



# 建筑业行业营业税改增值税 税收政策分析与税务规划

众环海华(珠海)税务师事务所有限公司 刘德春

## 第一部分：营改增前言

**营改增最终方案：房地产、建筑业税率 11%，金融 6% 有望 7 月份公布**

《经济参考报》援引权威渠道消息称，房地产、金融、生活性服务业三大行业将出台营改增一揽子方案。房地产业、建筑业税率或为 11%，金融业税率和生活服务业的一般征收税率或为 6%。目前方案已经由财政部税政司制定完毕，有望 7 月向社会公布。

据《经济参考报》，一位接近财政部人士称，目前方案已经由财政部税政司制定完毕，就算最快 6 月份能上国务院常务会，准备工作也要好几个月，所以正式实施最快也要今年下半年末期。

此前，华尔街见闻曾援引外媒消息称，据外媒援引消息人士称，中国金融业营业税改征增值税拟于 10 月 1 日起正式实施，税率确定为 6%。

报道称，增值税的征税范围与营业税基本一致；借款利息暂不允许抵扣；新增不动产进项可以抵扣，试点初期分年度按 5% 比例抵扣，剩余部分流转下期抵扣；出口金融服务实行零税率。

此前，原国家税务总局副局长许善达曾表示，如果营改增全部到位，减税规模将达到 9000 亿。中国社科院财经战略研究院院长高培勇也曾估算称，若“营改增”覆盖至所有行业且税率调整完善后，将有 9000 亿元到 1 万亿元的减税空间。

《经济参考报》还援引安永大中华区间接税主管合伙人梁因乐评论称，最终的政策发布和实施将分为三步：

第一步是框架性文件的发布，这一文件将仅包含最后一批行业增值税的税率、征收方法，以及一些过渡期的措施，发布时间预计在 6 月底至 7 月初；

第二步是相关行业实施细则（含金融业的实施细则）的发布，预计在第三季度，金融业的实施细则将出台，而 10 月左右，房地产业和生活服务业的实施细则将出台；

第三步是政策的正式实施，预计建筑安装、房地产业和生活服务业将在今年第四季度出，





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

在今年12月或者明年1月金融业的营改增将正式实施。

自2012年1月开始试点以来，营改增改革已历时逾三年。随着最后一批行业改革方案公布，中国将全面告别营业税时代。

今年5月18日，国务院批转发改委《关于2015年深化经济体制改革重点工作的意见》，该文件称：力争全面完成营改增，将营改增范围扩大到建筑业、房地产业、金融业和生活服务业等领域。

### 房企备战“营改增” 上游行业“票难取”困境待解

历时近4年的营业税改增值税改革将在6月份收官，根据5月18日国务院批转国家发改委《关于2015年深化经济体制改革重点工作的意见》要求，力争全面完成“营改增”，将剩余的建筑业、房地产业、金融业和生活服务四大领域纳入“营改增”版图。

由于房地产开发过程较为复杂，房地产业“营改增”一直被认为困难较大。中国经济网记者从多家房企了解到，不少企业已进行过“营改增”前期学习培训，财务部门多已开展相关工作准备。业界传改革方案可能在6月份公布，建筑业已确定适用11%的税率，对于房地产业适用11%还是6%的税率，多家企业猜测倾向于前者。

#### 税负增减和企业成本结构挂钩

“营改增是为了降低重复收税的问题，但对于企业而言，影响主要与企业的成本结构有关。”中国指数研究院相关负责人表示，在建立完整的增值链条后，其抵扣机制的设计对于企业的税收成本有较大的影响。如果建筑的进项较大，可抵扣的较多，则能在一定程度上降低成本。

房地产行业的成本主要有土地成本、建筑安装成本、财务成本。一般来看，如果企业现有产品的土地购置成本低，其付出的建安成本占比就会比较高，相应的因其建安成本可抵扣的比例就高，对企业就是利好。相比之下，部分热点城市建安成本占比较低，企业用其来抵扣的进项税就少，甚至存在税负加重的问题。

禹洲集团助理总裁、计财部总经理陈超告诉中国经济网记者，“取得土地是否有相应进项可抵扣，以及下游企业能否开具进项税票至关重要。另外进项和销项的时间配比对企业实际成本影响也很大，例如土地成本，相应进项是允许一次性抵扣还是分期？如果只能取得时一次性抵扣而不能分摊到项目的整个销售周期，那么将加大企业的实际运营成本”。

也有业内人士提到，土地进项可以做分期，随着时间和项目开发的进展慢慢抵扣，“但是到底可不可以这么做，还没看到具体说法。”





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

“关键看相应法规正式出台后的详细规定，现在还不太明确税负会增加还是减少，”陈超说，“政府相关部门也提及营改增是一次颠覆性的改革，涉及很多复杂环节，所以很多细节需要在改革过程当中发现和学习。”

### 上游企业“票难取”困境

不过，也有房企明确表示“营改增”很可能会增加企业税负。新城控股集团高级副总裁欧阳捷向中国经济网记者表示，“营改增”有两方面问题，一是“票难取”，二是导致“价要涨”。

欧阳捷说，上游建筑业“票难取”，不少企业不是合格供应商，建筑企业从农民手里购得的砖瓦砂石几乎开不了发票，“施工队等也是拿不到增值税发票的，劳务成本没有增值，那就不能抵扣了。”

“根据住建部对66家建筑施工企业的调研结果，能够拿到抵扣的专用发票的企业大概只有3成。”欧阳捷说，实际的情况是，大部分企业都拿不到增值税票，开发商没办法抵扣，所以要么涨价，要么压缩成本，但压缩成本的可能性不大，“对开发商来讲，成本肯定要增加，所以价要涨。”

对于下游企业的进项税票到底好不好取得，陈超也只有苦笑，“按照规定，只要合理选择企业是没问题的，但就怕有些企业做不到。”陈超建议，“营改增”应该给企业一个过渡期，有利于企业更好的适应和调整。

业内人士普遍认为，企业建筑及销售过程复杂，中间涉及多个环节，每个环节的税基和进项的抵扣方式可能都存在不同。目前看来，完整的增值税链条的形成仍存在难度。此外，房地产企业项目周期一般较长，如果在项目进行中进行营改增，具体的细则及执行问题也是一个难点。

### 业内：促使行业更加规范

中指院负责人表示，“营改增”的主要目的为降低重复税收，实现完整的增值链，降低企业税负。房地产开发从上游开始便存在各种税费，产品以含税价格销售到以后的生产经营环节，造成以后各生产环节的重复征税，货物流通次数越多，重复征税也就越严重，营改增可以有效的降低重复收税情况。

“撇开行业来说，个人认为增值税是一个比较合理的税种，因为它只对整个生产环节过程中的增值部分征税，也就是说创造了利润才需要承担税负，否则就不用承担，其实比以前单纯交营业税会更合理一些。”陈超表示，“长远看，营改增能使行业在税务管理环节更规范，作为上市公司，我们希望行业更规范。”

