中国 GST 地区收入与其负担的差异研究

张艳彦[1,2],娄剑翔[3],朱为群[2]

(1.浙江理工大学 经济管理学院,浙江 杭州 310018;2.上海财经大学 公共经济与管理学院,上海 200433;
3.绍兴市柯桥区国家税务局,浙江 绍兴 312030)

摘　要:文章基于我国"营改增"改革削弱了地方政府税收征管权进而引起收入分配争议的现实背景,运用投入产出等分析方法计算出中国各地区 *GST* 的负担额,并引入地区税收负担度指标对各地区 *GST* 收入及其负担的差异程度与特征进行了系统描述。研究发现:(1)各地区 *GST* 负担度差异较大;(2)*GST* 负担度整体上呈现"西高东低"的特点,增值税是造成这一状况的主导因素;(3)消费税负担度则呈现"东高西低"的特征,这符合公平原则。各地区 *GST* 负担度差异较大的原因包括税负转嫁、原产地原则、转让定价、地区产业不均衡和汇总纳税等。因此,为降低中国地区间 *GST* 收入与负担的差异程度,应当建立以目的地原则为主导的 *GST* 分配机制和有助于协调收入及其负担的转移支付制度,并完善跨区域经营管理体制等。

关键词:*GST*;地区税收;税收负担

中图分类号:F062.6;F81　**文献标识码:**A　**文章编号:**1001-9952(2015)04-0078-12

一、引　言

近年来,"营改增"等一系列税制改革稳固了货物与劳务税(*Goods and Service Taxes*,简称 *GST*)在中国税制中的主体地位,增强了财政收入功能,但它带来的地区收入与负担差异较大的问题日益引起了学术界的关注。*GST* 地区收入与负担的差异问题属于地区税负问题,早期研究一般着重于分析税收征收额,用地区税收(各地区征收额)相关指标衡量地区税负(代表各地区负税人所负担的税额)的轻重(孙玉栋,2006),认为各地区税收征收额占 *GDP* 的比重差异较大。但征收额的差异不能等同于收入与负担的差异,这是因为各地征收到的税收不一定是本地所负担的。由于 *GST* 是中国的主体税类之一,其三大主要税种(增值税、营业税和消费税)的收入占总税收的比重约为 50%,因而 *GST* 地区收入与负担差异的程度是个值得研究的问题。如果差异程度较大,那么对地区税收分配公平的影响较大。衡量税收分配公平的标准之一是受益原则,根据这一原则,每一个地区的公民所负担的税收应当与其享受的公共服务相匹配。因为税收是为支付公共服务价格而存在,负担税收相当于转让自己的政治权利,[①] 目的是从安全保障和公共设施等公共服务中获得等价的利益。因此,负担税收与政府提供公共服务是一种利益交换关系。[②] 如果某一地区的税收与其负担差异较大,就违背了受益原则,从而影响到税收分配公平(施文泼和贾康,2010),造成经济落

收稿日期:2014-09-22

基金项目:教育部人文社会科学研究规划基金课题(12YJC790277);浙江省科技厅软科学项目(2014C35049)

作者简介:张艳彦(1982－),女,安徽界首人,浙江理工大学经济管理学院讲师,上海财经大学公共经济与管理学院博士研究生;娄剑翔(1990－),男,浙江绍兴人,绍兴市柯桥区国家税务局科员;朱为群(1963－),男,江苏苏州人,上海财经大学公经济与管理学院教授,博士生导师。

①参见霍布斯:《利维坦》,商务印书馆 1983 年版,第 22 页。

②参见杨斌:《税收学原理》,高等教育出版社 2008 年版,第 62 页。

后地区向经济发达地区转移税收的财富逆流现象(黄夏岚和刘怡,2012);税收分配不公平也影响到税收效率,造成以财政收入为目标的恶性税收竞争(Hansjorg 和 Oliver,2009)。

中国的地区税收征管权属地与其负担地的分离造成了税收与其负担的差异。具体形成机制如下(如图 1 所示):一是 *GST* 与所得税和财产税不同,其转嫁性较强(Keen 等,1996;孙玉栋,2006;王蓓,2013)。税负转嫁造成纳税人与税负人分离,从而征管权属地和税收负担地发生分离。二是汇总纳税和转让定价等也造成征管权属地和税收负担地分离,如由总机构在其所在地汇总纳税,以避税为目的的销售价格调整等(刘玉池等,1996)。三是中国税收征管制度中收益权一般归征管权属地所有,这是原产地原则的思想。原产地原则指一个国家有权对原产地在其管辖范围内的一切商品征收流转税,对原产地在管辖范围外的一切商品不征收流转税,无论其消费地在境外还是在境内。原产地原则是对税负转嫁和汇总纳税等制度的认同,是造成各地区收入与其负担差异的直接原因。收益权归税收负担地所有是目的地原则的思想,目的地原则与原产地原则恰恰相反,指一个国家有权对最终消费地在其管辖范围内的一切商品征收流转税的税收原则,对消费地在管辖范围外的一切商品,无论其原产地在管辖范围外还是管辖范围内都不征收商品税。目的地原则下各地区的税收按负担分配,因此税收与负担无差异。另外,中国各地区产业发展并不均衡,产业税负也不均衡。工业化程度越高的地区,所获取的 *GST* 收入越高,政府财力也越充足。为增加地方财政收入,地方政府重视本地区的征管权力而不重视消费能力,造成 *GST* 地区收入与其负担差异较大的现象。原产地原则与目的地原则最早是国际税收中用于对商品征收流转税的国际税收原则。后来,欧盟将目的地原则用于处理各盟国之间 *GST* 的征管权与收益权分配(Keen 等,1996),加拿大也将目的地原则用于处理各省之间的增值税征管权与收益权分配(Ryan,2009)。这样,这两个原则也被运用于解决一国内部各地区之间的收益权归属问题。

