
内容提要

内 容 提 要

税收成本和税收效率的问题一直是税收经济学的热门话题。作为一名基层税收干部，笔者感到长期以来，受计划经济的影响，税务机关在税收征管上存在着一种错误的倾向，即不是从市场经济运行的全过程来分析和把握税收，考虑税收对经济运行、对纳税人生产经营活动的影响，而是把税收视为仅仅是组织财政收入的一种手段。另外，税务机关在税收征管过程中不考虑或者很少考虑征税过程的成本代价，不讲税收效率，不进行经济核算的现象相当普遍，“无本治税”的观念根深蒂固。把征税看成纯粹的政府行为而非经济行为，造成在实际工作中，缺乏从经济到税收的全盘考虑，各项工作围绕组织税收收入、增加税收收入开展，认为只要能完成计划任务，多增加税收收入，就可以不惜成本地增人增机构，加大投入。

目前，我国税收征管改革的目标取向已经由单纯追求税收收入转向在确保收入的前提下提高征管质量和征管效率。另外，随着全社会法律意识的不断提高，纳税人强烈地要求行政机关转变工作作风，提高行政效率。在这种情况下，征税成本、纳税成本、税收效率等问题越来越引起各级税务部门的重视。但是，由于对税收效率和税收成本理论的认识存在偏差，一些税务机关错误地把降低税收成本和提高税收效率等同起来，在实际工作中出现以牺牲依法治税为代价来降低纳税成本的做法；一些税务机关混淆了征税成本和纳税成本的界限，提出不切合实际的加强征管的措施，将应由税务机关承担的工作推给纳税人；还有一些税务机关把为纳税人服务理解为包办，出现了不计征税成本的服务。税务机关在行政管理及税收征管活动中的这些做法，直接或间接地加大了税收成本，降低了税收效率。

研究税收成本和税收效率的目的在于用理论指导实践，只有真正地掌握税收效率和税收成本的理论，理解税收效率和税收成本的多层次的含义，才能在实际工作中正确处理成本、效率、执法、服务多方面的关系。综合权衡，

进行正确的决策。不可否认我国税制结构目前还有许多不完善的地方，这是制约税收效率的重要因素，对此税务机关有义务在实践中提出改进的建议。但税收征管的基本职能就是要依法征税。税务机关更应在这个前提下在实际工作中遵循税收效率的原则，实现以最小的税收成本使税收制度与实际运行结果相一致。笔者打算着重对税收行政效率和税收征税成本理论进行研究，分析我国目前税收行政效率低下、征税成本偏高的原因，并结合税收征管实际进行探讨，尝试着提出提高行政效率、降低征税成本的思路。

关键词：税收 效率成本 理论运用

目 录

内 容 提 要

第一章 税收效率、税收成本探讨的回顾.....	1
一、税收效率、税收成本的涵义.....	1
二、税收成本与税收效率的内在关系.....	5
三、衡量税收成本与效率的一些重要指标.....	7
第二章 我国税收效率和税收成本的现状.....	9
一、影响税收成本的因素.....	9
二、我国税收效率和税收成本的现状.....	11
第三章 提高税收效率、降低税收成本的途径.....	17
一、税收成本和效率理论对实际税收工作的指导.....	17
二、提高税收效率、降低税收成本的途径.....	19
主要参考书目.....	30

厦门大学博硕士学位论文摘要库

第一章 税收效率、税收成本探讨的回顾

一、税收效率、税收成本的涵义

要理解税收效率和税收成本的涵义，首先要对政府课税有全面的认识。税收经济学者普遍认为政府课税的过程是国家政治权力作用于经济发展的过程，这个过程既可以使国家和社会带来利益（取得税收收益），也必须付出一定的代价（付出税收成本）。因此在征税活动以前，首先要对利益和代价进行权衡，即对税收效率进行判断，以尽量小的税收成本取得尽量大的税收收益。

