

新法规政策下财会操作实务丛书

中国全面推开营业税 改征增值税操作实务全书

贺志东 著



全国营改增培训和自修用书

丰富 权威 方便 实用 专业 清晰

Practical Authoritative Rich Detailed Clear Convenient Professional Authoritative



中国工信出版集团

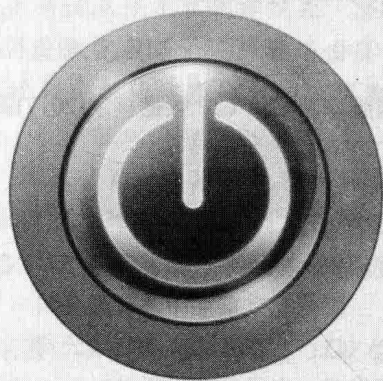


电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

新法规政策下财会操作实务丛书

中国全面推开营业税 改征增值税操作实务全书

贺志东 著



全国营改增培训和自修用书

電子工業出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内 容 简 介

本书系统、深入介绍营业税改征增值税操作实务，是全国营改增培训和自修用书。

本书共 7 章，内容包括纳税人和扣缴义务人及征税范围、应纳税额的计算、征收管理、纳税申报、特定企业和特定行为增值税、税收优惠政策等。为便于对照学习以及实际工作中查阅，本书还有附录商品和服务税收分类与编码、营改增文件汇编等。通过学习或将本书作为案头随时翻阅、查检的工具书，基本上可以解决实际增值税工作中的全部操作实务问题。

本书主要特色：①新颖性，严格依据最新有效的营改增政策法规编写；②专业性和权威性，作者作为全国著名财税专家潜心研究财税实务约 20 年，本书是在逐条逐款系统梳理全部增值税政策法规基础上编写的；③操作性、实用性强；④案例丰富、具体；⑤讲解全面、透彻、通俗；⑥资料详尽，条理清晰，查阅方便。

本书适用对象：全国各地广大税务、会计、财务、审计、注册会计师、税务师、企业管理等财税人士。

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目（CIP）数据

中国全面推开营业税改征增值税操作实务全书 / 贺志东著. —北京：电子工业出版社，2017.2
ISBN 978-7-121-30805-5

I. ①中… II. ①贺… III. ①增值税—税收管理—中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 010854 号

责任编辑：杨洪军

印 刷：北京京师印务有限公司

装 订：北京京师印务有限公司

出版发行：电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本：787×1092 1/16 印张：59.75 字数：1647 千字

版 次：2017 年 2 月第 1 版

印 次：2017 年 2 月第 1 次印刷

定 价：118.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：(010) 88254888，88258888。

质量投诉请发邮件至 zltz@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

本书咨询联系方式：(010) 88254199，sjb@phei.com.cn。

前言

增值税是以单位和个人生产经营过程中实现的增值额为课税对象征收的一种间接税。它具有中性税收的特征；逐环节征税，逐环节扣税，税负具有转嫁性，最终消费者是全部税款的承担者；税基广阔，具有征收的普遍性和连续性。

1954年法国成功地推行增值税后，对欧洲和世界各国都产生了重大影响。我国于1979年引进增值税，并在部分城市试行。1993年税制改革，增值税成为改革的重点，国务院于1993年12月发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》，并于1994年1月1日起在全国范围内全面推行增值税，此时的增值税属于生产型增值税。为了进一步完善税收制度，2004年7月1日我国开始在东北、中部等部分地区实行增值税转型改革，修订了《中华人民共和国增值税暂行条例》，于2009年1月1日起在全国范围内实行消费型增值税。2012年1月1日起在上海市试点，将交通运输业和部分现代服务业由营业税改征增值税，2013年8月1日，营改增试点在全国范围内推开。2016年5月1日起，在全国范围内全面推开营改增试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税，至此，营业税全部改征增值税，流通环节由增值税全覆盖。

