

TAX

建筑施工企业 营改增 案例精解

JIANZHU SHIGONG QIYE YINGGAIZENG ANLIJINGJIE

庄粉荣 庄亦如◎著

根据营改增新政策而著

作者拥有30余年财税工作经验
以案例为入口，解读营改增新政下，
建筑施工企业合理、有效的纳税筹划



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



TAX

建筑施工企业 营改增 案例精解

JIANZHU SHIGONG QIYE YINGGAIZENG ANLIJINGJIE

庄粉荣 庄亦如◎著

根据营改增新政策而著
作者拥有30余年财税工作经验
以案例为入口，解读营改增新政下，
建筑施工企业合理、有效的纳税筹划



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

本书针对建筑施工企业营改增后的新问题,选取了一些建筑施工企业面临的共性问题,以案例的形式与读者分享,同时给出了一些解决问题的方法,包括建筑施工企业营改增概述、建筑施工企业筹建期案例精解、公司架构调整的营改增案例精解、市场拓展业务的营改增案例精解、建筑施工企业融资业务的营改增案例精解、建设施工模式的营改增案例精解、工程计价与结算的营改增案例精解、建筑施工企业日常业务的营改增案例精解、建筑施工企业涉税风险的案例精解。

本书无论从理论的深度还是从内容实操性来说,无疑都是一本值得建筑施工企业的投资人、财务总监、财务主管及财税人员放在案头的实用工具,也是建筑施工企业营改增业务培训的参考资料。

图书在版编目(CIP)数据

建筑施工企业营改增案例精解 / 庄粉荣, 庄亦如著.

— 北京: 机械工业出版社, 2017. 7

ISBN 978 - 7 - 111 - 57587 - 0

I. ①建… II. ①庄… ②庄… III. 建筑企业-增
值税-税收管理-案例-中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 187941 号

机械工业出版社 (北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑: 任淑杰 李欣遥

版式设计: 张文贵

责任校对: 舒莹

责任印制: 李昂

三河市国英印务有限公司印刷

2017 年 8 月第 1 版 · 第 1 次印刷

180mm × 250mm · 14.5 印张 · 264 千字

标准书号: ISBN 978 - 7 - 111 - 57587 - 0

定价: 59.00 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

电话服务

网络服务

服务咨询热线: (010) 88361066

机工官网: www.cmpbook.com

读者购书热线: (010) 68326294

机工官博: weibo.com/cmp1952

(010) 88379203

教育服务网: www.cmpedu.com

封面无防伪标均为盗版

金书网: www.golden-book.com

前言

建筑施工企业的业务范围很广，涉及项目筹资、组织架构设计、项目设计、建材经营、工程建筑、项目施工、园林绿化、工程监理、项目移交……所有这些业务都涉及税收；而当下，国务院正在推广一带一路战略和 PPP 模式，建筑施工企业自然受到越来越多人的关注。

就目前我国企业的情况来看，建筑施工企业的业务流程相当复杂，从原材料的采购到工程设计、建设和管理等，其工期时间长，业务流程复杂。在整个经营业务流程中，有许多活动是建筑施工企业所特有的，有些活动虽然其他企业也存在，但是，其在整个活动中的地位却没有建筑施工企业那么突出。比如工程项目的转包和分包、工程施工期的核算和安排、建筑材料的安排、清包工等事项的处理等。

营改增再一次将建筑施工企业的财税处理问题推到了风口浪尖上。自 2016 年 5 月 1 日起，建筑业、房地产业、金融业和其他生活服务业全面纳入营改增的范围。众所周知，增值税的征税原理与营业税完全不同，而且比较复杂。

建筑施工企业经营业务流程中的每一个环节都存在涉税事项，而且全面实行营改增以后，其操作难度进一步增加。比如，挂靠业务在营业税条件下相对比较简单，而在增值税条件下可能就难以操作；再比如，集团公司模式下的资金集中使用、统一采购等业务在营业税条件下不成问题，而在增值税条件下，如果不能保证“三流对应”，就可能被认定为“未按规定接受增值税专用发票”，其后果不堪设想。不仅如此，还有一些特定模式的业务，比如 BT、BOT、PPP 下的建筑施工业务等，基本上都是多重业务的复合，处理和认定相关事项的涉税问题的难度将会进一步增加。

