

税务评论

中国税务

作者：

香港

李晓晖 合伙人

房地产业营改增全国协调人

电话：+852 2238 7881

电子邮件：samxhli@deloitte.com.hk

北京

刘宇 总监

电话：+86 10 8512 5404

电子邮件：yubjtaxliu@deloitte.com.cn

如欲垂询更多信息，请联络：

间接税服务

全国主管合伙人

香港

展佩佩 合伙人

电话：+852 2852 6440

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

华北区

北京

周翔 合伙人

电话：+86 10 8520 7512

电子邮件：jchow@deloitte.com.cn

华东区

上海

高立群 合伙人

电话：+86 21 6141 1053

电子邮件：ligao@deloitte.com.cn

华南区

广州

张少玲 合伙人

电话：+86 20 2831 1212

电子邮件：jazhang@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东 合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

营改增系列之房地产篇

2016 年 3 月 24 日，财政部和国家税务总局在其网站发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36 号）（以下简称 36 号文），宣布自 2016 年 5 月 1 日起，全面推开营改增试点，将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部纳税人纳入试点范围。该文件进一步对现行的关于交通运输业、现代服务业和邮电通信业的增值税规定做了调整，财税[2013]106 号文件相应废止。至此，营改增将覆盖原来适用营业税的所有行业，从而使增值税全面替代营业税。

继上期税务评论从整体上介绍了 36 号文的有关重要规定之后，本期税务评论将就房地产业的试点规定及其行业影响进行深度解析，并提出应对建议。

36 号文有关房地产业营改增的政策要点

销售房地产适用的增值税政策

从 2016 年 5 月 1 日开始，房地产业将被纳入增值税征税范围，对于销售不动产和转让土地使用权，增值税适用税率为 11%。一般纳税人出售房地产老项目或老不动产的，可以选择适用一般计税方法或简易计税方法。如果选择一般计税方法，则适用 11% 的增值税税率；如果选择简易计税方法，则适用 5% 的征收率。

上述所称“房地产老项目或老不动产”是指：

- 对房地产开发企业销售其开发的房地产项目情形，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（即“房地产老项目”）；
- 对其他情形，指纳税人在 2016 年 4 月 30 日前取得或自建的不动产（即“老不动产”）。

此外，36 号文还就各类情形下如何计算销售额进行了明确。相关政策具体如下页的表一、表二所示。

36 号文的附件 3 中对个人销售住房所适用的增值税政策进行了如下明确：

- 个人销售自建自用住房免征增值税。
- 个人销售购买的住房，则按购买年限，房产所在地区（即是否位于北京市、上海市、广州市和深圳市）等条件进行区别税务对待（具体政策请参见下页表三）。

租赁房地产适用的增值税政策

从 2016 年 5 月 1 日开始，不动产租赁服务适用 11% 的增值税。一般纳税人以经营租赁方式出租老不动产的，可以选择适用一般计税方法或简易计税方法。如果选择一般计税方法，则适用 11% 的增值税税率；如果选择简易计税方法，则适用 5% 征收率。相关政策请参见后文表四。

表一：房地产开发企业销售其开发的房地产项目¹（以下简称“房地产开发情形”）增值税处理

	房地产老项目				房地产新项目			
	一般计税方法	简易计税方法	税率/征收率/预征率	销售额特殊规定	一般计税方法	简易计税方法	税率/征收率/预征率	销售额特殊规定
一般纳税人	V	V	一般：11% (3%预征) ² 简易：5%	一般：可扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款；但预缴环节不得扣除 简易：无	V	X	11%	可扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款
小规模纳税人	X	V	5%	无	X	V	5%	无

注1：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。
 注2：选择适用一般计税方法的，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。

