

RESEARCH ON
CHINA'S
TAXATION GAP

中国税收流失 问题研究

| 第二版 |

贾绍华 著

 中国财政经济出版社

中国税收流失问题研究

(第二版)

贾绍华 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税收流失问题研究 / 贾绍华著. —2 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2015. 10
ISBN 978 - 7 - 5095 - 6450 - 9

I. ①中… II. ①贾… III. ①税收流失 - 税收管理 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 254693 号

责任编辑: 刘战兵
封面设计: 楚泰书装

责任校对: 黄亚青
版式设计: 兰 波

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: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京联兴盛业印刷股份有限公司印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 25.5 印张 574 000 字

2015 年 10 月第 2 版 2015 年 10 月北京第 1 次印刷

定价: 58.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6450 - 9/F · 5197

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492、QQ: 634579818

第二版自序

党的十八届三中全会将财税的重要性上升到国家治理层面，提出财政是国家治理的基础和重要支柱。税收作为财政的主要收入来源，其重要性不言而喻。在当前深刻贯彻党的十八届三中全会精神，加强财税法治、深化财税改革的进程中，如何解决并切实治理各方关注的税收流失问题，成为亟待研究的重要课题。

习近平主席在2013年8月全国宣传思想工作会议上指出：“明者因时而变，知者随事而制。”形势在发展，时代在进步，税收流失的治理已成为提升政府税收治理能力的重要问题。2008年，时任国家税务总局局长的肖捷先生在先后考察四川、江苏、浙江、广东、海南等地时率先提出，各地在税收专业化管理过程中，必须掌握税源流失的脉络，重视税收风险防控，做到有的放矢地治理税收流失。2012年5月，国家税务总局副局长丘小雄先生在四川眉山主持召开企业所得税税收流失规模估算试点工作汇报会。会后，国家税务总局以国税函〔2012〕56号文件，确定开展企业所得税流失估算试点工作。2013年3月，王军先生继任国家税务总局局长以来，各地普遍以征管质量与效率评价为重点，以绩效考核为抓手，大力实施纳税服务、税收评定（纳税评估）、税款追征、税务稽查等税收管理工作，全力展开以税源监控为重点的税收征收过程的监控，进一步提升了税收征收管理的质量与效率，在全面落实党的十八届三中、四中全会精神，实现税收管理现代化的实践中迈出了坚实的步伐。这充分说明，税收流失的治理问题已经得到相关管理部门的充分认可和高度重视。

正如农民收获粮食不可能完全做到颗粒归仓一样，税收流失自税收产生之日起就开始出现，仿佛是一个罪恶的幽灵，蛀蚀着社会经济运行的肌体。税收流失的治理一直是一个世界性的难题，为社会所广泛关注。近些年，特别是在党的十八届三中全会“落实税收法定原则”精神的指引下，随着税制改革的深化、税收征管质量的提升和税收法治的积极推进，政府在治理税收流失方面取得了显著成效。但据有关部门保守估计，包括地下经济导致的税收流失额，我国现阶段每年税收流失总体规模仍占政府实际征收收入的30%以上，其中，税务部门组织的税收收入（含海关关税收入）的流失规模，约占实际征收收入的25%左右。

时光如梭，岁月如歌，距离拙作《中国税收流失问题研究（第一版）》的出版已有13年之久。感谢读者的厚爱和中国财政经济出版社的努力，第一版得到广泛的认可和好评。随着社会经济的发展进步，税收环境发生了巨大变化，实践呼唤着理论的创新，理

论需要更好地指导税收管理的实践，税收流失问题的研究需要紧跟时代的脉搏。基于这一认识，在朋友们的鼓励下，从 2011 年开始，笔者着手对《中国税收流失问题研究（第一版）》进行修订，期待能给广大读者提供一个更为准确、系统，富有时代性的关于税收流失问题再研究的读本。

本书第二版无论在文献资料的整理、研究方法、实证分析还是政策研究等方面，较之第一版均有所突破，有所创新。

在数据的收集和统计分析方面，通过收集大量的数据资料，将数据更新到 2012 年或 2013 年，尽可能体现“新”的特点。这 10 多年间，互联网走进了寻常百姓家，电子商务的发展突飞猛进，经济全球化促进了国际税收协调与合作的创新，等等。为了符合时代的发展以及全面测算税收流失规模的需要，本书在对税收流失的内涵与外延界定、研究范围及其与相关概念之间的关系进行分析的基础上，分别从博弈理论、新制度经济学、风险管理、A-S 逃税模型等视角，进一步探究了税收流失的成因及其危害，并对财政体制改革的质量、财政风险的管控、积极财政政策的实施、税收增长、欠税与过头税等与税收流失密切相关的一些问题展开了讨论，以期对税收流失的基本理论问题的研究有所深化。同时，根据资料间的对比，对原有的数据偏差进行了修正。

