

Study of VAT Tax Base  
Broadening in China

中国增值税扩大征收  
范围改革研究

——基于营业税若干税目改征增值税的测算

■ 杨默如 著

 中国税务出版社



财税博士论文库

CAISHUI BOSHI LUNWENKU

# 中国增值税扩大 征收范围改革研究

——基于营业税若干税目  
改征增值税的测算

A Study of VAT Tax Base Broadening in  
China: the Empirical Analysis Based  
on Several Items of Business Tax

杨默如 著

中国税务出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

中国增值税扩大征收范围改革研究: 基于营业税若干  
税目改征增值税的测算 / 杨默如著. -- 4 版. -- 北京:  
中国税务出版社, 2011. 2  
ISBN 978 - 7 - 80235 - 635 - 1

I. ①中… II. ①杨… III. ①增值税 - 税制改革 -  
研究 - 中国 IV. ①F812. 424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 261548 号

**版权所有 · 侵权必究**

---

**书 名:** 中国增值税扩大征收范围改革研究  
——基于营业税若干税目改征增值税的测算

**作 者:** 杨默如 著

**责任编辑:** 王静波

**责任校对:** 于 玲

**技术设计:** 刘冬珂

**出版发行:** 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom. com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

**经 销:** 各地新华书店

**印 刷:** 北京天宇星印刷厂

**规 格:** 880 × 1230 毫米 1/16

**印 张:** 8 25

**字 数:** 216000 字

**版 次:** 2010 年 12 月第 1 版 2010 年 12 月北京第 1 次印刷

**书 号:** ISBN 978 - 7 - 80235 - 635 - 1 / F · 1555

**定 价:** 23.00 元

---

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

# 序

增值税扩围是当前我国增值税立法进程中一个很值得研究的问题。我国 1994 年的税制改革将纳税人从事生产经营活动需要缴纳的一般流转税设定为两个，即增值税和营业税：纳税人在我国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务缴纳增值税，而提供交通运输、建筑、金融保险等七大劳务及转让无形资产或者销售不动产则需缴纳营业税。这种划分或“两税并征”在当时看来是必要的，但带来的问题也很多。例如：纳税人的一项经营活动可能会同时涉及增值税和营业税，导致所谓混合销售行为的发生；纳税人的经营范围可能既有缴纳增值税的经营活动，也有缴纳营业税的经营活动，即所谓的兼营。混合销售和兼营的税务处理会给纳税人和税务机关带来很多的不便。特别是在现实经济生活中，纳税人的有些经济行为是属于应当缴纳增值税的销售货物，还是应当缴纳营业税的提供劳务，确实无法分清，这样就给人们纳税带来了随意性。此外，“两税并征”还会派生出许多其他的问题。例如，同一种经营行为（如修理电梯），甲干需要缴纳增值税，乙干需要缴纳营业税。而增值税和营业税的税负又是不同的，所以，这样的税制很容易影响企业的经营行为。再往深里说，由于增值税由国税局负责征收并属于中央与地方的共享税，而营业税由地税局负责征收一般属于地方税，所以“两税并征”导致国、地税争税源的现象时有发生。就存在的上述问题看，增值税扩围，即将增值税的征收范围扩大到一些营业税的应税项目同时取消该项目的营业税，是十分必要的。但营业税目前



是地方政府的第一大税收来源，增值税扩围并取消营业税，势必会给地方财政造成压力。总之，增值税的扩围改革要不要搞、能不能搞以及如何来搞，这些问题都亟待也很值得税收理论界和实务部门加以研究和探讨。

展现在读者面前的这本《中国增值税扩大征收范围改革研究》，是杨默如博士在自己博士论文的基础上修改而成的。她当时选择这个题目作为自己博士学位论文的研究对象，是有一定魄力的。因为，增值税扩围是个十分复杂的问题，在我国的研究又刚刚起步，可供参考的东西寥寥无几。但她知难而进，运用自己掌握的经济学、财政学、会计学等领域的理论知识和研究方法，对增值税扩围问题进行了较为全面和深入的研究。其所采用的研究方法，如应用国民经济投入产出表数据对于流转税重复课税规模的测算，将增值率的指标分解为物耗率和成本利润率两个二级指标的考察等等，都具有原创性和实用性，一些研究成果也处于国内这一领域的前沿。作者在书中提出的一些政策建议，对今后我国增值税立法也具有一定的参考价值。

