

增值税“扩围”改革对行业税负变动的预期影响

潘文轩

(中共上海市委党校 经济学部, 上海 200233)

[摘要] 增值税“扩围”改革将影响到各行业的流转税负担。利用投入产出表数据, 测算增值税“扩围”改革对目前属于增值税征收范围的行业(即“增值税行业”)和目前属于营业税征收范围行业(即“营业税行业”)流转税税负变动的预期影响, 结果显示: 增值税行业的总体税负将有小幅下降, 服务中间投入比率是影响各增值税行业减税效应大小的关键因素; 各营业税行业的税负变化情况差异较大, 商务服务业等大多数行业的税负将减轻, 但租赁业等部分行业的税负可能会加重, 税改后的增值税税率水平选择与中间投入比率是影响各营业税行业税负变动的主要因素。为了促进行业内税负公平, 减少增值税“扩围”改革对行业发展的不利影响, 有必要适当降低租赁业、交通运输业的税率水平。

[关键词] 增值税“扩围”改革; 营业税; 行业税负; 投入产出表; 预期影响; 增值税税制改革

[中图分类号] F810.2 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1672-8750(2012)04-0047-08

一、引言

我国将扩大增值税征收范围、相应调减营业税作为“十二五”时期税制改革的重点^①。2011年10月26日国务院常务会议决定, 从2012年1月1日起, 先在部分地区和行业开展深化增值税制度改革试点, 然后逐步将目前征收营业税的行业改为征收增值税的行业。由于增值税是我国第一大税种, 牵涉面多、影响范围广, 因此其扩大征收范围的过程不仅仅是税收制度本身的变革, 还会引发与之相关的一系列利益关系的重大调整。

要保证增值税“扩围”改革顺利推进, 关键在于科学地分析与判断改革对经济运行可能带来的各种影响, 从而更好地规划改革路径、制定改革方案、化解改革矛盾。近两年来, 我国财税学界已经开始研究增值税“扩围”改革的预期经济影响及其应对措施, 得到了一些有益的结论。首先, 增值税“扩围”改革会影响到国家的税收收入, 其影响大小取决于营业税税率、增值税税率、服务业增值率、产品和服务的中间投入结构等方面因素^[1]; 其次, 增值税取代营业税会减少地方财政收入, 因此需要重新调整中央与地方财政分配关系^[2]; 再次, 增值税“扩围”会影响到行业税负, 但由于可抵扣的进项税额多少不同, 各行业的税负变化不一, 增减各异^[3], 行业税负变化结果与“扩围”改革后行业适用税率水平存在密切关系^[4]; 最后, 增值税扩大征收范围还会给价格(主要是消费性服务业价格)带来冲击, 因而需要考虑对消费性服务业按征收率征税^[5]。这些结论对做好增值税“扩围”改革工作有一定的启示意义和参考价值。

本文试图研究增值税“扩围”改革对不同行业税负带来的预期影响。优化行业税负是增值税“扩

[收稿日期] 2012-03-01

[作者简介] 潘文轩(1982—), 男, 上海人, 中共上海市委党校经济学部讲师, 英国特许注册会计师(ACCA), 博士, 主要研究方向为财政税收理论和实务。

^①也就是通常所说的增值税“扩围”改革。

围”改革的一个重要动因,增值税取代营业税的目的之一就是为减轻服务业税负以利于其更好发展,进而促进产业结构的调整。不过,增值税“扩围”改革是否能够给各行业普遍带来“利好”?如果是“利好”,那么各行业的减税程度到底有多大?哪些因素会影响行业税负的变动呢?从现有文献看,关于增值税“扩围”对行业税负影响的研究大部分属于定性分析,定量分析相对较少,而在定量分析中,又存在着对行业考察面不广的问题,尤其是未考虑对目前征收增值税行业的影响,此外,以往的实证分析也没有将由于“渐进式”改革而导致的短期影响和长期影响进行区分。本文将增值税“扩围”改革分为“部分扩围”和“全面扩围”两个阶段,分析“扩围”改革对目前属于增值税征收范围行业(本文称之为“增值税行业”)和目前属于营业税征收范围行业(本文称之为“营业税行业”)的影响,力图更准确、全面、深入地揭示增值税“扩围”改革对相关行业税负变化的预期作用。

