

税收流失的制度分析

李忠

(西南师范大学 高等职业技术学院,重庆 400715)

摘要:税收流失困扰着税收,也威胁着国家的经济发展,破坏了法律的严肃性,税收流失的治理已成为世界性的难题。本文围绕着税收流失问题从制度学的角度作了较深入的分析,并提出了治理流失的建议。

关键词:税收流失;税收制度

中图分类号:F810.422

文献标识码:B

文章编号:1008-5831(2003)06-0011-03

一、税收流失的概念及形式

税收流失是指由于一定税收法律关系的主体的特定行为所引起的一定时期国家税收收入的非正常减少,其特定行为是指税收法律关系主体违背税收法律法规或者税收立法精神的行为。正确理解税收流失概念必须注意三个方面:首先,税收流失在一定时期引起了政府税收收入的非正常减少或损失。其次,引起税收流失的行为是税收法律关系主体违背税收法律或税法精神的行为。最后,税收流失破坏了税收法律制度所规范的税收公平分配关系,导致社会财富分配不均。因此,必须加强对税收流失的治理。税收流失形式多种多样,归纳起来主要有九种:偷税,是一种最严重的税收流失形式,也是税收流失研究和防治的重点;逃税、漏税、骗税、抗税,不合法的避税;欠税,是国家税款在时间上的价值损失,也视为税收流失的一种特殊表现形式;滥用税收减免优惠;征收入违规导致税收流失。

二、税收流失的制度性成因分析

(一)我国税收法律法规的不完善是造成税收流失的法律原因

税收法律和法规是国家立税的唯一根据,是税务机关征税的唯一标准,也是纳税人纳税的唯一依据。税收法律制度是否完善与税收流失有直接关系,严密完善的税收法律制度会堵塞税收流失的制度性漏洞,而税收法律制度的缺陷将会成为税收流失的制度性原因。

1. 税收法律立法级次偏低,影响了税法的法律效力

我国税收立法级次分为三级,一级是全国人民代表大会及常务委员会以法律形式颁布的税法,二级是全国人大授权国务院以暂行条例、实施细则形式颁布的税收法规,三级是地方人民政府以规章形式颁布的税收法规。而我国目前所执行的税法中,由国家立法机关——全国人大及常务委员会所制

定的严格意义上的法律只有两个所得税法和一个具有通则性质的税收征管法,其他都是以“暂行条例”等形式出现的行政法规和大量的部门规章,这既不符合税收法定原则要求,也降低了税法的法律效力,使税法的权威性和强制性受到了严重削弱。这既不利于税务部门的严格执法,也为税收流失埋下了隐患。

2. 税收法律体系尚不完善,导致了税收执法在一定程度上存在无法可依的现象

首先,作为税法体系根本大法的税收基本法至今尚未制定,影响了目前各单行税收法律的综合法律效力,以及同其它法律体系的协同执行。其次,我国目前在税收实体法上基本是“一税一法律(法规)”,导致了随着经济形势变化,一些新税源已出现但没有相应法律去稽征,例如,对巨额遗产的课税,为保护环境资源的课税,对社会保障基金的课税,从而形成了税收流失。最后,在税收程序法方面,除了一个具有通则性质的税收征管法和发票管理办法外,其他如税务机构组织法、纳税人权利保护法、税务行政处罚法、税务行政诉讼法等都还未制定,从而出现了法律真空,税收行政无法可依现象也就在所必然,税收流失也不可避免。

3. 税收实体法律法规内容不尽科学合理,导致了税收执法有法难依的现象

现行税制体系存在问题是:一是税基过窄。如增值税仅限于工业和商业的批发、零售环节,尚未推广到其它领域,从而使得其税基过小,税源较少。二是税负结构不够合理。税负结构体现税种、税率和征管对象诸多要素,在不同纳税人群中的组合和布局。税负结构不合理首先表现在不同经济成份的纳税人间,国有企业产值占工业总产值比重从1985年的65%下降到1990年的55%和1995年的34%,而同时期财政贡献在国家财政总收入中的比重则分别为77%,71%和71%,其