在实证分析方面，首先，笔者规范了税收流失测算的范畴及一般思路与方法。其次，从税收流失宏观总量和微观遵从两个方面讨论了税收流失测算评估模型的建立、技术上的差异与应用方面的异同；在分别对地下经济税收流失和公开经济税收流失的规模测算基础上，对增值税、营业税、企业所得税和其他税种的流失规模进行了测算，力求使税收流失总规模的测算更为科学、规范。再次，补充运用大数据方法对税收流失规模的测算，增加了浙江、陕西两省税收流失的规模测算与分析，以使对税收流失的研究不仅体现在全局的视角，也尽可能地体现在区域经济及地方财力差异化分析之中，以期对税收流失问题的研究更具针对性、实践性和可操作性。最后，笔者在剖析税收流失多种方式的同时，以个案研究为切入点，认真探讨与思考了多层次资本市场发展中关于国有企业改制可能引发的税收流失、企业跨国避税导致的税收流失、电子商务背景下的税收流失、房地产业建筑业的税收流失、走私导致的税收流失、个人所得税税收流失、互联网金融中的税收流失和后“营改增”时期的税收流失 8 个专题，较为广泛深入地讨论了经济新常态下税收流失对社会财富分配和政府财政收入的重要影响。

在借鉴与启迪方面，笔者首先介绍了一些国家和地区在宪法、税收法制、财税体制、税务管理运行机制、税法遵从教育等方面有关治理税收流失的做法。在梳理这些国家和地区的经验时，笔者感受最深的是这些国家和地区治理税收流失过程中的共同特点是把税收法制建设放在首位，从宪法、税收基本法到税法实施细则都充分体现了立法者遏制税收流失的思路和方法，并分别从制度、体制、运行机制和税法宣传教育等主要方面予以保障。

在税收流失治理对策方面，笔者认为，经过多年的发展，虽然我国的社会经济环境发生了巨大的变化，但税收流失问题却越发复杂多样，涉及面更加广泛，而且更加隐蔽。这就要求对新出现问题的解决方案更应具有针对性和时代性特点，相应的政策措施要伴

随着新一轮财税体制改革的进行,更加关注税收征收管理、企业涉税管理问题的热点、焦点、难点,提出接地气、有价值、有创新性的观点和建议。基于这一认识,笔者从政府收入与国民收入分配关系、地下经济税收流失对税收流失总规模的直接影响、现行财政体制、税费关系,以及税收法制、体制、机制、征管模式、税法教育等多层次、多角度,提出了诸多政策建议,期待对有关决策部门制定相关决策有所裨益。

在写作体例方面,笔者在每一篇的篇首增加了导读,作为每一篇章的浓缩版,试图为阅读时间较紧的读者提供些许方便。

笔者以为,《中国税收流失问题研究(第二版)》的亮点或创新点在于基础理论研究篇的充实、实证研究篇的完善、借鉴与启迪篇体例的重新设计和治理对策篇对诸多新知识的补充及新观点的释义。例如,在关于电子商务税收流失的实证分析中,笔者运用了“平均税负法”和“流失率法”,并对这两种分析方法进行了对比,估算出了电子商务税收流失的规模,并结合实证分析结果,提出了关于电子商务税收流失治理的政策建议。在测算地下经济规模和税收流失规模的实证分析中,对“现金流量法”进行了修正,修正后的方法更加客观地反映了地下经济的规模及其税收流失状况,使研究结果与现实状况具有较强的拟合度。在测算公开经济税收流失规模的实证分析中,对传统的A-S逃税模型进行了补充和修正,使测算结果更接近实际。在介绍一些国家或地区治理税收流失的经验方面,更新了第一版关于发达国家、新兴工业化国家和发展中国家的分类,从法律保障、体制保障、运行机制保障和税法宣传教育4个方面进行了归类总结与分析借鉴。在税收流失治理对策方面,增加了依宪治国与依法治税、税收法定原则、优化税收制度、优化税种结构、稳定税收负担、清费立税、互联网+税收、税收分析、大数据平台、税收信用、风险管理、绩效考核等内容,使研究的高度、深度和广度均有所拓展。

另外,第二版立足于第一版的框架体系,对第一版中某些不准确的提法及文字部分进行了斟酌修改,研究思路、研究方法和观点论证,以辩证唯物主义和历史唯物主义为指导,注重理论和实践的有机结合,力求做到勇于探索,开拓创新,博采众长,实事求是。

本书第二版于2014年10月定稿之后,尽管修改完善的力度很大,但仍有诸多不足之处,例如,在理论探索方面至少没有完全弥补思辨能力上的不足,没能达到笔者预想中的深度和广度;在治理税收流失的实践方面,所提出的政策措施的可操作性亦没有达到笔者所期待的程度,等等。正是在这样一种忐忑不安和学而知不足的内疚中,我鼓起勇气,用一年多的时间,力求用冷处理的方式审视书稿,尽可能斟酌并修订完善书稿。然而,由于水平有限,仍然感到存在诸多缺憾、不足或错误,恳请各位专家、学者和广大读者批评斧正。