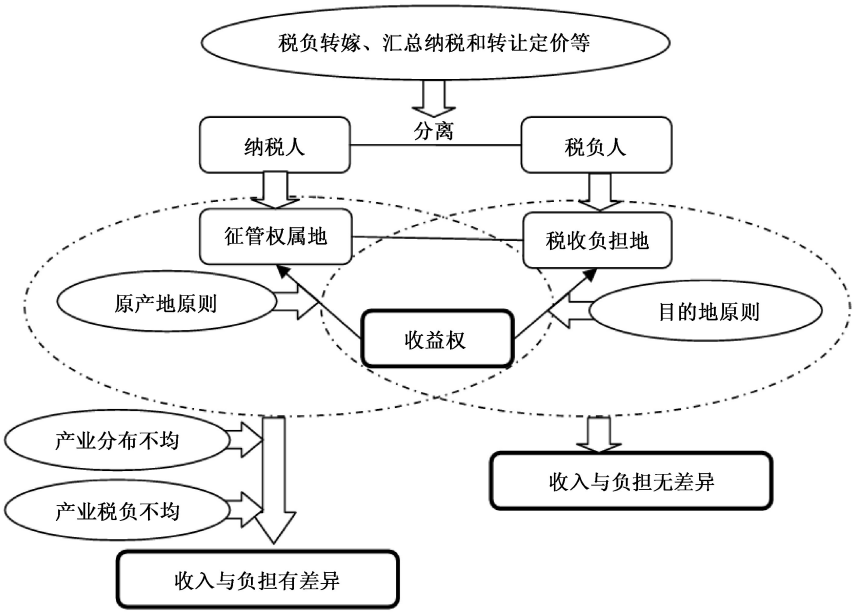

图 1　*GST* 税负转嫁所引发的收益权归宿问题

“营改增”以后,*GST* 地区税收与负担差异程度较大的问题将更加严重,如果仍然采用原产地原则分配各地区的 *GST* 收入将恶化地区税收分配的不公平,进一步减少某些地区的

税收收入。[①] 近年来，一些学者(贾康，2010；黄夏岚和刘怡，2012)提出应遵从受益原则重新建立地方政府之间的税收分配机制。新的机制下，测算 *GST* 的地区负担额非常必要，这可用来检验各地区税收与其负担的差异程度，为各地区税收分配机制提供数据、思路与方案。黄夏岚和刘怡(2012)在此方面取得了突破性进展，即运用各地区消费品零售总额占全国消费品零售总额的比例分配得到各地区增值税负担额，并将所测算的各地区负担额与其征收额进行差额比较分析。因为增值税是普遍征收的，且税率较为单一，消费结构的差异对结论的影响不大。但是，如果将这一方法运用于消费税和营业税，则具有一定的局限性；因为某些产业的税负随着生活水平的上升而上升，如营业税所涉及的服务业和消费税所涉及的奢侈品等，所以不能假定各地区的消费品零售额在结构上完全一致。

本文的主要贡献在于分行业测算了 *GST* 主要税种的地区负担额和负担度。首先测算各地区增值税、消费税和营业税的负担额；然后对地区收入与负担的差异进行分析。在分析 *GST* 地区收入与其负担的偏差程度及其特征时，率先采用税收负担度指标。税收负担度是指某一地区的税收负担额与税收征收额的比值，用以衡量每单位收入中由该地区居民消费所承担的比例。负担度高表示该地区所负担的税收占其征收额的比重较高，负担度低表示该地区所负担的税收占其征收额的比重较低。地区税收负担度不受通货膨胀和地区经济总量等因素的影响，可以直接进行地区之间的横向比较。最后，本文针对如何减小地区税收与其负担的差异提出了建议。

二、*GST* 地区税收负担度差异的实证模型

(一)数据来源及其选择依据。本研究以 2007 年为例，利用《中国统计年鉴》相关年份中的城镇及农村居民消费总量与消费结构和投入产出完全消耗系数数据、各省统计年鉴中居民消费总量与消费结构数据以及《中国税务年鉴》相关数据等估算各省区的 *GST* 负担额。鉴于增值税、消费税和营业税在 *GST* 中的重要性(约占 *GST* 收入总额的 90%)，[②]本文仅测算增值税、消费税和营业税的负担额，并根据各地区 *GST* 的负担额计算出相应的负担度。

在计算行业平均税负率时，税收与 *GDP* 的相关数据采用 2005－2007 年的平均值而不是近年的数据；主要原因是：2011 年开始的一系列“营改增”改革有可能造成企业为了适应改革而调整生产经营决策，致使 2010－2012 年的数据难以反映实际情况；而 2005－2007 年间 *GST* 没有经过较大的改革，其数据较稳定而更符合实际情况。采用 2005－2007 的平均数计算行业平均税负率，原因主要有两个：一是为防止单一年份数据波动对结果造成的影响，二是最终消费品由多种中间产品生产而成，而这些中间产品中也可能来自以前年份的积累，所负担的税收也可能来自以前的税收。研究测算的仅为 2007 年这一年的 *GST* 负担度，而不是 2005－2007 年每年的负担度；因为中国的投入产出表每隔 5 年编制一次，2007 年正好是编表年份。