另一方面，房地产业“营改增”会给房地产上游业态带来新一轮“清洗”。欧阳捷表示，





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

小的供应商可能很快被市场淘汰掉,会向优质供应商集中;同时迫使开发商只能找总包单位,以后分包工程就少了,小的单位就会很快被淘汰。

上海易居房地产研究院研究员严跃进表示,“营改增”可能会促使房企寡头垄断格局的出现,部分房企在后续因该政策调整而增加盈利,而部分则因为税费成本加重造成经营困难。

业内人士认为,对于增加成本的企业而言,应该加强企业内部控制,推动企业内部的分工和细化,达到合理抵税的目的。同时,企业应适当调整成本结构,实现有效的财务管理,降低税负。

### 营改增对 EPC 工程总承包合同签订模式的影响

EPC 总承包合同,即设计、采购、施工合同,是一种包括设计、设备采购、施工、安装和调试,直至竣工移交的总承包模式。这种操作模式主要适用于那些专业性强、技术含量高、工艺及结构较为复杂、一次性投资较大的建设项目。根据现行《建筑法》第二十四条规定:建筑工程的发包单位可以将建筑工程的勘察、设计、施工、设备采购一并发包给一个工程总承包单位,也可以将建筑工程勘察、设计、施工、设备采购的一项或者多项发包给一个工程总承包单位。《建筑法》的这一规定,在法律层面为 EPC 项目总承包模式在中国建筑市场的推行,提供了具体法律依据。为进一步贯彻《建筑法》第二十四条的相关规定,2003 年 2 月 13 日建设部颁布了《关于培育发展工程总承包和工程项目管理企业的指导意见》(建市[2003]30 号),在该规章中,建设部明确将 EPC 总承包模式作为一种主要的工程总承包模式予以政策推广。

EPC 合同谈判和签订阶段对于发包商及承包商来说至关重要,EPC 合同中的约定将决定双方日后合作项目的总体税负水平及涉税事项。因此,在 EPC 合同谈判和签订阶段,承包商应该尽可能的规避税务风险,从而避免不必要的税收损失。众所周知,2012 年 1 月营业税改增值税在上海试点后,8 月起又相继分批扩大至北京、天津、江苏、浙江等十个省市试行。2013 年 8 月 1 日起营改增试点扩大至全国范围,这会对各行业税负带来较大影响。本文旨在营改增政策的变化对 EPC 总承包合同签订模式的影响进行探讨,并提出应对策略,对企业签订 EPC 总承包合同相关涉税事项进行税务分析并提出专业税务建议。

典型案例:A 公司为中国境内法人企业,B 公司为中国境内一家具备设计资质且有能力承建电厂的专业施工企业,A 公司、B 公司均为山东省企业,且均为一般纳税人。2013 年 7 月 A 公司与 B 公司签订了《ZJ 市生活垃圾填埋气发电项目 EPC 总承包协议》。工程总承包范围为 ZJ 市生活垃圾填埋气发电项目工程的全部勘测、设计、设备和材料采购,建筑安装





证券、期货审计专业服务机构·中国 AAAAA 级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

和电网接入系统工程施工直至竣工验收的相关工作。A 公司为工程发包人，B 公司为工程承包方。根据《EPC 总承包协议》的约定，B 公司负责按 ZJ 市生活垃圾填埋气发电项目 EPC 总承包协议的约定，进行勘测设计、材料采购、设备采购、设备检验检测、建筑安装施工、材料检验检测、测试、并网安全评价、竣工投产、性能试验等所有工作，直至完成工程至正常并网发电。

#### 一、原有政策体系下重复征税之税收风险及建议

《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定：除本细则第七条规定外，纳税人提供建筑业劳务（不含装饰劳务）的，其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内，但不包括建设方提供的设备的价款。

根据文件的规定，纳税人提供建筑业劳务，其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内。也就是说，对于建筑业劳务来讲，其计税依据不仅包括施工方收取的工程款，还包括工程所用材料、设备及其他物资等。税务机关对 B 公司征收建筑业营业税，并不是按照与 A 公司结算金额计算缴纳，而是以整个项目工程造价作为其营业税计税依据。

当然在这种情况下，为了避免重复征税问题，总局又规定了两种特殊情形，在以下两种情况下，设备投资额可以不并入建筑业计税营业额：

##### 1、供货方销售自产货物并提供安装劳务

第一种情况前提条件为供货方既本案中的 B 公司具备建筑安装资质，销售自产货物又提供安装劳务的情况下，可以向购货方分别开具增值税发票和营业税发票，而不是把设备价款并入计税营业额再征收一道营业税。

《关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 23 号）规定：纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务，应按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第六条及《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条规定，分别核算其货物的销售额和建筑业劳务的营业额，并根据其货物的销售额计算缴纳增值税，根据其建筑业劳务的营业额计算缴纳营业税。未分别核算的，由主管税务机关分别核定其货物的销售额和建筑业劳务的营业额。

纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务，须向建筑业劳务发生地主管地方税务机关提供其机构所在地主管国家税务机关出具的本纳税人属于从事货物生产的单位或个人的证明。建筑业劳务发生地主管地方税务机关根据纳税人持有的证明，按本公告有关规定计算征收营业税。

文件规定，纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务的，可以分别核算其货物销售和建





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

筑业劳务的营业额，并分别向购货方开具增值税发票和营业税发票。但B公司本身并不是设备生产厂家，B公司销售给A公司的设备为自其他单位采购而非其自产，显然不符合23号公告之要求。

## 2、甲供设备不征营业税

《营业税暂行条例实施细则》规定：纳税人提供建筑业劳务（不含装饰劳务），其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内，但不包括建设方提供的设备价款。

根据政策规定，甲供设备不属于营业税的征税范围，不需要计算缴纳营业税，也就是说，A公司作为发包方即甲方自B公司采购的设备金额可以不并入建筑业计税营业额征税。

另外，税法上对于何为甲供设备以及如何认定历来又存在诸多争议。

例如山东省地方税务局下发的《关于建筑安装工程营业税计税营业额中设备与材料划分问题的公告》（山东省地方税务局公告2010年第1号）规定：

一、参照《中华人民共和国建设工程计价设备材料划分标准》（GB/T50531-2009），建筑安装工程营业税计税营业额中设备与材料按以下原则进行划分。

（一）设备：是指经过加工制造，由多种部件按各自用途组成独特结构，具有生产加工、动力、传送、储存、运输、科研、容量及能量传递或转换等功能的机器、容器和成套装置等。

设备按生产和生活使用目的分为建筑设备和工艺设备；按是否定型生产分为标准设备和非标准设备。

1、建筑设备：房屋建筑及其配套的附属工程中电气、采暖、通风空调、给排水、通信及建筑智能等为房屋功能服务的设备。

2、工艺设备：为工业、交通等生产性建设项目服务的各类固定和移动设备。

3、标准设备：按国家或行业规定的产品标准进行批量生产并形成系列的设备。

4、非标准设备：没有国家或行业标准。非批量生产的，一般要进行专门设计、由设备制造厂家或施工企业在工厂或施工现场进行加工制作的特殊设备。

（二）材料：为完成建筑、安装工程所需的，经过工业加工的原料和设备本体以外的零配件、附件、成品、半成品等。

二、纳税人提供建筑业劳务（不含装饰劳务）的，其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内，但不包括建设方提供的设备的价款。纳税人应当按照有关政策规定如实申报缴纳建筑业营业税，主管税务机关对纳税人申报的计税营业额进行审核，对设备和材料按照上述原则进行界定。

