

「营业税改征增值税 试点政策与实务处理」

艾 华 王 震◎编著

营业税改征增值税 试点政策与实务处理

艾华 王震 编著



中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

营业税改征增值税试点政策与实务处理/艾华,王震编著.
—北京:中国税务出版社,2012.11
ISBN 978-7-80235-867-6

I. ①营… II. ①艾…②王… III. ①增值税-税收管理
—中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 245340 号

版权所有·侵权必究

书 名: 营业税改征增值税试点政策与实务处理

作 者: 艾 华 王 震 编著

责任编辑: 刘淑民

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation. cn

发行中心电话: (010)63908889/90/91

邮购直销电话: (010)63908837 传真: (010)63908835

经 销: 各地新华书店

刷: 北京联兴盛业印刷股份有限公司

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 13.75

字 数: 209000 字

版 次: 2012 年 10 月第 1 版 2013 年 1 月第 2 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-867-6

定 价: 35.00 元

如有印装错误 本社负责调换

前 言

为了优化税收制度，支持现代服务业快速发展，2011年10月26日，国务院常务会议决定深化增值税制度改革试点。2011年11月16日，经国务院同意，财政部和国家税务总局发布《营业税改征增值税试点方案》（财税〔2011〕110号），同时印发了《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），并从2012年1月1日起开始在上海对交通运输业和部分现代服务业进行了营业税改征增值税的试点。

2012年7月25日国务院常务会议决定，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，由上海市扩大至北京市、天津市、江苏省、安徽省、浙江省（含宁波市）、福建省（含厦门市）、湖北省、广东省（含深圳市）等8个省（直辖市）。

营业税改征增值税是我国货物和劳务税制度的一次重大调整，涉及交通运输业、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、有形动产租赁服务和鉴证咨询服务等7个行业。为了帮助广大纳税人和税务管理人员正确理解营业税改征增值税相关法规政策，防范税务风险，我们编写了《营业税改征增值税试点政策与实务处理》一书，供大家学习参考。

本书共分为四个部分，即增值税与营业税之异同，分析了营业税与增值税的税负和价内税与价外税的差异；营业税改征增值税试点改革总体框架，介绍了试点改革的相关政策和应纳税额的计算方法；营业税改征增值税的实务处理，列举了增值税进项税额、销项税额、上缴税额和出口退税的计算及其会计处理方法；营业税改征增值税的征收管理。

由于编写时间仓促和编者水平有限，书中难免出现不足或错误，敬请读者批评指正。营业税改征增值税的政策法规将会不断颁布，本书相关法规与新法规不一致的，请按新法规执行。

编 者

2012 年 9 月

目 录

第 1 章 增值税与营业税之异同	(1)
1.1 增值税与营业税的渊源	(1)
1.1.1 我国流转税的沿革	(1)
1.1.2 营业税的沿革和基本特征	(3)
1.1.3 增值税的沿革和基本特征	(5)
1.1.4 增值税的缺陷	(10)
1.2 增值税和营业税的税负分析	(11)
1.2.1 增值税营业税并行, 抵扣链条中断导致税收歧视	(11)
1.2.2 增值税非单一税率结构, 导致小企业税负 重于大企业	(12)
1.2.3 营业税增值税税负宏观比较	(13)
1.2.4 增值税营业税税负无差异分析	(14)
1.3 价内税与价外税	(15)
1.3.1 价内税与价外税的概念	(15)
1.3.2 价内税改为价外税的必要性	(16)
1.3.3 价内税与价外税对会计核算影响的比较	(19)
 第 2 章 营业税改征增值税试点改革总体框架	 (22)
2.1 营业税改征增值税试点概述	(22)
2.1.1 营业税改征增值税是党和国家现阶段经济体制 改革的重要措施	(22)
2.1.2 营业税改征增值税试点的经济效应	(23)

