

On China's Tax Administration Strategies

林高星 / 著

中国税收征管 战略研究

On China's Tax
Administration Strategies



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

On China's Tax
Administration Strategies

中国税收征管 战略研究

图书在版编目(CIP)数据

中国税收征管战略研究/林高星著. —厦门:厦门大学出版社,
2005.4

ISBN 7-5615-2296-7

I. 中… II. 林… III. 税收管理-研究-中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 029157 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

xmup @ public. xm. fj. cn

三明日报社印刷厂印刷

(地址:三明市新市南路 166 号 邮编:365001)

2005 年 4 月第 1 版 2005 年 4 月第 1 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:7.625 插页:2

字数:200 千字 印数:1—1 000 册

定价:23.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

前 言

税收征管是税务工作的核心内容,也是发挥税收作用的根本保证,具有很强的实践性和理论性。当前中国的经济发展突飞猛进,税收征管改革也在实践中不断向前推进。加强税收征管是永无止境的,即便成绩斐然,也应该看到,我国税收征管还存在许多不尽人意的地方。中国税收征管改革效果不理想的关键原因是缺乏整体性的、系统性的理论依据,缺乏国情视野的税收征管战略研究。如何提高中国税收征管的质量和效率是理论界和实务界都十分关注的问题,本书试图从战略高度上对此作出回答。

经过多年的税务工作实践和理论探索,作者认为,要解决好中国的税收征管问题,首先必须明确税收征管所要解决的主要矛盾是什么,其次要清楚地认识中国这样一个特定的国家税收征管的主要任务,也就是,要为解决税收征管的主要矛盾确定一个正确的税收征管战略。征纳双方信息不对称是税收征管的主要矛盾,因此税收征管的根本任务就是通过实施高质量的纳税服务向纳税人传递税务当局方面的信息,使自愿遵从税法的纳税人能按税法要求顺利完成纳税义务,同时通过严密监管获取纳税人的信息,以达到较满意的税收遵从度,使现实中的税制不断接近税法中的字面规定。

本书以有效缓解征纳双方信息不对称矛盾为主线,主要运用

比较分析和实证分析的方法,在对西方发达国家税收征管战略进行经济分析和制度分析后,紧密联系中国的国情,以中国国情下征纳双方不对称信息的特殊性为基点,提出中国应实行“纳税服务与全程监管并重”的税收征管战略。这一征管战略既吸收了西方发达国家的成功经验,也是对我国长期征管实践的总结和发展,符合中国国情,能较好地缓解征纳双方信息不对称的矛盾,达到有效征管的目的。这一征管思路在国内外学术界有一定的首创性,它既不同于我国原有的“重点稽查”的征管改革思路,也与当前我国税收实务界过分强调“纳税服务”或“税源管理”的大趋势不同,它是一种均衡配置资源、重视过程管理的战略构想,是运用制度经济学、不对称信息理论等当代经济学的新成果对我国税收征管的矛盾与问题重新思考后的研究结论。

本书共六章,除第一章外,分为两大部分。第一部分(第2、3、4章)是理论研究和制度分析,探讨中国国情下税收征管战略的选择问题;第二部分(第5、6章)是具体制度设计,是对我国税收征管战略两大组成部分——纳税服务与全程监管——的具体内容分别进行制度层面的设计和优化。本书写作过程中参阅了大量中外文献资料,对前人成果引用颇多,在借鉴吸收中力求有所创新和展。本书在理论阐述上注重学术性,力求言之成理,立论有据,观点新颖、正确;在征管对策建议方面注重理论联系实际,力求合理性、可操作性,并具有一定的前瞻性。虽然作者已尽全力,但终因税收征管问题博大精深,本人才疏学浅,难免还存在许多不足和欠妥之处,希望读者不吝批评和指教。

林高星

2004年12月10日

目 录

前言

第一章 导论	(1)
第一节 选题的意义	(1)
第二节 国内外研究综述	(18)
第三节 研究思路及篇章结构	(26)
第四节 创新之处	(29)
第二章 发达市场经济国家的税收征管战略研究	(31)
第一节 “重点稽查战略”的理论与实践	(32)
第二节 “纳税服务战略”的理论与实践	(43)
第三节 本章结论	(58)
第三章 中国国情对税收征管的制约与影响	(59)
第一节 对中国国情的研究	(60)
第二节 中国国情对税收征管的影响	(74)
第四章 中国国情下税收征管战略的现实选择	(81)
第一节 西方两种税收征管战略在中国的 不可行性分析	(81)
第二节 纳税服务与全程监管并重战略的提出	(92)
第五章 纳税服务的战略规划与制度设计	(108)
第一节 从纳税人权利角度分析纳税服务的内涵	(109)
第二节 我国纳税服务现状与问题评析	(127)

