

# 营改增后建筑工程 已开工项目计税方法的选择

张星

**摘要：**本文对提供建筑服务的一般纳税人选用一般计税方法和简易计税方法两种税负情况进行分析，并提出施工方选择适用一般计税方法应考虑的因素。

**关键词：**营改增；建筑企业；计税方法

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改增值税试点的通知》(财税[2016]36号,以下简称36号文)规定,在营改增前(2016年4月30日之前)已经开工的建筑工程项目(以下简称建筑工程老项目),提供建筑服务的一般纳税人在营改增后可以选择适用一般计税方法或简易计税方法计算缴纳增值税。具体分析如下:

## 一、选择适用简易计税方法的税负分析

例1:2016年5月1日建设方山西某钢铁公司(系一般纳税人)向施工方河北某建筑工程公司(系一般纳税人)支付建筑工程老项目工程款100万元,取得增值税专用发票,发票上注明价款97.09万元,税款2.91万元。该专用发票已经通过税务机关认证。施工方按照简易计税方法计税,其增值税税额=[含税收入÷(1+3%)]×3%。该工程为新建不动产,根据《国家税务总局关于<发布不动产进项税额分期抵扣暂行办法>的公告》(国家税务总局公告2016年第15号)的规定,该专用发票注明的增值税税额的60%可在取得之日的当期进行抵扣,即1.75万元(2.91×60%)可以当期抵扣。该税额40%的部分为待抵扣进项税额,于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣,即1.16万元在2017年5月份进行抵扣。建设方在2016年5月份的会计处理为(单位:万元,下同):

借:在建工程	97.09	
应交税费——应交增值税(进项税额)	1.75	
应交税费——待抵扣进项税额	1.16	
贷:银行存款		100

建设方在2017年5月份会计处理为:

借:应交税费——应交增值税(进项税额)	1.16
贷:应交税费——待抵扣进项税额	1.16

简易计税方法下,建设方如果是一般纳税人,由于获得进项税额,工程成本降低2.91%,其支付的进项税额可以抵减销项税额,因此建设方税负降低。建设方如果是小规模纳税人,由于其未纳入增值税抵扣链条,故其工程成本不变。

根据《国家税务总局关于发布<纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法>的公告》(国家税务总局公告2016年第17号)规定,提供建筑服务的一般纳税人应当根据不含税销售额乘以3%的征收率在建筑服务发生地预缴税款。其预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。根据《财政部关于印发<增值税会计处理规定>的通知》(财会[2016]22号,以下简称22号文)的规定,一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务在“应交税费——简易计税”科目核算。

上例中施工方预缴增值税的会计分录为:

借:应交税费——简易计税	2.91
贷:银行存款	2.91

## 二、选择适用一般计税方法的税负分析

例2:2016年5月1日建设方山西某钢铁公司应向施工方河北某建筑工程公司(机构所在地在石家庄)支付建筑工程老项目工程款100万元。该工程为新建不动产,建筑服务发生地在太原。施工方按照一般计税方法计税,并按照含税工程造价不变的原则进行结算,即含税工程款100万元。建设方取得增值税专用发票,发票上注明价款90.09万元,税款9.91万元。该专用发票已经通过认证。建设方会计处理为:

借:在建工程	90.09
应交税费——应交增值税(进项税额)	5.95
应交税费——待抵扣进项税额	3.96
贷:银行存款	100

增值税专用发票上注明的增值税税款抵扣时限和抵扣比例的规定与例1相同。

根据36号文规定,建筑服务发生地与施工方机构所在地不在同一县(市)的,提供建筑服务适用一般计税方法计税的,应在建筑服务发生地,按照2%的预征率预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。根据22号文规定,一般纳税人提供建筑服务采用一般计税方法应预交的增值税额在“应交税费——预交增值税”中核算,月末将“应交税费——预交增值税”科目余额转入“应交税费——未交增值税”科目。施工方在建筑服务发生地预缴的增值税为 $100 \div (1+11\%) \times 2\% = 1.8$ (万元),应借记施工方项目部的“应交税费——预交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。月末,施工方总机构应通过内部往来核算将项目部预缴的增值税额1.8万元转入总机构的“应交税费——未交增值税”科目的借方。该笔工程款项在满足税法规定的收入确认条件后产生的销项税额9.91万元将转入总机构“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目的贷方。施工方根据获取进项税额的不同会出现以下三种情形:

1. 施工方获得的进项税额占增值税含税收入比等于7%。该种情形下,施工方还需要在机构所在地缴纳1.11%的增值税( $9.91\% - 1.8\% - 7\%$ ),此时,一般计税方法下需要预缴1.8%的增值税,两项共计2.91%。其与简易计税方法缴纳的增值税相同。即例2中,施工方开具增值税专用发票形成9.91万元的销项税额后,其预缴1.8万元增值税,获得7万元的进项税额,还需申报缴纳1.1万元增值税。

2. 施工方获得的进项税额占增值税含税收入比高于8.11%。该种情形下,在预缴1.8%的增值税后,不需要再缴纳增值税。因为销项税额减去预缴增值税的差额为8.11%,其小于进项税额。进项税额中超出8.11%的部分会形成留抵税额,供其他一般计税方法计税项目或者营改增后新开工项目抵扣。即例2中,施工方开具增值税专用发票形成9.91万元的销项税额后,其预缴1.8万元增值税,然后获得8.11万元以上进项税额,则需要申报缴纳的增值税为零,超出8.11万元的部分还会形成留抵税额。

3. 施工方获得的进项税额占增值税含税收入比大于7%且小于8.11%。该种情形下,施工方还需要在机构所在地缴纳不超过1.11%的增值税,一般计税方法下不会形成留抵,缴纳的增值税占含税工程结算收入比在1.8%和2.91%之

间。即例2中,施工方开具增值税专用发票形成9.91万元的销项税额后,其预缴1.8万元增值税,然后获得7万元至8.11万元进项税额,需要申报缴纳增值税为0至1.1万元。

综上所述,施工方在营改增后获得的进项税额大于未来形成销项税额的含税工程结算收入的7%,其适用一般计税方法比简易计税方法税负低。因此对于建筑工程老项目而言,施工方可以根据建筑工程承包合同计算营改增后的工程结算收入除以预计工程施工成本中将会取得的增值税进项税额,如果其比率大于7%,则施工方采用一般计税方法的减税幅度更大。如果有的项目增值税进项税额占未结算施工收入的比重略小于7%,有的项目部大于8.11%,只要公司总体的增值税进项税额占未结算施工收入的比重大于8.11%,则按照一般计税方法计税,其税负要比简易计税方法低。

### 三、施工方选择适用一般计税方法的影响因素

#### 1. 施工企业的税收管理和会计核算方式

一般计税方法下,公司(施工企业机构所在地)财务部需要对项目部(即公司在劳务发生地的派出机构)的进项税额和预缴增值税进行汇总和申报,因此加强了其对劳务发生地的发票管理和成本费用的监管。因此一般计税方法对施工企业的税收管理提出了更高的要求。

在施工企业同时有按一般计税方法计税的工程项目和按照简易计税方法计税的项目的情形下,根据36号文规定,公司应当将一般计税方法计税的工程项目耗用的材料和施工机具纳入抵扣范围,不得将简易计税方法计税的项目耗用的材料和施工机具纳入抵扣范围。如果同时用于两种计税方法的工程项目的材料或者施工机具支出无法划分,则按照当年简易计税方法项目的销售额占当年全部销售额的比例乘以当年其无法划分的全部进项税额,确定其不得抵扣的进项税额。建筑服务的增值税发票上备注栏应当注明项目名称等信息。

#### 2. 集团公司内部相互提供建筑服务

在集团公司内部提供不动产新建、改扩建或者维修的情形下,在建工程采用一般计税方法计税,就集团公司整体而言,提供和接受建筑服务的增值税税负为零,而且将集团公司外部的建筑材料的采购环节纳入抵扣范围,集团公司整体税负降低。该种情况下集团公司会出于整体利益考虑,选择按照一般计税方法计税。

(本文受2014年山西省高校哲学社会科学基金项目“不动产交易服务改征增值税的思考与建议”<20142211>的资助)

(作者单位:山西大学商务学院)

责任编辑 达青