

# 营改增：原因、难点、未来

赵文超(博士)

(河北工业职业技术学院工商管理系 石家庄 050091)

**【摘要】**“营改增”是基于完善税制、调整产业结构、实现宏观调控目的而出台的。从实践来看,大部分试点企业税负下降,但并不均衡。实施“营改增”的难点是两类纳税人的划分标准、税率的确定。本文认为,“营改增”并非简单的税种合并,它将引发地方税制体系的重建、直接税建设的提速乃至现行分税制财政体制的重构。

**【关键词】**营改增 产业结构调整 税负变化 税制改革

## 一、“营改增”的原因

1. 完善税制。从税收原理上讲,流转税的设计应该坚持“中性原则”,即政府课税不应干扰市场机制的正常运行,不应纳税人的资源配置决策产生影响。

现行营业税基本上延续了1994年税改之前产品税的做法:在生产流转每一道环节都按照销售额全额征税,很明显这会形成重复征税,而且流转环节越多,重复征税就越严重。此时企业的理性选择便是将生产链条不断向上下游延伸,尽量包揽一件产品从最初原材料到消费的所有环节,因为这样可以就产品的最终销售额只征一次税,而不是道道被征税。但是这种大而全的导向与社会分工高度细化的现实背道而驰。而增值税按环节征收、各环节只对增值部分征税的特点,不仅可以消除重复征税,而且企业可以按照自己的真实意愿来决定生产规模和所涉及的经营领域,从而实现税收的中性化。

正因为营业税税理上的不完善,从1994年税制建立之初便已经有了将营业税改征增值税的考虑。当时之所以保留营业税,主要有三个考虑:一是征管因素。增值税采用环环相扣的方式,对税务机关的监管能力、纳税人的核算水平都提出了较高要求,实施难度较大;而营业税计算简便,同时较低的税率使得税负也可以接受。二是当时的服务业规模不是很大,即使存在重复征税,影响还不是很明显。三是财政能力因素,这也是最重要的因素。在1994年税改时,为了筹集财政收入,国家不仅采纳了营业税这个重复征税的税种,而且增值税中也实行了国际上极少国家采用的生产型增值税(即购进固定资产的进项税额不允许抵扣),借以增加企业的应纳税额。

现在开启“营改增”,就在于上述三个制约瓶颈正在一一被突破,表现为:第一,随着网络技术的发展,税务征管水平明显提高。第二,第三产业比重大幅增加,服务业

突飞猛进,营业税重复征税的弊端越来越突出。国家统计局2012年统计公报显示,第三产业占GDP的比重已经达到44.6%。当然,相比于美国75.3%、法国72.4%的占比,我国依然存在差距。第三,我国税收收入近些年出现大幅提高,全国税收收入,在税改前的1993年为4 118亿元,2008年为54 219.62亿元,2012年达到100 600.88亿元。因此,“营改增”的财力准备已经比较充分。

2. 调整产业结构。营业税除了不动产和无形资产之外,主要是对各种劳务包括第三产业的服务业征税。如果“营改增”,将会如何促进服务业发展呢?

(1)促进服务业的专业化分工。由于营业税的重复课税,许多公司在设立组织架构时都倾向于设立非独立核算的分公司,这种大而全的企业模式阻碍了服务业的专业化分工与协作。“营改增”后,不少试点企业已经或准备调整运营模式,以成立子公司的形式拉长产业链,或者将一些非核心业务逐步外包,集中加强具有核心竞争力的业务。专业化分工将促使更多投资和生产要素聚集到该领域,为该产业带来发展契机。

(2)促进服务贸易出口。增值税可以通过出口退税的方式实现真正的零税率,但营业税无法进行抵扣,也不能进行出口退税,因此服务业所负担的增值税和营业税都不能在出口时实行零税率,削弱了我国服务贸易的国际竞争力。“营改增”将会改变这一状况。

3. 结构性减税的财政政策。财政政策工具包括政府支出和税收,根据“十二五”税制改革规划,我国要实行结构性减税,重点是占税收收入比重大(约75%)的间接税而不是占比较小(约25%)的直接税。间接税中几个主要税种是增值税、营业税和消费税,2012年这三个税种收入占全部税收收入的比重分别为39.8%、15.6%和9.0%。其中增值税份额最高,最适宜作为减税对象。

事实上,我国2009年实行的增值税转型本身就是一项减税措施。不过,增值税转型虽然扩大了内需,但也打破了增值税和营业税之间的税负平衡。当初在设定各自税率时已经慎重考虑到了两种税负的相对均衡关系,此时增值税单方减税,营业税的相对税负自然变重,由此导致交增值税的第二产业税负较轻、交营业税的第三产业税负偏重的结果,这显然与我国调整产业结构相背离。因此让增值税“吞并”营业税,从而在商品和服务领域统一征收增值税,便成为推动经济结构调整的自然选择。

## 二、“营改增”的成效

实行“营改增”有得有失。据国家税务总局预测,“得”体现在五个方面,即带动GDP增长0.5%,第三产业增加值提高0.3%,居民消费增长1%,拉动出口增长0.7%,带来新增就业岗位约70万个;“失”主要体现为国家的税收损失,“营改增”后国家每年将减少税收收入1 000亿元。

