



贵州财经大学经济学研究文库

中国现代纳税服务体系研究

楚文海 / 著

中国社会科学出版社



贵州财经大学经济研究文库

中国现代纳税服务体系研究

楚文海 / 著

中国社会科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国现代纳税服务体系研究/楚文海著. —北京: 中国社会科学出版社, 2017. 12

ISBN 978 - 7 - 5203 - 1870 - 9

I. ①中… II. ①楚… III. ①纳税—税收管理—研究—中国
IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 320802 号

出 版 人	赵剑英
责任编辑	卢小生
责任校对	周晓东
责任印制	王 超
出 版	中国社会科学出版社
社 址	北京鼓楼西大街甲 158 号
邮 编	100720
网 址	http: //www. csspw. cn
发 行 部	010 - 84083685
门 市 部	010 - 84029450
经 销	新华书店及其他书店
印 刷	北京明恒达印务有限公司
装 订	廊坊市广阳区广增装订厂
版 次	2017 年 12 月第 1 版
印 次	2017 年 12 月第 1 次印刷
开 本	710 × 1000 1/16
印 张	14. 25
插 页	2
字 数	211 千字
定 价	58. 00 元

凡购买中国社会科学出版社图书, 如有质量问题请与本社营销中心联系调换
电话: 010 - 84083683

版权所有 侵权必究

摘 要

自20世纪50年代中期美国联邦税务局开始实行第一个正式的帮助纳税人的计划至今,纳税服务已经从一种单纯为节约征管成本出发采取的措施,发展成为世界许多国家税务工作的重要内容和主要形式。各国通过设立专门机构、建立各项制度等多种方式,为纳税人提供持续、公正、便捷、高效的服务。在我国,纳税服务同样经历了从无到有,再到近年来快速发展的历程。

近年来,国内学者针对纳税服务开展了大量的研究和探索,取得了大批理论研究成果。在税务管理实践中,税务部门已经建立了自上而下的纳税服务管理体系,制定了《全国税务机关纳税服务工作规范》,开发了纳税服务工作平台,开展了卓有成效的工作。但是,在理论研究方面,归纳和总结国外先进经验的研究较多,而结合我国当前和未来社会经济发展特点的成果较少,有关纳税服务的理论内涵及其理论体系也尚待深入研究和完善。在实践中,纳税服务还有待进一步系统化、精细化、专业化,纳税服务作为税务机关面向社会提供的一类服务,其在社会主义法治建设和社会治理现代化进程中的作用、目标、任务还有待进一步明确。

鉴于此,本书在前人研究的基础上,结合我国国情和发展需要,分别对纳税服务的理论内涵以及如何构建中国现代纳税服务体系两个方面进行了较为系统的研究。

在理论方面,本书循着政治学、法学、经济学和管理学的逻辑关系,对纳税服务的本质内涵进行了较为深入的探索,建立了一个相对较为规范、完整的纳税服务的理论体系框架。

政治学意义上的纳税服务,就国家的角度而言,体现了国家行使

征税权的方式的正当性,即国家的征税权不仅应在来源和使用方面获得人民对其正当性的认可,而且在其运用方式上也应符合正当性的要求,以此约束国家权力的无限扩张。从纳税人的角度来看,体现着纳税人权利在国家政治制度安排中的地位与作用,并得以确认其正当性。

但政治学视角下的正当性只是一种定性判断,缺乏准确衡量和裁度的依据及标准,因此,需要用法律形式对国家与人民之间在税收法律关系中的权利和义务进行明确划分,并通过相应的司法、执法制度和机构对纳税人的法定权利予以充分的保障。这就是法学意义上的纳税服务内涵。

然而,“权利”又作何解?“权”是法定可作为的行为,但纳税人依法行使“权”的动机何在?从理性经济人假设出发,不难解释为:“权”的行使是受“利”的驱动。在经济学理论视角下,纳税人在税收经济关系中的“利”,除法定税收之外,主要就是由纳税人、社会和政府分担的税收成本。如果能够通过提高税收征管效率和质量,使其中任何一方所承担的税收成本有所降低而又不会使其他各方的税收成本负担加重,即为一种帕累托改进,这是经济学意义上的纳税服务的基本内涵。

