

□ 吴淑琨 席西民

## 税收转嫁能力的动态分析

税收转嫁是理论界一直争论不休的问题,其主要焦点在于税收转嫁的内涵及其标准问题,而且更多的是局限于影响税收转嫁的因素及税收如何转嫁,即转嫁途径的研究,很少涉及税收转嫁能力的探讨,但这确实是一个重要的问题,本文试图通过对税收转嫁概念的再认识,认为企业税收转嫁能力在很大程度上依赖于企业的综合实力,并建立了一个简单的动态分析模型,以期抛砖引玉。

### 一、税收转嫁的内涵分析

在西方经济学中,关于税收转嫁一直存在绝对转嫁、相对转嫁及不转嫁三种理论,但是从近来的研究表明,税收可以转嫁已成为一个共识,而对税收转嫁本身仍还存在许多分歧,下面摘录一些关于税收转嫁的定义。

“税收转嫁是指纳税人将缴纳的税款,依赖于商品的价格运动,转移给别人负担的过程。”<sup>①</sup>

“税收转嫁是以商品价格为载体的税负转移过程或行为,与商品价格没有直接联系的税收负担的转移不能称为转嫁。”<sup>②</sup>

“所谓税收转嫁,就是在商品流通过程中,纳税人通过提高商品销售价格或压低商品的购进价格,将自己应纳的税款转嫁给商品购买者或商品供应者负担的一种行为。”<sup>③</sup>

“法定纳税人往往可以通过经济交易过程将税收负担转移给他人。因此,最初的纳税人往往同实际的纳税人不一致。这种通过经济交易将税收负担转移给别人的过程,叫税收转嫁。”<sup>④</sup>

“所谓税收转嫁,是指纳税人在名义上缴纳税款之后,主要以改变价格形式将税负转移给他人的过程。”<sup>⑤</sup>

“在几乎所有的情况下,除了被征税者外,其他人的实际收入也将发生变化,被征税者实际收入的变化往往小于税收总量,也就是说,税收在经济内部转嫁给了他人。”<sup>⑥</sup>

“……,除了消转或隐藏性的租税转嫁以外,一般租税的转嫁不论是前转或后转均必须透过交易,利用变更产品或生产要素价格方式进行,……”<sup>⑦</sup>

可以看到,关于税收转嫁的概念大致可分为两大派别:一是认为税收转嫁必须与价格运动相联系,否则不称之为转嫁;二是认为税收转嫁是一个动态过程,反映的应是征税前后纳税人收入变动的过程。在我国有许多学者更趋向于前者,认为“税收转嫁问题是和商品价格直接联系的,和价格无关的问题不能纳入税收转嫁的概念”<sup>⑧</sup>。我们认为,这种硬把价格运动作为税收转嫁的唯一途径的看法是不全面的,至少存在以下的不足:

第一,忽略了对税收转嫁的研究对象,即税收转嫁的主体—企业行为的考察。脱离研究对

象谈税收转嫁问题显然是无意义的。从社会经济总量来看,是无所谓税收转嫁的。税收转嫁就是研究各企业之间,在接受税收政策变量冲击的过程中不断进行税负的“挤压”,而最终使得有的企业承担税收多一些,有的则承担少一些的过程。那种认为税收转嫁必须与价格运动相联系的观点,没有看到企业作为税收转嫁的主体,在其中所起的作用。从企业的角度来讲,税收转嫁更大程度上是企业的一种可控行为,而脱离企业行为的税收转嫁研究难免就会失之偏颇。

第二,税收转嫁必须通过价格运动来实现仅仅是一个假设。为什么这样说呢?因为无论是在理论上还是在实践中,人们分析的都是价格运动怎样引起税收的转嫁,而没有说明税收转嫁为什么一定要通过价格的运动来实现。税收转嫁是否还有别的途径呢?回答是肯定的。价格运动导致税收转嫁发生的事实,并不能说明税收转嫁必然通过价格的变化来实现。在西方财政理论中,已有学者提出另外一种税收转嫁的途径——消转,即企业的税负消转于企业自身与其它企业相对经济增量之中。

第三,过份强调税收转嫁必须要有明确的被转嫁对象。既然税收转嫁必须与价格运动相联系,那么其转嫁方式,要么是通过提高商品的销售价格,把税负向前转嫁给购买者,要么压低商品的购进价格而向后转嫁给商品的供应者。但是,在现实经济系统中,由于其构成的复杂性和运行的多变性,往往很难确定税负的被转嫁对象,尤其是在发生辗转转嫁时更是如此。

