

出口退税中央、地方分担机制研究

——运作原理、负面效应与机制优化

朱 波¹, 范方志², 汤玉刚³

(1. 中国社会科学院 研究生院,北京 100000;2. 浙江师范大学 财政金融研究所,
浙江 金华 321000;3. 复旦大学 经济学院,上海 200433)

摘要:文章通过分析出口退税机制改革前后地方政府间财税关系不平衡的两种表现形式,说明了现有出口退税分担机制只是一个过渡性的临时制度安排,从长期来看它具有内在的不稳定性,因此在此基础上的机制优化是必需的。文章提出缓解地方政府间财税关系不平衡的三大基本解:发展外贸代理制的市场解,中央计划解和地方政府分散合作解。三个基本解的搭配可以有效避免由于地方政府间财税关系不平衡可能引发的地方保护和市场分割。

关键词:出口退税分担机制;外贸代理制;免税采购;财税联盟

中图分类号:F810.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2005)01-0090-14

一、新、老出口退税机制下的中央、地方财税关系

我们以1994年税制改革确定的出口退税机制为研究的出发点。国发(1993)85号文件《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》中规定,1994年以后的出口退税完全由中央负担。当然,我们也看到1994年税制改革中出口退税全由中央负担是与其他方面的利益调整相协调的,如与出口退税相对应的进口增值税收入归中央所有,从而保证了政府间利益均衡关系的稳定性。1994年出口退税机制改革后形成的新局面、新形势构成了最近一次出口退税改革的现实基础。

出口退税政策促进了我国出口规模的不断增长,出口退税规模也与日俱增,但出口退税手续繁杂,退税时滞拉长,这不仅增加了财税部门的工作压力,而且占压了出口企业资金,因此“先征后返”的退税机制造成了很大的效率损

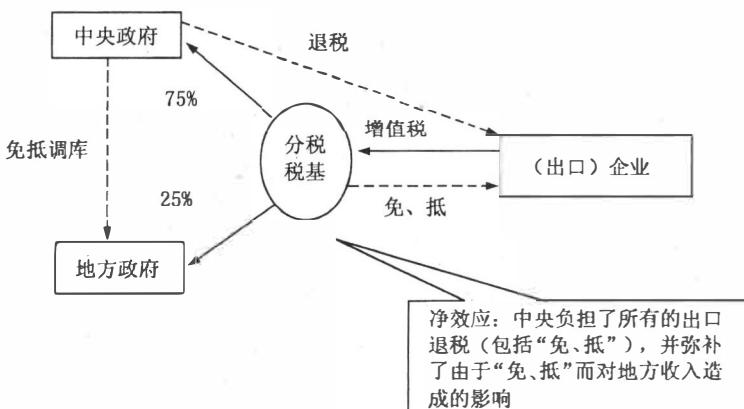
收稿日期:2004-11-06

作者简介:朱 波(1977—),男,四川宣汉人,中国社会科学院研究生院博士生;

范方志(1972—),男,湖南隆回人,浙江师范大学财政金融研究所副教授;

汤玉刚(1976—),男,山东兗州人,复旦大学经济学院博士生。

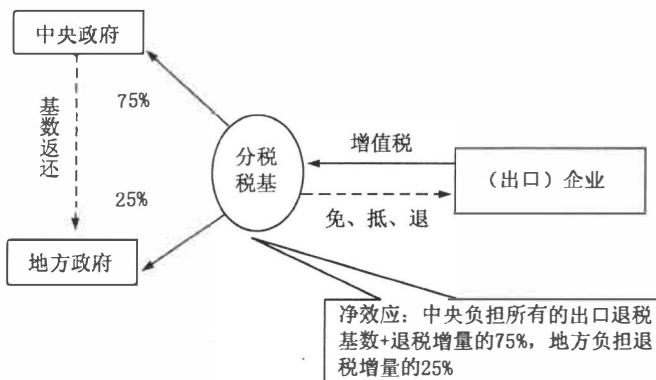
失。于是,借鉴国外通行做法,1997年开始我国对有进出口经营权的生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的货物实行“免、抵、退”税的办法(外贸企业仍采用“先征后返”)。在外贸经营权完全放开之后,国家财政部、税务总局又于2002年对上述办法作了相应修正^①。这项改革给企业带来了很大方便,加快了出口企业资金周转。但与此同时,我们要讨论的政府间权责关系却也发生了变化。1994年税制改革中规定出口退税完全由中央财政负担,这在“免、抵、退”税办法实施以前没有任何歧义,但“免、抵、退”税办法实施后中央与地方政府之间增值税的分税税基实际上缩小了。对企业来说,总的退税额(包括“免、抵”)没有发生变化,而政府间的增值税收入分配关系却发生了变化。如图1所示,由于“免、抵”,增值税的分税税基缩小,那么地方政府应得的25%也随着分税税基的缩小而减少,如果不进行相应的利益调整,这实际上意味着地方政府负担了部分出口退税(“免、抵”税额的25%),这显然与1994年税制改革中关于出口退税负担机制的规定相违背。因此,考虑到地方政府的既得利益,财政部、税务总局出台了“免、抵调库”政策^②,通过这种方式每季度的“免、抵”税数额均在下一季度的第一个月内办理调库,并将免抵调增值税的25%部分由中央国库划入地方国库,这样地方政府的原有利益得到保障。实际上“免、抵调库”是一个没有对应税源收入的虚设项目,目的仅在于解决由于“免、抵、退”政策对地方利益的影响^③。总之,对政府而言,图1中所反映的出口退税净效应是:中央政府负担了所有的出口退税(包括免、抵税),并弥补了由于“免、抵”而对地方收入造成的影响,但同时,在中央财政年度出口退税总指标一定的情况下,也形成了企业退税与“免、抵调库”争指标的现象,如图1中由中央政府发出的两条虚线所示。



