

□ 胡怡建

最优间接税模式及其选择

最优税收理论是现代税收理论中的一个核心内容,它是研究税收制度的设计如何既满足资源配置效率,又满足收入分配公平,或者说使税收公平效率的目标得到最优组合

一、间接税公平效率的权衡

政府向纳税人征税,一方面使资源由个人和企业部门向政府部门转移,影响消费者商品消费的选择和生产者商品生产的选择,影响资源配置效率,另一方面改变纳税人在社会中的收入地位,影响收入分配的公平。因此,效率和公平自然成为税收的两大主要政策目标,同时也是评价税收优劣的两大准则。然而,公平和效率却存在既相统一,又相矛盾的复杂关系,须在两者之间进行权衡,并作出选择。

1. 公平效率的统一性和排斥性

公平和效率作为现代税收的两大主要政策目标,既是统一的,又是排斥的。也正是这种统一和排斥关系,构成了复杂的税收经济关系。

第一,公平和效率的统一性。如果税收公平以机会均等为标准,那么,公平和效率之间的关系是统一性关系。这是因为以机会均等为标准的税收公平,是为企业创造平等竞争的环境和条件。当市场为企业提供了平等竞争的环境和条件时,就意味着市场处于完全竞争,又不存在外部经济和不经济。这既使经济资源处于最有效合理配置,又促进企业竞争和发展。反之,如果市场不能为企业提供平等竞争的环境和条件,就意味着市场处于不完全竞争,或存在外部经济和不经济等因素,这既不利于经济资源有效合理配置,又不利于企业竞争和发展。在这种情况下,如果通过税收纠正外部经济和不经济,消除不平等竞争,就能够提高资源配置效率,促进企业竞争和发展。

第二,公平和效率的排斥性。如果税收公平以效用均等为标准,那么,公平和效率之间的关系是排斥性关系。这是因为以效用均等为标准的税收公平是均等收入分配。就间接税而言,要求对生活必需品、非必需品、奢侈品选择性征税,或实行差别税率征税。而以超税负担极小化为目标的税收效率也要求对生活必需品、非必需品、奢侈品选择性征税,或实行差别税率征税。但公平税收要求依据弹性原则征税,而效率税收则要求依据反弹性原则征税,从而引起了公平和效率相互排斥的替代关系。

2. 间接税公平效率的权衡

由于以效用均等为标准,间接税公平和效率之间存在排斥性关系,因此,间接税制设计就要同时考虑公平和效率两大政策目标,在公平和效率权衡中作出选择。间接税公平和效率选择

主要涉及均一税和差别税,弹性法则和反弹性法则两大问题。

第一,均一税和差别税。间接税公平效率权衡首先涉及均一税和差别税选择。均一间接税是指对全部商品和劳务按统一比例税率征收的间接税。而差别间接税是选择部分商品征税,或对全部商品征税,但实行差别税率的间接税。均一税和差别税作为间接税的两种形式,在实施税收的公平和效率目标上各有利弊。因此,自然形成赞同均一税、反对差别税,和赞同差别税、反对均一税的两种不同见解和观点。赞同均一税,反对差别税的观点认为:差别性的间接税结构会产生贸易和消费的扭曲,导致资源的无效配置;均一税不因消费偏好不同而区别对待,有利于消费者平等纳税;差别税容易引起间接税征收管理的复杂性。并且,由于增加了税收管理的难度,也增加了税收征收管理成本。赞同差别税,反对均一税的观点则认为:均一间接税作为中性税,从现象上来看似乎是有效可行的,但间接税的有效实施需具备一定条件。这些条件包括恩格尔曲线是可分的,即对每一种商品,每一个人都具有相同的边际消费倾向,以及商品和闲暇之间可分离性,即无替代关系。如果商品满足这两个条件,间接税税率应该是一样的。但从严格意义上来讲,这两个条件不可能被满足。并且,从效率角度考虑,只有对完全无弹性商品征收间接税,才能使超税负担极小化。从公平角度考虑,只有选择奢侈品征收间接税,才能实现收入再分配。因此,无论从效率还是公平目标考虑,都要求实施征收差别税。

