

政府征税成本与征税效率的比较研究

廖雄军

[摘要] 与发达国家相比,我国的征税成本高,而征税效率低。提高征税效率,降低征税成本,必须精简税务机构、提高人员素质,从成本核算、经费管理、征税模式、税务公开等方面进行控制征税成本机制与制度的创新。

[关键词] 征税成本;征税效率;降低征税成本;提高征税效率

[作者简介] 廖雄军,中共广州市委党校(广州行政学院)行政学副教授,广东 广州 510507

[中图分类号] F810.42 [文献标识码] A [文章编号] 1004-4434(2008)01-0073-07

据国家税务总局2007年元旦快报,2006年全国税收收入完成37636亿元(不含关税、契税和耕地占用税),比上年增收6770亿元,增长21.9%。这一成绩的取得,来之不易,值得庆祝。但是,与发达国家相比,我国(不含港、澳、台地区,下同)是征税成本很高的国家。发达国家政府税务部门的征税成本都在2%(征收100元的税花费2元成本)以下,而我国这一指标的平均值在8%(征收100元的税花费8元成本)左右;据某市辖区财政局计算,该区地方税收征管成本已占税务部门组织收入的26%,已经成为影响地方财政收入的重要因素之一。有的地方这一指标值超过50%,即征税成本开支是征税收入的一半(50%)。个别不发达地区的征税成本大大高于征税收入所得,是入不敷出。因此,研究如何降低我国政府的征税成本,建设高效益、低成本的节约型税务机关,是一个非常紧迫的课题。

一、评价征税成本与征税效率的指标体系

税收成本有广义和狭义之分。狭义的税收成本即征税成本(也称税收征管成本,下同),是指税务机关为组织税收收入所付出的全部费用,一般只局限于税务系统本身的直接征收成本。税务机关为组织税收收入而发生的全部费用,包含税务人员的工资、奖金、住房、福利费,税务机关办公用房、配套设施及办公经费,税收征收管理和税制改革费用等。广义的税收成本包括征管成本和纳税成本,是税务机关为取得税收收入和纳税人为缴纳税款所要支付的费用。本文使用的是狭义税收成本概念即征税成本。可用如下指标体系来评价征税效率

与征税成本的高低:

1 征税成本率 指一定时期的征税成本占税收收入的比重,即征税成本率 = 征税成本 / 税收收入 × 100%。它反映了每一单位税收收入投入所获得的收益,是评价征税成本和征税效率最普遍、最基本的指标。征税成本率与征税成本成正比,与税收收入成反比。根据这一指标,可以具体计算一个国家或地区、某一税种的征税成本率,可以横向比较同一时期不同国家或地区征税行政效率的高低、不同税种的征收难度;也可以纵向比较不同时期一个国家或地区税务管理水平的变化情况、同一税种的费用变动情况等。

2 人均征税额 指一定时期的税收收入总量与税务人员之间的比例,即人均征税额 = 税收收入总量 / 税务人员总数。一般来说,人均征税额越低,征税成本就越高;反之,征税成本就越低。税务人员的多少对税收征管成本有很大的影响,人员太少达不到严格执法、应收尽收的要求;人员太多又会增加税收征管成本,不利于提高征税工作效率。这一指标比较简便、准确,也易于进行统计。

3 征税成本弹性 指税收收入增长率与征税成本增长率之比,即征税成本弹性 = 征税成本增长率 / 税收收入增长率。这是用相对指标考核征税成本,控制税收征管绩效。随着税收收入的增长,征税成本的绝对额会相应增加,但征税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^[1]。

4 征税效率 指税收收入额减去征税支出额所得的余额与税收收入额之比,即征税效率 = (税收收入额 - 征税支出额) / 税收收入额。

反映征税成本的指标可以有许多种,目前国内尚没有权威、完整的征税成本统计资料,这里进行比较分析的只能是税务机关的税收征管成本(即征税成本)。目前能直接反映税收征管成本、征税效率高低的指标是征税成本率和人均征税额。

