

# “营改增”试点中部分企业税负 “不减反增”现象释疑

潘文轩

(中国社会科学院 财经战略研究院 北京 100836)

**摘要:**“营改增”试点过程中出现部分企业税负“不减反增”的现象,由此对“营改增”前景产生了一些疑惑和顾虑。理论分析与现实考察表明:由于“营改增”对服务业企业税负的影响具有双重效应,部分试点企业税负“不减反增”并非反常现象。适用增值税税率过高、企业中间投入比率偏低、固定资产更新周期较长、改革试点范围有限、获得增值税发票困难是造成该现象的主要原因。作为一种局部性的矛盾,该现象及其负面影响切忌夸大,也不应单纯以企业税负变化作为评价“营改增”成效的标准。当前应实施过渡性的财政补贴政策与解决增值税发票获取上的技术难题;从长期看,适时扩大“营改增”范围与调整增值税税率水平及结构是关键。

**关键词:**营改增;企业税负;减税效应;服务业

中图分类号: F812.42

文献标识码: A

文章编号: 1008-2506(2013)01-0043-07

营业税改征增值税(简称“营改增”)是当前实施的结构性减税政策的主要内容之一,它能够化解制约服务业发展的税制瓶颈,给服务业发展带来重大机遇。2012年1月1日起,上海率先在交通运输业和部分现代服务业开展“营改增”改革试点。到目前为止,各项措施有机衔接,相关工作平稳推进,运行情况总体良好,阶段性成效初步显现。

不过在试点过程中也出现了部分企业税负“不减反增”的现象。上海市发展改革研究院课题组发布的《2012年一季度上海服务业重点监测企业问卷调查报告》指出,35.7%的企业反映“营改增”后税负有所增加。国家统计局上海调查总队对91家试点企业的抽样调查结果也显示,逾四成交通运输企业一般纳税人税负增加。上海部分试点企业税负“不减反增”现象的出现,已经引起其他地区不少服务业企业对“营改增”前景的一些顾虑甚至是担忧<sup>①</sup>。面对这一客观事实,我们需要思考的是:这一现象的成因是什么?它是否会影响“营改增”的进程与成效?如何寻求有效的应对措施?解答上述问题,不仅有助于消除当前关于“营改增”后服务业企业税负变化的疑惑,同时对进一步推进和完善“营

■收稿日期:2012-08-13

■基金项目:国家社会科学基金青年项目(12CJY098)

■作者简介:潘文轩(1982-),男,上海市人,中国社会科学院财经战略研究院博士后,上海行政学院经济学部讲师。

①详见“发改委调研营改增扩围遇冷 多地临阵退缩”,《21世纪经济报道》2012-06-01;“营改增越来越远 税负过高担心增加”,《华夏时报》2012-06-02;“深圳申报营改增试点 企业担心税负不降反升”,《南方日报》2012-06-06等相关报道。

“营改增”改革 also 具有重要的现实意义。

## 一、文献综述

“营改增”对服务业企业税负的影响,是“营改增”理论与政策研究中所关注的焦点问题之一。已经形成普遍共识的观点是“营改增”有助于消除服务业因征收营业税、不能抵扣进项税而导致的重复征税(汪德华、杨之刚,2009;施文泼、贾康,2010;夏杰长、管永昊,2012)<sup>[1-3]</sup>。既然能够消除重复征税,那么“营改增”后服务业企业的税负自然应该是减轻的。这一结论看似没有问题,但却无法解释上海“营改增”过程中部分试点企业税负反而有所增加的现象。因此,要弄清“营改增”对服务业企业税负的真正影响,还需作进一步的深入思考,尤其是要寻找出导致企业税负增加的各种因素。