(二)假设的提出。为了估算各地区的 *GST* 负担额，提出以下 4 个假设。(1)全国市场是统一的，各地区货物与劳务流动自由，消费者具有充分的选择权，不受地区限制。此假定的目的是忽略各地消费差异所引致的货物与劳务税负的差异，不然测算将因地区之间的差异而难以进行。就目前中国的市场状况来看，大多数货物与劳务的流动是自由的。(2)忽略税收征管努力程度的地区差异。税收征管所造成的地区税收差异将对估算准确度具有一定

①参见湖北省税务学会课题组等：《“营改增”税收问题分析与对策》，《税务研究》，2014 年第 5 期。

②根据《中国税务年鉴》中的数据计算得出。

的影响,但如果过度关注此问题,研究将难以进行。因此,在中国实行统一税制的前提下,税收征管的地区差异可以忽略。(3)忽略各地区居民消费水平对 *GST* 实际税负的影响。居民消费水平和消费档次对 *GST* 负担额的影响比较复杂,过度关注此问题也将使研究难以进行。(4)居民消费是税收的最终归宿。实际上,从每一时期来看,保有税收存量的不仅有居民消费,还有政府消费和企业资本存量等。但本文并不考虑居民消费以外的税收负担,而认为税收的最终承担者只有居民。政府之所以能够支付公共支出,正是因为其从居民的消费中获得了税收;另外,政府公共投资所消费的税收较为复杂。企业投资的资本存量最终也将消耗完毕,转换成税收负担。此假设将导致税收负担度整体偏低,但不是结构性偏低或某些地区偏低,因此对研究结论影响不大。为简单起见,忽略政府消费和企业资本存量的影响。基于以上 4 个假设,进行 *GST* 地区税收负担的估算,并将其与各地区税收收入进行比较分析,从中挖掘出中国 *GST* 地区税收及其负担差异的特征及其成因。

(三)地区划分。为分析 *GST* 地区收入与其负担偏差的总体特征,基于国务院西部开发领导小组的方法,对地域划分作如下调整:一是将京、津和沪作为独立的经济地区(称为东部直辖市);二是鉴于海南过去 30 年发展有别于其他东部地区,将其归入中部。将全国 31 个省区划分为四大地区。具体划分如表 1 所示。

表 1　税负的地区划分

地区	个数	省　区
东部直辖市	3	北京、天津、上海
东部其他地区	7	辽宁、河北、江苏、浙江、福建、山东、广东
中部地区	9	山西、吉林、黑龙江、安徽、江西、河南、湖北、湖南、海南
西部地区	12	重庆、四川、贵州、云南、西藏、陕西、甘肃、青海、宁夏、新疆、内蒙、广西
全国	31	

注:中国台湾、香港和澳门不包括在内。

(四)*GST* 地区税收负担度估算过程。*GST* 负担度是衡量各地区居民在消费过程中所负担的 *GST* 与该地区 *GST* 收入比重的指标。要计算某地区的税收负担度需要经过 5 个步骤。如图 2 所示。

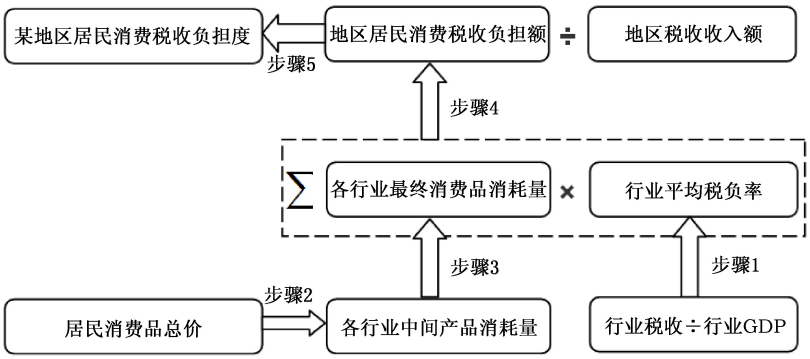

图 2　地区税收负担度的估算流程图

1.估算各税种的行业平均税负率。行业平均税负率用某一税种(增值税、消费税或营业税)2005—2007 年的全国税收合计值与该行业 2005—2007 年的全国 *GDP* 合计值的比值来估算。各行业 *GST* 实际税率如下:

$$E_{vi}=T_{vi}/GDP_i$$
$$E_{bi}=T_{bi}/GDP_i$$
$$E_{ci}=T_{ci}/GDP_i$$

其中，E_{vi}、E_{bi}和E_{ci}分别代表i行业2005—2007年增值税、营业税或消费税的行业平均税负率。

2.估算各行业提供的最终产品量。这一步骤是将各类消费品重新分类得到所消耗的各行业最终产品量。消费品的数据来自《中国统计年鉴》中的《各地区城镇(农村)居民家庭平均每人全年消费性支出表》，表中的各类消费品消耗量按照食品、衣着和居住等项目进行分类，这一分类方式与投入产出表中的分类方式并不相同。消费性支出表是按照食品、衣着等消费品类别及其明细进行分类。而计算所需要的消费量应与投入产出表分类方式相同，因此需将居民消费按照投入产出表重新分类，如表2所示。矩阵中“列”是按照居民消费品类别进行分类，“行”是按照产业进行分类，居民消费的各类消费品总计为$CA_1,CA_2,\cdots,CA_n$，各产业的最终产品量合计数分别为$CX_1,CX_2,\cdots,CX_m$，矩阵中的数据含义来自各产业的居民消费品产出，如a_{11}表示居民所消费的粮食由农林牧渔业所提供的最终产品量。本步骤需借助*spass*软件，对矩阵中的数据进行配比。

