

基于行为博弈的税收 遵从论

著

刘振彪

本书以行为博弈理论为基础,尝试将纳税人公平偏好、信任互惠和学习博弈纳入税收遵从影响模型之中,构建一种能够更准确、全面地反映纳税人税收遵从行为动机和规律的理论体系。税收遵从理论体系既能创建纳税人不公平心理影响税收遵从行为的理论基础,又能为我国税务部门提高税收遵从度提供政策指导。



基于行为博弈的税收 遵从论

著

刘振彪

本书系国家自然科学基金资助项目“基于行为博弈的税收遵从实证研究”（批准号71173242）、教育部人文社会科学研究一般项目“纳税人收入差距影响税收遵从的实证研究”（批准号10YJA790121）的研究成果之一，并得到中南大学2010年—2011年中央高校专项研究经费的资助。



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

基于行为博弈的税收遵从论/刘振彪著. —厦门:厦门大学出版社, 2012. 6
(青年经济学者文库)

ISBN 978-7-5615-4274-3

I. ①税… II. ①刘… III. ①税收理论-研究-中国 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 093212 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

<http://www.xmupress.com>

[xmup @ xmupress.com](mailto:xmup@xmupress.com)

厦门市明亮彩印有限公司印刷

2012 年 6 月第 1 版 2012 年 6 月第 1 次印刷

开本:720×970 1/16 印张:14 插页:1

字数:250 千字

定价:35.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

目 录

第一章 绪论	(1)
1.1 税收遵从的基本理论	(1)
1.1.1 税收遵从的定义和分类	(1)
1.1.2 税收遵从的法律属性	(2)
1.1.3 税收遵从的文化属性	(3)
1.1.4 税收遵从的本质	(4)
1.2 影响纳税人税收遵从的因素	(5)
1.2.1 税制对纳税人税收遵从的影响	(5)
1.2.2 税务机关的纳税服务对纳税人税收遵从的影响	(10)
1.2.3 税收负担对纳税人税收遵从的影响	(13)
第二章 税收遵从的一般理论分析	(15)
2.1 纳税人税收遵从影响因素的理论模型	(15)
2.1.1 纳税人税收遵从的 A-S 模型	(15)
2.1.2 纳税人税收遵从影响因素的定量分析	(17)
2.1.3 A-S 模型的理论补充	(19)
2.2 纳税人税收遵从影响因素的实验验证	(24)
2.2.1 纳税人税收遵从的行为假设和模型构建	(24)
2.2.2 纳税人税收遵从的实验设计	(26)
2.2.3 纳税人税收遵从的实验结果	(29)
第三章 纳税人税收遵从的行为博弈分析	(33)
3.1 行为博弈理论	(33)
3.1.1 博弈论的发展	(33)
3.1.2 行为博弈论的发展	(35)

- 3.2 纳税人税收不遵从的行为博弈均衡分析..... (38)
 - 3.2.1 税收遵从的行为博弈稳定均衡策略..... (38)
 - 3.2.2 纳税人自利下的税收不遵从的行为博弈均衡分析..... (40)
 - 3.2.3 纳税人道德自律下的税收不遵从的行为博弈均衡分析..... (43)
 - 3.2.4 纳税人税收不遵从从决策的两阶段行为博弈均衡分析..... (45)
- 3.3 纳税人与征税人的行为博弈均衡分析..... (49)
- 第四章 中国宏观税负水平对纳税人税收遵从的影响** (53)
 - 4.1 中国宏观税负水平的测算与评价..... (53)
 - 4.1.1 中国宏观税负水平测算..... (53)
 - 4.1.2 中国宏观税负水平的评价..... (58)
 - 4.2 高宏观税负下的税收不遵从..... (64)
 - 4.2.1 地方政府“费挤税”式的税收不遵从..... (65)
 - 4.2.2 国有及国有控股企业“利挤税”式的税收不遵从..... (70)
 - 4.2.3 私人企业“黑户”式的税收不遵从..... (78)
 - 4.3 降低中国宏观税负水平的对策..... (82)
 - 4.3.1 稳步推进扩大增值税征收范围改革..... (82)
 - 4.3.2 加速构建地方税体系..... (84)
 - 4.3.2 完善我国个人所得税征管方式..... (86)
- 第五章 中国税收不遵从水平测算** (88)
 - 5.1 税收不遵从水平测算方法..... (88)
 - 5.1.1 税收不遵从水平测算方法探索..... (88)
 - 5.1.2 税收不遵从水平测算的几种方法..... (90)
 - 5.2 税收不遵从水平测算方法在中国的运用 (101)
 - 5.2.1 运用现金比率方法测算的税收不遵从水平 (101)
 - 5.2.2 运用收入与支出差异方法测算的税收不遵从水平 (104)
 - 5.2.3 组合预测方法测算的税收不遵从水平 (107)
- 第六章 降低税负痛苦指数的中国财政支出结构优化**..... (109)
 - 6.1 中国财政体制改革 (109)
 - 6.1.1 中国 1994 年前财税体制反复改革的过程..... (110)
 - 6.1.2 中国 1994 年实行分税制改革的原因..... (112)
 - 6.1.3 中国 1994 年财税改革的主要内容..... (115)
 - 6.1.4 中国 1994 年财税改革的评价..... (121)
 - 6.2 财政分权体制下中国不合理的财政支出结构 (124)

