

建筑业营改增专题培训（下）

2016-6

第三只眼制作

北京中翰联合税务师事务所

培训目标：

本次培训主要让您在实践当中应用营改增，快速适应营改增的技术要求、内控风险及过渡期事项规划。

- 增值税的商业价值深入
- 经营业务应用增值税
- “老项目”和“新项目”有何筹划空间
- 合并签订的规则必须适应营改增的趋势
- 营改增实施过程中的“陷阱”
- 应对营改增的“十大事项”

1. 营改增的商业价值深入

下面我们再确认一下营改增中，从“花钱少”到“花钱加抵扣”结合评估采购的方法进行商务谈判的方式，以利于利益的评价。

1.1 不同身份供应商的价格评估

[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，我们还是要高兴的去说，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%

1.2 抵扣的时间价值分析

[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

1.3 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

- (3) 调整报价方案，评估供应商的抵扣率、销项率的影响，对于预算的制订需要考虑增值税的影响因素，注意修订调整系数的影响。
- (4) 不要轻易给客户开具增值税专用发票，原来是实施的扫描纸质票据认证的方式，但是从 2016 年 3 月 1 日起，实施网上查询认证的方式，这相当于无法用发票来“牵制”对方付款行为了，即使这张发票还在销售人员的手中，对方亦可以自由的选择抵扣，因此在实践当中，确认对方付款再给开具相应的发票，这个保障必须有前提条件。
- (5) 利用国家的税收优惠政策：比如对于财政补贴的应用，对于软件企业即征即退的政策应用，发挥集团内增值税的利益优化的问题。

2. 经营业务中如何应用增值税

什么时候纳税，在哪儿纳税，如何纳？如何算？是不是有“甲供材”的老问题，是不是要在施工地缴纳税款？新政策下解放了什么、限制了什么？

2.1 纳税义务发生时间

财税[2016]36号¹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义务发生时间。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。

¹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。

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。

2.2 纳税地点

机构所在地与施工地不一致(跨县市情形)，现在的政策可是变化了!!

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

2.3 服务适用的税率问题

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%)

2.4 建筑服务的特殊之处

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。

2.4.1 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¹：

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

¹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。

“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

2.4.2 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。

2.4.3 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	$100 / 1.03 \times 3\% = 2.91$	抵扣率达到总价收入的 70%时才能够平衡，所以更多时候选
一般计税方法	$(100 / 1.11 \times 11\% - x) = 2.91$ 时， $x = 7$ ，即	

	7/100=7%	择简易计税方法是更合算的
--	----------	--------------

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。

2.4.4 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 ABC 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 ABC 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。

2.5 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。

2.6 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。

2.7 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 $5.15/100=51.5%$	

2.8 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。

3. 合同修订与时俱进

3.1 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 responsibility 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。

3.2 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份的净价；

“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。

3.3 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” ¹)
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。但我们也了解到，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

¹《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。

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。

3.4 关于供应方享受税收优惠

如果供应方享受免税优惠，是不能够开具出来增值税专用发票的，通常只能开具 0 税率的增值税普通发票，此时采购方取得只能列为企业所得税的税前扣除的成本费用，而不能进行抵扣，因为销售方并未缴纳增值税，这种情形下：

一是要求对方开具增值税专用发票，因为优惠并不是强制要求的，鉴于市场经济的需要，是可以要求其放弃进而开具增值税专用发票用于抵扣的，价格方面双方再进行沟通；

二是要求对方提供免税的证明，确认是否真的是享受免税待遇。

4. 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 ¹
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 ² ，这是操作中的一个常规处理的要求 ³ 。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 ¹

¹《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。

²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。

³《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 ¹ ，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 ³ 的“陷	理解上不付款、“赖账”都能抵扣

²《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。

¹一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的增值税专用发票情况。

³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。

(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。

<p>用发票的单位有差异不被认可抵扣</p>	<p>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</p>	<p>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</p>
<p>专用发票本身的瑕疵带来的问题</p>	<p>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</p>	<p>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</p>
<p>增值税专用发票盖章的问题</p>	<p>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</p>	<p>发票联和抵扣联都需要盖发票专用章</p>
<p>对方开具发票适用税率错误得不到抵扣</p>	<p>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。</p>	<p>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</p>

5. 应对营改增的“十大事项”

- 第一重视，从公司利益到个人安危
- 第二协作，增值税不再是财务一个部门的事
- 第三异地经营重新梳理旧账
- 第四商务利益要有套路
- 第五专用发票的取得要讲方法
- 第六总分机构管理要突破旧方式
- 第七系统设置关键点，减少对人的依赖
- 第八税收优惠合规到位
- 第九过渡期谨慎从紧
- 第十跟紧政策，随时调整