律师行业税务学习手册

广州市律师协会
律师事务所税务问题研究小组 编

《律师行业税务学习手册》编委会

主　编：　张　平、文震殊

副主编：　徐　立（女）、全朝晖

编　委：　朱宝莲（女）、杨青燕（女）、何海琼（女）、卢志杰

责任编辑：王　娟（女）

目录

序　言 1

第一部分　律师行业相关税收政策文件汇编列表..... 3

第一章　律师业个人所得税（个税）最新相关法律、法规、规范性文件及税收政策文件汇编列表..... 4

一、最新法律、法规、规范性文件及税收政策文件汇编列表.... 4

二、其他重要的相关法律、法规、规范性文件及税务政策文件汇编列表 8

第二章　律师业营改增相关法律、法规、规范性文件及税收政策文件汇编列表 9

第二部分　律师事务所（律师）个人所得税纳税学习资料..... 11

第一章　出资律师个税查账征收扣除项目、办税提示及相关说明 12

一、出资律师个税查账征收扣除项目、办税提示..... 12

二、相关说明 21

第二章　雇员律师个人所得税查账征收扣除项目、办税提示及其相关说明 26

第三章　出资律师个税纳税申报程序、计算举例、风险提示及其相关说明 35

一、查账征收方式下生产、经营所得投资者个人所得税计算举例 35
二、查账征收纳税申报制度及核定征收申报转查账征收申报程序衔接的特别说明 36
三、纳税申报法律风险提示..... 37
第四章　查账方式下律师事务所票据、账簿管理规范化指引、风险提示及其相关说明 41
一、票据入账核算规范化要求..... 41
二、发票管理对律师事务所业务成本、费用、损失税前扣除的主要意义 42
三、发票违章的税务行政法律责任..... 42
四、未按规定保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料的行政法律责任 43
第三部分 律师事务所营改增纳税学习资料..... 46
第一章　增值税纳税人和扣缴义务人..... 48
一、纳税人和扣缴义务人 48
二、增值税一般纳税人和小规模纳税人..... 48
三、注意的问题 50
第二章 应税范围 51
一、一般规定 51

二、特殊规定 51
三、注意的问题 53
第三章　增值税税率和征收率..... 55
一、增值税税率（适用于增值税一般纳税人一般计税方法）... 55
二、增值税征收率 55
三、 注意的事项 55
第四章　增值税的计税方法和应纳税额的计算..... 58
一、增值税的计税方法，包括一般计税方法和简易计税方法... 58
二、增值税计税依据的一般规定..... 58
三、增值税计税依据的特殊规定..... 60
四、简易计税方法的增值税应纳税额计算..... 61
五、一般计税方法的增值税应纳税额计算..... 61
第五章 纳税义务、扣缴义务发生时间..... 67
一、增值税纳税义务、扣缴义务发生时间..... 67
二、增值税纳税地点 68
三、增值税纳税申报的时间..... 69
四、增值税纳税申报方式 70
第六章 增值税发票使用、管理..... 71
一、增值税的发票种类 71

二、增值税专用发票使用规定. 71

三、取得虚开的增值税专用发票的处理. 75

四、虚开增值税专用发票的法律风险. 78

第七章　附则 80

序　言

及时学习领会涉及律师行业的最新税收法规政策，是充分利用税务法规政策促进律师行业健康发展的基础，也是律师事务所和执业律师防范自身税务风险的关键。

《国家税务总局关于律师事务所从业人员有关个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告2012年第53号）中规定的有关合伙人律师无有效凭据的业务费用扣除标准和雇员律师办理案件费用的扣除标准的执行期均至2015年12月31日截止，后续如何执行待明确。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）的要求，自2016年5月1日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税。国家税务总局并就此配套发布了一系列文件。这些变化对律师事务所的财务和税务工作都将产生深远影响。

为帮助我市律师事务所和执业律师及时适应上述税收政策的变化，相应调整相关财务和税务工作，防范税务风险，参考广东省律师协会于2014年10月编制的《律师行业纳税工作指引》，广州市律师协会律师事务所税务问题研究小组编撰了本《律师行业税务学习手册》，供我市律师事务所和执业律师学习、参考。各律师事务所和执业律师还应及时关注国家及地方相关税收政策的后续更新和变化。如有相关

问题或意见，欢迎通过广州市律师协会秘书处向律师事务所税务问题研究小组反映。

2016年5月

第一部分　律师行业相关税收政策文件汇编列表

第一章　律师业个人所得税（个税）最新相关法律、法规、规范性文件及税收政策文件汇编列表

一、最新法律、法规、规范性文件及税收政策文件汇编列表

文号	文件名称	文件效力
主席令第48号	《中华人民共和国个人所得税法》（2011修正）	全文有效
主席令[2001]第49号	《中华人民共和国税收征收管理法》（2001年修订）	全文有效
国家税务总局公告2012年第53号	《国家税务总局关于律师事务所从业人员有关个人所得税问题的公告》	部分条款执行有效期至2015年12月31日止
国家税务总局公告[2011]50号	《国家税务总局关于切实加强高收入者个人所得税征管的通知》	全文有效
财税[2011]62号	《财政部 国家税务总局关于调整个体工商户业主个人独资企业和合伙企业自然人投资者个人所得税费用扣除标准的通知》	全文有效
国家税务总局公告 2011年	《国家税务总局关于贯彻执行修改后的个人所得税	全文有效

文号	文件名称	文件效力
第46号	法有关问题的公告》	
国税发[2010]54号	《国家税务总局关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知》	全文有效
财税[2008]159号	《财政部、国家税务总局《关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》	全文有效
财税[2008]65号	《财政部 国家税务总局关于调整个体工商户个人独资企业和合伙企业个人所得税税前扣除标准有关问题的通知》	部分条款废止
国税发[2002]123号	《国家税务总局关于强化律师事务所等中介机构投资者个人所得税查账征收的通知》	全部条款于2015年10月11日废止。2015年10月11日，国务院印发《关于第一批取消62项中央指定地方实施行政审批事项的决定》（以下简称《决定》）（国发[2015]57号），决定第一批取消62项中央指定地方实施的行政审批事项。其中包括取消了实践证明严重制约律师业发展的

文号	文件名称	文件效力
		《国家税务总局关于强化律师事务所等中介机构投资者个人所得税查帐征收的通知》（国税发[2002]123号），律师事务所纳税可以不再强制性采用查账征收方式。
国发[2000]16号	国务院《关于个人独资和合伙企业征收所得税问题的通知》	全文有效
国税函[2001]84号	国家税务总局关于《个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》执行口径的通知	全文有效
财税[2000]91号	《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》	部分条款废止
国税发[2000]149号	《国家税务总局关于律师事务所从业人员取得收入征收个人所得税有关业务问题的通知》	部分条款废止
国税发[1997]	国家税务总局关于印发	部分条款废止

文号	文件名称	文件效力
43号	《个体工商户个人所得税计税办法（试行）》的通知	

注1 ：上表文件收录截止日为2015年12月31日；本手册所称“个税”系专指“个人所得税”。

注2：依据“国税发[2000]149号”规定，合伙制律师事务所的非合伙律师归入“作为律师事务所雇员的律师”，以下统称“雇员律师”且不涉及外籍人士；

注3：下文所称“出资律师”系指个人独资律师事务所的投资人律师或合伙律师事务所的合伙人律师。

注4：下文所称“雇员律师个人所得税”，系专指“雇员律师工资薪金所得”项目应纳个人所得税，“出资律师个人所得税”，系专指“出资律师”业务收入参照“个体工商户生产、经营所得”项目应纳的个人所得税。

注5：本表未包含广州、深圳等省级以下（含）税务机关制定的律师行业税收征收与管理层面的相关规范性法律文件。

二、其他重要的相关法律、法规、规范性文件及税务政策文件汇编列表

文号	文件名称
国务院令第600号	《中华人民共和国个人所得税法实施条例》
财税字[1995]82号	《财政部国家税务总局关于误餐补助范围确定问题的通知》
国税发 [1999]58号	《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》
财行 [2001]73号	《财政部外交部关于印发〈临时出国人员费用开支标准和管理办法〉的通知》
财社[2002]18号	《财政部劳动保障部关于企业补充医疗保险有关问题的通知》
市财税[2006]10 号	《财政部国家税务总局关于基本养老保险费基本医疗保险费失业保险费住房公积金有关个人所得税政策的通知》
国税函 [2006]245号	《国家税务总局关于个人困公务用车制度改革取得补贴收入征收个人所得税问题的通知》
财税 [2008]8号	《财政部国家税务总局关于生育津贴和生育医疗费有关个人所得税政策的通知》
财税 [2009]27号	《关于补充养老保险费补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》

第二章　律师业营改增相关法律、法规、规范性文件及税收政策文件汇编列表

文号	文件名称
财税[2016]36号	《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》
财税[2016]43号	《关于营改增后契税、房产税、土地增值税、个人所得税计税依据问题的通知》
财税[2016]47号	《关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通告费抵扣等政策的通知》
国税总局公告[2016]14号	关于公布《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》的公告
国税总局公告[2016]15号	关于发布《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》的公告
国税总局公告[2016]16号	关于发布《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》的公告
国税总局公告[2016]19号	《关于营改增委托地税机关代征税款和代开增值税发票的公告》
国税总局公告[2016]26号	《关于明确营改增试点若干征管问题的公告》
国家税务总局令第22号	《增值税一般纳税人资格认定管理办法》
国家税务总局公	《关于增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》

