



关注建筑业“营改增”

最近，财政部、国家税务总局在3月23日、31日相继公布了自2016年5月1日起将在全国范围内全面推开的营业税改征增值税改革方案细则，意味着营改增全面收官进入倒计时。

对于我们建筑企业而言，“营改增”工作是全行业的大事，务必认真执行。接下来，不要再谈什么建筑业税负增不增加了，最最紧要的就是认真学习政策内容，深入研究营改增实施细则，预测实施后对建筑行业，以及对自身企业战略规划、组织架构、经营模式、管理制度、业务流程、税务统筹和财务处理所带来的影响。尚没有制定应对营改增方案的企业，当务之急一定要尽快拿出方案；已经有详细方案并顺利执行的，也需要对照新政策进行方案优化。

为此，本期深度解析我们关注建筑业“营改增”，解读“营改增”新政中有关建筑业的操作要求，希望对广大会员企业有所帮助。



建筑业“营改增”的积极意义及影响

2016年3月23日,财政部、国家税务总局联合发布了《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号),明确了自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,将建筑业、房地产业、金融业和生活服务业这四大行业的全部营业税纳税人,纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。

同时,明确了建筑业、房地产业、金融业、生活服务业纳入增值税范围后的具体细则,并对现行关于交通运输业、现代服务业和邮电通信业的增值税规定做出了修订,现行的《财政部国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)等文件将相应废止。随着建筑业、金融业、房地产业和生活服务业被纳入增值税范畴,历时四年多的营改增试点终于进入收官阶段。虽然试点改革的最终完成将以未来增值税立法作为标志,但随着最后四大行业纳入增值税范围,这将结束营业税和增值税同时并存,提供服务和销售货物适用不同流转税的局面,从而打通增值税抵扣链条,消除供应链中的重复征税,意义重大。

实行“营改增”后,对建筑业来说有以下积极意义

① 解决建筑业内存在的重复征税问题

增值税和营业税并存破坏了增值税进项税额抵扣的链条,严重影响了增值税作用的发挥。建筑工程耗用的主要原材料,如钢材、水泥、砂石等属于增值税的征税范围,在建筑企业购建原材料时已经缴纳了增值税,但是由于建筑企业不是增值税的纳税人,因此他们购进原材料缴纳的进项税额是不能抵扣。而

在计征营业税时,企业购进建筑材料和其他工程物资又是营业税的计税依据,不但不可以减税,反而还要负担营业税,从而造成了建筑业重复征税的问题,建筑业“营改增”后此问题可以得到有效的解决。

② 有利于建筑业进行技术改造和设备更新

从2009年我国实施消费性增值税模式,企业外购的生产用固定资产可以抵扣进项税额,在未进行“营改增”之前建筑企业购进的固定资产进项税额不能抵扣,而实施后可以大大降低其税负水平。这在一定程度上有利于建筑企业更新设备和技术,同时也可以减少能耗、降低污染,进而提升我国建筑企业的综合竞争能力。

③ 有助于促进建筑业的专业化分工程度

营业税在计征税额时,通常都是全额征税,很少可以抵扣的项目,因此建筑企业倾向于自行提供所需的服务而非由外部提供相关服务,导致了生产服务内部化,这样不利于企业优化资源配置和进行专业化细分。而在增值税体制下,外购成本的税额可以进行抵扣,有利于企业择优选择供应商供应材料,提高了社会专业化分工的程度,在一定程度上改变了当下一些建筑企业“小而全”、“大而全”的经营模式,最终提高了企业的专业化水平和专业化服务能力,这将极大地改善建筑质量和提升建筑企业的竞争能力。

建筑业“营改增”的主要影响

① 进项税额抵扣难

建筑企业所用沙、石、泥土等建筑材料大多采购于小规模纳税人、个体经营户,而这些材料的提供上并没有开具增值税专用发票的资格,进而导致进项税额抵扣困难。

② 对企业的现金流量产生较大的影响

“营改增”后企业缴纳的税率由原来的营业税税率3%增长到增值税税率11%,一旦纳税义务发生就需要在一段时间内缴纳税款,这将对企业现金流量带来较大压力。企业在支付款项和收取增值税专用发票时,需要考虑两者的时间差,时间差越大,资金占用的机会成本越高,进而影响现金流量和资金成本。

