

中国纳税人丛书

丛书主编

高培勇

如何计算和缴纳 营 业 税



王全喜 张晓农 等 编著

2.42
5c



中国人民大学
出版社

中国纳税人丛书

丛书主编 高培勇

如何计算和缴纳营业税

王全喜 张晓农等 编著

中国人民大学出版社

1

什么是营业税

初识营业税

在我国现行税种中，营业税是主要税种之一。正确理解与认识营业税，对纳税人提高纳税意识、履行纳税义务以及保护纳税人自身的合法权益，具有非常重要的意义。为了正确认识营业税，我们不但要知晓我国现行营业税的法规与制度，还应

对一般意义的营业税有一个基本的了解。

什么是营业税

营业税是世界各国普遍开征的税种。一般而言，营业税是以纳税义务人从事经营活动的营业额或销售额为课税对象所征收的一种流转税。由于各国的税制不同，其营业税存有一定差异。即使在同一个国家，不同时期的税制也会使营业税有所不同。例如，在不同的国家或不同的时期征收的销售税、产品税、货物税、工商税以及一般消费税等，虽然名称不同，但实质上都属于营业税的范畴。我国现行的营业税是对应税劳务、转让无形资产和销售不动产征收的一种流转税，这是由我国1994年开始实行的税收法规和税收制度规定的。

一般营业税的征收范围

从世界范围来看，营业税的征税对象是商品流转额和非商品流转额，内容非常广泛，只是在不同的税制中，所涵盖的范围不同而已。有的国家营业税征收范围包括商品和非商品流转额，有的国家只对非商品流转额征收。商品流转额是商品交换过程中因销售和购进商品而发生的货币金额；非商品流转额是各种劳务收入的金额。人们在购买商品和享受劳务时，其支付的商品价格与收费中一般已含有营业税。

营业税的地位与作用

营业税与商品经济的发展关系密切。在自给自足的自然经济时期，商品生产及其交换很少，当然不会有完整的以商品和非商品流转额为征收对象的营业税制度，那时国家主要开征田赋和人丁税等直接税。随着商品经济的发展，围绕着商品流转和非商品流转开征的各种名目的税种逐渐产生，逐步形成了系统的营业税制度。在 20 世纪前的西方国家，营业税等间接税种在税制中占有重要地位，其税收收入居于主要地位。

随着社会化大生产的发展，商品经济日渐复杂化，商品流通环节增多，传统的营业税由于存在重复征税等问题，对经济的发展产生了一些负作用。西方许多国家逐渐削弱营业税的地位，建立起以所得税为主体的税收体系；也有些国家对营业税进行改革，继续维持以流转税为主体的税收体系；而大多数发展中国家，由于经济发展水平较低，营业税等流转税仍然是主要的税种。

税收是一个国家赖以存在的物质基础，营业税的主要作用是满足国家的财政需要。此外，在不同国家的不同时期，营业税作为经济政策手段在调节经济活动方面也发挥了一定的

作用。

营业税史话

营业税是一个比较古老的税种，曾是各国财政收入的主要来源，在税制中占有重要地位。随着经济与社会的发展和变革以及税收体系的不断完善，营业税也一直处在变革之中。

西方国家营业税的产生与发展

西方国家的营业税由来已久。在中世纪的欧洲，营业商户每年缴纳一定数量的许可金，国家才准许其营业，这可被看作营业税的前身。然而，当时的许可金并不依据商户经营规模的大小征收，不能按照纳税能力，量能负担，因而很不公平。

鉴于营业商户对公平税负的要求，营业税于 1791 年在法国应运而生了。最初的营业税按商户营业额的大小征收，后来，经过多次变革，成为一般营业税。许多西方国家纷纷效仿，营业税逐渐在西方国家税制中成为主要税种。

