

会计人员继续教育培训系列

营业税改征增值税会计 操作与纳税筹划

董学秀 赵朝生 编著



国家行政学院出版社

营业税改征增值税会计 操作与纳税筹划

董学秀 赵朝生 编著



国家行政学院出版社

图书在版编目(CIP)数据

营业税改征增值税会计操作与纳税筹划/董学秀,赵朝生编著.
—北京:国家行政学院出版社,2013.4(2015.9重印)

ISBN 978-7-5150-0752-6

I. ①营… II. ①董… ②赵 III. ①增值税-税收会计-基本知识-中国 IV. ①F812.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第059828号

书 名 营业税改征增值税会计操作与纳税筹划

作 者 董学秀 赵朝生

责任编辑 侯书生

出版发行 国家行政学院出版社

(北京市海淀区长春桥路6号 100089)

电 话 (010)68920640 68929037

编 辑 部 (010)68928875

经 销 新华书店

印 刷 北京市昌平区新兴胶印厂

版 次 2013年4月第1版

印 次 2015年9月第2次印刷

开 本 670毫米×960毫米 1/16开

印 张 19

字 数 255千字

书 号 ISBN 978-7-5150-0752-6

定 价 35.00元

序 言

2011年10月26日，国务院常务会议决定，从2012年1月1日起在上海市交通运输业和部分现代服务业实施营业税改征增值税试点。2012年7月25日，国务院第212次常务会议决定，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八省市。从2011年11月起，财政部和国家税务总局陆续颁布了《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》、《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》、《关于印发营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定的通知》等营业税改征增值税相关政策，为帮助企业财务人员快捷、方便地掌握营业税改征增值税的相关政策，熟练进行会计实务操作，做好营业税改征增值税后的税收筹划工作，我们撰写了本书。

本书以试点地区总结的经验为参考，以大量案例的形式深入浅出地讲解《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》及营业税改征增值税相关税收政策，指出营业税改征增值税过程中纳税人应重点关注的会计实务操作问题，详细解释营业税改征增值税的会计处理，以翔实的案例分析了企业营业税改征增值税后的税收筹划问题（包括营业税改征增值税税收筹划及企业主要税种筹划）。

本书具有如下特色：

1. 体系完整：涵盖营业税改征增值税政策的详细解读。
2. 案例丰富：汇集大量试点企业实务操作范例。
3. 内容全面：内容涉及营业税改征增值税相关政策讲解、具体会计实务操作、营业税改征增值税税收筹划和企业主要税种筹划。
4. 通俗易懂：结合实例，深入浅出，讲解详细，易于理解。
5. 易于筹划：纳税人可以采用选择纳税人身份、申请财政扶持

资金、继续享受营业税优惠政策、完善增值税管理，积极应对税务稽查等税收筹划措施。

本书适合作为企业财务人员、税收征管人员的学习材料，同时也适合高等院校相关专业师生阅读参考。

由于编者水平有限，时间仓促，书中难免存在错误和疏漏，恳请各位读者批评指正。

编 者

2013 年 4 月

第一章 营业税改征增值税概述

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。我国 1979 年引入增值税，1984 年国务院发布增值税条例（草案），1994 年的税制改革，将增值税征税范围扩大到所有货物和加工修理修配劳务。2009 年，我国全面实施了增值税转型改革，在推动增值税由生产型向消费型转变方面，迈出了重要一步，减轻了企业税收负担。2012 年 1 月 1 日，我国实施营业税改征增值税试点改革。试点表明，营业税改征增值税改革经济效应明显显现，实现了新旧税制成功转换，减轻了企业税负，促进了服务业加快发展和企业转型升级，推动了制造业创新发展。从而为扩大营业税改征增值税试点范围奠定了良好的基础。

