

分类号 \_\_\_\_\_  
UDC \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 消费税后移征税环节及下划地方政策议程  
设置的动力与阻滞因素分析

研究生姓名: 柴宗倩

指导教师姓名、职称: 侯志峰 副教授 梁建英 高级会计师

学科、专业名称: 应用经济学 税务

研究方向: 财税理论与政策研究

提交日期: 2022年5月28日

## 独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名：柴宗倩 签字日期：2022.5.31

导师签名：侯志峰 签字日期：2022.5.31

导师(校外)签名：梁建英 签字日期：2022.5.31

## 关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，同意（选择“同意” / “不同意”）以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；
2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名：柴宗倩 签字日期：2022.5.31

导师签名：侯志峰 签字日期：2022.5.31

导师(校外)签名：梁建英 签字日期：2022.5.31

# **Analysis on the Driving Force and Blocking Factors of Setting the Policy Agenda of Consumption Tax Reform**

**Candidate:Chai Zongqian**

**Supervisor:Hou Zhifeng**

**Liang Jianying**

## 摘要

我国进入高质量发展阶段,财税体制改革需向纵深推进以匹配经济发展战略要求,目标植根于理顺央地财政关系,建立以扩大消费为导向的地方政府行为模式,也为推行的一系列利民政策稳步落实打下坚实基础。但相关财政指标反映出地方财政的可持续性变弱,财政缺口逐步扩大,寻找稳定税源迫在眉睫。在现有的税种中消费税因具备多种职能,近年来尤以组织财政收入效果显著,通过后移征税环节以及部分税目收入下划地方的做法,承担起推动经济结构升级、保障地方财力以及有效落实减税降费政策等关键任务。

但消费税改革政策议程设置的进展比较缓慢,呈现阶段性特征,基于此本文运用修正的多源流框架,从问题源流中消费税后移征税环节及下划地方受何种问题驱动、政策源流中备选方案是否可行、政治源流中决策者对政策预期目标的界定是否清晰以及三源流耦合过程中“政策之窗”的开启还需要满足怎样的条件等四个维度探讨消费税后移征税环节及下划地方政策议程设置的动力及阻滞因素。经过研究发现消费税后移征税环节及下划地方有以下几大动力因素:一,从问题源流看,能部分缓解地方财政刚性支出,减轻因地方主体税种缺失情况下出现的类似土地财政等短视扭曲行为;二,从政策源流看,政府智库与社会智库的作用凸显,人大代表及政协委员对消费税改革的积极推进,新媒体对民众意愿提供有效表达渠道为政策制定者提供有效参考;三,从政治源流看,经济高质量发展的战略选择,党和政府对税改起决定性作用为消费税改革提供价值引领。但因涉及利益群体较多,在推进中会遇到重重阻力,其中包括法律存在滞后性、地方政府对财政收入的执念较深、备选方案未达成共识、纳税群体参与机制不完善等。因三源流之间相互影响,征税环节后移及下划地方涉及利益群体广泛,影响深浅论证不充分,所以政策源流是消费税征税环节后移及下划地方政策未能快速推进的主要原因。

从以上研究和结论,本文提出以下优化政策建议:加快推进消费税立法进程;聚焦央地财政分配关系问题;提高政策备选方案的可行性;强化舆论监督;优化消费税征税环节;积极推进消费税收入的专款专用。

**关键词:** 消费税下划 征税环节后移 多源流理论 动力因素 阻滞因素

## Abstract

Our country's has entered into the phase of high quality development, fiscal and taxation system reform should be to push deeper requirements to match the development strategy, the target is rooted in the straightening out central fiscal relations, to better guide the local governments at all levels focus on cultivating the consumption growth, better in local tax system into "consumption" elements, to establish expanding consumer oriented mode of local government behavior, It also laid a solid foundation for the steady implementation of a series of policies to benefit the people. However, relevant financial indicators reflect that the sustainability of local finance is weakening, and the fiscal gap is gradually expanding, so it is urgent to find a stable tax source. Among the existing taxes, consumption tax has a variety of functions. In recent years, it has been particularly effective in organizing fiscal revenue. By moving the taxation link later and transferring part of tax revenue to local areas, it has assumed the key tasks of promoting economic structure upgrading, ensuring local financial resources and effectively implementing tax and fee reduction policies.

However, the progress of policy agenda setting is relatively slow, showing phased characteristics. Based on this, through the revised multi-source framework, Problem from the origin of consumption tax

back link and ruled in the origin places based on what the situation, policy alternatives is focused, political origin of the public demand channels unblocked if there's any opportunity to advance in the process of the three origin coupling and policies are on the agenda, to analyze four dimensions ruled local tax back link and power consumption tax and the hindering factors. The research finds that there are several driving factors for the consumption tax to be shifted to the taxation link and the local area. First, from the perspective of the source of the problem, it can partially alleviate the rigid expenditure of local finance and reduce the short-sighted distortion behavior like land finance in the absence of local main taxes. Second, from the perspective of policy sources, the role of government think tanks and social think tanks is prominent. The effective proposals of National People's Congress deputies and China People's Political Consultative Conference members on consumption tax reform provide effective reference for policy makers. Third, from the perspective of political sources, the strategic choice of high-quality economic development, the firm determination of the Party and the government in tax reform, and the new media to provide voice media for people's demands constitute the driving force of the tax reform of consumption tax. However, there will also be many obstacles in the process of promotion, including the failure of legal regulations to follow up in time, local governments' deep obsession with fiscal revenue, no consensus on

alternative plans, and the imperfect participation mechanism of tax payers. Due to the mutual influence of the three sources and streams, the backward shift and downward shift of the taxation link involve a wide range of interest groups, and the argument of the depth of influence is not sufficient. Therefore, the policy sources and streams are the main reason why the backward shift and downward shift of the consumption tax link are not promoted quickly.

Based on the above research and conclusions, this paper puts forward the following policy recommendations: accelerate the legislative process of consumption tax; Focus on financial distribution between central and local governments; Improving the feasibility of policy options; Strengthen supervision by public opinion; Optimize consumption tax collection links; Actively promote the use of consumption tax revenue for special purposes.

**Keywords:** Consumption tax downshifting; Taxation link shifting; Multi-source flow theory; Driving and blocking factors

# 目 录

<b>1 引 言</b> .....	<b>1</b>
1.1 研究背景及意义.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 文献综述.....	2
1.2.1 国外研究现状.....	2
1.2.2 国内研究现状.....	4
1.2.3 文献述评.....	7
1.3 研究方法及主要内容.....	8
1.3.1 研究方法.....	8
1.3.2 研究的主要内容.....	8
1.4 创新与不足.....	9
1.4.1 创新.....	9
1.4.2 不足.....	9
<b>2 概念界定及理论依据</b> .....	<b>10</b>
2.1 概念界定.....	10
2.1.1 消费税.....	10
2.1.2 征税环节.....	10
2.1.3 消费税下划地方.....	11
2.2 理论依据.....	11
2.2.1 生产地原则和消费地原则.....	11
2.2.2 税收公平与效率原则.....	12
2.2.3 税收对外部性的矫正.....	13
<b>3 分析框架与维度</b> .....	<b>15</b>
3.1 多源流理论框架的适用性及其修正.....	15
3.1.1 多源流理论内涵阐述.....	15

3.1.2 多源流理论框架在本文的适用性及其修正 .....	17
3.2 分析维度 .....	19
3.2.1 消费税后移征税环节及下划地方基于何种情势 .....	19
3.2.2 消费税后移征税环节及下划地方的政策备选方案可行性 .....	20
3.2.3 消费税后移征税环节并下划地方的公众诉求是否畅通 .....	21
3.2.4 消费税改革“政策之窗”开启的条件是否满足 .....	21
<b>4 消费税征税环节后移及下划地方的动力因素分析 .....</b>	<b>23</b>
4.1 问题源流：消费税后移征税环节及下划地方的关键助力 .....	23
4.1.1 为地方增加稳定税源 .....	23
4.1.2 改善地方财政自给能力 .....	25
4.1.3 减轻土地恶性依赖 .....	28
4.1.4 消费税后移征税环节及下划地方优势突出 .....	30
4.2 政策源流：政策共同体积极表达政策诉求 .....	32
4.2.1 智库的作用逐步显现 .....	32
4.2.2 人大代表及政协委员的有效提议 .....	33
4.2.3 新媒体为民众意愿提供有效渠道 .....	36
4.3 政治源流：党和政府主导的政策选择语境 .....	37
4.3.1 经济高质量发展的战略选择 .....	37
4.3.2 党和政府坚定财税改革决心 .....	38
<b>5 消费税后移征税环节及下划地方的阻滞因素分析 .....</b>	<b>40</b>
5.1 法律具有滞后性 .....	40
5.2 地方政府攫取收入执念较深 .....	41
5.3 后移征税环节及下划地方改革对企业影响不同 .....	42
5.4 备选方案的可行性仍有较大论证空间 .....	42
5.4.1 后移征税环节及下划地方的品目选择争议 .....	43
5.4.2 基数年份选择未确定 .....	45
5.5 纳税群体的参与机制不完善 .....	45
<b>6 消费税后移征税环节及下划地方的耦合分析及政策建议 .....</b>	<b>47</b>

6.1 耦合分析 .....	47
6.2 消费税改革政策推进建议 .....	47
6.2.1 加快推进消费税立法进程 .....	47
6.2.2 聚焦央地财政分配关系问题 .....	48
6.2.3 提高政策备选方案的可行性 .....	48
6.2.4 强化舆论监督 .....	49
6.2.5 优化消费税征税环节 .....	50
6.2.6 积极推进消费税收入的专款专用 .....	50
<b>7 结论 .....</b>	<b>52</b>
<b>参考文献 .....</b>	<b>54</b>
<b>后    记 .....</b>	<b>61</b>

# 1 引言

## 1.1 研究背景及意义

### 1.1.1 研究背景

“营改增”的全面落实，加之为应对经济下行压力及不稳定的外部环境，大规模减税降费的精准落地给地方财政雪上加霜，出现了改革开放四十多年以来罕见的负增长。虽中央及时扩大转移支付规模，允许地方进行必要发债，但财政分权体制缺乏合理的事权划分，并且随居民人均收入的不断上涨，对地方公共服务质量有了更高要求，致使地方财政收入增速放缓，地方财政转圜余地不足，缺乏主体税种的弊病凸显。在短期内推出房地产税、遗产税等阻力较大的情况下，消费税是一个税基宽、税源广、税收收入增长潜力巨大的税种，它既可以促进地方财政的增长，又可以激励地方政府优化营商环境，促进经济增长方式的升级，因此，把消费税作为地方主体税种的呼声长期存在。

此前虽针对消费税的税目、税率、征税范围有不同程度的调整，但课税环节大多依旧保持在生产环节，这种错位使得消费税的政策效果大打折扣。为此 2019 年 10 月，国务院印发了《实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案》，提出“在征管可控的情况下，后移消费税征收环节并将增量部分下划地方”，2021 年 5 月，《关于新时代加快完善社会主义市场经济体制的意见》再次提出“研究部分品目消费税征收环节后移”，可见消费税后移征税环节并下划地方进程明显加快。然而当下消费税征收品目中，只占消费税极少部分的金银首饰、珠宝玉石、超豪华小汽车在零售环节征收，烟、酒、成品油、汽车四种占据绝对收入优势的税目，征税环节依然在生产和批发环节，若将其中一项或几项后移至零售环节，对增加地方收入、改善央地财政关系大有裨益，为学界共识。但从推进立法进程中窥见，此种方案暂被搁置，《中华人民共和国消费税法（征求意见稿）》中未体现这四类税目征收环节后移并下划地方的条款，只是授权国务院可以实施消费税改革试点，调整消费税的税目、税率和征收环节，方案报全国人民代表大会常务委员会备案。政策议程推进缓慢，除消费税本身存在的缺陷，是否也受具体问题、卷入其中的多元参与主体、各种制度性因素以及特定

的社会政治因素共同作用。基于此，本文试图围绕这些因素进行分析，为什么以及在什么条件下政策议程推进更易发生。

### 1.1.2 研究意义

#### (1) 理论意义

理论视角看，此次消费税后移征税环节及下划地方改革，理论界对其税制不足的认识颇深，高层也坚定对财税改革的决心，但实施方案细节迟迟未正式出台。在“生产地原则”和“消费地原则”等税收理论的指导下，通过借助修正的多源流框架，从政策过程推进视角研究消费税后移征税环节及下划地方改革动力与阻滞因素，在促进学科间对话机制的同时拓展了消费税改革研究的思路。

#### (2) 实践意义

实践层面看，对消费税后移征税环节及下划地方的动力与阻滞因素研究主要有两方面的现实意义：一是作为中央税的消费税稳步下划地方，将促进地方税体系的改革和完善。地方财力最终需要靠地方自身的“造血”功能，本文的研究对促进引导地方改善消费环境、告别粗放的经济增长模式、让消费者更多地从地区经济增长中得到益处、把经济发展往高质量发展的方向牵引具有一定的贡献；二是消费税后移征税环节及下划已成必然选项，通过分析研究找出“政策之窗”未启的症结所在以及突围方法，为政策制定者提供有效的施策路径，在今后条件成熟时，政策能稳步落实，且能有效减轻推进阻力，提高纳税遵从度，为地方政府汲取税源打好制度基础，为完善包括消费税在内的中国税收政策改革进程提供参考。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 国外研究现状

国外学者研究消费税主要集中于对财富分配公平性、福利支出的资金支持程度、能否减少预算赤字以及提高税率对税基的侵蚀作用等方面。有学者认为在消费最低的模式经济中，由于累进性消费税对财富和消费不公平的负面影响，所以

提高累进税率的下限和上限在长远考虑有助于降低财富和消费的不公平,但是效果也不全面(Khieu Hoang、Van Nguyen Tien, 2020)。若将消费税收入用以福利支出能否提高政策实施效果,自1970年代以来,许多发达国家都试图提高消费税来为不断增加的福利支出提供资金。然而,全面增加消费者的税收负担在选民中非常不受欢迎,在选举中引发了强烈的公众反弹。有学者使用列表实验方法,分析了日本公民如何评价政府声称2014年消费税增加将仅用于福利政策目的的说法。结果显示,约65%的受访者对政府提出的提高消费税的目的表示不信任。还发现收入具有相反的效果:虽然高收入者对消费税增加的担忧不如低收入者,但高收入者比低收入者更倾向于不信任政府声称的消费税(박종희、Takeshi Iida等,2017)。但这种不信任不能否认消费税对增加财政收入的有效助力。为检验1999—2016年期间经合组织国家的预算赤字和消费税收入之间的关系,采用因果关系方法,对32个OECD成员国(智利、日本、立陶宛和墨西哥,由于数据缺乏,不包括在内)1999—2016年期间的年度数据进行了研究,该方法考虑了国家间的横向依赖性和异质性,由于消费税易于应用和普遍接受,各国政府更喜欢消费税,结果为消费税被用作一种增加收入的资源,以减少预算赤字或防止预算赤字的增加(Serdar ÖZTÜRK、Alper Aykut EKİNCİ, 2019)。对企业而言,消费税的征收名义上是消费者缴纳,但企业才是最大的负担者,会影响企业投资。学者利用一个准自然实验表明消费税会减少投资,面临更多弹性需求的企业减少投资的力度更大,因为它们承担了更多的消费税(Jacob Martin、Michaely Roni等,2019)。

同时针对消费税的税目、税率等税制要素也做了相关研究。有学者利用微观层面的产品数据研究消费税变动。结果显示,税率变动完全转向价格,税率预期变动导致单位销售额在实施前不久发生暂时性的变动,这种变动会被实施前后的调整所抵消(Buettner Thiess、Madzharova Boeyana, 2021)。特别消费税(SCT),是为了限制有害产品的过度消费,尽管税收大幅度增加,但一些货物的购置并没有减少。例如,香烟的消费没有受到影响,尽管其价格发生了几次变化,汽车行业的销售额下降了4.1%,尽管销售额有所下降,但利润并没有受到太大影响。此外,如今奢侈品的消费呈现持续增长,尽管其高收购价格由于其高利率从5%到300%,奢侈品的收藏量从2000年的640万美元增长到2016年的7516万美元,

增长了 1071%。总之，这项税收没有实现其目标，并已成为征收目的的税收，因为这些商品的消费保持不变（Irene Buele Nugra、Jesica Marca Fajardo 等，2018）。OECD 发布的《Consumption Tax Trend 2018:VAT/GST and excise rates, trends and policy issues》对当今世界特殊消费税的变动趋势进行了详细的叙述，并指出，大多数国家只有在商品进入流通环节时才会征税。在美国，既有联邦和当地的消费税，联邦和各州一起对货物征税。属于联邦的消费税通常在生产环节进行，而属于地方的消费税则通常在消费环节进行征收。但也有学者认为消费税制度的重组过程能顺利进行，专门的政策机构和研究机构发挥了非常重要的作用，在日本有税务调查协会，中国有国务院财政委员会等（유호림、Park 等，2018）。

### 1.2.2. 国内研究现状

自 1994 年起实施消费税，并在征税范围、税收体系等多个角度上实施了大量的革新，已变成中央政府为了增加收入和控制人民消费行为的重点税种。与所得税的“中性税收”特征有所不同，消费税不仅具备筹集财政收入的功用，还具备指导居民消费、维护资源利用环保和调整收入分布等重要功能，与其他税种有所不同的是，消费税具备“寓禁于征”和指导居民消费的特点（罗秦，2019）。消费税已变成流转税体系中的重要税种，在税收政策改革、理顺央地间财务关联等方面发挥着重要作用（郑涵等，2017）。在此背景下，如何进一步深化消费税体制改革，充分发挥其职能作用，显得尤为重要。在消费税改革领域方面，学术界已经取得了一些共识：一是逐步拓宽消费税的征税范围，尤其是要把高档服务业也列入其中；二是要随着国民经济发展和居民的消费结构发生的重大变化，动态调节征收范围；三是要调节消费税税率，合理调节地方税收。虽然这种基础理论上的共识，促进了中国消费税制度各领域方面改革消费税进程，但理论界依然面临两个核心问题：一是消费税如何成为中国地方税的主体税种；二是消费税的缴纳能否必须回到零售环节。

