

# 流转税影响个人收入分配调节的分析研究

## ——以我国城镇居民支出结构为考察基础

王剑锋

(中国人民大学 财政金融学院, 北京 100872)

**摘要:**文章提出了流转税影响个人收入分配调节的理论模型,并对其进行了因素分析,推证得到了一些重要的判别规则。并在此基础上以城镇居民为目标群体,加工整理了我国各收入阶层城镇居民的消费支出数据,对我国流转税影响个人收入分配调节的作用进行了实证分析。最后,文章利用理论分析部分得到的判别规则,结合实证分析中得到的一些计算结果,提出了完善流转税影响个人收入分配调节作用的政策制定思路。

**关键词:**流转税待遇;支出收入比;个人收入分配调节;流转税负水平

**中图分类号:**F810.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2004)07-0014-12

目前,围绕税收调节个人收入分配问题所进行的一些讨论,大都将注意力集中在个人所得税制的研究上,而对流转税的影响却较少论及。但一方面,流转税主要是由消费者负担的,消费者不仅因为消费而负担了流转税,还会因消费的多少,以及消费商品<sup>①</sup>种类的不同,而承担轻重不一的流转税负。从这一角度讲,流转税也发挥着调节个人收入分配的作用;另一方面,流转税在我国税收收入中占据主要份额的现实,也在客观上决定了它在个人收入分配的税收调节中具有不容忽视的影响作用。因此,无论是要对当前我国整个税制的个人收入分配调节作用,进行客观地评价,还是要在其进一步的完善过程中,给予包括个人所得税在内的各个税种以科学的定位,都需要进一步认识流转税的作用,深入探究流转税影响个人收入分配调节的机制和效应。

### 一、理论分析

当前一些有关居民消费结构与流转税负担的研究成果,大都将商品划分

收稿日期:2004-05-10

作者简介:王剑锋(1974—),男,河北定州人,中国人民大学财政金融学院博士生。

为必需品和奢侈品,并假定必需品只课征一般消费税,对奢侈品还要加征一道特别消费税。但是在现实当中,必需品和奢侈品的划分,并无严格的标准,况且,对于某类商品是只课征增值税,还是再加征一道消费税,也并不完全取决于该商品是否属于奢侈品。为此,本文尝试引入“流转税待遇”的概念,将其作为分析居民流转税负担水平的基础。

### (一)“流转税待遇”的概念

“流转税待遇”指的是由税法规定的,对应税商品课征流转税的种类及其税率。在这一定义下,适用同一“流转税待遇”的商品是指这样一些商品,国家对这些商品课征的流转税不仅在种类上相同,而且其分别适用的税率也相同。比如,假定一国设置了增值税和消费税两个流转税税种,增值税实行两档税率,消费税实行两档税率。那么,以下两类商品都分别适用于同一种“流转税待遇”: (1)对某类商品既课征增值税又课征消费税,并都按照增值税和消费税的同档税率课征。(2)对某类商品只课征增值税,并都按照增值税的同档税率课征。如果某种商品只课征增值税,而另外一种商品除了课征增值税以外,还课征消费税,那么这两种商品就不属于同一个“流转税待遇”类别。

在“流转税待遇”的定义中,与某个“流转税待遇”类别所对应的流转税税率,应该是指实际税率。但是在现实当中,各个行业在生产技术构成上的差别,及其所生产的商品在税负转嫁程度上的差异,都会影响到商品价格中税负含量的高低,要准确计算各类商品的实际税率似缺乏现实可行性。<sup>②</sup>对此,在理论分析中,本文是在“适用同一流转税待遇类别的商品,适用相同实际税率”的前提下进行讨论;而在实证部分,则是在实际税率有所差异的情况下进行分析。<sup>③</sup>

### (二)流转税影响个人收入分配调节的理论模型

为了分析和比较不同收入阶层居民的流转税负担水平,本文构造了如下模型:

#### 1. 模型假设

(1)假定一国的税收政策中存在  $N$  种“流转税待遇”。

(2)第  $n$  类流转税待遇对应的流转税总税率为  $r_n$ ,  $n=1, 2, \dots, N$ ;<sup>④</sup>

#### 2. 理论模型

$$T_i = C_{i1}(y_i) \times r_1 + C_{i2}(y_i) \times r_2 + \dots + C_{iN}(y_i) \times r_N \quad (1)$$

$$t_i = T_i / y_i \quad (2)$$

$T_i$ : 纳税人  $i$  的流转税负担额;

