

# 增值税改革：从稳定税负到国家治理\*

□ 付敏杰 张 平

**内容提要：**营改增的推进，增值税“一税独大”局面的重现，使得稳定增值税税负成为稳定宏观税负的重要内容。按照现有的工业、服务业的增值税差异税率，中国经济向服务化迈进的长期结构性转变将对增值税收入的稳定增长提出挑战，平衡增值税税率，尤其是向单一税率改革，已经成为国家治理的重要命题。单一税率不但能够稳定税负，还可以减少税制非中性、均衡地方政府的税收激励，减少税制固化带来的产业锁定，推动产业结构升级。现行税收体系被增值税再度强化了筹资功能，须以公平取向型税种作为补充。这是扭转整个税制功能性失衡的关键。

**关键词：**增值税 平衡税负 国家治理 结构性转变 功能性失衡

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2016.11.004

正在全面推开的营改增，将重塑中国的第一大税种。营改增后，增值税将覆盖占GDP比重超过90%的工业和服务业，规模超过5万亿元，占税收总收入40%以上。但增值税工业税负高、服务业税负低的税制设计，在中国经济工业份额快速萎缩、逐步迈入服务经济的时代，必然会面对长期增速下滑的挑战。

## 一、新的增值税：规模与趋势

可以从两个角度看增值税的规模和趋势。第一个角度是收入和地位。2015年我国增值税收入为31109.47亿元，占当年税收总收入124922.20亿元的24.90%、一般公共预算收入152269.23亿元的20.43%。考虑到出口退增值税和消费税的12533.35亿元与进口货物增值税、消费税的12867.19亿元基本持平，增值税仍然是18个税种中规模最大的税种，比排名第二的企业所得税多了

近4000亿元。<sup>①</sup>从世界税收历史和中国实践看，增值税都是一个年轻的税种。作为1994年分税制改革的一部分，税制改革的重要内容就是通过引入增值税来取代当时名目繁杂的产品税，迅速确立增值税在现行税制的核心地位。占税收收入四分之一和一般公共预算收入五分之一的增值税，体现了我国现行税制“重流转”的特征。营改增全部完成后，营业税退出历史舞台，增值税的规模及其占税收总收入的比重会再度提升。

第二个角度是增值税比重的长期变化趋势。分税制改革以来增值税占税收总收入的比重一直在下降(图1)，1994年的增值税收入为2308.34亿元，占当时税收总收入的45.02%和财政收入的44.24%。此后，虽然增值税规模越来越大，但比重在不断下降。2005年增值税收入突破1万亿元，占税收总收入的比重也下降到37.5%；2010年突破2

\* 本文是国家社会科学基金项目“政府行为与中国经济增长：比较经济发展视角的解读”(项目编号：12CJL027)、国家社会科学基金重大招标项目“现代国家治理体系下我国税制体系重构研究”(项目编号：14ZDB132)和国家社会科学基金重大招标项目“外部冲击和结构性转换下的中高速增长和中高端发展研究”(项目编号：15ZDC010)的阶段性成果。

① 2015年的税收数据来自：财政部.2015年全国一般公共预算收入决算表[EB/OL].(2016-07-01)[2016-10-09].  
[http://yss.mof.gov.cn/2015js/201607/t20160713\\_2355039.html](http://yss.mof.gov.cn/2015js/201607/t20160713_2355039.html).

