

建立现代增值税制
“营改增”改革效果评价报告

执笔人：马光荣

建立现代增值税制

——“营改增”改革效果评价报告

执笔人 马光荣

核心提示

1.营改增是我国近年来最为重要的一项税制改革，具有消除重复征税、鼓励产业分工、减少偷漏税三大效果。

2.营改增不仅使试点行业（服务业）受益，还通过消除产业链上的重复征税，使上下游相关联行业受益。与营改增行业的上下游关联程度越高，受益于营改增的幅度越大。营改增行业的下游行业，因购进物品可抵扣增值税，因此税负明显下降。

3.营改增磨合期过后，下一步应构建简约规范的现代增值税制，应简并税率层级，建议设17%和9%两档税率。同时简化税收优惠，清理地方性优惠，实现增值税立法。

4.对小微企业而言，营改增是一把双刃剑。营改增降低了小微企业的税负，但是小规模纳税人无法开具专用发票降低了其市场竞争力。我们建议，应进一步加大对小微企业的税收扶持力度。

5.现行增值税中央与地方50：50划分方式存在不利影响，未来应该改革增值税的划分方式，将增值税地方部分由生产地（税收缴纳地）分配改为按照消费地分配。

一、“营改增”的改革历程

营改增是我国近年来最为重要的一项税制改革。在营改增之前，我国的商品流转税是“双轨制”，对制造业课征增值税，对服务业课征营业税【1】。营改增之后，服务业由缴纳营业税改为缴纳增值税。增值税与营业税的最大区别是税基不同，营业税依据销售额全额征税，而增值税实行抵扣制度，仅对商品在本环节的增值部分征税。

正如大多数改革一样，营改增是逐渐“摸着石头过河”的，在全面铺开之前进行了若干试点。营改增的进程如表 1 所示：2012 年 1 月 1 日，在上海市首先开展了营改增，涉及“1+6”行业，分别为：交通运输业（铁路运输除外）、研发和技术服务业、信息技术服务业、文化创意服务业、物流辅助服务业、有形动产租赁服务业和鉴证咨询服务业。随后逐步在其它省份开展改革，2013 年 8 月 1 日起“1+6”行业营改增覆盖全国所有省份。2013 年 8 月、2014 年 1 月和 2014 年 6 月，又相继新增了广播影视服务、铁路运输业与邮政业、电信业作为试点行业。2016 年 5 月 1 日起，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业实施营改增，至此营业税彻底走入了历史。

表 1：“营改增”改革时间表

改革开始时间	改革行业	改革地区
2012 年 1 月 1 日	“1+6”行业	上海市
2012 年 9 月 1 日	“1+6”行业	北京市
2012 年 10 月 1 日	“1+6”行业	江苏省、安徽省
2012 年 11 月 1 日	“1+6”行业	福建省、广东省
2012 年 12 月 1 日	“1+6”行业	天津市、湖北省、浙江省
2013 年 8 月 1 日	“1+6”行业	全国
2013 年 8 月 1 日	新增广播影视服务	全国
2014 年 1 月 1 日	新增铁路运输业、邮政业	全国
2014 年 6 月 1 日	新增电信业	全国
2016 年 5 月 1 日	所有行业全面实施	全国

营业税改征增值税之后，为了使试点行业的企业税负变化不至于过大，确保改革能平稳推进，在原有 17% 和 13% 两档税率的基础上，又增加两档增值税税率 6% 和 11%。2016 年 5 月 1 日之后各行业的增值税率见表 2。

表 2: 各行业的增值税适用税率

销售服务	交通运输服务	陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输		11%
	邮政服务	邮政普通服务、邮政特殊服务和其他邮政服务		11%
	电信服务	基础电信服务		11%
		增值电信服务		6%
	建筑服务	工程、安装、修缮、装饰和其他建筑服务		11%
	金融服务	贷款服务、直接收费金融服务、保险服务、金融商品转让		6%
	现代服务	研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、广播影视服务、商务辅助服务、其他现代服务业		6%
		租赁服务	有形动产租赁	
不动产租赁			11%	
生活服务	文化体育服务、教育医疗服务、旅游服务、餐饮住宿服务、居民日常服务、其他生活服务		6%	
销售无形资产	技术、商标、著作权、商誉、其他权益性无形资产、自然资源使用权（不含土地使用权）		6%	
	自然资源使用权之土地使用权		11%	
销售不动产	建筑物和构筑物		11%	

二、为什么要“营改增”？

增值税与营业税是商品流转税征收的两种模式。相比于营业税，增值税在人类税收历史当中是一个年轻的税种。1917年，耶鲁大学教授亚当斯首先提出了增值税这一构想，论证了增值税与营业税相比的独特优势。但是此后很长一段时间，增值税并没有应用到实践当中。直到1954年，法国成为第一个开征增值税的国家。受法国成功经验的启发，众多欧洲国家也相继引入了增值税，再后来众多发展中国家和转型中国家也开征了增值税。截止目前，世界上开征增值税的国家有近160个，通过增值税筹集的税收收入占全球总税收收入的20%以上。可以说，增值税是当今世界商品流转税的主流模式。

与营业税相比，增值税的魅力在于它有三个独特的优势。我国实施“营改增”改革，实际上正是利用增值税相比于营业税的这三个优势：

第一，消除重复征税，降低税收负担。

营业税的首要弊端是存在重复征税问题。对于课征营业税的行业，若其下游行业征收营业税，那么该行业的产出在下一环节被再次征收了营业税。营业税与增值税共存，导致增值税的抵扣链条经常发生中断，也相应产生了重复征税问题。对于课征增值税的行业，若其下

