

最新营改增政策与 案例分析

白艳梅 主编

ZUIXIN YINGGAIZENG
ZHENGCE YU
ANLI JIEXI



Southwestern University of Finance & Economics Press

西南财经大学出版社

白艳梅 主编

ZUIXIN YINGGAIZENG
ZHENGCE YU
ANLI JIEXI

最新营改增政策与 案例解析



Southwestern University of Finance & Economics Press
西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

最新营改增政策与案例解析/白艳梅主编. —成都:西南财经大学出版社,2016. 10

ISBN 978 - 7 - 5504 - 2671 - 9

I. ①最… II. ①白… III. ①增值税—税收改革—税收政策—研究—中国 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 236932 号

最新营改增政策与案例解析

白艳梅 主编

责任编辑:朱斐然

封面设计:穆志坚

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www. bookcj. com
电子邮件	bookcj@foxmail. com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	185mm × 260mm
印 张	25. 5
字 数	600 千字
版 次	2016 年 10 月第 1 版
印 次	2016 年 10 月第 1 次印刷
印 数	1— 3000 册
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 2671 - 9
定 价	59. 80 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标识,不得销售。

序 言

全面推开营业税改征增值税（简称营改增）试点是一场意义重大、影响深远的改革，是1994年分税制改革以来最深刻的一次财税改革。它作为深化财税体制改革的重头戏和供给侧结构性改革的重要举措，利益涉及面广、操作复杂程度高，对经济影响巨大，党中央、国务院高度重视。习近平总书记指出，财税体制改革不是解一时之弊，而是着眼长远机制的系统性重构，必须积极稳妥地加以推进。李克强总理多次就营改增工作作出重要指示，要求把这件国家大事办好。一直以来，建筑业、房地产业、金融业和生活服务业的营改增被业界称为“最难啃的骨头”。这四大行业纳入营改增，标志着中国税制改革迈出了实质性的一大步。自此，营业税完成了历史使命，增值税以全新的面貌登上了中国税制的舞台。

白艳梅老师根据自己多年的研究，结合税收工作实际，编写了《最新营改增政策与案例解析》这本教材。这是她在营改增领域学习成果和教学成果的一个展示。仔细读来，深感白艳梅老师在营改增方面扎实的专业功底。这本教材有以下三个特点：

第一，内容丰富。这本教材不是营改增政策的简单堆砌，而是在全面掌握营改增不同时期政策基础上，结合税务机关营改增的征收管理和纳税人的实际经营状况对营改增业务做的一个全面梳理。本书全面解析了营改增试点纳税人、征税范围与税率、应纳增值税税额的计算、跨境应税行为零税率和免税、营改增税收优惠管理、营改增的征收管理、增值税纳税申报等内容，对建筑业、房地产业、金融业等部分行业或业务的增值税处理也进行了深入的分析，并在每一个章节对难点、重点业务都给出了处理建议，解读精准，利于执行。

第二，资料翔实。在教材的编写过程中，白艳梅老师做了大量的调研工作。如对建筑业的调研，对建筑服务的提供方和接收方都进行了大量的实地调研。记得当时我校的基建工作一结束，白艳梅老师就查阅了我校基建过程与建筑服务提供方、工程设计方、工程监理方等各方的合同资料，并向负责基建的领导、同事请教施工过程中的细节问题，以便全面思考各环节的增值税处理。所以体现在教材中有关建筑服务的例题贴合纳税人的实际经营状态，更加实用。

第三，介绍全面。书中对具体的业务处理白艳梅老师指出了具体的政策依据，对

于有争议的业务，白艳梅老师也分析了不同处理思路的合法性和可操作性，使读者在实际工作中能根据具体情况采用更合法、更实用的处理方式。

这本教材对税务工作人员来说，既是一本针对性较强的营改增政策解读指南，也是一本非常实用的营改增实操工具书，对学习营改增政策具有很大的帮助。这本教材也让我看到了白艳梅老师勤奋严谨的治学态度，期待她在专业上有更新的、更多的成就。

