



增值税制度效应的 经济学分析

Economic Analysis
of China's Value-Added Tax System

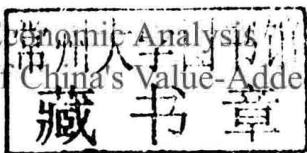
樊勇 等 著

清华大学出版社



增值税制度效应的 经济学分析

Economic Analysis
of China's Value-Added Tax System



樊勇 等 著

清华大学出版社
北京

内 容 简 介

本书在介绍增值税基本理论与国内外增值税实践的基础上,运用制度演绎和实证相结合的规范研究方法从收入效应、经济效应、公平效应、管理效应四个角度考察了自1994年以来我国增值税制度的运行状况,研究内容包括增值税的税率设计、税负衡量、抵扣制度、留抵制度、转型改革、扩围改革、税收遵从、改革趋势等方面,是一本国内较为全面介绍增值税理论、实践及其制度效应的专业图书。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

增值税制度效应的经济学分析/樊勇等著. —北京:清华大学出版社,2018

ISBN 978-7-302-50122-0

I. ①增… II. ①樊… III. ①增值税—税收管理—研究—中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆CIP数据核字(2018)第106242号

责任编辑:张 莹

封面设计:傅瑞学

责任校对:宋玉莲

责任印制:董 瑾

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦A座 邮 编:100084

社总机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:三河市国英印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:165mm×238mm 印 张:18.5 插 页:1 字 数:316千字

版 次:2018年6月第1版

印 次:2018年6月第1次印刷

定 价:68.00元

产品编号:078709-01

前 言

本书是由笔者主持的国家社会科学基金后期资助项目“增值税制度效应的经济学分析”(项目编号:15FJY001)的最终研究成果。

从收入、经济、公平、管理四个角度分析税种运行状况既是对税收基本原理的系统应用,也是笔者一贯坚持的税种或税制改革的研究视角,这在本书中得到了较好的体现。本书分为6大部分共18章,较为全面地介绍和分析了增值税原理与国内外制度实践,增值税收入效应、增值税经济效应、增值税公平效应、增值税管理效应及未来增值税改革问题。本书的写作除了引用资料规范,时效性强,每一部分内容基本采用了制度演绎和实证相结合的规范研究方法外,在研究视角和观点上有以下内容值得同行及读者在阅读时给予较多关注:一是从税收原理上分析了商品劳务税、增值税和零售税的区别与联系,尤其是结合典型国家的实践,对增值税和零售税进行了对比分析,这有利于澄清当前地方税改革中一些认识误区;二是本书从制度上较为全面地介绍了主要发达国家增值税制度实行及改革情况,资料时效性强,均来源于IBFD(国际财政文献资料局)最新数据库或最新中英文文献,这为读者开展增值税其他研究提供了较准确和较新的资料借鉴;三是对国内外增值税抵扣制度及其影响进行了分析和介绍,从文献上看,笔者是较早(2012年)关注增值税抵扣及其影响的国内研究人员,抵扣制度对增值税税负的影响机制在“营改增”改革中被实务界和政府税务部门广泛重视;四是对增值税留抵制度进行分析认为,增值税与行业税负差异是由留抵制度形成的,留抵制度改革是未来增值税制度改革的可选项之一,这也是国内比较早但又比较少见的观点,事实上我们也可以看到增值税留抵制度改革已经开始在一些特殊行业推行;五是提出了法定税率、名义税率、名义税负与实际税负四个口径来衡量增值税税负,这有利于厘清当下对增值税改革减税效应的不同看法甚至误区,有利于凝聚各界对增值税改革成效的共识;六是运用马克思主义政治经济学的视角分析增值税改革的经济效应,检验和评估了马克思主义政治经济学对资本及资本有机构成论断在我国的现实意义,对进一步加强应用马克思主义政治经济学解

