

# 建筑业之营改增专题培训手册

(第一版)



2016年6月15日

本资料由第三只眼整理 微信号 hlhtax

1 名字解释 .....	2
2 开篇：营改增给公司带来了什么？ .....	4
3 纳税人身份界定要清晰 .....	5
4 一般纳税人的计税规则是如何实施的 .....	7
4.1 如何理解销项税额减进项税额的关系 .....	7
4.2 原来要发票是报销，现在要专票是“要钱” .....	8
4.3 销项税额减进项税额最终确认的管理程序 .....	8
4.4 纳税义务发生时间并不是会计上核算的时间 .....	9
4.5 哪些是进项税额的扣税凭证 .....	10
4.6 纳税地点 .....	12
4.7 服务适用的税率或征收率 .....	13
5 主要业务适用增值税的政策介绍 .....	15
5.1 建筑服务 .....	15
5.1.1 财税[2016]36 号文件解放了建筑服务的“甲供材”及劳务发生地地税机关代开发票的大问题 .....	16
5.1.2 建筑业营改增适用政策的一览表 .....	17
5.1.3 老项目简易计税方式下的评价及发票开具 .....	18
5.1.4 关于混合销售对于建筑服务的影响 .....	19
5.2 咨询服务、监理服务 .....	22
5.3 技术转让、技术服务 .....	22
5.4 不动产租赁业务 .....	22
5.5 广告服务 .....	23
6 增值税下的商业价值如何认识与应用的问题 .....	25
6.1 抵扣的利润价值有多少 .....	25
6.2 面临不同供应商的比价考虑 .....	26
6.3 抵扣的时间价值问题 .....	27
6.4 商业价值分析中特定的情形说明 .....	28
7 一般纳税人抵扣进项税额的涉税处理规则 .....	30
7.1 财税[2016]36 号文件确定的抵扣规定 .....	30
7.2 进项税额抵扣的一般性原则必须掌握 .....	33
7.3 只要是花钱的部门都是与进项税额扣税凭证息息相关 .....	34
7.4 营改增实施前后增值税抵扣的标准把握 .....	43
8 合同签订过程中的注意事项 .....	44
8.1 为何要进行修订 .....	44
8.2 合同用语及要素 .....	44
8.3 营改增下合同签订必须防范的风险条款 .....	46
8.4 关于供应方享受税收优惠 .....	50
9 营改增实施过程中的“陷阱” .....	51
10 跨境免税服务 .....	55
附录 .....	56

---

## 1 名字解释

营改增：营业税改征增值税

营改增试点：2012 年由上海开始行业试点，公司之间涉及咨询、工程设计、技术咨询服务、技术开发、技术转让等 2016 年 5 月 1 日前已纳入营改增范围，本轮(2016 年 5 月 1 日)将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业全部纳入营改增，此后营业税退出中国税制体系，不再存在<sup>1</sup>。当下虽然营业税不存在了，但仍叫试点政策，政策仍存在变动，同时下一步“增值税立法”统一现在的试点政策与原增值税纳税人的适用政策也在下一步要推动的。

增值税发票：发票是收付款的凭证，但是在增值税下，不仅仅是凭证了。其分为增值税普通发票和增值税专用发票，普通发票：限于报销功能；专用发票：报销+抵税功能！但是对于销售方来讲，开具何种发票不影响其纳税计算。专用发票具有货币抵税的功能，因此其需求及法律责任的风险非常大。

财政部、国家税务总局：在政策发布及解释上既对应国家税务局，又包括地方税务局。

国家税务机关：增值税的主管税务机关是国税局，因此本轮营改增的单位由地税机关转移至国税机关征收管理。但仍保留了部分事项委托地税进行代征管理。

地方税务机关：营业税的主管税务机关，营改增之后，将不再征收营业税。但是涉及增值税税额对应的城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加将仍由地税征管，不过北京市已由地税委托国税一并代征了。

一般纳税人：即按照税务登记证的“户口”，每个户口通常是需要认定为一个纳税人，这个纳税人的年销售总额在 515 万元及以上，就须认定为一般纳税人计税，计税方式是：应纳税额=销项税额-进项税额。一经确定为一般纳税人，就不得再转为小规模纳税人。

小规模纳税人：通常是年收入额在 515 万元以下的纳税人，注意，一个总分公司，有的总分机构可能是一般纳税人，有的机构可能就是小规模纳税人。但小规模纳税人可以主动登记为一般纳税人。

税率：我国现在的增值税税率有 17%、13%、11%、6%等，出口适用零税率，税率是对于一般纳税人而用的，小规模纳税人不用税率。

---

<sup>1</sup>注：如果涉及之前营业税的补、退等事项，仍属于营业税的清算对象，并不归增值税管理。

---

征收率：我国现在的征收率是 3%、5%，这个主要是为小规模纳税人，和一般纳税人中选择简易计税方法的纳税人使用的。

代扣代缴增值税及附加税费：如果是向境外支付款项时，需要判断是否属于境外单位或个人在境内从事的增值税应税事项，如果属于则需要由支付人代扣代缴增值税及其附加税费，其中代扣代缴的增值税是可以由支付人用于抵扣的，无论是自己承担的或是对方负担的。

价内税：营业税是用总收入额的比例计算的，因此称之为价内税。

价外税：增值税是用不含税收入额和税率计算的销项税额，因此称之为价外税。

税负率：营业税是用税额除以总应税收入额计算的比率，增值税是用应纳税额除以应税收入额计算的比率。由于增值税的抵扣是不平衡的，所以增值税的税负率是波动不稳定的，甚至有时是 0 的结果，所以两者之间的税负率要长期看是不是有营改增税负的影响。

**本章我的记录要点：**

---

## 2 开篇：营改增给公司带来了什么？

或许我们认为，营改增只是涉及了税的事，是与税务机关打交道的事，更是算税的事，与业务人员、采购人员、后勤人员无关系，如果这样想，就真的错怪了营改增了！

且慢，这一次的税制改革，将颠覆传统的“税不关己”的历史，因为它将与个人的法律责任、公司的净利润、公司的现金流产生了直接或间接的关系，即因为增值税专用发票可能导致刑事责任随时可能发生；因为未取得增值税专用发票、过期未报销增值税专用发票导致未抵扣而多缴税款；因为不会比价(专用发票与普票两种提供方式)让银行多掏税款；因为合同未约定清楚导致不必要的争议，甚至落入“税务陷阱”；因为业务设计操作不当导致税负增加，这些都是营业税改征增值税(“营改增”)后的新问题！

同时，营改增过渡时点是集中于某一天的，但是业务却不会停止，如何办，有可能重复征税不？有可能纳税筹划不？这些问题，既现实、又充满技术挑战，各部门如何连接？

营改增之后算对税，是计财的职责，但是这需要 IT 部门提供核算的“工具”，落地方案就是系统的改造、测试与运行、不时的调整！

最后营改增的结果对于企业整体的收入、利润指标影响如何？预算口径如何调整？规章制度如何更新，“有规矩有方圆”，让各部门、总分行形成正确、一致的行动力，这是营改增的保障。

有问题就有机会，就有价值，我们一起去面对。

**本章我的记录要点：**

### 3 纳税人身份界定要清晰

增值税的纳税人身份决定了增值税的处理规则、核算规则与申报规则，作为公司的各运营机构，需要确定各自的纳税人身份。

如果你是独立的办理了税务登记的单位，则就各自的归属进行判断，无论是作为母公司、子公司还是分公司或海外机构。

机构分类	国内或国外注册	界定标准和计税方法
母公司	国内	$\geq 500$ 万元 一般纳税人：应纳税额=销项税额-进项税额 $< 500$ 万元 小规模纳税人：应纳税额=应税收入额*征收率
子公司	国内	
总公司	国内	
分公司	国内	
分公司或子公司	境外	不属于中国增值税的纳税人(注意与国内公司出口服务是不同的，出口服务本身还是中国的增值税纳税人，只是可以享受增值税的免税或退税优惠政策)

这里告诉大家的是，根据自己的登记主体、地域，确定自己的纳税人身份，进而确定如何计算缴纳增值税、如何开具发票等事项。通常公司的机构除非新成立的机构，在国内注册登记的基本上都属于增值税的一般纳税人，作为一般纳税人：

- 计税方法是销项税额减去进项税额，取得进项税额扣税凭证是关键；
- 自行开具增值税专用发票给客户用于抵扣；
- 尽可能取得扣税凭证用于抵扣；
- 各个机构单独进行纳税计算、申报与缴纳税款

如果是小规模纳税人，虽不满足收入达到 500 万元，也可以主动申请成为一般纳税人，这样易于开展工作，自行进行开具专用发票与客户抵扣。

---

本章我的记录要点：



## 4 一般纳税人的计税规则是如何实施的

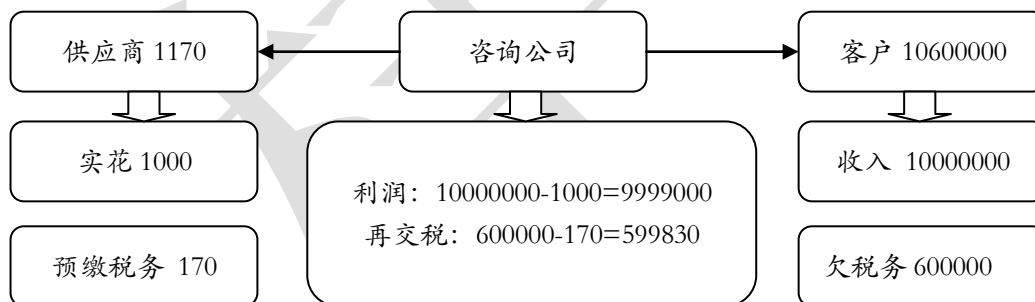
我们都知道，一般纳税人计算增值税应纳税额的计算公式是：

应纳税额=销项税额-进项税额，如果大于 0，即当期(对于公司来讲是每个月作为一个纳税周期)要计算缴纳税款，如果等于 0，没有税，如果小于 0，则说明到期的进项税额大，不需要缴税，留抵下期继续抵扣，直到抵扣完毕。但是这个进项税额国家是不会给退税的，甚至公司注销也不会给退税，由企业自行消化。

