

我国建筑服务业营改增税制设计研究

彭清清 泮静怡

(上海对外经贸大学会计学院, 上海 201620)

摘要: 一直以来, 建筑业纳入试点范围就是众多学者关注和讨论的焦点, 营改增在该行业能否顺利进行, 会产生什么样的困难, 怎样才能更加有利于建筑业健康持续发展成为亟待分析和解决的问题。本文以建筑行业现状为出发点, 分析建筑业营改增的必要性及税制设计过程中的难点, 进而对建筑业增值税税制进行合理而全面的设计, 为营改增扩容到建筑行业提供一定的参考。

关键词: 营改增; 建筑业; 税率

中图分类号: F810.42

文献标识码: A

文章编号: 1006-1894 (2013) 04-0069-09

国家“十二五”(2011~2015年)规划纲要中指出“要加快改革攻坚步伐, 完善社会主义市场经济体制”, 提出“要加快财税体制改革, 扩大增值税征收范围, 同时调减营业税等税收”。上海市从2012年1月1日起率先在交通运输业和部分现代服务业展开营业税改征增值税试点工作(简称: 营改增), 正式拉开了国家新一轮财税体制改革序幕。2012年10月18日国务院召开扩大“营改增”改革试点工作座谈会提出, 要适时将建筑安装等行业纳入改革试点, 因此, 增值税范围扩大到建筑服务业已是大势所趋。

一、文献综述

国外的增值税研究对国内增值税扩围起到了导向作用, 有关建筑服务行业实施增值税的研究文献梳理如下。

(一) 国外主要研究现状归纳

Reugebrink (1997) 这样描述增值税, “增值税能在全范围内抵扣, 即在应纳税的商品和劳务交易活动中, 所有由供应商收取的税款都可以抵扣。因此在中间商品、资本投资、劳务服务、进口货物及股票市场等领域都可能发生增值税的抵扣”。这就为全面实行增值税的可行性提出了一定的理论依据。

泰特 (1992) 比较了各国增值税制度及执行结果后认为, 增值税包含从生产

收稿日期: 2013-03-01。

作者简介: 彭清清, 女, 西安交通大学管理学院在读博士研究生, 上海对外经贸大学会计学院副教授, 研究方向: 财务管理; 泮静怡, 女, 硕士, 上海对外经贸大学工商管理学院, 研究方向: 会计与财务管理。

到零售各个环节更加可取。^①Conssen指出,“是否应对各种服务征税问题的讨论反映出服务是很难与产品相区别的,更好的方法是对服务全面征税,而不是选择性征税”。他主要考察了中国对服务征税的情况、最合适的方法,即采用综合法对所有服务都应该征收增值税,实行全面的增值税制度。^②

(二) 国内主要研究现状归纳

2001年,我国加入WTO,税改的呼声越来越强烈,学者们进一步论证了建筑业征收营业税的必要性。易润林和毛建军(2002)指出建筑业改征增值税具有非常积极的意义。刘志坚(2010)认为增值税扩围是大势所趋,根据现实情况,扩围应分成两步走,即先将建筑业、物流业纳入增值税范围,接着再考虑将其他行业改征增值税。

在税制设计方面,众多学者各抒己见。在设计原则方面,众多学者达成了一致意见,认为应遵循基本维持行业原税负水平,且不增加税率档次的原则(王建平,张登炎,1999;郭梓楠等,2000;易润林,毛建军,2002;陈建全,2011)。在具体税率设置上,蔡昌等(2011)认为增值税的税率定为17%、13%或11%所缴纳的增值税都要低于原营业税税负;丁洋(2012)根据相关统计年鉴的数据,计算出建筑业增值税税率设置在略高于11%时,才能使改革前后的税负大致相等。

在纳税人划分标准方面,学者们各抒己见。刘小灵(2000)认为,建筑业改征增值税首先要划分一般纳税人和小规模纳税人的界线,除了将年生产经营规模因素列为参考外,还可以考虑资质级别作为参考。易润林和毛建军(2002)则认为,应税销售额大于180万元的建安企业可以被认定为一般纳税人。

总的来说,现有的文献中针对建筑服务业营业税改征增值税的税制设计方面的内容研究相对较少、且不系统;大多数文献并没有对各个税制要素进行详细的归纳和探讨,国内学者基本上只是对其中某一个设计要素例如税率或纳税人划分标准等进行了探讨。因此,有必要根据税制的基本要素,对建筑业的增值税税制做出一个合理的全面的设计。

二、我国建筑服务业发展现状

建筑服务业在国民经济发展中占据着重要的地位,是拉动经济发展的“三驾马车”之一。现阶段我国建筑服务业的增长速度较快,近几年更是呈现出“改革加速、活力增强、发展加快”的态势,产值、增加值、税收收入都保持了持续快速发展。从图1中我们可以看到,建筑服务业增加值占GDP比重在逐年上升。到2011年,

① 爱伦·A·泰特. 增值税国际实践和问题[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1992.