在本书第二版即将付梓面世之际,特别怀念我的导师刘溶沧教授。先生终生献身于学术研究,告诫学生不管从事什么行业,首先要做一个正派、求实的人,要求弟子们克服学术的浮躁,学问要做深、做透,不要贪多求大、食洋不化。特别是在20世纪90年代中后期,当人们对我国税收是否存在流失问题尚有异议时,先生鼓励我要敢于面对现实,大胆思考,勇于探索。在我的博士论文的立论、学术观点、文献资料分析、框架结构、

论证方法和研究结论等方面,先生都给予了悉心指导,对论文初稿的每一段、每句话都进行了反复推敲,鼓励我在论文答辩后尽快补充完善、成书出版,并亲自为之作序。

痛别恩师已 13 年之久,他的教导和治学精神始终鞭策着我,弟子唯有恪守清清白白做人、老老实实做事、扎扎实实做学问的准则,以慰藉先生的在天之灵。

谨以此书献给我最敬爱的恩师刘溶沧先生!

作 者

2015 年 5 月于北京

第一版序言

贾绍华同志告诉我，在他完成《中国税收流失问题研究》博士论文以后，经过补充修改，即将以研究专著的形式付梓面世，作为他的博士生导师，我甚感欣慰，并借此机会，就有关问题，谈几点个人意见。

税收流失的治理已成为世界性的大难题，并为社会各界所广泛关注。但从目前情况看，无论是从深度还是广度上，国内外学者对它的研究仍较薄弱。特别是在中国，由于研究起步较晚，且大多是由税务实际部门的工作人员从自身的工作实践中进行经验总结，其探讨的理论性、系统性和科学性还有待于进一步完善，所提出的治理对策措施在全面性、针对性和实用性上还有一定的不足。因此，从理论和实践的结合上就这一问题展开深入研究，既是加强中国在这一领域学术研究的需要，也是指导治理税收流失实践的需要，更是落实依法治税、从严治队、规范管理、堵塞漏洞、惩治腐败、清缴欠税、提高税收征管水平的需要。在这种情况下，贾绍华同志选择“中国税收流失问题”作为研究选题是很有理论意义和现实意义的。当然，由于这一选题难度很大，国内外的研究都比较单薄，作为他的指导老师我也不无担心。贾绍华同志却以其敢于攻坚、勇于探索的毅力，几经寒暑，完成了一篇较高水平的博士论文，得到了论文各评阅人和答辩委员会的一致好评，被普遍认为是研究税收流失问题的上乘之作。

在我看来，贾绍华同志的这一研究，不论是在选题、内容还是在所提对策措施上均有所突破，有所创新。

首先，该研究选题具有极强的现实性。通过对现实经济生活中的偷逃税个案的剖析，并以此为切入点，广泛而深入地对税收流失这一严重扰乱社会财富分配和影响政府财政收入的经济社会现象进行了研究，重点提出了治理税收流失的对策，具有很强的现实性和针对性。

其次，在研究方法上，作者以辩证唯物主义和历史唯物主义为指导，较好地吸收和借鉴了现代经济学的有关观点及方法，并将规范研究与实证研究相结合，做到了博采众长，注重创新。作者在大胆借鉴、批判吸收和运用西方经济学理论研究成果的同时，能够面对中国税收流失的现实进行研究。作者既注重传统的定性分析方法，又重视现代经济学定量分析方法；既注重对税收流失进行系统研究，又注重对特殊个案的解剖与探讨；既注重从实践到理论的研究，又注重从理论到实践的探讨，对税收流失从原因到对策进行了全方位研究，使研究成果具有较强的务实性，理论研究具有前瞻性。我认为，在研

究方法上,贾绍华同志把理论与实践、宏观与微观、定性与定量、实证与规范、国内与国外等方面紧密地结合在一起,给人以浑然一体的感觉,对问题的剖析具有相当的深度和广度,提升了论著的学术水平。

再次,在研究内容上,作者力求全面但又突出重点。论著的研究不仅力求做到全面、系统,而且又特别注重对典型个案的解剖与分析。例如,作者对企业改制、跨国公司、电子商务、地下经济和走私等所导致的税收流失及其治理等问题进行了深入而系统的分析与探讨。这种方法为一般性的总体研究提供了更进一步的论证,深化了对税收流失问题的研究。这对于税务部门迎接新挑战、指导税务部门做好应对准备,具有一定的超前性和指导性。

