

海问税法实务：增值税减税政策简介及注意事项

作者：郭永茂 李杨

近期，增值税降税政策出台，《财政部、国家税务总局、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，“39号公告”）和《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，“14号公告”）自2019年4月1日起施行。此外，国家税务总局针对发票开具、纳税申报表填写、税控系统升级等税务实操中的配套事宜也出台了相关规定。

此次的增值税减税政策主要体现为降“率”（包括适用税率、购进农产品的扣除率、出口退税率、离境退税物品退税率）、扩“抵”（包括加计抵减、允许不动产一次性抵扣、将国内旅客运输服务纳入进项税抵扣范围）、退“留”（即，更大范围试行增值税期末留抵税额退税制度）。

在本文中，我们将对前述政策的要点及历史沿革进行总结梳理，并提示注意事项，谨供各位参考。

一、降“率”：降低增值税税率并相应调整农产品进项税扣除率、出口退税率等

1、降低增值税适用税率

根据39号公告的规定，自2019年4月1日起，增值税一般纳税人适用的增值税税率进一步下调，原适用16%税率的调整为13%，原适用10%税率的调整为9%。我们将增值税税率的历次变动情况列示如下，谨供参考：

2017.7.1 以前	2017.7.1- 2018.4.30	2018.5.1- 2019.3.31	2019.4.1 及以后	适用范围
17%		16% 【降幅： 5.88%】	13% 【降幅： 18.75%】	销售货物、加工修理修配劳务、有形动产租赁服务或者进口货物（特殊规定除外）
13%	11% 【降幅： 15.38%】	10% 【降幅： 9.09%】	9% 【降幅： 10%】	销售交通运输、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； 销售或者进口下列货物： 1. 粮食等农产品、食用植物油、食用盐； 2. 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； 3. 图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物； 4. 饲料、化肥、农药、农机、农膜； 5. 国务院规定的其他货物。
11%				
6%				销售服务、无形资产（特殊规定除外）
0%				出口货物（特殊规定除外）、跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产

根据国务院总理李克强在2018年政府工作报告中提到的“进一步减轻企业税负，改革完善增值税制度，按照三档并两档方向调整税率水平……”，目前我国增值税的3档税率（不考虑零税率的情形）预计未来会继续调整。

需要注意的是，由于生产、流通、消费各环节的议价能力不同，不同的市场主体因降税而导致的税务影响可能差异较大，各环节主体之间呈相互博弈状态。假设生产、流通环节主体为增值税一般纳税人，不考虑跨期情形及增值税以外的税费影响，我们以销售货物（适用税率在此次调整前为16%）为例，对“降低增值税税率是否对各环节均有利”作了如下示例性测算，谨供大家参考：

示例情形	生产环节				流通环节					消费环节		
	不含税成本	不含税收入	销项税	利润	不含税成本	进项税	不含税收入	销项税	利润	不含税价款	增值税	总支出
适用16%税率时	60	80	12.8	20	80	12.8	100	16	20	100	16	116
		价税合计92.8						价税合计116				
以下为适用税率调整为13%后的情形：												
政策期望效果？	60	80	10.4	20	80	10.4	100	13	20	100	13	113
当生产和消费环节强势时	60	82.12 (=92.8 / 113%)	10.68	22.12	82.12	10.68	100	13	17.88	100	13	113
当流通环节强势时	60	80	10.4	20	80	10.4	102.65 (=116 / 113%)	13.35	22.65	102.65	13.35	116
当生产和流通环节强势时	60	82.12	10.68	22.12	82.12	10.68	102.65	13.35	20.53	102.65	13.35	116

基于以上情形，我们建议相关企业及时梳理自身业务，积极了解市场情况，做好谈判准备，对合同条款修订等事宜寻求税务和法律专业人士的帮助。

2、调整购进农产品的进项扣除率

随着增值税适用税率的变化，购进农产品的企业的进项税扣除率也相应调整。根据39号公告的规定，自2019年4月1日起，一般纳税人购进农产品，原适用10%扣除率的，扣除率调整为9%；但是，一般纳税人购进用于生产或委托加工13%税率货物的农产品的，按照10%的扣除率计算进项税额。

