

试析征税人与纳税人之间的税收征管矛盾

王刚¹, 孙建丽²

(1. 厦门大学财政系, 福建 厦门 361005; 2. 东北财经大学研究生部, 辽宁 大连 116025)

摘要: 税收征管矛盾既是推动税收征管改革的根本动力, 也是税收征管改革的对象和着眼点。因此, 深入研究税收征管矛盾对于深化我国的税收征管改革有着很强的现实意义。矛盾的普遍性与复杂性, 决定了我们无法穷尽所有的税收征管矛盾, 而抓住一定时期内税收征管中比较有代表性的矛盾形式, 并积极寻求解决这些矛盾的方法和途径, 用以指导税收征管改革的发展方向, 无疑是事半功倍的一个理性选择。就现阶段而言, 征税人与纳税人之间的非对抗性矛盾, 不能不说是我国税收征管领域内的一个不容忽视的矛盾形式。本文将对这一矛盾进行深入的论述。

关键词: 税收征管矛盾; 征税人; 分税制

中图分类号: F810.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1671-8208(2004)01-0005-05

一、征税人与纳税人之间的税收征管矛盾是税收征管领域内的主要矛盾形式之一

税收征管领域内的矛盾问题, 简称税收征管矛盾, 指的是存在于税收征管领域内, 规定、制约税收征管工作以及改革发展方向的既相互统一又相互斗争的各种因素的总称。我国历次的税收征管改革, 无一不是税收征管矛盾直接推动的结果, 并且税收征管改革的目地也无一不是着眼于解决当时的税收征管矛盾。实践已经雄辩地证明: 什么时候我们认清了税收征管矛盾, 并且重视对主要矛盾的解决, 我们的征管改革就会达到预期的目的; 相反, 什么时候我们忽视或是未能正确认识和有效解决税收征管的主要矛盾, 则征管改革必然是问题多多, 难以达到预期的目的。所以, 能否深入剖析并正确认识现阶段的税收征管主要矛盾, 就成为我国今后税收征管改革能否取得成功的决定性因素。

征税人与纳税人之间的矛盾, 是我国现阶段税收征管领域内的一个比较有代表性的矛盾类

型, 虽说是属于人民内部的非对抗性的矛盾范畴, 但是不容忽视。就目前而言, 这一矛盾通常又表现为三种具体形式:

(一) 中央与地方之间(含地方与地方之间)的税收矛盾

早在 1956 年, 毛泽东同志就在《论十大关系》中系统地阐述了“中央与地方的关系(矛盾)”问题, 并指出: 中央与地方的关系(矛盾), 实际上是社会主义国家所有制内部的领导与被领导、大局与小局、整体与局部的关系(矛盾), 是经济管理体制上的集权与分权的关系(矛盾), 是统一性与独立性的关系(矛盾)。在此基础上, 毛泽东同志还提出了正确处理 and 解决中央与地方之间矛盾的方法, 即: 按照民主集中制的原则, 在坚持中央统一领导的前提下, 赋予地方更多的独立性与自主权, 充分调动“中央和地方两个积极性”。

在毛泽东同志《论十大关系》的指导下, 经过几十年特别是改革开放二十余年的努力, 我国在正确处理中央与地方矛盾的问题上, 取得了很大的成绩, 但是由于种种原因, 中央与地方之间的矛

盾,至今尚未能得到根本上的解决。这具体反映在税收征管领域,就表现为中央与地方的财权分配问题仍未得到有效解决,中央与地方在税收收入的划分问题上矛盾较大。特别是进入20世纪90年代以来,中央政府逐步由改革开放初期强调“放权让利”而转变为强调“提高两个比重”^①,再加上改革不彻底等原因,中央与地方在财权分配方面的矛盾难以有效解决,这就给正常的税收征管工作带来了很大的困难。