游行业征收营业税，由于下游行业无法抵扣从上游行业购进物品已经缴纳过的增值税，因此存在重复征税；对于课征营业税的行业，若其下游行业征收增值税，由于下游行业无法抵扣从上游行业购进物品已经缴纳的营业税，也存在重复征税。

“营改增”打通了增值税的抵扣链条，消除了重复征税问题，降低了企业的税收负担。因此，“营改增”是供给侧结构性改革当中“降成本”的重要举措之一。减税可以通过以下三个渠道促进企业绩效的提升：首先，减税降低了企业的资金使用成本（user cost），因此会激励企业扩大投资支出和研发支出，促进企业规模增长和效率提升。第二，减税增加了企业的经营活动现金流，企业将有更多的现金可以用于增加投资支出和研发支出。第三，营改增后的税款抵扣制度，使企业愿意加大对专用设备、固定资产、无形资产的投入，从而有利于企业运用新工艺、新技术，促进企业生产率的提升。

第二，促进企业的专业化分工。

经济学鼻祖亚当·斯密在《国富论》当中，系统论证了分工是经济增长最重要的源泉。分工和专业化有利于利用规模经济，促进技术进步和生产率提升。

营业税存在产业链上的重复征税问题，由此导致企业为了少缴税而倾向于将上下游产业合并在企业内部。部分生产制造企业为了合理合法避税会成立只为自己提供应税服务的子公司，如安装或物流企业，因为这些下属的服务性企业只针对本企业提供应税服务，不利于服务业的行业发展，也阻碍了生产率的提高。

“营改增”打通了增值税抵扣链条，消除了重复征税问题，促使这些制造业企业将一些服务业兼业分离出来，从而更加专注于本行业的生产经营，进而将提高生产率。而服务业分离出来后，也同样因专业化而受益。

第三，减轻偷漏税问题。

在现实操作中，增值税采用发票抵扣法来征收，上下游企业之间形成了相互制约、相互稽查的机制，因此可以大幅度降低逃税现象。与增值税相比，营业税不存在这一机制，因此营业税的逃税程度较增值税较为严重，税收征管的规范化水平低于增值税。营改增将大大减轻逃税现象，提升税收征管能力，提升税收征管的规范化水平。当然，对于一些不法企业而言，由于营改增大幅度堵上了它们偷漏税的空间，因此这些企业的实际税负可能上升。当然，这种上升是“良性”的。

三、营改增的产业关联效应——基于投入产出表的测算

（一）理论分析

营改增的改革对象是服务业，但是由于营改增打通了行业间税收抵扣链条，消除了重复征税问题。因此，营改增不仅对试点行业（服务业）发展会产生正面作用，还会通过投入产出关系对上下游行业产生关联效应。

营改增对试点行业（服务业）的作用主要来源于以下三种效应：第一是税率变动效应。营改增对试点行业税负的影响，取决于不同行业在营改增之前适用的营业税税率、营改增后适用的增值税税率以及原材料购进比例（原材料投入占产值的比重）。一些测算表明，绝大多数试点行业在营改增后的税负将下降。但是个别行业因原材料购进比例较小，可能会存在税负上升。第二是试点行业从上游购买物品的进项可抵扣效应。营改增后，试点行业购进投入要素可以抵扣增值税，因此将鼓励试点行业扩大要素投入。尤其是，我国目前已经实施了消费型增值税，营改增后，企业购入的固定资产设备可以实现进项抵扣，因此营改增鼓励了试点行业的企业更新设备和技术升级，从而有利于服务业的长远发展【2】。第三是下游行业从营改增行业购买物品的进项可抵扣效应，反过来惠及营改增行业。营改增之后，下游制造业企业购买试点行业的服务，在缴纳增值税时可以进项抵扣，因此这鼓励了下游行业购买营改增行业的服务，增加了营改增行业的市场需求。第四是分工深化效应，在原先征收营业税时，一些制造业企业为了避免重复征税，选择将部分服务业进行内部化生产（如物流、售后服务、人力资源培训、会计、税务、研发、咨询等）。营改增促使这些制造业企业将这些服务业兼业分离出来，服务业专业化程度提升，利用规模经济优势实现生产率提升，进而实现服务业的更快发展。

营改增不仅对试点行业产生上述正面影响，还会通过增值税的可抵扣性对下游行业产生关联效应，因而有利于下游行业的发展。具体来说，这体现为如下两个方面。首先是可抵扣带来的减税效应，对于营改增试点行业的下游制造业企业来说，营改增之后，购买试点行业的服务可以增值税进项抵扣，从而带来下游制造业的减税。减税效果的大小取决于下游行业与营改增行业之间的产业关联度大小。如果一个行业的上游投入品当中，来自营改增行业的产品的比重越高，营改增对这一行业减税的效果更大。第二是分工深化效应，营改增促使制造业企业将服务业兼业（如物流、售后服务、人力资源培训、会计、税务、研发、咨询等）分离出来，从而更加专注于本行业的生产经营，因而生产率提升，行业获得更快发展。

营改增也会通过增值税的可抵扣性对上游制造业企业产生正面影响。第一是可抵扣带来的需求拉动效应，根据上面的分析，营改增后，试点行业购进投入要素可以抵扣增值税，因此将鼓励试点行业扩大要素投入，拉动了上游行业的市场需求。这一效果的大小取决于上游行业的产品被营改增行业购买的比例。如果上游行业的产品当中，被营改增购买的比重越高，营改增对这一行业需求拉动的效果更大。第二是分工深化效应，营改增前，部分服务业企业兼业上游制造业。营改增后，兼业的制造业分离出来，分工深化促进了这些行业的发展。

