

“营改增”对 EPC 项目的影 响

张小富 葛新旗

(安阳师范学院建筑工程学院 河南安阳 455002 东莞职业技术学院财经系 广东东莞 523808)

【摘要】 本文以企业 EPC 项目案例为基础,就营改增对 EPC 项目的影 响进行实证分析,结果显示:建筑业改征 增值税后,总承包企业因可抵扣进项税额较少,总体税负上升,利润水平下降,业主因可抵扣进项税增加而降低了 工程成本,并在此基础上提出了相关建议。

【关键词】 营改增 EPC 影响

作为一种先进的工程管理模式,EPC 工程总承包近 年来在我国逐步得到了广泛应用。总承包企业利用其核 心技术、优势资源为业主提供优质、高效的产品,同时也 为自身获取高附加价值。随着我国营业税改征增值税改 革的实施,EPC 项目中的勘察设计等服务部分已经纳入 增值税范围,但其中的建筑业劳务目前尚未纳入营改增 范围。此外,EPC 工程总承包涵盖了项目从设计、材料设 备采购、建筑安装施工到开工试车等全部建设过程,既采 购货物又提供劳务服务,涉及多种应税行为,再加上 EPC 项目一般涉及的投资金额较大,应纳税额可能达到数亿 甚至数十亿,而随着建筑业改征增值税的进程加快,营业 税将被取消,EPC 项目混合销售行为也将不复存在,这对 EPC 项目税收有较大的影响。

一、“营改增”对 EPC 项目的影 响分析

为简化起见,在分析过程中做如下假设:假定营改增 后项目建设总投资额不变;营改增前 EPC 项目的设备全 部为总承包企业外购,由业主、总承包企业、供应商签订 三方补充协议,设备部分开具增值税发票并抵扣进项税; 为规避风险,项目设计概算中的主材部分在营改增前全 部计入营业额缴纳营业税。

(一) F 公司 EPC 项目概况

F 公司是一家大型国有石油炼化化工一体化企业,近 年来,F 公司的大型项目建设基本上采用 EPC 工程总承包 模式,且由于其石油炼化项目的特点,涉及建筑物、构筑物 等不动产的比例较低,一般来讲设备及主材占投资的比例 较大,平均达到 60%以上,对于研究 EPC 项目税收问题 具有很强的代表性。

F 公司于 2012 年 10 月份开始,采用 EPC 总承包方式 建设汽油选择性加氢装置,总承包企业为 CPE 辽宁分公司。该项目总投资 39 270 万元,其中:设备购置费 15 670

万元,主材费 4 723 万元,设备及材料增值税 3 075 万元, 建筑安装工程费 10 930 万元,其他费用 3 037 万元,项目 具体投资情况见表 1。

表 1 F 公司 EPC 项目投资情况表 单位:万元

序号	工程项目或 费用名称	设备	主材	建筑安 装工程	其他 费	小计
1	01 单元	15 670	4 723	8 558		28 951
2	装置工程	13 503	4 123	6 484		24 110
3	变电所	1 108	512	291		1 911
4	机柜间	1 059	88	291		1 438
5	其他工程费			1 492		1 492
6	02 单元	475	1 435	2 372		4 282
7	储运及管带部分	475	1 435	2 128		4 038
8	其他工程费			244		244
9	其他费用				6 037	6 037
10	建设投资	2 256	819			3 075
11	增值税	2 256	819			3 075
12	项目总投资	13 889	6 158	10 930	6 037	37 014

表 1 中的项目总投资等于建设投资减设备部分增值 税,对列入主材部分不抵扣进项税,设备及主材均不包括 房屋、构筑物所用材料,相关材料列入建筑工程费。

(二)“营改增”对营业税的影 响

对于 F 公司 EPC 项目,设备部分缴纳增值税,建筑安 装工程及主材费在营改增前按照建筑业 3%税率缴纳营业 税。其他费 6 037 万元,其中:预备费、建设单位管理费因 无法预计费用实际发生情况,未列入总承包范围,暂不计算 营业税;勘测设计及可研编制费 1 650 万元,在营改增 后按照 6%税率缴纳增值税;专项评价与验收费 490 万元 不计入总承包范围;工程保险费、培训费 115 万元,营改增 后按照 6%税率缴纳增值税。

表2 F公司EPC项目其他费用明细表

序号	费用名称	金额(万元)	备注
1	勘察、设计、可研编制费	1 650	营改增
2	工程监理、设备监造、检测费	430	营改增,不列入总承包范围
3	专项评价、验收费用	490	营改增,不列入总承包范围
4	技术使用许可及工艺包费	480	营改增
5	工程保险费、培训费	115	目前交营业税
6	超限设备运输费措施费	100	营改增
7	供电费、生产准备费等	92	增值税
8	计税费用小计	3 357	
9	工程预备费	1 870	
10	建设期贷款利息	390	
11	建设单位管理、拆迁费	420	
12	不计税费用小计	2 680	
13	合计	6 037	

