

PUBLIC ECONOMICS AND POLICY STUDIES

# 公共经济与政策研究

2016（上）

西南财经大学财政税务学院  
西南财经大学地方财政研究中心

编



西南财经大学出版社

PUBLIC ECONOMICS AND POLICY STUDIES

# 公共经济与政策研究

2016 (上)

西南财经大学财政税务学院  
西南财经大学地方财政研究中心

编



西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

公共经济与政策研究. 2016. 上/ 西南财经大学财政税务学院, 西南财经大学地方财政研究中心编. —成都: 西南财经大学出版社, 2016. 4

ISBN 978 - 7 - 5504 - 2409 - 8

I. ①公… II. ①西…②西… III. ①公共经济学—研究②政策科学—研究 IV. ①F062. 6②D0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 089385 号

公共经济与政策研究 2016(上)

GONGGONG JINGJI YU ZHENGCE YANJIU 2016(SHANG)

西南财经大学财政税务学院  
西南财经大学地方财政研究中心 编

责任编辑: 向小英

封面设计: 墨创文化

责任印制: 封俊川

|      |                                                           |
|------|-----------------------------------------------------------|
| 出版发行 | 西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)                                |
| 网 址  | <a href="http://www.bookcj.com">http://www.bookcj.com</a> |
| 电子邮件 | bookcj@foxmail.com                                        |
| 邮政编码 | 610074                                                    |
| 电 话  | 028 - 87353785 87352368                                   |
| 照 排  | 四川胜翔数码印务设计有限公司                                            |
| 印 刷  | 郫县犀浦印刷厂                                                   |
| 成品尺寸 | 185mm × 260mm                                             |
| 印 张  | 10.5                                                      |
| 字 数  | 220 千字                                                    |
| 版 次  | 2016 年 4 月第 1 版                                           |
| 印 次  | 2016 年 4 月第 1 次印刷                                         |
| 书 号  | ISBN 978 - 7 - 5504 - 2409 - 8                            |
| 定 价  | 68.00 元                                                   |

1. 版权所有, 翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错, 可向本社营销部调换。

# 《公共经济与政策研究》编委会

(按姓名拼音排序)

学术顾问: 郭复初 刘邦驰 沙安文(Anwar Shah) 王国清 曾康霖

编委会主任: 刘蓉

编委会委员: 陈建东 陈隆近 高琪 郭佩霞 何加明 黄健

马骁 李建军 吕敏 王君斌 王佳 王文甫

文杰 尹音频 张伦伦 张明 周克清 周小林

周晓蓉 朱明熙

编辑部主任: 李建军

编辑部副主任: 陈江 肖承睿

编辑部成员: 江梦迪 李孟璎 梁远川 鲁纯 杨敏 章孟迪

赵珂 张婉蓉 朱思语

## 理事单位

中汇开来(河南)税务师事务所有限公司

四川卓越税务师事务所有限公司

# 目 录

2016(上)

- |     |                                                       |                                                          |         |
|-----|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|---------|
| 1   | 税收与发展                                                 | 理查德·博德(Richard Bird) 著 岳媛媛 李建军 译                         |         |
| 8   | 论构建适宜的税收治理体系<br>——英国 SAO 法案的启示                        |                                                          | 莫尔学     |
| 16  | 税收利息的性质和立法                                            |                                                          | 韦国庆     |
| 22  | 考虑税收激励下的税收征纳博弈分析                                      |                                                          | 李光武     |
| 32  | “营改增”对物流企业税负的影响研究<br>——以上港集团为例                        |                                                          | 徐 玉     |
| 43  | 波兰的地方政府改革                                             | 安杰伊·康拉德·皮亚塞基(Andrzej Konrad Piasecki) 著<br>陈隆近 刘 念 王宏英 译 |         |
| 51  | 财政分权增加了公共品供给的不平等吗?<br>——基于 1999—2010 年地级数据的分析         |                                                          | 杨良松 马然然 |
| 66  | 财政分权对城乡义务教育均衡度的影响分析                                   |                                                          | 宋亚香     |
| 77  | 义务教育财政支出绩效及其影响因素实证分析                                  | 余秋莹 寇 璇 王 莹                                              |         |
| 92  | 转移支付与地方政府土地财政行为<br>——来自 2003—2009 年四川省地市级的证据          |                                                          | 蒲天瑞 刘 念 |
| 108 | “省直管县”财政体制改革对县域公共品供给的影响<br>——基于河南省 104 个县(市)面板数据的实证分析 |                                                          | 张若楠     |
| 118 | 幸福感视角下清洁空气定价的研究                                       |                                                          | 吕佳莲 杨光葵 |

134 过度医疗成因分析及遏制对策  
——基于经济学视角

张晨晨 夏 雨

144 京津冀协同发展循环经济问题研究

李雪筠 贺 佳

152 如何认识新常态下的财税政策?