释和指导我国财税制度改革进行了有益尝试；七是利用区域微观数据，对企业增值税遵从行为及其特征进行了实证分析，还结合部分发达国家在实践中广泛采用的 ATO 遵从管理模型分析框架进行了比较分析，这对将增值税遵从理论分析应用于实践是一个有益的探索；八是在 2016 年“营改增”改革尚未完成之时，较早提出“营改增”后（后“营改增”时期）增值税改革所需要面对或改革的七大方面的问题，其中简并税率、加强征管、分享体制改革等方面的内容被正在推进的改革所证实。

本书是由笔者设计并主导完成的。从文献上看，笔者关注增值税从 2012 年 1 月发表在《财贸经济》上的《增值税抵扣制度对行业增值税税负影响的实证研究》论文开始，当时这个话题是基于增值税改革的背景下税制改革的焦点，此后笔者有较多研究集中在增值税领域，尤其是在我国增值税改革问题上，至本书出版笔者已撰写与增值税直接相关的专业论文 12 篇，主持完成国家税务总局课题《降低制造业税负研究》，这些前期开展的研究工作为本项目申报成功和顺利结项打下了坚实的基础。

严格意义上讲本书是集体创作的成果。项目从申请、开展至结项，先后有笔者指导的硕士研究生王蔚、姚凯、陈博天、赵玉亭，博士研究生席晓宇参与了研究与文字写作，其中，王蔚《增值税类型对区域生产要素投入的影响分析》、姚凯《增值税制度的公平效应分析》、赵玉亭《增值税纳税遵从影响因素的实证》均被评选为中央财经大学优秀硕士论文，笔者和席晓宇合作的《增值税改革对资本有机构成的影响分析——基于马克思主义政治经济学的视角》被《经济理论与经济管理》作为 2017 年 10 月封面论文。上述内容经修改后都成为本书内容。在本书的最后出版环节，笔者指导的硕士研究生韩文杰、孟昭、狄聪聪、朱玥参与了书稿的补充、校对工作。此外，考虑到研究内容的完整性，笔者还邀请了国家信息中心蔡松锋博士撰写了第 10 章。在此，对上述参与项目研究的人员和本书内容的撰写人员一并表示感谢，我相信本书顺利出版也是对他们工作付出的最好回报。

相对于在全球迅速扩张的增值税及其产生的广泛影响而言，本书的内容仅是一个阶段或局部的研究成果，书中描述的内容、使用的研究方法、表达的观点还不一定成熟和全面，尚有较大修正空间，恳请翻阅此书的专家、同行批评指正。

樊 勇

2018 年 3 月 20 日

目 录

第一篇 增值税原理、实践及制度效应概述

第 1 章 增值税制度的基本设计原理	3
1.1 商品劳务课税主要类型分析	3
1.1.1 商品劳务税的主要类型	3
1.1.2 一般商品劳务税和选择性商品劳务税	4
1.1.3 单阶段商品劳务税和多阶段商品劳务税	5
1.1.4 零售税和增值税的比较分析	6
1.2 增值税设计原理及历史沿革	9
1.2.1 增值税的设计原理	9
1.2.2 增值税的产生与发展	13
1.3 我国现行增值税的制度设计	14
1.3.1 我国增值税改革的简要回顾	14
1.3.2 我国增值税改革取得的成效	15
1.3.3 当前我国增值税运行中的主要问题	16
1.3.4 推进下一阶段增值税改革的主要争议	18
第 2 章 增值税运行效应的主要观点与争议	20
2.1 增值税是否具有累退性	20
2.1.1 年度累退性与终身累退性	20
2.1.2 对增值税存在累退性问题否定看法	21
2.1.3 降低增值税累退性的措施研究	22
2.2 增值税的收入效应及其争议	23
2.2.1 开征增值税对政府收入的影响	23
2.2.2 开征增值税对政府规模的影响	24
2.2.3 财政收入与社会福利之间的关系	24

