



税收原则

善用必要之恶

鲁德·德·穆伊、迈克尔·基恩

在某种程度上，很难想象还有什么没有被政府征过税。扑克牌、尿液、壁炉、奴隶、少数宗教团体、窗户，所有这些都某种程度上引起了税收机构的关注。如今，我们将所得税、增值税、烟草税及同类税收视为主要的收入工具。但用来认识、评估所有这些税收的基本原则几乎是相同的。在本杂志前两篇以税收为主题的文章中，我们对这些原则进行了剖析。在2015年3月号的《金融与发展》中，我们将会把这些原则应用到当前的一些争议事件中。

经济合作和发展组织将税收定义为“强制地、无偿地向政府支付的款项”。就是说，钱必须缴，您还得不到任何回报——至少不会立即得到回报。（您可能从公共支出中受益，因为您缴纳的税金帮助提供了公共支出，但如果您没能得到任何好处，那么从税收的角度来看，就太糟糕了。）

然而，重要的是，许多政策工具不属于法律意义上的税收，却也具备几乎相同的效力。社会捐赠就是一个最好的例子。这些款项与个体劳动或企业收入相关——能够赋予其享受退休金或其他社会福利的权利。严格来讲，个性化福利的意思是这些都不是税收。但是支付款项和捐款之间的关联往往不具备精算公平性，预期收益非常微小，以至于它们的效力很可能与直接税收的效力非常相似。

有效税收

撇开税收收入资助的任何项目的任何实际利益不谈，税收将资源从私人部门转移到公共部门，会不可避免地给私人部门带来实际损失。但几乎所有税收都会带来比上述损失更严重的危害，因为在一般情况下，税收会在买方为某商品支付的价格与卖方收取的金额之间制造一个差额——这可能会阻碍一部分互利交易。

举例说明，劳动收入税的征收说明了雇主雇用某位员工的成本超出了这位员工的所得。劳动者可能愿意接受一份报酬为（至少）100美元的工作，而雇主愿意支付（不低于）这一金额的报酬，但征收工资税则会阻止这项交易的发生。这种因税收造成的福利损失超过了因实际资源从私人部门直接转移出去造成的损失，被称为无谓损失（或超额负担），经济学家在提到税收扭曲时会考虑这一损失。（在上述示例中，因为劳动者未被雇用，因此不存在税金的支付，但无谓损失仍然实际存在。）

鼓励特殊活动的税收激励政策也常常提供避税机会。

有效的税收设计旨在最大程度降低这些损失，损失的大小取决于两个主要因素。第一，计税基数对税收越敏感，损失就越大。例如，假设对于劳动者劳动的需求是完全非弹性的，也就是说，雇主为得到劳动者的服务愿意付出任何代价。那么，当税率为20%时，上述示例中的雇员会得到100美元的报酬，但是雇主的雇佣成本将为120美元。雇员在不存在任何扭曲的情况下被雇用。但如果市场的一方有替换方案可以取代这种需要缴税的交易，扭曲就出现了，替换方案越容易实施，这种扭曲就越严重。这是事实（以多个假设为依据），无论是受税收影响的雇用决策，还是逃避或规避税收的决策。第二，损失会随税率的提高而超比例地增长。在已经存在严重扭曲的情况下，税率越高，扭曲的增加越有害。

有效税收政策的制定应遵循以下两项原则：以较高的税率向无弹性需求或无弹性供应的商品或服务征税，以及向尽可能多的商品和服务征税，以维持较低

的税率水平。这两项原则都有条件限制——因为在某些情况下，遵循这两项通用原则可能会带来负面后果。

例如，向无需求弹性的商品征税几乎不影响所需商品的数量，但会减少对其他商品的支出，从而导致其他市场发生较大变化（在2015年3月号期刊中，将对此有更多的论述）。

对于寻求尽可能广泛的税基的强制指令必须通过最强大的公共财政规范予以调和：这个规范就是企业间的交易不应被征税。这是因为税收在中间产品的买入价格和卖出价格之间制造了一个差额，很可能导致企业选择其在无税收情况下不会选择的产品。最终，企业的产量会低于产能。因此，通过纳入更多的中间交易扩大税基，对于税收效率来说是非常不利的。以面向所有交易的营业税（包括企业对企业销售）为例，它的税基会比最终消费税（如增值税）税基大得多，并以更低的税率实现等额的税收收入。但扭曲的程度也会严重得多。