回顾改革开放二十多年,以1994年的分税制改革为界限,分税制前,为了搞活经济,调动地方政府以及企业、单位和个人的积极性,我国在财税体制方面的改革基本上都是围绕着“放权让利”的主线来进行的,伴随而来的是中央财政连年且规模不断扩大的赤字,这一时期中央与地方在财权分配方面的矛盾由于中央的让步而暂时得到缓和。分税制改革以后,中央政府欲依靠分税制改革这一契机,大力提高中央财政收入占全部财政收入的比重,以此来充实中央的财力,增强对经济的宏观调控能力,使得中央与地方在财权分配上的矛盾又一次凸显。

财税体制改革,无疑是一次新的既得利益的调整过程,必然要受到改革前既得利益者——地方政府的抵制。由于改革当时没有明确地方政府的事权范围,使得分税制下的财权无法满足地方政府自身对财力的需要,导致地方与中央在税收征管问题上“争税种、抢税源”,滋生了地方政府肆意税外收费的行为。

另外,在中央与地方之间矛盾的主导下,地方与地方之间的税收矛盾问题也不断加剧。经济发达、税源充足的地方(沿海省份),税收收入多;而经济欠发达、税源稀少的地方(广大的中部、特别是西部地区),税收收入相对较少。况且分税制下的转移支付制度也很不完善,收入多的省份得到的税收返还多,收入少的省份获得的税收返还少,违背了转移支付制度平衡地区财力的主旨,使得地方与地方之间在“争”转移支付数额的问题上矛盾很大。为维护地方的自身利益,各地在税收征管过程中,只会强调本地区的税款征收,而不愿意

配合其它地区的税收征管工作。地方之间搞“条块分割”、“争抢税源”的问题相当严重。

类似问题不仅存在于经济发达与欠发达地区之间,即便是经济发达的地区之间也同样存在。很多地方政府为了本地区的利益,采取变通的方法,非法越权减免税,以此来“招商引资”,造成了地方与地方之间的恶性“税收竞争”,严重地损害了国家的整体税收利益。试想,在这样一个税收矛盾存在的情况下,税收征管水平的提高又谈何容易。所以,我们在关注中央与地方之间税收矛盾的同时,还必须切实加强地方与地方之间税收矛盾的解决。

(二) 国税机关与地税机关之间的税收矛盾

这一矛盾主要是随着分税制改革的进行而产生的。税务机关分为国家税务局和地方税务局,是分税制改革的重要内容。国税局主要负责中央税与共享税的征管工作,地税局主要负责地方税的征管工作。从改革的初衷来讲,国、地税机关各司其职、相互配合,有利于保证中央与地方双方的财政利益。但是,从实际运行的情况来看,国、地税机关之间却存在着较大的矛盾,影响了税收征管工作的顺利进行。

由于现行体制对国税局与地税局征管工作的考核标准主要还是税收任务的完成情况,双方人员的薪金待遇与税收收入的完成情况直接挂钩,从而存在着事实上的差异。再加上我国目前的中央税与地方税划分不甚合理也不彻底,存在着严重的重叠与交叉的问题,使得国、地税机关在征管过程中为了争收入而经常发生矛盾,令纳税人左右为难。例如对建筑安装企业既销售设备又负责安装的行为,国税机关认为应交纳增值税,因为纳税人有销售货物的行为,安装行为属于混合销售行为;但是地税机关则认为依据营业税的有关规定应该交纳营业税。这样,国、地税机关之间的意见分歧,就直接导致纳税人无所适从。

此外,国、地税机关在各自的稽查工作中,如果发现对方管辖的税种有偷逃税嫌疑,往往违背应及时向对方通报的原则,采取“事不关己、高高挂起”的态度。显而易见,国、地税机关之间的诸

