

地方税收保障:制度实践与政策建议

邓 嵘

(湖南省工商业联合会 研究室,长沙 410007)

摘要:为了保障地方税收收入、加强征管力度,全国多地政府在总结税收征管实践和过往文件规定之基础上,制定地方性税收保障规范的行动已成趋势。尽管各地如火如荼地开展税收保障实践活动已经多年,但其中的理论探讨与对策研究却屈指可数,且存在很多不足之处,扩宽理论、开阔思路和完善政策成为必要。税收保障是突破财税收入的迫切需要,也是规范税收秩序的必然手段,更是保障纳税人税权的客观要求。历史的规律性与必然性,使得各地的税收保障规范在名称、内容、目的宗旨上具有很大的趋同性,相应的地方税收保障制度在实践理念、实践主体和实践内容上也保持了高度的统一。不过实践中仍然存在一些问题,需要采取相应的措施加以完善,这些措施应当包括:考核实施主体落实税收保障的责任,国地税进行实质联合避免重复实施,提高涉税信息收集、传递、交换和利用的能力,严格税收执法、规范税务行政裁量权等。

关键词:地方税收;税收保障制度;财税改革;财税收入体系;综合治税

中图分类号:D922.21 **文献标识码:**A **文章编号:**1006-6152(2014)06-0083-08

一、引言

穆勒在《代议制政府》中提到,政府的利益在于课以重税,共同体的利益在于尽可能少纳税,少到只能维持政府的必需开支。理性政府欲达到的效果就是在征税活动中,维持国家机器的正常运转或无压力运转,并尽量地降低被征税者的痛苦指数。这正如英国经济学家哥尔柏(Kolebe)所形容的:“税收这种技术,就是拔最多的鹅毛,听最少的鹅叫。”可以说,这种“拔毛”的技术是复杂的,因为其既要符合法治、民主的属性要求,又要保障国家税收的充足入库。由此,法治环境下税收保障制度应运而生。当前,地方政府总结过往税收征管实践和文件规定,按照《税收征管法》^①及相关法律、行政法规之要求,制定了自己的《税收保障办法》或类似综合治税、税源管控、协税护税的地方性税收保障法规、规章或规定,用以加强税收征管、保障税收收入和维护纳税人权利的做法,在全国大范围铺开^②。这些《办法》或《规定》作为地方税收保障实践的依据,对税收保障制度实践具有很强的现实指导意义。尽管规范之间存在差异,但大体上坚持了一种契合,因为税法刚性与政府行政行为合法性都将税收保障行为规控在一

定范围内。

尽管各地如火如荼地开展税收保障实践活动已经多年,但其中的理论探讨与对策研究却屈指可数,且存在很多不足之处:偏向于对宏观的“税收保障体系”问题研究,缺少对具体制度的全面梳理;理论与实践分别论述有之,但缺少二者之结合;将“税收保障”制度片面理解成税收保全或者税收强制执行制度,没有从全局角度对其进行解析;甚至有部分论者形成一种错误认识,如吉林大学黄凌在其硕士论文中将税收保障制度看成是“国家在税收管理中,对纳税人不依法履行纳税义务或具有某些影响税收实现的迹象时,由税务机关对其采取一些措施以保障税收收入及时足额实现的一种制度”,忽视了税收保障制度原本具有的包括涉税信息掌握不足等客观中立的产因;而且,国内目前对税收保障制度的分析,大都是经验材料,没有紧贴税收保障的规范,提出的政策建议对条文的完善参考意义不大。本文试绕开以上之弊端,从税收保障制度的规范入手,对其在全国范围内进行比较研究,仔细梳理各地税收保障制度的规范与实践,提炼当前各省的实践模式,探讨问题,结合实际工作提出政策建议,以期对我国更进一步加强税收征管、保障收入、开展综合治税和降

收稿日期:2014-06-13

本刊网址·在线期刊:<http://qks.jhun.edu.cn/jhxs>

基金项目:湖南省税务学会科研课题“税收保障机制研究”(SW201301)

