

YINGYESHUI GAI ZENGZHISHUI
ZHENGCE JIEDU YU NASHUI ZHINAN

营业税改增值税

政策解读与纳税指南

史玉光◎主编



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

YINGYESHUI GAI ZENGZHISHUI
ZHENGCE JIEDU YU NASHUI ZHINAN

营业税改增值税

政策解读与纳税指南

史玉光◎主编

電子工業出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

营业税改增值税：政策解读与纳税指南 / 史玉光主编. —北京：电子工业出版社，2012.8
ISBN 978-7-121-17791-0

I. ①营… II. ①史… III. ①增值税—税收管理—中国—指南 IV. ①F812.424-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 178145 号

责任编辑：杨洪军

印 刷：北京东光印刷厂

装 订：三河市鹏成印业有限公司

出版发行：电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本：787×1092 1/16 印张：14.5 字数：207 千字

印 次：2012 年 8 月第 1 次印刷

定 价：39.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：(010) 88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线：(010) 88258888。

— 前 言 —

经国务院批准,从2012年开始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。目前这一税改,简称“营业税改增值税”或“营改增”。“营改增”正在如火如荼地开展,自2012年8月1日起至年底,试点范围分批扩大至北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东、厦门、深圳10个省(直辖市、计划单列市)。2013年继续扩大试点地区,并选择部分行业在全国范围试点。

本书主旨是解读《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》,并介绍了企业在纳税申报、发票管理等环节的应对方法。

本书可以作为涉及“营改增”单位的会计人员和税务人员培训用的参考书,也可以作为经济院校在校学生学习“营改增”和相关税法的参考书。

在本书的编写过程中,得到了对外经济贸易大学国际商学院会计学教授余恕莲老师和王秀丽老师的悉心指导;郇志雄、林燕、丛小虎、孙一秀、周蕾、靳朝晖、李岩、郑卉、陈月、丁珽、邹童英、倪雪峰、刘欢、刘洋等参加了本书的编写,在此一并表示感谢。

本书在编写过程中，参考了财政部网站、国家税务总局网站、北京市国税局网站、上海市国税局网站等媒体的公开资料，在此表示感谢！

由于作者水平有限，书中难免存在疏漏之处，恳请广大读者批评指正。

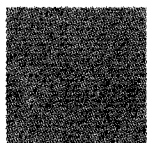
史玉光

2012年7月

— 目 录 —

第1章 “营改增”政策解读	1
1.1 营业税改征增值税试点实施办法解读	2
1.2 增值税差额征税政策解读	76
第2章 “营改增”纳税指南	90
2.1 过渡政策具体操作事项	91
2.2 增值税纳税申报	96
2.3 发票管理	130
2.4 税收征收管理	132
第3章 “营改增”常见问题解答	137
附 录 “营改增”相关法律法规	168
附录 A 中华人民共和国增值税暂行条例	169
附录 B 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	174
附录 C 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	182

附录 D	应税服务范围注释	192
附录 E	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	198
附录 F	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	202
附录 G	国家税务总局关于发布《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）》的公告	209
附录 H	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）	210
附录 I	财政部 国家税务总局关于应税服务适用增值税零 税率和免税政策的通知	221



第 1 章

“营改增”政策解读

1.1 营业税改征增值税试点实施办法解读

第一章 纳税人和扣缴义务人

第一条 在中华人民共和国境内（以下称境内）提供交通运输业和部分现代服务业服务（以下称应税服务）的单位和个人，为增值税纳税人。纳税人提供应税服务，应当按照本办法缴纳增值税，不再缴纳营业税。

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。

本条是关于试点纳税人和征收范围的基本规定。

试点纳税人，是指按照《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》（以下简称“试点实施办法”）有关规定缴纳增值税的纳税人。

1. 在实际操作时应从两个方面来界定试点纳税人的范围

（1）试点纳税人应当是试点地区内的单位和个人，以及向试点地区内的单位和个人提供应税服务的境外单位和个人。

需要注意的是，根据《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》（以下简称“试点事项规定”）第二条有关规定，向试点地区内的单位和个人提供应税服务的境外单位和个人，在境内未设有经营机构，以境内代理人为扣缴义务人的，境内代理人和接受方的机构所在地或者居住地必须均在试点地区，否则仍按照现行有关规定代扣代缴营业税。