#### （1）关于消费税成为地方主体税种的理论争议与改革导向问题

有观点指出，消费税不应该成为地方税的主体税种。在中国目前经济发展新常态下，如何发挥消费税在促进居民消费升级中的作用，从理论与实践两方面对这一问题进行探讨。第一，地方消费税选择性课税的实质归属以及自身调节的功

能定位，直接影响了其成为地方主体税种的不具备可能性（陈少克，2020）。第二，将消费税地方化尽管可以在一定程度上弥补地方的财政收入，但同时也削弱了中央的财税调节力量，进一步加重了地方财力不平衡问题。在中国，经济社会的主要矛盾已经发生了变化，以地方公共财政事权调整和支出责任改革着力于加强中央政府事权的大背景下，消费税更不宜地方化（洪小东，2018）。第三，消费税在推动节约环保方面的功能体现了地方各级人民政府在环境治理责任方面的优势性，根据地方环境治理事权与政府支出责任的有关规定，消费税收入由中央转移支付分享，确保地方有足够的财力承担相应的环境治理事权支出责任（罗敏，2018）；第四，消费税调整后，消费税税负上升。最终，消费税转移到零售环节，地方政府为实现消费税而进行的刺激与消费税的调节功能背道而驰（杨志勇，2014）。

另一种观点主张消费税适宜作为地方税种。首先有学者就地方税做出了重新定义，理由是现在的任何一个单一税种都不符合作为当地主要税项的特点，最好还是要跳出过去以当地政府专享税种影响地方税收收入体系的思想定势，具体把当地留用税收重新界定为一个可以为当地提供主要税收收入源泉的税种（杨志勇，2017）。消费税最适合成为地方主体税种的重要因素之一就是消费税改革成为央地共享税，可以统筹考虑中央与全国各地财力和事权之间的平衡关系（王金霞等，2018）。零售环节消费税宜成为各地方政府专享税，跨地网络购物零售环节消费税的征管与分享提供的更多是方便，消费税零售环节缴纳在征管上没有问题（李建军等，2020）。共享模型虽然能够充分调动各地当局的积极性规范成品油等消费税（厉荣等，2019），但研究者们给出了截然不同的共享模型：“分成型共同税”（尹音频等，2014）、“税基型共同税”（郑涵等，2017；谷彦芳等，2017）、“附加型共同税”（冯俏彬，2017）。

## （2）消费税征收环节的理论探讨与改革导向

提供高税收收入情况下在零售环节缴纳消费税，能否有效取决于消费税的税收税制。由于消费税的特殊性，90%以上的消费税收入是由15个消费税税目中的烟、酒、油以及车所贡献，改为零售环节征税，不仅地方政府税收收入增加，而且会刺激地方政府去鼓励人们消费这类消费品。但对烟、酒、油以及车等的消费行为属于对环保、人类安全等不利的消费行为，而地方财政为提高税费收入则

必须转变政策，引导除这四类产品以外的消费行为（杨志勇，2021）。理论上，将消费税征管环节后移至零售环节有几点优势：一是符合消费税调控职责，使得消费者对消费税变化更为敏感，突出消费税的特征（朱为群等，2018）；二是能够降低地方对工业生产环节税收政策的依赖性（张学诞，2018）；三是能够促进地方间税费收入分配平等（谷彦芳，2017）；四是对于产品零售环节的税收能够防止以生产地原则税率下形成的区域保护主义和市场上的不良税务竞争情况（谷彦芳，2017）；五是能够尽量避免制造企业的逃税避税行为，从而增加消费税的税收收入（朱为群等，2018；厉荣等，2019；韩仁月等，2019）。

除此之外，在消费税下划地方的品目类别、立法逻辑方面国内学者也进行了一些探究。有研究者认为，首先需要将汽车制造商的消费税收入，按照消费所在地的原则来实现各地之间的分摊，之后再将卷烟、成品油制造业消费税收入按照消费地和生产地原则相结合的方式进行区域间税收收入的分配，从而实现地方财政收入的均衡（谢芬芳，2020）。也有学者指出，当前完善消费税法至关重要，目前的消费税中还是有不少问题，由于居民生产生活水平的提升，消费税的计征范围已经不再合理了，存在着将一些日常生活上的基本生活必需品也列入到征收范畴中的“越位”问题，也存在没有把一些中高档商品、高档服务纳入到其中的“缺位”问题（邓伟，2020）。

### （3）消费税后移征税环节及下划地方的效应分析

此次消费税改革主要方向首先是环节后移及存量上缴中央，增量下划地方，为地方带来可观的收入，缓解地方财政紧张状况，也使减税降费等一揽子优惠政策达到实效。但后移环节及下划地方到底能给地方带来多大的财政收入、地区间会否发生税收竞争、央地间到底会如何划分这部分收入、增量到底有多少、从消费税税收规模来看主要能达到政策效果的税目只有烟、酒、油、车。因为所选分析角度及测算方法不同，学界对此有很大争议。

有学者通过数值模拟，评估了消费税下划地方改革的财力分配效应，得出“定基数、调增量”在短期内对地方财政缺口弥补不大，中长期可有效缓解收支矛盾，并发现富裕省份会得到更大利好，落后省份政策效果弱的现象，而且从四大税目来看，卷烟、成品油、小汽车适合后移消费税征税环节，能增加多数省份的财政收入，改善各省份的税源背离程度，征管也可控，建议同时下移，发挥消费税健

全地方税体系的“领头雁”作用（唐明、凌惠馨，2022）。通过各个省份汽车销量和车辆购置税的上缴情况，分析出各个省份的汽车消费税，从而测算出汽车在不同归属地原则下的征收潜力，发现其适合环节后移并下划地方，也是在征管便利、能带来较大的财政收入，同时不像烟、酒具有危害健康和引发虚荣心理、攀比行为（吉黎、唐米，2021）。为凸显政策效果，在坚持全国统一的小汽车消费税税率前提下，适度降低小排量乘用车税率，采取价税分列以及根据各省在全国应税小汽车销售额增幅中的占比确定下划收入的分配，以此来拓展地方财政收入（李成、林颖，2021）。

### 1.2.3 文献述评

基于消费税天然的属性，国内外对其研究都十分广泛深入，但由于经济发展层次不同、政治体制差异等因素影响，国外学者更多是在零售环节考虑其对福利水平的资金支持、对企业投资的影响程度以及税率提高后是否会起到调节消费、缩小贫富差距等政策目的是否达成。因我国经济体量大、地区间经济发展水平参差不齐，加之受宏观战略导向以及理顺央地间财政关系等考量，国内学者更多探讨其是否适合作为地方主体税种，为地方寻找稳定税源并调节地方经济发展方式。但在关注政策制定的背景以及其产生的效应的同时，忽略了一项公共政策是如何引起决策者关注的、有哪些政策共同体参与政策制定、被最终采纳的方案是基于什么考虑，为什么某项政策只在关键节点推出，又为何暂时被搁置等一系列问题，在进行文献梳理时，对连通于其间复杂的决策流程关注不够，基于这方面的讨论较少。消费税具备牵一发而动全身的政策效应，征税环节后移并下划地方涉及的利益主体较多，动态变化的因素甚至难以预测，不应只以地方政府的利益为单一考量。对政策问题与议程设置的分析，有助于揭示社会政策问题建构、政策方案形成、决策以及政策执行阶段的复杂性和动态性，从而对社会政策问题建构、社会政策设计评价框架、测量维度与指标的构建有所裨益。

## 1.3 研究方法及主要内容

### 1.3.1 研究方法

本文主要通过文献研究法、数据分析法、定性分析法进行研究。

第一，文献研究法，在写作前期准备工作中，阅读了大量文献，通过搜集与查阅地方财政、地方税与消费税制度的文章与书籍，同时跟进当下政策方向与改革动向，一方面从学者已有的研究中找出还需突破的方向，另一方面也结合当前趋势动态，在融会借鉴的基础上得出新的认识。第二，定性分析法，通过总结以往学术研究成果，归纳消费税税目下划政策的动力因素及推进较慢的阻滞因素。

### 1.3.2 研究的主要内容

全文共分为七个部分，具体内容如下：

第一部分：首先介绍本文的研究背景和意义，阐述 2019 年消费税改革的紧迫性；其次对国内外已有研究进行梳理和归纳，总结出研究欠缺之处；最后说明在整个研究中所使用的研究方法与创新、不足之处。

第二部分：对消费税、征税环节、消费税下划进行了概念界定，介绍了征税环节后移及下划地方的理论依据，包括生产地原则、消费地原则、税收公平与效率原则、税收对外部性的矫正。

第三部分：介绍了金登的多源流理论及其对本文的适用性，利用修正的多源流框架对消费税后移征税环节及下划地方政策推进从四个维度展开，分别为消费税下划及征税环节后移问题是否凸显；消费税下划及征税环节后移的政策备选方案的可行性；消费税下划及征税环节后移的公众诉求渠道是否畅通；消费税下划及征税环节后移的“政策之窗”开启的条件是否满足。

第四部分：探讨消费税征税环节后移及下划的动力因素。从三个源流进行分析，其中问题源流是地方财政问题凸显加快政策议程推进；政策流中智囊团、人大代表及政协委员对消费税下划及征税环节后移政策的积极推进；政治流中党和政府坚定的税改决心与公众参与的积极性高涨。

第五部分：挖掘消费税后移征税环节及下划地方政策议程推进的阻滞因素，

分别为法律具有滞后性、地方政府对增收的执念较深、备选方案未达成共识、纳税群体的参与机制不完善等。

第六部分：说明政策之窗开启的耦合条件以及为何消费税下划的政策之窗未完全开启的原因，并结合上文的阻滞因素提出合理化建议。

第七部分：结论。

## 1.4 创新与不足

### 1.4.1 创新

本文的特色与创新之处在于研究视角的创新。本文采用修正的多源流框架，从问题源流、政策源流、政治源流等方面对我国消费税下划政策的议程设置进行多角度的剖析，社会问题如何引起政策制定者关注、政策共同体的利益诉求是如何实现的、备选方案如何提高技术可行性与社会价值可接受性而被政策制定者采纳、为何又被搁置，对其发展趋势做出合理的预测，为政策发展提供基本思路。

### 1.4.2 不足

我国消费税下划政策的制定，受到了不同因素的制约，不同的政策利益相关者的博弈以及当前的经济环境的巨大变动等因素都是动态的，由于笔者研究水平有待进一步提升，可能存在分析深度不够，再加上关于多源理论和税收的结合文献不多，因此，观点会显得有些浅显。

## 2 概念界定及理论依据

### 2.1 概念界定

#### 2.1.1 消费税

消费税是一种流转税，它既能保障国民经济的持续增长，又能调整工业、消费结构，限制某些奢侈品、高能耗产品的生产、消费，正确引导消费。从1994年改革至今，消费税所包含的税目是基于经济发展水平进行有效的增删选择。是一种对消费行为进行限制、引导和干预的税种，具有惩罚性质，通过征税来限制人们对特定物品的需求和消费。分广义和狭义之分，广义的消费税是以商品或消费行为为税基，增值税、销售税也都位列其中，狭义的消费税是因调控目的而选择对特定商品征收的税，也称特种消费税，本文所指的消费税就是指狭义消费税。因是价内税，税负较容易转嫁，虽最终包含在价格中，由商品消费者承担，但税负的实际缴纳由企业负担，所在在进行消费税改革方案中企业作为中坚力量，是重点考虑的利益方。

#### 2.1.2 征税环节

征税环节也即纳税环节，它是指税收主体从生产到消费的流动过程中的一个环节。广义上说，是指所有征税对象在再生产过程中的分配，狭义上是指在流通过程中应税的应税环节。从生产到消费，要经过许多流通的过程，每一个环节都有销售活动，都有可能成为税收的一部分。但是，由于税收对经济的影响、财政收入的需求和税收的管理能力等原因，各国往往会制定出不同的征税程序。根据税收的不同，可以把税收分为一次征收和多次征收两种。正确地选择纳税环节，对于强化税收征管、有效控制税源、保证国家财政收入及时、稳定、可靠，方便纳税人的生产、财务核算，灵活运用税收调控经济的功能，具有十分重要的理论和实践意义。

消费税具有单一环节纳税的特点，纳税环节主要在生产环节，只有少数项目在进口环节、零售环节以及批发环节，主要有以下几个原因：一是可以大大减少纳税人数量、降低征管费用、加强源泉控制和减少税款流失的风险；二是可以保证税款及时上缴国库；三是把纳税环节提前并实行价内税形式，增加了税负的隐

蔽性，这样可以在一定程度上避免不必要的社会震动。

### 2.1.3 消费税下划地方

按照国务院 1985 年 3 月 21 日颁布的《关于实行“划分税种，核定收支、分级包干”的财政管理体制的规定》和其他有关规定，明确列为中央税的有关税、烧油特别税、专项调节税、车辆购置税、船舶吨税和特别消费税。消费税因其大部分在生产环节征收，主要税目品类生产区域较集中，税源稳定，征管便利，在筹集财政收入的同时，作为辅助税种，有利于中央进行产业政策把控，明确宏观经济意图，但在地方主体税种缺失，国家为应对经济下行及不确定性而采取的一系列保障性措施使地方政府财政压力成倍增加等背景下，消费税下划地方成为必要考量，就目前消费税贡献主要税收收入的四大税目：卷烟、白酒、成品油、汽车来看，论证其下划的可行性成为学界的主要研究选题，本文所指的消费税下划地方就是基于此四种税目进行，所谓的下划地方也是指税收收入下划地方，而非税权的下放。

## 2.2 理论依据

### 2.2.1 生产地原则和消费地原则

流转税的征收有两种基本方式：生产地原则和消费地原则。生产地原则是指无论在哪里消费的本地生产的应税消费品都要课税，而消费地原则则是对本地消费的应税消费品课税，而不论这种产品在哪里生产。如果不能在各个区域内进行贸易，那么不管是在生产地还是在消费场所，都会产生同样的税负效果。但是，在现实生活中，各种应税商品可能会在不同的区域间流通，而在不同的区域，由于不同的区域存在着很大的差别，因此，不管商品流向何处，都会产生高额的销售税，导致地方政府为获得更多财政收入而大规模招商引资。这种盲目追求 GDP 增长、提高财政收入的做法，会导致地方工业的重复建设，使经济发展的粗放、长期难以改变。而在消费地原则下，地方之间的交易所产生的税收通常来源于地方政府，这对地方政府优化公共服务、注重民生投资、刺激消费、拉动内需等具有重要意义。

所以，与生产地原则相比，采用消费地原则，理论上可以有效地防止在生产

地原则下发生一些扭曲的行为，从而促进政府职能的转变，优化经济结构。消费税作为一种间接税，其税负很容易转移到终端消费者身上，由终端消费者来负担。因此，消费税理应由消费者所在的地方政府来征收，从而为消费者提供更好的公共产品和服务。然而，就当前各国的国情而言，要按照收入与税负归宿相适应的原则对不同区域的税收进行分类是困难的。

## 2.2.2 税收公平与效率原则

### (1) 公平原则

在现代国家税务法律关系中，纳税人享有同等的地位，因而，国家间的税负分配也应该是公平、合理的。对于什么是公正，在不同的历史阶段，学者们的理解也不尽相同。亚当·斯密主张，为了支持政府，个人应当按照自己的能力，即根据自己在国家的保护下所得到的好处，按照一定的比例纳税，这就是征税的公正。这种公平概念后来被瓦格纳扩展，并与社会政策理念结合，就形成了“税收公平原则”，即按照社会政策的角度，按照税收的强弱，采取递增税率来实现基本的平等，而不承认财富的自然分配状况。同时，免除了最低生活费用，并征收了财产税。现代学者马斯格雷夫主张，税制公正应该是，凡是经济实力相当的人，都应该承担同等的赋税，而经济实力不同的人所承担的赋税也是不一样的。即公平的内涵包含两个方面：一个是横向的公正，另一个是纵向的公正。水平公平是指在经济条件相当的情况下，如果两个人的社会福利水平相等，那么他们的纳税后福利水平也应该是一样的；而纵向公平则是为了探索社会福利水平不同的人群应该征收的税率差异。因此，要确定每个人在课税后的效用是否会相对下降，这涉及到个人效用的价值判断。总之，学界对于公正原则的认识存在着两种观点：一种是利益论，一种是负担能力论。

税负能力是指纳税人根据所得、财产、消费三种不同的经济负担能力。西方学者认为，将支出视为征税能力的衡量标准是不妥当的。根据所选择的征税目标，消费税很可能出现累退性。如果仅对奢侈品征税，则可以避免“累退性”，但不能确保大量的税收；如果把征税范围扩大到生活必需品、准生活用品，税收收入是有保障的，但税负很容易就会转化为累退。对财产税的影响，肯定要大于消费税，因为它是一种可支付的能力，也是一种很大的收入来源。如果对所有的财

产都一视同仁，那么，同样的财产，在不同的收入群体中，其效用也是不同的，所以，公平的原则并不必然是一致的。此外，物业税难以实现对低收入者的税前扣除等，而且对富人征收过重的税收也会降低他们的投资与生产热情。

### （2）效率原则

从广义意义上讲，税收效率原则要求以最低成本获得最大的税收收入，并运用税收的经济调节功能使其最大程度地发挥其经济调节功能，或使其最大程度地减少其对经济发展的影响。其主要内容有：税务行政效能与税务经济效能。征收成本是税收机关在征收过程中所产生的各项支出。例如，税收机关购置房屋、建筑、设备、办公、税收收入等。这种成本在税收中所占比例就是税收的有效性。税收的有效性与税收工作者自身的工作效率有很大关系。同时，由于税种的不同，税收的效果也会有很大的差别。