文号	文件名称
告2013年第33号	
国务院令538号	《增值税暂行条例》
财政部、国家税务总局50号	《增值税暂行条例实施细则》
财税[2013]131号	《财政部、国家税务局总局关于应税服务适用增值税零税率和免税政策的通知》
财税[2009]113号	《关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》
国税发[2005]129号	国家税务总局关于印发《税收减免管理办法（试行）》的通知
国税发[2006]156号	关于修订《增值税专用发票使用规定》的通知
国税发[2004]153号	国家税务总局关于印发《税务机关代开增值税专用发票管理办法(试行)》的通知

第二部分　律师事务所（律师）个人所得税纳税学习资料

第一章　出资律师个税查账征收扣除项目、办税提示及相关说明

一、出资律师个税查账征收扣除项目、办税提示

扣除项目	扣除规则（范围／标准）或同业做法	依据／理由
分配给雇员律师的分成收入	据实扣除	国税发[2000]149号 财税［2008]65号
缴纳的税金	按法规缴纳的消费税、（间接）增值税、城市维护建设税、资源税、土地使用税、土地增值税、房产税、车船使用税、印花税、耕地占用税以及教育费附加准予扣除。	国税发[1997]43号及财政部国家税务总局关于印发《营业税改征增值税试点方案》的通知（财税［2011]110号）等“营改增”的相关规定
投资者本人的定额扣除费用	42000 元／年（ 3500 元／月〉	财税［2011]62号
基本养老保险费、基本医疗保险	1、律师事务所按照国家规定为律师及非律师雇员缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保	1、关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所

扣除项目	扣除规则（范围／标准）或同业做法	依据／理由
费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金	险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，应当准予据实扣除。 2、出资律师个人按照国家规定缴纳／承担的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费等基本社会保险费和住房公积金，应当准予国据实扣除。	得税的税法文件暂无针对性规定； 2、依公平税负要求宜参照《中华人民共和企业所得税法实施条例》第三十五条扣除。此项将会在本指引第六部分作出相关说明。
工会经费、职工福利费、职工教育经费	律师事务所拨缴的工会经费、发生的职工福利费、职工教育经费支出分别在工资薪金总额2%、14%、2.5%的标准内据实扣除。	财税［2008]65号
业务培训费	律师个人承担的按照律师协会规定参加的业务培训费用，可据实扣除。	国家税务总局公告[2012年第53号]
行业会费	按法规缴纳的协会会费，按实际发生数扣除。缴纳的其他规费，其扣除项目和标准，由各省、自治区、直辖市地方税务局根据当地实际情况确定。	国税发[1997]43号
执业责任	按规定缴纳的执业责任保险等其他	国税发［1997]43号

扣除项目	扣除规则（范围／标准）或同业做法	依据／理由
保险	保险费用支出，按国家有关法规的标准计算扣除。	
广告费、业务宣传费用、 业务招待费	律师事务所每一纳税年度发生的广告费和业务宣传费用不超过当年销售（营业）收入15%的部分，可据实扣除：超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除：每一纳税年度发生的与其生产经营业务直接相关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5‰。	财税［2008]65号
从事业务经营而发生的其他各项直接支出和分配计入成本的间接费用	1、扣除范围 在律师事务所经营过程中实际消耗的各种原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物等直接材料和发生的商品进价成本、运输费、装卸费、包装费、折旧费、修理费、水电费、差旅费、租赁费（不包括融资租赁费，融资租赁费应计入固定资产价值通过固定资产折旧方式逐期扣除）、低值易耗品等以及支付给律师事务所各类聘用人员的工资和临时劳务用工人员的	国税发［1997]43号 财税[2000]91号 财税［2008]65号 财税［2011]62号 国家税务总局公告[2012年第53号] 注：依据国家税务总局公告[2012年第53号]第五点的规定，“财税[2000] 91号”文

扣除项目	扣除规则（范围／标准）或同业做法	依据／理由
	劳务费； 2、扣除标准 按真实发生和相关性原则，凭律师事务所为抬头的合法票据入账并据实扣除。 3 、共用固定资产核定扣除规则 出资律师及其家庭生活共用的固定资产，难以划分的，由主管税务机关根据律师事务所的经营类型、规模等具体情况，核定准予在税前扣除的折旧费用的数额或比例。 4、与家庭生活混用费用核定比例扣除 出资律师在业务经营过程中发生与家庭生活混用的费用，由主管税务机关核定分摊比例，据此计算确定的属于生产、经营过程中发生的费用，准予扣除。 登记于出资律师名下既用于家庭生活又用于律师业务活动的车辆在依法办理了律师所与出资律师的车辆租用手续，且使用过程中发生的油费、停车费、	关于“投资者及其家庭发生的生活费用不允许在税前扣除”的规定，应不再构成对“国税发［1997]43号”文关于“与家庭生活混用的费用由主管税务机关核定分摊比例准予扣除”的规定的否定。

扣除项目	扣除规则（范围 / 标准）或同业做法	依据 / 理由
	保养费、修理费、路桥费等费用，适用上述分摊规则。而相关的增值税油费专项发票可依法抵扣17%的税款。 5、开发费用及测试仪器和试验性装置费用扣除 （或有） 律师事务所研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的开发费用，以及研究开发新产品、新技术而购置单台价值在5 万元以下的测试仪器和试验性装置的购置费准予当期一次性扣除：单台价值在5 万元以上的测试仪器和试验性装置，以及购置费达到固定资产标准的其他设备，按固定资产管理，不得在当期扣除。	
除广告费、业务宣传费用、业务招待费外其他销售费用	包括但不限于：市场考察费、课题调研费、业务信息费、业务咨询费、业务讲座费等。 按真实发生和相关性原则，凭律师事务所为抬头的合法票据入账并据实扣除。	国税发［1997]43号

扣除项目	扣除规则（范围 / 标准）或同业做法	依据 / 理由
除业务招待费、缴纳的税金外的管理费用	律师事务所为管理和组织生产经营活动而发生的除业务招待费、缴纳的税金外的各项费用，包括： 劳动保险费、咨询费、诉讼费、审计费、土地使用费、低值易耗品摊销、无形资产摊销、开办费摊销、招聘及人才引进费、人事关系托管档案及户籍费、职称评审费、物管及场地维修维护费、绿化费、固定资产折旧费、水电及空调费、通讯及网络费、车辆租赁费、邮电费、印刷费、文具用品及办公耗材费、报刊杂志及书籍资料费、会务费、交通差旅费以及其他管理费用。 律师事务所发生的与业务有关的无法收回的账款（包括因债务人破产或者死亡，以其破产财产或者遗产清偿后，仍然不能收回的应收账款，或者因债务人逾期未履行还债义务超过三年仍然不能收回的应收账款），应由其提供有效证明，报经主管税务机关审核后，按实际发生数扣除。上述已予扣除的账款在	国税发［1997]43号

扣除项目	扣除规则（范围／标准）或同业做法	依据／理由
	以后年度收回时，应直接作收入处理。	
财务费用	1、律师事务所为筹集生产经营资金而发生的各项费用，包括：利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费以及筹资中的其他财务费用等。 2、在生产经营过程中的借款利息支出，未超过按中国人民银行规定的同类、同期贷款利率计算的数额部分，准予扣除。	国税发［1997]43号
营业外支出	1、扣除范围 固定资产盘亏、报废、毁损和出售的净损失，自然灾害或者意外事故损失，公益救济性捐赠，赔偿金、违约金等。在经营过程中发生的固定资产和流动资产盘亏及毁损净损失，由律师事务所提供清查盘存资料，经主管税务机关审核后，可以在当期扣除。 2、扣除标准 （1） 商业性赔偿金、违约金等，按真实发生和相关性原则，凭律师事务所为抬头的合法票据入账并据实扣除.	《个人所得税法》 《个人所得税法实施条例》 国税发[1997]43号 财 税［2008]104 号《关于支持汶川地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》等文件

扣除项目	扣除规则（范围 / 标准）或同业做法	依据 / 理由
	（2）一般性公益救济捐赠扣除限额： 律师个人通过公益性社会团体的一般性公益救济性捐赠，允许在不超过其当年应纳税所得额30%的限额内据实扣除。 （3）可税前金额扣除的特定事项公益救济捐赠 律师个人向福利性、非营利性的老年服务机构的捐赠，对公益性青少年活动场所（其中包括新建）的捐赠，向红十字事业的捐赠，向农村义务教育的捐赠，向中华健康快车基金会、中华慈善总会、中国法律援助基金会捐赠，以及通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门向受灾地区的捐赠，允许在当年个人所得税前全额扣除。 3、禁止扣除费用 （1）资本性支出（含对外投资支出）； （2）被没收的财物、支付的罚款；	

扣除项目	扣除规则（范围／标准）或同业做法	依据／理由
	（3）缴纳的个人所得税及各种税收滞纳金、罚金和罚款； （4）各种赞助支出； （5）自然灾害或者意外事故损失有赔偿的部分； （6）分配给投资者的股利； （7）用个人和家庭的支出； （8）与生产经营无关的其他支出； （9）国家税务总局法规不准扣除的其他支出。	
无票扣除费用	合伙律师在计算应纳税所得额时，应凭合法有效凭据按照个人所得税法和有关规定扣除费用：对确实不能提供合法有效凭据而实际发生与业务有关的费用，经当事律师签名确认后，可再按下列标准扣除费用： 个人年营业收入不超过50 万元的部分，按8%扣除；个人年营业收入超过50 万元至100 万元的部分，按6%扣除：个人年营业收入超过100 万元的部分，按5%扣除。	国家税务总局公告[2012年第53号]第三条所列的有关规定的执行期至2015年12月31日止。该日后相关期间的出资律师“无票扣除费用”如何，仍有待确定。

