

建筑业“营改增”税负影响分析

卢立宇 张仕廉(教授)

(西华大学建筑与土木工程学院 成都 610039 重庆大学建设管理与房地产学院 重庆 400045)

【摘要】目前,我国建筑业重复征税问题特别突出,建筑业实施“营改增”是历史必然。本文结合建筑业实际税负特点,对建筑业增值税税负进行了理论分析,并运用我国2012年投入产出表测算增值税改革对建筑业税负所产生的影响。研究发现:建筑业新增设备的投资额和可抵扣进项税范围对建筑业增值税税负的高低起关键影响。

【关键词】 增值税改革 建筑业 投入产出表

一、引言

2012年1月1日我国正式执行《营业税改征增值税试点方案》,并从上海开始逐步推广到全国。建筑业虽然没有被包括到营业税改征增值税(简称“营改增”)的试点工作中,但《营业税改征增值税试点方案》中已明确规定建筑业的增值税率为11%,建筑业实施“营改增”是历史必然。

近两年,有关建筑业“营改增”的讨论十分活跃。杨抚

变化,改变了原来单纯分析全年的收支情况、具体构成及预算执行情况的做法。通过分析可以让领导发现预算编制和执行中存在的问题以及财务管理中的薄弱环节,从而有针对性地提出改进意见和解决方案,提高资金使用效益。

三、改进报表编制方法的重要意义

1. 保质保量完成报表编制工作,提高编制效率。通过探索出来的编制方法,可使部门决算报表克服编制时间紧、项目多、统计数据量大等困难,特别是2013年的部门决算报表根据新的《事业单位会计制度》编制,必须将学校使用的会计科目根据《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》拆分并做好新旧会计制度相关科目的衔接。利用财务账务系统功能进行项目统计汇总,改变原来的手工汇总,提高了工作效率和数据的准确性,保质保量按时完成报表编制并及时上报上级主管部门,充分发挥了会计的核算与监督功能。

2. 充分利用报表资料,加强财务管理工作。通过会计报表的数据分析,为加强财务管理工作提供相应的依据,解决预算执行过程中的实际问题。如:项目资金都有指定用途,并有一定的建设期限,在学校经费中占比较大的比重,因受到用途的限制,往往未能按进度完成,资金使用效益不明显。针对这种情况可以在年终结算的基础上,主

生(2011)运用CGE模型,王金霞(2014)用生产法估算建筑业增值税税基,两者均提出了建筑业征收增值税采用13%税率的观点。但这些研究忽略了一个重要的因素,即在进行增值税税负测算时,没有结合建筑业的实际特点系统考虑非增值税应税产品和服务的购买,这使得建筑业“营改增”税负研究产生了偏差。杨威扬(2012)、戴国华(2012)等学者从微观层面上分析建筑业“营改增”政策实施后可能存在的问题。

动与各相关职能部门加强联系,及时反馈项目执行情况,以便职能部门能及时掌握项目执行情况,并督促加快项目实施进度,大大提高了项目资金的使用率。

3. 发挥会计报表的作用,为领导决策提供科学依据。随着部门预算科学化、精细化管理的进一步深入,部门决算编制的要求越来越高,而部门决算报表发挥的作用也越来越大。部门决算报表能够有效促进学校加强内部预算管理的执行和监督,确保学校财务收支预算工作的贯彻落实;部门决算报表保证了会计资料所披露会计信息的真实性、客观性,如实反映单位的财务收支状况和资金使用情况;通过部门决算报表,能全面真实地反映单位的财务状况和预算执行情况,通过对预算经费执行情况的科学分析,促进预算编制的合理性、科学性,从而提高经费的使用效益;通过会计报表分析结果的运用,可以解决预算执行过程中的实际问题,为预算编制和领导决策提供依据,为规范单位财务管理提供依据。

主要参考文献

1. 叶妙芬.完善高校部门决算报表的思考.财经界,2012;21
2. 龙素英.高校2013年部门决算变化及与新会计制度的衔接.财会月刊,2014;7

本文依据《中国上市公司业绩评价报告2011》、《2012年中国统计年鉴》、《2012年中国投入产出表》等建筑业相关基础数据,运用投入产出法,在充分考虑建筑业税负特点的基础上研究建筑业“营改增”后税负的变化情况。

二、建筑业实施“营改增”后的税负特点

1. 关于进项税抵扣。根据《建筑安装工程费用项目组成》(建标[2013]44号),建筑安装工程费按照费用构成要素划分,由人工费、材料(含工程设备)费、施工机具使用费、企业管理费、利润、规费和税金组成。根据《中国上市公司业绩评价报告2011》,2010年在建筑业工业成本结算成本中,原材料约占55%,人工成本约占35%,其他费用比例不超过10%。

