

doi:10.3969/j.issn.1672-626x.2021.06.007

税收目标管理与税收超GDP增长

——基于地级市层面的实证分析

陶东杰, 裴雨薇, 刘冰熙

(湖北经济学院, 武汉 430205)

摘要:基于税收目标管理的视角,从税收目标设置及执行、绩效考核过程的组织行为学机理出发,探讨我国税收超GDP增长的原因。一方面,各级地方政府税收目标的设置存在层层加码现象,造成了税收目标严重偏离实际经济增长;另一方面,在“一票否决”绩效考核机制下,扭曲的税收目标被当作刚性税收任务得到了有效执行。进一步,利用2009—2016年279个地级市面板数据进行实证分析发现,地方政府制定的税收目标显著提高了地方政府的税收征管力度。平均而言,税收目标增长1个百分点,税收增长率与GDP增长率之差上升0.65个百分点,非税收入增长率与GDP增长率之差上升0.83个百分点。在一系列稳健性检验并排除了竞争性假说之后,上述结论仍然成立。为我国税收征管体制从“任务治税”向“依法治税”改革提供了政策启示。

关键词:税收目标;税收征管;税收超GDP增长;宏观税负

中图分类号:F810.423

文献标志码:A

文章编号:1672-626X(2021)06-0062-14

一、引言

减税是拉动投资、刺激经济复苏的有效政策,也是我国当前宏观经济调控的重要举措。从官方报告的“成绩单”来看,“减税降费组合拳”的效果是明显的^①。然而,税收增长率仍高于GDP增长率,表明宏观税负率仍面临上升的压力。事实上,自1994年我国实行分税制改革以来,使用税收收入占GDP的比重、一般预算收入占GDP的比重两种口径度量的宏观税负率持续上升了20多年(除了2015和2016年略低,详见图1)^②。当前国家的减税政策能否切实落地,是需要引起重视和警惕的重要问题。为此,有必要回顾历史数据,重新考察我国近20多年的“税收超GDP增长”^③更深层次的原因。

中央政府实施大规模减税政策的同时,各级地方政府却纷纷推出税收保增长计划。可见,对于税收政策调控和税收增长双重目标而言,中央政府和地方政府的目标偏好可能相悖。本文尝试从政府税收目标管理的视角解释税收超GDP增长的原因。首先是基于制度背景的解读和理论分析。长期以来,我国的税收征

收稿日期:2021-09-06

基金项目:国家自然科学基金青年项目(72103056);湖北经济学院旗舰培育项目(PYQJ202001)

作者简介:陶东杰(1986-),男,湖北武汉人,湖北经济学院财政与公共管理学院副教授,管理学博士,硕士生导师,研究方向为税收理论与政策;裴雨薇(1997-),女,湖北随州人,湖北经济学院会计学院硕士研究生,研究方向为税务会计;刘冰熙(1989-),男,湖北武汉人,湖北经济学院财政与公共管理学院讲师,经济学博士,研究方向为税收政策评估。

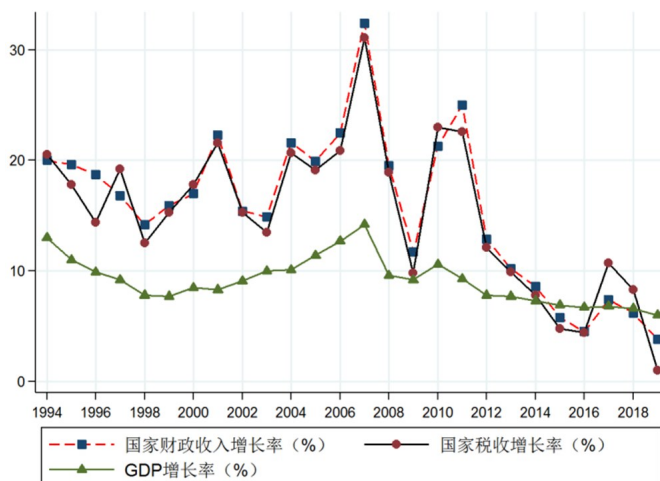


图1 全国历年财政收入、税收与GDP增长率

管体系中存在目标管理体制、税收目标的设置、执行和绩效考核的典型特征。与其他领域的发展目标类似,各级地方政府的税收目标设置存在明显的层层加码,造成了税收目标严重偏离实际经济增长;与此同时,在“一票否决”绩效考核机制下,扭曲的税收目标被作为刚性税收任务得到了有效执行。在理论分析的基础上,本文进一步利用2009—2016年279个地级市面板数据,从经验上考察了税收目标对税收超GDP增长的影响。实证结果与理论分析一致,在刚性税收任务的约束下,地方政府税收目标的提升显著提高了地方政府税收征管力度,进而导致了持续的税收超GDP增长。

本文的理论边际贡献与现实意义是明显的。第一,拓展了我国税收超GDP增长的现象研究视野,揭示了政府税收努力水平提升背后重要的税收征管体制机制因素。第二,丰富了政府目标管理相关的研究。大量文献研究了政府目标设置的经济解释^[1-3],以及政府目标对经济增长^[4-5]、安全生产^[6]、节能减排^[7]等多方面的影响,而政府税收目标管理尚未得到足够的关注。第三,本文为客观评价“十八大”之后进行的“去任务化”财政预算体制改革和最新一轮税收征管体制改革对于落实减税降费的积极意义提供了理论依据。

二、文献综述

围绕税收超GDP增长原因的解释,早期的文献提出“三因素论”,即自然性增长、管理性增长和政策性增长,之后增加了税收虚增因素,构成“四因素”论^[8]。学者在此框架下开展了丰富的研究。

自然性增长指的是税源的结构变化。经济结构调整、产业结构变迁和城镇化是税收超GDP增长的基本原因^[9-10]。已有研究注意到GDP是增量概念,而存量资产成为越发重要的税源,虚拟经济的增长推动了存量资产的交易需求,成为我国税收超GDP增长的根源^[11]。税源的变化能够从基本上部分解释我国税收超GDP增长,但无法完全解释我国税收超GDP增长的持续性以及地区间的差异。政策性增长是指税率的调整、税制的改革以及征税方法的改变对税收增长的影响。由于我国的税收相关政策总体是稳定的,因此局部的政策性调整也无法解释税收持续地超GDP增长^[12]。管理性增长是指税务部门征税努力程度的提高导致的征收效率的提升。吕冰洋和郭庆旺(2011)对上述因素进行梳理,归纳出一个对税收超GDP增长的理论解释框架——税收能力与税收努力^[13]。税收能力是指一个地区能够获得的税收,税收努力是指该地区税收能力的利用程度。在此框架下,大量的研究发现,政府税收努力水平以及征管效率的提升能够合理地解释我国的税收超GDP增长问题^[14-15]。