收稿日期:2003-09-12

作者简介:李忠(1968-),女,重庆人,西南师范大学高等职业技术学院讲师,主要从事税制改革、税务策划研究。

它非国有经济所创造的产值占工业总产值的比重 1985 年为 35%, 1990 年上升到 45%, 1995 年到 66%, 而同期对财政贡献则分别为 23%、29%、29%, 可见税负在不同所有制间是不合理的。其次表现在不同产业的纳税人间, 我国三大产业以 1995 年的 GDP 同 1978 年比较, 在 17 年中一产业增长 11 倍, 二产业增长 15 倍, 三产业增长 20 倍, 1995 年三大产业的税负分别为 3%、10%、17% (当年国家宏观税负水平为 10.33%), 一产业税负基本保持在 17 年前, 三产业税负偏高, 二产业与国家客观税负相当。再次表现为不同地区纳税人间, 我国东部地区同中西部地区人均 GDP 悬殊, 但实际税负相反。1996 年东部地区占 GDP 47.2%, 只承担 43.45% 财政缴纳; 而占 GDP 38.7% 和 14.1% 的中部和西部要承担财政缴纳 40.9% 和 15.7%。最后表现为税种结构欠完善, 1994 年改革后, 流转税制度得到进一步加强, 但所得税比重降低, 1998 年流转税占全部税收收入比重 72.91%, 所得税仅占到 15.91%, 然而改革开放以来, 国民收入分配格局发生了根本性变化, 收入分配向个人倾斜, 但税制改革没有适应这种变化, 严重影响税收规模。三是税负不公平致使税收流失。虽然内外资企业所得税名义税率都为 33%, 但由于对外资企业普遍优惠, 造成内外资企业实际税负差别大, 这一方面刺激外资企业逃避税收, 另一方面实际税率“双轨制”诱使内资企业搞假合资寻租, 以求超额利润。四是税制中优惠减免太多太滥, 对不同税种、名目繁多的优惠使实际税率与法定名义税率严重背离, 减少国家税收, 也为不法分子逃避税提供有利条件。六是税率设置不合理。例如, 我国目前的个人所得税的税率就过于复杂、多样, 这往往会带来同样的收入但归属不同的课税项目, 使得纳税不相等, 会诱使许多人进行收入的转换, 以达到少纳税的目的, 税收流失也就在所难免。

4. 税收程序法不能完全适应现代化税收征管的要求

税收程序法是指税收管理方面的法律, 主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关的组织法、税务争议处理法等。1986 年我国形成了统一的税收程序法即税收征收管理法 (以下简称《征管法》), 后几经修改, 虽有重大的进步, 但仍存在众多不足。表现在: (1) 税收征管法在内容上不够科学和严密, 从而造成了对大量税收流失现象无法处理或处理不当的状况, 如《征管法》中未明确工商行政管理机关, 以及各金融机构的协税义务, 所以对目前诸多企业只进行工商登记不进行税务登记的情况无法控制, 截止 1997 年底我国在工商行政管理部门登记注册的企业户共为 3 600 余万, 而进行税务登记的工商户仅为 1 400 余万, 两者相差 2.5 倍, 未进行税务登记的工商户税务机关无法对其进行税收征管, 大量经济活动的税收收入未能收归国库。(2) 税收执法程序的规范上还存在明显缺陷, 致使税务人员在执法中随意性较大, 程序违法现象较为普遍。

综上, 由于我国税收法律具有上述不足, 使得税收法律效率低下, 体系残缺, 内容存在漏洞, 为执法工作带来了重重障碍, 也为税收流失提供了可乘之机。

(二) 执法不严、处罚不力是税收流失的直接原因

长期以来, 由于多方面原因, 税收执法既存在执法的随意性问题又存在执法难的问题。

1. 税务征管人员的业务素质和政治素质还有待提高

从业务素质看, 目前, 全国有 80 万税务干部, 但能熟练掌握税收业务知识, 懂查帐、懂计算机、会外语的业务骨干还相当缺乏。从政治素质看, 税务部门工作人员以情代法、索贿受贿、徇私枉法, 甚至与犯罪分子合谋进行逃税、骗税的现象时有发生。

