

# “营改增”对会展业的税负效应及政策建议

——以北京X会展企业为例

叶前林<sup>1,2</sup>, 何伦志<sup>1,2</sup> (博士生导师)

(1.新疆大学经济管理学院, 乌鲁木齐 830046; 2.新疆大学经济研究所, 乌鲁木齐 830046)

**【摘要】**目前,会展业已成为“营改增”试点方案中“文化创意服务”的一个独立税目,必将对全国数以万计的会展企业产生重要影响。本文以北京X会展企业为例,分析“营改增”对会展业的税负效应,发现“营改增”后,会展企业的税负较税改前呈现“不降反升”现象,违背税制改革的宗旨。在探究其原因的基础之上,提出了具有可行性的纳税筹划政策建议。

**【关键词】**会展业; 营改增; 税负效应; 税制改革

## 一、引言

会议展览服务业(简称“会展业”)是连接生产与消费的桥梁和纽带,对区域内的旅游、餐饮、住宿、交通、运输、翻译、广告、装潢等相关服务行业的关联带动作用强劲。据测算,2013年我国会展直接经济效应达3 870亿元人民币,较2012年增长10.6%,约占全国GDP的0.68%,与2012年基本持平。会展业在我国每年以10%~20%的速度递增,对各个产业的发展和城市经济的拉动作用巨大,其自身每年吸纳就业岗位达1 920万个。可见,我国会展产业仍有长足的发展空间。

为促进包括会展业在内的现代服务业的发展,2011年,财政部、国家税务总局先后联合出台四个文件,对“营改增”试点工作做了具体部署和安排。2012年1月1日,率先在上海推行“营改增”试点;当年9月1日,北京紧接着成为继上海之后的第二个开展“营改增”试点的城市,将会展业作为文化创意服务纳入试点范围。2012年8月1日,“营改增”试点进一步扩围至津、苏、浙、皖、闽、鄂、粤等省份以及宁波、厦门、深圳3个计划单列市,规定将广播影视制作、发行、播映等纳入现代服务业试点,实现地区、行业双扩围。2013年8月1日,在全国范围内推广交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点。2014年10月11日,为了进一步促进小微企业的快速发展,国家税务总局出台国家税务局公告2014年第57号,规定小微企业月销售额不超过3万元免征增值税或营业税。综观“营改增”试点的推进历程,其与我国重视会展业发展的战略是相契合的。从长远看,有利于会展企业的专业化分工与合作,降低会展企业的税负,促进会展产业的升级发展。本文结合北京地区的实际情况对“营改增”后会展业的税负进行分析,并提出具体的纳税筹划建议。

## 二、“营改增”对会展业的税负效应

1. “营改增”对会展业的一般计税规定。“营改增”前,北京会展服务实行比照旅游业营业税5.6%差额纳税,依据北京地方税务局[2001]507号、[2005]578号文件规定,会议展览服务,依照合同法受托合同或协议,允许以全部收入额减除实际代付的会议场租赁费、会场布置费、食宿差旅费、展台搭建费、参展展品运输费、参展展品广告印刷费后的余额征收营业税。

“营改增”后,依据财政部、国家税务总局联合出台的文件规定,会展业作为文化创意服务纳入到现代服务业中作为试点,针对会展行业纳税人的年销售额进行分类管理。年销售额低于500万元的增值税纳税人,可以申请作为小规模纳税人,实行简易征税,增值税税率为3%;年销售额超过500万元的增值税纳税人,可以申请成为一般纳税人,使用增值税一般计算方法,增值税税率为6%。会展业向境外单位提供服务享受免征增值税优惠政策,且会展行业存在大量代收转付或代垫资金情况,其代收代垫金额取得增值税专用发票部分可以合理扣除。对月销售额不满3万元的会展企业免征增值税或营业税。税改前后,北京市会展企业的应纳税额计算公式比较如下(详见表1):

表1 北京市会展行业“营改增”前后税率、税额变化

	税种	税率	征税计算方法
税改前	营业税	5.6%	应纳税额= (年收入额-可抵扣部分)×5.60%
税改后	增值税	3%(小规模纳税人)	应纳税额=销项税额 [年收入额-(1+6%)×6%]- [进项税额(1+x%)×x%]
		6%(一般纳税人)	

注:北京市会展行业实行比照旅游行业的营业税5.6%的差额征税,这不同于全国5%的营业税税率;x%表示不同抵扣项目的不同税率。

2.“营改增”对会展业的税负效应。

(1)境内会展企业税负分析。本文以北京市一家年营业额5 000万元的X会展企业为例,对“营改增”中会展业的税负效应进行初步预测。该家会展企业在北京某展览馆成功举办一期农产品博览会,吸引了近千家客商参展,取得各项展览收入总计5 000万元。为顺利举办本次展览会,该企业向展览馆及其他相关会展企业支付了场馆租赁费用600万元,场地搭建费用240万元,客商差旅费45万元,参展展品运输费45万元,展览展品广告设计费40万元,展品宣传印刷费35万元。除会展最大支出费用部分场馆租赁和客商差旅费不能取得增值税专用发票外,其他皆可取得增值税专用发票(表2)。