综上所述,自然性增长和政策性增长是可预期的,可以一定程度解释税收超GDP增长,但无法完全解释税收长期且大幅度地超GDP增长。这些研究一致认为,管理性因素,即政府税收努力水平以及税收征管效率的提升是导致我国税收超GDP增长的关键原因,也是地区间宏观税负差异的主要来源。然而,得出这一结论并不是税收超GDP增长问题研究的结束,而是一个新的开端。沿着这一思路,进一步的研究至少应该尝试回答以下两个问题。

第一,什么原因激励政府提高了税收努力水平?已有文献从不同视角对税收努力内生性进行了研究。一种观点认为分税制改革以来的税权向上集中趋势增强了纵向竞争效应,提高了税收征管效率,导致税收超GDP增长^[15-16];另一种观点认为分税制改革下央地政府间的税收分权契约性质的改变具有强烈的税收激励作用,提高了地方政府的税收努力水平,导致税收超GDP增长^[13,17]。此外,在实践中,税务机关推行有奖发票、金税工程、税收稽查和精细化管理等措施是提高征管效率的有效途径,推高了宏观税负^[18-19]。

第二,什么样的机制能够让政府长期持续地实现税收努力水平的提升?换言之,政府面临的提升税收努力水平的激励为何能够轻易地转化为税收超GDP增长的结果,是否真的仅仅是通过提高税收征管效率?如果政府能够“控制”税收的增长速度,那么征管效率不仅是技术层面的概念,而且必须涵盖政府提高税收努力水平的激励根源。这一激励根源,与我国的税收征管体制机制特征紧密相关。首先,高培勇(2006)提出了“税收征管空间”的概念^[12],即理论应征税额和实际实征税额之间存在着巨大的差距。巨大的税收征管空间导致了税务部门可以通过加强征管来加速税收的增长。税收征管空间的存在,为税收长期持续超增长提供了可能性,也是其必要的前提。其次,我国长期以来形成的特殊的“计划型税收征管体制”“刚性税收任务”以及与之相关的同级政府、上下级政府、地方政府与纳税人之间的多维博弈共同导致税收持续高增长^[20-21]。如果我国各级政府税收目标的设置具有向上扭曲的特征,同时税收目标指挥下的税收任务计划又是刚性的,那么就不难解释我国的税收超GDP增长的持续性现象。政府的税收目标管理的组织机制可能是进一步解开税收超GDP增长之谜的关键钥匙,有助于我们从组织行为的角度重新理解政府的“税收努力”与“征税效率”的激励根源。然而,已有的文献对于政府税收目标管理的研究仅停留在对税收任务的合理性思辨^[22],着眼于微观层面的研究涉及到了税收计划对企业实际税负的影响^[23-24],但还缺乏对我国税收目标管理特征的系统性解读,从地级市层面检验地方政府税收目标管理对税收超GDP增长的影响及其机制的实证研究还很鲜见。

三、制度背景与理论分析

政府目标管理是指通过目标设置、目标执行和绩效考核实现发展目标的治理机制^[25]。政府目标是政府工作的“指挥棒”,对政府行为和社会发展产生深远影响,被形象地表述为“目标治国”^[26]。其中最为明显的是,经济增长目标管理体制有效地推动了实际经济增长^[4]。事实上,除经济增长目标以外,税收收入或财政收入的增长目标也是各级政府所广泛设立并严格考核的重要领域。理解地方政府税收目标管理导致了税收长期超GDP增长这一逻辑,首先需要厘清两个事实:一是地方政府税收增长目标的设置严重偏高于实际经济增长率;二是地方政府在执行税收目标过程中,通过某种刚性任务化的体制机制确保了税收增长目标的实现。

(一)地方政府税收目标设置向上扭曲

理解政府目标设置的逻辑离不开对政府官员激励体制的深入认识。我国行政体系中的目标管理存在“层层加压”的特点,被称为“压力型体制”^[27]。政府的目标管理总体上形成一种“责任制”,即上级政府将年度治理目标一揽子承包给下级,到期后检查验收,根据结果予以奖惩。周黎安(2014)将这种“责任制”概括为

“行政发包制”,是在行政体系中嵌入类市场机制,将公共行政的目标通过层层分包的方式予以落实,形成中国式政府目标管理的特殊性^[28]。在地方政府官员晋升锦标赛背景下,政府经济增长目标会沿着地方政府的层级而逐渐加码和放大。作为政府的重要目标之一,财政收入和税收增长率的设置也可能存在层层加码现象,而这正是导致地方政府税收目标设置往往会向上偏离实际经济增长率的重要制度原因。除了制度层面的因素之外,技术层面的约束对税收目标设置偏差的影响也不可忽视。税收增长目标设置的前提是对税源的准确预测。然而,现实中专业能力的欠缺和经济的较大波动使得税源增长预测的准确性较差。

实践中,地方政府税收增长率目标的制定采取的是“一上一下”的思路,即由各地方税务部门向上级税收部门报告下一年度的税收增长预测数,然后,国家税务总局根据财政部的年度支出计划制定税收增长目标,并逐级分解到下级税收部门。各级地方政府根据上级指示和本级财政支出计划再来制定税收增长目标。在地方政府设置税收目标的过程中,地方官员会综合考虑多方面因素,最终提出一个高于GDP预期增长率若干个百分点的财政收入和税收增长目标^[29]。图2展示了2009—2016年省级层面的税收目标与GDP实际增长率之差。除了2010年之外,省级政府的平均税收目标都超过了GDP实际增长率。图3对省级和市级政府税收目标进行了对比。在2009—2016年的所有年份,市级政府的平均税收目标均显著高于省级政府,这是层层加码现象的直观反映。