2. 《税收征管法》赋予的执法手段难以落实

在《征管法》中规定了许多税收征管的具体措施和手段, 如税务检查、纳税担保、税收保全、强制执行等, 但这些大多很少使用, 从而导致了税收征管不严。

3. 税收发票管理存在漏洞

虽然我国有专门的发票管理办法, 但在具体执法中, 如发票的发售、购买、保管、使用环节都存在着诸多漏洞, 因而发票不但未起到“以票管税”的作用, 反而成了一些人发财致富的工具。目前, 增值税专用发票犯罪严重与增值税专用发票管理中的漏洞有极大关系。

4. 税务稽查成功率不高

一方面因为缺乏严格科学的稽查方法与操作程序, 造成了税务稽查成本高、盲目性强; 另一方面因为税务稽查手段落后, 以计算机网络运用为标志的税收执法手段的现代化在我国还尚未实现, 利用微机开展税收稽查的税收执法人员缺乏, 导致了大量税收流失案件得不到清查。

5. 税务违法案件处罚不力助长了偷逃税气焰

现阶段我国对偷逃税的处罚明显不力, 主要表现在两方面: 一方面, 对税务行政处罚不力。各级税务机关对税务违法的纳税户处罚往往以补缴税款了结, 真正按征管法的规定进行处罚, 即罚款再加收滞纳金的不多, 例如 96 年全国罚款占补税的比重只有 5%, 这个比例使纳税人觉得偷税比到银行贷款要划算, 因此反而产生了纵容偷逃税的作用。另一方面, 对涉税犯罪打击不力。由于利益保护等原因, 对涉税犯罪判多判少, 直接助长了税收流失。

(三) 我国税收实现机制不健全是税收流失的重要原因

首先, 纳税人追求经济利益最大化是税收流失根源。税收是将产权属于纳税人的收入归到政府的财政收入中, 这种产权分配是一种惊险的转变和跳跃, 对纳税人所得是一种“损失”, 追求经济行为自利性的纳税人会保护其自身利益, 这样在征纳之间产生矛盾, 当这种矛盾不可调和时, 纳税人就突破法律的界限, 实施各种偷逃税活动, 致使税收流失。

其次, 税收实现机制存在着较大缺陷为税收流失提供了条件。有效的税收实现机制应当是惩罚与激励相容的机制, 而我国税收实现机制存在的问题是违约惩罚力度过弱, 激励机制还未充分建立。表现在: 一是《征管法》对各种违法犯罪行为惩处力度不够, 且有关规定太灵活, 很难对违约行为起到威慑及制裁作用。而对诚实纳税的纳税人, 制度的激励仅限于口头上表扬,

发放“纳税大户”光荣证书等,没有实质的激励措施,偷逃税获得的收益远大于诚实的纳税人,从而很难遏制税收流失行为。二是对于税收征管人员来说,税收的激励机制应当鼓励税务人员认真执法征税,降低监督费用;惩罚机制是对违法乱纪的税务人员追究其法律责任。但我国《征管法》对税务人员违法的法律责任的约束力有限,于是在税收征管中,个别税务人员以权谋私对纳税人偷逃税提供无形庇护,而我国税制不规范,税务机关自由裁量过大,为税务人员提供条件。

(四)税收相关的制度体制尚未建立健全,致使税收流失严重

1. 税收制度与财政体制不配套,存在所谓“费挤税”现象

由于目前政府收入和分配机制扭曲,大部份收费不是政府规范性收费,而成为地方、部门、单位“自收自支,自我管理,自我谋利”的非规范性收入,此时,收费规模膨胀就会侵蚀政府税收,导致税收流失。这表现在:其一,许多收费项目被企业直接列支在成本、费用和营业外支出等科目中,减少了企业利润,从而减少了所得税税基;其二,地方政府、部门收取的非规范性费用全部归地方自收自支,而不必像税收那样与中央分成,必然形成对费偏好高于税收,“化税为费”现象时有发生;其三,收费不规范强化了收费部门利益,加之收费部门一般是权力要害部门或垄断行业,很大程度上直接管辖着纳税人,纳税人对此不敢得罪拒绝,往往是先交费后交税,在资金困难时,税收只能让位于费,形成大量陈欠税收。纳税人在总体税费负担如此重的情况下,他们要寻求降低税负途径,自然就想到了偷逃税上来,税收流失也不是为怪。可见,“费挤税”在我国财税分配体制扭曲情况下已成为税收流失重要原因。据估计,中国税后收费规模现为税收收入的1.5倍,相当于GDP的15%。

