

# 后“营改增”时代的税收机遇与挑战

## ——会展服务

---

# 目 录

- 模块一 “营改增” 后税负分析
  - 模块二 “营改增” 后之一般纳税人
  - 模块三 “营改增” 后之小规模纳税人
-

---

# “营改增”后机遇与挑战

## 模块一 “营改增”后的税负分析

1.1 会展场馆运营

1.2 会议展览服务

## 1.1 会展场馆运营

### **第十五条** 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。

**《营业税改征增值税试点实施办法》（财税【2016】36号）**

---

## 1.1 会展场馆运营

### ➤ “营改增”前后流转税税负变化

**测算1：**某会展中心的场馆于2016年12月份建成并投入使用，2017年取得场馆租赁收入适用一般计税方法，税率为11%，价税合计为100万元，在“营改增”前，场馆租赁按照5%的税率征收营业税，已知城建税及教育费附加合计为12%

---

## 1.1 会展场馆运营

### ➤ “营改增” 前后流转税税负变化

**假设1**：该场馆没有任何可抵扣项

“营改增” 前营业税及附加应纳税额 =  $100 * 5% * 112% = 5.6$ 万

“营改增” 后增值税及附加应纳税额  
=  $100 * 11% * 112% / (1 + 11%) = 11.1$ 万

则该业务 “营改增” 前后的流转税税负增加额： $11.1 - 5.6 = 5.5$ 万，  
税负增加： $5.5 / 5.6 = 98.21%$

---

## 1.1 会展场馆运营

### ➤ “营改增” 前后流转税税负变化

**假设2：**该场馆租赁业务的增值率为VAR，且进销项税率均为11%

“营改增” 前营业税及附加应纳税额 =  $100 * 5% * 112% = 5.6$ 万

“营改增” 后增值税及附加应纳税额  
=  $100 * 11% * 112% * VAR / (1 + 11%)$

即该业务的增值率VAR小于50.45%时，“营改增” 后的流转税税负增加，等于50.45%时税负不变，大于50.45%时税负下降

# 1.1 会展场馆运营

一、营改增试点期间，试点纳税人[指按照《营业税改征增值税试点实施办法》(以下称《试点实施办法》)缴纳增值税的纳税人]有关政策

(九) 不动产经营租赁服务。

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。纳税人出租其2016年4月30日前取得的与机构所在地不在同一县(市)的不动产，应按照上述计税方法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。

《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(财税【2016】36号)

---



## 1.1 会展场馆运营

### ➤ “营改增”前后流转税税负变化

**测算2：**某会展中心的场馆于2015年12月份建成并投入使用，2017年取得场馆租赁收入适用简易计税方法，征收率率为5%，价税合计为100万元，在“营改增”前，场馆租赁按照5%的税率征收营业税，已知城建税及教育费附加合计为12%

---

## 1.1 会展场馆运营

### ➤ “营改增” 前后流转税税负变化

则：

“营改增” 前营业税及附加应纳税额 =  $100 * 5% * 112% = 5.6$ 万

“营改增” 后增值税及附加应纳税额  
=  $100 * 5% * 112% / (1 + 5%) = 5.33$ 万

则该业务 “营改增” 前后的流转税税额减少： $5.6 - 5.33 = 0.27$ 万，  
税负降低： $0.27 / 5.6 = 4.82%$

---

## 1.1 会展场馆运营

- **模型假设：**

营业税税率为 $BT$ ；增值税税率为 $VAT$ ；适用的企业所得税税率为 $CT$ ；收入总额为 $S$ ；行业毛利率为 $GS$ ；增值率为 $VAR$ ；进项税额所适用的加权平均增值税税率为；应交税费与实缴税费相等；不考虑其他财税差异。

已知：

- 1、城建税及教育费附加合计为12%；
  - 2、印花税税率为0.03%；
-

# 1.1 会展场馆运营

- 营改增前税费测算：

应交税费合计=应交营业税+应交城建税及教育费附加+应交印花税  
+应交企业所得税：

$$\begin{aligned} &= S \times BT + S \times BT \times 12\% + S \times (2 - VAR) \times 0.03\% \\ &\quad + [S \times GS - S \times BT - S \times BT \times 12\% - S \times (2 - VAR) \\ &\quad \times 0.03\%] \times CT \end{aligned}$$

