

最新增值税改革政策深度解读 以及影响分析

北京软件和信息服务业协会
北京英信国和会计师事务所

沙智英

目录：

一、深化增值税改革政策解读

（一）税率降低

1、纳税纳税义务发生时间

2、对企业合同、发票的影响

（二）进项税抵扣政策

1、不动产进项税抵扣政策

2、旅客运输服务进项税抵扣政策

3、进项税加计抵减政策

（三）进项税留底税额退税政策

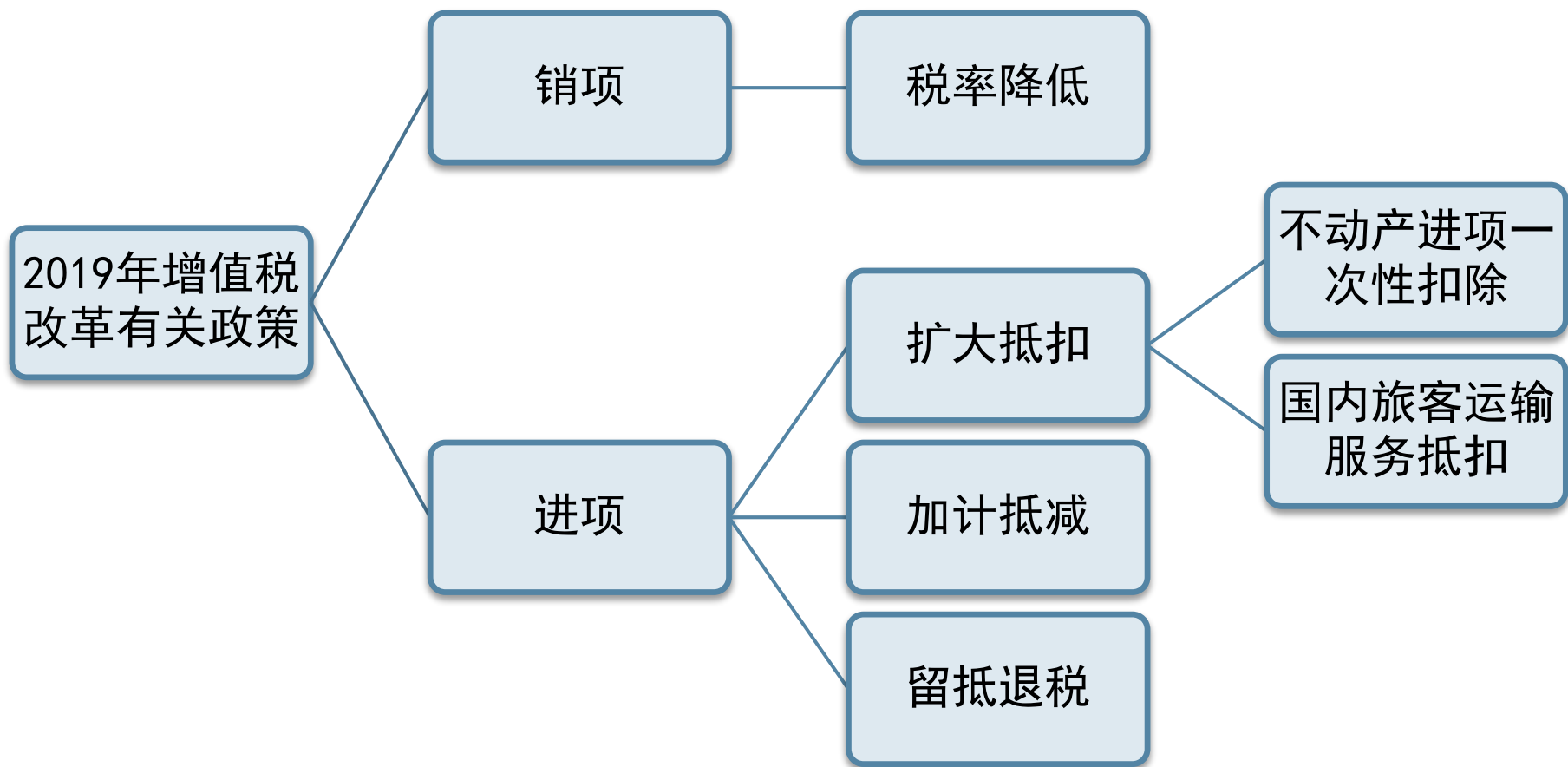
二、小微企业税收优惠政策解读

第一部分 深化增值税改革政策解读

《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部税务总局 海关总署公告2019年第39号）

《国家税务总局关于深化增值税改革有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第14号）

《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》
（国家税务总局公告2019年第15号）



(一) 税率降低

一、增值税一般纳税人（以下称纳税人）发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用16%税率的，税率调整为13%；原适用10%税率的，税率调整为9%。