作者简介:邓 嵘,男,湖南永州人,湖南省工商业联合会研究室研究人员。

低纳税人“痛苦指数”，提供参考。

二、地方税收保障之现实意义

1. 突破财税收入的迫切需要

当前,尽管我国财力水平正不断提升,但财政收入占 GDP 的比重和人均财力水平在国际上仍处于偏低水平。我国是拥有 13 亿人口的发展中大国,区域、城乡之间发展很不平衡,经济社会发展中还存在不少薄弱环节亟待加强,在很长时期内,财政收支紧张的矛盾仍然比较突出^[1]。2012 年 1 月 1 日起,营业税改征增值税在上海开始试点,到 2013 年 8 月 1 日全国实行,新一轮结构性减税政策实施的浪潮,给我国当前财税增收的愿景带来大范围的影响。特别是,如果当作为地方主体税种的营业税被完全取代,地方财政收入将会受到严重的冲击。因此,如何顺应新一轮财税改革趋势,重构地方财税收入体系,保证地方财政收入稳定增长,解决地方政府“财权”与“事权”不匹配的问题,已然成为摆在各级地方政府面前的紧迫课题^[2]。这也促成各地普遍意识到,依法治税框架下税收保障制度实施的必要性与重要性,于是纷纷制定了各自的《保障办法》或《保障条例》,以满足保障财税收入增长的要求。

2. 规范税收秩序的必然手段

随着营业税改征增值税的程度不断深入,地方征税机关仅仅保留了一些税额小、零星分散且难以管控的小税种,而且这些税种的征收依据层次低,地方政府又没有独立的税收立法权,“财政吃紧”现象明显。这就进一步加剧了“事权”不断扩大、而“财权”又不断萎缩、地方政府难以为继的局面。而且这极容易导致一些地方政府违反税收法律、法规的规定,擅自作出税收开征,或者寅吃卯粮的行为。在我国经济环境市场化程度不断加深、财政体制不断变革的环境中,地方政府的主体意识日益强烈,相互间为发展经济、争夺资源而进行的各类竞争也越来越常见,而利用税收手段所实施的竞争是其重要组成部分^[3]。必须注意的是,一些地方政府主体为把本区域内的税收负担转嫁给其他地区或运用减免税等优惠措施吸引资本和其他要素流入本区域而展开税收竞争,其中的无序税收竞争突破税收法律法规底线,违规使用财政返还、财政性奖励和税收优惠等手段,通过“挖墙脚”的形式吸引其他区域的税收转移到本区域^[4];一些企业也为了追求自身利益最大化,不顾法律和成本的约束,相互之间通过非经济手

段或非理性手段展开竞争,进而扰乱市场秩序^[5]。也正是为了避免这种情况,做到严格税源管控,堵塞税收漏洞,依法征收,税收保障制度才由此在各地建立并应用于实践。

3. 保障纳税人税权的客观要求

税权作为反映税法所承认和保护之利益的法学概念范畴,以其税权力和税权利的统一为表现,以税法所涉领域归属已定的社会财富为本源^[6]。纳税人税权不仅仅是纳税人权利概念所能涵盖的,它包括且超越于现有的纳税人权利体系,特别是对纳税人在实质性的用税监督权、信息保密权、用税参与权等方面,提出了更高的要求。在现代市场经济条件下,经济与政治、私人生活与政府活动发生着紧密的联系,债权债务理论支撑的社会经济组织框架中,国家与纳税人之间的征纳关系已经从静态的管理与被管理的单项权利义务关系,演变成为一种各自掌握“税法上确定之权”的互动关系,征税主体除了在社会经济管理与社会治理活动中对纳税人进行管理外,还必须为其提供相应的服务,并重视纳税人的社会评价。从当前现有的税收保障制度规范来看,虽有专门的纳税服务章节或者征税机关恪守信息保密的单项义务等,但都不深入。不过,在制度规范与实践探索中,维护纳税人税权的意识已经产生,并将随着税收保障制度的不断发展而增强。

三、地方税收保障规范之述评

我国最早开展税收保障制度实践的地区是山东省(2003),该省 2003 年 8 月通过《山东省地方税收保障办法》后,历经 7 年的实践探索,于 2010 年 3 月将原有《保障办法》在国内率先上升为地方性法规,在该省人大常委会上表决通过,产生了《山东省地方税收保障条例》,用于指导该省地方税收保障的工作实践。《保障条例》包括税收征管、税收协助、税收服务、税收监督、法律责任等 7 章 38 条,要求各地政府将地方税收保障制度实施情况列入工作考核范围,对负有保障责任和义务的单位 and 个人的情况与成效进行考核。其无论是《保障办法》还是《保障条例》,都开启了我国地方税收保障制度实施与发展的先河。宁夏自治区(2008)颁布了《地方税收保障办法》。《保障办法》以行政管理关系为重点内容,通过明确政府、政府部门、有关单位及个人在税收保障方面的义务和责任,建立政府与社会协调配合的综合治税机制,建立健全市、县(市、区)、乡三