### 4.1 如何理解销项税额减进项税额的关系

比如下面的案例，公司的工程咨询公司 2016 年 6 月销售收入 1060 万元(总额)，当月采购电脑一台，价格 1170 元(含税)，取得增值税专用发票，税额是 170 元，试计算当月的应纳税额？

分析：销项税额=1060/(1+6%)=1000 万元，1000\*6%=60 万元，即当月不含税收入是 1000 万元，税额是 60 万元。进项税额是 170 元，应纳税额=600000-170=599830 元。



本章我的记录要点：

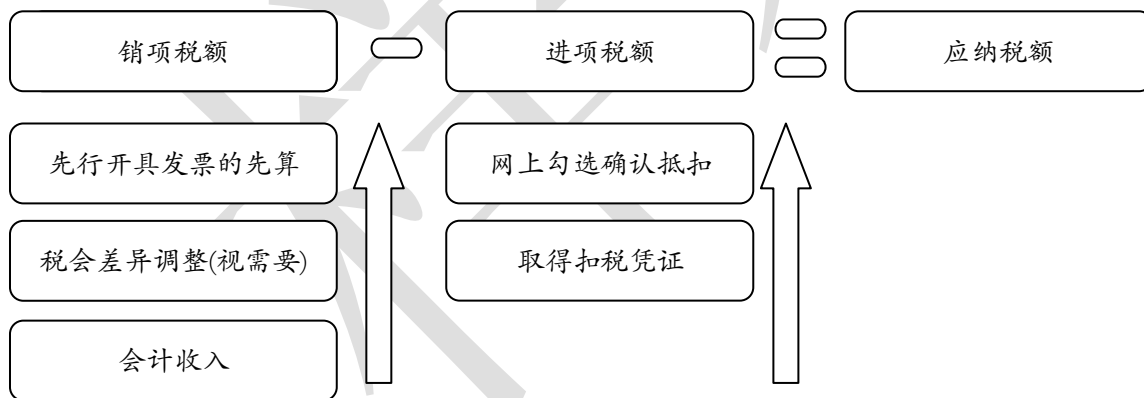


## 4.2 原来要发票是报销，现在要专票是“要钱”

如果上面的案例中，要的不是专用发票，是普通发票，结果会如何呢？那应纳税额就是：60 万元，170 无法抵扣，虽然对于销售方来讲，无论开不开票，开什么票，其计算税额的方式都是不变化的。所以，如果是一般纳税人，那对于专用发票等扣税凭证的取得是必须充分强调的，包括采购条件、合同等内容都是要保障增值税进项税额的抵扣为前提的。

## 4.3 销项税额减进项税额最终确认的管理程序

现实当中，并不是业务人员要到专用发票就可以直接抵扣了，还要进行操作确认，而对于销售端，也并不是收入会计确认了就计算税款，具体的规则如下：



这儿的规则提示我们的采购与业务人员两条：

- 未收到款争取不过早给客户先开具发票；
- 采购物资、服务时，减少先付款后取得扣税凭证，减少进项不及时取得无法抵扣的资金影响。

本章我的记录要点：

#### 4.4 纳税义务发生时间并不是会计上核算的时间

我们先来看一下增值税的纳税义务发生时间，财税[2016]36号<sup>1</sup>规定：

第四十五条 增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为：

（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。

（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）纳税人发生本办法第十四条规定情形的，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。

(1) 这儿说明了两点：

一是如果建筑服务没有发生，但是对方预先付款了，则纳税义务发生时间为预收到款项的时间，不管建筑服务是不是进行了；二是如果建筑服务开始进行中了，则就按照合同约定的收款时间确认纳税时

<sup>1</sup>财税[2016]36号，即《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》，是本次营改增的核心性文件。

间发生时间。注意，这儿合同约定的收款时间，收不到仍需要计税确认收入，就算最后是坏账，也需要在约定的时间确认收入，除非双方有新的约定修订原来的规定，或者是双方签订了折扣折让的补充协议，不收部分款项了。这也比最后形成坏账也多交税好的结果，当然基于收款的权利这种方式也是受到限制的。

但是咨询服务、技术服务就不存在预收款要先确认收入的问题，这是有区别的。同时上面也规定了先开具发票的(普通发票或专用发票)需要确认纳税义务发生时间!

(2) 同时我们也需要了解：

依照我们国家的企业会计准则的规定，对于工程类往往是按照完工百分比确认收入、确认成本的，这在增值税上不认可，收入就按照上述纳税义务发生时间确定标准，由此就存在税会差异(营业税下就存在这个差异)。对于服务类，往往是存在先收款分摊确认收入、或先权责发生制计提后收款的情形，这也是存在税会差异，往往有的企业就简单按会计权责发生制确认计算增值税应税收入的月度计算，这是不对的。

(3) 上面的纳税义务发生时间，并不是发生那天就去计税，而是一个月整合下来一并计算整个月份的，通常在次月 15 日内去申报缴纳。

**本章我的记录要点：**

#### 4.5 哪些是进项税额的扣税凭证

抵税的前提是要到扣税凭证，如果没有取得列举的扣税凭证，就可能对公司收益带来损害，需要我们

对此重点确认适用标准，下面是我们当前的扣税凭证种类及确认抵扣的条件：

扣税凭证	认证期限要求	申报期限
增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票 <sup>1</sup> 、机动车销售统一发票（税控）	开具之日起 180 日内	次月申报期内申报
海关进口增值税专用缴款书 <sup>2</sup> (这儿要注意是谁取得的专用缴款书 <sup>3</sup> )	自开具之日起 180 天内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(电子数据)，申请稽核比对，逾期未申请的其进项税额不予抵扣	开具之日起 180 日后的第一个纳税申报期结束以前
农产品收购发票或者销售发票、税收缴款凭证	没有具体要求	通常认为次月申报期内申报
2016 年 5 月 1 日至 7 月 31 日，一般纳税人支付的道路、桥、闸通行费	没有具体要求	同上

通常现实当中接触最多的是增值税专用发票，所以涉及专用发票的抵扣管理就是将我们的采购、报销、抵扣、申报整体的串在了一起，这是营改增一个主要的业务线的改变。

<sup>1</sup>使用到 2016 年 6 月 30 日，与增值税专用发票合并。

<sup>2</sup>根据《国家税务总局海关总署关于实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法有关问题的公告》(国家税务总局海关总署公告 2013 年第 31 号)规定，一、自 2013 年 7 月 1 日起，增值税一般纳税人（以下简称纳税人）进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书，需经税务机关稽核比对相符后，其增值税额方能作为进项税额在销项税额中抵扣。二、纳税人进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书，应按照《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)规定，自开具之日起 180 天内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(电子数据)，申请稽核比对，逾期未申请的其进项税额不予抵扣。三、税务机关通过稽核系统将纳税人申请稽核的海关缴款书数据，按日与进口增值税入库数据进行稽核比对，每个月为一个稽核期。海关缴款书开具当月申请稽核的，稽核期为申请稽核的当月、次月及第三个月。海关缴款书开具次月申请稽核的，稽核期为申请稽核的当月及次月。海关缴款书开具次月以后申请稽核的，稽核期为申请稽核的当月。在此之前，“先比对、后抵扣”在河北省、河南省、广东省和深圳市实施过试点，现在在全国予以推广。

<sup>3</sup>国家税务总局关于印发《增值税问题解答（之一）》的通知(国税函发〔1995〕288 号)规定：

三、问：代理进口货物应如何征税？

答：代理进口货物的行为，属于增值税条例所称的代购货物行为，应按增值税代购货物的征税规定执行。但鉴于代理进口货物的海关完税凭证有的开具给委托方，有的开具给受托方的特殊性，对代理进口货物，以海关开具的完税凭证上的纳税人为增值税纳税人。即对报关进口货物，凡是海关的完税凭证开具给委托方的，对代理方不征增值税；凡是海关的完税凭证开具给代理方的，对代理方应按规定增收增值税。

《国家税务总局关于加强进口环节增值税专用缴款书抵扣税款管理的通知》(国税发〔1996〕32 号)规定：一、对海关代征进口环节增值税开据的增值税专用发票上标明有两个单位名称，即，既有代理进口单位名称，又有委托进口单位名称的，只准予其中取得专用缴款书原件的一个单位抵扣税款。

二、申报抵扣税款的委托进口单位，必须提供相应的海关代征增值税专用缴款书原件、委托代理合同及付款凭证，否则，不予抵扣进项税款。

本章我的记录要点：

#### 4.6 纳税地点

财税[2016]36号规定：

第四十六条 增值税纳税地点为：

（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。

（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。

这儿要比较一下营改增前后的影响：

行业	营业税	增值税
建筑业	劳务发生地全额纳税、代开发票	劳务发生地预缴，机构所在地自开发票
租赁不动产	同上	同上
咨询服务	机构所在地纳税，自开发票	机构所在地纳税，自开发票
技术服务	同上	同上