③ 对企业收入和利润的影响

经测算表明,“营改增”会导致企业营业收入和营业利润减少。营业收入减少是因为增值税是价外税,企业在进行收入确认时,需要将税额扣除。利润减少的原因一方面是因为营业收入减少,另一方面是因为建筑行业流转环节众多,进项税额抵扣不充分导致利润增加,从而导致利润下降。

④ 对增值税纳税义务时间确定的影响

建筑业通常建设周期较长,企业在确认收入时需要根据专业测评出其完工进度,专业测评具有一定的主观性和目的性,有时也是企业推迟纳税时间、递延纳税收益的一种有效方式。另外,建筑业施工环境比较复杂,工程测量的程序也比较繁琐,对建筑施工的最后计量一般包括工程前的预算、施工中的核算和竣工后的决算,部分项目还审计外部第三方审计机构的介入,因此其纳税义务时间的确定具有复杂性和不确定性。

⑤ 对产品定价的影响

营业税是价内税,增值税是价外税,价外税的税收负担最终由消费者承担。“营改增”后完全颠覆了以前的产品定价模式,企业建筑产品的价格构成需要重新调整定额,执行新的定额标准,相应的建筑企业需要调整企业内部预算。因此“营改增”不仅仅是导致企业产品定价的变化,同时也会导致国家基本建设投资、房地产价格、企业的招标投标管理发生较大的变化。

解 读

[财税(2016)36号]及四个文件

2016年3月23日,经国务院批准,财政部、国家税务总局发出《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(以下简称《通知》)。(通知)以附件形式印发了《营业税改征增值税试点实施办法》(简称“《实施办法》”)、《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(简称“《试点规定》”)、《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》(简称“《过渡规定》”)和《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定》(简称“《跨境零税率和免税规定》”)四个文件。(通知)规定,四个附件规定的内容,除另有规定执行时间外,均自2016年5月1日起执行。

2011年12月16日,财政部、国家税务总局印发了《营业税改征增值税试点方案》(财税[2011]110号)(简称“《试点方案》”),提出了营业税改征增值税的指导思想和基本方针以及纲要性的税收制度安排。《实施办法》则在《试点方案》的指引下,明确了对交通运输业和部分现代服务业征收增值税的各项基本规定。《试点规定》是对《实施办法》的有益补充,主要明确试点地区与非试点地区、试点纳税人与非试点纳税人、试点行业与非试点行业适用税种的协调和政策衔接问题。《过渡政策》则主要明确试点纳税人改征增值

税后,原营业税优惠政策的过渡办法和解决个别行业税负可能增加的政策措施。本文将从纳税义务人、征税对象、税率、计税方式、计税依据、应纳税额、优惠政策和纳税申报等方面对5个文件的相关规定进行全面解读。

纳税义务人的认定

《实施办法》第一章第1条明确规定“在中华人民共和国境内销售服务、无形资产或者不动产(以下称应税服务)的单位和个人,为增值税纳税人”。根据会计核算是否健全和应税劳务年销售额是否达到500万元两个标准,纳税人区分为一般纳税人和小规模纳税人,实行不同的计税办法、税率或征收率。只有一般规模纳税人可以领用和开具增值税专用发票,并进行进项税额的抵扣。境外单位或者个人在境内提供应税服务的且在境内未设有经营机构的,以其代理人为增值税扣缴义务人;在境内没有代理人的,以接受方为增值税扣缴义务人。

征税对象的界定

此次税改将增值税征税对象中的应税劳务从原有的加工、修理、修配3个生产性劳务扩大到交通运输劳务和部分现代服务业。(实施办法)第二章第8条明确规定,应税服务是指陆路运输服务(不包括铁路运输)、水路运输服务、航空运输服务、管道运输服务、研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务等。(实施办法)中强调有偿提供的应税服务才是增值税的征税对象,而非营业活动中提供的交通运输和现代部分劳务不属于增值税的纳税范围。