2 营业税改征增值税试点政策与实务处理

2.1.3	营业税改征增值税的总体考虑和试点方案	(25)
2.1.4	改革试点的开展情况和扩大试点的基本考虑	(27)
2.2	营业税改征增值税试点方案	(29)
2.2.1	试点方案的指导思想和基本原则	(30)
2.2.2	改革试点的主要内容	(30)
2.3	营业税改征增值税具体制度安排	(32)
2.3.1	目的地征税原则	(32)
2.3.2	营业税改征增值税的纳税人	(33)
2.3.3	营业税改征增值税的纳税范围	(41)
2.3.4	营业税改征增值税的税率、征收率	(49)
2.3.5	营业税改征增值税纳税期限与纳税地点	(50)
2.3.6	营业税改征增值税的过渡优惠政策	(51)
2.3.7	营业税改征增值税后的起征点	(57)
2.4	营业税改征增值税应纳税额的计算	(57)
2.4.1	营业税改征增值税后纳税义务的确认时点	(57)
2.4.2	营业税改征增值税销项税额的计算	(59)
2.4.3	营业税改征增值税进项税额的计算	(68)

第3章 营业税改征增值税的实务处理 (84)

3.1	营业税改征增值税后会计核算基础	(84)
3.1.1	增值税核算的科目设置	(84)
3.1.2	营业税改征增值税试点会计核算	(87)
3.1.3	增值税会计报表	(90)
3.2	试点行业进项税额及其转出的会计处理	(91)
3.2.1	运输企业存货采购进项税额的核算	(93)
3.2.2	投资者投入货物进项税额的会计处理	(96)
3.2.3	支付应税劳务进项税额的会计处理	(97)
3.2.4	委托加工货物进项税额的会计处理	(105)
3.2.5	接受捐赠货物进项税额的会计处理	(105)
3.2.6	购置固定资产进项税额的会计处理	(106)

3.2.7 小规模纳税人购进货物支付应税劳务进项税额的会计处理	(106)
3.2.8 增值税进项税额转出的会计处理	(107)
3.3 试点行业销项税额的会计处理	(111)
3.3.1 一般营运业务提供应税劳务销项税额的会计处理	(112)
3.3.2 差额计征增值税的会计处理	(119)
3.3.3 视同销售业务销项税额的会计处理	(124)
3.3.4 销售使用过的固定资产销项税额会计处理	(125)
3.4 增值税结转上缴和减免税的会计处理	(127)
3.4.1 增值税缴纳的核算	(127)
3.4.2 增值税减免的核算	(129)
3.4.3 试点期间纳税人取得过渡性财政扶持资金的核算	(132)
3.4.4 增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的核算	(132)
3.5 营业税改征增值税出口劳务退免税会计处理	(133)
3.5.1 出口退税概述	(133)
3.5.2 “免、抵、退”税方法	(139)
3.5.3 出口劳务退免税的范围	(141)
3.5.4 免抵退税的退税率	(143)
3.5.5 免抵退增值税的基本程序	(143)
3.5.6 免抵退增值税的计算与会计处理	(143)
第4章 营业税改征增值税的征收管理	(151)
4.1 营业税改征增值税专用发票的使用和管理	(151)
4.1.1 专用发票开具的信息化和初始发行	(152)
4.1.2 专用发票的领用和保管	(153)
4.1.3 专用发票的开具	(153)
4.1.4 营业税改征增值税试点发票使用的特殊要求	(154)

4.1.5	专用发票开具后,发生销货退回、开票有误的 处理	(156)
4.1.6	不得作为增值税进项税额的抵扣凭证	(158)
4.1.7	专用发票丢失的处理	(158)
4.1.8	增值税专用发票的管理	(159)
4.2	营业税改征增值税的申报与缴纳	(163)
4.2.1	一般纳税人的纳税申报	(163)
4.2.2	增值税纳税申报资料的管理	(164)
4.2.3	纳税申报违法行为的法律责任	(165)
4.2.4	增值税纳税申报表及附列资料的填报 (适用于增值税一般纳税人)	(165)
4.2.5	小规模纳税人的纳税申报	(190)
4.2.6	增值税款的解缴	(196)
4.3	营业税改征增值税出口劳务退免税征收管理	(197)
4.3.1	免抵退增值税的认定	(197)
4.3.2	出口退(免)税申报	(198)
4.3.3	出口退(免)税的审核	(199)
4.3.4	骗取国家出口退税的法律责任	(200)

