

辛连珠 赵 丽 ◎ 编著

营业税 **改征** 增值税 **政策讲解与案例分析**

(修订版·2015)



政策解读 案例解析

超强的实用性、权威性

规避纳税风险 降低税收成本

 **中国税务出版社**

营业税改征增值税 政策讲解与案例分析

(修订版·2015)

辛连珠 赵 丽 编著

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

营业税改征增值税政策讲解与案例分析: 修订版·2015/辛连珠 赵丽编著.

--北京: 中国税务出版社, 2015. 1

ISBN 978-7-5678-0199-8

I. ①营… II. ①辛… III. ①增值税-财政政策-

中国-教材 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 021240 号

版权所有·侵权必究

书 名: 营业税改征增值税政策讲解与案例分析 (修订版·2015)

作 者: 辛连珠 赵 丽 编著

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

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 18.75

字 数: 335000 字

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

书 号: ISBN 978-7-5678-0199-8

定 价: 55.00 元

如有印装错误 本社负责调换

前 言

经济转型升级催化了税制改革，我国的增值税制正朝着现代型增值税迈出新的步伐——交通运输业和部分现代服务业从征收营业税改为征收增值税（以下简称“营改增”）。2012年1月1日，上海率先开展“营改增”试点。随后，北京等10个省（直辖市、计划单列市）陆续加入“营改增”试点队伍。自2013年8月1日起，“营改增”试点在全国范围内推开。在原有交通运输业和现代服务业“1+6”基础上，适当扩大部分现代服务业范围，将广播影视作品的制作、播映、发行等纳入试点；同时扩大行业试点，择机将铁路运输和邮电通信等行业纳入试点，力争“十二五”期间全面完成“营改增”改革。

为了让企业纳税人、财税中介人员、税务干部、业界同行和其他财税工作者更快、更好地适应此轮“营改增”带来的新变化，全面掌握试点中的热点难点问题，规避由于税收政策变动产生的涉税风险，更能从税制改革中获得应有收益，我们编写了《营业税改征增值税政策讲解与案例分析》及修订版，分别于2012年和2013年出版，受到了读者的广泛欢迎。应读者要求，我们根据最新的“营改增”政策再次对本书做了修订完善，作为本书的2015年版，供大家学习参考。

本书没有就当下的“营改增”论“营改增”，而是将最新的“营改增”税收政策、国内权威专家的解读和释疑融

入既有的增值税知识体系。通过对此轮“营改增”所涉及行业原有营业税规定和试点政策规定的全面比较、分析和整理，帮助读者巩固既有知识，掌握最新政策，预测未来趋势，透彻了解本次“营改增”的重点、难点、热点、盲点。因而，本书也是一部内容全面、颇具特色的优秀教材。

为保证读者熟悉和理解“营改增”相关法规条款，本书讲解以法规原文为“点”；以增值税、营业税相关知识的归纳、提炼为“线”；以大量贴近实务的“案例分享”、完整详细的“分析解答”和实用易懂的“税收风险点提示”为“面”。书中的讲解采用简洁流畅的语言，让读者仿佛直接与专家对话，使读者最大限度地知晓税收政策的本意，领会政策的精神。因此，本书又是一部适用于日常工作查阅的专业参考书。

本书共分12章，以纳税义务人、课税对象、税率、减免税、纳税环节和纳税期限六大税收要素为主线。首先在第1章介绍有关“营改增”的背景知识，然后从第2章到第11章分别讲解“营改增”试点的纳税人和扣缴义务人、征收范围、税率与征收率、应纳税额计算、销项税额和进项税额、应税服务免抵退税、税收优惠、征收管理、增值税申报表、专用发票管理等内容，最后提供具体的增值税会计核算方法。