20 世纪初，所得税逐渐成为西方国家的主体税种，营业税的地位开始下降。有些国家对营业税进行了改革，例如法国在 1952 年将营业税改为增值税。

我国营业税的沿革

我国营业税的起源可以追溯到汉朝，当时官方征收的“算缗钱”，实质上就是一种对商业征收的营业税。明朝时期的门

摊、课铁和清朝时期的铺间房税、牙当等，皆属于营业税性质的税收。

解放前，国民党政府于1928年7月制定《营业税办法大纲》，1931年6月修改制定了《营业税法》，开征营业税。

解放后，虽然经历了一系列改革，但营业税一直在我国税制中占有重要地位，是我国财政收入的可靠来源。1950年政务院公布《工商业税暂行条例》，把固定工商业应纳的营业税和所得税合并为工商业税，当时的工商业税和货物税、交易税仍具有营业税的性质。1953年修订税制，试行的商品流通税包含了部分货物税和营业税的内容，实质上也是营业税。1958年简化税制时，工商业税中的营业税部分与商品流通税、货物税以及印花税合并为工商统一税，从其内容和征收方式上看，仍属营业税。1973年，工商统一税又同其他几个税合并为工商税。虽然营业税的税名不存在了，但是工商税按营业收入课征的制度表明，工商税亦是营业税性质。

1984年我国进行第二步利改税时，将工商税分解为增值税、产品税和营业税等税种，营业税成为一个独立税种。实际上，当时的产品税也是一种营业税。

1994年，适应市场经济体制建设的需要，我国的工商税制进行了全面的改革，开始实行了一套新税制，也就是现行税制。营业税便是其中的一个重要税种。

营业税有什么特点

税负易于转嫁

一般而言，营业税的纳税人在缴纳营业税后，可将税额加

进价格，通过提高价格的办法将税负转嫁出去，由他人负担。这样，营业税的纳税人与负税人可能不一致。当然，这并不意味着在任何时候、任何场合都存在着税负转嫁，是否转嫁取决于供求关系等多种因素。在供应弹性小于需求弹性的条件下，营业税的转嫁比较困难；而在供应弹性大于需求弹性的情况下，营业税就比较容易转嫁。由于营业税存在着税负转嫁的可能性，因而具有对负税人间接课税的特点。

体现税收的中性原则

税收的中性原则要求税收尽量不影响有效市场上的经济决策。实行市场经济体制的国家，其营业税一般都采取单一税率（多者也不超过3个税率）。对不同行业的纳税人而言，一般不会因税收负担不同而改变其经营决策。

着重于物的因素而极少涉及人身情况

营业税仅以商品和劳务的流转额为计税依据，而无需考虑纳税人因取得收入所耗费的成本、费用和损失等问题，税率的设计也无需考虑纳税人是否盈利或盈利多少，因而具有一定的稳定性。

与价格有密切联系

营业税一般从价计征，采取比例税率。即纳税人按其应税营业额的一定比例缴纳的营业税，税率一经确定，税额便与价格保持稳定的比例关系，税率不会因营业收入额的多少而变化；同时，也不像所得税那样可以采用累进税率。

计税方法简单

营业税是按征税对象的应纳税所得额计算应纳税额的，由于营业税的税率简单、整齐，征税对象容易掌握和控制，所以营业税的计算方法非常直观，便于计算和征收。

2

了解一些我国现行营业税的概况

营业税的征收范围与纳税义务人

营业税的征收范围

《中华人民共和国营业税暂行条例》(以下简称《营业税暂行条例》)规定,对在我国境内从事交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产或销售不动产的单位和个人,就其营业额征收营业税。

对营业税的征收范围应从以下几个方面理解。

1. 我国的营业税主要是对非商品流转额征收的,表现为对一定的行业与行为征税。这些行业与行为包括:(1)交通运输等7个行业提供的劳务,即应税劳务;(2)转让无形资产;(3)销售不动产。

在现实生活中,有一些纳税人的行为既涉及了应税劳务又涉及了货物,这种情况就属于混合销售行为。我国税法规定,发生混合销售行为的纳税人如果从事货物的生产、批发或零售,那么其混合销售行为被视为销售货物,不用缴纳营业税而应缴纳增值税;如果纳税人的经营行为不属于以上规定的范围,那么其混合销售行为就被视为提供应税劳务,应缴纳营业税。



