
中国全面推开营业税 改征增值税操作实务 教程

因为专业、原创和权威，所以更好！

中华第一财税网(又名"智董网")，全球最大的中文财税（税务）网站

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、继续教育等工作，我们编制了本课程。

本课程共7讲，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。

本课程主要特色：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，本课程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。

本课程适用对象：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。

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。

由于税法处于不断的变动中，请读者关注本课程涉及税法今后的“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。本课程中涉及的政策，若今后有变化，请以变化后的为准。

讲义提纲

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

试读内容

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，也就是企业和非企业性单位之和。

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山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所有服务都不征税。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。

小知识

《政府性基金管理暂行办法》规定，政府性基金，是指各级人民政府及其所属部门根据法律、行政法规和中共中央、国务院文件规定，为支持特定公共基础设施建设和公共事业发展，向公民、法人和其他组织无偿征收的具有专项用途的财政资金。

《行政事业性收费标准管理暂行办法》规定，行政事业性收费，是指国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织根据法律法规等有关规定，依照国务院规定程序批准，在实施社会公共管理，以及在向公民、法人提供特定公共服务过程中，向特定对象收取的费用。

② 存款利息。

③ 在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。

法律依据

不征收增值税的情形

（《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。

2) 不同时满足上述四个增值税征税条件但需要缴纳增值税的情形。主要包括某些无偿的应税行为。

《营业税改征增值税试点实施办法》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：（1）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。（2）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。（3）财政部和国家税务总局规定的其他情形。”按照此条规定，向其他单位或者个人无偿提供服务、无偿转让无形资产或者不动产，除用于公益事业或者以社会公众为对象外，应视同发生应税行为，照章缴纳增值税。

（6）油气田企业发生应税行为的纳税规定。根据《营业税改征增值税试点有关事项的规定》规定，油气田企业发生应税行为，应当按照《营业税改征增值税试点实施办法》缴纳

增值税，不再执行《油气田企业增值税管理办法》（财税〔2009〕8号）。

（二）扣缴义务人

（1）境外的单位或个人在境内提供应税劳务，在境内未设有经营机构的，其应纳税款以境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买者为扣缴义务人。

（2）中华人民共和国境外（简称境外）单位或者个人在境内销售服务、无形资产或者不动产，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。

（三）合并纳税

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规定。



小知识

增值税集团纳税制度

集团纳税制度，是指在增值税制度安排上，允许具有共同控制性质的多个独立纳税人合并纳税。集团纳税制度可以减少税务机关直接管理的增值税纳税主体数量，降低税务机关的征收成本，也可以降低企业集团直接或间接的增值税遵从成本，有利于企业集团增加现金流，提高资金使用效率，优化企业架构。目前，欧盟、澳大利亚、新西兰等开征增值税的主要国家相继引入了集团纳税制度。

目前，集团纳税制度尚未在《增值税暂行条例》中体现，《营业税改征增值税试点实施办法》制定该规定，对于完善现行增值税制度具有重要意义，同时也为试点过程中探索实施集团纳税制度提供了政策依据。

二、小规模纳税人的管理

（一）小规模纳税人的标准

小规模纳税人是指年销售额在规定标准以下，并且会计核算不健全，不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。会计核算不健全是指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额。

根据《增值税暂行条例》及其实施细则和《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号）及相关文件规定，小规模纳税人的标准如下所示。

1. 一般规定

从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在50万元（含）以下的。

其他纳税人，年应税销售额在80万元（含）以下的。

以从事货物生产或者提供应税劳务为主，是指纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额的比重在50%以上。

营改增应税行为的年应征增值税销售额标准为 500 万元（含本数）以下的。

2. 特殊规定

年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；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，以及非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，可选择按照小规模纳税人纳税。

旅店业和饮食业纳税人销售非现场消费的食品，属于不经常发生增值税应税行为，自 2013 年 5 月 1 日起，可以选择按小规模纳税人缴纳增值税。

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

小规模纳税人的标准由国务院财政、税务主管部门规定。

（二）小规模纳税人的管理

小规模纳税人实行简易办法征收增值税，一般不得使用增值税专用发票。

三、一般纳税人的登记及管理

（一）一般纳税人资格的登记范围

按照《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》（国发〔2015〕11 号）精神，国家税务总局对增值税一般纳税人管理有关事项进行了调整。增值税一般纳税人资格实行登记制，登记事项由增值税纳税人向其主管税务机关办理。

1. 原增值税一般纳税人

增值税一般纳税人，年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的，除另有规定外，应当向主管税务机关申请一般纳税人资格登记。

上述所称年应税销售额，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，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额、税务机关代开发票销售额和免税销售额。

经营期是指在纳税人存续期内的连续经营期间，含未取得销售收入的月份。

2. 营改增试点纳税人一般纳税人的登记

（1）一般规定。

1) 试点实施后，试点纳税人应按照相关规定，办理增值税一般纳税人资格登记。按“营改增”有关规定，在确定销售额时可以差额扣除的试点纳税人，其应税行为年销售额按未扣除之前的销售额计算。

2) 试点实施前已取得增值税一般纳税人资格并兼有“营改增”应税行为的试点纳税人，不需要重新申请登记，由主管税务机关制作、送达《税务事项通知书》，告知纳税人。

3) 除试点实施前已取得增值税一般纳税人资格并兼有应税服务的试点纳税人外，营改增试点实施前（简称试点实施前）“营改增”应税行为年销售额超过 500 万元的试点纳税人，应向主管税务机关申请办理增值税一般纳税人资格登记，具体登记办法由国家税务总局制定。

试点纳税人试点实施前的应税行为年销售额按以下公式换算：

$$\text{应税行为年销售额} = \text{连续不超过 12 个月应税行为营业额合计} \div (1+3\%)$$

按照现行营业税规定差额征收营业税的试点纳税人，其应税行为营业额按未扣除之前的

营业额计算。

4) 符合一般纳税人条件的纳税人应当向主管税务机关申请一般纳税人资格登记。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。