② Conssen, Sijbren, 财政部税政司. 商品和劳务税的改革与政策选择——2000年商品和劳务税国际研讨会文集: 对服务征收增值税. 中国财政经济出版社, 2002:20.

比重上升到近年来的最高点，为6.75%。此外，图2中显示，进入21世纪以后，我国建筑服务业总产值也一直稳步增长，并且总产值增长率基本保持在20%以上。从数值上看，2011年我国建筑服务业总产值117,059.65亿元，约为2000年总产值12,497.6亿元的9.4倍，快速增长的产值在一定程度上说明我国建筑服务业的规模在持续不断地扩大。

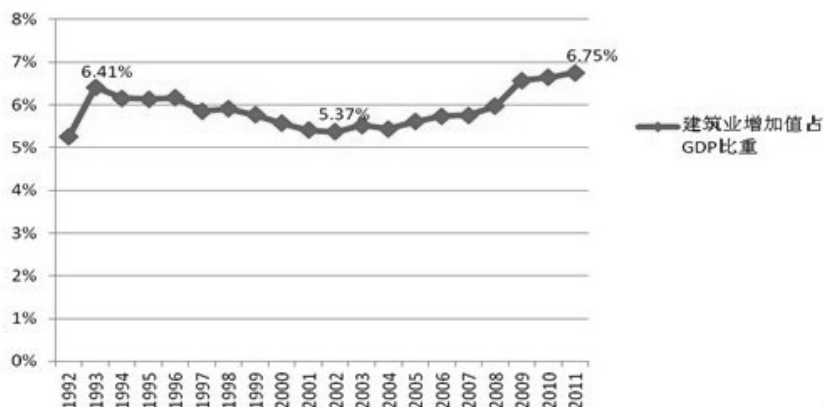


图1 1992~2011年我国建筑业增加值占国内生产总值（GDP）的比重情况

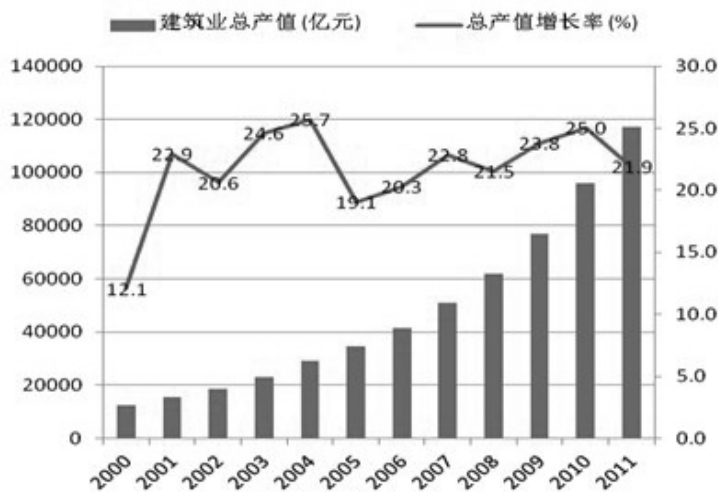
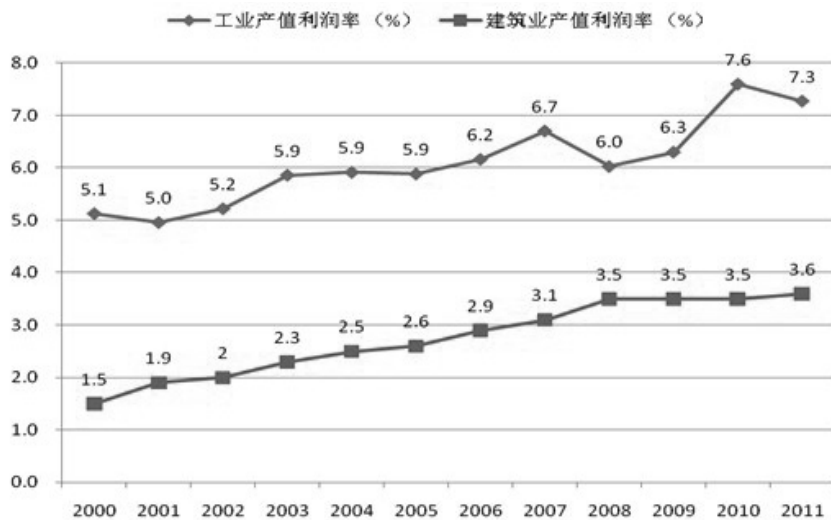


