

企业纳税实务指导丛书

凌辉贤

凌健珍

谭清风

◎ 编著

最新

Zuixin Yingyeshui Nashuizhinan Yu Shuishouchouhua

营业税纳税指南 与税收筹划

——解读2009最新营业税政策

——阐述新条例与新细则下的纳税指南

——追踪法规政策，讲解新条例下的税收筹划要领

——精选实务操作中的典型问题，解答营业税实务疑问

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

企业纳税实务指导丛书

凌辉贤

凌健珍 谭清风 编著

最新

Zuixin Yingyeshui Nashuizhinan Yu Shuishouchouhua

营业税纳税指南 与税收筹划

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 凌辉贤 凌健珍 谭清风 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

最新营业税纳税指南与税收筹划 / 凌辉贤, 凌健珍, 谭清风
编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2009. 3

(企业纳税实务指导丛书)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 621 - 8

I. 最… II. ①凌… ②凌… ③谭… III. ①工商营业税 - 税收管
理 - 中国 - 指南 ②工商营业税 - 税收筹划 - 中国 IV. F812. 424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 021708 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 165 千字 印张: 10 3/4 插页: 1

2009 年 3 月第 1 版

2009 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 田玉海

责任校对: 惠恩乐

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 621 - 8

定价: 28.00 元

前言

我国营业税自 1994 年 1 月 1 日起就已经开始征收了，至今已有 15 年的历史。

为了更好地推动我国经济保持平稳、较快增长和减轻国际金融危机的不利影响，自 2009 年起增值税由生产型转变为消费型，在这个大前提下，营业税的现行规定必须顺应这个形势，配合增值税转型的改革，提升规范性文件的法律层次，做出适应经济社会发展形势的修改。

国务院第 34 次常务会议通过了新修订的《中华人民共和国营业税暂行条例》（简称《营业税暂行条例》），并于 2008 年 11 月 10 日以中华人民共和国国务院令 540 号予以公布，自 2009 年 1 月 1 日起实施。相应地，《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》（简称《营业税暂行条例实施细则》）也修订出台。在新《营业税暂行条例》中，首先，调整了关于差额征收营业税项目和扣缴义务人的规定，使受托发放贷款的金融机构和建筑安装业的总承包人不再具有法定扣缴义务；其次，增加了差额征税项目扣除凭证管理规定和免征营业税项目，使“境内保险机构为出口货物提供的保险产品”的规定上升到了法律层次；再次，明确了纳税地点，使确定原则变为“以机构所在地为原则，劳务发生地为例外”；接着，又延长了申报缴纳期限，由原来的 10 天延长至 15 天；最后，将外商投资企业和外国企业纳入征管范畴，为内资企业营造了公平的税收环境。

面对这些新的变化，我们以最新营业税政策为指导，精心编写了《最新营业税纳税指南与税收筹划》一书，旨在用最新政策为企业和有关财会人员解决税务操作问题、归纳税收优惠政策、提供一整套优化且高效的税收筹划方案。

2 最新营业税纳税指南与税收筹划

基于此，全书在编写过程中突出体现了如下特点：

第一，文字简洁、清晰易懂。为了使读者能够最快地了解到最新营业税法法规政策带来的变化，把握新营业税的实质内容，本书避免了大段式的文字灌输，增加了简明扼要的图表说明，按照读者的思考顺序，把繁杂的纳税工作直观地展现在读者面前。

第二，内容最新、丰富充实。本书依据最新营业税法法规政策编写，结构清晰明了、内容丰富充实，密切地结合了国家最新税收政策，为读者提供了一个运用最新政策的平台。在编写过程中，着重介绍税收政策的最新变化，将新旧条例一一对比，并逐一深入到每一个营业税的细节。

第三，理论与实际相结合。本书注重理论联系实际，引入了大量新案例，通过计算和剖析，帮助读者理解税收政策，正确计算、缴纳税款，筹划纳税方案，做到依法纳税。其中，书中实例均来源于实践，旨在提供一个真实的纳税实务范本。

