



上海高校智库
上海财经大学公共政策与治理研究院



胡怡建

/ 主编



Shanghai Public Policy and
Governance Advisory Report (2014)

上海公共政策与治理 决策咨询报告(2014)

上海人民出版社



上海高校智库
上海财经大学公共政策与治理研究院

上海公共政策与治理 决策咨询报告(2014)

胡怡建 / 主编

Shanghai Public Policy and
Governance Advisory Report (2014)

图书在版编目(CIP)数据

上海公共政策与治理决策咨询报告.2014/胡怡建
主编.—上海:上海人民出版社,2014
ISBN 978-7-208-12459-2

I. ①上… II. ①胡… III. ①地方政府-行政管理-
政策学-研究报告-上海市 IV. ①D625.51

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 160705 号

责任编辑 刘林心

封面装帧 人马艺术设计·储平

上海公共政策与治理决策咨询报告(2014)

胡怡建 主编

世纪出版集团

上海人民出版社出版

(200001 上海福建中路 193 号 www.ewen.cc)

世纪出版集团发行中心发行

江苏凤凰数码印务有限公司印刷

开本 720×1050 1/16 印张 20.75 插页 4 字数 333,000

2014 年 9 月第 1 版 2014 年 9 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-208-12459-2/F·2249

定价 58.00 元

序 言

成立于2013年9月的上海财经大学公共政策与治理研究院,是由上海市教委重点建设的十大高校智库之一。通过建立多学科融合、协同研究、机制创新的科研平台,围绕财政、税收、医疗、教育、土地、社会保障、行政管理等领域,组织专家开展政策咨询和决策研究,致力于以问题为导向,破解中国经济社会发展中的难题,服务政府决策和社会需求,为政府提供公共政策与治理咨询报告,向社会传播公共政策与治理知识,在中国经济改革与社会发展中发挥“咨政启民”的“思想库”作用。

作为公共政策与治理研究智库,在开展政策咨询和决策研究中,沉淀和积累了大量研究成果,这些成果以决策咨询研究报告为主,也包括论文、专著、评论等多种成果形式,为使研究成果得到及时传播,让社会分享研究成果,我们将把研究成果分为财政、税收、社会保障、行政管理,以及决策咨询报告等系列,以丛书方式出版。

现在,呈现在我们面前的《上海公共政策与治理决策咨询报告》是整个公共政策与治理决策咨询研究系列中的一本。该决策咨询研究报告由研究院专职和兼职研究人员,围绕上海经济转型、体制变革、公共政策、社会治理所涉及的重大政策和决策中的理论和实践问题,进行长期跟踪研究积累,完成的研究报告。

推进公共政策与治理研究成果出版是公共政策与治理研究院的一项重点工程,我们将以努力打造政策研究精品和研究院品牌为己任,提升理论和政策研究水平,引领社会,服务大众。

胡怡建

2014年7月12日

目录

1	序言
1	上海增值税试点过程中的风险与效应评估
29	上海虹桥商务区“十二五”发展规划的研究
54	上海公共租赁住房退出机制研究
86	探寻城镇住房制度阶段性发展规律
118	近两届政府城市建设和管理状况评价
159	上海私车额度拍卖政策绩效评价
191	上海政府决策中公众参与制度实证研究
235	闸北区公共服务资源配置存在的问题与对策
258	上海市转移支付制度研究报告
291	公共文化体系构建及财政投入问题研究

上海增值税试点过程中的风险与效应评估^{*}

一、 课题研究背景

2012年1月1日,上海率先在交通运输业和部分现代服务业实施了营业税改增值税试点,表明以合理我国税收制度、实施结构性减税、促进我国经济发展方式转变为宗旨的营改增迈出了实质性一步,并将成为我国十二五期间最为重要、影响最为深远的税制改革。为有效客观地评估上海服务业营改增试点效应和风险,提供有利于促进经济发展方式转变的政策咨询意见和建议,我们根据上海市发展研究中心提出的课题要求,自4月初接受课题起,对上海市服务业营改增试点运行进行了为期6个月的跟踪研究,通过大量参阅有关文件资料,召开专题研讨会、专家论证会、企业座谈会,深入企业进行实地调研等方法,以及通过发现问题、总结经验、提出对策,为逐步扩大试点范围,争取在“十二五”期间将改革推广到全国范围,提供有价值的研究分析报告的指导思想和研究思路,完成了本重点研究课题“上海增值税试点过程中的风险与效应评估”。