但是,税收征管效率和质量应该如何改进?这是一个管理学领域的问题。税收效率和质量改进,是在一个现实的税收制度体系内进行的,因此,税收制度安排是否与经济社会的现实需要和未来发展相适应,就成为决定税收效率的关键因素。与此同时,税制的执行模式是否适合于国情,也是影响税收效率的主要因素。在当代中国这一宏观背景下,建立和完善服务型政府框架内的税收征管体系,通过服务手段促进纳税遵从,提高税收征管质量和效率,保障纳税人合法权利,实现税收管理的目标,就是当代中国语境下的纳税服务的管理学内涵。

在实践方面,本书基于以上纳税服务理论框架,通过对国外纳税服务体系的分析、借鉴和对我国现实国情的研究,提出了建设包括制度体系、管理模式和信息化平台在内的中国现代纳税服务体系的框架构想。

关于纳税服务的制度建设,笔者认为,税收入宪和税收立法(包括税收基本法的立法)是整个税收制度的根本支柱和基本前提,否则

纳税人权利就无所依归,纳税服务也就失去了目标和意义。法律体系建设,还包括相应的司法和执法体系,特别是在税收法治原则下,税收执法的程序合法性应在此体系中得到体现。

在税收法律体系相对完善的前提下,基于我国社会主义市场经济的现状和发展需要,还应建立与之相适应的、服务于公共财政目标的、体现服务型政府职能的税收管理模式。在此模式下,以税务部门为主、社会服务机构为补充的纳税服务体系通过提供服务的形式达成税收管理的目标。

在现代信息技术条件下,纳税服务的开展所依托的,是以税收征管信息系统为主干,借助现代信息媒介平台和技术手段,在深度和广度方面适当延伸的一个信息化的服务平台。基于对税收信息化发展趋势的判断,包括税收征管信息系统在内的纳税服务平台,未来将成为电子政府的一个部分,并以提供专业化的纳税服务为其主要的外部功能特征。在技术路线方面,围绕涉税数据的“大集中”,应以发展数据仓库引擎、数据分析引擎和税收业务引擎等核心技术为重点,高度专业化的数据利用将是这一阶段税务部门与其他各部门信息化的主要特征,并推动全社会的信息化过程走向成熟。

由于笔者知识结构和研究能力的局限,以及中国特色的市场经济在形成过程中的特征不确定性,造成对税收制度特征的分析有可能与实际情况有一定误差,进而导致所提出的纳税服务发展战略的缜密性问题。同时,由于转轨时期中国社会、政治问题的约束,可能造成本书的理论分析有意无意地存在假设前提。

本书的内容比较丰富,各章都涉及中国现代纳税服务所面临的重大理论问题和实践发展方向,都可以进行深入而细致的分析和研究。由于国内在纳税服务战略及其与中国税收制度的互动方面,缺乏成体系的研究和分析,因此,本书只是起到提出一个概念和框架的作用。对于本书中所提出的问题和解决方法,包括纳税服务的理论框架和中国现代纳税服务体系框架方面,都存在大量可以继续深入研究的方面。

关键词: 纳税服务体系; 税收成本; 信息化

目 录

第一章 绪论	1
第一节 研究目的与研究对象	1
第二节 立论基础与研究方法	3
一 立论基础	3
二 研究方法	6
第三节 研究方案	7
一 结构安排	7
二 研究中需要突破的难题	8
第四节 纳税服务研究综述	8
一 国外理论研究	8
二 国内理论研究	10
第二章 纳税服务的理论框架	14
第一节 纳税服务的政治学内涵	15
一 社会契约论	15
二 自由至上主义	17
三 整体主义理论	18
四 本书的观点	20
第二节 纳税服务的法学内涵	23
一 税收法律关系学说	23
二 税收法定主义	25
三 法律援助	27

