

# 以“营改增”为抓手 着力推进现代财政制度建立

李 勇

**【摘要】**党的十八大做出全面深化改革的战略部署,财税改革是其中的一个重要环节。“营改增”能有效解决重复征税的问题,在完善税制、优化产业结构、促进劳动就业和稳定物价方面具有积极作用,但也出现了税负不降反升现象,增加了会计核算的难度。建立事权和支出责任相适应的制度,继续推进增值税制度改革,完善“营改增”配套改革,以“营改增”为抓手推进公共财政制度建设是深化财税体制改革的目标。

**【关键词】**“营改增”;财权;事权;现代财政制度

**中图分类号:**F812.2 **文献标识码:**A **文章编号:**1008-410X(2015)03-0078-05

近年来,“营改增”是一个点击频度相当高的词汇,影响着生活的方方面面。2015年是全面深化改革的关键之年,作为财税制度改革的重头戏,“营改增”的深入推进事关“十三五”乃至更长时期的经济发展环境,必须将其放在重要位置。

## 一、“营改增”改革历程回顾

国人对增值税并不陌生,因为从商场买到的所有东西,除免税商品以外,价格里都有14.5%或11.5%的增值税款。自从1994年开征以来,增值税一直是我国的第一大税种,每年组织的财政收入最多。实际上,增值税的征税范围远比营业税小。“营改增”之前,我国增值税的征收范围为进口和销售货物以及提供加工、修理修配等劳务,而营业税则针对第三产业广泛征收,包括建筑安装、交通运输、邮电通信、文化体育、金融保险、服务业、娱乐业、销售不动产和转让无形资产等九种行业。

在我国,增值税和营业税平行征收成为税制的一大特色,究其原因还是稳步推进税制改革的结

果。“94税改”时,为了把风险降到最低,政府只是将加工和修理修配纳入增值税的征收范围,而将绝大多数的劳务划归营业税征税范围。其后二十多年里,增值税大案屡屡出现,证明当初的考虑是对的。近年来,财税部门持续强化增值税征收管理,比如加强增值税专用发票的管理、实施“金税”工程等,同时积极推进增值税改革。2009年为应对美国金融危机对我国实体经济的冲击,我国实施了增值税转型改革,即从当初的“生产型”向“消费型”转变,允许纳税人抵扣固定资产的进项税额,在一定程度上降低了企业的税收负担。

如果增值税和营业税是姊妹税,税负相同,平行征收无可厚非,但问题恰恰出现在这里。我国现行的增值税按纳税人分为两种计征方式:一是针对一般纳税人,实行抵扣计征制,即按照17%或13%的税率计算销项税额和进项税,以前者抵扣后者的差额作为应纳税额;二是针对小规模纳税人实行从简计征制,即按照销售额和3%的征收率计算应纳税额。营业税的税率多为

收稿日期:2014-12-15

作者简介:李 勇(1970—),男,安徽霍山人,中共天津市委党校经济学部副主任,副教授,天津 300191

3%或5%,但低税率并不意味着低税负。因为营业税的计税依据是纳税人从对方收取的全部价款和价外费用,不允许扣除任何费用。如此制度设计必然引发两种后果:第一种是营业税纳税人购进原材料或劳务时缴纳的税款“裹挟”在营业额中被再次征税,从而导致重复征税;第二种是不允许抵扣造成纳税人税负高居不下,影响了第三产业的做大做强。重复征税是任何一个国家税制改革都力图避免的“硬伤”;流转环节针对不同劳务课以不同的税赋导致纳税人税负不公平,而这种不公平的原因不是纳税人自身导致的,是行业的选择使然,是制度设计造成的,也是税制改革应当尽量避免的。由此可见,“营改增”是我国健全税制的必然选择。

“94 税改”确立了中央政府和地方政府的财力划分,增值税是中央和地方的共享税,双方按照 75:25 的比例分成;而营业税近乎 100%留地方(银行总行、保险公司总公司、铁道部和民航总局的营业税收入归中央政府所有)。现行营业税制造成第三产业在高税负的“重压”下发展乏力,必然损害税源的培育,影响地方财政收入。从这个角度考虑,在地方政府债台高筑的当下,寄希望通过“营改增”改善第三产业发展环境,增加地方政府的收入,进而减轻中央政府对地方政府转移支付的压力,提升民众基本公共服务水平,增强政府扶持弱势产业(主要是农业)做强做大的力量,不失为一个促进“良性循环”局面出现的改革思路。

以上分析凸显了“营改增”的现实意义。党和政府不回避问题,而是以问题倒逼改革,稳步推进“营改增”。2012 年上海首先进行“营改增”试点,试点行业范围是交通运输业和部分现代服务业,媒体上常称为“1+6”,“1”是指交通运输业(铁路运输除外),“6”是指现代服务业的六个行业,包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务。相对于制造业,这些行业可抵扣的进项税额相对较少,于是增设了 11%和 6%两档低

