

建筑业“营改增”政策解读

张勇祖(高级会计师)

(国网青海省电力公司海西供电公司, 青海格尔木 816000)

【摘要】针对建筑业“营改增”问题,本文通过解读营业税改征增值税试点方案及建筑业“营改增”建设工程计价规则调整实施方案,分析建筑业“营改增”对施工企业的影响,并提出相应的政策建议。

【关键词】建筑业; 营改增; 税收政策; 解读

根据《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》(财税[2011]110号),建筑业“营改增”后适用11%增值税税率,与现行营业税3%的税率相比,税率增幅很大。各类财经类杂志、报纸据此提出建筑业“营改增”后税负大幅增加,笔者对此有不同理解。

一、建筑业增值税与营业税计算方式差异

营业税与增值税都属于流转税性质,营业税为价内税,增值税为价外税,二者应纳税额的计算方法不尽相

同。营业税应纳税额=营业额(工程造价)×营业税税率。增值税应纳税额=当期销项税额-当期进项税额;销项税额=销售额×增值税税率,此处不考虑进项税额转出、出口退税等因素。如果仅考虑税率差异,以及建筑业人工成本、砂石无法或很难取得增值税专用发票等因素,不难得出建筑业“营改增”后税负大幅增加的结论。

建筑业属于国家确定基本价格的行业,讨论建筑业“营改增”税负变化不能离开这一基本现实。根据住建部、

三、对房地产企业的建议

根据上述分析,房地产企业要在“营改增”后减轻税负,可以从以下几个方面进行完善:

1. 政府对房地产抵扣凭证的规范。对于房地产企业来说,土地购置费用的进项抵扣问题是其增值税进项抵扣的主要问题。因此,若政府允许房地产企业将财政部门监制的土地专用收据等作为增值税进项抵扣凭证,那么“营改增”后房地产企业的税负将有所减轻。

2. 加强房地产开发过程中的成本管理,规范外来发票的管理。房地产开发过程是成本发生的过程,房地产企业应不断加强房地产开发过程中的成本管理,尤其是对各项成本发生凭据的管理。增值税进项税额的抵扣实行凭票抵扣,因此,成本票据的管理显得尤为重要。

3. 销售方式的选择。房地产企业的楼盘是由本公司销售还是委托其他公司销售的销售方式的选择,也会给企业带来不同的税负影响。增值税的委托代销纳税义务发生最迟在发出货物满180天的当天;若选择自销,纳税义务发生的时间为书面合同约定的收款日期的当天。

4. 购进对象的选择。对于房地产企业来说,购进对象的选择也会给企业税负产生影响。一是选择一般纳税人作为提供方,可以取得税率为6%、11%、13%或17%的增值税专用发票进行抵扣。二是选择小规模纳税人作为提供方,这种情况下,如果取得的增值税普通发票,房地产企

业不能抵扣进项;如果能够取得由税务机关代开的3%的增值税专用发票,房地产企业可按照3%的税率作进项税额抵扣。对于房地产企业而言,若选择从一般纳税人或小规模纳税人采购对企业的净利润影响不大,则应当选择从一般纳税人采购货物或劳务;若采购小规模纳税人的货物或劳务会增加企业的净利润,且增加的利润可以弥补不能抵扣进项税额的损失,那么应选择与小规模纳税人进行合作。

四、小结

在不考虑营业成本中其他相关费用的情况下,土地增值税对房地产“营改增”前后的税负影响并不是特别大,所以,房地产企业在“营改增”过程中不必过多关注土地增值税对公司的影响。

在税制改革的初期,房地产企业的税负可能增加,但是随着征收链条、经营模式、体制机制的不断完善,各种不利因素终将消失,“营改增”对房地产业的积极意义和推动作用也将随着增值税的进一步完善得以体现。

主要参考文献

全国注册税务师执业资格考试教材编写组.2014全国注册税务师执业资格考试教材——税法(1).北京:中国税务出版社,2014(1).

胡芸玮.“营改增”对我国电信业的影响.财会月刊,2013(1).