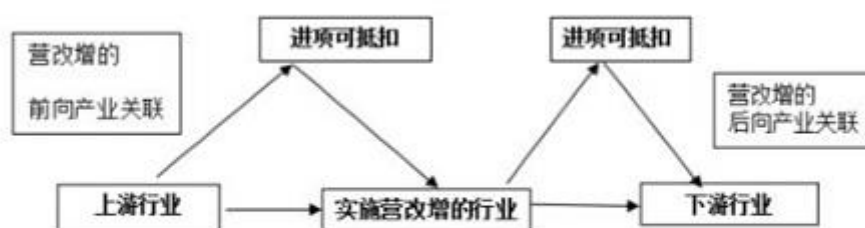


图1 营改增的产业关联效应

（二）上游“营改增”对下游行业的影响

营改增的产业关联效应可以用图1来总结。各行业受营改增的关联效应有多大，这取决于各行业间的投入产出关系。投入产出表为度量“营改增”对各行业的关联效应提供了很好的分析工具。从关联的方向看，产业关联度可分为向后关联即与“上游”产业的关联度和向前即向“下游”产业的关联。产业关联度的计算基于投入产出基本流量表，而向后关联的衡量指标为直接消耗系数，即生产j部门一单位产品需要消耗i部门多少单位的产品，用 a_{ij} 表示。如果下游行业j对上游营改增行业i的直接消耗系数 a_{ij} 越大，营改增对下游行业j的影响越大（通过可抵扣产生的减税效应和分工深化效应）。类似的可以定义向前关联度的衡量指标直接分配系数 d_{ij} ，即上游行业i生产的产品当中被下游行业j所购买的比例。如果上游行业i对下游营改增行业j的直接分配系数 d_{ij} 越大，营改增对上游行业j的影响越大（通过可抵扣产生的需求拉动效应和分工深化效应）。

我们利用2012年投入产出表计算了下游行业对“营改增”行业的直接消耗系数，下图2和3中列出了直接消耗系数前、后十位的行业。结果表示，保险业直接消耗的“营改增”行业的产品或服务占其直接消耗的比例最大，为0.985，说明它每生产一单位产品需要“营改增”

行业提供 0.985 单位的中间产品或服务。这意味着“营改增”行业给保险业带来的直接减税效应最大，在“营改增”改革全面推行完毕后，保险业每生产以单位产品，其可以作为进项税额抵扣的投入品增加了 0.985 个单位。从纳入前十位范围的行业来看，全部为“营改增”所涉及的服务行业。这也意味着，对这些行业实施“营改增”不仅可以直接促进本行业的发展，而且其他“营改增”行业作为该行业的上游也通过进项税额抵扣效应惠及这些行业。排名靠后十位的行业主要集中在重工业行业，对“营改增”直接消耗系数在 5.7%-9.7% 的范围内，以对“营改增”行业需求最小的有色金属压延加工品业为例，其 68.22% 的投入品为有色金属及其合金和铸件业提供的产品。其工业行业属性决定了它和“营改增”的第三产业关联度较低，受“营改增”的影响较小。

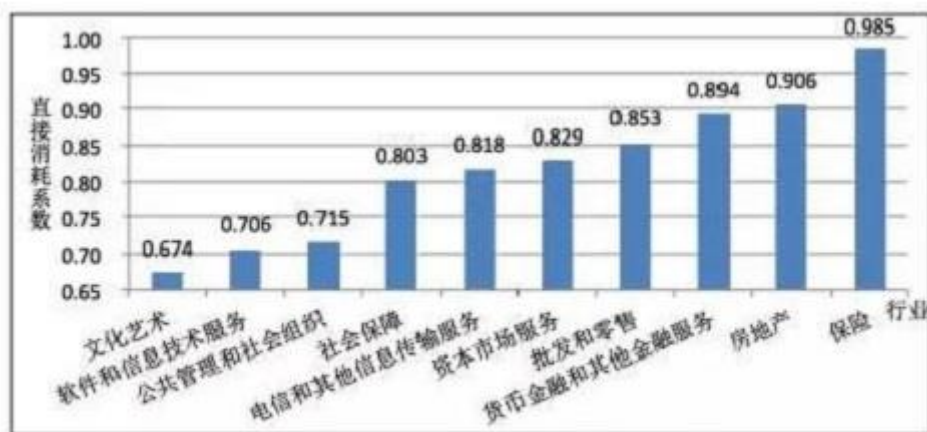


图 2：下游行业对“营改增”行业的前十位直接消耗系数

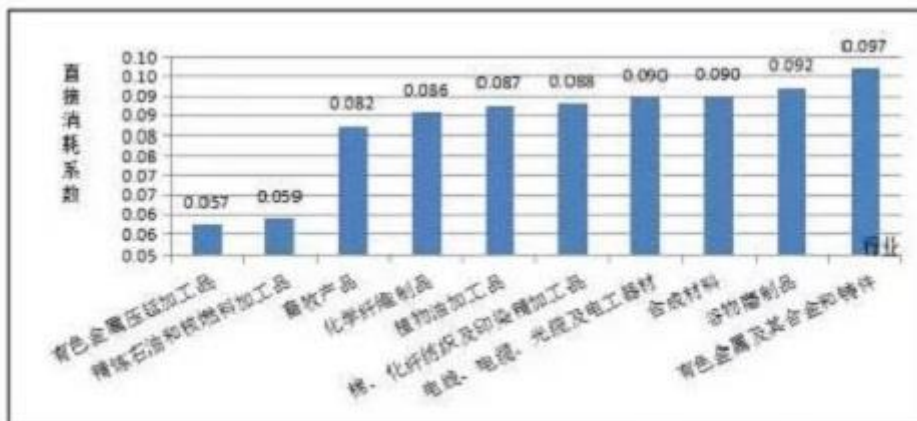


图 3：下游行业对“营改增”行业的后十位直接消耗系数

(三) 下游“营改增”对上游行业的影响

然后,我们利用 2012 年投入产出表计算了上游行业对下游“营改增”行业的直接分配系数,下图 4 和 5 中列出了直接分配系数前、后十位的行业。“营改增”直接拉动能力强的上游行业仍然大多数集中在“营改增”涉及的服务行业。其中拉动作用最强的是建筑安装和体育业,其直接分配系数接近为 1,说明这两个行业提供的产品和劳务都基本上用于本行业继续生产。其次是房地产业和生活服务业。说明在与上游行业关联角度上来说,房地产业及居民服务业将受惠于下游产业实施“营改增”政策而增加对这两个行业的需求。

