

# 隐性税收竞争及其税收透明度意涵\*

□ 陈隆近 张军玲

**内容提要：**基于经典的税收竞争理论，本文分析了在名义税率全国统一的背景下，我国地方间税收竞争的两种隐性形式。当政绩考核目标以促进经济发展为主时，隐性税收竞争表现为地方对于税收的不当宽减。当政绩考核目标以完成税收任务为主时，隐性税收竞争表现为地方对于税收的过度课征。为此，本文以税收透明度为视角揭示了其对于整治隐性税收竞争、推进税收法治进程的政策意涵。

**关键词：**税收竞争 税收征管 税收透明度 税收法治

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2017.09.004

## 一、税收竞争的经典理论

典型的政府间税收竞争在理论界已是一个较为成熟的论题。基于经典文献，大致可以将税收竞争的机制总结为三种。

首先，Zodrow and Mieszkowski(1986)和Wilson (1986)最早指出，为了吸引和保有诸如资本这样流动性较强的税基，地方政府会选择竞相降低税率。最终，因为税收收入的减少，地方政府难以维持基本的公共服务提供水平。这样的“逐底(Race to the Bottom)”竞争从中央政府的全局来看是一场零和博弈(Zero-Sum Game)，因此也被认为是偏离经济效率的短视行为。

与上述观点相反，Brennan and Buchanan(1980)把政府视为自身净收入最大化的利己者，而财政分权和税收竞争有助于政府削减不必要的开支，并在控制规模的同时提高效率。基于西方选举体制，Besley and Case(1995)进一步指出，在其他条件(比如基本公共服务水平)不变的情况下，降低税率可以理解为政府官员显示其执政能力的信号发送行为。当具有不对称信息的选民通过比较相邻辖区的税负高低来评价自己政府的执政能力时，各辖区往往会倾向于把税率下调到较低的均衡水平。

上述两种观点是基于同一层级的不同辖区之间，而税收竞争还可能发生在上下级政府之间。Cassing and Hillman(1982)和Flowers(1988)注意到，当上下级政府因为税基重叠而存在类似“共有产权”问题时，税收竞争将表现出“逐顶(Race to the Top)”的特征，也即是通过提高税率来争取自己的税源不被别人更多地瓜分。Keen and Kotsogiannis(2002)同时考察了横向和纵向的税收竞争，并给出了何者何时为甚的理论条件。

Edwards and Keen(1996)指出，当把政府视为社会福利最大化的无私追求者时，横向税收竞争意味着社会资源的无谓耗费和扭曲配置；而考虑到政府官员的私利时，横向税收竞争则可能有助于收支效率的提高。可见，构建和理解不同税收竞争理论，并以此来观察和解释现实，选择采纳什么样的行为假设不无重要。此外，正如新一代财政联邦制理论所认为的，比抽象假设更重要且直接决定税收竞争类型、方式和结果的是财政制度中或优或劣的激励机制(陈隆近，2014)。

## 二、隐性税收竞争的发生机制

在国外(特别是联邦制国家)，地方政府对于

\* 本文是教育部人文社会科学研究青年基金项目“区域间隐性税收竞争：测度、机制与效应”(项目编号：16XJC790001)的成果。

税率选择具有较大的自主性,而税收竞争也集中表现为税率上的高低竞争(Esteller-Moré and Solé-Ollé, 2002)。因此,税收竞争和税率竞争几乎是可以用换用的同义词。我国是一个单一制国家,地方政府是依照中央统一制定的名义税率进行征管。当不存在名义税率差异时,地方政府间是否存在其他形式的税收竞争呢?