最后,在政策措施上,作者也提出了一些有创意的见解:有针对性地提出了理顺中央与地方关系是治理税收流失的体制保障的观点;就如何在公共财政框架内划分中央与地方的事权和财权、规范税费关系、推进税费改革等问题进行了有效的探讨;对一些表面上与税收流失不甚相关的问题进行了深层次的思考与研究,揭示出它们之间的内在联系,为进一步深化财税体制和经济体制改革提供了参考。比如,对优化税制结构的研究,将为深化中国税制改革提供新的思路;关于中央与地方的关系问题,作者对于合理界定中央与地方的税收管理权限、进一步完善税收管理体制进行了理论思考;关于经济增长与税收管理的辩证关系的思考,突出强调了基层税务部门税收管理的责任和建立健全税收监控体系的重要性,为实现税收的应收尽收提供了决策性的建议。

此外,中国政府自1998年下半年以来,实施了以积极财政政策为主的宏观经济政策。贾绍华同志敏锐地抓住了这一热点问题,专门探讨了积极财政政策与治理税收流失的关系,并提出了若干很有价值的政策建议。财政风险问题越来越引起理论界和实际部门的重视,国内外学者较多地从国债和赤字的角度探讨财政风险问题,但贾绍华从税收流失的角度分析财政风险,给人耳目一新的感觉。这充分反映了贾绍华同志对经济问题的洞察力和把相关的经济现象联系起来进行分析的能力。这在某种程度上得益于他长期在财税部门工作积累的实际经验。

还有,作者特别从法治与德治辩证统一的角度,系统阐述了确立现代纳税理念与治理税收流失的关系,据此提出税兴国强、兴税强国的基础在于加强教育和提高素质的观点。这一观点是很有创意的,在一定程度上拓展了治理税收流失的思路。

税收流失问题极其复杂,涉及面十分广泛,而且十分隐蔽。在这种情况下,要对税收流失的性质与数量做出准确的把握的确是件很困难的事情。贾绍华同志尽管用了相当的笔墨阐述税收流失的性质,并力求对中国税收流失的规模做出理性的判断与测算,但对总体规模的测算还有待进一步深入探讨,相信贾绍华同志在这一领域的研究能有新的突破。

以上只是个人管见。借此机会,求教于同行。

刘溶沧

2001年11月

摘要

从税收产生之日起,税收流失就与之相行相伴。税收流失仿佛是寄生在国家税收肌体上的毒瘤,时长时消,始终是世界各国税收管理中的一大顽疾。从表象上看,税收流失似乎是征税者由于种种原因而未能实现税款的应收尽收行为,但透视其实质,它不仅与政府征税行为有关,而且与公民纳税行为有关,更是与国家的赋税制度、税收体制、税款征收管理实施机制息息相关。从这个意义上认识税收流失的治理,确实是一个国家税收治理水平和治理能力的综合反映,更是一个法治国家公民税法遵从意识的具体反映。《中国税收流失问题研究》(第二版)正是以此为切入点,分别从理论探讨、实证研究、借鉴启迪、治理对策四个方面,展开进一步的研究。

第一篇是理论探讨。首先讨论了税收流失的概念、研究范围、税收流失与相关概念的关系。综合国内外文献关于税收流失概念的表述及中外学者的研究成果,结合长期从事税收管理的理论研究和实践体验,笔者对税收流失的概念界定如下:税收流失是纳税人或利益相关者为了达到减轻或免除税收负担之目的,通过故意的方案筹划或行为安排,或者征税者对税收政策理解的偏差、管理的缺失乃至权力寻租而导致国家税收收入减少的现象。税收流失与国家财政制度、税收体制和征税机制有着密不可分的关系。它不仅是一种经济结果,而且是一种行为过程。税收流失概念的外延则涵盖了逃税、骗税、避税、抗税、欠税、越权减免税等。

为了进一步从理论上诠释税收流失的成因及其危害性,笔者分别从博弈理论,新制度经济学关于正式制度、非正式制度的理论,税收管理风险理论,税收专业化管理理论,A-S模型关于逃税行为的理论剖析等方面,探讨了导致税收流失的深层次原因及其对国家经济社会发展、经济安全、征税者和纳税者的税法遵从意识、财富创造过程中企业市场竞争行为等方面的危害。

笔者认为,就税收的特质而言,凡是国家依据法律法规强制向公民收取的收入,均视为具有税收特质的政府收入,均属于税收流失问题的研究范围。现阶段我国政府具有税收特质的收入存在三种口径:大口径的政府收入是年度全部政府收入的总和;中口径的政府收入是年度公共财政收入的总和;小口径的政府收入则仅仅是税务部门 and 海关组织的税收收入,是国家公共财政收入的主体。虽然本书的研究范围仅限于小口径的政府收入,即税收收入的流失问题,但这仅仅是因为资料收集与数据来源等原因所致,也是为了研究问题的方便,并不意味着对上述研究范围界定的忽略。即使如此,笔者在从

