

# 【干货!】逐条解读:《营业税改征增值税试点实施办法》

## 第一章 纳税人和扣缴义务人

### 法条

第一条 在中华人民共和国境内(以下称境内)销售服务、无形资产或者不动产(以下称应税行为)的单位和个人,为增值税纳税人,应当按照本办法缴纳增值税,不缴纳营业税。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。个人,是指个体工商户和其他个人。

### 解读

本条是关于纳税人和征收范围的基本规定。

根据本条的规定,纳税人为在中华人民共和国境内销售服务、无形资产或者不动产的单位和个人。2016年5月1日后,上述纳税人将按照《营业税改征增值税试点实施办法》(以下称《试点实施办法》)的有关规定缴纳增值税。

销售服务、无形资产或者不动产,具体包括:销售交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务、无形资产或者不动产。

“单位”包括:企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

“个人”包括:个体工商户和其他个人。其他个人是指除了个体工商户外的自然人。

对“境内”概念的理解和掌握,应依照《试点实施办法》第十二条的相关规定执行。

### 法条

第二条 单位以承包、承租、挂靠方式经营的,承包人、承租人、挂靠人(以下统称承包人)以发包人、出租人、被挂靠人(以下统称发包人)名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的,以该发包人为纳税人。否则,以承包人为纳税人。

### 解读

本条是关于采用承包、承租、挂靠经营方式下,纳税人的界定。分为如下两种情况:

一、同时满足以下两个条件的,以发包人为纳税人:

(一)以发包人名义对外经营。

(二)由发包人承担相关法律责任。

二、不同时满足上述两个条件的,以承包人为纳税人。

### 法条:

第三条 纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。

应税行为的年应征增值税销售额(以下称应税销售额)超过财政部和国家税务总局规定标准的纳税人为一般纳税人,未超过规定标准的纳税人为小规模纳税人。

年应税销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人。年应税销售额超过规定标准但不

经常发生应税行为的单位和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。

## 解读

本条是关于试点纳税人分类、划分标准的规定。

理解本条规定应从以下三个方面来把握：

### 一、纳税人分类

按照我国现行增值税的管理模式，对增值税纳税人实行分类管理，在本次增值税改革中，仍予以沿用，将纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。小规模纳税人与一般纳税人的划分，以发生应税行为年应税销售额为标准。其计税方法、凭证管理等方面都不同，需作区别对待。

### 二、纳税人适用小规模纳税人标准的规定

《试点有关事项的规定》明确：纳税人发生应税行为年应税销售额标准为 500 万元（含本数）。年应税销售额超过 500 万元的纳税人为一般纳税人；年应税销售额未超过 500 万元的纳税人为小规模纳税人。财政部和国家税务总局可以根据试点情况对年应税销售额标准进行调整。

年应税销售额，是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额，含减、免税销售额、发生境外应税行为销售额以及按规定已从销售额中差额扣除的部分。如果该销售额为含税的，应按照适用税率或征收率换算为不含税的销售额。

### 三、两个特殊规定

（一）年应税销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人。

（二）不经常发生应税行为的单位和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。另外，兼有销售货物、提供加工修理修配劳务以及应税行为，且不经常发生应税行为的单位和个体工商户也可选择按照小规模纳税人纳税。

## 法条

**第四条** 年应税销售额未超过规定标准的纳税人，会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关办理一般纳税人资格登记，成为一般纳税人。

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。

## 解读

本条是关于小规模纳税人可主动申请办理一般纳税人资格登记的规定。

一、实践中，很多小规模纳税人建立健全了财务会计核算制度，能够提供准确的税务资料，满足了凭发票注明税款抵扣的管理需要。这时如小规模纳税人向主管税务机关提出申请，可登记为一般纳税人。

二、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。例如，有专业财务会计人员，能按照财务会计制度规定，设置总账和有关明细账进行会计核算；能准确核算增值税销售额、销项税额、进项税额和应纳税额等；能按规定编制会计报表，真实反映企业的生产、经营状况。

能够准确提供税务资料，是指能够按照增值税规定如实填报增值税纳税申报表及其他税务资料，按期申报纳税。是否做到“会计核算健全”和“能够准确提供税务资料”，由小规模纳税人的主管税务机关来认定。

根据《国家税务总局关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告》（国家税务总局公告

2015 年第 18 号) 规定, 自 2015 年 4 月 1 日起, 增值税一般纳税人实行登记制, 纳税人只需要向主管税务机关填报《增值税一般纳税人资格登记表》, 符合条件的即可登记为一般纳税人。我局已开通了网上登记一般纳税人资格的功能, 纳税人只需要登录上海市国家税务局网上办税服务厅, 填报《增值税一般纳税人资格登记表》即可成为一般纳税人, 不需要再到办税服务前台办理。

## 法条

第五条 符合一般纳税人条件的纳税人应当向主管税务机关办理一般纳税人资格登记。具体登记办法由国家税务总局制定。

除国家税务总局另有规定外, 一经登记为一般纳税人后, 不得转为小规模纳税人。

## 解读

本条是关于试点增值税一般纳税人资格登记的规定。

一、本条所称符合一般纳税人条件, 是指纳税人应税行为年销售额超过 500 万元, 且不属于《试点实施办法》第三条规定的不登记为一般纳税人情况的;

符合一般纳税人条件的纳税人应当向主管税务机关申请资格登记, 未申请办理一般纳税人资格登记手续的, 应按销售额依照增值税税率计算应纳税额, 不得抵扣进项税额, 也不得使用增值税专用发票 (含税控机动车销售统一发票)。

二、除国家税务总局另有规定外, 一经登记为一般纳税人后, 不得转为小规模纳税人。这项规定与现行增值税一般纳税人管理模式相一致。

三、原增值税一般纳税人兼有应税行为, 按照规定应当申请登记一般纳税人资格的, 不需要重新登记一般纳税人资格。由主管税务机关制作、送达《税务事项通知书》, 告知纳税人。

## 法条

第六条 中华人民共和国境外 (以下称境外) 单位或者个人在境内发生应税行为, 在境内未设有经营机构的, 以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。

## 解读

本条是关于增值税扣缴义务人的规定。

与现行增值税的征收原则不同, 在境内发生应税行为, 是指应税行为销售方或者购买方在境内。而且因现行海关管理对象的限制, 即仅对进、出口货物进行管理, 各类劳务尚未纳入海关管理范畴, 对涉及跨境提供劳务的行为, 将仍由税务机关进行管理。

