

关于增值税转型的经济学思考

——基于博弈论和最优税制理论

姚尧

(西南财经大学财税学院 成都 610074)

【摘要】 增值税转型是我国税制改革的热点问题。本文首先从博弈论角度来分析增值税转型后国家和重点能源企业的收益,其次探讨了最优税制理论与增值税转型的关系,最后简要阐述了与增值税转型有关的其他经济学理论。

【关键词】 增值税转型 博弈论 最优税制理论

自2009年1月1日起,全国所有地区、所有行业推行增值税转型改革。改革的主要内容是:允许企业抵扣新购入设备所含的增值税,同时,取消进口设备免征增值税和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策,将小规模纳税人的增值税征收率统一调低至3%,将矿产品增值税税率恢复到17%。增值税对国民经济有重大的影响,本文主要从博弈论和最优税制理论两个方面来探讨本次增值税转型。

一、从博弈论看增值税转型

博弈论是经济学中一个非常重要的理论概念,是研究具

有斗争或竞争性质现象的理论和方法,它既是现代数学的一个新分支,也是运筹学的一个重要学科,已逐渐成为经济学中应用特别广泛的理论。因此,基于博弈理论来探讨增值税转型很有意义。

下文分析矿产品增值税税率从13%恢复到17%后,国家、煤炭企业和电力企业三方的博弈。

1. 基本假设。假设一:在增值税转型中只存在三方,即国家、煤炭企业和电力企业。假设二:标准化煤炭企业含税收入为1.13B元,将其分解为不含税收入B元和增值税销项税额

四、基金财务报表的比较

1. 基金财务报表种类的比较。美国基金财务报表的种类。①反映政府基金情况的财务报表:资产负债表;收入、支出及基金余额变动表。②反映权益基金情况的基本财务报表:净资产表或资产负债表;收入、支出及基金净资产或权益变动表;现金流量表。③反映信托与代理基金情况的基本财务报表:信托与代理基金净资产表和信托与代理基金净资产变动表。

在我国,根据《财政总预算会计制度》的规定,拥有财政周转金的各级财政部门应定期编制财政周转金变动情况表。根据《社会保险基金会计制度》的规定,社会保险经办机构对外提供的社会保险基金会计报表包括:①基本养老保险基金会计报表,即资产负债表、基本养老保险基金收支表;②失业保险基金会计报表,即资产负债表、失业保险基金收支表;③城镇职工基本医疗保险基金会计报表,即资产负债表、基本医疗保险基金收支表。

2. 基金财务报表格式的比较。在美国,各类基金财务报表格式如下:①政府基金。资产负债表主要采用“账户”式,并以资产等于负债加基金余额为设计依据。收入、支出及基金余额变动表一般按照收入减支出等于基金余额会计等式设计。②权益基金。根据相关规定,反映权益基金财务状况的报表,政府可以选用净资产格式即资产减负债等于净资产的格式或平衡表格式即资产等于负债加净资产的格式。选用净资产格式编制的报表可称为净资产表,选用平衡表格式编制的报表可称为资产负债表。收入、支出及基金净资产或权益变动表中

的收入应按主要来源反映,并确定用于收益性债券安全的收入。此报表同时应区分经营活动和非经营活动的收入和支出,并单独列示经营活动的收入、支出及损益,非经营活动的收入和支出应在经营活动损益后列示。在权益基金现金流量表中,经营活动的现金流量应当采用直接法列示。③信托与代理基金。反映该类基金情况的财务报表包括信托与代理基金净资产表、信托与代理基金净资产变动表两种。前者依据资产等于负债加基金余额会计等式设计,并采用报告式;而后者则根据信托与代理基金净资产增加额扣减其减少额等于变动额依存关系设计。

在我国,各类基金财务报表格式如下:①财政周转金变动情况表。该表反映财政周转金年度内的增减变化情况,报表分为左右两方,左方反映财政周转金年初数、本年增加数和期末数;右方反映待处理周转金年初数、本年增加和减少数(如本年核销数)、待处理周转金期末数。其中“财政周转金年初数”加上“本年预算安排数”、“本年占用费及利息转入数”、“上级拨入数”和“其他增加数”,减去“本年核销(待处理周转金)数”,即为“财政周转金期末数”。②我国三类保险基金设置的会计报表有资产负债表和该基金收支表。其中:资产负债表采用报告式,即报表项目依次按照资产、负债和基金三部分上下纵向排列,资产减负债等于基金,每一部分金额包括本月数和当年累计数;各类基金收支表的格式为基金收入、基金支出和基金结余三段式,基金收入减基金支出等于基金结余,每一部分金额也包括本月数和当年累计数。○