第一节 增值税基本原理及改革历程

一、增值税的概念

增值税是对销售或者进口货物、提供加工、修理修配劳务货物以及提供应税服务的单位和个人就其实现的增值额征收的一个税种。

增值税具有以下特点：

（一）增值税仅对销售货物、提供加工修理修配劳务或者提供应税服务各个环节中新增的价值额征收。在本环节征收时，允许扣除上一环节购进货物或者接受加工修理修配劳务和应税服务已征税款。它消除了传统的间接税制在每一环节按销售额全额征税所导致的对转移价值的重复征税问题。

（二）增值税制的核心是税款的抵扣制。我国增值税采用凭专用发票抵扣，增值税一般纳税人购入应税货物、劳务或者应税服务，

凭取得的增值税专用发票上注明的增值税额在计算缴纳应纳税金时，在本单位销项税额中予以抵扣。

（三）增值税实行价外征收。对销售货物、提供加工修理修配劳务或者提供应税服务在各环节征收的税款，附加在价格以外自动向消费环节转嫁，最终由消费者承担。

（四）增值税纳税人在日常会计核算中，其成本不包括增值税。

二、增值税的类型

根据纳税人外购固定资产抵扣程度的不同，增值税可分为三种类型。

（一）生产型增值税。生产型增值税税基为销售收入减去外购货物和劳务支出，不扣除外购固定资产价值，在统计口径上相当于国民生产总值。

（二）收入型增值税。收入型增值税税基是在生产型增值税基础上，可以扣除当期固定资产折旧，相当于国民收入。

（三）消费型增值税。消费型增值税税基为销售收入减去外购货物和劳务支出，并扣除外购固定资产价值，相当于对国民收入中用于消费性支出的部分征税。

三种类型增值税，扣除程度依次呈阶梯式递增，税基则呈阶梯式递减，二者此长彼消。例如甲公司当期实现销售额 100 万元，外购货物和劳务投入 40 万元，外购固定资产投入 30 万元，固定资产折旧 5 万元（均为不含增值税价格），在生产型增值税制下，其可扣除金额为 40 万元，税基为 60 万元；在收入型增值税制下，可扣除金额为 45 万元，税基为 55 万元；在消费型增值税制下，可扣除金额为 70 万元，税基为 30 万元。

三、增值税改革历程

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 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。

增值税成为我国第一大税种，不仅在筹集财政收入方面发挥了不可替代的作用，而且有力地推动了货物生产流通领域专业化分工的发展。同时，增值税的出口退税制度也为出口货物以不含税价格参与国际竞争创造了有利条件。随着增值税制度的建立，我国以加工制造业为代表的第二产业得到了快速发展，并逐步成为全球制造业大国。据统计，1994 年至 2010 年，我国工业增加值由 19481 亿元增加至 160867 亿元，按不变价计算增长 4.4 倍；出口货物总额由 10422 亿元增加至 107023 亿元，增长 9.3 倍。

受当时一些条件制约，1994 年基于经济体制转轨背景建立的中国增值税制度，与其他大多数国家实行的增值税相比，在改革的深度和广度上尚未完全到位。在深度上，主要是增值税进项税额抵扣不彻底，固定资产没有纳入抵扣范围，对投资仍然重复征税，在税制类型上还属于生产型增值税，不利于鼓励企业设备投资和技术进步。在广度上，主要是增值税覆盖不全面，征税对象限于货物和加工修理修配劳务，对其他劳务、不动产、无形资产则实行营业税制度。根据相关数据测算，目前增值税覆盖了国民经济 60% 以上的领域，其余由营业税覆盖。这种增值税与营业税并存的税制格局，不仅对服务业内部的专业化分工造成了重复征税，也导致制造业纳税人外购劳务所负担的营业税和服务业纳税人外购货物所负担的增值税，均得不到抵扣，各产业之间深化分工协作存在税制安排上的障碍。

2009 年，以应对国际金融危机为契机，为解决增值税改革的深度问题，在部分地区先行先试的基础上，我国全面实施了增值税转型改革，将机器设备类固定资产纳入进项税额的抵扣范围，在推动增值税由生产型向消费型转变方面，迈出了重要一步。据统计，2009 年至 2011 年因实施增值税转型改革，累计减少税收收入 5000