表2 北京X会展企业展览项目支出明细表 单位:万元

成本费用项目支出	支出金额	占总支出比例	能否取得增值税专用发票
场馆租赁支出	600	59.7%	否
场地搭建支出	240	23.9%	是
客商差旅支出	45	4.5%	否
展品运输支出	45	4.5%	是
展品广告支出	40	3.9%	是
展品印刷支出	35	3.5%	是

根据上述案例资料可以计算出:X会展企业“营改增”前应纳税营业税为223.72万元,“营改增”后的应纳税增值税额为262.64万元,税负增加38.92万元,税负增加17.4个百分点。通过计算,营业税的实际税负为4.47%,增值税的实际税负为5.25%,X会展企业相比“营改增”前征收5.6%差额营业税,“营改增”后实际税负上升0.78个百分点(表3)。总体来说,X会展企业在“营改增”中的税负水平是增加的,这种“不降反升”的税负加重现象,显然与国家“为建立科学发展的税收制度,促进经济结构调整,加快现代服务业的发展”的目的相悖。

表3 北京市X会展企业“营改增”前后税负

	“营改增”前	“营改增”后
应纳税额	营业税:(年收入额-可抵扣部分)×5.6%=(5 000-600-240-45-45-40-35)×5.6%=223.72(万元)	增值税:销项税额-进项税额=[年收入额/(1+6%)×6%]-[进项税额/(1+6%)×6%]=5 000/(1+6%)×6%-(240+45+40+35)/(1+6%)×6%=262.64(万元)
实际税负	营业税÷年收入额=223.72÷5 000×100%=4.47%	增值税÷年收入额=262.64÷5 000×100%=5.25%
税负变化幅度	“营改增”后增值税实际税负-“营改增”前营业税实际税负=5.25%-4.47%=0.78%	

注:“营改增”后的会展场馆租赁、客商差旅支出无法取得增值税专用发票,不予抵扣进项税额;其他按6%的税率抵扣进项税额。

(2)出境会展企业税负分析。假设上述案例中的北京X会展企业具有境外展览举办权,欲在欧洲某一国家举办一次农业产品博览会。假设年销售额不变,其他场地租赁费、场地搭建费用、客商差旅费、展品宣传广告费、展品运输费均保持不变,而且国外这些成本项目开支无法取得增值税专用发票,且都以外汇形式支付给境外机构,很难取得我国税务机关认可的增值税发票,再考虑到汇率浮动风险以及开具增值税发票是否纳入当期问题,这一系列问题导致出国展览利润率远低于国内会议展览服务利润率。下面以假设条件为前提,预测“营改增”对出国展览项目的税负影响(表4)。

表4 北京X出国会展企业“营改增”前后税负

	“营改增”前	“营改增”后
应纳税额	营业税:(年收入额-可抵扣部分)×5.6%=(5 000-600-240-45-45-40-35)×5.6%=223.72(万元)	增值税:销项税额-进项税额=[年收入额/(1+6%)×6%]-[进项税额/(1+6%)×6%]=5 000/(1+6%)×6%-0=283.02(万元)
实际税负	营业税÷年收入额=223.72÷5 000×100%=4.47%	增值税÷年收入额=283.02÷5 000×100%=5.66%
税负变化幅度	“营改增”后增值税实际税负-“营改增”前营业税实际税负=5.66%-4.47%=1.19%	

注:“营改增”后,出国会展企业的会展场馆租赁、客商差旅支出等所有项目开支都无法取得符合我国税务机关要求的增值税专用发票,不予抵扣进项税额;其余按6%的税率抵扣进项税额。

通过对北京X出国会展企业“营改增”前后税负情况分析可以看出,“营改增”后出国会展企业的税负相比国内办展税负高出0.41个百分点(1.19%-0.78%),实际税负增加52.56%[(1.19%-0.78%)/0.78%]。可见,国外出展项目利润远低于国内出展利润,面对的税制要素带来的不确定性风险也比国内出展高。

三、“营改增”后,会展业税负“不降反升”的原因

国家进行“营改增”的目的是避免重复征税,调整经济结构,实现结构性减税,促进现代服务业发展。在某种程度上,大部分试点行业的税负确实减轻了,但会展行业却呈现税负“不降反升”现象,尤其对出国展览服务业更是如此。为什么会展行业的税负情况会与大多数试点交通运输行业 and 现代服务行业税负或多或少有所降低的情况相反呢?笔者认为原因主要有以下几点:

1. 会展业产业链税改不同步,从而增值税抵扣链不完整。因会展业的上下游产业链没有同步纳入到“营改增”试点范围,导致场馆租赁、酒店住宿、物流运输、员工报酬等领域支出无法取得增值税专用发票,以至于在增值税缴纳上可抵扣进项税额大幅度减少,尤其对劳动密集型的会展业来说,场馆租赁和劳动力费用是最大的成本支出部分,却因为得不到抵扣,导致税负比“营改增”之

