营改增后的企业税收负担分析

中国财政科学研究院 | **施文泼**

中国财政杂志社

从今年5月1日起，我国全面实施营改增改革，将建筑业、房地产业、金融业和生活服务业纳入试点范围，至此，增值税将全面取代营业税。营改增是我国自1994年以来最重要的一项税制改革。在我国经济进入新常态的背景下，全面实施营改增是推进供给侧结构性改革的重要举措之一，对我国培育供给新动力、促进产业结构调整和经济发展方式转变有着深远的影响。

全面实施营改增是供给侧结构性改革的内在要求

在经历30多年的经济快速增长后，我国逐步进入了经济发展的新常态，经济增速下行压力加大，经济面临着从粗放向集约、从简单分工向复杂分工、从要素和投资驱动向创新驱动转变的客观要求。在这种背景下，我国长期实施的注重需求管理的宏观政策已经难以为继，亟需在供给侧方面进行结构性改革，通过改革和创新，激发经济的内在潜能，培育新兴产业和新的经济增长点，从而促进产业转型升级和经济发展方式转变，实现经济可持续、高水平发展。

税收制度是影响供给的重要政策工具之一。全面实施营改增，实现税制中性，更好发挥市场在资源配置中的决定性作用，是供给侧结构性改革的应有之义，其重要性不言而喻。

全面实施营改增，有利于促进专业分工的发展，促进产业精细化发展。营改增消除了营业税的重复征税问题，鼓励了服务分包、转包，有利于促进服务业分工的细化和专业化程度的提高，延长产业链，促进第三产业市场发展。同时，营改增也打通了二、三产业之间的增值税抵扣链条，有助于制造业企业把原来为降低税负而自行生产的服务剥离出去，从而更专注于主业发展，有利于推动制造业向高端的转型升级。而剥离出来的研发、设计、营销等业务成为独立的主体，更容易实现专业化发展，效率也会进一步提高。

全面实施营改增，有利于促进技术进步和创新。营改增后，企业在进行技术研发时所采购的材料、设备、不动产、无形资产所含的增值税进项税额可以抵扣，从而可以减抵研发成本，激励企业进行设备更新，增强企业自主创新和科技研发的能力。营改增还消除了企业之间技术合作和专业分工的税收障碍，有助于现代服务业项目从制造业中剥离出来，推动研发合作、分工，促进技术进步和创新，推动新型产业的发展。

全面实施营改增，有利于消除新兴服务业态的税收障碍，为现代服务业的创新发展创造公平竞争的制度环境。随着社会的发展和技术的进步，新兴服务业态不断出现，各种产品、工艺、管理和商业模式的创新此起彼伏，商品和服务之间的融合越来越紧密。全面实施营改增后，不管是商品和服务都适用统一的增值税制度，这就消除了新兴服务业态面临的税收障碍，从而有助于激发社会创新和创业活力，推动服务业不断升级。

合理制定营改增方案是推进供给侧结构性改革的有力保障

在供给侧结构性改革中，减税降费是重要一环，其着力点在于降低企业成本，增强市场主体的积极性和发展后劲，也为其他的结构性改革措施营造稳定的宏观经济环境。为此，国务院在今年的政府工作报告中做出了郑重承诺，在全面实施营改增中要确保所有行业税负只减不增。如何将这一要求落到实处，这是检验营改增改革成效最直观的指标，也是设计改革方案时面临的难点和重点。为此，财政部、国家税务总局在试点方案中，从税制设计、优惠政策

到过渡政策等方面都做了详尽的安排。

在制度设计上，按照营业税税负平移的方法，测算、确定各个试点行业的增值税适用税率。将所有纳税人新增不动产所含增值税纳入抵扣范围，建立了较为规范的消费型增值税制度。

在优惠政策上，对新纳入的4个行业原享受的营业税税收优惠政策予以延续，如对养老、医疗、教育、金融机构同业往来等项目继续免税，对个人转让住房的征免税政策也与以前一致。

在过渡措施上，针对老合同、老项目以及特定行业给予了过渡性的优惠措施，如对老合同和老项目实行政策平转；允许房地产企业扣除土地的购置成本；对建筑业一般纳税人以清包工方式和为甲供工程提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方式计税；对金融机构尚未收到的逾期贷款利息，在实际收到时再征税；对原适用3%税率的文化体育服务，允许选择简易计税方式等等。