税率,分别适用于交通运输业和现代服务业。同时将一般纳税人和小规模纳税人的划分标准确定为 500 万元,此标准相对于制造业 50 万元和批发零售业 80 万元,高出了好几倍。半年的试点较为成功,国务院决定自 2012 年 9 月起,将北京、天津等八省市纳入第二批试点,试点行业和税率等细节内容几乎是全盘复制上海方案。2013 年,国务院再次发布政令,实现“双扩围”:第一,试点行业在原有“1+6”的基础上增加广播、影视作品的制作、播映和发行;第二,试点地区扩展至全国。2014 年国务院又下发通知,在全国范围内将铁路运输和邮政业纳入试点范围。2015 年,国家税务总局表示力争年内实现全行业“营改增”。

从以上改革历程可以看出,我国税制改革是稳步推进的,如此操作既有效地降低了政策变动的风险,同时也把政策不统一给市场带来的影响降到最低程度。

## 二、“营改增”效果分析

经过三年多的“营改增”试点,虽然试点行业尚未广泛推开,但试点地区的实际成效已证实,“营改增”能有效地解决重复征税的问题,在完善税制、优化产业结构、促进劳动就业和稳定物价方面都有积极作用。另外,试点方案关于国际运输、研发设计等现代服务业出口零税率的规定,加之增值税出口退税政策,推动了这类服务以不含税价格参与国际市场竞争,有力地提升了我国服务业在国际市场上的竞争力。

“营改增”是结构性减税的重要组成部分。曾有专家测算全年财政减收 1200 亿元。这应该是最低规模,因为“双扩围”是从 2013 年 8 月 1 日开始的,有理由预测,随着试点行业的逐步扩大,以后政府减收规模会更大(最近有专家预测,全行业推行“营改增”将致财政每年减收 3538 亿)。近些年来,国家实施了一系列结构性减税的重大举措,如 2006 年停止征收农业税、2008 年“两税”合一调低企业所得税率和 2011 年个人

所得税免征额提高分别导致政府财政收入减少 1200 亿元、930 亿元和 1600 亿元。从这些数字可以看出,政府在“少取”方面做出的种种努力,是以中央政府和地方政府减少收入为代价的,实为政府让利于民。但民众对于基本公共服务的需求并未因政府减收而降低,相反越发高涨了,于是,财政收入中低速增长与支出刚性增长之间的矛盾就出现了<sup>[1]</sup>。为了在一定程度上弥补地方政府财政收入的减少,“营改增”试点地区原来依附于营业税征收的城建税、教育费附加和地方政府教育费附加等附加税费仍按现有规定由地税部门征收。这着实无可厚非,因为只是计税依据的改变,由先前的营业税纳税额调整为增值税额,但都是对流转税应纳税额加征的副税。

试点地区频频曝出的税负不降反升的现象应该引起足够的重视。出现这种情况的原因有三个。第一,“营改增”使得税率上升,交通运输业的税率由 3% 上升至 11%,现代服务业由 5% 上升至 6%。第二,试点行业普遍反映不能获得足够的扣税凭证,比如交通运输业经营过程大量出现的过桥费和过路费;现代服务业包括物流、建筑、工业设计等,经营过程中发生的房屋租赁费、物业管理费等。另外,试点行业大量的人工成本更是无法抵扣。第三,税率档次过多,对某些行业的支持(按 6% 税率课征增值税的现代服务业)往往形成下游行业(按照 11% 课征增值税的交通运输业和按照 17% 课征增值税有形动产租赁行业)的高征低扣,势必会加重下游行业的税收负担。抵扣不足,致使一般纳税人的税负相对小规模纳税人而言高出了许多。不少一般纳税人甚至想重新转为小规模纳税人,但很显然这是不可能的,因为现行税法规定,增值税的小规模纳税人经申请可以转为一般纳税人,一经认定为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人,所以这是一条“单行路”。鉴于此项规定,不少纳税人将业务规模严格限制在 500 万元以下,从而自然获得小规模纳税人的身份,但相关资质的要求,比如建筑设计类的甲级资质等,也不允许纳税人

将销售收入人为地压缩得很低,操作空间相对有限。针对以上情况,不少地方政府比如上海、广东等,不得不利用财政资金设立专项基金对试点行业进行扶持,保证其总体税负呈现下降趋势。以天津为例,2013 年此项支出近 3000 万元。“营改增”一方面减少财政收入,同时增加财政补贴支出,因而这种方案对于西部落后省份的可复制性存在质疑。