二、纳税人购进农产品，原适用10%扣除率的，扣除率调整为9%。纳税人购进用于生产或者委托加工13%税率货物的农产品，按照10%的扣除率计算进项税额。

三、原适用16%税率且出口退税率为16%的出口货物劳务，出口退税率调整为13%；原适用10%税率且出口退税率为10%的出口货物、跨境应税行为，出口退税率调整为9%。

	销售或进口货物	劳务	服务	销售不动产	转让无形资产
原16% 新13%	除10%，零税率外	加工、修理修配劳务	有形动产租赁服务		
原10% 新9%	粮食等农产品、食用植物油、食用盐		交通运输	销售不动产	转让土地使用权
	自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品		邮政		
	图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物		基础电信		
	饲料、化肥、农药、农机、农膜		不动产租赁服务		
6%			建筑		
			除6%，零税率外		除10%外
零税率	出口货物		跨境销售特定服务		跨境转让特定无形资产

按照纳税义务发生时间来确定适用税率

1、增值税纳税义务发生时间（中华人民共和国增值税暂行条例）

- (1) 发生应税销售行为，为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。采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。
- (2) 进口货物，为报关进口的当天。
- (3) 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。

- 《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十八条
- 条例第十九条第一款第（一）项规定的收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天，按销售结算方式的不同，具体为：
- （一）采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。
 - （二）采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天。
 - （三）采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天。
 - （四）采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。
 - （五）委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天。
 - （六）销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天。
 - （七）纳税人发生本细则第四条第（三）项至第（八）项所列视同销售货物行为，为货物移送的当天。

《营业税改征增值税试点实施办法》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。

【例】 一家商贸企业，2019年3月签订货物销售合同，合同约定3月20日发货，3月25日收款。

纳税人按照合同约定3月20日发货后，3月25日取得了货款收款凭证，4月5日实际收到货款。

按照规定，该纳税人取得索取销售款项凭据的当天是3月25日，纳税义务发生时间在4月1日之前，应适用原税率。

如纳税人并没有签订合同，实际业务就是3月20日发货，4月5日收到货款。政策规定，采取直接收款方式销售货物的，不论货物是否发出，纳税义务发生时间为收到销售款或者取得索取销售款项凭据的当天。则按照规定，该例中，纳税人4月5日收到货款，纳税义务发生时间在4月1日之后，应适用新的税率。

2、开具增值税发票衔接

《国家税务总局关于深化增值税改革有关事项的公告》
(国家税务总局公告2019年第14号) 第一条

增值税一般纳税人已按原16%、10%适用税率开具的增值税发票，发生销售折让、中止或者退回等情形需要开具红字发票的，按照原适用税率开具红字发票；开票有误需要重新开具的，先按照原适用税率开具红字发票后，再重新开具正确的蓝字发票。

第二条 纳税人在增值税税率调整前未开具增值税发票的增值税应税销售行为，需要补开增值税发票的，应当按照原适用税率补开。

【注意】 按照上述规定，如果纳税人确实有补开发票需要（比如之前已经按照规定缴纳了税款，但没有开具发票，或者发生开票有误，需要重新换开的），可以开具原来的17%、16%、11%、10%税率的发票！并不是4月1日之后只能开具新税率的发票。

进项税抵扣政策

1、不动产两年抵扣政策改为一次性抵扣

自2019年4月1日起，《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36号印发）第一条第（四）项第1点、第二条第（一）项第1点停止执行，纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额不再分2年抵扣。此前按照上述规定尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额，可自2019年4月税款所属期起从销项税额中抵扣。

(1) 4月1日后购入的不动产，纳税人可在购进当期，一次性予以抵扣。

(2) 4月1日前购入的不动产，还没有抵扣的进项税额的40%部分，从2019年4月所属期开始，允许全部从销项税额中抵扣。

(3) 纳税人将待抵扣的不动产进项税额转入抵扣时，需要一次性全部转入。

14号公告的规定：已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，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的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额，并从当期进项税额中扣减：