事实上,早在试点开始前就有学者前瞻性地推断,“营改增”可能使服务业企业税负增加。例如,岳树民、李建清(2007)<sup>[4]</sup>指出,由于营业税的税率在3%~5%之间,如果改征增值税后适用17%的标准税率,则企业税收负担将普遍提高;孙钢(2011)<sup>[5]</sup>认为,服务业改征增值税所带来的最大问题是许多企业进项税额少、抵扣不足而导致税负增加;姜明耀(2011)<sup>[6]</sup>基于投入产出表进行的模拟测算进一步表明,改征增值税后,不同服务业行业的税负变化差异较大,其中管道运输业、道路运输业、仓储业等行业的税负会增加;胡怡建(2011)<sup>[7]</sup>更是认为服务业税负增加是“营改增”将面临的重大挑战之一。上述观点使我们认识到,除了消除重复征税带来的“减税效应”外,“营改增”过程中也存在一些引致服务业企业税负增加的因素。也就是说,“营改增”对服务业企业税负的影响具有双重性,这一点或许就是释疑税负“不减反增”现象的突破口。

## 二、理论分析

### (一) “营改增”影响服务业企业税负的双重效应

我们将“营改增”对服务业企业税负的影响分解为两方面的效应:第一种效应是实现进项抵扣、消除重复征税而带来的减税效应,这已经获得了普遍共识,不再赘述,本文将该效应称为“进项抵扣的减税效应”。第二种效应是因适用税率水平变化而带来的税负变动效应。“营改增”后,当服务业企业适用的增值税税率与原先适用的营业税税率不同时,必然带来企业税负的变化,当增值税税率高于营业税税率时会产生增税效应,反之则产生减税效应。本文将该效应称为“税率变动的增(减)税效应”。“营改增”对服务业企业税负的最终影响取决于以上两大效应叠加后产生的净效应。从理论上讲,企业税负变化可能出现四种结果(见图1)。

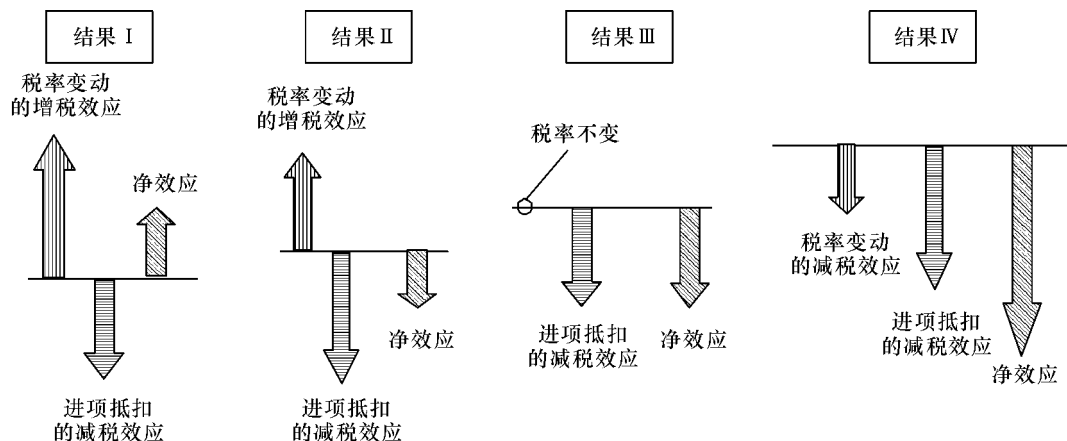


图1 “营改增”影响服务业企业税负的净效应

结果 I: “营改增”后企业适用的增值税税率高于原先的营业税税率,税率变动带来了增税效应,

并且该增税效应超过进项抵扣的减税效应。此时“营改增”使企业税负增加。

结果Ⅱ：“营改增”后企业适用的增值税税率高于原先的营业税税率，税率变动带来了增税效应，但进项抵扣的减税效应超过该增税效应。此时“营改增”使企业税负减轻。

结果Ⅲ：“营改增”后企业适用的增值税税率与原先的营业税税率相同，此时仅存在进项抵扣的减税效应，所以企业税负在“营改增”后下降。

结果Ⅳ：“营改增”后企业适用的增值税税率低于原先的营业税税率，税率变动带来了减税效应，再加上进项抵扣的减税效应，企业税负自然是减轻的。

## (二) 可能引致“营改增”后服务业企业税负增加的几个因素

综合分析可知，只有在税率变动的增税效应超过进项抵扣的减税效应时，才会出现“营改增”后服务业企业税负“不减反增”的现象。我们通过构建数理模型对税率变动的增税效应和进项抵扣的减税效应进行因素分解，力求识别出可能引致“营改增”后服务业企业税负增加的因素。

