

建筑、房地产业“营改增” 新政与税收筹划

New Policy to Replace BT with VAT and Tax Planning
of Construction Industry & Real Estate Industry



中财税务·新知丛书

蔡昌◎著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

建筑、房地产业“营改增” 新政与税收筹划

New Policy to Replace BT with VAT and Tax Planning
of Construction Industry & Real Estate Industry



中财税务·新知丛书

蔡 昌◎著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

建筑、房地产业“营改增”新政与税收筹划 / 蔡昌著. —北京: 中国财政经济出版社, 2016. 7

(中财税务·新知丛书)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6763 - 0

I. ①建… II. ①蔡… III. ①建筑企业 - 增值税 - 税收管理 - 研究 - 中国
②房地产企业 - 增值税 - 税收管理 - 研究 - 中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 117023 号

责任编辑: 樊清玉

责任校对: 黄亚青

封面设计: 智点创意

版式设计: 录文通

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjcbs.tmall.com>

北京时捷印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 10.5 印张 190 000 字

2016 年 9 月第 1 版 2016 年 9 月北京第 1 次印刷

定价: 40.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6763 - 0/F · 5441

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492、QQ: 634579818

序 言

这是生长萌动的时代，这是变革创新的时代，这是迸发思想的时代。我们既注重理论探索，又崇尚实践创新。没有理论支持的实践注定是莽撞行为，没有实践佐证的理论终究是纸上谈兵。

“中财税务·新知丛书”是由中国财政经济出版社与中央财经大学税收筹划与法律研究中心联合策划的一套传播财税新知、弘扬财税思想、挖掘前沿理论、解剖实践案例的一套兼有前瞻性与务实性特征的原创性著作。

我们在这套丛书中策划了以下专题性著作：《国际税收筹划：理论分析与全球实践》《现金流战略：财务思维与价值管理》《税控原理：战略、风险与实际税负》《税收筹划16招》《金融业“营改增”新政与税收筹划》《建筑、房地产业“营改增”新政与税收筹划》等，未来陆续会有更多的著作纳入这套丛书。

这次出版的《金融业“营改增”新政与税收筹划》《建筑、房地产业“营改增”新政与税收筹划》两本著作，是在国家全面推开“营改增”试点改革后出版的两本关于增值税方面的专题性著作。这两本著作脱胎于“营改增”专题讲座，是作者在清华大学总裁班、建筑房地产行业协会、商业银行等讲授“营改增”新政与税收筹划基础上编撰而成，尝试在简约风格框架下把经典案例和新政解析相结合。我在接受《新理财》杂志记者采访时说过这样一句话：全面推行“营改增”，其价值在于“公平透明、减税增信”。在国家治理的新时期，抓住时代机遇，创造一个公平透明的货劳税制度，增强社会各界的税收信用度，是我们财税领域各位同仁的共同责任。希望这两本著作能够引起读者对“营改增”的关注和兴趣。

蔡 昌

2016年8月8日记于中央财经大学

目 录

第1讲	“营改增”的基础作用与增值税原理	(1)
第2讲	“营改增”新政(一)——建筑业	(6)
第3讲	“营改增”新政(二)——房地产业	(12)
第4讲	“营改增”新政(三)——不动产出租和投资	(18)
第5讲	“营改增”新政(四)——金融服务	(23)
第6讲	“营改增”新政(五)——销售服务、无形资产	(37)
第7讲	“营改增”新政(六)——进项税额抵扣	(45)
第8讲	建筑企业“营改增”对策与税收筹划	(55)
第9讲	房地产企业“营改增”对策与税收筹划	(61)
第10讲	增值税会计科目及账务处理	(71)
第11讲	“营改增”的系统性思考	(90)
第12讲	建筑、房地产业“营改增”特殊疑难问题解答	(94)
附录		(115)
附录1	世界主要国家增值税税率表	(115)
附录2	增值税税率及征收率明细表	(119)
附录3	建筑公司基于收支经验值测算增值税综合税负率	(131)
附录4	进项凭证流转图	(133)
附录5	关于发布《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》的公告	(133)
附录6	国家税务总局关于发布《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》	

