

“营业税改革”对服务业税负的影响

——基于投入产出表的分析

何太明¹,王怀明²,黄中生¹

(1. 南京审计学院 会计学院,江苏 南京 211815;2. 南京农业大学 经济与管理学院,江苏 南京 210095)

[摘要]利用投入产出表对“营业税改革”后服务业的税负水平变化进行测算,结果显示:影响服务业税负水平的关键要素是增值税税率和行业增值率,行业的增值率差异较大导致服务业的税负水平变化差异较大,仓储业、旅游业等行业的税负有明显下降,而有形资产租赁业、铁路运输业等行业的税负很可能会加重。在正式全面推进“营业税改革”时,政府有必要将有形资产租赁业和交通运输业的增值税税率分别控制在10%和7%及以下,以有效地降低“营业税改革”对行业发展的不利影响,从而体现行业间的税负公平,推动此类行业的持续健康发展。

[关键词]营业税制改革;投入产出表;税负水平;服务业;增值税;税负公平

[中图分类号]F812.42 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2013)05-0035-08

一、引言

为了减轻企业税负和优化我国现行增值税税收制度,我国已于2009年1月1日进行过一次增值税扩围,当时增值税扩围的主要内容就是允许增值税一般纳税人采购固定资产支付的增值税可以抵扣增值税销项税额。由于固定资产增值税改革,2009年至2011年的三年中国家累计减少了5000多亿元增值税税收^[1],因此,企业的税收负担有明显的减轻,但是,这一改革并没有将服务业纳入增值税扩围改革范围,即在服务业课征营业税和货物业课征增值税的“双轨”税收制度下,增值税纳税人从服务业外购劳务而承担的营业税税额仍然不能抵扣。为了进一步深化我国税制改革,消除重复征税问题,国务院于2011年11月16日发布了《营业税改征增值税试点方案》,上海市于2012年1月1日率先在上海市交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点,安徽省、江苏省也于2012年10月1日正式启动营业税改征增值税试点工作,这表明我国将逐步对目前仍课征营业税的行业改征增值税。为论述方便,本文将此次营业税改征增值税的改革简称为“营业税改革”。

此次改革试点工作开始之后,学者们广泛关注以下问题:上海、江苏、安徽陆续公布了试点行业的增值税税率,“营业税改革”会对服务业的税负水平带来怎样的影响?原来课征营业税的服务业改征增值税会使服务业减轻税负进而获得健康持续的发展吗?我们试图探求以上问题的答案。本文尝试以投入产出表为依据,首先测算“营业税改革”后服务业税负水平的变化情况,在此基础上,进一步测算税负增加行业的增值税临界税率,最后提出进一步推进“营业税改革”的政策建议。

[收稿日期]2013-03-01

[基金项目]江苏省重点学科——审计科学与技术优势学科项目(2900200014)

[作者简介]何太明(1972—),男,湖南永州人,南京审计学院会计学院讲师,博士生,主要研究方向为财税理论及实践;王怀明(1963—),男,江苏姜堰人,南京农业大学经济与管理学院教授,博士生导师,博士,主要研究方向为财务理论及公司治理;黄中生(1970—),男,江苏南京人,南京审计学院会计学院副教授,博士,主要研究方向为公司治理理论及实践。

