

“营改增”（营业税改征增值税的全面推行）

上个月大野木会计集团的新闻快讯中向大家介绍了 财政部 国家税务总局3月28日发布了从5月1日开始实施的《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号）。至此，2012年从 上海开始的“营改增”流通税改革将最终剩余的征营业税的建筑业、房地产业、金融业和生活服务业改征增值税。根据本次实施的通知，在实际工作中可能会对以下几个方面有影响。

1. 增值税计算的概要

(1) 税率

- ① 标准税率（除了下述的②～⑤以外）・・・6%
- ② 建筑、房地产租赁销售、土地使用权转让、交通运输、通信等・・・11%
- ③ 有形动产租赁・・・17%
（融资性售后回租按照金融交易税率为6%）
- ④ 国内企业、个人特定的跨境人民币征税交易・・・零税率
- ⑤ 小规模纳税人（不论行业）・・・3%
- ※ 年应纳税所得额小于 500 万元的可以选择成为小规模纳税人

(2) 缴纳税额的计算方法

- ① 一般纳税人：
销项税额－进项税额（※）
- ② 一般纳税人的特定征税行为：
含税销售收入 ÷ (1 + 征收率) × 征收率
4月30日以前开工的建筑工程老项目（征收率可选3%）、房地产老项目（征收率可选5%）
- ③ 小规模纳税义务人：
含税销售收入 ÷ (1 + 征收率) × 征收率
- ④ 国外企业、个人的代扣代缴税额：
支付金额 ÷ (1 + 税率) × 税率

(※) 下述项目相关的进项税不可以抵扣

- ✓ 简易计税方法、免征增值税项目、集体福利或者个人消费
- ✓ 非正常损失
- ✓ 旅客运输服务业、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务、娱乐服务
- ✓ 其他财政部 国家税务总局规定的内容

2. 给企业实际操作带来的影响

(1) 工厂、办公室、公司住宅的租赁

① 改征增值税后的税负

企业租赁的工厂、办公室、派驻人员的公司住宅费为征增值税的项目，房地产租赁的一般纳税人税率为11%。

因为之前的营业税税率为5%，单从税率来说是大幅上涨的。但是 如果承租方和出租方双方都是一般纳税人的话、承租方支付的增值税为可抵扣税额，所以实际上是不产生税负的。

但是，不能抵扣增值税税额的小规模纳税人、改征增值税的代表处等，如果含税租赁费增加的话，实际上税负是有所增加的。

并且，如果出租方为增值税小规模纳税人的话，增值税税率为3%，比之前5%的营业税税率是有所下降的，因此减少了该租赁交易相关的流通税负担。另外，由于小规模纳税人开具的发票，进项税在承租方是无法抵扣的，所以对于向小规模纳税人支付的租赁费为含增值税金额应作为费用处理。

② 房地产租赁业的过渡期处理

房地产租赁业2016年4月30日以前取得的自有房产相关的使用费收入，可以选择按照5%的简易税率计算（只按照销售收入计算应纳税额的方法）。

已经以自有房产进行房产租赁的情况，一般来说如果可以进行抵扣税额的进项税比较少，我们一般认为选择简易计税的方法是对企业比较有利的。出租方如果选择简易计税方法的话，从结果来说税负与之前的营业税税负是没有变化的。

③ 增值税纳税人的不同地位有不同的对应方法

出租方为小规模纳税人以及采用简易计税方式的一般纳税人，与之前的税负比并没有增加，所以税制改定后现行的租赁费可以作为包含增值税的租赁费来对应。

但是，出租方为按照一般纳税人原则计税的，可

能会提出对现行的租赁金额的增值税，由哪一方来负担的确认，或者乃至上涨租赁费等的相关提议。

综上所述，请特别注意由于出租方及承租方的增值税纳税义务人的不同地位（一般纳税人或小规模纳税人），对交易金额的增值税有不同处理方式，会导致税务负担和费用负担有所不同。

（2）母公司贷款和银行借款的利息

与母公司间缔结的母公司贷款的利息，以前按照企业所得税 10%和营业税 5%缴纳，作为必须由借出方负担的税款，由支付方进行代扣代缴。

由于本次改定，支付利息作为金融交易须缴纳增值税，所以在签订母公司贷款合同的时候，需要明确注明支付的利息是否包含增值税。

并且，从银行借款的利息也当然应当缴纳增值税。现在，各银行对各开户企业要求提供用于增值税纳税义务人情况登记所需要的资料。

另外，支付利息所缴纳的增值税是不能进行抵扣的，借款方支付利息所缴纳的增值税应作为费用处理。

（3）佣金交易

贸易公司等，除了通常的商品销售以外，也会有中介费、佣金交易，该交易也从以前的营业税改征为增值税，所以当发生佣金交易须缴纳的增值税的情况，必须要在合同中写明增值税由哪一方负担。

（4）产品的销售和设置、安装等的交易

发生单独的设置安装业务，以前应缴纳营业税，本次改定之后变更为征收增值税，适用于建筑、设置安装业务 11%的税率。

当伴随着销售产品而发生的设置安装业务而订立了一体业务合同的话，作为混合交易，按照合同中较高征税率的交易产品交易征税。

但是，建筑、安装业务在实际操作中，以前就有征收 3%营业税和 5%营业税，以及按照现代服务业征收 6%增值税等各种不同处理方式同时存在的情况。即便在改征增值税以后，对修理修补和维修保养行业的征税处理上也没有明确规定，今后在实际运用上可能会造成混乱。

（5）代表处的经费征税

关于代表处的征税方法，按照经费缴纳税款的代表处，除了需要缴纳企业所得税，也有地区需要缴纳营业税。

关于按照经费缴纳税款的代表处的纳税处理，本次税制改定，是否按照⑤的方式处理，据说也有一些地

区已经提出要求让代表处选择成为一般纳税人或者小规模纳税人。

截至 4 月 22 日电话确认了北京市的所属税务局，回答为具体的事项还没有明确，请等待税务局的通知。

3. 注意事项

本次新从营业税变更为增值税纳税的企业，需要在所属税务局办理增值税一般纳税人认定和发行抵扣专用发票所需的手续，但是在增值税抵扣专用发票发行手续办理未完成之前，发生业务立即付款后可能有在支付后或支付前无法及时取得发票的情况。发生这种情况时，就需要特别注意日后回收增值税抵扣专用发票。

增值税一般纳税人企业要进行支付相关的增值税税额抵扣，必须取得“增值税抵扣专用发票”。取得的“增值税抵扣专用发票”必须在发行日后的 180 天内办理“认证”手续，所以比起之前来说今后对发票的管理变的尤其重要。

4. 总结

本通知从发布到执行的期间比较短、具体的内容还有很多不明确的地方。上述内容与今后的补充通知或各地方税务局开展的学习说明会也许会有不一致的地方，在实际操作中请注意按照补充通知和各地方税务局的指导内容进行对应。

（以上）