以接受方为扣缴义务人的，接受方机构所在地或者居住地必须在试点地区，否则仍按照现行有关规定代扣代缴营业税。

(2) 必须有发生在中华人民共和国境内的应税行为, 且应税行为的范围限于应税服务, 即提供交通运输业和部分现代服务业服务。

同时符合以上两个条件的纳税人, 即为试点纳税人, 应按照试点实施办法缴纳增值税, 不再缴纳营业税。

2. 根据本条规定, 应从三个方面来界定“单位”和“个人”的范围

(1) 试点实施办法所称“单位”包括企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

(2) 试点实施办法所称“个人”包括个体工商户和其他个人。其他个人是指除了个体工商户外的自然人。

(3) “单位”和“个体工商户”的机构所在地应当在试点地区内办理税务登记的单位和个体工商户; 其他个人的居住地应当在试点地区内。

对未依法办理税务登记的单位和个人, 按照试点实施办法第四十二条办理, 但不包括单位依法不需办理税务登记的内设机构。

3. 对试点地区油气田企业的特殊规定

试点地区的油气田企业提供应税服务, 按照本办法缴纳增值税, 不再执行《油气田企业增值税管理办法》(财税[2009]8号)。(本部分请参阅试点事项规定)

《油气田企业增值税管理办法》(财税[2009]8号)自2009年1月1日执行以来, 油气田企业为生产原油、天然气提供的生产性劳务应缴纳增值税, 增值税税率规定为17%。油气田企业是指在中华人民共和国境内从事原油、天然气生产的企业。包括中国石油天然气集团公司和中国石油化工集团公司重组改制后设立的油气田分(子)公司、存续公司和其他石油天然气生产企业, 还包括油气田企业持续重组改制继续提供生产性劳务的企业, 以及2009年1月1日以后新成立的油气田企业参股、控股的企业, 不包括经国务院批准适用5%征收率缴纳增值税的油气田企业。缴纳增值税的生产性劳务仅限于

油气田企业间相互提供，油气田企业与非油气田企业之间相互提供的生产性劳务不缴纳增值税。劳务范围包括：地质勘探、钻井（含侧钻）、测井、录井、试井、固井、试油（气）、井下作业、油（气）集输、采油采气、海上油田建设、供排水、供电、供热、通讯、油田基本建设、环境保护、为维持油气田的正常生产而互相提供的其他劳务计 15 大项，具体解释见《油气田企业增值税管理办法》所列附件《增值税生产性劳务征收范围注释》。

对上述规定的理解重点在应税服务范围。因试点实施办法规定的应税服务范围与《增值税生产性劳务征收范围注释》的劳务范围并不一致，对于试点地区的油气田企业发生涉及交通运输和部分现代服务业试点劳务，如《增值税生产性劳务征税范围注释》中的第一项地质勘探、第九项油（气）集输及第十五项其他中的运输、设计、提供信息、检测、计量、数据处理、租赁生产所需的仪器、材料、设备等服务，应按照试点实施办法缴纳增值税，不再执行《油气田企业增值税管理办法》。同时，因提供应税服务的范围为试点实施办法规定的服务，则提供劳务提供对象既包括油气田企业之间提供，也包括油气田企业与非油气田企业之间相互提供。

试点地区的油气田企业应将应税服务与原生产性劳务取得的经营收入分别核算，未分别核算的，从高适用税率。

第二条 单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人（以下称承包人）以发包人、出租人、被挂靠人（以下称发包人）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。

本条是关于单位采用承包、承租、挂靠经营方式下，纳税人确定的具体规定。

理解本条规定应从以下两个方面来把握。

1. 承包、承租、挂靠经营方式的概念和特征

(1) 承包经营企业是指发包方在不改变企业所有权的前提下，将企业发包给经营者承包，经营者以企业名义从事经营活动，并按合同分享经营成果的经营形式。

(2) 承租经营企业是在所有权不变的前提下，出租方将企业租赁给承租方经营，承租方向出租方交付租金并对企业实行自主经营，在租赁关系终止时，返还所租财产。

(3) 挂靠经营。挂靠经营是指企业、合伙组织、个体户或者自然人与另外的一个经营主体达成依附协议，然后依附的企业、个体户或者自然人将其经营的财产纳入被依附的经营主体名下，并对外以该经营主体的名义进行独立核算的经营活动。