第 1 章

增值税与营业税之异同

1.1 增值税与营业税的渊源

1.1.1 我国流转税的沿革

流转税指以纳税人商品生产、流通环节的流转额或者数量以及非商品交易的营业额为征税对象的一类税收。流转税是商品生产和商品交换的产物，各种流转税（如增值税、消费税、营业税、关税等）是政府财政收入的重要来源。

1.1.1.1 流转税的主要特点

第一，以商品生产、交换和提供商业性劳务为征税前提，征税范围较为广泛，既包括第一产业和第二产业的产品销售收入，也包括第三产业的营业收入；既对国内商品征税，也对进出口的商品征税，税源比较充足。

第二，以商品、劳务的销售额和营业收入作为计税依据，一般不受生产、经营成本和费用变化的影响，可以保证国家能够及时、稳定、可靠地取得财政收入。

第三，一般具有间接税的性质，特别是在从价征税的情况下，税收与价格密切相关，便于国家通过征税来实施和体现产业政策和消费政策。

第四，同其他税类相比，流转税在计算征收上较为简便易行，也容易

被纳税人所接受。

1.1.1.2 流转税的沿革

流转税，在中华人民共和国成立后的不同历史时期，一直都是工商税制结构中的主体税种。

中华人民共和国成立初期，流转税制体系的主体税种是货物税和工商业营业税。货物税是以列举货物为征税对象，在生产环节按照规定的办法评定计税价格，采取价外税形式从价征收，实行“一物一税，税不重征”原则。工商业营业税是“工商业税”的一个组成部分。在“工商业税”中依照工商业户的所得额征收的税称为“工商业所得税”，依照其营业额征收的税称为“工商业营业税”。^①

在1953年，国家按照“保证财政收入，简化税制”的原则，对工商税制进行了若干重要修正。把卷烟、酒等22种国家已能全部或大部掌握控制的商品所缴纳的货物税、营业税、印花税以及棉纱统销税、棉花交易税简化合并，试行从工业生产到商业零售，只就工业批发环节按销售收入一次征税的商品流通税。同时，简化货物税，把应税货物出厂销售环节应纳的营业税及其附加，发货票应纳的印花税，并入货物税内一并征收，将价外税形式改为价内税并相应调整了税率；将商业批发环节缴纳的营业税上移到工业环节征收，将工商业户书立的发货票、银钱收据等凭证应纳的印花税及营业税附加并入营业税内征收，并相应调整了税率。

1958年，按照“在基本保持原税负的基础上简化税制”的方针，国家又对税制进行了改革，主要内容是：合并简化税种，简化征税办法，将原来的货物税、商品流通税、营业税、印花税四种税合并成工商统一税，实行在商品生产环节和零售环节的两次课征制；把原来货物税、商品流通税分别按国营商业批发牌价和调拨价计税，改为一律按实际销售收入金额计税；对工业企业自己制造的用于本企业连续生产的“中间产品”，除少数产品保留征税外，基本不再征税。1973年，在试点“综合税”、“行业税”的基础上，将国营企业、集体企业缴纳的工商统一税、房地产税、车船使用牌照税、屠宰税，再简化合并为“工商税”；盐税也作为一个税目列入

^① 当代中国丛书编委会. 当代中国的工商税收 [M]. 北京: 当代中国出版社, 1994.

工商税征收范围，但仍保留税种；对在中国境内的外商投资企业、外国企业，仍继续征收工商统一税。1958年和1973年的两次税制改革，都以简化税制为主，不仅把流转税结构中的不同税种简单合并为一种税，而且还并入了印花税、房地产税、车船使用牌照税、屠宰税等非流转税性质的税种，从而使中国流转税制形成单一化的格局，侧重于单纯组织财政收入，削弱了调节经济的作用。

