

• 财政与税收 •

# “营改增”的进行时与未来时

李建人

(南开大学 法学院, 天津 300071)

**摘要:**“营改增”是我国产业升级战略的必由之路。“营改增”对不同行业 and 不同类型纳税人税负会产生迥异的影响。以2012年各地“营改增”试点改革情况来看,经过改革方案的不断调整完善,改革后大部分纳税人税负有所下降或大幅下降。当然,既有“营改增”政策和实践也存在某些不完善的细节,比如,有形动产经营性租赁企业减税政策不彻底、融资租赁行业减税政策窄覆盖、交通运输业一般纳税人税负不增承诺未兑现和减税效果评估方法有所偏差等。应当积极酝酿扩大“营改增”试点区域(如中部、西北和东北地区)和行业(如建筑业),并在交通运输业积极探索富有针对性的改革新举措。

**关键词:**“营改增”; 交通运输业; 有形动产经营性租赁; 融资租赁

**中图分类号:** F810.423

**文献标识码:** A

**文章编号:** 1000-476X(2013)05-0078-07

## 一、“营改增”的必由之路

所谓“营改增”,即营业税为改增值税的简称。在我国,“营改增”是我们应对2008年美国“次贷危机”引发的全球经济危机的战略对策之一,更是我国经济腾飞的必由之路。

1993年“分税制”改革伊始,我国政府财力有限,税务征管水平较低。因此,在我国社会主义市场经济税制体系布局之初,税制结构以流转税为主,其中增值税和营业税并存。客观地说,营业税存在全额征收、重复征税的缺点。但是,营业税也有优点,比如,税制简单、易于征管,而且隐蔽的重复征税可以给政府带来巨大的财政收入,能为中央和地方政府贡献重要的宏观经济调控财力。因此,从一定意义上讲,1993年选择营业税是与当时我国国情相适应的,这也是我国经济发展的必由之路。

从1994年以来,增值税和营业税成为调节我国商品和劳务流通的两个最主要税种,第二产业(工业)主要由增值税调节,第三产业(服务业)主要由营业税调节。二者相比较而言,营业税具有明显的重复课税、阻碍分工合作的消极作用。从一定意义上讲,营业税的长期实施延缓了我国第三产业的发展步伐<sup>[1]</sup>。

经过三十多年改革开放的高速增长,我国经济总量跃居世界第二位,步入中等收入国家行列,已经出现了经济转型的客观要求。2008年美国“次贷危机”后,我国经济面临着外需萎缩的严峻挑战。在此背景下,经济转型和产业升级就成为我们亟待做出的必然选择。为此,从2009年1月1日开始,在我国实行了15年之久的生产型增值税被消费型增值税取而代之,第一二产业无疑又将获得新的发展机遇。在此背景下,果断出台扶持第三产业发展的实质性税收优惠政策,均衡三大产业发展步伐已

收稿日期: 2013-02-28

基金项目: 天津社会科学基金项目“中国政府预算信息公开——理论约束和制度障碍的分析与对策”(TJFX12-003)

作者简介: 李建人(1973-),男,山西临县人,副教授,博士,硕士生导师,主要从事财税法律制度研究。E-mail: csxh3605@sina.com.cn

经是迫在眉睫和众望所归。

简单地说,“营改增”至少有以下三个好处:首先,第三产业可以将进项税额在税前抵扣,这将是助推第三产业升级发展的最有力措施。其次,货物和服务税负整体下降,消费者将从中受益。最后,能够有力带动国民经济发展。有数据显示,如果“营改增”在全国推行,预计每年将实现结构性减税1 000亿元以上,带动GDP增长0.5%左右,第三产业和生产性服务业增加值占比分别提高0.3%和0.2%,高耗能行业增加值占比降低0.4%<sup>[2]</sup>。

