

人大国发院系列报告

# 专题研究报告

2013年11月 总期第5期

(中国改革系列报告 NPE201302)

## 分税制的改革困境与改革设计

吕冰洋 (中国人民大学国家发展与战略研究院)



**国家发展与战略研究院**  
National Academy of Development and Strategy, RUC

## 人大国发院简介

国家发展与战略研究院（简称国发院）是由中国人民大学主办的独立的校级核心智库。国发院以中国人民大学在人文社会科学领域的优势学科为依托，以项目为纽带，以新型研究平台、成果转化平台和公共交流平台为载体，组建跨学科研究团队对中国面临的各类重大社会经济政治问题进行深入研究，以达到“服务政府决策、引领社会思潮、营造跨学科研究氛围”的目标。

国发院通过学术委员会和院务会分别对重大学术和行政事务进行决策。目前由纪宝成教授担任名誉院长兼学术委员会主任，陈雨露校长担任院长，刘元春教授担任执行院长。

地址：北京市海淀区中关村大街59号 中国人民大学国学馆（紧邻新图书馆）

电话：010-62515049

网站：<http://NADS.ruc.edu.cn>

Email: nads\_ruc@126.com, nads@ruc.edu.cn

## 摘要

中国现行分税制存在地方税系不完整、转移支付资金配置效率低、强化粗放式经济增长等问题。本文认为，分税制改革的核心在于完善地方税系。为此，中国地方税的主体征税环节应从生产环节转向消费环节，这需要实行以开征零售税为核心的分税制改革。其改革方案是：将商品生产环节的增值税归为中央税，同时大幅度降低增值税税率；在商品消费环节开征零售税并作为地方税；个人所得税作为地方税，企业所得税作为中央税；取消营业税。考虑到税制改革的复杂性，本文提出了改变增值税分享比例的替代方案。

**关键词：**零售税 税制改革 地方税

# 分税制的改革困境与改革设计

## 一、引言

1994 年的中国分税制改革奠定了现行财政体制的基本框架，之后虽然有些局部改革，但是总的来说，分税制体制没有发生大的变动。分税制是财政分权的重要制度基础，上下级政府间税权划分只有象明晰私人产权一样来明确税权的配置<sup>1</sup>，才能有效地稳定政府的收益预期，进而影响各级政府的经济行为。我国 1980-1993 年以“分灶吃饭”为主的财政包干制向 1994 年后的分税制转变，其重要特点是政府间税权划分变得明晰和稳定，由此对地方政府的经济行为产生重大影响<sup>2</sup>，其积极作用主要体现在两个方面：一是提高了“两个比重”，包括中央财政收入占全国财政收入比重和全国财政收入占GDP的比重，二是促进了激烈的横向经济竞争，进而推动经济增长（张五常，2009）。这与在财政包干制下地方保护主义盛行、地方政府倾向隐瞒税基的现象是截然不同的。

然而，分税制的缺陷也是很明显的，如地方税主体税种不明确、地方税税基不合理、分税制易引发横向恶性税收竞争、地区财力差距

---

<sup>1</sup> 税权包括税收立法权、征管权和收益权，税收分权包括这三方面的分权，其中收益权的划分是核心。

<sup>2</sup> 我国的地方政府指中央政府以下的省、市、县政府，但是外国地方政府的含义与此不尽相同，一般而言，联邦制国家地方政府通常指联邦以下的政府单位，如在美国，地方政府(local government)指州政府(state government)以下的县、市、乡镇、学区和特别区等行政单位；在单一制国家中的地方政府是指相对于中央政府以下的各级政府单位，如法国的地方政府单位包括大区、省和市镇政府。为便于表述，也为了与中国的语境相对应，本文所指的地方政府一律指中央政府以下各级政府。

扩大、对经济增长方式转型起到阻滞作用，等等。财税体制要服务于国民经济和社会发展的需要，而这种需要在近二十年来发生了巨大变化：由增加财政收入和推动经济增长为主转向缓解经济与社会各种矛盾为主，如国民收入分配关系调整、转变经济增长方式、改善环境质量等。在这种背景下，整体改革分税制已是摆在政府面前的一项非常迫切的任务。

那么，如何改革分税制呢？本文研究认为，分税制改革的核心是完善地方税系，而完善地方税系的核心在于确立地方税主体税种。在现有条件下，需要开征零售税作为地方税主体税种，进而带动政府间事权分配、转移支付制度、土地出让制度、地方债务发行制度等整体性分税制改革。本文认为，这样做不但能够有效地调整政府间财政关系，也能够产生有益于转变经济增长方式、缩小地区间财力差距、促进政府职能转变等良性效果。