说明:实线表示收入流,虚线表示支出流,箭头指流动方向。

图1 退税机制改革前中央、地方政府和企业关系示意图

由于众所周知的原因,中央政府无力承担日益庞大的出口退税,中央财政所能安排的年度退税指标与实际应退税额差距很大,这就严重影响了出口企业的资金周转(如果中央出口退税不能承兑,出口退税担保贷款业务不仅没有解释问题,反倒把负面影响波及到提供贷款的金融机构),使出口退税政策大打折扣。所有这些都是经济社会发展中出现的新问题,我们也要以发展的眼光来给予合理的解决。试想如果没有出口退税政策,以上种种困境虽然不会出现,但各地的外贸事业以及与之相关联的其他社会、经济事业也就不会有如此长足的进步。发展是有成本的,从政府的角度来看,出口退税是促进发展的政策成本。从这个广义的社会成本和收益考虑,地方经济既然受惠于出口退税政策,那么地方也应有义务适当承担发展的成本。2003年10月份出台的出口退税新机制正体现了中央、地方着眼于经济发展大局和长远社会收益的政策合作。为避免地方财政产生大的波动,新机制同样体现了渐进式改革的思路,按照我们对新机制的理解绘制出图2来反映新的出口退税机制下各利



说明:此图根据财政部、国家税务总局和中国人民银行关于出口退税机制改革后有关预算管理问题的通知(2003年12月19日财预明电[2003]1号)做出。

图2 退税机制改革后中央、地方政府和企业关系示意图

益主体的关系。出口退税中央与地方共同负担的新机制在促进外贸发展,理顺财贸关系,理顺中央与地方财税关系,促进经济协调、健康发展等方面将发挥重要作用。这集中体现为:新的分担机制为出口退税资金来源提供了制度上的保障,缓解了中央财政压力,增强了地方财政与外贸的互动关系;地方分担部分退税责任会引导地方财税、外贸、监察等部门合作,加大打击出口骗税力度,与中央协同维护正常的出口退税秩序;新机制中出口退税负担(包括免、抵)增量分成,基数返还的规定部分地解决了出口退税政策客观上造成的有利于东部地区的“隐性转移支付”,并将在发展中最终解决这一问题。新机制公布以来,大量的学者和相关部门研究人员对出口退税分担机制的正面效应进行了深入的理论证明和经验分析,以上只是简单、抽象的总结。同时,一些对

出口退税分担机制负面效应的理论推断和经验研究也陆续出现。我们所关心的正是这种出口退税分担机制在带来多重正面作用的同时又产生了哪些新矛盾，这种机制是否具有内在的稳定性，如果不稳定，那么我们可否通过一系列的改进使之成为更具效率的稳定机制，从而促进外贸事业的发展，保障中央、地方财政的稳健运行。这就促使我们思考新的出口退税分担机制在哪些方面的效应是积极的，有利于调动各方当事人的积极性；在哪些方面是消极的，不利于调动一方或多方当事人的积极性，如何综合权衡利弊，缓解消极影响，又如何通过制度创新和政策协调改进、优化现有的分担机制。

二、出口退税分担机制下地方政府间财税关系不平衡的生成机制

下面将不同的地方政府引入我们的分析框架，首先，我们利用政治经济学的利益分析方法说明为什么现行出口退税机制是一种折中性方案，并且只是一个临时的过渡性方案，也就是说新机制不具有长期稳定性。然后，再对现行出口退税分担机制下地方政府间财税关系不平衡的生成机制做一技术性的分析。

假设仅有两个地方，A 和 B。仅有两类企业，内销企业和出口企业（自营出口企业或外贸企业）。A、B 两地都有对外贸易，A、B 两地的企业互相采购对方的货物出口或用于生产出口品，为了分析方便，我们只看净效应，并进一步假定 A 地是净货源地，B 地是净出口地，即净效应相当于 B 地企业从 A 地企业采购并出口，因此我们可以视 A 地没有出口贸易。图 3 的结构较图 1 要复杂得多，中间是中央政府，右半边反映中央政府与地方 B 政府与企业的财税关系，左半边反映中央政府与地方 A 政府与企业的财税关系。地方政府之间通过中央政府的资源配置而发生联系，地方企业之间通过货款(PQ)和增值税(VAT)发生联系。