## 二、税改喜与忧:“几家欢乐几家愁”

从多数媒体公开报道的情况来看,似乎传递出一个信号——“营改增”后纳税人税负普遍降低,掌声一片<sup>[2]~[6]</sup>。但是,必须要澄清的一个可能被误解的事实是:即使是本质上先进的增值税取代落后的营业税也并不意味着就是所有营业税纳税人的“利好”消息。

客观地说,增值税和营业税是特点鲜明的两种税制,纳税人都可以在其中组织实施税收利益最大化的纳税筹划。比如,增值税纳税人可以通过税前抵扣制度实施纵向产业分工,从而在占领先进科技制高点的同时,实现充分的税前抵扣,从而在最大程度上降低增值税较高名义税率(17%、13%两档)产生的税负。营业税纳税人虽然是全额纳税,抵扣项目十分有限,但是他们可以通过控制进项(尤其是大额固定资产进项),降低生产成本,从而在营业税较低税率(如3%、5%)的杠杆作用下也赢得税收利益最大化。

但是,“营改增”后,原来的营业税纳税人要想在增值税新税制下大幅度降低税负,就必须同时满足两个条件:一是缴纳增值税低税率。二是实现充分的进项抵扣。但是,“营改增”后,营业税纳税人却必须面对以下两个不确定因素:一是被认定为何种增值税纳税人?因为,增值税本身存在两种纳税人身份(一般纳税人和小规模纳税人),其应纳税额计算方法迥异。二是适用何种增值税税率。因为,“营改增”后的增值税一般纳税人还有11%和6%两档差别税率。综合上述各种因素,单纯就营业税和增值税而言,“营改增”后原来营业税纳税人的税负可能会发生以下三种迥异的基本变化趋势:

第一,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,如果被认定为增值税小规模纳税人就将缴纳增值税3%的征收率,他们可以稳妥地获得名义税率下降2%的税改“红利”。原来缴纳3%营业税的交通运输业纳税人,如果被认定为增值税小规模纳税人,其在保持增值税名义税率(3%的征收率)持平的前提下,借助于增值税价内税的特点也将缩小计税依据从而相应降低税负。二者相比,现代服务业小规模纳税人税负下降幅度更大。相关统计数据证实了笔者的上述观点。截至2012年6月15日申报期结束,上海市共有13.5万户企业经确认后纳入“营改增”试点范围,其中的9万户小规模纳税人税负普遍得到下降<sup>[2]</sup>。安徽省“营改增”试点1个月的统计数据显示,现代服务业小规模纳税人的税负有较大幅度的下降<sup>[3]</sup>。苏州“营改增”首月,一般纳税人税负下降了23.3%,而小规模纳税人税负降幅则达到了33.8%<sup>[7]</sup>。2013年1月,湖北省“营改增”试点改革中,现代服务业小规模纳税人受益最多,税负甚至下降了41.7%<sup>[8]</sup>。

第二,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,如果被认定为改缴6%税率的增值税一般纳税人,假如其能够利用个体优势及时获得充分的进项抵扣,则可以降低税改导致的名义税率上升1%带来的税负风险,达到税负不增加或者有所下降的目的。

第三,交通运输业一般纳税人税负整体增幅最大。原来缴纳3%营业税的交通运输业纳税人如果被认定为增值税一般纳税人,若从事国内运输业务,他们就要转而缴纳11%税率的增值税。他们尽管能够获得进项抵扣的机会,但是由于名义税率陡然增加了8%,而稳定的进项抵扣链条尚未建立起来,短期内其税负就存在大幅度上升的风险。多个试点地区的统计数据支持了笔者的上述推测。截至2012年6月15日申报期结束,在上海市“营改增”试点的近1.5万户增值税一般纳税人税负有所上升<sup>[2]</sup>。在北京,交通运输业因为人工费用较高,抵扣较少,预计税负也会因此提高<sup>[9]</sup>。苏州“营改增”首月后的统计数据显示,由于经营模式、成本构成和固定资产更新等因素,交通运输业一般纳税人税负增加了0.59%<sup>[7]</sup>。湖北“营改增”试点中,也出现了类似情形<sup>[10]</sup>。天津丰田物流有限公司

