

XUEZHEWENKU

中央财经大学财政与公共管理学院
学者文库

税收征管效率研究

梁俊娇 著



中国财政经济出版社

中央财经大学财政与公共管理学院学者文库

税收征管效率研究

江苏工业学院图书馆
梁俊娇 著
藏书章

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收征管效率研究/梁俊娇著. —北京: 中国财政经济出版社,
2006.5

(中央财经大学财政与公共管理学院学者文库)

ISBN 7-5005-9003-2

I. 税… II. 梁… III. 税收管理-研究 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 027575 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 9.75 印张 248 000 字

2006 年 5 月第 1 版 2006 年 5 月北京第 1 次印刷

定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-9003-2/F·7838

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



作者简介

梁俊娇，1966年6月出生，河北省行唐县人，中央财经大学财政与公共管理学院副教授，税务系副主任。1987年毕业于中央财经大学财政系，获经济学学士学位。同年考取中央财经大学财政系企业财务管理方向研究生，1990年获经济学硕士学位。2002年开始攻读中央财经大学财政税收理论与政策方向博士研究生，2005年获得经济学博士学位。主要研究领域为税收理论与政策、纳税会计、税务管理与稽查以及税收筹划等。近年来，主持并参与教育部课题、国家社科基金课题、世界银行课题、财政部及国家税务总局等课题十项，主编并参编国家“十五”规划教材、财政部“十五”规划教材、面向二十一世纪教材等十余部，在《中国税务》、《涉外税务》等杂志发表论文四十余篇。

总序

在当今社会，政府与市场已成为推动经济社会持续、快速、和谐发展的最大驱动力。理论与实践皆已表明，在市场有效的领域，政府必须是有限的，而有效的政府同样是市场健全的必不可少的条件。

对处于社会转型期的中国而言，市场失灵的范围和领域与西方市场经济国家相比有很大不同，这就决定了政府提供公共服务的范围和进行宏观调控的力度也必须有中国特色。公共财政作为政府弥补市场失灵、提供公共服务、进行宏观调控的重要政策工具，必须承担起历史赋予的光荣使命，为政府职能的有效履行、为经济的快速发展和和谐社会的建设提供强有力的制度保证和财力保证。

变革的时代催生了诸多新事物，也引发了各种新矛盾。适时地、有针对性地研究新问题、解决新矛盾、凝练新思维、提出新对策，则是理论工作者的职责和应尽义务。为此，我们愿意为致力于研究中国公

共财政的中青年学者搭建一个平台，提供一个平等交流的场所，这也是我们推出学术文库的初衷和愿望。

首批入选文库的作者都是我院新近毕业的博士。这些作者都系统地受过经济学的严格训练，对当前国内外最新的学术研究动态有比较全面的了解，对各自领域的研究前沿有比较准确的把握。入选的论文是他们多年来从事学术研究的专著，在这些专著中，作者们以严谨、规范的学术态度展现了他们对公共财政理论诸多前沿问题的关注和思考。虽然有些观点还不尽成熟，但是其中所闪耀的思想火花必将引发人们更进一步的探索和研究。

学术文库的出版得到了中国财政经济出版社的大力支持。在此，我们表示衷心的感谢！同时，我们也真诚地希望能把更多中青年学者的最新研究成果纳入这套文库中来，为推动和活跃我国公共财政理论的研究做出应有的贡献。

中央财经大学财政与公共管理学院学术文库编委会

2005 年 1 月

序

梁俊娇同志的博士论文《税收征管效率研究》即将付梓，我作为导师甚感欣喜。

税收制度的改革是气势恢弘的中国经济体制总体配套改革的一个重要方面，而随着税制改革的深入发展，作为我国工商税制改革实施方案组成部分的税收征管改革亦方兴未艾，令人瞩目。

税收征管现代化是新形势下充分发挥税收职能作用、贯彻落实税收制度、促进经济和社会发展的重要保证。当前，中国的税收征收管理在依法治税的大潮中涌现出历史的进步，但也面临着一些亟待解决的新问题，如税源结构的变化带来的信息掌握不充分、税收形势的发展给税收征管手段和法制建设提出的新要求、出现新的逃税方式等等。解决这些问题的途径是要实现税收征收管理的现代化。为此，迫切需要有适应市场经济发展的税收管理和征管改革的理论作指导。