国家在1984年对“工商税”进行了彻底改革，重新设计划分了税种。除盐税恢复为独立税种归入资源税体系外，原“工商税”中以商品流转额和非商品流转额为征税对象的部分，则分设了产品税、增值税、营业税三个独立税种，从而形成了新的流转税体系。产品税采取价内税形式，于应税产品在生产环节实现销售时，以其销售收入全额为计税依据，实行产品差别比例税率征收，按不同产品设计税收负担，便于体现国家的产业政策。

产品税、增值税、营业税并行的格局，自1984~1992年运行实施，不论在积聚国家建设资金、组织财政收入方面，还是在调控宏观经济方面，都发挥了积极作用。1986年起，逐步扩大增值税的征税范围，相应减少产品税的税目，营业税的征税项目也有所增加；三个税种的税目税率和征税办法都进行了适时的调整和改进，使流转税制得到了进一步的充实和完善。1993年12月13日中华人民共和国国务院令第134号发布《中华人民共和国增值税暂行条例》，标志着产品税退出中国税制历史舞台。

1.1.2 营业税的沿革和基本特征

1.1.2.1 营业税的沿革

中国营业税起源甚早，如西周的关市之征中的市税、明代的门摊与清代的铺间房税等皆属于营业税性质。1928年7月南京国民政府颁布《营业税办法大纲》，首次出现营业税这一名称，并于1931年修改制定《营业税法》，明确营业税为地方收入。

新中国成立后，中央人民政府于1950年公布了《工商业税暂行条例》，开始征收工商业税。工商业税分别以工商业户的营业额和所得额为计税依据征收。其中规定，凡在中国境内的工商营利事业，均应按营业额

于营业行为所在地缴纳营业税。1958~1984年,营业税不作为独立税种征收,而是在试行的工商统一税及后来试行的工商税中设置若干税目征收,这样营业税这个税种便一度在中国消失。1984年恢复征收营业税。1993年12月13日国务院发布《中华人民共和国营业税暂行条例》,同年12月25日,财政部发布了《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》,从1994年1月1日起开始实行,从而确立了中国现行的适用于内外资企业的统一规范的营业税税收法律制度。

1.1.2.2 营业税的主要特征

我国现行营业税与其他商品劳务税相比,营业税主要特征是:

(1) 征税范围广、税源普遍

营业税的征税范围包括在中国境内提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产的经营行为,涉及交通运输、邮电通信、金融保险、文化体育、建筑安装、娱乐业、社会服务等行业,而且不受经济性质和经营方式的限制,直接关系着城乡人民群众的日常生活,因而具有广泛性和普遍性。营业税的这一特征有利于国家广泛地筹集财政收入。

(2) 按行业设计税目、税率

营业税一般按行业设计税目、税率。由于营业税的征税范围涉及国民经济中的众多行业,同一行业所经营的具体业务性质相近,盈利水平也大体相同,但不同行业间盈利水平却存在差异,因此按行业设计税目税率,有利于调节行业的盈利水平,有利于促进行业内部以及行业之间的公平竞争,有利于简化税制,同时也便于征收管理。

(3) 实行多环节、全额课税

营业税实行多环节、全额课税。只要发生了应税行为,取得了营业收入,就要以营业收入为计税依据计征营业税,税额不受成本、费用高低影响,对于保证财政收入的稳定增长具有十分重要的作用。但为了避免重复征税,减轻纳税人的负担,营业税现行政策规定了某些行业和行为可以差额计税。

(4) 计算简单,操作方便

营业税以含税的营业收入全额为计税依据,实行比例税率,计征方法较为简便,以计税依据乘以适用税率就可以计算出应纳税款。营业税的

这一特点，可以大大简化企业的财务核算工作，降低征纳税成本。

1.1.3 增值税的沿革和基本特征

增值税 (Value Added Tax) 是对商品与服务征收的一种综合性销售税 (Sales tax)，在商业生产与流通的各个环节征收。增值税是从价税，以商品与服务的销售价格为基础，计算时扣除以前所有购买中所负担的增值税，最终转嫁由消费者全部承担。增值税不同于那些对“销售或营业总收入”课税的税种，虽然这些税收在加工、生产和流通的各个环节也要征税，但后者的税基更宽，不允许扣除从其他经济主体购买时支付的税收，即使这些税收内含在购买成本之中也不得扣除，如我国现行的营业税。增值税比传统上纯所得性质的税收的税基要宽，因为纳税人就其支付的工资薪金、土地租金和资本利息与红利均应计算在增值税的税基之内。

