



财税博士论文库  
CAISHUI BOSHI LUNWENKU

The Research of Deepening the Reform  
of China's VAT System

# 中国增值税制度 深化改革研究

■ 冯秀娟 著



中国税务出版社



财税博士论文库

CAISHUI BOSHI LUNWENKU

# 中国增值税制度深化 改革研究

The Research of Deepening the Reform of  
China's VAT System

冯秀娟 著

[北京经济管理职业学院资助出版]

基金项目：北京市属高等学校高层次人才引进与培养计划项目（The Importation and Development of High-Caliber Talents Project of Beijing Municipal Institutions），项目号：PXM2014\_014232\_000019]

中国税务出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

中国增值税制度深化改革研究/冯秀娟著. --北京:

中国税务出版社, 2015. 8

ISBN 978-7-5678-0300-8

I. ①中… II. ①冯… III. ①增值税-税收改革-研究-中国 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 186724 号

版权所有·侵权必究

---

丛 书 名: 财税博士论文库

书 名: 中国增值税制度深化改革研究

作 者: 冯秀娟 著

责任编辑: 王远灏

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市丰台区广安路 9 号国投财富广场 1 号楼 11 层

邮政编码: 100055

<http://www.taxation.cn>

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 83362083/86/89

传真: (010) 83362046/47/48/49

经 销: 各地新华书店

刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 880 毫米×1230 毫米 1/32

印 张: 7.75

字 数: 185000 字

版 次: 2015 年 8 月第 1 版 2015 年 8 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0300-8

定 价: 23.00 元

---

如有印装错误 本社负责调换

## 序 言

增值税是中国最重要的主体税种，不仅是政府财政收入的主要来源，而且对经济活动有着重要影响。营业税改征增值税改革（以下简称“营改增”）是完善中国增值税制度的重要举措，也是“十二五”时期财税体制改革中的一项重要内容。截至2014年年底，“营改增”试点行业已覆盖交通运输、邮政、电信3个大行业，及研发和技术服务、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、广播影视服务7个现代服务业。这项改革目前正在稳步推进，但仍然存在很多需要深入研究的理论和实践问题，因此，“营改增”不仅为政府和企业所关心，也受到学术界的广泛关注，很多经济学者对“营改增”过程中反映出来的理论问题和实践问题进行了积极的研究和探索。展现在读者面前的这本《中国增值税制度深化改革研究》是冯秀娟博士在其博士论文的基础上修改而成的。她当时选择这个题目作为博士学位论文的研究内容是具有相当难度的，因为国内学者对中国增值税制度改革问题已经做过很多研究，创新较难。冯秀娟博士在认真学习前人成果的基础上，紧密结合中国“营改增”实践，对增值税改革过程中的重要理论问题和实践问题进行了深入研究，提出了一些独立见解。本书内容有助于读者了解当前中国增值税制度改革过程中的理论问题和实践问题，



其观点也有助于促进对中国增值税制度深化改革的思考和探索。

理论联系实际是本书的一个显著特点。作者不仅从理论上分析和阐述了最优商品税理论的最新发展及其对国内外商品和劳务税制改革的指导意义,而且结合中国“营改增”实践中的问题进行了深入研究,既有对增值税制度改革目标的分析,也有对“营改增”过程中现实难点解决途径的探索,例如针对建筑业、金融业和房地产业“营改增”的难点问题提出了适合中国国情的具体解决方案。这得益于她坚实的理论基础和良好的学术素养,以及她对中国税收制度和税务实践的充分了解。作者是一位从事税收高等职业教育多年的教师,平时的工作并不具备“高大上”的学术研究环境,但是她通过自己坚持不懈的努力,查阅了大量外文资料,对最优商品税理论过去近90年以来的代表性成果及最新进展进行了深入研究,同时发挥和利用了自身对中国税收制度和税务实践十分熟悉的职业优势,从税制设计原理的角度研究了中国增值税制度目前存在的问题和进一步深化改革的方向。

作者在本书中就中国增值税制度改革提出了一些独到见解。例如,她认为目前中国增值税改革被赋予了过多的宏观调控功能,人们试图借力增值税改革来解决促进消费拉动内需、促进产业升级和结构调整、优化国民收入分配甚至改善就业等多种经济问题。而为了实现这些多种功能目标,中国增值税制度变得越来越复杂,如增值税扣税法的作用发挥有限、税率复杂、税收优惠繁多等,会严重扭曲经济行为,带来高昂的遵从成本和管



