

营业税 改征 增值税

王彩霞 著

物流行业纳税实务指导及案例分析

民主与建设出版社

营业税 改征 增值税

物流行业纳税实务指导及案例分析

王彩霞 著

民主与建设出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

营业税改征增值税：物流行业纳税实务指导及案例分析 / 王彩霞著. —北京：民主与建设出版社，
2013. 11

ISBN 978 - 7 - 5139 - 0300 - 4

I. ①营… II. ①王… III. ①物资企业 - 增值税 - 税收管理 - 中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 241389 号

©民主与建设出版社，2013

责任编辑 程 旭

封面设计 杜 帅

出版发行 民主与建设出版社

电 话 (010) 85698040 85698062

社 址 北京市朝阳区朝外大街吉祥里 208 号

邮 编 100020

印 刷 北京画中画印刷有限公司

成品尺寸 170mm × 240mm

印 张 25

字 数 380 千字

版 次 2013 年 12 月第 1 版 2013 年 12 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978 - 7 - 5139 - 0300 - 4

定 价 65.00 元

注：如有印、装质量问题，请与出版社联系。

前言

2013年4月10日，国务院常务会议决定进一步扩大交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点，明确自2013年8月1日起将交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点在全国范围内推行。部分现代服务业适当扩围纳入广播影视作品的制作、播映、发行等；择机将铁路运输和邮电通信等行业纳入“营改增”试点。

为了更好地使物流行业的纳税人完成营业税向增值税的顺利过渡，正确地进行税款计算、纳税申报、账务处理等各项工作，通过对试点地区调研，针对众多纳税人提出的物流行业“营改增”过程中遇到的税负增加、固定资产抵扣不充分以及差额征税等方面遇到的难点问题，结合物流行业纳税人在实际操作过程中具体实务而撰写了这本以实际案例为主的通俗读物。

本书紧密联系当前“营改增”过程中物流行业税务操作过程中遇到的问题，结合实务案例向读者深入浅出地介绍了“营改增”后物流行业一般纳税人认定与管理、税款的计算、增值税发票的进项抵扣、增值税发票的丢失处理、纳税申报表的填写、账务处理以及物流行业“营改增”后适用的税收优惠等内容，并针对在试点过程中物流行业纳税人遇到的问题给予解答，单独整理成章，方便物流行业纳税人遇到相关问题时寻找解决方案。

物流行业因其特殊性，营改增试点行业中涉及交通运输业、物流辅助服务业等，涉及范围较广。本书结合物流行业的特点，对物流行业涉及的业务进行“营改增”后短期、长期的影响分析，对“营改增”后财政部、国家税务总局下发改

革文件以案例的方式进行解读，旨在使读者通过对本书的阅读，轻松地掌握营改增的各项政策，正确地适用税收优惠等政策，及时准确完整地进行纳税申报，规避纳税风险。

本书由王彩霞主编，李森、贾永平参与编写，廖锐钦审读。由于编者水平有限，书中难免存在纰漏不足，恳请广大读者批评指正。



目录

面对“营改增”你准备好了吗？

- 一、“营改增”的出台背景 / 1
- 二、“营改增”的改革计划 / 5
- 三、“营改增”的主要内容 / 5
- 四、“营改增”试点地区改革的总体状况 / 6
- 五、“营改增”改革过程中遇到的主要问题及矛盾 / 8

第一章 “营改增”对物流行业的影响

- 第一节 物流行业现状 / 12
- 第二节 “营改增”对物流行业的影响 / 14
- 第三节 税负增减变动分析 / 16
- 第四节 账务处理变化 / 21

第二章 “营改增”后物流行业纳税义务人的认定与管理

- 第一节 “营改增”后物流行业作为增值税纳税义务人的认定及管理 / 30
- 第二节 “营改增”前后物流行业“纳税人认定、管理”的变化分析 / 48
- 第三节 案例分析 / 49