近年来,随着西方新公共管理运动的兴起,促使传统的公共行政模式向以市场与服务为导向的政府新公共管理模式转变,同时对传统的税收管理理念和运作方式带来深刻的影响:一是税收管理从规制向服务导向转变;二是税收客体的监管对象向商业客户转变;三是内部管理从行政管理向企业化经营转变;四是纳税服务从行政服务向社会化服务转变。税收管理模式的重重大变革也对税收管理理论提出了新的研究课题,越来越多的专家、学者开始着眼于政府管理绩效的探索和研究,产生了许多有益的研究成果。而税务部门作为一个特殊的政府部门(行使管理和服务双重职能),对其管理和服务的绩效研究和评价又具有特殊性。为此,梁俊娇同志的博士论文选择了税收征管效率这一研究主题。税收征管效率指的是税收行政效率,是征税过程本身的效率,从狭义上讲,需要从支出效果及管理服务质量两个方面进行考核;从广义上讲,还包括税收政策的社会效果。正是在这样的背景下,《税收征管效率研究》借鉴国内外已有的研究成果,运用规范分析和实证分析相结合的方法,主要侧重于从狭义的角度对税收征管效率进行了深入的分析和探索。

从支出效果方面看,税收征管效率是指一定时期税务机关的经费支出与所组织的税收收入之间的比率关系,主要通过税收成本率这一重要指标加以考核和评价。作者对影响这一指标的主要因素进行了研究和探索:中国现行的税种结构、税收制度的复杂性以及现行税制与征管措施的不协调推动税收成本上升,税收机构的设置以及征管环境问题加大了税收征管成本,这里既有税制因素、税源因素,也有征管因素,因此,提高税收征管效率必须把握好税收收入与税收成本两个方面。

作者认为,建立纳税人激励机制,培养纳税人税收遵从意识,优化税收环境,对于减少税收流失、提高税收征管效率具有重要意义。作者将激励原理运用于税收管理之中,通过外附激励和内滋激励手段促使纳税人、征税人从自身利益最大化出发,选择与税收管

理目标相一致的行为。外附激励包括正激励和负激励。正激励包括赞许、奖赏、诱导个人对集体利益做出贡献；负激励包括压力、约束、对没有或不愿意承担集团行动成本的个人进行惩处或停止其权利。内滋激励属于主体自身产生的发自内心的自觉精神力量，包括认同感和义务感。通过正、负刺激去鼓励纳税人依法纳税、征税人努力工作。作者认为，在目前我国税收内滋激励实践中，义务感的灌输和教育远远多于认同感，需要通过创新税收理论加以解决。

税务部门作为一个服务部门，对其效率的评价应更多地从其服务质量、管理效果上进行考核，这就需要引入“客户”的概念，进行理念的更新和转变，在制度的设计及管理手段上更加人性化、科学化和规范化。作者对税收征管效率的研究力求在这方面有所突破和创新，在研究过程中运用了心理学、组织学、行为学及管理学、信息学等多种理论，对纳税人、征税人的心理和行为进行了比较全面、深入的研究和分析，并提出了独到的政策建议。

在税收征管优化的制度环境中，一个最重要的方面就是法制环境。税收制度的有效实施关键在于要有一个健全的法制环境来保障依法治税。作者提出，作为执法主体的税务执法人员能否公平执法，直接制约税收环境、影响纳税人的遵从行为。完善执法监督机制的措施主要包括加强税收执法监督法律依据的建设，完善税务机关主体内部的行政监督机制和法律制度，建立健全社会监督机制与司法监督机制等。

综上所述，《税收征管效率研究》向我们展示出提高税收征管效率、实现税务管理现代化的重要内容：税收法律法规健全化、税收制度设计科学化、税收征管模式高效化、税收管理体制完善化、税收管理手段科技化、人性化、规范化等等。它们从不同的角度和层面上反映出税收管理现代化的要求，因此《税收征管效率研究》的出版对于丰富我国税收征管理论、推进税收征管改革和税收管理现代化无疑具有重要意义。

梁俊娇同志自 1992 年以来一直从事税务管理方面的教学工作，在承担繁重的教学任务的同时对税收管理效率的有关问题进行了长时间的思考和探索。她潜心修学、刻苦钻研、深入实践、精心调研，在攻读博士学位的过程中参与完成了多项国家级和省部级科研课题的研究，取得了一系列科研成果。她对财税改革实践中提出的重大课题积极探索，进行了大量的实地调查和问卷研究，得出了颇具代表性的结论，取得了令人称道的研究成果。她对学术问题的浓厚兴趣，她的勤奋好学、执着探索是难能可贵的。衷心祝愿梁俊娇同志继续努力，不断探索财政税收领域新问题，取得更大的学术成就。

汤贡亮

2006 年 3 月

前言

税收征收管理是各级税务机关依法对纳税人和扣缴义务人缴纳税款过程进行组织、管理、监督和检查等一系列活动的总称，其实质是将潜在的税源变为实际入库的税收收入，它是整个税收管理体系的中心内容，是实现税收职能的关键所在。纵观税收历史，税收征管活动历经无数次变革，从征收劳役和实物税到货币税收，从专制课征到依法课征，逐渐形成税收的专业化分工、程序化管理及计算机管理。这个依次以“便利、规范、科学、高效”为标志的演进过程，体现了对税收征管效率的追求。税收征收管理是税收工作极其重要的组成部分。没有先进的税收征收管理，无论税收制度设计得多么完美，都无法完整地贯彻落实，或在执行中发生扭曲。为保证税收制度的贯彻落实，并不断完善税收制度，必须不断提高税收征收管理水平。

