

学校编码: 10384

分类号 _____ 密级 _____

学号: 15520081151905

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

区域税收与税源背离研究

——基于新企业所得税汇总纳税模式的视角

Study on the Deviation of Regional Tax Revenue and Its
Sources: From the Perspective of New Mode of Consolidated
Corporate Income Tax Payment

张芳芳

指导教师姓名: 杨 斌 教授

专 业 名 称: 财 政 学

论文提交日期: 2011 年 4 月

论文答辩时间: 2011 年 6 月

学位授予日期: 2011 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2011 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1.经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2.不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内容摘要

随着中国市场经济不断发展,企业集团跨区域经营现象日益普遍。与此同时,由于区域横向税收竞争加剧,区域税收与税源背离问题日益严重。如果不能有效解决税收和税源背离问题,将使得有些地区有税源而无税收,有些地区无税源而有税收;资源输出省份愈加贫穷,资源输入省份愈加富裕;经济后发省市和经济先发省市之间的贫富差距进一步扩大。这不仅会对地方经济的发展产生消极影响,同时也会阻碍我国区域经济协调发展、经济与社会和谐发展的进程。

2008年1月1日开始执行新《企业所得税法》后,为解决区域税收和税源背离问题,财政部、国家税务总局和中国人民银行于2008年1月15日印发了《跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理暂行办法》,在此基础上2008年3月10日又印发了《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法》,制定税款分配的办法对跨省区的总分机构所得税实施管理,旨在有效解决法人所得税制度下税源跨省市转移问题。然而,制度设计复杂,分配方法也不尽合理,仍有诸多问题亟待解决。从结果上来看,税源跨省市转移问题并没有得到有效解决。

本文从新企业所得税汇总纳税模式的视角入手,利用2005-2009年中国各省市的数据证实了实施新的纳税模式后,区域税收和税源背离问题不但没有得到缓解,反而有加剧的趋势,这与目前盛行的“总部经济”现象是吻合的。本文以西方国家的税收实践为鉴,针对中国的实际提出了完善汇总纳税模式、化解税收与税源背离的政策建议。

本文的主要内容如下:首先是有关横向企业所得税税收竞争和区域企业所得税税收和税源背离的文献综述;其次是对新企业所得税汇总纳税模式介绍;再次是对汇总纳税模式下造成区域税收和税源背离的征管因素的讨论;接下来对2008年汇总纳税新模式是否加剧区域税收与税源背离的实证分析,通过参数分析和非参数分析证实了以下几点:第一,2005-2009年我国一直存在着区域税收和税源背离;第二,2008年的企业所得税改革和汇总纳税后分配的不合理进一步促进了“总部经济”的发展并进一步促使区域税收和税源背离;第三,在2008年汇总纳税新模式实施前,我国区域税收和税源背离的趋势比较平稳,但2008年的汇总纳税新模式使得我国区域税收和税源背离的程度急剧增加;第四,区域税收与税源正向背离程度是与区域经济发展水平正相关,即区域税收的移入量与该区

域的经济发展水平正相关。最后是完善汇总纳税模式、化解税收与税源背离的政策建议。

关键词：企业所得税；汇总纳税；横向税收竞争；税收与税源背离

厦门大学博硕士论文摘要库

Abstract

With the development of China's market economy, the phenomenon that enterprises are growing into forms of group operating is increasingly common. Meanwhile, due to the regional horizontal tax competition, deviation of regional tax revenue and tax sources is becoming a severe problem. Provided that the deviation cannot be effectively resolved, in which case some regions with tax sources might harvest no tax revenue, other regions without tax sources might harvest plenty of revenue. This led to the situation that certain provinces providing natural resources are becoming increasingly poor; on the contrary other provinces which input natural resources are getting richer and richer. Thus the wealth gap between developed provinces and developing provinces is widening. This would not only have a negative impact on economic development, but also hinder balanced development of regional economy, harmonious development process of economy and society as well.

Since the new Corporate Income Tax Law (CIT Law) has come into force on Jan. 1st 2008, in order to solve the deviation of regional tax revenue and tax sources, the Ministry of Finance (MOF), the State Administration of Taxation (SAT) and the People's Bank of China (PBC) released "the Provisional Measures for Administration of Corporate Income Tax Allocation and Budget for Cross Provincial Headquarters and Branches" on Jan. 15th, 2008, on the basis of which "the Temporary Arrangement Measures of the Consolidated CIT Payment from Cross Provincial Operation" was issued to establish measures for administration of corporate income tax allocation for cross provincial headquarters and branches, aiming at solving out the problem that tax transfers among provinces under the current CIT system. However, the above measures failed their original goals because of the implementation complexity, unreasonable allocation methods, and also many other problems to be resolved. Therefore, from the perspective of the result, the cross-provincial tax transferring problem has been left unsolved.