扣除项目	扣除规则（范围／标准）或同业做法	依据／理由
以前年度经营亏损	律师事务所的年度经营亏损，经申报主管税务机关审核后，允许用一年度的经营所得弥补，下一年度所得不足弥补的允许逐年延续弥补，但最长不得超过5年。	国税发［1997]43号
税法规定的其他扣除费用	该部份的内容主要包括且不限于符合国家法律、法规及被税务有权机关核准确定为“高技术”“高附加值”的部分法律服务项目（此项具体内容暂略〉	

二、相关说明

（一）律师从当事人处取得法律顾问费或其他酬金等收入如何计缴个人所得税

国家税务总局公告[2012年第53号]废止了国税发[2000]149号第八条的规定（该第八条规定将“律师从接受法律事务服务的当事人处取得法律顾问费或其他酬金等收入”界定为“劳务报酬所得”征收个人所得税），首次明确律师从接受法律事务服务的当事人处取得法律顾问费或其他酬金等收入，应并入其从律师事务所取得的其他收入，并进一步依据收入取得方出资律师或受聘律师的身份，而分别按规定参照“个体工商户生产经营所得”项目计缴个人所得税或按照“工资薪金所得”项目计缴个人所得税按照规定计算缴纳个人所得税。

（二）风险代理退费及逾期未收到款的开票收入如何开具红字发票冲销处理

实务中，存在律师事务所法律业务收入发票已经开出，而法律服务款项逾期很久仍未收到或因开展风险代理业务未达约定效果而需将已收到并已开票的业务款项退还给委托方的现象。依据《发票管理办法实施细则》（国家税务总局令第25号）关于“填开发票的单位和个人必须在发生经营业务确认营业收入时开具发票”的规定，律师事务所对已经开具发票的业务，无论是否收到款项，都必须确认“营业收入”。如前述应收账款不能及时按税法规定如实开具红字发票冲减当期业务收入，则必然导致出资律师就“裸票收入”计缴个人所得税的实质影响。

经查，关于开具红字发票的相关税法规定如下：

《发票管理办法实施细则》规定：

开具发票后，如发生销货退回需开红字发票的，必须收回原发票并注明“作废”字样或取得对方有效证明。

开具发票后，如发生销售折让的，必须在收回原发票并注明“作废”字样后重新开具销售发票或取得对方有效证明后开具红字发票。

《深圳市地方税务局关于发票管理有关问题的通知》（深地税发[2011]109号）进一步明确：

有效证明在不能返回原发票作废的情况下开具，有效证明必须记载与（已开）发票和经营项目清单内容一致的事项（包括发票代码、号码、经营项目、金额）以及取消业务或折让的原因并加盖原受票方

单位印章或财务专用章，加注原受票方企业经办人和联系电话，若发票取得者为个人，应签名并注明身份证号码和联系电话。

各区局在发票验销时，对不能提供原开具发票的应重点查验有效证明，税收管理员在日常管理中应加强红字发票的核查。

（三）按收入与成本费用配比原则分期确认所得税纳税义务

按相关税法规定，律师事务所应遵循应税收入与相关成本费用匹配的所得课税原则，于（开票）收款的当期，全额计缴间接税及相关附加税费，但其相关个人所得税纳税申报义务得按服务期间或服务提供进度，合理递延分摊于各期履行。该等情形突出表现为："律师事务所业务收款在先而法律服务提供在后"的情况，这其中，又以律师事务所向委托单位或个人收取跨年度的服务期间的法律顾问费或其他业务款项的情况最为典型。依上述所得课税原则，发生该等（开票）收款情形，律师事务所得依服务期间或服务提供进度，将（开票）收取的业务款项据实分摊并确认为各期（各年度甚至各季度）应税业务收入并进而影响当期应纳税所得额及应纳个人所得税额，以符合应税收入与相关成本费用匹配的所得课税原则。

（四）关于查账征收方式下核定征收规则应用的特别法律依据

《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条规定：

纳税人有下列情形之一的，税务机关有权核定其应纳税额：

（1）依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；

（2）依照法律、行政法规的规定应当设置账簿但未设置的；

（3）擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；

（4）虽设置账缚，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；

（5）发生纳税义务未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；

（6）纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

税务机关核定应纳税额的具体程序和方法由国务院税务主管部门规定。

《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第四十七条规定：

纳税人有税收征管法第三十五条或者第三十七条所列情形之一的，税务机关有权采用下列任何一种方法核定其应纳税额：

（1）参照当地同类行业或者类似行业中经营规模和收入水平相近的纳税人的税负水平核定；

（2）按照营业收入或者成本加合理的费用和利润的方法核定；

（3）按照耗用的原材料、燃料、动力等推算或者测算核定；

（4）按照其他合理方法核定。

采用前款所列一种方法不足以正确核定应纳税额时，可以同时采用两种以上的方法核定。

纳税人对税务机关采取本条规定的方法核定的应纳税额有异议的，应当提供相关证据，经税务机关认定后，调整应纳税额。

国家税务总局关于贯彻《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则若干具体问题的通知（国税发［2003]47号）

补充规定：

《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第四十七条关于核定应纳税款的规定，适用于单位纳税人和个人纳税人。对个人纳税人的核定征收办法，国家税务总局将另行制定。

需要提示的是：同一纳税年度，同一律师事务所只能适用一种征收方式，不能对部分合伙人查账征收，而对另一部分合伙从实行核定征收。按照查账征收管理惯例，如果一家律师事务所已经达到查账征收条件、开启查账征收，之后各年度（包括但不限于：下一纳税年度）再申请转为核定征收，税务机关通常不予核准。

附：《个体工商户生产经营所得税率表》〈税率表一〉

级数	全月应纳税所得额		税率（%）	速算扣除数
	含税级距	不含税级距		
1	不超过15000 元的	不超过14250 元的	5	0
2	超过15000 元至30000元的部分	超过14250元至27750元的部分	10	750
3	超过30000元至60000元的部分	超过27750元至51750元的部分	20	3750
4	超过60000元至100000元的部分	超过51750元至79750元的部分	30	9750
5	超过100000 元的部分	超过79750 元的部分	35	14750

第二章　雇员律师个人所得税查账征收扣除项目、办税提示及其相关说明

扣除项目	扣除标准 / 规则	扣除依据 / 理由
法定基本费用	3500 元 / 月	《个人所得税法》及《实施条例》、财税[2011]62号
法定社保费用	按照国家规定，单位为个人缴付和个人缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费，从纳税义务人的应纳税所得额中扣除	《个人所得税法》及《实施条例》
住房公积金	1、按照国家规定，单位为个人缴付和个人缴付的住房公积金，从纳税义务人的应纳税所得额中扣除； 2、单位和个人分别在不超过职工本人上一年度月平均工资12%的幅度内，其实际缴存的住房公积金，允许在个人应纳税所得额中扣除。单位和职工个人缴存住房公积金	《个人所得税法》及《实施条例》 《财政部国家税务总局关于基本养老保险费基本医疗保险费失业保险费住房公积金有关个人所得税政策的通知》（财[2006]10号） 《住房公积金管理条

扣除项目	扣除标准／规则	扣除依据／理由
	的月平均工资不得超过上一年度本市职工月平均工资的三倍； 3、单位和个人超过上述规定比例和标准缴交的住房公积金，应将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入，计征个人所得税； 4、自2011年7月（税款所属期）起（含2011 年7 月），对个人取得由单位发放的住房补贴，一律不得在个人应纳税所得额中扣除。 注：在计算住房公积金个税税前扣除时，若个人当月工资薪金收入中未包含单位为员工缴存的住房公积金，则应先将单位为员工实际缴存的住房公积金全额并入个人当月工资薪金，然后按政策规定再扣除标准内的住房公积金	例》、《建设部财政部中国人民银行关于住房公积金管理若干具体问题的指导意见》（建金管[2005]5号）

扣除项目	扣除标准／规则	扣除依据／理由
	进行计税。若个人当月工资薪金收入已包含单位为员工缴存的住房公积金，则可直接扣除标准内的住房公积金进行计税。	
无票扣除办案费用	1、当月分成收入的35%；2、按月扣除，在实际取得分成收入的当月计扣。	国家税务总局公告［2012年第53号］ 国税发［2000]149号 注：国家税务总局公告[2012 年第53号]第一条所列的上述有关规定的执行期至2015年12月31日止。日后相关期间的雇员律师“扣除费用”如何，仍有待确定。
业务培训费用	律师个人承担的按照律师协会规定参加的业务培训费用，可据实扣除。	国家税务总局公告［2012 年第53号］
公益救济捐赠	1、一般性公益救济捐赠扣除限额：	《个人所得税法》及《实施条例》