二、征税效率与征税成本的纵向比较

(一)征税效率的纵向比较

表 1 1995~2005年我国税收收入及增长率

年度	税收收入(亿元)			增长率(%)		
	全国	国税	地税	全国	国税	地税
1995	5973.7	4376.9	1596.8			
1996	7050.6	4956.6	2094.0	18.0	13.3	31.1
1997	8225.5	5628.2	2597.3	16.7	13.2	24.0
1998	9093.0	6142.2	2950.8	10.6	9.1	13.6
1999	10315.0	7002.9	3312.1	13.4	14.0	12.2
2000	12665.8	8932.1	3733.7	22.8	27.6	12.7
2001	15165.5	10194.3	4971.2	19.7	14.1	33.1
2002	16996.6	11324.3	5672.3	12.1	11.1	14.1
2003	20466.1	13688.2	6777.9	20.4	20.9	19.5
2004	25718.0	17854.3	7863.7	28.6	30.4	24.8
2005	30865.8	21334.5	9531.3	20.0	19.5	21.2

(注:此表数据根据国家税务局网站公布的数字计算、整理而成)

18.2% (其中“九五”期间年均增长率为 16.3%,“十五”期间年均增长率为 20.2%),其中国税年均增长率为 17.3% (其中“九五”期间年均增长率为 15.4%,”十五”期间年均增长率为 19.2%),地税年均增长率为 20.6% (其中“九五”期间年均增长率为

18.7%,”十五”期间年均增长率为 22.5%)。显然,地税年均增长率大于国税同期增长率(参见表 1)。

笔者根据业已公开的数据,整理了 1995~2005 年我国税务系统人员增减变动的资料并进行了增长率的计算,形成表 2。

表 2 1995~2005年我国税务系统人员增减变动

年度	税务系统人员数量			增长率(%)		
	全国	国税	地税	全国	国税	地税
1995	733986	438933	295053			
1996	776888	444511	332377	5.8	1.3	12.7
1997	791184	449956	341228	1.8	1.2	2.7
1998	802237	450697	351540	1.4	0.2	3.0
1999	805775	450217	355558	0.4	-0.1	1.1
2000	800800	444605	356195	-0.6	-1.3	0.2
2001	747270	396429	350841	-7.2	-12.2	-1.5
2002	741944	395135	346809	-0.7	-0.3	-1.2
2003	740177	393803	346374	-0.2	-0.3	-0.1
2004	743086	396601	346485	0.4	0.7	0.03
2005	747000	400000	347000	0.5	0.8	0.1

从表 2 可见,从 1995 年到 1999 年,全国税务系统人员从 733986 人增加到 805775 人,连续 4 年增长,其中 1996 年比 1995 年增长 5.8%。从 1995 年到 1998 年,全国国税系统人员从 438933 人增加到 450697 人,连续 3 年增长,其中 1996 年比 1995 年增长 1.3%。从 1995 年到 2000 年,全国地税系统人员从 295053 人增加到 356195 人,连续 5 年增长,其中 1996 年比 1995 年增长 12.7%。

我国税务系统人均年征税额 2005 年为 413.20 万元,是 1995 年 (81.39 万元)的 4.08 倍;其中国税系统人均年征税额 2005 年为 533.36 万元,是 1995 年 (99.72 万元)的 4.35 倍;地税系统人均年征税额 2005 年为 274.68 万元,是 1995 年 (54.12 万元)的 4.08 倍。国税系统人均年征税额大于地税系统同期人均年征税额 (参见表 3)。

从 1996 年到 2005 年,全国税务系统人均年

表 3 1995~2005 年我国税务系统人均年征税额及增长率

年度	我国税务系统人均年征税额 (万元)			增长率 (%)		
	全国	国税	地税	全国	国税	地税
1995	81.39	99.72	54.12			
1996	90.75	111.51	63.00	11.5	11.8	16.4
1997	103.96	125.08	76.12	14.6	12.2	20.8
1998	113.35	136.28	83.94	9.0	8.9	10.3
1999	128.01	155.55	93.15	12.9	14.1	11.0
2000	158.16	200.90	104.82	23.6	29.2	12.5
2001	202.96	257.15	141.69	28.3	28.0	35.2
2002	229.08	286.60	163.56	12.9	11.5	15.4
2003	276.50	347.60	195.68	20.7	21.3	19.6
2004	346.10	450.18	226.96	25.2	29.5	16.0
2005	413.20	533.36	274.68	19.4	18.5	21.0

