

全面“营改增”：历程、成效与展望

张 强

【提 要】“营改增”作为近年来财税体制改革的重头戏引起了社会各界的高度关注。本文在系统梳理“营改增”改革历程的基础上，一方面对全面实施“营改增”后所产生的财税体制影响进行了数据分析；另一方面从税收职能的角度对全面实施“营改增”后所产生的调节资源配置、调节收入分配、调节经济总量等积极影响进行了理论剖析。进而，对进一步深化“营改增”和相关财税改革进行了展望。

【关键词】营改增 税收职能 资源配置 经济稳定

〔中图分类号〕F812.42 〔文献标识码〕A 〔文章编号〕1000-2952(2017)02-0037-06

2016年5月1日，作为曾经的“第三大税种”的营业税正式谢幕，我国步入了全面实施增值税的税收新时代。目前，由于间接税仍是我国主要税收来源，因此作为首要的间接税——增值税的改革对于国家财政体制的影响举足轻重。

一、“营改增”的改革历程回顾

我国“营改增”走过了一个“理论探索、区域试点、行业扩围、全面铺开”的改革历程。1994年，我国基本上确立了增值税与营业税并存的流转税格局，当时增值税是相对规范的生产型增值税，并沿用至2004年。2004年7月1日，财政部选择东北地区部分行业作为实施增值税转型改革试点，逐步由生产型增值税向消费型增值税过渡。2009年1月1日，在全国范围实行增值税转型改革，增值税由生产型向消费型全面转型，有效减少了重复征税的问题，在一定程度上保证了抵扣链条的完整性，凸显了增值税的中性原则。虽然增值税由生产型转向消费型，但增值税改革并没有完成，由增值

税与营业税并存所导致的抵扣链条不完整、干扰经济运行及重复征税等问题依然存在，基于此，经国务院批准，财政部、国家税务总局于2011年11月16日发布《营业税改征增值税试点方案》，正式开启了“营改增”改革，其关键节点如图1所示：

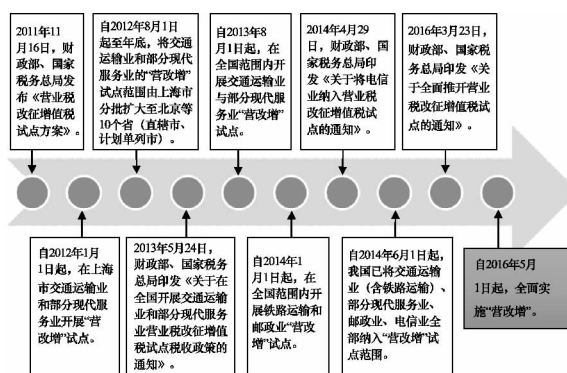


图1 “营改增”改革的关键节点

资料来源：根据相关资料整理。

国家统计局数据显示，2011~2016年我国GDP增速分别为9.0%、8.6%、7.1%、

8.3%、6.3%和6.7%。^①结合图1可以发现，“营改增”改革期间正是我国经济在保持了较长时期高速增长后进入到了中高速增长的新常态阶段，经济运行需要转向适应新常态的产业结构升级和创新驱动发展模式，在适度扩大总需求的同时，着力加强供给侧结构性改革，着力提高供给体系质量和效率，增强经济持续增长动力。^②在供给侧结构性改革的“攻坚战”中，与市场主体密切相关的财税政策必然要肩负起调节资源配置、调节收入分配与收入结构、调节产业结构与经济总量等任务。增值税的税收中性、税源基础广泛、自动钩稽机制以及避免重复征税等优点，使资源配置得到优化，有效激发市场主体的经济活力，而且理顺了货劳税改革思路，进一步倒逼财税体制改革。^③所以，深入推进“营改增”、进一步完善增值税制度，是我国推进财税体制改革、深化经济体制改革、实现经济社会持续平衡全面发展的必然选择。

二、从宏观数据看“营改增”的成效

截至2016年11月，“营改增”已经正式实施了七个月，从已经公布的财政和税收数据来看，在政策实施初期“营改增”基本实现了平稳过渡。2016年5~11月，纳入“营改增”的四大行业^④均实现减税目标（见图2）。其中，中小型企业占比重较大的生活服务业减税幅度最高，达29.85%；在政策颁布之初较有争议的金融业也实现了实际税负的降低。