0.13B元(增值税税率为13%)。假设三:电力企业含税收入为1.17T元,将其分解为不含税收入T元和增值税销项税额0.17T元(增值税税率为17%)。假设四:煤炭全部卖给电力企业,电力企业的成本为B元,增值税进项税额为0.13B元。假设五:因为只引入了两家企业,假设电价不变,这样不会影响更长的产业链条。

2. 讨论与分析。基于以上假设,笔者分两种情况进行讨论。第一,增值税税率为13%的情况。由上述假设可以看出,煤炭企业的不含税收入为B元,电力企业的不含税收入为T元,因此电力企业的毛利为(T-B)元。煤炭企业缴纳增值税0.13B元(假设进项税额为0),电力企业缴纳增值税(0.17T-0.13B)元(假设没有其他进项税额),因此国家获得增值税税额为:0.13B+(0.17T-0.13B)=0.17T(元)。第二,增值税税率为17%的情况。在此情况下再分提高含税价与不提高含税价两种情况讨论。

(1)提价补税的情况。我们假设煤炭企业提价,即含税收入从此前的1.13B元提高到1.17B元(仅弥补多缴纳的增值税),电力企业购进煤炭的成本仍然为B元,进项税额从0.13B元变为0.17B元。煤炭企业不含税收入仍然为B元,电力企业不含税收入仍为T元,电力企业的毛利仍然为(T-B)元,没有发生变化。煤炭企业缴纳增值税0.17B元(假设进项税额为0),电力企业缴纳增值税(0.17T-0.17B)元(假设没有其他进项税额),因此国家获得增值税税额为:0.17B+(0.17T-0.17B)=0.17T(元)。

与增值税税率为13%的情形相比,在增值税税率为17%的情况下,煤炭企业多缴纳0.04B元的增值税,但这个是从电力企业多收的,不影响煤炭企业的利润。电力企业少缴纳增值税0.04B元,但是已经提前交给煤炭企业了,因此也不影响电力企业的利润。

因此,煤炭企业提价0.04B元后,煤炭企业的收入、电力企业的毛利和国家获得的增值税收入都没有变化,有所变化的只是纳税额在煤炭企业和电力企业之间的分摊。因此,三方博弈的结果是煤炭企业大胆提价,以弥补多缴纳的增值税,结果竟然是谁的利益都不受损害,谁也没有多赚钱。

(2)煤炭企业不提价,净利润平均下降15%。假设含税煤价不变,则增值税税率从13%提高到17%后,煤炭企业收入下降3.4%。我们对2008年1~9月份煤炭业上市公司净利润变化情况进行测算,发现净利润平均下降15%。

国家规定增值税分成比例为:75%上缴国家,25%留在地方。其中25%部分的50%留在市地,剩下的分配到下面的县乡。

3. 结论与启示。增值税由生产型改革为消费型改变了企业之间缴纳的增值税税额,在本文的分析中就是煤炭企业的增值税增加了0.04B元,电力企业的增值税减少了0.04B元。由于它们所属区域不同,地方政府增值税分成收入被改变了,受益者是煤炭企业所在地的政府,利益受损者是电力企业所在地的政府。由此可得到三点启示。首先,本次国家出台该项政策,意在抑制高耗能产业的发展,但是实际上煤炭企业可通过提价抵消增加的税负。因此,该项政策不能有效抑制高耗能产

业的发展,主要原因在于增值税是可以抵扣的。其次,该项政策对煤炭企业的具体影响取决于含税煤价的变动趋势。由上文的分析可以看出,煤炭企业在提价补税的情况下利润不受影响,而在含税煤价不变的情况下净利润平均下降15%。另外,含税煤价下降对煤炭企业有双重负面影响。最后我们认为,抑制高耗能产业应该出台有关不能抵扣税种的财税政策,比如实行资源税改革,将资源税从量征收改为从价征收。

