

地方政府税收筹划的理论分析及实证

黄翎¹ 周俊琪² (1)厦门大学财政系, 福建 厦门 361005; (2)厦门市国家税务局, 福建 厦门 361012)

【摘要】地方政府税收筹划是市场经济发展的产物, 地方政府的政治义理性与“经济人”特性, 构成筹划的两个根本性动因; 活动的自主化与利益的独立性、分税制财政体制的确立, 使筹划成为可能。显然, 税法同样是地方政府税收筹划的根本性制约因素, 但地方政府征税人与“总纳税人”的双重身份, 使得更多的因素成为其筹划参数。本文在分析的基础上, 提供了地方政府在作为税式支出的退税分担方面所进行的税收筹划实例。

【关键词】地方政府利益; 税收筹划; 分税制; 总纳税人

【中图分类号】F810.422 **【文献标识码】**A

【文章编号】1006-3056(2005)06-0020-05

地方政府税收筹划是指地方政府为实现其促进地方社会、经济发展的政策目标, 依据现行税法及其分税制体制对经济活动及地方税收收入的相应影响, 利用其所拥有的经济资源配置权, 策划和引导地方经济活动, 以实现本地区上交中央政府的税收最小化、纳税人税负与地方政府公共产品数量的最优组合。下文将对地方政府税收筹划的动因、可能及制约因素进行理论分析, 并

提供实证。

地方政府税收筹划的动因

(一)地方政府的义理性与税收筹划

政府的义理性是指被统治者服从统治者命令的可能性 (Max Weber, 1968), 治国者的义理性归根到底来自公民和官员对其的拥护。可以假设, 治国者——实际是政府权力掌握者的目标函数是

追求义理性的最大化, 也就是说, 其关心的是尽可能持久而稳定地维持政权的统治, 地方政府权力掌握者外加由此而带来的职位升迁, 掌握更大的政权。进一步的分析可知 其一, 治国者的目标函数中同时也包含着公民和官员的效用, 所以近似地讲, 治国者出于自利追求义理性最大化, 同时也是在追求在某种程度上可做为整体利益的国家(或地方政府)利益的最大化, 或者说, 治国者和作为一个整体的公民之间, 以及和官员阶层之间存在着“相容利益”。其二, 所谓国家(或地方政府)利益并非某种由个体利益加总得到的社会福利函数, 而是国家(或地方政府)、公民和官员三方相互博弈的结果 (张宇燕, 何帆, 1998)。

为了维持和提高义理性, 政府需要组织公共产品的生产。由于生产和分配公共产品都涉及到政府的财政税收, 可以看出, 财政

税收就是政府追求义理性最大化的约束条件。因而,地方政府追求义理性最大化,成为地方政府税收筹划的动因之一。

(二) 地方政府“经济人”与税收筹划

在对经济行为进行分析的过程中,以布坎南和图洛克为代表的公共选择学派有一个基本的假设前提,即一切经济活动的主体都是所谓的“经济人”,都按照利益最大化的原则来行事,这一原则不仅适用于市场经济中的企业与个人行为,亦可推广到政府的经济活动甚至政治活动。一方面,地方在实际上成为利益集团,地方政府成为地方利益的总代表。另一方面,政治家和官员的行为至少有一部分是受个人利益驱使而不是受公共利益之类的崇高思想支配,在公共行为动机中同样包含了官员个人的动机,既有增加个人收入的金钱方面的动机,也有扩大自身权力、获取社会名誉、提高社会地位的非金钱方面的动机。政府、官员为实现这些动机,就可能扩大本地区的税收,增加公共产品的供给等,在这些活动的背后,都蕴含着利益最大化原则(洪银兴,2004)。

制度学派吸收了公共选择学

派的观点,将政府看作一个追求自身利益最大化的理性人,将政府从天堂请到了地下,强调政府的行为是寻求自身利益最大化。^①这一利益当然包括税收利益。地方政府的“经济人”特性,同样成为地方政府税收筹划的根本动因。

地方政府税收筹划的可能

在法定范围内地方活动的自主化,是地方政府税收筹划行为得以实现的保障机制,市场经济、尤其是转型期的市场经济,使中国地方政府进行税收筹划成为可能。

(一) 市场经济使地方政府税收筹划成为可能

从政治方面看,地方政府即使是在单一制国家政体下,也是该地方政治经济利益的代表,中国在建立社会主义市场经济新体制的过程中,中央不断放权,使地方政府在微观领域内获得了较大的配置资源的权力,地方开始成为相对独立的行为主体和利益主体,地方政府集利益主体、经济主体、管理主体于一身(臧跃茹,2000)。地方在实际上成为利益集团,地方政府成为地方利益的总代表(洪银兴,2004)。从经济方面看,经济转型时期由于:①生产

