

税收成本问题研究

魏涛 编著

天津出版传媒集团
 天津科学技术出版社

税收成本问题研究

魏 涛 编著

天津出版传媒集团



天津科学技术出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收成本问题研究 / 魏涛编著. -- 天津 : 天津科学技术出版社, 2017. 5

ISBN 978-7-5576-2942-7

I. ①税… II. ①魏… III. ①税收管理—成本分析—研究—中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第100034号

责任编辑: 方 艳

天津出版传媒集团

 天津科学技术出版社出版

出版人: 蔡 颢

天津市西康路35号 邮编 300051

电话: (022) 23332695 (编辑室)

网址: www.tjkjcs.com.cn

新华书店经销

北京厚诚则铭印刷科技有限公司印刷

开本 787×1092 1/32 印张 5.5 字数 110 500

2017年5月第1版第1次印刷

定价: 20.00元

作者简介

魏涛，男，黑龙江省哈尔滨市人，毕业于哈尔滨工业大学管理学院，公共管理硕士。长期从事税收工作，曾在《经济管理》《教育》等国家级刊物发表过多篇税收工作相关的论文。现为黑龙江省哈尔滨经济技术开发区国税局纪检组组长。

前 言

我国自1994年进行税制改革以来，税收收入逐年提升，增幅较大，为各级政府发展经济提供了充足的财力保障，也保障了我国经济的飞速发展。与经济发展相悖，财税体制的改革相对滞后，使得税收的征纳成本及经济、社会成本也有大幅提高，弱化了税收对经济的调控职能。在当前经济增长面临较大下行压力的背景下，如何进行税制优化，有效降低征纳成本，主动“调结构，促转型”，成为深化财税体制改革、促进经济发展的关键。本书对税收成本问题进行深层次研究，符合当前形势，具有较高的理论意义及实践价值。

目 录

第一章 绪论	1
第一节 税收成本问题研究的背景	1
第二节 税收成本问题的基本概念	3
第三节 国内外对税收成本研究的现状	10
第二章 税收成本的基本理论	21
第一节 税收成本的内涵和结构	21
第二节 税收征纳成本与经济成本和社会成本的关系 ..	32
第三节 税收成本对税收职能的影响	35
第四节 税收成本影响因素的制度经济学分析	39
第三章 国内税收征纳成本以及影响因素	44
第一节 国内税收征纳成本概述	44
第二节 国内税收征税成本现状	48
第三节 国内税收纳税成本现状	52
第四节 影响我国税收征纳成本的因素分析	55
第四章 我国税收经济成本及其影响因素	78
第一节 我国税收经济成本概述	78
第二节 我国税收经济成本的主要影响因素	81
第三节 我国税收经济成本的实证分析	86
第五章 我国税收社会成本及其影响因素	91

第一节 我国税收社会成本概述	91
第二节 我国税收社会成本的综合指标	96
第三节 我国税收社会成本的主要影响因素	99
第六章 税收成本管理的国际经验和借鉴	106
第一节 发达国家税收管理的先进经验借鉴	106
第二节 发达国家税收管理经验对中国的启示	120
第七章 我国控制税收成本的政策建议	126
第一节 控制税收成本的基本原则	126
第二节 控制征税成本的主要措施	131
第三节 控制纳税成本的主要措施	141
第四节 控制税收经济成本和社会成本的主要措施	150
第八章 结论与展望	154
第一节 主要结论	154
第二节 主要创新	156
第三节 有待进一步研究的问题	158
参考文献	159

第一章 绪论

第一节 税收成本问题研究的背景

改革开放以来，随着我国经济的飞速发展，税收收入也有了大幅增长，增速连年超越GDP的增长幅度。学术界对税收收入的增长十分关注，也出现了许多优秀的理论研究成果，但与之相对应的，对于税收成本攀升的问题，对于税收成本问题的研究，却并不多见。

首先，从税收征收管理的角度来看，我国的税收征收成本一直在伴随税收收入的增长而不断攀升。在第十一届全国人大常委会第四次会议上，审计署审计长刘家义所做的《关于2007年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》中指出，我国的税务部门不仅人员支出水平较高、办公用房面积超标，而且招待费、会议费、培训费和出国费等费用均处于较高水平。根据世界经合组织2006年发布的报告，美国税收征收成本与税收收入占比为0.56%，英国占比为0.97%，澳大利亚占比为0.78%。而我国，据2007年《中国税务报》的一份调查统计显示，税收征收成本与征收总额比重为5%~6%，远超上述发达国家。从税务人员的人均征税额来看，美国的税务机关工作人员大约为12万，年征税额为1万多亿美元，人均征税额近1 000万美元；日本税务部门的工作人员约9万人，年

