

建筑业“营改增”问题分析

万建国 韩 菁

(武汉建工集团 武汉 430023 武汉建工安装工程有限公司 武汉 430010)

【摘要】 本文结合建筑施工企业实际情况,就“营改增”将对建筑施工企业带来的各种影响,以及建筑企业如何应对“营改增”进行了相关探讨,并针对建筑业“营改增”的推进方式及方法提出建议。

【关键词】 营改增 建筑业 会计核算

2011年11月16日,财政部和国家税务总局发布经国务院同意的《营业税改征增值税试点方案》,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,这是继2009年全面实施增值税转型之后我国税收制度的又一次重大改革。

建筑业作为国家的重要产业,每年可创造大量的产值及就业岗位,其特殊性就在于它们既是产品的生产企业,又是产品的安装企业。目前我国建筑业实行的是营业税,营业税的征收以企业收入全额作为计税基础,而不是像增值税那样只对增值额部分征税。按照国家有关部门对此次建筑业营业税改征增值税的指导思想:一是要有利于减轻企业税负;二是要有利于企业及相关行业的发展。而根据我们对相关企业的调研,其结果与预期的不尽一致。

一、营业税改增值税对建筑企业税负的影响

这次税制改革,建筑业“营改增”的税率一般纳税人定为11%,小规模纳税人定为3%。按《增值税暂行条例》第四条规定:“一般纳税人销售货物或者提供应税劳务,应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额计算公式:应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣。”而第十四条规定:“一般纳税人销售货物或者应税劳务,采用销售额和销项税额合并定价方法的,按下列公式计算销售额:销售额=含税销售额÷(1+税率)。”那么,建筑业企业以100万元经营收入为例:

假设为施工企业,销售额=100/1.11=90.09(万元),则销项税额=90.09×11%=9.91(万元)。

假设为建筑服务业,销售额=100/1.06=94.34(万元),则销项税额=94.34×6%=5.66(万元)。

假设为有形动产租赁服务,销售额=100/1.17=85.47(万元),则销项税额=85.47×17%=14.53(万元)。

建筑业进项税扣除额达到经营收入的6.61%,服务业进项税扣除额达到经营收入的0.2%,有形动产租赁服务进项税扣

除额达到经营收入的9.03%,才能与营业税制下的税负持平,便完全符合这次改革的初衷。扣除额大于上述系数,税负便有所减轻,扣除额若小于上述系数,税负就会增加。

由上可见,建筑业税负的增与减,关键取决于专用发票的取得和进项税扣除额的大小。但是现有环境下,不是所有涉及建筑成本的行业都统一实施增值税,也并不是每项支出都可以取得增值税发票,增值税发票取得不易。甲供材、劳务用工、固定资产折旧和设备租金、未付完的材料款、水电气能源费用等等各种支出都没有增值税发票,这就直接导致可进项抵扣的项目不能抵扣,不能抵扣就意味着纳税额增加,造成企业实际税负加重。

例:江苏某大型建筑企业2011年数据显示,应税营业收入1 202 340.60万元,按3%税率计征营业税36 746.34万元,现在改征增值税,用销项税减去可取得发票的进项税后,缴纳增值税70 473.5万元,税负净增加33 727.16万元,即增加税负91.78%,这还没有算上增值税的附加税负。而根据建筑业有关行业权威调查显示,若在现有条件下执行“营业税改增值税”,其全行业税负增加的数额也与此企业的测算相当。所以,由营业税改增值税对建筑企业税负影响是极大的,要想顺利完成改革又不增加企业的负担,政府相关部门必须结合实际通盘考虑。

二、营业税改增值税对建筑产品造价的影响

由于营业税是价内税,而增值税是价外税,是消费税,其税负应由消费者承担,这就完全颠覆了原来的建筑产品的造价构成。

一是营业税改征增值税后,工程概预算、工程计价的构成基础发生了变化,所以《全国统一建筑工程基础定额与预算》部分内容必须进行修订,这样的改变导致相应的设计概算和施工图预算编制也应按新标准执行,对外发布的公开招标文件的内容也应进行相应的调整,建设单位招标概预算编制也将随之发生重大变化。