扣除项目	扣除标准／规则	扣除依据／理由
	律师个人通过公益性社会团体的一般性公益救济性捐赠，允许在不超过其当年应纳税所得额30% 的限额内据实扣除。 2、可税前金额扣除的特定事项公益救济捐赠： 律师个人向福利性、非营利性的老年服务机构的捐赠，对公益性青少年活动场所（其中包括新建）的捐赠，向红十字事业的捐赠，向农村义务教育的捐赠，向中华健康快车基金会、中华慈善总会、中国法律援助基金会捐赠，以及通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门向受灾地区的捐赠，允许在当年个人所得税前全额扣除。	《关于支持汶川地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》（财税[2008]104号）等文件
其他扣除	该部份的内容主要包括且不限于符合国家法律、法规	

扣除项目	扣除标准／规则	扣除依据／理由
	及被税务有权机关核准确定为“高技术”“高附加值”的部分法律服务项目（此项具体内容暂略）	
办税提示	一、雇员律师“工薪所得”项目个人所得税适用七级超额累进税率衰，按月计辙与申报，雇员律师如能较均衡的取得月度工资薪金收入和下文所指的车辆租赁费收入等，则其月度所得适用的边际税率会较低. 二、律师事务所按规定发放的以下款项是不属于工薪性质的（不征税／免税）补贴／津贴款项： 1、符合财政部关于印发《中央国家机关和事业单位差旅费管理办法》的通知（财行［2006]313号）、《财政部国家税务总局关于生育津贴和生育医疗费有关个人所得税政策的通知》（财税［2008]8号）； 2、符合各地政府规定的独生子女补贴； 3、符合《财政部国家税务总局关于误餐补助范围确定问题的通知》（财税字［1995]82号）规定的误餐补助。 注：指按财政部门的规定，个人因公在城区、郊区工作，不能在工作单位或返回就餐，确实需要在外	

扣除项目	扣除标准 / 规则	扣除依据 / 理由
	就餐的，根据实际误餐顿数，按规定标准领取的误餐费）。误餐补助的具体标准可参照前述各地财政部门下发的文件规定执行。 4、按国家规定标准发给的托儿补助费、差旅费津贴。 注：差旅费津贴的合理标准可参照《财政部关于印发〈中央国家机关和事业单位差旅费管理办法〉的通知》（财行［2006]313号）。临时出国人员的差旅费津贴合理标准可参照《财政部外交部关于印发〈临时出国人员费用开支标准和管理办法〉的通知》（财行［2001]73号）的规定。 5、公务用车、公务交通补贴收入。 执行《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》（国税发[1999]58号）、《国家税务总局关于个人因公务用车制度改革取得补贴收入征收个人所得税问题的通知》（国税函［2006]245号）文件关于公务、交通补贴收入限额免税的适用条件，依税收法定和公平原则，只要发放交通补贴，仍应按照所属月份并入工薪所得计征个人所得税。 6、非合伙人律师收取汽车租赁费收入。 在目前专职社会律师的管理分类体制下,不论专	

扣除项目	扣除标准 / 规则	扣除依据 / 理由
	属于某个或某几个合伙人的受薪专职律师或自行独立执业的提成律师,在律师事务所财税管理角度看,均属于非合伙人的雇员律师序列,其账面上不存在发票据实抵扣的问题。然而考虑到上述雇员律师存在归属于某个或某几个合伙人工作团队,或与某个合伙或某几个合伙人联合办案的实践情况,非合伙人律师也确有以个人名义购买并实际用于律师办案的实际情形,为此,根据现行增值税及个税的相关规定,若果非合伙人律师选择与律师事务所办理了车辆租赁手续的,在车辆汽油费、维修使用费等增值税发票环节,也可进行该等发票交所属办案合伙人据实扣除用途。综合非合伙人律师当前税收等成本负担,非合伙人律师在选择此类费用及抵扣的同时,也考虑因车辆租赁而产生的汽车租赁费收入所涉个人所得税金问题。有关税收事项,与前述合伙人与律师事务所车辆租赁关系之情形类似,在租赁使用的情况下,则需注意以下几个问题: 第一,非合伙人律师收取租赁费应当缴纳3%的增值税; 第二,非合伙人律师收取租赁费应当缴纳20%的个人所得税。租赁费个人所得税的计算方法为:	

扣除项目	扣除标准／规则	扣除依据／理由
	（租金收入－800）*20%：租金收入不超过4000元时适用；或租金收入*（1-20%）*20%，租金收入超过4000 元时适用。 为此，非合伙人律师亦应从其月度所得适用的边际税率、税额综合考虑较低者为宜。而涉及合伙人与此类增值税有关的所得税及发票据实抵扣问题，我们将另章再议。	

附：《工资薪金所得税率表》（税率表二）

级数	全月应纳税所得额		税率（%）	速算扣除数
	含税级距	不含税级距		
1	不超过1500 元的	不超过1455 元的	3	0
2	超过1500 元至4500 元的部分	超过1455 元至4155 元的部分	10	105
3	超过4500 元至9000 元的部分	超过4155 元至7755 元的部分	20	555
4	超过9000 元至35000 元的部分	超过7755 元至27255 元的部分	25	1005
5	超过35000 元至55000 元的部分	超过27255 元至41255 元的部分	30	2755
6	超过55000 元至80000 元的部分	超过41255 元至57505 元的部分	35	5505
7	超过80000 元的部分	超过57505 元的部分	45	13505

注：

(1) 本表所列含税级距与不含税级距，均为按税法规定减除有关费用后的所得额；

(2) 含税级距适用于由纳税人负担税款的工资、薪金所得：不含税级距适用于由他人（单位）代付税款的工资、薪金所得。

第三章　出资律师个税纳税申报程序、计算举例、风险提示及其相关说明

一、查账征收方式下生产、经营所得投资者个人所得税计算举例

某合伙制律师事务所（查账征收）有A、B 两个出资者，投资分配比例分别为：40%、60%，该所2015 年1-3季度累计取得经纳税调整后的生产经营所得（已扣减成本、费用）20万元，本年已预缴生产经营所得个人所得税为A出资者10000元、B 出资者20000元。在10月15日内进行第3季度预缴申报时， A、B 投资者预缴税额如下：

出资者经营所得个人所得税采用年度税率表，应将季度所得额换算为年度所得额计算全年应纳税额，再折算为本季度应预缴税额。

（一）A 出资者第3季度预缴所得税额的计算

1、 换算全年所得额＝（律师事务所1-3 季度累计经营所得20万元×A 出资者分配比例40%）／税款所属期止的月份数9×12个月=106666.67 元

2、 换算全年税额＝换算的全年所得额106666.67 元×税率35%-速算扣除数14750 元＝22583.33 元。

3、 第3季度应预缴税额＝（换算的全年税额22583.33 元／ 12个月×税款所属期止的月份数9)-前2季度已预缴税额10000元＝6937.5 元。

（二）B 出资者第3季度预缴所得税额的计算

1.、换算全年所得额＝（律师事务所1-3季度累计经营所得20万

元×B 出资者分配比例60%）／税款所属期止的月份数9×12个月=160000 元

2、换算全年税额＝换算的全年所得额160000 元×税率35%-速算扣除数14750 元＝41250 元。

3、第3季度应预缴税额＝（换算的全年税额41250 元／12个月×税款所属期止的月份数9)－前2季度已预缴税额20000元=10937.5元。

二、查账征收纳税申报制度及核定征收申报转查账征收申报程序衔接的特别说明

在查账征收方式下，地税部门执行出资者应纳个人所得税“按年计算、分季预缴、年度终了后3个月内，由律师事务所填写《生产、经营所得投资者个人所得税年度汇算清缴申报表》汇算清缴、多退少补”的征管制度。

（一）季度预缴申报办理要求

在每季终了后15日内，由律师事务所按出资律师人数分别填写《生产、经营所得投资者个人所得税季度预缴申报表》（BB027），对出资律师从本所获得的应税生产经营所得进行填报并预缴税款。

（二）年度汇算清缴申报办理要求

在纳税年度终了后3个月内，由律师事务所填写《生产、经营所得投资者个人所得税年度汇算清缴申报表》（注：BB028，其中表一填写律师事务所经营情况；表二反映出资律师从律师事务所取得应税

生产经营所得情况，有多个出资律师的律师事务所应分别填报），向经营管理地主管税务机关汇算清缴申报出资律师应纳的个人所得税，并将申报表抄送出资律师。

如律师事务所从2015年第一季度起转向查账征收界面，则律师事务所应于2015年4 月15 日前（以届时主管税务机关的规定为准）向主管地税征收部门报送税款所属期为2015年第一季度的（出资律师）《生产、经营所得投资者个人所得税季度预缴申报表》，并需于2016年3月31日前，进一步填报2015年度《生产、经营所得投资者个人所得税年度汇算清缴申报表》。

三、纳税申报法律风险提示

（一）季度申报不准确的法律责任

律师事务所（出资人）对其个人所得税年度申报的准确性承担最终的法律责任：

鉴于下述第（五）、（六）点律师事务所作为扣缴义务人应负的法律责任，预缴申报数据不准确的，不构成逃避缴纳税款行为。但若申报人涉嫌“编造虚假计税依据”的，应按照《中华人民共和国税收征收管理法》第六十四条的规定，由税务机关责令限期改正，并处五万元以下的罚款。如果发生经营所得出资者个人所得税年度汇算清缴虚假申报的情况，则涉嫌构成逃避缴纳税款的违法行为，应当依法承担相应的行政法律责任甚至是刑事法律责任。

