

第一章 我国税收征管状况 和存在的问题

第一节 概述

一、赋税和赋税征管的一般概念

(一) 赋税和赋税征管的产生

赋税是在国家形成过程中，与政府同时出现的事物，它的本质就是政府从社会产出中取走一块。既然政府要从社会产出中取走一块，当然就要有取的办法和取的过程，这就是征收。在最初，对赋税只有征收的问题，而没有管理的问题。比如，周朝时，定九贡，只要贡物按时缴纳，周天子并不管这份贡物是怎么征集来的。后来，随着社会的发展，税制的复杂，开始有了管理的要求。比如，后来有了“关市之征”，就有个“讥”的问题，“讥”就是管理。还有单纯管理而不征税的，如“讥而不征”。春秋时鲁国的“初税亩”就要对土地核实而后征收，也要有管理。到汉代，设口赋、算赋，也要先核实人口。在此之前和之后，还有对盐、铁、茶的征税，都要先核实而后征收。于是，管理就成为赋税征收的一个重要环节。

当然，这里说的管理，是指对纳税人的直接管理，主要是对税基的核实。就政府内部而言，有了这笔收入，自然就要有机构有人进行管理，这种管理，是与赋税同时产生的。

（二）税收征管的概念

本文所说的税收，就是指对赋税的征收。在更广泛的范围内，人们常常用税收来代替赋税，我们尽量把两者区分开来。本书所说的税收征管，单指在税法制定之后，税务部门为实施税法而进行的组织活动。至于更广泛概念的赋税管理，还应包括对赋税立法的管理、司法的管理以及对所征税款的管理。本书论及的税收征管，只论述税务部门为实施税法而进行的组织活动。

在这里还有一个小小的语言逻辑问题，那就是，既然已说“税收就是对赋税的征收”怎么还可以再说“税收征管”？这个说法沿用已久而且广泛，我们只好从权。

（三）税收征管的内容

税务部门为实施税法而进行的组织活动，内容很多，包括从最初的税法宣传到最后的行政复议。从对象上可分为对征税人的管理、对纳税人的管理以及对征税方式的确定等等。从性质上又可分为征收与管理。这些活动又可概括为组织、计划、协调、监督检查等。本书不对这些划分作进一步讨论，只讨论实质问题。

1. 对征税人的管理

对征税人的管理，包括对税收机构和人员的设置与管理。税收机构的设置是为了管辖，所以只有在管辖问题确定之后，才能讨论机构的设置。本书讨论的机构，只是就征管而言，所以不讨论征管机构内部的结构。

税务人员的素质是非常重要的，但是本书只在对征税过程的监控中加以讨论。

2. 对纳税人的管理

对纳税人的管理的核心就是核实税基。一切对纳税人的管理都是围绕核实与控制税基而进行的。此外再没有别的目的，也不应该再有别的目的。

尽管不同税种的税基各不相同，但是，对税基的控制，总不外控制纳税人的收入与支出。对流转税而言，是控制纳税人的流转额，主要是收入额。对所得税而言，还要控制纳税人为获得收入所必要的支出额等等。为此，就要控制收入与支出的各种凭证。这是管理最核心部分。

对纳税人的减免税，以及出口退税，也属于对税基的控制。

3. 选择和确定征纳方式

在不同时期，对税款的征收和缴纳方式各不相同，这要由税务机关确定。征收和缴纳是一件事情的两个方面，征收方式确定了，纳税的方式也就确定了。如果是上门征收，当然也就是就地缴纳；如果在纳税大厅征收，那也就是登门缴纳。

至于是否需要由税务代理等中介人代为缴纳，则不是由税务机关决定，而是由纳税人决定的。税务代理人是纳税人的延伸，受纳税人的委托，代表纳税人的利益。虽然如此，由于这里面有许多法律与行政问题，所以也要由税务部门进行适当的行政管理。