全书共分为4章，第1章主要解读《营业税暂行条例》颁布与实施；第2章主要阐述在新营业税条例下的纳税指南，如营业税的基本要素、应纳税额计算及会计处理、申报缴纳和税收优惠；在第3章中，提供了许多税收筹划经典案例和最新处理方案，并且根据营业税的税收规定，为企业制定了一系列的合理避税技巧；第4章为答疑精选。最后，特在书末附上最新《营业税暂行条例》、《营业税暂行条例实施细则》和2008年、2009年营业税方面的税收政策文件。全书除了对新旧《营业税暂行条例》进行比较和分析外，又有纳税申报实务和税收筹划案例，还有会计账务处理案例和实务解答，真正做到“一书在手，纳税无忧”。

本书适用对象为：企业董事长、总经理，税务总监、税务经理、税务主管，财务总监、首席财务官（CFO）、总会计师、财务经理、财务主管，注册会计师、注册税务师、律师、财税研究人员、办税员及有关财务会计人员，本书亦可作为各类学校财税专业及相关专业纳税实务操作课程教材，也可作为企业财会人员、财税系统职工培训和自学用书。

全书由注册税务师、英国财务会计师凌辉贤设定总的框架及作全面的审核修改。本书在编写过程中借鉴吸收了国内外公开发表的税收理论研究、实务操

作、教学培训、政府相关网站等方面的优秀成果，在此谨向相关作者深表谢忱。

最后，真诚希望读者朋友在读过本书之后，不再觉得税务知识枯燥乏味！赶紧行动吧，因为税务就是如此简单！如果您在使用过程中有什么问题，敬请来信咨询；如果您有好的建议，也请告诉我，以便再版时进一步补充完善。虽然作者尽了最大努力想把本书做得更好，但由于时间仓促和水平所限，书中疏漏之处在所难免，恳请广大读者批评指正，以便再版时修订完善，我的邮箱是：lhx1682003@163.com。

作 者

2009年2月于广州

目 录

第1章 新旧条例比较与分析	1
1.1 新条例解读	1
1.2 营业税新旧条例与新旧实施细则的比较	2
第2章 新条例下的营业税纳税指南	25
2.1 新条例下的营业税基本要素	25
2.2 新条例下的营业税应纳税额计算	31
2.3 营业税的申报与缴纳	52
2.4 营业税的税收优惠	92
第3章 新条例下的营业税税收筹划	95
3.1 营业税税收筹划概述	95
3.2 建筑安装业的税收筹划	96
3.3 利用营业税税收优惠的税收筹划	101
3.4 生产经营过程中的税收筹划	110
3.5 营业税税收筹划方案设计技巧	117
3.6 营业税综合税收筹划经典案例	119
第4章 新营业税答疑精选	123
附录	152
中华人民共和国营业税暂行条例	152
中华人民共和国营业税暂行条例实施细则	156
增值税、消费税、营业税暂行条例修订问答	162
关于个人住房转让等的营业税政策	166

第 1 章 新旧条例比较与分析

1.1 新条例解读

2008 年对中国来说，是不平凡的一年；2008 年对中国来说，也是在新形势下不断适应新的经济情况、不断改革的一年。在各种法规上，《中华人民共和国营业税暂行条例》已经于 2008 年 11 月 5 日国务院第 34 次常务会议修订通过，于 2009 年 1 月 1 日起施行。

此次修订营业税的意义在于：

（1）配合增值税转型改革的需要。新修订的《中华人民共和国增值税暂行条例》（简称《增值税暂行条例》）于 2009 年 1 月 1 日起施行，其核心变化是由生产型增值税向消费型增值税转型，其目的是减轻国际金融危机给我国经济发展带来的不利影响，鼓励企业进行技术改造，减轻企业负担，推动我国经济保持平稳较快增长。而营业税与增值税有较强的关联性，有必要保持两个税种之间的有效衔接。

（2）提升规范性文件法律级次的需要。作为对旧条例的完善和补充，15 年来财政部和国家税务总局针对营业税征管中出现的新情况、新问题出台了大量规范性文件，部分规范性文件有必要写进条例，上升到法规的高度，以提高执行效力和政策指导性。