从图 3 的净效应来看，A 地可以视为没有出口贸易，B 地企业从 A 地采购并（加工）出口。因此，A 地没有出口退税问题，B 地政府和企业存在出口退税问题。由第一部分的分析我们知道“免抵调库”是对 1994 年税制改革确定的地方既得利益的维护，那么 B 地出口越多，当地财政所应得到的“免抵调库”量就越大，于是就得到人们对原退税机制的第一个共识：不利于调动地方政府加大查处出口骗税力度的积极性。同时，对 B 地而言，“免抵调库”没有真实的税源相对应，于是，我们又得到人们对原退税机制的第二个共识：存在由 A 地向 B 地政府的隐性转移支付（通过中央政府的再分配）。当然这种隐性转移支付是 1994 年税制改革所形成的中央、地方利益分配格局与“免抵退”税办法相矛盾的产物。如果“免抵退”办法不改变，那么只有通过改变原有的中央、地方分配格局才能消除这种隐性转移支付。这也是当前的出口退税分担机制被推出的重要原因之一。

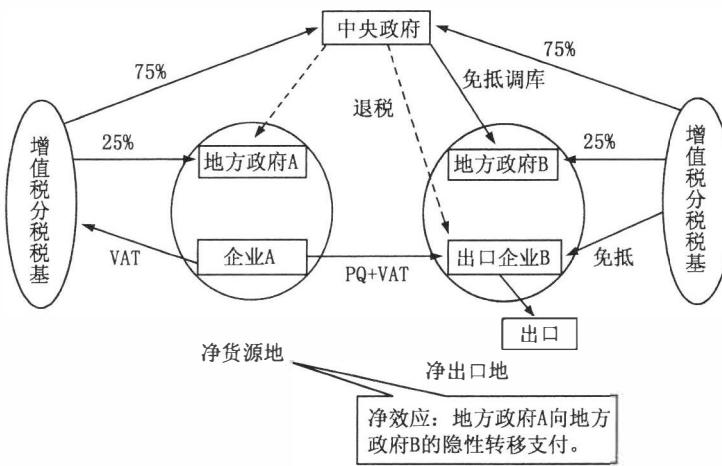


图3 退税机制改革前地方政府间的财税关系

新的出口退税分担机制下地方政府间的财税关系发生了变化。图4与图3相比有两点根本性变化：第一点是原来的“免、抵调库”是随当地的出口规模动态变化的，而现在的退税基数返还是一个固定的数目，从长期来看这一固定数目影响将逐渐趋于减小直至消失；第二点是“免、抵退”税增量部分由中央、地方按75:25分担，如果将基数返还视为地方上的既得利益或者从长期来看基数的影响最终消失，那么我们考虑一种极端的情况——即不考虑基数，直接认为所有的出口退税（包括免抵）都按75:25分担，这不会影响分析的逻辑，反而可以更加清楚地认识现有机制的动态效应。

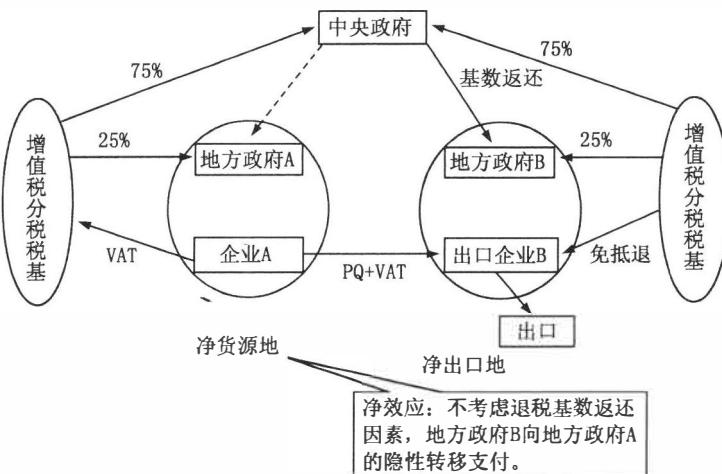


图4 出口退税分担机制下地方政府间的财税关系

在不考虑基数返还的前提下（如图4），企业B从企业A购进含税产品或
• 94 •

原料。由于假定企业 A 的产品增值全部发生在 A 地,地方政府 A 将获得企业 A 上缴增值税的 25%,而地方政府 B 必须支付企业 B“免、抵、退”税的 25% (对外贸企业而言退税额就是上述增值税额,对生产加工复出口的企业而言增值税额是“免抵退”税额的一部分)。由此看来,A、B 两地的财税关系不平衡,实际上存在着由 B 地政府向 A 地政府的隐性转移支付。到这里我们可以看到,原出口退税机制下存在着由 A 地政府向 B 地政府的隐性转移支付,而新机制下恰恰相反,存在着由 B 地政府向 A 地政府的隐性转移支付。我们的一个直觉是现有机制是对原有机制下利益分配格局的一次大调整,是以一种新的不平衡取代了原有的不平衡,矛盾的主体由中央与地方转变为地方政府之间。这一直觉并不完全正确,因为如果短期内我们将退税基数问题考虑在内就会发现,退税基数实际上是对地方政府既得利益的一种承认,是原有隐性转移支付的延续,只不过缺少了有制度保障的增长潜力。因此,目前上面提到的两种隐性转移支付都存在,短期内 A、B 政府间的财税不平衡得到对冲,但随着时间的推移,新机制下的地方政府间财税关系不平衡将成为主导问题。这一方面告诉我们有必要具体研究现有出口退税机制下地方政府间财税关系不平衡的生成和传导机制,另一方面也告诉我们目前的退税机制只能是一种临时性的制度安排,退税机制的优化改良将很快成为理论和实践中的焦点。

