

# 基于整体政府理念的税务行政协助探讨<sup>\*</sup>

——以国土资源部门为例

漆亮亮 赖勤学

**内容提要：**文章采用成本收益分析法，分别基于部门行政视角和整体政府理念，构建了国土资源部门向地方税务部门提供行政协助的“2 + 2”理论分析框架。结合国土资源部门协助地方税务部门征管耕地占用税的案例分析，深化了对税务行政协助理论分析框架的理解和认识。基于理论框架和案例分析，对如何完善我国税务行政协助体系提出了制度建设方案。文章的研究也可以为我国其他政府职能部门的行政协助提供一定的参考借鉴。

**关键词：**整体政府；跨部门协作；税务行政协助

**中图分类号：**F812.423 **文献标识码：**A **文章编号：**2095-1280(2014)06-0001-06

## 一、问题提出：税务行政协助的制度框架缺失

党的十七大报告提出要“健全部门间协调配合机制”，党的十八大报告和十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》进一步提出要“健全部门职责体系”和“理顺部门职责关系”。我国税务行政协助领域存在的问题深刻反映了上述改革方向的重大意义。税务行政协助又称税收公务协助，是指税务部门在履职受到各种因素限制时，请求其他无隶属关系的政府职能部门给予协助的一项制度，其基本依据是整体政府的跨部门协作理念。随着我国社会经济的快速发展，税务部门面临的征税对象和涉税事项日趋多元和复杂，税收的征管难度和成本也随之增加。很多情况下，税务部门在既定职权范围内依靠自身力量已无法履职或者独力履职会带来严重不经济后果，但如果得到其他政府职能部门的协助，税务部门就能更有效地执行公务。

我国现行法律虽然未正式提出税务行政协助的概念，但在《税收征收管理法》中已明确要求“各有关部门和单位应当支持、协助税务机关依法执行职务”。实践中，政府相关职能部门与税务部门的协作配合早已存在，近年来以协税护税为主题的综合治税工作更在各地广泛开展。目前，我国已有12个省、自治区、直辖市和计划单列市发布了税收保障条例或办法，其他地方也正积极推进这项工作。然而，由于缺乏基本的制度框架，我国目前的税务行政协助尚处在不断摸索和初步推进的阶段，整体上看还显得比较混乱无序。本文将采用成本收益分析法，以国土资源部门（以下简称国土部门）为例，分别基于部门行政理念和整体政府理念，构建关于国土部门提供税务行政协助的理论框架，并结合国土部门协助地方税务部门征管耕地占用税的具体案例进行分析，最后就如何完

<sup>\*</sup> 基金项目：厦门大学繁荣哲学社会科学项目、厦门大学公共服务质量研究中心项目和福建省社会科学规划项目“地方税收的社会协助机制研究”（项目编号：2012B135）。

作者简介：漆亮亮，男，厦门大学公共事务学院副教授，经济学博士；赖勤学，男，福建省地方税务局税收科学研究所所长，经济学博士。

朱晓波，曲荣芬：《税收行政协助相关问题的几点认识》，《财经问题研究》，2003年第2期；李文：《税收行政协助的中外比较》，《涉外税务》，2004年第3期。

蔺红：《多个省市出台税收保障条例或办法》，《中国税务报》，2014年06月06日。

善我国税务行政协助体系提出制度建设方案。

## 二、理论框架：两理念和两部门的“2+2”分析框架

实践中，很多政府职能部门都有可能提供税务行政协助，但国土部门较具代表性，其原因主要有两点：第一，国土部门负责土地、矿产和海洋等自然资源的规划、管理、保护与合理利用，在相关涉税领域较有能力提供税务行政协助；第二，国土部门与税务部门多次就加强配合协作工作联合下发文件，较早开展税务行政协助的尝试。根据我国现行体制下国土部门和税务部门的实际情况，以下分别基于部门行政理念和整体政府理念，构建国土部门向税务部门提供行政协助的理论分析框架。本文将这种两理念和两部门的分析框架称之为“2+2”分析框架。

### （一）基于部门行政理念的分析框架

传统行政管理中，政府组织结构的设计以功能性模型为基础。这种围绕特定目的与活动进行组织设计的政府组织结构很难使政府部门之间相互协同，影响了政府管理能力的提升。我国现行政府部门设置脱胎于计划经济体制下“条块分割”的行政管理体制，本质上属于功能性组织模型。因此，每个政府职能部门在面临是否提供行政协助决策时，通常只考量本部门的行政成本与行政收益，这一现象往往被视为“碎片化”的部门行政甚至部门中心主义的表现。

