

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学 号: X2013157029

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

“营改增”试点中存在的问题和改进建议研究

The problem and proposal in the pilot work to replace
business tax with VAT

尹 杰

指导教师姓名: 叶少琴 教授

专业名称: 会计硕士(MPAcc)

论文提交日期: 2017年 月

论文答辩时间: 2017年 月

学位授予日期: 2017年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2017年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘要

2012年开始实施的“营改增”试点，是1994年中国分税制改革以来最重要、影响最深远、意义最重大的税收体制改革，是新中国历史上最重要的流转税税制改革之一。“营改增”试点是中央政府推进结构性减税，改革流转税双重征税弊端，减少税收对国民经济的非中性影响的重要举措。“营改增”试点也是当前推进中国经济增长，促进经济结构转型升级，实施结构性减税，助力供给侧改革的重要举措。尤其是当2016年“营改增”试点已进入第三阶段扩围阶段，流转税税制改革也已进入改革的深水区，税制改革面临巨大难题。如何解决好税制改革中出现的问题，顺利推进营业税、增值税两种税制并轨是当前税务机关工作的重中之重，也是本文研究的重要内容。

本文通过对“营改增”试点的研究，观察“营改增”试点中存在的问题与取得的成效，探讨在“营改增”试点中税率、税制、行业认定和混合销售等方面存在的问题，提出简并税率、简化税制、强化行业认定管理和改进混合销售政策等建议和意见，期望逐步完善增值税税制，减少重复征税，完善增值税链条，磨合征纳关系，确保税制的平稳运行，使营业税和增值税两税顺利并轨，顺利推进“营改增”试点，推动增值税立法，从而进一步完成结构性减税的目标，拉动中国经济的增长和促进经济转型升级。

关键词：“营改增”试点；问题；改进建议

Abstract

The pilot work to replace business tax with Value Added Tax (VAT), which beginning in 2012, is the most important, the most influential and the most significant tax system reform after the 1994 tax system reform of China. And also it is one of the most important turnover tax reform in the history of China after The People's Republic of China founded in 1949. The pilot work is an important move of which the central government wants to promote structural tax cuts, reform of the double taxation of turnover tax drawbacks, to reduce the impact of tax on the national economy of non neutral. The pilot work also is a significant move of currently promoting China's economic growth, promoting the transformation and upgrading of economic structure, the implementation of structural tax cuts, and an important measure to improve the Supply-side reform. Especially in the current pilot replacing business tax with value-added tax(VAT) "has entered the third phase expansion around the stage, reform the turnover tax system has entered the deep water area of reform, the original business tax, the most complex operation collection is most difficult, most of the loopholes in the management of construction industry, financial industry, real estate industry, life service industry is huge" the problem of replacing business tax with value-added tax(VAT) pilot expansion stage facing. How to solve the problem in the reform and make the operation smooth, is the most important thing at the moment and will be studied in this paper. Taxation is a major form in which the state obtains its fiscal revenue by means of political power, in accordance with the provisions of laws and regulations, through compulsory and free participation in the distribution and redistribution of national income and social products through taxation tools. Tax as the main form of fiscal revenue, the government from the process of social reproduction to obtain the necessary elements of resources, and then perform an important means of public service functions.

In this paper, it also will be studied of the effectiveness of the pilot work of replacing business tax with Value Added Tax (VAT) and how the pilot work to replace business tax

with Value Added Tax (VAT) worked in last three years. And it also will be discussed the problem grown by operation of the pilot work to replace business tax with Value Added Tax (VAT).It also will afford some examples of the problem in the pilot work of replacing business tax with Value Added Tax (VAT), to prove the opinion of this paper. Then in the paper it will try to offer operation suggestions and opinions, expect to improve the Value Added Tax (VAT) system, reduce double taxation, improve the Value Added Tax (VAT) chain, ensure the smooth operation of the tax, simplificate and adjust in tax rate, get the tax reduction goals, promote Chinese economic growth, promote value-added tax legislation and improve and upgrade the industrial structure of China.