第二,弹性法则和反弹性法则。间接税公平效率权衡在确立差别税基础上,还涉及弹性法则和反弹性法则的选择。差别间接税的税率设计问题首先由莱姆西提出。莱姆西在其发表在《经济杂志》(1927)〈对税收理论的贡献〉一文中,回答由他老师提出的关于给定数量的政府收入将通过收入的某些或全部课征比例性税收来筹集,对不同用途所实施的税率可能是不同的,这些税率应该如何调整,采取什么方式征收最有效,以便效用损失达到最小值问题时认为:合总体超税负担降到最低,税率的确定应当使各种商品的需求量的下降的百分比相等。这一结果被称为莱姆西反弹性法则。用公式表示为:

$$t_x/t_y = \eta_y/\eta_x$$

公式中的 t_x 和 t_y 分别表示对 X 商品和 Y 商品的从价课税率, η_y 和 η_x 分别表示 X 商品和 Y 商品的需求价格弹性。公式表示: η_y 对 η_x 的比值越大, t_x 对 t_y 的绝对值就要求越小。反弹性法则的含义是:一种商品的需求弹性越大,潜在的扭曲影响也越大;反之,一种商品的需求弹性越小,潜在的扭曲影响也越小。为此,效率税收不要求所有商品税率相等,而要求对弹性相对小的商品课以重税,弹性相对大的商品课以轻税。但由于反弹性法则同公平要求相矛盾,公平税收则要求弹性原则,而公平也是税收重要政策原则。为此,对莱姆西反弹性法则的现代解释为:考虑税收的再分配影响,对莱姆西反弹性法则的偏离也是可接受的。

二、最优间接税

最优间接税问题首先由莱姆西提出。按莱姆西观点,在一定税收收入的前提下,最优间接税,即超税负担最小的间接税,是按反弹性法则征收的间接税。对莱姆西反弹性法则的传统解释为超税负担极小化的有效间接税制设计问题,而现代最优间接税不但考虑税收效率,也考虑税收公平,不但从间接税本身来考察最优间接税,也从直接税和间接税结合,即税收体系来考察最优间接税。

1. 从间接税考察

最优间接税一般只是依据莱姆西法则进行分析,但穆斯格雷夫从一般均衡观点来考察最

优间接税问题,认为莱姆西反弹性法则的推论只有在休闲固定不变条件下才能成立,如果联系产品和休闲之间的内在联系,会使问题变得更加复杂。因此,从间接税本身来考察最优间接税,可以分为以下三种情况:

第一,产品的消费之间不存在替换关系,但产品和休闲之间存在着替换关系。产品之间的消费不存在替换关系,是指产品之间关系不是替代品关系,在消费上互相独立,一种商品的价格变化并不影响另一种商品需求数量的变化。而产品和休闲之间存在着替换关系,是指产品休闲之间关系是替代品关系,在消费上可互相替换,商品的价格变化会影响对休闲需求数量的变化。在这种产品的消费之间不存在替换关系,而产品和休闲之间存在着替换关系的情况下,最优税制要求间接税制设计使所有产品需求数量变化百分比和产品需求弹性成反比例,也即按反弹性法则设计间接税制。因此,莱姆西反弹性法则只是最优间接税的一种情况。

第二,产品的消费之间存在着替换关系,但产品和休闲之间不存在替换关系。产品的消费之间存在着替换关系,是指产品之间关系是替代品关系,在消费上可互相替换,一种商品的价格变化会影响另一种商品需求数量的变化。而产品和休闲之间不存在替换关系,是指产品休闲之间关系不是替代品关系,在消费上互相独立,商品的价格变化不会影响对休闲需求数量的变化。在这种产品的消费之间存在着替换关系,而产品和休闲之间不存在替换关系的情况下,最优税制要求间接税制设计使所有产品需求数量变化百分比达到均等,也即实行均一税制。因此,均一税制也是最优间接税的一种情况。