表二：非房地产开发情形¹增值税处理

	老不动产				新不动产			
	一般计税方法	简易计税方法	税率/征收率/预征率	销售额特殊规定	一般计税方法	简易计税方法	税率/征收率/预征率	销售额特殊规定
非自建不动产								
一般纳税人	V	V	一般：11% (5%预征) 简易：5%	一般：预缴环节可扣除不动产购置原价或者取得时的作价 简易：可扣除不动产购置原价或者取得时的作价	V	X	11% (5%预征)	预缴环节可扣除不动产购置原价或者取得时的作价
小规模纳税人 ²	X	V	5%	可扣除不动产购置原价或者取得时的作价	X	V	5%	可扣除不动产购置原价或者取得时的作价
自建不动产								
一般纳税人	V	V	一般：11% (5%预征) 简易：5%	无	V	X	11% (5%预征)	无
小规模纳税人	X	V	5%	无	X	V	5%	无

注1：非房地产开发情形下销售不动产的，纳税人一般应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。
 注2：不含个体工商户销售购买住房和其他个人销售不动产。

表三：个人销售购买的住房增值税处理

	不足2年	2年及以上(含2年)	
		非普通住房	普通住房
北京市、上海市、广州市和深圳市之外的地区	5%征收率全额缴纳增值税	免征增值税	
北京市、上海市、广州市和深圳市	5%征收率全额缴纳增值税	5%征收率差额缴纳增值税	免征增值税

表四：不动产经营租赁增值税处理

	老不动产			新不动产		
	一般计税方法	简易计税方法	税率/征收率/预征率	一般计税方法	简易计税方法	税率/征收率/预征率
一般纳税人 ¹	V	V	一般：11% (3%预征) 简易：5%	V	X	11% (3%预征)
小规模纳税人 ^{1,2}	X	V	5%	X	V	5%
个人出租住房	X	V	1.5%	X	V	1.5%

注 1：纳税人出租与机构所在地不在同一县（市）的不动产，一般应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。

注 2：不含个人出租住房。

观察和分析

短期内对房地产企业增值税税负影响可能较小

房地产业具有开发周期长、重资产、复杂化、资金占用量大等特点，相关政策制定部门在 36 号文的制定过程中考虑到了房地产业的上述部分特点，对房地产老项目和老不动产制定了相关过渡政策——一般纳税人销售和出租房地产老项目和老不动产可选择适用 5% 征收率的简易计税方法。如果考虑到增值税的价税分离原则，在此过渡政策下，短期内房地产企业增值税税负可能维持大致平衡或略有下降，符合政策制定部门力争实现营改增平稳过渡的要求。但从长期来看，房地产新项目适用 11% 的税率，且房地产开发成本中人工成本、融资成本的构成占据一定比重，在人工、利息支出不能带来进项税抵扣的情况下，未来增值税税负可能有所增加。

不动产抵扣政策有利于商业房地产的销售

2016 年 5 月 1 日后，一般纳税人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，除特殊情况以外，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%。这一政策有望大幅度增加购进不动产企业的进项税额，起到抵减销项税额和降低企业增值税应纳税额的作用。特别是对于缺乏进项税额的企业，这一效应会更加明显。考虑到目前房地产市场的走势，以及不动产投资带来的保值增值效果，上述不动产抵扣政策会在一定程度上促进商业房地产的销售。

房地产开发商对房地产老项目的增值税计税方法具有选择权

房地产开发商对房地产老项目可以选择一般计税方法或简易计税方法，两种方式的比较如下：

项目	一般计税方法	简易计税方法
税率/征收率	11%（税率）	5%（征收率）
是否可以抵扣进项税额	可以	不可以
销售额是否可以扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款	可以	不可以
增值税管理	较为复杂	比较简单

基于两种计税方法各有优劣，房地产开发企业应对房地产老项目后续可以取得的进项税额进行预估，并结合其增值税管理水平来进行理性的选择。

明确土地价款可从销售额中扣除

对于此前房地产开发企业普遍关注的土地价款处理问题，36 号文在附件 2 中加以了明确，即房地产开发企业一般纳税人销售其开发的房地产项目，受让土地时向政府部门支付的土地价款可以从销售价款中扣除以计算销售额（选择适用简易计税方法的房地产老项目除外）。

