

“营改增”的经济效应与增值税 制度完善：一个文献综述

许 晖^{1,2}, 岳树民¹

(1. 中国人民大学财政金融学院, 北京 100872; 2. 中国人民大学书报资料中心, 北京 100872)

摘 要: 本文全面地阐述了“营改增”的经济效应, 着重分析“营改增”对企业税负变化、财税体制改革与收入分配的影响, 及其在供给侧结构性改革背景下的作用。剖析了已有研究成果的观点、分歧与原因。结合文献及改革趋势, 认为需通过减并税率、清理税收优惠, 以进一步发挥增值税中性作用; 针对部分行业对过渡性政策表现出的不适或政策缺位, 未来应逐步完善立法、慎发过渡性政策; 此外, 结合国内外税制变动趋势应加强征管、增强国际竞争力。

关键词: 营改增; 企业税负; 供给侧结构性改革; 地方税体系; 国际税收竞争

中图分类号: F812.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1004-4892(2018)06-0024-10

营业税与增值税并存的格局是我国1994年分税制改革的历史产物。为完善税制, 消除重复征税, 自2012年1月1日起, 我国部分地区、部分行业开始“营改增”试点^①。2016年5月1日起全面实施“营改增”试点。“营改增”效果如何? 是否实现了改革预期? 现行增值税制度还有哪些方面需要进一步的完善? 本文梳理了近年有关“营改增”的研究成果, 对“营改增”后企业税负变化、“营改增”的经济效应、“营改增”后增值税制度的进一步完善等问题进行了总结归纳, 从而对“营改增”及增值税制度的完善有一个较为全面的认识。

一、“营改增”后企业税负的变化

“营改增”旨在打通抵扣链条, 消除重复征税, 有利于企业降低企业税负。因此, 自“营改增”试点开始, 企业税负变化就成为各界关注和研究的重点。

(一) “营改增”后企业税负变化的测算

“营改增”后企业税负变化的测算有两类, 一是利用投入产出表模拟测算“营改增”后税负变化情况。田志伟、胡怡建^[1](2013)在CGE模型基础上, 利用2007年投入产出表, 对税负变化进行测算: 两税税负变动 = 扩围后两税税额/行业总产出 - 扩围前两税税额/行业总产出, 测算结果与上海市“营改增”扩围试点过程中交通运输业税负不降反升现象相符。唐东会^[2](2016)利用2002、2005、2007和2010年投入产出表, 测算“营改增”后税负变动(= 增值税税负 - 营业税税负 = 销

收稿日期: 2017-08-28

基金项目: 国家社会科学基金研究专项项目(17VZL012)

作者简介: 许晖(1985-), 女, 河北邢台人, 中国人民大学财政金融学院博士生, 中国人民大学书报资料中心编辑; 岳树民(1965-), 男, 吉林通化人, 中国人民大学财政金融学院教授。

① 《财政部 国家税务总局负责人就营业税改征增值税试点答记者问》, http://szs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcejiedu/201111/t20111117_608469.html, 2017-4-7。

项税 - 进项税 - 营业税税负 = 销售额 * 增值税税率 - 采购额 * 增值税税率 - 营业额 * 营业税税率)。结果表明“营改增”的税负效应无时间趋势,而是取决于税率。二是利用上市公司财务年报数据测算“营改增”后税负变动。王玉兰、李雅坤^[3](2014)利用2011年上海证券交易所上市、公开披露2011年年报的47家以交通运输服务为主业的上市公司为研究样本,结果显示,在企业不购置固定资产的情况下,交通运输企业的税负不降反升。与此不同的是,杨默如、叶慕青^[4](2016)利用最早纳入“营改增”试点的交通运输业和部分现代服务业上市公司为样本,实证检验了“营改增”的企业税负变动。结果表明,“营改增”初期企业整体税负并未加重。刘金科、谢堃^[5](2017)构建了投入产出价格模型,利用上市公司的年报数据,综合考察生活服务业的“营改增”后的经济效应,结果显示,一般纳税人企业税收负担平均下降了约3.5个百分点。黄庆平^[6](2017)分析了16家上市银行的年报,认为“营改增”新政的实施,一方面使得上市银行短期税负降幅明显,另一方面也导致上市银行的营业收入和净息差率出现“技术性”降低。

(二)“营改增”后企业税负变化的特点

据统计,自2012年1月1日至2017年6月营改增已累计减税1.61万亿元。其中,2016年5月1日~2017年6月直接减税8500多亿元。主要由于两个方面的原因形成纳税人的减税:一是适用税率或征收率的降低,二是增值税可抵扣进项税额增加(胡怡建^[7],2013)。

适用较低税率或征收率给纳税人往往带来的是减税效应。而增值税可抵扣进项税额由于受多种因素影响,给企业带来并非单纯的减税效应:一是企业的市场地位影响其税负变动。企业的议价能力越低,“营改增”后流转税负上升幅度越大(童锦治^[8],2015);与上下游企业关联密切,且上游企业是缴纳增值税的企业减税效应明显(范子英、彭飞^[9],2017)。二是可抵扣进项业务采购时间影响企业税负变动(王冬生^[10],2016)。若采购发生在“营改增”之前,则当期可抵扣进项税额较小。此外,增值税的避税空间较小(李炜光^[11],2017),可抵扣进项税额和销项税额都有所增加,企业税负可能出现不降反升。

概括而言,“营改增”后税负变化呈以下特点:

第一,小规模纳税人企业减税效应明显。潘明星^[12](2013)指出“营改增”前服务业营业税不分企业规模大小,应纳营业税 = 营业额 * 税率(5%);“营改增”后小规模纳税人按简易办法征税,应纳增值税 = 销售额 * 征收率(3%)。且营业额为含税价格,增值税的销售额为不含税价格,据此,小规模纳税人税负下降达41.6%。董根泰^[13](2016)以浙江省大中型“营改增”行业、制造业、建筑业上市公司为例,利用双重差分模型进行检验,结果表明“营改增”对大中型企业的税负无显著影响,但这一结果是由于“营改增”政策本身还是征管原因造成仍需进一步探讨。

第二,在大规模减税的情况下,也出现个别行业、企业税负不降反增的现象。这些行业主要集中在交通运输服务业、建筑业、金融业、电信业等。潘文轩^[14](2013)认为交通运输业“营改增”后税率由3%增加至11%,虽然税基由营业额变动为增值额,但由于交通运输业的特点是前期固定投入大,运营过程中可抵扣的进项税额较小,因此税负上升;刘子亚^[15](2015)考察了电信行业税负变动,电信业也因前期的固定投入较大,运营期间抵扣的进项税额较小,出现税负上升;建筑业的特点是生产周期长,不仅是前期固定投入大,而且在原材料采购阶段,多是小规模纳税人或是自然人,难以取得进项税额发票,不能实现进项税额抵扣(禹奎、陈小芳^[16],2014);金融业相对于其他行业,更为复杂。罗绪富^[17](2015)认为金融业范围广泛,且不同业务具有不同的增值模式和增值程度,计算增值额和进项额就颇为复杂;且增值税允许抵扣的是外购产品和服务,而金融业属于知识密集型行业,可抵扣部分占比较小,“营改增”反而加重税负(潘文轩^[18],2013)。李炜光等^[19](2017)通过焦点讨论及问卷调查的方式,对民企税负进行调研,实际情况表明,房地产行业、医药行业和农产品加工行业很可能难以实现“营改增”后税负“只减不增”的初衷和承诺。整体

而言,这些行业出现税负不降反升的不适现象与其行业特征相联系,具有合理性。范子英、彭飞^[20](2017)就通过测算不同产业的减税效应指出,并非所有的行业都适合“营改增”。

第三,所有权异质性对税负影响不显著。曹越、李晶^[21](2016)在比较先行试点与非试点公司的税负后,进一步区分了所有权性质进行检验,发现“营改增”使得国有企业和中央国有企业的流转税税负略有下降,非国有企业和地方国有企业的流转税税负在先行试点地区略有上升,但在全试点后短期略有上升,长期略有下降,但结果均不显著。

“营改增”后企业税负变动是各界关注的核心内容,但也有学者指出应跳出税负看增值税改革。杨志勇^[22](2016)认为,增值税作为中性税种,因环境所限,被赋予了减税的重任。理想的增值税制应是单一的低税率,应跳出税负之争看增值税。黄碧波^[23](2017)也指出过于强调减税的政策效果,会导致忽视完善税收结构,发挥税收调节功能的效果。应在“营改增”同时,注重处理好短期地方财政困难与长期增长动能转换的关系。

二、供给侧结构性改革背景下“营改增”的作用

我国供给侧结构性改革是针对我国传统行业产能过剩,而消费升级的有效需要不能得到满足而提出的^[24]。供给侧结构性改革要求增值税为企业发展及提高全要素生产率提供持续支持^{[25][26][27]}。“营改增”促进供给侧结构性改革的作用可从企业和产业两个层面进行考察。

(一)“营改增”对企业创新的作用

供给侧结构性改革的核心要求是推动创新、提高全要素生产率。“营改增”提高全要素生产率的途径有二:一是可以通过缩小企业之间的实际有效税率,减少税率差异,从而提高全要素生产率(陈晓光^[28],2013)。二是“营改增”有助于降低服务业税负,有利于提升服务业的全要素生产率,从而提高总体经济的全要素生产率(平新乔等^[29],2017)。

龚强等^[30](2016)通过构建古诺竞争模型,对比分析了政府在征收营业税和增值税模式下企业的创新成本,发现增值税更有利于激励企业创新。“营改增”促进企业创新的途径:一是企业为创新而引入的固定资产成本可抵扣,沉没成本降低,促进了企业创新;且无形资产被纳入增值税范围后,也促进了企业对无形资产投资^[31]。二是企业税负有所降低,收入增加,有利于企业创新投资^[32]。袁红英、张念明^[33](2016)认为支持企业创新发展不仅要求提供财政政策支持,而且要以结构性减税为着力点,深入推进税费改革,切实降低创新创业成本。付敏杰、张平^[34](2016)认为增值税虽然是一种流转税,但是先由企业缴纳,给企业带来沉重负担,因此减税应减增值税。三是小规模纳税人认定标准为500万元,有利于创业企业的发展。^[35]

但是,“营改增”对企业创新激励的影响不显著。在均采用双重差分模型的基础上,袁从帅等^[36](2015)选取239家上市公司2007~2013年的面板数据,认为“营改增”的政策效应非常明显,使企业投资提高了27.8个百分点,但对设备类固定资产和部分无形资产投资并无促进作用;对研发投入的政策系数为0.014,但并不显著。这可能是由于相比于房产类投资,设备类投资回报率不高引起。在今后的政策调整中应予以重视。事实上,得出“营改增”对固定资产投资无明显影响的结果并不出奇,刘怡等^[37](2017)使用1998~2006年中国工业企业数据库的面板数据,运用三重差分法研究了2004年在东北三省实行的企业所得税加速折旧和增值税转型政策对企业固定资产投资的影响,结果发现:所得税加速折旧政策显著促进了企业的固定资产投资,而增值税政策由于其价外核算的性质和增量退税政策标准等问题,不仅未能促进固定资产投资,反而减弱了所得税政策的效果。林志帆、刘诗源^[38](2017)使用了世界银行2012年中国企业问卷调查数据,区分企业性质后发现:无论是增值税还是企业所得税,对中小企业的研发创新影响更为严重;增值税和企业

