



中国税法智库

## 明税资讯

营业税改增值税

明税律师解读首个全国性营改增文件的新变化及影响

2013年6月24日

第15期



对涉税法律服务市场的专注与精耕，是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构，明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构，80%以上具有硕士及以上学历，主要成员大都具有律师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源，明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

#### 联系我们：

##### 明税律师

电话：(8610) 59009170

传真：(8610) 59009172

邮件：[service@minterpku.com](mailto:service@minterpku.com)

地址：北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 11 号楼 2504 室

## 明税律师解读首个全国性营改增文件的新变化及影响

明税律师事务所合伙人 武礼斌 撰写

2013年5月24日，财政部、国家税务总局联合发布了《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》(财税[2013]37号)。该文件是2013年4月国务院常务会议确立进一步扩大营改增试点要求后的首个全国性试点文件。财税[2013]37号文在总结前期试点地区经验的基础上，为营改增在全国范围内的实施提供了政策依据。明税律师将在本期资讯中为您解读和分析财税[2013]37号文与前期试点文件之间的主要变化及其潜在影响。

### 1. 扩大试点行业范围，将广播影视服务纳入试点行业

自2012年1月1日起实施的营改增，仅选择交通运输业和6个现代服务业(包括研发和技术服务、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)进行试点。财税[2013]37号文在原有试点行业的基础上增加了“广播影视服务”。广播影视服务，包括广播影视节目(作品)的制作服务、发行服务和播映(含放映)服务。

营改增之后，广播影视服务公司将由改革之前缴纳3%的营业税改为缴纳6%的增值税，名义税负上升了约3个百分点。但相关试点企业实际税负是否上升，以及上升的幅度还要取决于其在实际经营中可获得的增值税进项税额的多少。对影视作品制作方而言，由于其最大的成本是人工成本且无法抵扣，税负很可能出现上升，并有可能导致影视制作发行方与院线方新一轮的分账纷争。

### 2. 允许自用交通运输工具进项税额的抵扣

《增值税暂行条例实施细则》及财税[2011]111号文都规定，一般纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。这主要是考虑到这些工具可能更多是用于个人消费，而非企业的生产经营，且经常难以划分和核实。该规定更多体现的是税务机关传统的征税思维。

财税[2013]37号文取消了上述规定，允许一般纳税人购进的自用交通运输工具进项税额的抵扣。这对纳税人来说无疑是个利好。值得注意的是，由于财税[2013]37号文自2013年8月1日起生效且不具有追溯效力，纳税人在2013年8月1日前购进自用的应征消费税的摩托车、汽车和游艇的进项税额，理论上并不能用于抵扣。

近期有采购上述运输工具计划的一般纳税人，可以考虑延迟到2013年8月1日后再进行采购。

### 3. 取消融资租赁行业外的营业税差额征税规定

当前，营改增试点已从2012年年初的上海一个地方，扩大到北京等其他八个省市。作为营改增试点在全国范围内铺开前的一项过渡政策，财税[2011]111号文规定，试点地区的试点纳税人提供应税服务，营改增之前按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的，营改增之后允许其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（含税）。这主要是为了解决试点企业向非试点企业，尤其是非试点地区的企业，进行服务采购时增值税抵扣链条中断所带来的税负增加的问题。

随着2013年8月1日起营改增在全国范围内的实施，这种由于不同地区适用不同政策所带来的增值税抵扣链条中断的制度障碍在很大程度上得以消除。在这个意义上，财税[2013]37号文取消了财税[2011]111号文有关原营业税体系下差额征税的规定是合理的。但由于营改增试点仅是在部分行业展开（“1+7”），还没有覆盖所有的营业税应税服务领域。如果原来适用营业税差额征税的试点纳税人需要从未纳入试点范围的非试点企业采购服务，则可能随着差额征税政策的取消而税负有所增加。如原来适用差额征税的会展服务业，因为其支付的场租费以及代参会公司支付的食宿费不能取得进项增值税发票，随着差额征税优惠的取消会展公司的税负可能上升。

#### 专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809

邮件：[Libin.wu@minterpku.com](mailto:Libin.wu@minterpku.com)

寇毅敏 合伙人

电话：010-59009170-801

邮件：[Yimin.kou@minterpku.com](mailto:Yimin.kou@minterpku.com)

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808

邮件：[Zhiqun.shi@minterpku.com](mailto:Zhiqun.shi@minterpku.com)

夏聪 合伙人

电话：010-59009170-818

邮件：[Xiacong@minterpku.com](mailto:Xiacong@minterpku.com)

明税律师公众微信平台：



另一方面，为了支持和鼓励融资租赁行业的发展，财税[2013]37号文保留了融资租赁行业的差额征税优惠。但相对于《关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)第3条第11项列举的可差额扣除的项目而言，财税[2013]37号文列举的可差额扣除的项目少了货物的购入价、增值税和运杂费。有专家因此担心财税[2013]37号文有关融资租赁差额征税的规定可能导致融资租赁行业税负的上升。有鉴于此，融资租赁公司应密切关注与此有关的最新政策变化以及2013年8月1日以后主管税务机关的操作实务。