(2) 例外规定。

1) 应税服务年销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人。

2) 不经常提供应税服务的非企业性单位、企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。

3) 年应税销售额未超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准以及新开业的纳税人，可以向主管税务机关申请一般纳税人资格登记。

对提出申请并且能够按照国家统一的会计制度设置账簿，根据合法、有效凭证核算，能够提供准确税务资料的纳税人，主管税务机关应当为其办理一般纳税人资格登记。

(3) 特殊规定。兼有销售货物、提供加工修理修配劳务以及应税服务的纳税人，应税货物及劳务销售额与应税服务销售额分别计算，分别适用增值税一般纳税人资格登记标准。



小知识

不办理一般纳税人资格登记的情形

下列纳税人不办理一般纳税人资格登记：

① 个体工商户以外的其他个人。其他个人指自然人。

② 选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位。非企业性单位是指行政单位、事业单位、军事单位、社会团体和其他单位。

③ 选择按照小规模纳税人纳税的不经常发生应税行为的企业。不经常发生应税行为的企业是指非增值税纳税人；不经常发生应税行为是指其偶然发生增值税应税行为。

(二) 一般纳税人资格登记程序

增值税一般纳税人年应税销售额超过规定标准的，除符合有关规定选择按小规模纳税人纳税的外，在申报期结束后 20 个工作日内按照规定向主管税务机关办理一般纳税人登记手续；未按规定时限办理的，主管税务机关在规定期限结束后 10 个工作日内制作《税务事项通知书》，告知纳税人在 10 个工作日内向主管税务机关办理登记手续。

纳税人办理一般纳税人资格登记的程序如下：

(1) 纳税人向主管税务机关填报《增值税一般纳税人资格登记表》，并提供税务登记证件；“税务登记证件”，包括纳税人领取的由工商行政管理部门核发的加载法人和其他组织统一社会信用代码的营业执照。

(2) 纳税人填报内容与税务登记信息一致的，主管税务机关当场登记。

(3) 纳税人填报内容与税务登记信息不一致，或者不符合填列要求的，税务机关应当场告知纳税人需要补正的内容。

除财政部、国家税务总局另有规定外，纳税人自其选择的一般纳税人资格生效之日起，按照增值税一般计税方法计算应纳税额，并按照规定领用增值税专用发票。

(三) 其他纳税人的管理

纳税人年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定标准，且符合有关政策规定，选择

按小规模纳税人纳税的，应当向主管税务机关提交书面说明。

个体工商户以外的其他个人年应税销售额超过规定标准的，不需要向主管税务机关提交书面说明。

（四）办理登记的时限

纳税人年应税销售额超过规定标准的，在申报期结束后 20 个工作日内按照相关规定办理登记手续；未按规定时限办理的，主管税务机关应当在规定期限结束后 10 个工作日内制作《税务事项通知书》，告知纳税人应当在 10 个工作日内向主管税务机关办理相关手续。

（五）计税方法的选择

除财政部、国家税务总局另有规定外，纳税人自其选择的一般纳税人资格生效之日起，按照增值税一般计税方法计算应纳税额，并按照规定领用增值税专用发票。

（六）一般纳税人纳税辅导期管理

1. 纳税辅导期管理的范围

《增值税一般纳税人资格认定管理办法》（简称认定办法）第十三条规定，主管税务机关可以在一定期限内对下列一般纳税人实行纳税辅导期管理。

（1）按照认定办法规定新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业。“小型商贸批发企业”，是指注册资金在 80 万元以下（含 80 万元）职工人数在 10 人以下（含 10 人）的批发企业。只从事出口贸易，不需要使用增值税专用发票的企业除外。

批发企业按照国家统计局颁发的《国民经济行业分类》（GB/T 4754—2002）中有关批发的行业划分方法界定。

（2）国家税务总局规定的其他一般纳税人。“其他一般纳税人”，是指具有下列情形之一的一般纳税人：

- ① 增值税偷税数额占应纳税额的 10% 以上并且偷税数额在 10 万元以上的；
- ② 骗取出口退税的；
- ③ 虚开增值税扣税凭证的；
- ④ 国家税务总局规定的其他情形。

2. 纳税辅导期管理的期限

新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业实行纳税辅导期管理的期限为 3 个月；其他一般纳税人实行纳税辅导期管理的期限为 6 个月。

对新办小型商贸批发企业，主管税务机关应在认定办法规定的《税务事项通知书》内告知纳税人对其实行纳税辅导期管理，纳税辅导期自主管税务机关制作《税务事项通知书》的当月起执行；对其他一般纳税人，主管税务机关应自稽查部门作出《税务稽查处理决定书》后 40 个工作日内，制作、送达《税务事项通知书》，告知纳税人对其实行纳税辅导期管理，纳税辅导期自主管税务机关制作《税务事项通知书》的次月起执行。

3. 纳税辅导期进项税额的抵扣

辅导期纳税人取得的增值税专用发票（简称专用发票）抵扣联、海关进口增值税专用缴款书以及运输费用结算单据应当在交叉稽核比对无误后，方可抵扣进项税额。

4. 主管税务机关对辅导期纳税人实行限量限额发售专用发票

实行纳税辅导期管理的小型商贸批发企业，领购专用发票的最高开票限额不得超过 10 万元；其他一般纳税人专用发票最高开票限额应根据企业实际经营情况重新核定。

辅导期纳税人专用发票的领购实行按次限量控制，主管税务机关可根据纳税人的经营情况核定每次专用发票的供应数量，但每次发售专用发票数量不得超过 25 份。

辅导期纳税人领购的专用发票未使用完而再次领购的，主管税务机关发售专用发票的份数不得超过核定的每次领购专用发票份数与未使用完的专用发票份数的差额。

5. 辅导期纳税人预缴增值税规定

辅导期纳税人一个月内多次领购专用发票的，应从当月第二次领购专用发票起，按照上一次已领购并开具的专用发票销售额的 3% 预缴增值税，未预缴增值税的，主管税务机关不得向其发售专用发票。