为便于考察现有出口退税分担机制下的地方政府间财税关系不平衡,我们以图 5 展开分析。实际上图 5 是图 4 的一部分。所有假定与前文相同,尤其需要强调两点:第一,企业 A 所售产品或半成品的增值都发生在 A 地,企业 B 采购货物后或直接出口或加工后再出口,由于两种情况下原理相同,我们只绘出最简单的情形(B 采购后直接出口)。第二,我们假定中央政府对地方的退税基数返还为既得利益或已随时间的推移变得相对如此微小,以至于我们可以忽略退税基数的存在,这种假定从长期和动态的观点来看是符合实际的。我们分几种情形,既有现实的,也有假设的,来分析出口退税分担机制下地方政府之间财税关系不平衡的形成机理。

情形 1。假设企业 A 是一家生产型企业,企业 B 是一家专门收购出口的外贸公司,所有增值活动均发生在 A 地(即 A 企业不存在原材料的异地采购),B 不进行任何生产增值活动。现在,企业 B 要从企业 A 收购产成品,并完全出口。在现行的增值税和出口退税体制下这一过程中的财务关系是:企业 A 向企业 B 交付产品,企业 B 向企业 A 支付贷款 PQ 和增值税 VAT(例如 17%)。在 A 地,企业 A 出售给企业 B 的产品属于国内销售,因此企业 A 要将上述业务中的增值税(VAT)上缴,根据分税制规定,其中 25% 划归地方 A 财政。再来看企业 B 所在的 B 地发生了什么事情。为简化说明,假设出口退税都适用“零税率”(即增值税税率与出口退税率相同,出口产品完全退税)。既然企业 B 要将从企业 A 采购来的产品完全出口,按照出口退税政策和现行

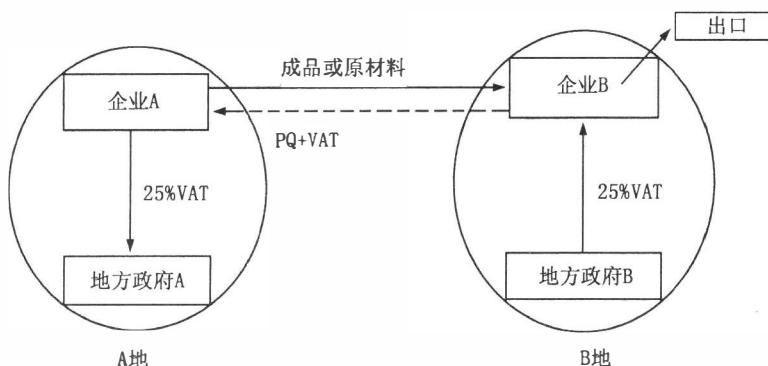


图 5 出口退税分担机制下地方政府之间的财税关系示意

的出口退税分担机制,地方政府 B 要拿出 $VAT \times 25\%$ 的财力用于这批产品的出口退税(另外的 75%由中央负担,假设中排除了“免、抵”的可能性),从而使出口产品以不含税价格公平参与国际竞争。撇开中央向地方的“退税基数返还”不论,因为这已是各个地方固定的既得利益。那么这种情形下的净效应是:地方政府 A 的税收增加了 $VAT \times 25\%$,而地方政府 B 的收入减少了 $VAT \times 25\%$,这表现为地方政府 B 向地方政府 A 的隐性转移支付。这会导致地方政府限制或消极对待异地采购的出口退税。

情形 2。假设企业 B 不是一个纯粹的外贸公司,而是一个生产型出口企业,企业 B 从企业 A 采购的是原材料或半成品,然后加工并全部出口。其他假设与情形 1 相同。企业 B 产生了新的增值,但由于产品出口,所以,享受免税政策,即企业 B 无需就新的增值部分向政府(包括中央和地方 B)缴纳增值税,同时企业 B 从 A 地采购原材料的增值税 VAT 也要在 B 地或“抵”或“退”(是“抵”是“退”,或兼而有之,取决于企业 B 有没有内销业务和内销业务的规模)。但不管具体运作中会出现哪一种情况,图 3 所反映的最终净效应仍然是地方政府 A 的税收增加了 $VAT \times 25\%$,而地方政府 B 的收入减少了 $VAT \times 25\%$,表现为地方政府 B 向地方政府 A 的隐性转移支付。这同样会导致地方政府限制或消极对待原材料或半成品的异地采购。

情形 3。既然情形 1 与情形 2 的净效应是一样的,那么这里我们就不对企业 B 属于外贸企业还是生产型出口企业进行区分。这里我们惟一的不同假设是 A、B 不是两地,而是同一地区。从图 3 中可以清楚地看到,出口退税政策和分担机制没有造成跨地区的“隐性转移支付”,在其他情况不变的条件下,地方政府税收收入未受影响,净效应为零(同样不考虑“退税基数返还”以及由于企业利润增加所带来的地方政府其他收入的增长)。