表2　居民消费分类按投入产出表重新分类的矩阵

	食　品			家庭设备用品及服务			…	合计
	粮食	调味品	…	糕点类	家具材料	…		
第一产业								
农林牧渔业	ca_{11}			ca_{18}	ca_{19}			CX_1
第二产业								
工业								
采矿业					ca_{29}			CX_2
制造业		ca_{32}		ca_{38}	ca_{39}			CX_3
第三产业								
交通运输、仓储和邮政业	ca_{81}				ca_{89}			CX_8
……								CX_m
合计	CA_1	CA_2	…	CA_8	CA_9	…	CA_n	

3.估算各行业完全需求量。各行业完全需求量是指最终产品所需要的各产业投入品(中间产品)的价值，从各行业对最终产品贡献量的角度进行度量。其估算基本公式为：

$$CQ_{ij}=B_{ij}\times CX_j$$
$$CQ_i=CQ_{i1}+CQ_{i2}+\cdots+CQ_{in}$$
$$RQ_{ij}=B_{ij}\times RX_j$$
$$RQ_i=RQ_{i1}+RQ_{i2}+\cdots+RQ_{in}$$

其中，B_{ij}表示j部门生产每单位最终产品对i部门产品的完全需求系数(即完全需求量与最终产品量之比)；CX_j和RX_j分别表示城镇居民和农村居民消费j部门的最终产品量；CQ_{ij}和RQ_{ij}分别表示城镇居民和农村居民消费j部门生产的中间产品对i部门的完全需求量；CQ_i和RQ_i分别表示城镇居民和农村居民消费j部门生产的中间产品的完全需求量。

各产业完全需求量根据《中国统计年鉴(2008)》中各地的城镇居民消费支出和农村居民消费支出按照投入产出表项目进行重新分类后得出。完全消耗系数来自《中国统计年鉴(2008)》中的《中国2007年投入产出完全消耗系数表》，它指某部门生产每单位最终产品对有关部门产品的完全消耗量，包括直接消耗量和间接消耗量。例如，食品行业要制造出1单位的食品需直接消耗印刷工业提供的包装物，需消耗调味品行业提供的调味品，但调味品行

业也要消耗印刷工业提供的包装物,这是对印刷工业的第一轮间接消耗;制造调味品需消耗面粉制造业提供的面粉,但面粉需要消耗印刷工业所提供的包装物,这是对印刷工业的第二轮间接消耗。以此类推,制造 1 单位食品需消耗的印刷工业的直接消耗与各轮间接消耗之和就是对印刷工业的完全消耗系数。因此,消费者消费的各类最终产品可分解为对各行业中间产品的需求量。

4.估算各地区税收负担额。估算各地的城镇和农村 GST 负担额的基本公式为:

$$CTB_v = \sum T_{vi} CQ_i$$

$$RTB_v = \sum T_{vi} RQ_i$$

$$CTB = CTB_v + CTB_b + CTB_c$$

$$RTB = RTB_v + RTBb + RTB_c$$

$$CTB_m = CTB \times (CC_m / CC)$$

$$RTB_m = RTB \times (RC_m / RC)$$

$$TB_m = CTB_m + RTB_m$$

其中,CTB_v 和 RTB_v 分别表示全国城镇居民和农村居民消费所负担的 GST,CTB_b、RTB_b、CTB_c 和 RTB_c 等的计算同理;CTB 和 RTB 分别表示全国城镇居民和农村居民消费 GST 的实际税负;m 为 1 至 31 的整数;CTB_m 和 RTB_m 分别表示 m 省区城镇居民和农村居民消费 GST 的实际税负;CC_m 和 RC_m 分别表示 m 省区城镇居民和农村居民消费额,CC_m 和 RC_m 分别表示全国城镇居民消费总额和农村居民消费总额;TB_m 表示 m 省区居民消费 GST 的实际税收负担额。

5.计算 GST 的居民消费负担度。为进行各省市的对比分析,本文根据《中国税务年鉴(2008)》相关数据计算出各省市的 GST 征收额,并将其与征收额相除,得到 GST 税收负担度。税收负担度是主要指标,负担度高表明该地区所负担的税收较高,反之则较低。负担度通常会低于 1,因为在短期内社会资产积累和投资将滞留一定的 GST。

三、中国 *GST* 地区负担度特征分析

根据以上方法,计算出 2007 年各省市 GST 主要税种——增值税、消费税和营业税的负担度,如图 3 所示:各地区 GST 负担度差异较大,主要税种平均负担度最高的河南(0.69)为最低的天津(0.15)的 4 倍;增值税负担度最高的湖南(0.79)为最低的天津(0.11)的 7 倍;消费税负担度次高的山西(2.3)为最低的天津(0.1)的 23 倍;[①]营业税负担度最高的湖北(0.9)为最低的安徽(0.08)的 11 倍。另外,除了部分地区消费税负担度高于 1 外,增值税、营业税以及三税之和的负担度均不超过 1。根据实证分析可以总结出中国 GST 地区负担度的具体特征如下:

(一)GST 负担度西高东低。如图 4 所示,东部直辖市的平均负担度(0.17)远低于全国平均值(0.35),东部其他地区的负担度(0.35)等于全国平均值,中部地区和西部地区的平均负担度则都高于全国平均值(0.46 和 0.47),这一结论与理论推断一致。

