

遏制涉税寻租行为的制度经济学思考

张家琛

(天津财经大学国际交流处 天津 300222)

【摘要】 寻租现象已经渗透到经济社会的各个领域,涉税寻租行为已经给我国经济社会带来了严重的危害。本文将通过寻求租金的三个层次探讨涉税寻租行为的主要表现,分析涉税寻租行为的社会成本,同时从制度经济学的角度分析寻租产生的原因并提出遏制涉税寻租的对策,为我国建立一套健全、和谐的税务管理制度和模式提供思路。

【关键词】 税收管理 寻租行为 制度创新

寻租(Rent-Seeking)是指企业等寻求经济收益如利润最大化机会或政府寻求政治收益如政治局势稳定或政治关系牢固最大化机会的行为或过程。寻租作为一个正式概念最初出现在克鲁格的《寻租社会的政治经济学》一文中,其基本理论和思想早在戈登·塔洛克(1967)的论文《关税、垄断和偷窃的福利成本》中就已涉及。寻租理论最早的关注点是税收领域(与关税相关),在一定意义上说明了税收领域的寻租现象比较突出。

近年来,我国财政收入每年以20%的速度递增,几乎相当于我国GDP的两倍之多,这一方面说明加强税收征管的重

要性,另一方面也显示出我国涉税寻租活动的潜在空间巨大。因此,深入探讨涉税寻租行为的性质、危害及其成因,对于建立健全我国税收管理制度具有非常重要的意义。

一、涉税寻租行为及其成本

1. 涉税寻租行为的主要表现。根据布坎南寻求租金的三个层次,我们可以把涉税寻租行为的主要表现在这三个层次中进行说明:

第一层次的寻租表现在纳税人为了获得税收优惠或少交税款,直接贿赂税务官员或通过院外游说、施加压力影响政策的制定等,也就是我们通常所说的“钱权交易”,这一层次的寻

五、会计文化研究的方法问题

会计文化研究本身是一个工具,我们需要的是解决问题的矛,这个矛需要用规范的马克思主义唯物史观来筑就。会计文化的本质是生产关系范畴,受社会生产方式支配,反过来又是一定时期约束会计人员行为的重要因素(非惟一因素),会计文化研究的理论范围可以是包括环境和会计文化内容在内的所有方面,但不同时期的研究重点应有不同。比如在计算机手段广泛用于企业生产和管理(生产力发展)的条件下,需要研究技术手段在会计中如何应用,在企业规模不断扩大从工厂形成公司和跨国公司时,需要研究内部控制手段,保证会计信息的真实可靠,还比如在生产经营全球化和信息化时期,客观要求会计行为规范国际化,就需要研究制度趋同问题,以及信息披露的标准化和及时化,需要研究可扩展商业报告语言(XBRL)标准和应用问题,需要研究会计人员认识水平的现状和变化,为会计人员认识的变化指明改变的方向和途径,为需要革除的认识列出清单。由于区域经济和生产力发展水平的差异性和不均衡性,这个清单应该不同,这也是研究会计文化的意义所在,这就需要研究文化的方法以实证方法为主辅以必要的规范方法,比如伦理法、经济学方法、历史方法等来确定现存的会计文化是什么。

会计文化研究本身就是对会计理论的推进,是对我国从计划经济时代逐渐过渡到市场经济时代的自然回应,是对大

一统的会计模式给会计人员进行单一被动身份定位(受托责任)的理论修正,会计文化的提出本身就证明会计人员面对会计环境的复杂性和会计行为的多样性,在这个社会剧烈转型时期,如何使会计能够不失去“自我”,从文化角度研究会计是非常必要的。

纵观现有研究,在取得一定研究成果的同时,也存在一定问题,包括对会计文化界定过宽、研究范围不尽合理、研究重点不够、针对性不强、研究方法不够科学等。

总体上是一种没有或缺乏“会计”的会计文化研究和没有差异性的会计文化研究,从而没有突出会计文化研究的意义和特殊性,也就是还没有形成合理的会计文化研究的框架,这是我们今后需要进一步研究的内容。同时,会计文化的重点内容应该集中于会计价值观的测量和能够适应会计“趋同”变化的新价值观的建设。