理解本条规定应从以下两个方面来把握:

一、境外单位或者个人在境内发生应税行为, 在境内未设有经营机构的, 以购买方为增值税扣缴义务人。

本条与原来政策最大的不同, 是取消了代理人扣缴增值税的规定。

二、理解本条规定的扣缴义务人时需要注意, 其前提是境外单位或者个人在境内没有设立经营机构, 如果设立了经营机构, 应以其经营机构为增值税纳税人, 就不存在扣缴义务人的问题。

## 法条

第七条 两个或者两个以上的纳税人，经财政部和国家税务总局批准可以视为一个纳税人合并纳税。具体办法由财政部和国家税务总局另行制定。

## 解读

本条是对两个或者两个以上的纳税人，可以视为一个纳税人合并纳税的规定。合并纳税的批准主体是财政部和国家税务总局，具体办法由财政部和国家税务总局制定。

## 法条

第八条 纳税人应当按照国家统一的会计制度进行增值税会计核算。

## 解读

本次营改增后，所有营业税业务全部改为征收增值税。在增值税会计处理上，试点纳税人可以按照《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》（财会〔2012〕13号）执行。

## 第二章 征税范围

## 法条

第九条 应税行为的具体范围，按照本办法所附的《销售服务、无形资产、不动产注释》执行。

## 解读

本条是关于应税行为具体范围的规定。

具体包括销售交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务、转让无形资产或者销售不动产。

## 法条

第十条 销售服务、无形资产或者不动产，是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产，但属于下列非经营活动的情形除外：

（一）行政单位收取的同时满足以下条件的政府性基金或者行政事业性收费。

1.由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费；

2.收取时开具省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据；

3.所收款项全额上缴财政。

（二）单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务。

（三）单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

（四）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

## 解读

本条是应税行为以及非经营活动的规定。

### 一、应税行为

应税行为，是指有偿销售服务、无形资产或者不动产。有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。

### 二、非经营活动

非经营活动中销售服务、无形资产或者不动产不属于发生应税行为，不征收增值税。

非经营活动包括如下情形：

（一）行政单位收取的同时满足条件的政府性基金或者行政事业性收费。

例如：国家机关按照法律和行政法规的规定，为履行国家行政管理职能而收取的行政事业性收费的活动。

与原规定不同的是，本条的适用主体由“非企业性单位”变成了“行政单位”，由于行政单位本身就有履行国家行政管理职能，因此与原财税【2013】106号文相比，删去了“履行国家行政管理职能”的表述。

（二）单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务。

例如：单位聘用的驾驶员为本单位职工开班车。

（三）单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

例如：单位提供班车接送本单位职工上下班。

（四）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

## 法条

第十一条 有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。

## 解读

本条是对有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产中有偿的具体解释，包括以投资入股的形式销售不动产和转让无形资产。

## 法条

第十二条 在境内销售服务、无形资产或者不动产，是指：

（一）服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方在境内；

（二）所销售或者租赁的不动产在境内；

（三）所销售自然资源使用权的自然资源在境内；

（四）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

## 解读

本条是对在境内销售服务、无形资产或者不动产的具体规定，可从以下两个方面把握：

（一）服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方

在境内。即：境内的单位或者个人作为销售方发生上述应税行为属于在境内发生应税行为，境外的单位或个人作为购买方在境内发生上述应税行为也属于在境内发生应税行为。

例如：境内单位向境外单位购买的咨询服务属于境内销售服务。

（二）所销售或者租赁的不动产在境内，以及所销售自然资源使用权的自然资源在境内。强调的是应税行为所对应的标的物在境内，即，无论是境内单位或者个人，还是境外单位或者个人，只要其发生上述应税行为的标的物在境内，均属于在境内发生应税行为。

## 法条

第十三条 下列情形不属于在境内销售服务或者无形资产：

- （一）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务。
- （二）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外使用的无形资产。
- （三）境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产。
- （四）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

## 解读

本条是对不属于在境内销售服务或者无形资产的具体规定，采取排除法明确了不属于在境内提供应税服务的三种情形，具体如下：

- （一）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务。

例如：境外单位向境内单位提供完全发生在境外的会展服务。

- （二）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外使用的无形资产。

例如：境外单位向境内单位销售完全在境外使用的专利和非专利技术。

- （三）境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产。

例如：境外单位向境内单位或者个人出租完全在境外使用的小汽车。

对上述三项规定的理解把握三个要点：一是应税行为的销售方为境外单位或者个人；二是境内单位或者个人在境外购买；三是所购买的应税行为的必须完全在境外使用或消费。

## 法条

第十四条 下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：

- （一）单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。
- （二）单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。
- （三）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

## 解读

理解本条需把握以下内容：

为了体现税收制度设计的完整性及堵塞征管漏洞，将无偿提供服务、转让无形资产或者不动产与有偿提供服务、转让无形资产或者不动产同等对待，全部纳入应税服务的范畴，体现了税收制度的公平性。同时，将以公益活动为目的或者以社会公众为对象的情况，排除在视同提供服务、转让无形资产或者不动产之外，也有利于促进社会公益事业的发展。



要注意区别提供服务、转让无形资产或者不动产与视同提供服务、转让无形资产或者不动产以及非营业活动三者的不同，准确把握征税与不征税的处理原则。

根据国家指令无偿提供的航空运输服务、铁路运输服务，属于《试点实施办法》第十四条规定的以公益活动为目的的服务，不征收增值税。

值得注意的是第一款的适用主体是单位和个体工商户，第二款的适用主体还包括其他个人。本文删去了航空运输企业提供的里程积分兑换服务，提供电信服务的单位和个人以积分兑换形式赠送的电信服务不征增值税的有关规定。

### 第三章 税率和征收率

#### 法条

第十五条 增值税税率：

（一）纳税人发生应税行为，除本条第（二）项、第（三）项、第（四）项规定外，税率为6%。

（二）提供交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，税率为11%。

（三）提供有形动产租赁服务，税率为17%。

（四）境内单位和个人发生的跨境应税行为，税率为零。具体范围由财政部和国家税务总局另行规定。

#### 解读

本条是对增值税率的具体规定。

#### 法条

第十六条 增值税征收率为3%，财政部和国家税务总局另有规定的除外。

#### 解读

本条是对增值税征收率的规定。

除部分不动产销售和租赁行为的征收率为5%以外，小规模纳税人发生的应税行为以及一般纳税人发生特定应税行为，增值税征收率为3%。

### 第四章 应纳税额的计算

#### 第一节 一般性规定

#### 法条

第十七条 增值税的计税方法，包括一般计税方法和简易计税方法。

## 解读

本条是对增值税的计税方法的规定。

一般计税方法是按照销项税额减去进项税额的差额计算应纳税额。

简易计税方法是按照销售额与征收率的乘积计算应纳税额。

## 法条

第十八条 一般纳税人发生应税行为适用一般计税方法计税。

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。

## 解读

本条是对一般纳税人发生应税行为适用计税方法的规定。

一、通常情况下，一般纳税人发生应税行为兼有销售货物、提供加工修理修配劳务的，凡未规定可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税的，其全部销售额应一并按照一般计税方法计算缴纳增值税。