二、研究思路与方法

增值税“扩围”改革同时涉及增值税和营业税两大税种,覆盖行业众多,对产业经济的影响范围广,可能改变各行业税负水平。近年来,国内外已有不少学者运用投入产出法来研究税收政策的经济影响问题^[6-10]。本文将运用投入产出表来分析增值税“扩围”改革对行业税负的预期影响。

本文分两大行业组别来研究增值税“扩围”对行业税负的预期影响。一是分析增值税“扩围”对目前属于增值税征收范围行业的影响,这些行业具体包括第一产业、除建筑业外的第二产业以及第三产业中的批发零售业,本文称上述行业为“增值税行业”;二是分析增值税“扩围”对目前属于营业税征收范围行业的影响,这些行业具体包括第二产业中的建筑业以及除批发零售业外的第三产业,本文称上述行业为“营业税行业”。根据国家统计局国民经济统计司编制的《2007年中国投入产出表》中135个部门的行业分类方法,共有94个行业属于增值税行业,有41个行业属于营业税行业。测算行业税负变化所用的行业投入和产出相关数据也取自于该表^①。各增值税行业的增值税税率根据现行增值税税率表确定,各营业税行业的营业税税率根据目前营业税税率表确定,而各营业税行业改征增值税后适用的增值税税率为“目前已明确的租赁有形动产适用17%的税率,交通运输业、建筑业适用11%的税率,研发和技术服务等部分现代服务业适用6%的税率”^[11-12],而对目前尚未明确适用税率的各服务行业,假定社会保障业等公益性服务业适用零税率,其余服务业都适用6%的税率。行业流转税负担率的测算方法是用该行业应缴纳的增值税(营业税)除以该行业的销售(营业)收入。

由于当前的增值税“扩围”改革采取了“渐进式”的方法,即先在部分营业税行业试点,然后再逐步推广到其他营业税行业,最终实现对营业税行业的全覆盖。因此,需要分别沿着“部分扩围”和“全面扩围”两条路径来分析增值税“扩围”对行业税负变动的预期影响(如图1所示)。在前一条路径下,要分析在部分营业税行业改征增值税条件下,增值税行业与营业税行业的税负变动情况;在后一条路径况下,要分析增值税覆盖到所有营业税行业条件下,增值税行业与营业税行业的税负变动情况。

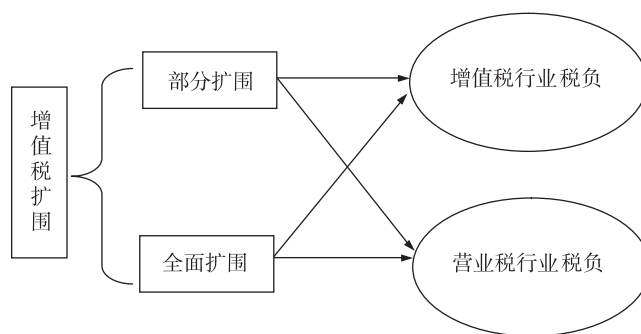


图1 增值税“扩围”改革影响行业税负变动的路径

三、增值税“扩围”改革对“增值税行业”税负变动的影响

尽管目前增值税行业能够抵扣外购原材料、机器设备等所含的进项税,但是依然有两类外购产品

^①该表是截至2011年12月中国最新的投入产出表。

与服务不能抵扣:一是建筑安装工程,二是外购的各类服务(主要是生产性服务)。上述两类产品与服务当前都属于营业税征税范围,提供这些产品与服务的企业无法开具增值税发票,因此购买方也就不能获得进项抵扣。而随着增值税征收范围逐渐扩大到营业税行业,外购营业税行业所提供产品与服务的进项税将能够实现抵扣,从而减轻增值税行业的流转税负担。

