

涉及建筑业营改增政策集萃与实例解读
关于企业经营纳税及财务管理实用宝典

JIANZHU QIYE YINGGAIZENG
SHISHI YIBENTONG

建筑企业营改增 实施 一本通

主编 王俊遐



 机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

建筑企业营改增实施一本通

主 编 王俊遐

参 编 张计锋 刘彦林 孙兴雷 杨晓方 张素景
徐树峰 梁 燕 马富强 孙 丹 李志刚
肖玉锋 马立棉

本书对国家新政——营改增实施以来建筑施工企业在计价计税方面发生的相应变化及所遇到的问题，进行了全面的分析和梳理，并结合实际案例予以说明和示范。本书主要内容包括增值税纳税要求、规定及计算，增值税财务业务处理，增值税预缴与申报，增值税发票规定及处理，营改增政策变化分析、建筑企业营改增常见问题举例与解答六大部分。

本书可作为建筑企业管理人员、财务人员、工程造价人员、材料管理人员、合同管理人员等相关人员的参考书，也可作为营改增培训及相关专业在校师生的教材。

图书在版编目（CIP）数据

建筑企业营改增实施一本通/王俊遐主编. —北京：机械工业出版社，2018.6
ISBN 978-7-111-60272-9

I. ①建… II. ①王… III. ①建筑企业－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（2018）第 136402 号

机械工业出版社（北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037）

策划编辑：薛俊高 责任编辑：薛俊高 马碧娟

责任校对：刘时光 责任印制：张 博

三河市宏达印刷有限公司印刷

2018 年 7 月第 1 版第 1 次印刷

184mm×260mm·13.5 印张·328 千字

标准书号：ISBN 978-7-111-60272-9

定价：45.00 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

金书网：www.golden-book.com

封面无防伪标均为盗版

教育服务网：www.cmpedu.com

PREFACE

前言

2016年3月23日，财政部和国家税务总局联合发布《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》，并明确了营业税改征增值税试点范围扩大到建筑业、房地产业、金融业和生活服务业，且将所有企业新增不动产所含增值税纳入抵扣范围。

营业税改征增值税，简称营改增，即将现行征收营业税的应税劳务（交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化教育业、娱乐业、服务业等劳务）、转让无形资产或销售不动产由营业税改征增值税。增值税是一种流转税，也是价外税。通常增值税为四档：标准税率17%，低档税率13%、11%和6%，租赁有形动产等适用17%税率，交通运输业、建筑业等适用11%税率，其他部分现代服务业适用6%税率。《财政部 国家税务总局关于简并增值税税率有关政策的通知》（财税〔2017〕37号）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。

营业税改征增值税既是与国际通行做法接轨，也是国务院确定的必须完成的税改目标，是大势所趋。因此，建筑企业在税改中能够平稳过渡，降低涉税管理和经营风险，是非常必要的。2016年5月1日，营改增试点全面推开，建筑企业的税务管理和税收环境面临巨大变化，税种由营业税改为增值税，纳税人身份、纳税地点、税额计算、纳税申报、会计核算、税收征管模式和环境、供应商管理、发票管理、工程承包模式的选择等也应时而动。

营改增改革，建筑施工企业为了把握这些变化，顺利平稳地实现税种转换的过渡，规避纳税风险，也展开了各种学习和培训事宜。为了帮助相关建设单位更加充分地掌握和应用此政策措施，解决实际操作中的难点、疑点问题，有效防范和控制涉税风险，合法进行纳税筹划，我们组织既懂得建筑企业本身性质又懂得建筑企业财务管理的行业专家编写了此书。

营改增新政实施两年来，已有营改增相关书籍面世。在互联网及各种信息错综杂章的时代，竞争的是特色，是差异化，是品质，是前瞻性，是有效性。本书与同类书相比有以下特点：

1. 政策解读全面

本书梳理了现行增值税政策以及营改增文件，既从财务角度阐述了增值税管理与会计实务，也分析了营改增对企业经营管理工作的影响。

2. 专业特征突出

本书分析了建筑业营改增对企业经营、承揽、采购环节的影响，系统整理了建筑业营改增涉税管理和会计核算的内容，突出了建筑企业营改增后的专业特点。

3. 案例丰富实用，指导性强

本书汇总了营改增新政实施以来建筑企业各个环节出现的问题及对策，选取典型事例加

以举例和论证，对症下药，有效性高，指导性强。

4. 加附多个新文件及行业新政

例如，《国家税务总局关于营业税改征增值税委托地税局代征税款和代开增值税发票的通知》、增值税税收法规、建筑企业增值税管理制度、建筑企业增值税专用发票管理办法、建筑企业增值税纳税申报管理办法、《北京市住房和城乡建设委员会关于印发〈关于建筑业营业税改征增值税调整北京市建设工程计价依据的实施意见〉的通知》等。

本书读者对象包括全国各类施工企业管理人员、财务人员、工程造价人员、采购人员、合同管理人员、法务管理人员以及公司高层领导。

本书在编写过程中参阅了诸多专家、学者的优秀资料，在此表示真诚感谢。限于水平及时间，书中难免有不妥之处，还劳烦读者朋友多提出宝贵意见。

编 者

CONTENTS 目录

前言

第 1 章 增值税纳税要求、规定及计算	1
1.1 增值税征税范围	1
1.2 增值税的纳税人	2
1.3 增值税税率、征收率及预征率	4
1.4 增值税计税方法	10
1.5 增值税缴纳优惠的相关规定	19
1.6 增值税财税管理实务	21
第 2 章 增值税财务业务处理	23
2.1 工程项目增值税财务处理基本原则	23
2.2 建筑业工程项目增值税会计科目设置	25
2.3 简易计税方法下工程项目财务处理	30
2.4 工程项目一般计税方法财务核算	40
2.5 小规模纳税人常见业务会计处理	81
2.6 增值税财务核算常见问题及处理方法	82
2.7 总机构财务核算	94
2.8 营改增试点有关特殊事项的会计处理	114
2.9 增值税财务处理综合案例	116
第 3 章 增值税预缴与申报	119
3.1 增值税纳税申报要求	119
3.2 增值税一般纳税人纳税申报资料	125
3.3 一般纳税人申报表及其填写说明	127
第 4 章 增值税发票规定及处理	151
4.1 增值税发票的类别及构成	151
4.2 增值税发票的开具	152
4.3 增值税扣税凭证	154

4.4	增值税发票管理	160
第5章	营改增政策变化分析	175
5.1	营改增政策产生背景及政策安排	175
5.2	营改增的原则、阶段划分及实施进展	181
5.3	营改增政策调整及影响分析	183
5.4	营改增实施主要措施及应对	189
第6章	建筑企业营改增常见问题举例与解答	192
6.1	营改增后建筑企业账务问题举例	192
6.2	小规模纳税人建安企业科目设置及会计核算举例	195
6.3	一般纳税人建安企业营改增后科目设置及会计核算举例	196
6.4	劳务公司会计核算问题	197
6.5	增值税计算、申报及发票管理	198
6.6	增值税专用发票的相关要求	204
	参考文献	208

第1章 增值税纳税要求、规定及计算

1.1 增值税征税范围

1.1.1 政策规定

根据《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》）的规定，在中华人民共和国境内（以下简称境内）销售货物或者提供加工、修理修配劳务（以下简称劳务），销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照该条例缴纳增值税。

根据《增值税暂行条例》及营改增相关文件的规定，只有境内发生上述应税行为的单位和个人属于增值税纳税人。

1.1.2 征税范围的一般规定

现行增值税征税范围的一般规定包括：

1. 销售或者进口的货物

货物是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。销售货物是指有偿转让货物的所有权。

2. 销售服务、无形资产或者不动产

销售服务、无形资产或者不动产是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产，但下列非经营活动的情形除外：

（1）行政单位收取的同时满足以下条件的政府性基金或者行政事业性收费：

1）由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费。

2）收取时开具省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据。

3）所收款项全额上缴财政。

（2）单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务。

（3）单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

（4）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

3. 提供加工、修理修配劳务

加工是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务；修理修配是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。

提供加工、修理修配劳务（以下简称应税劳务），是指有偿提供加工、修理修配劳务。有偿是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。但单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供加工、修理修配劳务，不包括在内。

1.1.3 关于“境内”的界定

按照《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》）的规定，在境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务是指销售货物的起运地或者所在地在境内以及提供的应税劳务发生在境内。

按照《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，在境内销售服务、无形资产或者不动产是指：①服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方在境内；②所销售或者租赁的不动产在境内；③所销售自然资源使用权的自然资源在境内；④财政部和国家税务总局规定的其他情形。

下列情形不属于在境内销售服务或者无形资产：①境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务；②境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外使用的无形资产；③境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产；④财政部和国家税务总局规定的其他情形。

1.2 增值税的纳税人

我国的增值税法规将增值税纳税人分为一般纳税人与小规模纳税人两类。这两类纳税人在税款计算方法、适用税率以及管理办法上都有所不同。对一般纳税人实行凭发票扣税的计税方法，对小规模纳税人实行简易征收方法征收的管理办法。分类管理有利于税务机关加强重点税源管理，简化小型企业的计算缴纳程序，也有利于对增值税专用发票正确使用与安全管理要求的落实。

1.2.1 一般纳税人的规定标准

一般纳税人是指年应征增值税销售额，超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的单位和个人。年应征增值税销售额是指纳税人在连续不超过12个月的经营期内累计应征增值税销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额、税务机关代开发票销售额和免税销售额。其中稽查查补销售额和纳税评估调整销售额计入查补税款申报当月的销售额，不计入税款所属期销售额。经营期是指在纳税人存续期内的连续经营期间，含未取得销售收入的月份。

按照《国家税务总局关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2015年第18号）的规定，纳税人年应征增值税销售额超过规定标准的，在申报期结束后20个工作日内按照该公告第二条或第三条的规定办理相关手续；未按规定时限办理的，主管税务机关应当在规定期限结束后10个工作日内制作《税务事项通知书》，告知纳税人应当在10个工作日内向主管税务机关办理相关手续。“规定标准”包括《增值税暂行条例实施细则》和财政部、国家税务总局在营改增试点中规定的销售额标准。

纳税人年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定标准，且符合有关政策规定，选择按小规模纳税人纳税的，应当向主管税务机关提交书面说明。

个体工商户以外的其他个人年应征增值税销售额超过规定标准的，不需要向主管税务机关提交书面说明。

除财政部、国家税务总局另有规定外，纳税人自其选择的一般纳税人资格生效之日起，按照增值税一般计税方法计算应纳税额，并按照规定领用增值税专用发票。

1.2.2 小规模纳税人的认定标准

小规模纳税人是指年销售额在规定标准以下，并且会计核算不健全，不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。所称会计核算不健全，是指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额。

根据《增值税暂行条例》及《增值税暂行条例实施细则》、财税〔2016〕36号文件的规定，小规模纳税人的规定标准如下：

(1) 从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人，年应征增值税销售额在50万元以下（含本数）的；以从事货物生产或者提供应税劳务为主是指纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应征增值税销售额的比重在50%以上。对上述规定以外的纳税人，年应征增值税销售额在80万元以下的。

(2) 应税行为的年应征增值税销售额超过500万元（含本数）的纳税人为一般纳税人，未超过规定标准的纳税人为小规模纳税人。

(3) 年应征增值税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税。

(4) 非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。

1.2.3 扣缴义务人

中华人民共和国境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。

1.2.4 纳税人的管理要求

(1) 未超过规定标准的纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关登记成为一般纳税人。会计核算健全是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿，根据合法、有效凭证核算。

(2) 除国家税务总局另有规定外，纳税人一经登记成为一般纳税人以后，不得转为小规模纳税人。

(3) 主管税务机关可以在一定期限内对新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业实行纳税辅导期管理。小型商贸批发企业是指注册资金在80万元（含80万元）以下、职工人数在10人（含10人）以下的批发企业。

具有下列情形之一的一般纳税人，主管税务机关也可以在一定期限内对其实行辅导期管理：

1) 增值税偷税数额占应纳税额的10%以上并且偷税数额在10万元以上的。

- 2) 骗取出口退税的。
- 3) 虚开增值税扣税凭证的。
- 4) 国家税务总局规定的其他情形。

新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业实行纳税辅导期管理的期限为3个月；其他一般纳税人实行纳税辅导期管理的期限为6个月。

辅导期纳税人取得的增值税专用发票抵扣联、海关进口增值税专用缴款书等抵扣凭据应当在交叉稽核比对无误后，方可抵扣进项税额。

主管税务机关对辅导期纳税人实行限量限额发售增值税专用发票。辅导期纳税人一个月内多次领购增值税专用发票的，应从当月第二次领购增值税专用发票起，按照上一次已领购并开具的增值税专用发票销售额的3%预缴增值税，未预缴增值税的，主管税务机关不得向其发售专用发票。

1.2.5 增值税纳税人的特征

增值税纳税人具有以下特征：

1. 必须有发生在中华人民共和国境内的应税行为

根据我国现行法律的规定和行政区域的设置，香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区虽然是我国的领土，但由于其实行有别于祖国大陆的法律制度，实行独立的税收制度，保留独立的税收管辖权，自行立法规定税种、税率、税收豁免和其他税务事项。在税收制度上中央政府一般给予我国香港、澳门和台湾地区与其他国家或者地区相同的待遇，因此，这里所说的中华人民共和国境内主要指除了香港、澳门和台湾地区的其他境域。

注意这里强调的是应税行为发生在中华人民共和国境内，而不是纳税人在境内。也就是说，只要增值税业务发生在中华人民共和国境内，而不管行为人是否具有中华人民共和国国籍、是否在境内登记注册、居住地是否在境内，就都属于增值税的纳税人。

2. 必须发生增值税法规规定范围的行为

《增值税暂行条例》及财税〔2016〕36号文件规定的增值税应税行为范围限于销售或进口货物，提供加工、修理修配劳务以及提供服务、有偿转让无形资产或者不动产。

根据增值税法规的规定，并非所有的单位或个人都是增值税的纳税人，只有发生了增值税法规规定范围的行为才需要缴纳增值税。

3. 纳税人可以是单位和个人

增值税的纳税人既可以是单位，也可以是个人。其中，单位是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。个人包括个体工商户和其他个人。

1.3 增值税税率、征收率及预征率

为了发挥增值税的中性作用，原则上增值税的税率应该对不同行业不同企业实行单一税率，称为基本税率。实践中为照顾不同行业或产品的特殊情况，我国目前设置了多档增值税税率，对于采取简易征收方式设置了3%、5%的征收率。对于部分业务还采用了预征的方式，实行2%、3%或5%的预征率。

1.3.1 税率^①

1. 17%税率

增值税一般纳税人销售或者进口货物，提供加工、修理修配劳务和有形动产租赁服务，除采用简易计税方法外，税率一律为17%。

为公平税负，规范税制，促进资源节约和综合利用，自2009年1月1日起，将部分金属矿、非金属矿采选产品的增值税税率由原来的13%低税率恢复到17%，如铜矿砂及其精矿（非黄金价值部分）、镍矿砂及其精矿（非黄金价值部分）、纯氯化钠、未焙烧的黄铁矿、石英、云母粉、天然硫酸钡（重晶石）等。

2. 13%税率^②

增值税一般纳税人销售或者进口下列货物，按13%计征增值税：

- (1) 粮食、食用植物油、鲜奶。
- (2) 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品。
- (3) 图书、报纸、杂志。
- (4) 饲料、化肥、农药、农机、农膜。
- (5) 国务院及其有关部门规定的其他货物：

1) 农产品。农产品是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各种植物、动物的初级产品。具体征税范围暂继续按照《财政部、国家税务总局关于印发〈农业产品征税范围注释〉的通知》（财税字〔1995〕52号）及现行相关规定执行。

2) 音像制品（自2007年1月1日起）。音像制品是指正式出版的录有内容的录音带、录像带、唱片、激光唱盘和激光视盘。

3) 电子出版物（自2007年1月1日起）。电子出版物是指以数字代码方式，使用计算机应用程序，将图文声像等内容信息编辑加工后存储在具有确定的物理形态的磁、光、电等介质上，通过内嵌在计算机、手机、电子阅读设备、电子显示设备、数字音义视频播放设备、电子游戏机、导航仪以及其他具有类似功能的设备上读取使用，具有交互功能，用以表达思想、普及知识和积累文化的大众传播媒体。

4) 二甲醚（自2008年1月1日起）。二甲醚是指化学分子式为 CH_3OCH_3 ，常温常压下为具有轻微醚香味，易燃、无毒、无腐蚀性的气体。

5) 密集型烤房设备、频振式杀虫灯、自动虫情测报灯、粘虫板属于规定的农机范围，应适用13%的增值税税率。

3. 11%税率

提供交通运输业服务、邮政业服务、基础电信服务、建筑服务、不动产租赁服务、销售不动产、转让土地使用权，按11%计征增值税。

4. 6%税率

提供增值电信服务、金融服务、现代服务（有形动产租赁服务除外）、生活服务，按

① 财政部、国家税务总局于2018年4月发布新规，自2018年5月1日起，纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用17%和11%税率的，税率分别调整为16%、10%。本书后面所述例题，仍以2018年5月1日前实行的税率为基础。

② 此税率已经在2017年7月1日起修改为11%。

6% 计征增值税。

5. 零税率

零税率见表 1-1。

表 1-1 零税率

类 别	内 容
出口货物适用增值税零税率的规定	纳税人出口货物，税率为零；但是，国务院另有规定的除外 税率为零不是简单地等同于免税。出口货物免税仅指在出口环节不征收增值税，而零税率是指对出口货物除了在出口环节不征收增值税外，还要对该产品在出口前已经缴纳的增值税进行退税，使该出口产品在出口时完全不含增值税税款，从而以无税产品进入国际市场。当然我国目前并非对全部出口产品都实行零税率，而是根据经济形势的变化和调节出口产品结构的需要规定出口退税率，对大部分出口产品实行零税率
应税服务适用增值税零税率的规定	中华人民共和国境内（以下简称境内）的单位和个人销售的下列服务和无形资产，适用增值税零税率： （1）国际运输服务。国际运输服务是指在境内载运旅客或者货物出境；在境外载运旅客或者货物入境；在境外载运旅客或者货物 （2）航天运输服务 （3）向境外单位提供的完全在境外消费的下列服务：研发服务、合同能源管理服务、设计服务、广播影视节目（作品）的制作和发行服务、软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务、离岸服务外包业务和转让技术 离岸服务外包业务包括信息技术外包服务（ITO）、技术性业务流程外包服务（BPO）、技术性知识流程外包服务（KPO），其所涉及的具体业务活动，按照《销售服务、无形资产、不动产注释》相对应的业务活动执行 （4）财政部和国家税务总局规定的其他服务 按照国家有关规定应取得相关资质的国际运输服务项目，纳税人取得相关资质的，适用增值税零税率政策，未取得的，适用增值税免税政策 境内的单位或个人提供程租服务，如果租赁的交通工具用于国际运输服务和港澳台运输服务，由出租方按规定申请适用增值税零税率。境内的单位和个人向境内单位或个人提供期租、湿租服务，如果承租方利用租赁的交通工具向其他单位或个人提供国际运输服务和港澳台运输服务，由承租方适用增值税零税率。境内的单位或个人向境外单位或个人提供期租、湿租服务，由出租方适用增值税零税率 境内的单位或个人以无运输工具承运方式提供的国际运输服务，由境内实际承运人适用增值税零税率；无运输工具承运业务的经营者适用增值税免税政策 境内的单位和个人提供适用增值税零税率的服务或者无形资产，如果属于适用简易计税方法的，实行免征增值税办法。如果属于适用增值税一般计税方法的，生产企业实行免抵退税办法，外贸企业外购服务或者无形资产出口实行免退税办法，外贸企业直接将服务或自行研发的无形资产出口，视同生产企业连同其出口货物统一实行免抵退税办法 服务和无形资产的退税率为其按照《营业税改征增值税试点实施办法》第十五条第（一）至（三）项规定适用的增值税税率。实行退（免）税办法的服务和无形资产，如果主管税务机关认定出口价格偏高的，有权按照核定的出口价格计算退（免）税，核定的出口价格低于外贸企业购进价格的，低于部分对应的进项税额不予退税，转入成本 境内的单位和个人销售适用增值税零税率的服务或无形资产的，可以放弃适用增值税零税率，选择免税或按规定缴纳增值税。放弃适用增值税零税率后，36 个月内不得再申请适用增值税零税率 境内的单位和个人销售适用增值税零税率的服务或无形资产，按月向主管退税的税务机关申报办理增值税退（免）税手续。具体管理办法由国家税务总局商财政部另行制定

1.3.2 增值税征收率及预征率

增值税征收率及预征率见表 1-2。

表 1-2 增值税征收率及预征率

类 别	内 容
一般规定	增值税的征收率适用于小规模纳税人和特定一般纳税人。小规模纳税人一般统一按 3% 的征收率计征；对一般纳税人某些特定的业务，也适用该征收率。财税〔2016〕36 号文件中还规定了 5% 的征收率，以及按照预征方式纳税时采用的 2%、3% 和 5% 的预征率
小规模纳税人征收率的规定	小规模纳税人采用简易计税方法计算征收增值税，增值税征收率为 3%。根据《增值税暂行条例》及财税〔2016〕36 号文件的规定，小规模纳税人涉及征收率的业务有： (1) 小规模纳税人增值税征收率为 3%，征收率的调整，由国务院决定 (2) 小规模纳税人（除其他个人外）销售自己使用过的固定资产，按照 3% 的征收率减按 2% 征收增值税。只能开具普通发票，不得由税务机关代开增值税专用发票 (3) 小规模纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品，应按 3% 的征收率征收增值税
一般纳税人按照简易办法征收增值税的征收率	(1) 一般纳税人销售自己使用过的属于《增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税 一般纳税人销售自己使用过的其他固定资产，自 2009 年 1 月 1 日起，按以下税率计算增值税： 1) 2008 年 12 月 31 日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的 2008 年 12 月 31 日以前购进或者自制的固定资产，按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税 2) 2008 年 12 月 31 日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产，按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税；销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税 值得注意的是，销售自己使用过的 2009 年 1 月 1 日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税 - 一般纳税人销售自己使用过的固定资产，按照简易计税方法计税的，应开具普通发票，不得开具增值税专用发票。不过，按照《国家税务总局关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 90 号）的规定，纳税人销售自己使用过的固定资产，适用简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税政策的，可以放弃减税，按照简易办法依照 3% 征收率缴纳增值税，并可以开具增值税专用发票 (2) 一般纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品，应当按照适用税率缴纳增值税 (3) 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，按规定可自行开具增值税专用发票： 1) 县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力。小型水力发电单位是指各类投资主体建设的装机容量为 5 万 kW 以下（含 5 万 kW）的小型水力发电单位 2) 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料 3) 以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含黏土实心砖、瓦） 4) 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品 5) 自来水

(续)

类 别	内 容
一般纳税人按照简易办法征收增值税的征收率	6) 商品混凝土 (仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土) 一般纳税人选择简易办法计算缴纳增值税后, 36 个月内不得变更 (4) 一般纳税人销售货物属于下列情形之一的, 暂按简易办法依照 3% 征收率计算缴纳增值税, 按规定可自行开具增值税专用发票 1) 寄售商店代销寄售物品 (包括居民个人寄售的物品在内) 2) 典当业销售死当物品 3) 经国务院或国务院授权机关批准的免税商店零售的免税品 对属于一般纳税人的自来水公司销售自来水按简易办法依照 3% 征收率征收增值税, 可自行开具增值税专用发票。但不得抵扣其购进自来水取得增值税扣税凭证上注明的增值税税款
纳税人销售旧货适用征收率的规定	纳税人销售旧货, 按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税。所称旧货, 是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物 (含旧汽车、旧摩托车和旧游艇), 但不包括自己使用过的物品 纳税人销售旧货, 应开具普通发票, 不得自行开具或者由税务机关代开增值税专用发票

1.3.3 营改增试点纳税人适用征收率和预征率

营改增试点纳税人适用征收率和预征率见表 1-3。

表 1-3 营改增试点纳税人适用征收率和预征率

类 别	内 容
建筑服务适用征收率和预征率的规定	一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务, 可以选择适用简易计税方法按照 3% 计税。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 一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务, 可以选择适用简易计税方法按照 3% 计税。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 一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务, 可以选择适用简易计税方法按照 3% 计税。建筑工程老项目是指: ①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; ②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 一般纳税人跨县 (市) 提供建筑服务, 适用一般计税方法计税的, 应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应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, 按照 2% 的预征率在建筑服务发生地预缴税款后, 向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 一般纳税人跨县 (市) 提供建筑服务, 选择适用简易计税方法计税的, 应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, 按照 3% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后, 向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 试点纳税人中的小规模纳税人 (以下简称小规模纳税人) 跨县 (市) 提供建筑服务, 应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, 按照 3% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后, 向机构所在地主管税务机关进行纳税申报

(续)

类 别	内 容
建筑服务适用征收率 和预征率的规定	一般纳税人跨省（自治区、直辖市或者计划单列市）提供建筑服务或者销售、出租取得的与机构所在地不在同一省（自治区、直辖市或者计划单列市）的不动产，在机构所在地申报纳税时，计算的应纳税额小于已预缴税额，且差额较大的，由国家税务总局通知建筑服务发生地或者不动产所在地省级税务机关，在一定时期内暂停预缴增值税
销售不动产适用征收 率和预征率	一般纳税人销售其2016年4月30日前取得（不含自建）的不动产，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。一般纳税人销售其2016年5月1日后取得（不含自建）的不动产，应适用一般计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额，按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 一般纳税人销售其2016年4月30日前自建的不动产，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。一般纳税人销售其2016年5月1日后自建的不动产，应适用一般计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用，按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 小规模纳税人销售其取得（不含自建）的不动产（不含个体工商户销售购买的住房和其他个人销售不动产），应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 小规模纳税人销售其自建的不动产，应以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 房地产开发企业中的一般纳税人，销售自行开发的房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计税 房地产开发企业中的小规模纳税人，销售自行开发的房地产项目，按照5%的征收率计税 房地产开发企业采取预收款方式销售所开发的房地产项目，在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税 个体工商户销售购买的住房，应按照财税〔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》第五条的规定征免增值税。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 其他个人销售其取得（不含自建）的不动产（不含其购买的住房），应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算应纳税额
不动产经营租赁服务 适用征收率和预征率 的规定	一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人出租其2016年4月30日前取得的与机构所在地不在同一县（市）的不动产，应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 公路经营企业中的一般纳税人收取试点前开工的高速公路的车辆通行费，可以选择适用简易计税方法，减按3%的征收率计算应纳税额。试点前开工的高速公路是指相关施工许可证明上注明的合同开工日期在2016年4月30日前的高速公路

(续)

类 别	内 容
不动产经营租赁服务 适用征收率和预征率的规定	一般纳税人出租其2016年5月1日后取得的、与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照3%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 小规模纳税人出租其取得的不动产(不含个人出租住房),应按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人出租与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 其他个人出租其取得的不动产(不含住房),应按照5%的征收率计算应纳税额 个人出租住房,应按照5%的征收率减按1.5%计算应纳税额 一般纳税人销售其2016年4月30日前取得的不动产(不含自建),适用一般计税方法计税的,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。上述纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 房地产开发企业中的一般纳税人销售房地产老项目,以及一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用,按照3%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报 一般纳税人销售其2016年4月30日前自建的不动产,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报
其他适用3%征收率的 应税服务	一般纳税人发生下列应税行为可以选择适用简易计税方法按照3%的征收率计税: (1) 公共交通运输服务,包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运、班车。班车是指按固定路线、固定时间运营并在固定站点停靠的运送旅客的陆路运输服务 (2) 经认定的动漫企业为开发动漫产品提供的动漫脚本编撰、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码(面向网络动漫、手机动漫格式适配)服务,以及在境内转让动漫版权(包括动漫品牌、形象或者内容的授权及再授权)。动漫企业和自主开发、生产动漫产品的认定标准和认定程序,按照《文化部 财政部 国家税务总局关于印发〈动漫企业认定管理办法(试行)〉的通知》(文市发〔2008〕51号)的规定执行 (3) 电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务、收派服务和文化体育服务 (4) 以纳入营改增试点之日前取得的有形动产为标的物提供的经营租赁服务 (5) 在纳入营改增试点之日前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同 值得注意的是,营改增试点纳税人中的一般纳税人兼有销售货物、提供加工修理修配劳务的,凡未规定可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税的,其全部销售额应一并按照一般计税方法计算缴纳增值税

1.4 增值税计税方法

1.4.1 一般计税方法

我国目前对一般纳税人采用的计税方法主要是国际上通行的购进扣税法,即先按当期销

销售额和适用税率计算出销项税额，然后对当期购进项目已经缴纳的税款（所含税款）进行抵扣，从而间接计算出对当期增值额部分的应纳税额。财税〔2016〕36号文件将这种方法称为一般计税方法。

1. 增值税税额的计算

增值税一般纳税人采用一般计税方法计算应纳税额时，销售货物、应税劳务、应税服务、无形资产或者不动产的应纳税额，应该等于当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。其计算公式如下：

$$\begin{aligned}\text{当期应纳税额} &= \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额} \\ &= \text{当期销售额} \times \text{适用税率} - \text{当期进项税额}\end{aligned}$$

增值税一般纳税人当期应纳税额的多少，取决于当期销项税额和当期进项税额两个因素。而当期销项税额的确定关键在于确定当期销售额。对当期进项税额的确定在税法中也做了一些具体的规定，在分别确定销项税额和进项税额的情况下，就不难计算出应纳税额。

2. 销项税额的计算

（1）一般规定。销项税额是指纳税人销售货物、提供应税劳务、销售服务、无形资产或者不动产，按照销售额、提供应税劳务收入、销售服务、无形资产或者不动产的销售额和规定的税率计算并向购买方收取的增值税税额。对于属于一般纳税人的销售方来说，在没有抵扣其进项税额前，销售方收取的销项税额还不是其应纳增值税税额。销项税额的计算公式如下：

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{适用税率}$$

从定义和公式可以看出，销项税额是由购买方在购买货物、接受应税劳务、应税服务、无形资产或者不动产支付价款时，一并向销售方支付的税额。销项税额的计算取决于销售额和适用税率两个因素。在适用税率既定的前提下，销项税额的大小主要取决于销售额的大小。增值税适用税率是比较简单的，因而销项税额计算的关键是如何准确确定作为增值税计税依据的销售额。

（2）营改增纳税人销售额的计算见表1-4。

表 1-4 营改增纳税人销售额的计算

类 别	内 容
经纪代理服务	经纪代理服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费，不得开具增值税专用发票
融资租赁和融资性售后回租业务	（1）经中国人民银行、中国银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人，提供融资租赁服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额 （2）经中国人民银行、中国银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人，提供融资性售后回租服务，以取得的全部价款和价外费用（不含本金），扣除对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额作为销售额 （3）试点纳税人根据2016年4月30日前签订的有形动产融资性售后回租合同，在合同到期前提提供的有形动产融资性售后回租服务，可继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税

(续)

类 别	内 容
融资租赁和融资性售后回租业务	继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税的试点纳税人，经中国人民银行、中国银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的，根据 2016 年 4 月 30 日前签订的有形动产融资性售后回租合同，在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务，可以选择以下方法之一计算销售额： 1) 以向承租方收取的全部价款和价外费用，扣除向承租方收取的价款本金，以及对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额为销售额 纳税人提供有形动产融资性售后回租服务，计算当期销售额时可以扣除的价款本金，为书面合同约定的当期应当收取的本金。无书面合同或者书面合同没有约定的，为当期实际收取的本金 试点纳税人提供有形动产融资性售后回租服务，向承租方收取的有形动产价款本金，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票 2) 以向承租方收取的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额为销售额 经商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准的从事融资租赁业务的试点纳税人，2016 年 5 月 1 日后实收资本达到 1.7 亿元的，从达到标准的当月起按照上述第（1）（2）（3）点规定执行；2016 年 5 月 1 日后实收资本未达到 1.7 亿元但注册资本达到 1.7 亿元的，在 2016 年 7 月 31 日前仍可按照上述第（1）（2）（3）点规定执行，2016 年 8 月 1 日后开展的融资租赁业务和融资性售后回租业务不得按照上述第（1）（2）（3）点规定执行
航空运输企业的销售额	航空运输企业的销售额不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款
客运场站服务	试点纳税人中的一般纳税人（以下简称一般纳税人）提供客运场站服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给承运方运费后的余额为销售额
旅游服务	试点纳税人提供旅游服务，可以选择以取得的全部价款和价外费用，扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额 选择上述办法计算销售额的试点纳税人，向旅游服务购买方收取并支付的上述费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票
房地产项目	房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），以取得的全部价款和价外费用，扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。房地产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 日前的房地产项目 试点纳税人按照上述规定从全部价款和价外费用中扣除的价款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证。否则，不得扣除 上述凭证是指： （1）支付给境内单位或者个人的款项，以发票为合法有效凭证 （2）支付给境外单位或者个人的款项，以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证，税务机关对签收单据有疑议的，可以要求其提供境外公证机构的确认证明 （3）缴纳的税款，以完税凭证为合法有效凭证 （4）扣除的政府性基金、行政事业性收费或者向政府支付的土地价款，以省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据为合法有效凭证 （5）国家税务总局规定的其他凭证 纳税人取得的上述凭证属于增值税扣税凭证的，其进项税额不得从销项税额中抵扣

(3) 含税销售额的换算。为了符合增值税作为价外税的要求,纳税人在填写进销货及纳税凭证、进行账务处理时,应分项记录不含税销售额、销项税额和进项税额,以正确计算应纳增值税税额。然而,在实际工作中,常常会出现一般纳税人将销售货物、提供应税劳务、销售服务、无形资产或者不动产采用销售额和销项税额合并定价收取的方法,这就形成了含税销售额。

我国增值税是价外税,计税依据中不含增值税本身的数额。在计算应纳税额时,如果不将含税销售额换算为不含税销售额,就不符合我国增值税的设计原则。因此,一般纳税人销售货物、提供应税劳务、销售服务、无形资产或者不动产取得的含税销售额在计算销项税额时,必须将其换算为不含税的销售额。

对一般纳税人销售货物、提供应税劳务、销售服务、无形资产或者不动产,采用销售额和销项税额合并定价方法的,按下列公式计算销售额:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{税率})$$

公式中的税率为销售货物、提供应税劳务、销售服务、无形资产或者不动产按《增值税暂行条例》以及财税〔2016〕36号文件规定所适用的税率。

3. 进项税额的计算

(1) 准予从销项税额中抵扣的进项税额。根据《增值税暂行条例》以及营改增相关文件的规定,准予从销项税额中抵扣的进项税额,限于下列增值税扣税凭证上注明的增值税税额和按规定的扣除率计算的进项税额:

1) 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税税额。一般纳税人在生产经营过程中所支付的运输费用,允许计算抵扣进项税额。值得注意的是,交通运输业实行增值税后,纳税人购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,曾经按照货物运输业增值税专用发票上注明的增值税税额作为进项税额进行抵扣。从2015年7月1日开始,增值税一般纳税人提供货物运输服务停止使用货物运输业增值税专用发票,开始使用增值税专用发票和增值税普通发票。中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)提供货物运输服务,可自2015年11月1日起使用增值税专用发票和增值税普通发票。

2) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额。纳税人进口货物,凡已缴纳了进口环节增值税的,不论其是否已经支付货款,其取得的海关进口增值税专用缴款书均可作为增值税进项税额抵扣凭证。《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)规定:实行海关进口增值税专用缴款书(以下简称海关缴款书)“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人取得2010年1月1日以后开具的海关缴款书,应在开具之日起180日内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(包括纸质资料和电子数据)申请稽核比对。未实行海关缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人取得2010年1月1日以后开具的海关缴款书,应在开具之日起180日后的第一个纳税申报期结束以前,向主管税务机关申报抵扣进项税额。

3) 购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和11%的扣除率^①计算的进项税额。进项税额的计算公式如下:

① 根据财政部、国家税务总局的最新规定,自2018年5月1日起,纳税人购进农产品,原适用11%扣除率的,扣除率调整为10%;纳税人购进用于生产销售或委托加工16%税率货物的农产品,按照12%的扣除率计算进项税额。

进项税额 = 买价 × 扣除率

对这项规定需要解释的是,所谓农业产品,是指直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的自产而且免征增值税的农业产品,农业产品所包括的具体品目按照 1995 年 6 月财政部、国家税务总局印发的《农业产品征税范围注释》执行。

购买农业产品的买价,包括纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按规定缴纳的烟叶税。

(2) 不得从销项税额中抵扣的进项税额。根据《增值税暂行条例》及营改增相关文件的规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

1) 用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产,仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)、不动产。

所称固定资产,是指使用期限超过 12 个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等有形动产。

所称个人消费,包括纳税人的交际应酬消费。

所称不动产、无形资产的具体范围,可以按照财税〔2016〕36 号文件所附的《销售服务、无形资产、不动产注释》执行。一般来说,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。

2) 非正常损失的购进货物,以及相关的加工、修理修配劳务和交通运输服务。非正常损失是因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质,以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

3) 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)、加工修理修配劳务和交通运输服务。

4) 非正常损失的不动产,以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

5) 非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。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。

6) 购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

7) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

按照之前的规定,纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇,其进项税额不得从销项税额中抵扣。从 2013 年 8 月 1 日开始,该类采购业务进项税额允许抵扣。

(3) 不得抵扣进项税额的计算

1) 采用一般计税方法的纳税人,兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额,按照下列公式计算不得抵扣的进项税额:

$$\text{不得抵扣的进项税额} = \frac{\text{当期无法划分的全部进项税额} \times \left(\frac{\text{当期简易计税方法计税项目销售额}}{\text{当期全部销售额}} \right)}{\text{全部进项税额} + \text{项目销售额}}$$

主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行清算。

2) 已抵扣进项税额的购进货物(不含固定资产)、劳务、服务,发生上述七种规定情形(简易计税方法计税项目、免征增值税项目除外)的,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减;无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

3) 已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产,发生上述七种规定情形的,按照下列公式计算不得抵扣的进项税额:

不得抵扣的进项税额 = 固定资产、无形资产或者不动产净值 × 适用税率

固定资产、无形资产或者不动产净值是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。

纳税人适用一般计税方法计税的,因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的增值税税额,应当从当期的销项税额中扣减;因销售折让、中止或者退回而收回的增值税税额,应当从当期的进项税额中扣减。

4) 有下列情形之一的,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:

①一般纳税人会计核算不健全,或者不能够提供准确的税务资料的。

②应当办理一般纳税人资格登记而未办理的。

(4) 建筑业营改增后,进项税额的抵扣。为了做到进项税额的应抵尽抵,施工企业应努力做到以下几点:

1) 施工企业相关部门应密切联系机构所在地主管税务机关,了解掌握营改增后的税收优惠过渡政策,及时办理增值税优惠税率报批或备案手续,争取享受过渡期政府出台的补贴扶持政策。

2) 规范相关合同的签订,确保每个项目都坚持以施工企业名称签订所有对外交易合同。控制好对上对下的收付款节奏,确保按时足额取得增值税专用发票,且取得的增值税专用发票名称必须与合同签订单位全称一致。

3) 对建设单位确认的当期企业验工计价收入凭据与所在地税务机关可能预征的增值税,要及时汇总到签订合同的企业机构,在机构所在地进行纳税申报和抵扣。

4) 由于增值税纳税和管理较为复杂,营改增后,施工企业在机构所在地最好设置增值税税务专岗,认真研究制定企业增值税发票管理办法及增值税专用发票应抵尽抵制度。对于增值税的核算业务,配备业务能力强的专业人员,统一管理企业税务筹划。

(5) 建筑业营改增后,进项税额的抵扣与销项税额的匹配。进项税额的抵扣以增值税专用发票的取得、认证、抵扣为前提,增值税专用发票认证期限为开出发票后 360 天,即企业可控的进项抵扣筹划期为 360 天。

销项税额的计征按照增值税纳税义务发生时间,即收款、开票、合同约定时间(未明确约定的,以完工日为纳税时间点)三者孰先的原则。

建筑施工企业营改增后,可以在销项税额发生时,合理地同步筹划进项税额的抵扣,具体如下:

1) 在与供应商签订合同时,约定业主拨付款项时同步支付供货款。

2) 对于各分公司或项目部,需及时上报月、季增值税进项、销项情况,以便对多个项目进行整体的筹划安排,避免纳税期间的不完全抵扣。

3) 同时做好项目的税负考核和税款上缴考核。

4. 应纳税额的计算

应纳税额的计算见表 1-5。

表 1-5 应纳税额的计算

类 别	内 容
计算应纳税额的时间限定	为了保证计算应纳税额的合理、准确性，纳税人必须严格把握当期进项税额从当期销项税额中抵扣这个要点。“当期”是个重要的时间限定，具体是指税务机关依照税法规定对纳税人确定的纳税期限；只有在纳税期限内实际发生的销项税额、进项税额，才是法定的当期销项税额或当期进项税额。目前，有些纳税人为了达到逃避纳税的目的，把当期实现的销售额隐瞒不记账或滞后记账，以减少当期销项税额，或者把不是当期实际发生的进项税额（上期结转的进项税额除外）也充作当期进项税额，以加大进项税额，少纳税甚至不纳税，这是违反税法规定的行为。为了制止这种违法行为，税法首先对销售货物、应税劳务、应税服务、无形资产或者不动产应计入当期销项税额以及抵扣的进项税额的时间做了限定
计算销项税额的时间限定	销项税额是增值税一般纳税人销售货物、应税劳务、应税服务、无形资产或者不动产按照实现的销售额计算的金额 按照营改增文件的规定，增值税纳税义务发生时间为纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。纳税人从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天。纳税人发生视同销售规定情形的，其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天 收讫销售款项是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天
增值税专用发票进项税额抵扣的时间限定	国家税务总局在《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）中规定，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、机动车销售统一发票等，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。自2017年7月1日起，增值税专用发票的认证期限为开出发票后360天 值得注意的是，按照《国家税务总局关于纳税信用A级纳税人取消增值税发票认证有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第7号）和《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告2016年第23号）的规定，为进一步优化纳税服务，完善税收分类管理，国家税务总局决定对纳税信用A级增值税一般纳税人和纳税信用B级增值税一般纳税人取消增值税发票认证，即纳税人取得销售方使用增值税发票系统升级版开具的增值税发票（包括增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票、机动车销售统一发票），可以不再进行扫描认证
进口增值税专用缴款书进项税额抵扣的时间限定	《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）规定，实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人取得2010年1月1日以后开具的海关缴款书，应在开具之日起180日内向主管税务机关报送海关完税凭证抵扣清单（包括纸质资料和电子数据），申请稽核比对。自2017年7月1日起，海关缴款书的稽核比对期限为开具之日起360日
不动产在建工程的特殊规定	适用一般计税方法的试点纳税人，2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程，其进项税额应自取得之日起分两年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为60%，第二年抵扣比例为40% 取得不动产，包括以直接购买、接受捐赠、接受投资人投资、自建以及抵债等各种形式取得不动产，不包括房地产开发企业自行开发的房地产项目 融资租入的不动产以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额不适用上述分两年抵扣的规定

(续)

类 别	内 容
计算应纳税额时进项税额不足抵扣的处理	由于增值税实行购进扣税法,有时企业当期购进的货物很多,在计算应纳税额时会出现当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣的情况。根据税法规定,当期进项税额不足抵扣的部分,可以结转下期继续抵扣
销货退回或折让涉及销项税额和进项税额的税务处理	一般纳税人销售货物、提供应税劳务或者应税服务,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,增值税税额不得从销项税额中扣减 纳税人在货物购销活动中,因货物质量、规格等原因常会发生销货退回或销售折让的情况。由于销货退回或折让不仅涉及销货价款或折让价款的退回,还涉及增值税税额的退回,这样,销货方和购货方应相应当期的销项税额或进项税额进行调整。为此,《增值税暂行条例》及相关文件规定,增值税一般纳税人因销售货物退回或者折让而退还给购买方的增值税税额,应从发生销售货物退回或者折让当期的销项税额中扣减;因购进货物退回或者折让而收回的增值税税额,应从发生购进货物退回或者折让当期的进项税额中扣减
向供货方取得退还收入的税务处理	自2004年7月1日起,对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额。应冲减进项税额的计算公式调整为 $\text{当期应冲减进项税额} = \frac{\text{当期取得的返还资金}}{\left(1 + \frac{\text{所购货物适用增值税税率}}{\text{所购货物适用增值税税率}}\right)} \times \text{所购货物适用增值税税率}$ 商业企业向供货方收取的各种返还收入,一律不得开具增值税专用发票
一般纳税人注销时进项税额的处理	一般纳税人注销或取消辅导期一般纳税人资格,转为小规模纳税人时,其存货不做进项税额转出处理,其留抵税额也不予以退税
关于纳税人资产重组增值税留抵税额的处理规定	纳税人在资产重组过程中涉及的货物转让不征收增值税。但是《国家税务总局关于纳税人资产重组增值税留抵税额处理有关问题的公告》(国家税务总局公告2012年第55号)明确规定,增值税一般纳税人资产重组中将全部资产、负债、劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人,并按程序办理注销税务登记的,其在办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额可以结转至新纳税人处继续抵扣。这是因为留抵税额,实际上是纳税人对国家的债权。企业进行资产重组,其所有的资产、负债和人员全部由重组后的新公司承接,作为该企业债权之一的增值税留抵税额,理应由重组后的新公司继续享有

【例 1-1】某生产企业为增值税一般纳税人,适用增值税税率为 17%,2018 年 4 月份的有关生产经营业务如下:

- (1) 销售甲产品给某大商场,开具增值税专用发票,取得不含税销售额 70 万元。
 - (2) 销售乙产品,开具普通发票,取得含税销售额 29.25 万元。
 - (3) 销售 2011 年 1 月份购进作为固定资产使用过的进口摩托车 5 辆,开具普通发票,每辆取得含税销售额 1.03 万元;该摩托车原值每辆 0.9 万元。
 - (4) 购进货物取得增值税专用发票,注明支付货款 60 万元、进项税额 10.2 万元;另外支付购货的不含税运输费用 6 万元,取得运输公司开具的增值税专用发票。
 - (5) 向农业生产者购进免税农产品一批,支付收购价 30 万元,支付给运输单位不含税运费 5 万元,取得相关的合法票据。本月下旬将购进的农产品的 20% 用于本企业职工福利。
- 以上相关票据均符合税法的规定。请按下列顺序计算该企业 4 月份应缴纳的增值税

税额：

- (1) 计算销售甲产品的销项税额。
- (2) 计算销售乙产品的销项税额。
- (3) 计算销售使用过的摩托车应纳税额。
- (4) 计算外购货物应抵扣的进项税额。
- (5) 计算外购免税农产品应抵扣的进项税额。
- (6) 计算该企业4月份应缴纳的增值税税额。

计算过程如下：

- (1) 销售甲产品的销项税额 = $70 \times 17\% = 11.9$ (万元)
- (2) 销售乙产品的销项税额 = $29.25 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 4.25$ (万元)
- (3) 销售使用过的摩托车应纳税额 = $1.03 \div (1 + 3\%) \times 2\% \times 5 = 0.1$ (万元)
- (4) 外购货物应抵扣的进项税额 = $10.2 + 6 \times 11\% = 10.86$ (万元)
- (5) 外购免税农产品应抵扣的进项税额 = $(30 \times 11\% + 5 \times 11\%) \times (1 - 20\%) = 3.08$ (万元)
- (6) 该企业4月份应缴纳的增值税税额 = $11.9 + 4.25 + 0.1 - 10.86 - 3.08 = 2.31$ (万元)

1.4.2 增值税简易计税方法

1. 增值税应纳税额的计算

纳税人销售货物、提供应税劳务、销售服务、无形资产或者不动产，按照规定选择简易计税方法纳税，按照销售额和征收率计算应纳税额，并不得抵扣进项税额。其应纳税额的计算公式如下：

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

这里需要解释两点：第一，除了个别特殊规定外，简易计税方法采用的销售额与一般计税方法的销售额所包含的内容是一致的，都是销售货物或提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用，不包括向客户收取的增值税税额。第二，采用简易计税方法纳税不得抵扣进项税额，这是因为《增值税暂行条例》或营改增相关文件规定的征收率，是综合考虑应税行为各环节税收负担水平而设计的，其税收负担与一般纳税人基本一致，因此不能再抵扣进项税额。

2. 增值税含税销售额的换算

当纳税人销售货物、提供应税劳务、销售服务、无形资产或者不动产采用销售额和应纳税额合并定价方法时，为了符合增值税作为价外税的要求，纳税人必须将含税销售额换算为不含税的销售额，才能计算应纳税额。按下列公式计算销售额：

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$$

【例 1-2】某增值税小规模纳税人，按规定只能采用简易计税方法计算缴纳增值税。7月份取得零售收入总额 12.36 万元，计算该小规模纳税人7月份应缴纳的增值税税额。

$$7 \text{ 月份取得的不含税销售额} = 12.36 \div (1 + 3\%) = 12 \text{ (万元)}$$

$$7 \text{ 月份应缴纳增值税税额} = 12 \times 3\% = 0.36 \text{ (万元)}$$

小规模纳税人因销售货物退回或者折让退还给购买方的销售额，应从发生销售货物退回或者折让当期的销售额中扣减。

1.5 增值税缴纳优惠的相关规定

1.5.1 《增值税暂行条例》规定的免税项目

(1) 农业生产者销售的自产农产品。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。农产品是指直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的自产农产品，具体范围由财政部、国家税务总局确定；对上述单位和个人销售的外购农产品，以及单位和个人外购农产品生产、加工后销售的仍然属于规定范围的农业产品，不属于免税的范围，应当按照规定的税率征收增值税。

(2) 避孕药品和用具。

(3) 古旧图书。古旧图书是指向社会收购的古书和旧书。

(4) 直接用于科学研究、科学实验和教学的进口仪器、设备。

(5) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备。

(6) 由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品。

(7) 销售的自己使用过的物品。自己使用过的物品是指其他个人自己使用过的物品。

1.5.2 纳税期限

在明确了增值税纳税义务发生时间后，还需要掌握具体纳税期限，以保证按期缴纳税款。根据《增值税暂行条例》和营改增相关文件的规定，增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。

纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。以1个季度为纳税期限的规定仅适用于小规模纳税人以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人解缴税款的期限，依照前述规定执行。

纳税人进口货物，应当自海关填发进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

纳税人出口货物适用退（免）税规定的，应当向海关办理出口手续，凭出口报关单等有关凭证，在规定的出口退（免）税申报期内按月向主管税务机关申报办理该项出口货物的退（免）税。具体办法由国务院财政、税务主管部门制定。

出口货物办理退税后发生退货或者退关的，纳税人应当依法补缴已退的税款。

1.5.3 纳税地点

为了保证纳税人按期申报纳税，根据企业跨地区经营和搞活商品流通的特点及不同情况，《增值税暂行条例》和财税〔2016〕36号文件都规定了增值税的纳税地点。

(1) 固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经财政部和

国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

属于固定业户的试点纳税人，总分支机构不在同一县（市），但在同一省（自治区、直辖市、计划单列市）范围内的，经省（自治区、直辖市、计划单列市）财政厅（局）和国家税务局批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

（2）非固定业户应当向应税行为发生地主管税务机关申报纳税；未申报纳税的，由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

（3）扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款。

《增值税暂行条例》还规定，固定业户到外县（市）销售货物或者应税劳务，应当向其机构所在地的主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明，并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税；未开具证明的，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

进口货物，应当向报关地海关申报纳税。

财税〔2016〕36号文件规定，其他个人提供建筑服务，销售或者租赁不动产，转让自然资源使用权，应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地主管税务机关申报纳税。

1.5.4 跨境免税应税行为

境内的单位和个人销售的下列服务和无形资产免征增值税，但财政部和国家税务总局规定适用增值税零税率的除外：

- （1）工程项目在境外的建筑服务。
- （2）工程项目在境外的工程监理服务。
- （3）工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务。
- （4）会议展览地点在境外的会议展览服务。
- （5）存储地点在境外的仓储服务。
- （6）标的物在境外使用的有形动产租赁服务。
- （7）在境外提供的广播影视节目（作品）的播映服务。
- （8）在境外提供的文化体育服务、教育医疗服务、旅游服务。
- （9）为出口货物提供的邮政服务、收派服务、保险服务。为出口货物提供的保险服务，包括出口货物保险和出口信用保险。
- （10）向境外单位提供的完全在境外消费的下列服务和无形资产：
 - 1) 电信服务。
 - 2) 知识产权服务。
 - 3) 物流辅助服务（仓储服务、收派服务除外）。
 - 4) 鉴证咨询服务。
 - 5) 专业技术服务。
 - 6) 商务辅助服务。
 - 7) 广告投放地在境外的广告服务。

8) 无形资产。

(11) 以无运输工具承运方式提供的国际运输服务。

(12) 为境外单位之间的货币资金金融通及其他金融业务提供的直接收费金融服务，且该服务与境内的货物、无形资产和不动产无关。

(13) 财政部和国家税务总局规定的其他服务。

1.5.5 增值税即征即退

(1) 一般纳税人提供管道运输服务，对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。

(2) 经中国人民银行、中国银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，提供有形动产融资租赁服务和有形动产融资性售后回租服务，对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准的从事融资租赁业务和融资性售后回租业务的试点纳税人中的一般纳税人，2016年5月1日后实收资本达到1.7亿元的，从达到标准的当月起按照上述规定执行；2016年5月1日后实收资本未达到1.7亿元但注册资本达到1.7亿元的，在2016年7月31日前仍可按照上述规定执行，2016年8月1日后开展的有形动产融资租赁业务和有形动产融资性售后回租业务不得按照上述规定执行。

(3) 以上所称增值税实际税负，是指纳税人当期提供应税服务实际缴纳的增值税税额占纳税人当期提供应税服务取得的全部价款和价外费用的比例。

1.5.6 增值税起征点的规定

个人发生应税行为的销售额未达到增值税起征点的，免征增值税；达到起征点的，全额计算缴纳增值税。增值税起征点不适用于登记为一般纳税人的个体工商户。

(1) 按期纳税的，为月销售额5 000~20 000元（含本数）。

(2) 按次纳税的，为每次（日）销售额300~500元（含本数）。

起征点的调整由财政部和国家税务总局规定。省、自治区、直辖市财政厅（局）和国家税务局应当在规定的幅度内，根据实际情况确定本地区适用的起征点，并报财政部和国家税务总局备案。

对增值税小规模纳税人中月销售额未达到2万元的企业或非企业性单位，免征增值税。2020年12月31日前，对月销售额2万元（含本数）至3万元的增值税小规模纳税人，免征增值税。

1.6 增值税财税管理实务

1.6.1 营改增后，收到业主支付的质保金不再缴纳增值税

质保金是业主在工程进度款支付过程中，从验工计价金额中扣留的款项。如果在验工计价确认销售额时已经履行增值税纳税义务，则在取得业主支付的质保金时，不需要缴纳增值税。

1.6.2 次月缴纳上月税金时，账面现金不足的处理

(1) 纳税义务是根据宪法和法律规定，公民必须履行的向国家缴纳一定税款的责任。其特点是具有强制性和无偿性。《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征收管理法》）第二十五条规定，纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报，报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。第三十一条规定，纳税人、扣缴义务人按照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限，缴纳或者解缴税款。

(2) 增值税的纳税申报与税金缴纳，采取在纳税期期满之后定期申报并结清税款的征管方式，而在营业税税制下，则是在向地税部门申请代开发票时才缴纳税金。因此，在纳税申报期内资金不足以缴纳税款时，要提前筹措资金和安排资金使用计划。

第2章 增值税财务业务处理

2.1 工程项目增值税财务处理基本原则

2.1.1 建筑业增值税财务核算原则

1. 简易计税方法下的具体核算原则

(1) 增值税确认原则。在简易计税方法下，增值税应纳税额应按照增值税纳税义务发生时间进行确认。涉及分包抵税的，抵扣税额应按照所取得的分包发票注明的价税合计金额和3%征收率计算冲减应缴纳的增值税。分包抵税的计算公式如下：

$$\text{分包抵减税额} = \text{含税分包金额} \div (1 + 3\%) \times 3\%$$

(2) 价税分离原则。在简易计税方法下，增值税按照适用征收率计算应纳税额，相应的进项税额不允许抵扣。因此，仅需要对增值税相关销售业务进行价税分离，确认为不含税收入。

对于建筑企业提供建筑服务，建造合同相关的合同预计总收入及相应的工程结算、工程收入均按适用征收率3%计算价税分离，按不含税金额进行确认。计算公式如下：

$$\text{合同预计总收入} = \text{合同总金额} \div (1 + 3\%)$$

$$\text{工程结算} = \text{业主计量结算款} \div (1 + 3\%)$$

合同预计总成本及相应的工程施工、工程成本均按含税金额进行确认。

对于涉及工程分包的，分包价款可按规定抵减应纳税额，在实际操作中，对于可抵减的应纳税额，建筑企业可采取增加收入或减少成本两种方法进行会计核算，在不同的核算方法下，建筑企业应相应调整合同预计总收入或合同预计总成本。

$$\text{合同预计总收入} = \text{合同总金额} \div (1 + 3\%) + \text{分包抵减税额}$$

或

$$\text{合同预计总成本} = \text{含税预算总成本} - \text{分包抵减税额}$$

2. 一般计税方法下的核算原则

(1) 价税分离原则。在一般计税方法下，增值税按照销项税额减去进项税额计算应纳税额。因此，增值税相关销售业务及支出业务均需要进行价税分离，确认销售业务相关的不含税收入、支出业务相关的不含税资产价值及成本费用。

对于建筑企业提供建筑服务，由于其会计核算执行《企业会计准则第15号——建造合

同》^①，因此建造合同相关的合同预计总收入、合同预计总成本及相应的工程结算、工程施工、工程收入、工程成本等项目均涉及价税分离。

1) 合同预计总收入、工程结算及工程收入。合同预计总收入及工程结算均按适用税率11%计算价税分离，按不含税金额进行确认；工程收入直接按照价税分离后的合同预计总收入乘以完工百分比计算确认。计算公式如下：

$$\text{合同预计总收入} = \text{合同总金额} \div (1 + 11\%)$$

$$\text{工程结算} = \text{业主确认结算金额} \div (1 + 11\%)$$

2) 合同预计总成本、工程施工及工程成本。合同预计总成本按照扣除预计可抵扣进项税额的预算总成本进行确认；工程施工中，对于可抵扣支出项目，按照所取得的扣税凭证上记载的金额及税额进行价税分离，按不含税金额进行确认；工程成本直接按照实际发生的工程施工金额确认。

(2) 增值税确认原则。在一般计税方法下，增值税销项税额应按照增值税的纳税义务发生时间进行确认；进项税额应按照所取得的扣税凭证上注明的增值税税额进行确认。

3. 增值税会计核算的总体原则

营业税是价内税，增值税是价外税，由于价内税与价外税的转换，改变了收入、成本及税金的确认原则及核算内容。在增值税下，建筑企业应遵循以下两个原则进行会计核算：

(1) 增值税确认的总体原则。增值税的纳税义务应按照税收法规规定的纳税义务发生时间进行确认；涉及进项税额的，应按照可抵扣项目所取得扣税凭证上注明的税额进行确认。

(2) 价税分离的总体原则。涉及增值税的各项销售业务及支出业务均应按照价税分离的原则进行会计核算，相关销售收入、资产价值、成本费用均应按照不含税金额进行确认。

2.1.2 建筑业管理特点与会计核算层级

建筑企业提供建筑服务，一般会同时开展多个工程项目，且项目地点遍布全国，通常情况下，建筑企业会在项目所在地设立项目部，作为其派出机构具体负责工程项目的具体施工组织及管理。

根据财税〔2016〕36号文件的规定，一般纳税人跨县（市）提供建筑服务，应按照一定的预征率在建筑服务发生地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。因此，对于跨县（市）提供建筑服务的建筑企业，其项目部并非独立的增值税纳税主体，而是增值税预缴主体，最终由总机构汇总计算所有项目部的增值税进项纳税申报，即建筑企业的增值税纳税申报分为两个层级，即项目部预缴和机构申报。

在会计核算上，建筑企业的项目部通常为独立核算主体，分别设置独立的账套进行会计核算，期末向总机构上报项目部会计报表，由总机构汇总出具建筑企业会计报表。因此，建

① 2017年修订的《企业会计准则第14号——收入》，在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自2018年1月1日起施行；其他境内上市企业，自2020年1月1日起施行；执行企业会计准则的非上市企业，自2021年1月1日起施行。同时，允许企业提前执行。执行2017年修订的《企业会计准则第14号——收入》的企业，不再执行2006年2月15日印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》（财会〔2006〕3号）中的《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第15号——建造合同》，因此，以后《企业会计准则第15号——建造合同》将作废。

筑企业的核算层级也分为两个层级，即项目部独立核算和机构汇总，基本与增值税纳税申报体系相对应。

2.1.3 建筑企业涉及的增值税相关业务

建筑企业生产经营中涉及增值税的销售业务主要为提供建筑服务，同时还可能涉及材料销售、设备调拨、设备处置、设备出租、不动产销售、不动产出租等业务；支出业务包括材料采购、设备采购、设备租赁、工程分包、不动产购建、其他直接费用、间接费用及期间费用等支出业务。