假设某个参加“营改增”试点企业  $k$  的营业收入为  $R_k$ ，“营改增”之前适用的营业税税率为  $t'_k$ 。在税改前，该企业要缴纳的营业税额是  $t'_k R_k$ 。税改后，设该企业适用的增值税税率为  $t_k$ ，那么企业的增值税销项税为  $t_k R_k$ 。令  $G_{ik}$  表示企业  $k$  可实现进项税抵扣的第  $i$  种外购商品（包括货物和劳务）的价值， $t_i$  为第  $i$  种外购商品所对应的增值税税率，则行业  $k$  的增值税进项税为  $\sum_i t_i G_{ik}$ 。由此可以得到“营改增”后企业  $k$  的税负率变化值：

$$\Delta t_k = \frac{t_k R_k - \sum_i t_i G_{ik} - t'_k R_k}{R_k} = t_k - t'_k - \frac{\sum_i t_i G_{ik}}{R_k}。其中 t_k - t'_k 表示的是$$

“税率变动的增（减）税效应”， $-\frac{\sum_i t_i G_{ik}}{R_k}$  表示的是“进项抵扣的减税效应”，而  $\Delta t_k$  则是“净效应”。

引入进项平均税率  $\bar{t}_k$ ，使  $\bar{t}_k \sum_i G_{ik} = \sum_i t_i G_{ik}$ ，再用  $G_k$  表示企业  $k$  所有外购商品的总价值，这样， $-\frac{\sum_i t_i G_{ik}}{R_k} = -\bar{t}_k \left( \frac{\sum_i G_{ik}}{G_k} \right) \left( \frac{G_k}{R_k} \right)$ 。其中  $\frac{\sum_i G_{ik}}{G_k}$  表示外购商品价值中可实现进项税抵扣的比重，而  $\frac{G_k}{R_k}$  表示外购商品价值占营业收入的比重（实际上也就是企业  $k$  的中间投入比率<sup>①</sup>）。

至此，“营改增”后企业  $k$  的税负率变化值可表示为： $\Delta t_k = t_k - t'_k - \bar{t}_k \left( \frac{\sum_i G_{ik}}{G_k} \right) \left( \frac{G_k}{R_k} \right)$ 。观察这一公式可识别出如下几个可能引致“营改增”后服务业企业税负增加的关键因素：一是企业适用的增值税税率  $t_k$ ，增值税税率越高，企业税负增加越多。二是外购商品价值中可实现进项税抵扣的比重  $\frac{\sum_i G_{ik}}{G_k}$ ，

在增值税抵扣链条不完整的情况下， $\frac{\sum_i G_{ik}}{G_k}$  必然小于 1，造成进项抵扣不充分；并且该比率越低，外购商品价值中不能实现进项税抵扣的比重就越大，进项抵扣相对规模就越小，进而使企业税负加重。三是企业中间投入比率  $\frac{G_k}{R_k}$ ，在营业收入和销项税额既定的情况下，该比率越低，企业用于抵扣销项税的进项税额也就越少，从而可能使企业税负增加。

## 三、现实考察

### (一) 抽样问卷调查结果

<sup>①</sup>企业中间投入指企业生产经营中所消耗的外购物质产品和对外支付的服务费用之和。

为更好地了解“营改增”对试点企业税负变化的影响,进而为分析部分企业税负“不减反增”现象提供现实依据,我们选择上海市的1个市级开发区、2个区级开发区、2个街道(镇)作为调研点,对位于上述地区的“营改增”试点企业进行抽样问卷调查,回收有效问卷118份。在作为抽样对象的试点企业中:从纳税人类型看,一般纳税人87家,小规模纳税人31家;从行业分布看,交通运输业19家,研发和技术服务业23家,信息技术服务业19家,文化创意服务业22家,物流辅助服务业17家,有形动产租赁服务业7家,鉴证咨询服务业11家。