假设增值税“扩围”后,增值税行业中某行业 j 可实行进项抵扣的第 i 种外购建筑安装或服务的价值为 G_{ij}^s , G_{ij}^s 对应的增值税税率为 t_i^s ,则行业 j 的新增进项税额为 $\sum_i t_i^s G_{ij}^s$ 。如果行业 j 的销售收入 R_j 在税改前后保持不变,则该行业增值税负担率下降值 $\Delta t_j = -(\sum_i t_i^s G_{ij}^s)/R_j$ 。引入新增进项平均税率 \bar{t}_i^s ,使 $\bar{t}_i^s \sum_i G_{ij}^s = \sum_i t_i^s G_{ij}^s$,再用 G_j^s 表示行业 j 外购建筑安装与服务的总价值,这样, $\Delta t_j = -\bar{t}_i^s \left(\frac{\sum_i G_{ij}^s}{G_j^s} \right) \left(\frac{G_j^s}{R_j} \right)$ 。

(一) 增值税部分扩围时的情况

当增值税征收范围逐步扩大到营业税行业时,增值税行业的增值税负担率将会下降,其降幅主要取决于以下两个因素:一是 $(\sum_i G_{ij}^s)/G_j^s$,它表示行业 j 外购建筑安装和各类服务纳入增值税征收范围的比重,该比重反映了外购建筑安装和各类服务总价值中有多大比例可以用于进项抵扣;二是 G_j^s/R_j ,它表示行业 j 外购建筑安装与服务总价值占其销售收入比重,假设行业 j 的年产值等于年销售收入,那么 G_j^s/R_j 可以用行业 j 的建筑安装与服务投入占行业产出比重(以下简称为“服务中间投入比率”)来衡量。这里主要分析前一个因素的影响,因为它是部分扩围时特有的因素。

$(\sum_i G_{ij}^s)/G_j^s$ 对行业 j 增值税负担率的影响主要取决于增值税部分扩围时所涉及的具体行业范围。就短期来看,根据目前明确的上海增值税“扩围”改革试点范围判断,在今后一段时期,增值税将首先覆盖交通运输业和部分现代服务业^①。因此,向交通运输行业 and 信息技术等现代服务业外购服务比重较高的行业将能够新增较多的进项抵扣。所以,预期增值税行业中运输与物流成本较高、技术研发与咨询服务投入较多的行业将更显著地受益于前期的增值税“扩围”改革试点。运输与物流成本较高的行业主要包括批发零售业、医药制造业、炼钢业等,而技术研发与咨询服务投入较多的行业主要包括电子计算机制造业、电子元器件制造业、铁路运输设备制造业等。不过,从长期看,随着营业税行业逐步纳入增值税征收范围中来, $(\sum_i G_{ij}^s)/G_j^s$ 会不断上升^②,从而使增值税行业税负不断趋于下降。

(二) 增值税全面扩围时的情况

当增值税实现对营业税行业的全覆盖时, $(\sum_i G_{ij}^s)/G_j^s = 1$,之后这一改革将不再对增值税行业的增值税负担率变动产生影响。因此,在增值税全面扩围情况下, $\Delta t_j = -\bar{t}_i^s (G_j^s/R_j)$,增值税行业税负下降率主要由 G_j^s/R_j (即服务中间投入比)来决定。

根据《2007年中国投入产出表》相关数据,计算各增值税行业的增值税负担率下降值,结果见表1。粗略估计,增值税完全覆盖营业税行业后,整个增值税行业增值税负担率的降幅在0.56%左右,总体减税效应并不大。不同增值税行业的减税幅度存在一定差异,批发零售业是从税改中获益相对最大的行业,其增值税负担率降幅将达到2.13个百分点。增值税行业的服务中间投入比率是影响该行业增值税负担率降幅的最关键因素。税负降幅与新增进项平均税率的相关系数仅为0.17,但与服

^① 交通运输业包括陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输;部分现代服务业包括研发和技术、信息技术、文化创意、物流辅助、有形动产租赁和鉴证咨询等。