二、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，也可以选择适用一般计税方法计税。但对一项特定应税行为，一般纳税人一经选择适用简易计税方法计税的，在选定后的36个月内不得再变更计税方法。

特定应税行为的范围按《营业税改征增值税试点有关事项的规定》执行。

## 法条

第十九条 小规模纳税人发生应税行为适用简易计税方法计税。

## 解读

本条明确小规模纳税人发生应税行为，一律适用简易计税方法计税。小规模纳税人征收率为3%，《营业税改征增值税试点有关事项的规定》中明确了小规模纳税人销售和租赁不动产有关事项按5%征收率计税。

## 法条

第二十条 境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额：

应扣缴税额=购买方支付的价款÷（1+税率）×税率

## 解读

本条款规定了境外单位和个人在境内发生应税行为的扣缴税款问题。

一、本条款适用于境外单位或者个人在境内销售服务、无形资产或者不动产，且没有在境内设立经营机构的情况。

二、范围仅限于销售服务、无形资产或者不动产，即：《试点实施办法》规定的应税行为



范围。对于提供加工、修理修配劳务应按《增值税暂行条例》履行扣缴义务。

三、在计算应扣缴税额时，应将应税行为购买方支付的含税价款，换算为不含税价款，再乘以应税行为的增值税适用税率（注意不是增值税征收率），计算出应扣缴的增值税税额。

例如：境外公司为某纳税人提供咨询服务，合同价款 106 万元，且该境外公司没有在境内设立经营机构，应以服务购买方为增值税扣缴义务人，则购买方应当扣缴的税额计算如下：

应扣缴增值税=106 万÷（1+6%）×6%=6 万元

## 第二节 一般计税方法

### 法条

第二十一条 一般计税方法的应纳税额，是指当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额计算公式：

应纳税额=当期销项税额－当期进项税额

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

### 解读

本条规定了增值税应纳税额的计算方法。

目前我国增值税实行购进扣税法，纳税人在销售时按照销售额收取税款(构成销项税额)，购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产、不动产时支付或负担税款(构成进项税额)，并且允许从销项税额中扣除进项税额，这样就相当于仅对增值部分征税。当销项税额小于进项税额时，目前的做法是将差额结转下期继续抵扣。

### 法条

第二十二条 销项税额，是指纳税人发生应税行为按照销售额和增值税税率计算并收取的增值税额。销项税额计算公式：

销项税额=销售额×税率

### 解读

本条规定了销项税额的概念及其计算方法。

一、从上述销项税额的计算公式中可以看出，销项税额是应税行为的销售额和增值税税率的乘积，是该环节提供应税行为的增值税整体税金，抵扣当期进项税额之后，形成当期增值税应纳税额。

二、一般纳税人应在“应交税金”科目下设置“应交增值税”明细科目。在“应交增值税”明细账中，应设置“销项税额”等专栏。

“销项税额”专栏，记录一般纳税人销售服务、无形资产或者不动产应收取的增值税额。一般纳税人销售服务、无形资产或者不动产应收取的销项税额，用蓝字登记；退回以及中止或者折让应冲销销项税额，用红字登记。

### 法条

第二十三条 一般计税方法的销售额不包括销项税额，纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的，按照下列公式计算销售额：

销售额=含税销售额÷（1+税率）

确定一般纳税人销售服务、无形资产或者不动产的销售额时，可能会遇到一般纳税人由于销售对象的不同、开具发票种类的不同而将销售额和销项税额合并定价的情况。对此，本条规定，一般纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的，按照销售额=含税销售额÷（1+税率）这一公式计算不含税销售额。

### 解读

在营业税改征增值税之前，由于营业税属于价内税，纳税人根据实际取得的价款确认营业额，按照营业额和营业税税率的乘积确认应交营业税。在营业税改征增值税之后，由于增值税属于价外税，一般纳税人取得的含税销售额，先进行价税分离换算成不含税销售额，再按照不含税销售额与增值税税率之间的乘积确认销项税额。

### 法条

第二十四条 进项税额，是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税额。

### 解读

本条规定了进项税额的概念。

一、关于进项税额的概念需从以下三方面理解：

（一）必须是增值税一般纳税人，才涉及进项税额的抵扣问题；

（二）产生进项税额的行为是纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产或者接受加工修理修配劳务；

（三）是购买方支付或者负担的增值税额。

二、一般纳税人应在“应交税金”科目下设置“应交增值税”明细科目。在“应交增值税”明细账中，应设置“进项税额”等专栏。

“进项税额”专栏，记录一般纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产或者接受加工修理修配劳务而支付的、准予从销项税额中抵扣的增值税额。一般纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产或者接受加工修理修配劳务支付的进项税额，用蓝字登记；退回中止或者折让应冲销的进项税额，用红字登记。

### 法条

第二十五条 下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

（一）从销售方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票，下同）上注明的增值税额。

（二）从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

（三）购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和 13% 的扣除率计算的进项税额。计算公式为：进项税额=买价×扣除率

买价,是指纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按照规定缴纳的烟叶税。

购进农产品,按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》抵扣进项税额的除外。

(四)从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产,自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

## 解读

本条对纳税人可抵扣增值税进项税额的情况进行了列示。

### 一、增值税专用发票上注明的增值税税额

增值税专用发票具体包括以下两种:

(一)《增值税专用发票》。

(二)税控《机动车销售统一发票》。

### 二、海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额

目前货物进口环节的增值税是由海关负责代征的,试点纳税人在进口货物办理报关进口手续时,需向海关申报缴纳进口增值税并从海关取得完税证明,其取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额准予抵扣。试点纳税人取得海关进口增值税专用缴款书,按照《国家税务总局海关总署关于实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法有关问题的公告》(国家税务总局海关总署 2013 年第 31 号公告)执行“先比对,后抵扣”政策。

