

# 营业税改征增值税对建筑业的影响及应对

万建国(正高级会计师)<sup>1</sup>, 韩菁<sup>2</sup>, 王懿<sup>1</sup>

(1.武汉建工集团有限公司, 武汉 430023; 2.武汉建工安装工程有限公司, 武汉 430010)

**【摘要】**本文在研究建筑业“营改增”原理与税负转嫁机制、改革效应与发展契机的基础上,分析了建筑业“营改增”所面临的税务环境与业务难题,基于税负测算与实证分析,探索总结了建筑业企业面临的造价、税收等方面的税负变化、缴税地点确定、计税依据、执行差异、税负跨期等相关问题的预测及建筑安装企业内部如何适应“营改增”变化要求,以及“营改增”后建筑业企业面临的困难等相关问题,提出建筑业企业应对的适应性策略,并针对建筑业“营改增”税制从财务、会计方面提出加强管理的意见及建议。

**【关键词】**建筑业; 营改增; 造价

## 一、建筑业行业简介

建筑业是指专门从事土木工程、房屋建设和设备安装及工程勘察设计工作等业务。其产品是各种工厂、矿井、铁路、桥梁、港口、道路、管线、住宅及公共设施的建筑物、构筑物和设施。建筑业企业主要分为以下三类:

**1. 施工总承包企业。**施工总承包企业承担对工程施工总承包或者对主体工程施工承包,可以对所承接的工程全部自行施工,也可以将非主体工程或者劳务作业分包给具有相应专业、劳务承包资质的其他建筑业企业。

**2. 专业承包企业。**具有专业承包资质的企业可以承接施工总承包企业分包的专业工程和建设单位发包的专业工程,可以对承接的工程自行施工,也可以将劳务作业分包给具有相应劳务分包资质的劳务分包企业。

**3. 劳务分包企业。**具有劳务分包资质的企业可以承接施工总承包企业或者专业承包企业分包的劳务作业。

施工总承包企业、专业承包企业、劳务分包企业又可按照工程性质和技术特点划分为若干资质类别。

## 二、营业税与增值税

**1. 营业税。**营业税一般以营业收入全额为计税依据,实行比例税率。建筑业适用的营业税税率为3%,征收范围包括建筑、安装、修缮、装饰及其他工程作业等。

**2. 增值税。**增值税是以商品(含应税劳务)在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。增值税的征收环节包括:销售货物、提供加工修理修配劳务,或者提供应税服务各个环节中新增的价值额。在本环节征收时,允许扣除上一环节购进货物或者接受加工修理修配劳务和应税服务已征税款。增值税消除了传统的间接税制在每一环节按销售额全额道道征税所导致的对转移价值的重复征税问题。增值税制的核心是税款的抵

扣制。我国增值税采用凭专用发票抵扣,增值税一般纳税人购入应税货物、劳务或者应税服务,凭取得的增值税专用发票上注明的增值额在计算缴纳应纳税金时,在本单位销项税额中予以抵扣。

增值税实行价外征收。其对销售货物、提供加工修理修配劳务,或者提供应税服务在各环节征收的税款,附加在价格以外自动向消费环节转嫁,最终由消费者承担。增值税纳税人会计核算的成本不包括增值税。

**3. 营业税改征增值税。**2012年1月1日起开始在上海试点实行的“营改增”,是我国税收一项结构性减税政策。因为营业税的三大征税对象为服务业、不动产以及无形资产,而在经济发展日趋复杂的情况下,按照流转额征收营业税的方式已经不能适应情况的变化。特别是在多层服务流通过程中,每一道环节都征收营业税使得重复征税问题凸显,不利于专业化分工的深入,因此将包括建筑业在内的营业税应税劳务逐步纳入增值税征收范围势在必行。此次改革,把部分现代服务业由征收营业税改征增值税,扩大了增值税的征收范围。

## 三、建筑业“营改增”模拟测算

### (一)工程造价计价依据的变化

“营改增”后,首先应该是工程造价计价依据的变化,工程造价计价依据关系到工程建设各方的利益,是营业税改征增值税的龙头。

**1. 营业税下的工程造价。**营业税是价内税,由销售方承担税款。销售方取得的货款就是其销售额,而税款包含在销售款中并从中扣除。营业税下,含税工程造价包括:不含税工程造价(或税前造价)、税金(营业税)。不含税工程造价包括:人工费、材料费、施工机具费、施工管理费、规费、利润。不含税工程造价相对于《建筑安装工程费用

