

刊号：15-091



華文財稅之家 財稅周刊

新年特刊





邯郸市华文税务师事务所是我市唯一的 A 级税务师事务所，具有专业的注税、注会团队，为您量身定做财税顾问、税务审计、风险内控服务，为客户建立系统的税务风险防范体系。我们倾力打造的“华文财税顾问”品牌服务产品，赢得了广大客户的充分认可。2015 年我们将继续秉承“诚信服务，开拓创新”的服务理念，为更好地服务客户而继续努力。

为方便广大财务人员及时掌握最新的财税政策信息，我们将最新的政策法规及有关解读、财税文章、精品问答等进行整理筛选，专门推出了电子刊物“华文财税周刊”，同时，应广大房地产企业财务人员的要求，在周刊中还特设有“房地产财税专栏”，本周刊将定期以电子邮件的方式发送给大家，欢迎共同学习、交流！



重要政策速递

关于 3 项企业所得税事项取消审批后加强后续管理的公告

国家税务总局公告 2015 年第 6 号

根据《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》（国发〔2014〕27 号、国发〔2014〕50 号）规定，取消“享受小型微利企业所得税优惠的核准”、“收入全额归属中央的企业下属二级及二级以下分支机构名单的备案审核”和“汇总纳税企业组织结构变更审核”等项目审批，现就有关企业所得税后续管理问题公告如下：

一、进一步简化小型微利企业享受所得税优惠政策备案手续

实行查账征收的小型微利企业，在办理 2014 年及以后年度企业所得税汇算清缴时，通过填报《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A 类，2014 年版）的公告〉》（国家税务总局公告 2014 年第 63 号）之《基础信息表》（A000000 表）中的“104 从业人数”、“105 资产总额（万元）”栏次，履行备案手续，不再另行备案。



二、取消“收入全额归属中央的企业下属二级及二级以下分支机构名单的备案审核”的后续管理

收入全额归属中央的企业（本条简称中央企业）所属二级及二级以下分支机构名单发生变化的，按照以下规定分别向其主管税务机关报送相关资料：

（一）中央企业所属二级分支机构名单发生变化的，中央企业总机构应将调整后情况及分支机构变化情况报送主管税务机关。

（二）中央企业新增二级及以下分支机构的，二级分支机构应将营业执照和总机构出具的其为二级或二级以下分支机构证明文件，在报送企业所得税预缴申报表时，附送其主管税务机关。

新增的三级及以下分支机构，应将营业执照和总机构出具的其为三级或三级以下分支机构证明文件，报送其主管税务机关。

（三）中央企业撤销（注销）二级及以下分支机构的，被撤销分支机构应当按照《中华人民共和国税收征收管理法》规定办理注销手续。二级分支机构应将撤销（注销）二级及以下分支机构情况报送其主管税务机关。

主管税务机关应根据中央企业二级及以下分支机构变更备案情况，及时调整完善税收管理信息。

三、取消“汇总纳税企业组织结构变更审核”的后续管理

汇总纳税企业改变组织结构的，总机构和相关二级分支机构应于组织结构改变后 30 日内，将组织结构变更情况报告主管税务机关。总机构所在省税务局按照《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 57 号）第二十九条规定，将汇总纳税企业组织结构变更情况上传至企业所得税汇总纳税信息管理系统。

废止国家税务总局公告 2012 年第 57 号第二十四条第三款“汇总纳税企业以后年度改变组织结构的，该分支机构应按本办法第二十三条规定报送相关证据，分支机构所在地主管税务机关重新进行审核鉴定”的规定。

四、除第一条外，本公告自 2015 年 1 月 1 日起施行。

特此公告。

国家税务总局

2015 年 2 月 2 日



房地产财税专栏

营改增后的房地产、建筑企业不能抵扣进项税的 12 种发票

一、票款不一致的增值税专用发票

《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）第一条第（三）项规定：“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，所支付款项的对象，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。”基于此规定，票款不一致的不可以抵扣进项税金。

二、“对开发票”不能抵扣进项税金

（一）对开发票的涉税风险

所谓“对开发票”是指一购货方在发生“销售退回”时，为了规避开红字发票的麻烦，由退货企业再开一份销售专用发票视同购进后又销售给了原生产企业的行为。

部分纳税人认为，用发票对开这种方法解决“销货退回”问题只是等于把这批不符合质量要求的货物又“卖回”了销货方，并不造成购销双方的税款流失，因为退货方已将这张发票作了账务处理，也计提了销项税金，不存在少缴或逃缴税款问题；对于供货一方来说，也只是拿这张进项发票抵顶了原来应计提的销项税金，同样也不存在偷逃税款的问题。

