



目 录

文章均由上海建领城达律师事务所供稿

- 施工企业四种特殊销售情形的处理方法 (1)
- 建筑业营改增后 施工企业抵扣要点 (5)
- 建筑业“营改增”系列——实务问答 (12)
- 建筑业营改增税收指引 (14)
- 2016 年营改增最新税率表 (19)



施工企业四种特殊销售情形的处理方法

张婉璐 周吉高 李瑞婷

在一般计税方法下,销售额的计算是销项税额确定的关键,且红字增值税专用发票的开具与施工企业的利益与风险息息相关。本文对施工企业所涉四种特殊销售情形(或购进情形)下,如何计算增值额的销售额、如何开具红字增值税专用发票、进项税额是否可以抵扣等相关规定梳理如下。

一、折扣销售——折扣额可以从销售额中扣减,购买方对于折扣额对应税额不得抵扣

折扣销售(又称商业折扣),是指销售方在销售货物或提供应税劳务和应税服务时,因购买方购货数量较大等原因而给予购买方的价格优惠。例如:钢筋供应商向施工企业销售钢筋,销售价格为3000元/吨,若施工企业一次性购买10000吨,钢筋供应商可按照销售价格折扣2%;若施工企业一次性购买20000吨,钢筋销售商可按照销售价格折扣4%。即若施工企业购买10000吨,则钢筋供应商按照2940万元(10000*3000*98%)的销售额计征增值税;若施工企业购买20000吨,则钢筋供应商按照5760万元(20000*3000*96%)的销售额计征增值税。

折扣销售仅限于货物价格的折扣,如果销售者将自产、委托加工和购买的货物用于实物折扣的,则该实物款项不能从货物销售

额中减除,且该实物应按《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的规定“视同销售货物”中的“赠送他人”计算征收增值税。

《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》第二条第(二)项规定:“纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税;如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。”这里的“分别注明”是指在同一张发票的“金额”栏分别注明,可按折扣后的销售额征收增值税。未在同一张发票“金额”栏注明折扣额,而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的,折扣额不得从销售额中减除。施工企业购进钢筋,收到在同一张发票的“金额”栏分别注明销售额和折扣额的,折扣额对应的税额不得抵扣。需要特别强调的是,若折扣发生在开具发票之后,依据《增值税专用发票使用规定》,销售方凭税务机关系统校验通过的《信息表》开具红字专用发票,购买方作进项税额转出处理,销售方在增值税发票系统升级版中以销项负数开具。

二、销售折扣——折扣额不可从销售额中扣减,购买方对于折扣额对应税额可以抵扣

销售折扣(又称现金折扣),是指销售方在销售货物或提供应税劳务和应税服务后,为了鼓励购买方及早偿还货款而协议许诺给予购买方的一种折扣优待,销售折扣属于一种融资性质的理财费用,因此销售折扣不得从销售额中减除。例如:施工企业向钢筋供应商购买钢筋1000吨,价款共计300万元,钢筋供应商按照2/10,1/20,n/30向施工企业提供折扣,即自成交之日起,10天内付款给予2%的现金折

扣;20天内付款给予1%的现金折扣,超过20天付款则无折扣,且应于30日内付清款项。按照上述折扣方式,施工企业需支付的价款分别为:294万元(300*98%),297万元(300*99%),300万元。但对于钢筋供应商而言,均应按照300万元的销售额计征增值税。施工企业购进钢筋,销售折扣额对应的税额可以抵扣。

三、销售折让——折让额可以从销售额中扣减,购买方对于折让额对应税额不得抵扣

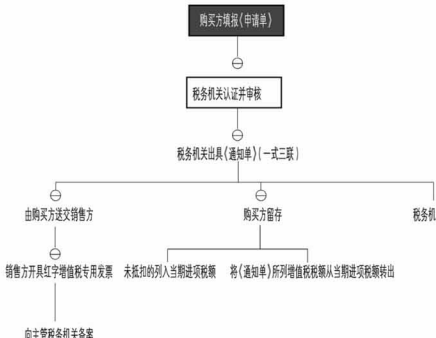
销售折让,是指货物销售后,由于其品种、质量等原因或订单金额大去掉零头,销售方给予购买方的一种价格折让。销售折让发生在销货之后,作为已售产品出现品种、质量问题而给予购买方的补偿或零头的免除,是原销售额的减少。例如:钢筋供应商向施工企业销售钢筋,销售价格为3000元/吨,施工企业购买1000吨,但该批钢筋存在质量问题,钢筋供应商向施工企业提供10%的折让作为补偿,则钢筋供应商按照270万元(300*90%)的销售额计征增值税。施工企业购进钢筋,销售折让额对应的税额不得抵扣。此外,当发生施工合同价款因质量问题等调减时,减少的价款额,施工企业可以不计销售额,不计征增值税。