财政部发布的《关于印发〈建筑安装工程费用项目组成〉的通知》(建标[2013]44号)规定,建筑安装工程费用项目按费用构成要素组成划分为人工费、材料费、施工机具使用费、企业管理费、利润、规费和税金,按工程造价形成顺序划分为分部分项工程费、措施项目费、其他项目费、规费和税金,其中税金按照税前造价乘以综合税率计算得出。讨论建筑业“营改增”税负变化问题必须考虑建筑业计税依据,而不能仅仅通过税率高低来判断建筑业税负的高低。

住建部于2014年7月底制订了《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)》,根据增值税税制要求,采用“价税分离”的原则,调整现行建设工程计价规则。将营业税下建筑安装工程税前造价各项费用包含可抵扣增值税进项税额的“含增值税税金”计算的计价规则,调整为税前造价各项费用不包含可抵扣增值税进项税额的“不含增值税税金”的计算规则。《建筑安装工程费用项目组成》(建标[2013]44号)中的税金,是指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。虽然调整方案正式文件还未下发,但是方案思路符合国家政策要求,应该不会有根本性变化。就此调整方案,建筑业“营改增”对建筑业企业的影响不仅在于税负变化,还在于对企业损益产生巨大影响。

二、建筑业“营改增”的影响分析

由于一般土建项目与安装工程费用组成比例、物资采购方式差别较大,根据《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)》,分别对上述两类项目展开分析,测算建筑业“营改增”对施工企业利润、税负的影响。

(一)某输变电架空线路工程

此架空线路建筑安装费用5 214万元,建筑安装费用是项目招标投标的依据,施工合同金额依据建筑安装费用确定,此项目建筑安装费用明细组成如表1所示。

1. 建筑业“营改增”前税负、利润测算。假设施工合同金额为5 214万元,施工企业按合同金额3%税率缴纳营业税,则营业税税负为3%。施工企业确认收入5 214万元,确认营业税金及附加164万元,成本空间为5 050万元。

2. 建筑业“营改增”后税负、利润测算。除人工费、规费、利润、税金不涉及调整,其他项目价格都需要由含税价格调整为不含税价格。由于机械、措施费、企业管理费调整涉及复杂的测算过程,并且对项目总造价影响不是很大,在此不做调整,在此仅就装置性材料进行调整。装

表1 架空线路建筑安装费用明细 单位:万元

序号	项目名称	取费基数	费率(%)	土石方	基础	杆塔	架线	附件	合计	占总计(%)
一	直接费			534	1 002	1 685	756	333	4 311	82.68%
1	直接工程费(B)	①+②		305	856	1 575	685	315	3 735	71.64%
①	定额直接费			305	185	107	104	16	716	13.74%
	人工费(A)			248	139	79	60	12	537	10.30%
	机械			37	23	26	39	4	129	2.48%
②	装置性材料费			0	671	1 468	581	299	3 019	57.90%
2	措施费			230	146	111	71	18	575	11.04%
①	冬季施工增加费	A	17.14	43	24	14	10	2	92	1.77%
②	施工工具用具使用费	A	5.38	13	7	4	3	1	29	0.55%
③	特殊地区施工增加费	A	60.80	151	84	48	36	7	326	6.26%
④	临时设施费	B	2.55	8	22	40	17	8	95	1.83%
⑤	施工机构转移费	A	3.59	9	5	3	2	0	19	0.37%
⑥	安全文明施工措施补助费	A	2.52	6	3	2	2	0	14	0.26%
二	间接费			231	129	73	56	11	499	9.57%
1	规费			117	66	37	28	5	254	4.87%
①	社会保障费	A	28.00	78	43	25	19	4	168	3.23%
②	住房公积金	A	12.00	33	19	11	8	2	72	1.38%
③	危险作业意外伤害保险费	A	2.53	6	4	2	2	0	14	0.26%
2	企业管理费	A	45.62	113	63	36	27	5	245	4.70%
三	利润	一+二	5.00	38	57	88	41	17	241	4.61%
四	税金	一+二+三	3.24	26	38	60	28	12	164	3.14%

置性材料表中水按照13%增值税税率调整金额,砂石按照小规模纳税人3%调整金额,运输费用按照11%增值税税率调整金额,其他材料按照17%增值税税率调整金额,调整后装置性材料总价由3 019万元调整为2 600万元,结果如表2所示。

