



提升财务人职业价值

营改增热点、争议、疑难问题专题系列 ——变化专题

财务第一教室e讲堂

讲师：翟老师

Web: www.cfoclass.com

Tel: 400-600-2148



本次全面营改增，导致了大量的税务政策的变化，很多纳税人感到无所适从，课件从实务中纳税人最关心的热点、争议、疑难问题中总结了其中比较有代表性的专题，希望能帮助广大纳税人厘清纷繁的税务政策。



目 录

- 1 营改增后税率（征收率）的变化
- 2 营改增后纳税义务发生时间的变化
- 3 营改增后纳税地点的变化
- 4 营改增后预缴制度的变化
- 5 营改增后开具发票的变化
- 6 营改增后抵扣的变化



目 录

- 7 营改增后三流一致的变化
- 8 营改增后新增差额征税的变化
- 9 营改增后视同销售的变化
- 10 营改增后混合销售的变化
- 11 营改增后境内外纳税义务的变化
- 12 营改增后平销返利的变化



一、营改增后税率（征收率）的变化

文件规定

《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）

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。

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。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增前的税率（征收率）有：

17%，13%，11%，6%，3%，0

营改增前的税率（征收率）注释：

17%——基本税率，销售货物，提供加工修理修配劳务，有形动产租赁服务

13%——粮食，食用植物油，自来水（一般纳税人销售自产自来水可以选择3%），暖气热水，冷气，煤气，液化气，天然气，沼气，居民用煤炭制品，图书、报纸和杂志，饲料，化肥，农药，农膜，农机，农产品，音像制品，电子出版物，二甲醚。

11%——交通运输业服务，邮政业服务

6%——部分现代服务业



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增前的税率（征收率）注释：

3%——小规模纳税人征收率，特定行为可选择3%

1. 县级及县级以上小型水力发电单位生产的电力；
2. 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料；
3. 以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含粘土实心砖、瓦）；
4. 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品；
5. 自来水；
6. 商品混凝土（仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土）；
7. 寄售商店代销寄售物品（包括居民个人寄售的物品在内）；
8. 典当业销售死当物品；
9. 销售旧货；
10. 销售使用过的固定资产；

零税率——主要是出口时适用零税率。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

17%，13%，11%，6%，5%，3%，零税率

17%——融资性的售后回租，利息部分不按照17%税率；

13%——基本无变化

11%——增加了基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权

注释：出租土地使用权，也是按照11%（纳税人以经营租赁方式将土地出租给他人使用，按照不动产经营租赁服务缴纳增值税。财税〔2016〕47号）

6%——其他，全部6%。贷款服务，保险服务，现代服务，居民日常服务等



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

5%征收率——重点介绍

✓销售不动产：

- （1）、一般纳税人销售2016年4月30日前取得或自建的不动产，选择简易计税，征收率5%；
- （2）、小规模纳税人销售取得的或自建的不动产，按照简易计税，征收率5%；
- （3）、小规模个体工商户销售不动产（包括住房），征收率5%
- （4）、其他个人销售不动产（包括住房），征收率5%

总结：凡是销售不动产简易计税的，征收率均是5%。

发票开具：

一般纳税人销售不动产，选择简易计税，征收率5%，可以自开增值税专用发票；
小规模纳税人销售取得的或自建的不动产，征收率5%，可以在税务机关代开增值税专用发票。注意，其他个人销售不动产也可以代开增值税专用发票。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

5%征收率——重点介绍

✓房地产开发企业销售商品房

（1）、房地产开发企业中的一般纳税人，销售自行开发的房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计税。

（2）、房地产开发企业中的小规模纳税人，销售自行开发的房地产项目，按照5%的征收率计税。

✓转让2016年4月30日前取得的土地使用权

纳税人转让2016年4月30日前取得的土地使用权，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用减去取得该土地使用权的原价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

✓问题：小规模纳税人转让2016年5月1日后取得的土地使用权，应按照什么征收率？是5%还是3%？没有具体的文件规定。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

5%征收率——重点介绍

✓出租不动产

（1）、一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算应纳税额

（2）、小规模纳税人出租其取得的不动产（不含个人出租住房），应按照5%的征收率计算应纳税额。

（3）、其他个人出租其取得的不动产（不含住房），应按照5%的征收率计算应纳税额。

（4）、个人出租住房，应按照5%的征收率减按1.5%计算应纳税额。

（5）、将建筑物、构筑物等不动产的广告位出租给其他单位或者个人用于发布广告，按照经营租赁服务缴纳增值税。

以2016年4月30日前取得的不动产广告位出租，可以选择5%征收率。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

5%征收率——重点介绍

（6）、车辆停放服务、道路通行服务（包括过路费、过桥费、过闸费等）等按照不动产经营租赁服务缴纳增值税。

说明：车辆停放服务，如果停车场属于老项目，则一般纳税人可以选择简易计税，征收率5%。小规模纳税人车辆停放服务，根据36号文件规定，小规模纳税人出租其取得的不动产（不含个人出租住房），应按照5%的征收率计算应纳税额。

一般纳税人收取试点前开工的一级公路、二级公路、桥、闸通行费，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

公路经营企业中的一般纳税人收取试点前开工的高速公路的车辆通行费，可以选择适用简易计税方法，减按3%的征收率计算应纳税额，不是5%。

小规模收取通行费，根据36号文件规定，小规模纳税人出租其取得的不动产（不含个人出租住房），应按照5%的征收率计算应纳税额，因此也应按照5%征收率。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