4. 征收税款

及时足额征收到税款，是全部管理的目的和归宿。

5. 检查

检查包括两方面的内容，一方面是检查纳税人是否如实申报和纳税了；一方面是检查征税人是否依法依率计征了。在税务机关内部，检查部门和征税部门是分立的。目前的检查，主要还是对纳税人的；但是，随着税务机关内部参与出口退税骗税案件的增多，以及受贿减免税问题的逐步得到重视，对征税人的检查，也逐渐受到重视和加强。

6. 行政复议和行政诉讼

在一个征税过程完结之后，纳税人很可能对征税或检查结果感到不满意，首先提起行政复议。对复议结果再不满意，诉诸法

庭，对簿公堂，或者对检查结果不满意而直接对簿公堂。税务部门对此都是责无旁贷的。

7. 税收保卫

由于对赋税的征收是一个强制的过程，所以必须有一定的法律和行政的保障，这就是税收保卫体系。这个体系，可以分为经济的、行政的和法律的等等。经济的，比如封存扣压物资，拍卖财产抵偿税款等等。行政的，比如吊销营业执照（现在还没有这种措施）。法律的，比如设立税警（现在也还没有这种措施），税务公安派出所、税务法庭等等。对于偷税的，主要是经济与行政处罚；对于抗税的，主要是法律制裁。没有这些保卫手段，税法的强制性就得不到保障。

（四）税收征管的性质和特点

税收征管，是指税法制定以后，税务机关组织、计划、协调、指挥税务人员，具体实施税法的过程。税收征管与税收管理不同。税收管理是指国家依据宪法对税收活动进行决策、组织征收、协调控制和监督检查等一系列活动的总称。税收管理包括税收立法管理、税收执法管理和税收司法管理等三个方面的内容。税收征收管理实际上是税收执法管理，因而税收征收管理只是税收管理的一部分，与税收管理相比，税收征收管理有如下明显特点：

1. 税收征收管理是一种执行性管理。税务人员在征管过程中，只能按既定的税法正确执行，在执行过程中不得改变税法，也不得放弃税法要求履行的职责。因此，在税收征管过程中遇到税收法规无法执行或脱离实际等问题，必须通过信息的反馈，最终以修正税收法规的形式来解决；在法规未修改之前，只能依照执行。

2. 税收征管的一切活动都应有法律依据。遵循法定的程序，不得在征管过程中随意改变或靠主观判断行事。因而，与上面相似的是，在税收征管过程中，若是遇到了税收征管程序方面的问

题，也只能通过修改征管法规来解决，而不能在征管过程中相机行事。

3. 税收征管的目的是按法定程序正确执行税法，而不能以税收财政的多少为税收征管的目的。从一个国家的税收管理来看，若是正确执行税法后，财政收入仍然不足，则应通过修改税法，调整有关税收的税率来增加财政收入，而不应在税收征管环节对税收政策进行变动。

二、赋税和赋税征收是一种艺术

（一）赋税和赋税征收自古以来就是一种艺术

赋税和赋税征收之所以能够成为一种艺术和必须成为一种艺术，是来自它的强制性。在剥削制度下，国家与纳税人存在根本利益的冲突，其矛盾的对抗性自不待言。在那种条件下征税必须采取尽量缓和矛盾的方式。即使在社会主义制度下，也要使居民认识到税收为维护本身利益所必要，相信政府可以用好这份税金，所以愿意输纳；政府要向居民承诺用好这份税金。在这种相互信任中，赋税得以实施。但是，尽管如此，由于社会主义社会中多种经济成分并存及经济主体利益的多元化，征纳双方仍然存在局部与整体，个人与国家利益的矛盾，它必然又是强制的。强制征收又必然产生反感，由此产生赋税和赋税征收的困难；也由此产生赋税和赋税征收的艺术性。这种艺术性表现在，既征收到了税款，纳税人却也没有反感，甚至还是十分情愿的。用一句外国人的话说，是“拔最多的鹅毛，听最少的鹅叫”。