本书的编写和出版得到了国家税务总局税务干部进修学院、中国税务出版社的大力支持，在此一并表示感谢！

由于编者水平有限，加之时间仓促，书中内容欠妥和不足之处在所难免，恳请读者批评指正。

编者

2015年1月

目 录

1 概述	(1)
1.1 营业税改征增值税的主要情况	(1)
1.2 增值税发展历程	(15)
2 纳税人和扣缴义务人	(28)
2.1 纳税人	(28)
2.2 一般纳税人	(30)
2.4 扣缴义务人	(35)
3 征收范围	(37)
3.1 征税范围概述	(37)
3.2 营业税改征增值税后征税范围的具体规定	(41)
3.3 征税范围中的特殊概念	(57)
4 税率与征收率	(66)
4.1 增值税税率	(66)
4.2 增值税征收率	(90)
4.3 混业经营税率的确定	(95)
4.4 兼营行为税率和销售额的确定	(96)
5 应纳税额的计算	(98)
5.1 一般计税方法	(98)
5.2 简易计税方法	(100)
5.3 营业税改征增值税后政策衔接	(103)

6 销项税额和进项税额的管理	(109)
6.1 销项税额的确定	(109)
6.2 进项税额的确定	(118)
7 应税服务退(免)税	(127)
7.1 零税率和免税	(128)
7.2 零税率与免税的具体范围	(129)
7.3 退(免)税计算方法	(131)
7.4 退(免)税资格认定	(133)
7.5 退(免)税申报程序	(137)
7.6 征收管理	(165)
7.7 出口退税的会计核算	(167)
8 税收优惠	(172)
8.1 增值税优惠政策概述	(172)
8.2 直接免税项目	(174)
8.3 即征即退项目	(186)
9 征收管理	(190)
9.1 纳税义务发生时间	(190)
9.2 纳税地点	(195)
9.3 纳税申报期限	(198)
9.4 税款入库期限的规定	(199)
10 增值税申报表	(200)
10.1 小规模纳税人申报表	(200)
10.2 一般纳税人申报表	(207)
11 专用发票管理	(237)
11.1 增值税专用发票管理	(237)
11.2 货物运输业增值税专用发票	(255)
11.3 税务机关代开增值税专用发票	(260)

12 增值税会计核算	(263)
12.1 会计科目设置	(263)
12.2 一般纳税人的会计核算	(265)
12.3 简易征收与小规模纳税人会计核算	(288)

1 概 述

1.1 营业税改征增值税的主要情况

1.1.1 营业税改征增值税的背景、意义和时间表

1.1.1.1 营业税改征增值税的背景

1. 宏观经济环境

(1) 国际宏观经济环境

2008 年的全球金融危机造成“二战”后全世界范围内罕见的严重经济衰退。金融危机后，全球经济发展跌宕起伏，经济增长总体呈现前高后低的态势，复苏势头有所减弱。

作为金融危机最严重的后遗症，欧洲主权债务危机的持续恶化反映出这次金融危机的深远影响，成为拖累全球经济发展最主要的不确定性因素，也造成了国际金融和商品市场的剧烈动荡。各大经济体增长放缓，部分经济体已接近衰退的边缘。

相比而言，新兴市场国家总体保持较高增速，但受外需环境恶化、较大通胀压力等因素影响，也出现经济减速的迹象，资本大进大出风险有所上升。我国 2012 年 GDP 增速降为 7.8%，2013 年 GDP 增速为 7.7%，2014 年 GDP 增速预计目标为 7.5%，呈下降态势。

总的来看，目前全球经济复苏进程面临许多不确定性，形势仍然比较严峻。毫无疑问，也将给中国经济的稳定发展再次带来前所未有的挑战。

(2) 国内宏观经济环境

当前，我国面临的宏观经济环境较为复杂，一方面是欧债危机和全球增长

放缓对我国的实体经济尤其是出口造成一定冲击，另一方面是我国本身的增长源泉受到挑战，劳动成本面临上升的局面，对制造业和服务业发展有一定的冲击；而房地产由于其较高的产业关联性，是对经济增长有着重要影响的行业，目前从长远利益出发我国对房地产市场回归合理价值的调控正在继续，这也将对经济增长有着一定的压力，产业经济结构的失衡威胁到了经济增长的可持续性。持续了三十多年的改革开放，再次走到了一个新的十字路口。

“十二五”时期（2011—2015年）是全面建成小康社会的关键时期，是深化改革开放、加快转变经济发展方式的攻坚时期，大力发展第三产业，尤其是现代服务业，对推进经济结构调整和提高国家综合实力具有重要意义。中央政府坚持稳中求进的总基调，坚决实施好积极的财政政策，落实和完善结构性减税措施，推进财税重点改革，保持经济平稳较快发展和物价总水平基本稳定，促进创新驱动和转型发展。