理成本，产生效率损失，并在纳税人间形成严重的不公平，有违市场经济的要求。她指出商品税的设计应当满足中性、效率、确定性、简便和公平等原则，并明确提出中国未来深化增值税制度改革的目标应当是构建税基广泛、抵扣链条完整、有效避免重复征税、出口退税制度完善，能够体现税收中性的现代增值税制度。作者在本书中运用多种研究方法论证了建立抵扣机制完善的增值税制度应当包括扩大增值税征税范围、统一税率、扩大“扣税法”的适用范围等方面；并提出在经济全球化背景下，构建国际贸易中实现税收中性的增值税制度要以消费地原则征税，构建彻底透明的出口退税制度，对进口服务及无形资产设计特别的增值税制度。作者还关注到增值税改革使地方财政收入减少，对各地区产生不同程度的影响，并提出了要明确各级政府的事权，优化转移支付结构和构建地方税收体系等多个层面的应对措施。作者对“营改增”难点行业的增值税制度设计方面，以及服务和无形资产的增值税制度设计方面的研究具有创新性，对中国增值税制度的深化改革具有一定政策参考价值。

祝贺冯秀娟博士的这本专著成功出版，希望本书能够得到广大读者的关注，也希望她今后在这一领域继续深入研究，探索不止，取得更多的学术成果，为中国税收制度的发展完善努力做出自己的贡献。

陈穗红

于财政部财政科学研究所

2015年6月26日

## 摘 要

2007年年底以来由美国次贷危机引发的金融危机席卷全球,美国、欧盟、日本及其他发达国家经济陷入衰退,尽管各国采取了多种刺激经济的方法,但主要发达国家经济增长动力仍显不足,新兴经济体也面临着发展转型的压力,世界经济处于深度调整期,形势错综复杂,不确定性增加,新的贸易保护主义抬头……这些都对中国的外贸出口产生了不利影响。此外,改革开放30多年来,中国凭借人口红利、全球化红利等实现了经济快速增长,但也暴露出许多问题,如产业结构不合理、投资与消费失衡、居民收入分配不合理、地区间发展不平衡等,需要通过经济结构调整、转变经济发展方式来解决。

为应对国际、国内经济形势的深刻变化,自2008年年底以来,中国政府一直推行积极的财政政策来扩大内需,实行结构性减税是其中的重要政策之一。而扩大增值税的抵扣范围,以减轻商品的流转税税负,最终实现降低商品价格,提振居民消费,则是其中关键的一项改革。中国于2009年进行了增值税转型改革,实现增值税由生产型向消费型转变;2012年开始试点营业税改征增值税改革(以下简称“营改增”)并不断扩围,将部分与商品生产流通紧密相关,原征收营业税的行业改征增值税,扩大了增值税的抵扣范围。但是,由于对增值税制度改革的目标定位不够明确具体,赋予了增值税制度



过多的宏观调控功能，导致了增值税制度设计复杂，一定程度上影响了中国经济提质增效升级、向消费型大国转变等宏观经济战略的实现。因此，中国增值税制度需要进一步深化改革。

本书研究了近 90 年以来，最优商品税理论的发展历程和主要税制设计思想，并结合国际和国内增值税制度实践，分析了最优商品税理论在增值税制度中的体现。针对中国目前增值税制度中存在的问题，明确了中国增值税制度深化改革的目标及着力点。总体目标是：保持增值税的主体税种地位，有效筹集财政收入，促进产业结构调整，实现经济稳定增长，建立完善的抵扣机制提高征税效率，以增值税改革为契机优化税制结构。具体目标是建立体现税收中性的现代增值税制度。改革的着力点需要从构建抵扣机制完善的增值税制度，构建国际贸易中体现税收中性的增值税制度和增值税改革对地方财政收入的影响及解决方案等几个方面进行。

接着，本书全面论述了中国深化增值税制度改革三个着力点：一是构建抵扣机制完善的增值税制度，从扩大增值税征税范围，覆盖至全部商品和劳务，实行统一税率和扩大“扣税法”适用范围等，并针对建筑业、金融业、房地产业等重点行业“营改增”时存在的难点问题，借鉴国际经验，结合中国国情，提出了相关解决方案。二是构建国际贸易中体现税收中性的增值税制度，从国际贸易中按消费地原则征收增值税，构建彻底透明的出口退税制度，对进口服务及无形资产设计特别的增值税制度等方面论述。三是增值税改革对地方财政收入的影响及解决方案，分析了“营改增”扩围改革对地方