“营改增”对于宏观经济的影响需要更长时间才会明显地体现出来。目前,企业和整个社会最为关注的是税负变化,毕竟减税才是企业乐于推进改革的动力之源。

1. 税负普遍降低。从减负金额来看:财政部、国家税务总局公布的统计数据显示,2012年试点地区企业直接减税426.3亿元,据测算2013年全部试点地区企业将减负约1 200亿元。从减负范围来看:2012年减税企业超过90%,到2013年2月95%的企业减负或税负无变化,只有5%左右的企业税负有所增加。

2. 几家欢乐几家愁。“营改增”后,原来营业税纳税人的税负变化可以分为如下三类:

(1)小规模纳税人税负整体降幅最大。原来缴纳5%营业税的服务业纳税人,若被认定为增值税小规模纳税人,则按照3%的征收率缴纳增值税。考虑到计税依据的变化,实际税率为 $2.91\%[3\% \div (1+3\%)]$ ,税负下降约42%。

(2)服务业一般纳税人税负基本持平或有所下降。原来缴纳5%营业税的服务业纳税人,若被认定为增值税一般纳税人,则改缴6%的增值税。若纳税人能及时获得充足的进项税额,则税负基本不增加或略有下降。

(3)若干行业的一般纳税人税负不降反增。交通运输行业整体增幅最大。交通运输业“营改增”之后增值税税率为11%,如果进项税税额达不到8%的话,就会超过原有营业税3%的税负水平。从实际情况来看,8%的进项很难拿到,因为交通运输业的主要成本包括人工费、购买交通工具、燃油费、路桥费、保险费等,这些多数无法取得足够的进项抵扣。同时,鉴证咨询、文化创意等行业也会出现税负增加。这些行业的一个共同特点是:绝大部分支出都是工资薪金、房租租金、业务信息费、交通食宿等,但这些都产生不了进项税额,仅靠办公用品、电脑设备、水电费、设备维修费等项目带来的进项是非常有限的。

3. 全面看待营业税的税负变化。判断营改增的减税效果,仅仅考核纳税人的增值税税负增减是不够的,因为“营改增”对其他税种应纳税额也会产生影响,进而影响纳税人的整体税负。我们要充分考虑以上因素。

对企业所得税的影响:①“营改增”之前,营业税一般记入“营业税金及附加”科目,作为企业所得税的扣除项目全额扣除;“营改增”后,增值税因价外运行不能税前扣除。所以,企业所得税会增加。②“营改增”之前,试点企业不能抵扣进项税额,外购固定资产以价税合计额为计税基础,并以此为依据计提折旧;“营改增”后,外购固定资产进项税额可以抵扣,计税价格是不含税价,因此每期折旧金额会减少,这也会导致企业所得税增加。

对附加税费的影响:在“营改增”中,有形动产租赁税率从营业税的5%提高到增值税的17%,应纳税额自然大幅提高,作为附加税费的城建税和教育费附加也会水涨船高。尽管财税[2012]53号文件规定融资租赁企业实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退,但是附加税费却不能享受该优惠政策,这会增加企业的税负。

## 三、“营改增”的难点

1. 两类纳税人划分标准的确定。增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人,只有一般纳税人符合增值税的本意。小规模纳税人按照销售额计税且不能抵扣进项税额,其管理方式与营业税相类似,也存在着重复征税的问题。我国的“营改增”试点选择以年营业额500万元作为划分标准,初衷大概是让多数试点企业实际获益,从而减少改革阻力,但是该规定也存在一些问题:①与现行增值税条例中规定年营业额50万元或80万元的标准相差悬殊,对原增值税一般纳税人形成待遇歧视。②在经济发达的试点省份都有接近或超过90%的企业被确认为小规模纳税人,如果在全国推开,小规模纳税人的比重将会更高,前述不足将更为突出。③可能引发税收规避。试点中确实也出现了企业将部分资产转移至新注册的公司、争当小规模纳税人的倾向。这与我国将大部分纳税人纳入一般纳税人的改革初衷相违背。

### 2. 税率的确定。

(1)多档税率还是单一税率。税率档次过多,不仅增值税的计算非常复杂,而且容易出现低征高扣或高征低扣的现象,给征纳双方带来很多困难;同时多税率会使增值税失去税种中性的特征。相比之下,单一税率更能体现增值税的“中性原则”。若所有货物、劳务,无论生产销售还是进口,都按照同一税率计算增值税,不仅可以降低征纳成本,而且可以避免干扰市场主体的经济决策。

我国现行增值税税率有17%、13%、11%、6%和零税率五档(含营改增方案中的税率),同时还有小规模纳税人的3%、4%、6%、2%、4%减半等征收率。税率档次设置较多,

