



### 以增值税改革为契机完善地方税制

**摘要:** 全面推开营改增试点后, 增值税已经覆盖到所有行业。由于增值税与营业税的收入分享机制不同, 预计营改增将对中央地方财政关系带来较为复杂的影响。为充分调动地方政府的积极性, 同时维护全国统一市场, 本文建议进一步改革增值税制度。基于增值税是对一般消费征税的本质特征, 将目前的增值税分成机制改为税基共享机制, 地方按照消费地原则在零售环节征收, 从而推动建立税收与地方政府行为的激励相容机制, 促进政府职能转变和经济结构调整。

**关键词:** 分税制; 增值税; 消费税

**作者:** 中国人民银行研究局 唐滔

**声明:** 《中国金融论坛工作论文》旨在促进与经济金融学界的学术交流与研讨, 推动社会力量加强对相关问题的研究。论文内容仅代表作者个人学术观点, 不代表中国金融论坛、中国人民银行研究局及中国人民银行金融研究所的观点。任何公开报道或引用, 请注明来源为《中国金融论坛工作论文》。来源网站:  
<http://www.cff.org.cn>。

十八届三中全会《决定》确定了财税体制改革三大任务，预算改革、税制改革和央地财政关系改革。其中，税制改革的目标是建立有利于科学发展、社会公平、市场统一的税收制度体系，重点锁定增值税、消费税、资源税、环境保护税、房地产税、个人所得税六大税种。目前，“营改增”是最重要的税收制度改革措施和最主要的改革成果，但是也对中央地方财政关系带来了冲击，客观上减少了地方政府主体税种。增值税下一步的改革，关键是要改变税收共享模式，理顺央地财政关系，完善地方税制。

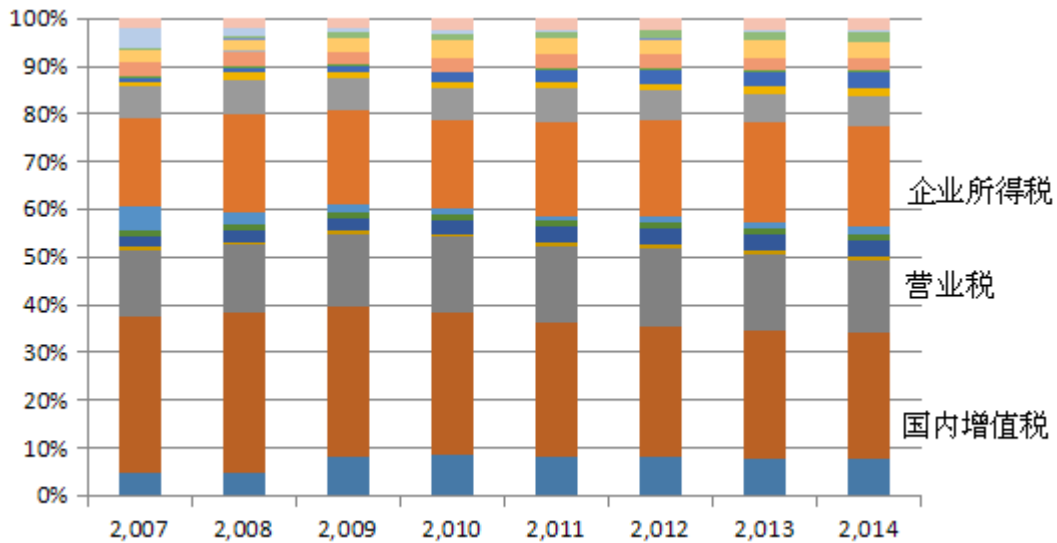
### 一、营改增客观上使地方失去了原有的主体税种

1994 年税制改革后的很长一段时间内，我国一直实行增值税和营业税并行的制度。原因是，分税制改革以维持地方财政既得利益不变为指导原则，对服务业征收营业税，并将之划归地方收入，是保障地方税收收入的制度安排。但是，营业税存在**重复征税、出口不退税和税负偏重**等三个弊端，对我国服务业发展造成了不利影响。

将中国经济从旧有的粗放式增长转变成附加值更高的、以服务业为重要核心的模式是近年来经济工作的重点。2012 年开始的营改增（营业税改征增值税）试点，让增值税覆盖到服务行业，有利于完善增值税制度、打通抵扣链条，消除重复征税，符合转变经济增长方式的需要，是推动中国经济结构调整的重要手段。