5%征收率——重点介绍

（7）、纳税人以经营租赁方式将土地出租给他人使用，按照不动产经营租赁服务缴纳增值税。纳税人转让2016年4月30日前取得的土地使用权，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用减去取得该土地使用权的原价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

发票开具：

一般纳税人可以自行开具增值税专用发票，小规模纳税人可以代开增值税专用发票。其他个人可以代开增值税专用发票。

其他个人预收租金，可以分摊到收益月份，如果不超过3万元/月，可享受小微企业免增值税政策，享受免税政策不得开具增值税专用发票。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

5%征收率——重点介绍

✓劳务派遣

（1）、一般纳税人提供劳务派遣服务，可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依5%的征收率计算缴纳增值税。

（2）、小规模纳税人提供劳务派遣服务，可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依5%的征收率计算缴纳增值税。

注释：以上两种，均可以选择不差额征税，一般人11%税率，小规模3%征收率。

发票开具：

选择差额征税的劳务派遣服务，扣除部分不得开具增值税专用发票，可以选择新系统中差额征税功能，或者“普票+专票”模式。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

5%征收率——重点介绍

劳务派遣

人力资源外包

1、范围：

一般纳税人提供人力资源外包服务，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算缴纳增值税。说明，小规模纳税人提供人力资源外包服务，仍然适用3%征收率。

2、发票开具：

向委托方收取并代为发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

不动产融资租赁老合同、老项目

一般纳税人2016年4月30日前签订的不动产融资租赁合同，或以2016年4月30日前取得的不动产提供的融资租赁服务，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算缴纳增值税。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

3%的变化：

- 1、小规模纳税人按3%的征收率计税
- 2、小规模纳税人（除其他个人外）销售自己使用过的固定资产和旧货，减按2%的征收率计税，并不得由税务机关代开增值税专用发票。
- 3、小规模纳税人销售自己使用过的固定资产，适用简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税的，可以放弃减税，按照简易办法依照3%征收率缴纳增值税，并可以开具（申请代开）增值税专用发票（注意：此项规定不含销售旧货）。
- 4、一般纳税人销售使用过的符合条件固定资产
- 5、自2015年9月1日起至2016年6月30日，对增值税一般纳税人销售的库存化肥（在2015年8月31日前生产或购进的尚未销售的化肥），允许选择按照简易计税方法依照3%征收率征收增值税。纳税人应当单独核算库存化肥的销售额，未单独核算的，不得适用简易计税方法。纳税人2016年7月1日后销售的库存化肥，一律按适用税率缴纳增值税。
- 6、药品经营企业（取得食品、药品监督管理部门颁发的《药品经营许可证》获准从事生物制品经营的药品批发和零售企业）销售生物制品。
- 7、“营改增”试点一般纳税人提供的城市电影放映服务，可选择按照简易计税办法计算缴纳增值税。其中，电影放映企业在农村的电影放映收入，自2014年1月1日至2018年12月31日免征增值税。
- 8、“营改增”试点一般纳税人，以本地区试点实施之日前购进或者自制的有形动产为标的物，提供的经营租赁服务。
- 9、“营改增”试点一般纳税人提供的公共交通运输服务，公共交通运输服务，包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运、班车（按固定路线、固定时间运营并在固定站点停靠的运送旅客的陆路运输），不含铁路旅客运输服务。
- 10、“营改增”试点一般纳税人提供的电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务和收派服务。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

3%的变化：

11. 2017年12月31日以前，被认定为动漫企业的“营改增”试点一般纳税人，为开发动漫产品提供的动漫脚本编写、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码(面向网络动漫、手机动漫格式适配)服务，以及在境内转让动漫版权(包括动漫品牌、形象或者内容的授权及再授权)。

12. 在2015年12月31日以前，提供电信业服务的境内单位中的一般纳税人通过卫星提供的语音通话服务、电子数据和信息的传输服务。

13. 光伏发电项目发电户（个人和不经常发生应税行为的非企业性单位）销售电力产品，按照税法规定应缴纳增值税的，可由国家电网公司所属企业按照增值税简易计税办法计算，并按3%的征收率代征增值税税款（2013年10月1日至2015年12月31日，按应纳税额的50%代征），同时开具普通发票；按照税法规定可享受免征增值税政策的，可由国家电网公司所属企业直接开具普通发票。

14. 寄售商店代销寄售物品（含居民个人寄售的物品）。

15. 典当业销售死当物品。

上述2种情形，纳税人可自行开具增值税专用发票。

16. 拍卖行受托拍卖增值税应税货物，向买方收取的全部价款和价外费用。

17. 县级及县级以下小型水力发电单位（各类投资主体建设的装机容量为5万千瓦及以下的小型水力发电单位）生产的电力。

18. 自产的建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

19. 以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含黏土实心砖、瓦）。

20. 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织，自产制成的生物制品。



一、营改增后税率（征收率）的变化

营改增后的税率（征收率）：

3%的变化：

21. 自产的自来水。
22. 自产的以水泥为原料生产的商品混凝土。
23. 一般纳税人的自来水公司销售自来水按简易办法依照3%征收率征收增值税。但桶装饮用水不属于自来水，应按照17%的适用税率征收增值税。
24. 属于增值税一般纳税人单采血浆站销售非临床用人体血液，可以按照简易办法依照3%征收率计税，但不得对外开具增值税专用发票。
25. 公路经营企业中的一般纳税人收取试点前开工的高速公路的车辆通行费，可以选择适用简易计税方法，减按3%的征收率计算应纳税额。
26. 一般纳税人提供建筑服务选择简易计税3%