第三节	对纳税服务的战略规划与制度设计·····	(137)
第六章	全程监管的战略规划与制度设计·····	(151)
第一节	全程监管的总体框架·····	(152)
第二节	税前监管的首要环节——税务登记的 制度设计与优化·····	(157)
第三节	税中监管的核心内容——纳税评估的 制度设计与优化·····	(174)
第四节	全程监管的最后一道防线——税务检查的 制度设计与优化·····	(188)
第五节	全程监管的特殊形式——税务举报的 制度设计与优化·····	(208)
附录:	纳税服务的调查问卷及结果 ·····	(219)
参考文献	·····	(226)
后记	·····	(236)

第一章 导论

第一节 选题的意义

管理问题是税制改革的核心,而不是辅助问题,这是 20 世纪 80 年代以来全球税制改革浪潮中形成的共识。近年来,中国的税收征管也取得了骄人的成绩,但与先进国家相比,差距和问题还十分明显。“税务稽查是重中之重”、“纳税服务是中国税收征管的新战略”、“税收征管工作的核心是税源管理”^①,以及最新的提法“要将实施科学化、精细化管理作为全面提高税收征管水平的重要

^① 谢旭人:《以“三个代表”重要思想为指导,努力开创税收事业新局面——在全国税务工作会议上的讲话(2003 年 12 月 24 日)》,《全国税务工作会议大会简报》2003 年第 1 期,第 26 页。

举措”^①,这些不断变化的来自“上层”的声音都说明了我国政府对税收征管改革的关注,其间有很多是在借鉴发达国家税收征管的做法,在走他们走过的路子。学习和借鉴国外成功的经验,也许是比较有效的赶超途径,但如果不结合本国的国情,一味地机械照搬,也不会产生好的效果。笔者认为,要解决好中国的税收征管问题,首先必须明确税收征管所要解决的主要矛盾是什么;其次,对在中国这样一个特定的国家,税收征管到底要做什么要有个清晰的认识,也就是要为解决税收征管的主要矛盾确定一个正确的税收征管战略^②。这也是本书选择研究税收征管战略的意义所在。

一、税收征管的重要性及中国税收征管存在的问题

(一) 税收征管的内涵与外延

税收征管、税务管理、税收管理等名词常见于有关文章和税务日常工作中,它们意义相近,却不是同一概念。因此,在开始研究税收征管战略问题前,必须先明确界定税收征管的内涵和外延。

税收征管(税收征收管理的简称)是税务机关及其他依法享有征税权的政府职能部门,代表国家依照税收法律、法规的规定进行税款征收,组织税收入库,并对日常的征纳活动进行管理、监督、检查等一系列工作的总称。税收征管的主体主要是税务部门,税收

① 这一提法是国家税务总局在 2004 年 7 月 27 日北京召开的全国税收征管工作会议上提出的。

② “战略”最初指的是军事战略,只用在军事领域。其本义是对战争的整体性、长远性、基本性的谋划。现在人们多用它的引申义,泛指对各种行为的整体性、长远性、基本性的谋划,如“国家发展战略”。在本书中,“战略”一词,是特指决定如何最佳使用有限资源以实现既定目标的方略。

征管的对象主要是依法具有纳税义务的纳税人,税收征管的主要内容包括纳税服务、纳税登记、纳税申报、税款征收、税源调查、纳税评估、税务检查等一系列与税款缴纳相关的税务部门的行政活动。

税收征管既然是一系列的行政活动,就必然要耗费一定的人力、物力等,即税收征管需要各种投入(或要素),包括人、财、物、信息等。根据新制度经济学^①的观点,这些耗费可以理解成交易成本,是体制运行的必要支出。新制度经济学认为,实施机制是制度的重要组成部分,一个国家的体制要产生效率,除了要具有完善的正式规则和非正式规则以外,更主要的是这个国家应该拥有健全的实施机制。离开了有效的实施机制,任何制度尤其是正式规则就形同虚设。税收征管制度是税收制度的实施机制,有效的税收征管是税制目标得以实现的保证。