This paper, from the perspective of the new mode of consolidated CIT payment, using data of provinces from 2005 to 2009, confirms that the deviation is intensifying

instead of being relieved, which is consistent to the prevalence of headquarter economy (HQ Economy). In this paper, with the taxation practice experience of western countries as reference, in accordance with China's situation, policy suggestions are put forward aiming at improving current mode of consolidated CIT payment and lessening the deviation.

This paper is organized as follows: The first part is literature review mainly on horizontal CIT competition and deviation of regional tax revenue and tax sources. The second part is an introduction of the mode of consolidated CIT payment. The third part is a discussion on the factors of collection and administration, which cause CIT deviation under the current mode of consolidated CIT payment. The fourth part is an empirical analysis on whether the new mode of consolidated CIT payment since 2008 has intensified the deviation. Through both parameter analysis and nonparametric analysis method, this part confirms the following points of view: Firstly, deviation of tax revenue and tax sources has existed through 2005 to 2009; Secondly, the CIT Reform 2008 and current mode of consolidated CIT promote the development of HQ economy; Thirdly, deviation trend before 2008 was relatively steady while the trend after 2008 has dramatically increased in the degree; Fourthly, the degree of positive deviation is positively related to the level of regional economy development, that is, the higher level the local economy develops, the larger the amount of tax revenue flow into the region. The last part is policy suggestions aiming at improving current mode of consolidated CIT payment and lessening the deviation.

Key word: Corporate Income Tax (CIT); Consolidated Tax payment; Horizontal Tax Competition; Deviation of Regional Tax Revenue and Tax Sources

目 录

第一章 导论	1
1.1 选题背景和意义	1
1.2 本文研究方法、研究思路及研究内容	3
1.3 本文的创新点和不足	3
第二章 文献综述	4
2.1 横向税收竞争理论	4
2.1.1 税收竞争和横向税收竞争	4
2.1.2 国外横向税收竞争文献	4
2.1.3 国内横向税收竞争文献	7
2.2 区域税收与税源背离	9
2.2.1 区域税收与税源背离及其弊端	9
2.2.2 汇总纳税新模式加剧了区域税收和税源背离	10
第三章 新企业所得税汇总纳税模式简介	12
3.1 概述	12
3.2 总分支机构跨区经营所得纳税方式的变化	12
3.2.1 企业所得税纳税人判定标准的变化	12
3.2.2 总分支机构的概念及纳税形式的变化	14
第四章 汇总纳税模式下造成区域税收和税源背离的征管因素	16
4.1 分支机构认定存在的缺陷	16
4.1.1 二级分支机构的认定不规范	16
4.1.2 分支机构认定缺少统一的时点和时限	17
4.2 总机构汇算清缴与预缴产生的差异造成区域税收和税源背离	17
4.3 现行收入分配管理办法增加了分配环节、加大了分配难度并加剧了区域税收和税源的背离	18
第五章 汇总纳税新模式加剧区域税收与税源背离的实证分析	19
5.1 区域税收与税源背离的估算方法	19

5.2 区域税收与税源背离的估算结果.....	20
5.3 区域税收与税源背离的趋势.....	23
5.4 区域税收与税源背离程度与区域经济发展水平的实证分析.....	24
第六章 完善汇总纳税模式、化解税收与税源背离的建议	28
6.1 跨区经营汇总纳税符合现代税制的发展方向.....	28
6.2 健全制度，加强对分支机构认定的管理.....	29
6.3 完善汇算清缴方法，均衡总分机构税款入库.....	30
6.4 改革税收收入分享机制，规范地方政府税收管理行为.....	31
6.5 改革汇总纳税管理模式，强化集中统一管理.....	31
参考文献：.....	34