不过，这种艺术多少还是消极的，因为，它总是从鹅身上拔下了鹅毛。更积极的艺术是，拔下了鹅毛，鹅身上却可以长出更多的鹅毛来。从赋税的本质上来说，这一点是可以做到的。因为在社会发展到一定时期，如果没有政府当然也就没有赋税，社

会与生产将是无序的、混乱的；而有了政府和赋税，社会与生产将是有序的，因而整个社会将会有更多的产出。所以，赋税又必须成为一种艺术。

（二）管仲的赋税和赋税征收艺术

中国第一个赋税艺术家应该说是春秋时齐国管仲。他的艺术表现在赋税和对赋税的征收两个方面。赋税的艺术是对赋税的立法，即选择什么样的征税对象。在齐国当时的经济情形下，不论是选择房屋、林木，还是牲畜征税，对生产都可能产生不利的影响，于是，管仲选择了“官山海”，即对盐铁征税。对盐铁征税，税款加在价格上面，在不知不觉中居民已经纳了税。即“取人不怨”。

管仲的赋税征收艺术主要表现在征税的公平性上。在对土地的征税上，他提出要“相地衰征”的主张。“相地衰征”，就是区分土地的肥瘠来征税，肥地多纳，瘠地少纳，这显然十分有利于居民纳税的积极性。

管仲的治税思想有两个主要的方面：一个是积极发展生产，也就是“治国必先富民”的思想；一个是“见予之形，不见夺之理”的主张。前者由于采取了一系列发展生产的措施，使齐国国库充实，人民富足，奠定了齐国称霸诸侯基础。后者则具有明显的欺骗性。这在封建社会又是十分自然的事情。他说，“夫民者亲信而死利，海内皆然；民予则喜，夺则怒，人情皆然。先王知其然，故见予之形，不见夺之理”。这种思想，显然是君权神授、君为民主观念的反映。他的发展生产的思想，是积极的，我们应该发展；但是他的“见予之形，不见夺之理”的主张，我们却必须摒弃，尽管它在封建社会取得了很好的效果。因为在社会主义制度下“取之于民，用之于民”，应该明予明取。如果我们今天仍然主张“见予之形，不见夺之理”，那就完全错了。

（三）刘晏的赋税征管艺术

唐中期的刘晏，是中国历史上最著名的理财家。刘晏字士安，8岁即表现奇才，宰相张说认为是“国瑞也”。初作县令，“未尝督赋，而所输无逋期”；“所至有惠利可纪，民皆刻石以传”。就是说，虽然他所收赋税总能按期缴纳，老百姓却也非常感激他，认为他为老百姓作了许多好事。

刘晏理财最大的政绩是他对盐税的征收。初由第五琦（人名）创榷盐法，到公元760年刘晏接手时，年入只有60万缗，到公元779年刘晏交出时，盐税的年收入竟超过600万缗，占刘晏主管财政时收入1200万缗的一半以上。刘晏的另一个不比征收盐税逊色的政绩，就是疏通河道，发展航运，搞活流通。他疏通并改进从江淮到关中的河运，降低了运输的费用，发展了沿途的经济，使把江淮的米盐运到长安的时日和费用大大降低，最快只要40天，人称“神速”。由于交通便利，商品流通十分活跃，不仅促进了赋税征收的便利，而且也使全国物价平稳。唐中期政治的稳定，与刘晏的理财实在是很有关系。

刘晏理财之所以取得这样的成绩，主要是贯彻了两点：一个是发展生产，一个是方便流通。在征收盐税时，他广置“牢盆”，增加盐的产量，同时他又改进盐税的征收方法，限制盐商与贪吏的中间盘剥，虽然多收了盐税，但是盐价却并没有提高，真正做到了“官收厚利，而民不知贵”。搞活了流通，也就搞活了整个经济；经济发展了，政治自然也就稳定了。

