

税务/企业人员培训专用



营业税改征增值税政策 操作指南及会计实务

本书编委会 编著



中国市场出版社
China Market Press

营业税改征增值税政策 操作指南与会计实务

本书编委会 编著

中国市场出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

营业税改征增值税政策操作指南与会计实务/《营业税改征增值税政策操作指南与会计实务》编委会编著. —北京: 中国市场出版社, 2013. 1

ISBN 978-7-5092-0973-8

I. ①营… II. ①营… III. ①增值税-财政政策-中国-指南②增值税-税收会计-中国-指南 IV. ①F812.42-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 267019 号

书 名: 营业税改征增值税政策操作指南与会计实务

作 者: 本书编委会编著

责任编辑: 卢玉冬

出版发行: 中国市场出版社

地 址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼 (100837)

电 话: 编辑部 (010) 68037344 读者服务部 (010) 68022950

发行部 (010) 68021338 68020340 68053489

68024335 68033577 68033539

经 销: 新华书店

印 刷: 河北省廊坊市飞腾印刷包装有限公司

规 格: 787×1 092 毫米 1/16 16 印张 330 千字

版 本: 2013 年 1 月第 1 版

印 次: 2013 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5092-0973-8

定 价: 50.00 元

编委会

主 编：杜秋娟

编 委：（按姓氏笔划为序）

尤雪英 李顺民 张 兵

杜秋娟 易坤山 高建华

前 言

2011年10月26日，国务院常务会议决定，从2012年1月1日起，在部分地区和行业，逐步将征收营业税改为征收增值税。试点首先在上海市交通运输业和部分现代服务业开展。2011年11月，财政部和国家税务总局陆续颁布《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》、《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》等文件。2012年7月25日，国务院第212次常务会议决定，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）。因此，我们组织编写了《营业税改征增值税政策操作指南与会计实务》，为试点地区税务机关和试点企业顺利完成营业税改征增值税提供工作指南。

本书着重介绍我国营业税改征增值税的相关税收政策与会计处理，从实务角度分析试点之前、试点运行期间对政策的理解与运用，营业税改征增值税的会计处理与纳税申报，试点期间企业遇到的问题与困难，税务机关管理程序与要求。全书针对营业税改征增值税涉及的行业阐述了纳税人认定、试点应税服务判定、应纳税额的计算、过渡性财政扶持办法、零税率劳务出口计算、免抵退申报与审核，以及与试点应税服务有关的会计处理、纳税申报等内容，并辅以大量综合案例，内容清晰完整，实用性强。本书适合作为广大企业财务人员、税务机关干部的学习资料，也适合作为税务院校及培训中心的辅导教材。

为了帮助广大读者尽快掌握营业税改征增值税相关税收政策的精髓，我们特别在每章编写了练习题，题型有单选题、多选题、判断题、简答题、综合计算题等，并附模拟试卷两套。希望读者在进行习题演练与自我测试的过程中得到巩固和提高。

本书由上海市税务干部学校杜秋娟任编委会主编，负责拟定编撰大纲，统筹规划安排组织分工编写，并对全书进行总纂及审定。李顺民、张兵、易坤山、尤雪英、高建华等税校老师、税务干部、税务专家也参与了会审并提

出了宝贵的修改意见。本书在编写过程中，参考了相关营业税改征增值税试点税务单位的著述成果，得到了有关省市税务培训部门的大力支持，在此一并表示感谢。

由于编者水平有限，书中难免有疏漏或不妥之外，敬请广大读者批评指正。

本书编委会

2012年11月7日

目 录

CONTENTS

第一章

导 论	1
◎ 第一节 营业税改征增值税的制度背景	1
一、现行营业税制存在的问题	2
二、“营改增”试点与推广	3
◎ 第二节 试点地区改征增值税运行情况分析	6
一、试点前准备事项	6
二、试点期间运行情况	9
三、试点初期主要问题	11
◎ 第三节 “营改增”试点的推进与展望	14
一、交通运输业、部分现代服务业	14
二、建筑业、文化体育业等其他行业	14
本章练习题	15

第二章

试点纳税人	17
◎ 第一节 一般纳税人与小规模纳税人	17
一、试点纳税人	17
二、一般纳税人与小规模纳税人分类	18
三、试点地区特殊航空运输企业	21
◎ 第二节 一般纳税人的认定	21
一、一般认定	21
二、直接认定	22
三、不认定为一般纳税人的特殊规定	22
◎ 第三节 扣缴义务人	24
一、进口应税服务的立法原则	24
二、增值税扣缴义务人的规定	25

