

# 企业“营改增”需把握七个点

林雪峰

**摘要：**根据发展改革委提出的2015年经济体制改革重点任务，“营改增”计划在当年全面铺开。对于营业税纳税人来说，提前谋划、积极应对可有效降低政策调整影响、规避税务风险。根据前期“营改增”实践经验，本文建议重点关注适用税率、纳税身份选择、发票使用及管理、减免税备案、会计核算、采购支出和组织架构设置等七个方面。

**关键词：**营业税；增值税

根据国务院批转发展改革委《关于2015年深化经济体制改革重点工作的意见》的安排，生活服务业、金融业、建筑业以及房地产业等行业即将纳入增值税管理的范围。对于营业税纳税人来说，及早准备可以减少“营改增”带来的冲击和影响，规避税务方面的风险。但究竟应该从哪些方面着手呢？虽然上述行业“营改增”方案仍未最终出台，但通过对现代服务业、交通运输业等行业改革情况的了解，可以为这些行业“营改增”提供参考。笔者拟根据前期“营改增”情况，对即将“营改增”的企业提出一些需要关注的要点。

## 关注点一：适用税率

在本次“营改增”的改革中，税率是纳税人最为关注的问题之一，税率的高低将直接影响行业实际税收负担。虽然目前“营改增”方案仍未确定，但从前期改革的情况来看，出于简化原则的考虑，“营改增”在税率上仍会尽量维持原有的档次，即一般纳税人适用税率为6%、11%和17%，小规模纳税人对应征收率为3%。

对于即将纳入“营改增”范围的企业来说，如沿用原产品定价方式，可能面临竞争对手价格调整而导致市场

份额减少、税负水平变化导致利润下降等问题，因此，企业需要从以下两个方面着手：一方面，就现有产品定价进行分析，预测各档税率对企业税负和利润率的影响，重新确定“营改增”后合理的销售价格；另一方面，围绕增值税为价外税的问题，需要适当修改合同的相关条款，重点明确产品价格是否包含增值税价款的问题。

## 关注点二：纳税身份选择

对于营业税纳税人来说，虽然行业有所差异，但身份并无不同，而“营改增”之后，纳税人面临一般纳税人和小规模纳税人两种不同纳税身份的选择。两种情况计税方法各有不同：一般纳税人采用一般计税方法，即按照销项税额减去进项税额的差额计算应纳税额；小规模纳税人采用简易计税方法，与营业税类似，都是按照收入额与征收率的乘积计算应纳税额。

根据《关于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》（国家税务总局公告[2013]75号）的规定，营改增试点实施前应税服务年销售额超过500万元的试点纳税人，应申请办理增值税一般纳税人资格认定手续；如实施前应

税服务年销售额未超过500万元，如符合相关规定条件，也可以向主管税务机关申请增值税一般纳税人资格认定。按照以上标准，房地产业、金融业企业一般都属于达标情况，申请认定一般纳税人是唯一的选择。大多数生活服务业年销售额在500万元以下，属于小规模纳税人。而对于未达标的企业来说，是否需要申请呢？主要取决于企业自身的具体情况。销售对象方面，如果企业客户群体以一般纳税人为主，需要取得增值税专用发票，则企业认定为一般纳税人的需求更加迫切。以建筑业为例，如果下游客户房地产业均认定为一般纳税人，自然要求建筑业企业提供专用发票进行抵扣，那么办理申请认定为一般纳税人是“营改增”后的重要任务。进项发票方面，作为增值税纳税人，需要凭借增值税专用发票、海关缴款书等进项抵扣凭证进行抵扣，因此，即将纳入“营改增”范围的企业，需要与自身供货商进行沟通，全面梳理自身货物采购的相关情况，包括购进货物或服务对应的税率，供货商是否为一般纳税人，能否取得增值税专用发票等，如果综合分析后认为抵扣凭证较少，出于考虑降低税收负担的考虑，可能继

续保留小规模纳税人身份对“营改增”企业更为有利。以生活服务业为例，部分企业除固定资产外，其他方面可抵扣进项较少，“营改增”后的征收率3%比原营业税税率5%低，保持小规模纳税人身份不失为较为明智选择。