部门行政理念下的国土部门符合理性组织假设，其是否愿意提供协助取决于本部门协助成本与协助收益的比较。如果国土部门的协助成本大于协助收益，则提供协助；否则，不提供协助。用  $C_1$  和  $B_1$  分别代表国土部门提供协助时的成本与收益，用  $C'_1$  和  $B'_1$  分别代表国土部门不提供协助时的成本与收益。国土部门只在协助收益大于协助成本时，即  $(B_1 - C_1) > 0$ ，才提供协助。然而在现行体制下，国土部门提供协助不会给本部门带来收益 ( $B_1 = 0$ ) 同时提供协助必然产生成本 ( $C_1 > 0$ )，因而有  $(B_1 - C_1) < 0$ 。因此，国土部门的理性选择不提供协助，这样本部门既无成本 ( $C'_1 = 0$ )，也无收益 ( $B'_1 = 0$ )，因而有  $(B'_1 - C'_1) = 0$ 。

由于依法征税是税务部门的基本职责，因此无论国土部门是否提供协助，税务部门都必须征税。用  $C_2$  和  $B_2$  分别代表国土部门提供协助时税务部门的征税成本和征税收益，用  $C'_2$  和  $B'_2$  分别代表国土部门不提供协助时税务部门的征税成本和征税收益。由于征税额是考核税务部门绩效的重要依据，所以可用该指标代表其征税收益。通常情况下，国土部门提供协助会降低税务部门的征税成本并增加征税收益，即存在  $C'_2 < C_2$  和  $B_2 > B'_2$ ，因此必然有  $(B_2 - C_2) > (B'_2 - C'_2)$ 。详见表 1。

表 1 现行体制下两部门各自的成本与收益

成本收益 协助选择	国土部门			税务部门		
	行政成本	行政收益	协助净收益	征税成本	征税收益	征税净收益
提供协助	$C_1 > 0$	$B_1 = 0$	$(B_1 - C_1) < 0$	$C_2 > 0$	$B_2 > 0$	$B_2 - C_2$
不提供协助	$C'_1 = 0$	$B'_1 = 0$	$(B'_1 - C'_1) = 0$	$C'_2 > 0$	$B'_2 > 0$	$B'_2 - C'_2$

从广义上理解，税务行政协助也是一种协作行为。在给定条件下，协作相比不协作能获得更多的收益，进而促进生产效率和社会福利的增加，形成协作生产力。协作收益的实现，与协作过程中的交易成本密切相关，而协作的交易成本则与促成协作的制度设计密切相关。因此，如果要增强国土部门的协助意愿，必须改变国土部门提供协助的成本（包括交易成本）收益结构。理论上，制度改革应有两种导向：一是增加国土部门的协助收益。例如，税务部门支付协助费用给国土部门，并使  $B_1 > C_1$ ；二是提高国土部门不提供协助的成本。假设国土部门不协助会面临惩罚成本  $C'_1$ ，并使  $C'_1 > C_1$ 。详见表 2。

曾维和：《后新公共管理时代的跨部门协同》，《社会科学》，2012年第5期。

席恒，雷晓康：《合作收益与公共管理：一个分析框架及其应用》，《中国行政管理》，2009年第1期。

表2 两种制度改革导向下两部门各自的成本与收益

成本收益 改革导向	国土部门			税务部门		
	协助成本	协助收益	协助净收益	征税成本	征税收益	征税净收益
导向一	$C_1 > 0$	$B_1 > C_1$	$(B_1 - C_1) > 0$	$C_2 > 0$	$(B_2 - B_1) > 0$	$B_2 - B_1 - C_2$
导向二	$C_1 > 0$	$B_1 = 0$	$(B_1 - C_1^*) < (B_1 - C_1) < 0$	$C_2 > 0$	$B_2 > 0$	$B_2 - C_2$

## (二) 基于整体政府理念的分析框架

仅基于本部门行政成本与行政收益考量的部门行政理念,对政府整体效率是一种妨碍。整体政府就是对功能性组织模型进行反思和批判的产物。整体政府理念强调制度化、经常化和有效的“跨界”合作以增进公共价值,政府各职能部门之间的“跨界”合作是整体政府表现形式之一。对我国来说,整体政府的跨部门协作理念至少同大部制改革一样重要,甚至更为重要。基于整体政府的跨部门协作理念,理想的制度设计应实现国土部门和税务部门的总成本最小或总收益最大的目标,即实现两部门的总净收益最大化。