白艳梅

前言

根据税收税制的规定，国家在货物或劳务的流通环节征收货物与劳务税，简称货物税，也叫流转税，包括增值税、营业税、消费税等税种。1994年的税制改革分别确定了作为普遍征收税种的增值税与营业税的征收范围，涵盖所有货物与劳务的流通，两个税种平行征收，互不交叉。增值税主要在工业生产和商业流通领域发挥作用，对销售、进口货物和加工、修理修配劳务征税；营业税主要在劳务流通领域发挥作用，对劳务的流通征税，包括交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业等应税劳务，以及转让无形资产和销售不动产等税目。同时增值税以纳税人的法定增值额为计税依据计算应纳增值税税额，在我国的增值税税制中表现为按照购进扣税法，销项税额减去进项税额计算应纳增值税税额。营业税以纳税人的营业额为计税依据计算应纳营业税税额。

由于增值税是对法定增值额征税，所以理想的增值税模式应覆盖所有创造和实现增值额的领域。只有这样，才能避免增值税链条断裂，避免重复征税，避免法定增值额与纳税人实际增值额差距扩大，保证增值税税负公平，体现增值税对经济的中性作用。但我国增值税、营业税征税范围的划分与这种理想的模式还有一定差距，为了弥补这种差距，在增值税中，将属于营业税征税范围的货物运输也纳入了增值税的抵扣范围。但仅仅将属于营业税征税范围的货物运输纳入增值税的抵扣范围还不足以完全体现增值税对增值额的征税，如纳税人在生产经营过程中使用的技术、各种信息服务等，也应从增值额中剔除。我们可以采用运费抵扣的思路来实现这种需要，但这种做法会给税收的征管带来其他的矛盾，也不符合增值税各环节逐步抵扣的税法原理。最好的解决方法就是将这些项目划入增值税征税范围，营业税改征增值税。

同时，随着经济发展，营业税的负面效应逐渐显现。营业税是对营业额全额征税，没有扣除，营业税征税范围的项目每经过一道环节以全额为营业额计算缴纳营业税，部分营业额中包含了已经缴纳营业税或者增值税的营业额，如土地使用权的转让征收营业税后，在土地使用权上建造的不动产的转让又按照含土地使用权在内的营业额征收营业税；又如，建筑业营业税营业额包含了已经缴纳增值税的建筑材料、工程物资等，这样重复征税，加重了企业的税负。如果将营业税改征增值税，这些矛盾都可以

迎刃而解。

营改增因此也被视为结构性减税中的重要一环。按照国家规划，我国营改增分为三步走：

第一步，在部分行业部分地区进行营改增试点。2012年1月1日上海作为首个试点地区启动营改增改革。2012年7月25日，国务院总理温家宝主持召开国务院常务会议，决定扩大营业税改征增值税试点范围。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的营业税改征增值税，试点范围由上海市分批扩大至北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东和厦门、深圳10个省（直辖市、计划单列市）。北京市于2012年9月1日起进行营改增试点。江苏省、安徽省于2012年10月1日起进行营改增试点。福建省、广东省于2012年11月1日进行营改增试点。天津市、浙江省、湖北省于2012年12月1日起进行营改增试点。

第二步，选择部分行业在全国范围内进行试点。2013年4月10日召开的国务院常务会议决定进一步扩大营改增试点范围。扩围从地区和行业两方面展开：一方面，2013年8月1日起，将交通运输业和部分现代服务业营改增试点在全国范围内推开；另一方面，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、发行纳入试点，择机将铁路运输和邮电通信等行业纳入营改增试点。财政部、国家税务总局发布《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），作为自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改增试点的政策依据。

第三步，2016年5月1日起，在全国范围内全面展开营改增试点，将营改增试点范围扩大到建筑业、房地产业、金融业和生活服务业，实现货物和服务行业全覆盖，打通税收抵扣链条，支持现代服务业发展和制造业升级。同时，在已将企业购进机器设备所含增值税纳入抵扣范围的基础上，允许将新增不动产纳入抵扣范围，增加进项抵扣，加大企业减负力度，促进扩大有效投资。同时，新增试点行业的原有营业税优惠政策原则上延续，对特定行业采取过渡性措施，对服务出口实行零税率或免税政策，确保所有行业税负只减不增。