### 关注点三：发票使用及管理

目前对于应税劳务，营业税纳税人需要开具营业税发票，具体规定由各地地方税务局制定。“营改增”全面铺开，原营业税纳税人不仅开具的发票将调整为增值税发票，发票开具方式也将发生变化。根据《国家税务总局关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》的规定，对于2015年1月1日起新认定的增值税一般纳税人和新办的小规模纳税人，应在互联网连接状态下在线使用增值税发票系统升级版开具发票，并在纳税申报期内将上月开具发票汇总情况通过增值税发票系统升级版进行网络报税。显然，“营改增”企业即将需要使用增值税发票系统升级版。虽然目前互联网普及率十分高，但仍有部分纳税人未开通使用，为方便今后开票及申报，该部分纳税人可尽早开通网络，避免离线开票的限制。

在发票类型上，营业税发票虽然因行业的不同略有区别，但并未开具对象方面的限制。而增值税发票分为普通发票和专用发票两种类型，专用发票仅限于一般纳税人使用，如果是向消费者个人提供应税服务，或适用免征增值税规定的应税服务，则不得开具增值税专用发票。目前营业税纳税人中，生活服务业以消费者个人为主，金融业、建筑业以及房地产业则是各种类型都有所涉及，因此，企业需要提前分析客户构成，测算各类型发票使用数量，为“营改增”后的发票申请做好充分准备。

进项发票方面，由于“营改增”后需要抵扣进项税额，因此，企业需要

重新审核采购合同相关条款，明确税款负担、发票开具具体要求等事项，细化采购、财务等各岗位在发票管理方面的责任，建立完善发票跟踪抵扣制度，确保能够开具后180天内取得对应发票并进行抵扣，避免逾期抵扣造成不必要的损失。

### 关注点四：减免税备案

对于已经实施“营改增”的行业，出于政策延续性方面的考虑，对于纳税人已经按照有关政策规定享受了营业税税收优惠，在剩余税收优惠政策期限内，继续享受对应的增值税优惠。对于即将纳入“营改增”范围的其他行业，按正常情况推断，原营业税的优惠政策也将得到延续。虽然国税、地税之间可通过数据交换掌握纳税人营业税优惠的享受情况，但从前期实践来看，出于规范管理的考虑，部分国税主管税务机关会对新纳入“营改增”业户原营业税的优惠享受情况进行核实。为避免企业优惠享受情况受影响，建议营业税企业应提前准备自身符合条件的各证明材料，以备税务机关检查。

此外，对于跨境服务，“营改增”后可享受免税优惠。根据《国家税务总局关于重新发布〈营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2014年第49号），企业提供免税跨境服务必须与服务接受方签订跨境服务书面合同，否则不予免征增值税，同时，办理备案手续时，需提交服务地点、服务接受方机构所在地在境外的证明材料。上述规定对于即将纳入“营改增”范围的其他行业具有较强的参考意义。对于提供跨境服务的营业税纳税人来说，需要掌握跨境服务免税申请的流程，尽早准备文件要求提供的材料。针对该部分的业务，必须与客户签订书面合同，并在合同中明确

服务接收方在证明所在地及服务地点方面应承担的责任，避免责任划分不清而导致企业在提供资料方面存在困难，从而影响享受免税优惠。

### 关注点五：会计核算

营业税计算较为简单，发生业务时借记“营业税金及附加”，贷记“应交税费——应交营业税”。“营改增”之后，企业面临着会计科目设置的调整，需要增设“应交税费——应交增值税”等科目，核算企业增值税进项及应纳税额的具体情况。对于小规模纳税人来说，会计核算健全，能够提供准确的税务资料，是申请一般纳税人资格认定的前提条件；对于一般纳税人来说，会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料，需要按照销售额和增值税税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票；对于提供适用不同税率或者征收率的应税服务的，未分别核算的，从高适用税率；对于兼营免税、减税项目的，未分别核算的，不得免税、减税。可见，对于增值税纳税人来说，健全会计核算至关重要。参考增值税暂行条例的规定以及一般纳税人资格认定管理办法的要求，建议即将纳入“营改增”范围的企业，特别是拟申请办理一般纳税人认定手续的企业，提前对自身会计核算情况开展自查，确保能够严格按照财务会计制度的规定进行核算。

