

基于不同合同定价方式的建筑业“营改增”税负测算

詹敏(副教授)

(浙江长征职业技术学院 杭州 310023)

【摘要】从建筑业“营改增”工程造价变化出发,结合建筑业下游实际情况,分析了建筑业“营改增”的三种合同定价方式及其建筑业“营改增”税负含义。以“营改增”进项变化分析为基础,结合建筑工程实例,对不同情况的进项税和税负进行了测算,结果表明,住建部测算方式的税负最大,成本增加由建筑业承担时税负一般,成本增加由下游环节承担时税负很小,增值税合同定价方式不存在税负。

【关键词】营改增 税负 合同定价 进项税

一、引言

自从2011年国家“营改增”试点方案出台,交通运输业和现代服务业、铁路运输和邮政业均已纳入“营改增”试点范围;试点方案明确建筑业适用11%增值税税率,但至今未能推行。中国建设会计学会通过调研、测算结果显示建筑业“营改增”平均增加税负为94%,折合营业税税率是5.83%,增加2.83个百分点,建筑业“营改增”税负很重。

不少专家、学者都对建筑业“营改增”的税负问题进行了研究,提出许多不同观点。多数研究者基于上游环节的现状,认为建筑业“营改增”进项税抵扣不足、税负较重,采用11%增值税税率过高;少数研究者忽略进项税抵扣不足实际情况偏重理论角度,认为建筑业适用于11%税率;个别研究者基于增值税原理,认为建筑业“营改增”根本不存在税负问题。究其原因,主要是下游环节存在不动产进项不得抵扣的实际情况,合同定价方式为不确定因素,不同情况下下游环节承担的税金程度不同;上游环节存在“营改增”前后两种状况,“营改增”将导致建筑企业进项税金和价格的较大变化,两种状况的进项税可抵扣程度存在较大差异。因此,必须先对建筑业“营改增”进项的现状和变化、不同合同定价方式下游对进项税税款的承担等核心问题进行研究,才能得到对建筑业“营改增”税负的客观和科学的认识。

二、建筑业“营改增”的合同定价方式

1. 建筑业“营改增”的工程造价变化。在“营改增”前,建筑业缴纳营业税,工程成本含进项税,工程造价是含税价,存在着重复纳税问题;“营改增”后,建筑业缴纳增值税,工程成本不含进项税,工程造价是不含税价,避免重复纳税。建筑业“营改增”前后的工程造价构成见表1。

表1 建筑业“营改增”前后工程造价构成

序号	项目	①“营改增”前	②“营改增”后
(1)	人工费	不含税价款	不含税价款
(2)		3%营业税	3%或11%增值税
(3)	机械费	不含税价款	不含税价款
(4)		5%营业税	3%或17%增值税
(5)		不含税台班费	不含税台班费
(6)	自有机械	1.7%	1.7%
(7)	材料费	不含税价款	不含税价款
(8)		0%~17%增值税	0%~17%增值税
(9)	管理费	以(1)~(8)为基础计算	仅以(1)、(3)、(5)和(7)为基础计算
(10)	利润	以(1)~(9)为基础计算	仅以(1)、(3)、(5)、(7)和(9)为基础计算
(11)	税金	3%营业税	11%增值税
(12)	工程直接成本	(1)~(8)	(1)、(3)、(5)、(7)
(13)	工程造价	(1)~(11)合计	(1)+(3)+(5)+(7)+(9)+(10)
(14)	价税合计		(11)+(12)
(15)	应纳税额	(11)	(11)-(2)-(4)-(6)-(8)

注:①劳务分包企业属于建筑企业的其中一类,税改前按3%营业税缴纳,税改后增值税税率为11%。②机械租赁企业以前营业税税率为5%，“营改增”后机械租赁属于有形动产租赁,适用17%税率。③建筑企业自有机械,在购置时需支付17%增值税,但其使用年限较长(一般10年),应平均分摊到各使用年限。

2. 建筑业“营改增”工程合同定价方式。

(1) 增值税合同定价方式。汪松贵等(2014)认为建筑业“营改增”应采取增值税状况下价税分离合同定价方式,在这种情况下建筑企业根本不存在税负问题。实际上,根据增值税实施条例,处于中间环节的建筑企业,增

增值税(税率11%)包括进项税和建筑企业应纳税额两部分,即实际销项税由下游环节承担,建筑企业是纳税人但不是实际承担者。在这种情况下,对照表1“增值税状况”栏,建筑业税金来源为从下游环节取得11%增值税;税金支出为支付上游环节进项税和应纳税额,其中应纳税额为11%增值税-可抵扣进项税。如果支付上游环节的进项税均能得到抵扣,则建筑业税金收支平衡,建筑业“营改增”并不存在税负问题。

(2) 营业税合同定价方式。根据现行增值税实施条例,建筑工程属于不动产进项不得抵扣,下游企业不愿意直接承担建筑业销项税,建筑业并非是真正的中间环节,建筑工程合同定价不可能采用增值税状况下价税分离方式。建筑业“营改增”后,下游企业仍按营业税的含税价(表1中“营业税状况”栏数据)支付给建筑企业。