## 二、分税制的问题与改革困境

### （一）分税制存在的问题

目前，构成地方税系的税种有 14 个，6 个是共享税。其中主体税种分别是营业税、增值税、企业所得税和个人所得税。2012 年营业税收入占比为 33.7%，其他 3 个税种收入占比均不超过 16%。随着营业税改征增值税的进行，营业税收入占比将持续下降。从中可以看出，我国地方税系存在两大特点：一是缺乏主体税种；二是税基性质

属于流动性税基，其中营业税和增值税属于对商品征税，企业所得税属于对资本征税，个人所得税属于对劳动者征税，这违背了传统的财政分权理论。在缺乏主体税种和税基性质不合理情况下，分税制产生了诸多问题，主要体现为三个方面。

### 1、税收收入不足促使地方政府二元财政结构的形成

1994 年分税制改革的直接动因是中央政府财力在财政包干制下的连年锐减，因而分税制改革在初始设计时，就采取了明显偏向于中央政府的做法，即具有再次集权的性质。多年来，中央政府与地方政府税收收入比例约为 50: 50，而财政支出比例约为 15: 85。当地方政府的税收远不足以满足地方政府财政支出需要时，地方政府就有动力以非税收入形式筹集资金。1994 年分税制改革后，地方政府“乱收费、乱摊派、乱罚款现象”迅速增加(当时称“三乱”现象)。如 1996 年我国非税收入与税收收入的比高达 0.636，严重影响了国民经济的发展。为此，中央政府从上个世纪 90 年代后期开始，逐渐规范和取缔地方政府的收费项目，但是地方政府很快找到替代财源，那就是国有土地出让收入。

2000 年后，随着商品住宅市场的发展，土地出让收入的规模迅速膨胀。由于土地出让收入不进入地方财政预算，于是它逐渐成为一些地方政府的“第二财政”。如 2011 年土地出让收入达 31140.42 亿元之巨，人们形象地将地方财政对土地出让收入的依赖称为“土地财政”。其他还有如地方融资平台的大量债务问题、近两年来政府性基

金收入迅速膨胀问题，可以说或多或少与地方政府缺乏主体税种有关。尽管二元财政结构一时满足了地方政府支出需要，但是它产生许多负面影响，如加重了纳税人的负担，资金管理混乱，资金使用效率降低，房地产调控政策难以落实等诸多复杂的社会经济问题。

## 2、对流动性税基征税锁定粗放型经济增长方式

转换经济增长方式是最近二十年来中国政府面临的主要任务之一，导致粗放型经济增长方式形成的因素较多，其中不合理的分税制设计起着重要推动作用。目前中国增值税实行税收收入中央政府与地方政府 75: 25 分享，营业税主要归地方政府所有，这种体制容易推动工业投资和房地产投资过热现象。

增值税分享办法容易推动工业投资过热的原因在于：第一，工业具有政府推动作用明显、见效快、增值率高等特点。工业投资增长既给地方政府带来一笔可观的增值税分成收入，又会拉动当地 GDP 增长，而这两者均是当前政绩考核机制中政府官员最为看重的。第二，工业环节的增值税作为价外税，容易发生税收转嫁，税收增长部分会转嫁给下一环节（如商品批发环节），对当地经济的负外部性小。由于以上两个原因，地方政府具有很强的动力去推动工业投资，实施手段包括低价出让土地、进行隐性的税收返还、协调金融部门进行扶持等。当所有地方政府都如此考虑时，各地就会竞相上马大型工业项目，容易导致工业重复建设和产能过剩。如果不调整增值税政策，仅靠产业政策来控制 and 引导产业发展方向恐怕难以达到理想效果。

营业税容易推动房地产投资过热和房价高企的原因在于，营业税九大税目中包括建筑业和销售不动产业，两个税目并存存在双重征税问题(吕冰洋、郭庆旺，2011)，因此房地产业发展会带来地方税收收入高速增长。从历年数据看，营业税中建筑业和销售不动产税目收入占营业税收入的一半左右。由于房地产发展对地方政府财政收入的重要性，地方政府就有很强的激励去刺激商品房投资，并让其价格保持在高位，其实施手段包括土地控制、税收减免、调节公积金贷款比例等，后果是推动经济的“房地产化”形成。从产业性质上看，房地产业属于消费型产业，形不成经济的核心竞争力，过多的资金和资源追逐房地产，将使制造业升级缺乏资金、技术和人力资源等方面的支持，从而使工业竞争力的提高面临巨大障碍，影响产业结构调整。

### 3、庞大转移支付规模带来资金配置效率降低问题

由于地方政府自有财力与事权不匹配，因而中央政府对地方政府进行大规模的税收返还和转移支付就是顺理成章的选择。例如在2012年，中央对地方税收返还和转移支付为45383.47亿元，地方财政支出108947.45亿元，税收返还和转移支付占比为41.66%。如此庞大的税收返还和转移支付总量，资金在转移过程中难免会有效率损失问题。