二、营改增后纳税义务发生时间的变化

先开具发票的，为开具发票的当天

这是与营业税时期的较大变化，营业税纳税义务没有该规定

对于预收纳税义务时间

营业税时期：

纳税人转让土地使用权或者销售不动产，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。

纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，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。

营改增后：

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。

把转让土地使用权和销售不动产，预收款形成纳税义务排除在外，但是销售不动产需要预缴，收到预收款3%预缴。



二、营改增后纳税义务发生时间的变化

营改增后增值税的纳税义务时间的判定

说明：营改增后纳税义务时间，主要是上述两个变化，下面介绍下营改增后增值税的纳税义务时间的判定：

基本原则：

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

注释：必须要发生增值税应税行为，并且要收到销售款项或者取得索取销售款项凭据收讫销售款项，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。

特殊原则：

先开具发票的，为开具发票的当天；
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；
纳税人从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天。



三、营改增后纳税地点的变化

基本原则：

一般来讲，向纳税人的机构所在地申报纳税。

特殊原则：

营业税时期的特殊规定：

建筑业劳务，向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税；

转让、出租土地使用权，向土地所在地的主管税务机关申报纳税；

销售、出租不动产应当向不动产所在地的主管税务机关申报纳税

特殊原则：

营改增后的特殊规定：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。



三、营改增后纳税地点的变化

建筑服务纳税地点：

营业税时期，建筑业在劳务发生地缴纳营业税
营改增后，向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税。
其他个人提供建筑服务，向建筑服务发生地所在地主管税务机关申报纳税。

销售不动产纳税地点：

营业税时期，在不动产所在地申报纳税
营改增后，纳税人（其他个人除外）销售不动产，向不动产所在地主管地税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税。；
其他个人销售不动产，向不动产所在地地税机关申报纳税，不需预缴；

现行政策，是由地税机关代征，即向不动产所在地地税机关预缴，向机构所在地国税机关申报纳税

房地产企业未明确

房地产企业如何异地预缴，没有统一明确，各地政策有规定，比如山东国税，要求异地办理税务登记，否则，应按照销售不动产办理预缴。

三、营改增后纳税地点的变化



租赁不动产：

营业税时期，在不动产所在地申报缴纳
营改增后，纳税人出租不动产，向不动产所在地主管国税机关预缴税款，
向机构所在地主管国税机关申报纳税，
其他个人租赁不动产，向不动产所在地主管税务机关申报纳税



四、营改增后预缴制度的变化

预缴制度：

所谓的预缴制度，主要分为以下两种情况：

- 第一种，异地预缴。因在异地经营产生的预缴义务；
- 第二种，预收预缴，因预收款项产生的预缴义务

销售不动产：

销售不动产预缴行为发生的原因是异地销售不动产

预缴地点小结：

1. 纳税人（其他个人除外）销售不动产，向不动产所在地主管地税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税。；
2. 其他个人（自然人）销售不动产（包括住房和非住房），向不动产所在地地税机关申报纳税，不需预缴；

注释：一般纳税人，小规模纳税人，个体工商户，只要不是其他个人，均需向不动产所在地地税机关预缴，向机构所在地国税机关申报。

注释：其他个人销售不动产，包括其他个人销售非住房和住房；

注释：原因是，其他个人没有机构所在地。



四、营改增后预缴制度的变化

销售不动产：

预缴销售额小结：

纳税人转让“取得的”不动产，均可差额预缴

注释：纳税人转让取得的不动产，纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额，按照5%的预征率向不动产所在地主管税务机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税。

其他的情况，均需全额预缴。

原因：自建不动产没有购置价可以扣除。

预缴税额计算方式

应预缴税款=预缴税款计税依据 \div （1+5%） \times 5%

注释：预缴税款计税依据根据上条确定；

注释：销售不动产在地税代征，因此难以取得纳税人增值税身份，因此统一按照5%征收率换算。

注释：原因是，其他个人没有机构所在地。



四、营改增后预缴制度的变化

出租不动产：

出租不动产发生预缴的原因是异地出租

预缴地点小结：

1. 纳税人（其他个人除外）出租不动产，向不动产所在地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税，不动产所在地与机构所在地在同一县（市、区）的，纳税人应向机构所在地主管国税机关申报纳税。
2. 其他个人出租不动产（包括住房），向不动产（住房）所在地主管地税机关申报纳税，不需要预缴。

预缴税额计算方式

一般计税：应预缴税款 = 含税销售额 ÷ (1+11%) × 3%

简易计税：应预缴税款 = 含税销售额 ÷ (1+5%) × 5%

个体工商户出租住房：应预缴税款 = 含税销售额 ÷ (1+5%) × 1.5%

注释：一般计税的预征率为3%，简易计税的预征率为5%

注释：其他个人出租不动产，不需要预缴，无机构所在地



四、营改增后预缴制度的变化

房地产开发企业销售自行开发的房地产项目：

销售自行开发的房地产项目的预缴，原因分为预收款和异地两种情况
预缴地点小结：

1. 预收房款，在主管国税机关预缴

房地产开发企业采取预收款方式销售所开发的房地产项目，在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。

一般纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期向主管国税机关预缴税款。

小规模纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期或主管国税机关核定的纳税期限向主管国税机关预缴税款。

