**“营改增”税改政策培训**

**第一节 政策篇**

 **一、政策解读**

 经国务院批准，在2016年3月23日下发《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号），明确自2016年5月1日起，在全国范围内推开营改增试点。

 大家都知道，增值税在36号文出台之前，主要是针对“在境内销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位个人，对商品生产和流通环节产生的新增价值进行的征税行为”。

1. **新增纳税范围和税率**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **纳税人** | **应税行为** | **范围** | **税率或征收率** |
| 一般纳税人（年应征增值税销售额在500万元人民币以上），一经登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。 | 服务 | 金融服务、增值电信服务、现代服务、生活服务 | 6% |
| 交通运输服务、邮政服务、基础电信服务、建筑服务、不动产租赁、。 | 11% |
| 有形动产租赁 | 17% |
| 无形资产转让 | 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 | 6% |
| 土地使用权转让 |  | 11% |
| 不动产转让 | 建筑物、构筑物 | 11% |
| 境内单位和个人发生的跨境应税行为 |  | 0% |
| 简易征收方式 | 房地产业（2016年4月30日前取得或自建不动产时适用） | 征收率5% |
| 纳税人销售旧货（包括已使用的固定资产处置） | 征收率4% |
| 小型电厂和自来水厂、商用混凝土销售选择简易征收方式 | 征收率6% |
| 小规模纳税人（年应征增值税销售额在500万元人民币以下） | 服务 | 建筑业（选择简易征收时）和各服务业 | 征收率3% |
| 不动产转让 | 房地产业销售自行开发项目 | 征收率5% |

 **2、计税方法**

 增值税的计税方法，包括一般计税方法和简易计税方法。

 (1)一般计税方法是指:一般纳税人发生应税行为适用,其应纳税额，是当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。

 （2）简易计税方法是指:小规模纳税人和特定应税行为以及过低期间应税行为适用,其应纳税额，是按销售额和征收率计算的增值税额，不得抵扣进项税额。

 （3）一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为，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。

► 特定应税行为包括：一般纳税人提供以下建筑服务，可适用简易计税方法：

➀以清包工方式提供的建筑服务，主要是指施工方不采购建筑工程所需要的材料或只采购辅助材料，并收取人工费、管理费或其他费用的建筑服务。

➁为甲供工程提供的建筑服务，甲供工程是指全部或部分设备、材料、动力由发包方自行采购的建筑工程。

➂为建筑工程老项目提供的建筑服务，建筑工程老项目是指：

A:《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目；

B:未取得《建筑工程施工许可证》的，建筑工程承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目；

C：在2016年5月1日前没有签订合同，也没有办理建筑施工许可证，但是工程已经正式动工的，5月1日后补办相关手续的，还叫老项目。

► 另外,36号文中对房地产企业设计了过渡期可选择简易计税方法的政策,包括:

一般纳税人销售其2016年4月30日前取得（不含自建）的不动产，可以选择适用简易计税方法，以购销差价按照5%的征收率计算应纳税额。

一般纳税人销售其2016年4月30日前自建的不动产，可以选择适用简易计税方法，以销售额按照5%的征收率计算应纳税额。

 **3、特别注意的事项：**

 （1）三者合一方能抵扣

一般纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的，应当具备书面合同、付款证明和发票（或境外单位的对账单）。资料不全的，三方名称不一致，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

 （2）不得抵扣进项税额的项目：

 A:用于简易计税方法的计税项目、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。特别需要提示的是：纳税人的交际应酬消费属于个人消费，但住宿费和会务费如果获得酒店业专用发票，可以抵扣。

 B: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。

 C: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。

 D: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。

 E: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。

 F: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。

 G:财政部和国家税务总局规定的其他情形。

 备注：非正常损失，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

 （3）兼营和混合经营的纳税规定

 ►兼营情况下

 A: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。

 B: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

主管税务机关会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。

►混合经营情况下

A:混合经营是指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，按照销售货物适用的税率缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务适用的税率缴纳增值税。

B: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。

 （4）红字专用发票的用途

 纳税人发生应税行为，开具增值税专用发票后，发生开票有误或者销售折让、中止、退回等情形的，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，不得按照本办法第三十二条和第三十六条的规定扣减销项税额或者销售额。

