“营改增”后商品流通一般纳税人兼营库房业务的利税变化

宋文达 王若安 潘文超

摘要：财政部、国家税务总局于2016年3月23日发布了《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》，根据规定，自2016年5月1日起在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点。本文对“营改增”试点前后商品流通一般纳税人兼营库房业务的利税情况进行了比较分析。

关键词：流通一般纳税人；仓储服务；租赁服务；营改增

仓储服务指利用仓库、货场或者其他场所代客贮放、保管货物的业务活动。（经营）租赁服务指在约定时间内将有形动产或者不动产转让他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。商品流通一般纳税人“营改增”前仓储或租赁经营的营业税税负为5%。《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）规定，一般纳税人的仓储服务增值税税率为6%，不动产租赁服务增值税税率为11%，适用一般计税方法。小规模纳税人增值税征收率为3%，适用简易计税方法计税。全面“营改增”试点后，一般纳税人发生电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务、收派服务和文化体育服务的应税行为可以选择适用简易计税方法计税。一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算应纳税额。一般纳税人出租其2016年5月1日后取得的不动产，适用一般计税方法计税。

按上述相关规定，全面“营改增”后商品流通一般纳税人兼营的库房（不动产，下同）业务有两种经营方式和四种税率：一是仓储服务，按6%的增值税率计算销项税额或选择适用简易计税方法按3%的征收率计算应纳税额。二是不动产租赁服务，其中2016年4月30日前取得的库房按11%的增值税率计算销项税额或选择适用简易计税方法按照5%的征收率计算应纳税额；2016年5月1日后取得的库房按11%的增值税率计算销项税额。

有部分商品流通一般纳税人兼营的库房业务除有小额的照明用电等费用支出外，基本没有其他大额或涉及大额的进项税业务发生。对于这类企业，全面“营改增”试点后怎样运营？

例如：某市区商品流通企业（一般纳税人），“应交税金——应交增值税”的期初、期末为贷方余额，其兼营的库房（2016年4月30日前取得的）业务当期没有进项税额发生。以下分别按当期含税和不含税销售额100万

元，用上述两种经营方式和四种税率计税，试分析其对企业库房收入减主营业务税金及附加后的“其他业务利润”影响。

1. 含税销售额均为100万元时

通过表1分析可知，当含税销售额均为100万元时，仓储服务用一般计税方法计税，比租赁服务用一般计税方法计税的业务利润增加4.76万元，销项税额减少4.25万元；比租赁服务选择适用简易计税方法计税的业务利润减少1.01万元，销项税额增加0.9万元；比“营改增”前减少业务利润0.74万元，销项税额增加5.66万元。仓储服务如选择适用简易计税方法计税，比用一般计税方法计税的业务利润增加3.08万元，销项税额减少2.75万元；比租赁服务用一般计税方法计税的业务利润增加7.84万元，销项税额减少7万元；比租赁服务业选择适用简易计税方法计税的业务利润增加2.07万元，销项税额减少1.85万元；比营改增前增加业务利润2.34万元，销项税额增加2.91万元。

表1
某商品流通一般纳税人

“营改增”后库房经营方式和利税比较分析表
所属期 201×年×月×日至201×年×月×日

单位：万元

项目	营改增后				
	仓储服务		租赁服务		
	一般计税方法计税	简易计税方法计税	一般计税方法计税	简易计税方法计税	
价税合计额	100	100	100	100	
其中	销售额	$100 \div (1+6\%) = 94.34$	$100 \div (1+3\%) = 97.09$	$100 \div (1+11\%) = 90.09$	$100 \div (1+5\%) = 95.24$
	销项税额	$94.34 \times 6\% = 5.66$	$97.09 \times 3\% = 2.91$	$90.09 \times 11\% = 9.91$	$95.24 \times 5\% = 4.76$
主营税金及附加	0.68	0.35	1.19	0.57	
其中	营业税	0	0	0	0
	城建税	$5.66 \times 7\% = 0.4$	$2.91 \times 7\% = 0.2$	$9.91 \times 7\% = 0.69$	$4.76 \times 7\% = 0.33$
	教育费附加	$5.66 \times 3\% = 0.17$	$2.91 \times 3\% = 0.09$	$9.91 \times 3\% = 0.3$	$4.76 \times 3\% = 0.14$
	地方附加	$5.66 \times 2\% = 0.11$	$2.91 \times 2\% = 0.06$	$9.91 \times 2\% = 0.2$	$4.76 \times 2\% = 0.1$
其他业务利润	93.66	96.74	88.9	94.67	

表2
某商品流通一般纳税人

“营改增”后库房经营方式和利税比较分析表
所属期 201×年×月×日至201×年×月×日

单位：万元

项目	营改增后				
	仓储服务		租赁服务		
	一般计税方法计税	简易计税方法计税	一般计税方法计税	简易计税方法计税	
价税合计额	106	103	111	105	
其中	销售额	100	100	100	
	销项税额	$100 \times 6\% = 6$	$100 \times 3\% = 3$	$100 \times 11\% = 11$	$100 \times 5\% = 5$
主营税金及附加	0.72	0.36	1.32	0.6	
其中	营业税	0	0	0	0
	城建税	$6 \times 7\% = 0.42$	$3 \times 7\% = 0.21$	$11 \times 7\% = 0.77$	$5 \times 7\% = 0.35$
	教育费附加	$6 \times 3\% = 0.18$	$3 \times 3\% = 0.09$	$11 \times 3\% = 0.33$	$5 \times 3\% = 0.15$
	地方附加	$6 \times 2\% = 0.12$	$3 \times 2\% = 0.06$	$11 \times 2\% = 0.22$	$5 \times 2\% = 0.1$
其他业务利润	99.28	99.64	98.68	99.4	

租赁服务用一般计税方法计税,比“营改增”前的业务利润减少5.5万元,销项税额增加9.91万元。租赁服务选择适用简易计税方法计税,比“营改增”前的业务利润增加0.27万元,销项税额增加4.76万元。

2. 不含税销售额均为100万元时

通过表2分析可知,当不含税销售额均为100万元时,仓储服务用一般计税方法计税,比租赁服务用一般计税方法计税的业务利润增加0.6万元,销项税额减少5万元;比租赁服务选择适用简易计税方法计税的业务利润减少0.12万元,销项税额增加1万元;比“营改增”前的业务利润增加4.88万

元,销项税额增加6万元。仓储服务如选择适用简易计税方法计税缴纳增值税,则比租赁服务用一般计税方法计税的业务利润增加0.96万元,销项税额减少8万元;比用一般计税方法计税的仓储服务业务利润增加0.36万元,销项税额减少3万元;比租赁服务选择适用简易计税方法计税的业务利润增加0.24万元,销项税额减少2万元;比“营改增”前增加业务利润5.24万元,增加销项税额3万元。租赁服务用一般计税方法计税比“营改增”前增加业务利润4.28万元,增加销项税额11万元。租赁服务选择适用简易计税方法计税,比“营改增”前的业务利润增加5万元,

销项税额增加5万元。

根据《营业税改征增值税试点实施办法》规定,一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为,可以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。所以在选择简易计税方法时至少要测算36个月期间的有关情况。在实际工作中还应考虑上述以外的有关价税及费用支出等综合因素。□

(作者单位:黑龙江省齐齐哈尔市龙沙区地方税务局 黑龙江省佳木斯市郊区农村信用合作社联合社鑫鑫信用合作社 黑龙江省富锦市地方税务局)

责任编辑 达青