不过，营改增也使得央地财力关系调整问题变得更为迫切。长期以来，营业税都维持着我国第三大税种的地位（见图 1）。2014 年，营业税实现收入 17782 亿元，占税收总收入的比重为 15.23%。作为

地方政府最重要的税收收入来源，营业税收入大致占地方本级税收收入的一半以上。



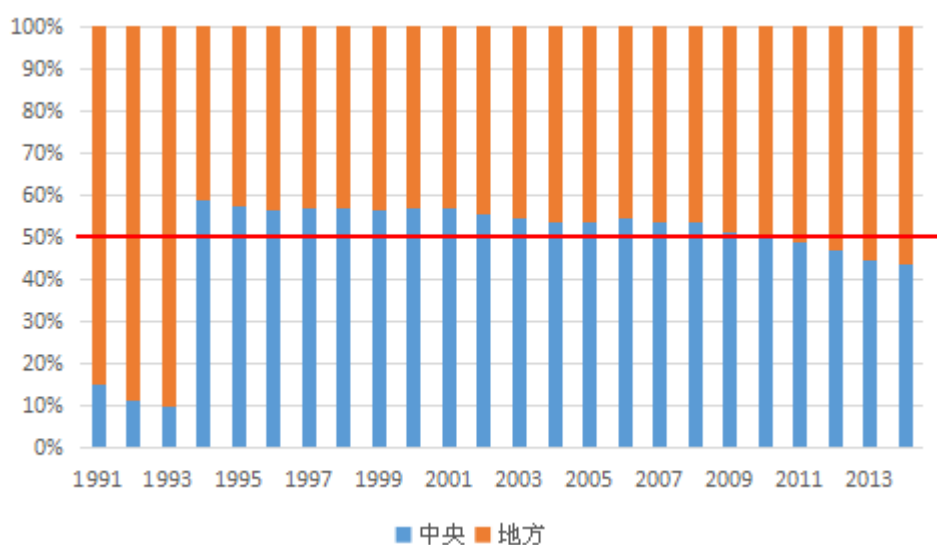
数据来源：Wind 资讯。

图 1 营业税在总税收收入中的占比

2012 年推行营改增试点之初，财政部、中国人民银行、国家税务总局联合发布《关于营业税改征增值税试点有关预算管理问题的通知》（财预〔2013〕275 号），明确规定“原归属地方的营业税收入，改征增值税后仍全部归属地方”。这样安排，调动了地方政府实施营改增试点的积极性，但同时也打破了中央地方的财力分配关系。图 2 显示，2012 年后，地方财政在增值税与营业税总额中的占比上升了（2012 年 53%，2013 年 55%，2014 年 56%）。

2016 年 3 月 24 日，财政部和税务总局发布《关于全面推开营改增试点的通知》（财税〔2016〕36 号），决定从 5 月 1 日起在房地产业、建筑安装业、金融业和生活性服务业全面推开营改增试点。由此，作为地方曾经唯一的地方专享主体税种，营业税已经成为历史名

词。为了落实十八届三中全会决定“保持中央和地方收入格局大体稳定”的原则，避免中央财政在增值税（与营业税）总额中的占比继续下降，国务院于4月29日发布《全面推开营改增试点后调整中央与地方增值税收入划分过渡方案》（国发〔2016〕26号），规定所有行业企业缴纳的增值税均纳入中央和地方共享范围。原营业税纳税人贡献的税收收入从此变为中央和地方共享税。