 （5）代开专用发票的途径

 小规模纳税人发生应税行为，购买方索取增值税专用发票的，可以向主管税务机关申请代开。

 （6）不征收增值税的项目

 A: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《试点实施办法》第十四条规定的用于公益事业的服务的运费收入不征收增值税。

 B:存款利息，不征收增值税。

 C:被保险人获得的保险赔付，不征收增值税。

 D: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，不征收增值税。

 E: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不征收增值税。

 （7）计税基础“销售额”的确认

 ►房地产企业销售额

一般纳税人：

自行开发房地产项目销售额=全部价款+价外费用-土地出让金（不含税费和规费）

销项税金可抵扣的进项：2016年5月1日后取得，计入固定资产的不动产、或者2016年5月1日后转入自建的不动产工程，销售时，其进项税额应自取得之日起分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%

选择简易征收办法纳税人：

自行开发房地产项目销售额=全部价款+价外费用

►客运行业销售额

 一般纳税人客运服务销售额=全部价款+价外费用-支付给承运方运费

►旅游服务行业销售额

旅游服务销售额=全部价款+价外费用-旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用

选择上述办法计算销售额的纳税人，向旅游服务购买方收取并支付的上述费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

►建筑服务业销售额

一般纳税人销售额=全部价款+价外费用

注意：一般纳税人销售税额可以抵扣分包方或甲供材料方提供的进项税额。

简易计税方法销售额=全部价款+价外费用-支付的分包款

注意：可扣除的分包款，应当取得符合法律规定的有效凭证。

有效凭证，是指从分包方取得的2016年4月30日前开具的建筑业营业税发票。上述建筑业营业税发票在2016年6月30日前可作为预缴税款的扣除凭证。或者，从分包方取得的2016年5月1日后开具的，备注栏注明建筑服务发生地所在县（市、区）、项目名称的增值税发票。

备注：价外费用，是指价外收取的各种性质的收费，但不包括以下两项：代为收取并符合本办法第十条规定的政府性基金或者行政事业性收费。以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。

1. **财务部门如何应对营改增**

 1、前期准备工作

（1）制定营改增过渡期工作计划

“营改增”涉及公司运营管理各个方面，相关的业务、财务及管理人员都需要了解该政策对自身工作的要求和影响，企业应首先做好应对计划，包括政策培训、制度修订、合同梳理及补充修订等工作。

（2）梳理成本组成内容

适用营改增的企业，其成本组成是其预计可做进项税额抵扣的范围，会计人员应首先梳理企业成本项目，区分哪些成本服务商属于营改增范围。

 （3）调整内部管理制度

 企业应尽快调整财务报销及发票管理等制度，并完成营改增发票开具办法的培训，修正过去发票管理的弊端。营改增后，发票开具名称、内容及合同信息、付款信息要求严格，必须完全一致才能抵扣，企业应从制度上从严要求。

 企业应该尽快修订的内部管理制度包括：《内部税务管理制度》、《增值税发票管理制度》、《公司外来发票管理办法》等。

1. 梳理供应商

 企业经营部门和财务部门在“营改增”过渡期间，应梳理现有供应商名录，建立供应商信息资料管理库，为日后专用发票开具提供便利及针对不同的供应商合理定价，最大可能扩大进项抵扣。

（5）清理未对外开具的营业税发票

营改增之后，营业税发票要清缴，开票税控系统要变成国税版，会计人员应仔细清点剩余营业税发票，对已开具但未回款的发票要登记造册，如果付款方在5月1日后要求开具增值税发票，应收回原来开具的地税发票后再开具增值税发票，并留意办理地税退税手续的相关要求（目前地税尚未出台具体的退税指南）。

 （6）盘点已付款未获取的供应商发票

 财务盘点已付款但未获取发票的供应商后，建议对纳入营改增范围的供应商应要求其提供增值税专用发票，减少企业自身税负。

增值税抵扣要求中明确规定，付款单位和发票单位、合同单位必须一致时才能抵扣进项税额，财务部门应注意严格审核获取的发票单位名称是否与付款单位、合同单位一致。

1. 核算注意事项

 （1）会计开票时应注意合同约定的价格是否为含税价格，如果为含税价，应先换算为不含税价后再开具发票。

 （2）增值税为价外税，不在损益类科目核算，也不体现在利润表中（利润表中收入已经为不含税的收入）。

 （3）正确设定会计科目

增值税适用应交税费科目，在应交税金下设“应交增值税”和“未交增值税”两个2级科目，在2级科目下设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税额”、“转出未交增值税”；“销项税额”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”等三级科目。