（二）申报不及时的税务行政法律责任

依据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十二条的规定，纳税人未按照规定的期限办理纳税申报和报送纳税资料的，或者扣缴义务人未按照规定的期限向税务机关报送代扣代缴、代收代缴税款报告表和有关资料的，由税务机关责令限期改正，可以处二千元以下的罚款：情节严重的，可以处二千元以上一万元以下的罚款。

（三）不进行纳税申报的税务行政法律责任

依据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十四条第二款的规定，纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款。

（四）进行虚假纳税申报的法律责任

依据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条的规定，纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。

对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款：构成犯罪的，依法追究刑事责任。

（五）逃避缴纳税款的刑事法律责任

依据《中华人民共和国刑法》第二百零一条的规定，纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以F有期徒刑，并处罚金。

扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、己收税款，数额较大的，依照前款的规定处罚。

对多次实施前两款行为，未经处理的，按照累计数额计算。

有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，己受行政处罚的，不予追究刑事责任：但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外（具体参见刑法修正案七）。

（六）扣缴义务人应扣未扣税款的税务行政法律责任

依据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十九条的规定，扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对于日缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

（七）税务代理人违规代理的税务行政法律责任

各律师事务所可依法委托税务机关认可的税务代理人代理纳税申报，但应与税务代理人签订书面代理合同。

依据《中华人民共和国税收征收管理法》第九十八条的规定，税

务代理人违反税收法律、行政法规，造成纳税人未缴或者少缴税款的，除由纳税人缴纳或者补缴应纳税款、滞纳金外，对税务代理人处纳税人未缴或者少缴税款50%以上3倍以下的罚款。

第四章　查账方式下律师事务所票据、账簿管理规范化指引、风险提示及其相关说明

一、票据入账核算规范化要求

（一）《中华人民共和国税收征收管理法》规定

纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算。

（二）《中华人民共和国发票管理办法》规定

税务机关是发票的主管机关，负责发票印制、领购、开具、取得、保管、缴销的管理和监督．单位、个人在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中，应当按照规定开具、使用、取得发票。

不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，任何单位和个人有权拒收。

需要说明的是：

除了税局监制的发票以外的其他“合法、有效凭证”也是可以按照真实发生和相关性、合理性原则入账列支成本、费用、损失的。

除发票外的其他“合法、有效凭证”一般包括：

（1）财政部门监制的票据；

（2）海关监制的票据；

（3）取得收费许可的行政、事业单位开据的行政、事业规费票据；

（4）财政部、总后共同监制的军队收据；

（5）特殊行业开具的非发票类单据，如：

金融行业出具的利息单据、铁路行业出具的铁路运费、铁路行包费、铁路包裹票、火车票等，航空行业出具的票据（如机票，电子客票除外〉、托运费等，邮政行业出具的邮政票用票据等。

二、发票管理对律师事务所业务成本、费用、损失税前扣除的主要意义

发票是纳税人“记账、核算”列支成本、费用、损失的最普遍、最主要的“合法、有效凭证”，发票管理是查账征收方式下需要由律师事务所财务部门和出资律师、雇员律师共同重视、紧密配合的一项日常性工作，是决定律师事务所（出资律师〉及雇员律师业务成本、费用、损失能否得到及时、足额、准确扣除的基础性工作，这项工作做得好不好，直接影响出资律师、雇员律师个人所得税（当年的〉实际税负水平。这项工作做不好，则往往会造成律师事务所（出资律师）及雇员律师早交税、多交税、交糊涂税，甚至还可能进一步因为发票违章行为的发生而受到相应的税务行政处罚。

三、发票违章的税务行政法律责任

依据《中华人民共和国发票管理办法》第三十六条的规定，违反发票管理法规的行为包括：

1、未按照规定印制发票或者生产发票防伪专用品的；

2、未按照规定领购发票的；

3、未按照规定开具发票的；

4、未按照规定取得发票的；

5、未按照规定保管发票的；

6、未按照规定接受税务机关检查的。

对有前款所列行为之一的单位和个人，由税务机关责令限期改正，没收非法所得，可以并处1万元以下的罚款。有前款所列两种或者两种以上行为的，可以分别处罚。

另据《中华人民共和国发票管理办法》第三十九条的规定，违反发票管理法规，导致其他单位或者个人未缴、少缴或者骗取税款的，由税务机关没收非法所得，可以并处未缴、少缴或者骗取的税款一倍以下的罚款。

四、未按规定保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料的行政法律责任

（一）《中华人民共和国税收征收管理法》第二十四条规定

从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人必须按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料。

账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料不得伪造、变造或者擅自损毁。

（二）《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第二十九条

规定

账簿、记账凭证、报表、完税凭证、发票、出口凭证以及其他有关涉税资料应当保存10年；但是，法律、行政法规另有规定的除外。

另据财政部、国家档案局1998年发布的《会计档案管理办法》的规定，企业和其他组织的会计凭证类资料保管期限为15 年，会计账簿类中总账（包括日记总账）、明细账、日记账保管期限为15年，现金和银行存款日记账保管期限为25年。

（三）《中华人民共和国税收征收管理法》第六十条规定

纳税人有下列行为之一的，由税务机关责令限期改正，可以处二千元以下的罚款；情节严重的，处二千元以上一万元以下的罚款：

（1）未按照规定的期限申报办理税务登记、变更或者注销登记的；

（2）未按照规定设置、保管账簿或者保管记账凭证和有关资料的；

（3）未按照规定将财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件报送税务机关各查的；

（4）未按照规定将其全部银行账号向税务机关报告的；

（5）未按照规定安装、使用税控装置，或者损毁或者擅自改动税控装置的。

纳税人不办理税务登记的，由税务机关责令限期改正：逾期不改正的，经税务机关提请，由工商行政管理机关吊销其营业执照。

纳税人未按照规定使用税务登记证件，或者转倍、涂改、损毁、

买卖、伪造税务登记证件的，处二千元以上一万元以下的罚款：情节严重的，处一万元以上五万元以下的罚款。

第三部分 律师事务所营改增纳税学习资料

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》，为了律师事务所在营改增试点中，更好地贯彻有关试点文件的精神，并防范可能涉及的各种风险，特编写相应学习资料，仅为广州市律师事务所在处理营改增试点相关问题时提供参考，并非强制性或规范性规定。

增值税是以商品、应税劳务在流转过程中产生的增值额（增值额＝销售额－外购商品及劳务－固定资产）作为计税依据而征收的一种流转税，属于价外税。营业税则是以纳税人所取得的营业额征收的一种流转税，属于价内税。营业税改征增值税，有利于完善税制，消除重复征税，降低企业税收成本，增强企业发展能力，为深化产业分工，促进二三产业融合发展提供良好的制度保障。

第一章　增值税纳税人和扣缴义务人

一、纳税人和扣缴义务人

（一）纳税人

在中华人民共和国境内（以下称境内）销售服务、无形资产或者不动产（以下称应税行为）的单位和个人，为增值税纳税人，应当缴纳增值税，而不缴纳营业税。

成为纳税人的单位包括企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

个人则包括个体工商户和其他个人，其他个人是指除了个体工商户外的自然人。

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，该发包人是纳税人。否则，承包人是纳税人。

（二）扣缴义务人

中华人民共和国境外（以下称境外）的单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。与境外机构或个人有合作关系的律师事务所要注意存在的扣缴义务。

二、增值税一般纳税人和小规模纳税人

（一）一般纳税人

1、应税行为的年应征增值税销售额超过500万元的纳税人为一般纳税人。

2、新成立的律师事务所可向税务机关办理一般纳税人资格登记，成为一般纳税人，不申请的，则作为小规模纳税人管理。

3、应税行为的年应征增值税销售额（以下称应税销售额）未超过500万元的，会计核算健全，能够提供准确的税务资料的律师事务所可以向税务主管部门办理一般纳税人资格登记。

律师事务所的会计核算是否健全，能否准确提供税务资料，则由主管税务机关根据纳税人的申请进行认定。

4、一经登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。因此，律师事务所在选择纳税人类型时应当慎重考虑。

5、其他个人即自然人是不能成为增值税一般纳税人的，作为一般纳税人的律师事务所不能为其开具增值税专用发票，同样也无法从其处取得增值税专用发票。

（二）小规模纳税人

1、应税行为的年应征增值税销售额（以下称应税销售额）未超过500万元的律师事务所为小规模纳税人。

2、年应税销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人。

3、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可选择按照小规模纳税人纳税。

三、注意的问题

2016年5月1日开始，全面推开营改增试点，律师事务所相对应的客户不论单位还是个人（其中包括个体工商户）不是一般纳税人就是小规模纳税人。实践中，律师事务所无法判断当事人或者与之交易的对方是一般纳税人还是小规模纳税人，可以要求查看对方税务登记证，上面有记载。

律师事务所选择的客户不论是一般纳税人还是小规模纳税人均可以开具增值税专用发票，并不存在小规模纳税人不可以开具增值税专用发票的情形，除非自然人。

同样，无论是一般纳税人资格的律师事务所还是小规模纳税人资格的律师事务所均可以开具增值税专用发票，只是小规模纳税人律师事务所开具增值税专用发票必须申请主管税务机关代开。只有具有一般纳税人资格的律师事务所取得的符合条件的增值税专用发票才可以抵扣其进项税额。律师事务所在给当事人开具增值税专用发票时，一定要注意查明当事人是否具备一般纳税人资格，如果不具备一般纳税人资格，可以不必开具增值税专用发票。