营改增前的税负率=

$$TA_B = \frac{\text{应交税费合计}}{\text{收入总额}} \times 100\%$$

$$\begin{aligned} TA_B &= [BT \times 112\% + (2 - VAR) \times 0.03\%] \times (1 - CT) + GS \times CT \\ &= [BT \times 112\% + 0.06\% - VAR \times 0.03\%] \times (1 - CT) + GS \\ &\quad \times CT \end{aligned}$$

---

# 1.1 会展场馆运营

- 营改增后税负测算：

应交税费合计=应交增值税+应交城建税及教育费附加+应交印花税  
+应交企业所得税

$$= S \times \text{VAT} - S \times (1 - \text{VAR}) \times \text{VAT}_1 + [S \times \text{VAT} - S \times (1 - \text{VAR}) \times \text{VAT}_1] \times 12\% + (2 - \text{VAR}) \times S \times 0.03\% + [S \times \text{GS} - [S \times \text{VAT} - S \times (1 - \text{VAR}) \times \text{VAT}_1] \times 12\% - (2 - \text{VAR}) \times S \times 0.03\%] \times \text{CT}$$

营改增后的税负率=

$$\text{TA}_V = \frac{\text{应交税费合计}}{\text{收入总额}} \times 100\%$$

$$\text{TA}_V = [\text{VAT} - (1 - \text{VAR}) \times \text{VAT}_1] \times [1 + 12\% \times (1 - \text{CT})] + [(2 - \text{VAR}) \times 0.03\%] \times (1 - \text{CT}) + \text{GS} \times \text{CT}$$

## 1.1 会展场馆运营

- **营改增综合税负率变化模型：**

应交税费合计=应交增值税+应交城建税及教育费附加+应交印花税  
+应交企业所得税

$$\Delta T = TA_V - TA_B$$

$$\Delta T = [VAT - (1 - VAR) \times VAT_1] \times [1 + 12\% \times (1 - CT)] \\ - [BT \times 112\%] \times (1 - CT)$$

## 1.1 会展场馆运营

**企业的增值率是多少，营改增前后税负变化为0？**

$$\Delta T = 0$$

$$\text{VAR} = \frac{\text{BT} \times 112\% \times (1 - \text{TC})}{\text{VAT} + \text{VAT} \times 12\% \times (1 - \text{TC})}$$

---

## 1.1 会展场馆运营

**【案例1】** 会展场馆租赁业务营改增之前营业税税率为5%，营改增之后采用**一般计税方法**，增值税税率为11%，**假设该业务可抵扣的增值税进项税额很少，接近于0**，适用的企业所得税税率为25%，则营改增后税负率变化为：

$$=11\%+(11\%*12\%-5\%*112\%)*(1-25\%)=7.79\%$$

---



## 1.1 会展场馆运营

**【案例2】** 会展场馆租赁业务营改增之前营业税税率为5%，营改增之后采用**简易计税方法**，增值税征收率为5%，适用的企业所得税税率为25%，则营改增后综合税负率变化为：

$$=5\%+(5\%*12\%-5\%*112\%)*(1-25\%)=1.25\%$$

---

## 1.1 会展场馆运营

**【案例3】** 会展场馆租赁业务营改增之前营业税税率为5%，营改增之后采用**一般计税方法**，增值税税率为11%，假设该行业进项税额税率与销项税率相等，适用的企业所得税税率为25%，则该行业增值率为多少时，营改增后税负率无变化：

$$\text{VAR} = \frac{\text{BT} \times 112\% \times (1 - \text{TC})}{\text{VAT} + \text{VAT} \times 12\% \times (1 - \text{TC})}$$

$$= 35.03\%$$

---

## 1.2 会议展览服务

### **第十五条** 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。

**《营业税改征增值税试点实施办法》（财税【2016】36号）**

---

## 1.2 会议展览服务

**【案例4】** 会议展览服务营改增之前营业税税率为3%，营改增之后采用一般计税方法，增值税税率为6%，假设该业务可抵扣的增值税进项税额很少，接近于0，适用的企业所得税税率为25%，则营改增后税负率变化为：

$$=6\%+(6\%*12\%-3\%*112%)*(1-25\%)=4.02\%$$

---

## 1.2 会议展览服务

**【案例5】**会议展览服务业务营改增之前营业税税率为3%，营改增之后采用一般计税方法，增值税税率为6%，假设该行业进项税额税率与销项税率相等，适用的企业所得税税率为25%，则该行业增值率为多少时，营改增后税负率无变化：

$$\begin{aligned}\text{VAR} &= \frac{\text{BT} \times 112\% \times (1 - \text{TC})}{\text{VAT} + \text{VAT} \times 12\% \times (1 - \text{TC})} \\ &= 38.53\%\end{aligned}$$