► 三级科目归集内容的区分：

“进项税额”：可以抵扣的进项税额

“已交税金”：当月缴纳本月增值税额

“减免税额”：减免的增值税额

“转出未交增值税”：月终转出应缴未缴

“销项税额”：销售货物或应税劳务应收取的增值税额

“进项税额转出”：转出不能抵扣进项税额

 “转出多交增值税”：月终转出多缴增值税

 （3）建立供应商台账，登记增值税开票的客户信息

► 增值税专用发票的信息具体包括：a.单位名称（必须是营业执照上的全称）；b.纳税人识别号（必须是《税务登记证》的编号，一般为15位，需进行仔细核对，非常重要）；c.增值税纳税人一般纳税人身份认证文件；d.注册地址（必须是营业执照上的注册地址）；e.联系电话（请提供能保持联系的有效电话）；f.开户许可证上的银行名称与银行账号上述事项都是增值税专用发票开具时必须准确掌握的事项，否则开具的发票无效，客户取得以后无法认证、无法抵扣。
 ► 增值税普通发票开具需要的客户信息包括：a.单位名称（必须是营业执照上的全称）；b.纳税人识别号；c.注册地址（必须是营业执照上的注册地址）；d.联系电话；e.开户许可证上的银行名称与银行账号。

1. 视同销售行为的规定

 A:将应税物交付他人代销；B:销售代销应税物；C:在不同县市两个以上机构移送应税物用于销售；D:将自产、委托加工或购买的应税物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；E:将自产、委托加工或购买的应税物分配给股东或投资者；F:将自产、委托加工的应税物用于集体福利或个人消费；G:将自产、委托加工或购买的应税物无偿赠送他人。
 3、增值税发票报销管理的要点

►首先，明确业务人员职责。

业务部门经办人员取得各类发票时，应严格审核其真伪，检查内容开具是否合规并将发票查验结果打印作为报销附件，财务部门有权拒收不合规发票。

业务人员应对以下内容进行检查：A.发票开具方、结算收款方是否与相关合同、协议及相关的经济业务的约定相符；B.开票项目是否与合同一致；C.增值税专用发票是否超过税务部门规定的180天的抵扣期限；D.增值税发票税率是否与相关合同或协议业务内容一致。

►其次，完善报销流程

我们建议，增值税专用发票应交财务会计初步审核后再进行认证，认证通过后才能提交财务领导审批，以保证进项税额的抵扣。

4、财务报税注意事项

（1）预缴税金的相关规定

A：纳税人跨区域（县、市）提供建筑服务，按照以下规定预缴税款：
　　 ►一般纳税人，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照2％的预征率计算应预缴税款。选择适用简易计税法计税的，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照3%的征收率计算应预缴税款。
　　►小规模纳税人，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照3%的征收率计算应预缴税款。

B：一般纳税人销售其2016年5月1日后取得或自建的不动产，以取得的全部价款和价外费用为销售额按照5%的预征率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。

C：房地产企业采取预收款方式的，在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。

1. 纳税义务发生时间

| **项目** | **收讫价款(应税行为发生过程中或完成后)** | **合同约定收款时间** | **应税行为完成** | **收到预收款** | **备注** |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 土地、不动产销售 | 纳税时间 | 纳税时间 | 纳税时间 | 纳税时间 | 孰先 |
| 建筑业 | 纳税时间 | 纳税时间 | 纳税时间 | 纳税时间 | 孰先 |
| 不动产租赁 | 纳税时间 | 纳税时间 | 纳税时间 | 纳税时间 | 孰先 |
| 其他 | 纳税时间 | 纳税时间 | 纳税时间 |  | 孰先 |
| 赠送土地、不动产（视同销售行为） |  |  |  |  | 权属转移时间为纳税时间 |
| 建筑业自建房销售 |  |  |  | 纳税时间 |  |

 （3）报税时点的相关规定

 增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。具体由主管税务机关根据应纳税额的大小核定。以1个季度为纳税期的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社，以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。发票获得后超过法定认证期限180天后不得抵扣。

（4）增值税的免税规定

 小规模纳税人，月销售额未达到2万元的企业或非企业性单位，免征增值税。2017年12月31日前，对月销售额2万元（含本数）至3万元的增值税小规模纳税人，免征增值税。

