。我觉得，这样一本书，对于全世界的税收管理者的工作，对于我们的工作，都极其宝贵。

我相信这本书将把关于税收管理的探讨提高到新的水平。本书说明，在某一国行之有效的作法，在另一国也可能有效，只要后者充分考虑当地的情况。崭新的计算机技术的运用，为申报、为识别和审计纳税人提供了新的可能性。这些可能性不一定只适用于特定的国家。然而，如果把一国的作法机械地照搬到另一个国家，不会产生好的结果。我希望这本书大大促进税收管理问题的研究，并将成为各国税收专家的重要参考。

维托·坦齐
财政事务部主任

序

西班牙财政部财政研究所所长米格尔·安赫尔·拉舍拉斯要求理查德·伯德帮助编撰一本关于泛美税收管理中心成员国税收管理状况的书，并以此作为该所对哥伦布美洲之行五百周年纪念活动的献礼，这就是本书的来历。在国际货币基金组织财政事务部助理主任米尔卡·卡萨内格拉·德·韩舍尔同意合编本书后，计划就可行了。在财政事务部的配合和财政研究所的慷慨资助下，1991年6月6日至7日在西班牙的塞哥维亚举行了关于泛美税收管理中心成员国税收管理和税收政策的研讨会。本书以研讨会期间提交的书面报告和进行的讨论为基础。作者们根据研讨会的讨论对文稿作了修改，编者也对文稿作了有限的调整，使本书比一般的会议记录更加完整。

本书除了简短的引言以外，分成两大部分。第一部分概述并评价了最近一些国家进行税收管理改革的经历。各章分别介绍了玻利维亚和乌拉圭进行的大大简化税制和相应的管理改革，哥伦比亚的所得税管理改革，西班牙税收管理当局的信息管理新系统的发展，特立尼达和多巴哥实行的增值税以及牙买加和危地马拉正在进行的改革税制和税收管理的努力。每一章的作者不仅是他们所讨论的改革的参与者，而且他们能够从更广阔的视野来探讨这些改革措施成功（或失败）的原因，另外，每一章至少附一篇评论，评论者十分了解当地情况——通常他们是所讨论的进程的参加者。总之，这五个案例研究对特定国家的税收管理改革经历及其与税收政策改革的联系作了很有价值的描述。

相反，本书第二部分讨论的不是特定国家的经历，而是研究

了税收管理改革的一些广泛而重要的问题。例如，其中有一章集中讨论通货膨胀对税收管理的影响。有三章讨论了税收管理的三个基本因素：改进管理当局自身的组织和工作，改善对纳税人的服务，提高纳税人的照章纳税率。最后，本书的最后一章探讨了税收管理“私有化”的可能性，即把以前由公共部门承担的一些职能转交给私人部门。作者和评论者在其讨论的领域内都有丰富的经验。实际上，虽然本书的重点是拉丁美洲和加勒比地区，但由于很多作者和评论者都曾研究过世界其他地区的类似问题，因此他们总结的经验教训显然有更广的适用性。

文章和评论最初是用两种语言——西班牙文和英语——撰写的，要在相当短的时间内把它们编成一部两种文字都很流畅的书是不容易的。编者非常感谢财政研究所和国际货币基金组织，他们为本书的成形提供了必不可少的帮助。我们尤其感谢财政事务部的卡洛斯·西尔瓦尼，他不仅撰写了一篇精彩文章，而且提供了编辑和其他方面的帮助。伊萨贝尔·梅妹德斯·罗斯和她在财政研究所的同事们也提供了宝贵的帮助。他们全心全意组织了研讨会（有16个国家的人参加）的繁杂的后勤工作，还为本书的出版提供了帮助。财政事务部主任维托·坦齐慷慨地让他的职员在百忙中为编书作了大量的工作，并支出本书的出版，同样，本书的首倡者、财政研究所所长米格尔·安赫尔拉舍拉斯在本书成书的漫长过程中始终不渝地给予支持。特别值得一提的是，基金对外关系部的伊莎·雷编辑了本书的英文版。