就直接分配系数排名靠后的十个行业而言,除了社会工作行业外,其他行业都属于第一、二产业。其中,有七个行业的生产的产品基本上不会直接作为“营改增”行业的投入品,因此不会受到直接需求拉动作用,而黑色金属矿采选产品、饲料加工品、有色金属矿采选产品虽然作为“营改增”行业的上游行业,但是需求拉动作用也非常有限。

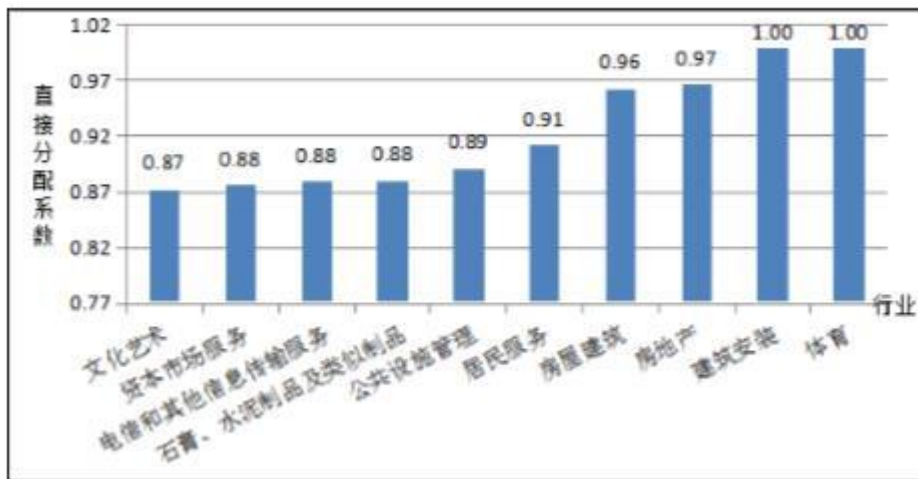


图 4: 上游行业对“营改增”行业的前十位直接分配系数

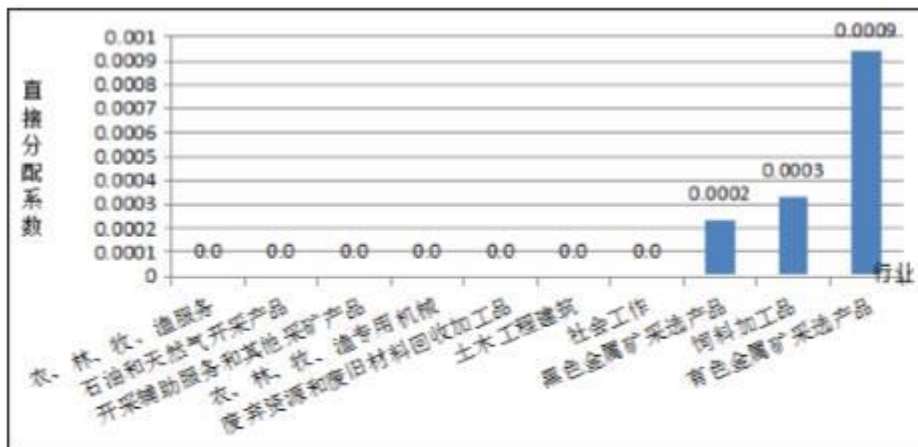


图 5: 上游行业对“营改增”行业的后十位直接分配系数

四、“营改增”减税效应——基于投入产出表的测算

该部分我们计算营改增对各行业流转税税负的影响，以测度营改增的减税效应。如前所述，营改增的减税效应体现为两个方面：第一是对营改增试点行业的减税，其具体大小取决于各行业在营改增之前适用的营业税税率、营改增后适用的增值税税率以及原材料购进比例（原材料投入占产值的比重）。一些测算表明，绝大多数试点行业在营改增后的税负将下降。但是个别行业因原材料购进比例较小，可能会存在税负上升。第二是对于营改增试点行业的下游制造业企业来说，营改增之后，购买试点行业的服务可以增值税进项抵扣，从而带来下游制造业的减税。减税效果的大小取决于下游行业与营改增行业之间的产业关联度大小。如果一个行业的上游投入品当中，来自营改增行业的产品比重越高，营改增对这一行业减税的效果更大。

上述两个方面减税效应的大小，都取决于一个重要因素——行业间的上下游关联。为此，我们仍然可以用 2012 年投入产出表数据，比较营改增前的各行业的流转税税负，测度“营改增”对各行业税负产生的影响。

首先，我们计算营改增前各行业的流转税实际税负。由于增值税和营业税的税基不同，为了比较各行业的税负差异，以及营改增对行业税负的影响，我们需要换算成相同的税基，构造一个可比性的税负指标。本文采取的方法是，计算出营改增前“营业税税负的增值税当量”，即把以产值作为税基的营业税调整为以增加值作为税基的增值税（具体计算方法见附录）。图 6 和图 7 展示了根据 2012 年投入产出表测算的“营改增”之前可比税收负担最高的和最低的 10 个行业，从现有资料数据来看，由于本身营业税税率较高且不可抵扣的项目重复课税情况的存在，建筑和餐饮服务等第三产业的税负较重，而保险、农林牧业渔等第一产业的税收负担较轻。因此结果显示，由于各行业适用的税率和税种的差异及行业间的资本有机构成不同，各行业的可比税收负担存在差别。