本次全面推开营改增试点，主要内容是“双扩”：一是将试点范围扩到建筑业、房地产业、金融业和生活服务业，实现增值税对货物和服务的全覆盖，试点完成后营业税将退出历史舞台；二是将所有企业新增不动产所含增值税纳入抵扣范围，比较完整地实现规范的消费型增值税制度。

为了帮助广大财税、财会人员等尽快、轻松、全面、深入、系统、准确地掌握和应用营业税改征增值税政策，有助于全国各地基层做好本地区营业税改征增值税的培训和全国每家企业财税财会人员知识更新、继续教育工作，由全国著名财税专家贺志东同志亲自编写了《中国全面推开营业税改征增值税操作实务全书》。

本书共7章，内容包括纳税人和扣缴义务人及征税范围、应纳税额的计算、征收管理、纳税申报、特定企业和特定行为增值税、税收优惠政策等。为便于对照学习以及实际工作中查阅，本书还附录了商品和服务税收分类与编码、营改增文件汇编等。通过学习或将本书作为案头随时翻阅、查检的工具书，基本上可以解决实际增值税工作中的全部操作实务问题。

本书主要特色：①新颖性，严格依据最新有效的营改增政策法规编写；②专业性和权威性，作者作为全国著名财税专家潜心研究财税实务约20年，本书是在逐条逐款系统梳理全部增值税政策法规基础上编写的；③操作性、实用性强；④案例丰富、具体；⑤讲解全面、透彻、通俗；⑥资料详尽，条理清晰，查阅方便。

本书适用对象：全国各地广大税务、会计、财务、审计、注册会计师、税务师、企业管理等财税人士。

在本书编写过程中，作者参考和借鉴了国内外一些相关文献资料；本书的出版得到了电子工业出版社领导和编辑们尤其是杨洪军老师以及智董集团旗下中华第一财税网（又名“智董

网”，www.tax.org.cn）的大力支持和帮助，在此均深表谢意！

由于编写时间、经费等原因，书中尚有不足之处，请读者不吝批评指正（jianyi@tax.org.cn），以便今后再版时修订。

希望全体学员、广大涉税人员刻苦学习、潜心钻研营改增知识，尽快掌握其主要内容和精髓，并结合本单位的实际情况，学以致用、身体力行，全面提升涉税工作的服务效能，为企业和单位算好税、理好税，进一步提高税收业务技能和管理水平。

建议每一位读者关注中华第一财税网官方微信（公众号：zhdygsw，亦可用手机扫描右侧二维码），获取每日财税资讯汇总快递等；关注成功后，请发送或回复“营改增”三个字，便可获得相关赠阅资料。

由于税法处于不断的变动中，请读者关注本书涉及税法今后的“立、改、废”，有兴趣的读者可成为中华第一财税网会员实现在线学习。本书中涉及的政策，若今后有变化，请以变化后的为准。



目 录

第一章 综合知识.....	1
第一节 增值税概述	1
第二节 增值税沿革	3
第二章 纳税人和扣缴义务人及征税范围.....	6
第一节 纳税人和扣缴义务人	6
第二节 征税范围	16
第三章 应纳税额的计算.....	30
第一节 一般性规定	30
第二节 税率和征收率	31
第三节 一般计税方法	40
第四节 简易计税方法	71
第五节 销售额的确定和计量	76
第四章 征收管理.....	86
第一节 增值税征管综述	86
第二节 增值税发票管理	94
第五章 纳税申报	123
第一节 增值税纳税申报综述	123
第二节 《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》及其附列资料	125
第三节 《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》及其附列资料	173
第四节 增值税减免税申报明细表	181
第五节 增值税预缴税款表	182
第六章 特定企业和特定行为增值税.....	186
第一节 原增值税纳税人	186
第二节 营改增试点纳税人	195
第三节 跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定	247

第七章 税收优惠政策	257
第一节 增值税减免综述	257
第二节 原增值税纳税人适用的增值税优惠政策	259
第三节 营改增试点过渡政策	271
附录 A 商品和服务税收分类与编码	283
附录 B 营改增文件汇编	807