第三,产品的消费之间存在着替换关系,产品和休闲之间也存在着替换关系。产品的消费之间存在着替换关系,产品和休闲之间也存在着替换关系,是指产品之间关系是替代品关系,在消费上可互相替换,产品休闲之间关系也是替代品关系,在消费上可互相替换,一种商品的价格变化会影响另一种商品需求数量的变化,商品的价格变化也会影响对休闲需求数量的变化。在这种产品的消费之间存在着替换关系,而产品和休闲之间不存在替换关系的情况下,最优税制也变得更为复杂,但要间接税制对休闲补充品课以重税。这一法则于1953年被科利特和黑格证明,又称为科利特——黑格法则。这是因为,如果能对休闲课税,既可取得税收,又无超额负担,但在无法对休闲征税的情况下,对休闲补充品征税,也能间接降低对休闲需求,相当于对休闲的间接征税。

上述最优间接税的三种情况主要是从效率角度考虑,而公平权衡主要是在效率基础上,社会对公平分配的重视程度,依据政策决策中的公平权数,使间接税适度偏离最优效率,达到公平和效率的平衡。

2. 从税收体系考察

以上我们还只是从间接税本身,即独立于其他税收和政府支出来考察最优间接税,如果联系其他税收和政府支出,从间接税、直接税和政府补贴支出组合综合考虑,我们有可能得出不同于上述结论。因为,最优税收不仅涉及最优间接税和最优直接税,而且,也涉及间接税和直接税的组合。事实上,最优税收本身就是研究在政府税收既定,总额税又不可行的前提下,如何征税才能使超额负担极小化。这既涉及税种选择,也涉及税制设计。从间接税、直接税和政府补贴支出组合综合考虑,最优间接税应该为:累进直接税和总额补贴下的均一间接税。

第一,累进直接税。直接税和间接税是两种不同类型的税收,具有不同的特点。对于直接税和间接税的关系存在两种不同的观点:一种是替代论,即直接税无论是在资源配置效率和收入分配公平方面都优于间接税,从发展趋势来看,直接税必然要替代间接税,只是在现行条件

下,出于直接税管理方面的原因,才保留间接税,因此,在税收体系中,直接税优,间接税劣,直接税主,间接税次。另一种是互补论,即直接税和间接税各具特点,具有各自不同职能,并能够利用各自特点,发挥各自不同作用,具有很大的互补性,不存在优、劣、主、次之分。虽然,对直接税和间接税两者关系可以有不同看法,但只要存在间接税,直接税和间接税关系应该是互补,而不是互斥。应该说,从收入再分配角度分析,直接税明显优于间接税。这是因为直接税以收入为依据,而间接税以支出为依据,收入比支出更能反映个人纳税能力;直接税可直接使用累进税率,而间接税只能通过差别税来间接体现其累进性。为此,直接税能较好实现其收入再分配的公平目标。

第二,均一间接税。在累进直接税前提下,假定直接税已经解决和实现了收入再分配的公平政策目标,那么,间接税的政策目标就是在管理可行前提下,实现资源配置效率。虽然,根据莱姆西法则,有效间接税应该是按消费需求弹性的高低设计差别间接税,如果不考虑休闲,只要产品之间可替换,那么,均一间接税也是有效的选择。何况从管理角度考虑,均一间接税更为可行。由于不考虑休闲,也无需对休闲补充品课以重税。均一间接税只是说明间接税的主体是均一税,但并不排斥在均一间接税的前提下,保留部分以纠正外部经济和不经济为主要目标的差别间接税,发挥间接税在效率,而不是在公平方面的调节作用。也不排除只对少数产生外部经济和不经济产品征收间接税,而对大部分产品不征间接税的模式选择。事实上,这两种间接税模式都是有效间接税模式选择。

第二,总额补贴。总额补贴税实际上就是人头补贴,其效果相当于负总额税。在累进直接税前提下,如果直接税已经解决和实现了收入再分配的公平政策目标,那么,可以不再使用其他方式和手段。如果考虑到由于累进直接税过高边际税率而影响个人劳动激励、储蓄和投资,而需要降低边际税率,从而不能实现收入再分配的公平政策目标时,也可以运用补贴手段。补贴手段中最有效的是总额补贴。这是因为如果可行的话,总额税是税收手段中既能达到预定收入目标,又最少效率损失的手段。同理,总额补贴也是补贴手段中既能达到预定收入目标,又最少效率损失的手段。