本文将就此讨论横向税收竞争在我国两种隐性形式。之所以称为“隐性”,首先在于这样的税收竞争并不表现为地方辖区间的名义税率差异,而往往涉及及名目繁多的宽减政策或强弱莫测的征管力度。其次,这样的税收竞争难于进行有效的监督。其原因除了形式隐蔽之外,还在于现行的官员考核办法为隐性税收竞争的滋生和变异提供了强烈的制度激励。以此为逻辑起点,并基于官员考核指标的不同,隐性税收竞争在理论上同时存在逐底和逐顶两个可能的方向。

一方面,大量的既有文献指出,辖区内的高速经济增长是地方官员晋升的重要决定因素(周黎安, 2007)。为了兑现经济增长目标,地方政府倾向于直接运用生产性支出对基本建设进行财政投资(傅勇和张晏, 2007),或间接通过由财政主导的地方商业银行、投融资平台等对特定项目进行授信(谭之博和周黎安, 2015)。此外,地方政府也往往同时推出税收优惠政策来吸引外资企业、上市公司等前来落户投资(马拴友, 2001)。在具体操作上,地方政府往往采用先征后返的办法,或是对中央给予的“两免三减半”、“五免五减半”等过渡性所得税减免规则加以仿效。尽管发生机制有所不同,但为招商引资而在税额上逐底竞争的结果则与经典理论的预测吻合,即地方政府收入的减少会导致公共服务提供的削减。这样的代价最终是由地方居民承担的。

另一方面,地方政府所面临的税收任务又催生了他们在另一个方向上的隐性税收竞争。这样的税收任务有三个基本特征:一是以上年的实际完成情况为基数,既非“零基”也不采用科学的预测方法,又往往是只增不减。二是作为长官意志,层层摊派到基层的税务机关和人员。三是作为政绩指标,纳

入工作考核,影响晋升机会。当依法征得的收入未达目标时,这样的制度设计自然会激励地方竞相加码,出现所谓“过头税”的情形。比如,提高税率、加重罚没,或是将未来的税收预先征缴等干预正常征管的违法行为。分税制设立以来,地方收入本已大幅减少,再加上税收任务纳入政绩考核,从而产生了不同于经典理论的逐顶税收竞争。大量的研究发现,地方的“税收征管效率”或“税收努力程度”指标在1994年以后增长迅速(吕冰洋和樊勇, 2006),并出现了税收增长长期、大幅超过经济增长的异常现象。除了业务素质提高、信息系统升级之外,对于所谓“税收增长之谜”的重要解释正是以“过头税”为形式的隐性税收竞争(吕冰洋和郭庆旺, 2011)。

由上可见,尽管我国是单一制国家、只有一套税法体系,但辖区间的横向税收竞争仍然存在,而且在形式上与经典理论有所差异。我国的隐性税收竞争同时表现为不当宽减和过度课征。这种逐底和逐顶趋势两相并存的竞争局面也并不矛盾。比如,以大幅的税收宽减来招商引资,尔后又对流动性较差的企业进行加倍的税收课征。尽管税收高速增长的现实暗示逐顶竞争更为激烈,对于两重隐性税收竞争叠加后的净效应,还有待后续更为严格的理论分析和实证检验。

### 三、隐性税收竞争的现实表现

《税收征管法》第三条规定:“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”条文所述的“减税、免税、退税、补税”等情形正是隐性税收竞争的现实表现。我们通过检索政府文件和媒体报道,整理出反映不当宽减和过度课征的数据和案例。

在国家审计署公告中我们发现,同时反映不当宽减和过度课征的有2004年第4号公告《788户

企业税收征管情况审计调查结果》、2009年第9号公告《16省区市国税部门税收征管情况审计调查结果及18省区市财政预算管理情况审计调查结果》及2011年第34号公告《国家税务局系统税收征管情况审计结果》。其中,2004年第4号公告有七处提及不当宽减、三处提及过度课征,2009年第9号公告有三处提及不当宽减、一处提及过度课征,2011年第34号公告有五处提及不当宽减、一处提及过度课征。此外,反映不当宽减的还包括2010年第12号公告《17个省区市财政管理情况审计调查结果》和2012年第26号公告《54个县财政性资金审计调查结果》。