2.3	增值税征收范围的宏观经济效应	25
2.3.1	增值税征收范围与细化专业分工	25
2.3.2	增值税征收范围与优化产业结构	26
2.3.3	增值税征收范围与扩大内部需求	28
2.3.4	增值税征收范围与提升对外贸易	29
2.3.5	增值税征收范围与增加就业水平	30
2.4	增值税的其他宏观经济效应	31
2.4.1	增值税与通货膨胀	31
2.4.2	增值税与社会保障	32
2.4.3	增值税的税收成本	32
2.4.4	增值税对投入产出的影响	33
第3章	主要国家增值税实践及税制要素比较	35
3.1	各国增值税制度介绍及主要类型归纳	35
3.1.1	各国增值税制度介绍	35
3.1.2	各国增值税主要类型归纳	48
3.1.3	各国增值税的征收范围比较	50
3.1.4	各国增值税的税率比较	51
3.1.5	各国增值税的优惠政策比较	53
3.1.6	各国增值税扩围改革比较	54
3.1.7	对我国增值税改革的启示	56
3.2	各国增值税抵扣制度的比较及启示	57
3.2.1	增值税抵扣制度及其作用	58
3.2.2	我国增值税抵扣制度的发展与将要面临的问题	61
3.2.3	OECD 国家对增值税抵扣范围的限制性规定	62
3.2.4	OECD 国家抵扣制度的主要特点	64
3.2.5	结论及政策建议	65
3.3	各国增值税分享体制的比较及启示	66
3.3.1	德国	66
3.3.2	澳大利亚	66
3.3.3	印度	67
3.4	美国不实行增值税制度的原因及启示	68

第二篇 增值税的财政收入效应

第4章 增值税收入效应：基于我国视角	75
4.1 增值税收入效应的一般原则	75
4.1.1 充分性原则	75
4.1.2 弹性原则	77
4.1.3 及时性和稳定性	78
4.2 增值税收入效应的充分性与弹性原则	80
4.2.1 增值税收入效应的充分性	80
4.2.2 增值税收入效应的税收弹性	81
4.3 增值税收入效应的及时性与稳定性	82
4.3.1 收入增长的波动性分析	83
4.3.2 税收弹性的波动性分析	83
4.4 增值税制度收入效应的实际水平测算	84
4.4.1 收入能力	85
4.4.2 税式支出	90
4.4.3 征收力度	91
4.4.4 税收流失	92
第5章 增值税收入效应：基于国际实践视角	94
5.1 各国历年增值税收入占税收收入和 GDP 的比重	94
5.2 我国增值税收入占税收收入和 GDP 的比重	97
5.2.1 我国增值税取得了较好的财政效益	98
5.2.2 我国增值税保持了较快的增长速度,但落后于全年 税收收入增长速度	99
第6章 增值税扩围改革的财政分配效应：以北京市为例	100
6.1 增值税扩围改革的背景	100
6.2 “营改增”前两税在北京市财政收入中的地位	101
6.3 增值税扩围改革对北京市分享收入的影响	103

第三篇 增值税的经济效应

第 7 章 增值税抵扣制度对行业实际税率的影响分析	109
7.1 增值税税负的四类衡量口径	110
7.2 两次抵扣“扩围”改革的主要内容	114
7.3 两次抵扣“扩围”对行业实际税率影响分析	115
7.4 现代型增值税抵扣制度对行业实际税率影响分析	117
7.5 增值税抵扣制度的研究结论及研究展望	122
第 8 章 增值税改革对资本有机构成的影响分析	124
8.1 增值税改革对资产及其有机构成文献综述	124
8.2 理论模型与样本选取	127
8.3 模型构建及各变量描述性统计	130
8.4 实证结论及政策建议	134
第 9 章 不同增值税类型对区域生产要素投入的影响分析	142
9.1 出口与全要素生产率的文献综述	145
9.2 理论模型与全要素生产率测度	147
9.2.1 两类厂商模型	147
9.2.2 全要素生产率测度	151
9.3 回归模型及各变量描述性统计	153
9.4 实证结果、经济解释及政策含义	155
第 10 章 全面实施“营改增”的减税效果分析	165
10.1 模拟方法	165
10.2 “营改增”减税效果分析的理论框架	169
10.3 SICGE 模拟“营改增”的模型机制	171
10.4 基于 SICGE 模型的减税效果测算	172
第 11 章 增值税留抵的原因及影响因素分析	176
11.1 增值税留抵现状	177
11.2 增值税留抵税产生原因及影响因素分析	181
11.2.1 增值税留抵税一般原因分析	182