《国家税务总局关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》第十四条至第十九条规定:一般纳税人取得专用发票后,发生销货退回、开票有误等情形但不符合作废条件的,或者因销货部分退回及发生销售折让的,购买方应向主管税务机关填报《开具红字增值税专用发票申请单》(以下简称《申请单》),税务机关对《申请单》所对应的蓝字专用发票进行认证及审核后,出具《开具红字增值税专用发票



发票通知单》(以下简称《通知单》),购买方必须暂依《通知单》所列增值税税额从当期进项税额中转出,未抵扣增值税进项税额的可列入当期进项税额,待取得销售方开具的红字专用发票后,与留存的《通知单》一并作为记账凭证。销售方凭购买方提供的《通知单》开具红字专用发票,在防伪税控系统中以销项负数开具。《国家税务总局关于修订增值税专用发票使用规定的补充通知》(国税发〔2007〕18号)第一条第(五)项条款规定:“发生销货退回或销售折让的,除按照《通知》的规定进行处理外,销售方还应在开具红字专用发票后将该笔业务的相应记账凭证复印件报送主管税务机关备案。”

增值税发票系统升级前:

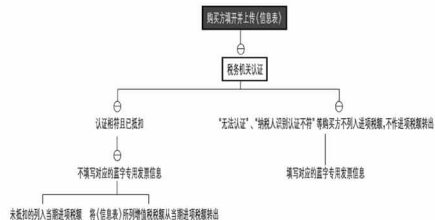


自2015年1月1日起对新认定的增值税一般纳税人(以下简称一般纳税人)和新办小规模纳税人推行了增值税发票系统升级版,对已使用增值税税控系统的一般纳税人,在纳入升级版之前暂可继续使用《开具红字增值税专用发票申请单》。

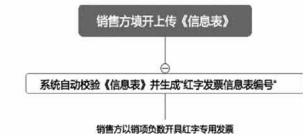
按照国家税务总局《关于全面推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》[国家税务总局公告2015年第19号]的要求,专用发票已交付购买方的,购买方可在增值税发票系统升级版中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》(以下简称《信息表》)。《信息表》所对应的蓝字专用发票应经税务机关认证(所购货物或服务不属于增值税扣税项目范围的除外)。经认证结果为“认证相符”并且已经抵扣增值税进项税额的,购买方在填开《信息表》时不填写相对应的蓝字专用发票信息,应暂依《信息表》所列增值税税额从当期进项税额中转出,未抵扣增值税进项税额的可列入当期进项税额,待取得销售方开具的红字专用发票后,与《信息表》

一并作为记账凭证;经认证结果为“无法认证”、“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”,以及所购货物或服务不属于增值税扣税项目范围的,购买方不列入进项税额,不作进项税额转出,填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。专用发票尚未交付购买方或者购买方拒收的,销售方应于专用发票认证期限内,在增值税发票系统升级版中填开并上传《信息表》。销售方凭税务机关系统校验通过的《信息表》开具红字专用发票,在增值税发票系统升级版中以销项负数开具。

**增值税发票系统升级后:
专用发票已交付购买方的:**



专用发票尚未交付购买方或者购买方拒收的:



四、销货退回——应从当期销项税额中

扣减相应的增值税税额,购买方对于退出货物对应税额不得抵扣销货退回,是指企业销售出的商品,由于质量、到货时间、品种等不符合要求的原因而发生的退货。例如:钢筋供应商向施工企业销售钢筋,销售价格为3000元/吨,施工企业购买1000吨,但该批钢筋存在质量问题,施工企业提出退货,则钢筋供应商应按照下述规定开具红字增值税专用发票,将300万元对应的增值税额从销项税额中扣减。施工企业对于退出货物对应税额不得抵扣。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十一条规定:“小规模纳税人以外的纳税人(以下

称一般纳税人)因销售货物退回或者折让而退还给购买方的增值税税额,应从发生销售货物退回或者折让当期的销项税额中扣减;因购进货物退出或者折让而收回的增值税额,应从发生购进货物退出或者折让当期的进项税额中扣减。”增值税一般纳税人开具增值税专用发票后发生销货退回的,当月未抄报税的,增值税专用发票直接作废;已跨月或当月已抄报税的,需按照上述要求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。对于一些企业因退货或者折让而收回的进项税额,应从发生退货或者折让当期的进项税额中扣减,没有相应减少当期进项税额,造成进项税额虚增,减少纳税的情况,将被认定为偷税行为。