三、纳税人应当对设备和材料分建设项目、分别收入进行核算。对未分别核算或不能提





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

供准确核算资料的，全部纳入计税营业额征收营业税。

由此看来，税收政策上对于设备规定的具体概念并不十分明确，目前关于设备及材料划分主要依据的是《中华人民共和国建设工程计价设备材料划分标准》(GB/T50531-2009)。同时，政策要求纳税人应当对设备和材料分建设项目、分别收入进行核算。对未分别核算或不能提供准确核算资料的，全部纳入计税营业额征收营业税。甲供设备在政策方面对账务处理有其较为严格的要求，一旦处理不当，很容易导致税收损失。因此，A公司与B公司应对EPC总承包合同的设备及施工部分作合理的合同拆分并严格按照政策要求进行账务处理，以规避重复征税的税收风险。

## 二、营改增体系下重复征税之税收风险及建议

在新的流转税法体系下，B公司承包的ZJ市生活垃圾填埋气发电项目各项业务涉税情况产生较大变化。

### 1、总承包协议之税收风险及建议

A公司应规范与B公司的施工及采购合同，将合同明细合并为设备采购、建筑安装施工、勘测设计等大项，核算各大项工程量或价款额，由A公司与B公司分别签订相关合同，或者在合同中注明各项目价款；同时在账务处理时对各项目分别收入、成本进行核算，使形式更加符合税法的规定，避免重复征税的税收风险。

### 2、施工类合同之税收风险及建议

A公司与B公司签订施工合同时应当分项签订，包括：施工合同、勘测设计合同、材料检测合同、安全评价合同等子合同。在以往的流转税体系下，以上项目分别适用税目征收营业税，但是2013年8月1日营业税改增值税政策实施以后，部分项目适用税种及税率产生较大变化。主要包括：

(1) 勘测设计劳务应征收增值税，适用税率为6%。根据《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)附件《应税服务范围注释》规定：二、部分现代服务业(一)研发和技术服务。……5、工程勘察勘探服务，是指在采矿、工程施工以前，对地形、地质构造、地下资源蕴藏情况进行实地调查的业务活动。

(2) 材料检验测试劳务应征收增值税，适用税率为6%。根据《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)附件《应税服务范围注释》规定：二、部分现代服务业……(六)鉴证咨询服务。1、认证服务，是指具有专业资质的单位利用检测、检验、计量等技术，证明产品、服务、管理体系符合相关技术规范、相关技术规范的强制性要求或者标准的业务活动。……





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

(3) 并网安全评价劳务应征收增值税, 适用税率为 6%。根据《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) 附件《应税服务范围注释》规定: 二、部分现代服务业(一) 研发和技术服务。……3、技术咨询服 务, 是指对特定技术项目提供可行性论证、技术预测、专题技术调查、分析评价报告和专业知识咨询等业务活动。……

由于 B 公司为增值税一般纳税人, 以上符合条件征收增值税的部分现代服务业劳务适用税率为 6%, B 公司应向 A 公司开具增值税专用发票, 由于税制改革而导致 B 公司税负升高的部分, B 公司可以向 A 公司要求从合同价格上给予一定的补偿。目前针对该事项还有一种观点认为: A 公司取得的上述增值税专用发票用于不动产在建工程, 因此其进项税额不能抵扣, B 公司也不需要开具增值税发票。

B 公司应预先准确核算各子合同实际价款, 如果不能分拆合同, 应在施工合同中注明各项目价款, 在这种情况下, 可以最大限度的避免重复征税的税收风险。

根据《营业税暂行条例实施细则》第六条规定: 一项销售行为如果既涉及应税劳务又涉及货物, 为混合销售行为。除本细则第七条的规定外, 从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为, 视为销售货物, 不缴纳营业税; 其他单位和个人的混合销售行为, 视为提供应税劳务, 缴纳营业税。也就是说一项经济行为, 如果既涉及营业税应税劳务又涉及增值税应税劳务, 为混合销售行为, 可以视同为提供营业税应税劳务, 计算缴纳营业税。B 公司上述经济行为如果不进行分拆, 可以视同为营业税的混合销售行为, 按照提供应税劳务征收营业税。虽然政策有上述之规定, 但是应该征收增值税的应税行为, B 公司却没有对其金额进行合理分拆, 而是全部缴纳了营业税, 这种做法很容易招致主管国税机关的不满及税收专项检查, 从而带来不必要的税收损失。同时如果 A 公司所得税属于国税管理, 其取得的上述地税发票在成本税前扣除方面也存在较大隐患及风险。

以上政策规定带来的重复征税问题及 A 公司取得专用发票抵扣存在的税收争议, 有待营业税改增值税在各行业内全面改革后才能得到彻底解决。

### 3、设备类合同之税收风险及建议

以往的税制结构下, 连同设备销售过程中的设备检测劳务, 其价款与设备销售价款一起按照 17% 的税率计算缴纳, 应缴纳增值税。新政策实施后, 其税率发生变化如下:

设备检验测试劳务应征收增值税, 适用税率为 6%。根据《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) 附件《应税服务范围注释》规定: 二、部分现代服务业……(六) 鉴证咨询服务。1、认证服务, 是指具有专业资质的单位利用检测、检验、计量等技术, 证明产品、服务、管理体系符合相关技





证券、期货审计专业服务机构·中国 AAAAA 级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

术规范、相关技术规范的强制性要求或者标准的业务活动。……

以上我们看出,由于政策的变化带来应税劳务在税率上的变化,也就是说,如果能够分离出设备检验测试劳务价款,其增值税率由原来的 17% 降至 6%,在这种情况下 B 公司应将设备检验测试劳务价款从原合同中进行分拆,并在合同中单独注明,以达到降低整个工程项目税负、避免重复征税的目的。

当然我们以上的税务分析基于目前所下发的政策为前提,随着 2013 年 8 月 1 号营改增政策的全部试行,为了调整实务操作过程中出现的各类税务问题,总局必然还会陆续下发配套文件,请企业根据文件的变化对上述事项及方案做出及时调整。

### 建筑业“营改增”,还有多少难题需要面对

根据《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)的规定,建筑业适用 11% 的增值税税率。从理论上讲,建筑业增值税税率定为 11% 是不高的,建筑业实行“营改增”后税负应有所下降。但实际上,根据建筑业经营管理和财务管理的实际情况来测算,建筑业“营改增”后,增值税税负将高于 3% 的营业税税负,税负将提高。笔者认为,理论上税负下降与实际上税负提高的主要原因有以下几个。