的公告	(136)
附录 7 国家税务总局关于发布《纳税人提供不动产经营租赁服务增值 税征收管理暂行办法》的公告	(139)
附录 8 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	(141)
附录 9 国家税务总局关于发布《房地产开发企业销售自行开发的房地 产项目增值税征收管理暂行办法》的公告	(144)
附录 10 国家税务总局关于营业税改征增值税委托地税机关代征税款和 代开增值税发票的公告	(148)
附录 11 关于营改增后契税房产税土地增值税个人所得税计税依据问题 的通知	(149)
附录 12 国家税务总局关于明确营改增试点若干征管问题的公告	(150)
附录 13 财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有 关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知	(151)
附录 14 财政部 国家税务总局关于促进残疾人就业增值税优惠政策的 通知	(153)
附录 15 关于增值税会计处理的规定	(155)

第1讲

“营改增”的基础作用与增值税原理

中国宏观经济与社会发展

☐ 中国宏观经济态势

1. 经济新常态五大特征：放缓增长速度、经济虚拟化、经济国际化、信息社会化、实现经济稳健发展。

2. 供给侧结构性改革：不仅强调需求，也注重供给视角以及需求与供给相结合，使供给更好地满足需求，旨在调整经济结构。

☐ 金融政策

降低利率 + 调整汇率 + 互联网金融

☐ 财税政策

财政体制调整 + “营改增” + “个税改革”

“营改增” 历程

“营改增” 的目的

- 消除重复征税
- 减轻企业税负
- 调整产业结构
- 完善税收制度

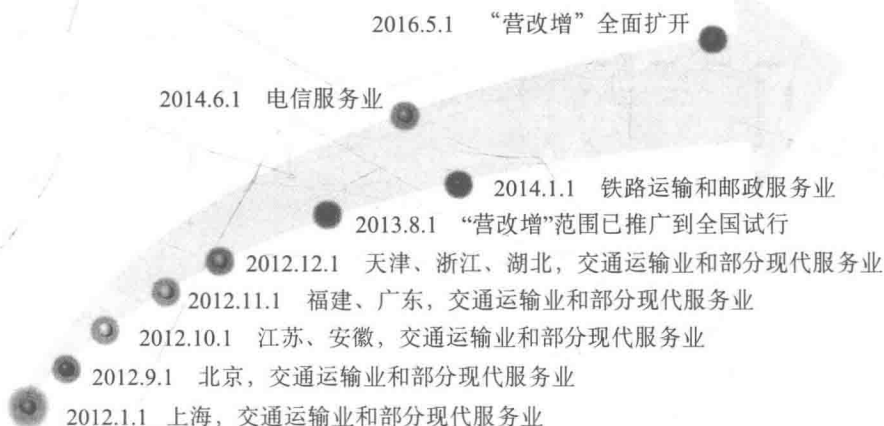


“营改增” 历程

十二届全国人大三次会议，李克强作政府工作报告称：“2015 年力争全面完成‘营改增’，提请修订税收征管法。”