所得税显著抑制了民营企业研发创新，对国有企业和外资企业的影响不显著。

但赵连伟^[39] (2015)使用了2011~2014年的全国税收调查统计数据 and 税源监控数据，研究发现，“营改增”使得企业新增固定资产提高了4.85%；拉动企业技术投入比率平均增长0.27个百分点，提高了企业创新能力。因此，有关“营改增”对企业创新激励的效应有待进一步考证。

并且，“营改增”影响企业创新激励具有短期性。针对“营改增”创新效应的可持续性，张本照和逮婧^[40] (2015)区分了“营改增”对上市公司研发投入的即时效应和短期效应，即时效应里促进企业研发投入的主要原因是政策的直接补助，并不具有可持续性。周振、张充^[41] (2016)也认为，“营改增”减税效应对企业经营绩效的影响也只是短期的，长期来看，还是要从根本上合理化调整企业的经营战略，才能真正提高企业的竞争力。

(二) “营改增”对产业结构调整的作用

“营改增”直接影响产业结构调整及分工。“营改增”影响产业结构调整机理：一是通过降低税负，影响各行业成本，从而优化资源在各行业间的配置；二是“营改增”打破了税收制度障碍，减少了税收制度对二、三产业的扭曲程度，有利于资源在产业间的流动。孙正^[42] (2017)采用面板向量自回归模型进行了实证分析，结果表明以“营改增”为主线索的流转税改革提高了第三产业的比重，降低了第二产业的比重，促进了产业结构升级。不足之处是当前针对“营改增”后产业调整的实证类研究并不多，且2016年5月1日才实施全面“营改增”，样本有所限制，未来可采用更丰富的样本数据进一步深入研究。

与产业结构调整密不可分的是分工效应。逻辑上，“营改增”通过消除商品和劳务中的重复征税、完善增值税抵扣链条，可以促进产业分工和协作深入，并在此基础上推动产业结构优化。分工深化最主要的是促进制造业主辅业的分离，促进一些研发、设计、营销等内部服务环节从主业剥离出来，成为效率更高的创新主体(陈龙^[43]，2013)。但当前研究“营改增”分工效应的文献也较少。比较有代表性的是陈钊和王旻^[44] (2016)、范子英和彭飞^[45] (2017)。它们的共同特征都是都使用了Wind数据库和企业财务报表数据库；且由于企业财务报表不报告增值税税额，都采用了教育费附加倒推实缴增值税额；方法上也类似，分别是双重差分和三重差分。区别在于陈钊和王旻主要考察制造业，而范子英和彭飞主要关注了服务业上下游关联程度不同情况下分工效应。双方的结论相互印证，更加有力地证明“营改增”有助于专业化分工。整体而言，“营改增”对产业结构调整的作用机理清晰明了，实证研究有待进一步丰富。

三、“营改增”对收入分配的影响

营业税和增值税均是间接税，由企业进行缴纳，居民对“营改增”减税效果感觉不明显。考察“营改增”对收入分配的影响机制及程度，有利于深化对“营改增”改革效果的认识和评价，并从中发现问题。

“营改增”对收入分配的影响有两种机制：一是增值税是比例税，具有累退性，全面“营改增”将会恶化收入分配；二是全面“营改增”将会减少对价格的扭曲效应，减少居民的消费支出，将会改善收入分配。但两者最终的影响孰大孰小，测算对象不同，结论也略有区别。汪昊^[46] (2016)认为：“营改增”后，全国、城镇和农村的基尼系数均下降，收入分配得到改善。但这是平均税率下降对收入分配的正效应，抵消了增值税累退性增加的不利影响。与之不同的是，胡怡建、田志伟^[47] (2016)则认为，建筑业、房地产业、金融业以及生活性服务业“营改增”对城镇居民和农村居民收入分配差距影响不同：四个行业的营改增将会扩大城镇居民收入分配差距，但会改善农村居民收入分配差距。倪红福等^[48] (2016)区分了不同的征管条件，认为维持在当前的征管条件下，

未能完全实现按法定税率征收,“营改增”总体上将使所有行业的价格(成本)有所下降,减轻了企业负担,也略微改善了收入分配状况。但完全按法定税率征收,将导致部分行业的价格(成本)上升,且随着征管能力的大幅提升,增值税的累退性将体现得更加明显,恶化收入分配。

我国本来就存在明显的区域发展不平衡,全面“营改增”可能进一步恶化区域发展不平衡。一是东部发达地区的第三产业较发达,而西部地区的第三产业发展滞后,全面“营改增”对东部地区来说有更强的产业升级效应,拉动了其第三产业的发展;而对西部地区的产业升级效应不明显,从而加大了区域间的收入差距,进一步恶化了区域间发展的不平衡。二是按产地原则征收增值税,中西部税收转出、流入较为发达的东部地区;且中西部地区本就对营业税依赖更强,在统一分成比例下,中西部地区的利益受损。^[49]因此,今后在构建地方税体系中,应充分考虑区域发展不平衡,以各区域比较优势为依托,注重发挥不同税种的组合调节功能。