1. 营改增前。建筑安装工程营业额=主要材料费+建筑安装工程费=6 158+10 930=17 088(万元)。其他服务营业额=3 257-92-490=2 675(万元)。则:应纳营业税=建筑安装工程营业额×3%+其他服务营业额×5%=17 088×3%+2 675×5%=646(万元)。

2. 营改增后。该EPC的建筑安装工程、材料及服务部分均不再缴纳营业税,应纳营业税额为零。

(三)“营改增”对增值税的影响

对于该EPC项目,在营改增后,设备和材料部分适用17%的基本税率,勘察、设计等应税服务适用6%的税率,建筑安装工程税率为11%,该项目单列的运费主要是超限设备的运输措施费,营改增后由7%抵扣改为11%抵扣。此外,该项目建筑物及构筑物所用材料均已列入建筑工程费,未在主材费单独列示,因建筑物构筑物属非应税项目,不影响业主的税收,为简化起见,在分析总承包企业营改增后税费时也不考虑该部分增值税影响。

1. 营改增前的增值税。在营改增前,工程所用主材6 158万元计入EPC项目营业额缴纳营业税,增值税只涉及设备部分,其他费用中的超限设备运输措施费可抵扣税金影响不大,供电费及生产准备费中属于增值税的部分为业主发生的费用,不计入EPC总承包合同。

(1)销项税额。该项目销项税额为设备部分增值税,计2 256万元。

(2)进项税额。总承包企业在编制EPC项目预算时,其中的建筑工程、安装工程按照固定的费用定额进行取费,其他费用部分按照固定费率进行取费,设备及材料则采用询价或近期订货价格。由于总承包企业的集中采购优势,其最终采购价格很可能低于正常询价,总承包企业采购的设备和材料也不可能对业主平价进行销售,因此

很难获得总承包企业实际采购价格的准确信息,在进行分析时假定其采购设备及材料销售给业主的利润率为10%(含增值税)。

设备部分进项税额=2 256÷1.1=2 051(万元);材料部分进项税额=819÷1.1=744(万元);运费进项税=100×7%=7(万元)。增值税进项税额合计为2 802万元,但由于材料部分计入营业额开具营业税发票,没有视同产品销售开具增值税发票,因此材料部分的进项税744万元相应地也不能抵扣,总承包企业在该项目中可以抵扣的进项税额为2 058万元。

(3)应缴增值税=销项税额-进项税额=2 256-2 058=198(万元)。

2. 营改增后的增值税。根据营改增试点方案,EPC项目的建筑安装工程在营改增后适用建筑业11%的税率,服务部分适用6%的税率,设备部分17%的税率不变,运费税率11%。材料部分采购环节增值税税率17%,建筑工程用砂、土、石料等可选择按照简易办法依照6%征收率计算缴纳增值税。由于材料采购环节17%、6%的税率与其11%税率存在差异,在目前的试点方案中对营改增后材料部分如何缴纳也尚未明确,在下面讨论中,假定营改增后材料部分适用建筑业务11%税率并全额抵扣进项税。

(1)销项税额。营改增后,除设备材料部分缴纳增值税,建筑安装工程及勘察、设计等服务费也需缴纳增值税。销项税额=设备部分增值税+材料部分增值税+建筑安装工程费/1.11×11%+其他费/1.06×6%=2 256+819+10 930/1.11×11%+2 675/1.06×6%=4 309(万元)。

(2)进项税额。因建筑安装工程是以人工和机械费定额进行取费,没有可以抵扣的进项税,其他费用基本上也不能取得增值发票抵扣进项税。材料部分营改增后缴纳增值税,相应抵扣进项税。运费进项税=100/1.1×11%=10(万元);进项税额=设备部分进项税+材料部分进项税+运费进项税=2 795+10=2 805(万元)。

(3)营改增后,该EPC项目销项税额增加2 053万元,进项税额增加747万元,增值税应纳税额增加1 306万元。

(四)“营改增”对企业所得税的影响

1. 对收入的影响。由于假定营改增后EPC项目总造价不变,销项税额增加2 091万元,使总承包企业的收入相应减少2 053万元。

2. 对成本的影响。材料及运费可抵扣进项税额增加747万元,相应地使成本减少747万元;营业税减少646万元。营业税减少、增值税增加,使税金及附加相应减少或增加。在计算税金及附加时,包括7%的城建税、3%的教育费附加、1%的地方教育费。

减少的营业税税金及附加=减少的营业税×11%=646×11%=71(万元);增加的增值税税金及附加=增加的

增值税 $\times 11\% = 1\,309 \times 11\% = 144$ (万元);营改增后减少的成本=增加的进项税+减少的营业税+减少的营业税税金及附加-增加的增值税税金及附加 $= 747 + 646 + 71 - 144 = 1\,320$ (万元)。