财政收入的不利影响，并提出了消除不利影响的相关措施。

本书运用实证研究的方法验证主要结论，利用 2010 年投入产出表对“营改增”之前的增值税制度、“营改增”之后的增值税制度以及本书提出的虚拟增值税制度改革方案的行业税负率进行了比较，行业税负不仅包括适用增值税或营业税行业本身的税负，还包括重复征税的税负，即营业税行业投入增值税行业无法抵扣的营业税，以及增值税行业投入营业税行业不能抵扣的增值税。结果发现“营改增”之后，按照目前的制度，行业税负率普遍增加，本书虚拟的增值税制度改革方案的行业税负率普遍下降，而且，信息传输、计算机服务和软件业，研究与实验发展业，租赁和商务服务业等生产型服务行业税负率下降明显，检验结果表明：设计简单、体现税收中性的增值税制度，更有利于发挥市场在资源配置中的决定性作用，与中国降低企业流转税负，大力发展服务业，特别是生产型服务业，实现产业升级等宏观经济战略相吻合。因此，中国未来增值税制度改革应当尽量保持税收中性，避免运用多档差别税率、纷繁复杂的税收优惠来实现宏观调控目标，而应当更好地发挥增值税的中性优势，充分发挥市场的资源配置功能。

此外，本书提出了用反向收费的方法解决建筑业和金融业征收增值税的难点问题，如在建筑业中大量存在的总包分包业务，由于难以取得增值税专用发票，而导致进项税额不能抵扣的问题；金融业中间业务增值额难以确定的问题。并对中国房地产业在建筑、销售、租赁过程中的增值税征收方法提出了相关建议。这为解决这



些重点行业“营改增”的难点问题提供了思路。

由于分税制财政体制改革以来,增值税收入一直在中央与地方政府间分享,营业税收入归地方政府所有,增值税“扩围”改革必将引起地方财政收入减少,实证研究证明现行增值税分享制度会引起地区间财富逆流,增值税“扩围”改革对各地区的财力影响不同,上海等省市将成为受益地区,而广东、浙江等省财力下降明显。因此,必须通过优化转移支付结构,构建地方税收体系来减轻增值税制度改革对地方政府财政收入的影响。

**关键词** 增值税制度, 最优商品税理论, 征税范围, 消费地原则, 出口退税制度

## Abstract

The financial crisis triggered by the U. S. subprime mortgage crisis was sweeping the globe since the end of 2007, the United States, the European Union, Japan and other developed countries were fallen into severe economic downturn. Although a variety of ways to stimulate the economy have been adopted, the world economy has been mired down in a deep adjustment period, the major developed countries are lack of growth momentum, and emerging economies are also facing the pressure of development and economic transformation. All of these factors have a negative impact on the exports of our country. Many problems have been exposed during the process of economic development, such as the industrial structure is irrational; the imbalance between investment and consumption, the income distribution is unreasonable, and so on. The problems need to be resolved by adjusting the economic structure, changing the mode of economic development.

China has been pursuing a proactive fiscal policy to expand domestic demand since the end of 2008, to cope with the profound changes in the international and domestic economic situation. We implemented the measures of structural tax reduction, to expand the scope of deduction of VAT, reduce the tax burden of goods, and lower the price of com-



modities ultimately. We carried out the VAT reform in 2009 and 2013. The VAT system changed from production type to consumption type in 2009, and expanded the range of taxation in 2012. However, due to the target of VAT reform is not clear and specific, the VAT system is given too much of macro-control functions, and the design of VAT system is too complexity. Our VAT system needs further reform to eliminate the adverse effects such as hinder the upgrading of quality and efficiency of economic and the changing of consumption power.

This book researched the main design ideas of commodity tax of the optimal commodity tax regime, and analyzed the application of optimal commodity tax theory in the VAT system, and proposed the goal and focus on the reform of the VAT system. The overall objective of deepen the reform of the VAT system is to maintain the status of the main taxes of VAT and raise revenue effectively, to promote industrial restructuring to achieve stable economic growth, and to establish a sound deductive mechanism to improve the efficiency of VAT system. The specific objective is to establish a modern VAT system which reflects the tax neutrality.

There are three specific reform schemes: constructing perfect deduction mechanisms of VAT, achieving the neutral of VAT system in the international trade, and eliminating the negative effects of financial revenue of local authorities which caused by the reform of VAT system.



There are three ways to be needed to construct perfect deduction mechanisms of VAT, which are to broaden the tax base to cover all the goods and services, unify tax system, and implement the registration of taxpayers.

