

A Study on Tax Planning for Construction Contractor after “Replace Business Tax with Value-Added Tax”

Fopiao Kuang

School of Accounting, Southwest Forestry University, Kunming Yunnan
Email: 854629438@qq.com

Received: Dec. 8th, 2017; accepted: Dec. 22nd, 2017; published: Dec. 29th, 2017

Abstract

The construction industry paid the value-added tax (VAT) and the business tax have been replaced from on May 1, 2016. The VAT rate was set at 11%. To seize the opportunity of “replace business tax with value-added tax”, and carry out VAT tax planning, is the first task of enterprise after that change. Through assumptions, the paper summarizes that the proportion of the cost can get arrive buckles and the quantity of the fixed assets, of which the key point that is controlling the value-added tax of the construction industry. Through the study of the key points, providing business planning recommendations, reducing corporate tax burden, the goal of maximizing corporate profits would be achieved ultimately.

Keywords

Replace Business Tax with Value-Added Tax, Tax Planning, Critical Control Point, Construction Contractor, Contract Management

“营改增”后建筑施工方纳税筹划研究

邝佛飘

西南林业大学会计学院, 云南 昆明
Email: 854629438@qq.com

收稿日期: 2017年12月8日; 录用日期: 2017年12月22日; 发布日期: 2017年12月29日

摘要

建筑业于2016年5月1日起全面缴纳增值税, 营业税正式退出建筑业, 增值税税率确定为11%。抓住“营

改增”这个契机，进行增值税的纳税筹划，是企业“营改增”后的首要任务。文章通过一定的假设前提，进行理论计算，归纳出影响建筑业施工方增值税税负的关键控制点主要是成本费用的可抵扣比例及购置固定资产的数量。通过围绕关键控制点的研究，给企业提供筹划建议，科学减轻企业税负，最终实现企业利润最大化目标。

关键词

营改增，纳税筹划，关键控制点，建筑业施工方，合同管理

Copyright © 2017 by author and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

根据国家统计局 2016 年数据显示，建筑业年投资额高达 4577 亿元，全国具有资质等级的总承包和专业承包建筑企业实现利润达 6745 亿元，建筑业一贯以来都是劳动密集型产业，带动国家的整体就业，该行业的税负设计是否合理，直接影响我国国民经济的质量与效率。从现有数据看，建筑行业因为进项税抵扣不完全，整体税收负担加大。建筑业作为带动我国经济快速发展的主要动力行业，其自身的一些弊病，如项目违规挂靠，资质违规共享，管理复杂，人力资源流动性大，混业经营等特点，导致企业的现金流与票据流不同步。直接影响的是企业增值税进项税额的不能足额及时地抵扣。这就倒逼建筑企业进行管理上的革新以及进行合理的纳税筹划，这样才能让企业承担更多的社会责任，同时也贯彻好“一带一路”方针政策。

2. 研究综述

邹昱、杨抚生(2011)采用 CGE 模型对改革的难点进行研究，分析得出增值税税率 11%并不会增加企业的税负的结论[1]。

王杰、饶海琴(2013)通过测算投入产出表得出了增值税为 11%时可以降低建筑企业的税负的结论。

戴国华(2012)分析计算《中国上市公司业绩评价报告 2011》中的统计数据得出营业税改增值税之后的企业应缴纳的流转税变高的结论[2]。

中华人民共和国住房和城乡建设部于 2012 年委托中国建设会计学会实地调研我国建筑施工企业后。得出的研究结果《建筑业“营改增”调研测算情况汇报》一文里表明“营改增”后建筑企业的税负将会明显增加。

从研究结论上看，各方有不同的论述，没有形成统一的结论。本文将在一定假设前提条件下进行理论分析，得出影响增值税税负的关键控制点。然后根据该关键控制点进行合理的纳税筹划，使企业能够减轻税负。