在发生销货退回时,销售方与购买方往往为了省去开具红字增值税专用发票的麻烦,由购买方再开一份销售专用发票视同购进后又销售给了销售方,构成对开发票的行为。这种行为看似是购买方对销售方的一种重新销售,但对于企业而言,销售退回和正常销售货物是性质完全不同的两类业务,需要有不同的原始凭证来印证。依据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的规定,企业如果发生销货退回而未按规定开具红字增值税专用发票,重开发票(实际上指购买方开具的发票)的增值税额不得从销售方的销项税额中抵减,将会被重复计税。纳税人在将销售退回变更成重新销售虚增销售收入的同时,也增加了所得税税前扣除的费用金额。如果因多计收入而增加的扣除金额被税务机关认定为造假时,税务机关可根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条认定纳税人的行为构成偷税。



建筑业营改增后 施工企业抵扣要点

一 可抵扣增值税进项税的项目

(一) 发票要求

1.各单位原则上应选择具备一般纳税人资格的供应商签订协议,取得增值税专用发票,并确保“货物、劳务及服务流”、“资金流”、“发票流”三流一致。

2.业务经办人员对取得的增值税专用发票,应在开票之日起15天内连同其他资料提交给财务部门。

3.收到的发票名称应为营业执照单位全称,内容应完整,备注栏注明建筑服务发生地所在省、县(市)区及***项目,打印要清晰,且必须保持票面干净、整齐,发票的正反面均不能留下任何脏、乱及签字的痕迹。

4.增值税发票抵扣联不可折叠,不能污损,密码区不能出格、压线,盖章不能压住发票金额。

(二) 原材料

材料采购成本一般包含:购买价款、相关税费以及其他可归属于采购成本的费用,如下为例子。

材料类别(列举)	是否可抵扣	增值税扣税凭证	税率
钢材、水泥、混凝土	是	增值税专用发票	17%
油品、火工品	是	增值税专用发票	17%
原木和原竹	是	农产品收购发票或者销售发票	13%

管理要点:

1.2016年5月1日前,在建项目要根据施工进度安排来采购材料,把材料库存降到最低限度。

2.各项目主要物资及二、三项料等应通过电商平台集中采购。

3.所谓“一票制”,即供应商就货物销售价款和运杂费合计金额向建筑企业提供一张货物销售发票,税率统一为17%;所谓“两票制”,即供应商就货物销售价款和运杂费向建筑企业分别提供货物销售和交通运输两张发票,税率分别为货物17%、运费11%。

(三) 周转材料

包括包装物、低值易耗品、工程施工中可多次使用的材料、钢模板、木模板、竹胶板、脚手架和其他周转材料等。

进项抵扣税率:

- 1.自购周转材料:17%;
- 2.外租周转材料:17%;
- 3.为取得周转材料所发生的运费:11%。

管理要点:

1.项目使用的周转材料,由上级法人单位统一购买、统一签订合同、统一付款、统一管理,以经营租赁方式调配给各项目使用。

2.各项目周转材料应通过电商平台集中采购,充分获取增值税抵扣凭证。

(四) 临时设施

临时设施包括:

1.临时性建筑:包括办公室、作业棚、材料库、配套设施建设。项目部或工区驻地、混凝土拌合站、制

梁场、铺轨基地、钢筋加工厂、模板加工厂等;

2.临时水管线:包括给排水管线、供电管线、供热管线;

3.临时道路:包括临时铁路专用线、轻便铁路、临时道路

4.其他临时设施(如:临时用地、临时电力设施等)。

进项抵扣税率:

- 1.按照建筑劳务签订合同:税率为11%;
- 2.如分别签订材料购销合同与劳务分包合同的:材料17%、分包11%;

管理要点:

临时设施应严格按照合同预算进行控制。

(五) 人工费

成本费用项目明细	取得发票类型	抵扣率	备注
1.劳务分包(分包方为有建筑资质的公司)	增值税专用发票	11%	
2.劳务分包(分包方为有建筑劳务资质的公司)	增值税专用发票	11%	
3.劳务派遣费用	增值税专用发票	6%	
4.对劳务队伍的考核奖励	增值税专用发票	11%或6%	作为价外费用开票抵扣

管理要点:

原则上选择具有专业建筑资质、建筑劳务资质及劳务派遣资质的单位签订劳务合同,禁止与个人签订劳务合同。

(六) 机械租赁

指从外单位或本企业其他独立核算的单位租用的施工机械(如吊车、挖机、装载机、塔吊、电梯、运输车辆等),包含设备进出场费、燃料费、修理费。

进项抵扣税率:

经营性租赁和融资性租赁,税率统一为17%。

管理要点：

1. 签订租赁合同时应包含租赁机械的名称、型号、租赁价格、租赁起止时间、出租方名称、收款账号等信息；

2. 推行机械租赁电商平台集中采购。

(七)专业分包

总承包方将所承包的专业工程分包给具有专业资质的其他建筑企业，主要形式体现为包工包料，总包对分包工程实施管理。

进项抵扣税率：

建筑服务业为11%。

管理要点：

1. 专业分包的价款在计算预缴增值税时可以从总包价款中扣除。
2. 总、分包双方应签订分包合同，交项目财务部门进行备案。

(八)差旅费-住宿费

核算员工因公出差、调动工作所发生的住宿费。

进项抵扣税率：

1. 住宿费：6%；
2. 旅客运输服务，即机票费、车船费等：不得抵

扣；

3. 餐饮服务，即因公出差所发生的餐费等：不得抵扣。

管理要点：

1. 实行定点接待的单位，与酒店签订定点合作协议，按月结算、开具增值税专用发票、付款。
2. 职工零星出差，也应取得增值税专用发票。

(九)办公用品

办公用品指购买文具纸张等办公用品，与电脑、传真机和复印机相关耗材（如墨盒、存储介质、配件、复印纸等）等发生的费用。

进项抵扣税率：17%

管理要点：

由法人单位办公室通过电子商务平台集中采购。

(十)通讯费

公司各种通讯工具发生的话费及服务费、电话初装费、网络费等，如：公司统一托收的办公电话费、IP 电话费、会议电视费、传真费等。包含办公电话费、传真收发费、网络使用费、邮寄费。

进项税率：

1. 办公电话费、网络使用、维护费、传真收发费：11%，6%。提供基础电信服务，税率为11%；提供增值电信业务，税率为6%；
2. 邮寄费：11%，6%。交通运输业抵扣税率11%，物流辅助服务抵扣税率6%。铁路运输服务按照运费11%进项抵扣。

管理要点：

由办公室与指定通讯公司、快递公司签订服务协议，由专人负责建立台帐进行日常登记，定期（按月）统一开具增值税发票后进行结算。

(十一)车辆维修费

1. 车辆修理费：购买车辆配件、车辆装饰车辆保

养维护及大修理等。

进项抵扣税率：17%

管理要点：

由办公室等相关部门与维修厂家签订协议，实行定点维修，由专人负责建立台帐进行日常登记。

2. 油料费：管理用车辆发生的油料款。

进项抵扣税率：17%；

管理要点：由办公室等相关部门与中石油、、物资公司加油站等签订定点加油协议为司机办理加油卡充值，由公司定期进行结算。

3. 过路、过桥、停车费：

进项抵扣税率：11%

管理要点：由办公室等相关部门统一办理不停车电子收费系统（ETC）定期进行结算。

4. 车辆保险费：

进项税率：6%

管理要点：在股份公司保险集中采购目录中进行比价招标形式采购。统一集中办理车辆保险业务，取得增值税专用发票。

(十二)租赁费

包括房屋租赁费、设备租赁、植物租赁等

进项税率：

1. 房屋、场地等不动产租赁费：11%；
2. 汽车租赁费：17%；
3. 其他租赁费，如电脑、打印机等：17%

管理要点：

各单位应尽量租用增值税一般纳税人的相关资产，获取增值税专用发票。若出租方为小规模纳税人时，应要求其在税务机关代开增值税专用发票，谨慎选用自然人的相关资产。

(十三)书报费

包括购买的图书、报纸、杂志等费用。

进项税率：13%

管理要点：

应由经部门到邮政局、出版社等单位统一订购，获取增值税专用发票。

(十四)物业费

包括机关办公楼保洁等费用。

进项税率：6%

管理要点：

经办部门应明确划分办公用与职工福利部分，分别开具专用发票和普通发票

(十五)水电气暖燃煤费

进项税率：

1. 电费：17%；（县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力，且供应商采用简易征收，税率为3%）
2. 水费：13%；（自产的自来水或供应商为一般纳税人的自来水公司销售自来水采用简易征收，税率为3%）
3. 燃料、煤气等：17%。

管理要点：

与地方供电、供水、供气等部门沟通，协商分开计量办公、经营、集体福利用水电气，分别开具办公楼、食堂等所用水电气的增值税专用发票和普通发票。

(十六)会议费

各类会议期间费用支出，包括会议场地租金、会议设施租赁费用、会议布置费用、其他支持费用。

进项税率：

1. 外包给会展公司统一筹办的，取得的发票为会展服务的增值税发票，进项抵扣税率.6%（现代服务业“营改增”后，会议展览服务 < 含会议展览代理服务 > 属于现代服务业中的文化创意服务）；
2. 租赁场地自行举办的，取得的发票为不动产租赁服务的发票，进项抵扣税率为11%。