万亿元,占税收总收入的比重下降到28.8%;2014年突破3万亿元,占税收总收入比重为22%。<sup>①</sup>

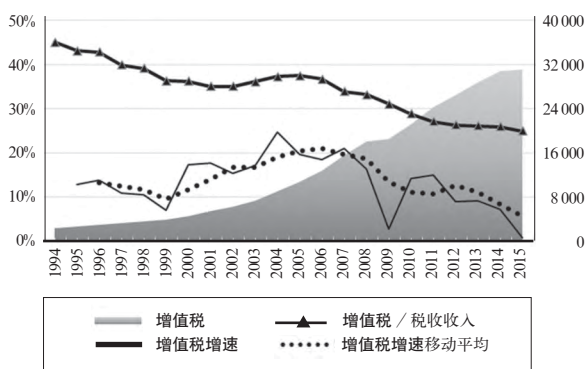


图1 增值税的规模变化与长期趋势

说明: 税收收入单位为亿元,采用右侧坐标轴。其余是百分比数据,采用左侧坐标轴。数据来自wind金融咨询终端。

不断下降的比重,可能意味着增值税的增长越来越不乐观。2015年增值税几乎没有增长,当年增值税实际收入31109.47亿元,比预算的37700亿元少了近6590.53亿元,仅仅完成了原定计划的82.52%。从数据看,增值税是2015年税收收入预算中完成最差的,也创下了1994年以来税收完成情况最差的记录。增值税的主体地位还能坚持多久?

不过实际情况并没有数据表现的那么差。2015年增值税完成情况不理想,不是因为长期性的经济原因,而是营改增没有按照原定计划推开所造成的短暂现象。2015年营业税收入为19312.84亿元,比预算的11255.00亿元多了8057.84亿元,完成了原定计划的171.59%,营业税多收的部分超过了增值税少收的6000亿元。这意味着,在服务业营改增的大背景下,单独用增值税规模来预测未来的增值税规模不可靠,必须将两税汇总考察,在此基础上依据经济形势的变化和产业趋势来加以估计。

若将增值税和营业税合计以排除改革带来的不确定性,则2015年两税预算数合计为48955亿元,实际完成50422.31亿元。若营改增全部完成,则2015年新的增值税收入就是50422.31亿元,超收1467.31亿元,税收决算完成了计划数的103.00%,占税收总收入的40.36%。这个比重与分税制改革初期的比重基本相似,但绝对规模已经是1994年

的20倍以上。这是新的增值税规模分析和数据预测的起点。

在经历了最初10年的超常规加速增长后,近10年的增值税增速一直处在下降阶段,这一点在2012年中国经济进入新常态后表现得尤其明显。随着国民经济结构性调整的推进,增值税增速快速下滑。考虑到现行的增值税基准税率共有四档,包括制造业的17%、13%两档和服务业的11%、6%两档,则国民经济中的服务业比重上升,一定会通过加权平均而起到降低增值税有效实际税率的作用,所以后期的税率调整就显得非常重要。

## 二、稳定税负: 增值税税率的结构性调整空间与政府间分配

中国税制的典型特征是以企业为主体纳税人和各产业之间的非均衡税负。企业法人是我国的主要纳税人,缴税比例超过了90%。各产业之间的税负不均非常明显:农业企业或者农民的农业生产经营基本不纳税,工业企业增值税基准税率为17%和13%。服务业企业原定营业税为5%和3%,改征增值税后变成11%和6%两档。考虑到稳定税负是历次税改的出发点,营改增税率设计的初衷保证服务业税负水平基本不变,这样算起来服务业的税负水平仅为工业的60%左右。

正是由于以企业为主要纳税人的税制和各产业之间税负水平的非均衡特征,使工业化过程中工业企业盈利状况的改善和大企业的成长成为税收增长的重要原因。分税制改革以来税收收入实现了超常规增长,直接原因有两个:第一是企业盈利状况改善基础上的征管力度加大,导致的实际税负与名义税负越来越接近;第二是高税率的工业部门和服务业部门(尤其是工业部门)快速成长,低税率的农业部门比重持续下降。其他的原因都是间接原因,尽管其在制度上可能很重要。

面向未来5—10年进行增值税改革分析时,发现上述两个因素都在变化。第一是工业企业的盈利能力很难再有明显改善。随着实际税负接近名义税负,原有税种的税收征管能力已经很难再成为提高税收

<sup>①</sup> 国家统计局:《中国统计年鉴[J]》,北京:中国统计出版社,2015。

收入的手段。一些新的税种,如财产税的出现,或消费税改零售税,都会对总体的税收征管能力形成新挑战。这样,依靠征管来提高总体税负水平的空间已经不存在。第二是税负水平最高的工业部门增长已经滞后于税负较低的服务业部门增长。随着第一阶段的数量推动型工业化逐步完成,工业部门比重逐步呈现出见顶回落的趋势。从理论和国际经验看,未来我国产业结构演进的主体趋势是农业部门比重继续下降,服务业份额稳步上升,工业比重逐步下降。当前税制下服务业税负水平只有工业的60%左右,则中国经济的服务化会通过结构转变效应而起降低实际税负的作用,从而制约国家能力的增强。<sup>①</sup>