为了规避涉税风险，许多企业，尤其是规模企业都在加强财务队伍的建设。但是，从税务部门透露出来的信息却不容乐观：这些企业暴露出许多涉税风险，税务机关正在对其进行营改增后增值税的专项检查。

为什么会出现这样的情况呢？笔者曾在《企业涉税风险的表现及规避技巧》一书中提示过：企业中 80% 以上的涉税风险不是在财务环节产生的，进行税收筹划的切入点 80% 也不在财务管理环节。

当今，我国企业存在一种现象：处理涉税基础事项的人员不懂税收，而负责税

收管理的人员不处理涉税基础事项。比如，采购人员购买材料接受虚开的发票而形成逃避纳税的事实；采购人员不会选择供货商而导致企业多缴税的事实；采购人员不会科学安排运输车辆而造成本企业多缴税的事实……营改增以后，税务机关的管理理念也发生了变化，在这样的条件下，作为建筑施工企业，如何规避涉税风险，如何利用现行政策谋取更大的税收利益……这些都是摆在投资人与财务主管面前的问题。

为了帮助建筑施工企业营改增后规避涉税风险，制定科学的纳税方案，笔者对建筑施工企业所特有的涉税问题的处理方法和筹划技巧做了一个专题，从而形成本书。本书只是针对建筑施工企业的个性化问题做探讨，对于建筑施工企业与其他企业共同的涉税事项的处理，则在其他专题中讨论。

笔者坚信本书还存在许多不足，甚至错误，不过笔者同样有理由相信：只要广大读者继续给予关心和支持，笔者将与大家共同努力，争取将税收筹划的理论和实践推上更高的境界。在此，笔者对帮助过我的公司和有关人士表示衷心的感谢！

由于笔者水平有限，本书还存在许多不完善的地方，期待读者不吝赐教！

庄粉荣

2017年10月于上海

手机：18118358758

E-mail: zhuangfr@163.com

目 录

前 言

第一章 建筑施工企业营改增概述	1
营改增对建筑施工企业有哪些影响	1
营改增后投资和经营是否考虑税收因素	5
享受税收优惠是否一定对企业有利	7
营改增后建筑施工企业如何利用政策差异	13
营改增后递延纳税方案案例精解	17
营改增后微观环节税负转嫁案例精解	20
企业融资离不开税收筹划	24
第二章 建筑施工企业筹建期案例精解	29
建筑施工企业法律形式的选择	29
出资方式选择：权益性投资与债权性投资的划分	37
“股本”与“准股本”筹划案例精解	40
分拆业务新办企业的涉税风险案例精解	44
新办企业错缴税种的涉税风险案例精解	47
“投资行为”的涉税风险规避案例精解	49
建筑施工企业参与 PPP 的前期筹资筹划案例精解	51
建设基金搭建中的涉税筹划案例精解	56
营改增后临时设施的财税案例精解	61
第三章 公司架构调整的营改增案例精解	65
重构业务流程解决纳税争议	65
集团公司模式的营改增案例精解	68
建筑业挂靠经营的营改增案例精解	73
承包经营营改增案例精解	77