管理要点：

1. 应根据召开会议的要求，充分考虑成本效益，选择不同的方式；
2. 选择外包给酒店、旅行社等单位统一筹办的，应取得会务费增值税专用发票。

(十七) 修理费

包括自有或租赁房屋的维修费、办公设备的维修费、自有机械设备修理费及外包维修费等。

进项税率：

1. 房屋及附属设施维修：11%；
2. 办公设备维修：17%；
3. 自有机械设备维修及外包维修费等：17%。

管理要点：

应由相关部门与具有一般纳税人资格的维修公司签订协议，定点维修，定期结算。

(十八) 广告宣传费

进项税率：

1. 印刷费：17%；
2. 广告宣传费：6%；
3. 广告制作代理及其他：6%；
4. 展览活动：6%；
5. 条幅、展示牌等材料费：17%。

管理要点：

应由相关部门与印刷厂、广告公司等单位签订协议，定点采购，定期结算。

(十九) 中介服务

中介审计评估费：指聘请各类中介机构费用，例如会计师事务所审计查账、验资审计、资产评估、高新认证审计等发生的费用。

咨询费：指企业向有关咨询机构进行技术经营管理咨询所支付的费用，或支付企业聘请的经济股份、法律顾问、技术顾问的费用。

进项税率：6%。

(二十) 技术咨询、服务、转让费

使用非专利技术所支付的费用。包括技术咨询、技术服务、技术培训、技术转让过程中发生的有关开支。

进项抵扣税率：6%。

(二十一) 绿化费

指公司用于环境绿化的费用。如：采购花草、办公场所摆放花木等。

进项税率：13%

管理要点：

注意用于食堂、职工宿舍的不能抵扣进项税，已抵扣要做进项税转出。

(二十二) 劳动保护费

指工作需要为职工配备的工作服、手套、消毒剂、清凉解暑降温用品、防尘口罩、防噪音耳塞等，以及按照原劳动部等规定对接触有毒物质、砂尘、放射线和潜水、沉箱、高温等作业工种所享受的保护保健食品。

进项抵扣税率：17%

管理要点：

1. 应注意区分劳动保护费与职工福利费的区别。劳动保护支出应符合以下条件：用品具有劳动保护性质，因工作需要而发生；用品提供或配备的对象为本企业任职或者受雇的员工；数量上能满足工作需要即可；并且以实物形式发生；

2. 由办公室等相关部门通过电子商务平台集中采购。

(二十三) 检验试验费

指公司在生产、质检、质量改进过程中发生的试验、化验以及其他试验发生的费用。

进项抵扣税率：6%

管理要点：

应尽量选择集团四通检测公司进行试验检验



(二十四) 研究与开发费

指公司在生产、质检、质量改进过程中发生的试验、化验以及其他试验发生的费用。

进项抵扣税率：

1. 研发劳务：11%、3%；
2. 研发设备、材料：17%；
3. 委托研发服务：6%。

管理要点：

应按照研发费核算办法，准确归集核算研发项目的投入，建立研发辅助账进行专项核算。

(二十五) 培训费

企业发生的各类与生产经营相关的培训费用，包括但不限于企业购买的图书发生的费用，企业人员参加的岗位培训、任职培训、专门业务培训、初任培训发生的费用，这些费用如获取到增值税专用发票，则可以抵扣。

进项抵扣税率：6%

(二十六) 安保费

1. 如聘请安全保卫人员费用；
2. 为安全保卫购置的摄像头、消防器材等费用，

监控室日常维护开支费用：17%。

(二十七) 取暖费

进项抵扣税率：13%

(二十八) 财产保险费

为企业资产购买的财产保险。

进项抵扣税率：6%。

(二十九) 物料消耗

主要指低值易耗品的消耗，如电线、灯、清洁工具、管理用具、包装容器等。

进项抵扣税率：17%。

(三十) 安全生产用品

包括施工过程中购买的安全帽、安全带、安全防护网、密目网、绝缘手套、绝缘鞋、彩条旗、安全网、钢丝绳、工具防护栏、灭火器材、临时供电配电箱、空气断路器、隔离开关、交流接触器、漏电保护器、标准电缆、防爆防火器材等。

进项抵扣税率：17%。

管理要点：

由安全部门根据施工生产需求选择定点定量采购。

(三十一) 财务费用

服务收取的费用。相关服务包括提供货币兑换、账户管理、电子银行、信用卡、信用证、财务担保、资产管理、信托管理、基金管理、金融交易所（平台）管理、资金结算、资金清算、金融支付等服务。

进项抵扣税率：6%。

管理要点：

各单位财务部门应与金融机构协商定期结算直接收费项目。

二 不可抵扣事项

(一) 所有明确列入不可抵扣范围的支出业务

应取得普通发票，不能要求对方开具增值税专用发票。

(二)用于简易计税项目、免税项目、集体福利或个人消费时，相关进项税额不允许抵扣。

(三)发生非正常损失时，相关进项税额和随之发生的运费不得从销项税额中抵扣。

非正常损失指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，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。各单位应加强相关资产的管理，完善相关制度，避免非正常损失的发生。