初步测算,改革后公司总体税负也将上升0.5%,一年约增加500多万元税款支出<sup>[11]</sup>。

因此,“营改增”启动前,原来的营业税纳税人可谓是“几家欢乐几家愁”。其中,有翘首期盼的纳税人;也有对增值税业务流程陌生的纳税人,他们担心涉税风险,存在畏难情绪<sup>[12]</sup>。也有少数纳税人对税改心存顾虑,甚至持抵触态度。比如,湖北省“营改增”试点启动前,以湖北盛天网络技术股份有限公司为代表的少数营业税纳税人仍对改革颇为犹豫,甚至还经常找税务机关的“麻烦”<sup>[10]</sup>。最后,还要提到的是,此前本来就缴纳增值税的一般纳税人无疑是这次税改的潜在受益者,成为拥护改革的中坚力量。因为,税改之后,增值税一般纳税人总量增大了,这就为先前的增值税一般纳税人增加了新的上游企业数量,从而使他们可以有更多机会获得更多的进项抵扣机会。<sup>①</sup>

### 三、税改“跷跷板”:短痛VS远利

由于营业税和增值税税制本身的差异性,对二者进行比较分析后,可以发现,“营改增”初期,不少营业税纳税人将必须面临以下三大税改风险:

第一,交通运输业税率高压。目前的“营改增”方案下,原来缴纳营业税的交通运输业纳税人如果被认定为增值税一般纳税人后,无疑要承担最大的税改风险。因为,改革后,自营运输业务纳税人的税率将从原来3%的营业税变为11%的增值税,税负增长最明显。所以,为了降低税改导致的激增税负,宜昌市交运集团甚至考虑过要改变组织结构,或者统一发放加油卡,以方便取得进项发票,控制税改带来的税负过快增长<sup>[10]</sup>。

第二,进项税额难以及时抵扣。“营改增”初期,由于先前的营业税纳税人尚不适应增值税抵扣进项税额的游戏规则,极有可能短期内难以取得足够的进项税额票据。这就可能使得企业不仅没有享受到增值税抵扣进项税额的利好,反而导致企业税负大幅增加。这也成为不少的营业税纳税人最初抵触“营改增”的重要原因之一。

第三,一般纳税人比较税负偏重。2009年1月1日前,增值税一般纳税人缴纳三档税率(17%、13%、零税率),小规模纳税人缴纳两档征收率(4%和6%)。综合比较名义税率和征收率以及是否可以抵扣进项、是否可以开具增值税专用发票等各种因素,一个基本规律是:小规模纳税人税负高于一般纳税人。所以,此前很多小规模纳税人都乐于申请成为一般纳税人。但是,2009年1月1日后,增值税纳税人税率没有调整,而小规模纳税人征收率统一下调为3%。这时,就出现了一个有趣的现象:原来急于“变身”为一般纳税人的小规模纳税人现在却千方百计拒绝被认定为一般纳税人<sup>[13]</sup>。其背后的原因很简单:当小规模纳税人更划算。与之类似,“营改增”过程中,数量众多的营业税纳税人无疑也要面对这个令人“忐忑”的身份认定程序。

但是,毫无疑问,就税制而言,增值税代表了先进生产力的要求,税制设计更加科学,明显优于营业税。“营改增”后,原来的部分营业税纳税人虽然可能会在短期内不适应新税制,但是从长远来看,他们也能获得至少以下三项巨大的潜在“红利”:

第一,入围增值税抵扣链条。由于增值税一般纳税人能够独立开出增值税专用发票,从长远来看,成为增值税纳税人更能够稳定和扩大客户队伍,分享增值税带来的业务新机遇。算长远账,试点企业最终还是受益者<sup>[14]</sup>。