### 三、农产品进项税额抵扣

一般纳税人购进农产品抵扣进项税额存在如下 5 种情况:

(一)从一般纳税人购进农产品,按照取得的增值税专用发票上注明的增值税额。

(二)进口农产品,按照取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

(三)自农业生产者购进自产农产品以及自小规模纳税人购入农产品(不含享受批发零售环节免税政策的鲜活肉蛋产品和蔬菜),按照取得的销售农产品的增值税普通发票上注明的农产品买价和 13%的扣除率计算的进项税额。

(四)向农业生产者个人收购其自产农产品,按照收购单位自行开具农产品收购发票上注明的农产品买价和 13%的扣除率计算的进项税额。

(五)按照《财政部 国家税务总局关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知》(财税〔2012〕38 号)规定,生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油实行核定扣除。《国家税务总局关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法有关问题的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 35 号)明确了具体核定方法。

后续《财政部 国家税务总局关于扩大农产品增值税进项税额核定扣除试点行业范围的通知》(财税〔2013〕57 号)规定,各地可根据实际情况自行扩大核定扣除范围。

### 四、中华人民共和国税收完税凭证

纳税人购买境外单位或者个人销售的服务、无形资产或者不动产,从税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额准予抵扣。

## 法条

第二十六条 纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

增值税扣税凭证,是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和完税凭证。

纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的，应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

## 解读

本条对纳税人取得的增值税扣税凭证抵扣进项税额的基本原则予以了明确。

我国自 94 年实行增值税改革以来，为加强增值税管理（包括对增值税专用发票以及其他增值税扣税凭证的抵扣管理）陆续出台了若干税收规定，其中的一些税收规定目前仍然有效。这次营业税改征增值税试点纳税人发生的增值税涉税问题，除了应按照《试点实施办法》、《试点有关事项的规定》等有关试点税收政策执行以外，涉及上述原有增值税政策规定的，也应当依照执行。因此，试点纳税人需注意这一原则，其中在增值税进项税额抵扣方面，应重点关注如下规定：

### 一、《增值税专用发票使用规定》

《增值税专用发票使用规定》是增值税一般纳税人如何领购、开具、缴销、报税、认证、抵扣增值税专用发票等有关问题的具体规定。

2015 年 4 月 1 日起，全国范围内开始分步全面推行增值税发票升级版，纳税人将通过升级版开具发票。

2016 年 1 月 1 日起，货物运输业增值税专用发票停止发售。为方便纳税人发票使用衔接，货物运输业增值税专用发票最迟可以使用至 2016 年 6 月 30 日，7 月 1 日起停止使用。

### 二、关于增值税扣税凭证抵扣期限有关规定

#### （一）增值税专用发票

增值税一般纳税人取得的增值税专用发票（包括：《增值税专用发票》、税控《机动车销售统一发票》），应在开具之日起 180 日内办理认证，并在认证通过的次月申报期内，向主管税务机关申报抵扣进项税额。（当月认证当月抵扣）

自 2016 年 3 月 1 日起，对纳税信用 A 级增值税一般纳税人取消增值税专用发票扫描认证，通过增值税发票查询平台，查询、选择用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息。

#### （二）海关进口增值税专用缴款书

自 2013 年 7 月 1 日起，增值税一般纳税人进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书，需经税务机关稽核比对相符后，其增值税额方能作为进项税额在销项税额中抵扣。增值税一般纳税人进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书，应自开具之日起 180 天内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》（电子数据），申请稽核比对。

#### （三）未在规定期限内认证或者申报抵扣的情况

增值税一般纳税人取得的增值税专用发票（包括：《增值税专用发票》、税控《机动车销售统一发票》）以及海关缴款书，未在规定期限内到税务机关办理认证或者申报抵扣的，不得作为合法的增值税扣税凭证，不得计算进项税额抵扣。国家税务总局另有规定的除外。

## 法条

第二十七条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

（二）非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、加工修理修配劳务和交通运输服务。

（四）非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

（五）非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

（六）购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

（七）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

本条第（四）项、第（五）项所称货物，是指构成不动产实体的材料和设备，包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

## 解读

本条规定了不得抵扣的进项税额的种类。

### 一、一般原则

对纳税人用于适用简易计税方法计税项目、免征增值税（以下简称免税）项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产的进项税额不得从销项税额中抵扣。

### 二、固定资产、无形资产、不动产进项税额的处理原则

对纳税人涉及的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产项目的进项税额，凡发生专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费项目的，该进项税额不得予以抵扣；发生兼用于增值税应税项目和上述项目情况的，该进项税额准予全部抵扣。

### 三、其他权益性无形资产的处理原则

纳税人购进其他权益性无形资产无论是专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费，还是兼用于上述项目，均可以抵扣进项税额。

### 四、关于非正常损失

虽然取得合法的扣税凭证，但非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务；非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、加工修理修配劳务和交通运输服务；非正常损失的不动产（包括不动产在建工程），以及该不动产（包括不动产在建工程）所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务，上述所涉及的购进进项税额不得抵扣。

非正常损失按第二十八条执行。

### 五、其他项目

一般意义上，旅客运输服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务主要接受对象是个人。对于一般纳税人购买的旅客运输服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务，难以准确的界定接受劳务的对象是企业还是个人，因此，一般纳税人购进的旅客运输服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。

纳税人购买应征消费税的摩托车、汽车、游艇取得的进项税额允许按规定抵扣。

纳税人购买住宿服务取得的进项税额允许按规定抵扣。

## 法条



第二十八条 不动产、无形资产的具体范围，按照本办法所附的《销售服务、无形资产或者不动产注释》执行。

固定资产，是指使用期限超过 12 个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等有形动产。

非正常损失，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

## 解读

本条是对固定资产、非正常损失等情况的解释：

固定资产是从会计核算角度对某一类货物的概括性称呼，其本质仍然是货物，在固定资产划分上，税法与会计的标准并不完全一致。目前税法对固定资产的规定为，使用期限超过 12 个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。和会计准则相比，不包括不动产及不动产在建工程（准则中固定资产，是指为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有，并且使用寿命超过一个会计年度）。

非正常损失是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。这些非正常损失是由纳税人自身原因造成导致征税对象实体的灭失，其损失应由纳税人自行承担。

## 法条

第二十九条 适用一般计税方法的纳税人,兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额）÷当期全部销售额