二、从最优税制理论看增值税转型

最优税制理论是一种规范性的经济税收理论,它以资源配置的效率性和收入分配的公平性为准则,利用福利经济学和数学工具,通过分析各种税收的性质、效应和权衡关系,找出进行最优税收决策的决定因素与一般性原则,以指导现实的税收决策与税制改革。其研究内容是:在税收总额和公共支出一定的前提下,怎样征税才能使社会福利损失最小或者税收的超额负担最小,即政府在信息不对称的条件下,如何征税才能保证效率与公平的统一。最优税制理论的观点主要体现在以下几个方面:

一是直接税与间接税的搭配理论。①直接税与间接税应当是相互补充而非相互替代的。一般而言,所得税是一种良税,但商品税在资源配置方面的作用是所得税不能取代的。因为所得税不能对闲暇商品课税,故政府可利用商品税对闲暇商品课征高税,以抑制人们对闲暇的消费。同时经济活动存在着外部不经济性,故政府可通过征收差别商品税使各项经济活动的私人成本等于社会成本,以使社会资源得到更合理的配置。②税制模式的选择取决于政府的政策目标。一般认为,所得税适用于实现公平分配目标,商品税适用于实现经济效率目标。政府的政策如果以实现公平分配为主要目标,则选择所得税为主体税种;如果以实现经济效率为主要目标,则选择商品税为主体税种。

二是最优商品课税理论。在最适商品课税体系中,当各种商品的需求相互独立时,对各种商品课税的税率必须与该商品自身的价格弹性呈反比。这表明,一种商品的需求弹性越大,征税的潜在扭曲效应也就越大。因此,应对弹性相对小的商品实行相对高的税率,对弹性相对大的商品实行相对低的税率。如果对无弹性或低弹性商品(如食品)采用高税率征税,则会使税收的总体超额负担最小化,是一种最适税率。

三是最佳所得课税理论。①在政府目标是使社会福利函数最大化的前提下,社会完全可以采用较低累进税率的所得税来实现收入再分配,过高的边际税率不仅会导致效率损失,而且对公平分配目标的实现无益。②最佳所得税率应当呈倒U形,即从社会公平与效率的总体角度来看,中等收入者的边际税率可以适当高些,而低收入者和高收入者应适用相对较低的税率,拥有最高所得的个人适用的边际税率甚至应当为零。

四是最优税收实证理论。西方最优税收实证理论对未被以往的最优税收理论涉及的税收征管因素及其相关内容进行了细致的研究,并将其纳入最优税收理论分析中。这些因素主要包括个人和公司的税收执行成本、税收管理费用以及逃税

等。近20年来,最优税收实证理论得出的主要结论有:税率越高,税收政策执行效果越差;税收政策越复杂,对有实际经验的税收征管人员的需求越大,而且纳税人不遵从行为也会得到比已付费用更大的收益;稽查率越高,税收政策执行情况越好等。

由以上最优税制理论观点可以看出,本次增值税转型改革在一定程度上符合最优税制理论,具体表现为:

1. 增值税的属性符合最优税制理论。增值税具有商品税与所得税的双重性质,符合最优税制理论。从增值税的产生来看,它是以营业税为基础,克服营业税重复征税的弊端而产生的。与传统的营业税一样,它以商品或劳务收入作为征税对象,其征税范围为销售货物或提供劳务的行为。从增值额的计算来看,增值额=销售货物(劳务)收入-购进货物(劳务)成本,增值额的大小与收入成正比。从增值税的归属来看,增值税最终由消费者负担,具有商品税的典型特征。从理论上讲,增值额是指商品(劳务)价值构成中的“V+M”部分。对V部分的征税,相当于个人所得税中对“工资、薪金所得”征收的税款,具有典型的个人所得税性质;对M部分的征税,兼具商品税和企业所得税的性质。因为这里的M不同于企业的利润,M减去管理费用等间接费用才是企业利润,即企业所得税的计税依据(不考虑纳税调整)。因此,对M的课税,已经包括了对企业利润的征税,完全具备企业所得税的性质,符合最优税制理论。

