

整,无须考虑财务健全以及交叉稽核等问题,相对适合我国当前税务管理的技术水平,营业税还需继续存在一定时期。在营业税继续存在的背景下,可考虑将部分行业的营业税税率适度降低,与增值税小规模纳税人的税负基本持平。此外,在无法将第三产业全部纳入增值税的情况下,为解决增值税抵扣链条断裂的问题,延续现行增值税对运输费用的处理方法,对企业购买服务产品的投入允许进行一定比例的抵扣。对此,应注意强化相关部门间协作的法律责任,实现国地税等有关部门计算机系统的联网和融合,采取国地税部门统一的税务识别号,将纳税人涉税资料统一存入税收业务综合管理信息系统,便于税源控管。

### 参考文献

- (1) 吕冰洋、郭庆旺《中国税收高速增长的源泉:税收能力和税收努力框架下的解释》,《中国社会科学》2011年第2期。
- (2) 肖绪湖、汪应平《关于增值税扩围征收的理性思考》,《财贸经济》2011年第7期。
- (3) 姜明耀《货物与劳务双元增值税模式探讨——增值税“扩围”改革的一个过渡方案》,《财贸经济》2012年第3期。

注:本文为教育部人文社科研究青年基金项目“财政体制视角下的房产税改革:理论与实证分析”(项目批准号:12YJC790100)的阶段性成果。

## The Pilot Reform for Replacing Business Tax with VAT in China: Evaluation and Future Direction

Ma Haitao and Li Sheng

**Abstract:** In the presence of replacing business tax with VAT, it is helpful to improve the tax system and tax administration, reduce double taxation and achieve a balanced development of the national economy. The pilot reform has been carried out in several provinces and cities in conjunction with a series of transitional measures to resolve the resultant difficult problems. This paper presents some difficult problems to be dealt with in the aspects of adjustment of vertical tax income and tax administration when promoting such reform in an all-around manner. The paper argues that it is necessary to clear the direction of reform further and puts forward some countermeasures.

**Key words:** Replacing business tax with VAT; Major reform issues

作者单位:中央财经大学财政学院  
(责任编辑:王 敏)

# 上海“营改增”试点政策效应的分

**内容提要:**基于对上海试点行业和重点企业的跟踪研究,本文认为“营改增”的企业减税效应明显,绝大多数行业和企业税收负担是下降的;对产业发展的联动效应正逐渐显现,从制度层面解决了影响服务业发展的税收瓶颈问题;对财政体制的改革将产生倒逼效应,一旦全面实施必须调整现有财政体制。但是在试点过程中也出现了一些新情况和新问题,在税制设置、试点范围、配套政策、征收管理以及财政体制等方面都需要进一步完善。

**关键词:** 服务业 营业税 增值税 营改增

营业税改征增值税试点(简称“营改增”)在上海已经实施了一年多时间,截至2012年12月底,上海市纳入试点范围的企业共15.9万户,比年初增加了3.9万户。基于对上海市试点行业和重点企业的跟踪分析,这一改革试点政策呈现出三大效应,即企业减税效应、产业发展联动效应、财政体制改革倒逼效应,但是也出现了一些新情况和新问题,需要在今后的改革中不断加以完善。

### 一、“营改增”试点的企业减税效应明显

“营改增”是新一轮结构性减税政策的主要组成部分,从实际情况来看,此次“营改增”的总体减税效应是显著的。2012年上海市试点企业和原增值税一般纳税人整体减轻税负约166亿元,绝大多数试点行业和企业税收负担有所下降,对中小企业和现代服务业的发展起到了积极的推动作用。

\* 本文是2012年度上海市发展和改革委员会决策咨询研究课题《上海增值税改革试点跟踪及成效研究》的主要研究成果。

# 析及完善\*

魏 陆

## (一) 试点小规模纳税人的税收负担明显下降

所有试点小规模纳税人的税收负担都不同程度地有所下降,总体税负下降约40%左右,其中,交通运输业、物流辅助服务部分项目(装卸搬运等)试点小规模纳税人税收负担下降近3%,其他行业试点小规模纳税人的税收负担下降幅度接近42%。小规模纳税人税收负担的下降与改革后企业适用税率以及计税依据的变化密切相关。假定试点企业改革前的营业额为A,对于交通运输业等原来适用3%营业税的企业来说,即使按照3%的税率征收增值税,由于增值税是价外税,其计税依据低于营业税,税收负担仍将有所下降,下降幅度为2.9%。如果试点企业原来适用的营业税税率是5%,其税收负担将有较大幅度的下降,下降幅度为41.8%(如表1所示)。