多亿元，明显减轻了企业税收负担。

与解决改革的深度问题相比，现阶段解决改革的广度问题更为紧迫。由于对劳务、不动产和无形资产征收营业税，增值税的抵扣链条不完整，转型后的增值税制度在消除重复征税、促进产业分工方面的优势仍然难以充分发挥。当前，我国经济正处于转型发展的攻坚时期，必须抓住机遇在一些重点领域和关键环节取得突破，加快完善有利于转方式、调结构的体制机制和政策环境。税收是政府影响资源配置的重要手段，增值税是与货物和劳务生产流通关系密切的税种，不失时机地将增值税制度引入服务业领域，消除营业税重复征税的弊端，不仅是完善税收制度的必然选择，也是促进现代服务业发展、推动第二和第三产业融合、培育经济增长新动力的迫切需要。

相对于1994年而言，目前实施营业税改征增值税的条件已经基本成熟。经过多年实践，增值税的制度优势已经得到社会认同，营业税的弊端广遭诟病。增值税立法也提上日程，对改革形成了有力推动。国际上对服务业征收增值税越来越普遍，可以为我国实施这项改革提供有益借鉴。随着税收专业化和信息化管理水平的不断提升，增值税的征收效率明显提高，为实施营业税改征增值税提供了所能承受的减税空间。

第二节 营业税改征增值税的经济效应分析

营业税改征增值税的经济效应，不仅体现为税负减轻对市场主体的激励，也显示出税制优化对生产方式的引导。相对而言，前者的作用更直观，后者的影响更深远。

经济理论和实践证明，社会分工程度是生产力发展水平的重要标志。营业税改征增值税的经济效应，不仅体现为税负减轻对市场主体的激励，也显示出税制优化对生产方式的引导。相对而言，前者的作用更直观，后者的影响更深远。其效应传导的基本路径是：以消除重复征税为前提，以市场充分竞争为基础，通过深化产业分工与协作，推动产业结构、需求结构和就业结构不断优化，促进社

会生产力水平相应提升。

一、深化产业分工

在深化产业分工方面，营业税改征增值税既可以从根本上解决多环节经营活动面临的重复征税问题，推进现有营业税纳税人之间加深分工协作，也将从制度上使增值税抵扣链条贯穿于各个产业领域，消除目前增值税纳税人与营业税纳税人在税制上的隔离，促进各类纳税人之间开展分工协作。

二、优化产业结构

在优化产业结构方面，将现行适用于第三产业的营业税，改为实行增值税，更有利于第三产业随着分工细化而实现规模拓展和质量提升。同时，分工会加快生产和流通的专业化发展，推动技术进步与创新，增强经济增长的内生动力。

三、扩大内需

在扩大国内需求方面，营业税改征增值税消除了重复征税，对投资者而言，将减轻其用于经营性或资本性投入的中间产品和劳务的税收负担，相当于降低投入成本，增加投资者剩余，有利于扩大投资需求；对生产者和消费者而言，在生产和流通环节消除重复征税因素后，商品和劳务价格中的税额减少，可以相应增加生产者和消费者剩余，有利于扩大有效供给和消费需求。

四、改善外贸出口

在改善外贸出口方面，营业税改征增值税将实现出口退税由货物贸易向服务贸易领域延伸，形成出口退税宽化效应，增强服务贸易的国际竞争力；货物出口也将因外购生产性劳务所含税款可以纳入抵扣范围，形成出口退税深化效应，有助于进一步拓展货物出口的市场空间。

五、促进就业

在促进社会就业方面，以服务业为主的第三产业容纳的就业人

群要超过以制造业为主的第二产业，营业税改征增值税带来的产业结构优化效应，将对就业岗位的增加产生结构性影响；随着由于消除重复征税因素带动的投资和消费需求的扩大，将相应带来产出拉动型就业增长。

