

当代税源

管理新论

DANGDAISHUIYUAN
GUANLIXINLUN

中国国际税收研究会课题组

人民出版社

当代 税源

管理新论

DANGDAISHUIYUAN
GUANLIXINLUN

中国国际税收研究会课题组

人 民 出 版 社

策划编辑:李春生

责任编辑:万琪、汤丽琨

图书在版编目(CIP)数据

当代税源管理新论/中国国际税收研究会课题组.

-北京:人民出版社,2005.1

ISBN 7-01-004749-9

I. 当… II. 中… III. 税收管理 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 135352 号

当代税源管理新论

DANGDAI SHUIYUAN GUANLI XINLUN

中国国际税收研究会课题组

人民出版社 出版发行

(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

河北省〇五印刷厂印刷 新华书店经销

2005 年 1 月第 1 版 2005 年 1 月北京第 1 次印刷

开本:880 毫米×1230 毫米 1/32 印张:12.375

字数:296 千字 印数:1-5,000 册

ISBN 7-01-004749-9 定价:32.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号

人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

自 序

过去十年来，我国经济体制由计划经济体制转为市场经济体制。与此相适应的税收管理模式，也逐步由原来与计划经济相适应的按计划管税模式，逐步转向与市场经济要求相适应的依法管税模式。

市场经济属于法治经济，依法管税是市场经济的必然要求。依法管税，与按计划管税的根本不同就在于它不是单纯以是否完成收入计划作为衡量税收管理好坏的标准，而是以是否依照法律、法规管好税收，把该收的税及时、足额地收上来作为衡量税收管理好坏的重要标准。也就是说，把收入的单环节管理拓展到依法管税的全过程管理上来，即应把依法应纳多少税，依法减免了多少税，依法征收了多少税，还欠多少税，潜在的税源还有多少等全过程都系统地管理起来，实现由单纯的计划管理向计划管理与税源管理结合的转变。

“税源管理是税收征管工作的核心”。^①多年来，人们从税收实践中认识到，尽管每年我国均能超额完成税收收入计划，但却同时存在着税款大量流失的现象。这说明仅仅按计划管税是不可

^① 谢旭人：《以“三个代表”重要思想为指导，努力开创税收事业的新局面——在全国税务工作会议上的讲话》（2003年12月24日）。

能达到依法管税的目标的。必须与时俱进，把税收征管的核心——税源管理工作抓紧做好。2002年3月，中国国际税收研究会课题组由我负责，在国家税务总局征管司司长王文彦、计统司司长吴新联等同志们的配合下，紧密围绕税源管理问题开展了为时两年多的课题研究，并取得了较为丰硕的成果，呈现在读者面前的这本《当代税源管理新论》就是该课题组的研究报告。本书将适应我国社会主义市场经济建设的客观需要，以依法管税为目标，以税源管理的环境分析为基础，以税源管理的理论为主线，运用比较分析和实证分析的方法，对税源管理的一系列问题进行了探讨，并对在我国现实的国情下开展行之有效的税源管理措施进行了设计。本书的编写是一个艰苦的过程，其间几易其稿；本书的策划是一个创新的过程，归纳现象、分析问题、探索解决思路；本书的形成又是一个学习的过程，广泛借鉴，不断充实。

本书共分为四篇，每一篇都是关于税源管理自成体系的论述，分别侧重于税源管理的总体分析、宏观税源管理的分析和微观税源管理的分析。同时各篇之间又有内在联系，相互照应。第一篇当代税源管理的基础分析，主要包括税源管理的概念分析、税源管理的环境因素分析、税源管理影响因素分析、税源管理的测算分析等。第二篇微观税源管理策略，主要包括微观税源管理的现状与弊端、微观税源管理的征管策略和微观税源管理的核算策略等。第三篇宏观税源管理策略，主要包括宏观税源管理的现状与弊端、宏观税源与经济关系、宏观税源的征管因素影响和税收政策影响、宏观税源能力估算和宏观税源的收入预测等。第四篇同业税负实证分析，主要包括同业税负概述、增值税行业税负分析、消费税行业税负分析、营业税行业税负分析、企业所得税行业税负分析、重点税源管理等。