不同层级的核算主体涉及增值税相关业务的具体情况如下：

1. 总机构的业务情况

总机构的销售业务主要涉及设备调拨、设备处置、设备出租、不动产销售、不动产出租等；支出业务主要涉及设备采购、不动产购建、期间费用等。

2. 项目部的业务情况

项目部的销售业务主要涉及提供建筑服务、材料销售及资产处置等；支出业务主要涉及工程施工过程中的材料采购、设备采购、设备租赁、工程分包、临建设施、其他直接费用及间接费用等。

2.2 建筑业工程项目增值税会计科目设置

2.2.1 根据国家税务总局公告2016年第13、15、18号所做的科目设置

根据《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点后增值税纳税申报有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第13号）、《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》（国家税务总局公告2016年第15号）、《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》（国家税务总局公告2016年第18号）的规定，建议建筑与房地产企业进行增值税核算时做如下会计科目设置：

（1）应在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目。在“应交增值税”明细账中，应设置“销项税额”“进项税额”“已交税金”“减免税款”“出口退税”“出口抵减内销产品应纳税额”“进项税额转出”“转出多交增值税”“转出未交增值税”等专栏。

1）房地产企业和建筑企业的应交税费可按相同的专栏设置。

2）“销项税额”专栏，平时核算（年末抵冲时除外，下同）只允许出现贷方发生额，记录企业销售货物、无形资产或者不动产、提供加工修理修配劳务、应税服务应收取的增值税税额。企业销售货物、无形资产或者不动产、提供加工修理修配劳务、应税服务应收取的销项税额，用蓝字登记；企业退回销售货物、无形资产或者不动产、提供加工修理修配劳务、应税服务应冲销的销项税额，用红字登记。

3）“进项税额”专栏，平时核算只允许出现借方发生额，记录企业购进货物、无形资产或者不动产、接受加工修理修配劳务、应税服务而支付的准予从销项税额中抵扣的增值税税额。企业购进货物、无形资产或者不动产、接受加工修理修配劳务、应税服务的进项税

额，用蓝字登记；退回购进货物、无形资产或者不动产、接受加工修理修配劳务、应税服务的进项税额，用红字登记。

4) “减免税款”专栏，平时核算只允许出现借方发生额，用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。

5) “进项税额转出”专栏，平时核算只允许出现贷方发生额，记录企业购进货物、无形资产或者不动产、接受加工修理修配劳务、应税服务等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣，按规定转出的进项税额。

6) “转出多交增值税”专栏，平时核算只允许出现贷方发生额，记录企业月终将当月多缴的增值税的转出额。

7) “转出未交增值税”专栏，平时核算只允许出现借方发生额，记录企业月终将当月发生的应缴未缴增值税的转出额。

(2) 企业应在“应交税费”科目下设置“未交增值税”明细科目，核算房地产企业和建筑企业不同计税方法下的应缴未缴增值税税额，转入多缴的增值税也在本明细科目核算。

新会计准则未要求设置“未交增值税”明细科目，但随着营改增的推进，特别是营改增过渡期阶段，建筑与房地产企业一般计税方法和简易计税方法并存的情况比较普遍，为了准确和明细核算不同计税方法的应纳增值税税额，同时保证账务处理与纳税申报表有比较清楚的对照和勾稽关系，建议设置“未交增值税”明细科目，核算一般纳税人适用简易计税方法和小规模纳税人计算的应缴未缴增值税情况。由于简易征收方法计提已缴税额不能抵顶一般计税方法下的应纳增值税税额，“未交增值税”明细科目按一般计税方法和简易征收方法设置明细科目核算。

(3) 企业应在“应交税费”科目下设置“待抵扣进项税额”明细科目，核算房地产企业和建筑企业已取得增值税抵扣凭证，但按规定需推迟到规定时间进行抵扣的进项税额。

“应交增值税”和“未交增值税”明细科目的丁字账设置如图 2-1 和图 2-2 所示。

应交税费——应交增值税	
进项税额	销项税额
已交税金	出口退税
减免税款	进项税额转出
出口抵减内销产品应纳税额	转出多缴增值税
转出未缴增值税	
借方余额：反映企业的留抵税额	贷方余额：无

图 2-1 “应交税费——应交增值税”明细科目的丁字账设置

应交税费——未交增值税	
转入的多缴增值税	一般计税方法下转入的未缴增值税
企业实际缴纳的增值税税额	简易计税方法下计提的增值税税额
借方余额：反映企业多缴税额	贷方余额：反映企业应缴未缴税额

图 2-2 “应交税费——未交增值税”明细科目的丁字账设置

2.2.2 财税〔2016〕36 号及财会〔2016〕22 号文件规定的科目设置

根据财税〔2016〕36 号文件的规定，增值税纳税人应当按照国家统一的会计制度进行

增值税会计核算。为进一步规范增值税会计处理,促进财税〔2016〕36号文件的贯彻落实,财政部发布了《财政部关于印发增值税会计处理规定的通知》(财会〔2016〕22号),明确了增值税相关主要会计科目及专栏设置,以及主要业务的账务处理原则。

营改增之前不涉及增值税业务的一般纳税人建筑企业,首先要设置增值税相关会计科目;营改增之前已经存在增值税业务的一般纳税人建筑企业,应结合建筑服务的特点,增设或完善增值税相关会计科目。

建筑企业应按照企业会计准则、财税〔2016〕36号及财会〔2016〕22号文件的要求,在“应交税费”科目下设置增值税相关各级明细科目,对增值税情况进行核算反映。

在“应交税费”科目下可按“应交增值税”“未交增值税”“预交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“待转销项税额”“增值税留抵税额”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”等设置增值税相关二级明细科目。

在上述增值税相关二级明细科目下,可根据需要设置三级、四级及五级明细科目。

1. “应交增值税”明细科目

“应交增值税”明细科目核算一般纳税人的增值税应缴、抵扣、转出、已缴、退税、减免等情况。

“应交增值税”明细科目借方发生额主要反映企业购进货物、加工修理修配劳务(以下简称劳务)、服务、无形资产和不动产支付的进项税额、差额纳税抵减的销项税额、已缴的增值税、减免的增值税、转出未缴增值税等;贷方发生额主要反映销售货物、劳务、服务、无形资产和不动产等应收取的增值税、出口货物退税、进项税额转出、转出多缴增值税等。

“应交增值税”明细科目下设“销项税额”“进项税额”“进项税额转出”“销项税额抵减”“已交税金”“出口抵减内销产品应纳税额”“出口退税”“减免税款”“转出未交增值税”“转出多交增值税”等专栏。

(1)“销项税额”专栏,记录一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税税额。

(2)“进项税额”专栏,记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税税额。

(3)“进项税额转出”专栏,记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按规定转出的进项税额。

(4)“销项税额抵减”专栏,记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额。

(5)“已交税金”专栏,记录一般纳税人当月已缴纳的应缴增值税税额。

(6)“出口抵减内销产品应纳税额”专栏,记录实行“免、抵、退”办法的一般纳税人按规定计算的出口货物的进项税额抵减内销产品的应纳税额。

(7)“出口退税”专栏,记录一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税税额。

(8)“减免税款”专栏,记录一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税税额。

(9)“转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏,分别记录一般纳税人月度终了

转出当月应缴未缴或多缴的增值税税额。

2. “未交增值税”明细科目

“未交增值税”明细科目核算一般纳税人企业期末从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当期应缴未缴、多缴或预缴的增值税税额，以及当期缴纳以前期间未缴的增值税税额。

(1) 结转应缴未缴或多缴增值税。期末对“应交税费——应交增值税”科目结转的应缴未缴增值税，借记“应交税费——应交增值税——转出未交增值税”科目，贷记本明细科目；对“应交税费——应交增值税”科目结转的多交增值税，借记本科目，贷记“应交税费——应交增值税——转出多交增值税”科目。

(2) 结转预缴增值税。按照期末“应交税费——预交增值税”科目的借方余额，借记本明细科目，贷记“应交税费——预交增值税——转出预交增值税”科目。

(3) 缴纳以前期间未缴增值税。缴纳以前期间未缴的增值税税额，如建筑企业总机构在征期内向主管国税机关申报缴纳的增值税，在借方蓝字登记。

3. “预交增值税”明细科目

“预交增值税”明细科目核算一般纳税人企业提供建筑服务、转让不动产、提供不动产经营租赁服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等，按现行增值税制度规定应预缴的增值税税额。

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。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。

月份终了，将当月预缴的增值税税额自“应交税费——预交增值税”科目转入“应交税费——未交增值税”科目，应借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“应交税费——预交增值税”科目。

房地产等企业，“应交税费——预交增值税”科目的期末余额在纳税义务发生之前不能结转入“应交税费——未交增值税”科目。

4. “待抵扣进项税额”明细科目

“待抵扣进项税额”明细科目核算一般纳税人企业已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证，按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额，包括：企业取得海关进口增值税专用缴款书，但尚未通过稽核比对的进项税额；企业自2016年5月1日后取得并按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程，按现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额；实行纳税辅导期管理的企业取得的尚未交叉稽核比对的增值税扣税凭证上注明或计算的进项税额。

“待抵扣进项税额”明细科目下设“海关专用缴款书”“不动产40%”“辅导期发票”三个三级明细科目，见表2-1。

表 2-1 待抵扣进项税额

类 别	内 容
海关专用缴款书	“海关专用缴款书”明细科目核算企业已取得海关进口增值税专用缴款书，但尚未通过稽核比对的进项税额，在借方蓝字登记；在税务稽核比对通过后转入“进项税额”明细科目，在贷方蓝字登记

(续)

类 别	内 容
不动产 40%	“不动产 40%”明细科目核算企业用于购建不动产、需分期抵扣的进项税额中,尚未到抵扣期间的 40% 部分,在借方蓝字登记;在取得扣税凭证当月起第 13 个月转入“进项税额”明细科目,在贷方蓝字登记
辅导期发票	“辅导期发票”明细科目核算企业在实行纳税辅导期管理的期限内收到增值税专用发票,但尚未交叉稽核比对的进项税额,在借方蓝字登记;交叉稽核比对无误的进项税额,转入“进项税额”明细科目,在贷方蓝字登记;经核实不得抵扣的进项税额,从本明细科目冲销,在借方红字登记 建筑企业一般不存在辅导期,因此基本不涉及本明细科目

5. “待认证进项税额”明细科目

“待认证进项税额”明细科目核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额,包括:①一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣,但尚未经税务机关认证的进项税额;②一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

6. “待转销项税额”明细科目

“待转销项税额”明细科目核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,已确认相关收入(或利得)但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税税额。

7. “增值税留抵税额”明细科目

“增值税留抵税额”明细科目核算兼有销售服务、无形资产或者不动产的原增值税一般纳税人,截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额按照现行增值税制度规定不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。

从目前来看,这其实变成了一个多余的科目,估计以后不会用到了。

国家税务总局公告 2016 年第 75 号规定:“自 2016 年 12 月 1 日起,申报表主表第 13 栏“上期留抵税额”“一般项目”列“本年累计”和第 20 栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本年累计”栏次停止使用,不再填报数据。本公告发布前,申报表主表第 20 栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本年累计”中有余额的增值税一般纳税人,在本公告发布之日起的第一个纳税申报期,将余额一次性转入第 13 栏“上期留抵税额”“一般项目”列“本月数”中。

8. “简易计税”明细科目

“简易计税”明细科目核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

9. “转让金融商品应交增值税”明细科目

“转让金融商品应交增值税”明细科目核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税税额。

本明细科目是“应交税费”下新增的一个二级明细科目,值得注意的是,在增值税税制下,金融商品持有期间(含到期)利息(保本收益、报酬、资金占用费、补偿金等)收

人应当按照贷款服务缴纳增值税，这部分税金不在此明细科目核算。

10. “代扣代缴增值税”明细科目

“代扣代缴增值税”明细科目核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

本明细科目是“应交税费”下新增的一个二级明细科目，境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人，扣缴义务人对于代扣代缴的增值税应该通过此明细科目核算。

小规模纳税人只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，不需要设置上述专栏及除“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”以外的明细科目。

2.3 简易计税方法下工程项目财务处理

2.3.1 简易计税方法下的基本规定

根据财税〔2016〕36号文件的规定，一般纳税人建筑企业以清包工方式、为甲供工程、为建筑工程老项目提供的建筑服务可以选择适用简易计税方法计税。一般纳税人建筑企业可根据所承接的工程项目的具体情况，选择适当的计税方法。

建筑企业的工程项目在采用简易计税方法的情况下，其相关成本费用的进项税额不允许抵扣；但在涉及分包的情况下，项目部取得分包发票的，可以按差额纳税的政策，通过扣减销售额而抵减增值税应纳税额。

基于建筑企业工程项目的会计核算执行《企业会计准则第15号——建造合同》，采用简易计税方法的项目，其增值税相关的会计核算事项主要包括合同预计总收入与预计总成本、工程施工与分包抵税、工程结算与应纳税额、工程收入与工程成本、其他收入与销项税额、预缴增值税及期末结转增值税等。

1. 会计科目设置

采用简易计税方法计算缴纳增值税，不存在进项税额抵扣的问题，会计科目设置相对简单，小规模纳税人应纳增值税通过“应交税费——应交增值税”科目进行会计核算，不需要在该科目下设置三级明细科目。“应交税费——应交增值税”科目的借方发生额，反映已缴纳的增值税税额，贷方发生额反映应缴纳的增值税税额；期末借方余额，反映多缴纳的增值税税额；期末贷方余额，反映尚未缴纳的增值税税额。

一般纳税人应纳增值税通过“应交税费——未交增值税”科目进行会计核算。

2. 合同预计总收入和合同预计总成本确认

采用简易计税方法计税的工程项目，其合同预计总收入应按不含税合同总金额确认，作为确认工程收入的基础；其合同预计总成本应按含税金额确认，作为确认工程成本的基础。

如涉及工程分包，分包价款可以作为销售额的扣除项目而减少增值税应纳税额。在会计核算的实际操作中，对于可抵减的应纳税额，建筑企业可采取增加收入或减少成本两种方法进行会计核算，在不同的核算方法下，建筑企业应相应调整工程项目的合同预计总收入或合同预计总成本。

(1) 分包抵税增加收入。采取分包抵税增加收入的方法，合同预计总成本仍按含税预

算总成本确认,不涉及调整;合同预计总收入应调整为按不含税合同总金额加上分包抵减税额后金额确认,相当于仅对合同总金额扣除分包价款的部分进行价税分离,确认不含税金额及应纳税额,对于分包价款扣减的销售额部分不做价税分离,按含税金额确认。计算公式如下:

$$\begin{aligned}\text{合同预计总收入} &= \text{合同总金额} \div (1 + 3\%) + \text{分包抵减税额} \\ &= \text{合同总金额} \div (1 + 3\%) + \text{分包价款} \div (1 + 3\%) \times 3\% \\ \text{合同预计总成本} &= \text{含税预算总成本}\end{aligned}$$

(2) 分包抵税减少成本。采取分包抵税减少成本的方法,合同预计总收入仍按不含税合同总金额确认,不涉及调整;合同预计总成本调整为按含税预算总成本减去分包抵减税额后金额确认。计算公式如下:

$$\begin{aligned}\text{合同预计总收入} &= \text{合同总金额} \div (1 + 3\%) \\ \text{合同预计总成本} &= \text{含税预算总成本} - \text{分包抵减税额} \\ &= \text{含税预算总成本} - \text{分包价款} \div (1 + 3\%) \times 3\%\end{aligned}$$

根据税法规定,分包成本抵减应纳税额应以取得分包发票为前提,即上述公式中的分包价款均应为取得分包发票的分包价款。

但应注意,在实际操作中,建筑企业取得分包商开具的增值税发票,可能是11%税率的,也可能是3%征收率的。而无论取得的分包发票是11%税率的还是3%征收率的,在计算分包抵税时均应按含税价款和3%征收率计算应纳税额的抵减额。

2.3.2 预收工程款

1. 税务处理

工程项目采取预收款方式的,其增值税纳税义务发生时间为收到预收款的当天。因此,建筑企业在未开工前收到工程预收款,应按规定确认应纳税额。计算公式如下:

$$\text{应纳税额} = \text{预收工程款} \div (1 + 3\%) \times 3\%$$

由于预收款方式下,增值税纳税义务发生时间为收到预收款的当天,而非合同约定的预付工程款的日期。因此,在实际操作中,建筑企业应注意以下两种对纳税义务判断的情形:

(1) 合同未约定预付工程款条款,但经沟通,业主在项目开工前实际预付工程款的,建筑企业也应当在收到业主预付工程款的当天确认增值税纳税义务。

(2) 合同约定了预付工程款的日期及金额,但是如果业主未按约定预付工程款的,项目部不需要确认增值税纳税义务;如果业主实际预付工程款的金额与合同约定应预付金额不一致的,项目部应按照实际收到的预付款金额计算确认增值税纳税义务。

2. 会计核算

建筑企业在收到预收工程款时,按上述公式计算应纳税额,由于尚未进行工程结算,需通过“应交税费——待转销项税额”科目核算,借记“应交税费——待转销项税额——简易计税”科目,贷记“应交税费——简易计税”科目。会计分录如下:

借: 应交税费——待转销项税额——简易计税

贷: 应交税费——简易计税

3. 案例分析

【例2-1】甲建筑公司2017年8月承接的B项目,与业主签订的施工合同约定于2017年

8月10日之前预付工程款1 030万元，项目于2017年8月初开工。2017年8月初，业主预付工程款1 030万元，甲建筑公司未开具发票。

B项目部计算应确认的应纳税额如下：

应确认应纳税额 = $1\,030 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 30$ （万元）

B项目部的会计核算如下：

借：银行存款	10 300 000
贷：预收账款	10 300 000
同时，确认应纳税额：	
借：应交税费——待转销项税额——简易计税	300 000
贷：应交税费——简易计税	300 000

2.3.3 月底检查应纳税额确认情况

在《企业会计准则第15号——建造合同》下，按增值税纳税义务发生时间计税使增值税相关会计核算更加复杂化。为确保简易计税应纳税额计提正确，避免少缴税或重复纳税风险，建议建筑企业根据增值税纳税义务确认原则的三个标准，在月末比较三个标准下的销售额，按孰大原则确认计税销售额；并据此计算应纳税额，以判断账面确认应纳税额是否存在多计或少计的情况。如检查发现存在多计或少计的情况，应及时查明原因，并调整相关会计核算，按多提的应纳税额，贷记“应交税费——简易计税”科目（红字），贷记“应交税费——待转销项税额——简易计税”科目；按少计的应纳税额，借记“应交税费——待转销项税额——简易计税”科目，贷记“应交税费——简易计税”科目。

不同合同情况下的计税销售额确定具体如下：

（1）在合同有明确约定付款日期的情况下，纳税义务发生时间为实际收款日期、合同约定的付款日期、开具发票日期三者孰先。因此，月末应比较实际收款金额、合同约定的付款金额、开具发票金额，按三者孰大确认计税销售额。

（2）在未签订合同或合同未约定付款日期的情况下，纳税义务发生时间为实际收款日期、工程结算日期、开具发票日期三者孰先。因此，月末应比较实际收款金额、工程结算金额、开具发票金额，按三者孰大确认计税销售额。

2.3.4 简易计税方法下工程项目收入与成本的会计处理

建筑企业按月根据《企业会计准则第15号——建造合同》确定工程完工进度，计算确认工程收入和工程成本。

1. 会计核算

（1）确定完工进度。按照《企业会计准则第15号——建造合同》规定，确定合同完工进度有以下三种方法：

1）根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。该方法是确定合同完工进度比较常用的方法，计算公式如下：

合同完工进度 = $\text{累计实际发生的合同成本} \div \text{合同预计总成本} \times 100\%$

上述计算公式中，累计实际发生的合同成本是指形成工程完工进度的工程实体和工作量所耗用的直接成本和间接成本，不包括与未来活动相关的合同成本和分包工程的工作量完

成之前预付给分包单位的款项。

在涉及分包抵税的情况下,如果采取分包抵税增加收入的方法,累计实际发生的合同成本和合同预计总成本均为含税预算总成本;如果采取分包抵税减少成本的方法,累计实际发生的合同成本和合同预计总成本均为含税预算总成本减去分包抵税金额之后的金额。

2) 根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。该方法适用于合同工作量容易确定的建造合同,如道路工程、土石方工程、砌筑工程等。计算公式如下:

$$\text{合同完工进度} = \text{已经完成的合同工作量} \div \text{合同预计总工作量} \times 100\%$$

3) 根据实际测定的完工进度确定。该方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时方可采用根据实际测定的完工进度确定的方法。该方法适用于一些特殊的建造合同,如水下施工工程等。且该方法属于依靠技术测量来确定,因此不是由建筑企业自行测定,而应由第三方专业人员现场进行科学测定。

在实际操作中,建筑企业一般均按照第一种方法,根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度;第二种和第三种方法在实际操作中很少采用。因此,以下仅介绍第一种方法下的会计核算。

(2) 计算合同收入和合同毛利。建筑企业根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度后,根据完工进度计算确认当期的合同收入,计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{当期确认的合同收入} &= \text{合同预计总收入} \times \text{完工进度} - \\ &\quad \text{以前会计期间累计已确认的收入} \\ \text{当期确认的合同费用} &= \text{合同预计总成本} \times \text{完工进度} - \\ &\quad \text{以前会计期间累计已确认的费用} \end{aligned}$$

由于完工进度是根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定的,因此,当期确认的合同费用实际就等于当期的工程施工发生额。

$$\text{当期确认的合同费用} = \text{当期确认的工程施工发生额}$$

$$\text{当期确认的合同毛利} = \text{当期确认的合同收入} - \text{当期确认的合同费用}$$

(3) 核算工程收入和工程成本。建筑企业按照上述公式计算相关数据后,按当期确认的合同费用(即当期实际发生的工程结算),借记“主营业务成本”科目,按当期确认的合同收入和合同毛利,借记“工程施工——合同毛利”科目,贷记“主营业务收入”科目。会计分录如下:

借: 主营业务成本
 工程施工——合同毛利
 贷: 主营业务收入

【例2-2】如果某建筑公司的项目部采用分包抵税减少成本的方法,则2017年8月,项目部“工程施工”科目实际发生额为2 769.01万元(实际支出额2 800-分包抵税额30.99),其中:直接材料1 000万元,直接人工200万元,分包成本1 033万元(实际支出额1 063.99-分包抵税额30.99),机械作业费400万元,其他直接费用50万元,间接费用86.01万元。2017年7月末确认合同收入、费用。

项目的合同预计总收入为30 000万元,合同预计总成本为27 760万元。

项目部计算8月完工进度、合同收入、费用及毛利如下:

$$\text{合同完工进度} = \text{累计实际发生的合同成本} \div \text{合同预计总成本} \times 100\% = 2\,769.01 \div 27\,760 \times$$

$100\% = 9.97\%$

8月确认的合同收入 = 合同预计总收入 × 完工进度 - 以前会计期间累计已确认的收入 =
 $30\,000 \times 9.97\% - 0 = 2\,991$ (万元)

8月确认的合同费用 = 工程施工实际发生额 = 2 769.01 (万元)

8月确认的合同毛利 = 8月确认的合同收入 - 8月确认的合同费用
 $= 2\,991 - 2\,769.01 = 221.99$ (万元)

项目部的会计核算如下:

借: 主营业务成本	27 690 100
工程施工——合同毛利	2 219 900
贷: 主营业务收入	29 910 000

2.3.5 简易计税下工程项目施工的会计处理

1. 取得增值税普通发票

工程项目发生直接材料、分包成本、直接人工、机械使用费、其他直接费用及间接费用,按实际支付或应付的金额,借记“原材料”“工程施工”相关明细科目,贷记“银行存款”“应付账款”等科目。相关会计分录如下:

(1) 采购材料时:

借: 原材料
 贷: 银行存款/应付账款等

(2) 领用材料及发生分包费、人工费、机械使用费、其他直接费、间接费时:

借: 工程施工——合同成本——直接材料
 ——分包成本
 ——直接人工
 ——机械使用费
 ——其他直接费用
 ——间接费用
 贷: 原材料/银行存款/应付账款等

2. 取得增值税专用发票

如果工程项目支出发生了取得增值税专用发票的情况,为避免出现大量滞留票,对取得的增值税专用发票可采取“先认证、后转出”的方式,在核算进项税额的同时做进项税额转出,即按增值税专用发票上注明的税额,借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目,贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目。会计分录如下:

借: 应交税费——应交增值税——进项税额

 贷: 应交税费——应交增值税——进项税额转出

滞留票是指销售方已开出增值税专用发票,并抄税报税,而购货方没进行认证抵扣的增值税专用发票。

2.3.6 简易计税下工程项目分包抵税的会计核算

工程项目发生分包成本,如果取得增值税发票,则可以按规定计算抵减应纳税额。

结合建筑行业特点,建筑企业与分包商确认分包计量及结算金额后,发票开票存在两种情形:一种是分包商按计量金额全额开具发票;另一种是分包商按总承包方支付分包款金额分期开具发票。在确认分包成本时,对于未及时取得发票的,建筑企业可根据分包合同的约定或与分包商的合作情况,确定取得增值税发票的情况。对于确定能取得增值税发票的,可计算可抵减应纳税额的增值税税额,并通过“应交税费——待认证进项税额——简易计税”科目进行核算;对于不能取得增值税发票的,则不考虑分包抵税的情形。

对于分包抵减的应纳税额,建筑企业可采取增加收入或减少成本两种方法进行会计核算,在不同的核算方法下,建筑企业应先调整工程项目的合同预计总收入或合同预计总成本,并在取得分包发票时,相应计入工程结算或冲减工程施工。

1. 分包抵税增加收入

对于分包可抵减的应纳税额,如果采取增加收入的方法,建筑企业相应调整了合同预计总收入,因此,在取得分包发票时,按分包价款计算的可抵减应纳税额,应相应计入工程结算。

建筑企业与分包商确认分包计量及结算金额后,对于已取得增值税发票并确定可向税务机关申报抵税的,按该部分结算金额计算的可抵减应纳税额,借记“应交税费——简易计税”科目,对于尚未取得增值税发票或尚不能向税务机关申报抵税的,按照该部分结算金额计算未来可抵减应纳税额,借记“应交税费——待认证进项税额——简易计税”科目,按这两项可抵减应纳税额合计,贷记“工程结算”科目。会计分录如下:

借: 应交税费——简易计税
——待认证进项税额——简易计税

贷: 工程结算

对于尚未取得增值税发票或尚不能向税务机关申报抵税的,在取得分包商开具的增值税发票并确定可向税务机关申报抵税时,按该部分结算金额计算的可抵减应纳税额,借记“应交税费——简易计税”科目,贷记“应交税费——待认证进项税额——简易计税”科目。会计分录如下:

借: 应交税费——简易计税
贷: 应交税费——待认证进项税额——简易计税

2. 分包抵税减少成本

对于分包可抵减的应纳税额,如果采取减少成本的方法,建筑企业相应调整了合同预计总成本,因此,在取得分包发票时,按分包价款计算的可抵减应纳税额,应相应冲减工程施工。

建筑企业与分包商确认分包计量及结算金额后,对于已取得增值税发票并确定可向税务机关申报抵税的,按该部分结算金额计算的可抵减应纳税额,借记“应交税费——简易计税”科目,对于尚未取得增值税发票或尚不能向税务机关申报抵税的,按照该部分结算金额计算未来可抵减应纳税额,借记“应交税费——待认证进项税额——简易计税”科目,按这两项可抵减应纳税额合计,借记“工程施工”科目(红字)。会计分录如下:

借: 应交税费——简易计税
——待认证进项税额——简易计税
借: 工程施工——合同成本——分包成本(红字)

对于尚未取得增值税发票或尚不能向税务机关申报抵税的,在取得分包商开具的增值税发票并确定可向税务机关申报抵税时,按该部分结算金额计算的可抵减应纳税额,借记“应交税费——简易计税”科目,贷记“应交税费——待认证进项税额——简易计税”科目。会计分录如下:

借:应交税费——简易计税

贷:应交税费——待认证进项税额——简易计税

3. 分包抵税增加收入案例分析

【例 2-3】S 省甲建筑公司(增值税一般纳税人)在 B 省承接的 B 项目适用简易计税方法,分包抵税按增加合同预计总收入处理。2017 年 8 月 B 项目共发生分包计量结算金额 1 063.99 万元。其中:

B 项目部对 M 分包商确认的计量结算金额 342.99 万元,根据合同约定在计量当月支付 80% 分包款, B 项目部据此向 M 分包商支付分包款 274.392 万元,并取得 M 分包商开具的增值税专用发票,发票上注明的金额为 247.2 万元,税率为 11%,税额为 27.192 万元。

B 项目部对 N 分包商确认的计量结算金额 721 万元,根据合同约定在计量当月支付 80% 分包款, B 项目部据此向 N 分包商支付分包款 576.8 万元,并取得 N 分包商开具的增值税普通发票,发票上注明的金额为 560 万元,征收率为 3%,税额为 16.8 万元。

(1) B 项目部对 M 分包商的会计核算。B 项目部计算对 M 分包商分包成本的可抵减应纳税额:

已取票分包成本可抵减税额 = $274.392 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 7.992$ (万元)

未取票分包成本 = $342.99 - 274.392 = 68.598$ (万元)

未取票分包成本待抵减税额 = $68.598 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 1.998$ (万元)

1) B 项目部确认 M 分包商的分包成本及分包抵减税额:

借:工程施工——合同成本——分包成本	3 429 900
贷:银行存款	2 743 920
应付账款	685 980
同时,确认分包抵减税额:	
借:应交税费——简易计税	79 920
——待认证进项税额——简易计税——未取得发票	19 980
贷:工程结算	99 900

2) B 项目部对 M 分包商开具的增值税专用发票认证通过后,核算进项税额及进项税额转出:

借:应交税费——应交增值税——进项税额——11% 税率——建筑安装服务	271 920
贷:应交税费——应交增值税——进项税额转出——简易计税方法征税项目用	271 920

(2) B 项目部对 N 分包商的会计核算。B 项目部计算对 N 分包商分包成本的可抵减应纳税额:

已取票分包成本可抵减税额 = $576.8 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 16.8$ (万元)

未取票分包成本 = $721 - 576.8 = 144.2$ (万元)

未取票分包成本待抵减税额 = $144.2 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 4.2$ (万元)

B 项目部确认 N 分包商的分包成本及分包抵减税额如下:

借: 工程施工——合同成本——分包成本	7 210 000
贷: 银行存款	5 768 000
应付账款	1 442 000
同时, 确认分包抵减税额:	
借: 应交税费——简易计税	168 000
——待认证进项税额——简易计税——未取得发票	42 000
贷: 工程结算	210 000

4. 分包抵税减少成本案例分析

【例 2-4】如果例 2-3 中甲建筑公司的 B 项目部采用分包抵税减少成本的方法, 则 B 项目部对 M 分包商和 N 分包商的会计核算如下:

(1) B 项目部对 M 分包商的会计核算

1) B 项目部确认 M 分包商的分包成本及分包抵减税额:

借: 工程施工——合同成本——分包成本	3 429 900
贷: 银行存款	2 743 920
应付账款	685 980
同时, 确认分包抵减税额:	
借: 应交税费——简易计税	79 920
——待认证进项税额——简易计税——未取得发票	19 980
借: 工程施工——合同成本——分包成本	99 900

2) B 项目部对 M 分包商开具的增值税专用发票认证通过后, 核算进项税额及进项税额转出:

借: 应交税费——应交增值税——进项税额	271 920
贷: 应交税费——应交增值税——进项税额转出	271 920

(2) B 项目部对 N 分包商的会计核算。B 项目部确认 N 分包商的分包成本及分包抵减税额如下:

借: 工程施工——合同成本——分包成本	7 210 000
贷: 银行存款	5 768 000
应付账款	1 442 000
同时, 确认分包抵减税额:	
借: 应交税费——简易计税	168 000
——待认证进项税额——简易计税——未取得发票	42 000
借: 工程施工——合同成本——分包成本	210 000

2.3.7 简易计税方法下其他收入与销项税额的会计处理

一般纳税人建筑企业的简易计税项目涉及的其他收入业务主要包括材料销售、资产处置等, 应按税法规定确认增值税纳税义务。

1. 材料销售

(1) 税务处理。如果项目部所属的建筑公司为一般纳税人，则无论对工程项目采用一般计税方法还是简易计税方法，项目部销售材料均应按一般计税方法计算缴纳增值税，按照不含税销售额和适用税率 17% 计算确认销项税额。

(2) 会计核算。建筑企业的项目部发生的材料销售主要是处置施工过程中产生的残余物资，如一些材料物资的下脚料等；有时也会销售库存多余的原材料。

1) 销售施工残余物资。一般纳税人建筑企业的项目部销售施工残余物资，由于在工程领用材料时已将领用材料的价值直接计入了工程成本，材料物资的下脚料已包括在合同成本中，因此，处置这些残余物资取得的收益应冲减合同成本。

建筑企业的项目部销售施工残余物资，按实际收取销售款项，借记“银行存款”科目，按 17% 税率计算的不含税价款，冲减合同成本，借记“工程施工——合同成本——直接材料”科目（红字），按 17% 税率计算的增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物”科目。

借：银行存款

 工程施工——合同成本——直接材料（红字）

 贷：应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物

2) 销售库存原材料。一般纳税人建筑企业适用简易计税的项目部销售原材料，按实际收取销售款项，借记“银行存款”科目，按 17% 税率计算的不含税价款和增值税税额，贷记“其他业务收入”和“应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物”科目；同时，按销售材料的成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“原材料”科目。会计分录如下：

确认材料销售收入：

借：银行存款

 贷：其他业务收入

 应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物

同时，结转材料销售成本：

借：其他业务成本

 贷：原材料

2. 销售使用过的固定资产

建筑企业的固定资产一般由总机构统一购买并核算管理，对于在工程项目上使用的施工机械类固定资产，总机构通过内部往来的方式将资产折旧结转至项目部，由项目部核算机械使用费。由于这类固定资产的实物管理由项目部负责，因此，这类固定资产需要处置时，一般由项目部代总机构直接在项目上就地处置，处置收取的款项，通过内部往来的方式支付给总机构。

如果项目部所属的建筑公司为一般纳税人，则无论对工程项目采用一般计税方法还是简易计税方法，项目部销售使用过的固定资产，均应按一般纳税人销售使用过的固定资产的税收政策规定进行税务处理。

根据财税〔2016〕36 号、国家税务总局公告 2015 年第 90 号、《财政部 国家税务总局关于简并增值税征收率有关问题的公告》（财税〔2014〕57 号）、《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)等文件的规定,一般纳税人销售使用过的固定资产按表2-2中情况进行税务处理。

表2-2 一般纳税人销售使用过的固定资产的税务处理

销售情形	计税方法及税率、征收率	发票类型	计算公式
《增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额	简易方法依照3%征收率减按2%征收增值税	不可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 2%
	简易方法依照3%征收率征收增值税(放弃减税)	可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 3%
营改增试点前购进或自制的固定资产	简易方法依照3%征收率减按2%征收增值税	不可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 2%
	简易方法依照3%征收率征收增值税(放弃减税)	可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 3%
营改增试点后购进或自制已抵扣进项税额的固定资产	适用税率征收增值税	可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 适用税率) × 适用税率
营改增后购进应抵扣未抵扣进项税额的固定资产	适用税率征收增值税	可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 适用税率) × 适用税率

建筑企业的项目部虽然基本不涉及固定资产处置的税务处理及会计核算,但是项目部财务人员应掌握上述税收政策规定,在实际处置固定资产时,应充分考虑销售对象及增值税对销售定价的影响。

2.3.8 提前开具发票

1. 税务处理

在工程施工过程中,建筑企业未收到工程款项,也未到合同约定的付款日期,而提前开具增值税发票的,应当按照发票开具的日期确认增值税的纳税义务,按规定确认应纳税额。

在填报当期增值税纳税申报表时,将提前开具发票的票面上注明的金额填写为销售金额。

2. 会计核算

在未收到工程款项、也未到合同约定的付款日期的情况下,提前开具增值税发票的,按发票上注明的税额,借记“应交税费——待转销项税额——简易计税”科目,贷记“应交税费——简易计税”科目。会计分录如下:

借: 应交税费——待转销项税额——简易计税

贷: 应交税费——简易计税

3. 案例分析

【例2-5】甲建筑公司承接M项目,合同总金额(含税)10300万元,合同约定按月计量,按达到既定的工程量支付工程款。2017年8月,工程尚未达到付款条件,但因工程施工需要,M项目部向业主申请提前支付一笔工程款,以缓解资金压力,业主要求先开具增

增值税发票。2017年8月底,甲建筑公司向业主开具增值税发票,发票上注明的金额为500万元,税额为15万元,价税合计515万元。

M项目部应确认应纳税额15万元,会计核算如下:

借: 应交税费——待转销项税额——简易计税	150 000
贷: 应交税费——简易计税	150 000

2.4 工程项目一般计税方法财务核算

2.4.1 一般计税方法下工程项目进项税额财务处理

1. 基本规定及原则

建筑工程项目实际发生的直接材料费、直接人工费、分包成本、机械使用费以及其他直接费用和间接费用等合同成本支出,均在“工程施工”科目进行核算。对于可抵扣进项税额的各项成本费用支出,如果取得合法有效的扣税凭证,且符合抵扣条件的,可以抵扣其进项税额。

项目的各项成本费用支出可能取得扣税凭证的类型包括增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品销售发票、通行费发票及完税凭证等。其中,增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书需要按规定通过认证或稽核比对后,方可抵扣进项税额;农产品销售发票、完税凭证、通行费发票等则不需要认证,取得后可直接计算抵扣进项税额。

企业从国内采购的货物、服务,按照增值税专用发票上注明的增值税税额,借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目,按照增值税专用发票上记载的应计入采购成本的金额,借记“原材料”“周转材料”“管理费用”“固定资产”“工程施工——合同成本(明细科目)”“其他业务成本”等科目。按照应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。购入货物发生的退货,做红字冲销的账务处理。

一般纳税人购进货物发生退货时,如果购货方未付货款也未做账务处理,则只需将发票联和抵扣联退还给销货方即可,既然购货方进货后还未做账务处理,退货时也无须进行账务处理。如果是部分退货,则将发票联和抵扣联退还给销货方后,由销货方按实际数量重新开具增值税专用发票,购货方也不用对退货进行账务处理,只要按实购数量、金额进行正常的购货账务处理即可。

如果购货方已付货款,或者货款未付但已做账务处理,发票联及抵扣联无法退还,则购货方必须取得当地主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”送交销货方,作为销货方开具红字增值税专用发票的合法依据。购货方根据销货方转来的红字发票联、抵扣联,借记“应收账款”或“银行存款”科目,“应交税费——应交增值税——进项税额”科目(红字),贷记“在途物资”“原材料”“材料采购”等科目。

有的企业设置了“工程施工——合同成本分包成本”科目专门核算工程分包成本。分包成本也可以记入该明细科目。

一般纳税人购进农产品,取得销售普通发票或开具农产品收购发票的,按农产品买价和11%的扣除率计算进项税额进行会计核算。

企业进口货物或接受境外单位或者个人提供的应税服务,按照海关提供的海关进口增值

税专用缴款书上注明的增值税税额或中华人民共和国税收通用缴款书上注明的增值税税额,借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目,按照进口货物或接受境外单位或者个人提供的应税服务应计入采购成本的金额,借记“原材料”“周转材料”“工程施工——合同成本”“管理费用”“固定资产”等科目,按照应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”“银行存款”等科目。

需要注意的是,一般纳税人接受境外单位或者个人提供的应税服务,凭中华人民共和国税收通用缴款书抵扣进项税额的,还应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或发票,否则进项税额不得抵扣。

对于一般纳税人接受投资或接受捐赠货物、固定资产,会计处理方法同上。

2. 直接材料

工程项目的直接材料支出主要包括施工生产过程中耗用的构成工程实体或有助于形成工程实体的原材料、辅助材料、周转材料等。

建筑企业采购材料的扣税凭证主要涉及取得增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品销售发票等扣税凭证。

(1) 税务处理。建筑企业采购材料,取得增值税专用发票,需在发票上的开具日期起180天内认证,认证通过后方可抵扣进项税额。增值税专用发票的认证方式有两种:一种是纸质发票扫描认证,另一种是在“增值税发票查询平台”勾选确认进行认证。

(2) 会计核算。无论采取哪种认证方式,均可及时获取发票认证结果。因此,一般情况下,建筑企业取得增值税专用发票时,应采取“先认证、后记账”的方式,在认证后进行会计处理。

对于月底取得增值税专用发票,未能及时认证的,建筑企业可采取“先记账、后认证”的方式,通过“应交税费——待认证进项税额——一般计税——已取得发票”科目核算尚未认证的进项税额。

对于材料已经验收,但月底尚未取得发票的,建筑企业可采取“先记账、后取票”的方式,根据采购合同的约定或与供应商的合作情况,判断取得增值税专用发票的可能性,再进行会计处理。

对于确定能取得增值税专用发票的,可在确认材料成本的同时,确认进项税额,并通过“应交税费——待认证进项税额——一般计税——未取得发票”科目进行核算;对于不确定能取得增值税专用发票的,直接按含税价款全额确认材料成本。

对于不能取得增值税专用发票的,直接按含税价款确认材料成本。

1) “先认证、后记账”方式下的会计核算。建筑企业在取得增值税专用发票并认证通过后,按增值税专用发票注明的金额,借记“原材料”科目,按增值税专用发票注明的税额,借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目,按实际支付或应付的款项,贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。会计分录如下:

借: 原材料

 应交税费——应交增值税——进项税额

 贷: 银行存款/应付账款等

领用原材料时(下同):

借: 工程施工——合同成本——直接材料

贷：原材料

【例 2-6】2018 年 2 月，合肥市政工程公司购入施工用原材料（钢材）一批。货款 351 000 元（含税价格），发票账单已收到，并已验收入库，全部款项以银行存款支付。账务处理如下：

借：原材料	300 000
应交税费——应交增值税——进项税额	51 000
贷：银行存款	351 000

【例 2-7】甲建筑公司的 A 项目部 2017 年 8 月采购一批螺纹钢，采用两票制结算，其中，材料价款（含税）1 170 万元，取得增值税专用发票，已认证通过，发票上注明的金额为 1 000 万元、税额为 170 万元；运费（含税）11.1 万元，取得增值税专用发票，已认证通过，发票上注明的金额为 10 万元、税额为 1.1 万元。款项均已支付。该批材料于当月领用。

A 项目部的会计核算如下:

(1) 当月取得增值税专用发票并认证通过后:

借：原材料	10 100 000
应交税费——应交增值税——进项税额——17% 税率——其他	1 700 000
——11% 税率——运输服务	11 000
贷：银行存款	11 811 000

(2) 当月工程领用材料时:

借：工程施工——合同成本——直接材料	10 100 000
贷：原材料	10 100 000

【例 2-8】2018 年 2 月，某城建工程公司进行园林工程施工，本月从附近农民处收购 15 000 元苗木，按规定已开具收购凭证，价款已支付。账务处理如下：

借：原材料	13 350
应交税费——应交增值税——进项税额	1 650
贷：库存现金	15 000

【例 2-9】某工程公司承包建设某公路，由于路况较为复杂，机器平整难度较大，必须依靠人力，且工作量较大，公司将有关劳务作业分包给有资质的建筑劳务公司，支付劳务费用 30.9 万元。该建筑劳务公司是小规模纳税人，提供的劳务发票为税务局代开的 3% 的增值税专用发票。账务处理如下：

借：工程施工——合同成本——人工费	300 000
应交税费——应交增值税——进项税额	9 000
贷：银行存款	309 000

【例 2-10】某建筑公司 2017 年 5 月购进甲材料一批，2017 年 6 月因上述材料存在质量问题退回部分材料，取得当地主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”送交销货方，退回价款 20 000 元，增值税款 3 400 元，已收到对方开具的红字增值税专用发票。

借：银行存款	23 400
应交税费——应交增值税——进项税额	3 400
贷：原材料——甲材料	20 000

【例 2-11】 大华建筑公司中阳项目部委托 A 公司加工材料。原材料成本为 100 000 元，

支付的加工费为 93 600 元（含税销售额），材料加工完成验收入库，加工费用等已支付。
A 公司适用的增值税税率为 17%。

（1）发出委托加工材料，账务处理如下：

借：委托加工物资	100 000
贷：原材料	100 000

（2）支付加工费用：

增值税进项税额 = $936\,000 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 13\,600$ （元）

【例 2-12】某建筑公司太原项目部自行搭建仓库，购入为工程准备的各种专用物资 200 000 元，支付增值税 34 000 元，实际领用工程物资 200 000 元；支付工程人员工资 50 000 元，辅助生产部门提供有关劳务 10 000 元。工程达到预定可使用状态并交付使用。

（1）购入为工程准备的物资，账务处理如下：

借：工程物资——专用材料	200 000
应交税费——应交增值税——进项税额	34 000
贷：银行存款	234 000

（2）工程领用物资，账务处理如下：

借：在建工程——建筑工程——仓库	200 000
贷：工程物资——专用材料	200 000

（3）支付工程人员工资，账务处理如下：

借：在建工程——建筑工程——仓库	50 000
贷：应付职工薪酬	50 000

（4）辅助生产部门提供的劳务，账务处理如下：

借：在建工程——建筑工程——仓库	10 000
贷：辅助生产	10 000

（5）工程达到预定可使用状态，账务处理如下：

借：固定资产——临时设施——仓库	260 000
贷：在建工程——建筑工程——仓库	260 000

【例 2-13】2017 年 9 月，大照港建公司进行某项工程技术改造过程中，接受澳大利亚 FID 公司技术指导，合同总价为 18 万元。当月改造完成，澳大利亚 FID 公司境内无代理机构，大照港建公司办理扣缴增值税手续，取得扣缴通用缴款书，并将扣税后的价款支付给 FID 公司。书面合同、付款证明和 FID 公司的对账单齐全。

扣缴增值税税款时的账务处理如下：

借：应交税费——应交增值税——进项税额	10 188.68
贷：银行存款	10 188.68

支付价款时的账务处理如下：

借：工程施工——合同成本	169 811.32
贷：银行存款	169 811.32

2) “先记账、后认证”方式下的会计核算。月底未及时认证的增值税专用发票，按增值税专用发票注明的金额，借记“原材料”科目，按增值税专用发票注明的税额，借记“应交税费——待认证进项税额——一般计税——已取得发票”科目，按实际支付或应付的

款项，贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。会计分录如下：

借：原材料

 应交税费——待认证进项税额——一般计税——已取得发票

 贷：银行存款/应付账款等

等下月认证通过后，按增值税专用发票注明的税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，贷记“应交税费——待认证进项税额——一般计税——已取得发票”科目。会计分录如下：

借：应交税费——应交增值税——进项税额

 贷：应交税费——待认证进项税额——一般计税——已取得发票

3) “先记账、后取票”方式下的会计核算。月底材料已到、发票未到但确定能取得增值税专用发票的，按合同约定的不含税材料价款，借记“原材料”科目，按合同约定或按适用抵扣率（一般纳税人供应商抵扣率17%、小规模纳税人供应商抵扣率3%）计算未来可抵扣的进项税额，借记“应交税费——待认证进项税额——一般计税——未取得发票”科目，按实际支付或应付的款项，贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。会计分录如下：

借：原材料

 应交税费——待认证进项税额——一般计税——未取得发票

 贷：银行存款/应付账款等

等取得增值税专用发票，并认证通过后，按增值税专用发票注明的税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，贷记“应交税费——待认证进项税额——一般计税——未取得发票”科目。会计分录如下：

借：应交税费——应交增值税——进项税额

 贷：应交税费——待认证进项税额——一般计税——未取得发票

因预计有误或供应商违约等情况，后期未能取得增值税专用发票的，需冲减原记入“待认证进项税额”明细科目的进项税额，并计入材料成本。会计分录如下：

借：工程施工——合同成本——直接材料（蓝字）

借：应交税费——待认证进项税额——一般计税——未取得发票（红字）

计入工程施工中的各项合同成本、费用支出，只要是取得增值税专用发票的项目，如工程分包支出、机械使用费支出、各项直接费用及间接费用支出等，都可能发生上述三种情形，相应的会计核算均与直接材料支出的会计核算原则一致。因此，以下对于其他成本费用支出，仅描写一般情况下，即“先认证、后记账”的会计核算；对于“先记账、后认证”及“先记账、后取票”这两种较少涉及的情形，可比照直接材料支出的会计处理，以下不再赘述。

【例 2-14】 甲建筑公司的 A 项目部 2017 年 8 月采购一批钢筋，采用一票制结算，采购价款及运费合计（含税）1 170 万元，未取得增值税专用发票，款项也未支付。该批材料于当月领用。

A 项目部的会计核算如下：

(1) 当月月底根据合同确认材料成本：

借：原材料

10 000 000

应交税费——待认证进项税额——一般计税——未取得发票	1 700 000
贷：应付账款	11 700 000

(2) 当月工程领用材料时：

借：工程施工——合同成本——直接材料	10 000 000
贷：原材料	10 000 000

(3) 9月取得增值税专用发票并认证通过后：

借：应交税费——应交增值税——进项税额——17%税率——其他	1 700 000
贷：应交税费——待认证进项税额——一般计税——未取得发票	1 700 000

4) 未取得增值税专用发票的会计核算。对于未取得增值税专用发票的材料采购，按材料含税价款，借记“原材料”科目，贷记“银行存款”或“应付账款”科目。会计分录如下：

借：原材料	
贷：银行存款/应付账款等	

计入工程施工中的各项合同成本、费用支出，如工程分包支出、机械使用费支出、各项直接费用及间接费用支出等，在未取得增值税专用发票的情况下，相关进项税额均不能抵扣，企业应按含税金额直接计入相关的成本费用。因此，对于其他成本费用支出，仅讨论取得增值税专用发票的情形。

3. 海关进口增值税处理

按照营改增文件的规定，试点纳税人取得增值税一般纳税人资格后，发生增值税偷税、骗取出口退税和虚开增值税扣税凭证等行为的，主管税务机关可以对其实行不少于6个月的纳税辅导期管理。

辅导期一般纳税人从国内采购的货物或接受的应税服务，已经取得的增值税扣税凭证，按税法规定不符合抵扣条件，暂不予在本期申报抵扣的进项税额，借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目，应计入采购成本的金额，借记“材料采购”“原材料”“管理费用”“固定资产”“主营业务成本”“其他业务成本”等科目，按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。

收到税务机关告知的稽核比对结果通知书及其明细清单后，按稽核比对结果通知书及其明细清单注明的稽核相符、允许抵扣的进项税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。

增值税一般纳税人2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产，以及2016年5月1日后发生的不动产在建工程，其进项税额应按照有关规定分2年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为60%，第二年抵扣比例为40%。上述进项税额中，60%的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣；40%的部分为待抵扣进项税额，于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

待抵扣进项税额记入“应交税费——待抵扣进项税额”科目核算，并于可抵扣当期转入“应交税费——应交增值税——进项税额”科目。对不同的不动产和不动产在建工程，纳税人应分别核算其待抵扣进项税额。

纳税人2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务，用于新建不动产，或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的，其进项税额依照有关规

定分2年从销项税额中抵扣。分2年从销项税额中抵扣的购进货物是指构成不动产实体的材料和设备,包括建筑装饰材料和给水排水、采暖、卫生、通风、照明、通信、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务,转用于不动产在建工程的,其已抵扣进项税额的40%部分,应于转用的当期从进项税额中扣减,计入待抵扣进项税额,并于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

纳税人销售其取得的不动产或者不动产在建工程时,尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额,允许于销售的当期从销项税额中抵扣。

具体处理如下:

(1) 税务处理。建筑企业进口货物,取得海关进口增值税专用缴款书,需在缴款书上的开具日期起180天内进行稽核比对,稽核比对通过后方可抵扣进项税额。根据《国家税务总局 海关总署关于实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法有关问题的公告》(国家税务总局、海关总署公告2013年第31号)的规定,建筑企业申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额,应通过“应交税费——待抵扣进项税额”科目核算;待稽核比对相符以及核查后允许抵扣时,再确认进项税额。

(2) 会计核算。建筑企业取得海关进口增值税专用缴款书后,按专用缴款书上注明的金额,借记“原材料”科目,按专用缴款书上注明的税额,借记“应交税费——待抵扣进项税额——海关专用缴款书”科目,按实际支付或应付的款项,贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。会计分录如下:

借:原材料

 应交税费——待抵扣进项税额——海关专用缴款书

 贷:银行存款/应付账款等

建筑企业申请稽核比对通过后,按专用缴款书上注明的税额,借记“应交税费——应交增值税——进项税额”,贷记“应交税费——待抵扣进项税额——海关专用缴款书”。会计分录如下:

借:应交税费——应交增值税——进项税额

 贷:应交税费——待抵扣进项税额——海关专用缴款书

(3) 案例分析

【例2-15】甲建筑公司的A项目部2017年8月进口一批耐磨钢板,采购支付价款及缴纳关税合计200万元,缴纳进口环节增值税34万元,取得海关进口增值税专用缴款书,并于当月申请稽核比对通过。该批材料于当月领用。

A项目部的会计核算如下:

(1) 当月取得海关进口增值税专用缴款书时:

借:原材料	2 000 000
应交税费——待抵扣进项税额——海关专用缴款书	340 000
贷:银行存款	2 340 000

(2) 当月稽核比对通过后:

借:应交税费——应交增值税——进项税额——17%税率——其他	340 000
贷:应交税费——待抵扣进项税额——海关专用缴款书	340 000

(3) 当月工程领用材料时:

借: 工程施工——合同成本——直接材料	2 000 000
贷: 原材料	2 000 000

4. 农产品销售发票

(1) 税务处理。建筑企业购买免税农产品, 如建筑用木材, 无法取得增值税专用发票, 可取得农产品销售发票, 按照农产品销售发票上注明的农产品买价和 11% 的扣除率计算抵扣进项税额。计算公式如下:

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

(2) 会计核算。建筑企业可在取得农产品销售发票后, 按照上述公式计算可抵扣的进项税额, 借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目, 按买价减去进项税额后的数额, 借记“原材料”科目, 按实际支付或应付的款项, 贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。

(3) 案例分析

【例 2-16】 甲建筑公司的 A 项目部 2017 年 8 月购买一批原木, 支付买价 100 万元, 供应商享受免税优惠, A 项目部取得农产品销售发票。该批原木已于当月领用。

A 项目部计算可抵扣的进项税额及材料成本如下:

$$\text{进项税额} = 100 \times 11\% = 11 (\text{万元})$$

$$\text{材料成本} = 100 - 11 = 89 (\text{万元})$$

A 项目部的会计核算如下:

当月取得农产品销售发票时:

借: 原材料	890 000
应交税费——应交增值税——进项税额——11% 税率	110 000
贷: 银行存款	1 000 000

当月工程领用材料时:

借: 工程施工——合同成本——直接材料
贷: 原材料

5. 其他直接费用

工程项目的其他直接费用支出是在施工过程中发生的与施工过程直接相关的技术援助费用、施工现场材料的二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费用、临建设施费等。

其他直接费用的扣税凭证主要涉及取得增值税专用发票; 如果向境外支付技术服务费、设计费, 还会涉及取得完税凭证。

(1) 税务处理。企业取得增值税专用发票的税务处理, 与直接材料等项目取得增值税专用发票的税务处理相同。

企业向境外单位或者个人购进服务、无形资产或不动产, 属于需要代扣代缴增值税的情形的, 以企业作为增值税的扣缴义务人。企业应按照下列公式计算应扣缴税额:

$$\text{应扣缴税额} = \text{购买方支付的价款} \div (1 + \text{税率}) \times \text{税率}$$

(2) 会计核算。工程项目发生其他直接费用, 取得增值税专用发票并认证通过后, 按增值税专用发票注明的金额, 借记“工程施工——合同成本——其他直接费”科目, 按增

增值税专用发票注明的税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，按实际支付或应付的款项，贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。会计分录如下：

借：工程施工——合同成本——其他直接费
 应交税费——应交增值税——进项税额
 贷：银行存款/应付账款等

6. 采购等业务进项税额允许抵扣的账务处理

一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“在途物资”或“原材料”“库存商品”“生产成本”“无形资产”“固定资产”“管理费用”等科目，按当月已认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，按当月未认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费——待认证进项税额”科目，按应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。发生退货的，如原增值税专用发票已做认证，应根据税务机关开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录；如原增值税专用发票未做认证，应将发票退回并做相反的会计分录。

7. 采购等业务进项税额不得抵扣的账务处理

一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，取得增值税专用发票时，应借记相关成本费用或资产科目，借记“应交税费——待认证进项税额”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目，经税务机关认证后，应借记相关成本费用或资产科目，贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目。

8. 购买方作为扣缴义务人的账务处理

按照现行增值税制度规定，境外单位或个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。境内一般纳税人购进服务、无形资产或不动产，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“生产成本”“无形资产”“固定资产”“管理费用”等科目，按可抵扣的增值税额，借记“应交税费——进项税额”科目（小规模纳税人应借记相关成本费用或资产科目），按应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”等科目，按应代扣代缴的增值税税额，贷记“应交税费——代扣代缴增值税”科目。实际缴纳代扣代缴增值税时，按代扣代缴的增值税税额，借记“应交税费——代扣代缴增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

需要注意的是，扣缴义务人凭完税凭证抵扣进项税额的，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。

9. 间接费用

工程项目的间接费用支出主要包括项目部临时设施摊销费用和组织、管理施工生产活动所发生的费用等，如管理人员薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、通行费等。

其中，临时设施摊销、管理人员薪酬、固定资产折旧费、差旅费中的交通费及餐饮费、排污费等费用属于不可抵扣进项税额的支出项目，应全额计入工程施工成本；劳动保护费、固定资产修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费中的住宿费、财产保险费、

工程保修费、通行费等,属于可抵扣进项税额的支出项目,主要涉及取得增值税专用发票。

(1) 税务处理。对于不可抵扣进项税额的支出项目,即使取得增值税专用发票,也不允许抵扣进项税额,实际支付金额全额计入工程施工。对于可抵扣进项税额的支出项目,取得增值税专用发票并认证通过后,可按发票上注明的税额进行抵扣。

(2) 会计核算。对于不可抵扣进项税额或未取得增值税专用发票的支出项目,按实际支付金额全额计入工程施工。对于可抵扣进项税额的支出项目,取得增值税专用发票并认证通过后,按增值税专用发票注明的金额,借记“工程施工——间接费用”科目,按增值税专用发票注明的税额,借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目,按实际支付或应付的款项,贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。会计分录如下:

借:工程施工——间接费用

 应交税费——应交增值税——进项税额

 贷:银行存款/应付账款等

期末将间接费用结转至合同成本,借记“工程施工——合同成本——间接费用”科目,贷记“工程施工——间接费用”科目。会计分录如下:

借:工程施工——合同成本——间接费用

 贷:工程施工——间接费用

(3) 案例分析

【例2-17】2017年8月,甲建筑公司的A项目部实际发生间接费用合计103.51万元,其中,劳保用品10.3万元,取得了增值税专用发票,发票上注明的金额为10万元,税额为0.3万元;设备维修费35.1万元,取得了增值税专用发票,发票上注明的金额为30万元,税额为5.1万元;水费11.1万元,取得供水公司开具的增值税专用发票,发票上注明的金额10万元,税额1.1万元;电费23.4万元,取得供电公司开具的增值税专用发票,发票上注明的金额为20万元,税额为3.4万元;财产保险费5.3万元,取得保险公司开具的增值税专用发票,发票上注明的金额为5万元,税额为0.3万元;差旅费10.18万元,其中住宿费3.18万元,取得增值税专用发票,发票上注明的金额为3万元,税额为0.18万元;通行费3.13万元,其中高速公路费1.03万元,其他公路及桥、闸通行费2.1万元,均取得通行费发票;其他费用5万元,取得增值税普通发票。款项均已支付,取得的增值税专用发票均已认证通过。

A项目部计算通行费可抵扣进项税额如下:

高速公路通行费进项税额 = $1.03 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 0.03$ (万元)

其他公路及桥、闸通行费进项税额 = $2.1 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 0.1$ (万元)

A项目部的间接费用及进项税额明细见表2-3。

表2-3 A项目部的间接费用及进项税额明细

项 目	价税合计	金 额	进项税额	税 项	抵扣率
劳保用品	103 000	100 000	3 000	货物	3%
设备维修费	351 000	300 000	51 000	加工修理修配	17%
水费	111 000	100 000	11 000	货物	11%
电费	234 000	200 000	34 000	货物	17%

(续)

项 目	价税合计	金 额	进项税额	税 项	抵扣率
财产保险费	53 000	50 000	3 000	金融保险服务	6%
差旅费——住宿费	31 800	30 000	1 800	住宿服务	6%
差旅费——其他	70 000	70 000	0		
通行费——高速公路	10 300	10 000	300	通行费	3%
通行费——其他公路、桥、闸	21 000	20 000	1 000	通行费	5%
其他间接费	50 000	50 000	0		
合计	1 035 100	930 000	105 100		

A 项目部的会计核算如下:

(1) 劳保用品核算:

借: 工程施工——间接费用 100 000
 应交税费——应交增值税——进项税额——3% 征收率——其他货物及加工、修理修配劳务 3 000
 贷: 银行存款 103 000

(2) 设备维修费核算:

借: 工程施工——间接费用 300 000
 应交税费——应交增值税——进项税额——17% 税率——其他 51 000
 贷: 银行存款 351 000

(3) 水费核算:

借: 工程施工——间接费用 100 000
 应交税费——应交增值税——进项税额——11% 税率 11 000
 贷: 银行存款 111 000

(4) 电费核算:

借: 工程施工——间接费用 200 000
 应交税费——应交增值税——进项税额——17% 税率——其他 34 000
 贷: 银行存款 234 000

(5) 财产保险费核算:

借: 工程施工——间接费用 50 000
 应交税费——应交增值税——进项税额——6% 税率——金融保险服务 3 000
 贷: 银行存款 53 000

(6) 差旅费核算:

借: 工程施工——间接费用 100 000
 应交税费——应交增值税——进项税额——6% 税率——生活服务 1 800
 贷: 银行存款 101 800

(7) 通行费核算:

借: 工程施工——间接费用 30 000
 应交税费——应交增值税——进项税额——3% 征收率——通行费 300

	——5%征收率——通行费	1 000
贷：银行存款		31 300
(8) 其他间接费核算：		
借：工程施工——间接费用		50 000
贷：银行存款		50 000
(9) 间接费用结转：		
借：工程施工——合同成本——间接费用		930 000
贷：工程施工——间接费用		930 000

10. 分包成本

工程项目的分包一般包括地基处理、土方、商品混凝土、结构、防水、装修、幕墙、机电、基坑支护、降水等分包工程。

分包支出的扣税凭证涉及取得增值税专用发票。

(1) 会计核算。结合建筑行业特点，建筑企业与分包商确认分包计量及结算金额后，存在两种开具发票情形：一种是分包商按计量金额全额开具发票；另一种是分包商按总承包方支付分包款金额分期开具发票。在确认分包成本时，对于未及时取得发票的，建筑企业可根据分包合同的约定或与分包商的合作情况，确定取得增值税专用发票的情况。对于确定能取得增值税专用发票的，可按价税分离的原则确认分包成本和暂估进项税额，并通过“应交税费——待认证进项税额——一般计税”科目进行核算；对于不能取得增值税专用发票的，直接按含税价款确认分包成本。

建筑企业与分包商确认分包计量及结算金额后，按不含税分包价款，借记“工程施工——合同成本——分包成本”科目；对于已取得增值税专用发票并认证通过的，按增值税专用发票注明的税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，对于尚未取得增值税专用发票或尚未认证的，按照该部分结算金额和适用抵扣率（一般纳税人分包商抵扣率为11%、小规模纳税人分包商抵扣率为3%）计算可抵扣的进项税额，借记“应交税费——待认证进项税额——一般计税”科目；按实际支付或应付的金额，贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。会计分录如下：

借：工程施工——合同成本——分包成本
 应交税费——应交增值税——进项税额
 ——待认证进项税额——一般计税
 贷：银行存款/应付账款等

对于尚未取得增值税专用发票或尚未认证的，在取得分包商开具的增值税专用发票并认证通过后，按增值税专用发票注明的税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，贷记“应交税费——待认证进项税额——一般计税”科目。会计分录如下：

借：应交税费——应交增值税——进项税额
 贷：应交税费——待认证进项税额——一般计税

(2) 分包计量部分取得增值税专用发票

【例2-18】2017年8月，甲建筑公司的A项目部与土方工程分包商计量确认含税分包款555万元，分包合同约定当月支付80%，待工程完工后支付剩余20%。A项目部向分包商支付分包款444万元，取得增值税专用发票，发票上注明的金额为400万元、税额为44万元，

该发票已认证通过。

A 项目部计算未取得发票部分的分包成本及进项税额如下：

未取得发票的分包成本 = $(555 - 444) \div (1 + 11\%) = 100$ (万元)

未取得发票的进项税额 = $100 \times 11\% = 11$ (万元)

A 项目部的会计核算如下：

(1) 当月分包结算时：

借：工程施工——合同成本——分包成本	5 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额——11% 税率——建筑安装服务	440 000
——待认证进项税额——一般计税——未取得发票	110 000
贷：银行存款	4 440 000
应付账款	1 110 000

(2) 分包工程完工后，取得增值税专用发票并认证通过时：

借：应交税费——应交增值税——进项税额	110 000
贷：应交税费——待认证进项税额——一般计税——未取得发票	110 000

(3) 分包计量取得增值税普通发票

工程项目租用外单位施工机械，取得增值税专用发票并认证通过后，按增值税专用发票注明的金额，借记“工程施工——合同成本——机械使用费”科目，按增值税专用发票注明的税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，按实际支付或应付的款项，贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。会计分录如下：

借：工程施工——合同成本——机械使用费	
应交税费——应交增值税——进项税额	
贷：银行存款/应付账款等	

【例 2-19】2017 年 8 月，M 建筑公司的 A 项目部租入外部施工机械，共支付 351 万元，取得了增值税专用发票，发票上注明的金额为 300 万元，税额为 51 万元，该发票已认证通过，款项已全部支付。

A 项目部的会计核算如下：

借：工程施工——合同成本——机械使用费	3 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额——17% 税率——有形动产租赁服务	510 000
贷：银行存款	3 510 000

11. 进项税额转出的会计处理

当企业购进的货物发生非正常损失、用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费时，其进项税额不得从销项税额中扣除。这些货物的增值税税额在其购进时如果已作为进项税额从当期的销项税额中做了扣除，则企业应将其从进项税额中转出，从本期的进项税额中抵减。

若购买时确定用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利、个人消费，则应将进项税额记入采购成本或其他成本费用科目，即借记“原材料”“周转材料”“工程施工——合同成本（明细科目）”“管理费用”“固定资产”“其他业务成本”等科目。

若购进的货物在采购时全部确认了进项税额,但之后被用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利、个人消费,则应将相应的增值税税额从进项税额中转出,记入有关科目。借记“应付职工薪酬——应付福利费”“工程施工——合同成本(明细科目)”“管理费用”“固定资产”“其他业务成本”等科目,贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目。

购进货物如果发生了非正常损失,则应根据其损失情况,借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目,贷记“原材料”“工程施工——合同成本”等科目,按不得抵扣的进项税额,贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目。

具体处理如下:

(1) 税务处理。对于工程项目上发生的各项成本费用支出,建筑企业均按照支出性质及其用途判断其进项税额是否可以抵扣。对于可抵扣的支出项目,在取得合法有效的扣税凭证的前提下,建筑企业均按规定抵扣其进项税额。

但是,根据税法规定,已经抵扣进项税额的购进货物(不含固定资产)、劳务、服务,如果发生税法规定不允许抵扣进项税额的情形,如用途改变用于集体福利、个人消费或发生非正常损失等,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减;无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

(2) 会计核算。建筑企业的项目部发生上述情形后,根据应从当期进项税额中扣减的进项税额,借记“工程施工——间接费用”或“原材料”等科目,贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目。会计分录如下:

借:工程施工——间接费用/原材料等

贷:应交税费——应交增值税——进项税额转出

(3) 案例分析

【例 2-20】某建筑公司仓库中的材料因管理不善被盗,经盘点,损失的原材料实际成本为 100 000 元,增值税税率为 17%。盘点确认损失时,账务处理如下:

借:待处理财产损溢	117 000
贷:原材料	100 000
应交税费——应交增值税——进项税额转出	17 000

经批准损失转作营业外支出时,账务处理如下:

借:营业外支出	117 000
贷:待处理财产损溢	117 000

【例 2-21】2017 年 8 月, M 建筑公司的 A 项目部将购进的部分钢材用于修缮职工食堂,钢材成本 30 万元。

A 项目部计算应转出的进项税额如下:

$$\text{进项税额转出} = 30 \times 17\% = 5.1 (\text{万元})$$

A 项目部的会计核算如下:

借:工程施工——间接费用	351 000
贷:原材料	300 000
应交税费——应交增值税——进项税额转出——集体福利、个人消费	51 000

【例 2-22】2017 年 8 月，M 建筑公司的 A 项目部由于管理不善，造成一批钢材腐蚀毁损，经盘点计算，该批钢材成本 20 万元。

A 项目部计算应转出的进项税额如下：

$$\text{进项税额转出} = 20 \times 17\% = 3.4 (\text{万元})$$

A 项目部的会计核算如下：

借：原材料	34 000
贷：应交税费——应交增值税——进项税额转出——非正常损失	34 000

【例 2-23】某建筑公司购入机器设备一台，该设备用于免税产品项目，销货方开具的增值税专用发票上列明价款 50 000 元，增值税税额 8 500 元，款已付，设备已交付使用；购入一批材料用于免税产品的生产，销货方开具的增值税专用发票上列明价款为 70 000 元，增值税税额为 11 900 元，款已付，材料已入库。其账务处理如下：

购入的设备入账时：

借：固定资产	58 500
贷：银行存款	58 500

购入的材料入账时：

借：原材料	81 900
贷：银行存款	81 900

【例 2-24】某建材公司购入材料 100 吨，每吨 1 000 元，增值税专用发票上注明增值税 17 000 元。款已支付，材料验收入库时，发现短缺 1 吨，原因待查。账务处理如下：

(1) 企业采购付款时：

借：在途物资	100 000
应交税费——应交增值税——进项税额	17 000
贷：银行存款	117 000

(2) 材料实际验收入库时：

借：原材料	99 000
贷：在途物资	99 000
借：待处理财产损溢	1 170
贷：应交税费——应交增值税——进项税额转出	170
在途物资	1 000

(3) 假设现已查明原因，分析以下几种情况：

1) 对方少发货，同意补发，货已收到。

借：原材料	1 000
应交税费——应交增值税——进项税额	170
贷：待处理财产损溢	1 170

2) 由供货方负责退赔短缺材料款及增值税，收到退款时。

借：银行存款	1 170
贷：待处理财产损溢	1 170

3) 属运输部门原因，向运输部门索赔。

借：其他应收款	1 170
---------	-------

贷：待处理财产损溢

1 170

4) 由保险公司负责理赔，应根据有关批文办理。

借：其他应收款——保险公司

1 170

贷：待处理财产损溢

1 170

值得注意的是，从增值税的角度来看，非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。其他情况不属于非正常损失的范围，如发生自然灾害等造成的损失，不必做进项税额转出。

如购买货物、加工修理修配劳务、服务等不能全部用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利、个人消费，将按照比例计算不得抵扣的部分通过“应交税费——应交增值税——进项税额转出”转入采购成本或者其他成本费用科目。若不属于专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产，不需要做进项税额转出。

2.4.2 一般计税方法下工程项目销项税额的财务核算

由于工程项目的生产周期一般较长，工程结算包括中间结算和竣工结算。

(1) 中间结算即进度款结算，是指在工程项目的施工过程中，业主会定期（一般是按月或者按季）对工程量进行测量和统计，形成验工计价金额，即工程结算额，并按约定向建筑企业支付工程进度款。

(2) 竣工结算是指在一项工程项目完工、验收、点交后，业主根据合同约定金额、施工过程调整金额以及已结算金额等进行最终的工程价款清算。

对于一个已投项目，通常情况下，在中间结算过程中，业主对于当期确认的工程结算金额，工程承包合同并不会约定在当期全额支付，而是约定在不同的阶段分期支付。例如，工程承包合同的结算条款一般会约定，在结算当期，业主按验工计价结算金额的一定比例（如70%~80%）支付工程进度款，待主体工程完工后支付除质保金外的剩余工程款，在工程完工一定期限（如两年）后支付工程质保金（如3%~5%）；有的工程项目还会涉及预收工程款，即在开工之前，业主根据合同约定，提前支付一部分工程款项。

建筑企业提供建筑服务的会计核算执行《企业会计准则第15号——建造合同》的规定，工程结算的确认时点与增值税纳税义务时点存在差异的，建筑企业应根据其与业主结算工程款项的不同场景，准确判断价税分离时点和增值税确认时点，分别针对不同场景准确地进行会计核算。

1. 预收工程款

(1) 财务处理。建筑企业在收到预收工程款时，由于尚未进行工程结算，需通过“应交税费——待转销项税额”科目核算，借记“应交税费——待转销项税额——一般计税”科目，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率”科目。会计分录如下：

借：应交税费——待转销项税额——一般计税

贷：应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率

(2) 案例分析

【例2-25】立明建筑公司2017年8月承接的A项目，与业主签订的施工合同约定于开工之前预付工程款1700万元，项目于2017年9月2日开工。2017年8月初，业主预付工

程款 1 700 万元，立明建筑公司未开具发票。

A 项目部计算应计提的销项税额如下：

应计提销项税额 = $1\,700 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 168.47$ (万元)

A 项目部的会计核算如下：

借：银行存款	17 000 000
贷：预收账款	17 000 000
同时，计提销项税额：	
借：应交税费——待转销项税额——一般计税	1 684 700
贷：应交税费——应交增值税——销项税额——11% 税率	1 684 700

(3) 税务处理。工程项目采取预收款方式的，其增值税纳税义务发生时间为收到预收款的当天。因此，建筑企业在未开工前收到工程预收款，应按规定计提增值税销项税额。计算公式如下：

$$\text{销项税额} = \text{预收工程款} \div (1 + 11\%) \times 11\%$$

由于预收款方式下，增值税纳税义务发生时间为实际收到预收款的当天，而非合同约定的预付工程款的日期。因此，在实际操作中，建筑企业应注意以下两种情形下对纳税义务的判断：

1) 合同未约定预付工程款条款，但经沟通，业主在项目开工前实际预付工程款的，建筑企业也应当在收到业主预付工程款的当天确认增值税纳税义务。

2) 合同约定了预付工程款的日期及金额，但是如果业主未按约定预付工程款的，项目部不需要确认增值税纳税义务；如果业主实际预付工程款的金额与合同约定应预付金额不一致的，项目部应按照实际收到的预付款金额计算确认增值税纳税义务。

2. 预缴增值税的会计核算

建筑企业的工程项目所在地与机构所在地不在同一县（市、区）的，项目部需在工程所在地预缴增值税。

(1) 会计核算。建筑企业的项目部对当月产生的增值税纳税义务一般应在征期内（通常为次月 15 日之前）预缴。但在实际操作中，有的地方国税机关要求项目部在当月开票时提前预缴。项目部应区分不同预缴情形进行不同的会计处理。

1) 当月预缴。对于在当月预缴的增值税，项目部应按实际预缴的税额，借记“应交税费——预交增值税——预交税款”科目，贷记“银行存款”科目。会计分录如下：

借：应交税费——预交增值税——预交税款
贷：银行存款

同时，根据实际预缴的增值税计提应缴纳的城市维护建设税及教育费附加，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交城市维护建设税”“应交税费——应交教育费附加”和“应交税费——应交地方教育附加”科目；在缴纳的城市维护建设税及教育费附加时，按实际缴纳的金额，借记“应交税费——应交城市维护建设税”“应交税费——应交教育费附加”和“应交税费——应交地方教育附加”科目，贷记“银行存款”科目。会计分录如下：

计提城市维护建设税及教育费附加：
借：税金及附加

贷：应交税费——应交城市维护建设税
 ——应交教育费附加
 ——应交地方教育附加

缴纳城市维护建设税及教育费附加：

借：应交税费——应交城市维护建设税
 ——应交教育费附加
 ——应交地方教育附加

贷：银行存款

2) 征期预缴。对于在征期预缴的增值税，项目部应在月底计提应预缴的税额，借记“应交税费——预交增值税——预交税款”科目，贷记“其他应付款——待预缴增值税”科目。会计分录如下：

借：应交税费——预交增值税——预交税款

贷：其他应付款——待预交增值税

如果项目部在当月有预缴的，月末计提应预缴增值税应扣除已预缴的税额，计算公式如下：

$$\text{月末计提应预缴税款} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{支付的分包款}) \div (1 + 11\%) \times 2\% - \text{当月已预缴税款}$$

同时，根据应预缴的增值税计提应缴纳的城市维护建设税及教育费附加，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交城市维护建设税”“应交税费——应交教育费附加”和“应交税费——应交地方教育附加”科目；在缴纳的城市维护建设税及教育费附加时，按实际缴纳的金额，借记“应交税费——应交城市维护建设税”“应交税费——应交教育费附加”和“应交税费——应交地方教育附加”科目，借记“银行存款”科目。会计分录与当月预缴情形相同。

(2) 税务处理

1) 预缴增值税。根据《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〉》（国家税务总局公告2016年第17号）的规定，一般纳税人建筑企业跨县（市、区）提供建筑服务，适用一般计税方法计税的，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，按照2%的预征率计算应预缴税款。

$$\text{应预缴税款} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{支付的分包款}) \div (1 + 11\%) \times 2\%$$

纳税人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负数的，可结转下次预缴税款时继续扣除。

上述公式中的“全部价款和价外费用”为工程项目达到增值税纳税义务发生时间的含税销售额，包括预收账款、合同约定的付款金额及提前开具发票金额；“支付的分包款”为已经取得合法有效增值税发票的含税金额。

2) 缴纳附加税费。根据《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》（国发〔1985〕19号）、《财政部关于征收教育费附加几个具体问题的通知》（财税〔1986〕120号）、《财政部关于统一地方教育附加政策有关问题的通知》（财综〔2010〕98号）、《财政部 国家税务总局关于纳税人异地预缴增值税有关城市维护建设税和教育费附加政策问题的通知》（财税〔2016〕74号）等文件的规定，在缴纳增值税的同时，应按照实际缴纳的增值税额

计算缴纳城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加（以下简称“城建税及教育费附加”）。因此，在预缴增值税的同时应计提城建税及教育费附加。

（3）案例分析

【例 2-26】甲建筑公司的 A 项目部所在地为 A 省某市，城市维护建设税税率为 7%，教育费附加征收率为 3%，地方教育附加征收率为 2%，无其他附加税费。

2017 年 8 月，A 项目部与业主的计量结算款为 6 660 万元，其中，冲减 8 月初预收款 1 665 万元，业主应在当期支付 3 663 万元，未到付款期的为 1 332 万元；与分包商确认计量合计 816.3 万元，其中，取得增值税专用发票的为 555 万元，取得增值税普通发票的为 33.3 万元，未取得发票的为 228 万元。A 项目部在 2017 年 8 月中旬已提前预缴增值税 20 万元，并同时缴纳了城建税及教育费附加。

（1）2017 年 8 月中旬预缴税款并缴纳附加税费。A 项目部计算应缴纳城建税及教育费附加如下：

应缴城市维护建设税 = $20 \times 7\% = 1.4$ (万元)

应缴教育费附加 = $20 \times 3\% = 0.6$ (万元)

应缴地方教育附加 = $20 \times 2\% = 0.4$ (万元)

A 项目部的会计核算如下：

1) 预缴增值税：

借：应交税费——预交增值税——预交税款	200 000
贷：银行存款	200 000

2) 计提城建税及教育费附加：

借：税金及附加	24 000
贷：应交税费——应交城市维护建设税	14 000
——应交教育费附加	6 000
——应交地方教育附加	4 000

3) 缴纳城建税及教育费附加：

借：应交税费——应交城市维护建设税	14 000
——应交教育费附加	6 000
——应交地方教育附加	4 000
贷：银行存款	24 000

（2）2017 年 8 月底计提应预缴税款及附加税费。A 项目部计算应预缴的增值税和城建税及教育费附加如下：

8 月全部价款和价外费用 = $1\ 665 + 3\ 663 = 5\ 328$ (万元)

可扣除的分包款 = $555 + 33.3 = 588.3$ (万元)

应预缴税款 = (全部价款和价外费用 - 支付的分包款) $\div (1 + 11\%) \times 2\%$ - 当月已预缴税款 = $(5\ 328 - 588.3) \div (1 + 11\%) \times 2\% - 20 = 65.4$ (万元)

应缴城市维护建设税 = $65.4 \times 7\% = 4.578$ (万元)

应缴教育费附加 = $65.4 \times 3\% = 1.962$ (万元)

应缴地方教育附加 = $65.4 \times 2\% = 1.308$ (万元)

A 项目部的会计核算如下：

1) 计提应预缴增值税:

借: 应交税费——预交增值税——预交税款	654 000
贷: 其他应付款——待预交增值税	654 000

2) 计提城建税及教育费附加:

借: 税金及附加	78 480
贷: 应交税费——应交城市维护建设税	45 780
——应交教育费附加	19 620
——应交地方教育附加	13 080

(3) 2017年9月预缴税款并缴纳附加税费。

1) 预缴增值税:

借: 其他应付款——待预交增值税	654 000
贷: 银行存款	654 000

2) 缴纳城建税及教育费附加:

借: 应交税费——应交城市维护建设税	45 780
——应交教育费附加	19 620
——应交地方教育附加	13 080
贷: 银行存款	78 480

3. 工程验工计价

(1) 会计核算。验工计价并经业主确认后, 建筑企业应按照《企业会计准则第15号——建造合同》确认应冲减的预收工程款或应收工程款和工程结算额。由于工程结算对应工程项目收入, 因此, 建筑企业应对业主确认的工程结算金额进行价税分离, 按不含税金额确认工程结算; 同时, 对于价税分离出的税额, 应根据合同约定的付款情况确认增值税纳税义务, 对于未到纳税义务发生时间的税额, 可通过“应交税费——待转销项税额”科目进行核算。

1) 合同明确约定付款日期。在合同明确约定付款日期的情况下, 建筑企业应按当期确认的工程结算金额, 借记“应收账款”科目; 如果存在业主预付工程款, 应先冲减预收工程款, 借记“预收账款”科目; 按价税分离后的不含税结算金额, 贷记“工程结算”科目; 按冲减预收账款所对应的前期已计提税额, 贷记“应交税费——待转销项税额——一般计税”科目; 按计入应收账款中属于合同约定应在当期支付的部分工程款(如70%~80%部分)所对应的税额, 贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率”科目; 对计入应收账款中属于合同约定不在当期支付的部分工程款(如20%~30%部分)所对应的税额, 贷记“应交税费——待转销项税额——一般计税”科目。

借: 预收账款

应收账款

贷: 工程结算

应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率

——待转销项税额——一般计税

待到合同约定的付款之日时, 按应付工程款计算的税额, 借记“应交税费——待转销项税额——一般计税”科目, 贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率”

科目。会计分录如下：

借：应交税费——待转销项税额——一般计税

贷：应交税费——应交增值税——销项税额——11% 税率

2) 合同未约定付款日期或未签订合同。在合同未约定付款日期或未签订合同的情况下，建筑企业应按当期确认的工程结算金额，借记“预收账款”“应收账款”科目；按价税分离后的不含税结算金额，贷记“工程结算”科目；按冲减预收账款的部分工程款所对应的税额，贷记“应交税费——待转销项税额——一般计税”科目，按确认为应收账款的部分工程款所对应的税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额 - 11% 税率”科目。会计分录如下：

借：预收账款

应收账款

贷：工程结算

应交税费——待转销项税额——一般计税

——应交增值税——销项税额——11% 税率

(2) 税务处理。在中间结算过程中，对于当期确认的工程结算金额，其增值税纳税义务发生时间为合同约定的付款日期；合同未明确约定付款日期或尚未签订合同的，其增值税纳税义务发生时间为建筑服务完成当天。

如果合同有明确约定付款日期，当期确认的工程结算金额中，对于合同约定在结算当期支付的部分（如按结算金额的 70% ~ 80% 部分），应按规定计提增值税销项税额；对于合同约定不在结算当期支付的部分，不需要确认增值税纳税义务，待到合同约定的付款之日时，再计算确认增值税销项税额。

如果未明确约定付款日期或尚未签订合同的，应对当期确认的工程结算金额全额计提增值税销项税额。

在合同明确约定付款日期的情况下，增值税纳税义务发生时间为合同约定的付款日期，即使业主未按约定的时间及金额实际支付工程款，建筑企业也应当按合同约定的付款日期及应支付的金额确认增值税的纳税义务。

如果合同未明确约定付款日期或未签订合同，增值税纳税义务发生时间为建筑服务完成的当天。在实际执行中，通常以业主确认工程计量的当天为增值税纳税义务发生的时间。

(3) 案例分析

【例 2-27】 甲建筑公司 2017 年 7 月承接的 A 项目，与业主签订的施工合同约定于开工之前预付工程款 1 665 万元，项目于 2017 年 8 月 1 日开工。从 2017 年 8 月开始，业主每月 25 日之前对当月已完工工程进行确认计量，并在月底之前按确认计量金额的 80% 支付工程款；剩余 20% 中，15% 部分在主体工程完工时支付，5% 部分作为质量保证金，在工程竣工决算完成后满两年支付。

2017 年 8 月初，业主预付工程款 1 665 万元，甲建筑公司未开具发票。2017 年 8 月，业主对 A 项目进行验工计价，确认计量结算款 6 660 万元，甲建筑公司按计量结算款的 80% 开具增值税专用发票，发票上注明的价款为 4 800 万元，税额为 528 万元，价税合计 5 328 万元。

2017 年 8 月初收到预付工程款时的会计核算如下：

应计提销项税额 = $1\,665 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 165$ (万元)

借：银行存款	16 650 000
贷：预收账款	16 650 000

计提销项税额：

借：应交税费——待转销项税额——一般计税	1 650 000
贷：应交税费——应交增值税——销项税额——11%	1 650 000

2017年8月验工计价时，A项目部计算工程结算、应计提的销项税额及未到纳税义务发生时间的增值税税额如下：

应收账款 = 本月计量结算款 - 预收款 = $6\,660 - 1\,665 = 4\,995$ (万元)

工程结算 = $6\,660 \div (1 + 11\%) = 6\,000$ (万元)

8月应税销售额 = (本月计量结算款 $\times$ 合同约定付款比例 - 预收款) $\div (1 + 11\%) = (6\,660 \times 80\% - 1\,665) \div (1 + 11\%) = 3\,300$ (万元)

8月应计提销项税额 = $3\,300 \times 11\% = 363$ (万元)

未到纳税义务发生时间的增值税税额 = $6\,000 \times 20\% \times 11\% = 132$ (万元)

待结转增值税 = 预收款已计提的销项税额 + 本月未到纳税义务发生时间的增值税税额 = $165 + 132 = 297$ (万元)

A项目部的会计核算如下：

借：预收账款	16 650 000
应收账款	49 950 000
贷：工程结算	60 000 000
应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率	3 630 000
——待转销项税额——一般计税	2 970 000

【例2-28】丙建筑公司承接D项目，合同总金额（含税）22 200万元，合同约定业主按月计量，但未明确约定支付工程款的时间。

2017年9月，业主预付工程款1 110万元，丙建筑公司未开具发票。2017年10月，业主对D项目进行验工计价，确认计量结算款2 220万元，丙建筑公司未开具发票。

(1) 2017年9月收到预付工程款时：

D项目部计算应计提销项税额如下：

9月应计提销项税额 = $1\,110 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 110$ (万元)

D项目部的会计核算如下：

收到预付工程款时：

借：银行存款	11 100 000
贷：预收账款	11 100 000

同时，计提销项税额：

借：应交税费——待转销项税额——一般计税	1 100 000
贷：应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率	1 100 000

(2) 2017年10月验工计价时：

D项目部计算工程结算、应计提的销项税额如下：

应收账款 = 本月计量结算款 - 上月预收款 = $2\,220 - 1\,110 = 1\,110$ (万元)

工程结算 = $2\,220 \div (1 + 11\%) = 2\,000$ (万元)

10 月应税销售额 = (本月计量结算款 - 上月预收款) $\div (1 + 11\%) = (2\,220 - 1\,110) \div (1 + 11\%) = 1\,000$ (万元)

10 月应计提销项税额 = $1\,000 \times 11\% = 110$ (万元)

D 项目部的会计核算如下:

借: 预收账款	11 100 000
应收账款	11 100 000
贷: 工程结算	20 000 000
应交税费——待转销项税额——一般计税	1 100 000
——应交增值税——销项税额——11% 税率	1 100 000

4. 不动产经营租赁与转让的会计处理

发生不动产经营租赁业务时,按照确认的收入和按规定收取的增值税税额,借记“应收账款”“其他应收款”“银行存款”等科目,按照按规定收取的增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目,按确认的收入,贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目。

【例 2-29】 旭阳建设集团将其自建的一栋办公楼租赁给 M 公司,2017 年 12 月收取租金 11.1 万元 (含税),采用银行转账结算方式,已经收妥款项。按照一般计税方法时,据有关凭证做如下账务处理:

借: 银行存款	111 000
贷: 其他业务收入	100 000
应交税费——应交增值税——销项税额	11 000

发生不动产销售业务时,按照确认的收入和按规定收取的增值税税额,借记“应收账款”“其他应收款”“银行存款”等科目,按照按规定收取的增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目,按确认的收入,贷记“固定资产清理”等科目。

【例 2-30】 长山建筑公司 2017 年 8 月将不需用的—栋办公楼 (系 2016 年 5 月 1 日后取得的不动产) 对外销售,该楼房账面原值为 8 000 000 元,已提折旧 1 000 000 元,取得含税销售收入 8 880 000 元,款项以银行存款收讫。按照一般计税方法,相关业务的账务处理如下:

(1) 将设备转入清理时:

借: 固定资产清理	7 000 000
累计折旧	1 000 000
贷: 固定资产——设备	8 000 000

(2) 取得销售收入,需要计算增值税:

应纳增值税税额 = $8\,880\,000 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 880\,000$ (元)

借: 银行存款	8 880 000
贷: 固定资产清理	8 000 000
应交税费——应交增值税——销项税额	880 000

(3) 结转固定资产清理损益:

借: 固定资产清理	1 000 000
-----------	-----------

贷：营业外收入

1 000 000

5. 销售货物、其他服务的会计处理

销售货物、其他服务时，按照确认的收入和按规定收取的增值税税额，借记“应收账款”“其他应收款”“银行存款”等科目，按照按规定收取的增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目，按确认的收入，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目。

【例 2-31】某建筑集团下属子公司东阳建材公司销售库存材料一批，价款 80 000 元，随同产品出售并单独计价的包装物价款 8 000 元，增值税专用发票列明销售额 88 000 元，销项税额为 14 960 元，采用银行转账结算方式，已收妥货款，据有关凭证做如下账务处理：

借：银行存款	102 960
贷：主营业务收入	80 000
其他业务收入	8 000
应交税费——应交增值税——销项税额	14 960

此案例中，东阳建材公司主营业务为材料销售，相应材料销售收入作为主营业务收入核算。如果是建筑施工企业在提供建筑劳务之外销售剩余材料，则通常不作为主营业务，其收入一般通过“其他业务收入”科目来核算，但也应该按照 17% 的税率计算增值税销项税额。

企业采取托收承付和委托收款方式销售货物，纳税义务发生时间为发出货物并办妥委托收手续的当天。按照实现的销售收入和按规定收取的增值税税额，借记“应收账款”科目，按照实现的销售收入，贷记“主营业务收入”科目，按照规定收取的增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。

【例 2-32】中铁装备集团公司于 2018 年 1 月 1 日采用分期收款方式销售大型设备，合同价格为 1 000 万元，分 5 年于每年年末平均收取。假定该大型设备不采用分期收款方式时的销售价格为 800 万元，该设备的成本为 600 万元。账务处理如下：

(1) 2018 年 1 月 1 日发出产品时：

借：长期应收款	10 000 000
贷：主营业务收入	8 000 000
未实现融资收益	2 000 000
借：主营业务成本	6 000 000
贷：库存商品	6 000 000

(2) 2018 年 12 月 31 日收到货款时：

借：银行存款	2 340 000
贷：长期应收款	2 000 000
应交税费——应交增值税——销项税额	340 000

企业存在折扣销售的情况下，按照税法规定，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的余额作为销售额计算增值税；如果将折扣额另开发票，则不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中扣减折扣额。企业按应收金额，借记“应收账款”科目，按扣除折扣额后的销售额，贷记“主营业务收入”科目，按应收取的增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。

现金折扣一般是在销售后结算阶段才能确定的事项，因此在销售业务发生时，应以未扣

减现金折扣的销售价格和增值税税额，确认销售收入、销项税额和应收账款：企业在发生销售折扣时，应借记“财务费用”等科目，贷记“应收账款”科目。

6. 提供建筑业应税业务的会计处理

合同约定收款日，登记应结算的合同价款时，借记“应收款账”科目，贷记“工程结算”“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。实际收到合同价款时，借记“银行存款”科目，贷记“应收款账”科目。

【例 2-33】旭日建筑公司签订了一项总金额为 2 997 000 元的固定造价合同，其中不含税合同造价 2 700 000 元，增值税 297 000 元。合同完工进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。工程已于 2017 年 3 月开工，预计 2019 年 9 月完工。最初预计的工程总成本为 2 500 000 元，到 2018 年年底，由于材料价格上涨等因素调整了预计总成本，预计工程总成本已为 3 000 000 元。该建筑企业于 2019 年 8 月提前两个月完成了建造合同，工程质量优良，客户同意支付奖励款 333 000 元，其中不含税奖励款 300 000 元，增值税 33 000 元。建造该工程的其他有关资料见表 2-4 所示。

表 2-4 建造合同核算表

单位：元

项 目	2017 年	2018 年	2019 年
累计实际发生成本	800 000	2 100 000	2 950 000
预计完成合同尚需发生成本	1 700 000	900 000	—
结算合同价款	1 110 000	1 221 000	999 000
实际收到价款	888 000	999 000	1 443 000

该公司对本项建造合同的有关账务处理如下（为简化起见，会计分录以汇总数反映）：

（1）2017 年账务处理如下：

登记实际发生的合同成本：

借：工程施工——合同成本 800 000
 贷：原材料/应付职工薪酬/机械作业/银行存款等 800 000

登记已结算的合同价款：

借：应收账款 1 110 000
 贷：工程结算 1 000 000
 应交税费——应交增值税——销项税额 110 000

登记实际收到的合同价款：

借：银行存款 888 000
 贷：应收账款 888 000

确认计量当年的合同收入和费用，并登记入账：

2017 年的完工进度 = $800\,000 \div (800\,000 + 1\,700\,000) \times 100\% = 32\%$

2017 年确认的合同收入 = $2\,700\,000 \times 32\% = 864\,000$ (元)

2017 年确认的合同费用 = $(800\,000 + 1\,700\,000) \times 32\% = 800\,000$ (元)

2017 年确认的合同毛利 = $864\,000 - 800\,000 = 64\,000$ (元)

借：主营业务成本 800 000
 工程施工——合同毛利 64 000

贷：主营业务收入	864 000
(2) 2018 年的账务处理如下：	
登记实际发生的合同成本：	
借：工程施工——合同成本	1 300 000
贷：原材料/应付职工薪酬/机械作业/银行存款等	1 300 000
登记结算的合同价款：	
借：应收账款	1 221 000
贷：工程结算	1 100 000
应交税费——应交增值税——销项税额	121 000
登记实际收到的合同价款：	
借：银行存款	999 000
贷：应收账款	999 000

确认计量当年的合同收入和费用，并登记入账：

$$2018 \text{ 年的完工进度} = 2\,100\,000 \div (2\,100\,000 + 900\,000) \times 100\% = 70\%$$

$$2018 \text{ 年确认的合同收入} = 2\,700\,000 \times 70\% - 864\,000 = 1\,026\,000 (\text{元})$$

$$2018 \text{ 年确认的合同费用} = (2\,100\,000 + 900\,000) \times 70\% - 800\,000 = 1\,300\,000 (\text{元})$$

$$2018 \text{ 年确认的合同毛利} = 1\,026\,000 - 1\,300\,000 = -274\,000 (\text{元})$$

$$2018 \text{ 年确认的合同预计损失} = (2\,100\,000 + 900\,000 - 2\,700\,000) \times (1 - 70\%) \\ = 90\,000 (\text{元})$$

在 2018 年年底，因该合同预计总成本（3 000 000 元）大于合同总收入（2 700 000 元），预计发生损失总额为 300 000 元，由于已在“工程施工——合同毛利”科目中反映了 -210 000 元（64 000 - 274 000）的亏损，因此应将剩余的、未完成工程将发生的预计损失 90 000 元确认为当期费用。

借：主营业务成本	1 300 000
贷：主营业务收入	1 026 000
工程施工——合同毛利	274 000
借：资产减值损失	90 000
贷：存货跌价准备	90 000

(3) 2019 年的账务处理如下：

登记实际发生的合同成本：

借：工程施工——合同成本	850 000
贷：原材料/应付职工薪酬/机械作业/银行存款等	850 000
登记结算的合同价款：	
借：应收账款	999 000
贷：工程结算	900 000
应交税费——应交增值税——销项税额	99 000

登记实际收到的合同价款：

借：银行存款	1 443 000
贷：应收账款	1 443 000

确认计量当年的合同收入和费用，并登记入账：

$$\begin{aligned} 2019 \text{ 年确认的合同收入} &= (2\,700\,000 + 300\,000) - (864\,000 + 1\,026\,000) \\ &= 1\,110\,000 (\text{元}) \end{aligned}$$

$$2019 \text{ 年确认的合同费用} = 2\,950\,000 - 800\,000 - 1\,300\,000 = 850\,000 (\text{元})$$

$$2019 \text{ 年确认的合同毛利} = 1\,110\,000 - 850\,000 = 260\,000 (\text{元})$$

借：主营业务成本	850 000
工程施工——合同毛利	260 000
贷：主营业务收入	1 100 000

2019 年工程全部完工，应将“存货跌价准备”科目相关余额冲减主营业务成本，同时将“工程施工”科目的余额与“工程结算”科目的余额相对冲：

借：存货跌价准备	90 000
贷：主营业务成本	90 000
借：工程结算	3 000 000
贷：工程施工——合同成本	2 950 000
——合同毛利	50 000

提供建筑业应税服务并收到建设方支付的工程预付款时，借记“银行存款”科目，贷记“预收账款”科目；同时根据应缴税金，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。

7. 常见视同销售业务的核算

增值税视同销售行为在会计核算上有些是要作为会计收入确认的，但有些是不作为会计收入确认的。建筑施工企业常见视同销售业务应按照企业会计准则要求进行会计处理。

(1) 委托代销业务。企业将货物交付他人代销，其纳税义务发生时间为收到代销清单的当天。代销分为视同买断和收取手续费两种方式，在不同的方式下，其账务处理各不相同。在视同买断方式下，委托方在交付商品时应当确认销售商品收入，受托方做购进商品处理。受托方将商品销售后，应按实际售价确认为销售收入，并向委托方开具代销清单。在收取手续费方式下，委托方应在收到受托方交付的商品代销清单时确认销售收入，受托方则按应收取的手续费确认收入。

【例 2-34】中大建材公司委托乙公司销售零配件 100 件，协议价为 100 元/件，该商品成本为 60 元/件，增值税税率为 17%。中大建材公司在收到乙公司开来的代销清单时开具增值税专用发票，发票上注明：售价 10 000 元，增值税 1 700 元。乙公司实际销售时开具的增值税专用发票上注明：售价 12 000 元，增值税 2 040 元。

(1) 中大建材公司的账务处理如下：

1) 中大建材公司将零配件交付乙公司时：

借：委托代销商品	6 000
贷：库存商品	6 000

2) 收到代销清单，开具增值税专用发票时：

借：应收账款——乙公司	11 700
贷：应交税费——应交增值税——销项税额	1 700
主营业务收入	10 000

借：主营业务成本	6 000
贷：委托代销商品	6 000
3) 收到乙公司汇来的货款 11 700 元时：	
借：银行存款	11 700
贷：应收账款——乙公司	11 700
(2) 乙公司的账务处理如下：	
1) 收到中大建材公司商品时：	
借：受托代销商品	10 000
贷：代销商品款	10 000
2) 实际销售时：	
借：银行存款	14 040
贷：主营业务收入	12 000
应交税费——应交增值税——销项税额	2 040
借：主营业务成本	10 000
贷：受托代销商品	10 000
3) 送交代销清单，取得增值税专用发票时：	
借：代销商品款	10 000
应交税费——应交增值税——进项税额	1 700
贷：应付账款——中大建材公司	11 700
4) 按协议价将款项付给中大建材公司时：	
借：应付账款——中大建材公司	11 700
贷：银行存款	11 700

【例 2-35】沿用例 2-34 的资料，假定代销合同规定，乙公司应按每件 100 元售给顾客，中大建材公司按售价的 10% 支付乙公司手续费。乙公司在实际销售时，即向买方开具一张增值税专用发票，发票上注明零配件售价为 10 000 元，增值税税额为 1 700 元。中大建材公司在收到乙公司交来的代销清单时，向乙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。

(1) 中大建材公司的账务处理如下：

1) 中大建材公司将零配件交付乙公司时：	
借：委托代销商品	6 000
贷：库存商品	6 000
2) 收到代销清单时：	
借：应收账款——乙公司	11 700
贷：主营业务收入	10 000
应交税费——应交增值税——销项税额	1 700
借：销售费用——代销手续费	1 000
贷：应收账款——乙公司	1 000
(2) 乙公司的账务处理如下：	
1) 收到零配件时：	
借：受托代销商品	10 000

贷：代销商品款	10 000
2) 实际销售时：	
借：银行存款	11 700
贷：应付账款——中大建材公司	10 000
应交税费——应交增值税——销项税额	1 700
借：代销商品款	10 000
贷：受托代销商品	10 000
借：应交税费——应交增值税——进项税额	1 700
贷：应付账款——中大建材公司	1 700
3) 归还中大建材公司货款并计算代销手续费时：	
借：应付账款——中大建材公司	11 700
贷：银行存款	10 700
其他业务收入	1 000

(2) 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者。将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者的经济行为，是两项经济业务的合并：一项是将货物出售后取得现金，另一项是将取得的现金分配给股东。在账务处理中借记“应付股利”等科目；按应税货物的市场价格或组成计税价格，贷记“主营业务收入”“其他业务收入”科目；按应纳增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。

【例 2-36】 华阳建筑公司将自产的建筑材料 90 000 元（不含税售价）分配利润，该产品成本为 80 000 元，增值税税率为 17%。账务处理如下：

借：应付股利	105 300
贷：其他业务收入	90 000
应交税费——应交增值税——销项税额	15 300

(3) 将自产、委托加工或购买的货物作为投资提供给其他单位或个体经营者。企业将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者，应视同销售货物计算应纳增值税；在进行会计处理时，应作为非货币性资产交换行为，判断是否具有商业实质，对具有商业实质的交换行为以投出货物的公允价值加上应支付的相关税费作为初始投资成本，借记“交易性金融资产”“可供出售金融资产”和“长期股权投资”等科目，同时确认货物的销售收入和销项税额；对不具有商业实质的资产交换行为，以投出货物的账面价值加上应支付的相关税费作为初始投资成本，同时按照货物的账面价值结转库存商品，按照货物的公允价值确认销项税额。

【例 2-37】 某建筑集团下属子公司华圣公司是增值税一般纳税人企业，现将一批自产产品对外投资，该产品成本为 150 000 元，产品的公允价值和计税价均为 200 000 元，增值税税率为 17%，其账务处理如下：

借：长期股权投资	234 000
贷：主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税——销项税额	34 000

同时，将 15 0000 元结转主营业务成本，其账务处理如下：

借：主营业务成本	150 000
----------	---------

贷：库存商品

150 000

(4) 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。企业将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人，按税法规定应视同销售货物计算应纳增值税。账务处理时按所赠货物同类货物的成本价和销项税额之和，借记“营业外支出”科目；按所赠货物的成本，贷记“库存商品”“原材料”等科目；按应纳增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。

【例 2-38】某建筑公司向灾区捐赠库存材料一批，账面实际成本为 60 000 元，计税价为 65 000 元，增值税税率 17%。其账务处理如下：

增值税销项税额 = 65 000 × 17% = 11 050 (元)

借：营业外支出

71 050

贷：原材料

60 000

应交税费——应交增值税——销项税额

11 050

建筑企业主营业务的税率为 11%，但其材料销售或视同销售业务适用 17% 的税率。

(5) 将自产、委托加工或购买的货物用于非货币性资产交换或抵偿债务。非货币性资产交换、用非货币性资产抵偿债务从增值税的角度来看属于销售业务，发出货物应按照销售额计算销项税额，换入的资产可以根据所取得增值税专用发票做进项税额抵扣。企业将自产、委托加工或购买的货物用于非货币性资产交换、抵偿债务的，按《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》和《企业会计准则第 12 号——债务重组》的有关规定进行会计处理。采取以旧换新方式销售货物的，应按新货物的同期销售价格确定销售额，不得冲减旧货物的收购价格，同时按照上述规定进行账务处理。

【例 2-39】2017 年 9 月，甲建筑公司以生产经营过程中使用的一台设备交换乙打印机公司生产的一批打印机，换入的打印机作为固定资产管理。

甲、乙公司均为增值税一般纳税人，设备和打印机业务适用的增值税税率为 17%。设备的账面原价为 150 万元，在交换日的累计折旧为 45 万元，公允价值为 90 万元。打印机的账面价值为 110 万元，在交换日的市场价格为 90 万元，计税价格等于市场价格。乙公司换入甲公司的设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

假设甲公司此前没有为该项设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付运杂费（换出资产）15 000 元外，没有发生其他相关税费。假设乙公司此前也没有为库存打印机计提存货跌价准备，其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

本例是以存货换入固定资产，对甲公司来讲，换入的打印机是经营过程中必需的资产，对乙公司来讲，换入的设备是生产打印机过程中必须使用的设备，两项资产交换后对换入企业的特定价值显著不同，两项资产的交换具有商业实质；同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值计量的两个条件，因此，甲公司和乙公司均应当以换出资产的公允价值为基础，确定换入资产的成本，并确认产生的损益。

(1) 甲公司的账务处理如下：

甲公司换出设备的增值税销项税额 = 900 000 × 17% = 153 000 (元)

借：固定资产清理

1 050 000

累计折旧

450 000

贷：固定资产——设备

1 500 000

借：固定资产清理	15 000
贷：银行存款	15 000
借：固定资产——打印机	900 000
应交税费——应交增值税——进项税额	153 000
营业外支出	165 000
贷：固定资产清理	1 065 000
应交税费——应交增值税——销项税额	153 000

(2) 乙公司的账务处理如下：

根据增值税的有关规定，企业以库存商品换入其他资产，视同销售行为发生，应计算增值税销项税额，缴纳增值税。

乙公司换出打印机的增值税销项税额 = $900\,000 \times 17\% = 153\,000$ （元）

借：固定资产——设备	900 000
应交税费——应交增值税——进项税额	153 000
贷：主营业务收入	900 000
应交税费——应交增值税——销项税额	153 000
借：主营业务成本	1 100 000
贷：库存商品——打印机	1 100 000

上述案例中，换出资产应该按照规定开具增值税专用发票。如果甲建筑公司换出的设备是营改增之前购买的，进项税额没有抵扣，则应该按 3% 的征收率减按 2% 计算缴纳增值税，但不能提供增值税专用发票。

2015 年 12 月，国家税务总局颁布国家税务总局公告 2015 年第 90 号，该文件第二条规定：“纳税人销售自己使用过的固定资产，适用简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税政策的，可以放弃减税，按照简易办法依照 3% 征收率缴纳增值税，并可以开具增值税专用发票。”

以非现金资产清偿债务的，债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账，债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入营业外支出；坏账准备的多提额抵减当期资产减值损失。

(6) 以自产的产品作为集体福利或个人消费。企业将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费时，资产的使用价值得以体现，相关的报酬和风险得以转移，企业应当确认相关资产的销售收入，在账务处理中按照货物的公允价值和相关税费借记“生产成本”“工程施工”“管理费用”等科目，同时贷记“应付职工薪酬”科目，在实际发放时借记“应付职工薪酬”科目，同时贷记“主营业务收入”或“其他业务收入”和“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。

【例 2-40】振华公司将自产产品一批发放给职工作为职工薪酬，该产品成本为 50 000 元，同类产品售价 60 000 元，增值税税率为 17%。

增值税销项税额 = $60\,000 \times 17\% = 10\,200$ （元）

借：应付职工薪酬	70 200
贷：主营业务收入	60 000
应交税费——应交增值税——销项税额	10 200

(7) 将自产或委托加工货物用于非增值税应税项目。企业将自产、委托加工的货物用于非应税项目,在增值税中视同销售是为了将产生的销项税额和已抵扣的进项税额匹配,而货物的所有权并没有转移,因此,在会计处理中由于不满足收入确认的条件,在移送货物时,按自产或委托加工货物的成本及其所用货物的计税价格,乘以适用税率计算的应纳增值税之和,借记“在建工程”等科目;按资产或委托加工货物的成本,贷记“库存商品”等科目,按应纳增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。

【例 2-41】某公司将一批自产材料用于本企业集体福利设施修建,该产品成本为 80 000 元,同类产品售价为 100 000 元,在会计核算上此项业务不属于销售或视同销售,其账务处理如下:

借:在建工程	93 600
贷:库存商品	80 000
应交税费——应交增值税——销项税额	13 600

(8) 货物在不同(县)市分支机构移送的业务

1) 总分机构统一核算。不在同一县(市)并实行统一核算的总分机构之间、分支机构之间货物移送用于销售,应视同销售计算缴纳增值税。“用于销售”是指受货机构发生向购货方开具发票,或向购货方收取货款情形之一的经营行为。

如果受货机构的货物移送行为有上述两项情形之一的,应当向所在地税务机关缴纳增值税。移送货物的一方应视同销售,在货物移送当天开具增值税专用发票,计算销项税额,异地接受方符合条件可做进项税额抵扣。

【例 2-42】某建材公司将一批材料从郑州销售部移送至洛阳销售部,该批产品成本价 8 000 元,售价 12 000 元。

借:库存商品——洛阳销售部	8 000
应交税费——应交增值税——进项税额	2 040
贷:库存商品——郑州销售部	8 000
应交税费——应交增值税——销项税额	2 040

如未发生上述两项情形的,移送产品不属于“用于销售”,移货方不用视同销售计算缴纳增值税。双方只做货物进、销、存仓库保管账。具体账务处理如下:

借:库存商品——洛阳销售部	8 000
贷:库存商品——郑州销售部	8 000

2) 总分机构独立核算。总分机构独立核算,此时受货方无论是否用于销售,无论是否在同一县(市),都要视同销售,按照一般的购销业务进行处理。

8. 兼营或提供无偿服务

(1) 兼营不同税率业务的会计处理。企业如果兼有不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的,应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额。

【例 2-43】某公司为客户提供装修设计服务,收取设计服务费 106 万元(含税),另收取材料费 11.7 万元(含税),含税款项已收讫。账务处理如下:

服务费收入 = $106 \div (1 + 6\%) = 100$ (万元)

服务费销项税额 = $100 \times 6\% = 6$ (万元)

材料销售收入 = $11.7 \div (1 + 17\%) = 10$ (万元)

材料销售销项税额 = $10 \times 17\% = 1.7$ (万元)

服务费和材料销售增值税销项税额 = $60\,000 + 17\,000 = 77\,000$ (元)

借：银行存款	1 177 000
贷：主营业务收入——设计费收入	1 000 000
——材料销售收入	100 000
应交税费——应交增值税——销项税额	77 000

在分别核算时，企业既可以在“主营业务收入”总账科目下按照销售货物、提供应税服务的种类设置明细账，也可以通过另设“其他业务收入”科目及其明细科目来实施分类核算。

实行营改增后，企业应该加强增值税筹划工作，以降低企业税负，增加企业利润。如将一些免费服务改造为兼营多税率业务处理。

【例 2-44】冀华水泥厂为增值税一般纳税人，该企业自备运输车队，在销售水泥的同时，为房地产及建筑业大客户免费提供送货上门服务，当期销售水泥取得销售收入 11 700 万元（含税），自备运输车队送货上门服务发生运输和装卸搬运费用均为 500 万元。

如果按照该案例的方案，提供的免费运输服务，应视同混合销售，按照水泥销售计算缴纳增值税，运输服务不再单独计算缴纳增值税。但有可能会有税务人员将该行为理解为无偿赠送运输服务，要求视同销售按照市场公允价值另外计算缴纳增值税。如果将合同修改为运输及装卸搬运费向客户单独收费，如销售水泥价款为 9 360 万元（含税），运输费价款为 1 110 万元（含税），装卸搬运价款为 1 230 万元（含税），合计 11 700 万元（含税）。这样，该企业当期销售货物销项税额为 $9\,360 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 1\,360$ (万元)，运输业务销项税额为 $1\,110 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 110$ (万元)，装卸搬运业务销项税额为 $1\,230 \div (1 + 6\%) \times 6\% = 69.62$ (万元)。上述三项业务销项税额合计为 $1\,360 + 110 + 69.62 = 1\,539.62$ (万元)。这样避免了额外按照市场价格计算运输、搬运装卸业务增值税销项税额的风险。

该业务的账务处理如下：

(1) 在取得销售收入时：

借：应收账款	117 000 000
贷：主营业务收入——销售商品	80 000 000
——运输劳务	10 000 000
——装卸搬运劳务	11 603 800
应交税费——应交增值税——销项税额	15 396 200

(2) 发生运输及装卸搬运费用时：

借：劳务成本——运输劳务	5 000 000
——装卸搬运劳务	5 000 000
贷：应付职工薪酬等	10 000 000

(3) 结转运输及装卸搬运成本时：

借：主营业务成本——运输劳务	5 000 000
——装卸搬运劳务	5 000 000
贷：劳务成本——运输劳务	5 000 000
——装卸搬运劳务	5 000 000

上述账务处理中,也有劳务企业不设置“劳务成本”科目而将有关劳务成本直接计入主营业务成本。

企业销售自己使用过的属于营改增之前购入的固定资产,应该缴纳增值税。无论是一般纳税人还是小规模纳税人,一律按简易计税方法按照3%的征收率减按2%计算缴纳增值税。在销售时,按取得的销售收入借记“银行存款”“应收账款”等科目,按应确认的清理收入和增值税税额,贷记“固定资产清理”和“应交税费——未交增值税”科目。

【例2-45】某建筑公司2017年5月将不需用的设备一台对外销售,该设备账面原值为100 000元,已提折旧5 000元,取得含税销售收入82 400元,款项以银行存款收讫。则增值税业务的账务处理如下:

(1) 将设备转入清理时:

借: 固定资产清理	95 000
累计折旧	5 000
贷: 固定资产——设备	100 000

(2) 取得销售收入,需要计算增值税:

应纳增值税税额 = $82\,400 \div (1 + 3\%) \times 2\% = 1\,600$ (元)

借: 银行存款	82 400
贷: 固定资产清理	80 800
应交税费——未交增值税	1 600

(3) 结转固定资产清理损益:

借: 营业外支出	14 200
贷: 固定资产清理	14 200

(2) 向其他单位或者个人无偿提供应税服务。企业向其他单位或者个人无偿提供应税服务,为视同销售业务。按所提供应税服务的市场价或组成计税价格与应缴纳增值税,借记“营业外支出”科目;按所提供应税服务成本,贷记“应付职工薪酬”“原材料”等科目;按应纳增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。

【例2-46】2017年3月4日,某律师事务所安排两名律师参加某企业内部会议,免费提供资产重组相关业务法律咨询服务4h。3月5日,该律师事务所安排三名律师参加“学雷锋”日活动,在市民广场进行免费法律咨询服务3h(该律师事务所民事业务咨询服务价格为每人800元/h)。

3月4日免费提供资产重组业务法律咨询,属于视同销售行为。事务所应该按最近时期提供同类应税服务的平均价格计算销项税额:

销项税额 = $(2 \times 4 \times 800) \div (1 + 6\%) \times 6\% = 362.26$ (元)

账务处理如下:

借: 营业外支出	362.26
贷: 应交税费——应交增值税——销项税额	362.26

9. 月底检查销项税额计提情况

在《企业会计准则第15号——建造合同》下,按增值税纳税义务发生时间计税使增值税相关会计核算更加复杂化。为确保增值税销项税额计提正确,避免少缴税和重复纳税风险,建议建筑企业根据增值税纳税义务确认原则的三个标准,在月末比较三个标准下的销售

额，按孰大原则确认计税销售额；并据此计算销项税额，以判断账面确认销项税额是否存在多计或少计的情况。如检查发现存在多计或少计的情况，应及时查明原因，并调整相关会计核算，按多提的销项税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率”科目（红字），贷记“应交税费——待转销项税额——一般计税”科目；按少计的销项税额，借记“应交税费——待转销项税额——一般计税”科目，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率”科目。

不同合同情况下的计税销售额确定具体如下：

（1）在合同有明确约定付款日期的情况下，纳税义务发生时间为实际收款日期、合同约定的付款日期、开具发票日期三者孰先。因此，月末应比较实际收款金额、合同约定的付款金额、开具发票金额，按三者孰大确认计税销售额。

（2）在未签订合同或合同未约定付款日期的情况下，纳税义务发生时间为实际收款日期、工程结算日期、开具发票日期三者孰先。因此，月末应比较实际收款金额、工程结算金额、开具发票金额，按三者孰大确认计税销售额。

10. 提前开具发票

（1）税务处理。在工程施工过程中，建筑企业未收到工程款项，也未到合同约定的付款日期，而提前开具增值税专用发票的，应当按照发票开具的日期确认增值税的纳税义务，按规定计提增值税销项税额。

在存在提前开具增值税专用发票的情况下，建筑企业应注意在后期结算工程款项时，价税分离的税额应先扣除前期开具发票时已计提的销项税额，剩余部分再确认为当期销项税额，避免重复纳税。

在填报当期增值税纳税申报表时，应按发票上注明的金额填写销售额。

（2）会计核算。在未收到工程款项，也未到合同约定的付款日期的情况下，提前开具增值税专用发票的，按发票上注明的税额，借记“应交税费——待转销项税额——一般计税”科目，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率”科目。会计分录如下：

借：应交税费——待转销项税额——一般计税

贷：应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率

（3）案例分析

【例 2-47】某建筑公司承接 E 项目，合同总金额（含税）11 100 万元，合同约定按月计量，按达到既定的工程量支付工程款。2017 年 8 月，工程尚未达到付款条件，但因工程施工需要，E 项目部向业主申请提前支付一笔工程款，以缓解资金压力，业主要求先开具增值税专用发票。2017 年 8 月底，某建筑公司向业主开具增值税专用发票，发票上注明的金额为 500 万元，税额为 55 万元，价税合计 555 万元。

E 项目部应计提销项税额 55 万元，会计核算如下：

借：应交税费——待转销项税额——一般计税

550 000

贷：应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率

550 000

11. 其他收入销项税额的会计处理

建筑企业的项目部涉及的其他收入业务主要包括材料销售等，应按税法规定确认增值税纳税义务。

(1) 材料销售的税务处理。建筑企业的项目部销售材料, 应按照不含税销售额和适用税率 17% 计算确认销项税额。

(2) 材料销售的会计核算。建筑企业的项目部发生的材料销售主要是处置施工过程中产生的残余物资, 如一些材料物资的下脚料等; 有时也会销售库存多余的原材料。

1) 销售施工残余物资。建筑企业的项目部销售施工残余物资, 由于在工程领用材料时已将领用材料的价值直接计入了工程成本, 材料物资的下脚料已包括在合同成本中, 因此, 处置这些残余物资取得的收益应冲减合同成本。

建筑企业的项目部销售施工残余物资, 按实际收取销售款项, 借记“银行存款”科目, 按 17% 税率计算的不含税价款, 冲减合同成本, 借记红字冲减“工程施工——合同成本——直接材料”科目, 按 17% 税率计算的增值税额, 贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物”科目。会计分录如下:

借: 银行存款

工程施工——合同成本——直接材料 (红字)

贷: 应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物

2) 销售库存原材料。建筑企业的项目部销售库存原材料, 按实际收取销售款项, 借记“银行存款”科目, 按 17% 税率计算的不含税价款和增值税额, 贷记“其他业务收入”和“应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物”科目; 同时, 按销售材料的成本, 借记“其他业务成本”科目, 贷记“原材料”科目。会计分录如下:

确认材料销售收入:

借: 银行存款

贷: 其他业务收入

应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物

同时, 结转材料销售成本:

借: 其他业务成本

贷: 原材料

【例 2-48】甲建筑公司的 A 项目部 2017 年 8 月处置一批工程使用后的钢材下脚料, 取得销售价款 1.17 万元, 开具增值税专用发票, 发票上注明的金额为 1 万元, 税额为 0.17 万元。

A 项目部的会计核算如下:

借: 银行存款

11 700

工程施工——合同成本——直接材料

10 000

贷: 应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物

1 700

2.4.3 一般计税方法下工程项目收入与成本会计处理

建筑企业按月根据《企业会计准则第 15 号——建造合同》确定工程完工进度, 计算确认工程收入和工程成本。

(1) 确定完工进度。按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》的规定, 确定合同完工进度有以下三种方法:

1) 根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。该方法是确定合同完

工程进度比较常用的方法，计算公式如下：

$$\text{合同完工进度} = \text{累计实际发生的合同成本} \div \text{合同预计总成本} \times 100\%$$

上述计算公式中，累计实际发生的合同成本是指形成工程完工进度的工程实体和工作量所耗用的直接成本和间接成本，不包括与合同未来活动相关的合同成本和分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

2) 根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。该方法适用于合同工作量容易确定的建造合同，如道路工程、土石方工程、砌筑工程等。计算公式如下：

$$\text{合同完工进度} = \text{已经完成的合同工作量} \div \text{合同预计总工作量} \times 100\%$$

3) 根据实际测定的完工进度确定。该方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时方可采用根据实际测定的完工进度确定的方法，该方法适用于一些特殊的建造合同，如水下施工工程等。且该方法属于依靠技术测量来确定，因此不是由建筑企业自行测定，而应由第三方专业人员现场进行科学测定。

