

税务评论

中国税务

作者：

北京

宫滨 合伙人

电话：+86 10 8520 7527

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

姜保宇 经理

电话：+86 10 8512 4140

电子邮件：richjiang@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务

全国主管合伙人

香港

展佩佩 合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

华北区

北京

周翔 合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区

上海

高立群 合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区

广州

张少玲 合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东 合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

营改增系列之建筑业篇

2016 年 3 月 24 日，财政部和国家税务总局在其网站发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36 号）（以下简称 36 号文），宣布自 2016 年 5 月 1 日起，全面推开营改增试点，将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部纳税人纳入试点范围。至此，原来适用营业税的所有行业将全部进入“增值税时代”。继前三期税务评论分别讨论此次营改增全面实施对房地产业、金融服务业、生活服务业的影响之后，本期评论将就建筑业的试点规定及其行业影响进行解析，并提出应对建议。

36 号文有关建筑业营改增的政策要点

从 2016 年 5 月 1 日开始，建筑业将被纳入增值税征税范围，原建筑业营业税税率为 3%，营改增后增值税适用税率为 11%，这一税率适用于建筑业一般纳税人，而小规模纳税人适用简易计税方法按 3%征收率计缴增值税。

建筑服务范围界定

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。具体包括：

- 工程服务 - 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 - 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 - 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 - 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 - 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。

简易计税方法的适用

根据 36 号文的规定，建筑业纳税人适用简易计税方法的，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为销售额。

除了提供建筑服务的小规模纳税人适用简易计税方法以外，36 号文还明确在以下情形下，一般纳税人提供建筑服务也可以选择适用简易计税方法，按 3% 征收率计税。这一规定的推出应该是考虑到在这些情形下，建筑企业可抵扣的进项税可能较少（例如在下述甲供工程中，建筑企业的主要成本为人工支出，很难取得足够的进项税额），因此以较低的增值税征收率加以弥补，减轻建筑企业负担。

- 以清包工方式提供建筑服务 – 即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。
- 为甲供工程提供建筑服务 – 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。
- 为建筑工程老项目提供建筑服务 – 建筑工程老项目，是指：
 - § 《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；
 - § 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。

需要注意的是，若建筑企业一般纳税人选择按简易计税方法计税，则其将无法抵扣进项税。另外，在建筑企业一般纳税人选择适用简易计税方法时，该纳税人是否可以自行开具增值税专用发票，抑或需要由主管税务机关代为开具增值税专用发票，36 号文尚未具体提及，这一事项有待进一步明确。

跨县（市）提供建筑服务

建筑行业流动性较大，经常出现跨县（市）提供建筑服务的情形。在此前的营业税体系下，纳税人提供建筑业劳务应当向劳务发生地主管税务机关申报纳税。营改增后，纳税人跨县（市）提供建筑服务的，应在建筑服务发生地预缴税款，然后再向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。具体规定概括如下表：

	建筑服务发生地（预缴税款）		机构所在地（纳税申报）	
	预缴基础	预征率/征收率	销售额	税率/征收率
一般纳税人 (一般计税方法)	全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额	2%	全部价款和价外费用	11%
一般纳税人 (简易计税方法)*	全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额	3%	全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额	3%
小规模纳税人	全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额	3%	全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额	3%

*适用于特定情形下（如建筑工程老项目）一般纳税人选择以简易计税方法计算缴纳增值税

行业影响观察

建筑业和房地产业在整个国民经济中占有重要地位，因此备受社会各界关注。作为房地产业的上游，建筑业的增值税税率确定，发票开具，税款缴纳，合同签署等事项将对整个行业产生非常大的影响。

未来或将面临利润压力

营改增后，建筑企业所适用的流转税由价内税调整为价外税。从税率上看，11% 的增值税税率较 3% 的营业税税率有较大上升；如果建筑企业无法通过价格调整方式将增加的增值税负转移至下游（即假设价格保持不变），那么剔除 11% 增值税销项税后的营业收入将大幅低于营改增之前扣除营业税金后的净营业收入。而在成本端，对于建筑业成本中占比较大的人工、材料费等支出，实践中通常由于各种原因难以取得增值税专用发票用以抵扣进项，从而无法充分缓解因流转税税率上升带来的税负增加。因此，对于目前已经处于整体微利状态的建筑行业而言，至少从短期来看，营改增后其利润可能会面临进一步的压力。