第三章

◎ 第四节 合并纳税	27
一、基本概念	27
二、中国东方航空公司的汇总纳税	27
三、总机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法	28
本章练习题	33

征税范围和税率	35
---------------	----

◎ 第一节 试点应税服务的征税范围	35
一、基本概念	35
二、有偿提供应税服务	36
三、非营业活动	36
四、在境内提供应税服务	36
五、视同提供应税服务	36
六、航空运输企业的特殊规定	37
◎ 第二节 试点应税服务税目	38
一、交通运输业	38
二、部分现代服务业	40
◎ 第三节 税率与征收率	55
一、增值税税率	55
二、征收率	56
◎ 第四节 试点征税范围的判定疑难问题解析	57
一、交通运输业适用税目中的疑难问题	57
二、部分现代服务业适用税目中的疑难问题	59
本章练习题	63

第四章

应纳税额的计算	66
◎ 第一节 一般计税方法应纳税额的计算	66
一、一般计税方法的适用范围	66
二、一般计税方法运用实例	67
◎ 第二节 销售额与销项税额	68
一、销售额的一般规定	68
二、确定销售额的一般原则	69
三、确定销售额的特殊原则	71

四、销项税额的计算	85
◎ 第三节 进项税额与不得抵扣的进项税额	86
一、进项税额的产生	86
二、准予从销项税额中抵扣的进项税额种类	87
三、进项税额的凭证种类	89
四、不得从销项税额中抵扣的进项税额	90
五、已抵扣进项税额的规定	93
六、不得抵扣进项税额的特殊规定	95
◎ 第四节 简易计税方法	95
一、小规模纳税人计算应纳税额	95
二、小规模纳税人销售额的特殊规定	96
三、小规模纳税人发生折扣与折让	96
四、一般纳税人按简易办法计算应纳税额	97
◎ 第五节 境外单位提供应税服务扣缴税款	98
一、扣缴税款的一般规定	98
二、扣缴税款的特殊规定	99
本章练习题	100

第五章

过渡期事项	103
◎ 第一节 过渡期期末留抵税额	103
一、过渡期期末留抵税额的政策规定	103
二、过渡期期末留抵税额产生的原因	103
三、过渡期期末留抵税额计算方法	104
◎ 第二节 享受过渡政策的租赁合同	106
一、享受过渡政策的租赁合同政策	106
二、享受过渡政策的租赁合同的条件	107
三、享受过渡政策的跨年度租赁老合同 (上海地区)的核算规定	107
四、享受过渡政策的租赁老合同 (上海地区) 备案操作规定	108
五、享受过渡政策的租赁合同纳税申报规定	109
◎ 第三节 “营改增”跨税种业务	109
一、上海地区跨年度合同 (其他试点地区为 试点前老合同) 的税务处理	109

二、试点企业跨税种销售额（营业额）扣减项目的 处理方法.....	111
三、试点企业其他跨税种事项的处理方法.....	113
◎ 第四节 税收优惠过渡.....	113
一、营改增税收优惠政策的主要方式.....	114
二、直接免税的营改增试点服务.....	114
三、减征税款的营改增试点服务.....	116
四、税务部门即征即退的营改增试点服务.....	118
五、税收优惠政策过渡的管理办法.....	119
六、营改增过渡优惠政策的申请办理流程.....	119
本章练习题	131
第六章	
申报征收管理.....	134
◎ 第一节 发票领购与使用.....	134
一、试点地区发票使用问题.....	134
二、专用发票的领购和使用规定.....	135
三、普通发票的领购和使用规定.....	139
◎ 第二节 税控器具的领购与使用.....	140
一、税控器具的概念.....	140
二、税控器具的领购与使用.....	141
三、税控器具其他方面的使用规定.....	144
◎ 第三节 纳税申报.....	144
一、试点地区纳税人增值税申报的总体规定.....	144
二、非试点地区纳税人申报的总体规定.....	145
三、税控设备抄税的有关规定.....	146
四、增值税专用发票认证的有关规定.....	147
◎ 第四节 后续事项管理.....	147
一、一窗式比对管理.....	147
二、税务机关开展一窗式比对管理的工作要求.....	148
三、试点纳税人申报注意事项.....	150
◎ 第五节 过渡性财政扶持与即征即退管理.....	151
一、过渡性财政扶持政策.....	151
二、税负变动申报工作.....	153

