

# 《营业税改征增值税试点方案》 及相关政策解读

■ 王珮 徐潇鹤 郑珩

财政部和国家税务总局于2011年11月16日联合下发了《营业税改征增值税试点方案》(以下简称《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》(以下简称《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》(以下简称《试点规定》)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》(以下简称《过渡政策》),明确规定从2012年1月1日起,以上海市作为示范地区,开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税的试点改革。《试点方案》提出了营业税改征增值税的指导思想和基本方针以及纲要性的税收制度安排。《实施办法》则在《试点方案》的指引下,明确了对交通运输业和部分现代服务业征收增值税的各项基本规定。《试点规定》是对《实施办法》的有益补充,主要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。《过渡政策》则主要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。本文将从纳税义务人、征税对象、税率、计税方式、计税依据、应纳税额、优惠政策、纳税申报和政策衔接等方面对4个文件的相关规定进行全面解读。

## 一、纳税义务人的认定

《实施办法》第一章第1条明确规定“在中华人民共和国境内提供交通运输业和部分现代服务业服务(以下称应税服务)的单位和个人,为增值税纳税人”。根据会计核算是否健全和应税劳务年销售额是否达到500万元两个标准,纳税人区分为一般规模纳税人和小规模纳税人,实行不同的计税办法、税率或征收率。只有一般规模纳税人可以领用和开具增值税专用发票,并进行进项税额的抵扣。境外单位或者个人在境内提供应税服务的且在境内未设有经营机构的,以其代理人为增值税扣缴义务人;在境内没有代理人的,以接受方为增值税扣缴义务人。

## 二、征税对象的界定

此次税改将增值税征税对象中的应税劳务从原有的加工、修理、修配3个生产性劳务扩大到交通运输劳务和部分现代服务业劳务。《实施办法》第二章第8条明确规定,应税服务是指陆路运输服务(不包括铁路运输)、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、鉴证咨询服务等。《实施办法》中强调有偿提供的应税服务才是增值税的征税对象,

而非营业活动中提供的交通运输和部分现代劳务不属于增值税的纳税范围。

## 三、税率或征收率的确定

《试点方案》规定在现行增值税17%标准税率和13%低税率基础上,新增11%和6%两档税率。《实施办法》第三章第12条进一步细化了税率和征收率的具体规定,对于一般规模纳税人而言,租赁有形动产等适用17%税率,交通运输业适用11%税率,其他部分现代服务业适用6%税率,而对于小规模纳税人,则适用3%的征收率。同时,《试点规定》还对混业经营的情况做出规定,指出试点纳税人兼营不同税率或征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的,应分别进行销售额的核算,若未分别核算的,从高适用税率。

## 四、计税方式的确定

《试点方案》规定,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。而《实施办法》则根据纳税人的不同认定,在第15条和16条中分别规定一般纳税人提供应税服务适用一般计税方法计税,小规模纳税人提供应税服务则适用简易计税方法计税。但

指出若一般纳税人提供财政部和国家税务总局规定的特定应税服务,也可选择适用简易计税方法计税,但一经选择,36个月内不得变更。《试点规定》第一大项的第(五)项则明确规定试点纳税人中的一般纳税人在提供公共交通运输服务(包括轮客渡、公交客运、轨道交通、出租车)时,可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。

## 五、应纳税额的计算

《实施办法》按一般计税方法和简易计税方法分别规定了应纳税额的计算公式。第18条规定,“一般计税方法的应纳税额,是指当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。计算公式为:应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣”。第30条规定,“简易计税方法的应纳税额,是指按照销售额和增值税征收率计算的增值额,不得抵扣进项税额,计算公式为:应纳税额=销售额×征收率”。同时,《实施办法》和《试点规定》还对公式中的构成要素进行了具体说明:

### 1. 销售额的确定

销售额是指纳税人提供应税服务取得的全部价款和价外费用,但代收的政府性基金或者行政事业性收费不包括在价外费用内。不论是一般计税方式还是简易计税方式,计算公式中的销售额都是指不含税的销售额。因此当纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的,必须首先将含税销售额除以适用的税率或征收率转化为不含税销售额;对于纳税人按照人民币以外的货币结算销售额的,《实施办法》第34条规定可以选择销售额发生的当天或者当月1日的人民币汇率中间价作为折合率,将其折合成人民币。折合率一经确定12个月内不得变更。对于折扣销售,《实施办法》第39条规定,纳税人提供应税服务,将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的,可

按折扣后的价款为销售额,未在同一张发票上分别注明的,则以价款为销售额,不得扣减折扣额。《试点规定》则对于按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的应税劳务也做出了具体规定,允许试点地区提供应税劳务的纳税人以取得的全部价款和价外费用,扣除支付给非试点纳税人价款后的余额为销售额。

### 2. 销项税额的确定

销项税额是根据销售额与适用的税率或征收率计算得到的。《实施办法》第28条和第32条分别规定:按一般计税方法计税的应税服务,因服务中止或者折让而退还给购买方的增值税额,应当从当期的销项税额中扣减;而简易计税方法计税的应税服务,则将服务中止或者折让而退还给接受方的销售额,从当期销售额中扣减,若扣减当期销售额后仍有余额造成多交的税款,可从以后的应纳税额中扣减。