1.1.3.1 增值税的世界发展沿革

增值税的最初提出是在第一次世界大战后期的德国，建议用来取代当时国家的流转税。这种流转税类似于增值税体系，但在每个阶段课征的税收不得退税。美国也有很多增值税的支持者建议引进增值税，用以取代战后开征的消费税。然而直到 1953 年，增值税体系才得以付诸实践。当年，美国的密歇根州采用了一种修改了的增值税，称作“商业活动税” (Business Activities Tax)，一直使用了 14 年。法国于 1954 年开征了增值税，是第一个正式实行增值税的国家，用以取代其流转税体系。在 1967 年，欧洲经济共同体理事会 (EEC) 签署指令，全面引进增值税，用以替代现存的流转税体系，用一个共同的税收体系来联结欧共同体成员国。理事会也期望新的税收体系能促进对外贸易，克服过去复杂的流转税体系在实践中造成的阻碍。在欧共同体指令颁布之后，其他的一些国家，如奥地利、瑞典、巴西、希腊和秘鲁等国也引用增值税取代和改造各自的国家税制结构。1987 ~ 1997 年，增值税被许多东欧国家、苏联和中国、泰国、菲律宾以及孟加拉等亚洲国家所接受，大多数国家是在 20 世纪 90 年代中期引进。到目前为止，增值税已经在 170 多个国家和地区中成为税收体系的重要组成部分，但各国的增值税税率从 5% ~ 25% 不等。Liam Ebrill 指出：“增值税的快速崛起，可能是 20 世纪后期税收发展中最醒目、最重要的事情，而且还方兴

未艾。”

1.1.3.2 我国增值税的沿革

我国的增值税制度经历了由部分地区试点、全国分步试行到全面覆盖生产流通领域的三个阶段。

(1) 部分地区试点阶段

自1979年下半年起,中国选择部分城市进行增值税试点。试点首先在湖北省襄樊市进行,随后相继在上海、柳州、长沙、株洲、青岛、沈阳、西安等城市试点。试点的范围选择在机器机械、农业机具两个行业和部分日用机械产品。1981年,财政部向国务院提出改革工商税制的设想,把当时征收的工商税划分为产品税、增值税、营业税和盐税四个税种。同年,国务院批准了这个设想,决定建立增值税制度。

(2) 全国分步试行阶段

1982年底,财政部会同有关部委发出通知,决定自1983年底起,在全国范围内对机器机械、农业机具及其零配件,以及缝纫机、自行车、电风扇统一试行增值税。1984年,中国进行了国营企业第二步“利改税”和工商税制改革。1984年9月,第六届全国人大常委会第七次会议授权国务院颁布增值税等7个税收条例(草案),其中《中华人民共和国增值税条例(草案)》自1984年10月1日起实施。当时增值税的征收范围包括:机器机械及其零配件、机动船舶、轴承、农业机具及其零配件、钢坯、钢材、自行车、缝纫机、电风扇、印染绸缎及其他印染机织丝织品、西药等产品。

《条例(草案)》规定,增值税的扣除税额可以按扣除项目的当期购入数计算,也可以按扣除项目的当期耗用数计算,即可以采用“购进扣税法”或“实耗扣税法”计算确定当期可抵扣税额。

自1986年起,根据实际情况,我国陆续将部分产品纳入增值税征收范围。1989年,对工业企业的工业性加工、转售原材料等原来征收营业税的项目也相继改征增值税,使增值税征收范围逐步扩大到大部分工业产品。

为了完善增值税计算方法,1990年,中国开始在部分地区实行“价税分流购进扣税法”,将购进扣除项目所含税款从价格中分离出来单独反映,据以计算应纳税额,到1993年全面推行了这一方法。