十七届五中全会通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》已勾画出加快财税体制改革、积极构建有利于转变经济发展方式的财税体制以及改革、完善税收制度的主体框架，明确提出“扩大增值税征收范围，相应调减营业税等税收”。

2012年的国务院政府工作报告中，深化财税金融体制改革被列为改革六大重点任务之首，六大税制改革被提上政府工作日程，其中“完善增值税制度，推进营业税改征增值税试点”被列在首位。于是，此轮的营业税改征增值税改革成为“重中之重”，对为深化改革营造良好财税体制、促进产业转型和社会分工作具有深远意义。

十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，再次强调，要“推进增值税改革，适当简化税率”。

2. 优化产业结构需要

随着现代生产力和科学技术的发展，知识越来越社会化，资本和劳动从物质生产向服务领域转移加速，从而使得社会分工更加深化，第三产业有了更大发展。第三产业通常也称为服务行业，它主要是相对于以农业、采掘业等为主的第一产业和以加工制造业为主的第二产业而言的。根据第三产业的特点来看，它主要包括：运输、通讯、电力、自来水等社会公用事业；教育、新闻、电影、电视等文化事业；饮食、娱乐、旅游等居民生活服务事业。总之，第三产业绝大多数行业主要都是为物质生产部门和居民生活服务的。它是社会生产力发展的必然结果，同时又成为社会生产力进步发展的必然条件。它对整个国民经济、社会进步发挥着巨大的作用。

与其他国家横向比较,我国第三产业相对滞后,第三产业在 GNP 和 GDP 中所占比重较低,不仅远远低于发达国家水平,甚至低于发展中国家的平均水平,而且就业人员在总就业人数中所占比重比较低。截至 2012 年,我国三大产业占 GDP 比重分别为 10.1%、45.3% 和 44.6%。当前,我国正处于产业结构转型的攻坚时期,需要大幅度提高服务业在 GDP 中的比重。此外,第三产业的发展,还能带动财政收入的大幅度增长。根据有关学者测算^①,第一产业 GDP 增加值每增加 1%,税收就会减少 0.41%;第二产业 GDP 增加值每增加 1%,税收就会增加 0.48%;第三产业 GDP 增加值每增加 1%,税收就会增加 0.98%。

我国的“十二五”规划报告中专篇阐述了“十二五”期间服务业的发展规划,提出“把推动服务业大发展作为产业结构优化升级的战略重点,营造有利于服务业发展的政策和体制环境,……不断提高服务业比重和水平。深化专业化分工,加快服务产品和服务模式创新,促进生产性服务业与先进制造业融合,推动生产性服务业加速发展”。

我国自 1994 年实行对货物和劳务分别征收增值税和营业税制度以来,在促进社会主义市场经济发展等方面发挥了重要的作用。但当前的经济发展形势需要产业结构进一步优化,而营业税、增值税两税并存格局越来越不支持以分工细化和产业融合为特征的服务业发展。因为在当前税制结构下,增值税纳税人外购劳务所负担的营业税、营业税纳税人外购货物所负担的增值税,均不能抵扣,存在着重复征税。

不失时机地将增值税制度引入服务业领域,消除营业税重复征税的弊端,不仅是完善税收制度的必然选择,也是促进现代服务业发展、推动第二产业和第三产业融合、培育经济增长新动力的迫切需要。

1.1.1.2 营业税改征增值税的意义

在我国现行税制结构中,增值税和营业税是两个非常重要的税种。营业税改征增值税,是推动经济结构调整、促进发展转型的一项重大改革。国家税务总局专题研究小组以 2009 年为基期,运用 T-CGE 模型就改革对经济社会的综合影响进行的模拟测算结果显示:营业税改征增值税后,将带动 GDP 增长 0.5% 左右,第三产业和生产性服务业增加值占比将分别提高 0.3% 和 0.2%,高能耗行业增加值占比降低 0.4%;拉动居民消费增长约 1.1%,社会投资增长约 0.2%,出口增长约 0.7%;可直接带来新增就业岗位 70 万个左右,且第三产业就业占比将有所提升;税收收入预计每年净减少 1000 亿元以上,价格总水

^① 冯瑜. 产业结构调整与税收增长分析 [J]. 税务研究, 2011 (7): 84-86.