用发票对开解决销货退回问题，其实质是将退货看作是对销货方的一种重新销售，法律并无禁止，不禁止即视为不违法；二是用发票对开形式解决销货退回问题，从操作目的上看购销双方并不存在偷逃税款的主观故意，从实质上看也不造成税款流失的客观结果。上述纳税人的认识是错误的。

1、在发生销售退回时，如果未按规定开具红字专用发票，实行对开发票有可能增加税收负担。

《增值税暂行条例实施细则》第十一条规定：“一般纳税人销售货物或者应税劳务，开具增值税专用发票后，发生销售货物退回或者折让、开票有误等情形，应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按规定开具红字增值税专用发票的，增值税额不得从销项税额中扣减。”所以，企业如果发生销货退回行为，应按规定开具红字发票，如果未按规定开具红字发票，重开发票的增值税额不得从销项税额中抵减，将会被重复计税。

2、“对开发票”将面临税务局的罚款

纳税人如果未能按规定开具红字发票，税务机关在有足够证据的情况下，可根据《发票管理办法》第三十六条规定，未按照规定开具发票的，由税务机关责令限期改正，没收非法



所得，可以并处 10000 元以下的罚款。有前款所列两种或者两种以上行为的，可以分别处罚。违反发票管理法规，导致其他单位或者个人未缴、少缴或者骗取税款的，由税务机关没收非法所得，可以并处未缴、少缴或者骗取的税款一倍以下的罚款。

3、没有货物往来的发票对开可能被视为虚开发票。

《最高人民法院关于适用〈全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定的若干问题的解释〉的通知》（法发[1996]30号）明确，具有下列行为之一的，属于虚开增值税专用发票：一、没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务而为他人、为自己、让他人为自己、介绍他人开具增值税专用发票；二、有货物购销或者提供或接受了应税劳务但为他人、为自己、让他人为自己、介绍他人开具数量或者金额不实的增值税专用发票；三、进行了实际经营活动，但让他人为自己代开增值税专用发票。为了完成总机构分配的销售收入考核指标的增值税专用发票对开，由于没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务，符合“虚开增值税专用发票”的特征，极有可能被认定为虚开增值税专用发票，如果情节严重，还有可能被追究刑事责任。

4、要多缴纳印花税使企业增加税收负担和少缴纳企业所得税而遭到税务稽查风险。

《印花税暂行条例》规定，在中华人民共和国境内书立、领受购销合同的单位和个人，是印花税的纳税义务人。发票对开是企业视为自身新增加了一笔销售行为，如果书立合同，还需要缴纳印花税，应按购销金额的万分之三贴花，对比销货退回的正常处理，给纳税人增加了不必要的税收负担。如果不按时缴纳，还可能受到处罚。

发票对开是企业通过对开发票，新增加了一笔销售收入，虽然对增值税没有影响，但是影响了企业所得税的计算。《企业所得税法实施条例》规定了多种扣除项目，有许多费用扣除项目以销售收入为基础。如企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的 60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 0.5%，企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出不超过当年销售（营业）收入 15%的部分准予扣除。如果企业按虚增后的销售收入计算费用扣除，就会造成多扣除，少计应税所得的结果。

纳税人在将销售退回变更成销售虚增销售收入的同时，也增加了所得税税前扣除的费用金额。如果因多计收入而增加的扣除金额被税务机关有证据证明是人为造假时，税务机关可根据《税收征管法》第六十三条规定，对纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，对纳税人进行处罚。

（二）控制策略：销货退回应开具红字发票

一般纳税人发生退货业务应按规定开具红字增值税专用发票。《国家税务总局关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》（国税发[2006]156号）第十四条规定，一般纳税人



取得专用发票后，发生销货退回、开票有误等情形但不符合作废条件的，或者因销货部分退回及发生销售折让的，购买方应向主管税务机关填报《开具红字增值税专用发票申请单》。

《申请单》所对应的蓝字专用发票应经税务机关认证。经认证结果为“认证相符”并且已经抵扣增值税进项税额的，纳税人在填报《申请单》时不填写相对应的蓝字专用发票信息。

三、房地产、建筑企业营改增过渡期间的三种不能抵扣进项税金的增值税专用发票

(一) 营改增前签订的材料采购合同，已经履行合同，但建筑材料在营改增后才收到并用于营改增前未完工的项目，而且营改增后才付款给供应商而收到材料供应商开具的增值税专用发票。