主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行清算。

## 解读

本条规定了兼营简易计税方法计税项目、免税项目而无法划分的进项税额的划分公式。主要有以下情况：

一、在纳税人现实生产经营活动中，兼营行为是很常见的，经常出现进项税额不能准确划分的情形。比较典型的就是耗用的水和电力。但同时也有很多进项税额时可以划分清楚用途的，比如：纳税人购进的一些原材料，用途是确定的，所对应的进项税额也就可以准确划分。因此，本条的公式只是对不能准确划分的进项税额进行划分计算的方法，对于能够准确划分的进项税额，直接按照归属进行区分。因此，纳税人全部不得抵扣的进项税额应按照下列公式计算：

纳税人全部不得抵扣的进项税额=当期可以直接划分的不得抵扣的进项税额+当期无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+免税增值税项目销售额）÷当期全部销售额

二、纳税人计算进项税额转出应按月进行，但由于月度间取得进项税额的不均衡性，有可能会造成按月计算的进项转出数失真，因此，主管税务机关可在年度终了对纳税人进项转出进行清算，对相应差异进行调整。



## 法条

第三十条 已抵扣进项税额的购进货物（不含固定资产）、劳务、服务，发生本办法第二十七条规定情形（简易计税方法计税项目、免征增值税项目除外）的，应当将该进项税额从当期进项税额中扣减；无法确定该进项税额的，按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

## 解读

本条规定了纳税人购进货物（不含固定资产）、劳务、服务已抵扣进项税额的扣减问题，并确定了扣减进项税额应按当期实际成本的原则。

一、对于能够确定的进项税额，如：购进后直接发生非正常损失的，应将相应的进项税额直接从当期进项税额中扣减；

二、对于无法确定的进项税额，如：非正常损失的在产品，应按照该在产品成本计算对应的各类进项税额从当期进项税额中扣减。

## 法条

第三十一条 已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产，发生本办法第二十七条规定情形的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=固定资产、无形资产或者不动产净值×适用税率

固定资产、无形资产或者不动产净值，是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。

## 解读

本条是对已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产，发生《试点实施办法》第二十七条所列情形，不得抵扣进项税额如何计算的规定。

## 法条

第三十二条 纳税人适用一般计税方法计税的，因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的增值税额，应当从当期的销项税额中扣减；因销售折让、中止或者退回而收回的增值税额，应当从当期的进项税额中扣减。

## 解读

本条是对纳税人扣减销项税额和进项税额的规定。

其中：涉及已开具的增值税专用发票，如发生销货退回、开票有误、应税行为中止以及发票抵扣联、发票联均无法认证等情形但不符合作废条件，或者因销货部分退回及发生销售折让，需要开具红字专用发票的，必须按国家税务总局公告 2015 年第 19 号规定的以下方法处理：专用发票已交付购买方，购买方可在增值税专用发票系统升级版中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》（以下统称《信息表》）。《信息表》所对应的蓝字专用发票应经税务机关认证（所购货物或服务不属于增值税扣税项目范围的除外）。经认证结果为“认证相符”并且已经抵扣增值税进项税额的，购买方在填开《信息表》时不填写相对应的蓝字专用发票

信息，应暂依《信息表》所列增值税税额从当期进项税额中转出，未抵扣增值税进项税额的可列入当期进项税额，待取得销售方开具的红字专用发票后，与《信息表》一并作为记账凭证；经认证结果“无法认证”、“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”，以及所购货物或服务不属于增值税扣税项目范围的，购买方不列入进项税额，不作进项税额转出，填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。

专用发票尚未交付购买方或者购买方拒收的，销售方应于专用发票认证期限内在增值税发票系统升级版中填开并上传《信息表》。

主管税务机关通过网络接收纳税人上传的《信息表》，系统自动校验通过后，生成带有“红字发票信息表编号”的《信息表》，并将信息同步至纳税人端系统中。

销售方凭税务机关校验通过的《信息表》开具红字专用发票，在增值税发票系统升级版中以销项负数开具。红字专用发票应与《信息表》一一对应。

纳税人也可凭《信息表》电子信息或纸质资料到税务机关对《信息表》内容进行系统校验。纳税人需要开具红字增值税普通发票的，可以在所对应的蓝字发票金额范围内开具多份红字发票。红字机动车销售统一发票需与原蓝字机动车销售统一发票一一对应。

## 法条

第三十三条 有下列情形之一者，应当按照销售额和增值税税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票：

- （一）一般纳税人会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料的。
- （二）应当办理一般纳税人资格登记而未办理的。

## 解读

为了加强对一般纳税人的管理，防止利用一般纳税人和小规模纳税人的两种不同的征税办法达到少缴税款的情况发生，《试点实施办法》沿用了增值税暂行条例的有关规定：对一般纳税人会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料的，以及应当登记一般纳税人资格而未登记的（如：年销售额超过小规模纳税人标准但未登记一般纳税人资格的），要按销售额依照增值税税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票。

### 第三节 简易计税方法

## 法条

第三十四条 简易计税方法的应纳税额，是指按照销售额和增值税征收率计算的增值税额，不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式：

应纳税额=销售额×征收率

## 解读

本条所称销售额为不含税销售额。小规模纳税人一律采用简易计税方法计税，一般纳税人提供的特定应税服务可以选择适用简易计税方法。

采取简易计税方法计算应纳税额时，不得抵扣进项税额。

## 法条

第三十五条 简易计税方法的销售额不包括其应纳税额，纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的，按照下列公式计算销售额：

销售额=含税销售额÷（1+征收率）

## 解读

本条具体规定了简易计税方法中如何将含税销售额换算为不含税销售额。

如：某试点纳税人提供餐饮服务共收取 103 元，在计算时应先换算为不含税销售额，即：不含税销售额=103 元÷（1+3%）=100 元，则增值税应纳税额=100 元×3%=3 元。

和原营业税计税方法的区别：原营业税应纳税额=103×5%=5.15 元

## 法条

第三十六条 纳税人适用简易计税方法计税的，因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的销售额，应当从当期销售额中扣减。扣减当期销售额后仍有余额造成多缴的税款，可以从以后的应纳税额中扣减。

## 解读

本条是对纳税人发生适用简易计税方法计税的应税行为扣减销售额的规定。

对小规模纳税人以及选择简易计税方法计税的一般纳税人销售服务、无形资产或者不动产并收取价款后，发生销售中止、折让或者退回的，依照本条规定将所退的款项扣减当期销售额。