与此同时，营改增后建筑企业购置的原材料、固定资产等资产项目在会计确认时须将进项税额从原价中扣除，因此其资产账面价值会较营改增前变小，由此或将导致企业资产结构发生变化。

成本与税务管理面临新挑战

营改增后，每项成本或费用支出是否能够取得进项税抵扣及其具体的抵扣金额，将会对建筑企业的整体成本产生影响。因此，建筑企业在投标工作中需要对未来项目施工过程中能够取得的进项税额进行预测，才能够对工程成本作出比较准确的测算，这将使得未来建筑企业的投标工作变得更为复杂。而且，基于建筑行业的现状，这一预测往往具有一定的现实难度。

另一方面，营改增也对企业的税务管理提出了更高的要求。相比较营业税而言，增值税的会计核算和税务管理工作一般更为细致和复杂，尤其是发票管理的风险比较大，如果发生虚开增值税专用发票情形，情节严重时可能导致对单位判处罚金，直接负责的主管人员和其他直接责任人员可能还需承担刑事责任。因此，建立一套增值税管理规范 and 增值税操作指引，通过系统化的手段对相关风险进行积极防控对于建筑企业而言有其必要性。

应对策略建议

立即着手进行现状梳理

企业应尽早梳理涉税业务流程，确定营改增后的涉税风险区域，完成供应商信息的收集、分类和整理，合理选择计税方法，并以此为基础制定应对方案；厘清自身的经营模式和收入类型，以及企业的成本构成情况（包括材料设备成本、融资成本、设计成本、人员成本、主要税金、其他成本等），分析各项成本所占权重和各自的票据取得情况。

加强对供应商的筛选和管理

营改增后建筑企业对采购成本管理的关注点不应该仅仅是价格的高低，更应该重点关注供应商的增值税纳税人状态，在评估选择供应商时应该考虑供应商是一般纳税人还是小规模纳税人，以此为基础综合考虑成本负担。

加强合同管理

在营改增之后，由于税种的变化，在签订新的合同时，不应该再采用原来以营业税等价内税为基准的合同版本。考虑到增值税是价外税，如果合同的相关涉税条款约定不明，难免会产生纠纷。因此，建筑企业应对合同版本作出必要的梳理和调整；具体工作时，应注意区分企业在采购和销售合同中的不同利益诉求，合理确定相应的招标采购流程、设置价款支付条件。

开展营改增专项培训

在营业税体制下，建筑企业从业人员对于增值税的了解较少，因此对相关人员进行增值税培训具有十分重要的意义。建筑企业需根据具体业务，对财务人员、业务人员及管理层进行营改增相关培训，动态更新建筑业营改增政策的最新进展。从实践来看，单次培训有时很难达成上述预定目标，因此企业必要时可以考虑采用多轮重复和层层深入的方式予以推进。

各层级和业务人员培训的重点可参考如下 -

- 财务人员：增值税基本法规介绍、增值税会计核算要求、增值税纳税义务发生时间确认原则、增值税的申报和缴纳、增值税专用发票的管理、进项税额的抵扣规定、增值税管理过程中应注意的事项。
- 业务人员：标准或常规合同涉税条款的制定、供应商及客户进行价格确认和协商、营改增对商务合同条款的影响、商务合同谈判应注意的事项、谈判价格的组成、供应商提价应对策略和采购发票取得以及抵扣应注意的问题。
- 管理层：有效的税务管理、最新政策动向、营改增可能造成的财务影响等。

优化税务岗位设置

营改增后，建筑企业应根据新的增值税管理要求，进行合理的税务岗位设置，做好增值税纳税申报及缴纳的准备工作。

及时编制增值税管理手册，确保合规操作

增值税管理手册的主要内容应该涵盖增值税重要风险点及控制措施，主要包括收入时点确认、价外费用处理、视同销售、进项税抵扣范围、进项税额的转出、增值税抵扣凭证的认证等；增值税日常工作管理重点应主要包括供应商的管理、客户信息的管理等；除此之外还应该涉及增值税财务核算、纳税申报的调整和管理，以及增值税发票的管理等。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区(香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区(内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所和它们的关联机构。德勤有限公司与每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险管理、税务及相关服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供深入见解以应对最为复杂的业务挑战。德勤拥有超过 225,000 名专业人士，致力成就不凡。每 5 家财富全球 500 强企业，就有 4 家是德勤客户。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 23 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、合肥、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。