2. 异地开发项目

财税2016年36号文件规定：

房地产开发企业中的一般纳税人销售房地产老项目，以及一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产，适用一般计税方法计税的，应以取得的全部价款和价外费用，按照3%的预征率在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

房地产企业异地的预缴，在国家层面似乎只有这一个规定，各地方政策不相同，比如：

建议房地产开发企业在每个项目所在地均办理营业执照和税务登记，独立计算和缴纳税款；对于未在项目所在地办理税务登记的，参照销售不动产的税务办法进行处理，在不动产所在地按照5%进行预缴，在机构所在地进行纳税申报，并自行开具发票，对于不能自行开具增值税发票的，可向不动产所在地主管税务机关申请代开。

注释：具体操作应以当地主管税务机关的规定为主。



四、营改增后预缴制度的变化

房地产开发企业销售自行开发的房地产项目：

预缴计算方式：一般纳税人应预缴税款=预收款 \div （1+适用税率或征收率） \times 3%
适用一般计税方法计税的，按照11%的适用税率计算；适用简易计税方法计税的，按照5%的征收率计算。

小规模纳税人应预缴税款=预收款 \div （1+5%） \times 3%



四、营改增后预缴制度的变化

建筑服务：

建筑服务预缴的原因是异地销售服务

（一）预缴地点小结：

纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，应按照财税〔2016〕36号文件规定的纳税义务发生时间和计税方法，向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税。

注释：只要发生纳税义务了，就要在异地预缴。

预缴计算方式：

适用一般计税方法计税的，应预缴税款=（全部价款和价外费用-支付的分包款） \div （1+11%） \times 2%

适用简易计税方法计税的，应预缴税款=（全部价款和价外费用-支付的分包款） \div （1+3%） \times 3%

纳税人取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为负数的，可结转下次预缴税款时继续扣除。

纳税人应按照工程项目分别计算应预缴税款，分别预缴。

注释：预缴时，均可扣除分包款。



五、营改增后开具发票的变化

增加了差额开票功能：

文件规定：

按照现行政策规定适用差额征税办法缴纳增值税，且不得全额开具增值税发票的（财政部、税务总局另有规定的除外），纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时，通过新系统中差额征税开票功能，录入含税销售额（或含税评估额）和扣除额，系统自动计算税额和不含税金额，备注栏自动打印“差额征税”字样，发票开具不应与其他应税行为混开。

差额开票功能的范围：

《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号，以下简称36号文件）中的：

- 1、经纪代理服务，向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费，不得开具增值税专用发票。
- 2、提供有形动产融资性售后回租服务（老合同），向承租方收取的有形动产价款本金，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。
- 3、提供旅游服务，向旅游服务购买方收取并支付的住宿费、餐饮费等各种费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。



五、营改增后开具发票的变化

增加了差额开票功能：

差额开票功能的范围：

以及《财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知》（财税〔2016〕47号）中的：

4、选择差额纳税的劳务派遣纳税人，向用工单位收取用于支付给劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

5、纳税人提供人力资源外包服务，向委托方收取并代为发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

差额开票功能的范围：

以上这几种情况，均明确规定差额扣除部分，不得开具增值税专用发票，即通常理解的23号文件中所指的不得全额开具增值税发票的情况。

销售取得的不动产，也需差额开票

注意，建筑业扣除分包款后，房地产开发企业扣除土地出让金后，虽是差额征税，但可以全额开票。



五、营改增后开具发票的变化

异地增值税业务开具发票变化：

在异地进行增值税业务的，一般纳税人可在机构所在地自行开具增值税发票和增值税专用发票；小规模纳税人可以自行开具增值税普票发票，在发生地主管税务机关代开增值税专用发票。个人也可在发生地主管税务机关代开增值税发票。

不得开具增值税专用发票的情形：

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。

还有第一条中所述的不得开具专票的情形：

个人代开增值税专用发票：

营改增前，其他个人是完全不能代开增值税专用发票的

营改增后，其他个人销售不动产和出租不动产可以代开增值税专用发票

实务中的问题：

实务中的问题：因为采购餐饮服务，贷款服务，旅客运输服务，居民日常服务和娱乐服务是明确不得抵扣进项税的，但是并未明确不得开具增值税专用发票。但是根据本人的实际经验，当地税务局很可能会采取一刀切，只要是提供上述服务，均不得开具增值税专用发票。

六、营改增后抵扣的变化



新增加的不得抵扣的项目：

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。

旅客运输服务：

注意，只要是购进，就不能抵扣，而不管其用途
比如，租赁车辆，同时雇佣司机，属于运输服务，所以不得抵扣；如果租赁车辆，自行驾驶，则属于购进租赁服务，可以抵扣。

餐饮服务：

注意，只要是购进餐饮服务，不管其用途，可以抵扣
争议，购进的外卖食品，用于生产经营，是否可以抵扣？
餐饮服务，是指通过同时提供饮食和饮食场所的方式为消费者提供饮食消费服务的业务活动。比如，举办会议，中午用餐是外卖，这属于用于生产经营，同时也不是购进的餐饮服务，可以抵扣的吧。
再比如，培训公司为学生提供的午餐，该午餐也是外卖，用于生产经营，可以抵扣的吧。