资料来源: (1)《中国税制改革十周年 1994.1—2004.1》中国税务出版社,2004 年; (2)国家税务总局网站公布的数据。

征税额的年均增长率为 16.8% (其中“九五”期间年均增长率为 14.3%，“十五”期间年均增长率为 19.3%)，其中国税系统人均年征税额的年均增长率为 18.5% (其中“九五”期间年均增长率为 15.2%，“十五”期间年均增长率为 21.8%)，地税系统人均年征税额的年均增长率为 17.8% (其中“九五”期间年均增长率为 14.2%，“十五”期间年均增长率为 21.4%)。国税系统人均年征税额的年均增长率大于同期的地税系统人均年征税额的

年均增长率。

(二) 征税成本的纵向比较

在我国,据国家税务总局公布的数据测算,1994 年税制改革之前,我国税收征收成本率为 3.12%,1994 年税制改革和税务机构分设后,征收成本有所上升,到 1996 年约为 4.73%。据估算,到上世纪末中国的税收成本率约为 5%~8%^[21]。根据国家统计局等网站公布的数据,笔者经过整理与计算,形成表 4 如下:

表 4 我国征税成本率的增长变化及其征税成本总额

年度	1993	1996	2000	2005
征税成本率 (%)	3.12	4.73	6.00	8.00
税收收入 (亿元)	4255.3	7050.6	12665.8	30865.8
征税成本总额 (亿元)	132.8	333.5	759.9	2469.3

三、征税效率与征税成本的横向比较

(一) 征税效率的横向比较

20 世纪末政府税务部门征税效率的国际比较:在英国,64000 人的税收征收人员,征收 27190

亿英镑的税费收入 (1995~1996 年),人均 4248 万英镑^[2];1997 年,我国有税务人员 791184 人,征税的收入只有 8225.5 亿元人民币,人均征税 103.96 万元。即使不考虑人民币与英镑的汇率,直接

比较,英国的人均征税额是我国的41倍(4248/104);而在同一年,美国的10万税务人员征收17000亿美元税收,人均征税1700万美元。即使不考虑人民币与美元的汇率,直接比较,美国的人均征税额是我国的16倍(1700/104);日本国税局的5万人的税收征收额是我国的8倍^[3]。1999年,我国税务人员有805775人,征收10315亿元(人民币)的税收,人均组织税收收入128万元;美国的11万税收征收人员,组织政府税收收入18273亿美元(1999年),人均1661万美元。即使不考虑人民币与美元的汇率,直接比较,美国的人均征税额是我国的13倍(1661/128)^[2]。

21世纪初政府税务部门征税效率的国际比较:2001~2002年度,我国香港税务局人均征税额为3011万元港币^[4]。2002年,我国大陆税务系统人均征税额为229万元,即使不考虑人民币与港元的汇率,直接比较,我国香港地区税务系统人均征税额是大陆的13倍(3011/229)。据统计,2004年,美国税务工作人员有94575人,全年征收税款2万多亿美元^[5],人均征税率为2115多万美元。2004年,我国大陆税务系统人均征税额为346万元,即使不考虑人民币与美元的汇率,直接比较,美国的人均征税额是我国的6倍(2115/346)。

从上比较可见,英国、美国、日本等国与我国香港地区由于税收征管人员素质高,人员数量比较少,税收征收效率高。我国大陆地区由于税收征管人员素质低,人员数量比较多,税收征收效率低。

(二) 征税成本的横向比较

据有关资料统计,1960~1990年的30年间,美国、加拿大、英国、日本的税收征收成本率分别为:美国0.4%~0.6%、加拿大0.7%~1.2%、英国1%~2%、日本0.8%~1%。从英国1986~1987年的情况来看,个人所得税、资本利得税以及社会保险税的征收成本占税收收入的比率是1.46%,增值税的征税成本占税收收入的比率为1.03%,公司税的征税成本比率仅为0.52%(Sandford 1989)^[6]。1987~1989年,我国香港地区征税成本分别为1.17%、1.12%、1.11%^[7]。据美国国内收入局1992年年报统计,当年税收征收成本65亿美元,占税收收入总额11207亿美元的0.58%。新加坡的征收成本率为0.93%,澳大利亚为1.07%,日本为1.13%,英国为1.76%^[2]。有关资料显示,西方发达国家的税收成本都比较低。以1995年为例,其征税成本一般在1%~2%左右,低的如美国为0.6%,日本为0.8%,高的如