(四)取得合法凭证，但业务内容不属于可抵扣范围，主要有以下项目：

- 1.项目部食堂所用的厨具、餐具、水电暖气煤气、用具、菜品、热水器、饮用水设备、纸杯、及为运输厨房用品而发生的运输费；
- 2.项目工会组织的活动过程中发生的物品采购、租赁(场地或车辆租赁)或者慰问费等；
- 3.为项目部员工租赁住房及宿舍配套用品、水电暖煤气、物业费。
- 4.自购的周转材料摊销；
- 5.机械使用费中外购设备折旧费、机械操作人员工资及附加费；
- 6.征地拆迁费及房屋、道路、青苗补偿费；
- 7.职工工资、奖金、津贴、补贴、社会保险费、住房公积金、工会经费、个人学历教育培训、外聘人员工资、因解除与职工的劳动关系给予的补偿，其他与获得职工提供的服务相关的支出；
- 8.用于职工福利类的培训费、劳动保护费、水电气暖燃煤费、租赁费、书报费、修理费、广告费、物料消耗、取暖费等不得抵扣；
- 9.会议费中外包给酒店、旅行社等单位统一筹办，取得的发票为餐饮或娱乐业发票不得抵扣；

10.差旅交通费中机票费、车船费、因公出差的餐费及误餐补助等；

- 11.通信费中以职工个人名义开具的通讯费发票，为职工发放的移动话费补贴、电话费补贴；
- 12.车辆使用费中司机安全行车费以及用于集体福利的修理费、油料费等；
- 13.业务招待费，包括餐费、酒、招待用茶和礼品等；
- 14.折旧、摊销、排污费、诉讼费；
- 15.保险费中为员工购买的人身保险不得抵扣；
- 16.税金：包括印花税、车船使用税、房产税、土地使用税及其他税金等不得抵扣
- 17.行政事业性收费。
- 18.财务费用：利息支出、汇兑损益、与贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用。

(五)其他不可抵扣事项：

- 1.不能取得合法的增值税扣税凭证的项目。
- 2.取得合法凭证，未在规定180日内进行认证。
- 3.财政部和国家税务总局规定的其他不可抵扣情形。

三 需要做进项转出的事项

- 1.上述已抵扣进项税额的购进货物、应税劳务、服务，事后改变用途(发生上述第二条不可抵扣情形)或者发生非正常损失，应将已抵扣进项税额从当期发生的进项税额中转出。
- 2.因进货退回或者折让而收回的进项税额，应从发生进货退回或者折让当期的进项税额中扣减。
- 3.管理要点：在发生进项转出事项时应按照的规定逐级审批，做好台帐登记。

(来源：马楠讲造价)

建筑业“营改增”系列——实务问答

周吉高



问题一

小规模劳务分包企业可以按征收率3%征收增值税，但不得抵扣；同时，又规定可以到税务局代开增值税专用发票，则可以抵扣。这是怎么回事？另外，到税务局代开应满足什么条件？

解答

“不得抵扣”是指小规模劳务分包企业本身不得抵扣进项税额；而“可以抵扣”是指购进劳务分包建筑服务的总包或者专业分包企业，如果适用一般计税方法，其购进劳务分包建筑服务的进项税额可以抵扣。故“不得抵扣”与“可以抵扣”的主体不同。

小规模纳税人自己不能开具增值税专用发票，只能开具增值税普通发票，购买方向小规模纳税人索取增值税专用发票的，小规模纳税人可以向主管税务机关申请代开。

已办理税务登记的小规模纳税人(包括个体经营者)以及国家税务总局确定的其他可以申请代开增值税专用发票的纳税人发生增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的，主管税务机关依据纳税人申请，为其开具增值税专用发票或货物运输业增值税专用发票。

小规模纳税人申请代开专用发票时，应填写《代开增值税专用发票缴纳税款申报单》，连同税务登记证副本，到主管税务机关纳税征收岗位按专用发票上注明的税额全额申报缴纳税款，同时缴纳税专用发票工本费。在缴纳税款后，小规模纳税人凭《申报单》和税收完税凭证及税务登记证副本，到代开专用发票岗位申请代开专用发票。小规模纳税人应在代开专用发票的备注栏上，加盖本单位的财务专用章或发票专用章。

问题二

目前砂的生产已基本实现工厂化生产和供应模式,各地也有相应的规定,但采购砂的增值税为何是3%,且不能抵扣,而不是如采购钢材一样,可按17%征缴增值税。

解答

大多数砂供应商为一般纳税人,但因其外购砂、石等原材料难以取得增值税专用发票,若只能按17%的税率适用一般计税方法,其可抵扣的进项税额不足,则税负水平很高。故国家出台相关政策,砂供应商为一般纳税人的,销售砂可以选择按17%的税率适用一般计税方法缴纳增值税,也可以选择按3%的征收率适用简易计税方法,选择按照简易办法计算缴纳增值税后,36个月内不得变更;砂供应商为小规模纳税人的,销售砂按3%的征收率适用简易计税方法。