首先,根据《增值税暂行条例》及其实施细则,劳务成本不予作为进项税抵扣。其次,建筑业涉及相当多的材料设备供应商。部分材料增值税抵扣税率较低,以外购商品砼为例,根据《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》,企业制造商品混凝土(限于以水泥为原料生产的水泥混凝土),可以申请按照简易计税办法,适用6%征收率计算增值税。同时,施工单位的供应商规模参差不齐,部分供应商可能是小规模纳税人或无法出具增值税专用发票。最后,对于施工机具的使用成本,从短期来看企业已经购置的固定资产无法进行增值税进项税抵扣,从长期来看,随着企业设备的更新换代,固定资产的购置成本均可进行进项税抵扣。

2. 关于收入确认。在建筑施工合同价款确认中,根据行业交易习惯和特点,甲方供应一部分原材料或设备是比较多见的一种现象。这部分甲供材料(设备)金额是合同价款的组成部分,且形成计算税金的基数,但施工单位并未从中获取相应的利润。

3. 关于税金成本。在“营改增”前,建筑业税金(含营业税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育费附加)是在“分部分项工程费+措施项目费+其他项目费+规费”的基础上,乘以相应的比率计算得出,并作为项目投标报价的组成部分。因此,建筑企业虽然缴纳了营业税等税金,但基本上是为甲方企业代收代缴,并没有真正承担税金成本。

三、建筑业“营改增”后税负变动的理论和实证分析

(一)研究方法及范围选取

1. 研究方法。本文采用的主要研究方法是运用投入产出表来分析“营改增”对建筑业税负的影响。由于投入产出表与增值税在原理上的天然契合(投入对应进项、产出对应销项),投入产出数据被广泛应用在“营改增”相关研究中。

2. 增值税税负测算选取范围。假设条件:①全国范围

内对建筑业实现了“营改增”。②全国范围内对部分现代服务业实现了“营改增”。现代服务业包括:研发和技术服务业、信息技术服务业、文化创意服务业、物流辅助服务业、有形动产租赁服务业、鉴证咨询服务业和广播影视服务业。在投入产出表中对应的行业选取分别为信息传输,计算机服务和软件业,研究与实验发展业,综合技术服务业及文化、体育和娱乐业。

(二)建筑业“营改增”后税负变动的理论分析

增值税=销项税额-进项税额,设收入为R,销项税率为t,进项税率为 t_{tr} ,进项额为 C_{tr} ,则销项税额= Rt ,进项税额= $\sum C_{tr}$,增值税负税率= $(Rt - \sum C_{tr})/R = t - \sum C_{tr}/R = t - \sum C_{tr}C/R = t - \sum C_{tr}/C \cdot C/R$ 。

根据《营业税改征增值税试点方案》,建筑业一般纳税人增值税税率为11%。因此建筑业“营改增”后税负的变化主要源于 $\sum C_{tr}/C$ 和 C/R 。

$\sum C_{tr}/C$ 主要表现为建筑施工单位可抵扣进项税的范围,由建筑业进项税抵扣成本占项目建筑安装成本的比重来决定。

C/R 表示施工成本占营业收入的比例,可用建筑业的中间投入比来确定。根据《2007年中国投入产出表》、《2012年中国投入产出表》中建筑业的相关数据,测算出2007年、2012年建筑业中间投入比分别为76.86%、73.95%。可见建筑业的中间投入比一直较高,这与建筑业的行业特点密切相关。

建筑业物资消耗量较大,这对增值税抵扣较为有利。但我国建筑企业管理水平普遍不高,属于劳动密集型产业,这将会影响到建筑业可抵扣进项税成本的范围,对增值税抵扣造成不利影响。

(三)建筑业“营改增”后税负变动的实证分析

1. 税基讨论。我国目前实行的是消费型增值税,由于消费型增值税税基与投入产出表中利用生产法确定税基天然契合,因此本文采用生产法估算建筑业“营改增”的税基。根据生产法,最初形成的税基公式为:建筑业增值税税基=总产出-中间投入-出口-资本形成总额+进口。

该税基还需要进一步修正。一是由于我国实行的是有限型的消费型增值税,对动产类固定资产的抵扣是消费型增值税的内在要求,而对不动产类固定资产不能进行进项税抵扣,因此新增机械设备投资应在税基中扣除。二是存货增加值。由于建筑施工单位是严格根据合同中规定的计价方法来进行结算,且竣工验收以后建筑工程就移交给业主单位,因此建筑业存货增加值为零。三是由于我国出口商品实行零税率,因此建筑业增值税税基应扣除出口部分。最后,本文增值税税基不考虑进口部分。基于以上条件,建筑业增值税税基=总产出-中间投入-新增机械设备总额。

根据建筑业的特点,在确定建筑业增值税税基时还需要对上述公式进行修正,其主要原因是建筑成本中还存在大量不能被抵扣的产品和服务。因此,在建筑业增值税税基中还应包括对非增值税应税产品和服务的购买。此时,建筑业增值税税基=总产出-中间投入-新增机械设备总额+对非增值税应税产品或服务的购买。