$C_{i1}$ : 纳税人  $i$  在适用第 1 类“流转税待遇”商品上的消费支出函数;

$C_{i2}$ : 纳税人  $i$  在适用第 2 类“流转税待遇”商品上的消费支出函数;

$C_{iN}$ : 纳税人  $i$  在适用第  $N$  类“流转税待遇”商品上的消费支出函数;

$r_1$ : 第 1 类“流转税待遇”所对应的税率;  $r_2$ : 第 2 类“流转税待遇”所对应的

税率;  $r_N$ : 第  $N$  类“流转税待遇”所对应的税率;  $y_i$ : 纳税人  $i$  的可支配收入;  $t_i$ : 纳税人  $i$  的流转税负担水平。

将(1)式代入(2)式得:

$$t_i = \frac{C_{i1}(y_i) \times r_1 + C_{i2}(y_i) \times r_2 + \dots + C_{iN}(y_i) \times r_N}{y_i} \Leftrightarrow t_i = v_{i1} \times r_1 + v_{i2} \times r_2$$

+ ..... +  $v_{iN} \times r_N$ ;

$v_{in}$ : 居民  $i$  在适用第  $n$  类“流转税待遇”商品上的支出收入比,  $n=1, 2, \dots, N$ 。

从居民流转税负水平的计算公式中, 可以得出如下两个结论:

(1) 各收入阶层的居民, 因消费适用同一“流转税待遇”的商品, 所负担流转税负水平的高低, 取决于他们在该类商品上的消费支出额, 与可支配收入的比率(以下简称支出收入比)的大小。<sup>⑤</sup>

(2) 在有多个“流转税待遇”类别存在的情况下, 各收入阶层居民负担流转税负水平的高低, 取决于他们各自在这些商品类别上的支出收入比, 与其适用税率加权后的大小。<sup>⑥</sup>

### 3. 影响各收入阶层居民流转税负水平的因素分析

由于“流转税待遇”所对应的税率以及课征范围这两个因素, 是决定居民流转税负水平的关键, 因此, 对它们影响居民流转税负水平的作用机制, 还应作进一步的剖析。

(1) 调整课征范围的影响。虽然流转税课征范围的调整, 可能会同时涉及两个以上的“流转税待遇”类别, 但由于这种调整的最终效果, 也可以通过两两调整来实现。因此, 本文着重说明课征范围, 在两个“流转税待遇”类别之间调整的情况。为此, 本文做出如下一些假定:

课征范围变化前低收入阶层居民的流转税负水平为  $t_i = v_{i1} \times r_1 + v_{i2} \times r_2$ ;

课征范围变化前高收入阶层居民的流转税负水平为  $t_j = v_{j1} \times r_1 + v_{j2} \times r_2$ 。

假定政府对税制进行调整, 将某些种类的商品从适用第二类“流转税待遇”调整为适用第一类“流转税待遇”, 并且, 假定低收入居民在这些商品上的支出收入比为  $a$ ; 高收入居民在这些商品上的支出收入比为  $b$ ; 那么, 课征范围调整后, 两个阶层居民流转税负水平分别变为:

$$t'_i = (v_{i1} + a) \times r_1 + (v_{i2} - a) \times r_2; t'_j = (v_{j1} + b) \times r_1 + (v_{j2} - b) \times r_2;$$

如果课税范围的调整, 能够相对减轻低收入阶层居民的流转税负水平, 则需要满足下面的不等式:

$$\frac{t_i}{t_j} > \frac{t'_i}{t'_j} \Leftrightarrow \frac{v_{i1} \times r_1 + v_{i2} \times r_2}{v_{j1} \times r_1 + v_{j2} \times r_2} > \frac{(v_{i1} + a) \times r_1 + (v_{i2} - a) \times r_2}{(v_{j1} + b) \times r_1 + (v_{j2} - b) \times r_2} \Leftrightarrow (r_1 - r_2) \times [r_1 \times (b \times v_{i1} - a \times v_{j1}) - r_2 \times (a \times v_{j2} - b \times v_{i2})] > 0;$$

$$\textcircled{1} \text{ 当 } r_1 < r_2 \text{ 时 } \Leftrightarrow \left(\frac{v_{j2}}{b} - \frac{v_{i2}}{a}\right) > \frac{r_1}{r_2} \times \left(\frac{v_{i1}}{a} - \frac{v_{j1}}{b}\right); \textcircled{2} \text{ 当 } r_1 > r_2 \text{ 时 } \Leftrightarrow \left(\frac{v_{j2}}{b} - \frac{v_{i2}}{a}\right)$$

$$< \frac{r_1}{r_2} \times \left( \frac{v_{i1}}{a} - \frac{v_{j1}}{b} \right);$$

结果①的经济含义是:政府在将一些商品从高税率“流转税待遇”类别中剔除,而将其纳入到低税率“流转税待遇”中时,如果这一调整对低收入居民在这两类“流转税待遇”商品上的支出收入比影响越大;对高收入居民在这两类“流转税待遇”商品上的支出收入比影响越小,并且能够满足上述不等式时,这种课征范围上的调整,不仅能降低低收入居民流转税负的绝对水平,而且还能降低其与高收入居民的相对水平。