营改增试点是对宏观经济学、微观经济学都会产生重大影响的税收制度的改革。

第一，从税收收入上来看，2016年5月1日起改征增值税的房地产业2015年营业税收入为6104亿元，占全国营业税收入的比例为31.6%；建筑业2015年营业税收入

为 5 136 亿元，占全国营业税收入的比例为 26.6%；金融业 2015 年营业税收入为 4 561 亿元，占全国营业税收入的比例为 23.6%。这些行业是营业税重要的税源，将这些行业改征增值税将会对税制结构、税收分配等带来重大影响。

第二，营改增后通过增值税的征税原理，贯通服务业内部和二、三产业之间的抵扣链条，从制度上消除重复征税，充分发挥税收中性原则，促进国民经济按市场经济规律良性发展。

第三，这次全面推开营改增的政策取向，突出了推动服务业，特别是研发等生产性服务业的发展，在税目、税收优惠等方面的设计和安排以有利于促进产业分工优化、拉长产业链、带动制造业升级为导向。也可以说，营改增是创新驱动的“信号源”，也是经济转型升级的强大“助推器”。

第四，中央要求加大结构性减税政策力度。营改增作为结构性减税的重要政策，在结构性减税中发挥着重要的作用。随着营改增范围的不断扩大，增值税可以抵扣的范围也在扩大，原增值税纳税人的税负随之下降。对于营改增试点纳税人，营改增的政策也按照税负只减不增的要求进行设计。李克强总理曾明确指出“减税本身就是积极的财政政策”。营改增所实现的减税，规模大、范围广，本质上是一种“结构性减税”，从而构成“结构性改革”攻坚战中的实招。从营改增试点纳税人的角度看，营改增试点从 2012 年至 2015 年底，全国试点纳税人共计 592 万户，累计减税 6 412 亿元。2016 年 5 月 1 日营改增全面推开后，预计 2016 年全年减税将超过 5 000 亿元。从当前看，营改增会为更多企业减轻税负，从长远看，必将利国利民。

第五，营业税是地方政府较重要的主体税收，营业税一旦退出历史舞台，将带来如何构建地方税体系、如何重新分配中央与地方税收等问题，所以营改增扩围也将倒逼对现行财税体制进行深化改革。

2012 年 1 月 1 日交通运输业和部分现代服务业营改增试点在上海展开，随着营改增的推进，营改增的税收政策也在不断地变化。2012 年 1 月 1 日起，上海营改增依据的是《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），自 2012 年 8 月 1 日起至 2012 年年底，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、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东和厦门、深圳 10 个省（直辖市、计划单列市）。2013 年 8 月 1 日起，交通运输业和部分现代服务业营改增试点在全

国范围展开，全国营改增依据的政策是《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）。2014年1月1日起，铁路运输和邮政业改征增值税，《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）废止，启用了《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），该通知从2014年1月1日开始执行到2016年4月30日。自2016年5月1日起，在全国范围内全面推开营改增试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税，同时废止了《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），启用了《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）。

笔者长期从事税务干部、纳税人、税务从业人员营改增的培训工作，对营改增试点以来的税收政策及征收管理有全面、系统的研究；结合税务机关的征收管理和纳税人的实际业务，对不同时期营改增政策执行中的难点、重点进行深入的务实的研究，有深厚的理论和实践功底；在对税务干部、纳税人、税务从业人员的培训和指导中，能简明扼要地对营改增政策进行系统梳理，深入浅出地对营改增的难点业务进行分析，深受税务干部、纳税人、税务从业人员的欢迎。

本书主要依据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）以及其他2016年5月1日起实施的有关营改增的政策规定，结合纳税人实际的营改增业务来编写，以期为税务干部、纳税人、税务从业人员学习营改增的有关政策、处理营改增的具体业务提供指导和参考，所以本书的编写着重从以下几方面来组织内容：