### 3. 进项税额的抵扣

一般计税方式存在进项税额抵扣的问题。《实施办法》第22条明确规定了进项税准予抵扣的范围。一般来说,纳税人应根据取得的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书进行进项税额的抵扣,但在接受交通运输业服务时,除取得增值税专用发票外,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额(包括运费和建设基金)乘以7%的扣除率计算的进项税额进行抵扣。同时《实施办法》第23条和24条对不得抵扣的项目也做出具体规定:简易计税的应税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费接受的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务、与非正常损失相关的加工修理修配劳务和交通运输业服务、接受的旅客运输服务以及自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇等,都不得从销项税额中抵扣。对于一般计税方法的纳税人兼营简易计税方法计税项目、非增值税应税

抵扣进项税额的情况,《实施办法》第26条规定,根据“不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×(当期简易计税方法计税项目销售额+非增值税应税劳务营业额+免征增值税项目销售额)÷(当期全部销售额+当期全部营业额)”的公式计算出不得抵扣的进项税额;《试点规定》则对原增值税一般纳税人接受试点纳税人提供的应税劳务可以进行进项税额扣除做出若干明细规定。

### 4. 进项税额留待抵扣问题

《试点规定》明确试点地区的原增值税一般纳税人兼有应税服务的,截止到2011年12月31日的增值税期末留抵税额,不得从应税服务的销项税额中抵扣。但此部分留抵税额,可从销售货物的销项税额中抵扣。

## 六、税收优惠政策

对于税收优惠政策,《试点方案》明确规定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,则予以取消。服务贸易出口实行零税率或免税制度。《实施办法》第45条和46条规定,个人(不包括认定为一般纳税人的个体工商户)提供应税服务的销售额未达到增值税起征点的,免征增值税,起征点幅度如下:按期纳税的,为月应税销售额5000~20000元(含本数);按次纳税的,为每次(日)销售额300~500元(含本数)。《过渡政策》规定试点期间个人转让著作权等13个项目享受免征增值税政策优惠,免税范围涉及面广,从技术转让、节能服务到军队人员转业、随军家属和失业人员就业等,受益对象众多。同时,《过渡政策》还针对“注册在洋山保税港区内试点纳税人提供的国内货物运输服务、仓储服务和装卸搬运服务”等4个项目实行“增值税即征即退”的优惠政策,如:试点纳税人中的一般纳税人提供管道运输服务,对其增值税实际税负超过

3%的部分实行增值税即征即退政策。

## 七、纳税申报的相关规定

《实施办法》第42条将纳税人按固定业户和非固定业户分别确定纳税申报地点，固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税，而非固定业户应当向应税服务发生地主管税务机关申报纳税。同时，《实施办法》第43条规定增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。小规模纳税人以1个季度为纳税期限，一般纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。不能按照固定期限纳税的，则按次纳税。

## 八、相关政策衔接问题

由于增值税和营业税在征收制度上的差异，且此次改革试点仅在上海的交通运输业和部分现代服务业实施，必然会造成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，《试点方案》从税收收入归属、税收优惠政策过渡和跨地区税种协调、增值税抵扣政策的衔接等四个方面做出了制度上的安排。

关于税收收入的归属问题，《试点方案》规定：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。

关于税收优惠政策过渡问题，《试点方案》为保持现行营业税优惠政策的连续性，规定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，则给予了适当的税收优惠。如对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；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等。

关于跨地区税种协调的问题，《试点方案》规定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。

《试点方案》对于增值税抵扣政策的衔接问题，则规定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。

(作者单位：中国石油大学<北京>中国石油天然气集团公司财务资产部)

责任编辑 刘莹

## ● 词条

# 撇脂定价法

撇脂定价法又称高价法，即将产品价格定的较高，在产品生命初期，在竞争者研制出相似产品以前，尽快收回投资并取得利润。之后再逐步降低价格使新产品进入弹性大的市场。在具备以下条件时企业就应采取撇脂定价法：市场上存在一批购买力很强并对价格不敏感的消费者；消费者的数量足够多，企业有厚利可图；暂时没有竞争对手推出同样的产品，本企业的产品具有明显的差异化优势；当有竞争对手加入时，本企业有能力转换定价方法，通过提高性价比来提高竞争力；本企业的品牌在市场上有传统的影响力。使用撇脂定价法的优点有：①利用高价产生的厚利，使企业能够在新产品上市之初，迅速收回投资，减少投资风险。②在全新产品或换代新产品上市之初，利用顾客求新求奇的心理，通过制定较高的价格，以提高产品身份，创造高价、优质、名牌的印象。③先制定较高的价格，在其新产品进入成熟期后可以拥有较大的调价余地，不仅可以通过逐步降价保持企业的竞争力，而且可以从现有的目标市场上吸引潜在的需求者。④利用高价可以限制需求的过快增长，缓解产品供不应求的状况，并可利用获取的高额利润进行投资，逐步扩大生产规模，使之与需求状况相适应。其缺点是过高的价格不利于市场开拓和增加销量，也不利于占领和稳定市场，容易导致新产品开发失败。同时，高价高利还会导致竞争者的大量涌入，仿制品、替代品会迅速出现，从而迫使价格急剧下降。