平也将有所下降。营业税改征增值税对社会经济的影响，具体来说，可以分为以下五个方面：

1. 在深化产业分工方面，营业税改征增值税既可以从根本上解决多环节经营活动面临的重复征税问题，推进现有营业税纳税人之间加深分工协作，也将从制度上使增值税抵扣链条贯穿于各个产业领域，消除目前增值税纳税人与营业税纳税人在税制上的隔离，促进各类纳税人之间开展分工协作。

2. 在优化产业结构方面，将现行适用于第三产业的营业税改为实行增值税，更有利于第三产业随着分工细化而实现规模拓展和质量提升。同时，分工会加快生产和流通的专业化发展，推动技术进步与创新，增强经济增长的内生动力。

3. 在扩大国内需求方面，营业税改征增值税消除了重复征税，对投资者而言，将减轻其用于经营性或资本性投入的中间产品和劳务的税收负担，相当于降低投入成本，增加投资者剩余，有利于扩大投资需求；对生产者和消费者而言，在生产和流通环节消除重复征税因素后，商品和劳务价格中的税额减少，可以相应增加生产者和消费者剩余，有利于扩大有效供给和消费需求。

4. 在改善外贸出口方面，营业税改征增值税将实现出口退税由货物贸易向服务贸易领域延伸，形成出口退税宽化效应，增强服务贸易的国际竞争力；货物出口也将因外购生产性劳务所含税款可以纳入抵扣范围，形成出口退税深化效应，有助于进一步拓展货物出口的市场空间。

5. 在促进社会就业方面，以服务业为主的第三产业容纳的就业人群要超过以制造业为主的第二产业，营业税改征增值税带来的产业结构优化效应，将对就业岗位的增加产生结构性影响；随着由于消除重复征税因素带动的投资和消费需求的扩大，将相应带来产出拉动型就业增长。

营业税改征增值税，也是积极财政政策和结构性减税的重要内容。实施这项改革，有利于完善税制，消除重复征税，达到整体减税的目的。对试点纳税人而言，因增值税“环环征收，层层抵扣”的链条机制的特点，其提供应税服务，由营业税改征增值税后，是对每一环节的增值部分征税，与原营业税全额征税相比，税负会有所减少；对从事货物销售的增值税一般纳税人而言，应税服务由营业税改征增值税后，将扩大增值税进项税额抵扣范围，其增值税税收负担会有较大降低；对小规模纳税人而言，营业税改征增值税后，实行3%的征收率，较原先营业税税率要低，且对其从税务机关代开的增值税专用发票，下家企业可以抵扣，其有益之处显而易见。

将增值税征收范围覆盖所有的货物和劳务，不仅是与世界通行做法接轨，

也是健全有利于科学发展的税收制度的必然选择。

1.1.1.3 营业税改征增值税的时间表

在2010年10月15日至18日召开的十七届五中全会上,经审议通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》明确提出“扩大增值税征收范围,相应调减营业税等税收”的重要税制改革任务。

2011年11月6日,《财政部 国家税务总局关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》(财税〔2011〕110号)、《财政部 国家税务总局关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2011〕111号)以及《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》和《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》出台,标志着我国营业税改征增值税的改革正式启动。在随后的几个月中,国务院财政、税务主管部门出台了一系列改革配套措施。

2011年12月2日,《国家税务总局关于上海市营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》(国家税务总局公告2011年第65号)和《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2011年第66号)出台。

2011年12月15日,《国家税务总局关于启用货物运输业增值税专用发票的公告》(国家税务总局公告2011年第74号)出台。

2011年12月26日,《国家税务总局关于营业税改征增值税试点有关税收征收管理问题的公告》(国家税务总局公告2011年第77号)和《财政部 国家税务总局 中国人民银行关于上海市开展营业税改征增值税试点有关预算管理问题的通知》(财预〔2011〕538号)出台。

2011年12月29日,《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的通知》(财税〔2011〕133号)出台。