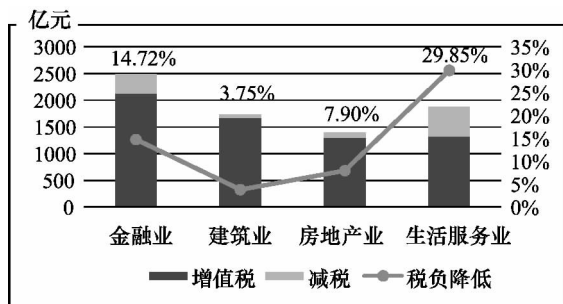


图2 2016年5~11月四大行业减税情况
数据来源：根据财政部官方网站相关数据整理。

2016年5~11月，除了上述四大行业减税

1105亿元外，前期“营改增”的“3+7”行业^⑤减税1102亿元，原增值税行业减税1180亿元，三项共计减税3387亿元。^⑥

从财政收入的角度来看，由于“营改增”后营业税收入口径纳入增值税科目核算，因此将“营改增”改革前后的营业税和增值税合并起来进行对比能够体现总体的流转税收入变化。从图3可以看出，增值税和营业税合计金额呈现先增后减的态势。在“营改增”实施前的2016年3~5月，营业税占比重大，根据财政部的官方说明，这主要基于部分地区营业税清缴、商品房销售回暖等原因。“营改增”正式实施后，较实施前流转税收入绝对数据和同比数据^⑦总体呈现递减的情形，这与制度设计的阶段性目标也在一定程度上实现了吻合。

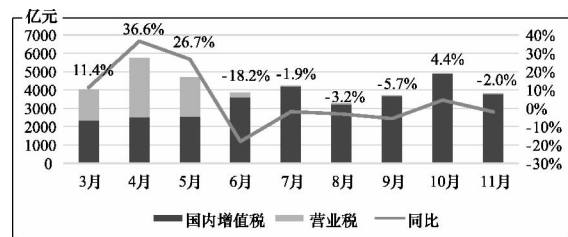


图3 2016年3~11月流转税收入总体变化情况
数据来源：根据财政部官方网站相关数据整理。

另外，从此次“营改增”涉及的四大行业数据来看也有类似趋势，剔除2016年7月金融业季度集中缴纳的因素，建筑服务业和销售不动产业的税负保持平稳，其他两个行业的税负

- ① 国家统计局官方网站，<http://data.stats.gov.cn/easyquery.htm?cn=C01>，2016年12月15日。
- ② 岳树民、肖春明：《完善增值税制度 推动经济持续全面发展》，《税务研究》2016年第11期。
- ③ 蔡昌：《增值税立法的经济学分析》，《中国社会科学院研究生院学报》2016年第6期。
- ④ 四大行业即金融业、建筑业、房地产业、生活服务业。
- ⑤ “3+7”行业，即交通运输业、邮政业、电信业3个大类行业和研发技术、信息技术、文化创意、物流辅助、有形动产租赁、鉴证咨询、广播影视7个现代服务业。
- ⑥ 《财政部、国家税务总局联合召开营改增媒体吹风会》，国家税务总局官方网站，<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n2048831/n2081741/c2423943/content.html>，2016年12月27日。
- ⑦ 同比数据为流转税收入（增值税收入与营业税收入之和）与上一年同期比较数据。