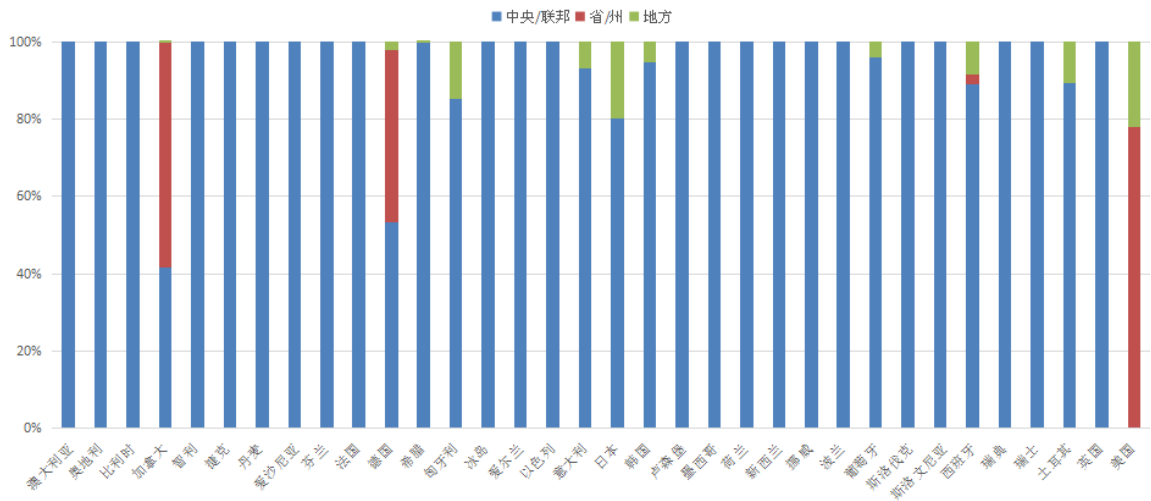
数据来源：Wind 资讯。

图 2 增值税与营业税总额中的央地比例关系

## 二、增值税五五分成弊端较多，不是长久之计

全面推开营改增试点后，如果沿用 1994 年分税制改革确立的税收分享机制，直接按照 75:25 分成比例共享增值税，地方财力必然会承受较大损失。因此，国发〔2016〕26 号文将增值税的地方分成比例从 25%提高 50%，实行增值税五五分成体制，基本维持了中央地方财力分配的比例关系。然而，增值税五五分成体制会极大地影响地方政府的行为，不是一个合理的长期制度设计。在大多数 OECD 国家，

增值税都归中央政府享有。



注：美国不征收增值税，图中采用的是零售销售税数据。

数据来源：经济合作与发展组织（OECD）REVENUE STATISTICS 2015。

图3 OECD国家的增值税大多是中央税

根本性问题在于，增值税是在生产、批发、零售等各流转环节征收，征管实践中采用的是**属地申报纳税原则**，即所谓的“生产地原则”：各流转环节企业所在地税务机关对本环节增值额征税，同时，地方政府按照生产者所在地分享增值税收入。按照“生产地原则”共享分配增值税，导致税收收入归属与税负归属的不一致性，会扭曲地方政府与市场参与者的行为模式，可能带来**地方保护、市场分割、重复建设、产能过剩**等问题。

### （一）争夺税源

中国经济在过去几十年迅速发展，一个重要原因是地方政府热衷于竞相招商引资发展经济。某个企业要投资，常常会受到多个地方政府的追捧，给出各种优惠政策以吸引企业前来投资。在以往地方增值税分享比例是25%的时候，各省就在争夺税收缴纳地。现在增值税分享比例提高到50%，会产生比原来更有力的激励效应。

按照增值税征管核算办法，增值税销项税是收入项，进项税是抵减项。因此，对于地方政府而言，更希望吸引有利于产生销项税收入的企业和产业进入本辖区，同时限制那些进项税多的企业入驻。诸如管道运输、电力、航空等行业，进项抵扣一般在总部，但销项收入产生在各地，增值税五五分成过渡方案出台后，地方政府很可能调整招商引资行为，导致更加激烈的税收竞争。

### （二）加剧省际税收分配矛盾

中国经济发展的地区差异较为明显，各省的增长模式都不一样，产业结构不同，增值税央地分配比例调整为五五分成后，会对各省产生不同的影响。制造业、工业占比较高省份，可能从“五五分成”中更多获益；而服务业占比较高的省份，可能略有吃亏。

### （三）可能导致产能过剩

增值税主要集中在制造业，提高地方政府税收分成比例后，一些地方政府可能从财政利益出发，采用种种手段推动制造业铺摊子、上项目，或成为未来产能过剩的诱因。

有鉴于五五分成可能导致诸多问题，不是长久之计，国发〔2016〕26号文明确规定五五分成是一个过渡方案，过渡期暂定2至3年，届时根据改革进展情况，研究是否适当调整。因此，以增值税改革为契机，构建与完善激励相容的地方税体系，变得更加现实和迫切。

## 三、消费税改革对增加地方财政收入的作用有限

有一些专家主张，将现行的消费税培育为地方的主体税种之一。但是，这一设想面临三重障碍：

一是消费税的功能定位是调节消费行为，税基相对狭窄。消费税

是 1994 年税制改革在流转税中新设置的一个税种，它是以特定消费品（见表 1）为课税对象所征收的一种间接税，就其本质而言，是特种货物与劳务税。在对货物普遍征收增值税的基础上，选择少数消费品再征收一道消费税，目的是为了调节产品结构，引导消费方向。