第四,只看到决定税收转嫁的表面现象——价格的运动,而忽视了隐藏于价格运动背后更深层次的动力。这也是最关键的一点,我们可从以下几个方面来加以分析。

首先,企业为什么要改变价格?根据凯恩斯的价格粘性(Price Stickiness)的观点,价格不可能是充分灵敏的。这一方面是因为改变价格存在成本(Menu Cost);另一方面是由于企业并不是完全的市场价格的接受者。从经济的角度看,唯一促使企业改变价格的最终动力,显然不是因为政府的征税,以致于想把税收转嫁出去,即为转嫁税负而转嫁,而是企业利润的变化。也就是说,企业关心的应是征税前后利润的增减,价格仅仅是企业在被征税后,最大化其利润可能运用的一个手段。只有当改变价格后的利润至少不低于改变前的利润水平,或者能使其利润的损失最小化,否则我们没有理由认为企业会改变其价格。

其次,企业为什么能够通过价格的运动而实现税收转嫁?在市场经济中,价格是最敏感、最活跃的因素,假定企业在征税后提高或降低价格,随之而来的可能是销量的大幅度下降或缓慢上升,结果可能是企业利润的下降,此时,企业就不会变动价格。在现实中,每一个企业事实上都有一定的垄断性,只是能力大小不一样而已,而这种垄断性又取决于企业对市场的操纵能力。企业之所以能够通过变动价格实现税收的转嫁,其根本的保证还是在于企业的综合实力。

最后,企业总能通过价格的变动达到税收转嫁吗?在日益激烈的市场竞争中,价格虽然是一个十分重要的竞争手段。但随着市场经济体制建设的不断完善,企业一般不会轻易动用价格手段,因为除非实力相差很大,否则势均力敌的竞争对手之间的“价格大战”只能导致两败俱伤。也就是说,企业变动价格的能力在一定程度上受制于外界环境的制约。既然如此,对上述问题的回答就是否定的。正如前面论述的,税收转嫁应是企业的一种可控行为,价格仅是其运用的可能手段。而且就是企业运用价格手段,隐藏于其背后的仍然是由于企业有较强的综合实力,否则企业就不可能利用价格的运动实现转嫁税收。

总之,从上述分析我们可以看到,企业转嫁税收的动机是其利润的最大化,而不是为了转嫁税负。但是,我们并不否认价格在税收转嫁过程中的作用,而是认为税收转嫁不仅仅依赖于价格的运动,而且在很大程度上依赖于企业的综合实力。

## 二、税收转嫁的手段分析

税收转嫁与税收归宿是看待同一个问题的两个不同的角度。税收归宿分为法定归宿和经济归宿,而税收转嫁反映的就是税收的法定归宿向经济归宿演变的过程。从立法者的角度看,在确定税收的法定归宿时,显然也考虑到了征税而导致税收转嫁对经济的可能影响。这样做的目的主要有两个:一方面立法者确定对企业征税,只是认为在这个环节是比较便利的课征点;另一方面是为了促使企业提高自身综合实力。立法者把企业作为税收的法定归宿,而同时又默许企业进行税收的转嫁,企业自然为了自身的生存和发展,总是有在保持利润最大化前提下尽量将税收转移出去的动机,因为从价值运动过程来看,任何形式的税收对企业都是一种利润的流出。

在理论上,影响税收转嫁的因素很多,主要有价格、商品的供求弹性、市场结构、税收体制、经济调整的时间以及企业的综合实力等。但是市场结构、税收体制及经济调整的时间是外生的,企业只能是变量的接受者。因此,就企业进行税收转嫁来讲,其具有可控或部分可控性质的变量有价格、商品的供求弹性和企业的综合实力,故企业税收转嫁的手段也就是如何对上述三种变量实施影响,我们认为一般有直接手段和间接手段两种,所谓直接手段就是价格的调整;间接手段则是指利用企业的综合实力。

第一,税收转嫁的价格手段。这里所指的价格包括绝对价格和相对价格。绝对价格手段就是通过价格的运动,即通过提高商品的销售价或压低商品的购进价,而实现税负转嫁。相对价格又有横向和纵向之分,横向相对价格是指与其它企业之间的相对价格,纵向相对价格是指企业自身价格前后期的相对值。需要说明的是,这里所指的相对价格并不是指直接的价格比较,而是包含成本在内的广义的相对价格。我们可以看到,相对价格手段对企业更为重要,也更为可行。这是因为在日益竞争激烈的市场经济中,绝对价格手段的运用会受到很大程度上的制约,但相对价格手段的灵活性则要大的多。企业可以通过降低成本,减少内耗,提高企业的竞争力,从而使企业的横向和纵向相对价格得以调整,而达到将税负转嫁出去或使其消转于企业的经济增量之中。