由于小规模纳税人占试点纳税人的比重较高(接近70%),且服务企业小规模纳税人的认定标准较为宽松(应税服务年销售额未超过500万元的纳税人为小规模纳税人,远宽于商业企业80万元和制造业50万元的小规模纳税人标准),因此,中小服务企业被认为是本次“营改增”改革试点受益最多

表1 上海市小规模纳税人“营改增”试点前后税负变化分析

营业额/销售额	改革前		改革后		税负变化
	税率	税额	税率	税额	
A	3%	$A \times 3\%$	3%	$[A/(1+3\%)] \times 3\%$	-2.9%
	5%	$A \times 5\%$	3%	$[A/(1+3\%)] \times 3\%$	-41.8%

的群体,有助于缓解当前中小企业发展面临的困境。

## (二) 试点一般纳税人多数行业和企业的税收负担是下降的

对于试点一般纳税人而言,绝大多数行业和企业税收负担也是下降的。以上海市徐汇区为例,2012年试点一般纳税人申报缴纳应税服务增值税累计为11.6亿元,与按原营业税方法计算的营业税税额相比,不考虑出口因素,整体减少税收3.6亿元,减税幅度达到23.7%。在24896个试点一般纳税人总户次中,81.6%的企业税收负担是下降的,整体减税效果明显(如表2所示)。

对于被认定为增值税一般纳税人试点服务企业来说,其实际税收负担如何变化取决于多个方面的因素:一是原来适用的营业税税率和现在适用的增值税税率,两者之间的差距越大,其税收负担上升得就越明显;二是其改征增值税后可以抵扣的进项税额越多,税收负担会相应降低;三是原来享受的差额征税等优惠措施能否延续;四是改革后的税负增加能否得到财政补偿;五是企业议价能力强弱,议价能力越强,越容易将税收负担转嫁出去。以交通运输业为例,假定试点企业改革前的营业额为A,由于适用的名义税率从3%提高到11%,如果不考虑抵扣因素,其名义税负将增加230%,要保持税负不变,其进项税额相当于原营

表2 2012年上海市徐汇区“营改增”试点一般纳税人税收变化情况

行 业	总户次	增减税额(万元)	增税户次	占比(%)	减税户次	占比(%)
交通运输服务	769	-6598	175	22.8	594	77.2
研发和技术服务	6472	-4953	625	9.7	5847	90.3
信息技术服务	6241	-9381	1194	19.1	5047	80.9
文化创意服务	4202	-7698	1010	24	3192	76
物流辅助服务	1039	-5081	25	2.4	1014	97.6
有形动产租赁服务	535	1528	63	11.8	472	88.2
鉴证咨询服务	5638	-4119	1499	26.6	4139	73.4
总计	24896	-36304	4599	18.4	20305	81.6

表 3

一般纳税人“营改增”试点前后税负变化分析

行 业	改革前		改革后		名义税负变化 (不考虑进项抵扣)	税负平衡时进项税额 应相当于 A 的比率	抵扣项目(假定适用 17% 税率)应相当于 A 的比率
	税率	税额	税率	税额			
交通运输业	3%	$3\% \times A$	11%	$9.9\% \times A$	230%	6.9%	40%
有形动产租赁业	5%	$5\% \times A$	17%	$14.5\% \times A$	190%	9.5%	56%
物流辅助业	3%	$3\% \times A$	6%	$5.66\% \times A$	88.7%	2.66%	16%
其他现代服务业	5%	$5\% \times A$	6%	$5.66\% \times A$	1.13%	0.66%	4%