在实际操作中，建筑企业一般均按照第一种方法“根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度”；第二种和第三种方法在实际操作中很少采用。因此，以下仅介绍第一种方法下的会计核算。

(2) 计算合同收入和合同毛利。建筑企业根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度后，根据完工进度计算确认当期的合同收入，计算公式如下：

$$\begin{aligned} \text{当期确认的合同收入} &= \text{合同预计总收入} \times \text{完工进度} - \\ &\quad \text{以前会计期间累计已确认的收入} \\ \text{当期确认的合同费用} &= \text{合同预计总成本} \times \text{完工进度} - \\ &\quad \text{以前会计期间累计已确认的费用} \end{aligned}$$

由于完工进度是根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定的，因此，当期确认的合同费用实际就等于当期的工程施工发生额。

$$\text{当期确认的合同费用} = \text{当期确认的工程施工}$$

$$\text{当期确认的合同毛利} = \text{当期确认的合同收入} - \text{当期确认的合同费用}$$

在一般计税方法下，上述计算公式中合同预计总收入、合同预计总成本、以前会计期间累计已确认的收入、费用均为不含增值税的金额。

(3) 核算工程收入和工程成本。建筑企业按照上述公式计算相关数据后，按当期确认的合同费用（即当期实际发生的工程施工），借记“主营业务成本”科目，按当期确认的合同毛利，借记“工程施工——合同毛利”科目，按当期确认的合同收入，贷记“主营业务收入”科目。会计分录如下：

借：主营业务成本
 工程施工——合同毛利
 贷：主营业务收入

【例 2-49】甲建筑公司 2017 年 6 月承接的 A 项目，合同总金额为 66 600 万元（含增值税），合同预计总成本 57 000 万元（不含增值税），合同完工进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。

2017 年 7 月，A 项目部“工程施工”科目实际发生额为 5 700 万元。其中：直接材料 3 500 万元，直接人工 900 万元，分包成本 750 万元，机械作业费 350 万元，其他直接费用

80 万元,间接费用 120 万元。2017 年 7 月未确认合同收入、费用。

A 项目的合同预计总收入 = $66\,600 \div (1 + 11\%) = 60\,000$ (万元)

A 项目部计算 7 月完工进度、合同收入、费用及毛利如下:

合同完工进度 = $\frac{\text{累计实际发生的合同成本}}{\text{合同预计总成本}} \times 100\% = \frac{5\,700}{57\,000} \times 100\% = 10\%$

7 月确认的合同收入 = $\text{合同预计总收入} \times \text{完工进度} - \text{以前会计期间累计已确认的收入} = 60\,000 \times 10\% - 0 = 6\,000$ (万元)

7 月确认的合同费用 = 工程施工实际发生额 = 5 700 (万元)

7 月确认的合同毛利 = $7 \text{ 月确认的合同收入} - 7 \text{ 月确认的合同费用}$
 $= 6\,000 - 5\,700 = 300$ (万元)

A 项目部的会计核算如下:

借: 主营业务成本	57 000 000
工程施工——合同毛利	3 000 000
贷: 主营业务收入	60 000 000

2.4.4 一般计税方法下工程项目合同预计总收入与合同预计总成本的处理

采用一般计税方法计税的工程项目,其合同预计总收入与合同预计总成本均应按不含税金额确认,作为分期确认工程收入和工程成本的基础。

合同预计总收入按合同总金额及适用税率 11% 计算确认,计算公式如下:

$\text{合同预计总收入} = \text{合同总金额} \div (1 + 11\%)$

合同预计总成本依据新的造价规则,按扣除预计可抵扣增值税进项税后的预算合同成本确认。

【例 2-50】S 省甲建筑公司(增值税一般纳税人)2017 年 7 月在 A 省承接的 A 项目的合同总金额为 66 600 万元(含增值税),预算总成本为 57 000 万元(不含增值税),合同完工进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。该项目适用一般计税方法。则

A 项目的合同预计总收入 = $66\,600 \div (1 + 11\%) = 60\,000$ (万元)

A 项目的合同预计总成本 = 不含税预算总成本 = 57 000 (万元)

2.4.5 月末、年末的财务处理

1. 月末会计处理

房地产企业和建筑企业月份终了时,应将当月按一般计税方法计算的应缴未缴增值税税额自“应交税费——应交增值税”科目转入“未交增值税”明细科目,借记“应交税费——应交增值税——转出未交增值税”科目,贷记“应交税费——未交增值税——一般计税方法”科目。将本月多缴的增值税自“应交税费——应交增值税”科目转入“未交增值税”明细科目,借记“应交税费——未交增值税——一般计税方法”科目,贷记“应交税费——应交增值税——转出多交增值税”科目。

企业当月上缴上月应缴未缴的增值税,借记“应交税费——未交增值税——一般计税方法”科目,贷记“银行存款”科目。

2. 年末财务处理

房地产企业和建筑企业由于“应交增值税”明细科目下各专栏在平时都是单科目核算，年末不进行余额结转会将余额带到下年年初，此余额无太多意义，应做如下结转处理：

(1) 12 月月末若有留抵税额,除了“进项税额”专栏保留留抵税额的余额外,其他专栏采用“应交增值税”明细科目下各专栏互相抵冲的形式,将余额冲为 0,即结转到第二年年年初,只有“进项税额”专栏有留抵的余额,其他专栏年初余额为 0。建议做如下抵冲分录:

借：应交税费——应交增值税——销项税额
——转出多交增值税
贷：应交税费——应交增值税——进项税额
——转出未交增值税
——减免税款

(2) 12 月月末若需要缴纳增值税, 则除了“已交税金”专栏保留应缴纳的余额外, 其他专栏采用“应交增值税”明细科目下各专栏互相抵冲的形式, 将余额冲为 0, 即结转到第二年年初, 只有“进项税额”专栏有留抵的余额, 其他专栏年初余额为 0。

2.4.6 差额征税的账务处理。

1. 企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理

按现行增值税制度规定企业发生相关成本费用允许扣减销售额的，发生成本费用时，按应付或实际支付的金额，借记“主营业务成本”“原材料”“工程施工”等科目，贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，按照允许抵扣的税额，借记“应交税费——应交增值税——销项税额抵减”或“应交税费——简易计税”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“主营业务成本”“原材料”“工程施工”等科目。

(1) 针对一般纳税人，区分一般计税法与简易计税法。

1) 在一般计税方法下, 可以差额征税的企业有: ①房地产企业, 允许扣除支付的土地价款; ②融资租赁售后回租, 允许扣除本金; ③纳税人提供旅游服务, 允许扣除向其他单位或个人支付的住宿费、餐饮费、交通费等。

发生符合差额征税规定的可抵减的成本费用时，按正常成本费用的会计处理方法入账。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，按照允许抵扣的税额（房地产企业按财税〔2016〕36号文件规定，按比例分配地价款，分期计入），借记“应交税费——应交增值税——销项税额抵减”，贷记“主营业务成本”“原材料”“工程施工”等科目。

需要特别注意的是，采用一般计税方法核算的建筑企业新项目，在预缴税款时，可以扣除分包款计算预缴税款情况，应直接按预缴税款记入“预交增值税”二级明细科目。按照财税〔2016〕36号文件规定，建筑企业只在预缴税款时可以扣除分包款，实际计算缴纳税款时不能直接扣除分包款，而是根据分包方开出的增值税专票认证，计入进项税额，实现税额抵扣，而不通过“应交税费——应交增值税——销项税额抵减”科目。

2) 在简易计税方法下: 例如, 劳务派遣、人力资源外包服务等, 待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时, 按照允许抵扣的税额, 借记“应交税费——简易计税”, 科目贷

记“主营业务成本”“原材料”“工程施工”等科目。

(2) 针对小规模纳税人,如旅游服务、交通运输服务、劳务派遣、人力资源外包服务等,在取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时,借记“应交税费——应交增值税”科目,贷记“主营业务成本”“原材料”“工程施工”等科目。

2. 金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理

金融商品实际转让月末,如产生转让收益,则按应纳税额借记“投资收益”等科目,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目;如产生转让损失,则按可结转下月抵扣税额,借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目,贷记“投资收益”等科目。缴纳增值税时,应借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。年末,“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目如有借方余额,则借记“投资收益”等科目,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目。

2.4.7 税款缴纳与减免税款的会计处理

1. 税款缴纳的会计处理

建筑业一般纳税人按月或季度缴纳税款,由于采用施工项目按收入一定比例预缴增值税,期末总部汇总申报纳税的征管方式,建筑企业存在预缴增值税、申报纳税两个阶段的业务。施工项目每月末按收入一定比例预缴税款时,借记“应交税费——应交增值税——已交税金”科目,贷记“银行存款”科目。

期末,纳税人应根据“应交税费——应交增值税”明细科目各专栏本期发生额,计算企业当期应缴纳的增值税税额,并在规定期限内申报缴纳。

$$\text{当期应纳税额} = \left(\begin{array}{c} \text{当期销项} \\ \text{税额} \end{array} + \begin{array}{c} \text{当期进项} \\ \text{税额转出} \end{array} - \begin{array}{c} \text{当期出口} \\ \text{退税发生额} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{上期} \\ \text{留抵} \end{array} + \begin{array}{c} \text{当期发生的允许} \\ \text{抵扣的进项税额} \end{array} + \begin{array}{c} \text{已交} \\ \text{税金} \end{array} + \begin{array}{c} \text{减免} \\ \text{税款} \end{array} + \begin{array}{c} \text{出口抵减内销} \\ \text{产品应纳税额} \end{array} + \begin{array}{c} \text{营改增抵减的} \\ \text{销项税额} \end{array} \right)$$

企业计算出当期应缴而未缴的增值税,借记“应交税费——应交增值税——转出未交增值税”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目;当期多缴的增值税,借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记“应交税费——应交增值税——转出多交增值税”科目。

企业缴纳当期的增值税,通过“应交税费——应交增值税——已交税金”科目反映,缴纳以前各期未缴的增值税,通过“应交税费——未交增值税”科目反映。

收到退回多缴增值税税款时,借记“银行存款”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目。

【例 2-51】某建筑公司 2017 年 4 月外购货物,发生允许抵扣的进项税额合计 200 000 元,本月初“应交税费——应交增值税”明细账借方余额为 30 000 元,本月对外提供劳务,取得销项税额合计为 310 000 元。则会计处理如下:

某建筑公司本月应纳增值税 = 310 000 - (200 000 + 30 000) = 80 000 (元)

借: 应交税费——应交增值税——转出未交增值税 80 000

贷: 应交税费——未交增值税 80 000

2017 年 5 月,建筑公司依法申报缴纳上月应缴未缴的增值税 80 000 元、本月的增值税

120 000 元。

借：应交税费——未交增值税	80 000
——应交增值税——已交税金	120 000
贷：银行存款	200 000

【例 2-52】华明建筑公司 2017 年 5 月月初“应交税费——应交增值税”明细账无余额，本月发生允许抵扣的进项税额合计 100 000 元，取得销项税额合计为 70 000 元，本月已预缴增值税 9 000 元。则会计处理如下：

华明建筑公司本月应纳增值税 = 70 000 - 100 000 = -30 000 (元)

作为留抵的进项税额，抵减以后月份的销项税额。同时，转出本月多缴的增值税：

借：应交税费——未交增值税	9 000
贷：应交税费——应交增值税——转出多交增值税	9 000

2. 一般纳税人汇总纳税的会计处理

分公司、子公司按照现行规定在所在地缴纳增值税，借记“其他应收款”等科目，贷记“应交税费——未交增值税”科目；上缴时，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。月初，分公司、子公司要将上月各自销售额、进项税额及应纳税额通过传递单传至公司总部。

公司总部收到各分公司、子公司的传递单后，按照传递单上注明的应纳税额，借记“应交税费——应交增值税——已交税金”科目，贷记“其他应付款”等科目；将全部收入汇总后计算销项税额，减除汇总的全部进项税额后形成总的增值税应纳税额，再将各分公司、子公司汇总的应纳税额作为已缴税金予以扣减后，形成总部的增值税应纳税额。

3. 减免税款的会计处理

根据有关规定，企业收到退还的增值税，或者直接减免的增值税，都应作为企业利润总额的组成部分，通过“营业外收入”科目进行核算，对于直接减免的增值税还应通过“应交税费——应交增值税——减免税款”科目核算。企业按规定享受直接减免的增值税，应借记“应交税费——应交增值税——减免税款”科目，贷记“营业外收入”科目。实际收到即征即退、先征后退的增值税，应借记“银行存款”等科目，贷记“营业外收入”科目。

【例 2-53】华夏公司为增值税一般纳税人，2017 年 5 月购进货物取得的增值税专用发票注明价款 300 000 元，增值税税额 51 000 元，当月实现收入 500 000 元，销项税税额 85 000 元。经企业申请，主管税务机关批准，该企业减半征收增值税 1 年，如果该企业享受免税优惠属于直接减免形式，则该企业账务处理如下：

(1) 计算、缴纳当月应纳增值税税额时：

应纳税额 = (85 000 - 51 000) × 50% = 17 000 (元)

借：应交税费——应交增值税——已交税金	17 000
贷：银行存款	17 000

(2) 核算减免税额时：

借：应交税费——应交增值税——减免税款	17 000
贷：营业外收入	17 000

假设该企业按规定享受先征后退办法进行减免，则该企业账务处理如下：

(1) 计算、缴纳当月应纳增值税税额时:

应纳税额 = 85 000 - 51 000 = 34 000(元)

借: 应交税费——应交增值税——已交税金	34 000
贷: 银行存款	34 000

(2) 收到先征后退的增值税税款时:

借: 银行存款	17 000
贷: 营业外收入	17 000

2.4.8 出口退(免)税业务的处理

按照《国家税务总局关于发布〈适用增值税零税率应税服务退(免)税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2014年第11号)的规定,中华人民共和国境内(以下简称境内)的增值税一般纳税人提供适用增值税零税率的应税服务,实行增值税退(免)税办法。实行增值税退(免)税办法的增值税零税率应税服务不得开具增值税专用发票。增值税零税率应税服务提供者是指提供适用增值税零税率应税服务,且认定为增值税一般纳税人,实行增值税一般计税方法的境内单位和个人。

增值税零税率应税服务退(免)税办法包括免抵退税办法和免退税办法,具体办法及计算公式按《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税〔2012〕39号)有关出口货物劳务退(免)税的规定执行。

实行免抵退税办法的增值税零税率应税服务提供者如果同时出口货物劳务且未分别核算的,应一并计算免抵退税。税务机关在审批时,应按照增值税零税率应税服务、出口货物劳务免抵退税额的比例划分其退税额和免抵税额。

实行免退税办法的退(免)税计税依据为购进应税服务的增值税专用发票或解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证上注明的金额。

2.5 小规模纳税人常见业务会计处理

1. 购进货物、加工修理修配劳务及其他应税服务的会计处理

小规模纳税人购进货物、加工修理修配劳务及其他应税服务所支付的进项税额,无论是否取得增值税专用发票,均不得抵扣,都应计入有关货物及劳务的成本。借记“原材料”“周转材料”“管理费用”“固定资产”“工程施工——合同成本”“其他业务成本”等科目,贷记“应付账款”“银行存款”等科目。

2. 销售货物、提供修理修配劳务及其他应税服务的会计处理

小规模纳税人销售货物、提供修理修配劳务及其他应税服务时,按确认的收入和按规定收取的增值税税额,借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目,按规定收取的增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税”科目,按确认的收入,贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目。

3. 税款缴纳及退税的会计处理

小规模纳税人月份终了上缴增值税时,借记“应交税费——应交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。收到退回多缴的增值税时,进行红字冲销的账务处理。

2.6 增值税财务核算常见问题及处理方法

2.6.1 增值税财务核算一般问题及处理方法

1. 项目部向分包单位转供水、电、材料等事项的销项税额确认计量

(1) 根据《增值税暂行条例》第一条的规定，在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照本条例缴纳增值税。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号的相关规定，一般纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品（如低值易耗品、下脚料等），应当按照适用税率征收增值税。

(2) 一般来讲，分包单位在为项目部总承包的工程中某个单项工程施工中，使用了项目部购买的水、电、材料等，项目部会据此扣减对分包单位的应付劳务款或应付工程款。此种情形可以理解为项目部产生了与合同有关的零星收益，因此，账务处理如下：

借：工程施工——合同成本（红字）

应付账款等

贷：应交税费——应交增值税——销项税额

销项税额 = 转供水电等的金额 ÷ (1 + 适用税率) × 适用税率

对一般纳税人的建筑企业来讲，水费的增值税税率是 11%，电费的增值税税率是 17%，材料的增值税税率是 17%。

2. 购买的安全设备，价值不足 1 000 元，在营改增后的处理

(1) 专项储备是一个权益类会计科目和报表科目，适用于执行《企业会计准则》的企业。专项储备用于核算高危行业企业按照规定提取的安全生产费以及维持简单再生产费用等具有类似性质的费用。

按照财政部 2009 年 6 月发布的《企业会计准则解释第 3 号》的规定，高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“专项储备”科目。提取安全生产费时，借记“生产成本”“制造费用”等科目，贷记“专项储备”科目。

企业使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备，即借记“专项储备”科目，贷记“银行存款”科目。

(2) 购买安全设备，并且取得增值税专用发票的，会计处理如下：

借：专项储备

应交税费——应交增值税——进项税额

贷：银行存款/应付账款等

购买安全设备，取得增值税普通发票的，会计处理如下：

借：专项储备

贷：银行存款/应付账款等

3. “预点料”确认进项税以及改为增值税后的财务核算

“预点料”即原材料暂估入库，按照规定，未取得增值税专用发票的，不能申报抵扣增值税进项税额。因此，不存在进项税额的暂估抵扣问题，暂估金额应当按照不含税价格口径暂估。但这样做的缺点是应付账款科目不能准确反映外欠款的金额，而多数企业财务管理方面需要准确反映与客户的往来，为此实务中暂估入账时有将增值税金额暂估在应付账款金额内的做法。暂估入账包含增值税的做法有将暂估的增值税放在“其他应收款——暂估进项税金”中核算等。因此“预点料”可以有如下两种会计处理：

(1) 按照不含税价暂估入库的会计处理。

1) 按不含税价“预点料”：

借：原材料

贷：应付账款

2) 取得增值税专用发票时的账务处理：

红字冲销原“预点料”时的分录：

借：原材料

贷：应付账款

按发票金额及税额重新入账：

借：原材料

应交税费——应交增值税——进项税额

贷：应付账款

(2) 按照含税价暂估入库的会计处理。

1) “预点料”时，应付账款按含税价入账，价税分离后的不含税金额计入原材料，税金计入其他应收款：

借：原材料

其他应收款——暂估进项税金

贷：应付账款

2) 取得增值税专用发票时，根据票面记载的税金，转入进项税额：

借：应交税费——应交增值税——进项税额

贷：其他应收款——暂估进项税金

4. 项目部销售废旧材料如何进行账务处理

(1) 《企业会计准则第15号——建造合同》第十六条规定，合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益，应当冲减合同成本。

根据财税〔2009〕9号文件的相关规定，一般纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品（如低值易耗品、下脚料等），应当按照适用税率征收增值税。

(2) 根据上述规定，账务处理如下：

借：工程施工——合同成本（红字）

库存现金/银行存款/应收账款

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）

5. 增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税税额的账务处理

按现行增值税制度规定，企业初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的

技术维护费，允许在增值税应纳税额中全额抵减的，按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税——减免税款”科目（小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目），贷记“管理费用”等科目。

企业发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税——减免税款”科目，贷记“管理费用”等科目。

6. 机械租赁费按期计提

（1）我国增值税进项税额的抵扣采用凭票抵扣原则，所谓的“票”是指增值税专用发票、机动车销售统一发票、海关进口增值税专用缴款书、货物运输业增值税专用发票、农产品收购发票和中华人民共和国税收通用缴款书。凭票抵扣决定了“票”即抵扣凭证，是进项抵扣的唯一依据。即使真实的与生产经营相关的成本和费用，如果没有取得税法规定的抵扣凭证也不得抵扣。

（2）按期计提租赁费用时未取得抵扣凭证，即使账面计提了进项税额也无法在纳税申报中进行抵扣。因此在计提费用时未取得抵扣凭证，税务上是不认可相应进项税额的。

（3）在会计实务上，由于存在汇总多次交易统一开票的情况，并且为了准确核算与供应商往来，在计提费用时，可以将相应的进项税额计算出来，设置并记入“其他应收款”等待抵扣税金科目反映，待取得抵扣凭证后再转入进项税额，这样既保证了税金核算的准确也避免了后期取得发票后账面成本费用的调整。

7. 营改增后购买的已抵扣过的固定资产，改变用途用于不得抵扣项目会计处理

（1）举例说明。假设某一固定资产购买时不含税价款为 10 000 元，用于生产，进项税予以抵扣。当固定资产转用于集体福利时，进项税要转出，此时已提折旧 5 000 元。根据《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170 号）纳税人已抵扣进项税额的固定资产发生《增值税暂行条例》第十条（一）至（三）项所列情形的，应在当月按下列公式计算不得抵扣的进项税额：不得抵扣的进项税额 = 固定资产净值 × 适用税率。本通知所称固定资产净值，是指纳税人按照财务会计制度计提折旧后计算的固定资产净值。

（2）根据上述规定，账务处理如下：

借：固定资产	850
贷：应交税费——应交增值税——进项税额转出	850

固定资产用途改变可视为在集体福利方面新取得一项固定资产，应当重新估计使用年限及残值，假设新使用年限为 5 年，残值率为 5%，年折旧 1111.5 元 $[(5\,000 + 850) \times (1 - 5\%) \div 5]$ 。

8. 建筑业营改增后，供应商要求企业将款项打到其指定的账户上，而不是合同签订时所指定的账户的处理

建筑企业营改增后，适用一般计税方法，需取得可抵扣凭证抵扣进项税额，如果开具抵扣凭证的销货单位与支付款项的单位和提供劳务的单位不一致，将面临不能抵扣进项税额的风险。

如果供应商提供的证明上的指定账户属于该供应商，施工企业将款项打到此指定账户上而非合同签订时所指定的账户时，不存在虚假交易，能形成完整的证据链，则该供应商开具

的增值税专用发票,施工企业取得后是可以抵扣的。

9. 会计上如何处理过渡期间的“其他应付款——递延税金及附加”中计提的税金及附加

营改增前建筑企业因营业税缴纳时点与财务会计处理存在暂时性时间差异,部分建筑企业“应交税费——应交营业税”科目及“其他应付款——递延税金及附加”科目仍有余额,这部分的余额应及时进行会计处理。

(1)“应交税费——应交营业税”科目是施工单位与业主单位开票结算金额为依据计算的应缴营业税,这部分应缴营业税按照规定的时间节点上缴结清。

(2)“其他应付款——递延税金及附加”科目是依据《企业会计准则第15号——建造合同》确认的收入金额与业主尚未计价结算差额部分为计税依据而预提的营业税,部分建筑企业也存在将此部分税金核算至“应交税费——应交营业税”科目。此部分税金余额需及时进行处理:

1)营改增实施时点前,应按照营业税纳税义务发生时点的规定,确定应记未记“应交税费——应交营业税”科目的金额,从“其他应付款——递延税金及附加”科目转出至“应交税费——应交营业税”科目,并及时缴纳相关的税款。

2)营改增实施时点前,已按税法规定,结清应缴营业税,但“其他应付款——递延税金及附加”科目仍有余额的,营改增实施后,该部分税金对应的收入,需根据具体政策缴纳,如果政策规定对该部分收入仍然执行营业税规定,则缴纳营业税,否则,应缴纳增值税。

10. 年末取得增值税发票,但未申报抵扣,应如何处理

(1)年末取得增值税发票但未申报抵扣,发票上所列税额可以暂挂其他应收款,同时确认其他相关资产负债。来年发票通过认证之后再从“其他应收款”科目转入“应交税费——应交增值税——进项税额”科目。

(2)如果是尚未取得发票时的暂估,是可以不暂估进项税额的。但是,在已取得发票,并以含税价格确认对供应商的应付账款的情况下,应当确认相应的进项税额。

(3)此外,在会计实务中,年末取得增值税发票但未申报抵扣,年末也可以不进行任何账务处理,留待下年进行账务处理。

11. 已完工工程的处理

区分以下不同情况分别处理:

(1)因工程质量问题、战略合作关系等原因导致的豁免,作为商业折扣处理,冲减当期销售收入和应收账款。可以按照税法规定的条件和程序开具红字增值税专用发票。

(2)为了提前收回货款而给予的现金折扣,应计入财务费用。

(3)由于对方财务困难等原因给予的豁免,按债务重组处理,计入营业外支出,需符合资产损失核销的相关条件。

12. 对于项目部承担的受托研发项目的处理

对项目部承担的受托研发项目的财税影响从以下两方面进行分析:

(1)现状分析。目前,施工企业普遍存在集团公司立项,由子公司项目部负责研发的项目,集团委托子公司进行研发时,子公司受托研发费用在“合同成本”科目核算,营改增后,研究开发费属于研发和技术的范畴,其适用的增值税税率为6%,理论上子公司向集

团公司提供研发服务应开具 6% 的研发费发票，但实际执行过程中集团公司与子公司之间并未签订单独的委托研发合同，而是将此部分研发费包含在总的工程计价中，可能存在与建筑工程无法分开的情况，可能会要求按从高适用税率原则适用建筑业 11% 的税率问题。

(2) 影响分析

1) 现有研发模式存在问题及影响。营改增后集团公司对子公司的委托研发主要考虑合同签订方式及价款结算方式，关注研发费是含在验工计价中还是单独签订委托研发合同，前者税率为 11%，后者税率为 6%，同时要考虑对城市维护建设税、教育费附加等附加税费及印花税的影响。

2) 研发主体的影响。研发的计划、立项、报批、人员配备、会计核算、费用归集等各个环节应统一在同一个法人主体内部，避免两个不同的法人主体不能扣除研发费用风险。

3) 会计核算影响。研发费加计扣除需专门设置账务核算，单独归集研发费用，取得所有发票均应为同一法人主体，避免实际发生了成本费用不能税前扣除风险。

13. 因工程质量问题，业主扣下部分质保金，建筑企业计提坏账准备

(1) 因工程质量问题，业主扣下部分质保金，这相当于销售折让，建筑企业对于这部分质保金应当作为冲减收入处理并开具红字增值税专用发票，而不是计提坏账准备或者作为坏账核销。

(2) 一般来说，坏账是在某项债权在法律上成立的情况下，由于对方不履行债务合同的约定导致债权人发生的损失，即坏账的概念针对的是债务人的信用风险。而此处从本质上属于销售折让，双方协议核减债权金额（其原因是债权人自身履约过程中的瑕疵），不是债务人的信用风险导致的，所以作为坏账不合适。

14. 项目部因工程质量被业主处以罚款时，罚款支出处理

会计准则对支付给业主的罚款支出的会计处理并无明确要求，一般记入“工程施工——合同成本”科目。工程罚款可以作为销售退回理解，项目部应当就罚款金额向业主开具红字增值税专用发票，或在后期工程计价中作为扣减项，以扣减后的余额开具蓝字增值税专用发票。

15. 项目部收到业主奖励款时的账务处理

(1) 根据《企业会计准则第 15 号——建造合同》第八条的规定，合同收入应当包括因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。《企业会计准则第 15 号——建造合同》第十一条规定：“奖励款，是指工程达到或超过规定的标准，客户同意支付的额外款项。奖励款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：（一）根据合同目前完成情况，足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过规定的标准；（二）奖励金额能够可靠地计量。”

根据《增值税暂行条例实施细则》第十二条的规定，价外费用是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、赔偿金、延期付款利息、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。

(2) 根据上述规定，对于业主奖励款是以施工单位这个整体为接受单位的，奖励款项符合合同收入的内容。在符合奖励收入确认条件应确认收入，开具发票，缴纳增值税，会计处理如下：

借：应收款账

贷：工程结算

 应交税费——应交增值税——销项税额

16. 项目部对分包商的奖罚账务处理

(1) 对分包商的奖励款，项目部应将奖励款计入直接人工成本，并向分包商索取发票，会计处理如下：

借：工程施工——合同成本——直接人工

 应交税费——应交增值税——进项税额

 贷：应付账款/银行存款

(2) 对分包商的罚款，项目部应将罚款红字计入直接人工成本并向分包商索取红字发票，或在下期对分包商的计价中扣减相应罚款并按扣减后的金额索取发票。

借：工程施工——合同成本——直接人工（红字）

 应交税费——应交增值税——进项税额（红字）

 借：应付账款/银行存款

或

借：工程施工——合同成本——直接人工（蓝字，计量当期计价）

 工程施工——合同成本——直接人工（红字，计量当期罚款）

 应交税费——应交增值税——进项税额

 贷：应付账款

17. 营改增后建造合同收入如何确认，实行增值税后预计合同总成本如何确定

住建部于2014年7月21日颁布了关于《建筑业营改增建设工程计价规则调整实施方案（征求意见稿）》，根据技术开发相关的技术咨询、技术服务，是指转让方（或受托方）根据技术转让或开发合同的规定，为帮助受让方（或委托方）掌握所转让（或委托开发）的技术，而提供的技术咨询、技术服务业务，且这部分技术咨询、服务的价款与技术转让（或开发）的价款应当开在同一张发票上。

在审批程序上，试点纳税人申请免征增值税时，须持技术转让、开发的书面合同，到试点纳税人所在地省级科技主管部门进行认定，并持有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管国家税务局备查。

同时，依据《增值税暂行条例》第二十一条的规定，纳税人发生应税销售行为，应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

属于下列情形之一的，不得开具增值税专用发票：

- (1) 向消费者个人销售货物或者应税劳务的。
- (2) 销售货物或者应税劳务适用免税规定的。
- (3) 小规模纳税人销售货物或者应税劳务的。

依据财税〔2013〕106号文件中附件一《营业税改征增值税试点实施办法》第四十九条规定，纳税人提供应税服务，应当向索取增值税专用发票的接受方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

属于下列情形之一的，不得开具增值税专用发票：

- (1) 向消费者个人提供应税服务。
- (2) 适用免征增值税规定的应税服务。

计价规则修订的主要原则和方法为：根据增值税税制要求，采用“价税分离”的原则，调整现行建设工程计价规则，即将营业税下建筑安装工程税前造价各项费用包含可抵扣增值税进项税额的“含增值税税金”计算的计价规则，调整为税前造价各项费用不包含可抵扣增值税进项税额的“不含增值税税金”的计算规则。调整的内容包括《建筑安装工程费用项目组成》、要素价格、费用定额，以及指标指数。

本次调整是在《建筑安装工程费用项目组成》（建标〔2013〕44号）文件基础上做出的规定，此种方式下料、工、机为不含税价，加上11%的销项税额即为当期报价总额。计算公式为：①不含税材料价格+②不含税人工费+③不含税机械租赁费+④不含税其他直接费+⑤利润+⑥销项税额 $[(①+②+③+④+⑤) \times 11\%]$ = 工程投标价格。可以看出，预计不含税的建造合同总收入 = ①+②+③+④+⑤。

根据上述规定，正常情况下，营改增后需要按新的造价规则制定不含增值税的预算合同成本。有了增值税规则下的预计合同总收入和预计合同总成本，就可以按照当前《企业会计准则第15号——建造合同》，确认建造合同收入，此时的建造合同收入为不含税收入。

18. 增值税税控

(1) 增值税税控设备

1) 税务处理。根据《财政部 国家税务总局关于增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税税额有关政策的通知》（财税〔2012〕15号）规定，纳税人初次购买增值税税控系统专用设备（包括分开票机）支付的费用，可凭购买增值税税控系统专用设备取得的增值税专用发票，在增值税应纳税额中全额抵减（抵减额为价税合计额），不足抵减的可结转下期继续抵减。

增值税防伪税控系统的专用设备包括金税卡、IC卡、读卡器或金税盘和报税盘。

2) 会计核算如下：

①首次购买。首次购买增值税税控专用设备，作为固定资产核算时，依据支付的全部价款，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”或“应付账款”科目；同时，按相同的金额，借记“应交税费——应交增值税——减免税款”科目，贷记“递延收益”科目。会计分录如下：

借：固定资产

贷：银行存款/应付账款

借：应交税费——应交增值税——减免税款

贷：递延收益

增值税税控专用设备按期计提折旧时，借记“管理费用”科目，贷记“累计折旧”科目，同时，借记“递延收益”科目，借记“管理费用”科目（红字）。会计分录如下：

借：管理费用

贷：累计折旧

借：递延收益

借：管理费用（红字）

②非首次购买。非首次购买增值税税控专用设备，按照购入固定资产进行税务处理和会计核算。

【例 2-54】某建筑公司 5 月首次购买增值税税控专用设备，含税价格 1 170 元，取得了增值税专用发票，并认证通过。增值税专用发票注明的不含税金额为 1 000 元，税额 170 元。

该建筑公司的会计分录如下：

（1）购入税控设备。

借：固定资产	1 170
贷：银行存款	1 170

（2）抵减应纳税额。

借：应交税费——应交增值税——减免税款	1 170
贷：递延收益	1 170

（2）增值税税控技术维护费

1）税收规定。根据财税〔2012〕15 号文件的规定，纳税人缴纳的技术维护费，可凭技术服务单位开具的技术维护费发票，在增值税应纳税额中全额抵减，不足抵减的可结转下期继续抵减。

增值税一般纳税人支付的税控系统技术维护费在增值税应纳税额中全额抵减的，其增值税专用发票不作为增值税抵扣凭证，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

2）会计核算。建筑企业缴纳的技术维护费，根据支付的全部价款，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”或“应付账款”科目；同时，按相同的金额，借记“应交税费——应交增值税——减免税款”科目，贷记“管理费用”科目。会计分录如下：

借：管理费用

 贷：银行存款/应付账款

确认抵减应纳税额：

借：应交税费——应交增值税——减免税款

 贷：管理费用

【例 2-55】某建筑公司总机构 8 月支付税控设备的技术维护费共计金额 1 000 元，取得了增值税专用发票。

总机构的会计分录如下：

借：管理费用	1 000
贷：银行存款/应付账款	1 000

确认抵减应纳税额：

借：应交税费——应交增值税——减免税款	1 000
贷：管理费用	1 000

19. 进项税额转出的会计核算

增值税实行进项税额抵扣制度，但在一些特定情况下，纳税人已经抵扣的进项税额发生不允许抵扣的情形，需要对已经抵扣的进项税额做转出处理。

不得抵扣进项税额的情形见表 2-5。

表 2-5 不得抵扣进项税额的情形

不得抵扣的进项税额	备 注
用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产	(1) 其中涉及的固定资产、无形资产、不动产, 仅指专用于上述项目 (2) 个人消费包括交际应酬消费
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	非正常损失是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质, 以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形
非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物、加工修理修配劳务或者交通运输业服务	
非正常损失的不动产和在建工程, 以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务	
购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务 (不含住宿)、居民日常服务和娱乐服务	

根据上述不允许抵扣的情形, 需要进行进项税额转出核算, 归类为以下三种情况: 用途改变的资产、非正常损失以及无法划分进项税额的转出。

2.6.2 无法划分的进项税额

1. 税务处理

适用一般计税方法的纳税人, 兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额, 按照下列公式计算不得抵扣的进项税额:

不得抵扣的进项税额 = 当期无法划分的全部进项税额 × (当期简易计税方法计税项目销售额 + 免征增值税项目销售额) ÷ 当期全部销售额

2. 会计核算

对于无法划分的进项税额, 通过公式计算不可抵扣的进项税额后, 根据费用明细, 借记相关费用或支出科目, 借“管理费用”“财务费用”“其他业务支出”或“营业外支出”等科目, 根据转出原因, 贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出——免税项目用”或“应交税费——应交增值税——进项税额转出——简易计税方法征税项目用”科目。会计分录如下:

借: 管理费用/财务费用/其他业务支出

贷: 应交税费——应交增值税——进项税额转出——简易计税方法征税项目用
——免税项目用

3. 发生非正常损失

(1) 税务处理。建筑企业一般会发生非正常损失, 不得抵扣增值税的非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

如发生非正常损失, 除发生非正常损失的货物不能抵扣进项税额外, 因货物而发生的加工修理修配劳务或者交通运输业服务也不得抵扣进项税额。

(2) 会计核算。属于购进的货物 (不含不动产)、劳务、服务, 发生不可抵扣情形的,

应借记“管理费用”“其他业务支出”“营业外支出”等科目，贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目。

属于购进不动产发生非正常损失，需做进项税额转出，与不动产用途改变的会计核算相同。

4. 用途改变的资产

(1) 已抵扣进项税额的资产发生不可抵扣情形的财税处理如下：

1) 税务处理。已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产，发生不可抵扣情形的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额 = 固定资产、无形资产或者不动产净值 × 适用税率

固定资产、无形资产或者不动产净值是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。

国家税务总局公告2016年第15号文件规定，已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额 = (已抵扣进项税额 + 待抵扣进项税额) × 不动产净值率

不动产净值率 = (不动产净值 ÷ 不动产原值) × 100%

不得抵扣的进项税额小于或等于该不动产已抵扣进项税额的，应于该不动产改变用途的当期，将不得抵扣的进项税额从进项税额中扣减。

2) 会计核算。属于购进的不动产需做进项税额转出时，应按照不动产净值率计算的不可抵扣的进项税增加资产原值，借记“固定资产——不动产”科目，同时将计算不得抵扣的进项税额与已经抵扣进项税额进行比较，小于或等于已抵扣进项税额时，贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目。会计分录如下：

借：固定资产——不动产

贷：应交税费——应交增值税——进项税额转出

不得抵扣的进项税额大于已抵扣进项税额时，按已经抵扣税额，贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目；按两者的差额，贷记“应交税费——待抵扣进项税额——不动产40%”科目，会计分录如下：

借：固定资产——不动产

贷：应交税费——应交增值税——进项税额转出
——待抵扣进项税额——不动产40%

固定资产或无形资产用途改变需做进项税额转出时，因固定资产或无形资产购入时一次性扣除，故应按照净值率计算的不可抵扣的进项税增加资产原值，借记“固定资产”或“无形资产”科目，同时贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目。会计分录如下：

借：固定资产/无形资产

贷：应交税费——应交增值税——进项税额转出

(2) 已全额抵扣的转用于分期抵扣的情形

1) 税务处理。购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务，转用于不动产在建工程的，其已抵扣进项税额的40%部分，应于转用的当期从进项税额中扣减，计入待抵扣进项税额，

并于转用的当月起第 13 个月从销项税额中抵扣。

2) 会计核算。购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务, 将已抵扣进项税额的 40% 部分, 转入待抵扣进项税额, 借记“应交税费——待抵扣进项税额——不动产 40%”科目, 贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出——其他”科目, 会计分录如下:

借: 应交税费——待抵扣进项税额——不动产 40%

贷: 应交税费——应交增值税——进项税额转出——其他

3) 案例分析

【例 2-56】某建筑公司总机构 2017 年 5 月购进的材料, 取得增值税专用发票并认证相符, 增值税专用发票上注明的税额为 34 万元, 购入时未确定用于不动产, 因此全额抵扣。8 月, 领用该材料用于新建综合楼。

总机构应将购进时已全额抵扣进项税额的 40% 应转入待抵扣进项税额, 同时, 在 2017 年 8 月进行抵扣。

已抵扣进项税额的 40% 部分 = $34 \times 40\% = 13.6$ (万元)

借: 应交税费——待抵扣进项税额——不动产 40% 136 000

贷: 应交税费——应交增值税——进项税额转出——其他 136 000

2.6.3 期末缴纳增值税财务核算

1. 总机构缴纳税款

建筑企业的总机构应在征期内 (通常为次月 15 日之前) 申报并缴纳增值税税款。

(1) 会计核算。总机构按应缴纳的税额, 借记“应交税费——未交增值税”科目, 贷记“银行存款”科目。会计分录如下:

借: 应交税费——未交增值税

贷: 银行存款

同时, 根据实际缴纳的增值税计提应缴纳的城建税及教育费附加, 借记“税金及附加”科目, 贷记“应交税费——应交城市维护建设税”“应交税费——应交教育费附加”和“应交税费——应交地方教育附加”科目; 在缴纳的城建税及教育费附加时, 按实际缴纳的金额, 借记“应交税费——应交城市维护建设税”“应交税费——应交教育费附加”和“应交税费——应交地方教育附加”科目, 借记“银行存款”科目。会计分录如下:

计提城建税及教育费附加:

借: 税金及附加

贷: 应交税费——应交城市维护建设税

——应交教育费附加

——应交地方教育附加

缴纳城建税及教育费附加:

借: 应交税费——应交城市维护建设税

——应交教育费附加

——应交地方教育附加

贷: 银行存款

(2) 案例分析

【例 2-57】某建筑公司的总机构 2017 年 8 月底结转相关科目后“应交税费——未交增值税”科目余额为 1 051 027.20 元。总机构应缴纳的税款为 1 051 027.20 元。

计算应缴纳城建税及教育费附加如下：

应纳城市维护建设税 = $1\,051\,027.20 \times 7\% = 73\,571.90$ (元)

应缴教育费附加 = $1\,051\,027.20 \times 3\% = 31\,503.82$ (元)

应缴地方教育附加 = $1\,051\,027.20 \times 2\% = 21\,020.54$ (元)

总机构的会计核算如下：

(1) 缴纳增值税：

借：应交税费——未交增值税	1 051 027.20
贷：银行存款	1 051 027.20

(2) 计提城建税及教育费附加：

借：税金及附加	126 096.26
贷：应交税费——应交城市维护建设税	73 571.90
——应交教育费附加	31 503.82
——应交地方教育附加	21 020.54

(3) 缴纳城建税及教育费附加：

借：应交税费——应交城市维护建设税	73 571.90
——应交教育费附加	31 503.82
——应交地方教育附加	21 020.54
贷：银行存款	126 096.26

2. 总机构转出未缴增值税

总机构的“应交税费——应交增值税”科目同时涉及一般计税、简易计税及减免税款相关科目，同时还涉及项目部结转的数据，需要判断是否转出应缴未缴增值税。

(1) 一般计税相关科目余额。总机构的“应交增值税”明细科目下的一般计税相关明细科目包括“销项税额”“进项税额”“进项税额转出”“销项税额抵减”“已交税金”“出口抵减内销产品应纳税额”“出口退税”等。

上述科目中的贷方余额之和减去借方余额之和后，如为借方余额，则属于一般计税方法下的留抵进项税额（总机构基本不涉及已缴税金），不作转出，如为贷方余额，则需转出应缴未缴增值税。

(2) 简易计税相关科目余额。总机构的简易计税相关明细科目包括“应交税费——简易计税”等科目。

上述科目中的贷方余额之和减去借方余额之和后，如为借方余额，则属于简易计税方法下的留抵税额，不作转出，也不参与转出应缴未缴增值税的计算；如为贷方余额，则参与转出应缴未缴增值税的计算。

(3) 计算转出应缴未缴增值税。将一般计税相关科目余额及简易计税相关科目余额中参与转出应缴未缴增值税计算的贷方余额加总，减去“减免税款”后，如为借方余额，则属于留待下期抵减的减免税额，不作转出；如为贷方余额，则借记“应交税费——应交增值税——转出未交增值税”科目，贷记“应交增值税——未交增值税”科目。

总机构会计分录如下：

借：应交税费——应交增值税——转出未交增值税

贷：应交税费——未交增值税

(4) 案例分析

【例 2-58】甲建筑公司的总机构 2017 年 8 月底“应交税费——应交增值税”和“应交税费——预交增值税”科目发生额及余额情况如图 2-3 和图 2-4 所示。

借方	应交税费——应交增值税	贷方	
	期初余额	0	
进项税额	2 014 260	销项税额	2 658 000
		进项税额转出	544 687. 20
已交税金	12 000		
减免税款	1 500		
		项目部结转——一般计税	1 997 600
		项目部结转——简易计税	472 080
		余额	3 644 607. 20

图 2-3 甲建筑公司总机构 8 月底“应交税费——应交增值税”科目余额

总机构结转未缴增值税会计核算如下：

借：应交税费——应交增值税——转出未交增值税 3 644 607.20

贷：应交税费——未交增值税 3 644 607.20

借方	应交税费——预交增值税	贷方
	期初余额	0
预交税款	1 267 500	
项目部结转——一般计税	854 000	
项目部结转——简易计税	472 080	
	转出预交增值税	2 593 580
	期末余额	0

图 2-4 甲建筑公司总机构 8 月底“应交税费——预交增值税”科目余额

总机构结转预缴增值税会计核算如下：

借：应交税费——未交增值税 2 593 580

贷：应交税费——预交增值税——转出预交增值税 2 593 580

总机构结转后，“应交税费——未交增值税”科目余额为 1 051 027.20 元。

2.7 总机构财务核算

2.7.1 总机构销项税额财务核算

1. 销售不动产

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

物等。

建筑物包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。构筑物包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

建筑企业转让不动产所有权、建筑物有限产权或者永久使用权，转让在建的建筑物或者构筑物所有权，以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占用土地的使用权，按照销售不动产缴纳增值税。

(1) 税务处理。根据财税〔2016〕36号、《国家税务总局关于发布〈纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第14号）等文件的规定，一般纳税人销售不动产的具体税务处理见表2-6。

表2-6 一般纳税人销售不动产的税务处理

序号	取得方式	取得时间	计税方法	计税销售额	税率/征收率	预缴地点	预征率	申报地点
1	非自建	2016年4月30日前	选择一般计税	全部价款和价外费用 $\div(1+11\%)$ （预缴时可扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价）	11%	不动产所在地主管地税机关	5%	机构所在地主管国税机关
			选择简易计税	（全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价） $\div(1+5\%)$	5%	不动产所在地主管地税机关	5%	机构所在地主管国税机关
		2016年5月1日后	适用一般计税	全部价款和价外费用 $\div(1+11\%)$ （预缴时可扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价）	11%	不动产所在地主管地税机关	5%	机构所在地主管国税机关
2	自建	2016年4月30日前	选择一般计税	全部价款和价外费用 $\div(1+11\%)$	11%	不动产所在地主管地税机关	5%	机构所在地主管国税机关
			选择简易计税	全部价款和价外费用 $\div(1+5\%)$	5%	不动产所在地主管地税机关	5%	机构所在地主管国税机关
		2016年5月1日后	适用一般计税	全部价款和价外费用 $\div(1+11\%)$	11%	不动产所在地主管地税机关	5%	机构所在地主管国税机关

1) 非自建不动产包括直接购买、接受捐赠、接受投资入股及抵债等。

2) 以转让不动产取得的全部价款和价外费用作为预缴税款计算依据的，计算公式为：应预缴税款 = 全部价款和价外费用 $\div(1+5\%) \times 5\%$ 。

3) 以转让不动产取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额作为预缴税款计算依据的，计算公式为：应预缴税款 = （全部价款和价外费

用 = 不动产购置原价或者取得不动产时的作价) $\div (1 + 5\%) \times 5\%$ 。

(2) 会计核算。不动产在“固定资产”科目核算, 出售时会计核算与销售使用过的固定资产基本相同, 应通过“固定资产清理”科目进行核算。

(3) 案例分析

【例 2-59】M 建筑公司为增值税一般纳税人, 2017 年 8 月转让 2013 年购买的写字楼一层, 该房产原值为 1 000 万元 (保留有合法有效的凭证), 会计账面已计提折旧 150 万元, 房产所在地与乙建筑公司机构所在地不在同一个省, 写字楼取得转让价款为 1 699.3 万元 (含税), M 建筑公司向购买方开具了增值税专用发票。

转让的写字楼为 2013 年外购的, 属于 2016 年 4 月 30 日之前非自建的不动产, 因此可选择一般价税方法, 也可选择简易计税方法。

(1) 简易计税方法的会计核算。

销售额 = (全部价款和价外费用 - 不动产的购置原价) $\div (1 + 5\%)$

= $(1\ 699.3 - 1\ 000) \div (1 + 5\%) = 666$ (万元)

应纳增值税 = $666 \times 5\% = 33.3$ (万元)

不动产所在地预缴增值税 = $(1\ 699.3 - 1\ 000) \div (1 + 5\%) \times 5\% = 33.3$ (万元)

1) 核算应纳增值税:

借: 银行存款/库存现金	16 993 000
贷: 固定资产清理	16 660 000
应交税费——简易计税——5%征收率	333 000

2) 不动产所在地预缴增值税:

借: 应交税费——预交增值税——预交税款	333 000
贷: 银行存款/其他应付款	333 000

(2) 一般计税方法的会计核算。

销售额 = 全部价款和价外费用 $\div (1 + 11\%) = 1\ 699.3 \div (1 + 11\%) = 1\ 530.900\ 9$ (万元)

销项税额 = $1\ 530.900\ 9 \times 11\% = 168.399\ 1$ (万元)

不动产所在地预缴增值税 = $(1\ 699.3 - 1\ 000) \div (1 + 5\%) \times 5\% = 33.3$ (万元)

1) 核算应纳增值税。

借: 银行存款/库存现金	16 993 000
贷: 固定资产清理	15 309 009
应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率	1 683 991

2) 不动产所在地预缴增值税。

借: 应交税费——预交增值税——预交税款	333 000
贷: 银行存款/其他应付款	333 000

2. 销售使用过的固定资产 (不含不动产)

固定资产是指使用期限超过 12 个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等有形动产。

使用过的固定资产是指符合上述条件并根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

(1) 税务处理。根据财税〔2016〕36 号、国家税务总局公告 2015 年第 90 号、财税〔2014〕57 号、国家税务总局公告 2014 年第 36 号和财税〔2008〕170 号文件等规定, 一般

纳税人销售使用过的固定资产按表 2-7 进行税务处理。

表 2-7 一般纳税人销售使用过的固定资产税务处理

销售情形	计税方法及税率、征收率	发票类型	计算公式
《增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额	简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税	不可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 2%
	简易办法依照 3% 征收率征收增值税(放弃减税)	可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 3%
营改增试点前购进或自制的固定资产	简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税	不可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 2%
	简易办法依照 3% 征收率征收增值税(放弃减税)	可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 3%
营改增试点后购进或自制已抵扣进项税额的固定资产	适用税率征收增值税	可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 适用税率) × 适用税率
营改增后购进应抵扣未抵扣进项税额的固定资产	适用税率征收增值税	可开具增值税专用发票	增值税 = 售价 ÷ (1 + 适用税率) × 适用税率

(2) 会计核算。建筑企业销售使用过的固定资产,应将固定资产转入固定资产清理,借记“固定资产清理”“累计折旧”或“固定资产减值准备”等科目,贷记“固定资产”科目。会计分录如下:

借: 固定资产清理

 累计折旧

 固定资产减值准备

贷: 固定资产

收到资产变卖收入,依照 3% 征收率减按 2% 缴纳增值税时,按实际收取的款项,借记“银行存款”科目,按 3% 征收率价税分离的不含税金额,贷记“固定资产清理”科目,按 3% 征收率计算的增值税税额,贷记“应交税费——简易计税——3% 征收率——应纳税额计提”科目。会计分录如下:

借: 银行存款

 贷: 固定资产清理

 应交税费——简易计税——3% 征收率——应纳税额计提

减免的 1% 作为减免税收入,借记“应交税费——应交增值税——减免税款”科目,贷记“营业外收入”科目。会计分录如下:

借: 应交税费——应交增值税——减免税款

 贷: 营业外收入

如果依照适用税率缴纳增值税时,按实际收取的款项,借记“银行存款”科目,按 17% 税率价税分离的不含税金额,贷记“固定资产清理”科目,按 17% 税率计算的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率”科目。

借：银行存款

贷：固定资产清理

应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物

发生资产处置费用时，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”等科目。

借：固定资产清理

贷：银行存款等

确认销售资产的损益，如为净损失，则借记“营业外支出”科目，贷记“固定资产清理”科目；如为净收益，则借记“固定资产清理”科目，贷记“营业外收入”科目。

借：营业外支出

贷：固定资产清理

借：固定资产清理

贷：营业外收入

3. 经营租赁收入

经营租赁收入是指企业提供固定资产、包装物或者其他资产的使用权取得的收入。租金收入分为经营租赁收入和融资租赁收回。建筑企业很少涉及融资租赁业务，因此以下主要分析一般纳税人经营租赁业务。

经营租赁中按资产类型分为动产经营租赁和不动产经营租赁。

(1) 不动产经营租赁收入

1) 税务处理。出租不动产，按照提供不动产租赁服务，适用 11% 税率缴纳增值税。将建筑物、构筑物等不动产或者飞机、车辆等有形动产的广告位出租给其他单位或者个人用于发布广告，按照不动产经营租赁服务缴纳增值税。

根据财税〔2016〕36 号、《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》（国家税务总局公告 2016 年第 16 号）等文件的规定，一般纳税人出租不动产按表 2-8 规定进行税务处理。

表 2-8 一般纳税人出租不动产的税务处理

不动产取得时间	计税方法	预征率	税率/征收率	预缴地	申报地点
2016 年 4 月 30 日前	选择简易计税	5%	5%	不动产所在地 主管国税机关	机构所在地主 管国税机关
	选择一般计税	3%	11%	不动产所在地 主管国税机关	机构所在地主 管国税机关
2016 年 5 月 1 日后	适用一般计税	3%	11%	不动产所在地 主管国税机关	机构所在地主 管国税机关

2) 会计核算。建筑企业作为出租人根据合同约定的收款时间，借记“银行存款”或“应收账款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目，同时按一般计税方法计算的销项税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——11% 税率”科目，按简易计税方法计算应缴纳的增值税额，贷记“应交税费——简易计税——5% 征收率”科目。在不动产所在地预缴时借记“应交税费——预交增值税——预交税款”科目，贷记“银行存款”或“其他应付款”等科目。

①一般计税方法。

借：银行存款/应收账款

贷：其他业务收入

应交税费——应交增值税——销项税额——11% 税率

借：应交税费——预交增值税——预交税款

贷：银行存款/其他应付款

②简易计税方法。

借：银行存款/应收账款

贷：其他业务收入

应交税费——简易计税——5% 征收率

借：应交税费——预交增值税——预交税款

贷：银行存款/其他应付款

3) 案例分析

【例 2-60】某建筑公司总机构于 2017 年 8 月出租一处房产，房产所在地为 C 省，合同约定月末收取当月租金，取得 8 月租金收入为 36.75 万元，款项已收。甲建筑企业选择了简易计税方法，向承租方开具了增值税普通发票。

总机构出租房产选择简易计税方法，应按 5% 预征率在房产所在地预缴增值税。

销售额 = $36.75 \div (1 + 5\%) = 35$ (万元)

应纳税额 = $35 \times 5\% = 1.75$ (万元)

不动产所在地预缴税额 = $35 \times 5\% = 1.75$ (万元)

总机构会计核算如下：

(1) 出租房产确认应缴增值税：

借：银行存款	367 500
贷：其他业务收入	350 000
应交税费——简易计税——5% 征收率	17 500

(2) 不动产所在地预缴：

借：应交税费——预交增值税——预交税款	17 500
贷：银行存款	17 500

【例 2-61】某建筑公司将 2017 年 5 月购入办公楼的一层对外出租，8 月与承租方签订租赁合同，租期为一年，租金为 111 万元，合同中约定，承租方签订合同一次性支付一年的租金，8 月收到租金 111 万元，乙建筑公司向承租方开具了专用发票。

出租的房产为营改增试点实施之后取得，适用一般计税方法，按 11% 税率缴纳增值税。按照纳税义务时间的规定，预收款时应缴纳增值税。房产所在地与机构所在地在同一县市，不用预缴。

销售额 = $111 \div (1 + 11\%) = 100$ (万元)

应纳税额 = $100 \times 11\% = 11$ (万元)

乙建筑公司不动产租赁的会计核算如下：

借：银行存款	1 110 000
贷：预收账款	1 110 000

借：应交税费——待转销项税额——一般计税 110 000

贷：应交税费——应交增值税——销项税额——11% 税率 110 000

(2) 动产经营租赁收入。动产经营租赁服务是指在约定时间内将有形动产转让他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。水路运输的光租业务、航空运输的干租业务，属于动产经营租赁。

1) 税务处理。一般纳税人动产经营租赁应按一般计税方法适用 17% 税率计算缴纳增值税。若属于以下情形之一的，可选择简易计税方法适用 3% 征收率计算缴纳增值税：

①以纳入营改增试点之前取得的有形动产为标的物提供的经营租赁服务。

②以纳入营改增试点之前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同。

提供有形动产租赁服务纳税义务发生时间为：

①纳税人提供应税服务并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

②纳税人提供有形动产租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预售价的当天。

2) 会计核算。建筑企业作为出租人根据合同约定收取租金时，借记“银行存款”或“应收账款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目，同时按一般计税方法计算应缴纳的销项税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率”科目，按简易计税方法计算应缴纳的增值税额，贷记“应交税费——简易计税——3% 征收率——应纳税额计提”科目。会计分录如下：

①一般计税方法。

借：银行存款/应收账款

贷：其他业务收入

应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——服务、不动产和无形资产

②简易计税方法。

借：银行存款/应收账款

贷：其他业务收入

应交税费——简易计税——3% 征收率——应纳税额计提

纳税义务发生时间与会计收入确认时点不一致，未到纳税义务时间时，将收入对应的增值税记入“应交税费——待结转增值税额——一般计税”或“应交税费——待转销项税额——简易计税”科目。

3) 案例分析

【例 2-62】某建筑公司总机构向下属子公司租赁施工设备一台，取得租赁收入 702 万元，租赁资产为 2013 年 8 月 1 日之前取得，合同约定每月 25 日支付当月租金，款项已收；经过内部协商确定，总机构选择一般计税方法，向子公司开具 17% 的专用发票。

一般计税方法下计算的销售额和销项税额如下：

销售额 = $702 \div (1 + 17\%) = 600$ (万元)

销项税额 = $600 \times 17\% = 102$ (万元)

总机构租赁资产的会计核算如下：

借：银行存款	7 020 000
贷：其他业务收入——租赁收入	6 000 000
应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——服务、不动产和无形资产	1 020 000

【例 2-63】乙建筑公司 2017 年 8 月对外出租设备两台，其中一台设备 A 取得租赁收入 103 万元，该资产为 2011 年 5 月购入，合同约定每月 25 日支付当月租金，款项已收。乙建筑公司根据实际情况，选择简易计税方法，并向承租方开具了增值税专用发票。另外一台设备 B 为 2016 年 6 月购入，预收承租方 10~12 月租金 234 万元，款项已收。

(1) 出租设备 A 的会计核算如下：

销售额 = $103 \div (1 + 3\%) = 100$ (万元)

应纳增值税税额 = $100 \times 3\% = 3$ (万元)

借：银行存款	1 030 000
贷：其他业务收入——租赁收入	1 000 000
应交税费——简易计税——3% 征收率——应纳税额计提	30 000

(2) 出租设备 B，在收到预收款的时候产生纳税义务，设备属于营改增试点实施之后购入，预收租金应按一般计税方法计算销项税。

预收租金销售额 = $234 \div (1 + 17\%) = 200$ (万元)

预收租金销项税额 = $200 \times 17\% = 34$ (万元)

出租设备 B 预收租金会计核算如下：

借：银行存款	2 340 000
贷：预收账款	2 340 000
借：应交税费——待转销项税额——一般计税	340 000
贷：应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——服务、不动产和无形资产	340 000

4. 视同销售收入

(1) 税务处理

1) 视同销售货物。根据《增值税暂行条例实施细则》第四条的规定，下列行为，视同销售货物：

①将货物交付其他单位或者个人代销。

②销售代销货物。

③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外。

④将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目。

⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。

⑥将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户。

⑦将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。

⑧将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

2) 视同销售服务、无形资产或者不动产。下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：

①单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

②单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

③财政部和国家税务总局规定的其他情形。

3) 视同销售的销售额。纳税人有视同销售货物、销售服务、无形资产或者不动产行为而无销售者，按下列顺序确定销售额：

①按纳税人最近时期同类货物、同类服务、无形资产或者不动产的平均销售价格确定。

②按其他纳税人最近时期同类货物、同类服务、无形资产或者不动产平均销售价格确定。

③按组成计税价格确定。组成计税价格的公式如下：

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$

属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额。

公式中的成本是指销售自产货物的为实际生产成本，销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率由国家税务总局确定。

(2) 会计核算。建筑企业一般涉及的视同销售行为，包括将货物作为投资，提供给其他单位、将货物分配给股东或者投资者，以及将货物无偿赠送其他单位或者个人。根据具体视同销售行为借记“应付股利”“长期股权投资”“应付职工薪酬”或“营业外支出”等科目，贷记“原材料”“库存商品”或“固定资产”等科目，按视同销售规定确认销项税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。会计分录如下：

借：应付股利/长期股权投资/应付职工薪酬/营业外支出等

贷：原材料/库存商品/固定资产等

应交税费——应交增值税——销项税额

(3) 案例分析

【例 2-64】乙建筑公司于 2017 年 8 月向灾区捐赠一批 3 月购入的建筑材料，购入时价税合计 1.17 万元，3 月购入时未抵扣进项税。8 月对外捐赠时市场价格与 3 月基本持平。

对灾区捐赠建筑材料属于视同销售行为，应根据公允价格计算销项税：

视同销售销售额 = $1.17 \div (1 + 17\%) = 1$ (万元)

销项税额 = $1 \times 17\% = 0.17$ (万元)

