

# 对建筑业营业税改增值税 几个问题的探讨

陈宝铭

2013年8月1日,我国交通运输业、部分现代服务业的营业税改增值税(下称“营改增”)全面施行,建筑业“营改增”也随之提上日程。“营改增”是国家实现结构性减税的重要举措,不仅涉及企业的税负调整和会计核算,而且涉及国家税收征管的变化。笔者以两家施工企业为例,就建筑业“营改增”对企业税负和会计核算的影响进行分析,进而提出政策建议。

## 一、对企业税负的影响

理论上说,“营改增”后建筑企业税负会相应减轻。例如,假设某建筑企业适用企业所得税率25%,增值税率11%,营业税率3%。某项目的合同总金额1 000万元(营业税金、社保取费、计划利润合计占10%),工程总成本900万元,其中材料费成本占总成本的70%,即630万元。“营改增”前,按营业税条例的规定企业应缴纳税金为 $1\,000 \times 3\% = 30$ (万元),实际承担的税负为 $30 + [(1\,000 - 900) - 30] \times 25\% = 47.5$ (万元)。“营改增”后应交销项额 $1\,000 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 99.1$ (万元),进项税额为 $630 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 91.5$ (万元),应交增值税金为7.6万元,而实际税负为 $(1\,000 - 900 - 7.6) \times 25\% + 7.6 = 30.7$ (万元),税负减少16.8万元。

在实际业务中,情况却并非如此。从表1所示两建筑企业“营改增”税负情况测算表可以看出,两公司规模相当,2011年L公司含税营业收入56.69亿元,扣除专项业务1.94亿元,自行完成的营业收入为54.75亿元,按照“营改增”实施方案,实际销项税额为5.43亿元。当年发生外购材料、动力、运输费用等34.77亿元,劳务费用9.56亿元,按照税法规定企业可以取得可抵扣的增值税进项税额5.25亿元(4.71+0.54),应缴增值税0.18亿元(5.43-5.25),而实际只有钢材、水泥等可以取得抵扣的进项税2.79亿元,所以实际应交增值税2.64亿元。而按照营业税的规定应缴1.64亿元,“营改增”后增加税金近1亿元。同样,E公司也因此增加税金0.23亿元。

笔者认为,建筑企业“营改增”后税负增加的主要原因:一是供应商开具的发票难以满足可抵扣条件。供应商开具的

发票满足可抵扣的条件是供应商本身应具备增值税纳税义务人的几个要素。但目前有些供应商为个体经营者,无法取得专用发票。二是水电费结算问题。目前施工企业存在很大的地域移动性,而公用企业往往采用银行托收的形式,使用水电的企业必须在当地银行账户签订协议。这就给施工企业及时取得水电专用发票带来困难,特别是在边远地区和环境条件恶劣的地方,企业无法及时取得专用发票抵扣从而造成税负增加。三是大量的农民工工资无法抵扣。建筑业的资本有机构成比制造业低,人工工资支出占整个营业收入的比重高于制造业,而且其中农民工数量较大,大量农民工工资无法抵扣无疑影响企业税负。从两家公司的情况看,这些费用在5.5亿~9.6亿元间,影响进项税额大约在3.12万~5.41万元间。四是施工企业自身管理的原因。比如临时采购和个体承包等无法取得专用发票,造成进项税额无法抵扣。五是固定资产购置问题。从理论上讲,如果当期施工企业大量购入机械设备等固定资产在征收增值税的情况下,可以起到减轻税负的作用,但企业实际上不可能大量耗费资金购入机械设备等固定资产,而采用租用形式更有效益。因此,“营改增”后通过购置固定资产来节税在实践中效果并不明显。

## 二、对企业会计核算的影响

### (一) 对企业收入、毛利确认的影响

按照《企业会计准则第15号——建造合同》的相关规定,建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。

就固定造价合同来说,当期确认的合同收入=合同总收入 $\times$ 累计完工进度-以前会计期间确认的合同收入;当期确认的合同成本=合同预计成本 $\times$ 累计完工进度-以前会计期间累计确认的合同成本;当期确认的合同毛利=当期确认的合同收入-当期确认的合同成本。营业税为价内税,合同收入中含有营业税金,实行“营改增”后增值税是价外税,合同收入剔除了按总价计算的增值税进项税额,同时合同预计成本中只剔除了原材料、动力部分的增值税进项税额,因此,企业