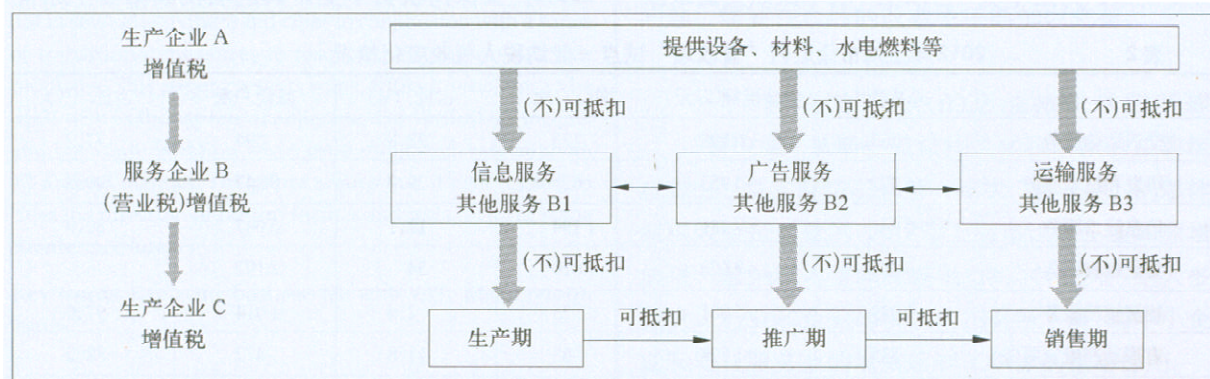
业额的比例必须达到 6.9%，假定购进项目适用 17% 的税率，其占营业额的比例必须达到 40%（如表 3 所示）。

分行业来看，交通运输业的整体税负有所下降，但是部分企业税收负担上升较大。以上海远洋运输有限公司为例，该企业 2012 年增值税税负率（已缴纳增值税 / 本期销售额）为 6.0%，而按原营业税方法计算营业税税负率为 3.1%，实际税负率上升了 2.9 个百分点，税负增加明显。交通运输业税负上升主要是由于改革试点范围有限，企业抵扣项目的比例低于预期所致。例如，虽然燃油费、修理费已纳入增值税进项税额抵扣的范围，但是在实际操作中企业难以从部分加油站、修理店取得增值税专用发票，在交通运输企业成本中占比较高（约为 15%）的路桥费未纳入试点范围，导致购进项目不能充分抵扣，使得交通运输业的整体税率偏高。同时，固定资产的更新有一定的周期，在改革试点初期一些企业由于购进固定资产较少，因此导致税收负担增加。当然，也有不少企业的实际税收负担是下降的，甚至是负的，例如，东方航空公司 2012 年购进了一架飞机，导致其应缴增值税长期是负值。有形动产租赁服务行业的整体税负虽然有所上升，但 88.2% 的企业税收负担是下降

的。而对于鉴证咨询服务业和文化创意服务业来说，虽然税率仅从 5% 上升到 6%，但由于其成本主要是人工成本，可以抵扣的项目非常少，导致其整体减税效应不是很明显，超过 20% 的企业税收负担甚至是上升的。

### （三）原增值税一般纳税人和服务出口企业从中受益

对于原来的增值税一般纳税人来说，由于其购进服务所承担的增值税可以抵扣，税收负担将下降，它也是此次增值税改革的净得益者。假定改革试点前原增值税一般纳税人不含税销售额为 A，其构成如下：购进货物的成本比例为 50%，购进服务的成本比例为 20%，本环节的增值率为 30%，增值税率为 17%，假定购进服务适用的增值税率平均为 6%。改革试点前由于购进服务无法抵扣，其增值税实际税率为  $(1-50\%) \times 17\% = 8.5\%$ ；改革试点后由于购进服务可以抵扣，其增值税实际税率下降为 7.3% 左右  $(8.5\% - 20\% \times 6\%)$ ，税负率下降了 1.2 个百分点，其购进服务所占比率越高，税收负担就下降得越明显。以上海通用汽车有限公司为例，改革前其从试点企业购进的广告服务和研发服务成本取得的营业税发票不可抵扣，需计入成本，而改革后绝大部分服务能够取得增值税发票



注：含（不）表示“营改增”试点前的情况，不含（不）表示试点后的情况。

“营改增”试点对企业生产方式影响图

进行抵扣,税负下降了1%左右。对于服务出口企业来说,由于服务出口免征营业税,其税收负担将下降,而对于国际运输服务和出口研发设计服务来说,由于适用零税率,其之前环节的增值税还可以退还,其税收负担将下降得更多。因此,改革试点对服务出口企业的减税效应也非常明显。

