



中国税法智库

明德税务资讯

营业税改增值税

营改增对律所的影响及律所的应对策略

2012 年 8 月 28 日

第 11 期

明德税务:

作为本土崛起的专业涉税咨询机构,明德税务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,致力于打造综合性的“[中国税法智库](#)”。

明德税务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,主要成员均具有律师、注册会计师、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德税务的专业追求。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,明德税务能够为企业、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:

明德税务北京办公室

电话: (8610) 5900 9170

传真: (8610) 5900 9172

邮件: minterpku@minterpku.com

地址: 北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 11 号楼 2504

营改增对律所的影响及律所的应对策略

——以在北京的试点律所为例

明德税务高级合伙人 武礼斌

2012 年 7 月 25 日,国务院总理温家宝主持召开的国务院常务会议对下一步营改增的路线图和时间表进一步做了部署和明确。会议决定,自 2012 年 8 月 1 日起至年底前,将营改增的试点范围由上海扩大至北京等八省市;2013 年继续扩大试点地区,并选择部分行业在全国范围试点。

律师事务所(简称“律所”)作为提供鉴证咨询服务的中介机构,被纳入此次营改增的试点行业。根据营改增相关规定,在试点地区设立的律师事务所为客户提供法律服务,将由试点之前缴纳 5% 的营业税改为试点之后缴纳 6% 的增值税。

像其他试点行业一样,营改增对律师事务所带来的将不仅仅是税率的简单变化,它对律所整体的创收核算、合伙人的业绩考核、律所内的分配体系,乃至律所内部的财务管理、涉税管理、客户管理、合同管理、现金流管理等方面都将产生重大影响。因此,律所有必要对此予以足够的重视,并投入必要的人力物力来应对营改增对律所各方面带来的影响。

本文将从律所现行的税收制度入手,分析营改增对律所带来的主要影响,最后对试点律所如何应对营改增提出几点建议。

1. 律所及其合伙人纳税情况的现状

当前，律师事务所主要有合伙设立（包括一般合伙和特殊合伙）和个人设立两种形式。¹除个人所之外，律师事务所普遍采用合伙制（包括一般合伙和特殊合伙）的组织形式。律师事务所及其合伙人主要涉及缴纳营业税和个人所得税的问题。²

（a）所得税

合伙制的律师事务所本身，并不属于《企业所得税法》规定的需要缴纳企业所得税的纳税人，不需要缴纳企业所得税。³但作为律所合伙人的自然人须以每一个合伙人为纳税义务人，比照个体工商户的生产经营所得缴纳个人所得税。⁴

虽然合伙制的律师事务所本身并不是所得税的纳税主体，但按规定必须首先在律所环节计算出应纳税所得额（“税基”），再由律所合伙人按分得的应纳税所得份额分别缴税个人所得税。这体现了对合伙企业实行的“先分后税”的原则。⁵值得注意的是，“先分后税”分的并不是律所的“营业收入”或“营业额”，而是“应纳税所得”⁶。“应纳税所得”包括企业分配给投资者个人的所得和企业当年留存的所得（利润）。⁷只要在律所层面计算的“应纳税所得额”为正数，律所合伙人就需要按规定计算缴纳个人所得税，并不以是否将所得实际分配给合伙人作为征税的前提条件。律所合伙人以每一纳税年度计算的应纳税所得额份额，比照个人所得税法的“个体工商户的生产经营所得”应税项目，适用5%—35%的五级超额累进税率，计算征收个人所得税。⁸

律所合伙人的个人所得税，主要实行“查账征收”或“核定征收”。根据《中华人民共和国税收征收

¹ 除了合伙制律师事务所和个人律师事务所外，我国曾经还存在由国家出资设立的国办律师事务所和合作制律师事务所。但随着社会的发展进步，这两种设立形式的律师事务所都逐渐淡出了历史舞台。

² 根据律所的具体情况，律所也可能设计缴纳房产税、车辆购置税等。同时，律师事务所还需要代扣代缴其他从业人员的个人所得税。

³ 2008年1月1日起生效的《中华人民共和国企业所得税法》第1条规定：“在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业不适用本法”。

