

学校编码: 10384
学号: 15520121151817

分类号_____密级_____
UDC _

廈門大學

硕士学位论文

交易成本视角下的营改增经济效应研究

Research on the economic effect of the replacement of BT

with VAT in the transaction costs' perspective

叶一帆

指导教师(校内): 梁若冰 教授

指导教师(校外): 侯文杰

专业学位名称: 税务硕士

论文提交日期: 2014年 10月

论文答辩时间: 2014年 月

学位授予日期: 2014年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2014年10月

新制度经济学视角下的营改增效应

叶一帆

指导教师

梁若冰教授

厦门大学

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

内容摘要

伴随互联网时代的到来和大规模物流能力和供应链水平的急速发展，全球化程度进一步提升，各行各业开始出现与传统行业定义不同的特征。为了响应时代号召，适应全新的市场形势，继 2009 年增值税扩围之后，营业税改征增值税政策又作为我国经济转型阶段优化税制、调整税制结构使其更加适应经济发展的重要举措成为万众瞩目的焦点。于 2012 年在上海等 10 省市开展试点之后，2013 年 8 月 1 日起营改增推广到全国试行。截止到目前，营改增已经涵盖了交通运输业的全部和部分现代服务业、邮政业、电信业等多个行业。

经过两年的试行，营改增政策已经在多个行业取得了良好的成效，成为完善我国税制的典范。各界学者都试图对营改增的成效做出评判，但绝大多数都停留在该项政策的税收影响上。主要从营改增政策消除了重复征收，降低了税负，推动企业竞争力提升的角度来进行分析。本文试图借鉴科斯所开创的新制度经济学的思考方法，在分析营改增成效和存在问题的基础上，从交易成本的角度对营改增政策进行研究。同时通过梳理营业税与增值税在我国历史和随之相关的市场特征和企业组织结构的变化，探讨营改增对于企业竞争力提升的巨大驱动力。营改增这一制度变革绝不仅仅是一项减税政策，更重要的影响是其通过降低进入市场的交易成本来完善自由市场，通过类似价格机制的传递，发挥税收调控以外的外部性，形成制度的乘数效应，进一步健全社会主义市场经济体系，影响企业的经营和决策，促进企业转型的重大意义。这些研究可以为后续政策的税制结构调整提供参考，使我国经济体制转型的各项政策能够更多考虑制度的外部性，进一步推动我国经济的发展。

关键词：营改增；交易成本；效应分析

ABSTRACT

With the advent of the Internet and the rapid development of large-scale logistics and the supply chain industry, our world comes into the era of globalization. Accordingly, traditional industries begin to show different features from the past. In order to adapt to the new market, the VAT policy is adopted on the basis of the expansion of VAT in 2009, replacing business tax as tax optimization method in the present China's economic restructuring phase, which has become a public focus in answering the question "how to adjust the tax structure to make it more responsive to economic development". The new VAT policy is extended to the whole China on August 1, 2013, after having been used in 10 pilot areas such as Shanghai in 2012. Now the new VAT policy has already covered the entire transportation industry and part of modern services industry, the postal services industry, the telecommunication industry and some other industries.

After two years of trial, the new VAT policy has brought about good results in a number of industries, becoming a good mode in improving our tax system. Scholars from various fields have attempted to make a judgment on the policy's effect, but they mainly focused on the tax effectiveness of the policy, namely, the elimination of double taxation, the reduction of the tax burden to encourage enterprises to improve their competitiveness. This paper attempts to research into the VAT policy by analysing the change in the business transaction costs incurred by policy change from the perspective of the new institutional economics pioneered by Ronald H. Coase, based on a survey of the ways of increasing the effectiveness and the existing problems of the new VAT policy. While combing through the transformation of business tax and value added tax in history, and the consequent changes in the relevant market and the industry's organizational structure, this paper further explores the huge driving force brought by the VAT policy for enhancing the competitiveness of enterprises. VAT is much more than a change in tax policy. More importantly, it helps to improve the free-market mechanism by reducing transaction costs. Similar to pricing mechanism, the policy will be effective in addition to the function of Tax regulation, by forming the multiplier effect of the system, and further improving the socialist market economy system, which will in turn influence corporate management and decision-making, and eventually promoting enterprise transformation. Hopefully, these studies can provide a reference for subsequent structural adjustment in tax policies, promoting our economic system restructuring policy makers to consider more about externalities, so as to accelerate China's economic development.