级社会综合治税网络,从源头上强化控管,最大限度地防止税收流失,达到信息共享、加强税源管控之目的。

江苏省(2008)发布了《地方税收征管保障办法》,并且还下发了《关于加强国家税收征管保障工作的通知》,要求国税机关的征管保障工作同样参照《保障办法》实施。该《保障办法》包括监督管控、信息传递、委托代征、考核及法律责任等主要部分,明确了税收征管保障主体应当承担的“联动监管责任”,确定了“政府主导、税务主管、部门配合、司法保障、社会参与”为主要内容的综合治税体系。湖北省(2009)颁布了《地方税费征收保障办法》,构建了地方税费保障平台和机制。《保障办法》明确各级人民政府应当加强对地方税费征缴工作的领导,成立以政府为主导、各相关部门和单位参与的地方税费保障领导小组,负责协调地方税费征收保障工作,并将地方税费征收保障工作列入对各相关部门、单位的年度目标责任制考核内容,要求各级人民政府及相关部门、单位大力支持,配合地方税务机关的税费征缴工作,规定对非法干预、阻挠地方税务机关依法履行职责的、不依法履行法定职责给地方税费征缴工作造成严重影响的,以及损害纳税人、缴费人合法权益的,依法查处。

广东省(2010)制定了《涉税信息交换与共享规定》,要求有关政府部门和其他相关单位按照《规定》的内容、方式和周期向税务机关提供涉税信息,税务机关向有关部门和单位提供纳税人的涉税信息。《规定》明确了涉税信息交换与共享的具体内容,要求县级以上地方政府应当加强对涉税信息交换与共享工作的领导,组织有关机关、单位实现涉税信息共享。《规定》还写清了信息传递的内容、方式、安全保密措施、税务机关对涉税信息的利用要求等,由县级以上地方政府定期组织对涉税信息交换与共享情况进行监督、指导和考核。湖南省(2012)发布了《税收保障办法》,用政府规章的形式规范了税务机关、政府职能部门和纳税人权利(力)和义务。《保障办法》包括税收管理、税收协助、税收服务、税收监督 and 法律责任5个方面,并且对税收收入预算、税收优惠、税款征收和发票管理等事项、涉税信息的类别、税务部门对涉税信息的利用要求和向纳税人提供的服务内容进行了明确。该省形成了省级政府部门负责税收保障的总体规划和建设,市级政府部门配合省级政府部门做好市级及以下的相关

建设与制度制定,县级政府部门及以下承担税收保障的应用与制度落实的三级政府实施体系。

除了上述山东、宁夏、江苏、湖北、广东、湖南以外,福州、重庆、福建、广西等多地也相继在总结前期立法经验与制度实践的基础上,因地制宜制定了各自的税收保障规范(见表1)。而且,北京、辽宁和云南等地还在紧锣密鼓地积极推进税收保障条例或办法的起草、征求意见和审议等工作,努力推动构建综合治税工作体系。任何一个历史活动及其作用都受历史发展规律即必然性的支配,而不能违背历史发展潮流。实施地方税收保障制度,正是我国税收历史发展长河中的一个必然阶段。众多省份建立该项制度的共性,反映出该必然事物初期产生和未来的发展状态。首先,就实施的地区而言,从山东开始,逐步扩展到全国其他省级地区,而且以沿海、沿江区域为主。这些地区税源广、各种类型的工商企业和外来经商流动人口也多,税收“跑冒滴漏”的汇总量大,如果不通过制定税收保障规范加以治理,财税收入损失严重。其次,就保障规范的法律位阶而言,其

表1 各地税收保障规范出台情况表

地区	名称	颁布时间	法律位阶	目的宗旨
山东	山东省地方税收保障办法	2003.8	地方规章	加强征管,保障收入,维权
宁夏	宁夏自治区地方税收保障办法	2008.6	政府规章	加强征管,保障收入,维权
江苏	江苏省地方税收征管保障办法	2008.8	政府规章	加强征管,保障收入,维权
山东	山东省地方税收保障条例	2010.3	地方法规	加强征管,保障收入,维权,规范征纳
广东	广东省涉税信息交换与共享规定	2010.12	政府规章	加强征管,堵塞漏洞,
福州	福州市地方税收保障实施办法	2011.3	政府规章	保障收入,维权
重庆	重庆市地方税收征管保障办法	2012.1	政府规章	加强征管,保障收入,维权
福建	福建省税收保障办法	2013.8	政府规章	加强征管,保障收入,维权
广西	广西自治区税收保障办法	2013.12	政府规章	加强征管,保障收入,维权
深圳	深圳市税收征管保障办法	2013.11	政府规章	加强征管,控管税源,保障收入,维权
青岛	青岛市税收征收协助条例	2014.1	地方法规	保障收入,提高征收率
大连	大连市地方税收保障办法	2014.3	政府规章	加强征管,保障收入,维权
江西	江西省税收保障办法	2014.5	政府规章	加强征管,保障收入,维权
西安	西安市税收保障条例(草案)	待颁布	地方法规	加强征管,规范秩序,保障收入