刘晏还是一个历史上少见的廉吏，他被杨炎诬杀，簿录其家，“唯杂书两乘，米麦数斛”而已，可见其廉。

（四）提高税收征管的艺术性

不仅要提倡强化征管，不仅要提倡居民自觉纳税，而且要提倡税收征管的艺术性，是当前对税收征管提出的新课题。

从 1983 年开始的“利改税”中间经过 1987 年后国有企业对国营企业所得税承包的反复，到 1994 年税制改革，把税收作为财政收入的主要来源确定下来，才算是最终完成了“利改税”。从此，税制就可以作为国家的根本制度之一确定下来。当前，最重要的事情有两件：一件是各项税法都由“人大”通过，成为正式法律；一件就是把税收征管作为一个重要的课题提出，使其正规化、规范化，保证税法的顺利实施。

建立一个严格的征管制度对于税法的顺利实施是非常必要的；但是，在强调强制性的同时，也同时要强调税收征管的艺术性。

所谓税收征管的艺术性，就是以巧妙的方法，尽量少用强制与惩罚，使税法得到完整的执行，税款及时足额入库。单纯使用强制，会产生反感；而使用巧妙的方法，不仅可以使这种反感达到最小的程度，还可以使纳税人乐于缴纳。

刘晏理财，他使税款及时足额缴纳，人民还“刻石纪功”，说明他的方法是巧妙的。他在 20 年间，使盐税的税款增加 10 倍，而民不觉贵，是艺术水平十分高超的理财家。

其实，赋税的征收艺术，不外就是实施各项税收原则，以及发展生产。

现在的个人所得税征收是个难点。其实，实现了公平原则，它应该不是特别困难的。现在，我们已经有了了一批全国闻名的“大款”，他们在改革开放中受益最大，他们还形成了相当的社会背景；政府的政策是政府的领导制定的，他们在社会上又最受尊敬，如果他们首先纳了税，并且把他（她）们的财产收入状况与纳税税单向社会公布，又令人觉得是可信的，其他居民自然会效仿。

一个人向政府纳了较多的税，说明这个人为社会作了较多的贡献，他应该得到社会较多的尊敬，应该给他较大的荣誉，宣传

他们的事迹，选他们当人民代表，使他们有更多的监督政府使用税款的权利，使依法纳税真正成为光荣的事情。同时对于偷税者，应使他们在社会上彻底名誉扫地。

居民把自己收入的一部分无偿地缴纳给了政府，要使居民乐于缴纳，还必须使居民相信，这些税款被派上了很好的用场。这就必须加强廉政建设，提高政府工作效率和国家工作人员的政治形象。必须严厉打击腐化现象。如公款吃喝等，实际上其中很大一部分是吃喝税款。如果这些漏洞不堵住，居民将没有什么纳税积极性。庞大的行政机构，数量众多的行政人员，都是居民乐于纳税的精神障碍。因此，廉政，是居民乐于纳税的前提条件之一。

1994 年后的增值税已部分实现了价外税，但还不是彻底的价外税。现在对增值税的征收，企业总是认为税负过重，要求减免，以及滞纳税款。如果实行彻底的价外税，确认这个税款完全是由企业代征，而由消费者间接缴纳的，企业将没有任何理由提出上述问题，也没有任何理由滞纳税款。对企业减免增值税将是完全违法的：居民向政府缴纳的税款，有什么理由减免给企业？

实行分税制以后，各地都组建了国税、地税两套机构，矛盾也就马上发生了，最主要就是争夺税源。争夺税源的主要原因，就是地税方面觉得自己的地方财政收入得不到保证。在过去天下一统的计划经济条件下，“丢车保帅”的事情发生得太多，许多地方因为“丢车保帅”而损害了地方利益，而另外的地方则得到了实惠，因而，许多地方对分税制心存疑虑。如今要由中央来完善地方税体系，只有地方税体系完善了，中央税体系才能确保。须知，我们还是一个法制并不完善的国家，中央税的征收也还要地方政府的协助，如果没有地方政府的协助，中央税就很难完成，更不要说地方政府有意要挖中央一块了。过去地方政府的越权减免就是例证。因而，完善地方税体系，乃是保障中央税体系完整的必