问卷调查结果显示:(1)有29家试点企业反映税负有所增加,占全部调研企业总数的24.6%。(2)试点企业税负增加现象突出表现在一般纳税人企业。29家税负增加的企业中,一般纳税人企业和小规模纳税人企业各有26家和3家,分别占全部一般纳税人企业和小规模纳税人企业的29.9%和9.7%。(3)试点企业税负增加现象集中在交通运输业和有形动产租赁业。其中交通运输业中有47.4%的企业税负增加,有形动产租赁业有42.9%的企业税负增加,该比例远高于其他行业。(4)对税负增加主要成因的判断,按得票数从高到低排列依次是增值税税率偏高、可抵扣进项税额较少、获得增值税发票困难、生产经营因素、其他原因。见表1。

表1 各试点行业“营改增”后企业税负变化状况的抽样调查结果

单位:家

	交通运输	研发和技术服务	信息技术服务	文化创意	物流辅助	有形动产租赁	鉴证咨询
税负增加	9	3	2	4	4	3	4
税负基本不变	4	5	2	5	3	3	1
税负减轻	4	12	13	12	7	1	4
不清楚	2	3	2	1	3	0	2
合计	19	23	19	22	17	7	11

## (二) 部分“营改增”试点企业税负增加的具体原因

原因之一:增值税税率过高。前文的理论分析表明,税率变动带来增税效应,即“营改增”后试点企业适用的增值税税率高于原先的营业税税率,是企业税负增加的一个必要条件。交通运输业与有形动产租赁业的营业税税率分别是3%和5%。而根据目前“营改增”试点的政策安排,对一般纳税人企业,交通运输业适用11%的增值税税率,而有形动产租赁业适用17%的增值税税率。比较“营改增”前后的税率变化,交通运输业上升了8%,租赁业更是上升了12%。试点企业税负增加现象之所以集中在交通运输业和有形动产租赁业两大行业,很重要的一个原因就是其税率提高的幅度过大。至于这两个行业的小规模纳税人企业,由于采用了简易计税法,尽管不抵扣进项税,但由于适用3%的增值税税率,等同或低于原先的营业税税率,因此基本上没有出现税负增加现象。

原因之二:中间投入比率偏低。企业成本可分为外购产品与服务成本以及内部人力成本两类,能够作为增值税进项抵扣的仅仅是外购产品与服务成本(即中间投入),而内部人力成本则无法获得抵扣。在这种情况下,对于那些以人力投入为主而中间投入较少的劳动与知识密集型服务行业,其进项税额相对于销项税额的规模就较小,从而容易引起税负的增加。鉴证咨询业就是一个比较典型的中间投入比率较低的行业,因此该行业中相当一部分企业也遇到“营改增”后税负增加的现象。

原因之三:固定资产更新周期较长。在“营改增”前,不少试点企业完成固定资产更新不久,在短期内没有大规模购置固定资产的需求,因此也就没有大额的进项税用于抵扣,从而使企业税负有所增加。这种情况在交通运输业和有形动产租赁业表现尤为突出。交通运输业企业所用的主要生产资料为汽车、飞机、轮船等,它们的使用寿命较长,如果在近期不需要更新,日常成本主要以燃料费和维修费为主,企业自然缺少大额的进项抵扣,这也是企业税负增加的重要原因之一。汽车租赁服务等有形动产租赁业企业也面临类似困境。

