

Tax Reform of BT-VAT

营改增的大时代

——政策透析与解决方案

Great Era of Tax Reform for Replacing
Business Tax with Value-added Tax

—— Policy Analysis and Solutions

郝龙航 王 骏 编著

中翰税务风险控制丛书

用独特的视角诠释“营改增”政策所隐含的深层风险，加之亲历的试点案例，中翰税务继《营改增——机遇与挑战》之后的倾力之作，让您识读不一样的增值税。



中国市场出版社
China Market Press

014008121

F812. 422
95

中翰税务风险控制丛书

营改增的大时代

——政策透析与解决方案

郝龙航 王 骏◎编著

Tax Reform of BT-VAT

Great Era of Tax Reform for Replacing
Business Tax with Value-added Tax
—— Policy Analysis and Solutions



中国市场出版社
China Market Press



北航

C1694364

F812.422
95

图书在版编目 (CIP) 数据

营改增的大时代：政策透析与解决方案/郝龙航，王骏编著. —北京：中国
市场出版社，2013. 10

ISBN 978 - 7 - 5092 - 1139 - 7

I. ①营… II. ①郝…②王… 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 (2013) 第 221301 号

书 名：营改增的大时代——政策透析与解决方案

作 者：郝龙航 王 骏 编著

责任编辑：胡超平

出版发行：中国市场出版社

地 址：北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼 (100837)

电 话：编辑部 (010) 68037344 读者服务部 (010) 68022950

发行部 (010) 68021338 68020340 68053489

68024335 68033577 68033539

经 销：新华书店

印 刷：河北省高碑店市鑫宏源印刷包装有限公司

规 格：787×1092 毫米 1/16 25 印张 440 千字

版 本：2013 年 10 月第 1 版

印 次：2013 年 10 月第 1 次印刷

书 号：ISBN 978 - 7 - 5092 - 1139 - 7

定 价：78.00 元

Great Era

of

Tax Reform for Replacing Business

Tax with Value-added Tax

营改增的大时代——政策透析与解决方案 编委

策 划 刘晓忠

业务指导 沈小迎

主 编 郝龙航 王骏

编委成员 (排名不分前后):

湖北省黄冈市国家税务局 叶刚

江苏省苏州工业园区国家税务局 丁齐天

天津汉沽国家税务局 陈志强

云南省武定地税 杨昌睿

中国电信集团公司 王 瑜

中国电信集团公司 吴景润

英格索兰集团 励贺林

中国航空油料集团公司 叶钢

亚信联创集团股份有限公司 生伟

杭州长运集团有限公司 王如策

青岛新泰克税务师事务所 林合功

四川中翰大壮税务师事务所 王 森

杭州中翰普华税务师事务所 吴振宇

福州中翰鑫金税务师事务所 陈 仁

昆明中翰荣谊企业管理有限公司 刘 荣

湖北益合集团襄阳中翰博信税务师事务所 曹德志

陕西中翰秉经税务师事务所 陈 斌

岳阳长盛中翰合伙税务师事务所 王 琼

湖北中翰裕众税务师事务所 王 佩

上海中翰海阳税务师事务所 王 蓓

北京中翰联合税务师事务所呼和浩特分公司 郝顺利

湛江市中翰若水税务师事务所 谭绪凤

河南盛胜税务师事务所 王占伟

北京安衡税务师事务所 高巧莉

序

PREFACE

2013年8月1日,试点地区加特定范围应税服务的“营改增”将不再有地区之别,部分专家学者担忧的“税收洼地”问题不复存在。当然,基于政策的统一,众多因为地区割裂存在的税收漏洞、管理成本及政策对接方面的内容将不复存在,“营改增”在经历税制改革的“阵痛”后逐渐走向成熟。

自试点以来一年多的时间里,我们习惯了各地不同的解释口径,习惯了对政策地区差异的接受,承接营业税的差额征税,在现实当中执行得“不伦不类”,更导致核算复杂,人为造成征管成本与纳税成本的增加。2013年8月1日起“营改增”在全国推行,相关的政策将趋于体系化,而不再分布于多个法规当中,新纳入地区的税务机关、纳税人将更从容地去面对“营改增”。

财税〔2013〕37号文延续了财税〔2011〕111号文的主要思路,同时在应税服务的范围、特定政策规定的修订等方面表现出新的立法思维,而且简化了税制,有利于纳税人掌握。虽然可能对不同的纳税人带来的利益得失不同,但是从简化税制的目标这一点来看,财税〔2013〕37号无疑值得赞许。