结果②的经济含义是:政府在将一些商品从低税率“流转税待遇”中剔除,而将其纳入到高税率“流转税待遇”中时,如果这一调整,对低收入居民在这两类“流转税待遇”商品上的支出收入比影响越小;对高收入居民在这两类“流转税待遇”商品上的支出收入比影响越大,并且能够满足上述不等式时,这种课征范围上的调整,虽然会提高低收入居民流转税负的绝对水平,但同时也能降低了其与高收入居民的相对水平。

(2)调整税率的影响。假定低收入居民*i*和高收入居民*j*的流转税负水平分别为 $t_i$ 和 $t_j$ ,它们之间流转税负水平之比的表达式如下:

$$\frac{t_i}{t_j} = \frac{v_{i1} \times r_1 + v_{i2} \times r_2 + \dots + v_{iN} \times r_N}{v_{j1} \times r_1 + v_{j2} \times r_2 + \dots + v_{jN} \times r_N};$$

为了分析税率变化对不同收入阶层居民流转税负水平的影响,本文在高、低两收入阶层居民流转税负水平之比的表达式基础上,构造了以第*n*类“流转税待遇”的适用税率 $r_n$ 为变量的函数,并在比较静态的情况下,来说明其影响的一般情况。有以下函数:

$$G(r_n) = \frac{v_{i1} \times r_1 + v_{i2} \times r_2 + \dots + v_{in} \times r_n + \dots + v_{iN} \times r_N}{v_{j1} \times r_1 + v_{j2} \times r_2 + \dots + v_{jn} \times r_n + \dots + v_{jN} \times r_N};$$

$$G'(r_n) = \frac{v_{in} \times t_j - v_{jn} \times t_i}{t_j^2}$$

其一,当满足 $G'(r_n) > 0$ ,即 $\frac{v_{in}}{v_{jn}} > \frac{t_i}{t_j}$ 时,如果降低 $r_n$ ,则 $t_i$ 、 $t_j$ 和 $G(r_n)$ 均会下降。其经济含义是:如果低收入居民与高收入居民在第*n*类商品上支出收入比的比值,大于他们原流转税负水平之间的比值,则降低 $r_n$ ,不仅低收入居民流转税负水平的绝对值会出现下降,而且其对于高收入居民的相对水平也会下降;

其二,当满足 $G'(r_n) < 0$ ,即 $\frac{v_{in}}{v_{jn}} < \frac{t_i}{t_j}$ 时,如果降低 $r_n$ ,则会导致 $t_i$ 和 $t_j$ 下降,而 $G(r_n)$ 却会出现上升。其经济含义是:如果低收入居民与高收入居民在第*n*类商品上支出收入比的比值,小于他们原流转税负水平之间的比值,则降低 $r_n$ ,低收入居民流转税负水平的绝对值会出现下降,但其对于高收入居民的

相对水平会上升;

其三,当满足  $G'(r_n)=0$ ,即  $\frac{V_{in}}{V_{jn}} = \frac{t_i}{t_j}$  时,如果降低  $r_n$ ,则会导致  $t_i$  下降,而  $G(r_n)$  不变。其经济含义是:如果低收入居民与高收入居民在第  $n$  类商品上支出收入比的比值,等于他们原流转税负水平之间的比值,则降低  $r_n$ ,低收入居民流转税负水平的绝对值会出现下降,但其对于高收入阶层居民的相对水平保持不变。