⁴ 参见财政部、国家税务总局《关于合伙企业合伙人个人所得税问题的通知》第2条。2000年之前，我国曾对律师事务所征收企业所得税。2000年，国家税务总局发布《关于律师事务所从业人员取得收入征收个人所得税有关业务问题的通知》（国税发[2000]149号）规定，“律师个人出资兴办的独资和合伙性质的律师事务所的年度经营所得，从2000年1月1日起，停止征收企业所得税，作为出资律师的个人经营所得，按照有关规定，比照‘个体工商户的生产、经营所得’应税项目征收个人所得税”。

⁵ 财政部、国家税务总局《关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》（财税[2008]159号）第3条规定，合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则。

⁶ “应税所得”等于合伙企业每一纳税年度的收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额。财税[2008]159号文中的表述为“生产经营所得”。

⁷ 财税[2008]159号文第3条的规定。

⁸ 财政部国家税务总局《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》（财税〔2000〕91号）第4条规定，“个人独资企业和合伙企业（以下简称企业）每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额，作为投资者个人的生产经营所得，比照个人所得税法的“个体工商户的生产经营所得”应税项目，适用5%—35%的五级超额累进税率，计算征收个人所得税。”

管理法》的规定，纳税人只有存在法定情形时，税务机关才能对纳税人实行核定征税的方式。⁹国家税务总局《关于强化律师事务所等中介机构投资者个人所得税查账征收的通知》（国税发[2002]123号）要求，律师事务所实行核定征收的，应税所得率不得低于25%。¹⁰同时，国家税务总局也曾多次发文禁止地方对律师事务所实行全行业核定征收个人所得税。¹¹

但现实中，各地税务机关普遍对律师事务所实行了全行业核定征收的方式。以北京为例，税务机关对律师事务所实际是按25%的应税所得率全行业核定征收。核定征收中，税务机关核定的是应税所得率，并不能核定法律已经明文规定的税率。按规定，根据合伙企业的营业收入和核定的应税所得率计算得出的应纳税所得额，应根据“先分后税”的原则在合伙人之间分配，然后根据5%-35%的累进税率计算每个合伙人应纳的个人所得税。但实际征管中，为了计算和征收的便利，地方的税务机关普遍采用了简化的征收方式。以北京为例，当前实际执行的是统一在合伙企业层面按25%的应税所得率和35%的税率来计算征收个人所得税，即实际是按8.75%（25%×35%）的征收率计算征收律所合伙人的个人所得税。¹²

这种简化的计算征收方式，尽管有利于对律所合伙人个人所得税的征收管理，但却有违当前合伙企业税收制度的原理和法规的明文规定。

(b) 营业税及其附加

根据现行《营业税暂行条例》的规定，律所作为提供法律咨询服务的合伙企业，需要在合伙企业层面缴纳5%的营业税。¹³同时，营业税的纳税人需要以应纳的营业税为基础缴纳一定比例的城市维护建设税和

⁹ 《中华人民共和国税收征收管理法》第35条规定，纳税有如下法定情形之一时，税务机关才能对纳税人进行核定征收税款：（1）依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；（2）依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；（3）擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；（4）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；（5）发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；（6）纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

¹⁰ 国税发[2002]123号文第3条规定：“对按照税收征管法第35条的规定确实无法实行查账征收的律师事务所，经地市级地方税务局批准，应根据《财政部、国家税务总局关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉的通知》（财税[2000]91号）中确定的应税所得率来核定其应纳税额。各地要根据其雇员人数、营业规模等情况核定其营业额，并根据当地同行业的盈利水平从高核定其应税所得率，应税所得率不得低于25%。对实行核定征税的律师事务所，应督促其建账建制，符合查账征税条件后，应尽快转为查账征税”。