根据表1和表2,结合前述的两种制度改革导向,很容易整理得出两部门相关的总成本与总收益。详见表3。

表3 两部门相关的总成本与总收益

协助选择	总成本与总收益	两部门总成本	两部门总收益
不提供协助		$C_2'$	$B_2'$
提供协助的导向一		$C_1 + C_2$	$B_2$
提供协助的导向二		$C_1 + C_2$	$B_2$

显然,在  $B_2 = B_2'$  的情况下,如果存在  $(C_1 + C_2) < C_2'$ , 国土部门应提供协助;在  $B_2 < B_2'$  的情况下,如果存在  $(B_2 - C_1 - C_2) > (B_2' - C_2')$ , 国土部门也应提供协助;在  $(C_1 + C_2) > B_2$  的情况下,国土部门则不应提供协助。

可见,如果基于整体政府的跨部门协作理念,国土部门是否提供协助,还需要考虑到税务部门的征税成本与征税收益。显然,整体政府的跨部门协作理念有利于整合两部门的行政资源,从而提升两部门整体行政效率。

## 三、案例分析:国土部门协助征管耕地占用税

我国的耕地占用税是对占用耕地建房或者从事非农业建设的单位或者个人一次性征收的税收,征收该税的目的在于促进土地合理利用和适当保护耕地。耕地占用税曾为“农业五税”之一,原本一直由财政部门征收。2009年后,各地耕地占用税的征管职能陆续由财政部门划转到地方税务部门(以下简称地税部门)。

## (一) 三种协助方式的成本收益分析

实践中,我国地税部门独力征管耕地占用税主要存在两大困难。一是难以准确认定计税依据。我国税法规定,耕地占用税以纳税人实际占用耕地面积为计税依据,包括经批准占用的耕地面积和未经批准占用的耕地面积。由于国土部门负责土地资源的规划和管理,比较容易掌握实际占用耕地面积等涉税基础数据。如果国土部门不提供相关信息,可以设想由地税部门调查核实相关信息必然事倍功半,导致征税成本高企和征收收益下降。二是难以及时介入税源管理。很多地方是在纳税人取得国土部门的建设用地批准书后,再向地税部门申报耕地占用税。由于地税部门不能及时介入税

曾维和:《后新公共管理时代的跨部门协同》,《社会科学》,2012年第5期。

周志忍:《整体政府与跨部门协同》,《中国行政管理》,2008年第9期。

源管理,加之耕地占用税的很多纳税人地位比较强势,导致地税部门难以征缴税款,也同样会增加征税成本和降低征税收益。

可见,单靠地税部门难以有效解决上述困难,必须得到国土部门的协助。国土部门一般有信息共享、税收前置和受托代征三种协助方式选择。结合实际情况,以下分别对每种协助方式的成本和收益进行分析。

### 1. 信息共享

我国税法规定,地方各级人民政府应当积极支持税务系统信息化建设并组织有关部门实现相关信息的共享。国家税务总局与国土资源部联合下发的文件也要求,各级国土部门应根据当地地方税务、财政部门的需要,提供现有的地籍资料和相关地价资料,包括权利人名称、土地权属状况、等级、价格等情况资料,以便税务部门掌握土地的占有和使用情况,加强土地税收的管理。显然,国土部门提供相关信息有利于地税部门加强税收征管,这种方式也是当前国土部门协助地税部门的主要方式。国土部门向地税部门及时提供与耕地占用相关的信息,有利于地税部门及时掌握耕地占用的动态,从而加强耕地占用税征管。

对国土部门而言,这一方式因只提供耕地占用相关信息,且信息提供可通过数据专线进行传输或通过信息共享平台进行交换。因此,在专线和平台已搭建的情况下,日常信息共享几乎不存在后续成本( $C_1=0$ )。现行体制下,国土部门提供耕地占用相关信息并无任何直接的协助收益( $B_1=0$ )。对地税部门而言,事后的信息共享,只能有限减少地税部门的征税成本,用 $X$ 代表该方式下 $C_2$ 的数额。从实际情况看,国土部门一般只提供经其批准的耕地信息,不愿且有时也无法提供违法占用(如批少占多和未批实占等)的耕地,这造成地税部门无法全面掌控实际占用耕地信息,可能存在大量逃税行为。假设税收应收额为100个单位,因这种方式无法完全抑制逃税行为,所以地税部门的征税收益较低,必然存在 $B_2 < 100$ 。