6.2.1	中国财政分权与财政民生支出不足	(124)
6.2.2	中国财政支出结构及其不合理性	(127)
6.3	中国财政支出结构优化的方向和制度措施	(130)
6.3.1	中国财政支出结构优化的方向	(130)
6.3.2	建立和健全覆盖全民的公共财政体制	(132)
6.3.3	建立和完善基于公共服务均等化的财政转移支付制度 ..	(134)
第七章	中国提升主体税种纳税人遵从水平的制度创新	(136)
7.1	提升增值税遵从水平的制度创新	(136)
7.1.1	增值税遵从水平提升的国外经验	(137)
7.1.2	中国增值税纳税人不遵从的表现和原因	(141)
7.1.3	中国增值税遵从水平提升的政策措施	(144)
7.2	提升消费税遵从水平的制度创新	(147)
7.2.1	消费税的定义、特点和国外运用	(147)
7.2.2	中国消费税税制改革和问题	(149)
7.2.3	中国消费税遵从水平提升的政策措施	(152)
7.3	提升企业所得税遵从水平的制度创新	(156)
7.3.1	外国企业所得税税制及其改革	(156)
7.3.2	中国企业所得税的基本规定	(160)
7.3.3	中国提升企业所得税遵从水平的措施	(163)
7.4	提升个人所得税遵从水平的制度创新	(170)
7.4.1	个人所得税的税制模式、征税范围和税率结构	(170)
7.4.2	中国个人所得税的税制模式、征税范围和税率结构	(173)
7.4.3	中国提升个人所得税遵从水平的措施	(178)
第八章	税务部门促进纳税人税收遵从的措施	(184)
8.1	制约我国税务部门促进纳税人税收遵从的因素	(184)
8.1.1	税收征管目标错位、税源监控乏力和征税成本高昂	(185)
8.1.2	税收征管体制和手段落后	(188)
8.2	我国税务部门促进纳税人税收遵从的措施	(191)
8.2.1	健全我国税收制度和征管体制	(192)
8.2.2	改进我国税收征管方式和手段	(199)
参考资料		(210)
后记		(216)

1

绪 论

1.1 税收遵从的基本理论

1.1.1 税收遵从的定义和分类

遵从是一个社会学范畴的概念,是指个人寻求与他人或群体的意见、观念和态度一致性的倾向以及此倾向所导致的行为。由此可见,“遵从”一词应该是对“个体”心理状态及其行为的一种描述。从法律角度去思考,只要纳税人的行为表现出遵循税法的要求,即为税收遵从。

税收遵从(Tax Compliance)起源于 20 世纪 80 年代美国对“地下经济活动”所引起的税收流失的研究,现有文献有大的和小的两种税收遵从定义。大的税收遵从观认为,税收征纳是征税人和纳税人相互作用的过程,税收遵从应包括纳税人的税收遵从和征税人的税收遵从。纳税人的税收遵从是指纳税人按照国家税法规定、服从税务机关和税务人员的管理,在法定的时限内,如实向税务机关申报并缴纳税款;征税人的税收遵从是指征税人按照国家税法要求,秉公执法,组织税款征收、税收稽查和税收处罚等,将所有自然人和法人的应纳税款及时足额地征缴入库。小的税收遵从观认为,税收遵从仅指纳税人的税收遵从。本书从小的税收遵从观的角度,探讨与纳税人的税收遵从(即纳税遵从)有关的问题。