税率或征收率的确定

《试点方案》规定在现行增值税17%标准税率

和13%低税率基础上,新增11%和6%两档税率。《实施办法》第三章第15条和第16条进一步细化了增值税税率和征收率的具体规定,对于一般规模纳税人而言,租赁有形动产等适用17%税率,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,转让土地使用权适用11%税率,其他应税行为(除去上述情况和境内单位和个人发生的跨境应税行为的零税率)适用6%税率,而对于小规模纳税人,则适用3%的征收率。同时,《试点规定》还对兼营的情况做出规定,指出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,从高适用税率。

计税方式的确定

《试点方案》规定,交通运输业、建筑业、邮电通信业、现代服务业、文化体育业、销售不动产和转让无形资产,原则上适用增值税一般计税方法。金融保险业和生活性服务业,原则上适用增值税简易计税方法。而《实施办法》则根据纳税人的不同认定,在第18条和19条中分别规定一般纳税人提供应税服务适用一般计税方法计税,小规模纳税人提供应税服务则适用简易计税方法计税。但指出若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。《试点规定》第一大项的第(36)项则明确规定试点纳税人中的一般纳税人在以清包工方式提供的建筑服务(以清包工方式提供建筑服务,指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料,并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务)、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、动力由工程发包



方自行采购的建筑工程),以及一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务(建筑工程老项目,是指:(1)《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;(2)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)时,可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。

同时,《试点办法》还规定:对于一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,(1)适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应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%的预征率在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报;(2)选择适用简易计税方法计税的,应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为销售额,按照3%的征收率计算应纳税额。按上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

应纳税额的计算

《实施办法》按一般计税方法和简易计税方法分别规定了应纳税额的计算公式。第21条规定,“一般计税方法的应纳税额,是指当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。计算公式为: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。”第34条规定,“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,计算公式为:应纳税额=销售额×征收率”。同时,《实施办法》和《试点规定》还对公式中的构成要素进行了具体说明:

1. 销售额的确定

销售额是指纳税人提供应税服务取得的全部价款和价外费用,但代收的政府性基金或者行政事业性收费和以委托方名义开具发票委托方收取的款项不包括在价外费用内。不论是一般计税方式还是简易计税方式,计算公式中的销售额是指不含税的销售额。因此当纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的,必须首先将含税销售额除以适用的税率或征收率转化为不含税销售额;对于纳税人按照人民币以外的货币结算销售额的,《实施办法》第38条规定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作为折合率,将其折合人民币。折合率一经确定12个月内不得变更。对于折扣销售,《实施办法》第43条规定,纳税人提供应税服务,将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的价款为销售额,未在同一张发票上分别注明的,则以价款为销售额,不得扣减折扣额。

2. 销项税额的确定

销项税额是根据销售额与适用的税率或征收率计算得到的。《实施办法》第32条和第36条分别规定:按一般计税方法计税的应税服务,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;而简易计税方法计税的应税服务,则将因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的销售额,从当期销售额中扣减,若扣减当期销售额后有余额造成多交的税款,可从以后的应纳税额中扣减。

3. 进项税额的抵扣

一般计税方式存在进项税额抵扣的问题。《实

施办法》第25条明确规定了进项税准予抵扣的范围。一般来说,纳税人应根据从销售方取得的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或者销售发票或自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证进行进项税额的抵扣。同时《实施办法》第26条和第27条对不得抵扣的项目也做出具体规定:(1)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(注:纳税人的交际应酬属于个人消费)的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产;(2)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;(3)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;(4)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;(5)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(注: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);(6)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等(其中,第(4)项、第(5)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),都不得从销项税额中抵扣。对于一般计税方法的纳税人兼营简易计税方法计税项目、非增值税应税劳务、免征增值税项目而无法划分不得抵扣进项税额的情况,《实施办法》第29条规定,根据“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”的公式计算出不得抵扣的进项税额;《试点规定》则对原增值税一般规模纳税人购进服务、无形资产或者不动产,自用的应征消费税的摩托车、汽

车、游艇,从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产,购进货物或者接受加工修理修配劳务,可以进行进项税额扣除做出若干明确规定。