项目组成》中的税金而言。其实,在人工费、材料费、施工机具费、施工管理费中是含有税金的。在工程造价计算中,人工费、材料费、施工机具费是按人工、材料、施工机具的单价乘以数量得到的,而现实情况是单价含有税金。如购买钢材就可能含有17%的增值税,购买办公用品就可能含有相应税率的营业税。其计算式为:

营业税(税金)=不含税工程造价×营业税税率=(除税工程造价+部分税额)×营业税税率=除税工程造价×营业税税率+部分税额×营业税税率

应纳税额=营业税

从上面的组成和计算可知,营业税模式下,存在重复纳税的问题。营业税下工程造价结构如图1所示:

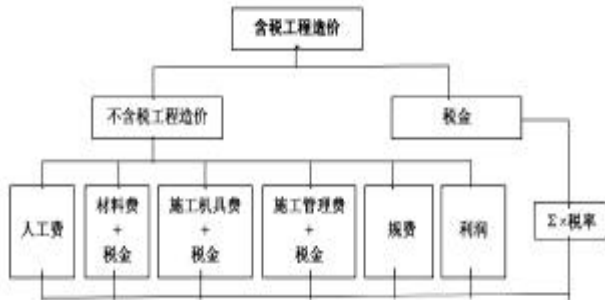


图1 营业税下的工程造价结构

2. 增值税下的工程造价。增值税是价外税,由购买方承担税款,销售方取得的货款包括销售款和税款两部分,即货款=销售款+税款。由于税款=销售款×税率,而这里的货款(即含税价格)减去税款,即不含税价格。

增值税下含税工程造价包括:除税造价、税金(增值税)。除税造价包括:人工费、材料费、施工机具费、施工管理费、规费、利润。与营业税下不含税工程造价不同的是材料费、施工机具费、施工管理费中是不含税金的。“工程造价计价依据”已将材料费、施工机具费、施工管理费中含有税金的部分剥离,如营业税下购买钢材就可能含有17%的增值税,购买办公用品就可能含有营业税等,剥离的税金作为进项税款,在完税时进行抵扣。

增值税=除税工程造价×增值税税率=当期销售额×增值税税率=当期销项税额

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

增值税下工程造价结构如图2所示:

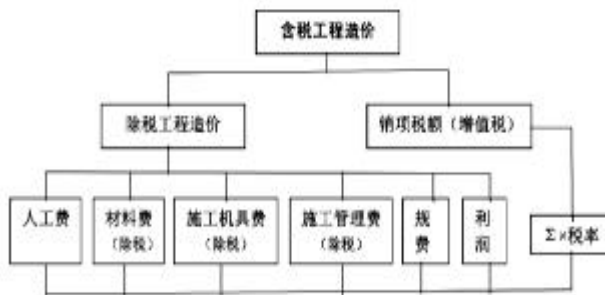


图2 增值税下的工程造价结构

3. “营改增”后工程造价的变化趋势。为了对比营改增后工程造价的变化趋势,本文选取13项工程进行对比测算,各专业工程数量和工程造价占比如图3所示:

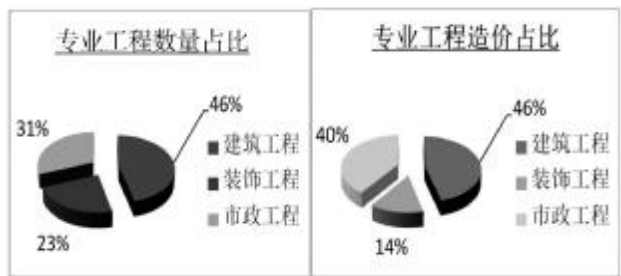


图3 专业工程数量及工程造价占比

13个项目工程的测算数据如下页统计表所示:

将13个项目工程测算数据表的数据进行综合,可得综合进项税率为13.48%。

增值税与营业税工程的绝对差值的计算公式为:

$$\Delta = \text{工程造价(增值税)} - \text{工程造价(营业税)}$$

其变化率为:

$$\delta = \Delta \div \text{工程造价(营业税)} = \frac{\text{工程造价(增值税)} - \text{工程造价(营业税)}}{\text{工程造价(营业税)}}$$

上式可转换为:

$$\begin{aligned} \Delta &= [(1-3\%) - \frac{\alpha}{1+T} \times T] \times (1+11\%) - 1 \\ &= 7.67\% - \frac{1.11\alpha}{1+T} \times T \end{aligned}$$