2. 在营业税征收范围的规定中, 税收管辖权的区域规定是一个非常重要的因素。我国税法规定, 我国营业税的管辖区域为我国境内, 在我国境外发生的上述行为不属于我国营业税的征收范围。具体来讲以下行为属于我国营业税的管辖范围: (1) 在国内提供应税劳务, 如在国内经营娱乐业和服务业; (2) 所转让的无形资产在境内使用; (3) 销售的不动产坐落在国内, 如果销售坐落在国外的不动产, 则不需向国内缴纳营业税。

3. 判断是否属于营业税征收范围的另一关键因素, 要看纳税人是否通过提供应税劳务、转让无形资产、销售不动产取得了货币、货物或其他经济利益。如果经营业务属于营业税的征收范围, 但纳税人并未从中获得任何经济利益的话, 那么纳税人就无须缴纳营业税。例如某人将自己的发明专利无偿地捐献给国家, 就无须缴纳营业税。但是如果单位将不动产赠与他人, 我国税法规定也将其视为销售不动产, 向其征收营业税。

营业税的纳税义务人

营业税的征收范围为纳税人判断自己的经营行为是否应缴纳营业税提供了依据, 税法中对纳税人的具体规定又为纳税人判断营业税由谁来缴纳提供了判断标准。税法规定, 在我国境内从事交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产或销售不动产的单位和个人为营业税的纳税义务人。

承担缴纳营业税义务的单位和个人不但包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业, 还包括外商投资企业、外国企业和其他企业; 不但包括行政单位、事业单位, 还包括军事企业、社会团体; 不但包括个体工商业户, 还包括其他有经营



行为的中国公民和外国公民。

1. 有关特殊行业纳税人的具体规定。由于某些行业的经营具有特殊性，给纳税人缴纳税款和税务机关进行征收管理带来了不便，因此我国税法对这些行业的纳税人作出了以下具体规定。

(1) 铁路运输行业。铁道部统一为中央铁路系统的应税行为缴纳营业税，即中央铁路系统的分支机构并不为其发生的属于营业税征收范围的经营行为缴纳营业税，而是由铁道部统一缴纳；合资铁路公司统一为其所属的合资铁路缴纳营业税；地方铁路管理机构统一为其所属的地方铁路缴纳营业税；基建临管线管理机构统一为其所属的基建临管线缴纳营业税。

(2) 其他运输企业。在铁路运输单位以外的其他运输行业中，只要运输单位从运输业务中取得了营业收入，并在银行中开设了账户，有能力计算盈亏，就成为营业税的纳税人，有义务缴纳营业税。

(3) 企业的承包者与租赁者。如果企业的承包者或租赁者具有独立经营权，只定期向发包者或出租者交纳租金或承包费，独立核算、自负盈亏，那么企业的承包者或租赁者就是营业税的纳税人。

2. 扣缴义务人。虽然税法对营业税的纳税人作出了具体规定，但由于采用源泉扣缴可以简化税收征管的难度，防止偷税漏税行为的产生，因此我国税法又对以下几种行为规定了扣缴义务人，由其代扣代缴营业税。如果扣缴义务人不履行扣缴义务，将承担补缴税款或缴纳罚款的法律责任。

金融机构受托向外发放贷款，金融机构就应将委托人此项业务的应缴营业税税额扣下并上缴税务机关，成为该项业务营业税的扣缴义务人。



在建筑行业中，如果某单位将自己承揽的工程又转包或分包出去，则该单位为该项业务营业税的扣缴义务人。

境外单位或个人在我国境内从事属于营业税征收范围的经营活动，如其在我国境内有代理人，则该代理人为扣缴义务人，代为缴纳营业税；如其在我国境内没有代理人，则其劳务或资产的受让者和购买者为营业税的扣缴义务人。

保险公司承揽保险业务后，又将该业务分保出去，则其成为该业务的扣缴义务人。例如，A 保险公司承揽了一项工程的保险，但该工程风险很大，因此该保险公司又将该业务向另一保险公司投保以降低风险，则 A 保险公司为该项业务营业税的扣缴义务人。