四	本书的观点	30
第三节	纳税服务的经济学内涵	33
一	从公共财政理论视角看纳税服务	33
二	最优税收理论视角下的纳税服务	37
三	税收成本理论	38
四	交易费用理论	39
五	本书的观点	39
第四节	纳税服务的管理学内涵	44
一	官僚制理论	46
二	公共管理理论	46
三	纳税遵从理论	47
四	本书的观点	48
第三章	国外纳税服务体系	49
第一节	制度体系	49
一	纳税人权利的立法保护	49
二	税收司法体系	54
三	税收执法体系	59
第二节	管理模式	62
一	管理模式变迁	62
二	管理理念变迁	64
三	税务机构重组	65
四	税务行政系统管理模式	66
五	纳税人服务宪章和标准	68
第三节	社会服务体系	70
一	税务中介制度	70
二	非营利性社会服务组织	73
第四节	技术体系	74
一	国外纳税服务技术体系概述	74
二	美国国税局的信息化经验借鉴	78

第四章 我国纳税服务发展现状分析	82
第一节 我国纳税服务发展概述	82
一 宏观经济环境变迁与纳税服务的产生和发展	82
二 我国纳税服务工作的现状	86
三 我国纳税服务工作存在的问题和不足	91
第二节 从税收成本角度看我国现行税制	93
一 税收成本概述	93
二 部分工业行业商品税税收超额负担测算	94
三 我国税收遵从成本的现有研究成果	102
四 我国税收征收成本分析	105
第三节 中国国情对纳税服务提出的要求	108
第四节 中国现代纳税服务体系框架及其实现路径	112
第五章 现代纳税服务体系的制度框架	115
第一节 税收入宪	115
第二节 税收立法	118
一 我国税收立法现状和存在的问题	118
二 我国税收立法改革的建议	121
第三节 税收司法	123
一 我国纳税人权利司法保障存在的问题	123
二 改革我国税收司法体系的建议	125
第四节 税收执法	129
一 我国税收执法体系现状及存在的问题	129
二 建议	130
第六章 现代纳税服务体系的管理模式	133
第一节 纳税服务职能的发展	133
一 我国政府职能的转变	133
二 税务工作形式和内涵的变化	135

三	税收管理和纳税服务关系辨析	136
第二节	纳税服务组织变革	139
一	信息技术影响组织变革理论	139
二	组织模式变革模型	141
三	组织变革路径	142
四	本书的观点	143
第三节	纳税服务主体多元化	144
一	税务中介概述	144
二	我国税务中介行业存在的问题	146
三	税务中介业的产生和发展是现代社会经济 发展的客观必然	149
四	关于完善我国税务中介制度的构想	151
第四节	纳税服务体系的系统集成	153
一	系统论概述	153
二	系统论视角下的纳税服务体系	154
三	对纳税服务体系集成导致服务模式演化的分析	156
第五节	纳税服务体系的构建路径	159
一	路径依赖理论概述	159
二	路径依赖理论对我国发票监管体系的实证分析	161
三	我国纳税服务模式的变迁路径探讨	164
第七章	基于现代信息技术的纳税服务平台	167
第一节	税收信息化的未来发展	167
一	对中国信息化发展趋势的理论分析	167
二	税收信息化对税收业务的影响分析	169
三	“大集中”完成之后面临的几个课题	171
四	目标和前景	174
第二节	纳税服务与税收信息系统的关系	175
第三节	现代纳税服务平台的安全性	177
一	保障税收信息系统安全的根本目的	178

二	税收信息安全功能边界	178
三	应对重大突发事件的措施	179
四	日常业务中的安全机制	183
第四节	现代纳税服务平台的基本特征和功能	184
一	基本特征	184
二	基本功能	187
第五节	现代纳税服务平台的核心技术路线	190
一	数据仓库引擎	191
二	数据分析引擎	194
三	税收业务处理引擎	196
结 语		199
参考文献		202
后 记		214