杨默如博士过去是一名普通税务干部，但她勤奋好学，先后考取了中国人民大学财政金融学院财政学专业的硕士和博士研究生，并在求学期间发表了不少学术论文。同时，她还注重税收实务的学习和研究，先后取得了注册会计师和注册税务师等资格证书。博士研究生毕业后，她没有从政，也没有经商，而是去圆自己的教师之梦，到华侨大学当一名人民教师，从事教学和科研工作。我作为杨默如博士的硕士和博士生导师，欣然为这本专著作序，也希望借此机会，祝愿她在新的工作岗位上教书育人，为国家培养出更多的栋梁之才。

朱 青

2010年9月16日

# 摘 要

现行的流转税制创设于分税制改革的 1994 年，运行至今已超过 15 年。流转税制较大幅度的调整，将是我国继企业所得税“内外统一”之后，正在酝酿的又一项重大税制改革。2008 年 10 月，“增值税立法”被十一届全国人大常委会列入立法规划，并且作为将在 5 年内提请审议的第一类立法项目。2009 年 1 月 1 日起，我国的三大流转税暂行条例及其实施细则已经有所修正，主要体现在：增值税的抵扣范围扩大、小规模纳税人征收率降低，以及营业税的纳税地点变化等。但这仍然只是过渡性、边际式的微调，并没有达到增值税整体改革所预期的目标；而且，增值税改革后纳税人税负的下调又引发了营业税纳税人期盼改革的呼声。下一步的流转税制改革将主要聚焦于如下两点：一是使营业税制融入增值税制之中，增值税由选择性征收向普遍性征收转变。一些原本在流转环节适用营业税课征的行业，将要逐渐纳入增值税的课征范围；二是货物和劳务税立法更趋规范化与国际化，以促进国内经济与国际贸易的健康发展。在此背景之下，本书试对营业税若干税目改征增值税的情况进行测算，同时借鉴国际经验，探讨相关立法事宜，以研究增值税扩大征收范围的改革问题。

## 一、在篇章结构上，本书共分六个部分展开研究：

第 1 章首先阐明选题的背景和对象，其次指出本书的研究意义与思路、可能的创新点及其存在的不足之处，然后对本研究涉



（四）税收政策改革应用可计算一般均衡（CGE）模型进行测算的思路，是本书继行业中观角度和企业微观角度的研究之后，再次上升到国家宏观角度的一座桥梁。至此，在研究方法上，本书也形成了“宏观（国家）—中观（行业）—微观（企业）—宏观（国家）”这样一种立体式的多维架构。

### 三、本书的主要结论有：

（一）营业税的存在导致增值税链条中断，引发的流转税领域重复课税规模，不论从税款还是从产值上看，都是显著的，需要引起国家税收政策制定者的注意。

（二）分行业来看，即使是对金融业这样的国内学者们最不主张改征增值税的行业，本书也仍然作一些探索，以测度政策的必要性与可行性。结论是金融业领域的重复课税更为严重，而且金融企业财务制度与内控水平更为良好，也具备改征增值税的条件；虽然金融业增值率较高可能会导致增值税制下税负更重，但这是因为成本利润率较高，而不是因为物耗率较低。没有理由倡导对成本利润率高的行业应当避重就轻地实行营业税制。

（三）在营业税改征增值税之后，即使某一行业从直观上看税负加重了，但应用 CGE 模型及 2007 年相关数据测算的结果表明：改征增值税在令本行业税负加重的情况下，仍然能令本行业的产值有所增长。不仅本行业如此，相关联的可抵税的增值税行业亦有产值增长势头呈现。究其原因，在原征收营业税的行业改征增值税，使得增值税抵扣链条恢复，从而提升了本行业及其关联行业相互之间的消费需求，这对于有关行业的产值有着明显的正面影响。