大都以省级政府规章的形式出现。一部分经济特区所在地的市和经国务院批准的较大的市的人民政府,也根据税收征管法和税收行政法规制定了规章、办法或条例。就保障的目的宗旨而言,各地的保障规范尽管细微表述有个别差异,但都围绕加强地方税收征收管理,规范税收征收和缴纳行为,保障地方税收收入,保护纳税人的合法权益为宗旨制定条款,各条款内容形成了高度的统一^③。

四、地方税收保障之实践模式

1. 地方税收保障的实践理念

首先是社会综合治税理念。社会综合治税^④跨出了税收仅是税务机关或者行政机关内部工作的误区,将社会置于税收治理的主体地位,将税收问题归到公共治理的层面上来研究,不仅揭示了税收对于国家、社会、市场和公民的重要意义,同时还进一步挖掘了税收背后隐含着的民主意识和法治观念^[7]。其实质是以法律、规章等为依据的地方政府多部门合作的税收综合治理活动,为地方税收保障起到了实质性的促进作用^⑤。因为它既是落实《税收征管法》的有效措施和现行税收征管模式现代化的有益补充,又是对我国传统的协税护税方式的系统化和规范化总结,符合国际税收征管发展趋势^[8]。其次是信息管税理念。这一理念要求征税主体充分利用现代信息技术手段,以解决征纳双方信息不对称问题为重点,以对涉税信息的采集、分析、利用为主线,加强业务与技术的融合,健全税源管理体系,进而提高税法遵从度和税收征收率^[9]。总览各地税收保障制度实践情况,建立健全涉税信息收集和交换制度与平台是所有地区的共识。在信息化条件下,税收征管过程已实际体现为税务机关依法对纳税人相关信息进行采集、整理、分析、利用,并由此采取相关管理措施的全过程。信息管税理念坚持涉税信息在现代税收管理中的核心地位,对信息采集、整理与存储、信息加工与分析、信息传递与处理等都具有现实指导意义。最后是“源泉管控”理念。它是目前税收征管环境欠佳条件下实施税收保障的重要节点。在税收文明发达国家,税源管理和监控的共同特点是社会对税源监控的协作程度比较高,税源监控的社会支撑比较健全,并以比较成熟的信用体系为基础,统一的代码制为手段,相关的法律制度为保障和比较完备的信息网络为支持^[10]。源泉管控理念的运用,可以让征税部门在纳税事实

发生后的第一时间,发现税源,直接达到保障税收之目的^⑥。

2. 地方税收保障的实践主体

地方税收保障制度主要是地方税务机关^⑦以及政府、有关部门、单位和个人为了保障地方税收及时、足额收缴入库所采取的税收分析预测、监控管理、信息提供、协助配合、监督制约及举报奖励等制度的总称^⑧。因此,全国范围内的省级行政区大都将各级人民政府、国地税机关以及其他行政主管部门、个人共同确定为税收保障实践主体。地方税收保障制度所遵循的“政府牵头、单位协作、信息共享、社会参与”原则^⑨即说明了该制度的三类实践主体。第一类实践主体是政府。县级以上地方政府承担的税收职责是履行对地方税收保障实践活动的领导、组织和协调,并对地方税收保障工作其他实施主体的开展情况进行监督和考核,确保经费支持。尽管有限政府、服务政府的鲜明形象已经在纳税人心中形成共识,但是在税收保障全面实现社会化之前,政府主导依然是当前该制度推入实践环节的法制要求。地方税收保障实施的第二类主体,即税务机关和其他有协税护税义务的单位。地方两类税务机关在地方政府的牵头下,负责具体组织税收保障工作,他们与其他税收保障主体一般于签订《涉税信息共享协议》后,约定信息交换的具体内容、时间和方式;其他单位如发改委、国土、交通运输等协税护税组织则分别按照相应的职责分工,依法协助税务部门,做好信息报送、传递、共享和分析支持工作。此外,任何个人都有权检举和举报违反税收法律、法规的行为,因为个人是税收保障实施最具象的主体。当个人检举或者举报违反税收法律、法规行为时,收到检举或者举报的机关和负责查处的机关,应当为检举人或者举报人保密;经查证属实的,地方税务机关应当按规定给予检举人或者举报人奖励。这是绝大多数保障规范对个人监督主体承担的信息保密义务和奖励承诺。国家义务与职责的坚持,为实践个体免除了后顾之忧;奖励承诺制度的有效运行,也为公民个人履行税收保障监督义务提供了动力来源。