乙建筑公司捐赠建筑材料的会计核算如下：

借：营业外支出

13 400

贷：原材料

11 700

应交税费——应交增值税——销项税额——17% 税率——货物

1 700

5. 销售无形资产

销售无形资产是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。

无形资产是指不具实物形态，但能带来经济利益的资产，包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。

技术包括专利技术和非专利技术。

自然资源使用权包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资

源使用权。

其他权益性无形资产包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权（包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权）、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

（1）销售除土地使用权外的其他无形资产收入

1）税务处理。建筑企业销售除土地使用权以外的上述无形资产的，须按一般计税方法适用6%税率或17%税率计算缴纳增值税。

2）会计核算。建筑企业出售无形资产时，按实际收到的金额，借记“银行存款”或“应收账款”等科目；按已摊销的累计摊销额，借记“累计摊销”科目；原已计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”科目；按应支付的增值税，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”等科目，按其账面原值，贷记“无形资产”科目，按其差额，贷记“营业外收入”科目（收益）或借记“营业外支出”科目（损失）。会计分录如下：

借：银行存款/应收账款

 累计摊销

 无形资产减值准备

 营业外支出（如为损失）

贷：无形资产

 应交税费——应交增值税——销项税额

 营业外收入（如为收益）

（2）销售土地使用权收入

1）税务处理

①根据财税〔2016〕36号、《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》（财税〔2016〕47号）等文件的规定，转让土地使用权按表2-9所列方法进行税务处理。

表2-9 转让土地使用权税务处理

取得时间	计税方法	计税销售额	税率/征收率	申报地点
2016年 4月30日前	选择简易计税	全部价款和价外费用减去取得该土地使用权的原价	5%	机构所在地主管国税机关
	选择一般计税	全部价款和价外费用	11%	机构所在地主管国税机关
2016年 5月1日后	适用一般计税	全部价款和价外费用	11%	机构所在地主管国税机关

②转让土地使用权免税的情形。土地使用权转让给农业生产者用于农业生产，或将土地使用权归还给土地所有者的免缴纳增值税。

2）会计核算。建筑企业转让土地使用权时，按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目；按已摊销的累计摊销额，借记“累计摊销”科目；原已计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”科目；选择一般计税方法时，按计算的销项税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目，选择简易计税方法，按计算的应纳税额，贷记“应交税

费——简易计税——5%征收率”科目；按土地使用权账面原值，贷记“无形资产”科目，按照差额，贷记“营业外收入”科目或借记“营业外支出”科目。会计分录如下：

①一般计税方法。

借：银行存款

 累计摊销

 无形资产减值准备

 营业外支出（如为损失）

贷：无形资产

 应交税费——应交增值税——销项税额——11%税率

 营业外收入（如为收益）

②简易计税方法。

借：银行存款

 累计摊销

 无形资产减值准备

 营业外支出（如为损失）

贷：无形资产

 应交税费——简易计税——5%征收率

 营业外收入（如为收益）

3) 案例分析

【例 2-65】某建筑公司总机构 2017 年 8 月份转让一处 2012 年购买的土地使用权，该土地使用权购入时的价款为 500 万元（保留有合法有效的凭证），累计摊销为 300 万元，销售取得全部价款和价外费用（含税）共计 1 046 万元。

销售的土地使用权为 2016 年 4 月 30 日前取得，可选择适用简易计税方法，也可选择适用一般价税方法。总机构根据实际情况，选择了简易计税方法。

销售额 = $(1\,046 - 500) \div (1 + 5\%) = 520$ (万元)

应纳税额 = 销售额 $\times 5\% = 520 \times 5\% = 26$ (万元)

总机构的会计核算如下：

借：银行存款/库存现金

10 460 000

 累计摊销

3 000 000

贷：无形资产

5 000 000

 应交税费——简易计税——5%征收率

260 000

 营业外收入

8 200 000

6. 贷款服务利息收入

贷款服务是指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动。包括各种占用、拆借资金取得的收入，按照贷款服务缴纳增值税。

建筑企业通常会涉及贷款服务包括资金占用利息收入、委托贷款利息收入和集团内的统借统还利息收入。

(1) 资金占用利息收入

1) 税务处理。建筑企业向集团内其他增值税纳税单位提供资金，取得利息收入的，应

按照贷款服务一般计税方法适用6%税率计算缴纳增值税。

2) 会计核算。建筑企业向其他单位提供资金收取资金占用利息,应依据合同约定的收取利息的时间,借记“应收利息”或“银行存款”科目,贷记“财务费用——利息收入”科目,计算销项税额,贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。会计分录如下:

借: 应收利息/银行存款

贷: 财务费用——利息收入

应交税费——应交增值税——销项税额——6%税率

纳税义务发生时间与会计收入确认时点不一致,未到纳税义务时间时,将收入对应的增值税记入“应交税费——待转销项税额——一般计税”或“应交税费——待转销项税额——简易计税”科目,以下相同情况,不再重复说明。

3) 案例分析

【例2-66】某公司为一般纳税人建筑企业集团,向一家子公司提供2 000万元资金,约定年利率为6%,每月收取的利息为10万元(含税)。该公司向子公司开具增值税专用发票。

该企业收取的资金占用费应按照贷款服务,适用6%税率缴纳增值税。

利息收入的销售额 = $10 \div (1 + 6\%) = 9.434$ (万元)

利息收入的销项税额 = $9.434 \times 6\% = 0.566$ (万元)

该公司的会计核算如下:

借: 银行存款/应收利息

100 000

贷: 财务费用——利息收入

94 340

应交税费——应交增值税——销项税额——6%税率

5 660

(2) 委托贷款利息收入。委托贷款是由委托人提供合法来源的资金转入委托银行一般委托存账户,委托银行根据委托人确定的贷款对象、用途、金额、期限、利率等代为发放、监督使用并协助收回的贷款业务。委托贷款的委托方为资金提供方,应收取委托贷款利息,确认利息收入。受托方为委托贷款的具体发放、管理、利息收取方,为委托方提供发放委托贷款的服务,委托方向受托方支付服务费用。资金使用方支付利息,确认利息支出。

1) 税务处理。委托方提供资金收取的利息收入,应按照贷款服务缴纳增值税,适用6%税率。

2) 会计核算。建筑企业委托银行金融机构发放贷款,依据合同约定的收息日,借记“应收利息”或“银行存款”科目,贷记“财务费用——利息收入”科目,贷记“应交税费——应交增值税——销项税额——6%税率”科目。资金贷出方的会计分录如下:

借: 银行存款/应收利息

贷: 财务费用——利息收入

应交税费——应交增值税——销项税额——6%税率

向受托方支付服务费取得增值税专用发票,并认证通过时,借记“财务费用”科目,借记“应交税费——应交增值税——进项税额——6%税率”科目,贷记“银行存款”科目。会计分录如下:

借: 财务费用

应交税费——应交增值税——进项税额——6% 税率——金融保险服务
贷：银行存款

与贷款服务相关的不可抵扣服务费是指接受贷款服务的一方，也即资金借入方向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用，其进项税额不得从销项税额中抵扣。在委托贷款中，委托方向受托方支付的服务费，是资金提供方向受托方支付的服务费，其进项税额可以从销项税额抵扣。

3) 案例分析

【例 2-67】某建筑公司总机构委托 × × 银行向集团内其他子公司发放 4 000 万贷款，约定月利率为 0.53%，每月收取的利息为 21.2 万元（含税）。2017 年 8 月，该建筑公司收到利息 21.2 万元，同时向 × × 银行支付委托贷款服务费 0.53 万元，取得增值税专用发票，并认证通过。

总机构会计核算如下：

销售额 = $21.2 \div (1 + 6\%) = 20$ (万元)

销项税额 = $20 \times 6\% = 1.2$ (万元)

可抵扣的进项税额 = $0.53 \div (1 + 6\%) = 0.03$ (万元)

(1) 收取利息收入时：

借：银行存款/应收利息	212 000
贷：财务费用—利息收入	200 000
应交税费——应交增值税——销项税额——6% 税率	12 000

(2) 支付银行委托贷款服务费时：

借：财务费用——手续费	5 000
应交税费——应交增值税——进项税额——6% 税率——金融保险服务	300
贷：银行存款	5 300

(3) 统借统还利息收入。统借统还业务，是指企业集团或者企业集团中的核心企业向金融机构借款或对外发行债券取得资金后，将所借资金分拨给下属单位（包括独立核算单位和非独立核算单位，下同），并向下属单位收取用于归还金融机构或债券购买方本息的业务。

企业集团向金融机构借款或对外发行债券取得资金后，由集团所属财务公司与企业集团或者集团内下属单位签订统借统还贷款合同并分拨资金，并向企业集团或者集团内下属单位收取本息，再转付企业集团，由企业集团统一归还金融机构或债券购买方本息的业务。

1) 税务处理。企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息，免征增值税。

统借方向资金使用单位收取的利息，高于支付给金融机构借款利率水平或者支付的债券票面利率水平的，应全额按 6% 税率缴纳增值税。

2) 会计核算。建筑企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司统借统还业务中，符合免税条件，产生的利息收入，借记“银行存款”或“应收利息”等科目，贷记“财务费用——利息收入”科目；对不符合免税条件的利息收入，应按照收取的全部利息计算销项税额，贷记“应交税费——应交增值税——销项税额”科目。资金贷出方的会

计分录如下:

①符合免税条件。

借:银行存款/应收利息

贷:财务费用——利息收入

②不符合免税条件。

借:银行存款/应收利息

贷:财务费用——利息收入

应交税费——应交增值税——销项税额——6%税率

不符合统借统还免税条件时,资金贷出方需要按照收取的利息收入,按6%税率计算销项税,同时资金贷入方支付的利息支出,不允许抵扣进项税。

2.7.2 总机构进项税额财务核算

1. 不动产在建工程

建筑企业对不动产进行新建、改建、扩建、修缮、装饰,属于不动产在建工程。

(1) 分期抵扣

1) 税务处理。一般纳税人2016年5月1日后发生的不动产在建工程,其进项税额按规定分2年从销项税额中抵扣。

一般纳税人2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务,用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的,其进项税额按规定分2年从销项税额中抵扣。

不动产在建工程支出进项税额中,60%的部分于取得增值税专用发票的当期从销项税额中抵扣;40%的部分为待抵扣进项税额,于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务,转用于不动产在建工程的,其已抵扣进项税额的40%部分,应于转用的当期从进项税额中扣减,计入待抵扣进项税额,并于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

纳税人应建立不动产在建工程台账,分别记录并归集不动产在建工程的成本、费用、扣税凭证及进项税额抵扣情况,留存备查。

用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的不动产在建工程,也应在纳税人建立的台账中记录。

2) 会计核算。建筑企业的不动产在建工程,应按在建工程发生的各项支出,借记“在建工程”科目,依据各项支出取得的增值税专用发票注明进项税额60%的部分,借记“应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣”科目,按进项税额40%的部分,借记“应交税费——待抵扣进项税额——不动产40%”科目,按照支出方式不同,贷记“银行存款”“应付账款”等科目。会计分录如下:

借:在建工程

应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣
——待抵扣进项税额——不动产40%

贷:银行存款/应付账款等

增值税专用发票认证抵扣当月起第 13 个月，将计入待抵扣进项税额的 40% 部分，借记“应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣”科目，贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。会计分录如下：

借：应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣
 贷：应交税费——待抵扣进项税额——不动产 40%

3) 案例分析

【例 2-68】甲建筑公司总机构于 2017 年 8 月对自有的一栋办公大楼进行改造，原值为 500 万元，已计提折旧 300 万元，预计改造支出（材料支出、工程服务和设计服务）占办公大楼的账面原值的 60%。8 月将办公大楼的账面价值转入在建工程，除此之外发生用于改造支出的事项有：

(1) 购买改造用材料 234 万元，款项已付并取得了增值税专用发票。

(2) 发生运输费用 11.1 万元，款项已付并取得了增值税专用发票。

(3) 发生改造设计费用 53 万元，款项已付并取得了增值税专用发票。

因预计办公楼改造支出超过不动产原值的 50%，改造支出对应的货物和设计服务、建筑服务需分 2 年抵扣；改造支出发生的运费可一次性抵扣。

总机构的会计核算如下：

(1) 固定资产原值、累计折旧转入在建工程：

借：在建工程	2 000 000
累计折旧	3 000 000
贷：固定资产	5 000 000

(2) 改造支出购买原材料：

借：在建工程	2 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣	204 000
——待抵扣进项税额——不动产 40%	136 000
贷：银行存款	2 340 000

(3) 改造支出支付运输费用：

借：在建工程	100 000
应交税费——应交增值税——进项税额——11% 税率	11 000
贷：银行存款	111 000

(4) 改造支出支付设计费：

借：在建工程	500 000
应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣	18 000
——待抵扣进项税额——不动产 40%	12 000
贷：银行存款	530 000

购进材料 and 设计费对应的 40% 部分，应在 8 月从待抵扣进项税额转入进项税中抵扣。

(2) 一次性抵扣

1) 税务处理。建筑企业在施工现场建设的临时性简易设施，如工棚、物料库、现场办

公用房等,临时设施属于不动产,可以一次性抵扣。

不动产在建工程中,所用购进的不属于货物和设计服务、建筑服务的,可一次性抵扣不用分期。

2) 会计核算

建筑企业在施工现场自建临时设施,项目部在自建时,根据在建工程支出,借记“在建工程”科目,按取得增值税专用发票注明的进项税额,借记“应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——一次性抵扣”科目,按照支付情况,贷记“银行存款”或“应付账款”等科目。

项目部自建临时设施的会计分录如下:

借:在建工程

 应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——一次性抵扣

 贷:银行存款/应付账款等

借:临时设施

 贷:在建工程

2. 固定资产——不动产

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、构筑物等。建筑物包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。构筑物包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。取得的不动产,包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得的不动产。

营改增之后,取得的不动产允许抵扣进项税额,不动产的抵扣方式有两种:一种为分期抵扣,即进项税额自取得之日起分2年从销项税额中抵扣;另一种为一次性全额扣除,即进项税额自取得之日起一次性从销项税额中抵扣。

(1) 分期抵扣

1) 税务处理。一般纳税人2016年5月1日后取得并且在会计制度上按固定资产核算的不动产,进项税额应分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。

不动产进项税额中,60%的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣;40%的部分为待抵扣进项税额,于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

纳税人销售其取得的不动产时,尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额,允许于销售的当期从销项税额中抵扣。

纳税人应建立不动产台账,分别记录并归集不动产的成本、费用、扣税凭证及进项税额抵扣情况,留存备查。

用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的不动产,也应在纳税人建立的台账中记录。

2) 会计核算。建筑企业取得不动产时,应按取得的不动产的价值借记“固定资产”科目,按不动产扣税凭证注明进项税额60%的部分,借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目,按进项税额40%的部分,借记“应交税费——待抵扣进项税额——不动产40%”科目,按照取得方式不同,贷记“银行存款”“股本”“资本公积”或“营业外收入”等科目。会计分录如下:

借：固定资产

 应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣
 ——待抵扣进项税额——不动产 40%

 贷：银行存款/股本/资本公积/营业外收入等

增值税专用发票认证抵扣当月起第 13 个月，将计入待抵扣进项税额的 40% 部分，借记“应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产”科目，贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。会计分录如下：

借：应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣

 贷：应交税费——待抵扣进项税额——不动产 40%

3) 案例分析

【例 2-69】甲建筑公司总机构 2017 年 8 月新购置一处办公楼，价税合计为 1 050 万元，取得开发商开具的 5% 征收率的增值税专用发票，款项已支付。

可抵扣 60% 的金额 = $1\,050 \div (1 + 5\%) \times 5\% \times 60\% = 30$ (万元)

2017 年 8 月抵扣 40% 的金额 = $1\,050 \div (1 + 5\%) \times 5\% \times 40\% = 20$ (万元)

总机构的会计核算如下：

(1) 购置办公大楼时抵扣进项税额：

借：固定资产	10 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣	300 000
应交税费——待抵扣进项税额——不动产 40%	200 000
贷：银行存款	10 500 000

(2) 2017 年 8 月，抵扣剩下的 40%：

借：应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——分期抵扣	200 000
贷：应交税费——待抵扣进项税额——不动产 40%	200 000

(2) 一次性抵扣

1) 税务处理。建筑企业在施工现场取得的一些不需要建设安装的临时性简易设施，属于不动产的范畴，允许一次性抵扣。

2) 会计核算。建筑企业在施工现场取得的临时设施，项目部在取得时，应按取得的不动产的价值，借记“临时设施”科目，按增值税专用发票取得的进项税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——一次性抵扣”科目，按照取得方式不同，贷记“银行存款”或“营业外收入”等科目。项目部取得临时设施的会计分录如下：

借：临时设施应交税费——应交增值税——进项税额——用于购建不动产——一次性抵扣

 贷：银行存款/营业外收入等

3. 固定资产——有形动产

固定资产——有形动产包括机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具和工具等。取得方式有直接购买、融资租赁、投资者投入和接受捐赠等。

建筑企业的固定资产一般由总机构统一购买,由项目部使用。项目部一般不进行固定资产的核算。

(1) 税务处理。增值税一般纳税人购进的非专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产,取得合法有效的扣税凭证,可全额抵扣进项税额。

(2) 会计核算。建筑企业购进或自建固定资产时,取得增值税专用发票认证通过后,按增值税专用发票注明的金额,借记“固定资产”或“在建工程”科目,按增值税专用发票注明的税额,借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目,按照取得方式不同,贷记“银行存款”“应付账款”“股本”“资本公积”或“营业外收入”等科目。

借:固定资产/在建工程

应交税费——应交增值税——进项税额

贷:银行存款/应付账款/股本/资本公积/营业外收入等

对无法取得可抵扣凭证或专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的,按取得的固定资产全价,借记“固定资产”或“在建工程”科目。

借:固定资产/在建工程

贷:银行存款/应付账款/股本/资本公积/营业外收入等

(3) 案例分析

【例 2-70】甲建筑公司总机构 8 月统一购入一批施工用设备,采购价款为 936 万元(含税),取得增值税专用发票,专用发票注明的金额为 800 万元,税额为 136 万元,上述款项已经支付。

总机构会计核算如下:

借:固定资产	8 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额——17% 税率——固定资产	1 360 000
贷:银行存款	9 360 000

对既用于应税项目又用于免税项目的固定资产可全额抵扣进项税额,不用作为无法划分的进项税额计算进项税额转出。

4. 无形资产

无形资产通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权、软件等。

(1) 税务处理。增值税一般纳税人购进的非专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的无形资产,取得合法有效的扣税凭证,可全额抵扣进项税额。

(2) 会计核算。建筑企业购买无形资产时,按增值税专用发票注明的金额借记“无形资产”科目,按增值税专用发票注明的税额,借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目,按照取得方式不同,贷记“银行存款”“应付账款”“股本”“资本公积”或“营业外收入”等科目。会计分录如下:

借:无形资产

应交税费——应交增值税——进项税额——17% 税率/6% 税率

贷：银行存款/应付账款/股本/资本公积/营业外收入等

(3) 案例分析

【例 2-71】某建筑公司总机构 8 月购入一项预算软件计入无形资产，购置价款为 58.5 万元，取得增值税专用发票，增值税专用发票价款为 50 万元，税率为 17%，税额为 8.5 万元。上述款项已付。

总机构购置软件的会计核算如下：

借：无形资产	500 000
应交税费——应交增值税——进项税额——17% 税率——其他	85 000
贷：银行存款	585 000

对既用于应税项目又用于免税项目的固定资产的进项税额可全额抵扣进项，不用作为无法划分的进项税额计算进项税额转出。

5. 管理费用

管理费用包括企业在筹建期间发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费（包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等）、工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费等。

(1) 税务处理。管理费用中因摊销形成的固定资产的折旧费、无形资产的摊销费、长期待摊费等为之前的采购支出形成，在采购支出时已经抵扣进项税，计提摊销时不存在进项税额抵扣的问题。

管理费用差旅费中的交通费、职工福利费、餐饮费、业务招待费、各种税金等项目不可抵扣。

管理费用中的办公费用、差旅费中的住宿费、会议费、水电费、通信费、劳动保护费、物业管理费、绿化费、租赁费、咨询费、聘请中介机构费、修理费、注册登记费、研究费用等取得增值税专用发票，进项税额可以抵扣。

(2) 会计核算。建筑企业发生管理费用，按取得增值税专用发票上注明的金额，借记“管理费用”科目，按增值税专用发票注明的税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，按实际支付或应付的款项，贷记“银行存款”“应付账款”或“其他应付款”等科目。会计分录如下：

借：管理费用	
应交税费——应交增值税——进项税额	
贷：银行存款/应付账款/其他应付款	

(3) 案例分析

【例 2-72】甲建筑企业总机构 8 月管理费用中，部分涉及增值税的事项如下：差旅费中发生住宿费 9 540 元；购买办公用品 58 500 元；支付电话费 33 300 元；支付网络使用费 7 420 元；支付财产保险费 46 640 元；从个人处租入办公用房支付租金 6 300 元，取得税务机关代开的增值税专用发票；公司召开会议，支付租赁场地费 14 700 元（适用 5% 征收率）；支付中介机构咨询费 127 200 元；办公楼维修费 9 270 元（适用 3% 征收率），以上金额均为含税金额，均取得了增值税专用发票并已经通过认证。

总机构管理费用中可抵扣项目情况见表2-10。

表 2-10 总机构管理费用中可抵扣项目情况

单位：元

序 号	费用项目	税率,征收率	金 额	税 额
1	住宿费	6%	9 000	540
2	办公用品	17%	50 000	8 500
3	电话费	11%	30 000	3 300
4	网络使用费	6%	7 000	420
5	财产保险费	6%	44 000	2 640
6	房屋租金	1.5%	6 210	90
7	场地租赁费	5%	14 000	700
8	中介机构咨询费	6%	120 000	7 200
9	办公楼维修费	3%	9 000	270
合计			289 210	23 660

总机构管理费用的会计核算如下：

借：管理费用	289 210
应交税费——应交增值税——进项税额——17%税率——其他	8 500
——11%税率——电信服务	3 300
——6%税率——生活服务	540
——6%税率——电信服务	420
——6%税率——金融保险服务	2 640
——6%税率——其他	7 200
——5%征收率——不动产租赁服务	700
——3%征收率——建筑安装服务	270
——或按1.5%征收率——向个人租房	90
贷：银行存款	312 870

6. 财务费用

财务费用为企业在生产经营过程中为筹集资金而发生的筹资费用。包括企业生产经营期间发生的利息支出、金融机构手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

(1) 税务处理。建筑企业购进的贷款服务不可抵扣。向银行支付的手续费除接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用外，其进项税额可以从销项税额中抵扣。

(2) 会计核算。建筑企业财务费用中的利息支出，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”或“应付利息”等科目。为购建或生产满足资本化条件的资产发生的应予资本化的借款费用，在“在建工程”等科目核算。会计分录如下：

借：财务费用/在建工程等
贷：银行存款/应付利息等

一般纳税人企业发生的与接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用支出，按全额计人“财务费用”科目，贷记“银行存款”或“其他应付款”等科目。

借：财务费用

贷：银行存款/应付账款/其他应付款等

一般纳税人企业发生的与接受贷款服务无关的手续费支出，按增值税专用发票注明的金额，借记“财务费用”科目，按注明的税额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额——6%税率”科目，贷记“银行存款”科目。会计分录如下：

借：财务费用

应交税费——应交增值税——进项税额——6%税率——金融保险服务

贷：银行存款等

(3) 案例分析

【例 2-73】某建筑公司总机构 8 月支付流动资金贷款利息 200 万元；发生与贷款相关的手续费 1 万元；向供应商支付货款，发生电汇手续费支出 0.53 万元，取得增值税专用发票。

总机构支付的利息及与贷款相关的手续费不可抵扣进项税，支付的电汇手续费支出可以抵扣，会计核算如下：

借：财务费用——利息支出	2 000 000
——手续费	15 000
应交税费——应交增值税——进项税额——6%税率——金融保险服务	300
贷：银行存款	2 015 300

2.8 营改增试点有关特殊事项的会计处理

本节主要介绍期末留抵税额、财政性扶持资金以及增值税税控系统专用设备相关业务的会计处理。

2.8.1 期末留抵税额的会计处理

期末留抵税额的会计处理是指兼有应税服务的原增值税一般纳税人，截止到开始试点当月月初的增值税留抵税额按照营业税改征增值税有关规定不得从应税服务的销项税额中抵扣的税额的会计处理。因小规模纳税人不存在进项税抵扣的问题，因此期末留抵税额的会计处理仅适用于一般纳税人。

期末留抵税额在“应交税费——增值税留抵税额”科目进行会计核算。开始试点当月月初，企业应按不得从应税服务的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。借记“应交税费——增值税留抵税额”科目，贷记“应交税费——应交增值税——进项税额转出”科目。待以后期间允许抵扣时，按允许抵扣的金额，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。

【例 2-74】某龙翔结构件公司为增值税一般纳税人，经营业务以销售自产结构件为主。另外，为客户提供结构件安装劳务。从 2016 年 5 月 1 日起，该企业安装业务实施营改增，其结构件安装劳务收入自试点之日起改征增值税。假定相关业务如下：

(1) 该公司2016年4月30日,“应交税费——应交增值税”账户借方“进项税额”专栏有留抵税额5.69万元。

(2) 2016年5月,销售结构件取得产品收入28万元,销项税额4.76万元;安装业务收入8万元,销项税额0.88万元。

(3) 2016年5月,购进材料取得增值税专用发票记载的进项税额1.28万元,安装业务取得增值税专用发票记载的进项税额0.16万元。

根据以上资料,计算该公司5月允许抵扣的留抵税额及应纳税额。

(1) 5月销售结构件的销项税额占销售结构件和安装业务销项税额之和的比例为:
 $4.76 \div (4.76 + 0.88) = 84.4\%$ 。

(2) 5月全部业务的应纳税额为: $(4.76 + 0.88) - (1.28 + 0.16) = 4.2$ (万元)。

(3) 5月结构件和安装业务的应纳税额为: $4.2 \times 84.4\% = 3.54$ (万元)。

3.54 万元 < 5.69 万元,所以,5月允许抵扣的留抵税额是3.54万元。

本期扣除允许抵扣的留抵税额后,5月增值税应纳税额为: $4.2 - 3.54 = 0.66$ (万元)。

相关账务处理如下:

(1) 4月30日,营改增之前结转销售业务留抵税额:

借: 应交税费——增值税留抵税额	5.69
贷: 应交税费——应交增值税——进项税额转出	5.69

(2) 申报5月增值税时,按照经计算允许抵扣的3.54万元,做如下账务处理:

借: 应交税费——应交增值税——进项税额	3.54
贷: 应交税费——增值税留抵税额	3.54

剩余的2.15万元($5.69 - 3.54$),为“应交税费——增值税留抵税额”科目的期末借方余额,结转以后期间按规定抵扣。

“应交税费——增值税留抵税额”科目期末余额应根据其流动性在资产负债表中的“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示。

2.8.2 取得财政性扶持资金的会计处理

试点纳税人在营改增期间因实际税负增加而向财税部门申请取得财政扶持资金的,期末有确凿证据表明企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金时,按应收的金额,借记“其他应收款”等科目,贷记“营业外收入”科目。待实际收到财政扶持资金时,按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他应收款”等科目。

2.8.3 初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费

按税法有关规定,增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的,应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“减免税款”专栏,用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。

企业购入增值税税控系统专用设备,按实际支付或应付的金额,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税——减免税款”科目,贷记“递延收益”科目。

按期计提折旧,借记“管理费用”等科目,贷记“累计折旧”科目;同时,借记“递延收益”科目,贷记“管理费用”等科目。

企业发生技术维护费,按实际支付或应付的金额,借记“管理费用”等科目,贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税——减免税款”科目,贷记“管理费用”等科目。

【例 2-75】2017 年 4 月,建筑股份有限公司首次购入增值税税控系统设备,支付价款 1 416 元,同时支付当年增值税税控系统专用设备技术维护费 370 元。当月两项合计抵减当月增值税应纳税额 1 786 元。相关账务处理如下:

(1) 首次购入增值税税控系统专用设备:

借: 固定资产——税控设备	1 416
贷: 银行存款	1 416

(2) 发生防伪税控系统专用设备技术维护费:

借: 管理费用	370
贷: 银行存款	370

(3) 抵减当月增值税应纳税额:

借: 应交税费——应交增值税——减免税款	1 786
贷: 管理费用	370
递延收益	1 416

(4) 以后各月计提折旧时(按 3 年,残值 10% 举例):

借: 管理费用	35.40
贷: 累计折旧	35.40

2.9 增值税财务处理综合案例

【例 2-76】B 建筑安装公司(以下简称 B 公司)在项目所在地承接以下建筑安装劳务: B 公司在 2016 年 4 月 30 日后以包工包料方式承接 A 公司 A 项目,工程结算价款为 27 750 万元,开具增值税专用发票注明的价款为 27 750 万元,增值税税额为 2 750 万元;以清包工方式承接 A 公司 B 项目,工程结算价款为 2 060 万元,开具增值税普通发票金额为 2 060 万元, B 公司已选择简易计税方法计税;在 2016 年 4 月 30 日以后承接 A 公司 C 项目,工程结算价款为 515 万元,开具增值税普通发票金额为 515 万元, A 公司的 C 项目建筑工程施工许可证日期在 2016 年 4 月 30 日之前, B 公司已选择简易计税方法计税,会计处理如下:

(1) 销项税额

1) A 总承包项目。

借: 应收账款——A 公司	277 500 000
贷: 工程结算	250 000 000
应交税费——应交增值税——销项税额	27 500 000

2) B 清包项目。

借: 应收账款——A 公司	20 600 000
---------------	------------

贷：工程结算	20 000 000
应交税费——未交增值税——简易计税方法	600 000

3) C 项目。

借：应收账款——A 公司	5 150 000
贷：工程结算	5 000 000
应交税费——未交增值税——简易计税方法	150 000

(2) 进项税额

1) 人工费。B 公司支付管理人员工资 1 000 万元，支付生产工人工资 4 000 万元。会计处理如下：

借：管理费用	10 000 000
工程施工——人工费	40 000 000
贷：应付职工薪酬	50 000 000

2) 材料费。B 公司采购 A 项目施工工程所需材料及辅料共计 8 690 万元，其中取得增值税专用发票注明的价款为 7 000 万元，注明增值税税额为 1 190 万元；取得增值税普通发票 500 万元。B 公司自建职工宿舍领用施工材料 300 万元（购入时取得增值税专用发票并已抵扣进项税额），会计处理如下：

借：原材料	70 000 000
原材料	5 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额	11 900 000
贷：银行存款	86 900 000
借：在建工程——职工宿舍	3 510 000
贷：原材料	3 000 000
应交税费——应交增值税——进项税转出	510 000

3) 机械使用费

①自有机械设备。B 公司自购机械设备施工中发生油费、修理费等共支付 702 万元，取得增值税专用发票注明的价款为 600 万元，增值税税额为 102 万元。会计处理如下：

借：机械作业	6 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额	1 020 000
贷：银行存款	7 020 000

②租赁机械设备。B 公司从设备租赁公司租赁 10 台机械设备用于工程施工，支付租赁费 117 万元，取得增值税专用发票注明的价款为 100 万元，增值税税额为 17 万元。会计处理如下：

借：机械作业	1 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额	170 000
贷：银行存款	1 170 000

4) 分包工程。B 公司将 A 项目部分工程分包给 C 建筑公司，支付工程结算价款 6 660 万元，取得增值税专用发票注明的价款为 6 000 万元，增值税税额为 660 万元。会计处理如下：

借：工程施工——A 项目	60 000 000
--------------	------------

应交税费——应交增值税——进项税额	6 600 000
贷：银行存款	66 600 000

(3) 计算应纳增值税。假定上述业务在一个月内发生，当月应纳增值税计算如下：

1) 一般计税方法。

销项税额 = 2 750 (万元)

进项税额 = 1 190 + 102 + 17 + 660 = 1 969 (万元)

进项税转出额 = 51 (万元)

应纳增值税 = 销项税额 - 进项税额 + 进项税转出额
= 2 750 - 1 969 + 51 = 832 (万元)

2) 简易计税方法。

应纳增值税 = 60 + 15 = 75 (万元)

3) B 建筑公司当月应纳增值税 = 832 + 75 = 907 (万元)。

第3章 增值税预缴与申报

3.1 增值税纳税申报要求

3.1.1 增值税纳税申报规定及要求

与增值税纳税申报相关的税收法规政策见表 3-1。

表 3-1 增值税纳税申报相关税收法规

文件号	文件名	备 注
主席令 2001 年第四十九号 (2015 年修正) 及国务院令 2012 年第 628 号	《税收征收管理法》及其实施细则	规定纳税申报的总体要求以及违反 规定的法律责任
国务院令 2017 年第 691 号及财 政部、国家税务总局令 2008 年第 50 号 (2011 年修订)	《增值税暂行条例》及其实施细则	规定原增值税纳税人的纳税期限和 纳税地点
财税〔2016〕36 号 ^㉑	《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》	规定营改增纳税人的纳税期限和纳 税地点
国家税务总局公告 2016 年第 13 号 ^㉒	《国家税务总局关于全面推开营业税 改征增值税试点后增值税纳税申报有 关事项的公告》	公布了新版的《增值税纳税申报 表》及其附列资料、《增值税预缴税 款表》
国家税务总局公告 2016 年第 17 号 ^㉓	《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》	规定纳税人跨县 (市、区) 提供建 筑服务的预缴及申报要求
国家税务总局公告 2016 年第 27 号 ^㉔	《国家税务总局关于调整增值税纳税 申报有关事项的公告》	对《本期抵扣进项税额结构明细 表》进行调整

㉑ 部分条款已失效。

㉒ 部分条款已废止，部分附件已修改。

㉓ 部分条款已修改。

㉔ 部分附件已废止。

(续)

文件号	文件名	备 注
国家税务总局公告 2016 年第 30 号	《国家税务总局关于营业税改征增值税部分试点纳税人增值税纳税申报有关事项调整的公告》	新增《营改增税负分析测算明细表》

3.1.2 纳税申报总体要求

根据《税收征收管理法》的规定，纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报，报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。

纳税人不能按期办理纳税申报的，经税务机关核准，可以延期申报。经核准延期办理前款规定的申报、报送事项的，应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款，并在核准的延期内办理税款结算。

纳税人在纳税期内没有应纳税款的，也应当按照规定办理纳税申报。

纳税人享受减税、免税待遇的，在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

1. 纳税期限

(1) 政策规定。财税〔2016〕36号文件规定，增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

(2) 操作提示。建筑企业的纳税期限一般为1个月，自期满之日起15日内申报纳税，遇最后一日为法定节假日的，顺延1日，1~15日内有连续3日以上法定休假日的，按休假日天数顺延。

2. 纳税地点

(1) 政策规定。财税〔2016〕36号文件规定，固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。非固定业户应当向应税行为发生地主管税务机关申报纳税；未申报纳税的，由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

国家税务总局公告2016年第17号文件规定，纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，应按照财税〔2016〕36号文件规定的纳税义务发生时间和计税方法，向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税。

(2) 操作提示。建筑企业属于固定业户，其纳税申报地点为机构所在地主管国税机关。

对于有跨县（市、区）工程项目的建筑企业，应按规定先在建筑服务发生地（项目所在地）预缴税款，再向机构所在地申报纳税。

3.1.3 预缴申报要求

预缴申报要求见表3-2。

表 3-2 预缴申报要求

类 别	内 容
预缴范围	1. 政策规定 国家税务总局公告 2016 年第 17 号文件规定，跨县（市、区）提供建筑服务，是指纳税人在其机构所在地以外的县（市、区）提供建筑服务 纳税人在同一直辖市、计划单列市范围内跨县（市、区）提供建筑服务的，由直辖市、计划单列市国家税务局决定是否适用本办法 2. 操作提示 （1）在机构所在地提供建筑服务不需预缴税款。预缴申报仅针对建筑企业提供建筑服务的项目所在地和机构所在地不在同一县（市、区）的情形，如果项目所在地和机构所在地在同一县（市、区），则不需预缴税款，直接由机构按规定申报纳税。这里的（市、区）是指与“县”平级的不设区的市和市辖区 （2）关注直辖市、计划单列市的预缴申报要求。对于机构所在地在直辖市、计划单列市的建筑企业，在其所在直辖市、计划单列市范围内跨县（市、区）提供建筑服务是否需要预缴税款，应关注该直辖市、计划单列市国家税务局的预缴申报要求 对于机构所在地不在直辖市、计划单列市的建筑企业，到直辖市、计划单列市范围内跨县（市、区）提供多项建筑服务是否需要按县（市、区）分别预缴税款，应关注该直辖市、计划单列市国家税务局的预缴申报要求
分项目预缴	1. 政策规定 国家税务总局公告 2016 年第 17 号文件规定，纳税人应按照工程项目分别计算应预缴税款，并分别预缴 2. 操作提示 对于在异地的同一县（市、区）范围内有多个工程项目的，应当由各项目部分别计算预缴税款，并分别向主管国税机关申报预缴税款
预缴税款计算	1. 政策规定 国家税务总局公告 2016 年第 17 号文件规定，跨县（市、区）提供建筑服务，按照以下规定预缴税款： （1）一般纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，适用一般计税方法计税的，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，按照 2% 的预征率计算应预缴税款 $\text{应预缴税款} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{支付的分包款}) \div (1 + 11\%) \times 2\%$ （2）一般纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，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，按照 3% 的征收率计算应预缴税款 $\text{应预缴税款} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{支付的分包款}) \div (1 + 3\%) \times 3\%$ （3）纳税人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负数的，可结转下次预缴税款时继续扣除 2. 操作提示 （1）对于适用简易计税方法的建筑服务项目来说，其预缴税款的计算和应纳税额的计算公式一致。因此，对于选择简易计税方法的工程项目，其实现的增值税全部在项目所在地缴纳入库 （2）一般计税方法和简易计税方法分别适用不同的预征率，但在应预缴税款的计算公式中，“全部价款和价外费用”和“支付的分包款”均为含税价款

(续)

类 别	内 容
预缴税款计算	(3) 对于工程项目当期“全部价款和价外费用-支付的分包款”为负数的,可结转下次预缴时继续扣除。但在实际操作中,此种情形在部分省市可能无法进行申报,对此,建筑企业仍应按规定填写《增值税预缴税款表》留存备查,并做好台账管理,以备下次预缴时准确计算应预缴税款
分包扣除凭证	1. 政策规定 国家税务总局公告2016年第17号文件规定,按照上述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 上述凭证是指: (1) 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扣除凭证 (2) 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 (3) 国家税务总局规定的其他凭证 2. 操作提示 (1) 建筑企业从分包方取得的营改增前开具但尚未扣除的建筑业营业税发票,可在2016年6月30日以前申报预缴税款时扣除 (2) 从分包方取得的2016年5月1日后开具的增值税发票,包括增值税专用发票和增值税普通发票,由于需要分建筑工程项目分别预缴税款,为了保证扣除的分包款与项目一一对应,开具的增值税发票必须在备注栏注明建筑服务发生地所在县(市、区)、项目名称
预缴申报资料	1. 政策规定 纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,在向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款时,需填报《增值税预缴税款表》,并出示以下资料: (1) 与发包方签订的建筑合同复印件(加盖纳税人公章) (2) 与分包方签订的分包合同复印件(加盖纳税人公章) (3) 从分包方取得的发票复印件(加盖纳税人公章) 2. 操作提示 (1) 预缴税款要求按项目分别申报,对于在异地的同一县(市、区)范围内有多个工程项目的,各项目应分别填写计算预缴税款,分别填写《增值税预缴税款表》,分别向主管国税机关预缴税款 (2) 计算应预缴税款时可以扣除支付的分包款,前提是要提供与分包方签订的合同及从分包方取得的发票。如果不能按要求提供符合条件分包发票,支付的分包款不允许在预缴税款时扣除
预缴义务发生时间及期限	1. 政策规定 国家税务总局公告2016年第17号文件规定,跨县(市、区)提供建筑服务,应按照财税〔2016〕36号文件规定的纳税义务发生时间和计税方法,向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款,向机构所在地主管国税机关申报纳税 2. 操作提示 (1) 预缴义务发生时间。根据上述规定,预缴义务发生时间应与纳税义务发生时间一致。因此,判断是否应预缴税款,应根据纳税义务发生时间的规定进行判断

(续)

类 别	内 容
预缴义务发生时间及期限	财税〔2016〕36号文件规定的纳税义务发生时间的判断标准包括“收到预收款的当天”“收到工程款的当天”“合同约定的付款日期”“开具发票的当天”以及“建筑服务完成的当天”。在实际操作中，可根据建筑企业与业主签订合同的以下两种情形进行纳税义务的判断： 1) 在签订合同且明确约定付款日期的情况下，建筑企业提供建筑服务的纳税义务发生时间按“实际收款日期（包括预收款）”“合同约定的付款日期”“开具发票日期”三者孰先确定 2) 在未签订合同或合同未约定付款日期的情况下，建筑企业提供建筑服务的纳税义务发生时间按“实际收款日期（包括预收款）”“工程结算日期”“开具发票日期”三者孰先确定 (2) 预缴申报期限。根据上述规定，预缴申报期限应与纳税期限一致。建筑企业的纳税期限一般为1个月，相应的，预缴申报期限也为1个月
预缴台账管理	1. 政策规定 国家税务总局公告2016年第17号文件规定，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 2. 操作提示 跨县（市、区）提供建筑服务需要分项目预缴税款的规定，对建筑企业的会计核算、税务管理以及对税务机关的征管均提出了新的管理要求。因此，建筑企业应按规定自行建立预缴税款台账，并区分不同县（市、区）和项目逐笔登记相关内容，包括但不限于文件规定的内容 建筑企业机构可根据文件要求并结合管理需要，设计统一的台账模板，要求各项目部财务人员据实填写，并定期上报机构，由机构按期汇总形成企业整体预缴税款台账

【例3-1】某建筑企业为增值税一般纳税人，2017年4月，该建筑企业承接M项目。2017年4月，M项目提供建筑服务并与业主确认应付工程结算款项600万元，未结算分包价款。该建筑企业应如何进行纳税申报？

该建筑企业应在申报4月份增值税的征期内，就确认的工程结算款400万元和2%预征率计算应预缴税款，并在M项目所在地的主管国税机关预缴税款；并在同一个征期内按M项目实际发生的销项税、进项税等数据计算增值税应纳税额，向机构所在地的主管国税机关申报缴纳增值税。

3.1.4 建筑企业纳税申报具体要求

建筑企业跨县（市、区）提供建筑服务，实行“先在项目所在地预缴，再回机构所在地申报”的征管方式。因此，机构在纳税申报时，应做好与项目部预缴工作的衔接。

1. 预缴税款抵减

(1) 政策规定。国家税务总局公告2016年第17号文件规定，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。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。

(2) 预缴提示。建筑企业在建筑服务所在地的预缴税款，再回机构所在地进行纳税申报时，可在当期增值税应纳税额中抵减。但应注意，预缴税款抵减应纳税额是以取得完税凭证为前提，且预缴税款的所属期限应与应纳税款所属期限相对应，同属同一期间才能进行抵减。当期预缴税款大于当期应纳税额的，抵减不完的部分可结转下期继续抵减。

2. 暂停预缴

(1) 政策规定。财税〔2016〕36号文件附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》规定：一般纳税人跨省（自治区、直辖市或者计划单列市）提供建筑服务或者销售、出租取得的与机构所在地不在同一省（自治区、直辖市或者计划单列市）的不动产，在机构所在地申报纳税时，计算的应纳税额小于已预缴税额，且差额较大的，由国家税务总局通知建筑服务发生地或者不动产所在地省级税务机关，在一定时期内暂停预缴增值税。

(2) 预缴提示。为解决建筑企业一般计税方法核算项目在建筑服务发生地预缴税款过多，在机构所在地产生大量进项税额留抵，造成建筑企业大量资金占用的问题，上述条款明确，由国家税务总局通知建筑服务发生地省级税务机关，在一定时期内暂停预缴增值税。

3. 纳税申报资料

(1) 政策规定。根据国家税务总局公告2016年第13号、国家税务总局公告2016年第27号和国家税务总局公告2016年第30号文件的规定，纳税申报资料包括纳税申报表及其附列资料和纳税申报其他资料。

1) 纳税申报表及其附列资料。增值税一般纳税人纳税申报表及其附列资料包括：

- ①《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》。
- ②《增值税纳税申报表附列资料（一）》（本期销售情况明细）。
- ③《增值税纳税申报表附列资料（二）》（本期进项税额明细）。
- ④《增值税纳税申报表附列资料（三）》（服务、不动产和无形资产扣除项目明细）。
- ⑤《增值税纳税申报表附列资料（四）》（税额抵减情况表）。
- ⑥《增值税纳税申报表附列资料（五）》（不动产分期抵扣计算表）。
- ⑦《增值税减免税申报明细表》。

2) 增值税预缴税款表。纳税人跨县（市）提供建筑服务、房地产开发企业预售自行开发的房地产项目、纳税人出租与机构所在地不在同一县（市）的不动产，按规定需要在项目所在地或不动产所在地主管国税机关预缴税款的，需填写《增值税预缴税款表》。

3) 营改增税负分析测算明细表。在增值税纳税申报其他资料中增加《营改增税负分析测算明细表》，由从事建筑、房地产、金融或生活服务等经营业务的增值税一般纳税人

理增值税纳税申报时填报，具体名单由主管税务机关确定。

4) 纳税申报其他资料包括：

①已开具的税控机动车销售统一发票和普通发票的存根联。

②符合抵扣条件且在本期申报抵扣的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）的抵扣联。

③符合抵扣条件且在本期申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书、购进农产品取得的普通发票的复印件。

④符合抵扣条件且在本期申报抵扣的税收完税凭证及其清单，书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。

⑤已开具的农产品收购凭证的存根联或报查联。

⑥纳税人销售服务、不动产和无形资产，在确定服务、不动产和无形资产销售额时，按照有关规定从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的合法凭证及其清单。

⑦主管税务机关规定的其他资料。

(2) 预缴提示

1) 纳税申报表及其附列资料。纳税申报表及其附列资料包括1张主表、6张附表，为建筑企业纳税申报时的必报资料。

2) 增值税预缴税款表。《增值税预缴税款表》仅在预缴的情况下才需要填报。对于建筑企业而言，由于普遍存在跨县（市、区）提供建筑服务的情形，因此，一般情况下均需要填报此表。

3) 营改增税负分析测算明细表。政策明确需要填报《营改增税负分析测算明细表》为主管税务机关确定的具体名单范围内的企业。但在实际操作中，仅少数省市出了具体名单，较多省市要求只要有营改增四大行业业务的企业，均需填报此表，如北京、广东、福建等。因此，此表基本为建筑企业的必报资料。

4) 纳税申报其他资料。纳税申报其他资料的报备要求由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。因此，建筑企业应关注机构所在地主管国税机关的申报要求。

3.2 增值税一般纳税人纳税申报资料

3.2.1 必报资料

(1) 增值税一般纳税人纳税申报表及其附列资料，包括：

1) 《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》。

2) 《增值税纳税申报表附列资料（一）》（本期销售情况明细）。

3) 《增值税纳税申报表附列资料（二）》（本期进项税额明细）。

4) 《增值税纳税申报表附列资料（三）》（服务、不动产和无形资产扣除项目明细）。

一般纳税人销售服务、不动产和无形资产，在确定服务、不动产和无形资产销售额时，

按照有关规定可以从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的，需填报《增值税纳税申报表附表列资料（三）》。其他情况不填写该附表列资料。

5)《增值税纳税申报表附表列资料（四）》（税额抵减情况表）。

6)《增值税纳税申报表附表列资料（五）》（不动产分期抵扣计算表）。

7)《增值税减免税申报明细表》。

(2) 使用防伪税控系统的纳税人，必须报送记录当期纳税信息的 IC 卡（明细数据备份在软盘上的纳税人，还须报送备份数据软盘）、《增值税专用发票存根联明细表》及《增值税专用发票抵扣联明细表》。

(3)《资产负债表》和《利润表》。

(4)《成品油购销存情况明细表》（发生成品油零售业务的纳税人填报）。

(5) 纳税人跨县（市）提供建筑服务、房地产开发企业预售自行开发的房地产项目、纳税人出租与机构所在地不在同一县（市）的不动产，按规定需要在项目所在地或不动产所在地主管国税机关预缴税款的，需填写《增值税预缴税款表》。

(6) 主管税务机关规定的其他必报资料。

纳税申报实行电子信息采集的纳税人，除向主管税务机关报送上述资料的电子数据外，还需报送纸质的《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》（主表及附表）。

纳税人在纳税申报期内，应及时将全部必报资料的电子数据报送主管税务机关，并在主管税务机关按照税法规定确定的期限内（具体时间由各省、自治区、直辖市国家税务局确定），将要求报送的纸质的必报资料（具体份数由省、自治区、直辖市国家税务局确定）报送主管税务机关，主管税务机关签收后，一份退还纳税人，其余留存。

3.2.2 备查资料

(1) 已开具的税控机动车销售统一发票和普通发票的存根联。

(2) 符合抵扣条件且在本期申报抵扣的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）的抵扣联。

(3) 符合抵扣条件且在本期申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书、购进农产品取得的普通发票的复印件。

(4) 符合抵扣条件且在本期申报抵扣的税收完税凭证及其清单，书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。

(5) 已开具的农产品收购凭证的存根联或报查联。

(6) 纳税人销售服务、不动产和无形资产，在确定服务、不动产和无形资产销售额时，按照有关规定从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的合法凭证及其清单。

(7) 主管税务机关规定的其他资料。

纳税申报其他资料的报备要求由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。

纳税人在月度终了后，应将备查资料认真整理并装订成册。

(1) 属于整本开具的手工版增值税专用发票及普通发票的存根联，按原顺序装订；开具的计算机版增值税专用发票，包括防伪税控系统开具的增值税专用发票的存根联，应按开

票顺序号码每 25 份装订一册，不足 25 份的按实际开具份数装订。

(2) 对属于扣税凭证的单证，根据取得的时间顺序，按单证种类每 25 份装订一册，不足 25 份的按实际份数装订。

(3) 装订时，必须使用税务机关统一规定的“征税/扣税单证汇总簿封面”（以下简称“封面”），并按规定填写封面内容，由办税人员和财务人员审核签章。启用“封面”后，纳税人可不再填写原增值税专用发票的封面内容。

(4) 纳税人当月未使用完的手工版增值税专用发票，暂不加装“封面”，两个月仍未使用完的，应在主管税务机关对其剩余部分剪角作废的当月加装“封面”。

纳税人开具的普通发票及收购凭证在其整本使用完毕的当月，加装“封面”。

(5) “封面”的内容包括纳税人单位名称、本册单证份数、金额、税额、本月此种单证总册数及本册单证编号、税款所属时间等，具体格式由各省一级国家税务局制定。

3.3 一般纳税人申报表及其填写说明

3.3.1 《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》及其附列资料

《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》及其附列资料见表 3-3 ~ 表 3-9。

表 3-3 增值税纳税申报表
(一般纳税人适用)

根据国家税收法律法规及增值税相关规定制定本表。纳税人不论有无销售额，均应按税务机关核定的纳税期限填写本表，并向当地税务机关申报。

税款所属时间：自 年 月 日至 年 月 日 填表日期： 年 月 日 金额单位：元至角分

纳税人识别号										所属行业：																																								
纳税人名称										(公章)										法定代表人姓名										注册地址										生产经营地址										
开户银行及账号										登记注册类型										电话号码																														
项目										栏次										一般项目										即征即退项目																				
																				本月数										本年累计										本月数										本年累计
销 售 额	(一) 按适用税率计税销售额										1																																							
	其中：应税货物销售额										2																																							
	应税劳务销售额										3																																							
	纳税检查调整的销售额										4																																							
	(二) 按简易办法计税销售额										5																																							
	其中：纳税检查调整的销售额										6																																							
	(三) 免、抵、退办法出口销售额										7																				—										—									
	(四) 免税销售额										8																				—										—									
	其中：免税货物销售额										9																				—										—									
	免税劳务销售额										10																				—										—									

(续)

税款计算	销项税额	11				
	进项税额	12				
	上期留抵税额	13				—
	进项税额转出	14				
	免、抵、退应退税额	15			—	—
	按适用税率计算的纳税检查应补缴税额	16			—	—
	应抵扣税额合计	$17 = 12 + 13 - 14 - 15 + 16$		—		—
	实际抵扣税额	18 (如 $17 < 11$, 则为 17, 否则为 11)				
	应纳税额	$19 = 11 - 18$				
	期末留抵税额	$20 = 17 - 18$				—
	简易计税办法计算的应纳税额	21				
	税款缴纳	按简易计税办法计算的纳税检查应补缴税额	22			—
应纳税额减征额		23				
应纳税额合计		$24 = 19 + 21 - 23$				
期初未缴税额 (多缴为负数)		25				
实收出口开具专用缴款书退税额		26			—	—
本期已缴税额		$27 = 28 + 29 + 30 + 31$				
①分次预缴税额		28		—		—
②出口开具专用缴款书预缴税额		29		—	—	—
③本期缴纳上期应纳税额		30				
④本期缴纳欠缴税额		31				
期末未缴税额 (多缴为负数)		$32 = 24 + 25 + 26 - 27$				
其中: 欠缴税额 (≥ 0)		$33 = 25 + 26 - 27$		—		—
本期应补 (退) 税额		$34 = 24 - 28 - 29$		—		—
即征即退实际退税额		35	—	—		
授权声明		期初未缴查补税额	36			—
	本期入库查补税额	37			—	—
	期末未缴查补税额	$38 = 16 + 22 + 36 - 37$			—	—
	如果你已委托代理人申报, 请填写下列资料: 为代理一切税务事宜, 现授权 (地址) 为本纳税人的代理申报人, 任何与本申报表有关的 往来文件, 都可寄予此人。 授权人签字:		申报人声明	本纳税申报表是根据国家税收法律法规及相关规定填报的, 我确定它是真实的、可靠的、完整的。 声明人签字:		
	主管税务机关:		接收人:		接收日期:	

表 3-4 增值税纳税申报表附列资料(一)

(本期销售情况明细)

税款所属时间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称: (公章)

金额单位: 元至角分

项目及栏次				开具增值税 专用发票		开具其他 发票		未开具 发票		纳税检查 调整		合计			服务、不动产 和无形资产 扣除项目本期 实际扣除金额	扣除后	
				销售 额	销项 (应纳) 税额	销售 额	销项 (应纳) 税额	销售 额	销项 (应纳) 税额	销售 额	销项 (应纳) 税额	销售 额	销项 (应纳) 税额	价税合计		含税 (免税) 销售额	销项 (应纳) 税额
				1	2	3	4	5	6	7	8	9=1+ 3+5+ 7	10=2+ 4+6+ 8	11= 9+10		13= 11-12	14=13÷ (100%+ 税率或 征收率)× 税率或 征收率
一、 一般 计税 方法 计税	全部 征税 项目	17% 税率的货物及加工修理修配劳务	1											—	—	—	—
		17% 税率的服务、不动产和无形资产	2														
		13% 税率	3											—	—	—	—
		11% 税率的货物及加工修理修配劳务	4a											—	—	—	—
		11% 税率的服务、不动产和无形资产	4b														
		6% 税率	5														
	其中: 即征 即退 项目	即征即退货物及加工修理修配劳务	6	—	—	—	—	—	—	—	—			—	—	—	—
		即征即退服务、不动产和无形资产	7	—	—	—	—	—	—	—	—						

(续)

项目及栏次				开具增值税 专用发票		开具其他 发票		未开具 发票		纳税检查 调整		合计			服务、不动产 和无形资产 扣除项目本期 实际扣除金额	扣除后	
				销售 额	销项 (应纳) 税额	销售 额	销项 (应纳) 税额	销售 额	销项 (应纳) 税额	销售 额	销项 (应纳) 税额	销售 额	销项 (应纳) 税额	价税合计		含税 (免税) 销售额	销项 (应纳) 税额
				1	2	3	4	5	6	7	8	9=1+ 3+5+ 7	10=2+ 4+6+ 8	11= 9+10		13= 11-12	14=13÷ (100%+ 税率或 征收率)× 税率或 征收率
二、 简易 计税 方法 计税	全部 征税 项目	6%征收率	8							—	—			—	—	—	—
		5%征收率的货物及加工修理修配劳务	9a							—	—			—	—	—	—
		5%征收率的服务、不动产和无形资产	9b							—	—						
		4%征收率	10							—	—			—	—	—	—
		3%征收率的货物及加工修理修配劳务	11							—	—			—	—	—	—
		3%征收率的服务、不动产和无形资产	12							—	—						
		预征率 %	13a							—	—						
		预征率 %	13b							—	—						
		预征率 %	13c							—	—						
	其中： 即征 即退 项目	即征即退货物及加工修理修配劳务	14	—	—	—	—	—	—	—	—			—	—	—	—
		即征即退服务、不动产和无形资产	15	—	—	—	—	—	—	—	—						
三、 免抵 退税	货物及加工修理修配劳务		16	—	—		—		—	—	—		—	—	—	—	—
	服务、不动产和无形资产		17	—	—		—		—	—	—		—				—
四、 免税	货物及加工修理修配劳务		18				—		—	—	—		—	—	—	—	—
	服务、不动产和无形资产		19	—	—		—		—	—	—		—				—

表 3-5 增值税纳税申报表附列资料 (二)

(本期进项税额明细)

税款所属时间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称: (公章)

金额单位: 元至角分

一、申报抵扣的进项税额

项 目	栏 次	份 数	金 额	税 额
(一) 认证相符的增值税专用发票	1 = 2 + 3			
其中: 本期认证相符且本期申报抵扣	2			
前期认证相符且本期申报抵扣	3			
(二) 其他扣税凭证	4 = 5 + 6 + 7 + 8a + 8b			
其中: 海关进口增值税专用缴款书	5			
农产品收购发票或者销售发票	6			
代扣代缴税收缴款凭证	7		—	
加计扣除农产品进项税额	8a	—	—	
其他	8b			
(三) 本期用于购建不动产的扣税凭证	9			
(四) 本期不动产允许抵扣进项税额	10	—	—	
(五) 外贸企业进项税额抵扣证明	11	—	—	
当期申报抵扣进项税额合计	12 = 1 + 4 - 9 + 10 + 11			

二、进项税额转出额

项 目	栏 次	税 额
本期进项税额转出额	13 = 14 至 23 之和	
其中: 免税项目用	14	
集体福利、个人消费	15	
非正常损失	16	
简易计税方法征税项目用	17	
免抵退税办法不得抵扣的进项税额	18	
纳税检查调减进项税额	19	
红字专用发票信息表注明的进项税额	20	
上期留抵税额抵减欠税	21	
上期留抵税额退税	22	
其他应作进项税额转出的情形	23	

(续)

三、待抵扣进项税额				
项 目	栏 次	份 数	金 额	税 额
(一) 认证相符的增值税专用发票	24	—	—	—
期初已认证相符但未申报抵扣	25			
本期认证相符且本期未申报抵扣	26			
期末已认证相符但未申报抵扣	27			
其中：按照税法规定不允许抵扣	28			
(二) 其他扣税凭证	29 = 30 至 33 之和			
其中：海关进口增值税专用缴款书	30			
农产品收购发票或者销售发票	31			
代扣代缴税收缴款凭证	32		—	
其他	33			
	34			
四、其他				
项 目	栏 次	份 数	金 额	税 额
本期认证相符的增值税专用发票	35			
代扣代缴税额	36	—	—	

表 3-6 增值税纳税申报表附列资料 (三)

(服务、不动产和无形资产扣除项目明细)

税款所属时间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称：(公章)

金额单位：元至角分

项目及栏次		本期服务、不动产和无形资产价税合计额 (免税销售额)	服务、不动产和无形资产扣除项目				
			期初 余额	本期 发生额	本期应 扣除金额	本期实际 扣除金额	期末 余额
			1	2	3	4 = 2 + 3	5 (5 ≤ 1 且 5 ≤ 4)
17% 税率的项目	1						
11% 税率的项目	2						
6% 税率的项目 (不含金融商品转让)	3						
6% 税率的金融商品转让项目	4						
5% 征收率的项目	5						
3% 征收率的项目	6						
免抵退税的项目	7						
免税的项目	8						

表 3-7 增值税纳税申报表附列资料（四）
（税额抵减情况表）

税款所属时间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称：（公章） 金额单位：元至角分

序号	抵减项目	期初余额	本期发生额	本期应抵减税额	本期实际抵减税额	期末余额
		1	2	3 = 1 + 2	4 ≤ 3	5 = 3 - 4
1	增值税税控系统专用设备费及技术维护费					
2	分支机构预征缴纳税款					
3	建筑服务预征缴纳税款					
4	销售不动产预征缴纳税款					
5	出租不动产预征缴纳税款					

表 3-8 增值税纳税申报表附列资料（五）
（不动产分期抵扣计算表）

税款所属时间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称：（公章） 金额单位：元至角分

期初待抵扣 不动产进项税额	本期不动产 进项税额增加额	本期可抵扣 不动产进项税额	本期转入的待抵扣 不动产进项税额	本期转出的待抵扣 不动产进项税额	期末待抵扣 不动产进项税额
1	2	3 ≤ 1 + 2 + 4	4	5 ≤ 1 + 4	6 = 1 + 2 - 3 + 4 - 5