第三章 “营改增”后物流行业的应税范围及特殊应税行为

第一节 “营改增”后，如何确定物流行业的应税范围 / 54

第二节 物流行业特殊应税行为 / 61

第三节 综合案例 / 95

第四章 “营改增”后物流行业如何确定税率、征收率

第一节 “营改增”试点地区的物流行业适用的增值税税率及征收率 / 108

第二节 物流行业在“营改增”试点前后适用税率的差异对比 / 119

第三节 案例分析 / 121

第五章 “营改增”后物流行业销售额、应纳税额的计算

第一节 “营改增”后物流行业增值税起征点的规定 / 124

第二节 物流行业如何确定销售额 / 128

第三节 物流行业应纳税额计算（一般计税方法） / 143

第四节 物流行业应纳税额计算（简易计税方法） / 164

第六章 “营改增”后物流行业如何适用税收减免

第一节 “营改增”后物流行业的主要税收优惠 / 170

第二节 “营改增”纳税人放弃减免税以及税收征管 / 182

第三节 关于“营改增”税收起征点的规定 / 183

第四节 差额征税在物流行业中的应用及注意事项 / 184

第五节 综合案例分析 / 197

第七章	“营改增”后物流行业的纳税征收管理
第一节	纳税义务发生的时间 / 202
第二节	纳税地点的认定 / 204
第三节	纳税期限 / 206
第四节	发票管理 / 208
第五节	其他相关规定 / 213
第八章	“营改增”后物流企业涉外免抵退（免）税
第一节	“营改增”后物流企业适用免抵退（免）税的应税服务 / 216
第二节	应税服务适用免抵退（免）税的具体规定 / 218
第三节	免抵退税计算 / 220
第四节	出口退（免）税认定及申报 / 224
第九章	“营改增”后物流行业的财税处理
第一节	“营改增”试点地区以外的物流行业的财税处理 / 234
第二节	“营改增”试点地区的物流行业的财税处理（一般纳税人） / 239
第三节	“营改增”试点地区的物流行业的财税处理（小规模纳税人） / 249
第四节	“营改增”财税处理变化分析 / 255
第十章	“营改增”后物流企业如何进行纳税申报
第一节	小规模纳税人申报 / 261
第二节	一般纳税人申报 / 268

	第三节	申报实例讲解 / 275
	第四节	总分机构纳税申报 / 286
	第五节	纳税申报表及填表说明 / 288
第十一章	例解	“营改增”对物流行业财税处理产生的影响
	第一节	物流行业财税处理差异分析 (1) / 322
	第二节	物流行业财税处理差异分析 (2) / 336
第十二章	物流行业在	“营改增”过程中遇到的问题及解答
	第一节	政策法规解读与税务登记 / 350
	第二节	纳税人认定管理 / 357
	第三节	应纳税额 / 358
	第四节	发票领购、开具与管理 / 359
	第五节	进项抵扣 / 371
	第六节	优惠适用 / 374
	第七节	纳税申报 / 376
附录		“营改增”文件目录 / 386

面对“营改增”你准备好了吗？

营业税改征增值税试点改革是国家实施结构性减税的一项重要举措，也是一项重大的税制改革。2012年1月1日，在上海市交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点改革，拉开营业税改征增值税的改革大幕，同年8月营改增试点分批扩大。2013年8月1日起部分行业试点将在全国推行，按照规划，最快有望在“十二五”（2011年～2015年）期间完成“营改增”。

一、“营改增”的出台背景

在我国流转税收体系中，增值税的征税范围覆盖了除建筑业之外的第二产业，第三产业的大部分行业则课征营业税。这一始于1994年的税制安排，适应了当时的经济体制和税收征管能力，为促进经济发展和财政收入增长发挥了重要的作用。然而，随着市场经济的建立和发展，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。

“十二五”规划建议中第47章明确提出要“加快财税体制改革，积极构建有利于转变经济发展方式的财税体制”、“扩大增值税征收范围，相应调减营业税等税收”。

2011年3月15日提出“继续实行结构性减税”、“在一些生产性服务业领域推行增值税改革试点”、“大力发展服务业，加快发展生产性服务业，积极发展生活性服务业。”

2012年7月25日决定扩大营业税改征增值税试点范围，并决定，自2012年8月1日起至年底，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，由上海市分批扩大至北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东和厦门、深圳10个省（直辖市、计划单列市）。