厦门大学博硕士论文摘要库

CONTENTS

Chapter 1 Introduction	1
1.1 The Background of the Topic and the Significance of the Study.....	1
1.2 The Approaches and the Framework.....	3
1.3 Innovation and Weakness.....	3
Chapter 2 Literature Review	4
2.1 Horizontal Tax Competition Theory.....	4
2.1.1 Tax Competition and Horizontal Tax Competition.....	4
2.1.2 Foreign Literature on Horizontal Tax Competition.....	4
2.1.3 Domestic Literature on Horizontal Tax Competition.....	7
2.2 Deviation of Regional Tax Revenue and Tax Sources.....	9
2.2.1 Deviation and Consequences.....	9
2.2.2 New mode of consolidated CIT payment intensify deviation.....	10
Chapter 3 Introduction of mode of consolidated CIT payment under New CIT Law	12
3.1 Outlines.....	12
3.2 Changes of the Mode of CIT Imposed on Income from Cross Provincial Headquarters and Branches.....	12
3.2.1 Changes of the Criteria to Determine the CIT Payer.....	12
3.2.2 Concept of Headquarters and branches and Changes of the Mode of Taxpaying.....	14
Chapter 4 Factors of Collection and Administration Causing Deviation	16
4.1 Defects of Identifying Branches.....	16
4.1.1 Failure to Comply with Criteria When Identifying Sub Branches.....	17
4.1.2 Lack of Uniform Identification of Time and Duration.....	17
4.2 Discrepancy from Final Settlement and Advance Payment Causes	

Deviation	18
Chapter 5 Empirical Analysis	19
5.1 Methods of Estimating Deviation	19
5.2 Results of Estimation	20
5.3 Trend of Deviation	23
5.4 Empirical Analysis on Degree of Deviation and Regional Economy	24
Chapter 6 Suggestions on Improving Mode of CIT Payment and Lessening the Deviation	28
6.1 Consolidated CIT Payment for Cross Provincial Operating is in Line with Modern Tax System	28
6.2 Build Sound System and Enhance the Management of Branch Identification	29
6.3 Improve Final Settlement Method	30
6.4 Innovate Tax Sharing Method	31
6.5 Innovate Mode of Consolidated Tax Payment	31
References	34

第一章 导论

1.1 选题背景和意义

税收是公共财政收入的主体构成部分。从宏观上看,税收的多少是由经济总量所决定的,在税率不变的情况下,经济发展越快、经济总量越大,提供的税收也就越多,财政收入规模也会不断扩大。然而,随着地方经济尤其是后发地区经济的发展和经济总量的扩大,地方政府的财政收入^①并没有保持与地方经济同比比例增长,而是出现了税收外流现象,即产生了区域税收与税源相背离的情况。

税收竞争是造成区域税收与税源背离的重要原因。严格来说,税收竞争不仅包含同级地方政府对税收的横向竞争,同时也包含各级政府对税收的纵向竞争(葛夕良,2004)。由于本文研究区域税收转移问题,所以本文仅讨论税收的横向竞争。

横向税收竞争通过两条途径促使区域税收和税源背离。首先是过度的税收优惠政策。长期以来,各地为了发展当地经济,在国家政策允许范围内采取财税优惠政策措施,大力吸引外来投资项目,有的地区为了竞争有限的投资项目甚至还违规出台优惠政策。各地出台的一系列税收优惠政策,一方面促进了经济和各项事业发展,另一方面也使税基变窄,宏观税负趋于下降^②。这样就出现了虽然地方经济快速发展、财源也不断壮大但财政收入却未能同步增长的现象。

其次是“总部经济”,这正是本文要讨论的核心问题。“总部经济”是指某区域由于特有的资源优势吸引企业将总部在该区域集群布局,将生产制造基地布局在具有比较优势的其他地区,使企业价值链与区域资源实现最优空间组合,以及由此对该区域经济发展产生重要影响的一种经济形态。总部经济分流了后发地区的税收,譬如,“总部”最集中的北京,近年税收连续达到20%—30%的增速^③,其主要原因是目前全国汇总合并纳税企业约有半数集中在北京。这些企业的下属二级成员企业和其他各级成员企业多达几万家,其大部分分布在全国各地。这些

^① 指可支配财政收入,下同。

^② 据税收与税源问题研究课题组(2007)估计,全国每年减免税款达1000亿元,有的地方的减免税额占地方财政收入的10%以上。

^③ 数据来源于历年《北京统计年鉴》。

分散在全国各地的各级成员企业，却不能为所在地获得相应税收^①。

影响税收和税源背离的税种很多，本文只选取企业所得税来做研究。这是因为：首先，企业所得税是我国财政体制中最重要的税种之一^②；其次，2008年企业所得税改革为区域税收和税源背离研究提供了新的视角和数据。