4. 进项税额留待抵扣问题

《试点规定》明确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。

税收优惠政策

对于税收优惠政策,《过渡政策》明确规定如果试点纳税人在纳入营改增试点之日前已经按照有关政策规定享受了营业税优惠政策,在剩余优惠政策的期限内,按照《跨境零税率和免税规定》享受有关增值税优惠,比如:工程项目在境外的建筑服务、工程项目在境外的工程监理服务、工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务,以及未按规定取得相关资质的国际运输服务项目、无运输工具承运国际运输业务的经营者,实行零税率或免税制度。《实施办法》第49条和50条规定,个人(不包括认定为一般纳税人的个体工商户)提供应税服务的销售额未达到增值税起征点的,免征增值税,起征点幅度如下:

(1)按期纳税的,为月销售额5000~20000元(含本数);(2)按次纳税的,为每次(日)销售额300~500元(含本数)。

《过渡政策》规定试点期间托儿所、幼儿园提供的保育和教育服务、个人转让著作权、个人销售自建自用住房、土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者等40个项目享受免征增值税政策优惠,免税范围涉及面广、从项目转让、节能服务到军队人员转业、随军家属和失业人员就业等,受益对象众多。同时,《过渡政策》还针对



“一般纳税人提供管道运输服务、经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，提供有形动产融资租赁服务和有形动产融资性售后回租服务”等2个项目实行“增值税即征即退”的优惠政策，如：试点纳税人中的一般纳税人提供管道运输服务，对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。

纳税申报的相关规定



《实施办法》第46条将纳税人按固定业户和非固定业户分别确定纳税申报地点，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，而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。同时，《实施办法》第47条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。小规模纳税人以1个季度为纳税期限，一般纳税人以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。不能按照固定期限纳税的，则按次纳税。

[财税(2016)36号]发文及四个附件中有关建筑业“营改增”的规定

2016年3月23日，财政部 国家税务总局发布了《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）（包含4个附件：《营业税改征增值税试点实施办法》、《营业税改征增值税试点有关事项的规定》、《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》和《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定》），《通知》及4个附件中有

关于建筑业的“营改增”的主要规定如下：



纳税人和扣缴义务人

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，以该发包人为纳税人。否则，以承包人为纳税人。



“营改增”对建筑服务若干概念的界定

建筑服务，是指各类建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰，线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业的业务活动。包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

1. 工程服务

工程服务，是指新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业，包括与建筑物相连的各种设备或者支柱、操作平台的安装或者装饰工程作业，以及各种窑炉和金属结构工程作业。

2. 安装服务

安装服务，是指生产设备、动力设备、起重设备、运输设备、传动设备、医疗实验设备以及其他各种设备、设施的装配、安置工程作业，包括与被安装设备相连的工作台、梯子、栏杆的装设工程作业，以及被安装设备的绝缘、防腐、保温、油漆等工程作业。

固定电话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费以及类似收费，按照安装服务缴纳增值税。

3. 修缮服务

修缮服务，是指对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善，使之恢复原来的使用价值或者延长其使用期限的工程作业。

4. 装饰服务

装饰服务，是指对建筑物、构筑物进行修饰装修，使之美观或者具有特定用途的工程作业。

5. 其他建筑服务

其他建筑服务，是指上列工程作业之外的各种工程作业服务，如钻井（打井）、拆除建筑物或者构

筑物、平整土地、园林绿化、疏浚（不包括航道疏浚）、建筑物平移、搭脚手架、爆破、矿山穿孔、表面附着物（包括岩层、土层、沙层等）剥离和清理等工程作业。



建筑业增值税税率和征收率

1. 提供建筑服务，销售不动产，税率为11%。
2. 简易计税方法的建筑服务适用3%的增值税征收率。

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：应纳税额=销售额×征收率。试点纳税人提供建筑服务适用简易计税方法的，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为销售额。（即适用简易计税方法计税的，就可适用3%的增值税征收率，按3%的比例交税，同时不得抵扣进项税额。）



适用简易计税方法计税的建筑服务

1. 清包工

一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。

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

2. 甲供工程

一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。

甲供工程，是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。

3. 建筑工程老项目



一般纳税人为建筑工程项目提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。建筑工程老项目,是指:

(1)《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;

(2)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。

■ 跨地经营(即建筑服务发生地与机构所在地不同)