对于税收的不当宽减和过度课征,公共媒体也多有报道。有记者暗访上海某区的招商办后发现,地方分享的所得税中有40%—45%会返还给企业,而且可以通过“企业发展奖励基金”这样的形式绕过相关禁令。<sup>①</sup>地方大幅返还增值税的情况也很常见,而且出现了有企业先限产、后增产,并以此最大化税收返还的投机行为,<sup>②</sup>甚至有的地方在土地出让中将成交价格压低至基准价格的一半以下,并对土地出让金先征后返。<sup>③</sup>另一方面,在税收任务的考核重压之下,“寅吃卯粮”、税收预征现象在一些地方时有发生。<sup>④</sup>为了让企业“补缴”或“预缴”税收,有些地方还以“把账本抱来”相威胁,甚至借中日钓鱼岛争端,要求“企业再交税,支援国家”。<sup>⑤</sup>总之,无论是政府文件还是媒体报道都显示,我国的隐性税收竞争长期存在、反复发生,而并非一时一地的偶然现象。

#### 四、隐性税收竞争的税收透明度意涵

从国务院较早发布的《国务院关于加强税收管理和严格控制减免税收的通知》(国发〔1993〕51号)、《国务院关于加强依法治税严格税收管理权限的通知》(国发〔1998〕4号)和《国务院关于纠正地方自行制定税收先征后返政策的通知》(国发〔2000〕2

号),到《国务院关于进一步推进长江三角洲地区改革开放和经济社会发展的指导意见》(国发〔2008〕30号)和《国家税务总局关于坚持依法治税严格减免税管理的通知》(国税发〔2008〕73号),再到《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》(国发〔2014〕62号),中央政府对不当税收宽减的禁令一再重申。《国家税务总局关于坚持依法治税更好服务经济发展的意见》(税总发〔2015〕63号)在指出纠正减征、免征和缓征的同时,也强调避免多征和预征。要对税收执法中的不当宽减和过度课征加以根治,除了三令五申之外,更需要在问题源头上的革新制度安排。比如,改变不合理的官员考核机制,取消简单、片面的考核指标。再比如,完成1994年未竟的财税体制改革,保证地方享有与支出责任相匹配的收入来源。

在我们看来,税收竞争是难于避免、甚至无需取缔的,但上述隐性税收竞争现象是值得警惕和亟需整治的。在此,我们拟以税收透明度(Tax Transparency)为视角来揭示其对于整治隐性税收竞争、推进税收法治进程的政策意涵。

首先,要实现“任务治税”到依法治税的转变,应将财政收入预测作为政府部门的重要工作加以制度化,并以此促进税基的透明化。在制度而非技术的层面,McNichol(2014)将财政收入预测的最佳做法总结为五点:第一,行政和立法部门共同参与。第二,工作团队中吸纳学界和商界人士,以增强其公信力。第三,预测方法公之于众并可通过网络方便浏览。第四,涉及收入预测的会议内容也应公之于众。第五,对收入预测值在年中进行动态调整,以增强其准确性。摒弃以往“基数加增长率”的主观臆断,通过引入收入预测的制度方法来提高税收的透明度,才是做到“应收尽收”的可靠前提。

其次,为便于监测税收宽减政策及其实施效果,应考虑专门编制税式支出预算(Tax

① 萧樊. 地方违规税收损失200亿 招商引税上海“异变”[N]. 中国经营报, 2003-07-07.

② 陶建群. 减免税收:动了谁的奶酪?[J]. 时代潮, 2005(22).

③ 郑言成, 马鸿飞. 迷失的招商引资政策[J]. 新产经, 2015(2).

④ 段蓁菊, 阳建. 一个县的财政收入竟如此“注水”[J]. 半月谈, 2014(12).

⑤ 孟祥超. 河北多地征“过头税”寅吃卯粮[N]. 新京报, 2012-11-28.

Expenditure Budget),以透明化的会计制度来保证税收宽减的合规性。税式支出即是税收豁免、抵扣、返还、递延及优惠税率等宽减政策的一种统称。税式支出一方面表现为政府的收入减少,另一方面也可视为是政府特定目的支出增加(Kleinbard, 2010)。因此,合理运用税式支出预算可以同时增进财政收支两方面的透明度。通过将税收宽减纳入会计记录,并接受公众监督,不仅让“应收尽收”一目了然,也同时有助于防范不当政商关系的滋生。