自1994年实行新税制以来，我国的税收征管改

革、机构改革和信息化建设迈开了新步伐，取得了一些成功经验。但总的来看，我国现阶段的税收征管理论研究，明显滞后于税收管理、税收信息化和征管改革实践，税收管理和征管改革迫切需要理论指导。

纵观近几年来的税收管理理论的研究成果，大多为微观研究多，宏观研究少；定性分析多，定量分析少；规范分析多，实证分析少；单一研究多，综合研究少。总的来看，对税收征管研究缺乏全面、系统和综合研究。本书正是基于这种背景，选择征管效率这一研究主题，借鉴国内外已有的研究成果，力求以更广、更宽的视野，运用规范分析与实证分析相结合、理论与实践相结合的方法，对税收征管问题进行综合分析和研究，以丰富我国税收征管理论，并为当前的税收征管改革提供理论指导及政策建议。研究税收征管效率的目的在于用理论指导实践，只有真正地掌握税收效率和税收成本的理论，理解税收征管效率的多层次的含义，才能在实际工作中正确处理成本、效率、执法、服务等多方面的关系，综合权衡进行正确的决策。

税收征管效率的研究分别从纳税人与征税人（包括征税机关）的角度、制度约束与非正式制度约束（社会环境）的角度出发，对税制优化、建立纳税激励机制、提高纳税遵从意识及对现有征管机构进行改革，加强执法监督等影响税收征管效率的因素进行分析和探讨，为提高征管效率提供理论指导及政策建议。

税收效率，通常有两层含义：一是行政效率，也就是征税过程本身的效率，它要求税收征收和缴纳过程中耗费成本最小；二是经济效率，就是征税应有利于促进经济效率的提高，或者，至少对经济效率的不利影响最小。税收征管效率指的就是税收行政效率。有效率就是要求以尽可能少的税收征管成本征收尽可能多的税收收入，即税收成本率越低越好。提高税收征管效率，必然要把握好税收成本与税收收入两个方面。影响税收征管效率的因素主要有社会

经济发达水平、税收流失程度、税负水平、对税收法律的遵从度、税收制度结构的科学性和合理性等。税收成本有广义和狭义之分，狭义的成本包括政府的管理成本和纳税人的缴纳成本；广义的成本还包括机会成本，即由于税收征管不力而损失的税收收入。税收成本直接影响税收征管效率。与发达国家相比，我国的税收征管成本普遍较高而且结构不合理。影响税收征管成本的因素包括税制因素、税源因素、税收征管因素和纳税态度等。税制优化程度直接影响着税制的执行成本。如果税种的集中程度过低，税源分散，则容易导致征管成本上升。另外税制的复杂性、税制与征管不协调造成识别成本提高、推动税收成本上升。目前两套税务机构设置、征管技术手段的变化及征管环境恶化直接导致征纳成本的提高。

税收征管效率与税制结构有密切的联系。一个使税收征管弱化的重要因素是税制结构和程序的过分复杂，设计不佳的税制结构会使得税收征管更加困难，而税收征管的薄弱反过来又损害了所期望的税制结构的有效性。评价税收征管效率既要考察取得定量收入所耗费的征管成本，也要衡量由于政府征管能力不足以及纳税人逃避纳税而造成的税收损失。合理的税制结构，既有利于征集到适度规模的税收收入，又使税收征管部门有能力承担征管任务。同时，合理的税制结构也有利于减轻纳税人的抵触情绪，有利于纳税人对政府职能部门的监督，有利于纳税人之间的相互监督，这一切无疑会提高征管效率。因此税收征管改革必须与税制改革相结合。一方面税制改革要考虑国家财力需要和宏观调控的改革要求，另一方面税制改革还应有利于提高税收征管效率，在现阶段征管能力许可的限度内进行合理的选择。因此，优化税制应立足于管理，着眼于管理，把实现效率性管理作为优化税制的前提。在税制设计时充分考虑征管能力，选择激励相容的“有效税制”。建立激励相容的税制结构主要是税种内部的构造，而关键又在于税基和税率的选择。无论是商品课税还是所得课税，在税基广泛的基础上普遍实行低税率