采购关联行业增值税政策不统一或管理不规范。建筑材料种类“散、杂、多”,建筑业面对的采购相关行业也较多,并且材料供应商经营规模大小不一,如砖瓦、白灰、砂石、土方及零星材料基本上由个体户、小规模纳税人供应,难以取得增值税专用发票进行抵扣。一般情况下,工地临时的水、电、燃气消耗都是在建设方项目总表之下的分表计算,建筑施工企业得不到该项发票。作为建筑主要材料的混凝土,由于混凝土企业基本上没有按照一般纳税人管理,实行的是简易征收,建筑企业往往也不能获得有效抵扣。此外,融资费用和管理费用不能取得抵扣。

行业经营不规范的特点造成税负不均衡。建筑行业竞争激烈,合作挂靠经营多的特点,直接造成管理粗放、千方百计压低成本的后果。特别是合作挂靠经营项目,企业财务管理很不规范,企业对挂靠项目的成本管理、材料采购无法有效控制。建筑企业有的设备如挖掘机、吊机等是通过租赁得来,有的则是由劳工带机作业,费用不能有效抵扣。工程款、材料款拖欠滞后导致无法及时足额取得增值税发票抵扣。这些建筑行业不规范的特点直接影响企业税负。

“甲供材”及劳务费无法取得进项税抵扣。为降低建设成本,甲方往往对钢材、水泥等大宗商品采用“甲供材”形式,供应单位给建设单位开具发票,建筑企业只能从建设单位拿





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

到金额相同的结算单,无法取得进项税发票进行抵扣。施工企业人工成本占总成本的20%~30%,也无法取得正规的进项发票进行抵扣,无形中提高了施工企业的税负。

因此,在现有的政策和管理环境下,不是所有涉及建筑成本供货企业都是增值税一般纳税人,并非每项支出都可以取得增值税专用发票。如果出现甲供料或者部分支出项目没有增值税专用发票,这就直接导致一些项目不能抵扣,造成企业实际税负加重。在“营改增”初期,依照11%的增值税率征税,预计短期内建筑企业增值税负担相比营业税将会加重。但是从长远来看,建筑企业必然会加强经营管理、规范财务核算、优化采购管理,倒逼建筑业市场规范,建筑企业采购业务将趋于正常,建筑企业采购绝大多数材料费用将可以取得抵扣凭证,同时国家进一步规范统一增值税政策和税收管理,完善抵扣链条,建筑业增值税税负将趋于平稳,略低于营业税税负将会是常态。

### “营改增”对建筑业税收管理的影响

建筑业纳税人纳税主体资格的选择。增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人,两者的计税方式和适用税率均不相同,企业选择纳税人资格类型的关键在于企业的增值税税负,企业可以用相同的条件测算两种纳税人下的应纳税额,选择税负较低的一种申请。同时建筑企业规模较大,集团公司较多,大型集团公司设置多少个一般纳税人身份(纳税主体)也是企业面临的一个重大选择。

建筑业纳税地点发生变化。跨地区经营是建筑业最大的特点,营业税采取的是劳务发生地原则,纳税人向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。而“营改增”后采取的是机构所在地原则,根据“营改增”试点实施办法,固定业户应向其机构所在地或居住地税务机关申报纳税,因此应由总公司向其机构所在地申报缴纳包括所有项目公司在内的建筑业收入。根据已纳入“营改增”试点的航空运输、邮政、电信服务业情况来看,“营改增”后考虑到税收收入归属和地方利益,预计会采取在劳务发生地按一定比例进行预征后,再回机构所在地统一核算申报纳税的方式。

纳税时点(纳税时间)的差异。一般来说,建筑业存在预付工程款、合同完成后一次性结算价款,以及大型项目所采取的按工程进度支付款项、竣工后清算等结算方式,因此会产生大部分工程施工与营业收入不匹配、税款征收波动大的情况。有可能在工程前期投入多而收入少,长时间内只有进项,没有增值税销项,导致企业几乎无税可缴;而到结算时,由于工程集中结算,会产生大量的销项税款,而进项抵扣很少,出现集中缴纳增值税情况,不利于税务机关的税收预测和税款的平稳入库。





证券、期货审计专业服务机构·中国 AAAAA 级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

对所得税和其他地方税种及发票管理的影响。由于现行征管体制原因，“营改增”后，企业所得税和其他地方税种管理受到影响，部分行业实行“营改增”试点后，部分纳税人认为企业所得税的征收机关应随主税种，甚至错误地认为“营改增”后就不需到地税机关进行申报纳税。特别是丧失“以票控税”手段后，直接影响其他地税税种和基金费的管理。纳税人从使用营业税普通发票变为使用增值税专用发票后，由于施工项目分散，材料采购分散且多而杂，发票数量巨大，因此发票的收集、审核、整理、认证等工作难度大。

配套改革应同步进行

应加快增值税立法，完善统一增值税政策。建筑业实施增值税的前提条件是相关各行业都应改征增值税。建筑业涉及的材料、劳务、能源费用等行业，如没有规范统一执行增值税制，就无法实现完整的抵扣。应将其他未纳入“营改增”的部分服务业和金融保险业同步纳入“营改增”，保证增值税抵扣链条的完整性。建议建筑劳务公司或劳务派遣公司的增值税税率参照现代服务业定为 6%。

政策上规范税收管理，细化纳税时间。建筑业“营改增”后，如何规范细化纳税时间，需要税务机关认真研究和明确。建议根据建筑业会计制度关于工程价款结算方式的规定，按照竣工后一次结算、按月结算、分段结算的特点细化纳税时间，而不能简单地按月征收税款或开票征税。

过渡期给予过渡性税收政策和财政扶持政策。建议“营改增”之前未完工的工程项目可按照老政策处理，即继续按照营业税政策执行或实行简易征收。“营改增”之前未完工的项目与“营改增”后新开工项目则须严格分开财务核算，即明确规定“营改增”之前未完工项目在“营改增”之后购买的所有材料不能抵扣进项税金。同时，政府应制定相应的过渡性财政扶持政策，或设立“财政专项资金”，对税改后负担增加的企业给予财政扶持。

### 抵扣不足将加重建筑业税负

调查发现，建筑业实施“营改增”后，税负有可能“不降反升”。

建筑行业的劳务、原材料在施工成本中占比达 35%和 30%，两者都存在抵扣不足的情况。以劳务成本为例，根据《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）的规定，建筑业适用 11%的增值税税率，现代服务业适用 6%的增值税税率。建筑劳务主要来源有自主招收和劳务公司两个渠道，而当前这两个渠道都没有抵扣发票，无法作进项税额抵扣。就算劳务公司派遣劳务用工必须使用增值税发票，建筑劳务也只能按照现代服务业 6%的增值税税率抵扣，较行业本身的 11%增值税税率存在抵扣不足的情





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

况。砂石、混凝土等原材料也抵扣不足。国务院常务会议决定自2014年7月1日起,建筑工程项目用的主要材料砂、土、石料、混凝土等行业的增值税征收率统一合并简化为3%,较行业本身的11%增值税税率也抵扣不足。