表2 装置性材料调整表 单位:万元

材料名称及规范	调整前总价	调整后总价
基础工程:		
水	4 184.60	3 703.19
普通水泥	981 532.63	838 916.78
中砂	99 766.82	96 860.99
碎石(20~40mm)	254 086.68	246 686.09
毛石	151 800.00	147 378.64
碎石垫层	344 500.00	334 466.02
RC-阻锈剂	963 900.00	823 846.15
玻璃钢	2 138 940.00	1 828 153.85
地脚	363 571.98	310 745.28
基础钢材	528 996.58	452 133.82
小计	5 831 279.00	5 082 890.81
当地材料运输费	883 563.00	796 002.58
合计	6 714 842.00	5 878 893.39

续表 2

材料名称及规范	调整前总价	调整后总价
杆塔工程:		
镀锌铁件	42 573.68	36 387.76
铁塔	12 974 392.05	11 089 223.98
钢管杆	121 857.05	104 151.33
接地钢材	410 935.53	351 226.95
螺丝	246.44	210.63
防腐涂料KV	66 150.00	56 538.46
小 计	13 616 155.00	11 637 739.11
运输费	1 064 706.00	959 194.41
合 计	14 680 861.00	12 596 933.52
架线工程:		
导线JL1/LHA1-135/140-18/19	4 517 710.85	3 861 291.32
地线(铝包钢绞线)JLB20A-100	1 109 177.58	948 015.03
小 计	5 626 888.00	4 809 306.35
运输费	182 982.00	164 848.20
合 计	5 809 870.00	4 974 154.55
附件安装工程:		
挂环类	124 736.17	106 612.11
联板类	138 295.82	118 201.55
碗头挂板类	47 977.77	41 006.64
合成绝缘子FXBW-110/120	596 065.50	509 457.69
耐张线夹(压缩式)NY-100BG	14 034.38	11 995.20
耐张线夹(压缩式)NY-135G(135)	22 443.88	19 182.80
悬垂线夹XGZ-4014M	39 435.45	33 705.51
悬垂线夹CLS-120-240/30	343 299.00	293 417.95
悬垂线夹CL-60-240/30	279 517.50	238 903.85
跳线支撑线夹TZ-2	29 088.00	24 861.54
抱箍BGD-07/48-2	12 120.00	10 358.97
橡胶垫	17 452.80	14 916.92
防振锤FFH1824Y	723 129.50	618 059.40
防振锤FFH0713Y	218 819.33	187 025.07
重锤片FZC-15Y	102 571.56	87 668.00
小 计	2 959 611.00	2 529 581.98
运输费	27 558.00	24 826.90
合 计	2 987 169.00	2 554 408.89
总 计	30 192 741.00	26 004 390.35

此项目建筑安装费用调整为5 059万元,结果如表3所示。

假设项目合同金额为5 059万元,应确认收入4 558万元、销项税额501万元,成本空间为4 558万元,装置性材料产生进项税额419万元,应缴纳增值税82万元,税负为1%,税负明显降低。按照现在工程管理现状,基础工程装置性材料由施工方采购,其他装置性材料由建设方采购,也就是说存在甲供物资,假设这种情况下合同金额

表 3 建筑安装费用调整表 单位:万元

序号	项目 名称	取费基数	费率 (%)	合计
一	直接费			3 842
1	直接工程费(B)	①+②		3 267
①	定额直接费			666
	其中:人工费(A)			537
	机械			129
②	装置性材料费			2 600
2	措施费			575
①	冬雨季施工增加费	A	17.14	92
②	施工工具用具使用费	A	5.38	29
③	特殊地区施工增加费	A	60.80	326
④	临时设施费	B	2.55	95
⑤	施工机构转移费	A	3.59	19
⑥	安全文明施工措施补助费	A	2.52	14
二	间接费			499
1	规费			254
①	社会保障费	A	28.00	168
②	住房公积金	A	12.00	72
③	危险作业意外伤害保险费	A	2.53	14
2	企业管理费	A	45.62	245
三	利润	一+二	5.00	217
四	税金	(一+二+三)×0.11		501
	建设安装工程费	(一+二+三+四)		5 059