## 二、实证研究

鉴于现实流转税制在征收品目及其适用税率上的复杂性,如果完全按照适用相同“流转税待遇”的要求来对居民消费支出进行分类,会使得分析过程过于庞杂。为了分析和处理上的方便,本文主要考虑流转税中的增值税、消费税和营业税,并在不至于影响基本分析结论的前提下,对居民消费支出结构进行大致的分类:第一类,适用增值税优惠税率商品上的消费支出,着重比较各收入阶层居民,因消费该类商品而负担的增值税负水平;第二类,适用增值税正常税率的商品(其中包括既课征正常税率增值税又课征消费税的商品)上的消费支出,着重比较各收入阶层居民,因消费该类商品而负担增值税以及消费税的水平;第三类,营业税应税商品上的消费支出,着重比较不同收入阶层居民,因消费该类商品而负担营业税、增值税以及消费税的水平。<sup>⑦</sup>显然,在这样的分类下,各收入阶层居民在同一“流转税待遇”类别商品的消费中,所负担的实际税率可能会有所差别。对此,本文将在有关部分结合实际情况进行具体分析。

在上述分类基础上,本文将居民在这三类支出上的流转税负水平之和,大致对应其流转税的总负担水平。另外,在实证分析中,本文选择城镇居民为目标群体,以流转税对各收入阶层城镇居民的影响为例,来说明流转税在个人收入分配调节方面的作用。

按照这三个分类,本文对《中国价格及城镇居民收支调查统计年鉴 2003》(以下简称《收支年鉴》)中所提供的的数据资料进行加工整理,分别得到不同收入阶层居民消费的分类支出数据并做分析如下。

### (一)适用增值税优惠税率的消费支出中流转税负水平的比较(见表 1)

表 1 中提供的数据显示,随着收入水平的逐步上升,居民在该类商品上的支出收入比逐步降低。最低收入阶层居民的支出收入比为 37.63%,是最高收入阶层居民支出收入比 12.17% 的 3.092 倍。根据国家统计局城调队提供的指标解释,在“粮食”、“油脂类”,以及“肉禽蛋水产品类”这三个消费支出比较大的项目当中,还包含部分适用增值税正常税率的商品。<sup>⑧</sup>由于收入水平越高的居民,越倾向于消费制成品,因而,在上述三个消费项目中,适用正常

税率的制成品消费,在高收入居民的消费支出中所占比重要更高一些。因此,高收入阶层居民在单位消费支出中所承担的流转税负,或其消费支出所适用的实际税率,会略高于低收入阶层居民。

表 1 2002 年各收入阶层城镇居民在适用增值税优惠税率商品上的支出收入比

(单位:%)

项目 \ 分组	最低收入户	低收入户	中等偏下户	中等收入户	中等偏上户	高收入户	最高收入户
粮食	6.91	4.77	3.62	2.80	2.25	1.80	1.20
油脂类	2.36	1.73	1.30	0.99	0.74	0.57	0.34
肉禽蛋水产品类	14.89	12.90	11.39	10.03	8.81	7.89	5.81
干、鲜蔬菜瓜果	8.04	6.78	5.85	5.05	6.68	3.86	2.86
奶、豆、薯类及生制坚果和果仁	1.28	1.13	1.07	0.98	0.92	0.86	0.65
教材	1.07	0.75	0.63	0.54	0.45	0.37	0.25
水和燃料	3.08	2.46	2.10	1.82	1.57	1.38	1.07
合计	37.63	30.52	25.96	22.22	21.41	16.72	12.17

注:(1)表中数据根据《中国价格及城镇居民收支调查统计年鉴 2003》中所提供的数据资料,进行加工整理而得。(2)由于在该年鉴提供的资料中,水、燃料和电费的支出额并未细分,本文根据日常经验对其估计,按照水、燃料开支占这三项开支总额 35% 的比率对其进行了划分;奶、豆以及薯类,坚果和果仁,与它们相应的制成品在年鉴中也未细分,本文将其中初级产品开支所占的比重大致估计为 40%。由于这些项目的消费支出,在居民消费总支出中所占比例较低,因而这种估测不会对基本结论带来过大的影响。

综合来看,随着收入水平的提高,居民在适用增值税优惠税率商品上的消费,所负担的流转税负水平逐步降低,但最低收入阶层居民在这类支出中负担的流转税负水平,应低于最高收入阶层居民流转税负水平的 3.092 倍。

#### (二)适用增值税正常税率的消费支出中流转税负水平的比较(见表 2)

表 2 中的数据显示,随着收入水平的逐步上升,居民在适用增值税正常税率商品上的支出收入比有所下降。最低收入阶层居民的支出收入比为 34.26%;最高收入阶层居民的支出收入比为 29.36%。由于在这类商品中,有些是消费税的应税商品,而且它们所适用的消费税率也并不相同。因此,仅从支出收入比这一指标,还并不足以对各收入阶层居民在这类消费中流转税负水平的高低作出判断,还应进一步分析消费税的影响。在消费税的税目当中,烟、酒、汽车、摩托车、燃油以及化妆品、金银珠宝首饰等商品,不仅是构成家庭消费的重要内容,而且这些税目的税收收入,也占据了消费税总收入的主要份额,再加之数据资料方面的限制,本文主要选择对这几个税目进行分析。