二是营业税改征增值税后,使建筑企业投标需考虑的问

题变得更为复杂和繁琐。例如:营业税3%在定额中是有反映的,实际是向建设单位收取的,施工企业属于代收代交,现在必须自行缴纳,预算部门必须考虑到;原来预算部门如投标书的编制中有关原材料、燃料等直接成本不包含增值税进项税额,可直接根据基础定额做好预算后,营业税改增值税后,在编制标书中很难准确预测有多少成本费用能够取得增值税进项税额;原按工程结算收入计算的营业税不再收取,税金编制中只能反映城市维护建设税和教育费附加等;编制的标书中投标总价中又包含增值税,而增值税又属于价外税,在投标中怎样编制等问题,有待统一地考虑。

三是由于要执行新的国家预算定额标准,企业施工成本单价也需要重新修改,企业的内部相应的各种预算定额也要进行编制。例如变动大、影响大的劳动者报酬部分。根据规定,凡在本年成本费用中列支的工资(薪金)所得、职工福利费、社会保险费、公益金以及其他各种费用中含有和列支的个人报酬部分,都作为劳动者报酬统计。这样建筑业人工费占总产值的比重从过去实行百元产值工资含量时的17%,一路上升到20%~30%,甚至更高。越是大型的、管理规范的企业,由于各类保险都代工人交纳,人工支出占比就越高,相应的定额就得修改。

可见,营业税改增值税不仅仅只局限于建筑企业本身,而是会引发国家招投标体系、预算报价、国家基本建设投资规模(国家投资项目),甚至房地产价格及市场发展一系列的改变,对建造产品造价的构成产生全面、深刻的影响。

三、营业税改增值税后对企业财务指标的影响

1. 对收入和毛利的影响。实行营业税的情况下,营业税是价内税,合同收入是包含营业税的,而依据《增值税暂行条例》相关规定,增值税为价外税。实行“营改增”后,由于建筑市场是买方主导的,业主在合同价格条款谈判上占绝对优势,相同标的物的合同价格变化不会大。那么以固定造价合同为基础,实施“营改增”将对建筑业收入和毛利的确认将产生影响。

就价内税和价外税的差别简单举例,现有工程造价1亿元项目,其价内造价(销售额)=含税销售额÷(1+税率)=1÷(1+11%)=0.9(亿元),即对建安企业营业收入的影响是减少10%。可见,仅此一项变动,建筑企业营业收入比税改前下降9.91%,这样计算后的收入数值会对统计企业规模带来较大影响,降低了建筑企业在全行业中的地位和排名。

同时,建筑业增加值按收入法计算,包括劳动者报酬、生产税净额、固定资产折旧、利息净支出和其他支出、大修理基金及营业盈余六个部分。由于企业在项目上取得的合同毛利、甲供材料、劳务、折旧、费用等多种事项都存在不能取得增值税发票的情况,无法抵扣时又加大了建造成本,这样会出现企业多缴增值税的现象,导致利润总额也将随之下降,增加国有企业完成绩效和民营企业生存的难度,并对企业信用评级、融资授信带来负面影响。

2. 对资产、负债的影响。在资产方面,由于增值税是价外

税,建筑企业购置原材料、固定资产等可按规定在会计处理上将11%的增值税进项税额从原价扣除,资产的账面价值肯定会比实施营业税课时小。而很多大企业资产里都包括大型器具设备,特别是路桥施工企业,需用机械设备的价值甚至可以达到十多亿。在增值税进项税额从其原价扣除后,固定资产净值即相应下降,而负债总额不变的基础上可能导致资产负债率上升,资产结构也将随之变化,影响企业核心竞争力。