Key words: The pilot work to replace business tax with VAT; problem; proposal

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景和研究意义	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 国内外研究综述	3
1.2.1 国外研究综述.....	3
1.2.2 国内研究综述.....	4
1.3 研究内容与研究方法	7
1.3.1 研究内容.....	7
1.3.2 研究方法.....	7
1.4 存在的不足	7
2 营改增试点现状	9
2.1 营改增试点概念	9
2.2 营改增试点的出台背景和政策目标	9
2.2.1 营改增试点的出台背景.....	9
2.2.2 营改增试点的政策目标.....	11
2.3 营改增试点的推行步骤	12
2.4 营改增试点成效	12
2.5 影响营改增成效的因素	14
2.6 全面扩围营改增试点的重大意义	15
3 营改增试点中存在的问题	18
3.1 纳税人行业认定问题及其衍生的问题	18
3.1.1 纳税人行业认定的问题.....	18
3.1.2 行业认定衍生的问题.....	18
3.2 混合销售存在的问题	22
3.3 增值税专用发票管理的问题	24

3.4 试点行业征管质量低下的问题.....	25
4 营改增试点存在问题的改进建议.....	26
4.1 改进行业认定及其衍生问题的建议.....	26
4.1.1 加强行业认定管理的建议.....	26
4.1.2 改进行业认定衍生问题的建议.....	27
4.2 改进混合销售政策的建议.....	30
4.3 加强增值税专用发票管理的建议.....	32
4.4 改善试点行业征管质量的建议.....	34
5 结论与展望.....	36
参考文献.....	37
致 谢.....	39

Contents

1 Introduction.....	1
1.1 Background and significance of this research	1
1.1.1 Background	1
1.1.2 Significance	2
1.2 Literature review	3
1.2.1 Foreign literature review	3
1.2.2 Domestic literature review	4
1.3 Research contents and methods	7
1.3.1 Research contents	7
1.3.2 Research methods	7
1.4 Shortage of this paper	7
2 The present situation of the pilot work.....	9
2.1 Theory summary	9
2.2 Background introduction and policy objective.....	9
2.2.1 Background introduction.....	9
2.2.2 Policy objective	11
2.3 Strategic steps	12
2.4 Situation	12
2.5 Influence factor.....	14
2.6 Significance	15
3 Problem and reason analysis.....	18
3.1 Problems derived from industry identification	18
3.1.1 The problem for industry identification	18
3.1.2 The derivation problem	18
3.2 The problem for mixed sales.....	22
3.3 The problem for VAT invoices	24
3.4 The problem for cohesion work	25
4 Proposal.....	26
4.1 Proposal for industry identification.....	26

4.1.1 Strengthen management of industry identification.....	26
4.1.2 Proposal for the derivation problem.....	27
4.2 Proposal for mixed sales.....	30
4.3 Proposal for management of VAT invoices.....	32
4.4 Proposal for cohesion work	34
5 Conclusion and Prospect	36
Reference.....	37
Acknowledgement.....	39

厦门大学博硕士论文摘要库

1 绪论

1.1 研究背景和研究意义

1.1.1 研究背景

税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，按照法律法规的规定，通过税收工具强制地、无偿地参与国民收入和社会产品的分配和再分配取得财政收入的一种主要的形式。税收作为主要的财政收入形式，是政府从社会再生产过程中取得必要资源要素，进而履行公共服务职能的重要手段。

增值税，1954 年诞生于法国，由于其有利于消除重复征税，扩大对外贸易，贯彻公平税负的原则等诸多优点后迅速被全球各国接纳并运用，是当今世界最主要的流转税税种之一。自从二十世纪八十年代我国正式颁布《中华人民共和国增值税条例（草案）》，确定征收增值税以来，一直采用的是增值税与营业税长期并存的流转税格局，造成了重复征税的局面，不利于经济增长和行业转型升级。

2012 年开始实施的“营改增”试点，是 1994 年中国分税制改革以后最重要、影响最深远、意义最重大的税制改革，是新中国历史上最重要的流转税改革之一。“营改增”试点是中央政府推进结构性减税，改革流转税双重征税弊端，减少税收对国民经济的非中性影响的重要举措。“营改增”试点也是当前推进中国经济增长，促进经济结构转型升级，实施结构性减税，助力供给侧改革的重要措施。

之所以实施“营改增”试点，这是由我国国内外复杂多变的经济形势所决定的。就国内层面而言，自 2008 年全球金融危机以来，中国经济面临巨大的困难，外贸出口需求逐渐萎靡，国内需求长期不振，同时面临着经济下行和物价上涨的双重压力，导致中国经济增长速度大幅降低，虽经多轮的财政扩张政策刺激，但国内需求依旧疲软，投资更多的是来源于政府投资，民间投资依旧艰难，总体形势不容乐观，经济状况逐年下行，面临诸多困难。同时，重复征税是流转税制度中最突出的问题之一，生产商品、销售货物、提供劳务等环节都存在着双重甚至多重征税的问题。重复征税是不利于社会大生产、产业分工和市场公平的，这违背了税收中性的原则，对市场产生了人为的干扰，扭曲了市场的真实性，干扰了市场对资源的优化配置，