---

# “营改增”后机遇与挑战

## 模块二 “营改增”后之一般纳税人

2.1 主要政策文件

2.2 涉税争议焦点

## 2.1主要政策文件

### 一、主文件：

- 1、《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税【2016】36号）：纳税人、征税范围、税率征收率、应纳税额、纳税义务发生时间和纳税地点、税收减免的处理、征收管理、过渡政策。
  - 2、《增值税会计处理规定》（财会【2016】22号）：增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”、“预交增值税”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“待转销项税额”、“增值税留抵税额”、“简易计税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代缴增值税”等明细科目。
  - 3、《纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法》（国家税务总局公告2016年第16号）：计税方法、预缴税款
-

## 2.1主要政策文件

### 二、次文件

总局2016年公告第14号、15号 16号；财税【2016】68号

### 三、其他相关

**纳税申报**：总局2016年公告第13号、27号、30号、总局公告2017年第19号

**发票**：总局2016年公告第19号、32号、47号、57号、59号、71号、税总函〔2016〕145、455号；总局公告2017年第9号、11号、16号

**税收征管**：总局公告2016年第23号、26号、53号、总局公告2017年第11号

**劳务派遣**：财税【2016】47号

**收费公路通行费增值税抵扣**：财税〔2016〕86号

**税收优惠**：财税【2016】52号、总局公告2016年第33号、财税〔2017〕46号、财税〔2017〕49号

---



## 2.2 涉税争议焦点

**【案例8】** 某会展中心有一展位长期出租，在2017年7月收取了一年（2017年7月至2018年7月）的租金共计12万元（不含税），该会展中心纳税义务发生时间如何确认？2017年7月份可以确认12万元的收入吗？

---

## 2.2 涉税争议焦点

### ➤ 增值税纳税义务发生时间：

【财税2016】36号附件1（二）纳税人提供建筑服务、租赁服务（已作废）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。**

---

## 2.2 涉税争议焦点

《纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法》（国家税务总局公告2016年第16号）

（一）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。

（二）一般纳税人出租其2016年5月1日后取得的不动产，适用一般计税方法计税。

---

## 2.2 涉税争议焦点

➤ **销售额=销售收入=开票金额？**

---

## 2.2 涉税争议焦点

**1、财税【2016】36号附件1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。

---

## 2.2 涉税争议焦点

### 2、企业会计准则第14号--收入

#### 第四章 让渡资产使用权收入

第十六条 让渡资产使用权收入包括利息收入、使用费收入等。

第十七条 让渡资产使用权收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

- (一) 相关的经济利益很可能流入企业；
- (二) 收入的金额能够可靠地计量。

第十八条 企业应当分别下列情况确定让渡资产使用权收入金额：

(一) 利息收入金额，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定。

(二) 使用费收入金额，按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。

---

## 2.2 涉税争议焦点

3、《关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79号）：

### 一、关于租金收入确认问题

根据《实施条例》第十九条的规定，企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定**租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付**的，根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人**可**对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

---

## 2.2 涉税争议焦点

**【案例9】** 某会展中心2017年7月与客户甲签订了一份服务协议，协议规定，该会展中心为甲客户承办一场展销会，其中场地费为10万元，会展服务费为5万元，共计15万元，该会展中心可以为甲客户开具两张增值税专用发票（11%的不动产租赁、6%会展服务）吗？

---



## 2.2 涉税争议焦点

**兼营**：试点纳税人销售货物、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，基本上都是从高适用税率。**

**混合销售**：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。

---

## 2.2 涉税争议焦点

➤ 属于下列情形之一的，不得开具增值税专用发票：

（一）向消费者个人销售货物或者应税劳务的；

（二）销售货物或者应税劳务适用免税规定的；

（三）小规模纳税人销售货物或者应税劳务的。

➤ 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。

---

## 2.2 涉税争议焦点

**【案例10】** 会展中心的增值税一般纳税人进项税额抵扣的情形？

---

## 2.2 涉税争议焦点

下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

- （一）从销售方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票，下同）上注明的增值税额。
  - （二）从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。
  - （三）购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算的进项税额。
  - （四）从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产，自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。
-

