

# 建筑业“营改增”建安费用扣减问题管见

詹敏(副教授)

(浙江长征职业技术学院, 杭州 310023)

**【摘要】** 本文从建筑业“营改增”工程计价规则调整原则和内容着手,分析了建安费用扣减办法存在的问题;按《实施方案》规定的扣减办法测算得到房屋建筑工程建安费用扣减率为7.29%,比相应进项税抵扣率高出2.58%,建筑业税负增加;通过工程总造价与建安费用扣减率、增值税税率的关系分析得出,在11%增值税税率下,当建安费用扣减率为7.12%,工程总造价不变;若保持总造价不变,当建安费用扣减率降低到4.61%时需将增值税税率降低到8.08%;最后提出了调整建安费用扣减办法等建议。

**【关键词】** 营改增; 计价规则; 抵扣率; 扣减率

## 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%的增值税税率,但是至今未能推行。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。

张杰(2013)、叶智勇(2012)和向书兰(2012)等均认为建筑业增值税税率11%偏高,将加重建筑企业税负,建议降低税率到6%~8%。钱承浩(2013)却认为建筑业“营改增”,税负向下游转移,并不会增加建筑业企业实际负担。

究其原因,主要是下游环节存在不动产能否抵扣,工程计价是否采用增值税方式等不确定因素,大多数研究均采用“11%增值税-进项税抵扣-3%营业税”方法进行建筑业税负测算。随着2014年7月14号住建部出台了《建筑业营改增建设工程计价规则调整实施方案》(征求意见稿)(简称《实施方案》),明确工程计价采取增值税方式,工程总造价包括税前造价和增值税,税前造价构成各项费用均应扣减增值税。建安费用扣减不仅与建筑业税负密切相关,而且直接影响下游建设单位的税负。另外,《实施方案》提出的建安费用扣减办法在合理性和可操作性方面存在问题。因此,建安费用扣减已成为目前建筑业营改增亟待解决的问题。

## 二、建筑业“营改增”工程计价规则调整

《实施方案》对营业税改增值税后,工程计价规则的变化提出了指导性意见。其主要调整规则和内容如下:

1. 根据增值税制要求,采用“价税分离”的原则,调整现行建设工程计价规则。

2. 明确建筑安装工程税前造价构成各项费用均不包括进项税额。

3. 修正后的《建筑安装工程费用项目组成》税金是按照国家税法规定应计入建筑安装工程造价的增值税销项税额。

4. 在税前造价构成6项费用中,材料费、机械费和管理费的部分予以扣减,人工费、规费和利润不考虑扣减。

5. 材料费扣减:材料原价以购进货物适用的税率(17%、13%)或征收率(6%、3%)扣减;运杂费以接受交通运输业服务适用税率11%扣减;运输损耗费、运输过程所发生损耗增加费,以运输损耗率计算,随材料原价和运杂费扣减而扣减;采购及保管费以费用水平(发生额)“营改增”前后无变化为前提。

6. 机械费扣减:折旧费以购进货物适用的税率17%扣减;大修费、经常修理费以接受修理修配劳务和购进货物适用的税率17%扣减;场外运输费以接受交通运输业服务适用税率11%扣减;燃料动力费以购进货物适用的相应税率17%、13%或征收率6%扣减。

由上述分析可知,建筑业“营改增”工程计价规则调整的核心就是建安费用扣减问题。

## 三、《实施方案》提出的建安费用扣减办法存在的问题

### 1. 材料费扣减问题。

材料单价= $\{(\text{材料原价} + \text{运杂费}) \times [1 + \text{运输损耗率}(\%)]\} \times [1 + \text{采购保管费率}(\%)]$ 。《实施方案》以32.5水泥为例给出税金扣减的计算方法与过程,如表1所示。

对照前述扣减方法和水泥扣减例子,材料费扣减存在以下问题:①材料原价只考虑简易办法征收(6%征收率)和小规模纳税人(3%征收率)的影响,未考虑材料资源综合利用免税和不能开具发票的影响;②未考虑水泥供

**表 1 材料费扣减(以32.5水泥为例)**

价格形式	含税价格	不含税价格
单价	319.48	274.90
原价	285.93	285.93/1.17=244.38
运杂费	25	25/1.11=22.52
运输损耗费	1.55	1.33
采购及保管费	7	7.00×(70%+30%/1.17)=6.69
平均税率	(319.48-274.90)÷274.90×100%=16.22%	

应商为小规模纳税人的影响;③运杂费中未考虑运输小规模纳税人(3%征收率)或根本就不能开具发票的个体户的影响;④采购保管费包括材料的采购、供应和保管部门工作人员工资、办公费、差旅交通费、固定资产使用费、工具用具使用费及材料仓库存储损耗费等,实际绝大部分不能取得增值税发票。