①西藏的消费税负担度最高,为 204.92,负担度过大是因为其消费税征收额过小。因此,选择较为具有一般性的次高地区——山西作为比较对象。

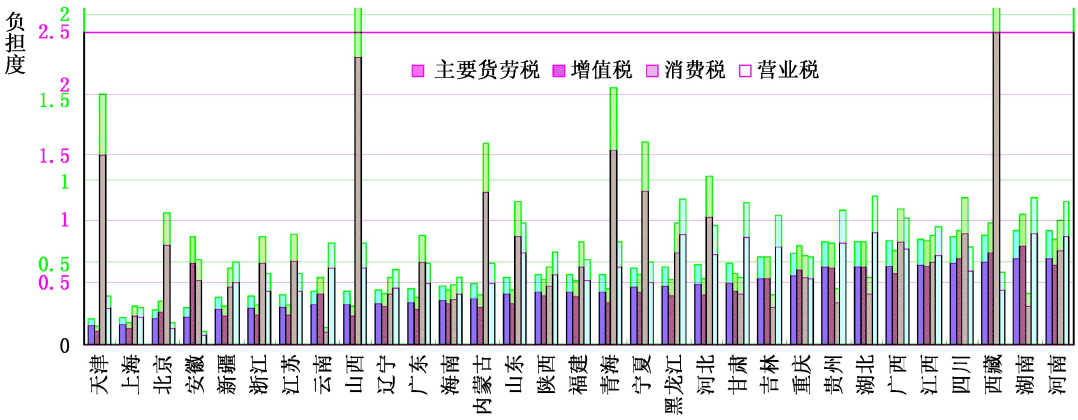

图 3　2007 年各省市 *GST* 负担度①

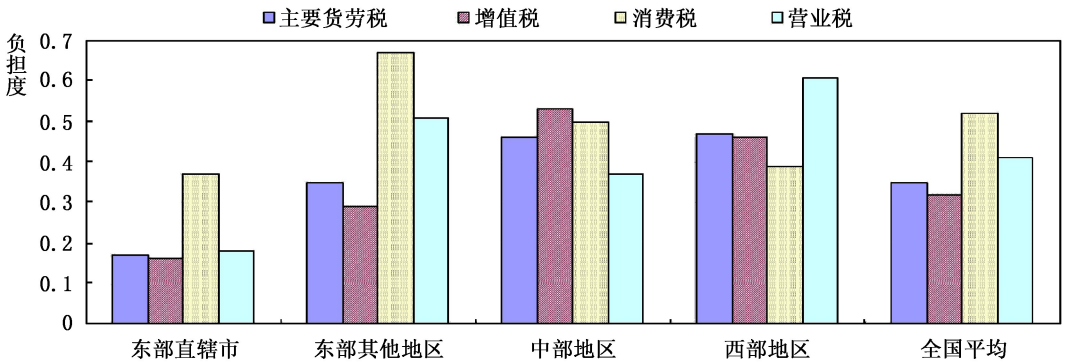

图 4　各地区 *GST* 及主要税种的负担度

无论从整体来看还是从各个税种来看，东部直辖市 *GST* 负担度均为最低，显著低于全国平均水平。增值税、消费税和营业税的全国平均负担度分别为 0.32、0.52 和 0.41，而东部直辖市的平均负担度分别为 0.16、0.37 和 0.18，约为全国平均负担度的一半。表 3 数据显示，呈现出这一特征，主要是因为其征收额占 *GDP* 的比重最高，2007 年主要 *GST* 征收额占 *GDP* 的比重高达 22.77%，这一比值是西部地区(9.71%)的 2 倍以上。这在中国税制中并不意外，主要原因是汇总纳税。以营业税为例，一是营业税存在中央汇总纳税的情况，如营业税中铁路系统、各银行总行和各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府，其余部分归地方政府；二是东部直辖市吸收了较多的总机构和总公司。有研究发现，2005 年，北京市国家税务局共管理 91 家合并纳税的内资企业，占全国 180 户合并纳税企业的 50.6%；汇缴营业税 69.9 亿元，占同期营业税总额的 55.49%。② 汇总纳税为东部直辖市带来了丰厚的税收，这也意味着其他地区的税收受损。例如，汇总纳税使产业价值链高端的研发和销售向发达地区集聚，价值链低端的生产、制造和加工集中到欠发达地区，这进一步加剧了区域经济结构

①注：西藏的消费税负担度为 204.92，因为其消费税征收额过小，为突出各地区的税收负担度特征，本图仅截取负担度为 0－2.5 的部分。

②张志勇：《大型企业汇总与合并纳税管理研究》，《税务研究》，2007 年第 5 期。

和层次的不平衡(贾康等,2007)。另外,总部作为销售中心,可以通过转让定价将其他地区的子公司和分公司的利润汇总至企业总部,为当地贡献大量的企业所得税和增值税。在这种情况下,总部企业对所在地税收的贡献可以超过其自身创造的税收(杨虹,2004)。

表 3　2007 年和 2011 年各地区主要 *GST* 征收额占 *GDP* 的比重(%)

地　区	增值税		消费税		营业税		主要 *GST*	
	2007 年	2011 年	2007 年	2011 年	2007 年	2011 年	2007 年	2011 年
东部直辖市	15.12	12.70	1.08	3.13	6.01	5.62	22.77	21.45
东部其他地区	8.18	4.82	0.59	1.19	2.11	2.37	11.26	8.38
中部地区	5.00	4.13	0.90	1.37	3.31	1.94	9.57	7.44
西部地区	5.97	7.93	1.19	1.79	2.11	2.73	9.71	9.45
全国	7.72	5.37	0.81	1.52	2.78	2.62	11.72	9.52

图 4 还显示,中西部地区负担度高于全国平均值。主要原因是中西部地区的征收额占 *GDP* 的比重偏低,如表 3 所示。特别是中部地区,增值税征收额占 *GDP* 的比重最低,主要原因是中部地区农业较为发达,但农业所带来的增值税最少。

