

营改增 实务点解析

YING GAI ZENG
SHI WU DIAN JIE XI

陈志坚 邓芳杰 杨静波 李林 ◎ 著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

营改增 实务点解析

YING GAI ZENG
SHI WU DIAN JIE XI

陈志坚 邓芳杰 杨静波 李林 著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

营改增实务点解析 / 陈志坚等著. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 12
ISBN 978-7-5095-7077-7

I. ①营… II. ①陈… III. ①增值税-税收管理-研究-中国
IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 275634 号

责任编辑: 李 磊

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 智点创意

版式设计: 智点创意

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010-88190406

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjcbs.tmall.com>

北京财经印刷厂印刷

710 × 1000 毫米 16 开 28.75 印张 461 000 字

2016 年 12 月第 1 版 2016 年 12 月北京第 3 次印刷

定价: 65.00 元

ISBN 978-7-5095-7077-7/F·5669

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010-88190744

打击盗版举报电话: 010-88190492、QQ: 634579818

前言 ABSTRACT

为进一步深化税制改革，解决增值税和营业税并存导致的重复征税问题，自 2012 年 1 月 1 日起，上海开始实施交通运输业和部分现代服务业的增值税扩围改革试点。至 2014 年 6 月 1 日，营业税改征增值税（以下简称营改增）试点覆盖到全国“3+7”个行业，即交通运输业、邮政业、电信业 3 个大类行业和研发技术、信息技术、文化创意、物流辅助、有形动产租赁、鉴证咨询、广播影视 7 个现代服务业。自 2016 年 5 月 1 日起，全面推开营改增试点，将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业一次性纳入试点范围，将新增不动产所含增值税全部纳入抵扣范围。至此，现行营业税将全部改征增值税。

2016 年 5 月 1 日起，全面推开营改增，其主要文件《财政部、国家税务总局关于全面推开营改增试点的通知》（财税〔2016〕36 号）（以下简称财税〔2016〕36 号文件）光字数近 4 万字，同时还有增值税基本文件《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令第 538 号，以下简称增值税暂行条例）和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局令 2008 年第 50 号、以下简称增值税暂行条例实施细则）两个文件，后续公布很多营改增配套文件，文件量和相关规定比较多，从而增加理解的难度。

此次营改增是将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人纳入增值税征收范围，对于建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等行业的财税人员，在营改增前很少接触增值税，特别是对增值税一些实务操作更是了解甚少，从而增加了应对营改增的难度。

本书由陈志坚（小陈税务）、邓芳杰（中国人民公安大学）、杨静波（合景泰富地产控股有限公司）和李林（中国建筑一局（集团）有限公司）共同完成。基础篇由陈志坚完成。专题篇的具体分工如下：简易计税方法、销售额及

销项税额、差额征税、发票及抵扣凭证管理、增值税纳税申报由邓芳杰完成；征收范围、税率及征收率、增值税纳税人分类、增值税计税方法、视同销售、纳税义务及扣缴义务发生时间、地点和期限由杨静波完成；进项税额抵扣、不动产分期抵扣、增值税税收减免、城市维护建设税、教育费附加和文化事业建设费、零税率应税服务退免税由李林完成。最后，由陈志坚对全书进行了总撰。本书从金融行业、房地产行业、建筑行业及生活服务业行业的经营实务出发，联系营改增政策及在前期营改增运行过程中存在实务问题，从基础税收实务上进行编写。

本书编写过程中，由于时间仓促，加之作者水平有限，书中难免存在缺点、错误及争议，请各位读者批评指正。

目录 CONTENTS

第一篇 基础篇

一、增值税基本特点	3
二、增值税基本概念实务理解	3
三、与原增值税政策的关系	6
四、政策关键字眼需关注	8
五、营改增对其他税种的影响	10

第二篇 专题篇

专题：征收范围	25
一、政策规定	25
二、实务理解及案例	38
专题：税率及征收率	57
一、政策规定	57
二、实务理解及案例	58
专题：增值税纳税人分类	81
一、政策规定	81
二、实务理解及案例	82
专题：增值税计税方法	92
一、政策规定	92

二、实务理解及案例	92
专题：简易计税方法	112
一、政策规定	112
二、实务理解及案例	112
专题：销售额及销项税额	122
一、政策规定	122
二、实务理解及案例	122
专题：差额征税	131
一、差额征税政策及计算公式	131
二、差额征税开票及要求	133
三、差额征税政策及开票要求明细	138
四、物业管理服务中收取的自来水水费涉税处理	143
五、会计处理	146
专题：视同销售	148
一、政策规定	148
二、实务理解及案例	149
专题：进项税额抵扣	161
一、政策规定	161
二、实务理解及案例	164
专题：不动产分期抵扣	215
一、政策规定	215
二、实务理解及案例	216
专题：发票及抵扣凭证管理	230
一、政策规定	232
二、实务理解及案例	237
专题：纳税义务及扣缴义务发生时间、地点和期限	287
一、政策规定	287
二、实务理解及案例	289
专题：增值税税收减免	320
一、政策规定	320