2. 税收法律法规与其它相关法律法规的不配套

一是现行税收法律法规中的某些规定与其他法律法规的规定不太一致,从而给税收执法带来了障碍。如我国刑法规定,对于已纳税款又通过假报关的手段骗回的税收,是偷税而不是骗税,而《征管法》中则不论当事人是否已缴纳了税款,只要是采取假报关骗取国家出口退税款的行为就是骗税行为,二者明显不一致,这就为执法带来了困难。二是税收执法中由于缺乏其它法律法规的支持,致使税收执法困难,应收的税收无法收足收够,致使大量的税收流失,这一现象最突出的表现在我国的个人所得税上。在我国现行税种中,个人所得税被公认为税收流失最严重的税种,追究其流失的根源,在于个人收入特别是我国高收入阶层的收入具有多样化、隐蔽性强的特征,而我国目前还没有建立相应的法律法规使这种极富隐蔽性的收入明晰化,例如我国没有建立个人财产登记制度,个人收入申报制度,个人收支实行信用卡和支票制度等,致使税务机关对纳税人的收入摸不清底,再加之个人收支大量采

用现金流的方式,这就为征税工作带来了巨大的困难,税收流失在所难免。

3. 我国税收执法中缺乏完善的监督制度

缺乏完善的监督制度使得税务机关和税务人员在执法中有法不依,贪赃受贿现象时有发生,造成大量税收流失。

三、税收流失治理的几点思考

(一)依法治税是治理税收流失的根本出路

一是建立健全以税收基本法为母法,实体法、程序法、诉讼法相配套的税收法律体系,确立中国税收法律体系的整体结构。二是建立完善税收服务体系。搞好税收法规宣传和解释,让纳税人明明白白纳税,搞好税收服务,提高服务质量,形成良好的税收征纳关系。三是严打重罚,严厉惩处各种税收违法犯罪活动。四是加大对税务工作人员职务违法犯罪查处力度。

(二)完善现行税收体系,弥补税收流失的制度缺陷

(1)完善以增值税为核心的流转税制度。扩大征管范围;逐步实现生产型增值税向消费型增值税转型;进一步规范专用发票管理。(2)规范企业所得税制度。一是统一内外资企业所得税,实行平等税收待遇;二是简化企业应纳税所得额的确定,避免其受企业利润影响过大;三是完善企业所得税优惠政策,所得税优惠政策应当变地区优惠为主为产业优惠为主、地区优惠为辅,产业政策与地区政策相结合的模式。(3)改革个人所得税。一是逐步将个人所得税作为我国的主体税种;二是改分类课征制为综合课征制为主,分类课征为辅的混合课征制度;三是按国际惯例,尽量减少减免项目,只保留少量减免项目;四是在个人所得税的征收上,建立代扣代缴与自行申报相结合的征管模式。(4)对缺位税种应及时出台,如社会保障税、环境保护税、房产交易税、遗产税。(5)健全地方税体系,取消不适宜的税种,如筵席税、屠宰税等。

(三)强化征管,截断税收流失的通道

一是重构税收征管模式,改变传统的“一人进户,各税统管”的“保姆式”征管模式,构造以计算机网络为依托,实行“分类管理、强化申报、严密监控、重点稽查”的新模式。二是抓好税源管理,加强税源监控。

(四)完善相关法律法规、体制的建设

一是要完成“费改税”的工作。二是要尽快理顺相关法律法规与税收制度相抵触的地方,为税收执法提供可靠的保证。三要尽快建立健全相关法律法规。

参考文献:

- [1] 贾绍华. 中国税收流失问题研究[M]. 北京: 中国财经出版社, 2001.
- [2] 金人庆. 中国现代税收要论[M]. 北京: 中国财经出版社, 2001.
- [3] 曹康. 危害税收征管罪[M]. 北京: 中国公安大学出版社, 1999.
- [4] 文英. 转型时期的税收理论与制度创新[M]. 成都: 西南财大出版社, 2000.