征税总额相当于我国的10倍，人均征税额为11.1亿元，而我国税务部门的工作人员将近百万，2003年人均征税额却只有250万元人民币。此外，世界银行2006年发布的一份报告也显示，在175个受调查国家（地区）中，中国的纳税成本高居第八位。非常明显，我国税收征收成本已经处在较高的水平。

其次，在纳税人的角度来看，税收遵从的成本也在持续攀升，且并不均衡，大型企业的遵从成本小于小微企业。2014年3月发布的北京国家会计学院与光大银行共同研究的《中小企业税收发展报告》显示，在我国的小微企业中，税收遵从成本在5万以下的占37.91%，在5万到10万元的占36.38%，在10万到20万元的占13.07%，在20万以上的占12.64%，其中还不包括纳税人所承担的心理成本。

在征纳成本之外，我国的税制结构也给经济运行带来了不小的影响。纳税人的行为因为税制要素设计上存在的问题而发生“偏差”，给我国经济运行带来超额负担。比如，从流转税上看，因为对劳务和货物征税方法不同，而对纳税人在实际运营中产生不平等；另外，税收优惠政策的设定，也在一定程度上使不同企业缺乏公平竞争的环境。这种种因素也导致税收经济成本增加。

随着我国财税管理体制改革的不断深入，税收成本也出现不断攀升的趋势。营业税改征增值税的全面推开不仅增加了税务部门的征收成本，也增加了个别行业的税收遵从成本；同时因为我国税法层级低致使积累了大量的行政文件，也无形中加重了税收的经济成本。

目前，我国复杂的税制体系让税收的征纳双方成本以

及税收的经济成本都在不断提升，税收管理体制及技术的滞后、税务机构设置的繁杂性及税务人员庞大的规模也降低了税制的效率，但这些问题并没有引起学者和决策者的足够关注，税收成本的官方统计数据以及相关研究尚有年久欠缺，相关人员更加注重税收要素的制度及税收政策实施等问题，在一定程度上忽视了对税收成本变化的研究，使这一问题在税收领域的研究中成为一个较薄弱的环节。

第二节 税收成本问题的基本概念

一、税收成本

税收成本是和税收效率紧密相连的一对概念，研究税收成本问题离不开税收效率。一般而言，税收效率是税收在履行其职能的过程中的成本与收益的对比。在税收效率这一简单的定义中，“收益”的含义不仅仅是税收收入，同时也包括税收制度及税收政策的实施效果。简言之，就是政府征税实现预期目标的程度。

“成本”一词则包含了从税收的立法、征收到政策目标的实现整个过程的有形和无形的耗费。结合上述成本和收益的含义，税收效率便可以得到大致的衡量：耗费的成本越少、获得的收益越多，税收的效率就越高；反之，耗费的成本越多，获取的收益越少，税收的效率就越低。在对于税收效率的分析中，税收是否充分地履行了组织财政收入、调节分配、熨平经济等职能（收益）固然重要，但是，税收职能的发挥不可能是空中楼阁，它必然需要付出相应的成本。在

税收立法、征管直至税收职能完全发挥的整个过程中，或者说，在政府获取税收“收益”的过程中，成本的高低至关重要。就税收组织财政收入的职能而言，税务机关征税过程中所耗费的人力、财力、物力（成本）与征收的税收收入（收益）的比较，可以鲜明地显示税收征管的效率；就税收调节收入分配、熨平经济的职能而言，为了实现特定的经济和社会目标，特定的税收政策耗费了多少有形和无形的成本，也是衡量税收效率的重要指标。更为重要的是，对于税收的某一项职能而言，其实现耗费了多少人财物、给社会经济生活带来了何种影响，这些有形的、无形的成本，都是税收政策决策者必须考虑的因素，否则，一种税收制度、一项税收政策的实施便有可能事倍功半，甚至得不偿失（税收的低效率）。

但是，在现实生活中，人们关注税收的效率，更多地 will 目光专注于税收效果（收益），对于税收成本的关注则相对较少。这一方面是因为，对于那些可以用货币计量的、有形的税收成本来说，大多由政府预算进行约束。严格的政府预算程序可以在一定程度上保证这部分成本的合理性。另一方面，由于税收各类成本的性质、结构各异，在税收征管以及税收政策执行过程中，有一部分成本往往很难进行准确的计量，而且，这部分成本往往很难被人发现并给予足够的关注。但毫无疑问，税收成本对税收效率的影响非常重要，甚至可以说，税收成本是税收效率研究中最为核心的内容。

