

# 建筑业营业税改征增值税应处理好几个问题

刘光军<sup>1</sup> 任浩<sup>1</sup> 崔胜利<sup>2</sup>

(1.成都理工大学工程技术学院 四川乐山 614017 2.中铁十五局华北分公司 北京 100040)

**【摘要】**建筑业营业税改征增值税在即,但本次试点范围并没有将建筑业纳入其中,足见建筑业营业税改征增值税的难度。本文从建筑业的行业特点、材料来源方式、施工机械取得渠道,以及改征影响面等角度出发,阐述建筑业税收改征应处理好的几个问题。

**【关键词】**建筑业 营业税 增值税

2011年11月16日,财政部和国家税务总局发布经国务院批准同意的《营业税改征增值税试点方案》,同时印发了《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》、《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》和《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》,明确从2012年1月1日起,在上海市交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点。

紧接着,在上海市国税局和地税局发布了《关于本市贯彻落实财政部和国家税务总局有关营业税改征增值税试点文件的意见》,明确指出:“从2012年1月1日起,上海市纳税人提供陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务、管道运输服务、研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务和鉴证咨询服务的,将由营业税改征增值税”。

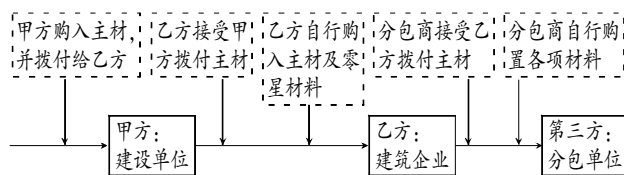
从以上内容来看,在本次试点范围中并没有将建筑业纳入其中,足见建筑业的特殊性及其改征的难度。

## 一、建筑业营业税改征增值税存在的问题

**1. 建筑业有其显著特点,增值税管理难度大。**建筑企业属于典型的矩阵制组织结构,流动性强,项目偏僻、分散,周期较短,周边环境差。客观上导致项目管理难度大、管理信息化程度低。建筑业改征增值税,其进项税和销项税与一般制造业有不同特点。现行营业税一般由项目部向施工所在地的地方税务局缴纳,而项目部不是纳税主体。这些势必增加了增值税进项税及其核算的难度。

**2. 建筑业的材料来源方式较多,进项税抵扣难度大。**建筑业材料来源方式较多(如右上图):有的工程项目,材料全部由建筑企业自行购置;有的工程项目,主要材料由甲方(建设单位,下同)调拨,砂、土、石及零星材料等由乙方(建筑企业,下同)自行购置。而建筑企业很多施工地点比较偏僻,砂、石及零星材料基本上都是从个体户、杂货店购置,甚至部分主材也是从一些个体批发部购入;很多购置的零星材料无发票,一些项目用其他票据抵充的情况也是时有发生;一些半

成品,如预制构件,许多由内部加工厂加工而成,没有相关票据。发票管理难度大,这些都给增值税进项税的核算及管理带来难题,如果乙方存在分包单位,问题就更加复杂化。



建筑业企业材料来源方式示意图

**3. 建筑业施工机械的取得途径多样化,进项税抵扣难度大。**许多建筑企业大型资产的取得,统一由总公司购置,再调拨给分公司及其项目部使用,采用内部结算方式;有的建筑企业直接从独立的第三方(机械租赁公司)租赁;有的建筑企业,其部分施工机械等大型资产,经总公司授权批准由项目部自行购置。目前,基本上是以施工机械台班结算单、租赁单等作为机械使用费进行成本核算的。实务中,建筑企业总公司购置的施工机械,其进项税额都较大,实际使用却是项目部,而项目部又不是一个法律主体,这些都增加了增值税抵扣难度。

**4. 建筑业营业税改征增值税的牵扯面较广、改征影响大。**建筑业营业税改征增值税,必然涉及很多单位或国家管理部门,如运输公司、机械租赁公司、税务局、定额站等单位的利益或管理问题。这些无疑也给建筑业改征增值税带来难题。尤其涉及工程预算定额编制问题,所有工程预算定额都需要重新编制调整,工作量大。

## 二、建筑业营业税改征增值税的解决办法

**1. 掌握建筑业的基本特点。**我国很多大型建筑企业基本上为国有单位,其行业特性决定了矩阵制组织结构,由“总公司—分公司—项目部”或由总公司直属项目部。总公司、分公司、项目部均为独立核算的会计主体,内部资产调拨主要通过“内部往来”会计科目进行核算。

尽管建筑企业项目周期短,地点偏僻、分散,但随着社会

信息化程度的整体提高,建筑企业完全可以建立管理信息系统,统一会计核算和加强工程项目管理,为增值税改征打好基础。

建筑企业涉及增值税进项税的,主要有取得的材料及其运费、施工机械等资产;销项税应以收取甲方拨付的工程价款为基础进行核算。

同时,鉴于建筑业现行营业税向地方税务局缴纳的实情,改征后增值税的征缴仍应由地方税务局统一负责。这样,不仅有利于国家税务局与地方税务局系统内利益的平衡,也有利于增值税的征收和监管,还可以与建筑业的项目核算及管理相一致。