要素的不完全流动性;②经济活动的不完全可分性;③经济活动的地区外部性,使地方(地区)利益得以独立形成。^②“在经济方面,中国其实已经进入地方利益日益成熟、地方财政日益独立的后中央集权时代。”^③地方政府活动的自主化、利益的独立性,使地方政府税收筹划成为可能。

(二) 分税制为地方政府税收筹划构建了可能

通过1994年的财税配套改革,我国搭建了一个“以分税制为基础的分级财政”体制,分税制财政体制的建立使中央财政与地方财政收入既相关联,又各自保持一定的独立性,“分灶吃饭”。分税制财政体制的建立,一方面地方政府成为法定的征税人,而另一方面,非税法意义纳税人的地方政府,作为地方经济利益总代表,相对于中央政府,则具有了一个地区“总纳税人”的身份意识。由于地方政府与中央政府效用函数并不完全一致,分税制的分利化改革也增强了地方对中央的博弈能力,地方政府有通过节税实现独立利益最大化的冲动与可能,分税制下税权的高度统一,使得地方政府在税收方面惟有通过税收筹划进行经济调控、地区竞争。

地方政府税收筹划的制约因素

①魏凤春:《公共政策理论基础研究的新进展》,http://www.jjxj.com.cn。

②崔卫国等:《区际经济学》,经济科学出版社2004(6)年版,第17页。

③王怡:《SARS疫情凸显中央集权制下中央与地方的冲突》,《当代中国研究》2003年第2期。

显然,没有制约就无须筹划。税收法规是税收筹划的根本性制约因素,纳税人、地方政府都是在税法的制约下进行税收筹划。与纳税筹划不同的是,地方政府征税人与“总纳税人”的双重身份,使之不能仅仅考虑“节税”——地方上交中央的税收最少化,还必须考虑纳税人的税收负担、地方公共产品的供给、地区间的税收竞争等等。概括地看,以下三大因素决定了地方政府税收筹划的程度:①税收制度使得地方政府能够有资金提供某些公共服务;②地方政府对纳税人的税收索取或许是一种消极因素,会对该地域的吸引力产生负面影响;③地方政府公共产品的提供及纳税人的税收负担与中央政府的税收抽取比例构成矛盾——成反比。

笔者认为,以下三大理论模型可以从不同侧面描述、分析地方政府税收筹划的政治经济效应。当然,筹划服务供给及地方政府税收收入能力等,都必须对中央政府的税收抽取因素加以考虑。

(一) 拉弗—莱维模型

“拉弗曲线”(Laffer Curve)的基本含义是,税收并不是随着税率的增高而增高,当税率高过一定点后,税收总额不仅不会增加,反而还会下降。往往被忽视的是,其中隐含着—个前提性变量

——时间。进而,玛格丽·莱维(Margaret Levi)认为,限制政府汲取财政资源能力的最主要因素即“贴现率”。说到底,政府为了顾及未来财政收入不能涸泽而渔,在多大程度上,政府打算为了未来利益牺牲眼前利益,这便是莱维所谓“贴现率”的含义。理智的政策制定者会尽量汲取财政资源直至一个现实的极限,超过这个极限的进一步汲取会危及未来收入。^①拉弗曲线与莱维的“贴现率”理论的结合,可以暂称之为“拉弗—莱维模型”。

(二) “以脚投票”模型

在一般商品市场中,市场通过竞争规律的作用,实现资源配置高效的状态。同样,我们也可以将各地政府看作使用税收收入,提供公共产品、公共服务的博弈主体,将投资经济主体视为公共产品的消费者,引入市场竞争规律来分析地区税收博弈问题。蒂布特就此提出“以脚投票”模型,说明人们之所以愿意聚集在某一—个地方政府周围,是由于他们向在全国寻找地方政府所提供的服务与所征收的税收之间的一种精确的组合,以便使自己的效用达到最大化。所谓的“以脚投票”就是指,当他们在某地发现这种组合符合自己的效用最大化目标时,他们便会在这一—区域投资、生活