第七章

三、即征即退事项的审核管理·····	164
本章练习题·····	168
试点应税服务出口·····	170
◎ 第一节 适用零税率试点应税服务出口·····	170
◎ 第二节 零税率劳务出口免抵退税的计算·····	171
一、零税率应税服务当期免抵退税额的计算·····	171
二、当期应退税额和当期免抵退税额的计算·····	171
三、零税率应税服务提供者如同时有货物出口的， 可结合现行出口货物免抵退税公式 一并计算免抵退税·····	172
◎ 第三节 零税率劳务出口免抵退申报管理·····	173
一、零税率劳务出口企业认定管理·····	173
二、零税率劳务出口企业变更管理·····	174
三、零税率劳务出口企业申报管理·····	175
四、零税率劳务的出口退税审核管理·····	176
五、零税率劳务的出口退税审核系统管理·····	177
◎ 第四节 适用试点应税服务出口免税政策·····	179
一、适用试点应税服务出口免税政策的范围·····	179
二、适用试点应税服务出口免税政策的条件·····	180
三、适用试点应税服务出口免税政策的备案手续·····	180
四、未按规定办理备案的试点服务出口的处理规定·····	181
本章练习题·····	181

第八章

“营改增”会计实务·····	184
◎ 第一节 试点纳税人差额征税的会计处理·····	184
一、一般纳税人的会计处理·····	184
二、小规模纳税人的会计处理·····	197
◎ 第二节 增值税期末留抵及取得过渡性财政扶持 资金的会计处理·····	198
一、增值税期末留抵退税额的会计处理·····	198
二、取得过渡性财政扶持资金的会计处理·····	199

◎ 第三节 增值税税控系统专用设备和技术维护费用	
抵减增值税额的会计处理·····	201
一、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·····	201
二、增值税税控系统专用设备和技术维护费用	
抵减增值税税额的会计处理·····	203
本章练习题·····	205
附录一 营业税改增值税业务知识模拟试卷·····	209
营业税改增值税业务知识模拟试卷一·····	209
营业税改增值税业务知识模拟试卷一	
参考答案与试卷解析·····	216
营业税改增值税业务知识模拟测试二·····	224
营业税改增值税业务知识模拟测试二参考答案·····	230
附录二 营业税改增值税主要相关财政税收法律文件·····	238
附录三 试点地区规范性文件·····	240

CHAPTER

1

第一章 导 论

第一节 营业税改征增值税的制度背景

1994 年税制改革的主要内容之一，是调整和构建我国商品流通税体系下增值税、消费税、营业税三大主体税种。其中，增值税征税范围涵盖除不动产转让外的货物销售以及加工、修理修配劳务；营业税征税范围涉及交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业等劳务以及无形资产转让、不动产销售；消费税则是在增值税基础上选择部分特殊消费品如烟、酒、化妆品、高档手表等再征一道税。这样，在此次营业税改增值税改革试点正式启动前，我国货物劳务税的基本格局为增值税覆盖除不动产外的货物销售领域，营业税则囊括了劳务服务的绝大部分。1994 年的税制改革也是新中国成立以来影响最为深远的分税制改革，它划分中央与地方税收管理权限及收入分配的范围，分别设立国税与地税两套税收管理机构，重新配置中央与地方的主体税种，增值税作为共享税，由国税负责征收，营业税收入大多归属地方，除金融、铁路等特殊企业外，其他行业由地税负责征收。其中，增值税在保证中央财力，营业税在平衡地方财政收入方面发挥了举足轻重的作用。营业税改征增值税改革，是我国货物劳务税制发展走向更高层次的必经之路，标志着我国增值税制的发展从生产型到消费型、征税范围从货物销售扩展到更多劳务服务领域，我国的货物劳务税制体系逐步走向规范与成熟。在此期间，财政体制如何从现有的分税制走向新的平衡也将是改革进程中面临的重大问题。

一、现行营业税制存在的问题

（一）重复征税

我国增值税制度是以销项税额扣减进项税额为应纳增值税的层层销售、层层抵扣的链条式税制，其优点是能够消除商品流通中的重复征税，税率相对单一、中性，是货物劳务税制中的理想税制。相比之下，1994年的营业税制，除《中华人民共和国营业税暂行条例》第五条规定的六种情形允许扣减部分营业额外，其他均按营业收入全额征收，这样就形成了营业税制中的重复征税问题。