表1 两建筑企业“营改增”税负情况测算表 单位：亿元

销项税测算：

	L公司	E公司
计税营业收入	56.69	32.49
减：专项(业)分包	1.94	1.08
自行完成经营收入	54.75	31.42
不含税经营收入	49.32	28.3
销项税额(11%)	5.43	3.11

进项税及应交增值税测算：

	L公司			E公司		
	当年累计	理论	据实	当年累计	理论	据实
外购：材料及水电气，租赁费、运输费等	34.77	4.71	2.79	18.05	2.49	1.94
劳务费用(6%)	9.56	0.54		5.52	0.31	
可抵扣进项税额合计	44.33	5.25	2.79	23.57	2.8	1.94
应交增值税		0.18	2.64		0.31	1.17

注：2012年4月28日，中国建设会计学会受住房和城乡建设部委托，以中建设字[2012]5号文印发了《关于填报建筑业“营业税改征增值税”调研测算表的通知》，以上为两家企业申报的数据。

的营业收入和毛利都比“营改增”之前要少。

成本加成合同是以合同约定的成本费用为基础加上一定的计划利润或费用确定的工程造价合同。实行“营改增”后，购入的原材料、动力等成本费用中剔除了增值税金，取费的基数缩小，合同毛利也随之减少。

### (二) 对企业财务状况的影响

一是对资产负债率的影响。在“营改增”之前，企业购入的原材料、动力、固定资产等含有增值税，之后则不含增值税，从而造成资产总额下降，导致资产负债率的变动。

二是对企业利润的影响。企业的流动资金、购入的固定资产需要银行贷款，但由于银行实行简易征收而无法取得有效抵扣，造成资金流失和税负增加，也降低了企业利润。另外，由于施工企业的存货以及在建工程多、金额大，“营改增”之前存货以及在建工程均含有营业税金，而工程又是连续进行，这样同一个工程前后造价无可比性，进项税额也难以确认，企业可能会多缴增值税，从而降低利润总额。

## 三、政策建议

### (一) 税收征管方面

一是细化相关法规。建议尽快将《增值税条例》升格为《增值税法》，以法律的形式规范增值税的征管范围、进项税的抵扣、税款缴纳、基本税率、一般纳税人的认定条件、跨地区业务税收的征收、供电供水等特殊产品增值税发票的开具、纳税义务发生的时间和期限、纳税地点的确认等要素。对个体

经营者增值税发票的取得、使用以及对采用核定征收的纳税人的发票使用等作出明确的界定。

二是加强行业规范。对《全国统一建筑工程基础定额与预算》进行修订。由于增值税为价外税，其建筑产品中承担的税金应是销项税和进项税之间的差额，当销项税大于进项税时才是该产品应承担的税金。因此，相应的设计概算、施工图预算也要随之改变。由于建设单位的概预算招标文件中原材料、燃料和动力中已不含有税金，工程造价也随之发生变化。因此，行业主管部门应与财税部门实行联动，为“营改增”创造条件。

三是优化抵扣方法。建筑业的产品时间跨度长、体量大、产业链条长，其上游产品中已包含增值税，因此对于企业中分散在各工地的存货、在建工程的进项税，笔者建议可采用固定的税率分期抵扣。

### (二) 企业自身方面

一是完善内部管理。实行“营改增”后企业必须规范内部机构的设置，对工程材料实行集中采购，确认分包商、供应商必须是一般纳税人，确保能够及时取得增值税进项税。

二是加强税务学习。目前工程价款结算中税款是采用比例税率，“营改增”后在购进材料、发出材料、与甲方验工计价等环节均涉及增值税的核算，这就要求单位财务部门要加强增值税法规方面的研究和学习，并设立税务核算岗位，增加税务核算人员。

三是调整定额与预算。建筑企业应针对建设单位招标概算发生的变化，密切与财务部门的联系，测算可能取得的进项税额，精心设计投标文件。企业经营部门与财务部门还应结合国家定额标准的变化重新编制内部预算定额。■

(作者单位：福建省建筑科学研究院)

责任编辑 鲍双双

## 参考文献

1. 戴国华. 2012. 建筑业营业税改增值税对企业影响的思考. 财务与会计, 3
2. 刘光军, 任浩, 崔胜利. 2012. 建筑业营业税改增值税应处理好几个问题. 财会月刊, 4
3. 刘晔. 2011. 关于推进地方财政科学发展的思考. 财政研究, 11
4. 桑广成. 2012. 建筑业营业税改增值税对企业财务的影响与对策. 建筑经济, 6
5. 叶智勇. 2012. 建筑业营业税改增值税有关问题的分析和建议. 财政监督, 7