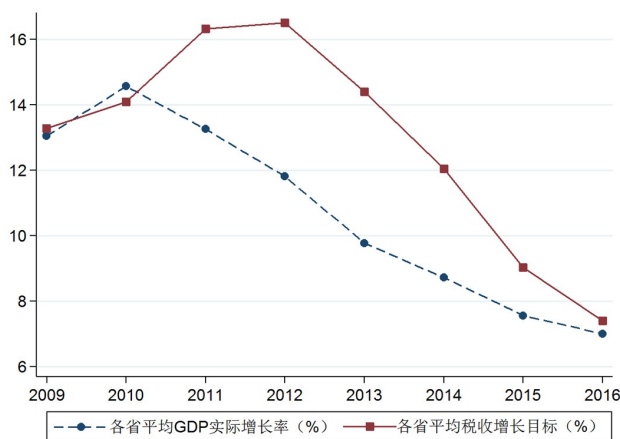


图2 2009—2016年省级政府税收目标与GDP实际增长率之差

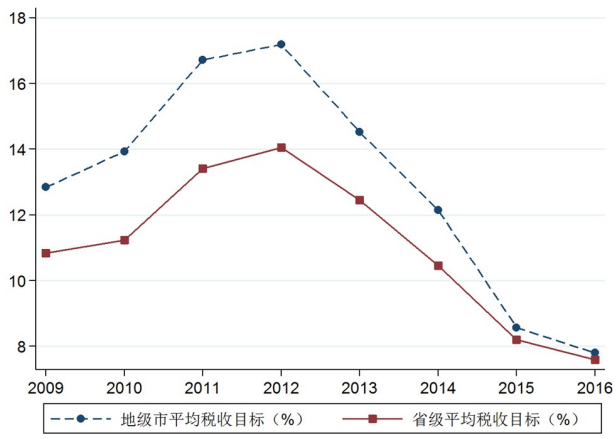


图3 2009—2016年省级与市级地方政府的税收目标对比

(二)地方政府税收目标执行的刚性任务化

地方政府设置了向上偏差的税收目标之后,还能有效地执行并完成目标,这与地方政府税收目标执行的机制紧密相关。各级地方政府在制定税收目标的时候“自我加码”,但这并非单纯地出于励志的目的,而是要实实在在去完成目标。如果出于励志的原因故意提出一个相对高的“理想目标”,以确保完成“真实目标”,那我们就应该经常看到,地方政府提出的高目标不容易被达成,这正是“取法其上,得乎其中”的道理。然而,我们收集的地方政府税收目标完成情况的数据表明,地方政府经常超额完成其提出的税收增长目标。图4展示了2009—2016年地级市税收目标完成度(实际税收增长率与目标税收增长率之比)的分布。柱状图展示了概率分布,接近正态分布,均值在1和2之间。横坐标1的右侧比左侧的频数高很多,显示出地方政府有操纵实际税收增长以完成税收目标的嫌疑。税收目标完成度大于1.5的样本比重大于30%,表明地级市的实际税收增长率高出设置的税收增长率目标50%以上的情况非常普遍。

地方政府税收目标超高的完成度,是税收目标影响税收超GDP增长的第二个关键逻辑环节。为什么地方政府税收目标执行的完成度如此之高?在政府的目标体系中,存在弹性目标和刚性目标的区别,某些目标的重要性远远超过其他目标,相关部门必须全力完成。甚至形成“一票否决”的制度,只要核心目标没有

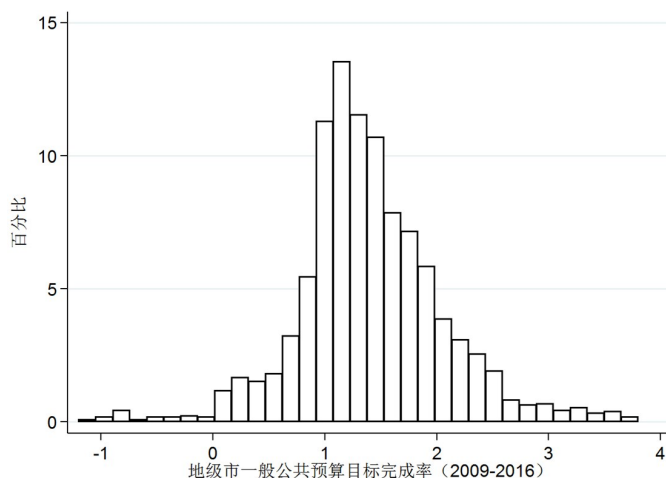


图4 2009-2016年地州市税收目标完成率的分布

完成,其他工作再出色也不能评优。比如信访、维稳,关系到社会秩序,是各级政府首要保证的目标^[30]。经济增长是各级政府的核心目标,长期以来,围绕经济工作,产生了以GDP为核心的晋升锦标赛体制,经济目标的完成是影响官员奖惩升迁的重点工作^[31]。

长期以来,我国在税收收入的组织方面采取以目标任务完成度为中心的考核体系,以此保证税收收入及时和足额的征缴^[21]。尤其对于地方政府来说,由于缺乏其他有效的收入组织来源和赤字弥补渠道,税收收入的及时实现是其保证财政支出进而实现预算平衡的重要基础,这就使得税收目标是一种刚性目标^④。反映在执行层面,对下级税收征管机构来说,完成上级征税机构和同级地方政府所下达的税收任务是其征管工作的核心,在某种程度上是具有“一票否决”作用的绩效评价指标^[20]。与此同时,为了激励税收部门足额甚至超额完成税收任务,各地方政府普遍出台详细的考核机制,尤其是针对超额完成任务的奖励措施^⑤。面临刚性的税收目标约束,加上我国税收体制的“宽打窄用”为税收征管预留了巨大的空间^[12],地方政府便可以通过提高税收征管努力水平来完成税收目标。基于上述制度背景的解析,本文提出有待实证检验的理论假设:地方政府的税收目标越高,税收征管力度越高,税收超GDP增长的程度也越高。

四、实证研究设计

(一) 计量模型

本文的实证研究主要使用地级市层面的数据作为样本,在部分内容中也使用了省级层面的数据。这一方面是为了扩大样本观测数,另一方面,在政府税收目标层层加码的现实背景下,相对于省级的税收目标,地级市层面的税收目标更加扭曲,更有利于实证考察政府税收目标对税收超GDP增长的影响。省级和地级市层面的研究都采用面板数据双向固定效应模型进行回归分析。计量模型如方程(1)所示。

$$Y_{it} = \alpha + \beta Taxplan_{it} + \Phi X_{it} + \sigma_i + \mu_t + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

方程(1)中的*i*表示地区,研究中是地级市或者省份;*t*表示年份。被解释变量*Y*主要是指税收超GDP增长的度量指标;*Taxplan*表示税收目标,*X*是控制变量集合, σ_i 是地区固定效应, μ_t 是年份固定效应, ε_{it} 是随机误差项。在控制影响地区税收超GDP增长的其他变量以及地区和年份双向固定效应的情况下,系数 β 能够反映税收目标对税收超GDP增长的净效应。当然,考虑到潜在的遗漏变量问题对回归系数可能带来的偏误,我们将尝试使用工具变量法来检验基本结果的稳健性。在机制检验过程中,将被解释变量*Y*设定为反映政府征税力度的指标。