1. 一般纳税人一般计税方法

一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应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%的预征率在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

2. 一般纳税人简易计税方法

一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,选择适用简易计税方法计税的,应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为销售额,按照3%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

3. 小规模纳税人

试点纳税人中的小规模纳税人(以下称小规模纳税人)跨县(市)提供建筑服务,应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为销售额,按照3%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

4. 一般纳税人跨省(自治区、直辖市或者计划单

列市)提供建筑服务或者销售、出租取得的与机构所在地不在同一省(自治区、直辖市或者计划单列市)的不动产,在机构所在地申报纳税时,计算的应纳税额小于已预缴税额,且差额较大的,由国家税务总局通知建筑服务发生地或者不动产所在地省级税务机关,在一定时期内暂停预缴增值税。

■ 销售不动产概念界定

销售不动产,是指转让不动产所有权的业务活动。不动产,是指不能移动或者移动后会引性质、形状改变的财产,包括建筑物、构筑物等。

建筑物,包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。

构筑物,包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

转让建筑物有限产权或者永久使用权的,转让在建的建筑物或者构筑物所有权的,以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地的使用权的,按照销售不动产缴纳增值税。

■ 销售不动产的计税规定

1. 房地产开发企业中的一般纳税人,销售自行开发的房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计税。

2. 房地产开发企业中的小规模纳税人,销售自行开发的房地产项目,按照5%的征收率计税。

3. 房地产开发企业采取预收款方式销售所开发的房地产项目,在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。

■ 进项税额中不动产抵扣销项税

适用一般计税方法的试点纳税人,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或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程,其进项税额自取得之日起分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%。

取得不动产,包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得不动产,不包括房地产开发企业自行开发的房地产项目。

融资租入的不动产以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物,其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。

■ 不动产不得抵扣情况

下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

1. 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;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。

2. 不动产在建工程: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。

3. 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。

4. 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。

■ 纳税与扣缴义务发生时间的确定

1. 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。

2. 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。

3. 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。

■ 纳税地点的确定

1. 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。

2. 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。

3. 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。

4. 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。

■ 建筑业可免征增值税的服务

1. 工程项目在境外的建筑服务。
2. 工程项目在境外的工程监理服务。
3. 工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务。



“营改增”后房地产、建筑企业不能抵扣进项税金的12种发票

序号	种类	说明
1	票款不一致的增值税专用发票	《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》(国税发[1995]192号)第一条第(三)项规定:“购进货物或应税劳务支付货款、劳务费用的对象。纳税人购进货物或应税劳务,支付运输费,所支付款项的对象,必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致,才能够申报抵扣进项税额,否则不予抵扣。”基于此规定,票款不一致的不可以抵扣进项税金。
2	“对开发票”(不能抵扣进项税金)	所谓“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。 1、在发生销售退回时,如果未按规定开具红字专用发票,实行对开发票有可能增加税负。 (增值税暂行条例实施细则)第11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。”所以,企业如果发生销货退回行为,应按规定开具红字发票,如果未按规定开具红字发票,重开发票的增值税额不得从销项税额中抵减,将会被重复计税。 2、“对开发票”将面临税务局的罚款。 纳税人如果不能按规定开具红字发票,税务机关在有足够证据的情况下,可根据《发票管理办法》第36条规定,未按照规定开具发票的,由税务机关责令限期改正,没收违法所得,可以并处10000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。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,由税务机关没收违法所得,可以并处未缴、少缴或者骗取税款的1倍以下的罚款。 3、没有货物往来的发票对开可能被视为虚开发票。 《最高人民法院关于适用〈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〉若干问题的解释的通知》(法发[1996]30号)明确,“具有下列行为之一的,属于虚开增值税专用发票:一、没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务而为他人、为自己、让他人自己、介绍他人开具增值税专用发票;……。”