财税法律制度、税收体制和征收机制的角度，对小口径的政府收入即税务部门和海关组织的税收收入流失问题的现状、手段、规模、效应等进行一般理论分析后认为，当前我国税收流失的现状仍然不容乐观。具体表现为：地下经济活动屡禁不止；公开经济中逃骗税极为猖獗，避税手段繁多，减税免税过滥，欠税居高不下，非税收入严重膨胀，费挤税现象仍程度不同地存在等。

税收流失造成的危害是显而易见的。它直接影响了国家宏观调控经济的能力、弱化了财政政策宏观调控的效应，导致了资源配置效率低下、收入分配缺乏公平，损害了市场竞争的公平、正义，败坏了社会良好的纳税氛围。对此，本书不可能穷尽所有的手段和方法，只能以“解剖麻雀”的方式，通过对当前社会经济生活中出现的许多新情况、新问题的分析，以小见大、抓住典型、重点剖析，透视税收流失在不同领域内的表现形式及其对经济、财政、税收、道德等方面的影响，如关于税收流失与财政体制改革的质与量、关于税收流失与积极财政政策的实施、关于税收流失治理与财政风险管控、关于税收增长与税务管理、关于从“+互联网”到“互联网+”的演变中认识税务管理与税收流失的治理、关于欠税与过头税、关于国际税收中的利润转移与税基侵蚀、关于对弱势纳税群体的法律援助与税收流失的关系等，以进一步促使我们认真寻求税收管理的智慧与治理税收流失的有效应对之策。

第二篇是对税收流失的实证研究。准确测算税收流失的总体规模，不仅有利于把握我国税收流失的现状，进一步探讨税收流失的成因与特点，总结税收征收管理的经验与教训，探寻创新税收流失治理机制的有效途径，维护税法权威与经济秩序，而且更为重要的是，通过对小口径政府收入即税收收入的实证研究，透视并思考全部政府收入中涉及政府规费收入部分的收入流失问题的解决方案，这对于从经济财税法律制度、税收体制、税收征收机制的角度综合性地探讨改革创新之路，寻求治理税收流失的大智慧，更有其针对性与实践性。

在对税收流失总体规模的测算方法上，笔者分别运用现金流量法和收入能力测算法对2001~2013年这13年间的地下经济和公开经济中的税收流失规模进行了测算，并以浙江、陕西两省2001~2012年间地下经济和公开经济中的税收流失为例，探讨了我国不同区域的财力特点及其税收流失治理的必要性、重要性和紧迫性。

从对地下经济的测算结果分析中发现，屡禁不止的地下经济规模比较庞大，约占每年国民生产总值（GNP）的20%左右，由此引发的税收流失额占可能实现税收征收额的比重平均在28%左右。但近几年来，地下经济规模的增速明显减缓。尤其是2011年以来，我国加快了经济体制改革步伐，以商事制度改革为突破口，开前门、堵后门，下放政府审批权限，鼓励大众创业、万众创新，同时加大了对地下经济的打击力度，地下经济规模及其引发的税收流失额均有所减少，2013年其比重降到了19.44%的历史最低值，说明政府在治理地下经济税收流失方面取得了较为明显的成效。

从对公开经济的测算结果分析中可以看出，增值税、营业税、企业所得税这些主要税种的流失比例均有所下降，增值税的流失比例从2001年的27%下降到2013年的15.08%，营业税的流失比例从2001年的46.51%下降到2013年的36.5%，企业所得税

的流失比例从 2001 年 39.51% 下降到 2013 年的 30.43%。通过加总其他税种收入流失规模,公开经济中税收流失总规模占税收实征额的比例从 2001 年的 42.10% 下降到 2013 年的 31.72%。

加总地下经济、公开经济中的税收流失规模,2013 年我国税收流失总体规模约为 56552.89 亿元,其中地下经济的税收流失规模为 21488.67 亿元,公开经济的税收流失规模为 35064.22 亿元,税收流失额占 GNP 的比重为 9.99%。但如果分析 2001~2013 年这 13 年的经济数据,这一期间我国 GNP 增长了 4 倍,同期税收收入增长了 5 倍,税收流失额占 GNP 的比重则由最高年份 2003 年的 13.90% 下降到 2013 年的 9.99%。这些数据表明,我国近年来通过健全税收法律制度,完善税收体制,规范税收管理机制,强化纳税服务、纳税评估、绩效考核等税收管理职责,改进税收征管方式,实施金税工程等,特别是在法治税收引领下,随着税收法律制度的不断完善,税收体制改革的深化,以税收征收综合流程为主线的税收征收实施机制的再造,突出信息管税、风险管理、专业化管理、税务稽查,特别是税收道德文化的建设和税法宣传教育,在综合治理税收流失方面取得了明显的成效。当然,也必须认识到,我国目前税收流失的绝对规模仍然较大,打击并取缔地下经济活动、遏制地下经济和公开经济中的税收流失仍任重道远,税收流失治理问题仍不容小觑。