### 关注点六：采购支出

根据《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税[2013]106号）的规定，用于非增值税应税项目的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务，其进项税额不得从销项税额中抵扣。对于营业税纳税人来说，不管生活服务业、金融业，还是建筑业、房地产业，现阶段

都属于非增值税应税项目的范围，其购进货物、劳务或服务对应进项都不得抵扣，如果企业计划在这方面进行较大的投入，建议推迟采购时间，在“营改增”全面铺开后再进行采购。同样，对于计划认定一般纳税人的营业税纳税人或增值税一般纳税人来说，如计划购置房产、建造翻新厂房或办公场所，建议待建筑业和房地产业纳入增值税范围后再开展，因为以上项目往往投资较大，涉及税款金额较多，“营改增”后对应的进项税可从销项税中抵扣，明显降低企业的税收负担。

### 关注点七：组织架构设置

营业税一般以收入全额为计税依据，实行比例税率，虽然计算简便，便于征收，但存在重复征税的问题，导致全职能企业税负较低，不利于行业的专业分工。全面“营改增”后，将实行税款抵扣制度，企业税负将不受外购货物或服务的影响，因此，企业可以通过将服务外包，或成立专业公司的方式，提高市场竞争力。当然，由于“营改增”后，存在多档不同税率，不同行业适用税率可能存在差别，所以如将服务外包，需要考虑不同环节对应的税率问题，充分分析高征低抵抵情况对税负的影响。

对于销售规模达标的营业税企业来说，“营改增”后需要申请认定一般纳税人，如果进项税抵扣金额较小，将直接导致税收负担过重，对企业的经营造成一定影响，对此，可以提前谋划，从组织架构设置方面设计，通过成立子公司或分公司形式，将部分业务转移至子公司或分公司，从而达到降低单个公司销售额、保留小规模纳税人身份的目的。□

（作者单位：广州经济技术开发区国家税务局）

责任编辑 陈利花

# 生产企业非自产货物 出口混淆退税的 不当之处与风险管控

王文清 高俊峰 ■

**摘要：**我国现行增值税退（免）税政策对生产企业出口货物有不同的优惠规定，但实务中部分生产企业出现采用出口非自产货物申报免抵退税的不当行为，存在一定的税收风险，对此应该加强风险防控。

**关键词：**生产企业；非自产货物；出口退税

我国现行增值税退（免）税政策规定，出口货物劳务根据企业类型不同分别实行免抵退税和免退税两种办法。其中，免抵退税主要适用于具有生产能力的生产企业，免退税主要适用于不具有生产能力的外贸企业。但在日常税收管理中，笔者发现部分生产企业（非国家列名企业）外购非自产货物充当视同自产或自产货物出口，将应该享受免税（出口非自产）的货物向所属地国税机关申报了免抵退税，这既影响了出口货物劳务免抵退税计算的准确性，同时也带来了生产企业的税收隐患与风险。

## 一、出口非自产货物申报免抵退税的不当行为

总结归纳生产企业采用出口非自产货物申报免抵退税的不当行为，主要表现在以下几点：

一是“实力吸引”。目前，许多生产企业在互联网上都搭建了营销网站，

或者通过其他网络营销平台推广自己的特有产品。这其中不免就有为展示自己“实力”以外购同类产品来充当自产产品的做法，在对外宣传中把自己包装成拥有全部系列产品、各种型号与规格的内外销产品一应俱全的生产商。当与外商洽谈成功赢得订单后，再从其他厂家购进非自产的货物以自家名义报关出口并申报免抵退税。

二是“洋买办货”。一般情况下，生产企业与经常合作的外商成为长期、固定的业务伙伴后，购销双方出于信任和操作便利，在外商批量订货时会提出一些委托代购配套或者相关商品的需求。于是，生产企业成了替代外商“洋买办货”的兼职“业务员”，虽然增加了出口收入与中间利润，但却犯了与自产货物一起出口申报免抵退税的错误。

三是“一家多供”。许多生产能力不足或经营规模较小的企业在接到外商较大的订单时，由于独家经营难以