预缴增值税时，纳税人应提供已领购并开具的专用发票记账联，主管税务机关根据其提供的专用发票记账联计算应预缴的增值税。

辅导期纳税人按规定预缴的增值税可在本期增值税应纳税额中抵减，抵减后预缴增值税仍有余额的，可抵减下期再次领购专用发票时应当预缴的增值税。

纳税辅导期结束后，纳税人因增购专用发票发生的预缴增值税有余额的，主管税务机关应在纳税辅导期结束后的第一个月内，一次性退还纳税人。

6. 辅导期纳税人的“应交税费”科目

辅导期纳税人应当在“应交税费”科目下增设“待抵扣进项税额”明细科目，核算尚未交叉稽核比对的专用发票抵扣联、海关进口增值税专用缴款书以及运输费用结算单据（简称增值税抵扣凭证）注明或者计算的进项税额。

辅导期纳税人取得增值税抵扣凭证后，借记“应交税费——待抵扣进项税额”明细科目，贷记相关科目。交叉稽核比对无误后，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。经核实不得抵扣的进项税额，红字借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目，红字贷记相关科目。

主管税务机关定期接收交叉稽核比对结果，通过《稽核结果导出工具》导出发票明细数据及《稽核结果通知书》并告知辅导期纳税人。

辅导期纳税人根据交叉稽核比对结果相符的增值税抵扣凭证本期数据申报抵扣进项税额，未收到交叉稽核比对结果的增值税抵扣凭证留待下期抵扣。

7. 纳税辅导期的结束与重新开始

纳税辅导期内，主管税务机关未发现纳税人存在偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税或其他需要立案查处的税收违法行为的，从期满的次月起不再实行纳税辅导期管理，主管税务机关应制作、送达《税务事项通知书》，告知纳税人；主管税务机关发现辅导期纳税人存在偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税或其他需要立案查处的税收违法行为的，从期满的次月起按照本规定重新实行纳税辅导期管理，主管税务机关应制作、送达《税务事项通知书》，告知纳税人。

第二节 征税范围

一、我国现行增值税征税范围的一般规定

增值税征税范围包括货物的生产、批发、零售和进口四个环节。2016 年 5 月 1 日以后，伴随着营改增试点实施办法以及相关配套政策的实施，“营改增”试点行业扩大到销售服务、无形资产或者不动产（以下称应税行为），增值税的征税范围覆盖第一产业、第二产业和第

三产业。

我国增值税征税范围：在中华人民共和国境内销售货物、提供加工和修理修配劳务、应税行为（销售服务、无形资产或者不动产），以及进口货物。



小知识

应税行为具体范围

应税行为的具体范围，按照《销售服务、无形资产、不动产注释》执行。

(1) 应税行为分为三大类：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。

(2) 此次营改增改革是将全部营业税行业纳入增值税征收范围，因此，《销售服务、无形资产、不动产注释》既包括已经实行营改增改革的应税行为，也包括此次新纳入营改增改革的金融业、建筑业、房地产业和生活性服务业，即涵盖了原营业税税目注释中的所有应税行为。

(3) 《销售服务、无形资产、不动产注释》是在原《营业税改征增值税试点实施办法》(财税〔2013〕106号)所附《应税服务范围注释》基础上，结合《营业税税目注释(试行稿)》(国税发〔1993〕149号)以及《国民经济行业分类》(GB/T 4754—2011)，主要依据涉税行为属性进行了税目划分，调整了《应税服务范围注释》中个别应税服务的税目归属，梳理完善了原营业税税目注释中金融保险业、建筑业、其他服务业、转让无形资产和销售不动产的具体范围，新增了原营业税税目注释中未能直接列明的新兴经济行为，以及未能纳入营业税征税范围的经济权益转让行为；同时，考虑到现代服务和生活服务存在新兴业态较多、新兴经济行为不断涌现的情况，以“其他现代服务”和“其他生活性服务”作为兜底。

修改内容举例说明：

1) 将《应税服务范围注释》“研发和技术服务”中的“技术转让服务”、“文化创意服务”中的“商标和著作权转让服务”，划转至“销售无形资产”税目项下。

2) 将《应税服务范围注释》“研发和技术服务”中的“技术咨询服务”划转至“现代服务——鉴证咨询——咨询”税目项下。

3) 按照现行有关保险的法律法规规定，将“保险”的税目注释，由原营业税税目注释的“保险，是指通过契约形式集中起来的资金，用以补偿被保险人的经济利益的业务”的表述修订为“保险服务，是指投保人根据合同约定，向保险人支付保险费，保险人对于合同约定的可能发生的事故因其发生所造成的财产损失承担赔偿责任，或者当被保险人死亡、伤残、疾病或者达到合同约定的年龄、期限等条件时承担给付保险金责任的商业保险行为。包括人身保险服务和财产保险服务”。

4) 与原营业税税目注释相比，新增“安全保护服务”项目，将已征收营业税但未在原营业税税目注释中直接列明的安全保护服务直接写入《销售服务、无形资产、不动产注释》。

5) 新增“其他权益性无形资产”项目，将转让席位权等未能纳入原营业税征税范围的经济权益转让行为增加到《销售服务、无形资产、不动产注释》中。

(一) 销售货物

“货物”是指有形动产，包括电力、热力和气体在内。销售货物是指有偿转让货物的所有权。“有偿”不仅指从购买方取得货币，还包括取得货物或其他经济利益。



小知识

印刷企业增值税规定

印刷企业接受出版单位委托，自行购买纸张，印刷有统一刊号（CN）以及采用国际标准书号编序的图书、报纸和杂志，按货物销售征收增值税。



小知识

执罚部门和单位查处的商品

执罚部门和单位查处属于一般商业部门经营的商品，具备拍卖条件的，由执罚部门或单位商同级财政部门同意后，公开拍卖。其拍卖收入作为罚没收入由执罚部门和单位如数上缴财政，不予征税。对经营单位购入拍卖物品再销售的，应照章征收增值税。