营改增后“实际管理机构”设计案例	81
建筑行业总分包业务营改增后会计处理	85
总分包业务营改增案例精解	90
第四章 市场拓展业务的营改增案例精解	97
营改增后如何利用“避税地”	97
利用国际税率差异筹划投资	106
虚设避税地营业案例精解	108
利用离岸公司的案例精解	111
第五章 建筑施工企业融资业务的营改增案例精解	115
售后回购营改增财税筹划案例精解	115
售后回租营改增财税筹划案例精解	124
融资租赁与贷款选择营改增案例精解	131
营改增后租赁业务筹划案例精解	134
第六章 建设施工模式的营改增案例精解	138
营改增后转包建筑业务财税筹划案例精解	138
营改增后 BT 模式的涉税筹划案例精解	143
营改增后 BOT 模式的涉税筹划案例精解	148
营改增后平整土地方式涉税案例精解	151
营改增后材料供应模式财税筹划案例精解	153
营改增后合同模式财税筹划案例精解	156
营改增后材料供应涉税处理案例精解	162
营改增后建筑设备使用模式财税筹划案例精解	165
第七章 工程计价与结算的营改增案例精解	168
工程计价审核发现小金库	168
装修工程里的“虚洞”	170
配合甲方虚列成本受查处	175
工程结算需考虑涉税临界点	176
营改增后质量保证金：结算时间不等于纳税时间	178

造价控制的营改增税收因素可以动态控制	179
营改增后建筑劳务公司派遣人员工资结算案例精解	181
工程设备经营的结算模式筹划案例精解	183
营改增后，同样的工程结算方式为何结果不同	188
第八章 建筑施工企业日常业务的营改增案例精解	191
小型建筑施工企业纳税身份的营改增案例精解	191
建筑施工企业利用税收优惠的营改增案例精解	195
营改增后固定资产取得的渠道选择案例精解	199
营改增后新增设备筹划案例精解	202
营改增后材料采购业务流程的财税筹划案例精解	207
营改增后采购货物票据确认的案例精解	208
第九章 建筑施工企业涉税风险的案例精解	214
虚列成本的风险案例	214
建筑安装企业的“外经证”	217
建筑安装企业主要涉税风险控制点	219

第一章

建筑施工企业营改增概述

最近,我国财税领域发生的最大事件,自然要数营改增(营业税改征增值税)了。自2016年5月1日开始,建筑业、房地产业、金融业和生活服务业告别了营业税,全面实行增值税。而后来的实践表明,营改增对建筑施工企业的影响是最大的。那么作为建筑施工企业,在营改增的条件下如何进行税收筹划?笔者认为有关投资人和生产经营者应当关注税收因素,利用好税收优惠政策,并注意递延纳税和税负转嫁的问题。

案例

营改增对建筑施工企业有哪些影响

振华建筑安装有限公司是一家中型建筑施工企业,该公司2015年度的营业收入为22 200万元,营业成本为19 980万元(营业收入和营业成本均含增值税)。工程结算成本中,原材料为10 988万元(占55%) [其中,水泥为4 945.05万元(占45%),钢铁为4 394.6万元(占40%),其他材料为1 648.35万元(占15%)],人工成本为5 994万元(占30%),机械使用费为999万元(占5%),其他费用为1 998万元(占10%),其工程毛利率为10%。

营改增前,应缴纳营业税为 $666(22\,200 \times 3\%)$ 万元。

案例分析

一、理论测算

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)的规定,营改增后,人工成本不能抵扣进项税额,因此能够抵扣进项税额为 $1\,741.85[19\,980 \times (55\% + 5\%) \div (1 + 17\%) \times 17\%]$ 万元,销项税额为 $2\,200[22\,200 \div (1 + 11\%) \times 11\%]$ 万元。这样计算,应缴纳增值税则为 $458.15(2\,200 - 1\,741.85)$ 万元,建筑施工企业的税负有所下降。

从理论测算的角度讲，营改增后企业的税收负担呈下降趋势，但实际上，建筑施工企业的特征会给增值税的计算带来很多挑战。在建筑施工企业实行营业税改征增值税后，最先涉及的是进项税额的抵扣问题，如建筑材料来源方式较多，增值税进项税额抵扣难度大，由于发票管理难度大，很多材料的进项税额无法正常抵扣，使建筑业实际税负加大。根据《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税〔2009〕9号）以及《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）的规定，一般纳税人销售自产的下列货物，可选择按照简易办法依照3%的征收率计算缴纳增值税：①建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料；②自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含黏土实心砖、瓦）；③自来水；④商品混凝土（仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土）。以上所列货物都是工程项目的主要材料，在工程造价中所占比重较大。假设建筑施工企业购入以上材料（其他材料部分）都能取得正规的增值税发票，可抵扣的进项税率为3%，而建筑业的增值税销项税率为11%，则情况将会如何呢？