十三届全国人大：自 2016 年 5 月 1 日，全面推开“营改增”。

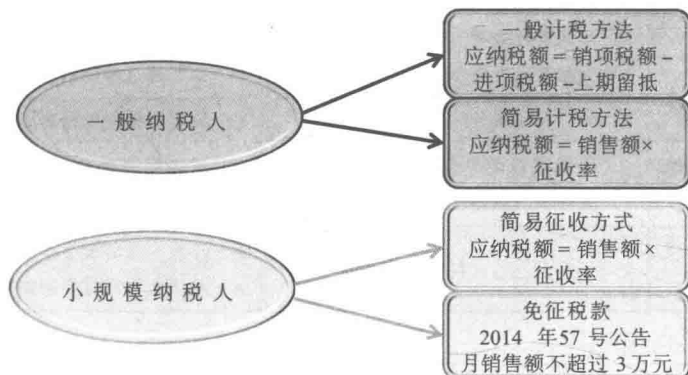
“营改增”变革历程



增值税基本原理

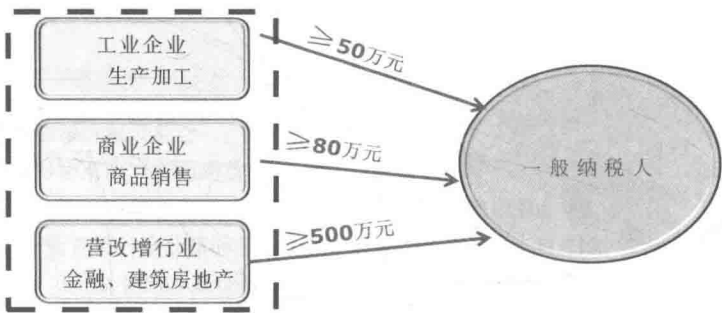
原理一：两种计税方法

原理二：两类纳税人



增值税基本原理

一般纳税人认定标准：年销售额（不含税）超过一定标准



增值税与营业税之间的区别

项 目	营业税	增值税
价税核算方法	➢ 价内税，月末按税种合并计算 ➢ 部分税种未实际产生收入，也缴税	➢ 销售收入，均需要逐笔进行价税分离 ➢ 月末按业务品种对应和税率进行汇总
是否开销项票	➢ 不需要逐笔开具销项票 ➢ 需要开具发票	➢ 需要逐笔开具销项票 ➢ 需要通过金税系统进行发票的开具
总账记账方式	➢ 不进行价税分离，直接记入总账	➢ 逐笔业务价税分离后，再记入总账
缴税数据来源与归集	➢ 会计视角的总账系统（报表）+ 业务系统数据统计	➢ 税务视角的总账（报表）+ 金税系统 + 税管系统
是否涉及进项抵扣	➢ 不涉及，营业税可作为费用	➢ 涉及，且需要金税系统认证进项 ➢ 进项抵扣有时限性要求

“营改增”开启增值税新时代



中国“营改增”开启增值税新时代，抵扣链条趋于完整，税制迈向公平。

第2讲

“营改增”新政（一）

——建筑业

“建筑服务”税目

建筑服务：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。

建筑服务税目涵盖以下五类具体项目：

1. 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：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。

“建筑服务”税目

3. 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：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：是指上列工程作业之外的各种工程作业服务，如钻井（打井）、拆除建筑物或者构筑物、平整土地、园林绿化、疏浚（不包括航道疏浚）、建筑物平移、搭脚手架、爆破、矿山穿孔、表面附着物（包括岩层、土层、沙层等）剥离和清理等工程作业。

建筑业“营改增”新政

1. 建筑企业适用一般计税方法计税的情形

建筑服务适用的增值税税率为11%。建筑企业一般纳税人采用一般计税方法时，允许采用税款抵扣法计算应缴纳的增值税。

2. 一般纳税人跨县（市）提供建筑服务

（1）适用一般计税方法：

全额计税： $(\text{全部价款} + \text{价外费用}) / (1 + 11\%) \times 11\%$

差额预缴： $(\text{全部价款} + \text{价外费用} - \text{分包款}) / (1 + 11\%) \times 2\%$

（2）选择适用简易计税方法：

差额计税： $(\text{全部价款} + \text{价外费用} - \text{分包款}) / (1 + 3\%) \times 3\%$

差额预缴：在建筑服务发生地预缴税款

【特殊情形1】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。

【特殊情形2】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。

建筑业“营改增”新政

【特殊情形3】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。

纳税人按照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。

有效凭证是指：（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。

3. 可以选择适用简易计税方法的特殊情形

（1）一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务。

【注释】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。

【引申】清包工之所以允许选择采用简易计税方法，原因是建筑企业（乙方）承接清包工工程时，没有材料等购进货物的进项税额抵扣，可能会造成税负增加。考虑到这种情况，纳税人以清包工方式提供的建筑服务允许选择简易计税方法计税。