课题研究从结构上分为三大部分:一是上海服务业营改增试点基本政策评估;二是上海服务业营改增试点经济效应评估;三是上海服务业营改增试点经济风险评估,以梳理和总结上海实施营改增的效果和风险。本课题研究框架和结构见下图1所示:

^{*} 本报告系上海市发展研究中心重大决策咨询课题的研究成果。课题负责人:上海财经大学胡怡建教授;课题组成员:蒋颖、田志伟、吴尹钊、雷米、王克智。

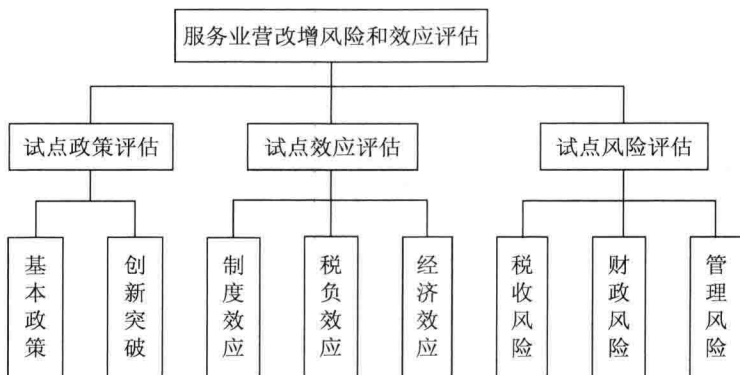


图1 上海服务业营改增风险和效应评估分析框架

二、上海营改增试点政策评估

为了能对上海服务业营改增试点的风险和效应作出客观、正确评估,我们首先从营改增基本政策制度和政策制度评价两方面对营改增政策进行评估。

(一) 上海营改增试点基本政策制度

上海营改增试点政策制度分为基本政策制度、补充政策制度和过渡政策制度三类。

1. 营改增基本政策制度

上海服务业营改增在政策制度上主要涉及征税范围、纳税人、税率和计税依据等要素。一是征税范围。2012年1月1日起,上海在交通运输业和包括研发及技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务等部分现代服务业,率先实行了服务业营业税改增值税试点。二是纳税人。试点企业分为一般纳税人和小规模纳税人两类,其中:应税服务年销售额未超过500万元的单位和个人为小规模纳税人,反之则为一般纳税人。三是税率。服务业实行营改增后一般纳税人分行业执行三档税率,其中:有形动产租赁业17%;交通运输业11%;有形动产租赁业和交通运输业以外的现代服务业6%;小规模纳税人则按3%征收率征税。四是计税依据。上述试点企业在计算增值税时原则上依据发生应税交易取得的全部收入计算销项税,同时按外购货物和服务取得增值税专用发票作进项税抵扣。

2. 营改增补充政策制度

服务业实施营改增后,新实施的服务业增值税与已实施的工商业增值税比较,在差额征税、减税免税和即征即退等三个方面有所区别,可以视为补充政策制度。一是差额征税。对于试点纳税人在计算营业税时适用营业税差额征税政策的,在改成增值税后差额征税政策延续。二是减税免税。对于试点纳税人在计算营业税时享受减税免税政策优惠的,在改成增值税后可在剩余时间内继续享受。并规定的一系列新的税收优惠政策,主要是对个人转让著作权,残疾人个人提供应税服务等十三项实行免征增值税优惠政策。三是即征即退。对注册在洋山保税港区内的试点纳税人提供国内货运、仓储、装卸等服务,符合条件的企业提供管道运输服务和有形动产融资租赁服务,实行即征即退优惠政策。四是退税免税。单位和个人提供的国际运输服务、向境外单位提供的研发设计、信息技术、文化创意、物流辅助、有形动产租赁、鉴证咨询服务实行零税率或免税。