## 二、“营改增”试点的产业发展联动效应逐渐显现

“营改增”除了体现出结构性减税的政策效应外,更重要的还是由此所引发的对产业发展的联动效应。改革从制度层面解决了影响服务业发展的税收瓶颈问题,消除了重复征税,有利于实现产业结构调整和经济发展方式的转变。当然,这不像减税效应见效这么快,改革对产业发展的联动效应需要一个过程。从上海的实际效果来看,改革试点对产业发展的积极影响正逐步显现,具体来看体现为“四个促进”。

### (一)促进了服务业内部的专业化分工与协作

增值税的最大优点是可以避免重复征税,而营业税的基本特征是按照营业收入全额征税,重复征税问题突出,不利于服务业的专业化分工和协作,“营改增”将使这一制约不复存在。如上图所示,如果服务企业B承接了生产企业C的业务,有两种情况:一是B企业将信息服务、广告服务和运输服务分别外包给B1、B2、B3企业;二是在B企业内部完成这些业务。在营业税制下,第一种模式的税收负担要重得多,在增值税制下,两种模式的税收负担没有差异,专业化分工协作是市场经济的内在要求,“营改增”适应了市场经济的这种要求。

“营改增”后很多企业纷纷表示,将逐步增加非核心业务的外包量,集中精力加强自身核心业务的竞争力。如,上海国际机场股份有限公司下属11个分公司,都为非独立核算单位,当初公司在设定这一组织架构时,营业税重复征税是一个重要考量因素,但这种大而全的企业模式也带来了管理上的难度。该公司被纳入此次改革试点单位后,在组织结构和业务类型上将拥有更多选择,已经着手制定近期、中期和远期发展规划,将适时调整运营模式,以成立子公司的形式将机场行业的产

业链拉长、业务延伸,同时考虑采用更多服务外包的形式降低成本。

### (二)促进了制造业和服务业的融合与分离

增值税和营业税两税并存,导致增值税抵扣链条中断,出于税收考虑,一些生产性服务企业可能不愿从制造业中独立出来,既扭曲了生产经营者的经济行为,又不利于制造业和服务业的分离与融合发展。如上图所示,改革前由于企业从外部购进的服务不能抵扣,导致了增值税抵扣链条的中断,反之,若企业自己提供这部分服务(如交通运输),其税收成本则要低得多。如果改征增值税,将消除这种税制束缚,企业就可以根据自身情况决定服务业与制造业的分离与融合,从而为生产性服务业从生产企业中独立出来扫除税收障碍。例如,上海大众汽车有限公司技术开发中心拥有用于整车研发的全套开发设施,“营改增”后该技术开发中心拟从上海大众汽车有限公司中独立出来,实现主辅分离,以助其做大做强。

### (三)促进了服务出口和贸易结构的优化升级

营业税无法进行抵扣,无法保证产品出口真正实现零税率,同时由于服务出口承担的增值税不能抵扣和营业税无法实行出口退税,也使得出口型服务贸易业务不能享受到零税率,削弱了我国服务贸易的国际竞争力,不利于我国贸易结构的优化升级。“营改增”后,对国际运输服务和研发设计服务贸易出口实行退税政策,对技术转让、技术咨询、鉴证咨询、合同能源管理等服务贸易出口实行免税政策,增强了试点企业出口服务贸易的意愿,有助于提升我国服务贸易出口的竞争力。同时,出口货物中所含的试点应税服务(如交通运输)的进项税额可以退还,也提高了货物出口的竞争力。

### (四)促进了服务企业落户上海和开拓外地市场的竞争力

“营改增”对上海服务业发展来说是个重要机遇,由于上海试点服务企业可以开具增值税发票,形成税收洼地效应和先发优势。一方面,在同价格水平下,上海试点企业在承接业务上将更具优势,特别是总部在上海的服务企业优势更为明显;另一方面,新办企业在选择注册地时会优先考虑上海,同时可能会吸引一些外地服务企业向上海

迁移,这也是其他省份积极申请试点的重要原因之一。“营改增”试点后,国际性跨国公司落户上海的意愿明显增强,各类投资和生产要素向上海现代服务业加速聚集。以浦东新区为例,受“营改增”税收政策的积极影响,敦豪物流(北京)有限公司上海第一分公司、中外运普菲斯亿达(上海)物流有限公司等企业纷纷落户洋山保税港区,对上海航运中心的建设形成集聚效应。