式中:α表示进项业务含税金额占工程造价比例;T表示进项业务综合税率;3%表示营业税税率;11%表示增值税税率。

当工程造价增减Δ=0时,进项业务含税金额占总造价的比例为:

$$\alpha = 0.0691 \times (1+T) / T$$

此时的α为增减平衡点α<sub>0</sub>。

由下页统计表可知:T=13.48%;α<sub>0</sub>=0.0691×(1+13.48%)/13.48%;α<sub>0</sub>=58.17%。

经测算,在理想状态下,在湖北省内进项税额的综合税率是13.48%。“营改增”后,进项业务含税金额占工程造价比例达到58.17%时,“营改增”的工程造价增值为零。此亦为“营改增”后工程造价的理论平衡点。

由于受样本数量和专业工程造价占比的限制,本测算可能与一些实际工程的情况有一定的差别,但作为定性分析的依据还是有着很强的参考价值的。与其他地区的测算数值较为吻合。

## (二)项目实测结论

1. 商务实测结论。上述13项“营改增”测算样本工程,其中:土建工程6项,装饰工程3项,市政工程4项。各专业

模拟 13 个项目工程的测算数据

序号	工程名称	进项税率				进项税率	权数	综合进项税率
		17%	13%	6%	其他			
1	××客服生产中心1#楼工程(土建)	70.94%	0.18%	26.06%	2.82%	13.70%	0.076 7	1.05%
2	××客服生产中心地下室工程(土建)	63.08%	0.17%	34.50%	2.25%	12.86%	0.076 7	0.99%
3	××天首府一期4#楼(土建)	64.91%	0.26%	31.56%	3.27%	13.06%	0.076 7	1.00%
4	××第一中学综合教学楼工程(土建)	65.89%	0.12%	29.02%	4.97%	12.99%	0.076 7	1.00%
5	××五期商住楼(土建)	72.19%	0.16%	24.40%	3.25%	13.84%	0.076 7	1.06%
6	××综合楼工程(土建)	61.36%	0.19%	36.48%	1.97%	12.70%	0.076 7	0.97%
7	××燃气热力工程(装饰)	99.54%	0.00%	0.00%	0.46%	16.98%	0.046 7	0.79%
8	××中心精装修施工工程(装饰)	99.88%	0.00%	0.00%	0.12%	16.99%	0.046 7	0.79%
9	××一期三标会所及老年公寓门窗、幕墙工程(装饰)	92.04%	0.00%	6.19%	1.77%	16.09%	0.046 7	0.75%
10	××十二号道路(一期)工程(市政)	53.85%	1.29%	31.77%	13.09%	11.23%	0.100 0	1.12%
11	××道路排水工程(市政)	68.52%	0.53%	28.21%	2.73%	13.74%	0.100 0	1.37%
12	××道路排水工程(市政)	61.29%	0.38%	31.17%	7.15%	12.45%	0.100 0	1.24%
13	××道路排水工程(市政)	70.44%	0.41%	22.25%	6.90%	13.36%	0.100 0	1.34%

工程权重数按照 2013 年《建筑安装工程费用定额》测算费率的权重确定:建筑工程 0.46、装饰装修工程 0.14、市政工程 0.40。通过对项目的实测分析,取综合进项税率为 13.48%时,相应计算的“营改增”平衡点为 58.17%,即当综合进项税率 13.48%、进项业务(材料+机械)占比 58.17%时,“营改增”后工程造价不发生变化。“营改增”前后工程造价的变化幅度在 0%~ -4%之间。

**2. 财务测算结论。**选取 17 项工程作为“营改增”测算样本,其中建筑工程 7 项,装饰工程 4 项,市政工程 6 项。经测算,14 项工程在增值税计税模式下,营业利润呈正增长,且可抵扣的进项税额与销项税额差额越小,利润增长幅度越高。即应交增值税越少,计入成本的增值税附加税越小,营业利润就越大。3 项工程在增值税模式下,项目各项费用的发生几乎未取得发票,营业利润呈负增长。

**3. 综合结论。**综上所述,不论是商务测算结果,还是财务测算结果,在工程总造价方面,两者的结果是一致的,即增值税模式下比营业税模式下的总造价低,降幅集中在 1.8%~3.8%之间,平均降幅 2.7%。

### (三)现实条件下企业税负模拟测算变化及影响

**1. 理论测算。**2011 年 11 月 16 日,财政部、国家税务总局发布的《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》规定,建安施工企业适用一般计税方法,适用的增值税税率为 11%,且理论测算结果显示,实行“营改增”后,企业平均减轻税负为 83%。

现按建筑业企业以 100 元经营收入为例,测算的相关数据如下:①施工企业销售额=100/1.11=90.09(元);②施工企业销项税额=90.09×11%=9.91(元);③建筑业销售额=100/1.06=94.34(元);④建筑服务业销项税额=94.34×6%=5.66(元)。