3. 营改增过渡政策制度

为确保试点企业生产经营的正常进行,确保改革试点的平稳实施,上海市财税部门将根据试点企业申报缴纳的增值税情况,对因在改革试点过程中形成的实际税负有一定增加的企业填报《营业税改征增值税企业税负变化申报(审核)表》,采取有针对性的措施,通过市与区县两级财政建立的营业税改征增值税改革试点财政专项资金予以扶持。

(二) 上海营改增实现五大创新突破

上海服务业营改增试点显示,改革已从选择方向、改革路径、政策制度、分税体制和动力机制方面实现了“五大”突破,为营改增顺利推进提供了良好的制度基础。

1. 选择方向突破

上海服务业营改增试点,选择方向突破是重点。试点方案显示我国服务业流转税改革方向已由按全额征收营业税转为按增值额征收增值税。由于我国服务业营业税按全额征税,导致重复征税,已严重地制约着服务业发展。如何消除重复征税,传统办法是在营业税制度框架下实行差额征税,主要通过列举法的政策调整而不是制度变革以解决营业税重复征税矛盾已变得越来越不可行。而上海服务业营改增试点,说明我国破解服务业重复征税矛盾已由营

业税框架下通过差额征税来缓解,转向通过增值征税来解决的方向性突破。

2. 改革路径突破

上海服务业营改增试点,改革路径突破是实质。从上海营改增试点改革方案反映出我国服务业营改增采取了由点到面、先地区试点再全国推广、先个别行业再全面推进的改革路径。之所以选择上海试点,主要是由于营业税已严重制约上海服务经济发展。上海作为国际性大都市,服务经济比重相对较高,营业税重复征税的制度性矛盾更为突出,改革也就更有必要。通过上海先行先试,制度创新突破,可为全国提供示范效应。

3. 政策制度突破

上海服务业营改增试点,政策制度突破是核心。由于服务业营改增的复杂性,使得服务业营改增试点不可能套用现有工商业增值税制度,需要在政策制度上有所突破。一是降低简易征税门槛,将小规模企业定在年销售额 500 万元,远高于工商业的 50 万元和 80 万元,使更多企业分享到小规模企业减税利益。二是增加税率档次,通过降低税率,增设 11% 和 6% 两档低税率,来适应服务业营改增需要。三是延续政策优惠,在上海营改增试点制度设计中,不但现有服务业差额征税和减免税政策可通过增值税方式继续享受,同时规定了新的增值税减免税政策。四是允许税收抵扣,在上海营改增试点方案中,强调纳入改革试点后纳税人缴纳的增值税下游增值税一般纳税人可按规定抵扣。五是出口免税和零税率,向境外提供的服务出口与产品出口一视同仁地享受免税和零税率政策。

4. 分税体制突破

上海营改增试点,分税体制突破是关键。由于营业税为地方税,而增值税为中央分享 75%,地方分享 25% 的中央与地方共享税。将服务业营业税改为增值税,不仅涉及国家与企业税收利益,也涉及中央与地方财政利益。为此,上海营改增试点改革方案规定,试点期间原归属试点地方营业税收入,改征增值税后收入仍归属地方,从而扫除了营改增的体制性障碍,促进更多地区主动积极跟进。

5. 动力机制突破

上海营改增试点,动力机制突破是创新。上海营改增试点,体现了通过减税减负、合理税制来消除重复征税、促进现代服务业发展、产业结构调整、经济发展方式转变指导思想和发展理念。上海服务业营改增在涉及试点企业、地

方政府和中央政府三大利益主体中,是在保障企业利益前提下,较好地协调和处理中央与地方利益关系。从而同时形成中央、地方和企业三大动力机制,以及三大主体之间上下和内外合力,即中央与地方自下而上动力与自上而下推力合力,国家与企业由内而外动力与由外而内压力合力。