最后,要避免“过头税”给企业带来的隐性税收负担,应注重从制度安排上增加税收执法的透明度。Heald(2006)将财政监督中的“向上透明”和“向下透明”进行了区分。来自国务院和国家税务总局的大量规范性文件体现了中央为寻求“向上透明”的税收征管所作的持久努力,但“向下透明”的制度安排相对缺乏也是企业和公众难以有效监督税收执法的客观原因。现行《税收征管法》及《税收征管法实施细则》更多维护的是税务机关对于纳税人的权威,而没有对执法过程中的公开透明提出具体要求,也没有说明社会进行监督的具体形式。因此,在完善税务行政复议和诉讼制度的同时,还应拓宽社会成本更小、更便于企业和公众监督税收执法的可能途径。

总之,我国的隐性税收竞争现象集中反映了激励机制设定对于政府行为模式的重要影响。整治税收的不当宽减和过度课征,根本在于改善激励机制。在弱化官员考核中的结果导向、建立权责对等的央地财税关系之外,开展税收透明度改革也是规范税收竞争、推进税收法治的重要途径。

#### 参考文献:

- [1] Zodrow, George R., and Peter Mieszkowski. Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods[J]. *Journal of Urban Economics*, 1986,19:356-370.
- [2] Wilson, John D. A Theory of Interregional Tax Competition[J]. *Journal of Urban Economics*, 1986,19:296-315.
- [3] Brennan, Geoffrey, and James M. Buchanan. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution[M]. Cambridge: Cambridge University Press,1980.
- [4] Besley, Timothy, and Anne Case. Incumbent Behavior: Vote-Seeking, Tax-Setting, and Yardstick Competition[J]. *American Economic Review*, 1995, 85:25-45.
- [5] Cassing, James H., and Arye L. Hillman. State-Federal Resource Tax Rivalry: The Queensland Railway and the Federal Export Tax[J]. *Economic Record*, 1982,58:235-241.
- [6] Keen, Michael J., and Christos Kotsogiannis. Does Federalism Lead to Excessively High Taxes?[J]. *American Economic Review*, 2002,92: 363-370.
- [7] Edwards, Jeremy, and Michael Keen. Tax Competition and Leviathan [J]. *European Economic Review*, 1996,40:113-134.
- [8] 陈隆近. 从福利经济学方法到政治经济学方法: 两代财政联邦主义文献述评[J]. *新政治经济学评论*, 2014, 27:104-123.
- [9] Esteller-Moré, Alejandro, and Albert Solé-Ollé. Tax Setting in a Federal System: The Case of Personal Income Taxation in Canada[J]. *International Tax and Public Finance*, 2002,9:235-257.
- [10] 周黎安. 中国地方官员的晋升锦标赛模式研究[J]. *经济研究*, 2007(7):36-50.
- [11] 傅勇, 张晏. 中国式分权与财政支出结构偏向: 为增长而竞争的代价[J]. *管理世界*, 2007(3):4-12, 22.
- [12] 谭之博, 周黎安. 官员任期与信贷和投资周期[J]. *金融研究*, 2015(6):80-93.
- [13] 马拴友. 税收优惠与投资的实证分析——兼论促进我国投资的税收政策选择[J]. *税务研究*, 2001(10):39-44.
- [14] 吕冰洋, 樊勇. 分税制改革以来税收征管效率的进步和省际差别[J]. *世界经济*, 2006(10):69-77.
- [15] 吕冰洋, 郭庆旺. 中国税收高速增长的源泉: 税收能力和税收努力框架下的解释[J]. *中国社会科学*, 2011(2):76-90.
- [16] McNichol, Elizabeth C. Improving State Revenue Forecasting: Best Practices for a More Trusted and Reliable Revenue Estimate[R]. Policy Report, Center on Budget and Policy Priorities,2014.
- [17] Kleinbard, Edward D. Tax Expenditure Framework Legislation[J]. *National Tax Journal*, 2010,63:353-381.
- [18] Heald, David. Varieties of Transparency[M]// In Christopher Hood and David Heald (Editors), *Transparency: The Key to Better Governance?* Oxford: Oxford University Press,2006:25-43.

作者单位: 西南财经大学财政税务学院  
(责任编辑: 李妮娜)