我们推测，这一处理的原因很可能是考虑到目前政府部门收取的土地价款不需要缴纳增值税，因此不会相应带来土地价款的进项税额抵扣问题。然而，值得注意的是，如果房地产开发企业对房地产老项目选择适用简易计税方法，那么虽然可以适用仅 5% 的征收率，但土地价款扣除的待遇则无法享受；在缺乏土地价款进项税款抵扣的情况下，相关企业需要关注计税方法选择对增值税税负的变化影响。

原有营业税下的政策得以延续

在本次营改增的税收制度设计上，原房地产业的部分营业税政策在增值税体系下得以延续，从而确保房地产业实现营改增的平稳过渡。这些政策举例如下：

- 对个人售房的增值税政策与营业税保持基本一致，对北京、上海、广州、深圳购买 2 年以上的非普通住宅适用区别对待政策。
- 资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中所涉及的不动产、土地使用权转让行为，不征收增值税。
- 房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金，不征收增值税。
- 无偿转让不动产将视同销售，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。
- 不动产租赁服务采取预收款方式的，纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

应对策略建议

鉴于增值税与营业税在征收机制和征管要求上有很大差异，营改增势必对企业财务/税务、业务运营及内部管控等方面提出较大挑战。考虑到距离 5 月 1 日房地产业营改增正式实施仅不到 40 天的时间，距离 6 月 25 日前房地产业完成第一次增值税申报仅 90 天左右的时间，我们建议房地产企业重视几个关键节点的工作安排：

2016 年 5 月 1 日前

- 按照主管税务机关的要求，配合完成增值税纳税人登记，选择计税方法，购置税控设备，完成增值税发票的定量定版和申领工作；
- 测算和评估房地产业税负变化，对房地产老项目计税方法进行合理选择；
- 考虑制定销售与采购的涉税调整策略；
- 对运营模式进行梳理，实现价税分离；
- 完成增值税会计核算改造；
- 完成供应商信息的收集、分类和整理；
- 完成合同复核和修改；
- 对管理人员、财务人员、业务人员进行培训。

2016 年 6 月 25 日前

- 做好增值税实务操作和遵从有关的工作，确保能够按客户要求开具增值税专用发票和普通发票，就取得的增值税专用发票完成认证；
- 实现会计核算平稳过渡；
- 顺利完成第一次增值税申报；
- 建立并完善增值税管理手册；
- 实施针对性培训。

2016 年 6 月 25 日后

- 结合信息系统改造，建立增值税管理系统，对增值税和业务流程进行系统化管理；
- 实现业务流程优化，以提高房地产企业的税务效益等。

我们就上述部分建议工作做如下具体说明：

重新评估房地产业税负变化并对房地产老项目的计税方法作出合理选择

房地产老项目可能存在多种不同状态，例如尚未开工，开工进度较为缓慢且预计后续会取得大量的进项税额，开工过半但尚可取得较多进项税额，接近完工状态等。房地产企业应了解各房地产老项目所处阶段，判断后续可能取得的进项税额，预计未来销售情况，从而测算房地产老项目的增值税税负变化范围，对一般计税方法与 5% 简易征收率方法下的税负结果进行比较，并结合不同计税方法的管理要求，来选择合适的计税方法。

需要提醒的是，对于房地产企业一般纳税人，发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为可以选择适用简易计税方法计税，但一经选择，36 个月内不得变更。

销售与采购的涉税调整策略的制定

基于房地产市场的表现情况，结合房地产交易双方的市场地位，实施必要的策略，以通过交易双方的价格谈判对不动产销售或出租价格进行合理调整，实现增值税税负的合理转移与分配。与此同时，在采购环节，应结合对房地产老项目计税方法的选择，尽可能的取得增值税专用发票，增加可抵扣的进项税额，从而有效地抵减增值税销项税额，降低增值税应纳税额。