三、上海营改增试点效应评估

服务业营业税改征增值税试点,会对国家财政收入、企业税收负担、经济转型发展产生多方面影响和效果,这些影响和效果可归纳为制度效应、税负效应和经济效应三大效应。

(一) 营改增试点制度效应评估

上海营改增试点的制度效应是:通过营改增来实现统一税法制度、消除重复征税、调整税收结构、改变增长方式目标。

1. 统一税法制度

上海服务业营改增试点,首先从制度上由工商业征收增值税,而服务业征收营业税的二元税制,向工商业和服务业统一征收增值税的一元税制转变迈出了实质性一步。增值税相对于营业税不但制度较为合理,有利于消除重复征税,更为重要的是统一税法,有利于服务业和工商业之间公平税负、平等竞争。

2. 消除重复征税

我国长期以来服务业按全额征收的营业税存在着严重的重复征税:一是服务与服务之间的重复征税,服务业与服务业之间发生的服务费由于各自按全额缴纳营业税不能抵扣,从而形成服务与服务之间的重复征税。二是产品与服务之间的重复征税,服务业与工商业之间发生的产品与服务费由于分别缴纳增值税和营业税不能抵扣,从而形成产品与服务之间的重复征税。通过营改增不但消除了服务与服务之间重复征税,也消除了产品与服务之间重复征税。

3. 调整税收结构

我国税制结构与世界上绝大多数国家比较存在较为明显反差,主要是来自于对商品流转额和非商品流转额征收的流转税比重过高,而来自于对企业利润征收的企业所得税和对个人所得征收的个人所得税比重偏低。过高的流

转税使企业间接承担的商品劳务税较多,隐含在商品和劳务价格中的间接税负偏重,不但使商品和服务价格扭曲,也导致税收对收入分配的逆向调节,不利于税收公平目标实现。营改增后不但能够减轻服务业增值税负担,而且通过抵扣传导机制减轻工商业增值税负担,并提高企业所得税的负担。从而起到了降低流转税,提高所得税,调整税收结构目的。

4. 改变增长方式

我国自1994年实行分税制以来,税收出现了爆发式增长,其特征可概括为:一是增长率高,由1995年的6038亿元增加到2011年的89720亿元,年均增长18.37%;二是持续时间长,已长达16年经久不衰;三是呈加速增长,九五时期增长15.84%，“十五”时期增长18.04%，“十一五”时期增长20.73%。我国税收爆发式增长是由经济增长、结构调整、统计口径、管理加强和通货膨胀等五大因素共同作用结果。这种长期持续的爆发式增长所形成的国民收入在国家税收、企业利润和个人收入之间的此消彼长,不利于经济可持续发展和个人收入占国民收入分配格局的改变。服务业营改增通过降低税率,消除重复征税所形成的结构性减税,有利于减轻企业增值税税负,促进税收由爆发式增长向稳健可持续增长转变。

(二) 营改增试点税负效应评估

上海服务业营改增试点虽然出发点是通过合理税制,避免营业税的重复征税,以消除服务业发展的税收制度性障碍。但从制度改革的实施结果来看,最为直接和明显的效果是产业链实现了较大幅度减税,从而也使营改增成为我国结构性减税的最为重要举措。

1. 营改增实现了国家减税企业减负

服务业营改增由于避免重复征税,并在上海营改增方案设计中,将服务业增值税税率主要定在6%,低于工商业的基本税率17%,以及低税率13%,从而减轻了企业税收负担。无论是改革预期还是实施结果都证实,服务业营改增将产生减税效应这一结论。根据上海市财政和税务部门统计,2012年1—5月试点企业累计缴纳增值税84.5亿元。其中:一般纳税人77.3亿元,占91.5%;小规模纳税人7.2亿元,占8.5%。与缴纳营业税比较试点企业合计减税9.14亿元,减税幅度为9.76%。其中:一般纳税人减税4.24亿元,减税幅度为5.2%;小规模纳税人减税4.9亿元,减税幅度为40.5%。服务业实行营改增后试点企业