2. 承包、承租、挂靠经营方式下的纳税人的界定

单位以承包、承租、挂靠方式经营的，以发包人为纳税人必须同时满足以下两个条件：

- (1) 以发包人名义对外经营；
- (2) 由发包人承担相关法律责任。

如果不同时满足上述两个条件，以承包人为纳税人。

第三条 试点纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。

应税服务的年应征增值税销售额（以下称应税服务年销售额）超过财政部和国家税务总局规定标准的纳税人为一般纳税人，未超过规定标准的纳税人为小规模纳税人。

应税服务年销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人；非企业性单位、不经常提供应税服务的企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。

本条是关于试点纳税人分类、划分标准的规定。

理解本条规定应从以下三个方面来把握。

1. 试点纳税人分类

按照我国现行增值税的管理模式，对增值税纳税人实行分类管理，在本次增值税改革试点中，仍予以沿用，将试点纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。小规模纳税人与一般纳税人的划分，以应税服务年销售额及会计核算制度是否健全为主要标准。其计税方法、凭证管理等方面都不同，需作区别对待。

2. 试点纳税人适用小规模纳税人标准的规定

由于增值税一般纳税人实行凭发票注明税款抵扣的制度，需要试点纳税人有健全的会计核算，能够按会计制度和税务机关的要求，准确核算销项税额、进项税额和应纳税额。在试点纳税人小规模纳税人标准的确定上，充分考虑原有营业税纳税人规模较小、会计核算及纳税申报比较简单的现状，为了稳步推进增值税改革试点，财政部、国家税务总局将小规模纳税人标准暂定为应税服务年销售额 500 万元（含本数）以下。纳税人提供应税服务销售额超过小规模纳税人标准的，应申请认定为一般纳税人。随着试点工作的开展，财政部和国家税务总局将根据试点工作的需要，对小规模纳税人的应税服务年销售额标准进行调整。

应税服务年销售额，是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额，含减、免税销售额、提供境外服务销售额以及按规定已从销售额中差额扣除的部分。如果该销售额为含税的，应按照应税劳务的适用税率或征收率换算为不含税的销售额。

另外，应当注意的是：

（1）对于试点地区原公路、内河货物运输业的自开票纳税人，无论其提供应税服务年销售额是否达到 500 万元，均应当申请认定为一般纳税人。（本

部分请参阅试点事项规定)

(2) 试点地区提供公共交通运输服务(包括轮客渡、公交客运、轨道交通、出租车)的纳税人,其提供应税服务年销售额超过500万元的,可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。(本部分请参阅试点事项规定)

3. 试点纳税人不认定为一般纳税人的特别规定

试点纳税人中的其他个人是指除了个体工商户外的自然人。现实生活中,一个自然人可能偶然发生应税行为,销售额也可能很高,但如果一律要求其认定为一般纳税人,就将扩大适用一般计税方法范围,同时要求每个自然人都按照一般纳税人的申报方法去申报缴纳增值税也不现实。因此,为保持税制简化,有必要明确其他个人仍按照小规模纳税人征税。

另外,本条规定非企业性单位、不经常提供应税劳务的企业和个体工商户可以选择按照小规模纳税人纳税,也可以申请一般纳税人资格认定,即可以根据自身经营情况选择试点纳税人类型。

第四条 小规模纳税人会计核算健全,能够提供准确税务资料的,可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定,成为一般纳税人。

会计核算健全,是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算。

本条是关于小规模纳税人申请一般纳税人资格认定的规定。

(1) 小规模纳税人与一般纳税人的划分,会计核算健全是一条重要标准。实践中,很多小规模纳税人建立健全了会计核算制度,能够提供准确的税务资料,满足了凭发票注明税款抵扣的管理需要。这时如小规模纳税人向主管税务机关提出申请,可认定为一般纳税人,依照一般计税方法计算应纳税额。

(2) 会计核算健全,是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,

根据合法、有效凭证核算。例如，有专职或者兼职的专业会计人员，能按照会计制度规定，设置总账和有关明细账进行会计核算；能准确核算增值税销项税额、进项税额和应纳税额；能按规定编制会计报表，真实反映企业的生产、经营状况。