在负债方面,在诸多材料商无法提供增值税专项发票的情况下,企业可能会保留其债权关系,导致负债总额增加,同时,由于建筑企业购买固定资产等可以抵扣进项税,会促进企业进行固定资产投资等经济活动,而税改后的金融业,被划为简易征税类,企业贷款所产生的大额贷款利息极可能拿不到专用发票,这样就不能进行进项抵扣,造成企业负债增加,同样会使企业资产负债率增加,对企业各种评级不利。

3. 对现金流的影响。由于建筑行业项目周期长,年内各月度收支不可能完全配比。为按实际情况方便计价,目前建筑业普遍实行的是建设单位验工计价,从验工计价和付款中直接代扣缴营业税的方式。

但依据《营业税改征增值税试点方案》有关税收收入归属的规定:“原归属试点地区的营业税收入,改征增值税后收入仍归属试点地区,税款分别入库。”《增值税暂行条例》第十九条规定:“销售货物或者应税劳务,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天;增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。”营业税改征增值税后,建设单位将不能直接代扣代缴增值税,直接由建筑企业在机构所在地按当期验工计价确认的收入缴纳增值税。

由于存在质保期等情况,验工计价也会直接扣除质保金后确认价格。现实中,建设单位验工计价后并不是立即支付工程款给建筑企业,往往滞后一段时间。这种种因素会造成销项税和进项税的极大不同步。企业不仅需要垫付工程项目建设资金,还要垫付未收回款项部分工程的税金;又由于未收回工程款,建筑企业也对分包商、材料商拖延付款,也得不到其开具的增值税发票,导致无法进行进项抵扣,这样必将导致企业经营性活动现金净流出增加,加大企业资金紧张的程度,影响企业生产经营正常进行。

四、营业税改增值税后对会计核算的影响

营业税会计核算科目较简单。计提时,借记“营业税金及附加”等科目,贷记“应交税费——应交营业税”科目;支付时,借记“应交税费——应交营业税”科目,贷记“银行存款”等科目即可。

而“营改增”后,建筑行业企业会计核算科目发生了重大变化,以一般纳税人为例,为更好地进行增值税的会计核算,会计科目“应交税费——应交增值税”明细账户内设9个专栏:进项税额(借方)、已交税金(借方)、转出未交增值税(借方)、减免税款(借方)、出口抵减内销产品应纳税额(借方);销项税

额(贷方)、进项税额转出(贷方)、转出多交增值税(贷方)、出口退税(贷方)。

一般纳税人购进货物、接受应税劳务,借记“原材料”“材料采购”等科目(增值税专用发票上计入采购成本的金额),借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目(增值税专用发票上可抵扣的增值税额),贷记“应付账款”、“银行存款”等科目(按应付或实付的总额)。

一般纳税人提供应税服务,应在符合收入确认条件时,按照实际收到或应收的价款,借记“银行存款”、“应收账款”等科目,按照税法规定应缴纳的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目,按照确认的服务收入,贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目。

一般纳税人接受应税服务时,按规定可以实行差额征税的,按照税法规定允许扣减的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目,按照实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额,借记“主营业务成本”等科目,按照实际支付或应付的金额,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

由此可见,营业税改增值税后,会计科目大大增加,核算方式也更加复杂,对会计账务处理影响极大。

我国目前的建筑业营业税以工程价款结算收入全额为计税依据,实行比例税率,税款随营业收入的实现而实现,计算简便,便于征管。此外,建筑业的工程价款结算制度与方法经过几十年的运行,有预算,有决算,有审核,监督制约机制相对完善,其结算的收入对于计征营业税来说是比较可靠的。而将来如采用增值税,在购进材料、发出材料、与甲方验工计价、给分包方验工计价等各个环节可能都涉及增值税相关的核算。还要注意价外税的问题,将已税收入还原为未税收入。尤其是兼营多种应税产品的企业,在实际工作中还必须按不同产品分项目进行会计核算后进行纳税申报,其复杂性明显增加。