稳定税负是历次税制改革的出发点。党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)提出:“必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率,建立现代财政制度,发挥中央和地方两个积极性。”稳定税负,不仅要稳定全国税负,中央和地方之间的收入划分也要基本稳定。《决定》提出“保持现有中央和地方财力格局总体稳定,进一步理顺中央和地方收入划分。”这样,营改增完成后就有了重新设计增值税税率的需要。

稳定税负,就是让税收收入占GDP的比重保持稳定。从数学关系上看,需要保持税收收入增速与GDP增速基本相同,与单个税种的规模并没有必然关系。但是考虑到以房地产税为代表的新税种

落地周期长、增长空间有限,占全部税收收入40%左右的新增值税的稳定增长就显得至关重要。从预测阶段开始,本文以2015年增值税和营业税收入决算合计数50422.31亿元作为新增值税的基本规模,分析结构性因素对于增值税有效税率的影响。本文假定税收征管强度在各产业之间不存在明显差别,采用时间序列模型和结构估计来预测未来10年的产业结构转变对增值税规模和份额的影响。为了使分析专注于新增值税,暂时忽略其他税种。

如下表,可以看到,在增值税多重税率下,尽管收入不断增长,但增值税占税收总收入的比重会随着工业份额的逐步萎缩而下降,从现在的40%左右下降到2020年的37%左右。如果采用2015年两税收入之和所对应的增值税单一税率(10.1%左右),则增值税比重不但不会萎缩,还会略有增长,从2016年开始逐步上升并保持在40%—41%之间,为减税留下些许空间。根据预测,到2020年因单一税率改革而带来的税收增量可以达到8000多亿元。

营业税原是地方的第一大税种,营改增完成后势必需要在中央和地方之间重新划分增值税以弥补地方的财力缺口。一种较为理想的形式是中央地方之间采用单一分配规则,这一点体现在营改增过渡期的“五五分成”上。2015年属于地方的两税是增值税的25%和营业税的全部,合计27090亿元,约占两税收入总和的53.73%,采用中央地方五五成是基本合适的。在中央和地方事权的法制化过程基本完成后,若中央

新增值税收入预测表

项目 年度	GDP	农业	工业	服务业	税收收入	现行税率		单一税率		
						增值税	占比	增值税	占比	税收增量
2015	685 506	60 863	228 974	388 023	124 922	50 422	40.36%	50 422	40.36%	0
2016	730 064	62 420	243 858	423 437	133 042	51 501	38.71%	54 218	40.75%	2 717
2017	781 168	65 071	261 301	460 889	142 355	53 867	37.84%	58 819	41.32%	4 952
2018	835 850	67 787	273 072	501 510	152 320	57 334	37.64%	63 238	41.52%	5 903
2019	894 360	71 549	285 211	545 559	162 982	60 896	37.36%	67 906	41.66%	7 010
2020	956 965	76 366	296 659	593 318	174 391	64 485	36.98%	72 761	41.72%	8 276

说明: 因为建筑业征收营业税,服务业包括第三产业和建筑业。以2015年为基期,假定2016年全部完成营改增并以此进行税率倒推,GDP和税收收入增速假定为6.5%。GDP、各产业和税收收入单位为亿元,占比是占税收总收入的比重。

① 国家能力(state capacity)是一个政治学的概念,国家治理的目标是提升国家能力。国家能力表现为国家征税、执法、规制和提供公共产品的能力,这也是欠发达国家欠缺的能力。Besley & Persson(2011)认为其主体是财政能力和司法能力,其中财政能力以宏观税负和个人所得税比重来衡量。

承担更多事权,则可以适当上提分成比例,地方的财力缺口则需要安排相应的转移支付。

### 三、国家治理:增值税后续改革的深层问题

财政是国家治理的基础和重要支柱,国家能力的巩固和提升是财政体制改革的重要参照系。关于增值税税率调整的数值模拟已经说明,在农业比重持续下降,服务业比重快速上升的国民经济结构性调整背景下,通过平均税率,尤其是采用单一税率,可以起到稳定税负的作用。其他国家治理的深层次功能更加重要,包括:

#### (一) 消除歧视性税率,使增值税回归税收中性

除了筹资功能以外,作为国家经济制度的重要组成部分,税收的功能更多体现在对市场主体的激励模式上。从原有的工业征收增值税、服务业征收营业税,到营改增后在增值税统一框架下的工业高税率、服务业低税率,市场主体对产业非平衡税负的认识会更加直接。多重税率更加明确地体现出现行税制的产业歧视性特征,对市场在资源配置中发挥决定性作用和税收制度的中性原则形成了直接挑战。在日常经营环节,同时覆盖工业和服务业的企业集团有动机将利润转移至服务业部门;在市场进入环节,企业趋向低税率的部门,逃离高税率的部门,这就是多重税率所造成的产业结构扭曲。平衡税负和单一税率就能够较好地避免这个问题,以税收中性和非歧视性税制把税制对企业市场进入的影响降到最低。毕竟进入是产业组织理论中创新和发展的核心命题。

#### (二) 平衡地方财政激励,减少要素扭曲

除了能够在税制上降低扭曲以外,统一增值税税制下的单一分配规则是重构地方政府财政激励的重要组成部分。与其他转型国家或发展中国家相比,中国经济发展的典型特征是地方政府在经济发展中的推动作用,这也是中国发展模式的核心。合理发挥中央和地方两个积极性,是本轮财税体制改革的重要出发点。在工业征收增值税、服务业征收营业税的两税制下,由于地方分享了增值税的25%和营业税的100%,从而从税制上对地方政府形成非均衡激励结构。地方政府很明白工业和服务业对其财政收入的不同意义,通过零地价划拨土地给工业企业来

降低工业企业成本以最大化工业部门的增值税收入,同时以“招拍挂”的形式将高价土地出让给服务业部门以通过高价格高成本的加成形式推高服务业价格和与此正相关的营业税收入,从而实现财政收入最大化的目标。在增值税采用单一税率后,工业和服务业原有的不同政府间分配比例将被单一分配规则所取代,从而逐步消除工业和服务业对地方政府的不同意义,土地市场扭曲也能够逐步得到矫正。从理论上讲,无差别的单一税率,更有助于市场配置资源能力的发挥,更有利于实现产业融合发展。

#### (三) 为工业减税,使国家能力与经济发展基本匹配

在稳定税负的条件下推动工业和服务业实行单一增值税税率,首要的作用是有效、大幅度地降低高税率部门的税负水平。我国经济进入新常态以来,结构性调整不断加快,服务业比重上升,工业比重下降。这种转变固然是符合规律的,有利于总体上的产业优化、能耗控制、环境保护、资源消耗减少和宏观经济稳定。但工业部门的过快下滑已经威胁到了工业化和经济发展的可持续性。2015年中央经济工作会议提出供给侧结构性改革,其重要内容就是降低实体经济成本。在所有产业之中,首先需要降低的就是工业部门的税负,这成为增值税单一税率的重要落脚点。更重要的,按照前面的增值税规模预测,采用单一税率的最大优势就是稳定税负,使国家能力的增长与国民经济成长保持基本一致。

#### (四) 消除非平衡财政激励带来的产业锁定,推动产业升级

同一个国民经济体系中,有的部门税率高、有的部门税率低,自然会使得掌握资源配置主动权的地方政府努力发展高税率的部门。我国工业部门在分税制改革的最初10年、尤其是“入世”以来的快速发展,到后来服务业部门发展缓慢,都有工业高税率的激励制度因素在里面。正是因为工业部门的持续高税率,使我国的产业演变呈现出明显被锁定的格局。政府守着最大的税源,不愿意推动新产业发展。这一点在不同的省份表现不同,资源型省份的政府守着大煤矿等着坐地收租,推动产业升级主要就是做煤化工和煤电联营;工业基础较好的中部

身份,政府努力保留的高税率部门已经严重产能过剩。从实践上看,以产业歧视为特征的多重税率体制,使得政府过多地关注某一两个部门,到一定程度就形成了实际上的产业锁定。等高税率的部门不符合产业升级的方向时,地方政府就会变成低生产力的代表,使高税率部门出现落后产能和过剩产能,不利于产业升级的实现。