图2 2000~2011年我国建筑业总产值变化的趋势图

从利润角度看，2011年，全国建筑服务企业的利润总额达到4,168.32亿元，同比增长2.27%，同时期产值利润率也达到一个较高的水平，为3.6%。然而，从图3中我们可以看到，在逐年提升的背景下，建筑服务业产值利润率仍不及相同时期工业产值利润率的50%，这就说明建筑服务业利润水平相对低下。



数据来源：中经网数据库。

图3 2000~2011年我国建筑业产值利润率情况表

近年来，国民经济的持续快速发展和行业规模快速攀升使建筑服务业利润快速增长，但是税负比例偏高，税负增长过快，增加了企业负担，降低了企业的竞争能力与投资能力，严重阻碍了我国建筑服务业的可持续性发展。究其原因，沉重的税负可能与营业税的制度性弊端有关。我国现有流转税格局是营业税和增值税两税分立并行，建筑服务业征收营业税的征收方式导致严重的重复征税现象，如占成本很大比例的外购建筑材料、设备在购买时已缴纳过增值税，然而这部分税款无法得到抵扣，导致不同行业税负不公，导致增值税抵扣链条在整个社会大生产活动中人为断裂，必然也给税收征管工作带来了较多的困难。因此，建筑服务业征收营业税存在的诸多问题使得建筑服务业实施营改增刻不容缓。

三、我国建筑服务业营改增税制设计的难点

税改是一个系统且复杂的工程，在实践中必将面临诸多困难，因此，在对建筑业营业税改征增值税进行税制设计前有必要对其可能会出现的问题进行分析。

（一）纳税地点的不确定性

根据现行营业税的规定，建筑服务业纳税人及扣缴义务人提供建筑服务业应税劳务的，则该应税劳务的发生地为其营业税的纳税地点；若从事的是跨省业务，纳税人应向机构所在地的主管地方税务机关申报纳税。建筑服务业具有流动性大、工程复杂的特点，因此现行规定便于税收征管工作的展开。若建筑服务业改征增值税，在纳税地点确定方面有两个选择，即机构所在地或是工程所在地。

纳税地点选择在应税劳务发生地，这将对建筑服务企业的财务核算能力提出较高的要求。目前，大部分的建筑项目是由大建筑商竞标后在工程所在地设立项目部

或者分包给其他临时施工单位进行工程作业。由于这些项目部或者临时的施工单位不具备较强的财务核算能力,在计算缴纳增值税时易出现较多的问题。此外,工程所需建筑材料一般是由总部统一采购后分配到各施工项目所在地,这样不利于进行增值税进项抵扣。

纳税地点选择在机构所在地,这对机构所在地税务机关的征管水平提出了更高的要求。由于是异地施工,税务机关对其施工进度、实际财务状况等方面都无法确切掌握,在税收监管上容易造成漏洞,带来了偷逃税情况发生的可能性。

(二) 纳税时间的不确定性

按照现行营业税的规定,建筑服务业纳税人的纳税义务发生时间是书面合同上规定的付款日期或是纳税人收讫营业收入或取得营业收入款项凭据的当天。此外,纳税人用预收款方式提供建筑劳务,那么纳税人收到预收款的当天为纳税义务发生时间。一般情况下,建筑服务行业的结算方式主要有两种,一是采用预付款的方式,余下款项在合同完成后一次性付清;二是按照工程进度支付款项,竣工后进行清算,这两种结算方式都会导致税款征收波动较大的发生。工程前期,建筑服务企业只有大量的增值税进项,没有销项,造成企业无税可缴的情况;工程后期,正好相反,建筑服务企业有大量的增值税销项,而可抵扣的进项税额较少,从而造成税务机关税款收入的波动较大。

(三) 税率的确定

在税改过程中,建筑服务企业对税率的确定最为关注,因为这直接影响到企业应纳税额的多少,较之前征收营业税时是增加了还是减少。而对于税务机关来说,税率过低,减少了税收收入;税率过高,企业具有抵触情绪,不利于征管工作的顺利展开。因此,设定一个合理的税率显得尤为重要。