### 2. 税收前置

我国《耕地占用税暂行条例》规定:“土地管理部门凭耕地占用税完税凭证或者免税凭证和其他有关文件发放建设用地批准书。”虽然《耕地占用税暂行条例》已明确提出相关税务证明是国土部门发放建设用地批准书的必备前置要件,即提出了“先税后批”的前置管理要求。但近年来我国税收征管实践中只强调契税和土地增值税“先税后证”的前置管理要求,耕地占用税的“先税后批”并未得到各地国土部门的严格执行。纳税人通常在获得国土部门发放的建设用地批准书后,再持相关批文自行到地税部门申报缴纳耕地占用税。

对国土部门而言,税收前置管理不会带来直接的协助成本( $C_1=0$ ),但在现行体制下也无任何直接收益( $B_1=0$ )。对地税部门而言,税收前置管理可使其避免在国土部门发放建设用地批准书后才进行征管的高昂成本,从而使征税成本大大低于信息共享方式下的征税成本。但设置前置行政许可必须由地税部门向国土部门发出请求,会因两部门工作协调产生交易成本,且该交易成本主要由税务部门承担。用 $Y$ 来代表该方式下直接征税成本的数额,用 $W$ 代表该方式下交易成本的数额,那么存在 $C_1=Y+W$ 和 $Y < X$ 。因为所有合法占用的耕地只有经过地税部门的审核后才能到国土部门办理建设用地批准书,所以这种方式几乎可完全抑制逃税现象,地税部门的征税收益可实现最大化,即有 $B_2=100$ 。

### 3. 受托代征

根据我国《税收征收管理法实施细则》的规定,在遵循有利于税收控管和方便纳税的原则下,税务部门可以按照国家有关规定委托有关单位和人员代征零星分散和异地缴纳的税收。国家税务

程俊勇,陈玲,张媛:《耕地占用税征管现状与对策》,《中共乐山市委党校学报》,2011年第1期。

总局于 2013 年发布的《委托代征管理办法》就力图进一步规范委托代征行为,并降低征纳成本。2004 年之前,我国很多地方的国土部门就接受当地财政部门的委托代征耕地占用税。随着耕地占用税征管职能的划转,目前已很少有地税部门委托国土部门代征耕地占用税。

对国土部门而言,受托代征必须配置相应的场所、机构和人员等各项条件,因此相比专业的地税部门而言,其受托代征的协助成本必然大于税收前置方式下的征税成本,但小于信息共享方式下的征税成本。用  $Z$  来代表该方式下  $C_2$  的数额,有  $Y < Z < X$ 。受托代征和税收前置一样,可以从源头上堵塞逃税漏洞,征税收益可以实现最大化。我国税法规定,税务部门委托其他单位代征税收,一般按照不超过代征税款的 5% 支付手续费。因此国土部门的协助收益最多为代征税款的 5% ( $B_1=5$ )。对地税部门而言,委托国土部门代征税收实质是将地税部门的征税成本转嫁给了国土部门,因此地税部门几乎不承担征税成本 ( $C_2=0$ )。由于地税部门必须支付手续费,因此地税部门的征税收益最多会降低 5% ( $B_2=95$ )。

## (二) 比较与小结

根据上述分析,在协助解决税务部门征管该税面临的困难上,国土部门受托代征的协助力度最大,税收前置次之,信息共享最小。三种协助方式因协助力度不同,必然导致两部门各自不同的成本收益结构。详见表 4。

表 4 三种方式下两部门各自的成本与收益

成本与收益 协助方式	国土部门		地税部门	
	协助成本	协助收益	征税成本	征税收益
信息共享	0	0	$X$	小于 100
税收前置	0	0	$Y+W$	100
受托代征	$Z$	5	0	95

从部门利益模式来看,国土部门基于其自身的协助净收益做出协助方式选择。相比于协助净收益不确定(通常为负)的受托代征方式,协助净收益为零的信息共享和税收前置方式成为国土部门的理性选择。然而,税收前置方式又因不确定的交易成本,导致地税部门的积极性不高。这就在很大程度上解释我国国土部门主要采用信息共享方式来协助地税部门的现象。如果基于整体政府理念的理论分析框架,根据表 4 很容易得出表 5。

表 5 三种方式下两部门相关的总成本、总收益和净收益

总成本与总收益 协助方式	两部门总成本	两部门总收益	两部门净收益
信息共享	$X$	小于 100	小于 $(100-X)$
税收前置	$Y+W$	100	$100-Y-W$
受托代征	$Z$	100	$100-Z$