1. 通过案例解读政策。

为了使读者能更好地理解、掌握营改增政策，本书收集编写了200多个例题，这些例题中大部分都是经典案例，来源于纳税人的实际生产经营，特别是有关建筑服务、房地产开发企业等的案例。一个案例基本可以解决一类问题，有助于读者更好理解营改增政策、执行营改增政策。

2. 对有变化的政策明确分析变化前后的异同。

本书以2016年5月1日开始执行的有关营改增政策为主要依据，但为了让读者全

面了解营改增政策的变化过程以及实际营改增业务处理的差异，适当结合了2016年5月1日前的营改增政策，分析2016年5月1日前、后有变化的政策，特别是一些重要的、常规的、容易被误解的政策。如兼营、混合销售、混业经营等业务，本书用实际的案例来分析同一业务在2016年5月1日前、后增值税处理的法律依据及处理结果的异同。

3. 对政策进行系统梳理，对类似业务的增值税处理进行归并总结。

营改增的政策较多，同一政策可能在不同的文件中都有描述，类似业务在不同的文件中可能都有具体规定。如果不加以归并、总结，对营改增政策的学习和执行可能会有遗漏。本书对政策进行系统梳理、对类似业务的增值税处理进行归并总结，有助于税务干部、纳税人、税务从业人员更好地全面了解营改增政策、执行营改增政策。如在进项税额转出和进项税额转入方面，本书整理了不同文件的政策规定，总结分析不动产进项税额转出和进项税额转入的增值税处理思路，固定资产、无形资产进项税额转出和进项税额转入的增值税处理思路，让读者能清晰掌握不同的资产进项税额转出和进项税额转入增值税处理的差别。

4. 不回避在增值税实际征管中处理有争议的营改增业务。

对在增值税实际征管处理中有争议的营改增业务，分析不同处理方法的合法性，在保证合法性的基础上分析合理的处理方法，有助于税务干部、纳税人、税务从业人员更好地根据实际业务因地制宜地处理好营改增业务。如对承租经营、承包经营、挂靠经营增值税纳税人的确定及双方增值税处理思路和难点等问题的不同处理结果的分析。

本书具有较强的易懂性、工具性、实战性。

由于笔者水平有限，时间紧迫，本书难免有疏漏之处，敬请读者批评指正。由于营改增业务类型较多，业务背景千差万别，角度不同对税收政策的理解也会有所不同，所以书中也许会有一些业务的处理与读者的理解不同，希望读者能理解和包容。

最后特别感谢江苏省税务学校冯生林校长的鼎力支持！感谢学校领导和同仁们的热心帮助！感谢朋友们对我一如既往的关怀！

白艳梅

2016年7月1日

目 录

第一章 营改增试点纳税人	(1)
第一节 营改增试点纳税人与扣缴义务人	(2)
第二节 一般纳税人的管理	(16)
第二章 营改增试点征税范围与税率	(23)
第一节 征税范围的一般规定	(24)
第二节 应税行为的范围	(39)
第三节 营改增试点税率和征收率	(62)
第三章 应纳增值税税额的计算	(68)
第一节 应纳增值税税额的计算方法	(69)
第二节 销售额	(76)
第三节 进项税额	(106)
第四节 应交增值税的会计核算	(143)
第四章 跨境应税行为零税率和免税	(150)
第一节 跨境应税行为零税率和免税的范围	(151)
第二节 跨境应税行为出口退税的计算	(163)
第三节 跨境应税行为出口退税管理	(168)
第四节 跨境应税行为退税会计核算	(184)
第五章 营改增税收优惠管理	(189)
第一节 税收优惠项目	(190)
第二节 增值税税收优惠管理	(205)

第六章 营改增的征收管理 (217)

 第一节 纳税义务发生时间 (218)

 第二节 纳税地点、纳税期限与起征点 (223)

 第三节 汇总纳税 (239)