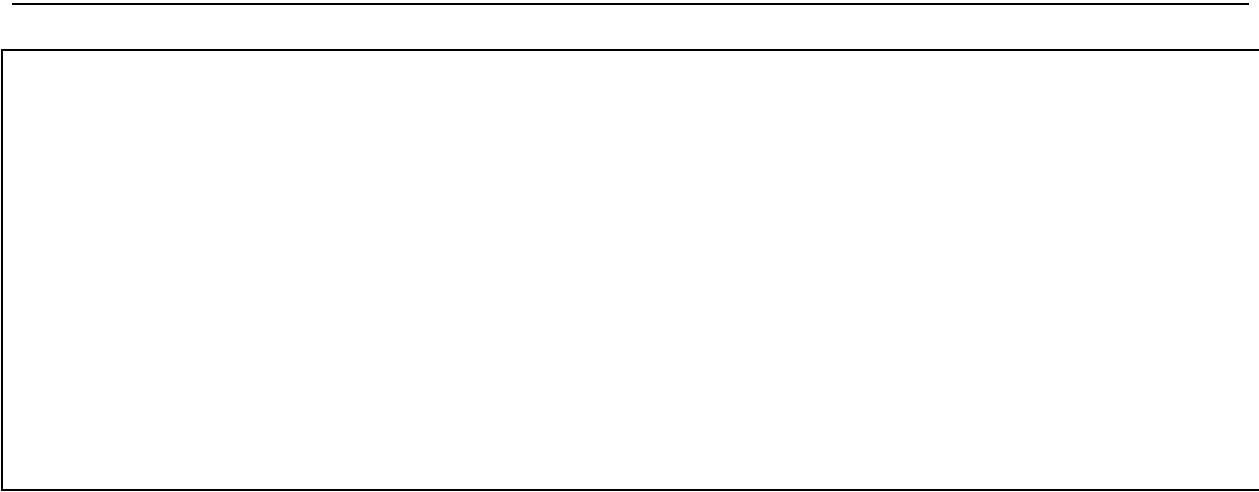
监理服务	同上	同上
------	----	----

本章我的记录要点：

#### 4.7 服务适用的税率或征收率

业务	税率	征收率(小规模纳税人或简易方法的一般纳税人)
咨询服务	6%	3%
监理服务	6%	3%
技术服务(可申请免税)	6%	3%
租赁不动产	11%	营改增前老房产：5%
建筑服务	11%	部分项目可以选择：3%
变卖废旧物资	17%	3%
变卖使用过的固定资产	17%	未抵扣的或营改增之前未抵扣的：3%减按 2%计算 增值税(x/1.03*2%)

本章我的记录要点：



## 5 主要业务适用增值税的政策介绍

本章主要介绍不同业务，特别是建安业务适用的增值税计算方式、过渡期项目特别适用政策、跨地施工涉及的预缴处理等。

### 5.1 建筑服务

依据财税[2016]36号，建筑服务包括如下的内容：

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。

事项	具体描述
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。
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。
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。
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。
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。



### 5.1.1 财税[2016]36号文件解放了建筑服务的“甲供材”及劳务发生地地税机关代开发票的大问题

对于“甲供材”并入建筑服务方计算营业额计税，“增加”服务方税负的方式自2016年5月1日起已经取消。纳税人的销售额就是包括取得的收入和价外费用。

同时在劳务发生地全额计税及代开发票的“被动”方式已被取消，相当于是为劳务发生只是提供“贡献”了，这一点可以在营改增之后有利的推进此项工作了。

但是上面有一个过渡期前后的问题，有可能引起后续当地地税机关的检查问题，对于跨营改增前后的项目，是缴纳营业税还是增值税，一个主要的判断标准就是营业税的纳税义务发生时间<sup>1</sup>：

事项	描述	应对
合同约定在营改增前付款	劳务发生地地税机关仍可能据此追税款	如有此类情形，建议从付款条件上解释，如未验收无法付款等处理，如客户坚持要增值税专用发票的情形
“甲供材”的清算	一个项目营改增之前发生的，如何分配“甲供材”金额没有标准	仅就已发生的或者是一定的比例进行沟通，毕竟后续受劳务发生地的牵制基本消失了，如个税在当地的缴纳问题
能否以机构所在地的普通发票代替地税发票开具	纳税人在地税机关已申报营业税未开具发票，2016年5月1日以后需要补开发票的，可于2016年12月31日前开具增值税普通发票	由于涉及到跨地的问题，且对于建筑企业并未规定可以适用，但也没有明确不让用，特定情形之下可以沟通参照
会计计提的营业税的处理	由于会计上是按完工百分比计提的营业税及附加，并不符合纳税义务发生时间，仅仅是用于核算利润的区分	如未达到营改增后的增值税纳税义务发生时间，则冲回，用新的增值税的方法进行调整处理

<sup>1</sup>营业税暂行条例实施细则：取得索取营业收入款项凭据的当天，为书面合同确定的付款日期的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为应税行为完成的当天。

本章我的记录要点：

### 5.1.2 建筑业营改增适用政策的一览表

纳税人	方式	机构所在地计税方式			跨县(市)提供建筑服务预缴税款的计算	
		计税方式	税率或征收率	计税方式	预缴计税基数	预征率
一般纳税人	清包工 甲供工程 老项目	可以选择一般计税方法	11%	价款+价外费用(X,下同)来计算销项税额	X-分包	2%
		可以选择简易计税方法	3%	X-分包	X-分包	3%
	除上之外	一般计税方法	11%	X来 计算销项税额	X-分包	2%
小规模纳税人	各种	简易计税方法	3%	X-分包	X-分包	3%

上表中的名词解释：

- a. 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。

- 
- b. 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。
  - c. 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。(3)《建筑工程施工许可证》未注明合同开工日期，但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，属于财税[2016]36 号文件规定的可以选择简易计税方法计税的建筑工程老项目。
  - d. 跨地区施工的相当于是预缴税款，为当地财政做出贡献。如果是简易征收的，相当于预缴的是全额的增值税。但是由于增值税是纳税义务人统一计算才行，不像营业税一样是分项目的，所以回机构所在地计算、申报也是正常的征管要求。

**本章我的记录要点：**

### 5.1.3 老项目简易计税方式下的评价及发票开具

为何让允许选择老项目的简易计税方式，这是因为考虑到原来投入的材料等没有得到抵扣，所以考虑到综合平衡的角度，允许一般纳税人选择老项目下的简易计税方法，征收率是 3%，如此相当于还比营业税下减税负了。

比如：营业税下收入是 100 万元，营业税是  $100 \times 3\% = 3$  万元；增值税下是  $100 / 1.03 \times 3\% = 2.91$  万元。这样情形下，对于建设方反而是有利的，因为此时可以给对方开具增值税专用发票，征收率是 3%，用于抵扣了，相当于为对方节约税了，一样的价格，对方节约了税款支出 2.91%，是有利的。

选择一般计税方法和简易计税方法的平衡点在哪里呢？

计税方式	税款	结果
简易计税方法	$100/1.03*3%=2.91$	抵扣率达到总价收入的 70%时才能够平衡，所以更多时候选择简易计税方法是更合算的
一般计税方法	$(100/1.11*11%-x)=2.91$ 时， $x=7$ ，即 $7/100=70\%$	

那营改增之后，新的项目能否选择简易征收呢？可以，利用甲供工程的方式，即法规没有规定甲供的比例，所以只要有存在甲供的情形，都可以选择简易计税的方式。

关于选择简易计税方法在财税[2016]36 号文件中也有相应的限制条件规定的：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。

但是由于建筑工程是按不同的项目进行管理的，据此这是对于一个一个项目开展的，一个项目选择简易，并不影响另一个项目选择一般，这是根据建设施工立项的项目单个进行管理的。

**本章我的记录要点：**

#### 5.1.4 关于混合销售对于建筑服务的影响

财税[2016]36 号文件规定：

---

第四十条 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。

对于公司而言，主要从事的是 EPC 业务，此业务本身是设计、施工、采购、试运行的一体化工程。鉴于此，可能的处理方式可以考虑如下：

- (1) 设计部分，由于是涉及服务与服务(设计与建筑)的关系，则不属于混合销售的范围，直接按设计服务单独签订合同依 6%计算增值税销项税额，也无法选择简易计税方式；
- (2) 采购和建筑：基本上认为这是混合销售的特性，依照主业确认适用 11%的税率按建筑业计算增值税(或按简易 3%计税不抵扣的方式)，财税[2016]36 号文件没有提出划分适用的标准，从公司的运营主业来看，是建筑提供的主业，所以依建筑主业是符合规定的条件的，尽管可能存在货物的比重占比超过 50%以上的情形。

但这种方式可能面临着挑战：一是对方基于抵扣需要，因为涉及货物的 17%，要求直接转售处理，不加价或加适当的毛利转售。二是部分税务机关解释口径的认同。

如湖北国税的理解：

纳税人销售自产货物并同时提供建筑业服务的行为，应如何征税？

按照《试点实施办法》规定，纳税人销售自产货物并同时提供建筑业服务的行为属于混合销售。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。如纳税人对混合销售行为已分开核算销售额的，可分别适用不同税率。

如河南国税的理解：

问题八 建筑企业采购部分材料用于提供建筑服务，是否需要按照混合销售分开核算材料和建筑服务的销售额，分别纳税并开具发票？

答：根据财税〔2016〕36 号文件规定：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。

因此，建筑企业采购部分材料用于提供建筑服务的，应视为混合销售。建筑企业混合销售属于“其他单位和个体工商户”，应按照销售建筑服务缴纳增值税，不需要分别纳税、分别开票。

如山东国税的理解：

#### 钢构等企业混合销售问题

既从事钢结构等的生产销售，又提供安装、工程等建筑服务，判断其是否属于混合销售应该把握两个原则：一是其销售行为必须是一项，二是该项行为必须即涉及服务又涉及货物。因此，对于钢构等企业，如果施工合同中分别注明钢构价款和设计、施工价款的，分别按照适用税率计算缴纳增值税；如果施工合同中未分别注明的，对于钢构生产企业应按照销售货物计算缴纳增值税，对于建筑企业购买钢构进行施工应按照建筑服务计算缴纳增值税。