第一章 绪论

第一节 研究目的与研究对象

纳税服务的概念最早出现在 20 世纪 50 年代的美国,60 年代初,纳税服务在世界范围内被广泛推广。许多国家设立专门机构,建立各项制度,采取多种手段,通过各种渠道为纳税人提供持续、公正、便捷、高效的服务。在我国,纳税服务同样经历了从无到有,再到近些年来快速发展的历程。

近年来,纳税服务成为国内财政学研究的热点之一,学者基于不同的理论视角开展了大量的研究和探索,取得了大批理论研究成果。在纳税服务实践领域,税务部门已经建立了自上而下的比较完整的纳税服务组织体系,制定并颁布了以《纳税服务工作规范》为代表的纳税服务工作制度,开发应用了纳税服务工作平台,开展了卓有成效的工作。然而,在理论研究方面,结合我国当前和未来社会经济发展特点的研究较少,有关纳税服务的理论内涵及其理论体系也尚待进一步深入研究和完善。在实践中,纳税服务制度建设需要进一步系统化;纳税服务管理需要进一步精细化;纳税服务措施需要进一步专业化;纳税服务业务还需要进一步与税收征管业务深度融合;纳税服务在社会主义法治建设和社会治理现代化进程中的作用、目标、任务需要进一步明确。

因此,本书立足于理论探索的角度,面向指导实践的需要,拟对如下问题进行研究:

首先,税收是与国家相伴相生的,国家的历史有多长,税收的历史就有多长。然而,在这数千年的税收发展史上,为什么直到最近数十年才出现了纳税服务这个概念和现象?是什么样的政治、经济、社会背景孕育和产生了纳税服务?它的出现和发展是税收现象在人类社会发展历程中的一个偶然事件还是必然趋势?

其次,纳税服务自身的历史并不长久,相对于税收活动的其他一些方面而言,可谓是新生事物,但纳税服务在相对较短的时间内迅速发展成为税收工作的一个重要方面(在某些国家、某种意义上甚至成为税收工作的主要内容)却是有目共睹的事实。那么,是什么力量在推动纳税服务的发展、演变?在税收体系的内部,是否存在某些发展的障碍需要克服从而为纳税服务提供了内在的动力?税收和与之相联系的各个方面(如国家、公民、政府等)及相关的各种因素(如所有制结构、经济体制等)之间是否存在一些矛盾、冲突需要解决,因而为纳税服务提供了来自外部的需求?

更进一步地,税收作为人类社会发展到一定历史阶段的产物,必然受到相应历史时期经济社会各个方面的共同影响和制约,这些因素的总和就构成了税收发展的条件。如果其中确实蕴含了促使纳税服务产生和发展的必然因素的话,从政治学、经济学、法学、管理学等不同的角度对这些条件进行观察和分析,是否可以得出纳税服务的理论内涵体系,归纳出纳税服务自身发展所遵循的某些内在逻辑,并由此构建出一个纳税服务的理论体系框架?

再回到我国当前的社会现实,我国从计划经济体制转变为市场经济体制,市场取代政府成为资源配置的主体,政府参与收入分配已不再是公有制经济内部的资源配置问题,而是不同产权主体之间的利益分配问题。同时,我国目前的所有制结构既不同于计划经济时代,也不同于西方各国,政府还不能像西方自由市场经济国家的政府那样完全置身于市场竞争之外,仍然承担着管理大量国有经济的职能。作为政府参与资源配置和收入分配主要工具的税收制度需要顺应经济体制的转变而调整其自身的内容、职能和作用机制,这是当代中国意义上的税收制度现代化的主要命题之一。这样一个具有鲜明中国特色的社

会经济背景构成了我国的税收制度存在和发展的现实条件,在这个现实背景之下,如何理性、客观地看待纳税服务?纳税服务的目标是什么?实施纳税服务的途径和依据是什么?评价纳税服务质量的客观标准是什么?如何建立纳税服务体系?

