

致公司法务部：应对营改增，合同要从这 10 个方面调整

◎ 转载

编者按：房地产业、建筑业等四大行业将于 5 月 1 日全面实施营改增，增值税制度下价税分离、抵扣纳税、虚开刑事风险等为企业带来全方位的挑战，作为企业商业交易重要载体的合同，亟需根据最新发布的财税〔2016〕36 号文作出全面修订，以应对增值税改革带来的变化，防范涉税法律风险。本期华税结合多年实操经验及对政策的深度解读，总结了“营改增”企业合同文本修订应秉持的 10 个原则，以帮助企业应对营改增带来的挑战。

一、恰当选择纳税人身份

根据纳税人经营规模及会计核算健全程度，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。计算增值税时，一般纳税人按照适用税率适用一般计税方法，小规模纳税人按照征收率适用简易计税方法。按照财税〔2016〕36 号文的规定，符合条件的一般纳税人可以选择适用简易计税方法（例如，房地产一般纳税人企业销售或者出租房地产老项目；一般纳税人为建筑工程老项目提供建筑服务等）。由于两者在增值税计税方法、税率（征收率）上存在差别，其增值税税负也有所不同，纳税人应根据自身实际情况选择恰当的身份。对于符合条件的一般纳税人而言，若选择适用简易计税方法，则应按照规定到当地主管税务机关备案。

交易合同中应明确纳税人身份，将营业执照复印件、一般纳税人资格认定复印件作为合同的附件。同时，应明确开具发票的类型、能否抵扣、开具日期、送达期限等内容，并就开具发票所造成的违约行为约定违约金、损失赔偿金。

二、注意合同标的、数量、质量变更的税务处理

如果合同标的发生变更，则可能涉及到混合销售、兼营的风险，纳税人需关注发生的变更是否对其有利。必要时，需要在合同中区分不同项目的价款。

合同变更，需要区分情形，如果涉及到标的品种、数量、单价等增值税专用发票记载项目发生变化的，则应作废、重开、补开、红字开具增值税专用发票。如果付款方取得增值税专用发票尚未认证抵扣，则可以由收款方作废原发票，重新开具增值税专用发票；如果原增值税专用发票已经认证抵扣，则由收款方就合同增加的金额补开增值税专用发票，就减少的金额开具红字增值税专用发票。

三、价款或报酬应含税

增值税为价税分离税种，不得计入营业收入和利润表，从商业交易的惯例来看，交易价款应该包含税款，合同中明确交易价款为含增值税价款，可以减少交易双方围绕增值税可能发生的争议，尤其在营改增试点过渡期间。

营业税制下，企业未取得收入的，则不用缴纳营业税。而在营改增之后，根据财税〔2016〕36号，下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：（一）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。（二）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。（三）财政部和国家税务总局规定的其他情形。实践中随着市场竞争的逐渐激烈和销售模式的不断创新，经常会出现“赠送”、“无偿”服务等行为，在判断上述行为是否为无偿提供时，不仅要考虑行为的口号或名目，更应分析其是否与有偿服务紧密关联，是否实质上是一种折扣行为。例如，包括免租期、装修期在内的“无偿”提供租赁服务行为，从增值税角度出发，事实上是一种商业折扣行为，可以按照折扣后的价款计税。因此，可以相应修改合同中的租金数额。

四、价外费用的定性

根据财税〔2016〕36号文，增值税纳税人的销售额，是指纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用，价外费用，是指价外收取的各种性质的收费，但不包括以下项目：（一）代为收取并符合本办法第十条规定的政府性基金或者行政事业性收费。（二）以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。《增值税暂行条例实施细则》第十二条规定，价外费用，包括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、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费（部分项目不包括在内）。在交易合同的内容上，收取的与应税行为有联系的定金、订金、诚意金及VIP会员费等，存在计入价外费用，缴纳增值税的风险。

存在委托收款情形的，以委托方名义开具发票代委托方收取的款项不属于价外费用。例如，房地产开发企业销售房地产项目的，其与物业服务企业之间是否存在委托关系并以委托方名义开具发票决定了代收的物业费用是否需要计入价外费用，征收增值税。为规范增值税管理，减轻税收负担，建议由买受人自行至物业服务企业缴费，并取得增值税发票。

五、取得合法有效的增值税抵扣凭证

选择一般计税方法的企业，可以通过进项抵扣降低税负。合法有效的增值税抵扣凭证分为增值税专用发票、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、完税凭证等。其中企业应重点关注增值税专用发票的管理问题，要严格管控增值税专用发票资质信息。增值税专用发票涉及到抵扣环节，取得不了增值税专用发票或者增值税发票不合规，都将对受票方造成法律