根据增值税征收原则,建筑业税负的增减取决于专用发票中进项税扣除额的大小。理论测算中,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%、租赁服务进项税扣除额达到经营收入的 9.03%,各专业税负只有符合这个临界值,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。若扣除额大于上述系数,税负便有所减轻,扣除额小于上述系数,税负就会增加。

**2. 实际测算。**我们就各种类型的建筑企业做了相关调研和实测,结果发现,税负不减反增。

如,对某总承包公司的据实测算、计算结果为:

该公司 2013 年收入 537 355.75 万元(含税),营业税实际缴纳为 9 293.14 万元,如果转换成增值税销项税,则为 57 387.51 万元。

该公司 2013 年总成本为 507 650 万元(含税),其中人工费 177 678 万元,若转换成增值税,则可抵扣进项税 19 544.53 万元,而实际并没有进项税票可以抵扣;材料费 157 372 万元,若转换成增值税,则可抵扣进项税 26 700 万元,实际可抵扣进项税票 23 008 万元;其他直接费 101 530 万元,若转换成增值税,则可抵扣进项税 11 168 万元,实际可抵扣进项税票 9 828 万元;间接费用 126 913 万元,若转换成增值税,则可抵扣进项税 13960 万元,实际可抵扣进项税票 11 168 万元。

经过测算,假设 2013 年该公司营业税改增值税,实际可抵扣进项税 44 404 万元,扣除抵扣额后,应缴纳增值税款为 57 387.51 万元,比执行营业税政策多缴纳 4 090.37 万元,税负增幅为 44.01%。

又如,对某专业分包公司的据实测算、计算结果为:

该公司 2013 年收入 19 909.28 万元(含税),实缴营业税 575.37 万元,如换成增值税销项税为 1 972.99 万元。

该公司 2013 年总成本 16 730.25 万元(含税),其中人工费 3 126.99 万元,若转换成增值税,则可抵扣进项税 309.88 万元,而实际并没有进项税票可以抵扣;材料费 11 054.90 万元,若转换成增值税,则可抵扣进项税 1 606.26 万元,实际可抵扣进项税票 1 039.57 万元;其他直接费 2 078.43 万元,若转换成增值税,则可抵扣进项税 301.99 万元,实际可抵扣进项税票 97.40 万元;间接费用 469.93 万元,若转换成增值税,则可抵扣进项税 41.58 万元,实际可抵扣进项税票 9.04 万元。

经过测算,假设 2013 年该公司营业税改增值税,实际

可抵扣进项税1 147.29万元,扣除抵扣额后,应缴纳增值税款为908.27万元,比抵行营业税政策多缴纳332.09万元,税负增幅为57.71%。

再如,对某劳务分包公司的据实测算、计算结果为:

该公司2013年收入2 566.80万元(含税),营业税实际缴纳87.78万元,如换成增值税销项税则为254.37万元。

2013年公司总成本2 274.11万元(含税),其中人工费2 256.11万元,若转换成增值税,则可抵扣进项税223.58万元,而实际并没有进项税票可以抵扣;间接费用18万元,若转换成增值税可抵扣进项税2.62万元,实际可抵扣进项税票1.3万元。

经过测算,假设2013年该公司营业税改征增值税,实际可抵扣进项税1.3万元,扣除抵扣额后,应缴纳增值税款为278.38万元,比执行营业税政策多缴纳190.6万元,税负增幅为217%。

**3. 分析结论。**由上面三类不同规模但均较为规范的公司实际项目的测算分析中,我们可以看到,在国内建筑市场大环境和行业现状下,这个实测结果与有关部门理论测算结果相差甚远,如执行11%的增值税对不同企业的税负都将会大幅增加,具体原因在于:理论上可取得进项税发票的部分约占总收入的70%,而实际上这个数据是35%~50%,加上无法取得进项税发票的部分占总收入的30%~50%,即实际上无法抵扣进项税的支出占总收入比重达65%~90%左右。这违背了“营改增”减轻企业税负,让更多的企业享受改革红利、促进现代服务业发展、增加就业、推动经济结构调整的初衷。

根据相关文献资料,各地及各种理论测算及模拟实际测算虽然各方面条件不尽相同,但是,从理论测算的结果来看,税负水平都一致,都是下降的,降幅在80%左右;而模拟实际测算税负水平却大相径庭,截然相反,有的测算是降低的,降幅在10.3~118.6%之间,有的测算是增加的,增幅在44.01%~217%之间。两种截然相反的结果说明,建筑业企业可抵扣的进项税款到底应该是多少。这是“营改增”政策实施的关键。