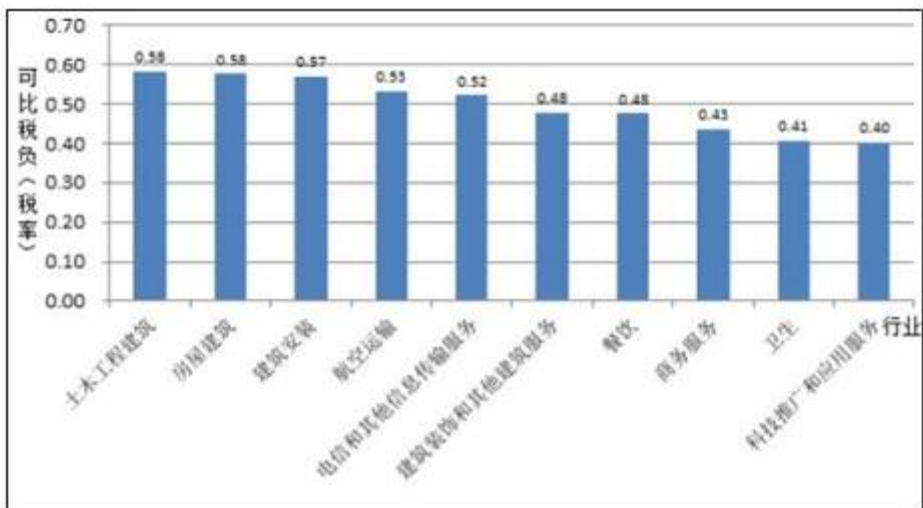


图 6 2012 年“营改增”前可比税收负担前十位行业

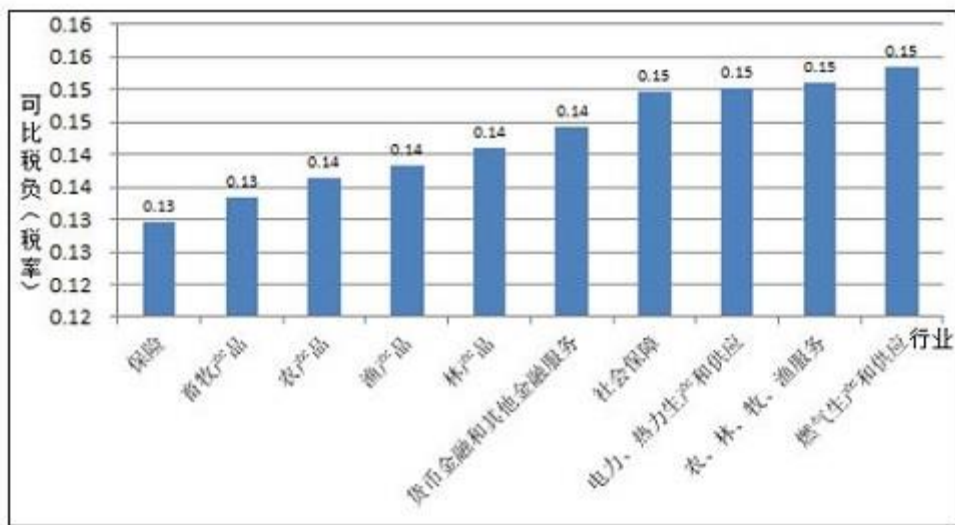


图 7 2012 年“营改增”前可比税收负担后十位行业

接下来，我们测算营改增后不同行业的增值税实际税负。由于营改增后存在 4 档增值税税率，因此，增值税抵扣链条仍然是不完全的，各行业的增值税实际税负并不等于其名义税率。同样地，我将投入产出直接消耗系数表按各行业不同的法定税率：增值税 6%，增值税 11%，增值税 13%，增值税 17% 的排列顺序重新排序，并制作成新的投入产出直接消耗系数表，可以测算出营改增后不同行业的增值税实际税负（具体计算过程略）。

最后，将各行业营改增前后的流转税负比较，我们可以测算出营改增对各行业税收负担的影响幅度。测算显示，各行业的税负均有所下降。图 8 是减税幅度前十位和后十位的行

业。减税效果较强的前十个行业税负下降幅度明显，多为“营改增”之前本来税负较高的第三产业。如前所述，这些行业税负来源于两个方面：一是营改增直接的税率变动效应，二是由于购进原材料可抵扣，减少重复征税带来的减税效应。营改增减税效果较弱的行业多是农业、采掘业和批发零售业，这些行业采购的原材料主要是制造业产品，在营改增之前就可以大幅度抵扣，因此受营改增影响较小。最后，大多数制造业也受益于营改增的，原因是制造业作为营改增行业的下游行业，其购买的服务现在可以抵扣，减少了重复征税，因而税负下降。