3. 理论分析

在理论分析时，我们假定建筑施工企业只存在建筑劳务，增值税销项税率为 11%，并且可抵扣成本费用进项税率均为 13% (可抵扣成本费用包括分包工程支出中的小规模纳税人，可抵扣税率为 3%；分包商为一般纳税人，专业分包、劳务分包、清包工采用一般计税，可抵扣税率为 13%；工程物资，可抵扣税率为 13%或 17%；机械使用费，可抵扣税率为 17%。可抵扣税率有 3%、6%、11%、13%、17%等税

率，为了简化计算和理论分析的需要我们假定所有的可抵扣税率均采用 13% 的税率)。假定企业在原征营业税时，企业的营业收入为 A，发生成本费用为 B，成本费用中可抵扣比例为 P，新增固定资产支出总额(含增值税进项税)为 M。

3.1. 流转税的平衡点分析

增值税作为流转税的一种，且采用价外计税方法进行计税。流转税中也包含属于价内税的营业税。应缴纳增值税的公式如下：

$$\text{应缴纳增值税} = \text{销项税} - \text{进项税} = \text{不含税营业额} \times 11\% - \text{可以抵扣成本费} \times 13\%$$

其中营业收入是包含增值税的收入。具有完全垄断性的行业才能将增值税完全向消费者转嫁，显然建筑业不具有该特性，此时需要将企业的含税收入剔除所含的增值税转变为不含税收入。原含税收入为 A，现收入应该为 $A \div (1 + 11\%)$ ，即为 0.9009A，同比下降了 9.91%。根据可抵扣比率可知发生的成本费用中进项税额可抵扣部分为 BP，将含税成本费用剔除增值税转化为不含增值税的可抵扣成本费用为 $BP \div (1 + 13\%)$ ，即为 0.8850BP，同比下降 11.5%。“营改增”后应缴纳增值税税额为：

$$\text{应缴纳增值} = 0.9009A \times 11\% - 0.8850BP \times 13\% = 0.0991A - 0.1151BP$$

原营业税税率为 3%，若要保持流转税税额不变，应满足的条件为：

$$\text{应缴纳增值税} \div \text{营业收入} = 3\%$$

所以当 $(0.0991A - 0.1151BP) \div A = 3\%$ 时，流转税税率保持在 3% 不变，所需缴纳的流转税税额保持不变，解出 $BP \div A = 60\%$ ，即可抵扣成本费用达到营业收入的 60% 时，流转税额在“营改增”前后保持不变。

以上论证只考虑了成本费用中的可抵扣税额，但实际操作中，企业成为增值税一般纳税人以后，新增的固定资产也存在可以抵扣的进项税额，第一年可抵扣 60% 进项税第二年可抵扣 40% 进项税，同样为了简化计算将可抵扣的税额约等于不含税固定资产成本的 13%。在考虑了新增固定资产的情况下，应缴纳增值税税额为：

$$\text{应缴纳增值税} = 0.9009A \times 11\% - 0.8850BP \times 13\% - 0.8850M \times 13\%$$

同样，若要保持“营改增”前后流转税额不变的情况下，也就是要满足条件为：

$$(BP + M) \div A = 60\%$$

可知当可抵扣成本费用和新增固定资产额大于营业收入的 60% 时，“营改增”后流转税额是减少的，反之，是增加的。

3.2. “营改增”对企业所得税和企业盈利的影响

为了简化分析，假定企业所得税的税率为 25%，我们采取下式计算企业所得税和净利润。

$$\text{企业所得税} = \text{营业收入} - \text{税金及附加} - \text{营业成本及费用} \times 25\%$$

同理，

$$\text{净利润} = \text{营业收入} - \text{营业成本及费用} - \text{营业税金及附加} - \text{所得税} \text{ 费得 [3]}$$

其中营业税金及附加仅考虑营业税、增值税、教育费附加(3%)、地方教育费附加(2%)及城建税(7%)，不考虑递延所得税的影响。

“营改增”前，净利润为

$$\left[A - B - A * 3\% * (1 + 7\% + 3\% + 2\%) \right] * (1 - 25\%) = 0.7248A - 0.75B$$