**第二节 应用篇**

 **一、营改增后，审计人员的注意事项**

1. **财务审计的注意事项**

会计报表审计时，增值税的审计程序与过去制造业、流通企业的增值税审计差别不大，但是审计人员对新适用增值税范围的房地产公司、建筑公司、服务类等企业的审核应增加以下审核事项：

（1）重点复核增值税纳税申报表

 严格对比企业增值税纳税申报表与应交税金-增值税的三级子目挂账余额，对申报表数据与会计挂账不一致的，要重点审核差异原因，发现错账及时纠正或披露。

1. 审核企业适用新政的准确性

 新政中对企业各种应税行为规定了销售额的确认方法和可扣减项目，审计时应重点关注企业是否按新政计算销售额，扣减的项目是否符合新政规定的条件，发现问题及时纠正或披露。

 由于企业获取进项发票抵扣需要先在税务部门做认证，这部分工作审核时可以从简。

**2、投资咨询业务的注意事项**

在提供工程投资咨询服务时，投资收益测算除关注收益价格是否为含税价以外，应重点关注增值税对工程成本投资总额的影响。

下表为一般工程投资成本项目可抵扣税金的演示：

| **总投资估算表举例** |
| --- |
| **序号** | **工程项目费用名称** | **成本服务商类型** | **增值税税率** | **抵扣条件或说明** |
|  | 开发成本项目 |  |  |  |
| **一** | **土地成本** |  |  |  |
| 1 | 土地出让金 | 政府土地部门 |  | 一般纳税人可抵减销售额，条件是权证名称为本单位 |
| 2 | 应交契税 | 税务部门 |  | 不得抵扣销项 |
| **二** | **前期工程费** |  |  |  |
| 1 | 项目前期工作咨询费 | 中介咨询机构 | 6% | 获取增值税专用发票，合同单位与付款方一致时，可作为进项税额抵扣 |
| 2 | 环境影响咨询服务费 | 中介咨询机构 | 6% |
| 3 | 规划技术费用 | 中介咨询机构 | 6% |
| 4 | 工程勘察费 | 建筑勘探公司 | 6% |
| 5 | 设计费 | 设计院 | 6% |
| 6 | 招标代理服务费 | 中介咨询机构 | 6% |
| 7 | 工程监理费 | 监理公司 | 6% |
| 8 | 工程质量监督费 | 中介咨询机构 | 6% |
| 9 | 清单编制费 | 中介咨询机构 | 6% |
| 10 | 建筑工程交易服务费、公证费 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 11 | 场地准备及临设费 | 施工企业 | 11% | 获取增值税专用发票，合同单位与付款方一致时，可作为进项税额抵扣 |
| 12 | 城市基础设施配套费 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 13 | 新建房屋白蚁防治费 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 14 | 新型墙体材料专项基金 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 15 | 散装水泥基金 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 16 | 防雷设计审核费 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 17 | 建筑、管线定位放线 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 18 | 工程环境检测费 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 19 | 消防检测 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 20 | 网络服务费 | 电信公司 | 6% | 获取增值税专用发票，合同单位与付款方一致时，可作为进项税额抵扣 |
| 21 | 交易服务费 | 政府公共资源交易中心收的规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 22 | 概算审核费 | 中介咨询机构 | 6% | 获取增值税专用发票，合同单位与付款方一致时，可作为进项税额抵扣 |
| 23 | 全过程造价咨询费 | 中介咨询机构 | 6% |
| 24 | 工程保险费 | 保险公司 | 6% |
| 25 | 材料检验试验费 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 26 | 工程监测费 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 27 | 竣工测量费 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 28 | 电信管线接入费 | 电信公司 | 6% | 获取增值税专用发票，合同单位与付款方一致时，可作为进项税额抵扣 |
| 29 | 档案整理编审费 | 中介咨询机构 | 6% |
| 30 | 建（构）筑物防雷装置施工质监、竣工检测费 | 规费 |  | 不得抵扣销项 |
| 31 | 供配电设施工程建设费 | 建筑公司 | 11% | 获取增值税专用发票，合同单位与付款方一致时，可作为进项税额抵扣 |
| **三** | **建筑安装工程费用** | 建筑公司 | 11% | 获取增值税专用发票，合同单位与付款方一致时，可作为进项税额抵扣 |
|  |  | 材料供应单位 | 17% | 获取增值税专用发票，合同单位与付款方一致时，可作为进项税额抵扣 |
|  |  | 设备供应单位 | 17%% |
| **四** | **开发费用** |  |  |  |
| **1** | **各项税费** | 税务部门 |  | 不得抵扣 |
| **2** | **管理费用** |  |  |  人员成本、折旧、摊销、招待费用等不得抵扣销项；交通费、住宿费、办公用品、广告宣传费、低值易耗品、租赁费、汽油费等，能够获取专用发票，票面完整时可可作为进项税额抵扣  |
| **3** | **销售费用** |  |  |
| **4** | **财务费用** |  |  | 利息支出不得抵扣销项 |
| **\*** | **总投资合计** |  |  |  |