六、营改增后抵扣的变化



旅客运输服务案例：

案例一：公司员工小李，乘坐飞机出差到北京；

案例二：公司员工小李，出差到北京，驾驶公司自有车辆。

案例三：公司员工小李，出差到北京，从租车公司租赁载客汽车一辆，自己驾驶。

案例四：公司员工小李，出差到北京，从汽车租赁公司租赁小汽车及驾驶员一名，租赁公司负责一路全部费用。

案例五：公司从租赁公司租赁汽车一辆，驾驶员为公司员工，用于员工上下班通勤用。

案例六：公司租赁货车一辆及驾驶员，用于公司运输货物。

总结：

总结：旅客运输服务不得抵扣，指的是在购进环节，因此并不是所有旅客运输服务相关的进项税均不得抵扣，要考虑购进服务的性质。至于用于不得抵扣项目的进项税不得抵扣，则与购进旅客运输服务是两个不同的环节。



七、新增进项税抵扣的变化

新增加的不动产分期抵扣的规定：

文件规定：

增值税一般纳税人（以下称纳税人）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，以及2016年5月1日后发生的不动产在建工程，其进项税额应按照本办法有关规定分2年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为60%，第二年抵扣比例为40%。

取得的不动产，包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得的不动产。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，属于不动产在建工程。

房地产开发企业自行开发的房地产项目，融资租入的不动产，以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。

范围包括：

取得的不动产：包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得的不动产。

发生的不动产在建工程：新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，属于不动产在建工程。

不包括：

房地产开发企业自行开发的房地产项目，融资租入的不动产，以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。



七、新增进项税抵扣的变化

新增改变用途可抵扣的规定：

文件规定：

不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额的应税项目，可在用途改变的次月按照下列公式计算可以抵扣的进项税额：

可以抵扣的进项税额=固定资产、无形资产、不动产净值/（1+适用税率）×适用税率

上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。注释：净值是会计处理上的，不是税法上的。

不动产有单独规定：

按照规定不得抵扣进项税额的不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额项目的，按照下列公式在改变用途的次月计算可抵扣进项税额。

可抵扣进项税额=增值税扣税凭证注明或计算的进项税额×不动产净值率

依照本条规定计算的可抵扣进项税额，应取得2016年5月1日后开具的合法有效的增值税扣税凭证。

按照本条规定计算的可抵扣进项税额，60%的部分于改变用途的次月从销项税额中抵扣，40%的部分为待抵扣进项税额，于改变用途的次月起第13个月从销项税额中抵扣。

注释：必须要取得增值税扣税凭证；不动产分期抵扣。



七、新增进项税抵扣的变化

新增改变用途可抵扣的规定：

举例：2016年5月1日购进不动产，增值税100万，专用于集体福利，认证后转出进项税。后来不动产改为生产经营和集体福利混用，可以抵扣进项税。此时净值为1500万元，原值为2000万，净值率 $=1500 \div 2000 \times 100\% = 75\%$ ，可抵扣进项税 $=100 \times 75\% = 75$ 万。其中60%部分（ $75 \times 60\% = 45$ 万）在改变用途的次月抵扣，40%部分在13个月抵扣。



七、新增进项税抵扣的变化

新增抵扣后转出的规定：

文件规定：

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。

注释：不动产有特殊规定：

不得抵扣的进项税额=（已抵扣进项税额+待抵扣进项税额）×不动产净值率

不动产净值率=（不动产净值÷不动产原值）×100%

不得抵扣的进项税额小于或等于该不动产已抵扣进项税额的，应于该不动产改变用途的当期，将不得抵扣的进项税额从进项税额中扣减。

不得抵扣的进项税额大于该不动产已抵扣进项税额的，应于该不动产改变用途的当期，将已抵扣进项税额从进项税额中扣减，并从该不动产待抵扣进项税额中扣减不得抵扣进项税额与已抵扣进项税额的差额。



七、新增进项税抵扣的变化

新增抵扣后转出的规定：

举例：

外购厂房屋原值1000万，进项税170万，用于生产应税产品（适用税率17%），取得增值税专用发票并认证，当期抵扣 $170 \times 60\% = 102$ 万元，剩余40%（68万元）转入待抵扣进项税。20年折旧，无残值。半年计提折旧25万元，净值为975万元，此时生产的产品发生变动，符合免税条件，企业选择免征增值税。

不动产净值率 = $(\text{不动产净值} \div \text{不动产原值}) \times 100\% = 975 \div 1000 = 97.5\%$ ；

不得抵扣的进项税 = $(\text{已抵扣进项税额} + \text{待抵扣进项税额}) \times \text{不动产净值率} = (102 + 68) \times 97.5\% = 165.75$ 万元。

不得抵扣的进项税165.75万元大于该不动产已抵扣进项税102万元，应转出已抵扣进项税102万元，同时再从待抵扣进项税68万中转出63.75万元（不得抵扣进项税165.75万元 - 已抵扣进项税102万元）。不得抵扣进项税合计为165.75万元。

假设上述不动产净值改为500万元，不动产净值率为50%，则不得抵扣的进项税 = $(102 + 68) \times 50\% = 85$ 万元，小于该不动产已抵扣进项税102万元，应转出已抵扣进项税85万。未抵扣的68万元可以继续抵扣，总的不得抵扣的进项税为85万元。