前大。

2. 代付代垫与开具增值税专用发票不同时期抵扣进项税额减少。会展业属于存在大量代付代垫费用的行业,支出与开票不同期,大多数业务都等会展项目结束后,按照实际发生的项目费用金额开具增值税专用发票,影响当期进项税项目支出的抵扣。进项税额抵扣减少,势必增加了会展业的税负。

3. 纳税人分类管理金额归类过高,小微企业增值税或营业税免征起点偏低。“营改增”分类管理小规模纳税人和一般纳税人的增值税起征点过高,大部分会展企业属于轻资产行业,资本基本达不到要求,只能申请成为小规模纳税人,享受不了抵扣进项税额的优惠政策。为了进一步促进小微企业的快速发展,国家税务总局最新出台了《关于小微企业免征增值税和营业税有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第57号),规定小微企业月销售额或营业额不超过3万元的,免征增值税或营业税。该公告免征增值税或营业税起征点过低,不利于激发会展业的积极性、创造性。

4. 对出国办展的会展企业来说,其面临的成本风险更高。在国外举办展览,采取外汇形式,采取外汇支付方式,必将承担汇率浮动带来的成本风险。更为重要的是,在国外办展,在当地租赁场馆、搭建场馆、雇佣劳动力等成本开支,无法取得符合我国税收法律法规的增值税专用发票,等出境办展结束回国缴纳税额时,面临国内税务机关不予以抵扣进项税额的困境,这大大增加出境办展的成本风险,势必造成出国办展比国内办展税负更为沉重,利润率更低。

5. 地方与中央税收政策不协调,政策延续性较弱。依据北京市地方税务局[2001]507号和[2005]578号文件要求,会展企业可以扣除场馆租赁等成本费用,照章缴纳营业税。随后,财政部、国家税务总局联合出台四个“营改增”文件(财税[2011]110号、111号、131号和133号),2013年8月1日推广至全国,会展服务被作为文化创意服务纳入“营改增”试点工作,结果北京市地方税务局一直实行比照旅游行业营业税5.6%缴纳税额中断,要求统一按照中央文件缴纳增值税。仅从一般纳税人名义税率6%的规定看,绝对名义税率就高出0.4个百分点,且税改后,大多数进项税额因无法取得增值税专用发票而无法扣除,使得会展企业税负大幅度上升。

#### 四、会展业应对“营改增”的政策建议

从长远看,“营改增”消除了会展业重复征税的弊端,对降低企业税负、促进企业分工协作、扶持中小企业创业发展具有重大意义。但当前会展企业由于上述各种原因,企业税负“不降反升”,基于此,本文提出一些可行的纳税筹划政策建议。

1. 尽快实行全行业的增值税改革,实现会展业上下

游产业可抵扣链的完整性。会展业务涉及上下游多个产业领域,比如,推进酒店、餐饮、旅行社等行业的“营改增”税收改革,建立完整的增值税抵扣链,才能充分发挥“营改增”结构性减税作用,促进包括会展业在内的现代服务业的发展。

2. 针对会展行业存在大量代付代垫现象,可以采取特殊的增值税专用发票抵扣进项政策。对代付代垫的成本支出项目,可以采取在项目结束时一并报税缴纳增值税的做法,只要项目和增值税专用发票与项目记载一致,同样可以予以合理抵扣,这样可以大幅度降低会展企业的税负。

3. 降低会展业增值税税率,提高小微企业免征增值税或营业税的起征点。一方面,考虑到当前会展企业税负普遍增加现象,可以适当降低增值税税率至3%左右,并按照简易计税方法,大力促进会展行业的发展。另一方面,因为会展业属于低利润行业,建议提高小微企业的增值税或营业税起征点。目前针对小微企业的起征点为3万元,可以设置起征点为10万元。

4. 对出境办展的会展企业实行鼓励政策,免征增值税或实行即征即退政策。出境办展税收风险高,汇率波动风险大,对出境办展的企业可以实行免征增值税或即征即退政策;对处于综合保税区或高新技术开发区的会展企业可以同时享受优惠政策,以鼓励国内企业出境办展、出国办展,增加我国会展企业的国际竞争力。

5. 加强地方与中央税务管理部门沟通,保持文件的协调性。对因政策的中断造成税负增加的会展企业,给予税收减免政策,落实政府的财政补贴政策,维持“营改增”后税负水平较税改前一致。在适当的时机,制定统一的会展业试点阶段凭普通营业税发票抵扣进项税额的过渡性政策,为今后制定专门适用会展业的增值税法律法规赢得时间。

#### 主要参考文献

财政部,国家税务总局.营业税改征增值税试点方案.财税[2011]110号,2011-11-16.

储祥银.营改增后会展业企业税负加重.国际商报,2014-3-20.

董振武,吕会江.营改增对会展行业的影响分析.中国旅游报,2013-10-14.

北京市地方税务局.关于对代理业征收营业税问题的补充通知.京地税营[2001]507号,2001-10-19.

财政部,国家税务总局.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,2013-05-24.

【基金项目】教育部人文社科研究项目“推动新疆文化产业成为国民经济特色产业研究”(项目编号:13JJD790029)