Keywords: Replace BT with VAT; transaction costs; effect analysis

目录

1. 导论	1
1.1 选题背景及意义	1
1.2 文献综述	2
1.3 研究思路与创新	3
2. 营业税改征增值税的必要性分析	5
2.1 增值税的发展历程	5
2.2 增值税和营业税在 1994 年税改后并存的原因	5
2.2.1 促进财政收入增长，规范中央和地方政府之间的财政分配关系.....	5
2.2.2 有助于提升征管效率.....	6
2.2.3 有助于征管计算税款.....	6
2.2.4 通过对于非制造业的歧视性税收待遇，从很大程度上推动了中国加工制造业乃至中国经济的发展.....	6
2.3 迫切需要进行营业税改革的市场特征	8
2.3.1 赢者通吃.....	8
2.3.2 地域依赖减小.....	9
2.3.3 对于服务水准有更高要求.....	9
2.3.4 个性化服务需求不断提高.....	9
2.3.5 对于外包服务需求的急剧增长.....	10
2.3.6 市场需要企业有更快的响应速度.....	10
2.4 营改增带来的红利	11
2.4.1 消除重复征税提升全民福利.....	11
2.4.2 降低企业奉行成本和税务机关征管成本.....	12
2.4.3 解决制度带来的经济效率低下问题.....	13
3. 实施营改增行业的效应和带来的问题	19
3.1 实施营改增后对交通运输业和邮政业产生的效应和影响。	20
3.1.1 对于新旧企业的短期歧视待遇.....	21

3.1.2 进销项税率差带来的问题.....	22
3.1.3 快递业和邮政业的区别对待和模糊地带.....	23
3.2 实施营改增后对电信业产生的效应	23
3.3 实施营改增后对现代服务业产生的效应	24
3.3.1 部分转让无形资产进入增值税抵扣链条.....	25
3.3.2 融资租赁业的改善和隐患.....	27
3.3.3 文化创意和鉴证咨询业人力成本抵扣问题.....	27
3.3.4 广播影视业的效应和影响.....	28
3.4 对于营改增总体情况的评价和建议	29
结论.....	31
参考文献.....	33
致谢.....	35

CONTENTS

1. Introduction.....	1
1.1 The background and significance of topics.....	1
1.2 Journals reviewed	2
1.3 Research and innovation	3
2. Analysis of the necessity of BT turn to VAT	5
2.1 Development of VAT	5
2.2 Value added tax and business tax in 1994 years after the tax reform coexist	5
2.2.1 To promote the growth of fiscal revenue, fiscal distribution relationship between the central and local governments of the specification..	5
2.2.2 Is conducive to enhancing the efficiency of collection.....	6
2.2.3 Conducive to the collection and management of tax calculation	6
2.2.4 Through the non manufacturing discriminatory tax treatment, from largely driven Chinese processing manufacturing and development Chinese economy	6
2.3 The characteristics of the market in urgent need of business tax reform	8
2.3.1 Winner takes all.....	8
2.3.2 To reduce the regional dependence	9
2.3.3 There are higher requirements for service level.....	9
2.3.4 Increasing demand for personalized service	9
2.3.5 The rapid growth of demand for service outsourcing	10
2.3.6 The needs of the market enterprise has faster response speed	10
2.4 To replace business tax with value-added tax(VAT) dividends.....	11
2.4.1 Reduce the tax burden, the elimination of double taxation, promote the general welfare.....	11
2.4.2 Reduce the enterprises pursue the cost and tax administration cost	12