若已申请代开或已自行开具增值税专用发票的，按照开具红字专用发票的方法处理。

例如：某小规模纳税人仅经营某项应税服务，2015 年 5 月发生一笔销售额为 1000 元的业务并就此缴纳税额，6 月该业务由于合理原因发生退款。（销售额皆为不含税销售额且不考虑小微企业政策因素）

第一种情况：6 月该应税服务销售额为 5000 元：

在 6 月的销售额中扣除退款的 1000 元，6 月最终的计税销售额为 5000-1000=4000 元，6 月缴纳的增值税为 4000×3%=120 元。

第二种情况：6 月该应税服务销售额为 600 元，7 月该应税服务销售额为 5000 元：

6 月的销售额中扣除退款中的 600 元，6 月最终的计税销售额为 600-600=0 元，6 月应纳增值税额为 0×3%=0 元；6 月销售额不足扣减而多缴的税款为 400×3%=12 元，可以从以后纳税期扣减应纳税额。7 月企业实际缴纳的税额为 5000×3%-12=138 元。

## 第四节 销售额的确定

## 法条

第三十七条 销售额，是指纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用，财政部和国家税务总局另有规定的除外。

价外费用，是指价外收取的各种性质的收费，但不包括以下项目：

- (一) 代为收取并符合本办法第十条规定的政府性基金或者行政事业性收费。
- (二) 以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。

## 解读

本条是对应税行为的销售额的规定。

关于价外费用的具体范围，增值税暂行条例实施细则做了较详尽的列举，但是由于纳税人实际业务的复杂性，仍然会存在列举不尽的情况。因此，本条规定只对价外费用进行了概括性描述，没有进行逐一列举。同时，本条明确了对符合条件的政府性基金和行政事业性收费，以及以委托方名义开具发票代委托方收取的款项不属于价外费用范畴的规定。

## 法条

第三十八条 销售额以人民币计算。

纳税人按照人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算，折合率可以选择销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价。纳税人应当在事先确定采用何种折合率，确定后 12 个月内不得变更。

## 解读

本条明确了销售额应当以人民币计算的基本原则。包括如下两项要求：

- 一、销售额应当以人民币计算。纳税人以外币结算销售额的，应当折合成人民币计算。
- 二、纳税人可以选择以销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价作为折合率，但应当在事先确定采用何种折合率，且确定后 12 个月内不得变更。

## 法条

第三十九条 纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，适用不同税率或者征收率的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。

## 解读

本条规定了纳税人提供适用不同税率或者征收率的销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产（即：兼营行为）的税收处理原则。即：应当分别核算销售额；未分别核算的，从高适用税率。

- 1. 兼有不同税率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用税率。
- 2. 兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用征收率。
- 3. 兼有不同税率和征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用税率。

例如：某试点一般纳税人既有不动产销售业务，又有经纪代理服务，（两项业务不属于混合销售），如果该纳税人能够分别核算上述两项应税行为的销售额，则销售不动产适用 11% 的增值税税率，提供经纪代理服务适用 6% 的增值税税率；如果该纳税人没有分别核算上述两

项应税行为的销售额，则销售不动产和提供经纪代理服务均从高适用 **11%** 的增值税税率。

## 法条

**第四十条** 一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

本条所称从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户，包括以从事货物的生产、批发或者零售为主，并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。

## 解读

本条是对混合销售行为的规定。

沿用了增值税和营业税有关混合销售的管理，即只有当一项销售行为既涉及服务又涉及货物时，才认定为混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

混合销售行为成立的行为标准有两点，一是其销售行为必须是一项；二是该项行为必须即涉及服务又涉及货物，其“货物”是指增值税税法中规定的有形动产，包括电力、热力和气体；服务是指属于改征范围的交通运输服务、建筑服务、金融保险服务、邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务等。

我们在确定混合销售是否成立时，其行为标准中的上述两点必须是同时存在，如果一项销售行为只涉及销售服务，不涉及货物，这种行为就不是混合销售行为；反之，如果涉及销售服务和涉及货物的行为，不是存在一项销售行为之中，这种行为也不是混合销售行为。

如：生产货物的单位，在销售货物的同时附带运输，其销售货物及提供运输的行为属于混合销售行为，所收取的货物款项及运输费用应一律按销售货物计算缴纳增值税。

## 法条

**第四十一条** 纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的，不得免税、减税。

## 解读

这一规定是为了使纳税人能够准确核算和反映免税、减税项目的销售额，将分别核算作为纳税人减免税的前置条件。未分别核算销售额的，按照《试点实施办法》的规定，不得享受免税、减税优惠。

## 法条

**第四十二条** 纳税人发生应税行为，开具增值税专用发票后，发生开票有误或者销售折让、中止、退回等情形的，应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票；未按规定开具红字增值税专用发票的，不得按照本办法第三十二条和第三十六条的规定扣减销项税额或者销售额。



## 解读

本条是对一般纳税人销售服务、无形资产或者不动产发生退款等情形而扣减销项税额或者销售额和进项税额以及开具红字专用发票的规定。这一条款体现了权利与义务对等的原则，从销售方的角度看，发生退款时，计算征收增值税的销售额减少，因此可以扣减自己的销项税额，减少纳税义务。而从购买方的角度看，发生退款时对方应纳增值税减少，相应要扣减自己的进项税额。这样做，可以保证销售方按照扣减后的税额计税，购买方同样按照扣减后的进项税额申报抵扣，避免销售方减少了销项税额但购买方不减少进项税额的情况发生，保证国家税款能够足额征收。

本条所述纳税人销售服务、无形资产或者不动产，开具增值税专用发票情况，既包括一般纳税人自行开具增值税专用发票，也包括小规模纳税人委托税务机关代开增值税专用发票。

## 法条

第四十三条 纳税人发生应税行为，将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的，以折扣后的价款为销售额；未在同一张发票上分别注明的，以价款为销售额，不得扣减折扣额。

## 解读

本条是关于纳税人采取折扣方式提供应税服务如何征税的规定。

一、纳税人采取折扣方式销售服务、无形资产或者不动产的，如果将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的，纳税人可以按价款减除折扣额后的金额作为销售额计算缴纳增值税；如果没有在同一张发票上分别注明的，纳税人不得按价款减除折扣额后的金额作为销售额，应按价款作为销售额计算缴纳增值税。

例如：纳税人提供应税服务的价款为 100 元、折扣额为 10 元，如果将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的，以 90 元为销售额；如果未在同一张发票上分别注明的，以 100 元为销售额。

