

建筑业实行“营改增”的相关问题探讨

杨威扬

(宁波建工股份公司 宁波 315041)

【摘要】 基于建筑业已被纳入“营改增”政策的试点行业的大背景,本文从建筑劳务支出(人工费)抵扣、建筑施工设备支出抵扣、建筑业增值税进项抵扣等方面分析建筑业“营改增”政策实施中存在的问题,希冀引起有关部门的重视,进一步完善“营改增”政策。

【关键词】 建筑业 营改增 施工设备支出抵扣 增值税进项抵扣

建筑施工行业具有建设工期长、金额大、施工地点分散、施工工艺复杂、耗材多、大型工程通常需多行业多部门多工种配合等特点。另外,从建筑业的行业涉及面、产业关联度方面看,建筑施工行业属第二产业,建筑经营活动涉及行业众多,如上游的建材业、机械制造业、动产租赁业、农村剩余劳动力转移吸收等,下游的房地产业、公用基础设施建设、工业厂房、商业地产、酒店旅游等行业部门。

可见,建筑施工活动要面临众多复杂的经营环境和社会环境,其对国民经济具有重要的影响力。因此,在建筑业“营改增”政策的推行过程中,切忌不考虑建筑业特性及经营环境,忽视建筑业流转税改革过程中存在的问题,轻率决策、贸然实施。本文将从税负的增减情况、增值税进项抵扣、纳税义务发生时间、对新发展模式的影响几个方面进行分析,希望能为“营改增”政策的进一步完善提供参考。

一、建筑业实施“营改增”政策后,税负的增减情况

1. 建筑劳务支出(人工费)抵扣问题。从执行增值税政策的制造业及流通业等行业看,人工费支出部分不存在进项抵扣,属于应纳税的增值范畴。从一般性建筑工程项目的成本构成来分析,人工费占整个工程成本的比例约为20%~30%,且随着我国人口红利的逐渐消退及新一代年轻人就业观念的转变,建筑人工费已进入快速增长时期,可以预计人工成本及相应的比重还将不可逆转地上涨。

另外,如果沿用现行施工单位通常的采用建筑劳务分包的做法将建筑劳务人员归集于劳务公司,通过向劳务公司开具发票的模式支付劳务用工成本,那么建筑施工单位的税负依然不会减轻。这是因为劳务派遣模式没有从实质上解决建筑人工费不能进项抵扣的问题:不论建筑劳务公司是建筑施工单位下属单位或自有,或建筑业产业的相关配套企业,建筑劳务公司都要作为增值税一般纳税人按6%的税率计算增值税,建筑劳务公司的主要成本费用支出是劳务工人的工资、社会保险费等职工薪酬支出,这些支出按现行增值税法规的规定,同样属于不能进项抵扣的应纳增值税的增值额,即不论建筑劳务公司增值税税率的高低,建筑劳务公司的税负最终会

转嫁到建筑施工单位,构成建筑施工单位的实际支出。如果建筑劳务支出不能得到足额进项抵扣,建筑业“营改增”的流转税计征模式不但会有可能增加建筑业的税负,而且有可能影响建筑业对农村劳动力的吸收,甚至影响社会的和谐与稳定。

2. 建筑施工设备支出抵扣问题。机械使用费支出是建筑施工企业三大项支出之一,建筑施工企业在工程施工过程中所使用的设备主要来源于两方面:一是建筑企业自行外购(含融资租赁)取得的,而外购取得又分为施工行业实行“营改增”以前所购置的和施工行业实行“营改增”以后所购置的;二是企业以经营租赁方式取得的。

建筑施工企业因实行“营改增”政策被认定为增值税一般纳税人之前,其所购进的施工设备是不允许进项抵扣的。在建筑业实行“营改增”后,增值税相关政策规定外购的机器设备可以凭专用发票抵扣进项税,表面上看似机械使用费支出项目税负下降了,但进一步分析其实不然。