【注】 本文系江苏高校哲学社会科学基金项目“会计文化理论与长三角会计文化现状研究”的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 汤湘希,谭艳艳.社会价值观·企业价值观·管理价值观·会计价值观.中南财经政法大学学报,2009;4
2. 毛柏林.关于会计文化若干问题的研究.会计研究,1993;12
3. 张云.中国会计文化研究.大连:大连出版社,2009

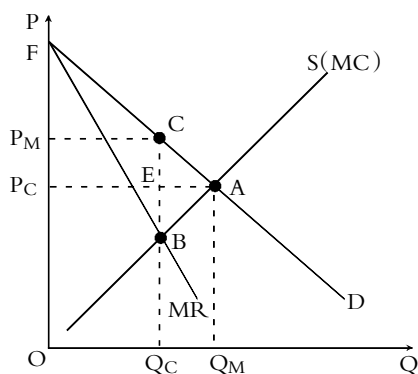
租常见于经济寻租。例如不符合一般纳税人条件的纳税人为获得一般纳税人资格,通过贿赂税务人员取得一般纳税人资格而得到税收收益。

第二层次的寻租表现在由于第一层次的寻租给部分税务官员带来了经济利益,从而吸引人力、财力和物力对税务官员这一职位的争夺活动,这一层次通常是以政治寻租为主。这种现象在我们生活当中屡见不鲜,许多人都不惜一切代价想进入税务部门工作,其中的收益可见一斑。

第三层次的寻租表现在税务系统以外的其他政府部门或司法部门官员,在处理涉税事项时利用职权所从事的经济寻租或政治寻租活动,这是更高层次的寻租,也是危害最为严重的寻租行为。如我们现行的燃油税改革迟迟不能推进的原因是诸多部门之间的利益博弈,各相关利益集团都想从中获得一杯羹。虽然纳税人一般会在第一个层次展开寻租行为,但它会诱发其他层次的寻租发生,所以涉税寻租行为通常会渗透到各个层次。

2. 涉税寻租活动的社会成本。塔洛克(1988)认为寻租成本通常由寻求垄断租所耗费的成本、垄断本身所造成的福利损失、寻租所失去的技术创新的机会及其福利这三部分成本构成,前者我们认为寻租的私人成本,后两者是寻租的社会成本。私人成本(C)一般由交易成本(c_1)、机会成本(c_2)、心理成本(c_3)组成,由于私人成本是经济人本身来承担的,其损失也是基本可以估量的,本文不做详细阐述。而涉税寻租是一种非生产性活动,却严重影响了资源的有效配置,造成了资源配置的效率损失和更大的社会危害,其成本也是由全社会来买单。以下着重从直接和间接两个方面来分析社会成本。

我们首先根据A·哈伯格在《垄断与资源配置》(1954)中著名的哈伯格三角形来分析垄断本身所造成的福利损失(直接的社会成本)即三角形ABC的面积,见下图:



但是哈伯格的分析方法是基于新古典主义(假设交易成本为零),而塔洛克认为要使消费者剩余CE转移到生产者手中,必定要耗费一定的社会资源(即交易成本不为零)。所以寻租的社会成本不仅包括三角形ABC面积(直接成本)还包括为使生产者与消费者之间剩余的转移而付出的代价(间接成本),即本可以用于生产性寻利活动的有限资源而用于非生产性寻利活动,从而导致垄断的形成,造成负和博弈。从更深层次的角度来看,寻租对社会的价值观产生重大影响,对市场机

制和政府形象产生扭曲。所以塔洛克认为寻租的成本至少还应当包括四边形 $P_M P_C C E$ 的面积,也就是著名的塔洛克四边形。根据我们上述分析,涉税寻租行为是一种具有负外部性巨大的非生产性寻利活动,对整个社会福利和市场效率影响非常严重,寻租行为的背后更多的成本损失由整个社会来承担。

三角形ABC为哈伯格三角形,我们通常计算垄断导致的福利净损失为 $\triangle ABC$ 面积。但塔洛克结合寻租理论,认为真正的福利损失远大于 $\triangle ABC$ 面积,还应当包括四边形 $P_M P_C C E$ 的面积(塔洛克四边形)。

二、涉税寻租行为的制度分析

按照经济学家们的解释,寻租行为产生的起源是“理性经济人”假设,认为寻租产生的根源是经济人自私自利的缘故。但我们制度经济学的角度进行分析,认为税收经济信息不对称和税收征管制度与税收制度的不完善才是涉税寻租行为产生的根本原因。