159 如何看待 2016 年“营改增”收官?

# 税收与发展

理查德·博德 (Richard Bird) 著

岳媛媛 李建军 译

**内容提要：**半个多世纪以来，一直都有学者和国际机构在为发展中国家的税收提出建议。经济学家对发展中国家提供的建议随时间不断地改变，特别是对于所得税和消费税。这是为什么呢？对税收和发展中国家的了解，有哪些是我们 50 年前不知道而现在知道了的呢？又有哪些是我们应该知道而不知道的呢？如果学者们和国际机构想要提出实践中可行、合意、有益的税收政策建议，他们应该做些什么呢？本文为这些难题提供了一些初步性答案。

**关键词：**税收；发展中国家

## 一、不断改变的共识

对于税收与发展 20 世纪六七十年代我们是怎么说的呢？一般的建议是更多更好的征税，所谓“更好”的定义更接近于采用综合所得税 (comprehensive income tax)<sup>①</sup>。人们认为对商业和国内消费征税是获得所需收入的必要之恶。在大多数情况下，国际性和地区性的问题都不会被纳入制定合意税收政策的考虑范围。

相较而言，虽然现在的基本意思和以前相同仍为“更多且更好”，但现在的“更好”和“更多”通常指的是增值税。综合所得税已不再是一个完美的选择。在很大程度上，过度的税收累进性特别是对于资本收益税，会对经济造成不良影响（比如在效率和竞争力方面）并且在实践中难以实现（比如由于政治和管理的约束）。出于外商直接投资竞争的国际性考量，资本税尤其不受欢迎。此外，地方性税收问题在大多数国家仍很受关注。

---

**作者简介：**理查德·博德 (Richard Bird)，世界银行顾问、加拿大多伦多大学荣誉教授。译者：岳媛媛，西南财经大学财政税务学院硕士研究生；李建军，西南财经大学财政税务学院副教授。

**课题项目：**国家社科基金一般项目“基于地方政府基本支出责任与税收能力的地方税收体系构建研究”（项目编号：15BJY133）。

①综合个人所得税制是指对纳税人各类所得适用统一的税率表。

政策建议变化的一个原因是 20 世纪 70 年代最优税收理论的发展<sup>①</sup>。与此同时,关于储蓄敏感度和资本流入税收的新经验证据开始出现。新理论和更好的实证证据使大多数税务专家改变了从前强调对收入征收高边际税率的观点,转而认为应对资本收入和劳动收入征收相同的税率。强的管理(以及政治)约束持续阻碍着大多数国家对收入征税的尝试,如资本收益就面临这样的问题。

从财政收入的角度来看,幸亏增值税的出现挽救了局面。在多数国家,随着贸易越来越自由化,贸易税不断地减少,增值税在很大程度上代替了货物税和贸易税。虽然所得税仍然是国家收入的重要来源,但是世界各国的个人所得税和企业所得税税率在逐渐降低,特别是由于国际因素的影响力在不断增加。

一定程度上而言,税收政策建议和税收政策实践在过去的 20 年里也因此不断地改变。尽管如此,所谓“华盛顿共识”的财政部分有着惊人的弹性,其中对发展中国家的税收政策建议仍然主要是遵循“宽税基(broad-based),低税率(low-rate)”(BBLR)的方法。不过现在一般是以税基宽且统一的增值税和更单一更综合的所得税(特别是对资本收益)的形式。

为什么如此多国家采取这种方式在某种程度上来说仍是个谜。可能是因为经济学家的论证说服了他们这样做,但这种可能性很小。因为几乎没有证据表明税收政策制定者(除经济学家)会很在意效率的问题,更可能的原因是这种税制比之前专家们一致赞成的综合所得税更符合诸如促进增长和贸易的政策目标。