第七章 增值税纳税申报..... (249)

 第一节 增值税纳税申报概述 (250)

 第二节 增值税纳税申报案例分析 (256)

第八章 部分行业或业务的增值税处理 (287)

 第一节 建筑服务的增值税处理 (288)

 第二节 房地产开发企业销售自行开发的房地产项目的增值税处理 (304)

 第三节 金融服务的增值税处理 (316)

 第四节 电信服务的增值税处理 (334)

 第五节 转让不动产的增值税处理 (344)

 第六节 不动产经营租赁服务的增值税处理 (358)

第九章 发票管理 (370)

 第一节 发票管理概述 (371)

 第二节 代开发票 (386)

 第三节 增值税纳税人发票违法行为的法律责任 (393)

Di Yi Zhang

第 一 章

营改增试点纳税人

第一节 营改增试点纳税人与扣缴义务人

第二节 一般纳税人的管理

第一节 营改增试点纳税人与扣缴义务人

一、试点纳税人

（一）试点纳税人的规定

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》的规定，在中华人民共和国境内（以下称境内）销售服务、无形资产或者不动产（以下称应税行为）的单位和个人，为增值税纳税人，应当按照本办法缴纳增值税，不缴纳营业税。

单位，是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。个人，是指个体工商户和其他个人。

1. 增值税纳税人包括原增值税纳税人和营改增试点纳税人。

营改增后，增值税纳税人包括原增值税纳税人和营改增试点纳税人。在境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，是原增值税纳税人，按照《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）等有关规定缴纳增值税。在境内提供应税行为的单位和个人，是营改增试点增值税纳税人，按照《营业税改征增值税试点实施办法》等有关规定缴纳增值税。但原增值税纳税人销售服务、无形资产或者不动产，也就成了试点纳税人，应按《营业税改征增值税试点实施办法》等有关规定执行。

2. 试点纳税人包括单位和个人。

企业在异地设立的分支机构提供应税行为，也是试点纳税人，除另有规定外，应在分支机构所在地主管税务机关缴纳增值税。

个人（包括个体工商户和其他个人）销售服务、无形资产或者不动产，即成为试点纳税人。如其他个人将资金贷给企业取得利息收入，属于金融服务中的贷款服务，应缴纳增值税。又如其他个人出租住房取得租金收入，属于租赁服务中的不动产租赁，应缴纳增值税。

3. 试点纳税人包括在境内销售服务、无形资产或者不动产的境外单位或者个人。

（二）承包、承租、挂靠方式经营的增值税纳税人

1. 承包、承租、挂靠方式经营的增值税纳税人的确定。

（1）有关的政策规定。

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》规定，单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人（以下统称承包人）以发包人、出租人、被挂靠人（以下统称发包人）名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，以该发

包人为纳税人。否则，以承包人为纳税人。即满足两个条件，一是以发包人名义对外经营，二是由发包人承担相关法律责任，以发包人为纳税人。不满足这两个条件的，以承包人为纳税人。

《增值税暂行条例实施细则》的规定和《营业税改征增值税试点实施办法》的规定有差别。《增值税暂行条例实施细则》规定，单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营的，以承租人或者承包人为纳税人。即一刀切，只要单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营的，都以承包人为纳税人。

按照《税务登记管理办法》的规定，有独立的生产经营权、在财务上独立核算并定期向发包人或者出租人上交承包费或租金的承包承租人，应当自承包承租合同签订之日起30日内，向其承包承租业务发生地税务机关申报办理税务登记，税务机关核发临时税务登记证及副本。即满足三个条件，一是有独立的生产经营权，二是在财务上独立核算，三是定期向发包人或者出租人上交承包费或租金，以承包人为纳税人。否则，以发包人为纳税人。