止砂供应商销售砂时适用简易计税方法的,因销售砂而缴纳的销项税额不得抵扣进项税额,砂采购方可以对因采购砂进行进项税额抵扣。故对于砂采购方,且为一般纳税人的,可以向砂供应商索要由其开具(砂供应商为一般纳税人)或税务机关代开(砂供应商为小规模纳税人)的增值税专用发票进行抵扣。对于砂供应商,应结合企业情况,选择合理的计税方法。

问题三

部分项目符合老项目的条件,但项目中的分包工程(如装饰、幕墙等)的分包合同是在2016年5月1日后签订的,是按新项目处理,还是老项目处理?

解答

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。

政策规定为建筑工程老项目提供的建筑服务可以选择适用简易计税方法。

分包仅是对某一项目的工程进行分解,实质上仍是为该项目提供建筑服务。故新老项目的划分,以总包合同为准,如果总包合同属于老项目,分包合同也应视为老项目。湖北、河北已按此执行,当然,最终应以国税总局的执行口径为准。

建筑业营改增税收指引

一 纳税人

在中华人民共和国境内提供建筑服务的单位和个人,为增值税纳税人。

单位,是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

个人,是指个体工商户和其他个人。

在境内销售提供建筑服务是指建筑服务的销售方或者购买方在境内。

二 征收范围

(一)建筑服务的征税范围,依照试点实施办法附的《销售服务、无形资产或者不动产注释》执行。

(二)建筑服务税目注释

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设工程作业,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。

三

税率和征收率

纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。纳税人提供建筑服务的年应征增值税销售额超过500万元(含本数)的为一般纳税人,未超过规定标准的纳税人为小规模纳税人。

一般纳税人适用税率为11%;小规模纳税人提供建筑服务,以及一般纳税人提供的可选择简易计税方法的建筑服务,征收率为3%。

境内的购买方为境外单位和个人扣缴增值税的,按照适用税率扣缴增值税。

四

计税方法

(一)基本规定增值税计税方法,包括一般计税方法和简易计税方法

一般纳税人发生应税行为适用一般计税方法计税。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。

小规模纳税人发生应税行为适用简易计税方法计税。

(二)一般计税方法的应纳税额一般计税方法的应纳税额按以下公式计算

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

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。

(三)简易计税方法的应纳税额

1.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:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

2.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:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$$

五

销售额的确定

(一)基本规定纳税人的营业额为纳税人提供建筑服务收取的全部价款和价外费用。财政部和国家税务总局另有规定的除外。

价外费用,是指价外收取的各种性质的收费,但不包括以下项目:

- 1.代为收取并符合本办法第九条规定的政府性基金或者行政事业性收费;
- 2.以委托方名义开具发票委托方收取的款项。

(二)具体规定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。

试点纳税人按照上述规定从全部价款和价外费用中扣除的价款,应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证。否则,不得扣除。

(三)试点前后业务处理试点纳税人发生应税行为,按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的,因取得的全部价款和价外费用不足以抵减允许扣除项目金额,截至纳入营改增试点之日前尚未扣除的部分,不得在计算试点纳税人增值税应纳税额时抵减,应当向原主管税务机关申请退还营业税。

(五)视同提供建筑服务的处理下列情形视同销售服务、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。

(五)纳税人发生应税行为价格明显偏低或者

偏高且不具有合理商业目的的,或者发生单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供建筑服务而无销售额的(用于公益事业或者以社会公众为对象的除外),主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额:

- 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:

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$

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。

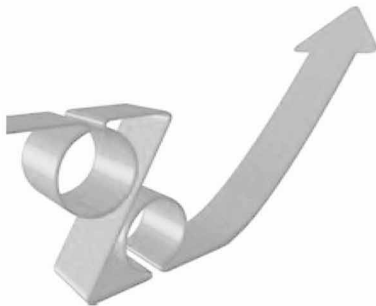
六

纳税地点

(一)基本规定属于固定业户的纳税人租赁建筑服务应当向其机构所在地或者居住地的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。

属于固定业户的试点纳税人,总分支机构不在同一县(市),但在同一省(自治区、直辖市、计划单列市)范围内的,经省(自治区、直辖市、计划单列市)财政厅(局)和国家税务总局批准,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

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。

(二) 异地预缴规定

1. 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。

七

纳税义务

发生时间纳税人提供建筑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。

收讫销售款项,是指纳税人提供建筑服务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,为建筑服务完成的当天。

纳税人提供建筑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。

八

增值税进项抵扣

(一) 增值税抵扣凭证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,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