当然,对于实践当中仍然存在的售后回租、即征即退及咨询服务的范围、出口退税及应税服务免税方面,纳税人面临的纠结仍待财税部门破解,且越早越好,这样才能让之前苦苦等待的纳税人更踏实地关注经营管理,不致造成税收政策影响了纳税人正常的经营创新与利益保障。同时,众多人关注的邮电通信业及建筑业,尚未纳入本次的实施范围。相较于很早之前“宏伟目标”的宣传,“狼来了”喊久了难免会产生心理麻木,相关企业的应对热情也慢慢有所变化。不过,企业的付出终将有回报,准备得越充分就会越有信心应对。

从中翰接触的客户了解,“营改增”的改变是全方位的,与客户、供应商新的经济交易关系,会计核算、纳税申报与发票开具,都需要以增值税的思维来处理,而不能再简单“粗暴”地如营业税般处理。“营改增”后,由于业务的过渡、纳税的重复、核算的摸索及差异化的管理,会导致很多混乱甚至造成利益损失。对此,书中作了相应的总结,以使读者有相应的前瞻眼光,也避免重蹈旧辙。在中翰提供的解决方案中,我们将传统增值税的实践与应税服务的增值税完好地结合,创立的信息系统的解决方案,无疑将让知晓税法、富有创新热情的财务团队“如虎添翼”。当然,对于中翰所解决的

富有挑战的增值税案例，我们也会一一呈献给您。您将发现，枯燥的文字背后，也有推理小说一样的演绎，也有波澜壮阔的一面，等待像您一样的“伯乐”来解读。

本书是继《营改增——机遇与挑战》之后，写作团队自我否定、持续改善的力作，是抓住了增值税“灵魂”的读本，汇聚了作者运用相关法规解决具体问题的思路与智慧。“营改增”，注定是不平凡的，但愿本书会伴您走得更平坦一些。因为本书，我们有机会与您，还有与写作团队的专业人士建立了广泛的联系。我们继续邀请重量级的专业人士加入，其中有原就职于北京市国家税务局、从事流转税管理的资深专家沈小迎老师。沈老师具有 24 年增值税领域的管理经验，历经增值税的数次变革，积累了众多深度的案例处理经验，恰当地将税收法规与企业实际业务相结合，观点独到，让较多看似“无药可医”的案例峰回路转。

在 2013 年，中翰（中国）合作组织的团队希望给您，给我们的客户带来“营改增”实践的价值。本书融合了合作组织团队的力量，在此向每一位表示感谢。

本书的写作内容，特别是税法未明确的事项，部分代表了我们的个人观点，难免有所疏漏与错误，恳请读者批评指正。

郝龙航

中翰（中国）税务合作组织

2013 年 7 月 24 日



目 录

CONTENTS

第 1 章 营业税到增值税，由试点地区到全国的快速推进 / 1

- 1.1 营改增试点扩展至全国 / 2
- 1.2 财税〔2013〕37 号整装后的变化 / 3
- 1.3 试点应税服务范围的框架 / 5
- 1.4 营业税与试点增值税的比较 / 5
- 1.5 营改增试点政策与现行增值税暂行条例体系的关系 / 8

第 2 章 营改增试点政策中的税制要素 / 9

- 2.1 应税服务范围 / 10
 - 2.1.1 交通运输业特殊事项的说明 / 13
 - 2.1.2 广播影视服务 / 14
 - 2.1.3 其他现代服务业服务 / 16
 - 2.1.4 征税范围的界定 / 18
 - 2.1.5 不被认定为应税服务的事项 / 19
 - 2.1.6 有偿提供应税服务的理解 / 20
 - 2.1.7 对“境内”提供服务的理解 / 22
- 2.2 纳税人 / 25
 - 2.2.1 单位或个人 / 26

- 2.2.2 增值税一般纳税人与小规模纳税人 / 28
- 2.2.3 可以不被认定为一般纳税人的例外情形 / 30
- 2.2.4 合并纳税的主体 / 32
- 2.3 税率与征收率 / 33
 - 2.3.1 税率与征收率的分类 / 33
 - 2.3.2 价内税与价外税对税率的应用 / 33
 - 2.3.3 选择简易计税办法的一般纳税人 / 34
 - 2.3.4 混业经营销售货物、提供加工与修理修配劳务、
应税服务, 兼营营业税应税劳务的税率或
征收率应用 / 36
 - 2.3.5 代扣代缴境外单位或个人增值税的适用税率 / 37
- 2.4 计税方式 / 40
- 2.5 纳税义务发生时间 / 42
- 2.6 纳税地点 / 44
- 2.7 纳税期限 / 44