11.2.2 留抵过高的异常原因	184
11.2.3 增值税留抵的影响因素	186
11.3 留抵退税的减税效应	186
11.4 对策建议	190

第四篇 增值税的公平效应

第 12 章 增值税制度公平效应的理论分析	195
12.1 税收公平问题的研究框架	195
12.2 税收公平原则的理论与实践	197
12.3 增值税对公平的正反面影响	199
第 13 章 增值税消除重复征税的效果测算	202
13.1 各阶段增值税改革与消除重复征税	202
13.2 我国增值税消除重复征税能力的测算	204
13.3 进一步消除重复征税的设计思路	206
第 14 章 我国增值税制度对收入分配的累退性	207
14.1 增值税与收入分配公平的文献综述	208
14.2 增值税与城乡居民收入分配的关联度	210
14.3 人口年龄结构对增值税累退性的影响	219
14.4 缓解增值税累退性的政策选择及建议	224
第 15 章 增值税对税源背离的影响及措施	226
15.1 地方财政理论及税源背离问题	226
15.2 调整增值税税源背离的整体思路	231
15.3 我国增值税税源背离程度的测算	234
15.4 增值税税源背离问题的解决途径	238

第五篇 增值税的征管效应

第 16 章 增值税征管的主要特点及各国经验	243
16.1 一般纳税人与小规模纳税人的识别	243
16.2 账簿法与发票法抵扣进项税额的差异	245

16.3	增值税的免税与零税率的比较分析	246
16.4	增值税征收管理的其他特殊处理方法	248
第 17 章	增值税纳税遵从影响因素的实证分析	250
17.1	纳税遵从行为的国内外文献归纳	250
17.2	基于 Probit 模型的增值税纳税遵从行为分析	256
第六篇 现代增值税的主要特点及我国后		
“营改增”时期的改革问题		
第 18 章	现代型增值税制度特征与我国增值税制度改革前瞻	271
18.1	现代型增值税制度的主要特征	271
18.2	后“营改增”时代我国增值税制度改革前瞻	274
18.2.1	增值税的税率简并	275
18.2.2	增值税抵扣制度的完善	278
18.2.3	增值税优惠制度的设计	281
18.2.4	增值税退税制度的健全	283
18.2.5	增值税征管的加强	284
18.2.6	增值税收入分享体制的调整	284
18.2.7	增值税的国际税收协调	285
主要参考文献		286

第一篇

增值税原理、实践及制度效应概述

本部分包括：第1章 增值税制度的基本设计原理，在对商品劳务课税主要类型、零售税和增值税概念与作用进行比较分析的基础上，阐述增值税历史沿革及设计原理，并介绍我国现行增值税的制度设计及制度变迁；第2章 增值税运行效应的主要观点与争议，通过梳理相关研究文献，概括了增值税制度效应，包括累退性、财政效应以及对通货膨胀、社会保障及税收成本影响的主要学术观点及其争议；第3章 主要国家增值税实践及税制要素比较，介绍并总结了各国增值税实施的基本情况，比较分析了各国增值税税率结构及水平、优惠范围、抵扣制度，并梳理了我国增值税抵扣制度的发展及面临的问题，以及美国为何不实行增值税及其启示。

第1章 增值税制度的基本设计原理

增值税是在生产服务领域对纳税人销售产品、提供劳务的增值部分课征的一种商品劳务税。增值税起始于法国，之后便在各各国推广实行。从20世纪下半叶起，增值税不断地发展完善。据统计，截至2013年，已有超过167个国家(地区)建立了增值税制度。我国在1994年基本建立了增值税制度，该税种在加强宏观调控、促进经济协调发展中发挥了巨大的作用。

