

两次增值税税率调整对建筑企业工程项目的影 响分析及对策

胡芳

摘要：本文以建筑企业Z集团承建的AJ铁路项目为例，全面分析不含税收入和不含税成本总价均不变时，两次税率下调对项目各项指标的影响，揭示出对于一般计税项目，除第二次税率调整新增旅客运输费用可抵扣进项税，相应减少成本、增加利润外，第一次税率调整并没有对项目利润产生变化，且第一次税率调整使项目增值税税负率下降0.38%，而第二次税率调整项目增值税税负率有所上升是因为对建筑业收入类适用的销项税率只下调1个百分点，而成本类中部分适用的进项税率下调3个百分点，使得此类成本占比较大的项目增值税税负率上升。这是由于增值税具有转嫁的属性，而建筑企业并不是最终税负的承担者，因此项目增值税税负率的波动并不能直接反映减税的效果。企业应将项目增值税税负率与项目利润及项目现金净流量三者联动考虑，并对增值税税负进行筹划，做好过程中的动态管控，同时加强合同管理，从而在国家减税降费改革中得到真正的实惠。

关键词：建筑企业；增值税税率调整；项目利润；增值税税负率

中图分类号：F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 11-0048-05

建筑业自2016年5月1日实行营业税改征增值税后，又经历了两次增值税税率调整。第一次税率调整是《财政部税务总局关于调整增值税税率的通知》（财税[2018]32号）（以下简称2018年32号文）明确，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%；第二次税率调整是《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号）（以下简称2019年39号文）明确，自2019年4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16%和10%税率的，税率分别调整为13%、9%，并对不动产、旅客运输服务进项税抵扣及增值税留抵税额退税等

事项进行了规定。笔者以大型建筑企业Z集团承建的AJ铁路项目为例，分析两次增值税政策变化对在建设工程项目的影响。

一、分析基础

（一）AJ铁路项目基本情况

AJ铁路项目位于安徽省境内，合同价款236 453.36万元，其中不含税价213 021.05万元，税款23 432.31万元。合同工期为2018年3月10日至2022年3月15日，采用一般计税方式，在施工所在地需要预缴增值税，但不需要预交企业所得税，项目增值税附加税费综合税率12%。根据项目成本费用构成不同，除无法取得进项税或不可抵扣进项税外，均可从供应（分包）商处取得适用不同税（征收）率的增值税专用发票（以

下简称专票）。

（二）相关假定条件

1. 税率调整不影响不含税收入总价和不含税成本总价。税率调整会有四种情况发生：第一种是含税收入、含税成本总价均不变；第二种是含税收入总价不变，不含税成本总价不变；第三种是不含税收入总价不变，不含税成本总价不变；第四种是不含税收入总价不变，含税成本总价不变。实务中，遇到税率下调时，除采用简易计税和极个别采用一般计税项目的业主未要求调整外，其他采用一般计税项目的业主纷纷约谈中标单位以不含税价为基数，对税率调整减少的税额部分相应调减合同总价，中标单位为了保证自身利益不受损，亦与供应（分包）商同样签订补充合同，相应调减合同总价。除少数处于卖方市场

作者简介：胡芳，中铁上海工程局集团有限公司财务部副部长，正高级会计师。

表1 两次税率调整前AJ铁路项目进项税额情况表 单位：万元

序号	票据类型	价税合计	税率 (征收率)	不含税价	税额	成本占比
1	专票	89 196.12	17%	76 236.00	12 960.12	38.90%
2	专票	61 998.10	11%	55 854.14	6 143.96	28.50%
3	专票	1 661.91	6%	1 567.84	94.07	0.80%
4	专票	45 216.37	3%	43 899.39	1 316.98	22.40%
5	其他	18 422.07		18 422.07		9.40%
合计		216 494.57		195 979.44	20 515.13	100.00%

注：票据类型——其他票据是指征地拆迁补偿、职工薪酬、福利性支出、业务经费等一些按税法规定无法取得进项税或不可抵扣进项税的成本列支凭证，其价税合计等于不含税价，下同。