第3章 营改增的商业因素分析 / 47

- 3.1 取得可抵扣的票据进行抵扣究竟有何“好处” / 48
- 3.2 坚持取得增值税专用发票与提供普通发票
但降价供给时的比较 / 50
- 3.3 供应商涨价的“偷换概念” / 52
- 3.4 对外“涨价”的可能 / 53
- 3.5 如何测试自己的税负影响 / 55
- 3.6 交易模式的影响 / 56
 - 3.6.1 集团统一结算开具发票的方式 / 56
 - 3.6.2 从事技术服务的分公司如何定位纳税主体 / 57
 - 3.6.3 营改增后车辆进项抵扣认证与动产登记
矛盾问题 / 57

3.7 总结 / 58

第4章 一般纳税人 / 59

4.1 销售额 / 60

- 4.1.1 价款和价外费用 / 61
- 4.1.2 原增值税政策中的价外费用 / 64
- 4.1.3 试点航空企业的机场建设费和燃油费附加 / 66
- 4.1.4 折扣、折让 / 67
- 4.1.5 定价不公允时核定销售额 / 70
- 4.1.6 销售额扣除的规定 / 72
- 4.1.7 服务中止 / 73
- 4.1.8 销售额货币折算的处理 / 74
- 4.1.9 有形动产租赁中一次性收取多期租金 / 76

4.2 销项税额 / 78

- 4.2.1 销售额、发票与申报表 / 78
- 4.2.2 销项税额的冲减 / 79
- 4.2.3 销项税额的合并计算 / 79

4.3 进项税额 / 79

- 4.3.1 纳税人可以取得的进项税额抵扣凭证 / 79
- 4.3.2 取得运费发票抵扣的专项分析 / 83
- 4.3.3 进项税额票据抵扣的规定条件 / 86
- 4.3.4 进项税额不得抵扣的一般规定 / 89
- 4.3.5 进项税额抵扣的时间性计划 / 99
- 4.3.6 关于存量资产的争议 / 100
- 4.3.7 进项税额抵扣的综合理解 / 100

4.4 应纳税额 / 101

- 4.4.1 简易计税方法 / 101
- 4.4.2 一般计税方法 / 105



- 4.5 兼营 / 106
 - 4.5.1 兼营营业税应税项目 / 106
 - 4.5.2 兼营增值税减免税项目 / 107
- 4.6 混业经营 / 108
- 4.7 混合销售 / 110

第5章 小规模纳税人 / 113

- 5.1 简易计税方法 / 114
- 5.2 现行小规模纳税人与试点小规模纳税人的身份认定 / 115
- 5.3 小规模纳税人转变为增值税一般纳税人的事项 / 117
- 5.4 坚守“小规模纳税人”应对之策的风险 / 118
- 5.5 境外单位与个人能否适用小规模纳税人身份 / 118
- 5.6 兼营 / 120
 - 5.6.1 兼营营业税应税项目 / 120
 - 5.6.2 兼营增值税减免税项目 / 120
- 5.7 混业经营 / 121

第6章 会计处理 / 123

- 6.1 增值税会计处理与其他税种的比较 / 124
- 6.2 增值税会计处理的基本方式 / 125
 - 6.2.1 一般纳税人 / 126
 - 6.2.2 小规模纳税人与简易计税方法的税款计算 / 129
- 6.3 营改增的特殊会计处理规定 / 129
- 6.4 价外税模式，会计核算的起点 / 130
- 6.5 一般纳税人的一般计税方法的会计处理 / 131
 - 6.5.1 试点一般纳税人增值税进项税额的核算 / 131
 - 6.5.2 试点一般纳税人销项税额的核算 / 138