2013年4月10日决定进一步扩大交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点：2013年8月1日起试点在全国范围内推开，部分现代服务业适当扩围纳入广播影视作品的制作、播映、发行等；择机将铁路运输和邮电通信等行业纳入“营改增”试点。

1. “营改增”前我国的流转税收体系

营业税：是以在我国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产所得的营业额为课税对象而征收的一种流转税。

增值税：是以商品（含应税劳务）在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。按我国增值税税法的规定，增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的企业单位和个人，就其货物销售或提供劳务的增值额和货物进口金额为计税依据而课征的一种流转税。

消费税：指对消费品和特定的消费行为按消费流转额征收的一种商品税，我国现行消费税是对在我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人就其应税消费品征收的一种税。它选择部分消费品征税，因而属于特别消费税

在此，我们主要讨论与营业税、增值税相关的问题。

2. 改革前流转税收体系的弊端

增值税与营业税两大流转税并存，打破了商品和劳务流转课税方式的统一性，进而形成了不公平课税格局。其主要表现在以下几点：

（1）重复征税。营业税是就其流转额（营业额）全额征税，尽管目前对于部分行业实行差额征收，但仍存在大量营业税纳税人无法抵扣进项税额，造成重复征税现象。如建筑行业，其成本主要为钢材、水泥、机器设备，购买时由于处于流转税链条的最末端，根据增值税属于间接税的特征，其承担了成本中所有转嫁的增值税，但建筑业收入又属于营业税应税范围，企业同时需要缴纳营业税，造

成了建筑行业的重复征税。

(2) 抵扣链条中断，人为加重部分行业税负。

①从事营业税应税劳务的企业购进材料、固定资产不能抵扣增值税进项税；

②制造型企业购进营业税劳务不能抵扣；

③从事营业税应税劳务的企业之间相互提供劳务不能相互抵扣购进劳务负担的营业税。

流转税是针对商品和劳务的流转行为课税，每次流转单独课税，我国增值税购进抵扣法，就是为解决这一问题而设立的。一个国家如果在部分行业征收增值税，进项税额抵扣机制就成为部分行业的偏饭。现在征收营业税的行业所面临的税收劣势就在于增值税进项税额不能抵扣。而这些行业往往又是物质消耗额较大的行业，如上述提及的建筑业，大量消耗水泥、钢材、机器设备，但进项税额不能抵扣，只能靠提高售价来稀释税收对利润的挤占。当然，现在我国（除娱乐业外）营业税税率为 $3\% \sim 5\%$ ，税率较增值税明显偏低，营业税低税率的目的是对“不得抵扣进项税额”的损失进行补偿，但仍不可避免流转环节税收的转嫁。现有的增值税纳税人，因其购买的劳务、不动产无法取得增值税专用发票，无进项税可抵扣，最终导致对没有增值的部分也要缴纳增值税，这与增值税自身定义及税收原则相违背。

(3) 人为造成进项税额抵扣不完整。我国自1954征收增值税以来，为了国家建设需要，一直实行生产型增值税，即只有外购的用于生产、经营的原材料、燃料、动力等物质资料的进项税额可抵扣。2009年，我国增值税从生产型转为消费型，消费型增值税的特点是购入固定资产的进项税额可以抵扣。但时至今日所能做到的只是机器设备购进进项税额能够抵扣；不动产，如购置的用于建造厂房的土地、生产用的房屋建筑物则无法抵扣，主要原因是不动产转让征收营业税。如果增值税征收范围扩大到不动产转让，整个流转税抵扣环节，就是一个完整的循环。也使得不动产的税负公平合理地分布在各个流转环节及各个行业。

(4) 出口受到限制。由于服务出口含税，不利于我国服务业在国际市场中竞

争，营改增后，我国对部分出口服务采用零税率或免税的税收政策，有利于改善这种诟病。

3. 营业税改增值税的必要性

(1) 同国际税收体系趋同。增值税概念是 1917 年由美国学者亚当斯提出，1921 年由德国学者西蒙士正式命名，1954 年在法国开创了增值税实施之先河。目前，世界上已有 170 多个国家开征了增值税，半个多世纪以来，增值税能得到如此众多国家的广泛认可和推行，这在世界税制发展史上是罕见的，被称为 20 世纪人类在财税领域的一个最重要改革和成就。增值税可以在全世界各国得到如此的推崇，最主要的原因是其改变了传统的流转税按销售全额重复征税的做法，改由对每一个生产流通环节的增值额进行征税，由此产生一些自身独特的功能和作用。