2008年1月1日开始执行新《企业所得税法》后，为解决区域税收和税源背离问题，财政部、国家税务总局和中国人民银行于2008年1月15日印发了《跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理暂行办法》，在此基础上2008年3月10日又印发了《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法》，制定税款分配的办法对跨省区的总分机构所得税实施管理，旨在有效解决法人所得税制度下税源跨省市转移问题。然而，制度设计复杂，分配方法也不尽合理，仍有诸多问题亟待解决。从结果上来看，税源跨省市转移问题并没有得到有效解决^③。

随着市场经济不断发展，企业集团跨区域经营现象日益普遍。如果不能有效解决税收和税源背离的问题，将使得有些地方有税源而无税收，有些地方无税源而有税收，资源输出省份愈加贫穷，资源输入省份愈加富裕，后发省和先发省贫富差距进一步扩大。这将对地方经济的发展产生消极影响，同时也会阻碍我国区域经济协调发展、经济与社会和谐发展的进程。

因此，本文的选题具有重大的理论价值，同时也具有非常重要的现实意义。从理论上说，有利于深化我国税收体制改革的理论；从现实意义上看，有利于正确引导税务部门填补现行总分支机构汇总纳税办法的漏洞并纠正其存在的问题；从政策意义上说，有利于管理部门进行税制改革时提供合理的参考依据。

^① 典型案例如西气东输项目，将天然气从新疆输送到上海，目前我国对运输业征收的是营业税，其税基是按运输量和运输距离决定的运价，而按现行税收制度规定，营业税在公司注册地上海缴税，营业税税基发生在几千公里的长度上，有十几个省级政府管辖的区域都构成了税源。但除新疆从上海获得一部分非制度性补偿外，其他沿途各省和居民虽然已经并将继续为西气东输工程提供资源，如相关的移民、占地、治安等，却都拿不到在当地形成税源所产生的营业税。类似的情况也适用于增值税、所得税、消费税等。

^② 根据中国统计年鉴，2009年企业所得税与税收总额的比重为19.38%，在所有的税种中仅低于增值税的31.05%。

^③ 为确保《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称新税法）的平稳实施，财政部、国家税务总局《关于试点企业集团缴纳企业所得税有关问题的通知》（财税[2008]119号）规定：“根据新税法第五十二条规定，经国务院批准，对2007年12月31日前经国务院批准或按国务院规定条件批准实行合并缴纳企业所得税的企业集团（一共有106家），在2008年度继续按原规定执行。从2009年1月1日起，上述企业集团一律停止执行合并缴纳企业所得税政策。”这间接说明了2008年开始实施的新的企业所得税汇总纳税模式并没有解决税收和税源背离问题。与之相反，新的企业所得税汇总纳税模式加剧了税收和税源背离的趋势，这也可以从第五章的实证部分得到证实。

1.2 本文研究方法、研究思路及研究内容

本文采用采用综合研究法，即规范研究和实证研究并重的研究方法。

本文的研究方法有三方面要点：一是大量运用现代经济学理论的分析方法，使得本研究获得严密的经济学理论基础。二是大量采用和分析税收实践中的数据，在充分分析国内外相关经验的基础上，运用计量经济学（包括参数分析和非参数分析）获得现实可检验的研究结论和政策建议。三是注重比较研究和动态研究。企业所得税改革给予了研究者一个“准实验”的机会，因此可以把新企业所得税汇总纳税模式对区域税收和税源背离的作用放到当前地方经济系统剧烈变动的动态环境下进行考察。

本文的研究思路和研究内容如下：首先是有关横向企业所得税税收竞争和区域企业所得税税收和税源背离的文献综述；其次是对新企业所得税汇总纳税模式介绍；再次是对汇总纳税模式下造成区域税收和税源背离的征管因素的讨论；接下来对 2008 年汇总纳税新模式是否加剧区域税收与税源背离的实证分析。最后是完善汇总纳税模式、化解税收与税源背离的政策建议。

1.3 本文的创新点和不足

本文的创新点如下：首先是研究角度的创新性，迄今为止，关于区域税收与税源背离，很少有研究是从新汇总纳税模式的角度来考察的。利用 2008 年企业所得税改革的契机，从新汇总纳税模式的角度来研究这一问题，无论国内外都还存在理论和政策研究空白；其次是研究方法的创新性，据笔者所知，本文是国内首次用计量经济学方法（包括参数分析和非参数分析）来考察区域税收和税源背离的。而之前的研究不外乎是理论分析和案例分析两种类型，本文将在此予以补充。

鉴于税收转移是一个十分复杂的问题，受篇幅和本人学识所限，本文只能以企业所得税视角切入分析，研究范围和结果仅限于所得税范畴；其次，由于新企业所得税法实施的时间较短，无法采集到更足够的有说服力的数据，特别是微观层次的样本数据太少，不能对税收转移做更为精确的测定，这是本文最大的不足。