增值税扣税凭证,是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和完税凭证。

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。

(二) 准予从销项税额中抵扣的进项税额。

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。

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。计算公式为:

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。

购进农产品,按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》抵扣进项税额的除外。

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。

(三) 不得从销项税额中抵扣的进项税额。

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的购进货物、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。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

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。

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。

7. 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

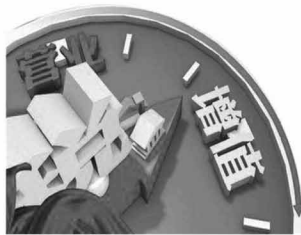
本条第(四)项、第(五)项所称货物,是指构成不动产实体的材料和设备,包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

只有登记为增值税一般纳税人建筑服务单位才涉及增值税进项税额抵扣。

九

税收优惠

(一) 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。

(二) 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。

(三) 一般纳税人为建筑工程老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。

(四) 境内的单位和个人销售的下列服务和无形资产免征增值税,但财政部和国家税务总局规定适用增值税零税率的除外:

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。

(来源:北京市国税局)

2016年营改增最新税率表

纳税人	应税行为		具体范围	增值税税率
小规模纳税人	包括原增值税纳税人和营改增纳税人,从事货物销售,提供增值税加工、修理修配劳务,以及营改增各项应税劳务			征收率 3%
原增值税一般纳税人	销售或者进口货物(另有列举的货物除外);提供加工、修理修配劳务			17%
	粮食、食用植物油、鲜奶			13%
	自来水、暖气、冷气、热气、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品			
	图书、报纸、杂志			
	饲料、化肥、农药、农机(整机)、农膜			
	国务院规定的其他货物			
农产品(指各种动、植物初级产品);音像制品;电子出版物;二甲醚;食用盐			0%	
出口货物			0%	
一般纳税人	交通运输服务	陆路运输服务	铁路运输服务	11%
			其他陆路运输服务	
		水路运输服务	程租业务	
			期租业务	
		航空运输服务	航空运输的湿租服务	
		管道运输服务	无运输工具承运业务	
	邮政服务	邮政普通服务	函件 包裹	11%
		邮政特殊服务	邮政特殊服务	
		其他邮政服务	其他邮政服务,是指邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动	
		电信服务	基础电信服务	
		增值电信服务	增值电信服务	6%
	建筑服务	工程服务	工程服务	11%
		安装服务	安装服务	
		修缮服务	修缮服务	
		装饰服务	装饰服务	
		其他建筑服务	其他建筑服务	

纳税人	应税行为		具体范围	增值税税率
金融服务业	贷款服务	贷款		6%
		融资性售后回租		
		直接收费金融服务	直接收费金融服务	
		保险服务	人身保险服务 财产保险服务	
	金融商品转让	金融商品转让		6%
		其他金融商品转让		
	研发和技术服务	研发服务		6%
		合同能源管理服务		
		工程勘察勘探服务		
		专业技术服务		
	信息技术服务	软件服务		6%
		电脑设计及测试服务		
信息系统服务				
业务流程管理服务				
文化创意服务	信息系统增值服务		6%	
	设计服务			
	知识产权服务			
	广告服务			
物流辅助服务	会议展览服务		6%	
	航空服务	航空地面服务		
		通用航空服务		
	港口码头服务	港口码头服务		
		货运客运站场站服务		
		打捞救助服务		
		装卸搬运服务		
		仓储服务		
		收派服务		收件服务 分拣服务 派送服务
融资租赁服务	融资租赁服务	有形动产融资租赁服务	17%	
		不动产融资租赁服务	11%	
	经营租赁服务	有形动产经营租赁服务	17%	
		不动产经营租赁服务	11%	

纳税人	应税行为		具体范围	增值税税率	
		鉴证咨询服务	认证服务	6%	
			鉴证服务		
			咨询服务		
		广播影视服务	广播影视节目(作品)制作服务		6%
			广播影视节目(作品)发行服务		
			广播影视节目(作品)播映服务		
		商务辅助服务	企业管理服务	航空地面服务 通用航空服务	6%
			经纪代理服务		
			人力资源服务		
			安全保护服务		
		其他现代服务	其他现代服务		6%
			文化体育服务	文化服务	6%
	体育服务				
	教育医疗服务		教育服务		
			医疗服务		
	旅游娱乐服务		旅游服务		
			娱乐服务		
	餐饮住宿服务		餐饮服务		
			住宿服务		
	居民日常服务				
其他生活服务					
销售无形资产	技术	专利技术	6%		
		非专利技术			
	商标				
	著作权				
	商誉				
	其他权益性无形资产				
	自然资源使用权	海域使用权		6%	
		探矿权			
		采矿权			
		取水权			
其他自然资源使用权					
	土地使用权	11%			
销售不动产	建筑物	11%			
	构筑物	11%			