^① 即:提高财政收入占GDP的比重,提高中央财政收入占全部财政收入的比重。

多矛盾,势必影响正常的税收征管工作。

(三)税务机关内部“征、管、查”三个系列之间的税收矛盾

20世纪80年代末90年代初,在逐步废止原来的“专管员管户”制度的同时,税务机关内部也开始分为相对独立且相互制约的“征、管、查”三个系列(有的为“征管、查”两分离)。这一新征管模式的实行,对于提高税务机关的工作效率,形成既相互联系又相互制约的征管机制,确实收到了比较显著的成效。然而,在税收征管的实际工作中,基层税务机关往往曲解了“三分离”的含义,误将“相对的分离”理解成“绝对的分离”,过多地强调“各司其职”却忽视了三者之间的有机联系,使得这一征管模式在实际运行中暴露出不少矛盾。

按照“征、管、查三分离”模式的要求,税务机关中的征收部门主要负责税款的征收工作,管理部门主要负责纳税登记、税源管理等事宜,稽查部门则主要负责偷逃税案件的查处工作。由于执法权限的限制以及征收任务的繁重,征收部门一般是管事而不管户,纳税人的基本情况、财务核算等只能从计算机中或纳税人报送的报表中(有可能是假的报表)获得,税款的征收也只能坐等纳税人上门,这样一来,本应紧密联系纳税人的税款征收工作,却人为地与实践相脱节,变得被动了。而管理部门由于片面地理解了“集中征收、重点稽查”这一征管模式的内涵(即认为应该重“征收、稽查”而可以轻“管理”),再加上考核任务比较难以量化等原因,使得管理部门的实际职能大为缩小,尤其是放松了对税源的实地管理与监控工作,从而导致了税源不清、对申报不实难以查核这一不良后果,也就不能给征收部门的税款征收工作带来方便。对于稽查部门而言,一切工作都以上级下达的稽查计划任务为核心,稽查计划未完成时,全力查处涉税案件;而一旦完成了稽查任务,则对偷逃税行为的稽查力度就明显减弱。这样,稽查部门就没有做到“应查尽查”,就更谈不上配合征收与管理部门的工作了。

“征、管、查”三个系列之间的矛盾,使得这一征管模式在依法治税,严厉打击偷逃税方面的作用被大打折扣,影响了税收征管水平的提高,亟待解决。

二、解决征税人与纳税人之间税收矛盾的基本思路

(一)中央与地方之间(含地方与地方之间)税收矛盾的解决

在目前纳税人之间的三种矛盾形式中,中央与地方之间的矛盾应该占据主要地位。为了解决这一矛盾,我国自建国初期开始就已经进行了多次的财税管理体制改革,但都没有达到真正解决问题的目的。主要表现为:建国初期至十一届三中全会,中央与地方的财政分配关系以中央的高度集权为特征,虽然也曾有过几次下放财税管理权的改革,但时间都非常短暂,调动不起地方的积极性。总而言之,高度集权的财税管理体制在这一时期占据着绝对的统治地位。十一届三中全会至1994年的分税制改革,这一时期的财税管理体制以中央的“放权让利”为特征,地方的财税管理权不断加强。应该说这一时期的财税管理体制对于加快改革开放的进程意义重大,但是也导致了中央的财力不断下降,地方的财权过度膨胀的不良后果,一直影响到今天。而1994年分税制改革以来,由于改革未能一步到位和中央过于集中财税管理权等原因,出现了地方财权与事权相脱节的问题。地方税体系非常不健全,地方也几乎没有税收立法权,使得中央与地方的矛盾并没有因为实行分税制而得到较好的解决。相反,地方政府在与中央政府争夺财权的问题上却是矛盾越来越大。所以,进一步完善分税制,按照分税制的主旨去大胆改革,应是现阶段我国解决中央与地方之间矛盾的必然选择。

首先,必须进一步明确中央政府与地方政府的事权范围,只有在事权明确的前提下,财权的分配才能做到科学、合理。

目前,我国中央政府与地方政府的事权范围尚不够清晰,存在着交叉、重叠等问题。地方政府过多承担中央政府事权的现象并不罕见,即所谓的“中央出政策、地方出资金”的不规范问题。因此,今后一段时间,要本着“有进有退”的原则,在将各级政府的事权范围逐步限定在“市场失灵”领域的基础上,大力提高政府提供公共产品的数量和质量。凡是与宏观经济稳定、收入再分配有关