#### **4. 明确免税和零税率同时适用时，零税率的优先适用规则**

财税[2011]111号和财税[2013]37号文对试点纳税人适用增值税免税优惠和零税率优惠的规定一致。根据相关试点办法，除了符合条件的国际运输服务、向境外单位提供的研发服务、设计服务可以适用增值税零税率优惠外，其他向境外单位提供的应税服务通常适用增值税免税优惠。

零税率优惠与免税优惠不同。如果纳税人适用免税优惠，则其对应的增值税进项税额不允许抵扣。而零税率优惠不仅意味着本环节销售免于缴纳增值税，还允许抵扣上一采购环节所负担的进项增值税。因此，相对于免税而言，适用零税率对企业更为有利。财税[2013]37号文对此问题的规定对企业而言无疑是个利好。

需要特别注意的是，由于财税[2013]37号文将自2013年8月1日起生效，对于2013年8月1日后优先适用零税率优惠的试点纳税人而言，需要与主管税务机关沟通确认，其零税率优惠应税服务对应的2013年8月1前购进而产生的进项税额是否可以抵扣。

#### **5. 取消从小规模运输企业取得运费发票的计算抵扣规则**

营改增在全国范围内试点之前，作为一项过渡措施，财税[2011]111号规定，试点纳税人从小规模的运输企业取得运输费用结算单据的，可按运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算抵扣进项税额。

自2013年8月1日起，除铁路运输服务外，全国的交通运输企业都被纳入营改增的试点范围。因此，财税[2013]37号文废除了交通运输企业运费结算单据的计算扣除规则，仅保留了铁路运输费用的计算扣除规定。

#### **6. 修改可选择按小规模纳税人纳税的标准**

财税[2011]111号文件规定，“非企业性单位、不经常提供应税服务的企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税”。财税[2013]37号文将可选择按照小规模纳税人的非企业性单位改为：“不经常提供应税服务的非企业性单位”，在原来的“非企业性单位”前面加了个定语“不经常”。这意味着只有“不经常提供应税服务的非企业性单位”才可以选择按小规模纳税人纳税，而非所有的非企业性单位都可以选择。

非企业性单位主要包括政府机关，事业单位和社会团体。大部分非企业性单位不从事以盈利为主要目的的经营活动，只是偶尔发生应税行为。但也有部分非企业性单位（如某些研究所）会经常涉及“营改增”中的应税行为，或以营利为主要目的。因此，财税[2013]37号文对小规模纳税人的界定更为合理。

## 7. 明确广告设计属于设计服务，或无需交纳文化事业建设费

根据财政部、国家税务总局关于《营业税改征增值税试点中文化事业建设费征收问题的通知》（财综[2012]68号）的规定，提供广告服务的单位和个人营改增试点之后仍然需要交纳文化事业建设费。

财税[2013]37号文明确将广告设计归类为与广告服务并列的设计服务的内容之一。理论上，这意味着广告设计服务收入并不需要交纳文化事业建设费。实践中，广告公司往往既从事广告设计，又同时从事其他广告服务。为避免广告设计收入被并入其他广告收入一并征收文化事业建设费，广告公司应注意将广告设计收入和其他广告收入分别核算。

## 8. 部分试点文件将自 2013 年 8 月 1 日起失效

财税[2013]37号文规定，如下文件将自 2013 年 8 月 1 日营改增试点在全国范围内实施后废止：《财政部 国家税务总局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）、《财政部 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）、《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的通知》（财税〔2011〕133号）、《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的补充通知》（财税〔2012〕53号）、《财政部 国家税务总局关于在北京等 8 省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〔2012〕71号）、《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点应税服务范围等若干税收政策的补充通知》（财税〔2012〕86号）、《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）第三条第（十六）和第（十八）项，自 2013 年 8 月 1 日起废止。

## 9. 部分试点地区的财政补贴政策或将终止

为实现“营改增”确立的“改革试点行业总体税负不增加或略有下降，基本消除重复征税”的税制改革原则，当前的 9 个试点地区都出台了相应的财政补贴措施，规定符合条件的、确由于“营改增”而导致税负增加的企业可以申请财政补贴。

但各地出台的财政补贴措施不尽相同。财政扶持作为一项过渡政策，一些试点地区明确规定了实施期限。如福建规定，财政补贴的政策实施期限为 2012 年 11 月 1 日到此次试点行业，即交通运输业和部分现代服务业营改增在全国全面推行为止。这意味着，2013 年 8 月 1 日起福建针对试点纳税人的财政补贴或将终止，且前期申请财政补贴的试点纳税人需要进行增值税清算。

## 明税观察

在总结前期试点地区经验的基础上，财税[2013]37号文对试点税收政策进行了整合、调整和完善，并扩大了试点行业范围。随着营改增试点在全国范围内的实施和试点行业范围的不断扩大，将可能有更多的营改增相关政策颁布。同时，由于全国各地经济发展不平衡，各地税务机关对营改增的准备程度和税务人员的知识储备参差不齐，无论是税务机关还是纳税人在营改增在全国范围内实施的初期都可能面临巨大的困难和挑战。企业应积极利用营改增这一契机，密切关注最新的政策变化，通过改善和优化自身的内部管理体系，尤其是财税核算体系，来最大程度地利用营改增所带来的机遇，并降低潜在的税务风险。

本资讯由[明税律师事务所](#)整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：[newsletters@minterpku.com](mailto:newsletters@minterpku.com) 或者致电 010-59009170