营改增下电力基建项目 增值税计税方法选择

宋晔

摘要：营改增后，电力基建项目施工企业拥有税率选择权，将影响业主方造价。本文在分析施工选择简易或一般两种不同的计税方法对业主方造价影响的基础上，针对三种典型的电力基建项目，提出业主方通过分析、测算税负差异统筹确定最佳的计税方式、通过补价的方式引导施工企业选择最优税率的建议。

关键词：电力基建项目；营改增；计税方法

一、施工企业计税方法选择及对电力基建项目影响

（一）可选用的计税方法

按照税法规定，营改增后建筑业增值税税率为11%。与此同时，税法对于从事建筑工程老项目、甲供工程以及清包工程的施工企业给予过渡性税收政策，在11%税率外拥有增值税率选择权（可选按3%税率交纳增值税）。由于电力基建项目设备标准高，部分设备和材料由业主方提供，符合甲供工程定义，因此从事电力基建项目的施工企业均享有增值税率选择权（如表1所示）。

（二）不同计税方法对业主方造价的影响

营业税下，建筑材料销售方缴纳的增值税施工方不能抵扣，施工方缴纳的营业税业主方也不能抵扣，抵扣链条存在两处断裂；增值税简易计税方法下，施工方缴纳的增值税业主方可以抵扣，但建筑材料销售方缴纳的增值税施工方不能抵扣，在施工方处产生一处断裂，仍存在重复征税。采用增值税一般计税方法可以打通整个抵扣链条，从施工方和业主方合计缴纳税款考量，可以增加施工方采购乙供材、租赁设备等进项税额，实现整体造价节约。具体对电力工程业主方而言，营改增后如果施工企业选择简易计税方法，业主方直接获得3%税率的增值税进项税发票，与营业税相比可降低不含税造价2.9%；如果业主和施工企业协商采用一般计税方法，业主可以获得11%的抵扣，虽然施工企业会因适用税率的提高要求提高合同结算价，但业主方

因为可以实行增值税抵扣，不含税造价相比交纳营业税时仍会降低。采用一般计税方法后，交易过程中最大限度地保持了增值税抵扣链条的完整，消除了重复征税，而且施工方取得的进项税越多，传导到基建项目进项税也越多，不含税造价就越节约，业主方可以获得比简易计税方法下更低的不含税造价。

二、营改增背景下电力基建项目增值税计税方法的选择

电力项目包括火电、水电、风电、光伏和核电，不同项目之间乙供材金额、增值税抵扣时间存在较大差异。在营改增背景下，应针对不同的基建项目类型积极鼓励、引导施工企业选择最佳的计税方法，降低总体的工程不含税造价，在实现业主方、施工方双赢的同时，争取最大的政策效益。

（一）对于乙供材料金额大、增值税抵扣时间快的火电项目，应积极引导施工企业采用一般计税方法

对于乙供材料金额大、增值税抵扣快的项目，如火电基建、技改项目，业主方应积极鼓励施工方采用一般计税方法。如果施工方采用的是总承包方式施工，还应打破总承包的界限，鼓励其分包企业同时选择一般计税方法，从而实现乙供材在分包商、总包商和业主方的逐级抵扣，最大化降低重复征税成本。由于总分包施工企业采用一般计税方法后增值税税率有所提高，业主方应与总分包施工企业协商，比较其采用一般计税方法与简易计税方法增加可抵扣进项税

表1 营改增前后不同税率变化对工程造价的影响

税种		税率	施工企业计税方法	对电力工程业主方造价的影响
营业税		3%	合同价格×3%	业主方不能抵扣税额
增值税	简易计税	3%	含税合同价格÷(1+3%)×3%	业主方可获得3%的税额抵扣,与营业税造价相比降低造价2.9%
	一般计税	11%	含税合同价格÷(1+11%)×11%-进项税额	业主方可获得11%的税额抵扣。但由于税率的提高将带来含税合同价款增加,因为增值税可以抵扣,与营业税相比不含税造价仍会降低

表2 施工方和业主方的税率变化情况 单位:万元

项目	合同金额	税率	施工方			业主方				
			进项税额	销项税额	交纳税金	支付总价	进项税额	不含税造价	不含税造价节约金额	节约(%)
营业税	125 600	3%		3 768	3 768	125 600		125 600		
增值税简易计税	125 600	3%		3 658	3 658	125 600	3 658	121 942	-3 658	2.91%
增值税一般计税	129 806	11%	5 000	12 864	7 864	129 806	12 864	116 942	-8 658	6.89%

