

增值税法中视同销售规则的经济思考

胡启亮 董盈厚

(沈阳职业技术学院 沈阳 110045 辽宁大学工商管理学院 沈阳 110136)

【摘要】 本文从经济学视角提出“反机会主义假设”,并从制度和契约两个层面分析了增值税法中视同销售规则的经济意义。

【关键词】 视同销售 反机会主义 逆向选择

一、视同销售规则的制度中性

新制度经济学家罗纳德·科斯提出的科斯第二定理认为,交易成本为正时,制度是重要的,不同的制度安排会导致不同的效率,制度是决定效率的内生变量。经济学家阿罗把交易成本定义为制度运行的成本。杨小凯(2003)则把由制度和合约安排决定的交易费用归纳为内生交易费用。林毅夫(1989)认为,制度安排是管束特定行动模型和关系的一套行为规则,可以是正式的,也可以是非正式的,包括法律、规章、政府政策及习惯、习俗等。按照经济学观点,增值税法不仅是制度,而且是制度中管束增值税纳税行为和关系的正式规则,是道格拉斯·诺斯所定义的一种基础性安排。

公共选择经济学理论认为,国家经济发展中存在的利益集团(压力集团)即政策需求者,会通过游说、行贿等各种活动对政策供给者即政府施加影响和压力,以获得对自己有利的法律、政策,因此势力强大的利益集团在规则的制定过程中往往会实现自己的意志,从而寻到预期的租金。在同一制度下不同的人或人群所获得的利益往往各异,而那些从某种制度安排中获益的个人或集团会为之而奋斗,这便是制度非中性和利益集团的精神实质(张宇燕,1990)。

我国现行增值税法包括国务院颁布的《增值税暂行条例》、财政部制定的《增值税暂行条例实施细则》、国家税务总局颁布的《增值税若干具体问题的规定》和《关于增值税若干征收问题的通知》等,在这些法律法规中,视同销售规则本身及其执行并不存在歧视性或者例外。视同销售规则是一个对任何利益集团都不利的纳税规则,利益集团寻找负租金不符合寻租的经济学条件,利益集团寻租假设不成立,因此在制度层面上,我国增值税税法中的视同销售规则是中性的。

二、契约关系与反机会主义

作为基础性安排的增值税法同时也具有契约性质。汪丁丁(1992)研究认为,对契约关系必须有充分的理解,契约是对制度最一般的描述。盛洪(1992)在评论科斯的《社会成本问题》时指出,法律和契约在本质上是一样的,法律是以契约为基础的,契约和法律之间并不像表面看起来的那样截然不同;从公共选择观点来看,增值税法是公共选择的结果,是国家与

纳税人之间的公契约,是宪法契约,增值税法在制度层面上可表述为一种契约关系。

在契约关系中,按照理性经济人假设,增值税纳税人要尽量降低税收支付,以保证成本最小化(税收负担最小);增值税征税人则要尽量保证应该获得的预期税收收入,使税收损失最小化。纳税人和征税人的自利行为之间相互作用,从而呈现出对策行为特征,因此自利假设使双方在契约成立的同时又建立起博弈关系。

根据信息经济学理论,纳税人和征税人在博弈中的对策依赖于缔约后机会主义行为产生的可能性,即“事后少数人的机会主义行为”。引入反机会主义假设能有力地解释视同销售规则成为博弈对策的原因——防止纳税人实施机会主义行为、假借这些特殊经营行为偷逃税金。可以用另外一个假设来验证反机会主义假定是否成立,即如果增值税法不设置视同销售规则,那么一方面纳税人出于交易成本的考虑将会实施这些经营行为,由于没有相应的税法规定,不纳税至少不违法;另一方面,对于征税人来说损失最大的是,如果纳税人实施机会主义行为,假借这些经营行为偷税得逞,那么征税人便损失了应得的预期税收收入。

三、博弈分析、信息不对称、逆向选择与溢出效应(外部性)

根据理性经济人假设固然可以推断增值税纳税人有最小化税负的动机,但也不排除纳税人因畏惧法律惩罚而遵从税法,因为可能遭受的法律惩罚也是一种成本。增值税纳税人是否利用视同销售规则约束下的特殊行为来达到偷税目的,与纳税人的风险偏好即对受到法律惩罚的概率预期相关。如果纳税人违法行为被发现的预期概率为 q ,偷税成功的收益(应纳税款)为 t ,惩罚成本为 t (应纳税款)+ f (罚款),则纳税人是否采取违法行为取决于 $t(1-q)$ 与 $(t+f)q$ 的比较。若 $t(1-q) > (t+f)q$,即 $q < \frac{t}{2t+f}$,则纳税人采取违法行为;反之, $(t+f)q > t(1-q)$,即 $q > \frac{t}{2t+f}$,则纳税人不采取违法行为。纳税人的预期总收益为 $t(1-q) - (t+f)q = t - (2t+f)q$,预期 q 越大,纳税人作为风险规避者实施机会主义行为的可能性越小;预期 q 越小,纳税人作为风险偏好者(冒险者)实施机会主义行为的可能性越大。特别

当 $q=1$ 时,纳税人预期总收益为 $(-t-f)$,恰好为现实中的惩罚成本;当 $q=0$ 时,纳税人预期总收益为 t ,也恰好是现实的偷税收益。

依据上述分析,增值税纳税人实施的视同销售行为可以分为机会主义行为与非机会主义行为两类。机会主义行为的目的是偷税;非机会主义行为则是正常经营安排,不是为了偷税,而是出于交易成本考虑。视同销售规则的设置应该是针对机会主义行为而不是非机会主义行为,但我国增值税法对所有视同销售行为均规定征收增值税,也就是说非机会主义行为受到了“无辜的牵连”。