二、文献综述

增值税与营业税并存的“双轨”税制的制度缺陷及其完善措施一直是学术界关注的焦点,我国学者对此进行了大量研究。

一些学者对现有“双轨”税制的重复征税问题及其负面影响、完善税制和结构性减税等方面进行了定性研究。在重复征税方面,肖捷认为,2009年1月1日起,我国增值税转型改革的主要内容是允许增值税一般纳税人采购固定资产支付的增值税可以由原来构成固定资产入账价值改为抵扣增值税销项税额。从2009年至2011年的三年中,国家累计减少了5000多亿元增值税税收,固定资产增值税的改革明显减轻了企业的税收负担,但是,在服务业课征营业税和货物业课征增值税的“双轨”税收制度下,增值税纳税人从服务业外购劳务所承担的营业税税额不能抵扣,同时营业税纳税人从货物业购进货物所承担的增值税也不得抵扣,因此重复征税问题仍然存在^[1]。在社会分工越来越细化的现代经济环境下,制造业的专业化分工产生了很多服务性外包业务需求,物流、售后服务、人力资源培训、会计、税务、研发、咨询等新兴生产性服务业快速发展,在市场经济下,这些原来内置于制造企业内部的功能纷纷“外部化”,由独立企业在外部完成,生产性服务业和制造业实际上已融合在一起、密不可分,因此,胡怡建指出,“双轨”税收制度导致服务业的营业税和制造业的增值税发生冲突,出现增值税进项税额不能抵扣而产生重复征税问题^[2]。在重复征税的负面影响方面,胡怡建认为,在“双轨”税制下,服务业购进固定资产所承担的增值税不能抵扣,同时,制造业从服务业购买服务所支付的增值税也不能抵扣,这加重了企业的整体税收负担^[2]。施文泼和贾康指出,“双轨”税制破坏了增值税的抵扣链条,影响了增值税中性效应的发挥^[3]。此外,一些学者认为“双轨”税制的重复征税将严重影响服务业和相关制造业的健康发展,在“双轨”税制下,服务业购进固定资产所承担的增值税不能抵扣增加了行业的整体税收负担,不利于生产性服务业的分离,与此同时,制造业从服务业购买服务所支付的增值税不能抵扣导致生产性企业不愿意从外部购买服务。魏陆认为,如果生产性服务业不从母体中独立出来,那么它很难做大做强,此外,随着不同产业的聚合创新,一些生产经营活动已经很难按照货物和劳务进行严格区分,不同的服务提供方式及组织形式存在较大的税收差异会影响企业服务提供方式和组织形式的选择,这既扭曲了制造业生产经营者的经济行为,又不利于制造业和服务业的融合发展^[4]。货物和劳务是相辅相成的,企业在生产产品时需要购进服务,在提供劳务时也需要购进货物,孙莉指出,在“双轨”税制下,服务出口承担的增值税不能抵扣和营业税无法实行出口退税使得出口型服务贸易业务不能享受到零税率,削弱了我国服务贸易的国际竞争力,不利于服务业推行“走出去”战略和参与国际竞争,进一步削弱了我国服务贸易的国际竞争力^[5]。在完善税制和结构性减税方面,赵丽萍认为,营业税改征增值税能消除重复征税,整体上能够降低企业的负担,达到结构性减税的目的^[6]。定军和高培勇指出,营业税改征增值税后,原来不能抵扣的营业税就能作为进项税额抵扣,完善和规范了增值税的抵扣链条,减少营业税中的重复课税,此外,企业税负降低后,不仅能促进我国由投资、出口推动经济增长的模式逐步转变为消费推动经济增长的模式,还能解决中国税制结构不合理问题,完善我们现行税收制度^[7]。龚辉认为,通过进项税抵扣机制可使服务业特别是现代服务业税收负担降低,有利于促进服务业的健康发展,也有助于我国经济发展方式的转变^[8]。刘明和程莹认为,由于营业税的边际成本估量一般都高于增值税的边际成本估量,营业税改征增值税后,价内的营业税就转变为价外的增值税,在减少间接税的同时,也降低了计税成本,从而增加利润,增加所得税,推进我国税制结构调整^[9]。

除了上述定性研究之外,国内少部分学者对营业税改革的税率选择、经济影响等方面进行了相关的定量分析,如胡怡建、李天祥用投入产出表模拟估算了营业税改革在不同税率下对财政收入的影响,重点估算了对第三产业各行业改征增值税后税收收入变化,并得出了税率、增值率、中间投入结构、设备抵扣比例影响税收收入变化的结论^[10]。姜明耀也模拟了在不同税率的情况下营