结合另家税务总局在解释营改增政策之时提到：部分地区反映分不清兼营和混合销售。这其实在文件中已有明确的规定，兼营是同时有两项或多项销售行为，混合销售是一项销售行为。各地要在总局培训的基础上，进一步做好对下的业务培训和辅导，要让我们的基层税务干部掌握好政策，这样才能对纳税人正确解释和宣传政策。据此我们理解，应结合财税[2016]36号的规定进行适用混合销售的处理。如果对方坚持要货物的销售发票，亦可以采用代购的方式处理，即让供应商直接开具发票给建设方，或者是因价格等影响，单独在合同中约定交易价格开具发票结算，毕竟从这个角度分析，建筑方是多计算销项了，税务风险也进一步弱化了。不然存在“高抵低开”，有利益差的问题，实属也是正常，避免产生长期倒挂的现象出现。

**本章我的记录要点：**

---

## 5.2 咨询服务、监理服务

相对简单，基本上是按 6% 计算一般纳税人的销项税额，根据存在的部分进项税额进行抵扣。需要注意纳税义务发生时间与会计上核算的收入之间的差异调整影响。

如果是存在内部交易的情形，需要做好进销的抵扣时间，避免内部资金与利益的影响，保持在一个纳税期间进行销项、进项同时确认的方式处理。

## 5.3 技术转让、技术服务

可以享受增值税免税优惠的条款：

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。

1. 技术转让、技术开发，是指《销售服务、无形资产、不动产注释》中“转让技术”、“研发服务”范围内的业务活动。技术咨询，是指就特定技术项目提供可行性论证、技术预测、专题技术调查、分析评价报告等业务活动。

与技术转让、技术开发相关的技术咨询、技术服务，是指转让方（或者受托方）根据技术转让或者开发合同的规定，为帮助受让方（或者委托方）掌握所转让（或者委托开发）的技术，而提供的技术咨询、技术服务业务，且这部分技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款应当在同一张发票上开具。

2. 备案程序。试点纳税人申请免征增值税时，须持技术转让、开发的书面合同，到纳税人所在地省级科技主管部门进行认定，并持有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。

这一点要注意，增值税的免税在内部交易中价值不大，因为下一方抵扣的问题，但是如果下一方不存在抵扣，则就有意义了，比如下一方的建筑项目是简易征收，本来也不让抵扣。同时对于外部需要的业务，也是可以争取免税，但对方可能会要求开具专用发票的要求用于抵扣，此时就需要考虑商务上的谈判方式了。

## 5.4 不动产租赁业务

一般纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产，可以选择适用简易计税方法，按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的与机构所在地不在同一县（市）的

不动产，应按照上述计税方法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。

一般纳税人出租其 2016 年 5 月 1 日后取得的、与机构所在地不在同一县（市）的不动产，应按照 3% 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。

同上面一样，面临着一个选择权的问题，即同样的比较方案：

计税方式	税款	结果
简易计税方法	$100/1.05*5\%=4.76$	抵扣率达到总价收入的 51.5% 时才能够平衡，所以更多时候选择简易计税方法是更合算的
一般计税方法	$(100/1.11*11\%-x)=4.76$ 时， $x=5.15$ ， 即 $5.15/100=51.5\%$	

## 5.5 广告服务

广告服务的适用税率是 6%，但要注意，广告服务本身需要计算缴纳文化事业建设费，缴纳文化事业建设费的单位（以下简称缴纳义务人）应按照提供广告服务取得的计费销售额和 3% 的费率计算应缴费额，计算公式如下：

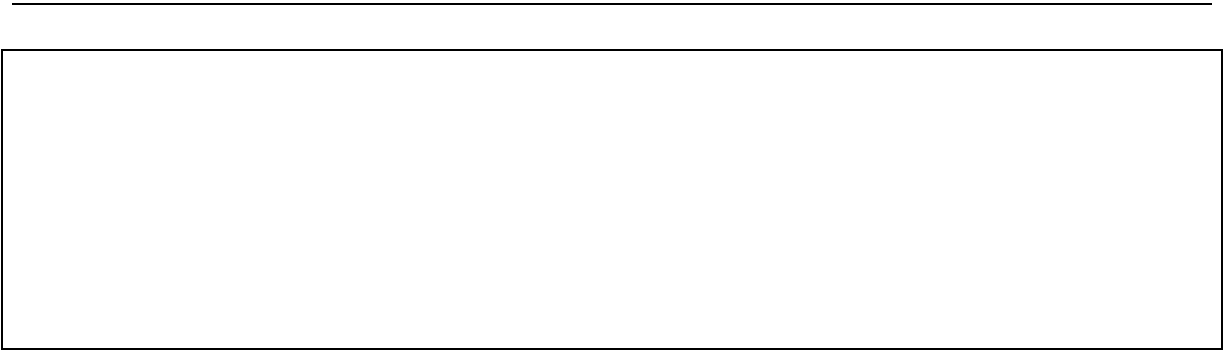
$$\text{应缴费额} = \text{计费销售额} \times 3\%$$

计费销售额，为缴纳义务人提供广告服务取得的全部含税价款和价外费用，减除支付给其他广告公司或广告发布者的含税广告发布费后的余额。

缴纳义务人减除价款的，应当取得增值税专用发票或国家税务总局规定的其他合法有效凭证，否则，不得减除。营改增后的文化事业建设费，由国家税务总局征收。

**本章我的记录要点：**





## 6 增值税下的商业价值如何认识与应用的问题

增值税较营业税相比，因为抵扣的价值，就产生了对于公司利润的重大影响，如下为我们总结的三类问题，需要我们在实践当中应用。

### 6.1 抵扣的利润价值有多少

事项	未取得专用发票(a)	取得专用发票(b)	差额 (a-b)
收入	15000	15000	0
成本费用	11700	10000	1700
利润	3300	5000	-1700
所得税(25%)	$3300 \times 25\% = 825$	$5000 \times 25\% = 1250$	-425
税后利润	$3300 \times 75\% = 2475$	$5000 \times 75\% = 3750$	-1275

事项	未取得专用发票	取得专用发票	差额(a-b)
应交税费	$825 + 15000 \times 6\%$	$1250 + 15000 \times 6\% - 1700$	1275
未分配利润	2475	3750	-1275
合计	$3300 + 15000 \times 6\%$	$3300 + 15000 \times 6\%$	0

从上面的比较结果来看，尽管未抵扣 1700 在税前得到扣除，有抵减企业所得税少缴的情形，但是对于净利润的影响是 1700 的 75% 减少了，即 1275 元是减少的净利润，这就是 1700 在抵扣和未抵扣之时对于公司利润表贡献的影响。那这个利润最终就是直接影响的现金减少，因为税款是与现金对接的，此时国家收税只要货币支付的。

但是这就完结了吗？还不够，我们还要进一步分析增值税抵扣的价值。大家可以发现，上面的 1700 元只是抵扣的增值税，我们还有抵扣后减少的附加税费，假设合计是增值税的 12%，那因为抵扣将少计的附加税费是  $1700 \times 12\% = 204$  元，同样对于净利润的影响是  $204 \times 75\% = 153$  元。综合上

述的合计是  $153+1275=1428$  元，即可抵扣税金的 84%即为对净利润的利益。

**本章我的记录要点：**

## 6.2 面临不同供应商的比价考虑

[举例]

一般纳税人供应价格是 100，提供增值税专用发票，则不含税价格是： $100/1.17=85.47$ ，增值税额是 14.53，由此：

成本中是 85.47，因为 14.53 增值税是进项税额，可以抵 12%(假设是城建 7%、教育费附加 3%、地方教育附加 2%)= $14.53*12%=1.74$ ，这也是减少了利润表中的附加税费的支出。

综上， $85.47-1.74=83.73$ ，即这是最终的一个成本费用的列支，那此时如果小规模纳税人供应价格在无法提供专用发票的时候，其价格在 83.73 以下就是可以的，这是理论上的经济平衡点。

当然，如果说这个供应商就是独一份，而且每年在银行存款数亿元，人家不给专用发票，我们还是高兴的去说，你们的筹划做的真好，要好好跟你们学习!!