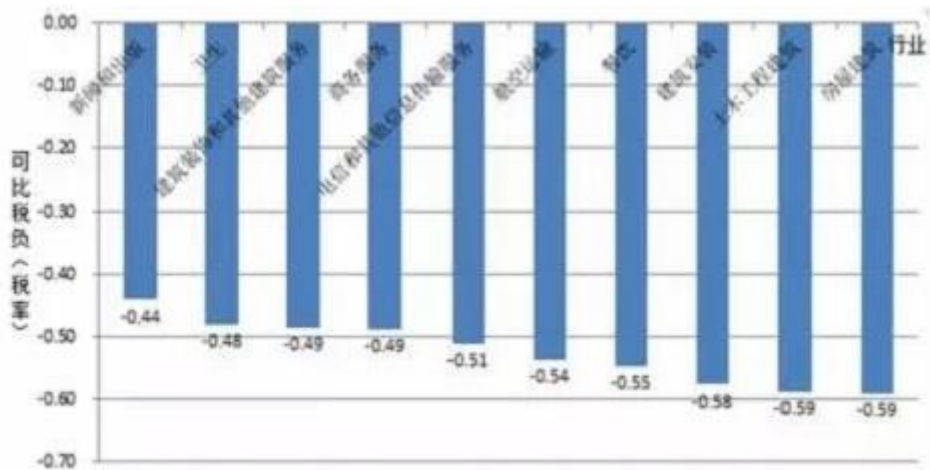


图 8 税负下降幅度前十位行业

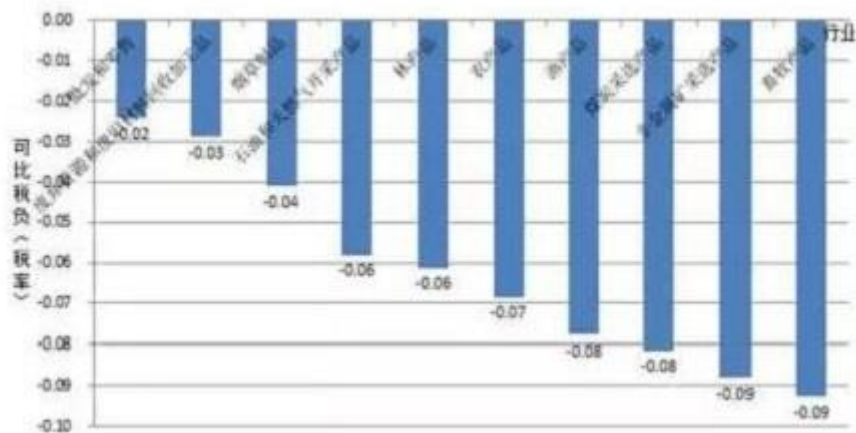


图 9 税负下降幅度后十位行业

五、下一步的改革建议

随着 2016 年 5 月 1 日全面实施营改增后，营业税已经走入历史，但是营改增这一改革过程并没有画上句号。短期之内，财税部门仍然在“打补丁”式地陆续出台若干措施来实现营业税向增值税的平稳转换；中长期之内，营改增的最终目标是建立完善、现代的增值税制，实现这一目标仍然任重而道远。现代增值税制将是我国建设现代财政制度当中的重要一部分。

1、减并多档增值税税率

“营改增”之前，我国增值税税率有两个档，分别是 17% 的基本税率和 13% 的低税率。“营改增”之后，考虑到不同行业的平稳过渡问题，我国增值税就有了 17%、13%、11% 和 6% 四个不同级次的税率。税率级次过多有三方面的弊端：（1）级次过多导致了不完全抵扣，阻碍了抵扣链条的通畅性，导致重复征税仍然部分地存在。（2）级次较多对税收遵从度产生负面影响，相似商品在适用税率的确定上存在困难，纳税人可通过虚报商品种类来少缴税款，也增加了征管成本。（3）级次过多使得不同产品的最终税率出现较大差异，影响了产品的相对价格，违反了税收中性原则的要求。不同行业之间税率差异导致“市场赛地”的坑洼不平，各行业间的竞争无法反应资源的真正稀缺性，阻碍了资源的有效率配置。

1987 年 OECD 报告就指出，最理想的增值税制是宽泛税基和单一税率。从国际经验上看，增值税制较为完善的国家大都是采取单一税率或者两档税率模式。根据我国目前的国情，我们认为增值税可以设 17% 和 9% 两档税率。

2、规范与简化税收优惠，清理地方性优惠，实现增值税立法

在“营改增”改革的过程中，为促进相关行业由营业税向增值税的平稳过渡，中央出台了一定的过渡性优惠措施。针对一些企业因营改增而出现税负提高的情况，一些地方政府也出台了对当地企业的财政补贴政策。从短期来看，这些措施有利于营业税到增值税的平稳过渡，但是这些措施也造成不同产品的实际税率出现较大差异，不利于税收中性原则的实现。地方政府出台的形式各异优惠性措施，导致不同地区间企业税负的差异，不利于资源的优化配置。过多的优惠措施，也增大了一些不法企业的偷漏税空间和寻租空间，进一步造成企业间税负的不公平。

我们认为，应该取消各地方自行出台的财政补贴政策，中央出台的过渡性优惠措施也应该进一步简化。当增值税税率调整完成之后，应该启动增值税的立法，以法律形式实现增值

税的固定性和严肃性。待增值税立法完成后，应将一些必要的增值税税收优惠在法律法规层面上对其进行规范。最终应该保留的增值税优惠政策，是真正需要利用差别化政策调节国民经济的政策（如对资源综合利用产品给予增值税优惠）。

3、增值税应扶持而不是抑制小微企业

小微企业是国民经济重要的活力点，也是创新创业的源头。营改增对小微企业是一把双刃剑。对于小微企业而言，营改增后适用增值税小规模纳税人征收率（3%），低于各行业原营业税税率。因此，从税率降低幅度上，营改增是有利于小规模纳税人的。

但是，营改增对小微企业也存在负面影响。小微企业作为小规模纳税人，无法开具增值税专用发票，下游行业为了获得进项发票，倾向于购买上游一般纳税人生产的产品或服务，因此小微企业的市场竞争力因营改增而出现下降。在营改增之前，小微企业并不会受到营业税的这种歧视。当然：如果让更多的小微企业成为一般纳税人，企业需要增加专门财务人员，纳税遵从成本上升，税务部门的征管难度也加大。另一种替代方案是，可以进一步降低小规模纳税人的增值税征收率，可从现在的3%降到2%。