不得抵扣的进项税额 = 已抵扣进项税额 × 不动产净值率

不动产净值率 = (不动产净值 ÷ 不动产原值) × 100%

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

【注意】 (1) 不动产净值、原值与企业会计核算应保持一致。

(2) 不动产发生用途改变，进项税额转进转出的时间有所不同。需要转出的，是在发生的当期转出；需要转入的，是在发生的下期转入。

2、旅客运输服务进项税抵扣

39号文的第六条规定：

纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。

《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号印发）第二十七条第（六）项和《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36号印发）第二条第（一）项第5点中“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”修改为“购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务”。

增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务，可以作为进项税额抵扣的凭证有：

- 1、增值税专用发票
- 2、增值税电子普通发票
- 3、注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票以及公路、水路等其他客票。

纳税人未取得增值税专用发票的，暂按照以下规定确定进项税额：

1.取得增值税电子普通发票的，为发票上注明的税额；

2.取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的，为按照下列公式计算进项税额：

$$\text{航空旅客运输进项税额} = (\text{票价} + \text{燃油附加费}) \div (1 + 9\%) \times 9\%$$

3.取得注明旅客身份信息的铁路车票的，为按照下列公式计算的进项税额：

$$\text{铁路旅客运输进项税额} = \text{票面金额} \div (1 + 9\%) \times 9\%$$

4.取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的，按照下列公式计算进项税额：

$$\text{公路、水路等其他旅客运输进项税额} = \text{票面金额} \div (1 + 3\%) \times 3\%$$

【注意】

(1) 纳税人提供国际旅客运输服务，适用增值税零税率或免税政策。相应地，购买国际旅客运输服务不能抵扣进项税额。

(2) 与本单位建立了合法用工关系的个人发生的旅客运输费用，属于可以抵扣的范围。对于劳务派遣的用工形式，劳务派遣人员发生的旅客运输费用，应由用工单位抵扣进项税额，而不是劳务派遣单位抵扣。

3、进项税加计抵减政策

39号文的第七条规定：

自2019年4月1日至2021年12月31日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%，抵减应纳税额（以下称加计抵减政策）。

（一）本公告所称生产、生活性服务业纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务（以下称四项服务）取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人。四项服务的具体范围按照《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36号印发）执行。

2019年3月31日前设立的纳税人，自2018年4月至2019年3月期间的销售额(经营期不满12个月的，按照实际经营期的销售额)符合上述规定条件的，自2019年4月1日起适用加计抵减政策。

2019年4月1日后设立的纳税人，自设立之日起3个月的销售额符合上述规定条件的，自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减政策。

纳税人确定适用加计抵减政策后，当年内不再调整，以后年度是否适用，根据上年度销售额计算确定。

纳税人可计提但未计提的加计抵减额，可在确定适用加计抵减政策当期一并计提。

(二) 纳税人应按照当期可抵扣进项税额的10%计提当期加计抵减额。按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额，不得计提加计抵减额；已计提加计抵减额的进项税额，按规定作进项税额转出的，应在进项税额转出当期，相应调减加计抵减额。计算公式如下：

$$\text{当期计提加计抵减额} = \text{当期可抵扣进项税额} \times 10\%$$

$$\text{当期可抵减加计抵减额} = \text{上期末加计抵减额余额} + \text{当期计提加计抵减额} - \text{当期调减加计抵减额}$$

(三) 纳税人应按照现行规定计算一般计税方法下的应纳税额（以下称抵减前的应纳税额）后，区分以下情形加计抵减：

1. 抵减前的应纳税额等于零的，当期可抵减加计抵减额全部结转下期抵减；

2. 抵减前的应纳税额大于零，且大于当期可抵减加计抵减额的，当期可抵减加计抵减额全额从抵减前的应纳税额中抵减；

3. 抵减前的应纳税额大于零，且小于或等于当期可抵减加计抵减额的，以当期可抵减加计抵减额抵减应纳税额至零。未抵减完的当期可抵减加计抵减额，结转下期继续抵减。

(四) 纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策，其对应的进项税额不得计提加计抵减额。

纳税人兼营出口货物劳务、发生跨境应税行为且无法划分不得计提加计抵减额的进项税额，按照以下公式计算：

不得计提加计抵减额的进项税额 = 当期无法划分的全部进项税额 × 当期出口货物劳务和发生跨境应税行为的销售额 ÷ 当期全部销售额

(五) 纳税人应单独核算加计抵减额的计提、抵减、调减、结余等变动情况。骗取适用加计抵减政策或虚增加计抵减额的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》等有关规定处理。