2. 税负计算。建筑业增值税=销项税额-进项税额,建筑业销项税基=总产出,建筑业销项税额=销项税基/(1+3%)×11%。建筑业进项税额=来自中间投入的可抵扣进项税额+新增机械设备的进项税额,新增机械设备的进项税额=新增的机械设备含税价/(1+17%)×17%。

新增的机械设备值主要是通过《2012年中国统计年鉴》的建筑业新增机械设备净值来获得。

由于建筑业的中间投入中涉及部分不能抵扣的增值税,如占成本比例较高的劳务成本不能抵扣,部分供应商无法提供增值税专用发票等,因此,必须考虑不可以抵扣的进项税部分。建筑业进项税额=(来自中间投入的进项税额-来自中间投入的无法进行抵扣的进项税额)+新增机械设备的进项税额。

首先分析来自中间投入的进项税额。中间投入行业不同,其增值税政策就不同,因此需要对其进行分类计算,具体方法见表1。

表1 中间投入的计算

中间投入来源	原有税率	增值税率	进项税额
租赁和商务服务业	营业税率 5%	6%	中间投入/(1+5%)×6%
信息传输、计算机服务和软件业	营业税率 5%	6%	中间投入/(1+5%)×6%
研究与实验发展业	营业税率 5%	6%	中间投入/(1+5%)×6%
综合技术服务业	营业税率 5%	6%	中间投入/(1+5%)×6%
文化、体育和娱乐业	营业税率 5%	6%	中间投入/(1+5%)×6%
燃气生产和供应业	增值税率 13%	13%	中间投入/(1+13%)×13%
水的生产和供应业	增值税率 13%	13%	中间投入/(1+13%)×13%
建筑业	营业税率 3%	11%	中间投入/(1+3%)×11%
交通运输及仓储业	营业税率 3%	11%	中间投入/(1+3%)×11%
农、林、牧、渔业	增值税率 13%	13%	中间投入/(1+13%)×13%
工业及其他	增值税率 17%	17%	中间投入/(1+17%)×17%

注:根据《2012年投入产出表》的中间投入数据计算得出建筑业进项税额合计为10 352.20亿元。

其次,由于表1的中间投入的分类计算忽略了中间投入项目中不可抵扣项目的重要因素,因此需要进行修正。由于建筑企业的管理水平和经营能力有相当大的差异,因此该修正系数的确定具有很大的难度。本文用可以抵扣的进项税额占中间投入的进项税额的比例来确定,该修正系数用K来表示。此时,建筑业进项税额=中间投入的进项税额×修正系数(K)+新增机械设备的进项税额。例如,当修正系数K取90%时,根据《2012年投入产出表》计算得出建筑业进项税额=10 353.20×90%+156.10=9 473.98(亿元)。

3. 税负变动。建筑业在未进行增值税改革前营业税税收负担=建筑业实际缴纳的营业税/建筑业总产值×100%。经测算,2012年建筑业营业税税负率为3.24%。

建筑业“营改增”后增值税税负=增值税/建筑业产出,其计算结果见表2。

表2 建筑业增值税税负变动

增值税税负	1.42%	2.43%	3.45%	6.68%
修正系数K	90%	80%	70%	60%

根据插入法可知,当中间投入进项税额中可以抵扣的进项税额比例等于72%时,增值税税负为3.24%,此时改革前后税负相等;比例高于72%时,企业税负降低,反之亦然。

四、结论与建议

本文应用投入产出表法对“营改增”后建筑业的税负变动进行了理论分析和实证研究,结论如下:

1. 建筑业设备的更新能力和技术水平直接影响企业税负。对建筑业而言,应纳增值税的第一影响要素源于新增技术设备投资额。目前,我国建筑业整体技术水平偏低,在人工成本逐年上涨、建筑业整体人工素质偏低、技术装备较为落后的情况下,增值税改革给了建筑业健康发展的良好契机。

2. 建筑业“营改增”后影响税负的另—关键因素是可抵扣的进项税范围。为扩大可抵扣进项税范围,国家应进一步规范建筑市场,杜绝“强买强卖”现象,同时进一步扩大增值税试点行业范围,增大中间投入比率,降低增值税税负。建筑企业则应加强对施工项目供应商的管理,最大限度获取可抵扣的增值税专用发票,从而降低企业税负。

主要参考文献

- 尧云珍,周伟,洪林凤.我国建筑业改征增值税研究——基于投入产出表的测算分析.金融与经济,2012;8
- 高敏雪,李静萍,许健.国民经济核算原理与中国实践.北京:中国人民大学出版社,2007
- 张明.营改增的减税效应——估算方法及应用.财政与金融,2013;10