#### (五) 进一步简化、优化增值税相对复杂的税制

增值税的税基是增值额,不同类型增值税的差别体现在对增值额的确定上,这是一个理论上很简单但操作起来又很灵活和复杂的税制。生产型增值税有最宽的税基,扣除对象只有原材料类流动资产,故而全社会的生产型增值税税基约等于国内生产总值;收入型增值税在生产型增值税的基础上增加资本折旧抵扣,从而进一步缩小了增值额的范围,也有利于减少重复征税;消费型增值税允许固定资产支出全部抵扣,增值额的范围最小,在三种类型的增值税中也最能体现公平。从理论上讲,增值税可以层层抵扣,层层转嫁。但是在实际操作中,各地区差别巨大,税制高度复杂化,从纳税人认定(尤其是小规模纳税人)到多重税率,再到千差万别的产品优惠、行业优惠、地区优惠、特定人员群体优惠等,再加上单个扣除项随新政策不断调整,都需要纳税人花时间去逐步学习和适应。尽管这些负担并不体现在财政收支中,但是却给纳税人和整个社会增加了实实在在的成本,最终影响中国经济的竞争力。因此,后续改革应该着眼于税制的简化、优化,比如简并税率、规范优惠等等。

(六) 强化收入分配功能,改变整个税制功能性失调的状况

与所得税、财产税相比,增值税具有极强的筹资功能,征管成本低、征收效率高,这也是很多发达国家力推增值税的重要原因。二十多年来,我国增值税的比重一直在下降,从40%以上下降到25%。同时2015年企业所得税的规模已经达到27133.87亿元,规模逐步接近增值税。所得税规模的快速增长,让整个税制更加注重社会公平,尤其是初次分配公平,改变了之前整个税收体制过度倚重筹资、对公平关注不足的功能性失调状况。营改增完成后

增值税规模的再度膨胀和税负的层层转嫁,使整个税制促进公平的空间被再度压缩。发达国家力推增值税是为了增强税制的筹资能力,而目前我国税制的问题是筹资能力过强,应当压缩流转税、增加所得税比重。后续的改革应当在企业所得税、个人所得税合并征收和财产税的建立上下功夫。

#### (七) 重构税收征管格局,更多地面向自然人征税

人生而纳税。个人和国家政权之间的日常联系主要是通过税收这个渠道,但我国真正报税、缴税的人数较少。很明显的是,如果个人不报税,也就基本不可能拿到个人所得税退税,所以我国的很多减税退税措施都只能使企业获利,基本不能落到个人头上;只能促进投资,很难拉动消费。支出面的问题也类似,只要政府因为应对危机而突然增加支出,财政资金绝大部分会落入企业,而非个人。增值税以企业为纳税人,税收征管基本上就是税务人员和企业打交道,纳税服务主要是指服务企业的行为。个人的纳税人意识培养,大体上只是锦上添花,对于完成税收任务没有太多的实质性作用。这种以企业为中介的征管体制有效率,很多人认为这是我国税制的优势。但这只是经济繁荣期的现象,经济下行和税收困难时期,却不得不仰仗几个大企业。如果企业利润下滑,税收就没有保证,甚至还可能出现过头税。我国现行税制的绝大部分税种,包括个人所得税,都是由企业缴纳或代扣代缴的。这种状况导致国家和个人的之间联系中增加了第三者,导致国家能力过度中介化,无形中削弱了税务机关和自然人打交道的能力。为此,需要重构税收征管格局,更多地面向自然人征税。

#### 参考文献:

- [1] 付敏杰.分税制二十年:演进脉络与改革方向[J].社会学研究,2016,(5)
- [2] 付敏杰,张平.供给侧改革的财税制度[J].税务研究,2016,(2).
- [3] 高培勇.中国税收持续高速增长之谜[J].经济研究,2006,(12).
- [4] Besley, Persson. Pillars of Prosperity[M].Princeton University Press,2011.

作者单位:中国社会科学院财经战略研究院  
中国社会科学院经济研究所

责任编辑:李妮娜