（2）一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务。

【注释】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。

【思考】其实，甲供工程与清包工没有本质的区别，只不过是甲方提供材料、设备或动力的多寡程度不同而已。

（3）一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务。

【注释】建筑工程老项目，是指：

a. 《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；

b. 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。

建筑业“营改增”新政

简易计税方法下销售额（税基）的确认方法：

销售额 = 全部价款 + 价外费用 - 分包款

应纳税额 = 销售额 / (1 + 3%) × 3%

= (全部价款 + 价外费用 - 分包款) / (1 + 3%) × 3%

【延伸】建筑工程许可证与建筑工程承包合同。

建筑工程分两类，一类是土建工程，一类是非土建工程（安装工程、装修工程），所有的土建工程必须到当地建委备案。所以，只有在建委备案的建筑工程承包合同才能办理建筑工程施工许可证，所以工程施工许可证是在总承包合同在建委备案了以后才能办理。

分包不用办理工程施工许可证，分包是跟着总包走的。但是分包合同也必须在当地建委备案。所以，工程施工许可证一定是在签订建筑承包合同后获取的，如果没有签订建筑承包合同，就不可能有工程施工许可证。

4. 销售取得或自建的不动产

(1) 销售 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产；

(2) 销售 2016 年 5 月 1 日后取得的不动产；

(3) 销售 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产；

(4) 销售 2016 年 5 月 1 日后自建的不动产。

【思考】上述不同情况应该如何计算增值税？

一般纳税人销售其取得或自建的不动产（含建筑、房地产企业）

纳税人/企业	不动产来源	取得或自建时间	计税方法与税基、税率
一般纳税人	取得	2016 年 4 月 30 日前	(可以选择) 简易计税方法 差额征税，征收率 5%
一般纳税人	取得	2016 年 5 月 1 日后	一般计税方法 全额征税，适用税率 11% 差额预缴，预征率 5%
一般纳税人	自建	2016 年 4 月 30 日前	(可以选择) 简易计税方法 全额征税，征收率 5%
一般纳税人	自建	2016 年 5 月 1 日后	一般计税方法 全额征税，适用税率 11% 全额预缴，预征率 5%

建筑业“营改增”新政

可以选择简易计税方法但选择了一般计税方法的特殊情形

(1) 销售 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产。

适用一般计税方法的，全额计税，差额预缴，预征率 5%。

(2) 销售 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产。

适用一般计税方法的，全额计税，全额预缴，预征率 5%。

采购权之争与均衡分析

采购权之争

“营改增”后，甲供材和建筑服务均缴纳增值税，由于购入材料可以抵扣增值税进项税额，所以甲乙双方会争夺材料采购权。但与建筑、房地产相关的货物和劳务种类繁多，涉及多档税率，对应的税率不同就会有不同的抵扣效果。

(1) 谁采购谁抵扣。

在建筑市场上，甲方居于主导地位，这种强势地位，或可导致甲方将易于取得增值税专用发票的材料、设备、构配件等自己来采购。这样对甲乙双方的税负将产生很大影响。所以，“营改增”后要解决谁采购、谁抵扣问题。

(2) 如何抵扣？

一般材料采购方抵扣税款，但抵扣税款并不意味着税负一定会降低。建筑、房地产企业的增值税税率为 11%，若采购 17%、13% 税率的货物，将获得 6%、2% 的税差收益；若采购 6%、3% 税率的货物、服务或无形资产，将形成 5%、8% 的税差损失；采购 11% 税率的货物、服务，进项税额与销项税额将维持平衡。

采购权之争与均衡分析

比如，采购钢筋，可以抵扣 17% 的税款；采购商品砼只能抵扣 3% 的税款。

【政策】《关于简并增值税征收率有关问题的公告》（国家税务总局 2014 年 36 号公告）规定：商品砼的征收率为 3%。

由谁采购、采购何种税率的货物、服务或无形资产，涉及不同的税款抵扣。所以，“营改增”之后甲乙双方的商务谈判、合同签订成为一个典型的博弈过程，必须磋商好，以实现双方的税负均衡。