二、实务理解及案例	320
专题：增值税纳税申报	377
一、一般纳税人增值税纳税申报表填写	377
二、小规模纳税人增值税纳税申报表填写	424
专题：城市维护建设税、教育费附加和文化事业建设费	430
一、城市维护建设税和教育费附加	430
二、文化事业建设费	437
专题：零税率应税服务退免税	443
一、零税率应税服务范围	443
二、零税率征管规定	447
三、免抵退税计算	449

第一篇
基础篇

一、增值税基本特点

（一）我国实行消费型增值税制度

消费型增值税，是指在计算增值额时，销售收入中既要扣除劳动对象消耗部分，还要扣除本期购进的全部固定资产（包括动产和不动产）的金额。

【例1】扣除本期购进的全部固定资产产生的进项税额，也就是进项税额抵扣的是“本期购进”的全部固定资产产生的进项税额，并不是按照企业所得税规定的“固定资产应当通过折旧、摊销等方式分期扣除，不得在发生当期直接扣除”。

（二）增值税就增值额课征，税不重征

增值税，就是对经营者在生产经营活动中实现的增值额征收的一种间接税。

增值额，可以看作是购销差价，即纳税人生产经营活动所实现的不含税销售额与该纳税人外购不含税成本之间的差额。

增值税在生产和销售过程的各个环节分段征收，在中间的每一环节，仅就增值部分征税，最终实现对最终消费环节全额征税，可有效避免重复征税问题。

【例2】建筑企业为房地产企业提供建筑服务100万元，提供建筑服务时已经缴纳了相应的流转税税金，房地产企业再销售不动产130万元，销售时也缴纳了相应的税金，那么房地产企业发生的建筑服务支出100万元相应的税金可以抵减，购买者只需要对增值的30万元计算缴纳相应的税金。

（三）增值税实行购进扣税法

详见本书《专题进项税额抵扣》中“二、实务理解及案例”的“（一）进项税额抵扣定义实务理解”内容。

二、增值税基本概念实务理解

学习营改增政策和实务操作，一定要区分增值税与其他税种的一些概念，特别是与原营业税和企业所得税的区别。

（一）增值税发票包含增值税专用发票和增值税普通发票

【例3】提供建筑服务，纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时，应在发票的备注栏注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称。

上述规定中有“增值税发票”字眼，就是说不管开具增值税专用发票和增

值税普通发票，都要在发票的备注栏注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称。

（二）纳税人包括增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人）和增值税小规模纳税人（以下简称小规模纳税人）

【例4】《国家税务总局关于物业管理服务中收取的自来水水费增值税问题的公告》（国家税务总局公告2016年第54号）规定，提供物业管理服务的纳税人，向服务接收方收取的自来水水费，以扣除其对外支付的自来水水费后的余额为销售额，按照简易计税办法依3%的征收率计算缴纳增值税。

上述规定中有“提供物业管理服务的纳税人”字眼，就是说一般纳税人和小规模纳税人都适用上述政策。

（三）小规模纳税人不等同小型微利企业

1. 小规模纳税人和小型微利企业的规定

增值税小规模纳税人，除特殊规定以外，应税行为的年应征增值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。

小型微利企业，是指符合企业所得税法及其实施条例规定的小型微利企业。小型微利企业的特点主要体现在“小型”和“微利”上。除了要求从事国家非限制和禁止的行业以外，企业所得税法及其实施条例规定还包括三个标准：一是资产总额，工业企业资产总额不超过3 000万元，其他企业的资产总额不超过1 000万元；二是从业人数，工业企业从业人数不超过100人，其他企业从业人数不超过80人；三是税收指标，年度应纳税所得额不超过30万元。

2. 从小规模纳税人和小型微利企业定义可以看出，小规模纳税人和小型微利企业是不同税种对纳税人的分类，其分类的标准不一样，也就会存在交叉，即小型微利企业可能不是增值税小规模纳税人，是一般纳税人，也可能增值税小规模纳税人不一定是小型微利企业。

3. 享受3万元小微企业免征增值税政策中的“小微企业”必须为增值税小规模纳税人。

（四）个人、个体工商户、其他个人不一样

【例5】财税〔2016〕36号附件1《营业税改征增值税试点实施办法》（以下简称：财税〔2016〕36号附件1）第十四条规定：“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。”

