

华文财税之家财税周刊

刊号：15-107

**刊 首 语**

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**

**财政部、国家税务总局关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知**

财税[2015]63号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局)、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财务局：

　　经国务院批准，现就高新技术企业职工教育经费税前扣除政策通知如下：

　　一、高新技术企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

　　二、本通知所称高新技术企业，是指注册在中国境内、实行查账征收、经认定的高新技术企业。

　　三、本通知自2015年1月1日起执行。

　 财政部、国家税务总局

2015年6月9日

第1页

**房地产财税专栏**

**房地产营改增成本总论**

一、需要明确的土增税、增值税的概念与“营改增”行业阻力

土地增值税，是对有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权，取得增值收入的单位和个人征收的一种税。

增值税从计税原理上说，增值税是对商品生产、流通、劳务服务中多个环节的新增价值或商品的附加值征收的一种流转税。

“营改增”涉及行业的阻力，建筑业来自于：占总成本约20%的人工成本无法取得进项税票；砂、土、石料、商品混凝土等只能取得3%的进项税票；总分包之前抵扣税金的具体配套政策尚不明朗。

房地产业来自于：土体出让金、拆迁补偿费、市政配套费不能取得进项税票；选择集中回笼资金维持高周转，还是选择进销税金匹配牺牲资金成本。

二、“营改增”带给地产成本管理的6大挑战

“营改增”对地产成本管理的影响，可直接或间接体现在房地产业与建筑业，这与地产成本管理有着千丝万缕联系的两大行业，因“营改增”做的相应改变，对地产成本管理都是很大的挑战。

1.占比较大的费项不予抵扣，致成本增加

“营改增”之后，土地出让金、市政配套费与拆迁补偿费不予许抵扣，这三大费项在房地产开发过程中的成本占比很大，如果这部分不准抵扣，根据11%的税率，确实成本不低，一方面会增加建造成本，另一方面，地价款政府不开增值税发票，土地没有进项票抵扣不了，转嫁给开发商，这税负将非常高。

2.实施“营改增”带来税款抵扣难题

房地产建筑业“营改增”之后，企业的税负轻重主要取决于进项抵扣环节

著名税务筹划专家朱鹏祖认为，建筑业、房地产业迟迟未纳入增值税征税范围，主要问题在于抵扣项目。建筑业的抵扣项目分散，税收管理成本高，导致税收管理成本较大。而房地产业主要问题在于其抵扣项目的确定性及项目周期长，更重要的是房地产业与金融业类似，都是资本密集型行业，利息成本能否抵扣成为税款抵扣的难题之一。

3.影响房企内部融资

企业向自己内部融资的成本不好计算，内部融资要去代为开具发票，相当自己向自己借钱还要向国家交税。所以内部融资不划算，但是不开票，融资费用不能入成本。除非你是暂时的借用资金来流转，但是本身这也是税局不认同的。

第2页

而且，代为开具发票要增加一笔很多的税，这种代为开具发票的情况也值得注意。有人提到，有些企业有基金公司，可以处理这块，但实际上，基金公司也要交税。

4.“营改增”政策过渡期间的问题

有专家提出，已经完工的工程但是还没结算完，等结算完了让施工单位怎么开发票？而政策前买入政策后卖出，如果一刀切企业肯定会吃大亏。施工单位的税会相应大增，而这些成本很大程度上会转嫁给房企。

5.建筑业进项抵扣、纳税地点、纳税时间等问题

首先是进项抵扣不足问题。而且，进项税的发票，如果不只一种商品，还要有列出明细清单。运输费的专票要求是运输企业开的才能抵扣，施工企业开的不管用。

其次，纳税地点确定问题。现行营业税政策规定，纳税人提供建筑劳务，应当向劳务发生地税务机关纳税。以建筑劳务发生地为纳税地点，符合建筑作业流动性大、施工复杂的特点，也便于税收征管。

“营改增”后，在机构所在地纳税还是在劳务发生地纳税，是个需要明确的问题。如果选择在劳务发生地纳税，将对施工企业的财务核算能力提出很高要求；如果选择在机构所在地纳税，又会产生企业所在地税务机关因无法确切掌握异地工程的施工进度、财务状况等实际问题，难以监管到位。

建筑业税收占地方政府税收的比重非常高，有的地方建筑业和房地产业税收占地方税收的比例高达80%，税收归属问题关系到地方政府利益，备受关注，地方政府部门会有争议。项目所在地一定会采用各种方法要求你在当地税务所缴税，这样总承包单位的返税就会少，同样还是增加开发商成本。

再次，进项抵扣项目何时列支也变得很重要。合同确立的条款对营改增有很大影响，一次性付款、分期付款的不同，及取得增值税进项票的时间点不同也会对企业的税负有影响。

此外，涉及到有些总承包连带资金管理的，营改增也会增加地产企业成本，包括总包企业成本。

6.不含税的成本编制难度大

不含税的成本编制难度较大，一是进项税税率的多样性，二是在前期目标成本测算阶段，对后续合作对象纳税人资格的不确定性。

原来工程造价计价方式仅一个建安税率，改后人工、辅材、主材执行的税率不一致，包括对应的计价定额、规范、软件都得全部升级。

三、如何应对“营改增”带来的成本管理难题？

1.重点关注最终增值额与计税方式

营改增后，房地产公司税负是增加还是减少与项目最终的增值额有很大的关系，经过运行以后得出结论。一般纳税人和小规模纳税人的计税方式不一样，在资格预审或招标采购选择对象时应搞清楚，除考虑对成本有影响外，应综合考虑，作出选择。