另外一组税收限制条件来源于外部效应——对于潜在税收决策中未涉及的因素的影响（有利的或不利的）。环境破坏（如气候变化）是一个主要因素。这种情况需要的是矫正税。这种税收也被称为庇古税（以提出此概念的经济学家亚瑟·C·庇古的名字命名），其设计旨在将行为扭曲到令人满意的方向，在必要情况下企业行为也包括在内——当然，同时还要实现收入增长的有效利用。（见“什么是外部效应”，《金融与发展》2010年3月号）。

税收负担的承担与分担

最终承担实际税收负担的人可能不是为缴纳税款承担法律责任的一方。例如，在上述示例中，当对劳动力的需求被满足后，20美元的损失由雇主而非雇员承担——无论由谁来承担向政府纳税的法律责任，这都将是事实。这也说明了一个通用原则，即税收负担——其有效发生率——更多地落在弹性响应度最低的交易方，即更难从被征税活动中摆脱的一方。

这些影响通常会被忽略。例如，目前针对许多跨国公司缴纳小额企业所得税的愤怒情绪。企业不是人，只有真正的人——股东、员工、客户——能够纳税。在有效税率低的情况下，如果不考虑税收的真正受益人是谁，那么对企业所得税的争论是毫无意义的。

税收的公平性始终是一个重要问题，共有两个主要的衡量尺度。纵向公平性关系到对于不同收入的人口的待遇。税收系统对于该衡量尺度的影响取决于它的累进性，即随着收入水平的增长，收入中被征税部分的增长速度。横向公平性则认为，在所有相关方面情况相同的人应得到同等待遇。

这两个概念都不像其表面看起来那样明确。很明显，人们对于累进性的适当程度持有不同看法。例如，人们对于应依据年收入（一段非常任意的测量时期）还是终生收入来确定累进税可能会有不同的意见。与年收入相比，消费税可能具有累退性，但与支出相比，这种累退性明显减弱，因此可能是一个更好的个体终生收入指标。

而且横向公平性的概念似乎并不具有争议性，但“相同”对于公平性来说意味着什么？根据年龄、婚姻状况、地区、性别、身高的不同征收不等的税金，是否可以被接受？隐性分化可以被接受吗？向消费群体主要为男性的须后水征收重税是横向负税不公的表现吗？

税收

偷税漏税（非法）和避税（合法）之间的界线并不像表面听起来那么明确——税务律师收取高额费用，花费大量时间对两者的区别进行检验。所有国家都将此两者作为关注的重点。税收的设计与实施都面临着挑战。在政策方面，鼓励特殊活动的税收激励政策也常常提供避税机会。

税务机关战斗在抗击不纳税行为的第一线。它帮助那些想要支付全部应缴款项的人简化程序，通过制定易于理解（尽管广泛的目标范围和覆盖范围导致税收制度设计的简明性难以实现）并易于获取的税务规章（罗马皇帝卡里古拉的税收制度仅在棘手的环境中实现了小规模公开）。归根到底，税务机关的办法就是确保违规行为检查的概率——以及违规后的惩罚——高到足以激励人们遵守法规的程度，同时支持并反映遵守规定的广泛意愿。健全的税收机关必须能够实现所有这些目标，同时将其自身（管理成本）和纳税人（合规成本）的开支降至最低。

有时，我们所探讨的多个不同的目标会指向同一个方向——关税（进口税收）被同等税率的消费税所替代就是这样一个例子。这种替代未改变进口价格由消费者承担的事实，却增加了政府收入（因为目前国内资源销售也需纳税），并且通过减少贸易保护主义提高了效率。但这种例子并不常见。税收的真正困难在于目标的冲突——我们将在2015年3月号中具体探讨这一问题。■

鲁德·德·穆伊（Ruud De Mooij）是IMF财政事务部副部长，迈克尔·基恩（Michael Keen）是该部的副主任。