根据案例可列如下算式：

$$1\,648.35 \times 8\% = 131.87 \text{ (万元)}$$

建筑施工企业购入的以上材料必将增加8%的纳税成本，从而加大建筑业的实际税负，挤占利润空间。这就要求有关企业从各个角度进行筹划。

二、筹划建议

营改增的实施对于建筑施工企业而言，其影响不仅仅体现在税收上，它从多方面制约着企业的经营行为。因此，有关企业应当从以下几个方面进行重新布局和设计：

1. 完善经营形式

在营业税条件下，有些企业在承包工程后将全部工程转包他人，这是《中华人民共和国建筑法》（以下简称《建筑法》）所明确禁止的，《建筑法》第二十九条规定：“禁止总承包单位将工程分包给不具备相应资质条件的单位”。但是，事实上此类事件屡禁不止。不过在增值税条件下，在工程全部转包的情况下，作为第一承包人的建筑企业（从发包方承接工程的单位），应按从发包方取得的全部工程结算收入和价外费用计算确定销售额和销项税额，以从第二承包人（从第一承包人处承接工程的单位）取得的增值税专用发票作为其进项税额，从其账务处理中能够发现没有可供抵扣的外购材料，从而很容易判断出工程全部转包的交易实质。如果分包单位是小规模纳税人或包工头，则抵扣的进项税额将大幅降低，企业税负将上升，利润也随之减少。一旦被税务机关确认为非法转包或非法分包，就会禁止第一承包人

抵扣进项税额，此时第一承包人的税负将大大增加，利润也将大大缩水，这对利润空间本来就不大的建筑施工企业的经营成果会产生较大冲击，并将对非法转包行为起到一定遏制作用。

营改增对于挂靠行为的影响也是很大的。许多挂靠单位购买材料时不要发票，采购材料价格较低。税改后若不开具增值税专用发票，被挂靠单位就不能获得抵扣收益，税负就会提高。

因此营改增以后，有关企业应当注意经营形式的重新设计，从而规避涉税风险。

2. 强化企业管理

建筑施工企业施工项目分散在全国各地，材料采购的地域也相应分散，材料管理部门多而杂，每笔采购业务都要按照现有的增值税发票管理模式开具增值税发票，且数量巨大，发票的收集、审核、整理等工作难度大、时间长。按现行制度规定，进项税额要在 180 天内认证完毕，其工作难度非常大。现实中的税务问题并不如理论分析的那么简单，如收到对方开来的发票，应注意是否为专用发票，发票上的时间、发票章是否正确等。另外，建筑施工企业由于其经营特点，纳税地点也会发生较大变化。这些无疑对建筑施工企业的经营管理等提出了更高的要求。

3. 正确计算造价

(1) 营改增条件下，建设单位招标概预算编制将发生重大变化，相应的设计概算和施工图预算的编制也应按新标准执行，对外发布的公开标书内容也要有相应的调整。

(2) 这种变化使建筑施工企业的投标工作变得复杂。如投标书的编制中有关原材料、燃料等直接成本不包含增值税进项税额，编制的投标书很难准确预测有多少成本费用能够取得增值税进项税额。

(3) 由于要执行新的定额标准，建筑企业施工预算则需要重新进行修改，企业的内部定额也要重新进行编制。

4. 科学会计核算

(1) 营改增对企业财务报表的影响。由于建筑施工企业购置的原材料、辅助材料等存货成本和机械设备等固定资产需要按取得的增值税发票扣除进项税额，则企业的资产总额将比没有营改增前有一定幅度的下降，并引起资产负债率上升。