三、最优间接税模式及其选择

从间接税的现实政策和制度考虑,需要选择间接税税种,合理间接税配置,并在此基础上,选择最优间接税模式。

1. 间接税制模式

根据课税对象、征收范围、计税依据、纳税环节、税率形式的不同特点,可将间接税分为周转税、销售税、增值税和国内产品税四种类型。但是,在现行税收制度下,绝大多数国家都征收两种或两种以上商品税,由于各国在商品税种的组合的选择上不同,因而也就形成不同的间接税制模式。

第一,周转税制模式。实行周转税制模式的国家商品税一般仅选择周转税一种类型,并通过周转税来达到政府收入和经济调节目的。周转税作为商品税的一种类型,既可以实行单一周转税,也可以实行多种周转税组合。在历史上,周转税制模式曾经是商品税制的最主要模式,然而,在实践中由于周转税所具有的不可克服的矛盾,逐步被销售税和增值税所替代,特别是经济发达国家都已废弃了周转税。但在亚洲、非洲和拉丁美洲的部分发展中国家以及部分经济处于转轨时期的国家,目前仍然实行周转税制。中国曾经实行的工商统一税和工商税制是比较

典型的周转税制模式。

第二, 销售税和消费税结合模式。替代周转税制的一种可供选择的模式是销售税和消费税相结合模式。实行销售税同消费税结合模式的国家, 商品税一般选择销售税和消费税两种类型: 销售税作为一般商品税选择在产制、批发或零售环节, 对商品普遍征税, 并选择单一或差别比例税率征收, 主要发挥商品税的收入功能; 消费税作为选择性商品税在产制或零售环节, 选择少数商品, 按差别比例税率或差别定额税, 从价或从量征收, 主要发挥商品税的个别调节功能。实行销售税和消费税相结合模式的国家, 在销售税和国内产品税关系处理上也有两种不同处理方式: 一种是选择少数商品征收消费税, 其余没有征收消费税的商品征收销售税; 另一种是对全部商品征收销售税, 并选择少数已征收销售税的商品再征收消费税。美国是比较典型的实行销售税和消费税结合模式的国家, 在零售环节就一般商品, 按零售价格课征销售税。同时, 在产制环节选择烟、酒、石油等少数商品, 从量课征消费税。

第三, 增值税同消费税结合模式。替代周转税制的另一种可供选择的模式是增值税和消费税相结合模式。实行增值税和消费税结合模式的国家, 商品税一般选择增值税和消费税两种类型。增值税作为一般商品税, 在产制、批发、零售各个环节按增值额对商品普遍征税, 并选择单一或差别比例税率征收。增值税作为“中性”税收, 主要发挥商品的收入功能; 消费税作为选择性商品税, 在产制或零售环节, 选择少数商品, 按差别税率从价或从量课征。实行增值税和消费税结合模式的国家, 在处理增值税和消费税关系时也有两种处理方式: 一种是除少数需要特定调节的商品征收国内产品税外, 绝大多数不征消费税的商品征收增值税; 另一种是对全部商品征收增值税, 在普遍征收增值税的基础上, 选择少数商品征收消费税。以上两种方式在税制关系处理上不完全相同, 达到的收入和调节的效果也是不完全相同的。增值税和消费税结合主要是因为增值税是作为“中性”税收出现的, 因而无法发挥个别调节作用, 需要有消费税来弥补“中性”增值税在个别调节方面的局限。如果增值税要发挥个别调节作用, 必然要求设计差别税率, 这就会给已经十分复杂的增值税在核算和管理上增添新的难度, 从而影响增值税的实施。因此, 实行增值税和消费税结合模式对于实行增值税的国家, 特别是市场经济发育还很不健全, 经济比较落后的国家就显得十分必要。