总体呈现稳中有降的态势（见图4）。

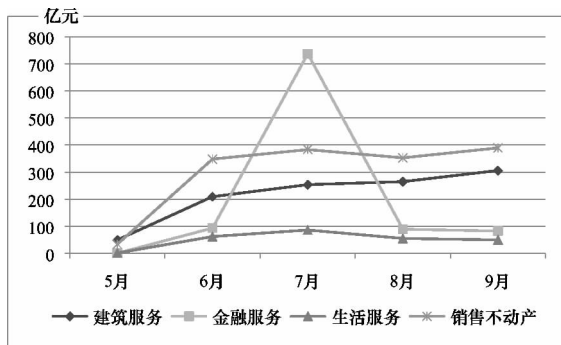


图4 2016年5~9月四大行业税负情况

数据来源：根据财政部官方网站相关数据整理。

“营改增”的全面实施也对中央和地方财政收入格局产生了一定的影响，如图5所示：

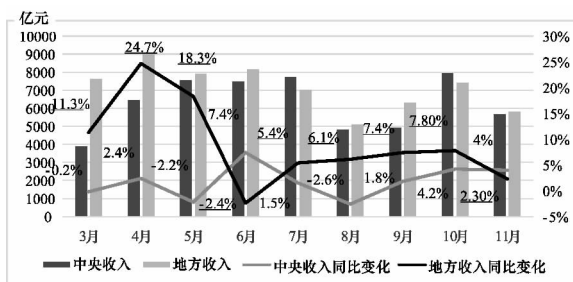


图5 2016年3~11月中央和地方财政收入及同比变化情况

数据来源：根据财政部官方网站相关数据整理。

根据“营改增”全面实施后中央和地方增值税收入的划分过渡方案，中央要求“营改增”后要保障地方既有财力，不能影响财政平稳运行，因此增值税的收入分成由中央与地方“75：25”调整为“50：50”。从图5的数据来看，中央和地方财政收入格局在过渡期间基本稳定，但“营改增”的影响也清晰可见，其中2016年3~5月，由于营业税增长加快，地方财政收入增幅较大，中央财政收入也相应有所增加；6~11月中央和地方总体财政收入虽然有所减少，但同比数据保持了较为稳定的状况，特别是在进行同口径调整后，^①地方财政收入同比呈现增幅逐月上升的态势。

同时，全面实施“营改增”对经济发展起到了一定的推动作用。以现代服务业为例，现代服务业增值税收入在2016年5月以后同比增

长迅速，在7、8、9三个月同比增幅均超过了100%（见图6）。在行业税负总体降低的情况下，税收收入的增加意味着税基增加更多，即商品和服务的销售量显著增大。

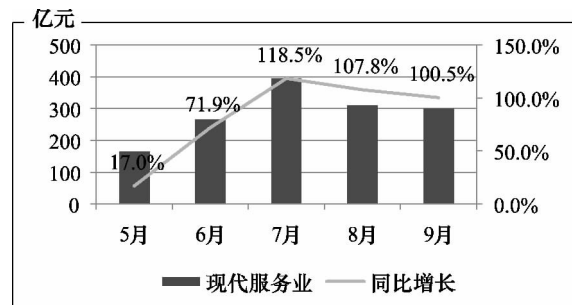


图6 2016年5~9月现代服务业增值税收入情况

数据来源：根据财政部官方网站相关数据整理。

三、从税收职能的角度看“营改增”的积极影响

（一）促进市场在资源配置中起决定性作用

全面实施“营改增”通过在更大范围内体现增值税的税收中性，减少了政府对市场的干扰，降低了税收的超额负担，充分发挥了市场在资源配置中的决定性作用。

一方面，根据最优税收的原理，随着“营改增”逐步推进、课税行业与领域逐步扩大，税收中性实现方式中的普遍原则得以凸显，即“对商品和劳务价值增值额普遍征税，也就是对所有经济活动按统一税率普遍征税”。^②在政府必须采用一定税收作为其提供公共物品与服务成本补偿方式的前提下，税源基础得以拓宽，而相应的税率得以降低。在不改变税收收入效应的前提下，有效地减少了税收替代效应的影响，即征税引起商品相对价格的改变使消费者以免税或低税商品替代高税商品，降低了税收对于市场价格体系的干扰，经济效率得到

^① 同口径增幅为根据全面实施“营改增”后中央和地方收入划分办法，对去年同期基数中国内增值税（含征收增值税）、营业税按中央和地方50：50的分享比例进行调整后计算的增幅。

^② 张强、湛志伟：《“营改增”对地方财政稳定性影响探析》，《宏观经济管理》2014年第6期。

有力提升。

另一方面,根据税收中性实现方式中的效率原则,在征收营业税的条件下,税负随着交易次数增加而增大,通过企业间的合并可以减少交易次数从而减轻税负。原流转税体系对生产者在进行企业组织形态选择时产生干扰,导致企业放弃横向的专业化分工而选择纵向全能组合。而在改征增值税后,由于增值税的抵扣机制使得同样的产品不会因企业的组织形态和经历的交易次数不同而承担不同的税负,从而大幅扩大了经贸往来,在一定程度上促进企业朝着专业化分工方向发展。

(二) 有利于实现收入分配的公平

我国现阶段税收制度体现税收的收入手段职能较强,而体现其调节职能(尤其是公平分配的调节职能)较弱。要发挥税收调节职能,关键在于合理调整税制结构,“营改增”为实现收入分配的公平提供了契机。《关于深化收入分配制度改革的若干意见》提出通过实施一揽子税改举措加快健全再分配调节机制,通过“限高提低”来调整收入结构,促进收入分配公平。^①一方面,全面实施“营改增”消除了营业税的重复征税问题,有利于促进服务业分工的细化和专业化程度的提高,推动知识密集型、小型和创新型企业的发展,创造更多产品需求和就业岗位;另一方面,“营改增”后企业流转税负担明显下降,这为处在竞争行业、低利润和劳动密集型企业实现正常的工资增长提供了空间,同时间接税的减税效应会通过价格传导机制反映到市场价格上,提高低收入者的实际购买力,有助于增加其获得感。