“营改增”前，税负总额为
 $A * 30\% * (1 + 7\% + 3\% + 2\%) + [A - B - A * 3\% * (1 + 7\% + 3\% + 2\%)] * 25\% = 0.2752A - 0.25B$ “营改增”后，
 净利润为 $[0.9009A - 0.8850BP - (1 - P) * B - (0.0991A - 0.1151BP) * (7\% + 3\% + 2\%)] * (1 - 25\%)$ 计算得出
 净利润为 $0.6668A + 0.0966BP - 0.75B$;

“营改增”后，税负总额为

$$\text{净利润} / 75\% * 25\% + (0.0991A - 0.1151BP) * (1 + 7\% + 3\% + 2\%)$$

计算得出税负总额为 $0.3333A - 0.0967BP - 0.25B$ 。

要使净利润在“营改增”前后保持不变，即：

$$0.7248A - 0.75B = 0.6668A + 0.0966BP - 0.75B,$$

得出 $BP/A = 60\%$ 时净利润相等。当可抵扣成本费用占营业收入比例小于 60% 时，税后净利润会下降，若可抵扣成本费用占营业收入比例大于 60% 时，税后净利润上升。若要使税负总额在“营改增”前后金额保持不变，即： $0.2752A - 0.25B = 0.3333A - 0.0967BP - 0.25B$ 。

得出： $BP \div A = 60\%$ 。即当可抵扣成本费用占营业收入比例大于 60% 时税负总额会下降，反之，会上升。

通过理论分析，当可抵扣成本费用占企业营业收入的 60% 以上时，就能实现净利润上升或税负总额下降的目的。我国的增值税是采用以票抵扣的税务政策，仅在取得增值税专用发票才能抵扣税额，60% 的比例对于大多数企业来看都是可以努力实现的。其实现中，情况会复杂很多，如：抵扣税率不一定是 13%，税金及附加还可能包括土地增值税，房产税等。

4. “营改增”后建筑施工方的纳税筹划

4.1. 甲供材业务计税方法的选择

采用简易计税方法可以减少建筑施工方税负。根据《营业税改增值税试点有关事项的规定》，明确“一般纳税人为甲供工程提供建筑服务的，可以选择简易计税方法”即可以采用一般计税方法，也可以采用征收率为 3% 的简易计税方法[4]。我们一般采用简易计税方法，可以降低税负。原因如下：增值税征收率 3% 与征收营业税时税率持平，同时，计算增值税的税基为“价款与价外费用之和减去成本费用”，而营业税的税基为“价款与价外费用之和”，显然相对于营业税来说，增值税的税基更小些，因此“营改增”后税负必然减少。

4.2. 采用机械代替人工

建筑业中劳动力成本占比较高，而劳动力成本几乎不能取得增值税专用发票，进而不能抵扣税额，由前面的理论论证可知，可抵扣成本占营业收入的 60% 以上时才能降低税负总额，提高净利润，所以，可以选择购买先进设备代替人工，这样不但可以提高工作效率，而且购买设备进项税额还可以实现抵扣，这就倒逼建筑施工企业向机械化生产建设的方向前进和改革，但同时购买设备需要大量的现金流且设备的使用寿命长很难立即对企业利润产生明显影响[5]。可见，以后的劳动力只有掌握了操作特种机械设备的技能才能在这个行业生存。

4.3. 加强票务财务管理

2016 年 5 月 1 日之前建筑业都是缴纳营业税，核算简单，导致从业人员素质普遍不高。但是“营改增”以后，税务处理变得复杂，加上行业本身的特殊性，更使票务财务管理变得更加重要[6]。财务人员

应该掌握最新的知识,不断加强自身的业务能力,掌握相关法律和根据企业的具体情况进行合理的税务筹划和财务会计核算。企业要定期组织全公司职工学习增值税知识,从而让全公司人员知悉增值税对企业的重要性和复杂性。另外,增值税的抵扣认证是有时间限制的(一般是 180 天),是否在增值税抵扣期限内到税务机关进行认证将直接影响企业的利润。