4、为应对国际税收竞争，应稳定增值税率，降低企业所得税率

通过低税率吸引外国投入是国家间税率竞争的主要方面。由于企业所得税的税负主要落在资本上，各国通常是通过降低企业所得税来吸引外商投资。由于增值税是对国内消费征税，因此外商投资通常不会对增值税率差异做出反映。一个鲜活的例子是，过去二十年，随着欧盟一体化程度的提高，欧盟各国的企业所得税有效税率平均下降了近10个百分点，但是平均增值税率上升了1.5个百分点，以弥补所得税收入的下降。因此，随着全球化的深入，企业所得税筹集收入的贡献下降，增值税筹集收入的贡献上升。最近一年来，随着英国首相特雷莎·梅和美国总统川普纷纷提出大幅度降低企业所得税的减税方案，国际间对资本的税率竞争愈演愈烈，未来我国企业所得税可能也存在下调空间。因此，未来一段时间，增值税率的下调空间几乎没有或很小，增值税在我国税收收入结构的地位不会降低。

5、改革中央与地方增值税划分方式，改按各地区消费额分配地方增值税收入

在营改增之前，营业税占地方税收收入的36.3%，位列第一大主体税种（图10）。营业税取消之后，地方政府失去了第一大财源。为此，中央出台过渡性安排，将增值税分成比例由营改增前的中央地方75：25改为50：50。尽管增值税分成比例改为50：50维持了中央与地方财力格局在短期内保持稳定，但是目前的增值税划分方式偏离了税收划分的“激励原则”和“受益原则”。

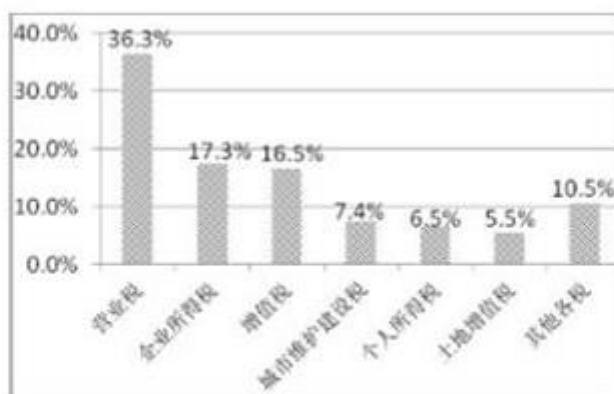


图 10 营改增启动之前我国地方税收中主要税种收入占比（2012 年）

首先，从激励导向上看，现行中央与地方增值税划分方式是按税收缴纳地（产品生产地）划分，导致政府职能和支出导向“亲企业、疏居民”、“重生产、轻民生”，不利于转变政府职能，不利于发挥市场在资源配置当中的决定性作用。增值税的主要税基是生产产品或服务的企业，其税基具有高度的跨地区流动性，因此地方政府为了能获得更多的增值税收入，会有激励去招商引资，采取各种措施扶持企业生产。一个地区的企业多了，该地区才能分享到更多的增值税，因此地方政府自然是围绕企业转的。但与此同时，地方政府缺乏激励去改善民生、加强环境保护、加强产品质量等监管、促进消费。不仅如此，地方政府对微观企业行为的干预会更严重，政府在引进企业初期会给予大量的变相税收优惠、廉价土地价格和补贴，地方保护也会加重，严重干扰了资源在地区间的有效率配置，加剧了产能过剩和供需矛盾等结构性问题。随着经济发展水平的提升，居民对教育、医疗、社会保障、环境保护、劳资关系等公共品的需求越来越高，现有发展方式导致政府与居民之间的关系和谐受到挑战，不利于国家治理水平的提升。2016 年 5 月 1 日之后，制造业企业的增值税地方留成率由 25% 提高到了 50%，将进一步加重地方政府“重企业、轻居民”“重生产、轻民生”的倾向。

其次，从受益角度看，增值税作为一种商品税，尽管其法定纳税人是企业，但是其主要税收归宿落在消费者身上。大多数商品（包含服务）是跨省份销售的。如果增值税是按照纳税地分成的，某些地区的商品消费很多，该地区居民实际承担了大多数增值税税负。但是，如果该地区生产企业较少的话，现在的增值税分享方式下该地区分享的增值税数额很少。这种情况下，我们看到了增值税税负归宿地和增值税分享地之间出现了较大的偏离，造成纳税和受益之间的不匹配、不公平。

我们认为，在维持增值税中央与地方总分享比例为 50：50 的前提下，地方部分不再按照生产地划分，而是改为按照各地消费额划分。德国、日本等国家的中央和地方划分增值税的方式就是根据各地消费额或人口数量来划分。该方案的优点一定程度上可以扭转地方政府“重生产轻民生，重企业轻个人”的发展方式，有利于转变政府职能、转变经济发展方式、发挥市场在资源配置中决定性作用、提升国家治理能力、推进供给侧结构性改革，也有利于实现纳税地与受益地的匹配。

另一种替代性方案是降低增值税税率，增值税全部归中央；同时，开征零售税，该税仿照美国零售税模式，在零售环节征收，税收收入全部归地方政府。这一方案也将起到激励地方政府重视居民、重视消费的作用，与上一方案起到异曲同工的作用。但是，我们认为，开征零售税有如下不足之处需要克服：（1）开征零售税这样一个全新的税种，纳税人可能并不买账，可能引起民众的不满情绪，存在较大的阻力。（2）开征零售税这样一个全新的税种，会增加很大的税收征管成本。特别是，中国目前小商小贩小店特别多，商品销售中现金交易的比重非常大，控制零售税偷漏税现象的难度较大。（3）开征零售税后，零售税完全属于地方税，如果赋予地方政府自主制定零售税税率的权力，将导致各地区之间的过度税收竞争。各地区为了吸引零售税的税源，将制定过低的税率吸引消费，造成税收收入的流失。