业税改革对第一产业和第三产业各行业理论税负的影响,发现在 10% 的税率下,工业税负平均降低 1.52%,服务业税负平均上升 1.2%,并进一步指出营业税改为增值税的税率在 13% 以下为宜^[11]。潘文轩从服务中间投入比率的角度进行分析,发现营业税改革普遍降低了商业服务业的税负水平^[12-13]。在流转税完全向后转嫁的前提下,聂海峰、刘怡发现工业产生了税收转嫁,降低了税负,而服务业和免税的农业却增加了实际税负^[14]。汪冲利用社会核算矩阵建立全国静态的增值税 CGE 模型,分析得出在现有不完全消费型增值税的情况下,将建筑业、交通运输业和仓储业纳入增值税征税范围可以获得更高的效率和更优的经济影响^[15]。但是也有学者认为营业税改革并没有降低服务业的税负水平,如平新乔、梁爽、郝朝艳通过税收导致价格变化进而影响消费者效用的机制,分析发现服务业企业目前缴纳的营业税如折算成增值税,其税率高于 18.2%^[16]。邹昱采用可计算一般均衡模型对江苏省投入产出数据进行模拟分析后发现,增值税“扩围”若选用 13% 低税率,并不利于江苏省税收收入的筹集与经济发展,而选用 17% 的标准税率会带来相反的增长效果^[17]。上述定量分析基本上都是在营业税改征增值税试点税率公布之前进行的估算,服务业的具体试点增值税税率公布后,试点服务业的税负水平是如何变化的? 哪些具体行业的税负增加了? 哪些具体行业的税负减少了? 这些问题目前尚未有人进行研究。我们采用投入产出表中 23 个行业的增值率和试点增值税税率数据来测算服务业“营业税改革”后的税负变化,在此基础上,进一步测算税负可能增加的行业增值税税率临界值。

三、“营业税改革”对服务业税负影响的模型

(一) 模型构建

为计算“营业税改革”对服务业税负的影响,我们参照投入产出税收模型^[18]、姜明耀及潘文轩的研究^[11-13],构建“营业税改革”对服务业税负影响的模型。假定 K 行业为营业税试点行业, K 行业的不含税营业收入为 S_k ,营业税税率为 T_k ,当营业税改征增值税后,假设行业适用的增值税税率为 T_{kz} ,购买第 i 种产品或材料的增值税税率为 T_{iz} ,第 i 种外购产品或材料的不含税采购价为 V_i ,那么,我们可以得到 K 行业的应纳营业税、应纳增值税及营业税改为增值税后的税负变化的计算公式。

$$\text{应纳营业税} = S_k (1 + T_{ky}) T_{ky} \quad (1)$$

$$\text{应纳增值税} = S_k T_{kz} - \sum_i T_{iz} V_i \quad (2)$$

将(2)式减去(1)式就可得知营业税改征增值税的税负变化额 ΔT_k :

$$\Delta T_k = S_k T_{kz} - \sum_i T_{iz} V_i - S_k (1 + T_{ky}) T_{ky} \quad (3)$$

用税负变化额 ΔT_k 除以本行业的营业收入 S_k ,得出营业税改为增值税的税负变化率 ΔR_{kt} :

$$\Delta R_{kt} = T_{kz} - T_{ky} - T_{ky}^2 - \frac{\sum_i T_{iz} V_i}{S_k} \quad (4)$$

为了进一步推导,我们引入增值率 G_k :

$$G_k = \frac{S_k - \sum_i V_i}{S_k} = 1 - \frac{\sum_i V_i}{S_k} \quad (5)$$

由于行业 K 外购商品或劳务产生的进项税税率可能来自于现行增值税制度规定的四档税率中的一个税率或多个税率,我们采用现行 4 种增值税税率的算术平均值 T_{zp} 代替 $\sum_i T_{iz} V_i$ 的 T_{iz} ,同时将(5)式代入(4)式,我们得出税负变化率 ΔR_{kt} 的最终计算公式:

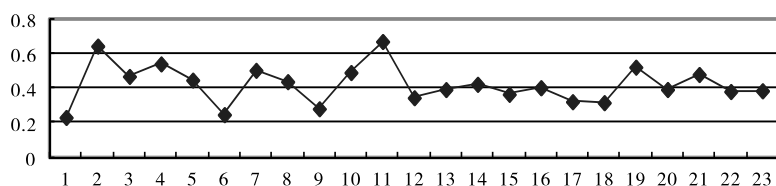
$$\Delta R_{kt} = T_{kz} - T_{ky} - T_{ky}^2 - \frac{T_{zp} \sum_i V_i}{S_k} = T_{kz} - T_{ky} - T_{ky}^2 - T_{zp} (1 - G_k) \quad (6)$$