第二,消除重复课税。转身成为增值税纳税人后,集团内部企业之间的关联交易将不再重复缴纳营业税,公司购买的外包服务等也可以纳入进项抵扣,有利于企业精细化和专业化的分工协作,有利于企业向更高目标发展。

第三,整合行业资源。“营改增”后,相关行业必定将迎来一轮新的整合高峰,其中的优质企业可以趁势而起淘汰落后企业,提升整个行业水平。比如,湖北大冶有色物流有限公司负责人就表示,“营改增”对湖北省交通运输行业的整合发展是一大利好。如果能借助此次改革契机,重点扶持4A级等具有一定资质的物流企业,淘汰一批相对落后的物流企业,必将提升湖北省物流行业的整体

① 有数据显示,天津市“营改增”后,政府将减少税收65亿元,其中原来的营业税纳税人减税11亿元。这就意味着,另外的54亿元减税“红利”被先前的下游增值税一般纳税人通过税前抵扣途径分享了<sup>[4]</sup>。

水平<sup>[10]</sup>。

如前文所述,“营改增”是我国国民经济调结构、上水平的必由之路。短期内“营改增”可能会给部分营业税纳税人带来一定风险,但是税改本身具有一定的刚性色彩,纳税人必须首先遵从税制改革计划。与此同时,“营改增”也能给纳税人带来各种现实和潜在的利好政策。综合考虑各种因素,实践中,即使是可能受到税改冲击的营业税纳税人最终还是忍短痛、谋远利,积极配合“营改增”政策的顺利实施。

#### 四、“营改增”减税效果分析

作为结构性减税政策的重要一环,目前媒体和税务部门基本上是以纳税人增值税税负增减为标准来判断“营改增”的减税水平。这种分析思路抓住了问题的关键,但是没有囊括影响纳税人税负的全部因素,对于准确评估“营改增”的减税水平略有偏差。因为“营改增”不仅会对纳税人营业税和增值税税负产生影响,实际上还会对其他税种应纳税额的计算也产生连锁反应,进而影响纳税人的最终税负水平。

以企业所得税为例。首先,“营改增”之前,营业税可以在缴纳企业所得税之前全额扣除。“营改增”后,增值税却不能在缴纳企业所得税前扣除。相应地,企业应当缴纳的企业所得税就增加了。其次,“营改增”之前,企业支付的运费以及加工、修理修配之外的其他营业税劳务费用可以作为成本费用在缴纳企业所得税前扣除。“营改增”后,这些运费和劳务费用可以按照法定比例抵扣增值税进项税额,但是法定抵扣比例之外的其他部分就不能再作为成本费用在缴纳企业所得税前抵扣了,这也相应增加了企业所得税的应纳税额。最后,“营改增”之前,交通运输企业购买的固定资产(如卡车)不能抵扣进项税额,因此其外购固定资产的计税价格是价税合计金额,并以此作为折旧金额。“营改增”后,交通运输企业购买的固定资产能够抵扣进项税额,其外购固定资产的计税价格就是不含税价。相应地,“营改增”之后,交通运输企业外购固定资产的折旧金额缩小了,这也相应增加了企业所得税的应纳税额<sup>[15]</sup>。由此可见,“营改增”后,纳税人缴纳企业所得税的数额上升了,这会在一定程度上抵消“营改增”结构性减税政策力度的预期效果。

以出口税收为例。可以肯定的是,“营改增”后,对于原先缴纳营业税的纳税人如果将其服务业中的某些劳务对外出口,必定要涉及到出口环节增值税。按照《增值税暂行条例》的精神,出于鼓励出口的立场,出口货物适用零税率。那么,出口劳务也应当适用零税率,其在国内上游环节缴纳的增值税也应当纳入出口退税范畴,而这无疑将使相关出口企业享受到“二次减税”的优惠待遇。