显然,基于整体政府的跨部门协作理念,如果设置税收前置不存在交易成本 ( $W=0$ ),由于  $Y < Z < X$ ,这一方式无疑是三种协助方式中两部门净收益最大的选择。然而,三种方式中两部门净收益最小的信息共享却成为我国国土部门最主要的协助方式。因此,亟待通过制度改革以转变国土部门的协助方式,从而构建更具行政效率的税务行政协助体系。

## 四、完善建议:税务行政协助体系的制度建设方案

根据上述分析,完善税务行政协助体系应重在制度建设,而制度建设重在调整相关政府职能部门提供税务行政协助的激励结构,并实现两部门总净收益最大化为目标。

### (一) 完善与税务行政协助相关的法律制度

由于我国尚未制定统一的《行政程序法》和《税收基本法》,有关行政协助的法律规范极为散乱,甚至从未明确提出行政协助的概念,对税务行政协助更无统一、系统、翔实的法律规定。而我国税

法中有关税务行政协助的规定只停留在原则层面，并无具体的操作指引。因此，我国应在修订《税收征收管理法》的同时，加紧制定统一的《行政程序法》和《税收基本法》，以明确税务部门和政府各职能部门的权利和义务，并全面规范协助形式、协助程序等相关法律问题。我国2013年对《税收征收管理法》修订的重要内容之一，就是要明确其他政府职能部门及相关机构的协助义务。在本文案例中，《行政许可法》应增加因税收征管需要的前置性行政许可，以降低税务部门请求国土部门设置税收前置管理的交易成本。

#### （二）明确税务行政协助成本的负担原则

从国际上看，行政协助成本的负担主体存在请求方负担、被请求方负担和双方共同负担三种模式。我国税务行政协助成本的负担主体不宜简单采用单一模式，而应根据行政管理效率区分不同情况确定。对于日常且低边际成本的税务行政协助成本，应由被请求方负担。本文案例中的信息共享方式和税收前置方式的协助成本应由国土部门负担。对于非常规且高边际成本的税务行政协助，应由请求方负担，以调动被请求方协助的积极性。本文案例中的受托代征方式的协助成本就应由地方税务部门负担。现实中，我国税务部门对有关单位代扣代缴、代收代缴和委托代征税收（即“三代”）的行为就是按规定比例支付手续费来负担相应的成本。当然，协助成本的具体金额及支付方式应由双方共同协商解决，协议不成时，可由共同的上级政府确定。为降低交易成本，对一些非常规的税务行政协助也可设定某一既定标准。如果单项协助成本低于这一标准，由被请求方负担协助成本；如果单项协助成本高于这一标准，可由被请求方向请求方提出补偿要求。

#### （三）将税务行政协助纳入政府绩效考核体系

我国目前并未将行政协助纳入政府各职能部门的绩效考核体系，导致税务部门的协助请求难以得到其他政府职能部门的积极回应。实践中，税务部门往往只得依靠上级政府的统一协调，处于极为被动的状态。因此，有必要将行政协助纳入政府各职能部门的绩效考核体系，通过责任追究和经费奖励调动其积极性。例如，可按照协助新增税收的一定比例作为相应政府职能部门的经费补助或奖励。将行政协助纳入绩效考核体系本质上就是提高政府相关职能部门不协助的惩罚成本或增加协助收益。此外，不必再成立第三方的绩效考核机构，而直接由协助请求方负责评价，既使评价准确客观，又可大大降低成本。本文案例中，可将税务行政协助纳入国土部门的目标责任制考核并与评先评优和财政经费保障挂钩。

#### （四）搭建统一的跨部门涉税信息共享平台

目前我国一些政府职能部门已建立了相对独立的信息系统，但由于部门间信息化建设程度存在差异，税务部门主要通过数据传输专线与国土等部门实现单线信息共享。由于我国缺乏统一完善的跨部门和跨区域的涉税信息共享平台，致使税务部门在信息获取方面存在渠道较少、信息滞后且质量不高的问题。跨部门信息共享平台的缺乏大大增加了税务行政协助的交易成本，妨碍了税收征管效率的提高。因此，我国应根据国务院于2014年发布的《社会信用体系建设规划纲要（2014-2020年）》的指导和要求，充分利用现有电子政务网络条件，搭建统一的跨部门和跨区域的涉税信息共享平台，从而完善信息共享传递机制。本文案例中，如果搭建了统一完善的涉税信息共享平台，税务部门就能形成对耕地性质变化较为严密的监控体系，从而加强税收征管。

（责任编辑：盛桢）

李建国，滕一良：《完善税务管理第三方法律制度体系研究》，《税务研究》，2010年第10期。  
周春华：《行政协助基本问题研略》，《法治研究》，2007年第7期。