#### 四、对建筑业“营改增”后的几点看法和建议

##### (一)征税范围

增值税覆盖面是否足够大,税款征收能否形成一条较为紧密的链条,这是“营改增”政策能否有效实施的关键,它包括两层含义:一是征税范围越广,税款征收的链条就越紧,越有利于消除重复征税;二是征税范围越广,征收成本就越低,越有利于税源的控制。

##### (二)抵扣效果

纳税人计税依据原则上为发生应税交易取得的全部收入。对于一些存在大量代收转付或代垫资金的行业,其代收代垫金额可以于计税前从总收入中予以合理扣除。所以,实际交易物所含的增值税能否被足额抵扣,是增值

税传导效果好坏的基础。

##### (三)税率

税率是多种还是单一也是很关键的一个问题。本次《营业税改征增值税试点方案》中,推出建筑业企业试用11%的增值税税率,而在之前,建筑业企业营业税税率一般定在3%左右,部分建筑上市公司因为涉及相关设计服务、劳务服务、房地产销售服务等领域,适用5%的营业税税率。从目前的税收制度设置上来说,建筑业企业纳税的负担比许多行业都要重。国家统计局公布的资料显示,2012年全国规模以上工业企业上缴国家税金与自身实现利润的比例是1:2左右,而建筑业企业上缴税金与实现利润的比例是1:1左右。建筑业属于微利行业。从2012年建筑业上市公司的总体净利润率来看,由2011年的2.8%下降至2.4%。从统计资料来看,2005~2012年,我国建筑业产值利润率最高的年份只达到3.5%。可见,建筑业企业的税负重于其他行业。因此建议财政部门 and 税务部门从促进行业发展的角度出发,在“营改增”后根据建筑业的自身业务特点,适时适度调整适用税率,以保持“营改增”前后建筑业企业的税负水平基本不变或有所降低。

##### (四)统一缴税政策的执行口径

建筑业“营改增”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,无法实现抵扣环节,影响了增值税作用的发挥。所以,增值税应扩大覆盖面,其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改革并逐步予以规范,以保证增值税抵扣链条的完整性。由于建筑业的特殊性,其产品不局限于一省一市。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,要推广营业税改征增值税,必须更多考虑“营改增”后相关衔接问题。如有可能,全国全行业统一推行建筑业营业税改征增值税。

##### (五)“营改增”政策借鉴的建议

对于金融业本身而言,“营改增”后可能会采取“虚拟抵扣”,即不可能真正实现凭票来抵扣进项税额,一些抵扣项目是不需要凭票的。这就解决了金融业“营改增”面临的进项发票抵扣问题,这也是金融业的一种税改思路。我们建议,可将金融业“虚拟抵扣”方法引入建筑业,让无法取得增值税进项发票的成本部分也可以获得进项抵扣,包括银行利息成本、无法收回的保证金等。这样可以解决部分进项无票抵扣问题。

同时建议,凡经人民银行、银监会、商务部批准经营融资租赁业务试点的一般纳税人提供有形动产融资租赁服务,对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策,给建筑企业三年的缓冲期,实行增值税实际

税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。

#### (六) 细化“营改增”政策操作细则

**1. 细化纳税时间。**结合建筑业生产和收款周期,对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;其他结算分别进行,而不是简单地按年度征收税款。

**2. 适当调整资产入账价值及纳税基础。**在对建筑业营业税改征增值税的同时,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计入在建工程,属于非应税项目,涉及的劳务、材料的进项税均不得抵扣。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为准,以免导致企业资金压力加重。

**3. 整合纳税主体。**建筑业根据实际需要在地成立项目公司,它虽具有独立法人资格,但不同于一般纳税主体。目前建筑业企业在税收征管方面对项目公司完全按照独立纳税人管理,耗用人力精力大,不同项目的损益无法合并纳税,不利于集团整体纳税筹划。因此建议允许同一集团下的项目公司集中纳税,简化征管流程。

### 五、建筑业“营改增”实际操作中应关注的几个重点问题及处理建议

#### (一) 总分机构纳税问题

**1. 总体方案。**总分机构纳税方式建议采取“汇总核算,统一申报,税款分配,季度缴纳”的纳税方式。

**汇总核算:**汇总纳税企业总机构汇总核算收入、销项税额、进项税额和应纳税额。

**统一申报:**总机构按汇总总部及所属项目机构的当期销售额并计算出当期销项税额,减去当期进项税额后得出当期应纳税额,由总机构进行纳税申报。

**税款分配:**总机构将当期应纳税额按所属各项目机构的销售额占汇总销售额的比例进行分配,得出所属各项目机构的当期应纳税额,由总机构按季度汇总申报纳税后,分别向项目机构所在区域支库,按规定预算级次分配解缴税款。

**季度缴纳:**总机构季度纳税申报,总机构和项目机构季度结清税款。

**2. 审批管理方式。**跨省、自治区、直辖市和计划单列市施工的建筑企业,经财政部和国家税务总局批准,可以汇总申报缴纳增值税;在同一省(自治区、直辖市)范围内施工的建筑企业,经省(自治区、直辖市)财政厅(局)、国家税务局审批。建筑企业项目增减变动频繁,汇总项目机构采取备案登记形式,汇总纳税总机构向主管税务机关报备《汇总纳税企业总分支机构信息备案表》,并将总机构及汇总项目机构的信息及项目机构主管税务机关的邮