上述规定也就是说，借款属于贷款服务，单位或者个体工商户不包括自然人，所以自然人（含自然人股东）无偿借款给单位不需要按照视同销售缴纳增值税。

【例6】财税〔2016〕36号附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（以下简称：财税〔2016〕36号附件3）第一条第（十五）款规定，个人销售自建自用住房免征增值税。个人包括个体工商户和其他个人，凡个人销售的自建自用住房，均可以免征增值税，其中个人包括个体工商户和其他个人，凡个人销售的自建自用住房，均可以免征增值税。

（五）增值税的抵扣进项税额和企业所得税税前扣除

详见本书《专题进项税额抵扣》中的“（十二）进项税额抵扣与企业所得税税前扣除关系”。

（六）增值税的销售额和营业税的营业额

由于增值税是价外税，销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。

由于营业税是价内税，纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用，包括了“收取”的营业税。

（七）概念混淆和误区存在

由于对增值税的原理理解不深和实务操作接触较少，往往会形成一些惯性思维，如企业采用简易计税方法计算缴纳增值税，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，就认为选择用简易计税方法不能对外开具增值税专用发票，根据增值税暂行条例及实施细则和财税〔2016〕36号等文件规定，能否开具增值税专用发票采用是排除法，没有规定不能开具增值税专用发票都可以开具增值税专用发票，也就是说除了规定的几种简易计税方法项目不能开具增值税专用发票外，其他的简易计税都可以开具增值税专用发票，如一般纳税人选择简易征收的不动产租赁服务除向其他个人以外出租不动产外，可以自行开具增值税专用发票。

也就是说，企业采用简易计税本身不能抵扣进项税额，但是其他一般纳税人取得简易征收的增值税专用发票，可以按照相关规定抵扣进项税额。

三、与原增值税政策的关系

（一）实务中对应税法适用原则

税法适用原则中关于法律优位原则，其基本含义为法律的效力高于行政立法的效力，还可进一步推论税收行政法规的效力优于税收行政规章效力；效力低的税法与效力高的税法发生冲突时，效力低的税法即是无效的。

【例7】 增值税暂行条例实施细则第二十五条规定，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。

财税〔2016〕36号附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（以下简称财税〔2016〕36号附件2）第二条第一款第二项规定，原一般纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额准予从销项税额中抵扣。

从相关税法级次来说，增值税暂行条例属于国务院制定，财税〔2016〕36号文件属于部门规章，也就说增值税暂行条例高于财税〔2016〕36号文件，两者发生冲突时应该按照增值税暂行条例处理。

但是在营改增试点期间，实务中虽增值税暂行条例法律级次高于财税〔2016〕36号文件，两者发生冲突，如无特殊规定，优先考虑财税〔2016〕36号文件的规定。

实务中，优先考虑财税〔2016〕36号文件的规定，即自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额准予从销项税额中抵扣。

（二）全面营改增后带来的政策变化

【例8】 非增值税应税项目就是指纳税人发生的不征增值税但需缴纳营业税的应税行为，营业税全部改征增值税后，原来的“非增值税应税项目”不复存在。

财税〔2016〕36号附件1第二十七条规定，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、无形资产和不动产产生的进项税额不得从销项税额中抵扣。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。

上述规定，对比增值税暂行条例及实施细则和原营改增文件财税〔2013〕

106号文件，都删除了“非增值税应税项目”。

【例9】 增值税暂行条例实施细则第四条第（四）款规定：将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目。

全面营改增前，企业生产的钢材，用于厂房不动产建设，需要视同销售；全面营改增后，不动产也纳入增值税征收范围，企业生产的钢材，用于厂房不动产建设，就不属于用于“非增值税应税项目”，不需要视同销售，同时生产的钢材的成本费用也可按规定抵扣进项税额。

【例10】 企业发生金融机构借款利息支出，需要取得增值税发票，才能在企业所得税税前扣除，具体原因如下：

（1）对于金融机构来说，金融机构的利息收入属于增值税的应税范围，一般纳税人适用的税率为6%，小规模纳税人适用征收率为3%；

（2）企业所得税税前扣除凭证要求：发生应税项目的支出应当取得发票作为有效扣除凭证。应税项目是指企业购买货物、接受劳务或服务时，销售方或提供劳务、服务方应缴纳增值税或营业税（全面营改增前缴纳营业税）的项目和免税项目，包括视同销售的项目。单位和个人必须在发生经营业务确认营业收入时开具发票；企业在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动发生应税项目支出时，应当向收款方取得发票，按规定进行税前扣除。