第二章 文献综述

2.1 横向税收竞争理论

2.1.1 税收竞争和横向税收竞争

所谓税收竞争^①，是指辖区政府通过税收支出吸收其它辖区资源的流入而扩张税基进而增加政府收入，或者通过输出税负尽可能地从其它辖区获取收入的做法。

税收竞争按政府级别划分可以分为横向税收竞争和纵向税收竞争两大类型。在全球化和市场经济的背景下，资本和劳动两大生产要素，无论是在国内还是在国际上流动的速度愈来愈快，同级别政府之间为了争夺流动税基开始了愈来愈烈的税收竞争。这就是所谓的横向税收竞争。所谓的纵向税收竞争指的是上下级政府间的税收竞争。例如，各地方政府（省、自治区或者直辖市）之间的税收竞争就是横向税收竞争；而中央政府和地方政府之间税收竞争则属于纵向税收竞争。基于研究角度的考虑，本文只对横向税收竞争予以考查。

2.1.2 国外横向税收竞争文献

国外关于横向税收竞争的理论文献主要围绕税收竞争是否提高了经济效率而展开。横向税收竞争的讨论始于 Tiebout（1956），Tiebout 认为如果地方辖区间可以充分竞争，分权性的定价制度可以产生最适的地方公共产品供给水平。因为财政分权会引起地方政府间的竞争，而地方政府间的竞争类似于市场竞争，可以有效地为地方提供公共产品。

Fiscahel 和 White（1975）对 Tiebout 的理论模型进行了拓展。他们认为地方政府利用税收手段竞争流动性企业同样有利于地方公共产品的提供。在企业可以在各地方辖区自由流动的前提条件下，地方政府间的税收竞争是完全有效率

^① 税收竞争既包括国内税收竞争也包括国际税收竞争，本文所讨论的税收竞争范围仅限于国内税收竞争。

的，因为外来企业流动进入某一地方愈多，这一地方得到的税收也就愈多。与此同时，为吸引更多的外来企业投资，地方政府必须要征收税收以增加公共投入、尤其是基础设施建设方面的投入，为纳税人提供更多更好的地方性公共产品。

Richter 和 Wellisch (1996) 对此做了进一步的拓展，他们把劳动力和资本也纳入了理论框架。他们认为如果劳动力和资本可以自由地在各地方辖区流动，政府间的税收竞争是有效率的，有利于地方公共产品的提供。

国内税收竞争有效理论需要大量的假设条件作为支撑，这也因此成了后来研究者攻击的目标。其中最受质疑的一点是 Tiebout 等人的税收竞争有效理论忽视了辖区间外部性^①，而一个地方的公共政策经常会影响到另一地方的政府预算。如 Wildasin (1989) 认为地方政府采取的税收竞争行动如降低税率、给予税收减免扣除提高了本辖区居民的福利水平，但这些行为却有可能减少了其他地区居民的福利。

正是基于对辖区间外部性的考虑，西方有些学者认为税收竞争有可能是无效率的。因为它会给社会带来过高的遵从成本、引发税收战争甚至“一竞到底”等不良后果。

Oates (1972) 对 Tiebout 模型中的核心假设条件地区间税收竞争不存在外部性提出了质疑，并认为税收竞争无效。Oates 认为，地方辖区政府之间从事的资本税竞争不但不能如 Tiebout 模型所描述的可以提高地方公共产品的提供效率，反而会有损于各地方政府的公共产品提供。

Zodrow 和 Mieszkowski (1986) 提出了著名的“税收竞争基本模型”^②，该模型主要研究在完全竞争条件下地方政府间从事资本税竞争所产生的效率问题。Zodrow-Mieszkowski 模型表明，一国范围内不同地方政府间完全的资本税竞争会引发地方公共产品甚至整个国家公共产品的提供不足等问题，也就是说税收竞争会导致经济体系的无效率。

在 Zodrow-Mieszkowski 模型中，各地区是完全竞争的，或者说各地区是同质的，但在现实中，一个国家内各地区无往往是异质的，例如有些地区规模大一些，有些地区规模小一些。那么在此种情况下，税收竞争的效率又如何呢？Bucovetsky (1991) 和 Wilson (1991) 分别研究了“大地区”和“小地区”之间

^① 辖区间外部性，也经常被称之为叫财政外部性。

^② 也经常被称之为“Zodrow-Mieszkowski 模型”。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库