

# 税制改革、分工与城市发展：“营改增”为例

## 摘要

分税制改革以来，我国确立了在制造业实行增值税，在服务业实行营业税的税制框架。在当时的经济背景下，有效保障了国家的税源收入，缓解了中央的财政困境。然而，营业税和增值税的税制并存，一方面增加了产品在制造业和服务业之间流通的隐形成本，不利于产业间的分工与协作；另一方面，同步产生了同一产品在生产环节和销售环节的重复征税问题；与此同时，营业税的属地化管理模式，也不利于企业的跨地区经营。为根本扭转两税分设造成的这些方面的效率损失，自 2012 年 1 月 1 日起，将原来征收营业税的行业逐步改征增值税，即“营改增”，对于消除重复征税，深化产业分工，拉动经济增长，具有重要现实意义。

“十三五”规划指出，要以体制机制创新为保障，加快新型城镇化步伐，全面完成营业税改增值税改革。在此背景下，以“营改增”为核心的税制改革如果“营改增”能够顺利实现分工细化、结构优化，那么就能够为城市的发展提供产业和就业的支撑，进而助推城市化进程。但是，在这次改革中，服务业税制的变化并没有同步调整中央与地方的增值税税收分成比例，这就可能影响到地方政府的税源基础，进而对城市的发展产生不利的影。因此，本文不仅关心“营改增”对产业分工的影响，而且关心对城市发展的影响。

在定量研究之前，首先需要厘清两个关键变量。一是分工概念的限定。宏观层面，是指产业分工深化，而产业分工具体表现为制造业和服务业的产业关联程度，产业间的关联程度越高，分工越细化，专业化生产越明显，产业发展效应越显著。微观层面，反映为企业专业化分工细化，具体来说，企业通过外购中间品来生产，将一部分业务分离出去，集中精力发展主营业务。不论是宏观还是微观意义，本文对分工的界定都离不开产业关联的定义。而产业关联含义的核心，又取决于两个基本条件：该行业的所有细分行业的中间投入比例以及对应行业的增值税税率。中间投入越多，产业关联越高，分工越细化；反之，中间投入越少，产业关联越低，越可能表现为较高的一体化程度。基于此，在分工的作用下，首先研究“营改增”对服务业和制造业的产业发展效应，进而构成研究城市发展效应的重要基础。

二是城市发展含义的限定。根据税制改革与城市发展之间的中间机制，对此进行界定：一方面，“营改增”带来的地方政府财政收入变化对城镇化边界的扩张影响，另一方面，“营改增”推动的产业分工发展获得的内涵式城市发展。对此，本文采用由美国国家海洋和大气管理局(NOAA)公布的夜间卫星灯光数据，以各城市灯光亮度大于灯光阈值的面积占行政面积的比重量度城市发展(Baum-Snow et al., 2013; Li et al., 2016)，与此相呼应，一方面体现为城市发展的深化，表现为既有城市边界内的灯光亮度变亮；另一方面体现为城市发展的宽化，表现为既有城市在空间上的延伸程度。

与既有文献相比，本文的贡献可能主要体现在以下四个方面：其一，宏观效应、作用机制与微观基础相结合的分析框架。本文按照从微观到宏观、层层递进的链条机制，首次系统定量研究了“营改增”对不同产业乃至城市发展的影响，这是本文在选题上的创新。其二，以产业关联为视角，为评估“营改增”效应提供了全新的研究思路。首先从产业互联的角度研究了对服务业的减税、分工、出口、生产率等效应，然后基于行业间的后向关联和前向关联，评估了对制造业企业的影响。其三，倍差法评估产业与城市发展，规避内生性困扰。基于“营改增”在不同地区、不同行业逐步展开的自然实验，利用倍差法的评估思想有助于准确评估“营改增”的不同层面的改革效应。其四，大型数据的整理与开发，能够为相关税收政策的制定提供细致的微观基础。以2009-2013年中国工业企业为对象，有助于直观营改增对制造业影响的微观效果；以卫星灯光数据为度量依据，为经济学文献研究城市发展提供了新的研究视角。具体来说，本文按照从微观到宏观、层层递进的链条机制，系统定量研究“营改增”对不同产业乃至城市发展的影响。主要研究内容和结论如下：

首先，“营改增”能否实现减税和专业化分工一直是关注的焦点，也是本文研究的重要基石。理论上，减税效应的实现严重取决于两个关键条件：一是试点行业要与上游行业有足够强的关联，即该服务业行业要有较多的中间投入，二是上游行业要具备增值税纳税人资格，这样才可能实现进项抵扣。基于此，本文根据最新投入产出表细分139部门直接消耗系数矩阵与其对应行业的增值税税率，测算不同行业的产业互联度，以2009-2014年服务业上市公司数据为研究对象，利用三重差分方法(Difference-in-Difference-in-Difference, DDD)对此进行检验。研究发现，“营改增”的减税效应严重依赖于产业互联和上游行业的增值税税率，

“营改增”企业的平均税负没有出现显著下降，但在具备产业互联的企业中产生了明显的减税效应和分工效应。“营改增”之后，服务业企业可以将中间投入在纳税时扣除，因此有效地推动了跨地区的分工与协作。“营改增”还促进了企业设备类固定资产投资，进而提升企业的技术水平。