作为参考，我们将农产品增值税进项税扣除安排的历次变动情况列示如下：

政策依据	农产品增值税进项税扣除安排
财税[2012] 38号 (自2012.7.1起施行)	核定扣除试点行业：以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的一般纳税人，以购进农产品为原料生产货物的，其购进农产品无论是否用于生产上述产品，以销售货物的适用税率为扣除率【进项税额=核定金额×扣除率/（1+扣除率）】；以购进的农产品直接销售或用于生产经营但不构成货物实体（包括包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等）的，适用扣除率13%【进项税额=核定金额×13%/（1+13%）】 【未穷尽列举】
财税[2013] 57号 (自2013.9.1起施行)	扩大核定扣除试点行业：自2013年9月1日起，各省级财税部门可结合本省特点，扩大财税[2012]38号文件的试点行业的范围。
财税[2016] 36号 (自2016.5.1起施行)	- 除核定扣除试点政策外，采用下述方法扣除进项税： - 专票扣除：取得增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书的，以凭证上的增值税额扣除； - 计算扣除：其他情形，以买价【农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价】和扣除率13%相乘，计算扣除额。
财税[2017] 37号 (自2017.7.1起施行)	- 从一般纳税人处取得的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书的，以前述凭证上注明的增值税额为进项税额； - 从小规模纳税人处取得专用发票的，以11%的扣除率计算进项税额； - 取得（开具）农产品销售发票或收购发票的，以发票上注明的买价和11%的扣除率计算进项税额； - 加计扣除：营改增试点期间，纳税人购进用于生产销售或委托受托加工17%税率货物的农产品【深加工农产品】，维持原扣除力度不变（即，扣除率11%加计扣除2%）； - 核定扣除试点纳税人购进农产品用于生产经营且不构成货物实体的（包括包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等），增值税进项税额适用前述几条的扣除率规定； - 核定扣除试点纳税人购进农产品直接销售的，农产品增值税进项税额适用扣除率调整为11%； - 从批发零售环节购进适用免征增值税政策的蔬菜、部分鲜活肉蛋而取得的普通发票，不不作为计算抵扣进项税的凭证； - 购进农产品既用于生产销售或委托受托加工17%税率货物又用于生产销售其他货物服务的，应当分别核算进项税额；未分别核算的，统一以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额为进项税额，或以农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算进项税额。
新增值税暂行条例 (自2017.11.19起生效施行)	购进农产品，除采用专票【增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书】抵扣的情形外，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%的扣除率计算进项税额。国务院另有规定的除外。
财税[2018] 32号 (自2018.5.1起施行)	- 原适用11%扣除率的，相应下调为10%【适用于一般商贸企业】 - 购进用于生产销售或委托加工16%税率货物的农产品，进项税额扣除率为12%【适用于深加工农产品】
39号公告 (自2019.4.1起施行)	- 原适用10%扣除率的，相应下调为9%【适用于一般商贸企业】 - 购进用于生产或委托加工13%税率货物的农产品，进项税额扣除率下调为10%【适用于深加工农产品】

3、调整出口退税率

随着增值税适用税率的变化，出口退税率也同步调整。根据39号公告的规定，自2019年4月1日起，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%。

需要注意的是，39号公告为出口退税率的调整设置了过渡期规定，规定2019年6月30日前（含2019年4月1日前），适用增值税免退税办法的（即，不具有生产能力的出口企业（外贸企业）或其他单位等），若购进时已按调整前税率征收增值税的，执行调整前的出口退税率；若购进时已按调整后税率征收增值税的，执行调整后的出口退税率（“平进平退”）。适用增值税免抵退税办法的（即，生产企业等），执行调整前的出口退税率（“实体从旧”），适用税率低于出口退税率的，二者之间的差额视为零参与免抵退税计算。具体时点以出口报关单注明的出口时间或出口发票的开具时间等为准。对外贸企业来说，2019年4月1日前购入货物的，建议在2019年6月30日前完成报关出口；预计无法在6月30日前完成报关出口的，建议在4月1日后安排购入货物。对生产企业来说，建议尽可能在2019年6月30日前完成相关货物的报关出口。

4、调整离境退税物品退税率

根据39号公告的规定，自2019年4月1日起，适用13%税率的境外旅客购物离境退税物品，退税率调整为11%；适用9%税率的前述物品，退税率调整为8%。

需要注意的是，39号公告为离境退税物品退税率的调整设置了过渡期，规定2019年6月30日前，按调整前税率征收增值税的，执行调整前的退税率；按调整后税率征收增值税的，执行调整后的退税率。具体时点以退税物品增值税发票的开具时间为准。

二、扩“抵”：扩大进项税抵扣范围

5、允许不动产进项税一次性抵扣

根据39号公告的规定，自2019年4月1日起，一般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（即，不再“第1年抵扣60%，第2年抵

扣40%”），而是允许一次性抵扣；此前按照2年抵扣政策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一次性抵扣。

进项税额抵扣机制是计算增值额的一种重要方法。纳税人的固定资产（尤其是不动产）能否抵扣以及能否充分抵扣进项税额，对于改善企业现金流状况具有重要意义。就此而言，上述政策对企业是利好消息。此外，不动产进项税扣除规则的变动也是深化增值税改革的一个重要体现。