为2 459万元,确认收入2 215万元、销项税额244万元,施工方装置性材料产生进项税额84万元,应缴纳增值税160万元,税负为7%。建筑业“营改增”前,甲供装置性材料税金由施工方缴纳,施工方应与建设方结算甲供装置性材料税金,不影响施工企业总体税负。此项目“营改增”后成本空间大幅收窄,对企业利润产生很大影响,追根溯源是项目建筑安装费用中装置性材料占比在50%以上,成本按照17%扣减进项税,增值税税率为11%,成本空间缩减6%,考虑取费影响,成本空间缩减9%。如果按上述甲供物资口径,“营改增”前确认收入2 195万元,税金66万元,成本空间2 129万元,“营改增”后成本空间有所提升。

(二)某办公用房项目

此项目总投资776万元,其中建筑部分452万元,此项目建筑部分施工图预算组成如表4所示。

1. 建筑业“营改增”前税负、利润测算。假设施工合同签订金额为452万元,施工企业按合同金额和3%税率缴纳营业税,营业税税负为3%。施工企业确认收入452万元,确认营业税金及附加14万元,成本空间为438万元。

2. 建筑业“营改增”后税负、利润测算。调整思路与过程同上,其中商品混凝土一般会选取简易方式,按6%计算缴纳增值税,调整时按6%调整。调整后材料费总价由

表4 办公用房项目建筑部分施工图预算明细表 单位:万元

序号	费用名称	取费说明	费率 (%)	费用金额
一	直接费	定额直接费+人工增加费+机械增加费+人工费调增额		290.38
二	定额直接费	人工费+材料费+机械费		272.74
1	人工费	人工费+技术措施项目人工费		55.10
2	材料费	材料费+技术措施材料费		204.92
3	机械费	机械费+技术措施项目机械费		12.72
4	人工增加费	人工费+技术措施项目人工费	0	
5	机械增加费	机械费+技术措施项目机械费	0	
6	人工费调增额	工日合计+技术措施项目工日合计		17.64
三	施工组织措施费	安全文明施工费+其他组织措施费		4.96
1	安全文明施工费	人工费+技术措施项目人工费	6	3.31
2	其他组织措施费	人工费+技术措施项目人工费	3	1.65
四	其他项目费	建筑节能专项检测费+其他		
1	建筑节能专项检测费	直接费	0	
2	其他			
五	管理费	人工费+技术措施项目人工费	9	4.96
六	利润	人工费+技术措施项目人工费	8	4.41
七	人材机价差	人材机价差		109.98
八	规费	社会保障费(养老、失业、医疗)+住房公积金+工伤保险费+工程排污费+意外伤害保险费		22.78
1	社会保障费	人工费+技术措施项目人工费	27.5	15.15
2	住房公积金	人工费+技术措施项目人工费	11	6.06
3	工伤保险费	人工费+技术措施项目人工费	1.1	0.61
4	工程排污费			
5	意外伤害保险费	一+三+四+五+六+七+社会保障费+住房公积金+工伤保险费+工程排污费	0.22	0.96
九	税金	直接费+施工组织措施费+其他项目费+管理费+利润+人材机价差+规费	3.36	14.70
	工程造价			452.17

204.92万元调整为182.87万元,价差由109.98万元调整为94万元。材料费调整明细表如表5所示。

材料价差按照材料费调整系数进行调整,明细表如表6所示。

此项目建筑部分金额调整为443.19万元,结果如表7所示。

假设项目合同金额为443万元,确认收入399万元、销项税额44万元,成本空间为399万元,材料费及价差进项税额38万元,应缴纳增值税6万元,税负为1%,税负明显降低。一般土建项目材料由施工单位采购,不存在甲供物资。此项目“营改增”后成本空间大幅收窄,对企业利润产生很大影响,项目建筑安装费用中材料费及价差占比在50%以上,成本按照17%扣减进项税,增值税税率为11%,成本空间缩减6%,考虑取费综合影响,成本空间缩