事实上，税制的行政效能问题在亚当·斯密时代就得到了广泛的关注，亚当·斯密的便利原则、最低征收成本原则和瓦格纳之后的税务管理原则都是围绕这一问题展开的。要提高税务机关的行政税率，必须采取先进的征税方法，以节省成本、提高效率、堵漏、打击偷税、骗税等措施；同时，要做到税务制度的简单化，做到税法的语言准确、明晰、程序方便、透明、最小化。税制的经济效能主要是为了使税制达到最佳化，使其对社会和经济产生的负面影响降到最低，或使其达到最大限度的良性发展。在这一问题上，处于不同的历史阶段，不同的经济制度下，学者们的观点也不尽相同。

## 2.2.3 税收对外部性的矫正

税收外部性的形成源自于多层次的政府，这是由于同一级别的不同管辖区政府和各级政府间的税收调节所导致的外部性需求，同时也导致了税收外部性的产生。由于政府之间的财政关系存在着横向和纵向两种性质，在税收外部性方面，通常存在着横向和纵向两种不同的外部性。同一级别的不同管辖区政府间的税制调节产生的交互作用是横向税收外部性，而各级政府间的税制调节产生的交互作用是纵向税收外部性。关于税收外部性的成因，可以从一些学者关于税收外部性的定义中了解到。税收政策的外部性是：税收决定不但对区域内的预算产生影响，也对邻近地区的预算产生影响，其根源在于流动税基对各种税收政策的响应，实

质上是在权力分散的财政制度下，政府基金的边际成本（MCPF）（Wildasin, 1989）。地方税收收入的边际效益低于其边际成本，这也表明了我国的税收收入存在着过多的问题。其实，造成税收外部性的根源是由多层次的政府组成。横向税收外部性因税基在不同辖区政府间的流动性和公共性导致的，当税基具有流动性时，某一辖区政府行为的选择会影响到其他辖区的预算约束，因而该辖区可以通过税收政策来驱动资源在不同辖区间的流动，进而导致辖区政府间财政政策上的外部性，而这些决策上的博弈行为一般会导致无效率的税收结果。

征收消费税的一个重要原因是人们在消费行为过程中可能会产生负外部性，进而形成外部成本。设计合理的消费税，增加消费者的消费成本，使外部成本内部化，可以达到矫正负外部性的效果。庇古<sup>①</sup>认为如果对某种生产或消费行为所征税额等于这种行为给其他人带来损失的边际成本，那么最优的生产或消费行为就可以实现。矫正性税收是指国家通过对特定的经济行为进行纠正，以实现对社会资源的有效利用。在市场经济条件下，私营企业的生产决策往往是基于自身所付出的代价和所得到的利益，因此，必须通过行政手段来纠正私营企业的经济行为。这主要是通过税收来实现对外部的影响，从而实现对生产性资源的有效使用。通过引入矫正税来调节商品的价格，促使生产者和购买者对外部成本进行综合考虑，使得市场价格可以反映出真正的资源机会成本。

---

<sup>①</sup> Pigou, A.C. The Economics of Welfare, London: Macmillan, 1918.

### 3 分析框架与维度

#### 3.1 多源流理论框架的适用性及其修正

##### 3.1.1 多源流理论内涵阐述

多源流理论最初是迈克尔·科恩（Michael Cohen）、詹姆斯·马奇（James March）和约翰·奥尔森（John Olsen）提出的“组织选择的垃圾桶模型”中以问题、解决办法、参与者以及选择机会四条分离溪流呈现，约翰·金登（John W. Kingdon）在其1984年著成的《议程、备选方案与公共政策》一书中对此模型进行了改良，并将其用于某些政策制定过程中，这个过程被分为三个源流，分别是问题如何被识别、政策建议的阐明和修炼以及政治活动，同时也说明了三条源流之间独立发展和运作，只在某一关键时刻汇聚，这一时刻被称为“政策之窗”，当其打开之时即政策制定被提上议程，如图3.1所示。

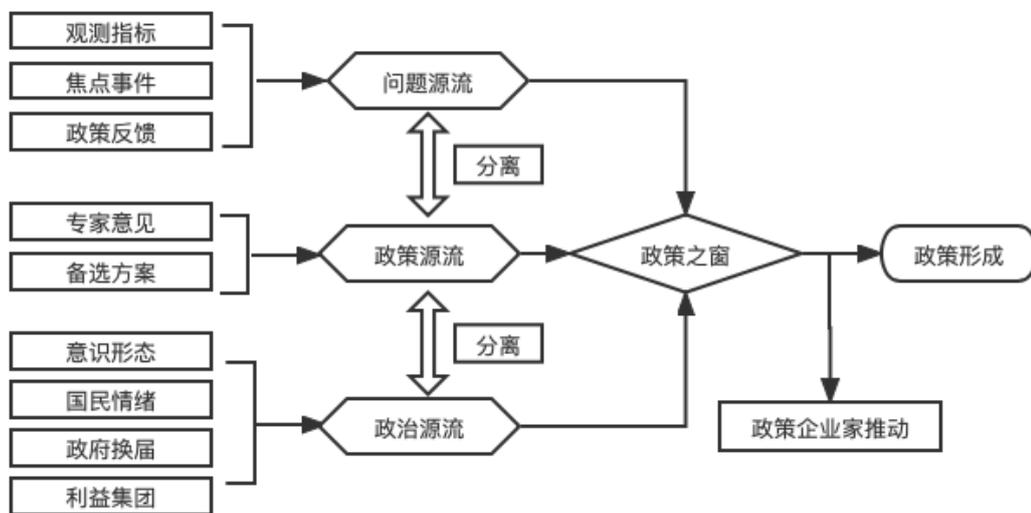


图 3.1 金登多源流理论的分析框架

问题源流关注政策制定者为何对一些问题给予关注而“有些问题从议程的显著位置上掉了下来”。金登认为这一方面取决于官员借以了解状况的手段，更重要的是现实状况被界定成问题的途径。例如，某些指标可以表明问题的确存在，甚至可表明其重要程度，而一些焦点事件或符号则可以作为推动力来引起人们对问题的关注。从现行项目中获取的信息反馈也能够推动对特定政策问题的关注。

此外，人们把状况界定为问题的方式会受到自己的价值观念和信仰的指导。

政策源流包含问题的潜在解决对策和备选方案。在政策“原汤”周围“漂浮”着众多的由政策共同体提出的政策意见与主张。这些政策共同体包括官僚、学者和思想库中的研究人员、利益集团的分析人员等。这些政策共同体可能结合得比较紧密，也可能相当分裂。前一情形下政策共同体往往产生一些共同的视野、取向和价值观念；后一情形下则往往导致政策分裂、政策不稳定等后果。尽管意见、主张众多，但只有很少一部分能够引起高度重视。技术可行性、价值观念的可接受性以及对未来约束条件的预期成为重要的选择标准，符合这些标准的政策建议其生存下来的可能性也更大。

最后，政治源流牵涉公众、政治家的观点主张。金登认为，政治源流由公众情绪、压力集团的竞争、选举结果以及政府的变更等因素构成。公众情绪对政策议程和政策结果都有重要的影响，政策参与者和政策制定者对公众情绪的认知可以促进一些项目被提上或抑制于议程的重要位置。有组织的政治力量明确的支持或反对态度可以成为政治家用以衡量政治领域内的一致或分歧的标准。为了达成有组织的政治力量之间的平衡而采取的方法可以直接影响该特定问题是否能够继续受到关注。政治源流中的政府在关键人事方面的调整以及管理权限的问题也在很大程度上影响议程设置。

金登多源流框架的最大特点就在于“结合”。独立运行的三大源流在一个特定的时刻汇合到一起，问题从而被提上议程。这一特定的时刻被金登称为“政策之窗”，其含义是指根据给定的动议而采取行动的稍纵即逝的机会。“政策之窗”得以打开的根本原因是政治源流中的重大事件或紧迫的问题。一般来说，既有可预测的“政策之窗”（如年度财政预算安排），也有不可预测的“政策之窗”（如地震事件的发生）。当“政策之窗”打开之时，政策企业家由于其特有的素质、专长和意愿等积极采取行动。一旦问题与解决方案和政治结合起来，该问题被提上议程的机会就会大为增加。

在促使三条源流耦合并把握政策之窗开启时机的过程中，重要推动力就是政策企业家。政策企业家是指政策倡议群体，他们为了让政策共同体达成共识而不断进行软化活动，对公众和政府官员采取各种行动来引起他们的重视并尝试说服他们，从而保障自身群体利益，作为影响决策议程的机会之窗，政策窗口极大地

提高了其政策建议获得批准的机会。因此，这三个源流的耦合就是理解议程和政策变化的关键，当“政策之窗”打开时，正是诸多政策企业家抓住这个短暂而宝贵的时机，采取措施促成三源耦合，促成三源流耦合对于政策企业家的个人素质和相关能力有较高要求，具体而言，政策企业家的专业知识储备、投机能力、谈判能力与沟通技巧都不可忽视。此外为了抓住机遇，他们必须做好预先的各项准备工作。当然，政策企业家的存在并非是三源耦合的必要条件，他们在此过程中所做的行为不一定能够确保政策改革，因为“政策之窗”开启后的结果不可控。

### 3.1.2 多源流理论框架在本文的适用性及其修正

在内容丰富的中国公共管理政策中，多源流理论是其中非常典型的过程性经典理论，但通过查阅有关文献相对地较少讨论它与税收政策间的直接关联，原因之一可能是由于多源流理论初现是基于西方的公共管理经验，这与我国社会主义国情差距很大，所以无法直接照搬照抄，而且有关政策还需要与我国实际国情有机地结合才能得以在当前的大环境下健康发挥；其二是政府参与税收政策的讨论，不仅技术门槛较高且活动平台也受限，同时社会舆论和公民心态也对其产生了间接影响，如“孙志刚案”、“顺风车空姐被害案”等重大突发事件，产生的巨大社会负面影响也直接促使了有关政策重大调整，在实际税收政策变动中也鲜少出现。有研究者利用多源流理论框架下，对我国消费税较历次重大调整的动力原因和触发时间展开了分析，结果表明历次消费税的较重大调整虽然与问题流动、政策流和政治流的相互驱动存在很大关联，但由于问题迫切程度、政策清晰度、政治关注度等三者的差异，动力原因组合也存在着多样化，而政策变动触发时间亦具有不同（黄健雄、张勇杰，2021）。亦有研究者利用三方嵌入的时间要素、风险要素和体制要素，来建立与主题相符合的多源流理论架构，以解析碳税和碳贸易的协同问题。分析后得出问题渊源方面，要以动态平衡为主要目标，时刻关注政策措施的时序性、达成时间的协调，同时关注政策措施的分配性、达成效益的协调；政策措施渊源方面，要以预防风险为主线，关注政策措施的互补性、达成对象的协调，同时关注政策措施的系统性、实现目标的协调，政治渊源方面要以团结与共识为主要基础，对内关注政策措施的公平性、达成效益的协调，同时对外关注政策措施的开放性、实现国际的协同（王茹，2021）。也有学者以江

浙合作防治水污染政策为例，通过梳理 13 例较为典型的水污染事件，并按照问题、政治、政策和“政策之窗”四个维度解构其政策形成过程，以此验证多源流理论对我国政策过程的解释能力（毕亮亮，2007）。发现问题、政治、政策三者的综合作用，是“政策之窗”得以打开、政策得以形成的重要原因。然而，这三大源流并不像金登所说的那样是相互独立的，它们之间有一种前后的逻辑，因此，要将多源流理论的引入与我国特定的政治环境相适应。

多源流理论在研究我国政策制定过程中，中国的国情和政治体制与传统多源流理论的政治源流基础有较大差异，需要嵌入中国独特的体制要素，美国的多党体制决定了党派博弈较频繁，成本较高，相对来说，我党执政的稳定性带来了制度与政策的稳定性，更重要的是，中国的多主体利益博弈相比于西方国家体现出更强的人民性，西方政治中利益集团人数与影响力成反比的悖论在中国不适用，需要建立中国语境下的利益表达和主体参与格局。在金登的多源流理论中，政策企业家通常指的是能深度影响政策导向的业界精英与财阀等，其在开启“政策之窗”中具有关键作用，在中国，政策企业家应指财税部门，一方面跟踪问题源流，收集政策反馈效果与识别潜在问题，另一方面主导政策源流，整理政策建议与起草政策方案，同时与政治源流密切互动，协调多方利益主体，回应社会大众关切，更善于抢抓外部因素开启的政策变迁窗口，推动财税方案顺利落地。

本文借助黄健雄等人对多源流已做的修正，在问题源流中加入紧迫度因素，我国以“稳中求进”一以贯之，此次消费税改革因地方财政缺口较大，地方主体税种缺失这个焦点事件，迫切为地方找到有效税源以稳定经济大盘而受到高层的重视；虽然我国的政府官员在政策过程中扮演重要角色，但人大代表和专家学者的参与作用正在逐渐显化，因而在备选方案的选择中重点分析了上述两类群体的政策观点，但因推进受多方利益的协调，对其政策效应存在诸多争议，备选方案莫衷一是，使得政策源流较为模糊，故在政策流中加入政策清晰度要素；在我国国情下，党和政府的战略领导以及公众对政策制定的积极性不断高涨有效推进消费税征税环节后移及下划地方的财税改革，并且以党政力量为主导，故在政治流中加入政治体制要素。在我国政策分析过程中，问题源流中的焦点事件与政策方案常常会存在一定的因果关系，并非孤立流动或松散联系，我国政治环境和政府结构与西方差距较大，不存在所谓的政务官和事务官的区分，政府官员以及政策

机构之间关系复杂，政策制定和政策执行系统并不独立，新闻媒体和政治精英活跃于多源流各个环节，这就使得源流之间联系密切，甚至表现出互动明显的趋势。

## 3.2 分析维度

### 3.2.1 消费税后移征税环节及下划地方基于何种情势

金登对问题的识别、评估问题的重要依据、问题如何被搁置等进行了详尽的阐述，重点是指标、焦点事件和政策反馈。由于指标自身的影响，政策制定者利用它来评价问题的重要性和发现问题的变化，最常见的监测手段就是联邦政府的开支和预算的波动，而我国则以每年的财政预决算为主要参考。我国反映财政状况的指标体系相对稳定，争议不大，如下表 3.1 所示，由于各地的隐性债务规模数据难以准确获取，计算的角度和基础存在一些分歧，因此，各地政府对地方债务率的计算存在差异，但除了要考虑到各个地方财政风险防范外，这些差异并不对全国的预算治理能力产生巨大影响。如果某个指标的计算结果发生了很大的变化，那就是问题的根源，而现在我国财政作为一个国家的主要经济支柱，这种变化是一种制度状态的改变。同时，从 1994 年分税制开始，到 2022 年采取广泛的增值税留抵退税优惠政策，地方政府为配合各项政策精准落地实施，财政缺口到底有多大；为弥补“财政口渴”状态，地方政府采取了哪些短视行为应对，危害有哪些，这种紧迫性分析构成消费税后移征税环节及下划地方动力因素中的问题源流。

表 3.1 中国地方政府财政预算治理能力评价指标体系<sup>①</sup>

财政收入	一般公共预算收入/GDP
	税收收入/一般公共预算收入
	人均一般公共预算收入
财政支出	税收收入/GDP
	人均一般公共预算支出
	一般公共预算支出/GDP
	一般公共预算服务支出/一般公共预算支出
财政调控	民生支出类/一般公共预算支出
	财政自给率
	公共预算赤字率
	土地财政依存度
	地方债务率

### 3.2.2 消费税后移征税环节及下划地方的政策备选方案可行性

此次消费税改革与以往不同，不是对税目的小修小补，而是要承担起央地间财政关系调节的重任，是收入归属问题。牵涉的利益受众很多，且比较复杂，测算过程中要考量的因素很多，既能让地方从消费税改革中受益，又不损害纳税群体的利益，既能理顺央地间财权事权的划分，又能平衡区域间的财政收支。因我国参与消费税政策讨论的技术门槛较高、平台有限，加之消费税政策制定专业性强、保密性高、牵涉面广等特点，备选方案的诞生多来自于我国财税部门、财税领域研究专家学者、受消费税影响较大的烟、酒、成品油、汽车企业负责人组成的政策共同体，同时这些负责人大多又是全国人大代表或政协委员，身份的重叠表明我国政治流和政策流相互影响，并未独立运行。消费税下划及征税环节后移的备选方案很多，如何选择其一能上升到政策议程设置中，一是看方案是否能在技术上落地，现下的征管水平能否满足消费税在零售环节征收，困难在哪里，如何改进；二是利益群体的博弈能否中和，中和的点在哪里，这个中和的过程在金登的政策流中称为政策“软化”过程，为找到政策议程推进的突破口，政策共同

<sup>①</sup> 刘书明,余燕,师宇.中国地方政府财政预算治理能力评价与比较——基于 2011—2017 年省级数据的实证研究[J].财政科学,2020,(01):68-83.