执罚部门和单位查处的属于一般商业部门经营的商品，不具备拍卖条件的，由执罚部门、财政部门、国家指定销售单位会同有关部门按质论价，并由国家指定销售单位纳入正常销售渠道变价处理。执罚部门按商定价格所取得的变价收入作为罚没收入如数上缴财政，不予征税。国家指定销售单位将罚没物品纳入正常销售渠道销售的，应照章征收增值税。执罚部门和单位查处的属于专管机关管理或专管企业经营的财物，如金银（不包括金银首饰）外币、有价证券、非禁止出口文物，应交由专管机关或专营企业收兑或收购。执罚部门和单位接收兑或收购价所取得的收入作为罚没收入如数上缴财政，不予征税。专管机关或专营企业经营上述物品中属于应征增值税的货物，应照章征收增值税。

（二）提供加工和修理修配劳务

“加工”是指接收来料承做货物，加工后的货物所有权仍属于委托者的业务，即通常所说的委托加工业务。“委托加工业务”是指由委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务。

“修理修配”是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。

这里的“提供加工和修理修配劳务”都是指有偿提供加工和修理修配劳务。但单位或个体工商户聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务则不包括在内。

（三）销售服务

销售服务，是指提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

1. 交通运输服务

交通运输服务，是指使用运输工具将货物或者旅客送达目的地，使其空间位置得到转移的业务活动。包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

（1）陆路运输服务。陆路运输服务，是指通过陆路（地上或者地下）运送货物或者旅客的运输业务活动，包括铁路运输服务和其他陆路运输服务。

铁路运输服务，是指通过铁路运送货物或者旅客的运输业务活动。

其他陆路运输服务，是指铁路运输以外的陆路运输业务活动。包括公路运输、缆车运输、索道运输、地铁运输、城市轻轨运输等。

出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用，按陆路运输服务征收增值税。

（2）水路运输服务。水路运输服务，是指通过江、河、湖、川等天然、人工水道或者海洋航道运送货物或者旅客的运输业务活动。

水路运输的程租、期租业务，属于水路运输服务。

程租业务，是指运输企业为租船人完成某一特定航次的运输任务并收取租赁费的业务。

期租业务，是指运输企业将配备有操作人员的船舶承租给他人使用一定期限，承租期内听候承租方调遣，不论是否经营，均按天向承租方收取租赁费，发生的固定费用均由船东负担的业务。

(3) 航空运输服务。航空运输服务，是指通过空中航线运送货物或者旅客的运输业务活动。

航空运输的湿租业务，属于航空运输服务。湿租业务，是指航空运输企业将配备有机组人员的飞机承租给他人使用一定期限，承租期内听候承租方调遣，不论是否经营，均按一定标准向承租方收取租赁费，发生的固定费用均由承租方承担的业务。

航天运输服务，按照航空运输服务征收增值税。航天运输服务，是指利用火箭等载体将卫星、空间探测器等空间飞行器发射到空间轨道的业务活动。

(4) 管道运输服务。管道运输服务，是指通过管道设施输送气体、液体、固体物质的运输业务活动。

无运输工具承运业务，按照交通运输服务缴纳增值税。无运输工具承运业务，是指经营者以承运人身份与托运人签订运输服务合同，收取运费并承担承运人责任，然后委托实际承运人完成运输服务的经营活动。

2. 邮政服务

邮政服务，是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑和机要通信等邮政基本服务的业务活动。包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务。

(1) 邮政普遍服务。邮政普遍服务，是指函件、包裹等邮件寄递，以及邮票发行、报刊发行和邮政汇兑等业务活动。

函件，是指信函、印刷品、邮资封片卡、无名址函件和邮政小包等。

包裹，是指按照封装上的名址递送给特定个人或者单位的独立封装的物品，其重量不超过 50 千克，任何一边的尺寸不超过 150 厘米，长、宽、高合计不超过 300 厘米。

(2) 邮政特殊服务。邮政特殊服务，是指义务兵平常信函、机要通信、盲人读物和革命烈士遗物的寄递等业务活动。

(3) 其他邮政服务。其他邮政服务，是指邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动。

中国邮政速递物流股份有限公司及其子公司（含各级分支机构），不属于中国邮政集团公司所属邮政企业。

3. 电信服务

电信服务，是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源，提供语音通话服务，传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动。包括基础电信服务和增值电信服务。

(1) 基础电信服务，是指利用固网、移动网、卫星、互联网，提供语音通话服务的业务活动，以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。

(2) 增值电信服务，是指利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络，提供短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动。

卫星电视信号落地转接服务，按照增值电信服务计算缴纳增值税。

根据国家税务总局公告 2015 年第 90 号的规定，自 2016 年 2 月 1 日起，纳税人通过楼宇、隧道等室内通信分布系统，为电信企业提供的语音通话和移动互联网等无线信号室分系统传输服务，分别按照基础电信服务和增值电信服务缴纳增值税。

4. 建筑服务

建筑服务，是指各类建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰，线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业的业务活动。包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

(1) 工程服务。工程服务，是指新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业，包括与建筑物相连的各种设备或者支柱、操作平台的安装或者装设工程作业，以及各种窑炉和金属结构工程作业。

(2) 安装服务。安装服务，是指生产设备、动力设备、起重设备、运输设备、传动设备、医疗实验设备以及其他各种设备、设施的装配、安置工程作业，包括与被安装设备相连的工作台、梯子、栏杆的装设工程作业，以及被安装设备的绝缘、防腐、保温、油漆等工程作业。