^② 增值税“扩围”改革实施前, $(\sum_i G_{ij}^s)/G_j^s = 0$ 。

务中间投入比率的相关系数高达0.94。服务中间投入比率越高的行业,税改后新增的进项抵扣额越多,减税规模也越大。减税效应最大的批发零售业,其服务中间投入比率也是最高的(28.11),远远超过其他行业,而减税效应最小的废品废料业,其服务中间投入比率也是最低的(1.34)。

表1 增值税全面扩围对增值税行业的减税效应测算 (单位:%)

行业名称	税负下降	行业名称	税负下降	行业名称	税负下降
批发零售业	2.13	有色金属冶炼及合金制造业	0.57	金属制品业	0.43
日用化学产品制造业	1.04	方便食品制造业	0.56	针织品、编织品及其制品制造业	0.43
非金属矿及其他矿采选业	1.03	其他食品加工业	0.56	纺织制成品制造业	0.42
煤炭开采和洗选业	0.97	家用视听设备制造业	0.55	渔业	0.42
其他电子设备制造业	0.96	专用化学产品制造业	0.55	汽车制造业	0.41
医药制造业	0.95	仪器仪表制造业	0.55	电机制造业	0.41
有色金属矿采选业	0.91	输配电及控制设备制造业	0.54	水产品加工业	0.41
软饮料及精制茶加工业	0.90	木材加工及木、竹、藤、棕、草制品业	0.54	皮革、毛皮、羽毛(绒)及其制品业	0.39
酒精及酒的制造业	0.86	基础化学原料制造业	0.53	谷物磨制业	0.38
陶瓷制品制造业	0.85	林业	0.53	其他交通运输设备制造业	0.38
其他食品制造业	0.82	化工、木材、非金属加工专用设备制造业	0.53	电子元器件制造业	0.37
水泥、石灰和石膏制造业	0.80	铁合金冶炼业	0.52	烟草制品业	0.37
耐火材料制品制造业	0.79	燃气生产和供应业	0.51	塑料制品业	0.36
炼焦业	0.77	橡胶制品业	0.51	合成材料制造业	0.35
调味品、发酵制品制造业	0.76	炼铁业	0.50	石油及核燃料加工业	0.35
石墨及其他非金属矿物制品制造业	0.76	矿山、冶金、建筑专用设备制造业	0.50	农业	0.34
家用电力和非电力器具制造业	0.75	泵、阀门、压缩机及类似机械的制造业	0.50	船舶及浮动装置制造业	0.34
黑色金属矿采选业	0.73	工艺品及其他制造业	0.50	棉、化纤纺织及印染精加工业	0.34
液体乳及乳制品制造业	0.71	金属加工机械制造业	0.49	饲料加工业	0.33
制糖业	0.70	造纸及纸制品业	0.48	化学纤维制造业	0.33
砖瓦、石材及其他建筑材料制造业	0.65	通信设备制造业	0.48	麻纺织、丝绢纺织及精加工业	0.33
水泥及石膏制品制造业	0.64	石油和天然气开采业	0.47	毛纺织和染整精加工业	0.32
玻璃及玻璃制品制造业	0.64	文教体育用品制造业	0.47	植物油加工业	0.32
纺织服装、鞋、帽制造业	0.62	电子计算机制造业	0.47	炼钢业	0.30
水的生产和供应业	0.62	钢压延加工业	0.46	屠宰及肉类加工业	0.30
涂料、油墨、颜料及类似产品制造业	0.61	农林牧渔专用机械制造业	0.46	电线、电缆、光缆及电工器材制造业	0.30
家具制造业	0.61	其他通用设备制造业	0.45	文化、办公用机械制造业	0.27
电力、热力的生产和供应业	0.60	铁路运输设备制造业	0.45	有色金属压延加工业	0.27
其他专用设备制造业	0.58	其他电气机械及器材制造业	0.45	畜牧业	0.19
肥料制造业	0.58	起重运输设备制造业	0.44	废品废料	0.11
雷达及广播设备制造业	0.58	印刷业和记录媒介的复制业	0.44		
农药制造业	0.58	锅炉及原动机制造业	0.43		