情形 4。我们在情形 3 的基础上发展出一种现行体制下没有的制度设计。假设 A、B 仍是不同的地区,但 A、B 两地建立了“财税联盟”来协调情形

1、2 中出现的情况，从而促进两地的经贸往来，消除由于分担机制所造成的市场一体化障碍。理论上讲，这种“财税联盟”比较容易在出口销售网络完备的地区与货源供给丰富但国际市场渠道不畅通的地区之间建立，比如现实中的福建或广西与广东之间，江苏、浙江与上海之间，以及西部地区与东部地区之间。“财税联盟”在财税关系上类似于情形 3，因此“财税联盟”内的出口退税协调能够完全或部分地解决情形 1、2 的不良效应。

情形 5。我们仍然假设 A、B 是不同的地区，不存在“财税联盟”，但引入了中央政府。中央政府统一设计一套针对出口退税的地方政府间财政结算机制，从而协调跨地区的出口采购和出口加工原材料采购所带来的地区间利益不平衡，促进全国统一大市场的形成和深化。

需要说明的是以上假设情形都仅仅考虑到两级财政（地方之间是同一年级，中央、地方间是两极），多级财政关系下的情形与这里的分析没有本质区别，基本逻辑可以类推。同理，我们也可以将分析拓展到三地或多地的情况，只是分析略显复杂，基本结论不会发生本质性变化。

三、可选择的解决方案

从根本上讲，出口退税分担机制所产生的地方政府间财税关系不平衡是由于增值税本身的属性所决定的。增值税属于流转税，从原料到制成品，可能要经过很多增值过程，这些增值过程一般也不会发生在同一地区，而是分散到全国各地。如果产品不出口，产品在哪个阶段增了值就在哪个阶段征税，在哪个地方增了值就在哪个地方征税，当地地方财政也就理所当然享有固定比例的增值税收入，地方财税关系没有产生任何矛盾，增值税由最终消费者（或企业）负担。产品一旦出口，从理论上看出口退税应追溯到出口前的各个增值环节，收缴相应环节增值税的相应地方财政与中央财政一道进行出口退税才是最公平的，但考虑到实际中的税务成本和信息处理成本之高，这种做法是不可能的，我们称之为理想的公平效率状态。另外一种兼顾公平和效率的做法是增值税划归中央税，从而中央财政完全承担出口退税义务，但这实际上要求对 1994 年分税制改革确定的中央、地方财权、事权关系进行根本性的调整，这不是出口退税机制本身所能决定的。所以，我们是在保持现有政府间分配格局基本不变的前提下研究通过什么方法消除出口退税分担机制给地方政府财税关系造成的不平衡，以及通过何种制度创新，改进或补充出口退税分担机制，从而实现化解矛盾，优化现有制度的目的。

所以在现有利益格局基本不变的条件下，我们从地方政府间财税关系不平衡的形成机理中归纳出三个缓解或解决这种不平衡的三个基本解：市场解、中央计划解、地方政府分散合作解。三个解各自都只能部分地解决目前的问题，市场解与政府解之间有很强的互补性。最后，我们简要评价其他的解决方案。

1. 市场解。发展外贸代理制,缓解出口地与货源地政府间财税关系不平衡。我们以国际通行的直接代理制,也就是佣金代理制来说明外贸代理制能够在很大程度上缓解由于出口退税分担机制所产生的地方政府间财税关系不平衡。如图 6 所示,为简化说明,假定企业 A 为生产型企业,企业 B 为专营进出口的外贸公司。企业 A 与企业 B 之间是代理关系,而不是收购制下的买卖关系,外贸企业 B 只是起到中间人的作用,收取佣金。因此产品出口实际上是生产企业 A 的出口,按规定免抵退税程序应在本地(即 A 地)进行,地方政府 B 在增值税方面与企业 B 没有直接关系,也不存在对企业 B 的出口退税。与图 5 中所示的地方政府间财税关系相比,代理制下两地财税矛盾大大缓解,更多地体现了责任与权利的对等。但这种制度安排下仍然达不到理想的公平效率状态,因为如果 A 企业生产过程中大量采购了 C 地、D 地的原材料或半成品,并向这些地区缴纳了相应的增值税,那么由 A 地政府与中央政府一道进行出口退税显然具有一定的不公平性。综合考虑,毕竟生产企业 A 对本地的就业、其他税收收入以及经济增长具有直接的正效应,所以,A 地政府承担相应的出口退税在原则上也是可以接受的。