二、纳税人采取折扣方式销售服务、无形资产或者不动产，价款和折扣额在同一张发票上分别注明是指价款和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的，以折扣后的价款为销售额征收增值税。未在同一张发票“金额”栏注明折扣额，而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的，折扣额不得从价款中减除。

## 法条

第四十四条 纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的，或者发生本办法第十四条所列行为而无销售额的，主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额：

- （一）按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。
- （二）按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。
- （三）按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）

成本利润率由国家税务总局确定。

不具有合理商业目的，是指以谋取税收利益为主要目的，通过人为安排，减少、免除、推迟缴纳增值税税款，或者增加退还增值税税款。



## 解读

一、适用本条规定的情况包括如下三种：

- （一）销售服务、无形资产或者不动产的价格明显偏低且不具有合理商业目的的；
- （二）销售服务、无形资产或者不动产的价格明显偏高且不具有合理商业目的的；
- （三）发生《试点实施办法》第十四条所列视同销售服务、无形资产或者不动产而无销售额的。

二、发生上述情况的，主管税务机关有权确定纳税人所销售服务、无形资产或者不动产的销售额，但应按照下列顺序确定：

- （一）按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定；
- （二）按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定；
- （三）按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）

“不具有合理商业目的”是指主要目的在于获得包括减少、免除、推迟缴纳税款或者税法规定的其他支付款项，或者增加返还、退税收入或者税法规定的其他收入款项等税收利益。

## 第五章 纳税义务、扣缴义务发生时间和纳税地点

### 法条

第四十五条 增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为：

（一）纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

收讫销售款项，是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。

取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

（二）纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

（三）纳税人从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天。

（四）纳税人发生本办法第十四条规定情形的，其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

（五）增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

## 解读

本条是关于纳税义务发生时间确认原则的规定。

一、先开具发票的，纳税义务发生时间为开具发票的当天。

不论是否收取款项或提供服务，如果纳税人发生应税行为时先开具发票，其纳税义务发生时间为开具发票的当天。

二、收讫销售款项，是指纳税人发生应税行为过程中或者完成后收到款项。

（一）按照收讫销售款项确认应税行为纳税义务发生时间的，应以发生应税行为为前提；

（二）收讫销售款项，是指在应税行为开始提供后收到的款项，包括在应税行为发生过程中或者完成后收取的款项；

（三）除了提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式外，在发生应税行为之前收到的款项不属于收讫销售款项，不能按照该时间确认纳税义务发生。

三、取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为应税行为完成的当天。

取得索取销售款项凭据的当天按照如下顺序掌握：

（一）签订了书面合同且书面合同确定了付款日期的，按照书面合同确定的付款日期的当天确认纳税义务发生；

（二）未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，按照应税服务完成的当天确认纳税义务发生。

四、纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

纳税人提供有形动产租赁服务与提供其它应税服务的处理原则有所不同，如果纳税人采取预收款方式的，以收到预收款的当天作为纳税义务发生时间。例如：某试点纳税人出租一辆小轿车，租金 5000 元/月，一次性预收了对方一年的租金共 60000 元，则应在收到 60000 元租金的当天确认纳税义务发生，并按 60000 元确认收入。而不能将 60000 元租金采取按月分摊确认收入的方法，也不能在该业务完成后再确认收入。

五、纳税人从事金融商品转让，为金融商品所有权转移的当天。

六、纳税人发生《试点实施办法》第十四条视同发生应税行为的，其纳税义务发生时间为应税行为完成的当天。

## 法条

第四十六条 增值税纳税地点为：

（一）固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

（二）非固定业户应当向应税行为发生地主管税务机关申报纳税；未申报纳税的，由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

（三）其他个人提供建筑服务，销售或者租赁不动产，转让自然资源使用权，应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地主管税务机关申报纳税。

（四）扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款。

## 解读

本条明确了固定业户、非固定业户、其他个人以及扣缴义务人的纳税地点问题。

一、固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。

根据税收属地管辖原则，固定业户应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税，这是一般性规定。这里的机构所在地是指纳税人的注册登记地。如果固定业户设有分支机构，且不在同一县(市)的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税。经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。具体审批权限如下：

（一）总机构和分支机构不在同一省、自治区、直辖市的，经财政部和国家税务总局批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

(二) 总机构和分支机构不在同一县(市),但在同一省、自治区、直辖市范围内的,经省、自治区、直辖市财政厅(局)、国家税务局审批同意,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

二、非固定业户应当向应税行为发生地的主管税务机关申报纳税;未申报纳税的,由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

三、其他个人提供建筑服务,销售或者租赁不动产,转让自然资源使用权,应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地税务机关申报纳税。既维持各地原来的财政收入不变,也保证征管质量,促进各地税务机关征管积极性。

四、为促进扣缴义务人履行扣缴义务,同时方便其申报缴纳所扣缴税款,本条规定扣缴义务人向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

## 法条

第四十七条 增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。以1个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社,以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人解缴税款的期限,按照前两款规定执行。

## 解读

本条是关于增值税的纳税期限的规定。

目前我市纳税人增值税纳税期限如下:

一、增值税一般纳税人提供应税服务的(除另有规定以外),以1个月为1个纳税期,并自期满之日起15日内申报纳税。

二、增值税小规模纳税人(《试点实施办法》规定的其他个人除外)提供应税服务的,原则上以1个季度为1个纳税期,并自季满之日起15日内申报纳税。

三、《试点实施办法》规定的其他个人提供应税服务的,实行按次纳税。

四、财政部和国家税务总局另有规定的,按规定执行。

## 第六章 税收减免的处理

### 法条

第四十八条 纳税人发生应税行为适用免税、减税规定的,可以放弃免税、减税,依照本办法的规定缴纳增值税。放弃免税、减税后,36个月内不得再申请免税、减税。

纳税人发生应税行为同时适用免税和零税率规定的,纳税人可以选择适用免税或者零税率。

### 解读

本条是对税收减免处理的规定。现行的增值税税收优惠主要包括:直接免税、减征税款、即

征即退（税务机关负责退税）、先征后返（财政部门负责退税）等形式。销售服务、无形资产或者不动产由营业税改征增值税后，为实现试点纳税人原享受的营业税优惠政策平稳过渡，《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》明确了在试点期间试点纳税人可以享受的有关增值税优惠政策。