本课题总负责人：卢仁法。各篇编写人员如下：第一篇：卢

仁法、韩绍初、董秀薇、赵岩；第二篇王文彦、付利平；第三篇：吴新联、刘新利；第四篇：吴新联、焦瑞进。全书最终由卢仁法、韩绍初、董秀薇、赵岩总纂。中国国际税收研究会郭平壮同志负责课题协调工作。神州数码公司孙可加同志给予了一定的支持。中国国际税收研究会李子清同志参与了前期编写工作。

本书厚积薄发、深入浅出，有理有力地阐述税源的基本理论；又有继承与创新的结合，将研究成果转化到现实应用中去；还实现了有传统做法与新理念指导下的现代化手段的统一，适应信息化建设的需要。

本书只是开展税源管理问题研究工作的一个开端，仅起抛砖引玉的作用。我希望更多的有识之士继续开展此方面的研究，把更多、更新的著作呈现给世人。

是为自序。

国家税务总局原常务副局长
中国国际税收研究会名誉会长

卢仁法

2004年12月18日

目 录

自序	1
第一篇 当代税源管理的基础分析	1
第一章 税源管理概念分析	4
第二章 税源管理的环境因素分析	28
第三章 税源管理影响因素分析	47
第四章 税源管理的测算分析	58
第二篇 微观税源管理策略	66
第五章 传统微观税源管理及其评价	67
第六章 征管行为环节的监控策略	100
第七章 微观税源监控核算环节管理策略	142
第三篇 宏观税源管理策略	166
第八章 宏观税源管理概述	168
第九章 税收与经济关系的实证分析	187
第十章 征管因素对税收收入影响方式的理论研究	202
第十一章 对税收政策影响税收的初步分析	215
第十二章 纳税能力估算及应用分析	219
第四篇 同业税负实证分析	265
第十三章 同业税负概述	267
第十四章 增值税行业税负分析	282

第十五章	消费税行业税负分析·····	318
第十六章	营业税行业税负分析·····	326
第十七章	企业所得税行业税负分析·····	346

第一篇 当代税源管理的基础分析

本篇概览

自 1994 年税制改革以来,我国税收收入保持了持续、快速地增长,除 1999 年外,各年的税收收入增长率均在 10% 以上,尤其是进入新世纪以来,税收收入增长更快,其中 2000 年达到了 22.6%,2001 年达到了 25.7%,2002 年达到了 16.3%。“税收之所以出现连年大幅增长的现象,原因在于完善了税收政策,加强了税收征管,建立了一套稳定可靠的税收与经济协调增长的机制,从而保证了在经济稳定增长前提下的税收快速增长”。“从 1998 年至 2001 年,加强征管因素对税收收入增长的贡献率平均达到了 25.6%”^①。税收征管对税收收入的贡献作用日益提高。这与 20 世纪 80 年代以来在全球税制改革浪潮中提出的“管理问题是税制改革的核心,而不是辅助问题”的观点基本一致。

在税收征管不断加强、税收收入持续增长的良好形势下,我们仍要保持清醒的认识,税收征管工作仍存在着许多亟待加强的薄弱环节。据国际货币基金组织专家对我国现行的主要税种流失情况评估可知,增值税的实际征收率仅为 56%,所得税的实际

① 金人庆:《中国当代税收要论》,人民出版社 2002 年版,第 19 页、第 30 页。

征收率仅为 21%，关税的实际征收率仅为 44%^①。据国内专家估测，我国每年税收流失均在 3000 亿元以上^②。严峻的现实要求税收征管工作不断丰富和加强，税源管理是税收征管的基础性工作，“税收征管工作的核心是税源管理”^③，进一步规范和强化税源管理工作，可以有效地防止税收收入流失，实现税收收入应收尽收的目标。因此，如何认识税源管理的涵义和内容，如何建立起有效的税源管理体系，已成为人们日益关注的热点和焦点问题。

本篇主要阐述税源管理的一系列基本问题，主要包括税源管理的概念、分类、主要原则、特点及重要意义。管理离不开所处的环境，税源管理的环境主要包括经济环境、管理制度环境和人文环境。只有分析了影响税源管理的主要因素，才能把税源管理问题分析清楚，税源管理的影响因素分析主要分析了影响纳税人行为和征税人行为的因素。介绍了研究税源管理问题的基本方