1. 税收经济信息不对称性。根据委托代理理论,政府、税务机关、税务人员与纳税人之间存在着委托—代理关系。四者的目标函数名义上是一致的,但实际上却不尽相同。政府站在全局的高度,追求社会福利最大化,谋求资源配置达到帕累托最优,而其他主体的目标函数却是自身效用最大化,从而使每个人在既定的资源禀赋条件下福利最大化。由于政府、税务机关、税务人员和纳税人之间由于政策制定中的信息不完备(由此产生政策质量的问题和少数人专制的问题)及政策执行中的信息不对称(从而产生委托代理问题和监督的问题),这样就会存在道德风险和逆向选择,进而就会产生涉税寻租行为。

2. 正式规则不完善。正式规则不完善主要是指我国现行的税收法律制度和税务征管制度的不完善。突出表现在税收立法层次低、税收征管制度与其他制度不配套、税收管理中缺乏完善的监督制度、法律当中规定的执法空间过大等。在我国现行的税收法律体系中,只有个人所得税法、企业所得税法(2007年修订)、税收征管法由全国人大颁布的,其他的法律法规都是由国务院或相关部门颁布,到目前为止我国尚未有一部税收基本法,可见我国税收立法的层次还比较低。同样,我国刑法规定,对纳税人已缴纳税款又通过假报关骗取国家出口退税的属于偷税行为,而依据税收征管法却属于骗税行为,像这样类似的规定在我国并不鲜见,这两种性质不同的定性给税务机关执法带来了困难。

最后,在税收法律和法规制度中,大量未做明确规范的条款和客观上存在的自由裁量权给了某些税务人员腐败带来了机会。如《税收征收管理法》第六十四条规定“纳税人不进行纳税申报,不缴或者少缴税款的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴税款50%以上5倍以下的罚款”。这类规定对于税务机关来说,具有较大的自由裁量权,但同时也给纳税人提供了很大的寻租空间。

3. 非正式规则乏力。非正式规则包括对正式规则的拓展、细化与限制、内部实施行为规则和社会公认的行为准则。一个完善的非正式规则能减少交易成本,使交易双方以更低成本和更高的效率完成交易。当然,一个薄弱、乏力的非正

式规则却带来相反的效果。我们这里所讲的非正式规则乏力主要是指与税收相关的意识薄弱。如现行的税务征收宣传过程中,只片面地强调纳税人的权利和纳税人的义务,而不忽视征纳税人服务意识和纳税人的权利。如我国现行的税务宣传口号是“纳税是每个人应尽的义务”。而美国却打出“纳税,是我们为文明付出的代价”,可见,这样的宣传就少一些生硬,多一些温馨,更为纳税人所接受。若我国不改变这种不平等的现状,想要打造一个和谐的税务管理环境是难以实现的。

4. 实施机制弱化。根据理性经济人假设,纳税人追求自身利益最大化,以最小的税收成本,获取最大的税后收益。同样,对于相关的税务人员也一样,利用手中的权力追求其自身的利益最大化。我国目前实施机制弱化主要表现在尚未建立完善的惩罚与激励相容机制,即违约处罚力度过小,激励机制尚未建立。判断税收征管制度是否高效,除了与税收相关的正式规则与非正式规则是否完善和健全以外,更主要的是看这个税收征管实施机制是否有效。假如没有有效的实施机制,任何完美的规章制度都将形同虚设。在西方国家通常按照纳税人是否诚实申报纳税,分为不同的等级,并对其在税收稽查、税收优惠等方面给予不同的待遇,激励纳税人诚实纳税,而目前在我国税务界几乎是一片空白。同样对于税务人员的处罚只作了法律责任的规定,在现实当中并未落到实处。

三、遏制涉税寻租行为的对策思考

1. 进行制度创新,从根源上遏制寻租。涉税寻租行为之所以如此泛滥,是因为税务征纳行为当中存在大量的租金,要从根源上遏制寻租行为,治本之策必须进行制度创新,主要包括税收制度和税收征管制度的创新。以制度创新遏制寻租行为,就是要建立一套完善的税收法律体系。1994年税收改革之后,我国税制体系已初步形成,但随着市场经济的不断完善,税制结构与新形势下经济结构和产业结构还存在一些不和谐的地方。胡锦涛总书记在十七大报告指出“要继续深化财税、金融等体制改革,建立一套有利于科学发展的财税制度”。税制改革应在科学发展观的指导下逐步推进,从而使各具体的税制相互协调、互为补充。应从以下几方面着手:一是改革与完善税收法律与征管制度;二是理顺税务管理制度与其他法律不一致的地方;三是健全相关的制度设计,如财产实名制、申报制度;四是财政体制与税务管理制度相配套。