通过上述的一系列安排，可以保证全面实施营改增的减税效应得以显现：一是改革试点行业总体税负只减不增，特别是小规模纳税人的减税幅度较大，有利于减轻中小企业税收负担，推动大众创业、万众创新，激活微观市场活力。二是改革完善了增值税抵扣链条，基本消除了重复征税因素，对现行征收增值税的行业而言，由于向试点纳税人购买应税服务的进项税额可以得到抵扣，税负将普遍下降。

当然，不可否认的是，试点方案是一个平衡短期减税目标和长期税制完善的产物，离国际通行的现代增值税制度仍有一定差距。如试点方案中有大量的临时过渡性政策、部分进项税额不允许抵扣、一般纳税人的认定标准过高，如此种种都导致了增值税的抵扣链条仍不完整，重复征税现象无法完全消除。同时税率档次过多，也削弱了增值税的“中性”特点，对纳税人的生产经营决策造成了一定的扭曲。因此，随着试点的推进，还需要对上述问题进行深入研究，不断完善增值税制度，最终建立起规范的消费型增值税制度。

客观分析企业税负变化情况

尽管改革明确了所有行业的税负只减不增，但是，由于多种因素的影响，在税制转换初期，不可避免地会出现个别企业税负增加的现象。对此问题，需要客观分析原因，并采取相应的改善措施。

首先，判断企业税负的变化需要一定的时间，通常采用一年的企业税负水平进行比较。这是因为，单月或者几个月内企业税负变化易受到部分因素的影响，如企业购入设备或原料的时点不同，不同月份的税负变化也不同，因此难以反映企业的真实税负。相比而言，以年度税负进行比较可大体消除这种影响。

第二，对税负增加的现象还需要区分个体和共性的问题，并采取不同的应对政策。与营业税相比，增值税在税收管理上要精细许多，需要企业规范经营活动，做好财务核算和进项管理，特别是进项发票应取尽取，才能充分享受到减税的好处。对于部分因不适应新税制而造成短期税负增加的企业，需要税务部门做好纳税辅导，引导企业及时调整经营模式和财务管理，以适应税制转换。对于一些反映较为集中的、具有一定普遍性的税负增加现象，则可能是因为现行税制下可抵扣项目仍不充分而造成的，这一方面需要财政部门采取一定的过渡期财政扶持政策，消除企业后顾之忧，另一方面需要不断完善税制，消除因政策因素导致的抵扣不完全的情况。

第三，即使是税负增加的企业，也不意味着它在改革中受损，相反企业仍可以从业务的增长中受益。这是因为，营改增改革打通了增值税抵扣链条，消除了重复征税，原制造业企业因此减负后，反过来会进一步增加对外购服务的需求，有助于试点企业业务量的增长。因此，即使静态来看企业本环节税负有所增加，但从动态来看，企业的销售收入和利润会因改革而增加，这一好处足以覆盖企业增加的税负。也就是说，企业总体仍将是获益的。

第四，在原有的营业税制度下，服务业产业链中的上下游形成相对稳定的利益分配关系。营改增后，由于价格与税收之间的联系，必然会导致上下游企业之间原有利益格局的打破，会形成新的利益分配格局。试点企业可能增加了税负，但是下游企业得到的好处却远远超过上游企业的损失。总体来说，国家让渡了一部分税收利益，增加的这部分纯收益如何在上下游之间分配就很重要。从中长期来看，上游因为税制调整而增加的负担，会有条件地向下游进行转嫁，从而在中长期中形成新的分配结构。因此，企业同样有一个短期和长期利益之间的平衡，只不过需要有一定时间的转化。

最后还需要再强调一点，在现有的各项制度安排下，即使企业税负有所增加，其增加的幅度也很小。特别是本次试点范围纳入了直接向消费者提供服务的生活服务业，在制度设计上，还有着希冀通过减税来降低部分商品和服务价格、惠及民众和刺激消费的目的。因此，在改革的过程中，要防止少数企业借口税负上涨而提价。这不仅违背税改初衷，也直接侵害了民众利益。为此，可采取价格监控等临时措施，授权价格主管部门，在税改的一定时期内对商品或服务的零售价格进行监控。对在新税制下商品或服务的价格出现不合理上涨的企业，采取一定措施予以纠正。

（作者单位：中国财政科学研究院）

责任编辑　张蕊

中国财政杂志社