我们把改革前后税负变化率分为两部分来分析。

第一部分是 $T_{kz} - T_{ky} - T_{ky}^2$ 。在现行增值税与营业税税收制度下,增值税一般纳税人最低增值税税率是 13%,而服务业中,除了部分娱乐业外,其他服务业的营业税税率最高为 5%,因此,只要本次“营业税改革”后的增值税税率不低于现行营业税税率,则对“营业税改革”行业来说 $T_{kz} - T_{ky} - T_{ky}^2 > 0$,这将导致服务业的税负水平有所增加,我们称之为“营业税改革的增税效应”。从本次试点方案来说,有形资产租赁业务的税率从原来的 5% 提高到增值税税率的 17%,提高了 12%,交通运输业的税率从原来的 3% 提高到增值税税率的 11%,提高了 8%,其他部分现代服务业的税率从原来的 5% 提高到增值税税率的 6%,提高的幅度较小,只有 1%,因此,仅从本次试点的增值税税率高于原有营业税税率角度来说,本次“营业税改革”或多或少地提高了服务业的税负。这是以后全面推行增值税政策时应当重点关注的问题。

第二部分是 $-T_{zp}(1 - G_k)$ 。它表示的是“营业税改革”后,服务业从外购商品与服务所支付的增值税作为进项税额抵扣后将导致服务业税负水平有所减少,我们称之为“进项税额的减税效应”。从计算公式可推断,“进项抵扣的减税效应”与外购商品或劳务进项税额的增值税税率成正比,进项税额的增值税税率越大,则进项税额抵扣销项税的金额也就越大,消除重复征税问题的效果也就越明显,因而减税效应也就越大;“进项抵扣的减税效应”与服务业的增值率成反比,增值率越大,进项税额抵扣的金额也越小,消除重复征税问题的效果越不明显,因而减税效应也就越小。当然,进行营业税改革的最终目标是促进服务业发展,提高服务业附加值,因此,从这个角度来说,“进项抵扣的减税效应”主要由外购商品或劳务时的增值税税率这一因素来决定。

我们根据《中国 2007 年投入产出表》的相关数据,计算了服务业中 23 个具体行业的增值率,如图 1 所示。我们发现不同行业间增值率的差异较大,最高的是电信和其他信息传输服务业,达到了 66.96%,最低的是航空运输业,仅为 24.75%,行业的增值率平均值为 42.11%,因此,通过本次“营业税改革”,航空运



注:横坐标的 1 至 23 分别代表建筑业、铁路运输业、道路运输业、城市公共运输业、水上运输业、航空运输业、管道运输业、装卸与搬运业、仓储业、邮政业、电信和其他信息服务业、计算机服务业、软件业、住宿业、餐饮业、租赁业、商务服务业、旅游业、居民服务业、其他服务业、新闻出版业、广播电视电影和音像业和文化艺术业。

资料来源:笔者根据《中国投入产出表 2007》、《中国统计年鉴 2008》数据计算而得。

图 1 服务业增值率

输业、计算机服务业、仓储业等具体行业将显著受益于“进项税额的减税效应”;电信服务业、城市公共交通业、管道运输业等行业则从新增进项抵扣中获得的减税收益可能并不十分明显。

(二)“营业税改革”对服务业税负影响的数值测算

为了便于计算“营业税改革”两种效应的叠加效应,我们采用服务业的试点增值税税率来测算服务业的“营业税改革的增税效应”,其中交通运输业的增值税税率为 11%,租赁业的增值税税率为 17%,建筑业、文化艺术业等其他行业的增值税税率都为 6%。同时,用现行 4 个档次增值税率的简单算术平均税率 11.75% 来测试服务业的“进项抵扣的减税效应”。通过计算,我们发现,23 个具体服务业中,16 个行业的“增税效应”小于“进项抵扣的减税效应”,减少了一定税负,其中税负减少最多的是仓储业,达到了 7.69%,税负减少最少的是电信和其他信息传输服务业、航空运输业,这两个行业的税负水平仅降低约 1%;而其他 7 个服务行业则相反,现有税负反而增加了,税负增加较多的是有形资产租赁业和铁路运输业,分别增加了 4.73% 和 3.72%。从服务业的整体税负水平来说,整体服务业的税负平均下降了 2.83%,整体税负下降并不明显。各具体行业的税负变化情况如表 1 所示,具体行业净税负变化走势如下页图 2 所示。