体需要在政策建议中达成某些共识,使政策方案形成一定的凝聚力,如找到消费税后移征税环节及下划地方的关键阻力与最大困境予以突破,并提出可执行的建议。

### 3.2.3 消费税后移征税环节并下划地方的公众诉求是否畅通

金登认为,政治源流是与焦点事件、政策源流无关的动力,它的动力是:党政力量的组织、民众的情绪、政府的选举、政党的选举等,以及它们的活动对政策的影响。但是,在我国的政治环境中,执政党的执政理念是决策过程中的决定性因素,是对国家政策走向的指导。随着互联网的飞速发展,各种社交媒体成为政策制定者与公众直接交流的重要媒介,公众在政策出台前掌握了主动权,不必被动的通过媒体报道了解政策制定进度,如果公众对涉及自身利益的或者自己感兴趣的政策有任何建议或意见都可以直接反馈给政府,引起政府关注,舆论造势对政府形象与信任度都会有较大影响,为降低这种风险,公众的诉求一般会及时得到解决。后移征税环节及下划地方对处于企业中下游的中小微企业影响较大,由于缺乏议价权,只能被动接受因议价损失而缴纳消费税,如若再强调消费税的职能发挥,将价内税改为价外税,消费者能准确知晓自己应纳税额,届时民意是否会加大政府施策压力,影响政策的精准落地。如若在前期征集政策建议时积极宣传政策目的与可能的预期效果,畅通公众参与政策讨论,是否能减轻政策推进阻力呢。

### 3.2.4 消费税改革“政策之窗”开启的条件是否满足

政策窗口是政策提案的拥护者们提供最满意方案的一个机会,也是他们推动他们的特别议题得到注意的一个契机。当问题发生变化、方案可行性增强、政治形式发生变化时,三种来源的融合,使得政策变革成为必然,而政策窗口的出现通常是由于问题或政治源流的原因。所以,开放政策窗口有两个方面,一是为了解决决策者们所关心的问题,二是为了促进政策提案的形成。“政策窗口”的期限很短,而且它的关闭时机难以预料,所以把握机遇是关键。虽然政策窗口何时关闭还不能预料,但有四个主要的原因,比如现行的法律和政策已解决了关键问题、针对问题的政策举措未能成功通过、危机事件没有及时处理,错过了良好的

发展机会，都会导致政策窗口的关闭。此次消费税改革之所以还未将改革意图书写进《征求意见稿》中，是因为烟、酒、成品油、小汽车对普通民众的影响不亚于房地产，本着我国稳中求进、以人为本的政治站位，此类改革的政策之窗暂不在现阶段开启。本文的思路分析框架，如图 3.3 所示。

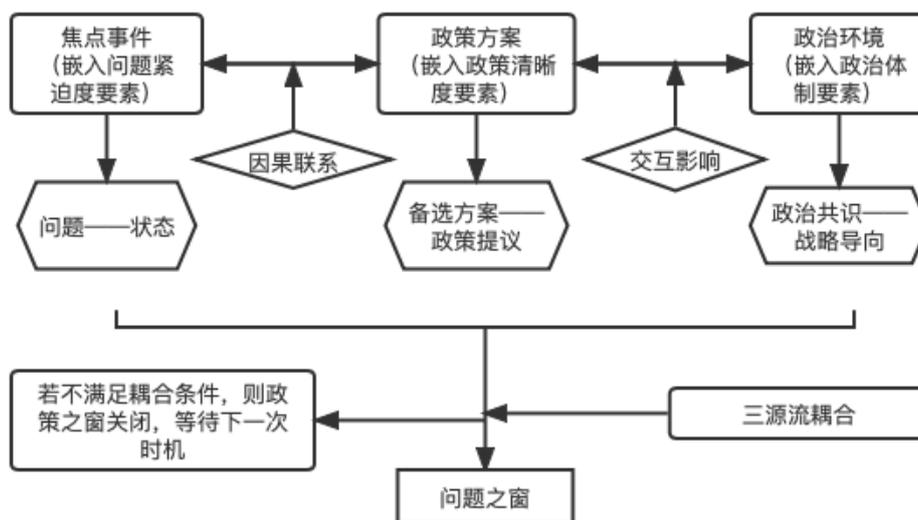


图 3.3 修正的多源流理论框架

## 4 消费税后移征税环节及下划地方的动力因素分析

随着我国经济社会的快速发展,政府面临的社会治理环境日趋复杂化,继而诱发的社会问题也各有不同。政府系统或其官员关注某种社会问题,往往是因为现行政策的情境问题已经指明该问题的存在,这种情况通常由数据予以显示,比如地方土地出让收入依赖度、地方债务率、财政自给率等数据,这些数据统计的初衷就是政府为了掌握社会问题的现状而进行的常规性监测、集中式调研或统计分析,其指标变化反映出相关问题的影响程度有所转变,进而吸引决策者的注意力。就消费税后移征税环节及下划地方问题而言,其现实需求与内在动因同样需要通过相关问题指标的显化,具体包括分税制负面效应逐渐凸显、地方财政自给率较低问题突出、土地出让金依赖度较高和消费税生产环节存在弊端等内容,从上述四个方面分析消费税后移征税环节和下划地方的现实需求与内在动因。需要说明的是消费税此次改革《方案》推出的时间节点为2019年减税降费的同一年,从这一层面也说明改革主要是以探寻地方收入稳定来源为主要目的进行,因而本章节会突出地方财政困境分析。

### 4.1 问题源流：消费税后移征税环节及下划地方的关键助力

#### 4.1.1 为地方增加稳定税源

随着国家经济的发展和宏观调控的要求,在我国持续探索新的财政制度,推行分税制,彼时中央政府陆续出台了一系列的改革举措,在经济快速发展的背景下,进一步理顺了中央和地方的财力,建立了比较成熟的财政体制框架。从各级收支、科学设置税收机构、实行转移支付等方面来确保中央财政收入,增强国家宏观调控能力,调动地方积极性。但是在实践中,我国的分税制也存在着诸多弊端:

第一,我国各级政府的事权划分不清,分配不合理。中央和地方政府之间的权力和支出责任是国家间财力划分的依据,我国现有的法律对政府之间的权力划分不清,重叠程度较高,有些应该由中央来承担,地方政府的支出负担很大,从而造成了实施的错位。财政收入持续上升,权力层层下移,财政收支差距显著以及政府间权力分配混乱等原因造成了各级政府之间权力运行的相互推诿;

第二,中央与地方之间的税收分配不科学,导致了地方财政的压力越来越大。分税制改革后,中央财政收入大约占到了全国总收入的 55%,与中央相比,地方财政收入的比重下降了约 10%。如图 4.1 所示,在此背景下,地方政府承受了全国约 70%的支出责任。由此可以看出,中央与地方之间的财政收入与其支出之间的分配比例存在着矛盾,这是造成地方财政困难的直接原因。

第三,地方主体税种不够健全,限制了地方税制的完善。由于实行分税制,全国还没有形成长期稳定的、对地方税收有决定性影响的税种,地方性税种虽多,但规模小、分散、功能弱,部分税种已陈旧,地方税收没有长期的保障。同时,增值税、所得税等税种不同程度被中央分享去一部分,导致我国地方税体系出现松散的现状,其收入难以满足地方政府行使事权的需要,制约了地方税收体制的完善。

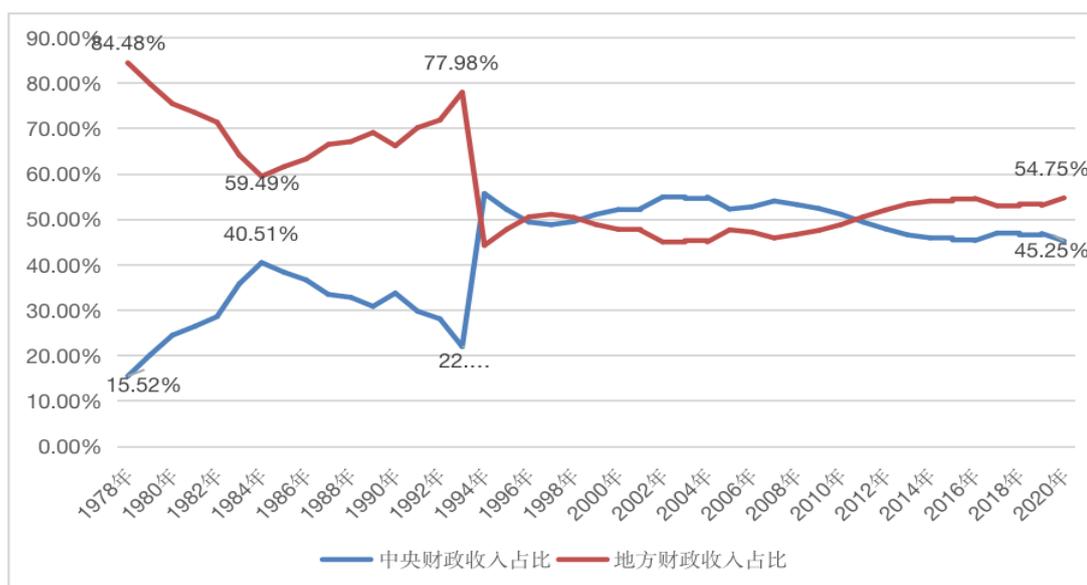


图 4.1 1978—2020 年央地财政收入占比

图表来源: 根据国家统计局数据制作而成

第四,我国的财政转移支付制度不够科学。首先,我国的一般转移支付规模无法达到区域之间的平衡发展,从而造成了区域之间的差距。我国的财政补贴方式是以基数法为基础的,根据国家统一的公式来计算,但是由于资金不足,所以在分配给贫困地区时,就会分配到比较有限的资金,而这种转移支付往往要求相应的资金加持,使得地方的财政开支变得更加困难,从而导致区域之间的贫富悬

殊。其次，我国现阶段实行的是单一的纵向转移支付，而非横向转移，仅能有效地解决各级政府财政资源分配的不均衡，而不能有效地改善区域之间的财政差距。第四，由于缺少监督制度和法律的保障，使得转移支付资金的使用无法实时监测，而且缺少对违法犯罪的惩罚机制，使得转移支付的效果大打折扣。

#### 4.1.2 改善地方财政自给能力

##### (1) 地方政府转移支付依赖度较高

地方财政自给度是指在一定的分权财政制度下，地方政府利用自身的财力来实现其职能的实现，具体表现为单位事权支出得到多少自有财力的支持，反映了地方财政收支运行的自主状态。在目前的分税制框架下，地方政府获得的资金主要来自于中央政府向地方政府的各类转移，因此，如果地方政府的自给率较低，则需要更多的财政转移支付来履行其职责。如表 4.1，2020 年地方财政自给率位居前五的分别是浙江、广东、上海、北京、江苏，分别为 93.05%、89.46%、87.78%、87.21%、84.99%，低于 50% 的地区有内蒙古、黑龙江、湖北、云南、西藏、甘肃、青海、宁夏、新疆等 9 个，按区域划分，东部和中部的财政自给率较高，西部地区的财政自给率偏低。地方财政自给率的降低，说明地方政府对中央转移支付的依赖程度不断提高，经济发展水平越低，压力越大，其依赖程度也就越大。2008 年以后，我国的财政转移支付增长速度呈现下降状态，其中大部分来自于东部发达地区。2022 年李克强总理在《政府工作报告》中提出实施新的组合式税费支持政策，预计全年退税减税约 2.5 万亿元，中央财政对地方的转移支付规模安排 9.8 万亿元，比去年增加了近 1.5 万亿元，同比增长 18%，这是自 2012 年以来的最高增幅，如此举动更加凸显地方财政收支之难。

财政部有关负责人表示房地产税改革试点依照全国人大常委会的授权进行，一些城市开展了调查摸底和初步研究，但综合考虑各方面的情况，2022 年内不具备扩大房地产税改革试点城市的条件<sup>①</sup>，至此房地产税发展为地方主体税种弥补地方财政的进程必然会放缓，除中央与地方共享税种外，其余的只占到 38% 左右，无法满足地方财政需求，而随着我国消费水平的提高，消费税的税收收入从长期来看具备征收潜力。如图 4.1、4.2 所示，消费税收入占比约为 8%，与个

<sup>①</sup> 来源：财政部有关负责人就房地产税改革试点问题答记者问 [http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/202203/t20220316\\_3795716.htm](http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/202203/t20220316_3795716.htm)

人所得税收入占比不相上下，2001—2006年，由于人民生活水平的提高，以及对消费税征收范围的调整，使我国的消费税税收收入比以前增加了。2006年，我国对成品油、游艇、实木地板、木质一次性筷子、高档手表、高尔夫球和球具等六个税项进行了大幅调整，消费税收入规模持续增加。2008年，成品油税率上调，使我国的消费税收入在2009年大幅扩大，其销售额几乎翻了一番，以85.38%的速度上升。2016年，超豪华轿车零售额提高10%，一般化妆品消费税取消，化妆品税目更名为高级化妆品，消费税收入在下降后持续上升，呈现U形增长的趋势，而消费税的增长速度也在逐年提高。随着消费税的税目和税收的转移，将会极大的填补地方的财政缺口。

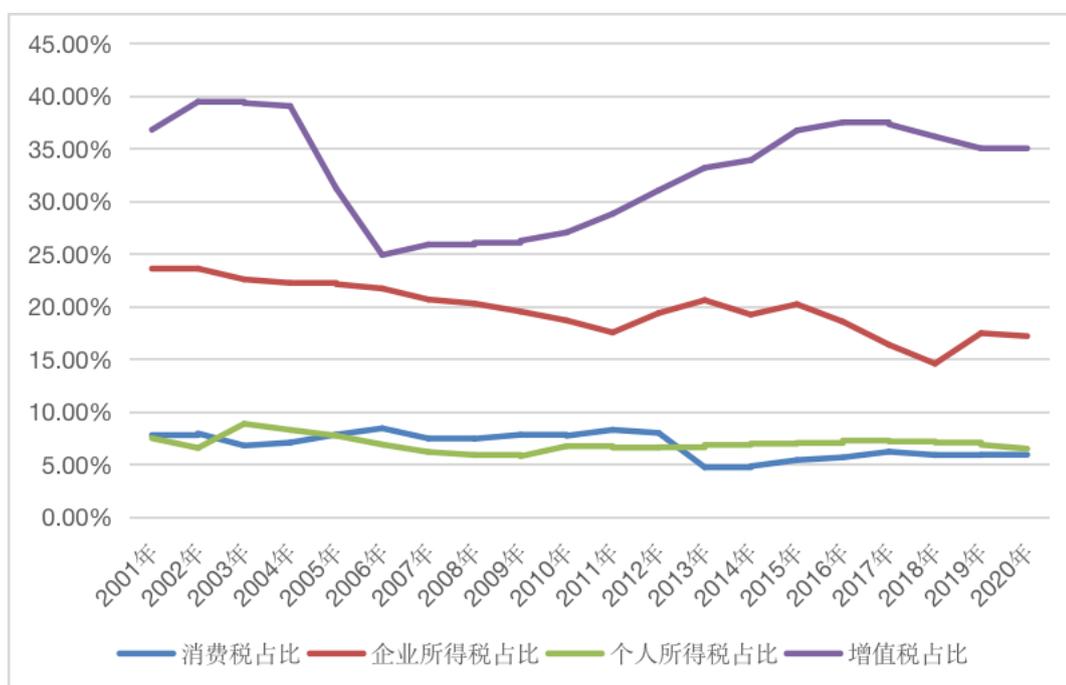


图 4.1 2001—2020 年主要税种税收收入占总税收收入的比重

注：图表根据《中国统计年鉴》绘制

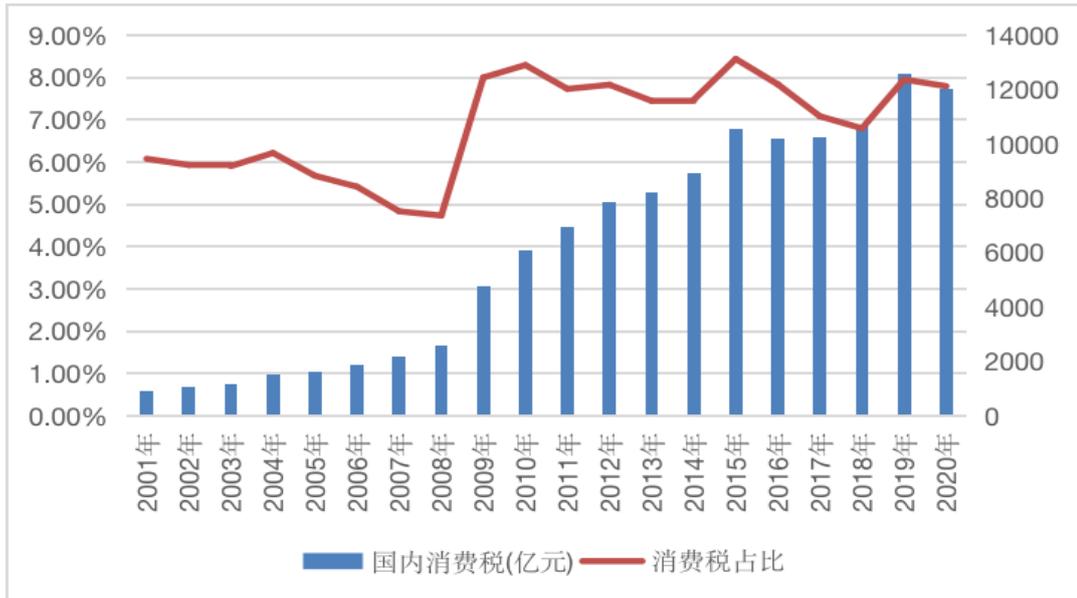


图 4.2 2001—2020 年消费税收入及占比

注：图表根据《中国统计年鉴》绘制

#### （2）减税降费等加重地方财政负担

据财政部的统计，2018 年，一般公共预算收入 156401 亿元，一般公共预算口径为 26951 亿元，政府性基金预算收入 75405 亿元，国有资本经营预算收入 2900 亿元。《中国统计年鉴》显示，2017 年，全国社保基金的总收益达到 67154 亿元。由此可见，我国目前的税收收入规模还不到 50%，单靠减税已经远远达不到减负的目的。据世界银行《2019 营商环境报告》显示，我国目前的企业所得税率从去年的 67.3% 降至 64.9%，但仍然高于全球 40.4% 的平均水平。因此，党中央提出，要在 2022 年进一步扩大减税降费的力度，税收被赋予了新的时代内涵，新的历史任务。