房地产业、金融业等关联行业,如果不能同步实施“营改增”,建筑业中的利息和水电费等成本无法抵扣。

自2011年以来,由于建筑业不景气和市场竞争激烈等原因,建设方要求建筑施工企业带资垫资的情况时有发生,有的建设方甚至将垫资作为工程招标的一个必要条件。同时,工程建设施工过程中存在大量名目繁多的保证金、押金等。据不完全统计,垫资、保证金、押金等资金约占整个项目工程成本的10%~20%,由此造成贷款利息费用约占工程成本的1%~2%。如果金融业不能与建筑业同时实施“营改增”,这部分利息支出就无法取得进项发票从而不能抵扣。约占工程成本1%的水电费支出也同样如此。按行业规则,所有建筑项目水电开户均以建设方名义开户,只能取得与业主纳税身份相关的发票。除一般纳税人企业扩建厂房等少数情况外,占建设方绝大多数的房地产商、机关事业单位都不具备增值税一般纳税人资格,故无法取得水电费增值税发票进行抵扣。

建筑企业提前缴纳税款,加剧行业现金流趋紧态势。鉴于建筑工程结算的特殊性,使得建筑企业需提前缴纳部分税款。按照建筑业行规,工程开工前建设方必须事先支付一定比例的备料款,建筑方要开发票作为收取工程款的依据,而建筑方却由于暂时无法取得进项发票,从而造成提前纳税。此外,在实务中,建筑材料销售商销售材料(发出货物后),由于担心建筑企业不付清货款,大部分建筑材料销售商要在收到全部货款的时候才确定收入和开具发票。因此,建筑企业遇到业主拖欠工程款(材料款)时,就会延后获得材料款进项发票,不能及时抵扣进项税额,加剧企业现金流紧张。

与现有建设工程招投标计价机制不相适应。现行建设工程招投标计价方式是按照营业税计征办法定额计算税负,建筑方在招投标前就可以测算出具体税负数额,进而核算成本。“营改增”后,由于增值税进项税额种类繁多,税率不一,建筑方很难在招投标前测算出税负成本。

建议,可考虑降低建筑业增值税税率。建筑业是实体经济重要组成部分,也是劳动密集型行业,为社会提供了大量的就业岗位,特别是吸纳了大量的进城务工人员。由于建筑行业的特殊性和建筑市场的不规范性,建筑业“营改增”后,建筑材料、劳务、工程分包等面临增值税专用发票无法取得等现实问题,会导致建筑行业进项税额总体偏小,建议将建筑业按11%税率征收增值税改为按8%~9%的税率征收较为合适。





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

## 第二部分：营改增一般知识

### 营改增目前一般基础知识

#### 一、应税范围的基本规定

目前，“营改增”试点的应税范围包括交通运输业、邮政业、电信业和部分现代服务业。

##### 1. 交通运输业

交通运输业包括陆路运输服务（包括但不限于铁路运输）、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

##### 2. 邮政业

(1) 邮政普遍服务，是指函件、包裹等邮件寄递，以及邮票发行、报刊发行和邮政汇兑等业务活动。

(2) 邮政特殊服务，是指义务兵平常信函、机要通信、盲人读物和革命烈士遗物的寄递等业务活动。

(3) 其他邮政服务，是指邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动。

【解释1】邮政储蓄业务目前按照“金融保险业”税目征收营业税。

【解释2】中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供的邮政普遍服务和邮政特殊服务，免征增值税。

##### 3. 电信业

(1) 基础电信服务，是指利用固网、移动网、卫星、互联网，提供语音通话服务的业务活动，以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。

(2) 增值电信服务，是指利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络，提供短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动。

卫星电视信号落地转接服务，按照增值电信服务计算缴纳增值税。

【解释】基础电信服务适用的增值税税率为11%，增值电信服务适用的增值税税率为6%。

##### 4. 现代服务业

部分现代服务业包括研发和技术服务、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、广播影视服务。

##### (1) 研发和技术服务

研发和技术服务，包括研发服务、技术转让服务、技术咨询服务、合同能源管理服务、工程勘察勘探服务。

##### (2) 信息技术服务





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

信息技术服务,包括软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务和业务流程管理服务。

### (3) 文化创意服务

文化创意服务,包括设计服务、商标和著作权转让服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。

### (4) 物流辅助服务

物流辅助服务,包括航空服务、港口码头服务、货运客运场站服务、打捞救助服务、货物运输代理服务、代理报关服务、仓储服务、装卸搬运服务和收派服务。

### (5) 有形动产租赁服务

有形动产租赁,包括有形动产融资租赁和有形动产经营性租赁。

**【解释】**不动产租赁服务目前尚未纳入“营改增”的试点范围。

### (6) 鉴证咨询服务

鉴证咨询服务,包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。

**【解释 1】**认证服务,是指具有专业资质的单位利用检测、检验、计量等技术,证明产品、服务、管理体系符合相关技术规范、相关技术规范的强制性要求或者标准的业务活动。

**【解释 2】**鉴证服务,包括会计鉴证、税务鉴证、法律鉴证、工程造价鉴证、资产评估、环境评估、房地产土地评估、建筑图纸审核、医疗事故鉴定等。

**【解释 3】**咨询服务,是指提供和策划财务、税收、法律、内部管理、业务运作和流程管理等信息或者建议的业务活动。**代理记账、翻译服务按照“咨询服务”征收增值税。**

### (7) 广播影视服务

广播影视服务,包括广播影视节目(作品)的制作服务、发行服务和播映(含放映)服务。

## 5、建筑业营改增后缴纳增值税

目前,工程勘察勘探服务、设计服务、工程造价鉴证、建筑图纸审核,质量鉴定已经执行了营改增,将来不就建筑业的安装、施工、工程监理统统改为增值税。

## 二、应税范围的特殊规定

1. 单位和个体工商户的下列情形,视同提供应税服务,征收增值税:

(1) 向其他单位或者个人**无偿提供**交通运输业、邮政业、电信业和部分现代服务业服务,但以**公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外**;

(2) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

**【解释】**试点纳税人根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务,属于以公





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

益活动为目的的服务，不征收增值税。

2. 下列“非营业活动”中提供的应税服务，不征收增值税：

(1) 非企业性单位按照法律和行政法规的规定，为履行国家行政管理和公共服务职能收取政府性基金或者行政事业性收费的活动；

(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应税服务；

(3) 单位或者个体工商户为员工提供应税服务；

(4) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

3. 下列情形不属于“在境内”提供应税服务，不征收增值税：

(1) 境外单位或者个人向境内单位或者个人提供完全在境外消费的应税服务；

(2) 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；

(3) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

### 三、简易计税方法

1. 纳税人采用简易计税方法（适用3%的征收率）计算缴纳增值税时，不得抵扣进项税额。

2. 小规模纳税人适用简易计税方法计税。

【解释】(1) 应税服务年销售额超过500万元的纳税人为一般纳税人；(2) 应税服务年销售额未超过500万元的纳税人为小规模纳税人。

3. 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。

【解释】财政部和国家税务总局规定的特定应税服务包括但不限于：(1) 一般纳税人提供的公共交通运输服务，包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客车等；

(2) 一般纳税人提供的电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务和收派服务；(3) 在2015年12月31日以前，境内单位中的一般纳税人通过卫星提供的语言通话服务、电子数据和信息的传输服务，可以选择按照简易计税办法计算缴纳增值税。