法国为1.9%,加拿大为1.6%(史玲、陶学荣,1997;贾志勇、朱国平,1998;肖协清等,2000)。法国财政总稽查于1999年4月33日发布一份报告,其中透露,法国征税成本占税收总额的1.6%,而英国为1.12%,西班牙为0.89%,意大利为1.52%,德国为1.71%^[8]。据统计,2004年美国税收征收成本只有0.48%^[5]。反观我国,征税成本一直处于畸高状态。有关数据表明,我国各地区税收征收成本与地域有较大关系,东部及沿海地区较低,为4%~5%,如山东为4.3%,广东为4.7%;西部及欠发达地区较高,为10%左右,如内蒙为9.6%,贵州为11%;中部地区大致为7%~8%,但北京较低,为4.6%^[6]。有些农村地区和落后地区税收成本甚至达10%~100%,个别地区在200%以上,如果再加上社会与经济成本等隐性成本,我国现阶段的税收成本实际上更高^[9]。

从以上比较可见,英国、法国、德国、美国、日本等国以及我国香港地区的征税成本较低,我国大陆地区的征税成本较高。

四、降低政府征税成本的机制与制度创新

1 大力精简征税机构,实现减员增效低成本

发达国家税务机构设置的成功经验可以借鉴,例如加拿大的联邦税务局只有按总局、大区局和按经济区划设置的基层办税机构3级,收入少的1个省只设几个,收入多的1个市设几个;地方税务机构更精简,只在省财政部下设税务局,负责全省的地方税收征收工作。目前,我国从基层税务所到国家税务总局多达5个层次,上下沟通过程中的信息和能量衰减很大。因此,大力精简征税机构,是实现降低征税成本的重要途径。应该确立这样一个精简进度与目标:第一步,每年精减4万税务人员,经过8至9年的努力,使我国现有的70多万税务人员(不含临时聘用人员,下同)减少到30多万。第二步,每年再精减1.5万税务人员,再经过9至10年的努力,使我国税务人员最终减少到15万左右。

首先是税务机构的设置要打破行政区划的框框,其密度和人员的多少应视税源状况而定,从根本上控制机构膨胀和人员增长过快的问题。要根据经济区域划分来合理设置税务机构。应当坚持“精简、高效”的原则,对一些地理上相邻的、经济发展水平相近的落后地区,可逐步将其征管机构予以合并,以减少征收成本;而对于征管力量相对不足的经济发达地区,应进一步充实其征管力量并加

强征管,避免税款的流失。二是取消各级直属征收机构,不仅可以压缩机构、压缩编制、压缩人员(特别是行政管理人員和间接稅務人員),降低徵稅成本支出,而且可以迅速改變因直屬徵收機構與所在地稅收徵管單位徵管範圍交叉而造成的徵管秩序混亂,提高徵管工作效益。三是儘快制定和實施兩套稅務機構(國稅與地稅)合併方案,整合人、財、物資源,減少重複低效勞動,提高徵管效率與效益,降低徵稅成本開支。

2 建立競爭激勵機制,提高徵稅人員素質

有資料顯示:2004年中國國稅系統稅務人員研究生學歷以上僅占0.08%,大學文化程度占4%,大專的占57%,高中以下的占38%^[10]。由於稅收徵管人員素質跟不上,導致其效率低下。徵稅人員是稅務管理活動的執行者,他們履行自己職責的能力和效率的高低也是制約徵稅成本的一個重要因素。因此,建立“競爭激勵機制”,激活現有人力資源,提高徵稅人員的綜合素質,是不斷提高徵稅工作效益的重要保障。一是與時俱進,更新徵稅人員管理理念,實現由以重視“關係”為主的人事管理觀念向以重視“能力”為主的人力資源管理觀念的根本性轉變。二是根據徵稅總體工作目標和任務,重新科學劃分、配置機關(部門)職能,科學配置崗位職位,科學規範業務流程,建立健全崗位責任體系,切實改善單位部門之間、人員之間工作量大苦樂不均的現象。三是認真落實“面向徵管、面向基層”的指導方針,大力精簡徵稅機關機構,合併職能相近、相似機構,壓縮行政管理人員及其他間接稅收人員,加強稅收徵管第一線的力量。四是嚴格執行“以崗定員”辦法,實行競爭上崗制、工作輪換制,優化人力資源配置,促進徵稅人員素質的提高。五是建立以工作能力、工作態度、工作實績,適當兼顧工作資歷為主要考核內容的領導職務和非領導職務升降制度,切實解決目前領導職務與非領導職務中的唯學歷論、唯身份論、唯資歷論和職務只能升不能降的格局。六是堅持正確的用人標準和價值導向,努力營造愛崗敬業、勤奮工作、刻苦鑽研、遵紀守法、追求進步的良好氛圍,努力營造良好的育人、成才環境,保持徵稅隊伍的高素質。