总体来看,“营改增”试点加快了上海服务业的发展,促进了产业结构调整 and 经济发展方式的转变。2012年,上海第三产业增加值增长10.6%,远高于全市经济增速(7.5%),占全市生产总值的比重首次达到60%,比上年提高2个百分点。

### 三、“营改增”试点对财政体制改革将产生倒逼效应

“营改增”除对企业税负和产业发展有重要影响外,由于涉及两大税种以及中央与地方的财政关系,被公认为是1994年分税制之后最大、最复杂的税制改革,一旦全面推开,对我国财政管理体制有深远影响,将对财政体制的改革产生倒逼效应。

#### (一) 影响原有的税收征管体系

改革前试点企业的营业税由地方税务局征收,改革后试点企业的增值税由国家税务局征收,如果服务业全面开征增值税,地方税务局的主要征管业务将被削弱,将影响国家税务局与地方税务局这两个机构之间的征管关系。当初之所以首先选择在上海试点,上海国税和地税征管机构合—是一个主要优势,因此征管机构的协调问题在上海不是很突出,随着试点区域和行业范围的扩大,在其他试点省市这一问题已经出现。

#### (二) 影响中央与地方的财政收入

增值税和营业税分别是我国第一和第三大税种,但增值税是共享税,营业税是地方主体税种。2012年试点当年全国共减税超过400亿元。据国家税务总局测算,按照目前的方案,如果改革试点在全国推开的话,全国税收收入将减少1000亿元以上,约占2012年预算收入的0.8%。如果拓展到全部营业税行业,财政减收规模将大得多。目前地方财政困难的情况比较突出,如果维持原有的财政管理体制不变,地方财政收入将大大减少,进一步加重地

方财政的紧张状况。虽然这次改革试点采取了过渡性措施,但是一旦这项改革在全国范围内全面实施,必然会要求财政管理体制进行相应调整。

### 四、“营改增”试点中存在问题及完善建议

尽管面临很多难题,但是服务业“营改增”的推进速度出乎很多人之前的预期,显示出中央推进改革的巨大决心,2013年这一改革将继续推进。虽然服务业“营改增”取得了明显效果,但随着试点时间的推进和范围的扩大,仍有许多问题需要进一步完善,这既包括税制设置等方面的制度性问题,也包括改革试点中的操作性问题。

#### (一) 税制设置不尽合理,需要进一步优化

改革后新增了两档增值税税率,使得我国目前增值税税率达到4档,虽然试点初期使用多重税率可以兼顾各方利益,有利于推进改革,但是增值税税率档次设置过多,会影响增值税税收中性特征的发挥,与增值税的本质要求相悖。在所有行业中,交通运输业反映的问题和矛盾较为突出。为了解决这一问题,江苏省建议从2013年起该省交通运输物流业全部执行一般纳税人的简易征收办法(3%),这虽然可以暂时缓解这一行业的税负增加问题,但有悖于改革初衷,因此财政部没有同意。

从国际上看,增值税的税率不宜超过三档,因此,即使“营改增”扩大到邮电通信等其他行业,也不赞成再增加增值税税率档次,否则只会使增值税征管更加复杂,不符合增值税的中性要求。相反,应该进一步归并目前的增值税税率档次。如,可考虑将与人民生活密切相关的一些产品所适用的13%低税率与交通运输业的11%税率合并,税率统一为11%,或降低为10%,从而降低这些产品的税收负担。如果税率降为10%也可暂时缓解交通运输业税负上升的压力。一段时间后,税率档次可以进一步归并、减少。

#### (二) 试点范围过窄弱化了政策效应,亟待进一步扩大

目前,试点行业还仅限于交通运输、部分现代服务业等1+6行业,虽然试点区域推广到12个省市,但试点范围还是相对有限,由于只在部分地区及行业征收增值税,因此仍有较大比例的外购服务不能进行进项抵扣。如,交通运输业之所以税收负担上

升,一个重要原因就是试点范围过窄所致。铁路运输和公路运营暂未包括在改革试点范围内。征税范围过窄也增加了征管难度和征管成本,不利于地区之间的公平竞争。扩大试点范围可使得减税效应进一步显现,对产业发展的联动效应也将进一步放大。