(六) 加计抵减政策执行到期后，纳税人不再计提加计抵减额，结余的加计抵减额停止抵减。

1、主营业务

邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务销售收入/全部销售额 $>50\%$

计算销售额时，不限于登记为一般纳税人之后

2、动态管理

每个自然年度调整

2019年申请，按2018年4月到2019年3月期间经营情况

4月1日后新成立纳税人，按成立后3个月经营情况

3、执行期限

2019年4月1日至2021年12月31日

4、 计算方式

(上期余额+ (当期可抵扣进项税 × 10%) - 当期调减额
对当期进项转出额相应调减

5、 抵减税额

抵减主表第19行应纳税额

可结转下期，直至政策执行完毕（自2019年4月1日
至2021年12月31日）

适用一般计税方式

6、 计提规则

不仅限于用于四项服务进项

可提未提，可补提

用于外销业务和不得抵扣的进项不能计提
与进项税额分开核算

案例：

某服务业一般纳税人，适用加计抵减政策。2019年6月，一般计税项目销项税额为120万元，进项税额100万元，上期留抵税额10万元，上期结转的加计抵减额余额5万元；简易计税项目销售额100万元（不含税价），征收率3%。此外无其他涉税事项。该纳税人当期应如何计算缴纳增值税呢？

一般计税项目：

抵减前的应纳税额 $=120-100-10=10$ （万元）

当期可抵减加计抵减额 $=100*10\%+5=15$ （万元）

抵减后的应纳税额 $=10-10=0$ （万元）

加计抵减额余额 $=15-10=5$ （万元）

简易计税项目：应纳税额 $=100\times 3\%=3$ （万元）

应纳税额合计：

一般计税项目应纳税额+简易计税项目应纳税额
 $=0+3=3$ （万元）

增值税纳税申报表附列资料（四）

（税额抵减情况表）

税款所属时间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称：(公章)

金额单位：元至角分

一、税额抵减情况

序号	抵减项目	期初余额	本期发生额	本期应抵减税额	本期实际抵减税额	期末余额
		1	2	3=1+2	4≤3	5=3-4
1	增值税税控系统专用设备费及技术维护费					
2	分支机构预征缴纳税款					
3	建筑服务预征缴纳税款					
4	销售不动产预征缴纳税款					
5	出租不动产预征缴纳税款					

二、加计抵减情况

序号	加计抵减项目	期初余额	本期发生额	本期调减额	本期可抵减额	本期实际抵减额	期末余额
		1	2	3	4=1+2-3	5	6=4-5
6	一般项目加计抵减额计算						
7	即征即退项目加计抵减额计算						
8	合计						

会计处理：

生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，应当按照《增值税会计处理规定》的相关规定对增值税相关业务进行会计处理；实际缴纳增值税时，按应纳税额借记“应交税费——未交增值税”等科目，按实际纳税金额贷记“银行存款”科目，按加计抵减的金额贷记“其他收益”科目。

(三) 进项税留底税额退税政策

39号文的第八条规定：

自2019年4月1日起，试行增值税期末留抵税额退税制度。

(一) 同时符合以下条件的纳税人，可以向主管税务机关申请退还增量留抵税额：

1. 自2019年4月税款所属期起，连续六个月（按季纳税的，连续两个季度）增量留抵税额均大于零，且第六个月增量留抵税额不低于50万元；

2. 纳税信用等级为A级或者B级；

3. 申请退税前36个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形的；

4. 申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上的；

5. 自2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返（退）政策的。

(二) 本公告所称增量留抵税额，是指与2019年3月底相比新增加的期末留抵税额。

(三) 纳税人当期允许退还的增量留抵税额，按照以下公式计算：

允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额×进项构成比例×60%

进项构成比例，为2019年4月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。

(四) 纳税人应在增值税纳税申报期内，向主管税务机关申请退还留抵税额。

（五）纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为，适用免抵退税办法的，办理免抵退税后，仍符合本公告规定条件的，可以申请退还留抵税额；适用免退税办法的，相关进项税额不得用于退还留抵税额。