表2 第一次税率调整AJ铁路项目进项税额情况表 单位：万元

序号	票据类型	价税合计	税率 (征收率)	不含税价	税额	成本占比
1	专票	88 433.76	16%	76 236.00	12 197.76	38.90%
2	专票	61 439.55	10%	55 854.14	5 585.41	28.50%
3	专票	1 661.91	6%	1 567.84	94.07	0.80%
4	专票	45 216.37	3%	43 899.39	1 316.98	22.40%
5	其他	18 422.07		18 422.07		9.40%
合计		215 173.66		195 979.44	19 194.22	100.00%

表3 第二次税率调整AJ铁路项目进项税额情况表 单位：万元

序号	票据类型	价税合计	税率 (征收率)	不含税价	税额	成本占比
1	专票	86 146.68	13%	76 236.00	9 910.68	38.90%
2	专票	61 082.01	9%	56 038.54	5 043.47	28.59%
3	专票	1 661.91	6%	1 567.84	94.07	0.80%
4	专票	45 216.37	3%	43 899.39	1 316.98	22.40%
5	其他	18 221.07		18 221.07		9.31%
合计		212 328.04		195 962.84	16 365.20	100.00%

表4 各项指标对比分析表 单位：万元

序号	名称	调整前	第一次税率调整	第二次税率调整	第一次与调整前对比	第二次与调整前对比	第二次与第一次对比
1	项目现金净流量	16 046.38	15 237.09	15 952.49	-809.29	-93.89	715.40
2	项目利润	16 622.42	16 622.42	16 639.02	-	16.60	16.60
3	项目增值税税负率	1.37%	0.99%	1.32%	-0.38%	-0.05%	0.33%
4	项目预缴增值税税负率	1.64%	1.64%	1.64%	-	-	-
5	项目应纳增值税额	-576.04	-1 385.33	-686.53	-809.29	-110.49	698.80

地位的供应商不愿意调减合同总价外，绝大多数供应商为了能长期与企业合作，均会同意调减，因此，以下主要对第三种情况进行分析。

2.Z集团对所有固定资产实行统一

采购和管理，项目使用时需通过内部租赁的方式取得。

3.仅针对因税率调整对项目各项指标的影响进行分析，不考虑工程量变动或成本价格上涨等因素产生的影响。

4.当项目形成留抵税额时上转上级单位形成往来账项，税金及附加为预缴增值税时产生的附加税费；当项目形成应交增值税时上级单位下转应交增值税相应的附加税费，对应资金由项目支付给上级单位。

5.每单位成本投入对应实现的收入相等。

6.不考虑企业所得税对项目利润的影响。

二、税率调整情况分析

(一) 两次税率调整前情况分析

根据项目将要完成的工程量和各项成本价格，对成本类取得的进项税额情况预测(如表1所示)。

预计项目可取得用于预缴增值税分包抵扣税率为11%的发票42 579.85万元，则：预缴增值税额=(236 453.36 - 42 579.85) / (1 + 11%) × 2% = 3 493.22(万元)；预缴增值税税负率=3 493.22 / 213 021.05 = 1.64%；增值税附加税费为419.19万元(3 493.22 × 12%)。

1.项目现金净流量=236 453.36 - 216 494.57 - 3 493.22 - 419.19 = 16 046.38(万元)。

2.项目利润=213 021.05 - 195 979.44 - 419.19 = 16 622.42(万元)。

3.项目增值税税负率=(23 432.31 - 20 515.13) / 213 021.05 = 1.37%。

4.项目应纳增值税额=23 432.31 - (20 515.13 + 3 493.22) = -576.04(万元)。

从以上分析可以看出，项目现金流量比项目利润少576.04万元，即为项目形成的留抵税额占用的资金。

(二) 第一次税率调整情况分析

与业主的施工合同，以不含税价213 021.05万元为基数，按10%税率将税款调整为21 302.21万元，合同价款调整为234 323.16万元。成本类取得的进项税额调整情况如表2所示。

预计项目可取得用于预缴增值税

表5

简易计税下A]铁路项目相关指标情况表

单位：万元

名称	调整前		第一次税率调整		第二次税率调整	
项目合同价款		236 453.36		236 453.36		236 453.36
项目成本	17%税率成本	89 196.12	16%税率成本	88 433.76	13%税率成本	86 146.68
	其他成本	127 298.45	其他成本	127 298.45	其他成本	127 298.45
	合计	216 494.57	合计	215 732.21	合计	213 445.13
项目取得用于分包抵扣发票		42 579.85		42 579.85		42 579.85
项目预缴增值税		5 646.80		5 646.80		5 646.80
税金及附加		677.62		677.62		677.62
项目现金净流量		13 634.37		14 396.73		16 683.81
项目利润		13 634.37		14 396.73		16 683.81
项目增值税税负率		2.46%		2.46%		2.46%