以附加税费为例。“营改增”前后,纳税人缴纳的城市维护建设税和教育费附加可能会随着负担税种税率的变化而发生变动,从而影响纳税人的最终税负。根据《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的补充通知》(财税[2012]53号)(以下简称《税收政策补充通知》)的规定,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。需要注意的是,尽管融资租赁企业需要缴纳的城市维护建设税(7%、5%和1%三档)和教育费附加(3%)的税费比例没有改变,但是由于这些企业负担的流转税已经由营业税的5%提高到了增值税的17%,相应的附加税费也将大幅提高,但是附加税费却不能享受即征即退优惠政策,这将最终增加企业的税负水平。

所以,笔者建议,评估“营改增”的减税效果应当设计两个统计口径:一是试点企业营业税和增值税税负变动状况。二是试点企业整体税负变动状况。如果单纯以纳税人营业税和增值税为考量指标就会对改革的最终效果发生误判。因为,“营改增”会对纳税人其他税种的应纳税额也产生“上上下下”不同方向的影响。只有深入不同行业、不同经营区域和不同经营模式的企业,才能对既有“营改增”政策的减税效果做出更加清晰、准确、科学的判断,进而为下一步深入改革做好更加充分的调研准备。

#### 五、“营改增”的未完“功课”

客观地说,从上海市率先试点以来,2012年“营改增”税制改革带来的减税负、促转型效果是有目共睹的。但是,由于“营改增”涉及到营业税和增值税两种税制的良好对接和纳税人税负均衡的难题,目前来看,笔者认为,至少还存在以下四项尚未完成的“功课”,需要后续改革方案及时跟

进解决。

### 1. 经营性租赁企业减税政策不彻底

所谓有形动产经营性租赁,是指在约定时间内将物品和设备等有形动产转让他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。此次进入试点改革的六类现代服务业中,现代服务业中的有形动产租赁服务适用17%的增值税税率,其余五类税率基本由5%的营业税改为6%的增值税。即使不考虑抵扣因素,因为从营业税的价内税改为增值税的价外税,税基缩小了,五类企业实际承受的税率大多在5.66%左右,税负变化是可以接受的<sup>[10]</sup>。与之相比,有形动产租赁服务行业的税负明显偏重。

为了有效控制有形动产经营性租赁企业的税负,2012年6月29日,财政部和国家税务总局联合颁布的《税收政策补充通知》规定:自2012年7月1日起,“营改增”后相关租赁企业以试点实施之前购进或者自制的有形动产为标的物提供的经营性租赁服务,试点期间可以视同小规模纳税人适用简易计税方法缴纳增值税,即税率由原来5%的营业税最终调整为增值税小规模纳税人3%的征收率。这样一来,租赁行业营业税纳税人的税负不仅没有上升,甚至比原来还下降了大约40%。

不过,经营性租赁行业的特殊扶持政策也存在两个制约因素:首先,享有简易计税方法的纳税人资产限于试点实施之前的存量资产,如果企业通过新近购进资产举办租赁业务则还是得缴纳17%的增值税,而这对租赁行业扩大经营规模显然是不利的。其次,“适用简易计税方法缴纳增值税”意味着,相关纳税人在选择3%征收率的同时也必须同时选择成为小规模纳税人,而放弃成为增值税一般纳税人,不能再进入增值税抵扣链条,这无疑限制了相关政策的扶持力度。

### 2. 融资租赁行业减税政策窄覆盖

所谓融资租赁,即有形动产融资租赁的简称,是指具有融资性质和所有权转移特点的可有形动产租赁业务活动。即出租人根据承租人所要求的规格、型号和性能等条件购入有形动产租赁给承租人,合同期内设备所有权属于出租人,承租人只拥有使用权,合同期满后付清租金后,承租人有权按照残值购入有形动产,以拥有其所有权。