(2) 营改增对企业营业收入和利润的影响。营改增之前，主营业务收入是含有营业税的，属于含税收入额；营改增之后，主营业务收入不包含增值税，属于税后收入额。由于两种不同的计算方法，企业的利润率数值也不同，假定企业实行营业税与增值税的营业收入与实际税负相等，则营改增后会出现企业营业收入减少而利润率升高的现象。

(3) 营改增对企业现金流量的影响。由于建筑施工企业普遍实行的是代扣代缴营业税方式,则建设单位验工计价时,从验工计价和付款中直接代扣营业税;营改增之后,建设单位将不能直接代扣代缴增值税,而直接由建筑施工企业在当期向税务机关缴纳增值税,但此时建设单位验工计价并不立即支付工程款给建筑施工企业,即缴纳增值税在前,收取工程款在后,有时滞后时间比较长,导致企业的经营性活动现金净流量增加,加大企业资金的紧张程度。

专家点评

全面实行营改增以后,从政策层面上讲,应当达到减税降负的效果,但是实际情况并不理想。2017年“两会”期间,国家税务总局的有关人士从多方面进行了分析,并且发文部署开展新一轮的营改增政策大辅导,而要将政策落地,还需要纳税人自身的努力。本案例的具体分析汇集了许多专家的智慧,我们认为,建筑施工企业应当针对营改增的影响适当采取应对措施,主要可以从以下几个方面去努力:

1. 培养税收筹划人才,做好全程筹划

目前,有的大型建筑施工企业已经提前储备税收筹划人才,做好相关税收政策的研究工作,并合理进行税收筹划。企业要从建筑施工企业和增值税的特点出发,认真研究新政策的相关规定,并特别掌握针对本行业的特别规定,通过会议、企业内部报纸和网站,对财务人员、企业管理人员、材料采购人员和预决算人员宣讲有关增值税的专业知识,增强员工对增值税基本原理、税率、纳税环节和纳税要求的认识,培养在采购材料、分包环节索要专用发票的意识,确保在税制改革后能够立即进行熟练操作和运用。

营改增对建筑施工企业的影响是广泛而深刻的,涉及企业管理的各个方面,尤其涉及法律、财务管理、会计核算等重要方面,企业在这方面要配备足够的人才,确保企业纳税的合法合规。法律顾问应当深入研究相关税收法律法规和税收政策,财务会计人员应当做好税务的会计处理核算工作。企业必要时适当配置税收筹划人员,进行合理避税、节税,分享税制改革给企业带来的税收红利,并实现涉税零风险。

2. 加强企业内部管理,规范企业经营方式

营改增给建筑施工企业的管理提出更高的要求,作为具有企业法人资格的建筑施工企业,要从公司组织机构,子、分公司的设立和发展战略以及重大投融资项目上做出相应调整。比如投标工作,企业往往以集团公司名义对外投标,中标后再分解给集团内部,具有法人资格的成员企业应与集团公司签订分包合同,取得的收入应在成员企业机构所在地缴纳增值税,并将增值税发票提供给集团公司。集团公司

从建设单位取得的全部收入扣除包括成员企业已缴纳的增值税进项税额后，应在企业机构所在地缴纳增值税，建设单位和集团公司都不能代扣代缴税费了。如前所述，营改增对于非法转包、分包，挂靠以及联营项目等经营方式更容易实现监督。建筑施工企业应当规范经营方式，规避法律风险。

3. 加强进项税额抵扣环节的管理

建筑施工企业为了降低施工成本，往往选择个体户和小规模纳税人作为合作商供应材料和机械设备租赁。现在由于税制改革，建筑施工企业更应注重选择具有增值税纳税人资格的合作商，并且要考查其相应的扣减税率，取得增值税专用发票，完善进项税额抵扣问题，以免无法抵扣企业增值税。营改增后，增值税数额的高低直接取决于建筑施工企业能够提供多少增值税专用发票用于进项抵扣。因此，企业所能提供的进项抵扣部分越高，所缴纳的增值税金额也就会越低。比如增加机械设备的购入，减少劳务的支出等。建筑施工企业从现在起就需要加强管理，注意保管和收集相应的增值税进项抵扣凭证。