其次，合理的税制改革是经济持续发展的重要驱动，“营改增”能否为新常态下的中国经济注入新的动力，破解供需失衡、效率降低的结构性难题，亟待深入研究。在此背景下，本文利用“营改增”改革的政策冲击，基于产业互联的视角，采用三重差分方法讨论了“营改增”对企业出口行为和生产率的影响。研究发现，在产业互联较为充分的企业内，“营改增”改革降低了企业的出口成本，促进了企业出口收入和出口利润的深化，但是对企业的出口宽化作用影响较小。研究还发现，“营改增”对企业生产率的提升具有明显的异质性，其中，研发、信息技术行业的生产率效应较为显著，而交通运输、国有、政府补贴、融资约束的企业表现较弱。

再次，服务业“营改增”之后，将与制造业实行相同的税制，这将有利于打通产业间的抵扣链条，虽然制造业没有实施“营改增”改革，但是其与服务业有产业间的前后向关联，所以理论而言，服务业部门的“营改增”改革也会通过产业链传递到制造业。基于此，以中国投入产出表测算的后向关联和前向关联为基础，基于2009-2013年中国工业企业数据，揭示“营改增”对制造业企业绩效的影响。研究发现，“营改增”改革显著促进了制造业企业绩效的提升，特别地，与服务业后向关联和前向关联越高的制造业企业，改革效应越显著。换言之，服务业和制造业之间的产业分工程度关系到税制改革的效果。

最后，产业结构升级是城市发展的前提和重要表现。基于校准后的DMSP/OLS夜间卫星灯光数据重构中国地级市层面的城市发展指标，以规避传统城市发展统计的难以量化以及原始DMSP/OLS数据中的噪音问题，利用服务业“营改增”在不同地区的试点改革为“准自然实验”，运用倍差法（Difference-in-Difference, DID）从水平效应、增长效应和动态效应三个维度研究了服务业税制改革对城市发展的影响。研究发现，“营改增”对城市发展产生了显著的水平效应，相当于在平均水平上提高了1.46%，但是受限于“一刀切”的税收分成原则的约束，因此并不具有对城市发展的增长效应，说明“营改增”对城市发展具有递减的正面影响。同时，改革的效果还存在一定的时滞性，从改革的次年才开始

逐渐显现，意味着增值税抵扣链条的完整性至关重要。研究还发现，产业结构升级、就业结构演进、投资结构优化及经济增长提升为城市发展效应的实现提供了潜在机制。

本文的结论为“营改增”的深入推进提供了可供参考的经验证据，但是，“营改增”在改革过程也不乏存在部分企业税负增加、效率损失等现实问题，需要在顶层设计中加以完善。基于此，提出如下政策建议：

首先，税率设置应有充分的理论依据，需要进一步细分行业。为了促进行业间的税负公平，有必要对增值税税率的水平与结构进行调整，以优化税收环境。一方面，即使是同一行业内部，也存在较大的进项差异，进而导致改革后的企业税负变化明显不同。另一方面，应审慎降低有关行业（高新技术行业）的增值税率。此外，应统一部分行业的增值税税率，过于复杂的增值税税档，同样不利于行业内产业链的发展。例如，运输业和仓储业是物流链的两大核心环节，实施不同的增值税率，不仅增加了税收征管的难度，也给逃税留下了隐患，更为不利的是，破坏了物流产业链的完整性。

其次，“分步式”的政策实施流程削弱了改革的总体效应，应采取一次性到位的改革策略。增值税链条的完整性是影响增值税税收中性原则的重要前提，然而，在“营改增”过程中推行的分地区、分行业的“分步式”改革策略，人为破坏了增值税链条的完整性，不仅限制了企业的进项抵扣，而且也会冲击到增值税企业的产业互联，从而增加了企业的隐形负担和分工难度，进而直接影响到产业升级乃至城市发展的推动效果。相较而言，一次性到位改革策略有助于保持增值税链条的完整性，有助于消除行业间、地区间的税制差异而导致的不公平竞争，同时有助于增进效率。

再次，政策边界的划分不够清晰，可适度进行“增改营”。从营业税的行业来看，一些行业的特征值得重视。通过对不同行业的产业互联度进行测算，发现不同行的产业互联度存在较大差异。如果对产业互联程度高的行业实施“营改增”改革，能够有效实现“营改增”的减税效应和分工效应，而对诸如金融业等较低产业互联度的行业，由于其与其他行业缺乏足够的关联，即使实施增值税，其进项抵扣比例也非常低，还是不能有效实现减税目标，甚至可能加重企业税负，同时也不能有效促进企业专业化分工。因此，本文认为，并不是所有行业都适合“营改增”，既然有“营改增”改革，根据具体行业产业互联特点，可进行相应的“增

改营”，对产业关联度低的行业采用简便征收的方式。

最后，优化税收分成原则，以调动地方新型城镇化的积极性。合理的增值税分配原则对于推动“营改增”的顺利进行，助推产业结构升级、增进城市发展具有非常重要的现实意义。现有的“营改增”税收分成原则实行的是过渡性政策，这就存在较大的政策不确定性，难以对地方政府的城市发展所需的税源提供理性的预期，而产生次优效果。关键在于优化中央与地方的税收分成比例，以调动地方城市发展的积极性。