固定电话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费以及类似收费，按照安装服务缴纳增值税。

(3) 修缮服务。修缮服务，是指对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善，使之恢复原来的使用价值或者延长其使用期限的工程作业。

(4) 装饰服务。装饰服务，是指对建筑物、构筑物进行修饰装修，使之美观或者具有特定用途的工程作业。

(5) 其他建筑服务。其他建筑服务，是指上列工程作业之外的各种工程作业服务，如钻井（打井）拆除建筑物或者构筑物、平整土地、园林绿化、疏浚（不包括航道疏浚）建筑物平移、搭脚手架、爆破、矿山穿孔、表面附着物（包括岩层、土层、沙层等）剥离和清理等工程作业。

5. 金融服务

金融服务，是指经营金融保险的业务活动。包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。

(1) 贷款服务。贷款，是指将资金贷予他人使用而取得利息收入的业务活动。

各种占用、拆借资金取得的收入，包括金融商品持有期间（含到期）利息（保本收益、报酬、资金占用费、补偿金等）收入、信用卡透支利息收入、买入返售金融商品利息收入、融资融券收取的利息收入，以及融资性售后回租、押汇、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息及利息性质的收入，按照贷款服务缴纳增值税。

融资性售后回租，是指承租方以融资为目的，将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后，从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。

以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润，按照贷款服务缴纳增值税。

(2) 直接收费金融服务。直接收费金融服务，是指为货币金融通及其他金融业务提供相关服务并且收取费用的业务活动。包括提供货币兑换、账户管理、电子银行、信用卡、信用证、财务担保、资产管理、信托管理、基金管理、金融交易场所（平台）管理、资金结算、资金清算、金融支付等服务。

(3) 保险服务。保险服务，是指投保人根据合同约定，向保险人支付保险费，保险人对于合同约定的可能发生的事故因其发生所造成的财产损失承担赔偿责任，或者当被保险人死亡、伤残、疾病或者达到合同约定的年龄、期限等条件时承担给付保险金责任的商业保险行为。包括人身保险服务和财产保险服务。

人身保险服务，是指以人的寿命和身体为保险标的的保险业务活动。

财产保险服务，是指以财产及其有关利益为保险标的的保险业务活动。

(4) 金融商品转让。金融商品转让，是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。

其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。

6. 现代服务

现代服务，是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务。

(1) 研发和技术服务。研发和技术服务，包括研发服务、合同能源管理服务、工程勘察勘探服务、专业技术服务。

① 研发服务，也称技术开发服务，是指就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动。

② 合同能源管理服务，是指节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能目标，节能服务公司提供必要的服务，用能单位以节能效果支付节能服务公司投入及其合理报酬的业务活动。

③ 工程勘察勘探服务，是指在采矿、工程施工前后，对地形、地质构造、地下资源蕴藏情况进行实地调查的业务活动。

④ 专业技术服务，是指气象服务、地震服务、海洋服务、测绘服务、城市规划、环境与生态监测服务等专项技术服务。

(2) 信息技术服务。信息技术服务，是指利用计算机、通信网络等技术对信息进行生产、收集、处理、加工、存储、运输、检索和利用，并提供信息服务的业务活动。包括软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务和业务流程管理服务和信息系统增值服务。

① 软件服务，是指提供软件开发服务、软件维护服务、软件测试服务的业务行为。

② 电路设计及测试服务，是指提供集成电路和电子电路产品设计、测试及相关技术支持服务的业务行为。

③ 信息系统服务，是指提供信息系统集成、网络管理、桌面管理与维护、信息系统应用、基础信息技术管理平台整合、信息技术基础设施管理、数据中心、托管中心、信息安全服务、在线杀毒、虚拟主机等业务行为。包括网站对非自有的网络游戏提供的网络运营服务。

根据国家税务总局公告 2015 年第 90 号的规定，自 2016 年 2 月 1 日起，纳税人通过蜂窝数字移动通信用塔(杆)及配套设施，为电信企业提供的基站天线、馈线及设备环境控制、动环监控、防雷消防、运行维护等塔类站址管理业务，按照“信息技术基础设施管理服务”缴纳增值税。

④ 业务流程管理服务，是指依托计算机信息技术提供的人力资源管理、财务经济管理、审计管理、税务管理、物流信息管理、经营信息管理和呼叫中心等服务的活动。

⑤ 信息系统增值服务，是指利用信息系统资源为用户附加提供的信息技术服务。包括数据处理、分析和整合、数据库管理、数据备份、数据存储、容灾服务、电子商务平台等。

(3) 文化创意服务。文化创意服务，包括设计服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。

① 设计服务，是指把计划、规划、设想通过视觉、文字等形式传递出来的业务活动。包括工业设计、造型设计、服装设计、环境设计、平面设计、包装设计、动漫设计、网游设计、展示设计、网站设计、机械设计、工程设计、广告设计、创意策划、文印晒图等。

② 知识产权服务，是指处理知识产权事务的业务活动。包括对专利、商标、著作权、软件、集成电路布图设计的登记、鉴定、评估、认证、检索服务。

③ 广告服务，是指利用图书、报纸、杂志、广播、电视、电影、幻灯、路牌、招贴、橱窗、霓虹灯、灯箱、互联网等各种形式为客户的商品、经营服务项目、文体节目或者通告、声明等委托事项进行宣传和提供相关服务的业务活动。包括广告代理和广告的发布、播映、