## 二、税收和经济增长是同步的吗?

虽然还不清楚更好的税制是否会促进经济的增长,但坏的税制会阻碍经济的发展却是肯定的。例如,据一份研究拉美的近几十年经济增长绩效为何不出色的报告推断:拉美的税收制度鼓励低效的企业的生存,阻碍了小型和大型企业的发展,同时造就了一个极不公平且分割的商业环境。确实如此,如果不良的税收阻碍了经济发展,我们或许可以从另一个事实——欠发达国家中央政府的平均税率增长了 24%(1953—1958 年税收占 GDP 的比例为 11.3%,1966—1968 年该比例上升至 13.8%)推断这些国家这段时间的税制有所改善。

不管怎样,一个更可信的推理是,更富裕的国家征更高的税。例如,在 21 世纪初,发达国家平均税负水平(税收收入占 GDP 的 35%)是发展中国家(税收收入占 GDP 的 17%)的两倍。此外,虽然近年来发展中国家整体的收入水平在不断上升,但税负水平没有类似地增加。例如,1970—2000 年,OECD 国家平均税负水平从 30.1%上升至 35.5%,然而这样的比例并没有出现在发展中国家,同时期发展中国家平均税负水平只是从 16.2%缓慢上升到 17%(Bash, Bird, 2008)。此外,尽管增值税税收在该时期明显提升,发展中国家的所得税和消费税在几十年几乎

<sup>①</sup> 关于最优税收基本理论和早期的经验性证据的评论,见 Auerbach, Feldstein (1985)。

没有改变,货物税和进口税收入大幅下降<sup>①</sup>。

许多研究试着去解释贫富国家之间税负水平的显著差异。或许最显而易见的一个解释是不同经济发展水平的国家之间的税收能力存在显著差异。当一个国家变得越来越富有,随之而来的是经济结构的明显提升,并且会愈加依赖大型、正规的组织来为更大部分的人口创造就业机会和收入<sup>②</sup>。经济发展使得政府能更容易地对不断增长的收入和财富进行追踪、估量和征税。相反,发展中国家的经济活动大部分是小规模的,发生在所谓的非正式部门,不属于有组织的经济部门,本身就难以征税。

上述分析主要的经验教训是:为征更多的税,国家必须更加发达。这对发展中国家来说未必很有帮助——尤其是因为他们被不断地告知如果对发展的行业课以重税,将会阻碍经济的增长。税收和经济的增长是同步的,但如果没有经济的增长,即使是最优的税收政策也不会取得太多收入。当然,如果有国外援助的介入(或者有丰富的自然资源被发现),那么国家不通过征税也可能发展——对自己政治前途敏感的政客会乐于用这种简单的途径来扩展公共部门。

一些作者提出这种困境其实只是表面现象。因为如果政府选择去做,即使是最贫穷的国家只要改进管理和利用其税收政治权利也能取得更多的税收收入。这个说法从某个方面来说是正确的。然而,实施起来既不容易也不简单。只是告诉那些想要更强大的(或者说更好的)国家税制首先自己得是一个更发达的国家,这显然是没用处的。如果人们想要更多的公共服务并且信任他们的政府会高效地提供这些服务,那么他们就会比以前更愿意支持政府增加税收<sup>③</sup>。该观点意味着没有充分代表纳税人利益而进行的征税是很困难的(并且税款也不会被高效地利用)。虽然这貌似可信的,甚至有证据表明这是正确的,但我们应该很清楚在发展中国家没有简单的途径来实现更好(或更多)的征税。

不管人们怎样解释近五十年来经验性现象或上述的观点,我们可以确定的是税收和效率间的关系——就像是经济效率和经济增长之间的关系,不论是在广义上或是对某一国家而言,都是难以梳理和理解的。因此,我们很难从文献里对任一特定国家在任一特定时间段里的政策提出明确的建议。例如,虽然政策制定者的运作几乎一直处于分配性、稳定性和政治性考虑占主导的环境下,但关于税收政策的探讨很少是基于财政的分配和稳定角度,而是主要关注效率问题。

### 三、对发展中国家的借鉴

虽然最优税收理论在很多方面来说是一个有用的清晰的方法,但它并没有为

① 关于增值税对税收收入的影响,详见 Keen, Lockwood (2010)。

② Gordon, Li (2009) 为这个问题提供了有用的探索。

③ Moore (2007) 对该论证提供了简明扼要的论据, Bird, Martinez-Vazquez, Torgler (2008) 研究了它的实证基础。

税收政策的制定者提供明确的经验。比如说,只考虑到了现行的部分税种,没有考虑到现实中诸如市场失灵和监管政策等重要问题。此外,收入需求通常是既定的(不考虑开支在什么地方),行政约束和交易成本也没有纳入考虑,而且忽视了潜在的非收入目标以及个人利益(负责公共政策实行的那些人)与公共利益冲突的影响。