四、“营业税改革”的 增值税税率临界值分析

从以上分析可知,若完全按《营业税改征增值税试点方案》的增值税税率进行“营业税改革”的话,则有形资产租赁业、铁路运输业、道路运输业、城市公共运输业、水上运输业、管道运输业、装卸与搬运业等7个具体行业的现有税负不仅没减少,反而可能有所增加,可能增加的幅度达到1.3%至4.73%,其中,有形资产租赁业的税负增加最大,达到4.73%,显然,这有悖于“营业税改革”结构性减税的目的,此外,从税负公平角度来说,本次“营业税改革”对这些税负增加的行业也是不公平的。为了体现税收制度的公平性,我们进一步测算了不增加有形资产租赁业、交通运输业等7个行业现有税负的增值税税率临界值,具体测算过程如下。

我们采用(6)式、算术平均增值税税率和行业增值率来测算不增加有形资产租赁业、交通运输业等行业现有税负的增值税税率临界值。 T_{zl} 、 T_{zly} 和 G_{zl} 分别表示有形资产租赁业的增值税税率、营业税税率及增值率, T_{llysz} 、 T_{llyssy} 和 G_{llyssy} 分别表示铁路运输业的增值税税率、营业税税率及增值率, T_{dllysz} 、 $T_{dllyssy}$ 和 $G_{dllyssy}$ 分别表示道路运输业增值税税率、营业税税率及增值率, $T_{csggysz}$ 、 $T_{csggysy}$ 和 $G_{csggysy}$ 分别表示城市公共运输业的增值税税率、营业税税率及增值率, T_{ssysz} 、 T_{ssysy} 和 G_{ssysy} 分别表示水上运输业的增值税税率、营业税税率及增值率, T_{gdysz} 、 T_{gdysy} 和 G_{gdysy} 分别表示管道运输业的增值税税率、营业税税率及增值率, T_{zxybsz} 、 $T_{zxybssy}$ 和 $G_{zxybssy}$ 表示装卸与搬运业的增值税税率、营业税税率及增值率; T_{zp} 表示算术平均增值税税率。将这些符号代码代入第(6)式后,我们得到不增加现有税负水平的增值税税率临界值的测算公式,见(7)式至(14)式。

$$T_{zl} - T_{zly} - T_{zly}^2 - T_{zp}(1 - G_{zl}) \leq 0 \quad (7)$$

$$T_{llysz} - T_{llyssy} - T_{llyssy}^2 - T_{zp}(1 - G_{jl}) \leq 0 \quad (8)$$

$$T_{dllysz} - T_{dllyssy} - T_{dllyssy}^2 - T_{zp}(1 - G_{jl}) \leq 0 \quad (9)$$

$$T_{csggysz} - T_{csggysy} - T_{csggysy}^2 - T_{zp}(1 - G_{jl}) \leq 0 \quad (10)$$

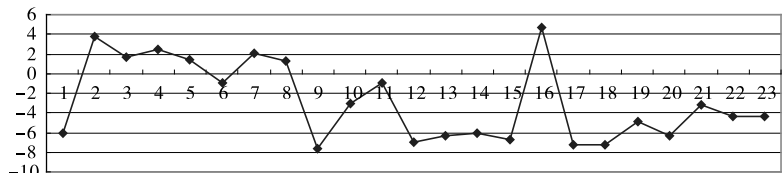
$$T_{ssysz} - T_{ssysy} - T_{ssysy}^2 - T_{zp}(1 - G_{jl}) \leq 0 \quad (11)$$

$$T_{gdysz} - T_{gdysy} - T_{gdysy}^2 - T_{zp}(1 - G_{jl}) \leq 0 \quad (12)$$

表1 “营业税改革”后服务业税负变化 (单位:%)