表5 材料费调整明细表 单位:万元

材料名称及规格	单位	数量	预算价	调整前实际价	调整后实际价
水泥	kg	141470.8032	0.33	46685.37	39902.02
水泥	kg	3168.8097	0.36	1140.77	975.02
净砂	m ³	480.0079	48.56	23309.18	22630.27
砾石	m ³	4.37544	39.28	171.87	166.86
砾石	m ³	17.9516	38.23	686.30	666.31
生石灰	kg	18416.8714	0.13	2394.19	2324.46
砾石	m ³	65.1443	39.28	2558.87	2484.34
碎石	m ³	2.9705	58.57	173.98	168.91
石油沥青	kg	9185.9655	1.55	14238.25	12169.44
水	m ³	152.6898	1.63	248.88	220.25
水	t	3550.4818	1.63	5787.29	5121.49
模板板方材	m ³	46.4103	1378.54	63978.45	54682.44
二等板方材	m ³	1.0301	1699.91	1750.99	1496.58
普通粘土砖	千块	249.7163	174.15	43488.10	42221.45
钢渣砖	千块	167.8452	174.15	29230.24	28378.88
钢筋	t	80.8934	3140.09	254012.69	217104.86
钢筋	t	0.0598	3236.93	193.69	165.55
圆钢	t	0.3552	3236.93	1149.76	982.70
角钢	t	0.2364	3397.51	803.17	686.47
螺纹钢筋	t	177.6743	3210.1	570352.30	487480.60
垫木	m ³	0.0587	1378.54	80.90	69.14
钢板	t	0.6804	3875.99	2637.22	2254.04
聚苯乙烯泡沫板	m ³	152.9180	402.62	61567.84	52622.08
SBS油毡	m ²	29.9	19.75	590.53	504.72
加气砼块	m ³	1532.8716	154.92	237472.48	224030.64
预拌C20泵送砼	m ³	13.1682	217.35	2862.11	2700.10
预拌C20泵送砼	m ³	3.1712	205.78	652.57	615.63
预拌C30泵送砼	m ³	1314.3115	259.33	340840.40	321547.55
预拌C35泵送砼	m ³	515.6406	261.9	135046.27	127402.14
预拌C20泵送砼,砾石20mm,水泥32.5	m ³	89.4846	203.19	18182.38	17153.18
小计				1862287.03	1668928.14
其他耗材				186890.94	159735.85
合计				2049177.97	1828663.98

减达8%。

通过上述项目分析,按照《建筑业“营改增”建设工程计价规则调整实施方案》,税负影响在于材料是否由甲供:如果材料甲供,税负大幅攀升;如果材料由施工单位购买,税负降低。针对不同的项目,建筑业“营改增”对利润空间存在较大影响。