要条件。这也叫“欲取先予”。地方政府对自己的财政来源放心了，它才会全心全意支持中央。我们的地方政府还是支持中央的，只是，在支持中央的同时，地方的利益也应能得到保障。

现在社会各界对税务人员的态度，大致可以用 4 个字来概括：敬、畏、爱、憎。敬，对于大多数税务人员，他们大公无私，含辛茹苦，为了国家的统一与繁荣而收税，人们对他们是敬佩的。畏，一些人有了偷税行为，自然害怕被税务人员发现，对税务人员自然是畏惧的。爱，在过去的年代里，许多税务部门都搞了“促产增收”，在企业困难的时候给以适当的减税免税，给企业解决了困难，生产经营发展了，税收又增加了，企业当然是感激的。憎，亚当·斯密在《国民财富的性质和原因的研究》中，很不经意地就说了一句“他们这类人本来就是不得人心的”，令人心冷。此种情绪由来以久。现在人们对税务人员的憎，主要还是有些税务人员利用职务之便，损公肥私，贪污受贿。这些事和人遭到人们的憎恶是完全正当的。对于这一点，只有加强税务队伍自身建设才能解决。

对于促产增收这件事，历来就有争议，原因是这其中也有相当多的弊端，其中既有真的做了好事，也有假公济私在里面。1994 年税改之后，已明确取消了一般困难减免，以后这种做法已经不行了。税务人员要想得到新的敬爱，一靠廉洁奉公，认真执法；二靠在执行税法中为纳税人服好务，在法律准许的范围内为纳税人多做好事。

无论如何，税务人员是税法的具体执行人，加强税收队伍的建设，以及处理好征税人与纳税人之间的关系，对于顺利执法是非常重要的。处理好这种关系，也是一种征收艺术。

三、对我国目前税收征管改革状况的分析

改革开放以来，我国在税制逐步健全的过程中，通过十多年的实践、探索和总结，初步形成了一套较为完善的税收征收管理制度。但由于我们对税收征管尚缺乏足够的重视，对税收征管的理论也研究不够，税收征收管理改革的总体思路不明确，致使税收征管改革相对滞后于税制改革，且税收征管改革不规范、不协调、不统一，全国各地的税收征收管理制度千差万别，因而，我国目前的税收征收管理制度既不适应以法治税的要求，也不适应社会主义市场经济发展的需要。必须根据以法治税和建立社会主义市场经济的需要，重构我国税收征收管理改革的新思路。

税收征收管理是一项复杂的系统工程，它涉及方方面面的内容。我们认为目前我国税收征收管理方面主要有如下问题。

（一）国家在对税收进行管理时，混淆了税收征收管理与税收管理的概念

在实际税收征收管理中，由于混淆了税收征收管理和税收管理的概念，且税收管理权集中于政府手中，因而政府往往用税收管理的手段和方法来进行税收征收管理。在政府财政收入出现缺口时，往往只在税收征收管理阶段强调保证税收收入，而不是从国家税收管理的角度，即一方面在税收立法阶段，通过调整税收政策，另一方面通过加强执法的正确性来达到增加财政收入的目的。政府部门对税务部门工作的考察，一般也是以收入完成情况为主要指标，只要税收收入任务完成了，就可以一俊遮百丑，而不是以是否执法正确为主要考察指标。税务部门为了保证完成税收收入任务，必然是将税收收入任务层层下达，形成了以完成税收收入任务为核心的税收征收管理模式，而对于如何保证税收法规被正确地执行和遵守则重视不够。在税收征收管理实践中，受

