

税务

期数 P292/2019 - 2019 年 3 月 22 日

税务评论

增值税击出减税“组合拳”

今年 3 月 5 日，李克强总理在政府工作报告中指出，2019 年将进一步减轻增值税税负；3 月 20 日，国务院常务会议对增值税减税配套措施作出明确。财政部、国家税务总局、海关总署随即于 3 月 21 日公布《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，以下简称“39 号公告”¹），国家税务总局亦于同日公布包括《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，以下简称“14 号公告”²）等在内的若干项政策指引。根据上述文件的规定，包括降低增值税税率、扩大进项税抵扣等一系列增值税减税措施将于 2019 年 4 月 1 日起执行。本期税务评论将对相关政策要点进行解读。

降低增值税税率

从 4 月 1 日起，增值税一般纳税人（以下简称“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%；保持 6% 一档的税率不变。具体变动情况如下表所示：

应税行为	适用税率	
	调整前	调整后
销售或进口一般货物；提供加工、修理修配劳务；提供有形动产租赁服务	16%	13%
销售或进口特定货物；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	10%	9%
提供增值电信、金融服务、现代服务和生活服务；转让除土地使用权之外的无形资产	6%	6%

作者：

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

屈郡

高级经理

电话：+86 21 6141 1087

电子邮件：junqu@deloitte.com.cn

¹ 39 号公告全文：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c4160283/content.html>

² 14 号公告全文：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c4160328/content.html>

对于应税交易及其发票的开具和事后调整涉及税率调整前后不同期间的，14号公告作出如下规定：

- 纳税人在4月1日前已按16%或10%税率开具增值税发票，4月1日后发生销售折让、中止或者退回等情形需要开具红字发票的，应按照原适用税率开具；开票有误需要重开的，也应先按原适用税率开具红字发票，再重新开具正确的蓝字发票。
- 纳税人在4月1日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，也应当按照原适用税率补开。

评论与建议

降税减费是近两年国家财税政策的主要基调，此次增值税税率的下调，有望进一步降低国内商品和服务的税负，减轻企业与消费者的负担，从而促进实体经济的发展。鉴于周边主要国家间接税税率基本低于12%，因此税率下调将减少我国与周边主要国家之间的间接税税率差异，提升中国增值税体系的国际竞争力。

值得注意的是，根据今年政府工作报告，增值税改革将会继续向税率三档并两档、税制简化方向推进。所以，本轮降税后的三档增值税税率（即6%、9%和13%）未来仍有简并空间，企业应对此保持长期关注。

在企业运营层面，由于税率调整的具体政策发布至实施之间仅余十天左右，留给企业准备的时间非常有限。因此相关企业应从商业运营和合规管理等不同方面立刻着手实施相关的工作：

- 及时评估税率下降对业务的影响，并在商业安排可行的前提下采取相应行动。商业实践中，增值税率下调往往引起有关交易时间或价格的调整诉求。例如，在含税售价不变的情况下，销售方一般倾向于推迟交易以适用低税率，购买方则一般倾向于提前交易以获得更多抵扣。因此，企业有必要评估调整交易安排的可行性和必要性，以平衡保持商品价格竞争力、享受低税率政策等多项商业目标的需要。
- 尽早根据新税率调整内部系统设置，做好发票管理和增值税核算等方面的衔接工作，以保证从采购到销售端，从订单、发票到会计核算等均可支持相关税率的变化。如果在开具发票的过程中碰到问题，需要及时和主管税务机关及开票机具供应商联系以进行解决。

扩大进项税抵扣

1. 将旅客运输服务纳入抵扣

39号公告将“旅客运输服务”从不得抵扣进项税项目中移除；换言之，从4月1日起，购进旅客运输服务发生的进项税将被允许从销项税额中抵扣。

需要注意的是，纳税人购进旅客运输服务，除取得增值税专用发票或增值税电子普通发票，按发票注明税额抵扣以外，其他可用于抵扣的凭证限于注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票、公路或水路客票等，且应按相关的含税票面额与税率（征收率）计算可抵扣的进项税额。