2012年2月7日,《财政部 国家税务总局关于增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税税额有关政策的通知》(财税〔2012〕15号)出台。

2012年6月29日,《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的补充通知》(财税〔2012〕53号)出台。

2012年7月5日,《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》(财会

〔2012〕13号）出台。

为调整完善我国出口贸易结构，促进服务贸易出口，自2011年年底以来，国家陆续出台了《财政部 国家税务总局关于应税服务适用零税率和免税政策的通知》（财税〔2011〕131号）、《营业税改征增值税试点地区适用增值税零税率应税服务免抵退税管理办法（暂行）》（国家税务总局公告2012年第13号）和《财政部 国家税务总局 中国人民银行关于营业税改征增值税试点地区适用增值税零税率应税服务免抵退税有关预算管理问题的通知》（财预〔2012〕65号）等，明确营业税改征增值税试点地区“国际运输服务、向境外单位提供的研发服务和设计服务适用增值税零税率”，并针对零税率应税服务免抵退税政策涉及的认定、申报、审核和审批等各环节，制定了具体的管理办法和实施细则。

2012年7月25日，国务院常务会议决定扩大营业税改征增值税试点范围。

2012年7月31日，《财政部 国家税务总局关于在北京等8省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2012〕71号）出台，自2012年8月1日起至年底，将交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点范围，由上海市分批扩大至北京等8个省（直辖市）（表1-1）。

表 1-1 当前营业税改征增值税试点地区及开始时间

开始时间	试点地区
2012.1.1	上海市
2012.9.1	北京市
2012.10.1	江苏省、安徽省
2012.11.1	福建省、广东省
2012.12.1	天津市、浙江省、湖北省
2013.8.1	全国

2012年8月10日，《国家税务总局关于北京等8省市营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》（国家税务总局公告2012年第38号）出台。

2012年8月24日，《国家税务总局关于北京等8省市营业税改征增值税试点有关税收征收管理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第42号）出台。

2012年8月27日，《国家税务总局关于北京等8省市营业税改征增值税试点

增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 43 号) 出台。

2013 年 5 月 24 日,《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税〔2013〕37 号) 出台,自 2013 年 8 月 1 日起,在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点。

2013 年 6 月 19 日,《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 32 号) 出台。

2013 年 7 月 10 日,《国家税务总局关于在全国开展营业税改征增值税试点有关征收管理问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 39 号) 出台。

2013 年 10 月 15 日,《国家税务总局关于调整出口退(免)税申报办法的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 61 号) 出台。

2013 年 11 月 13 日,《国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 65 号) 出台。

2013 年 12 月 9 日,《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106 号) 出台。

2013 年 12 月 31 日,《财政部 国家税务总局关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税试点有关政策的补充通知》(财税〔2013〕121 号) 出台,自 2014 年 1 月 1 日起,铁路运输和邮政业正式在全国范围内纳入营业税改征增值税试点(表 1-2)。

表 1-2 营业税改征增值税试点范围及开始时间

开始时间	模式	试点范围
2012.1.1	1+6	交通运输业(不含铁路运输)、现代服务业(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、有形动产租赁服务和鉴证咨询服务)
2013.8.1	1+7	交通运输业(不含铁路运输)、现代服务业(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、鉴证咨询服务和广播影视服务)
2014.1.1	2+7	交通运输业、邮政业、现代服务业(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、鉴证咨询服务和广播影视服务)
2014.6.1	3+7	交通运输业、邮政业、电信业、现代服务业(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、鉴证咨询服务和广播影视服务)
“十二五”结束	全覆盖	建筑业、金融保险业、文化体育业、娱乐业和销售不动产

2014年4月29日,《财政部 国家税务总局关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2014〕43号)出台,规定自2014年6月1日起将全国的电信业纳入营业税改征增值税试点。

营业税改征增值税中有关应税服务的相关政策不断推陈出新:

2013年8月23日,《适用增值税零税率应税服务退(免)税管理办法(暂行)》(国家税务总局公告2013年第47号)出台,不到半年,也即2014年2月8日,《适用增值税零税率应税服务退(免)税管理办法》(国家税务总局公告2014年第11号)出台,取代了前者。