2.4.3 In order to solve the problem of low efficiency	13
3. The implementation effect to replace business tax with	
value-added tax(VAT) industry and brings problems	19
3.1 Implementation to replace business tax with value-added tax(VAT),	
effect and influence on transportation and postal industry	20
3.1.1 For the short-term discrimination in old and new enterprises	21
3.1.2 In the output tax rate difference brings problems	22
3.1.3 The difference between the express industry and post treatment and	
the fuzzy zone	23
3.2 Implementation to replace business tax with value-added tax(VAT),	
effect of the telecommunications industry	23
3.3 Implementation to replace business tax with value-added tax(VAT),	
effect of modern service industry	24
3.3.1 Part of the transfer of intangible assets into the VAT deduction chain .	25
3.3.2 Financing and leasing industry improvement and hidden danger	27
3.3.3 The problem of cultural creativity and attestation consulting industry	
manpower cost deduction	27
3.3.4 Effect and influence of radio and television industry	28
3.4 For the evaluation and recommendations to replace business tax with	
value-added tax(VAT) general situation	29
Conclusion	31
Reference.....	33
Acknowledgements	35

1. 导论

1.1 选题背景及意义

伴随中国全面进入经济转型的攻坚阶段，体制转型和经济结构转型面临全新的和更大的挑战。在体制变革方面，社会主义市场经济体制已经基本确立。随着市场化行为日渐成熟，市场体制的局限性和弊端逐渐显现。加速制度变革和体制创新，通过有效的制度安排促进利益主体资源配置的发挥，推动经济结构变迁，利用政府宏观调控的力量消除经济不稳定性成为本阶段改革的重要内容。

另一方面，互联网以爆炸性的发展进入千家万户，影响生活的方方面面，而同时伴随着的大规模物流能力和供应链水平的急速提升，市场环境已经发生了重大的变化。新时代的企业将面临重大挑战。根据新制度经济学的前提，即制度具有非中性、应当是制度革新而不是技术升级推动经济增长的理论，产业界迫切需要更适应当前市场环境的体制，税收制度的变革和优化已经成为当前体制转型的重大核心。

营业税改征增值税改革正是在这种经济形势下，为实现经济体制改革的胜利，通过推动经济结构体制战略性转型、全面提高经济市场化和全球化水平的重大决策所做出的核心举措。

众所周知，营业税作为多环节全值流转税，对于企业的组织架构和生产经营方式有巨大的影响，通过对营业收入的全额计税，使得产品和服务在整个产业链条的每一个流通环节被全额征税，导致较高的税负水平；而增值税作为多环节增值额流转税，只针对流通环节中增值的部分收税，更具有税收中性的性质，不容易影响产业结构和企业的经营方式。假设一项服务或一个产品，从原材料到产成品共需要 4 个环节，原材料价值 20 元，每个环节增值 20 元，最终产成品售价 100 元，假设营业税率和增值税率都为 10%，当公司以一个整体承担全部 4 个环节时，公司的营业税为 $100 \times 10\% = 10$ 元，而公司的增值税为

$(100 - 20) \times 10\% = 8$ 元。而当集团公司通过控股四个公司分别承担其中一个环节时，公司的营业税就变为 $40 \times 10\% + 60 \times 10\% + 80 \times 10\% + 100 \times 10\% = 28$ 元，而增值税

通过抵扣链条的方式，依然保持合计 8 元的税负。即使不考虑增值税通过自身可以通过抵扣链条抵扣的优势，仅仅在同等税率的比较上增值税税负已经低于于营业税。根据平新乔的测算，服务型企业所缴纳的营业税转换为增值税口径衡量，其税率高于 18.2%，高于增值税的标准税率 17%。从而论证得出营业税对于消费群体的福利伤害高于增值税的结论。（平新乔 2009）另一方面，增值税和营业税的并行使本应该广泛征收的增值税缩窄了税基，抵扣链条也被强行中断，从完善税制的角度来说，这严重影响了增值税中性作用的发挥。不仅如此，多环节全量重复征收带来的税收压力使企业不得不维持一个大而全的生产经营体系，这就使得企业失去活力，不能专注于自身的核心竞争力，给企业带来巨大的奉行成本和效率损失。