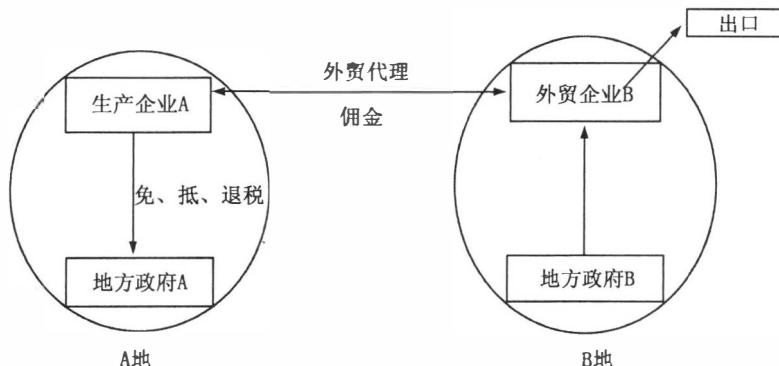


图 6 外贸代理制下的地方政府间财税关系示意图

以上是从理论上讲外贸代理制有利于优化现行出口退税机制,促进了新机制的稳定性。但现实中长期以来外贸代理制在我国发展缓慢,代理出口额占总出口额的比重不足 10%,且有下降趋势。这主要是与我国当前的法律制度环境、市场信用制度、企业经营机制以及外贸管理体制有一定关系。2004 年 7 月 1 日外贸经营权的全面放开是促进外贸代理制发展的一次契机,同时外贸企业较多的地区也有动力为缓解地区间的财税关系矛盾大力推动外贸代理制的发展。因此,在新形势下有必要深入研究推广外贸代理制的具体办法。

但外贸代理制的发展需要一定的时间,并且主要是受市场力量的驱动,而经济开放度越高的地区所承受的财政压力会随着出口退税新机制的施行越快地体现出来,所以尽管从长远来看外贸代理制是缓解地方政府间财税关系不

平衡的有效办法，短期内我们还不得不寻找其他替代性的办法。同时需要强调的是，代理出口不可能完全取代收购出口，代理出口也不能解决原材料和半成品异地采购问题所带来的地方政府间的财税矛盾。

2. 中央计划解。中央政府主导下的出口产品“免税采购制”。如果中央政府面对出口退税分担机制所引起的地方政府间财税关系不平衡出面进行调节，在全国范围内实行“出口产品免税采购制”。“免税采购制”的基本做法是：出口企业从异地采购产品出口时，以不含增值税的价格购进货物。这样做的好处至少有两点：一是减少了国税机关和各地税机关的税务成本，将退税环节向前推进了一步；二是有效缓解了出口退税地方分担机制下跨区域采购所带来的地方政府间财税关系不平衡。这里我们主要关注第二点，并用图 7 简要说明其中的原理以及可选择的具体操作办法。

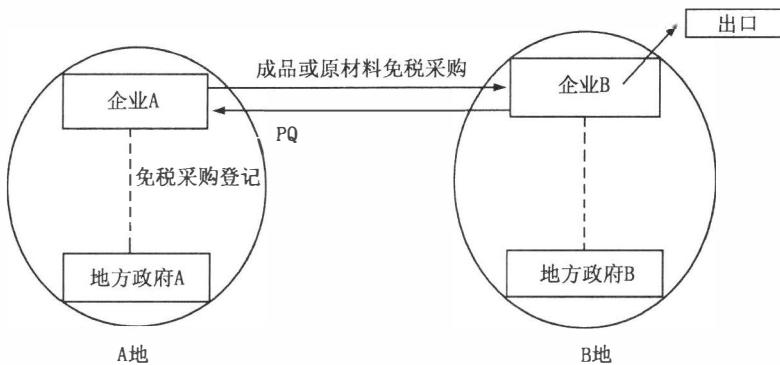


图 7 “出口产品免税采购制”下的地方政府间财税关系

“免税采购制”下，企业 B 从企业 A 免税采购产品出口，因此对于 B 地地方政府无需进行出口退税操作和任何税务备案。而企业 A 由于免税出售了自产商品，直接影响到地方政府 A 的增值税收入，所以，企业 A 应向地方 A 的国地税机关申报免税出售，对免税采购业务进行登记，并通过电脑网络将此信息传送到税务总局和海关，以便于对免税采购货物进行监控。这里地方政府 A 出于对自身利益的维护，会有充分的动力配合中央财税部门对免税采购的交易进行仔细的审核、汇总和监控。这样，在“免税采购制”下，地方政府 B 免却了超额的出口退税负担，地方政府 A 的出口得到促进，产生了正的就业和生产效应，两地政府的财税关系不平衡得到缓解，两地经济交往加强，促进了两地的经济增长和社会福利。

在具体运作上我们可以参考其他国家“免税采购”制度的运作经验。法国在这方面有两种做法：一种是年度免税审批方式。这种方式适用于出口实绩良好的企业。每年年初该类出口企业根据上一年度出口实绩向所在地税务机关申请本年度的出口免税额度。批准后该企业在年度内以及批准额度范围内

可以自主办理免税购进货物。另一种是逐笔审批免税额度。它适用于新成立的企业或临时性出口的企业，其额度申请要有出口地海关的相关证明。希腊对外贸公司出口业实行类似的“免税采购”办法，并通过财政预算进行额度管理，额度以外的出口采购则采用“先征后返”的办法处理。虽然国外的“免税采购制”并非专门针对异地采购问题而设计的，但其做法对解决我国目前面临的新问题有很大的借鉴意义。

出口企业大宗原材料的异地采购可参照产品收购的办法，其技术细节还有待进一步研究。另外，如果推行“免税采购制”，显然利远大于弊，但对财税、外贸、海关、监察等部门之间的协调能力有较高要求，对全国性的税务信息系统以及相应的运用和管理能力有较高要求。但“免税采购制度”是将来出口退税机制改革的正确方向，建议目前先采取有指标管理的“免税采购制”，然后在运作中逐渐完善各项技术性的操作程序，并逐步放开指标控制。