四、“营改增”对我国财税体制的影响

(一)“营改增”倒逼加快财税体制改革

营业税改征增值税,不仅仅是单个税种收入归属的变动,还带来一系列问题。学界从地方税收规模变动、央地财政关系、财政收入风险及地方税建设的迫切性阐述了“营改增”将加快财税体制改革。

首先,地方主体税种缺失。全面“营改增”前,营业税收入归地方政府,增值税收入由中央和地方按75:25的比例共享;地方营业税收入约是地方增值税收入的两倍,在地方税收收入中占主体地位。“营改增”后,地方税主体税种——营业税消失。据唐明、熊蓓珍^[49](2017)测算,全面“营改增”后全国税收收入有67.89%来自共享税,中央税收有68.19%来自共享税,地方税收有67.67%来自共享税,可以说分税制已成“税收分成制”。

其次,央地财政收入失衡。地方主体税种缺失直接改变了中央政府与地方政府之间的财政收入分配关系^[50],加大了地方财政缺口。卢洪友等^[51](2016)发现“营改增”后越是基层政府,财力与事权的不匹配越明显。为保证改革的顺利进行,尽量不影响地方财政收入,采取了增值税中央与地方五五分成的办法。但唐明、熊蓓珍(2017)使用“十二五”期间税收数据,按增值税五五分成比例测算,结果表明在统一的五五比例下,并未实现央地收入分配格局稳定。

再次,增值税一税独大,风险不容忽视。全面“营改增”前增值税加营业税占总税收额超过40%,全面“营改增”后,增值税更是一税独大。一国整体税制结构对单一税种严重依赖,其风险不容忽视(马蔡琛、李思沛^[52],2013)。

最后,地方税体系建议时间紧、任务重。增值税五五分成的办法已被明确为是2~3年期的过渡方法,留出的建立地方税体系的时间并不宽裕。从目前来看,2016年7月1日水资源税已经在河北试点^[53]、2016年12月25日通过了《中华人民共和国环境保护税法》^[54],并于2018年1月1日起实施。但对于只有2~3年的过渡期而言,地方税体系构建依然是时间紧、任务重。

(二)“营改增”后的地方税体系构建

“营改增”牵一发而动全身,因此,应加快地方税系建设,以解增值税改革后顾之忧。

对于营改增后地方税体系的构建,学者提出了多种设想,大体可分为两类,第一类以吕冰洋^[55](2013)、朱青^[56](2014)为代表,提出地方税主体税应以零售环节的销售税或改造现行的消费税为主,同时,提高个人所得税地方分享比例,或个人所得税由地方独享。龚辉文^[57](2017)亦指出理想化的流转税制是增值税+消费税,它们意味着对市场最小的扭曲效应。因此,构建以共享增值税+消费税为主的地方税体系,经济效率最高,但是要为此提供实证支持不是一件容易的事。

另一类主张建立以房产税为主体税种的地方税体系。郭月梅^[58] (2013)建议在短期内调整分中央和地方增值税分享比例基础上,中期应加快房产税和个人所得税改革,长期应赋予地方税收立法和管理权限;夏杰长、管永昊^[59] (2013)也认为长期上来看,须赋予地方政府(省级)税收立法权,使各地能够因地制宜,建立和完善地方税收收入体系,以保障地方财力。这样既能增加地方收入,又可以调动地方政府的积极性;崔志坤等^[60] (2014)则建议在建立房产税为地方税主体税种的基础上,还应构建稳健和辅助税种体系,包括资源税、城市维护建设税、土地增值税、环保税、遗产税等。但对此,王虹等^[61] (2016)则认为如果普遍征收房产税,增加纳税人负担的后果很可能是影响居民消费能力,总体不利于经济增长和经济结构的转变;我国个人所得税收入在整个收入中占比较小,归地方税后也依然无法填补“营改增”的财力缺口。

从现状来看,政策制定更倾向于第二种类型。长远来看,地方税体系建设不仅要为地方财力提供保障,还要能够调动地方积极性,并服从于税制改革的整体布局。

五、全面“营改增”后增值税制度完善的重点

(一)减并税率、清理税收优惠

税负变化虽是研究的热点,但随时间变化,相关研究观点逐步由减税转变至如何充分发挥增值税税收中性作用。增值税税收中性的发挥依赖于完整的抵扣链条。

多档税率加税收优惠不利于进项抵扣。首先,在全面“营改增”初期,我国增值税率主要有四档:17%、13%、11%、6%,行业不同,适用税率也有所不同。虽然自2017年7月1日起,取消13%的增值税税率^①。自此,我国增值税率简并为三档,但这并没有彻底改变增值税抵扣链条中可能出现不同环节适用不同税率的状况。其次,为确保全面“营改增”的顺利实施,保留了原营业税的大部分优惠政策。同时,又制定了一些临时性的税收优惠政策(靳东升^[62], 2017)。税收优惠政策的存在,虽本意为体现税收的调节作用,但却会带来某些进项不能取得发票,无法实现进项抵扣,不利于消除重复征税(王乔、伍红^[63], 2017)。

多档税率再加众多的税收优惠,使我国的增值税的实际税率偏离名义利率。吕冰洋等^[64] (2016)指出实际税率的差异影响企业间的公平竞争,不利于增值税“中性”特点的发挥^[65],并由此带来效率损失^[66]。当前我国增值税、企业所得税、个人所得税均实行税收分成的办法,更容易带来实际税率差异化,因此政策制定时更应斟酌利弊。