杨威扬(2012)认为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构成建筑施工单位的实际支出,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。在建筑业“营改增”同时,机械租赁企业和劳务分包企业均会由营业税改为增值税,上游企业势必通过抬高价格将增加的税务转移到建筑工程的成本中来。

从下游环节角度考虑,认为建筑业“营改增”不应提高工程造价,建筑工程成本和造价的增加应该由建筑企业承担;但从建筑企业角度考虑,上游“人、机、料”价格上涨引起的成本增加应该由下游环节承担。因此,营业税合同定价方式还存在建筑工程成本增加由建筑业承担和由下游环节承担两种方式。

三、三种合同定价方式下的建筑业“营改增”税负测算

1. 三种合同定价方式下,下游承担的不同税金。①在增值税合同定价方式下,下游环节承担销项税11%,但价税分离不承担进项税。②对于成本增加,由建筑业承担的营业税合同定价方式,下游环节虽然不直接承担销项税,但支付建筑业3%营业税和营业税状况下的进项税,为表1中“营改增”前栏第(2)、(4)、(6)、(8)项合计。③对于成本增加由下游环节承担的营业税合同定价方式,下游环节支付建筑业3%营业税和增值税状况下的进项税,为表1中“营改增”后栏第(2)、(4)、(6)、(8)项合计。

由此可见,在后两种合同定价方式下,下游环节虽然不直接承担建筑业销项税,但实际支付了部分进项税税款。

2. 三种合同定价方式建筑业“营改增”税负。增值税合同定价方式下,应纳税额=11%增值税-可抵扣进项税;进项税是增值税状况建筑业进项的税金,按理想状态考虑全部可以抵扣,不存在税负。建筑业“营改增”后,进项由营业税状况转变为增值税状况,需要支出进项税增加

部分,但建筑业可从下游获得增值税的进项税抵扣。

对于成本增加由建筑业承担的营业税合同定价方式,建筑企业支出进项税增加,实际只是取得“营改增”前进项税,即增加进项税部分由成本建筑业承担。

对于成本增加由下游环节承担的营业税合同定价方式,下游环节支出进项税增加,实际可取得“营改增”后进项税,即增加的这部分进项税由下游企业承担。

表2 三种合同定价方式下的税负计算

序号	合同定价方式	税金来源 ①	税金支出②		税负②-①
			支付上游	缴纳国家	
1	增值税方式	11%增值税	进项税	应纳税额	0
2	成本增加由建筑业承担的营业税方式	3%营业税+“营改增”前进项税	进项税	应纳税额	11%增值税-3%营业税-“营改增”前进项税
3	成本增加由下游环节承担的营业税方式	3%营业税+“营改增”后进项税	进项税	应纳税额	11%增值税-3%营业税-“营改增”后进项税

四、不同情况下建筑业“营改增”进项税分析

1. 建筑工程的进项税“营改增”变化及其构成。“营改增”将引起进项税变化如下:①劳务分包企业可能存在小规模纳税人和一般纳税人两种情况,但长期随着建筑企业需求(可获得进项税抵扣),更多的将转变为一般纳税人。②材料的简易办法征收和不能开具发票情况基本上属于客观存在,可不考虑改变。③“营改增”后,材料免税和小规模纳税人销售企业将处于市场竞争劣势,长期来看将转变为一般纳税人。小规模纳税人转变为一般纳税人自身可以得到进项税抵扣,免税材料销售企业很可能将通过国家其他税收优惠政策转变为一般纳税人。两者均可不考虑建筑企业或下游环节承担成本增加。④机械租赁企业情况基本上与劳务分包企业相同,但其由营业税转变为小规模纳税人还可减少纳税,短期小规模纳税人存在可能性更大,但长期将逐步转变为一般纳税人。⑤自有机械通常有较长的使用周期(10年),购入的营业税状况进项税税率取1.7%(17%/10)，“营改增”新购机械虽一次性可抵扣,但使用年限内的有效抵扣率仍为1.7%。

詹敏(2014)以房屋建筑为例对工程项目的主要进项构成进行了较为详细的分析。按其分析结果可以列出主要进项占工程造价的百分比分别为:人工17.85、材料66.82(免税部分3.44、简易办法征收11.13、不能开具发票26.46和小规模纳税人2.76)、机械6.37(租赁2.46、自有3.91)。

2. 住建部测算方式的进项税。目前,住建部测算方式并未明确合同定价方式,对11%增值税和进项税由谁承担、人工和租赁机械的进项税如何考虑也没有说明。只是采取“11%增值税-可抵扣进项税”方式计算税负。多数认为人工、机械和大部分材料小规模纳税人不能取得进项

税抵扣,万元工程产值的进项税为466.60元。

3. 成本增加由建筑业承担的营业税合同定价方式的进项税。当材料的小规模纳税人、免税状况不变,劳务分包和机械租赁企业为小规模纳税人时,建筑企业的进项税较小,万元工程产值的进项税为539.1元。当材料的小规模纳税人、免税状况转变为一般纳税人,劳务分包和机械租赁企业也为一般纳税人时,建筑企业的进项税较大,万元工程产值的进项税为597.6元。