注:施工方模拟税负=销项税额(12 864)-进项税额(5 000)-补价收入(4 206)=简易计税税负(3 658)。采用增值税一般计税后,施工方税负增加4 206万元,已经通过价格进行疏导,合同总价增加4 206万元至129 806万元。通过上述安排,业主方降低造价金额源自于施工方抵扣的乙供材增值税额(5 000万元)。

额和增加销项税额的关系,对于其增加的税费成本通过补价进行疏导,消除税务成本对施工方利益的影响,引导其采用一般计税方法,实现总体造价节约。

1. 测算两种计税方法之间的税负差异。税负测算的具体步骤如下:假设合同签署前建设方和施工方已经就合同中甲供材、乙供材的范围进行了比较明确的区分,乙供材部分的价格和用量均可通过合理方式确定。采用一般计税方法时施工方乙供材进项增加抵扣额量化公式为:施工方进项增加抵扣额=水泥、砂石料金额÷(1+3%)×3%+(乙供材金额-水泥、砂石料金额)÷(1+17%)×17%。采用一般计税方法时施工方销项税额增加额量化公式为:施工方销项税额增加额=(合同总价-甲供材金额)÷(1+11%)×11%-(合同总价-甲供材金额)÷(1+3%)×3%。

2. 结合税负变化调整合同,予以资金扶持。根据两种计税方法下的税负变化,应适当调整合同,此时需把握如下原则:一是保证施工企业总体税负不增加,如施工方采用一般计税方法税负增加,应给予相应补价,保证其税负“只减不增”;二是双赢原则。对于施工方而言,采用一般计税方法增加的进项税额主要包括乙供材、总承包监理费、设备租赁费、运输费、办公费产生的进项税等,以及施工企业总部采用一般计税方法后按比例增加的抵扣额。由于除乙供材和总承包监理费进项税外,其他项目可抵扣金额较为有限,且因资金结算方式、固定资产取得方式(租赁、采购)等因素差异容易产生测算争议,因此在业主方对施工企业总体税负进行测算时不考虑这部分进项税,改由施工方自行抵

扣,从而业主方实现乙供材进项税额抵扣、施工方实现其他项目进项税抵扣,达到双赢效果。

按照上述原则,通过比较销项税额增加额和乙供材进项增加抵扣额关系,确定合同调整方向。具体为:(1)若施工方销项税额增加额≤施工方乙供材进项增加抵扣额,施工企业的税负不仅没有增加,反而留有备抵金额。经测算,如果按17%税率核算的进项乙供材占比超过48.16%,业主可以要求施工方降低合同价格。降价金额=(乙供材进项增加抵扣额-销项税额增加额)×(1+11%)×(1+5%+城建税税率)。(2)若销项税额增加额>乙供材进项增加抵扣额,采用一般计税方法后,施工企业的税负有所增加。业主可以与施工企业商讨提高合同金额,疏导施工企业增加税负。此时项目含税造价将提高但不含税造价降低。提价金额=(销项税额增加额-乙供材进项增加抵扣额)×(1+11%)×(1+5%+城建税税率)。

3. 效果举例。以某集团在江苏投资2×100万千瓦火电机组基建项目为例,营业税下ABC三个标段合同价格为12.56亿元。营改增后,如采用简易计税方法,业主方可抵扣增值税降低不含税造价3 658万元(造价2.9%);如果采用一般计税方法,经测算乙供钢材、水泥等进项税额约为5 000万元,业主方通过补价4 206万元,对施工方采用一般计税方法进行补价。考虑补价后业主方可以将乙供材的进项税通过价格调整实现抵扣,共降低造价8 658万元,实际降低不含税造价6.89%。与此同时,施工方还可以获得除乙供材外其他进项税(运输费、办公费、设备租赁费等)抵扣,可以降低自身施工

成本500万元,实现双赢。具体计算情况如表2所示。

(二)对于乙供材料金额少、增值税抵扣时间慢的风电、光伏项目,应优先考虑采用简易计税方法

此类电力基建项目中乙供材金额少,施工方取得的进项税较少,采用一般计税方法后施工方税负增加额就多,因此业主方如果希望采用一般计税方法需要给予施工方更高金额的补价,作为连锁反应的下一个环节,业主方就需要承担较高金额的利息支出。因此,业主方需要平衡增值税抵扣增加造价节约额和补价引起利息支出造价增加额的大小,对于乙供材料占比低、增值税抵扣时间慢的风电、光伏项目,应优先考虑采用简易计税方法。