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务

亚太区领导人

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

华北区

北京

周翊

合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区

上海

高立群

合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区

广州

张少玲

合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

2. 取消不动产进项税分期抵扣

根据现行规定，纳税人在 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或者 2016 年 5 月 1 日后发生的不动产在建工程，其进项税额应分 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%）。

根据 39 号公告，上述规定将从 4 月 1 日起停止执行，因此相关进项税额可以一次性全额抵扣。此前因该分期抵扣限制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中抵扣。

3. 10%进项税加计抵减

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%，抵减增值税应纳税额（即“加计抵减政策”）。

适用对象 - 适用加计抵减政策的“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、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50% 的纳税人，其应在年度首次确认适用加计抵减政策时，向税务机关提交《适用加计抵减政策的声明》。具体判定时遵循以下规则：

- 3 月 31 日前已设立的纳税人在 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；
- 4 月 1 日后设立的纳税人自设立之日起 3 个月内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。

核算要求 - 纳税人应按以下公式计算有关加计抵减额，并单独核算加计抵减额的计提、抵减、调减、结余等变动情况：

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

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

其中，不得计提加计抵减额的进项税额包括：

- 按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额；若已经计提加计抵减额但后续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；
- 出口货物劳务、发生跨境应税行为对应的进项税额；若兼营出口货物劳务、发生跨境应税行为的，须单独划分不得计提加计抵减额的进项税额，或按相关销售额的比例拆分计算不得计提加计抵减额的进项税额。

执行期限 - 加计抵减政策执行至 2021 年 12 月 31 日。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。

评论与建议

除降低税率以外，此次推出的多项扩大进项税抵扣措施将进一步降低企业的增值税税负。尤其对于不少服务业企业而言，其税率并未在此次降低之列，加之其可抵扣进项税额的项目可能较少，再受到上游货物供应商因降低税率而可能带来的抵扣额减少的影响，如何通过扩大进项税抵扣来补上“确保所有行业税负只减不增”的服务业环节备受关注。进项税加计抵减在“两会”期间甫一提出也因其一定的政策新意而吸引了业界的目光。从此次推出的多项政策组合来看，未来除税率调控以外，进项税抵扣方面的相关措施也将成为政府重要的政策储备。

由于加计抵减政策的适用对象限于以生产、生活性服务业为主业的企业，因此相关集团可以考虑将集团内分散于不同企业的零星服务业务进行适当整合，从而使得集团内的某些企业能够符合相关条件，享受加计抵减政策。

对于拟享受 10% 加计抵减政策的企业而言，应重点关注该项政策对财务核算、合规管理方面的要求，及时更新完善内控措施，防范因虚增进项导致虚增加计抵减额的法律风险。值得注意的是，根据目前规定加计抵减政策是一项暂时性的措施，执行到期后即停止进行加计抵减，因此建议相关企业在商业可行的前提下，对交易进行适当的安排以避免出现在该项政策到期时仍有加计抵减额未予充分使用的情形。

试行期末留抵退税制度

自 2019 年 4 月 1 日起，试行增值税期末留抵税额退税制度，对政策实施后符合条件的纳税人的增量留抵税额，按有关规定予以退还。

适用对象 - 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；“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；
- 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。

退税计算 - 当期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。

退税管理 - 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。纳税人取得退还的留抵税额后，应相应调减当期留抵税额；按照规定再次满足退税条件的，可以继续申请退还留抵税额。

纳税人出口适用免抵退税办法的，办理免抵退税后，仍符合规定退税条件的，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。

评论与建议

长期以来，我国的增值税制度一般只允许期末留抵税额结转至下期抵扣，而不得退税，构成了我国增值税制度与其他部分国家增值税制度的一项差异。在该制度下，一旦企业当期购进产生的进项税额大于其销项税额，则容易产生增值税的资金占用问题。近年来，我国加快了对留抵税额退税制度的改革探索，特别于去年首次在全国范围内对装备制造等先进制造业、研发等现代服务业以及电网企业实施了较大规模的一次性留抵税额退还。在此基础上，此次推出的留抵退税制度进一步拓展至全行业范围，对于完善我国增值税制度，有效解决部分企业因前期投入环节投资规模较大而产生的进项税金资金占用问题有着相当积极的意义。

