

中西方税收征管环境的比较研究

● 王刚

【提要】 税收征管环境是指税收征管工作所赖以生存的客观环境。没有一个较为理想的税收征管内、外部环境，税收征管工作是难以顺利进行的。因此世界各国都十分重视对本国税收征管环境的治理和优化。从我国的现实情况来看，税收征管环境虽然有所改善但还十分不够，特别是同西方发达国家相比还存在着较大的差距，这已经直接和间接地制约着我国税收征管水平的提高。

税 收征管环境是指一国税收征管工作正常进行所必须依赖的客观环境的总和。它有内部环境和外部环境之分，内部环境是指税务机关自身的征管手段、征管人员素质以及税收法律法规等方面的客观环境；外部环境则是指与税收征管息息相关的经济、社会、人文等方面的综合环境。由于税收征管环境是影响和制约一国税收征管水平的重要因素，因此世界各国都十分重视对本国税收征管环境的治理、改善与优化。从现实情况来看，我国与西方市场经济发达的国家税收征管环境尚存在着很大的差异，若将二者进行相应的比较研究，则对于进一步优化我国的税收征管环境，进而提高依法治税的能力和水平，不无裨益。

税收征管内部环境的比较

（一）税收征管“硬件”

环境。

西方国家税收征管的“硬件”水平普遍较高，征管手段已完全实现现代化，这突出地表现在计算机及其网络在税收征管中的普及使用等方面。西方国家，如美国、法国、意大利等国，早在二十世纪六、七十年代起就已经开始建设本国税收征管的计算机网络，至九十年代中期基本实现征管工作的网络化和现代化。并且，西方国家的计算机征管网络的覆盖面十分广泛：一是从中央到基层的税务系统都通过计算机网络联为一体，不仅使得上级税务部门能清楚地了解下级税收征管工作的进展情况和存在问题，以提高决策水平，而且税务部门之间也加强了横向联系，通过信息资料的共享和交换，有利于及时发现并共同解决税收征管工作中的各种问题；二是税务部门通过计算机与工矿企业、银行、保险、海

关、审计、工商、财政等部门的联网，可以有效地控制税源，实现纳税人应税资料及应纳税额的交叉审计，从而有力地遏制了偷逃税现象，促进纳税人依法纳税。

另外，西方国家为了充分发挥计算机及其网络在税收征管中的强大功能，还十分重视相关配套措施的建立与完善。如：采用全国性的纳税人登记号码，实现纳税人资料信息管理的计算机化，有利于征税和审计；再如：不断开发出实用且层次较高的税收征管软件，使计算机在税收征管特别是在交叉审计方面的效用最大化，从而大大提高了计算机征管网络的监控功能。

相比较而言，我国税收征管的硬件水平则相对较低，主要表现为计算机装备的局部不足以及征管网络建设的滞后。虽然从20世纪80年代中期开始，我国也开始重视利用计算机来加强税收征管，但是由于国家财力和地区经济发展不平衡等诸多原因，部分地区特别是广大西部偏远地区的征管计算机至今仍存在着装备不足的问题，使得这些地区的税收征管还只能沿用传统的手工为主的方法，从而大大降低了征管水平，难以适应市场经济快速发展的需要。

而对于经济比较发达的沿海地区来说，征管计算机的装备虽说充足且档次较高，但是由于实用软件的开发不足以及征管人员应用能力的欠缺，使得这些地区的计算机装备还只能停留在文书处理和税款征收等较为简单的业务方面，甚至有的公然成了“摆设”。而对于诸如稽查选案、税源监控等更为重要的核心业务却显得力不从心，不仅造成计算机设备的极大浪费，也难以充分有效地发挥计算机在税收征管中的“依托”作用。