纳税人税收遵从可以从遵从和不遵从两个相对的角度进行分析,西方国家理论界将纳税人的税收遵从分为自我防护性遵从、制度约束性遵从、自我服务性遵从、习惯性遵从、忠诚性遵从、社会性遵从、代理性遵从和勤奋性遵从 8 种;将纳税人的税收不遵从划分为程序性不遵从、无知性不遵从、懒惰性不遵从、自私性不遵从、象征性不遵从、社会性不遵从、经纪人不遵从和习惯性不遵从 8 种。中国学者将西方重复的税收遵从和税收不遵从划分进行了整理和归纳,将税收遵从分为防卫性遵从、制度性遵从和忠诚性遵从;将税收不遵从分为自利性不遵从、无知性不遵从和情感性不遵从。

防卫性税收遵从是指纳税人在国家税法和税务机关严格执法的威慑下,出于自我防护目的而如实申报并按时缴纳应缴纳税款的税收遵从行为;制度性税收遵从是指国家税制设计科学和税收征管严密,迫使纳税人如实申报并按时缴纳应缴纳税款的税收遵从行为;忠诚性税收遵从是指纳税人出于强烈的公民意识和法律上的纳税义务认识而自觉自愿地如实申报并按时缴纳应缴纳税款的税收遵从行为。自利性税收不遵从是指纳税人为了追逐自身的利益,通过不作会计账目或作假的会计账目,偷逃骗税款甚至采取暴力手段抗拒缴纳税款的行为;无知性税收不遵从是指由于缺乏税法知识和纳税常识而导致纳税人没有如实申报并按时缴纳应缴纳税款的行为;情感性税收不遵从是指纳税人由于对社会的某些方面不满意,如对收入分配不公平、社会治安差、税收不公平等不满意,有意识地采取不如实申报且不按时缴纳应缴纳税款的行为。

1.1.2 税收遵从的法律属性

及时准确申报和按时足额缴纳税款是税收遵从的核心,税收遵从行为的发生有赖于纳税人诚信纳税道德意识和遵循税法法律意识的形成。道德和法律属于上层建筑中的社会意识形态,两者相辅相成、相互促进,是两种重要的调控社会运行的工具。从道德和法律实施方式来看,道德的实现不是凭借国家权力的强制,而主要是依赖于社会舆论和传统观念、传统文化对人们的强制,道德的强制是精神上的强制,属于自律性的行为规范;法律的实现必须依靠国家权力对人们的强制,法律的强制是制度上的强制,属于他律性的行为规范。国家之所以将一些道德规范法律化,是因为国家当权者希望通过国家权力的强制来有效地推行其所提倡的道德,强化和促使人们对一个社会健康运行所必不可少的道德规则的遵守。

道德范畴上的税收遵从应属纳税人的自律行为,但是,仅凭纳税人的道德

自律难以实现税款的按时、足额入库。因此,国家有必要将税收遵从法律化,通过国家权力强制有效地向纳税人灌输自觉纳税的观念,引导纳税人依法纳税,最终形成纳税人自觉自愿诚信纳税的社会意识。税收遵从的法律本质应该定位在“法律义务”上,将纳税人内心自觉纳税的道德意识上升为自己的法定义务。法律范畴上的税收遵从是指纳税人依照税法规定,正确计算、及时准确申报、按时缴纳税款,并接受税收征管者依照法定程序进行管理的行为。

1.1.3 税收遵从的文化属性

税收文化是人类在社会文明发展过程中,一国围绕税收实践活动所发展的税收制度、税法和纳税人所形成的习俗行为以及社会所积淀的意识形态的总和。德国汉堡大学比格·纳端教授指出:“一国特定的税收文化是与该国税收制度形成和税收执法活动联系在一起的正式制度与非正式制度的总和,它历史性地扎根于文化土壤中。”税收文化包含税收制度文化、税收行为文化和税收心态文化三个层面。税收制度文化是显性文化,容易变迁;税收行为文化和税收心态文化则属于隐秘而难以把握的隐性文化,具有较强的稳定性。

从社会存在的意义上说,税收文化是纳税人对税法、税收制度及其运作的传统性、普遍性的认识和态度,它主要体现为纳税人广泛认同和树立的税法观念、价值判断等。强调税收文化的观念形态在于表明,驱动一个国家税收民主法治进程的动力,是该国纳税人的遵守税法意识的形成,是纳税人对税法理性的认识和认真思考,并最终表现为一种税收遵从的发生。

现代社会的税收文化是税收法律文化,是纳税人对税法、税收制度及其运作所持有的税法观念及价值判断。其中税收制度文化所包含的税法和税收征管由国家强制力加以保障;税收行为文化由纳税人长期形成的习惯性定势行为构成,既包括合法行为,也包括非法行为;税收心态文化由最难以把握的纳税人税收心理、纳税意识及诚信守法观念组成,心态决定纳税人行为,进而影响税法、税收制度及其税收遵从度。