### 四、一般计税方法

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

1. 销项税额

销项税额=含税销售额÷(1+适用的增值税税率)×增值税税率

【解释】增值税税率：(1) 提供有形动产租赁服务：17%；(2) 提供交通运输业服务、邮政业服务、基础电信服务：11%；(3) 提供现代服务业服务（有形动产租赁服务除外）、增值电信服务：6%。建筑业税率11%。





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

除另有规定外,计税销售额原则上为提供应税服务取得的全部价款和价外费用。实行**差额征税**的项目包括但不限于:

(1) 航空运输企业的销售额,不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。

(2) 试点纳税人提供知识产权代理服务、货物运输代理服务和代理报关服务,以其取得的全部价款和价外费用,扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费,不得开具增值税专用发票。

## 2. 准予抵扣的进项税额

(1) 从销售方或者提供方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。

(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) 接受境外单位或者个人提供的应税服务,从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证上注明的增值税额。

(4) 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。

## 3. 不得抵扣的进项税额

(1) 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、接受的加工修理修配劳务或者应税服务。

(2) 接受的旅客运输服务。

(3) 非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务或者交通运输业服务。

(4) 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。

**【解释】**非正常损失是指因**管理不善**造成被盗、丢失、霉烂变质的损失,以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。

## 4. 混业经营

纳税人应税服务混业经营的,应**分别核算**适用不同税率和征收率以及免税和免抵退税应税服务项目的计税销售额和扣除项目金额。

**【解释】**如纳税人既提供交通运输业服务(适用税率为11%),也提供有形动产租赁服务(适用税率为17%),应当分别核算各自的计税销售额和扣除项目金额。

# 五、“营改增”试点的税收优惠

## 1. 零税率





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

境内单位和个人提供的**国际运输服务**、**向境外单位提供的研发服务和设计服务**，适用增值税零税率。

**【解释1】**国际运输服务包括但不限于：（1）在境内载运旅客或者货物出境；（2）在境外载运旅客或者货物入境；（3）在境外载运旅客或者货物。

**【解释2】**向境外单位提供的设计服务，不包括对境内不动产提供的设计服务。

## 2. 免税

- （1）个人转让著作权；
- （2）残疾人个人提供应税服务；

**【相关链接】**残疾人“个人”提供的加工、修理修配劳务免征增值税。

- （3）航空公司提供飞机播洒农药服务；
- （4）纳税人提供**技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务**；
- （5）符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目中提供的应税服务；
- （6）中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供的**邮政普遍服务和邮政特殊服务**；
- （7）自2014年1月1日至2015年12月31日，中国邮政集团公司及其所属邮政企业为中国邮政速递物流股份有限公司及其子公司（含各级分支机构）代办速递、物流、国际包裹、快递包裹以及礼仪业务等速递物流类业务取得的代理收入，以及为金融机构代办金融保险业务取得的代理收入；

- （8）会议展览地点在**境外**的会议展览服务；
- （9）存储地点在**境外**的仓储服务；
- （10）工程、矿产资源在**境外**的工程勘察勘探服务；
- （11）标的物在**境外**使用的有形动产租赁服务；
- （12）广告投放地在**境外**的广告服务；
- （13）**为出口货物**提供的邮政业服务和收派服务；
- （14）在境外提供的广播影视节目（作品）的发行、播映服务；
- （15）境内单位和个人向境外单位提供的电信业服务；

（16）**向境外单位提供**的技术转让服务、技术咨询服务、合同能源管理服务、软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务、商标著作权转让服务、知识产权服务、物流辅助服务（**仓储服务、收派服务除外**）、认证服务、鉴证服务、咨询服务、广播影视节目（作品）制作服务、期租服务、程租服务、湿租服务。

（17）财税[2009]111号文明确，对中华人民共和国境内（以下简称境内）单位或者个人在中华人民共和国境外（以下简称境外）提供建筑业、文化体育业（除播映）劳务暂免征收





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

营业税。同时，境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的完全发生在境外的《营业税暂行条例》规定的劳务，不属于条例第一条所称在境内提供条例规定的劳务，不征收营业税。

【解释】(1) 境内单位或者个人向境外单位提供的“合同标的物在境内的合同能源管理服务”，不属于免税服务，应当征收增值税；(2) 境内单位或者个人向境外单位提供的“对境内货物或者不动产的认证服务、鉴证服务和咨询服务”，不属于免税服务，应当征收增值税；(3) 境内单位或者个人向境外单位提供的仓储服务、收派服务，不属于免税服务，应当征收增值税；(4) 为出口货物提供的邮政业服务和收派服务，免征增值税。

【相关链接】下列情形不属于在境内提供应税服务，不属于“营改增”的征税范围，不征收增值税：

- (1) 境外单位或者个人向境内单位或者个人提供完全在境外消费的应税服务；
- (2) 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。

### 3. 即征即退

(1) 2015年12月31日之前，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。

(2) 经中国人民银行、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**，在2015年12月31日之前，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。

### 4. 放弃免税权

(1) 纳税人提供应税服务适用免税、减税规定的，可以放弃免税、减税权，向主管税务机关提出书面申请，经主管税务机关审核确认后，按现行相关规定缴纳增值税。放弃免税、减税后，**36个月内**不得再申请免税、减税，主管税务机关36个月内也不得受理纳税人的免税申请。

(2) 纳税人一经放弃免税权，其生产销售的全部增值税应税货物或者劳务以及应税服务均应按照适用税率征税，**不得选择某一免税项目放弃免税权**，也不得根据不同销售对象选择部分货物、劳务以及应税服务放弃免税权。





证券、期货审计专业服务机构·中国 AAAAA 级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

### 第三部分：营改增后关注的知识点

#### 一、用房屋土地投资是否要缴纳增值税

##### 1、营业税时代的规定

《财政部国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税[2002]191号）规定：以无形资产、不动产投资入股，与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。

##### 2、增值税暂行条例实施细则规定

《增值税暂行条例实施细则》第四条规定：将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户视同销售货物。

##### 3、营改增后是否不征增值税要关注其政策规定。

#### 二、建筑业企业合并分立土地房屋过户是否不征增值税

##### 1、营业税时代规定

《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 51 号）规定：纳税人在资产重组过程中，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、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。

##### 2、目前增值税货物方面也有不征增值税的规定

《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》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）规定：纳税人在资产重组过程中，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，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

##### 3、营改增后是否不征增值税要关注其政策规定。

#### 三、房屋土地买卖是差额征收还是销项税减去进项税额计征模式

##### 1、营业税时代规定

《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税 2003 16 号）规定：单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。

单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的，以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。

##### 2、营改增后是否差额计征增值税要关注其政策规定。





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

#### 四、建安企业预收工程款没有开始施工是否预缴增值税

##### 1、营业税时代

《营业税暂行条例实施细则》**第二十五条** 纳税人转让土地使用权或者销售不动产，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。

纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，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。