本书将以税收与其存在和发展的条件之间的关系作为研究和立论的出发点,通过对客观现象的分析、归纳和理论推导,综合运用经济学、管理学、政治学、法学等学科的理论完善纳税服务的理论体系框架,并结合我国当前的宏观经济背景和税收制度现实,着眼于我国税收制度改革和信息化建设的未来发展,提出建立当代中国意义上的、以纳税人为核心的现代纳税服务体系的构想。

第二节 立论基础与研究方法

一 立论基础

理论研究一般是以一套假定为依据,确定基本的研究立场,并在此基础上进行分析、探讨、诠释、批判,以建构理论大厦。根据某种不言自明、理所当然的常识或公理性质的命题对学科所作的一种预设性演绎推理的逻辑前提,这是理论研究的基础;研究者必须表明自己的学术立场,这既是一个理论研究的分析框架,更是研究者关注该学科及命题的思想意识,渗透着研究者的社会责任和人文意识。

(一) 国家行为的正当性

税收是纳税服务存在的基础和前提,因此,讨论纳税服务首先要从税收的本质谈起。

税收的职能决定了税收的工具性特征,税收从来都是为特定国家及其统治需要服务的,即税收是一种国家行为。而国家行为的正当性问题,一直都是西方国家政治思想家在考察国家政治等问题时所要解决的首要问题。一般认为,一种政治秩序的正当性来自支配的基础,包括自愿服从和强制力。任何支配的形式都包含最起码的自愿服从的成分。当人们肯定拥有权威的支配地位,并认为其权力的来源及其行

使方式是妥当的,我们就说这种政治秩序具有正当性。也就是说,一个合理的政府或国家行为的基础首先在于得到公民基于自身利益、价值取向和道德观念上的主观认同。如果不能使个人从内心接受它们,那么这个政府或国家行为的存在就缺乏正当性,它的执行也会因此遭遇到有关正当性的质疑和抵触。税收是国家参与国民收入分配的活动,直接影响到公民的切身利益,政府从公民那里取得其征税权力正当性的认可的必要性尤其突出。在现代法制社会,政府当然需要经过严格的法律程序才能获得征税权力,但立法程序的完成仅意味着征税权力合法性的取得,公民对于一部税法的普遍了解、认同和遵循,以及有关意见的反馈和税法的修改、完善还需要一个相对更长的过程。因此,为了获得征税行为正当性,国家除获得法律授权外,还要付出哪些努力来从公民那里取得有关征税行为正当性的认可?从国家行为正当性的角度如何看待纳税服务?纳税服务在其中应当承担哪些职能?发挥什么作用?这是本书试图研究的第一个问题。

(二) 税收的理性逻辑

税收是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配而形成的一种特定的分配关系,是一种国家参与的经济活动。经济学者围绕税收本质问题发展出多种税收理论,其中以交换说、义务说和能力说三种学说最具影响力。^①交换说建构的基础是社会契约理论,其在税收负担上所体现的经济理性,是国家税权来源的契约论基础的逻辑延伸。既然税收是人们基于自身利益需要而必须向国家让渡的权利,那么,对于国家如何征税以及个人如何负担税收的基准,当然,只能依据人们在国家状态下所享受的利益或获得的公共服务来确定。交换说为税收负担的确定奠定了伦理基础,为国家税权的运行设定了道德边界,即权利保障是国家税权存续的正当性基础。当然,由于政府所提供的

^① 还有经济调节说,或称市场失灵说,这是凯恩斯理论的重要观点,认为由于存在市场失灵,市场机制不能进行资源的有效配置和公平分配社会财富,因而需要社会经济政策予以调节和矫正。而税收正是完善市场机制、调节国民经济运行和社会分配的重要手段,这便是国家课税的依据。参见〔日〕井手文雄《日本现代财政学》,陈秉良译,中国财政经济出版社1990年版,第263页。