2013年9月13日,《营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法(试行)》(国家税务总局公告2013年第52号)出台,不到一年,也即2014年8月27日,《营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法(试行)》(国家税务总局公告2014年第49号)出台,取代了前者。

增值税一般纳税人资格认定方面的政策也发生了较大调整和更新:

2013年6月8日,《国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》(国家税务总局公告2013年第28号)出台。

2013年6月21日,《国家税务总局关于增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》(国家税务总局公告2013年第33号)出台。

2013年12月16日,《国家税务总局关于营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》(国家税务总局公告2013年第75号)出台。

李克强总理在刊登在2014年第9期的《求是》中的《关于深化经济体制改革的若干问题》一文中指出,“营改增”还有“五步曲”:第一步,2014年继续实行“营改增”扩大范围;第二步,2015年基本实现“营改增”全覆盖;第三步,进一步完善增值税税制;第四步,完善增值税中央和地方分配体制;第五步,实行增值税立法。李克强总理为后续的营业税改征增值税改革进程划定了基本框架。

1.1.1.4 上海营业税改征增值税试点的实施情况

《财政部 国家税务总局关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2011〕111号)规定,从2012年1月1日起,在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点。

截至2012年6月15日申报期结束(属于营业税改征增值税的纳税申报期限为5个月),上海市共有13.5万户企业经确认后纳入试点范围,其中小规模纳税人9万户,一般纳税人4.5万户。小规模纳税人申报缴纳应税服务增值税

累计为 7.2 亿元,与按原营业税方法计算的营业税相比,减少税收 4.9 亿元,降幅为 40%,其中除交通运输、物流辅助服务行业税负略有下降外,其他试点行业税负均大幅下降;一般纳税人申报缴纳应税服务增值税累计为 77.3 亿元,剔除即征即退企业后,按增值税申报的应纳增值税税额比按原营业税方法计算的营业税税额减少 4.2 亿元,其中 3 万余户企业税负下降,其余近 1.5 万户企业税负有所上升。也就是说,在上海市 13.5 万户试点企业中,89.1% 的企业在改革后税负得到不同程度的下降。截至 2012 年 6 月 11 日已办理了零税率应税服务出口退税合计 1651 万元。

总体来看,纳入试点范围的小规模纳税人税负明显下降,大部分一般纳税人税负略有下降,现行增值税一般纳税人的税负因进项税额抵扣范围扩大而普遍降低。

上海营业税改征增值税试点的时间虽然不长,但已呈现出四个方面的变化。

1. 降低了大部分纳税人税收负担。试点的小规模纳税人大多由原实行 5% 的营业税税率降为适用 3% 的增值税征收率,且以不含税销售额为计税依据,税负下降幅度超过 40%;试点的一般纳税人中,85% 的研发技术和有形动产租赁服务、75% 的信息技术和鉴证咨询服务、70% 的文化创意服务业纳税人税负均有不同程度下降;加工制造业等现行增值税一般纳税人因外购交通运输劳务抵扣增加和部分现代服务业劳务纳入抵扣,税负也普遍降低。

部分交通运输业企业在改革试点初期出现了税负增加的现象,原因主要在于,资本有机构成及投入时间存在差异,进项税额与销项税额在一定时段上不匹配,具体有以下三点:

(1) 交通运输企业的主要资本投入是车辆,如果纳入改革试点的交通运输企业大部分车辆都是在 2012 年 1 月之前购置,就会在改革初期出现可抵扣进项税额较小、销项税额相对较大的情况。

(2) 由于改革尚未全面推开,影响到交通运输企业进项税额抵扣不充分。如路桥费支出是交通运输企业经营成本的主体之一,据中国物流与采购联合会近期发布的报告显示,过路过桥费平均占运输成本的 34%。由于路桥收费还没有纳入营业税改征增值税范围,交通运输企业发生的路桥费支出得不到抵扣则会相应增加税收负担。

(3) 一些交通运输企业发生的车辆加油费支出,因取得增值税专用发票不方便或不及时,也带来了进项税额抵扣不足的矛盾。解决这些问题,根本上还需要继续深化改革,完善相关配套措施,努力确保不因改革增加纳税人负担。

上海市在《上海市财政局 上海市地方税务局 上海市国家税务局关于实