3. 地方税收保障的实践内容

从当前的规范依据和实践观察来看,提高税收征管水平,增进税收协助,改善税收服务质量,加强税收监督效果是地方税收保障制度实施的主要内容。税收是政府调节收入分配最常用的政策工具之一,它能否发挥收入调节分配的作用,取决于两个条

件:一是有效率的税收制度;二是有效率的征收管理。前者是指税收制度的设计必须与国家经济发展水平和收入分配调节的目标相匹配;后者是指税收征管要依法做到应收尽收,以最小的征管投入组织最大的应征收入^[11]。因此,有效率的征管措施是实现地方税收保障制度的必要内容。当前各省在实施税收保障制度过程中,为了提升税收征管水平,牢固树立依法治税思想,不断培植重点税源,对税收收入计划做到科学编制^⑧,严格审核税收优惠政策,规范发票管理和监控,在很大程度上提高了征管效率和质量。随着当前税收计划的成规模增长,仅靠征税机关加强征管措施难以确保所有税款足额上缴^⑨。此时,采用税收协助手段,凭借各行业的行政主管部门或银行等周边部门掌握的纳税人生产、经营信息,即为征税机关发掘征税事实提供外界支持。当前各地的普遍做法是,由县级以上政府构建税收协助机制,政府各个部门和有关单位定期向税务机关提供其掌握的涉税信息。除此之外,采用“先税后证”理念在一些行政许可审批单位进行实践也是协税护税的新型方法。例如在办理房地产权属变更手续时,房地产主管部门要求办理人提供契税完税凭证或者由税务部门提供契税减免证明后,才予以办理权属变更登记的方式。这类设置完税前置条件的操作思路,从源头上实现了最先扣缴,避免了后期追缴或者漏收漏查的弊端。此外,税收服务和税收监督也是地方税收保障实践的内容之一,税法体系与现行的内部制度规范已经规定得比较明确,限于篇幅不再赘述。

五、地方税收保障的政策建议

1. 分层考核:落实保障责任

税收保障制度工作的绩效考核分为两个层次。一是税务系统自上而下的税收保障工作绩效考核,包括上级税务机关对下级税务机关,以及对本级税务机关内设机构和个人的考核;二是各级政府对本地区税务机关以及税收保障其他义务主体进行的绩效考核。第一系列的内部考核制度属于我国征税机关的内部考核管理,国家税务总局当前正着手开展这方面的行动^⑩。这对完善地方税收保障内部绩效管理将发挥巨大的推动作用。问题的难点在于如何把握好地方税收保障工作绩效考核的第二层次。在这个层次中,税收保障制度成为各级地方政府及其职能部门开展合作的“大熔炉”。每一个保障主

体由于职能安排、工作内容、工作性质、工作条件和服务对象存在差异,在税收保障实施过程中承担的具体要求有所不同。准确考核实施主体的专项工作绩效水平,首先应当坚持通用考核与分类考核相结合的原则,针对征税机关和其他税收保障义务主体的共同要求,制定考核方法。例如对有协税护税义务的组织是否及时、准确传递涉税信息,是否依法履行对涉税信息的保密义务等,制定考核的具体标准,约束其行为。另外,财政、工商、交通、教育等部门提供的数据形式并不相同,考核部门应当结合其具体的数据形态,根据数据产生的周期,分别约定税收保障义务,划定考核范围。其次,要事前制定具体的考核标准,指导税收保障义务单位开展工作。例如一些地区提出了考核的主要内容,包括“有关部门和单位履行综合治税职责情况、涉税信息传递情况”^⑪,不过,类似的规定模糊不清,“情况”与考核结果究竟如何对应还需要税收保障考核部门事先制定具体的考核标准,下发给责任单位,避免出现考核不公情况。

2. 国地联合:避免重复实施

税务机关主管本地区地方税收保障工作,为了保障税收及时、足额收缴入库采取税收预测、监管、服务的措施,其他政府部门诸如城乡建设、国土、审计等机构依据其职责和税收保障规范,提供协助和服务支持。地方税收保障是一项系统工程,国地税两部门是完成这项工程任务的主力军,这无论是从税收调节与控制的主体原理上,还是从现实需求来看,都是毋庸置疑的道理。值得注意的是,很多地方税收保障规范大都由地税机关提请当地政府出台,国税机关没有参与,或者形式参与和象征性地联合执行,两者均各自为战^⑫。特别是为了保障各自税收收入,在纳税评估、税务检查、信用等级评定、税务稽查方面常常出现两机关单独行动的局面。随着我国税制改革的不断深化、征管范围的连续调整和国家法律体系的日渐完善,两套税务机关分设管理的模式,也日渐暴露出纳税人重复办税、征纳双方办税成本增加和税源控管质效在一定程度上受到影响等现实问题^[12]。这一方面是1994年实行分税制后国、地税机构分设的历史背景造成的实质影响,另一方面是合作体系的不健全所致。前者,必须在科学论证的基础上通过机构调整改革的路子加以解决。后者的应对,也是如何完善税收保障实施合作机制的问题。解决的办法,是去除中央垂直管理机构完