对于税收成本的研究而言，一般来说，可以根据性质、作用机制以及作用对象的不同，将其划分为征税成本、纳税

成本和经济成本三大类。这三大类成本可以用于衡量税收不同职能的实施情况，因而可以用来衡量特定税制、特定税收政策的效率。

二、征税成本

从较为宽泛的意义来讲，征税成本是指国家为实现税收的各项职能而耗费的各项费用。在这里，将征税成本的主体定位于国家，是为了将“征税成本”的概念与“税务机关征税的成本”区别开来。一直以来，很多研究者将征税成本的概念局限于税务机关（或者其他政府部门）在征收税款过程中所发生的直接耗费。这种理解并没有涵盖税收制度和税收政策从形成、实施到税收职能完成的整个过程，因此，征税成本的定义更需要站在“国家”这个更为广阔的角度来理解，而不能仅仅局限于“政府”：在现代法治国家的治理体系内，一般将包括税收在内的诸多事项的立法权交由民众的代议机构（议会或者人大），而税法的实施（征税过程）则由政府相关职能部门来完成。从这个角度看，税务机关或者其他政府部门在征税过程中发生的直接耗费并不能涵盖税收立法过程中的各种耗费，而从“国家”层面则可以更为完整地理解征税成本的含义。

据此，税收成本可以被划分为立法成本和征管成本两类。税收立法成本是指立法机构与为了制定和确立税收法律规范而发生的各类有形和无形的耗费。在大多数国家，税收的立法都是一个程序繁杂、艰难博弈的过程。立法机构为了满足政府机构正常运转的财力需求、为了利用税收实现特定

的经济和社会目标，需要制定一部部税收的“良法”，这实际上是一个科学研究和合理决策的过程。在这个过程中，既需要投入大量的现代科学技术知识，也需要进行深入、详尽的调查研究。显然，这需要耗费一定的人力财力和物力，即产生税收立法的直接成本。与此同时，税收立法过程还会伴随一定的无形成本：税收制度和税收政策的制定和选择实际上是决策者在多大程度上“藏富于民”或“与民争利”上做出的抉择，因此，这一过程必然存在不同利益集团不同观点和诉求的冲突，也必然存在着艰难的博弈过程。这种博弈过程虽然必要，但却会带来额外的成本。这些成本既包括一定的有形成本，也包括程序拖沓、时间滞后、机会成本等难以衡量的无形成本，如果博弈的最后不能达成一致意见，这些成本就还有可能成为沉没成本。在税收立法程序之后，便是税法的实施阶段。在这一阶段，税务机关或其他政府机关便开始按照税收法律的规定开展税收的征管工作。税收的征管过程，也可以称为税法的实施过程，是税收职能得以发挥的关键环节，需要耗费大量的人力、财力、物力，这就形成了税收的征管成本（也被称为税收的执行成本）。税收的征管成本和税收的立法成本一起，形成了全部的征税成本。

三、纳税成本

作为税收成本研究的重要内容，纳税成本与征税成本的主要区别就在于：主体不同。征税成本主要针对国家而言，而纳税成本则主要是指纳税人在履行纳税义务过程中所发生的各类资源耗费。在西方文献中，纳税成本往往也被称为

“遵从成本”（compliance costs）。纳税人要正确履行纳税义务，首先需要了解税法，并且根据税法的规定办理税务登记、填写纳税申报表并准备相应的业务和财务资料，按照税法规定的期限进行纳税申报并且缴纳税款。此外，纳税人为准确履行纳税义务，还有可能聘请税务代理；税务机关为监督纳税人履行纳税义务的情况，还有可能对纳税人进行税务检查，一旦发现违法行为，还要进行税务处罚。上述所有为履行纳税义务、由纳税人承担的资源耗费，都属于纳税成本的范畴。可见，纳税成本涵盖了纳税人从最初的了解税法到按期进行纳税申报、缴纳税款直至接受税务检查和处罚的整个过程所耗费的资源。在这一过程中，税法本身的繁杂程度、税收政策的变化、税务机关服务的水平等因素都影响着纳税人在了解和熟悉税法阶段的成本，而税收征管相关法律完善程度与繁简程度、税收管理的体制和制度安排、税务人员的业务素质等因素都影响着纳税人在纳税申报、税款缴纳阶段的成本，而关于税务稽查的制度安排、稽查人员素质以及税务处罚规定等因素则影响着纳税人在纳税义务完成后的成本。