（3）落实好科学发展观的需要。旧条例中的部分条款已不能适应经济社会发展的形势，无法更好体现依法执政、服务发展、以人为本等理念，应当做适当修改。

1.2 营业税新旧条例与新旧实施细则的比较

1.2.1 新旧《营业税暂行条例》的分析与比较

(1) 第一、二、三条比较

旧条例内容：

第一条 在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务（以下简称应税劳务）、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例缴纳营业税。

第二条 营业税的税目、税率，依照本条例所附的《营业税税目税率表》执行。

税目、税率的调整，由国务院决定。

纳税人经营娱乐业具体适用的税率，由省、自治区、直辖市人民政府在本条例规定的幅度内决定。

第三条 纳税人兼有不同税目应税行为的，应当分别核算不同税目的营业额、转让额、销售额（以下简称营业额）；未分别核算营业额的，从高适用税率。

新条例内容：

第一条 在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。

第二条 营业税的税目、税率，依照本条例所附的《营业税税目税率表》执行。

税目、税率的调整，由国务院决定。

纳税人经营娱乐业具体适用的税率，由省、自治区、直辖市人民政府在本条例规定的幅度内决定。

第三条 纳税人兼有不同税目的应当缴纳营业税的劳务（以下简称应税劳务）、转让无形资产或者销售不动产，应当分别核算不同税目的营业额、转

让额、销售额（以下统称营业额）；未分别核算营业额的，从高适用税率。

比较与分析：

这三条偶有表述不同，但无本质变化。

（2）第四条比较

旧条例内容：

第四条 纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，按照营业额和规定的税率计算应纳税额。应纳税额计算公式：应纳税额 = 营业额 × 税率。

应纳税额以人民币计算。纳税人以外汇结算营业额的，应当按外汇市场价格折合成人民币计算。

新条例内容：

第四条 纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，按照营业额和规定的税率计算应纳税额。应纳税额计算公式：应纳税额 = 营业额 × 税率。

营业额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算营业额的，应当折合成人民币计算。

比较与分析：

原条例规定纳税人以外汇结算营业额的，应按“市场价格”折算，新条例取消了这个规定。

（3）第五条比较

旧条例内容：

第五条 纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。但是，下列情形除外：

运输企业自中华人民共和国境内运输旅客或者货物出境，在境外改由其他运输企业承运乘客或者货物的，以全程运费减去付给该承运企业的运费后的余额为营业额。

旅游企业组织旅游团到中华人民共和国境外旅游，在境外改由其他旅游企业接团的，以全程旅游费减去付给该接团企业的旅游费后的余额为营业额。

建筑业的总承包人将工程分包或者转包给他人的，以工程的全部承包额减

去付给分包人或者转包人的价款后的余额为营业额。

转贷业务，以贷款利息减去借款利息后的余额为营业额。

外汇、有价证券、期货买卖业务，以卖出价减去买入价后的余额为营业额。

财政部规定的其他情形。

新条例内容：

第五条 纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。但是，下列情形除外：

纳税人将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的，以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额为营业额；

纳税人从事旅游业务的，以其取得的全部价款和价外费用扣除替旅游者支付给其他单位或者个人的住宿费、餐费、交通费、旅游景点门票和支付给其他接团旅游企业的旅游费后的余额为营业额；

纳税人将建筑工程分包给其他单位的，以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位的分包款后的余额为营业额；

外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务，以卖出价减去买入价后的余额为营业额；

国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。

比较与分析：

①关于差额征收营业税的项目，由原来的六项调整为只有五项。将“（四）转贷业务，以贷款利息减去借款利息后的余额为营业额”项目删除了。这一规定在实际执行中仅适用于外汇转贷业务，造成外汇转贷与人民币转贷之间的政策不平衡。现在删除了这一规定，这样，转贷业务结束了按照差额征收营业税的历史，从2009年1月1日开始转贷业务应按全额征收营业税了。