或许最优税收理论最实际的政策意义是强调产出效率。具体而言,对用于连续生产的半成品征税是有问题的,因为会扭曲资源的配置,这也是多数经济学家赞成征收增值税的原因。但是这一要点很难被市民和政客所接受,因为他们多关注税收政策变化带来的及时性分配效应,而不是对效率、投资和经济增长的长期影响。

在实践中,税收政策建议者鲜有依赖理论而是依靠经验法则,近乎亚当·斯密的经典税收原则——确定性、便利性和效率性。例如:

- 前文提到的 BBLR 方法就是这样的一个经验法则:税收需要宽税基和低税率来使征税对市场价格的消极经济影响最小化,减少潜在的征管腐败和税收流失。

- 关于 BBLR 提议的一个主要推论是使税收减免最小化——虽然在实践中对这个建议的违背多于遵守(可能因为税收偏袒具有持久的政治吸引力)。

- 对税收不熟悉或教育程度较低的纳税人,一个途径是提高税收的便利性,设计简单明了以及通常是“推定的”(估计的)税收,但这个方法需要小心处理避免造成危害。

- 应该减少对国际贸易的征税,因为它扭曲了符合比较优势的资源配置。这一规则可能有例外,对一些欠发达国家而言,减轻对边境贸易的征税可能会占优势。

- 所得税收入在上涨。随着经济发展,各国往往会被建议更多地依靠所得税,原因有二:一是税收应该更真实地反映人民的纳税能力;二是税收收入应该更具弹性。即便是人们认为支出的首要任务是分配而不是预算收入,也最好牢记所得税的弹性性质。实际上,各国政府对所得税具有弹性和累进性的特点很感兴趣——弹性使得政府能够在支出增加的时候增加收入,而累进性增加了人们对公平度的感知和对政府的信任度。

毋庸置疑,我们还可以从税收理论和税收经济学的大量文献中推断出许多有用的经验。然而,在实践中却只有少数运用到了发展中国家的税制中,最大的问题可能是因为在设计一个良好的税收政策时需要依靠的弹性远远超过了我们所了解的。接下来我们考虑一些在发展中国家税收政策设计中不断出现的共同问题:

- 所得税应该是累进的,或单一的,或双重的(或因时不同),或是本不存在的呢?

- 国外来源所得应该被征税吗?如果应该被征税,如何征税?

- 直接税应该使用统一税率还是差别税率?

- 如果是差别税率,怎样将外部性(以及监管政策)纳入考虑?

- 是否应该对小型企业和大型企业实行差别税率? 如果要, 具体应该怎么做?
- 不同层级政府的税收权应该如何分配?
- 对正在成长的经济部门应该课以重税还是轻税?
- 怎样才能够对非正式经济部门进行更有效的征税?

对这些问题没有简单而准确有效的答案, 在一些情况下, 甚至无法设想出来。尽管如此, 正如前文所提到的经验法则, 在具体国家的具体情况中, 经验和文献也的确为这些问题以及其他的政策问题提供了一些可供详细探讨的建议。

#### 四、税制改革成功的关键

有关税收和发展的经济类文献侧重将税收当成一个政策工具。然而, 在政策程序中, 税收很少起到这样的作用。在实践中, 政策设置程序从两个重要方面决定了政策内容。

(1) 税务管理十分重要。如果没有有效地管理, 最好的税收政策也是徒劳的。相反, 即使不清晰或是没有刻意地去“设计”, 税务管理实际上也会产生自己的“政策产品”。简而言之, 税收政策的结果与税务行政息息相关。因此, 税务管理的关键部分需要更多的研究并且必须和税收政策工作更紧密地结合起来。以下问题还有待研究: 应该花费多少税务管理成本? 税务管理部门应该如何构建和运作? 国家应该怎样应对难以进行征税的那部分人(包括富人和穷人)?

