



中国税法：回顾与展望

(2016—2017)

王冬生 著

商务印书馆
The Commercial Press

中国税法：回顾与展望

(2016—2017)

王冬生 著



创于1897

商务印书馆
The Commercial Press

2017年·北京

图书在版编目(CIP)数据

中国税法:回顾与展望:2016—2017 /王冬生著. —北京:商务印书馆,2017

ISBN 978-7-100-13724-9

I. ①中… II. ①王… III. ①税法—研究—中国—2016—2017 IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 092199 号

权利保留,侵权必究。

中国税法:回顾与展望
(2016—2017)

王冬生 著

商务印书馆出版

(北京王府井大街 36 号 邮政编码 100710)

商务印书馆发行

北京市艺辉印刷有限公司印刷

ISBN 978-7-100-13724-9

2017 年 6 月第 1 版

开本 787×960 1/16

2017 年 6 月北京第 1 次印刷

印张 14 1/4

定价:38.00 元

目 录

营改增专题

1. 营改增如何减轻税负	/ 3
2. 如何认识营改增的减税效应	/ 5
3. 营改增与定价策略	/ 8
4. 营改增的结束与增值税改革的继续	/ 10
5. 营改增问答：进项税抵扣的能与不能	/ 13
6. 金融业增值税：贷款服务的征收与抵扣	/ 20
7. 金融业营改增：金融商品转让的增值税	/ 28
8. 金融业营改增：统借统还的增值税	/ 35
9. 营改增：价格的上涨与下降 成本的增加与减少	/ 40
10. 金融商品持有期间和持有到期的增值税	/ 45
11. 房地产企业重大利好：土地价款扣除限制放宽	/ 49
12. 业务决定税务：从几项服务的适用税目说起	/ 53

流转税

13. 不动产销售增值税：不同的纳税主体与不同的纳税方法	/ 61
14. 差额征税如何开具增值税专票？	/ 71
15. 劳务派遣增值税：计税方法与发票开具	/ 74
16. 债券增值税：利息的计提和收到 价差的全价和净价	/ 79
17. 融资租赁增值税：政策、筹划、开票	/ 84
18. 增值税的税负问题	/ 90
19. 增值税的混合销售和兼营	/ 100
20. 似是而非的六个增值税问题	/ 107
21. 免税扩围：同业往来与金融商品转让的增值税免税	/ 114
22. 内销选择性征收关税 地域范围进一步扩大	/ 120
23. 限售股转让的营业税和增值税：是否征收 如何征收	/ 125
24. 发卡与刷卡的增值税：征收与开票	/ 130
25. 不动产经营租赁增值税：税额计算与纳税申报	/ 136
26. 增值税发票：开具、抵扣、作废、红字	/ 140
27. 土增税清算 所得税退还	/ 152

企业所得税

28. 企业所得税汇算清缴：认识、法规、报表、管理 / 159
29. 高新技术企业认定：新标准 新程序 / 169

税收专题

30. 股权激励的税收优惠和方案设计 / 177
31. 上市公司并购重组中的涉税问题：机会与风险 / 190

税收征管

32. 大企业税收管理的三个转变 / 201
33. 不动产和建筑业的纳税地点和主管税局 / 210

展 望

34. 营改增之后的增值税改革探讨

/ 219

营改增专题

1. 营改增如何减轻税负

营改增是一项减税措施，许多纳税人也感受到了税负的降低。那么，营改增是如何减轻纳税人税负的？

营改增之所以可以减税，是因为消除了营业税和增值税并存导致的重复征税。从理论上分析，营业税和增值税并存，导致增值税抵扣链条中断，无论是营业税纳税人还是增值税纳税人，都被重复征税，导致税负加重。营改增，就是将断裂的链条，重新连接起来，让原营业税纳税人可以抵扣自己的进项税，让原增值税纳税人抵扣购进服务的进项税，让所有纳税人都只对自己的增值额纳税，以消除重复征税，降低税负。下面举一个例子，就可以清楚地说明营改增的减税效应。

假定有 A、B、C 三个纳税人，A 和 C 是增值税一般纳税人，B 是营业税纳税人。

A 公司的进项税假定是 0，将价款 100 万元、税款 17 万元的货物，销售给 B 公司，A 公司应纳增值税 17 万元。

B 公司给 C 公司提供服务的收入是 318 万元，按照 5% 的税率，缴纳营业税 15.9 万元，毛利是 185.1 万元（ $318 - 15.9 - 117$ ）。

C 公司购进服务支出 318 万元，销售货物收入 400 万元，销项税 68 万元，缴纳增值税 68 万元，毛利是 82 万元（ $400 - 318$ ）。

在营改增之前，A、B、C 共缴纳增值税和营业税 100.9 万元。营业税和增值税并存，B 公司被重复征税，因为其缴纳营业税的收入 318 万元中，包括被征收过增值税的成本 100 万元和增值税进项