清理税收优惠、减并税率是完善增值税的内在要求。龚振中、孙文峰^[67] (2017)认为增值税的全面扩围意味着外延式扩张已经结束,接下来如何发挥增值税的中性作用将成为重中之重。增值税率的降低可以更好地助力供给侧结构性改革,降低企业税收负担,提高资源配置效率。王建平^[68] (2017)指出适度降低法定税率包含三个层面:一是适度降低基本税率;二是适度降低低税率;三是适度降低小规模纳税人的征收率。

(二)慎发过渡政策、逐步完善立法

全面“营改增”涉及行业范围广,部分行业对过渡政策表现出不适。一是建筑业过渡政策欠周全。由于建筑业作业流动性大,建设周期长,参与者主体多。跨地域建筑项目预缴税款规定不合理,不利于建设项目所在地税款的及时入库;纳税时点的差异导致税款入库波动大;总分包差额扣税政策易造成税负不均;简易征收导致建筑业税负“不降反升”(张阳^[69], 2017)。二是金融业过渡政策模糊不清,难以实践。虽然财税[2016]40号文将资产证券化管理人规定为增值税纳税人,

① 财政部、税务总局《关于简并增值税税率有关的通知》, <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c2590976/content.html>, 2017-4-28。

避免了潜在的税收流失,但是,实践中难以操作(李俊生、臧莹^[70],2017)。中金公司固定收益研究组^[71](2017)指出2017年56号文出台,推迟了实施时间并规定采用简易计税方法,但其中仍有很多细节尚未确定,如保本产品是否涉及双重征税,ABS产品如何缴税仍需进一步认定。

此外,仍缺乏电子商务增值税政策。目前,无论是境内向境外、还是境外向境内提供无形商品或服务,增值税政策均无明确规定(熊振宇^[72],2016)。我国需要在鼓励电商发展与商务模式创新的基础上,针对性无形商品的使用和研发增值情况重新设置征收环节。同时,也应加强跨国公司利用无形资产避税的管理,及加强国际反避税合作(李森焱^[73],2017)。

鉴于“营改增”后,增值税是由人大授权国务院立法,立法层次较低,吴晓强、赵健江^[74](2017)提出应尽快实现增值税立法,以避免时间过长,形成新的利益固化,给增值税的进一步改革造成障碍。岳树民、肖春明^[75](2017)则认为,增值税制度完善不宜急切立法,而应先解决税制种存在的问题再统一立法,为政策调整留有空间。

(三) 加强增值税征管

首先,加强税收征管对于增值税进一步完善有两层含义:第一,加强征管是完善增值税的基础。^[76]加强征管的前提是降低征管成本、提高征管效率,这就要求加快增值税立法、减少税收优惠,这恰是完善增值税的方向;第二,加强征管有助于应对当前国际税收竞争,防止税收流失;适应数字经济时代的税收要求。欧盟新一轮的增值税改革的重要内容就是应对增值税欺诈^[77],这对我国应对税收环境变化具有重要借鉴意义。

其次,加强征管对企业纳税遵从也产生了重要影响。毛德凤、刘华^[78](2017)的实证研究认为“营改增”对企业纳税遵从的提升具有显著的促进作用,且试点时间越早的地区和行业内,纳税遵从度的提高越显著。因此,“营改增”应采取“一步到位”式的改革策略,并提高减并税档的改革力度,降低企业逃税动机。当前我国税制改革正在全面进行中,资源税、环境保护税已在改革进程中,个人所得税、房产税的改革也在积极探索中,严密的征管体系不仅仅是完善增值税的基础,也是为整个税制改革做准备。针对严征管后的实际税率上升,税负痛感增强、税收调节作用更加明显的情况,可通过降低相关税率来解决。

(四) 增强增值税的国际竞争力

“营改增”后,我国税制国际竞争力明显增强。第一,“营改增”减少了我国出口产品价格的扭曲,增强了外贸企业的竞争力。具体来说:一是国内销售产生的进项税额可以抵扣,如交通费、报关费、货代费等,使得出口货物以零税率或低税率出口,增强了国际竞争力;二是对服务业的出口实行零税率或免税制,使得我国服务业以不含税价格进入国际市场,极大地提高了外贸企业的竞争力(王聚星^[80],2016)。另外,“营改增”带来的产业结构优化升级,对于提高服务行业国际竞争力也起到积极作用。第二,“营改增”的全面推行,打通了增值税的抵扣链条,极大地优化了国内营商环境,可能会增加国外投资的意愿^[81]。

龚辉文^[82](2017)认为,尽管“营改增”有利于增强税制的国际竞争力,但依然存在以下不足:一是增值税税率呈现多个“主体税率”;二是城市维护建设税和教育费附加等附加税(费),依然会导致重复征税。

最近国际税制的变动使我国税制改革面临严峻挑战。首先,2017年11月16日,美国众议院通过《减税与就业法案》。该法案是1986年以来美国税收制度最为重大的一次变化。联邦企业所得税税率从35%降至20%,低于经合组织(OECD)国家的平均水平^①。无疑,美国的税改将会带来其他国家的税改竞赛。其次,亚太地区近70%的国家或地区的增值税以一档标准税率加零税率为