附录：计算营改增前各行业增值税负当量的方法

我们将投入产出表直接消耗系数表的第一、三象限按各行业不同的法定税率的排列顺序重新排序，并制作成新的投入产出直接消耗系数表。附表 1 实际上是将原先的投入产出表按类别对原矩阵进行分块，以 2012 年中国的投入产出表大类行业为例，第一类行业为税率 13% 的征增值税的部门包括：农、林、牧、渔业等，第二产业中绝大部分按 17% 的税率征增值税，第三类行业为税率为 3% 的征营业税的行业，如：建筑业、交通运输及仓储业、邮政业、信息传输业、计算机服务和软件业、文化、体育和娱乐业等。第四类行业为税率为 5% 的征营业税的部门，具体包括：住宿和餐饮业、金融保险业、房地产业、租赁和商住服务业、旅游业、科学研究事业、综合技术服务业、其他社会服务业等。可比税收负担的计算方法对于适用不同税种及税率的行业而言存在差别，对于缴纳增值税的行业为【（增值税+内含营业税）/增加值】，对于缴纳营业税的行业为【（内含增值税+营业税）/增加值】。

附表 1: 重新排列后的投入产出直接消耗系数表(营改增前)

	适用税率为 13% 的 征增值税部门	适用税率为 17% 的 征增值税部门	适用税率为 3% 的 征营业税部门	适用税率为 5% 的 征营业税部门
适用税率为 13% 的 征增值税部门	A_{11}	A_{12}	A_{13}	A_{14}
适用税率为 17% 的 征增值税部门	A_{21}	A_{22}	A_{23}	A_{24}
适用税率为 3% 的 征营业税部门	A_{31}	A_{32}	A_{33}	A_{34}
适用税率为 5% 的 征营业税部门	A_{41}	A_{42}	A_{43}	A_{44}
增加值	V_1	V_2	V_3	V_4
总投入	1	1	1	1

对适用不同税率的四类行业,我们分别使用如下公式计算营改增前的增值税负当量。

(一) 适用税率为 13% 的征增值税部门

对于征增值税的一般纳税人可通过抵扣进项税额,而外购的应征营业税的除交通运输业外的劳务却不能抵扣,存在营业税部分的重复征税,也由该下游增值税行业承担,因此适用的税率为 13% 的征增值税的部门 j 的税负率公式为:

$$\frac{-\sum_i 0.04 \times a_{2ij} + \sum_i 0.03 \times a_{3ij} + \sum_i 0.05 \times a_{4ij} + 0.13 \times v_j}{v_j} \quad (j=1,2,\dots,n)$$

式中 a_{2ij} 、 a_{3ij} 、 a_{4ij} 分别为 A_{21} 、 A_{31} 、 A_{41} 中的直接消耗系数子矩阵中的元素。

(二) 适用税率为 17% 的征增值税部门

与第一种情况类似,但对于第二类行业其自身增加值部分的税负率为 17%。适用的税率为 17% 的征增值税的部门 j 的税负率公式为:

$$\frac{\sum_i 0.04 \times a_{1ij} + \sum_i 0.03 \times a_{3ij} + \sum_i 0.05 \times a_{4ij} + 0.17 \times v_j}{v_j} \quad (j=1,2,\dots,n)$$

式中 a_{1ij} 、 a_{3ij} 、 a_{4ij} 分别为 A_{11} 、 A_{31} 、 A_{41} 中的直接消耗系数子矩阵中的元素。

(三) 适用税率为 3% 的征营业税部门

由于征营业税的部门其购进上游行业产品中包含的增值税和营业税都不可抵扣,且自身新增产值部分的适用税率为 3%,适用的税率为 3% 的征营业税的部门 j 的税负率公式为:

$$\frac{\sum_i 0.13 \times a_{1ij} + \sum_i 0.17 \times a_{2ij} + \sum_i 0.03 \times a_{3ij} + \sum_i 0.05 \times a_{4ij} + 0.03 \times v_j}{v_j} \quad (j = 1, 2, \dots, n)$$

式中 a_{1ij} 、 a_{2ij} 、 a_{3ij} 、 a_{4ij} ，分别为 A_{11} 、 A_{21} 、 A_{31} 、 A_{41} 中的直接消耗系数子矩阵中的元素。

（四）适用税率为 5% 的征营业税部门

与第三种情况类似，但对于第四类行业其自身增加值部分的税负率为 17%。适用的税率为 5% 的征营业税的部门 j 的税负率公式为：

$$\frac{\sum_i 0.13 \times a_{1ij} + \sum_i 0.17 \times a_{2ij} + \sum_i 0.03 \times a_{3ij} + \sum_i 0.05 \times a_{4ij} + 0.05 \times v_j}{v_j} \quad (j = 1, 2, \dots, n)$$

式中 a_{1ij} 、 a_{2ij} 、 a_{3ij} 、 a_{4ij} ，分别为 A_{11} 、 A_{21} 、 A_{31} 、 A_{41} 中的直接消耗系数子矩阵中的元素。

注释：

【1】严格来讲，我国的流转税制是“对货物和加工修理修配劳务征收增值税，对提供应税劳务、销售不动产和转让无形资产征收营业税”。

【2】从这个角度看，营改增通过鼓励服务业企业购入仪器设备等中间投入品，企业中间投入品购入比例的上升，将使营改增的减税效果进一步显现。