(3) 全面覆盖生产流通领域阶段

为了适应社会主义市场经济发展的需要,国务院于1993年12月13日发布《中华人民共和国增值税暂行条例》,自1994年1月1日起在全国范围内统一施行,实行价外征税、凭票扣税的计算方法。这标志着统一、规范的增值税制度在中国正式建立。

当然,由于中国仍处于社会主义初级阶段,社会生产力总体仍不发达,因此中国增值税仍带有明显的时代色彩与社会发展特征,改革、完善增值税制的任务依然艰巨。

(4) 营业税改征增值税阶段

财政部、国家税务总局决定自2012年1月1日起,在上海选择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改革,为增值税扩围总结经验。营业税改征增值税改革是我国税制改革中的重要内容,改革将大大优化我国税制结构,显著提高我国流转税的税收中性,大大减少税收楔子对市场经济主体决策的不良影响。营业税改征增值税改革还将推动我国分税制财政体制改革的进一步深化。

1.1.3.3 增值税的基本特征

(1) 税款抵扣制和价外计税,避免重复流转税的“税上税”

基于税款抵扣制,增值税实行价外征税。经营者出售商品时,税款附加在价格之上转嫁给购买者,购买者不只支付商品的价款,也包括本环节应缴纳的税款。随着商品流通环节延伸,每个经营环节都相应地在购买商品时支付税款,在销售商品时收取税款。税款会随着销售收入在生产、流通、分配、消费各个环节的不断实现而逐步积累,逐步由生产向消费环节向前推移,直至实现最后消费,最终由商品的消费者承担。因此,生产、经销企业尽管作为增值税各环节的纳税人,实际上所付的税款在每次销售时都从购买者那里得到了补偿,最终只是代政府向消费者收税并缴纳,本身并不负担税款。

增值税大体采用以下的评税程序:

①产品生产有增值,增值额为生产产品的材料成本与对客户(通常是批发商)收取价格之间的差额。

②生产商缴纳增值税,增值税为增值额的一定百分比,然后将增值税

包含在销售价格中向客户（批发商）收取。

③生产商就购买材料支付的增值税额可以从政府退还或申请抵扣。

④批发商就其增值额缴纳增值税，增值额等于他们支付给生产商的价格与他们销售给客户或零售商的价格之间的差额。然后将增值额包含在价格中向零售商收取。

⑤批发商就其向生产商支付的增值税可以从政府退还或申请抵扣。

⑥零售商就其增值缴纳增值税，增值额等于向客户收取的价格减去批发进货的成本，之后将增值税包含在产品的最后销售价中。

⑦零售商店从购买产品的个人手中收取增值税，因此零售价包括该流转程序中所有的增值税，其支付给批发商的增值税可以从政府退还或申请抵扣。

（2）增值额采用凭发票抵扣确定法

增值税增值额的计量可以通过两种方法获得：一是从纳税人的总销售收入中扣除外购的支出；二是将支付给生产性要素（包括土地、劳动、资本和企业经理）的金额相加的总和。

绝大多数采用增值税的国家都效仿法国的模式实行扣除法，并在目的地课税。这种方法实际上并不需要纳税人用销售额减去购买额再计算出增值额，而是先将每一个销售或采购的税额计算出来，销项税额减去进项税额之差就是纳税人应负担的增值税责任。按照这种方法，纳税人进行增值税登记，并将增值税税率适用于所有的销售。同样的，纳税人就其采购支付增值税给供应商。然后，在每一个纳税期，纳税人将其销售的税收责任扣除采购支付的税收，差额就是应向税务当局缴纳的净增值税责任。应注意的是，运用这种方法计算税基，实际的增值额不再计算，只是计算销项的税收责任与进项的税收责任二者的差额而已。每一个交易关注的重点，就是每一次销售与每一次购买的证据，发票成为监控与管理增值税的重要凭证。基于这一原因，该增值税的计算方法被称为“发票抵扣型增值税”（Credit Invoice VAT）。当然，这一流程并不总是运作顺利，如增值税退税的拖延在发达国家和发展中国家都是一个问题。为此，国际货币基金组织（IMF）开发出一种退税流程模式，包括对存在高退税风险的申请人进行随机抽样审计。