我国处于经济体制转型的攻坚时期，制度性的税收障碍成为企业创新发展的瓶颈，如何优化现有流转税税制，解决作为我国主要收入的间接税领域的税负过重和重复征税的问题，为涉税服务相关行业提供制度平台变得极为重要。营业税改征增值税这项重大税收变革所针对的，就是进项税额不可抵扣和多环节全量重复征税带来的这种税收歧视。截止至 2013 年，按照财政部税政司的统计数字，每年将会有超过 1400 亿的税款被减免，这种税负水平的降低将有效提升企业的盈利能力，推动企业竞争力的提高。

1.2 文献综述

目前进行营业税改征增值税的研究的大多是国内学者。从营改增必要性的角度，平新乔（2009）研究了原有营业税和增值税间的税负不同对消费者造成的损害，认为缴纳营业税的企业即使全部免征营业税，实质上还是负担了增值税。只有通过将营业税并入增值税范畴的方式，才能够完善抵扣链条，在保证不损伤低收入者承担较低税负的“公平”性的前提下减小所得税领域对于消费群体的福利伤害。施文泼、贾康（2010）认为增值税税制的完善关系到政府财政和市场环境，通过阐述我国两税并行所带来的各种问题，肯定了改革的必要性。刘明（2011）认为受重复征税影响营业税相对于增值税边际成本较高，通过营改增将会增加整个社会的福利情况。茅依铭（2013）认为营改增有利于调节不合理的税制结构，促进企业设备的更新换代，促进就业，维护小微企业。

关于实施成效和问题，潘文轩（2013）研究表明由于适用税率被提高，至少在增值税抵扣链条不完整的某一阶段，由于外购投入品中可形成进项列入抵扣的比重较低，可能呈现企业税负不减反增的现象。陈晓光（2013）认为税率差异会导致生产效率损失，由于营改增在实施过程中引入了多档税率，将造成很大程度上的效率损失。付博华（2013）认为营改增对原增值税一般纳税人来说影响是税收不变或减少，对原小规模纳税人不受影响，营改增后成为一般纳税人的企业税负有增有减但总体减少，而对于营改增后成为增值税小规模纳税人的企业将获得税收红利，对营改增持支持态度。刘崇俊、郑俊生（2014）认为税率档次过多增加了管征的复杂度，而小规模纳税人采用征收率征收业务活动将受到较大限制，制约了增值税功能的发挥，而依赖过渡期优惠政策和财政补贴缺乏严密性和科学性，造成抵扣链条的断裂，影响相关行业发展。

对于具体实施注意点，夏杰长、管永昊（2013）认为营改增试点带来的社会经济效应明显，扩围已成为主要趋势，但体制上需要调整中央和地方之间的财政关系。潘文轩（2012）认为应以营改增为契机着力促进税制优化和产业结构转型，重点把握稳定试点行业税负、合理调整中央地方税收分配关系。

可以归纳说明，目前学界在税收层面上总体对营业税改征增值税政策持乐观态度，虽然在不同行业间减税的效果具有差异性，但总体来说效果是正面的。在具体实施过程中由于流转税领域社会经济影响巨大，依然需要注意税制结构优化、保持税负的稳定性、控制税率数量、重塑中央地方税关系等要点。

1.3 研究思路与创新

对于一项制度的评价，绝不能脱离经济制度、政治制度和法律制度的分析，制度经济学正是这样一个以经济分析方法为基础对政治领域做出分析，研究制度本身的产生和演变的经济学分支，在当前扮演越来越重要的角色。传统的新古典经济学理论把世界视为和谐、不存在制度的，并认为其变化可以通过市场完全竞争体现，不存在信息费用交易费用和不确定性的假设。以科斯《企业的性质》为开端创立的新制度经济学，认为新古典经济学只是一种“黑板经济学”，不能解释现实中的经济现象：每一个经济行为都有其交易成本，在交易成本不存在的前提下，资源和资本的流动都是有效率的，各种经济制度也失去了存在