用净值率计算不得抵扣的进项税，其原理是之前可以抵扣的进项税，已经随着不动产的损耗计入了其产品或服务的价值中，不能抵扣的应是剩余的价值对应的进项税。



七、新增进项税抵扣的变化

新增的非正常损失的规定：

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。

注释：

主要关注“管理不善”；
新增违法造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。



七、新增进项税抵扣的变化

营改增后新增混用可以抵扣的规定：

文件规定：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。

案例：

举例：一般纳税人购买房产，用于食堂，属于集体福利，不能抵扣。如果同时拥有食堂和生产，则可以抵扣，而不需区分。

举例：一般纳税人购买车辆，专用于通勤，属于集体福利。如果同时用于出差，交通等，这属于未专用于不得抵扣项目的情况，可以抵扣。



八、营改增后销售额不含税的变化

营改增后新增混用可以抵扣的规定：

文件规定：

《财政部、国家税务总局关于营改增后契税、房产税、土地增值税、个人所得税计税依据问题的通知》（财税〔2016〕43号）

一、计征契税的成交价格不含增值税。

二、房产出租的，计征房产税的租金收入不含增值税。

三、土地增值税纳税人转让房地产取得的收入为不含增值税收入。

《中华人民共和国土地增值税暂行条例》等规定的土地增值税扣除项目涉及的增值税进项税额，允许在销项税额中计算抵扣的，不计入扣除项目，不允许在销项税额中计算抵扣的，可以计入扣除项目。

四、个人转让房屋的个人所得税应税收入不含增值税，其取得房屋时所支付价款中包含的增值税计入财产原值，计算转让所得时可扣除的税费不包括本次转让缴纳的增值税。

个人出租房屋的个人所得税应税收入不含增值税，计算房屋出租所得可扣除的税费不包括本次出租缴纳的增值税。个人转租房屋的，其向房屋出租方支付的租金及增值税额，在计算转租所得时予以扣除。

五、免征增值税的，确定计税依据时，成交价格、租金收入、转让房地产取得的收入不扣减增值税额。



九、营改增后三流一致的变化

文件规定：

《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》（国税发[1995]192号）购进货物或应税劳务支付货款、劳务费用的对象。 纳税人购进货物或应税劳务，支付运输费用，所支付款项的单位，必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致，才能够申报抵扣进项税额，否则不予抵扣。

注释：收款方与开票方一致

甲销售货物给乙，甲开具发票给乙，乙收到发票，付钱给甲，可以抵扣；如果付钱给其他方，不能抵扣。这里要注意，如果是另一方付钱给甲方，不是192号文件规范的情况，比如总部代替分公司付款。

只包括销售货物和应税劳务，这里的应税劳务不是营改增后的概念，只包括加工修理修配。所以，销售服务，销售不动产，销售无形资产，是不包括在192号文件中的，所以这三种业务的收款方与开票方不一致，并没有文件规定不得抵扣进项税。



十、营改增后新增差额征税的变化

包括内容：

所谓的差额征税，一般是在无法取得进项的情况下，或者是在营业税时期可以差额征税但营改增后未明确的情况。

1、营改增后差额征税的情形：

销售建筑服务，只要适用简易计税方式，即可以扣除分包款后的余额作为销售额。

2、房地产开发企业一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），以取得的全部价款和价外费用，扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。

3、销售取得的不动产，可以减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额
个人销售住房，北上广深，购买2年以上（含2年）的非普通住房对外销售的，以销售收入减去购买住房价款后的差额按照5%的征收率缴纳增值税

4、金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

5、经纪代理服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。

6、纳税人提供旅游服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。

很多费用其实可以取得增值税扣税凭证



十、营改增后新增差额征税的变化

包括内容：

- 7、融资租赁服务，以收取的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。
- 8、融资性售后回租服务，以取得的全部价款和价外费用（不含本金），扣除对外支付的借款利息、发行债券利息后的余额作为销售额。
- 9、航空运输企业的销售额，不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。
- 10、一般纳税人提供客运场站服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给承运方运费后的余额为销售额。
- 11、劳务派遣公司，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额
安保服务
- 12、纳税人提供人力资源外包服务，按照经纪代理服务缴纳增值税，其销售额不包括受客户单位委托代为向客户单位员工发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金。
- 13、纳税人转让2016年4月30日前取得的土地使用权，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用减去取得该土地使用权的原价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算缴纳增值税。
- 14、物业公司，如果不是转售水电，可以不作为销售计征增值税。



十一、营改增后视同销售的变化

说明：

厘清增值税的销售，视同销售，非经营活动的三角关系

讨论的范围，只包括销售服务、不动产和无形资产，不包括销售货物和应税劳务。增值税的销售行为，其前提是有偿，无偿的销售行为，在视同销售的范畴内管理。而不论是否为有偿，如果属于非经营活动，则不应计征增值税。关系有些复杂，为厘清概念，我们对三者剪不断理还乱的关系分析如下：

增值税的“销售”与“视同销售”的关系：

增值税的销售行为是有偿行为，视同销售是无偿的销售行为

财税2016年36号文件：

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。

有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。

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。

注释：销售服务的纳税人主体不包括其他个人，但是销售无形资产和不动产，其纳税人主体包括个人，而个人包括个体户和其他个人。



十一、营改增后视同销售的变化

增值税的“销售”与“视同销售”的关系：

- 例1：甲公司用不动产抵偿乙公司销售的建筑服务，这是有偿行为，属于销售行为；
- 例2：自然人甲用技术专利投资于乙公司，占有股权。这是有偿行为，属于销售行为；
- 例3：甲公司将某专利技术赠送给个人股东，属于视同销售；
- 例4：自然人甲将汽车无偿租赁给乙公司使用，属于其他个人向其他单位无偿提供服务，不属于视同销售。只有单位或者个体工商户向其他单位无偿提供服务，才属于视同销售。
- 例5：自然人甲将某专利技术无偿赠送给乙公司使用，属于视同销售。无偿销售无形资产和不动产的主体包括个人。