税 17 万元。C 公司也被重复征税了，其购进支出 318 万元，因为不能抵扣进项税，又被计入其增值额，征收了增值税。

如果营改增，假定 B 公司适用 6% 的税率，其含税收入还是 318 万元，则其不含税收入是 300 万元，销项税是 18 万元，进项税是 17 万元可以抵扣，应纳增值税 1 万元（18-17）。与营改增之前相比，B 公司的税负减少了 14.9 万元，但毛利是 200 万元（300-100），增加了 14.9 万元。

C 公司购进支出的 318 万元中，进项税 18 万元，由于可以抵扣，应纳增值税 50 万元（68-18）。与营改增之前相比，C 公司的税负减少了 18 万元，但毛利是 100 万元（400-300），增加了 18 万元。

营改增之后，A、B、C 共缴纳增值税 68 万元，与营改增之前比，税负减少了 32.9 万元，其中原营业税纳税人 B 公司减少 14.9 万元，原增值税纳税人 C 公司减少 18 万元，减少的税负，都变成了各自的利润。

2. 如何认识营改增的减税效应

关于营改增的减税效应，见仁见智，有的试点纳税人认为税负减少了，有的则感觉税负增加了。这种看似矛盾的说法，与看待问题的角度、方法有很大关系。

营改增之所以能起到减税效应，关键在于营改增将因营业税、增值税并存导致中断了的抵扣链条，重新连接起来；通过抵扣机制，实现只对本环节增值额征税，消除了对营业税纳税人和增值税纳税人的重复征税，从而减轻试点纳税人和原增值税纳税人的税收负担。那么，为什么有的试点纳税人感觉税负加重了呢？结合工作中遇到的案例，主要有以下原因：

一是在营改增之前采购设备造成的。以运输业试点纳税人为例，在营改增之前采购运输设备的试点纳税人，因无法抵扣设备的进项税，导致税负加重；而营改增之后采购运输设备的纳税人，之前与之后哪怕只差一天，也可以抵扣购进设备的进项税，不但税负下降，而且可能在试点之后的一段时期内，因进项税额大于销项税额，不用缴纳增值税，税负甚至可以降到零。

二是购进不均衡造成的。由于增值税实行购进扣税法，只要取得进项税发票，不论与这张发票对应的原材料使用多长时间，都可以一次性抵扣。所以，在销售均匀的情况下，购进支出不均衡，会导致不同月份税负变化较大。购进支出大、进项税多的月份，应纳税额少，甚至不用缴税，税负下降；购进支出少、进项税额少的月份，应纳税额大，税负增加。

三是改革不彻底造成的。在不动产、金融业纳入营改增试点之前，对一些不动产比重大、利息支出大的企业来说，因为无法抵扣，可能会导致税负增加。在营改增全部到位后，随着抵扣项目的增多，税负会逐步下降。

四是供应商造成的。有的供应商是小规模纳税人，无法开具增值税专用发票，导致试点纳税人无法取得进项税发票。但是小规模纳税人的一般销售价格相对低一些，试点纳税人可以弥补因没有专用发票抵扣造成的损失。

五是采购商造成的。有的试点纳税人本来可以享受增值税免税等优惠政策，但是采购商要求其开具增值税专用发票；试点纳税人为了留住客户，不得不以放弃免税、转而缴税为代价，给采购商开具增值税发票，造成税负增加。

基于试点纳税人税负加重的各种原因，看待营改增对税负的影响，应该包含以下视角：

一是从纳税人整体看。营改增是一项税制改革措施，是一项宏观经济政策，评价其效果，应首先从宏观的角度、从整体的角度出发。从纳税人整体看，绝大多数纳税人税负是下降的。原增值税一般纳税人，由于购进营改增服务可以抵扣进项税，税负是下降的；试点纳税人中的小规模纳税人，税率由5%降到3%，税负是下降的。试点纳税人中的一般纳税人，税负增加也不应是普遍现象。

二是从改革全过程看。试点纳税人税负增加的原因之一，是改革不彻底、抵扣不完全造成的。在营改增全部到位后，随着不动产等支出纳入抵扣范围，税负也会逐步降低。

三是从固定资产更新周期看。看待试点纳税人税负变化的时间跨距，不能仅从一个月，甚至也不能从一个年度看。应当将比较税负轻重的时间，拉长到试点纳税人的固定资产更新周期，比如因在

营改增之前购进运输设备导致税负增加的运输企业，其再购买运输工具时，综合算账，税负也会下降。

四是从税收之外的因素看。尽管税负增加，但原因却可能是非税收因素，比如因在市场竞争中处于不利地位，为留住客户，不得不放弃免税而去缴税。这种情况下，即使税负增加，虽不能说与营改增完全没有关系，但其不是主要因素。