**3、工程审计的注意事项**

政策要点：营改增后，工程造价按（2016）36号文附件二第七条规定为一般计税方法和简易计税方法，而增值税的计税基础为纳税人（施工单位乙方）销售货物或应税劳务向购买方（建设单位甲方）收取的全部价款和价外费用。甲供材料和甲供设备费用不属于承包人销售货物范围内。因此，在计算工程造价时，甲供材和设备应在税前计取“甲供材料和设备的现场管理费”后再扣除。

一般计税方法：

►建筑工程造价=税前工程造价+税前工程造价×11%

►税前工程造价中，除没有增值税可抵扣的人工费和规费外，材料费、施工机具使用费、管理费均按扣除增值税进项后的价格（简称除税价格）计入。

江苏省住建局拟行文中明确：各专业计价定额中的材料预算单价、施工台班单价均按除税价格调整，城建税和教育费附加也不再列入税金项目，而是调整放入管理费用。费用定额中的管理费、利润、总价措施项目费、规费费率等都将重新测算调整。

简易计税方法：

建设工程造价除税金费率调整外，仍旧按照营改增前的计价依据执行。

营改增对工程审计工作的影响：

  （1）对现行造价体系和计税模式的影响

“营改增”前，建筑业税费的取费方式采用综合税率 3.41%。“营改增”后，税率变为11%，其课税对象、 计税方式以及计税依据都将变化。因此，现有造价模式必须改变，须出台与之相对应的增值税税率配套工程造价和计价体系，否则建筑业投标报价将无章可循，招投标也将失去相 关政策支持和法律依据。

（2）工程造价彻底实现价税分离

“营改增”政策使得建筑行业所有环节都缴纳增值税，环环相扣，层层抵销，人工、材料和机械等全都实现价税分离，要求在信息价和市场价的采集方面都要考虑增值税的因素，组价过程的复杂程度会有提高，但计价体系会更加严谨，更加精细，实现价税彻底分离。

1. 询价关注重点增加

“营改增”后，工程人员询价应首先关心报价是含税价还是裸价（不含税价），如果是含税价，应扣除税金后作为项目成本单价。

1. 应加大工程合同审核工作量

“营改增”后，要求工程合同、结算发票和付款单位三方一致后，成本方能列支，进项方能抵扣。工程人员审计合同时除重点关注价格是否含税外，还应关注结算条件和付款约定。对合同约定模糊的，重点审核实际结算凭据和付款凭据，同时可建议企业修订完善合同。

 **4、对投标代理工作的影响**

“营改增”对投标代理工作的影响主要体现在投标价格的设计上，例如投标书的编制中有关原材料、燃料等直接成本不包含增值税进项税额，实际施工中，在编制标书中却很难准确预测有多少成本费用能够取得增值税进项发票。这就需要招标代理人员大面积地开展不同项目类型的测算工作，通过数据积累，形成可控的“市场价格上行因素”。

另外，招标代理人员还应修正过去代理合同中的约定条款，充分考虑增值税的进项可抵扣因素去设计合同。

 **二、营改增对建筑业的影响及应对**

**1、营改增对建筑业的影响**

（1）建筑业“营改增政策”归纳点

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 序号 | 项目 | 新政要点 |
| 1 | 税率 | 税率由3%改为11%，进项可以抵扣。 |
| 2 | 简易征收政策 | 老项目、清包工、甲供项目可适用3%简易征收率。 |
| 3 | 预缴税金 | 一般纳税人跨区域提供建筑服务，按总分包差额的2%（选择简易纳税法的，按总分包差额的3%）在建筑发生地预缴税金后，向机构所在地做纳税申报。 |
| 4 | 纳税时点 | 收到预收款作为纳税开始时点。 |
| 5 | 免税规定 | 在境外提供建筑服务或建筑监理服务的，免增值税。 |