4. 成本增加由下游环节承担的营业税合同定价方式的进项税。当材料的小规模纳税人、免税状况不变,劳务分包和机械租赁企业为小规模纳税人时,建筑企业的进项税较小,万元工程产值的进项税为539.1元。当材料的小规模纳税人、免税状况转变为一般纳税人,劳务分包和机械租赁企业也为一般纳税人时,建筑企业的进项税较大,万元工程产值的进项税为808.5元。

不同情况下万元产值工程进项税测算如表3所示。

表3 不同情况下建筑工程万元产值的进项税测算

序号	进项	进项的税制状况		占造价的比例%	住建部测算方式		合同定价方式2		合同定价方式3	
		营改增前	营改增后		税率	进项税	税率	进项税	税率	进项税
1		一般纳税人	不变	23.03	17%	391.5	17%	391.5	17%	391.5
2		简易办法征收	不变	11.13	6%	66.8	13%	66.8	13%	66.8
3	材料	小规模纳税人	不变	2.76	3%	8.3	3%	8.3	3%	8.3
		一般纳税人				17%	46.9	17%	46.9	
4		免税	不变	3.44	0	0	0	0	0	0
			一般纳税人				17%	58.5	17%	58.5
5		不能开具发票	不变	26.46	0	0	0	0	0	0
6	租赁机械	5%营业税	小规模纳税人	2.46			3%	7.4	3%	7.4
一般纳税人			0		0	5%	12.3	17%	41.8	
8	自有机械	均为一般纳税人		3.91	0		1.7%	6.6	1.7%	6.6
9	人工	3%营业税	小规模纳税人	17.85			3%	53.6	3%	53.6
10			一般纳税人		0		3%	53.6	11%	196.4
11	小计(元)			91.04	466.6		539.1~636.2	539.1~808.5		

注:合同定价方式2是指成本增加由建筑业承担的营业税合同定价方式;合同定价方式3是指成本增加由下游环节承担的营业税合同定价方式。机械租赁企业转变为一般纳税人,合同定价方式2情况由5%营业税到增值税17%,可抵扣17%进项税,但需额外支出(17%~5%)税金增加部分,实际抵扣5%;劳务分包企业额外支出(17%~3%),实际抵扣3%。

五、建筑业“营改增”税负分析

1. 不同情况下建筑业“营改增”税负测算。建筑工程项目万元产值是包含营业税的,故其销售额为9700元,销项税额为:9700×11%=1067(元),应纳税额税率为(1067-可抵扣进项税)/10000。营业税状况建筑业缴纳3%营业税由下游环节承担,实际不存在税负。建筑业“营改增”各种情况下的税负如表4所示。

表4 不同情况下建筑业“营改增”的应纳税额税率和税负

序号	不同情况	应纳税额税率%	税负%
1	住建部测算方式	6.00	3.00,很重
2	增值税合同定价方式		0,不存在税负
3	成本增加由建筑业承担的营业税合同定价方式	4.31~5.28	1.31~2.28,一般
4	成本增加由下游环节承担的营业税合同定价方式	2.59~5.28	-0.41~2.28,很小

2. 建筑业“营改增”的税负分析。

(1)住建部提出的税负测算方式,得到的建筑业“营改增”税负较重(3%),未对“营改增”前后的进项税和合同定价方式变化进行分析,缺乏真实性和说服力。

(2)采取增值税合同定价方式,目前不动产不能抵扣情况下难以实现。随着房地产业“营改增”和工商企业的不动产可以抵扣,将在部分建筑工程中可以实现增值税合同定价方式,建筑业中的部分建筑工程将不存在税负。

(3)建筑业“营改增”,上游劳务分包和机械租赁企业的小规模纳税人、材料的小规模纳税人的存在是短期的,从长期来看它们将转变为一般纳税人;采用简易办法征收也是一种过渡。因此,建筑业“营改增”成本增加,由建筑业承担的营业税合同定价方式的税负为1.31%,成本增加由下游环节承担的营业税合同定价方式的税负为-0.41%。

(4)建筑业“营改增”,如果成本增加由下游环节承担,营业税状况万元工程造价将增加238.2元,一般来说下游环节是不愿意承担的。因此,成本增加由建筑业承担的营业税合同定价方式较为贴近实际,建筑业“营改增”税负为1.31%。

(5)表3的税负测算中,占工程造价26.46%的材料是不考虑进项税抵扣的,随着建筑业“营改增”的推行,建筑业对上游销售企业的选择,势必将会引起其中部分材料销售企业成为一般纳税人,建筑业“营改增”税负将小于1.31%。

主要参考文献

- 汪松贵,钱承浩.走出建筑业“营改增”的困惑与误区.建筑时报,2014;4
- 杨威扬.建筑业实行“营改增”的相关问题探讨.财会月刊,2012;35
- 万建国,韩菁.建筑业“营改增”问题分析.财会月刊,2013;8