对于不同的情形，小编总结如下：

一般纳税人抵扣率	小规模纳税人抵扣率	价格优惠临界点(含税)
17%	3%	86.55%
	0	83.73%
13%	3%	90.05%

	0	87.12%
11%	3%	91.90%
	0	88.90%
6%	3%	96.82%
	0	93.66%
11%	5%	93.91%
	0	88.90%

本章我的记录要点：

### 6.3 抵扣的时间价值问题

[案例]

比如某企业有销项、进项的处理上，可以有如下两种结果：

	一月	二月	三月	四月	合计
销项	25	25	25	25	100
进项	10	10	10	50	80
应纳或留抵	15	15	15	-25	20

	一月	二月	三月	四月	合计
销项	25	25	25	25	100
进项	25	25	25	5	80
应纳或留抵	0	0	0	20	20

#### 6.4 商业价值分析中特定的情形说明

尽管有上述的抵扣利益存在，但是在一些情形之下，却并用不上，比如下面的几种情形就仍使用传统的报销处理方式进行：

- (1) 用于不得抵扣的事项时：如用于福利支出、用于简易计税方式的项目、用于免税项目等，这些都是不得抵扣的，因此仍按比总价的方式考虑采购的价格因素。但因为涉及共用票抵扣的情形，在这种情形之下，仍是能取得专用发票就取得，除非是一次性消耗明确不得抵扣的事项才要普通发票入账；
- (2) 内部交易价格的优化：由于存在多种税率的并行，对于不同的定价方式就有不同的税负的影响结果。于此在打包服务中，分解销售定价时需要考虑定价的总额、分解的收入额的影响。比如在竞标时，需要考虑总报价，同时也要结合能够给对方开具专用发票抵扣的分析(确认对方是否有抵扣的需要，通常情形下是有抵扣的需要的)，以及本身剔除销项、进项影响因素之后，利润空间有多大的问题。

比如下面的案例比较方式：

事项	营业税(a)	增值税(b)	一致的结果(a-b)
收入	100	$100/1.06=94.34$	-5.66
税金及附加(12%)	$5*1.12=5.6$	0.6	5
成本	x	$X-0.66$	0.66
利润	$94.4-x$	$94.4-x$	0



## 7 一般纳税人抵扣进项税额的涉税处理规则

一般纳税人的抵扣是增值税管理中的一个非常重要的事项，环节多、责任大、利益影响大，因为增值税专用发票的抵扣，有很多“伤心”的事直到现在还在每天发生着。

### 7.1 财税[2016]36号文件确定的抵扣规定

第二十四条 进项税额，是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税额。

第二十五条 下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

- (一) 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。
- (二) 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。
- (三) 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。

- (四) 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。

第二十六条 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。

第二十七条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

- (一) 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。

(二) 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。

(三) 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。

(四) 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。

(五) 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。

(六) 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。

(七) 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。

第二十八条 不动产、无形资产的具体范围, 按照本办法所附的《销售服务、无形资产或者不动产注释》执行。

固定资产, 是指使用期限超过 12 个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等有形动产。

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。

第二十九条 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

主管税务机关可以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。

第三十条 已抵扣进项税额的购进货物(不含固定资产)、劳务、服务, 发生本办法第二十七条规定情形(简易计税方法计税项目、免征增值税项目除外)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。

第三十一条 已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产, 发生本办法第二十七条规定情形的, 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=固定资产、无形资产或者不动产净值×适用税率

固定资产、无形资产或者不动产净值，是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。

#### (四)进项税额。

1.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%。

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。

2.按照《试点实施办法》第二十七条第（一）项规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额的应税项目，可在用途改变的次月按照下列公式计算可以抵扣的进项税额：

可以抵扣的进项税额=固定资产、无形资产、不动产净值/（1+适用税率）×适用税率

上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。

3.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。

**本章我的记录要点：**

## 7.2 进项税额抵扣的一般性原则必须掌握

问题	答案
不付款是不是可以抵扣	可以
一直未付款是不是仍可以抵扣	可以
抵扣是不是在开具当月必须抵扣	不是,有期限的在 180 天期限之内保证抵扣,没有期限的在取得当月进行抵扣
抵扣是不是要分分年或月份	除了不动产,没有!不动产抵扣是在 2016 年 5 月 1 日之后取得且在会计上核算为固定资产的,则在取得当月抵 60%,第 13 个月抵扣 40%
发票丢失了能否抵扣	可以
抵扣是按单张专用发票为单位抵扣吗	是
海关专用缴款书的增值税是谁纳的	进口方纳,进口方抵
为什么对方不愿意开具增值税专用发票	一是对方是小规模纳税人,必须到税务机关代开,二是对方是一般纳税人,但是专用发票的使用量、额度受限
抵扣票据取得后什么时间给财务	越快越好,建议在取得后第一天就发起报销
明知是不得抵扣,是不是可以不要专用发票	可以,如食堂用品、职工福利费用
保障抵扣权利有哪些手段	如果无法分清的,尽量取得扣税凭证进行抵扣,发生不能抵扣情形时作扣减处理;取得的专用发票争取先进行财务勾选确认,避免今后超了 180 天就失去了抵扣的机会了

本章我的记录要点：

### 7.3 只要是花钱的部门都是与进项税额扣税凭证息息相关

增值税的抵扣需要，决定了所有支出的人员都有必要关注每一张取得专用发票的机会，因为每取得一张专用发票，从一定意义上就会给企业带来创造净利润及节约现金流出的贡献。而这种贡献亦在各个总分公司、子公司进行有效的评估，以利作出持续性的内控管理需要。

如下我们分几个功能模式以确定是否及如何得到扣税凭证：

#### (1) 人力成本支出

依据规定，自有人力成本支出是没有办法取得扣税凭证的，自然也是无法抵扣的，则此时我们来具体分析如下：

事项	是否可抵扣	一般纳税人供应商	小规模纳税人供应商
工资薪金	不适用	无发票	无发票
职工福利费	否	不需要(但如果还用于其他应税项目，则取得专用发票利于能够抵扣部分，下同)	同左
职工教育经费	是	不同采购事项，存在 17%、13%、11%、	3%

		6%不同情形	
<b>工会经费</b>	不适用	不需要专用发票	不需要专用发票
<b>社保支出</b>	不适用	同上	同上
<b>员工商业保险(福利类)</b>	否	不需要	不需要
<b>员工商业保险(工作类)</b>	是	6%	3%
<b>劳务派遣员工<sup>1</sup></b>	是	(1) 全额开具专用发票 6% (2) 差额开具专用发票 5%	(1) 全额开具专用发票 3% (2) 差额开具专用发票 5%
<b>人力资源外包服务</b>	是	(1) 差额一般开具 6% (2) 差额简易开具 5%	差额 3%
<b>劳动保护费(生产过程中使用的)</b>	是	通常是 17%	3%

<sup>1</sup>根据财税[2016]47号文件：一般纳税人提供劳务派遣服务，可以按照《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）的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照一般计税方法计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依5%的征收率计算缴纳增值税。

小规模纳税人提供劳务派遣服务，可以按照《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）的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照简易计税方法依3%的征收率计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依5%的征收率计算缴纳增值税。

选择差额纳税的纳税人，向用工单位收取用于支付给劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

劳务派遣服务，是指劳务派遣公司为了满足用工单位对于各类灵活用工的需求，将员工派遣至用工单位，接受用工单位管理并为其工作的服务。

劳动保护费(福利性质)	否	不需要	不需要
防暑降温费(通常福利性质)	否	不需要	不需要
非货币性福利	否	不需要	不需要
外购实物发放奖金	否	不需要	不需要

在理解人员成本的抵扣上，要考虑三个因素：

一是涉及选择简易计税方法的部分是不得抵扣，因此需要考虑是不是单独使用的人员，还是共用的，如果是共用的，那就需要按照收入额等方式进行确定，先全额抵扣着再作转出处理。如劳动保护费支出 100 万元，税额 17 万元，但是有一半是用于简易计税项目的，则当月 8.5 万元是不得抵扣的，要作转出处理，需要按财税[2016]36 号文件规定的计算公式计算；

二是如果无法保障或不知道是不是限于抵扣，则先取得专用发票抵扣，再视情形作转出处理；

三是如劳务派遣公司涉及可以选择的开具专用发票的方式，但其面临税负的问题，因此通常情形之下，可能会选择差额开具专用发票的方式。

## (2) 办公性支出

事项	是否可抵扣	一般纳税人供应商	小规模纳税人供应商
办公低值易耗品	是	17%	3%
绿植租摆	是	17%(不动产租赁)	3%
绿植采购	是	17%	3%

财产保险	是	6%	3%
水费	是	3%(可选择简易)或 13%	3%
电费	是	17%	3%
暖气、冷气、热水、 煤气、石油液化 气、天然气	是	13%	3%
租房	是	11%或 5%	5%
装饰装修、修缮	是	11%或 3%	3%
动产修理	是	17%	3%
软件购买	是	17%	3%
软件开发	是	6%	3%
技术服务	是	6%	3%
办公设备租赁	是	17%	3%
物业费	是	6%	3%
咨询服务	是	6%	3%
审计服务、法律服 务	是	6%	3%
运输费用	是	11%	3%
印刷费	是	17%	3%

资料费	是	17%	3%
电信	是	11%和 6%(基础电信和增值电信)	3%
邮政	是	11%	3%
保安服务	是	6%	3%
收派服务	是	6%或 3%(可选择简易)	3%
广告费	是	6%	3%
业务宣传费	是	17%、13%、11%、6%等	3%
展览活动	是	6%	3%
油费(用于班车等福利类的不得抵扣)	是	17%	3%
书报费	是	13%(部分存在免税优惠政策)	3%
银行手续费、担保费等	是	6%	3%

办公性支出同样需要根据实际情形确认抵扣与否，如果无法分清的，则需要按收入比例进行计算确认转出。

### (3) 吃住行支出

事项	是否可抵扣	一般纳税人供应商	小规模纳税人供应商
餐厅支出(物料、	否	不需要	不需要

设备及用品)			
餐饮服务(含打包)	否	不要专用发票	不要专用发票
旅客运输服务	否	同上	同上
居民日常服务	否	同上	同上
娱乐服务	否	同上	同上
业务招待费(费用)	否	同上	同上
业务招待费(礼品赠送)	是	抵扣同时作视同销售 17%	3%不能抵扣视同销售
住宿费用	是	6%	3%
会议费	是	11%(单独租场地)和 6%(同时提供服务)	3%
高速公路通行费 通行费发票(不含 财政票据,下同)	是	高速公路通行费发票上注明的金额÷ (1+3%)×3%	同左
一级公路、二级公路、 桥、闸通行费	是	一级公路、二级公路、桥、闸通行费发 票上注明的金额÷(1+5%)×5%	同左
小汽车	是	17%	3%
货车	是	17%	3%
员工上下班车	否	不需要	不需要



<b>工作租车</b>	是	11%或 17%(有人与无人提供驾驶)	3%
<b>集体旅游</b>	否	不需要	不需要
<b>旅游服务(公务)</b>	是	可以抵扣 6%(对于包括的旅客运输部分如何处理,没有明确的限制,建议不抵扣)	3%
<b>出差中购买的单程商业保险</b>	是	6%	3%