税收遵从是对纳税人心理状态及其行为的一种描述,反映了纳税人对依法纳税的感性和理性的认识。从此意义上来看,税收遵从文化既属于税收行为文化,又属于税收心态文化。当仅凭纳税人的道德自律难以实现纳税人按时、足额缴纳税款时,税收遵从需要通过国家强制力来有效地推行下去,纳税人自觉纳税的理念上升为应尽的法律义务,最终形成纳税人自愿诚信纳税的社会风气。从此意义上来看,税收遵从文化又属于税收制度文化。

现代税收是宪政民主的产物,而宪政民主的宗旨是对政府权力的限制和

公民权利的保护。“税收债务关系说”学派认为,国家与纳税人地位的平等是国家征税的基础。中国传统税收文化所形成的税收遵从理念和现代法治社会所要求的税收遵从格格不入,主要表现为:作为税收承担者的纳税人与拥有征税权力的征税人之间的权利义务的非对等性,税务机关的人治特征和税务人员的随意性。根植于中国传统税收文化土壤中的纳税人思想深处的“服从观”,使得纳税人无法意识到自己权利主体的地位,进而对纳税产生厌恶抵触情绪,往往采取情感性税收不遵从。与此相对的是,在中国传统税收文化的影响下,许多征税人仍然只有权力意识而没有纳税服务的义务意识;这种征税人权力大于义务所带来的征税权的随意性,严重违反了税法的法定性和税收的公平性,往往导致征税人的税收不遵从行为。由于纳税人权利意识淡薄,仅知道自己有纳税义务而不知道自己享有相应的权利,即使知道自己有纳税义务,也不知道应该履行哪些具体纳税义务及履行纳税义务的程序,往往产生无知性税收不遵从。

1.1.4 税收遵从的本质

纳税人自觉依法诚信纳税的目的,在于寻求由税收供养的政府机构对自己所拥有的产权等一切权利的保护,如果由税收供养的政府机构对纳税人的产权等一切权利不能够进行有效保护,那么纳税人就会不情愿甚至无法选择税收遵从行为。税收遵从的本质就是对纳税人权利的保护。对纳税人权利的保护包括两个方面:一是纳税人权利的法律保护;二是税收征管中的纳税人权利的保护。

(1) 纳税人权利的法律保护

首先,国家的《宪法》应该以法律条文形式规定纳税人的义务和权利,使纳税人明确为什么要依法纳税和维护自身权利有法可依,降低甚至消除纳税人对税收的排斥和厌恶,从而实现纳税人的税收遵从。国家应制定《税收基本法》,从税法的基本原则和基本制度出发,对纳税人的义务和权利作出原则性规定;改变目前我国税收法律少而税收法规、规章多的现状,通过民主与科学的税收立法程序,将与税收有关的行政法规或部门规章上升为法律,真正实现纳税人税收遵从所要求的有法可依。

其次,政府机构要严格遵守税收法定原则。税收法定原则包括税收要素法定原则、税收要素明确原则以及政府征税合法性原则。税收要素法定原则是指征税对象、计税依据、税率、税收优惠等税收要素必须且只能由立法机关通过法律手段加以规定,并以此确定纳税人有无纳税义务及纳税任务的大小,

防止政府机关滥用职权,加重纳税人的税收负担。税收要素明确原则是指税收要素必须尽量明确,以避免出现漏洞或歧义,给政府机关肆意执法留下空间,为此,必须建立征税执法权力监督制约机制,约束过大的自由裁量权,尽量减少政府官员的寻租机会,维护纳税人的权利。政府征税合法性原则是指征税机关必须严格依据税法的规定征税,防止发生征税机关随意开征、停征、减免或退税等违反税收公平性的行为,减少征税人的税收不遵从行为。

再次,健全纳税人权利救济制度。通过建立纳税人诉讼制度和完善征税人与纳税人的争议调解、纠错赔偿机制,使纳税人切身感受到自身合法权利得到保护,从而减少情感性税收不遵从行为的发生。

(2) 税收征管对纳税人权利的保护

首先,税收征管能否保护纳税人权利决定着国家组织税收收入的目标能否顺利实现。应修改和完善我国目前的《税收征管法》,从税收征管制度上加强对纳税人权利的保护,提高我国的税收遵从度;明确税务机关和征税人权限,强化税收征管执法的规范性,防止税务机关和征税人越权执法。其次,利用计算机、互联网等现代信息技术改进税收征管手段,统一纳税人识别号,及时方便准确地掌握纳税人与纳税有关的财务信息,提高税收征管效率,降低纳税人选择税收不遵从的机会。再次,完善税收法律责任,对不依法履行征税职责和执行税法不当的征税人依法追究其法律责任。