2. 间接税模式选择

公平和效率是税收分配所要实现的两个主要政策目标, 因此, 评价税制优劣, 选择税制模式, 设计税收制度需同时考虑公平和效率两方面要求, 而公平准则和效率准则作为同一对象的衡量标准往往是有矛盾的。例如, 在完全竞争市场, 又没有外部因素作用的情况下, 由市场所决定的资源配置是最有效的, 从效率准则考虑, 使效率损失极小化, 应使税收保持“中性”, 在必须征收商品税的情况下, 应对全部商品征税, 并按同样比例征税, 如果必须选择商品征税, 应选择弹性小的商品征税。如果必须实行差别税率, 应使税率同商品需求弹性成负相关, 对需求弹性小的商品从高定率, 而对需求弹性大的商品从低定率。然而, 对全部商品按相同税比例征税, 将使商品税具有累退特点, 不利于公平, 选择对弹性小的商品征税, 或税率依据反弹性原理设计, 将使社会收入和财富分配不公进一步加剧。因此, 从公平准则考虑, 为减少商品税的累退性, 必须选择需求弹性大的商品征税并按商品需求弹性设计税率, 对需求弹性小的必需品从低定率, 而对需求弹性大的非必需品或奢侈品从高定率, 但满足税收的公平要求, 却会破坏税收的效率。由于公平和效率是税收分配的两个主要政策目标, 而两个主要政策目标又是矛盾的, 这就需要在税收的公平和效率之间进行权衡, 作出最佳选择, 设计最优间接税制。

最优间接税制是间接税制的理想选择,它是在税制设计时,以税种配置和税率结构使税收公平和效率目标得到最佳权衡。最优间接税首先需要考虑的是间接税的效率影响。在市场经济条件下,由于市场所决定的资源配置是有效的,因此,税收应尽可能保持“中性”,实行一般商品税,并按相同税率或相近税率征收,能够减少超税负担,减少效率损失,符合效率要求。然后,在外部因素作用情况下,以及计划价格局限情况下,选择部分产生外部成本的商品或需要限制生产、限制消费,而计划价格调节又有局限性的商品征收选择性商品税,按差别税率也有利于提高资源配置效率,符合效率要求。最优间接税也要兼顾间接税的公平影响,选择部分需求弹性较大的非生活必需品和奢侈品征收选择性商品税,就非生活必需品和奢侈品实行差别税率征收,并在一般商品税中对部分生活必需品免税,有利于减少商品税的累退性,促进社会收入的公平分配。

周转税由于对全部商品、按收入全额、多环节、差别税率征收,渗透到生产流通过程,对经济造成过多干预,不符合最优间接税的要求。而销售税和消费税结合模式,增值税和国内产品税结合模式,由于实行一般商品税和选择性商品税结合,并对一般商品税按相同和相近税率征收,而选择性商品税按差别税率征收,能够兼顾税收的效率和公平政策目标,符合最优间接税的要求。因此,在现行税制体系下,绝大多数国家选择这两类商品税模式有它的客观必然性。问题是在这两种税制模式中,哪一类模式更优,这取决于各个国家的客观条件,以及除公平、效率以外的政策考虑。增值税同销售税比较,增值税实行多环节按增值额征税,有利于稳定地增加税收收入,因此,以流转税为主体的税制体系,或希望从流转税中取得主要税收来源的国家,一般均实行增值税同消费税结合模式。相反,以所得税为主体的税制体系,或希望从所得税中取得主要税收来源的国家,也可以选择销售税和消费税结合模式。

中国传统计划经济体制下的间接税实行周转税模式,在产制、批发、零售、劳务每一流转环节,按收入全额、差别比例税率课征,具有一般周转税重复征税,重叠征税的典型特征。适应 80 年代的城市经济体制改革,和从计划经济体制转向了有计划商品经济体制的经济体制改革转换要求,中国在 1983 年的工商税制改革中,把流转税划分为产品税、增值税和营业税三个主要税种,从而形成了在基本保留周转税特征的前提下,引入增值税的间接税模式。90 年代中国社会主义市场经济体制改革和发展,又促使中国在 1994 年的税制改革中,把产品税、增值税和营业税改为增值税、营业税和消费税三个主要税种,从而形成了增值税和消费税结合,但保留营业税的间接税模式。