第一章

综合知识

在中华人民共和国境内销售货物、提供加工修理修配劳务和应税行为（销售服务、无形资产或不动产），以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。

自 2016 年 5 月 1 日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税（简称营改增）试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，由缴纳营业税改为缴纳增值税。

关于营改增试点纳税人的规定，只适用于试点纳税人，执行时间为营改增试点期间。出于原增值税纳税人和试点纳税人适用税制的公平性和统一性的考虑，按照《营业税改征增值税试点实施办法》确定的基本原则，国家税务总局对原增值税纳税人作出了一系列补充规定。

本书所称“原增值税纳税人”，是指按照《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 538 号）缴纳增值税的纳税人；所称“营改增试点纳税人”，是指按照《营业税改征增值税试点实施办法》缴纳增值税的纳税人。

第一节 增值税概述

增值税是以单位和个人生产经营过程中实现的增值额为课税对象征收的一种间接税。

一、增值税的特点

（一）不重复征税，具有中性税收的特征

所谓的中性，就是指国家征税使社会付出的代价以征税额为限，不能让纳税人或社会承担额外的负担或损失，市场信号不因征税而扭曲，市场配置资源作用不因征税而被干扰，特别是税收不能超越市场而成为左右市场主体经济决策的力量。也就是说，通过增值税筹集财政收入，不会对宏观经济、市场资源配置和微观经济行为产生扭曲作用。

增值额具有中性税收的特征，是因为增值税只对货物或劳务销售额中没有征过税的那部分增值额征税，对销售额中属于转移过来的、以前环节已征过税的那部分销售额则不再征税，从而有效地排除了重复征税因素。此外，增值税税率档次少，一些国家只采取一档税率，即使采取二档或三档税率的，其绝大部分货物一般也都是按一个统一的基本税率征税。这不仅使得绝大部分货物的税负是一样的，而且同一货物在经历的所有生产和流通的各环节的整体税负也是一样的。这种情况使增值税对生产经营活动以及消费行为基本不发生影响，从而使增值税具有了中性税收的特征。

（二）逐环节征税，逐环节扣税，税负具有转嫁性，最终消费者是全部税款的承担者

作为一种新型的流转税，增值税保留了传统间接税按流转额全值计税和道道征税的特点，

同时实行税款抵扣制度。即在逐环节征税的同时，还实行逐环节扣税。在这里，各环节的经营者作为纳税人只是把从买方收取的税款抵扣自己支付给卖方的税款后的余额缴给政府，而经营者本身实际上并没有承担增值税税款。这样，随着各环节交易活动的进行，经营者在出售货物的同时也出售了该货物所承担的增值税税款，直到货物卖给最终消费者时，货物在以前环节已纳的税款连同本环节的税款也一同转嫁给了最终消费者。可见，增值税税负具有逐环节向前推移的特点，作为纳税人的生产经营者并不是增值税的真正负担者，只有最终消费者才是全部税款的负担者。

（三）税基广阔，具有征收的普遍性和连续性

无论是从横向还是纵向来看，增值税都有着广阔的税基。从生产经营的横向关系看，无论工业、商业或者劳务服务活动，只要有增值收入就要纳税；从生产经营的纵向关系看，每一货物无论经过多少生产经营环节，都要按各道环节上发生的增值额逐次征税。

二、增值税的类型

按增值额的内容、扣除项目、外购固定资产处理方式的不同，增值税可以分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税三种类型。

增值税设计虽然在理论上克服了重复征税问题，但在实际运用中，出于财政收入、管理水平等各种因素影响，不同国家对增值税扣除范围有着不同的规定，导致有的仍然带有一定的重复征税因素。

（一）生产型增值税

生产型增值税，是指在计算增值额时，销售收入中只允许扣除购买的原材料等劳动对象的消耗部分，不允许扣除购进固定资产（包括动产和不动产）价款或其折旧，计税依据相当于工资、利息、租金、利润和折旧额之和。从整个社会来看，形成的增值额大体相当于国内生产总值（GDP），故称为生产型增值税。