宣传、展示等。

④ 会议展览服务，是指为商品流通、促销、展示、经贸洽谈、民间交流、企业沟通、国际往来等举办或者组织安排的各类展览和会议的业务活动。

(4) 物流辅助服务。物流辅助服务，包括航空服务、港口码头服务、货运客运场站服务、打捞救助服务、装卸搬运服务、仓储服务和收派服务。

① 航空服务，包括航空地面服务和通用航空服务。

航空地面服务，是指航空公司、飞机场、民航管理局、航站等向在境内航行或者在境内机场停留的境内外飞机或者其他飞行器提供的导航等劳务性地面服务的业务活动。包括旅客安全检查服务、停机坪管理服务、机场候机厅管理服务、飞机清洗消毒服务、空中飞行管理服务、飞机起降服务、飞行通信服务、地面信号服务、飞机安全服务、飞机跑道管理服务、空中交通管理服务等。

通用航空服务，是指为专业工作提供飞行服务的业务活动。包括航空摄影、航空培训、航空测量、航空勘探、航空护林、航空吊挂播洒、航空降雨、航空气象探测、航空海洋监测、航空科学实验等。

② 港口码头服务，是指港务船舶调度服务、船舶通信服务、航道管理服务、航道疏浚服务、灯塔管理服务、航标管理服务、船舶引航服务、理货服务、系解缆服务、停泊和移泊服务、海上船舶溢油清除服务、水上交通管理服务、船只专业清洗消毒检测服务和防止船只漏油服务等为船只提供服务的业务活动。

港口设施经营人收取的港口设施保安费按照“港口码头服务”征收增值税。

③ 货运客运场站服务，是指货运客运场站提供的货物配载服务、运输组织服务、中转换乘服务、车辆调度服务、票务服务、货物打包整理、铁路线路使用服务、加挂铁路客车服务、铁路行包专列发送服务、铁路到达和中转服务、铁路车辆编解服务、车辆挂运服务、铁路接触网服务、铁路机车牵引服务等业务活动。

④ 打捞救助服务，是指提供船舶人员救助、船舶财产救助、水上救助和沉船沉物打捞服务的业务活动。

⑤ 装卸搬运服务，是指使用装卸搬运工具或人力、畜力将货物在运输工具之间、装卸现场之间或者运输工具与装卸现场之间进行装卸和搬运的业务活动。

⑥ 仓储服务，是指利用仓库、货场或者其他场所代客贮放、保管货物的业务活动。

⑦ 收派服务，是指接受寄件人委托，在承诺的时限内完成函件和包裹的收件、分拣、派送服务的业务活动。

收件服务，是指从寄件人收取函件和包裹，并运送到服务提供方同城的集散中心的业务活动。

分拣服务，是指服务提供方在其集散中心对函件和包裹进行归类、分发的业务活动。

派送服务，是指服务提供方从其集散中心将函件和包裹送达同城的收件人的业务活动。

(5) 租赁服务。租赁服务，包括融资租赁服务和经营性租赁服务。

① 融资租赁服务，是指具有融资性质和所有权转移特点的租赁业务活动。即出租人根据承租人所要求的规格、型号、性能等条件购入有形动产或者不动产租赁给承租人，合同期内设备所有权属于出租人，承租人只拥有使用权，合同期满付清租金后，承租人有权按残值购入租赁物，以拥有其所有权。不论出租人是否将租赁物残值销售给承租人，均属于融资租赁。

按照标的物的不同，融资租赁服务可分为有形动产融资租赁服务和不动产融资租赁服务。

融资性售后回租不按照本税目缴纳增值税。

② 经营性租赁服务，是指在约定时间内将有形动产或者不动产转让他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。

按照标的物的不同,经营租赁服务可分为有形动产经营租赁服务和不动产经营租赁服务。

将建筑物、构筑物等不动产或者飞机、车辆等有形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。

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。

水路运输的光租业务、航空运输的干租业务,属于经营性租赁。

光租业务,是指运输企业将船舶在约定的时间内出租给他人使用,不配备操作人员,不承担运输过程中发生的各项费用,只收取固定租赁费的业务活动。

干租业务,是指航空运输企业将飞机在约定的时间内出租给他人使用,不配备机组人员,不承担运输过程中发生的各项费用,只收取固定租赁费的业务活动。

(6) 鉴证咨询服务。鉴证咨询服务,包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。

① 认证服务,是指具有专业资质的单位利用检测、检验、计量等技术,证明产品、服务、管理体系符合相关技术规范、相关技术规范的强制性要求或者标准的业务活动。

② 鉴证服务,是指具有专业资质的单位受托对相关事项进行鉴证,发表具有证明力的意见的业务活动。包括会计鉴证、税务鉴证、法律鉴证、职业技能鉴定、工程造价鉴证、工程监理、资产评估、环境评估、房地产土地评估、建筑图纸审核、医疗事故鉴定等。

③ 咨询服务,是指提供信息、建议、策划、顾问等服务的活动。包括金融、软件、技术、财务、税收、法律、内部管理、业务运作、流程管理、健康等方面的咨询。

翻译服务和市场调查服务按照咨询服务缴纳增值税。

(7) 广播影视服务。广播影视服务,包括广播影视节目(作品)的制作服务、发行服务和播映(含放映,下同)服务。

① 广播影视节目(作品)制作服务,是指进行专题(特别节目)专栏、综艺、体育、动画片、广播剧、电视剧、电影等广播影视节目和作品制作的服务。具体包括与广播影视节目和作品相关的策划、采编、拍摄、录音、音视频文字图片素材制作、场景布置、后期的剪辑、翻译(编译)字幕制作、片头、片尾、片花制作、特效制作、影片修复、编目和确权等业务活动。

② 广播影视节目(作品)发行服务,是指以分账、买断、委托等方式,向影院、电台、电视台、网站等单位和个人发行广播影视节目(作品)以及转让体育赛事等活动的报道及播映权的业务活动。

③ 广播影视节目(作品)播映服务,是指在影院、剧院、录像厅及其他场所播映广播影视节目(作品),以及通过电台、电视台、卫星通信、互联网、有线电视等无线或有线装置播映广播影视节目(作品)的业务活动。

(8) 商务辅助服务。商务辅助服务,包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务、安全保护服务。