税收效率是通过税收成本和税收收益的比率来衡量的。从广义上来看，税收收益不仅包括取得财政收入，还包括因税收的调节、优化了产业结构，提高了资源配置效率，促进了社会经济稳定发展和生态平衡而产生的正效应。而税收成本不仅包括税收的征收和管理费用，还包括因税收对经济进行调节而产生的负效应。税收效率一般通过税收成本与税收收益的比率衡量。比值越小意味着税收效率越高，反之相反。税收效率归根到底是税收与经济的相互关系问题。税收效率的提高，表现为征管费用的节省、好的税收效应的产生，表现为征税过程对社会经济阻碍小，促进大，其结果是纳税人可以投入更多的精力、时间和资金发展生产、创造财富或改善生活。

由于税收成本和税收收益的对比关系是多层次的，因此税收效率也有多层次的涵义。有的学者认为税收效率应包含三个层次的含义。第一层次是税收的行政效率。税收的行政效率通过一定时期直接的征税成本与入库的税收收入的对比来衡量。直接的征税成本与入库的国家财政收入之间的比率越小，税收的行政效率就越高；第二层次是税收的经济效率。主要从征税过程对纳税人以及整个国民经济的正负效应来衡量。即税收的经济成本和税收的

经济收益来衡量。税收的经济成本主要包括两方面，一方面是纳税人支付的税款以外的从属费用，另一方面是所谓的额外负担。如果征税过程干扰了经济主体的经济决策，并且使有效率的选择发生变形；或由于对信息的把握不全面、不准确，制定的宏观税收政策不反映客观实际，不是起有效的调节作用而是起负作用，造成经济运行的紊乱和低效，这就产生额外负担。税收的经济收益是指征税过程对经济过程产生积极的影响，变人们无效率的选择为有效率的选择，产生取得财政收入以外的经济收益。经济成本和经济收益之间的比率越小，税收的经济效率就越高；第三层次是税收的社会生态效率。税收的社会生态效率不仅考虑税收对经济的影响，而且考虑税收对外部效应的影响，它从整个社会的宏观的长远的角度衡量税收效率。以税收的社会生态成本和税收的社会生态收益来衡量。税收的社会生态成本包括税收的经济成本和税收的外部成本。税收的生态收益包括税收的经济收益和税收的外部收益。税收效率三个层次的内涵都反映了税收的客观规律性，如何运用税收效率原则，通过什么手段在什么程度上实现税收效率目标，则要通过现存的社会经济条件抉择。

早在18世纪，古典经济学派的创始人亚当·斯密就对税收征管效率问题提出了便利和最少征收费用的原则。他认为，一切赋税的征收，须设法使人民所付出的尽可能等于国家所得到的收入。斯密的最少征收费用原则就是对税收成本的原始表述。后来的西方经济学家在论及赋税原则时大都继承了亚当·斯密关于征收费用最小的原则。在当代最有代表性的是美国财政学家马斯格雷夫。在他的课税三原则中，提出“应该尽量节省征收费用和纳税费用”。19世纪后期，德国学者瓦格纳对亚当·斯密的租税理论作了继承和发展，提出了税务行政原则，即税法的制定与实施都应当便于纳税人履行纳税义务。该项原则包括确实原则、便利原则和最少征收费用原则，并指出，征收费用不单纯指税务稽征的费用，纳税人因纳税而直接负担的费用也包括在内，强调了减少效率损失的必要性，被认为是现代税收理论中对“税收效率”的最早表述。其后的以马歇尔为代表的英国新古典学派也将税收理论研究的重点