一般纳税人开给下游增值税一般纳税人增值税 77.7 亿元,可新增加抵扣进项税额 58 亿元。其中,交通运输服务业新增抵扣 11.2 亿元(按现 11%—原 7% 差率计算),其他生产性服务业新增抵扣 46.8 亿元。小规模纳税人开给下游增值税一般纳税人增值税 0.6 亿元,可新增加抵扣。试点服务企业与下游企业合计减税 67.74 亿元,减税幅度高达 72.34%。其中一般纳税人减税为 76.33%,小规模企业减税为 45.45%。以此推算上海试点企业营改增全年减税可达 162.58 亿元。营改增国家减税和企业减负效果十分明显。

2. 营改增对试点企业是结构性减税

由于在税改前服务业征收营业税,所存在的重复征税主要是指服务企业从上游企业购入材料和设备缴纳增值税不能在服务业营业税中抵扣,以及服务企业向服务企业购买服务承担营业税不能抵扣,从而形成单一环节的一重性重复征税。服务业营业税改增值税后,服务业外购材料、设备、服务承担的进项增值税允许在服务销项增值税中抵扣,从而避免了服务企业与上游企业之间的重复征税,减轻了服务企业税收负担。但从我们所调查的 2012 年上半年 18 家试点企业 and 企业集团申报纳税情况看。服务业营业税改增值税后,虽然避免了重复征税,但并没有出现税负全面下降,而是出现了税负结构性分化。一些进项抵扣比较大的企业税负有所减轻,而进项抵扣比较少或没有进项抵扣企业税负不减反增。营改增实现了减税效果,但这种减税对于试点企业来讲是结构性减税而不是全面减税。从我们深度调研的 18 家试点企业来看,税负降低企业 9 家,占 50%;税负提高企业 9 家,也占 50%。因此,我们从 18 家试点企业调研得出的基本结论是:服务业试点企业营改增后,企业总体税负平衡,具体有增有减,出现结构性税负调整,但减税企业数多于增税企业,减税额度也大于增税额度,为净减税。

营改增给试点企业税负带来的变化,总体上可归纳为以下五方面因素:一是税率高低,税率提高幅度越大,产生增税负面影响越大,反之则越小,从而会影响企业行业定位。如上港集团在营改增前港口运输和辅助物流均定为交通运输业税率为 3%,营改增后如果定为交通运输税率提高至 11%,而辅助物流适用税率定为 6%,两类业务由于营改增前后适用税率调整差异,产生税负变化差异。二是抵扣多少,增加抵扣减轻企业税负,抵扣项目占收入比与减税幅度呈正比,以及抵扣项目税率高低与减税幅度呈正比。从上游企业购买可抵扣越多,税负越轻,反之则越重,从而影响试点企业对上游企业采购选择,会考

虑更多从增值税一般纳税人购买商品和服务,以增加进项税抵扣。三是减免优惠,继续保留减免税政策,以及境外服务由征税改为免税、或由免税改为零税率均会减轻企业税负。四是即征即退,由于只退增值税而不退附加税,从而可能只减轻企业增值税负,但不减轻企业附加税负。企业营改增前享受减免越多,税负变化越小,税改的正面影响越小,反之则越大。如上港集团营改增前按交通运输适用3%税率,并且注册在洋山港口企业享受免税政策,营改增后税率提高为6%,免税改为即征即退,试点政策与原有政策相当,使营改增后正面效应较少。五是税负转嫁,企业营改增前营业税为价内税,而营改增后增值税为价外税,同时,营改增后企业适用税率也发生变化,但由于营业税和增值税均为可转嫁的间接税,税收变动会影响企业定价决策以及价格变动,所以试点企业税负变动还取决于税负转嫁。在与下游企业价格博弈中,试点企业如能通过提高价格转嫁税收,可减轻试点企业税负。