有涉外业务的律师事务所还需注意代扣代缴义务的问题。

第二章 应税范围

一、一般规定

中华人民共和国境内销售服务、无形资产或者不动产，即有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产，都要缴纳增值税。律师事务所提供的应税服务属于营改增试点范围。

（一）有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。包括且不限于货币形式，如现金、存款、应收账款、应收票据等；非货币形式，如房屋、土地、汽车、商标、存货劳务、股权等。

（二）在境内销售服务、无形资产或者不动产，是指：

1、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；

2、所销售或者租赁的不动产在境内；

3、所销售自然资源使用权的自然资源在境内；

4、财政部和国家税务总局规定的其他情形。

二、特殊规定

尽管销售服务、无形资产或者不动产是无偿的，但也存在需要缴纳增值税的情况，或者销售服务、无形资产或者不动产是有偿的，但也不需要缴纳增值税。

（一）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。

（二）下列属于非经营活动，不在增值税征税范围

1、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。

例如：人民法院收取的诉讼费、办案费用、部分仲裁委员会收取的仲裁费等。

2、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，例如：律师事务所聘用员工为合伙人开车。

3、单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务，例如：律师事务所提供班车接送员工上下班。

4、不属于在境内销售服务或者无形资产的：

（1）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；

（2）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；

（3）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；

（4）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

三、注意的问题

视同销售服务、无形资产或者不动产的规定对律师行业的影响较大，律师办理不以公益活动为目的或不以社会公众为对象的法律援助案件或者风险代理案件，尽管代理律师有可能颗粒无收，甚至倒贴差旅费、通讯费等费用，由于这条规定而有可能被税务机关视同销售服务、无形资产或者不动产而被追缴增值税税款。

根据营改增的文件规定，纳税人发生视同销售服务的，其纳税义务发生时间为应税服务完成的当天。只要应税服务完成，纳税义务就已发生。

提供无偿服务时，除非该等无偿服务系以公益活动为目的或以社会公众为对象。鉴于律师事务所在前述未实际收取律师费，税务机关有权将其视同为提供应税服务，并按下列顺序来进行核定销售额（即律师费），为避免被税务机关过高核定（按顺序选用下列标准核定），可以考虑在这类合同中除了约定达到预期结果收取的律师费外，还应当约定没有达到预期结果则收取相应的费用。

（1）按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产

的平均价格确定；

（2）按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定；

（3）按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）

成本利润率由国家税务总局确定。

当然，对于这类视同销售同类服务、无形资产或者不动产的情况，在实际税收征收管理中存在相当难度，现在税收征管中多以票管税，除非进行税务稽查，否则，税务机关很难顾及。

不过对这一条款，律师事务所还是应当予以相当关注，毕竟是个税收风险点。

第三章　增值税税率和征收率

一、增值税税率（适用于增值税一般纳税人一般计税方法）

营改增试点中，增值税税率税率在现行增值税17%标准税率和13%低税率基础上，新增11%和6%两档低税率。

（一）提供有形动产租赁服务，税率为17%；

（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）境内单位和个人发生的跨境应税行为，税率为零；

（四）纳税人发生应税行为，除上述（一）、（二）、（三）项规定外，税率为6％。

律师事务所提供的服务归于此项，具有一般纳税人资格的律师事务所适用税率6%。

二、增值税征收率

增值税征收率为3%。

小规模纳税人律师事务所适用。

三、 注意的事项

（一）纳税人兼营销售货物、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；未分别核算的，从高适用税率。

（二）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。

（三）纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的，不得免税、减税

实践中，律师事务所可能存在出售或出租其资产等情形，需要财务人员根据不同的业务，适用不同的税率或征收率进行核算，而不能一概以6%的税率进行核算。

根据增值税税率，作为一般纳税人的律师事务所购进货物或接受增值税应税服务时，可以抵扣的进项税率最高可达17%，最低为3%，所以作为一般纳税人的律师事务所应当充分利用这一条件，结合律师事务所的成本、费用等综合考量，是选择一般纳税人还是小规模纳税人进行交易，但接受适用简易计税方法计税的特定应税服务时，支付的进项税额不得从销项税额中抵扣。

（四）律师事务所向境外单位提供的完全在境外消费的鉴证咨询服务，免征增值税

纳税人发生应税行为适用免税、减税规定的，可以放弃免税、减税，依照规定缴纳增值税。放弃免税、减税后，36个月内不得再申请

免税、减税。

纳税人发生应税行为同时适用免税和零税率规定的，纳税人可以选择适用免税或者零税率。

增值税零税率与免征增值税的区别，在简易计税办法下无区别，在一般计税办法下，免征增值税即应纳增值税为零，但也不能抵扣进项税额，而增值税零税率则是销项税额为零，可以向主管税务机关办理退免手续。涉及出口部分现代服务业的免征增值税项目部分，按财税[2011]131号《财政部、国家税务局总局关于应税服务适用增值税零税率和免税政策的通知》的有关规定办理。

第四章　增值税的计税方法和应纳税额的计算

一、增值税的计税方法，包括一般计税方法和简易计税方法

一般纳税人提供应税服务适用一般计税方法计税。一般纳税人提供财政部和国家税务总局规定的特定应税服务，可以选择适用简易计税方法计税，但一经选择，36个月内不得变更。

小规模纳税人提供应税服务适用简易计税方法计税。

二、增值税计税依据的一般规定

（一）增值税应税服务的计税依据—销售额

是指纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用。需要注意的是，不包括向购买方收取的增值税额，即以不含税价格作为计税依据，与营业税不同。

销售额以人民币计算。纳税人按照人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算，折合率可以选择销售额发生的当天或者当月1日的人民币汇率中间价。纳税人应当在事先确定采用何种折合率，确定后12个月内不得变更。

销售额作为税法上的概念，并不因为行业不同而称谓不同，尽管律师事务所提供的是应税服务而非销售货物，收取的是律师服务费，而非销售款，但仍然以销售额界定，用术语更容易与税务机关沟通，例如一提到销售额税务机关就知道是不含增值税的收入，如果以律师服务费或创收来界定，税务机关不清楚究竟是否含税，容易造成双方

之间的沟通障碍。建议律师事务所合伙人、律师、财务人员尽可能使用术语。

（二）价外费用

是指价外收取的各种性质的收费，包括购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费，但不包括以下项目：

1、行政单位收取的政府性基金或者行政事业性收费，同时满足下列条件的：

（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。

2、以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。

根据上述规定，出具行政事业性收据的法院诉讼费和仲裁案件收费不属于价外费用。除此之外，律师事务所代为收取的执行款项、代收代管的监管款项等均可能构成价外费用，如果将其计入销售额一并纳税，增加律师事务所的税负，而如果不计入，律师事务所则有税收风险。其他省市对于律师事务所代收代管的监管款建议设立专门帐户

予以管理。

（三）作为一般纳税人的律师事务所适用一般计税方法，采用销售额和销项税额合并定价方法的，按照下列公式计算销售额

销售额=含税销售额÷（1+税率）

例如：律师事务所在委托代理合同中只约定收取10000元律师费，未将律师费与税款分开，首先需要价税分离，销售额=10000÷（1+6%）=9433.96，如果律师事务所希望实得10000元律师费，需要收取当事人10600元。

（四）作为小规模纳税人的律师事务所适用简易计税方法，纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的，按照下列公式计算销售额

销售额=含税销售额÷（1+征收率）

例如：律师事务所在委托代理合同中只约定收取10000元律师费，未将律师费与税款分开，首先需要价税分离，销售额=10000÷（1+3%）=9708.74，如果律师事务所希望实得10000元律师费，需要收取当事人10300元。

三、增值税计税依据的特殊规定

（一）增值税纳税人销售服务、无形资产或者不动产，将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的，以折扣后的价款为销售额；未在同一张发票上分别注明的，以价款为销售额，不得扣除折扣额。

（二）试点纳税人销售服务、无形资产或者不动产的价格明显偏高或者偏低且不具有合理商业目的，或者发生视同销售服务、资产或

者不动产而无销售额的，由主管税务机关按照下列顺序确定销售额：

1、按照纳税人最近时期提供同类应税服务的平均价格确定；

2、按照其他纳税人最近时期提供同类应税服务的平均价格确定；

3、按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）

四、简易计税方法的增值税应纳税额计算

作为小规模纳税人的律师事务所销售服务适用简易计税方法计算应纳税额，即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=销售额×征收率

简易计税方法的销售额不包括其应纳税额，纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的，按照下列公式计算销售额：

销售额＝含税销售额÷（1＋征收率）

例如：律师事务所收取当事人10000元律师费，如果未说明是否含税，按照过去的惯例，当事人会认为含税，律师事务所实际收到的律师费＝10000÷（1＋3%）×3%＝9708.74。

五、一般计税方法的增值税应纳税额计算

增值税一般纳税人适用一般计税方法，即销项税额扣减进项税额的计税方法，应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

（一）销项税额的计算

销项税额，是指纳税人提供应税服务按照销售额和增值税税率计算的增值税额。

销项税额=销售额×税率

（二）进项税额的计算

进项税额，是指纳税人购进货物或者接受加工修理修配劳务和应税服务，支付或者负担的增值税税额。

只有一般纳税人才涉及进项税额的概念；产生进项税额的行为必须是一般纳税人销售服务、无形资产或者不动产；进项税额与销项税额是相对概念，本环节一般纳税人的进项税额，也是上一个环节纳税人的销项税额。