(二) 营改增前采购的材料已经用于营改增前已经完工的工程项目，营改增后才支付采购款，而收到供应商开具的增值税专用发票。

(三) 营改增之前采购的设备、劳保用品、办公用品并支付款项，但营改增后收到供应商开具的增值税专用发票。

四、房地产、建筑企业营改增后不能抵扣进项税金的七种特殊增值税专用发票

(一) 没有供应商开具销售清单的开具“材料一批”、汇总运输发票、办公用品和劳动保护用品的发票。

国税发[2006]156号第十二条规定：一般纳税人销售货物或者提供应税劳务可汇总开具专用发票。汇总开具专用发票的，同时使用防伪税控系统开具《销售货物或者提供应税劳务清单》，并加盖财务专用章或者发票专用章。因此，没有供应商开具销售清单的开具“材料一批”、汇总运输发票、办公用品和劳动保护用品的发票，不可以抵扣进项税金。

(二) 获得按照简易征收办法的供应商开具的增值税发票

《国家税务总局关于简并增值税征收率有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第36号)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%征收率计算缴纳增值税，同时不得开具增值税专用发票。

1、建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

2、以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰(不含粘土实心砖、瓦)。

3、商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。

因此，建筑企业购买的砂、石料，如果是从按照简易征收办法的供应商采购的，则建筑企业只能获得增值税普通发票，则不能抵扣进项税金。

(三) 购买职工福利用品的增值税专用发票

财税[2013]106号附件1：《营业税改征增值税试点实施办法》第十条第(一)项规定，用于适用简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人



消费的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。

(四) 发生非正常损失的材料和运输费用中含有的进项税金(例如,工地上被小偷偷偷窃的钢材、水泥)

财税[2013]106号附件1:《营业税改征增值税试点实施办法》第十条第(二)项规定,非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务和交通运输业服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。财税[2013]106号附件1:《营业税改征增值税试点实施办法》第十条第(二)项规定第(三)项规定: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)、加工修理修配劳务或者交通运输业服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。

(五) 建筑施工企业自建工程所采购建筑材料所收到的增值税专用发票。

(六) 房地产公司开发的开发产品,例如商铺、商场、写字楼自己持有经营,以上开发产品所耗用的建筑材料和建筑公司提供的建筑劳务部分的进项税额不得从销项税额中抵扣。

(七) 获得的增值税专用发票超过法定认证期限 180 天

《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)第一条规定: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、(货物运输增值税专用发票)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。基于此规定,获得的增值税专用发票超过法定认证期限 180 天不可以抵扣进项税额。



精品财税文章

“甲供材”在“营改增”后要明晰

所谓“甲供材”就是甲方提供材料。即在建设工程承包合同中,由甲方(建设方)与乙方(承包方)事先在合同中约定由甲方提供主材或工程设备的一种供货方式。根据《中华人民共和国建筑法》第二十五条规定和《中华人民共和国建设工程质量管理条例》第十四条的相关规定可以看出,甲供材在法律层面是合法的,也是允许的。对于甲供材这一普遍存在的现象,在“营改增”前后会有完全不同的影响,需要加以注意。下面举例分析。

例:某房地产开发公司与一建筑工程总承包公司签订了建筑工程承包合同,工程总造价为 5000 万元,其中商品砼 500 万元,钢筋 500 万元,约定由房地产公司负责供应。

营业税下涉税关系复杂

在现行营业税条件下,甲供材跨越建筑业和货物销售业两大行业,涉及增值税、营业税两大领域,涉税关系复杂,容易让人产生困惑。

《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定,“除本细则第七条规定外,纳税人提供建



筑业劳务（不含装饰劳务）的，其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内，但不包括建设方提供的设备的价款。”可知，除装饰工程之外的其他建筑业劳务所用的原材料、其他物资和动力不论甲方提供还是乙方提供，价款要全部计入到营业额中缴纳营业税，而工程所用的设备，乙方提供的要计入营业额缴纳营业税，甲方提供的则不用包含在营业税的计税依据中。

涉税关系较为复杂，主要表现在以下 4 个方面。

第一，发票开具问题。依据上例甲方提供商品砼和钢筋，则甲方需要取得 500 万元的商品砼、500 万元的钢筋增值税普通发票和 4000 万元的建筑业发票。只要涉及甲供材甲方就要取得两种类别的发票，根据这两种不同发票入账，计入开发成本。

第二，税款缴纳问题。商品砼和钢筋虽然是甲方采购，乙方只是利用甲方采购的商品砼和钢筋提供建筑业劳务，但根据上述营业税规定，乙方营业税的计税基础为 5000 万元（4000+1000），乙方需要缴纳营业税 150 万元，并且税款的缴纳主体只能是乙方。