税收征管的目的(或目标)是什么?关于这一问题,国内长期以来存在着两种错误认识:一种认识是把取得财政收入直接作为税收征管的目标,在实践中表现为政府每年向税务部门下达收入任务,并以收入任务的完成情况作为考核税务部门工作业绩的主要指标;另一种认识是把促进经济发展直接作为税务征管的目标,在实践中往往表现为地方政府热衷于要求税务部门通过“越权”免税、减税等优惠手段来促进地方经济的发展。两者的实质都是错误地把税制的目标当成税收征管的目标了。^②其实,税收征管的目的就是按法定程序正确执行税法,以确保税收收入及时征收入库。如果正确执行税法后,税收收入仍然不足,那么就需要在税收

^① 英文为“the new institutional economics”,国内一般译为“新制度经济学”,也有人译作“新体制经济学”,下文的“体制背景”与之类似。

^② 马国强:《论税收管理的目标、框架与模式》,《税务研究》1999年第12期。

制度的制定与调整中,通过提高税率、扩大税基等方法来加以解决,而不应在税收征收管理环节对税收政策进行变动。^① 简言之,税收征管的目的就是正确执行税法,尽力使税法的实际执行与法律文字中的要求相吻合。

(二) 税收征管存在的必要性

税收制度中已经规定了政府对什么征税、征多少税、由谁缴纳、如何缴纳等基本事项,理论上,纳税人完全可以按照税收制度的具体规定履行纳税义务。为什么还要进行税收征管呢?即税收征管存在的必要性体现在哪?笔者认为主要体现在以下两方面:

1. 纳税人“整体”和“个体”的利益矛盾是税收征管存在的根本原因。自从有了税收就同时产生了税收征管,税收征管之所以产生、存在和发展,完全可以从税款缴纳对纳税人利益的影响上找到根据。按照现代公共经济学的观点,税收是公共产品的成本,征税是所有公民公共选择的结果,对“纳税人”整体而言,按税法(理论上税法是纳税人整体意志的体现)缴纳税收是符合纳税人利益的。但是,由于税收征纳是按法定比例或额度对具体纳税人无偿、强制地征收的,对作为个体的纳税人而言,纳税是其直接可控制的价值_的无偿让渡,是不符合其个体利益的,纳税人整体和个体之间利益存在矛盾。只要是公共产品,搭便车现象就必然存在。税收作为公共产品的成本,本身也是一种公共产品,也必然存在搭便车问题。现代人作为理性的经济人,追求自身利益最大化的目标必然使其努力避免一切可能减少自身利益的行为。纳税不仅会直接减少纳税人“个体”的既得利益,还会发生一定数额的纳税成本,如果缺少有效的税收征管,人的有限理性和机会主义行为动机必然会促使纳税人逃避纳税义务。

^① 郝如玉:《税收理论研究》,经济科学出版社 2002 年版,第 179 页。

2. 征纳双方信息不对称是税收征管存在的直接原因,也是税收征管所要解决的主要矛盾。在现实的经济生活中,不对称信息普遍存在,同样,在税收活动中,征纳双方的信息也是不对称、不完全的。纳税人对自己的生产经营状况、财务情况以及纳税义务等都比税务部门清楚,而税务部门在对税法的理解、掌握,对税收政策的走向以及征税措施、程序等问题上拥有更多的私人信息。

如果征纳间信息是对称的,国家只要设立一个全国统一的银行账户,纳税人按照税法规定,依法将税款汇入该账户即可,根本无需税收征管。在信息完全、对称时,纳税人了解税法,只要他们愿意,就可以依法自行计税纳税,而且在这种情况下,纳税人也不得不“自愿”纳税。否则,司法部门可根据所掌握的偷逃税信息,对其进行追缴和处罚。也就是说,如果征纳双方信息是对称的,完全可以税收执法管理(税收征管),只要司法部门代表国家对不依法纳税的纳税人进行税收司法管理就可以了。

由于现实生活中征纳双方存在严重的信息不对称,一方面,在利益最大化目标的驱使下,纳税人容易利用自身拥有的大量私人信息逃避纳税义务;另一方面,对那些愿意依法纳税的纳税人来说,也往往由于不了解税收政策、税收法规,无法正确纳税。因此,征纳双方信息不对称的矛盾是税收征管所要解决的主要矛盾,也是税收征管存在的最直接原因。有效的税收征管,就是要能较好地缓解征纳双方信息不对称这一矛盾,一方面要使税务当局能更多地掌握纳税人的信息,使纳税人不能不自觉纳税;另一方面要能使纳税人更多、更正确地了解税收政策、税收法规,使正确纳税变得更有可能、更便利。