另外,增值税会计核算对试点行业也提出了较高的要求。相对于营业税会计核算而言,增值税尤其是一般纳税人,会计核算的难度有了很大的增加。会计人员需要甄别进项税额能否抵扣,需要剔除进项税额转出的业务,需要将正常销售与视同销售区别开来,需要规范增值税专用发票的开具、认证和抵扣工作,需要按规定做好增值税的纳税申报工作。所有这些工作都必须合法合规,毕竟增值税是唯一明确写进我国刑法的税种。相对于以前营业税会计按照普通发票和毛收入记账而言,增加的工作难度可想而知。很显然,税收征管部门的工作难度也会随之有很大的提高。

### 三、深化改革的目标:以“营改增”为抓手 推进公共财政制度建设

在增值税新政试点中出现这样或那样的问题不足为怪,否则就没有试点的必要了。财税体制改革需要大智慧,既不能犯激进冒进的错误,也不能因噎废食、裹足不前。我们应结合现行财税制度存在的问题预判可能出现的后果,全面深化改革,完善顶层设计,推进现代财政制度建设。

#### (一) 建立事权和支出责任相适应的制度

众多研究者都对全行业“营改增”大幅度减少地方财政收入忧心忡忡。截至目前,为了激发地方政府推动“营改增”的积极性,试点行业改征增值税部分全部留归地方财政,不再实行中央与地方分享。但这终归是过渡性财政扶持政策,尚未上升到国家制度层面。

税收归属实为财权的划分,进而引申出了事

权与财权匹配这一深层次问题。1993年国务院发布《关于实行分税制财政管理体制的决定》，这是我国最早关于财权与事权划分的制度性安排；2003年十六届三中全会决定健全公共财政体制，明确各级政府的财政支出责任；2008年十七届三中全会决定构建财力与事权匹配的财税体制。党中央和国务院在不同时期出台的政策对于理顺政府间的财权与事权关系起到了重要的促进作用，但时至今日这项工作尚未取得明显成效，“营改增”的实施使问题变得更为尖锐。改革的障碍比较多，但关键点在于政府间的财力划分不均衡和事权划分不清晰。

在财力划分方面，我国是世界上唯一拥有五级政府的国度。财力与事权的匹配主要包括两个层级，第一层级是中央与省级政府之间的匹配，第二层级是省级政府与市、县、乡之间的匹配。对于第一层级，基于增强宏观调控能力与推进基本公共服务均等化的需要，“94税改”加大了中央的财力，但事权过多地下压，导致省级政府事权过多而财力相对紧张，财力缺口大都依赖中央政府的转移支付。我国现行转移支付分配不规范。一是计算方法仍采用基数法，该方法遵循“存量不动，增量调节”的原则，弱化了转移支付的均等化功能，容易导致“富者越富、穷者越穷”的马太效应。二是结构不合理，税收返还的比重相对较大，会在一定程度上拉大地区间的差距；专项转移支付不透明，导致“跑部钱进”的现象屡禁不止，不少转移支付要求地方政府配套资金，加重了地方政府财政负担；推动均衡发展的一般性转移支付的比例相对较低。不尽合理的转移支付制度使得中央与省级政府在财力划分上呈现不均衡状态。对于第二层级，我国省级以下政府间的分税制尚未普遍建立，而已经建立的省份，省级政府与市、县和乡级等基层政府的财力划分也几乎“克隆”了中央与省级政府的划分方法，导致县乡财力紧张，“土地财政”依赖症严重。

在事权划分方面，五级政府间的事权划分挑

战政府的智慧。分税制以来，“财权上收、事权下压”乱象时时显现，政府间的事权划分也因此成为饱受诟病而又久治不愈的顽疾。学界对此有深入研究，但众说纷纭、莫衷一是。十八届三中全会通过的《关于全面深化改革若干重大问题的决定》（以下简称《决定》）对理顺政府间财力与事权有了深入思考和安排，为理顺政府间的事权关系廓清了改革的方向。《决定》强调建立事权和支出责任相适应的制度，在适度加强中央事权和支出责任的基础上就中央事权和地方事权做出了原则性规定，并提出了共同事权的概念。近些年来，随着工业化和城镇化的推进，加之公共服务的外部性等特点，决定了中央政府和地方政府的部分职责相互重叠，将重叠部分作为共同事权由中央政府和地方政府共同履责，保证了基本公共服务的全覆盖。

“营改增”减少地方财政收入已成定势，当务之急是建立财力和事权相配的现代财政制度。立法部门应抓紧制定《财政法》，科学确定中央和地方政府税收收入分成比例，依法确立各级政府的职责和事权，以法律的手段确保各级政府的财力分配更加均衡和科学。财税部门应完善转移支付制度，尝试用“因素法”取代“基数法”，在确定转移支付规模时，充分考虑各地的经济发展水平、人口数量、扶贫难度以及主体功能区建设的重点；认真落实《全国主体功能区规划》，针对限制开发区和禁止开发区试点建立横向转移支付制度；针对现行专项转移支付制度进行评估，清理市场竞争机制能够有效调节的事项所设立的专项转移支付，尝试按照“用途指定较宽泛并按因素法分配资金的分类拨款”<sup>[2]</sup>的方式用好转移支付资金；建立健全省以下转移支付制度，在新型城镇化和新农村建设过程中，中央财政要加大对地方政府的扶持力度，扩大一般性转移支付规模，以推动基本公共服务均衡化目标的实现<sup>[3]</sup>。