通過精簡稅務機構與人員,提高徵稅人員素質等措施,應達到這樣的進度與目標:人均年徵稅額從現在的400多萬元,每年增長100萬元(約為400萬元的25%),經過10年左右的努力,使人均年徵稅額提高到1400萬元左右。只有確保上述進度與目標的實現,我國人均年徵稅額與發達國家的

差距才能逐年縮小。

3 強化徵稅成本觀念,建立成本核算制度

由於長期受計劃經濟體制舊觀念的影響,我國稅務行政管理人員缺乏徵稅成本與稅收成本觀念。為完成稅收計劃任務,保證應收盡收,稅務部門不惜一切代價,增人增機構,這必然導致成本增加、效率與效益下降。上世紀九十年代在國稅與地稅機構分設後的10多年時間里,我國基本上沒有進行徵稅成本與稅收成本核算,總成本、分稅總成本都沒有一個準確數字可供參考。正是在這種意識的支配下,徵稅成本與稅收成本一路攀升,徵稅支出結構處於無序狀態。只關心稅收收入規模和增長速度,重視稅收調節經濟作用,而不考慮徵稅成本與稅收成本,忽視徵稅成本與稅收成本核算,這是極其有害的。

要認真貫徹落實“公平、確定、便利和最少徵收費用”的稅收原則,樹立徵稅成本與稅收成本意識,實行從宏觀到微觀的系統成本控制。稅務機關必須牢固樹立全面的稅收成本觀念,通盤考慮徵稅成本、納稅成本和稅收負效應。首先,稅務機關應將徵稅成本與稅收成本引進稅收決策和徵管工作中,建立徵稅成本與稅收成本核算和監督制度,加強徵稅成本與稅收成本的核算、分析和控制;其次,在考核稅收業績時,應當將稅收徵納成本,特別是徵收成本也作為一個重要的考核指標,並建立相應的獎懲機制,以有效促使稅務機關加強管理,努力實現稅務資源包括人力、物力、財力的合理配置,提高稅收徵管工作效益。特別是要建立政績+成本考核體系,將稅務系統領導干部的政績考核與徵稅成本考核相掛鉤,將徵稅成本控制系數作為稅務系統領導干部提拔、評先评优的重要依據,提高各級稅務系統領導干部加強徵稅成本控制的積極性。

4 加強徵稅經費管理,提高經費使用效益

徵稅經費涉及稅收工作的方方面面,管好用好徵稅經費,對控制徵稅成本十分重要。首先,要發揚勤儉節約的優良傳統,各級徵稅機關應堅決反對不講成本、不搞預算的做法和各方面的形式主義,進一步優化經費掛鉤辦法,控制徵稅成本的增長。其次,對徵稅經費要實行預算管理,統籌安排,按計劃使用,管好用好每筆徵稅經費。堅持改革先試點、後總結推廣的工作方法,減少浪費。要堅決貫徹和體現少花錢,多辦事,集中力量辦大事,因地制宜、量入為出、量力而行、講求實效的原則,提高徵稅工作效益。再次,對經常性開支項目實行精細化管理,加強對會議費、接待費、車輛維修