试点纳税人发生应税行为适用免税、减税规定的，可以放弃免税、减税，依照本办法的规定缴纳增值税。放弃免税、减税后，36个月内不得再申请免税、减税。

要理解本条规定还需注意以下几个方面：

- 一、放弃免税权的增值税一般纳税人发生应税行为可以开具增值税专用发票。
- 二、纳税人一经放弃免税权，其提发生的全部应税行为均应按照适用税率征税，不得选择某一免税项目放弃免税权，也不得根据不同的对象选择部分应税行为放弃免税权。
- 三、纳税人在免税期内购进用于免税项目的货物、加工修理修配劳务或者应税行为所取得的增值税扣税凭证，一律不得抵扣。

## 法条

第四十九条 个人发生应税行为的销售额未达到增值税起征点的，免征增值税；达到起征点的，全额计算缴纳增值税。

增值税起征点不适用于登记为一般纳税人的个体工商户。

## 解读

本条是关于增值税起征点的规定

### 一、适用范围

增值税起征点仅适用于个体工商户小规模纳税人纳税的和其他个人。

### 二、销售额的确定

增值税起征点所称的销售额不包括其应纳税额，即不含税销售额。

### 三、达到增值税起征点的征税规定

纳税人达到增值税起征点的，应全额计算缴纳增值税，不应仅就超过增值税起征点的部分计算缴纳增值税。

例如：纳税人提供应税服务的起征点为 20000 元，某个体工商户（小规模纳税人）本月取得餐饮服务收入 40000 元（含税），该个体工商户本月应缴纳多少增值税？

分析：因为提供应税服务的起征点为 40000 元，该个体工商户本月餐饮服务不含税收入为  $40000 \div (1+3\%) = 38834.95$  元。餐饮服务取得的收入超过起征点，全额征税。应纳税额  $= 38834.95 \times 3\% = 1165.05$  元。

## 法条

第五十条 增值税起征点幅度如下：

- （一）按期纳税的，为月销售额 5000-20000 元（含本数）。
- （二）按次纳税的，为每次（日）销售额 300-500 元（含本数）。

起征点的调整由财政部和国家税务总局规定。省、自治区、直辖市财政厅（局）和国家税务局应当在规定的幅度内，根据实际情况确定本地区适用的起征点，并报财政部和国家税务总局备案。

对增值税小规模纳税人中月销售额未达到 2 万元的企业或非企业性单位，免征增值税。2017

年 12 月 31 日前，对月销售额 2 万元（含本数）至 3 万元的增值税小规模纳税人，免征增值税。

### 解读

本条第一款是关于增值税起征点幅度规定。

我市适用的增值税起征点如下：

- 一、销售货物的，为月应税销售额 20000 元；
- 二、销售应税劳务的，为月应税销售额 20000 元；
- 三、提供应税服务的，为月应税销售额 20000 元；
- 四、按次纳税的，为每次（日）销售额 500 元。

另外，本条第三款还增加了月销售额未达到 3 万元的小规模纳税人 2017 年 12 月 31 日前免征增值税的表述。

## 第七章 征收管理

### 法条

第五十一条 营业税改征的增值税，由国家税务总局负责征收。纳税人销售取得的不动产和其他个人出租不动产的增值税， 国家税务总局暂委托地方税务局代为征收。

### 解读

纳税人销售服务、无形资产或者不动产由营业税改征增值税之前属于征收营业税的范围，由地方税务局负责征收。《试点实施办法》明确：销售服务、无形资产或者不动产由营业税改征的增值税，由国家税务总局负责征收。即：纳税人销售服务、无形资产或者不动产不再向主管地方税务局申报缴纳营业税，应向主管国家税务总局申报缴纳增值税；对于纳税人销售不动产和其他个人出租不动产的增值税，暂委托地方税务局代为征收。

### 法条

第五十二条 纳税人发生适用零税率的应税行为，应当按期向主管税务机关申报办理退（免）税， 具体办法由财政部和国家税务总局制定。

### 解读

本条是对试点纳税人发生适用零税率应税行为的规定。在满足《试点实施办法》规定的纳税义务发生时间有关规定以及国家对应税行为出口设定的有关条件后，免征其出口应税行为的增值税，对实际承担的增值税进项税额，抵减应纳税额，未抵减完的部分予以退还。退免税具体操作按照国家税务总局有关规定执行。

### 法条



第五十三条 纳税人发生应税行为,应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票,并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

属于下列情形之一的,不得开具增值税专用发票:

- (一) 向消费者个人销售服务、无形资产或者不动产。
- (二) 适用免征增值税规定的应税行为。

## 解读

本条明确了纳税人销售服务、无形资产或者不动产开具增值税专业发票的相关规定。增值税专用发票,是购买方支付增值税额并可按照增值税有关规定据以抵扣进项税额的凭证,纳税人发生应税行为,应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票,并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。但是,有如下两种情况之一的,纳税人不得开具增值税专用发票:

### 一、向消费者个人销售服务、无形资产或者不动产

消费者个人是应税行为的最终消费者,也是增值税税款的最终负担者,无需取得增值税专用发票据以抵扣进项税额。因此,纳税人向消费者个人销售服务、无形资产或者不动产不得开具增值税专用发票,只能开具增值税普通发票。

### 二、适用免征增值税规定的应税行为

纳税人销售服务、无形资产或者不动产适用免征增值税规定的,在该环节不缴纳增值税,不存在将本环节已缴纳增值税税款传递给下一环节纳税人抵扣的问题。因此,纳税人销售服务、无形资产或者不动产适用免征增值税规定的,也不得开具增值税专用发票,只能开具增值税普通发票。

## 法条

第五十四条 小规模纳税人发生应税行为,购买方索取增值税专用发票的,可以向主管税务机关申请代开。

## 解读

由于增值税小规模纳税人不能自行开具增值税专用发票,其销售服务、无形资产或者不动产,如果购买方索取增值税专用发票的,可以向主管税务机关申请代开增值税专用发票。但是,对小规模纳税人向消费者个人销售服务、无形资产或者不动产以及应税行为适用免征增值税规定的,不得申请代开增值税专用发票。

## 法条

第五十五条 纳税人增值税的征收管理,按照本办法和《中华人民共和国税收征收管理法》及现行增值税征收管理有关规定执行。

## 解读

本条明确了试点纳税人增值税的征收管理,按照《试点实施办法》和《中华人民共和国税收征收管理法》及现行增值税征收管理有关规定执行。其中,现行增值税征收管理有关规定,



不仅包括《试点实施办法》的相关配套增值税规定，也应当包括《试点实施办法》颁布实施以前已经下发且现行有效的增值税规定。