(四) 税务机关监管难度变大

建筑服务行业具有生产流动性大、生产周期长,建筑产品复杂和多样的特点,对于税务机关来说,对其成本收益进行准确核算的难度较大,也加大了税务机关的审核水平。建筑施工地点较为分散,主管税务机关的人力较为有限,对每一个施工场地进行情况了解的可能性不大,并且建筑施工单位机构所在地与劳务发生地的税务机关信息的沟通和交流不及时,增加了偷逃税情况的发生。

四、我国建筑服务业营改增税制设计

分析了建筑服务业营改增税制设计过程中可能面临的难点后,笔者围绕使行业整体税负基本不变或略有下降、且有利于建筑服务行业可持续性发展的原则,从税率、纳税人、纳税义务发生时间和地点、收入分配等4个方面对建筑服务业增值税税制设计进行一些基本探讨。

（一）税率

建筑服务业营改增税制设计问题的核心是设置一个合理的税率。首先考虑税率的档次问题。从理论角度来说，增值税的计税依据为流转过程中新创造的价值即增值额。因此，增值税采用单一税率在理论上是可行的，它可减少税收对投资、消费行为的扭曲，若设置税率档次过多，则会影响增值税中性作用的发挥。因此，具体设定建筑服务业增值税税率时应尽量不增加新的税率档次。针对建筑服务业一般纳税人，我们沿用增值税现有3档税率17%、13%、11%进行测试。根据2007年投入产出表及相关统计年鉴中的数据计算出销项税和进项税额，然后对建筑服务业的税负变化情况进行分析，如表1所示。

表1 增值税改革后我国建筑服务业税负情况

税率	总产出	销项	进项	销项 - 进项	税负
17%	627,217,352	106,626,950	70,366,357	36,260,593	5.78%
13%	627,217,352	81,538,256	70,366,357	11,171,899	1.78%
11%	627,217,352	68,993,909	70,366,357	-1,372,448	/

2007年建筑服务业总产出为62,721.7352亿元，分别乘以相应的税率得出该税率下的销项税额，其次，销项税额减去进项税额（根据2007年投入产出表中建筑服务业投入物含税情况计算得出）得到应纳税额。最后，根据公式：应纳税额/总产出=（销项税额-进项税额）/总产出=税负，可得到不同税率下建筑服务业所承受的税负情况。根据表1中的数据，在17%的税率下，建筑服务业税负为5.78%，远高于建筑服务业现行营业税税负3%；在13%的税率下，建筑服务业税负为1.78%，低于现行营业税税负3%；而在11%的税率下，销项税额小于进项税额，应纳税额为负值，不符合实际情况。因此，根据上述3个税率的比较情况，在13%税率的情况下计算出的新税负比较接近原来的税负，因此，我国建筑服务业营改增税率设计宜选择13%。

我国建筑服务业改征增值税后，对小规模纳税人采取简易征收办法，依据销售额和征收率计算得出应纳增值税。征收率的确定方面，应该考虑最终要使得小规模纳税人和一般纳税人总体税负大致相当，可以考虑与现行增值税制中工商业的小规模纳税人征收率一致，为3%。

（二）纳税人

为了保证税收政策的延续性和降低征管难度，我国建筑服务业增值税的纳税人宜沿用原营业税纳税人的规定，即在境内提供建筑、安装、装饰、修缮和其他工程作业的企事业单位、社会团体及其他单位或个人。其中，以承包、承租或挂靠的方式经营的单位，承包人、承租人、挂靠人（以下统称承包人）发生应税行为，承包人以发包人、出租人、被挂靠人（以下统称发包人）名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，以发包人为纳税人，否则纳税人为承包人。

在两类纳税人划分方面，增值税制度将企业规模大小、会计核算是否健全、是否能够提供准确的税务材料作为基本依据。按照试点方案中有关规定，对两类纳税人划分的标准为年销售额500万元。对建筑服务业来说，若参照这种其他工商行业的划分标准，因其产值较大会使这种划分失去意义。

我们知道，建设部颁布实施了《建筑业企业资质等级标准》，该标准根据诸如注册资本、净资产、业绩等依据将建筑企业资质划分为3类，分别为施工总承包、专业承包以及劳务分包。能否将建筑业企业资质等级取代年销售额标准来区分增值税一般纳税人和小规模纳税人，值得考虑。

财务会计核算标准是指企业财务会计核算是否健全，即企业的销项税额和进项税额的计算是否准确、完整，从而决定企业的应纳税额是否准确。因此在建筑业两类纳税人划分方面，应该可以考虑将企业资质等级级别和是否具有健全的会计核算制度作为建筑业两类纳税人的划分标准。