（2）建筑业营改增过渡期政策

►过渡期政策原则：新项目新政策，按增值税征税管理；老项目老政策，继续按营业税处理（视同采用3%简易征收办法）。

►过渡期不能抵扣进项税金的政策规定：

A: 5月1日前采购的建筑材料，已经用于工程项目，5月1日后才付款并取得供应商开具的增值税专用发票，不可以抵扣进项税。

 B:5月1日前付款购买的办公用品、机械设备等固定资产及其他存量资产，但未取得发票，5月1日后才获得增值税专用发票，不可以抵扣增值税的进项税。

 ►过渡期仍旧适用营业税发票的情况

 A: 5月1日前已完工但未结算的工程，5月1日后结算并收款，继续按3%交营业税，继续开建安营业税发票。

 B:5月1日前完工而且进行了结算，5月1日后业主才支付工程款，施工企业继续按3%交建安税，开建安营业税发票。

 ►过渡期混合项目情况的处理

 5月1日后，新老项目交替出现，共同经营、共同生产的情况下，必须要分开采购，分开核算，分开决算。5月1日后老项目产生的增值税的进项税，不可以在新项目进行抵扣。

（3）施工企业按照完工百分比法确认会计收入，增值税纳税义务发生时间如何确定？

纳税人提供应税服务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。纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式，其纳税义务发生时间为收到预收款当天。

**2、建筑业的应对策略**

前段已经阐述了财务部门会同经营部门在营改增时的应对方法，现在站在经营角度来分析建筑行业应对营改增的策略。

1. 重视梳理并修订供应商合同

 工程部门应立即梳理所有未完工程或未结算工程项目的合同，对其中开票结算单位和付款对象是否一致、价格是否含税、分包人的结算要求、供应商提供发票的要求等做合同的补充修订。

1. 重新评估工程分包方式

建筑业内常见“资质共享分包模式”，包括自管、代管和平级共享模式。它们都存在以下问题：

►合同签订主体与实际施工主体不一致，进销项税无法匹配，无法抵扣进项税；

►中标单位与实际施工单位之间无合同关系，无法建立增值税抵扣链条，影响进项税抵扣；

►内部总分包之间不开具发票，总包方无法抵扣分包成本的进项税；

►除自管模式下，中标单位与实际施工单位均未按总分包进行核算，无法建立增值税抵扣链条，实现分包成本进项税抵扣。

解决办法的探讨：

方案一：总分包模式

中标单位与实际施工单位签订工程分包合同，并由实际施工单位向中标单位开具发票，建立增值税的抵扣链条，实现进项税完整抵扣。（合同中应注意规避《建筑法》第二十八条“禁止承包单位将其承包的全部建筑工程转包给他人”的规定）。

方案二：集中管理模式

由中标单位对工程项目进行集中管理，集中核算工程项目的收入及成本费用，使增值税销项和进项均体现在中标单位，实现增值税进销项相匹配，同时建立对参建单位的考核机制。

 方案三：联合体模式。

中标单位与实际施工单位组成联合体与业主签订工程承包合同（既一个甲方多个乙方），由联合体各方分别向业主开具发票，实现增值税进销项相匹配。联合体模式应注意在合同中明确由联合体各方与业主分别进行验工计价、分别开具发票、分别拨付工程款，确保业务、发票、资金流向“三流一致”，避免由于“三流不一致”可能带来的进项税抵扣风险。

方案四：“子变分”模式。

中标单位可考虑通过调整组织架构，将资质较低的实际施工单位变为分公司，总、分公司之间签订内部分包合同，由分公司向总公司开具发票。对于不能变为分公司的下属子公司，建筑企业可配套新设分公司，采取“一套人马，两块牌子”的方式。