针对营业税执行期间的重复征税问题，从1995年开始，财政部、国家税务总局相继出台规范性文件，对交通运输、建筑、金融、服务等九个税目的部分项目实行差额征税。截至2012年9月30日，在全国范围内普遍生效的营业税差额征税从最初的6项扩大到52项，这些政策的出台，解决了营业税制内部的部分问题，但无法解决营业税自身的税制弱点，重复征税情况仍然普遍存在。此外，适用营业税不同征收品目有差额与非差额不同的待遇也导致营业税纳税人之间的税负不公。随着经济迅速发展，传统的制造业开始向商品流通和劳务服务行业渗透，第三产业近十年在我国发展迅速，信息、通信、金融、建筑、旅游、现代物流业等新兴产业成为经济发展中的重要力量。社会的进步客观上要求完善与经济环境相适应的新的货物劳务税体系。如果增值税制能够覆盖所有货物销售、劳务服务领域，可彻底消除营业税制的重复征税问题。渐进地对劳务服务征收增值税使其融入货物销售领域，充实原有的增值税体系，实现第三产业和生产制造、流通在货物劳务税制的有机结合。

（二）两税并行，制约经济结构优化

试点前，增值税、营业税两大税种分立而行，平行征收。我国对第三产业普遍征收营业税，影响了增值税抵扣链条，制约增值税中性税制的发挥。2009年的增值税转型使我国的增值税制将抵扣范围延伸到固定资产，增值税制度改革在深度上向前迈进了一步。在广度上，增值税征税范围在劳务服务方面仅包括加工、修理修配，无法触及其他劳务服务领域，间接税制下两套不同性质的税种并行必然制约增值税中性税制的发挥。此外，多元化的商业运营模式本身愈来愈模糊营业税与增值税的界限，两套税制由国税地税分别征收管理客观上造成了行政体制的双重管理，重复征税情况时有发生。所以，适时地将劳务服务纳入增值税范围，简化税收行政管理体制，通过制度上的改进推动经济结构转型优化。正如肖捷局长所说，营业税改征增值税是“以消除重复征税为前提，以市场充分竞争为基础，通过深化产业分工与协作，推动产业结构、需求结构和就业结

构不断优化,促进社会生产力水平相应提升。”^[1]

二、“营改增”试点与推广

(一)“营改增”上海试点

2009年5月,上海专门成立了由政府多个职能部门与多家研究机构共同参与的现代服务业税制改革课题组。2011年2月,上海市政府正式向国家有关部门提出了在上海市部分生产性服务业领域率先开展营业税改征增值税改革试点的申请^[2]。

2010年10月,党的十七届五中全会首次提出,“十二五”时期,为“积极构建有利于转变经济发展方式的财税体制”,要“加快财税体制改革,扩大增值税征收范围”。2010年12月,中央经济工作会议提出,2011年要“研究推进在一些生产性服务业领域扩大增值税征收范围改革试点”。

2011年10月26日召开的国务院常务会议决定,从2012年1月1日起,在部分地区和行业开展深化增值税制度改革试点,逐步将目前征收营业税的行业改为征收增值税。试点将先在上海市交通运输业和部分现代服务业等开展,条件成熟时可选择部分行业在全国范围进行。

2011年11月16日,发布《财政部 国家税务总局关于印发〈关于营业税改增值税试点运行方案的通知〉》(财税〔2011〕110号)文件,按照《中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》确定的税制改革目标和2011年《政府工作报告》的要求,公布具体试点方案。

(二)试点具体方案

1. 指导思想和基本原则

(1) 指导思想。

建立健全有利于科学发展的税收制度,促进经济结构调整,支持现代服务业发展。

(2) 基本原则。

①统筹设计、分步实施。正确处理改革、发展、稳定的关系,统筹兼顾经济社会发展要求,结合全面推行改革需要和当前实际,科学设计,稳步推进。

②规范税制、合理负担。在保证增值税规范运行的前提下,根据财政承受能力和不同行业发展特点,合理设置税制要素,改革试点行业总体税负不增加或略有下降,基本消除重复征税。

[1] 肖捷. 完善有利于结构调整的税收制度 [N]. 经济日报, 2012-4-1.

[2] http://www.czf.sh.gov.cn/zcfg/zcfj/201201/t20120119_129641.html EB/ol.