最后，我们当然主要应该感谢本书的撰稿者，我们非常幸运地邀请到了这么出色的专家参加研讨会，更幸运的是，他们的文稿相互补充、相得益彰。作者们不仅来自不同国家，而且背景也各不相同，其中有管理人员，经济学家和法律专家。这种多样的组合，既使研讨会的讨论非常生动，并在讨论中产生了一些很有价值的观点。

怎样改善税收管理，这是在研究发展中国家财政改革中最重要但又很少涉及的一个方面。本书在这个领域有所突破。如何动员资源促进发展，这是很多人关心的问题。本书应能引起所有关心这个问题的人们的兴趣。我们要将此书献给全世界的税收官员希望他们从中得益。他们常常在十分不利的情况下，执行着艰巨而又非执行不可的收税任务。用美国最高法院法官奥利弗·温德尔·霍姆斯的话来说：为了文明，必须纳税。

编者

理查德·M·伯德

米尔卡·卡萨内格拉·

德·韩舍尔

目 录

第一章	税收管理的改革.....	(1)
	第一部分 税收管理和税收政策：	
	案例分析	
第二章	玻利维亚和乌拉圭的税收管理改革	(16)
第三章	牙买加和危地马拉的税收管理与税 收政策的关系	(66)
第四章	哥伦比亚所得税管理的改革,1986 —1988 年	(128)
第五章	特立尼达和多巴哥实行增值税.....	(172)
第六章	信息技术:西班牙税务管理战略	(217)
	第二部分 改革税务管理	
第七章	税务管理和通货膨胀.....	(256)
第八章	提高照章纳税水平.....	(279)
第九章	帮助纳税人依法履行义务.....	(316)
第十章	税务管理当局的组织结构和人力资源.....	(349)
第十一章	税务管理私有化.....	(381)

第一章 税收管理的改革

理查德·M·伯德和

米尔卡·卡萨内格拉·德·韩舍尔

无论是对于那些关心税收增加在恢复宏观经济平衡中所起的关键作用的人,还是那些关心税收政策及其对经济的总体影响的人,税收管理都是一个极其重要的课题。坦齐曾在1987年指出,税收管理对于决定实际的(或有 效的)税收制度,而不是法定的税收制度,起着关键作用。事实上,发展中国家的税收政策专家越来越确信“没有管理制度变化的政策变化是空洞无效的”(伯德(1991, P. 39))。必须确保“税收政策的变化与管理能力相协调”(世界银行(1991, P. 51))。实际上,发展中国家的“税收管理就是税收政策(卡萨内格拉·德·韩舍尔(1990, P. 179))。

最佳的税收管理不仅仅是要获得尽可能多的税收收入。如何收税——即征税努力对于公平原则、对于政府的政治前途和对于经济福利水平的影响——可能同样重要。劣质税收管理可能会从易征税的部门(如工薪收入者)那儿征收大量税款,却难以从商业企业 and 专业人员那儿收到应收的税金。因此,税收水平并不是衡量税收管理有效与否的合理标准。更精确的尺度应是“照章纳税差距”(Compliance gap)——即实际税收和潜在税收之间的差距——以及这种差距如何根据不同的纳税部门而变化。

在过去的三十年中,许多拉丁美洲和加勒比国家,以及那些伊比利亚半岛上的国家,曾致力于改善其税收管理的效果。这些尝试通常是在不利的宏观经济形势下进行的。税收管理者们不得不经

常地应付接二连三的税制改革,间或有主要出于收入原因而实行的税率、税收减免和支付期方面的变化。正如卡萨内格拉·德·韩舍尔,科埃客和费尔南德斯(本书第七章)所指出的那样,时有发生的高通货膨胀使一些国家的税收管理进一步复杂化,这是因为通货膨胀对照章纳税有负面影响,需要进行调整以抵消通货膨胀的冲击。