公共产品具有非竞争性和非排他性特点，以及公共产品消费上所普遍存在的“搭便车”现象，无法依据纳税人受益程度来测量计算其应该分担的税收份额，于是人们又提出了税收能力说。这一学说的核心观点是：税收之目的在于满足国家一般的公共财政需要，不可能在国家给付与税收负担之间建立直接的对价关系，而且国家必须对每个国民承担起平等照顾义务，因此，税收负担的归属及轻重原则，必须以纳税人的实际负担能力为标准，不得以国家对其提供的保障或服务的成本或效益为限度。这一观念的提出并非要割裂纳税与国家的公共服务之间的联系，而是在于强调税收是以共同报偿为原则而不是以个别对价为报偿。因此，交换说与能力说均建立在纳税人权利保障这一伦理基础之上，认为在税收经济关系中，公民对国家所承担的纳税义务是有限且有条件的。而义务说建构在“国家本位”的理论基础之上，认为税收负担的分配不必以每个人从国家所得利益的程度为基准，而完全是无偿的、牺牲性的给付，即税收的正当性直接依赖和取决于政治权力的正当性，公民对国家负有无条件的纳税义务。

在上述不同学说的视野下，以税收为前提的纳税服务当然也会得出不尽相同的阐释。然而，纳税服务作为税收理论研究的一个新兴的领域和税收实践中一个新的发展方向，毕竟是一种客观存在的社会经济现象，它的出现反映了税收活动的经济、政治、社会等各个方面宏观背景的什么变化？是什么力量在推动它的发展和演变？它为什么在各种不同客观背景下呈现出不同的形态和特征？对这些问题的研究如果仅仅停留于观念、意识、理念等主观的概念描述的层次当然是不足以形成一个较为完备的理论体系的，正如恩格斯在论述科学社会主义的理论基础时所指出的：“唯物主义历史观从下述原理出发：生产以及随生产而来的产品交换是一切社会制度的基础；在每个历史地出现的社会中，产品分配以及和它相伴随的社会之划分为阶级或等级，是由生产什么、怎样生产以及怎样交换产品来决定的。所以，一切社会变迁和政治变革的终极原因，不应当到人们的头脑中，到人们对永恒的真理和正义的日益增进的认识中去寻找，而应当到生产方式和交换方式的变更中去寻找；不应当到有关的时代的哲学中去寻找，而应当

到有关时代的经济中去寻找。”^① 这是本书将要深入探讨的主要问题，也是本书的重点和难点。

二 研究方法

（一）个人主义的研究范式

范式（paradigm）这个概念是美国科学哲学家托马斯·库恩最早提出来的，是库恩历史主义科学哲学的核心，它是包括规律、理论、标准、方法等在内的一整套信念，是某一学科领域的世界观，它决定某一时期的科学家观察世界、研究世界的方式。^② 个人主义和整体主义是人文社会科学常常使用的名词并借以分析问题的方法。所谓个人主义范式，是指以个人作为学科分析的基点或基础研究单位，从而通过对单个人的行为的分析，展开该学科的一般原理及规律性问题。也就是说，从学术立场来讲，个人主义范式是基于一种个人本位的立场，强调个人的自主性与独立性，并基于其行为的理性假设，来研究社会互动关系中个人的行为及其对社会所产生的影响。

（二）规范主义的研究方法

根据其是否具有价值判断的成分，可以大体将人文社会科学的研究方法分为实证主义方法和规范主义方法。前者是关于“是”的研究，以“求真”为有效性要求；后者是关于“应当”的研究，以“正当”为有效性要求。

就经济学角度而言，所谓的规范经济学，是指那些依据一定的价值判断，提出某些分析和解释经济现象的标准，并以此作为立论的前提和依据。在西方经济学看来，由于资源的稀缺性，因而在对其多种用途上就必然面临选择问题，选择就存在一个选择标准，选择标准就是经济活动的规范。规范经济学要解决的是“应该是什么”的问题。

（三）多学科交叉的研究方法

在当今知识界，各门学科或各种研究途径相互发现、借鉴已成为学术研究的主要趋势。

① 《马克思恩格斯选集》第3卷，人民出版社2012年版，第54—55页。

② 张文显：《法哲学范畴研究》，中国政法大学出版社2001年版，第370页。