就税收返还而言，我国税收返还主要是中央对地方政府的增值税、消费税和所得税返还。由于发达地区经济发展水平高于欠发达地区，所实现的税收规模也自然较高，导致税收返还远高于欠发达地区，

这拉大了富裕地区与贫困地区的财力差距。就转移支付而言，我们知道，财政理论说明转移支付会通过“粘蝇纸效应”导致财政支出规模扩张<sup>3</sup>。在现实中，我们转移支付确实存在一般性转移支付资金设置不科学、专项财政转移支付规模和范围过大、基层政府过多依赖转移支付、不利于财政资金节约使用等现象。

## （二）分税制的改革困境

从以上分析可看出，分税制引发的问题主要根源在于地方政府财权与事权不匹配、地方税不合理，那么，如何解决问题呢？目前有如下三种考虑：一是按标准财政分权理论，完善房产税并作为地方税；二是营业税改征增值税(以下简称“营改增”)后其收入仍归地方政府所有；三是通过大规模转移支付解决地方政府财力不足问题<sup>4</sup>。不过，我们认为，这三种方案均存在较大的缺陷，理由如下：

第一，房产税难以担当地方税主体税种。国外不少国家基层政府的主体税种是财产税，中国也正在讨论针对居民房产征收房产税。但是从中国现实情况看，如果开征房产税，其设计特点一般是税率低、免征范围大，在相当长的一段时间内充当不了主体税种。如据中国指数研究院测算，2010年城镇住宅总价约50万亿元，若以上海试点方案为参考，免除第一套房子的税收负担，假设城镇住宅1/3为房产税

---

<sup>3</sup> 粘蝇纸效应定义为：一般性转移支付对地方政府公共支出增长的刺激作用大于等额的居民收入增加对公共支出的刺激作用（Gramlich, 1977），这相当于上级政府通过地方政府把一笔钱发给当地居民，但这笔钱却“粘”在了地方政府那里。

<sup>4</sup> 本文不讨论中央与地方政府事权范围调整问题，原因一是事权调整涉及问题较多，难度也较大，二是就中国现实而言，无论怎么调整事权，地方政府在辖区内的经济和社会事务中仍起到重要作用，与之相关地方税体系建设仍非常重要。

课税范围，按 1% 税率计算，则房产税收入为 1670 亿元，相当于 2010 年 894 亿房产税收入的 1.9 倍左右，仅占地方财政收入的 4.1%<sup>5</sup>。

第二，以增值税维持地方政府财力不可持续。营改增是当下重要的税制改革，由于营业税是地方政府第一大主体税种，营改增后马上面临地方政府财力短缺问题。目前采取的办法是将适用营改增的行业税收收入仍归地方政府所有，随着营改增的范围不断扩大甚至最终取消营业税，这种解决办法逐渐演化为按行业分配增值税收入，如交通运输业、服务业等的增值税为地方税，工业的增值税为中央税。可以预想，在中国地方政府具有强大支配辖区行政和经济资源背景下，这种办法极易引发恶性纵向税收竞争。例如，某新办的工业企业在登记注册时，地方政府会“引导”该企业增加部分服务业（或其他属于地方税的行业）经营项目，从而在名义上转变企业的经营性质，造成中央税税基的侵蚀。因此，营改增后以增值税维持地方政府财力的办法，只能是体制过渡时期的一种暂时性安排。

第三，通过大规模转移支付调整政府间财政关系不可行。转移支付制度能够发挥效率的前提有两个：一是上级政府能够对下级政府的资金使用实行有效监督；二是转移支付资金的使用能够真实反映辖区居民的偏好（而非官员的偏好）。显然，在超大型经济体和官员任命制下，这两点很难同时满足，转移支付容易产生效率损失。世界上确实有不少国家通过大规模转移支付来调整政府间财政关系，但是大多数国家国土面积较小，通过直接选举产生的基层政府行政长官需要为辖

---

<sup>5</sup> <http://industry.soufun.com/Survey/SurveyReport.aspx>。

区居民负责。这种情况下中央政府集中大部分财权，然后通过大规模转移支付来维持地方财力并无不妥，地方税系的建设不是一个迫切的问题<sup>6</sup>。中国作为一个疆域广大的国家，广大经济和社会事务要交给地方政府完成，地方政府官员又以上级政府任命为主，这种情况下通过大规模转移支付来调整地方财力与事权不匹配的问题实非上策，必须考虑建设一个稳定的地方税系问题，也必须考虑到不同税系对地方政府行为目标的激励问题。

另外，一些研究者认为可以将特种消费税、资源税和车船税作为地方税的主体税种，本文认为这几个方案仍不可行：特种消费税、资源税的税基地区分布差异较大，作为地方税易扩大地区财力差距，也易引发恶性横向税收竞争<sup>7</sup>；车船税规模太小，不足全部税收收入的1%，且不够稳定。