**2. 机械费扣减问题。**机械费包括折旧费、大修费、经常修理费、安拆费及场外运费、人工费、燃料动力费和车船税费。《实施方案》以挖掘机为例给出税金扣减的计算方法与过程,如表2所示。

**表 2 机械费扣减(以1m<sup>3</sup>挖掘机为例)**

价格形式	含税价格	不含税价格
台班单价	1 088	955
折旧费	286	286÷1.17=244
大修理费	75	75÷1.17=64
经常修理费	158	158×(30%+70%÷1.17)=142
安拆费	0	0×(40%+60%÷1.11)=0
场外运输费		
人工费	127	127
燃料动力费	442	442÷1.17=378
平均税率	(1 088-955)÷955×100%=13.9%	

对照前述扣减方法和挖掘机扣减例子,机械费扣减存在以下问题:①折旧费以购进货物适用的税率17%扣减,但是不论是建筑企业自有机械还是租赁机械,都存在工程设备使用年限长,不可能在短期内进行大量设备更新,折旧部分进项税建筑企业实际能抵扣很少;刘国柱(2012)和杨威扬(2012)均认为建筑企业机械基本饱和,机械费进项税抵扣存在很大困难;②施工机械的大修理费和经常修理费很大比重是修理工工资,按修理修配劳务17%扣减,未考虑施工机械修理与修理修配业务有所不同,不但扣减过大而且建筑企业也难以取得增值税发票。

**四、建安费用扣减对建筑业“营改增”税负的影响**

根据《实施方案》,应对建安费用扣减税金。对于建筑企业来说,被扣减的这部分税金一方面已支付给上游企业,另一方面却可以从销项税额中进行进项税抵扣。理论上建安费用税金扣减和建筑企业进项税抵扣两者应该是

平衡的,但实际上建筑业存在各种进项税抵扣困难,建筑企业没有足够的进项税抵扣来弥补建安费用税金扣减,建筑业营改增将承担一定的负担(或税负)。

**1. 建筑业进项税抵扣率分析。**詹敏(2013)提出建筑业营改增进项税抵扣存在以下问题:①混凝土、砂石料等的简易办法征收;②小规模纳税人供应材料的3%征收率;③资源综合利用材料的免税;④零星材料不能开具发票;⑤已有机械设备折旧不能抵扣。而工程计价规则调整实施方案只考虑①、②两类因素的影响。

根据詹敏(2013)对房屋建筑工程的进项税抵扣分析结果,本文对建筑业进项税抵扣率的分析如表3所示,得到建筑业“营改增”进项税加权平均抵扣率约为4.61%。

**表 3 房屋建筑工程进项税抵扣率与建安费用扣减率分析(万元产值)**

进项	占工程造价%	现行税制抵扣率%	增值税税率	建安费用扣减率%
人工	17.85	不能		不能
钢材	18.77	14.62	17	16.22
商品混凝土	10.71	5.00	6	5.724
砌块或砖	2.22	4.50	6	5.724
木材	1.80	11.30	13	12.402
保温材料	1.42	9.52	17	16.22
给排水管	1.33	12.92	17	16.22
涂料面砖	1.31	5.00	17	16.22
水泥	0.97	14.62	17	16.22
预拌砂浆	0.79	11.05	17	16.22
黄砂	0.54	3.45	6	5.724
预制桩	0.52	14.62	17	16.22
防水材料	0.46	8.40	17	16.22
PVC管	0.46	8.40	17	16.22
通风管	0.42	8.40	17	16.22
玻璃石材	0.34	8.40	17	16.22
地砖地板	0.32	8.40	17	16.22
门窗	0.23	8.40	17	16.22
其它材料	26.46	不能	3	2.862
垂直运输	0.90	不能	17	13.9
支架钢管	1.56	不能	17	13.9
自有机械	3.91	不能	17	13.9
其它费用	5.96	不能		不考虑
营业税	3.00	(可抵扣税金446.7元)加权		(应扣减税金707.2元)加权
小计	100	平均抵扣率4.61		平均扣减率7.29

**2. 建安费用扣减率分析。**本文在表1房屋建筑工程材料费、机械费构成基础上,根据《实施方案》中的扣减方法,各类材料参照水泥扣减率,对材料的增值税税率乘以0.954(16.22/17)的方法进行材料费扣减,除砂石料、砖、砌块和商品混凝土按6%征收率和其他材料按3%征收率外,

均按17%税率计算;各项机械费参照实施方案中挖掘机扣减方法计算,经初步测算得到建安费用加权平均扣减率为7.29%。

3. 进项税抵扣率与建安费用扣减率的比较。由表3知,房屋建筑工程各项材料费和机械费税金扣减率均比进项税抵扣率高,建安费用加权平均扣减率为7.29%,比建筑企业进项税加权平均抵扣率4.61%高出2.68%,建筑企业将承担较重的税负。因此,《实施方案》中的建安费扣减方法存在较大的不合理性,进项税抵扣困难部分的税金项目应在建安费用扣减时予以适当地减少或不扣减,以避免加重建筑企业的税负,达到“营改增”合理减税的目的。