¹¹ 国家税务总局《关于强化律师事务所等中介机构投资者个人所得税查账征收的通知》第1条规定：“任何地区均不得对律师事务所实行全行业核定征税办法。要按照税收征管法和国发[1997]12号文件的规定精神，对具备查账征收条件的律师事务所，实行查账征收个人所得税”。国家税务总局关于切实加强高收入者个人所得税征管的通知（国税发〔2011〕50号）第二条第（三）项规定：“对律师事务所、会计师事务所、税务师事务所、资产评估和房地产估价等鉴证类中介机构，不得实行核定征收个人所得税”。

¹² 只有在司法部门正式登记注册的“合伙人”才能按此方法核定征税。

¹³ 根据《营业税暂行条例》的规定：“在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税”。《营业税暂行条例实施细则》第九条规定：“条例第一条所称单位，是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。条例第一条所称个人，是指个体工商户和其他个人”。

教育费附加。城市维护建设税根据纳税人所在地不同分别适用 7%、5%、1%三档税率。¹⁴教育费附加税率为 3%。¹⁵根据北京市人民政府关于印发《北京市地方教育附加征收使用管理办法的通知》（京政发[2011]72）自 2012 年 1 月 1 日起，在北京缴纳增值税、营业税、消费税的纳税人，除了缴纳 3%的教育费附加外，还要额外缴纳 2%的地方教育费附加。以注册在北京市区的律所为例，营业税及三项附加的合计约为 5.6%。

当前，北京市地方税务局对律师事务所或者说律所合伙人征收的 14.25%的税，实际上并非单纯的个人所得税。而是核定征收的个人所得税（8.75%）和律所层面的营业税及附加（5.5%¹⁶）的合计数。与律所合伙人的个人所得税是以每个合伙人为纳税义务人不同，营业税是以律所为纳税人。因此，对律所或者说合伙人征收的 14.25%的税似乎有点不伦不类，因为他是将两个不同层面（个人和合伙企业）的税率叠加计算。

此外，尽管 2012 年起，北京增加了 2%的地方教育费附加，但据笔者了解，律所 14.25%的综合核定征收率并没有变化。

2. 营改增对律师事务所的影响

除非相关法规明文规定可以实行差额征税，营业税通常是以营业额为基础全额征收营业税，不允许扣减服务采购环节的成本和税金，也不允许抵扣固定资产采购所负担的增值税。因此，重复征税的问题比较严重，不利于服务业的发展和会分工。

为了逐步消除营业税征收领域存在的重复征税问题，促进服务业的发展和社会分工，国务院在 2012 年 1 月 1 日起，率先在上海的交通运输业和部分现代服务业试行了营业税改征增值税的试点。2012 年 7 月 31 日，财政部、国家税务总局又发布了《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），明确北京将自 9 月 1 日起，在交通运输业和部分现代服务业试行营业税改征增值税的试点。营改增将对律所的如下方面产生重大影响。

（a）营改增对律所创收核算和合伙人业绩考核的影响

营业税属于价内税。因此，律师事务所的营业收入在价内税体系下并不扣减相应的营业税税款，而是作为成本费用处理。与营业税不同，增值税属于价外税。在增值税核算体系下，律所核算营业额时，需要剔除向服务接受方所收取的增值税额。律所实际缴纳的增值税税款，不构成律所的成本、费用，而是单独作为增值税在利润核算体系之外循环。

举例如下：假定北京某律所 2011 年向客户收取的律师费总额为 1060 万元。由于 2011 年律所缴纳的是营业税，而非增值税，则其实际缴纳的营业税款为 53 万。律所营业额的核算，以及律所对合伙人或提成律师创收的核算，通常并不扣减缴纳的营业税。如果该律所 2012 年的律师费总额仍然是 1060 万元（含

¹⁴ 根据《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》第 4 条的规定：“城市维护建设税税率如下：纳税人所在地在市区的，税率为百分之七；纳税人所在地在县城、镇的，税率为百分之五；纳税人所在地不在市区、县城或镇的，税率为百分之一”。