四、增值税“扩围”改革对“营业税行业”税负变动的的影响

当增值税逐步取代营业税时,目前营业税所存在的重复征税问题将能够得到解决,从这一角度看,营业税行业的流转税税负水平理应下降。但是,考虑到营业税行业改征增值税后将适用比当前营业税更高的税率水平,再加上各个行业的成本构成存在差异,且各个营业税行业改征增值税有先后顺序,所以,各营业税行业在增值税“扩围”改革中,有可能出现行业流转税负变化方向与程度不同的情况,有必要进行深入、细致的分析与测算。

在部分扩围阶段,发生税负变化的营业税行业仅局限在纳入增值税试点范围的行业,而暂时未纳入试点的营业税行业的税负水平是不受影响的;而在全面扩围之后,当增值税实现对各行业的全面覆盖时,税改将影响到所有营业税行业的税负。

(一) 增值税“扩围”影响营业税行业税负变化的双重效应

假设某行业 k 为营业税行业, 该行业在增值税“扩围”改革前的营业收入为 R_k , 营业税税率为 t'_k , 则营业税税额为 $t'_k R_k$ 。当营业税改征增值税后, 假设行业 k 所适用的增值税税率为 t_k , 如果营业收入维持不变, 那么行业 k 的增值税销项税为 $t_k R_k$ 。令 G_{ik} 表示行业 k 可实行进项抵扣的第 i 种外购产品或服务的价值, t_i 为第 i 种外购产品或服务所对应的增值税税率, 则行业 k 的增值税进项税为 $\sum_i t_i G_{ik}$ 。行业 k 在税改后的流转税负担率变化值为: $\Delta t_k = (t_k R_k - \sum_i t_i G_{ik} - t'_k R_k) / R_k = t_k - t'_k - (\sum_i t_i G_{ik}) / R_k$ 。

我们将 Δt_k 分成两部分进行考虑。

第一部分是 $t_k - t'_k$ 。按照目前的增值税与营业税税率, 部分娱乐业的营业税税率除外, 增值税税率是高于营业税税率的^①。如果行业 k 改征增值税后直接适用目前 17% 或者 13% 的增值税税率, 那么 t_k 肯定会高于 t'_k 。即使行业 k 适用一个相对较低的新的增值税税率档次, 但只要营业税现行税率低于该税率水平, 那么就有 $t_k - t'_k > 0$ 。这意味着实行增值税“扩围”将提高营业税行业的税率水平, 本文称之为“税率提高的增税效应”。对于营业税行业来说, 改征增值税后适用的新税率越高, 带来的增税效应越大。比较目前上海增值税试点行业适用的增值税税率与原先适用的营业税税率不难发现, 部分现代服务业的税率提高了 1%, 交通运输业的税率提高了 8%, 而租赁业的税率更是大幅度提高了 12%。因此, “税率提高的增税效应”是增值税“扩围”改革过程中值得关注的的一个重要方面。

第二部分是 $-(\sum_i t_i G_{ik}) / R_k$ 。它表示的是营业税行业改征增值税后能够抵扣外购产品与服务所含税款所带来的减税效应, 本文称之为“进项抵扣的减税效应”。出于简便分析, 引入进项平均税率 \bar{t}_k , 使 $\bar{t}_k \sum_i G_{ik} = \sum_i t_i G_{ik}$, 再用 G_k 表示行业 k 所有外购产品与服务的总价值, 这样, $-(\sum_i t_i G_{ik}) / R_k = -\bar{t}_k \left(\frac{\sum_i G_{ik}}{G_k} \right) \left(\frac{G_k}{R_k} \right)$ 。其中, $(\sum_i G_{ik}) / G_k$ 表示纳入增值税征收范围的外购产品与服务比重, 而 G_k / R_k 表示外购产品与服务总价值占营业收入的比重。假设行业的年产值与年营业收入相等, 那么 G_k / R_k 可以用行业 k 的中间投入比率来衡量。通过上述公式变换与因式分解分析可以发现, 有两大因素决定了“进项抵扣的减税效应”的大小: 一是行业外购产品与服务纳入增值税征收范围的比重; 二是行业的中间投入比率。第一个因素与增值税“扩围”改革的进程有关, 在改革试点初期, 由于只在少部分营业税行业征收增值税, 因此仍有较大比例的外购服务无法获得进项抵扣。从长期看, 当营业税行业全面改征增值税时, 营业税行业的所有外购产品和服务所含税款都能获得抵扣, 此时 $\sum_i G_{ik} = G_k$, 减税效应就主要由行业中间投入比率这一因素来决定。行业中间投入比率越高, 营业税改为增值税后能够作为进项抵扣的金额也越大, 消除重复征税的效应越明显, 因而减税效应也就越大。