转向了税收效率，首次详细地研究了税收可能带来的效率损失，提出了税收“额外负担”的概念，并致力于研究如何设置税制、选择税种以降低效率损失。税收效率简而言之就是税务行政管理机关科学运转的标志，集中反映在一个国家税制的落实、征管措施的到位、人员素质的提高等方面。在宏观上，体现为税收是否有效发挥其职能作用，在微观上，体现为是否以一定的成本投入收到最大的税收效益。当代西方学者认为，评价税收不仅要看它给社会带来的超额负担，还要看在征税过程中支出的管理费用及其占收入的比重，并且还要看税法能否被准确执行。一个有效率的税收体系至少应该达到这样的要求：(1)有一个完善的税制，能促进经济运行效率的提高，减少对经济产生的额外负担。(2)在完善的税制体系下，能使税收及时、足额取得，减少偷逃税行为。(3)税收征收过程中付出的代价最小。西方学者关于税收征管效率的研究，尤其是当代学者关于成本有效管理的研究，对于我国当前的征管改革和征管效率的研究有着积极的借鉴意义。

关于税收成本的概念有两种涵义，目前理论界大致认为广义上的税收成本构成主要包括征税成本和纳税成本。征税成本即政府为取得税收收入而支付的各种费用。由立法成本、征收成本和查处成本3个部分构成。其中，国家权力机关和行政机关为税收立法而支付的费用包括在国家管理费之中，一般无法单独成立预算，所以，征税成本一般是指税务机关为组织征收活动、检查纳税情况以及处理违法案件而支付的征收管理费用，即征收成本和查处成本。每部分征税成本基本上由4个项目要素构成：(1)人员费，即各类有关人员的工资、津贴、补助福利费等；(2)设备费，即有关机构的办公场所、办公设施及交通和通讯的价值损耗，其他固定资产购置、维修费或货币支出；(3)办公费，即必需的公务经费，如资料费、调研费、诉讼费、查处违法案件协作费及各种对内对外的交往费用等；(4)对纳税人的宣传辅导费用、税法普及费、税务人员的培训费用、协税护税费用、代征代扣费用及与税收征管有关的其它费用。纳税成本即纳税人在计缴税款过程中付出的费用。纳税成本在西方税收学界又称为“奉行纳税费用”，在我国则称为“税收奉行成

本”。一般来说，在下列4种情况下可能发生纳税成本：(1)纳税人按税法要求，必须进行税务登记，建立账册，完整记录经营收入和成本核算，保持完整规范的账册让税务机关核查。(2)在自行申报纳税制度下，纳税人首先要就纳税期限内的应税事项向税务机关提出书面申报或电子申报、邮寄申报、委托代理申报等，并按期足额缴纳税款。此过程中，纳税人聘请会计师或委托税务代理机构填报申报表及申报缴税以及购置计算机、报税机与税务机关联网报税，要投入人力、物力、财力，并花费一定的时间。(3)纳税人为正确执行税法，合理地缴纳税款，需要聘请税务顾问，同时在与征税机关发生税务纠纷时，还要聘请律师。(4)纳税人为了合法减轻其纳税义务需要组织人力进行税收筹划，即节税。对于这一项，西方称之为“相机抉择成本”。计算纳税成本比计算征税成本困难得多，因为除了可以在纳税人账簿上反映出来的、以货币形式表现的费用，另外还有无法用货币表现的时间耗费和心理费用。狭义上的税收成本即征税成本。一般只局限于税务系统本身的直接征税成本。

以上关于税收效率和税收成本理论对我们税收工作的指导意义主要在于：(1)狭义的税收成本和税收效率考虑问题的落脚点是税收的征收过程，而广义的税收成本和税收效率考虑的是整个税收过程对经济的影响。对税收工作来说，考虑税收成本和税收效率问题必须树立从经济到税收的观念，从税收成本和效率的各个层次来综合考虑，从宏观上把握税收对经济的影响，这样才能真正达到降低税收成本，提高税收效率的目的。(2)虽然降低税收成本，提高税收效率应从宏观上把握税收和经济之间的各层次的关系，但是由于税收的经济效率和税收的社会生态效率涉及宏观各层面的内容，其效率的分析极为复杂，因此在一定的税制条件下，在实际工作中，对税务机关尤其是基层税务机关来说，更应着眼于税收行政效率的提高和狭义税收成本的降低。认真地分析税收成本的具体构成对税务行政机关控制成本，在成本一定的条件下争取尽量大的收益，对提高税收效率具有重大的实践意义。