各种“承包”思想和做法的影响，形成了一种税务部门向政府承包税收收入任务，各基层税务部门向国家税务总局承包税收任务，各纳税人向各级税务部门承包税收任务的局面。这往往造成某些经济不发达的地区若按税法正确执行，则无法完成税收任务，为了完成税收任务，甚至对亏损企业也征所得税；而某些经济发达的地区，按税法征税则会超额完成税收任务，这些地区为保基数，为下次超收作准备，常常是越权减免，根本不是依法征税。以税收收入为税收征收管理的主要目标，很难防止在税收征管实践中竭泽而渔、寅吃卯粮或者是片面强调藏富于民等现象，这些是不符合税收征收管理的原则的。国家在税收征收管理的指导思想上若是不迅速改变，将极不利于以法治税，依率计征，也就无法进行彻底的税收征管改革。

（二）税收征收管理改革相对滞后于税制改革，税制改革未充分考虑税收征收管理水平

我们先后于 1983 年和 1984 年进行了两步利改税，对我国的工商税制进行了全面改革，建立了一个以流转税、所得税为主体的多税种、多层次、多环节的新的工商税制。但是，我国没有采取适应工商税制改革而全面建立征管制度的方针，而是在税收征收管理的实践中逐步完善的。1994 年 1 月 1 日起我国又进行了较大规模的税制改革，但对于税收征收管理改革仍没有突破性的进展。纵观国外税制改革的经验，都是在税制改革的同时，对税收征收管理进行改善和加强，以有利于新税制的实施。但是，我国的税收征收管理工作是根据税收工作的实际需要而逐步建立健全，而不是系统地重建，这就不能与税制改革协调进行，因而税收征收管理工作的改革落后于税制建设。

另外，我国在税制的设计过程中，由于过分强调税收调节经济的作用，往往只考虑怎样发挥税收调节经济的作用，却没有特

别考虑税收征收管理水平和管理上的可行性。有一些税种出台后，由于无法进行征收管理，结果使一些原打算用于调节目的的税种形同虚设，严重影响了税收职能的充分发挥。

（三）征纳双方权利义务不明确，行为不规范，征纳双方利益冲突日益增大

过去，包括改革开放初期，由于公有制占绝对主导地位，来自国有企业的税收收入占国家税收收入的绝大部分，而当时人们对国有企业是否应该纳税还存在各种疑虑，认为国有企业纳税不过是倒口袋。在这种大环境的影响下，国家对征税人在征税过程中的行为是否规范尚不是太重视，在征纳实践中，征纳双方甚至可以就某一纳税事项或纳税数额的多少进行协商。而且在当时的特殊环境下，1984年第六届全国人民代表大会第七次会议授权国务院在实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中，拟定有关税收条例，以草案形式公布试行。人大的这一授权极大地加快了我国税制改革的进程，但随着改革开放的深入，特别是社会主义市场经济体制的逐步建立，经济利益主体开始多元化，各部门和各种利益集团也初步形成；另外，各种经济性质的纳税人不断增加，纳税对于一些私营企业、外商投资企业和外国企业来说，利益冲突更大，多纳一分钱的税就意味着自己少得一分钱的利润，这些企业纳税与国有企业纳税的性质已完全不同。因而，各种企业都存在偷逃税的诱因，地方保护主义的膨胀，也导致越权减免税等非法行为的增多，制止乏力。加之经济转轨过程中税收法制建设滞后，在计划经济体制下形成的税务部门包揽纳税人纳税事项，纳税人自觉纳税意识薄弱等积习甚深，导致征纳双方权利义务不明，行为不规范。因此，在经济利益主体多元化、经济利益冲突增大的情况下，客观上要求国家用法律规范征税人和纳税人在征纳过程中的行为，双方在征纳过程中都应依法办事。