本文根据《中国 2007 年投入产出表》提供的相关数据, 计算了各营业税行业的中间投入比率, 结果发现, 整个营业税行业的中间投入比率为 53.27%, 但该比率在不同行业间的差异较大。中间投入比率最高的是建筑业, 达到了 76.86%; 此外, 航空运输业(75.25%)、仓储业(71.85%)等行业的中间投入比率也较高; 而某些行业的中间投入比率相对较低, 这些行业主要是房地产业(16.62%)、银行业、证券业和其他金融活动(20.67%)等。因此, 可以预期, 从长期看, 通过增值税“扩围”改革, 建筑业、航空运输业、仓储业等重复征税问题突出的行业将显著受益于“进项抵扣的减税效应”, 而房地产业、银行业、证券业等行业从新增进项抵扣中获得的减税收益可能并不十分明显。

^①增值税税率为 17% 和 13% 两档(出口货物为零税率), 营业税税率为 3% 和 5% 两档(娱乐业为 5%—20%)。

(二) 增值税“扩围”影响营业税行业税负变化的净效应

由于增值税“扩围”改革过程中增税和减税两种效应并存,因此有必要对两种效应叠加在一起的净效应做进一步的深入分析,这样才能测算出各营业税行业的流转税税负水平的最终变化情况。本文认为,增值税“扩围”影响营业税行业税负变化的净效应主要取决于税改后营业税行业所适用的增值税税率水平如何进行选择,本文仍将增值税改革区分为部分扩围和全面扩围两个阶段,对营业税行业税负变化的净效应进行具体分析。

1. 增值税部分扩围时的情况

假设增值税实行部分扩围,扩围的对象仅限于目前上海增值税“扩围”的试点行业,那么根据前述公式,并利用《中国 2007 年投入产出表》的相关数据,计算得到这些行业的税负变化情况如表 2 所示。

2. 增值税全面扩围时的情况

在实现增值税对营业税行业全面覆盖的情况下,当 $t_k > t'_k + \bar{t}_k(G_k/R_k)$ 时,行业 k 流转税负担率会在税改后上升;而当 $t_k < t'_k + \bar{t}_k(G_k/R_k)$ 时,行业 k 的流转税负担率会在税改后下降。因此, $t'_k + \bar{t}_k(G_k/R_k)$ 可以视为增值税取代营业税时维持行业 k 流转税负担率不变的税负平衡点。

我们测算了营业税行业全面改征增值税后的税负变化情况(零税率行业除外),同时计算了各行业的税负平衡点,结果见表 3。

表 2 增值税部分扩围对相关营业税行业税负影响的测算(单位:%)

行业名称	纳入增值税范围的外购产品与服务比重	税负变化
仓储业	92.99	-7.58
计算机服务业	77.39	-5.42
专业技术服务业	75.93	-3.13
软件业	58.99	-2.62
航空运输业	89.62	-1.94
水上运输业	95.34	0.24
装卸搬运和其他运输服务业	73.35	2.42
城市公共交通运输业	81.95	2.49
道路运输业	62.19	3.55
管道运输业	62.19	4.15
租赁业	68.05	6.67

表 3 增值税全面扩围对营业税行业税负影响的测算

(单位:%)