二、税收成本与税收效率的内在关系

从以上税收成本与税收效率的含义可知，税收成本与税收效率的内在关系概括地说就是成本与收益的关系。税收的行政效率可以通过征税成本与税收收入的对比来衡量，而税收的经济效率则是通过税收的经济成本和经济收益的比值来衡量，此外，税收成本和税收效率还存在以下的辩证关系：

(一) 税收成本直接影响税收效率。假设在收益一定的条件下，税收成本将成为税收效率的决定因素。由于税收收益并不完全表现为税收收入的多少，而是表现为税收对资源配置状况的改善和经济运行效率的提高等方面，税务机关通过征税取得税收收入，只是经济资源的从纳税人的手中转移到国家手中，并没有直接带来经济资源的增加，从这一点来看，税收收入也不是越多越好。这就要求在税制的设计上从有利于全社会的经济效益的提高出发，综合考虑各种因素。税收效率更多地受税收制度本身的影响。作为征税机关，在一定的税收制度条件下，提高税收效率的根本途径在于降低税收成本。

(二) 由于税收成本所含内容的广泛性和多层次性，有些旨在降低税收成本的措施会造成各税收成本项目之间互相抵消或互相叠加。如征纳双方权利义务的变化，可能使征收成本向纳税成本转移，但并没有使总的税收成本降低。另外，税收成本与税收效率并不总是表现为线性关系，如为了使税制更有利于经济效率的提高，各国的税收制度变得越来越复杂，从而导致征管成本大幅度上升。这就要求在实际工作中采取降低税收成本措施时必须综合考虑，相机抉择。

(三) 税收成本不是决定税收效率的唯一因素，降低税收成本也不是提高税收效率的唯一途径。如税制改革的有效实行，并不绝对意味着税收成本的降低，却能促进经济的运行，从而使税收效率得到提高。又如加强税收征管力度，虽然会带来税收成本的增加，但保证了税法的严格执行，增加了税收收入，因而就提高税收效率；相反，如果由于征管机构放弃对一部分纳税人

的管理而导致税收收入的流失，即使征收成本降低，也不能认为税收征管是有效率的。在实际工作中，这给我们两点启示：一是税收成本不能以高低作为简单的衡量指标，而应该以税收效率为参照系，考虑税收成本的升降是否有利于税收效率的提高，脱离税收效率谈税收成本是毫无意义的。二是税收成本虽然是影响税收效率的一个重要因素，但不是唯一因素，应该多渠道寻求提高税收效率的途径。由于税收成本在内涵上的复杂性，不同国家、不同地区税收成本水平上的差异不仅与其征管水平、征税人员的努力程度有关，而且取决于企业、公民依法纳税的意识、征管手段的现代化程度及税源的情况等非主观因素。因此，衡量一个国家、一个地区税收效率的高低，不能只看税收成本的高低。

（四）税收成本与税收效率之间并不存在不可逾越的界限，两者之间存在着相互转化的可能。如一个对经济运行和资源配置起促进作用的有效税制，随着形势的变化会变得不相适应，给经济带来额外负担，从而转化为税收成本。又如电子计算机应用于税收征管、大力开展税法宣传，从短期看是提高了税收成本，税收效率改善也不明显，但从长期看计算机应用能大大降低征税成本，税法宣传使纳税人对税收有了较深入的认识，将明显地降低税收奉行成本，从而提高税收效率。我们必须用辩证的、发展的眼光看待税收成本与税收效率的关系问题。

（五）一味地降低税收成本并不一定能提高税收效率。在一定的税制条件下，税收成本的考虑还应进一步结合考虑征管的机会成本。所谓征管的机会成本是指在组织收入过程中，由于征管实际成本的限定，使征税机构不得不放弃对一部分纳税人的管理而发生的税收损失。机会成本的质是对税收流失的控制程度。一般用漏税率来测定。 $\text{漏税率} = \text{漏税额} / (\text{税收收入} + \text{漏税额}) \times 100\%$ (这里的“漏税额”是指由于征税机关不得不放弃对部分纳税人管理而造成的税收收入的损失额)。不难看出，即使征管实际成本很低，若机会成本过高，也不能认为税收征管效益最好。如意大利的增值税征收成本仅0.5%，但漏税率为30%；而葡萄牙的增值税征收成本虽为1%，但漏税率为10%。