(2) 承包、承租、挂靠方式经营的增值税纳税人。

在增值税的征收管理中，单位以承包、承租、挂靠方式经营的，增值税处理的基本思路是：如果以发包人名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，则发包人为增值税纳税人，由发包人办理税务登记，发生的购进或销售业务都属于发包方的业务，由发包方开具销售发票，可以抵扣进项税额的凭证由发包方抵扣进项税额；如果以承包人名义对外经营并由承包人承担相关法律责任的，则承包人为增值税纳税人，由承包人办理税务登记，发生的购进或销售业务都属于承包人的业务，由承包人开具销售发票，可以抵扣进项税额的凭证由承包人抵扣进项税额。

按照《营业税改征增值税试点实施办法》的规定，承包方是否“在财务上独立核算”不作为纳税人判断的标准。一般地，承包、承租、挂靠方式经营中，承包方由于没有某种资质、经营资格等，向发包方固定地支付承包费、出租费、挂靠经营的管理费等，以发包方的名义对外经营，经营过程中，对外产生法律问题，由发包方承担，发包方承担后再向承包方追偿。但整个生产经营由承包方自己组织，同时承包方在财务上独立核算，自负盈亏。这种情形下，按照《营业税改征增值税试点实施办法》的规定发包方是纳税人。但按照《税务登记管理办法》的规定，由于承包方有独立的生产经营权，在财务上独立核算，定期向发包人或者出租人上交承包费或租金，所以承包人是纳税人。

在增值税的征收管理中，《税务登记管理办法》的规定更利于执行。如提供建筑服务的纳税人挂靠经营，如果挂靠方有独立的生产经营权，在财务上独立核算，定期向被挂靠方上交管理费，则以挂靠方为纳税人，那么，挂靠方的生产经营的收入或支出都属于自己的业务，自己申报缴纳增值税，而对于被挂靠方，以收取的管理费作为收入，申报缴纳增值税，不需将挂靠方的生产经营的收入或支出入自己的增值税申报缴纳的范围。

【例1】甲建筑公司持有施工总承包企业二级资质。2016年8月正在承接建造中的工程有A、B、C三项工程。其中C工程是挂靠乙建筑公司（施工总承包企业特级资质）承接的项目。甲建筑公司向乙建筑公司支付挂靠费150万元。承接C工程后，甲

建筑公司在财务上还是独立核算，自负盈亏。请问：甲企业、乙企业谁是增值税纳税人？

分析 本例是一个有争议的案例，根据不同的规定，甲企业、乙企业都有可能是增值税纳税人。

第一种情况，甲企业承接的C工程是以乙企业的名义承接的，以乙企业的名义建造，由乙企业对工程的质量负责并对甲企业实行追偿。根据《营业税改征增值税试点实施办法》的规定，单位以挂靠方式经营，挂靠人以被挂靠人名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，以被挂靠人为纳税人。即增值税的纳税人是乙企业。

如果增值税的纳税人是乙企业，那么甲企业的收入和支出的增值税处理都并入乙企业。但甲企业除经营以乙企业名义承接的C工程外，还有和乙企业没有关系的A、B工程，很难将甲企业的收入和支出的增值税处理都并入乙企业。

第二种情况，按照《税务登记管理办法》的规定来执行。由于甲企业有独立的生产经营权，在财务上独立核算并定期向发包人或者出租人上交承包费或租金，所以甲企业是办理税务登记的主体，是增值税的纳税人。

如果甲企业是增值税的纳税人，经营的A、B、C工程增值税处理就应该作为甲企业自己的业务处理。乙企业也是增值税纳税人，在资料列举的业务中仅就取得的挂靠费缴纳增值税。这样的处理和纳税人生产经营的过程与结果比较匹配。当然这样的处理也会产生其他的增值税问题。这些问题在本书第八章第一节“建筑服务的增值税处理”中将做进一步分析。本例仅分析挂靠经营的情况下增值税纳税人的确定。

本例在增值税征收管理中建议采用第二种方法。

2. 出租车行业承包、挂靠方式经营有关增值税业务的处理。

(1) 出租车经营模式。

在我国，出租车经营模式主要包括：

A. 承包经营模式。在承包经营模式下，出租车公司从政府部门获得出租车的经营权，并出资购买车辆。出租车司机一次性向出租车公司支付购车款取得出租车的使用权，出租车仍登记在出租车公司名下，行驶证、营运证上的所有人也是出租车公司。出租车司机以出租车公司的名义对外经营，自己承担运营费用，按期给公司上交管理费。