¹⁵ 根据国务院《征收教育费附加的暂行规定》第 3 条的规定：“教育费附加，以各单位和个人实际缴纳的增值税、营业税、消费税的税额为计征依据，教育费附加率为 3%，分别与增值税、营业税、消费税同时缴纳”。

¹⁶ 2012 年 1 月 1 日之前北京没有开征额外 2%的地方教育费附加，所以 2012 年 1 月 1 日之前。营业税及附加的合计数为 5.5%。

增值税，且为一般纳税人），由于 2012 年该律所需要缴纳增值税，则律所营业额的核算需要将该 1060 万的含税收入换算成不含税收入，即营业额应为 1000 万（ $1060 \div (1+6\%)$ ），增值税为 60 万。

因此，增值税核算体系下，在确定律所的年营业额时，律所需将含增值税的收入，按照应税服务的适用税率（6%）或征收率（3%）换算为不含税收入。同样，对合伙人进行业绩考核以及计算合伙人或提成律师的创收时，也需要考虑按上述原理对合伙人的创收进行换算。

(b) 营改增对律所税负的影响

按照相关试点办法的规定，自 2012 年 9 月 1 日起，北京的律师事务所将由现行缴纳 5% 的营业税改为缴纳 6% 的增值税，名义税负上升 1 个百分点。假定改革前后服务的价格不变，将营业税的含税价换算为增值税的不含税价，则名义税负上升的比例实际低于 1%（约上升 0.66%）。

虽然律师事务所由缴纳营业税改为缴纳增值税后，部分固定资产、办公用品或服务的采购如能获得增值税专用发票，可以进行增值税进项抵扣。但对于已经成立且规模较大的律师事务所而言，可能由于无法获得足够的进项税额冲抵名义税务上升的影响，而导致实施营改增后实际税负可能略有上升。

对于未达到一般纳税人认定标准的小规模纳税人而言，由于其由缴纳 5% 的营业税改为缴纳 3% 的增值税，税负下降幅度超过 40%。

(c) 营改增对律所财务制度和会计核算的影响

与现行增值税制度的纳税人分类管理体系一致，试点办法也将纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人进行分类管理。应税服务的年销售额（营业额）超过 500 万元的纳税人应申请认定为一般纳税人；应税服务的年营业额虽未超过 500 万元的纳税人，但会计健全、有固定经营场所的纳税人可以主动申请认定为一般纳税人。一般纳税人实行一般计税方法，即允许用销项税额（不含税营业额 $\times$ 适用税率）扣减进项税额的方式来计算缴纳增值税。而小规模纳税人则通常采用简易计税方式，即应纳税额等于不含税营业额直接乘以 3% 的征收率，没有进项税额可以抵扣。

由于一般纳税人可以开具增值税专用发票，其客户取得该发票后可用于抵扣进项税额，同等情况下，一般纳税人比小规模纳税人更具有项目收费环节的天然优势。与此相应，税法要求一般纳税人必须有健全的会计核算制度，能够准确提供税务资料。¹⁷因此，对于年营业额未超过 500 万元的小型律师事务所，如果经测算待抵扣进项税额较多，申请成为一般纳税人其税负更轻或者税负相差不大的，可考虑申请认定为一般纳税人。¹⁸值得注意的是，律所在考虑是否申请一般纳税人时，不应仅仅考虑税负的增减，还应该考虑是否会对律所的业务量的增减带来影响。比如，即使认定为一般纳税人后税负上升，但如果能同时带来业务量的增加，则律所也应考虑申请增值税一般纳税人认定。

(d) 营改增对律所合伙人个人所得税征管方式的影响

一直以来，各地税务机关对律师事务所普遍采用全行业核定征税的征收方式。在律师业发展初期，会

¹⁷ 会计核算健全，是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿，根据合法、有效凭证核算。能够准确提供税务资料，一般是指能够按照规定如实填报增值税纳税申报表、附表及其他税务资料，按期申报纳税。