全脱离地方党委政府管理的错误观念,并将国地税合作的程度加深,而不仅仅局限于当前很多地方所采取的定期联席会和非常态机制的信息交流^⑤。例如,在现有合作基础上,更加全面地开展联合税收征管、联合纳税服务、联合税务执法,通过国地税两机关的实质联合,避免重复性的税收保障工作,都是可供选择的方法。

3. 统一平台:增强信息交流

各地税收保障规范大都要求县级以上政府建立健全涉税信息传递、交换制度,依托政府信息网络和政务服务平台,建立税收保障信息平台,实现涉税信息交流与共享。该平台的信息来源涵盖工商经营户注销、吊销营业执照信息,车辆注册挂牌、过户、年检和经营性停车场注册信息,各类房屋和市政施工建设项目规划许可、招标、中标、施工许可及房地产开发企业信息等诸多政府职能部门业务范围内主要掌握的数据。各类数据的品目、单位、大小、所映射的税务事实不同,其被录入的平台模块也不尽一致,这就要求平台设计既要全面,又要符合数据的具体特征,还要体现出对税务机关的可参考性。而当前税务系统信息部门人员数量有限,并且承担了税务系统“金税工程”等内部网络开发、升级维护、办公设备修理等繁重任务,单薄的力量难以确保其全身心去建设、开发、维护涉税信息平台。建议将涉税信息交换共享平台建设工程并入省级电子政务发展规划中,把税务系统单线开发转向多向开发、全员利用。这样参与主体可以专项调取平台信息为己所用,也解决了单部门开发的资金和人力缺乏问题。如果省一级政府统一协调规划,调动各个行政部门力量,开发包含涉税信息在内统一的全省政务信息平台,一者,解除了税务机关单线开发,孤军作战之忧虑,二者为其他部门调动所需信息打开网络大门,且避免了重复开发的成本问题。此外,为了避免信息管税陷入数据收集的泥潭,必须重视信息管税中分析应用的核心环节,加强后期的数据分析与利用工作,集合专业技术人员组建分析团队,对税收信息进行整理、对比、加工,提高其使用效率。从税源要税收,向数据要税收,以信息质量来保证信息分析,用信息分析来促进税源管理。

4. 严格执法:规范行政裁量

税务机关应当按照法律、法规规定的权限和程序,依法实施税收征收工作^⑥。权限本身所具有的裁量空间,赋予税务行政主体在执法过程中一定的

裁量权。尽管当前任务治税的思想已经稍有淡化,但是仍不能否认实际税收实践中数量观压力给征税务部门带来的深刻影响。不能为了保障税收,而不加节制地开展税收执法,破坏税务行政裁量权^⑦。倘若为了保障税收收入而滥用税务行政裁量权,那么地方税收保障制度的另外两大宗旨——维护纳税人权益和依法加强税收征管,就会受到严重的破坏。为了其中一个目的而阻碍其他二者要义的行为,其实质是对地方税收保障制度的背弃。因此要严格税收执法,规范税务行政裁量权的行使。法律程序—裁量依据双向法律规制是对税务行政裁量权失范问题的系统化规制方法之一。法律程序规制要求税务行政主体在开展业务活动的同时,遵循行政法中的回避制度、公开制度、告知制度、听证制度、证据制度、期限制度、说明理由、监督制度等,避免程序不公给纳税人带来的差异化对待。税务行政裁量权并非税务行政主体的天然权力,而是基于受托理论下的裁量权^[13]。税务行政主体行使行政裁量权必然要遵循人民的意志,但是人民的意志难以通过每一位社会成员的昭示来察觉,因此这个意志就只能直接体现为具有社会公共治理作用的“裁量依据”。这也是税务行政裁量权所要依靠的“最细”根据。要做到准确、科学地运用裁量权,一者就是对法律法规层面的执法依据做到全盘掌握。二者需要结合较为微观的“裁量基准”。以省级税务行政机关为制定主体的税务行政裁量权的裁量基准已经在多省推出^⑧。今后要充分借鉴行政处罚领域裁量基准的制定与适用经验,分步骤地制定税务行政许可实施、税务行政强制实施、税务行政征收实施的裁量基准。