此种类型的增值税对固定资产存在重复征税，而且越是资本有机构成高的行业，重复征税就越严重。这种类型的增值税虽然不利于鼓励投资，但可以保证财政收入。

（二）收入型增值税

收入型增值税是指计算增值税时，对外购固定资产价款只允许扣除当期计入产品价值的折旧费部分，作为课税基数的法定增值额相当于当期工资、利息、租金和利润等各增值项目之和。从整个国民经济来看，这一课税基数相当于国民收入部分，故称为收入型增值税。

此种类型的增值税从理论上讲是一种标准的增值税，但由于外购固定资产价款是以计提折旧的方式分期转入产品价值的，且转入部分没有逐笔对应的外购凭证，故给凭发票扣税的计算方法带来困难，从而影响了这种方法的广泛采用。

（三）消费型增值税

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。

这种类型的增值税对所有外购项目，即非本企业新创造的价值都实行彻底的购进扣税法，因此，它最能体现增值税的计税原理，是最典型的增值税。从整个社会来看，作为计税依据的增值额相当于全部消费品的价值，不包括原材料、固定资产等投资品价值，故称为消费型增值税。

第二节 增值税沿革

一、世界增值税的起源和发展

1954 年法国成功地推行增值税后,对欧洲和世界各国都产生了重大影响,特别是对当时的欧洲共同体国家的影响更大。在随后的十几年里欧共体成员国相继实行了增值税,欧洲其他一些国家以及非洲和拉丁美洲的一些国家为改善自己在国际贸易中的竞争条件也实行了增值税,亚洲国家自 20 世纪 70 年代后期开始推行增值税。到 2015 年,世界上已有 190 多个国家和地区实行了增值税。

大的经济体中,只有美国没有引入增值税,仍然实行零售税(Retail Sales Tax),大多数国家的增值税征税范围覆盖所有货物和服务,遵循目的地征税原则,实行消费型增值税,通常采用发票扣税法。

二、我国增值税制度的建立和发展

(一) 我国增值税制度的发展历程

1. 增值税试点阶段

我国于 1979 年引进增值税,并在部分城市试行。1982 年财政部制定了《增值税暂行办法》,自 1983 年 1 月 1 日开始在全国试行。1984 年第二步利改税和全面工商税制改革时,在总结经验的基础上,国务院发布了《中华人民共和国增值税条例(草案)》,并于当年 10 月试行。1987 年,增值税试行范围进一步扩大,将一部分轻工产品、建筑、有色金属和非金属矿产品纳入增值税征收范围,税目扩大到 30 个,并将计税方法统一为扣税法。1989 年,又在扣税法基础上逐步统一实行了“价税分流购进扣税法”,即规定企业在成本利润会计核算中不再包括增值税因素。

2. 增值税确立阶段

1993 年税制改革,增值税成为改革的重点。国务院于 1993 年 12 月发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》,并于 1994 年 1 月 1 日起在全国范围内全面推行增值税。此时的增值税属于生产型增值税。

3. 增值税由生产型向消费型转变阶段

为了进一步完善税收制度,国家决定实行增值税转型试点,并于 2004 年 7 月 1 日开始在东北、中部等部分地区实行,试点工作运行顺利,达到了预期目标。为此,国务院决定全面实施增值税转型改革,修订了《中华人民共和国增值税暂行条例》(简称《增值税暂行条例》),2008 年 11 月经国务院第 34 次常务会议审议通过,于 2009 年 1 月 1 日起在全国范围内实行消费型增值税。



小知识

现行增值税和营业税制度存在的主要问题

目前,增值税是我国第一大税种,经过包括增值税转型改革在内的多次改革和不断的政策调整,我国增值税制得以进一步完善,为筹集财政收入、调节经济发挥了重要作用。但是,与规范、中性的增值税制和先进的国际增值税实践相比,我国现行增值税制还存在较大差距,在

