

建筑业“营改增”新计价规则下 进项税额抵扣风险防范

詹敏(教授)

【摘要】 建筑业“营改增”后工程计价规则发生了变化,从主观认识、扣减规定和实际操作三个层面详细分析建筑业材料费、机械费和企业管理费进项税额抵扣的各种风险因素,有助于企业进行风险防范。

【关键词】 建筑业;营改增;新计价规则;进项税额抵扣;风险防范

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)31-0058-2

不少学者认为建筑业适用11%的增值税税率,而人工费不能抵扣、砂石料和砼只有3%可抵扣,存在税率过高、进项税额抵扣不足的风险。自2016年5月1日起,建筑业推行“营改增”,工程计价规则得到调整。新规则要求对于一般计税方法,采取价税分离机制,税前造价构成的各项费用不包括进项税,即材料费、机械费和管理费等需扣减增值税,工程造价=税前造价 \times (1+11%)。在新计价规则下,11%的增值税由下游承担,人工费可不扣减,砂石料和砼按3%扣减,针对11%的进项税抵扣不足问题已不再存在;但按新计价规则扣减的材料费、机械费和管理费中包含的增值税进项税额能否得到抵扣,已成为建筑业“营改增”进项税额抵扣面临的新风险。

一、进项税额抵扣风险

1. 材料费进项税额抵扣风险。建筑材料的价格包括供应价、运杂费和采购保管费三部分。在票据交换过程中,由生产厂家提供增值税发票,其增值税税率分为17%、13%和征收率3%。在一票制情况下,由材料供应商就收取的货物销售价款和运杂费合计金额仅向建筑企业提供一张货物销售发票,运杂费适用的税率同货物销售税率;在两票制情况下,由材料供应商就收取的货物销售价款和运杂费向建筑业企业分别提供货物销售和交通运输两张发票,其中运杂费适用税率为11%。采购保管费由建筑企业自行提供相关增值税发票。

(1)采购保管费。目前各地都发布了建材市场除税信息价,但不同地区的除税信息价内涵不同。实际上采购保管费主要由人工费和少部分周转材料费构成,多数不能抵扣。如按材料供应价的增值税税率扣减,则建筑企业无法取得可抵扣的增值税发票,将引发进项税额抵扣风险。

(2)增值税税率。材料供应价的增值税税率分为三类:17%(工业制品)、13%(农产品)和3%(砂石料、砖瓦、混凝土)。在建筑材料中,原木、毛竹等属于农产品,但松木桩、脚手片

等是属于农产品还是工业制品不易掌握;砂石料适用3%的征收率,但由砂石料加工的某些砖瓦是属于按3%征收的材料还是工业制品也易混淆;另外沥青混凝土属于工业制品,不适用简易征收办法。建筑企业如果投标时误用这些材料的增值税税率,将导致报价出错和进项税额抵扣风险。

(3)其他材料费。根据新工程计价规则,定额中以“元”为单位出现的其他材料费的增值税部分也应予以扣减。目前普遍采用对原来定额中的费用乘以扣减系数计算应予扣减的增值税,但各省市的扣减系数有所不同。此外,对于蒸压加气混凝土砌块定额,其他材料费为木契、柔性或刚性嵌缝材料(发泡、混凝土)费用,然而这部分材料费在定额中并没有说明。其他材料往往是辅助性零星材料,采购保管费高,难以取得增值税发票。由此可见,其他材料费的进项税额抵扣存在一定风险。

(4)未发布信息价。目前尚未发布信息价的材料按基期价格统一乘以调整系数,如浙江采用0.93。这些材料在实际采购过程中,适用的增值税税率和能否取得足够的进项税额抵扣,也存在一定的未知风险。

(5)两票制问题。在合同报价采用一票制测算的材料除税信息价的情况下,若在实际采购中遇到两票制材料,除税价与一票制下的相同,则两票制涉及货物销售发票税率和交通运输发票税率,而交通运输发票的税率11%低于对于销售货物的税率17%,导致可抵扣进项税额减少,进而引发进项税额抵扣风险。

2. 机械费进项税额抵扣风险。施工机械台班单价包括台班折旧费、大修理费、经常修理费、安拆费及场外运费、机上人工费、燃料动力费和其他费用,其中机上人工费进项税额不得抵扣。对于建筑企业的自有机械,台班折旧费、大修理费、经常修理费、燃料动力费和其他费用由建筑企业自行提

供增值税发票,其中台班折旧费对于已有机械不能提供增值税发票,只有新购机械才能取得增值税发票。对于租赁机械,台班折旧费、大修理费、经常修理费、安拆费及场外运费均由租赁企业提供增值税发票,机械燃料动力费除少部分机械由建筑企业提供外一般由租赁企业提供。安拆费及场外运费一般由安装企业和运输企业提供增值税发票。