和经济损失。营改增后可考虑将取得增值税发票作为一项合同义务列入合同的相关条款，同时考虑将增值税发票的取得和开具与收付款义务相关联。例如，明确仅在收到合规发票条件下，才有付款义务。

由于增值税是以票控税的典型，在明确价款支付条款的同时，应明确开票及开票信息条款，防范由于开票错误等涉税风险发生。开票金额可以根据相关“价外费用”条款予以补充明确。

六、销售折让、退回的税务处理

财税〔2016〕36号文规定，纳税人发生应税行为，开具增值税专用发票后，发生开票有误或者销售折让、中止、退回等情形的，应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票；未按照规定开具红字增值税专用发票的，不得按照本办法第三十二条和第三十六条的规定扣减销项税额或者销售额。《国家税务总局关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第73号）、《国家税务总局关于全面推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第19号）对红字发票开具作了规定，其中，专用发票已交付购买方的，购买方可在增值税发票系统升级版中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》或《开具红字货物运输业增值税专用发票信息表》《信息表》所对应的蓝字专用发票应经税务机关认证（所购货物或服务不属于增值税扣税项目范围的除外）。退货行为涉及到开具红字增值税专用发票的行为，购买方需要履行协助义务。

七、保证“三流合一”

所谓的“三流合一”是指资金流（银行的收付款凭证）、票流（发票的开票人和收票人）和物流（劳务流）相互统一，具体而言是指不仅收款方、开票

方和货物销售方或劳务提供方必须是同一个经济主体，而且付款方、货物采购方或劳务接受方必须是同一个经济主体。如果在经济交易过程中，不能保证资金流、票流和物流（劳务流）相互统一，则会出现票款不一致，涉嫌虚开发票，被税务部门稽查判定为虚列支出，虚开发票，承担一定的行政处罚甚至遭到刑事处罚的法律风险。

国家税务总局在税务稽查中一直非常重视发票的“三查”工作，即“查税必查票”、“查账必查票”、“查案必查票”。对检查发现的虚假发票，一律不得用以税前扣除、抵扣税款、办理出口退税（包括免、抵、退税）和财务报销、财务核算。当合同签订主体与实际收款主体不一致，造成增值税发票“三流不一致”，合同主体总包企业可能存在虚开增值税发票风险；不仅不可以在企业所得税前扣除和抵扣进项税额，而且将受到刑事处罚的法律风险。因此，在“以票控税”的中国，发票进成本必须保证有真实交易行为的票款一致。票据开具必须与合同保持匹配，必须保证资金流、票流和物流（劳务流）相互统一。企业应重点注意存在居间人、混淆交易人、存在垫付款项、善意取得等情形下的发票法律风险；需要约定由第三方付款的，需要提供委托协议作为证据，以防止被认定为虚开增值税专用发票行为的发生。

八、合理筹划纳税义务发生时间

财税〔2016〕36号文关于增值税纳税义务发生时间的规定：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。纳税人可以通过合同约定改变纳税义务发生时间，进行适当的节税安排。

九、明确涉税条款及相关事项

交易合同中应明确税费及相关事项。如在合同中约定：双方应当按照国家的有关规定，负担各自所应承担的税费。营改增后，涉及增值税纳税人身份、计税方法、适用税率（征收率）、红字开具增值税专用发票等事宜均可在涉税条款中加以明确。

十、合同与企业的账务、税务处理相匹配

注重法律凭证、会计凭证和税务凭证的相互印证，相互联系和相互支持。法律凭证是用来明确和规范当事人权利义务法律关系的重要书面凭证或证据。在商事经济活动中，主要体现为合同、协议、法院判决或裁定书等法律文书和其他各种证书。如土地使用权证书、采购合同、建筑合同、销售合同等等都是法律凭证。法律凭证，特别是商事合同的正确签订在降低企业的税收成本中起着根本性作用。为了降低企业的税收成本，有时需要给当地税务主管机关提供各种合同材料，有时需要通过合同的正确而巧妙的签订使相关业务符合税法规定。“三证统一”具体而言是指，合同与企业的账务处理相匹配；合同与企业的税务处理相匹配；合同与企业发票开具相匹配。在降低企业成本的实践中，一定要保证法律凭证、会计凭证和税务凭证的三证统一。同时，会计凭证和税务凭证上的数据必须与法律凭证中的数据始终保持一致，否则会面临成本增加的可能。（张艳萍供稿）