由于上述各种方案的缺陷，分税制改革就产生了困境：为稳定政府间财政关系和缓解现行分税制所产生的问题，中国迫切寻找主体税种来建设地方税系，但是现实中却难以找到合适的税种满足这种要求。如何走出这个困境呢？为此，我们需要回顾一下地方税系建设的理论和实践，从中发现有益的启示。

---

<sup>6</sup> 即使是英国、法国这样达到一定规模的经济体，通过大规模转移支付来调整政府间财政关系仍然可行，以中央政府税收占全国税收的比而论，2010年，英国高达93.8%，法国高达83.3%（数据来源：IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, 2011。以下数据未经注明，均来自于此）。

<sup>7</sup> 上个世纪80年代中后期的恶性横向税收竞争就是一个教训，当时产品税是地方政府财政收入重要来源，酒类产品价高税多，各个县域地方政府倾向办自己的酒厂，并实行地方保护主义阻碍外地酒类产品进入本地市场，造成严重的市场分割。

### 三、建设地方税系的理论与实践

#### (一) 地方税系的建设理论

建设地方税系的本质,是中央政府向地方政府税收分权到什么程度的问题,对此,理论界进行了大量研究,代表性的分析框架有三种,但是得出的结论却大相径庭。

一是传统的财政联邦主义分析框架(或称传统的财政分权理论, Musgrave, 1959; Oates, 1972)。在该框架下,最优税收分权应与各级政府的财政职能密切相关,财政职能分为资源配置、收入再分配、经济发展三类。由于收入再分配和经济发展具有很大的辖区溢出效应,因此这两项职能应交由中央政府实现,而地方政府主要完成资源配置职能。根据这种划分标准,个人所得税和企业所得税对收入分配、经济增长和经济稳定均有很大的影响,因此税权应集中于中央政府。房产税的税基大小往往与地方政府提供的公共服务密切相关,体现出明显的受益性质,因此税权应集中于地方政府。除此之外,地方税应满足的标准有:一是地方政府应对非流动的税基或资产征税,以防税收竞争和税收扭曲;二是各地区的税基应分布相对均匀,以防止横向财政不平衡的产生;三是各地区应该针对收益相对稳定的税基征税,确保政府支出计划不受影响(Ambrosiano and Bordignon, 2006)。

二是公共选择分析框架(Brennan & Buchanan, 1980)。在该框架下,政府并非是以社会福利最大化为目标,政治家表现得像利维坦

(Leviathans)那样<sup>8</sup>，税收是用来最大限度地从私人部门攫取收入的工具，这样政治家和官僚能够最大化他们的支出权力。为此，公共选择理论强调地方政府间税收竞争的积极作用，以此作为约束税制设计和预算规模的力量之一。在该理论下，地方政府应对流动要素征税，这样可引发税收竞争机制来限制“利维坦”的贪婪，也就是说，商品税和所得税可以作为地方税的主体税种。

三是政治反应分析框架(Winer, 2000)。该框架认为上述两种分析框架均没有考虑到政治权力的行使，以及各级政府在税权分配中的谈判，这导致理论上的结果与现实差距较大。该框架认为现行中税收分权是政府间博弈的结果，与一个国家正式宪法或规范性税收分配观念都无关，我们所观察到的联邦内税权分配是各级政府为提升各自税权份额而博弈的结果(Hettich&Winer, 2000; Persson&Tebellini, 2000)。一些如重大国际危机、技术进步等外生冲击，通过改变各级政府间相对讨价还价的能力，从而改变了税权分配(Winer, 2000)。

在这三种分析框架中，财政联邦主义分析框架是主流，其他两种分析框架均存在很大的缺陷。公共选择分析框架下提出的利维坦模型存在诸多批评，一方面，在现实世界中，各国政府并不像模型强调的那样垄断，另一方面，将流动性税基赋予地方政府可能引起严重的资源配置扭曲。事实上，关于利维坦政府假说的实证结果并没有得出明确的结论(Edwards and Keen, 1996)。政治反应分析框架存在的问题是没有提出明确的政府间税权配置规则

---

<sup>8</sup> “利维坦”源出于希伯来文，是《圣经》中威力巨大无比的怪兽名，西方政治学和经济学用它来象征不受制约的国家权力。

(Ambrosiano&Bordignon,2006)。

## (二) 建设地方税系的实践

但是,财政联邦主义框架虽然确定以财产税为代表的受益税最适合作为地方税,遗憾地是,现实中地方政府仅依赖受益税是不够的,主要原因是受益税不能为地方公共支出提供足够的财政收入。因此在多数 OECD 国家,地方政府财政收入除了依赖财产税外,也依赖理论上认为不合适的对流动性税基征税,如所得税和商品税,这在联邦制国家表现得最为突出。