序号	种类	说明
2	“对开发票”(不能抵扣进项税金)	为了完成销售收入考核指标的增值税专用发票对开,由于没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务,符合“虚开增值税专用发票”的特征,极有可能被认定为虚开增值税专用发票,如果情节严重,还有可能被迫追究刑事责任。
3	房地产、建筑企业“营改增”过渡期间的	营改增前签订的材料采购合同,已经履行合同,但建筑材料在营改增后才收到并用于营改增前未完工的项目,而且营改增后才付款给供应商而收到材料供应商开具的增值税专用发票。
4	3种不能抵扣进项税金的增值税专用发票	营改增前采购的材料已经用于营改增前已经完工的工程建设项目,营改增后才支付采购款,而收到供应商开具的增值税专用发票。
5	营改增之前采购的设备、劳保用品、办公用品并支付款项,但营改增后收到供应商开具的增值税专用发票	营改增之前采购的设备、劳保用品、办公用品并支付款项,但营改增后收到供应商开具的增值税专用发票。
6	房地产、建筑企业“营改增”后不能抵扣进项税金的7种特殊增值税专用发票	没有供应商开具销售清单的开具“材料一批”、汇总运输发票、办公用品和劳动保护用品的发票。 国税发[2006]156号第12条规定:一般纳税人销售货物或者提供应税劳务可汇总开具专用发票。汇总开具专用发票的,同时使用防伪税控系统开具《销售货物或者提供应税劳务清单》,并加盖财务专用章或者发票专用章。 因此,没有供应商开具销售清单的开具“材料一批”、汇总运输发票、办公用品和劳动保护用品的发票,不可以抵扣进项税金。
7	获得按照简易征收办法的供应商开具的增值税发票	(国家税务总局关于简并增值税征收率有关问题的公告)(国家税务总局公告2014年第36号)规定:一般纳税人销售自产的下列货物,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。 1、建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。 2、以自己采掘的砂、土、石料或者其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰(不含粘土实心砖、瓦)。 3、商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。 因此,建筑企业购买的砂、石料,如果是从按照简易征收办法的供应商采购的,则建筑企业只能获得增值税普通发票,则不能抵扣进项税金。

序号	种类	说明
8		<p>购买职工福利用品的增值税专用发票</p> <p>财税[2013]106号附件1:《营业税改征增值税试点实施办法》第十条第(一)项规定,用于适用简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、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或者应税服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。</p>
9	房地产、建筑企业“营改增”后不能抵扣进项税金的7种特殊增值税专用发票	<p>发生非正常损失的材料和运输费用中含有的进项税金(例如,工地上被小偷偷窃的钢材、水泥)</p> <p>财税[2013]106号附件1:《营业税改征增值税试点实施办法》第十条第(二)项规定,非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务和交通运输业服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。</p> <p>财税[2013]106号附件1:《营业税改征增值税试点实施办法》第十条第(二)项规定第(三)项规定: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)、加工修理修配劳务或者交通运输业服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。</p>
10		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。
11		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。
12		<p>获得的增值税专用发票超过法定认证期限 180 天。</p> <p>《国家税务总局关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》(国税函[2009]617号)第一条规定:增值税一般纳税人取得2010年1月1日以后开具的增值税专用发票、(货物运输增值税专用发票)和机动车销售统一发票,应在开具之日起180日内到税务机关办理认证,并在认证通过的次月申报期内,向主管税务机关申报抵扣进项税额。因此,获得的增值税专用发票超过法定认证期限180天不可以抵扣进项税额。</p>

“营改增”及增值税相关法律法规索引

一、财政部、国家税务总局“营改增”相关发文

发布单位	法律名称	文号	发布日期
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	2011.11.16
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	2016.03.23
财政部	关于印发《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》的通知	财会(2012)13号	2012.07.05
财政部办公厅	关于做好营业税改征增值税试点信息数据上报工作的通知	财办税(2012)29号	2012.09.27
国家税务总局	关于做好扩大营业税改征增值税试点工作的意见	税总发(2013)44号	2013.04.23
国家税务总局	关于在全国开展营业税改征增值税试点有关征收管理问题的公告	2013年第39号	2013.07.10
国家税务总局	关于做好扩大营业税改征增值税试点纳税服务工作的通知	税总函(2013)440号	2013.07.25
国家税务总局	关于营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告	2013年第75号	2013.12.16
国家税务总局	关于重新发布《营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法(试行)》的公告	2014年第49号	2014.08.27
国家税务总局	关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告	2015年第90号	2015.12.22
国家税务总局	关于扎实做好全面推开营业税改征增值税改革试点工作的通知	税总发(2016)32号	2016.03.08
国家税务总局	关于全面推开营业税改征增值税试点后增值税纳税申报有关事项的公告	2016年第13号	2016.03.31
国家税务总局	关于发布《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》的公告	2016年第14号	2016.03.31
国家税务总局	关于发布《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》的公告	2016年第15号	2016.03.31
国家税务总局	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	2016年第16号	2016.03.31
国家税务总局	关于发布《纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》的公告	2016年第17号	2016.03.31
国家税务总局	关于发布《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》的公告	2016年第18号	2016.03.31