1.2 影响纳税人税收遵从的因素

影响纳税人税收遵从的因素有很多,如:税制设计科学性、纳税服务质量、宏观税负水平、社会公民纳税意识高低、征税人的税收遵从行为、纳税遵从成本、社会公民对政府的满意度、征纳双方之间的信息非对称性等。科学合理的税制+周到细致的纳税服务+适度的税收负担=较高的税收遵从度。本节着重分析税制设计、纳税服务、宏观税负水平对纳税人税收遵从的影响。

1.2.1 税制对纳税人税收遵从的影响

税制是税务机关征税和公民纳税的基本依据,科学、合理的税收制度可以使征税人明确自己的征税权限和使纳税人明确自己的纳税义务,有助于减少征税人和纳税人在征纳税范围和数额之间的分歧,有利于减少无知性税收不遵从行为。

首先,科学、合理的税制应是指税制形成的决策过程全面反映了被赋予相同权力的各个纳税人的偏好和价值判断。如果税制形成的决策过程全面反映了各个纳税人的偏好和价值判断,那么所有纳税人就会忠诚性地遵从税制;反之,如果决定税制形成的决策过程不能全面反映各个纳税人的偏好和价值判断,那么所有纳税人就会情感性地不遵从税制。换句话说,要使纳税人忠诚性地遵从税制,税制设计必须在社会不知道谁是纳税人以及纳税人应缴纳多少税款之前通过立宪完成。假设每个纳税人都不能确知自己在未来的确切经济地位如收入、财产、能力等,也不能确定自己未来偏爱的公共物品内容和数量,从而不知道自己在每一税种和税率下会承担多少税收份额,那么他会采取税收遵从行为,遵从一个对所有的人都最公正最佳的税收结构方案。例如,当一个纳税人不知道自己未来的经济地位时,他是不会遵从区别税制的,因为他难以确知自己将来所处的经济地位是否能从税制中获益,故每一个纳税人都会赞成、遵从通行税,即大家一视同仁、共同负担税收。每一个纳税人都会认识到富人支付得起也应该支付较高税收,而穷人只支付得起较低的税收,但由于纳税人不知道自己将来是富人还是穷人,故都会一致支持和遵从累进税。有些商品只有富人消费得起,故每一纳税人又都会要求和遵从商品税或间接税,以促进收入再分配。

其次,科学、合理的税制是指税收结构设计应科学、合理。如果税收结构设计是科学、合理的,即使税制引起收入再分配也会被纳税人充分认可,税制也会得到纳税人的制度性遵从。

再次,科学、合理的税制应是指在该税制下,纳税人很难有偷逃骗税款的机会,且征税人较容易进行税收管理、稽查,可以促使纳税人采取制度性税收遵从和防卫性税收遵从。

要确保税制设计的科学和合理,使纳税人高度遵从,政府设计税制时必须遵循如下四大原则:公平原则,即一切国民都必须按照各自收入的比例缴纳税收;确定原则,即纳税人的纳税数额、日期、手续等都必须明确和相对稳定;便利原则,即纳税时间、地点和方法等应给予纳税人极大的便利;经济原则,即政府征税需设法使纳税人所付出的尽可能等于政府所收入的。

纳税人高度遵从的税收应是中性的。所谓税收中性是指国家征税使纳税人所付出的代价,应以征税数额为限,不影响纳税人的经营决策和不干预市场机制运行而保持中立。狭义的税收中性指的是税制设置应当不干预市场经济运行,应当避免对市场经济行为的扭曲,从而使市场充分发挥资源配置作用。换言之,税收中性就是狭义的效率原则。显而易见,狭义税收中性反映的是亚

当·斯密关于国家不干预经济,让“看不见的手”发挥唯一作用的观点,这只是一种理想状态。然而,即使在西方财税理论界,也有不少学者认为狭义的税收中性是不可能存在或实现的,因为绝大多数税种本身必然给纳税人的经济行为和市场机制运行带来一定的扭曲,因此,必须从广义的角度理解税收中性。