¹⁸ 参见上海市律师协会税法业务研究委员会编写的《律师事务所营业税改征增值税试点实务操作指引》第 2.1 条。

计核算不健全的情况下，核定征收的方式对于税款的及时征收曾起到积极作用。随着律师事务所会计核算体系的逐步健全，以及税务机关对律所合伙人个人所得税征管力度的加强，一些地方的税务机关已开始对个别律师事务所实行查账征收。据笔者了解，北京市西城区税务局今年年初已通知个别律师事务所，自2012年1月1日起，律所的个人所得税征收方式由“核定征收”改为“查账征收”。

营业税改征增值税后，被认定为一般纳税人的律师事务所要求建立健全的会计核算体系，准确核算销项税额、进项税额以及应纳税额。否则，税务机关将按6%的适用税率计算应纳税额，并不允许抵扣进项税额。因此，我们预计，随着营改增的推行，税务机关将加快推进对律师事务所合伙人实行“查账征收”的个人所得税征收方式。

3. 律所如何应对

鉴于营改增对律所带来的重大影响，我们建议北京及其他试点地区的律所对此应给予足够的重视，并从如下几个方面入手做好营改增的准备和应对工作，以期在合规的前提下争取自身利益的最大化。

(a) 积极开展内部培训

由于北京将在9月1号起实施营改增试点，对多数律所而言时间较为紧张，这给律所的财务部门带来很大的挑战。而营改增不但对企业的会计核算和纳税申报提出了更高的要求，还直接影响律所营业额的计算，乃至合伙人最终的利益分成。因此，我们建议律所对其财务、税务以及合伙人进行营改增试点改革的培训。

对合伙人的内部培训将有利于合伙人了解营改增试点改革如何影响律所的业务收入和最终的利润分成，有利于化解潜在的争议。

(b) 实施内部测评，规范财务管理

随着营改增的实施，可以预见未来税务机关将加大对律所及合伙人税收的征收管理，加快推进律所合伙人个人所得税的“查账征收”制度。这将可能造成律所合伙人税负的大幅上升。因此，律所有必要评估营改增以及“查账征收”对律所及合伙人税负的潜在影响，并相应规范其财务管理制度，严格发票管理。

(c) 关注过渡政策

税制改革中，如何实现新旧政策的衔接和有效过渡，对政策制定者、税务机关以及广大纳税人来说都是一个挑战。因此，作为试点纳税人的律所需要密切关注营改增的相关过渡政策和安排，并与税务机关或税务顾问及时沟通试点中出现的税务问题，防范和化解风险。

比如，如何判断营业税纳税义务改为增值税纳税义务的试点（实在合同签订之时，服务提供之时，还是发票开具之时抑或收到款项之时？）当前并不是很明确。律所需要关注于此相关的最新政策和实务操作。此外，上海为了顺利推进营改增试点，实施了“减收增支”的政策，即对试点企业如确因“营改增”而导致税负上升，则可以申请部分给予财政补贴。北京的律所及广大纳税人也需要关注北京是否会出台类似的补贴政策，以及如何申请此类补贴。

本资讯由明德税务研究中心整理或撰写，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，敬请联络明德税务北京办公室：

武礼斌 合伙人

电话：(8610) 5900 9170-868

邮件：Libin.wu@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：(8610) 5900 9170-808

邮件：Zhiquan.shi@minterpku.com

夏 聪 合伙人

电话：(8610) 5900 9170-818

邮件：Cong.xia@minterpku.com

关于明德税务研究中心

明德税务研究中心成立于 2012 年 3 月 16 日，其宗旨为通过专业资讯信息的解读与传递，不断提高明德税务的专业服务质量。明德税务研究中心主要就近期由中国各级税务、财政及其他政府机关颁布的涉税法律、法规、规范性文件及热点案例作出介绍与分析；并就其中的疑点、难点或争议焦点作出专题税务研究、评论并提供专业见解。上述介绍与分析、专题税务研究、评论及专业见解主要通过明德网站“资讯&出版物”栏目及“明德税务博客”发布，类型包括：明德税务资讯、热点专题、行业涉税研究、专业图书等刊物及税务博客文章。