(三) 助力宏观经济的稳定与增长

税收制度是影响宏观经济稳定与增长的重要政策工具。从供给侧、需求侧及经济稳定的角度来看,全面实施“营改增”有利于发挥税收调节经济总量、促进经济增长的职能。

首先,从供给侧的角度来看,全面实施“营改增”有利于促进劳动供给的形成。“营改增”打通了三次产业之间的增值税抵扣链条,有助于不同产业间的配合。例如,制造业企业把原来自行提供的服务业务剥离出去,更加专

注于核心竞争力的提升,而剥离出来这些服务业务可能成为独立个体,从而激发分工、创新和创业的活力。另外,全面实施“营改增”有利于促进投资拉动与技术进步。企业进行固定资产、不动产投资以及技术研发时所采购的材料、无形资产等所含的进项税额可以抵扣,降低了企业税负,促进企业进行技术和设备更新,同时,企业增强了自主创新和科技研发能力,消除了技术引进和技术合作的税收障碍,从而推动产业升级、研发创新和技术进步。

其次,从需求侧的角度来看,“营改增”后企业税负有了不同程度的下降,为劳动者收入的提高创造了条件,同时,“营改增”有助于降低商品价格,增强了消费者的实际购买力,从而共同促进消费需求;在现阶段“营改增”政策中,人工成本不允许进行抵扣,而企业的固定资产允许进行抵扣,这样就可能促使企业用设备替代人工进而降低企业运营税负,从而有利于促进投资;在出口方面,“营改增”为国内产品出口提供了一个稳定的税收制度环境,消除了出口无法退营业税的问题,增强了国内产品在国际市场上的竞争力,从而有利于提振出口。

再次,从经济稳定的角度来看,一方面,增值税是对增值额课税,从整体上而言是对商品的最后销售额征税,也就是说无论商品的中间环节有多少,在销售额一定的情况下税额不变,这使得经济增长与财政收入的增长产生了同步效应,减少了财政收入的波动;另一方面,全面实施“营改增”消除了社会生产和流通环节重复征税现象,直接降低了企业的经营成本,商品价格随之降低,这对稳定物价产生积极影响。

四、对“营改增”和相关财税改革的未来展望

尽管从税收职能的角度来看,“营改增”具有诸多积极影响,宏观数据也显示了其初步成

^① 《关于深化收入分配制度改革的若干意见》,中国网, http://news.china.com.cn/txt/2013-02/05/content_27896744.htm, 2016年12月15日。

效，但现阶段无论是“营改增”政策本身还是相关配套工作仍不尽完善，从而给进一步深化“营改增”和相关财税改革提出了新的要求。

（一）总体原则

1. 坚持理论联系实际

全面实施“营改增”并不意味着增值税改革的完成，增值税改革的最终目标是建立与社会主义市场经济体制相适应的现代增值税制度，为建设中国特色社会主义税制体系奠定良好基础。在推进税制改革的过程中，一定要坚持理论联系实际，充分调动广大企业与税改系统的能动性，积极进行宣传，结合具体改革环境开展工作。

2. 营造公平、合理的竞争环境^①

应当将现存问题综合考虑，将“简税制、宽税基、低税率”的思路融入财税改革，结合税收中性、税负适度、征管效率等原则，为市场主体营造公平、合理的竞争环境，为产业发展、经济转型创造良好条件。

3. 旨在改善民生

顺利推进“营改增”有利于改善民生，激发社会生产积极性。英国的经验表明，^② 增值税政策如果设计得当，不仅能有效促进就业，而且还能推动大众创业和万众创新，给经济发展注入新动能。

4. 做到与时俱进

经济全球化、信息化及大数据所带来的新兴商业组织形态，要求税收制度设计要与时俱进。这就需要从更长远及更深层次设计与完善税收政策，除了要考虑税收的收入职能，更要考虑其调节职能；既要考虑税收的量能负担原则，又要处理在不同时点上政府、企业和社会三者之间的关系，为改革的稳步推进奠定一个坚实的基础。

（二）具体措施

1. 简化税率，贯通增值税抵扣链条

全面实施“营改增”的目的在于在更大范围内体现增值税的中立性。适当简化税率，不仅可以有效降低税收征管难度，而且可以避免因税负不均衡导致的经济运行状态的扭曲及税收的超额负担加大。另外，现阶段人工成本与