然而,如果从制度建设角度来看,我国融资租赁行业相关法律制度却长期无法满足实践的发展要求<sup>[16]</sup>。根据《增值税暂行条例》的规定,自2009年1月1日起,在我国实行了15年之久的生产型增值税全面改革为消费型增值税。但是,由于经济业务本身的复杂关联关系,融资租赁全行业未能顺利及时享受到消费型增值税的“利好”政策。实践中,为了鼓励融资租赁行业的发展,经人民银行等批准经营融资租赁业务的单位,无论租赁货物的所有权是否转让给承租方,继续缴纳5%的营业税<sup>[17]</sup>。2012年“营改增”试点中,融资租赁行业从改革伊始就得到了中央的高度关注。根据2011年11月16日财政部和国家税务总局联合颁布的《通知》附件3,即《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》,经人民银行、银监会和商务部批准经营融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人提供有形动产融资租赁服务,对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。这就意味着,“营改增”改革中,融资租赁行业原先准用营业税的曲线优惠政策正式回归增值税的正面优惠政策,而且从5%的营业税到3%的增值税,税负大约又降低了40%。

然而,仔细分析“营改增”改革中的融资租赁税收政策,笔者的感受却是“喜忧参半”。之所以“喜”,是因为融资租赁行业中购入设备的出租方企业可以享受到名正言顺的增值税的更大优惠政策,更有利于鼓励企业发展。而且《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》还特别规定:不论出租人是否将有形动产残值销售给承租人,均属于融资租赁。这就确保了出租方企业不会因为租赁期满承租方放弃购买设备而带来的税收风险,可以实现“旱涝保收”的税收利益最大化。之所以“忧”,是因为融资租赁行业中租入设备的承租方企业的法律地位没有给予明确规定,没有给予其与出租方企业“一视同仁”的增值税优惠待遇。可以说,到目前为止,“营改增”融资租赁税收政策关注焦点是处于产业链中的上游企业——供方(出租方),而不是下游企业——需方(承租方)。可以设想,完整的融资租赁产业链中,上下游企业税收优惠政策迥异,其结果必定是供应旺盛而需求不对称,最终还会拖延上游企业和全行业的发展速度。

笔者认为,既然《通知》已经将融资租赁行业纳入“营改增”的范围,出租方缴纳增值税,那

么从法理上讲,出租方的“租赁”行为就应当视同为增值税的“销售”行为,而承租方的承租行为就应当被认定为“购买”行为。所以,笔者建议,下一步“营改增”政策调整时,一个考虑重点应当是融资租赁承租方的法律身份和税负水平。具体而言,建议将融资租赁承租方也纳入增值税纳税人范围,并根据实际情况区别一般纳税人和小规模纳税人的界限。融资租赁期满后,如果承租方(一般纳税人)购入租赁设备的,其经济行为应当认定为“购买”行为,出租方应当按照承租方的要求开具增值税专用发票,承租方可以据此抵扣进项税额,承租方适用的增值税税率应当与出租方相同。

### 3. 交通运输业部分企业税负不增承诺未兑现

为了确保“营改增”试点改革的顺利推行,中央在设计改革方案时承诺试点行业不因改革而利益受损。2012年3月5日,温家宝总理在第十一届全国人民代表大会第五次会议上所做的《政府工作报告》明确提出“试点行业总体税负不增加或略有下降”。但是,从实际情况来看,交通运输业企业在目前的“营改增”试点改革中却出现了最明显的、较为严重的税负分化现象。

部分交通运输业纳税人税负不降反升。如前文所述,由于交通运输业中的部分纳税人被认定为增值税一般纳税人后,名义税率大幅度提高,而相应的税前抵扣却无法及时跟进,导致其税负大幅度上升。福建省“营改增”试点数据明确显示,交通运输业一般纳税人税负整体上升,其他六个现代服务业一般纳税人税负则都有不同程度的下降<sup>[18]</sup>。客观地说,在目前的“营改增”试点改革中交通运输业一般纳税人受到的冲击最大。