分包抵扣税率为10%的发票42 196.25万元,则预缴增值税额=(234 323.16 - 42 196.25) / (1 + 10%) × 2% = 3 493.22(万元)。因预缴增值税和不含税收入不变,则项目预缴增值税税负率、税金及附加亦保持不变。

1. 项目现金净流量 = 234 323.16 - 215 173.66 - 3 493.22 - 419.19 = 15 237.09(万元)。

2. 项目利润 = 213 021.05 - 195 979.44 - 419.19 = 16 622.42(万元)。

3. 项目增值税税负率 = (21 302.21 - 19 194.22) / 213 021.05 = 0.99%。

4. 项目应纳增值税额 = 21 302.21 - (19 194.22 + 3 493.22) = -1 385.33(万元)。

从以上分析可以看出,项目现金流量比项目利润少1 385.33万元,即为项目形成的留抵税额占用的资金。

(三) 第二次税率调整情况分析

与业主的施工合同,以不含税价213 021.05万元为基数,按9%税率将税款调整为19 171.89万元,合同价款调整为232 192.94万元。成本类取得的进项税额调整情况如表3所示。

假设其他票据中可抵扣进项税的旅客运输费用201万元全部适用9%税率,调整到税率9%的票据类型——专票中,对应增加其不含税价184.4万元(占不含税成本0.09%),税额16.6万元。

预计项目可取得用于预缴增值税分包抵扣税率为9%的发票41 812.65万元,则预缴增值税额=(232 192.94 - 41 812.65) / (1 + 9%) × 2% = 3 493.22(万元)。因预缴增值税和不含税收入不变,则项目预缴增值税税负率、税金及附加不变。

1. 项目现金净流量 = 232 192.94 - 212 328.04 - 3 493.22 - 419.19 = 15 952.49(万元)。

2. 项目利润 = 213 021.05 - 195 962.84 - 419.19 = 16 639.02(万元)。

3. 项目增值税税负率 = (19 171.89 - 16 365.20) / 213 021.05 = 1.32%。

4. 项目应纳增值税额 = 19 171.89 - (16 365.20 + 3 493.22) = -686.53(万元)。

从以上分析可以看出,项目现金流量比项目利润少686.53万元,即为项目形成的留抵税额占用的资金。

三、产生变化的原因分析

(一) 各项指标对比分析

根据前面税率调整前后各项指标变动情况,具体对比分析如表4所示。

1. 项目现金净流量。从表4可以看出,无论是第一次税率调整还是第二次税率调整,项目现金净流量都较两次税率调整前有一定程度的减少,减少的金额等于增加的留抵税额。从这个方面来

说,对项目是不利的。

2. 项目利润。因为假设项目的不含税收入和不含税成本均不变,除第二次税率调整新增旅客运输费用可抵扣进项税,相应减少成本,增加项目利润16.60万元外,税率调整并没有对项目利润产生变化。

3. 项目增值税税负率。第一次税率调整后,项目增值税税负率降低0.38个百分点;第二次税率调整后,项目增值税税负率比第一次调整后上升0.33个百分点,比两次调整前下降0.05个百分点。由于增值税具有转嫁的属性,而建筑企业并不是最终税负的承担者,项目增值税税负率的波动并不能直接反映减税的效果。

4. 项目预缴增值税税负率。由于取得用于项目预缴增值税分包差额抵扣的分包方不含税价不变,发票金额的变动仅是因税率调整产生的影响,因此项目预缴增值税税负率无论是两次税率调整前还是调整后均未发生变化。

5. 项目应纳增值税额。在以上三种情况下,项目预缴增值税税负率均高于项目增值税税负率,考虑在项目所在地需预缴的增值税后,项目应纳增值税额为负数,呈现留抵状态,占用项目资金。

