

营改增

最新政策解读与筹划案例

翟继光◎编著

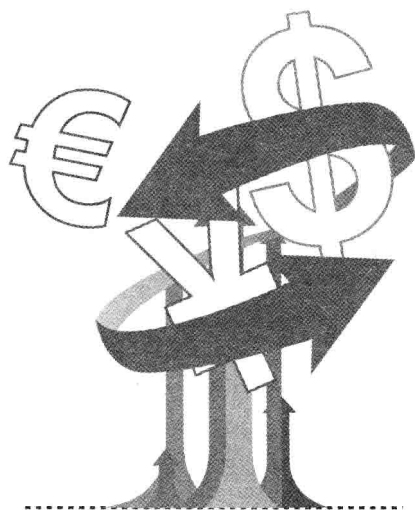


中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

营改增

最新政策解读与筹划案例

翟继光◎编著



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

营改增最新政策解读与筹划案例/翟继光编著.

北京: 中国经济出版社, 2015. 4

ISBN 978 - 7 - 5136 - 3730 - 5

I. ①营… II. ①翟… 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 (2015) 第 033618 号

责任编辑 黄 静 李亚婷

责任审读 贺 静

责任印制 马小宾

封面设计 华子设计

出版发行 中国经济出版社

印 刷 者 北京力信诚印刷有限公司

经 销 者 各地新华书店

开 本 710mm × 1000mm 1/16

印 张 14.5

字 数 190 千字

版 次 2015 年 4 月第 1 版

印 次 2015 年 4 月第 1 次

定 价 48.00 元

广告经营许可证 京西工商广字第 8179 号

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010 - 68330607)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010 - 68355416 010 - 68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390) 服务热线: 010 - 88386794

目 录



第一章 “营改增”的背景与进程	1
第一节 “营改增”的背景	3
第二节 “营改增”的进程	7
第二章 “营改增”试点实施办法	25
第一节 纳税人与扣缴义务人	27
第二节 应税服务	29
第三节 税率和征收率	36
第四节 应纳税额的计算	40
第五节 征收管理	46
第六节 税收减免	51
第三章 “营改增”有关事项规定与电信业试点	53
第一节 “营改增”试点有关事项的规定	55
第二节 关于将电信业纳入“营改增”试点的政策	63
第四章 “营改增”后增值税税率与纳税申报表政策解读	67
第一节 应税服务适用增值税零税率和免税政策的规定	69
第二节 最新纳税申报表政策	72



第五章 “营改增”后征收管理政策解读	91
第一节 增值税一般纳税人资格认定	93
第二节 总分机构试点纳税人增值税计算缴纳制度	103
第三节 增值税发票管理政策	119
第四节 文化事业建设费征收管理政策	140
第六章 具体行业征收管理政策解读	151
第一节 航空运输企业增值税征收管理制度	153
第二节 邮政企业增值税征收管理制度	157
第三节 铁路运输企业增值税征收管理制度	160
第四节 电信企业增值税征收管理制度	165
第七章 “营改增”中的相关税收优惠政策解读	169
第一节 “营改增”试点过渡政策	171
第二节 跨境应税服务增值税免税制度	179
第三节 小微企业免征增值税政策	185
第四节 特定行业的优惠政策	187
第八章 “营改增”纳税筹划案例	213
第一节 增值税纳税人身份的筹划案例	215
第二节 增值税销售模式的筹划案例	220
第三节 增值税优惠政策的筹划案例	224

第一章

“营改增”的背景与进程

第一节 “营改增”的背景

一、我国开征增值税的历史

增值税自 1954 年在法国开征以来,因其有效地解决了传统销售税的重复征税问题,迅速被世界其他国家采用。目前,已有 170 多个国家和地区开征了增值税,征税范围大多覆盖所有货物和劳务。我国在 1979 年引入增值税,最初仅在襄樊、上海、柳州等城市的机器机械等 5 类货物试行。1984 年国务院发布《增值税条例(草案)》,在全国范围内对机器机械、汽车、钢材等 12 类货物征收增值税。1994 年税制改革,将增值税征税范围扩大到所有货物和加工修理修配劳务,对其他劳务、无形资产和不动产征收营业税。2009 年,为了鼓励投资,促进技术进步,在地区试点的基础上,全面实施增值税转型改革,将机器设备纳入增值税抵扣范围。

二、营业税改征增值税对社会经济发展的作用

当前,我国正处于加快转变经济发展方式的攻坚时期,大力发展第三产业,尤其是现代服务业,对推进经济结构调整和提高国家综合实力具有重要意义。按照建立健全有利于科学发展的财税制度要求,将营业税改征增值税,有利于完善税制,消除重复征税;有利于社会专业化分工,促进三次产业融合;有利于降低企业税收成本,增强企业发展能力;有利于优化投资、消费和出口结构,促进国民经济健康协调发展。