行业名称	税负变化	税负平衡点	行业名称	税负变化	税负平衡点
商务服务业	-8.71	14.71	旅游业	-4.25	10.25
餐饮业	-8.31	14.31	体育	-4.01	10.01
仓储业	-8.23	14.23	建筑业	-3.94	14.94
其他服务业	-7.81	13.81	文化艺术业	-3.62	9.62
计算机服务业	-7.30	13.30	邮政业	-3.55	9.55
研究与试验发展业	-7.01	13.01	航空运输业	-3.09	14.09
地质勘查业	-6.72	12.72	电信和其他信息传输服务业	-1.56	7.56
住宿业	-6.34	12.34	房地产业	-0.81	6.81
娱乐业	-6.05	12.05	银行业、证券业和其他金融活动	-0.79	6.79
软件业	-5.14	11.14	水上运输业	-0.14	11.14
居民服务业	-5.10	11.10	装卸搬运和其他运输服务业	0.39	10.61
保险业	-5.05	11.05	道路运输业	0.85	10.15
科技交流和推广服务业	-4.87	10.87	城市公共交通运输业	1.28	9.72
新闻出版业	-4.85	10.85	管道运输业	1.81	9.19
广播、电视、电影和音像业	-4.62	10.62	铁路运输业	3.27	7.73
专业技术服务业	-4.44	10.44	租赁业	4.16	12.84

根据表3的计算结果,增值税“扩围”改革后,共有26个行业的税负会下降,其中商务服务业的下降幅度最大,与此同时,也有6个行业的税负会上升。可见,大部分营业税行业的流转税负担将通过实施增值税“扩围”改革而获得减轻。但是,值得注意的是,从目前作为试点行业的交通运输业来看,其中航空运输业和水上运输业的税负是下降的,但道路运输业和管道运输业的税负不降反升。因此,并不是各个交通运输业子行业都能够从税改中减轻税负。尤其需要关注的是,在17%的高税率下,租赁业的税负将会明显提高,成为税负上升最多的行业。之所以出现租赁业以及部分交通运输行业流转税负担不降反升的现象,很大程度上是因为这些行业在税改中的“税率提高的增税效应”过大,抵消了并超过了“进项抵扣的减税效应”。

五、结论与政策建议

通过理论和实证分析,本文得到以下主要结论:

第一,在短期部分扩围阶段,“渐进”改革模式使得营业税改征增值税有行业先后顺序,在这一过程中,各行业税负会出现一定程度的“苦乐不均”现象。对于增值税行业,运输与物流成本较高、技术研发与咨询服务投入较多的行业将获得更多减税;对于营业税行业,未纳入试点行业的税负暂时不受影响,而试点行业税负将发生不同程度变化。

第二,在长期中,当实现增值税全面扩围时,增值税行业的总体税负会出现小幅下降,其中批发零售业的税负率下降最多。各增值税行业减税效应大小主要取决于该行业的服务中间投入比率,服务中间投入比率越高,减税效应越大。

第三,在长期中,增值税全面扩围会给营业税行业同时带来“税率提高的增税效应”和“进项抵扣的减税效应”的双重影响。各营业税行业改征增值税后的税率选择是“税率提高的增税效应”的决定性因素,税率越高,增税效应越大,而各营业税行业的中间投入比率是“进项抵扣的减税效应”的决定性因素,中间投入比率越高,减税效应越大。从上述两种效应叠加在一起的净效应看,大部分营业税行业的税负会下降,但租赁业和部分交通运输业的税负会上升。