实际运行中也反映出了一些问题。

1. 法律级次偏低, 政策稳定性不够强

我国增值税征纳行为所依据的“母法”是国务院制定的行政法规, 虽然这在历史上有其合理性, 但在我国不断推进依法治国方略的形势下越来越不能适应形势发展的需要, 不符合税收法定原则和立法法的有关规定。法律级次低, 导致出现增值税政策不稳定的问题, 也使得税收优惠政策的出台难有法律约束。同时, 政策变化较多, 还使得纳税人对其经营的税收政策环境难以合理的预期, 在一定程度上对经济发展产生了不利影响。

2. 征税范围不完整, 重复征税问题依然突出

营改增前增值税征收范围只包括有形动产和加工修理修配劳务, 其他劳务、不动产和无形资产均征收营业税, 造成了增值税纳税人与营业税纳税人之间、营业税纳税人之间销售货物和提供劳务存在较为严重的重复征税因素, 产生了不少深层次问题。这些问题日益突出和尖锐, 是诸多难以解决的增值税、营业税政策和征管问题的根本症结所在, 也成为影响我国企业国际竞争力、经济可持续发展、产业结构优化升级甚至经济发展方式转变的重要因素, 须从制度上予以彻底解决。

3. 国内增值税与进出口增值税在政策和征管上存在脱节问题

在政策方面, 国内增值税和进口增值税政策协调不够, 很容易引起不公平竞争和贸易纠纷; 在征管方面, 出口退税管理和国内增值税及进口增值税征管在组织机构、征管措施上均存在差异, 增加了征纳双方的成本, 也加大了税收风险。

4. 优惠政策过多, 税制不规范, 中性不强

1994年以来出台了大量的增值税优惠政策, 优惠方式包括免税、即征即退、先征后退、虚拟抵扣等。此外, 针对加工贸易的增值税保税政策不仅在多达100多个海关特殊监管区域、监管场所实施, 还在大量上述区域、场所之外的加工贸易企业中实行。优惠政策过多, 不仅破坏了增值税制的规范性, 弱化了它不扭曲经济的中性特征, 产生了较多的税收漏洞, 而且引起企业间、行业间、地区间的不公平竞争, 不利于全国统一大市场的正常运行和我国社会主义市场经济体制的建设。

5. 征纳成本较高, 税收漏洞和税收风险仍然较大

总体而言, 我国增值税征管比较严格, 制度运行有效。但与国外先进国家相比, 一方面我国征纳双方在增值税上的征管成本和遵从成本偏高, 另一方面增值税的政策漏洞和征管漏洞均不同程度地存在, 税收风险依然较大。

此外, 增值税政策和征管上的国际合作、国际协调也有待加强。

(二) 营改增改革试点/增值税的扩围改革阶段

2012年1月1日起在上海市试点, 将交通运输业和部分现代服务业由营业税改征增值税。

2012年9月1日起, 试点地区扩大到北京市、深圳市、江苏省、安徽省、浙江省(含宁波市)、福建省、(含厦门市)、湖北省、广东省(含深圳市)8个省市。北京市于2012年9月1日, 江苏省、安徽省于2012年10月1日, 福建省、广东省于2012年11月1日, 深圳市、浙江省、湖北省于2012年12月1日, 分别进行试点。

2013年8月1日, 营改增试点在全国范围内推开, 并将广播影视作品的制作、播映、发行纳入试点行业。

2014年1月1日起, 铁路运输业和邮政业在全国范围实施营改增试点, 至此, 交通运输业全部纳入试点范围。

2014年6月1日起, 电信业纳入营改增试点范围, 实行差异化税率, 基础电信服务和增值

电信服务分别适用 11% 和 6% 的税率，为境外单位提供电信业服务免征增值税。

2016 年 5 月 1 日起，在全国范围内全面推开营改增试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税。至此，营业税全部改征增值税，流通环节由增值税全覆盖。