3. 对利润及所得税的影响。营改增使总承包企业的收入减少2 053万元,成本减少1 320万元,利润降低了733万元,相应减少所得税183万元,净利润减少550万元。

(五)“营改增”对EPC项目的影响

建筑业营业税改征增值税后,总承包企业总体税负增加550万元,净利润减少550万元。税负增加及利润减少的主要原因包括以下两方面:

序号	项目名称	营改增前	营改增后	营改增的影响
一	营业税	646	0	-646
二	增值税			
	销项税	256	4 309	2 053
	进项税	2 058	2 805	747
	应纳税额	198	1 504	1 306
三	税金及附加			73
四	企业所得税			
	收入			-2 053
	成本			-1 320
	利润总额			-733
	企业所得税			-183
五	印花税			0
	合计			550

注:印花税实行按比例税率或者按件定额计算应纳税额,营改增对EPC项目的印花税没有影响。

1. 建筑安装工程部分基本上没有可以抵扣的进项税。因安装工程是以人工定额为基础进行取费,建筑工程以人工加上机械台班进行取费,这部分人工和机械基本上没有可以抵扣的进项税。在本案例中,建筑安装工程费10 930万元,营改增后需要交纳增值税1 200余万元,是营改增税负增加的主要原因。

2. 对业主的影响。营改增后,业主可以抵扣的材料等进项税增加747万元,专项验收等费用抵扣的进项税增加了33万元。专项验收等进项税 $= (490 + 92) / 1.06 \times 6\% = 33$ (万元)。营改增后,业主可抵扣进项税增加782万元,相应地使工程成本降低780万元。

通过以上分析可以看出,建筑业营改增使总承包企业和业主的增值抵扣链条更加趋于完整。对于总承包企业来讲,由于占工程造价比重较大的人工部分没有可以抵扣的进项税,营改增使得总承包企业利润水平下降、总体税负上升。对于业主来讲,原来不能抵扣进项税的材料

现在可以按照11%的税率进行抵扣,增加了进项税额,相应地降低了工程成本,因此可以说业主是建筑业营改增的最大受益者。

二、EPC项目“营改增”后的应对措施

1. 从政府层面来讲,需要结合国内经济发展以及改革的实际情况,充分考虑税收征管及建筑企业管理现状,对建筑业营改增相应的税制体系进行科学合理的设计,完善税收征管机制,稳步推进建筑业营改增实施步伐。

一是合理设计税率。根据目前的营改增实施方案,建筑业营改增后执行11%的增值税税率,但是从目前情况来看,无论是建筑行业协会的调研还是企业的实际测算都反映11%的税率偏高,营改增后建筑业实际税负不降反升。在税率设计上还存在另外一个问题,那就是虽然建筑业改征增值税后,原来的混合销售行为已不复存在,但对于建筑业来讲,货物销售与提供劳务还是紧密交织在一起,如果仅设置11%一档税率,那么与采购环节17%的税率还是存在6%的差异,进而又带来如何抵扣进项税的问题。因此建议结合建筑行业的特点进行细化,制定多样化的税率,彻底将货物税与劳务税分开。

二是拓宽进项税取得渠道。由于建筑业的特点,人工以及大部分材料等无法取得进项税,这是营改增后企业税负上升最主要的原因。为解决这一问题,建议适当扩大建筑业增值税抵扣范围,对一般纳税人标准适当进行调整,使劳务公司、租赁公司等建筑业相关企业纳入一般纳税人范畴,进一步拓宽进项税发票取得渠道。

2. 对于总承包企业,一是要提前研究、筹划,建立并完善增值税管理体系,明确营改增后的管理流程,落实单位内部各部分的增值税管理职责,做到分工明确、全员全过程管理。同时要加强营改增后增值税管理流程以及具体业务操作的培训,为企业全面适应营改增打好基础。二是结合企业实际业务,对营改增政策进行深入研究,把纳税筹划贯穿到EPC项目建设的各个环节,根据企业税收筹划的需求对各项业务管理流程进行优化与完善,在保证企业持续发展的基础上,保证项目的收益。此外,对于总承包企业和业主来说,都需要根据营改增后的变化,对原有的招投标报价方式进行调整,避免招投标报价中的税收风险与损失。

【注】本文受河南省政府决策研究招标课题(编号:2013B002)、河南省科技厅软科学规划项目(编号:122102310524)资助。

主要参考文献

1. 桑广成,焦建玲.营业税改增值税对建筑企业财务的影响及对策.建筑经济,2012;6
2. 胡锋,梁俊.“营改增”对建筑行业的积极影响.财会月刊,2013;1