(二) 项目增值税税负率变动原因分析

表6 AJ铁路项目成本类进项税额情况表 单位：万元

序号	价税合计	第一次税率调整			第二次税率调整		
		税率 (征收率)	不含税价	税额	税率 (征收率)	不含税价	税额
1	89 196.12	16%	76 893.21	12 302.91	13%	78 934.62	10 261.50
2	61 998.10	10%	56 361.91	5 636.19	9%	56 878.99	5 119.11
3	1 661.91	6%	1 567.84	94.07	6%	1 567.84	94.07
4	45 216.37	3%	43 899.39	1 316.98	3%	43 899.39	1 316.98
5	18 422.07		18 422.07			18 221.07	
合计	216 494.57		197 144.42	19 350.15		199 686.31	16 808.26

注：第二次中将旅客运输费用201万元调整到税率为9%类的成本中。

表7 各项指标对比表 单位：万元

序号	名称	第一次税率调整	第二次税率调整	增减变动
1	项目合同价款	236 453.36	236 453.36	-
2	项目不含税收入	214 957.60	216 929.69	
3	项目取得用于分包抵扣发票	42 579.85	42 579.85	-
4	项目预缴增值税	3 524.97	3 557.31	32.34
5	项目预缴增值税税负率	1.64%	1.64%	
6	税金及附加	423.00	426.88	3.88
7	项目现金净流量	16 010.82	15 974.60	-36.22
8	项目利润	17 390.18	16 816.50	-573.68
9	项目增值税税负率	1.00%	1.25%	0.25%
10	项目应纳增值税额	-1 379.36	-841.90	537.46

1. 第一次税率调整对比调整前。第一次税率调整，项目增值税税负率由调整前1.37%下降为0.99%，降低0.38个百分点。产生变动的原因为：(1) 税率由17%调整为16%专票对应不含税成本占不含税成本总额的38.90%，对项目增值税税负率影响为 $38.90\% \times (213\ 021.05 - 195\ 979.44) / 213\ 021.05 \times (16\% - 17\%) = -0.03\%$ ，导致项目整体税负下降0.03个百分点。(2) 税率由11%调整为10%专票对应不含税成本占不含税成本总额的28.50%，对项目增值税税负率影响为： $28.50\% \times [213\ 021.05 \times (10\% - 11\%) - 195\ 979.44 \times (16\% - 17\%)] / 213\ 021.05 \times (10\% - 11\%) = -0.02\%$ ，导致项目整体税负下降0.02个百分点。(3) 税率为6%、征收率为3%专票及其他票据对应不含税成本占不含税成本总额的32.6%，对项目增值税税负率影响为：

$32.6\% \times (10\% - 11\%) = -0.33\%$ 。导致项目整体税负下降0.33个百分点。

2. 第二次税率调整对比第一次调整后。第二次税率调整，项目增值税税负率由第一次调整后0.99%上升为1.32%，上升0.33个百分点。产生变动的原因为：(1) 税率由16%调整为13%专票对应不含税成本占不含税成本总额的38.90%，对项目增值税税负率影响为： $38.90\% \times [213\ 021.05 \times (9\% - 10\%) - 195\ 962.84 \times (13\% - 16\%)] / 213\ 021.05 = 0.69\%$ 。导致项目整体税负上升0.69个百分点。(2) 税率由10%调整为9%专票对应不含税成本占不含税成本总额的28.50%，对项目增值税税负率影响为： $28.50\% \times (213\ 021.05 - 195\ 962.84) / 213\ 021.05 \times (9\% - 10\%) = -0.02\%$ ；新增可抵扣进项税旅客运输费用不含税成本占不含税成本总额的0.09%，

对项目增值税税负率影响为 $0.09\% \times [213\ 021.05 \times (9\% - 10\%) - 195\ 962.84 \times (9\% - 0)] / 213\ 021.05 = -0.01\%$ 。这两项合计导致项目整体税负下降0.03个百分点。(3) 税率为6%、征收率为3%专票及其他票据对应不含税成本占不含税成本总额的32.51%，对项目增值税税负率影响为： $32.51\% \times (9\% - 10\%) = -0.33\%$ 。导致项目整体税负下降0.33个百分点。

综上，项目增值税税负率上升是因为税率由10%调整为9%专票、新增可抵扣进项税旅客运输费用、税率为6%专票、征收率为3%专票及其他票据等导致项目整体税负率下降不足以弥补税率由16%调整为13%专票引起的项目整体税负率上升，对于原16%税率专票成本占比越多的，项目整体税负率上升的越明显。