造成了市场失灵，反过来更加深了经济危机。从国际层面来说，自 2008 年金融危机以来世界主要经济体都推出了以减税为主要形式的经济刺激或经济扩张计划，但总体形势不容乐观。由于政府侧重于财政性扩张刺激经济，政府主权债务大量增加，造成欧洲长期为政府主权债务危机所困扰，深陷泥淖，部分欧洲国家甚至濒临破产，自 2008 年全球金融危机以来欧元币值累计下跌幅度超过 30%；日本经济长期处于负增长，“安倍经济学”效果昙花一现。外部的经济衰退造成中国外需减少严重，外贸形势极为严峻。而美国在经历长期的货币宽松政策和以减税为主的财政刺激计划以来，经济形势虽然逐步有所改善，但随之而来的美联储利率政策讨论和可预期的加息前景等美元强势走向的影响，从货币层面给中国经济带来资本撤离的预期影响，对正处于困难时期的中国经济而言无异于雪上加霜。

在这种种困难情况下，中国政府必须实施积极的财政政策来助推经济发展，给经济增长带来持续的动力。结构性减税作为最重要的积极财政政策，必然是中央政府所倚重的重要的宏观调控手段之一。其中“营改增”试点更是中央政府大力推出的重要财政政策。推进“营改增”试点是促进我国经济转型升级，拉动经济增长，实现结构性减税，完善税制，避免重复征税的重要财政手段。

1.1.2 研究意义

推进“营改增”试点、完善增值税产业链条、避免流转税重复征税、实施结构性减税已经成为当前税务机关工作的重中之重。尤其是 2016 年“营改增”试点已进入第三阶段扩围阶段，流转税税制改革进入深水区，“营改增”试点工作面临的巨大难题和挑战。如何解决好税制改革中出现的问题，重视纳税人对自身税收负担的关切，顺利推进营业税、增值税两税并轨是当前税务工作的重中之重，也是本文研究的重要意义。

本文通过对“营改增”试点工作的研究，观察和思考试点工作中取得的改革成效和存在的各种税制与征管问题，提出切实可行的进一步改革税制、改革征管工作的建议，期望逐步完善增值税税制，减少重复征税，完善增值税链条，磨合征纳关系，确保税制的平稳运行，使两税顺利并轨，顺利推进“营改增”试点工作，推动增值税立法，进一步完成结构性减税的目标，从而拉动中国经济的增长和促进经济转型升级。

1.2 国内外研究综述

1.2.1 国外研究综述

国外许多学者针对增值税的产生和完善的过程、增值税征收范围、增值税未来发展方向等方面进行了理论分析和实证研究，并在此基础上，对世界各国所实行的流转税制提出了一系列的改革和建议。

早在 20 世纪上半叶，各国的财政税收部门就已经在考虑是否引进一种新的税制代替销售税。美国耶鲁大学教授 T·Adams^[1]（1917）最早于上世纪二十年代就提出了具有增值意义的销售税，这是增值税理论第一次问世。Pascal 和 Richard^[2]（1977）在研究了法国开征增值税的情况后发现法国增值税的征收范围也是一步一步扩展到社会经济的全领域的。法国于二十世纪五十年代开征增值税时，最初其征税范围仅限于生产和批发两大环节，是典型的生产型增值税；1966 年法国将增值税的征收范围扩大到零售业和农业环节；1978 年以后法国的增值税的征收范围又逐步扩大至服务业；法国增值税的征税范围是逐步涵盖到国民经济的各个行业的，并不是一蹴而就从一开始就形成全覆盖的消费型增值税的。Pechman^[3]（1987）提出，增值税循环抵扣的税制理论可以解决过去消费税税制中存在的多重征税的顽疾，更有利于体现税制中性。爱伦·A·泰特^[4]（1992）在比较了各种增值税税制后提出，消费型增值税包括从生产到零售的各个国民经济领域，更能避免重复征税，更能体现税收中性，是一种更好的增值税类型。在其《增值税国际实践和问题》著作中爱伦·A·泰特认为：虽然建筑业、金融服务业、租赁和代理业、向境外提供劳务等服务和劳务行业不容易判别和计征增值税，但是仍然应该将这些行业纳入增值税的征管体系。Reugebrink^[5]（1997）在文中写到：增值税可以在商品、劳务和服务交易活动的全环节内实施循环抵扣，也就是所有由上级供应商收取的增值税税金都可以在下一道环节被抵扣，所以即便是股票市场这类特殊领域都可以实现增值税的抵扣。他提出的全环节抵扣的理论为全面推行“营改增”试点提供了重要的理论依据。斯蒂芬·R·小刘易斯^[6]（1998）在他的著作中提出，增值税究其本质，其实是一种具有抵免前面的交易环节所缴纳的增值税税额的一种销售税。循环抵扣可以避免普通消费税所带来的重复征税问题，确保税收的中性。Jenkins G.P 和 Kuo C.Y^[7]（2000）在构建增值税收入模型的时候，他们发现在不发达国家增值税税基往往十分狭隘。Keen M 和