3. 地方政府分散合作解。地方政府自发协作形成跨区域的出口退税“财税联盟”。中央是否会推行“免税采购制”仍是个疑问，因为在中央看来任何改革方案的推出都有一个最佳时机选择问题。有鉴于此，各地方政府理性的最佳选择可能不是等待中央的政策，而是在不抵触中央既有政策的前提下尽快寻找解决自身问题的有效办法。例如，从总体上看原有退税机制（见图1或3）基本上是有利出口地，即东部沿海省份的，而新机制（见图4或5）则有利于出口货源地，这表现为出口地政府会对货源地政府进行隐性转移支付。如果货源来自中西部地区，那么这种新的隐性转移支付还可以看作是对落后地区在老机制下遭受损失的补偿，但是，如果出口地的货源来自发达地区，甚至来自比出口地更发达的地区，那相对而言岂不是落后地区对发达地区的转移支付了？由此看来，中央当局基于多方面利益的考虑，可能会适当推迟出台全国统一的“免税采购制度”的时间表。所以，不同地区间自发的财税协调将成为各地政府的最优选择。

图8描述了现行出口退税机制下地方政府之间自发建立“财税联盟”的基本逻辑框架。图8建立在图5基础上，所不同的是地方政府A与地方政府B为增进双方的利益就出口退税问题建立“财税联盟”，相同的是现有的出口退税机制完全没有改变，地方政府与中央政府的财税关系，以及与企业的税收关系都没有改变。“财税联盟”的创新之处就在于以最直接、最小和最灵活的改变处理出口退税机制所造成的地方政府间财税关系不平衡，以及可能由此引发的地方保护和地区分割。“最直接”体现在地方政府间的问题可以直接通过政府间的协商来解决，而不影响任何其他当事人。“最小”体现在现有出口退税机制基本未改变。“最灵活”则体现在地方政府间达成的出口退税协议可根据地区之间的差异采取灵活的方式，发达地区对落后地区可适当让利，以促进共同繁荣。例如，图8中A、B两地政府间的财政结算就反映了由于出口货物

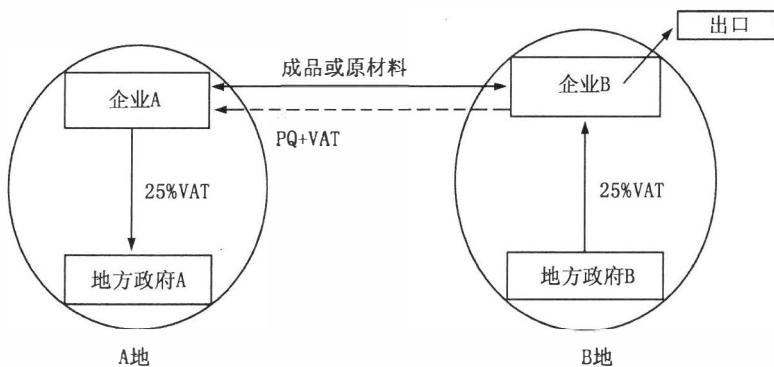


图8 地方政府自发协作下的出口退税“财税联盟”

异地采购所造成的出口退税负担如何在两地政府之间分担的情况。

出口退税“财政联盟”最容易在经贸往来密切的地区之间达成。两地的进出口企业和贸易商会将在促成异地政府“财税联盟”的建立过程中起到重要作用。因为政府本身可能不清楚哪些地区是自己最大的出口货源地，而两地的出口商和商会最清楚两地贸易的利益关系，所以，政府间“财税联盟”的建立也是以市场为导向的。

最后我们指出这一思路的缺陷。如果本地外贸企业只是从一两个地区较为集中地采购商品，那么政府间协作的收益会远远大于协作成本，建立“财税联盟”是有足够的利益动机推动的。但是，如果本地外贸企业采购的货源地非常分散，每个货源地的采购量都不是很大，那么政府间协作的成本将很高，“财税联盟”就不可能建立。因此，这一思路本身是可取的，但具体做法将会因地而异。

4. 对其他解决方案的简要评价。我们从前面的分析中还可以推演出不同类型的地方政府间合作模式，由于原理类似而不另加分析。同时，我们也可以得出鼓励出口企业本地采购商品和原材料的结论，甚至可以得出对本地采购给予适当经济刺激的推论。这种办法作为一种短期的应急机制还可以考虑，但作为制度化的东西毕竟经受不住市场的考验，建立在比较优势基础上的跨地采购是企业利用市场手段优化资源配置的结果，不合理的政策只会导致资源配置的扭曲，不利于在全国大市场范围内的分工合作，从而在长远上也不利于本地企业的效率提高，客观上挫伤地方财源的持续增长。

另外，以鼓励出口加工贸易的方式缓解财税压力在短期内做不到，在长期内不可行。贸易形式的选择是一定制度环境下市场自发选择的结果，加工贸易经过十几年的发展已形成了较为完备的法律制度环境，额外的政策激励在短期内都会收效甚微，在长期内都会趋于失效。以浦东为例，浦东的加工贸易出口占总口额(按经营地核算)的比重已相当高且近年来还有下降趋势，2000