不仅如此，我国税收征管计算机的联网工作也明显滞后，大大影响了对各项税收的依法与有效征管。“金税工程”虽然已经正式开始投入运行，但是就目前而言，这一工程也仅仅是为了加强对增值税的征管工作而已。而对于其它税种，特别是对于偷逃税较为严重的所得税征管，并没有因此而直接受益。至于税务机关与银行、保险、海关、审计、工商、财政等有关部门的联网工作，就更需时日了。税收征管网络建设的滞后，使得税务部门难以全方位地对纳税人的应税资料进行交叉审计，致使涉税案件的查处机率普遍不高，税收执法的威慑作用也就难以充分发挥。因此，今后一段时期，大力进

行我国税收征管“硬件”环境的改善与建设，已显得尤为紧迫和必要。

（二）税收征管“软件”环境。

这里所称的“软件”环境，是从广义范畴来讲的，具体包括税收征管计算机软件的开发使用情况以及税收征管人员的业务素质等两方面内容。

从西方国家来看，其税收征管的“软件”环境是比较理想的。首先，计算机征管软件的开发工作注重超前性与实用性，特别重视强化征管软件的监控功能，从而有力地保证了利用计算机及其网络进行税收审计工作的有效性。例如：美国的纳税人有2亿多，其中90%为个人纳税人。并且，美国个人纳税人收入来源广泛，其个人所得税法也相当复杂，在这种情况下，如果没有比较强大的计算机网络和完备的征管软件作依托，其税收征管工作是无法进行的。在美国，先进的税收征管软件已经成为纳税人应税资料汇总以及交叉审计工作有效进行的有效保证。

相比较而言，我国税收征管软件的开发工作则是问题多多，主要表现为高质量的实用软件开发不足。各地在软件开发方面投入大，但重复开发严

重，实用性强，层次较高并值得全国推广的软件很少。高层次高实用软件的缺乏，使得目前计算机在税收征管方面的应用还只能处于较低层次的初级阶段。

其次，从税务人员的业务素质方面来看，西方国家税务人员的业务素质普遍较高，不仅具备较高的学历，而且精通企业管理、财务、法律等相关专业知识，特别是计算机的熟练应用能力普遍较强，从而有力地促进了西方国家税收征管水平的大幅度提高。西方国家税务人员业务素质普遍较高绝非偶然，而是与这些国家长期以来实行的较为严格和完善的培训、考核、晋升与淘汰制度直接相关。在西方国家，非常重视在税务公务员的录用环节上严格把关，并接受社会监督，以防止低素质的人员混入税务公务员队伍。并且，对于在职的税务人员，实行的是终身的培训、教育与考核制度。培训坚持长期性，考核极为认真和严格，严禁流于形式，考核的结果往往与晋升和淘汰相结合。如英、法等国都有规定：税务人员业务考核两次不合格，将作辞退处理。严格的培训与考核制度，增强了在职税务人员的忧患意识，促使着他们不断通过学习和实践来提高自己的业务水平。

然而，我国税务人员的业务

素质普遍较低，征管能力参差不齐，真正称得上业务能手的凤毛麟角，真正具备计算机应用能力的也并不多见。而且，由于我国至今尚未建立起一整套较为完善的针对税务人员的录用、培训、考核、晋升与淘汰制度，使得新录用的税务人员的素质不能得到有效保证。更为严重的是直接造成了在职的税务人员没有忧患意识，不愿意主动去钻研业务知识，从而无法从激发人的主观能动性方面去大力提高我国的税收征管水平。因此这一现状必须予以扭转。

（三）税收征管法律法规。

西方国家，无论是属于大陆法系的法、德等国，还是属于英美法系的英、美等国，其税收法律体系都非常完备，不仅制定有法律级次很高的总税收法典，而且不少国家还制定有用以统领各个单行税收法律的税收基本法以及用以专门保护纳税人合法权利的单独法律。西方国家对每一种税收的征收管理都有十分详细的规定，以尽可能地减少歧义与漏洞。并且，西方国家的税收立法工作还十分注重前瞻性，税法一经制定颁布，都会在一定时期内保持相对稳定，不得随意更改。