二、国家有关税收的基础法律法规

发布单位	法律名称	文号	发布日期
全国人大	中华人民共和国税收征收管理法(2015修正)	中华人民共和国主席令第四十九号	2015.04.24 修订
全国人大	关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票的决定	中华人民共和国主席令(第 57 号)	1995.10.30
国务院	中华人民共和国税收征收管理法实施细则	国务院令 第 362 号	2016.02.06
国务院	中华人民共和国增值税暂行条例 [2016]	国务院令 第 134 号	2016.02.06 修订
国务院	中华人民共和国土地增值税暂行条例 (2011 修订)	国务院令 第 138 号	2011.01.08 修订
国务院	中华人民共和国发票管理办法	财政部令(1993)第 6 号	2011.12.20 修订
最高法院	印发《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的决定〉的若干问题的解释》的通知	法发(1996)30 号	1996.10.17
财政部 国税总局	中华人民共和国增值税暂行条例实施细则 (2011 修订)	财政部 国家税务总局令 第 50 号	2011.10.28 修订
财政部 国税总局	中华人民共和国营业税暂行条例实施细则 (2011 修订)	财政部 国家税务总局令 第 52 号	2011.10.28 修订
财政部	关于修改《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》的决定	财政部、国家税务总局令(第 65 号)	2011.10.28

三、财政部、国税总局及有关部门增值税相关文件

发布单位	法律名称	文号	发布日期
财政部	关于增值税会计处理的规定	财会(1993)83 号	1993.12.27
财政部	关于增值税会计处理的规定通知	93[财办电]传电 10 号	1993.12.28
财政部、国家税务总局	关于增值税若干政策的通知	财税(2005)165 号	2005.11.15
财政部、海关总署、国家税务总局	关于外国政府贷款和国际金融组织贷款项目进口设备增值税政策的通知	财关税(2009)63 号	2009.11.16
财政部、国家税务总局	关于固定业户总分机构增值税汇总纳税有关政策的通知	财税(2012)19 号	2012.01.16
财政部	印发《关于小微企业免征增值税和营业税的会计处理规定》的通知	财会(2013)24 号	2013.12.24
财政部、国家税务总局	关于简并增值税征收率政策的通知	财税(2014)57 号	2014.06.13
财政部、国家税务总局	关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知	财税(2015)5 号	2015.02.02
财政部、国家税务总局	关于新型墙体材料增值税政策的通知	财税(2015)73 号	2015.06.12
国家税务总局	关于检发《增值税税目具体范围的解释》的通知	财税增(1988)42 号	1988.06.08
国家税务总局	关于印发《增值税若干具体问题的规定》的通知	国税发(1993)154 号	1993.12.28
国家税务总局	关于开展建筑安装、交通运输行业增值税调查测算工作的通知	国税明传(1999)94 号	1999.03.03
国家税务总局	关于贯彻实施《中华人民共和国税收征收管理法》有关问题的通知	国税发(2001)54 号	2001.05.18
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	2003.04.23
国家税务总局	关于重新修订《增值税一般纳税人纳税申报办法》的通知 (2003)	国税发(2003)53 号	2003.05.13
国家税务总局	关于规范未达增值税营业税起征点的个体工商户税收征收管理的通知	国税发(2005)123 号	2005.07.20
国家税务总局	关于修订《增值税专用发票使用规定》的通知 (2006)	国税发(2006)156 号	2006.10.17