年到2003年来料加工和进料加工贸易出口占浦东出口总额的比重分别是：50.8%、50.9%、47.9%和45.4%，这说明市场选择的结果是一般贸易的作用在加强，人为推动加工贸易的发展不仅不会改善目前的贸易结构，反倒有可能加剧目前人们一直关注的“加工贸易海外一日游”现象，从而恶化贸易结构。

四、主要结论

我们通过对我国出口退税机制的历史回顾和新机制运行原理的深入剖析，看到此次出口退税机制改革将中央政府与地方政府之间较为集中的财税矛盾转化为相对分散的地方政府间财税关系不平衡，从而化解了中央财政出口退税压力，为出口退税资金来源提供了制度保障。但与此同时，地方政府间财税关系的不平衡极有可能造成显性或隐性的地方保护和区域经济分割。我们说明了维持新的退税机制基本不变，能够找到缓解甚至消除地方政府间财税关系不平衡的途径，从而避免了由于地方保护和区域分割所造成的两败俱伤，实现制度优化。首先，外贸代理制的发展，代理出口在一定程度上替代采购出口是缓解政府间财税关系矛盾的有效途径，但即使在法律法规健全的条件下外贸代理制的发展仍需要一个过程，对解决目前问题作用有限。其次，我们期待着中央政府出台平衡各地财税关系的中央计划解——出口产品及大宗原材料的“免税采购制度”，但中央能否出台这样的政策以及出台时机都非地方政府所能掌握。所以，第三，我们提出了地方政府间财税合作的“财税联盟”解，并解决了决定其可行性的因素。最后，我们还简要评论了一些其他的解决方案。

另外，我们证明了现有出口退税机制只是一个折中性的临时方案，从长期来看它不具有稳定性，从短期来看也很难保证它是一种利益均衡状态，任何结构性的变化都将使均衡成为不确定，从而带来地区间利益关系的新扭曲。因此，以三个基本解为基础优化现有出口退税机制已成为一个迫切的问题。

最后，我们的分析是思路性的、方向性的，而非技术性的，但是我们相信我们的结论对于解决当前的问题是富有建设性的。相关思路的制度设计和技术细节仍有待进一步的研究，并在实践中逐步完善。

注释：

- ①这方面的详细信息参考：国发〔1997〕8号文《国务院关于对生产企业自营出口或委托代理出口货物实行“免、抵、退”税办法的通知》和财税〔2002〕7号文《财政部、国家税务总局关于进一步推进出口货物实行免抵退税办法的通知》。按照新规定，实行免、抵、退办法的“免”税，是指对生产企业出口的自产货物，免征本企业生产销售环节增值税；“抵”税，是指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含应予退还的进项税额，抵顶内销货物的应纳税额；“退”税，是指生产企业出口的自产货物在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额时，对未抵顶完的部分予以退税。

- ②见财政字(1998),242号文《关于实行“抵免退”税办法有关预算管理问题的通知》。
③进一步的技术性分析请参阅：郑文敏，《关于取消免抵调库政策的思考》，税务研究，2003年第8期。

参考文献：

- [1]陈雷. 我国保税区出口退税程式探析[J]. 对外经济贸易大学学报,2004,(1).
[2]邓力平,林高星. 政府间出口退税管理的博弈分析与制度优化[J]. 福建税务,2003,(6).
[3]隆国强. 谨防地方分担出口退税的负面影响[N]. 中国经济时报,2003-10-23.
[4]石建华. 对中央与地方分担出口退税的看法[J]. 税务研究,2003,(12).
[5]王学农. 出口退税政策仍需完善[J]. 税务研究,2003,(12).
[6]夏杰长等. 出口退税新政：机制创新与效应分析[J]. 经济研究参考,2004,(46).
[7]杨震. 对我国出口退税问题的再研究[J]. 税务研究,2003,(12).
[8]郑文敏. 关于取消免抵调库政策的思考[J]. 税务研究,2003,(8).
[9]中国税务学会《出口退税问题》课题组. 我国出口退税制度的现实选择[J]. 税务研究,1999,(1).
[10]深圳市国税局《WTO与中国出口退税政策走向研究课题组》. 出口退税制度的国际比较与借鉴[J]. 涉外税务,2001,(5).

An Analysis of Export Tax Rebate Sharing Mechanism

ZHU Bo¹, FAN Fang-Zhi², TANG Yu-gang³

(1. Graduate School, the Chinese Academy of Social Sciences, Beijing 100000, China;
2. Financial Institute of Zhejiang Normal University, Zhejiang Jinhua 321000, China;
3. Economics School of Fudan University, Shanghai 200433, China)

Abstract: With the analysis of two kinds of unbalanced taxation relationships between local governments before and after the export tax rebate reform, this paper argues that the current export rebate sharing system cannot be regarded as a long-run policy because of its inner instability. To optimize this sharing system, we put forward three solutions: foreign trade agent system development, central government planning and local government co-operation. The market segmentation and local protection resulting from the unbalanced taxation relationships could be solved by the implementation and cooperation of these solutions recommended.

Key words: export tax rebate; taxation system; foreign trade agent system

(责任编辑 许波)