“三大”流转税征收范围及处理难点浅析

常夸耀

（长沙商贸旅游职业技术学院　长沙　410004）

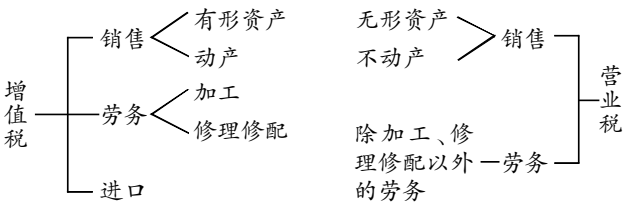
【摘要】本文根据现行税法阐述了流转税的三个主要税种——增值税、消费税、营业税在征税范围上的异同点及其在税务处理上的难点。

【关键词】流转税　征税范围　混合销售　兼营行为

我国现行税法体系仍然是以流转税为主、所得税为辅。增值税、消费税、营业税是流转税中的三个主要税种。这三大税种在征税范围及税务处理上既相互联系又相互区别，实务操作有一定的难度，因此准确界定三大税种的征税范围以及探讨三大税种的税务处理对实务操作具有重要的意义。

一、增值税与营业税在征税范围上的排斥性与互补性

根据税法的相关规定，在我国境内销售货物、进口货物以及提供加工、修理修配劳务，均属于增值税的征税范围，而提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产等属于营业税的征税范围。增值税与营业税的征税范围可用图表示如下：



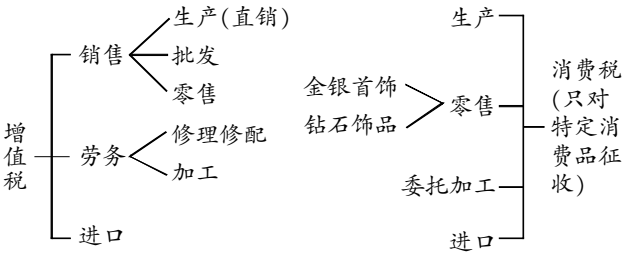
从上图可以看到，增值税与营业税互相排斥，一项业务交增值税就不交营业税，而交营业税就不交增值税，同一业务不可能既交增值税又交营业税。如销售商品房，虽然也是销售行为，但销售的是不动产，因此交营业税而不交增值税。又如修理汽车，属增值税应税劳务，交增值税而不交营业税。特别值得关注的是这两个税中的劳务对象也不相同，增值税的修理修配劳务针对的是动产，如果是不动产，如修理的是桥梁、铁路、建筑物等不动产，则只能按建筑业中的“修缮”劳务来征收营业税，而不能按修理修配劳务来征收增值税。

二、增值税与消费税的比较

1. 增值税与消费税相同的方面。①两税均属于流转税，均以流转额为征税对象；②两税均具有转嫁性，两税最终都转嫁到消费者头上；③两税在生产和进口环节的计税依据相同；④两税在委托加工环节联系紧密。

2. 增值税与消费税的区别。①征税范围。增值税除免税和不征收增值税的商品之外，其他所有的商品在销售、进口环节均应征收税款；而消费税仅对14类特定的消费品征收税款，征收范围大大小于增值税。交消费税的货物均应同时交增值税，但交增值税的货物不一定交消费税。②纳税环节。增值税多环节征收，同一货物在生产（直销）、批发、零售、进出口环节均征收税款；而消费税除对金银首饰和钻石饰品在零售环节征收税款之外，其他只在进口、生产环节征税，批发环节不征收消费税，且消费税一般只征收一次。③计税依据。增值税具有单一性，只是从价定率计税；而消费税具有多样性，包括从价定率计税、从量定额计税和复合计税三种方式。④与价格的关系。增值税是价外税；而消费税是价内税。

增值税与消费税征税范围的异同点如下图所示：



三、增值税、营业税法中混合销售行为与兼营行为的区别

1. 混合销售行为的内涵。混合销售行为是指一项销售行为既涉及应税货物又涉及非应税劳务。在混合销售行为中，应税货物与非应税劳务两者之间关系密切，并且业务有主次之分，核算上一般不分开。混合销售分为增值税的混合销售与营业税的混合销售两种。例如，商场销售空调的同时提供安装和运输的劳务，就属于增值税的混合销售。商场销售空调是主业，运送及安装空调的劳务从属于销售货物，没有销售行为就不会有运送及安装行为，销售空调与运送及安装空调之间关系密切，核算上没必要分开。而装修公司在为客户提供装修服务的同时，又向客户销售装修材料，则属于营业税的混合销售，装修公司提供装修劳务为主业，销售装饰材料为附带行为，没有装修行为就不会有销售行为，核算上没必要分开。