作为参考，我们将固定资产（含不动产）进项税抵扣规则的历次变动情况列示如下：

政策依据	相关固定资产（含不动产）进项税抵扣规则
增值税暂行条例（1993） （自1994.1.1起施行）	购进固定资产的进项税额不得从销项税中抵扣；
十六届三中全会（2003.10）	提出将生产型增值税改为消费型增值税，将设备投资纳入增值税抵扣范围；
财税[2004]156号文件 （2004.7.1至2008.12.31陆续执行）	在东北地区、中部地区、内蒙古东部等地区相关行业逐渐试行固定资产（不动产）的进项税抵扣；
财税[2008]170号 （自2009.1.1起施行）	一般纳税人购进或自制固定资产（不含不动产）发生的进项税额，允许从销项中抵扣，这标志着我国增值税制度正式从“生产型增值税”转变为“消费型税”；
财税[2016]36号 （自2016.5.1起施行）	一般纳税人（适用一般计税方法的）自2016年5月1日后取得按固定资产核算不动产或不动产在建工程的，其进项税额应自取得之日起分2年从销项税额扣，第一年抵扣60%，第二年抵扣40%；
39号公告 （自2019.4.1起施行）	- 一般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，允许一次性抵扣； - 按照前述2年抵扣规定尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额，可于2019年4月税款所属期一次性抵扣完毕。

需要注意的是，根据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，应当计算不得抵扣的进项税额，从当期进项税额中扣减。

6、将国内旅客运输服务纳入进项税抵扣范围

根据39号公告的规定，自2019年4月1日起，国内旅客运输服务被纳入进项税抵扣范围。该政策对差旅业务较多的企业尤为利好。针对本政策，下面几点需要企业注意：

· 关于抵扣凭证类型：除取得增值税发票外（取得增值税电子普通发票的，发票上注明的税额为抵扣额），取得的其他运输凭证（包括航空运输电子客票行程单、铁路车票、公路/水路等其他客票）均要求注明旅客身份信息。39号公告并未提及“旅客”是否必须为本公司员工，但是，国家税务总局在税收政策问答中，表示非雇员的旅费不可抵税。

· 关于可抵扣进项税金额的计算：（1）铁路车票、公路/水路等客票是以票面金额为含税金额倒算可抵扣的进项税额，而航空运输电子客票行程单则是以“票价+燃油附加费”（不含行程单记录的民航发展基金和其他税费）为含税金额倒算可抵扣的进项税额；（2）航空运输电子客票行程单和铁路车票按照9%（即，本次调整后的交通运输服务的适用税率）计算可抵扣的进项税额，而公路、水路等客票按照3%计算可抵扣的进项税额。具体计算公式如下：

航空旅客运输进项税额=（票价+燃油附加费）÷（1+9%）×9%

铁路旅客运输进项税额=票面金额÷（1+9%）×9%

公路、水路等其他旅客运输进项税额=票面金额÷（1+3%）×3%

· 关于抵扣范围：本政策仅适用于国内旅客运输服务，不适用于国际旅客运输服务（根据增值税现行政策，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，因而国际旅客运输服务购买者不得抵扣相关服务的增值税）。需注意的是，如果企业从差旅服务代理平台购买旅客运输服务且存在国际运输服务（如，国际航空运输）情况，以企业争取拿到相关客票（如，航空运输电子客票行程单）为宜（如果由代理平台统一按照含机票票面金额及服务费金额的总金额开发票，则当发票中同时存在国际运输和国内运输项目时，可能会连带影响国内运输项目的增值税进项税的可抵扣性）。

· 企业购入的用于集体福利或个人消费的国内旅客运输服务不得做进项税抵扣。

7、实施加计抵减政策

根据39号公告的规定，自2019年4月1日至2021年12月31日，允许生产、生活性服务业的一般纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%后，抵减应纳税额。就此而言，下面几点需要企业注意：

· 本政策是阶段性优惠政策，2021年12月31日（税款所属期）以后，该政策将届满。届时，结余的加计抵减额将停止抵减。至于届时是否会有延续政策出台，有待财税部门后续发文明确。

· 本政策适用于主要提供邮政服务、电信服务、现代服务和生活服务的一般纳税人。其提供前述4项服务取得的销售额占全部销售额的比重应超过50%（若纳税人兼有4项服务中的多项，则分子为4项服务销售额的合计金额）。

关于上述比重的计算期间，对于2019年3月31日前设立的一般纳税人，采用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）计算判断，自2019年4月1日起适用加计抵减政策；而对于2019年4月1日后设立的一般纳税人，采用自设立之日起3个月的累计销售额判断，自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减政策。如果2019年4月1日后设立的纳税人其前3个月的销售额均为0，则应自该纳税人形成销售额的当月起计算3个月，以判断是否适用加计抵减政策。