(二)增值税负担度在 *GST* 负担度中起主导作用。无论是图 3 还是图 4 都呈现出同一个显著的特征:在负担度排序上,*GST* 的负担度与增值税的负担度较为接近。1999—2011 年 *GST* 主要税种占全国税收总额的比重显示(见图 5),增值税是中国税制中最大的税种(如图 4 显示),其负担度是影响 *GST* 负担度的重要因素。

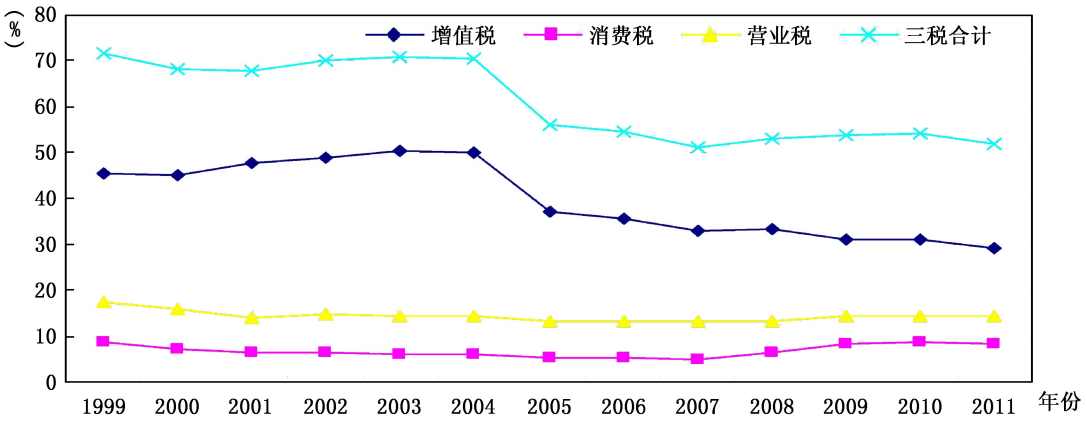

图 5　1999—2011 年 *GST* 主要税种占中国税收总额的比重

注:数据根据《中国税务年鉴》中《全国税务部门组织税收收入分地区分税种情况表》计算得出。

那么,为何增值税负担度呈现出西高东低的特征呢?表 4 显示,东部征收的增值税并没有被本地区完全负担,而是转由其他地区负担。2007 年,东部直辖市增值税负担度最低(0.16),由于其具有汇总纳税的优势,即使仅包括三个城市,其增值税的征收总量也超过中部地区和西部地区。另外,东部其他地区增值税负担度(0.29)低于均值(0.32)。影响这一指标的因素有二:一是征收额,表 4 显示,东部其他地区的征收额占 *GDP* 的比重(8.18%)高于均值(7.72%),东部其他地区增值税的征收总量全国最高,2007 年约分别为东部直辖市的 2.5 倍、中部地区的 3.3 倍和西部地区的 3.8 倍,这与理论分析的结论较为吻合;二是负担额占 *GDP* 的比重,东部直辖市(2.35)和东部其他地区(2.35)低于均值(2.49),中部地区(2.66)和西部地区(2.75)则高于均值。

表4　2007各地区增值税税收情况表

地　区	征收额(亿元)	征收额/GDP(%)	负担额(亿元)	负担额/GDP(%)	负担度
东部直辖市	4 172	15.12	649	2.35	0.16
东部其他地区	11 157	8.18	3 207	2.35	0.29
中部地区	3 332	5.00	1 769	2.66	0.53
西部地区	2 936	5.97	1 350	2.75	0.46
全国	21 595	7.72	6 975	2.49	0.32

(三)消费税负担度东高西低。与增值税负担度相反的是,消费税负担度呈现出东高西低的特点,其中东部其他地区(0.67)高于均值(0.52),中部地区(0.50)接近均值,西部地区则(0.39)低于均值。虽然东部地区消费税征收额总量较大,但征收额占 *GDP* 的比重不高;负担额虽然较大,但负担额占 *GDP* 的比重没有显著低于中西部地区。这两方面因素的共同作用导致消费税负担度随着经济发达程度的增加而提高。这符合消费税征税的公平原则,消费税主要是对高档消费品和有害环境的消费品等进行征收,其负担度应随经济发达程度的增加而上升。当然,东部直辖市的征收额占 *GDP* 比重高,依然保持其负担度最低的特点,原因在于汇总纳税,并不表明当地消费税负担度较低。东部地区的消费税总量较大,这与其他 *GST* 税种所呈现的特征相同。但是,消费税属于中央税,各地区征收额只代表其征收能力,并不构成地区财政收入,因此负担地难以享受到税收给当地带来的收益。见表5。

表5　2007年和2011年各地区消费税税收情况表

地区	征收额(亿元)		征收额/GDP(%)		负担额(亿元)	负担额/GDP(%)	负担度
	2007年	2011年	2007年	2011年	2007年	2007年	2007年
东部直辖市	298	1 462	1.08	3.13	111	0.40	0.37
东部其他地区	801	2 905	0.59	1.19	541	0.40	0.67
中部地区	597	1 783	0.90	1.37	297	0.45	0.50
西部地区	583	1 799	1.19	1.79	229	0.47	0.39
全国	2 280	7 949	0.81	1.52	1 178	0.42	0.52