3. 产业链减税效果要明显优于企业

如果我们仅从试点企业增值税负变化以及企业总税负变化分析,营改增减税效果并不明显,但如果我们进一步从产业链税负变化看,营改增减税效果尤为明显。大多数增加税负的试点企业,从产业链看是减税而不是增税。至于试点减税试点企业,从产业链看减税幅度增加。企业因为税改前服务业征收营业税,不但是服务企业从上游企业购入材料和设备缴纳增值税不能在服务业营业税中抵扣,以及服务企业向上游企业购买服务承担营业税不能抵扣。而且服务企业为下游企业提供服务收取服务费缴纳营业税,不能在下游企业缴纳的增值税中抵扣,也不能在下游企业缴纳的营业税中抵扣,从而形成了双重或多重环节的双重或多重性重复征税。服务业营业税改增值税后:不但服务业外购材料、设备、服务承担的进项增值税允许在服务销项增值税中抵扣,从而避免了服务企业从上游企业之间的重复征税,减轻了服务企业税收负担;而且服务业开给下游工商业一般纳税人增值税发票允许抵扣,使下游企业增值税抵扣增加,纳税减少,税负减轻,而且减税幅度相对较大。因为营改增减税并非直接体现在试点服务业,而主要反映在下游工商业。营改增对于试点企业的下游企业影响,主要是当下游企业为增值税一般纳税人时,取得上游试点企业开出的增值税发票允许抵扣,从而减少下游企业缴纳增值税。我们通过调研企业的产业税负变化进行分析,归纳出以下结论:

(1) 无论试点服务企业营改增后增值税负相对营业税负是增加还是减少,

如果下游工商企业为增值税一般纳税人税负都将有所减少,主要原因是试点服务企业开给下游工商企业增值税一般纳税人发票都可作为下游工商企业进项税抵扣,从而减轻了下游工商企业税负。

(2) 一般情况下,下游工商企业税负变动幅度要远大于上游服务企业税负变动,主要原因是上游服务企业税负变动是按改革后的增值税和改革前的营业税差额计算,而下游工商企业税负变动是按试点服务企业开给下游工商企业增值税一般纳税人发票全额计算。如上游试点服务企业税率从5%提高至5.66%,提高0.66%,但下游企业抵扣从零提高到5.66%,上下游企业合计净减税5%。所以,营改增对下游工商企业正面激励影响大于上游服务企业,反映了服务业营改增改在服务业,利在工商业,增值税抵扣传导机制在营改增中起着主要作用。但东方航空和安吉物流情况有些特殊,下游工商企业税负变动幅度要小于上游服务企业。主要原因是东方航空主要为客运,下游除个别货运外无法抵扣,安吉物流主要是上游运输企业税负增幅较大,而下游有相当一部分为非增值税一般纳税人,以及未改革前下游工商企业增值税一般纳税人已按7%抵扣,改革后按11%计算抵扣,抵扣只提高4个百分点,抵扣相对有限。

(3) 增值税即征即退政策,使上下游企业税负变动差异特别大。一般情况下,即征即退下游企业减税幅度大于非即征即退下游企业。如实行即征即退租赁企业,营改增前适用5%税率,即征即退后适用税率17%,但实际负担超过3%部分即征即退,最终上游试点服务业税负为3%,但下游企业仍按17%抵扣,下游抵扣是上游纳税的5.67倍。可能上游企业税负并没有因营业税改增值税而增加,但下游企业税负由于营业税改增值税后大幅度下降。所以,营改增对即征即退下游工商企业正面激励影响大于非即征即退企业。

(4) 试点企业开票额与收入额差异与上下游企业合计税负变动差异呈负相关,也就是试点企业开票额越大,而收入额越小,而上下游企业合计减税幅度越大。如群邑广告按广告投放费和适用税率计算销项税,按相当于广告投放费大致3%费率作广告公司收入计算纳税,从而营改增后开给广告投放企业增值税一般纳税人可抵扣增值税13 905万元,但群邑广告缴纳增值税仅为1 025万元,相对于营业税增加税负117万元,但净减税高达13 788万元,下游抵扣减税与上游试点改革增税反差特别明显。