②新条例将“境内运输旅客或者货物出境”业务的差额计税方法扩展到所有的运输业务范围。

③新条例将“旅游企业组织旅游团到中华人民共和国境外旅游”业务的差额计税方法扩展到所有的运输业务范围。

④新条例在建筑工程的总包人分包或转包业务的计税方法上没有变化，唯

一的变化是将原来条例的“将工程分包或者转包给他人的”改为“将工程分包给其他单位的”。

⑤营业额的特殊规定，新条例将原来的单一“财政部规定”改为“国务院财政、税务主管部门规定”。

(4) 第六条比较

旧条例内容：

第六条 下列项目免征营业税：

(一) 托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的育养服务，婚姻介绍，殡葬服务；

(二) 残疾人员个人提供的劳务；

(三) 医院、诊所和其他医疗机构提供的医疗服务；

(四) 学校和其他教育机构提供的教育劳务，学生勤工俭学提供的劳务；

(五) 农业机耕、排灌、病虫害防治、植保、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治；

(六) 纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆、展览馆、书画院、图书馆、文物保护单位举办文化活动的门票收入，宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入。

除前款规定外，营业税的免税、减税项目由国务院规定。任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。

新条例内容：

第八条 下列项目免征营业税：

(一) 托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的育养服务，婚姻介绍，殡葬服务；

(二) 残疾人员个人提供的劳务；

(三) 医院、诊所和其他医疗机构提供的医疗服务；

(四) 学校和其他教育机构提供的教育劳务，学生勤工俭学提供的劳务；

(五) 农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治；

(六) 纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览

馆、书画院、图书馆举办文化活动的门票收入，宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入；

（七）境内保险机构为出口货物提供的保险产品。

除前款规定外，营业税的免税、减税项目由国务院规定。任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。

比较与分析：

新条例第八条中关于免征营业税的项目，由原来的六项调增至现行的七项，增加了“（七）境内保险机构为出口货物提供的保险产品”项目。该规定已在《关于对中国出口信用保险公司办理的出口信用保险业务不征收营业税的通知》（财税〔2002〕157号）中明确，此次上升为条例。这一规定明确了境内保险机构（企业）为出口货物提供的保险产品不需要缴纳营业税，对境内保险机构的发展以及促进对外贸易具有积极意义。

（5）第七条比较

旧条例内容：

第七条 纳税人兼营免税、减税项目的，应当单独核算免税、减税项目的营业额；未单独核算营业额的，不得免税、减税。

新条例内容：

第九条 纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的营业额；未分别核算营业额的，不得免税、减税。

比较与分析：

新旧条例比较，新条例将原来的“单独核算”改为“分别核算”，即在实际中当纳税人有多种应税行为时，要注意将不同应税行为的营业额分别核算记账。如果不分别设立明细账、分别核算营业额、分别计算税额，将从高适用税率。但此条并无实质变化。

（6）第八条比较

旧条例内容：

第八条 纳税人营业额未达到财政部规定的营业税起征点的，免征营业税。

新条例内容：

第十条 纳税人营业额未达到国务院财政、税务主管部门规定的营业税起征点的，免征营业税；达到起征点的，依照本条例规定全额计算缴纳营业税。

比较与分析：

新条例继续对营业额在起征点以下的纳税人免征营业税，同时，明确了达到起征点的，应该按规定计算营业税。

(7) 第九条比较

旧条例内容：

第九条 营业税的纳税义务发生时间，为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。

新条例内容：

第十二条 营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。国务院财政、税务主管部门另有规定的，从其规定。

营业税扣缴义务发生时间为纳税人营业税纳税义务发生的当天。

比较与分析：

旧条例没有强调“营业税劳务的提供、无形资产转让销售不动产”这个条件，新条例增加了；同时，新条例增加了扣缴义务发生时间的规定。再者，增加了“国务院财政、税务主管部门另有规定的，从其规定”的语句，为其例外情形预留立法余地。