本篇还对浙江、陕西两省的税收流失规模进行了横向比较研究,分析了区域经济社会发展与财力特征对税收流失规模的影响。分析结果表明,两省税收流失总体规模与全国趋势大体一致,虽然税收流失绝对值呈增加趋势,但流失率呈下降趋势。从税收流失结构分析,浙江省公开经济中增值税流失率偏高,而陕西省地下经济规模导致的税收流失较为严重,这些可能与区域经济社会发展水平有关。

第三篇是借鉴与启迪。本篇从法律保障、体制建设、运行机制和税法教育四个方面,分门别类地介绍了一些国家和地区治理税收流失的有益经验,比较了不同社会制度、经济环境下治理税收流失的有效途径与方法。

在梳理一些国家和地区治理税收流失的做法与经验时,笔者感受到这些国家和地区在治理税收流失方面的共同特点就是把财税法制建设放在首位,从税法、税收基本法到税法实施细则,都体现了立法者遏制税收流失的思路与方法,并以此建立了适合本国国情的治理税收流失的财税法律制度、税收体制和征收机制。从机构设置的合理性、征管流程的规范性、税收评定与税务审计的严肃性和纳税服务的自觉性等方面,处处体现出在实施税务风险管控和提升税收专业化管理能力方面所付出的努力。同时,在为弱势纳税群体提供法律援助和维护纳税人合法权益、健全纳税信用体系、强化纳税人税法宣传教育和完善税务公务员教育培训体系等方面,亦已构建起符合所在国情或地区区情的税收流失治理的法律制度、税收体制和征收机制。这些有益的做法和经验,值得我们认真参考、借鉴。

第四篇是税收流失的治理对策。基于前三篇关于税收流失的理论分析、实证研究和域外经验与做法的借鉴与启迪,通过现状透视查找导致税收流失的实质及其深层次原因。税收流失问题主要集中在税收制度、征税机关、纳税人三个方面。而在这三者之中,经

济财税制度是核心所在，现行税收体制与征管机制是重中之重。这既包括了实体税收体制和程序税收体制（税收执法、司法和税法监督）在内的现行税收体制，也包括了税收征收实施机制，以及与制度、体制、机制相适应的税收文化。因为在税收征收管理从传统的“执法”型向“执法、服务、文化”三位一体的现代税收征收管理的根本性转变过程中，传统的征税文化正在步入由“对抗”转化为“执法、服务与合作”的关键发展阶段。通过平衡纳税人权益与征税者权力，构建法治型、服务型、合作型政府，坚持依法治税、为纳税人服务为宗旨的政府税收行为，打造和谐税收征纳环境，这是治理税收流失的必由之路。

税收流失存在的广泛性和税收流失治理的艰巨性、复杂性，决定了税收流失的治理必须在依法治国的基本方略下坚持依法治税、综合治理的原则，全方位地进行。笔者认为，坚持税收法定原则，坚持依法行政、依法治税是治理税收流失的制度保障，而合理规划中央与地方的税权，优化现行税收体制，则是治理税收流失的体制保障，强化税收征管更是治理税收流失的机制保障。

首先，优化现行财税法律制度，认真遵循国家宪法中关于税收的规定，尽快制定税收基本法（或税法通则），以总揽税收法制的建设与健全、完善，使我国的税收法律制度更加公开透明、科学严密，从而堵塞税收流失的制度性漏洞。

其次，准确把握党的十八届三中全会关于“稳定税负”的改革意蕴，科学、合理地划分中央与地方的税权，优化实体税收体制与程序税收体制，按照“简税制、宽税基、低税负、严征管”的国际税收体制变化趋势，重视“税收流失”背后的体制原因，从而堵塞税收流失的体制性漏洞。

再次，重视从机制角度优化税收征管综合性流程，即运用大数据平台构建税收信息分析与税收情报管理流程；运用风险管理理论查找可能引发税收流失的税收征收各个环节的风险节点，构筑税收风险管控流程；运用扁平化、专业化管理理论有针对性地改造现行税收管理基本流程。这样三管齐下，才能构建起科学、规范、标准化的税收征收管理实施机制，从而堵塞税收流失的机制性漏洞。

最后，重视对公民的税法宣传教育，坚持依法治税与以德治税相结合，树立与我国社会主义市场经济体制相适应的税收法律观、税收价值观和税收道德观，进一步提高征税者和纳税者以及全体公民的税法意识，筑就治理税收流失的精神高地，使依法征税、依法纳税、诚信税收更加深入人心，逐步消除税收流失存在的社会环境。