我们以几个典型国家为例:美国州一级政府的主体税种为销售税,该税占全国税收收入比重为 23.1%,州县政府享有该项收入的 88.2%,占州县政府税收收入的 41.5%;德国地方政府的主体税种是所得税(包括个人所得税和公司所得税),它是共享税,全国所得税占全部税收收入比重为 47.8%,州县政府分享的所得税占其税收收入的 58.3%;加拿大州政府的主体税种是销售税,占州政府税收收入的 37.6%,占全国税收收入比重为 16.3%,中央政府不参与分享,除此之外,州政府还享有所得税的 38.4%;另外,瑞典和瑞士均将所得税作为共享税。

根据以上分析可看出,尽管理论上认为地方税不宜对流动性税基征税,但是在各国实践中,将所得税和商品税作为地方政府主体税种的做法却也并非不可行。这给我们一个启示:地方政府的税基可以是流动性税基,其前提是它能够避免恶性税收竞争。如何做到这一点

呢？本文认为，在当前中国经济背景下，开征零售税并作为地方政府主体税种是较好的选项。

## 四、零售税的制度设计

### （一）零售税作为地方主体税种的理论依据

顾名思义，零售税是针对消费者的零售商品征税，属于商品税的范畴。理论上，商品税不适合作为地方税，这是因为：差别管理或税率会影响不同地区间的贸易，引发恶性税收竞争；如果根据目的地原则征税易造成逃税问题，如纳税人在甲地购买低税商品用于乙地；如果根据生产地原则征收，导致纳税人和负税人不一致，会造成税负地区转移问题(中国现行增值税就是如此)；商品税适合统一管理，由地方管理会造成管理成本和纳税遵从成本升高等问题(Keen, 2000)。因此，世界各国一般做法是将大宗商品税归为中央税，只是零星地选择部分行业、部分商品的税种归为地方税，在 Levin(1991)统计的 30 个国家税收收益权划分中，中央政府享有的商品税平均高达 83.9%。

商品的销售分为两个环节：生产环节和消费环节。顾名思义，生产环节销售的商品（如钢铁、机器）用于生产，消费环节销售的商品（如衣服、食品）用于消费。生产环节商品的销售方是生产企业，购买该商品的是下游企业，销售规模取决于投资需求；消费环节商品的销售方是零售商，购买该商品的是消费者，销售规模取决于消费需求。由于这两者的区别，对生产环节商品征税和对消费环节商品征税的效

果也不同：前者更易造成税负的地区转移；地方政府更易影响前者的纳税人行为。恶性税收竞争之所以能够产生，根源在于地方政府可以影响纳税人的行为。纳税人分为企业和个人。在中国现实背景下，地方政府能够影响的主要是企业而非个人。那么，如果将消费环节商品的税归为地方税，不就是既可以满足地方政府财力需要，又可以达到缓解将流动性税基作为地方税所产生的问题吗？

实际上，已有部分研究对此进行了探索。欧盟各国普遍采用增值税，由此产生欧盟内部的税收执行和税率不统一问题。为解决这一问题，Keen和Smith（1998）提出了整合性增值税（Viable Integrated VAT，简称VIVAT）的设计方案，其做法是将商品销售对象分为两部分，一是针对登记注册商户，二是针对未登记注册商户和家庭。针对前者的销售适用欧盟统一的税率；针对后者销售的税率可以有国家差别。如果我们将欧盟看作一个国家，将各国看作是地方政府，我们完全可以在VIVAT的方案基础上进一步提出分税制改革方案<sup>9</sup>：登记注册商户购买的商品定性为生产环节商品，对此征收增值税并作为中央税；未登记注册商户和家庭购买的商品定性为消费环节商品，对此征收零售税并作为地方税。下面我们进行详细设计。

---

<sup>9</sup> Bird 和 Gendron（2000）已看到这一点，并进一步提出两种改革增值税作为分税基础的方案：一是补偿性增值税（Compensating VAT，简称 CVAT），做法是对下级政府辖区内购买者（包括登记注册的商户、家庭和非登记注册的商户）的销售可征收地方增值税，但是对辖区外购买者的销售征税将归中央政府所有；二是双重性增值税（Dual VAT，简称 DVAT），做法是不同级政府对同一税基征税，但是各级政府可以选择自己的税率。CVAT 的缺陷是需要引入结算体系，保证某一地区对出口所征收的税收能够抵补其他地区所要求的抵扣或者返还额。DVAT 的缺陷是易引发纵向税收竞争。

## （二）以开征零售税为核心的分税制改革方案

以开征零售税为核心的分税制改革方案为：第一，在商品进入零售环节之前，继续开征增值税，同时降低增值税税率，增值税全额作为中央税；第二，在商品进入零售环节之后，取消增值税，按商品价格的一定比例征收零售税，并将零售税全额作为地方税；第三，彻底改革并取消营业税，原营业税中属于生产性服务（如交通运输业、仓储业、不动产业）的税基归为增值税，属于消费性服务（如餐饮、住宿）的税基归为零售税；第四，个人所得税全额作为地方税，企业所得税全额作为中央税。零售税和增值税并行的做法类似加拿大税制，加拿大联邦政府开征商品和劳务税，该税属增值税性质，税率为6%，为中央税；州政府开征销售税，税率为5%~10%，为地方税。