第二,税收转嫁的间接手段——提高企业的综合实力。税收转嫁实质上是一种利益的再分配过程。税收的转嫁意味着直接纳税人的利益获得,企业可以通过加强自身的经营管理水平,改进生产技术,调整生产经营方式、产品结构及其种类,提高市场开拓能力等等一系列的措施,进而影响上述可控的税收转嫁的决定因素。虽然这种手段有可能使得税负表面上没有转嫁出去,但从实际效果上看,由于企业综合实力的提高,导致与竞争对手之间的力量对比发生了变化,从这个意义上讲,税负又转移出去了。

## 三、税收转嫁能力的动态分析

税收转嫁是一个动态过程,由于社会经济系统的复杂性和多变性,至少在目前还没有可能对税收转嫁的过程进行详细的描述。一般的做法是,通过对税收的法定归宿和经济归宿的分析,建立一般均衡模型,间接地描述税收转嫁过程。无论是西方经济学,还是国内学者,在这方面研究的比较多,尤其是在西方经济学中已经形成了较完善的理论框架。但对税收转嫁能力的研究则比较少。在此我们试图从企业的角度出发,分析其税收转嫁的能力,这一点对企业适应市场竞争无疑是有益的,特别是对处于转轨时期的国有企业更是如此。

在税收转嫁的动态分析之前,有必要阐述几个关键的概念。

### 1. 税收转嫁的条件

关于税收转嫁的条件,即税收在什么情况下才认为被转嫁了?一直是理论上争论不休的话题。其问题关键在于,税收由法定归宿向经济归宿演变的过程中,存不存在一个对应的被转嫁对象?我们认为,它是一个不断扩散、不断转嫁的动态过程,一般不可能找到相应的被转嫁对象。因此,要确定一个关于转嫁过程的绝对条件是不可能的,而且也是没有必要的。同西方经济学一样,我们通过结果判断的方法,即从经济归宿的角度,确定了一个税收转嫁与否的条件。

假定企业所面对的风险都是一样的,其不征税的利润为  $P_i$ , 征税利润为  $P_a$ , 总的净法定税负(考虑了各种补贴)为  $T$ , 我们有以下的税收转嫁条件:

- (1)  $P_i < P_a$ , 税收完全被转嫁, 且获得额外收益;
- (2)  $P_i = P_a$ , 税收完全被转嫁, 但不获得额外收益;
- (3)  $P_i > P_a$  and  $P_i < P_a + T$ , 税收部分被转嫁;
- (4)  $P_i = P_a + T$ , 税收完全没有被转嫁;
- (5)  $P_i > P_a + T$ , 税收完全没有被转嫁, 且产生额外损失。

在此需要说明的是,不征税的利润  $P_i$ , 指的是假定政府不征税的情况下企业所获得的利润;征税利润  $P_a$ , 指的是政府征税后,企业相应地改变生产经营决策所获得的税后利润。

例如,对第一种情况,企业在政府不征税的条件下可获得  $P_i$  的利润,如果政府征税,此时企业通过改变自身的生产经营决策,调整企业的管理结构,从而使得企业的税后利润  $P_a$  大于  $P_i$ 。这就意味着政府征税的“冲击”不仅被企业完全转嫁,而且还可获得  $P_a - P_i$  的额外收益。

### 2. 税收转嫁能力

正如前面所分析的,企业税收转嫁能力在很大程度上依赖于其综合实力的大小。我们认为,税收转嫁能力是指,在市场竞争过程中,企业被政府征税后,相互之间进行“税负挤压”的能力,谁实际承担税收的多少,则取决于其相互综合实力的对比。

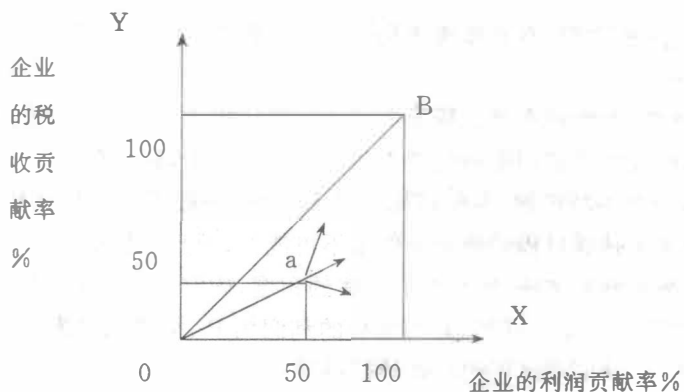
那么,如何来衡量税收转嫁的能力?