（四）根据从国民经济、行业与企业角度展开的多角度测算，在税负平稳过渡的前提之下，本书的建议是将全社会所有行



业的增值税标准税率有所降低，如降低为 13% 左右；而税收优惠项目尽可能减少，低税率可以进一步调低，如降至 10% 左右。

（五）不同于一些“分步式”改革的观点，本书所持的观点为，增值税扩大征收范围改革，应当采取“一步到位”的方式，如果有一些零星分散的纳税人无法立即规范化，可以沿用小规模纳税人的纳税方式。小规模纳税人的征收率仍维持在 3% 的水平上。

（六）当前，以往学者所担忧的“生产型增值税”作为增值税扩大征收范围改革的瓶颈已经消除，而且增值税立法进程与扩大征收范围的改革应是并行不悖且相互促进的。与增值税立法进程相适应，扩大增值税征收范围还必须注意相关重点问题，如规范税收优惠形式、改起征点制度为免征额制度、增设增值税的反避税规则、配套以财政分成体制改革与征管主体资源整合，等等。

**关键词：**增值税；扩大征收范围；改革

# **Abstract**

The current turnover tax system was created in 1994, which has been executed for more than 15 years. More substantial adjustment in turnover tax system will be the focus of China's authority after the enterprise income tax reform. In October 2008, "VAT legislation" was included in the legislative plan by the Eleventh National People's Congress, and considered the first type of legislation projects to be brought into discussion within 5 years. Turnover taxation system is composed of three Chinese Provisional Regulations and their implementation rules which have been amended since January 1, 2009. The emendations primarily include the expanding scope of input VAT deduction and the reducing rate of small-scale taxpayers, as well as changing business tax declaring sites and some other aspects. Nevertheless, those emendations just play a transitional role, and cannot accomplish the overall VAT reform task which should be aimed at. What's more, VAT tax-cutting reform has led business tax payers to look forward new reform. The next step of the turnover tax reform should mainly focus on the following two points: Firstly, melting the business tax into the VAT system and making VAT levied on selective tax base transform to VAT levied on universal tax base. In another word, some parts of the industries which originally levied by business tax, will be gradually incorporated into the base of VAT. Secondly, the legislation of goods and services tax should become more regularized and internationalized, in



order to promote the development of both domestic economy and international trade. In this historical context, the dissertation tests and calculates several items of business tax if which be taxed under the future VAT system. Moreover this dissertation takes international experiences as reference, explores some relevant events on legislation, so as to study the problem of VAT base-broadening reform.

1. The overall framework is unfolded as follows.

The first chapter illustrates the background and target of the study, followed by pointing out the meaning and ideas, the may-be originalities and shortcomings, and then does a literature review, in order to prepare for the discussion below.

The second chapter discusses the overall disadvantages of the co-existence of VAT and business tax of the status quo, and illuminates the amending trends of policies, thus to propose the necessity and urgency of VAT replacing business tax.

The third chapter displays the feasibility of the reform and how to eliminate the main obstacles.

The forth chapter narrates specific policy proposals on how VAT would take place of some major items of business tax, in the light of industrial differentiation.

The fifth chapter adopts “ Computable General Equilibrium (CGE) Model” as a main tool in order to predict the economic effects and relevant impacts after the reform of VAT replacing business tax.

The sixth chapter explores complementarily several important matters during VAT legislative process, and makes some policy proposals.

2. On the researching methodology, the possible innovations of the dissertation are as follows:

First of all, the systematic study and data resources of “Input-



Output Model” make the dissertation possible to utilize originally the model as a tool to draw a picture of the size of double-taxing in turnover tax area.

Secondly, the concept of “The Goods-Service Continuum” is introduced in China for the first time, in order to illuminate the well-known fact that goods and service are hard to differentiate. What’s more, the indicator of “VAT C-Efficiency” is introduced for the first time, in order to display how the international experts compute the VAT collecting efficiency, and further emphasize the inner ruler that the taxing target of VAT is value consumed or value added.

Thirdly, in order to illustrate the intrinsic reasons of tax burden’s fluctuation, the paper introduces “value added ratio” in the panorama of VAT. For the deeper explanation, this indicator is decomposed into two indicators as “substantial value completing ratio” and “cost-profit ratio”, applying the knowledge of financial accountancy.

Forthly, this dissertation discusses the subject of taxation reform by applying Computable General Equilibrium (CGE) Model. Thus, the study methodology is built on multi-dimensional structure as “Macro-Meso-Micro-Macro” .