## 2.2涉税争议焦点

### ➤ 进项税额不能抵扣的情形

#### 1、扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定

增值税扣税凭证，是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和完税凭证。试点纳税人按照规定从全部价款和价外费用中扣除的价款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证。纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

---

## 2.2 涉税争议焦点

### 2、完税凭证抵扣进项税额资料不全

纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的，应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产，自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

---

## 2.2 涉税争议焦点

3、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。纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

---

## 2.2 涉税争议焦点

### 4、非正常损失的：

(1) 购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务

(2) 在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、加工修理修配劳务和交通运输服务

(3) 不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务

(4) 不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程

---



## 2.2 涉税争议焦点

5、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

6、适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分

适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，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 = 当期无法划分的全部进项税额 × ( 当期简易计税方法计税项目销售额 + 免征增值税项目销售额 ) ÷ 当期全部销售额

主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行清算。

---

## 2.2 涉税争议焦点

### 7、因销售折让、中止或者退回而收回的增值税额

纳税人适用一般计税方法计税的，因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的增值税额，应当从当期的销项税额中扣减；因销售折让、中止或者退回而收回的增值税额，应当从当期的进项税额中扣减。

### 8、简易计税方法的应纳税额

简易计税方法的应纳税额，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。应纳税额计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

---

## 2.2 涉税争议焦点

9、贷款服务及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：纳税人接受贷款服务及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。

10、餐饮服务

11、居民日常服务

12、娱乐服务

13、旅客运输服务

14、纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额：原增值税一般纳税人兼有销售服务、无形资产或者不动产的，截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额，不得从销售服务、无形资产或者不动产的销项税额中抵扣。

---

## 2.2 涉税争议焦点

**思考1**：会展中心的成本费用中的一大部分费用，如保洁搭建人工费、外请保安费等，由于这些供应商属于劳动密集型的行业，成本主要为人员工资等，基本没有进项可抵扣，他们的税负从5%增长到6%，上涨了20%，该部分成本有极大可能会转嫁到用工单位，这样会展中心即使能够取得专用发票进行抵扣，用工成本也会增加。由于可抵扣项目少，且税率由5%变为11%，我司该部分业务的税负预计将增加120%。

---

## 2.2 涉税争议焦点

《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）

一般纳税人提供劳务派遣服务，可以按照《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）的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照一般计税方法计算缴纳增值税；**也可以选择差额纳税**，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。

---

## 2.2 涉税争议焦点

### 《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）

小规模纳税人提供劳务派遣服务，可以按照《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）的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照简易计税方法依3%的征收率计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，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。

---

## 2.2 涉税争议焦点

《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）

选择差额纳税的纳税人，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。

劳务派遣服务，是指劳务派遣公司为了满足用工单位对于各类灵活用工的需求，将员工派遣至用工单位，接受用工单位管理并为其工作的服务。

---

## 2.2 涉税争议焦点

**思考2**：会展中心的增值税一般纳税人如何做到“**应抵尽抵**”？

---



## 2.2 涉税争议焦点

### 1、积少成多

例如：增值税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，下同）上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额：

高速公路通行费可抵扣进项税额=高速公路通行费发票上注明的金额  
 $\div (1+3\%) \times 3\%$

一级公路、二级公路、桥、闸通行费可抵扣进项税额=一级公路、二级公路、桥、闸通行费发票上注明的金额  
 $\div (1+5\%) \times 5\%$

财税〔2016〕86号

---

## 2.2涉税争议焦点

### 2、加强增值税专用发票的管理

- (1) 发票的另用存管理；
  - (2) 在合同中约定发票的类型；
  - (3) 注意取得的发票应及时传递至财务部门；
  - (4) 注意凭票抵扣进项时对资金支付方式的要求；
  - (5) 增值税发票取得必须坚持“四流”统一，即：合同流、货物流、发票流、资金流四流统一。
-

## 2.2 涉税争议焦点

### ➤ 取得增值税专用发票与普票的税负比较

增值税税率	17%	11%	6%
发票面值	100	100	100
+ 进项税额	14.53	9.91	5.66
+ 增值税附加税 ( 12% )	1.74	1.19	0.68
+ 成本减少, 企业所得税增加 ( 25% )	3.63	2.48	1.42
附加税减少, 企业所得税增加 ( 25% )	0.44	0.3	0.17
减少的税费成本	12.21	8.32	4.75