的意义。(李重芬 2001)而在社会发展过程中扮演重要角色的制度虽然看似干涉了市场全面进行竞争的脚步,但由于其创立的目的正是通过降低交易成本来促进市场交易的达成和为人们提供一个不确定性较少的、可用于实际的经济交易结构。而通过估算制度所造成的成本,推动制度的变迁,恰恰符合我国当前经济制度转型的要义所在。

本文试图从另一个角度进行分析,通过新制度经济学的理论从成本收益的角度对营业税改征增值税税收改革做出分析,本文试图强调的是,制度是非中性的,是具有乘数效应的,通过制度影响企业界的经营和决策,能够很大程度影响整个国家经济的发展,而对于制度的评价绝不能仅仅停留在某些制度针对的内容本身。本文将结合当前市场环境,对营改增税改通过影响产业结构调整 and 税收制度优化调整,对于推动产业结构和企业经营模式转变具有的积极意义和为企业核心竞争力的提升带来的有利影响做出评价,同时对于营改增政策的推广进度和方式提出合理的意见,为后续营改增政策的进一步展开提供参考。

2. 营业税改征增值税的必要性分析

2.1 增值税的发展历程

增值税征税范围广泛，能够提供足够的税收收入，税基宽，覆盖国民经济各个环节，课征模式环环抵扣，征收便利。自法国推行增值税并取得良好成效后，我国自 1979 年开始引进增值税并进行试点。1984 年 10 月，结合国企利改税，我国进行了商税改革，将其划分为产品税、增值税和营业税，这是我国增值税营业税并存的开端。从 1984 年到 1993 年，我国增值税停留在生产环节并仅对部分工业品征税，没有体现出中性、普遍征收的原则，与国际通行的增值税并不相符。1994 年，我国参照国际做法对原有的增值税进行全面改革，建立了较为规范的生产型增值税。（毕明波 2008）以此为契机，我国进一步建立健全流转税制度，最终形成的新流转税法以全面的增值税为主，对少数消费品加征消费税，对剩余不征收增值税的劳务征收营业税的流转税法格局。可以说，我国在从计划经济转变为市场经济和企业利改税的全过程中，增值税承担了重要的财政任务，成为主要的收入来源之一。

2.2 增值税和营业税在 1994 年税改后并存的原因

1994 年税制改革其根本目的在于在中央财政面临巨大压力的当时，提高财政收入占 GDP 的比重以及中央财政在全国财政收入中的占比，更多考虑税收的收入职能，坚持效率优先的原则，较少兼顾了公平，从这个指导思想出发，主要对增值税按照普遍性、中性、简化和多环节征收的原则进行改革，订立了营业税和增值税并存的改革策略。原因在于

2.2.1 促进财政收入增长规范中央和地方政府之间的财政分配关系

当时的服务劳务领域税基小、存在大量不规范经营，征收困难；而增值税的征收对象以生产型企业为主，税基宽、较易控管、数额也大。不仅如此，商品通过流通渠道，可以跨越地区甚至国境销售取得较快的增长，能够满足国家

当时颇为巨大的财政需求。为了在确保中央财政收入能够快速增长的前提下兼顾地方财政的发展，于是将流通领域中易于管理、成长性佳、满足增值税征收条件的工商业确立为中央分成多的增值税，而将征管困难、更具有地域依赖性的服务劳务领域征收营业税，税款归属地方。而有较高销售货物比例的加工修理修配劳务，也被归入增值税范畴。

2.2.2 有助于提升征管效率

由于当时市场经济建设还不完备，许多劳务项目获取进项税款的能力较差，财务制度也不健全，许多规模较小的服务行业，几乎完全依靠人力投入进行经营。服务业直接进入增值税抵扣链条只会加重自身的负担。如果盲目扩大增值税范围，一方面只能以破坏增值税的中性原则，设立多税率来平衡某些行业大大加重的税负，这会加大税收征管难度；另一方面也会增加服务行业的经营难度，提升进入门槛，形成更大的压力，不利于我国服务业走出萌芽阶段。