充分考虑营改增影响，对运营模式进行梳理与优化

对业务链逐项梳理，审阅增值税相关业务流程和现有运营模式。

销项端梳理

- 识别销售方式和流程，梳理增值税涉税业务类型和涉税风险，根据适用的计税方法和各业务类型的特点，考虑进行归类或重新分类，或者进行相关的资产重组；
- 审阅相应业务流程及核算方法，以便正确进行价税分离，准确核算收入及销项税。

进项端梳理

- 识别采购方式和流程，梳理相关进项端采购内容和涉税风险，分析各项成本费用支出对应业务的增值税处理，了解相应的业务流程及核算办法，以准确核算成本费用及进项税；
- 对增值税应税/免税项目/简易计税项目的进项税以及无法区分用途的进项税进行清理与归类，核定进项税抵扣和转出的计算口径；
- 识别和梳理未来可能出现的进项税转出情况。

对运营模式提出优化建议，包括但不限于：

- 销售方式：出账及收款流程、交易类型分类及适用税率选择、价税分离、发票类型、客户管理模式，以及可能的价格调整方案等；
- 采购方式：采购环节发票管理、付款报账流程、预付款项流程、预提费用流程、供应商管理模式等。

对企业会计核算、税务申报、发票管理进行重新梳理，形成增值税管理手册

根据会计制度中增值税相关业务和科目的核算要求，结合目前的会计核算情况，识别财务系统的改造点及新增控制点，包括但不限于会计科目多级设置和调整、固定资产抵扣年限控制和固定资产进项税额转入和转出操作等，就价税分离进行准确核算，并为后续税务申报提供数据支持。

建立增值税发票管理体系，复核增值税相关操作指引手册、管理办法及制度规范清单，识别需要进行修订或者新增的内容，以完善增值税操作手册、增值税发票管理手册等。

客户、供应商梳理

根据实际情况，梳理公司客户及供应商的类型：

- 客户梳理：区分个人客户和公司客户目前的纳税人类型（例如增值税一般纳税人、增值税小规模纳税人的状态区分等）；
- 供应商梳理：识别和梳理各种供应商增值税纳税身份类型，并进行相关供应商信息收集；
- 根据梳理结果，分析客户、供应商对增值税发票的开具和取得方面的情况，做好增值税发票定版定量的准备工作；
- 初步测算在不同发票开具和取得的不同情况下，客户、供应商的价格谈判空间和可能带来的税务影响。

合同审阅应对

选择有代表性的合同进行梳理，识别受营改增政策实施后影响的条款，包括：

- 了解业务、财务、营运、法务等部门的涉税合同类型，收集相关合同样本；
- 识别和梳理涉税业务合同模板中的增值税相关涉税条款，如：发票的规定、含税/不含税价格、付款方式、合同金额的确定等，并根据公司在合同签署的不同主导地位，从税务角度提出修改建议；
- 对于跨越营改增过渡期的合同，根据合同执行的实际情况，提出相关的过渡建议，如对原合同未尽涉税事宜追加补充条款，或在正式实施营改增前按会计收入的核算进行部分结算和开票等。

迅速启动营改增培训预案

房地产企业应尽快面向财税人员、相关业务人员和管理人员举办有针对性的营改增培训，重点提示营改增实施后对房地产业经济指标的影响，适用增值税政策的规定，发生重大调整的会计核算要求，以及业务及管理流程（包括但不限于合同订立、交易对手信息收集、采购管理、发票管理等方面），以迅速应对营改增的落地实施。

密切关注后续政策和主管税务机关营改增征管动态

我们了解到，36号文出台后，相关税收政策部门后续可能考虑对一些未尽事宜给予明确。建议房地产企业从实操层面的具体要求出发，密切关注主管税务机关营改增征管动态，以提高税务遵从度。

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

北京

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

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

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

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

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (香港)

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

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

关于德勤

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

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

关于德勤大中华

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

关于德勤中国

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

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