六、结语

税收保障理论体系包括税收保障的理念、范围及定义,基本原则、基本体制,政府各部门、社会各成员之间的责任与参与机制,纳税人的基本义务和权益保障,税式支出、跨地区、跨部门协调保障机制,税收征缴双方争议的行政调解机制等^[14]。尽管我国的税制改革在经济浪潮的推进中得到了相当的提升与完善,但仍然表现出一些实用主义的偏向,即贯穿于我国现行税法中的价值取向始终存在着和民主法治国家的目标和市场经济制度相矛盾的理念^[15]。任务治税、效率优先和国家利益至上原则的弊病,都需要当前我们借助某种机制对其进行反思。税收保障机制正是这样一种实现国家税收治理体系

现代化和法制化的一项重点机制。当前全国多地政府在总结过往税收征管实践和文件规定之基础上,制定地方性税收保障的法规、规章或规定已成趋势。历史的规律性与必然性,使得地方税收保障制度在实践理念、实践主体和实践内容上保持了高度的统一。不过实践中仍然存在一些问题,需要采取相应的措施加以完善,这些措施应当包括:考核实施主体落实税收保障的责任,国地税进行实质联合避免重复实施,提高涉税信息收集传递交换和利用能力,严格税收执法,规范税务行政裁量权。

注释:

- ① 为了表述简洁,本文所有书名号内的名称一般为简写,在文内就近理解即可。
- ② 主要包括山东、广东、湖北、湖南、宁夏、浙江等地,下文将以列表形式予以介绍。
- ③ 可以说,山东省的税收保障办法与条例的规范性和全面性,使之成为后续其他地区制定规范的蓝本,其在很大程度上为后续规范的制定提供了巨大的参考价值。这也是地方税收保障规范内容风格统一的原因之一。
- ④ 社会综合治税,就是在各级政府的统一组织、协调、指导下,以强化税源控管为核心,以营造法治、公平、有序的税收环境为目标,逐步建立起以“政府领导、税务主管、部门配合、司法保障、社会参与、信息化支撑”为主要内容的社会综合治税体系,它从根本上解决涉税信息不畅、涉税源头控管不严、征管不到位以及税务部门征管手段落后问题,实现了税收征管方式由注重征收管理向税源控管和征收管理并举的转变。参见仇增元、路九如等《论社会综合治税》,载《社会科学论坛》2007年第1期,93-94页。
- ⑤ 山东2003年出台《山东省地方税收保障办法》后,省政府还专门下发了《关于实行社会综合治税加强税源控管工作的意见》,社会综合治税具备了制度依据,社会综合治税的相关责任和义务更加具体和明确,由此产生了良好的促收效应。山东地税系统就运用社会综合治税理念实施税收保障制度,一年后的实践结果表明,税收增量效应明显。2003年11月底,该省各级地税机关累计采集信息330.4万条,其中涉税信息254万条,征收税款26亿。通过社会综合治税清理漏征漏管户1.3万户,增收税款3.9亿元,有力地促进了税收中心工作,特别是零散税收有了大幅度增长。参见于希信《社会综合治税是提高税收征管水平的可行之策》,载《税务研究》2004年第2期,53-55页。
- ⑥ 例如,一些地区对煤炭、铁矿石及河沙卵石、木材等资源性产品分别由县煤炭铁矿石统征办、水利、林业部门实行代扣代缴,采取“先购票、后结算,凭票过卡,先税后

证”的管理办法,代扣税款由税务部门向财政统一结算划缴。参见株洲“综合治税你我同行”系列报道之三,http://www.czdsj.gov.cn/hnzz/fdjl/ssxc/content_510595.html。

