

# 建筑业营改增后 EPC 模式下的纳税筹划

袁 星

(湖北省电力勘测设计院 武汉 430040)

**【摘要】**2014年1月起,铁路运输和邮政服务业营改征试点工作开始实施。可以预见,建筑安装业的营改征工作在不久的将来也会正式实施,预计适用税率由之前的3%提高至11%。本文基于EPC模式探讨如何在签订合同时进行纳税筹划,以及如何最大程度地规避税务风险。

**【关键词】**营改征 EPC模式 纳税筹划

## 一、EPC模式下建安业涉及的税费

EPC是英文Engineering- Procurement- Construction的缩写,在这种合同模式下,业主要求总承包商不仅要承担项目施工工作,而且还要承担设计、采购、试运行等工作。EPC模式一般在签订总承包合同时直接约定了工程总价款,并对其中的设计服务、设备和建安金额进行了划分,在建筑业实行营改增后,以上三个部分全部涉及流转税中的增值税,税率分别为6%、17%和11%。《增值税暂行条例》中相关规定如下:

1. 设计部分:根据《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》中对应应税服务范

围的注释,设计服务属于部分现代服务业中的文化创意服务,适用6%的增值税。

2. 设备部分:根据《增值税暂行条例》规定,纳税人按照销售货物的销项税额和购进货物的进项税额的差额缴纳增值税,适用税率为17%。据此规定,总承包商按照购买分包商设备和材料取得的增值税进项税票列明的税额确认为进项税额,按照给业主开具的增值税发票列明的税额确认为销项税额,二者的差额就是应交的增值税额。

3. 建安部分:营改增之前,根据《营业税暂行条例》规定,建筑工程实行总、分包方式的,总承包人按照扣除分包金额后的差额缴纳营业税。营改增后,税务总局不仅允

申报缴纳税款的情况。第二组,采用观察法对企业进行初步摸底,结合询问法求证可能存在问题的分析资料。第三组采用函证或外调的方法,对企业供产销的数量进行取得、比对、分析,找出可疑的问题。最后汇总所有信息,分析出有无差异。如果有差异,再选择合理的方法来确定其销售额、利润率等指标,对增值税、所得税等税种进行相应的计算分析,按税法规定对纳税人进行处理决定,对于达到追究刑事责任标准的,要及时移交有权机关处理。

税务部门要将各种税务检查方法的有效组合运用,堵塞税收征管新的漏洞。建议全国范围内,利用上述方法对油改气企业进行税收大检查。

## 主要参考文献

1. 全国注册税务师考试教材编写组.税法( I ).北京:中国税务出版社,2014
2. 全国注册税务师考试教材编写组.税法( II ).北京:中国税务出版社,2014
3. 全国注册税务师考试教材编写组.税务代理实务.北京:中国税务出版社,2014

许总承包商按照总、分包金额的差额缴纳增值税,还允许纳税人抵扣可以获得的其他增值税进项发票。

4. 纳税人提供适用不同税率或者征收率的应税服务,应分别核算适用不同税率或者征收率的销售额,未分别核算的,从高适用税率。

## 二、EPC 模式下的纳税模型分析

我们通过分析与归纳,可以建立 EPC 总承包商增值税的数学模型(暂不考虑附加税、印花税和所得税)。假设:某总承包商已中标总造价为 A 万元的总承包工程,总承包方将设计、设备和建安分别进行对外分包,在合同正式签订之前,总承包方相关部分组织分包评审,预计设计、设备和建安分包金额分别为 b 万元、c 万元、d 万元,应纳税额为 X 万元,那么:

1. 若总承包方在合同中未分别约定设计、设备和建安金额,则根据《增值税暂行条例》,未分别核算不同税率销售额的,从高适用税率。那么总承包方应纳税额为: $X=(A-b-c-d) \times 17\%$ 。可以预测,此模式下应纳税额最高。

2. 若总承包方在合同中分别约定设计、设备和建安金额,其中设计金额为 B 万元、设备金额为 C 万元、建安金额为 D 万元,则根据《增值税暂行条例》规定,总承包方应纳税额的数学模型为: $X=(B-b) \times 6\% + (C-c) \times 17\% + (D-d) \times 11\%$ 。