编、地址报主管税务机关备案;项目机构应将总机构信息、上级机构信息报主管税务机关备案。

**3. 汇总范围。**项目机构发生除建筑业应税服务以外的增值税应税行为,按照增值税条例及相关规定就地申报纳税。总机构及其项目机构取得的与建筑业服务相关的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁的进项税额,由总机构汇总缴纳增值税时进行抵扣。总机构及其项目机构用于建筑安装服务以外的进项税额不得汇总。

**4. 税务管理。**当期实现的应税销售额统一由总机构核算销项税额,取得的进项税额可由项目机构在当地进行认证,并将认证信息传递至总机构。各项目机构为生产经营而发生的支出,必须以总机构名义取得合法抵扣凭证,由总机构申报抵扣。总机构与汇总范围内的项目机构之间移送货物、提供应税服务、劳务不得开具发票,不征收增值税。汇总纳税企业向汇总纳税的总机构、项目机构以外的单位(含未经批准的项目机构)、个人销售货物、提供应税服务、劳务的行为,应按规定征收增值税。

**5. 申报流程管理。**按总机构汇总核算较好,即当期应纳增值税=当期销项税额-当期进项税额;项目机构应纳增值税=当期应纳增值税×(项目机构当期应税销售收入÷纳税企业当期全部应税销售收入);总机构应纳增值税=当期应纳增值税-全部项目机构预缴增值税;当期应纳增值税为零时,不再计算当期总机构、项目机构应纳增值税。总机构应在季度终了后次月20日前汇总编制《增值税纳税申报表》和《汇总纳税企业及其所属分支机构应交增值税分配表》,并传递给相关分支机构,作为分支机构在纳税申报时的附报资料。分支机构应根据《汇总纳税企业及其所属分支机构应交增值税分配表》所列本地区的增值税分配数向主管国税机关办理预缴申报,并及时将有关税款入库信息反馈给总机构。

总机构在下一个纳税申报期将《汇总纳税企业及其所属分支机构应交增值税分配表》及分支机构的入库证明(复印件)上报至总机构主管国税机关。

#### (二) 纳税地点问题

考虑到平衡地方财政利益和保证企业生产经营需要,按照“谁签合同谁纳税”原则。当劳务发生地与机构所在地一致的,直接在机构所在地缴纳;当劳务发生地与机构所在地不一致的,建议施工单位在劳务发生地省级外管站代开发票并按0.5%~1%预缴增值税,总机构汇总后对扣除预缴后的部分进行缴税,避免省内各地争抢税源。

#### (三) 存量资产问题

固定资产的购置对于建筑施工企业来说也是一个非常大的投入,而且大型设备使用年限较长,一般能有10年的使用期限。建筑企业在税改前购买的机械设备、库存原材料,由于当时没有取得增值税专用发票,税改后会导致

企业只承担销项税,而无法抵扣进项税,从而造成税负增加。建议借鉴1994年工业生产领域和批发零售商业改增值税时国家税务总局的规定:期初存货已征税款可以按5年分期抵扣。“营改增”之前购置的,应该允许抵扣。可视同企业出售旧设备4%减半征收,按2%计算扣除;2012年以后购买的固定资产、小型临时设施、周转材料,按照账面净值所含的进项税分5年进行抵扣。

#### (四)新老合同纳税事项

新旧工程分开,旧工程仍执行原政策,新工程执行新政策。即税改前已开工的工程征收营业税,税改前已在地税机关办理工程项目登记的工程继续按营业税执行直至合同履行完毕。税改后开工的工程征收增值税。

#### (五)BT、BOT、PPT项目事项

现行营业税下国家对BT业务的计税方法未出台统一政策,导致目前BT业务营业税的缴纳情况较混乱,各地方对BT业务营业税的规定均不一致,存在按“建筑业”、“销售不动产”、“服务业—代理业”等多税目计交营业税,且划定税目的依据也不同。