的事务(即全国性的公共产品)应由中央政府独立承担,具体包括:国防、外交、邮电、国道建设、大型工程、高新技术的研究与开发、大型环境治理、高等教育及社会保障、中央司法、行政等方面。而地方政府的事权范围主要包括地方性公共产品的供应,如:市政建设、普通教育、公共设施、地方道路建设、社会治安、消防、环卫及地方行政、司法等方面。为了保证各级政府的事权范围既责任分明又不至于相互侵权、相互推诿,还必须在宪法以及其它相关法律中将中央与地方政府的事权范围进行明确的规定,实行法治化。

其次,必须进一步划分财权,保证地方政府履行事权所必需的财力,赋予地方更多的税收立法权与管理权。

1994年的分税制改革,由于主要着眼于增强中央的财力,一些地方政府在财力上显得捉襟见肘,特别是县、乡(镇)两级政府更为突出。财力不足难以保证地方政府履行正常事权的需要,这也强化了各级地方政府进行税外收费的动机。基于此种现状,进一步划分财权并完善地方税体系,势在必行。

改革地方税体系的首要内容在于稳定地方税的主体税种。从长远来看,地方税最终应形成以营业税、所得税(个人所得税、企业所得税)为主体税种,以财产税为辅助税种的税制体系。但就近期来看,应本着“局部调整、扩大税源”的思路,继续维持营业税作为地方税主体税种的地位。同时还应进一步规范地方税的骨干税种:一是必须统一内、外资企业所得税,将“两税合一”之后的新企业所得税定为中央与地方共享税,采取共享税的形式,遵循“充实地方财力”的原则,地方与中央按合适比例分成;二是不断完善个人所得税,立足国情,将个人所得税由目前的分类课征模式改革为分类与综合相结合的课征模式,在征管上要尽快采取“月度代扣代缴、年终汇算清缴”的征管方法,^①以尽可能做到应收尽收;三是将现行的城镇土地使用税、房产税、城市房地产税合并,建立内外资统一的房地产税(或不动产税),统一纳税

人,合理调整计税依据,适当提高征收标准;四是将现行的车船使用税和车船使用牌照税合并,建立内外资统一的车船使用税;五是适时开征财产税、环境保护税、社会保障税、遗产赠与税等税种,这些新税种要作为完全的地方税。同时,还要改革城市维护建设税,按“三税”附加形式征收的做法为以销售收入(营业收入)为计税依据的独立税种,从而使地方税体系更加完善,以较好满足地方政府对财力的正常需要。

完善地方税体系只是合理划分税权的一个重要方面,而赋予地方拥有必要的税收立法权则是合理划分税权的另一个重要环节。只有税收立法权的适当下放,地方才能因地制宜,从而增强税收法律的适应性。这实际上也是解决“统一领导与分级管理之间矛盾”的客观要求。因此,就近期而言,除了为保证全国政令和税收政策统一,维护全国统一市场和公平竞争的地方税收立法权(如企业所得税)集中在中央外,其余都要适当下放地方。如:房地产税、城镇土地使用税、车船使用税、耕地占用税、城市维护建设税、契税等税种,中央可以只负责制定相应的基本税法,实施办法、税目税率调整、税收减免及其征收管理等权限均下放地方;地方立法机关还可以结合当地的经济资源优势,对具有地方性特点的税源开征新的税种,并制定具体征税办法,但要报上级立法机关备案。从远期来看,地方税收应该绝大多数都由地方来立法,包括基本税法,真正做到“税、权”的有机统一。

再次,必须进一步完善转移支付制度,建立起科学合理且规范的转移支付制度体系,调节地方间的财力余缺。

中外分税制改革的实践经验证明,没有一个科学合理且规范的转移支付制度,分税制改革的效果就会大打折扣。改革我国目前的转移支付制度(即“过渡期转移支付办法”),应从两个层面同时进行:一是改革中央对地方的转移支付办法,要本着“调节地方财力盈缺、保证落后地区正常发展”的原则,采用因素分析的方法,对落后地区加