通过对公式进行分析,在合同总价 A 和各项分包金额 b、c、d 确定的情况下,合理划分 B、C、D 部分的金额就成为纳税筹划的关键。①从理论上讲,当  $X=0$  时,企业税负最低。但此模式下,会出现分包金额大于总包金额的情况,在税务评估和税务稽查过程中会有较大的涉税风险,税务机关很可能会直接按一定增值率计算增值额,除补缴相应增值税外,还要对企业进行罚款。②在确保设计、设备和建安各部分均有增值,最大限度规避税务风险的前提下,税率越高的部分增值率越低,整个税负将越低。③设计、设备和建安部分的增值率要比较合理。一般而言,设计业务属于知识密集型行业,增值率最高;关键核心设备的增值率高于一般设备;建安部分增值税受施工规模影响较大,增值率一般按照行业标准考虑。

在考虑以上因素后,可以得出结论:在合同总价确定的情况下,应对各部分的分包金额进行充分评审,以此来确定总承包合同中各部分金额的划分,进而达到纳税筹划的目的。

例:某总承包商中标 1 000 万元的合同,合同内容及设计服务、设备采购和建筑安装,总承包商采取外委分包的模式进行管理。在合同正式签订之前组织了分包评审,预计设计分包 100 万元,设备分包 400 万元,建安分包 400 万元,利润约 100 万元,总承包合同的签订模式及税负情况如下:

(1) 总承包合同中不分别约定设计、设备和建安金额,而是直接签订一个合同总额,则按照规定,未分别核算不同税率销售额的,从高计征企业增值税,税负为: $X=(1\ 000-100-400-400) \times 17\%=17$ (万元)。

(2) 根据评审的分包合同额,指导总承包合同额中设计、设备和建安部分金额的划分,并在总承包合同中明确各部分金额,按照规定,可分别按照不同税率计征增值税。在此基础上,再综合考虑各部分的增值率水平,达到最优的纳税筹划方案。

假设设备部分增值率为 3%,建安部分增值率为 5%,剩余的增值部分全部放在设计板块,则企业税负为:

$$X=400 \times 3\% \times 17\% + 400 \times 5\% \times 11\% + (1\ 000 - 832 - 100) \times 6\% = 2.04 + 2.2 + 4.08 = 8.32 \text{ (万元)}。$$

其中:①  $832=400 \times (1+3\%) + 400 \times (1+5\%)$ ;②各部分增值率可按行业最低的增值率水平考虑。

第二种模式下,企业税负比第一种模式节约了 8.68 万元(17-8.32)。

## 三、建安业营改增后 EPC 模式下的纳税筹划技巧

通过以上分析可以看出,在建筑业实行营业税改征增值税后,企业税率由 3% 提高至 11%,尽管固定资产以及工程分包取得的进项税可以抵扣,但企业税负实质上还是较高。因而,从合同签订开始,就要做好纳税筹划工作。

不难看出,在 EPC 模式下,用较为准确的设计、设备和建安分包金额来指导总包合同的签订,并在合同中分别明确各部分的具体金额,是做好纳税筹划的关键所在。而且,在合同签订过程中,并不是将总承包合同中设备和建安的金额签订得越小越好,而是在充分考虑增值率因素后,设备和建安总包金额比分包金额略有增值时,企业的涉税风险最低,税负最轻。

在总承包合同签订过程,应把握以下几个问题:①在正式签订总承包合同前,要认真做好项目分包评审,要较为准确地摸准项目设备和建安部分的分包金额,并以设备分包金额和建安分包金额去指导总包合同中设备与建安金额的划分,将项目利润尽可能多地划分至税率较低的设计部分,在合同中要分别明确设计、设备和建安部分的金额。②要充分考虑总承包合同中设备和建安部分金额的增值率,避免出现分包金额大于总包金额的情况,从而避免增值税零申报所带来的税务评估和税务稽查风险。③若无法确定总承包合同中,各部分金额的划分,要尽量与业主争取对自己有利的方式。

### 主要参考文献

1. 张水波. 国际工程总承包 EPC 交钥匙合同与管理. 北京: 中国电力出版社, 2009
2. 中国注册会计师协会. 税法. 北京: 经济科学出版社, 2011