① 国际货币基金组织专家对我国税收流失的估计，载于《税务研究》1997 年第 11 期，第 33 页。

② 梁朋博士在其博士论文《税收流失经济分析》中列举了胡鞍钢的估测结果。青年经济学家胡鞍钢认为，目前增值税实际征收比率仅为税收潜力的 50%~60%；营业税占第三产业附加值比率应该在 12% 以上，而 1997 年该比率只是 4.56%；1997 年关税收入不应低于 1400 亿元，实际关税收入 319 亿元；土地和资源税也存在大量流失，他认为如果全国税收做到应收尽收，保守估计可增收税收 3850 亿~4450 亿元。梁朋博士通过计算，我国 1995 年地下经济规模占 GDP 的比重约在 10%~15% 之间，税收流失规模可能在 2500 亿~3000 亿元之间；如果把“费挤税”等政策性税收流失也包括在内，则我国的税收流失规模至少达到 4500 亿~5000 亿元。

刘新利博士在《税收分析概论》一书中通过对我国 1998 年增值税和营业税能力的估算，认为 1998 年我国增值税纳税能力为 6029 亿元，而实际入库只有 3869 亿元，征收努力程度为 64%；1998 年营业税纳税能力为 2427 亿元，而实际入库只有 1526 亿元，征收努力程度为 63%，仅这两个税种当年就流失税款达 3000 多亿元。

③ 谢旭人：《以“三个代表”重要思想为指导，努力开创税收事业的新局面——在全国税务工作会议上的讲话》（2003 年 12 月 24 日），2003 全国税务工作会议大会简报第 1 期，第 25 页。

法，主要可以归纳为两种：一是横向研究法，即面面俱到地、宏观上地提出综合措施；二是纵向研究法，即专门对税源及其管理自身的内涵和外延进行深入的剖析，将税源这个事物研究透。本书是按照两种方法相结合、纵横并举、相互补充的方法开展研究的。

第一章 税源管理概念分析

尽管目前税源管理一词已经在财税界广泛流行，经常被用来概括税务机关管理税源的行为和现象，但如果深究起来，究竟什么是税源管理？回答往往各不相同，甚至差别很大。由于各人研究的角度和使用的标准不同，这就使得对税源管理的概念所包括的内容也有着不同的理解。而这些差异的存在，往往使得对税源管理的环节、范畴以及对策研究方面存在着不同的观点，得出不同的结论。应当注意到，对经济研究中使用的概念进行适当的界定，是对其进行研究和讨论的基础。因此，在研究税源管理问题之前，对税源管理的内涵与外延进行适当的界定，是十分必要和有着重要意义的。

一、税源管理的定义

纵观散见于各种书刊中有关税源管理问题的研究成果，大致可以归纳出以下几种具有代表性的观点：

1. “税源控管是指税务机关以及税务机关与有关方面联合采取各种有效的措施，掌握税源及其变化，防止税收流失的各项管理措施。”^①

^① 楚善良、姜锡臣：《新机制下的税收征管基础工作》，载于《税务纵横》2003年第8期，第48页。

这种观点主要针对我国目前税收流失非常严重的现实情况,从防止税收流失所采取的各种税源管理措施角度所作出的简明的概括。同时也指出了税源管理的主体不仅局限于税务机关,而且也包括有关方面。从我国目前的实际情况看,税收流失确实相当严重,它也是我国目前加强税源管理的主要动因之一。税源管理确实是一项社会性的系统工程,有效管理税源仅仅依靠税务机关是难以奏效的,需要社会有关方面的积极配合和支持。在税源管理主体中把有关方面涵盖进来,具有很强的现实意义,有助于在实际工作中形成合力,集中力量解决税源管理的主要问题。但应该指出,如果仅仅以明确了税源管理的主体和目的来作为对税源管理的定义,显然无法涵盖税源管理的全部内容,也不利于更全面地研究、把握税源管理问题。因此,从研究问题的角度考虑,税源管理不应当仅仅局限于此。