表2 2002年各收入阶层城镇居民在适用增值税优惠税率商品上的支出收入比 (单位:%)

项目 \ 分组	最低收入户	低收入户	中等偏下户	中等收入户	中等偏上户	高收入户	最高收入户
蔬菜瓜果制品	0.22	0.20	0.18	0.17	0.17	0.17	0.14
淀粉、奶豆制品及熟制坚果和果仁	1.92	1.69	1.61	1.47	1.38	1.29	0.97
糕点	0.75	0.76	0.73	0.71	0.66	0.65	0.52
调味品	0.94	0.74	0.60	0.49	0.42	0.35	0.24
糖类	0.50	0.44	0.41	0.36	0.33	0.29	0.24
烟草类	2.30	2.03	1.91	1.70	1.52	1.29	0.91
酒类	1.28	1.23	1.11	0.96	0.84	0.73	0.52
饮料	0.64	0.68	0.69	0.68	0.67	0.66	0.51
衣着	8.02	8.48	8.89	8.58	8.31	7.36	5.81
设备及用品	9.57	10.20	10.86	11.69	12.38	12.92	12.00
交通和通讯工具、燃料及配件	1.01	1.50	1.69	1.87	2.31	2.60	3.80
杂项商品	1.39	1.37	1.44	1.48	1.58	1.63	1.70
电	5.71	4.58	3.90	3.38	2.91	2.56*	1.99
合计	34.26	33.90	34.01	33.55	33.49	32.49	29.36

注:(1)数据来源同表1。(2)“设备及用品”包括“家庭设备及用品”、“医疗保健器具及用品”、“文化娱乐用品”。(3)杂项商品中包括“金银珠宝饰品”、“手表”、“理发美容用具”、“化妆品”以及“其他杂品”。

### 1. 烟、酒消费的影响

表2中的数据显示,随着收入水平的上升,居民用于烟、酒消费的支出收入比,呈明显的下降趋势。最低收入阶层居民在这类消费中的支出收入比为3.58%,是最高收入阶层居民1.43%的2.503倍。这无疑会加重低收入居民的流转税负水平。

### 2. 摩托车、小汽车、化妆品以及金银珠宝首饰消费的影响

在“交通和通讯工具、燃料及配件”以及“杂项商品”这两个支出项目中,包含有摩托车、小汽车、燃油,以及化妆品、金银珠宝首饰等属于消费税税目的商品支出。随着收入水平的上升,居民在这两类商品上的支出收入比之和,呈明显的上升趋势。其中,最高收入阶层居民为5.5%,最低收入阶层居民为2.4%。这一现实具有加重高收入居民流转税负水平的作用。从以上两类商品适用的消费税税率来看,摩托车、小汽车以及珠宝首饰的税率大致介于3%~10%之间;化妆品的适用税率为30%;而烟、酒大致介于10%~50%之间。<sup>⑥</sup>综合考虑烟、酒普遍适用较高税率,而高收入居民在交通工具、化妆品以及金银珠宝首饰等商品上的支出收入比较高,但低收入居民在本类消费上的总支出收入比大于高收入居民的这三方面因素,本文认为,在适用增值税正常税率商品的消费支出中,低收入居民不仅所负担的流转税负水平高于高收入

居民,而且其消费支出中所适用的实际税率也略高于高收入居民。

(三)适用营业税的消费支出中流转税负水平的比较(见表3)

表3 2002年各收入阶层城镇居民在营业税应税商品上的支出收入比 (单位:%)

项目 \ 分组	最低收入户	低收入户	中等偏下户	中等收入户	中等偏上户	高收入户	最高收入户
在外饮食	4.12	4.18	4.74	5.00	5.37	5.82	6.08
家庭服务	0.20	0.20	0.24	0.22	0.30	0.36	0.49
交通和通讯服务	5.53	5.56	5.77	5.73	5.79	5.82	5.31
文化娱乐服务	1.05	1.13	1.41	1.77	1.96	2.34	3.01
教育费用	9.45	7.62	7.22	6.67	5.95	5.24	4.48
居住服务费	0.32	0.30	0.32	0.33	0.29	0.31	0.35
购房、建房支出	2.64	3.98	3.59	6.38	4.60	9.29	11.01
杂项服务	0.01	0.01	0.01	0.01	0.012	0.01	0.01
合计	23.33	22.99	23.30	26.11	24.29	29.20	30.74