**2. 理清材料来源方式,准确核算增值税。**针对建筑企业材料不同的来源方式,应及时调整、规范建筑企业原材料进项税的会计核算。如果全部材料由建筑企业自行购置,那么进项税核算就比较简单,下面就其他来源情况进行阐述。

(1)甲方提供材料,且材料价款在合同价款之外。甲方购置并调拨的主材涉及的增值税就与乙方没有关系,甲方只需要在拨付时作为进项税转出处理。乙方无需进行账务处理,只作备查登记即可。此时乙方销项税的计算范围,不应该包括甲方所调拨的材料价款。

(2)甲方提供材料,且材料价款在合同价款之内。甲方应按照销售材料开具增值税专用发票,乙方作进项税处理。如甲方拨付钢材、水泥和木材一批,乙方入账时应以增值税专用发票核算进项税。此时,乙方销项税的计算范围应该包括甲方所销售的材料价款。借:库存材料——预算价,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:发包单位往来——甲方。

(3)乙方自行购置砂、土、石料、零星材料等时,针对这些材料自行购置发票难以管理问题,可以由当地税务局为个体户、杂货铺提供代开增值税专用发票业务,或者规定以普通发票上的金额乘以适用税率进行抵扣,如同现行的运输发票一样进行处理(目前情况下),至于加重个体户等税收负担问题,有关部门在制定政策时应适用考虑。自行购入砂、石料、零星材料时,会计处理为:借:库存材料,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:库存现金、银行存款等。

如果有运输发票,那么运输公司在开具普通发票或改征后开具增值税专用发票的情况下,项目部的核算也较为简单,在此不赘述。

(4)从水泥预制厂购置的预制板等产品,应取得预制厂的增值税专用发票,也可以由税务部门代开增值税专用发票。这样有利于建筑企业降低成本费用,也有利于堵塞预制厂纳税不规范情况的发生。项目部取得增值税专用发票,进项税的核算就较为简单。

(5)如果存在分包单位,乙方在提供主材或材料全部分包,且分包单位财务会计制度健全的情况下,乙方比照上述甲方情况进行处理。如果分包单位财务会计制度不健全,乙方应根据分包合同价款占总合同价款比例的情况,从拨付的工程价款中扣除相应款项。

**3. 分清施工机械购置途径,准确核算进项税。**

(1)建筑企业总公司购置塔吊、挖掘机、翻斗车等施工机械。建议建筑企业总公司及时调整资产管理方式,以项目部为增值税核算单位。对于增量施工机械等固定资产涉及的增值税在项目部进行会计核算。这样,不仅有利于增值税纳税筹划,也能与项目部核算主体保持一致,同时也有利于地方税务局对建筑企业增值税的征缴。期末预交增值税,在办理竣工决算后,由总公司开具增值税专用发票,核算销项税,再行补缴或调整已交的增值税。①如果由总公司新购施工机械,那么应直接转移给实际使用的项目部。由项目部根据增值税专用发票及实物进行账务处理:借:固定资产——施工机械,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:内部往来——总公司。②如果项目完工,该施工机械又调拨到其他项目部,则通过内部调拨单,采用提供内部台班结算单的方式,通过“内部往来”科目进行核算。

(2)从独立的第三方(机械租赁公司)租赁机械设备。此时,项目部收到的是机械租赁公司开具的租赁费单据(改征后应含销项税),项目部关于增值税进项税抵扣的会计处理就较为简单。借:工程施工——机械使用费,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:银行存款等。

(3)项目部自行购置施工机械。有的项目部距离总公司较远,施工机械调拨不经济或者时间上不能满足实际需要,在总公司授权批准项目部自行购置固定资产时:借:固定资产——机械设备,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:银行存款等。

**4. 建筑业营业税改征增值税需要社会系统的综合配套改革。**建筑业营业税改征增值税,其他相关行业也应进行配套改革,尤其是机械租赁公司、运输公司、劳务公司;否则增值税抵扣环节不连续,容易重复征税,加重企业负担。同时,应处理好地方税务局、国家税务局之间利益协调问题。

更为重要的是,社会其他部门的配合务必一致,如定额站,土建工程、建筑装饰工程等建设工程定额站应及时调整、编制预算定额。在试点地区运行情况下,未试点地区定额站可以预先调整本地预算定额,等试点单位运行结束后,根据国家统一税率进行最后的调整,这样可以做到未雨绸缪。否则等到营业税改征增值税全面推广之时,容易措手不及,也导致建设单位和建筑企业出现预算编制基础不一致情况出现。如果预算定额没有调整的话,建筑业本身难以做到预算控制和考核,也势必殃及到招投标等环节。

总之,建筑业营业税改征增值税,要抓住建筑企业的行业特点,准确核算原材料、施工机械的进项税,注意协调好多个单位或部门工作。

#### 主要参考文献

1. 于艳芹.对建筑业营业税改征增值税的现实研究.财经界,2011;5
2. 蔡安辉等.工程总承包财务会计实务.北京:经济科学出版社,2010
3. 财政部,国家税务总局.关于印发《营业税改征增值税试点方案》的通知.财税[2011]11号,2011-11-16