Mintz J^[8] (2004) 根据他们构建的增值税最优起征点分析模型, 推导出增值税的起征点应该高于增值税的征收成本并低于增值税带来的税收收入。Emran M.S 和 Stiglitz J.E^[9] (2005) 则认为增值税的税制改革并不能形成帕累托最优, 反而会减少当前社会总收益, 并对许多新兴市场国家正在进行的流转税税制改革提出了不同的看法和见解。Carbonnier C.^[10] (2007) 则分析了法国二十世纪八九十年代的两次流转税税制改革, 并测算了在税负转嫁存在的情况下生产者与消费者之间税负的承担情况。Sijbren Conssen^[11] (2008) 在他的《从生产环节增值税到零售环节增值税》著作中提出, 劳务与商品很难区别, 最好的办法不是对劳务选择性地征税, 而是全面进行征税。在对中国的劳务征税情况进行长期调研, 对中国的税收制度和社会现状详细了解后, 他认为现阶段中国应采用消费型增值税, 实行全面的增值税税制, 将增值税的征税范围扩大到国民经济的所有行业和领域。Keen M 和 Lockwood B^[12] (2009) 的研究表明, 很多开征增值税的国家相比其他国家获得了更好的税收成果, 这说明增值税是一种卓有成效的流转税。Tatiana Malinina^[13] (2015) 探讨了欧盟的增值税管理和发展前景, 并对电子服务征收增值税给予了特别关注。Lejeune^[14] (2016) 提出随着数字经济和电子服务的兴起, 增值税由于其广泛的税基和不扭曲竞争的特点将成为各国未来重要的财政收入来源。

1.2.2 国内研究综述

我国学者在 2010 年左右明确提出了将营业税改征增值税, 实行两税合一的想法, 国内学界对于“营改增”试点的研究主要集中在“营改增”试点政策安排和试点范围等领域。几年来, 国内众多学者对于“营改增”的试点范围和相关行业所受的政策影响与改革展望做了大量研究, 涌现了不少杰出的著作。

关于“营改增”的试点范围, 部分学者通过研究论证后, 认为试点改革有利于简化当前的流转税税制, 有利于促进我国经济结构转型和产业优化升级, 加快工业和第三产业的整合。刘志坚^[15] (2010) 通过调研测算当时交通运输业在营业税征收中存在的问题, 提出了在交通运输业推行营业税改征增值税的重要性。施文泼、贾康^[16] (2011) 指出我国过去流转税税制是增值税和营业税并存的税制, 增值税针对农业、工业和商业征收, 营业税是针对建筑业和服务业征收的, 这会造成增值税的链条被人为中断, 造成重复征税的问题。并且, 这种现状不利于促进社会的分工和转型升级, 因此营业税改征增值税势在必行。许善达^[17] (2012) 认为要促进经济的转型升级

就必须推动服务业的快速发展，而过去流转税的重复征税问题是制约服务业发展的重大税制障碍之一。李国华^[18] (2012)认为营业税改征增值税的流转税税制改革能解决我国当前税制中存在的重复征税的问题，他同时对于“营改增”后增值税的税率提出了建议：考虑到无形资产具有高知识含量具有一定的特殊性，可以对其实行优惠税率以增强企业的技术水平，减少技术成本。王建平^[19] (2012)认为：把服务业纳入增值税的征税范围是开征增值税的世界各国的普遍做法。夏杰长、管永昊^[20] (2013)指出，就初期“营改增”的试点情况而言，首要步骤是扩大试点的行业范围和区域范围，将全行业、全国各省都纳入“营改增”的试点来，加快营业税改征增值税的改革步伐。冯秀娟、魏曼^[21] (2013)从分析现代服务业在经济增长中的作用及流转税制结构对现代服务业发展的影响入手，论述了在服务业推行“营改增”试点的必要性。赵迎春、田志伟、王钟兴^[22] (2013)通过建立税收模型来测算当前情况下增值税税制改革对社会经济方方面面的影响，还找出了促进国内生产总值(GDP)增长与保证财政收入的增值税试点顺序，以及“营改增”试点工作中最应减轻税收负担的行业。