如果单位和个人举行演出，但并不亲自售票，则售票人为营业税的扣缴义务人。

个人转让专利、非专利技术、商标权、商誉时，受让者为营业税扣缴义务人。

应税营业额的确定

在征收营业税时，税务机关是依据纳税人的营业额来确定征税额的，因此确定纳税人的应税营业额对于征收营业税来说非常重要，否则税务机关的征收行为将无据可依，纳税人的缴税行为也将无据可考。

应税营业额的一般规定

我国税法中规定，应税营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用，

纳税人应将价款与价外费用之和作为缴纳营业税的依据。由该规定可以看出，纳税人在确定营业额时除应正确确定价款外，还应正确地核算价外费用。具体来讲，价外费用包括纳税人向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款项以及其他各种性质的价外费用。

应税营业额的具体规定

由于各个行业经营都具有其特殊性，所以各个行业在计算应税营业额时也有其特殊的方法。为了规范各个行业的核算方法，税法对于一些行业的核算方法作了具体规定。

1. 如果运输企业将境内的货物或旅客运送出境后，转由境外的运输企业运输，则境内的运输企业只对其收取的运费缴纳营业税，即境内的运输企业将收取的运费与付给境外运输企业的运费之差作为自己的运费收入，并对该收入缴纳营业税。例如，国内的一家运输企业负责运输一批货物到东京，合同规定运费为10 000元，该企业将货物运出国境后转由一家日本运输企业来运输，并付给该运输企业4 000元，那么国内的企业只须对其所收的6 000元缴纳营业税（即 $10\,000 - 4\,000 = 6\,000$ ）。

2. 如果旅游企业组织境内旅客出境旅游，当旅客到达境外后转由其他境外旅游企业负责旅游团的全部事宜，那么该境内旅游企业只对其收取费用缴纳营业税，即境内的旅游企业将收取的费用与付给境外旅游企业的费用之差作为自己的应税营业额，并只对该收入缴纳营业税。

3. 如果建筑公司承揽一项工程后又将该工程的全部或部分转包给他人，其只需对自己收取的工程款缴纳营业税，即将工程的全部工程款与付给分包人或转包人的工程款之差作为自

己的应税营业额来缴纳营业税。

4. 转贷业务是一种比较特殊的金融服务，是指纳税人将借入的资金借与他人的业务。转贷业务应以放贷取得的利息收入与借款付出的利息支出之间的差额作为应税营业额，并据此缴纳营业税。但需要注意的是，不要将转贷业务与普通贷款业务混为一谈，普通贷款业务贷出的是自有资本或吸收的存款，而转贷业务贷出的是借入的资金。由于它们之间存在着本质的差别，因此在缴纳营业税时有不同的规定。

5. 如果保险公司将承担的保险业务分包给其他保险公司，则其只需对自己收入的保险收入缴纳营业税，即保险公司将保险业务的保险费与付给其他保险公司的保险费之差作为应税营业额，并据此缴纳营业税。

6. 如果金融公司从事外汇、有价证券、非实物期货交易，其应以卖价与买价之差作为应税营业额，并据此缴纳营业税。

7. 如果旅游企业组织旅游团在境内旅游，其应对其获得的实际收入缴纳营业税，即将旅游者交付的旅游费与代旅游者交付的房费、交通费等费用之差作为应税营业额，并据此缴纳营业税。

8. 当个人或单位举行演出时，应以获得的全部收入与付给经纪人、演出公司、演出场所单位的费用之差作为应税营业额，并据此缴纳营业税。

9. 从事娱乐业的企业向顾客收取的点歌费、饮料费、门票费等收入都属于企业的应税营业额范围，应一并缴纳营业税。

10. 如果运输企业从事联运业务，其应以获得的实际收入作为应税营业额，据此缴纳营业税。

11. 企业从事建筑、修缮、装饰业务，其工程所用的原材料及其他动力物资的金额应包括在应税营业额内，企业应据此缴纳营业税。如果企业从事安装工程，设备的价款应包括在工程费用内，则设备的金额也应包括在应税营业额之内，企业应据此缴纳营业税。