能够准确提供税务资料，一般是指能够按照规定如实填报增值税纳税申报表、附表及其他税务资料，按期申报纳税。是否做到“会计核算健全”和“能够准确提供税务资料”，由小规模纳税人的主管税务机关来认定。

除上述规定外，小规模纳税人认定为一般纳税人还须具备固定经营场所等其他条件。

第五条 符合一般纳税人条件的纳税人应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。具体认定办法由国家税务总局制定。

除国家税务总局另有规定外，一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

本条是关于试点增值税一般纳税人资格认定的规定。

(1) 本条所称符合条件，是指符合试点实施办法第三条和第四条规定的一般纳税人条件以及国家对试点地区增值税一般纳税人资格认定的有关规定。符合条件的试点纳税人必须主动向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。除特别规定的情形外，试点纳税人年销售额超过小规模纳税人年销售额标准，未主动申请一般纳税人资格认定的，应当按照销售额和增值税适用税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票。

(2) 应税服务年应征增值税销售额超过财政部和国家税务总局规定标准的纳税人为一般纳税人，按照试点事项规定，试点地区的标准为 500 万元。

(3) “除国家税务总局另有规定外，一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。”其含义是，符合条件的试点纳税人可以直接认定为一般纳税人，但不得再转为小规模纳税人。国家税务总局另行规定的，不适用上述规定。

(4) 试点地区的原增值税一般纳税人兼有应税服务,不需要重新办理一般纳税人认定手续,由主管税务机关制作、送达《税务事项通知书》,告知纳税人。

第六条 中华人民共和国境外(以下称境外)的单位或者个人在境内提供应税服务,在境内未设有经营机构的,以其代理人为增值税扣缴义务人;在境内没有代理人的,以接收方为增值税扣缴义务人。

与现行增值税的征收原则不同,在境内提供应税服务,是指应税服务提供方或者接受方在境内。而且因现行海关管理对象的限制,即仅对进出口货物进行管理,各类劳务尚未纳入海关管理范畴,对涉及跨境提供劳务的行为,将仍由税务机关进行管理。

理解本条规定应从以下四个方面来把握:

(1) 境外单位或者个人在境内提供应税服务,在境内未设有经营机构的,以其代理人为增值税扣缴义务人。

需要注意的是:以境内代理人为扣缴义务人的,境内代理人和接受方的机构所在地或者居住地必须均在试点地区,否则仍按照现行有关规定代扣代缴营业税。(本部分请参阅试点事项规定)

(2) 境外单位或者个人在境内提供应税服务,在境内未设有经营机构的,如果在境内没有代理人的,以接受方为增值税扣缴义务人。

需要注意的是:以接受方为扣缴义务人的,接受方机构所在地或者居住地必须在试点地区,否则仍按照现行有关规定代扣代缴营业税。(本部分请参阅试点事项规定)

(3) 理解本条规定的扣缴义务人时需要注意,其前提是境外单位或者个人在境内没有设立经营机构,如果设立了经营机构,就不存在扣缴义务人的问题;首选扣缴义务人是境外纳税人的境内代理人,如果在境内没有设立代

理人的，则以应税劳务的购买方为扣缴义务人。本条规定的扣缴义务人如果不履行扣缴义务，则应根据税收法律法规的相关规定承担相应法律责任。

（4）营业税改征增值税后，应税服务项目需代扣代缴增值税的，按原有出具《税务证明》的有关业务操作流程办理。

第七条 两个或者两个以上的试点纳税人，经财政部和国家税务总局批准可以视为一个纳税人合并纳税。具体办法由财政部和国家税务总局另行制定。

本条是对两个或者两个以上的试点纳税人，可以视为一个试点纳税人合并纳税的规定。

合并纳税的批准主体是财政部和国家税务总局。具体办法将由财政部和国家税务总局另行制定。

第二章 应税服务

第八条 应税服务，是指陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务、管道运输服务、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。

应税服务的具体范围按照本办法所附的《应税服务范围注释》执行。

本条是关于应税服务的具体范围的规定，试点实施办法所称应税服务包括交通运输业服务（包括陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输）和部分现代服务业服务（包括研发和技术服务、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）。

这里，我们要对《应税服务范围注释》（见本书附录D）与《营业税税目注释》进行必要的比较，见表1-1和表1-2，了解其变化关系和主要差异。