增值税的“销售”与“非经营活动”的关系：

增值税的销售行为是以有偿为前提，但有偿的非经营活动不需计征增值税。

2016年36号文件：

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。



十一、营改增后视同销售的变化

增值税的“销售”与“非经营活动”的关系：

- (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。

注释：应是提供取得工资的服务，如果是超出工资对应的服务之外的范围，则不属于上述的非经营活动。

例1：乙公司雇佣的正式员工甲，在人力资源部门工作，为乙公司招聘提供的服务，属于非经营活动，不计征增值税；

例2：乙公司雇佣的正式员工甲将汽车有偿租赁给乙公司使用，不属于工资对应的服务范畴，因此不属于非经营活动，应计征增值税。

例3：甲公司为员工提供的班车通勤服务，每位员工每月负担50元的通勤费，属于单位为聘用的员工提供交通运输服务，属于非经营活动，不计征增值税。

例4：餐饮企业使用本企业制作的食物为雇佣的正式员工提供工作餐，这属于单位或者个体工商户为聘用的员工提供餐饮服务，属于非经营活动，还是按照增值税暂行条例中视同销售的规定，将自产的货物用于集体福利或者个人消费，视同销售？



十一、营改增后视同销售的变化

增值税的视同销售与非经营活动的关系：

增值税的视同销售，需要计征增值税，但是如果属于非经营活动，也不需计征增值税。单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，视同销售，但如果是单位向雇佣的员工提供服务，则属于非经营活动，不视同销售；

营改增前后的视同销售关系：

上述是销售服务，不动产和无形资产，未包括销售货物和应税劳务，销售货物和应税劳务不适用于上述规则。比如，单位向雇佣的员工无偿提供产品作为福利发放，就不能适用非经营活动规则，只是针对于销售服务。



十二、营改增后混合销售的变化

文件规定：

财税2016年36号文件：

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。

注释：货物+服务=混合销售

注释：混合销售缴纳一种税，缴什么税看主业，而不是看销售行为的性质

注释：主业如何判断，现行政策无统一明确规定

营改增后的变化：

1、地方规定有不同

各地方对于混合销售的原则性规定和具体问题上的规定，与36号文件的规定有一定的冲突，这个需要引起我们注意。



十二、营改增后混合销售的变化

营改增后的变化：

2、“自产+建筑业”模式消失

销售自产货物同时提供建筑劳务，在营改增前后，均属于典型的混合销售形式之一。但在营改增前，这是一种唯一特殊的混合销售，满足条件，该种形式可以分别缴纳销售货物的增值税和提供建筑劳务的营业税。一般就是“17%增值税率+3%营业税率”的组合。

本次营改增后，好日子到头了，营业税全面取消，“17%增值税率+3%营业税率”的组合自然消失，可以分别计税的政策现在暂时没有，所有只能按照财税2016年36号文件中混合销售的概念计征增值税。

《国家税务总局关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的公告》（国家税务总局公告2011年第23号）

纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务，应分别核算其货物的销售额和建筑业劳务的营业额，并根据其货物的销售额计算缴纳增值税，根据其建筑业劳务的营业额计算缴纳营业税。未分别核算的，由主管税务机关分别核定其货物的销售额和建筑业劳务的营业额。

3、对于主业的判定——地方政策

关于混合销售界定的问题

一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。对于混合销售，按以下方法确定如何计税：

- （一）该销售行为必须是一项行为，这是与兼营行为相区别的标志。
- （二）按企业经营的主业确定。若企业在账务上已经分开核算，以企业核算为准。
- （三）企业不能分别核算的，按如下原则：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。

说明：强调账务核算。混合销售只要在账务分开核算，即可分开纳税。



十二、营改增后混合销售的变化

营改增后的变化：

4、取消混业经营

上次部分营改增试点，提到了混业经营的概念：

混业经营，试点纳税人兼有不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额，未分别核算销售额的，从高适用税率或征收率。

本次营改增取消该概念

5、实务案例

注：以下是总局材料或地方政策，不是适用于普遍标准

✓既从事钢结构等的生产销售，又提供安装、工程等建筑服务，判断其是否属于混合销售应该把握两个原则：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。因此，对于钢构等企业，如果施工合同中分别注明钢构价款和设计、施工价款的，分别按照适用税率计算缴纳增值税；如果施工合同中未分别注明的，对于钢构生产企业应按照销售货物计算缴纳增值税，对于建筑企业购买钢构进行施工应按照建筑服务计算缴纳增值税。

✓房地产开发企业“买房送装修、送家电”征税问题

房地产开发企业销售住房赠送装修、家电，作为房地产开发企业的一种营销模式，其主要目的为销售住房。购房者统一支付对价，可参照混合销售的原则，按销售不动产适用税率申报缴纳增值税。