营改增后投资和经营是否考虑税收因素

税收作为利益再分配的一个手段，直接影响到投资人和经营管理者的利益。投资人如果进行税收筹划，则可以合理合法地取得经济利益，税收筹划是投资人赚钱的第三个渠道。为了获得超额利益，许多投资人都想方设法地通过各种手段降低税收负担。

投资案例

新风建材专业市场 2016 年度的经营业绩良好，2017 年 3 月中旬，该企业的主要投资人、新加坡客商李老板看着总经理传来的财务报表，心满意足地反复考虑着……感觉自己抓住了中国基础建设的发展机会。于是，他准备筹划 2017 年的分配活动。但是，一份“税务检查通知书”打破了他的分配预案。

2017 年 3 月 18 日，当地主管国税机关对新风建材专业市场 2016 年度的增值税纳税情况进行了检查，发现该企业 2016 年 5 月 1 日~2016 年 12 月 31 日收取的进场费等费用存在问题，应当按平销收入计算缴纳增值税。由于上述业务已经按增值税的“商务辅助服务”税目计算缴纳 6% 的增值税，因此应当补交增值税：

$$\begin{aligned} & 7\,500 / (1 + 17\%) \times 17\% - 7\,500 / (1 + 6\%) \times 6\% \\ &= 1\,089.75 - 424.53 \\ &= 665.22 (\text{万元})。 \end{aligned}$$

税务机关确认其偷税 665.22 万元，并处以偷税额 0.5 倍的罚款。



当税款及罚款补交入库后,企业的经营成果立刻黯然失色,原来构想的投资分配方案也无法实施了。李老板感觉对其他股东不好交代,于是对这个问题进行了严肃处理。李老板认为是财务部对有关政策理解不透,税收筹划不到位,从而导致企业发生损失。结果将财务经理降职为一般记账会计,并扣发当年的全部奖金。

该企业的财务经理感到十分委屈,他想为自己申辩,但又说不出理由,于是向领导申请,到外部寻求专家帮助。上海普誉财务咨询有限公司的咨询专家到该企业,对该企业的投资和经营情况进行了全面的分析诊断。

案例分析

通过对现场的“望闻问切”,咨询专家了解到新风建材专业市场的主要情况。该企业是新风某市的一家大型建材零售企业,2016年度实现商品零售收入218 250万元,缴纳增值税1 067.65万元,税收负担率为0.489%。

该企业的主要投资人是新加坡的一个客商,内部控制机制比较完善,部门分工明确,因此,招商工作主要由市场部完成,其销售业务流程是由市场部门与供货商签署业务合同,然后供货商供货、收取进场费并开票(市场部经理开票),再由市场部提供清单给财务部结算税款,财务部凭开票金额申报纳税。

新风建材专业市场从2016年5月1日开始,对多数散货的供货商按销售额的5%收取进场费、上架费、庆典费和促销费5 750万元;对压路机、挖掘机等大型工程机械设备按每件500元的方式,合计收取进场费用1 750万元。

财务人员根据市场部提供的数据,对商场发生的货物销售收入按17%的适用税率计算缴纳增值税,对收取进场费、上架费、庆典费和促销费的7 500万元则按增值税的“商务辅助服务”税目计算缴纳6%的增值税450万元。

通过现场调研,咨询专家不仅掌握了有关情况,了解到产生有关问题的原因,同时还发现企业管理上的其他问题,如接受第三方增值税专用发票、商品促销的涉税处理等方面的涉税风险,同时还发现该企业在投资环节多缴税的问题……