① 《美国通过史上最大规模减税!中国面临严峻考验》, http://www.sohu.com/a/206961766_809008, 2017-11-27。

主，且标准税率设置在 10% 以下(何杨、王文静^[83]，2016)。与之相比，我国增值税税率还处于较高水平。对此，我国在未来增值税改革进程中，应注意税率设置档次不宜过多，水平不宜过高，尽可能缩小低税率、免税的范围。

六、总结与展望

“营改增”试点是我国税收制度的重大改革，其影响广泛而深远。自 2013 年起就涌现大量文献，其相关研究主要有以下特点：一个趋势；两个不平衡；三个矛盾。一个趋势是文献量随政策实施时间的推移增加明显。两个不平衡是相关研究呈现微观层面多、宏观层面少；实证多、理论少。这与理论探讨空间较小、微观数据较易获得、实证研究方法较为成熟密切相关。三个矛盾是指增值税中性特征与减税任务之间的矛盾；行业区别、地区区别与税率统一之间的矛盾；单个税种改革与整体税制布局的矛盾。这三个矛盾可归结为理论与现实的矛盾：(1) 增值税最大的特点是税收中性，但因“营改增”有助于消除重复征税，而具有减税功能，特别是在当前经济环境下，“营改增”被赋予减税重任，也因此而出现了众多的税收优惠、过渡政策，但是多档实际税率将产生扭曲效应，与增值税中性相悖；(2) 为发挥增值税中性作用，要求行业、地区间统一税率，完善抵扣链条，这可能恶化本就存在发展不平衡的行业、区域间的不平衡程度，构成第二个矛盾；(3) “营改增”作为单个税种的改革，对央地财政关系、地方税体系构建产生了重要影响，倒逼加快整体财税体制的改革。为解决此矛盾，应注重税种组合在税制改革中的地位及作用。当然，需要有更多的税收数据，才能对“营改增”问题有更深入的研究。

全面“营改增”是营业税的终点，也是建立现代增值税制度的起点。关于增值税进一步改革的研究还应继续进行，未来研究可向三个方向拓展：一是探究理论根源，特别是区分增值税与企业所得税性质，以指导国际减税竞争中我国税制改革的着力方向；二是尝试使用丰富的样本数据，充分利用“营改增”这是一自然实验，获取更多宝贵成果，为今后其他税种改革提供经验；三是将增值税置于整体税制格局中，探讨增值税在最优税制中的地位和作用。

参考文献：

- [1] 田志伟，胡怡建。“营改增”对各行业税负影响的动态分析——基于 CGE 模型的分析 [J]. 财经论丛，2013，(7)：29-34.
- [2] 唐东会. 全面“营改增”后行业税负变动研究——基于投入产出表的模拟测算 [J]. 云南财经大学学报，2016，(3)：35-44.
- [3] 王玉兰，李雅坤.“营改增”对交通运输业税负及盈利水平影响研究——以沪市上市公司为例 [J]. 财政研究，2014，(5)：41-45.
- [4] 杨默如，叶慕青。“营改增”对先行试点行业效应如何？——基于分地区分行业试点上市公司税负与绩效的影响 [J]. 武汉大学学报(哲学社会科学版)，2016，(5)：55-65.
- [5] 刘金科，谢璠. 生活服务业营改增的经济效应研究 [J]. 税务研究，2017，(7)：34-39.
- [6] 黄庆平. 银行业营改增：实际效应、现实困境与路径选择——基于 2016 年上市银行年报分析 [J]. 金融与经济，2017，(8)：42-45，66.
- [7] 胡怡建.“营改增”减税的经济效应分析 [J]. 中国税务，2013，(8)：22-24.
- [8] 童锦治，苏国灿，魏志华。“营改增”、企业议价能力与企业实际流转税税负——基于中国上市公司的实证研究 [J]. 财贸经济，2015，(11)：14-26.
- [9] 范子英，彭飞。“营改增”的减税效应和分工效应——基于产业互联的视角 [J]. 经济研究，2017，(2)：82-95.
- [10] 王冬生. 三个非税因素影响营改增减税效果 [N]. 中国税务报，2016-5-6.
- [11] 李炜光，张林，臧建文. 民营企业生存、发展与税负调查报告 [J]. 学术界，2017，(2)：5-13.
- [12] 潘明星. 营业税改征增值税：效应分析与改革建议 [J]. 财政研究，2013，(12)：64-67.
- [13] 董根泰.“营改增”降低了大中型企业税收负担吗？——基于浙江省上市公司数据的分析 [J]. 经济社会体制比较，2016，(5)：94-104.
- [14] 潘文轩. 企业“营改增”税负不减反增现象分析 [J]. 商业研究，2013，(1)：145-150.
- [15] 刘子亚. 从资本市场反应看电信业“营改增”对三大运营商税负的影响 [J]. 税务与经济，2015，(4)：97-102.