（四）税收征收管理程序和管理手段还不适应纳税人日益增加、税务信息日益繁杂的现实，对管理现代化的要求

近些年来，我国大部分地区的税务机构都已改变了过去的“一员进厂，各税统管”的税收征收管理模式，开始按税收征管的职能进行分工，即按征收、管理和检查等环节进行分工，加强了对税收征收管理过程的控制和监督。但由于我国的税务机构按税收征收管理职能进行分工只是在基层税务部门进行，上层税收管理部门还没有适应税收征管的需要进行改革。税务机构格局是随着税种的增加，强调上下对口和专业分工，结果造成指挥机构庞大臃肿、层次重叠、职能交叉，影响办事效率，还没有形成较规范的税收征收管理程序。另外，前一阶段的税收征管改革基本上是从下而上进行的，因而造成全国各地的税收征管制度都不尽一致，与形成社会主义统一大市场不相适应。并且，随着经济的发展，纳税人的数量和类型大大增加，有关的纳税信息日益繁多，而我国目前的税收管理基本上处于手工操作阶段，对纳税人进行税务登记、审核纳税申报表、进行税务检查等一系列活动都是用最原始的办法来进行的，因而，现行的税收征管程序和管理手段已远远不能适应经济发展的需要。

（五）社会纳税环境和人们的纳税意识尚无根本改变

前一阶段，尽管我们进行了大规模的税法宣传，改善了社会纳税环境和人们的纳税意识，但由于种种原因，社会纳税环境和人们的纳税意识尚无根本性改变。

1. 政府机构改革的步伐和行为调整迟缓，特别是部分政府官员的腐败和国家某些投资决策不科学造成失误，使纳税人感到自己所纳的税款没有被合理地使用，税收取之于民、用之于民的原则没有得到充分体现，因而有些纳税人对税收有抵触情绪。

2. 由于我国长期的封建社会和传统计划经济的影响，使我国

的纳税意识一直比较薄弱。在我国长期的封建社会里，皇亲国戚都享受免税的特权，不纳税是有地位有权利的象征。这种观念在中国的老百姓中已根深蒂固，因而人们有一种对不纳税的崇拜心理。新中国建立以后，由于税收一度曾作为国家对资本主义工商业进行社会主义改造的工具，个人纳税者多是改造的对象，因而纳税在人们心目中依然是不光彩的事情。特别是我们在政治宣传中，针对国民党统治时期苛捐杂税太多，有所谓“民国万税”，税收是人民“苦难”的象征等说法，使人们长期以来形成了一种恐税和厌恶税收的心理。在我国改革开放的初期，人们受“左”的思想的影响仍存有一种富则不义的观念，而最早纳税的个人都是些先富起来的、社会地位较低的个体户和私营企业主，在这种大环境下，不仅使遵纪守法的纳税人的社会地位没有得到应有的尊重，而且造成一种要纳税的肯定是暴富不仁的形象。而在近一段时间，人们的市场经济观念增强，但法制观念却没有随之加强，通过不正当手段采取偷逃税等各种形式发不义之财的人，没有受到应有的指责和处罚，反而受到一些人羡慕，偷逃税者在各方面毫无损失，从而在社会上形成了一种发“税财”的风气。社会上曾有以实物形式发放奖金以逃避奖金税的现象，一些人受封建思想的影响视纳税为失面子。

3. 在宣传上重“公款”和“国家财产”等概念的宣传，而不重视对“纳税人”和“税款”等概念的宣传；只强调人民群众是国家的主人，而不宣传纳税是国家主人在政治和经济意义上的体现。对为什么要纳税的实质宣传很少，只是简单地说税收是取之于民、用之于民，但在经济方面的其他宣传中，又对税款的作用所谈不多，特别是在政府为纳税人服务方面做得和宣传得还较少，给人们一种政府给纳税人施恩的印象，割裂了纳税人和税款与政府各项开支的关系。如果理直气壮地宣传纳税人是国家的真正主