对于有意享受上述退税的企业，我们建议应尽早做好准备工作，具体包括：

- 审慎评估自身情况，检查是否存在期末留抵税额及其核算是否准确，以判断企业是否符合享受留抵税额退还的条件，测算退税规模及成本效益；对于集团企业而言，建议应针对各个实体进行检查；
- 完善系统内控措施，确保有关的进项税额和留抵税额核算准确，增值税各环节管理合规，以防止因违规问题导致退税资格的丧失或其他违法风险；
- 符合条件的企业应积极与税务机关保持沟通，了解留抵税额退还政策的具体申请流程与适用规则，并及时申请。

调整出口退税率等比率

考虑到增值税税率的降低，39 号公告对包含出口退税率在内的相关涉税比率也进行了相应的调整。

出口退税率 - 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%。

与此前调整出口退税率的作法类似，对于 2019 年 6 月 30 日前的出口交易（注），公告给与了过渡性的安排：

- 适用增值税免退税办法的（如外贸企业等），购进时已按 16%或 10%税率征收增值税的，仍执行调整前的出口退税率；购进时已按 13%或 9%税率征收增值税的，执行 13%或 9%的出口退税率；
- 适用增值税免抵退税办法的（如生产企业等），仍执行调整前的出口退税率（即 16%或 10%）；在计算免抵退税时，适用税率低于出口退税率的，适用税率与出口退税率之差视为零参与免抵退税计算。

注：报关出口的货物劳务（保税区及经保税区出口除外），以海关出口报关单上注明的出口日期为准；非报关出口的货物劳务、跨境应税行为，以出口发票或普通发票的开具时间为准；保税区及经保税区出口的货物，以货物离境时海关出具的出境货物备案清单上注明的出口日期为准。

建议

对外贸企业来说，应避免出现按较高税率购入货物，而按较低退税率计算出口退税的情形。因此，若购入适用 16%或 10%税率的货物，则相应货物应尽量在 6 月 30 日前完成报关出口；若预期无法在过渡期前完成报关出口，则企业应尽量安排在 4 月 1 日以后购入相关货物。对生产企业来说，则应尽量争取在 6 月 30 日前完成相关货物的报关出口，以适用较高的出口退税率。

农产品进项税计算扣除率 – 4 月 1 日起，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。

境外旅客购物离境退税率 – 4 月 1 日起，适用 13%税率的境外旅客购物离境退税物品，退税率为 11%；适用 9%税率的境外旅客购物离境退税物品，退税率为 8%。

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。退税率的执行时间，以退税物品增值税普通发票的开具日期为准。

结语

此次推出的一系列深化增值税改革有关措施，呼应了今年“两会”期间李克强总理在政府工作报告中提出的政策走向，可以说是击出了一套增值税减税的“组合拳”。这些政策的实施，将为实现所有行业税负只减不增的预期目标打下坚实基础。随着 4 月 1 日政策实施日期的临近，相关纳税人应即刻着手为新政实施做好准备，确保相关系统和内控措施的尽早到位，提升进项税额核算等合规管理的效率，同时评估梳理其商业影响并确定适当的因应之策。

我们预计各地财税部门近期内可能会继续出台关于新规执行的指导意见。企业应持续关注政策和实践动态，保持与主管税务机关的沟通，或向专业机构寻求支持。德勤间接税团队亦将持续密切关注增值税法规的发展，并与您分享我们的观察与见解。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱棣

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188 / 8008

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

大连

徐继厚

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人 / 华南区 (香港)

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

上海

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

天津

白凤九

合伙人

电话：+86 22 2320 6699

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至 +852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的成员及其关联机构在澳大利亚、文莱达鲁萨兰国、柬埔寨、东帝汶、密克罗尼西亚联邦、关岛、印度尼西亚、日本、老挝、马来西亚、蒙古、缅甸、新西兰、帕劳、巴布亚新几内亚、新加坡、泰国、马绍尔群岛、北马里亚纳群岛、中国（包括香港特别行政区和澳门特别行政区）、菲律宾与越南开展业务，并且均由独立法律实体提供专业服务。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于为中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2019。欲了解更多信息，请联系德勤中国。