建议对BT业务的增值税计税方法进行统一明确,按完工百分比法确认收入,当月为纳税义务发生时间,以收到工程价款或取得收款凭证的当日(资金或发票)为纳税义务发生日,按简易计税方式征收,征收率为3%。

#### (六)工程款拖欠事项

建筑施工企业多年来积累了较大数额的被拖欠工程款,特别是政府工程,造成了营业税的拖欠,实施“营改增”后以前年度被拖欠工程款收回后,将无法扣除进项税款。建议最好采取“新合同新办法、老合同老办法(3%简易税率征收)”,以便顺利过渡,否则施工企业难以承受。对施工企业历史欠税中由政府工程款拖欠造成的以及长期滚存部分予以减免,国有企业的减免可作为国家对企业的投资。对于已竣工已结清及已竣工未结清项目在“营改增”后涉及收款如何处理;已竣工已结清及已竣工未结清项目能否根据结算日期或生产竣工日期在“营改增”之前,即采用3%简易税率征收。

还有一些具体问题,如纳税时间问题、甲供料问题、商品砼及预制构件问题、沙石料等地材问题、工程质保金问题、临时设施抵扣问题等,均应处理好。

### 六、建筑业“营改增”的应对

#### (一)企业经营意识应对

“营改增”对建筑企业内部构架设置及管理文化、管理意识均有重大影响。增值税相比营业税,有更多可以进行纳税筹划及管理空间,建筑业企业各部门必须全方位、全流程增加管理意识及管理力量。如针对企业部门设置的策划:钢筋、水泥等材料的运输费用若取得了专用发票也可以一定比例抵扣,如果运输需求大,从节税角度考虑,可以设立运输子公司。针对纳税人身份的策划:施工

企业采购零星材料时,可以选择购买一般纳税人的商品,索取专用发票并予以抵扣;也可选择购买小规模纳税人的商品,虽然不方便抵扣,但价格很可能相对便宜。针对应税项目的策划:吃透税收优惠政策,如与环保有关的产品或劳务很可能享受新增值税下的优惠等。

由上可见,营业税改征增值税带来的纳税思维的改变,不仅仅是财务管理问题,而且可以上升到企业全系统的企业策划和管理意识的改变。如果企业最高决策层及管理层没有对相关规定深入学习,进行科学的分析和求证,将不能充分利用增值税规定下的筹划空间,造成企业经济利益损失。为了适应现行的税收政策,以满足生存发展需要,建筑业企业必须花费大量的人力、物力和财力对现行经营意识进行调整,以适应新形势。

#### (二)企业管理体系应对

企业管理体系大体上可以分为合同报价系统、合同管理系统、项目审批系统、项目管理系统、债务管理系统、资产管理系统、采购管理系统、分包管理系统、风险预警系统等。其作用在于核算企业的成本、费用、收入、税金等项目,完善资金管理。企业由缴纳营业税变为缴纳增值税后,每一业务的本金、利息、收入、税金都发生了变化,报价方式、成本计算、利润定位、采购程序、劳务分包、设备租赁等相关计算和决策也随着这些因素的改变而发生变化。因此应做好相关管理工作:

1. 做好预测工作。建设单位招标概预算编制将发生重大变化,实际施工中,由于有多少成本费用能够取得增值税进项税额,在编制标书中很难准确预测,编制的标书中投标总价中又包含增值税,而增值税属于价外税,在投标中怎样编制,这种变化使建筑企业投标工作变得更为复杂化,必须适时采取对策,做到心中有数。

2. 做好定额编制工作。由于要执行新的定额标准,企业施工预算需要重新进行修改,企业的内部定额也要重新做编制,务必做精细。

3. 做好税务管理工作。分包商多为小规模纳税人,在签订分包合同时充分考虑分包方是否有开具专用发票的资格,并对增值税分担问题做出详细规定,合理转嫁税负,相关部门要协调配合好。

占建筑成本较大份额的材料是能否抵扣进项税的重要因素。采购部门不仅应采购材质合格的材料,而且应选择具有开票资格并可以在一定期限内开出增值税发票的材料商。所以,这些现实中的税务问题不仅是财务部门的职责,而且是向企业管理乃至预算部门、经营部门、采购部门等系列相关管理都提出了更高的管理要求,必须形成一个完整的纳税管理体系。

#### (三)企业财务会计应对

1. 财务管理系统。目前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

额的实现而实现,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多年运行,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。改征增值税后,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核算后进行纳税申报,其复杂性明显增加。

**2. 会计处理系统。**“营改增”后,企业需要增删调整若干会计科目,以满足核算需要。如报表集成管理系统中的科目定义、凭证生成、总账接口、收入确认、期间归结、凭证查询等子系统都要进行调整,新增账目的做账方法要形成规范,这样,难免提高人力成本和系统成本。