注:资料来源同表1。

根据表3中所列出的各个数据,在“在外饮食”、“文化娱乐服务”、“居住服务费”以及“购房、建房支出”这四类适用较高税率的支出项目上,<sup>⑨</sup>较高收入居民的支出收入比,普遍高于较低收入居民的支出收入比。其中最高收入居民为20.45%,最低收入居民为8.13%。再考虑到较高收入居民在本类消费上的总支出收入比,也普遍高于较低收入居民的现实,高收入阶层居民的营业税负担水平,应高于低收入阶层居民。另外,尽管各种投入物成本在增值税和消费税含量上可能会有所差异,但由于各收入阶层居民只在少数明细项目上有较大差别,因而不同产业在有机构成上的差别,以及各种商品供需弹性的不同,并不足以影响各收入阶层居民在流转税负担水平上的相对高低。但作为流转税负的一部分,它们会起到垫高居民流转税负水平的作用。综合来看,本文认为,高收入阶层居民在营业税应税商品上,适用的流转税实际税率和负担的流转税负水平,均高于低收入居民。

(四)各收入阶层居民流转税负水平的综合分析(见表4)

表4 2002年各收入阶层城镇居民按“流转税待遇”三分类的支出收入比 (单位:%)

项目 \ 分组	最低收入户	低收入户	中等偏下户	中等收入户	中等偏上户	高收入户	最高收入户
增值税优惠税率应税商品的支出收入比	37.63	30.52	25.96	22.22	21.41	16.72	12.17
增值税正常税率应税商品的支出收入比	34.26	33.90	34.01	33.55	33.49	32.49	29.36
营业税应税商品的支出收入比	23.33	22.99	23.30	26.11	24.29	29.20	30.74
合计	95.22	87.41	83.27	81.88	79.19	78.41	72.28

注:(1)数据来源同表1;(2)行5=行2+行3+行4。



根据理论分析部分得到的居民总流转税负水平的计算公式,并综合上述对各收入阶层居民流转税负水平的实证分析结果,本文在考虑不同收入阶层居民在同一“流转税待遇”类别商品中适用的实际税率有所差异的情况下,对我国最高收入阶层居民与最低收入阶层居民的流转税负水平进行如下的分析和比较:

$$t_1 - t_7 = (v_{11} \times r_{11} - v_{71} \times r_{71}) + (v_{12} \times r_{12} - v_{72} \times r_{72}) + (v_{13} \times r_{13} - v_{73} \times r_{73}) \quad (3)$$

$t_1$  代表最低收入阶层居民的总流转税负水平; $t_7$  代表最高收入阶层居民的总流转税负水平。

(1)( $v_{11} \times r_{11} - v_{71} \times r_{71}$ )。根据前面所做分析, $r_{11}$  只会略小于  $r_{71}$ , 本文估测  $r_{71} = 1.15 \times r_{11}$ ; 结合表 4 中的支出收入比数据, 该项的值为  $0.2363 \times r_{11}$ 。

(2)( $v_{12} \times r_{12} - v_{72} \times r_{72}$ )。根据前面的分析可知  $r_{12} > r_{72}$ , 而且 ( $v_{12} - v_{72}$ ) 的值约为 0.049。因此, 该项的值应该大于  $0.049 \times v_{72}$ 。

(3)( $v_{13} \times r_{13} - v_{73} \times r_{73}$ )。根据前面的分析可知  $r_{13} < r_{73}$ , 本文估测  $r_{73} = 1.1 \times r_{13}$ 。因此, 该项的值约为  $-0.105 \times r_{13}$ 。

将上述三个数值代入(3)得到:

$$t_1 - t_7 \approx 0.2363 \times r_{11} + 0.049 \times v_{72} - 0.105 \times r_{13}$$

尽管我们缺乏各类商品所适用流转税实际税率的数据,但基于一些明显的事实,本文仍然能够做出大致的估计。在上式中,只有至少满足  $r_{13} > 2.25 \times r_{11}$  时,高收入阶层居民的总流转税负水平才有可能高于低收入阶层居民的总流转税负水平。不等式中的  $r_{13}$  代表最低收入阶层居民在营业税应税商品支出上适用的实际税率<sup>①</sup>,  $r_{11}$  代表最低收入阶层所消费增值税优惠税率商品的实际税率。根据理论和实践中的基本常识,这一条件显然无法满足。因此,我国低收入阶层居民的总流转税负水平,要高于高收入阶层居民的总流转税负水平。至于究竟能高出多少,还取决于  $r_{11}$ 、 $r_{72}$  以及  $r_{13}$  的大小。如果我们对这 3 个变量分别估测其为 0.105、0.135 和 0.13,那么,最低收入阶层居民与最高收入阶层居民总流转税负担水平的差值约为 0.0178。