^① 这一征管方法是专门针对我国个人所得税征管水平不高的现状而设计的,操作方法为:对于月度(或按次)发生的个人所得,超过免征额的,按税法规定由支付单位扣税,但年终还要汇算清缴;而对于月度(或按次)收入未超过免征额的个人所得,先不考虑扣除额,由支付单位按另行规定的比例税率全额扣税,年终再进行汇算清缴,多退少补。

大转移支付的力度,推动这些地区社会经济的发展;二是要改革和完善省(自治区、直辖市)对地市、地市对县(市、区)、县(市、区)对乡(镇)的转移支付办法,当前要加紧完善(地)市对县(市、区)及县(市、区)对乡(镇)的转移支付制度,以充实基层政府财力,促进农村税费制度改革。

中央与地方这对主要矛盾的有效解决,将为解决地方与地方之间的税收矛盾创造良好的条件。随着分税制财税管理体制(特别是转移支付制度)的不断改革和完善,经济落后地区与发达地区之间的税收矛盾也将得到缓解。

(二)国税机关与地税机关之间税收矛盾的解决

解决这一矛盾是一个渐进式的过程,因为它的解决在一定程度上依赖于其它改革的深入进行。一要改革和完善税制,减少中央税与地方税之间的重叠与交叉,特别是增值税与营业税的征管范围界定,需要进一步明确;二要继续完善分税制,逐步降低共享税的比重,实现比较彻底的“分税”;三要积极解决“市场经济与计划税收”之间的矛盾,改革不适应市场经济发展的税收征管“任务考核”体制,实行“绩效考核”体制,以此来割断税收计划任务与税务人员薪金待遇等方面的联系,消除国、地税机关争抢税源的主观动因;四是在目前部分省市试点的基础上,合并国、地税机关的报税大厅,为纳税人提供更加优质、便捷的服务。同时,还可以考虑逐步合并国、地税机关的税务稽查部门,减少对纳税人的过多干扰,加强业务上的衔接,提高税务稽查的效率和质量。当然,解决国、地税机关之间的矛盾,法制是必不可少的,通过健全法制,将国、地税机关的税收征管职责及其配合义务,都以立法的形式固定下来,对于解决二者之间的矛盾非常有意义。

(三)税务机关内部“征、管、查”三个系列之间税收矛盾的解决

为解决这一矛盾,首先要求征收、管理、稽查三个部门必须牢固树立相互配合的思想,并制定和完善更为科学、详尽的操作规程。既要协作配合,避免出现征管空档,也要减少职能交叉,杜绝推诿扯皮。征收部门要及时将税款征收过程中的异常申报情况向管理和稽查部门反映;稽查部门也应随时向征收部门提供税务检查的最新资料,使征收部门的征收工作逐渐由被动变为主动;管理部门的日常工作,特别是对税源的监控工作必须引起足够的重视,要将管理寓于征收和稽查之中,逐步巩固管理工作的基础与核心地位。当然,为了更好地解决这一矛盾,还必须改革对三个部门税收工作的考核制度,除了“税收任务完成情况”,更应以三个部门的配合情况以及由此所导致的征收率、登记率、稽查率高低等指标来作为考核的主要依据(即“绩效考核”),做到奖惩分明,推动三个系列之间矛盾的顺利解决。

参考文献

- [1]毛泽东选集(第一卷)[M].北京:人民出版社,1952.
- [2]邓子基.邓子基学术论文精选[C].厦门:厦门大学出版社,1997.
- [3]张馨.公共财政论纲[M].北京:经济科学出版社,1999.
- [4]陈工,雷根强.财政学[M].厦门:厦门大学出版社,2000.
- [5]姜维壮,梅阳.中国分税制的决策与实践[M].北京:中国财政经济出版社,1997.
- [6]王选汇.分税制与地方税制改革[N].中国税务报,2001-07-13.

责任编辑 梁 贝