2. 兼营行为的内涵。兼营行为是指纳税人的经营范围兼有销售应税货物和提供非应税劳务两类经营项目，并且这种经营业务并不发生在同一项业务中。例如，宾馆既提供客房服务又开设小卖部销售烟酒、食品，小卖部与客房服务之间没有必然联系，只是宾馆为方便顾客而设立的，两者之间关系不密

完善我国企业年金税收政策的建议

韩 民

（中国石油大学经济管理学院 山东东营 257061）

【摘要】本文从分析我国企业年金税收政策存在的问题入手，提出完善税收优惠政策的建议，如可运用减、免、延等税收优惠方式，从而促进企业年金的发展，完善我国养老保障体系。

【关键词】企业年金 税收政策 优惠建议

一、我国企业年金税收政策存在的问题

1. 企业年金税收优惠政策法规缺位。我国至今还没有制定有关企业年金税收优惠的法律法规，有关企业年金税收优惠的规定仅仅停留在部门规章、地方性法规当中，法律层次不高、约束力不够。因此可以说，在我国税法中有关企业年金税收优惠的规定目前还是一片空白。

2. 税收优惠模式不合理，企业年金税收政策欠缺激励性。目前我国基本养老保险采取的是缴费、投资和支付三个环节免税（EEE）模式。而企业年金对于个人来讲，采取的是缴费、投资和支付三个环节征税（TTT）模式，尚无税收优惠政策，因此个人缴费的积极性不高。对于企业来讲，年金采取的是ETT模式，并且企业缴费的税前扣减限额仅为4%。对于实行工资总额与经济效益挂钩的国有企业来说，这会降低当期在职职工的工资水平；而对于不实行工资总额控制的三资、私营企业来说，由于对作为成本的计税工资有扣除限制，若企业工资总额定得过高，其高出部分要缴纳企业所得税。可见，我国企业年金的税收政策对企业的激励性不足。而税收政策欠缺激励性的结果就是难以扩大企业年金目前依然狭小的覆盖面，降低了人们参加企业年金计划的积极性。

3. 委托人企业所得税税前扣除标准不够规范。尽管国家明确对企业缴费4%以内部分可以从成本中列支，但在实际中各地有不同的标准，差异很大，不够规范。在企业所得税方

切，核算上可以分开。又如，上面提到的例子中，如果商场单独设立了安装部门，除负责本商场销售的空调运输和安装业务之外，还对外承接运输和安装业务，那么，其对外承接的运输和安装业务则属于兼营行为。

3. 混合销售行为与兼营行为的主要区别。混合销售行为与兼营行为的区别主要体现在销售发生时间、销售对象、销售主次关系、会计核算及纳税等方面。具体见下表：

	混合销售行为	兼营行为
是否同时发生	同时发生	不一定
是否针对同一销售对象	针对同一对象	不一定
是否有主次之分	有主次之分	属一条龙服务
关系是否密切	关系密切	关系不密切
核算是否分开	没必要分开	可以分开
税务处理	按主营业务确定征收一种税。例如：提供运输业务的单位和个人发生销售货物并负责运输货物的混合销售行为，一并征收增值税	①分别核算的，则分别征收增值税、营业税 ②不分别核算的，则一并征收增值税

说明：主营业务是以纳税人年货物销售额与非增值税应税劳务营业额的合计数中销售额或营业额所占的比例为标准来确定。如销售额超过50%，则交增值税；如营业额超过50%，则交营业税。

四、增值税与营业税法中融资租赁业务的界定

《企业会计准则第21号——租赁》规定，融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。国家税务总局《关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》（国税函[2000]514号）规定，融资租赁是指具有融资性质和所有权转移特点的设备租赁业务，即出租人根据承租人的要求购入设备租赁给承租人，合同期内设备所有权属于出租人，承租人只有使用权，合同期满付清租金后承租人有权按残值购入设备，以拥有设备的所有权。

根据有关规定，经中国人民银行批准经营融资租赁业务的单位所从事的融资租赁业务，无论租赁货物的所有权是否转让给承租方，均按《营业税暂行条例》的规定征收营业税，不征收增值税。其他单位从事融资租赁业务、租赁货物的所有权转让给了承租方则征收增值税，不征收营业税；租赁货物的所有权若未转让给承租方则征收营业税，不征收增值税。

主要参考文献

1. 财政部会计资格评价中心.经济法基础.北京：经济科学出版社，2007

2. 朱传霞.增值税和营业税征税范围的纳税筹划.内蒙古煤炭经济，2006；5

3. 刘满华.对高职教育增值税税法教学难点探讨.重庆职业技术学院学报，2006；6