##### 2、营改增预收账款也要缴纳增值税

财税【20132】106号第四十一条 增值税纳税义务发生时间为：（1）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。收讫销售款项，是指纳税人提供应税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，为应税服务完成的当天。（2）纳税人提供有形动产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、建安企业营改增后预收工程款是否在收取期缴纳增值税。

#### 五、异地分公司是否就地缴纳增值税

##### 1、营业税时代

财税【2013】106号第四十二条 增值税纳税地点为：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、目前营改增部分行业采用就地预缴增值税

国家税务总局关于发布《邮政企业增值税征收管理暂行办法》的公告（国家税务总局公告2014年第5号）规定：第三条 各省、自治区、直辖市和计划单列市邮政企业（以下称总机构）应当汇总计算总机构及其所属邮政企业（以下称分支机构）提供邮政服务的增值税应纳税额，抵减分支机构提供邮政服务已缴纳（包括预缴和查补，下同）的增值税额后，向主管税务机关申报纳税。

第四条 总机构汇总的销售额，为总机构及其分支机构提供邮政服务的销售额。

第六条还规定：总机构及其分支机构取得的与邮政服务相关的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁的进项税额，由总机构汇总缴纳增值税时抵扣

第八条 分支机构提供邮政服务，按照销售额和预征率计算应预缴税额，按月向主管税





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

务机关申报纳税，不得抵扣进项税额。计算公式为：

$$\text{应预缴税额} = (\text{销售额} + \text{预收款}) \times \text{预征率}$$

第十一条 总机构应当依据《邮政企业分支机构增值税汇总纳税信息传递单》，汇总计算当期提供邮政服务的应纳税额，抵减分支机构提供邮政服务当期已缴纳的增值税额后，向主管税务机关申报纳税。抵减不完的，可以结转下期继续抵减。计算公式为：

$$\text{总机构当期汇总应纳税额} = \text{当期汇总销项税额} - \text{当期汇总的允许抵扣的进项税额}$$

$$\text{总机构当期应补(退)税额} = \text{总机构当期汇总应纳税额} - \text{分支机构当期已缴纳税额}$$

国家税务总局关于发布《铁路运输企业增值税征收管理暂行办法》的公告(国家税务总局公告2014年第6号)第四条 中国铁路总公司应当汇总计算本部及其所属运输企业提供铁路运输服务以及与铁路运输相关的物流辅助服务(以下称铁路运输及辅助服务)的增值税应纳税额，抵减所属运输企业提供上述应税服务已缴纳(包括预缴和查补，下同)的增值税额后，向主管税务机关申报纳税。

第九条 中国铁路总公司所属运输企业提供铁路运输及辅助服务，按照除铁路建设基金以外的销售额和预征率计算应预缴税额，按月向主管税务机关申报纳税，不得抵扣进项税额。计算公式为：

$$\text{应预缴税额} = (\text{销售额} - \text{铁路建设基金}) \times \text{预征率}$$

第十二条 中国铁路总公司应当根据《铁路运输企业分支机构增值税汇总纳税信息传递单》，汇总计算当期提供铁路运输及辅助服务的增值税应纳税额，抵减其所属运输企业提供铁路运输及辅助服务当期已缴纳的增值税额后，向主管税务机关申报纳税。抵减不完的，可以结转下期继续抵减。计算公式为：

$$\text{当期汇总应纳税额} = \text{当期汇总销项税额} - \text{当期汇总进项税额}$$

$$\text{当期应补(退)税额} = \text{当期汇总应纳税额} - \text{当期已缴纳税额}$$

《国家税务总局关于发布〈电信企业增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2014年第26号)规定：第八条分支机构提供电信服务及其他应税服务，按照销售额和预征率计算应预缴税额，按月向主管税务机关申报纳税，不得抵扣进项税额。计算公式为：

$$\text{应预缴税额} = (\text{销售额} + \text{预收款}) \times \text{预征率}$$

销售额为分支机构对外(包括向电信服务及其他应税服务接受方和本总机构、分支机构外的其他电信企业)提供电信服务及其他应税服务取得的收入；预收款为分支机构以销售电信充值卡(储值卡)、预存话费等方式收取的预收性质的款项。

销售额不包括免税项目的销售额；预收款不包括免税项目的预收款。

第十一条总机构应当依据《电信企业分支机构增值税汇总纳税信息传递单》，汇总计算





证券、期货审计专业服务机构·中国 AAAAA 级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

当期提供电信服务及其他应税服务的应纳税额,抵减分支机构提供电信服务及其他应税服务当期已缴纳的增值额后,向主管税务机关申报纳税。抵减不完的,可以结转下期继续抵减。

计算公式为:

总机构当期汇总应纳税额=当期汇总销项税额-当期汇总的允许抵扣的进项税额

总机构当期应补(退)税额=总机构当期汇总应纳税额-分支机构当期已缴纳税额

### 3、异地分公司企业所得税方面也有特殊规定

《国家税务总局关于跨地区经营建筑企业所得税征收管理问题的通知》(国税函【2010】156号)建筑企业总机构直接管理的跨地区设立的项目部,应按项目实际经营收入的 0.2% 按月或按季由总机构向项目所在地预分企业所得税,并由项目部向所在地主管税务机关预缴。

4、建安企业营改增后是否也是预征增值后又总部在汇总计征。

## 六、异地分公司如果预征会按 11% 税率吗

《国家税务总局关于发布<电信企业增值税征收管理暂行办法>的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 26 号)规定:第十四条分支机构的预征率由省、自治区、直辖市或者计划单列市国家税务局商同级财政部门确定。

中国江苏网 3 月 12 日讯 根据电信企业实施营业税改征增值税以来的增值税纳税申报情况,省财政厅和省国税局决定将中国电信股份有限公司江苏分公司、中国移动通信集团江苏有限公司分支机构的增值税预征率由原来的 1.8% 调整为 1.5%,中国联合网络通信有限公司江苏省分公司分支机构的增值税预征率由原来的 1.5% 调整为 1.0%。自 2015 年 2 月(所属期)起,上述电信企业的分支机构按调整后的预征率按月预缴税款。

《财政部、国家税务总局关于铁路运输企业汇总缴纳增值税的补充通知(财税[2014]54 号)规定:对财税(2013)111 号文件附件 2 所列的分支机构,在维持由中国铁路总公司汇总计算应交增值税不变的前提下,实行由合资铁路运输企业总部汇总预缴增值税的办法。

1. 合资铁路运输企业总部本级及其下属站段(含委托运输管理的站段,下同)本级的销售额适用的预征率调整为 1%,本级应预缴的增值税按下列公式计算,计入预算科目 101010401 目“改征增值税”。

本级应预缴的增值税=本级应征增值税销售额×1%

2、合资铁路运输企业总部及其下属站段汇总的销售额适用的预征率仍为 3%,合资铁路运输企业总部应按下列公式计算汇总应预缴的增值税,计入预算科目 101010401 目“改征增值税”。

汇总应预缴的增值税=(总部本级应征增值税销售额+下属站段本级应征增值税销售额)





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

×3%—(总部本级应预缴的增值税+下属站段本级应预缴的增值税)