为了客观地验证营业税改征增值税后的经济效应，国家税务总局专题研究小组通过建立中国税收可计算一般均衡模型（T-CGE），运用计量方法，将深化增值税制度改革对各类市场主体行为的影响置于宏观经济运行的整体框架中做了量化分析。T-CGE 模型包括两大部分：一部分是作为模型数据基础的社会核算矩阵，另一部分是刻画经济循环过程的系列方程组。社会核算矩阵共设置 7 大类 11 个账户，分别是商品、活动、要素（资本、劳动力）、机构（居民、企业、政府）、投资储蓄（储蓄、投资和库存）、国外部门和税收，其中商品和活动分别由 61 个产品部门和产业部门构成，最终参与计算的数据近 30000 个。系列方程组根据不同描述对象共分为生产行为、居民行为、政府行为、进出口行为、投资和储蓄、税收制度、均衡条件 7 大模块，包含 2400 多个变量和方程，对经济活动的全部过程，包括厂商生产决策、居民消费偏好以及税收对各行为主体的影响等，均以方程的形式予以模拟。

以 2009 年为基期，运用 T-CGE 模型就改革对经济社会的综合影响进行的模拟测算结果显示：营业税改征增值税后，将带动 GDP 增长 0.5% 左右，第三产业和生产性服务业增加值占比将分别提高 0.3% 和 0.2%，高能耗行业增加值占比降低 0.4%；拉动居民消费增长约 1.1%，社会投资增长约 0.2%，出口增长约 0.7%；可直接带来新增就业岗位 70 万个左右，且第三产业就业占比将有所提升；税收收入预计净减少 1000 亿元以上，价格总水平也将有所下降。虽然 2009 年的基础数据带有国际金融危机影响的痕迹（2010 年以后的数据因不完整而无法使用），但这一测算结果同样可以证明，积极推进营业税改征增值税，必将为加快经济结构调整提供强有力的制度支持。

第三节 营业税改征增值税试点方案的设计

一、营业税改征增值税试点方案设计思路

推进营业税改征增值税，需要“整体规划、统筹协调、平稳过渡”，既要统一设计税制改革方案和相关配套改革措施，又要通盘考虑改革的具体事项，还要充分兼顾改革前后税制和征管变迁，实现税制转换的平稳过渡。

营业税改征增值税是一项重要的税制改革，涉及税种结构、财政体制、税收征管等一系列制度性安排。在税种结构上，我国现行货物劳务税体系是以增值税、营业税、消费税为主体。营业税改征增值税后，将形成以增值税普遍征收为主、以消费税特殊调节为辅的税制格局。在财政体制上，我国目前对增值税实行中央和地方按75:25的比例分享，营业税除少部分行业集中缴纳的税收归属中央外，其余全部属于地方收入，并占整个地方级税收收入的三分之一以上。为保障地方财政利益，营业税改征增值税后，收入仍归属地方，同时还要相应考虑地方收入主体税种构建问题。在税收征管上，按照国税局和地税局征管职责划分，增值税由国税局征管，营业税除归属中央的收入由国税局征管外，其他由地税局征收。为了提高征管效率、降低征纳成本、规范税收执法，营业税改征增值税后，应由国税机关统一负责征收，并结合深化税制改革、逐步健全地方税体系，合理配置地税机关征管职责。

上述若干制度安排面临的调整变化，牵涉和影响面之广，超过了1994年以来任何一项税制改革。因此，推进营业税改征增值税，需要“整体规划、统筹协调、平稳过渡”。整体规划，就是要遵循增值税制度内在规律，着眼于消除货物和劳务领域的重复征税，统一设计税制改革方案和相关配套改革措施，妥善处理好政府与纳税人、中央与地方的分配关系。统筹协调，就是要结合增值税立法的要求，通盘考虑改革的具体事项，精心设计税制要素，科学确定税负水平，

合理划分收入归属，不断完善征管条件。平稳过渡，就是要科学安排改革进程，充分兼顾改革前后税制和征管变迁，确保纳税人正常生产经营不受影响，实现税制顺利转换、征管有序衔接、征纳关系和谐融洽、财政体制平稳运行。