广义税收中性可以从三个层次上加以把握:第一,税收中性与所谓“市场配置效率”的等同性,应从“尽可能地减少”税收对市场经济的扭曲来理解,而不是从“完全避免扭曲”这一理想状态出发,即明确绝大多数税种本身就是一种市场变形,政府开征税收或多或少会损失经济效率,政府设计税制时应尽可能地使这些效率损失达到最小,使税制有助于或较少干预市场经济的正常运转。第二,税收中性还可以从税制效率与公平的统一与权衡上加以理解。从一定意义上说,公平税负、平等纳税、为纳税人提供平等竞争的环境以及国际税收中的“国民待遇”、“无差别原则”等,也反映了税收中性的内在要求。既然课税所带来的效率损失(或称为额外负担)是客观存在的,那么任何税制设置都要一方面尽可能地减少这些效率损失;另一方面又要尽可能地使纳税人公平地承担这些必要的税负,即实现税收公平。

在治理税收不遵从、提高税收遵从度中,一般认为税收中性的基本内涵有三:第一,国家征税必须有一定的“量”和“度”,使社会所付出的代价应以征税额为限,不能让纳税人或社会遭到其他经济牺牲或额外负担;第二,国家征税应避免税收对市场机制的干扰或扭曲,不能超越市场而成为影响资源配置和经济决策的力量;第三,公平征税,应避免对一部分商品或收入征税,而对另一部分商品或收入免税。以税收中性为指导的税制建设应当简化税制,避免设置消极作用大的税种,降低税率,降低征税成本。

按营业额征税的商品课税制度,在欧洲约出现于14世纪。当时商品经济还处于工场手工业和封闭的、狭小的市场交换的阶段,按营业额全额逐道课税,税负随生产经营环节增加而递增的矛盾表现得还不明显,而其征收的普遍性、及时性、可靠性和计算简便、便于征收的优点,则表现得十分明显,因而这种课税制度在一个相当长的历史时期一直是大部分国家取得财政收入的重要手段之一。到了19世纪,随着资本主义的发展,商品经济也得到了空前的发展,社会分工越来越细,专业化协作式的大生产日益形成,商品交换的领域日益扩大,国际贸易更趋频繁,市场竞争更加激烈。在这种情况下,商品课税逐渐成为自由竞争和市场运转的障碍,主要表现为其税负随生产经营环节的增加而递增、扭曲价格信号、破坏市场供求关系、阻碍对外贸易等。这种国家征税数额与社会实际所支付的代价相背离的状况,使征税本身失去了公平性,破

坏了市场机制所要求的平等竞争的基础,妨碍了市场的正常运行,表现为一种非中性的状态。这主要表现在以下几个方面:①就商品生产而言,按营业额课税的制度,因税负随生产环节增多而递增,造成同一种产品的单位产品税负含量因生产结构的不同而不同,如全能型的生产企业因生产环节少税负轻,专业化协作生产企业因生产环节多而税负重。这与商品经济要求向专业化、现代化大生产方向发展背道而驰。②就商品流通而言,按营业额课税制度同样因税负随商品流通环节增多而递增,造成同一种产品因流转环节多少不同而税负含量不同。它的政策效应是支持最原始的产销见面直接交易形式,打击发达的多环节、多渠道的商品流通形式,这不利于统一的社会化大市场的形成。③就进口产品而言,按营业额课税制度,在进口环节所征税款仅相当于本国生产产品的最终产品生产环节所征收的税款,而国内生产的产品除最终产品生产环节征收的税款外,还包括以前各环节所征收的税款。这样进口产品的税负实际上低于国内生产产品的税负,不利于保护国内产品的生产。④就出口产品而言,按营业额课税制度即使实行出口退税政策,其所退税款也只相当于最终产品环节所征税款。由于退税不足,不利于提高出口产品在国际市场上的竞争能力。⑤就核算商品的经济效应而言,按营业额课税制度,因税负随生产环节增加而递增,同一产品在市场售价相同的情况下,其单位产品的税收含量是不同的,反映出的经济效益的核算基础高低不等,从而使商品失去了准确的核算基础。正是由于营业额课税制度本身存在上述弊端,马克思在当时就指出这种间接税“破坏多种商品价值的对比关系,损害自由竞争和交换”,并把它看成是干预市场经济机制的不良税制。因此,马克思甚至主张完全废除间接税而普遍代之以直接税。这充分说明,税收应不干扰市场配置资源,从而保持税收中性,这个问题早在19世纪中叶就已经被提出来了。