尽管存在这些困难,泛美税收管理中心^①的几个成员国还是极大地提高了税收管理的质量,特别是在80年代。总体来说,60年代是个充满希望的年代,一些人幻想着崭新计算机技术的引进会解决税收管理中的问题。与此相反,70年代对于许多国家来说是充满挫折的年代,人们越来越清楚地认识到技术本身不能解决问题。最后是80年代,对于外债累累、宏观经济不稳定的拉丁美洲来说,80年代从很多角度看是一个无望的年代,然而在税收管理的改革方面,却又是成功的年代,南美洲的玻利维亚、智利、哥伦比亚和乌拉圭的成就尤其显著,葡萄牙和西班牙在这一时期也取得了相当大的进步。这种成功的范例说明,在合适的条件下,税收管理的效率可以在较短的时期内大大提高。而且这些国家的例子显示,一旦管理得到改善,税收收入就可以保持稳定甚至有所提高,同时又可以降低过高的税率,通过向不同纳税阶层课征适宜的税收减少不公平现象(西尔瓦尼(1991))。

上述国家在80年代取得的进步极大地鼓舞了其他正在进行税收管理改革的国家。例如,阿根廷在改革了税收结构之后,已经转向对其税收管理体制进行彻底检查,并已取得初步成效,税收收

① 泛美税收管理中心的总部在巴拿马,它的成员包括拉丁美洲和加勒比国家,以及美国、加拿大、西班牙和一些其他非该地区的国家。

入开始提高。^② 秘鲁也正在进行税收结构和税收管理的改革。墨西哥的税收管理正在发生重大的结构性变化。萨尔瓦多、牙买加、巴拉圭和委内瑞拉都在计划采用增值税和实施税收管理改革。巴西也正在研究进行联邦税收管理改革的可能性。

本书主要讨论在税收管理改革方面哪些措施有效果,哪些措施没有效果,为什么有些国家改进税收管理的努力获得了成功,而其他国家则失败了? 本书第一篇的五章简述并详细评价了最近发生在玻利维亚、哥伦比亚、危地马拉、牙买加、西班牙、特立尼达和多巴哥以及乌拉圭的税收管理和政策的变化。第二篇根据对这些国家的案例研究和其他国家(如阿根廷、智利、墨西哥和美国)的经历,探讨了税收管理改革的具体方面。每一章的评论者也参考了这些国家的经历,并且还借鉴了巴西、哥斯达黎加、秘鲁、委内瑞拉和拉丁美洲及加勒比地区的大多数其他国家以及许多其他发展中国家和发达国家的经验。

一、经验教训

本书从各国经验中得出的一个重要教训是:进行税收管理改革的一个关键的前提条件是简化税收制度,以保证这种制度可以在“照章纳税率低”的发展中国家得到有效实施。玻利维亚在1986年简化了其税收制度。它的经验是有启发性的。西尔瓦尼和拉达诺在本书第二章指出,玻利维亚在税收管理改革中取得的成就主要归功于对税收制度采取了广泛的简化措施。巴尔和马丁内斯·巴斯克斯在本书第三章引用牙买加的例子时强调,改革税收管理

^② 在阿根廷,税收对国内生产总值的比率从1989年的13%上升到1990年的20%,增加的税收中至少有三分之一应归功于税收管理的改善,尤其是对增值税管理的改善。(税收增加的其他原因包括税基扩大,以及该时期通货膨胀明显下降所产生的有利影响。

体制而不同时改革税收结构,使其既切合实际又易于管理,那么这种改革是没有意义的。当然,智利(哈伯格(1989))和哥伦比亚(麦克鲁尔和帕尔多(本书第四章))的经验说明,只对税收政策作不那么剧烈但有效的简化也能改善税收管理。例如,减少所得税的扣除项目,这些国家就可以取消对多数工薪收入者的申报登记要求,从而大大减轻管理当局的负担。因为预扣制度足以使大多数所得税缴纳者履行其义务。