1. 劳务分包模式的进项税抵扣

建筑总成本中，20%-30%的劳务分包基本都是纯人工费支出，总包人很难从劳务分包方取得进项发票。

总包人应建议以劳务分包为主的施工单位，及时去工商部门办理营业范围变更，变更为劳务服务类公司并认证为一般纳税人后，可向总包方提供专用发票。

1. 施工企业与甲方（建筑发包人）的博弈要点

 建筑施工项目中，材料成本抵扣税率为17%，是甲方和施工单位都很重视的进项抵扣源。甲供材的范围划定，直接影响施工企业税负水平。建议施工承包时，要从总承包合同中给与约定甲供范围。

1. 善用合并纳税政策

 《营改增试点实施办法》第七条规定“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制定。”

施工集团企业如果在不同区域、不同项目上开展施工业务，可根据项目承包方式不同，将集团内的施工企业进项抵扣做综合评判后，选择是否合并纳税以最大利用好抵扣政策。

**三、营改增对房地产业的影响及应对**

 1、房地产业“营改增政策”归纳点

| 序号 | 项目 | 新政要点 |
| --- | --- | --- |
| 1 | 税率 | 税率由5%改为11%，进项可以抵扣。 |
| 2 | 销售额的确认 | 销售额=全部价款+价外费用-土地出让价款 |
| 3 | 计征和预缴政策 | （1）一般纳税人销售5月1日后取得的不动产，按购销差额的5%向不动产所在地预缴税金后，再向机构所在地纳税申报；（2）一般纳税人销售5月1日后取得的自建不动产，应按销售额的5%向不动产所在地预缴税金后，再向机构所在地纳税申报； |
| 4 | 简易征收政策（过渡期政策） | 2016年4月30日前取得或自建的不动产，销售时可按销售额（不得扣除土地成本）适用5%的简易征收率。 |
| 5 | 抵扣政策 | 取得不动产和不动产在建工程，其发票中的进项税额可分2年抵扣，第一年可抵扣60%，第二年抵扣40%。 |
| 6 | 纳税时点 | 收到预收款作为纳税开始时点。 |
| 7 | 不动产租赁 | 税率11%，5月1日后取得的不动产租赁时应按租价3%向不动产所在地预缴后，向机构所在地申报。 |
| 8 | 车辆停放服务 | 按不动产租赁适用11%的税率 |
| 9 | 不动产广告位出租 | 按照经营性租赁业务，适用11%的税率 |

2、增值税对房地产业利润的影响（简易图示）

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 序号 | 项目 | 营业税的逻辑 | 增值税的逻辑 | 说明 |
| 假定所有成本都有进项抵扣 | 假定60%的成本有进项抵扣 |
| 1 | 营业收入-房屋销售 | 1000 | 900.90 | 900.90 | 假定该收入是已经扣除土地成本的销售额 |
|  |  -销项税金11% |  | 99.10 | 99.10 |  |
| 2 | 营业成本-开发成本 | 800 | 720.72 | 752.43 | 40%的成本无法获取抵扣发票时，开发成本=800\*40%+800\*60%/1.11 |
|  |  -进项税金 |  | 79.28 | 47.56 | 800\*60%/1.11\*11% |
| 3 | 营业税金及附加5.6% | 56 | 2.38 | 6.18 | 增值税逻辑下的税金及附加=（销项税-进项税）×12% |
| 4 | 营业利润=1-2-3 | 144 | 177.8 | 142.29 | 付出金额与销售回款一定的情况下，“营改增”对利润的影响取决于付出金额中能分离出的进项税额 |

 **3、房地产业的应对策略**

针对营改增，房地产企业除了及时梳理供应链、核实供应商纳税资质、提前规划各开发项目成本结算工作安排外，还需要做好以下工作计划：

（1）正确评估一般征税和简易征收对企业税负的影响

36号试点通知中规定，房地产企业在过渡期内对老的工程项目、对4月30日前购进的不动产及4月30日前开工自建的不动产，可选择适用简易征收率5%的办法（一经选择，3年不得变更）。

但简易征收法中的销售额不能扣减土地出让金，企业获取的施工等单位开具的增值税专用发票也不能抵扣，对于企业来说，究竟是简易征收法节税还是一般纳税法节税，应提前做谨慎评估。