2.2.3 有助于征管计算税款

当时普遍存在纳税人账证不全和发票抵扣核查机制不完善的情况，税务机关的征管能力也较弱。直接对全部营业收入按比例征收的征收方式操作简便易行，较容易进行推行。同时这种按比例征收的方式概念上也浅显易懂，较容易为不同层次的纳税人接受。

2.2.4 通过对于非制造业的歧视性税收待遇，从很大程度上推动了中国加工制造业乃至中国经济的发展

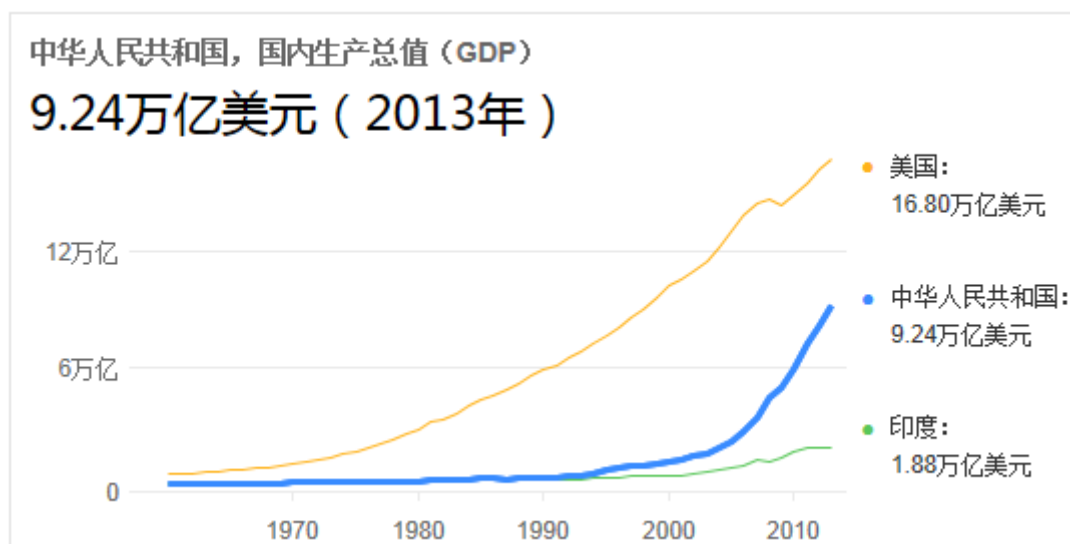


图 1：中、美、印三国 GDP 增长情况（单位：万亿美元）

数据来自世界银行

在中国加入世界贸易的初期，全力发展所谓高污染、高能耗，低附加值的制造业是中国发挥比较优势的重要桥梁，也是中国从一穷二白开始一路杀到 2013 年 9.24 万亿的 GDP 的基石。同样是人口大国，对比中国和印度在发展阶段的选择可以发现，印度选择了高科技范的信息产业，而中国选择了“血汗工厂”制造业。中印两国的 GDP 增长曲线表明，两者的分歧点恰恰是在税改时期前后。

乍一看很难理解，从外部性的角度考虑，高科技产业污染小、推动教育发展、高附加值，从指标上可以说是全面占优。可是假如只看结果，却会发现，所谓占据绝对优势的高科技产业却不如看起来各种不足的制造业更能推动经济发展。产生这种现象的核心问题在于人口比例和集聚效应。制造业对于教育的推动深度层面或许并不如信息产业，但在广度上确是信息业所望尘莫及。（徐滇庆 2009）通过以牺牲环境和国民利益、人力大量被剥削为代价强行将大量人口接入世界生产体系，中国已经培养出数以亿计的经过专业训练并且具有丰富经验的产业工人，国民受基础教育的比例全面提升，从很大程度上消灭了文盲。依靠全世界为中国培养出的民族工业核心最需要的人力资本，将中国从人口大国转变为劳动力大国。而随之同时建立起来的是以地域为核心集聚在一起的上下游配套的极具规模效应、产业集群和产业配套能力的强大工业生产链，能够

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.

廈門大學博碩士論文摘要庫