第3页

当然，达到一定规模的企业都是一般纳税人，在招标文件中应规避这方面的风险。一般纳税人的税率有17%、13%（按08版），地产公司几乎涉及不到13%。

2.重视进项抵扣与转嫁成本

有专家建议，土地没有进项票，可以按农产品销售一样，按比例抵扣（当然这当前只是建议），开发商真正能做的，在于重点关注抵扣事宜，并转嫁成本。

建议规模较小或具有其他特殊情况的建筑企业，可以自行选择按简易办法纳税，适用3%征收率。建筑企业本身也需要加强财务核算和经营管理，尽量与能提供增值税专用发票的供货方合作，争取抵扣更加充分。

为避免营改增后，施工单位转嫁税负、开发商成本受损，对已付款未开票部分应尽快催收发票；已开发完毕未结算合同应尽快结算并催开发票。

例如，假设已付款未开票金额100万。税改前施工方开票，承担税金100\*3%=3万元，税前可抵扣成本100万。

如果施工方在税改后才开具发票，含税价100万，则公司可在税前抵扣的成本只有100/1.11=90.09万元，较之前相比，下降比例为9.91%。对企业所得税和土地增值税清算有很大影响。

如果我公司要求按照不含税价100万开具发票，则施工方税改后开票总额为100\*1.11=111万元，承担税金上浮至11万。多承担的税负会转嫁到开发商。

3.成本人员应相应补充税筹知识与能力

成本人员在税法方面应充充电，一方面要知道增值税专用发票是可抵扣的，增值税普通发票不能抵扣。

另一方面，“营改增”试行规定中，有的专用发票也不能抵扣，这一点值得重点关注。

4.进一步强化跨部门沟通与协同

新的住建部关于违法分包的界定说明里明确禁止甲供材，所以营改增中可以排除这种情况。

同时，成本部门应加强与财务部门、采购部门沟通与协同。“营改增”下，由财务部去牵头，重新梳理公司的运作和运营，特别是跟发票和支出相关的环节，其他部门调整自己原来工作处理方式，配合营改增。

比如，编制一个相对准确的不含税的成本，需要企业的成本、采购与财务共同努力。

一种做法是按照成本科目进行测算，根据成本科目的类别进行进项税率的设置并测算不含税成本，成本科目的颗粒度可以根据企业自身的管理情况而定。

第4页

另一种做法是基于合约规划进行测算，根据合同类别与预期合作对象的纳税人资格进行进项税率的设置并测算不含税成本。更细节的，还需要考虑混业销售的情况，即一个合同同时销售货物与增值税应税劳务的情况（比如门窗、幕墙，提供材料设备并带安装），由于货物与劳务增值税税率不同，应分别核算，则测算的难度更大。

建议规模较小或具有其他特殊情况的建筑企业，可以自行选择按简易办法纳税，适用3%征收率。建筑企业本身也需要加强财务核算和经营管理，尽量与能提供增值税专用发票的供货方合作，争取抵扣更加充分。

5.计价定额、规范、软件整体升级

营改增对房企业务运营的影响是全面的，IT系统应随需而变，从价税分离、进项税管控与增值税纳税管理三个维度满足和支撑需求，从而成为业务部门的好伙伴。

首先，IT系统要能够满足“价税分离”的要求；其次，IT系统要能够支撑“全过程的进项税管控”的要求；第三，IT系统要能够“为增值税纳税管理工作减负”具体应包括：增值税发票管理，进项发票认证、进项税抵扣与转出，应纳增值税测算与平衡、纳税申报。

6.合同制定、规范，及进、销项平衡

“营改增”后：预收款项目不同，纳税时点不同，都会有影响；企业正常收取的预收款项，还要分清经营业务类别，方可正确纳税。

工程成本合同和销售合同的制定也很重要。

进项与销项应尽量匹配平衡，否则，对现金流和税负都有影响，签订合同时也要注意这方面。

7.避免时间节点拖延

不按时间节点推进，乙方可能提价，将税负转嫁给开发商。

已完成销售的项目，如果工程结算拖延至税改后，将导致大量的进项税额无法抵扣，形成浪费；已收款未及时开票的项目，收入承担的税金将会由5.6%提升至11%，增加税负；土增税、企业所得税税前抵扣成本缩水，增值额上升，应交税金同步上升。