表 3-9 增值税减免税申报明细表

税款所属时间：自 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称（公章）： 金额单位：元至角分

一、减税项目						
减税性质代码及名称	栏次	期初余额	本期发生额	本期应抵减税额	本期实际抵减税额	期末余额
		1	2	3 = 1 + 2	4 ≤ 3	5 = 3 - 4
合计	1					
	2					
	3					
	4					
	5					
	6					

(续)

二、免税项目						
免税性质代码及名称	栏次	免征增值税项目 销售额	免税销售额扣除项目 本期实际扣除金额	扣除后免税销售额	免税销售额 对应的进项税额	免税额
		1	2	3 = 1 - 2	4	5
合计	7					
出口免税	8		—	—	—	—
其中：跨境服务	9		—	—	—	—
	10					
	11					
	12					
	13					
	14					
	15					
	16					

3.3.2 《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》及其附列资料填写说明

《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》及其附列资料填写说明（以下简称本表及填写说明）适用于增值税一般纳税人（以下简称纳税人）。

1. 名词解释

- (1) 本表及填写说明所称“货物”，是指增值税的应税货物。
- (2) 本表及填写说明所称“劳务”，是指增值税的应税加工、修理、修配劳务。
- (3) 本表及填写说明所称“服务、不动产和无形资产”，是指销售服务、不动产和无形资产。

(4) 本表及填写说明所称“按适用税率计税”“按适用税率计算”和“一般计税方法”，均指按“应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额”公式计算增值税应纳税额的计税方法。

(5) 本表及填写说明所称“按简易办法计税”“按简易征收办法计算”和“简易计税方法”，均指按“应纳税额 = 销售额 × 征收率”公式计算增值税应纳税额的计税方法。

(6) 本表及填写说明所称“扣除项目”，是指纳税人销售服务、不动产和无形资产，在确定销售额时，按照有关规定允许其从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的项目。

2. 《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》填写说明

(1) “税款所属时间”：指纳税人申报的增值税应纳税额的所属时间，应填写具体的起止年、月、日。

(2) “填表日期”：指纳税人填写本表的具体日期。

- (3) “纳税人识别号”：填写纳税人的税务登记证件号码。
- (4) “所属行业”：按照国民经济行业分类与代码中的小类行业填写。
- (5) “纳税人名称”：填写纳税人单位名称全称。
- (6) “法定代表人姓名”：填写纳税人法定代表人的姓名。
- (7) “注册地址”：填写纳税人税务登记证件所注明的详细地址。
- (8) “生产经营地址”：填写纳税人实际生产经营地的详细地址。
- (9) “开户银行及账号”：填写纳税人开户银行的名称和纳税人在该银行的结算账户号码。
- (10) “登记注册类型”：按纳税人税务登记证件的栏目内容填写。
- (11) “电话号码”：填写可联系到纳税人的常用电话号码。
- (12) “即征即退项目”列：填写纳税人按规定享受增值税即征即退政策的货物、劳务和服务、不动产、无形资产的征（退）税数据。
- (13) “一般项目”列：填写除享受增值税即征即退政策以外的货物、劳务和服务、不动产、无形资产的征（免）税数据。
- (14) “本年累计”列：一般填写本年度内各月“本月数”之和。其中，第13、20、25、32、36、38栏及第18栏“实际抵扣税额”“一般项目”列的“本年累计”分别按本填写说明第（27）（34）（39）（46）（50）（52）（32）条要求填写。
- (15) 第1栏“按适用税率计税销售额”：填写纳税人本期按一般计税方法计算缴纳增值税的销售额，包含：在财务上不作销售但按税法规定应缴纳增值税的视同销售和价外费用的销售额；外贸企业作价销售进料加工复出口货物的销售额；税务、财政、审计部门检查后按一般计税方法计算调整的销售额。
- 营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之前的不含税销售额。
- 本栏“一般项目”列“本月数”=《附列资料（一）》第9列第1~5行之和-第9列第6、7行之和；本栏“即征即退项目”列“本月数”=《附列资料（一）》第9列第6、7行之和。
- (16) 第2栏“其中：应税货物销售额”：填写纳税人本期按适用税率计算增值税的应税货物的销售额。它包含在财务上不作销售但按税法规定应缴纳增值税的视同销售货物和价外费用销售额，以及外贸企业作价销售进料加工复出口货物的销售额。
- (17) 第3栏“应税劳务销售额”：填写纳税人本期按适用税率计算增值税的应税劳务的销售额。
- (18) 第4栏“纳税检查调整的销售额”：填写纳税人因税务、财政、审计部门检查，并按一般计税方法在本期计算调整的销售额。但享受增值税即征即退政策的货物、劳务和服务、不动产、无形资产，经纳税检查属于偷税的，不填入“即征即退项目”列，而应填入“一般项目”列。
- 营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之前的不含税销售额。
- 本栏“一般项目”列“本月数”=《附列资料（一）》第7列第1~5行之和。
- (19) 第5栏“按简易办法计税销售额”：填写纳税人本期按简易计税方法计算增值税

的销售额。它包含纳税检查调整按简易计税方法计算增值税的销售额。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之前的不含税销售额；服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构，其当期按预征率计算缴纳增值税的销售额也填入本栏。

本栏“一般项目”列“本月数” $\geq$ 《附列资料（一）》第9列第8~13b行之和-第9列第14、15行之和；本栏“即征即退项目”列“本月数” $\geq$ 《附列资料（一）》第9列第14、15行之和。

（20）第6栏“其中：纳税检查调整的销售额”：填写纳税人因税务、财政、审计部门检查，并按简易计税方法在本期计算调整的销售额。但享受增值税即征即退政策的货物、劳务和服务、不动产、无形资产，经纳税检查属于偷税的，不填入“即征即退项目”列，而应填入“一般项目”列。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之前的不含税销售额。

（21）第7栏“免、抵、退办法出口销售额”：填写纳税人本期适用免、抵、退税办法的出口货物、劳务和服务、无形资产的销售额。

营业税改征增值税的纳税人，服务、无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之前的销售额。

本栏“一般项目”列“本月数” $=$ 《附列资料（一）》第9列第16、17行之和。

（22）第8栏“免税销售额”：填写纳税人本期按照税法规定免征增值税的销售额和适用零税率的销售额，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法的销售额。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之前的免税销售额。

本栏“一般项目”列“本月数” $=$ 《附列资料（一）》第9列第18、19行之和。

（23）第9栏“其中：免税货物销售额”：填写纳税人本期按照税法规定免征增值税的货物销售额及适用零税率的货物销售额，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法出口货物的销售额。

（24）第10栏“免税劳务销售额”：填写纳税人本期按照税法规定免征增值税的劳务销售额及适用零税率的劳务销售额，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法的劳务的销售额。

（25）第11栏“销项税额”：填写纳税人本期按一般计税方法计税的货物、劳务和服务、不动产、无形资产的销项税额。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之后的销项税额。

本栏“一般项目”列“本月数” $=$ 《附列资料（一）》（第10列第1、3、4a行之和-第10列第6行）+（第14列第2、4b、5行之和-第14列第7行）。

本栏“即征即退项目”列“本月数” $=$ 《附列资料（一）》第10列第6行+第14列第7行。

（26）第12栏“进项税额”：填写纳税人本期申报抵扣的进项税额。

本栏“一般项目”列“本月数”+“即征即退项目”列“本月数” $=$ 《附列资料

(二)》第12栏“税额”。

(27) 第13栏“上期留抵税额”

1) 上期留抵税额按规定须挂账的纳税人,按以下要求填写本栏的“本月数”和“本年累计”。

上期留抵税额按规定须挂账的纳税人是指试点实施之日前一个税款所属期的申报表第20栏“期末留抵税额”“一般货物、劳务和应税服务”列“本月数”大于零,且兼有营业税改征增值税服务、不动产和无形资产的纳税人(下同)。其试点实施之日前一个税款所属期的申报表第20栏“期末留抵税额”“一般货物、劳务和应税服务”列“本月数”,以下称为货物和劳务挂账留抵税额。

①本栏“一般项目”列“本月数”:试点实施之日的税款所属期填写“0”;以后各期按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本月数”填写。

②本栏“一般项目”列“本年累计”:反映货物和劳务挂账留抵税额本期期初余额。试点实施之日的税款所属期按试点实施之日前一个税款所属期的申报表第20栏“期末留抵税额”“一般货物、劳务和应税服务”列“本月数”填写;以后各期按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本年累计”填写。

③本栏“即征即退项目”列“本月数”:按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“即征即退项目”列“本月数”填写。

2) 其他纳税人,按以下要求填写本栏“本月数”和“本年累计”。

其他纳税人是指除上期留抵税额按规定须挂账的纳税人之外的纳税人(下同)。

①本栏“一般项目”列“本月数”:按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本月数”填写。

②本栏“一般项目”列“本年累计”:填写“0”。

③本栏“即征即退项目”列“本月数”:按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“即征即退项目”列“本月数”填写。

(28) 第14栏“进项税额转出”:填写纳税人已经抵扣,但按税法规定本期应转出的进项税额。

本栏“一般项目”列“本月数”+“即征即退项目”列“本月数”=《附列资料(二)》第13栏“税额”。

(29) 第15栏“免、抵、退应退税额”:反映税务机关退税部门按照出口货物、劳务和服务、无形资产免、抵、退办法审批的增值税应退税额。

(30) 第16栏“按适用税率计算的纳税检查应补缴税额”:填写税务、财政、审计部门检查,按一般计税方法计算的纳税检查应补缴的增值税税额。

本栏“一般项目”列“本月数” $\leq$ 《附列资料(一)》第8列第1~5行之和+《附列资料(二)》第19栏。

(31) 第17栏“应抵扣税额合计”:填写纳税人本期应抵扣进项税额的合计数。按表中所列公式计算填写。

(32) 第18栏“实际抵扣税额”

1) 上期留抵税额按规定须挂账的纳税人,按以下要求填写本栏的“本月数”和“本年累计”。

①本栏“一般项目”列“本月数”：按表中所列公式计算填写。

②本栏“一般项目”列“本年累计”：填写货物和劳务挂账留抵税额本期实际抵减一般货物和劳务应纳税额的数额。将“货物和劳务挂账留抵税额本期期初余额”与“一般计税方法的一般货物及劳务应纳税额”两个数据相比较，取二者中小的数据。

其中：

货物和劳务挂账留抵税额本期期初余额 = 第13栏“上期留抵税额”“一般项目”列“本年累计”

一般计税方法的一般货物及劳务应纳税额 = (第11栏“销项税额”“一般项目”列“本月数” - 第18栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本月数”) × 一般货物及劳务销项税额比例

一般货物及劳务销项税额比例 = (《附列资料(一)》第10列第1、3行之和 - 第10列第6行) ÷ 第11栏“销项税额”“一般项目”列“本月数” × 100%

③本栏“即征即退项目”列“本月数”：按表中所列公式计算填写。

2) 其他纳税人，按以下要求填写本栏的“本月数”和“本年累计”：

①本栏“一般项目”列“本月数”：按表中所列公式计算填写。

②本栏“一般项目”列“本年累计”：填写“0”。

③本栏“即征即退项目”列“本月数”：按表中所列公式计算填写。

(33) 第19栏“应纳税额”：反映纳税人本期按一般计税方法计算并应缴纳的增值税税额。按以下公式计算填写：

1) 本栏“一般项目”列“本月数” = 第11栏“销项税额”“一般项目”列“本月数” - 第18栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本月数” - 第18栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本年累计”。

2) 本栏“即征即退项目”列“本月数” = 第11栏“销项税额”“即征即退项目”列“本月数” - 第18栏“实际抵扣税额”“即征即退项目”列“本月数”。

(34) 第20栏“期末留抵税额”

1) 上期留抵税额按规定须挂账的纳税人，按以下要求填写本栏的“本月数”和“本年累计”：

①本栏“一般项目”列“本月数”：反映试点实施以后，货物、劳务和服务、不动产、无形资产共同形成的留抵税额。按表中所列公式计算填写。

②本栏“一般项目”列“本年累计”：反映货物和劳务挂账留抵税额，在试点实施以后抵减一般货物和劳务应纳税额后的余额。按以下公式计算填写：

本栏“一般项目”列“本年累计” = 第13栏“上期留抵税额”“一般项目”列“本年累计” - 第18栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本年累计”。

③本栏“即征即退项目”列“本月数”：按表中所列公式计算填写。

2) 其他纳税人，按以下要求填写本栏“本月数”和“本年累计”：

①本栏“一般项目”列“本月数”：按表中所列公式计算填写。

②本栏“一般项目”列“本年累计”：填写“0”。

③本栏“即征即退项目”列“本月数”：按表中所列公式计算填写。

(35) 第21栏“简易计税办法计算的应纳税额”：反映纳税人本期按简易计税办法计算

并应缴纳的增值税税额，但不包括按简易计税办法计算的纳税检查应补缴税额。按以下公式计算填写：

本栏“一般项目”列“本月数”=《附列资料（一）》（第10列第8、9a、10、11行之和-第10列第14行）+（第14列第9b、12、13a、13b行之和-第14列第15行）

本栏“即征即退项目”列“本月数”=《附列资料（一）》第10列第14行+第14列第15行。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构，应将预征增值税税额填入本栏。预征增值税税额=应预征增值税的销售额×预征率。

（36）第22栏“按简易计税办法计算的纳税检查应补缴税额”：填写纳税人本期因税务、财政、审计部门检查并按简易计税办法计算的纳税检查应补缴税额。

（37）第23栏“应纳税额减征额”：填写纳税人本期按照税法规定减征的增值税应纳税额。它包含按照规定可在增值税应纳税额中全额抵减的增值税税控系统专用设备费用以及技术维护费。

当本期减征额小于或等于第19栏“应纳税额”与第21栏“简易计税办法计算的应纳税额”之和时，按本期减征额实际填写；当本期减征额大于第19栏“应纳税额”与第21栏“简易计税办法计算的应纳税额”之和时，按本期第19栏与第21栏之和填写。本期减征额不足抵减部分结转下期继续抵减。

（38）第24栏“应纳税额合计”：反映纳税人本期应缴增值税的合计数。按表中所列公式计算填写。

（39）第25栏“期初未缴税额（多缴为负数）”：“本月数”按上一税款所属期申报表第32栏“期末未缴税额（多缴为负数）”“本月数”填写。“本年累计”按上年度最后一个税款所属期申报表第32栏“期末未缴税额（多缴为负数）”“本年累计”填写。

（40）第26栏“实收出口开具专用缴款书退税额”：本栏不填写。

（41）第27栏“本期已缴税额”：反映纳税人本期实际缴纳的增值税税额，但不包括本期入库的查补税款。按表中所列公式计算填写。

（42）第28栏“①分次预缴税额”：填写纳税人本期已缴纳的准予在本期增值税应纳税额中抵减的税额。

营业税改征增值税的纳税人，分以下几种情况填写：

1）服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的总机构，其可以从本期增值税应纳税额中抵减的分支机构已缴纳的税款，按当期实际可抵减数填入本栏，不足抵减部分结转下期继续抵减。

2）销售建筑服务并按规定预缴增值税的纳税人，其可以从本期增值税应纳税额中抵减的已缴纳的税款，按当期实际可抵减数填入本栏，不足抵减部分结转下期继续抵减。

3）销售不动产并按规定预缴增值税的纳税人，其可以从本期增值税应纳税额中抵减的已缴纳的税款，按当期实际可抵减数填入本栏，不足抵减部分结转下期继续抵减。

4）出租不动产并按规定预缴增值税的纳税人，其可以从本期增值税应纳税额中抵减的已缴纳的税款，按当期实际可抵减数填入本栏，不足抵减部分结转下期继续抵减。

（43）第29栏“②出口开具专用缴款书预缴税额”：本栏不填写。

(44) 第30栏“③本期缴纳上期应纳税额”：填写纳税人本期缴纳上一税款所属期应缴未缴的增值税税额。

(45) 第31栏“④本期缴纳欠缴税额”：反映纳税人本期实际缴纳和留抵税额抵减的增值税欠税额，但不包括缴纳入库的查补增值税税额。

(46) 第32栏“期末未缴税额（多缴为负数）”：“本月数”反映纳税人本期期末应缴未缴的增值税税额，但不包括纳税检查应缴未缴的税额。按表中所列公式计算填写。“本年累计”与“本月数”相同。

(47) 第33栏“其中：欠缴税额（ ≥ 0 ）”：反映纳税人按照税法规定已形成欠税的增值税税额。按表中所列公式计算填写。

(48) 第34栏“本期应补（退）税额”：反映纳税人本期应纳税额中应补缴或应退回的数额。按表中所列公式计算填写。

(49) 第35栏“即征即退实际退税额”：反映纳税人本期因符合增值税即征即退政策规定，而实际收到的税务机关退回的增值税税额。

(50) 第36栏“期初未缴查补税额”：“本月数”按上一税款所属期申报表第38栏“期末未缴查补税额”“本月数”填写。“本年累计”按上年度最后一个税款所属期申报表第38栏“期末未缴查补税额”“本年累计”填写。

(51) 第37栏“本期入库查补税额”：反映纳税人本期因税务、财政、审计部门检查而实际入库的增值税税额，包括按一般计税方法计算并实际缴纳的查补增值税税额和按简易计税方法计算并实际缴纳的查补增值税税额。

(52) 第38栏“期末未缴查补税额”：“本月数”反映纳税人接受纳税检查后应在本期期末缴纳而未缴纳的查补增值税税额。按表中所列公式计算填写，“本年累计”与“本月数”相同。

3. 《增值税纳税申报表附列资料（一）》（本期销售情况明细）填写说明

(1) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(2) 各列说明

1) 第1~2列“开具增值税专用发票”：反映本期开具增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票，下同）的情况。

2) 第3~4列“开具其他发票”：反映除增值税专用发票以外本期开具的其他发票的情况。

3) 第5~6列“未开具发票”：反映本期未开具发票的销售情况。

4) 第7~8列“纳税检查调整”：反映经税务、财政、审计部门检查并在本期调整的销售情况。

5) 第9~11列“合计”：按照表中所列公式填写。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，第1~11列应填写扣除之前的征（免）税销售额、销项（应纳）税额和价税合计额。

6) 第12列“服务、不动产和无形资产扣除项目本期实际扣除金额”：营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按《附列资料（三）》第5列对应各行次数据填写，其中本列第5栏等于《附列资料（三）》第5列第3行与第4行之和；服务、不动产和无形资产无扣除项目的，本列填写“0”。其他纳税人不填写。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构，当期服务、不动产和无形资产有扣除项目的，填入本列第13行。

7) 第13列“扣除后”“含税(免税)销售额”：营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，本列各行次 = 第11列对应各行次 - 第12列对应各行次。其他纳税人不填写。

8) 第14列“扣除后”“销项(应纳)税额”：营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按以下要求填写本列，其他纳税人不填写。

①服务、不动产和无形资产按照一般计税方法计税

本列各行次 = 第13列 ÷ (100% + 对应行次税率) × 对应行次税率

本列第7行“按一般计税方法计税的即征即退服务、不动产和无形资产”不按本列的说明填写。具体填写要求见“各行说明”第2条第②项第c点的说明。

②服务、不动产和无形资产按照简易计税方法计税

本列各行次 = 第13列 ÷ (100% + 对应行次征收率) × 对应行次征收率

本列第13行“预征率%”不按本列的说明填写。具体填写要求见“各行说明”第4条第②项。

③服务、不动产和无形资产实行免抵退税或免税的，本列不填写。

(3) 各行说明

1) 第1~5行“一、一般计税方法计税”“全部征税项目”各行：按不同税率和项目分别填写按一般计税方法计算增值税的全部征税项目。有即征即退征税项目的纳税人，本部分数据中既包括即征即退征税项目，又包括不享受即征即退政策的一般征税项目。

2) 第6~7行“一、一般计税方法计税”“其中：即征即退项目”各行：只反映按一般计税方法计算增值税的即征即退项目。按照税法规定不享受即征即退政策的纳税人，不填写本行。即征即退项目是全部征税项目的其中数。

①第6行“即征即退货物及加工修理修配劳务”：反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物和加工修理修配劳务。本行不包括服务、不动产和无形资产的内容。

a. 本行第9列“合计”“销售额”栏：反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务的不含税销售额。该栏不按第9列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

b. 本行第10列“合计”“销项(应纳)税额”栏：反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务的销项税额。该栏不按第10列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

②第7行“即征即退服务、不动产和无形资产”：反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产。本行不包括货物及加工修理修配劳务的内容。

a. 本行第9列“合计”“销售额”栏：反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产的不含税销售额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之前的不含税销售额填写。该栏不按第9列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

b. 本行第10列“合计”“销项(应纳)税额”栏：反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产的销项税额。服务、不动产和无形资产有扣除

项目的，按扣除之前的销项税额填写。该栏不按第10列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

c. 本行第14列“扣除后”“销项（应纳）税额”栏：反映按一般计税方法征收增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产实际应计提的销项税额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之后的销项税额填写；服务、不动产和无形资产无扣除项目的，按本行第10列填写。该栏不按第14列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

3) 第8~12行“二、简易计税方法计税”“全部征税项目”各行：按不同征收率和项目分别填写按简易计税方法计算增值税的全部征税项目。有即征即退征税项目的纳税人，本部分数据中既包括即征即退项目，也包括不享受即征即退政策的一般征税项目。

4) 第13a~13c行“二、简易计税方法计税”“预征率%”：反映营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构，预征增值税销售额、预征增值税应纳税额。其中，第13a行“预征率%”适用于所有实行汇总计算缴纳增值税的分支机构试点纳税人；第13b、13c行“预征率%”适用于部分实行汇总计算缴纳增值税的铁路运输试点纳税人。

①第13a~13c行第1~6列按照销售额和销项税额的实际发生数填写。

②第13a~13c行第14列，纳税人按“应预征缴纳的增值税=应预征增值税销售额×预征率”公式计算后据实填写。

5) 第14~15行“二、简易计税方法计税”“其中：即征即退项目”各行：只反映按简易计税方法计算增值税的即征即退项目。按照税法规定不享受即征即退政策的纳税人，不填写本行。即征即退项目是全部征税项目的其中数。

①第14行“即征即退货物及加工修理修配劳务”：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务。本行不包括服务、不动产和无形资产的内容。

a. 本行第9列“合计”“销售额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务的不含税销售额。该栏不按第9列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

b. 本行第10列“合计”“销项（应纳）税额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务的应纳税额。该栏不按第10列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

②第15行“即征即退服务、不动产和无形资产”：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产。本行不包括货物及加工修理修配劳务的内容。

a. 本行第9列“合计”“销售额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产的不含税销售额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之前的不含税销售额填写。该栏不按第9列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

b. 本行第10列“合计”“销项（应纳）税额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产的应纳税额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之前的应纳税额填写。该栏不按第10列所列公式计算，应按照税法规定据

实填写。

c. 本行第14列“扣除后”“销项（应纳）税额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产实际应计提的应纳税额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之后的应纳税额填写；服务、不动产和无形资产无扣除项目的，按本行第10列填写。

6) 第16行“三、免抵退税”“货物及加工修理修配劳务”：反映适用免、抵、退税政策的出口货物、加工修理修配劳务。

7) 第17行“三、免抵退税”“服务、不动产和无形资产”：反映适用免、抵、退税政策的服务、不动产和无形资产。

8) 第18行“四、免税”“货物及加工修理修配劳务”：反映按照税法规定免征增值税的货物及劳务和适用零税率的出口货物及劳务，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法的出口货物及劳务。

9) 第19行“四、免税”“服务、不动产和无形资产”：反映按照税法规定免征增值税的服务、不动产、无形资产和适用零税率的服务、不动产、无形资产，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法的服务、不动产和无形资产。

4. 《增值税纳税申报表附列资料（二）》（本期进项税额明细）填写说明

(1) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(2) 第1~12栏“一、申报抵扣的进项税额”：分别反映纳税人按税法规定符合抵扣条件，在本期申报抵扣的进项税额。

1) 第1栏“（一）认证相符的增值税专用发票”：反映纳税人取得的认证相符本期申报抵扣的增值税专用发票情况。该栏应等于第2栏“本期认证相符且本期申报抵扣”与第3栏“前期认证相符且本期申报抵扣”数据之和。

2) 第2栏“其中：本期认证相符且本期申报抵扣”：反映本期认证相符且本期申报抵扣的增值税专用发票的情况。本栏是第1栏的其中数，本栏只填写本期认证相符且本期申报抵扣的部分。

适用取消增值税发票认证规定的纳税人，当期申报抵扣的增值税发票数据，也填报在本栏中。

3) 第3栏“前期认证相符且本期申报抵扣”：反映前期认证相符且本期申报抵扣的增值税专用发票的情况。

辅导期纳税人依据税务机关告知的稽核比对结果通知书及明细清单注明的稽核相符的增值税专用发票填写本栏。本栏是第1栏的其中数，只填写前期认证相符且本期申报抵扣的部分。

4) 第4栏“（二）其他扣税凭证”：反映本期申报抵扣的除增值税专用发票之外的其他扣税凭证的情况。具体包括：海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或者销售发票（含农产品核定扣除的进项税额）、代扣代缴税收缴款凭证、加计扣除农产品进项税额和其他符合政策规定的抵扣凭证。该栏应等于第5~8b栏之和。

5) 第5栏“海关进口增值税专用缴款书”：反映本期申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书的情况。按规定执行海关进口增值税专用缴款书先比对后抵扣的，纳税人需依据税务机关告知的稽核比对结果通知书及明细清单注明的稽核相符的海关进口增值税专用缴款书填

写本栏。

6) 第6栏“农产品收购发票或者销售发票”:反映纳税人本期购进农业生产者自产农产品取得(开具)的农产品销售发票或收购发票及从小规模纳税人处购进农产品时取得增值税专用发票情况。

“税额”栏=农产品销售发票或者收购发票上注明的农产品买价 $\times 11\%$ +增值税专用发票上注明的金额 $\times 11\%$

上述公式中的“增值税专用发票”是指纳税人从小规模纳税人处购进农产品时取得的增值税专用发票。

执行农产品增值税进项税额核定扣除办法的,填写当期允许抵扣的农产品增值税进项税额,不填写“份数”“金额”。

7) 第7栏“代扣代缴税收缴款凭证”:填写本期按规定准予抵扣的完税凭证上注明的增值税税额。

8) 第8a栏“加计扣除农产品进项税额”:填写纳税人将购进的农产品用于生产销售或委托受托加工17%税率货物时,为维持原农产品扣除力度不变加计扣除的农产品进项税额。该栏不填写“份数”“金额”。

9) 第8b栏“其他”:反映按规定本期可以申报抵扣的其他扣税凭证情况。

纳税人按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的应税项目,可在用途改变的次月将按公式计算出的可以抵扣的进项税额,填入“税额”栏。

10) 第9栏“(三)本期用于购建不动产的扣税凭证”:反映按规定本期用于购建不动产并适用分2年抵扣规定的扣税凭证上注明的金额和税额。购建不动产是指纳税人2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程。

取得不动产,包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得不动产,不包括房地产开发企业自行开发的房地产项目。

本栏次包括第1栏中本期用于购建不动产的增值税专用发票和第4栏中本期用于购建不动产的其他扣税凭证。

本栏“金额”“税额” $\leq$ 第1栏+第4栏且本栏“金额”“税额” ≥ 0 。

纳税人按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的应税项目,可在用途改变的次月将按公式计算出的可以抵扣的进项税额,填入“税额”栏。

本栏“税额”列=《附列资料(五)》第2列“本期不动产进项税额增加额”。

11) 第10栏“(四)本期不动产允许抵扣进项税额”:反映按规定本期实际申报抵扣的不动产进项税额。本栏“税额”

列=《附列资料(五)》第3列“本期可抵扣不动产进项税额”

12) 第11栏“(五)外贸企业进项税额抵扣证明”:填写本期申报抵扣的税务机关出口退税部门开具的《出口货物转内销证明》列明允许抵扣的进项税额。

13) 第12栏“当期申报抵扣进项税额合计”:反映本期申报抵扣进项税额的合计数。按表中所列公式计算填写。

(3) 第13~23栏“二、进项税额转出额”各栏:分别反映纳税人已经抵扣但按规定应在本期转出的进项税额明细情况。

1) 第13栏“本期进项税额转出额”:反映已经抵扣但按规定应在本期转出的进项税额合计数。按表中所列公式计算填写。

2) 第14栏“免税项目用”:反映用于免征增值税项目,按规定应在本期转出的进项税额。

3) 第15栏“集体福利、个人消费”:反映用于集体福利或者个人消费,按规定应在本期转出的进项税额。

4) 第16栏“非正常损失”:反映纳税人发生非正常损失,按规定应在本期转出的进项税额。

5) 第17栏“简易计税方法征税项目用”:反映用于按简易计税方法征税项目,按规定应在本期转出的进项税额。

营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构,当期应由总机构汇总的进项税额也填入本栏。

6) 第18栏“免抵退税办法不得抵扣的进项税额”:反映按照免、抵、退税办法的规定,由于征税税率与退税税率存在税率差,在本期应转出的进项税额。

7) 第19栏“纳税检查调减进项税额”:反映税务、财政、审计部门检查后而调减的进项税额。

8) 第20栏“红字专用发票信息表注明的进项税额”:填写主管税务机关开具的《开具红字增值税专用发票信息表》注明的在本期应转出的进项税额。

9) 第21栏“上期留抵税额抵减欠税”:填写本期经税务机关同意,使用上期留抵税额抵减欠税的数额。

10) 第22栏“上期留抵税额退税”:填写本期经税务机关批准的上期留抵税额退税额。

11) 第23栏“其他应作进项税额转出的情形”:反映除上述进项税额转出情形外,其他应在本期转出的进项税额。

(4) 第24~34栏“三、待抵扣进项税额”各栏:分别反映纳税人已经取得,但按税法规定不符合抵扣条件,暂不予在本期申报抵扣的进项税额情况及按税法规定不允许抵扣的进项税额情况。

1) 第24~28栏均为增值税专用发票的情况。

2) 第25栏“期初已认证相符但未申报抵扣”:反映前期认证相符,但按照税法规定暂不予抵扣及不允许抵扣,结存至本期的增值税专用发票情况。辅导期纳税人填写认证相符但未收到稽核比对结果的增值税专用发票期初情况。

3) 第26栏“本期认证相符且本期未申报抵扣”:反映本期认证相符,但按税法规定暂不予抵扣及不允许抵扣,而未申报抵扣的增值税专用发票情况。辅导期纳税人填写本期认证相符但未收到稽核比对结果的增值税专用发票情况。

4) 第27栏“期末已认证相符但未申报抵扣”:反映截至本期期末,按照税法规定仍暂不予抵扣及不允许抵扣且已认证相符的增值税专用发票情况。辅导期纳税人填写截至本期期末已认证相符但未收到稽核比对结果的增值税专用发票期末情况。

5) 第28栏“其中:按照税法规定不允许抵扣”:反映截至本期期末已认证相符但未申

报抵扣的增值税专用发票中,按照税法规定不允许抵扣的增值税专用发票情况。

6) 第29栏“(二)其他扣税凭证”:反映截至本期期末仍未申报抵扣的除增值税专用发票之外的其他扣税凭证情况。具体包括:海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或者销售发票、代扣代缴税收缴款凭证和其他符合政策规定的抵扣凭证。该栏应等于第30~33栏之和。

7) 第30栏“海关进口增值税专用缴款书”:反映已取得但截至本期期末仍未申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书情况,包括纳税人未收到稽核比对结果的海关进口增值税专用缴款书情况。

8) 第31栏“农产品收购发票或者销售发票”:反映已取得但截至本期期末仍未申报抵扣的农产品收购发票和农产品销售普通发票及从小规模纳税人处购进农产品时取得增值税专用发票情况。

9) 第32栏“代扣代缴税收缴款凭证”:反映已取得但截至本期期末仍未申报抵扣的代扣代缴税收完税凭证情况。

10) 第33栏“其他”:反映已取得但截至本期期末仍未申报抵扣的其他扣税凭证的情况。

(5) 第35~36栏“四、其他”各栏。

1) 第35栏“本期认证相符的增值税专用发票”:反映本期认证相符的增值税专用发票的情况。

2) 第36栏“代扣代缴税额”:填写纳税人根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十八条扣缴的应税劳务增值税税额与根据营业税改征增值税有关政策规定扣缴的服务、不动产和无形资产增值税税额之和。

5. 《增值税纳税申报表附列资料(三)》(服务、不动产和无形资产扣除项目明细)填写说明

(1) 本表由服务、不动产和无形资产有扣除项目的营业税改征增值税纳税人填写。其他纳税人不填写。

(2) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(3) 第1列“本期服务、不动产和无形资产价税合计额(免税销售额)”:营业税改征增值税的服务、不动产和无形资产属于征税项目的,填写扣除之前的本期服务、不动产和无形资产价税合计额;营业税改征增值税的服务、不动产和无形资产属于免抵退税或免税项目的,填写扣除之前的本期服务、不动产和无形资产免税销售额。本列各行次等于《附列资料(一)》第11列对应行次,其中本列第3行和第4行之和等于《附列资料(一)》第11列第5栏。

营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构,本列各行次之和等于《附列资料(一)》第11列第13a、13b行之和。

(4) 第2列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“期初余额”:填写服务、不动产和无形资产扣除项目上期期末结存的金额,试点实施之日的税款所属期填写“0”。本列各行次等于上期《附列资料(三)》第6列对应行次。

本列第4行“6%税率的金融商品转让项目”“期初余额”年初首期填报时应填“0”。

(5) 第3列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“本期发生额”:填写本期取得的按

税法规定准予扣除的服务、不动产和无形资产扣除项目金额。

(6) 第4列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“本期应扣除金额”:填写服务、不动产和无形资产扣除项目本期应扣除的金额。

本列各行次 = 第2列对应各行次 + 第3列对应各行次

(7) 第5列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“本期实际扣除金额”:填写服务、不动产和无形资产扣除项目本期实际扣除的金额。

本列各行次 ≤ 第4列对应各行次且本列各行次 ≤ 第1列对应各行次。

(8) 第6列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“期末余额”:填写服务、不动产和无形资产扣除项目本期期末结存的金额。

本列各行次 = 第4列对应各行次 - 第5列对应各行次

6. 《增值税纳税申报表附列资料(四)》(税额抵减情况表)填写说明

(1) 本表第1行由发生增值税税控系统专用设备费用和技术维护费的纳税人填写,反映纳税人增值税税控系统专用设备费用和技术维护费按规定抵减增值税应纳税额的情况。

(2) 本表第2行由营业税改征增值税纳税人,服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的总机构填写,反映其分支机构预征缴纳税款抵减总机构应纳增值税税额的情况。

(3) 本表第3行由销售建筑服务并按规定预缴增值税的纳税人填写,反映其销售建筑服务预征缴纳税款抵减应纳增值税税额的情况。

(4) 本表第4行由销售不动产并按规定预缴增值税的纳税人填写,反映其销售不动产预征缴纳税款抵减应纳增值税税额的情况。

(5) 本表第5行由出租不动产并按规定预缴增值税的纳税人填写,反映其出租不动产预征缴纳税款抵减应纳增值税税额的情况。

未发生上述业务的纳税人不填写本表。

7. 《增值税纳税申报表附列资料(五)》(不动产分期抵扣计算表)填写说明

(1) 本表由分期抵扣不动产进项税额的纳税人填写。

(2) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(3) 第1列“期初待抵扣不动产进项税额”:填写纳税人上期期末待抵扣不动产进项税额。

(4) 第2列“本期不动产进项税额增加额”:填写本期取得的符合税法规定的不动产进项税额。

(5) 第3列“本期可抵扣不动产进项税额”:填写符合税法规定可以在本期抵扣的不动产进项税额。

(6) 第4列“本期转入的待抵扣不动产进项税额”:填写按照税法规定本期应转入的待抵扣不动产进项税额。

本列数 ≤ 《附列资料(二)》第23栏“税额”。

(7) 第5列“本期转出的待抵扣不动产进项税额”:填写按照税法规定本期应转出的待抵扣不动产进项税额。

(8) 第6列“期末待抵扣不动产进项税额”:填写本期期末尚未抵扣的不动产进项税额,按表中公式填写。

8. 《增值税减免税申报明细表》填写说明

(1) 本表由享受增值税减免税优惠政策的增值税一般纳税人和小规模纳税人填写。仅享受月销售额不超过3万元（按季纳税9万元）免征增值税政策或未达起征点的增值税小规模纳税人不需填报本表，即小规模纳税人当期增值税纳税申报表主表第12栏“其他免税销售额”“本期数”和第16栏“本期应纳税额减征额”“本期数”均无数据时，不需填报本表。

(2) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同增值税纳税申报表主表（以下简称主表）。

(3) “一、减税项目”由本期按照税收法律、法规及国家有关税收规定享受减征（包含税额式减征、税率式减征）增值税优惠的纳税人填写。

1) “减税性质代码及名称”：根据国家税务总局最新发布的《减免性质及分类表》所列减免性质代码、项目名称填写。同时有多个减征项目的，应分别填写。

2) 第1列“期初余额”：填写应纳税额减征项目上期“期末余额”，为对应项目上期应抵减而不足抵减的余额。

3) 第2列“本期发生额”：填写本期发生的按照规定准予抵减增值税应纳税额的金额。

4) 第3列“本期应抵减税额”：填写本期应抵减增值税应纳税额的金额。本列按表中所示公式填写。

5) 第4列“本期实际抵减税额”：填写本期实际抵减增值税应纳税额的金额。本列各行 $\leq$ 第3列对应各行。

一般纳税人填写时，第1行“合计”本列数=主表第23行“一般项目”列“本月数”。

小规模纳税人填写时，第1行“合计”本列数=主表第16行“本期应纳税额减征额”“本期数”。

6) 第5列“期末余额”：按表中所示公式填写。

(4) “二、免税项目”由本期按照税收法律、法规及国家有关税收规定免征增值税的纳税人填写。仅享受小微企业免征增值税政策或未达起征点的小规模纳税人不需填写，即小规模纳税人申报表主表第12栏“其他免税销售额”“本期数”无数据时，不需填写本栏。

1) “免税性质代码及名称”：根据国家税务总局最新发布的《减免性质及分类表》所列减免性质代码、项目名称填写。同时有多个免税项目的，应分别填写。

2) “出口免税”填写纳税人本期按照税法规定出口免征增值税的销售额，但不包括适用免、抵、退税办法出口的销售。小规模纳税人不填写本栏。

3) 第1列“免征增值税项目销售额”：填写纳税人免税项目的销售额。免税销售额按照有关规定允许从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的，应填写扣除之前的销售额。

一般纳税人填写时，本列“合计”等于主表第8行“一般项目”列“本月数”。

小规模纳税人填写时，本列“合计”等于主表第12行“其他免税销售额”“本期数”。

4) 第2列“免税销售额扣除项目本期实际扣除金额”：免税销售额按照有关规定允许从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的，据实填写扣除金额；无扣除项目的，本列填写“0”。

5) 第3列“扣除后免税销售额”：按表中所示公式填写。

6) 第4列“免税销售额对应的进项税额”：本期用于增值税免税项目的进项税额。小

规模纳税人不填写本列，一般纳税人按下列情况填写：

- ①纳税人兼营应税和免税项目的，按当期免税销售额对应的进项税额填写。
- ②纳税人本期销售收入全部为免税项目，且当期取得合法扣税凭证的，按当期取得的合法扣税凭证注明或计算的进项税额填写。
- ③当期未取得合法扣税凭证的，纳税人可根据实际情况自行计算免税项目对应的进项税额；无法计算的，本栏次填“0”。

7) 第 5 列“免税额”：一般纳税人和小规模纳税人分别按下列公式计算填写，且本列各行数应大于或等于 0。

一般纳税人公式：第 5 列“免税额” ≤ 第 3 列“扣除后免税销售额” × 适用税率 - 第 4 列“免税销售额对应的进项税额”。

小规模纳税人公式：第 5 列“免税额” = 第 3 列“扣除后免税销售额” × 征收率。

3.3.3 《增值税预缴税款表》及其填写说明

1. 增值税预缴税款表

增值税预缴税款见表 3-10。

表 3-10 增值税预缴税款表

税款所属时间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□ 是否适用一般计税方法 是□ 否□

纳税人名称：(公章)			金额单位：元（列至角分）		
项目编号			项目名称		
项目地址					
预征项目和栏次		销售额	扣除金额	预征率	预征税额
		1	2	3	4
建筑服务	1				
销售不动产	2				
出租不动产	3				
	4				
	5				
合计	6				
授权声明	如果你已委托代理人填报，请填写下列资料： 为代理一切税务事宜，现授权 （地址）为本次 纳税人的代理填报人，任何与本表有 关的往来文件，都可寄予此人。 授权人签字：		填表人申明	以上内容是真实的、可靠的、完整的。 纳税人签字：	

2. 《增值税预缴税款表》填写说明

- (1) 本表适用于纳税人发生以下情形按规定在国税机关预缴增值税时填写。
 - 1) 纳税人（不含其他个人）跨县（市）提供建筑服务。

2) 房地产开发企业预售自行开发的房地产项目。

3) 纳税人(不含其他个人)出租与机构所在地不在同一县(市)的不动产。

(2) 基础信息填写说明

1) “税款所属时间”:指纳税人申报的增值税预缴税额的所属时间,应填写具体的起止年、月、日。

2) “纳税人识别号”:填写纳税人的税务登记证件号码;纳税人为未办理过税务登记证的非企业性单位的,填写其组织机构代码证号码。

3) “纳税人名称”:填写纳税人名称全称。

4) “是否适用一般计税方法”:该项目适用一般计税方法的纳税人在该项目后的“□”中打“√”,适用简易计税方法的纳税人在该项目后的“□”中打“×”。

5) “项目编号”:由异地提供建筑服务的纳税人和房地产开发企业填写《建筑工程施工许可证》上的编号,根据相关规定不需要申请《建筑工程施工许可证》的建筑服务项目或不动产开发项目,不需要填写。出租不动产业务无需填写。

6) “项目名称”:填写建筑服务或者房地产项目的名称。出租不动产业务不需要填写。

7) “项目地址”:填写建筑服务项目、房地产项目或出租不动产的具体地址。

(3) 具体栏次填表说明

1) 纳税人异地提供建筑服务。纳税人在“预征项目和栏次”部分的第1栏“建筑服务”行次填写相关信息:

①第1列“销售额”:填写纳税人跨县(市)提供建筑服务取得的全部价款和价外费用(含税)。

②第2列“扣除金额”:填写跨县(市)提供建筑服务项目按照规定准予从全部价款和价外费用中扣除的金额(含税)。

③第3列“预征率”:填写跨县(市)提供建筑服务项目对应的预征率或者征收率。

④第4列“预征税额”:填写按照规定计算的应预缴税额。

2) 房地产开发企业预售自行开发的房地产项目。纳税人在“预征项目和栏次”部分的第2栏“销售不动产”行次填写相关信息:

①第1列“销售额”:填写本期收取的预收款(含税),包括在取得预收款当月或主管国税机关确定的预缴期取得的全部预收价款和价外费用。

②第2列“扣除金额”:房地产开发企业不需填写。

③第3列“预征率”:房地产开发企业预征率为3%。

④第4列“预征税额”:填写按照规定计算的应预缴税额。

3) 纳税人出租不动产。纳税人在“预征项目和栏次”部分的第3栏“出租不动产”行次填写相关信息:

①第1列“销售额”:填写纳税人出租不动产取得全部价款和价外费用(含税)。

②第2列“扣除金额”无需填写。

③第3列“预征率”:填写纳税人预缴增值税适用的预征率或者征收率。

④第4列“预征税额”:填写按照规定计算的应预缴税额。

2. 规格与纸张

中文计算机版增值税专用发票为 140mm × 240mm，中英文版增值税专用发票为 153mm × 240mm。纸张为无碳复写纸。

3. 专用发票的要素

(1) 发票代码：票面左上角，发票代码由 10 位阿拉伯数字组成。

第 1~4 位代表省别（3700 代表山东各地市，3702 代表青岛，计划单列市地区代码不变）。

第 5、6 两位代表制版年代（03 代表 2003 年）。

第 7 位代表批次（用 1、2、3 表示）。

第 8 位代表语种（1 中文、2 中英文、3 藏汉文、4 维汉文）。

第 9 位代表发票联数。

第 10 位代表发票的版式和版位（0 为计算机版）。

例如：3700031140 表示山东省某某市 2003 年版第一批中文四联计算机票。

(2) 发票号码：由 8 位阿拉伯数字组成。

(3) 密文区：由七要素形成的 84 位电子密文。密文区的右面有打印的发票代码和号码，必须与原发票上的印刷体的代码和号码一致。

(4) 纳税人识别号：包括销货单位的纳税人识别号、购货单位的纳税人识别号，均由 15 位数字（或字母）组成。

(5) 单位名称：销货方、购货方单位的名称必须使用全称。

(6) 货物名称：如果货物种类繁多，可以汇总填列，写明“××货物一批”。发票后面附“销货清单”。

(7) 金额：单价为不含税单价，金额也为不含税金额，加上税额，两者之和为大写栏的价税合计，也就是总销售额。

(8) 税率：销货单位是一般纳税人，税率应为 17%、13%、11% 或 6%。销货单位为小规模纳税人，征收率为 3%，此票为税务机关代开，应当有“代开票”。

4. 印章

增值税专用发票加盖企业发票专用章（有税号）。

5. 专用发票印制

专用发票由国家税务总局指定的企业印制，印制发票的企业按照国家税务总局批准的种类、数量等印制发票。发票票面的左侧竖排的一排文字为国家税务总局批准印制发票的文号。

4.2 增值税发票的开具

4.2.1 增值税专用发票开具的相关政策

1. 原增值税政策

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务，应向购买方开具专用发票。商业企业一般纳税人零售的烟、酒、食品、服装、鞋帽（不包括劳保专用部分）、化妆品等消费品不得开具专

用发票。小规模纳税人需要开具专用发票的，可向主管税务机关申请代开。销售免税货物不得开具专用发票，法律、法规及国家税务总局另有规定的除外。

2. 营改增政策

纳税人提供应税服务，应当向索取增值税专用发票的接受方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额属于下列情形之一的，不得开具增值税专用发票：

- (1) 向消费者个人提供销售货物、提供应税服务或应税劳务。
- (2) 适用免征增值税规定的销售货物、提供应税服务或应税劳务。

小规模纳税人提供应税服务，接受方索取增值税专用发票的，可以向主管税务机关申请代开。

4.2.2 增值税发票开具注意事项

(1) 增值税一般纳税人应主动向可以开具增值税专用发票的纳税人索取增值税专用发票。

(2) 如供应商为小规模纳税人，营改增一般纳税人应要求其向主管税务机关代开增值税专用发票。

(3) 如果供应商选择免征增值税，营改增一般纳税人无法取得增值税专用发票，无法抵扣进项税额。

4.2.3 增值税专用发票的开具要求

1. 基本要求

- (1) 项目齐全，与实际交易相符。
 - (2) 字迹清楚，不得压线、错格。
 - (3) 发票联和抵扣联加盖发票专用章。
 - (4) 按照增值税纳税义务的发生时间开具。
- 对不符合上列要求的增值税专用发票，购买方有权拒收。

2. 特殊要求

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务或应税服务可汇总开具增值税专用发票。汇总开具增值税专用发票的，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》，并加盖发票专用章。

营改增一般纳税人应严格按照增值税专用发票开具要求开具增值税专用发票；在收取增值税专用发票时，应按照增值税专用发票开具要求对增值税专用发票进行审核，对不符合开具要求的增值税专用发票有权拒收，要求发票开具方重新开具。

4.2.4 不得开具增值税专用发票的情形

一般纳税人发生下列情形不得开具增值税专用发票：

- (1) 向消费者销售应税项目。
- (2) 销售免税项目。
- (3) 销售报关出口的货物、在境外销售应税劳务。

- (4) 将货物用于集体福利或个人消费。
- (5) 将货物无偿赠送他人。
- (6) 向小规模纳税人销售应税项目。

4.3 增值税扣税凭证

4.3.1 常见成本扣税凭证及其适用税率

为便于业务人员在进行成本管理时能够准确掌握各项成本费用的抵扣情况以及适用税率，做到增值税进项税额“应抵尽抵、充分抵扣”，下面以建筑企业常见的成本费用为例，对各项成本费用的可抵扣情况及适用税率进行统一整理，以备参考和使用。可抵扣项目及适用税率明细见表 4-1（参考财税〔2016〕36 号文规定）。

表 4-1 可抵扣项目及适用税率明细表

成本费用项目	核算内容	相关业务形式	是否可抵扣	增值税扣税凭证	税率	备 注
工程成本—人工费	主要核算从事建筑安装工程施工人员的工资、补贴、奖金、社会保险、其他职工薪酬以及劳务协作队伍的劳务费	1. 员工工资及五险一金	否	—	—	
		2. 劳务派遣费用	是	—	6%	传统服务业营改增后，可抵扣
		3. 协作队伍劳务费	是	—	6%	传统服务业营改增后，可抵扣
		4. 零星用工工费	否	—	—	
		5. 对劳务队伍的考核奖励	否	—	—	
		∴	∴	∴	∴	
工程成本—材料费	建筑安装工程直接耗用的构成工程实体和有助于工程形成的各种主要材料、辅助材料、结构件、零件、半成品的成本以及工程使用周转材料应计的摊销价值	1. 钢材、水泥、混凝土	是	增值税专用发票	17%	如为商品混凝土（仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土）适用增值税简易征收办法
					3%	
		2. 油品、火工品	是	增值税专用发票	17%	
		3. 桥梁、支座、锚杆、锚具	是	增值税专用发票	17%	
		4. 地材（砂、土、石料等）	是	增值税专用发票	3%	以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含黏土实心砖、瓦）适用增值税简易征收办法

(续)

成本费用项目	核算内容	相关业务形式	是否可抵扣	增值税扣税凭证	税率	备 注
工程成本—材料费	建筑安装工程直接耗用的构成工程实体和有助于工程形成的各种主要材料、辅助材料、结构件、零件、半成品的成本以及工程使用周转材料应计的摊销价值	5. 小型机具、电料、五金材料	是	增值税专用发票	17%	
		6. 方木、木板、竹胶板、木胶板	是	增值税专用发票	17%	
		7. 压浆剂、灌浆料、粉煤灰、减水剂、速凝剂、石粉	是	增值税专用发票	17%	
		8. 机制砖、井盖、污水管、螺旋管、铸铁管、彩砖、栏杆、洞渣、路缘石	是	增值税专用发票	17%	
		9. 伸缩缝、钢板、钢绞线、波纹管、钢纤维、挤压套	是	增值税专用发票	17%	
		10. 电气开关、电线电缆、照明设备	是	增值税专用发票	17%	
		11. 空调、电梯、电气设备	是	增值税专用发票	17%	
		12. PVC 管材、塑料管材、塑料板材	是	增值税专用发票	17%	
		13. 铸铁管道、钢管、阀门	是	增值税专用发票	17%	
		14. 木门、防盗门、防火门、防盗网、塑钢窗等	是	增值税专用发票	17%	
		15. 卫生间洁具、食堂用具	是	增值税专用发票	17%	
		16. 瓷砖、大理石、火烧石、水泥预制件	是	增值税专用发票	17%	
		17. 玻璃幕墙、铝塑板、外墙装饰材料	是	增值税专用发票	17%	

(续)

成本费用项目	核算内容	相关业务形式	是否可抵扣	增值税扣税凭证	税率	备 注
工程成本—材料费	建筑安装工程直接耗用的构成工程实体和有助于工程形成的各种主要材料、辅助材料、结构件、零件、半成品的成本以及工程使用周转材料应计的摊销价值	18. 给水排水设备、消防设施	是	增值税专用发票	17%	
		19. 材料运费	是	增值税专用发票	11%	
		20. 材料加工费	是	增值税专用发票	17%	
		21. 自有周转材料使用费	否			
		22. 周转材租赁费(钢管、扣件、模板、钢模等)	是	增值税专用发票	17%	
		⋮	⋮	⋮	⋮	
工程成本—机械使用费	工程施工过程中使用自有施工机械发生的机械使用费和租用外单位施工机械发生的租赁费以及施工机械的安装、拆卸和进出场费等	1. 工程用设备租赁(包括起重机、挖掘机、装载机、塔式起重机、扶墙电梯、运输车辆)	是	增值税专用发票	17%	
		2. 电费	是	增值税专用发票	17%	
					3%	县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力适用增值税简易征收办法。小型水力发电单位,是指各类投资主体建设的装机容量为5万kW以下(含5万kW)的小型水力发电单位
		3. 燃料(汽油、柴油)	是	增值税专用发票	17%	
		4. 设备折旧费	否	—	—	
		5. 机械操作人员工资及工资附加费	否	—	—	
		6. 外租机械设备进出场费	是	增值税专用发票	17%	
		7. 自有机械设备修理费	是	增值税专用发票	17%	
		⋮	⋮	⋮	⋮	

(续)

成本费用项目	核算内容	相关业务形式	是否可抵扣	增值税扣税凭证	税率	备 注
工程成本—其他直接费用	施工过程中发生的二次材料搬运费、生产工具用具使用费、临时设施摊销费、检验试验费、安全生产费、场地清理费、工程复测费、夜间冬期雨期施工增加费、施工补偿费、环境保护费等	1. 征地拆迁费	否	—	—	
		2. 房屋、道路、青苗补偿费	否	—	—	
		3. 施工水电费	是	增值税专用发票	17%	适用一般计税方法电力
					11%	适用一般计税方法的自来水
					3%	适用简易计税方法的自来水；适用简易计税方法的电力
		4. 生产安全用品	是	增值税专用发票	17%	
		5. 检验试验费	是	增值税专用发票	6%	
		6. 二次搬运费	是	增值税专用发票	11%	
		7. 场地租赁费	是	—	11%	
		8. 场地清理费	是	—	11%	
		9. 采购活动板房	是	增值税专用发票	17%	
		10. 租赁活动板房	是	—	11%	
		11. 采购拌合站	是	增值税专用发票	17%	主要指机器设备
		12. 电力架施	是	—	11%	
		13. 临时房屋、道路工程	是	—	11%	
		∴	∴	∴	∴	
工程成本—间接费用	施工单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用	1. 管理人员工资及工资附加费	否	—	—	
		2. 外聘人员工资	否	—	—	
		3. 工程、设备、人员保险费	是	—	17%	金融保险业营改增后，可抵扣
		4. 房屋租赁费	是	—	17%	
		5. 会议费	是	增值税专用发票等	6%	

(续)

成本费用项目	核算内容	相关业务形式	是否可抵扣	增值税扣税凭证	税率	备 注
工程成本—间接费用	施工单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用	6. 交通费	否	—	—	
		7. 电话费、网络费	是	增 值 税 专用发票	11%	基础电信业务适用
					6%	增值电信业务适用
		8. 临时设施费	是	增 值 税 专用发票	17%	材料设备及增值税应税劳务
					6%	增值税应税服务
		9. 办公用品、物料消耗	是	增 值 税 专用发票	17%	
		10. 物业管理费	是	—	6%	传统服务营改增后, 可抵扣
		11. 污水及垃圾处理费	否	—	—	政府非税收入票据
		12. 培训费	是	增 值 税 专用发票	6%	技术培训适用
			是	—	6%	传统服务业营改增后, 可抵扣
		13. 工地宣传费用(条幅、展示牌…)	是	增 值 税 专用发票	17%	
		14. 水电费	是	增值税专用发票等	17% 或 11%	
管理费用	施工单位管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费、经营租赁费、折旧费等)、工会经费、董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费等	15. 食堂采购费用	否	—	—	
		∴	∴	∴	∴	
		1. 职工工资及五险一金	否	—	—	
		2. 培训费	是	增 值 税 专用发票	6%	技术培训适用
			是	—	6%	传统服务业营改增后, 可抵扣
		3. 财产保险费	是	—	6%	金融保险业营改增后, 可抵扣
		4. 折旧费	否	—	—	
		5. 无形资产摊销费	否	—	—	
		6. 审计、咨询、中介费	是	增 值 税 专用发票	6%	

(续)

成本费用项目	核算内容	相关业务形式	是否可抵扣	增值税扣税凭证	税率	备 注
管理费用	施工单位管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费、经营租赁费、折旧费等)、工会经费、董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费等	7. 材料费(研发费用)	是	增值税专用发票	17%	
		8. 房屋租赁费	是	—	17%	
		9. 会议费	是	增值税专用发票	6%	
		10. 交通费	否	—	—	
		11. 电话费、网络费	是	增值税专用发票等或通用机打发票	11%	基础电信业务适用
					6%	增值电信业务适用
		12. 业务招待费	否	—	—	
		13. 办公用品、物料消耗	是	增值税专用发票	17%	
		14. 物业管理费	是	—	6%	传统服务业营改增后,可抵扣
		15. 污水及垃圾处理费	否	—	—	主要为政府非税收入票据
		16. 各类组织会费、年费	是	增值税专用发票	6%	适用部分现代服务业
			否	—	—	
		17. 广告宣传费	是	增值税专用发票	6%	
		⋮	⋮	⋮	⋮	
购置不动产	购置不动产	购置房屋、土地使用权等不动产	是	—	11%	

4.3.2 增值税扣税凭证

企业采购货物、接受应税劳务或应税服务,取得如表4-2所示税收凭证并用于可抵扣进项税的业务范围,则可以抵扣相应的增值税税额。

表4-2 增值税扣税凭证

涉税业务	增值税扣税凭证	抵扣额	备 注
境内增值税业务	增值税专用发票	增值税税额	包括:增值税专用发票、机动车销售统一发票以及小规模纳税人向税务局要求代开的增值税专用发票

(续)

涉税业务	增值税扣税凭证	抵扣额	备 注
进口增值税业务	海关进口增值税专用缴款书	增值税税额	
购进农产品业务	农产品收购发票或销售发票	进项税额 = 买价 × 扣除率 (13%)	含烟叶税
接受境外单位或个人提供的应税服务	税收缴款凭证	增值税税额	应具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或发票, 资料不全的不得抵扣

4.4 增值税发票管理

建筑业营改增后, 外部征管要求明显提高, 尤其是对于增值税专用发票的监管, 若增值税专用发票管理不善, 最严重的将造成公司及相关办事人员承担刑事责任, 因此, 如何从营业税下较为松懈的管理状态过渡至增值税下更为严苛的管理环境中, 将是建筑企业面临的一项重要挑战。

为适应建筑业营改增税制改革要求, 规范增值税专用发票的管理, 公司应制定营改增后增值税专用发票的管理办法, 明确增值税专用发票管理原则、开具要求和流程以及发票日常管理等有关事项。

4.4.1 增值税扣税凭证管理

1. 增值税扣税凭证认证(比对)期限

根据税收法规相关规定, 增值税一般纳税人取得增值税专用发票(包括货物运输业增值税专用发票和税控机动车销售统一发票), 应在开具之日起 360 天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, 如超过认证期限仍未办理认证的, 则该凭证不得作为合法的增值税扣税凭证, 不得抵扣相应进项税额。

实行海关进口增值税专用缴款书(以下简称海关缴款书)“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的海关缴款书, 应在开具之日起 360 日内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(包括纸质资料和电子数据)申请稽核比对。

鉴于上述规定, 企业负责采购的部门和人员在取得可认证抵扣的增值税专用发票(包括货物运输业增值税专用发票、代开的增值税专用发票)或需比对抵扣的海关缴款书后应当及时传递至财务人员进行认证抵扣和比对抵扣, 避免因逾期未认证造成进项税额无法抵扣, 进而造成公司税款的流失。相关业务人员应正确看待增值税专用发票的管理, 严格按照企业对增值税扣税凭证管理的相关规定取得发票、审核发票和及时传递发票。在业务操作过程中, 相关业务人员应注意做好以下几个方面的工作:

(1) 正确认识增值税专用发票。增值税专用发票对于企业的实际税负、成本及效益有直接影响, 相关业务人员应当深刻认识增值税专用发票的重要性, 避免在实际业务过程中发生未取得而未取得增值税专用发票等失误而给企业带来不必要的损失。

(2) 认真学习增值税专用发票管理的相关基础知识。掌握增值税专用发票的审核要点以及作废、认证、抵扣的时间要求,按照本单位发票管理制度规范地取得发票并及时进行传递。

(3) 加强与财务部门的联系。相关业务人员如遇到发票问题无法判断或存在疑问时,应及时与财务部门进行沟通,在获取专业意见之后再行进行下一步操作,有助于及早解决问题,同时也可以避免因采取补救措施而产生人力、物力的消耗。

(4) 认证期限。增值税专用发票和海关缴款书的认证期限是自开票日计算 360 天。以下增值税扣税凭证没有具体的认证期限:

1) 购进农产品,取得的农产品收购发票或者销售发票。

2) 接受境外单位或者个人提供的应税服务,从税务机关或者境内代理人取得的税收缴款凭证。

2. 逾期末认证的补救措施

根据国家税务总局公告 2017 年第 36 号《国家税务总局关于进一步优化增值税、消费税有关涉税事项办理程序的公告》:“增值税一般纳税人发生真实交易但由于客观原因造成增值税扣税凭证(包括增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和机动车销售统一发票)未能按照规定期限办理认证、确认或者稽核比对的,经主管税务机关核实、逐级上报,由省国税局认证并稽核比对后,对比对相符的增值税扣税凭证,允许纳税人继续抵扣其进项税额”。

3. 扣税凭证类型

增值税扣税凭证,是增值税一般纳税人用于抵扣进项税额的凭证,既包含增值税专用发票也包含部分增值税普通发票,主要包括增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和税收缴款凭证。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。