表 1 消费税税目税率简表

税目	税率
一、烟	56%，36%，30%，11%
二、酒及酒精	20%，10%
三、化妆品	30%
四、贵重首饰及珠宝玉石	10%，5%
五、鞭炮、焰火	15%
六、成品油	1.52 元/升，1.2 元/升
七、摩托车	10%，3%
八、小汽车	40%，25%，12%，9%，5%，3%，1%
九、高尔夫球及球具	10%
十、高档手表	20%
十一、游艇	10%
十二、木制一次性筷子	5%
十三、实木地板	5%
十四、铅蓄电池	4%（2016 年 1 月 1 日起实施）
十五、涂料	4%

二是消费税也是企业作为纳税人，意味着地方政府的税收竞争将重视生产企业而不重视消费者个人。消费税之“消费”，不是零售环节购买货物或劳务之“消费”。消费税的纳税人是我国境内生产、委托加工、零售和进口《中华人民共和国消费税暂行条例》规定的应税消费品的单位和个人，只在应税消费品的生产、委托加工和进口环节缴纳，在以后的批发、零售等环节，因为价款中已包含消费税，因此不用再缴纳消费税，税款最终由消费者承担。

三是消费税过去是中央税，虽然消费税改革方案正在加快推出，有望将部分税目划归地方，稍微充实地方财政收入，但总体作用有限。

据全国人大审议通过的 2016 年预算报告，“调整消费税征收范围、环节和税率”属于 2016 年财税改革中“加快财政体制和税制改革”中的一项。消费税原来完全为中央税，现在诸如实木地板、首饰珠宝等部分小的税目可能转为地方收入，税率上也允许地方政府在一定范围内自主决定。但是，消费税收入主要集中在烟酒油车这四大类，其中烟类贡献消费税 50%左右。消费税改革后，预计烟、成品油、车等消费税大头收入仍归中央，对地方财政的补充作用较为有限。

#### 四、增值税与消费税分立，将零售税作为地方主体税种

为了改变增值税分成对地方政府行为的扭曲性激励效应，可行的解决方案是将收入分成体制（分钱制）改为税基共享体制（分税制），国地税各自负责征管归属本级的收入。具体的方案是，建议将增值税税率降至 10%，继续由国税部门征收，收入全部归中央政府。同时，由于增值税本质上是对消费征税，可以将目前在生产环节征收的针对特定物品的消费行为调节税（见表 1），也就是目前名义上的消费税，扩大为在零售环节对所有商品普遍征收的真正的消费税。消费地的市县地方政府直接征收 7%的零售税（消费税），全部归当地政府享有。

这一改革将产生双重好处：一是减少对地方政府行为的扭曲，并给地方政府留出了税收竞争的政策选择空间。二是最大程度实现税制中性，减少商品流通过程中的价格信号扭曲。由于增值税是间接税，而且是价外税，在税负完全转嫁的理想条件下，增值税具有中性特征，在流转环节环环抵扣，不扭曲市场价格信号，不构成企业的真实负担，其税负实际上是由最终消费者负担的，本质上是针对一般消费行为普遍征收的“消费税”。不过，在现实经济运行中，并不满足税负完全



转嫁的条件，实际上税负是由供求双方分担的，具体的分担比例取决于供给弹性与价格弹性孰大。当前中国经济中产能过剩问题比较严重，意味着供给方在价格博弈中的力量弱于需求方，生产企业不得不自行承担和消化部分增值税税负。如果配合一般消费税的开征降低增值税标准税率，无疑非常符合当前供给侧结构性改革“降成本”的目标。

## **VAT and Intergovernmental Tax Sharing System Reform**

**Abstract:** VAT has applied to all service industries since MAY 1<sup>st</sup>, 2016. Because of the different revenue attribution schemes between VAT and Business tax, this reform may have complex impact on the intergovernmental fiscal relationship and the unitary national market. The next step of VAT reform should base on the fact that VAT is a general consumption tax. The intergovernmental fiscal system should switch from revenue sharing to tax base sharing. The revenue attributed to sub national and local government could collected by themselves in retailing process, and incents them to focus on public services rather than fixed assets investment.

**Key Words:** Tax sharing system; Value-added tax(VAT); Consumption tax