1、一般纳税人取得下列进项税额可以抵扣销项税额

（1）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。

货物对律师事务所而言，包括但不限于汽车、电脑、打印机、复印机、电话等办公设备，办公桌椅、保险柜、笔墨纸张等办公用品，花木盆栽等绿植。

（2）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。

（3）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13%的扣除率计算的进项税额。进项税额计算公式：

进项税额=买价×扣除率

买价，是指纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按照规定缴纳的烟叶税。

（4）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、关于可以抵扣进项税额注意事项

（1）可以抵扣进项税额的前提：取得增值税专用发票等可以抵扣的增值税扣税凭证；在规定的180天内进行认证和抵扣；属于可以抵扣的项目。因此，并非取得增值税专用发票就可以进行抵扣。

（2）可以取得增值税专用发票并就发票上注明的增值税额进行抵扣的纳税人必须是一般纳税人，而个人中的自然人是不能成为一般纳税人的，因此，不能给自然人开具增值税专用发票，而且自然人也无法取得增值税专用发票，因此，必须以机构名义取得相关专用发票才能进行抵扣。

（3）依据《财政部国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税〔2013〕37号）《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》第二十四条规定和《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》第二条第二款规定：2013年8月1

日（含）以后，增值税一般纳税人（包含原增值税一般纳税人和试点增值税一般纳税人）自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额准予从销项税额中抵扣，通俗地说，2013年8月1日以后，律师事务所购买汽车的进项税额可以抵扣。

（4）以律师事务所名义购买或承租的车辆产生的汽油费、车辆维修、保养费等费用可以抵扣进项税额。

（5）律师事务所无法取得上述可以抵扣进项税额的专用发票，不能抵扣增值税，但相应的费用可以进入成本费用，抵减个人所得税，不必过于纠结于此。

3、进项税额不得抵扣的一般规定

（1）一般纳税人会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料的。

（2）应当办理一般纳税人资格登记而未办理的。

（3）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，如增值税扣税凭证开具、保管不符合规定，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

纳税人凭通用缴款书抵扣进项税额的，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。

（4）用于适用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、接受加工修理修配劳务、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。

已抵扣进项税额的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务，发生转移用途后用于集体福利或者个人消费以及自用的，应当将该进项税额从当期进项税额中扣减；无法确定该进项税额的，按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

（5）非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

非正常损失包括货物丢失、被盗、发生霉烂变质等因管理不善所造成的损失，包括被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。这些非正常损失是由纳税人自身原因导致征税对象实体的灭失，为保证税负公平，其损失不应有国家承担，因而纳税人无权要求抵扣进项税额。

（6）非正常损失的在产品、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。

（7）非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

（8）非正常损失的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。

第（7）项、第（8）项所称货物，是指构成不动产实体的材料和

设备，包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

第五章 纳税义务、扣缴义务发生时间

一、增值税纳税义务、扣缴义务发生时间

（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。

与营业税纳税义务发生时间规定相比，增值税增加了“先开具发票的，为开具发票的当天为纳税义务发生的时间规定”。增值税实行“凭票扣税”，应税服务的接受方取得提供方开具的增值税专用发票后，即使未支付款项，提供方的纳税义务已经发生，接受方也可以凭借该增值税专用发票抵扣其税款。

应当注意的是收到款项的时间不能简单地确认为纳税义务发生的时间，应以提供应税服务为前提（先开发票的除外）。

律师事务所应当尽快改变过去先开票后收费的做法，尤其是当事人要求开具增值税专用发票的情况下。当事人尚未支付律师费，就可以凭借从律师事务所取得的增值税专用发票去抵扣其进项税额，从而导致律师事务所尚未收到律师费却已缴纳增值税，进而缴纳个人所得税的情形发生，相当于律师事务所不仅无私地为当事人提供法律服

务，还提前给当事人支付一笔大于或者等于增值税进项税额的款项，如果发生当事人拒不支付律师费的情况，律师事务所为追回这笔税款，还必须要求对方配合，将无谓增加律师事务所不必要的负担。

关注增值税纳税义务发生的时间点，采取相应的做法，可以避免上述情况发生。

（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）纳税人发生视同销售服务、无形资产或者不动产情形的，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。

二、增值税纳税地点

（一）固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

从这一规定可以看出，律师事务所总所与其分所应当分别向其所

在地的税务机关申报纳，只有经过财政部、国家税务总局或者其授权的财税机关批准，才可以由总机构汇总向总机构所在地的税务机关申报纳税。

（二）非固定业户应当向应税行为发生地主管税务机关申报纳税；未申报纳税的，由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

（三）其他个人提供建筑服务，销售或者租赁不动产，转让自然资源使用权，应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地主管税务机关申报纳税。

（四）扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款。

注意税法上对纳税地点的规定，律师事务所在发生相应应税行为时，才能知道如何取得符合条件的增值税发票，以及能够抵扣的增值税专用发票。

三、增值税纳税申报的时间

目前律师事务所作为增值税纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期，自期满之日起15日内申报纳税，抄报税、申报时间原则上为次月的1-15日，在纳税期内遇法定节假日，抄报税和申报期限可同时顺延（遇最后一日为法定节假日的，顺延1日；在每月1日至15日内有连续3天以上法定节假日的，按休假日天数顺延）。如果纳税人在临近期满之日前仍未申报的，国税局会以短信通知的方式提醒纳税人（短

信发送至预留在国税局的手机号码）。即便是没有收入也应当按照上述期限规定进行零申报。

以1个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人的律师事务所。

四、增值税纳税申报方式

纳税人纳税申报的方式：网络、微信、门前。

第六章 增值税发票使用、管理

一、增值税的发票种类

增值税专用发票、增值税普通发票、普通发票（即通用机打发票）

增值税专用发票和增值税普通发票均须通过防伪税控系统开具，是增值税一般纳税人提供应税服务开具的发票。

增值税专用发票，是增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人）销售货物或者提供应税劳务开具的发票，是购买方支付增值税额并可按照增值税有关规定据以抵扣增值税进项税额的凭证。

小规模纳税人如果需要开具专用发票，可以去主管税务机关申请代开。

一般纳税人和小规模纳税人均可以开具通用机打发票。

二、增值税专用发票使用规定

（一）不得使用专用发票的规定

1、一般纳税人有下列情形之一的，不得领购开具专用发票：

（1）会计核算不健全，不能向税务机关准确提供增值税销项税额、进项税额、应纳税额数据及其他有关增值税税务资料的。上列其他有关增值税税务资料的内容，由省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。

（2）有《税收征管法》规定的税收违法行为，拒不接受税务机关处理的。

（3）有下列行为之一，经税务机关责令限期改正而仍未改正的：

①虚开增值税专用发票；

②私自印制专用发票；

③向税务机关以外的单位和个人买取专用发票；

④借用他人专用发票；

⑤未按本规定开具专用发票；

⑥未按规定保管专用发票和专用设备；

⑦未按规定申请办理防伪税控系统变更发行；

⑧未按规定接受税务机关检查。

2、商业企业一般纳税人零售的烟、酒、食品、服装、鞋帽（不包括劳保专用部分）、化妆品等消费品不得开具专用发票。

3、销售免税货物不得开具专用发票，法律、法规及国家税务总局另有规定的除外。

（二）增值税专用发票开具保管的要求

1、专用发票应按下列要求开具：

（1）项目齐全，与实际交易相符；

（2）字迹清楚，不得压线、错格；

（3）发票联和抵扣联加盖财务专用章或者发票专用章；

（4）按照增值税纳税义务的发生时间开具。

对不符合上列要求的专用发票，律师事务所有权拒收。

2、按规定保管专用发票和专用设备：

（1）设专人保管专用发票和专用设备；

（2）按税务机关要求存放专用发票和专用设备；

（3）将认证相符的专用发票抵扣联、《认证结果通知书》和《认证结果清单》装订成册；

（4）须经税务机关查验，才能销毁专用发票基本联次。

（三）增值税专用发票的作废及开具红字专用发票

1、当月开具发票错误，当月可作废，隔月只能开具红字发票。作废超过一定数量，税务局可能会要求进行说明。作废专用发票必须收到退回的发票联，抵扣联，未抄税且未记账，购买方未认证。

2、专用发票红字开具管理严格，要提供原错误的发票联、抵扣联、对方拒付及未认证证明等等一系列的材料，税务局受理后答复等待的时间很长，手续非常繁琐，建议尽可能不要开具红字发票，这也是建议律师事务所改变先开票后收费做法的原因之一。

纳税人提供应税服务，开具增值税专用发票后，提供应税服务中止、折让、开票有误等情形，应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按照规定开具红字增值税专用发票的，不得按照规定扣减销项税额或者销售额。

（四）发票丢失后的处理

纳税人丢失发票、发票领购簿（或忘记购票密码）、防伪税控设备，需及时向税务机关报告，办理挂失手续。增值税一般纳税人丢失增值税专用发票的还需向税务机关申请开具《增值税一般纳税人丢失防伪税控开具增值税专用发票已抄税证明单》，作为购货方申请抵扣进项税额的资料。

1、刊登“遗失声明”

一般纳税人发生丢失防伪税控系统开具的增值税专用发票情况，必须及时向所在地主管税务机关报告，税务机关应对其报告的丢失发票是否已申报抵扣进行检查，对纳税人弄虚作假的行为，按照有关的法律法规进行处理。