部分交通运输行业纳税人税负大幅下降。为了控制“营改增”后交通运输业一般纳税人税负过快增长的现状,2012年12月4日,财政部和国家税务总局联合颁布了《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点应税服务范围等若干税收政策的补充通知》(财税[2012]86号,以下简称《服务范围补充通知》),规定:自2012年12月1日起,对下列交通运输业纳税人实施以下税收优惠政策:(1)注册在天津市东疆保税港区内的试点纳税人提供的国内货物运输、仓储和装卸搬运服务,实行增值税即征即退政策。(2)试点地区的试点纳税人提供的往返台湾、香港、澳门的交通运输服务以及在台湾、香港、澳门提供的交通运输服务,适用增值税零税率。(3)长途客运、班车(指按固定路线、固定时间运营并在固定停靠站停靠的运送旅客的陆路运输服务)、地铁、城市轻轨服务属于《通知》附件2《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》第1条第(五)项第2款规定的公共交通运输服务,试点纳税人中的一般纳税人可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。通过上述优惠政策,相关受益的交通运输业一般纳税人或者实行即征即退政策,或者享受增值税零税率,或者视同小规模纳税人按照交易计税方法纳税,最终不仅有效控制了增值税的突发增长,而且还实现了税负的大幅下降。

但是,平心而论,上述紧急出台的《服务范围补充通知》并不能全面覆盖所有交通运输业的一般纳税人,故其扶持效果也是相对有限的。针对部分交通运输业企业“营改增”后短期内税负有所上升的情况,为了有效平衡税负,平稳有序推进试点改革,各地开始酝酿交通运输业“营改增”地方性财政扶持政策。

笔者认为,上述各地酝酿出台的地方性财政扶持政策固然能够起到因地制宜的效果,但是这也可能会造成交通运输业全国财税扶持政策不统一的混乱局面,造成更加复杂的地区税负不均衡现象,甚至可能还会干扰企业正常的区域经营布局。笔者建议,中央可以考虑根据试点地区数据测算出交通运输业一般纳税人的真实税负状况,如果纳税人税负增长的主因是税前抵扣不能及时跟进的话,可以考虑出台统一的财政扶持政策,或者设计一项过渡性质的优惠税率期间;如果纳税人税负增长的主因是名义税率(11%)偏高,就应当考虑统一下调交通运输业一般纳税人增值税税率。

### 4. “营改增”继续“扩围”的路线思考

2009年,我国生产型增值税转型为消费型增值税后,笔者就提出一个观点,即立足于国民经济产业升级的战略考虑,增值税从生产型转变为消费型仅仅是其“转型”改革的第一步,接下来增值税还应当扩大课税范围,向传统营业税的交通运输业、建筑安装业、邮电通信业以及其他劳务服务业拓展,最终实现增值税全面取代营业税<sup>[19]</sup>。

关于当前“营改增”的后续改革路线,笔者提出以下三点建议:

第一,积极扩大试点区域。我们应当及时总结2012年9省(直辖市)的改革经验,优先选取交通运输行业 and 现代服务业在当地具有比较优势的地区,继续扩大“营改增”试点地区。在选取试点改革区域时,既可以将交通运输业和现代服务业“打包”改革,也可以将二者拆开“单独”改革。比如,东部沿海地区可以考虑继续扩大交通运输业和现代服务业综合“营改增”的试点区域范围,而中部、西北和东北某些交通枢纽地区则可以考虑单独进行交通运输业的“营改增”。如果条件成熟,不排除将交通运输业等部分行业在全国范围内进行整体“营改增”。

第二,继续扩大试点行业。笔者认为,建筑业是我国国民经济的支柱产业,对钢铁、水泥和基建设备等上游行业和建材、家电和交通等下游行业具有极强的纽带作用,应当对建筑业展开重点调研,设计科学可行的“营改增”方案,这样既可以从源头上减轻城市房地产价格过快增长的压力,又能为关联行业带来新的发展机遇。所以,笔者建议,在上述9省(直辖市)扩大“营改增”试点行业时应当优先考虑建筑业。