(8) 第十条比较

旧条例内容：

第十条 营业税由税务机关征收。

新条例内容：

第十三条 营业税由税务机关征收。

比较与分析：

新旧对比无变化。

(9) 第十一条比较

旧条例内容：

第十一条 营业税扣缴义务人：

委托金融机构发放贷款的，以受托发放贷款的金融机构为扣缴义务人。

建筑安装业务实行分包或者转包的，以总承包人为扣缴义务人。

财政部规定的其他扣缴义务人。

新条例内容：

第十一条 营业税扣缴义务人：

中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以受让方或者购买方为扣缴义务人。

国务院财政、税务主管部门规定的其他扣缴义务人。

比较与分析：

新条例关于营业税扣缴义务人的规定，改变了旧条例的列举式的做法，使其表述更加严谨、规范。

新条例第十一条关于营业税扣缴义务人的规定，虽然只有两款（旧条例是三款），但是其内涵更加丰富。不仅增加了“境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以受让方或者购买方为扣缴义务人”的规定，而且还有了兜底条款“国务院财政、税务主管部门规定的其他扣缴义务人”。删除了旧条例第十一条第一项“委托金融机构发放贷款，以受托发放贷款的金融机构为扣缴义务人”和第二项“建筑安装业务实行分包或者转包的，以总承包人为扣缴义务人”的规定。

这意味着从2009年1月1日起，受托发放贷款的金融机构和建筑安装业的总承包人不再具有法定扣缴义务。

（10）第十二条比较

旧条例内容：

第十二条 营业税纳税地点：

纳税人提供应税劳务，应当向应税劳务发生地主管税务机关申报纳税。纳税人从事运输业务，应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。

纳税人转让土地使用权，应当向土地所在地主管税务机关申报纳税。纳税人转让其他无形资产，应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。

纳税人销售不动产，应当向不动产所在地主管税务机关申报纳税。

新条例内容：

第十四条 营业税纳税地点：

纳税人提供应税劳务应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是，纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务，应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。

纳税人转让无形资产应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是，纳税人转让、出租土地使用权，应当向土地所在地的主管税务机关申报纳税。

纳税人销售、出租不动产应当向不动产所在地的主管税务机关申报纳税。

扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

比较与分析：

新旧条例比较，纳税地点有较大变化：

① 提供应税劳务，旧条例强调在劳务发生地，新条例明确为“向其机构所在地或者居住地”。这一规定是为了解决在实际执行中一些应税劳务的发生地难以确定的问题，考虑到大多数应税劳务的发生地与机构所在地是一致的，而且有些应税劳务的纳税地点现行政策已经规定为机构所在地，将营业税纳税人提供应税劳务的纳税地点由按劳务发生地原则确定调整为按机构所在地或者居住地原则确定。

② 新增加特殊规定：纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务，应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。

③ 转让土地和不动产方面，新旧条例没有实质变化。

④ 新增“纳税人出租土地使用权、不动产”的纳税地点规定。该规定早在《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）中明确，此次写进新条例，将更有利于对以上两种“出租”行为的税收征管。

⑤ 新增“扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申

报缴纳其扣缴的税款”的条款。

(11) 第十三条比较

旧条例内容：

第十三条 营业税的纳税期限，分别为5日、10日、15日或者1个月。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以1个月为一期纳税的，自期满之日起10日内申报纳税；以5日、10日或者15日为一期纳税的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起10日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人的解缴税款期限，比照前两款的规定执行。

新条例内容：

第十五条 营业税的纳税期限分别为5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为一个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以5日、10日或者15日为一个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人解缴税款的期限，依照前两款的规定执行。

比较与分析：

从上述新旧比较可看出，目前，新条例的纳税期限增加了“1个季度”的规定；新条例关于纳税期限的最大变化是将原来的纳税申报期10日改为15日，延长了申报期。同时，规定了扣缴义务人的解缴税款的期限为“依照前两款规定执行”。它有两方面的意义：其一，与增值税、消费税的申报缴纳一致，便于主管税务机关的管理；其二，给纳税人较为宽松的申报缴纳期限，体现了主管税务机关为纳税人服务的理念。

(12) 新增第六条规定

新条例内容：

第六条 纳税人按照本条例第五条规定扣除有关项目，取得的凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的，该项目金额不得扣除。