行业	税率提高的 税负增加	进项抵扣的 税负减少	税负净变化
建筑业	2.91	-9.03	-6.12
铁路运输业	7.91	-4.19	3.72
道路运输业	7.91	-6.25	1.66
城市公共运输业	7.91	-5.40	2.51
水上运输业	7.91	-6.50	1.41
航空运输业	7.91	-8.84	-0.93
管道运输业	7.91	-5.84	2.07
装卸和搬运业	7.91	-6.61	1.30
仓储业	0.75	-8.44	-7.69
邮政业	2.91	-5.99	-3.08
电信和其他信息服务业	2.91	-3.88	-0.97
计算机服务业	0.75	-7.70	-6.95
软件业	0.75	-7.14	-6.39
住宿业	0.75	-6.78	-6.03
餐饮业	0.75	-7.46	-6.71
租赁业	11.75	-7.02	4.73
商务服务业	0.75	-7.97	-7.22
旅游业	0.75	-8.03	-7.28
居民服务业	0.75	-5.62	-4.87
其他服务业	0.75	-7.14	-6.39
新闻出版业	2.91	-6.12	-3.21
广播电视电影及音像业	2.91	-7.27	-4.36
文化艺术业	2.91	-7.23	-4.32

资料来源:笔者根据《中国投入产出表2007》、《中国统计年鉴2008》数据计算而得。



注:横坐标的1至23代表的行业与图1相同。

资料来源:笔者根据《中国投入产出表2007》、《中国统计年鉴2008》数据计算而得。

图2 服务业税负净效应

$$T_{zsybyyz} - T_{zxybyyz} - T_{zxybyyz}^2 - T_{zp}(1 - G_{jt}) \leq 0 \quad (13)$$

$$T_{zp} = \frac{T_{zlj} + T_{lysz} + T_{dlysz} + T_{csggyz} + T_{ssysz} + T_{gdysz} + T_{zxybyyz} + 17\% + 13\% + 6\%}{n + 3} \quad (14)$$

将有形资产租赁业、铁路运输业、道路运输业、城市公共运输业、水上运输业、管道运输业、装卸与搬运业等行业的现行营业税和各自的增值率代入上述(7)至(14)式并加以调整后,得出不增加该行业税负的增值税税率(T_k)向量方程(15)式。

$$A \times T_k = b \quad (15)$$

其中, A 、 T_k 、 b 的值为:

$$A = \begin{pmatrix} 9.4029 & -0.5971 & -0.5971 & -0.5971 & -0.5971 & -0.5971 & -0.5971 \\ -0.357 & 9.643 & -0.357 & -0.357 & -0.357 & -0.357 & -0.357 \\ -0.5317 & -0.5317 & 9.4683 & -0.5317 & -0.5317 & -0.5317 & -0.5317 \\ -0.4597 & -0.4597 & -0.4597 & 9.5407 & -0.4597 & -0.4597 & -0.4597 \\ -0.553 & -0.553 & -0.553 & -0.553 & 9.447 & -0.553 & -0.553 \\ -0.4967 & -0.4967 & -0.4967 & -0.4967 & -0.4967 & 9.5033 & -0.4967 \\ -0.5623 & -0.5623 & -0.5623 & -0.5623 & -0.5623 & -0.5623 & 9.4377 \end{pmatrix}$$

$$T_k = \begin{pmatrix} T_{zlj} \\ T_{dlysz} \\ T_{dlysz} \\ T_{csggyz} \\ T_{ssysz} \\ T_{gdysz} \\ T_{zxyby} \end{pmatrix}, b = \begin{pmatrix} 0.689956 \\ 0.41952 \\ 0.482412 \\ 0.456492 \\ 0.49008 \\ 0.469812 \\ 0.493428 \end{pmatrix}$$