#### (4) 资本性支出

事项	是否可抵扣	一般纳税人供应商	小规模纳税人供应商
<b>贷款利息(含关联方借款)</b>	否	不需要	不需要
<b>不动产和不动产在建工程((共用、专用于应税项目)</b>	是	11%或 5%	5%
<b>不动产和不动产在建工程(专用于简易等项目)</b>	否	但未来可能会用于应税项目,此时建议取得	同左
<b>不动产投资</b>	是	11%或 5%	5%
<b>股权投资</b>	否	不需要	不需要
<b>股息红利</b>	否	不需要	不需要
<b>固定资产(共用、</b>	是	17%	3%

<b>专用于应税项目)</b>			
<b>固定资产(专用于 简易等项目)</b>	否	但未来可能会用于应税项目 ,此时建议 取得	同左
<b>无形资产(共用、 专用于应税项目)</b>	是	6%	3%
<b>无形资产(专用于 简易等项目)</b>	否	但未来可能会用于应税项目 ,此时建议 取得	同左
<b>权益性无形资产</b>	是	6%	3%

**(5) 工程类支出**

<b>事项</b>	<b>是否可抵扣</b>	<b>一般纳税人供应商</b>	<b>小规模纳税人供应商</b>
<b>周转材料、临时设 施(非简易项目)</b>	是	17%	3%
<b>周转材料、临时设 施(简易项目)</b>	是	但未来可能会用于应税项目 ,此时建议 取得	同左
<b>机械租赁(不带 人 ,是否简易项目 使用同上)</b>	是	17%	3%
<b>机构租赁(带人 , 是否简易项目使 用同上)</b>	是	视经营项目确认归属的服务类型 ,如装 卸服务是 6%	3%
<b>项目设备支出(用 于简易项目)</b>	否	不需要	不需要

项目设备支出(用于一般项目)	是	17%	3%
监理、设计服务	是	6%	3%
建筑分包	是	11%或 3%	3%

项目采购的其他服务或货物，按照上述简易与否进行判断是否抵扣处理。并且在项目核算上进行分类管理。但是抵扣上并不需要分项目进行计算抵扣，合并计算进项抵扣就可以。

## (6) 分包支出

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。

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。

从上面我们可以看出，分包并不是抵扣，而是抵减销售额的处理。如果是一般计税方法的，则只在预缴时才让扣，机构整体计算不能扣，只能取得专用发票抵扣。如果选择简易计税方法的，则是在整体计算增值税应纳税额进可以扣去计算的。

纳税人按照上述规定从取得的全部价款和价外费用中扣除支付的分包款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的合法有效凭证，否则不得扣除。

上述凭证是指：

（一）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。

（二）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。

（三）国家税务总局规定的其他凭证。

## 7.4 营改增实施前后增值税抵扣的标准把握

情形	抵扣的可行性分析	税务机关风险识别
营改增前已购入已取得专票	认为不可以用于营改增之后的抵扣，看当下的用途是关键，要看未来的潜在用途，管不过来了	开具日期为 2016 年 4 月 30 日之前的扣税凭证
营改增前已购入，营改增后取得专用发票	理论，注意是理论，对方的纳税义务发生时间决定购买方的抵扣，都是营改增之后，但是事实是采购的东西是营改增前用的，所以理论上我们可以说，这个没有问题，但是发生的稽查案例说明这个事不靠谱	税务机关未明确口径带来的操作上的风险
营改增前已购入部分，但仍处于在建状态，尚未验收	2016 年 4 月 30 日前的结算、票据是抵扣不了，但是之后取得的，根据这个业务还在发生中，理解的角度，营改增后取得的扣税凭证是可以抵扣的(建安简易计税的情形也是可以要专用发票抵扣的)	注意看验收、会计处理及票据日期等
常规次月结算的情形	如水费、电费、租赁费等，如果明确的就是月结之类的情形，营改增的月份结算上月的，人家给开具的专用发票，建议不作抵扣，为什么，应用目的不一样的	税务机关可能进行常规业务的检查关注
次日结算的事项	比如住宿、会议费，第二天(2016 年 5 月 1 日)结账，则住宿毕竟还是有半夜营改增时间啊，如何认，此时建议灵活处理，谨慎起见，不认也好	
年度合同，分期结算	如有的保险公司认为 4 月 30 日前起保的，分期收款的，不予开具营改增之后的专用发票，这就错误理解了增值税的纳税义务，也不符合保险的期间问题	是权利也要勇敢保护才是

---

## 8 合同签订过程中的注意事项

### 8.1 为何要进行修订

营业税改为增值税之后，发生了如下的变化：

其一，改变了“计价规则”，即从营业税下的含税价格转变为核算和商务中的“不含税价格”表述；

其二，改变原来营业税的“纳税人身份”，即营业税纳税人没有了，其开具地方税务局监制的发票不存在了；

其三，因为涉及专用发票的取得抵扣，因此采购与销售都将重视发票的开具与取得了，所以从单独的报销功能转变为抵税功能，发票的风险就体现出来了，如何要、如何交付、未交付如何办，就需要明确了；

其四，规避虚开和虚得增值税专用发票的刑法责任风险，不致因供应商和客户的风险延伸到企业主体中，而合同是第一道保护的屏障，因此必须进行重点预防；

其五，相关“定义”必须明确，避免引起争议，同时必须明确违背相关增值税约定事项的法律任  
如何界定。

所以营改增看似仅仅是一个涉税事项的改变，但是却巨大的影响到了商务条件、法律风险、约定规范、违约责任的事项，并且也对 2016 年 5 月 1 日营改增前后的过渡期提出变化期的应对要求，这此都是由合同所来明确清晰、提前安排的，因此营改增下首先必须对合同的风险进行评估并提出应对意见及措施。

### 8.2 合同用语及要素

营改增的应对涉及几个层面的应对层级，我们分情形列示如下进行详细说明。

#### （一）基本概念的理解

增值税是以商品（含应税劳务或服务）在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税，与营业税属于价内税的范畴不同，增值税为价外税。

---

对于一般纳税人来讲,企业的应纳增值税额=销项税额-进项税额,其中销项税额=含税销售额/(1+税率)×税率,进项税额=含税可抵扣成本费用/(1+税率)×税率+含税可抵设备投资/(1+税率)×税率。对于小规模纳税人,则直接以应纳税额=含税销售额/(1+征收率)×征收率。

营改增下,在采购货物或服务时,凡是涉及合同签订的,关于价、税相关概念及描述必须明确,确保进项税额的抵扣。

“价款”:是指购进货物、劳务或服务时所支付的不含增值税部分的净价;

“税款”:是指购进增值税应税货物、劳务或服务时所支付的增值税款;

“合同总价”或“采购金额”:是指购进货物、劳务或服务时所支付的价款与增值税款两部分之和;

“报价”:是指购进货物、劳务或服务时供应商的出价(增值税应税货物、劳务或服务的,报价为价款与增值税款两部分之和),在确定报价时需要明确报价的规则;

“中标金额”:是指中标通知书中列明的、包含价款与增值税款两部分的中标金额(数值上等于合同总价)。

## (二) 税率的适用

一般增值税税率主要包括17%、13%、11%、6%等,采用简易征税方法征税的,征收率为3%、5%(各类税率和征收率的适用说明详见采购管理办法)。

## (三) 增值税抵扣凭证

增值税抵扣凭证作为进项税额抵扣的合法凭据,主要包括增值税专用发票(含货物运输增值税专用发票)、海关进口增值税专用缴款书、机动车销售统一发票、农产品收购发票、农产品销售发票和通用缴款书等。

当前国家正在推进电子发票改革,未来预计将取消纸质发票,形成电子发票的交付,关于此进程需要根据政府的推进来关注合同约定内容的调整。

---

### 8.3 营改增下合同签订必须防范的风险条款

这是营改增下基于经济风险，更是基于法律、法规风险所必须进行关注的。也是对于所有合同签订过程中必须进行有目的明确的规则。

#### （一）供应商类型

在合同中明确是否属于增值税的一般纳税人或小规模纳税人，或者其他的信息确定。

#### （二）价税分离明确合同条款原则

为减少理解歧义，同时也明确取得的增值税抵扣税额的约定，建议在交易金额中明确包括如下内容：

“本次交易总金额为（ ）元，其中不含税金额（ ）元，税额（ ）元，适用税率/征收率为（ ）%”

#### （三）取得票据的种类、开具方

“本次交易需要提供增值税专用发票（ ），增值税普通发票（ ），税率/征收率是（ ）%，如属于其他结算票据的请注明（ ）”；

“发票的开具方为合同的签订方与销售方，采购方不接受合同签订方以外的单位或个人进行开具发票”。

开具增值税专用发票涉及明细的，要求开具在发票上或者提供发票系统开具的清单，不接受手工制作清单或者开具“一宗货物”等方式处理。

#### （四）提供票据的时间要求

“需要开具约定的发票种类，提供给采购方作为结算的凭据”，此为避免先付款的约定，或者是“在结算之前，供应方必须开具约定的发票给采购方”类似描述进行处理，即目的是取得发票在先，避免付了款却没有取得可以抵扣的票据，要及时得到利益补偿。

但是如果约定有预付定金或保证金的情形，可以单独确定适用性。

#### (五) 开具增值税专用发票的信息在合同中约定清楚

将需要增值税专用发票的开具信息列示为合同条款，减少信息的二次传递及传递不明确的情形。主要的涉税信息包括如下内容：

单位名称	(注：必须是甲方营业执照上的全称)
纳税人识别号	(注：必须是甲方《税务登记证》的编号或“统一社会信用代码” <sup>1</sup> )
注册地址	(注：必须是甲方营业执照上的注册地址)
电话	(注：请提供能与甲方保持联系的有效电话)
开户银行	(注：必须是甲方银行开户许可证上的开户银行)
银行账号	(注：必须是甲方开户许可证上的银行账号)