本文认为,为了促进行业间税负公平,避免改革前后行业税负过度波动,需要审慎选择营业税行业改征增值税后的适用税率。有关增值税“扩围”改革时的税率选择对福利影响的分析表明适用17%的标准税率“扩围”将使各类居民的福利下降^[13],按照不同税率档次对第三产业的不同产品和服务征收增值税,较之统一改为17%的增值税,既会有效率的提升,又会带来公平的改进^[14]。可见,增值税“扩围”后有必要对不同营业税行业适用多档税率。另外,前文对税负平衡点的计算结果也启示我们应当采取多档税率。不过,考虑到简化税制是我国税收改革的基本目标,所以,增值税的税率档次应控制在合理的范围之内,尽可能避免因税率档次过多而增加税收征管难度^[15]。为此,可按照试点方案所确定的11%和6%新增两档税率来实施,税负平衡点在11%以上与11%以下的行业分别适用11%和6%的税率。当前租赁业17%、交通运输业11%的试点税率偏高,可考虑分别下调至11%和6%^[16]。

参考文献:

- [1]胡怡建,李天祥. 增值税扩围改革的财政收入影响分析——基于投入产出表的模拟估算[J]. 财政研究,2011(9): 18-22.
- [2]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.
- [3]孙钢. 增值税“扩围”的方式选择——基于对行业和体制调整的影响性分析[J]. 地方财政研究,2011(2):56-59.
- [4]姜明耀. 增值税“扩围”改革对行业税负的影响——基于投入产出表的分析[J]. 中央财经大学学报,2011(2):11-16.

- [5] 胡怡建. 我国增值税“扩围”改革面临八大挑战[J]. 涉外税务, 2011(7): 5 - 10.
- [6] 高敏雪, 李静萍, 许健. 国民经济核算原理与中国实践[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2007: 126.
- [7] 付红妍, 吕光明, 满向昱. 国民经济统计学[M]. 北京: 首都经济贸易大学出版社, 2008: 89.
- [8] Rajemison H, Younger S D. Indirect tax incidence in Madagascar: estimations using the input-output table[R]. CFNPP working paper, 2000, No. 106.
- [9] Park S J. The double dividend of an environmental tax reform in Japan: a CGE analysis based on the 1995 input-output table[J]. Social Science Series, 2004, 21: 137 - 158.
- [10] Hong Yuhung. Potential impacts of real property tax reform on industries in China: an input-output analysis[R]. Paper submitted for The HIOA Conference, Beijing, 2005.
- [11] 财政部, 国家税务总局. 关于印发《营业税改征增值税试点方案》的通知[EB/OL]. [2011 - 11 - 16]. <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/11735466.html>.
- [12] 财政部, 国家税务总局. 关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知[EB/OL]. [2011 - 11 - 16]. <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8138502/11735500.html>.
- [13] 程子建. 增值税扩围改革的价格影响与福利效应[J]. 财经研究, 2011(10): 4 - 14.
- [14] 平新乔, 梁爽, 郝朝艳, 等. 增值税与营业税的福利效应研究[J]. 经济研究, 2009(9): 66 - 80.
- [15] 王建平. 增值税改革中税率问题的探讨[J]. 税务研究, 2005(9): 36 - 38.
- [16] 潘文轩. 增值税扩围改革有助于减轻服务业税负吗? ——基于投入产出表的分析[J]. 经济与管理, 2012(2): 51 - 54.

[责任编辑: 杨凤春]

The Expected Effect of Extending VAT Tax Base Reform on Industry Tax Burden

PAN Wen-xuan

Abstract: Extending VAT tax base reform will affect the turnover tax burdens of various industries. Using input-output table data, the paper analyzes and computes the influences of extending VAT tax base reform on turnover tax burdens of value-added tax industries (industries imposed value-added tax currently) and business tax industries (industries imposed business tax currently) respectively. The results show that firstly, the overall tax burden of value-added tax industry will have a small decline and the service intermediate input ratio is the key factor determining the scale of tax reduction effect; secondly, tax burdens of various business tax industries differ a lot with most industries enjoying tax reductions including business services industry while some industries suffering tax increase such as rental industry, and the choice of value-added tax rate for reform industries and the intermediate input ratio will determine the tax burden change of business services industry. In order to promote fair tax burden between industries and reduce the negative effect of extending VAT tax base reform on industry development, it is necessary to reduce the tax rate of rental industry and transportation industry to some extent.

Key Words: extending VAT tax base reform; business tax; industry tax burden; input-output table; expected effect; the reform of VAT tax law