利息支出等均不能抵扣进项税额、一般纳税人的认定标准过高等均导致了增值税链条尚未完全贯通，需要在后续税改工作中予以解决。

2. 推进增值税立法，改革国地税征管体制

一方面，税收法定原则是现代各国税收立法普遍确立的一项基本原则，也是我国税制改革大势所趋，这条原则对规范政府征税权、保障纳税人权利至为关键。^③ 全面实施“营改增”后，增值税成为涵盖所有经营行为的商品税，也是我国收入规模最大的税种。现行增值税的基本制度是以“条例”与“试点办法”相结合的方式予以规定的，存在法律层次不高、法律权威性和稳定性差等缺陷，虽然现阶段推进增值税立法存在增值税制度短期内不完善及确立稳定性的法律制度的条件不成熟等问题，但也应在实践中不断总结经验、完善制度，为增值税立法积极创造条件。要在设税的过程中形成良性、文明、互动、和谐的社会运行方式，从而使得各市场主体和监管部门能够更好地纳税和治税，为社会主义市场经济发展营造稳定、合理的税法环境，待实践经验比较成熟、制度体系比较完善、制度运行趋于成熟定型时，再制定出台具有科学性、稳定性、有效性的增值税法。

另一方面，继续推进国地税征管体制改革。目前，我国国地税征管资源主要是依据税收的征管权限进行配置的，随着营业税退出历史舞台，一是国税部门与地税部门的征管资源会产生较大差别，^④ 与其征管职责不对称；二是原有的国地税分别征管机构相对于后“营改增”时代显得相对庞大，征税费用相对较高。建议在完善我国地方税体系的基础上，重建国地税征管组织体系，调整税收征管资源配置，有效提

^① 张强、湛志伟、蒋光超：《国有企业混合所有制改革问题刍议》，《中国财政》2014年第22期。

^② 闫晓茗：《借鉴国际经验完善我国增值税制度》，《中国财政》2016年第18期。

^③ 岳树民、肖春明：《完善增值税制度 推动经济持续全面发展》，《税务研究》2016年第11期。

^④ 蔡昌、李梦娟：《增值税在中国：改革历程与展望》，《中国财政》2016年第18期。

高税收行政效率。

3. 加强地方财政收入稳定性建设

全面实施“营改增”后地方税源缺口浮现，应从宏观税负、税制结构等方面对税种进行配置和改革。建议推进个人所得税综合抵扣改革，完善财产税体系建设，增大环境保护税征收力度，调整消费税征收环节和税目，进一步培育地方财政收入来源。在政府间财权分配方面，建议在“分税制”的框架下，结合过渡期增值税分享比例调整，对最优分享比例实施做进一步探索，构建与完善各税种的共享机制，最终建立分税、分租与分利相结合的政府收入体系。

4. 建立事权与支出责任相适应的财政制度

后“营改增”时代中央政府应逐步上收部分事权，合理下沉财权，充分调动中央与地方两个积极性。主要体现在两个方面：一是将部分地方事权上收并由中央政府承担，要逐步理清中央与地方政府之间的责任边界，适时调整政府间事权的合理划分，只有适当增加中央政府的事权，才能有效促进政府间财政关系的良性转变，增强地方财政的稳定性；二是中央政

府将超额收入下沉至地方政府，通过加大转移支付力度，进一步平衡中央和地方的财权、事权。^①

5. 推动税收透明化建设，优化税制结构

全面实施“营改增”后有效降低了间接税总量，调整了直接税与间接税的比重，在降低总体税负的基础上，使税制结构产生了良性转变。我国税制结构改革的远期目标应该是建立以所得税为主体税种的税制结构，在后“营改增”时代，应在保持总体税负不变的前提下，逐步调整税制结构，提高直接税比重，并适时推动税收透明化建设，使纳税人与政府达成一种“纳多少税就享用多少公共服务”的默契，为实现上述目标创设一个良性的税收环境。

本文作者：财政部机关服务局副局长科员

责任编辑：任朝旺

^① 张强、湛志伟：《“营改增”对地方财政稳定性影响探析》，《宏观经济管理》2014年第6期。

A Comprehensive Analysis of the Policy on Replacing Business Tax with VAT: Its Progress, Impact and Prospect

Zhang Qiang

Abstract: Replacing business tax with VAT has been a highlighted policy of China's taxation system reform in recent years. It has drawn great attention from the public. The article first systematically examines the progress of the policy reform, then gives a data analysis based on the review. The analysis focuses on the impact on the fiscal and taxation system of the comprehensive implementation of the policy reform. Furthermore, from the angle of taxation function, the article includes a theoretical analysis of the positive impact that the policy has brought forth with respect to adjustment of resource allocation, income distribution and total economic output. Finally, the article discusses the prospect of deepening the implementation of replacing business tax with VAT and other related fiscal and taxation reform.

Keywords: replacing business tax with VAT; taxation function; resource allocation; economic stability