### 五、建安费用扣减对下游税负的影响

1. 建筑业“营改增”工程总造价构成的变化。在“营改增”前,工程总造价包括建安费用和营业税,营业税是价内税,建安费用包含税金,存在着重复纳税问题;“营改增”后,工程总造价包括税前造价和增值税,增值税是价外税,税前造价为建安费用扣减税金,避免了重复纳税。由此可见,建筑业“营改增”工程总造价的构成发生了变化。

假设:营业税时工程总造价为C,建安费用为F;增值税时工程总造价为C',建安费用的加权平均扣减率为m,增值税税率为n,税前造价为F';“营改增”工程总造价增加率为 $\Delta C$ 。则:

$$\text{营业税时建安费用 } F = (1 - 3\% \text{ 营业税}) C$$

$$\text{增值税时税前造价 } F' = (1 - m) F = (1 - 3\%) (1 - m) C$$

$$\text{工程总造价 } C' = (1 + n) F' = (1 - 3\%) (1 - m) (1 + n) C$$

$$\text{“营改增”工程总造价增加率 } \Delta C = C' / C = (1 - 3\%) (1 - m) (1 + n)$$

2. 增值税税率为11%时工程总造价与建安费用扣减率的关系。当建筑业“营改增”增值税税率为11%时,“营改增”工程总造价增加率为: $\Delta C = (1 - 3\%) (1 - m) (1 + 11\%)$ 。

由此可见,工程总造价增加率与建安费用扣减率成反比。当建安费用的扣减率 $m = 7.12\%$ 时,建筑业“营改增”工程总造价不变,建筑业下游(建设单位)不增加负担;当建安费用扣减率小于7.12%时工程总造价增加即下游增加负担;当建安费用扣减率与进项税抵扣率相同时( $m = 4.61\%$ ),工程总造价将增加2.71%。

3. 基于工程总造价不变的建设安费用扣减率与增值税税率关系。

$$\text{工程总造价不变, } C' = C, \text{ 即: } (1 - 3\%) (1 - m) (1 + n) = 1.$$

建安费用扣减率与增值税税率成正比,增值税税率越高建安费用扣减率越大。

当建安费用扣减率与进项税抵扣率相同时( $m = 4.61\%$ ),增值税税率为8.08%。

也就是说,当增值税税率为8.08%时,工程的总造价

不变,既不增加建筑业的税负也不增加下游建设单位的负担。

### 六、对建安费用扣减的建议

由上述分析可知,《实施方案》提出的建安费用扣减办法在合理性和可操作性方面存在的问题,按此办法实施建安费用扣减率约为7.29%,要比建筑业营改增进项税抵扣率高出2.68%,其结果导致建筑业税负加重,违背“营改增”的初衷。因此,应对《实施方案》建安费用扣减办法做适当修订以减低建安费用扣减率,与进项税抵扣保持一致。

建安费用扣减率的降低有两种情况:一种情况是,同时降低建筑业“营改增”增值税税率为8.08%,以保证工程总造价不变,下游建设单位不增加负担,但11%税率在“营改增”试点方案已明确,显然是不可能的;另一种情况是,建筑业“营改增”增值税税率为11%,显然将增加工程总造价,下游建设单位负担可能增加。但是如果扩大“营改增”范围,将房地产业同步“营改增”,建筑业的增值税可作为房地产业的进项税抵扣,房地产业并不会增加负担;如果随着建筑业“营改增”,不动产可作为下游建设单位的进项税抵扣,这样下游建设单位不仅不会增加负担反而会减轻负担,其结果是建筑业和很大范围的下游产业享受到“营改增”的好处。

因此,针对建筑业营改增及其建安费用扣减问题,建议如下:①同步实施房地产业的“营改增”;②修订增值税条例,将不动产纳入进项税抵扣范畴;③调整《实施方案》中建安费用扣减办法。重点是:免除不合理和难以操作的材料费扣减;开具增值税发票困难的材料,其建安费用不进行扣减;考虑“营改增”前期已有机械较多,可以减少对机械费折旧费的扣减。

### 主要参考文献

叶智勇. 建筑业营业税改增值税有关问题的分析和建议[J]. 财政监督, 2012(20).

钱承浩. 建筑业“营改增”工程造价对策研究与影响分析[J]. 建筑经济, 2013(7).

住房和城乡建设部标准定额研究所. 关于征求《建筑业营改增建设工程计价规则调整实施方案》等三个文件征求意见稿意见的函. 建标造[2014]51号, 2014-07-21.

詹敏. 建筑业“营改增”对施工企业的税负影响研究[J], 2014(1).

刘国柱. 令施工企业难上加难[J]. 施工企业管理, 2012(9).

杨威扬. 建筑业实行“营改增”的相关问题探讨[J]. 财会月刊, 2012(35).

【基金项目】2015年度浙江省哲学社会科学规划课题“建筑业‘营改增’建安费用扣减问题研究”(项目编号: 15NDJC280YBM)研究成果