费以及日常办公经费的监管,从细微处做起,节约每滴水、每度电、每滴油,减少浪费,把有限的资金用于征管稽查和基层建设上。最后,要认真贯彻执行国家税务总局的有关规定,加强财务监督,强化内部审计;进一步加强对征税经费的考核,建立效益、成本考核指标,把人均征税额或征税成本率作为征税工作指标,列入目标考核,以达到控制征税成本的目的。通过采取各种切实有效的措施,建立科学而严密的征税成本约束机制,把那些能够和应该节省的支出节约下来。

应该建立降低征税成本的进度与目标要求:征税成本在 3% ~ 5% 的,每年降低 0.2 个百分点;征税成本在 6% ~ 10% 的,每年降低 0.5 个百分点;征税成本在 11% ~ 15% 的,每年降低 1 个百分点;征税成本在 16% ~ 20% 的,每年降低 1.5 个百分点;征税成本在 21% ~ 30% 的,每年降低 2 个百分点;征税成本在 31% ~ 40% 的,每年降低 2.5 个百分点;征税成本在 41% ~ 50% 的,每年降低 3 个百分点;征税成本在 51% ~ 60% 的,每年降低 4.5 个百分点;征税成本在 61% ~ 70% 的,每年降低 5.5 个百分点;征税成本在 71% 以上的,每年降低 6.5 个百分点。这样,经过 10 年左右持续不断的努力,我国各地的征税成本会呈现逐步下降趋势,并维持在一个比较低的征税成本水平上,缩小与发达国家在这一指标上的差距。

5 实施电子税务工程,实现征税模式转型

实现税收征管现代化,提高征管效率,能降低征税成本,这一点已为实践所证明。日本在 20 世纪 60 年代的手工征收时期,其征税成本在 5% 以上,与我国现在的征税成本相接近。20 世纪 90 年代开始,实现以电子计算机为主要工具的征税管理后,日本的征税成本逐年降低,现已控制在 0.9% 以下^[7]。要充分发挥计算机在整体税收征管中的积极作用,提高征税工作的效率与效益,改变目前手工与计算机并存造成征纳双方人、财、物无谓消耗和浪费的局面。同时,税务机关要创造条件,尽快实现征税机关与纳税人之间的计算机联网,税务机关与银行等相关部门的信息共享,推行电子报税及征税无纸化,最终实现由“人海战术、手工操作”的粗放式征管向现代化、专业化、电子化征管转变。要坚决纠正全国税务系统信息化建设各自为政的混乱局面,整合现有信息资源,集中人力、财力、物力重点攻关,努力促进全国统一、规范、科学、高效的税收信息征管网络的形成,直至实现与相关部门信息网络的互联,大力降低信息化建设成本,从而

降低征税成本。加强计算机应用技术的培训,采取强有力的手段和措施,迅速提高征税人员的操作水平,努力改善目前税收信息化建设“一手硬、一手软”(即设备不断升级,征税人员操作严重滞后)的状况,以大幅度提高现有信息设备资源的利用效率,提高税收征管水平,降低征税成本。

6 完善税务公开制度,推进征税成本公开

我国已经建立税务公开制度,但这种制度中缺乏征税成本公开的内容。缺乏征税成本核算与公开制度,那么公众就难以监督征税机构的费用开支与成本高低,难以制约他们随心所欲地花钱。有心人如果留意一下,许多城市税务局的办公场所都是高楼大厦,在当地政府机关中如果不是首屈一指,也是名列前茅。有的税务局的人员也不过是百把号人,却建成十几层甚至二十几层的大厦。一些税务机关的办公大楼往往变成了“楼堂馆所”:办宾馆、酒家、夜总会等等。为什么会出现这种现象?除了领导干部选拔制度的缺陷外,就是因为他们来钱容易,花的是纳税人的钱,并且这种大手大脚的花费是纳税人所无法监督与制约的。过去,我国党政领导干部与税务机构的征税人员大谈特谈纳税人的义务,却很少谈纳税人的应有权利;很多税收征管制度内容的设计中也是纳税人的义务多于权利。这种纳税人义务与权利的不相称、不对等,是我国征税成本高的一个制度根源。如果缺乏保障纳税人权利的制度,缺少保障纳税人监督税收去向和制约征税成本增长权利的制度设计,那么,征税过程中的腐败与高成本就是难以避免的。因此,在建立与完善征税成本核算制度的基础上,必须建立政府征税成本公开制度,接受公众的监督与制约。只有公众有权监督与制约征税机关的征税成本支出,降低政府征税成本,让税收更多地造福于民,才能真正落到实处。