总之，税收流失是一个古老而新颖的话题，涉及面广，政策性强，情况较为复杂。对税收流失的理论定性、实证研究、规模测算、成因剖析、治理对策等方面的研究可谓仁者见仁，智者见智。特别在当前体制转换与制度创新的进程中不确定因素较多，如何有效治理税收流失，确实是一个难解之题。笔者相信，随着财税法律制度的健全、税收体制的完善和征收管理实施机制的创新，特别是纳税者、征税者及涉税社会服务者乃至全体公民税法遵从意识的不断提高，税收流失的规模将会逐渐缩小，我国税收流失综合治理水平与政府税收治理能力将迈上一个新的台阶。

Abstract

Taxation gap can be viewed as a malignant tumor which infests the national taxation body. It is manifested that sometimes tax collectors are unable to realize and fulfill tax collection as a result of various reasons. However, the nature of taxation gap is not only related with the government taxation behavior but also the taxpayers' behavior. Moreover, it has close relationship with the national tax legal system, the tax institutional framework, the administration of tax collection implementation mechanism. Therefore, the management of taxation gap can indeed reflect the level and ability of the government's taxation management and also show the level of abidance of taxation law by citizens in a country under the rule of law. Viewing from these angles, the *Research on China's Taxation Gap* (2nd edition) analyzes the issues in four pronged ways: theoretical and empirical research, reference, implications and solutions.

The first part of the book focuses on the theoretical study. It defines the concept of taxation gap, the scope of the study and the relations among taxation gap and other related concepts. After analyzing the national and international studies about the concept of taxation gap combined with the author's own theoretical and practical experience, in the author's opinion, the definition of taxation gap is as following: Taxation gap is a social and economic phenomenon which is caused by taxpayers and stakeholders who deliberately plan or arrange actions against tax payment, or try to take advantage of their misunderstanding of the tax policies, and of their ignorance of management and even power rent-seeking from the tax authorities to reduce or eliminate their tax liability that results in a reduction in revenue. It is not only an economic consequence, but also a behavior process that includes two situations. On the one hand, taxpayers deliberately plan or take actions to reduce or avoid their tax payment. On the other hand, they try to comprehend the deviation of tax policies, to be absent from management and to rent or seek power from the tax authorities, which for sure lead to much reduction in revenue and even no revenue at all. The concept of taxation gap can be extended and may include the following: tax evasion, tax fraud, tax avoidance, refusal to pay tax, owing tax, and tax deduction or exemption beyond authorities.

The author conducts the theoretical analysis from the perspective of game theory, referring to the concept of formal and informal institution from New Institutional Economics, the theoretical analysis about risks of taxation management and the practice of taxation specialization

management, the study of taxation gap behavior under A-S model. The author then further investigates the fundamental reasons which cause taxation gap and how they affect the development of economic and social development, national economic security, tax collectors and tax payers' awareness of abidance by law, the process of wealth creation and more important, the damages it may cause that harm the healthy development of Socialist market mechanism.

The author believes that, according to the understanding of tax characteristics, all government incomes that compulsorily collected from the citizens on the basis of the state law, belong to the classification of taxation. There's three major government taxation revenues based different statistic scopes in China. The wide scope revenue included all the annual government revenues, and the middle scope revenue are public fiscal revenues in government revenues. The narrow scope revenue are just taxations and customs collected by the government, which is the state's main body of public fiscal revenues. While the book is focused only on the taxation of the narrow scope revenue due to data and resource limits for research, its research still covered the wide scope definition, and would never neglect any of these revenues in its whole consideration. After the theoretical analysis, the author concludes that people should not be optimistic on the issue of taxation gap in China, specifically, the repeated underground economy activities, and various kinds of taxation gap making activities.

The offense by taxation gap is obvious. It directly against the state's balance capability on micro economy, the fiscal policy effect, resource allocation efficiency, revenue allocation justice, market competition rules etc., and damaged the sound taxation habit of the whole society. It's a sophisticated and long-term mission on solutions to taxation gap issues, while we still could start from the specific issues and new situations by a thorough and deep analysis on the effects by taxation gap in different areas, such as taxation gap and fiscal institution reforms, taxation gap and fiscal risk governance, taxation gap and proactive fiscal policy, taxation gap governance by internet, taxation gap and legal aid by vulnerable groups, etc. These issues need more wisdom on policy design on taxation gap governance.

The second part of the book contains the empirical research on taxation gap. It is vital to precisely calculate the scale of taxation gap in order to understand the current situation of taxation gap in our country. The part also further discusses its causes and characteristics, summarizes the experience and lessons of tax collecting management, explores the effective method of innovated taxation gap management mechanism and maintains the authority of tax law and the economic order. More importantly, through the empirical research of tax revenue which is also regarded as small bore financial revenue, we are able to see through and think of the fraction containing loss revenue related with income from the payment of stipulated fees of the total government revenue. Understanding of this part will be practically helpful to target the improvement of current tax legal system, taxation system and tax collecting and management mechanism, especially to the process of amending current tax collecting and administration law.