### 3. The main conclusions of this dissertation are as follows:

In the first place, the existence of business besides VAT impairs the chain of VAT credit system. The amount of either tax or product is significant, which should draw the attention of the taxation legislator.

The second, although from the industries’ aspect financial industry is the toughest one to implement VAT, this study still carries out some research in this subject. The result is that double-taxing seems more serious in financial industry, and the sounder inner-control system provides better condition for its tax reformation. Although the high-



er “value-added ratio” of financial industry may lead to a heavier tax burden under VAT system, it is because that the “cost-profit ratio” is high more than that the “substantial-value-completing ratio” is low. There is no reason supporting that an industry with higher “cost-profit ratio” should be taxed selectively by lower business tax system.

The third, even if certain industries are taxed heavier after shifting to VAT system, the result of using CGE modle and the relevant data in 2007 shows that: the output value of the industries still grow given the tax burden of these industries is aggravated. This phenomenon occurs in not only the target industry itself, but also the related VAT-creditable industries. The reason is that the recovery of VAT credit system increases the mutual consuming demands of the target industry and its related industries, which has a positive impact on the output growing of these industries. To conclude, the reformation from business tax to VAT would benefit the updating of industrial structure and the transition of economic developing mode.

The forth, according to the estimation in chapters above, the standard VAT rate should be amended at around 13% (in the short run) order to smooth the tax cost of every industry. The number of exemption items should be cut to the least. The VAT low rate should be approximately 10%.

The fifth, disagree to a number of “multi-step” views on reform, this point of view is to prefer “one-step” approach to expand the scope of VAT base. If there are some small and sporadic taxpayers whose tax compliance may not be immediately standardized, they could obey the “small-scale taxpayer” s rule. The collecting rate should remain 3%.

The sixth, nowadays, the “production-based VAT”, what many



scholars have been worried about in the past as a bottleneck of VAT base broadening reform, has been changed. Meanwhile the legislative process of VAT and VAT base broadening reform should be pushed forward parallelly and reinforced mutually. Along with the VAT legislative process, it is also important to keep the relevant key issues in mind when expanding the scope of VAT base, such as standardizing tax incentive forms, shifting from setting the rule of threshold amount to setting the rule of exemption amount, introducing VAT anti-avoidance rules, implementing revenue sharing system reform and tax agencies integration, and so forth.

**Keywords:** Value Added Tax; Tax Base Broadening; Reform

# 目 录

<b>1 导论</b>	(1)
1.1 本书研究的背景与对象	(1)
1.1.1 本书研究的背景	(1)
1.1.2 本书研究的对象	(10)
1.2 本书研究的意义与思路	(13)
1.2.1 本书研究的意义	(13)
1.2.2 思路——篇章结构	(14)
1.3 本书可能的创新与不足之处	(16)
1.3.1 可能的创新	(16)
1.3.2 不足之处	(18)
1.4 关于我国营业税改征增值税的观点综述 与文献回顾	(18)
1.4.1 认同态度	(18)
1.4.2 保留意见	(23)
1.4.3 国际视点	(25)
1.4.4 进程展望	(26)
1.5 本章小结	(27)
<b>2 我国增值税与营业税并征现状的改革需求</b>	(29)
2.1 增值税现行征收范围确定的现状及成因	(29)
2.1.1 增值税与营业税并存的现状	(29)
2.1.2 增值税与营业税并存的成因	(30)