用政府收入的“减法”，换取企业效益的“加法”和市场活力的“乘法”，通过减税降费来推动经济增长，虽是“放水养鱼”，意图长远，但短期来看最直接的影响就是地方财政收入增速放缓，可支配财力下降，造成收支平衡矛盾突出。随着全球经济增长的疲软，外部环境中的不稳定因素持续增加，经济下行压力加大。受多方面叠加因素的影响，地方财政收入来源受到较大冲击，提高财政收入质量的难度加大。地方财政刚性支出需求有增无减，基层“三保”支出、脱贫攻坚、供给侧结构性改革，乡村振兴、各项民生资金配套保障及重点项目资金支付等，都需要投入大量财政资金，资金紧张的压力势必进一步加大。在财政短收压

力加大和刚性支出增长的背景下，地方财政将面临更加严峻的资金问题。社保费率的下降会对地方社保基金收支平衡产生一定的影响，地方政府每年都一定幅度地提高退休人员养老金水平、失业保险金标准等待遇和医疗保险报销水平，导致社保基金收支缺口进一步加大。虽然中央政府通过转移支付竭力保持地方财力平稳运行，但也是通过盘活国有资产、压减各地财政开支，“过紧日子”不是长久之计，合理稳定的开源才是财政可持续的选择路径，至此消费税改革打开“问题之窗”。

### 4.1.3 减轻土地恶性依赖

因为预算目标的完成度要求以及政绩的严格考察等多重压力使得地方政府出现短视行为，主要表现在“土地财政”嫁接了资本市场，加上杠杆，行成了“土地金融”，诺贝尔经济学奖获得者斯蒂格利茨在其《美国真相》中提到金融体系的存在本身没有问题，各个省份的国有土地资源作为相对稀缺资本，在地方政府需要较充足的财政发挥职能时必然会利用这种稀缺性，土地与金融挂钩几乎成必然趋势，但同时在其著作中也讲到金融部门本该服务整体经济，而不是整个经济去服务金融部门，且在金融部门还存在一个问题，即只注重短期利益，土地财政便秉承了短期思维，为了短期利益采取的激进做法长期以来就要支付巨大的成本，这个成本最显著的便是地方政府越来越多的债务，引发了一系列宏观经济问题。在近两年房地产市场改革风声渐紧的情况下，各地土地财政的依赖度依旧很高，尤以东部地区为例。如表 4.2，在 2021 年土地出让收入排名前十的城市中，上海、杭州、南京、苏州这些长三角城市占据了 4 席，其中杭州以 2002.5 亿元领跑全国，上海以 1967 亿元位居第二，像温州、昆明、福州、太原、武汉等城市的财政对土地的依赖程度超过 100%，在表 4.1 中同样也表明了此现象，政府性基金收入中国有土地出让金占绝对份额，以政府性基金收入占地方财政收入比重说明地方财政对土地财政的依赖度，其中多数地区占比都在 50% 以上，数值越大依赖度越高，对这些地方的财政收入打击一目了然。但这一个指标也受地区经济发展水平和人口流动的影响，浙江的发展水平处于较高层次，该指标达到 61.03%，土地财政便充盈了地方财政，地方财政自给率才能达到如此之高，但不能完全说其对土地财政的依赖很深。

土地财政对国民收入分配的影响和对私人投资的制约作用。我国的财政收入在 GDP 中的比例偏高，一方面造成了居民尤其是农民的收入增长放缓，另一方面又对社会投资产生了一定的制约作用。土地收益主要集中在城镇，非但没有减少，而且还在不断的扩大；如果不改变土地财政体制，保护耕地和农民的合法权益，就会成为一种空话。另一方面，土地财政导致了地方政府收入的过度依赖，中国实际情况是，由于国有土地无法开发，原有的开发商实际上是一种天然的垄断，导致了大量的中低收入居民的住房问题难以解决，不但滋生了腐败现象，而且违背了当前的共同富裕的目标，因此，仅仅依靠增加一般性转移支付或者增加地方政府的部分权力，是无法从根本上解决资源和权力不匹配的问题。要适应新的发展趋势，必须对现有的税收制度进行改革，以满足地方政府的合理开支需要。所以，将消费税的征税环节向后移，将逐步建立地方税的主体税种，建立健全地方税制度，培育稳定的、可持续的收入来源，是完善我国现有的财政制度，保障地方政府的职能有效发挥。

表 4.1 2020 年各省财政状况

地区	政府性基金收入(亿元)	地方本级财政收入(亿元)	地方财政收入自治率	政府性基金收入占地方财政收入比重	地方财政收入占比
北京	2317.4	5483.89	87.21%	29.71%	82.32%
天津	911.9	1923.11	82.13%	32.17%	75.91%
河北	3161.5	3826.46	63.25%	45.24%	58.34%
山西	1151.98	2296.57	60.10%	33.40%	60.70%
内蒙古	656.4	2051.2	49.27%	24.24%	63.72%
辽宁	1351.4	2655.75	58.98%	33.72%	59.14%
吉林	2090.9	1085.02	58.08%	65.84%	67.58%
黑龙江	1341.9	1152.51	39.00%	53.80%	55.51%
上海	996.8	7046.3	87.78%	12.39%	80.89%
江苏	3458.32	9058.99	84.99%	27.63%	63.57%
浙江	11353.35	7248.24	93.05%	61.03%	77.22%
安徽	2008.3	3216.01	58.25%	38.44%	56.11%
福建	3429.71	3079.04	75.50%	52.69%	68.79%
江西	3101.5	2507.54	64.90%	55.29%	65.30%
山东	7278.99	6559.93	80.76%	52.60%	64.04%
河南	2324.3	4168.84	61.43%	35.80%	48.86%
湖北	2399.4	2511.54	49.99%	48.86%	55.81%
湖南	3356.1	3008.66	60.29%	52.73%	58.53%

续表 4.1

广东	3269.71	12923.85	89.46%	20.19%	60.34%
广西	1938.97	1716.94	51.23%	53.04%	53.18%
海南	1019.7	816.06	66.97%	55.55%	74.39%
重庆	2457.9	2094.85	67.86%	53.99%	68.17%
四川	4782.8	4260.89	60.79%	52.89%	60.81%
贵州	2047.12	1786.8	54.05%	53.39%	60.83%
云南	1558.5	2116.69	46.40%	42.41%	54.65%
西藏	229.1	220.99	18.56%	50.90%	66.67%
陕西	2104.7	2257.31	59.55%	48.25%	62.68%
甘肃	1511.7	874.55	39.78%	63.35%	60.41%
青海	428.7	297.99	33.44%	58.99%	66.52%
宁夏	159.8	419.44	36.90%	27.59%	56.57%
新疆	591.4	1477.22	36.36%	28.59%	55.87%

数据来源：根据《中国统计年鉴》（2021）和各个地方 2020 年政府预算执行情况计算得到<sup>①</sup>。

表 4.2 2021 年主要城市土地财政依存度排名<sup>②</sup>

排名	城市	一般预算收入（亿元）	土地出让（亿元）	土地财政依赖度
1	广州	936	1315	140.49%
2	杭州	1564	2002.5	128.04%
3	南京	1007.1	1243.7	123.49%
4	武汉	1014.66	1044.5	102.94%
5	成都	917.3	675.6	73.65%
6	重庆	1215	776.9	63.94%
7	天津	1229.3	674.5	54.87%
8	苏州	1403.9	707.8	50.42%
9	北京	3254	1415.9	43.51%
10	上海	4732	1967	41.57%

#### 4.1.4 消费税后移征税环节及下划地方优势突出

##### （1）组织财政收入优势

为政府筹措大量财政收入一直被视为增值税的一个重大优势，源于税基广

<sup>①</sup> 地方财政收入自治率=（地方本级财政收入+地方政府性基金收入）/（地方政府一般预算收入+政府性基金收入）\*100%；地方财政收入占比={（地方本级财政收入+地方政府性基金收入）/地方人口数}/{（地方本级财政收入+地方政府性基金收入）/地方人口数+（中央本级财政收入+中央政府性基金收入）/全国人口数}\*（1-地方GDP/全国GDP）；政府性基金收入占地方财政收入比重=地方政府性基金收入/（地方本级财政收入+地方政府性基金收入）\*100%；地方本级财政收入=地方一般预算收入-中央税收返还和转移支付收入

<sup>②</sup> 资料来源：中指研究院对土地依存度分析[EB/OL].[2021-12-15].<https://www.cih-index.com/>

阔：所有产业和供应链上游、中游和下游的所有企业发生的“增值”，都被纳入普遍征税。“普遍征税”在财政上很有吸引力，因为这表明以相对较低的税率即可产生大量税收，从而使增值税成为经济学家推崇的“广税基、低税率”税制的典范。在筹措等额收入总额的前提下，“窄税基”税制（比如关税）所要求的税率比增值税高得多，但扭曲效应也高得多。最优课税理论讲到，扭曲效应造成的超额负担（经济福利损失）与税率的平方（以及价格弹性）成正比，这意味着超额负担的增加比税率提高幅度大得多。产出或供应链上发生的所有增值缴纳的增值税，都在下游作为进项税被抵扣了，唯一不被抵扣的只是在再无下游（销售）的零售环节。在此环节，终端消费者（个人、家庭和非营业机构）没有销项只有进项，因而支付作为零售税的消费税，但“支付”并不等于承担全部税负。实际上，所有间接税的税负都由生产者和消费者分担，分担比例取决于供求的价格弹性和经济的竞争程度。因此，认为“增改消”会加重消费者负担的观点是站不住脚的，至少从中长期看是这样。因此，消费税的税基与增值税的税基原则上一样宽广。如果考虑到筹措等额收入总量的消费税的额外代价小得多，增值税实际上远不如消费税。财政收入原则的一个重要含义是：在给定收入总额的前提下，额外代价越小的税种越好。额外代价有三个部分：扭曲效应招致的经济福利损失；纳税人的遵从成本；税收征管成本。

### （2）消费税零售环节征收对企业的决策影响小

税收政策的不确定性和易变性及其负面后果并非增值税独有，但增值税因其“量大面广”、尤其因其适应性最差而最为突出。税收政策要求灵活性以应对快速的环境变化，但前提是确保纳税人对其纳税义务和商业决策的预见性。以此言之，税收政策的最佳适应是“从终端消费上去适应”，其他所有环节（从采购到零售前）让企业基于经济考虑自行适应。消费税可以轻易满足这一点，增值税无法满足，或者只是在苛刻条件（完整及时地进项抵扣）下才能满足。易言之，与增值税不同，基于消费税的税收政策即便多变，造成的直接影响也仅限于零售环节，此前环节中，企业的投资、经营和融资决策很少会被干扰。

### （3）消费税无法转嫁外地

在地区间税负转嫁的意义上，增值税相对于消费税的劣势更为明显。与欠发达地区相比，发达地区把增值税转嫁给市场地的能力通常大得多，由此加剧地区间的财政不公平。禁止区际税负转嫁是税负公平原则、也是地方财政行为准则的

关键方面。区际税负转嫁的本质上是以前者为零和游戏，既不公平也有损效率，并且腐蚀地方财政自主性原则的根基。消费税无法转嫁外地，这使其拥有相对于增值税的另一个巨大优势。

## 4.2 政策源流：政策共同体积极表达政策诉求

促进税收重大调整的政策来源，既是技术上的合理性，也是利益上的可行性问题。作为一种政策手段，税收计划本身就是一个技术问题，它可以因为技术不够成熟或者不够充分而暂时搁置。与其他公共政策的帕累托改进逻辑不同，税收政策是卡尔多改革的一个典型特征，它的显著特征是“抽肥补瘦”，虽然从技术层面上可以提高整个社会的福利水平，但最终决定实施的主要因素还是在于多重利益博弈。我国的税收政策发生重大的变化，不仅影响纳税人的利益，也影响到不同区域、不同部门的政府、市场、社会、政府等多主体，有牵一发而动全身的政策效果。具体而言，地方政府作为政策共同体的利益一方，需要通过筹集收入来达到自己的政绩目标，若能在资源分配中占据一定优势，那便会积极推进政策落地，反之则反之；专家学者作为政策建议的主要输出者，虽未处于博弈的漩涡，但若顺应时势，提出的政策建议被政策制定者采纳，也可以提高其领域知名度；对消费税政策变动最为敏感的当属消费税收入主要来源的重点行业代表，在两会中以全国人大代表和全国政协委员的身份反映行业的政策发展诉求。

### 4.2.1 智库的作用逐步显现

在消费税后移征税环节及下划地方中，还有一种特殊的政治团体——“智库”。智库不是决策的主体，没有直接的决策权，它只是一个服务组织，它可以为政府的政策制定提供意见，它可以通过间接或无形的方式来推进政策的进程。他们会用不同的方法来吸引政策制定者的注意，然后制定自己的政策计划，让政策制定者认同这个计划的可行性，让它迅速地被纳入政策的议事日程中。一般来讲，智库可以分为两大类：一是政府智库，二是社会智库。政府的智库是由企业、私营或多个不同的机构组成的政府内部的政策研究机构。尽管两者的立场和利益取向不同，所提供的政策服务也不尽相同，但整体上，政府智库的政治立场是明确的，以政府的视角来思考社会问题，并给出相关的政策方案，这样的政策提案

得到决策者的重视；而社会智库则是基于大众的意志，注重对社会问题的真实情况的调查，其独立性和公信力都很高。在我国的消费税征收和下划地方政策的制定过程中，智库特别是政府的智库在这方面起到了很大的作用。我国的政府、社会的智库发展迅速，无论是在规模上，还是在质量上都有了长足的进步，但是由于缺乏经费、缺乏专业技术人员，与正规的智库相比还有很大的差距，随着我国社会智库实力的不断增强，它的顾问功能也逐渐显现出来，特别是业界专家、技术人才、学者的深入参与，将推动我国的消费税改革政策计划不断完善。

#### 4.2.2 人大代表及政协委员的有效提议

我国目前的消费税是一种具有选择性的消费税，它是具有最大调节作用的流转税。将消费税纳入地方税收后，其与地方财政的联系更加紧密，为保障税收、填补财政赤字，地方政府内在的财政冲动会过分强调通过消费税来提高税收的作用，从而削弱其应有的调控作用。根据统计，目前的消费税收入中，卷烟、白酒、成品油、汽车等税项所占的比重超过了95%。如果把消费税改为地方收入，地方税收就会越来越多地依靠卷烟、白酒、成品油和汽车。地方政府将积极推动本地消费，鼓励消费产品的生产，扩大消费税来源，提高消费税的收益，这违背了我国实施消费调控、引导消费合理消费的方针，从而使地方经济结构进一步扭曲，与国家调整工业结构的战略目标相违背。

在我国人大代表和政协委员都是一类具有多种身份的个体，他们既是利益主体，又是公众代表，也是政府官员，他们在决策过程中起着举足轻重的作用。人大代表、政协委员均享有建言权，他们可以依据各自所涉领域内的重大社会问题或突发事件，以个别或多人的名义提出建议，或在“两会”期间提出建议，因其特殊的地位，使其得到政治精英的注意。每年“两会”，全国人大、政协委员都会就税收问题提出一些建议，特别是最近几年，人们对我国的消费税改革力度越来越大，如表4.3。

表 4.3 我国消费税改革民意代表政策主张

姜明 (2022)	《关于加大中国葡萄酒品牌建设扶持力度，促进我国葡萄酒产业和中西部地区经济社会发展的建议》
吴素芳 (2022)	按照有增有减原则合理调整消费税征税范围，将具备在零售环节征收的消费税税目逐步转移到批发或零售环节，调节消费税的分享体制
周洪江 (2021)	为提高国内葡萄酒企业竞争力，使整个葡萄酒产业链的健康有序发展，建议取消葡萄酒消费税
人大代表 曾庆洪 (2021)	《抗议减负，支持企业发展》、《关于促进汽车消费的建议》消费税和购置税系重复征税 应减征或免征以减轻消费者负担
李书福 (2020)	《车辆购置税由中央税改为中央地方共享税》、《将汽车消费税征税环节后移至销售环节 并实现中央与地方共享》、《适度放开“禁限摩”科学规划城市摩托车行驶》等提案
李湘平 (2020)	成品油实行单一的中央税制度，存在地方政府征收积极性不高、导致偷税漏税等亟待解决的矛盾和问题，建议实施成品油消费税封城制度改革
徐和谊 (2022)	《关于通过税收改革进一步促进汽车消费的提案》建议将汽车消费税改为价外税，在最终消费环节征收，并将其改为中央和地方共享税
丁佐宏 (2019)	《关于利用税务工具给“高价酒”降温的建议》，对酒类行业以社会平均利润作为参照标准进行征税，超额部分则加以重税，同时征税要覆盖全产业链
政协委员 民盟 (2021)	《关于实行消费税动态调节机制的提案》提出了对税收征收的动态调整。比如高档家具、电子产品，这些产品的售价都很高，而且他们的税收基础也很广泛，所以对他们进行消费税，既可以扩大税收，又可以引导消费者进行合理的消费。此外，对污染环境的消费品，如白色污染塑料袋、含磷洗衣粉等，要提高消费税的环保作用。

无论从哪个角度来看，人大代表和政协委员都是多面性的，他们的政策建议往往会比公众和政府的外部势力产生更大的影响力，当这些影响力越来越大的时候，它们就会吸引到决策者的注意，从而在某种程度上改变政策的方向和命运。

在表 4.3 中关于酒、汽车的提案比较多。主要原因是消费税一直是悬在白酒行业上的“达摩利斯之剑”，2021 年高层提出“加大消费环节税收调节力度，研究扩大消费税征收范围”，随即证券金融市场贵州茅台、五粮液、山西汾酒、泸州老窖、洋河股份等一线白酒股显示出不同程度抬升，而舍得酒业、口子窖、顺鑫农业、老白干酒等二三线白酒股跌幅都在 9% 以上，对白酒行业和汽车行业影响较深。在共同富裕的战略目标下，只加大消费税征收范围与征收环节后移的风声，就足以拖累白酒板块整体大幅回落。消费税占白酒行业营业税金及附加比