第三,创新试点改革方案。目前,“营改增”改革方案是“地区”+“行业”的二维模式。这种改革设计方案的优点是操作简单,但其缺点也是明显的。以交通运输业为例。对于航空公司而言,非试点地区的机场起降费 and 民航建设基金是其重要的经营成本,但是它们却无法作为进项抵扣,这就无疑变相加重了企业税负<sup>[11]</sup>。对于船运公司而言,燃料费 and 人工费是其主要日常成本,合计约占总成本的60%。燃料费虽然可以作为进项抵扣,但是外地加油时一般很难取得增值税专用发票。所以,船运公司一半左右的成本难以在税前抵扣,这也是其税负不降反升的主要原因<sup>[20]</sup>。因此,针对交通运输业设计改革方案时,应当考虑到相关企业经营活动跨区域的特点,探索富有针对性的改革新举措,将抵扣政策适当延伸到非改革地区,从而使它们改制成为真正意义上的增值税一般纳税人。

#### 参考文献:

- [1] 许善达. 除弊新税制[J]. 财经 2008 (16): 34-35.
- [2] 厉征. “营改增”试点新增10省市8月1日起分批实施[N]. 中国税务报 2012-07-27.
- [3] 陈大名,周明俊. “营改增”首月1.7万户皖企享减税“红利”[N]. 中国税务报 2012-11-19.
- [4] 刘津伟,史晓龙,李萍,曲明. 天津财税部门密切配合推进“营改增”工作[N]. 中国税务报 2012-11-23.
- [5] 蔡新. “营改增”试点稳步推进取得阶段性成效[N]. 中国税务报 2012-11-28.
- [6] 蔺红. “营改增”试点成效明显:减税300多亿元 小微企业广受益[N]. 中国税务报 2013-01-18.
- [7] 禾力,徐云翔. 苏州“营改增”95.5%的试点纳税人税负下降[N]. 中国税务报 2012-12-26.
- [8] 朱彦,姜晓鹏. 湖北省“营改增”试点运行平稳[N]. 中国税务报 2013-02-08.
- [9] 王敏. “营改增”尴尬:部分行业税负不降反增[N]. 中国企业报 2012-04-17.
- [10] 李萍,朱彦,姜晓鹏. 湖北产业界喜得“营改增”助力[N]. 中国税务报 2012-11-30.
- [11] 刘津伟,史晓龙,李萍,曲明. 天津“营改增”:制造业“牵手”服务业[N]. 中国税务报 2012-10-26.
- [12] 任汉辉,徐茜,徐云翔. 网校给“营改增”纳税人传经送宝[N]. 中国税务报 2012-11-28.
- [13] 周建华,胡海瑞. 增值税转型后,一些小规模纳税人不愿“升格”[N]. 中国税务报 2009-05-27.
- [14] 胡翔,施果媛. 杭州“营改增”首月信息技术服务业受益明显[N]. 中国税务报 2013-02-04.
- [15] 马泽方. “营改增”给企业所得税带来哪些影响[N]. 中国税务报 2012-11-12.
- [16] 陈少英. 融资租赁的“营改增”问题[J]. 法学 2012 (7): 20-26.
- [17] 关于融资租赁业务征收流转税问题的通知[Z]. 国税函[2000]514号.
- [18] 陈荣富,杜静. 福建“营改增”首月直接减税4604万元[N]. 中国税务报 2013-01-30.
- [19] 李建国. 增值税的转型与转型中的增值税[J]. 财经问题研究 2010 (2): 90-95.
- [20] 一林. “营改增”的尴尬[J]. 二十一世纪商业评论 2012 (6): 29.

(责任编辑:刘艳)