人，政府的一切开支大都来源于纳税人，政府的开支是由众多纳税人负担的，有人偷税就意味另外一些纳税人要多负担税款，有人浪费纳税人的税款同样也会加重所有纳税人的负担，那么，偷税、不守税法和浪费税款就容易引起社会舆论的谴责，从而不但会改善社会纳税环境，也对反腐倡廉有促进作用。

4. 对纳税人的权利重视不够。表现在税收立法方面，就是税收政策调整时，对于税负的高低等问题，纳税人缺乏发言权，有时甚至根本不征求纳税人的意见。这与社会主义市场经济体制是根本对立的，也不利于改善社会纳税环境。特别是我国有些税收政策颁布后在执行上常常还有回逆期，如 1994 年新税制实施的过程中，一些实施规章或有关的政策规定或解释性文件，是当年 1 月 1 日之后颁布的，却要求纳税人从当年 1 月 1 日起开始执行。纳税人已进行成本核算，产品都已卖出，再要求纳税人重新核算，无疑对纳税人的生产决策是极为不利的。追究这种行为的实质，是对纳税人的权利不重视，这种做法对于征管部门来说，对已经征收上来的税款再作调整，也不利于税收征收管理机构建立权威。另外，在税收法规宣布之前，纳税人根本没有熟悉税法的时间，也就无法相应调整经济决策。特别是一些跨年度的经济决策，如果税收政策的调整对纳税人的影响太大，或者是对纳税人的权利不重视，则人们会觉得税收不公平，也会影响纳税人自觉纳税的积极性。

5. 对偷逃税者惩罚不力，促成了法不责众的局面。人们遵守税法的动机有各种各样，但客观地讲，避免违反税法后的严厉惩罚是促使纳税人遵守税法的重要手段。如果有纳税人违反税法后没有得到应有的惩罚，则必然会引起其他纳税人的仿效，结果便会形成大家都不遵守税法，从而导致所谓法不责众的局面。我国自改革开放后主要以税收聚集财政收入以来，由于国有企业纳税

人一直占绝大多数，但国家在处理国有企业纳税缴利时，实质上是税利不分，税多一点、利少一点或者是税少一点、利多一点似乎对国家都是一回事。这种倾向尚未从观念上和实际上予以根除。因而对国有企业违反税法的行为往往是不了了之。在这种环境下，对其他纳税人违反税法的行为也是惩罚不力，往往是只要把应纳的税款征收上来即可。纳税人违反税法后也丝毫不受损失，最多是把应纳税款如数交回。结果使纳税人都抱着“查到了是你的，查不到是我的”的心理，社会整体纳税环境也就无法有所改变。

6. 对越权减免税等随意改变税法的行为追究不力，由于地区和部门利益的存在，较长一个时期以来，一些部门和地区无视国家税法，擅自改变税法越权减免税的现象屡有发生。国家虽然曾多次决定进行检查纠正，但纠正的措施不力，对擅自改变税法的单位或个人没有绳之以法，往往以这些部门和地区是为“公家”利益为由，处罚方面是“雷声大，雨点小”，结果是群起而效之，也极大地扰乱了社会整体纳税环境。

（六）由于现代企业制度尚未建立，税务部门对企业的帐簿、凭证管理的难度较大，不利于税务部门加强税收征收管理

在西方国家，由于企业一般采取股份有限公司的组织形式，企业的所有权和经营权分离，企业的股东以及与企业有利害关系的集团要求企业定期提供有关企业财务状况和经营成果的财务报告，同时要对企业的财务报告进行审查。因而形成了由企业经营者、企业所有者和公证会计师三者之间互相监督制约的机制，从而保证了企业财务记录的客观性和真实性，有利于税务部门对纳税人的帐簿凭证进行管理。而在我国，由于企业制度改革较为迟缓，企业所有者和企业经营者之间的权利和义务还没有从法律上理顺，纳税人从帐簿凭证方面作假的空间较大，加大了税务部门的征收管理难度。