(四)部分省市税收负担度呈现出明显的地域特征。北京和其他两个东部直辖市(天津和上海)的税收负担度具有显著差异。如图3所示,三个直辖市中,北京的 *GST* 负担度最高,原因在于北京与其他两个东部直辖市的产业结构存在着明显差异,北京的主要产业不是工业而是征收营业税的服务业。因此,北京的增值税负担度高而营业税负担度低。因为增值税是主导 *GST* 负担度特征的因素,所以北京的 *GST* 负担度在三个直辖市中最高。

另外,云南的消费税负担度最低,这是因为烟草业为云南带来了大量的消费税收入,但本地消费的份额却远不如征收额大。但是,天津、山西、青海和西藏的消费税负担度却超过1.5,主要原因是这些地区的消费税征收额显著低于其他地区。

四、总结与建议

本文通过测算各地区的 *GST* 负担额,并采用地区税收负担度对各地区的 *GST* 收入与负担的差异进行分析。研究发现:*GST* 负担度呈现西高东低的特点,其中东部直辖市的 *GST* 负担度最低,这主要是汇总纳税带来的结果;东部其他地区增值税负担度略低于均值,这在形成 *GST* 地区负担度的特征中起着主导作用;消费税负担度东高西低比较符合公平原则,但是消费税为中央税,地方政府没有分享到消费税的收益。*GST* 地区收入与负担差异较大造成了地区税收分配的不公平和税收的非效率,因此应当采取相应措施缩小地区收入

与负担的差异。

1. 建立以受益原则为基础的增值税收入分配机制。随着“营改增”改革的深入推进,增值税在 *GST* 中将越来越重要,其地区负担度决定了 *GST* 的整体负担度。增值税按照原产地原则在地区之间进行收入分配是对税负转嫁制度的认同,这违背了公平原则,是造成税收与其负担差异的重要原因之一。自增值税问世以来,采用目的地原则分配地区收入以及缩小收入与负担的差异就开始成为各国政府和学者追求的目标。20 世纪 50 年代初,法国最先推行增值税,这使得法国产品在国际贸易中具备很强的竞争优势,并引发了法国和联邦德国在钢铁贸易上的冲突。① 这一事件将欧盟的增值税逐步推向目的地原则的协调进程,建立起需要通过清算机构进行协调的 *EU* 增值税最终改革方案。欧洲的学者也基于目的地原则研究出一些协调机制,如 *VIVAT* 机制(Keen 等,1996)和不需清算机构进行协调的 *DVAT* 机制(Bird 和 Gendron,1998)。加拿大目前也采用双重增值税体制,即增值税收入中明确区分联邦政府应得的部分和地方政府应得的部分,其中地方政府应得的部分则采取目的地原则进行分配(Ryan,2009)。日本则通过财政转移支付的方式进行协调,如日本的地方分配税体系就根据各地经济发展状况、财政需求和人口等其他因素分配各地区应得的 *GST* 收入(钟晓敏,1997;Mocida,2008)。

中国应当建立以目的地原则为基础的税收分配机制。加拿大的双重增值税体制对中国具有较大的借鉴意义。在这一模式下,中央政府和地方政府各自按照税率分享其应得的部分,且地方政府和中央政府各自对应的税率可在专用发票上分别标明。属于中央的部分,由中央进行支配;属于地方的部分,则按照目的地原则在各个地方之间进行分配。增值税的税收征管权主要归地税部门以节约公共管理开支。中央无需担心地方政府怠于行使其征税权,因为这一体制仍然保留了增值税专用发票的全国抵扣制度,如果地方政府怠于行使其征税权,则相当于本级政府也自动放弃了其地方税权。

2. 完善跨区域经营管理体制。增值税收入分配机制应以受益原则为基础,但并不能完全按照居民消费负担额进行分配;不然会降低地方政府发展生产力的积极性。因为随着信息化程度的提高和物流业的快速发展,企业的经营区域和影响范围将越来越广,为企业提供公共服务的不仅包括注册地政府,还包括其他地方政府。但在管理中发现如下问题:一是注册地和总机构所在地在税收的分配中能获得更大的利益,导致地方政府在吸引投资时过度关注企业是否在当地交税,而对企业的发展战略和地方的生态环境等关注较少;二是企业转让定价切断了地方政府提供公共服务与享受税收利益之间的关系。② 针对这些问题,中国应尽快建立和完善税收的地区分配管理办法,加强地方政府在公共投入与享受税收利益之间的直接关系,这也是遵从受益原则的体现。在目前不能改变税制的前提下,通过充分的调研和与各地方政府的协调沟通,适当考虑各相关方的权益,设计一套公平合理和科学高效的地区间税收分配制度,以明确界定相关各方分享税收的比重和方式,将处理地区间税收分配问题制度化和标准化以减少人为因素的干扰,使地方政府分享到的流转税与其负担额挂钩的好处。这样,地方政府就不会要求凡在本地经营的企业必须在本地注册,从而主动减少各种人为设置的障碍,有利于企业正常的生产经营。另外,在当地注册的企业可能在当地经

①福建省国税局课题组:《欧盟间接税协调的回顾与启示》,《涉外税务》,2006 年第 3 期。

②国内关联企业的转让定价对地区间的 *GST* 分配也将产生影响。虽然转让定价主要是为了规避企业所得税,但价格不仅是收入计算的基础,还是流转税的计算依据。在大多数情况下,转让定价不会减少流转税的纳税总额,但会造成流转税的纳税地点发生改变,这对地方政府的收入具有较大的影响。

营，也可能在其他地区开展生产经营活动，其上缴的各种税收相应地也要在不同地区政府间分享，这就会在一定程度上弱化地方政府盲目招商引资的冲动，将精力放在为企业营造优质的投资环境上。同时，我们应正视税收与其负担不协调的客观现实，从科学化和精细化管理的要求出发，探索跨区域经营税收征管的新途径和新办法。