重达 81.7%，从 2007 年到 2020 年，白酒上市公司消费税平均税率从 10% 提升到 13.8%<sup>①</sup>，在供需弹性分析里，假设供给不发生变化，需求富有弹性的时候，税负由卖方承担更多，需求没有弹性的时候，税负由买方承担更多。在当前收入不变的假设下，判断高端白酒（礼赠属性更强），需求也比较刚性，税收承担更多会由消费者承担。次高端和中低端白酒需求比较有弹性，税收会由酒企或渠道承担更多。从已有消费税意见变化来看，白酒消费税改革预期主要包括征收环节后移到批发和零售环节、从量取消上，基础的从价征收税率变动可能性并不大。山西汾酒董事长李秋喜曾发文表示，从量到质的税收政策，间接地激励了白酒企业对高档酒的追逐，从而造成了产品结构的不平衡。因为对中低档白酒实行不加区分，每斤加收 0.5 元，这就导致了中低档酒的税负明显上升，很多厂家都在削减低档酒的产量，转而大量提高高价产品。

白酒行业作为传统行业，渠道营销在行业营销体系中占有重要地位。如图 4.3 所示，各酒企线下渠道占比普遍都在 80% 以上，五粮液、泸州老窖、洋河股份、古今贡酒、山西汾酒占比已经超过了 90%，洋河股份最高达 98.76%，就连一直致力于直销渠道改革的茅台，线下经销渠道占比仍为 80.49%。所以即便在数字化、新零售“大行其道”的今天，传统渠道对白酒行业影响依然巨大。

白酒消费税征收环节的转移，或将引发行业的巨大变化：1、若全部由消费者负担，消费者将会因购买高端葡萄酒而导致税负显著上升。2、当终端消费价格维持不变，而生产端出口价格不变时，分销商的利润会受到明显的挤压，特别是中高档酒的销售。3、如果保持终端消费价格不变，酒厂将会通过取消分销渠道，从而提高生产端的收益，特别是在高端白酒的生产环节。

汽车消费税属于从价税，税额与商品价格直接相关。如果消费税从生产性转移到零售环节，将会导致税负的上升，新的税负将在厂商、商家和消费者中进行再分配。所以，在消费税改革继续深化的情况下，目前的汽车消费税很有可能会被转移到零售环节，因为在税率相同的情况下，如果商品的零售价格比出厂价格高，那么就会增加一定的税收，从而抬高汽车的零售价格，对汽车消费造成负面的影响。

<sup>①</sup>中国产业信息网[EB/OL].[2021-12-20].<https://www.chyxx.com/news/2021/1220/990094.html>

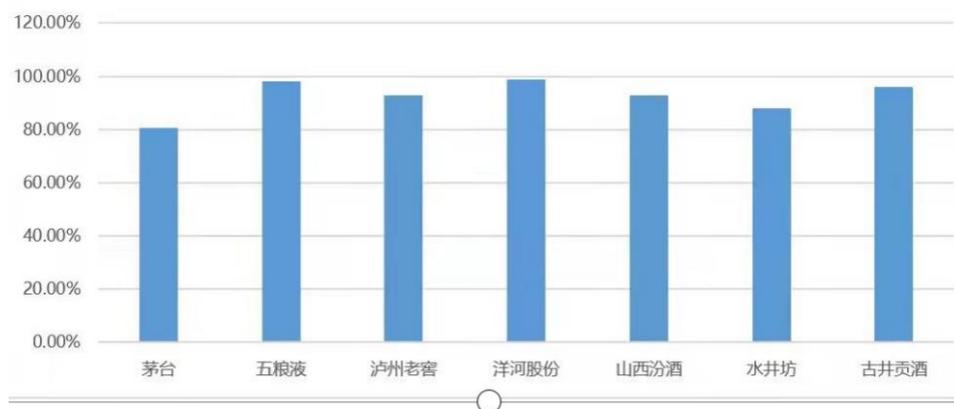


图 4.3 2021 年上半年知名酒企线下渠道占比统计<sup>①</sup>

也有政府相关部门负责人表示零售环节的消费税不一定由消费者来负担,更大的可能是厂商、零售商和消费者。即使将来所有的消费税都转到了零售环节,但作为国家支柱产业的汽车业,其税率也会有所下降。因此,无需再为税收环节的变更而担忧税收的增加和对销售价格的影响。在城市工业转型的当下,一旦地方政府的税收有所增加,对汽车等制造企业的支持力度将进一步提升,无论是在企业建设方面,还是对道路等交通设施的不断完善上,都将为汽车产业的发展提供帮助。另外,由于受到交通拥堵和环境污染等影响,已有不少地方对汽车消费采取限制措施,如能将汽车消费税部分转移至地方,将有望推动相关部门采取更合理、科学的方式解决交通和环境问题,进而减少对汽车消费的限制。

### 4.2.3 新媒体为民众意愿提供有效渠道

消费税后移征税环节及下划地方涉及的利益群体比较庞大,且更多关乎到基层民众的“钱袋子”,稍有不慎就会引起平台网民的齐声讨伐。一则“少数高端白酒面临消费税提高,据说文件已批”的消息广泛流传,一度引发白酒板块大跌,而相关行业人员并未收到相关文件。2021年10月,《求是》杂志刊发的一文《扎实推动共同富裕》,文中提出要加大消费环节税收调节力度,研究扩大消费税征收范围。随后,《求是》刊文信息被解读为白酒行业利空,并引发了白酒股剧震,股票金融市场的繁荣度从侧面也反映了民意对政策的灵敏度与关注度。

随互联网的普及、数字化的完善以及新媒体的发展,加之我国人民利益高于

<sup>①</sup>图表来源: 京东白酒品类线下销售数据[EB/OL].[2021-12-02].<https://zhuanlan.zhihu.com/p/440367318>

一切的政治站位,在政策议程推进中群众的意见与建议成为政策制定者不可忽视的考量。我国民主化程度的逐渐提高,民众参与社会事务和政策过程的热情日益增加,其参与能力也有所提高,2022年两会人大代表的发言中,明确提到在收集议案与提案的过程中,群众的参与明显增多,对国家方针政策的关注度空前高涨。但是制度性的沟通渠道依然较为缺乏,民众意愿进入政府视野的难度相对较大。与此同时,随着网络渠道的不断丰富,民众参与政府决策过程的方式和作用将会更加显化,并形成集体性的舆论压力,迫使政府不得不付出精力处理。当然,网络为民众提供了多元化的便利,但其负面效果也应该引起社会各界的重视,即媒体推动的这种舆论压力可能存在“网络推手”的嫌疑,毕竟大部分公众在不掌握实际情况的条件下,很难分清事件真伪,易于被媒体利用而充当舆论工具,以此干预政府的决策倾向,使其朝着有利于某些农地流转的既得利益者。因此,在消费税改革过程中,决策者应该注重把握真实的民众意愿,合理引导民众的舆论走向。

### 4.3 政治源流：党和政府主导的政策选择语境

#### 4.3.1 经济高质量发展的战略选择

中国的经济发展水平将会逐步改变,基础设施的大规模建设无法支撑其经济发展,当基础设施“短缺”现象消失后,依靠大规模基础设施投资将无法达到经济发展的目的,甚至有可能导致地方基础设施的过剩。此外,由于中国公司的技术进步,中国在世界价值链上的分工格局也发生了改变,过去我们只能靠发展劳动密集型工业来获得很小的利润,而现在,中国公司已经取得了大量的技术成果,从而提高了我们在世界价值链上的分工。在这样的背景下,中国正逐步由“世界工厂”走向“世界商场”,由“生产地”转向“消费地”,消费在拉动经济增长中的作用将越来越大。消费对经济发展的促进作用日益增强,同时也深刻地反映出了“供给侧结构”的思想和原则。消费已成为人们对“美好生活需求”的一个重要指标,其背后是人类的活力,是供给侧最大的结构性要素。快速的消费增长反映了新产业、新业态、新模式的快速衍生、演化和发展,它的背后是就业和社会的稳定。

如果说，改革开放以后很长一段时期，政府的重点是投资，那么，新世纪以后，整个国家的经济发展要转变，把重点放在消费上，这是实现高质量发展的必由之路，人们更加关注消费，不是不关注投资，它囊括了投资、产业发展、充分就业、居民收入等各类因素，更加关注市场活力和投资效益，优化投资结构。因此，消费税改革也是一种有效的手段，它可以使各级政府更好地把注意力放在促进消费增长、提高工业发展质量、提高就业质量等方面，从而使当地更好地营造一个安定的生活、吸引生产要素、促进消费升级、促进生产力的解放和发展。

不仅消费税制要顺应这一趋势，而且消费税基的整体税制改革也要朝着这一方向转型，将消费元素更好地纳入地方税制度，构建以扩大消费为主导的地方政府行为目标模型，是促进我国经济社会持续健康发展的重要保证。这一思想体现在税收结构的优化调整上，即通过增加最终消费环节的税收负担来实现，从而达到促进消费和促进消费增长的目的，从而减少对中间产品（即市场要素）和流通环节的干预，从而更好地降低制度交易的成本，促进市场的活力。这是我国推进消费税制度改革和立法的重要内容。尤其是《实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案》（国发[2019]21号）提出的“将消费税的征收环节往后挪，逐步向下划”，明显与上述思路相吻合。

#### 4.3.2 党和政府坚定财税改革决心

我国焦点事件、政策方案和党政力量之间难以有效分离甚至存在前后因果联系，尤其是政治环境中的执政党力量和政府官员在政策过程中占据主导地位，其政策态度和行动逻辑影响着焦点事件的发展和政治精英的政策选择。社会问题虽然是客观存在的现实，不受政策方案和党政力量的影响，但是问题的识别与界定则难以回避党政力量的主导作用，即制度环境、执政党理念和政府官员能力的三种影响。在我国，党政制度紧密、相互渗透，在行政工作和政策进程的每一个环节都得到了体现，尤其是在政策议事日程上，消费税的制定并不受最高层决策者的影响，它的制定是经过法律程序的，但它的核心决策者却有着相当的发言权，他们的能力和倾向性会引起问题导向。

部分消费税税项收入的下划是由中央在政治上促进了国家对税收制度的完善。1994年的分税制改革，在加强了中央的统筹分配能力的同时，也给地方带

来了一定的困难。在当前我国实行分税制后，地方财权与事权不匹配日益严重的情况下，中央以高度的政治责任感推动了政府间财政关系的不断优化，十九大报告提出了“健全地方税体制”，明确中央鼓励培育地方主体税种的态度。

习近平总书记在党的十八届三中全会上指出：“财政是国家治理的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”，要求“加快形成有利于转变经济发展方式、有利于建立公平统一市场、有利于推进基本公共服务均等化的现代财政制度，形成中央和地方财力与事权相匹配的财税体制，更好发挥中央和地方两个积极性。”习近平总书记在党的十九大报告中强调：“加快建立现代财政制度，建立权责清晰、财力协调、区域均衡的中央和地方财政关系。”党的十九届四中全会进一步要求：“优化政府间事权和财权划分，建立权责清晰、财力协调、区域均衡的中央和地方财政关系，形成稳定的各级政府事权、支出责任和财力相适应的制度。”习近平总书记关于中央和地方财政关系的重要指示，高屋建瓴、内涵丰富、意义深远，是习近平新时代中国特色社会主义思想在经济领域的重要内容，也是在财税领域的具体体现，为我们加快完善中央和地方财政关系指明了方向，提供了根本遵循。

## 5 消费税后移征税环节及下划地方的阻滞因素分析

分析上一章推动消费税下划及征税环节后移的动力发现,问题源流中地方财政收不抵支状况指标已经凸显,大规模减税降费的焦点事件出现也反映了地方财政更为紧俏的状况,助推了消费税改革政策议程;政策源流中民意代表以及财税领域专家学者都进行了持续关注并提出了全方位的政策备选方案;政治源流中党政力量对财税改革的坚定决心以及民意在政策建议中的积极参与,似乎政策变迁的时机已经到了,虽不能期望四大主要税目能一次改革到位,但在财税领域的专家学者专业测算下,至少有一两个税目满足下划的条件,为何在《方案》、《征求意见稿》中未体现,作为本章主要探讨内容。

### 5.1 法律具有滞后性

消费税立法是贯彻落实税收法定原则,推进完善税收法律制度体系的重要步骤和环节。推动消费税立法,努力构建适应经济社会发展的消费税政策体系,能更好地发挥税收在国家治理中的基础性、支柱性、保障性作用。有利于建立现代金融体系,以适应社会主义市场经济的要求,这对我国的改革开放、国家治理体系、治理能力的现代化具有重要的现实意义。

现行的税法主要是由人大授权的行政机构来制定,它在一定程度上不具有科学性和民主性,并不能适应我国的现代化法治要求。2015年3月15日颁布的《立法法》,将有关税收法律保留的内容进行了严格的规定,并对其进行了更为细致的规定。我国目前的消费税制度仍然由政府主导,与《立法法》所规定的法律保留有一定的不同,它显然违反了税收法定原则,违反了合法的法律程序。消费税是我国最主要的流动税种,它与人民群众的日常生活密切相关,不能仅仅依靠政府制定和调节的高效率就违背了合法的法律程序。目前,我国消费税立法存在着大量的立法权限,尽管通过立法授权来提高立法的有效性,确保了立法的专业性和质量,在某一段时间内确实对我国的税收立法产生了巨大的影响,但由于立法授权的目标和范围不清,导致立法授权过度。立法授权必须严格遵循有关法律的规定,严格遵循上位法的基本原理,并且不能持续地进行税务立法,在需要条件终止时,必须适时终止。2014年、2015年,我国对成品油产品的消费税进行了三次调整;2006年消费税中又增加了高档手表、游艇、成品油等消费税;2015

年又新增了电池、涂料等消费税，虽然这些税收体系的设立和调整都表明了“经国务院批准”，但是它仍然不能上升到行政法规的级别，与我国的立法授权要求不符，并且滥用了立法授权，并不具有法律应有的稳定性。另外，现行的税收立法还不够民主，公民参与的立法机制也不完善，尽管公民可以参加立法听证和公众征求意见，但却没有取得预期的结果。公民通过因特网参加意见征集，涉及到公民对网络的使用和熟悉程度，这对一部分人来说是一件很困难的事情。我国的税务法规草案虽然全部都是公开的，但由于其公开程度有限，而且公众的建议也太保守，难以真正地参与到实际的税务立法中去，从而导致了税收立法上的民主缺失。虽然目前尚未出台消费税法案，但从《中华人民共和国消费税法（征求意见稿）》来看，目前的消费税并没有大幅增加，它传达了一个重要的信号，那就是这一次的消费税法立法将会顺利过渡，而《中华人民共和国消费税法（征求意见稿）》则留给了国务院进行适当的税率调整和一些税目改革的试点，但距离真正的实施还差得远。

## 5.2 地方政府攫取收入执念较深

税费改革之后，地方政府承担的角色发生重大变化，逐渐实现由基层管理转变为提供公共服务和维护社会秩序的稳定，其主要财政资金来源于中央的转移支付以及地方政府的土地财政收入。从分税制开始到现今的减税降费，虽然地方财政收入在减少，事权层层下放，但中央为使政策目标能顺利达成，期间也一直采取折中妥协做法，从一开始的定基数年份进行税收返还，到后来规模逐渐加大的一般转移支付与专项转移支付相结合，基本能满足地方的财力平稳运行。在此过程中中央的转移支付使得地方形成财政依赖，中西部地区尤其显著，其主要财政收入来源是中央对其转移支付，从侧面增加了财政的依赖度，对税收努力程度会表现懈怠。

作为后发现代化国家的现实缩影，地方政府在社会发展中面临着资源短缺的瓶颈和以 GDP 为中心的政绩考核机制的双重压力，不得不坚持片面追求经济增长的执政理念。这就催使地方政府充分利用土地资源，积极开展招商引资、面子工程等短期经济行为，其行动目标在于追求政府财政收入的增加，忽视了消费环境的提升以及公共服务水平的升级。即便四大消费税税目中的一或多项征税环

节后移至零售环节并下划地方，地方政府的财政攫取能力只会变相地扩充“寓禁于征”的税目，其次才会考虑其消费环境改善问题。

### 5.3 后移征税环节及下划地方改革对企业影响不同

企业短期供给的变化对消费税的变化反应有所不同。其中，烟草公司和石油化工公司的短期产品供应对于消费税的变动具有相当的敏感性，也就是说，消费税对于烟草公司和石油化工企业的短期调节是有效的。同时，白酒生产商和汽车厂商的短期产品供给对于消费税的改变不那么敏感，即消费税对于白酒生产商和汽车制造商的短期调节作用比较微弱。从消费税政策变化对公司长远销售收益的影响来看，总体上，我国的消费税调节作用并不明显。笔者认为，一方面，烟草公司可以利用自身独特的市场优势，将消费税的税负逐步转移到其他地方，另一方面，烟草、石油等行业属于垄断产业，是政府的一项重要收入来源，为了保证公司的发展和经济的稳定，政府会采取控制价格等措施，降低对公司利润的影响。当前，汽车产业仍然是国家重点扶持的产业，而消费税的调控重点在于调整产品结构，从而推动公司更好地发展。而近几年酒类消费税的调整，无论是在数量上，还是在幅度上都比较小，因此，不管是短期的产品供给，还是从长远的销售收入，都对消费税的变化没有太大的影响。