2.2	从四个层面看两税并征现状改革的必要性 .....	(32)
2.2.1	在税收原理层面, 两税分征不符合 公平与效率原则 .....	(32)
2.2.2	在政策法律层面, 两税分征不断面 临新的挑战 .....	(36)
2.2.3	在税务管理层面, 两税分治增加了 税收征纳成本 .....	(39)
2.2.4	在财政体制层面, 分成比例与分管 主体的不同导致政府行为异化 .....	(43)
2.3	改良趋势与治本之难凸显深化改革的紧迫性 .....	(48)
2.3.1	治标之举: 顺应改革需求而采取的 改良措施 .....	(48)
2.3.2	治本之难: 未弥补并征营业税的根本 性缺陷 .....	(51)
2.4	改革前景展望: 亟待融入国际主流游戏规则 .....	(54)
2.4.1	货物与劳务无法截然分开的原因 .....	(55)
2.4.2	国际三大主流增值税制“模式” .....	(58)
2.4.3	借鉴国外理论探索与实践经验 .....	(61)
2.5	本章小结 .....	(63)
3	营业税融入增值税的可行性分析 .....	(65)
3.1	增值税扩大征收范围涉及的财政体制问题 .....	(65)
3.1.1	与税种变化相配套的收入归属改革方案 .....	(66)
3.1.2	新增增值税的财政分成比例应当如何确定 .....	(68)
3.1.3	仍存在的地方财力小幅缺口弥补建议 .....	(70)
3.1.4	增值税收入归属机制的国际借鉴 .....	(71)
3.2	取消营业税制涉及的国地税机构改革问题 .....	(73)
3.2.1	部分项目仍适合由地税系统征收管理 .....	(73)



3.2.2	地方税务部门未来发展的趋势与定位·····	(74)
3.3	具体税制要素与征管环境的考虑·····	(77)
3.3.1	两税合一后税率的变动与税负的衔接·····	(77)
3.3.2	增值税趋向成熟的征管环境·····	(83)
3.4	本章小结·····	(86)
<b>4</b>	<b>不同行业营业税融入增值税的重点难点分析·····</b>	<b>(87)</b>
4.1	我国物流劳务改征增值税问题的重点问题分析·····	(87)
4.1.1	物流业税基适用不同税种及税目的弊端·····	(88)
4.1.2	国际物流业增值税政策借鉴与启示·····	(92)
4.1.3	适应我国物流业税制现状的改革建议·····	(96)
4.2	我国房地产业改征增值税的重点问题分析·····	(101)
4.2.1	“房地产业”的一般定义和本书讨论的 狭义范围·····	(101)
4.2.2	我国当前房地产业流转税制现状分析与 改革需求·····	(103)
4.2.3	我国房地产流转税制改革的国际借鉴与 政策启示·····	(110)
4.2.4	房地产业增值税制设计的方案探讨及其 改革建议·····	(118)
4.2.5	应用投入产出表对房地产业流转税问题 的再分析·····	(124)
4.3	我国建筑业改征增值税的重点问题分析·····	(126)
4.3.1	对建筑业劳务改征增值税的现实需求·····	(126)
4.3.2	国际建筑业增值税政策借鉴与启示·····	(130)
4.3.3	适应我国建筑业税制现状的改革建议·····	(132)
4.4	我国金融业改征增值税的重点问题分析·····	(135)
4.4.1	突出区别于其他行业的金融业改征	



增值税的需求 .....	(136)
4.4.2 世界范围内金融业增值税政策比较 .....	(139)
4.4.3 适应我国金融税制现状的改革建议 .....	(146)
4.5 本章小结 .....	(153)
<b>5 应用 CGE 模型对增值税扩围改革的初步测算 .....</b>	<b>(156)</b>
5.1 应用 CGE 模型研究税制改革主题的文献综述 .....	(156)
5.2 应用 CGE 模型研究增值税扩围问题的 数据准备 .....	(162)
5.2.1 中国社会核算矩阵 (Social Accounting Matrix) .....	(162)
5.2.2 行业间中间投入矩阵 .....	(165)
5.2.3 生产及税收数据矩阵 .....	(166)
5.2.4 各行业最终产出矩阵 .....	(167)
5.3 应用 CGE 模型研究增值税扩围问题的 理论公式 .....	(168)
5.3.1 中国增值税计算 .....	(168)
5.3.2 其他税在模型中的刻画 .....	(170)
5.3.3 中国 VATCGE 模型结构 .....	(170)
5.3.4 中国 VATCGE 模型方程 .....	(171)
5.3.5 模型计算程序与基本参数 .....	(176)
5.4 应用 CGE 模型预测增值税扩围改革的 经济影响 .....	(177)
5.4.1 试算的方案之一: 交通运输及仓储业 改征增值税 .....	(177)
5.4.2 试算的方案之二: 建筑业与交通运输及 仓储业同时改征增值税 .....	(180)
5.5 本章小结 .....	(183)