第二章

纳税人和扣缴义务人及征税范围

第一节 纳税人和扣缴义务人

一、增值税纳税人与扣缴义务人的基本规定

(一) 纳税人

凡在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务、销售服务、无形资产或者不动产，以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。

1. 从身份性质划分，纳税人分为单位和个人

单位是指一切从事销售或进口货物、提供应税劳务、销售应税服务、无形资产或不动产的单位，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。单位，也就是企业或非企业性单位之和。

个人是指从事销售或进口货物、提供应税劳务、销售应税服务、无形资产或不动产的个人，包括个体工商户和其他个人。其他个人，也就是自然人。个人，也就是个体工商户和自然人之和。

2. 采用承包、承租、挂靠经营方式纳税人的界定

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。

小知识

(1) 承包、承租、挂靠方式经营形式

1) 承包经营。企业承包经营是发包方在不改变企业所有权的前提下，将企业发包给经营者承包，经营者以企业名义从事经营活动，并按合同分享经营成果的经营形式。

2) 承租经营。企业承租经营，是在所有权不变的前提下，出租方将企业租赁给承租方经营，承租方向出租方交付租金并对企业实行自主经营，在租赁关系终止时，返还所租财产。

企业承包经营与企业承租经营相比，主要存在以下差异。

① 适用范围不同。从适用范围上看，承包经营合同多适用于大中型企业，而承租经营合同则多适用于小型企业。

② 基本内容不同。企业承包合同的基本内容，是承包上缴利润指标以及由此产生的当事

人之间的其他权利义务关系；企业租赁合同的基本内容，是承租方对企业财产进行租赁经营，并向出租方缴纳租金。

③ 抵押财产的提供与否不同。在承包经营合同中，承包方提供抵押财产不是合同的有效条件；而在承租经营合同中，一般会明确承租人所提供的抵押财产。

④ 对亏损的补偿来源不同。发生亏损时，承包企业只要用企业的自有资金补偿即可；而租赁合同的承租方则须以抵押财产进行补偿。

⑤ 新增资产的归属不同。在承包经营的情况下，承包期间新增资产的所有权性质与承包前的企业所有权性质是一致的；而在承租经营的情况下，租赁期间承租方用其收入追加投资所添置的资产，则属于承租方。

3) 挂靠经营。挂靠经营，是指企业、合伙组织等与另一个经营主体达成依附协议，挂靠方通常以被挂靠方的名义对外从事经营活动，被挂靠方提供资质、技术、管理等方面的服务并定期向挂靠方收取一定管理费用的经营方式。

挂靠经营的主要特征：

① 它是一种借用行为。挂靠经营是挂靠方以被挂靠人的名义进行经营，所以，挂靠经营的关系实质上是一种借用关系。这种借用关系的内容主要表现为资质、技术、管理经验等无形财产方面的借用，而不是有形财产方面的借用。

② 它是一种独立核算行为。挂靠经营是一种自主经营的行为，而自主经营的最大特点在于独立核算。

③ 它是一种临时性行为。挂靠经营是一种借用行为，而这种借用的性质决定了挂靠经营的暂时性。

(2) 承包、承租、挂靠方式下的纳税人界定的原则

采用承包、承租、挂靠经营方式时，区分以下两种情况界定纳税人。

1) 同时满足以下两个条件的，以发包人为纳税人：

① 以发包人名义对外经营。

② 由发包人承担相关法律责任。

2) 不同时满足上述两个条件的，以承包人为纳税人。

3. 进口货物的纳税人

对报关进口的货物，以进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人为进口货物的纳税人。

对代理进口货物，以海关开具的完税凭证上的纳税人为增值税纳税人。即对报关进口货物，凡是海关的完税凭证开具给委托方的，对代理方不征增值税；凡是海关的完税凭证开具给代理方的，对代理方应按规定征收增值税。