(2) 税收关乎政治, 而政治也部分性的关乎税收——特别是我们熟知的分配效应。除了详细考虑税收政策和税务管理是如何影响社会资本(无论好与坏)的构建, 还需要更多地关注发展中国家税收政策的其他“政治性”方面, 如怎样将税收推销给那些一向不愿接受的民众。对成功的税制改革而言, 良好的营销和良好的政策制定一样重要。比如, 营销财政政策的一个方法就是利用财政幻觉来蒙蔽民众掩盖事实。另一个方法反其道而行之, 强调增加税收政策实行的透明性和可归责性。还有一个可能的营销策略是在一定程度上探索或利用指定用途的“销售潜力”——即真实或象征性的建立起税收和支出之间的联系。此外, 分权在某些情况下提供了一个范例。

提到这些方法当然不是推荐这样做。但这些观点在关于“税收与发展”的文章中需要多加注意。同样, 政治人物和当时的政治环境也很重要。一个国家不能有、也不应该有像“检验政治人物的政策”。税收政策改革需要有能干的政治家来主导并推行改革。此外, 包装也十分重要。推行改革的政策不仅要靠一揽子政策的内容, 还要靠它所呈现出来的方式。因为在政治世界里, 很大程度上感知即是现实。如果没有直接可见的利益来抵销可见的税收成本, 那么新的税收政策很可能不被接受(即使新政策更加科学)。最后, 细节决定成败。一项政策的命运可能会因一些特定的利益集团对自身利益受影响的认知、改革时序安排和改革范围所改变。

## 五、结论

从致力于改善发展中国家税收的国际机构的角度来看,本文提出了两条一般性结论:

(1) 必须十分清楚现实的环境,以确保提出正确的税收政策,确保正确理解改革的途径。这就需要一个清晰的分析模型,要求在全面理解一国的路径依赖和特定环境的基础上来探索、推荐和实施政策创新。同时,也要求我们密切关注相关的地方情况和证据(微观数据、异质性和认知规范等),并且以能够纳入相关政治官僚讨论的形式进行符合实际、逻辑严密的分析。大多数情况下,建议国际机构应该支持官方特别是非官方的调研和宣传工作而不只是工作本身。

(2) 永远要记住没有一个放之四海而皆准的原则。没有任何神奇的蓝图,没有税收制度、税制结构或某一税收政策可以一直适合所有的国家。认识到了这一点,从政府的角度来说,税收就只是一个“管理工具”。在设计和评估税收政策时,将其他诸如非税收入、支出及管制等政府活动纳入考虑是至关重要的。

对发展中国家来说,设计和实施一个可行的、可持续的税收策略是一个艰难且持久的任务。但当一个国家真正地想去做的时候,这是可以完成的。也有些国家已经完成了,像智利和新加坡,然后再获取需要的技术、制度支持乃至经济支持。

(致谢:特别感谢来自 RaulJunquera-Varela 教授和 Eduardo Ley 教授的评论,让本文有了很大的提升。)

## 参考文献:

- [1] Auerbach, Alan J., and Martin Feldstein. Handbook of public economics [M]. Amsterdam: North-Holland, 1985.
- [2] Bahl R W, Bird R M. Tax policy in developing countries: Looking back and forward [J]. National Tax Journal, 2008: 279-301.
- [3] Bird R M, Martinez-Vazquez J, Torgler B. Tax effort in developing countries and high income countries: The impact of corruption, voice and accountability [J]. Economic Analysis and Policy, 2008, 38 (1): 55-71.
- [4] Chelliah R J. Trends in Taxation in Developing Countries [J]. Staff Papers-International Monetary Fund, 1971: 254-331.
- [5] Gordon R, Li W. Tax structures in developing countries: Many puzzles and a possible explanation [J]. Journal of public Economics, 2009, 93 (7): 855-866.
- [6] IDB (Inter-American Development Bank). The Politics of Policies: Economic and Social Progress in Latin America. Washington, DC, 2006.
- [7] IDB. Taxes and Productivity. IDEA: Ideas for Development in the Americas, 2010, 21 (January-April): 5.
- [8] Johansson, Asa, Christopher Heady, Jens Matthias Arnold, Robert Brys, and Laura

Vartia. Taxation and Economic Growth. Working Paper 620. Economics Department, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 2008.

[9] Keen M, Lockwood B. The value added tax: Its causes and consequences [J]. *Journal of Development Economics*, 2010, 92 (2): 138-151.

[10] Moore, Mick. How Does Taxation Affect the Quality of Governance? [J]. *Tax Notes International*, 2007 (2): 79-98.