① 企业管理服务,是指提供总部管理、投资与资产管理、市场管理、物业管理、日常综合管理等服务的业务活动。

② 经纪代理服务,是指各类经纪、中介、代理服务。包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、代理报关、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。

货物运输代理服务,是指接受货物收货人、发货人、船舶所有人、船舶承租人或者船舶经营人的委托,以委托人的名义,为委托人办理货物运输、装卸、仓储和船舶进出港口、引航、靠泊等相关手续的业务活动。

代理报关服务,是指接受进出口货物的收、发货人委托,代为办理报关手续的业务活动。

③ 人力资源服务,是指提供公共就业、劳务派遣、人才委托招聘、劳动力外包等服务

的业务活动。

④ 安全保护服务，是指提供保护人身安全和财产安全，维护社会治安等的业务活动。包括场所住宅保安、特种保安、安全系统监控以及其他安保服务。

(9) 其他现代服务。其他现代服务，是指除研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务和商务辅助服务以外的现代服务。

7. 生活服务

生活服务，是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动。包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

(1) 文化体育服务。文化体育服务，包括文化服务和体育服务。

① 文化服务，是指为满足社会公众文化生活需求提供的各种服务。包括文艺创作、文艺表演、文化比赛，图书馆的图书和资料借阅，档案馆的档案管理，文物及非物质遗产保护，组织举办宗教活动、科技活动、文化活动，提供游览场所。

② 体育服务，是指组织举办体育比赛、体育表演、体育活动，以及提供体育训练、体育指导、体育管理的业务活动。

(2) 教育医疗服务。教育医疗服务，包括教育服务和医疗服务。

① 教育服务，是指提供学历教育服务、非学历教育服务、教育辅助服务的业务活动。

学历教育服务，是指根据教育行政部门确定或者认可的招生和教学计划组织教学，并颁发相应学历证书的业务活动。包括初等教育、初级中等教育、高级中等教育、高等教育等。

非学历教育服务，包括学前教育、各类培训、演讲、讲座、报告会等。教育辅助服务，包括教育测评、考试、招生等服务。

② 医疗服务，是指提供医学检查、诊断、治疗、康复、预防、保健、接生、计划生育、防疫服务等方面的服务，以及与这些服务有关的提供药品、医用材料器具、救护车、病房住宿和伙食的业务。

(3) 旅游娱乐服务。旅游娱乐服务，包括旅游服务和娱乐服务。

① 旅游服务，是指根据旅游者的要求，组织安排交通、游览、住宿、餐饮、购物、文娱、商务等服务的业务活动。

② 娱乐服务，是指为娱乐活动同时提供场所和服务的业务。具体包括歌厅、舞厅、夜总会、酒吧、台球、高尔夫球、保龄球、游艺（包括射击、狩猎、跑马、游戏机、蹦极、卡丁车、热气球、动力伞、射箭、飞镖）。

(4) 餐饮住宿服务。餐饮住宿服务，包括餐饮服务和住宿服务。

① 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。

② 住宿服务，是指提供住宿场所及配套服务等活动的。包括宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供的住宿服务。

(5) 居民日常服务。居民日常服务，是指主要为满足居民个人及其家庭日常生活需求提供的服务。包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、照料和护理、救助救济、美容美发、按摩、桑拿、氧吧、足疗、沐浴、洗染、摄影扩印等服务。

(6) 其他生活服务。其他生活服务，是指除文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务和居民日常服务之外的生活服务。

(四) 销售无形资产

销售无形资产，是指有偿转让无形资产，是转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。

无形资产，是指不具实物形态，但能带来经济利益的资产，包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。

技术，包括专利技术和非专利技术。

自然资源使用权，包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权。

其他权益性无形资产，包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权（包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权）、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

（五）销售不动产

销售不动产，是指有偿转让不动产，是转让不动产所有权的业务活动。

不动产，是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物等。建筑物，包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。构筑物，包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

转让建筑物有限产权或者永久使用权的，转让在建的建筑物或者构筑物所有权的，以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地的使用权的，按照销售不动产缴纳增值税。

（六）进口货物

进口货物是指申报进入我国海关境内的货物。确定一项货物是否属于进口货物，必须看其是否办理了报关进口手续。通常，境外产品要输入境内，必须向我国海关申报进口，并办理有关报关手续。只要是报关进口的应税货物，均属于增值税征税范围，在进口环节缴纳增值税（享受免税政策的货物除外）。

二、对视同销售货物、服务、无形资产或者不动产的征税规定

（一）视同销售货物

单位或个体工商户的下列行为，视同销售货物，征收增值税：

- （1）将货物交付其他单位或者个人代销。
- （2）销售代销货物。

（3）设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外。

用于销售，是指受货机构发生以下情形之一的经营行为：

- ① 向购货方开具发票；
- ② 向购货方收取货款。

受货机构的货物移送行为有上述两项情形之一的，应当向所在地税务机关缴纳增值税；未发生上述两项情形的，则应由总机构统一缴纳增值税。

如果受货机构只就部分货物向购买方开具发票或收取货款，则应当区别不同情况计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地税务机关缴纳税款。

- （4）将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费。
- （5）将自产、委托加工或购进的货物作为投资，提供给其他单位或个体工商户。
- （6）将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者。
- （7）将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送给其他单位或者个人。

(8) “营改增”试点规定的视同销售服务、无形资产或者不动产。



法律依据

关于视同销售货物的规定

(《增值税暂行条例实施细则》)

第四条 单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

- (一) 将货物交付其他单位或者个人代销；
- (二) 销售代销货物；
- (三) 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；
- (四) 将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目*；
- (五) 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；
- (六) 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户；
- (七) 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；
- (八) 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

(营业税全部改征增值税后，不存在“非增值税应税项目”，原增值税一般纳税人购进货物或者接受加工修理修配劳务，用于《销售服务、无形资产或者不动产注释》所列项目的，不属于《增值税暂行条例》所称的用于非增值税应税项目，其进项税额准予从销项税额中抵扣。)