原因之四:“营改增”试点范围有限。“营改增”试点范围的有限性使外购服务的进项抵扣不够完

全与充分。由于现阶段“营改增”试点只限于上海市地域范围内的部分服务业<sup>①</sup>,当上海试点企业从外地购买服务、或者购买的服务尚未纳入试点范围时,就无法进行税款抵扣。例如,交通运输业和物流辅助服务企业普遍反映,公路运输管理费、过路过桥费占企业成本比重较高,但这些费用均未纳入试点范围。再如,房屋租金、物业管理费也不能作为进项抵扣,使文化创意服务业、签证咨询服务业的一些企业感到税负压力较重。

原因之五:获得增值税抵扣发票存在困难。许多试点企业反映,由于各种原因,在实际操作中经常遇到难以获得增值税发票的情况,这种问题在交通运输业企业表现尤为突出。就修理费来说,如果为交通运输业企业提供修理服务的是小规模纳税人,那么就无法直接开具增值税专用发票<sup>②</sup>。至于加油费,由于携带营业执照复印件等证明材料不便<sup>③</sup>,交通运输业企业的驾驶员在加油站加油后通常不愿意开具增值税发票。

#### 四、引申思考

##### (一) 部分“营改增”试点企业税负“不减反增”现象的持续性与可控性

在厘清“营改增”试点中部分企业税负“不减反增”现象的原因之后,我们可能还存在一些疑惑:这种现象究竟是暂时的还是会长期持续下去?能否通过政策手段消除这种负面影响?为解答上述疑惑,本文对引起部分试点企业税负增加的五个主要原因进行分类解析,在此基础上对税负“不减反增”现象的持续性与可控性进行分析。

首先,从影响时间的持久性来看,引起部分试点企业税负增加的成因可以分为长期性成因和短期性成因两类。其中企业中间投入比率比重偏低是长期性成因,而固定资产更新周期较长与“营改增”试点范围有限则属于短期性成因。长期性成因具有持久性影响,而短期性成因则只存在于“营改增”试点前期的特定阶段,有暂时性特征,会随着时间的推移而消失。具体而言,企业中间投入比率由企业所在的行业特征决定,除非企业经营范围与性质发生重大调整,一般情况下不会发生太大变化。如鉴证咨询业是以人力投入为主,外购商品价值占企业成本及营业收入比重不可能很高,这个属性是很难改变的。至于固定资产更新周期较长这一因素,如果我们将时间跨度延长到一个完整的固定资产更新周期以上重新考察就会发现:尽管近期某些企业购置新固定资产少、进项抵扣金额不多;但从长期看,当固定资产大规模更新时点来临时,进项抵扣规模将大幅度增加,因而就一个完整的周期来说,企业税负未必增加。再看“营改增”试点范围有限这一因素,它的影响同样具有暂时性,这是因为“营改增”改革的最终目标是实现增值税在全国范围内对各行业的广泛覆盖。因此,随着试点范围的不断扩大,进项抵扣范围较窄的问题将逐步得到解决。当“营改增”改革全部完成,增值税抵扣链条充分完整时,该影响因素也就不复存在了。

其次,从对影响因素的政策可控性上看,引起部分试点企业税负增加的成因可以分为可控性成因和不可控性成因两种。所谓政策可控,是指能够通过一定的政策措施来对影响因素施加作用,消除或弱化其影响。区分可控性与不可控性成因,有助于明确应对企业税负增加的政策着力点所在。中间投入比率与固定资产更新周期由企业所在行业的属性决定,较难也不太适宜通过人为政策调控而改变,属于不可控性成因。而增值税税率水平、“营改增”试点范围与增值税抵扣发票的获取则能够通过政策调控而改变,属于可控性成因。

##### (二) 正确看待“营改增”试点中部分企业税负“不减反增”现象

“营改增”试点中所出现的部分企业税负增加的现象,尽管对改革试点带来了一定的负面影响,但

<sup>①</sup>截至2012年7月31日,从8月1日起,“营改增”扩围到北京等地区。

<sup>②</sup>增值税专用发票一般只能由增值税一般纳税人领购使用,小规模纳税人需要使用只能经税务机关批准后由当地税务机关为其代开。

<sup>③</sup>按照我国增值税专用发票管理办法,采购方要取得增值税发票,应向销售方(限于一般纳税人)提供营业执照复印件、国税税务登记证复印件、增值税一般纳税人资格认定书复印件、组织机构代码证复印件、开票资料信息等。