从理论上讲，营业税改征增值税采取一步到位的方式更有利于保障增值税抵扣链条的完整性和税制运行的规范性，但为了确保改革毫无悬念地取得成功，有必要通过先行试点的实践，验证税率等税制要素设计的合理性、配套措施的有效性、财政减收的可行性、征管制度的科学性，为全面实施改革积累经验。根据增值税的特点和将要改征增值税行业的特征，改革试点应采取地区试点与行业试点交叉进行的方式。这一方面可以从点面结合的角度，全面评估税制设计对纳税人负担、税收收入以及经济运行的影响，通过及时发现问题、完善方案，为全面推进改革做好制度安排；另一方面，可以从以点促面的角度，夯实改革所需的各项纳税服务和征管基础工作，有效增进征纳双方对税制转换的适应性，为改革顺利实施创造不可或缺的运行条件。

基于上述考虑，改革试点方案需要从试点范围、税制安排、过渡政策、收入归属、征收管理等方面，对整个试点工作做出统一部署。试点方案总体上应具有扩大试点和全面实施的可操作性，而非仅适应单个地区的量身制作。

在试点范围上，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，先行选择经济辐射效应明显、改革示范作用较强的地区，将与生产流通联系紧密的交通运输业和部分现代服务业纳入试点范围。

在税制安排上，除合理设定计税方式、计税依据、纳税地点外，关键是科学设置税率。按照将原营业税税负平移的方法，采用全国税收调查和北京、上海、湖南3个地区典型调查的数据，相互验证测算出交通运输等行业的适用税率在11%至15%之间，现代服务业的适用税率在6%至10%之间。根据改革后试点行业总体税负不增

加或略有下降的原则，改革试点方案从低确定了 11% 和 6% 两档税率，并对出口劳务实行零税率或免税。

在政策衔接上，针对增值税与营业税的税制差异和改革试点在部分地区部分行业开展的实际情况，对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，以及原营业税优惠政策延续等问题，均进行了妥善处理。

在收入归属上，维持现行财政体制基本稳定，按照保持中央和试点地区税收分配关系不变的原则，对原归属试点地区的营业税，改征增值税后收入仍归属试点地区。

在征收管理上，营业税改征增值税后，由现行负责征收增值税的国税机关统一征收。

二、营业税改征增值税试点方案的主要内容

（一）试点范围。营业税改征增值税试点征税范围包括交通运输业和部分现代服务业。交通运输业包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务、管道运输服务。部分现代服务业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。

（二）试点地区及试点实施时间。如表 1.1 所示：

表 1.1 “营改增”试点地区及试点实施时间

试点地区	试点实施时间
上海市	2012 年 1 月 1 日
北京市	2012 年 9 月 1 日
江苏省	2012 年 10 月 1 日
安徽省	2012 年 10 月 1 日
福建省（厦门市）	2012 年 11 月 1 日
广东省（深圳市）	2012 年 11 月 1 日
浙江省（宁波市）	2012 年 12 月 1 日
湖北省	2012 年 12 月 1 日
天津市	2012 年 12 月 1 日

（三）税率和征收率。试点一般纳税人从事有形动产租赁适用 17% 税率；交通运输业适用 11% 税率，部分现代服务业中的研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、鉴证咨询服务适用 6% 税率；服务贸易出口实行零税率。

小规模纳税人适用 3% 的征收率。

（四）其他相关规定。试点纳税人原享受的技术转让等营业税减免税政策，调整为增值税免税或即征即退；现行增值税一般纳税人向试点纳税人购买服务，可抵扣进项税额；试点纳税人原适用的营业税差额征税政策，试点期间可以延续；原归属试点地区的营业税收入，改征增值税后仍归属试点地区。

第四节 营业税改征增值税的意义

我国营业税改征增值税具有以下重要意义。

一、营业税改征增值税有利于我国优化经济结构

我国的税制结构中，增值税和营业税是最为重要的两个流转税税种，二者分立并行。即增值税的征收范围是除建筑业之外的第二产业，而第三产业的大部分行业则需征收营业税。在目前形势下，这种划分行业分别适用不同税制的做法，日渐显现出其内在的不合理性和缺陷，对经济运行造成扭曲，不利于经济结构优化。