1.1 商品劳务课税主要类型分析

1.1.1 商品劳务税的主要类型

征税对象及其计税依据、征税环节或征税阶段是任何商品劳务税制度设计必须考虑的基本问题。

根据当前国际上对商品劳务税的分类整理得出表1-1，首先对于商品劳务税有一个统称为消费税(consumption tax)。另结合表1-1可看出，商品劳务税可在所有或大多数消费品及劳务销售时征税，也可就某几种特定消费品及劳务(如卷烟、奢侈品)的销售额征税。因此在总的消费税之下，商品劳务税具体分为两类：选择性商品劳务税(taxes on specific goods and services)和一般商品劳务税(general taxes on goods and services)，也有说法将两者称为特种消费税和一般消费税(general consumption tax)。在计税依据方面，选择性商品劳务税的计税依据主要是流转额的全值，而一般商品劳务税的计税依据不囿于货物和劳务销售时的流转额全值，也可对其增值额征税，即增值税(value added tax, VAT)，在加拿大等部分国家会直接将其称为商品劳务税(goods and services tax, GST)。所以一般消费税其实是增值税的一种母概念，基本涵盖了对一般性商品及劳务征税的税种。而GST通常来说是对VAT在不同国家的不同叫法，译成中文被称为商品劳务税。

表 1-1 商品劳务税的主要类型

税 类	消费税类型	税 种	全 额	增值额	多环节 征税	生 产	批 发	零 售	进 口
消 费 税	选择性商品 劳务税(特 种消费税)	烟酒、奢侈 品税等	√			选择其中一个环节			
	一 般 商 品 劳 务 税 (一 般 消 费 税)	生产税	√			√			
		批发税	√				√		
		零售税	√					√	
		关税	√						√
		周转税	√		√	全部环节			
		增值税		√	√				

针对商品劳务税的征税环节或阶段,可在所有或几个交易阶段设置一个税种或在不同交易阶段设置不同名称的税种,这是多阶段商品劳务税,也可以仅就生产(制造或劳务提供)、批发、零售等某一阶段设置一个税种,这是单阶段商品劳务税。多阶段商品劳务税以流转额全值为计税依据的一般称周转税;多阶段征税以增值额为计税依据的是增值税。不过也有个例,例如,20世纪80年代到90年代初的中国曾经实行过单阶段增值税,其征税对象仅限于制造业中的部分产品,因而成为部分制造业增值税。

综上,结合各国税务实践,比较常见的商品劳务税类型主要有表中的选择性消费税或特种消费税(包括烟酒税、奢侈品税、赌博税、汽油税等),其征税可以选择在生产或者批发或零售环节进行征收;在生产、批发阶段征收,以全值计税的叫生产税(或制造税)、批发税;在零售环节全额计征的消费税,叫零售税;在进口环节征收的叫关税;以及在所有流转环节都征税的叫周转税和增值税。

1.1.2 一般商品劳务税和选择性商品劳务税

一般商品劳务税是对所有或大多数货物和劳务课征的税收,选择性商品劳务税是对若干特定货物或劳务课征的税收。

1. 一般商品劳务税设计应考虑的主要问题

一般商品劳务税征税对象范围可以规定得比较广,税率可以比较单一,以便对社会经济起普遍调节作用,取得主要的财政收入,其造成的税制不公平等特殊问题可由选择性商品劳务税和其他辅助税种加以解决。

一般商品劳务税过去主要是周转税(对所有交易活动项目在所有交易阶段征收的一种税),目前少数国家周转税转向单阶段商品劳务税(主要是零售税),多数国家则转向多阶段课征的增值税。

2. 选择性商品劳务税设计应考虑的主要问题

征收选择性商品劳务税,关键问题是选择哪些物品或劳务来征税。政策目标不同,选择的项目就不同,因而各国的选择性商品劳务税各不相同。一般来说,征收选择性商品劳务税的政策或者着眼点有以下几方面。

(1) 弥补税收公平。许多国家在征收一般商品劳务税外,再选择少数奢侈品课税,一定程度上缓和了一般商品劳务税的累退效应,增进税收公平。但由于从一般均衡角度分析,局部扶贫、短期增进公平的措施可能导致从长期看不公平或引起效率损失,需要谨慎对待和分析利弊。