另外,本文还根据不同收入阶层居民总流转税负担水平的比值,来衡量它们的差异。沿用上述的税率估测值,并分别估测  $r_{71}$ 、 $r_{12}$ 、 $r_{73}$  的值为 0.12、0.15 和 0.143。利用这些估测值以及表 4 中的支出收入比数据,可以得到: $t_1 \approx 0.1212$ ;  $t_7 \approx 0.098$ ;  $t_1/t_7 \approx 1.237$ , 即最低收入阶层居民的总流转税负担水平,约为最高收入阶层居民总流转税负担水平的 1.237 倍。尽管高收入居民在负担流转税负的绝对额上,仍要高于低收入居民。<sup>②</sup>但与设立了免征额、从而有助于减轻低收入居民税收负担的个人所得税相比,我国当前的流转税制明显加重了低收入居民的税收负担水平。当然,在现实当中,低收入阶层居民所消费的食品、服装等商品,往往更倾向于从早市、集贸市场中的个体经营者手中购买,这可能会起到降低其流转税负水平的作用;而高收入居民因消费进口商

品而负担的关税水平,也会略高于低收入居民。但本文认为,由于高收入居民在总支出收入比上与低收入居民有较为显著的差距,因而商品购买场所及来源地的差异,并不影响本文所做分析的基本结论。

### 三、结论与政策建议

通过实证分析可知,在我国的城镇居民中,低收入阶层居民的流转税负水平,明显高于高收入阶层居民。这一现实,会在很大程度上抵消个人所得税超额累进税率所起到的调节作用。因此,政府在居民收入差距过大问题的处理上,除了考虑逐步增强个人所得税的调节作用外,还应高度重视流转税的影响。从税制结构的角度,综合考虑税收对于个人收入分配的调节作用。本文在理论分析部分得出的政策判别规则基础上,结合实证分析中的计算结果,从课征范围调整和税率调整两个方面,给出如下两条政策制定思路:

#### (一)增值税优惠范围的调整

对于调整增值税优惠税率的适用范围所带来的影响问题,本文根据理论分析部分得到的判别规则,将优惠税率对应于判别规则中的 $r_1$ ;正常税率对应于 $r_2$ ,它们之间满足 $r_1 < r_2$ 的条件。<sup>③</sup>按照该法则,利用表2中所列项目的支出数据进行计算,结果表明,如果政府从“淀粉、奶豆制品及熟制坚果和果仁”、“调味品”、“糖”、“烟草”、“酒”、“电”这六类商品中,选择某些类别按优惠税率课征,不仅能够降低低收入阶层居民流转税负的绝对水平,而且还能降低其与高收入阶层居民的相对水平。因此,从降低低收入阶层居民的流转税负水平,发挥流转税的个人收入分配调节作用的角度考虑,将这些商品中的部分项目纳入增值税优惠税率的课征范围,应该作为增值税制调整的一项重要手段。

#### (二)流转税税率的调整

对于流转税税率调整所带来的影响问题,根据理论分析部分中得到的判别规则,利用前面计算得到的各类支出收入比数据,以及各收入阶层流转税负水平的估测数据,计算得到 $G'(r_1) > 0$ 、 $G'(r_2) < 0$ 以及 $G'(r_3) < 0$ 。这说明,如果降低 $r_1$ ,在能够较大幅度地减轻低收入居民流转税负水平的同时,还可以使高收入居民的流转税负水平下降得不至于过快,尽量降低对税收收入的影响。因此,在进一步发挥流转税的个人收入分配作用的税率政策调整中,降低增值税优惠税率应成为税率调整政策的首选。

#### 注释:

①如不特别说明,本文提到的商品泛指商品和服务。

②由于各类商品在生产过程中常常互为生产条件,在诸如增值税等某一个流转税种,还没有遍及所有商品和所有生产环节的情况下,各个行业的投入物成本中,通常都会包含一些不可抵扣的流转税款。因此,各个产业的有机构成会影响其产品的流转税负水平。