（六）纳税人取得退还的留抵税额后，应相应调减当期留抵税额。按照本条规定再次满足退税条件的，可以继续向主管税务机关申请退还留抵税额，但本条第（一）项第1点规定的连续期间，不得重复计算。

1、增量留抵条件

自2019年4月1日起之后产生

连续六个月增量留抵税额均大于零

第六个月增量留抵税额不低于50万元

2、纳税人遵从度

纳税人信用等级A级或者B级

申请退税前36个月未违反文中所涉及税收法律

3、其他政策衔接

未享受即征即退、先征后返（退）政策

用于免退税部分进项不能申请留抵退税

先办理出口退税，再申请留抵退税

4、增量留抵税额

第一次：2019年3月底相比新增加；第二次看具体实施细则出台。

5、允许退还税额

增量留抵税额 × 进项构成比例 × 60%

6、退还后续问题

取得退税当期进项转出

可再次申请

连续6个月的区间不能重复

二、小微企业税收优惠政策解读

财政部 税务总局 《关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13号）

国家税务总局 《关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2019年第2号）

小微企业定义

财税〔2019〕13号和国家税务总局公告2019年第2号：

小型微利企业是指从事国家非限制和禁止行业，且同时符合年度应纳税所得额不超过300万元、从业人数不超过300人、资产总额不超过5000万元等三个条件的企业。

【注意】与工业和信息化部、国家统计局、发展改革委、财政部研究制定了《中小企业划型标准规定》概念不同

财政部 税务总局《关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13号）

- 一、对月销售额10万元以下（含本数）的增值税小规模纳税人，免征增值税。
- 二、对小型微利企业年应纳税所得额不超过100万元的部分，减按25%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税；对年应纳税所得额超过100万元但不超过300万元的部分，减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

增值税优惠

纳税期限：

可以选择以1个月或1个季度为纳税期限，一经选择，一个会计年度内不得变更。小规模纳税人按固定期限纳税的，可选择在当年1月1日至12月31日期间任何时间点，向主管税务机关申请选择纳税期限。纳税人自选择纳税期限之日起至当年12月31日，不得再变更纳税期限。

月（季）销售额：

包括纳税人发生所有增值税应税销售行为的合计销售额（包括应征增值税销售额、免税销售额、出口免税销售额）。计算月（季）销售额，不再区分营改增应税项目和原增值税应税项目。

【注意】

实际缴税时，月（季）销售额超过10万（30万）时，如果销售额中含销售不动产，销售不动产单独计算纳税。

附加税优惠

财税〔2016〕12号规定:

经国务院批准,现将扩大政府性基金免征范围的有关政策通知如下:将免征教育费附加、地方教育附加、水利建设基金的范围,由现行按月纳税的月销售额或营业额不超过3万元(按季度纳税的季度销售额或营业额不超过9万元)的缴纳义务人,扩大到按月纳税的月销售额或营业额不超过10万元(按季度纳税的季度销售额或营业额不超过30万元)的缴纳义务人。

附加税优惠

京财税〔2019〕196号：

一、对增值税小规模纳税人减按50%征收资源税(不含水资源税)、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税(不含证券交易印花税)、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加。

二、本通知执行期限为2019年1月1日至2021年12月31日。

企业所得税优惠

对小型微利企业年应纳税所得额不超过100万元的部分，减按25%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税；对年应纳税所得额超过100万元但不超过300万元的部分，减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

企业所得税优惠

从业人数，包括与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数。所称从业人数和资产总额指标，应按企业全年的季度平均值确定。

具体计算公式如下：

$$\text{季度平均值} = (\text{季初值} + \text{季末值}) \div 2$$

$$\text{全年季度平均值} = \text{全年各季度平均值之和} \div 4$$

年度中间开业或者终止经营活动的，以其实际经营期作为一个纳税年度确定上述相关指标。

企业所得税优惠

对年应纳税所得额不超过300万元的小型微利企业，按应纳税所得额分为两段计算，一是对年应纳税所得额不超过100万元的部分，减按25%计入应纳税所得额，并按20%的税率计算缴纳企业所得税，实际税负为5%；二是对年应纳税所得额超过100万元但不超过300万元的部分，减按50%计入应纳税所得额，并按20%的税率计算缴纳企业所得税，实际税负10%。

谢谢!

沙智英
2019年5月

北京英信国和会计师事务所
电话：010-88147100
手机：13911717830
传真：010-88147100
邮箱：yxgh888@163.com