

建筑业“营改增”后的税负效应探究*

——以温州市建筑业为例

王淑铃, 王英兰, 王立新

(浙江工贸职业技术学院, 浙江 温州 325003)

摘要: 我国建筑业自2016年5月1日开始实施“营业税改征增值税”(下称“营改增”)政策。建筑业作为在国民经济中的支柱产业,“营改增”后将面临较为复杂的情况。税改后建筑业的税率、计税方式、财税管理等方面都出现了重大改变,其税负变化和经营模式面临新的挑战。因此,基于温州市建筑业为研究对象,采用理论分析与案例检验相结合的方法,以样本企业“营改增”前三个季度(2015年3、4季度及2016年1季度)和“营改增”后三季度(2016年3、4季度及2017年1季度)财务报表数据为基础,通过Eviews软件回归分析,得出“营改增”会导致温州市建筑企业税负降低1%,虽然从历史纵向分析,达到了税制改革的目的,但却低于全国平均降低水平,这将引起企业应有的重视;最后,分别从企业层面及政府层面并结合税收政策提出建议。

关键词: 营改增; 建筑业; 税负变化; 税收管理

中图分类号: F812.42; F406.7

文献标志码: A

文章编号: 1672-0105(2018)01-0051-06

The Impacts that "Replacing Business Tax with Value-Added Tax (VAT)" Has on the Construction Industry --Taking The Construction Industry in Wenzhou as an example

WANG Shu-ling, WANG Ying-lan, WANG Li-xin

(Zhejiang Industry and Trade Vocational College, Wenzhou, 325003, China)

Abstract: China's construction industry began to implement the "Replacing Business Tax with Value-Added Tax (VAT)" policy since May 1, 2016. As a cornerstone industry in the national economy, the construction industry will face a more complicated situation after the "Replacing Business Tax with Value-Added Tax (VAT)". After tax reform, great changes have taken place in the tax rate, tax mode and taxation management of the construction industry, and the tax burden change and business model are facing new challenges. Therefore, the author comes from Wenzhou listed the Wenzhou Construction Industry as the research object based on the method of theoretical analysis combined with case analysis. The financial statements of sample enterprises with both before "Replacing Business Tax with Value-Added Tax (VAT)" (2015.3rd, 4th and the 2016. 1st) and after (2016.3rd, 4th and 2017.1st) compared with regression analysis by Eviews software which shows after "Replacing Business Tax with Value-Added Tax (VAT)" the construction enterprises in Wenzhou reduced the tax burden of 1% although lower than the national level. Finally, the author gives some suggestion from the enterprise level and the government level.

Key Words: replacing business tax with value-added tax (vat); the construction industry; the change of tax burden ratio; tax management

建筑业是我国国民经济的支柱产业,其关联性高、带动性强、辐射范围广,在经济社会发展中具有举足轻重的作用。但长期以来,我国存在营业税

和增值税共存局面,致使建筑业及其相关行业间存在重复征税现象。直到2016年财税[2016]36号文出台,规定2016年5月1日起建筑业开始实施“营改

收稿日期: 2017-11-06; 修回日期: 2017-12-07

基金项目: 温州市科技局公益性软科学研究项目“‘营改增’对温州建筑行业的综合影响及可能的对策研究”(R20160025)

作者简介: 王淑铃,女,硕士,浙江工贸职业技术学院讲师,主要研究方向:会计;王英兰,女,硕士,高级统计师、会计师,浙江工贸职业技术学院副教授,主要研究方向:会计、统计;王立新,男,学士,浙江工贸职业技术学院副教授,主要研究方向:财务会计。

增”政策,本次“营改增”对建筑业影响是多方面的。从宏观方面分析,它关系到建筑企业税改后的实际税负;从微观方面分析,它能促进建筑企业加强内部管理和控制。根据李克强总理的重要指示,“营改增”试点,要确保所有行业税负都“只减不增”。根据国家税务总局“营改增”一周年统计数据表明,从全国数据来看,建筑业减税65亿元,税负下降3.75%。现以温州市建筑业为研究对象,讨论“营改增”落地一周年对其税负的影响及企业的纳税策划两个方面的问题。

一、文献回顾

相对于营业税税率3%,增值税税率11%,税率增加了8%,于是普遍认为“营改增”将增加建筑业税负。但住建部测算结果为:实施“营改增”税制变革后,建筑工程造价的构成及计算方法发生了调整,实行“价税分离”的计价原则,税前造价中不再含可抵扣的税额,且获取的进项税可用来抵扣销项税,这既可解决建筑业中重复收税的问题,又可以结构性降低建筑业税负。而中国建设会计学会调研结果显示,建筑业“营改增”后平均税负增加。在此背景下,不少学者对建筑业“营改增”展开相关研究,但学术界对于“营改增”后建筑业的税负变化却意见不一。一种观点认为,“营改增”减税效果非常明显,甚至有学者认为“营改增”是一项重要的结构性减税举措。李贵芬、王珏等以理论与实证结合的方法,对建筑企业实际数据测算得出建筑业“营改增”后税负减轻的结论。^[1]刘爱明和俞秀英基于沪深两市部分建筑企业的年报数据,通过实证研究发现:“营改增”后建筑企业税负减轻。^[2]季勇和王蓓通过分析“营改增”对建筑施工企业税收的影响,认为“营改增”后工程总承包企业的税负水平提高。^[3]唐云慧和许纪校通过理论与实例分析,以山东路桥2014年财务报表为基础,得出“营改增”短期内使建筑业整体税负提高的结论。^[4]

虽然有关我国建筑业“营改增”研究成果较为丰富,但是仍存在一些不足:一则从时效性角度出发,上述研究多为“营改增”前,而建筑企业“营改增”后的实际税负是增加还是减少需要进一步研究。二则从研究对象角度出发,基本上的文献为上市公司或者某一个具体企业,而针对一个地区建筑业如温州地区建筑行业的研究是一个空缺。针对这