另外,各种商品供求的相对弹性不同,也会对流转税负转嫁的程度带来影响。

- ③在实证部分,本文主要依据名义税率来对实际税率进行估测。这会使得属于同一流转税待遇的商品不再适用完全相同的实际税率。对于这种差异所带来的影响,本文将在有关部分予以具体分析。
- ④这里的税率指的是对应流转税待遇类别的综合税率,比如,某个流转税待遇类别包括增值税和消费税,那么其综合税率就是增值税和消费税的总税额与商品价格之比。
- ⑤事实上,这一结论不仅适用于单一税率的增值税,对于多档税率的增值税制也成立。在这种情况下,各收入阶层居民在适用同档税率的商品上的流转税负水平,就取决于他们各自在这类商品上的支出收入比。另外,对于单一税率或多档税率的营业税,上述分析结论无疑也是适用的。
- ⑥笔者在2003年6月份完成初稿后发现,王雍君教授在其著作《税制优化原理》(中国财政经济出版社,1995)中,曾提出过运用支出收入比来分析流转税负担的初步想法。
- ⑦事实上,如果严格按照“流转税待遇”的概念进行分类,适用增值税正常税率的子类,还可以按照是否课征消费税以及课征消费税税率的不同而进一步细分。但由于数据资料方面的限制,本文只能进行大致的分类。同样,对于营业税应税商品消费支出的分类也是如此。
- ⑧如“粮食”中包含的面包、馒头、方便面,以及“油脂”中包含的动物油脂制品等。
- ⑨金银首饰的消费税税率为5%;贵重首饰及珠宝玉10%;小汽车的消费税率,随着汽缸容量由小至大,介于3%至8%之间;汽车轮胎以及摩托车的消费税税率为10%;卷烟的税率介于25%至50%之间;酒的税率介于10%至25%之间。
- ⑩当然,家庭服务应属于服务业税目,但考虑到目前对于下岗职工从事该类项目有较多的优惠,因而其实际税率较低;文化娱乐服务消费中的文化消费支出适用3%的税率,但文化娱乐服务的平均税率应高于3%。另外,自建房并不需要缴纳营业税,但考虑到住房商品化的程度日益提高,自建房的比重可能会很低,从而在这里忽略了它的影响。
- ⑪这里的实际税率指的是营业税、增值税以及消费税的总税率。
- ⑫需要指出的是,尽管相对税负水平高收入阶层居民低于低收入阶层居民,但由于其支出数量较大,其负担的流转税还是要多于低收入居民。其中,最高收入阶层居民的负担额,大致为最低收入居民的6.49倍。
- ⑬在政策建议部分,一方面,本文在同一“流转税类别”商品适用同一名义税率的情况下,对政策建议进行了探讨;另一方面,又使用了在实际税率有所差异情况下估测得到的居民流转税负水平数据。对于这种不统一性,本文认为,由于不同收入阶层居民在消费中所适用的实际税率差异较小,且要受到税法中名义税率的决定性影响,因而忽略这一差异,并不会对分析结论带来过大的影响。

#### 参考文献:

- [1]侯梦蟾. 税收经济学导论[M]. 北京:中国财政经济出版社,1999.
- [2]王剑锋. 税制结构优化与个人收入分配调节体系的完善[R]. 中国人民大学财金学院硕士学位论文,2003.
- [3]国家统计局城市社会经济调查总队. 中国价格及城镇居民收支调查统计年鉴2003

[M]. 北京:中国统计出版社,2003.

[4]北京市国税局. 增值税基本税率及适用范围[M]. 北京:北京市国税局网站,20003.

## **A Theoretical Analysis and Empirical Research on Influence of Turnover Tax on Personal Income Distribution Adjustment**

——Based on the Review of Chinese Urban  
Resident's Expenditure Structure

WANG Jian-Feng

*(School of Finance, Renmin University of China, Beijing 100872, China)*

**Abstract:** The paper provides a theoretical model on how turnover tax affects personal income distribution adjustment, and makes thorough analysis on functionary mechanism of main factors, concluding some discriminants for policy stipulation. Based on such conclusion, setting urban resident as demonstration, the paper processes expenditure data on living consumption of some different groups divided by income, giving an empirical analysis on the effect of turnover tax on personal income distribution adjustment. Finally, combining theoretical conclusion with empirical result, the paper offers some policy-making approaches on how to better the adjusting effects of turnover tax affecting personal income distribution adjustment.

**Key words:** turnover tax treatment; expenditure-income ratio; personal income distribution adjustment; the level of turnover tax burden;