2. “税源监控是指通过采取一系列科学、规范、现代的方法和手段,对税源进行监督、管理、调节和控制,以保证税收收入实现的一系列税收管理活动。”^①

这种观点是基于我国目前税务信息化建设水平已可以为税源管理提供科学、规范、现代的管理手段的现实情况,从利用先进的管理手段对税源进行监督、管理的角度所作出的简明的概括。从我国目前税务信息化建设的实际情况看,确实已取得了较大进展,包括“CTAIS”上线、金税二期工程和即将开始的金税三期工程。这些成果为税源管理提供了先进、科学、现代的管理手段。把税源管理的方法和手段归纳为科学、规范、现代比较准确,具有很强的针对性,有助于在实际工作中利用税务信息化的

^① 姜爱萍、林健:《对税源监控的几点认识》,载于《地方税务》2002年第12期(总第36期),第23页。

成果,解决税源管理问题。但应当指出,这个定义无法涵盖税源管理的内涵和外延。

3. “税源监控与管理是指税务机关运用各种方法,通过对税收与经济之间的关系进行监督和控制,掌握税基的规模与分布,分析预测税源发展变化趋势,发现税收征管工作中的薄弱环节,从而有针对性地采取措施,确保税收管理目标实现的一种活动。”^①

这种观点可取之处在于指出了税源管理的一项重要内容,就是从经济决定税收的原理出发,通过把握经济与税收之间的关系来掌握税基的规模与分布,从而实现对税源发展变化趋势的预测。税源的评估与预测是税源管理的重要内容。通过对税源的评估,可以确定税收流失的规模与环节,从而一方面可以对税收征管质量进行评价,另一方面也可以找出税源管理的薄弱环节,明确税源管理的努力方向。通过对税源的预测,可以对未来的税收收入做到心中有数,为改革税收计划管理模式奠定基础。但该定义的不足之处也是很明显的,对税源管理的界定过于狭窄,无法涵盖税源管理的全部内容。

4. “税源监控就是税务部门为确保税收的应收尽收而运用一系列的方法与措施,对潜在税源的规模与分布及其发展变化进行监督与控制的、贯穿于税收征管全过程的、综合性的税收征管活动。”^②

这是许多财税理论工作者在论及税源管理时所持的十分笼统

① 江苏省地方税务局课题组:《税源监控与管理的国际借鉴研究》,第2页。该文系中国国际税收研究会2003年“税源监控和管理的国际借鉴研究研讨会”交流论文。

② 该文系中国国际税收研究会2003年“税源监控和管理的国际借鉴研究研讨会”交流论文。

的定义。它是从宏观角度对税源管理进行归纳的,并把税源管理的范围扩大到了税收征管的全过程。税收征收管理活动应包括税务登记,账簿、凭证管理,纳税申报,税款征收,税务检查,法律责任及税务代理等内容。按照该定义,税源管理也应涵盖这七个方面的内容。该定义虽然充分强调了税源管理的重要性,并把税源管理上升到了税收征管全过程的高度,但其不足之处显而易见。虽然税收征管活动的全过程都或多或少地涉及到税源管理的内容,但绝不能简单地把税源管理与税收征收管理等同起来。以税款征收环节为界线,我们可以把税收征管分为事前管理和事后管理两个部分。从税源管理的客体看,它应当属于事前管理的范畴。税源管理的目的在于运用各种管理手段使纳税申报数额最大化地趋向于法定税收收入数额,归根到底在于提高纳税申报的准确性。显然,税务检查、法律责任及税务代理也对税源管理起到一定的作用,但这种作用是间接的,因此,它们仅是税源管理的广义内容,不应该成为税源管理的狭义内容。应当指出,把税源管理定义扩大到税收征管的全过程显得过于宽泛,在实际工作中会造成无法准确把握税源管理的内涵,使管理缺乏较强的针对性,不利于抓住重点,集中力量解决主要问题。

纵观以上有关税源管理的定义和观点,可以看出要探寻一个既能涵盖现实中各种生动的税源管理活动并能为大家所接受,又能较清楚地界定出今后研究范围的税源管理定义,确实不是一件很容易的事。在寻找给税源管理下一个准确的定义前,让我们先来分析产生税源管理的动因。