B. 挂靠经营模式。在挂靠经营模式下，出租车司机自己出资购车，挂靠有出租车经营权的出租车公司，以出租车公司的名义对外经营。出租车司机承担运营费用，按期给公司上交管理费。

C. 公车公营模式。在公车公营模式下，出租车公司从政府部门获得出租车的经营权，并出资购买车辆，招聘出租车司机，公司和司机的关系是雇佣关系，出租车司机的收入大多采用底薪加营业收入提成。

D. 个体经营模式。在个体经营模式下，个体经营者自己直接从政府部门获得出租车的经营权，自己出资购车，自主经营。

在这四种不同的经营模式中，公车公营模式和个体经营模式，增值税的征收管理比较符合纳税人的生产经营状态。但在承包经营模式和挂靠经营模式下，增值税的部

分业务的处理和纳税人的生产经营状态较难吻合。

(2) 承包经营模式增值税处理的难点。

在承包经营模式下,承包方(出租车司机)以出租车公司的名义对外经营,按照《营业税改征增值税试点实施办法》的规定,出租车公司是增值税纳税人,出租车司机不是增值税纳税人。

在出租车公司是增值税纳税人这一大前提下,根据增值税业务处理的原理,出租车司机对外经营取得的销售额属于出租车公司的销售额,开具的发票是出租车公司的发票,并由出租车公司计算缴纳增值税。同时,出租车司机承担的运营费用如果取得合法的抵扣凭证,应由出租车公司抵扣进项税额。

但现实的情况很难按照这样的原理处理。具体难点问题主要有三方面:

一是出租车司机承担的运营费用有关进项税额的抵扣。

从会计核算的角度,由于在承包经营模式下,出租车司机自己承担运营费用,所以出租车司机购买车辆的有关保险,支付油费、汽车修理费、停车费等费用都是以个人的身份在进行,取得的发票受票方是司机个人。出租车公司不会将这些支出列入公司会计核算的范围。

从增值税处理的角度,出租车公司是增值税纳税人,每位出租车司机的生产经营都属于出租车公司的生产经营,所以出租车司机承担的运营费用的进项税额应由出租车公司抵扣,但是这些运营费用取得的发票受票方大多是司机个人,使得进项税额的抵扣没有办法实现。

为了实现在承包经营模式下出租车司机承担的运营费用进项税额的抵扣,建议出租车司机在对外支付运营费用时,以出租车公司的名义支付,发票的受票方为出租车公司。不过这样的处理会给出租车公司的会计核算带来麻烦。

二是出租车公司向出租车司机定期收取的承包费增值税的处理。

《营业税改征增值税试点实施办法》规定,出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用,按照陆路运输服务缴纳增值税。

出租车司机对外经营取得的全部收入都属于出租车公司的销售额,出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用缴纳增值税,这部分管理费收入单独计入销售额还是包含在出租车司机对外经营的销售额中?如某出租车公司本月向出租车司机共收取管理费400万元,出租车司机对外经营的销售额为1000万元。那么出租车公司的销售额为1400万元,还是1000万元,还是400万元?

一般地,出租车公司会计核算的销售额为400万元,出租车司机对外经营的销售额1000万元并不纳入公司会计核算的范围。所以站在会计核算的角度考虑,出租车公司的销售额为400万元。

从增值税处理的角度,出租车司机对外经营的销售额1000万元属于出租车公司的销售额,由公司缴纳增值税,同时出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用400万元,也应缴纳增值税,所以出租车公司增值税的销售额为1400万元。但这样的结果不符合增值税的原理。在整个经营业务中,纳税人是出租车公司,出租车公司需要缴纳增值税的是对外经营的销售额1000万元。而出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用400万元实际上是出租车公司内部的一