发布单位	法律名称	文号	发布日期
国家税务总局	于纳税人善意取得虚开增值税专用发票抵扣税款加收滞纳金问题的批复	国税函(2007)1240 号	2007.12.20
国家税务总局	关于进一步开展土地增值税清算工作的通知	国税函(2008)318 号	2008.04.11
国家税务总局	关于失控增值税专用发票处理的批复	国税函(2008)607 号	2008.06.19
国家税务总局	关于印发《土地增值税清算管理规程》的通知	国税发(2009)91 号	2009.05.12
国家税务总局	关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知	国税函(2009)617 号	2009.11.09
国家税务总局	关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知	国税函(2010)516 号	2010.02.08
国家税务总局	增值税一般纳税人资格认定管理办法	国家税务总局令第 22 号	2010.02.10
国家税务总局	关于《增值税一般纳税人资格认定管理办法》政策衔接有关问题的通知	国税函(2010)137 号	2010.04.07
国家税务总局	关于印发《增值税一般纳税人纳税辅导期管理办法》的通知	国税发(2010)40 号	2010.04.07
国家税务总局	关于土地增值税清算有关问题的通知	国税函(2010)220 号	2010.05.19
国家税务总局	关于加强土地增值税征管工作的通知	国税发(2010)53 号	2010.05.25
国家税务总局	关于转让地上建筑物土地增值税征收问题的批复	国税函(2010)347 号	2010.07.26
国家税务总局	关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告	2011 年第 13 号	2011.02.18
国家税务总局	关于增值税扣税义务发生时间问题的公告	2011 年第 40 号	2011.07.15
国家税务总局	关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告	2011 年第 50 号	2011.09.04
国家税务总局	关于调整增值税即征即退优惠政策管理措施有关问题的公告	2011 年第 60 号	2011.11.14
国家税务总局	关于纳税人享受增值税即征即退、先征后返政策及享受先征后返政策有关问题的公告	2011 年第 69 号	2011.12.01
国家税务总局	关于一般纳税人迁移有关增值税问题的公告	2011 年第 71 号	2011.12.09
国家税务总局	关于未按期申报抵扣增值税扣税凭证有关问题的公告	2011 年第 78 号	2011.12.29
国家税务总局	关于纳税人虚开增值税专用发票征收税款问题的公告	2012 年第 33 号	2012.07.09
国家税务总局	关于营业税改征增值税总分机构试点纳税人增值税申报有关事项的公告	2013 年第 22 号	2013.05.07
国家税务总局	关于增值税进项留抵税额会计核算有关事项的通知	税总函(2013)212 号	2013.05.13
国家税务总局	关于调整增值税纳税申报有关事项的公告	2013 年第 32 号	2013.06.19
国家税务总局	关于进一步做好土地增值税征管工作的通知	税总发(2013)67 号	2013.06.20
国家税务总局	关于出口货物劳务增值税和消费税有关问题的公告	2013 年第 65 号	2013.11.13
国家税务总局	关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告	2013 年第 66 号	2013.11.19
国家税务总局	关于简化增值税发票领用和使用程序有关问题的公告	2014 年第 19 号	2014.03.24
国家税务总局	关于简并增值税征收率有关问题的公告	2014 年第 36 号	2014.06.27
国家税务总局	关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告	2014 年第 39 号	2014.07.02
国家税务总局	关于全面推行增值税发票系统升级版有关问题的公告	2015 年第 19 号	2015.03.30
国家税务总局	关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告	2015 年第 18 号	2015.03.30
国家税务总局	关于明确《增值税一般纳税人资格认定管理办法》若干条款处理意见的通知	国税函(2010)139 号	2015.04.07
国家税务总局	关于印发《增值税控系统服务单位监督管理办法》的通知	税总发(2015)118 号	2015.10.09
国家税务总局	关于“三证合一”登记制度改革涉及增值税一般纳税人管理有关事项的公告	2015 年第 74 号	2015.11.02
住房城乡建设部办公厅	关于做好建筑业营改增建设工程计价依据调整准备工作的通知	建办标(2016)64 号	2016.02.19
中国建筑业协会	印发《关于做好建筑业企业内部控制管理准备工作的指导意见》的通知		2016.01.05