然而，学术界也有部分学者认为虽然“营改增”税制改革已经开始试点，但此次税制改革改革面临着诸多的挑战和制约，可能会造成改革效果偏离预期的问题。赵丽萍^[23] (2010)就指出营业税改征增值税不该一蹴而就，对于很难有发展空间的部分服务业应该暂缓推进“营改增”试点。而对那些有巨大发展空间的服务业应成为试点中优先涵盖的对象。潘文轩^[24] (2012)认为“营改增”试点短期内会造成各试点行业的税负出现波动，这也是可以预计的；长期来看，此次税制改革会使得多数服务行业的总体税负下降，这是必然的。夏杰长、管永昊^[25] (2012)则认为把上海作为营业税改征增值税试点的首个试点城市回避了流转税税制改革对于当前财税体制的影响，无法为试点改革在全国各地推开提供多少有益的经验，全面扩围“营改增”还为时过早。他们建议“营改增”试点应在经济发展水平不同的省份同时展开，吸取经验，解决问题，为下一步全面推进增值税改革打下坚实的基础。

学术界还有少部分学者则认为受限于当前我国的社会经济水平和税收征管条件，不论采用“渐进性”还是“全面性”的扩围方式，都为时尚早。张云华^[26] (2011)认为单单依靠主观估算不经过仔细调研测算而推断税负变化是不科学不可取的，其结论也是值得商榷的；此外他认为“营改增”试点税制改革并不是解决增值税抵扣链

条中断问题的关键，问题关键在于还有数量庞大的增值税小规模纳税人游离于增值税抵扣链条之外。

部分学者已经开始展望后“营改增”试点时代税制的发展方向。谭郁森、朱为群^[27]（2013）则从增值税税目税率作为切入点提出了他们观点，随着“营改增”试点工作的推进，繁琐的税目税率问题业已成为本次税制改革中的难以回避的重要问题，他们提出了12%的标准税率是我国增值税税率选择的理想目标。陈学著、黄炜锋^[28]（2014）分析了营业税改征增值税在全国取得的积极效果，建议接下来应完善和设计地方主体税种、加快改革进程、简并增值税税率等。付江峰^[29]（2015）在分析增值税改革现状及面临困境的基础上，提出全面完善增值税制、合理调整增值税中央与地方分享比例、启动增值税立法等建议。张斌^[30]（2016）指出全面推开营改增试点并不意味着增值税改革的完成，在增值税完全取代营业税后，还需要进一步推进优化增值税税制、改进征管体制等方面的改革。朱志钢^[31]（2016）提出为推进“营改增”试点，做好税制改革变化期的税收征管工作，需将诸如税制结构优化、增值税税制完善、个人所得税改革、地方税系构建、征管能力提升等难点问题纳入视野统筹进行考虑。

部分学者探讨了“营改增”试点在各行业的推进情况，指出了税改过程中产生的问题。崔军^[32]（2014）指出由于电信业增值税税率较高，有大量人工支出、折旧摊销等不可抵扣因素，同时又因为电信服务价格不能随意调整，造成电信业“营改增”后很难转嫁税负，部分电信企业税负有所上升。曾华、陈艳平^[33]（2017）指出餐饮企业中人工和很多免税农产品购入属于不可抵扣项目，这大大增加了餐饮企业的税负。胡启昀^[34]（2017）认为11%的增值税税率对于大多数建筑施工企业来说偏高，造成大部分企业税负增加，产生很大的影响。由以上几位学者的研究可以看出，税率和不可抵扣因素是制约“营改增”试点成效最大化的因素，如何处理好这两个问题是试点改革成功的关键。

综合上述观点，可以得出以下结论：第一、包含产品制造、销售以及服务劳务提供的消费型增值税是未来增值税税制改革的方向。第二、增值税税率问题是下一步增值税税制改革的重要内容。第三、“营改增”试点只能部分解决增值税链条中断问题，要完全解决增值税链条中断的问题必须实施更深化的税制改革，这也是税务部门未来的主要政策制定方向。第四、“营改增”试点的推进也要求税务机关推动征

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库