[参考文献]

- [1] 宾特兰内姆·查尔斯,依文斯·韦切尔,沃尔波利·凯瑟琳,等. 纳税成本:研究方法和澳大利亚的证据[J]. 税收译丛, 2001, (1).
- [2] 郑子轩. 降低税收成本从何入手[J]. 中国经济周刊, 2004, (19).
- [3] 孤舟独行. 简化我国税收制度的原因分析[EB/OL]. 学说连线网站, <http://www.xslx.com>.
- [4] 王永春. 关于税收成本问题的思考[EB/OL]. 安徽省国税局网站, 2004-12-15.
- [5] 吴佑坤. 美国税收管理及其启示[EB/OL]. 湖南省地方

(下转第 91 页)

- [4]黄锡生. 水权制度研究[M]. 北京: 科学出版社, 2005.
- [5]卓泽渊. 法理学[M]. 北京: 法律出版社, 2000.
- [6]裴丽萍. 论水资源国家所有的必要性[J]. 中国法学, 2003, (5).
- [7]阎铁力, 沈火林. 政治学[M]. 合肥: 中国科学技术大学出版社, 1996.
- [8]蔡守秋. 论水权体系和水市场[J]. 中国法学, 2001, (增刊).
- [9]姚金海. 论水资源国有产权体制创新[J]. 学术论坛, 2007, (5).
- [10]姚金海. 论水权运营的制度建构[J]. 学术论坛, 2006, (12).
- [11]姚金海. 论水权运营体制创新[J]. 改革与战略, 2007, (6).
- [12]裴丽萍. 水权制度初论[J]. 中国法学, 2001, (2).
- [13]葛洪义. 法理学[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 1999.
- [14]水利部水资源司. 中国水资源要览(1998—2002), 北京: 中国水利水电出版社, 2003.
- [15]吕忠梅. 长江流域水资源保护立法研究[M]. 武汉: 武汉大学出版社, 2006.
- [16]李丽生. 树立和落实科学发展观, 努力建设节水型社会[J]. 水利规划与设计, 2004, (3).
- [17]潘家华. 持续发展途径的经济学分析[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 1997; 刘文, 王炎庠, 张敦富. 资源价格[M]. 北京: 商务印书馆, 1996; 王伟中. 中国可持续发展态势分析[M]. 北京: 商务印书馆, 1996.
- [18]A·爱伦·斯密德, 黄祖辉. 财产、权力和公共选择——对法和经济学的进一步思考[M]. 蒋文华, 等译. 上海: 上海三联书店, 上海人民出版社, 2006.
- [19]王凤春. 美国联邦政府自然资源管理与市场手段的应用[J]. 中国人口·资源与环境, 1999, (4); 里昂德·伯顿, 克里斯·库克林. 新西兰水资源管理与环境管理政策改革[J]. 杜群, 译. 外国法译评, 1998, (4); 李晶, 宋守度, 姜文武, 等. 水权与水价——国外经验研究与中国改革方向探讨[M]. 北京: 中国发展出版社, 2003.
- [20]万鄂湘. 要加大依法防治水污染力度[J]. 团结, 2006, (3).
- [21]罗伯斯庇尔. 革命法制与审判[M]. 上海: 商务印书馆, 1965.
- [22]布里安·兰多夫·布伦斯, 露丝·梅辛蒂克. 水权协商[M]. 北京: 中国水利水电出版社, 2004.

[责任编辑: 罗运贵]

(上接第 78页)

- 税务局网站, www.hnds.gov.cn, 2006-07-05
- [6]梁俊娇. 税收征管效率研究[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2006.
- [7]张晶. 控制征税成本的有效措施[J]. 中国统计, 1999, (6).
- [8]令文. 法国征税成本高于欧洲各国[J]. 涉外税务, 1999, (12).
- [9]刘笑霞. 税收成本刍议[EB/OL]. 中国会计网. www.carnet.com.cn, 2006-09-25
- [10]罗谷. 改善税务行政管理, 降低税务行政管理成本[EB/OL]. 安顺市人民政府网站, 2007-04-03.

[责任编辑: 舒生]