设定零售税税率应综合考虑提高地方政府财力和避免逃税因素。本文认为零售税税率应在3~10%之间，以5%比较合适，这样也与目前营业税中服务业的税率持平，与增值税小规模纳税人适用的3%税率差异不大。零售税的税基基本为社会消费品零售总额，2012年该总额为207167亿元，如果零售税税率设为5%，大体可实现10358.35亿元税收。2012年全国营业税收入为15747.53亿元，开征零售税仍不足以弥补营业税改革后地方财力缺口，对此可以考虑将个人所得税全额作为地方税<sup>10</sup>。开征零售税后，势必加重居民生活负担，为此应

---

<sup>10</sup>目前我国个人所得税实行分类征收，调节收入分配功能弱、对经济稳定影响小，将个人所得税作为地方税并无不妥之处。即使未来个人所得税进行综合与分类相结合转变，在中国特色的户籍制度背景下，个人所得税纳税人仍可以通过与户籍挂钩由地方政府来征收。并且，从个人收入信息收集和税务局征收激励角度考虑，将个人所得税作为地方税比作为共享税或中央税更合适。

将现行增值税税率由 17% 调低为 13%。

需说明的是，零售税是税收增长潜力非常大的税种。零售税的税源来自居民消费，而近二十年来在各种因素作用下，居民消费占 GDP 的比重持续下降，2011 年仅为 34.9%，而世界上大多数国家该比重在 60~70% 之间。随着居民收入增长和社会保障体系的完善，可以预计，中国居民消费会在不长的时间内迅速攀升，届时零售税会随之迅速增长。加上个人所得税也是成长性非常好的税种，零售税和个人所得税一起，完全可以共同成为地方政府主体性税种。

以上关于税率的假设建立在保持现行政府间事权分配和转移支付规模不变的基础上，从改革的趋势看，应该是事权逐渐上移，这样地方政府的财政压力会缩小，与之相应，增值税和零售税税率也要调整。当然，将零售税付诸政策实践前，对各种税收要素需进行大量的研究。

### （三）开征零售税的预期效果

本文认为，开征零售税具有七个方面较大的优势。

第一，完善地方税系，破解了分税制改革困境。开征零售税使得地方政府从此具有了稳定的税源，迈出完善地方税系重要一步，在此基础上，顺势可推出转移支付制度改革、政府间事权调整、地方政府二元财政结构调整等系列改革。

第二，降低改革阻力。改革要取得共识，一般要使得被改革对象的利益得到一定程度保护，开征零售税也是如此。从现行设计看，它

兼顾了政府整体、中央政府和地方政府的利益，改革阻力降低。

第三，有利于经济增长方式转变。改革后，增值税和企业所得税作为中央税，原营业税中的建筑业和销售不动产业税收也归中央政府所有，企业规模的外延式扩张不再会给地方政府带来税收，原有体制对经济增长方式不良影响降低。楼继伟（2013）指出，在原有体制下，“地方政府分享比例过高，不利于有效遏制地方追求数量型经济增长的冲动”，财税体制的改革从根本上克服了维持地方政府财力需要和抑制粗放型经济增长的这对矛盾。

第四，有助于转变地方政府职能。由于零售税的税源主要来自辖区居民的消费，这会促使地方政府完善消费基础设施，从更多维护厂商利益转向更多维护消费者利益（实际上也是为辖区居民负责），也推动国内消费需求的增长。

第五，有助于调节居民税负分配公平。我国税制结构以商品税为主，我们知道商品税一般具有累退性，会导致居民税负分配不公平，这是我国税制饱受诟病之处。为降低商品税累退性，现行做法是在基本税率外设置低档税率，适用范围是粮食、暖气、图书、农产品等与民生相关较密切的商品。但是这种减税做法未必使得居民得到全部好处，因为这些商品也有可能是下一环节生产投入，减税的好处实际上是给了企业，例如，购买粮食的企业可能用于酿酒，购买暖气、天然气、自来水等的主体可能是制造企业。另外，对企业来说，由于企业形态各异，增值税设置多档税率会产生“高征低扣”、“低征高扣”的税负分配不均问题。开征零售税后，可能尽量统一增值税税率，通过

调整零售税率来调节居民税负分配，如对食品可以实行低档税率。由于零售税是在商品销售的终端环节课征，减税可以保证基本降低居民的税收负担。也就是说，零售税调节居民税负分配比增值税更加灵活有效。