- 6.5.3 试点一般纳税人增值税缴纳的核算 / 141
- 6.5.4 试点融资租赁纳税人差额征税的会计处理 / 144
- 6.5.5 增值税期末留抵税额的会计处理 / 147
- 6.5.6 取得过渡性财政扶持资金的会计处理 / 148
- 6.5.7 税控系统专用设备和技术维护费用抵减
增值税额的会计处理 / 150
- 6.5.8 出口退税的会计处理 / 154
- 6.6 小规模纳税人与简易计税方法的会计处理 / 158
 - 6.6.1 小规模纳税人取得应税服务收入的处理 / 159
 - 6.6.2 小规模纳税人初次购买税控系统
抵减增值税的会计处理 / 162
 - 6.6.3 小规模纳税人缴纳增值税的会计处理 / 163
 - 6.6.4 取得过渡性财政扶持资金的会计处理 / 163
 - 6.6.5 融资租赁差额纳税的会计处理 / 164
- 6.7 营改增之后会计核算变化对利润表的影响 / 166
- 6.8 税会差异的调整 / 168
- 6.9 代扣代缴税款的会计处理 / 169
- 6.10 税控设备与技术维护费抵减增值税的所得税问题 / 170

第7章 税收优惠 / 173

- 7.1 免征增值税 / 174
- 7.2 即征即退 / 182
- 7.3 应税服务税收优惠所面临的挑战 / 185

第8章 特殊事项 / 187

- 8.1 “三流一致”的坚持与扭曲 / 188
- 8.2 《固定资产分类与代码》(GB/T 14885-1994) 的修订



- 影响 / 189
- 8.3 报废/变卖固定资产 / 190
 - 8.3.1 固定资产的定义 / 190
 - 8.3.2 营改增过渡环节的义务延续 / 191
 - 8.3.3 变卖固定资产的政策适用 / 191
 - 8.3.4 报废固定资产的情形 / 194
 - 8.3.5 融资租赁公司处置融资租赁货物的适用税率 / 195
- 8.4 从混合销售到兼营处理 / 195
- 8.5 视同提供应税服务 / 196
 - 8.5.1 视同提供应税服务的规定 / 197
 - 8.5.2 单纯视同提供应税服务 / 197
 - 8.5.3 提供服务过程中赠送货物 / 199
 - 8.5.4 内部提供服务的理解 / 200
 - 8.5.5 视同提供应税服务涵盖加工、修理修配是未来方向 / 200
 - 8.5.6 视同提供应税服务的“虚拟”表现 / 200
 - 8.5.7 不作为视同提供应税服务的特殊规定 / 201
- 8.6 差额征税适用范围将仅限于融资租赁企业 / 201
 - 8.6.1 差额计税的基本规定 / 202
 - 8.6.2 差额计税的核算与抵扣方式 / 203
- 8.7 过渡期的政策把握 / 204
 - 8.7.1 过渡期政策变化对实务的影响 / 204
 - 8.7.2 跨期营业税与增值税应税事项的界定标准 / 208
 - 8.7.3 适用于过渡期的应税范围差异及票据取得的风险 / 208
 - 8.7.4 过渡期的“投机”与风险 / 209
- 8.8 小规模纳税人转变为一般纳税人 / 209
- 8.9 营改增中的“转让定价”问题 / 211

- 8.10 纳税人注销过程中的增值税事项 / 212
- 8.11 营改增对于印花税的影响 / 214
- 8.12 分摊水电费带来的货物“转售”风险 / 214
- 8.13 文化事业建设费 / 217
- 8.14 以土地使用权以外的无形资产投资入股是否缴增值税 / 218

第9章 发 票 / 223

- 9.1 增值税涉税发票的种类 / 225
- 9.2 发票的领购 / 225
- 9.3 发票的开具 / 226
 - 9.3.1 开具的一般原则 / 226
 - 9.3.2 不得开具专用发票的情形 / 227
 - 9.3.3 发票开具的作废 / 228
 - 9.3.4 红字发票的开具 / 228
 - 9.3.5 未能开具红字发票的涉税处理 / 230
- 9.4 丢失发票的处理 / 231
- 9.5 折扣与免税开具发票的情形 / 231
- 9.6 增值税专用发票的信息 / 232
- 9.7 先行开具发票的理解 / 232
- 9.8 取得虚开增值税专用发票的处理 / 233
- 9.9 法律责任 / 235

第10章 特定行业营改增的分析 / 237

- 10.1 融资租赁 / 238
 - 10.1.1 融资租赁纳入增值税的历程 / 238
 - 10.1.2 有形动产融资租赁的发票开具 / 241
 - 10.1.3 有形动产融资租赁销售额的确定 / 246

- 10.1.4 有形动产融资租赁销售额确定环节“扣额”的计算规则 / 250
- 10.1.5 有形动产融资租赁业务超税负即征即退 / 251
- 10.1.6 售后回租构成融资租赁的增值税处理 / 253
- 10.2 货运代理 / 260
- 10.3 广播影视服务 / 261
- 10.4 电子商务与第三方支付 / 263
- 10.5 邮电通信行业营改增之前的业务分析 / 265
- 10.6 建筑业营改增之前的业务分析 / 275