总之，改革应致力于改变以往地方政府事权过大而财力相对不足的境况。只有这样，才能发挥中央和地方两个积极性，确保地方政府为民众

提供基本公共服务的支付能力,使地方政府逐步从“土地财政”的泥淖中解放出来。

## (二)继续推进增值税制度改革

“营改增”并非一改了事,相反,改革的压力更大了。我们要针对“营改增”试点过程出现的问题,有针对性地完善增值税制度。第一,加快立法工作。随着“营改增”的实施,增值税在我国财政收入的比重可达50%以上。对于如此重要的税种,必须抓紧制定《增值税法》的立法工作,通过法律层级的提升提高税法的执行效率和权威性,保证税款总额及时收缴入库。第二,完善税率设计。现行增值税税率过于繁琐,妨碍其税收中性的体现,因此,要借鉴其他国家增值税发展的有益经验,同时减少税率档次<sup>[4]</sup>;要适当降低增值税税率,尽量做到统一税率<sup>[5]</sup>,从而更好地发挥结构性减税刺激消费的功效,促进我国经济又好又快的发展,同时研究考虑在商品和劳务消费的零售环节开征销售税的工作<sup>[6]</sup>。第三,创新增值税扣税制度设计。试点纳税人无法获得扣税凭证导致税负上升的现象应通过制度创新予以解决。比如,针对纳税人缴纳物业管理费及房租等无法获得增值税专用发票的情况,可以参照收购自产农产品的办法根据收购凭证计算其进项抵扣税额<sup>[7]</sup>。类似的情况还很多,财税部门需要深入联系企业经营实际情况,创新税收征管方法,为纳税人提供全方位的服务。第四,完善出口退税制度。随着“营改增”试点行业的增加,出口退税额将逐步增大,需要进一步研究出口退税负担机制给各级财政带来的影响。现行分担机制是中央财政负担基数部分退税额,基数以外的部分按照92.5:7.5的比例由中央和地方分担<sup>[8]</sup>。这种分担机制是按照十年前出口退税实退指标设立的,与我国现时国情不符,更不能适应“营改增”引发服务业出口量大增的未来经济形势。现行分担机制引发了中央财政与地方财政长期博弈,拉大了地方经济差距。可以考虑由中央财政承担出口退税,这既是国际惯例,也能很好地解决征税地与退税地不一致的矛盾<sup>[9]</sup>。

## (三)完善“营改增”配套改革

增值税及其副税分别由国税和地税交叉征收和管理,客观上给纳税人造成了不便,需要中央政府进一步推动税收征管体制改革;原有营业税优惠政策需要进一步调整和梳理,剔除过时和失效的政策,根据行业发展需要适时补充和更新,为第三产业发展营造更为宽松的政策环境;“营改增”使得纳税人会计核算难度增加了不少,财税部门应加强宣传和服务,帮助纳税人尽快提高会计核算水平和纳税成本管理水平。

习近平强调,财税体制改革不是解一时之弊,而是着眼长远机制的系统性重构。“营改增”是我国健全税制必须进行的改革,但试点中出现的各种问题降低了改革的效率,而解决这些问题为全面深化改革指明了方向。我们必须以“营改增”为契机,深化财政体制改革,完善财政税收制度,尽早建立现代财政制度,助力政府提高公共服务水平,为实现全面建成小康社会提供强大的动力。

## 参考文献:

- [1]楼继伟.建立现代财政制度[N].人民日报,2013-12-16.
- [2]岳希明,蔡萌.现代财政制度中的转移支付改革方向[J].中国人民大学学报,2014,(5).
- [3]李勇,徐秀红.新型城镇化建设中的障碍性因素及财税对策[J].天津行政学院学报,2013,(5).
- [4]李梦娟.“营改增”税率设计的制约因素与建议[J].中国财政,2013,(15).
- [5]罗建玉.营业税改征增值税政策的效应分析与推进对策[J].商业会计,2013,(17).
- [6]倪红日.应全面深化改革与完善财税体制[N].中国税务报,2013-10-23.
- [7]潘文轩.“营改增”中部分试点企业税负上升的成因分析[J].中国财政,2013,(15).
- [8]黄珏群,龚立恒.试析完善我国出口退税制度[J].财会月刊,2012,(33).
- [9]安体富,杨金亮.应对当前经济形势,理顺出口退税政策[J].税务与经济,2010,(1).

责任编辑:陈文杰