4. 确定应税行为是否需要缴纳增值税的四个条件

确定销售服务、无形资产、不动产是否需要缴纳增值税，除另有规定外，一般应同时具备以下四个条件。

(1) 应税行为发生在中华人民共和国境内。该条件涉及征税权问题，只有属于境内应税行为的，我国政府才对其有征税权，否则不能征税。

1) 关于境内销售服务的判定原则。

① 境内的单位或者个人销售的服务（不含租赁不动产）属于在境内销售服务，即属人原则。

也就是说，境内的单位或者个人销售的服务（不含租赁不动产），无论服务购买方为境内

单位或者个人还是境外单位或者个人,无论服务发生在境内还是境外,都属于在境内销售服务。

② 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售的未完全在境外发生的服务(不含租赁不动产),属于在境内销售服务。

对于境外单位或者个人来说,其销售的服务(不含租赁不动产)在以下两种情况下属于在境内销售服务,应照章缴纳增值税。

A. 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售的完全在境内发生的服务,属于在境内销售服务。例如,境外某一工程公司到境内给境内某单位提供工程勘察勘探服务。

B. 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售的未完全在境外发生的服务,属于在境内销售服务。例如,境外一咨询公司与境内某一公司签订咨询合同,就这家境内公司开拓境内、境外市场进行实地调研并提出合理化管理建议,境外咨询公司提供的咨询服务同时在境内和境外发生,属于在境内销售服务。

③ 境外单位或者个人销售的服务(不含租赁不动产),属于下列情形的,不属于在境内销售服务,不缴纳增值税。

A. 境外单位或者个人向境外单位或者个人销售服务。例如,美国一咨询公司为德国一公司提供咨询服务。

B. 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,境内个人出境旅游时的餐饮、住宿服务。

C. 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,境外汽车租赁公司向赴境外旅游的中国居民出租小汽车供其在境外自驾游。

④ 境内租赁不动产的判定原则。只要所租赁的不动产在境内,无论出租方是否为境内单位或者个人,无论承租方是否为境内单位或者个人,均属于在境内租赁不动产。例如,英国一公司将其拥有的我国境内一处办公楼出租给韩国一公司。

2) 关于境内销售无形资产的判定原则。

① 境内的单位或者个人销售的无形资产(不含自然资源使用权)属于在境内销售无形资产,即属人原则。

也就是说,境内的单位或者个人销售的无形资产(不含自然资源使用权),无论购买方为境内单位或者个人还是境外单位或者个人,无论无形资产是否在境内使用,都属于在境内销售无形资产。

② 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售的未完全在境外使用的无形资产(不含自然资源使用权),属于在境内销售无形资产。

对于境外单位或者个人来说,其销售的无形资产在以下两种情况下属于在境内销售无形资产,应照章缴纳增值税。

A. 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售的完全在境内使用的无形资产,属于在境内销售无形资产。例如,境外智董公司向境内贵琛公司转让智董公司在境内的连锁经营权。

B. 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售的未完全在境外使用的无形资产,属于在境内销售无形资产。例如,境外怡平公司向境内鑫裕公司转让一项专利技术,该技术同时用于鑫裕公司在境内和境外的生产线。

③ 境外单位或者个人销售的无形资产(不含自然资源使用权),属于下列情形的,不属于在境内销售无形资产,不缴纳增值税。

A. 境外单位或者个人向境外单位或者个人销售无形资产(不含自然资源使用权)。例如,美国一公司向德国一公司转让一项非专利技术。

B. 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 E 公司向境内 F 公司转让一项专用于 F 公司所属印度子公司在印度生产线上的专利技术。

④ 境内销售自然资源使用权的判定原则。只要所销售的自然资源使用权的自然资源在境内, 无论销售方或购买方是否为境内单位或者个人, 均属于在境内销售自然资源使用权。例如, 法国一公司将其拥有的我国境内一处矿产的探矿权转让给一家境内公司。

3) 关于境内销售不动产的判定原则。只要所销售的不动产在境内, 无论销售方或购买方是否为境内单位或者个人, 均属于在境内销售不动产。例如, 澳大利亚一家公司将其在深圳拥有的一处办公楼销售给另一家澳大利亚公司。