- [16] 禹奎, 陈小芳. 我国建筑业“营改增”的税率选择与征管 [J]. 税务研究, 2014, (12): 31-35.
- [17] 罗绪富. 金融业“营改增”征收模式及税率选择 [J]. 税务研究, 2015, (5): 114-115.
- [18] 潘文轩. 企业“营改增”税负不减反增现象分析 [J]. 商业研究, 2013, (1): 145-150.
- [19] 李炜光, 张林, 臧建文. 民营企业生存、发展与税负调查报告 [J]. 学术界, 2017, (2): 5-13.
- [20] 范子英, 彭飞. “营改增”的减税效应和分工效应——基于产业互联的视角 [J]. 经济研究, 2017, (2): 82-95.
- [21] 曹越, 李晶. “营改增”是否降低了流转税税负——来自中国上市公司的证据 [J]. 财贸经济, 2016, (11): 62-76.
- [22] 杨志勇. 中国增值税改革中的三大问题 [J]. 地方财政研究, 2016, (9): 4-8, 14.
- [23] 黄碧波. 全面推开营改增对我国经济和税收的影响研究——基于浙江省营改增试点的实证分析 [J]. 浙江师范大学学报(社会科学版), 2017, (4): 21-34.
- [24] 李翀. 论供给侧改革的理论依据和政策选择 [J]. 经济社会体制比较, 2016, (1): 9-18.
- [25] 陈文东. 试析供给侧结构性改革对税制改革的要求 [J]. 税收经济研究, 2016, (5): 1-4, 25.
- [26] 岳树民, 肖春明. 完善增值税制度推动经济持续全面发展 [J]. 税务研究, 2016, (11): 13-17.
- [27] 马海涛, 朱梦珂. 供给侧结构性改革中的财税政策思考 [J]. 新疆财经, 2017, (1): 5-14.
- [28] 陈晓光. 增值税有效税率差异与效率损失——兼议对“营改增”的启示 [J]. 中国社会科学, 2013, (8): 67-84.
- [29] 平新乔, 黄昕, 安然. “营改增”前中国服务业与制造业之间全要素生产率的异质性和税负差异 [J]. 经济社会体制比较, 2017, (2): 77-84.
- [30] 龚强, 王璐颖, 蔡东玲. “营改增”对企业创新的影响研究 [J]. 浙江社会科学, 2016, (8): 41-47, 59.
- [31] 袁从帅, 刘晔, 王治华, 刘睿智. “营改增”对企业投资、研发及劳动雇佣的影响——基于中国上市公司双重模型的分析 [J]. 中国经济问题, 2015, (7): 3-13.
- [32] 龚强, 王璐颖, 蔡东玲. “营改增”对企业创新的影响研究 [J]. 浙江社会科学, 2016, (8): 41-47, 59.
- [33] 袁红英, 张念明. 供给侧改革导向下我国财税政策 [J]. 东岳论丛, 2016, (3): 53-59.
- [34] 付敏杰, 张平. 供给侧改革中的财税制度 [J]. 税务研究, 2016, (2): 12-17.
- [35] 魏杰, 汪浩. 发挥营改增作用 推动供给侧结构性改革 [J]. 税务研究, 2016, (12): 3-7.
- [36] 袁从帅, 刘晔, 王治华, 刘睿智. “营改增”对企业投资、研发及劳动雇佣的影响——基于中国上市公司双重模型的分析 [J]. 中国经济问题, 2015, (7): 3-13.
- [37] 刘怡, 侯思捷, 耿纯. 增值税还是企业所得税促进了固定资产投资——基于东北三省税收政策的研究 [J]. 财贸经济, 2017, (6): 5-16, 114.
- [38] 林志帆, 刘诗源. 税收负担与企业研发创新——来自世界银行中国企业调查数据的经验证据 [J]. 财政研究, 2017, (2): 98-112.
- [39] 赵连伟. 营改增的企业成长效应研究 [J]. 中央财经大学学报, 2015, (7): 20-27.
- [40] 张本照, 逮婧. “营改增”能改善上市公司研发投入吗——基于沪深交易所创新型试点企业的实证分析 [J]. 财会月刊, 2015, (2): 27-31.
- [41] 周振, 张充. 金融业营改增、税收负担与经营绩效——基于沪深A股上市公司的经验数据分析 [J]. 华东经济管理, 2016, (9): 100-104.
- [42] 孙正. 流转税改革促进了产业结构演进升级吗? ——基于“营改增”视角的PVAR模型分析 [J]. 财经研究, 2017, (2): 70-84.
- [43] 陈龙. “营改增”政策在我国经济发展方式转变中的作用 [J]. 当代经济管理, 2013, (7): 80-84.
- [44] 陈钊, 王暘. “营改增”是否促进了分工: 来自中国上市公司的证据 [J]. 管理世界, 2016, (3): 36-45, 59.
- [45] 范子英, 彭飞. “营改增”的减税效应和分工效应——基于产业互联的视角 [J]. 经济研究, 2017, (2): 82-95.
- [46] 汪昊. “营改增”减税的收入分配效应 [J]. 财政研究, 2016, (10): 85-100.
- [47] 胡怡建, 田志伟. 营改增宏观经济效应的实证研究 [J]. 税务研究, 2016, (11): 7-12.
- [48] 倪红福, 龚六堂, 王茜萌. “营改增”的价格效应和收入分配效应 [J]. 中国工业经济, 2016, (12): 23-39.
- [49] 唐明, 熊蓓珍. 全面“营改增”后增值税收入划分的政策效应及优化策略 [J]. 财贸研究, 2017, (10): 63-74.
- [50] 寇明凤. “营改增”对地方财政经济发展影响分析 [J]. 地方财政研究, 2014, (7): 48-52, 59.
- [51] 卢洪友, 王云霄, 祁毓. “营改增”的财政体制影响效应研究 [J]. 经济社会体制比较, 2016, (5): 71-83.
- [52] 马蔡琛, 李思沛. “营改增”背景下的分税制财政体制改革 [J]. 税务研究, 2013, (7): 16-21.
- [53] 王晓洁, 郭宁, 杨梦. 水资源费改税试点: 成效、问题及建议 [J]. 税务研究, 2017, (8): 43-47.
- [54] 刘继虎, 罗之凡. 我国环境保护税法的体系化思考 [J]. 湖南行政学院学报, 2017, (5): 77-82.
- [55] 吕冰洋. 零售税的开征与分税制的改革 [J]. 财贸经济, 2013, (10): 17-26.
- [56] 朱青. 完善我国地方税体系的构想 [J]. 财贸经济, 2014, (5): 5-13.