试点范围的扩大包括试点行业和试点区域两个方面。首先,应尽快完善目前的1+6行业改革试点。以交通运输业为例,应将公路运营和铁路运输也纳入试点范围。扩大抵扣链条,以缓解和解决交通运输业整体行业税收负担上升问题,这一改革应在2013年完成。其次,逐渐扩大改革试点的行业范围。具体可分三步走:首先将邮电通信业、转让无形资产、不动产租赁纳入试点范围;然后再将试点范围扩大到建筑安装业、文化体育业、销售不动产等行业;最后对于金融保险业以及生活性服务业(如娱乐业、餐饮业等)通过采取简易征收方式实现增值税的全覆盖。通过三步走,基本完成服务业“营改增”改革。最后,扩大部分行业的改革试点区域范围。交通运输业以及物流辅助业“营改增”可优先在全国范围内进行试点。因为这两个行业的区域性特征不是很强,存在较强的相关性,且与企业的生产经营活动密切。分区域试点已带来很多问题,在全国范围内实施可以积累经验,加快“营改增”改革进程。

### (三) 配套政策和征收管理存在不足,应进一步加强

过渡性财政扶持政策在短期内来看有其必要性和合理性,但长期来看补贴的合理性值得商榷。原来营业税有很多差额征税规定,改革后这些政策仍然延续,但在增值税规定中进项抵扣采取凭票抵扣,而差额征税规定以扣除相关支付款项后的差额作为计税依据,增加了管理的复杂性。服务贸易形式多样,目前部分企业提供的服务合同条款的约定较为宽泛和粗略,交易双方多为关联公司,增加了税务机关判断应税服务是否符合出口免税规定的难度。

应完善配套政策,逐步减少对部分试点企业的财政补贴,适时取消试点企业原营业税差额征税优惠政策,如设定明确的3年过渡期,迫使其尽早调整生产运营方式,避免企业对财政补贴和优惠形成依赖性。在征收管理方面,应细化现代服务业税目,增加税目注释,减少模糊操作空间,加强发票管理和审核,建立适用于“营改增”企业的风险

评估指标体系,防范税收风险。对于服务出口,应尽快出台服务出口免税指导性实施细则。

### (四) 财政体制不变只能是权宜之计,应适时调整

我国目前的分税制财政体制是在1994年确立的,其后总体呈现“财权上移、事权下移”的趋势,地方财政收入压力相对比较大,对中央转移支付的依赖程度高,这次“营改增”因试点产生的财政减收按现行财政体制由中央和地方分别负担,相当于在原来的财政管理体制上又打了一个补丁,没有解决根本性的问题,只能是权宜之计。

“营改增”将是新一轮财税体制改革的导火索,应以此为契机,推进财政体制的完善,优化目前的中央对地方税收返还和转移支付方式。可以把“营改增”改革与完善分税制财政管理体制结合起来,底线是保证地方财政收入不因改革而受到影响。基于“营改增”试点对总体财政收入以及中央和地方财政收入影响的测算,调整改革后的增值税分享比例是较好的选择,如分成比例可以调整为50:50。应考虑国税机构与地税机构的征管协调问题,在人员配置上可以根据业务变化适当调整机构编制,同时加强信息共享和沟通,降低征管成本。

“营改增”任重道远,意义重大,对我国产业发展、经济结构调整以及财政管理体制都将产生深远影响,随着试点范围的扩大和试点时间的延续,其积极效应将以几何速度放大,应该坚定决心,争取在“十二五”期间或者至少新一届政府第一个五年任期内基本完成这一改革。

### 参考文献

- (1) 傅光明、马桂荣《营业税改征增值税改革试点之我见》,《地方财政研究》2012年第5期。
- (2) 陆丽萍《“营改增”政策试点的市场初步评估》,《科学发展》2012年第5期。
- (3) 张斌《国外实行增值税“扩围”的做法和经验》,《中国党政干部论坛》2012年第4期。
- (4) 张景华《增值税“扩围”改革面临的难题与对策研究》,《经济与管理》2012年第3期。
- (5) 上海市统计局《上海“营改增”试点中的新情况新问题》,上海统计报告第86号。

作者单位:上海交通大学国际与公共事务学院  
(责任编辑:王敏)