③全面协调、平稳过渡。妥善处理试点前后增值税与营业税政策的衔接、试点纳税人与非试点纳税人税制的协调，建立健全适应第三产业发展的增值税管理体系，确保改革试点有序运行。

2. 改革试点的主要内容

(1) 改革试点的范围与时间。

①试点地区。综合考虑服务业发展状况、财政承受能力、征管基础条件等因素，先期选择经济辐射效应明显、改革示范作用较强的地区开展试点。

②试点行业。试点地区先在交通运输业、部分现代服务业等生产性服务业开展试点，逐步推广至其他行业。条件成熟时，可选择部分行业在全国范围内进行全行业试点。

③试点时间。2012年1月1日开始试点，并根据情况及时完善方案，择机扩大试点范围。

(2) 改革试点的主要税制安排。

①税率。在现行增值税17%标准税率和13%低税率基础上，新增11%和6%两档低税率。租赁有形动产等适用17%税率，交通运输业、建筑业等适用11%税率，其他部分现代服务业适用6%税率。

②计税方式。交通运输业、建筑业、邮电通信业、现代服务业、文化体育业、销售不动产和转让无形资产，原则上适用增值税一般计税方法。金融保险业和生活性服务业，原则上适用增值税简易计税方法〔先期试点的情况为：试点纳税人中的一般纳税人提供的公共交通运输服务（包括轮客渡、公交客运、轨道交通、出租车），可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税；试点纳税人中的一般纳税人，以试点实施之前购进或者自制的有形动产为标的物提供的经营租赁服务，试点期间可以选择适用简易计税方法计算缴纳增值税〕。

③计税依据。纳税人计税依据原则上为发生应税交易取得的全部收入。对一些存在大量代收转付或代垫资金的行业，其代收代垫金额可予以合理扣除。

④服务贸易进出口。服务贸易进口在国内环节征收增值税，出口实行零税率或免税制度。

(3) 改革试点期间过渡性政策安排。

①税收收入归属。试点期间保持现行财政体制基本稳定，原归属试点地区的营业税收入，改征增值税后收入仍归属试点地区，税款分别入库。因试点产生的财政减收，按现行财政体制由中央和地方分别负担。

②税收优惠政策过渡。国家给予试点行业的原营业税优惠政策可以延续，但对于通过改革能够解决重复征税问题的，予以取消。试点期间针对具体情况采取适当的过渡政策。

③地区税种协调。试点纳税人以机构所在地作为增值税纳税地点，其在异地缴纳的营业税，允许在计算缴纳增值税时抵减。非试点纳税人在试点地区从事经营活动的，继续按照现行营业税有关规定申报缴纳营业税（注：具体按现行规范性文件执行）。

④增值税抵扣政策的衔接。现有增值税纳税人向试点纳税人购买服务取得的增值税专用发票，可按现行规定抵扣进项税额。

2012年1月1日，第一张面额41666元交通运输业增值税专用发票在上海金山税务局顺利开出；2012年2月1日，浦东新区税务局成功受理交银金融租赁有限责任公司的增值税申报，开出营业税改征增值税试点的首张服务业增值税缴款书，涉及增值税税额6808987.69元。2月1日上海共有5350户营业税改征增值税试点纳税人完成当期纳税申报，共涉及增值税税款17027.59万元^[1]。营业税改增值税试点成功走出了第一步。

（三）试点范围的扩大

2012年7月25日，国务院第212次常务会议决定，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）。

1. 试点地区

北京市、天津市、江苏省、安徽省、浙江省（含宁波市）、福建省（含厦门市）、湖北省、广东省（含深圳市）。

2. 试点日期

试点地区应自2012年8月1日开始面向社会组织实施试点工作，开展试点纳税人认定和培训、征管设备和系统调试、发票税控系统发行和安装，以及发票发售等准备工作，确保试点顺利推进，按期实现新旧税制转换。

北京市应当于2012年9月1日完成新旧税制转换。江苏省、安徽省应当于2012年10月1日完成新旧税制转换。福建省、广东省应当于2012年11月1日完成新旧税制转换。天津市、浙江省、湖北省应当于2012年12月1日完成新旧税制转换。

2012年9月1日，北京“营改增”试点企业——北京京铁物流有限公司开出第一张增值税专用发票。2012年10月1日零时，安徽广播电视台开出全省第一张增值税专用发票。10月1日，江苏“营改增”试点企业——中国外运长江有限责任公司顺利开出了第一张增值税专用发票，营业税改增值税试点进一步向全国范围内推广。

[1] 刘进，上海“营改增”试点迎来首个纳税申报日[N]，中国税务报，2012-2-3。