2. 强化执法力度,增加寻租成本。在当前社会中,涉税寻租行为如此猖獗,不仅与我国现行的制度设计欠缺有关,同样与我们的执法力度薄弱和寻租成本过小有很大的关联。也就是说,对于非法寻租行为我们要加大寻租成本,有必要加强惩罚力度,使从事寻租行为的主体在权衡寻租、创租、抽租带来的收益与成本的比较中,理性选择放弃寻租行为。对此,我们首先要提高查处非法寻租行为的概率,经过税收学家斯里尼瓦森论证,稽查的概率越高,预期所获得的收益就越少,那么寻租行为自然就会降低。另外,对于已查处案件进行公开处理,不仅要加大处罚力度,维护司法的威慑力和尊严,同时还可以通过相关的媒介进行通告,加大非法寻租活动的心理和精神成本。这样,使得非法寻租活动带来的风险远大于收益,

寻租行为主体经权衡得失后,将会理性地放弃寻租行为,从而使非法寻租行为得到有效的控制。

3. 加强监督机制,做到有法必依。再完善的制度都离不开执行,执行同样也离不开监督,对此我们必须强化监督机制,减少由于监督乏力而引发的涉税寻租行为。监督又可分为内部监督和外部监督,内部监督是税务机关的上级、同级、下级之间进行的监督。在今后的制度设计上,我们可以建立税务征收局、税务稽查局、税务监察局,形成多方的权力制衡机制。而外部监督主要是指社会舆论监督和纳税人监督,相比于内部监督来说,外部监督更为有效。税务管理的舆论监督就是利用各种媒介,及时广泛地反应任何违纪违法行为,使得这些现象得到公众的重视,及时遏制这些现象再度发生,这对于遏制非法的寻租行为具有重要意义,因为它可以加大寻租的精神成本。而纳税人的监督是最有力的,因为他涉及到自身的利益,作为理性经济人,他更关注寻租行为。所以有效的监督机制是税收管理高效运行的必要保障,我们可以通过强有力的监督机制设计来减少寻租现象。

4. 建立激励与处罚相容机制,从而减少寻租的发生。古典经济学家亚当·斯密曾说:“每一个人的利益在于能过着尽可能做到的安逸生活。如果对于某种非常吃力的义务,无论他履行与否,其报酬完全一样,那他的利益至少是通俗意义上的利益,就是全然不去履行义务。假设这时某种权力不允许他放弃职务,那他就会在那种权力范围内尽量敷衍了事。”所以必须建立合理的利益机制,提高税务人员的待遇,良好的激励机制有利于税务机关和税务人员减少涉税的寻租、抽租、护租行为。同时要借鉴西方国家的经验,对于从事涉税寻租并导致严重危害的税务人员给以永远开除公务员队伍并给以严厉的法律制裁。同样要建立纳税人信用评价制度与诚信纳税申报制度,对于诚实申报纳税的单位和个人纳入信用评价体系,在媒介上定期的公布其名单并给以税收优惠。

5. 加强思想道德建设,提高公务员素质。诺贝尔奖得主、制度经济学家诺斯认为,遏制寻租行为是制度约束和规范的文化 and 道德。可见,遏制涉税寻租除了上述我们所说的制度创新,软约束道德和文化同样不可或缺。任何制度的实施都是由人来完成的,可见人的因素在税务管理中起着决定性的因素。因此要加强精神文明建设,从道德规范的角度对经济人进行约束,如提高公务员的素质,定期地进行培训,树立正确的人生观和价值观,打造一支高素质、廉洁奉公的公务员队伍,同时应向纳税人进行教育和宣传,营造一种和谐的、友好的税务管理环境。

主要参考文献

1. 仇建鸣.论税务系统寻租行为的抑制.扬州大学税务学院学报,1999;3
2. 郭建民,毛家强.寻租理论与反腐败分析.西北工业大学学报,2008;23
3. 郭永利.税收管理中的寻租行为.税务研究,2006;11
4. 贺卫.寻租经济学.北京:中国发展出版社,1999
5. 卢现祥.西方新制度经济学.北京:中国发展出版社,2003