1994年税制改革以来,我国确定了“以纳税申报和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收,重点稽查”的征管模式。这种模式侧重于建立纳税人自行申报制度、进行重点稽查和建立健全计算机监控网络体系。它实现了纳税申报制度的全面

推行和专管员由管户向管事的转变。这种征管模式是在纳税人自行申报制度的基础上，以事前推定纳税人能够按照税法规定进行如实申报为前提的。由于历史的、经济的和人文的因素，“我国从古至今就不存在必须按照字面规定严格遵守法律的传统。”^①自行申报制度虽然要求纳税人主动自觉申报，但我国传统习惯却形成了绝大多数纳税人形式上进行自觉申报，但申报材料却往往不实的现状。这就使税务机关出现两难选择，一方面税务机关为了保证申报的准确就会要求在稽查环节收集更多的申报表，造成征收成本过高，“即使建立起了先进的计算机网络，但由于信息的不完整，也无法起作用；另一方面如果不进行全面稽查，偷逃税问题就得不到解决，当这种状况达到一定范围和规模时，特别是蔓延开来时，就会出现法不责众、难以有效控制的局面。”^②这样，如何提高纳税申报的准确性就成为一直困扰着税务机关的难题。这就要求税务机关管理前移到纳税申报环节之前，通过各种手段掌握纳税人进行申报的真实资料，尽量实现税务机关实际征收入库的税收收入趋近于按照税法规定的标准计算的应征税收数额，这也正是近年来税源管理研究备受重视的重要原因。

通过以上分析，可以对税源管理的定义进行归纳。所谓税源管理，就是指以税务机关为主体，其他相关部门配合，以现行税收的法律法规为基础，实现纳税申报的税收收入最大化，使之趋近于按照税法规定的标准计算的应征税收额所进行的管理活动。税源管理既包括对经济总量的了解和对各税基的掌握，又包括对税源的货币形态和纳税人户数等的管理。

① 杨斌：《中西方文化差异与税制改革——以增值税和个人所得税为例》，载于《税务研究》2003年第5期。

② 杨斌：同上。

需要说明的是：(1) 税源管理的主体只能是税务机关，但并不排除其他部门的配合，其他相关部门主要指从不同方面掌握税源信息的单位，可以是税务机关以外的其他政府机关，也可以是税务中介机构。(2) 定义中所说的现行税法，是指我国目前正在实行的，由有权制定各类税收法律制度的部门制定的税收法律、税收行政法规、税收部门规章和地方性税收法规的总称。(3) 进行税源管理的标准是现行税法中规定的各种标准，既包括对征税范围、税率、计征方法的规定，也包括法定的减免和优惠的规定。因此，由法律明确规定的减免和优惠仍属于税源管理范围。(4) 进行税源管理的目的在于最大限度地提高纳税申报的准确性，一方面是保证进行纳税申报主体即纳税人数量的准确性，另一方面是保证纳税申报内容的真实准确性。(5) 税源管理的内容有狭义和广义之分。狭义的税源管理主要属于税收管理中的事前管理，贯穿于税务登记、账簿和凭证管理及纳税申报等环节；广义的税源管理则贯穿于税收管理的全过程，融通于税收管理的各个环节。

通过税源管理，我们可以实现以下目标：(1) 把握纳税人。从微观上控制纳税人，最低限度地压缩漏征漏管户、无证户。纳税要靠纳税人的自觉，也要靠征税人对属地范围内的纳税人户数掌握起来，不了解纳税人的户数情况，税收就成了无源之水、无本之木。通过对纳税人这个税源载体实施有效的监控，最终实现税源转化税收收入的极大化。税务机关可以通过现行的纳税人开业、变更、注销、停业、复业、源泉扣缴等管理制度和借鉴国内外成功的新做法来实现对纳税人的把握。(2) 清楚全税额。税源管理不仅要掌握已实现税收的规模和分布，还要对潜在税源实施有效的监控。首先，要对纳税人申报资料的真实性进行判断，税务机关可以通过收集相关行业的相关经济信息，科学计算出各类财务指标的合理范围，和纳税人的申报资料进行比对，以确认纳税人申报资料的真实性和合