(2) “还富于民”的呼声，日渐高涨，税收增长速度远远超过 GDP 增长速度。税收是国家取得财政收入的一种重要工具，“利改税”以来，90%以上的税收占比使税收一直在国税财政收入体系中傲视群雄。近几年来，因国有资源有偿使用费（主要为土地使用权的转让收入）增加，使税收占比略有下降。数据显示：2010 年，全国公共财政收入 83 101.51 亿元，其中税收收入 73 210.79 亿元，占全国公共财政收入的 88.1%；2011 年，全国公共财政收入 103 470 亿元，税收收入 89 720.31 亿元，占全国公共财政收入的 86.49%；2012 年，全国公共财政收入 117 210 亿元，财政收入中的税收收入 100 601 亿元，占全国公共财政收入的 85.83%。税收的功能，是“取之于民，用之于民”，目前部分专家与学者，包括工商界人士对税收“还富于民”的呼声日渐高涨，政府近年来的财政收入增长速度远远超过 GDP 的增长速度。如此高的财政收入及税收增长幅度，与国民经济发展是不协调的。

(3) 使增值税的抵扣链条完整，避免重复征税。在我国现行税制结构中，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。随着经济快速发展，这种税制不利于经济结构优化，日渐显现出内在不合理和缺陷。

(4) 服务业发展的需要。从产业发展和经济结构调整的角度来看，将我国大

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。比如，由于企业外购服务所含营业税无法得到抵扣，企业更愿意自行提供所需服务而非外购服务，导致服务生产内部化，不利于服务业的专业化细分和服务外包业务的发展。

二、“营改增”的改革计划

第一步：部分行业，部分地区

在部分行业部分地区进行“营改增”试点。首次实施营改增的部分行业主要为交通运输业与现代服务业，上海作为首个试点城市 2012 年 1 月 1 日已经正式启动，全国第二批试点已于 2012 年 9 月 1 日陆续开始启动。

第二步：部分行业，全部地区

选择部分行业在全国范围内进行试点。这一阶段将在 2013 年 8 月开始。从目前的情况来看，全国第二批试点地区改革效果良好，但也存在一定的弊端。根据财税〔2013〕37 号《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》规定，此次全国范围内试点并对部分行业进行扩围，将广播影视作品的制作、播映、发行等纳入部分现代服务，择机将铁路运输和邮电通信等行业纳入“营改增”试点。

第三步：全部行业，全部地区

在全国范围内实现“营改增”，也即消灭营业税。按照规划，最快有望在十二五（2011 年～2015 年）期间完成。

三、“营改增”的主要内容

1. 试点行业

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。

2. 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。由上海市分批扩大至北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东和厦门、深圳 10 个省（直辖市、计划单列市）再扩大至全国。

3. 试点时间

2012 年 1 月 1 日开始营改增试点，并根据情况及时完善方案，择机扩大试点范围。2012 年 9 月 1 日至 2012 年 12 月 1 日开始第二批的 8 个省市的试点，2013 年 8 月 1 日面向全国推进营改增试点。

4. 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，交通运输业等适用 11% 税率，其他部分现代服务业适用 6% 税率。

5. 计税方式

根据专家设想，全面实施营改增后，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。

6. 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。

7. 服务贸易进出口

服务贸易进口在国内环节征收增值税，出口贸易和出口劳务实行零税率或免税制度。

四、“营改增”试点地区改革的总体状况

自 2012 年 1 月 1 日上海“营改增”试点启动以来，试点地区已扩大到 12 个省、直辖市和计划单列市。官方初步统计数据显示，截至 2013 年 2 月 1 日，纳入“营改增”试点范围的纳税人超过 100 万户，试点当年共实现减税超过 400 亿元。小规模纳税人税负下降幅度平均达 40%，有力支持了小微企业发展。从