(二)数据来源与变量说明

本文的核心解释变量是地区的税收目标,数据来源于各省和地级市历年的《政府工作报告》,获取方法为手工整理。由于并非所有地区的《政府工作报告》都报告了相关的数据,我们还尝试从各地区的政府网站和财政厅网站上搜寻,补充了一部分数据,最终形成了非平衡的面板数据集^⑥。需要说明的是,一般预算收入的范围还包括了部分非税收入,但从各地区实际情况来看,税收收入构成了一般预算收入的主体,且占比通常都接近或超过90%,因此,在无法确切搜集税收收入增长目标的情况下,我们认为,采用一般预算收入增长目标作为地方政府税收目标的度量指标仍然是合理的做法^⑦。

被解释变量是税收超GDP增长,具体测度指标主要有两个,一个是“税收增长率与GDP增长率之差”,另一个是“一般预算收入增长率与GDP增长率之差”。为了同时揭示两者之间的差异,我们还使用了“非税收入增长率与GDP增长率之差”作为被解释变量。控制变量主要有有人均GDP的对数、第一产业和第二产业占GDP比重、总人口数的对数、固定资产投资的对数、外资使用额的对数等。“一般预算收入目标完成度”是指一般预算收入实际增长率与目标增长率之差。

在地级市层面的研究样本中剔除了五个计划单列市和直辖市。地级市层面的其他变量均来源于EPS数据平台所整理的历年《中国城市统计年鉴》。表1报告了本文所使用的主要变量的描述性统计结果,所有变量均在前后1%的水平上进行了winsor处理,以剔除极端值的影响。

表1 主要变量的定义与描述性统计结果

变量名称	变量定义	观测数	均值	标准差	最小值	最大值
tax_grp	税收增长率与GDP增长率之差(%)	2159	3.592	12.16	-36.72	55.29
gbi_grp	一般预算收入增长率与GDP增长率之差(%)	2156	4.897	11.56	-36.69	47.83
nontax_grp	非税收入增长率与GDP增长率之差(%)	2168	10.25	22.56	-55.11	115.9
taxgr	税收增长率(%)	2163	14.19	13.90	-30.73	67.45
gbigr	一般预算收入增长率(%)	2156	15.54	13.12	-29.99	62.90
nontaxgr	非税收入增长率(%)	2171	20.85	23.34	-53.94	127.6
fiplan	一般预算收入增长目标(%)	2103	12.81	4.431	2	26
fiplanfp	一般预算收入目标完成度(%)	2040	2.668	11.39	-40.19	44.25
tax_gbi	税收收入占一般预算收入比重(%)	2190	0.718	0.0961	0.448	0.948
nontax_gbi	非税收入占一般预算收入比重(%)	2189	0.283	0.0960	0.0543	0.552
lngrppc	人均地区GDP的对数	2233	10.47	0.571	8.929	11.83
lnpopu	地区人口数对数	2221	5.873	0.630	3.869	7.063
fixinv	地区固定资产投资对数	2264	9.280	4.879	1.597	32.78
grpgr	地区经济增长率(%)	2222	10.77	3.538	-2.100	20.57
dycy_grp	第一产业占GDP比重(%)	2223	12.87	7.426	0.660	35.80
decy_grp	第二产业占GDP比重(%)	2227	49.52	9.534	21.48	75.80

五、实证结果分析

(一)基本回归结果

首先,我们利用2009—2016年地级市面板数据对方程(1)进行OLS估计,考察地级市的税收目标对税收超GDP增长的影响,结果报告于表2。我们使用“一般预算收入增长目标(fiplan)”作为税收目标的代理变量。表2的第(1)~(2)列是使用“一般预算收入增长率与GDP增长率之差(gbi_grp)”作为被解释变量的回归

结果,第(3)~(4)列是使用“税收增长率与GDP增长率之差(tax_grp)”作为被解释变量的回归结果,第(5)~(6)列是使用“非税收增长率与GDP增长率之差(nontax_grp)”作为被解释变量的回归结果。回归结果显示,fiplan的估计系数均在1%水平显著为正,加入控制变量集之后,回归结果的显著性也保持了稳健。估计系数表明,平均而言,其他条件不变的情况下,地级市的一般预算收入增长目标提高1个百分点,一般预算收入增长率与GDP增长率之差上升约0.61个百分点,税收增长率与GDP增长率之差上升约0.65个百分点。值得注意的是,非税收增长率与GDP增长率之差上升约0.83个百分点,明显大于前者,说明地方政府为了完成预算收入目标,特别加大非税收的征收,这对地区的税收质量是不利的。基本回归结果证实了本文的理论假说,即地级市设置的税收目标越高,税收超GDP增长的程度越高。

表2 基本回归结果

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	gbi_grp	gbi_grp	tax_grp	tax_grp	nontax_grp	nontax_grp
fiplan	0.4992*** (0.0987)	0.6154*** (0.1136)	0.4821*** (0.1142)	0.6501*** (0.1263)	0.7857*** (0.1967)	0.8347*** (0.2048)
lngrppc		-9.3629** (3.7867)		-10.4066** (4.1012)		-11.3154 (7.7683)
dycy_grp		0.3518 (0.2683)		0.0747 (0.3049)		-0.6186 (0.5773)
decy_grp		-0.1506 (0.1396)		-0.1693 (0.1524)		-0.5609** (0.2780)
fixinv		0.1064 (0.1277)		-0.2361** (0.1044)		0.7488*** (0.2310)
lnfdi		-0.2242 (0.4634)		-0.2166 (0.4556)		0.4556 (0.8277)
lnpopu		11.0541* (5.9762)		-7.1815 (5.8617)		26.5876** (12.9083)
Constant	-1.3718 (1.3148)	29.3400 (54.3333)	-1.8401 (1.4960)	154.1688*** (54.0358)	-0.7205 (2.8178)	-19.5523 (105.6182)
Observations	2007	1833	2008	1832	2022	1848
R-squared	0.2726	0.2950	0.3116	0.3312	0.0911	0.1161
City FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y
Year FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y

注:括号里是地级市层面聚类标准误;*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1,下表同。

(二) 稳健性检验

1. 剔除潜在的异常观测

在正常情况下,地方政府会设置一个正的税收增长目标。但是由于结构性减税政策的实施,部分地方政府预期的税收增长率为负,因此设置负的税收增长目标。此外,由于行政区划调整等原因,税收增长目标也存在特别高的情况。尽管在基准回归中,我们已经对变量进行了前后1%的winsor处理,但离群值的存在,特别是离群值背后潜在的一些结构性调整因素,仍然可能对回归结果造成较大的影响。为了排除离群值的干扰,我们剔除了税收目标为负的观测,回归结果展示于表3的前三列。结果表明,税收目标对税收超增长的影响仍然在1%的水平显著为正。进一步剔除了税收增长目标超过40%的观测,表3的后三列展示的结果保持稳健。