三、在上海进行交通运输业和部分现代服务业改革试点的原因

营业税改征增值税涉及面较广,为保证改革顺利实施,在部分地区和部分行业开展试点十分必要。上海市服务业门类齐全,辐射作用明显,选择上海市先行试点,有利于为全面实施改革积累经验。

选择交通运输业试点主要考虑:一是交通运输业与生产流通联系紧密,在生产性服务业中占有重要地位;二是运输费用属于现行增值税进项税额抵扣范



围,运费发票已纳入增值税管理体系,改革的基础较好。选择部分现代服务业试点主要考虑:一是现代服务业是衡量一个国家经济社会发达程度的重要标志,通过改革支持其发展有利于提升国家综合实力;二是选择与制造业关系密切的部分现代服务业进行试点,可以减少产业分工细化存在的重复征税因素,既有利于现代服务业的发展,也有利于制造业产业升级和技术进步。

四、财政部和国家税务总局出台改革办法的主要内容

为了贯彻落实国务院关于先在上海市交通运输业和部分现代服务业开展改革试点的决定,根据经国务院同意的《营业税改征增值税试点方案》,财政部和国家税务总局印发了《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》等文件,自2012年1月1日起施行。

试点实施办法明确了对交通运输业和部分现代服务业征收增值税的基本规定,包括纳税人、应税服务、税率、应纳税额、纳税时间和地点等各项税制要素。

试点有关事项的规定是对试点实施办法的补充,主要是明确试点地区与非试点地区、试点纳税人与非试点纳税人、试点行业与非试点行业适用税种的协调和政策衔接问题。

试点过渡政策的规定主要是明确试点纳税人改征增值税后,原营业税优惠政策的过渡办法和解决个别行业税负可能增加的政策措施。

五、营业税改征增值税是一项重要的结构性减税措施

根据规范税制、合理负担的原则,通过税率设置和优惠政策过渡等安排,改革试点行业总体税负不增加或略有下降。对现行征收增值税的行业而言,无论在上海还是其他地区,由于向试点纳税人购买应税服务的进项税额可以得到抵扣,税负也将相应下降。

六、营业税改征增值税后增值税收入归属的确定

根据现行财政体制,增值税属于中央和地方共享税,营业税属于地方税。试点期间,维持现行财政体制的基本稳定,营业税改征增值税后的收入仍归属试点地区。

七、改革试点新增了11%和6%两档低税率

按照试点行业营业税实际税负测算,陆路运输、水路运输、航空运输等交通运输业转换的增值税税率水平基本在11%~15%,研发和技术服务、信息技术、文化创意、物流辅助、鉴证咨询服务等现代服务业基本在6%~10%。为使试点行业总体税负不增加,改革试点选择了11%和6%两档低税率,分别适用于交通运输业和部分现代服务业。

目前实行增值税的170多个国家和地区中,税率结构既有单一税率,也有多档税率。改革试点将我国增值税税率档次由目前的两档调整为四档,是一种必要的过渡性安排。今后将根据改革的需要,适时简并税率档次。

八、试点中增值税与营业税制度之间的衔接

由于增值税和营业税的制度差异,加之本次改革试点仅在个别地区的部分行业实施,必然带来试点地区与非试点地区、试点行业与非试点行业、试点纳税人与非试点纳税人之间的税制衔接问题。为妥善处理好这些问题,试点文件从三个方面做出了安排。

一是不同地区之间的税制衔接。纳税地点和适用税种,以纳税人机构所在地作为基本判定标准。试点纳税人在非试点地区从事经营活动就地缴纳营业税的,允许其在计算增值税时予以抵减。

二是不同纳税人之间的税制衔接。对试点纳税人与非试点纳税人从事同类经营活动,在分别适用增值税和营业税的同时,就运输费用抵扣、差额征税等事项,分不同情形做出了规定。

三是不同业务之间的税制衔接。对纳税人从事混业经营的,分别在适用税种、适用税率、起征点标准、计税方法、进项税额抵扣等方面,做出了细化处理规定。

为保持现行营业税优惠政策的连续性,试点文件明确,对现行部分营业税免税政策,在改征增值税后继续予以免征;对部分营业税减免税优惠,调整为即征即退政策;对税负增加较多的部分行业,给予了适当的税收优惠。

九、纳税人在改革前需要做的准备

在试点之前,进行试点的纳税人应当及时了解掌握改革试点的相关政策,积极参加税务机关组织的纳税辅导培训,调整与改革试点相关的财务管理方



法,提前做好一般纳税人认定等方面的准备工作。

上海市试点纳税人自 2012 年 1 月 1 日起提供的交通运输业和部分现代服务业服务,应按规定申报缴纳增值税,在此之前提供的,仍然按原规定缴纳营业税。例如,按月申报的试点纳税人,2012 年 1 月申报缴纳的是 2011 年 12 月实现的营业税,2012 年 1 月实现的增值税应于 2 月申报缴纳。