在消费税向零售业转移之后，结合税率和计税方式保持不变，四大消费品通过生产、流通等环节，最终进入零售环节，从而使产品的销售价格逐渐上涨，最终的消费税将会提高，从而使销售企业的税负大幅增加，与此同时消费税后带的附加税，城建税与教育费附加都可能会从生产企业转移至销售企业，最终对成品油销售企业整体税负的增加带来更沉重的压力，不利于销售企业的业绩提升，偷逃税便会成为该类企业的选择，损害国家税源。在我国，无论今后的消费税如何改革，都要以规范税务管理、强化税务监管、打击小商户逃税、促进税收公平正义、促进税收公平正义、科学界定和严格管理，避免出现不法商家避税的漏洞。

### 5.4 备选方案的可行性仍有较大论证空间

金登在其政策源流中提到，备选方案要能更快地进入政策议程，能被政策制定者关注到，需要具备两个标准：技术可行性与价值可接受性。技术可行性主要

是指备选方案具备可操作性，能在现实落地。价值可接受是指与决策者价值观一致的选择。一项政策被提上日程，要对备选方案进行筛选，但前提是筛选池中可选方案充盈。从当下的研究文献看，一则对消费税后移征税环节及下划地方多从定性角度分析其困境及解决方案，定量测算较少，方案在实践层面有待验证；再则因我国核心领导决策者的意志影响，使得备选方案的提出主体主要考虑对地方政府等机构的价值，忽略了实际税收负担者的损益，故而备选方案还有待进一步论证。

#### 5.4.1 后移征税环节及下划地方的品目选择争议

考虑占消费税收入主要比重的烟、白酒、成品油、汽车征税环节后移至批发或者零售环节并下划给地方，但是是否都适合下划，下划的标准有以下几个考量：如何克服“两极分化”中存在的“资源配置失衡”、“利益博弈”、“战略抉择”等瓶颈问题；消费税下划对地方财力增长、区域财力平衡、区域财力配置有何影响；征税环节移到零售环节，生产大省必然失去先天的资源禀赋优势，税收流失严重，消费大省是税收的既得利益者，如何平衡生产大省与消费大省之间的矛盾。因为测算方式不同，对税目所属行业的特点分析不同会出现同样的税目不同的征税环节争议，如下表 5.1。

表 5.1 消费税四大主体税目征税环节及原因梳理

征税环节	生产环节（与批发环节）	零售环节
卷烟	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 有利于财力均衡；</li> <li>2. 小规模企业在零售环节较少，调节作用不大，移到批发环节就可以有效调节；</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 可在一定程度上弥补财政收支缺口；</li> <li>2. 降低各省份税收税源背离程度，对减少税收税源不一致带来的政府税收恶性竞争及其他问题具有更显著的效果；</li> <li>3. 烟草专卖制度并与大数据结合，征管部门可以全面掌握卷烟消费情况。</li> </ol>
白酒	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 在税收收入全部下划地方的前提下不会加大地区间的财力不均衡；</li> <li>2. 线下渠道分散，大数据渗透不足，税源管理复杂程度高；</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 有效减缓税源背离程度</li> <li>2. 能有效缓解偷税漏税问题</li> </ol>
成品油	<ol style="list-style-type: none"> <li>物理性质化学性质变化比较</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 有效缓解地方财政收支矛盾；</li> </ol>

	大,种类繁多,生产环节能 有效追踪税源,调节消费	<ol style="list-style-type: none"> <li>2. 降低税源背离程度;</li> <li>3. 加油处安装智能税控实现税源监督,有效监管;</li> <li>4. 可以转移生产企业资金周转压力、税负、利息负担;</li> <li>5. 可以压缩炼油厂及贸易公司的变票空间,打击并遏制偷逃税行为</li> </ol>
汽车	促进理性消费、改善消费环 境;也是基于绿色环保目的	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 为地方增收;</li> <li>2. 促进地区间财力均衡;</li> <li>3. 改善税源背离程度;</li> <li>4. 相关管理系统信息完备,易于征管</li> </ol>

征税环节后移形成的征管成本高、纳税信息收集困难、偷逃税管理的问题可以通过现有不断改进的技术予以解决,但因在零售环节征收而造成的税源背离程度却无法准确测算,不确定性及负面试错成本大小无法衡量,消费税既以改善央地财政关系为主要目标,则烟、白酒、成品油、汽车将是改革的重要税目,但哪一项或几项可以征税环节后移及下划地方,其影响力之大不允许有较大的不确定性,没有多少施策空间留给每个税目一一验证,要将其涉及的种种风险与细节考虑尽量周全,这也是为何中央要先以一部分影响力极小的税目进行试点的原因。

三类附加税必然也会上升,增加企业的税收压力,与当前“六保六稳”、重点扶持中小微企业的战略意图不符。中央出台的文件中提到在征管可控的前提下,后移征税环节并稳步下划地方,这个前提条件决定了消费税改革在技术上要具备可操作性,也即在消费税改革甄选备选方案时要提出可执行的目标以及可执行的措施。我国目前的税收“以票控税”征管方式还是按照信息化时代前的计划经济模式设定,无法适用现在的社会生产力和经济状况,导致消费税的后移必然困难重重。迄今“金税”工程即将行至第四期,由覆盖全国国税系统的广域网络以及防伪税控开票系统、防伪税控认证系统、计算机稽核系统、发票协查系统四个软件系统组成。客观来讲,征管改革技术已然完全跟上时代进步的步伐,可遗憾的是,“金税工程”仍着眼于传统意义上的“以票控税”,多数涉税信息的取得仅靠税务机关单纯“管票”并不有效。有必要将发票流的监管改为现金流的监管,配合现金使用限制和纳税人举证责任,使我国按照西方发达国家的主流方法进行税收监管。

也有学者认为近些年由于经济不景气加之不确定因素的增加,我国政策制定

的导向是力图减轻企业的税负，激活市场活力，提振市场信心，消费税后移征税环节及下划地方主要的政策受体是对税负极为敏感的中小微企业，任何一项税收的增加都将有可能将其压垮，对冲减税降费等一系列减负政策效果，故而政策建议的提出要将纳税弱势群体加以重点考量。

#### 5.4.2 基数年份选择未确定

《方案》规定，本次改革调整为“定基数、调增量”，但由于消费税收入变动大，各省之间存在较大的差异，故在消费税下划地方时须谨慎选择基数年份，以保证中央与各省份的财力平稳过渡。增量留地方，存量上缴中央是为了能够在维持中央规定的税收规模的基础上，增加地方财政的来源，但是关于存量的核定基数争论比较大，这是本次税制改革的一个难题，需要反复计算求证。现在，有两种方法可以选择基数，一种以确定的年份为基期，往后年份以确定的这个年份为基期进行计算缴纳；一种是以上一年为基期，基期的年份不固定。通过对各省不同征收环节下主要税目的消费税税收数据，计算了2016年和2017年的增量以及在各省份的税收收入中所占的比例，得出了一些省份“保基数”的现象，对我国地方的短期财政收入造成了负面影响（谢贞发等，2020）。

#### 5.5 纳税群体的参与机制不完善

在我国的政治环境与决策过程中，执政党的思想对政策议程，特别是对领袖的推进产生了很大影响。中国共产党是我们国家的执政党，是我们国家决策的最高决策层，是真正的政策进程的中心。执政党的自觉往往会影响到政策的方向与执行，而政策团体的选择也是以此为基础的。并且间接税为主的税制结构使人们对自身税负关注较少，认为自己的福利水平未受税负的影响，纳税主体主要以企业为主，未建立起争取税收利益的意识。其二，消费税下划及征税环节后移的政策主体是下游议价能力弱的分销商、零售商，而其行业的代表者注重的大多是整个行业的税负负担压力，真正承担税负的分销商和零售商的税负水平未曾关注，并且也未能形成政治力量对政策制定者施压。从社会舆论的导向来看，也是只注重整个行业的变动趋势，很少对关注纳税群体的利益诉求，导致的结果是政策研究者不能将消费税下划及征税环节后移的问题本质反映在政策建议中；政策制定

者不能得到有效的政策反馈；地方在真正征收消费税时未能达到预期政策效果。

## 6 消费税后移征税环节及下划地方的耦合分析及政策建议

### 6.1 耦合分析

机会之窗并不经常打开，而且敞开的的时间并不长。尽管机会之窗数量稀疏，但是公共政策的重大变革就是由于这些机会的出现而产生的。金登认为，三大源流是相互独立运行的，但在政策议程建立时会选择在某个关键点上汇合，公共问题被提上日程，这个点在金登的著作中被称为“政策之窗”。虽我国公共政策的设置议程也循着三源流的不断交汇而推进，然相较于金登的源流之间相互独立，我国在政策议题推进中三条源流相互交织，深度影响。

此次消费税改革为缓解地方财政收入的紧迫程度开启了问题之窗，中央政府对政府间财政关系的重视程度也形成了政治之窗，然而因消费税是否下划并在零售环节征收存在较大争议，使得政策流非常模糊，三源耦合并未完全实现，消费税下划的备选方案依旧在深入论证中。地方财政收不抵支现象存续已久，是我国理顺央地关系的痼疾，加之中国一向以“稳”字当头，政策推进偏向渐进性，意图长远，此次政策之窗的开启还未到开启时机。由于受资源制约和维持社会稳定的需求，大多数的决策程序都是按照“试点、成熟、逐步推广”的轨道，从局部到全局，由点到面、以点带面，向上级政府扩散。即使是在关键事件的推动下，短期内的政策也要建立在政策稳定性和一致性的基础上，更多的是通过对现有政策的不断完善和修正来达到政策变动的连续性和稳定性，并充分利用政策的惯性，在最小限度的社会资源上达到人民的基本利益和社会效益。

### 6.2 消费税改革政策推进建议

#### 6.2.1 加快推进消费税立法进程

因消费税此次改革涉及的群体庞大，且触及主体主要是中间价格敏感部分，立法的推进尤为谨慎，在推进消费税立法方面准备工作极尽充足完备，努力在前期能借鉴已有国家的立法制定，排除法律执行过程中的较大缺陷，使法律具有较大的稳定性与前瞻性。例如财政部发布的《关于消费税制度立法国际比较研究征

询意向公告》称，希望聘请咨询机构，就消费税制度立法国际比较研究内容开展研究，提出我国消费税法 and 消费税法实施条例的立法建议，以及消费税在我国税收制度中的定位和作用等建议<sup>①</sup>，可以看出消费税立法的推进在稳步进行，但因为增值税与消费税的深度影响，笔者认为消费税立法的推进与增值税立法可以同步进行。

### 6.2.2 聚焦央地财政分配关系问题

本次消费税改革置于国家治理现代化顶层架构内的现代财税体制改革之中，看似是消费税税制改革的问题，实质是为调整央地间的分配关系与分配格局，改革从两个方向进行，分别是税制建设和支出责任划分，关系到政府、企业和居民利益。但现行消费税存在区域税源结构失衡及差距固化、应税消费品的生产规模和消费规模各省份差异拉大等突出问题，征税范围、税率结构等税制改革并无实质性突破，消费税下划及环节后移不仅会冲击现有地区间财力分配格局，而且会引发新的不平衡。基于此，消费税作为地方主体税，很难全方位兼顾所有问题，因此需要对现行的政策进行客观地评估，对要解决的问题进行综合分析，从而准确确定目标、精准定位问题。

从整体来看，消费税下划地方能带给地方多大的财政增收，取决于消费税调节职能和收入职能的兼顾，后移征税环节的税目确定以及“定基数+调增量”央地收入分享模式的选择。从平滑改革阻力出发，针对征税环节后移改革中财政利益将明显受损的云南、湖北和上海等省份，中央政府可通过从上解收入中留取部分资金或者从消费税地方增量收入增长较快的省份提取部分资金、建立区域消费税收入协调基金，专门用于补助改革受损的生产大省以及消费税收入增长缓慢、地方留存增量收入较少的省份，以均衡区域消费税收入分配，缓解地区财力严重失衡的状况。

### 6.2.3 提高政策备选方案的可行性

任何政策变迁的进程都有两股不同的力量，一股是推动改革的积极力量，一股是阻止改革的逆力。在改革进程中，各种势力都会以各种方式来表达自己的观

<sup>①</sup>财政部将消费税立法提上日程[EB/OL].(2021-07-01).<http://www.hkqbh.com/content-19-112284-1.html>

点,并获得更多的支持,从而使改革走向有利于自己的方向。受益于政策议程的团体与因制定政策议程而遭受损失的团体之间,必然存在着利益博弈,不同的群体会因教育程度、价值观、观点等原因而采取不同的选择。

由于社会问题的复杂性,在许多场合下,我们很难找到与之相匹配的经验,也很难找出能够全面了解政策议题的人士,因此,必须在决策过程中充分发挥专家、学者的角色。在制定政策议程的整个过程中,专家和学者可以利用他们所拥有的专长,为政府制定政策制定提供建设性的选择。同时,国内的一些专家和学者还具有人大和政协委员的双重作用,他们可以利用自己的政治地位参与到政事中来,为政府的决策制定提供建议,从而促进政策的制定。

消费税下划及征税环节后移以央地共享形式划分收入,存量部分的核定基数需要财税领域专家精准测。在人文社会科学体系中通常以定性的方式进行税收政策效果评估,缺乏与统计学等数理学科的交叉研究,定量研究存在明显短板,部分运用定性分析方法的研究也大多对西方先进经验的效仿,对我国现实问题进行研究存在一定的不吻合性,正如林毅夫教授在其《新结构经济学》中讲到,西方所谓的先进理论早已不适合回答中国的问题,中国的经济问题需要中国自己的经济学理论,因此,要想有效地预防和化解各种选择的危险,必须要有专门的人才队伍,要有一个科学的评估指标,要有足够的财政支持。

#### 6.2.4 强化舆论监督

充分利用大众媒体加强对消费税的宣传力度。在传媒种类日趋多样化、传媒力量日益强大的今天,大众媒体已逐渐成为国家政治意识形态的重要媒介,它在宣传国家意志、塑造舆论、传递社会正能量方面起着举足轻重的作用。大众媒体在消费税的下划改革过程中也发挥了很大的引导和宣传作用。虽然它不能像中央政府那样通过提供整体的思路和对策来解决问题,但是它可以在社会公众面前客观呈现各类网络行动者的观点立场,潜移默化中使他们能够关注消费税的改革问题,同时把改革的发展轨迹记录下来。消费税立法征求意见稿初步是采用税制平移的方式进行,因消费税的先天优势,未来必定会进一步扩大征税范围,在零售环节征收,消费者必然会关注自身税负压力,产生抵抗行为,大众传媒的特征是传递信息及时、影响潜移默化,在逐渐传输消费税征收实况下,消费税改革落地

阻力得到减轻。

公众有了自媒体的传播手段，人人都可以传播，人人都成为记者甚至主编，但却不是人人都遵守媒介伦理和传播道德，由此产生的传播风险不可避免。媒体对于风险社会的传播会产生双重功效。一方面，大众传播具有雷达功能，可以预警潜在的或正在发生的风险与危机，使公众及早或及时采取自救或救援行动，从而将风险与危机规避或将损失降低到最少。另一方面，大众传播可能夸大现实，将不必要的恐慌不恰当地放大，从而不是因为风险或危机，而是由于传播了错误信息，使社会陷入恐慌。避免媒体报道的误差、保持信息的准确性极其重要。

一方面主流政治宣传媒体，如《人民日报》《求是》、新华社等做好政策报道引领，利用新媒体的多种方式拓宽宣传渠道；另一方面，通过网络等新媒体途径，适时地公布消费税改革的最新情况和相关意见，尽量扩大宣传的覆盖面来提高宣传的效果。还可以根据消费税改革的目标在论坛或微博中设置相关专题活动，号召社会各界共同探讨消费税的改革。

### 6.2.5 优化消费税征税环节

除了零售环节中的黄金首饰和钻石，我国的消费税通常在生产和进口环节方面征收，从2009年起，我国在批发环节征收一道消费税，在生产环节征收消费税可以降低税收征管难度，有利于税源控制，但也会引起企业通过设立销售分公司，低价销售的方法进行避税的问题，从而导致国家税负的损失，削弱了对消费税的调控作用。国外的消费税通常是在零售环节征收，一方面可以让消费者明白自己与消费税的关系，从而更好地发挥政府调控消费的作用；另一方面，也可以降低由企业缴纳消费税引起的流动资金占用，从而缓解生产者的资金紧张。从税收管理的观点出发，选择零售环节征收消费税，可以避免纳税人利用转移价格避税，目前的烟草消费税已在批发环节征收，因此，建议某些消费品如酒、成品油等，也可以参照烟草消费税，先从生产环节征收，然后推到批发环节，待征管能力允许时，再进一步后推到零售环节征收。

### 6.2.6 积极推进消费税收入的专款专用

医疗、教育、卫生等公共服务一直是中央和地方的主要财政支出项目，在目

前消费税征税范围尚不能扩充、消费收入不稳定的情况下，提高税收资金的使用效率是一可试之法，或可有效减轻区域间的税收竞争和差距。英国、日本、美国等国对消费税的专款专用制度已有明确的规定，例如美国很多征税项目的消费税都被投入公路信托基金、硅肺残疾信托基金等。英国 2001 年实施的气候变化税和 2002 年开采的采矿税，大多数都被投入到了政府节能项目和可持续发展资金中。在消费税的运用方面，我国并没有专门的法律条文。通常情况下，专款专用可以增加资金的利用率，针对某些环境相关的消费税，设立专门的环保基金，体现了“谁污染、谁治理”的理念，有利于提高人民的环保意识，因此笔者建议对部分消费税收入实行专款专用，如从奢侈品税目中取得的税收收入用于对低收入群体的生活补贴，对从环境相关的税目中取得的收入用于环境的治理，从烟草税目中取得的收入用于公共卫生和吸烟危害健康的公共卫生服务等。