显然不能说意大利在征管效益上高于葡萄牙。在其他条件一定的情况下，征管的机会成本与实际成本之间也存在此消彼长的关系，即机会成本的降低，往往会导致实际成本的升高；相反，实际成本的降低也可能导致机会成本的升高。如减少税务人员、简化办税程序，可能会使对纳税人的监控力度降低，偷逃税现象增多；相反，加强对纳税人的有效监控，降低偷逃税率，往往需要设计严密复杂的办税程序，加强纳税审核，需要增加税务人员，并可能给纳税人带来更多的影响和负担，使征税成本和纳税成本都增加。这就要求在税制的设计、征管模式的优化和实际的税收工作中，同样要对征管实际成本和机会成本作出权衡和抉择，寻找最佳结合点。

三、衡量税收成本与效率的一些重要指标

研究税收效率和税收成本的目的在于降低税收成本，提高税收效率。由于税收的经济效率和税收的社会生态效益涉及面很广，建立完整有效的全面衡量税收效率的指标体系难度很大，但是关于税收成本和税收效率的一些因素仍然可以量化，作为衡量税收效率的综合因素来考虑。另外，在实际工作中考虑更多得是税收行政效率和狭义税收成本，通过对一些指标的考核与分析，反映各地区、各部门控制税收成本，提高税收效率的工作绩效和存在问题。

（一）反映税法执行正确性的指标。（1）申报纳税率。即按期申报纳税的户数与应申报纳税户数之比。这一指标可以通过税务稽查结果来推算。（2）征期入库率。即按期征收入库的税额占纳税人申报的应纳税额的比率。与之相关的指标是欠税率，二者的关系是：欠税率=1-征期入库率。（3）征管力度系数。指纳税人实际缴纳的税额与按税法规定纳税人应该缴纳的税额之比。这一指标可以通过税务稽查抽样调查取得。与之相关的指标是漏税率，二者的关系是：漏税率=1-征管力度系数

（二）反映税务机关征税成本的指标。（1）每百元税收收入征税成本。这里的征税成本是指税务机关发生的有形成本，包括人员经费、办公经费以

及固定资产投资在各报告期应摊销的费用，其经费支出不仅包括征收过程中的征管支出，而且包括期前的宣传培训费和期后的稽查监督费。为了便于考核和控制，在这一指标下可以设置若干子指标：每百元税收收入的可控成本、每百元税收收入的可变成本、每百元税收收入的人员经费支出等。(2) 税收成本弹性。指税收收入增长率与税收成本增长率之比。这是用相对指标考核税收成本控制绩效。随着税收收入的增长，税收成本的绝对额会相应增加，但税收成本的增加不应超过税收收入的增加，因此，这一指标应小于1。(3) 人均税收收入。指税务机构全年税收收入与当年平均工作人数之比。(4) 每百元税收收入征税成本变动率。

(三) 反映纳税成本与效率的指标。(1) 每百元税收的纳税费用。包括纳税人因申报纳税所支出的人员经费、交通费、资料费等，或委托税务代理所发生的代理费支出。这一指标可以从纳税人的会计资料中分析得到。(2) 每次纳税平均占用时间。这一指标既反映纳税人的工作效率，又反映税收征管制度的效率。

第二章 我国税收效率和税收成本现状

一、影响税收成本的因素

由以上分析可以得出，税收效率原则包含了对税收成本的考虑，在一定的税制条件下，税收成本直接影响税收效率。因此，研究分析影响税收成本的因素是提高税收效率的必然要求。影响税收成本的主要因素是：