以商品课税为主的税制结构,由于其课税的负效应,越来越不适应经济结构的发展。因此,由一种对市场干扰较小的“中性税收”——所得课税取代商品课税的主体税种地位成为历史的必然。所得税自1799年在英国创行以来,得到了迅速普及。这是由它自身所具有的特征决定的:①所得税是对收入征税的特性使其既能普遍课征,又能量能征收,符合税收中性原则的公平性。所得税是对收入征税,课税对象是自然人和法人的所得,一切有所得的单位和个人都须依法纳税,它的税源是非常广泛的,能充分体现普遍征税的原则。所得税以所得作为衡量纳税能力的标准,它一般都规定起征点、免征额以及扣除项目,可以在税收上照顾低收入者,不会影响纳税人的基本生活与再生产,课税所得经过一系列对所得的调整和必要的扣除,较之以土地、财产、消费、人口等

为标准征税能更好地体现和测度纳税能力。由于采用累进税率,在征税过程中同一收入水平的不同纳税者的税收负担相同,体现横向公平;不同收入水平的纳税者的税收负担不同,体现纵向公平,从而可改善收入分配格局、调节社会贫富差别,实现税收的社会政策目标。②所得税对市场经济价格体系与资源配置保持中立性,且不会伤及税本,符合税收的中性原则。所得税一般不存在税负转嫁问题,税收的增减变动对物价不产生直接影响,不改变产品或产业之间的比价关系,只对不同社会成员之间的收入水平产生一定的调节作用,不会给商品流通和资源的优化配置带来层层障碍,对市场运行干扰不大。所得税是对生产经营成果课征的,征税环节单一,对同一课税主体不会产生重复征税,对商品生产者和消费者的行为影响也较小;所得税的课税对象是纯所得,而且还要从纯所得中作一些必要的扣除和照顾,因而它不至于影响纳税人的生活,能保证劳动力再生产的基本需要,不会触及营运资本,不会侵蚀纳税人的财产,不伤及税本,能保证企业必要的补偿、积累和扩大再生产的需要,所以对国民经济的不利影响较少。由此可见,所得税是与近现代商品经济发展要求相适应的,它具有中性税收的特征,是市场经济体制的主体税种之一。

20 世纪 50 年代自法国开始的以增值税取代营业税制的重大改革,既保留了间接税原有的优点,又排除了间接税干预市场经济运行的非中性的弊端,使间接税制由不适应市场经济的发展转为适应市场经济的发展,从而使间接税获得了新生。从此以后,增值税先后在 100 多个国家推行,以增值税为主要内容的间接税制又重新受到了各国的重视。增值税与全额流转税的不同之处在于,它消除了原税制因重复征税因素而产生的税负不公和干预市场机制正常运行的矛盾,从而使税制从非中性向中性迈进了一大步。与按营业额课税制度相比,增值税在确定税率以后,其征税数额将始终保持在一定的征税额度内,不会因征税制度本身的不合理而增加社会和纳税人的额外负担。它的中性特点表现在:①它消除了生产环节的重复征税因素。无论生产采取何种组织形式,是全能式生产还是协作化生产,只要售价相同、税负也相同,有利于企业以最佳方式组织生产,不因税制因素而影响企业的生产经营决策,能够促进社会化大生产向专业化、协作化方向发展。②它消除了税负随商品流转环节增加而递增的弊端。一个产品只要零售价格相同,无论经过多少道流转环节,其税收含量始终相同,这有利于促进商品流通,使税制更加适应于每一种产品;只要价格相同,无论是进口的还是国内生产的,其税负始终保持一致。它体现了税收的国民待遇原则,或者说是税收对纳税人不同国籍保持中性的原则,这有利于进口产品和国内产品在同等税负基础上开展竞争。③它消除了

出口产品退税不足的弊端。通过规定税率为零的制度,把产品生产过程中所征税款一次彻底退清,从而使出口产品以无税价格进入国际市场。这样当该产品进入进口国,再按进口国税法征税时,可以使该产品的税负与该进口国同种产品的税负一致,以取得同等纳税的待遇。从以上几个方面来看,增值税对同一产品,无论是进口、出口,无论采取何种生产形式,无论是经历多少经营环节,只要售价相同,其单位税收含量就相同,以体现税负公平的原则,不会因税负不公而干扰市场对资源配置的基础性作用的发挥。正是因为增值税消除了原间接税税负不公的弊端,在市场机制运行中体现了公平税负的原则,才使一个干预市场经济的不良税制转为适应市场经济的新型税制。

1.2.2 税务机关的纳税服务对纳税人税收遵从的影响

纳税人申报纳税的过程中除了应支付税款之外,还需支付办理申报纳税事宜发生的其他费用即纳税成本。如果税务机关的纳税服务周到细致,纳税人的纳税成本就会较低,出于自我防卫和忠诚,纳税遵从度就会很高;反之,如果税务机关的纳税服务较差,纳税人的纳税成本就会很高,出于自利性的动机,纳税遵从度就会很低。