4. 扣税凭证的抵扣方式

(1) 计算抵扣

1) 购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和 11% 的扣除率计算的进项税额进行抵扣。

购进农产品,按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》抵扣进项税额的除外。

2) 接受境外单位或者个人提供的应税服务,按照从税务机关或者境内代理人取得的税收缴款凭证上注明的增值税税额进行抵扣。

(2) 比对抵扣。自 2013 年 7 月 1 日起,增值税一般纳税人进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书,需经税务机关稽核比对相符后,其增值税税额方能作为进项税额在销项税额中抵扣。

税务机关通过稽核系统将纳税人申请稽核的海关缴款书数据,按日与进口增值税入库数据进行稽核比对,每个月为一个稽核期。海关缴款书开具当月申请稽核的,稽核期为申请稽核的当月、次月及第三个月。海关缴款书开具次月申请稽核的,稽核期为申请稽核的当月及次月。海关缴款书开具次月以后申请稽核的,稽核期为申请稽核的当月。

税务机关于每月纳税申报期内,向纳税人提供上月稽核比对结果,纳税人应向主管税务机关查询稽核比对结果信息。对稽核比对结果为相符的海关缴款书,纳税人应在税务机关提

供稽核比对结果的当月纳税申报期内申报抵扣，逾期的其进项税额不予抵扣。

(3) 认证抵扣。用于抵扣增值税进项税额的专用发票应经税务机关认证相符（国家税务总局另有规定的除外）。认证相符的专用发票应作为购买方的记账凭证，不得退还销售方。认证，是税务机关通过防伪税控系统对专用发票所列数据的识别、确认。认证相符，是指纳税人识别号无误，专用发票所列密文解译后与明文一致。

5. 不得抵扣的扣税凭证

不得抵扣的扣税凭证见表 4-3。

表 4-3 不得抵扣的扣税凭证

类 别	内 容
进项税额认证 (比对) 异常	1. 认证后不得作为增值税进项税额抵扣凭证的情形 经认证，有下列情形之一的，不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关退还原件，购买方可要求销售方重新开具专用发票： (1) 无法认证。无法认证是指专用发票所列密文或者明文不能辨认，无法产生认证结果 (2) 纳税人识别号认证不符。纳税人识别号认证不符是指专用发票所列购买方纳税人识别号有误 (3) 专用发票代码、号码认证不符。专用发票代码、号码认证不符是指专用发票所列密文解译后与明文的代码或者号码不一致 2. 认证后暂不得作为增值税进项税额抵扣凭证的情形 经认证，有下列情形之一的，暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关扣留原件，查明原因，分别情况进行处理： (1) 重复认证。重复认证是指已经认证相符的同一张专用发票再次认证 (2) 密文有误。密文有误是指专用发票所列密文无法解译 (3) 认证不符。认证不符是指纳税人识别号有误，或者专用发票所列密文解译后与明文不一致。本条所称认证不符不含纳税人识别号认证不符合专用发票代码、号码认证不符的情形 (4) 列为失控专用发票。列为失控专用发票，是指认证时的专用发票已被登记为失控专用发票 3. 海关缴款书稽核比对异常的处理 海关缴款书稽核比对的结果分为相符、不符、滞留、缺联、重号五种。稽核比对结果异常，是指稽核比对结果为不符、缺联、重号、滞留 (1) 对于稽核比对结果为不符、缺联的海关缴款书，纳税人应于产生稽核结果的 180 日内，持海关缴款书原件向主管税务机关申请数据修改或者核对，逾期的其进项税额不予抵扣。属于纳税人数据采集错误的，数据修改后再次进行稽核比对；不属于数据采集错误的，纳税人可向主管税务机关申请数据核对，主管税务机关会同海关进行核查。经核查，海关缴款书票面信息与纳税人实际进口货物业务一致的，纳税人应在收到主管税务机关书面通知的次月申报期内申报抵扣，逾期的其进项税额不予抵扣 (2) 对于稽核比对结果为重号的海关缴款书，由主管税务机关进行核查。经核查，海关缴款书票面信息与纳税人实际进口货物业务一致的，纳税人应在收到税务机关书面通知的次月申报期内申报抵扣，逾期的其进项税额不予抵扣 (3) 对于稽核比对结果为滞留的海关缴款书，可继续参与稽核比对，纳税人不需申请数据核对。纳税人应在“应交税费”科目下设“待抵扣进项税额”明细科目，用于核算已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。纳税人取得海关缴款书后，应借记“应交税费——待抵扣进项税额”明细科目，贷记相关科目；稽核比对相符以及核查后允许抵扣的，应借记“应交税费——应交增值税——进项税额”科目，贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。经核查不得抵扣的进项税额，红字借记“应交税费——待抵扣进项税额”，红字贷记相关科目

(续)

类 别	内 容
不得抵扣的增值税专用发票	(1) 票款不一致不能抵扣 (2) 对开发票不能抵扣 (3) 非正常损失材料发票不得抵扣 (4) 没有销售清单不能抵扣 (5) 2009 年前按 2% 征收的固定资产不能抵扣 (6) 未申请办理一般纳税人认定手续的不能抵扣 (7) 购进货物退回或折让收回的已支付增值税进项税额不能抵扣 (8) 获得的增值税专用发票超过 360 天不能抵扣 (9) 固定资产发生以下三种情况不能抵扣: 1) 用于免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务 2) 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务 3) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务 (10) 与小规模纳税人相关的四种进项税额不允许抵扣 (11) 以下三种情况, 票据无法通过有关部门认证的不能抵扣: 1) 增值税一般纳税人购进货物或者应税劳务, 取得增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票和农产品销售发票不符合法律、行政法规或国务院财政、税务主管部门有关规定的, 其进项税额不允许从销项税额中抵扣 2) 辅导期增值税一般纳税人取得的增值税专用发票抵扣联、海关进口增值税专用缴款书交叉稽核比对没有返回结果或比对不符时, 其进项税额不允许抵扣 3) 实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人取得进口增值税专用缴款书稽核比对不符的, 其进项税额不允许抵扣 虽然增值税专用发票有无法认证、纳税人识别号不符以及发票代码、号码不符等情形之一的, 其进项税额不允许抵扣。但购买方可要求销售方重新开具增值税专用发票, 重新认证通过后在规定时间内仍可申报抵扣 (12) 以下五种减免税相关情况不能抵扣: 1) 购进免税货物取得增值税抵扣凭证 (向国有粮食企业购进免税粮食除外), 其进项税额不允许抵扣 2) 购进用于免征增值税项目的货物或者应税劳务以及随之发生的运输费、销售免税货物的运输费用, 其进项税额不得从销项税额中抵扣, 已申报抵扣的应作进项税额转出处理。但购进既用于增值税应税项目也用于免征增值税项目的使用期限超过 12 个月的机械、机器、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等固定资产, 其进项税额允许抵扣 3) 纳税人在免税期内购进用于免税项目的货物或者应税劳务所取得的增值税扣税凭证, 一律不得抵扣 4) 免税货物恢复征税后, 收到该项货物免税期间的增值税抵扣凭证注明的进项税额不允许抵扣 5) 进口货物减免的进口环节增值税税款以及与周边国家易货贸易进口环节减征的增值税税款, 不得作为进口货物的进项税额抵扣 (13) 作废及停止抵扣期间的增值税发票不能抵扣 (14) 集体福利或个人消费的增值税专用发票不得抵扣 (15) 增值税劳务划分不清的无法抵扣

4.4.2 增值税发票领购

1. 新版增值税专用发票调整

(1) 调整增值税普通发票（折叠票）发票代码。增值税普通发票（折叠票）的发票代码调整为 12 位，编码规则：第 1 位为 0，第 2~5 位代表省、自治区、直辖市和计划单列市，第 6~7 位代表年度，第 8~10 位代表批次，第 11~12 位代表票种和联次，其中 04 代表二联增值税普通发票（折叠票）、05 代表五联增值税普通发票（折叠票）。

税务机关库存和纳税人尚未使用的发票代码为 10 位的增值税普通发票（折叠票）可以继续使用。

(2) 印有本单位名称的增值税普通发票（折叠票）

1) 纳税人可按照《中华人民共和国发票管理办法》及其实施细则规定，书面向国税机关要求使用印有本单位名称的增值税普通发票（折叠票），国税机关按规定确认印有该单位名称发票的种类和数量。纳税人通过增值税发票管理新系统开具印有本单位名称的增值税普通发票（折叠票）。

2) 印有本单位名称的增值税普通发票（折叠票），由国家税务总局统一招标采购的增值税普通发票（折叠票）中标厂商印制，其式样、规格、联次和防伪措施等与税务机关统一印制的增值税普通发票（折叠票）一致，并加印企业发票专用章。

3) 印有本单位名称的增值税普通发票（折叠票）的发票代码按照上述编码规则编制。发票代码的第 8~10 位代表批次，由省国税机关在 501~999 范围内统一编制。

4) 使用印有本单位名称的增值税普通发票（折叠票）的企业，按照《国家税务总局财政部关于冠名发票印制费结算问题的通知》（税总发〔2013〕53 号）规定，与发票印制企业直接结算印制费用。

(3) 发票内容的调整。调整专用发票部分栏次内容，将“销货单位”栏和“购货单位”栏分别改为“销售方”和“购买方”，“货物或应税劳务名称”栏改为“货物或应税劳务、服务名称”，票尾的“销货单位：（章）”改为“销售方：（章）”。专用发票联次用途也相应调整，将第一联“记账联：销货方记账凭证”改为“记账联：销售方记账凭证”，第二联抵扣联用途“购货方扣税凭证”改为“购买方扣税凭证”，第三联发票联用途“购货方记账凭证”改为“购买方记账凭证”。

(4) 提升专用发票和货运专票防伪技术水平。取消发票监制章和双杠线微缩文字防伪特征。在保留部分防伪特征基础上，增加光角变色圆环纤维等防伪特征。

(5) 新老版发票衔接。自 2014 年 8 月 1 日起启用新版专用发票、货运专票和普通发票，老版专用发票、货运专票和普通发票暂继续使用。

2. 新版增值税发票的鉴别方法

(1) 光角变色圆环纤维

1) 防伪效果。防伪纤维的物理形态呈圆环状随机分布在发票的发票联、抵扣联和记账联专用纸张中，在自然光下观察与普通纸张基本相同，在 365nm 紫外光照射下，圆环靠近光源的半圆环为红色，远离光源的半圆环为黄绿色。

2) 鉴别方法。使用标准 365nm 紫外光源以小于 45°的角度照射环形纤维，靠近光源的半圆环为红色，远离光源的半圆环为黄绿色。

(2) 造纸防伪线

1) 防伪效果。在发票的发票联、抵扣联和记账联专用纸张中含有造纸防伪线，防伪线在自然光下有黑水印的特点，在 365nm 紫外光照射下，为红蓝荧光点形成的条状荧光带，防伪线距票面右边缘 20 ~ 80mm。

2) 鉴别方法。在自然光下对光观察防伪线呈现黑色线状水印，使用标准 365nm 紫外光源垂直照射防伪线呈现红蓝荧光点形成的条状荧光带。

(3) 防伪油墨颜色擦可变

1) 防伪效果。发票各联次左上方的发票代码使用防伪油墨印制，油墨印记在外力摩擦作用下可以发生颜色变化，产生红色擦痕。

2) 鉴别方法。使用白纸摩擦票面的发票代码区域，在白纸表面以及地区代码的摩擦区域均会产生红色擦痕。

(4) 专用异型号码

1) 防伪效果。发票各联次右上方的发票号码为专用异型号码，字体为专用异型变化字体。

2) 鉴别方法。直观目视识别。

(5) 复合信息防伪

1) 防伪效果。发票的发票联、抵扣联和记账联票面具有复合信息防伪特征。

2) 鉴别方法。使用复合防伪特征检验仪检测，对通过检测的发票，检验仪自动发出符合信息防伪特征验证通过的语音提示。

3. 增值税发票的领购方法

(1) 一般纳税人首次领购增值税专用发票。“一般纳税人”（以下简称纳税人）首次领购增值税专用发票须经过以下办理程序：

1) 纳税人须持盖有“增值税一般纳税人”认定印章的税务登记证副本和《票管员合格证》到主管分局办税大厅“发票购领窗口”领取“申请表”、《责任书》，并填写“申请表”，签订《责任书》。

2) 纳税人向“发票购领窗口”提交以下资料：

①填写好的“申请表”（一式两份）。

②签订好的《责任书》（一式三份）。

③《票管员合格证》。

④加盖“增值税一般纳税人”认定章的税务登记证副本。

⑤财务印章或发票专用章印模。

⑥企业月销售额和月需增值税专用发票面额、用量的报告。

3) “发票购领窗口”人员经审核资料齐全后，退回税务登记证副本、《票管员合格证》《责任书》一份给纳税人。

4) 纳税人凭“申请表”、加盖有“增值税一般纳税人”认定章的税务登记证副本、《责任书》到“发票购领窗口”领购增值税专用发票并登记《发票领购簿》。

税务机关在发售增值税专用发票时（计算机专用发票除外），必须监督纳税人在窗口完成专用发票所有联次的有关栏目中加盖戳记后，才交付纳税人领购回使用。戳记（蓝色印油）内容有：销售单位名称、税务登记号、地址、电话号码、开户银行及账号等。

(2) 一般纳税人再次领购增值税专用发票。一般纳税人再次领购增值税专用发票,凭《发票领购簿》、税务登记证副本、《票管员合格证》、《责任书》,并报送上次领购已使用的增值税专用发票存根联,经主管征收分局审核后,方可领购增值税专用发票。

4. 不能领购开具增值税专用发票的情形

一般纳税人有下列情形之一的,不得领购开具增值税专用发票,如已领购增值税专用发票,主管税务机关应暂扣其结存的增值税专用发票和 IC 卡:

(1) 会计核算不健全,不能向税务机关准确提供增值税销项税额、进项税额、应纳税额数据及其他有关增值税税务资料的。

其中:其他有关增值税税务资料的内容,由省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。

(2) 有我国《税收征收管理法》规定的税收违法行为,拒不接受税务机关处理的。

(3) 有下列行为之一,经税务机关责令限期改正而仍未改正的:

- 1) 虚开增值税专用发票。
- 2) 私自印制增值税专用发票。
- 3) 向税务机关以外的单位和个人买取增值税专用发票。
- 4) 借用他人增值税专用发票。
- 5) 未按《增值税专用发票使用规定》第十一条开具专用发票。
- 6) 未按规定保管增值税专用发票和专用设备。
- 7) 未按规定申请办理防伪税控系统变更发行。
- 8) 未按规定接受税务机关检查。

(4) 销售的货物全部属于免税项目的。

4.4.3 营改增后增值税发票实务处理

1. 建筑施工企业能否在营改增时点前申请认定一般纳税人资格发票的抵扣

根据国家税务总局公告 2015 年第 18 号的规定,自 2015 年 4 月 1 日起增值税一般纳税人资格实行登记制,登记事项由增值税纳税人向其主管税务机关办理。

纳税人办理一般纳税人资格登记的程序如下:

(1) 纳税人向主管税务机关填报《增值税一般纳税人资格登记表》,并提供税务登记证件。

(2) 纳税人填报内容与税务登记信息一致的,主管税务机关当场登记。

(3) 纳税人填报内容与税务登记信息不一致的,或者不符合填列要求的,税务机关应当场告知纳税人需要补正的内容。

依据以上规定,建筑施工企业工商营业执照的许可经营范围包含增值税应税项目的情况下,在销售额未达到增值税一般纳税人认定标准时也可以申请增值税一般纳税人资格登记。

建筑企业经营许可范围未包含增值税应税项目但实际有业务发生的情况下,可以在工商和税务登记变更后,在国税机关办理税务登记证,申请增值税一般纳税人资格登记。

另外,根据《增值税暂行条例》的规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(1) 用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或

者应税劳务。

- (2) 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务。
- (3) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。
- (4) 国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品。
- (5) 以上第(1)项至第(4)项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

根据财税〔2013〕106号文件中附件1《营业税改征增值税试点实施办法》中第二十四条规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(1) 用于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。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。

(2) 非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务或者交通运输业服务。

(3) 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。

(4) 接受的旅客运输服务。

根据以上规定,建筑企业认定为增值税一般纳税人以后,因为其提供的建筑业劳务尚未实行营改增,属于非增值税应税项目,其购买的货物、劳务及应税服务用于该项目的,进项税额不得抵扣,即便取得增值税专用发票也不能抵扣进项税额。

2. 营改增后,施工企业工程分包方无法去税务局开票的处理

首先,增值税实行环环抵扣政策,施工企业只有取得增值税专用发票才可抵扣进项税额;其次,发生的成本费用需取得合法、合规的发票才可在企业所得税税前扣除。因此,营改增后,施工企业需规范工程分包模式,打通抵扣链条,与工程分包方签订分包合同,并要求其开具真实有效的增值税专用发票。

3. 取得一般纳税人按简易征收办法征收增值税的发票处理

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,并且纳税人可以开具增值税专用发票,取得增值税专用发票的购货方可以作为进项税抵扣销项税:

(1) 县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力。小型水力发电单位,是指各类投资主体建设的装机容量为5万kW以下(含5万kW)的小型水力发电单位。

(2) 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

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

(4) 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品。

(5) 自来水。

(6) 商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。

一般纳税人销售货物属于下列情形之一的,暂按简易办法依照3%征收率计算缴纳增值税,并且纳税人可以开具增值税专用发票,取得增值税专用发票的购货方可以作为进项税抵扣销项税:

(1) 寄售商店代销寄售物品(包括居民个人寄售的物品在内)。

(2) 典当业销售死当物品。

其他情况，纳税人适用简易征收率的，不得开具增值税专用发票。

需要注意的问题：由于明确规定不得开具增值税专用发票，即使销货方违规开具，购货方取得也不应抵扣，否则将面临纳税调整的风险。

4. 营改增进项税额抵扣

根据财税〔2013〕106号文件中附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第二十二、二十三条的有关规定，增值税扣税凭证包括：

(1) 购进货物、接受加工修理修配劳务或应税服务，取得增值税专用发票，包括增值税专用发票、机动车销售统一发票。

(2) 从海外进口货物，取得海关进口增值税专用缴款书。

(3) 接受货物运输服务，取得货物运输业增值税专用发票。

(4) 购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，取得农产品收购发票或者农产品销售发票。

(5) 接受境外单位或者个人提供的应税服务，从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的中华人民共和国税收通用缴款书。

从管理的角度看，取得增值税扣税凭证后还要满足管理中的前置条件才可抵扣。包括：增值税一般纳税人取得的增值税专用发票、公路内河货物运输业统一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。增值税一般纳税人（以下简称纳税人）进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书，需经税务机关稽核比对相符后，其增值税额方能作为进项税额在销项税额中抵扣。用于抵扣增值税进项税额的专用发票应经税务机关认证相符（国家税务总局另有规定的除外）。认证相符的增值税专用发票应作为购买方的记账凭证，不得退还销售方。

从政策角度来看，根据财税〔2013〕106号文件中附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第二十四条的有关规定，所购货物、服务、劳务用于增值税相关规定上允许抵扣的范围，但用于下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

(1) 用于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。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。

(2) 非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务或者交通运输业服务。

(3) 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。

(4) 接受的旅客运输服务。

(5) 特殊情况下，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；应当申请办理一般纳税人资格认定而未申请的。不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票。

根据上述规定，若某建筑企业采购一辆金龙大巴车，取得了机动车销售统一发票，采购的大巴车是专用于接送职工上下班，则属于“用于集体福利”，不满足政策规定。所以采购

的这辆金龙大巴车虽然取得了可以抵扣的发票，但是不可以作为进项税抵扣。

又如，建筑企业将生产经营用的越野车送去汽修厂修理，修理厂向建筑企业开具国税通用机打发票，未取得合规可抵扣凭证，尽管所购劳务属于可以抵扣的范围，也造成不能抵扣。

5. 纳税人初次购进增值税税控专用设备和以后缴纳的技术维护费，如何进行进项税额的抵扣

税法规定，纳税人初次购进增值税税控专用设备和以后缴纳的技术维护费，价税合计金额可全部抵扣。

财税〔2012〕15号文件规定：

(1) 增值税一般纳税人2011年12月1日（含，下同）以后初次购买增值税税控系统专用设备（包括分开票机）支付的费用，可凭购买增值税税控系统专用设备取得的增值税专用发票，在增值税应纳税额中全额抵减（抵减额为价税合计额），不足抵减的可结转下期继续抵减。

(2) 增值税一般纳税人2011年12月1日以后缴纳的技术维护费（不含补缴的2011年11月30日以前的技术维护费），可凭技术维护服务单位开具的技术维护费发票，在增值税应纳税额中全额抵减，不足抵减的可结转下期继续抵减。技术维护费按照价格主管部门核定的标准执行。

需注意的问题是，在增值税应纳税额中全额抵减，不是作为进项税抵扣。税务机关为加强对纳税人申报抵减税款的审核，在具体操作层面会有其他要求。例如，为防止纳税人重复抵减应纳税额或抵减后又重复抵扣进项税额，可要求先认证后再做转出处理，或要求备案登记后再进行抵减，以便进行后期的监管。

6. 营改增后的一般纳税人建筑企业材料购销合同开具增值税专用发票抵扣

(1) 固定业户应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

(2) 固定业户到外县（市）销售货物或者劳务，应当向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项，并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税；未报告的，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

(3) 非固定业户销售货物或者劳务，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

(4) 进口货物，应当向报关地海关申报纳税。

扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

因此按照独立核算的原则，不可以使用第三方开具的增值税专用发票抵扣进项税额。否则有可能存在涉税风险。

一方面，可能涉及虚开增值税专用发票风险。具有下列行为之一的，属于“虚开增值税专用发票”：

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。

《中华人民共和国发票管理办法》第三十七条规定：“违反本办法第二十二条第二款的规定虚开发票的，由税务机关没收违法所得；虚开金额在1万元以下的，可以并处5万元以下的罚款；虚开金额超过1万元的，并处5万元以上50万元以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。”

根据上述规定，总公司C没有销售货物，为他人开具与实际经营业务情况不符的发票，属于虚开发票行为，而销售方B公司让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票，也属于虚开发票行为，都将会受到处罚。

另一方面，可能存在界定为偷税的风险。有下列情形之一的，无论购货方（受票方）与销售方是否进行了实际的交易，增值税专用发票所注明的数量、金额与实际交易是否相符，购货方向税务机关申请抵扣进项税款或者出口退税的，对其均应按偷税或者骗取出口退税处理。

(1) 购货方取得的增值税专用发票所注明的销售方名称、印章与其进行实际交易的销售方不符的，即“购货方从销售方取得第三方开具的专用发票”的情况。

(2) 购货方取得的增值税专用发票为销售方所在省（自治区、直辖市和计划单列市）以外地区的，即“从销货地以外的地区取得专用发票”的情况。

(3) 其他有证据表明购货方明知取得的增值税专用发票系销售方以非法手段获得的，即“受票方利用他人虚开的专用发票，向税务机关申报抵扣税款进行偷税”的情况。

7. 收到的增值税专用发票的抵扣联和发票联处理

不能认证的几种情况：

(1) 无法认证是指专用发票所列密文或者明文不能辨认，无法产生认证结果。

(2) 纳税人识别号认证不符是指专用发票所列购买方纳税人识别号有误。

(3) 专用发票代码、号码认证不符是指专用发票所列密文解译后与明文的代码或者号码不一致。

经认证，有上述情形之一的，购买方不得将此票据作为增值税进项税额的抵扣凭证，购买方可要求销售方重新开具专用发票。

具体操作办法：在使用增值税发票升级版后，购买方可在增值税发票系统升级版中填开并上传《信息表》，填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。经主管税务机关校验《信息表》后生成带有“红字发票信息表编号”的《信息表》，然后由销售方据此开具红字专用发票。

8. 公司取得一张货运专票，抵扣联、发票联均无法认证处理

无法认证是指专用发票所列密文或者明文不能辨认，无法产生认证结果。增值税专用发票抵扣联、发票联均无法认证且开票时间已超过销售方开票当月，或开票时间未超过销售方开票当月但销售方已抄税的，可以按规定要求应税服务提供方开具红字专用发票。

增值税一般纳税人开具增值税专用发票（以下简称专用发票）后，发生销货退回、开

票有误、应税服务中止等情形但不符合发票作废条件，或者因销货部分退回及发生销售折让，需要开具红字专用发票的，按以下方法处理：

(1) 购买方取得专用发票已用于申报抵扣的，购买方可在增值税发票管理新系统（以下简称新系统）中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》（以下简称《信息表》），在填开《信息表》时不填写相对应的蓝字专用发票信息，应暂依《信息表》所列增值税税额从当期进项税额中转出，待取得销售方开具的红字专用发票后，与《信息表》一并作为记账凭证。专用发票未用于申报抵扣、发票联或抵扣联无法退回的，购买方填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。

销售方开具专用发票尚未交付购买方，以及购买方未用于申报抵扣并将发票联及抵扣联退回的，销售方可在新系统中填开并上传《信息表》。销售方填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。

(2) 主管税务机关通过网络接收纳税人上传的《信息表》，系统自动校验通过后，生成带有“红字发票信息表编号”的《信息表》，并将信息同步至纳税人端系统中。

(3) 销售方凭税务机关系统校验通过的《信息表》开具红字专用发票，在新系统中以销项负数开具。红字专用发票应与《信息表》一一对应。

(4) 纳税人也可凭《信息表》电子信息或纸质资料到税务机关对《信息表》内容进行系统校验。

9. 营改增后购买货物、服务等，滞后取得发票或滞后入账的发票处理

营改增后，滞后取得发票或滞后入账，一般分为以下几种情况：

(1) 销方原因导致发票开具时间滞后，其中若属于正常结算范围，一般不会产生不良影响；若属于销方资质问题，可存在虚开或违法代开发票等风险。

(2) 由于购销双方业务人员的原因导致已开具发票延期交付，其中若未超过认证规定期限（自开票之日360天）的，购货方存在抵扣时间后延，可能造成前期缴纳税款，后期形成较大的留抵资金占用问题。其他一般不会产生不良影响；若超过认证规定期限，将不得抵扣进项税额。如申请逾期认证抵扣需符合客观条件，且接受税务机关的审核检查，如不申请逾期认证抵扣，将形成滞留票问题，也将面临税务机关的后续审核检查。

(3) 购货方原因导致发票延期记账，除上述风险外，也增加企业后期核算的难度，在税务机关的数据分析中，容易形成疑点信息，增加税务检查风险。具体规定如下：

根据《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2017年第11号）的规定：“自2017年7月1日起，增值税一般纳税人取得的2017年7月1日及以后开具的增值税专用发票和机动车销售统一发票，应自开具之日起360日内认证或登录增值税发票选择确认平台进行确认，并在规定的纳税申报期内，向主管国税机关申报抵扣进项税额。

增值税一般纳税人取得的2017年7月1日及以后开具的海关进口增值税专用缴款书，应自开具之日起360日内向主管国税机关报送《海关完税凭证抵扣清单》，申请稽核比对。

纳税人取得的2017年6月30日前开具的增值税扣税凭证，仍按《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）执行。”

10. 丢失了增值税专用发票，该如何处理

一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联和抵扣联，如果丢失前已认证相符的，购买方

可凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》或《丢失货物运输业增值税专用发票已报税证明单》（简称《证明单》），作为增值税进项税额的抵扣凭证；如果丢失前未认证的，购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件进行认证，认证相符的可凭专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《证明单》，作为增值税进项税额的抵扣凭证。专用发票记账联复印件和《证明单》留存备查。

一般纳税人丢失已开具专用发票的抵扣联，如果丢失前已认证相符的，可使用专用发票发票联复印件留存备查；如果丢失前未认证的，可使用专用发票发票联认证，专用发票发票联复印件留存备查。

一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联，可将专用发票抵扣联作为记账凭证，专用发票抵扣联复印件留存备查。

11. 营改增后供应商合同发票处理

供应商销售货物应按适用税率计算缴纳增值税，与购货方是否营改增无关，影响其税收负担变化的是计税方法。目前分为一般纳税人和小规模纳税人。若供应商为小规模纳税人，应按征收率3%计税，但无法开具17%（11%）的增值税专用发票，只能向税务机关申请代开3%的增值税专用发票，一般纳税人则可以按适用税率开具增值税专用发票。

由于增值税与营业税在成本核算中差异较大，其外购成本在营业税核算中为实际支付的金额，既含税成本，在增值税一般纳税人核算中为扣除进项税后的不含税成本。因此需考虑实际交易价格与取得专用发票中注明的进项税金额的关系。

供应商为小规模纳税人时开具普通发票，外购成本 = 实际支付金额；开具税务机关代开增值税专用发票，外购成本 = 实际支付金额 ÷ (1 + 3%)；供应商为一般纳税人时开具普通发票，外购成本 = 实际支付金额；开具增值税专用发票，外购成本 = 实际支付金额 ÷ (1 + 17%)。

相关建议如下：

（1）在不考虑其他因素影响下，应将交易价格与所提供发票种类一并计算外购成本，择优选择供应商。

（2）在增值税管理中税务机关将进行稽核比对和专项核查，要选择诚信纳税、核算健全、资质证件齐全的供应商，避免由于供应商的不规范操作造成涉税风险。

（3）将交易价格与需提供的发票种类在合同中详细列明，不要写简称。避免引发歧义。例如税务机关代开增值税专用发票与一般纳税人自行开具的增值税专用发票，在发票名称中都属于增值税专用发票，但因计税方法不同，其注明的进项税差异较大。

12. 材料供应商将材料应收账款做保理业务，开具的增值税发票处理

应收账款保理业务是指银行（保理商）与卖方企业（供应商）之间签署协议，卖方企业（供应商）将现在或将来的基于其与买方企业（购货商）订立的货物销售合同所产生的应收账款转让给银行（保理商），由银行为其提供与此相关的包括应收账款回收，销售分账管理，贸易融资，信用风险控制以及坏账担保等单项或多项服务。

《增值税专用发票使用规定》中明确发票联，作为购买方核算采购成本和增值税进项税额的记账凭证；抵扣联，作为购买方报送主管税务机关认证和留存备查的凭证；记账联，作为销售方核算销售收入和增值税销项税额的记账凭证。同时用于抵扣增值税进项税额的专用

发票应经税务机关认证相符（国家税务总局另有规定的除外）。认证相符的专用发票应作为购买方的记账凭证，不得退还销售方。

按照保理业务的操作，一是不符合现行政策规定，将面临不得抵扣的税收风险；二是保理业务持有发票联的法律依据是否充分，其对购货方是否存在约束力，需要进一步讨论；三是问题中依据抵扣联做进项税抵扣的方法是混淆了对丢失发票的后续处理，将面临提供虚假证明的风险。因此，如银行对保理业务需持有相关凭据，建议使用发票的其他联次或合同文本等法律文书。

13. 公司投标时购买标书一般均为业主方开具的收据处理

标书是提供技术、质量、工期等信息的文件，实际上是招标方为投标方提供特定信息的一种经营性服务，出售标书方应当为标书购买方开具税务机关监制的正式发票。如属于代为收取的政府性基金或者行政事业性收费，应开具省级以上财政部门印制的财政票据。营改增后如取得增值税专用发票，可以抵扣进项税额。

14. 营改增后，零星采购因为没有合同，但取得了增值税发票抵扣处理

现行规定中明确规定了进项税额抵扣的条件，其中没有对合同的限制条件，因此只要是真实的交易行为，且符合相关管理和政策规定，即使没有合同，也可以抵扣。

因此零星采购没有合同，但取得了增值税专用发票，可以抵扣。

但要注意，增值税发票并非书面合同，其本身并不能证明某种合同关系的存在与否。虽然在某些合同纠纷中，增值税发票结合其他证据可能会认定当事人之间存在合同关系，但不能说明其可以单独作为认定买卖合同关系的依据。

15. 建筑业线上工程，与铁路局业务较多，涉及费用种类多，发票不合规，部分仅提供收据，营改增后处理

建筑业线上工程，与铁路局业务较多，涉及费用包括施工配合费、特种平板板车租赁费、线路占用费、铁路运杂费等。铁总各路局在经营活动中应按照《中华人民共和国发票管理办法》的规定开具发票，如属于由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费，收取时应开具省级以上财政部门印制的财政票据。

以其他凭证代替发票使用，属于违反发票管理规定使用发票的行为。对违反发票管理法规的行为，任何单位和个人可以举报。税务机关应当为检举人保密，并酌情给予奖励。

在实际操作中，考虑到铁路总局各路局在经营活动中的强势地位，可以通过确认凭据的方式要求对方提供依据，或向其主管税务机关咨询的方式处理，也可向自己主管税务机关举报，要求其向铁路总局反映解决。

其中施工配合费金额较大，发票不合规，营改增后对公司税负影响较大，因此，营改增期间业务处理应尽可能细化，分离出增值税业务，进行价税分离。施工配合费、线路占用费等以收据列账问题，和铁路局进行沟通，争取出具合规发票，首先解决所得税前列支问题。

4.4.4 增值税发票的保管

1. 增值税发票的保管要求

（1）落实安全保管。购票户对领购的发票要落实专人保管，做到发票进入保险柜存放，落实防盗措施，纳入防伪税控机管理的一般纳税人，在购买发票前，必须与税务局签订

《增值税专用发票使用管理责任书》《防伪税控机使用管理责任书》，要将专用发票及 IC 卡分开存放于专门的保险柜内，确保发票（IC 卡）保管万无一失。

（2）落实登记管理。纳税人对领购的发票必须建立《购、用、存登记簿》，如实填写有关情况。按领购批次的发票实行逐批汇总装订成册，在每册存根联前页附订上该批次的《存根联明细表》的开票明细情况；对已填开发票存根联和发票登记簿，应保存五年，保存期满，报经税务局查验后销毁。

（3）禁止带票外出。任何单位和个人不准跨地区携带使用发票，不准带票外出经营。

纳税人应妥善保管发票及金税卡、IC 卡，不得丢失。如果发生被盗、丢失，应立即上报主管分局（被盗应向公安机关报案）；经分局会同区局发票等部门派员调查核实后，填写《发票挂失声明申请审批表》逐级上报审批，并在《中国税务报》上声明作废。遗失的发票及两卡如发生偷税案件，纳税人应承担连带的法律责任。

2. 未按规定保管专用发票和专用设备的情形

有下列情形之一的，为未按规定保管专用发票和专用设备：

- （1）未设专人保管专用发票和专用设备。
- （2）未按税务机关要求存放专用发票和专用设备。
- （3）未将认证相符的专用发票抵扣联、《认证结果通知书》和《认证结果清单》装订成册。
- （4）未经税务机关查验，擅自销毁专用发票基本联次。

第5章 营改增政策变化分析

5.1 营改增政策产生背景及政策安排

5.1.1 营改增政策产生背景

营业税改征增值税是党中央、国务院全面深化改革的重要决策部署，是打造中国经济升级版的重大的战略举措。随着营改增试点的全面实施，增值税取代营业税，将两者并行存在于第二产业和第三产业的流转税二元税制模式转换为一元税制模式，增值税覆盖所有货物、服务的生产、流通和消费。这使得税制中性化的程度得以提高，为市场在资源配置中决定性作用的发挥创造了更优的税制环境，将成为推动产业转型升级的升级，深化供给侧结构性改革，鼓励社会投资，促进大众创业，为企业减负的重要措施。

建筑业营改增的实施，不仅会对建筑业的收入、利润等财务指标产生影响，更会对建筑企业的经营管理产生重大影响，并且包括下游的整个产业链。建筑企业在积极应对营改增这一重大税制改革的同时，应当从经营管理和财税管理两方面入手，保证营改增平稳过渡，享受国家政策红利。

建筑业要将国家税制改革的政策红利落到实处，就必须理解国家税改精神，掌握国家税收政策精髓。首先，增值税是价外税，价外税就是企业的收入中不含增值税税额，成本费用中也不含进项税额。市场部门在投标过程中，要将业主应该给付的销项税额在合同中单独明确，采购部门在物资采购过程中，要向销货方积极取得增值税专用发票，及时进行认证抵扣，确保成本费用不含税。其次，充分认知增值税层层抵扣的原理，增值税是以销项税额减去取得发票的进项税额后的差额作为纳税基础，因此，增值税管理的重点在于抵扣链条的管理，关键在于增值税专用发票的开具和取得。最后，掌握增值税“以票管税”的特点，国家通过金税系统对增值税进行严格管理，税务机关对纳税人进行实时监控，并对虚开增值税专用发票等违法行为处以严刑。

5.1.2 营改增的基本含义

营业税改征增值税，简称营改增，即将现征营业税的应税劳务（交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业等7项劳务）、转让无形资产或销售不动产由营业税改征增值税。

增值税是国家针对企业在产品加工生产、修理或提供劳务环节中增值部分征收的一种流转税，它是价外税。增值税税率有17%、11%、6%，租赁有形动产等适用17%的税率，交通运输业、建筑业等适用11%的税率，其他部分现代服务业适用6%的税率。增值税包括：

销项税额，即价值增值难以准确确定，按照商品销售额与税率先行纳税；进项税额，即获取的购买生产资料已纳税额度证明（发票）；增值税税额，以进项税额抵扣销项税额，差值就是增值税。

5.1.3 国家对于营改增政策实施的总体安排

按照规划，我国营改增分为三步走：第一步，在部分行业部分地区进行营改增试点；第二步，选择部分行业在全国范围内进行试点；第三步，在全国范围内实现营改增，停止营业税征收。按照“建立健全有利于科学发展的税收制度，促进经济结构调整，支持现代服务业的发展”的指导思想，财政部和国家税务总局制定和颁布的《营业税改征增值税试点方案》对营改增工作的基本原则、试点基本内容做了安排。

住房和城乡建设部有关建筑业营改增政策文件如下：

住房和城乡建设部办公厅 关于做好建筑业营改增建设工程计价依据调整准备工作的通知 (建标办〔2016〕4号)

为适应建筑业营改增的需要，我部组织开展了建筑业营改增对工程造价及计价依据影响的专题研究，并请部分省市进行了测试，形成了工程造价构成各项费用调整和税金计算方法，现就工程计价依据调整准备工作通知如下：

一、为保证营改增后工程造价依据顺利的调整，各地区各部门应重新确定税金计算方法，做好工程计价定额、价格信息等计价依据的调整准备工作。

二、按照前提研究和测试的成果，工程造价可按以下公式计算：工程造价 = 税前工程造价 $\times (1 + 11\%)$ 。其中，11%为建筑业拟征增值税税率，税前工程造价为人工费、材料费、施工机具使用费、企业管理费、利润和规费之和，各项目费用均不包含增值税可抵扣进项税额的价格计算，相应计价依据按上述方法调整。

三、有关地区和部门可根据计价依据管理的实际情况，采取满足增值税下工程计价要求的其他调整方法。

各地区要重视此项工作，加强领导，采取措施。有关意见及建议请及时反馈我部定额司。

下面以北京市发布的相关文件作为参考。

关于建筑业营业税改征增值税调整 北京市建设工程计价依据的实施意见

一、实施时间及适用范围

(一) 执行《建设工程工程量清单计价规范》、北京市《房屋修缮工程工程量清单计价规范》(以下简称“清单计价规范”)和(或)2012年《北京市建设工程计价依据——预算定额》、2012年《北京市房屋修缮工程计价依据——预算定额》、2014年《北京市城市轨道交通运营改造工程计价依据——预算定额》及配套定额(以下简称“预算定额”)的工程，按以下规定执行：

1. 凡在北京市行政区域内且《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期或未取得《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（以下简称“开工日期”）在2016年5月1日（含）后的房屋建筑和市政基础设施工程（以下简称“建筑工程”），应按本实施意见执行。

2. 开工日期在2016年4月30日前的建筑工程，在符合《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）等财税文件规定前提下，参照原合同价或营改增前的计价依据执行。

（二）执行2001年《北京市建设工程预算定额》、2005年《北京市房屋修缮工程预算定额》及配套定额且开工日期在2016年4月30日前的建筑工程，可按原合同价或营改增前的计价依据执行。

（三）按2004年《北京市建设工程概算定额》及配套定额编制设计概算的建筑工程，按营改增前的计价依据执行。

二、实施依据

（一）《关于做好建筑业营改增建设工程计价依据调整准备工作的通知》（建办标〔2016〕4号）。

（二）《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）。

（三）《营业税改征增值税试点方案》（财税〔2011〕110号）、《关于简并增值税征收率政策的通知》（财税〔2014〕57号）等。

（四）现行计价依据，包括清单计价规范、预算定额、造价管理办法等。

（五）其他有关资料。

三、费用组成内容

（一）营改增后建筑安装工程费用项目的组成内容除本办法另有规定外，均与预算定额的内容一致。

（二）企业管理费包括预算定额的原组成内容，城市维护建设税、教育费附加以及地方教育费附加，营改增增加的管理费用等。

（三）建筑安装工程费用的税金是指国家税法规定应计入建筑安装工程造价内的增值税销项税额。

四、其他有关说明

（一）预算定额的调整内容是根据营改增调整依据的规定和要求等修订完成，不改变清单计价规范和预算定额的作用、适用范围及费用计价程序等。预算定额依据“价税分离”计价规则调整的相关内容详见附件。

（二）2012年《北京市房屋修缮工程计价依据——预算定额》古建筑工程各费用项目的计费基数均做调整，调整的计费基数详见附件。

（三）预算定额的调整内容对应定额编制期的除税价格及费率。

（四）建筑业营改增后，工程造价按“价税分离”计价规则计算，具体要素价格适用增值税税率执行财税部门的相关规定。税前工程造价为人工费、材料费、施工机具使用费、企业管理费、利润和规费之和，各费用项目均以不包含增值税（可抵扣进项税额）的价格计算。

（五）建筑业营改增后建设工程发承包及实施阶段的计价活动，适用一般计税方法计税

的建筑工程执行“价税分离”计价规则；选择适用简易计税方法计税的建筑工程参照原合同价或营改增前的计价依据执行，并执行财税部门的规定。

（六）材料（设备）暂估价、确认价均应为除税单价，结算价格差额只计取税金。专业工程暂估价应为营改增后的工程造价。

（七）总承包工程合同项下的专业分包工程、材料（设备）按照总承包工程合同的计价规则执行。专业承包工程合同项下材料（设备）按照专业承包工程合同的计价规则执行。

（八）风险幅度确定原则：风险幅度均以材料（设备）、施工机具台班等对应除税单价为依据计算。

（九）《北京工程造价信息》（营改增版）中的除税材料（设备）市场信息价格，包括除税的材料（设备）原价、运杂费、运输损耗费和采购及保管费。

五、现行造价管理办法中与本实施意见内容不一致的地方，以本实施意见为准。

六、本实施意见自发布之日起执行，尚未开标且不能在2016年4月30日前完成合同签订的项目，招标文件及招标控制价编制均应按本实施意见要求执行。

5.1.4 建筑工程项目营改增主要变化

1. 造价依据的调整

《建筑安装工程费用项目组成》（建标〔2013〕44号）规定了建筑安装工程计价各项费用要素的组成，是我国工程计价办法的基础和核心。建标〔2013〕44号文件是在营业税税制基础上制定的，是适应营业税税制的，建筑企业营改增后工程计价办法必须与增值税税制相适应，须进行相应的调整，因此，作为工程计价“基本法”的《建筑安装工程费用项目组成》需要调整。

2. 营改增前后造价组成变化

（1）营业税税制下造价组成：

工程造价包含：人工费（含税）

材料费（含税）

施工机具费（含税）

措施费（含税）

管理费（含税）

规费

利润

应纳税额

（2）增值税税制下工程造价组成：

工程造价包含：人工费（不含税）

材料费（不含税）

施工机具费（不含税）

措施费（不含税）

管理费（不含税）

规费（不调整）

利润（不调整）

销项税额 = 应纳税额 + 进项税额

3. 建筑业营改增税收调整案例说明

【例 5-1】2017 年 8 月份, 甲建筑公司的 M 项目部与地基工程分包商计量确认含税分包款 111 万元, 分包商按合同约定全额开具增值税专用发票, 发票上注明的金额为 100 万元, 税额为 11 万元, 该发票已认证通过, 分包款项尚未支付。

M 项目部的会计核算如下:

借: 工程施工——合同成本——分包成本	1 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额——11% 税率——建筑安装服务	110 000
贷: 应付账款	1 110 000

【例 5-2】某市区的甲建筑工程公司 (以下简称甲公司) 为增值税一般纳税人, 2017 年 8 月份在项目所在地发生如下经营业务:

(1) 甲公司承包翔源公司畅达建筑工程, 工程结算价款为 11 100 万元, 开具增值税专用发票注明的价款为 10 000 万元, 增值税税额为 1 100 万元。

(2) 以清包工方式承包凯迪公司宾馆室内装修工程, 工程结算价款为 1 030 万元, 开具增值税专用发票注明的价款为 1 030 万元。

(3) 承接乙公司亿豪建筑工程项目, 工程结算价款为 2 060 万元, 开具增值税专用发票注明的价款为 2 060 万元, 亿豪建筑工程项目的建筑工程施工许可证日期在 2016 年 4 月 30 日之前。

(4) 购进工程物资 1 000 万元, 取得增值税专用发票, 注明增值税税额 170 万元; 取得增值税普通发票 200 万元; 甲公司自建职工宿舍领用工程物资 100 万元 (购入时取得增值税专用发票并已抵扣进项税额)。

(5) 甲公司自购的机械设备施工中发生油费等支付 585 万元, 取得增值税专用发票注明的价款为 500 万元, 增值税税额为 85 万元。

(6) 甲公司将畅达建筑工程分包给丙建筑公司, 支付工程结算价款 222 万元, 取得增值税专用发票注明的价款为 200 万元, 增值税税额为 22 万元。

(7) 甲公司购买一台设备, 增值税专用发票注明的价款为 100 万元, 增值税税额为 17 万元。

(8) 甲公司承包鸿达公司建筑工程项目, 全部材料、设备、动力由鸿达公司自行采购。工程结算价款为 3 090 万元, 开具增值税专用发票注明的价款为 3 090 万元。

(9) 甲公司取得华悦公司工程质量优质奖奖励 222 万元, 发生运输费 100 万元, 取得增值税专用发票, 注明增值税税额为 11 万元。

要求:

- (1) 做出上述业务的会计分录。
- (2) 计算甲公司 2017 年 8 月份应纳的增值税税额。

案例解析:

1. 做出会计分录要想正确做出每笔业务的会计分录, 就要计算出每笔业务的销项税额、进项税额或进项税额转出金额等。

业务 (1): 根据财税〔2016〕36 号附件 1《营业税改征增值税试点实施办法》(以下简

称《实施办法》)第十五条第(2)款规定,提供建筑服务,税率为11%。《实施办法》第二十三条规定,一般计税方法的销售额不包括销项税额,纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的,按照下列公式计算销售额:销售额=含税销售额÷(1+税率);《实施办法》第二十二条规定,销项税额=销售额×税率。

业务(1)销项税额=11 100÷(1+11%)×11%=1 100(万元)

会计分录如下:

借:应收账款——翔源公司	111 000 000
贷:工程结算	100 000 000
应交税费——应交增值税——销项税额	11 000 000

业务(2):业务(2)是清包工方式,甲公司可以选择简易计税办法计税。根据《实施办法》第三十四条规定,简易计税方法的应纳税额,是指按照销售额和增值税征收率计算的增值税税额,不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式:应纳税额=销售额×征收率;《实施办法》第三十五条规定,简易计税方法的销售额不包括其应纳税额,纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的,按照下列公式计算销售额:销售额=含税销售额÷(1+征收率);增值税征收率为3%。

业务(2)销项税额=1 030÷(1+3%)×3%=30(万元)

会计分录如下:

借:应收账款——凯迪公司	10 300 000
贷:工程结算	10 000 000
应交税费——未交增值税——简易计税方法	300 000

业务(3):建筑工程施工许可证日期在2016年4月30日之前是建筑工程老项目,甲公司可以选择简易计税办法计税。

销项税额=2 060÷(1+3%)×3%=60(万元)

会计分录如下:

借:应收账款——乙公司	20 600 000
贷:工程结算	20 000 000
应交税费——未交增值税——简易计税方法	600 000

业务(4):根据《实施办法》第二十四条规定,进项税额是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,支付或者负担的增值税税额。业务(4)进项税额为170万元,取得增值税普通发票200万元不得抵扣税额。《实施办法》第三十条规定,已抵扣进项税额的购进货物,发生用于集体福利的购进货物的,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减,也就是应做进项税额转出处理。

会计分录如下:

借:原材料	10 000 000
原材料	2 000 000
应交税费——应交增值税——进项税额	1 700 000
贷:银行存款	13 700 000
借:在建工程——职工宿舍	1 170 000
贷:原材料	1 000 000

应交税费——应交增值税——进项税额转出 170 000

业务(5): 进项税额为85万元。会计分录如下:

借: 机械作业 5 000 000
 应交税费——应交增值税——进项税额 850 000
 贷: 银行存款 5 850 000

业务(6): 进项税额为22万元。会计分录如下:

借: 工程施工——畅达建筑工程 2 000 000
 应交税费——应交增值税——进项税额 220 000
 贷: 银行存款 2 220 000

业务(7): 进项税额为17万元。会计分录如下:

借: 固定资产 1 000 000
 应交税费——应交增值税——进项税额 170 000
 贷: 银行存款 1 170 000

业务(8): 根据财税〔2016〕36号文件的有关规定, 业务(8)是甲供工程, 甲公司可以选择简易计税办法计税。

销项税额 = $3\,090 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 90$ (万元)

会计分录如下:

借: 应收账款——鸿达公司 30 900 000
 贷: 工程结算 30 000 000
 应交税费——未交增值税——简易计税方法 900 000

业务(9): 工程质量优质奖奖金的销项税额 = $222 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 22$ (万元); 交通运输服务, 税率为11%, 运费的进项税额 = $100 \times 11\% = 11$ (万元)。

2. 计算应纳增值税税额

(1) 一般计税方法

销项税额 = $1\,100 + 22 = 1\,122$ (万元)

进项税额 = $170 + 85 + 22 + 17 + 11 = 305$ (万元)

进项税额转出 = 17万元

应纳增值税 = 销项税额 - 进项税额 + 进项税额转出 = $1\,122 - 305 + 17 = 834$ (万元)

(2) 简易计税方法

应纳增值税税额 = $30 + 60 + 90 = 180$ (万元)

(3) 甲建筑公司2016年8月份应纳增值税税额 = $834 + 180 = 1\,014$ (万元)。

5.2 营改增的原则、阶段划分及实施进展

5.2.1 营改增的基本原则

(1) 全面协调、平稳过渡。妥善处理试点前后增值税与营业税政策的衔接、试点纳税人与非试点纳税人税制的协调, 建立健全适应第三产业发展的增值税管理体系, 确保改革试点有序运行。

(2) 统筹设计、分步实施。正确处理改革、发展、稳定的关系, 统筹兼顾经济社会发展要求, 结合全面推行改革需要和当前实际, 科学设计, 稳步推进。

(3) 规范税制、合理负担。在保证增值税规范运行的前提下, 根据财政承受能力和不同行业发展特点, 合理设置税制要素, 改革试点行业总体税负不增加或略有下降, 基本消除重复征税。

5.2.2 营改增的进展情况

2012 年 1 月 1 日, 上海市率先在交通运输业和部分现代服务业试点营业税改征增值税。2012 年 7 月 31 日, 财政部、国家税务总局联合下发通知, 明确将交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点范围分批扩大至北京市、天津市、江苏省、浙江省(含宁波市)、安徽省、福建省(含厦门市)、湖北省、广东省(含深圳市)等 8 个省(市)。

2013 年 5 月 24 日, 财政部、国家税务总局联合印发《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税〔2013〕37 号), 通知要求自 2013 年 8 月 1 日起, 在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业营改增试点。

2013 年 12 月 12 日, 财政部和国家税务总局联合印发《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106 号), 明确从 2014 年 1 月 1 日起, 将铁路运输和邮政业纳入营改增试点范围。同时, 根据前期试点运行情况, 对财税〔2013〕37 号文件进行了调整和完善, 重新发布了营改增试点实施办法、试点有关事项规定、试点过渡政策规定, 以及应税服务增值税零税率和免税政策规定。

2014 年 4 月 29 日, 财政部、国家税务总局联合印发《关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2014〕43 号)。文件规定在中华人民共和国境内提供电信业服务的单位和个人, 为增值税纳税人, 应当按照该通知和《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106 号)的规定缴纳增值税, 不再缴纳营业税。提供基础电信服务, 税率为 11%。提供增值电信服务, 税率为 6%。

2016 年 3 月 23 日, 财政部、国家税务总局联合印发《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36 号), 将建筑业、房地产业、金融业和生活服务业纳入营改增试点。至此, 我国的增值税制度实现了全覆盖。

5.2.3 全面实现营改增的发展阶段

为进一步完善税收制度, 支持现代服务业发展, 2011 年 10 月 26 日国务院常务会议决定开展深化增值税制度改革试点。

国务院总理李克强 2014 年在《求是》杂志发表的署名文章《关于深化经济体制改革的若干问题》中指出, 系统考虑, 营改增有五步曲:

第一步, 2014 年继续实行营改增扩大范围。

第二步, 2015 年基本实现营改增全覆盖。

第三步, 进一步完善增值税税制。

第四步, 完善增值税中央和地方分配体制。

第五步, 实行增值税立法。

5.3 营改增政策调整及影响分析

5.3.1 营改增政策调整

1. 全行业纳入营改增范围，营业税退出历史舞台

2016年3月23日，财税〔2016〕36号文件发布，扩大了试点行业范围，将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业4个行业纳入营改增试点范围，自此，现行营业税全部改征增值税。其中，建筑业和房地产业适用11%税率，金融业和生活服务业适用6%税率。这些新增试点行业，涉及纳税人近1 000万户，是前期营改增试点纳税人总户数的近1.7倍；年营业税规模约1.9万亿元，占原营业税总收入的80%。营业税成为历史。

2. 房地产企业中的土地成本可以抵减销售收入

房地产企业在本次营改增中的一大变化为，房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），以取得的全部价款和价外费用，扣除向政府部门支付的土地出让金后的余额为销售额。

3. 会计核算及纳税申报将发生重大变化

营业税是价内税，增值税是价外税，由于税制体系的变化，导致企业会计核算将发生变化。例如，不动产纳入抵扣范围后，2016年5月1日后取得不动产的纳税人，其进项税额应自取得之日起分2年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为60%，第二年抵扣比例为40%。另外，房地产企业异地施工项目须在不动产所在地按一定比例预缴税款，在机构所在地申报纳税；建筑企业异地施工提供建筑服务，同样须在建筑劳务发生地按一定比例预缴税款，在机构所在地申报纳税。

4. 很好地处理了建筑与房地产企业异地项目纳税地点问题

新政策对建筑和房地产企业采取在项目所在地预征和机构所在地申报的双重模式。

原一般纳税人及房地产开发企业中的一般纳税人销售房地产项目，纳税人选择适用一般计税方法计税的，应按照3%的预征率向不动产所在地税务机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报缴纳增值税。

一般纳税人跨县（市）提供建筑服务，应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，按照2%的预征率在建筑服务发生地主管税务机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报缴纳增值税。

5. 不动产纳入抵扣范围

本次营改增的一大亮点是将不动产纳入抵扣范围；所有企业新增不动产所含增值税纳入抵扣范围后，各类企业购买或租入上述项目所支付的增值税都可以抵扣。将不动产纳入抵扣范围，减税规模较大、受益面较广，通过外购、租入、自建等方式新增不动产的企业都将因此获益，前期试点纳税人总体税负会因此下降。同时，原增值税纳税人可抵扣项目范围较前期试点进一步扩大，总体税负也会相应下降。

6. 建筑业税率及征收率确定

本次营改增后，提供建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，税率为11%。房地产开发企业中老项目和建筑施工企业老合同在试点期间，有些情形可以选择采用

简易计税方法计税。

5.3.2 营改增对建筑业的影响

营改增给建筑企业带来的影响是全方位的，包括营业收入、成本、税费、利润、现金流等重要财务指标，还将对企业经营模式、组织架构、成本管控、财税管理、信息化建设、人力资源管理等方面产生重大影响。

1. 企业经营方式要合法规范化

根据当前建筑市场环境和资质要求，“以企业集团资质中标，子公司负责施工”的项目占有较大的比重。这种“资质共享”的经营模式造成了合同主体、核算主体、发票主体不统一，直接影响增值税进项税额的正常抵扣，甚至有可能所有进项税额都无法抵扣。同时，在全额转包或提点大包的情况下，发包人因无法取得可抵扣的进项税额发票，导致税负增加，甚至超过收取的管理费或利润，从而使利润大额缩水，甚至出现亏损。

因此，建筑企业应对现有的资质进行认真梳理，结合营改增后对企业资质管理的要求，修改完善企业资质管理的办法。集团性公司应该扶持培育子公司的承揽能力，加大下属公司自揽力度，尽可能减少集团内资质共享，同时限制将自己的资质共享给其他单位，严禁企业向无资质（个人）、系统外部挂靠单位出借资质；严禁将工程项目提点大包或非法转包。

2. 企业组织架构要发生重大变化

在缴纳营业税背景下，营业税的税率较低，但是由于其税基为对外销售全额，存在大量的重复征税，因此一个公司拆分的不同功能或者产业链上的子公司越多，其重复征税就越严重。即使这些功能或者产业链在前几个环节征收增值税，可以抵扣进项税额，最终销项税额也都会在其后征收营业税的环节沉淀为成本，并在以后的营业税征收环节重复课税；在全行业营改增后，所有行业都将进入增值税链条。对于一个公司拆分的不同功能或者产业链上的子公司，其拆分与否并不会影响到公司的整体税负。这是因为，在整个产业链上，上一个环节的增值税销项税额为下一个环节的增值税进项税额，缴纳下一环节增值税时予以抵扣，并不会导致公司整体税负的上升。一般来说，拆分成不同子公司或者事业部，将会摆脱大集团通病，且使其每一个子公司都目标明确，激励机制更加有效，员工积极性大幅提高。

但是，在全行业营改增后，仍然应该注意到的是，如果拆分的分公司中有小规模纳税人或者有选择简易计税方法的一般纳税人，都会导致增值税抵扣链条的断裂。这会导致某个环节中，增值税的进项税额沉淀，整体税负上升。

3. 工程计价规则的改变

工程造价一般由直接成本、间接费用、利润和税金构成。工程造价的编制方法一般采取工程量清单计价法，即造价部门根据相应工程的定额体系、计价程序及计价规范编制工程概预算。目前，在营业税税制下，工程造价中的直接成本和间接费用均为包含增值税的成本费用，工程造价中的税金则是指国家税法规定的应计入建筑安装工程费用的营业税、城市维护建设税及教育费附加，税金采用综合税率进行计算取费。而增值税属于价外税，营改增后投标报价将以增值税销项税额与工程造价分别列示，这就完全改变了原来建筑产品的造价构成。

为适应建筑业营改增的税制改革要求，住房和城乡建设部组织开展了建筑业营改增对工程造价及计价依据影响的专题研究。2014年7月，住房和城乡建设部标准定额研究所发布

了《关于征求〈建筑业营改增建设工程计价规则调整实施方案〉等三个文件征求意见稿意见的函》(建标造〔2014〕51号),该征求意见稿中所包含的三个文件分别为《建筑业营改增建设工程计价规则调整实施方案》《建设工程定额体系》和《建设工程工程量清单规范体系》。2016年2月,住房和城乡建设部办公厅发布《关于做好建筑业营改增建设工程计价依据调整准备工作的通知》,明确了工程造价构成各项费用调整和税金计算方法,该通知就工程计价依据调整准备有关工作做出了安排。

按照前期研究和测试的成果,工程造价可按以下公式计算:工程造价=税前工程造价 $\times$ (1+11%)。其中,11%为建筑业增值税税率,税前工程造价为人工费、材料费、施工机具使用费、企业管理费、利润和规费之和,各费用项目均以不包含增值税可抵扣进项税额的价格计算,相应计价依据按上述方法调整。新计价规则采用了增值税“价税分离”原则,对原营业税下的计价规则进行了相应的调整,将营业税下建筑安装工程计价各项费用包含可抵扣增值税进项税额的计价规则,调整为税前造价各项费用不包含可抵扣增值税进项税额。因此,建设单位的招标概预算编制也将出现重大变化,相应的施工图预算编制和设计概算也将按新标准执行,对外发布的招标书内容也会有相应的调整。另外,由于要执行新的定额标准,企业的内部定额将需要重新进行编制,企业施工预算也需要重新进行修订。

4. 发票管理将成为企业重点管理问题

营改增后,建筑企业内部需加强对增值税进项税额发票的管理,从发票取得、保管、认证、抵扣等方面均需有相应的管理制度,否则会给企业带来巨大损失。

(1) 发票获取方面,从发票开具的信息、开具发票的注意事项、如何换发票等方面培训相关业务人员。

(2) 发票保管方面,营业税发票只是一张记账凭证,而增值税发票具有和现金“同等”的功能,因为有机会抵扣,能减轻当期应缴增值税税款。如发票丢失,会导致企业财务管理成本增加。

(3) 发票认证及抵扣方面,应关注具体认证时间及抵扣时间的要求,以及认证不通过的具体处理要求。

5. 会计核算内容和方式的改变

营业税税制下,工程承包总价款就是企业的会计收入,施工过程中采购材料物资的总价款支出形成企业的会计成本和费用,企业购置的设备、车辆也是以支付的总价款作为成本入账的依据。也就是说,营业税税制下企业会计核算的收入、成本费用等都是含税的。