首先,目前从事建筑施工设备租赁经营的设备租赁公司,提供的是营业税应税劳务,而营业税目前执行的是5%的税率,“营改增”后建筑设备租赁业将执行17%的增值税税率。从施工设备租赁公司的成本构成来看,其主要成本项目包括施工设备的折旧摊销费、专用施工设备操作维护人员的人工费开支、场地租赁或摊销费等,因此,“营改增”前后税负高低同样主要取决于设备租赁公司新购买的可以进项抵扣设备与原有的不能进项抵扣设备之间的比例以及设备操作人员人工费占全部成本比重的高低。同样,增值税税负的传导效用将使施工设备租赁公司的税负最终转移到建筑施工企业工程项目成本中来。

其次,以外购方式取得施工设备,同样存在由于设备购买前形成的新购买的可以进项抵扣设备与原有的不能进项抵扣设备之间的比例不同,以及设备操作维护人员人工费占全部成本比重的高低使建筑企业增值税税负差异明显。

据初步了解,现在建筑市场上具有一定规模、管理较规范的建筑施工企业与施工设备租赁公司大多数已基本购置齐全

正常工程施工所需设备(这也是建筑施工行业资质核定管理条件之一),已拥有一定规模的机械设备施工能力,预计今后为满足施工需新增设备量很少;同时,与建筑行业其他工种一样,设备操作人员人工费近年来上涨趋势明显、增长幅度越来越大,预计占总成本比重将不断上升。因此,在建筑业实行“营改增”政策后,大多数建筑企业能享受新购进机器设备可进项抵扣的增值税税收优惠政策的空间不大。

从以上两方面支出项目分析看,除材料支出外建筑业实际可进项抵扣的项目并不多,“营改增”后,建筑业按11%增值税税率计征,实际税负很有可能会增加。

二、实施“营改增”政策后关于增值税的具体操作问题

1. 建筑业增值税的进项抵扣问题。

(1)在工程施工过程中,部分工程项目成本因无法或难以获得增值税专用发票而不能进项抵扣。与制造业相比建筑业一般具有施工工期长,对外支出尤其是材料费支出大且项目、种类、规格型号多等特点,再加上某些项目跨地区分散经营、流动施工,另外还有些政绩工程形象工程存在抢工期的情况,尤其是工程施工中的挖土、地材供应、泥土外运等环节存在普遍强买强卖等现象,部分供应商可能是小规模纳税人或无法出具专用发票,使得施工项目总是面临复杂且不规范的经营市场环境和社会环境。由此可预测建筑业推行“营改增”政策后,肯定会存在数量不少的因不能获得合规抵扣凭证而无法进行抵扣的支出额,使得建筑业“营改增”后实际可抵扣的进项金额小于理论上可抵扣进项金额。

(2)目前建筑业普遍存在工程款、材料款相互拖欠的“三角债”问题。实行“营改增”政策后,由于未能及时获得抵扣凭证的采购行为而形成的进项税认证抵扣问题亟待解决。

众所周知,建筑施工企业工程款的结算清收是一个特别棘手的现象,建设方发包方往往因支付能力不足、诚信缺失、对工程质量进度不满意等原因,导致工程款进度款的回收拖欠,而施工方因不能及时收到工程款,反过来也对下游的分包商、材料供应商拖欠业务款,形成一种恶性循环。正是这种复杂的“三角债”关系,使得建筑施工企业工程款项的回收进度往往慢于工程施工进度,相应施工单位拖欠供应商、分包商的业务款也相当普遍。也正是这种相互拖欠关系,使得施工方难以从供应商获取这部分金额的采购发票,因缺少完整合法的原始入账凭证,会计核算的权责发生制原则难以在会计核算中得到满意执行,使得施工方财务难以及时恰当地对这部分成本、债务在会计与税务上进行确认、计量,导致施工方在工程施工过程中的大部分时点,账务上实际所反映的材料与分包款项金额都少于实际所发生的金额(两者的差额为已实际发生,会计上未确认的债务、支出)。另外,现行增值税政策强调的是凭采购发票等凭证进行进项抵扣,而且进项抵扣论证的最长期限不超过180天,因此建筑施工方普遍存在对这部分已实际发生但难以及时全面地在会计上确认、计量的支出,如何及时足额进行进项税的抵扣认证的问题。