根据火电项目的测算,业主节约造价主要来自于乙供材进项税,如果乙供材占比较低,节约造价金额较为有限。如光伏项目,几乎所有的设备(光伏面板和支架)均为甲供,乙供材金额极少。在增值税简易计税方法下,假设不含税造价为A(含税造价为 $A \times (1+3\%)$),因为采用一般计税方法进项税很少(假设为零),那么一般计税方法下含税合同造价为 $A \times (1+11\%)$ 。对于业主方而言,施工合同不含税价相等,对应项目基建投资不含税造价也相等。

1. 业主方筹划收益金额。风电和光伏项目中,由于乙供材占比极低,通过要求施工方采用一般计税方法,业主方不含税造价与简易计税方法相等,不含税造价方面不节约。但由于业主方多取得了11%与3%之间的增值税进项税额,可以抵扣未来增值纳税额,从而减少了经营期需要缴纳的城建税和附加金额。筹划收益金额=不含税造价 $\times (11\%-3\%) \times (3\%+2\%+城建税税率)$ 。

2. 业主方筹划成本。业主方需要对施工方支付的税差进行补偿,补价金额为不含税造价 $\times (11\%-3\%)$,对应增加项目的融资成本。每年增加的融资成本=不含税造价 $\times (11\%-3\%) \times$ 项目贷款利率。按照当前金融环境,项目贷款年利率约为5%。在筹划净收益的测算中,以城建税率7%计算,筹划收益是每年筹划成本的2.4倍。如果补价部分进项税额抵扣期限超过2.4年,则筹划收益小于筹划成本。大多数风电、光伏项目抵扣时间均在6年以上,因此风电、光伏项目因为乙供材占比低,未达到有效的筹划效果。

此外,风电、光伏项目均享受增值税50%即征即退政策,取得的增值税进项税额越多,享受的退税金额就越多。因此在不含税价相等的情况下,采用一般计税方法取得11%的进项税额、采用简易计税方法取得3%的进项税额,前者比后者多支付8%的资金,不但增加融资成本,还导致项目经营期少退增值税4%,使得项目运营成本增加。

经过计算乙供材占比的临界值,以不含税造价10 000

元的合同为例,火电项目乙供材占比低于6%,风电光伏项目乙供材占比低于18%,则在一般计税方法下,补价金额增加的财务费用超过造价节约额,应要求施工企业采用简易计税方法。由于绝大多数火电项目乙供材占比超过6%,因此建议采用一般计税方法,风电项目占比低于18%,应采用简易计税方法。

(三)对于乙供材料金额少、材料流转环节多的水电项目,应结合结算模式统筹考虑计税方法

水电项目施工涉及乙供材金额较少,但是涉及的流转环节多。以水电大坝施工中主要材料砂石料为例,砂石料流转需经过砂石料生产方生产、业主方采购、施工方领用、业主方支付施工方工程款四个步骤。为了降低税负,在最后两个步骤,采用材料领用而不是销售的方式进行结算。具体为:在施工方在领用砂石料时,业主方仅记录领用数量而不计算领用金额,在施工方完成与业主方结算时,施工方将领用的砂石料按照领用数量和合同约定价格计入工程结算总价报监理确认,监理方、业主方核定工程量后,再按扣除领用的砂石料金额与施工方结算剩余施工价款。在这个环节中,因为业主方和施工方之间合同约定砂石料结算价,存在被认定为业主方在按合同约定价格将砂石料转售予施工企业的风险。在施工方采用不同计税方法下,对于工程造价有较大影响。

1. 如果施工方采用简易计税方法,应改变结算方式。如施工方采用简易计税方法,在现有结算模式下,业主方与施工方按照合同约定价格结算可能被认定为转售砂石料,按照简易计税方法进项税额不能抵扣原则,业主方转售砂石料进项税额不能抵扣。业主方不是砂石料生产方转售适用税率17%,而施工方简易计税也不能抵扣,重复征税的成本将极大推高整体造价。因此需要改变结算方式,建议采用施工方与砂石料生产方直接结算的模式,业主最终与施工方进行结算。这样砂石料的增值税率直接降至3%(销售自产建筑用砂、土、石料增值税率3%),从而可以降低总体结算金额,减少资金占用和财务费用金额。

2. 如果施工方采用一般计税方法,可以沿用目前的结算模式。如果施工方采用一般计税方法,业主方转售砂石料施工方可以抵扣,施工方与业主方结算整体施工价款,业主方也可以抵扣,整体环节税负没有重复征税部分,可以沿用目前的结算模式。这种模式下,还能抵扣采购砂石料系统固定资产金额和砂石料系统运行中的进项税额,在税负成本上做到最优。■

(作者单位:中国华电集团公司)

责任编辑 张璐怡