（3）没有任何财政部和国家税务总局层次及更高层次文件规定，银行利息单可以作为企业所得税税前和土地增值税清算的扣除凭证。

【例11】 财税〔2016〕36号文件规定，油气田企业发生应税行为，适用《试点实施办法》规定的增值税税率，不再适用《财政部 国家税务总局关于印发〈油气田企业增值税管理办法〉的通知》（财税〔2009〕8号）规定的增值税税率。

（三）全面营改增后进项税额抵扣变化

【例12】 适用一般计税方法的试点纳税人，2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程，其进项税额应自取得之日起分2年从销项税额中抵扣，第1年抵扣比例为60%，第2年抵扣比例为40%。

具体操作参考《国家税务总局关于发布〈不动产进项税额分期抵扣暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第15号）。

同时购进此次试点其他新增税目（如物业服务、银行账户管理费等），除列明不得抵扣外，取得的进项税额可以按规定抵扣。

（四）引入固定资产、无形资产、不动产进项税额转入等新概念

明确用途改变固定资产、无形资产、不动产的进项税额抵扣政策，在进项税额计算转出的基础上，增加了进项税额计算转入允许继续抵扣的规定，具体操作详见《专题 进项税额抵扣》中的“（九）固定资产、无形资产、不动产进项税额转入”。

四、政策关键字眼需关注

营改增的文件和文字数量较多，但是在理解学习政策的时候需要把握一些关键字眼，因为其影响到政策的实务理解操作。

【例 13】财税〔2016〕36 号文件规定，纳税人接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

也就是说，“该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用”支付给贷款方其产生的进项税额不能抵扣，支付给第三方还是可以抵扣，如一般纳税人因向金融机构贷款而发生的向第三方支付专门审计费用支出，取得增值税专用发票，可以按规定抵扣进项税额。

【例 14】财税〔2016〕36 号文件规定，统借统还业务中，企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息。

上述规定也就是说，企业如果有多项贷款，“不高于支付给金融机构的借款利率水平”不是按照多项贷款利率的平均利率，要做到每笔贷款单独核算，向下属单位收取本息的利率要求需要对应每笔贷款的利率。

【例 15】财税〔2016〕36 号文件规定，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，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

上述规定也就是说，购进旅客运输服务不能抵扣进项税额，比如发生的飞机票和火车票支出等，但是一般纳税人发生的订飞机票和火车票发生的手续费支出，取得抵扣凭证也可以按规定抵扣进项税额。

【例 16】财税〔2016〕86 号规定，一般纳税人支付的道路、桥、闸通行费，暂凭取得的通行费发票（不含财政票据）上注明的收费金额按照相关公式计算可抵扣的进项税额。

上述规定也就是说，取得通行费普通发票，可按注明的收费金额按照相关公式计算可抵扣的进项税额，但是取得通行费财政票据不得计算抵扣的进项税额。

【例 17】国家税务总局公告 2016 年第 15 号公告规定，不动产的进项税额，60% 的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣；40% 的部分为待抵扣进项税额，于取得扣税凭证的当月起第 13 个月从销项税额中抵扣。

上述规定要求，（1）当月起第 13 个月，关键词是“当月起”别算错了月份，如 2017 年 1 月扣税凭证，按规定抵扣“60% 的部分”的进项税额，当月起第 13 个月就是 2018 年 1 月，即 2018 年 1 月可以抵扣“40% 的部分”的进项税额；（2）文件仅仅规定“当月起第 13 个月”，没有说“当月起第 13 个月后”，按照政策规定当月起第 14 个月及以后月份就不能抵扣。

【例 18】国家税务总局公告 2016 年第 15 号公告规定，纳税人 2016 年 5 月 1 日后购进货物和设计服务、建筑服务，用于新建不动产，或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过 50% 的，其进项税额依照本办法有关规定分 2 年从销项税额中抵扣。

上述规定也就是说，“新建不动产，或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过 50% 的”中的“货物和设计服务、建筑服务”需要分期抵扣，其他如审计费、咨询费等其他费用不需要“分 2 年销项税额中抵扣”。

【例 19】《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 18 号）规定，一般纳税人销售自行开发的房地产项目，兼有一般计税方法计税、简易计税方法计税、免征增值税的房地产项目而无法划分不得抵扣的进项税额的，应以《建筑工程施工许可证》注明的“建设规模”为依据进行划分。

不得抵扣的进项税额 = 当期无法划分的全部进项税额 ×（简易计税、免税房地产项目建设规模 ÷ 房地产项目总建设规模）

上述规定也就是说，房地产项目总建设规模包含了当期所有的“总建设规