三、政策建议

1. 根据财税[2011]110号规定,“营改增”试点行业总体税负不增加或略有下降,基本达到消除重复征税的总

表 6 材料价差调整胆细表 单位:万元

材料名称	单位	数量	预算价	市场价	价差	价差合计	调整后 价差
水泥	kg	141470.8032	0.33	0.5	0.17	24050.04	20555.59
水泥	kg	3168.8097	0.36	0.55	0.19	602.07	514.59
净砂	m ³	480.0079	48.56	45	-3.56	-1708.83	-1460.54
砾石	m ³	4.3754	39.28	23	-16.28	-71.23	-60.88
砾石	m ³	17.9518	38.23	27	-11.23	-201.6	-172.31
生石灰	kg	18416.8714	0.13	0.16	0.03	552.51	472.23
砾石	m ³	65.1443	39.28	23	-16.28	-1060.55	-906.45
碎石	m ³	2.9705	58.57	23	-35.57	-105.66	-90.31
石油沥青	kg	9185.9655	1.55	5	3.45	31691.58	27086.82
水	m ³	152.6898	1.63	2.74	1.11	169.49	144.86
水	t	3550.4818	1.63	2.74	1.11	3941.03	3368.40
模板板方材	m ³	46.4103	1378.54	2252.78	874.24	40573.74	34678.41
二等板方材	m ³	1.0301	1699.91	2395.62	695.71	716.62	612.50
普通粘土砖	千块	249.7163	174.15	470	295.85	73878.57	63144.08
钢渣砖	千块	167.8452	174.15	470	295.85	49657.01	42441.89
钢筋	t	80.8934	3140.09	4966.74	1826.65	147764.01	126294.03
钢筋	t	0.0598	3236.93	5034.84	1797.91	107.58	91.95
圆钢	t	0.3552	3236.93	5034.84	1797.91	638.62	545.83
角钢	t	0.2364	3397.51	4932.97	1535.46	362.98	310.24
螺纹钢	t	177.6743	3210.1	4979.48	1769.38	314373.37	268695.19
垫木	m ³	0.0587	1378.54	2252.78	874.24	51.3	43.85
钢板	t	0.6804	3875.99	5227.23	1351.24	919.38	785.79
聚苯乙烯 泡沫板	m ³	152.9180	402.62	250	-152.62	-23338.34	-19947.30
SBS油毡	m ²	29.9	19.75	25	5.25	156.98	134.17
加气砼块	m ³	1532.8716	154.92	270	115.08	176402.87	150771.68
预拌C20 泵送砼	m ³	13.1682	217.35	350.33	132.98	1751.11	1496.68
预拌C20 泵送砼	m ³	3.1712	205.78	350.33	144.55	458.4	391.79
预拌C30 泵送砼	m ³	1314.3115	259.33	388.91	129.58	170308.48	145562.80
预拌C35 泵送砼	m ³	515.6406	261.9	405.49	143.59	74040.83	63282.76
预拌C20泵 送砼,砾石 20mm,水泥 32.5	m ³	89.4846	203.19	350.33	147.14	13166.76	11253.64
小计						1099849.12	940041.98

体要求。财政部、税务总局、住建部应加强协调沟通,针对不同的项目统筹测算不同的费用组成明细,设置合理的价格调整系数,从而达到总体税负不增加的要求。

2. 财政部、住建部应按照增值税计价原理,调整建筑安装费用税金计算公式[其中:计税价格=成本×(1+成本利润率)],税金计算基数应统一调整为工程直接成本,并设置合理的利润率,确保施工企业利润水平不降低。

表 7 项目建筑部分费用调整表 单位:万元

序号	费用名称	取费说明	费率 (%)	费用 金额
一	直接费	定额直接费+人工增加费+机械增加费+人工费调增额		268.33
二	定额直接费	人工费+材料费+机械费		250.69
1	人工费	人工费+技术措施项目人工费		55.10
2	材料费	材料费+技术措施材料费		182.87
3	机械费	机械费+技术措施项目机械费		12.72
4	人工增加费	人工费+技术措施项目人工费	0	
5	机械增加费	机械费+技术措施项目机械费	0	
6	人工费调增额	工日合计+技术措施项目工日合计		17.64
三	施工组织措施费	安全文明施工费+其他组织措施费		4.96
1	安全文明施工费	人工费+技术措施项目人工费	6	3.31
2	其他组织措施费	人工费+技术措施项目人工费	3	1.65
四	其他项目费	建筑节能专项检测费+其他		
1	建筑节能专项检测费	直接费	0	
2	其他			
五	管理费	人工费+技术措施项目人工费	9	4.96
六	利润	人工费+技术措施项目人工费	8	4.41
七	人材机价差	人材机价差		94.00
八	规费			22.70
1	社会保障费	人工费+技术措施项目人工费	27.5	15.15
2	住房公积金	人工费+技术措施项目人工费	11	6.06
3	工伤保险费	人工费+技术措施项目人工费	1.1	0.61
4	工程排污费			
5	意外伤害保险费	一+三+四+五+六+七+社会 保障费+住房公积金+工 伤保险费+工程排污费	0.22	0.88
九	税金	(一+三+四+五+六+七+八)	11	43.92
	工程造价	(一+三+四+五+六+七+八 +九)		443.19.

3. 由于建筑业“营改增”后甲供物资对企业税负具有根本性影响,建议住建部出台总体管理办法,对甲供物资招投标、结算方式提出明确要求,防止施工企业税负大幅增加。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于印发《营业税改征增值税试点方案》的通知.财税[2011]110号,2011-11-16.

住房和城乡建设部,财政部.关于印发《建筑安装工程费用项目组成》的通知.建标[2013]44号,2013-03-21.

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》第三个文件征求意见稿.建标造[2014]51号,2014-07-21.