- [57] 龚辉文. 国际税收竞争是现代税制改革的主要推动力 [J]. 税务研究, 2017, (9): 14-19.
- [58] 郭月梅. “营改增”背景下完善地方税体系的探讨 [J]. 财政研究, 2013, (6): 35-37.
- [59] 夏杰长, 管永昊. “营改增”之际的困境摆脱及其下一步 [J]. 改革, 2013, (6): 65-72.
- [60] 崔志坤, 王振宇, 常彬斌. “营改增”背景下完善地方税体系的思考 [J]. 经济纵横, 2014, (1): 87-91.
- [61] 王虹, 杨锐利, 徐志. 全面“营改增”后分税制改革面临的问题与对策分析 [J]. 地方财政研究, 2016, (9): 15-21, 31.
- [62] 靳东升. 营改增后我国增值税现存问题及改革设想 [J]. 地方财政研究, 2017, (6): 4-7, 16.
- [63] 王乔, 伍红. “营改增”的效应分析 [J]. 税务研究, 2014, (12): 27-30.
- [64] 吕冰洋, 马光荣, 毛捷. 分税与税率: 从政府到企业 [J]. 经济研究, 2016, (7): 13-28.
- [65] 梁季. 我国增值税税率简并: 与市场资源配置机制的对接、改革设想与路径分析 [J]. 财政研究, 2014, (9): 8-14.
- [66] 陈晓光. 增值税有效税率差异与效率损失——兼议对“营改增”的启示 [J]. 中国社会科学, 2013, (8): 67-84.
- [67] 龚振中, 孙文峰. 基于消费地原则的增值税课征模式比较及选择 [J]. 税务研究, 2017, (7): 25-30.
- [68] 王建平. 适度降低法定税率是完善增值税制度的关键 [J]. 税务研究, 2016, (11): 40-45.
- [69] 张阳. 建筑业营改增后税收政策适用中的问题及建议 [J]. 税收经济研究, 2017, (1): 69-72.
- [70] 李俊生, 臧莹. 我国资产证券化税制问题探讨 [J]. 税务研究, 2017, (7): 81-86.
- [71] 中金公司固定收益研究组. 营改增再出补丁, 对资管行业影响几何?——财税56号文分析 [J]. 债券, 2017, (7): 67-71.
- [72] 熊振宇. 营改增全面推开后互联网+电子商务增值税现在问题及其完善 [J]. 地方财政研究, 2016, (9): 40-46.
- [73] 李森森. 数字经济给增值税征管带来的挑战及应对思路 [J]. 国际税收, 2017, (7): 51-53.
- [74] 吴晓强, 赵健江. 论后营改增时期的增值税改革 [J]. 税务研究, 2017, (2): 90-93.
- [75] 岳树民, 肖春明. 完善增值税制度推动经济持续全面发展 [J]. 税务研究, 2016, (11): 13-17.
- [76] 朱江涛. 建立更加公正、简明、高效的增值税制——后营改增时代完善增值税制度的构想 [J]. 税务研究, 2017, (3): 9511-100.
- [77] 陈珣. 欧盟新一轮增值税改革及启示 [J]. 国际税收, 2017, (2): 60-62.
- [78] 毛德凤, 刘华. 营改增对企业纳税遵从的影响 [J]. 税务研究, 2017, (7): 18-24.
- [79] 王聚星. “营改增”背景下我国外贸企业经营与控制策略 [J]. 对外经贸实务, 2016, (7): 39-42.
- [80] 江苏省政府研究室, 江苏省财政厅联合调研组. “营改增”助推经济转型升级——江苏试点的创新实践与建议 [J]. 经济研究参考, 2013, (57): 27-32.
- [81] 龚辉文. 国际税收竞争是现代税制改革的主要推动力 [J]. 税务研究, 2017, (9): 14-19.
- [82] 何杨, 王文静. 增值税税率结构的国际比较与优化 [J]. 国际税收, 2016, (3): 90-94.

Economic Effects of Replacing Business Tax with Value-added Tax and Improvement of Value-added Tax System: A Literature Review

XU Hui^{1,2}, YUE Shumin¹

(1. School of Finance, Renmin University of China, Beijing 100872, China;

2. Information Center for Social Science, Renmin University of China, Beijing 100872, China)

Abstract: This paper comprehensively expounds the economic effects of “replacing business tax with value-added tax”, and discusses in particular the impacts of reform on corporate tax burden, fiscal and taxation system reform, income distribution, and its role in the context of supply-side structural reforms. It also analyzes the existing research findings, differences and causes. Based on the literature review and the reform trend, this paper comes to the following conclusions: to further enhance value-added tax’s neutral role, it is necessary to reduce the tax rate and clear tax incentives; in light of some industries’ discomfort towards the transitional policies or the absence of policies, it is necessary to gradually perfect the legislation and be careful in the issuing of transitional policies in the future; in addition, taking the domestic and foreign tax change trends into consideration, it is necessary to strengthen the collection and administration of taxes, and enhance the international competitiveness.

Key words: Replacing Business Tax with Value-added Tax; Enterprise Tax Burden; Supply-side Structural Reform; Local Tax System; International Tax Competition

(责任编辑: 风 云)