与西方国家相比，我国的税收法律就显得很不完善，主

要表现在：①税法级次普遍较低。真正由全国人大立法的很少，更多的则是停留在部门的法规与条例上，使得税法的权威性不强，难以对征纳双方形成严格的约束。②税法的立法技术水平不高。所有税法都存在着笼统、歧义与难以操作问题。国际货币基金组织1998年名为《中国税收与法治》的考察报告称：“中国的税收立法好用比较抽象广泛的词句，更像是制定宪法的风格，而不是写细、写具体。其结果是中国的税法 and 规定加起来所描述的细节也不及西方国家单独法律里描述的细节多。”这无疑是我国目前税收法律的一个真实写照。③税法稳定性不强，经常变化。大量的补充性文件既破坏了税法的权威性与严肃性，也令征、纳双方都难以适应。④缺乏用于统领所有税收单行法律法规的《税收基本法》，也缺少专门用以保护纳税人合法权利的单独法律，不利于征纳关系的改善和税收征管工作的顺利进行。税收法律法规的不完善，已成为现阶段制约我国税收征管水平大幅度提高的“瓶颈”之一。如果这个问题不早日解决，那么我国税收征管的内部环境就难以得到真正的改善。

税收征管外部环境的比较

(一) 经济发展水平。

一国经济发展水平的高低, 将从根本上决定一国税收征管的外部环境状况。一般来说, 经济发展水平高、生产力发达的国家, 可以为本国的税收征管工作提供坚实的物质基础(现代化的征管手段、充足的办公经费等)和有力的制度保证(先进的管理制度、管理方法等)。并且, 由于这些国家的居民的收入水平普遍较高, 其税收负担能力也较强, 不会对税收产生强烈的厌恶情绪。因此, 在发达国家, 依法治税的环境易于形成。同样道理, 在经济发展水平低、生产力落后的国家, 其依法治税的环境就相对难以形成。这实际上就是经济基础与税收征管之间的辩证关系。

西方国家, 特别是“西方七国”, 都是当今世界经济最为发达的国家, 其城市化水平很高, 城市人口通常占到了总人口数的70%以上(英国更是达到了90%)。因此这些国家的税收征管水平也最高。与西方发达国家相比, 我国还是一个发展中国家, 经济与科技水平相对落后, “二元经济”严重, 城市化水平很低, 城市人

口的比重仅为30%。而且从经济总量来看, 按照1998年的统计数据计算, 我国的GDP只相当于美国的八分之一, 日本的四分之一, 德国的二分之一。至于人均GDP的水平就更低了, 只相当于美国的三十九分之一, 日本的四十三分之一, 德国的三十五分之一。所以, 单从经济发展水平来看, 我国税收征管环境的优化程度, 就难免会与西方国家存在较大的差距。今后一段时期, 在治理和改善我国税收征管环境的问题上, 大力发展经济乃是重要之策。

(二) 公民文化素质。

公民的文化素质是一国公民整体素质的集中反映。就税收征管而言, 公民的文化素质在一定程度上制约着依法治税环境的形成。西方国家, 由于长期以来对国民教育的大力投入, 其公民的文化素质普遍较高。在美国, 接受过高等教育的人口占总人口的比重高达40%以上, 日本也接近30%。而在西方发达国家, 文盲、半文盲的人口极少, 通常占不到本国人口总数的1%。

公民具有较高的文化素质, 不仅有利于加深对税法的认识与理解, 以做到依法纳税, 而且还可以从更深层次去体会税收对国家、社会的重要意义, 增强

自身对税收的认同感, 从而促使自己主动纳税。在西方, “纳税与死亡一样不可避免”的观念早已深入人心, 而偷逃税收会被认为是丑闻和可耻的事情也早就被社会所广泛认同。所以, 公民文化素质的提高, 大大改善了西方国家的税收征管环境。有了本国广大公民的理解与支持, 依法治税自然也就不再成为难事。