(2) 在征税成本较低的情况下增加财政收入。对少数货物征税,对比征收一般商品劳务税,在税收管理上比较便利。选择少数收入大的货物如烟、酒等产品进行征税,可取得大额的财政收入,征税成本却很低。因而征收特种商品劳务税常常基于财政考虑。

(3) 贯彻受益原则。对个人使用国家提供的公共产品或劳务,政府常要根据受益原则(根据个人从消费公共产品或劳务中得到的利益的大小)收取不等的费用。但是某些公共产品或劳务的使用,使用者从中获得多少利益难以认定,因而就采用收税的办法。如对所有道路设卡收费成本很高,改为对汽车或燃油征税。

(4) 反映社会成本,提高社会效益。为了促进企业通过技术改造等措施减少污染,政府可以对造成污染者课以税收,让外部成本内在化。此外,一些物品或劳务可能对社会有不良影响,如烟、酒、赌博等消费项目,对这些消费项目收税,寓禁于征,对降低社会成本、提高社会效益有利。

1.1.3 单阶段商品劳务税和多阶段商品劳务税

1. 单阶段商品劳务税的税务实践

在各国税务实践中,单阶段商品劳务税有以下几种模式。

(1) 商品劳务税结构中生产税单一制。如有的国家曾经实行在生产环节(包括劳务提供环节)征收商品劳务税并且是一次课征制,批发和零售环节不再征收。优点是纳税人少且主要面对企业,征管较为容易;缺点是在生产制造阶段征收全值商品劳务税,会对专业化分工协作企业造成税收歧视。

(2) 制造税与批发税结合制。苏联的商品劳务税实行一次课征制,且对生产资料免税,其周转税只对消费品课征。一方面是由工业企业直接缴纳,征税项目包括文化生活用品、家庭生活用品、烟酒制品等;另一方面是由批发销售站缴纳,征税项目包括石油制品、纺织品和针织品等。

(3) 制造税与零售税结合制。日本在推行增值税之前采用这一模式,将商品分为两大组。第一组 6 大类,包括贵重矿石、贵金属制品、皮毛制品及其他奢侈品等,在零售时由零售商纳税;第二组 11 类,包括汽车、体育用品、娱乐用品、电气用品、乐器、照相机、家具、钟表、嗜好性饮料等,在产制出厂时由制造商纳税。

(4) 商品劳务税结构中批发税单一制。一些国家如瑞士、澳大利亚、巴基斯坦等曾经对国内商品在批发环节征收一次性营业税。

(5) 零售税。零售税被公认为是商品劳务税发展的一个方向,美国较为典型。

2. 多阶段商品劳务税的税务实践

多阶段商品劳务税的模式有两种:周转税和增值税。增值税将在下文详细阐述,此处重点介绍周转税。周转税的主要特点是对象范围广泛,不仅包括消费品而且包括原材料、机器设备等生产资料,实行多环节、多次征收,每经历一次交易就征一次税,某些商品转移方式并没有发生交易,如纳税人生产商品供自己消费之用,也视同交易进行征税,应纳税额以流转额全值为依据。周转税实际上起了一种阻碍专业化分工协作、鼓励搞全能企业的作用,不良影响大于生产税。

克服周转税缺陷可行的改革思路有二:一是从环节入手,从多阶段课征变为单阶段课征的零售税,再通过适当办法进一步减轻中间产品重复征税问题。二是从计税依据入手,将以全值流转额为计税依据改为以增值额为计税依据,这样可彻底消除重复征税的弊端。传统全值商品劳务税的发展趋势是明显的,就是向零售税或增值税转化。一个国家在具体税务实践中,是选择零售税还是增值税,还取决于在该国中商品劳务税应居于何种地位,是充当主体税种还是充当地方或辅助税种。

1.1.4 零售税和增值税的比较分析

1. 零售税制度介绍:以美国为例

零售税的成功范例当推美国。美国大部分州和地方政府征收零售税,税率各州不一,大多数州为 5%~6%。美国的零售税采取价外税形式,