[11] Myles G D. Economic Growth and the Role of Taxation - Theory [J]. *General Information*, 2009 (7): 39-44.

[12] United Nations Millennium Project. Investing in Development: A Practical Plan to Achieve the Millennium Development Goals. New York, 2005.

[13] World Bank. Lessons of Tax Reform. Washington, DC, 1991.

# 论构建适宜的税收治理体系

## ——英国 SAO 法案的启示

莫尔学

**内容提要：**加强税务监管，促使税收应征尽征是税务部门及其员工的天职。但由于我国税制复杂、征管水平区域差异等原因，单纯突出评估检查不仅征纳效率低，且产生新的行业税负不公、区域不平等及职业道德风险。要实现税收的中性聚财目标，英国 SAO 法案基于以纳税人自我规范为先导、税企合作互助的税收治理，为我国税收现代化目标提供了参考。把纳税人作为税收治理的主角，配套改进我国税制体系、交易支付方式、减少涉税数量及程序，转换国际公共品供给渠道，是适宜税收治理的必由之路。

**关键词：**信息优势；SAO 法案；纳税人主导；电子支付

近年来，税务总局及各地在积极改革征管方式，集中表现为取消管户制、税源管理重心向强化纳税评估转移，纳税评估和税务稽查成为凸显税务主观努力程度的首要手段，但因税收引发的资源配置低效率、财富外移等矛盾日渐凸显。当前，税收主权和利益也是各国尤其是经济大国关注的焦点，跨国集团与母国和东道国的矛盾交织，国与国之间时常为税收利益剑拔弩张。税收到底怎么了？本文拟从基础层面做探讨。

### 一、国际语境中的税收风险管理

2013 年，全国税务稽查共入库税收 1 234 亿元，连续四年超千亿元，同期纳税评估更多，评查税款占总税收收入的 2% 以上，俨然成为查偷堵漏的制胜法宝。但同时，各级对评估的各项投入也可谓倾其所有。安徽省国税局集中数百人在省会常年专司评估，梅州市投入 180 万元搭建涉税信息平台，南昌县公告采购 80 万元的涉税平台。其实，凡经济税源较好的地区，省、市、县几乎都分别搭建了类似税控网络，算上运行维护费，每级花费上百万元至四五百万元不等，粗略统计全国各地投入总计超过 50 亿元。在税务当局采取这些行动的背后，映射出征税人跟

作者简介：莫尔学，资阳市国家税务局。

纳税人在缴税利益上的周旋和博弈。事实上,我国纳税人群体在避税方面的投入也不低,与节税服务密切关联的会计师事务所和税务师事务所共约 1.34 万家,从业人数超过 42 万,2014 年“两所”行业营业收入近 700 亿元,其中一半来自税收服务<sup>①</sup>。征纳双方这样如敌对国间的军备竞赛,赢家不会是其中的任何一方,而受损的则是整个国家和社会的福利。

当经济发展到一定程度、私人财富激增的时代来临,西方的纳税信仰也在迅速改变,从 20 世纪 80 年代起,富人群体与当局的税收斗争趋于白热,国家间的税收主权争斗更加激烈。部分消费者“用脚投票”永久逃避税收责任,美国富人海外逃税每年上千亿美元,瑞士则公开声明拒不向美国提供其 4.7 万富人账户信息。2008 年美国因瑞士银行协助逃税开具 7.8 亿美元罚单,同时申明将立法追究其高管刑事责任。2009 年,二十国集团会议决定将哥斯达黎加、马来西亚、菲律宾、乌拉圭、加勒比诸多岛国等列入“避税黑名单”,瑞士、卢森堡、危地马拉等 38 国被贴上“不合作灰名单”,指责税收洼地与要求生存和公平的吵闹声响彻各处。面对如潮的逃税现象,美联邦税务局长道格拉斯·舒尔曼及继任者斯蒂文·米勒挺身而出,在加强税务监管和刑事处罚上多措并举,不料被国会议员及 FBI 指责执法不公正和巨额会议开支;前者一世英名毁于一旦,后者黯然辞职以保全总统和民主党大局<sup>②</sup>,涉税矛盾复杂尖锐可见一斑。