第 11 章 试点政策与原有增值税法规的差异与融合 / 279

- 11.1 基本税收要素方面的比较 / 280
- 11.2 具体单独涉税事项方面的比较 / 280
- 11.3 两者的融合 / 281

第 12 章 应对营改增 / 283

- 12.1 技术上的应对 / 284
- 12.2 规划方面的应对 / 285
- 12.3 管理工具的应对 / 285

附录 相关法规 / 289

营业税改征增值税试点方案

(2011 年 11 月 16 日 财税〔2011〕110 号) / 290

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

(2013 年 5 月 24 日 财税〔2013〕37 号) / 291

国家税务总局关于发布《适用增值税零税率应税服务退(免)税管

理办法(暂行)》的公告

(2013年8月7日 国家税务总局公告2013年第47号) / 317

国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告

(2013年6月19日 国家税务总局公告2013年第32号) / 324

国家税务总局关于在全国开展营业税改征增值税试点有关征收管理问题的公告

(2013年7月10日 国家税务总局公告2013年第39号) / 326

国家税务总局关于营业税改征增值税试点中文化事业建设费征收有关事项的公告

(2013年6月28日 国家税务总局公告2013年第35号) / 329

国家税务总局关于增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告

(2013年6月21日 国家税务总局公告2013年第33号) / 330

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增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告

(2013年5月31日 国家税务总局公告2013年第28号) / 331

国家税务总局关于营业税改征增值税总分机构试点纳税人增值税纳税申报有关事项的公告

(2013年5月7日 国家税务总局公告2013年第22号) / 332

国家税务总局关于发布《营业税改征增值税试点期间航空运输企业增值税征收管理暂行办法》的公告

(2013年2月6日 国家税务总局公告2013年第7号) / 333

财政部 国家税务总局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

(2013年1月14日 财税〔2013〕9号) / 336

财政部 国家税务总局关于印发《总分支机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法》的通知

(2012年12月31日 财税〔2012〕84号) / 337

财政部 国家税务总局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

(2012 年 12 月 3 日 财综〔2012〕96 号) / 338

国家税务总局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

(2012 年 12 月 4 日 国家税务总局公告 2012 年第 51 号) / 340

国家税务总局关于启用货物运输业增值税专用发票的公告

(2011 年 12 月 15 日 国家税务总局公告 2011 年第 74 号) / 341

国家税务总局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

(2012 年 12 月 4 日 国家税务总局公告 2012 年第 50 号) / 343

财政部 国家税务总局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

(2012 年 8 月 29 日 财综〔2012〕68 号) / 343

财政部 国家税务总局关于在北京等 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

(2012 年 7 月 31 日 财税〔2012〕71 号) / 344

财政部关于印发《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》的通知

(2012 年 7 月 5 日 财会〔2012〕13 号) / 346

国家税务总局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

(2012 年 7 月 3 日 国家税务总局公告 2012 年第 32 号) / 349

国家税务总局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

(2011 年 12 月 2 日 国家税务总局公告 2011 年第 65 号) / 350

国家税务总局关于修订《增值税专用发票使用规定》的通知

(2006 年 10 月 17 日 国税发〔2006〕156 号) / 351

中华人民共和国增值税暂行条例

- (1993 年 12 月 13 日中华人民共和国国务院令第 134 号发布
2008 年 11 月 5 日国务院第 34 次常务会议修订通过 2008 年国务院
令第 538 号公布) / 358
- 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则
(2008 年 12 月 15 日 财政部、国家税务总局第 50 号令) / 362
- 国家税务总局关于修订增值税专用发票使用规定的补充通知
(2007 年 2 月 16 日 国税发〔2007〕第 18 号) / 369
- 国家税务总局关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问
题的通知
(2006 年 12 月 29 日 国税函〔2006〕第 1279 号) / 370
- 中华人民共和国发票管理办法 (2010 年修订)
(1993 年 12 月 12 日国务院批准、1993 年 12 月 23 日财政部令第
6 号发布根据 2010 年 12 月 20 日《国务院关于修改〈中华人民共
和国发票管理办法〉的决定》修订 2010 年 12 月 20 日中华人民
共和国国务院令第 587 号公布) / 370
- 中华人民共和国发票管理办法实施细则
(2011 年 2 月 14 日 国家税务总局令第 25 号) / 377