## 2.2 涉税争议焦点

### ➤ 取得增值税专用发票与不要发票的税负比较

增值税税率	17%	11%	6%
专票面值	100	100	100
+ 进项税额	14.53	9.91	5.66
+ 增值税附加税 ( 12% )	1.74	1.19	0.68
成本增加, 企业所得税减少 ( 25% )	21.37	22.52	23.58
附加税减少, 企业所得税增加 ( 25% )	0.44	0.3	0.17
平衡点	37.21	33.32	29.75

## 2.2 涉税争议焦点

购进价值100元的货物，无票会比普票增加企业所得税额。所以，若企业进货不要发票，只有当价值100元的货物比能够开普通发票的企业价格优惠至少25元时，才会划算。也就是说25是购进价格100元货物选择普票或无票的平衡点。

很容易发现，普票与无票的平衡点与增值税税率无关而与企业所得税税率有关。平衡点即是：25元。所以，对于小微企业（10%）和高新技术企业（15%）来说，他们的平衡点分别是10元和15元。

---

## 2.2 涉税争议焦点

**注意：违规使用发票的风险及违规成本高！非常高！**

- (1) 发票比对系统功能强大，虚购和虚开的风险更大；
  - (2) 违规使用增值税专用发票的处罚力度更大。
-

## 2.2 涉税争议焦点

《刑法》第二百零五条规定：

虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处二万元以上二十万元以下罚金；虚开的税款数额较大（10万元以上）或者有其他严重情节的，处三年以上十年以下有期徒刑，并处五万元以上五十万元以下罚金；虚开的税款数额巨大（50万元以上）或者有其他特别严重情节的，处十年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处五万元以上五十万元以下罚金或者没收财产。

---

## 2.2 涉税争议焦点

“起刑点” 虚开的税款数额在一万元以上或者致使国家税款被骗数额在五千元以上的。

“虚开的税款数额较大或有其他严重情节的” 是指：（1）虚开票税款数额10万元以上的；（2）虚开票致使国家税款被骗数额在五万元以上的；（3）因虚开票受过刑事处罚的。

“虚的税款数额巨大或有其他特别严重情节的” 是指：（1）虚开票税款数额50万元以上的；（2）虚开票致使国家税款被骗数额在30万元以上的；

---



## 2.2涉税争议焦点

纳税人通过虚增增值税进项税额偷逃税款，但对外开具增值税专用发票**同时符合**以下情形的，不属于对外虚开增值税专用发票：

一、纳税人向受票方纳税人销售了货物，或者提供了增值税应税劳务、应税服务；

二、纳税人向受票方纳税人收取了所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务的款项，或者取得了索取销售款项的凭据；

三、纳税人按规定向受票方纳税人开具的增值税专用发票相关内容，与所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务相符，且该增值税专用发票是纳税人合法取得、并以自己名义开具的。

受票方纳税人取得的符合上述情形的增值税专用发票，可以作为增值税扣税凭证抵扣进项税额。

本公告自2014年8月1日起施行。此前未处理的事项，按照本公告规定执行。

特此公告。

国家税务总局公告2014年第39号

## 2.2涉税争议焦点

### 3、做好大额进项税额的筹划

例如：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。**

国家税务总局公告2016年第15号

---

## 2.2涉税争议焦点

### 3、做好大额进项税额的筹划

例如：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。

不动产原值，是指取得不动产时的购置原价或作价。

国家税务总局公告2016年第15号

---

---

# “营改增”后机遇与挑战

## 模块三 “营改增”后之小规模纳税人

3.1 主要政策文件

3.2 税收优惠

## 3.1主要政策文件

### 一、主文件：

- 1、《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税【2016】36号）：纳税人、征税范围、税率征收率、应纳税额、纳税义务发生时间和纳税地点、税收减免的处理、征收管理、过渡政策。
  - 2、《增值税会计处理规定》（财会【2016】22号）：小规模纳税人只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，不需要设置上述专栏及除“转让金融商品应交增值税”、“代扣代交增值税”外的明细科目
  - 3、《纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法》（国家税务总局公告2016年第16号）：计税方法、预缴税款
-