咨询专家认为,该企业有强烈的税收筹划意识,这是应当肯定的。在营改增以前,将平销行为筹划成进场费是商品零售企业进行税收筹划的一个重要内容。因为作为进场费,只按6%征收增值税,而一旦确认为平销,就需要按17%缴纳增值税,这里税收负担的差异是显而易见的。在这样的情况下,有关企业的业务流程需要重新设计。对于该企业来说,由于业务流程操作不当,没有将税法的规定在企业经营的具体操作流程上反映出来,则导致企业受损。显然,这不是财务部门应当承担的责任,因此处于企业管理流程上的每个员工都需要了解影响税收的基本因素等,实行“全员管税”,从而在源头上规避涉税风险。

专家点评

投资人往往过分关心市场的投资机会和风险控制，而忽视了政策风险的规避。在众多政策风险中，税收风险的控制是十分重要的。税收筹划作为投资人赚钱的第三个渠道，已经得到越来越多投资人的重视，但是投资人寻找税收筹划的方法，首先必须掌握影响纳税人税收负担的因素。

影响税收负担的因素有许多方面，既有客观的因素，又有税收自身的因素，客观因素影响税收的问题我们就不做讨论，在这里主要研究税制本身所规定的各种计税要素的技术因素影响。从税收自身的各要素来讲，这些因素的特性及其变化不仅要引起税收负担在国家和纳税人之间的分配，而且还会导致税收负担在不同纳税人或征税对象之间的转移，因此，税制是影响税收负担的最直接因素。影响税收负担的税制因素主要有：①课税对象因素；②税率因素；③计税依据因素；④加成和加倍因素；⑤税收优惠因素。

各国影响税收的因素大同小异。由于各国经济发展水平和经济运行机制的不同，税收制度也就不相同。有的国家实行公民、居民、收入来源地三重税收管辖权，有的国家兼行居民和收入来源地两种税收管辖权，有的国家只实行单一的收入来源地税收管辖权。在税种结构中，有的以直接税为主体，有的以间接税为主体。税种的多少差别很大，同是属于商品及劳务，我国课征增值税、消费税以及城市维护建设税，有的国家却不实行增值税，依然课征制造税、批发税或零售税。即便同是一种税，税率结构也不尽相同，有的实行比例税率，税率高低各有不同。至于应税所得额的计算、费用的列支标准、资产的税务处理、关联企业收入与费用的分配、税收优惠措施等也是差别很大。作为一个跨国投资者，面对形形色色千差万别的税收制度，应当怎样做出明智的税收抉择呢？这就必须借助于跨国的税收筹划。

结合本案例，该企业虽然了解影响税收负担的税制因素，但是还没有将相关政策与具体的业务流程结合起来筹划，从而导致筹划失败。

享受税收优惠是否一定对企业有利

争取享受税收优惠政策，几乎是投资人和经营者的一个共识，所以人们都在想方设法地争取。笔者并不否认，利用税收优惠政策是税收筹划的基本方法之一，但是有政策还要会运筹，运作不当最终可能还是竹篮打水一场空。



案例

金沙花木栽培有限公司是一家花木栽培、研发和经营的企业，主要从事各种花木草坪的收购和销售，2016 年度实现销售收入 1.6 亿元，是增值税一般纳税人。由于该企业的主要负责人王建华为人正派，经营有方，因此该企业不断发展，在当地也有良好的口碑。

但是，最近王老板很郁闷，因为当地主管税务机关在检查该企业 2014 年 1 月 1 日~2016 年 12 月 31 日期间的增值税纳税额的过程中，发现该企业偷税 268.28 万元。

让王老板不理解的是，自己的企业享受免税待遇，怎么会偷税呢？

该企业的主营业务是收购半成品花木，回来栽培后出售，部分产品在销售的过程中同时提供管护服务。

《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）第十五条规定，农业生产者销售的自产农产品免征增值税。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增值税暂行条例实施细则》）第三十五条规定，《增值税暂行条例》第十五条所称农业，是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业；农业生产者，包括从事农业生产的单位和个人；农产品，是指初级农产品，具体范围由财政部、国家税务总局确定。另外，“苗木种植出售+同时管护”的经营模式，属于财税〔2016〕36 号文件中规定的混合销售行为，“销售货物+应税行为”免征增值税。根据财税〔2016〕36 号文件附件 3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》，农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治免征增值税。因此，单独提供管护属于营改增应税行为，其取得的收入中，属于销售植物保护行为取得的收入，免征增值税。