2. 在建筑施工企业提供建设业服务时,会计上对收入的确认和计量与增值税税收政策上对销项税额计提的衔接方

面,同样存在一定差异。根据《企业会计准则第15号——建造合同》的规定,在满足有关前提条件下对建筑施工企业所提供的建筑施工劳务收入,应按工程施工的进度采用完工百分比法来确认与计量;而建筑施工企业对建设发包方出具的建筑业专用发票的时间、金额,主要是根据工程的收款进度、额度来确定;绝大多数情况下,工程施工某个时点工程款的收款进度、金额要少于与迟于工程施工进度、成本。因此,建筑业实行“营改增”政策后,建筑施工企业在工程决算完毕且工程决算价款全部收到前,很有可能存在着建筑劳务收入的确认时间和计量金额与工程款收到的时间和金额,以及计征增值税时建筑业销项税额确认的时间和认定的金额之间存在明细差异。因此,建筑业在推行“营改增”政策时,需认真思考和处理这些差异。

3. “营改增”后,建筑业的增值税纳税义务确认时间如何与工程项目的计价决算、款项回收相适应。工程施工建造活动与一般制造业相比具有明显差异,工程施工建造活动往往先由建设发包方提供或设计图纸,再由施工方按设计施工,因每栋建筑物的设计不同再加上施工环境的影响,使得施工活动最后的产品——建筑物之间包括造价在内等方面内容均存在差异,这使得工程施工项目的计量工作很复杂:在建筑工程的计量过程中,除施工前的预算、施工过程中的结算、工程竣工后的决算外,很多工程项目还要经第三方审计机构进行决算审计,因此建筑工程项目计量工作显现出工作量大、环节多、时间长且拖延滞后、程序复杂的特点。另外,在建筑施工行业包括政府工程项目在内工程款的拖欠现象很普遍,如果建筑业增值税实行与制造业相同的纳税义务时间,将给建筑施工企业带来较大的现金流支付压力。

三、“营改增”对建筑业现行预决算报价计量的影响

目前,建筑施工企业对工程项目预决算造价的确定遵循《工程量清单计价规范》所规定的项目、程序取费、计价的标准,按现行税收政策在建筑工程的取费定额中,对营业税及附加项目是按3.577%(浙江省2010版建筑、安装、市政、园林绿化工程定额)税率取费来执行的。也就是说,建筑施工方是按3.577%的税率计提营业税及附加并纳入工程总决算造价,最后通过工程款从建设发包方收取的。

建筑业实行“营改增”政策后,由于增值税属价外税,建筑企业某个工程项目增值税真正税负是多少,不但进行工程预算时不能直接明了得出,而且在工程决算阶段需进行较为复杂的计算核定才能得到结果,除此以外不同工程项目实际的增值税税负也会不同。因此,若建筑业实行“营改增”政策,需对现行工程定额、预决算报价体系进行相应修改和完善,以符合建筑业税收的要求。

四、“营改增”对BT、BOT项目的影响

建筑施工行业是一个具有悠久历史的古老行业,面临激烈的市场竞争,建筑业发展到今天,如何进行转型升级是众多建筑企业所面临的紧迫问题。按建筑业国际通行做法及我国建筑施工行业未来发展趋势,大力提升建筑业综合实力,延长建筑业上下游的产业链,拓宽经营范围,将建筑施工与项

国内外有关汽车节能减排的税收政策分析

贾丽智 王雅琼

(北京联合大学生物化学工程学院 北京 100023)

【摘要】 随着经济社会的发展与资源环境的矛盾日趋尖锐,汽车节能减排成为各国宏观调控政策的一个重点。本文首先分析了我国现行汽车节能减排的税收政策,随后简单介绍了美国、德国、日本等国有关汽车节能减排的税收政策,最后提出进一步促进我国汽车节能减排的税收政策建议。