1. 营改增对房产开发模式的影响

营改增中，进项抵扣决定了企业最终税负水平。房地产企业的开发产品是否精装修、是自建还是委托外包、外包形式怎么选择等等，都需要考虑营改增的影响。

对于精装修开发项目，应重点关注材料供应是否为甲供，材料采购的进项税率为17%，其抵扣税率大于房地产销项税率11%，抵扣税额对企业税负影响巨大。

1. 营改增后甲方（房地产企业）与乙方（施工企业）的博弈

营改增前签订的招标合同，如果没有明确合同价格是否含税，营改增后，甲方应重启与乙方的谈判，明确招标价格（对甲方有利的是定性为含税价），同时明确甲供材料范围和发票开具及付款方式、乙方代扣水电费的发票处理方式、对建筑业预付款比例和乙方发票开具时间以及支付质保金也要获取发票等等。

（4）土地成本扣除的注意事项

很多开发项目在操作时，会存在项目公司尚未成立，以总公司名义拿地，合同的签字方和发票抬头都是总公司。营改增后，在项目公司列支的土地成本能否作为项目公司的成本抵扣呢？

A:总公司如果以土地作为投资转入项目公司，视同销售，土地权证办理过户时要缴纳增值税，土地开发后也可作为销售额的减项；

B：土地权证仍属于总公司，不办理过户时，不得作为销售额的减项。建议出现这种情况的企业，尽量选择简易征收办法处理。

C：如果能被税务机关鉴定为兼并重组，转移的土地价值免征增值税，但只有办理了土地权证的变更，才能作为开发房产销售额的减项。

1. 资金成本利息、融资费用能否抵扣进项税？

 新政第二十七条规定，纳税人接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的利息、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。另外，支付给小额贷款公司、典当行、信托公司、委托贷款、民间借贷的利息或融资费用，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

（6）关联单位之间拆借资金的纳税规定

统借统还业务中，房产企业集团按不超过支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团内下属单位收取的利息，没有增项，借款单位不缴纳增值税。当统借单位收取的利息高于支付给金融机构借款利率水平时，按收取利息全额缴纳增值税。

1. 房地产企业的免税政策和优惠政策

 新政规定，企业在资产重组过程中，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不征收增值税。

对房地产企业来说，如何运用这个政策进行土地投资及与其他单位共同开发房产项目是值得研究的课题。

1. 合理运用合并纳税政策

 固定业务的纳税人，总分支机构不在同一县市，但在同一省份时，经省国税局批准，可以汇总在总支机构所在地申报纳税。这项优惠政策，可以让房地产企业平衡其同省份、不同项目之间的税负水平。

**四、房地产和建筑业不得抵扣进项税金的发票**

1、付款单位和开票单位不一致的增值税专用发票不得抵扣；

2、“对开发票”不能抵扣进项税金。

“对开发票”是指一购货方在发生“销售退回”时，为了规避开红字发票的麻烦，由退货企业再开一份销售专用发票视同购进后又销售给了原生产企业的行为。《增值税暂行条例实施细则》第十一条规定：“一般纳税人销售货物或者应税劳务，开具增值税专用发票后，发生销售货物退回或者折让、开票有误等情形，应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按规定开具红字增值税专用发票的，增值税额不得从销项税额中扣减。

 3、没有获取《供应商开具销售清单》，发票开具时内容填写为“材料一批”、“汇总运输”、“办公用品”和“劳动保护用品”的发票，不可以抵扣进项税金。

 4、一般纳税人销售自产的建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料；以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含粘土实心砖、瓦）；商品混凝土（仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土），可选择按照简易办法依照3％征收率计算缴纳增值税，同时不得开具增值税专用发票，也不能抵扣进项税金。

 5、建筑施工企业自建工程所采购建筑材料所收到的增值税专用发票不得抵扣。

 6、房地产公司开发的开发产品，例如商铺、商场、写字楼自己持有经营，以上开发产品所耗用的建筑材料和建筑公司提供的建筑劳务部分的进项税额不得从销项税额中抵扣。

 7、获得的增值税专用发票超过法定认证期限180天（6个月）的不得抵扣。

 **五、咨询工作方向**

 1、为企业提供营改增业务培训

 2、帮助企业修订营改增后的管理制度

 3、帮助过渡期企业评估简易征收法和一般征税法的税负水平

 4、帮助企业梳理供应链条和销售链条，评估增值税风险点

 5、帮助企业建立可抵扣成本项目台账

 6、帮助企业梳理并修订各类供应或成本服务合同

 7、帮助建筑企业分析不同总分包模式下的税负水平

 8、帮助集团性公司分析汇总纳税的税负水平。