如何破解当前征纳方相互勾连的迷局,或者说如何更好地促进各自的角色归位,英国的做法或许已经为我们打开了一扇窗。

## 二、英国 SAO 法案及其影响

众所周知,现代企业能有序运营和职业化管理,主要依赖诚信的契约传统和委托代理制度,较高的税收遵从来源于如实的会计核算。西方发达经济体看似良好的税收征管机制,一直迷幻在这种会计职业一定会真实计量的传统假定中,直到 2005 年华尔街会计造假丑闻频出<sup>③</sup>,无疑给标榜成全球最公正高效的美国税务管理当局以无情嘲讽,给同样依赖信息化和强力的税务监控及执法力度的其他各国带来巨大冲击。如果美国 SOX 法案<sup>④</sup>是为堵塞会计从业者作假,那么英国 SAO

① 2014 年年末会计师事务所 8 295 家,从业人员近 30 万,营业收入 563 亿元,税务师事务所 5 100 家,从业人数 12 万,营业收入 130 亿元。

② 舒尔曼 2008 年任联邦税务局长,2012 年副局长米勒接任。2013 年暴露俄亥俄、加利福尼亚、华盛顿等基层税务人员针对性地对“茶叶党”“爱国者”的免税申请特别审查而震惊全国,被议员达雷尔·伊萨指责政治不公,FBI 介入追查证明,米勒一直知情长期沿袭的特别审查做法;让全美哗然的还有,国税局 2010—2012 年为职工举行的会议超过 200 次,费用超过 5 000 万美元,其中仅 2010 年 8 月一次会议就花费 400 万美元。

③ 安然公司曾是美国第七大上市公司,2001 年 10 月爆发造假财务丑闻,国际第五大会计师事务所安达信深陷其中,两者都被迅速破产,高管入狱,花旗、摩根等也卷入财务欺诈数十亿美元不等。此后,美国国际、德勤等不断暴露出虚假财务信息,华尔街证券市场因此广受猜疑。

④ 针对企业高管及会计界丧失操守财务造假谋利泛滥,议员 Sarbanes, Oxley 提出对上司公司的监管从信息披露转向内部控制实质,重点是高管及咨询人士与公司间的经济行为,明确了刑事条款。

法案则径直为化解税务风险,且已立竿见影。

SAO 法案即 Senior Accounting Officer legislation 的缩写,是英国政府在 2009 年 4 月针对企业组织机构的重大立法变革。SAO 法案规定,年营业额超过 2 亿英镑或资产超过 20 亿英镑的英国公司,其高级会计专员 SAO(相当于 CFO)须尽职尽责管理企业税务风险的制度性安排,否则,税务部门将对 SAO 处以经济和声誉惩罚。其基本逻辑是:经营达到一定规模的纳税人,其内部控制应该非常完备,履职于高级会计专员岗位,理应具备高级专业水准和职业素养,因此在税收安排上应该适当且合理。一旦企业的会计安排(不一定涉及税收核算)低于规定标准,SAO 将为此承担个人责任,每次处罚金 5 000 英镑;若未能做到相关税收遵从,个人和公司还会遭到进一步罚款。

SAO 法案解决税务风险的思路基于首先完备内部会计控制,要求 SAO 明确表态其所在公司是否采取了适当的税务会计安排。当公司与英国税务海关总署 HMRC 签订合作遵从协议,就要着力提升数据和信息管理能力,更有效地管理税收事务,从而为获得较低等级风险排序打下基础,当局则会根据企业履行协议情况而降低税务审计比率,纳税人以较少的遵从投入换取“增效节约”。2009 年英国政府推出《银行业税务实践准则》,2010 年年初排名全英前 15 位的银行只有 4 家采纳。在当局的压力下,同年 11 月底这 15 家银行一致采纳了《银行业税务实践准则》。目前,英国越来越多的大企业和高层人士意识到,税务风险的管理主体在企业,合理、透明、公平是实现事前税收遵从合作的基础。税法不可能穷尽所有情形,税务当局不可能查实所有的税收不遵从,但违法行为即使为很小的查获概率,对已签订协议企业打击也将是极其严厉的。SAO 法案鼓励纳税人对模棱两可的税务事项与 CRMs 充分沟通,但绝不容忍纳税人隐蔽重要信息、疏于职守、屡错屡犯等,目的是确保 SAO 在主观上以税收遵从为目标、在行动上积极作为,从内生机制上达到税收合作遵从的目的。

虽然评价 SAO 法案的根本性成效还为时尚早,但基于纳税人自身加强税收内部控制、强化关键人物的责任义务、畅通税企沟通谈判和专人服务,以及树立纳税人税收道德取向等,无疑给当前普遍对立的处境带来启迪。