根据《国家税务总局关于被盗、丢失增值税专用发票的处理意见的通知》（国税函发[1995]第292号）的相关规定，纳税人丢失专用发票后，必须按规定程序向当地主管税务机关、公安机关报失。各地税务机关对丢失专用发票的纳税人按规定进行处罚的同时，代收取“挂失登报费”，并将丢失专用发票的纳税人名称、发票份数、字轨号码、盖章与否等情况，经县（市）国家税务机关审核盖章、签注意见后，统一传（寄）中国税务报社刊登“遗失声明”。

2、以发票存根联复印件申报抵扣进项税额

根据《国家税务总局关于增值税一般纳税人丢失防伪税控系统开具的增值税专用发票有关税务处理问题的通知》（国税发[2002]10号）的相关规定，一般纳税人丢失防伪税控系统开具的增值税专用发票，如果该专用发票在丢失前已经通过认证，则纳税人可以凭销售方出具发票存根联复印件，及销售方所在地主管税务机关出具的“增值税一般纳税人丢失防伪税控开具增值税专用发票已抄报税证明单”，并经纳税人主管税务机关审核批准后，直接将该存根联复印件作为增值税进项税额抵扣的合法凭证抵扣进项税额。

如果该专用发票在丢失前未通过认证，则纳税人可以凭销售方出

具的发票存根联复印件到其主管税务机关进行认证，认证通过后直接凭该发票复印件及销售方所在地主管税务机关出具的“增值税一般纳税人丢失防伪税控开具增值税专用发票已抄报税证明单”，并经纳税人主管税务机关审核批准后，作为增值税进项税额抵扣的合法凭证抵扣进项税额。

3、遗失发票的处罚

根据《国家税务总局关于税务行政处罚有关问题的通知》（国税发[1998]20号）第三条第三项的规定，增值税专用发票遗失的，可按《中华人民共和国发票管理办法》相关规定，处以10000元以下的罚款。

三、取得虚开的增值税专用发票的处理

（一）恶意或者非善意取得虚开的增值税专用发票

根据《国家税务局总关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》（国税发[1997]134号）及其《补充通知》（国税发[2000]182号）的相关规定，“恶意或者非善意取得”包括以下三种情况：

1、增值税专用发票的开具及取得，只能在实际发生交易的双方之间进行。购货方取得的增值税专用发票所注明的销售方或提供劳务方名称、印章与其进行实际交易的销售方或提供劳务方名称、印章不相符的，即认定构成“恶意或者非善意取得”。

2、开具专用发票的销售方所开具的增值税专用发票，必须是其

所在地或者实际经营地的增值税专用发票，纳税人不能开具其所在地或者实际经营地以外的发票，即购货方取得的增值税专用发票系为销售方或劳务提供方所在省（自治区、直辖市和计划单列市）以外地区的，即为“恶意或者非善意取得”。

3、受票方利用他人虚开的专用发票，向税务机关申报抵扣税款进行偷税的，即有其他证据表明，购货方明知取得的专用发票系销售方以非法手段获得的，如系盗窃、骗取等手段获得的，则无论购货方与销售方是否进行了实际的交易，专用发票所注明的数量、金额与实际交易是否相符，购货方向税务机关申请抵扣进项税款或者出口退税的，均认定构成“恶意或者非善意取得”。

对于“恶意或者非善意取得”增值税专用发票的纳税人，以其所取得的虚开的增值税专用发票向税务机关申报抵扣进项税额或者申请出口退税的，构成偷税或者骗取出口退税，依照《中华人民共和国税收征收管理法》及有关规定追缴税款，并予以处罚。

但是，纳税人“恶意或者非善意取得”虚开的增值税专用发票，未以其取得的专用发票申报抵扣进项税款，或者申请出口退税的，应依照《中华人民共和国发票管理办法》及有关规定予以处罚。

（二）善意取得虚开的增值税专用发票

所谓“善意取得”，是指购货方不知道其从销售方取得的销售方所在地或者实际经营地的增值税专用发票系销售方虚开的情况。

对于“善意”的界定，可从以下方面界定：

1、购货方必须自始至终不知道销售方提供的专用发票是以非法

手段获得的；

2、购货方取得专用发票是为了实现良好、合法的目的，即依法抵扣进项税款或者获得出口退税。只要购货方与销售方进行了真实的交易，销售方提供的是其所在省、自治区、直辖市或者计划单列市的专用发票，专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税款等全部内容与实际相符，且没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的，税务机关就按照“善意”推断。

对于善意取得虚开的专用发票的纳税人，无论是否将该专用发票向税务机关申报抵扣进项税额或者申请出口退税，对其都不以偷税或者骗取出口退税论处，也不收滞纳金及不给予罚款等行政处罚。但仍然需要追缴该发票所载明的增值税税款。

另外，根据国税发[2000]187号文的相关规定，如果律师事务所能够重新从销售方取得防伪税控系统开出的合法、有效的专用发票，则其主管税务机关将依法准予抵扣进项税款或者准予出口退税。

但是，即使税务机关在查处案件的当时，可能未发现有证据表明购货方主观上是恶意的或者非善意的，因而对其没有按偷税或者骗取出口退税处理，而事后发现的证据却表明，购货方在进项税款得到抵扣，或者获得出口退税前事实上知道该专用发票是销售方以非法手段获得的，对购货方仍然按“恶意或者非善意取得”对待，并据以作出相应的处理。

因此，在法律后果上，“恶意或者非善意取得”与“善意取得”有明显区别，纳税人在获取增值税专用发票时务必注意这一点。

四、虚开增值税专用发票的法律风险

（一）虚开增值税专用发票的方式

1、为他人虚开：合法拥有增值税专用发票的单位或者个人，明知他人没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务而为其开具增值税专用发票，或者即使有货物购销或者提供了应税劳务但为其开具数量或者金额不实的增值税专用发票或用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。

2、为自己虚开：合法拥有增值税专用发票的单位和个人，明知他人没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务的情况下为其开具增值税专用发票或者即使有货物购销或者提供或接受了应税劳务但却为自己开具数量或者金额不实的增值税专用发票的行为。

3、让他人为自己虚开：没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务的单位或者个人要求合法拥有增值税专用发票的单位或者个人为其开具增值税专用发票，或者即使有货物购销或者提供或接受了应税劳务但要求他人开具数量或者金额不实的增值税专用发票或者进行了实际经营活动，但让他人为自己代开增值税专用发票的行为。

4、介绍他人虚开：在合法拥有增值税专用发票的单位或者个人与要求虚开增值税专用发票的单位或者个人之间沟通联系、牵线搭桥的行为。

（二）处罚规定

虚开增值税专用发票需达到法定情节才能构成犯罪，依《关于适用〈全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增

值税专用发票犯罪的决定〉的若干问题的解释》及《刑法》第205条的规定：虚开税款数额1万元以上的或者虚开增值税专用发票或可用于出口退税、抵扣税款的其它发票致使国家税款被骗取5000元以上的，应当依法定罪处罚，最高可至无期徒刑，《刑法》第八修正案取消了虚开增值税专用发票罪的死刑。

第七章　附则

营改增需要特别注意的事项：

1、我国营改增试点从2012年1月1日从上海开始施行，随着时间推移，试点的行业地区逐步扩大，到2016年5月1日开始，在全国全面推开营改增试点，在这一过程中，财政部、国家税务总局等发布了营改增的一系列文件，律师事务所会计在处理相关事项时，要注意相关文件生效的时间，进行财务处理。

2、律师行业营改增后，律师事务所对税制改革试点应当引起重视，在全所范围普及增值税的相关知识，让全体人员了解增值税专用发票的管理比原营业税发票严格，尤其是应当学习刑法中关于增值税的相关规定，律师事务所过去缴纳营业税时的某些做法要予以改变。

3、律师事务所的财务人员应当加强对增值税相关知识的学习，对相关营改增财务会计处理予以重视，最好能应对营改增的形势制订相关财务会计管理办法，遇到问题多请教，与税务专管员沟通时注意提问的方式方法。

4、无论哪种类型纳税人的律师事务所都可以考虑修改委托代理合同中关于服务收费的约定，明确服务收费中是否包含增值税税款。由于当事人支付的进项税额可以抵扣其销项税额，并不成为其税收负担，作为一般纳税人的律师事务所针对需要开具增值税专用发票的当事人尤其应当考虑要求其承担增值税税款，在服务收费不变的情况下，相当于降低了律师事务所的税负。

5、由于实行购进扣除法，律师事务所应当逐渐改变过去先开票，

再收款的做法，尤其是增值税专用发票，一经开具，纳税义务即发生，相关税款已缴纳，如果收不到款项，退税手续很繁琐，如需要当事人的主管税务机关核实此笔税款未抵扣，才能退税，如果当事人不予配合，有可能无法退税，不仅人为增加律师事务所财务成本，还增加律师事务所的税负。

6、增值税专用发票需要凭票抵扣，且需要及时进行认证，作为一般纳税人的律师事务所的全体人员取得增值税专用发票都应当将其尽快交予财务予以认证，依法自专用发票开具之日起180天内应当认证，超过期限未认证的不予抵扣进项税额。

7、为尽可能降低税负，一般纳税人的律师事务所尽量让全体人员养成取得增值税专用发票的习惯。

8、由于一般纳税人的增值税专用发票相当于有价证券，应当专人妥善保管，对税控设备也应当专人保管，否则引起一系列的法律问题或责任将由律师事务所及合伙人承担。