## 3.1主要政策文件

### 二、次文件

总局2016年公告第14号、15号 16号；财税【2016】68号

### 三、其他相关

**纳税申报**：总局2016年公告第13号、27号、30号、总局公告2017年第19号

**发票**：总局2016年公告第19号、32号、47号、57号、59号、71号、税总函〔2016〕145、455号；总局公告2017年第9号、11号、16号

**税收征管**：总局公告2016年第23号、26号、53号、总局公告2017年第11号

**税收优惠**：财税【2016】52号、总局公告2016年第33号、财税〔2017〕46号、财税〔2017〕49号

---

## 3.2 税收优惠

### 一、小微企业增值税税收优惠政策：

1、《关于小微企业免征增值税和营业税有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第57号）的规定，增值税小规模纳税人，月销售额不超过3万元（含3万元）的，免征增值税。其中，以1个季度为纳税期限的增值税小规模纳税人，季度销售额不超过9万元的，免征增值税。

---

## 3.2 税收优惠

### 一、小微企业增值税税收优惠政策：

2、《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告2016年第23号）第六条第二项和第三项规定：增值税小规模纳税人应分别核算销售货物，提供加工、修理修配劳务的销售额，和销售服务、无形资产的销售额。增值税小规模纳税人销售货物，提供加工、修理修配劳务月销售额不超过3万元（按季纳税9万元），销售服务、无形资产月销售额不超过3万元（按季纳税9万元）的，自2016年5月1日起至2017年12月31日，可分别享受小微企业暂免征收增值税优惠政策。按季纳税申报的增值税小规模纳税人，实际经营期不足一个季度的，以实际经营月份计算当期可享受小微企业免征增值税政策的销售额度。

---



## 3.2 税收优惠

### 二、小微企业减免政府性基金

《关于扩大有关政府性基金免征范围的通知》（财税〔2016〕12号）规定，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。

---

## 3.2 税收优惠

### 三、小型微利企业企业所得税优惠

《关于扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税〔2017〕43号）规定，小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：

（一）工业企业，年度应纳税所得额不超过50万元，从业人数不超过100人，资产总额不超过3000万元；

（二）其他企业，年度应纳税所得额不超过50万元，从业人数不超过80人，资产总额不超过1000万元。

---

## 3.2 税收优惠

其中，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。

---

## 3.2 税收优惠

《关于扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税〔2017〕43号）规定，自2017年1月1日至2019年12月31日，将小型微利企业的年应纳税所得额上限由30万元提高至50万元，对年应纳税所得额低于50万元（含50万元）的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

---

## 3.2 税收优惠

**【案例11】**：某商贸公司2017年12月中旬测算该企业的所得税应纳税所得额50.5 万元，企业资产总额为820万元，职工人数为65人。则该企业应纳所得税为：

$$\text{应纳税额} = 505000 \times 25\% = 126250 \text{元}$$

$$\text{税后利润} = 505000 - 126250 = 378750 \text{元}$$

假设：该商贸公司2017年12月中旬测算的应纳税所得额为49.5 万元（给员工发奖金1万元），企业资产总额为820万元，职工人数为65人。则该企业应纳所得税为：

$$\text{应纳税额} = 495000 \times 50\% \times 20\% = 49500 \text{元}$$

$$\text{税后利润} = 495000 - 49500 = 445500 \text{元} > 378750 \text{元}$$

---

## 3.2 税收优惠

**【案例11】**：某商贸公司2017年12月中旬测算该企业的所得税应纳税所得额50.5万元，企业资产总额为820万元，职工人数为65人。则该企业应纳所得税为：

$$\text{应纳税额} = 505000 \times 25\% = 126250 \text{元}$$


$$\text{税后利润} = 505000 - 126250 = 378750 \text{元}$$

假设：该商贸公司2017年12月中旬测算的应纳税所得额为49.5万元（给员工发奖金1万元），企业资产总额为820万元，职工人数为65人。则该企业应纳所得税为：

$$\text{应纳税额} = 495000 \times 50\% \times 20\% = 49500 \text{元}$$

$$\text{税后利润} = 495000 - 49500 = 445500 \text{元} > 378750 \text{元}$$

---


$$(50+X) \times (1-25\%) \leq 50 \times (1-10\%)$$

$$X \leq 10 \text{万元}$$

**即当企业满足小微企业资产总额和职工人数的条件时，其企业所得税的应纳税所得额在50---60万之间的税后利润小于等于50万。**

---