五是从纳税人反映税负变化的意愿看。对于税负的变化，似乎税负增加的声音高于税负下降的声音，好像多数人税负增加了，这可能是一种错觉。税负增加的纳税人，一般会积极反映自己的感受；税负下降的纳税人，没有主动反映税负变化的积极性，就成为了沉默的大多数。如果征求纳税人的意见，是否同意退回到营改增之前，反对退回去的声音，会比目前反映税负增加的声音更大。

随着改革的推进，时间的推移，营改增的减税效应，会进一步显现；关于税负增加的反映，有望逐步减少。

3. 营改增与定价策略

营业税和增值税与价格的关系不同，营业税是价内税，增值税是价外税。价内税和价外税，绝不是文字游戏，而会直接影响收入和成本。因此，在营改增之后，试点纳税人面临着如何定价的问题，无论是销售还是采购，都存在一个含税价还是不含税价的问题。在销售时，应争取营改增之前的价格是不含税价；在采购时，应争取营改增之前的价格是含税价。这样有助于在收入不减少的同时，降低自己的成本。

一、营改增可能的减收效应

营业税是价内税，服务价格中，包含着应该缴纳的营业税。比如营改增之前，A公司是营业税纳税人，服务收入是106万元，开具收入是106万元的营业税发票。增值税是价外税，价格中不含税。如果营改增后，A公司向采购方收取的全部金额还是106万元，适用的增值税税率是6%，则A公司无论是否开具增值税专用发票，其收入不再是106万元，而是100万元，另外的6万元是自己的销项税。营改增可能造成的减收效应，就使得营改增后如何定价，成为试点纳税人的一个现实问题。

二、销售定价：争取不含税价

为保证收入不减少，A公司可以根据不同的采购方，采取不同的定价策略。如果购买方是可以抵扣进项税的增值税一般纳税人，

则 A 公司可以争取将营改增之前的 106 万元作为不含税价，另外向采购方收取 6% 的销项税，这样就可以在不增加采购方成本的情况下，保证自己的收入不减少。

营改增之前，A 公司的收入是 106 万元，采购方的成本是 106 万元。营改增之后，A 公司将 106 万元作为不含税价，向购买方另外收取 6%，即 6.36 万元的销项税，A 公司向采购方开具价款 106 万元、税款 6.36 万元的增值税专用发票；尽管含税价由 106 万元增加到了 112.36 万元，采购方多支付了 6.36 万元，但是由于 6.36 万元可以抵扣，其采购服务的成本还是 106 万元，A 公司的收入也还是 106 万元。由于没有增加采购方的成本，争取将 106 万元作为不含税价，另外收取 6% 的增值税，在道理上讲得通，也是可行的。

当然，如果购买方是不能抵扣进项税的小规模纳税人或者营业税纳税人，在 106 万元之外，另行收取 6%，尽管没有增加自己的收入，但是将增加采购方的成本，这样难度会大一些。

三、采购定价：争取含税价

试点纳税人在营改增以后，在采购时，应尽量争取让供应商在原价格的基础上，开具增值税专用发票，以降低自己的采购成本。

比如 A 公司在营改增之前，向供应商采购服务，价格是 106 万元，供应商给 A 公司开具营业税发票，A 公司的采购成本是 106 万元。如果供应商在营改增之后，也适用 6% 的增值税税率，则 A 公司应争取营改增之前的采购价格是含税价，请供应商开具价款是 100 万元、税款是 6 万元的增值税专用发票，由于 6 万元的增值税可以抵扣，A 公司就可以将采购成本由 106 万元降到 100 万元。

总之，试点纳税人应充分认识营改增对定价策略的影响，通过恰当的定价策略，争取自己的收入不受影响、成本尽量降低。

4. 营改增的结束与增值税改革的继续

自 2016 年 5 月 1 日起，随着营改增的全面推行，营业税成为了历史，自 2012 年 1 月 1 日开始的“营改增”也随之结束。营改增是增值税改革的重要内容，营改增尽管结束了，但是增值税改革远未完成。从增值税内在要求和目前两套税法并存的现状看，增值税改革还须完成以下四项任务：简并税率、扩大抵扣、统一税制、完成立法。

一、简并税率

增值税是公认的中性税种。所谓中性税种，是指税收不影响投资者的投资选择和消费者的消费选择，便于保证不同投资的公平竞争、不同消费的公平待遇。税率档次越少，越能起到税收中性的作用；税率档次越多，选择越多，税收中性越难以保证。因此，增值税一档税率，一直是一些学者推崇的理想状态。当然，实行增值税的国家，很少有设置一档税率的，但是也很少有国家设置超过两档的多档税率。

目前我国增值税的税率有四档：17%、13%、11%、6%，如果加上 0 税率，有五档。还有两个征收率：3% 和 5%。过多的税率档次，不但导致税收扭曲投资者和消费者的选择，造成不公平竞争，也影响税款的征收。“营改增”的许多增值税纳税人，适用的税率是 6%，但是进项税率可能是 17% 或 11%，低征高扣，有可能长期不缴税。税收最主要的功能就是保证收入，在税务局分别有征收任务的情况