4.4. 供应商的选择

企业在采购时一定要选择能提供专票的供应商。从采购时的报价来讲,作为一般纳税人的材料供应商报价肯定会比作为小规模纳税人的材料供应商价格更高一些。但是,对于建筑施工企业而言,取得增值税进项发票后,可以抵扣 17%的增值税进项税,又可以抵扣 25%的企业所得税。在一定差价范围内选择选择一般纳税人的供应商更合算。例如:有两个供应商 C、D。其中 C 为一般纳税人,材料报价为 23.4 万元,作为小规模纳税人的 D,材料报价仅为 22 万。从 C 处购买,采购成本为 20 万($23.4 = 20 + 20 \times 17\%$),从 D 处购买,采购成本为 22 万。假如从 C 处购买,入账的采购成本小 2 万,影响未来利润多 2 万,结果导致多纳所得税 5000 元。实际上,未来交税时就少交 $34000 - 5000 - 14000 = 15000$ 元,实际相当于公司盈利 15,000 元。假如从 D 处购买,采购成本多 2 万,也就是未来利润少 2 万,少缴纳企业所得税 5000 元,但是没有增值税专票抵扣,即相对多缴纳增值税 3.4 万,总计影响公司未来就要多付资金流 15,000 元。因此,从一般纳税人 C 处购买材料更合算。因此,实行“营改增”以后,选择一般纳税人作为材料供应商往往更合算。

4.5. 对合同管理的影响

不管是采购合同还是招标合同,都需要在合同中明确对方能否开具增值税专用发票。考虑到增值税作为价外税,需要在合同的相关涉税条款约定明确,不然会有产生经济纠纷的风险。因此,对合同版本和条款作出必要的规定和设计是非常必要的[7]。

政府进行“营改增”变革的初衷是降低企业的税负,避免企业重复纳税。但是建筑施工企业因其自身的特殊性,通过上面的理论分析,得出要实现减少税负必须取得足够多的增值税专票的结论,要取得这些增值税专用发票对企业的供应商的选择就有倾向性,也会不断使用先进设备来代理人工,同时在合同签订中也要书立增值税这一税负条款,同时也要加强增值税的流转过程中发票管理。实行“营改增”变革能很好地促进建筑业向高效率的机械化作业转变,具有积极的意义。

致 谢

感谢几个月来李春波老师对论文的指导,以及江西省瑞豪建筑工程有限公司、江西省晨升建设工程有限公司的纳税启发以及建议。在以后的学习生活中应该关注生活实践,实践是检验真理得唯一标准。读万卷书行万里路,未来的路还很长,感谢大家的支持!

参考文献 (References)

- [1] 杨抚生, 邹昱. 对建筑业改征增值税的思考[J]. 税务研究, 2011(10): 22-26.
- [2] 戴国华. 建筑业营业税改征增值税对企业影响的思考[J]. 财务与会计, 2012(3): 41-44.
- [3] 唐云慧, 许纪校. “营改增”对建筑业企业财务影响的预测——以山东路桥为例[J]. 财会月刊, 2015(25): 58-60.
- [4] 赵文超, 郝海霞, 康学芹. “营改增”后建筑业甲供材业务涉税问题分析[J]. 财会月刊, 2017(13): 70-71.
- [5] 贾朝华. 营改增对建筑业的影响[J]. 财会学习, 2016(18): 153-154.
- [6] 刘永丽. “营改增”对建筑业的影响及企业应对建议[J]. 财政监督, 2013(29): 18-19.
- [7] 纪金莲, 张玉娟. “营改增”对建筑业的影响及对策研究[J]. 建筑经济, 2014, 35(7): 15-17.

知网检索的两种方式：

1. 打开知网页面 <http://kns.cnki.net/kns/brief/result.aspx?dbPrefix=WWJD>
下拉列表框选择：[ISSN]，输入期刊 ISSN：2169-2572，即可查询
2. 打开知网首页 <http://cnki.net/>
左侧“国际文献总库”进入，输入文章标题，即可查询

投稿请点击：<http://www.hanspub.org/Submission.aspx>

期刊邮箱：fia@hanspub.org