和工作(冯兴元,2001)。

(三) 维克塞尔—林达尔模型

维克塞尔在1896年的模型和林达尔在1919年的模型分别对税收的利益原则作了研究,辖区政府供给的产品与服务 and 所征收的税收负担之间的精确组合或者匹配,是指政府供给的产品和服务(包括“有利”和“有害”的产品和服务)供给量与需求者的税收成本的关联,换句话说,它是指公民为政府供给的产品和服务所支付的税价和这些公民对它们的评价的关联。假设选定—种预算(包括公共支出、公共产品和税收)时采用相同的决策原则,假设有一位拍卖者报出不同的税收份额和预算支出规模,经过某—拍卖程序,就可得出—个均衡结果。均衡的福利含义是帕累托最优,因为在纳什均衡点以外任何—点改变,即任何个人或—组人如果改变配置都将使境况变坏,从而将阻止这种结果发生。维克塞尔—林达尔模型寻找到税收负担与公共支出规模的最优点,并证明对每个人课征的税收份额应当与他消费公共品所获得的边际效用成正比(冯兴元,2001)。

实例：出口退税地方分担的影响及筹划

出口退税机制改革,从2004年起,以2000年至2003年8月实

^①参见:王绍光的《中央地方财力之争》,http://www.hasq-n-tax.gov.cn/。

际出口退税平均数为基数，对超基数部分的应退税额，实行按中央75%与地方25%的比例分别负担机制。作为税式支出的超基数出口退税地方分担，在增加出口地的财政负担的同时，可能导致出口地财政“倒贴”退税的不合理现象。如H市出口产品中异地货源比重大，出口贸易中有相当部分是采购自异地的零部件或者产品，征税在外地，退税在H市，使得H市财政“倒贴”退税。

地方分担对出口的负面影响较大，进而影响投资、引资。新政策促使地方政府在出口利益与退税分担之间权衡，进行税收筹划，在不影响经济发展的前提下，最简洁可行的考虑是出口产品的自行平衡。以H市为例，试着从两个不同的侧重点建立了H市超基数出口地方财政平衡的增值税测算(筹划)方程。

(一)关于产品本地增值率的税收筹划方程

为便于对比分析，假定出口1美元且为超基数出口额，给定以下基本数值：汇率8.25¥/\$；平均征税率15.11%，H市征税超收分成比例47.5%；平均退税率12.17%，H市退税分担比例25%。

增值税分成 = $1 \times 8.25 \times 15.11\% \times 47.5\% = 0.59$ (元)

出口退税分担 = $1 \times 8.25 \times 12.17\% \times 25\% = 0.25$ (元)

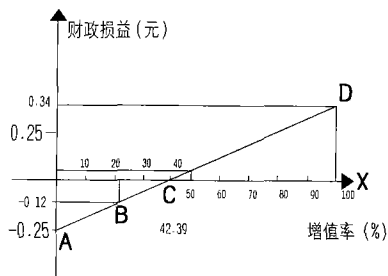
财政损益 = 增值税分成 - 出口

退税分担 = $0.59 - 0.25 = 0.34$ (元)

从以上计算看，似乎超基数出口1美元，既可增加出口创汇，又可增加地方财政收入0.34元。但实际并非如此，因为每个出口产品都要经过多环节加工、多环节征税，如服装产品需经过棉花→纺纱→织布→印染→制衣多道环节。就H市而言，有的外贸企业收购外地产品出口，产品在外地加工、外地征税，有的虽然收购本地产品出口，但只有最后一个环节在本地加工、征税。见下图(X为产品增值率、Y为财政损益)：

如图A点所示，当X=0时，Y=-0.25，即如果收购外地产品出口，该产品在H市增值率为零，则H市财政不仅不能取得征税收入，而且每1美元出口需负担退税支出0.25元。

如图B点所示，当X=22.69%时，Y=-0.12。即按目前H市工业品平均增值率22.69%，如出口产品仅在H市实现单环节增值，则每1美元地方财政增加收入不是0.59元而是0.13元(=0.59×22.69%)，出口财政实际负担为



0.12元(=0.25-0.13)。

如图C点所示，当X=42.39%时，Y=0，即：如要维持出口产品地方财政平衡，使Y=0，则必须使产品在H市增值率达到42.39%，这意味着需延长其在H市产业链近一倍。C点为超基数出口H市财政损益的平衡点。

如图D点所示，当X=100%时，Y=0.34，即只有出口产品为完全本地产品时，才能实现每1美元出口财政净收入0.34元。

(二)关于内外销售比率的税收筹划方程

X = 本地税源增加额(美元)