第六，有助于缩小地区财力差距。我们比较一下各地区零售税额与现行增值额的变异系数，发现前者为 0.836，后者为 0.963，说明开征零售税的确起到缩小地区财力差距的作用。其中原因在于，一个地区可以没有工业（不能提供相应的增值税），但是不能没有商业，我国地区之间商业发展程度的差异远小于工业发展程度的差异。

第七，税收增长潜力强。我国主体税种是增值税和营业税，两税的税基同时包括资本和消费，对资本存在明显的重复征税，使得两税对资本的征税强度大大高于对消费的征税强度。我国传统经济增长方式以投资驱动，因而投资增长会带动两税高速增长，这也是我国分税制改革后十多年时间税收保持超 GDP 增长的重要原因（吕冰洋、郭庆旺，2011）。不过，随着增值税改革推进，投资扩张对税收的带动作用会减弱，未来税收增长前景堪忧。从经济发展整体趋势和中国文化特点看，随着人均收入水平的提高，大众消费时代会很快到来，调整税制结构，使整体税基减少对资本征税比例，增加对消费征税比例，会使得税收增长保持一定速度，从而减轻财政压力。

#### （四）开征零售税的相关征管问题

按商品的销售环节开征增值税和零售税，可能产生两个问题：一

是避税问题；二是电子商务问题。下面我们分别进行剖析。

避税问题可能产生的原因在于商品性质难以区分，于是产生两种避税情况：要么生产者从零售商手中购买商品用于生产，要么消费者从生产者手中购买商品用于消费。对于前者，由于所售商品同时包含之前缴纳的增值税和零售税，商品价格决不会低于进入零售环节之前的价格，生产者没有必要通过购买零售商品进行避税。对于后者，如果是生产者是企业不会存在这样的问题，因为消费者不可能购买工业品用于消费。如果生产者是商业企业这样的问题也不会严重，因为现行增值税制度同时存在一般纳税人和小规模纳税人，小规模纳税人按销售额征税，与零售税的本质是一样的。对于某种比较特殊的商品，如加油站的汽油销售很难区分用于生产和消费，我们可以统一认定加油站为零售税纳税人。

另外，针对零售税的管理不必过多依赖发票管理。从以往征管经验看，增值税是采用环环相扣的制度设计，发票管理是必不可少的。但是营业税是针对营业收入征税，通过发票来核查企业营业收入反而会激发避税行为，我们看到，在现实中有大量企业提供服务后不开发票。对此，应普及售货或服务的机控票据，不论商店规模大小，销售商品或服务的行为必须提供机打票据才能完成收款，票据中自动注明税款，税务部门通过机打票据来核实企业销售收入和税收，发票的作用只限于购买方报销之用，目前日本销售税管理就采用这种方法。

伴随着电子商务的迅速发展，电子商务征税问题开始备受关注。无论开征零售税与否，该问题总是存在和总是要解决的。解决该问题

的主要措施是明确电子商务环境下常设机构认定标准、明确数字化商品在线交易的性质、建立电子发票制度和第三方信息报告制度等，这些措施在增值税和零售税制度下均需要采取。在此基础上，我们可以认定商家对商家的电子商务(BB 模式)缴纳增值税，商家对消费者的电子商务(BC 模式)缴纳零售税，至于消费者对消费者的电子商务(CC 模式)，可以给予免税待遇。

当然，从中国的历史经验看，新税设立初期总会引发或多或少的征管问题，如 1994 年增值税改为发票管理时，就在很长一段时间内出现大量虚开增值税发票案件。改革总是存在风险的，开征零售税不可避免地出现一些未预料的征管问题，但是我们需要从大处着眼，不能因为某些征管问题的存在就止步不前。

## 五、重构分税制的替代方案

不过，从世界各国经验看，大规模开征新税受到的制约因素较多，也易引发社会各界强烈抵制，为此，本文提出改革力度较小的替代方案。

该方案的核心做法是改变增值税分享办法，将原先中央与地方关于增值税的 75: 25 的分享比例改为 60: 40。对此措施有：第一，进一步扩大增值税征税范围，营业税中建筑业和销售不动产业全部纳入增值税管理，并全额作为中央税，这样会降低地方政府财政收入对房地产投资的依赖；第二，增值税汇总到中央政府后，中央政府统一调

配，总计要拿出 40% 部分划归地方政府；第三，地方政府取得增值税的分享收入不是依据当地实现的增值税收入，而是依据当地社会消费品总额占全国社会消费品的比例来确定；第四，将个人所得税作为地方税，企业所得税作为中央税。该方案的主要意图是改变对地方政府的激励机制，这样可以促使地方政府完善消费设施，降低对工业投资和房地产投资的强依赖。