12. 如果企业和个人自己建造并使用不动产，或企业将不动产无偿赠与他人，其主管税务机关应根据税法规定的顺序判定其应税营业额，并据此征收营业税。

13. 广告代理业务是一项比较特殊的经营活动。从事该项业务的企业应以收取的全部费用与付给广告发布者的发布费之间的差额作为应税营业额，并据此缴纳营业税。

14. 从事代理业务的企业应以向委托者收取的全部费用作为应税营业额，并据此缴纳营业税。

15. 如果金融企业存在逾期贷款，应以企业收到的实际利息作为应税营业额，并据此缴纳营业税。如果金融企业收到了罚息、结算罚款或者加息，企业应将以上收入计入营业额，一并缴纳营业税。

16. 经营融资租赁业务，应以实际收入作为应税营业额，即企业应以向承租者收取的全部费用与企业该项资产承担的实际成本之间的差额作为营业收入，并据此缴纳营业税。该项资产的实际成本指企业购入该项资产时所支付的价款、关税、消费税、运输费、安装费、调试费等。

17. 保险公司从事的储金业务，其应税营业额等于纳税期内储金业务的平均额与根据中国人民银行1年期存款利率折算的月利率之间的乘积。在计算该公司总营业额时，该项业务的保费收入不应该包括在公司的保费收入中。

对混合经营行为中应税营业额的确定

如果纳税人既经营属于营业税的应税劳务，又经营属于增值税的应税劳务，那么他应分别核算每种经营行为的应纳税营业额，并据以缴纳营业税。如果纳税人不能将这些经营行为分别进行核算，其必须就其所有营业额缴纳增值税。

同样，如果纳税人兼营了营业税不同税目的应税行为，他也应当分别核算每一税目的应纳税营业额，否则税务机关在征税时将按纳税人适用的最高税率向其征收营业税。

起征点

当纳税人为个体经营者时，有些纳税人的营业额非常小，所以税法对个体经营者的营业额规定了起征点，以便于税收管理，方便经营者经营。当个体经营者的应税营业额低于起征点时，不需缴纳营业税；而当其应税营业额超过起征点时，应就其全部营业额缴纳营业税。

1. 按期缴纳营业税的纳税人，只有当其月营业额超过 200 元~800 元时才缴纳营业税，即此时的起征点为 200 元~800 元；

2. 按次缴纳营业税的纳税人，只有当每次营业额超过 50 元时才缴纳营业税，即此时的起征点为每次营业额为 50 元。

以上只是税法的一般规定，各省、自治区、直辖市的地方税务机关可根据当地的实际情况确定本地区适用的起征点，但其规定的起征点不应超过国家税法规定的范围。

税率及税额的计算

营业税的税率

我国营业税实行的是比例税率，即无论应税营业额是多是少，纳税人都要为属于相同税目的应纳税营业额缴纳相同比例的营业税。我国税法之所以这样规定，是为了满足税收中性原则的要求。我国经济目前正处于转轨时期，各行各业都有自己的特征，价格、利润在很大程度上受历史水平的影响。为了加强政府对经济的调节力度，我国税法对不同行业规定了不同的税率。

1. 交通运输业。根据运输方式的不同，交通运输业可以分为陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输、装运装卸五大类，适用的税率均为3%。有一些行业虽然不属于交通运输业，但由于与交通运输业有十分密切的关系，因而也按交通运输业的税率缴纳营业税。如打捞业，虽然不属于交通运输业，但由于它与水陆运输有十分密切的关系，因而也比照交通运输业缴纳营业税。

2. 建筑业。根据作业内容的不同，建筑业可以分为建筑、安装、修缮、装饰和其他工程作业五大类，适用的税率均为3%。

3. 金融保险业。金融保险业包括贷款、金融租赁、金融商品转让、金融经纪业、保险及其他金融业务，适用的税率均为8%。

4. 邮电通信业。邮电通信业是一个既古老又年轻的行业，