同时建议供应商的信息亦填写其内，方便未来取得增值税专用发票时与合同信息比对，从而防范对方虚开增值税专用发票等抵税凭据的风险。

#### (六) 付款方向需要明确

采购方只向业务提供方开具发票，即达到基本的业务真实提供方、发票方及货物或服务的提供方一致性，严禁接受对方三方抵账的处理。但我们了解到，部分分公司存在以总公司名义签订合同，或者单独签订合同，但是由总公司统一结算的情形：

一是发票直接开具给总公司，由总公司结算、取得发票，这不符合总分公司作为增值税独立纳税人的风险管理；二是发票直接开具给分公司，但是款项却是由总公司统一结算，此类情形之下亦存在风险，当下并不建议这样操作。

发生不宜操作的起因是当下仍有效但是显然无法适应当下经济结算情形的一个国家税务总局的规定：

《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)规定：购进货

<sup>1</sup>《国家税务总局关于修订纳税人识别号代码标准的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 66 号)规定：一、已取得统一社会信用代码的法人和其他组织，其纳税人识别号使用 18 位的“统一社会信用代码”，编码规则按照相关国家标准执行。四、对已设立但未取得统一社会信用代码的法人和其他组织，以及自然人等其他各类纳税人，其纳税人识别号的编码规则仍按照《国家税务总局关于发布纳税人识别号代码标准的通知》(国税发〔2013〕41 号)规定执行。



---

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，支付运输费用，所支付款项的单位，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。

虽然此规定是当时基于手工开具增值税专用发票情形之下的一个征管手段，但是由于条文并未作废，因此我们不排除税务机关仍以此作为拒绝纳税人抵扣的依据，从而陷入被动的境地。《青岛市国家税务局关于工业企业支付款项与开具发票单位不一致抵扣进项税额问题的批复》（青国税税政〔1999〕224号）曾提及：

你局《关于企业购进货物支付款项与开具发票单位不一致抵扣进项税额问题的请示》（青国税稽发〔1999〕20号）文件收悉，经请示国家税务总局，现批复如下：

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）文件第一条第三款所称，纳税人购进货物或应税劳务，支付运输费用，所支付款项的单位，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，否则不予抵扣的规定，根据现行政策规定及总局答复意见，仅适应于商业企业。工业企业进项税额抵扣时间仍按国家税务总局《关于加强增值税征收管理工作的通知》（国税发〔1995〕015号）文件第二条第一款的规定执行。

所以在税务机关的执行层面，仍是存在不同的理解，但谨慎起见，我们仍建议采取对应的付款方式处理。

#### （七）发票送达、传递、自取方式要明确

对于增值税专用发票的取得，可以视为货币票据，必须在合同中明确有效取得的方式，避免交付环节出现丢失等情形，从而给工作带来被动。

情形一：供应方应在开具发票之日起\_\_\_\_\_日送达给采购方，具体的信息如下：

地址：\_\_\_\_\_ 收件人：\_\_\_\_\_ 电话：\_\_\_\_\_

情形二：供应方应在开具发票之日起\_\_\_\_\_日邮寄(EMS 或顺丰)给采购方，具体的信息如下：

邮寄地址：\_\_\_\_\_ 收件人：\_\_\_\_\_ 电话：\_\_\_\_\_

情形三：供应方应在开具发票之日起\_\_\_\_\_日通知我公司人员取得，具体的信息如下：

---

取得地址：\_\_\_\_\_ 收件人：\_\_\_\_\_ 收件人身份证号：\_\_\_\_\_ 收件人电话：\_\_\_\_\_

#### （八）一份合同涉及多项交易的情形

如果一份合同之中涉及多项交易，且此交易并非不可分离的，建议单独签订合同，明确各处适用的发票种类、税率及金额；

如果一份合同之中涉及的多项交易是一同发生的，根据财税[2016]36号文件规定：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。

此时要结合对方的经营身份来确定对方如何一起开具增值税的专用发票，不过此项规定显然存在争议，因为当下企业经营行为多样，到底是如何确定为主，没有一个明确的标准，通常就看企业的经营范围的内容来分析套用。而在过往的营改增政策中，是要求依混业经营分开核算的，这是一个新的重大的变化。因此混合经营的情形之下，就不需要分别签订合同。比如对方同时销售了货物又提供了安装的行为。

#### （九）一份合同涉及多个交易供应主体的情形

如涉及与某集团公司一并签订的合同，但是服务提供方有其子公司或分公司，则依照规定，谁提供的货物或服务，就由谁开具发票，支付款项时，不接受集团公司统一代收款项的处理，也不接受集团公司统一开具发票的处理。

#### （十）违约责任须明确

供应方约定提供增值税专用发票等可抵扣票据时，未能开具提供或者开具发票系虚开、不合规取得的、不完整的、与约定有差异的，采购方有权不支付税款部分，如有其他经济、法律损失的，由供应方承担赔偿责任。

如涉及开具发票信息有误需要更换的，供应方应提供要求的更换或重开需要，未提供相应的配合的，相应损失责任由供应方承担。



## 9 营改增实施过程中的“陷阱”

情形	描述	是否还有突破的方式
价外费用的风险	做了好事还多交税,因此要考虑隔离代收 款单位,或者单独开立账户处理	避而远之
扣税凭证未在 180 天之内认证抵扣	尽管 180 天看似比较长的时间,但是现 实当中发生的概念多了,多因报销不及 时、有经济争议的事项发生,所以这种情 形纳税人必须进行有效的内部强制责任 方式进行明确	2016 年 3 月 1 日始的取消认证 的试点将有利于破解因业务人员 提供纸质专用发票不及时过了 180 天无法扫描认证的方式。当 然国家税务总局也给出了相应的 一些例外操作的突破方式,但实 施的时间与程序非常严格 <sup>1</sup>
当月认证(勾选确认) 却未在次月的增值 税纳税申报中填写 抵扣的处理	当月认证当月抵扣,这是增值税上的基本 抵扣规则 <sup>2</sup> ,这是操作中的一个常规处理 的要求 <sup>3</sup> 。但是对于辅导期的一般纳税人 来讲,可不是这个规则,是这样规定的:	这种情形就是当月认证未当月抵 扣的问题,国家税务总局也给出 了突破的例外规定,但是得到认 可的难度还是比较大的 <sup>2</sup>

<sup>1</sup>《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 50 号)规定:一、对增值税一般纳税人发生真实交易但由于客观原因造成增值税扣税凭证逾期的,经主管税务机关审核、逐级上报,由国家税务总局认证、稽核比对后,对比对相符的增值税扣税凭证,允许纳税人继续抵扣其进项税额。

增值税一般纳税人由于除本公告第二条规定以外的其他原因造成增值税扣税凭证逾期的,仍应按照增值税扣税凭证抵扣期限有关规定执行。

本公告所称增值税扣税凭证,包括增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和公路内河货物运输业统一发票。二、客观原因包括如下类型:

(一)因自然灾害、社会突发事件等不可抗力因素造成增值税扣税凭证逾期;(二)增值税扣税凭证被盗、抢,或者因邮寄丢失、误递导致逾期;(三)有关司法、行政机关在办理业务或者检查中,扣押增值税扣税凭证,纳税人不能正常履行申报义务,或者税务机关信息系统、网络故障,未能及时处理纳税人网上认证数据等导致增值税扣税凭证逾期;(四)买卖双方因经济纠纷,未能及时传递增值税扣税凭证,或者纳税人变更纳税地点,注销旧户和重新办理税务登记的时间过长,导致增值税扣税凭证逾期;(五)由于企业办税人员伤亡、突发危重疾病或者擅自离职,未能办理交接手续,导致增值税扣税凭证逾期;(六)国家税务总局规定的其他情形。

<sup>2</sup>国税函[2009]617 号规定:一、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、公路内河货物运输业统一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。

二、实行海关进口增值税专用缴款书(以下简称海关缴款书)“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的海关缴款书,应在开具之日起 180 日内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(包括纸质资料和电子数据)申请稽核比对。

<sup>3</sup>《国家税务总局关于增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票进项税额抵扣问题的通知》(国税发[2003]17 号)规定:二、增值税一般纳税人认证通过的防伪税控系统开具的增值税专用发票,应在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣,否则不予抵扣进项税额。

	在交叉稽核比对无误后,方可抵扣进项税额 <sup>1</sup> ,但是多有企业认为当期有留抵,将留抵的进项填写在这儿,就严重错误了	
付款方向与开具专	这就是国税发[1995]192号文件 <sup>3</sup> 的“陷	理解上不付款、“赖账”都能抵扣

<sup>2</sup>《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》(国家税务总局公告 2011 年第 78 号)规定:一、增值税一般纳税人取得的增值税扣税凭证已认证或已采集上报信息但未按照规定期限申报抵扣;实行纳税辅导期管理的增值税一般纳税人以及实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人,取得的增值税扣税凭证稽核比对结果相符但未按规定期限申报抵扣,属于发生真实交易且符合本公告第二条规定的客观原因的,经主管税务机关审核,允许纳税人继续申报抵扣其进项税额。