(5) 下游服务业服务对象是一般纳税人还是非增值税纳税人或小规模纳税人对企业税负影响较大。试点服务业的下游企业分为增值税一般纳税人和

非增值税一般纳税人,在服务业营业税改增值税后,下游增值税一般纳税人取得服务业开具增值税发票允许抵扣,从而税负减轻,而非增值税一般纳税人不能抵扣,税负不减还有可能增加。同济设计不但自身税负略有增加,而且下游无法抵扣,使实质性税负增加。由于营改增主要激励对象是服务业下游增值税一般纳税人,从而营改增会影响上下游之间的企业选择,下游增值税一般纳税人企业会更多倾向于选择营改增企业,而上游营改增企业会更多倾向选择下游增值税一般纳税人。

4. 大企业减税幅度高于小规模企业

营改增由于将纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人两类,由于适用税率不同,计算方式不同,纳税和抵扣不同,从而减税影响也不同。

(1) 从试点企业看,小规模企业减税幅度大于一般纳税人。营改增前服务业不分规模大小同等纳税,营改增后一般纳税人和小规模纳税人区别纳税。对于一般纳税人按正常核算方式纳税,对于小规模纳税人按3%征收率不允许进项抵扣的简易办法征税,实际负担率 $= 3\% \div (1+3\%) = 2.92\%$,税负率下降 $= (5\% - 2.92\%) \div 5\% = 41.6\%$ 。假定服务业营业额为100万元,没有可抵扣进项税,营业税税率5%,增值税税率6%,小规模纳税人征收率3%,一般纳税人和小规模纳税人税负为:征收营业税时服务业应纳营业税 $= 100 \times 5\% = 5$ (万元),服务业一般纳税应纳税 $= 100 \div (1+6\%) \times 6\% = 5.66$ (万元),小规模纳税人应纳税 $= 100 \div (1+3\%) \times 3\% = 2.92$ (万元),一般纳税人税负提高 $= (5.66 - 5) \div 5 \times 100\% = 13.20\%$,小规模纳税人税负降低 $= (5 - 2.92) \div 5 \times 100\% = 41.6\%$,从试点企业看一般纳税人加重负担,小规模纳税人减轻负担。小规模企业由于相对利润率较低,增值税负变化对其利润变化影响较大,尤其在当前处于后金融危机时期小规模企业,生存极其艰难。服务业营改增有利于减轻小规模企业税负,为中小服务企业走出困境提供政策支持。

(2) 从产业链看,大企业减税幅度要高于小规模企业。小规模服务企业减税高达40%以上,是否就意味着小规模企业减税幅度就高于大中企业,我们认为还要具体看:一是看小规模企业原有税负,由于小规模企业营改增前适用营业税税率分为3%和5%两种,对于营业税时适用3%税率企业,营改增后税率降为2.93%,降税幅度仅为3.92%,只有营业税时适用5%税率企业,营改增后税率降为2.93%,降税幅度为41.6%。二是看下游企业性质,如果下游企业是非增值税一般纳税人,小规模企业降税幅度高于大企业;如果下游企业是增值税一般纳税人

人,大企业减税幅度高于小规模企业。我们进一步从产业链分析,如果下游企业为一般纳税人,上游大中企业税负由营业税时的 5% 提高到增值税时的 5.66%,但下游一般纳税人企业因增值税增加抵扣而减税=5.66,上游为小规模纳税人时下游企业纳税不变,因此在下流企业为一般纳税人情况下,合计税负降低= $(5.66 - 0.66) \div 5 \times 100\% = 100\%$,远大于小规模纳税人税负降低 41.6% 水平。三是看可抵扣进项税,如果大企业可抵扣进项税大,下游企业又是一般纳税人,两头获益将使大企业减税幅度更大。小规模企业一般减税幅度是 40%,而大中企业减税幅度一般在 100%,实行即征即退的租赁企业甚至高达 300%。1—5 月上海试点企业中一般纳税人缴纳增值税 77.3 亿元,减税 4.24 亿元,开给下游增值税一般纳税人可抵扣进项税额 58 亿元,上下游企业合计减税幅度高达 76.42%,远高于小规模企业 40%。因此,服务业营业税改增值税对于一般纳税人是改在服务业,利在工商业,而对于小规模纳税人是改在服务业,利在服务业。从服务业来讲是小规模纳税人减税利益较大,而一般纳税人利益较小;从产业链来讲一般纳税人减税得益较大,而小规模纳税人减税得益较小。