征税人与纳税人的博弈过程如下表所示:

		征 税 人	
		不设置视同销售规则	设置视同销售规则
纳 税 人	机会主义者为了偷税而实施视同销售行为	t -掩盖费用,0	-掩盖费用, t
	机会主义者不实施机会主义行为,而是正常销售货物,依法纳税	0, t	0, t
	非机会主义者不为偷税而实施视同销售行为,即正常经营安排	0,0	$-t$, t

下面笔者对上表中博弈结果的组合进行分析:①征税人如果不设置视同销售规则,那么纳税人中的机会主义者就可以通过变相销售和行使代理权从下游收取销项税额,从而得到偷税收益 t ,但要为偷税支付掩盖费用,因此收益为 $(t$ -掩盖费用),而征税人没有得到预期税金,收益为0,这表现为组合 $(t$ -掩盖费用,0);如果机会主义者不以视同销售行为为名变相销售,而是正常销售、依法纳税,那么行使代理权从下游收取的销项税额就会上缴国家,其收益为0,征税人收益为 t ,这表现为组合 $(0,t)$;如果非机会主义者没有销售而无须纳税,则征税人收益也为0,这表现为组合 $(0,0)$ 。②如果征税人设置视同销售规则,那么由于税款上缴,机会主义者因为支付掩盖费用而得到负收益,即 $(-掩盖费用)$,征税人得到收益 t ,这表现为组合 $(-掩盖费用,t)$;如果机会主义者不实施视同销售行为,而是正常销售、依法纳税,其收益为0,征税人收益为 t ,这表现为组合 $(0,t)$;非机会主义者的视同销售行为虽然实际上并没有产生销售额但也要纳税,此时非机会主义者的收益为 $-t$,征税人的收益为 t ,这表现为组合 $(-t,t)$ 。

从博弈结果组合来看,征税人与纳税人在博弈中均有各自的占优战略。征税人的占优战略为“设置视同销售规则”,即不论纳税人出于什么动机,设置视同销售规则可以保证征税人获取收益 t 。机会主义者的占优战略为“正常销售、依法纳税”,因为机会主义者如果在征税人设置视同销售规则的情况下选择偷税,不但得不到 t ,还要支付掩盖费用。征税人与纳税人博弈的解 $(0,t)$ 为纳什均衡,对于反机会主义行为,纳什均衡成为最有力的解释和预期,但对非机会主义行为却是不利

的结果。因为非机会主义者实施的视同销售行为是正常经营安排,没有变相销售,却承担了与机会主义者相同的税款。但是要分清机会主义行为和非机会主义行为是很困难的,或者说成本十分高昂。信息不对称迫使征税人“无奈”采取了视同销售规则这一博弈对策,从而导致逆向选择。在逆向选择条件下,博弈整体均衡的实质为不完全信息的贝叶斯均衡。

公共选择经济学观点也认为,制度成本不仅包括决策成本,还包括外部成本——因制度对自己不利而承担的成本,规则的选择会带来“溢出效应”即外部性。从契约角度分析,反机会主义的视同销售规则,在信息不对称条件下会导致逆向选择,产生“溢出效应”,从而给纳税人带来外部性成本,从这个意义上说,视同销售规则具有非中性。博弈的最终结果是,机会主义行为全部消失,只剩下非机会主义行为,即在设置视同销售规则后虽然受非税成本约束,但视同销售行为的正常经营安排仍然要实施,也就是说,视同销售规则实施的结果是正常经营行为承担了规则的全部税款。

四、结束语

杨小凯(2003)认为,人类行为可以分为三种,即非对策自利行为、非机会主义对策行为、机会主义对策行为,而机会主义对策行为是内生交易费用产生的根源。梯斯(1976)认为,由于契约并不总是被遵守的,机会主义行为所付出的代价是极其高昂的。按上述经济学观点,视同销售规则产生逆向选择以及随之而来的内生交易费用——制度成本的根本原因在于机会主义行为的存在以及识别非机会主义行为所产生的高昂信息成本。视同销售规则的制度成本表现为非机会主义行为不但要承担税款,还要承担税金支付带来的财务及生产经营上的机会成本,对整个社会生产的影响是重大的。如果取消视同销售规则的设置,机会主义行为将会泛滥,不仅导致征税人损失税金,还会带来整个社会生产与经营的混乱和不可估量的社会性损失。取消还是设置视同销售规则取决于对设置视同销售规则产生的制度成本与不设置视同销售规则带来的社会性损失的权衡。科斯(1960)在评价庇古提出的解决外部性方法时指出,比较互替的社会安排时,适当的做法是比较社会总产品,而不是比较私人产品与社会总产品。就反机会主义者的偷税行为而言,如果信息完全对称,或者分清机会主义行为与非机会主义行为的成本大于其产生的效益,那么视同销售规则是一个最有效的制度安排,否则只是次优选择,因为视同销售规则产生的制度成本即内生交易费用恰好是实际均衡同帕累托最优之间的差异。

主要参考文献

1. 杨小凯,张永生.新兴古典经济学与超边际分析.北京:社会科学文献出版社,2003
2. 林毅夫,盛洪.诱致性制度变迁与强制性制度变迁.现代制度经济学(下卷).北京:北京大学出版社,2003
3. 张宇燕,盛洪.利益集团与制度非中性.现代制度经济学(下卷).北京:北京大学出版社,2003
4. 汪丁丁,盛洪.制度创新的一般理论.现代制度经济学(下卷).北京:北京大学出版社,2003