实行增值税后,建设单位需要把工程价款区分为不含税销售额和销项税额,施工企业分别将其作为成本、费用和进项税额进行核算。也就是说,增值税税制下企业会计核算的收入、成本费用等都是不含税的,对于销售环节产生的销项税额和采购环节产生的进项税额,会计核算中还要设置专门的会计科目对其进行核算。

6. 结算时纳税资金的影响

建筑业营改增后,建筑业企业应按照增值税的纳税义务发生时间计算确认销项税额,同时按照已取得并认证通过的增值税专用发票抵扣相关进项税额,计算并缴纳增值税。根据现行营改增政策对纳税义务发生时间的规定,建筑业企业增值税纳税义务时间实质上是按照提供建筑劳务过程中实际收取款项的日期、合同约定的付款日期及开具发票的日期三者孰先的原则来确定的。其中,合同约定的付款日期一般体现为合同约定的业主确认竣工计价结果的

时间，如月度或季度终了一定时间内。在实际工作中，由于建筑市场的不规范，业主普遍处于强势地位，对施工单位的验工计价会随着其资金状况、预算完成情况、管控目的等因素而不同，普遍存在滞验、超验、欠验的情况。同时，建筑业企业由于进项税额不能及时取得并抵扣，导致结算环节税金提前缴纳，给企业带来较大的资金压力和税务风险。

营改增后，建筑业企业一定要注意采取措施规避工程结算环节可能产生的税务风险和资金压力。例如在工程承包合同中，应增加工程款延迟支付的制约性条款，明确业主滞后支付工程款的违约责任，同时采取适当的措施加大对业主的收款力度。另外，还要加强对分包商、供应商的结算管理，尽快取得增值税专用发票，确保进项税额的及时足额抵扣。

7. 涉税条款成为合同中必备条款

对建筑企业来说，营改增是对原有税制体系的改变，对企业的影响是全方位的，因此在企业业务的开端——合同签署中需关注以下事项：

(1) 注意企业名称和相关信息的准确性。一般而言，合同中会提及合同双方的情况。营改增之后，原来的服务提供方，从原来的营业税纳税人变为增值税一般纳税人，服务提供方的增值税作为进项税额可以被服务接受方予以抵扣，因此，合同双方名称的规范性要求要高于原来的营业税规定。服务接受方需要把公司名称、纳税人识别号、地址、电话、开户行、账号信息主动提供给服务提供方，用于服务提供方开具增值税专用发票。在原有的营业税体系下，虽然也有发票开具的规范性要求，但相对而言，增值税体系下对服务提供方开具发票的要求将更为严格。而纳税人识别号信息在原有体系下并不需要提供。拟订合同时，双方应更重视企业名称和相关信息的准确性。

(2) 关注价款是否含增值税。增值税体系下，销售方收取销售价款或服务提供方收取的服务费，其中是否包含增值税价款，需要明确。在原有营业税体系下，双方约定价款时不需要关注营业税的情况，因为营业税为服务提供方的成本。而增值税作为价外税，税款的计算方式也发生了改变，因此，在合同中需考虑增值税税金对价格的影响。

(3) 建议采购方在合同中明确将供应方需要提供增值税专用发票作为一项义务条款进行明确。

8. 采购定价原则和策略的改变

在营业税税制下，建筑企业缴纳的营业税与采购发票无关，采购定价付款策略不需要考虑是否取得增值税专用发票，重点需要考虑采购总价最低。营改增后，企业支付的采购总价被分为进项税额和不含税买价，增值税下的采购成本就是不含税买价。这样，采购发票与企业的增值税税负直接相关，与企业的采购成本直接相关。供应商纳税人身份不同，对采购方企业能否取得增值税专用发票及进项税额抵扣率区别较大，影响到企业的整体税负水平和采购成本。

企业要进行价税平衡测算，并分析价格构成，如钢材采购是采用货物、运输费用分别计算，还是合并开具货物销售发票要进行价税平衡测算。改变建筑材料的供应和结算方式，尽量避免营改增后材料供给给企业带来的不利影响。由于劳务分包也是一种采购行为，对于劳务分包，也要进行价税平衡测算，在总价不变的情况下，争取更多地取得增值税进项税额，以减少劳务分包成本。总之，营改增后，企业采购人员要学会比较不同采购方案对企业税负和成本的影响，做出正确的采购决策。

针对集中采购及资金统借统贷特点，建筑企业要结合增值税管理的要求，优化集中管理

模式，对业务流程进行调整，建立完善各业务主体之间的增值税抵扣链条，确保增值税税制下进项税额的顺利抵扣。

9. 施工成本预算管理受到影响

成本预算是施工企业成本控制的基础，是编制科学、合理的成本控制目标的基础。施工成本预算编制工作一般由企业成本管理部门以及项目部共同配合完成。预算编制人员通过深入施工现场，对施工方案、劳务价格、材料价格、设备租赁价格等进行实际调研，收集现场基础资料，编制施工成本预算。建筑业营改增后，企业发生的成本费用所包含流转税金由价内税变为价外税，导致成本费用计量口径发生改变。企业最终计入成本费用的金额将受到进项税额能否抵扣的影响，成本预算构成中的税金预算以及各类成本计算口径也因此发生变化。

营改增后，建筑施工企业应按照“价税分离”的原则编制施工项目的成本费用预算，对人工费、材料费、机械使用费、其他直接费用、间接费用等成本费用项目，根据其进项税额能否抵扣，合理确定计入成本预算的金额。

10. 企业绩效评价受到影响

增值税属于价外税，所有财务指标在核算过程中需要做价税分离，这必然引起各项指标发生变化。营改增后，在工程总价款不变的情况下，营业收入总额将会下降，对利润产生负面影响；与成本有关的原材料、燃料和租赁费中包含的进项税额将从成本中予以分离，企业的营业成本也将减少，从而使毛利率产生变动；因外购原材料、固定资产等所含的增值税进项税额将从原价中扣除，从而导致资产总额有所降低，在负债总额不变的情况下可能造成资产负债率的上升。

对于财务指标值的变化，企业的业绩考核指标需要做相应调整。同时，由于采购业务能否获得合格的增值税进项税额抵扣凭证，直接影响到企业的增值税税负和采购成本，企业还应加强对基层部门增值税管理绩效的考评。

11. 将对土地增值税产生影响

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。原营业税税制体系下，营业税作为一种价内税，是企业成本支出的一部分；而增值税是价外税，无论是一般纳税人还是小规模纳税人在会计上均不计入收入总额。因此，对应缴纳的增值税，也不构成企业的支出，不能作为土地增值税的扣除项目。

12. 将对企业现金流产生影响

对房地产企业来说，由于其业务特殊性与复杂性，要求企业必须有良好的融资能力与充足的现金流来维持企业的正常运转。实务中，房地产开发企业多采用预售制，营业税在确认预售收入的当期就要按5%征收率缴纳，构成房地产企业不可忽视的现金流出。而改征增值税后，预售阶段按3%预征率预缴增值税，能够减少企业流动资金的占用，扩大企业现金流。

在实际业务中，税务机关对建筑企业一般采用完工百分比确认收入并依此收取税款。一般情况下，建筑企业实行税款预缴，工程完工后进行清算，多退少补。但事实上，工程款收回大大滞后于工程施工进度的情况屡见不鲜，在这种情况下，企业不仅要垫付工程项目建设资金，还要垫付未收回款项部分工程的税金，给企业现金流带来沉重的压力。营改增后，根

据《增值税暂行条例》的有关规定，建筑企业可在收到工程款或取得业主确认的完工签证时，计算并缴纳税金，有利于改善企业现金流。

13. 将对企业所得税产生影响

由于营业税的税制结构和增值税存在很大差别，在原缴纳营业税情况下，营业税作为一项支出可在企业所得税前扣除；而增值税是价外税，无论是一般纳税人还是小规模纳税人，在会计上都不计入收入总额，直接通过“应交税费”科目核算。因此，在计算企业应纳税所得额时，不得税前扣除。

由于增值税进项税额的抵扣制度，企业原材料成本的降低将降低企业的营业成本，新购置固定资产账面价值的降低会减少其折旧费用，也会降低营业成本。在相同的情况下，由于增值税在账务处理上与现行营业税的记账方法不同，营改增后会给“税金及附加”等科目、部分资产的账面价值带来一定的变化，影响企业各财务报表的数据结构，从而影响企业的财务分析数据。

14. 企业财务状况及经营成果将发生变化

一是对企业资产总额的影响。由于增值税是价外税，企业购置的各项原材料、辅助材料等流动资产，服务成本和机械设备等固定资产可按购买时取得的增值税发票上注明的税额扣除进项税额，这部分资产的账面价值不含增值税，比课征营业税时要少，从理论上讲，营改增后企业的资产总额会比营改增之前下降。

二是对企业收入及利润的影响。营改增之后，相同标的物的合同价格应该变化不大，一般合同总价变为含税价格，企业的营业收入将比营改增之前要低。而且在现实中，建筑企业材料采购存在就地取材、个体供料的情况，部分供应商可能无法出具合规发票，使得施工项目所面临的市场环境更加复杂。因此实行营改增后，存在一些流通环节购置货物较难取得增值税专用发票等问题，使得建筑企业营改增后实际可抵扣的进项税额小于理论上可抵扣的进项税额，导致企业多缴增值税，企业实现的利润总额也将有所下降，使企业完成绩效目标的难度增加。

房地产开发企业将会在合同谈判中与施工方协商甲供材料的范围及票据开具问题。并且，房地产企业更倾向于采用清包方式采购建筑服务。由于实际工作中各种材料的采购，尤其是零星的建筑材料，如砂子、建筑砖等，通常从个人处采购，无法取得增值税专用发票，会导致企业多缴增值税，企业实现的利润总额可能会下降。

15. 纳税筹划的空间进一步加大

建筑业营业税是根据营业额和税率直接计算应纳营业税税额，增值税则是按照销项税额抵减进项税额之后的差额来确定应纳增值税税额。实行增值税之后，企业可以通过合理安排筹资、投资、经营等业务活动，针对物资采购、生产经营以及内部核算进行合理筹划，在维持采购总价水平不变的情况下，尽量争取更多的进项税额，从而减少企业应纳增值税税额，降低企业实际税负，提高企业利润，实现自身的持续健康发展。这些筹划工作在营业税阶段是无法实现的。由此可见，与营业税相比，增值税的纳税筹划点多，企业可根据单位的实际、面临的税务环境、业务人员对增值税规定的熟悉程度等情况，积极灵活地进行税收筹划。

16. 对各月纳税额进行动态控制将成为企业常态工作

营改增后，对于纳税人来说，税制体系的改变带来了税款计算的直接变化。原营业税税

制体系下,每月税款的计算只和当月的收入直接相关;改为增值税后,每月纳税的具体金额,除了与当月收入相关外,还与当月取得并认证通过的增值税专用发票直接相关。该种情况下,企业可根据自身情况,在销售或服务合同中约定付款时间,确定销售的纳税义务发生时间,通过控制取得并认证的增值税专用发票确定进项税额,来达到控制各月纳税额的目的。

17. 建筑和房地产企业会计处理更加复杂

营改增对房地产开发企业宏观财务管理与具体会计处理的影响是显而易见的。一方面,企业出于合理降低税收负担与经营成本的考虑,会要求财会人员加强宏观财务管理,甚至要求财会人员加强与内部采购销售决策和具体执行人员的联动沟通,达到合理降低税负与经营成本的目的;另一方面,营改增也会对房地产开发企业的具体会计处理、发票管理产生直接影响。

18. 对会计人员的业务素质提出更高的要求

由于营业税是价内税,核算方式简单,而增值税采用抵扣核算方式,营改增后,必然带来税制衔接问题,税收核算、会计核算及所得税清算的难度较原来都有所增加,同时给报表信息披露、税额抵扣和缴纳等操作方面带来了一系列新问题,也可能引发财务核算不合规、税额计算不准确等风险。因此,营改增后企业账务处理流程发生变化会给会计人员带来巨大的考验,对其业务素质提出更高的要求。

19. 企业法定代表人的法律风险将增加

对于增值税专用发票,尤其对进项税额抵扣环节的发票,税务部门的管理和检查更加严格,因为其直接影响企业增值税的缴纳金额。因此增值税专用发票的开具、使用和管理等各个环节都非常严格,《中华人民共和国刑法》对增值税专用发票的使用管理等各个环节都做出了详细而严格的规定,对虚开、伪造和非法出售与违规使用增值税专用发票行为的处罚措施也做了相应的规定。通常情况下,企业的法定代表人须对上述违法行为承担法律责任。

5.4 营改增实施主要措施及应对

5.4.1 目前营改增纳税人适用的主要税收政策

目前营改增试点纳税人适用的主要税收政策如下(按照时间顺序):

(1) 为了保障铁路运输和邮政业营改增试点工作顺利实施,颁布了《国家税务总局关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税发票及税控系统使用问题的公告》(国家税务总局公告2013年第76号),明确了铁路运输和邮政业营改增后发票及税控系统的使用问题。

(2) 经国务院批准,铁路运输和邮政业纳入营改增试点。结合交通运输业和部分现代服务业营改增试点运行中反映的问题,对营改增试点政策进行了修改完善,相应颁布了《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号),是目前营改增政策的核心文件。

(3) 为了规范铁路运输和邮政业营改增后纳税申报有关事项,颁布了《国家税务总局关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税后纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2014年第7号)。

(4) 为满足营改增试点纳税人汇总申报缴纳增值税的需要,国家税务总局对增值税纳税申报有关事项进行了调整,颁布了《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2014年第45号)。

(5) 经国务院批准,将电信业纳入营改增试点,颁布了《财政部 国家税务总局关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2014〕43号)。

(6) 为了贯彻落实《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税〔2013〕37号)精神,保障营改增改革试点的顺利实施,颁布了《国家税务总局关于在全国开展营业税改征增值税试点有关征收管理问题的公告》(国家税务总局公告2013年第39号),明确了征收管理中纳税人发票的使用问题、税控系统的使用问题、增值税专用发票(增值税税控系统)的最高开票限额审批问题、货运专票的开具问题,以及货运专票的管理问题。

(7) 为了保障营改增试点工作的顺利实施,颁布了《国家税务总局关于营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》(国家税务总局公告2013年第75号),明确了纳入营改增试点范围的纳税人办理增值税一般纳税人资格认定的有关事项。

5.4.2 建筑企业的应对措施

营改增是一项十分复杂的系统工程,其改革结果受市场环境和社会环境的影响,对国民经济和企业的稳定健康发展至关重要。对于建筑和房地产企业而言,由于这项改革涉及企业会计核算、涉税事项处理等多方面工作,需要超前谋划、积极应对,以确保企业在营改增中平稳过渡。具体应做好以下工作:

1. 系统改造和信息化建设

细化系统改造工作,设置增值税会计核算科目及相应收入和费用的对应代码,增加增值税风险控制点;提前做好价税分离的改造,完善供应商和客户信息的管理;对增值税专用发票实施全生命周期的管理等,实现系统管理收入、支出、记账、认证、申报以及发票的管控等。

2. 加强会计人员业务培训,提高业务处理能力

增值税专用发票的管理、应纳税额的计算及会计核算的变化等给会计人员带来新的考验,因此,企业要组织安排会计和涉税人员参加相关税务知识的辅导培训,认真及时研究新政策的规定并熟悉相关业务处理,做好企业会计核算和纳税管理工作,尽量降低企业涉税风险,以保证企业经营活动的顺利进行,避免不必要的成本发生,提高企业竞争力。

3. 运用正确的会计处理方法,防范会计核算变化带来的风险

营改增后,建筑和房地产企业的会计处理相应发生了变化。企业要严格按照企业会计准则、制度及税法的要求进行业务处理,结合自身特点合理选择会计政策,按照增值税相关要求设置会计科目,并根据实际情况设置相关账户以及必要的辅助表,做好纳税工作和会计核算工作的衔接。同时还要修改调整相应的企业会计核算制度及其他有关制度,以防范税收政策变化对企业会计核算带来的风险。

4. 及时了解掌握最新政策动态,与主管税务机关建立良好的沟通关系

建筑和房地产企业要实时关注最新政策动态及实施条例,及时了解掌握改革试点的相关政策,强化企业涉税事项管理。企业要与税务部门建立良好的沟通关系,及时获得相关信

息，充分利用税务机关的各种资源与力量，以帮助企业解决涉税事项管理过程中的各种实际问题，为企业合法纳税提供良好的外部环境及基础。

5. 老合同的修订与完善

梳理存量合同，按照营改增政策进行相应的调整，将涉税条款进行合法审阅和合规修订，制定营改增后的合同管理办法。由于营改增的转变，企业可能需要与外部客户以及供应商进行沟通，应对由于营改增带来的转变。沟通内容应分为与供应商的沟通，以及与客户沟通。供应商沟通方面，内容应包括要求有关供应商在营改增实施后提供增值税可抵扣凭证。客户沟通方面，内容应包括客户开票信息收集安排、增值税发票开具安排、价格变化（客户需要内部先对价格影响与应对方式形成共识）。

6. 与收入相关增值税涉税流程管控

该环节涉及面较广，主要包括对与收入相关的系统进行价税分离改造，以及交易信息数据流如何与税控系统、会计系统、客户信息管理系统，以及发票管理系统相互对接，其中涉及发票管理流程、增值税科目设置、核算规定的改变等。建议根据政策衡量工作量，形成工作计划。

7. 产品定价和供应商管理

梳理现有业务，合理预期可能发生的支出和费用，按照增值税法规预判制定产品定价，提升议价能力水平。同时充分调研供应商信息，完善供应商管理，对向增值税一般纳税人和小规模纳税人分别购买服务的议价和谈判拟定相应办法，主要包括对采购流程、支付流程、报销流程与系统加入增值税发票取得、认证的环节，并对成本费用核算环节进行改造，还包括合同条款、供应商管理、价格比较方式等的改造。同时建议企业认真论证采购计划的实施，可以在不影响正常运营的前提下适当推迟采购，增加企业的可抵扣金额。

8. 加强增值税发票管理，防范发票纳税风险

由于增值税发票的获得、开具、传递、作废、管理及真伪鉴别都区别于普通发票，因此对于增值税发票的使用和管理，不仅需要财务部门给予重视，在开具和传递等各个环节的参与者都要高度重视。各企业应结合自身的实际，制定增值税发票管理规定，严格按照规定进行业务处理。严格按照营改增政策规定，对一般纳税人、小规模纳税人的发票管理，制定发票开立、领用、使用和核销的管理制度，做到定期或不定期自查和抽查工作，有效防范发票管理舞弊。

第6章 建筑企业营改增常见问题举例与解答

6.1 营改增后建筑企业账务问题举例

【例6-1】A建筑公司在注册地有施工项目甲项目，在外地有乙项目和丙项目。均为老项目，选择简易计税方法。

2017年5月业务如下：

甲项目：

与工程发包方办理工程量结算128.75万元，合同约定实际付款为结算金额的80%，应收款103万元，已开具发票，未收款。

借：应收账款	1 030 000
贷：工程结算	1 000 000
应交税费——未交增值税	30 000

乙项目：

与工程发包方办理工程量结算257.5万元，合同约定实际付款为结算金额的80%，应收款206万元，已开具发票，并收款。

借：应收账款	2 060 000
贷：工程结算	2 000 000
应交税费——未交增值税	60 000
借：银行存款	2 060 000
贷：应收账款	2 060 000
借：应交税费——应交增值税——已交税金——乙项目	60 000
贷：应交税费——未交增值税	60 000
借：应交税费——未交增值税	60 000
贷：应交税费——应交增值税——转出多交增值税——乙项目	60 000

丙项目：

按照施工合同，进场时预收款154.5万元，未开具发票。

借：银行存款	1 545 000
贷：预收账款	1 545 000
借：预收账款	1 545 000
贷：工程结算	1 500 000
应交税费——未交增值税	45 000
借：应交税费——应交增值税——已交税金——乙项目	45 000

贷：应交税费——未交增值税	45 000
借：应交税费——未交增值税	45 000
贷：应交税费——应交增值税——转出多交增值税——乙项目	45 000
2017年6月缴纳增值税时：	
借：应交税费——未交增值税	135 000
贷：银行存款	135 000

【例 6-2】 甲建筑公司为增值税一般纳税人，机构所在地为肥西县。2017 年 5 月 1 日以清包工方式到肥东承接 A 项目，并将 A 项目中的部分施工项目分包给了乙公司，5 月 30 日发包方按进度支付工程价款 222 万元。当月甲建筑公司购进材料取得增值税专用发票上注明的税额为 8 万元；5 月甲建筑公司支付给乙公司工程分包款 50 万元，乙公司开具给甲建筑公司增值税发票，税额 4.95 万元。对 A 项目甲建筑公司选择适用简易计税方法计算应纳税额，5 月需如何缴纳增值税？

一般纳税人跨县（市）提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，应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，按照 3% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

该公司 5 月应纳增值税税额 = $(222 - 50) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 5.01$ (万元)

在肥东县预缴增值税税额为 5.01 万元。

在肥西县全额申报，扣除预缴增值税税额后无须纳税，即 $5.01 - 5.01 = 0$ (万元)。

【例 6-3】 甲建筑公司为增值税小规模纳税人，机构所在地为肥西县。2017 年 5 月 1 日到肥东承接 A 项目，并将 A 项目中的部分施工项目分包给了乙公司，5 月 30 日发包方按进度支付工程价款 222 万元。5 月甲建筑公司支付给乙公司工程分包款 50 万元。甲建筑公司 5 月需如何缴纳增值税？

试点纳税人中的小规模纳税人跨县（市）提供建筑服务，应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，按照 3% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

该公司 5 月应纳增值税税额 = $(222 - 50) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 5.01$ (万元)

在肥东县预缴增值税为 5.01 万元。

在肥西县全额申报，扣除预缴增值税税额后无须纳税，即 $5.01 - 5.01 = 0$ 万元。

【例 6-4】 甲建筑公司为增值税一般纳税人，2017 年 5 月 1 日承接 A 项目，5 月 30 日发包方按进度支付工程价款 222 万元，A 项目当月发生工程成本为 100 万元，取得增值税专用发票上注明的金额为 50 万元，税率为 17%。同月 3 日承接 B 项目，5 月 31 日发包方支付工程价款 111 万元，B 项目工程成本为 80 万元，取得增值税专用发票上注明的金额为 60 万元，税率为 17%。对两个工程项目甲建筑公司均选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司 5 月需缴纳多少增值税？

如果建筑企业承接的工程没有选择简易计税方法计算应纳税额，则在纳税申报时无须分项目计算增值税应纳税额，应分别汇总每月各项目可确认的销项税额和进项税额，以汇总销项税额减去汇总进项税额后的余额为应纳税额。

该公司 5 月销项税额 = $(222 + 111) \div (1 + 11\%) \times 11\% = 33$ (万元)

该公司5月进项税额 = $(50 + 60) \times 17\% = 18.7$ (万元)

该公司5月应纳增值税税额 = $33 - 18.7 = 14.3$ (万元)

【例 6-5】 甲建筑公司为增值税一般纳税人，2017 年 5 月 1 日承接 A 项目，5 月 30 日按发包方要求为所提供的建筑服务开具增值税专用发票，开票金额 200 万元，税额 22 万元（或 5 月 30 日与发包方、监理方共同验工计价，确认工程收入为 222 万元），该项目当月发生工程成本为 100 万元，其中购买材料、动力、机械等取得增值税专用发票上注明的金额为 50 万元，税率为 17%。发包方于 6 月 5 日支付了 222 万元工程款。对 A 项目甲建筑公司选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司 5 月需缴纳多少增值税？

增值税纳税业务发生时间为：纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

收讫销售款、取得索取销售款项凭据、先开具发票，此 3 个条件采用孰先原则，只要满足一个，即发生了增值税纳税义务。

该公司 5 月销项税额 = $222 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 22$ (万元)

该公司 5 月进项税额 = $50 \times 17\% = 8.5$ (万元)

该公司 5 月应纳增值税税额 = $22 - 8.5 = 13.5$ (万元)

【例 6-6】 甲建筑公司为增值税一般纳税人，2017 年 5 月 1 日承接 A 项目，并将 A 项目中的部分施工项目分包给了乙公司，5 月 30 日发包方按进度支付工程价款 222 万元。当月甲建筑公司购进材料取得增值税专用发票上注明的税额为 8 万元；乙公司就其分包建筑服务开具给甲公司增值税专用发票，发票注明的税额为 4 万元。对 A 项目甲建筑公司选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司 5 月需缴纳多少增值税？

试点纳税人提供建筑服务适用一般计税方法的，以取得的全部价款和价外费用为销售额，其分包出去的工程应取得分包方开具的增值税扣税凭证以抵扣。

该公司 5 月销项税额 = $222 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 22$ (万元)

该公司 5 月进项税额 = $8 + 4 = 12$ (万元)

该公司 5 月应纳增值税税额 = $22 - 12 = 10$ (万元)

【例 6-7】 甲建筑公司为增值税一般纳税人，2017 年 4 月 1 日承接 A 项目（建筑工程施工许可证上注明的合同开工日期为 4 月 10 日），并将 A 项目中的部分施工项目分包给了乙公司。5 月 30 日发包方按进度支付工程价款 222 万元。5 月甲建筑公司支付给乙公司工程分包款 50 万元。对 A 项目甲建筑公司选用简易计税方法计算应纳税额，5 月需缴纳多少增值税？

建筑工程施工许可证上注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建筑工程项目为建筑工程老项目，可以选择适用简易计税方法，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。

该公司 5 月应纳增值税税额 = $(222 - 50) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 5.01$ (万元)

【例 6-8】 甲建筑公司为增值税小规模纳税人，2017 年 5 月 1 日承接 A 项目，5 月 30 日发包方按进度支付工程价款 222 万元，该项目当月发生工程成本为 100 万元，其中取得增值税发票上注明的金额为 50 万元。甲建筑公司 5 月需缴纳多少增值税？

小规模纳税人采用简易计税方法，其进项税额不能抵扣。

该公司 5 月应纳增值税税额 = $222 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 6.47$ (万元)

【例 6-9】甲建筑公司为增值税一般纳税人，机构所在地为肥西县。2017 年 5 月 1 日到肥东承接 A 项目，并将 A 项目中的部分施工项目分包给了乙公司，5 月 30 日发包方按进度支付工程价款 222 万元。当月甲建筑公司购进材料取得增值税专用发票上注明的税额为 8 万元；5 月甲建筑公司支付给乙公司工程分包款 50 万元，乙公司开具给甲建筑公司增值税专用发票，税额 4.95 万元。对 A 项目甲建筑公司选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司 5 月需缴纳多少增值税？

一般纳税人跨县（市）提供建筑服务，适用一般计税方法计税的，应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应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，按照 2% 的预征率在建筑服务发生地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

该公司 5 月销项税额 = $222 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 22$ (万元)

该公司 5 月进项税额 = $8 + 4.95 = 12.95$ (万元)

该公司 5 月应纳增值税税额 = $22 - 12.95 = 9.05$ (万元)

在肥东县预缴增值税税额 = $(222 - 50) \div (1 + 11\%) \times 2\% = 3.1$ (万元)

在肥西县全额申报，扣除预缴增值税后应缴纳增值税税额 = $9.05 - 3.1 = 5.95$ (万元)

【例 6-10】甲建筑公司为增值税一般纳税人，2017 年 5 月 1 日承接 A 项目，5 月 30 日发包方按进度支付工程价款 222 万元，该项目当月发生工程成本为 100 万元，其中购买材料、动力、机械等取得增值税专用发票上注明的金额为 50 万元。对 A 项目甲建筑公司选择适用一般计税方法计算应纳税额，该公司 5 月需缴纳多少增值税？

一般计税方法下的应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

该公司 5 月销项税额 = $222 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 22$ (万元)

该公司 5 月进项税额 = $50 \times 17\% = 8.5$ (万元)

该公司 5 月应纳增值税税额 = $22 - 8.5 = 13.5$ (万元)

【例 6-11】甲建筑公司为增值税一般纳税人，2017 年 5 月 1 日以清包工方式承接 A 项目（或为甲供工程提供建筑服务），5 月 30 日发包方按工程进度支付工程价款 222 万元，该项目当月发生工程成本为 100 万元，其中购买材料、动力、机械等取得增值税专用发票上注明的金额为 50 万元。对 A 项目甲建筑公司选用简易计税方法计算应纳税额，5 月需缴纳多少增值税？

企业以清包工方式提供建筑服务或为甲供工程提供建筑服务可以选用简易计税方法，其进项税额不能抵扣。

该公司 5 月应纳增值税税额 = $222 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 6.47$ (万元)

6.2 小规模纳税人建安企业科目设置及会计核算举例

【例 6-12】2017 年 6 月甲地的 A 施工企业承建乙地的 B 分包项目，分包合同金额为 200 万元，预计总成本为 150 万元，工期 60 天，每月 25 日核对工程量，经三方确认后下月 5 日前按进度付款 80%。7 月份投入材料成本 45 万元，人工成本 30 万元，7 月 25 日确认的工程进度确认单为 100 万元，建安发票开具 80 万元，另在甲地施工 C 项目取得收入并开票 20 万元，人工成本 15 万元（以上均为不含税金额，不考虑其他税费）。7 月份企业账务处理

如下:

(1) 在乙地预交增值税。		
借: 应交税费——应交增值税——预交增值税——乙地 B 项目		24 000
贷: 银行存款 (800 000 × 3%)		24 000
(2) 当月列支成本。		
借: 工程施工——合同成本——材料——乙地 B 项目		450 000
——人工——乙地 B 项目		300 000
——人工——甲地 C 项目		150 000
贷: 应付账款/银行存款等		450 000
应付职工薪酬		450 000
(3) 当月确认收入。		
借: 主营业务成本 (750 000 + 150 000)		900 000
工程施工——合同毛利——乙地 B 项目		250 000
——合同毛利——甲地 C 项目		50 000
贷: 主营业务收入 (1 000 000 + 200 000)		1 200 000
(4) 当月结算进度款。		
借: 应收账款		824 000
贷: 工程结算——乙地 B 项目		800 000
应交税费——应交增值税		24 000
借: 银行存款		206 000
贷: 工程结算——甲地 C 项目		200 000
应交税费——未交增值税		6 000
(5) 下月 15 日前交纳上月税款。		
借: 应交税费——应交增值税		6 000
贷: 银行存款		6 000

6.3 一般纳税人建安企业营改增后科目设置及会计核算举例

【例 6-13】2017 年 3 月甲地的 A 施工企业承建乙地的 B 项目, 分包合同金额为 1 000 万元, 预计总成本为 900 万元, 工期 180 天, 每月 25 日核对工程量, 经三方确认后下月 5 日前按进度付款 80%。4 月份投入材料成本 70 万元, 人工成本 20 万元, 4 月 25 日确认的工程进度确认单为 100 万元, 建安发票开具 80 万元, 另在甲地施工 C 项目取得清包工收入并开票 100 万元, 人工成本 80 万元 (以上均为不含税金额, 不考虑其他税费)。4 月企业账务处理如下:

(1) 在乙地预缴增值税。		
借: 应交税费——未交增值税——简易项目——预交增值税——乙地 B 项目		24 000
贷: 库存现金		24 000
(2) 当月列支成本。		
借: 工程施工——合同成本——材料——乙地 B 项目		700 000

——人工——乙地 B 项目	200 000
——人工——甲地 C 项目	800 000
贷：应付账款等	700 000
应付职工薪酬	100 000
(3) 当月确认收入。	
借：主营业务成本	1 700 000
工程施工——合同毛利——乙地 B 项目	100 000
——合同毛利——甲地 C 项目	200 000
贷：主营业务收入——简易项目——乙地 B 项目	1 000 000
——简易项目——甲地 C 项目	1 000 000
(4) 当月结算进度款。	
借：应收账款	824 000
贷：工程结算——乙地 B 项目	800 000
应交税费——未交增值税——简易项目——应交增值税	24 000
借：银行存款	1 030 000
贷：工程结算——甲地 C 项目	1 000 000
应交税费——未交增值税——简易项目——应交增值税	30 000
(5) 下月 15 日前交纳上月税款。	
借：应交税费——未交增值税——简易项目——未交增值税	30 000
贷：银行存款	30 000

6.4 劳务公司会计核算问题

劳务公司分为有建筑资质的劳务公司和没有建筑资质的劳务公司；有资质的劳务公司不仅可以做建筑劳务分包，还可以做劳务派遣等，涉及的税目不仅有建筑服务（包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务及其他服务），还有现代服务——商务辅助服务中的人力资源服务；而没有建筑资质的劳务公司只可以做劳务派遣等，税目也只有现代服务中的人力资源服务。

财税〔2016〕47号文件对劳务派遣服务的税收政策进行了明确：一般纳税人及小规模纳税人提供劳务派遣服务，以取得的全部价款和价外费用为销售额，计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依5%的征收率计算缴纳增值税。选择差额纳税的纳税人，向用工单位收取用于支付给劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

此处只就一般纳税人建筑劳务公司的会计核算进行说明。

【例 6-14】某一般纳税人提供劳务派遣服务适用差额征税，含税销售额为 100 万元，向用工单位收取用于支付给劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的费用为 80 万元，征收率为 5%。另外在公司注册地取得清包工建筑劳务不含税收入 50 万元。

劳务派遣增值税 = $(1\,000\,000 - 800\,000) \times 5\% \div (1 + 5\%) = 9\,523.81$ (元)

不含税金额 = $1\,000\,000 - 9\,523.81 = 990\,476.19$ (元)

建筑劳务增值税 = $500\,000 \times 3\% = 15\,000$ (元)

账务处理:

劳务派遣服务:

借: 应收账款/银行存款等	1 000 000
贷: 应交税费——未交增值税——简易项目——应交增值税[$1\,000\,000 \div (1 + 5\%) \times 5\%$]	47 600
主营业务收入——人力资源服务	952 400
借: 主营业务成本	761 900
应交税费——未交增值税——简易项目——抵减增值税[$800\,000 \div (1 + 5\%) \times 5\%$]	38 100
贷: 应付职工薪酬	800 000

建筑劳务:

借: 应收账款	515 000
贷: 主营业务收入——建筑劳务	500 000
应交税费——未交增值税——简易项目——应交增值税	150 000

缴纳增值税:

借: 应交税费——未交增值税——未交税款	24 500
贷: 银行存款	24 500

劳务公司核算中会计科目设置的总体原则:

- (1) 小规模纳税人缴纳的增值税在“应交税费——应交增值税”科目下核算。
- (2) 一般纳税人缴纳的增值税在“应交税费——未交增值税”科目下核算。

6.5 增值税计算、申报及发票管理

1. 增值税计算

【例 6-15】甲公司承包了一个合同值为 1 000 万元的工程项目, 并把其中 300 万元的部分项目分包给具有相应资质的乙公司, 工程完工后, 该工程项目最终结算值为 1 000 万元。假设该项目属于老项目, 甲、乙公司均采用简易计税方法。甲公司完成工程累计发生合同成本 500 万元。

甲公司的会计处理如下:

完成合同成本:

借: 工程施工——合同成本	5 000 000
贷: 原材料等	5 000 000

收到总承包款:

借: 银行存款	10 000 000
贷: 工程结算	9 708 800
应交税费——未交增值税	291 200

分包工程结算:

借: 工程施工——合同成本	2 912 600
应交税费——未交增值税	87 400
贷: 应付账款——乙公司	3 000 000

全额支付分包工程款时:

借: 应付账款——乙公司	3 000 000
贷: 银行存款	3 000 000

甲公司确认该项目收入与费用:

借: 主营业务成本	7 912 600
工程施工——合同毛利	1 796 200
贷: 主营业务收入	9 708 800

工程结算与工程施工对冲结平:

借: 工程结算	9 708 800
贷: 工程施工——合同成本	7 912 600
——合同毛利	1 796 200

向项目所在地国税局预缴税款 = $(1\,000 - 300) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 20.388\,3$ (万元)

借: 应交税费——未交增值税	203 883
贷: 银行存款	203 883

建筑施工企业采用简易计税方法时, 发票开具采用差额计税但全额开票, 这与销售不动产、劳务派遣、人力资源外包服务、旅游服务等差额开票不同, 甲公司可全额开具增值税专用发票。

税额 = $1\,000 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 29.12$ (万元)

不含税金额 = $1\,000 - 29.12 = 970.88$ (万元)

发票备注栏要注明建筑服务发生地所在县(市、区)及项目名称。简易计税的情况下, 一般预缴税款等于向机构所在地主管税务机关纳税申报的税额。甲公司纳税申报按差额计算税额:

$(1\,000 - 300) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 20.38$ (万元)

另外, 对于简易征收的“老项目”, 应及时通过网上填报(上传资料)或递交书面资料等方式向主管国税机关进行备案, 避免税收风险。

2. 增值税的预缴与申报

(1) 增值税预缴业务

1) 采用一般计税方法时的预缴。跨县(市、区)提供建筑服务, 适用一般计税方法计税的, 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, 按照2%的预征率在建筑服务发生地预缴税款。

应预缴税款 = $(\text{全部价款和价外费用} - \text{支付的分包款}) \div (1 + 11\%) \times 2\%$

【例 6-16】 甲建筑公司为一般纳税人, 机构所在地为北京。2017 年 10 月承接天津市的一项工程项目, 采用一般计税方法, 2017 年 12 月取得该项目的建筑服务价款 555 万元(含税价), 当月支付给分包方乙公司分包款 111 万元(含税价, 乙公司为一般纳税人, 提供的为清包工服务, 未选择简易计税方法)。

甲建筑公司应在天津工程所在地主管国税机关预缴增值税。

$$\text{应预缴税款} = (555 - 111) \div (1 + 11\%) \times 2\% = 8 \text{ (万元)}$$

在本例中，如果乙公司选择了简易计税方法，假如分包款含税价还是 111 万元的话，甲公司依然按照上述公式计算应预缴的增值税税额。并且，此预缴行为与甲、乙公司如何开发票，即是开具增值税专用发票还是开具增值税普通发票没有关系。

2) 采用简易计税方法时的预缴。跨县（市、区）提供建筑服务，小规模纳税人与选择简易计税方法的一般纳税人，都是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，按照 3% 的征收率在建筑服务发生地预缴税款。

$$\text{应预缴税款} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{支付的分包款}) \div (1 + 3\%) \times 3\%$$

【例 6-17】甲建筑公司 2017 年 2 月承接河北承德的工程项目，采用简易计税方法，2017 年 12 月取得该项目的建筑服务价款 206 万元（含税价），当月支付给分包方丙公司分包款 51.5 万元（含税价，丙公司为一般纳税人，选择简易计税方法）。

甲建筑公司应在河北承德当地主管国税机关预缴增值税。

$$\text{应预缴税款} = (206 - 51.5) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 4.5 \text{ (万元)}$$

在本例中，如果丙公司选择了一般计税方法，假如分包款含税价还是 51.5 万元的话，甲公司依然按照上述公式计算应预缴的增值税款。并且，此预缴行为与甲、乙公司如何开发票，即是开具增值税专用发票还是开具增值税普通发票没有关系。

在预缴税金时，纳税人应按照工程项目分别计算应预缴税款，分别预缴。纳税人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负数的，可结转下次预缴税款时继续扣除。

3) 增值税的申报缴纳。跨县（市、区）提供建筑服务，在建筑服务发生地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报，计算当期应纳税款，扣除已预缴的税款后的余额在机构所在地缴纳。

【例 6-18】接【例 6-16】和【例 6-17】，2017 年 12 月，甲建筑公司除了天津和承德两项目分别取得 555 万元、206 万元建筑服务价款外，另有廊坊本地项目取得了 333 万元建筑服务价款，此外无其他业务。当月天津项目取得可抵扣进项税额 35 万元，廊坊项目取得可抵扣进项税额 22 万元，总部机关取得可抵扣进项税额 2 万元，承德项目采用简易计税方法而不得抵扣进项税额。

甲建筑公司向北京机构所在地主管国税机关进行纳税申报。天津、承德、廊坊项目不含税价款分别如下：

$$\text{天津项目不含税价款} = 555 \div (1 + 11\%) = 500 \text{ (万元)}$$

$$\text{廊坊项目不含税价款} = 333 \div (1 + 11\%) = 300 \text{ (万元)}$$

$$\text{承德项目不含税价款} = 206 \div (1 + 3\%) = 200 \text{ (万元)}$$

$$\text{应纳税款} = [(555 + 333) \div (1 + 11\%) \times 11\% - (35 + 22) - 2 \times (500 + 300) \div (500 + 300 + 200)] + [(206 - 51.5) \div (1 + 3\%) \times 3\%] = 29.4 + 4.5 = 33.9 \text{ (万元)}$$

$$\text{应补税款} = \text{应纳税款} - \text{已预缴税款} = 33.9 - (8 + 4.5) = 21.4 \text{ (万元)}$$

从上述例子可以看到，增值税的计算和申报缴纳是以纳税人整个企业来计算的，而不是按照单个项目分别计算增值税申报缴纳。

一般纳税人跨省（自治区、直辖市或者计划单列市）提供建筑服务，在机构所在地申

报纳税时,计算的应纳税额小于已预缴税额,且差额较大的,由国家税务总局通知建筑服务发生地所在地省级税务机关,在一定时期内暂停预缴增值税。

(2) 进项税额抵扣或差额纳税对票据的要求。只有企业采用一般计税方法时,才存在进项税额和销项税额抵扣的问题;只有企业采用简易计税方法时,才存在总分包差额纳税的问题。

在采用一般计税方法进行进项税额抵扣时,企业只要能拿到增值税专用发票,不论税率是17%还是11%,或者是6%,甚至是3%,进项税额一般都可以抵扣。

在采用简易计税方法进行总分包差额纳税时,分包方应该提供工程分包的发票,也就是必须是“建筑服务”“工程服务”等发票才可以,这些发票的税率一般为11%或3%。同时,这些发票既可以是专用发票,也可以是普通发票,但我们建议开普通发票。所谓的材料分包、设备分包所产生的材料采购发票、租赁发票都不应该作为差额纳税的依据。

【例 6-19】某企业为增值税一般纳税人,从事建筑安装业务,所有建筑服务业务均由直接管理的项目部施工或分包,企业2017年7月份业务如下:

业务1:本地A建筑项目为营改增后的项目,采取一般计税方法,于当月竣工结算。收取含税工程款220万元,另因提前竣工收取奖励款2万元,一并与工程款开具增值税专用发票,款已收到。对A建筑项目的部分工程进行分包,分包给B公司,本月对分包工程进行结算,取得B公司开具的分包款增值税专用发票,注明工程款10万元,增值税税额0.3万元;购买材料物资,取得增值税专用发票,注明价款100万元,增值税17万元。

(1) 结算、收取工程款。

销项税额 = $222 \div 1.11 \times 11\% = 22$ (万元)

借:银行存款	2 220 000
贷:工程结算	2 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	220 000

(2) 支付分包款。

借:工程施工——合同成本	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	3 000
贷:银行存款	103 000

(3) 购买材料物资。

借:工程施工——合同成本	1 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	170 000
贷:银行存款	1 170 000

业务2:外市B市政工程项目为营改增前的项目,采取简易计税方法,当月竣工结算,收取含税工程款515万元,开具增值税普通发票,款项尚未收到;发生分包支出103万元。已向项目所在地税务机关填报《增值税预缴税款表》并预缴增值税12万元,取得项目所在地税务机关出具的完税凭证。

应纳税额 = $(515 - 103) \div 1.03 \times 3\% = 12$ (万元)

预缴税额 = $(515 - 103) \div 1.03 \times 3\% = 12$ (万元)

账务处理如下:

(1) 月末工程结算。

借：应收账款	5 150 000
贷：工程结算	5 000 000
应交税费——未交增值税	150 000

(2) 支付分包款。

借：工程施工——合同成本	1 000 000
应交税费——未交增值税	30 000
贷：银行存款	1 030 000

3. 一般纳税人纳税申报

【例 6-20】2017 年 5 月份，某建筑业一般纳税人发生如下业务：

业务 1：提供建筑服务，选择一般计税方法，开具增值税专用发票，取得收入 222 万元。

业务 2：跨县承包建筑劳务（甲供材）合同价值 300 万元，分包给乙公司 50 万元，选择简易计税方法，开具增值税普通发票，项目完工并结算。

业务 3：出租本年 5 月份购买的脚手架一台，取得收入 2.34 万元；购买混凝土价值 4.68 万元（含税）；支付电费，总价值 5.85 万元。

业务 4：购买办公用房一套，取得增值税专用发票，发票列明销售额 100 万元，税额 11 万元。

业务 5：购买挖掘机一台，取得增值税专用发票，发票列明销售额 50 万元，税额 8.5 万元。

提示：

(1) 甲供材或建筑服务老项目，可选择简易计税方法按 3% 征收增值税。

(2) 跨县区提供建筑服务，在项目所在地预缴税款（简易征收预征率 3%，一般计税方法预征率 2%）可在机构所在地申报时扣减。

(3) 办公用房分期抵扣，第一年可抵扣 60%，第二年抵扣 40%。

计算分析：

业务 1：

销项税额 = $2\,220\,000 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 220\,000$ (元)

业务 2：

申报增值税销售额 = $(3\,000\,000 - 500\,000) \div (1 + 3\%) = 2\,427\,184$ (元)

申报增值税税额 = $2\,427\,184 \times 3\% = 72\,816$ (元)

在项目所在地主管国税机关预缴增值税税额 = $(3\,000\,000 - 500\,000) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 72\,816$ (元)

业务 3：

销项税额 = $23\,400 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 3\,400$ (元)

进项税额 = $(46\,800 + 58\,500) \div (1 + 17\%) \times 17\% = 15\,300$ (元)

业务 4：

购买不动产，本期抵扣 $110\,000 \times 60\% = 66\,000$ 元，其余 44 000 元一年后抵扣。

业务 5：

购买挖掘机，进项税额为 85 000 元。

销项税额合计 = $220\,000 + 3\,400 = 223\,400$ (元)

简易征收方法应纳税额 = 72 816(元)

本期进项税额 = 15 300 + 66 000 + 85 000 = 166 300(元)

应纳税额 = 223 400 - 166 300 + 72 816 - 72 816 = 57 100(元)

4. 建筑企业增值税发票管理注意事项

(1) 建筑业增值税一般纳税人与小规模纳税人的选择。假设增值税一般纳税人提供建筑业应税劳务收入为 S ，增值率为 R ，则抵扣率为 $1 - R$ ，税率为 11% ，且一般纳税人所购劳务、货物均可以抵扣进项税额；小规模纳税人的征收率为 3% ，客户接受劳务金额不变，仅考虑增值税不考虑其他税种的情况下，纳税人流转税税负相等的等式如下：

$$\{ [S \div (1 + 11\%) - S \times (1 - R) \div (1 + 11\%)] \times 11\% \} \div S = [S \div (1 + 3\%) \times 3\%] \div S$$

$$R = 29.39\%$$

即增值率超过 29.39% （可抵扣率低于 70.61% ）时，小规模纳税人合适，否则，一般纳税人合适。因此，增值率超过 29.39% 时，营改增项目投资新成立小规模企业比较合算。但是建筑企业在确定纳税人资格时也要考虑下列因素来决定是否申请为一般纳税人：

1) 一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。

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。

2) 一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。

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。

3) 一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。

(2) 设备租赁支出取得的进项税额抵扣不足。目前实务中大部分建筑企业除将劳务分包给劳务公司外，同时劳务公司还向建筑企业工程提供模板、管架等机具租赁服务，并且这部分支出在成本中也占有较大的份额。根据规定，有形动产租赁增值税税率为 17% ，而租赁企业利润率大部分低于 17% ，这样很多租赁企业只能申请为小规模纳税人，只缴纳 3% 的增值税。一旦租赁企业为小规模纳税人，建筑企业可抵扣的进项税额将势必减少，从而加大建筑企业实际应纳税额并增加建筑企业税负。

因此，建议建筑企业在选择租赁对象时尽量选择增值税一般纳税人企业，因其可以提供税率是 17% 的增值税专用发票进行抵扣。

(3) 零星材料因无法取得增值税专用发票而无法进行抵扣。建筑企业的供应商及材料种类“散、杂、小”，如砂、石、砖、白灰、土方及其他零星材料等基本上由个人、小规模纳税人供应，购买的材料没有发票或者取得的发票不是增值税专用发票，因无法抵扣进项税额而增加成本，因此建筑企业在采购材料时应尽量选择增值税一般纳税人，增加抵扣降低成本。

(4) 工程款拖欠支付导致无法及时足额取得增值税专用发票抵扣。实务中工程完工后甲方并不是立即支付工程款给建筑企业，而是往往滞后一段时间，导致销项税额和进项税额的不同步。税务机关对建筑企业收入的确认，一般都是按合同约定或结算收入来确认。企业不仅需要垫付工程项目建设资金，还要垫付未收回款项部分工程的税金；又由于未收回工程款，建筑企业也对分包商、材料商拖延付款，从而得不到其开具的增值税专用发票，导致无法进行抵扣。因此，实务中企业应防止因为工程款的拖欠导致企业无法及时足额取得增值税专用发票，建筑企业要及时评估款项回收情况，如果无法按照合同规定回款则应及时补充或变更协议，修改合同中的付款日期条款。

(5) 施工现场修建的临时建筑物、构筑物,其进项税额可以完全抵扣。根据财税〔2016〕36号文件的规定,适用一般计税方法的试点纳税人,2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程,其进项税额应自取得之日起分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。

在施工现场修建的临时建筑物、构筑物,其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。因此施工现场修建的临时建筑物、构筑物,其进项税额可以完全抵扣,而施工企业本身在取得不动产发票时相关进项税额自取得之日起分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%,不允许一次全额抵扣。

6.6 增值税专用发票的相关要求

1. 发票要求

(1) 各单位原则上应选择具备一般纳税人资格的供应商签订协议,取得增值税专用发票,并确保“货物、劳务及服务流”“资金流”“发票流”三流一致。

(2) 业务经办人员对取得的增值税专用发票,应在开票之日起15天内连同其他资料提交给财务部门。

(3) 收到的发票名称应为营业执照单位全称,购买方及销售方信息完整,包括单位名称、纳税人识别号、地址电话、开户行及账号,打印要清晰,且必须保持票面干净、整齐,发票的正反面均不能留下任何脏、乱及签字的痕迹。

(4) 增值税发票抵扣联不可折叠,不能污损,密码区不能出格、压线,盖章不能压住发票金额。

2. 可以抵扣的增值税发票(必须是增值税专用发票)

(1) 原材料,包括钢筋、木材、水泥、五金及水电材料等。税率一般为17%。

(2) 周转材料,包括包装物、低值易耗品、工程施工中可多次使用的材料、钢模板、木模板、竹胶板、脚手架和其他周转材料等。税率一般为17%。

(3) 临时设施,包括:

1) 临时性建筑,包括办公室、作业棚、材料库、配套建筑设施、项目部或工区驻地、混凝土搅拌站、制梁场、铺轨基地、钢筋加工厂、模板加工厂等。

2) 临时水管线,包括给水排水管线、供电管线、供热管线。

3) 临时道路,包括临时铁路专用线、轻便铁路、临时道路。

4) 其他临时设施(如临时用地、临时电力设施等)。

(4) 人工费(劳务费),原则上选择具有专业建筑资质、建筑劳务资质及劳务派遣资质的单位签订劳务合同,禁止与个人签订劳务合同。税率一般为11%。

(5) 机械租赁,即从外单位或本企业其他独立核算的单位租用的施工机械(如起重机、挖掘机、装载机、塔式起重机、电梯、运输车辆等),包含设备进出场费、燃料费、修理费。税率一般为17%。

(6) 专业分包,总承包方将所承包的专业工程分包给具有专业资质的其他建筑企业,主要形式体现为包工包料,总承包对分包工程实施管理。建筑服务业税率为11%。

(7) 差旅费——住宿费,员工因公出差、调动工作所发生的住宿费。职工零星出差,

也应取得增值税专用发票。住宿费用税率为6%；旅客运输服务，即机票费、车船费等不得抵扣；餐饮服务，即因公出差所发生的餐费等不得抵扣。

(8) 办公费，即购买文具纸张等办公用品，与计算机、传真机和复印机相关耗材（如墨盒、存储介质、配件、复印纸等）等发生的费用。税率一般为17%。为便于取得增值税专用发票，办公用品应该尽量集中采购。

(9) 通信费，即公司各种通信工具发生的话费及服务费、电话初装费、网络费等，如公司统一托收的办公电话费、网络电话费、会议电视费、传真收发费、网络使用费、邮寄费等。

1) 办公电话费、网络使用费、维护费、传真收发费，税率为11%、6%。提供基础电信服务，税率为11%；提供增值电信服务，税率为6%。

2) 邮寄费，税率为11%、6%。交通运输业抵扣税率为11%，物流辅助服务抵扣税率为6%。铁路运输服务按照运费的11%进行抵扣。

(10) 车辆维修费

1) 车辆修理费，购买车辆配件、车辆装饰、车辆保养维护及大修理费等。抵扣税率为17%。

2) 油料费，管理用车辆发生的油料款。抵扣税率为17%。

3) 过路、过桥、停车费，抵扣税率为11%。

可由办公室等相关部门统一办理不停车电子收费系统（ETC）定期进行结算。

4) 车辆保险费，税率为6%。需统一集中办理车辆保险业务，取得增值税专用发票。

(11) 租赁费，包括房屋租赁费、设备租赁费、汽车租赁费等。

1) 房屋、场地等不动产租赁费，税率为11%。

2) 汽车租赁费，税率为17%。

3) 其他租赁费，如计算机、打印机等租赁费，税率为17%。

应尽量租用增值税一般纳税人的相关资产，获取增值税专用发票。若出租方为小规模纳税人，则应要求其在税务机关代开增值税专用发票，谨慎选用自然人的相关资产。

(12) 书报费，包括购买的图书、报纸、杂志等费用。税率为11%；应由经办部门到邮政局、出版社等单位统一订阅，获取增值税专用发票。

(13) 物业费，包括机关办公楼保洁等费用。税率为6%。

(14) 水电气暖燃煤费

1) 电费，税率为17%（县级及县级以上小型水力发电单位生产的电力，且供应商采用简易征收的，税率为3%）。

2) 水费，税率为11%（自产的自来水或供应商为一般纳税人的自来水公司销售自来水采用简易征收的，税率为3%）。

3) 燃料费、煤气费等，税率为17%。

(15) 会议费，各类会议期间费用支出，包括会议场地租金、会议设施租赁费用、会议布置费用、其他支出费用。

1) 外包给会展公司统一筹办的，取得的发票为会展服务的增值税发票，抵扣税率为6%（现代服务业营改增后，会议展览服务（含会议展览代理服务）属于现代服务业中的文化创意服务）。

2) 租赁场地自行举办的，取得的发票为不动产租赁服务的发票，抵扣税率为11%。

(16) 修理费, 包括自有或租赁房屋的维修费、办公设备的维修费、自有机械设备修理费及外包维修费等。

- 1) 房屋及附属设施维修费, 税率为 11%。
- 2) 办公设备维修费, 税率为 17%。
- 3) 自有机械设备维修及外包维修费等, 税率为 17%。

应由相关部门与具有一般纳税人资格的维修公司签订协议, 定点维修, 定期结算。

(17) 广告宣传费。

- 1) 印刷费, 税率为 17%。
- 2) 广告宣传费, 税率为 6%。
- 3) 广告制作代理及其他费用, 税率为 6%。
- 4) 展览活动费用, 税率为 6%。
- 5) 条幅、展示牌等材料费, 税率为 17%。

(18) 中介服务费

1) 中介审计评估费, 即聘请各类中介机构费用, 如会计师事务所审计查账、验资审计、资产评估、高新认证审计等发生的费用。税率为 6%。

2) 咨询费, 即企业向有关咨询机构进行技术经营管理咨询所支付的费用, 或支付企业聘请的经济顾问、法律顾问、技术顾问的费用。税率为 6%。

(19) 技术咨询、服务、转让费, 使用非专利技术所支付的费用, 包括技术咨询、技术服务、技术培训、技术转让过程中发生的有关开支。抵扣税率为 6%。

(20) 绿化费, 即公司用于环境绿化的费用, 如采购花草、办公场所摆放花木等。税率为 11%。注意用于食堂、职工宿舍的不能抵扣进项税额, 已抵扣的要做进项税额转出。

(21) 劳动保护费, 因工作需要为职工配备的工作服、手套、消毒剂、清凉解暑降温用品、防尘口罩、防噪声耳塞等, 以及按照规定对接触有毒物质、矽尘、放射线和潜水、沉箱、高温等作业工种所享受的保护保健食品。抵扣税率为 17%。劳动保护支出应符合以下条件: ①用品具有劳动保护性质, 因工作需要而发生; ②用品提供或配备的对象为本企业任职或者受雇的员工; ③数量上能满足工作需要即可; ④以实物形式发生。

(22) 检验试验费, 即公司在生产、质检、质量改进过程中发生的试验、化验以及其他试验发生的费用。抵扣税率为 6%。

(23) 研究与开发费

- 1) 研发劳务费, 税率为 11%、3%。
- 2) 研发设备、材料费, 税率为 17%。
- 3) 委托研发服务费, 税率为 6%。

(24) 培训费, 企业发生的各类与生产经营相关的培训费用, 包括但不限于企业购买的图书发生的费用, 企业人员参加的岗位培训、任职培训、专门业务培训、初任培训发生的费用, 这些费用如获取到增值税专用发票, 则可以抵扣。抵扣税率为 6%。

(25) 安保费

- 1) 如聘请安全保卫人员费用, 税率为 6%。
- 2) 为安全保卫购置的摄像头、消防器材等费用, 监控室日常维护开支费用, 一般税率为 17%。

(26) 取暖费, 抵扣率为 11。

(27) 财产保险费, 为企业资产购买的财产保险。抵扣税率为 6%。

(28) 物料消耗, 主要指低值易耗品的消耗, 如电线、灯、清洁工具、管理用具、包装容器等费用。抵扣税率为 17%。

(29) 安全生产用品, 包括施工生产中购买的安全帽、安全带、安全防护网、密目网、绝缘手套、绝缘鞋、彩条旗、安全网、钢丝绳、工具式防护栏、灭火器材、临时供电配电箱、断路器、隔离开关、交流接触器、剩余电流断路器、标准电缆、防爆防火器材等。抵扣税率为 17%。

(30) 财务费用, 包括提供货币兑换、账户管理、电子银行、信用卡、信用证、财务担保、资产管理、信托管理、基金管理、金融交易场所(平台)管理、资金结算、资金清算、金融支付等服务收费。抵扣税率为 6%。

(31) 固定资产, 无形资产, 除用于免征增值税项目、用于集体福利、用于个人消费(含纳税人的交际应酬消费)等情形以外的固定资产、无形资产均可抵扣。

3. 不可抵扣的项目

(1) 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。汇总开具专用发票的, 须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。

(2) 获得按照简易征收办法的供应商开具的增值税发票, 购买的砂、石料, 如果是从按照简易征收办法的供应商处采购的, 所取得的增值税普通发票, 不能抵扣进项税额。

(3) 购买职工福利用品的增值税专用发票, 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。

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

(5) 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。

(6) 获得的增值税专用发票超过法定认证期限 360 天, 增值税一般纳税人取得增值税专用发票、机动车销售统一发票, 应在开具之日起 360 日内到税务机关办理认证, 获得的增值税专用发票。超过法定认证期限 360 天不可以抵扣进项税额。

(7) 旅客运输服务, 即机票费、车船费等不得抵扣; 餐饮服务, 即因公出差所发生的餐费等不得抵扣。

参 考 文 献

- [1] 李旭红. 建筑业营改增最新操作实务解析 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2015.
- [2] 致通振业税务师事务所. 建筑与房地产企业营改增实务操作指南 [M]. 北京: 中国税务出版社, 2016.
- [3] 中国建筑业协会. 建筑业营改增实施指南——会计核算与税务管理 [M]. 北京: 中国建筑工业出版社, 2016.
- [4] 李志远. 建筑施工企业营改增实务 [M]. 北京: 中国市场出版社, 2016.
- [5] 周吉高. 建筑业营改增政策法规汇编 [M]. 北京: 中国建筑工业出版社, 2016.
- [6] 王秀明. 2017 年建筑施工、房地产企业“营改增”政策操作指南 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2017.
- [7] 徐洁. 营改增新政企业税务实操指南 [M]. 北京: 中国铁道出版社, 2017.

JIANZHU QIYE YINGGAIZENG SHISHI YIBENTONG

地址：北京市百万庄大街22号
邮政编码：100037

电话服务

服务咨询热线：010-88361066

读者购书热线：010-68326294

010-88379203

网络服务

机工官网：www.cmpbook.com

机工官博：weibo.com/cmp1952

金书网：www.golden-book.com

教育服务网：www.cmpedu.com

封面无防伪标均为盗版



机械工业出版社微信公众号

建筑 设计 施工 造价 执业 教材 文化

责任编辑 微信号

扫一扫

享受更多优质服务
赢取精美建筑图书



上架指导 建筑造价

ISBN 978-7-111-60272-9

策划编辑◎薛俊高 / 封面设计◎张静

ISBN 978-7-111-60272-9



9 787111 602729 >

定价：45.00元