十、推进改革试点的整体安排

作为改革迈出的第一步,上海市开展试点具有全国性示范意义。财政部和国家税务总局将密切跟踪上海市试点运行情况,认真总结试点经验,逐步扩大试点范围,力争在“十二五”期间将改革逐步推广到全国范围。

第二节 “营改增”的进程

一、第一阶段:上海率先试点

(一)发布的主要文件

根据党的十七届五中全会精神,按照《中华人民共和国国民经济和社会发展规划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,2011年11月16日,财政部、国家税务总局发布《营业税改征增值税试点方案》(财税〔2011〕110号),决定自2012年1月1日起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。

2011年11月16日,财政部、国家税务总局发布《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),根据《营业税改征增值税试点方案》,制定了《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》,自2012年1月1日起施行。该通知自2013年8月1日起废止。

根据《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),2011年12月2日,国家税务总局发布《关于上海市营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》(国家税务总局公告2011年第65号),就上海市试点纳税人有关增值税一般纳税人资格认定事项进行了明确,自2012年1月1日起执行。该公告自2014年1月1日起废止。

根据《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),2011年12月2日,国家税务总局发布了《关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2011年第66号),就调整增值税纳税申报有关事项进行了明确,自2012年1月1日起执行。该公告自2013年9月1日起废止。



为保障改革试点的顺利实施,国家税务总局决定启用货物运输业增值税专用发票。2011年12月15日,国家税务总局发布了《关于启用货物运输业增值税专用发票的公告》(国家税务总局公告2011年第74号),对相关事项进行了明确,自2012年1月1日起施行。

根据经国务院同意的《营业税改征增值税试点方案》(财税〔2011〕110号)的有关规定,为做好营业税改征增值税试点工作,加强改征后增值税(以下简称“改征增值税”)的预算管理,2011年11月28日,财政部、国家税务总局、中国人民银行发布了《关于上海市开展营业税改征增值税试点有关预算管理问题的通知》(财预〔2011〕538号),就有关事宜进行了明确,自2012年1月1日起执行。

为保障改革试点的顺利实施,2011年12月26日,国家税务总局发布了《关于营业税改征增值税试点有关税收征收管理问题的通知》(国家税务总局公告2011年第77号),对税收征收管理有关问题进行了明确,自2012年1月1日起实施。该公告自2013年8月1日起废止。

2011年12月29日,财政部、国家税务总局发布了《关于应税服务适用增值税零税率和免税政策的通知》(财税〔2011〕131号),对应税服务适用增值税零税率和免税政策的有关事项进行了规定,自2012年1月1日起执行。该通知自2013年8月1日起废止。

2011年12月29日,财政部、国家税务总局发布了《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的通知》(财税〔2011〕133号),对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若干税收政策进行了明确。该通知自2013年8月1日起废止。

2011年12月30日,财政部、国家税务总局发布《关于中国东方航空公司执行总机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法的通知》(财税〔2011〕132号),该通知制定了《总机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法》,自2012年1月1日起执行。该通知自2012年9月1日起停止执行。

2012年4月5日,国家税务总局发布《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)》(国家税务总局公告2012年第13号),自2012年1月1日起施行。该公告自2013年8月1日起废止。

2012年6月29日,国家税务总局发布《关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2012年第31号),自2012年7月1日起施行。

2012年6月29日,财政部、国家税务总局发布了《关于交通运输业和部分

现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的补充通知》(财税〔2012〕53号),该通知第一条、第二条、第三条自2012年1月1日起执行,第四条自2012年7月1日起执行。《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的通知》(财税〔2011〕133号)第四条中“提供船舶代理服务的单位和个人,受船舶所有人、船舶经营人或者船舶承租人委托向运输服务接收方或者运输服务接收方代理人收取的运输服务收入,应当按照水路运输服务缴纳增值税”的规定相应废止。该通知自2013年8月1日起废止。

2012年7月3日,国家税务总局发布《关于中国东方航空股份有限公司增值税计算缴纳有关问题的公告》(国家税务总局公告2012年第32号),自2012年1月1日起施行。该公告自2012年9月1日起废止。

(二)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。

(三)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。

(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。

(四)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。进行试点的应税服务具体包括: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。

(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。

(五) 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。

(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。

(六) 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) 跨地区税种协调。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。