表3 剔除潜在异常观测后的回归结果

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	剔除 $fiplan < 0$ 的观测			剔除 $fiplan < 0$ 或 $fiplan > 40$ 的观测		
	gbi_grp	tax_grp	$nontax_grp$	gbi_grp	tax_grp	$nontax_grp$
$fiplan$	0.6154*** (0.1136)	0.6501*** (0.1263)	0.8347*** (0.2048)	0.5719*** (0.1068)	0.6134*** (0.1183)	0.5476*** (0.1693)
Observations	1833	1832	1848	1821	1811	1679
R-squared	0.2950	0.3312	0.1161	0.2933	0.3432	0.0750
Control	Y	Y	Y	Y	Y	Y
City FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y
Year FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y

2. 税收目标数据随机缺损检验

本文使用的税收目标原始数据主要是从《政府工作报告》中手工收集,而该核心解释变量存在10%的缺损,造成样本自选择的可能。可能的情况是,因为某地级市预测到税收超GDP增长水平较低,所以选择不公布该年度的税收增长目标。如果上述假说成立,那么基本回归的估计系数将是有偏的。反之,如果税收目标指标的缺损与否是一个随机事件,那么基本回归结果是可靠的。我们沿用周黎安等(2015)^[2]的方法,对方程(2)所示的面板数据双向固定效应模型进行回归分析,检验地级市层面税收目标指标是否是随机缺损。

$$miss_{it} = \alpha + \mathbf{B}X_{it} + \nu_i + \tau_t + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

$miss$ 表示税收目标的数据缺损情况,如果缺损,则 $miss=1$, 否则 $miss=0$ 。X 包括地级市税收超GDP增长的指标,我们分别使用前文使用的三种指标,此外还包括与计量模型(1)相同的控制变量。 ν_i 和 τ_t 分别表示个体固定效应和年份固定效应。 ε_{it} 是随机扰动项。回归结果报告于表4。结果显示,三种税收超GDP增长的指标对是否为缺损观测并没有显著的影响,且估计系数接近于零。控制变量对 $miss$ 的影响也不显著,仅有的显著的估计系数来自固定资产投资占比,也没有呈现规律性和稳健性。我们可以将样本内的地级市税收目标数据缺损看作随机事件,没有对基本回归结果造成干扰。

表4 地级市税收目标数据缺损随机性检验

	(1)	(2)	(3)	(4)
	$miss$	$miss$	$miss$	$miss$
gbi_grp	-0.0004 (0.0005)			0.0024 (0.0021)
tax_grp		-0.0007 (0.0005)		-0.0023 (0.0017)
$nontax_grp$			-0.0003 (0.0003)	-0.0009 (0.0006)
$\ln grppe$	-0.0004 (0.0701)	0.0127 (0.0699)	0.0129 (0.0646)	0.0090 (0.0652)
$dycy_grp$	0.0036 (0.0068)	0.0037 (0.0066)	0.0016 (0.0064)	0.0019 (0.0064)
$decy_grp$	-0.0007 (0.0027)	-0.0007 (0.0027)	-0.0016 (0.0026)	-0.0018 (0.0026)
$fixinv$	0.0032* (0.0017)	0.0038** (0.0017)	0.0027 (0.0018)	0.0029 (0.0019)

表4 地级市税收目标数据缺损随机性检验(续)

	(1)	(2)	(3)	(4)
	miss	miss	miss	miss
lnfdi	-0.0126 (0.0103)	-0.0152 (0.0108)	-0.0156 (0.0104)	-0.0137 (0.0104)
lnpopu	-0.0599 (0.1195)	-0.1044 (0.1307)	-0.0510 (0.1231)	-0.0796 (0.1302)
Constant	0.5176 (0.9909)	0.6639 (1.0533)	0.4329 (0.9806)	0.6267 (1.0192)
Observations	1944	1945	1956	1904
R-squared	0.0156	0.0170	0.0167	0.0177
City FE	Y	Y	Y	Y
Year FE	Y	Y	Y	Y

(三)排除竞争性假说

计量模型可能存在的内生性问题将会导致回归结果的偏误,使得因果关系的推断无法排除其他可能的假说,因此在实证分析过程中必须谨慎处置,克服可能的内生性问题。一般而言,内生性问题有三个来源:测量误差、反向因果关系和遗漏变量。首先,本文使用的是全国地级市数据,不存在测量误差问题,而核心指标数据缺损导致的潜在样本自选择问题在上一节已经得到了排除。其次,实践中,地方税收目标是在每个预算年份的年初设定的,而实际税收和经济增长是整年的增量,不会反过来影响地方税收目标的设置。因此,事后的税收超GDP增长指标与事前的地方税收目标之间不存反向因果关系。最后,考虑到地区的税收目标的设置本身存在层层加码等扭曲,可能内生于某些因素,而这些因素同时影响了税收超GDP增长的程度。因此,遗漏变量是我们主要关注的内生性问题来源。

1. 排除官员晋升激励的影响

从理论分析可以看到,地方官员的晋升激励可能对税收目标的设置产生影响,同时晋升激励也会影响地区获取财政收入的行为。在官员面临较强的晋升激励时,不论是考虑政绩凸显度,还是考虑财政收入激励,都可能使地方官员调高税收目标。为了排除这一干扰,我们尝试在方程(1)的控制变量中加入官员晋升激励的代理变量。沿用已有研究官员晋升锦标赛理论的相关文献,选择增加地市级官员(市委书记、市长)的年龄(age)、任期(自上任至当期的年数,tenure)及其平方(tenure²),以及官员是否为男性(male)、是否为汉族(han)、受教育水平(edu)等变量,回归结果列示于表5。前三列是加入市委书记特征变量作为控制变量,后三列是加入市长特征变量作为控制变量。结果表明,在控制了官员晋升激励的情况下,地级市税收目标的提高仍然会显著推高税收超GDP增长的水平,说明基本结果并没有受到该遗漏变量问题的挑战。

表5 控制官员特征变量的回归结果

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	加入市委书记特征变量			加入市长特征变量		
	gbi_grp	tax_grp	nontax_grp	gbi_grp	tax_grp	nontax_grp
fiplan	0.6161*** (0.1112)	0.6477*** (0.1261)	0.8511*** (0.2059)	0.6146*** (0.1158)	0.6206*** (0.1280)	0.9009*** (0.2087)
tenure	-0.2091 (0.3990)	-0.1755 (0.4463)	-0.3845 (0.9119)	0.1811 (0.4768)	-0.1246 (0.4164)	0.4905 (1.3931)
tenure ²	0.0522 (0.0632)	0.0417 (0.0750)	0.0491 (0.1332)	-0.0338 (0.1053)	-0.0295 (0.0761)	-0.0031 (0.3304)