(1)机械台班单价。目前各省市的机械台班单价的增值税扣减也存在较大差距。如:浙江省规定,不含税施工机械台班单价在含税机械台班单价基础上扣除机上人工费和燃料动力费后乘以调整系数0.95;河南省规定的机械费综合扣减率为11.4%;天津市按0.9298系数调整;江苏省给出了主要工程机械的定额不含税价表。实际上,台班折旧费、大修理费、燃料动力费基本可按17%的增值税税率测算,但人工费、经常修理费和其他费用进项税抵扣很少,一般不能抵扣部分与可抵扣部分之比约为1/2~2/3。由此可见,江苏省的规定较为合理;河南省按11.4%的扣减率调整,机械费进项税额抵扣存在较大的风险,而且对于不同工程机械,机械费进项税额抵扣风险随着不能抵扣部分比例的增加而增大。

(2)自有机械。建筑企业自有机械分为原来已有机械和新采购机械两类。由于建筑市场萎缩,建筑企业大部分设备为已有机械,新采购机械占比很小,而已有机械的进项税额不能抵扣。建筑企业工程项目承包人可能在多个建筑企业流动,而新购机械按折旧分期抵扣也会存在不能抵扣情况。由此可见,建筑企业自有机械存在较大的进项税额抵扣风险。

(3)其他机械费。对于定额中以“元”为单位出现的其他机械费,各地给出的增值税扣减率也不同。但是这些机械往往是小型施工机具,如手推车、风镐、手持电动工具等,多为劳务分包企业或承包各班组自有机械,很难取得进项税额抵扣凭证。因此,定额中以“元”为单位出现的其他机械费存在较大的进项税额抵扣风险。

3. 企业管理费风险。

(1)企业管理费测算。建筑企业“营改增”后企业管理费中进项税额扣减率应相应降低,但城市维护建设税、教育费附加及地方教育费附加纳入了企业管理费,扣减率应予提高。另外,由于企业管理费计算基数为不含税的人工费或除税预算价,计算基数有所减小,所以企业管理费扣减率应适当提高。由此可见,建筑企业管理费扣减率测算相当复杂,如果建筑企业不能很好地把握,将导致进项税额抵扣风险。

(2)企业管理费调整。各省市企业管理费的调整方法有所不同。如:浙江省、江苏省以除税的“人工费+机械费”为基数调整,北京市以除税预算价为基数调整,河南省按94.87%系数直接乘以含税管理费进行调整。如果建筑企业不能把握各省市的企业管理费调整方法和内涵,将导致进项税额抵扣风险。

(3)管理费的进项税额抵扣。企业管理费的进项税额抵

扣颇为困难。如:办公费涉及文具、纸张、账册、办公软件等的购置费,以及现场监控、会议、水电、集体取暖降温(包括现场临时宿舍取暖降温)等费用,税率涉及17%、13%、11%、6%四种,进项税额抵扣相当繁琐;工具用具使用费涉及工具、器具、家具、交通工具和检验、试验、测绘、消防用具等,工具用具多为建筑企业已有机械,可抵扣的进项税额很少。

二、进项税额抵扣风险的防范

1. 材料费风险防范。

(1)应深入分析各省市或地方的材料费扣减办法和内涵,明确材料市场除税信息价的构成和测算办法、测算基础是否采用一票制、采购保管费扣减的税率、工程项目涉及各种材料的增值税税率、定额中以“元”为单位的其他材料费的扣减系数、未发布市场信息价材料的扣减系数等。

(2)对照材料费扣减办法和市场除税信息价,对工程项目涉及的各种材料的市场含税信息价和实际市场供应情况进行比较分析,找出存在的进项税额抵扣风险因素,测算材料费报价的风险,从而对投标报价进行针对性调整。

(3)在工程项目实施过程中,结合投标报价设定各种材料费风险,进行有效的风险管控;建立稳定的施工队伍或作业班组以增加周转材料的进项税抵扣,并尽可能避免一票制材料采购以减少材料费的进项税额抵扣风险。

2. 机械费风险防范。

(1)厘清除税施工机械台班单价的扣减系数、各项费用的扣减办法、定额中以“元”为单位出现的其他机械费用的扣减系数。

(2)针对工程项目制定施工机械计划,明确各种机械的投入途径(租赁还是自有,已有还是新购),对照除税机械台班单价比较分析各种机械的进项税额抵扣风险因素,测算机械费报价的风险,从而对投标报价进行针对性调整。

(3)在工程项目实施过程中,结合投标报价设定各种机械费风险进行有效的风险管控;建立稳定的施工队伍或作业班组以增加机械进项税额抵扣的有效性,并尽可能采取租赁途径避免已有机械折旧费的进项税额抵扣风险。

3. 企业管理费风险防范。准确把握企业管理费构成内容的调整、扣减内容及扣减系数、测算基数及其除税价的变化、扣减后的综合费率。在投标报价过程中测算企业管理费风险,做好投标报价调整。施工过程与投标报价结合设置管理机制,进行有效的风险管控,并做好增值税发票管理。

主要参考文献:

财政部,国家税务总局.关于全面推开营业税改征增值税试点的通知.财税[2016]36号,2016-03-23.

住建部.关于做好建筑业营改增建设工程计价依据调整准备工作的通知.建办标[2016]4号,2016-02-19.

作者单位:浙江长征职业技术学院,杭州310023