（三）纳税义务发生时间及地点

建筑服务业改为增值税纳税人，其纳税义务发生时间应与原营业税基本一致，即：建筑服务业纳税人提供应税劳务，收讫销售款项或取得款项凭据的当天为纳税义务发生时间。此外，纳税人用预收款方式提供建筑劳务，那么纳税人收到预收款的当天为纳税义务发生时间。

为了解决建筑过程时间长，增值税纳税和工程收入周期两者不相匹配的情况，可以考虑对一些大型建筑工程采取预缴增值税方式。此种方式下，企业按月申报，需要缴纳的增值税是通过当期的工程收入，在一定的征收率下进行计算，而当期的工程收入则以工程进度百分比来确认，工程竣工后再汇算清缴，多退少补。

建筑服务业实施增值税后，其纳税地点规定的不同，会对不同地方政府的利益归属带来很大的影响，因此在建筑业征收增值税的初始，纳税地点宜沿用现行营业税中的规定，以避免不必要的改革冲击。

（四）收入分配

营业税是我国地方政府的主要税种，其中建筑服务业相对于其他征收营业税的行业来说，建筑服务业缴纳的营业税较多，占营业税收入的比例较大。从表2中可以看出，建筑服务业缴纳的营业税占营业税总收入的比重都在20%以上，近几年更是达到了25%以上，说明建筑服务业是营业税收入的主要来源。按照现行税制，增值税是中央与地方共享税，由国家税务局征收，其收入的75%归为中央财政收入，25%归为地方政府收入，如果建筑服务业由营业税改为增值税，那么地方政府的财政收入将受到极大的影响，税收收入将减少20%左右。因此，建筑服务业实施增值税面临的一大困境就是中央与地方之间的利益分配，这也是改革必须要解决的问题。

表2 我国建筑服务业营业税相关情况

单位:亿元

年份	建筑业总收入	建筑业营业税	营业税总收入	建筑业纳税比重
2005	32,716.99	981.51	4,232.46	23.19%
2006	40,155.02	1,204.65	5,128.71	23.49%
2007	49,414.75	1,482.44	6,502.17	22.80%
2008	60,736.44	1,822.09	7,626.39	23.89%
2009	75,478.20	2,264.35	9,013.98	25.12%
2010	95,206.00	2,856.18	11,157.64	25.60%

数据来源:2006~2011年中国统计年鉴。

为了促成增值税在征收和管理上的统一性,同时避免改革影响地方性财政收入,建议过渡期间宜采取过渡办法:增值税仍由中央政府统一征管,在税款征收入库之后,再将税款返还给地方政府,从而避免对地方财政造成较大的冲击,减小建筑业增值税改革的阻力。

五、结语

笔者认为,我国建筑服务业从营业税改征增值税,其税制设计要点归纳为:纳税人纳税义务发生时间为提供应税劳务,收讫销售款项或取得款项凭据的当天,对大型建筑工程可采用预缴增值税的制度;纳税人纳税地点则沿用现行营业税的规定;税率宜采用13%较为合理;在税收利益分配方面,增值税仍应由中央政府统一征管,在税款征收入库之后,再将相当于原营业税税款部分返还给地方政府。

建筑服务业实施营改增是一项系统工程,在实际操作过程中可能会出现一些其他问题,如建筑业在经营过程中存在一些无法取得增值税专用发票的情况、一些建筑企业在税改前已购进大批固定资产导致税改后因没有大额的进项税额抵扣使应纳税额上升问题等等。针对这些可能出现的问题,地方政府应出台一些相关的优惠政策,并加强纳税辅导,从而保证建筑业增值税税制平稳过渡、使整个建筑服务业企业经济效益得到提升。

参考文献:

- [1] 刘芳. 增值税转型对建筑安装企业的影响及相关建议[J]. 财会月刊, 2010, (12).
- [2] 易润林, 毛建军. 交通运输业、建筑业改征增值税浅探[J]. 湖北财税, 2002, (7).
- [3] 刘志坚. 从物流业建筑业入手谈增值税扩围问题[J]. 财政监督, 2010, (8).
- [4] 蔡昌等. 增值税、营业税一体化改革的税制设计框架[J]. 财会学习, 2011, (8).
- [5] 丁洋. 建筑业营业税改征增值税的实证研究[J]. 商, 2012, (5).
- [6] 刘小灵. 建筑安装和交通运输行业改征增值税的风险分析[J]. 涉外税务, 2000, (5).
- [7] 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).
- [8] 辛君谊. 建筑行业营业税问题[J]. 财税论坛, 2011, (12).
- [9] 胡怡建, 李天祥. 增值税扩围改革的财政收入影响分析——基于投入产出表的模拟估算[J]. 财政研究, 2011, (9).

(下转第96页)