表5 控制官员特征变量的回归结果(续)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	加入市委书记特征变量			加入市长特征变量		
	gbi_grp	tax_grp	nontax_grp	gbi_grp	tax_grp	nontax_grp
age	-0.0049 (0.1071)	-0.1436 (0.1182)	0.2718 (0.2159)	0.2180** (0.1065)	0.2233** (0.1103)	-0.0274 (0.1914)
male	1.2822 (1.9922)	1.2217 (2.2862)	0.9122 (2.8007)	0.3462 (1.4935)	0.5672 (1.3982)	-0.9354 (2.3647)
han	-1.6589 (1.5600)	-0.6602 (1.5228)	-0.5460 (2.4022)	2.1570* (1.2729)	1.4059 (1.5590)	4.0771* (2.4430)
edu	1.0835** (0.4697)	0.8241 (0.5661)	1.5323 (1.0489)	0.7764 (0.4810)	0.7755 (0.5439)	0.5564 (0.9862)
Observations	1769	1768	1783	1769	1768	1785
R-squared	0.3005	0.3340	0.1210	0.2993	0.3348	0.1175
Control	Y	Y	Y	Y	Y	Y
City FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y
Year FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y

2. 排除省级税收目标的影响

地级市的税收目标与所在地区的省级税收目标紧密相关。本文的理论逻辑是,税收目标的设置存在自上而下的层层加码,各级政府设置的税收目标都会对实际税收超GDP增长带来促进作用。然而,一种可能的机制是,仅仅是省级政府的税收目标促进了税收的超GDP增长,而地级市层面的税收目标仅仅是省级税收目标的平移,不存在层层加码现象,对税收超GDP增长的影响可能并不存在。为了排除这种潜在的竞争性假说,有必要考虑省级层面的税收目标的影响。为此,我们构建了“超省级税收目标”(exprovplan)变量,表示地级市的税收目标与省级税收目标的差。表6的前三列报告了使用税收超GDP增长对超省级税收目标的回归结果,exprovplan的估计系数均显著为正,表明地级市的税收目标与省级税收目标差额越大,税收超GDP增长的水平越高。这印证了税收目标层层加码的事实与逻辑。进一步,我们将税收目标和超省级税收目标作为解释变量同时放入计量模型,结果报告于表6的后三列。可以看到,exprovplan的估计系数为负且多为不显著,fiplan的估计系数在1%的水平上显著为正。回归结果表明,在税收目标设置“省—市层层加码”程度的情况下,地级市的税收目标仍显著地提高了税收超GDP增长水平。这符合税收目标层层加码的特征,即地级市以下,县、乡政府还会进一步向上扭曲税收目标设置,并强化税收目标的执行刚性。

表6 超省级税收目标对税收超GDP增长的影响回归结果

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	gbi_grp	tax_grp	nontax_grp	gbi_grp	tax_grp	nontax_grp
fiplan				0.7636*** (0.1945)	1.0604*** (0.2319)	1.1335*** (0.3824)
exprovplan	0.3615*** (0.1136)	0.3113** (0.1324)	0.5170** (0.2144)	-0.1566 (0.2034)	-0.5130** (0.2464)	-0.3100 (0.3817)
Observations	1619	1621	1632	1603	1604	1616
R-squared	0.2274	0.2405	0.1169	0.2473	0.2632	0.1228
Control	Y	Y	Y	Y	Y	Y
City FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y
Year FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y

3. 排除潜在的其他内生性问题

尽管税收目标的设置是在实现税收收入之前决定的,但也无法完全排除税收目标设置过程中存在的共同预期。其逻辑是,假如诸如征税能力、地区税收遵从度等未被观测的因素导致了税收超GDP增长的合理预期,而较高的税收目标是符合预期的自然调整结果,那么税收目标和税收超GDP增长就是一个共同趋势,基本回归就是“伪回归”。为了应对这一潜在的内生性问题,我们采用了工具变量法因果识别策略。具体地,我们为地级市历年的税收目标变量构建了一个工具变量——历年地级市所在省份除该地级市之外其他地级市的税收目标平均值。同一省内的地级市之间存在税收竞争以及官员晋升竞争关系,地级市自身的税收目标设置受省内“竞争对手”的税收目标的影响。同时,省内所有地级市的税收目标都以省级税收目标作为参照依据。而省内其他地级市的税收目标对本市的税收超GDP增长结果并不会产生直接的影响。因此,我们选取的工具变量从理论上符合有效工具变量的要求。

使用两阶段最小二乘法(2SLS)的回归结果报告于表7。第一阶段回归结果表明税收目标与工具变量之间有很强的相关性。第二阶段回归结果中,fiplan的估计系数仍然显著为正,比基本回归结果中估计系数稍大。可能的原因之一是工具变量法所估计的局部平均效应大于总体平均效应,其二是基本回归结果一定程度低估了税收目标对税收超GDP增长的影响。总之,采用工具变量法克服了潜在的内生性问题之后,回归结果并未对基本回归的结论构成威胁,进一步证实了税收目标与税收超GDP增长之间的因果关系。

表7 工具变量法估计结果

	(1)	(2)	(3)
	gbi_grp	tax_grp	nontax_grp
Second stage			
fiplan	0.9530*** (0.1759)	1.2425*** (0.1818)	0.9807*** (0.3728)
First stage			
	fiplan	fiplan	fiplan
ivfiplan	0.7776*** (0.0334)	0.7755*** (0.0330)	0.7888*** (0.0331)
Control	Y	Y	Y
City FE	Y	Y	Y
Year FE	Y	Y	Y
Observations	1824	1823	1839

(四) 影响机制检验

我们尝试从税收征管行为层面明确税收目标影响税收超GDP增长的机制。尽管我们在理论分析中强调,税收超GDP增长来源于税收目标对税务机关征管努力水平的提升,但并没有明确指出税收征管行为究竟在哪些方面存在具体的变化。因此,考察税收目标对地方政府征税力度的影响,能够为作用机制提供直接的经验证据。但遗憾的是,受限于数据可获得性,与已有文献一样,我们无法直接观测到地级市层面地方政府或税务机关征税行为。与已有文献相似^[24],我们搜集了省级层面税务机关的稽查数据,年份跨度为2001—2013年^⑧。在税务机关的稽查数据中,能够直接反映征管努力的变量主要有两个:稽查户数(jchs)和查补收入(cbsr)。前者从数量上反映税收稽查的广度,而后者则从收入层面反映稽查的深度。尽管税务机关的征管努力体现在多个层面,但众多的现实案例表明,强化税务稽查是一种常见的完成税收目标任务的策略^⑨。