由于建筑企业的财务人员对增值税比较陌生,在财务人员能力参差不齐的情况下,现在需要短期内适应增值税的征管要求,时间紧,难度高。为了避免应对不当导致企业税务成本上升,企业必须设立相对独立的税收核算及管理部门,增加税务核算人员,并做好企业全员相关培训和准备工作。

五、关于建筑业营业税改增值税的几点建议

从营业税改增值税试点相关政策可以看出,“营改增”本意是更大范围和更深程度上避免重复征税,使税制更趋合理,税负更趋公平,有利于在一定程度上完整和延伸增值税抵扣链条,促进相关产业融合发展。因此,为实现国家完善税制,降低企业税收成本,增强企业发展能力的初衷,笔者结合实际,提出以下几点建议:

1. 建筑业实施增值税的前提条件是各行业都应改征增值税。营业税改征增值税是一项重要的结构性减税措施。但是现行增值税的征税范围较为狭窄,而建筑业涉及的材料、劳务、能源费用等行业没有规范执行增值税制,无法实现的抵扣

环节影响了增值税作用的发挥。所以,增值税的税基应该尽可能放宽,包含所有商品和劳务,形成增值税由上到下一系列的改革并逐步进行规范,保证增值税抵扣链条的完整性。

2. 尽快在建筑业全面征收增值税。由于建筑业的特殊性,其产品不局限于一市一省。本次改革试点仅在个别地区的部分行业实施,必然带来试点地区与非试点地区、试点行业与非试点行业、试点纳税人与非试点纳税人之间的税制衔接问题,应尽快在全国统一推行建筑业营业税改增值税。

3. 细化纳税时间。结合建筑业生产和收款周期,建筑业改征增值税后,其纳税义务发生的时间均为实现价款结算收入的当天。实际缴纳时间则根据建筑业会计制度关于工程价款结算的四种方式确定,即按照竣工后一次结算、按月结算、分段结算、其他结算,而不是简单地按年度征收税款。

4. 适当调整资产入账价值及纳税基础。在对建筑业实施“营改增”的同时,需要对原有税法进行一定修改。比如原税法规定企业购入建厂房的物资应该在在建工程,属于非应税项目,涉及的劳务、材料的进项税均不得抵扣,若建筑业改征增值税后,这一政策是否应该改变,值得商榷。另外,销项税计税基础建议以实际回收工程款,避免企业资金压力加重。

5. 给予过渡性政策优惠。政府制定相应的过渡性财政扶持政策,或设立“财政专项资金”,或税率优惠,对税负增加的企业给予财政扶持。相关企业申报纳税时应如实向税务机关反映税收负担变化情况。建议财政、税务部门根据企业提出申请的不同情况,采取区别对待、分类扶持的措施:对因试点导致企业税收负担增加的,据实落实过渡性财政扶持政策;对因故难以取得增值税抵扣凭证的,进行认真研究并区别不同情况在过渡期内给予适当财政扶持。

六、小结

建筑业是国民经济的重要物质生产部门,健康成长的建筑企业是国家经济发展和社会稳定的重要基础,它与整个国家经济的发展、人民生活的改善有着密切的关系。建筑企业如何应对营业税改增值税,是当前迫切需要研究和解决的问题。现阶段,如果相关部门不全面考虑,企业不好好学习和对待,相当一部分建筑企业将受到冲击,影响其发展乃至生存,进而造成国家经济损失和社会矛盾突出。只有政府相关部门和企业都做好准备,两者积极应对,一起努力,才能保证“营改增”顺利推进和社会稳定发展。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》的通知,2012;7
2. 阮智勇.建筑业企业“营改增”测算表讲解提纲.中国建筑会计学会,2012;6
3. 郭梓楠,蔡树春,汤仲才.建筑业改征增值税的难点与影响因素.税务研究,2000;3
4. 马秀丽.增值率视角下营改增前后企业税负比较.财会月刊,2013;2