一般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。加计扣除额可追溯适用。一般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的当期一并（补）计提。例如，甲公司在2019年4月设立，2019年5月登记为一般纳税人，2019年6月确定符合加计抵减政策的条件，则甲公司可在2019年6月一并计提5月和6月的加计抵减额。

· 本政策不适用于纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为的情形。如果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的，则按照当期相应销售额的比例划分不得计提加计抵减额的进项税额。原因在于，“纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为”的，在销项端可适用零税率或免税政策。

· 加计抵减的幅度为当期可抵扣进项税额的10%。其中，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；已经计提加计抵减额的，按规定作进项税额转出，在进项税额转出当期相应调减加计抵减额。加计

抵减额的计算公式为：

当期计提加计抵减额=当期可抵扣进项税额×10%

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

· 如果抵减前的应纳税额大于零，且大于或等于当期可抵减加计抵减额，则当期可抵减加计抵减额可以从抵减前的应纳税额中充分抵减（直到抵减至应纳税额为零）；否则，如果当期可抵减加计抵减额有余额，则可以结转至下期继续抵减。

· 本政策由相关纳税人“自主判断、自主申报、自主享受”。根据14号公告的规定，纳税人在年度内首次确认适用加计抵减政策时，只需要提交《适用加计抵减政策的声明》，对其销售额比重进行确认，不需要履行额外的申请审批程序。以后年度确定继续适用本政策时，需再次提交该声明。

三、退“留”

8、全面试行增值税期末留抵税额退税制度

根据39号公告的规定，自2019年4月1日起，试行增值税期末留抵税额退税制度。此前，除出口退税等特殊情形外，我国企业的增值税期末留抵税额一般不退税，而是结转至下期抵扣。这对进项税额大于销项税额的企业而言，可能会大量占用资金。为缓解部分企业的前述资金压力，国务院财税部门曾出台若干政策对特定行业因特定行为而产生的增值税期末留抵税额予以退还。我们将增值税期末留抵税额退税制度的历次变动情况列示如下，谨供各位参考：

政策依据	相应的增值税期末留抵税额退税制度
财税[2011]107号	对集成电路重大项目企业采购设备形成的增值税期末留抵税额予以退还；
财税[2014]17号	符合特定条件的企业，在2014年2月28日前形成的增值税期末留抵税额，可在不超过购进石油、燃料油的价格中消费税部分对应的增值税的规模下，申请一次性退还；
财税[2016]141号 (已执行到期)	- 对纳税人从事大型客机、大型客机发动机研制项目而形成的增值税期末留抵税额予以退还； - 对纳税人因生产销售新支线飞机而形成的增值税期末留抵税额予以退还；
财税[2018]70号 (2018年执行)	对符合条件的装备制造等先进制造业、研发等现代服务业和电网企业等行业的增值税期末留抵税额予以退还；
39号公告	对符合条件的纳税人（不分行业）试行增值税期末留抵税额退税制度。

针对本政策，企业需要注意以下几点：

· 申请条件：申请适用本政策的纳税人应为同时符合以下条件的一般纳税人：

（1）自2019年4月税款所属期起，连续6个月（按季纳税的，连续2个季度）增量留抵税额均大于零（连续6个月大于零的，说明纳税人期末税额留抵是常态，单靠自身生产经营难以在短期内消化留抵税额，因而有必要退税），且第6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B级（将优待政策与纳税信用情况挂钩）；

（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；

（4）申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚2次及以上的（将优待政策与行政处罚情况挂钩）；

（5）自2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返（退）政策。

· 退还范围：基于财政承受能力的考虑，本次只对增量留抵税额（即，与2019年3月底相比新增加的期末留抵税额）予以退税。对于2019年4月1日以后成立的一般纳税人，其增量留抵税额即为当期的期末留抵税额。

· 计算公式：允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额×进项构成比例×60%。其中，“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。

· 申请期间：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。

· 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；但是，适用免退税办法的，相关进项税额不得用于退还留抵税额。

· 后续处理：纳税人取得退还的留抵税额后，应相应调减当期留抵税额。

四、我们的服务

“依法纳税”对纳税人而言，纳税是义务，依法是权利。要依法，就需要对税收法律法规有全面的掌握和深刻的理解。海问律师事务所的税务团队立足于“税+法”的专业立场，针对客户的需求，致力于提供如下“依法纳税”服务：

- 日常税务咨询服务；
- 交易架构设计服务；
- 合同涉税条款的制备、审阅、修订服务；
- 涉税争议解决支持服务；
- 税收事项的税务遵从服务。

2019-04-10