- ⑦ 此处的地方税务机关不仅包括各级地方税务局,还包括设在地方的国家税务局。
- ⑧ 《宁夏回族自治区地方税收保障办法》第2条。
- ⑨ 《深圳市税收征管保障办法》第4条。
- ⑩ 如《重庆市地方税收征管保障办法》第6条所表明的做法是“地方税务机关应当根据经济和社会发展状况、税源变化情况以及国家税收政策调整等,科学分析预测地方税收收入,于每年地方预算编制前将下一年度地方税收收入的预测及其说明,报本级人民政府并抄送同级财政部门。财政部门具体编制、调整地方预算草案时,应当会商同级地方税务机关”。
- ⑪ 特别是,诸如个人家居装修、房屋出租,流动性营业演出、商业性比赛等零星分散、隐蔽、异地发生的纳税活动,征税部门如果没有其他对应的业务部门提供信息线索,很难掌握纳税事实。
- ⑫ 2013年12月10日,国家税务总局颁布《关于实施绩效管理的意见》(税总发〔2013〕130号),确定了绩效考核三年规划,按照“一年试运行、两年见成效、三年创品牌”的规划,推进绩效管理工作。2014年为“绩效启动年”,主要建立绩效管理的制度框架,上线运行绩效管理信息系统,对税务总局各司局和省税务局试行绩效管理,各司局和省税务局探索向下延伸,在试行中及时总结经验、充分发现问题、积极探求对策。2015年是“绩效推进年”,主要结合各级税务机关岗责体系建设,进一步完善绩效管理制度,优化考评指标体系,升级改进信息系统,全面推进纵向到底、横向到边的各层级绩效管理。2016年是“绩效提升年”,主要促进绩效管理体系更加完备、制度机制运行更加稳健,加强实践创新和理论研究,努力创建富于税务特色、具有示范效应、发挥引领作用的政府绩效管理新模式。
- ⑬ 例如,《江苏省地方税收征管保障办法》第21条:县级以上地方人民政府应当定期组织对地方税收征管保障工作的考核。考核的内容主要包括:(一)有关部门和单位履行综合治税职责情况;(二)有关部门和单位涉税信息传递情况;(三)受托代征税款的单位和个人代征税款情况;(四)有关部门和单位作为扣缴义务人的税款扣缴情况;(五)地方税务机关通过税收征管保障措施,组织税收收入情况。县级以上地方人民政府应当将考核结果定期进行通报。
- ⑭ 例如,《山东省地方税收保障条例》第2条“在本省行政区域内各级人民政府、地方税务机关以及与地方税收相关的部门、单位和个人,进行税收管理、税收协助、税收服务、税收监督等活动,应当遵守本条例”和第3条“地

方税收保障工作坚持政府领导、地税主管、部门配合、社会参与、法制保障的原则”,均说明了该省的地方税收保障均是地税部门单向行动,而没有把国税部门纳入进来。

- ⑮ 其实,对这一误区进行扭正,立法上早已有之,例如《中华人民共和国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》第 67 条规定,自治区、直辖市、自治州、县、自治县、市、市辖区政府,对设立在本行政区域内不属于自己管理的国家机关、企事业单位,应监督它们遵守和执行法律和政策。
- ⑯ 如《青岛市税收征收协助条例》第 18 条。
- ⑰ “税务行政裁量权”是指在税务行政法律关系中,税务行政主体对税务行政相对人于法定的权限范围内,在行政法基本原则之下,自由判断是否实施相关行政行为,实施何种方式、种类、程度的行政行为的斟酌、选择、判断和决定权。
- ⑱ 例如,湖北、江西等地均参照了税务总局关于规范税务行政裁量权的指导,制定了本地区的税务行政处罚裁量标准。

参考文献:

- [1] 官方回应财政收入增速高于 GDP[N]. 新京报,2011-01-25(22).
- [2] 钟文智.“营改增”后地方财税收入体系建设的思考[J]. 注册税务师,2013(12):39-40.
- [3] 李文,胡菲菲.我国地方政府间税收竞争存在性及竞争程度的实证分析[J]. 税务与经济,2013(2):68.

- [4] 蔡承彬.地区间税收竞争与税收转移制度研究[J]. 福建行政学院学报,2014(1):102-106.
- [5] 姜孟亚.我国地方政府间恶性税收竞争的规制[J]. 中共中央党校学报,2013(12):94-97.
- [6] 刘剑文.财税法论丛:第 9 卷[M]. 北京:法律出版社,2007:103-116.
- [7] 罗畅.信息管税进程中的社会综合治税研究[D]. 昆明:云南大学,2011:3.
- [8] 樊丽名,李文.社会综合治税的国际比较[J]. 税务研究,2004(2):60-62.
- [9] 赵建华,汪树强.关于信息管税的思考[J]. 涉外税务,2011(6):79-80.
- [10] 周平川,李菲.发达国家税源监控的社会管理支持系统[J]. 山西财税,2003(1):47-48.
- [11] 王宝顺.我国税收征管的收入分配效应的实证分析[J]. 税务研究,2013(9):81-84.
- [12] 顾峰.推进国地税联合办税的思考[N]. 江苏经济报,2012-01-31.
- [13] 邓嵘.税务行政裁量权失范及其法律规制[J]. 税收经济研究,2013(1):80-87.
- [14] 黄民锦.关于制定税收保障办法的思考[N]. 中国财经报,2012-12-04.
- [15] 周承娟.论税法的核心价值与纳税人权利保护[J]. 税务研究,2009(4):60-63.

责任编辑:刘伊念

(E-mail:lynsy@jhun.edu.cn)