关于纳税成本的概念，有两点需要说明的问题：一是对于这一概念的理解主要是从纳税的直接成本这一较为狭义的角度而言，不包括纳税人直接缴纳的税款。从广义的角度看，纳税人因缴纳税款而承担的税负本身就形成了其直接的成本。但是，一方面，纳税人缴纳税款的多少、税负的高低主要是由决策者根据国情制定的，是国家进行税收决策的结果，因此，在纳税成本研究中，其很少受到其他因素影响；另

一方面，由于纳税人直接承担税负往往会引起其生产经营行为的变化，进而会对经济运行带来影响，因此，这部分成本与税收的经济成本紧密相连。为了避免带来引起混淆，在纳税成本研究中，这部分成本往往不被列入。

二是纳税成本的概念不仅是税收成本的重要内容，而且与大部分国家税收管理的一个主要目标有着紧密的联系：税收遵从度（tax compliance）。在大部分市场经济国家中，提高纳税人的税收遵从度已经成为其税务管理的主要目标。围绕着这一目标，许多国家都采取了一系列措施来降低纳税人的纳税成本。因此，降低纳税成本的意义与降低征税成本的意义有着非常大的不同：降低纳税成本的意义更主要的在于提高纳税人的税收遵从度，而降低征税成本的意义则主要在于提高税收征管和税制运行的效率——尽管二者的功能互有交叉。

四、经济成本

与征税成本和纳税成本强调实际发生的资源耗费不同，税收的经济成本更多地被用于税收对经济的理论分析中。根据经典的经济学理论，税收的经济成本是指政府的征税行为给经济效益带来的损失，也被称为税收的“超额负担”（Excess Burden）。这种超额负担之所以会产生，是因为政府的征税行为给作为经济主体的纳税人带来直接的“税负之痛”，这会导致经济主体生产或消费行为的转变，从而使经济均衡点偏离最优状态，形成经济的扭曲，导致经济效益的损失。按照经济学的基本原理，政府的征税行为至少会对经

济主体产生两个方面的效应：一是替代效应——对特定商品征税使得这种商品的价格升高，作为征税行为的必然反应，理性的消费者会减少对这种商品的消费、更多消费其他商品，生产者也会减少这种商品的生产、更多生产其他未征税的商品。在这种情况下，生产者和消费者的行为都发生了改变。二是收入效用——政府的征税行为导致了经济主体可支配收入的减少，这会减少社会的消费水平。替代效应和收入效应的联合作用，加之由税收引发的其他作用，使得经济主体的生产经营决策及消费决策都发生了变化，其结果便是：整体经济的均衡状态发生了变化，偏离了最优状态，从而导致了超额负担的出现。

事实上，正是由于税收经济成本的作用机制，税收往往被当作是政府熨平经济、调节收入分配、维护经济和社会稳定的重要工具。但是，税收这种工具的使用，往往伴随着一定的“副作用”：在帮助政府实现政策意图的同时，作为政策工具的税收也可能带来一定的负面影响。比如，对房地产征税的行为在实现政府调整居民财产分配、抑制房价等政策意图的同时，也有可能对房地产市场乃至整体经济带来难以估量的影响。税收政策的这些负面影响正是税收经济成本的体现。几乎每一个国家在制定税收政策时，都会在其经济成本及其收益（特定政策的效果）间进行权衡，以防“丢了西瓜捡芝麻”。正因如此，税收的经济成本研究才显得异常重要。

第三节 国内外对税收成本研究的现状

一、国内研究状况

1. 税收成本的内涵和外延

新中国成立以来，由于“非税理论”理念的影响，我国在税收成本研究上一直处在空白状态下。直到20世纪90年代，随着新的税收制度逐步建立和发展，税收成本研究逐渐进入国内学者的视野。然而，在初级研究中，国内学者仅关注税收成本的一部分，随着我国税收制度的成熟，税收的增加，国内学者对税收成本的内涵和内涵研究的延伸也在扩大。具体来说，税费不仅包括征税机关的费用，还包括纳税人的税费成本。安华在其研究中进一步扩大税费的意义，指出税收征管成本不是税费的全部内容，政府税收广泛收费成本也应包括制定税法的成本，税法缺失的成本及税收社会成本。

对于税收成本的内涵和延伸，一些国内学者从不同的角度做出了研究。例如，李大明和胡荣桂根据不同的成本形式，将其分为隐性和显性成本，他们认为征税的隐性成本是由于税务机关放弃纳税人的一部分管理或纳税人逃税导致机会成本造成的税收损失。庞凤喜从立法角度划分税收成本为立法成本、征收成本、查处成本三方面。顾露华从税务机关的角度出发，在不同主体成本的基础上，对税收成本分为直接费用（税务机关费用）和间接费用（税务部门外的政府部