(三) 营改增试点经济效应评估

服务业营改增:一方面企业税负变动对企业经济行为产生影响;另一方面企业行为变动对产业和地区经济产生影响。

1. 营改增试点企业发展效应

营改增对试点企业经济行为的影响可归纳为议价能力提升、设备更新加快、服务外包增多、组织结构调整、竞争能力增强、境外业务拓展等六个方面。

(1) 议价能力提升。对于试点服务企业,营改增前征收营业税,除了交通运输企业外,开具营业税发票给下游企业,无论是增值税一般纳税人还是非增值税一般纳税人,取得发票均无法抵扣。而营改增后,开具增值税发票给下游企业,如果下游企业为增值税一般纳税人,取得增值税发票可作进项税抵扣。对于增值税发票抵扣所带来的减税利益自然会在上下游企业之间通过定价博弈来消化。上游企业力图通过提高服务价格让下游企业承担,而下游企业也希望通过控制价格由上游企业承担,最后结果必然是根据供求由双方共担。从调研企业实际情况看:外资服务企业往往将营业税和增值税均作为价外税由下游企业承担,如 100 元价格,营业税税率 5% 时,服务企业按 105 元向下游企业收费,下游企业不能抵扣;改成增值税后,增值税税率 6%,服务企业按

105.66 元($100 + 100 \div 1.06 \times 6\%$)向下游企业收费,下游企业虽然增加 0.66 元支出,但同时增加 5.66 元抵扣,实际税负减少 5 元。而内资服务企业往往将营业税作为价内税由服务企业自己负担,增值税作为价外税由上下游企业共同承担。如 100 元价格,营业税税率 5% 时,服务企业按 100 元向下游企业收费,下游企业不能抵扣,改成增值税后,增值税税率 6%,服务企业按 100 元至 105.66 元($100 + 100 \div 1.06 \times 6\%$)之间价格向下游企业收费,税改后具体收费由双方通过定价博弈确定,但试点内资企业营改增后在与下游企业定价谈判中,议价能力提升。

(2) 设备更新加快。营改增前,服务企业按全额征税,外购材料、设备和服务发生进项税不能抵扣。营改增后,试点服务企业按增值征税,外购材料、设备和服务发生进项税允许抵扣。在企业不同发展阶段,对设备更新和投放规模不同,从而影响企业税负增减。对于进入设备大规模投入和更新企业,由于设备更新使试点企业进项税抵扣增加,纳税减少税负减轻。反之则税负加重。据对 1 214 户试点企业的调查显示,2012 年上半年,上海试点企业的设备更新升级意愿逐步增强,交通运输业设备采购额同比增长 10.8%,物流辅助服务业设备采购额增幅高达 171.3%。

(3) 服务外包增多。从服务方式分析,营改增有利于推进服务外包发展。服务业营改增前,工商企业服务如果由企业内提供不缴纳营业税,如果由企业外部提供,提供服务企业需缴纳营业税,外包服务税负大于内部提供,从而影响和制约了外包服务发展。服务业营业税改增值税后,虽然由企业外部提供服务仍要由提供服务企业缴纳增值税,但可以由接受服务企业从增值税进项税中抵扣,使内部提供服务还是外部提供服务不影响企业税负。因此,营改增消除了服务业为工商业提供服务的税收障碍,有利于推进生产企业服务外包,促进生产制造与服务专业分工和协作,促进外包服务发展。

(4) 组织结构调整。营改增前,企业内部服务部门为企业提供内部服务不征收营业税,如果将提供服务部门从企业独立出来,再向原企业提供内部服务由于内部服务转为外部服务,需要缴纳营业税,从而制约了工商企业和服务企业内部服务部门分离发展。服务业营改增后,企业服务部门独立出来,再向原企业提供内部服务,虽然需要缴纳增值税,但可以在工商企业抵扣,从而使工商企业或服务企业内部服务部门是否独立建立法人机构,不影响企业税收负担。分离出来的服务部门为社会提供服务缴纳增值税,下游增值税一般纳税人企业也