

税收征管模式 改革方案的思考

○ 李大明

推进税收征管改革是强化财税管理的重要内容。我国1994年税制改革总体方案中提出了“申报——代理——稽查”的税收征管新模式,笔者认为,要推行这一模式,尚有一些问题须统一认识,以利改革的顺利进行。

一、正确认识新模式与“征管查分离”模式的关系。

税收征管新模式不是对“征管查分离”模式的否定,而是在更深层次上进行的配套改革,使“征管查”模式的预期效应得以充分的发挥。

税收征管模式的核心内容是税收征管形式的格局问题。税收征管形式包括三个层次的内容:第一层次是基层税务机关对纳税人的分工管理形式,如:分片管理、行业管理、按经济性质

管理等等。第二层次是基层税务机关内部在机构设置和业务分工方面的组织形式,如:按经济性质或税种设置管理机构、一员进厂各税统管、征管查三权一体、按税收征管业务职能设置机构、征管查三权分离或征管与检查两权分离等形式。第三层次是利用社会力量参与或配合税收征管的形式,如:建立群众护税协税组织,与工商、公安等部门联合管理,社会中介机构参与管理等形式。以上三个层次构成层层递进的完整的税收征管形式体系。我国从1988年兴起的改一员进厂各税统管为征管查三分离或两分离模式的改革,属于税收征管形式的第二层次的改革,即基层税务机关内部分工形式的改革。这种改革的理论基础是按税收征管业务职能分工,实行专业化管理,提高效率、防止流弊、建立

基层的、零散的税收交给地税局管理比较合适。现在把集贸市场和一些基层的零散税收由国税局征管,势必分解国税局的精力。随着工作的深入进展,这些方面的问题还会出现一些,应当权衡利弊及时调整和完善。

(四)分税制体制给部分地方企业,特别是乡镇企业留下了包袱,使企业发展受到一定影响。在实行“递增包干”财政体制期间,为巩固和发展财源,辽宁省财政在完成向中央递增上缴之后,用地方财力和银行贷款支持了一批国有企业的技术改造和扶持了一大批乡镇企业的发

展。原设想在这些技改项目和企业投产之后,在不影响向中央上缴的原则下,用新增效益偿还债务。实行分税制体制之后,堵死了偿还债务的渠道,而且贷款都已逾期,使企业背上了沉重包袱,生产经营受到很大影响,使地方财政也承受着很大压力。中央应当考虑地方业已形成的实际困难,区别不同情况,制定适当政策,经过审查核实,帮助确有实际困难的企业卸掉包袱,以利于经济发展,扩大财源。

(责任编辑 吴春龙)

三权制约机制。

当前推行的“新三位一体”模式则属于税收征管形式的第三层次的改革,它是在第二层次改革基础上的推进和深化,其核心是借鉴国外经验,利用税务代理机构参与管理,将税务机关承担的部分管理职能转归纳税人和税务代理机构,形成三方互相制约的税收征管格局。显然它与“征管查分离”模式不是一种相互对立或相互否定的关系。即使在新模式下,基层税务机关内部也仍然存在如何科学分工的问题,当然采取何种分工形式,机构如何设置,都只不过是专业化分工的形式和内容的调整问题,其本质和理论基础仍然是源于“征管查分离”的改革理论。

因此,把新模式与“征管查分离”模式对立起来的观点是错误的,它否定了我国多年征管改革探索研究成果,割裂了征管改革在不同层次不同阶段进行的内在联系,不利于改革向深层次发展的顺利过渡,容易造成人们的思想混乱。

二、新模式并不能成为统管全社会税收征管的唯一模式。

新模式提出在我国普遍建立纳税人自觉申报——社会中介机构税务代理——税务机关稽查的模式,这在理论上和实践上都是缺乏充分依据,税务代理也不是必不可少的中介环节。

其一,税务代理不是全社会税收征管的必要环节。按照国际公认的自愿代理原则,纳税人有选择和不选择委托代理的权利,税务代理人也有选择是否受托代理的权利。如果把税务代理视为征管模式中必不可少的中介环节,就意味着将采取强制或变相强制手段,迫使全社会纳税人寻求代理,这显然是有害的。

其二,把税务代理作为必要的中介环节并不符合国际惯例。税务代理在西方国家确实存在,但真正形成制度并以法律形式予以公布实施的也只有日本、韩国和德国。据资料介绍,西方国家大约一半的纳税人是自己填写纳税申报表,并不需要收费服务,即使是个别税务代理业发达的国家,也并不是全社会纳税人都必定委

托代理纳税事宜。如果我国实行自愿代理原则,纳税人多数也不会去使用这种收费服务。

既然税务代理不是征管模式的必不可少的环节,新模式就不可能成为统管全社会税收征管的唯一模式。尤其在我们这样一个经济发达程度不高、纳税人客观条件千差万别、经济税源十分复杂的国度里,不能希冀用一个模式来规范复杂的税收征管活动,应该进一步研究建立包括“申报——代理——稽查”模式在内的、多种征管模式并存的征管新格局,特别是面对众多不寻求税务代理的纳税人,要积极研究相应的征管模式。