In terms of the methods of calculating the scale of taxation gap, the author has adopted cash flow approach and revenue capacity approach respectively to comprehensively calculate the scale of taxation gap in both underground economy and open economy. Taking Zhejiang and Shanxi for examples, this part discusses the present situation of taxation gap in various areas and the features of their financial capability.

By analyzing the data collected from 2001 to 2013, the research shows that, because of the social economic transition, the scale of underground economy in China is relatively big, which accounts for approximately 1/5 of GDP every year. On average, it is estimated that the amount of taxation gap caused by underground economy takes up 30% of actual amount of taxation. In recent years, as the improvement of society and the development of economic diversification, the speed of underground economy growth has slowed down. Especially since 2011, the economic system reform in China has speeded up, using commercial system reform as the breakthrough. The country has delegated authority for government examination and approval and encouraged entrepreneurship and innovation while increasing efforts have been made to prohibit underground economy. These measures have effectively reduced the scale of underground economy, and the amount of taxation gap caused by it accounts for 19.44% of actual amount of taxation at the lowest point in its history. The government has shown a remarkable achievement in administrating taxation gap in underground economy.

In the research on open economy, according to the types of taxation, the amount of value-added taxation gap dropped from 27% in 2001 to 15.08% in 2013, the amount of business taxation gap reduced from 46.51% in 2001 to 36.5% in 2013, the amount of enterprise income taxation gap also decreased from 39.51% in 2001 to 30.43% in 2013. By adding up the amount of all types of taxation gap, we can get the total amount of taxation gap in open economy which occupies 31.72% of actual amount of taxation in 2013, dropping to 42.10% in 2001. The data demonstrates that, in recent years, through improving taxation system, perfecting tax collecting procedure and implementing golden tax project and moreover, enhancing consistent taxation law education which results in the rising awareness of obeying the taxation law of the citizens, the country has made achievements in controlling taxation gap. However, in spite of the successful part, we have to admit that the absolute scale of taxation gap in China is still large, which takes up 9.99% of GNP in 2013. Therefore, prohibiting underground economy and controlling taxation gap in open economy cannot be ignored and must be taken into a serious account.

This part also horizontally compares the scale of taxation gap in Zhejiang and Shanxi and analyzes the impact of regional economic characteristics on taxation gap. According to the analysis, the developing trend of both provinces' taxation gap is basically same as the whole country's situation. While the absolute data of taxation gap is enlarging, the taxation gap ratio is narrowing. From the structure perspective, the added-value taxation gap ratio of Zhejiang province is relatively high among those sample areas, while Shanxi province had a taxation gap

resulted in its underground economic activities. The difference on gap structure or gap making factors among areas might be related with their different development levels.

The third part are references and enlightening ideas. It introduces good experiences on taxation gap governance by several nations and areas outside China, covered four main aspects as legal framework, institution design and construction, operation system and taxation education, and also made comparative analysis on different methods under different social and economic institutions.

We could conclude an important experience of those countries that, the fiscal and taxation legal framework is of vital importance of all. The efforts on legal framework to promote professional management ability and risk governance on taxation are full of considerations both on law and service for taxpayers.

In the fourth part, countermeasures are presented to combat taxation gap. Based on the previous three parts which contains the theoretical and empirical studies of taxation gap and the experience overseas, we are able to explore the nature of taxation gap. It is certain that the fundamental reasons causing taxation gap centre on three aspects: the taxation institution, tax collectors and taxpayers. Among these aspects, the tax institution is the core of the issues and the current taxation regime in the top priority.

As the issue has been prevalent and complex, countermeasures should be taken in accordance to the tax law and considerations given for every area under the basic policy—the rule of law. The author considers that insisting the taxation management by law is the legal guarantee of taxation gap management and reasonably assigning the taxation rights among central and local authorities and perfecting current taxation system are the institutional guarantee of taxation gap management.

Firstly, it is vital to improve the current tax regime and make a strict and scientific tax legal system to plug up institutional loopholes of taxation gap.

Secondly, we should accurately understand the implication of “stabilize tax burden” that mentioned in the 3rd Plenum of the 18th CPC Central Committee, reasonably assign the taxation rights among central and local authorities, improve the entity tax and process tax mechanism. Following the trend of international tax regime which includes simplifying tax system, broadening tax base, lowering tax burden and fortifying tax collection and management, the institutional causes behind taxation gap itself should be emphasized in order to plug the institutional loopholes of taxation gap.

Thirdly, it should be emphasized from the viewpoint of mechanism to perfect the integrated process of tax collection and management. More specifically, big data platform can be used to establish a tax information management mechanism and the theory of risk management can be implemented into the establishment of taxation risk management mechanism to correct the deficiency of current taxation management process. Using these measures, mechanistic loopholes