To achieve the neutral of VAT system in the international trade, the following aspects need to do: to select the destination principle for taxation, to build a thorough and transparent system of export tax rebates, and to design the special VAT system for imports of services and intangible.

With the expanding of the scope of the VAT, main financial support of local government is exiting, the revenue of local government will reduced significantly, and VAT sharing system between central and local institutions need to be adjusted, not only to adjust the sharing ratio, but also to solve some problems existing in the current system gradually.

This thesis verifies the main conclusions by use of empirical research methods. Compared with three schemes of VAT system based on the 2010 input-output tables, the first scheme is the original tax system, the second scheme is the existing tax system, and the third scheme is virtual future VAT system, empirical results show that full deduction mechanism is in line with the neutral VAT system, and minimum the degree of distortion in the economy. Therefore, the future reform of the VAT system should try to maintain tax neutrality, avoiding the use of differential rates of multi-



ple files, complicated tax incentives to achieve macro-control goals, but should play better advantage of the VAT neutral, give full play of the resource allocation function of market.

This thesis proposed a method of reverse charge to solve the difficulties of construction and financial sector. There is a lot of sub-contracting business in the construction industry; the input tax cannot be deducted fully because of the difficulty in obtaining a VAT invoice. It is difficult to determine the value added of intermediary business of financial sector.

The VAT revenue has been shared between the central and local governments and the business tax revenue belongs to the local government since the reform of system of tax distribution. With the expanding of the scope of the VAT, main financial support of local government is exiting, the revenue of local government will reduced significantly, and VAT sharing system between central and local institutions need to be adjusted, not only to adjust the sharing ratio, but also to solve some problems existing in the current system gradually. We need to solve some problems such as the Investment-oriented economy of local government, the reflux of wealth between regions, the fiscal revenue of local government reducing, and so on. And the measures we should take is to clear the expenditure responsibilities and administrative authority of local governments and rationalize the fiscal power at all levels of government, to optimize the structure of transfer



payments, and to build the local tax system.

**Key words** Value-added tax system, Optimal commodity tax theory, The scope of taxation, Destination principle, The export tax rebate system

# 目 录

1 绪论 .....	(1)
1.1 研究背景及意义 .....	(1)
1.1.1 研究背景 .....	(1)
1.1.2 研究意义 .....	(4)
1.2 相关理论和研究综述 .....	(5)
1.2.1 最优商品税理论研究综述 .....	(5)
1.2.2 增值税制度研究综述 .....	(8)
1.2.3 增值税改革对国民经济影响研究综述 .....	(8)
1.2.4 增值税对居民收入分配影响研究综述 .....	(11)
1.2.5 增值税在国际贸易中的作用研究综述 .....	(14)
1.2.6 增值税征收管理研究综述 .....	(18)
1.3 研究方法 .....	(21)
1.4 结构、创新与不足 .....	(22)
1.4.1 结构 .....	(22)
1.4.2 创新与不足 .....	(24)
2 最优商品税理论发展及其在增值税制度中的体现 .....	(26)
2.1 最优商品税理论的发展与评价 .....	(26)
2.1.1 最优商品税理论的发展 .....	(26)
2.1.2 最优商品税理论的评价 .....	(44)





2.2 最优商品税理论在国内外增值税制度实践中的体现 .....	(48)
2.2.1 最优商品税理论的主要政策主张 .....	(48)
2.2.2 最优商品税理论在国际增值税制度实践中的体现 .....	(50)
2.2.3 最优商品税理论在中国增值税制度实践中的体现 .....	(54)
2.3 本章小结 .....	(60)
3 中国增值税制度深化改革的目标及着力点 .....	(62)
3.1 中国增值税制度存在的问题及深化改革的现实需求 .....	(62)
3.1.1 中国增值税制度目前存在的问题及影响 .....	(62)
3.1.2 进一步深化增值税制度改革的现实需求 .....	(69)
3.2 增值税制度深化改革的目标 .....	(73)
3.2.1 总体目标 .....	(73)
3.2.2 具体目标 .....	(76)
3.3 深化中国增值税制度改革的着力点 .....	(78)
3.3.1 构建抵扣机制完善的增值税制度 .....	(78)
3.3.2 构建国际贸易中体现税收中性的增值税制度 .....	(78)
3.3.3 增值税改革对地方政府财政收入的影响及解决方案 .....	(79)
3.4 本章小结 .....	(79)
4 构建抵扣机制完善的增值税制度 .....	(81)
4.1 扩大增值税征税范围, 建立全面型增值税制度 .....	(81)
4.1.1 建立全面型增值税的意义 .....	(81)