十二、营改增后混合销售的变化



营改增后的变化：

5、实务案例

- ✓ 餐饮企业提供餐食的同时售卖烟酒，也是混合销售的餐饮服务，烟酒和菜品一样可能都是单独计价的，但不能按照兼营单独征税，这些东西加上厨师和服务人员的劳动，共同形成了餐饮服务。
- ✓ 住宿业的酒店在房间里有售卖食品饮料的，不是混合销售，而是兼营；
- ✓ 酒店为客人无偿赠送的饮料和早餐，不能按兼营和视同销售征税，个人认为属于混合销售。
- ✓ 有线电视的经营者向用户收取的初装费按照安装服务缴纳增值税，初装费应该算作经营者的兼营行为，将其与广播影视节目播映业务分别核算；
- ✓ 物业公司在提供物业管理服务中，向用户收取的水费、电费等，属于混合销售行为，一并按物业管理服务征收增值税。——该规定比较少见
- ✓ 物业公司提供物业管理服务同时也向业主提供其他服务，如向业主提供车位租赁、日常生活物品销售、入户维修服务等业务，属于兼营行为，不属于混合销售，企业应分别核算销售应税服务、货物、劳务的销售额。提供车位租赁，按照出租不动产征税；销售生活用品按照销售货物征税；提供维修服务的，按照加工修理修配劳务征税。
- ✓ 建筑企业采购部分材料用于提供建筑服务的，应视为混合销售。建筑企业混合销售属于“其他单位和个体工商户”，应按照销售建筑服务缴纳增值税，不需要分别纳税、分别开票。
- ✓ 幕墙专业分包企业在销售幕墙同时提供建筑安装，应当按照混合销售的原则处理，幕墙专业分包企业，属于“以从事货物的生产、批发或者零售为主，并兼营销售服务”的企业，应当按照销售货物计算缴纳增值税。如能将幕墙销售与建筑安装服务分开计价、分别核算，可按兼营的规则处理。



十三、营改增后境内外纳税义务的变化

厘清概念：

在境内销售服务、无形资产或者不动产的单位或者个人，才属于我国税收管辖范围内的增值税纳税人，但是要注意，判定为在境内销售服务、无形资产或者不动产，但不一定需要缴纳增值税，因为还有例外的情况，比如境内方向境外方销售的某些服务，可以执行免税政策等。但是如果判定不属于“在境内销售服务、无形资产或者不动产”，则一定在境内无增值税纳税义务。

文件规定：

2016年36号文件

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。



十三、营改增后境内外纳税义务的变化

境内销售服务（不含租赁不动产，下同）的判定原则：

✓根据销售服务和购进服务的主体，可分为以下四种情况：

- （1）. 境内——境内（境内单位或者个人向境内单位或者个人销售，下同）
- （2）. 境内——境外
- （3）. 境外——境外
- （4）. 境外——境内

说明：其中，前3项的判定已经非常明确，（1）、（2）项属于在境内销售，第（3）项不属于在境内销售服务。所以，我们需要重点分析第4项，境外——境内，即“境外单位或者个人向境内单位或者个人销售服务或无形资产”。

✓境内——境内，境内——境外，属于在境内销售服务

境内单位或者个人销售服务，无论购买方以及服务发生地在境内外，均按照属人原则判定为在境内销售服务。

✓境外——境外，不属于在境内销售服务

境外单位或者个人向境外单位或者个人销售服务，不属于在境内销售服务。



十三、营改增后境内外纳税义务的变化

境内销售服务（不含租赁不动产，下同）的判定原则：

✓境外——境内，需根据情况判断

（1）. 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。

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。

这里要注意两点：

第一，如何理解“在境外发生”？

例如，境外某一工程公司到境内给境内单位提供工程勘察服务；

例如，境外公司销售给境内公司，在海外投资公司生产线上使用的专利技术；

第二，如何理解“完全“在境外发生”？

“完全“在境外发生，指的是，”未完全在境内发生“，包括两种情况，一种是完全在境内发生，一种是同时在境内外发生。

例如，境外一家咨询公司与境内公司签订咨询合同，就境内公司开拓境内外市场实地调研并提出建议，境外咨询公司提供的咨询服务同时在境内外发生，不属于完全在境外发生的服务，同时，接受服务方在境内，因此应判定该项业务属于在境内销售服务。

例如，境内个人出境旅游时的餐饮住宿服务，虽然接受方是境内个人，但因该业务完全在境外发生，因此应判定为不属于在境内销售服务。

例如，境外公司向境内公司转让在境内的经营连锁权，属于完全在境内发生，应判定为在境内销售无形资产；

例如，境外公司境内公司转让专利技术，该技术同时用于境内公司的境内外生产线。



十三、营改增后境内外纳税义务的变化

境内销售无形资产的判定原则：

与上基本相同，只不过将完全在境外发生的服务，改为完全在境外使用的无形资产

境内销售自然资源使用权的判定原则：

在境内销售服务、无形资产或者不动产，是指：所销售自然资源使用权的自然资源在境内；

境内销售不动产的判定原则：

在境内销售服务、无形资产或者不动产，是指：
所销售或者租赁的不动产在境内；



十四、营改增后平销返利的变化

文件规定：

《国家税务总局关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》（国税发〔2004〕136号）

一、商业企业向供货方收取的部分收入，按照以下原则征收增值税或营业税： 葛

（一）对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系，且商业企业向供货方提供一定劳务的收入，例如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等，不属于平销返利，不冲减当期增值税进项税金，应按营业税的适用税目税率征收营业税。 葛

（二）对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩（如以一定比例、金额、数量计算）的各种返还收入，均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金，不征收营业税。 葛

二、商业企业向供货方收取的各种收入，一律不得开具增值税专用发票。 葛

营改增后：

营改增后，商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系，且商业企业向供货方提供一定劳务的收入，例如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等，应缴纳增值税；

营改增后，一律不得开具增值税专用发票的规定，应没有效力。 葛



财务第一教室 提升财务人职业价值

谢谢，再见！



扫一扫，
加微信



新浪微博
weibo.com

[财务第一教室](#)

Web: www.cfoclass.com

Tel: 400-600-2148

财务第一教室 版权所有