我们测算出有形资产租赁业、铁路运输业、道路运输业、城市公共运输业、水上运输业、管道运输业、装卸与搬运业等7个行业的增值税税率临界值如表2所示。

从表2可知,随着劳动生产率的不断提高,各个行业增值率应该增加,因此,在不增加现有税负水平的前提下,有形资产租赁业的增值税税率最高只能为10.34%,而交通运输业中的水上运输业的增值税税率最高只能为6.25%,显然,有形资产租赁业改征增值税的试行增值税税率17%大大超过了不增加该行业现有税负水平的增值税税率临界值10.34%,城市公共运输业改征增值税的试行增值税税率11%也大大超过了该行业的增值税税率临界值7.21%。

表2 营业税改革后税负增加行业的增值税税率临界值(单位:%)

行业	增值税税率临界值
有形资产租赁业	10.34
铁路运输业	6.25
道路运输业	7.89
城市公共运输业	7.21
水上运输业	10.23
管道运输业	7.56
装卸和搬运业	8.18

五、结论与建议

(一) 主要结论

我们根据投入产出表数据研究了“营业税改革”后服务业的税负水平变化及增值税税率临界值,研究发现:影响服务业税负水平的关键要素是增值税税率和行业增值率,由于不同服务业采用的增值税税率不同且不同服务业增值率存在差异,服务业税负水平变动的差异较大,其中,仓储业、旅游业等行业的税负有明显下降,税负最高下降了7.69%,而有形资产租赁业、铁路运输业、城市公共运输业等行业的税负很可能会加重,可能增加的最大幅度达到4.73%。不增加这些行业现有税负的增值税

税率的临界值最大为 10.34%，也就是说，有形资产租赁业的试行增值税税率 17% 过高了，同时，交通运输业的试行增值税税率（11%）也比城市公共运输业临界增值税税率（7.21%）高了近 4%，可见“营业税改革”很可能增加有形资产租赁业和交通运输业的现行税负水平，而税负的增加将制约有形资产租赁业、铁路运输业、城市公共运输业等行业的健康发展。

（二）政策建议

从税收制度的公平角度，为达到结构性减税的“营业税改革”目的，促进“营业税改革”全面开展，最终促进我国整个经济结构的升级转型，我们提出如下政策建议。

第一，优化增值税税率体系，保证增值税的中性特征。“营业税改革”除了消除重复征税、促进社会专业化分工、优化投资和消费及出口的经济结构的目的外，还为了加强税控，防范偷税漏税行为。我国现行的税收制度中有 18 个税种，其中增值税、营业税、消费税、企业所得税和个人所得税是我国税收的五大来源，营业税占到全部税收收入的 15% 多一点^[19]，因此，我国企业的现行税负是比较重的，在此税负环境下，我们认为应该通过加强税控而不是增加企业税负来增加国家税收总量。经过测算，不增加交通运输业现有税负水平的最大增值税税率临界值约为 7%，而现行一般纳税人的增值税税率体系设置了一档基本税率 17% 和一档低税率 13%，以及对出口货物实施的零税率，同时，“营业税改革”试点方案又增加了 11% 和 6% 两档税率，这样一来，增值税税率体系将会变成 17%、13%、11%、6% 四档税率，税率档次的增加，不仅影响增值税的中性特征，还增加了征纳成本和税控难度。因此，我们认为，“营业税改革”的增值税税率体系以 17%、11%、7% 三档税率为宜，这不仅能保证增值税的中性特征，也不增加服务业的现行税负水平。