四、两次税率调整对简易计税项目影响分析

实务中，业主对实行简易计税适用3%征收率的项目合同价均不作调整，仍以AJ项目为例，假定采用简易计税方式，项目成本中对分包同步采用简易计税方式，两次税率调整前适用17%税率的成本以不含税价不变为基础相应调减合同价，则调整后对项目各项指标影响如表5所示。

从上表可以看出，原适用17%税率下调1个百分点到16%税率，成本支出减少，带来项目现金净流量及项目利润增加762.36万元(14 396.73 - 13 634.37)，而16%税率再下调3个百分点到13%税率，成本支出减少幅度进一步加大，带来项目现金净流量及项目利润继续增加2 287.08万元(16 683.81 - 14 396.73)。如此一来，使采用简易计税工程项目能真正享受到国家减税降费带来的好处。但实务中，营改增后中标的工程项目采用简易计税方式的占比较少，受益的项

目有限。

五、假定合同总价不变

假定税率调整不影响与上下游企业签订合同的总价，对比2019年39号文对项目的影响，则相关成本类数据如表6所示。

各项指标对比如表7所示。

从以上指标对比来看，如果建筑企业与上下游企业签订的合同不因税率变化调整时，会有以下不利情况发生：一是项目利润减少573.68万元，降幅为3.3%；二是项目现金净流量减少36.22万元；三是项目增值税税负率上升0.25个百分点。因此实务中，为了减少政策变动可能带来的不利影响，企业并不会如此选择。

六、相关建议

实务中，大多数建筑企业应根据2018年32号文和2019年39号文对项目均以不含税成本不变为基础，据以调整税率变动对合同价款的影响。这样，无

论是对于采用一般计税还是简易计税项目来说，可最大限度地保证项目效益实现；特别是第二次税率调整对建筑业收入类适用的销项税率只下调1个百分点，而成本类中适用的进项税率16%下调3个百分点，使得此类成本占比大的项目增值税税负率上升。

随着当前国家减税降费改革的深入，在未来可预期的时间内，增值税税率将由三档并两档。为此，建筑企业可以采取以下三项管控措施应对政策变化：

一是要建立增值税税负率与项目利润及项目现金净流量三者的联动考核机制。正如前面提到的，增值税是链条税，具有转嫁属性，而企业经营的重要目的之一就是要实现盈利，单纯地讲增值税税负率高低对企业意义并不大，也不能反映其盈利能力，只有将三者联动起来才能反映全貌。

二是要对增值税税负进行筹划，做好过程中动态管控。当出现案例中项目增值税税负率低于项目预缴增值

税税负率时，会增加附加税费的支出，再加上目前建筑企业普遍都存在大量留抵税额的实际情况，项目形成的留抵税额转上级单位后，上级单位也很难短期内实现抵用。虽然2019年39号文出台了相关增值税留抵税额退税规定，但条件要求苛刻，实操起来还有诸多问题。实务中，企业可以通过对供应商和纳税模式的选择，在保证不含税成本不变的情况下，使项目增值税税负率与项目预缴增值税税负率匹配，通过指导项目开展增值税税负平衡工作，降低大量留抵税额对企业资金的占用。

三是要加强合同管理。一方面，对各类合同模版进行修订，增加“因国家税收政策变化对合同价款修订”等内容的条款，使得合同总价调整有依据，减少沟通成本；另一方面，对于已签订所有未执行完合同全面梳理，涉及税率变化的有关合同，要主动约谈对方，与之签订补充合同，避免项目效益流失。

责任编辑 李卓

图片新闻

中国财政杂志社在京举办读者作者座谈会



为贯彻落实财政部领导关于提高中国财政杂志社办刊质量和办刊水平的指示精神，更好地服务财政中心工作，6月5日，中国财政杂志社在京举办了读者、作者座谈会。来自财政部相关司局、财政部各地监管局、地方财政厅（局）、教育部、国资委、部分高校、央企及会计师事务所等单位的30余位代表参加了座谈，围绕推动中国财政杂志社主办的《中国财政》《财务与会计》和《财务研究》“三刊”的高质量发展及特约专家（特约撰稿人、特约评论员）制度的建立提出了许多富有建设性的意见和建议。

（本刊记者）