替代方案的优点是：以商品和资本为代表的流动性税基全为中央税税基，抑制了地方政府追求辖区企业规模扩张的冲动，原有分税体制对经济增长方式不良影响降低；可兼顾全国财政收入、中央政府财政收入和地方政府财政收入的规模大致不变，各方利益得到保护，改革阻力降低；促进地方政府完善辖区消费设施和保护消费者利益，有利于推动消费需求增长；缩小地区财力差距。不足之处是：一是地方政府仍缺乏主体税种，从长远看地方税系仍不完整；二是需准确核算各地社会消费品销售总额，地方政府有可能干预相关统计。

## 六、结论

明末思想家顾炎武在总结中国历史上政府间关系时，说了一句名言：“郡县治，天下安。”此话照样适用现今。从改革开放三十多年经验看，我国地方政府具有强大地动用辖区各种资源的能力，在经济和社会治理中发挥着巨大作用。分税制深刻地影响地方政府行为的激励机制，其改革可以说牵一发而动全身。

中国在 1994 年实行的分税制改革，奠定了其后近二十年纵向政府间财政利益分配关系基础，对经济发展产生一些积极效果，但是也产生了地方税系不完整、地方政府事权远大于财权、强化地方政府推动工业投资和房地产投资偏好等一系列问题。因此，有必要重构中国分税制体制，以此保证地方政府具有充足的、稳定的财政收入来源，并能对经济发展方式产生较好的影响。为达到这两个目的，本文提出通过开征零售税带动分税制改革，同时考虑到开征新税的困难，本文提出改变增值税分享比例的替代方案。

需说明的是，开征零售税并非有百利无一害，在全球化时代跨境购物越来越多的情况下，开征零售税势必提高国内消费品价格，会在一定程度上产生抑制居民消费和引发税收流失国外的后果。但是税制改革在大多数情况下是“两害相权取其轻”的选择，在目前直接税还难以担当筹集财政收入的重任情况下，面对迫在眉睫的财政体制变革压力，本文认为开征零售税是完善中短期财政体制的最主要突破口。从长期看，个人所得税和房产税是具有很强成长性、且可以作为地方税的税种，随着这两个税种的完善，税制结构将逐渐降低对流转环节税收的依赖，届时，可以考虑进一步调低增值税和零售税税率。

## 参考文献：

- 1.楼继伟, 2013:《中国政府间财政关系再思考》, 中国财政经济出版社。
- 2.吕冰洋, 2009:《政府间税收分权的配置选择和财政影响》,《经济研究》, 第6期。
- 3.吕冰洋, 2010:《税收分权与地方税系的建设》,《公共经济评论》第6卷第1期, 中国财政经济出版社。
- 4.吕冰洋, 2011:《税收分权研究》, 中国人民大学出版社。
- 5.吕冰洋、郭庆旺, 2011:《中国税收高速增长的源泉: 税收能力和税收努力框架下的解释》,《中国社会科学》, 第2期。
- 6.王鹏、杜婕, 2011:《我国政府间财政转移支付制度存在的问题及对策》,《经济纵横》, 第2期。
- 7.张五常, 2009:《中国的经济制度》, 中信出版社。
- 8.Ambrosiano, Maria Flavia and Massimo Bordignon, Normative Versus Positive Theories of Revenue Assignments in Federations, in Ehtisham Ahmad and Giorgio Brosio (eds), *The Handbook of Fiscal Federalism*, London: Elgar, 2006.
- 9.Bird, R.M. And Gendron, P., CVAT, VIVAT, and Dual VAT: vertical 'Sharing' and Interstate Trade, *International Tax and Public Finance*, 2000, Vol.7, No.6, pp.753-761.
- 10.Brennan, G. and Buchanan, J., *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge: Cambridge University Press, 1980.
- 11.Edwards, J.S.S. and Keen, M., Tax competition and Leviathan, *European Economic Review*, 1996, Vol.40, No.1, pp.113-134.
- 12.Gramlich, E. M., Galper, H., State and Local Fiscal Behavior and Federal Grant Policy, *Brookings Papers on Economic Activity*, 1973, Vol. 1973, No. 1, pp.15-58.
- 13.Hettich, W. and Winer, S. L., *Democratic Choice and Taxation: A Theoretical and Empirical Analysis*, Cambridge: Cambridge University Press, 2000.
- 14.Musgrave, R.A., *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, New York: McGraw-Hill, 1959.
- 15.Oates, W.E., *Fiscal Federalism*, New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972.
- 16.Persson, T. and Tabellini, G., *Political Economics: Explaining Economic Policy*, Cambridge, MA: MIT Press, 2000.
- 17.Winer, S. L., On the Reassignment of Fiscal Powers in a Federal State, in G. Galeotti, P. Salmon and R. Wintrobe(eds), *Competition and Structure: The Political Economy of Collective Decisions*, New York: Cambridge University Press, 2000, pp.150-173.

(供稿: 中国人民大学国家发展与战略研究院。所有权利保留。

任何机构或个人使用此文稿时, 应当获得作者同意。)