纳税服务是指社会为纳税人在纳税过程中提供的各种服务的总称。提供纳税服务的主体主要是各级税务机关,除了税务机关之外,还包括其他政府机关、社会中介组织和公民。税务机关的纳税服务是指税务机关根据国家税法、税收征管法规,在纳税人依法申报缴纳税款的过程中,为纳税人提供周到、便捷、高效的各种服务的总称。税务机关为纳税人提供纳税服务的目的在于维护纳税人的合法权益、降低纳税人的纳税成本,提高纳税人的税收遵从度。税务机关的纳税服务周到细致,纳税人的纳税成本较低,纳税人的税收遵从度就会较高;反之,税务机关的纳税服务较差,纳税人的纳税成本较高,纳税人的税收遵从度就会较低。为此,各国各级税务机关都提供具有本国特色的纳税服务。

(1) 美国的纳税服务

20 世纪 50 年代美国提出了“改进纳税服务、提高税收遵从度”的口号,颁布了《纳税人权利法案》,要求税务机关和征税人员“服务好每一名纳税人”。美国纳税服务主要包括以下方面:一是设立了以纳税人为中心的纳税服务体系。20 世纪 70 年代美国成立了纳税服务局,下设 7 个大区办公室和 74 个小区办公室,所有涉税事宜纳税人均可就近到纳税服务局的办公室进行询问。1998 年,为了贯彻“全面优质服务纳税人”的宗旨,美国联邦税务局(IRS)将原

来按地域设置的四个大区局改变为按照不同类型和规模的纳税人设置的四个业务局,并继续保留纳税人服务局和联邦税务法院;除了官方的纳税服务机构以外,美国的纳税服务体系还包括大量为特定纳税人提供纳税服务的民间组织。二是创建了“税收征管就是纳税服务”的税收征管方法。美国的纳税服务覆盖了联邦税务局税收征管前、税收征管中、税收征管后的全过程。税收征管前的纳税服务主要包括向纳税人提供申报表格、填表说明、办税指南、适用税法条款的咨询等;税收征管中的纳税服务主要是帮助纳税人解决申报纳税操作和技巧上遇到的困难等;税收征管后的纳税服务主要包括协助纳税人查询缴款与退税情况、返还纳税凭证、制作申报表副本和其他有关文档。三是建立了电子纳税申报系统和信息化纳税服务系统。电子纳税申报系统主要包括电话或传真申报纳税、信用卡申报纳税、银行自动划转税款、联邦税收支付电子平台等,信息化纳税服务系统主要包括联邦税务网站、税收呼叫平台、税务查询平台和电子申诉平台等。

(2) 日本的纳税服务

《日本国税通则》规定税收征管包括税收宣传、税收咨询、纳税指导和税务检查四个环节,前三个环节构成一个比较完善的纳税服务体系。税收宣传在日本被称为政府的公共关系,日本政府希望通过税收宣传普及税收知识,提高全民纳税意识和纳税人税收遵从度。日本除了通过互联网向民众发布税收政策和征税信息外,还利用电视、广播、报纸等各种媒体宣传税法和税收知识;公共场所和办公场所设有向纳税人免费发放税收资料的窗口;日本每个税务局都设有一个税收咨询办公室,接待纳税人的纳税询问和涉税投诉,税务局要求每个职员每年有两个星期天不休息,为纳税人提供税收咨询和服务,并受理纳税人的纳税申报事宜;日本按照税收遵从度的高低,将纳税人划分为“蓝色”和“非蓝”两类,对税收遵从度高的纳税人实行可以享受一定税收优惠的蓝色纳税申报制度。日本建立了完善的税务代理制度,代理纳税人处理申报纳税事务的专家称为“税理士”,作为税务方面的专业人员,税理士主要从事税务代理、税务文书和税务商谈等事务。

(3) 德国的纳税服务

德国税法规定,纳税人进行了工商登记的有关资料可以作为税务登记的凭证,纳税人无须再到税务机关进行相关登记;纳税人自行申报纳税,确有特殊原因不能如期申报纳税的,经税务机关批准后,可适当延长申报日期;申报纳税期内,税务局要根据审核后的纳税申报逐一向纳税人发出《纳税认定书》,主要内容包括计税法律依据、纳税数额、缴税时间、地点及纳税人上诉时限等;