不利于税收中性作用的发挥,也不符合税收效率原则。那么,我国是继续沿用多档税率,还是借“营改增”之机实行单一税率(至少是减少税率档次),需要认真研究。

(2)税率水平选择。在亚太经济合作组织21个成员国中,我国之外有17个实行增值税的国家和地区(美国、文莱、中国香港不征增值税)的平均标准税率为11.15%。相比之下,我国无论是17%的基本税率还是13%的低税率,都高于该平均水平。较高的税率也成为阻碍“营改增”的问题之一,此次试点中加设11%、6%两档税率也说明政府已意识到现行税率较高这一事实。未来税率水平将如何确定,既是改革的难点,也是社会关注的焦点。

#### 四、“营改增”的未来

1. 重建地方主体税种与地方税体系。我国按照税种归属,将税收分为中央税、地方税、中央地方共享税。营业税基本属于地方税,而且是地方税中几乎唯一的主体税种。2011年地方税收收入总额为41106.74亿元,其中地方营业税收入占32.85%;增值税中地方分成收入占14.57%,两项合计达到47.42%。按照2011年的数据测算,营业税全部改征增值税后,如果保持增值税分成比例不变,不考虑减税等因素,地方收入将减少近四分之一,这必将动摇现行地方财政收支平衡的基础。

目前,地方政府因“营改增”减少的税收以通过中央转移支付等方法解决,但这毕竟只是临时性安排,不是长久之计。因此,只要分税制财政体制的方向不变,地方主体税种的设立和地方税体系的重建成为必然选择。

2. 加速直接税体系建设。我国当前税收收入中,增值税所占比重最大,营业税位列第三。2012年两税收入分别占全部税收收入的39.8%和15.6%。这意味着,如果其他税种不做调整,这两大税种在全部税收收入中的比重将会超过50%，“营改增”之后将会形成增值税“一税独大”的格局。这对于财政风险控制非常不利,因此按照“十二五”规划,增值税应当“扩围不增(份)额”,即征税范围虽然扩大,但其所占份额不能增加,其办法便是降低税率。

降低税率后财政收入会明显减少。与此同时,附属于增值税的城市维护建设税、教育费附加也会相应减少。一旦财政支出不能同步减少,那么财政资金缺口则只能通过开征新税种、调整其他税种税率等方式来填充。问题是,究竟采用哪种方法来填充才比较合适?这与我国现行税收收入体系的配置与调整密切相关。

现代税收收入体系的基本标志之一是直接税与间接税之间保持均衡,但是二者比例不均衡的问题在我国一直存在,近年来仍然很突出。以2012年为例,在全国税收总收入100 600.99亿元中,间接税的比重接近75%,直接税比重只有25%左右。因此,逐步降低间接税的比重、提高直接税份额,将是下一步税制改革的目标。

3. “营改增”将倒逼分税制财政体制的重构。我国现行的分税制财政体制确立于1994年,初衷是增加中央政府的财力。中央财政收入占全国财政收入比重在1992年仅为22%,分税制后迅速提高到50%左右。分税制最主要的内容便是财权与事权的划分。在财权上,中央与地方对两大税种收入实行按比例共享,增值税比例为75:25,所得税(包括企业所得税和个人所得税)比例为60:40。在事权上,中央财政支出占总财政支出的不到20%,地方则超过了80%。地方支出中的相当部分来自中央的转移支付和税收返还,这样可以使中央保持对地方的有效控制。

如何解决“营改增”后地方收入减少的问题,笔者认为,大致有三种基本方案:其一,按行业划分增值税收入;其二,调整增值税分成比例;其三,增值税分成比例不变,调整其他税种中央与地方的分配关系。

如果把未来的税制改革考虑在内,情况稍微要复杂一些。大致有两种方案:其一,开征居民住房的房产税、完善资源税等地方税;其二,降低增值税税率并将其全部作为中央税,在零售环节单独开征销售税作为地方税。

如果将事权划分和转移支付制度的调整也纳入方案,将有可能演变为1994年分税制体制的重构。在事权方面,可以减少地方政府的支出责任,比如将义务教育、环境保护、安全生产、药品食品质量监督等事权上划至中央,同时增加对地方的转移支付,可以运用一般性转移支付的方式将部分税收重新分配给地方。

上述方案各有优劣,一些方案可以相互补充,在不同阶段,不同方案之间也可以替代和转换。如现阶段对分税制调整的重点是税种收入的重新划分,待时机成熟时再调整中央与地方事权划分。

#### 五、小结

其一,“营改增”并非简单的两税合并。当年为制造业量身定做的增值税税制若要扩围至服务业,就必须进行税制的重新设计,这将推动增值税的整体变革。

其二,“营改增”绝非简单的税制改革举措。它不仅能够推动产业结构调整、实现宏观调控目标,而且会催生地方税体系的重建、直接税建设的提速,甚至可以推动以提高财政治理能力为目标的财政体制全面改革。

【注】本文系河北工业职业技术学院博士基金项目(项目编号:201321)的阶段性研究成果。

#### 主要参考文献

1. 夏杰长,管永昊.“营改增”之际的困境摆脱及其下一步.财政金融,2013;6
2. 李健人.“营改增”的进行时与未来时.财经问题研究,2013;5
3. 高培勇.“营改增”的功能定位与前行脉络.税务研究,2013;7