1. 本地税源以销售额计算

2. 2002年测算本地产品平均增值率22.687% = 工业增值税42.01亿 ÷ 税率17% ÷ 工业销售总值1089.27亿。

Y = 超基数、应退税的出口增加额(美元)

出口产品H市地方财政收入 = 本地税源增加额(美元) × RMB汇率8.25 × 本地出口产品平均增值率22.687% × 平均征税率15.11% × H市征税分成比例47.5% = $X \times 8.25 \times 22.687\% \times 15.11\% \times 47.5\% = 0.134335X \dots (1)$

出口产品H市地方退税负担 = 应退税的出口额Y亿美元 × RMB汇率8.25 × 平均退税率12.17% × H市退税分担比例25% = $Y \times 8.25 \times 12.17\% \times 25\% = 0.251006Y \dots (2)$

平衡方程：

X × 8.25 × 22.687% × 15.11% × 47.5% = Y × 8.25 × 12.17% × 25%..... (3)

整理, 得:

X = 1.86851Y..... (4)

可见, 超基数的应退税出口额每增加1美元, 考虑新的平均退税率12.17%和H市退税分担比例25%的因素, H市地方财政负担约增加0.25元; 而每增加1美元本地销售收入, 按照H市工业产品平均增值率22.687%、平均征税率15.11%、H市的征税分成比例47.5%计算, H市财政收入约增加0.13元。因此, 为保持H市地方财政平衡, 超基数的应退税出口额每增加1美元, 至少需新增税源约1.87美元。

上述两组H市超基数出口地方财政平衡的增值税测算方程, 准确描述了出口产品本地增值率、地区或者企业内外销比率、出口总量、地方财政效益几大经济要素之间的关系。当然, 关于投资、引资、出口效益不能简单地从财政负担角度来考虑, 还要综合分析其全局和长远效益, 如所得税、地方附加、增加GDP与就业等等。

(三) 税收筹划结论

依据上面的分析、测算可知, H市要提升综合实力, 吸纳

内外资本, 就必须培植新的财源、提高出口产品在H市的增值率, 才能实现扩大出口创汇、发展地方经济、增加地方财政收入的多元目标。可采取的具体应对措施有:

第一, H市引资纳资, 要处理好内外资本自由进出与地方政府财力建设的关系, 处理好存量资本与增量资本的关系。

第二, 增量资本要达到两个平衡: 企业内外销售的地方财政贡献自求平衡(1.87:1); 全市出口型企业与内销型企业销售总体平衡(1:1.87)。

第三, 要引导出口企业延长其出口产品在H市的产业链, 增加在H市原材料、零配件的采购量, 集聚产业群, 促进更多的出口产品在H市加工、在H市征税, 提升出口产品增值率(在H市增值率达到42.39%), 增加出口产品的地方财政效益。

第四, 鼓励有条件的生产性出口企业尽可能国外采购采用“进料加工”方式、国内采购采用“报关不离境”方式, 以降低其大额的退税量。

结语

我们提出地方政府税收筹划

的概念, 可能对一般意义的税收筹划概念有一些扩展与突破, 其实, 如同到地区竞争一样, 地方政府税收筹划是市场经济发展到一定阶段的客观产物。在经济转型期, 发展市场经济需要相应的政府职能配合已经成为人们的共识, 但是政府与市场的活动边界从来就没有固定的界碑, 因此, 研究政府(含地方政府)职能的隐含前提是市场经济背景, 对经济转型国家而言, 其中最重要的内容是动态的政府—市场关系, 换言之, 市场经济的发展要求决定了政府的职能边界, 从而也决定了政府经济行为的合理定位区间。从这个角度看, 政府的经济职能定位具有动态的历史性和发展性特征。作为地方政府职能之一的税收筹划, 也是一个历史性、发展中的范畴。

主要参考文献:

[1] 洪银兴. 地区本位论序言[M]. 人民出版社, 2004(12).
[2] 冯兴元. 论我国经济过程中的辖区政府间制度竞争[J]. 前沿, 2001(10).
[3] 张宇燕, 何帆. 由财政压力引起的制度变迁[A]. 盛洪、张宇燕. 从计划到市场[C]. 中国计划出版社, 1998.
[4] 张贻奏. 关于出口退税地方分担的思考[J]. 税收经济调研, 2004(38).
[5] 藏跃茹. 关于打破地方市场分割问题的研究[J]. 改革, 2000(6).

① 李军杰/钟君:《中国地方政府经济行为分析——基于公共选择视角》,《新华文摘》2004年第16期。