而我国的情况就大为不同了。公民文化素质普遍较低且参差不齐, 受过高等教育的人口仅占总人口数的3%左右, 而文盲、半文盲人口占总人口数的比重竟然高达10%以上。在这样的文化背景条件下, 不要说是深入地理解社会主义税收对国家、社会的重大意义, 就单单是读懂和领会税法条文, 对相当部分的公民来说都还是有一定困难的。许多公民由于理解能力所限, 对于社会上的偷逃税现象不以为然, 无法意识到损害国家的利益归根到底就是在损害公民的整体利益这一深层次的联系。因此, 偷逃税可耻、偷逃税者“人人喊打”的社会风气在短时间内还难以形成。相反, 大肆地偷逃国家税款甚至是暴力抗税抗法的案件却屡有发生且处于上升趋势。所以, 公民整体文化素质的低下, 也成为制约我国税收征管环

境优化的重要因素。而要解决这一问题，就需要国家在“科教兴国”战略的指引下，加大对国民教育的投入力度，早日扫除文盲、半文盲人口；同时还要大力发展高等教育，扩大高等教育的受益面，切实提高公民的整体文化素质。

（三）社会法制环境。

西方国家长期以来注重法治，其社会法制环境也相对较优。在西方，法律在人们的日常生活中具有举足轻重的地位，不仅公民必须守法，就是执法者，哪怕是立法者也必须依法办事，肆意违反的单位和个人必定要受到法律的严厉制裁。这种严明的社会法制环境具体反映到税收征管上，就是纳税人能够主动地必须依法申报纳税，同样，征税人也必须做到依法征税。因此，在西方国家，擅自越权减免税以及收“人情税”的现象极少发生，就是有也将会同对待偷逃税行为一样而受到法律的严厉惩罚。

从我国来看，由于历史的原因，处于经济体制转轨时期的社会法制环境虽较以前有所改善但仍不容乐观，公民的守法意识还是比较薄弱，尤其是一些执法者有法不依、知法犯法的现象，更是严重地破坏了国家法律的尊严。从税收法制环

境来看，依法纳税的公民虽占多数，但偷逃税的现象也屡见不鲜，专钻税法漏洞和政策空子的“税鼠”还大有人在。而一些地方政府擅自越权减免税或多收税以及少部分税务人员不依法征税的现象，也时有发生。这些都极大地损害了税法的刚性与尊严，长此以往，必然恶化着我国的税收法制环境，使得税收征管工作逐渐由主动而转向被动，依法治税的目标就更难实现了。所以，对整个社会法制环境的综合治理，也是推动我国税收征管工作顺利进行的重要环节。

（四）纳税人税收负担状况。

纳税人税收负担的轻重是影响依法治税的一个重要因素。一般情况下，税负轻，则遵章纳税的风气就比较容易形成；税负重，则偷逃税的动机倾向就会明显增强。西方国家的公民能够依法纳税、主动纳税，除了法治等原因外，还有一个非常重要的原因就是其所承受的税收负担较为合理，征税不会对人们的正常生产和生活产生明显的影响。而税收合理性则是因为政府主要是以税收这一方式来获取财政收入，基本不存在游离于国家预算约束之外的其它财政收入形式，就更不会存在各种乱收费的政府

行为了。因此，西方国家，宏观税负与微观税负是比较接近的，这就使得政府可以通过事先的测算来适度征税，从而较好地避免了纳税人税收负担过重这一问题的发生。

从我国目前的现实情况来看，纳税人的正税（即“国家税收”）负担是不重的，低于世界上发展中国家的平均水平。但是，由于长期以来我国税费制度的错位与不合理性，税外收费的名目越来越多，规模也日益膨胀，而有的地区甚至超过了正税的规模，这无疑成为广大纳税人的沉重负担。正是由于税外大量收费的原因，才使得我国的宏观税负与微观税负不一致，也就是说国家在设计税收政策时所测算的宏观税负大大低于纳税人的实际税（费）负。过重的税费负担，大大压缩了纳税人的利润空间，直接造成他们的“税（费）后利润（收入）”越来越少。在这种情况下，为了扩大“利润（收入）空间”，一部分纳税人必然会甘冒风险，采取“偷税付费”的方式，来寻求更多的“盈利”，从而造成“费挤税”的不良后果。这也是当前我国偷逃税案件不断增多的一个不容忽视的深层次原因。基于此，大力推进税费制度改革，坚决取消各种不合理的收费项目，切实减轻纳