另一个重要的经验教训是:为了税收管理改革的成功,必须贯彻一种合适的战略。这里所说的战略仅仅是指一个综合性的计划。该计划根据可得资源,确定了各项任务的轻重缓急。案例研究表明,不存在一种适用于各种情况和各个国家的战略。例如,在玻利维亚,由于严重的宏观经济失衡实际上已经摧毁了它的税收制度和税收管理,休克疗法是适合的。^③ 在其他国家,例如哥伦比亚和乌拉圭,一种渐进的改革战略经证明是成功。^④ 在另外一些国家,例如特立尼达和多巴哥(迪尤和格里内(本书第五章)),经验证明在引进新税种——一般是指增值税——的过程中,必须周密计划、精心实施以确保成功。^⑤

进行成功的税收管理改革的第三个必要条件是:决策层和管理层全力支持改革,进行改革的国家又具备一定程度的技术能力。如果政治家们缺乏改革热情,那么即使有了最佳的战略和最简化的税制,改革也难以取得成功。外国专家可以提供一些初步而又关键的技术援助,但是当地也必须有一定的技术力量,方可充分利用

③ 关于休克疗法最终引起重大变化的另一个例子。可以参看世界银行(1990)和伯德(1992)对阿根廷的论述。

④ 乌拉圭的例子在西尔瓦尼和拉达诺(本书第二章)以及伯德(1992)的文章中进行了讨论。

⑤ 成功引进增值税所需要的计划和战略在卡萨内格拉·德·韩舍尔(1990)和泰特(1988,1991)的文章中做了进一步的阐述。

这种援助。更重要的是要有一支投身改革的管理队伍,他们采取必要的步骤改进税收管理的质量,同时他们又得到最高当局在政治上的全力支持。如果没有这种决心和支持,再好的改革计划最终也不会成功。

可见,进行成功的税收管理改革有三个条件:税制简化,改革战略和对改革的支持与承诺。不存在适用于一切国家的灵丹妙药。发展中国的照章纳税率各不相同,这不仅反映了税收管理的效力,还反映了纳税人对于税收和对政府的态度,以及许多其他因素。态度会影响意图,意图会影响行为。^③态度的形成受到社会因素的影响,例如已察觉的逃税状况。已察觉的税收结构的合理性、复杂性和稳定性,管理状况,对政府活动的重视程度,政府的合法性等。影响这些因素的政府政策将会影响纳税人的态度和纳税人照章纳税的水平。有时,向照章纳税率低的国家推荐的措施——例如,广泛实施行政处罚,命令没有签发增值税收据的企业暂时停业^⑦——可能并不适用于照章纳税率较高的国家,在这些国家,有目标地实施严格的处罚,在提高照章纳税率方面可能更有成效。^⑧

最后,应该强调指出,各种“巧机关”或“快捷解决办法”对于解决税收管理问题没有很大用处。一些这样的办法——例如彩票法,把纳税发票作为彩票和免税凭证——早就受到有经验的税收管理

③ 虽然还不能对这种观点进行令人满意的说明,但最近有些例子能证明这种观点,请参看曼和史密斯(1988)的关于波多黎各的调查报告,这看来是唯一出版的关于发展中国家纳税人态度的调查报告。

⑦ 例如在阿根廷,这种性质的停业事件在1989年几乎没有,1990年上升到750起,在1991年的前9个月超过了5000起。

⑧ 不幸的是,在奥尔德曼(1965)之后,关于处罚的分析研究几乎没有进展。虽然有大量的涉及逃税的经济文献问世,但这些著作基本上都把注意力放在处罚的作用和实施上面(考埃尔(1990)),没有对发展中国家的处罚设计及其成效进行实证研究。目前进行的研究主要针对美国,而且是模型化的(斯莱姆罗德(1990)),不能简单地推广到情况各异的发展中国家。