三、正确处理税务行政费用与纳税人纳税费用的关系。

税收征管改革的重要目标是提高管理效率,降低税收征管总成本。税收征管总成本包括税务机关的税务行政费用和纳税人的纳税费用。税收征管模式的设计应力求降低税收征管总成本,而不是只考虑税务行政费用的节约。新征管模式的重要举措是将税务机关承担的一部分管理职能还原于纳税人,这一举措只着眼于改变原来那种一切由税务机关包揽下来的“保姆式”管理、提高税务机关工作效率。但应注意的是,如果其结果是税务行政费用的节省换来纳税人费用的增加,而税收征管总成本未能降低,从税收效率来看也是不可取的。因此必须慎重处理管理职能的转移问题。

现代税收理论主张,在某些既可由私人部门也可以由公共部门行使管理职能的场合,宁可由公共部门承担费用,而不应增加私人部门负担。这对我们来说是有一定借鉴意义的。如果认为税务机关转移职能和发展税务代理的必要性在于税务行政费用向纳税人转移,其改革的出发点和目标都是与提高税收效率相违背的。

四、现阶段全面推行税务代理制度尚不具有普遍意义和可行性。

第一,税务代理业的产生与发展的必要条

件是纳税人对税务代理的需求市场的形成和发展,它不是凭政府主观意志的强制推行。从我国目前情况来看,广大纳税人既无对税务代理的迫切要求,更未形成税务代理需求市场。我国税务代理业走的是这样一条道路:先确定要推行税务代理,再去动员纳税人来寻求代理。这种本末倒置的发展道路是与国际上税务代理业发展道路相逆的,是一种违背税务代理业发展规律的道路。在我国现阶段税务代理只能是部分的、偶然的供求现象,可以搞,但不具有普遍意义,更不能强制地全面推行。

第二,税务代理中介地位的必要条件是税务代理机构的独立性,它不能是或变相是财税机关的附属物。而在我国税收法制尚不健全条件下,不可能产生具有公正、独立、有竞争性的中介地位的税务代理机构,它必然要受财税机关的直接左右。这些问题极易使纳税人误解为税务代理是财税机关创收的一种形式,

如果是这样,反过来会影响税务代理需求市场的形式,因此在未解决税务代理机构的独立地位的条件下,普遍推行税务代理制度也不具有可行性。

第三,税务代理制度的建立必须以存在一批职业代理者为条件。在我国尚未形成职业代理者队伍之前,推行税务代理制度,只能是由现职税务人员或其他现职人员去兼职,其漏洞和流弊是不可避免的,这也正是国外税务代理制度特别强调必须解决的问题。

五、坚持依靠群众,组织社会护税协税网是新模式不应忽视的问题。

“以专业管理为主导,以群众管理为基础,坚持专业管理与群众管理相结合”的原则是我国税务征管应长期坚持的一条重要原则。建立严密的社会监控网络既是传统管理的重要内容,也是建立科学严密的税收征管体系的重要任务。在“征管查分离”模式中,也把依靠群众护税协税作为税收综合治理的措施之一。而在“申报——代理——稽查”模式中却没有明确群众管理的地位和内容,这是一个不足。在计划经济

向市场经济转变过程中,由于某些失控和漏洞的存在,偷税逃税现象十分严重,偷税形式和手段更具有隐蔽性、复杂性。在发展市场经济过程中,纳税人的流动和商品的流动也更加频繁。面临新形势新问题,税务机关更加需要紧紧依靠广大人民群众配合管理,提供信息,查缉和打击偷税活动,维护税收秩序。有人提出,实行新模式后,税务机关可以通过电子计算机管理和控制税源变化情况和纳税人的资料,从而可以放弃群众管理,孰不知电子计算机是无法控制和掌握未输入的大量信息和资料的,而这些信息和资料的来源,重要渠道是广大人民群众。

(责任编辑 方震海)

(上接第20页)

3. 减免税范围过宽。开征耕地占用税以来,减免税比例为20%—30%。这样高的减免税比例,势必会削弱耕地占用税保护和开发农用地土地资源的作用。

(三)改革耕地占用税税制的具体设想。1. 扩大征收范围。将征收范围由原来的耕地,扩大到耕地和后备耕地资源,即非农业建设占用耕地时要征收耕地占用税,占用宜农荒地、撂荒地、空闲地、草地、苇田等后备耕地资源也要征收耕地占用税。2. 提高征收标准。采取按土地性质确定适用税率的办法,将土地划分为菜田、水田、旱田、园地、林地、鱼塘、草场、其他宜农土地等类型,分别确定适用税率。平均税负,提高到每亩6000—10000元,也就是每平方米9—15元。3. 缩小减免范围。改变按行业确定减免的做法。对于军事设施、学校、敬老院、医院等占地纳税确有困难的,报经县级以上征收机关批准,可酌情给予减免照顾。全国的减免税比例,应控制在10%以内。

按上述设想进行改革后,全国每年耕地占用税收入可由目前30亿左右,增加到60—80亿元。

(责任编辑 吴春龙)