【关键词】 汽车节能减排 税收政策 税负结构

作为重要的交通工具,汽车已经成为人们生活中不可或缺的一部分。但与此同时,汽车对石油资源的消耗和排放出的尾气对环境的污染,也给人们带来了巨大的困扰。随着经济社会的发展与资源环境的矛盾日趋尖锐,汽车节能减排成为各国宏观调控政策的一个重点。很多国家已经运用税收政策调控和引导汽车产销,促进“节能减排”目标的实现。

一、我国汽车节能减排税收政策分析

我国目前涉及汽车的税种主要有消费税、燃油税、企业所得税、车船税等。

1. 消费税。1994年我国开始实施乘用车消费税,当时按排

量大小共分三档:排气量1.0升以下的税率为3%;1.0升以上,2.2升以下的税率为5%;2.2升以上的不再分级,一律按照8%的税率征收。当时,国家对汽车征收消费税的目的是将汽车产品作为非生活必需品予以限制、不鼓励消费。

1994年颁布的这套税率对大排量汽车实施的税率明显偏低,没有拉开小排量汽车与大排量汽车间的差距,基本上没有发挥“大排量税负重,小排量税负轻”的宏观调控功能,其对真正大排量和高能耗车的生产消费活动缺少调节力度。为了推动节能环保政策,2006年,我国政府针对汽车消费税做了一次较大幅度的调整。小型汽车的税目被划分为乘用车(含越野

目投资、项目运营有机结合起来,是具有一定规模与实力的建筑企业新的发展模式,如BT、BOT项目。

对建筑企业所实施的BT项目,现行营业税法规的相关规定是:对建筑施工过程所形成的提供建筑施工劳务的营业额按3%的营业税税率计缴营业税;对建筑企业在提供应缴营业税的建筑劳务同时,因从事投资活动而取得的建设工期的利息收入及回购期的投资收益,也按3%的营业税税率计缴营业税。现行的大多数做法是将两种营业额合并在一起,由建筑施工企业按此金额向发包方出具建筑业专用发票,建设发包方收到建筑业专用发票后作为财务上固定资产——房屋建筑物入账的原始凭证。

如果建筑行业实行“营改增”政策,对BT项目因为大部分建设发包方要求建筑施工企业只出具一种类型建筑业专用发票,以便于财务上入固定资产账,所以前述BT项目按现行相关税收法规规定,属于提供增值税应税劳务为主的混合销售行为;对于提供增值税应税劳务为主的混合销售行为,是按建筑施工营业额加上建筑施工工期所收取的利息收入和投资期的投资收益的合计数作为总的销售额计提销项税的,但建筑施工企业为实施BT项目从银行贷款所支付的财务费用却不能进项抵扣,形成了应纳增值税不能抵扣的增值额,相比现行的营业税政策,BT项目流转税税收会大幅增加、税负加重。因此,从税收政策的调节作用方面看,建筑业实行“营改增”不利

于建筑施工企业转型升级。建筑行业的结构调整、建筑企业的转型升级,同样需要包括税收政策在内的公平合理、规范有序的经营环境的支持。

五、小结

以上分别从实施“营改增”政策对建筑业行业税负轻重、具体操作难易程度、新的发展模式、建筑工程计价决算等几方面的影响进行了简要分析。由前文分析可得出以下几点结论:建筑业实行“营改增”政策,在实际运作过程中存在许多需认真解决的问题,包括在制定建筑业“营改增”相关政策时,不但要考虑对建筑施工企业的影响,而且要考虑对建筑业相关专业配套企业、建筑业的上下游产业的影响;不但要了解建筑业本身的特性,而且要熟悉建筑行业的经营环境;不但要针对建筑业的现状,而且要把握建筑业未来的发展趋势。总之,应力求建筑业的“营改增”政策既适应建筑行业的经营环境,符合建筑施工行业的特点,同时又达到国家及有关部门提出的结构性减税,减轻企业税费负担的目的。

主要参考文献

1. 财政部 国家税务总局. 增值税暂行条例实施细则. 国家税务总局令第50号, 2008-12-18
2. 财政部 国家税务总局. 关于上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知. 财税[2011]111号, 2011-11-16