## 7 结论

本文将消费税后移征税环节及下划地方作为一项政策议程设置,借用修正的多源流框架对该政策改革的动力及阻滞因素进行系统分析,在问题流中加入紧迫度因素、政策流中嵌入清晰度要素、政治流中结合我国本土政治体制因素进行深度挖掘,其中动力因素主要是为弥补“营改增”、减税降费后的地方财政缺口,理顺央地之间的政府关系等迫切需求,都来自税种之外的因素,阻滞因素大多从消费税本身出发,探讨其征税环节后移及部分收入下划地方的预期效应。

通过研究发现,为健全地方税体系,缓解地方收入“口渴”现象,有效矫正地方短期扭曲行为,使得中央为应对经济下行的各项优惠措施精准落地,加之房地产税、遗产税、财产税等具备地方性税种的税收改革进程较慢等构成了消费税后移征税环节及下划地方的关键助力。其次从智囊团的作用逐步凸显、人大代表及政协委员积极的建言献策为此次改革提供了多种备选方案。起到决定作用的党政力量政策改革决心为此次改革提供强有力的支持,消费税在此种情况下被赋予重要使命,当然和其自身的优势有必然关系,消费税在我国已征收 20 余年,民众的可接受度较高;占比较小,触及的利益受众比起我国前三大税种较少,改革推进阻力不大;特殊的天然调节能力不仅能为地方带来可观的财政收入,同时也会促使地方能积极改善消费环境,经济发展向良性迈进。

但一项政策从社会问题缘起到进入政策共同体、决策者的视野并出台方案再到提上政策议程,必然不能万全,通常以牺牲一部分受众的利益达成,而牺牲的是哪部分利益,又如何保证大多数的利益能长久维持,这便是政策推行阻力的体现。通过对已有文献的挖掘本文分析了消费税后移征税环节并下划地方的主要阻滞因素,包括法制依据滞后、地方政府本能追求财政收入增长的天性、对不同企业的影响、备选方案尚在论证阶段、纳税群体的参与机制不完善等,正是这些因素的出现和尚未解决,使得消费税改革只以《方案》的模糊性表述呈现,未有细化文件出台,在多源流理论中,显示为问题源流与政治源流准备较充分,因政策源流的模糊性致使三源流未能耦合,政策议程搁置,期待下一次机会之窗开启。

此次改革虽推进较慢,但我国经济发展韧性强、潜力大、前景广阔、长期向好的特点没有变,完全有能力保持经济平稳健康可持续发展。国务院于 4 月 20 日发布的《国务院办公厅关于进一步释放消费潜力 促进消费持续恢复的意见》,

《意见》开篇就阐述了消费的重要性：“消费是最终需求，是畅通国内大循环的关键环节和重要引擎，对经济具有持久拉动力，事关保障和改善民生”。且消费是三驾马车中目前最有活力的，我国为拉动内需作出的不懈努力，相信消费税的一系列改革会加快进行。

## 参考文献

- [1]Arvin Mak B.,Pradhan Rudra P.,Nair Mahendhiran.Are there links between institutional quality,Government expenditure,Tax revenue and economic growth? Evidence from low-income and lower middle-income countries[J].Economic Analysis and Policy,2021(prepublish).
- [2]Bachas Pierre,Gadenne Lucie,Jensen Anders.Informality,Consumption Taxes and Redistribution[M].The World Bank:2020-06-01.
- [3]Bergman U.Michael,Lynggård Hansen Niels.Are Excise Taxes on Beverages Fully Passed Through to Prices?The Danish Evidence[J].FinanzArchiv,2019, 75(4).
- [4]Buettner Thiess,Madzharova Boryana. Unit Sales and Price Effects of Preannounced Consumption Tax Reforms: Micro-level Evidence from European VAT†[J]. American Economic Journal: Economic Policy,2021,13(3).
- [5]Downstream.Kazakhstan increases excise tax on&nbsp;gasoline from January 1[J]. Interfax : Russia & CIS Oil & Gas Weekly,2020.
- [6]Edyta Sygut. Tax Exemptions in Excise Duty in the Context of Fiscal Efficiency[J]. e-Finanse,2018,14(2).
- [7]Erero Jean Luc. Impact of excise tax on the South African economy: A dynamic CGE approach[J]. Journal of Economics and Management,2019,37.
- [8]Howard Chernick,Cordelia Reimers. Consumption Taxes, Income Taxes, and Revenue Sensitivity: States and the Great Recession[J]. Public Finance Review,2019,47(2).
- [9]Huesca Reynoso Luis,Llamas Rembao Linda,Calderón Villarreal Cuauhtémoc. Distributional effects on excise taxes among Mexican households[J]. Contaduría y Administración,2018,64(3).
- [10]Irene Buele Nugra,Jesica Marca Fajardo,Fabián Cuesta Astudillo. SPECIAL CONSUMPTION TAX: ITS EVOLUTION AND IMPACT ON THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE AUTOMOTIVE SECTOR[J]. Journal of

- Legal, Ethical and Regulatory Issues,2018,21(3).
- [11]Jacob Martin,Michaela Roni,Müller Maximilian A.Consumption Taxes and Corporate Investment[J].The Review of Financial Studies,2019,32(8).
- [12]Jerome Olsen,Christoph Kogler,Mark J.Brandt,Linda Dezsó,Erich Kirchler.Are consumption taxes really disliked more than equivalent costs?Inconclusive results in the USA and no effect in the UK[J].Journal of Economic Psychology,2019,75(Pt A).
- [13]Jianpo Xue,Chong K. Yip. Balanced-budget rules and aggregate instability:The role of consumption taxes in a monetary economy[J].Pacific Economic Review,2019,24(3).
- [14]Jurušs Māris,Šmite Rože Baiba,Gasūne Līga.Excise duty gap on cigarettes[J].Engineering Economics,2018,29(4).
- [15]Khieu Hoang, Van Nguyen Tien. Progressive consumption tax, minimum consumption, and inequality[J]. Economics Letters,2020,197.
- [16]Kazuki Hiraga,Kengo Nutahara. Why is the shape of the Laffer curve for consumption tax different from that for labor income tax?[J]. 한국재정학회 학술대회 논문집,2019,2019(4).
- [17]Linh Luong,Linh Hoang Vu. Impacts of Excise Taxation on Non-Alcoholic Beverage Consumption in Vietnam[J]. Sustainability,2020,12(3).
- [18]OECD. Consumption Tax Trends 2014:VAT/GST and excise rates, trends and policy issues[M].OECD Publishing:2014-12-10.
- [19]Shahid Hussain DAHRI,Naveed SHAIKH,Parveen SHAH.Pak-Japan comparative study of consumption tax (value added tax) and its effects on economic growth rate and gross savings[J].Journal of Economics and Political Economy,2019,6(3).
- [20]Tomoyuki Nakajima,Shuhei Takahashi. The Effectiveness of Consumption Taxes and Transfers as Insurance Against Idiosyncratic Risk[J]. Journal of Money, Credit and Banking,2020,52(2-3).
- [21]Youssef Benzarti,Dorian Carloni. Who Really Benefits from Consumption Tax

- Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France[J].American Economic Journal: Economic Policy,2019,11(1).
- [22]Zhiming Fu,Antoine Le Riche. Progressive consumption tax and monetary policy in an endogenous growth model[J].Journal of Economics,2021(prepublish).
- [23]유호림,Park, Suk Jin. Trends and Implications of Recent Consumption Tax Reform in Japan and China[J].TAX and LAW,2018,11(1).
- [24]박종희,Takeshi Iida,이정환.Consumption Tax Increase and Government Trust :Assessing Citizen Responses to the 2014 Consumption Tax Increase in Japan[J].Korean Political Science Review,2017,51(3).
- [25]托马斯·R·戴伊(Thomas R. Dye). 理解公共政策[M]. 第十二版. 谢明, 译. 北京:中国人民大学出版社, 2011.
- [26]约翰·W·金登(John W. Kingdon). 议程、备选方案与公共政策[M]. 第二版. 丁煌、方兴, 译. 北京:中国人民大学出版社, 2004.
- [27]马克斯韦尔·麦库姆斯(Maxwell. Mccombs). 议程设置:大众媒介与舆论[M]. 第二版. 北京大学出版社, 2008.
- [28]万莹,王山. 我国消费税改革相关问题及应对[J]. 税务研究, 2022(03):93-99.
- [29]张守文. 消费税制度改革的发展导向[J]. 税务研究, 2022(03):85-92.
- [30]唐明,凌惠馨. 消费税下划地方的财力分配效应与收入分享优化策略研究——基于数值模拟分析[J]. 中央财经大学学报, 2022(02):13-26.
- [31]唐明,凌惠馨. 消费税征税环节后移品目的选择研究——基于数值模拟分析[J]. 财贸研究, 2022, 33(01):53-71.
- [32]刘仁济,杨得前,孙璐. 消费税作为地方税主体税种的可行性研究[J]. 财政科学, 2021(09):11-21+28.
- [33]周波,李玉琦. 中国消费税职能定位及改革策略研究[J]. 财经问题研究, 2021(09):83-92.
- [34]丁汝琳,樊铭俊. 消费税征收环节后移影响研究[J]. 投资与创业, 2021, 32(17):41-43+46.
- [35]邓伟. 消费税的立法逻辑及其展开——功能定位、课税原则与课税要素完善

- [J]. 河南财经政法大学学报, 2021, 36(05):42-52.
- [36] 王文甫, 刘亚玲. 消费税征收环节后移改革的品目范围研究[J]. 税务研究, 2021(04):70-76.
- [37] 刘行, 陈澈. 消费税征收环节后移对企业的影响——来自股票市场的初步证据[J]. 经济研究, 2021, 56(03):100-115.
- [38] 马万里. 消费税改革的多维透视: 财政之于国家治理的实践逻辑[J]. 理论学刊, 2020(06):45-54.
- [39] 谢芬芳. 基于收入功能的消费税改革研究[J]. 经济研究导刊, 2020(32):120-122.
- [40] 杨晓妹, 唐金萍, 王有兴. 消费税改革与地方财力均衡——基于后移征收环节与调整收入划分的双重视角分析[J]. 财政研究, 2020(10):89-101.
- [41] 陈欣儒. 我国消费税征收环节后移的影响及对策探讨[J]. 经济师, 2020(08):49-50.
- [42] 陈少克. 消费税地方税化: 应然功能及其实现——基于国家治理体系和治理能力现代化视角[J]. 税务与经济, 2020(04):89-94.
- [43] 唐明, 王亚男, 卢睿. 消费税下划地方改革的财政激励效应分析[J]. 湖南财政经济学院学报, 2020, 36(03):96-104.
- [44] 唐明, 卢睿. 消费税下划地方改革的政策效应及分享方案设计——基于数值模拟[J]. 财贸研究, 2020, 31(06):68-84.
- [45] 刘蓉, 熊阳. 消费税对收入再分配的公平与福利效应——基于 2017 年中国家庭金融调查数据的分析[J]. 税务研究, 2020(06):45-50.
- [46] 谢贞发, 夏宁潞, 吴惠萍. 消费税向地方税转型的改革研究[J]. 税务研究, 2020(06):56-63.
- [47] 刘杨, 危素玉. 消费税改革中品目调整考量与权衡——以白酒与小汽车对比为例[J]. 地方财政研究, 2020(02):38-44.
- [48] 李建军, 屈丁林. 中国消费税零售环节征收测算、地区分布及收入划分[J]. 地方财政研究, 2020(02):10-18.
- [49] 蒋震. 消费税制改革内在动因、功能定位及其优化路径[J]. 地方财政研究, 2020(02):19-23.

- [50] 茅孝军. 迈向地方税的消费税改革: 制度基础与风险防范[J]. 地方财政研究, 2020(02): 29-37.
- [51] 刘越, 段康佳. 白酒企业消费税纳税环节后移、下划地方影响[J]. 纳税, 2020, 14(02): 22+25.
- [52] 刘磊, 丁允博. 减税降费背景下的消费税问题探讨[J]. 税务研究, 2020(01): 39-43.
- [53] 周波, 王健. 我国消费税征收环节后移相关问题研究[J]. 税务研究, 2021(09): 32-36.
- [54] 李成, 林颖. 小汽车消费税征收环节后移并下划地方改革研析[J]. 税务研究, 2021(09): 43-49.
- [55] 国家税务总局税收科学研究所课题组, 靳东升, 龚辉文, 李平. 消费税征收环节及收入归属的国际比较研究与借鉴[J]. 国际税收, 2015(05): 6-10. D
- [56] 王茹. 碳税与碳交易政策有效协同研究——基于要素嵌入修正的多源流理论分析[J]. 财政研究, 2021(07): 25-37.
- [57] 闫建, 娄文龙. 我国住房限购政策变迁研究——基于对多源流理论修正的视角[J]. 理论探索, 2018(06): 96-103.
- [58] 向玉琼, 李晓月. 我国大气污染防治政策变迁的动力分析——兼评多源流理论及其修正[J]. 长白学刊, 2017(05): 65-72.
- [59] 文宏, 崔铁. 中国决策情境下的多源流模型及其优化研究[J]. 电子科技大学学报(社科版), 2014, 16(05): 12-19.
- [60] 柏必成. 改革开放以来我国住房政策变迁的动力分析——以多源流理论为视角[J]. 公共管理学报, 2010, 7(04): 76-85+126.
- [61] 柏必成. 政策变迁动力的理论分析[J]. 学习论坛, 2010, 26(09): 50-54.
- [62] 李绍萍, 吴椰. 新一轮税改背景下的消费税改革研究[J]. 全国流通经济, 2019(24): 168-170.
- [63] 姚敏. 消费税扩围至高档娱乐服务的理论检视与实施路径——基于税法基本原则的探讨[J]. 财政监督, 2019(08): 26-31.
- [64] 许建标. 我国消费税改革“四大热点”问题辨析[J]. 税务研究, 2018(07): 42-47.

- [65] 谷彦芳. 后营改增时代消费税改革的再思考[J]. 税务研究, 2017(05):37-40.
- [66] 郭艳芳, 年志远. 我国消费税政策缺陷分析[J]. 统计与决策, 2016(12):170-172.
- [67] 余梦晴, 罗昌财. 论后“营改增”时期消费税的改革方向[J]. 长江大学学报(社科版), 2016, 39(03):49-52.
- [68] 郝晓薇, 黄登辉. “营改增”背景下基于中央地方共享税定位的消费税改革探析[J]. 当代经济管理, 2015, 37(06):75-78.
- [69] 闫晓平. 消费税与增值税征收环节之比较[J]. 山西经济管理干部学院学报, 2013, 21(02):68-70.
- [70] 吉黎, 唐米. 小汽车消费税下划改革对地方财力的影响[J]. 财会研究, 2021(12):13-18.
- [71] 田鹏. 消费税作为地方税的利弊分析及改革建议[J]. 纳税, 2021, 15(29):12-13.
- [72] 陈少克. 消费税地方税化: 应然功能及其实现——基于国家治理体系和治理能力现代化视角[J]. 税务与经济, 2020(04):89-94.
- [73] 朱为群, 刘林林. 重构我国特别消费税制度的理论探讨[J]. 税务研究, 2020(06):51-55.
- [74] 罗秦. 我国促消费背景下深化消费税改革之探讨——历史回顾、国际经验与现实选择[J]. 税务研究, 2019(06):36-44.
- [75] 厉荣, 孙岩岩. 改革完善成品油消费税制度浅议[J]. 税务研究, 2019(03):15-19.
- [76] 洪小东. 消费税收入归属之问: 为何不宜地方化[J]. 税务与经济, 2018(05):75-82.
- [77] 朱为群, 陆施予. 我国奢侈品消费税改革探讨[J]. 税务研究, 2018(07):28-34.
- [78] 郑涵, 汤贡亮. 从消费税职能定位看营改增全面实施后的消费税改革[J]. 税务研究, 2017(01):28-32.
- [79] 毕亮亮. “多源流框架”对中国政策过程的解释力——以江浙跨行政区水污染防治合作的政策过程为例[J]. 公共管理学报, 2007(02):36-41+123.

- [80]黄健雄,张勇杰.多源流理论框架下消费税重大调整的动因与时机研究[J].  
税务与经济,2021(02):10-17.

## 后 记

行文至此，意味着三年研究生生活即将落下帷幕。逐梦廊师，终要别离。始于 2019 年的初秋，终于 2022 年的盛夏。回首三年时光，因为疫情的掺和格外局促，虽校园不大，但在图书馆三年的浓厚学习氛围中留下了关于青春和沉甸甸的收获，纵有万般不舍，但仍旧心怀感激。

首先，向我的导师侯志峰副教授深鞠一躬，论文从选题、框架设计、逻辑梳理、学术范式等方面一路指导，逐步完善，细抠每一个文字，心血至此，感恩备至却也深感愧疚，因平时研究中不细致、不深入致使论文撰写推进较慢，老师因此费了不少心思。同时也非常幸运能遇此良师益友，能将生活调出五彩颜色，既在学术研究中朴素严谨，细致谦逊，也能将摄影爱好兼而有之，对待家人温暖入微，对待学生关怀备至，既能一起坐下来交流学术，也能一起爬山抒发心绪，探讨未来，生命张弛有度，感叹生活原有百般选择。人生如行进的火车，有人上车，亦有人下车，但若有幸遇志同道合之人在某一段路程中相谈甚欢，顺道授业解惑，则不虚此行。

岁月虽清浅，时光亦潋潋。在此也向三年中彼此照顾的三位室友表示深深的谢意，你们在我的研究生学习和生活中给予了很多的鼓励和帮助，愿有前程可奔赴，亦有岁月共回首。

最后把我崇高的谢意给予我的家人，是你们支持我考研两次，并在困惑和内心焦灼时给予我力量和看开的心态，感谢你们一如既往地鼓励和无微不至的关爱让我有勇气直面未来。凡是过往，皆为序章，期待和以后更好的你们相遇！星光不问赶路人，时光不负有心人。在追梦道路上，我会追逐自己的本心不断勇往直前，最后我谨向所有参与本次论文评审的专家、教授表示衷心的感谢。