二、营业税改征增值税可以进一步充分发挥增值税的重要作用

增值税和营业税并行，破坏了增值税的抵扣链条，影响了增值税“中性”作用（即在筹集政府收入的同时并不对经济主体施加“区别对待”的影响，因而客观上有利于引导和鼓励企业在公平竞争中做大做强）的发挥。现行的税制增值税征税范围较狭窄，导致经济运行中增值税的抵扣链条被打断，这种中性效应便大打折扣。

三、营业税改征增值税可以促进我国服务行业的发展，调整产业发展结构

目前的税制将大部分第三产业排除在增值税的征税范围之外，对服务业的发展造成了不利影响。因为营业税是对营业额全额征税，且无法抵扣，使企业为避免重复征税而倾向于“小而全”“大而全”模式。不利于服务企业的发展，进而在国际贸易中处于劣势。

四、营业税改征增值税有利于化解税收征管中的矛盾

现行的两套税制并行造成了税收征管实践中的一些困境。例如随着信息技术的发展，传统商品的服务化，商品和服务的界定逐渐模糊，那么是适用增值税还是营业税就成为一个难题。因此，这次的营业税改征增值税可以化解这些难题。

总之，在新的经济发展形势下，逐步将增值税征税范围扩大至全部的商品和服务，以增值税取代营业税，既符合国际惯例也符合我国的国情，还将有利于我国市场经济的进一步发展，所以说营业税改征增值税这一改革是十分必要的。

第五节 营业税改征增值税试点取得的成效

2012年，“营改增”率先在上海启动改革试点，之后采取“雁阵”扩围方式，陆续有12个省市纳入改革试点。经过精心组织实施，各试点省市新旧税制均已成功实现转换。这标志着，“营改增”已经试水成功，这艘巨轮正乘风破浪，朝着下一个目标远航。营业税改征增值税是我国经济领域重大改革中稳中求进的典型案例。

一、新旧税制成功转换

纳税人成功转换。截至2012年底，共有102.8万户试点纳税人，由缴纳营业税改为缴纳增值税。其中，一般纳税人21.6万户，占21%；小规模纳税人81.2万户，占79%。从行业分布看，交通运输业16.1万户，占15.7%，现代服务业86.7万户，占84.3%。

征管系统平稳运行。目前,各项系统运转正常,2012年已开出新的增值税专用发票3119.5万张、税额720.7亿元。同时,各地纳税申报顺畅,纳税服务到位,风险防控有效。纳税申报率达到99.8%。

二、抵扣链条顺利打通

“营改增”各项改革措施到位后,适用税率、计税方式、计税依据等全部按照新税制执行,其抵扣机制作用日益显现,试点行业与其上下游行业抵扣链条已经打通,基本消除重复征税。初步统计,12个试点省市共为企业直接减税426.3亿元。既减轻了服务业税负,也降低了制造业成本,促进了二、三产业融合发展。

三、新增值税入库顺畅

各试点地区财政、国税、国库部门,严格按照财政部制定的预算管理和会计核算办法,转换新增值税税款入库方式,做好税款入库核算工作,成功搭建了税款入库平台,新的体制和核算制度运行顺畅,基本做到了缴得进、分得清、记得准,没有发现税款混库、滞压等现象。

四、制度体系基本建立

国家层面出台了“一方案”“一办法”和“两规定”,即:财政部、国税总局印发的《营业税改征增值税试点方案》、《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》和《试点有关事项的规定》《试点过渡政策的规定》。地方层面建立了配套的预算管理、会计核算、税收征管、税款入库核算等制度,以及财政扶持资金管理办法。中央和地方两个层面的制度建设有机衔接,共同构筑起了比较完整的制度体系,为改革试点提供了坚实的政策保障和制度支撑。

五、促减税、推转型卓有成效

基本解决重复征税问题,促进了跨区域、跨行业抵扣链条的形