首先,我们引入了税收公平负担的准则,把此时的能力作为它的标准能力。这里需要解释一下税收负担公平的概念。税收公平有横向公平和纵向公平,纵向公平指的是,一个国家在一定时期内,向企业和个人的课税总额,占他们从国民收入分配中所获得的那份收入总额的比例要合理,在正常条件下,以不影响企业再生产的发展和人民生活的适当提高为度;同时,它还指对不同的企业和个人课税,应该做到向负担能力强者多征,负担能力弱者少征。横向公平是指对具有相同负担能力的企业和个人,课相同的税。税收转嫁的标准能力(AOT<sub>c</sub>)可用税收总额与总的企业利润之比来表示,其含义是在一定时期内,每一元利润所应承担的合理的税收。企业的税收转嫁能力(AOT<sub>i</sub>)可用该企业的法定税收总额与其利润的比值来表示。则判别企业税收转嫁能力大小的准则如下:

- (1) 如果  $AOT_i = AOT_c$ , 表示企业的税收转嫁能力正常;
- (2) 如果  $AOT_i > AOT_c$ , 表示企业的税收转嫁能力较弱;
- (3) 如果  $AOT_i < AOT_c$ , 表示企业的税收转嫁能力较强;

### 3. 税收转嫁能力的动态分析

在上述概念的基础上,运用洛伦兹曲线的思想,建立了一个简单的企业税收转嫁能力的动态分析模型(见下图)。



图一 企业税收转嫁能力的动态分析模型

用企业的利润贡献率和税收贡献率分别表示 X 轴和 Y 轴,其关系式为:

$$\text{企业的利润贡献率} = \frac{\text{企业的税后利润}}{\text{所有企业的税后利润}} \quad \text{企业的税收贡献率} = \frac{\text{企业上缴的净税收总额}}{\text{所有企业的净税收}}$$

注:企业上缴的净税收总额是指考虑了国家给予的各种补贴;所有企业的净税收是指扣除了各种补贴后的税收。

在该图中,其中 OB 线代表税收转嫁的标准能力,所有企业都可以找到自己位置。例如以图中的 a 点代表某一企业,根据前面的分析,该企业的转嫁能力是比较强的。下面我们来分析其税收转嫁能力的动态调整。

(1)如果 a 点沿直线 oa 移动,根据前面的论述,企业的税收转嫁能力是趋于不变的,但若向利润增大的方向移动,对企业是有利的;否则,向相反方向则意味着企业利润水平的降低。

(2)如果 a 点沿直线 oa 的下方移动,根据前面的论述,企业的税收转嫁能力是趋于增强的,但是若是向利润增大的方向移动,对企业更为有利;否则,向相反方向则意味着企业利润水平的降低,其税收转嫁能力的增强是以利润的降低为代价的,企业反而得不偿失。

(3)如果 a 点沿直线 oa 的上方移动,根据前面的论述,企业的税收转嫁能力是趋于降低的,但是若是向利润增大的方向移动,仍认为对企业是有利的;若向相反方向则意味着企业利润水平降低,对企业的影响是最不利的。

如果 a 点在 OB 线的上方,分析过程是一样的,只是此时该企业的税收转嫁能力比较弱。

以上分析都是建立在企业面对的风险是一样的假设基础上的,如果要分析不同风险的企业,一个简单的解决办法就是,设置几条不同斜率的税收转嫁能力线就可以了。

注:

- ①陈岱孙主编:《中国经济百科全书》上册,1991年版。
- ②李万甫:《税收转嫁的均衡分析》。《税务与经济》,1995.3。
- ③周国良:《关于税收转嫁理论研究的几个误区》。《经济改革》,1994.4,第52页。
- ④薛健等编著:《当代西方财政理论与实践》,1993年版,第150页。
- ⑤郭庆旺等编著:《当代西方经济学》,1994年版,第157页。
- ⑥B.阿特金森、E.斯蒂格里茨:《公共经济学》中译本,1995年版,第197页。
- ⑦刘其昌《从量税与从价税之转嫁与归宿》,《台、港、澳及海外财政、金融》人大复印刊,1994.5,第3页。
- ⑧侯梦麟:《商品课税转嫁问题辨析》,《财贸经济》,1996.2。