(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。

(七) 组织实施

(1) 财政部和国家税务总局根据本方案制定具体实施办法、相关政策和预算管理及缴库规定, 做好政策宣传和解释工作。经国务院同意, 选择确定试点地区和行业。

(2) 营业税改征的增值税, 由国家税务局负责征管。国家税务总局负责制定改革试点的征管办法, 扩展增值税管理信息系统和税收征管信息系统, 设计并统一印制货物运输业增值税专用发票, 全面做好相关征管准备和实施工作。

二、第二阶段：推广至 8 个省市

（一）发布的主要文件

经国务院批准,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)。2012 年 7 月 31 日,财政部、国家税务总局发布了《关于在北京等 8 省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〔2012〕71 号)。该通知自 2013 年 8 月 1 日起废止。

2012 年 8 月 10 日,国家税务总局发布了《关于北京等 8 省市营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 38 号),本公告按照财税〔2012〕71 号第二条试点日期规定的日期执行。该公告自 2013 年 8 月 1 日起废止。

2012 年 8 月 24 日,国家税务总局发布了《关于北京等 8 省市营业税改征增值税试点有关税收征收管理问题的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 42 号)。该公告自 2013 年 8 月 1 日起废止。

2012 年 8 月 27 日,国家税务总局发布了《关于北京等 8 省市营业税改征增值税试点增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 43 号)。该公告附件 1 中的《增值税纳税申报表附列资料(一)》自 2013 年 6 月 1 日起废止。该公告自 2013 年 9 月 1 日起废止。

2012 年 8 月 29 日,财政部、国家税务总局发布了《关于营业税改征增值税试点中文化事业建设费征收有关问题的通知》(财综〔2012〕68 号),规定缴纳文化事业建设费的单位和个人应按照提供增值税应税服务取得的销售额和 3% 的费率计算应缴费额,并由国家税务局在征收增值税时一并征收,自 2012 年 1 月 1 日起施行。该通知自 2013 年 8 月 1 日起废止。

2012 年 12 月 3 日,财政部、国家税务总局发布了《关于营业税改征增值税试点中文化事业建设费征收有关问题的补充通知》(财综〔2012〕96 号),规定财综〔2012〕68 号文件第二条计算缴纳文化事业建设费的销售额,为纳税人提供广告服务取得的全部含税价款和价外费用,减除支付给试点地区或非试点地区的其他广告公司或广告发布者的含税广告发布费后的余额。提供应税服务未达到增值税起征点的个人,免征文化事业建设费。该通知自 2013 年 8 月 1 日起废止。

2012 年 12 月 4 日,财政部、国家税务总局发布了《关于交通运输业和部分



《现代服务业营业税改征增值税试点应税服务范围等若干税收政策的补充通知》(财税〔2012〕86号),规定对注册在天津市东疆保税港区内的试点纳税人提供的国内货物运输、仓储和装卸搬运服务,实行增值税即征即退政策。自2012年11月1日起,对注册在平潭的试点纳税人从事离岸服务外包业务中提供的应税服务,免征增值税。《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》(财税〔2011〕111号)第二条第(三)项、第(四)项中增值税实际税负是指,纳税人当期实际缴纳的增值税税额占纳税人当期提供应税服务取得的全部价款和价外费用的比例。该通知除第三条另有规定外,自2012年12月1日起执行。该通知自2013年8月1日起废止。

2012年12月4日,国家税务总局发布了《关于营业税改征增值税试点文化事业建设费缴费信息登记有关事项的公告》(国家税务总局公告2012年第50号),规定缴纳义务人、扣缴义务人在办理税务登记或扣缴税款登记的同时,办理缴费登记。该公告自发布之日起施行。该公告自2014年1月1日起废止。

2012年12月4日,国家税务总局发布了《关于营业税改征增值税试点文化事业建设费申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2012年第51号),规定缴纳义务人计算缴纳文化事业建设费时,允许从其提供相关应税服务所取得的全部含税价款和价外费用中扣除相关价款的,应根据取得扣除项目的合法有效凭证逐一填列《应税服务扣除项目清单》(附件2),作为申报表附列资料,向主管税务机关同时报送。该公告自规定的营业税改征增值税实施之日起施行。该公告自2014年1月1日起废止。

2012年12月31日,财政部、国家税务总局发布了《总分机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法》(财税〔2012〕84号),规定总机构应当汇总计算总机构以及其分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务的应交增值税,分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务已缴纳的增值税和营业税税款后,在总机构所在地解缴入库。试点地区分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务,按照应征增值税销售额和预征率计算缴纳增值税。该办法自2013年10月1日起停止执行。

2013年1月14日,财政部、国家税务总局发布了《关于部分航空公司执行总分机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法的通知》(财税〔2013〕9号),规定本通知列明的航空公司总分支机构,除中国东方航空股份有限公司及其分支机构外,自总机构所在地纳入营改增试点范围之日起,按照《总分机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法》(财税〔2012〕84号)计算缴纳增值税。中国东方