(三) 转轨国家及低收入国家税收征管存在的共性问题

近年来,借助于国际组织的支持和双边援助计划,转轨国家在税收征管现代化进程中取得了一些进步,颁布了新的税收征管理法

律,明确了纳税人的法定权利,优化了征管机构的结构。然而,转轨国家的税收征管改革和现代化仍大大落后于税收政策的变革。Vazquezhe 和 McNab 考察了转轨国家的税制改革实践后认为,许多转轨国家在税收征管方面仍然存在着严重的问题:

- (1)无力注册和处理大量的新纳税人信息;
- (2)缺乏有效的征管方法;
- (3)缺乏进行详细外勤稽查和使用第三方信息的能力;
- (4)稽查计划过于简单和很少运用稽查抽样程序;
- (5)缺乏充足的有培训的人员来检查复杂的偷逃税;
- (6)对纳税人的服务很原始或者根本就没有;
- (7)不充分的业务培训;
- (8)缺乏必要的资源以留住训练有素的人员和建立起充分的信息系统;
- (9)地方税务部门和人员经常超编,中央税务机构力量不足。

这些问题已经反映为程度严重的税收逃避、欠税高速增长、总体税收状况不佳。在众多的转轨国家中,纳税率在 50% 或更低并不罕见。拖欠税款、推迟交付和不实申报是极流行的现象,特别是在前苏联国家。例如,1998 年末,俄罗斯累计的税收拖欠接近当年的税收总收入。^①

低收入国家的税收征管情况一样不容乐观。Jenkins 和 Khadka 认为^②,大多数低收入国家的税收征管往往是腐败、低效和不透明的。这在很大程度上是受到这些国家政府部门的人事制

① 乔耶·马蒂奈兹·瓦兹盖茨、罗伯特·M·麦克纳布:《转轨国家的税制改革实践》,《税务译丛》2002 年第 2 期,第 63 页。

② Glenn Jenkins and Rup Khadka, Modernization of Tax Administration in Low-Income Countries: The Case of Nepal(2000), <http://www.cid.harvard.edu/caer2/htm/content/papers/paper68/paper68.htm>.

度、低薪水平以及文化价值观或道德法律的影响。这些国家的政府往往只在乎税务部门能否完成给定的收入任务,而不太关心收入是如何完成的。在这种体制下,税务官员只能按既有的实践和程序行事。因此,长期以来,这些国家的税收征管往往表现出以下三个特征:

(1)税收征管只是为了完成收入任务,当然这些收入任务其实是定在远低于按税法纳税人应缴税款的水平;

(2)税务官员薪酬水平低;

(3)纳税人和税务官员在应纳税额上可以进行商讨。

其结果是:政府的收入目标实现了,纳税人比税法规定的纳税义务少纳税了,税务官员通过与纳税人的“商讨”得到了“额外收入”。这样的税收征管制度充满了不确定性和行政资源的浪费。虽然表面上也执行得很好,但纳税成本很高而且大量税收流失了。纳税人和征税人都得到了不应有的利益,而税收制度却受到了严重的破坏。

对任何一个国家来说,建立有效的税收征管制度都是一项艰难的任务。转轨国家的现实国情是:缺乏自愿纳税传统、对政府不信任的文化和计划经济条件下不完善的管理实践。这些初始状况给建立新的税收征管制度带来不同寻常的障碍。转轨国家的经历充分说明:税收改革要获得成功,不能脱离税收管理能力的提高和对纳税人文化的培植。大多数转轨国家犯的最严重的错误是着眼于税收政策现代化,而将税收管理和纳税遵从降到了第二位。此外,大多数低收入国家,由于受经济发展水平和国民素质的限制,税收征管仍然相当落后和腐败。作为发展中国家的一员,中国也正处于经济转型期,而且中国地区间发展极不平衡,转轨国家和低收入国家税收征管上存在的很多问题在中国也不同程度的有所表现。因此,汲取这些国家的经验和教训也许可以使我们少走些弯路。

(四) 中国税收征管的现状及存在的问题

1994 年税改以来,中国税收征管改革在不断探索、逐步发展和完善过程中取得了显著成就。税收征管的规范化、信息化、法制化程度不断提高。直接的表现是,加强税收征管成为税收收入连年增长的重要因素。据测算,在 1998—2001 年四年间税收收入增收总额 7 083 亿元中,经济、政策和征管三因素影响下的增收额分别占 3 908 亿元、1 362 亿元和 1 813 亿元。其中税收收入的增收有 55.2% 来自经济发展因素,19.2% 来自政策及特殊因素,还有 25.6% 来自加强征管因素。这几年,征管因素始终是促使税收增收的重要因素。^①