（一）经济发展状况。经济发展是税收的来源，税收的效率原则是为经济发展服务的，反过来当经济发展起来，提供更充足的税源，也将为依法治税，提高税收效率，降低税收成本创造物质条件。我国目前各地区经济发展不平衡，从总体来看，经济发展快的沿海地区，税收成本远远低于内地的贫困地区。

（二）税收制度。税收的经济效率要求税收以对经济最小的负面影响而取得最大的税收收入，这就要求在税收立法时充分做好可行性研究，注意影响税收效率的各个因素。如税种的选择、税基的大小、税率的设计、商品供求关系等，保证所制定的税法具有现实可行性和可操作性，对整个经济的运行和资源的配置负面影响最小化。而且，简化的税收制度，便于纳税人理解和掌握，也有利于减少纳税费用。我国目前实行的增值税、土地增值税以及企业所得税的计算和申报缴纳制度都非常的繁琐，增加了征纳双方的成本。

（三）征管观念。税务部门如何对待征税过程中征纳双方的关系也影响税收成本，如果税务部门将征税纯粹看作一种政府取得收入的行为，与企业的关系纯粹就是管理与被管理的关系，那么在征税过程中就不会顾及企业的纳税成本，以税收收入为中心，甚至会人为地扭曲税收收入和规模，不依法治税，使税收行为出现负效率。另外，如果混淆征纳双方的权力和义务关系，

由税务部门包办各种纳税事项，或者要求纳税人承担本可避免的负担，也会使税收征税成本或纳税成本大量增加。因此，转变征管观念，理顺征纳法律关系，明确各种权力与责任的正确归属，是降低税收成本的基本条件。

（四）征管模式。实践证明，不同的征管模式(征管要素的组合与分离形式)对税收成本有不同的影响。与经济发展不相适应的征管模式必然形成征纳行为的障碍，也必然造成内部监督制约的无力和管理效率的低下。立足国情，依法行政和科学管理，适应目前和未来一定时期的经济发展要求的税收征管模式，也必将对降低税收成本起到促进作用。

（五）机构设置和人员配备。税务机构布局和人员配备是提高税收行政效率，降低税收成本的必要条件。税务机构设置不合理，机构臃肿，互相掣肘，人浮于事，必然导致税收行政效率低下。合理的人员配备方面，良好的人员素质，按有效率的征管模式和现代管理的要求，科学定岗定人，必然会达到精简高效的要求。目前我国设置国、地税两套税务机构，从某种程度上讲确保了中央和地方的税收收入，但这种重复的管理、征收、检查，必然加大了征收成本和纳税成本。

（六）征管手段。征管手段直接影响到税收管理的实现。好的税收制度如果没有相应的征管手段作保证也只能是一纸空文。从国际上看，欧洲和北美以及日本等发达国家的税收成本率大约在1.5%左右。之所以有如此低的税收成本率，其征管手段先进是重要的因素。在我国，手工操作虽有所改进，计算机也正被应用于税收征管，但现代化的高效的税收管理体系还没有形成，计算机的应用还十分有限，许多先进的征管手段还未被启用。

（七）社会环境。社会环境的优劣，影响税收工作的开展，进而影响税收成本。社会环境包括全社会的法制水平、市场经济发展过程中的法律约束力、公民税收知识、依法纳税观念普及程度、各级政府对税收工作的态度、各部门配合的密切程度、社会协税护税网络健全与否等等，良好的税收环境将促进税收工作的有效进行，降低税收成本。