它是一种局部性的矛盾,不应过分夸大。根据上海市财税部门的统计数据,截至2012年5月底,在纳入“营改增”试点范围的13.5万户企业中,税负下降的企业为12万户,占比近90%。前5个月,“营改增”带来整体税负下降超过80亿元<sup>[8]</sup>。我们的抽样调查问卷结果也显示,至少64.4%的企业认为“营改增”后税负减轻或基本不变。可见,从总体上看,“营改增”给试点企业带来的净效应是减税而非增税。对于那些确实是因新老税制转换而造成税负增加的试点企业,上海市也已按照“企业据实申请、财政分类扶持、资金及时预拨”的基本要求,对其实施过渡性的财政扶持,以尽可能消除税改给企业带来的不利影响。

有必要指出的是,对于“营改增”改革成效的评价不能仅仅局限于企业税负变化方面。作为当前结构性减税政策重头戏的“营改增”除了有助于消除服务业重复征税、减轻服务业税负之外,还有更深层次的意义。在营业税制下,生产性服务业的分工细化和一体化发展受阻、工业部门对生产性服务业总需求减少,从而对生产性服务业产生了不合理的扭曲和抑制(古建芹等,2012)<sup>[9]</sup>。因此,“营改增”在破解影响生产性服务业发展的税制瓶颈上迈出了关键一步,为促进生产性服务业企业做大做强、提高生产性服务业专业化分工程度、加快现代服务业和先进制造业的融合发展创造了良好的税制环境<sup>①</sup>。更进一步,由于流转税能够通过价格调整向下游企业和消费者转嫁,所以“营改增”还将有助于最终产品税负与价格的下降,改善消费者的福利(程子建,2011)<sup>[10]</sup>。所以,从长远来看,究竟能在多大程度上推动产业转型与增进居民福利,才是评价“营改增”成效的最主要标准。

## 五、政策建议

继上海之后,从2012年8月1日起,“营改增”试点范围将分批扩大至北京、江苏等8省市。为更好地防范与应对“营改增”试点后部分企业税负增加带来的挑战,促进企业税负公平合理、保证改革试点平稳推进,我们提出如下几点政策建议:

第一,鉴于部分企业在“营改增”后已出现税负增加现象,当务之急是应尽快建立与完善财政补偿机制,对因税改原因而造成税负增加的企业给予补贴。目前,上海市所实行的过渡性财政扶持政策正在有序开展,并已取得一定成效。该措施对于增进企业税负公平、提高试点企业积极性意义重大,今后需要在具体执行中继续抓好落实,简化相关手续,保证补贴资金及时、准确到账。

第二,要着力探索能解决企业取得增值税发票困难的可行措施。现实中,企业难以获得增值税发票的原因多种多样,其中既有个别原因也有普遍原因,而后者应成为财税部门和试点企业解决问题的抓手。例如,对于交通运输业企业不易取得燃油费增值税发票的难题,可以考虑通过集中采购、分散使用的办法来化解,即先由企业一定时期内统一集中采购油卡,然后再发放给驾驶员使用。

第三,要适时扩大“营改增”范围,避免试点过长时间停滞于部分地区与行业。“营改增”范围局限在部分地区与行业,将影响增值税抵扣链条的完整性,可能造成企业因进项抵扣不充分而使税负增加。为此,财税部门要在充分论证与调研的基础上,不失时机地将改革范围逐步扩大到条件比较成熟的其他地区与服务行业,最终实现全国范围内的全行业覆盖。目前,北京、江苏等8省市已经纳入了扩大试点范围,全面推进“营改增”的序幕逐渐拉开。不过,在扩大试点范围过程中应注意的是,要充分考虑新纳入“营改增”范围的地区与行业的特殊性。上海试点的做法可以参考借鉴但不能简单复制,“因地制宜”才是良策。