### 三、拐点:向左还是向右——税务管理介入的起点抉择

笔者一直以为,税收是文明的产物,它既是产出的物质财富有所富余的一种体现方式,也是人们为共同且更高的整体福利所做的一致选择。1951 年,我国税收仅为 125 亿元,1978 年为 1 132 亿元,2000 年达到 13 395 亿元,2014 年已超过 10 万亿元;而美国税收在 1978 年为 4 848 亿美元,2000 年达到 22 028 亿美元,2015 年大约为 3 万亿美元。税收的巨幅增长,不仅体现了财富迅速壮大,客观上也促进了社会经济的持续良性发展,税收为人们总体福利及未来预期提供了信心。

那么,税收征管的效力到底有多大?从历史的角度来看,每一时期的税收征管都有不断趋于复杂和增强控制的趋势。古埃及的税务抄写员,把任何能够作为

征税对象的东西都抄录计税,结果“埃及的征税官像大海的沙子一样不计其数”。在我国封建王朝的经济衰败时期,一方面纳税人举步维艰;另一方面政府亟须税收增加,导致征税人数量仿佛超过了有能力纳税的人数。在当前的税务管理中,虽然征税人的行为更加规范,但征税手段和技术却更趋复杂。强大的税务组织体系、现代的技术装备、举国家政权机关之全力进行征税,是当代各发达经济国家的共同特征。政府、议会、法院以维护社会正义的名义,审慎地盯紧纳税人,一旦有税收不遵从,即使是潜在的或不确定的,都会不约而同地合力制服。税务部门的主观努力可能会促使纳税人如实申报缴税,但对税收总收入贡献极为有限。如果我们换一种方式,把投入到税务部门的控税预算放在促使纳税人便捷地缴税、增强企业内部控制上,投入产出应该会更优、效果更有保障。

目前中国的征税人员无疑是世界上最多的,如果征税效率用人均管户、人均征税额,或税收征纳成本来换算评价,那么我国的效率明显落后于发达国家。近二十年来税收制度和征管方式的变革,目标集中定位在征收更多的税收,提供源源不断的财力,为政府和国家机关能够更直接、更透彻地参与社会经济活动提供服务。换个角度看,政府可以为增强税务机关的征税能力给予财力、人力和制度及决策的支持,如金税工程、税收法律制定及修订等。各地也争相推陈出新,政府控税信息平台、税收征管评查联动、国税地税警察联合办案打击、税负预警管理、以票控税、税收分类专业化管理等。这些无不体现出对税务一方赋予无限的权力,如规则制定权、解释权、武器装备权、集体护卫等。纳税人则分割成散而小的个体,被全面防备,仿佛纳税人天生是恶,需要时时提防、处处击打,所有纳税人都被整齐划一地视作坏分子,树立了在想象中征纳矛盾的对立面。

如何评判这种剪不断理还乱的税收领域乱象?笔者不能妄断是非,毕竟政府有征税权,税务尽职征税也是必须之义。殊不知当征税方使出十八般武艺,纳税人同样会亦步亦趋、盔甲满身,结果是双方花费许多,肥了一旁呐喊助兴的一群群金税服务商和税收策划师,耗费巨额社会财富却没有提升社会整体福利,带来的只有效用净损失。税收到底怎么了?问题的根源还得回来看出发的起点,只有起步的方向走反了,才会陷入不仅理不出问题头绪而且越来越复杂的境地。

让我们来重温历史上成功的税收,西周由孔子公平思想发展出“什一税”,孟子由民贵君轻衍生出“井田制”等。古希腊的自愿捐税制和包税制成就了灿烂文明;弗雷德里克大帝接过大臣们逐次传给他的冰<sup>①</sup>,体悟到帝国大部分税收都被政府的官僚机构消耗了,用普遍征税让德国在18世纪崛起;伊丽莎白取消纳税申报时宣誓,以欧洲最低税负促使人们自愿纳税,并吞掉西班牙劫获的一船白银,在

<sup>①</sup> 弗雷德里克在内阁会上责问大臣们,为什么国民缴了如此多的税而国库还如此空虚?财政大臣委婉地请侍者送来一大块冰,递给离大帝最远的大臣手里,再请大臣们依次传递,最后到大帝手里时只剩下一双湿手。