表8展示了基于省级层面税务稽查数据的回归结果,可以看到,无论是在稽查户数层面,还是在查补收入层面,省级的税收目标均显著提升了税务机关的稽查力度。与此同时,我们发现税收目标对于地税系统的稽查行为影响要大于国税系统,这从两者的系数大小可以明显看出。结果印证了地方政府加大税收征管力度的逻辑与现实特征。在样本期间国地税分设的情况下,相比于属地化管理的地税系统,国税系统实行垂直管理模式,地方政府对其税收征管的影响力相对较弱,地方层面的税收目标较难传导至国税系统。

表8 省级层面税收目标对税收稽查行为的影响回归结果

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	jchs	jchs_ds	jchs_gs	cbsr	cbsr_ds	cbsr_gs
fiplan	0.0461** (0.0205)	0.0558** (0.0241)	0.0344** (0.0173)	0.06067*** (0.0139)	0.0648*** (0.0187)	0.0241* (0.0135)
Obs	177	214	254	189	223	269
R ²	0.6083	0.531	0.511	0.872	0.751	0.732
Prov FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y
Year FE	Y	Y	Y	Y	Y	Y

注:第(1)~(6)列回归中的被解释变量依次为:稽查户数、地税稽查户数、国税稽查户数、查补收入、地税查补收入、国税查补收入,且所有变量均为对数形式,同时,所有回归均控制了经济增长率、固定资产投资率、产业结构、外商投资率、人口数的对数以及省份、年份双向固定效应。括号里是省级层面聚类标准误。

六、结论与政策启示

本文基于地方政府税收目标管理的视角对我国税收超GDP增长进行理论解释和实证检验。研究发现,各级地方政府税收目标的设置存在层层加码,造成了税收目标严重偏离实际经济增长。与此同时,“一票否决”的税收目标绩效考核体制下,扭曲的税收目标被作为刚性税收任务得到了严格执行。进一步,利用2009—2016年地级市面板数据进行实证分析发现,地方政府的税收目标提高了税收努力水平,进而导致税收超GDP增长。

在当前大规模减税背景下,如果地方政府仍然面临刚性支出压力下的增收激励,可能会逆向强化税收征管力度,以此抵消名义税率下调带来的减收压力。如果不对税收目标管理体制进行相应的改革,减税政策传导到微观经济主体时必然大幅缩水,甚至面临失效的风险。本文的结论对于从政府税收目标管理相关体制改革的视角探讨减税政策的落地具有重要的政策启示。

首先,政府目标管理是“目标治国”的重要抓手,是国家能力提升的重要维度,税收目标管理是其重要的一部分。合理的目标管理体制机制能够发挥良好的治理效果,不过,高度集权的政治体制,尤其是人事任免的绝对控制,则为各级地方政府开展“锦标赛”式的目标管理提供了制度基础^[32]。与其他领域类似,税收目标的设置存在各级地方政府间的层层加码,导致税收目标偏离经济增长水平,其预测性和指导性功能被削弱。为此,应该探索从制度层面弱化地方政府制定超高税收目标的激励。一方面,进一步优化上级对于下级地方政府官员的绩效考核体制,用多元化的目标考核体系替代“唯经济增长”和“唯财政收入”的考核体系。另一方面,利用政府间财权与支出责任划分改革的契机,提高地方政府的财政支出与收入的匹配度,弱化地方政府追求税收超GDP增长的激励。

其次,税收目标实施环节的刚性任务化,是导致行政力量对税收征管过度干预的重要体制根源。淡化和取消“任务治税”,走“依法治税”之路,是政府和学者们的共识。事实上,国家在法律和政策层面已经强调“去任务化”。在《税收征管法》的修订中,税收征管机构的职责被描述为“依照法定税率计算税额,依法征收税款”,去除了原有税收任务的表达。不过,从根源上来说,法定的预算收入征收职责,尤其是在预算收支平

衡的原则下,当地方政府缺乏有效的赤字弥补手段时,强令税务征管部门完成税收收入任务目标以弥补财政收支缺口仍将是地方政府的第一选择。从这个角度来说,预算体制的变化并不能完全消除税收任务体系,税收征管部门仍将在长时期内处于“有任务”的状态^[3]。进一步优化体制机制,逐步转变税收绩效评价方式,逐步做到“去任务化”,是未来改革的必然选择。一方面,改变对税收部门的绩效评价方式,摒弃税收目标完成度的“一票否决制”,转为多元化考察税收质量、税收与税源匹配度、税法执行准确度等指标;另一方面,压缩税收部门的自由裁量空间,从法律层面根本上消除行政力量对税收征管行为的扭曲。

注 释:

- ① 根据财政部所公布的数据,自2013至2017年的5年间,“营改增”和各类减税降费措施累计减轻市场主体负担3万多亿元,2018年全年的减税规模更是接近1.2万亿元。在2019年的两会中,我国又进一步实施了大规模的减税政策,增值税税率大幅下调,全年预计减税规模达到2万亿元。
- ② 因国家实施减税降费政策,2015和2016年的税收增长率略低于GDP增长率。2019年国家实施更大规模的减税降费政策之下,财政收入和税收收入的增长率分别仅有3.8%和1%,GDP增长率为6%。
- ③ 我国的税收超GDP增长的原因与其他国家不同,分税制改革后,既没有发生重大的历史事件导致政府支出规模的急剧扩张,也没有重大的以增税为主要意图的税制变革,因此难以用一般规律进行解释,被称为“税收超GDP增长之谜”(高培勇,2006)。
- ④ 部分新闻报道的标题也充分体现了完成税收任务对于基层税务机关的重要性,例如:《四平国税局圆满完成2014年税收任务》《铁西区地税局力争完成全年税收任务》《潮南区财政采取积极应对措施力促今年税收任务完成》《坚定信心、狠抓落实,确保完成今年地方税收任务》,而在《武汉市税务部门全力奋战完成税收任务纪实》一文中的描述则更加形象:“全局总动员,背水一战,死保死守,横下一条心,雷厉风行……奋战一百天,各基层单位全力以赴,扎扎实实落实、打硬仗……年底传捷报,结硬仗,夺取确保收入目标的最后胜利”。
- ⑤ 在国税总局早期出台的《国家税务局系统组织收入考核办法》中,收入完成度被赋予了60%的权重,剩余则是税收收入与经济的相关性以及收入质量等方面的考核。而收入完成度的考核则是完全体现鼓励超额增长的态度,如考核指标的定义为“税收任务完成度等于100%得50分,每超过一个百分点加2分;每少一个百分点扣2分”;此外,尽管没有统一的标准,但各地方层面均出台了对于超额增收的奖励措施,例如,福建省浦城县2016年所发布的《浦城县人民政府关于下达2016年财政收入目标和考核办法的通知》显示,其当年下达给国税局的税收收入征收任务为8410万元,地税局为35475万元。对应的奖励政策为:完成县级收入任务,奖励县国税局、地税局征管经费各50万元;超过县政府下达任务10%至25%的部分,按县级所得部分的10%奖励;超过25%的部分,按县级所得部分的20%奖励;对完成目标任务的,县国税局、地税局主要负责人各奖励2万元,副职每人奖励1万元。
- ⑥ 由于2017年之后的各地区《政府工作报告》中提到税收增长目标的比例很小,数据缺损严重,本文使用的样本年份区间为2009—2016。
- ⑦ 各地会在年度的预决算报告中明确税收收入和非税收入的预期增长率,其中税收收入的部分真实反映了各地税务机关所面临的税收任务目标,不过,在搜集该数据的过程中我们发现,仅有少部分的地级市公布了详细的预决算报告,这导致基于税收收入计划增长率来度量税收任务会面临大比例的数据缺失,因此,我们转而采用政府工作报告中所公布的一般预算收入增长目标来度量税收目标。
- ⑧ 数据来源于历年的《中国税务年鉴》,受限于年鉴数据披露情况,我们使用的样本为2001—2013年除西藏之外30个省份的非平衡面板数据。由于省级层面税收稽查户数和查补收入的数据缺损,样本量有一定的损失;稽查户数和查补收入的国税和地税加总,使用原始分国税的数据求和得到,交叉缺损之后,基于加总指标的回归观测数进一步减少。
- ⑨ 在“博鳌亚洲论坛2019年会”上,国家税务总局副局长孙瑞标表示:税务稽查绝不允许带着“任务”去查企业。事实上,这样的表述说明在我国的税收征管和稽查中,存在着“任务”导向,并因此给企业增加了较大的负担。相关发言报道详见:http://www.sohu.com/a/304659007_100160903。

参考文献:

- [1] 马亮.官员晋升激励与政府绩效目标设置——中国省级面板数据的实证研究[J].公共管理学报,2013,(2):28-40.
- [2] 周黎安,刘冲,厉行,翁翕.“层层加码”与官员激励[J].世界经济文汇,2015,(1):1-15.

- [3] 徐现祥,李书娟,王贤彬,毕青苗.中国经济增长目标的选择:以高质量发展终结“崩溃论”[J].世界经济,2018,41(10):3-25.
- [4] 徐现祥,刘毓芸.经济增长目标管理[J].经济研究,2017,(7):20-35.
- [5] Xu, X., Y. Gao. Growth Target Management and Regional Economic Growth[J]. Journal of the Asia Pacific Economy, 2015, 20(3): 517-534.
- [6] 姜雅婷,柴国荣.目标考核、官员晋升激励与安全生产治理效果——基于中国省级面板数据的实证检验[J].公共管理学报, 2017, 14(3):44-59.
- [7] Fisman, R., Y. Wang. The Distortionary Effects of Incentives in Government: Evidence from China's "Death Ceiling" Program[J]. American Economic Journal: Applied Economics, 2017, (2):202-218.
- [8] 贾康,刘尚希,吴晓娟,史兴旺.怎样看待税收的增长和减税的主张——从另一个角度的理论分析与思考[J].管理世界,2002, (7):24-30.
- [9] 曹广忠,袁飞,陶然.土地财政、产业结构演变与税收超常规增长——中国“税收增长之谜”的一个分析视角[J].中国工业经济,2007,(12):13-21.
- [10] 贾莎.税收“超速增长”之谜:基于产业结构变迁的视角[J].财政研究,2012,(3):34-36.
- [11] 胡怡建,刘金东.存量资产、虚拟经济与税收超GDP增长之谜[J].财贸经济,2013,34(5):5-15.
- [12] 高培勇.中国税收持续高速增长之谜[J].经济研究,2006,(12):13-23.
- [13] 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.
- [14] 吕冰洋,李峰.中国税收超GDP增长之谜的实证解释[J].财贸经济,2007,(3):29-36.
- [15] 王剑锋.中央集权型税收高增长路径:理论与实证分析[J].管理世界,2008,(7):45-52.
- [16] 汤玉刚,苑程浩.不完全税权、政府竞争与税收增长[J].经济学(季刊),2011,10(1):33-50.
- [17] 周黎安,刘冲,厉行.税收努力、征税机构与税收增长之谜[J].经济学(季刊),2011,11(1):1-18.
- [18] 张克中,欧阳洁,李文健.缘何“减税难降负”:信息技术、征税能力与企业逃税[J].经济研究,2020,(3):116-132.
- [19] 田彬彬,杨健鹏,汪丹,叶菁菁.第三方信息获取与税收征管效率:来自有奖发票推行的证据[J].世界经济,2021,(9):103-124.
- [20] 冯海波.计划型税收收入增长机制的形成机理及其影响[J].税务研究,2009,(10):28-31.
- [21] 骆向兵,王哲.计划刚性、多维博弈与税收持续高增长[J].经济研究参考,2012,(52):67-71.
- [22] 邓力平,王智烜.再论依法征管和税收任务的内在统一[J].税务研究,2017,(1):3-9.
- [23] 白云霞,唐伟正,刘刚.税收计划与企业税负[J].经济研究,2019,(5):109-122.
- [24] 田彬彬,陶东杰,李文健.税收任务、策略性征管与企业实际税负[J].经济研究,2020,(8):121-136.
- [25] 吕捷,鄢一龙,唐啸.“碎片化”还是“耦合”? 五年规划视角下的央地目标治理[J].管理世界,2018,(4):55-66.
- [26] 马亮.目标治国、绩效差距与政府行为:研究述评与理论展望[J].公共管理与政策评论,2017,6(2):77-91.
- [27] 荣敬本.“压力型体制”研究的回顾[J].经济社会体制比较,2013,(6):1-3.
- [28] 周黎安.再论行政发包制:对评论人的回应[J].社会,2014,34(6):98-113.
- [29] 杨园林,张阳凡,何凌.新常态下税务部门税收收入计划模式研究[J].经济研究参考,2017,(17):59-67.
- [30] 田先红.基层信访治理中的“包保责任制”:实践逻辑与现实困境[J].社会,2012,32(2):164-193.
- [31] 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.
- [32] 周飞舟.锦标赛体制[J].社会学研究,2009,(3):54-77.
- [33] 郑文敏.税收现代化进程中的收入任务观[J].税务研究,2015,(2):37-41.

(责任编辑:卢 君)