结论,一般来说,异地分公司如果预征增值税,预征税率一般在3%左右,不会直接按11%税率预征。

## 七、沙石土进项税额

### 1、设立沙石土开采公司卖给建安公司

财税【2009】9号规定: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,可选择按照简易办法依照6%征收率计算缴纳增值税。

《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)规定:财税(2009)9号文件第二条第(三)项和第三条“依照6%征收率”调整为“依照3%征收率”。

同一个利益共同体,开采沙石土企业缴纳3%增值税,在税务局代开3%增值税专用发票,建安企业抵扣3%进项税额。增值税税负没有影响。

### 2、成立核定征收个体户采购沙石土后卖给建安企业

个体户销售环节缴纳3%增值税,在税务局代开3%增值税专用发票,建安公司抵扣3%增值税,同一个利益共同体增值税税负没有影响。

3、增值税货物采购没有进项税,价格一般便宜,但最后税负较高。多缴税比便宜价格少,影响企业利润不多。应为建安取得增值税不给供应商就给税务局,只是支付的渠道不同而已。

## 八、建安企业只要成本劳动力如何抵扣进项税

### 采用劳务派遣

营改增后,劳务派遣可能还是执行差额征收增值税。营业税时代,劳务公司接受用工单位的委托,为其安排劳动力,凡用工单位将其应支付给劳动力的工资和为劳动力上交的社会保险(包括养老保险金、医疗保险、失业保险、工伤保险等,下同)以及住房公积金统一交给劳务公司代为发放或办理的,以劳务公司从用工单位收取的全部价款减去代收转付给劳动力的工资和为劳动力办理社会保险及住房公积金后的余额为营业额。

例如,建安公司劳动力年支付工资1000万元,没有进项税抵扣。如果营改增后劳务派遣公司还是采用差额征收增值税的话。建安公司通过其他途径设立劳务派遣公司,职工工资1000万元由劳务派遣公司过度,假设建安公司支付劳务派遣公司1200万元,劳务派遣公司实际支付工资社保等1000万元,劳务派遣公司按增值200假设纳税,  $200/(1+6%)*6%$ ,劳务派遣公司向建安公司开具1200万元增值税专用发票,建安公司按  $1200/(1+6%)*6%$  抵扣进项税额。实际整个利益个体户会少缴税。





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

劳务派遣的注意点。中华人民共和国人力资源和社会保障部令第22号规定：用工单位只能在临时性、辅助性或者替代性的工作岗位上使用被派遣劳动者。

前款规定的临时性工作岗位是指存续时间不超过6个月的岗位；辅助性工作岗位是指为主营业务岗位提供服务的非主营业务岗位；替代性工作岗位是指用工单位的劳动者因脱产学习、休假等原因无法工作的一定期间内，可以由其他劳动者替代工作的岗位。

用工单位应当严格控制劳务派遣用工数量，使用的被派遣劳动者数量不得超过其用工总量的10%。

## 十、建安公司挂靠

根据财税【2013】106号规定：单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人（以下称承包人）以发包人、出租人、被挂靠人（以下称发包人）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。

被挂靠方作为总包向建设方开具总发票缴纳增值税，挂靠方开具增值税专用发票给被挂靠方抵扣。挂靠方建安环节取得材料等进项税额抵扣。双方均执行销项税额-进项税额，用增值额纳税。

## 十一、营改增前签订的合同在营改增后开具发票

此业务一般按营业税继续缴纳。营改增一定会有过度规定。例如，财税【2013】106号规定：试点纳税人在本地区试点实施之日前签订的尚未执行完毕的租赁合同，在合同到期日之前继续按照现行营业税政策规定缴纳营业税。

此业务关键点，在于营改增前业务没有完成的，营改增环节要向税务机关备案，营改增前后业务判断标准什么，是施工许可证还是建设工程规划许可证还是施工合同。

## 十二、分公司取得进项发票在哪里认证

根据《国家税务总局关于发布《邮政企业增值税征收管理暂行办法》的公告》（国家税务总局公告2014年第5号）的规定，分支机构提供邮政服务，按照销售额和预征率计算应预缴税额，按月向主管税务机关申报纳税，不得抵扣进项税额。计算公式为：应预缴税额=（销售额+预订款）×预征率。分支机构应按月将提供邮政服务的销售额、预订款、进项税额和已缴纳增值税额归集汇总，填写《邮政企业分支机构增值税汇总纳税信息传递单》（见附件），报送主管税务机关签章确认后，于次月10日前传递给总机构。总机构及其分支机构取得的增值税扣税凭证，应当按照有关规定到主管税务机关办理认证或者申请稽核比对。总机构汇总的允许抵扣的进项税额，应当在季度终了后的第一个申报期内申报抵扣。

## 十三、甲供料甲控料抵扣问题

按目前增值税暂行条例及其实施细则规定，谁取得进项税额发票谁认证抵扣。





证券、期货审计专业服务机构·中国AAAAA级税务专业机构·破产管理人专业服务机构

#### 十四、包工包料与包工不包料计税基础

- 1、包工包料按全部工程款计税缴纳增值税;
- 2、包工不包料仅对劳务施工收入计征缴纳增值税。不含甲方提供的材料。

#### 十五、建安营改增后购买报税盘税控盘发票打印机电脑全额抵扣

财税【2012】15号规定:增值税一般纳税人2011年12月1日(含,下同)以后初次购买增值税税控系统专用设备(包括分开票机)支付的费用,可凭购买增值税税控系统专用设备取得的增值税专用发票,在增值税应纳税额中全额抵减(抵减额为价税合计额),不足抵减的可结转下期继续抵减。增值税一般纳税人非初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用,由其自行承担,不得在增值税应纳税额中抵减。

增值税税控系统包括:增值税防伪税控系统、货物运输业增值税专用发票税控系统、机动车销售统一发票税控系统和公路、内河货物运输业发票税控系统。

增值税防伪税控系统的专用设备包括:金税卡、IC卡、读卡器或金税盘和报税盘;货物运输业增值税专用发票税控系统专用设备包括税控盘和报税盘;机动车销售统一发票税控系统和公路、内河货物运输业发票税控系统专用设备包括税控盘和传输盘。

增值税一般纳税人2011年12月1日以后缴纳的技术维护费(不含补缴的2011年11月30日以前的技术维护费),可凭技术维护服务单位开具的技术维护费发票,在增值税应纳税额中全额抵减,不足抵减的可结转下期继续抵减。技术维护费按照价格主管部门核定的标准执行。增值税一般纳税人支付的二项费用在增值税应纳税额中全额抵减的,其增值税专用发票不作为增值税抵扣凭证,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

#### 十六、建安施工设备采购时间选择

- 1、营改增后采购设备取得增值税专用发票可以抵扣进项税额。
- 2、营改增前采购设备进项税额不得抵扣。
- 3、营改增前需要新设备施工,可以采用租赁设备,支付租金方式过度,等营改增后在购买设备。
- 4、如果取法获得租赁设备,可以有关联方一般纳税人先买设备由关联方抵扣进项税额,营改增前采用租赁模式施工,不要影效施工进度,营改增后关联方在卖给建安企业。建安营改增后采购的设备可以抵扣进项税额。