那么，享受免税待遇的企业，为什么会发生偷税行为呢？

案例分析

为了弄清问题，在以后的经营中吸取教训，王老板特意聘请了咨询专家。上海普誉财务咨询有限公司的咨询专家为企业进行了专业诊断性分析。

原来，具体情况是这样的：目前建筑市场竞争激烈，花木经营生意也很难做，为了提升产品的市场竞争能力，大家都在压价销售。以 2016 年度的经营情况为例，当年该企业实现销售收入 16 000 万元，而采购成本就达 15 000 万元，其进销差价只有 1 000 万元。

在这样的前提下，该企业销售花木享受免税待遇不仅得不到好处，相反还要倒

贴税款。仅 2016 年就需缴纳税款 109.29 万元。为什么会出现享受免税待遇而实际上得不到实惠的现象呢？下面对农产品的涉税政策的变化过程做一个简要归纳：

在 2001 年 12 月 31 日以前，人们经营农产品争取享受免税待遇是顺理成章的，会从税收上得到好处。但是，财政部和国家税务总局联合以财税〔2002〕12 号文件下发的《关于提高农产品进项税抵扣率的通知》，明确从 2002 年 1 月 1 日起，增值税一般纳税人购进农业生产者销售的免税农业产品的进项税额扣除率由 10% 提高到 13%，因此情况就发生了变化。

但是，上述事项如果发生在 2017 年 7 月 1 日以后，纳税人就需要注意：财政部和税务总局在《关于简并增值税税率有关政策的通知》（财税〔2017〕37 号）中规定，自 2017 年 7 月 1 日起，简并增值税税率结构，取消 13% 的增值税税率。纳税人销售农产品按 11% 的税率征税，纳税人购进农产品，除营业税改征增值税试点期间，纳税人购进用于生产销售或委托受托加工 17% 税率货物的农产品维持原扣除力度不变外，纳税人购进农产品，取得一般纳税人开具的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书的，以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额为进项税额；从按照简易计税方法依照 3% 征收率计算缴纳增值税的小规模纳税人取得增值税专用发票的，以增值税专用发票上注明的金额和 11% 的扣除率计算进项税额；取得（开具）农产品销售发票或收购发票的，以农产品销售发票或收购发票上注明的农产品买价和 11% 的扣除率计算进项税额。《增值税暂行条例》第八条第（三）项和本通知所称销售发票，是指农业生产者销售自产农产品适用免征增值税政策而开具的普通发票。

结合到具体业务，如果相关事项发生在 2001 年 12 月 31 日以前，作为一般纳税人的经营者从农业生产者处每收购 100 元的农产品，如果以原价销售出去，则经营企业在采购环节所取得的增值税进项税额为： $10(100 \times 10\%)$ 元，销项税额为 $11.50(100/1.13 \times 13\%)$ 元，作为一般纳税人的经营单位经营 100 元农产品就应缴纳增值税 1.5 元。

如果相关事宜发生在 2001 年 12 月 31 日至 2017 年 6 月 30 日之间，从农业生产者处每收购 100 元的农产品，如果仍以原价销售出去，则经营单位在采购环节取得的增值税进项税额为 $13(100 \times 13\%)$ 元，销项税额仍为 $11.50(100/1.13 \times 13\%)$ 元，其中就存在 1.5 元的差额。也就是说，在新政策条件下，作为一般纳税人的经营者通过农产品生产者收购的农产品，按原价每经销 100 元的农产品，不仅不用缴纳增值税，而且还可以获得 1.5 元的收益。

对于享受免税政策的经营者来讲，情况就不同了。根据现行税法规定，销售免税产品的，在销售环节免征销项税额，同时，在购进环节发生的进项税额不允许抵