然而,加强税收征管的过程是永无止境的,即便成绩斐然也应该看到中国税收征管还存在许多不尽如人意的地方。学者们从不同角度分析了中国税收征管中存在的问题。付树林认为,税收征管存在五个方面的问题:(1)偷逃骗税现象严重,税收收入大量流失;(2)执法不严,以补代罚,以罚代刑现象依然存在;(3)税收执法环境较差;(4)欠税问题突出,个别地方有税款混库现象;(5)税收征管成本偏高,税收征管效率偏低。^② 马克和认为,当前税收征管中主要存在着管理责任淡化,税收征管运行链条被割裂和中断;废除管户制后,定期拉网排查难以杜绝漏管户;核定征收面过大,留下了潜在隐患和后遗症;征管部门和稽查部门抢税源,纳税人疲于应付等问题。导致这些问题的原因有五点:(1)缺乏计算机管理先进性与人的主观能动性的有机结合;(2)税收任务考核指标与税务管理的实质背道而驰;(3)税务机关内部相关职能部门之间的责任

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

② 付树林:《关于我国税收征管问题的思考》,《1999—2000 年全国优秀税收科研成果获奖论文集》,中国税务出版社 2001 年版。

不明晰;(4)“人管人”的机制不适应大跨度体制改革的要求;(5)征管部门与稽查部门之间信息交流渠道不通畅;(6)信息化本身存在的问题影响了征管改革的进程。^①

笔者认为,税收征管的根本任务就是要解决征纳双方信息不对称的矛盾,就是通过高质量的纳税服务将税务当局方面的信息传递给纳税人,使自愿遵从税法的纳税人能按税法要求顺利完成纳税义务,同时通过严密监管获取纳税人的信息,以达到较满意的税收遵从度,使现实中的税制不断接近税法中的明文规定。理想、良好的税收征管应该是效率和公平的统一,即以较低的税收征纳成本取得较多的收入,该收入与按税法规定应该征收到的税收收入尽量接近。按此标准,中国税收征管仍然存在许多问题,集中表现为:

其一,税收征管成本居高不下。税收征管成本是税制运行的直接成本,分为征税成本和纳税成本,两者均为税收征管活动产生的成本支出,只是负担者不同。征税成本又称税务行政执法成本,指税务部门为征集税款而花费的行政管理费用和其他支出。纳税成本在西方税收学界又称为“遵从成本”,就是纳税人依据税法的要求完成纳税义务所发生的费用。征税成本与纳税成本之间存在相互转化的关系。

根据国家税务总局公布的数据测算,实行新税制前的 1993 年,中国的税收征收成本率约为 3.12%,1994 年实行新税制和财税体制改革以后,征税成本有所上升,1996 年征收成本率大概为

^① 马克和:《当前税收征管改革中存在的问题》,《税务研究》2004 年第 1 期。

4.73%^①,其后持续增长到5.6%^②。由于地区间经济发展水平和税源结构状况的不同,中国不同地区间的税收征收成本差别较大,东部与沿海地区相对较低,大约为4%~5%,如山东为4.3%,广东为4.7%;西部与欠发达地区相对较高,约为10%左右,如内蒙古为9.6%,贵州为11%;中部地区大约为7%~8%,但北京较低,约为4.6%。^③以上数据,大多仅从预算拨付的税务经费的角度统计。由于中国预算管理的不规范性,税务部门还有许多经费来源渠道,所以各地实际的征税成本率也许远远高于上述比例。于海峰在对某发达省份1999—2001年地方税务系统经费管理进行调查后,发现该省地税系统仅征收经费一项,就分别占当年税收收入总额的5.6%、5.7%和5.69%,如再加上行政经费和基建资金,税收征收成本率则远高于前文所述的全国平均数。

纳税成本的定量分析比征税成本困难得多,必须收集大量无法从公开出版的资料中获取的数据,笔者至今未见到国内学者对中国纳税成本的测算数据,但根据国外学者研究的数据表明,纳税成本并非是小数字,有时甚至是征税成本的数倍。澳大利亚1994—1995年度税收的纳税成本占税收总收入的7.00%^④,美国

① 张相海:《在1997年全国税务经费管理工作会议上的讲话》,《1997年全国税收理论研讨会论文集》,中国税务出版社1998年版。

② 于海峰:《中国现行税制税收运行成本分析》,中国财政经济出版社2002年版,第135页。

③ 李俊彬、李军:《降低税收成本提高征管效率的调查与思考》,《1999—2000年全国优秀税收科研成果获奖论文集》,中国税务出版社2001年版。

④ 宾特兰内姆、查尔斯·依文斯:《纳税成本:研究方法和澳大利亚的证据》,《税收译丛》2001年第1期。