**3. 票据管理系统。**建筑业企业在原营业税发票管理系统的基础上要增设增值税进销项管理系统,而大多数企业都是一般纳税人,面对上下游公司既有增值税一般纳税人,也有小规模纳税人,还有一些非增值税纳税人和自然人,需要先判断客户的身份,依其身份开具或收取增值税专用发票或普通发票,避免因开错发票而带来税收风险。另外,发票的领购、进项发票的认证管理严格,也增加了企业的人力成本。此外,在信贷系统以及其他各系统的一体化连接上也会产生一些新变化。

因此,鉴于建筑业企业的财务会计人员对增值税还比较陌生,在财会人员能力参差不齐的情况下,现在若要一夜之间适应增值税的征管要求,是不现实的。由于“营改增”时间紧、难度高,为了避免应对过程的失误,造成企业税务成本上升,企业必须设立相对独立的税收核算及管理部门,增加财务方面的税务核算人员,并做好企业全员相关培训和准备工作。

#### (四)企业税收策划应对

**1. 充分理解国家税收规定。**由于建筑业企业工程项目众多、分布比较广,营业税改征增值税后,增值税纳税和管理较为复杂,企业应有专班专人做纳税策划,研究、熟悉和掌握国家财政税收政策,对企业纳税时机、缴税金额、抵扣比例等做出税收统筹策划。同时,由于“营改增”新政对于能够扣除成本的规定不够很清楚,为了降低税收负担,理应采用一般扣税法计算增值额而选用了差额计征办法计税。尽管差额计征办法在当期能够降低企业税负,也得到征税部门的默许,但却为企业带来了潜在的税收违法风险。还有一些企业为了减少税负,将不符合“营改增”抵扣范围的非法票据进行抵扣,这也为企业带来了一定程度的税收违法风险。企业应严格按照“营改增”后增值税管理的要求计算缴纳税款,避免因企业自身对政策理解偏差而导致一系列税务风险。

**2. 做好税收征管部门沟通工作。**在“营改增”过程中,

税务部门也是被改革对象,建筑业企业遇到的难题也是税务管理部门的问题。政策的阶段性和局限性导致各地政策执行口径不一。为了更好地做好“营改增”工作,企业要在了解税收政策和办事规程的基础上,主动判断自己是否适用相应的政策条款,自行备好相应材料向税务部门提出申请,争取尽快申办能享受的优惠政策。只有企业多与税务管理部门沟通,把遇到的问题及时向税务部门反映,使税务部门了解企业的业务性质和真实情况,才能引起税务机关的重视,最终推进问题的解决。

#### (五)企业成本投入应对

建筑业“营改增”彻底改变了建筑业企业纳税管理及核算粗放式的模式,促使其对每个进项环节进行精细化的核算,也促使企业各相关部门在招投标、签约、采购、决算、票据取得及审核等每一个进项环节,做好管理及核算工作。这样,相应较营业税模式下企业内部纳税管理成本会有所增加,特别是票据复核人员的工作量会增加较多,因此在增加相关投入时应加强相关管理工作。

#### 七、结论

根据笔者对建筑业企业的调查,结果表明:建筑业营业税改征增值税有利于企业减少重复征税,解决税负不公、税制非中性所引起的市场效率损失;有利于完善和延伸二三产业增值税抵扣链条,促进二三产业融合发展;有利于施工企业进行技术及装备的投入,提高其科技装备能力及运营规模;有利于促进建筑业的结构形式与其他行业营业税改征增值税有所不同,比其他行业营业税改征增值税更趋合理;有利于建筑施工企业提高管理水平,实现转型升级;也有利于建筑业规范市场行为。

同时,我们认为,建筑业营业税改征增值税涉及面广,深层次问题较多,对整个建筑业影响重大,若在建筑业上下游各行业营业税改征增值税未完成、未能形成增值税抵扣链条完整的条件下执行,势必会造成建筑业税负增减的不确定性,对社会及建筑业稳定造成较大冲击。因此我们建议,建筑业营业税改征增值税,必须是在基本具备上下游均可抵扣的条件下施行,且相关部门应提前6~12个月宣布执行时间,在此期间,要做好宣传、培训工作。建筑业企业应及时做好企业内部管理机构调整及人员配置、核算软硬件的购置及调试工作,这样,建筑业营业税改征增值税方能顺利开展。

#### 主要参考文献

- 卢立宇,张仕康.建筑业“营改增”税负影响分析[J].财会月刊,2014(23).
- 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).
- 万建国,韩菁.建筑业“营改增”问题分析[J].财会月刊,2013(8).