【例 2-1】 智董公司以自己生产的产品分配利润，产品成本为 1 000 000 元，不含税销售价格为 1 600 000 元，该产品的增值税税率为 17%。

那么，智董公司的会计处理为：

销项税额=1 600 000×17%=272 000（元）

借：应付利润	1 872 000
贷：主营业务收入	1 600 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	272 000
借：利润分配——应付利润	1 872 000
贷：应付利润	1 872 000
借：主营业务成本	1 000 000
贷：库存商品	1 000 000

(二) 视同销售服务、无形资产或者不动产

确定一项经济行为是否需要缴纳增值税，一般情况下要看是否同时具备四个条件，同时还有一些特例，关于视同销售服务、无形资产或者不动产的规定就是对不同时满足四个征税条件但需要缴纳增值税的特例情况的规定。

从税制设计和加强征管的角度看，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，均纳入征税范围，既可以体现税收的公平性，也可以堵塞税收漏洞，防止纳税人利用无偿行为不征税的规定逃避税收。

下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：

(1) 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。

(2) 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。

将以公益活动为目的或者以社会公众为对象的无偿提供服务、无偿转让无形资产或者不动产，排除在视同销售范围之外，主要是为了促进社会公益事业的发展。

例如，根据国家指令无偿提供的航空运输服务、铁路运输服务，属于以公益活动为目的的服务，不征收增值税。

(3) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

要注意区别销售服务、无形资产或者不动产，视同销售服务、无形资产或者不动产以及非经营活动三者的不同，准确把握征税与不征税的处理原则。

三、对混合销售行为的征税规定

混合销售行为与兼营行为是在 1994 年流转税制改革时，由于对货物销售全面实行了增值税，而对服务业除加工和修理修配外仍实行营业税，以及企业为适应市场经济需要开展多种经营的情况下，出现了混合销售、兼营非增值税应税劳务或应税服务行为和混业经营等税收概念。2016 年“营改增”后，保留了混合销售和兼营行为，混业经营不复存在。

一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务，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。

上述从事货物的生产、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。

四、对兼营的征税规定


兼营非应税项目，是指纳税人的经营范围既包括销售货物和加工修理修配劳务，又包括销售服务、无形资产或者不动产。但是，销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产不同时发生在同一项销售行为中。

根据《增值税暂行条例实施细则》和《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36 号），纳税人销售货物、加工修理修配劳务、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，未分别核算销售额的，按照以下方法适用税率或者征收率：

(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 2-2】** 某试点一般纳税人既销售不动产，又提供经纪代理服务，均适用一般计税方法，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。



小知识

混合销售与兼营的异同点及其税务处理的规定

混合销售与兼营，两者有相同的方面，又有明显的区别。相同点：两种行为的经营范围都有销售货物和提供劳务这两类经营项目。区别：混合销售强调的是在同一项销售行为中存在着两类经营项目的混合，销售货款及劳务价款是同时从一个购买方取得的；兼营强调的是在同一纳税人的经营活动中存在着两类经营项目，但这两类经营项目不是在同一项销售行为中发生的。

混合销售与兼营是两个不同的税收概念，因此，在税务处理上的规定也不同。混合销售的纳税主要原则是按“经营主业”划分，分别按照“销售货物”或“销售服务”征收增值税。兼营的纳税原则是分别核算、分别按照适用税率征收增值税；对兼营行为不分别核算的，从高适用税率征收增值税。

五、不征收增值税的项目

(1) 代购货物行为，凡同时具备以下条件的，不征收增值税：

① 受托方不垫付资金；

② 销货方将发票开具给委托方，并由受托方将该项发票转交给委托方；

③ 受托方按销售方实际收取的销售额和销项税额（如系代理进口货物，则为海关代征的增值税额）与委托方结算货款，并另外收取手续费。

(2) 对增值税一般纳税人收取的会员费收入不征收增值税。自 2016 年 5 月 1 日起，各党派、共青团、工会、妇联、中科院、青联、台联、侨联收取党费、团费、会费，以及政府间国际组织收取会费，属于非经营活动，不征收增值税。

(3) 纳税人取得中央财政补贴有关增值税问题。自 2013 年 2 月 1 日起，纳税人取得的中央财政补贴，不属于增值税应税收入，不征收增值税。

燃油电厂从政府财政专户取得的发电补贴不属于增值税规定的价外费用，不计入应税销售额，不征收增值税。

(4) 对国家管理部门行使其管理职能，发放的执照、牌照和有关证书等取得的工本费收入，不征收增值税。

(5) 基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设工厂、车间在建筑现场制造的预制构件，凡直接用于本单位或本企业建筑工程的。

(6) 供应或开采未经加工的天然水（如水库供应农业灌溉用水，工厂自采地下水用于生产），不征收增值税。

(7) 对体育彩票的发行收入不征收增值税。

(8) 计算机软件产品征收增值税问题。纳税人销售软件产品并随同销售一并收取的软件安装费、维护费、培训费等收入，应按照增值税混合销售的有关规定征收增值税，并可享受软件产品增值税即征即退政策。

(9) 试点纳税人根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务，属于《营业税改征增值税试点实施办法》第十四条规定的以公益活动为目的的服务，不征收增值税。

(10) 存款利息。

(11) 被保险人获得的保险赔付。

(12) 房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金。

(13) 纳税人资产重组有关增值税问题。自 2011 年 3 月 1 日起，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权，经多次转让后，最终的受让方与劳动力接收方为同一单位和个人的不属于增值税的征税范围，其中货物的多次转让，不征收增值税。资产的出让方需将资产重组方案由文件资料报其主管税务机关。

自 2016 年 5 月 1 日起，在资产重组过程中，涉及的不动产、土地使用权转让行为按照《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36 号）及有关规定执行。