不得不说，“营改增”对房地产成本管理带来的挑战和风险毋庸置疑，但是其也有积极意义，比如，对不规范的供应商和劳务有了约束，又如对企业现金流也有一定益处。有专家提出，一般纳税人应纳税额=当期销项税额－当期进项税额，小规模纳税人应纳税额=销售额×征收率。意味在项目销售前，没有销项税；前阶段的各个纳税期差额小于0，暂不纳税，对企业的现金流有好处。也有专家认为“营改增”是给成本人一次提升缜密思维和自我价值的机会，对企业管理环节的要求也相应升级。

第5页

**精品财税文章**

**增值税不得抵扣进项税额情形汇总**

一、纳税人身份不能抵扣

1.增值税小规模纳税人销售货物、提供劳务和提供应税服务时，采用简易计税办法，按照销售额和征收率计算缴纳增值税，不得抵扣进项税额

2.小规模纳税人期间发生的费用，在取得一般纳税人资格后抵扣进项税额

3.一般纳税人会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料的,应当按照销售额和增值税税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票

4.应当申请办理一般纳税人资格认定而未申请的,应当按照销售额和增值税税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票

二、不得抵扣进项税额的增值税扣税凭证

1.增值税扣税凭证不符合法律法规，其进项税额不得抵扣。纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

第十一条专用发票应按下列要求开具：

（一）项目齐全，与实际交易相符；

（二）字迹清楚，不得压线、错格；

（三）发票联和抵扣联加盖财务专用章或者发票专用章；

（四）按照增值税纳税义务的发生时间开具。

2.纳税人资料不齐全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。纳税人凭通用缴款书抵扣进项税额的，应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

3.提供应税服务中止、折让、开票有误等情形，未按照规定开具红字增值税专用发票的，不得扣减销项税额。纳税人提供应税服务，开具增值税专用发票后，提供应税服务中止、折让、开票有误等情形，应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按照规定开具红字增值税专用发票的，不得扣减销项税额或者销售额。

4.纳税人取得虚开的增值税专用发票，不得作为增值税合法有效的扣税凭证抵扣其进项税额。

《国家税务总局关于纳税人虚开增值税专用发票征补税款问题的公告》（国家税务总局公告2012年第33号）规定：“纳税人虚开增值税专用发票，未就其虚开金额申报并缴纳增值税的，应按照其虚开金额补缴增值税；已就其虚开金额申报并缴纳增值税的，不再按照其虚开金额补缴增值税。税务机关对纳税人虚开增值税专用发票的行为，应按《中华人民共和国税收征收管理办法》及《中华人民共和国发票管理办法》的有关规定给予处罚。纳税人取得虚开的增值税专用发票，不得作为增值税合法有效的扣税凭证抵扣其进项税额。

第6页

5.除以下运输费用结算单据不得作为增值税扣税凭证：

2012年1月1日前开具的开具运输费用结算单据和公路内河货物运输业统一发票

2012年1月1日至2013年8月1日前非”营改增”试点地区开具运输费用结算单据和公路内河货物运输业统一发票

2013年8月1日至2014年1月1日开具的铁路运输费用结算单据可以计算抵扣

三、购进货物、接受劳务和接受应税服务用途

1.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，不得抵扣进项税额。

需要关注的是，其中涉及的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁，仅指专用于上述项目的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁，不得抵扣进项税额。

2.部分成员企业购进以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施，如中央空调等抵扣了进项税额；对2009年以前购进的固定资产抵扣了进项税额；对不动产改良支出、在建工程耗用材料支出等已抵扣进项税额，未作进项税额转出。

不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

财税[2009]113号财政部、国家税务总局关于固定资产进项税额抵扣问题的通知：

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十三条第二款所称建筑物，是指供人们在其内生产、生活和其他活动的房屋或者场所，具体为《固定资产分类与代码》(GB/T14885-1994)中代码前两位为“02”的房屋；所称构筑物，是指人们不在其内生产、生活的人工建造物，具体为《固定资产分类与代码》(GB/T14885-1994)中代码前两位为“03”的构筑物；所称其他土地附着物，是指矿产资源及土地上生长的植物。

第7页

《固定资产分类与代码》(GB/T14885-1994)电子版可在财政部或国家税务总局网站查询。

以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施，无论在会计处理上是否单独记账与核算，均应作为建筑物或者构筑物的组成部分，其进项税额不得在销项税额中抵扣。附属设备和配套设施是指：给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施。

3.已抵扣进项税额的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务发生不得抵扣进项的情形，应当将该进项税额从当期进项税额中扣减。

购进的货物已经作了进项税额，后来又改变用途，用于非应税、免税、集体福利和个人消费等，则作为进项税额转出。

4.非正常损失

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，不得抵扣进项税额。

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，不得抵扣进项税额。

5.接受的旅客运输服务，不得抵扣进项税额。

6.电脑、打印机、扫描仪等属于通用设备，不属于防伪税控系统的专用设备，不适用财税[2012]15号文件规定的可以抵扣的项目。

第8页

或应税劳务则需企业z

**主办单位：**

**邯郸市华文税务师事务所**

**财税之家专线：**

**3212366**

**财税之家邮箱：**

[**hdcs868@163.com**](mailto:hdcs868@163.com)

**财税之家地址：邯郸市人民路312号新时代商务大厦25层**