本公告所称增值税扣税凭证,包括增值税专用发票(含货物运输业增值税专用发票)、海关进口增值税专用缴款书和公路内河货物运输业统一发票。

增值税一般纳税人除本公告第二条规定以外的其他原因造成增值税扣税凭证未按期申报抵扣的,仍按照现行增值税扣税凭证申报抵扣有关规定执行。二、客观原因包括如下类型:(一)因自然灾害、社会突发事件等不可抗力原因造成增值税扣税凭证未按期申报抵扣;(二)有关司法、行政机关在办理业务或者检查中,扣押、封存纳税人账簿资料,导致纳税人未能按期办理申报手续;(三)税务机关信息系统、网络故障,导致纳税人未能及时取得认证结果通知书或稽核结果通知书,未能及时办理申报抵扣;(四)由于企业办税人员伤亡、突发危重疾病或者擅自离职,未能办理交接手续,导致未能按期申报抵扣;(五)国家税务总局规定的其他情形。

<sup>1</sup>一般纳税人的申报表附表二中有相应的行次进行适用:第 26 栏“本期认证相符且本期未申报抵扣”:反映本期认证相符,但按税法规定暂不予抵扣及不允许抵扣,而未申报抵扣的增值税专用发票情况。辅导期纳税人填写本期认证相符但未收到稽核比对结果的增值税专用发票情况。

<sup>3</sup>财税[1995]192 号规定: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,支付运输费用,所支付款项的单位,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。本轮营改增的服务、不动产和无形资产并没有这样的书面表达。这也与当时手开专用发票的监管有关系,时至今日,各地对此也多有不同的认识理解,并不是简单的套用此文件的字面表达。比如我们有看到:

(1)《青岛市国家税务局关于工业企业支付款项与开具发票单位不一致抵扣进项税额问题的批复》(青国税税政(1999)224 号):

青岛市国家税务局稽查局:

你局《关于企业购进货物支付款项与开具发票单位不一致抵扣进项税额问题的请示》(青国税稽发[1999]20 号)文件收悉,经请示国家税务总局,现批复如下:

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)文件第一条第三款所称,纳税人购进货物或应税劳务,支付运输费用,所支付款项的单位,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,否则不予抵扣的规定,根据现行政策规定及总局答复意见,仅适用于商业企业。工业企业进项税额抵扣时间仍按国家税务总局《关于加强增值税征收管理工作的通知》(国税发[1995]015 号)文件第二条第一款的规定执行。

(2) 河北省国家税务局关于印发《增值税若干问题处理意见》的通知(冀国税发(2000)29 号)

(六)对一般纳税人购进货物所取得增值税专用发票的开具单位与所支付款项的单位不一致时,其进项税金是否可以申报抵扣?

按国税发[1995]192 号文规定:纳税人购进货物或应税劳务支付运输费用,所支付款项的单位,必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致,才能申报抵扣进项税额,否则不予抵扣。考虑到目前企业经营方式的多样性以及三角债务的大量存在,所以,在要求企业规范货款支付方向的同时,可由企业申报经县级税务机关严格审核把关,对情况属实者暂允许抵扣进项税额。

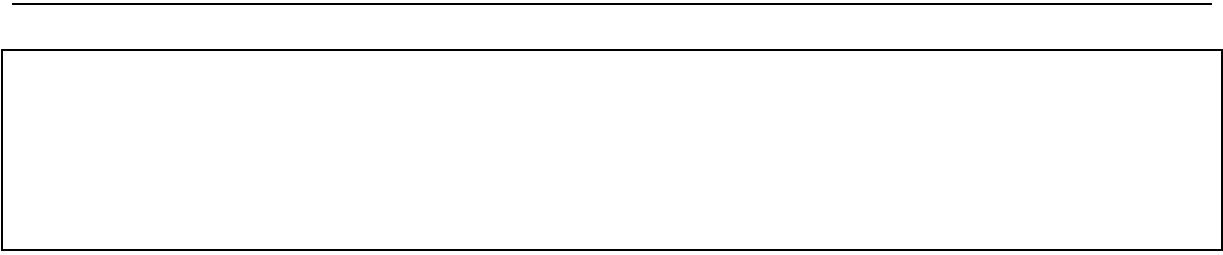
(3)《大连市国家税务局关于明确增值税若干业务问题的通知》(大国税函(2006)125 号)

(三)相互“抹帐”的专用发票抵扣问题

《关于明确增值税若干业务问题的通知》(大国税发[1997]226 号)第五条中:“增值税专用发票的开票单位与收款单位不一致时,未经市国税局批准不得申报抵扣进项税额。企业因相互磨帐造成的专用发票开票单位与收款单位不一致时,经主管税务机关批准,可凭有效合同及发票复印件确认抵扣”的规定停止执行。开票单位与收款单位不一致时,按照国税发[1995]192 号文件有关规定执行,不得申报抵扣进项税额。

用发票的单位有差异不被认可抵扣	阱”所在，尽管各地有不同认识，甚至我们认为不能以此全部否定抵扣的情形，但是遇到了，还真是难以应付，所以建议谨慎支付货款	增值税进项税额，那支付到不是开具发票方就不能抵扣，逻辑上还是有一些问题，建议进行适当的定性调整，但可以保留为风险确认事项
专用发票本身的瑕疵带来的问题	比如取得的专用发票未使用税控系统开具货物清单，手写清单得不到抵扣；或者开具发票信息错误可能会被认为得不到抵扣	建议谨慎处理，特别是对单位填写错误、信息错误的情形。但是对于提供服务时有单位、数量填写不完整的，现实当中多见，所以这种情形之下需要结合当地的情形进一步确认为好
增值税专用发票盖章的问题	国税发[2006]156号文件当时规定：发票联和抵扣联加盖财务专用章或者发票专用章，但因发票管理办法修订之后，发票上要求只能盖发票专用发票	发票联和抵扣联都需要盖发票专用章
对方开具发票适用税率错误得不到抵扣	这种情形也多有发生，比如本身提供了服务6%的税率，结果对方开具了17%税率的增值税专用发票，此时就算对方多计缴了税款，也没有说这个进项税额可以让抵扣，链条是链条，但是这是开具发票不合规。	不过这种情形要进一步区分是不是存在税率划分不清，适用了最高税率的处理

**本章我的记录要点：**



---

## 10 跨境免税服务

(一) 工程项目在境外的建筑服务。

工程总承包方和工程分包方为施工地点在境外的工程项目提供的建筑服务,均属于工程项目在境外的建筑服务。

(二) 工程项目在境外的工程监理服务。

(三) 工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务。





## 附录

### 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

国家税务总局公告 2016 年第 17 号

2016 年 3 月 31 日

国家税务总局制定了《跨县（市、区）提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》，现予以公布，自 2016 年 5 月 1 日起施行。

特此公告。

#### 纳税人跨县（市、区）提供建筑服务增值税征收管理暂行办法

第一条 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）及现行增值税有关规定，制定本办法。

第二条 本办法所称跨县（市、区）提供建筑服务，是指单位和个体工商户（以下简称纳税人）在其机构所在地以外的县（市、区）提供建筑服务。

纳税人在同一直辖市、计划单列市范围内跨县（市、区）提供建筑服务的，由直辖市、计划单列市国家税务局决定是否适用本办法。

其他个人跨县（市、区）提供建筑服务，不适用本办法。

第三条 纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，应按照财税[2016]36 号文件规定的纳税义务发生时间和计税方法，向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税。

《建筑工程施工许可证》未注明合同开工日期，但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，属于财税[2016]36 号文件规定的可以选择简易计税方法计税的建筑工程老项目。

第四条 纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，按照以下规定预缴税款：

（一）一般纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，适用一般计税方法计税的，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 2% 的预征率计算应预缴税款。

（二）一般纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，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。

（三）小规模纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，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。

第五条 纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，按照以下公式计算应预缴税款：

（一）适用一般计税方法计税的，应预缴税款 = （全部价款和价外费用 - 支付的分包款） ÷ （1 + 11%） × 2%

（二）适用简易计税方法计税的，应预缴税款 = （全部价款和价外费用 - 支付的分包款） ÷ （1 + 3%） × 3%

纳税人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负数的，可结转下次预缴税款时继续扣

---

除。

纳税人应按照工程项目分别计算应预缴税款，分别预缴。

第六条 纳税人按照上述规定从取得的全部价款和价外费用中扣除支付的分包款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的合法有效凭证，否则不得扣除。

上述凭证是指：

（一）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。

（二）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。

（三）国家税务总局规定的其他凭证。

第七条 纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，在向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款时，需提交以下资料：

（一）《增值税预缴税款表》；

（二）与发包方签订的建筑合同原件及复印件；

（三）与分包方签订的分包合同原件及复印件；

（四）从分包方取得的发票原件及复印件。

第八条 纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，向建筑服务发生地主管国税机关预缴的增值税税款，可以在当期增值税应纳税额中抵减，抵减不完的，结转下期继续抵减。

纳税人以预缴税款抵减应纳税额，应以完税凭证作为合法有效凭证。

第九条 小规模纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，不能自行开具增值税发票的，可向建筑服务发生地主管国税机关按照其取得的全部价款和价外费用申请代开增值税发票。

第十条 对跨县（市、区）提供的建筑服务，纳税人应自行建立预缴税款台账，区分不同县（市、区）和项目逐笔登记全部收入、支付的分包款、已扣除的分包款、扣除分包款的发票号码、已预缴税款以及预缴税款的完税凭证号码等相关内容，留存备查。

第十一条 纳税人跨县（市、区）提供建筑服务预缴税款时间，按照财税〔2016〕36号文件规定的纳税义务发生时间和纳税期限执行。

第十二条 纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，按照本办法应向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款而自应当预缴之日起超过 6 个月没有预缴税款的，由机构所在地主管国税机关按照《中华人民共和国税收征收管理法》及相关规定进行处理。

纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，未按照本办法缴纳税款的，由机构所在地主管国税机关按照《中华人民共和国税收征收管理法》及相关规定进行处理。