者的嘲笑,因为这类办法成本大,效用可疑(古德(1981);卡萨内格拉·德·韩舍尔(1990))。即使是较为合理且应用广泛的预抽税办法——征税收入不仅包括传统项目如工资、利息和股息,还延伸到职业服务收费、租金收入,在一些情况实际上对所有的商业交易收入征税——也不是没有危险的。^⑨虽然这种广泛的预扣制度无疑会有助于迅速增加税收,但它并不能排除加强税收管理本身的必要性。举例说,税收管理当局必须能够控制预扣者,以确保他们能把预扣金额上交给财政部,当局还必须能够核查纳税人名义上被预扣的金额是否真正被预扣了。哥伦比亚的经验(参看本书第四章麦克鲁尔和帕尔多的文章)表明,虽然预扣制度是成功的所得税制的重要因素,光有预扣制度是不够的,除非税收管理当局可以控制与预扣税相关的预扣者和纳税人。

二、改革的途径

各国的改革战略不尽相同,但通常都会受到同样的制约:税收管理当局资源短缺。虽然税收增加为提高报酬提供了可能性,但税收部门往往很难,通常是不可能增加工作人员,很难或不可能提高工资以吸引和留住高素质的职员,甚至连办公室间和计算机等基本物质需求都得不到满足,因为税收管理人员是公务员,在发展中国家他们会受到行政机构所受到的一切约束。那些需要投入大量额外行政资源——尤其是职员——的改革战略常常注定要失败,因为所需的资源不可能完全或及时得到。因而成功的税收管理改革战略一般是建立在更好地配置现有可得资源的基础上,而不是建立在大量增加资源的基础上,例如在智利和哥伦比亚,当局压缩

^⑨ 一些国家甚至实行所谓“逆预扣”的办法,苏史(1990),这种办法的特点是由购买者(政府代理机构或大企业)向出售者(小企业)预扣税收。

了一些成果不大的工作(例如对工薪收入者的申报进行处理),而把由此节省的资源投入到更富有成果的工作。其他关于更有效地利用现有资源的例子,在施莱门逊(本书第十章)和西尔瓦尼(本书第八章)的文章中均有阐述。^⑩

近年来内部重组在一些国家(例如乌拉圭)取得了成功,这些国家通过建立特殊的部门来监督大额纳税人照章纳税的情况。检查他们是否遵守申报和支付的要求。60%或70%的税收来自于收入最高的1%的纳税人(即几百个或至多几千个公司,具体数字取决于国家的大小),这是常有的事,所以保证这些纳税人及时申报收入并支付税金是十分重要的。^⑪

另外,在一些情况下,还可以先在这种特殊的“纳税大户”单位引入先进的信息管理技巧,这些单位往往管理比较健全。把纳税大户摸透,然后再把这种程序推广应用到一般纳税人。另一方面,不能因为有这种单位的存在和对其管理的成功而忽略了其他纳税人。如果税收稽核过分地集中于纳税大户,中小公司照章纳税的水平可能会下降,结果来自于所有纳税人的税收总额也可能减少。^⑫

一些国家已经采取措施,把传统上由政府行使的某些税收管理职能“私人化”(拉米雷斯·阿库尼亚(本书第十一章)。玻利维亚、巴西、智利、哥伦比亚、厄瓜多尔和乌拉圭等国家已经赋予银行在税收方面的重要职能。之所以作出这样的决定,一方面是因为税

^⑩ 还可参看萨里(1958)的古典的但仍然基本上有效的论述,以及“联合税收规划”(1965)中的许多文章。

^⑪ 参看卡萨内格拉·德·韩舍尔和西尔瓦尼(1990)的文章。

^⑫ 对特定集团应用特殊规则的一个完全不同的例子是使用推定评价技巧,目的在于触及那些征税较难的集团例如个体经营者(伯德(1983);坦齐和卡萨内格拉·德·韩舍尔(1987))。这种技巧如被精心开发和谨慎应用,就可能有助于扩展税收制度触及范围,深入到经济中组织不那么正规的部门。这对于许多希望广泛应用直接税的国家来说可能是很重要的。一种好的推定制度并不是税收制度的永恒成分,随着时间的推移,纳税人“毕业升级”到能适应正常税制,它就会逐步消亡。