二、我国税收效率和税收成本现状

税制改革以后，我国税收收入增长较快，税收对经济的调控能力有了明显的增强，税收的经济效率有了明显的提高。但另一方面政府为取得税收收入付出的各类费用上升也很快。“高成本、低效益”已成为我国税收工作潜在的问题。由于我国对税收成本和税收效率的测算的研究才刚刚起步，只有少数省市曾进行过征税成本方面的统计调查，结果是征税成本占税收总额都在3%以上。仅以1993年为例，我国年征收费用总额约占税收总额的3.12%，而美国国内收入局1992年年报上公布的数据，当年费用占征收数的比例为0.58%，新加坡的征收成本率仅为0.95%，澳大利亚为1.07%，日本为1.13%，英国为1.76%。在瑞典，即便是成本最高的所得税，其征税成本率也仅为1.5%。1996年四个国家的征收费用总支出与税收总额的比率为：美国0.6%，日本0.8%，加拿大1.6%，中国4.73%（资料来源1、《1997年全国税收理论研讨会文集》（中国税务出版社 1998年4月出版）2、王韬、丹笑山《税务效率的分析与比较》（《涉外税务》1997年第6期 3、《张相海在1997年全国税务经费管理工作会议上的讲话》））由此可见，我国的征税成本远高于发达国家。另外，从纳税成本方面来看，也存在相当严重的问题，只是较为隐蔽。例如，“内行说不清，外行看不懂”的税收制度给纳税人带来极大麻烦；各种各样的纳税申报表也耗费了不少人力、物力；国、地税分设、征管查三分离造成的多人多次进企业检查给纳税人增加了时间及心理上的负担；税务人员素质低给纳税人带来更多的耗费；一些地区税务部门的行业不正之风，使纳税人不得不承担一些敢怒不敢言的开支；纳税人花心思千方百计逃税的现象严重……等等，不一而足。这些成本虽然很难进行数理上的统计，但从偷逃税现象日益严重、纳税人呼吁减轻税收负担的情况来看，我国纳税成本也不低，而且呈上升趋势。新税制实施以来，各级税务机关在提高行政效率方面取得了很大成绩，但是，改革的配套政策未能及时跟上以及传统管理方式的积淀，增大了税收成本，不同程度地影响着税收效率的提高，突出表现在以下几个方

面：

(一)税制改革不尽完善，分税制实施不够彻底，造成中央与地方利益的冲突，国税与地税管理带来了一时难以弥合的裂痕。加上税收管理法制化水平不高，增大了税收成本，制约了税收效率。

1、税收立法的局限性。我国的分税制财税管理体制吸取了西方国家分税制的经验。但照搬联邦制国家的税收经验，而忽视中国特色的集权制，使得增强中央财力、调动地方政府积极性的改革初衷未得到全面实现，影响了新税制顺利实施。如税收立法权集中在中央，地方政府在客观上无财力的调剂余地，就变着法出台名目繁多的收费项目，费挤税现象非常普遍。税收改革效应不同程度地受到制约，税务行政效率必然受到影响。

2、税收政策连贯性差，随意性强，中央与地方两个积极性未能得到最大发挥。新税制实施后，增值税、消费税划为中央收入(其中增值税为中央和地方共享税，分享比例为中央75%，地方25%)，所得税、营业税作为地方收入。在实施过程中，却将中央企业所得税、外商(合资)企业所得税划归中央收入。在营业税中，又将金融保险企业营业税税率由5%调为8%，中央占3%，实行了营业税部分税目的共享。1999年年底，国务院决定对存款利息征税，又从个人所得税中划出一块到中央。2002年又以2001年的企业所得税为基数，实行企业所得税中央地方共享。地方税税基一再萎缩，不仅影响了地方财政收入，更重要的是抑制了地方政府培植税源的积极性，对税收效率产生了一定的负效应。另外，税收政策连贯性差也造成纳税人对税法持久性或稳定性预期不高，影响税法观念的形成和纳税意识的增强，导致征管难度加大，税务行政效率下降。

3、机构分设、交叉征管制约着税务行政效率的提高。税制改革后机构增设、人员增加，税收成本也随之增大。目前，我国的税收由国税、地税、财政、海关4个部门征收，征管范围存在交叉。对这种四套马车运行模式是否体现税收行政效率原则的看法，见仁见智，但有一点至少是得到共识的，即各自的征管范围必须理顺，一种税由两个税务部门同时征收的现实必须进

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库