税人的税费负担, 重塑税收在政府财政收入中的绝对主体地位, 对于提高广大公民依法纳税的主动性与积极性, 净化我国税收征管的外部环境, 意义重大。

(五) 纳税人权利地位。

西方国家纳税人的社会地位很高, 各国政府一般都以单独立法的形式, 来切实保护纳税人的各种合法权益。在税务部门与纳税人之间完全是一种服务与被服务的关系, 很少发生税务部门滥用权力而侵犯纳税人合法权利的事件, 否则将会受到纳税人的起诉与控告。正是因为对纳税人合法权利的有效保护, 才会使得纳税人切身感受到依法纳税给自己带来的好处, 从而激发了他们主动申报纳税的热情。并且, 纳税人社会地位突出, 又可以很好地起到监督税务部门是否依法行政的作用, 有利于政府及时发现并纠正税务部门和税务公务员在税收征管活动中存在的问题。西方国家对纳税人权利的切实保护, 大大地缓解了征纳双方之间存在的内在矛盾。而征税人与纳税人之间形成的比较和谐的良性关系, 对于税收征管工作的促进作用是不言而喻的。

与西方国家相比, 目前我国在保护纳税人权利方面的工作还显得十分薄弱。不仅相关法律法规不健全, 而且相当部分

的税务机关仍未从根本上树立为纳税人服务的思想, “官本位”的意识还很严重。具体反映到税收征管的实践中, 就是时常发生凌驾于纳税人之上、不依法办事而侵害纳税人合法权益的事件。并且即使在这种情况下出现后, 纳税人也大都不敢为维护自身的合法权益而状告税务机关, 只能忍气吞声, 自认倒霉。这样一来, 必然会加深征纳双方之间业已存在的矛盾, 使得我国的税收征纳双方始终不能形成一种和谐、默契的配合关系。所以, 应该向西方国家的先进经验学习, 切实保护纳税人的合法权利, 提高纳税人的合法地位。首先, 国家应完善相关的法律法规, 早日制定专门的《纳税人权利保护法》。其次, 税务机关必须从根本上而不单单是从形式上树立为纳税人服务的思想, 切实保护纳税人在税收征管活动中的合法权利。对于非法侵害纳税人合法权益的事件, 除了要按有关规定予以赔偿外, 还必须对直接责任人员予以行政处分, 构成犯罪的要坚决移送司法机关追究刑事责任, 决不姑息和包庇。再次, 要大力提高纳税人在社会上的地位, 不断完善为纳税人提供优质服务的相关制度与各种服务设施体系, 并切实鼓励纳税人对税收征管工作予以监

督。通过这一系列的努力, 逐步改善不和谐的征纳关系, 进而激发广大公民依法纳税的主动性与积极性。

参考文献:

- [1] 司马军, 桑洪义. 税收征收管理的国际比较[M]. 北京: 经济科学出版社, 1995. 208-215.
- [2] 刘磊. 税收控制论[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1999. 198-219.
- [3] 财政部税制税则司. 国际税制考察与借鉴[M]. 北京: 经济科学出版社, 1999. 128-131.
- [4] 闵恕生. 中美个人所得税外部环境的比较[J]. 税务与经济, 1998, (3): 28-30.
- [5] 仇冬芳. 论税务代理制对我国税收环境的优化[J]. 商业研究, 2000, (6): 124-125.
- [6] 赵忠诚, 周平川, 李菲. 浅谈增强我国公民纳税意识的目标与途径[J]. 税务研究, 1999, (9): 65-67.
- [7] 朱之鑫. 国际统计年鉴[Z]. 北京: 中国统计出版社, 2000. 65-82, 519.

作者单位: 厦门大学财金系