第二，建立与完善相关配套措施，消除“营业税改革”导致税负增加的负面影响。经过测算，不增加有形资产租赁行业现有税负水平的增值税税率的临界值最大为 10.34%，也就是说，有形资产租赁的试行增值税税率 17% 比其增值税税率临界值高了近 7%，同时，交通运输业的试行增值税税率 11% 也比城市公共运输业临界增值税税率 7.21% 高了近 4%，显然，“营业税改革”方案很可能提高有形资产租赁业和交通运输业的现行税负水平。由于增值税和营业税都属于间接流转税范畴，其在最终消费环节都是以价内税形式转嫁给消费者的，税负的变化直接影响消费品价格，因此，营业税改为增值税后，服务业税负水平的增加不仅将制约有形资产租赁业、铁路运输业、城市公共运输业等行业的健康发展，而且也不利于稳定物价，进而不利于实现经济发展方式的转变。此外，随着生产率的不断提高，服务业的实际税负水平很可能会进一步上升。为此，我们建议，短期来说，对有形资产租赁业和交通运输业的税负增加额，可要求财政采取即征即退、先征后退等特别政策予以返还，或者在计征时采用简易征收的办法。目前，上海市针对交通运输业税负上升问题，实施了适当的财政补贴政策，也采取了按 3% 的增值税征收率简易征税的政策。长期来说，应扩大服务业进项税额的抵扣范围。这是因为，许多服务业除了新购固定资产中所包含的进项税之外，很少有其他可以抵扣的采购业务，这就导致服务业可抵扣的进项金额较少，从而增加现有税负。如可将交通运输企业的过路过桥费、办公租金、保险费、人工费用等生产环节的经营成本也纳入进项抵扣范围；根据营业税改征增值税之前的存量固定资产的折旧额来核定可抵扣的进项税额；由于受增值税发票的开票限制，主营售后回租业务和主营直租业务的融资租赁企业无法取得购入租赁资产的增值税专用发票，对于采购租赁设备的无法取得发票的支出，也应该采用合理的方法将其纳入进项税额的抵扣范围。

参考文献：

- [1] 肖捷. 加快将增值税全面引入服务业[N]. 北京: 中国经济导报, 2012-03-31(B01).
- [2] 胡怡建. 关于“适应经济转型、推动服务业大发展的财税政策”探讨[J]. 上海金融学院学报, 2012(4): 5-8.
- [3] 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.
- [4] 魏陆. 扩大增值税征收范围改革研究[J]. 经济问题探索, 2011(7): 139-143.

- [5]孙莉.改革营业税制度 降低金融企业营业税负担[J].财政研究,2007(8):47-49.
- [6]赵丽萍.关于增值税的扩围改革[J].税务研究,2010(11):24-36.
- [7]定军,高培勇.增值税扩围是结构性减税重点[N].21世纪经济报道,2012-01-05(06).
- [8]龚辉文.关于增值税、营业税合并问题的思考[J].税务研究,2010(5):21-24.
- [9]刘明,程莹,欧阳华生.扩大增值税征收范围的政策性见解[J].现代财经,2011(4):13-16.
- [10]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.
- [11]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.
- [12]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.
- [13]潘文轩.增值税“扩围”改革对行业税负变动的预期影响[J].南京审计学院学报,2012(4):47-54.
- [14]聂海峰,刘怡.增值税和营业税行业税负差异研究[J].税务研究,2011(10):7-13.
- [15]汪冲.增值税“扩围”、单一税率改进与效率得益[J].税务与经济,2011(3):34-36.
- [16]平新乔,梁爽,郝朝艳.增值税与营业税的福利效应研究[J].经济研究,2009(9):66-80.
- [17]邹昱.增值税“扩围”对江苏省税收收入及经济的影响[J].地方财政研究,2012(9):16-20.
- [18]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.
- [19]郑晓波,李巧宁,高培勇.“营改增”重构财政税收体系[N].证券时报,2012-11-12(A06).

[责任编辑:杨凤春]

The Effects of the Business Tax Reform on Services Industries' Tax Burden: Analysis Based on Input-output Table

HE Tai-ming, WANG Hai-ming, HUANG Zhong-sheng

Abstract: Based on the data on input-output table, this paper analyzes and computes the turnover tax burden of services industries after business tax reform, and finds that the rate of value added tax and the growth of value added are the key factors determining the scale of tax burden, and the tax burden of service industries differ a lot because of the difference of the rate of value added tax. Industries such as storage industry and tourism industry enjoy tax burden reductions, while other industries such as rental industry and rail transport industry suffer tax burden increase. In order to promote fair tax burden between service industries, reduce the negative effect of business tax reform and promote sustainable healthy development of rental industry and rail transport industry, the government needs to control the VAT rate of rental industry and rail transport industry between 10% and 7% or less in the future.

Key Words: business tax reform; input-output table; tax burden level; service industry; value added tax; fair taxation