法律依据

判定境内应税行为的原则

〔《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》

(财税〔2016〕36号)附件: 1. 营业税改征增值税试点实施办法〕

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。

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。



小知识

不属于在境内销售服务或无形资产的若干情形

(《关于营改增试点若干征管问题的公告》国家税务总局公告 2016 年第 53 号)

(将境外单位和个人向境内销售的完全在境外发生的服务、完全在境外使用的无形资产排除在征税范围之外, 明确了不属于在境内销售服务或无形资产的若干情形。)

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号), 现将营改增试点有关征管问题公告如下:

一、境外单位或者个人发生的下列行为不属于在境内销售服务或者无形资产:

(一) 为出境的函件、包裹在境外提供的邮政服务、收派服务;

(二) 向境内单位或者个人提供的工程施工地点在境外的建筑服务、工程监理服务;

(三) 向境内单位或者个人提供的工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务;

(四) 向境内单位或者个人提供的会议展览地点在境外的会议展览服务。

.....

十、本公告自 2016 年 9 月 1 日起施行，此前已发生未处理的事项，按照本公告规定执行。2016 年 5 月 1 日前，纳税人发生本公告第二、五、六条规定的应税行为，此前未处理的，比照本公告规定缴纳营业税。

(2) 应税行为是属于《销售服务、无形资产、不动产注释》范围内的业务活动。应税行为分为三大类，即销售应税服务、销售无形资产和销售不动产。其中，应税服务包括交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

(3) 应税服务是为他人提供的。“服务必须是为他人提供的”，是指应税服务的提供对象必须是其他单位或者个人，不是自己，即自我服务不征税。

这里所说的“自我服务”，包括两种情形：①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。②单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

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，虽然发生有偿行为但不属于增值税的征收范围。

“应税服务必须是为他人提供的”，也就是说服务的接受者是除自己以外的其他单位或者个人，即自我服务不征收增值税。员工为本单位或雇主提供服务就是属于自我服务的范畴。

1) 只有单位或个体经营者聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务才属于非经营活动，不缴纳增值税，非本单位或个体经营者聘用的员工为本单位或者雇主提供的服务，属于应税行为，应照章缴纳增值税。

2) 员工为本单位或者雇主提供的服务不需要缴纳增值税，应限定为其提供的职务性服务，即取得工资范围内的服务。

并不是说只要具备了员工的条件，对员工为本单位或者雇主提供的服务都不征税。例如，员工将自己的房屋出租给本单位使用收取房租、员工利用自己的交通工具为本单位运输货物收取运费、员工将自有资金贷给本单位使用收取利息等，如果不对这些情形征税，显然与增值税立法精神不符，也相对于其他单位和个人不公平，因此，员工为本单位或者雇主提供的非经营活动应仅限于员工为本单位或雇主提供的取得工资的职务性服务，员工向用人单位或雇主提供与工作（职务）无关的服务，凡属于《销售服务、无形资产、不动产注释》范围的，仍应当征收增值税。

注意，“提供取得工资的服务”，强调的是员工提供的职务性服务，员工有偿提供非职务性服务属于应税行为。

(4) 应税行为是有偿的。有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。

其他经济利益是指非货币、货物形式的收益，具体包括无形资产（包括特许权）股权投资、不准备持有至到期的债券投资、服务以及有关权益等。

(5) 例外情形。

1) 满足上述四个增值税征税条件但不需要缴纳增值税的情形。主要包括：

① 行政单位收取的同时满足规定条件的政府性基金或者行政事业性收费。

非经营活动的政府性基金，必须是国务院或财政部批准设立的政府性基金。例如，铁路建设基金、民航发展基金、地方教育附加、文化事业建设费等。

非经营活动的行政事业性收费，必须是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。例如，机动车号牌工本费、商标注册收费、银行业监管费、房屋所有权登记费等。