既有利于纳税人诚实纳税，减少税收流失，又有利于鼓励投资，刺激经济的增长。

建立纳税人激励机制，培养纳税人税收遵从意识，优化税收环境，对减少税收流失，促进依法纳税，提高征管效率具有重要的意义。在税收管理中，激励问题变为税务机关怎样才能使纳税人在达到自身利益最大化的同时，实现税收管理的目标。更进一步讲，就是税务机关如何使纳税人从自身利益最大化出发，自愿或不得不选择与税收管理目标相一致的行动。为实现这一激励目标，需要正激励和负激励两种手段并用。正激励是指采取积极的或正面的选择性刺激，如“税收定期减免”、“税收返还”等。负激励即指建立一套严密的征管机制，其中最重要的是建立惩罚约束机制，以使纳税人违反税法的成本大于遵从税法的付出，从而约束纳税人依法纳税，减少偷逃税款行为，抑止税收流失，提高征管效率。纳税人激励机制的研究运用委托代理理论和博弈论研究非对称信息下如何建立激励相容约束机制，以保证纳税人遵从税法，减少税收流失。税收博弈作为一种非对称信息博弈，应在制度设计上，一方面要满足个人的“激励相容约束”，建立有效的纳税人信息搜寻机制；另一方面要有强有力的实施机制，使纳税中的违约成本高于违约收益，从而促使纳税人依法诚实纳税。同时营造符合激励机制要求的社会环境，增强服务观念，切实保障纳税人权利，激励纳税人依法纳税。

税收遵从 (Tax Compliance) 是西方国家流行的一个术语，目前已为各国财税界人士所关注。税收遵从的理论状态是：按要求进行税务登记；及时进行纳税申报并按要求报告有关税务信息；及时足额缴纳或代扣代缴税款。研究纳税人的税收遵从心理，有利于我们完善税收法制，优化税收环境，提升税收文化，以提高纳税人的税收遵从度，从而提高税收征管效率。税收遵从理论 20 世纪 70 年代初就开始出现了，纳税人的税收遵从意识表明纳税人对税收法律

制度的认可，这种认可是税收法律实施的重要支撑。当税收法律规范内化为纳税人自觉的价值追求和行为准则时，良好的税收法律秩序才能得以实现。只有纳税人具有良好的税收遵从意识，能够自觉地按照税法规定的要求，准确计算应纳税额，及时填写申报表，按时缴纳税款，税款的征收才能顺利实现，纳税人的奉行成本和征管成本才能有所降低。提高纳税人的税收遵从意识水平主要措施有：一是通过简化税制、公平税负、建立和完善纳税服务体系、加强税收宣传，实施信息公开制度，建立有效的税收遵从衡量体系及重塑政府形象等以求优化纳税心理、改善纳税态度。二是通过建立非正式约束机制，树立正确的税收观，坚持税务行政的公开、公正、公平，营造轻松办税环境，发展社会化、综合性的税务代理服务等以完善税收征管社会环境。

为提高税收征管效率，必须对税收征管部门（即税务机关）进行改革。根据流程再造理论、新公共管理理论，税务机关作为政府部门，其改革应当更多地从顾客（即纳税人）的角度理解和解决问题，对现有的流程运行方式进行再造，对内有利于提高效率、强化制约，对外有利于方便纳税人，坚持以流程为导向、提高纳税人满意度，建立符合税收信息管理规律的税收事务处理主流程，以税收信息化提高流程运行效率，整合各类要素和资源，再造组织结构和管理运行机制。同时设置合理的绩效评价体系，使征税人即税务机关和税务人员能对自己的知识、责任、权威和行动负责，并全心全意为每一个纳税人服务，为全体纳税人服务。

征管优化的制度环境中，一个重要的方面就是法制环境。良好的法制环境是征管效率目标得以实现的保障。任何一项制度都需要有健全有效的实施机制，离开了实施机制，任何制度尤其是正式规则就形同虚设。“有法不依”比“无法可依”更坏。税收制度的有效实施的关键在于有一个健全的法制环境来保障依法治税，再好的税收制度如果缺乏强有力的法律保障也不会产生好的效果。作为执

法主体的税务执法人员能否公平执法，直接制约税收环境、影响纳税人的税收遵从行为。完善执法监督机制的措施主要包括加强执法监督法律依据的建设，完善税务机关主体内部的行政监督机制和法律制度，建立健全社会监督机制与司法监督机制等。

目 录

导 论	(1)
第一章 税收征管效率概述	(22)
第一节 税收征管效率	(22)
第二节 税收征管效率的影响因素	(28)
第二章 税收成本分析	(35)
第一节 税收成本的概念	(35)
第二节 税收征收成本的国际比较	(43)
第三节 税收成本影响因素分析	(49)
第四节 降低我国税收成本的建议	(58)
第三章 征管效率的税制保障	(63)
第一节 税制优化与税收征管	(64)
第二节 建立激励相容的税制结构	(79)
第三节 现行税制的调整	(87)