“营改增”试点地区运行的效果来看，改革有力地带动了第三产业特别是服务业的发展，推动了中小企业特别是小微企业发展，鼓励了企业特别是服务业利用外资，促进了企业经营组织模式转变，支持了企业技术创新，优化了经济结构，加快了经济发展方式转变。

国税总局局长肖捷《经济日报》撰文：试点的一般纳税人中，85%的研发技术和有形动产租赁服务、75%的信息技术和鉴证咨询服务、70%的文化创意服务业纳税人税负均有不同程度下降；加工制造业等原增值税一般纳税人因外购交通运输劳务抵扣增加和部分现代服务业劳务纳入抵扣，税负也普遍降低。上海“营改增”减负效果成效较大，据统计2012年1月~10月减收225亿元，其中，小规模纳税人的税负下降最为明显。2012年，上海市国内生产总值增长7.5%，其中第二产业增长3.1%，而第三产业增长达10.6%，第三产业增加值占全市GDP首次突破60%，拉动经济增长6.2个百分点。

上海市发展改革研究院课题组发布的《2012年一季度上海服务业重点监测企业问卷调查报告》指出，从行业分类来看，认为税负有所增加的企业主要集中在运输仓储业。36家运输仓储业有63.9%认为税负有所增加，其中税负增加10%以上的企业占27.8%。此外从事文体娱乐、水利环境业的企业也多数反映税负有所增加。

据深圳市国家税务局网站《“营改增专辑之5”深圳市国税局“营改增”成效篇》报道：截至2013年1月底，深圳市已有“营改增”试点纳税人9.3万户，占总纳税人户数的17.14%。前两个月试点纳税人共申报增值税应税服务项目销售收入408.9亿元，实现改征增值税13.95亿元。其中，交通运输业1.48亿元，占比10.6%；现代服务业税额12.48亿元，占比89.4%。实施试点以来税收收入平稳增长，从2012年11月的5.9亿元增加到12月份的8.05亿元，增幅36.4%。唐晓明副局长表示，从深圳的“营改增”试点情况来看，随着改革的不断深入，结构性减税效应正逐步显现。2012年12月税负下降的企业已达到全部“营改增”企业的97.6%。

五、“营改增”改革过程中遇到的主要问题及矛盾

营业税改征增值税从长远考虑，能有效地解决目前重复征税问题，并有效地减轻纳税人负担，但通过一年多的试点，也暴露出了不少问题。

1. 税收政策不够完善，部分税收政策缺乏操作性

由于配套政策没有及时跟上，“营改增”相关规定缺乏操作性，某些政策截至目前尚未出台操作性强的细则，致使企业在税务处理方面无法规范操作。如在财政部和国家税务总局《关于应税服务适用增值税零税率和免税政策的通知》（财税〔2011〕131号）出台之后，由于缺乏操作指引，上海试点中各区税务部门仍然遵循不同的标准。有些区采取先收税，待具体政策出来后再把超额征收部分退还纳税人的做法，有些区则先不征税，等待操作细则出来后，再保留向纳税人追缴的权利。

2. 部分行业税负显著增加

根据调查营业税改征增值税后，四成交通运输企业一般纳税人税负增加，信息技术服务业、文化创意服务业和鉴证咨询服务业等劳动密集型企业，因劳动成本为企业的主要运营成本，进项税额无法抵扣，这类企业在改革试点中税负不降反升，总体获益不多。

3. 税率结构设计欠合理，行业税率划分不够细化

在税率设计时未充分考虑行业实际进项可抵扣情况，造成部分行业税负减轻，部分行业税负明显提高。有些行业的抵扣比较合适，比如咨询业等，过去税率是5%，现在是6%，只要稍有抵扣，税负就是降低的。但有些行业就会出现税负增加的现象，比如交通运输业，此前税率是3%，现在变为11%，要保持税负不变，抵扣水平要达到8%，如果不能做到8%的抵扣，税负就会增加。

4. 抵扣环节与征税环节税率不一致，虚开发票现象严重

如交通运输业小规模纳税人在税务机关代开的增值税专用发票，适用税率3%，接收发票一方，可以按7%抵扣进项税。难免有企业为追逐抵扣利益，购销双方串通，虚开增值税发票。