3. 建立有助于协调收入及其负担的转移支付制度。中国地域广大，各地区之间的资源禀赋、产业布局和人口密度等都存在较大差异，单纯依赖建立新的收入分配机制来实现 *GST* 及其负担的协调并不现实。因此，中央可将本级收入通过转移支付等方式向地方政府发放。如西部地区具有丰富的资源优势，需建设的基础设施规模较大，但消费量小；单纯采用以消费地原则为基础的增值税收入分配机制对它不利，这会挫伤其发展的积极性。因此，为弥补这一缺陷，完善现行的财政转移支付制度已迫在眉睫。从财政转移支付各方的政府层级角度看，财政转移支付制度有两种可供选择的模式：一是横向转移支付，即同级政府间进行的财政转移支付，可通过建立以目的地原则为基础的横向分配体制来实现；二是纵向转移支付，即上级政府对下级政府进行的财政转移支付，这是中国一直运行的转移支付制度，但还停留在“财政返还”的理念上，它对公平的促进作用还十分有限，因此应逐步完善这一制度。

主要参考文献：

[1]黄夏岚，刘怡.增值税收入地区间转移的衡量——生产地原则与消费地原则的比较[J].财贸经济，2012，(1)：25－33.

[2]靳万军，付广军.汇总纳税管理与区域税收分配问题[J].税务研究，2007，(5)：18－25.

[3]李普亮，郑旭东.税收负担、财政民生投入与城镇居民消费[J].税务与经济，2014，(1)：67－72.

[4]孙玉栋.中国税收负担问题研究[M].北京：中国人民大学出版社，2006：148.

[5]施文泼，贾康.增值税“扩围”改革与中央和地方财政体制调整[J].财贸经济，2010，(11)：46－51.

[6]王蓓.我国区域间税源背离问题及横向税收分配制度设计[J].税收经济研究，2013，(3)：27－34.

[7]王军平，刘起运.如何看待我国宏观税负——基于“非应税 GDP”的科学评价[J].财贸经济，2005，(8)：34－40.

[8]武利华.我国地区税负差异的实证研究[J].财经研究，2000，(10)：40－46.

[9]许善达.关于税收负担研究的几个问题[J].税务研究，1998，(4)：15－16.

[10]杨虹.总部经济模式下的税源特点分析[J].中央财经大学学报，2004(12)：15－19.

[11]Bird R，Gendron P.Dual VATs and Cross-Border trade：Two problems，one solution? [J].International Tax and Public Finance，1998，5(3)：429－442.

[12]Bird R，Gendron P.CVAT，VIVAT and Dual VAT：Vertical “sharing” and interstate trade [J].International Tax and Public Finance，2000，7(6)：753－761.

[13]Eggert W，Genser B.Is tax harmonization useful?[J].International Tax and Public Finance，2001，8(4)：511－527.

[14]Hansjorg B，Oliver P.Finding the dividing line between tax sharing and grants [R].OECD Working Papers on Fiscal Federalism No.10，2009.

[15]Keen M，Smith S，Baldwin R E，et al.The future of value added tax in the European Union[J].Economic Policy，1996，11(23)：373－420.

[16]Mochida N.Fiscal decentralization and local public finance in Japan[M].New York：Routledge，2008.

[17]Ryan B R.Value-added taxation in Canada：GST，HST，and QST[M].Toronto：CCH Canadian Limited，2009.

Regional Differences in GST Income and Burdens in China

Zhang Yanyan[1,2], Lou Jianxiang[3], Zhu Weiqun[2]

(1.*School of Economics and Management, Zhejiang Sci-tech University, Hangzhou* 310018, *China*;
2.*School of Public Economics and Administration, Shanghai University of Finance and Economics, Shanghai* 200433, *China*;
3.*Keqiao District Shaoxing Municipal Office, SAT, Shaoxing* 312030, *China*)

Abstract: In recent years, the reform of "to replace business tax with value-added tax (VAT)" weakens the right of tax collection and administration of local governments, and thereby has aroused the problem of GST income distribution. Based on this background, this paper employs methods like input-output method to calculate regional GST burden in China, and introduces the index of regional tax burden to systematically describe the differences in GST income and burdens and the features. It arrives at the following conclusions: firstly, GST burdens vary with regions; secondly, the whole GST burden is featured by the highest in West China and the lowest in East China and value-added tax is the dominant factor of this characteristic; thirdly, consumption tax burden is featured by the highest in East China and the lowest in West China, abiding by the principle of equality. The reasons for bigger differences in regional GST burden lie in tax shifting, the principle of original production places, transfer pricing, unbalanced regional industry, consolidated tax payment, etc. Therefore to reduce differences in regional GST income and burdens, China should establish the GST distribution mechanism based on the principle of destination and the transfer payment system which is helpful to coordinate GST income and burdens, and improve interregional business management system.

Key words: GST; regional tax; tax burden

(责任编辑　许　柏)

(上接第 77 页)

services firms and the host country have the significantly positive impacts on FDI seeking efficiency, but the economic development of the host country plays the inhibition role in FDI seeking efficiency; thirdly, compared with the manufacturing sector, there are no significant FDI learning effects in the multinational manufacturing firms, but the real impact of internal and external factors on FDI learning effect is similar with the one in the services sector. The results provide some implications for future go-out strategy of services firms encouraged by Chinese government and the improvement of the development and international competitiveness of domestic services.

Key words: FDI motivation; services firm; learning effect; communication cost

(责任编辑　景　行)