2. 增值税的构成符合最优税制理论。增值税是对增值额课税的一种流转税。所谓增值额,是指生产经营者在一定时期的生产经营过程中新创造的价值,即因提供应税商品或劳务而取得的收入价格(不包含该商品或劳务的购买者应付的增值税)与该商品或劳务的外购成本价格之间的差额。按照马克思的商品价值构成理论,扣除不变资本的价值(C)后,就是新创造的价值(V+M)。因此,增值额用公式可表示为:增值额=工资+利润或增值额=产出-投入。则:增值税税额=增值额×税率=(工资+利润)×税率或增值税税额=增值额×税率=(产出-投入)×税率=增值额×税率-进项税额。从增值税的计算公式可以看出,增值税的大小取决于增值额、税率、工资(V)和利润(M)。其中,V+M代表了纳税人的获利能力即支付能力,说明对增值额的征税一定程度上考虑了纳税人的实际情况,具有相对的公平性,符合最优税制理论的公平原则;而就增值税税率而言,增值税通过对不同产品设置差别税率来实现所得税的分配功能。例如:对必需品免税、对奢侈品征税或对必需品和奢侈品区别税率征税。在所得税体制下,由于费用具有抵税作用,使得对V+M的征税降低期间费用的作用远没有增值税体制下明显,甚至在高边际税率下还可能产生对节约的替代效应,这在一定程度上符合最优税制理论讲求效率的原则。

3. 增值税的特点符合最优税制理论。增值税具有普遍征收的特点,实现最终消费前,生产经营和商品批发、零售的每个环节,只要发生价值增值即予以征税,保证了征税范围的广泛性和国家税收及时、均衡、稳定和有效的征缴,保证了国家

财政收入的稳定。增值税具有道道减税的特点,即每道环节仅就其增值部分征税,因此在计征本环节增值税时,对其购进时已向上一环节缴纳的税款予以抵扣,消除了重复征税,达到了对增值额征税的目的,同时又通过税收抵扣,使各个流转环节环环相扣、道道制约,从而赋予增值税自我控制偷漏税和减免税的内在制衡与相互监督机制,在一定程度上便于控制税源、减少税源流失,并与最适课税理论的要求相一致。

从以上分析来看,增值税是符合最优税制理论的税种。增值税由生产型转为消费型,正是运用最优税制理论、完善增值税税制、构建经济合理的税制结构、促进经济稳定增长的一大措施。

三、增值税转型中的其他经济学思想

1. 制度经济学理论与增值税转型。制度经济学理论认为,制度指人际交往中的规则及社会组织结构和机制,如果没有制度创新和制度变迁的冲动,并且通过一系列制度(包括产权制度、法律制度等)构建将技术创新的成果巩固下来,那么人类社会要想实现长期经济增长和社会发展是不可设想的。同样,增值税由生产型转为消费型可以理解作为一种收益更高的制度对另一种收益相对较低的制度的替代过程。而从现实的角度来看,现行生产型增值税的制度安排和制度结构的净收益小于消费型增值税制,需要进行制度的再安排,寻求新的制度均衡。

2. 减税理论与增值税转型。供给学派是20世纪70年代作为凯恩斯主义的对立面在政策实践中产生并发展起来的新自由主义理论之一。它一反传统凯恩斯主义的需求管理政策,主张实行供给管理政策,即从供给方面入手,通过减税提高人们进行投资、储蓄和工作的积极性,带动就业和经济增长,同时辅以相应的支出政策与稳定、适度 and 可测的货币政策,改变失业和通胀并存的局面,实现长期的经济繁荣。而所谓的减税,通常是指通过调整税收法规制度而带来的税负的减轻,即通过降低税率、减少税种、缩小征税范围(包括提高起征点和免征额、增加扣除项目及数额、增加税收减免优惠)等来减轻税负。增值税由生产型转为消费型,主要是在计算增值额时将扣除项目由原来的原材料等劳动对象扩展为劳动对象和机器设备等劳动手段,在保持原税率不变的情况下,从总体上看,具有减税效应。

主要参考文献

1. 梁俊娇.从最适课税论看增值税的发展趋势.税务与经济,2003;6
2. 梁朋.中国新一轮财税体制改革:目标与路径.北京:经济科学出版社,2004
3. 陈晓,方保荣.对增值税转型的几点逆向思考.税务研究,2001;5
4. 思拉恩·埃格特森.新制度经济学.北京:商务印书馆,1996
5. 安体富等.新一轮税制改革:性质、理论与政策.税务研究,2004;5
6. 骆志林.对我国增值税转型的思考.财会月刊,2004;B1