第三，税款负担问题。乙方缴纳了甲供的商品砼和钢筋的营业税税款 30 万元。这让一些人理解，认为不合理——商品砼和钢筋并非乙方采购却要乙方缴纳相应的税款。其实税款的缴纳者并不意味着就是税款的负担者。根据计价规范的相关规定，一个单位工程价款是由分部分项工程费、措施项目费、其他项目费、规费和税金 5 部分组成。从工程造价过程看，不管是谁提供了工程材料，其价款都要全部计入到分部分项工程费中，构成工程实体，再加上非实体的措施项目费、其他项目费和规费，这四项一起构成税金的取费基础从而计取税金，所以可得出甲供材的这部分税金已经包含在承包工程的合同价款中由乙方计取了营业税及其附加。即这部分税款最终是由甲方承担的。

第四，材料和设备、装饰劳务和其他建筑业劳务的区分。相对于甲供材，由于甲供设备不需要缴纳营业税，所以材料和设备的区分就变得尤为关键。虽然各省级地税机关大都出台了设备清单文件、目录等，但实际中情况复杂多变，设备和材料的准确划分并不容易，极易引起税企争议，产生涉税风险。同样由于装饰劳务中清包工作业的情况下，其营业税计税依据中也不包含甲供材部分的价款，所以一些人就混淆装饰劳务与其他建筑业劳务的区别，以逃避税款，这同样会给企业带来很大的涉税风险。

综上营业税下甲供材涉税关系复杂，要求企业熟知政策，做好日常的基础工作，防范税务风险。

“营改增”后税款抵扣要考虑周详

自 2012 年 1 月 1 日上海市率先试点交通运输业和部分现代服务业营改增以来，至今已在全国的交通运输业、邮政服务业、电信业和部分现代服务业全面推开。目前“营改增”正处于继续推进、扩围阶段，多档税率并存，计有 17%、13%、11%、6%税率和 3%征收率五档。



建筑业和房地产业的增值税税率预计可能为 11%。

建筑业、房地产业全部改为增值税后，甲供材的货物和建筑业的劳务都是同一个税种——增值税，营业税条件下税务处理的涉税难点、风险将全部消除。但与房地产、建筑业相关的货物或劳务种类繁多，几乎各档税率都可能涉及。对应的税率不同就会有完全不同的抵扣结果，所以企业要考虑周详，特别要注意以下两点。

第一，谁采购？谁抵扣？由于甲供材一般为大宗材料，金额大、税款多，谁采购谁将享受税款抵扣的好处。但在建筑市场中甲方居于主导地位，这种强势的地位，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，而将难于取得发票的砂、土、石料等交由乙方采购。这样对甲乙双方的税负将产生很大的影响。所以营改增后要解决好谁采购、谁抵扣的问题。

第二，如何抵扣？虽然谁采购谁将抵扣税款，但能抵扣税款并不意味着税负一定降低。假定建筑业和房地产业的增值税税率都定为 11%。那么采购 17%、13%税率的货物、劳务，将获得 6%、2%税差收益；采购 6%税率、3%征收率的货物、劳务，将损失 5%、8%税差；采购 11%税率的货物、劳务，进项销项税差将维持平衡。所以企业要根据材料、劳务的类别、分类管理、分别采取政策。仍以上例，钢筋的税率为 17%，钢筋的可抵扣税款为 85 万（ $500 \times 17\%$ ），商品砼的征收率为 3%，商品砼的可抵扣税款为 15 万元（ $500 \times 3\%$ ）。

假定商品砼按简易办法征收，按照财税〔2014〕57 号文《财政部国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》和国家税务总局公告 2014 年第 36 号文《国家税务总局关于简并增值税征收率有关问题的公告》的规定商品砼征收率 3%，全部由甲方采购，则甲方可直接抵扣税款 100 万元。

如果甲方决定只采购钢筋，商品砼交由乙方采购，则甲方可抵扣的税款为：甲自采钢筋的税款和乙方开来的商品砼部分的建筑业 11%税率的税款： 140 万元（ $85+500 \times 11\%$ ），这样甲方可多抵扣 40 万元。同样道理，对于钢筋乙方采购，乙方将获得 30 万元 [$500 \times (17\% - 11\%)$] 税差，而乙方采购商品砼则乙方将损失 40 万元 [$500 \times (11\% - 3\%)$] 税差。哪方采购、采购何种货品涉及到实实在在的利益，所以“营改增”后双方需要在商务谈判、合同签订等过程中协商好，以达到双方税负的大体均衡。



华文财税



: (0310) 3212366 Email: hdcs868@163.com

地址：邯郸市人民路 312 号新时代商务大厦 25 层

<http://www.hwcs.cn>

华文财税周刊工作组