第四,从长远考虑,有必要调整增值税税率水平与结构,促使行业税负的优化。由于不同行业在成本结构与中间投入比率方面存在差异,要实现“营改增”后各行业间税负的相对公平,应采用多档次的增值税税率。但税率档次也不宜设置过多,以防增加税收征管的难度(王建平,2005)<sup>[11]</sup>。两相权

<sup>①</sup>从当前试点结果看,有不少服务业企业反映“营改增”前由于无法给客户开具增值税发票,导致不少客户流失;而“营改增”使企业纳入了增值税抵扣链条,客户购买其服务将能够抵扣进项税款,外购服务的意愿增强,因此,企业业务得到了拓展,营业额获得了增长。

衡,建议对一般纳税人设置3档税率。出于增值税整体减税考虑,可将现行的主体税率调低至16%,而“营改增”中新增的两档税率11%和6%保持不变。就各行业适用的税率水平而言,目前有形动产租赁业17%、交通运输业11%的试点税率均明显偏高,可分别下调至11%和6%。

#### 参考文献

- [1]汪德华,杨之刚. 增值税“扩围”——覆盖服务业的困难与建议[J]. 税务研究, 2009(12): 36-38.
- [2]施文泼,贾康. 增值税“扩围”改革与中央和地方财政体制调整[J]. 财贸经济, 2010(11): 46-51.
- [3]夏杰长,管永昊. 现代服务业营业税改征增值税试点意义及其配套措施[J]. 中国流通经济, 2012(3): 20-24.
- [4]岳树民,李建清. 优化税制结构研究[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2007: 258.
- [5]孙钢. 增值税“扩围”的方式选择——基于对行业和体制调整的影响性分析[J]. 地方财政研究, 2011(2): 56-59.
- [6]姜明耀. 增值税“扩围”改革对行业税负的影响——基于投入产出表的分析[J]. 中央财经大学学报, 2011(2): 11-16.
- [7]胡怡建. 我国增值税“扩围”改革面临八大挑战[J]. 涉外税务, 2011(7): 5-10.
- [8]王劲松. 营改增“乘数效应”显现[N]. 中国财经报, 2012-07-05(3).
- [9]古建芹,刘大帅,张丽微. 增值税与营业税合并的现实思考——以生产性服务业发展为例[J]. 财政研究, 2012(4): 46-48.
- [10]程子建. 增值税扩围改革的价格影响与福利效应[J]. 财经研究, 2011(10): 4-14.
- [11]王建平. 增值税改革中税率问题的探讨[J]. 税务研究, 2005(9): 36-38.

(责任编辑 汤菲)

## On the Phenomenon of Tax Burden Increase in Some Service Industry Enterprises during Substituting the Value-added Tax for Business Tax Reform

PAN Wen-xuan

(Institute of Financial Strategies, Chinese Academy of Social Sciences, Beijing 100836, China)

**Abstract:** The phenomenon that tax burden increases in some service industry enterprises during substituting the value-added tax for business tax reform has resulted in some doubts and worries on the reform. The theoretical analysis and practical investigation show that such a phenomenon is not abnormal since the tax reform has a dual effect on the tax burden of service industry. The main reasons for the phenomenon include high value-added tax rate, low intermediate input ratio, long fixed assets renewed period, limited reform range and difficulties in access to value-added tax invoices. As a phenomenon far from significantly affecting the overall reform, the tax burden increase in some service industry enterprises and its negative influences should not be exaggerated. In addition, the evaluation criteria are not confined to enterprise tax burden change. Confronting the problem of tax increase in some service industry enterprises, the most pressing matter of the moment is to carry out a transitional financial subsidy policy and solve technical difficulties in access to value-added tax invoices. In the long term, timely expanding the range of substituting the value-added tax for business tax and adjusting the value-added tax ratio are critical measures to deal with the problem of tax burden increase.

**Key words:** substituting the value-added tax for business tax; business tax; tax reduction effect; service industry