个空白研究领域,笔者通过走访温州知名建筑企业及温州市建筑业协会,选取行业内一批具有代表性的企业(18家),对其“营改增”的税负效应进行了理论及实证分析。

二、“营改增”温州建筑业面临的问题综合分析

建筑业“营改增”后应该是喜忧参半,喜在“营改增”将消除增值税、营业税并存引起的重复征税问题。忧在抵扣不足会增加企业成本。

(一) 建筑业“营改增”后带来的机遇

首先,有利于减少重复征税。推行“营改增”改革的初衷就是要消除增值税和营业税并存引起的重复征税问题,减轻建筑企业税负。在营业税制下,建筑业根据营业收入全额计征营业税,导致建筑企业在购买建筑材料和施工机械设备时,进项税额无法抵扣,产生对建筑材料和机器设备重复征税的问题。增值税抵扣链条不完整,导致建筑业承担了大量其他行业转嫁过来的税收,企业税负加重。“营改增”有利于消除建筑企业服务之间、产品和服务之间的双重征税,由于增值税抵扣链条环环相扣,企业只缴纳增值部分的税金,将一部分增值税转嫁给下游企业和消费者,减轻建筑企业税收负担,促进其转型升级。同时,因为增值税可以抵扣,促使企业会寻找可以开增值税专用发票的供应商,减少自己交税,有利于促进其他行业积极纳税,这样使得税收市场形成一个良性循环。

其次,机器设备升级换代。建筑行业投入的固定资产往往是大型机器设备,数量繁多,并且单价高,但是税制改革之前建筑行业的大型机器设备的进项税额不得抵扣,所以施工企业就不愿意更换新的机器设备,以至于机器过于陈旧,工作效率低。而“营改增”之后,建筑施工企业购买的大型机械设备可以抵扣进项税,这样就促使企业积极更换大型设备,提高企业在市场上的综合竞争能力。

(二) 建筑业“营改增”面临的挑战

首先,发票管理机制不完善。建筑业多年遗留下来的行业弊病会导致进项税额无法全额抵扣,甚至会增加税负。建筑企业的主要成本由三部分构成人工成本、材料成本、设备成本,其中劳务成本约占到总成本的20%~30%,但人工费无法取得进项抵扣发票,如此剩下可取得的进项税额专用增值税

发票约为总成本的70%，而实际上只有35%，所以再加上理论上就可能无法取得的进项税票约占30%，换言之，企业无法抵扣的进项税额占总成本比重高达65%。产生这种现象的原因主要有以下几个方面：首先，“营改增”以后，建筑业和房地产业适用的增值税率为11%，钢材适用的增值税率为17%，受利益驱使，占据主导权的房地产企业就会采用“甲供材料”的合作形式，即甲方提供建设工程所需的材料与设备的现象将会增加，建筑企业将因为无法获取“甲供材料”发票而造成抵扣不足。其次，对商品混凝土增值税简易征收增加建筑企业税负。《财政部、国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》（财税〔2014〕57号）规定，从2014年7月1日起，将商品混凝土增值税简易计征率由原来的6%合并调整为3%简易计征率，这意味着建筑企业可抵扣的进项税额减少，混凝土行业减少的税收负担实际上转嫁给了建筑企业。最后，由于建筑业机械设备租赁现象普遍，而动产租赁企业由于没有多少可抵扣增值税进项税额，因此往往放弃一般纳税人而转为小规模纳税人，只缴纳3%增值税，建筑业可抵扣进项税随之减少，税负增加。

其次，税率上升的影响和预收款纳税义务时间。税率由3%上升到11%，提高的幅度比较大。另外，根据《营业税改增值税试点有关事项的规定》（财税〔2016〕36号）预缴规定，预收款纳税时间是收到预收款的当天，建筑企业在工程刚开始阶段，会收到部分预收款，同时应缴纳增值税，但这时候采购材料的进项税票还未取到，建筑业企业取得可抵扣的进项税发票的时间滞后于真正的物料使用时间，难以在当期进行抵扣，销项税与进项税的时间差异会导致抵扣不足的情况，这样就很难保证增值税税负的平稳。

最后，行业“潜规则”带来的法律风险。建筑业“营改增”之初，必然导致行业行为的进一步规范化，但法律风险仍然存在。我国对增值税相关经济关系的调整已经上升到刑法层面。建筑业庞杂，之前调整的该行业的各类法律法规都深含了当时的社会现实背景，违法分包、挂靠、虚假交易、虚开发票早已成为业界默认的“潜规则”，这些“潜规则”在“营改增”的大势之下必然使行业内的法律风险进一步增加。

三、“营改增”对温州建筑业税负影响的实例分析

（一）前提假设

1. 由于“营改增”前后，小规模纳税人税率均为3%，“营改增”对其影响并不大，所以不在研究范围内。因此，采用温州市建筑业一般纳税人企业为研究对象，共18个样本。

2. 建筑业“营改增”后，建筑企业计税基础由营业税改为增值税，从而对企业所缴的城建税、教育费附加、企业所得税造成影响。由于城建税、教育费附加的计税基础为营业税与增值税，仅考虑“营改增”前后建筑企业所纳营业税与增值税的税负。

3. 建筑业的营业收入主要为工程结算收入，营业成本主要为人、料、材三项成本。因此，营业收入与营业成本均以企业季度报告中数据作为计税基础。

4. 建筑业“营改增”后，要计算建筑企业的应纳增值税额，需要求出销项税额和进项税额。其中，销项税额可以根据营业收入计算得出，而进项税额的计算则需要获得建筑企业当期发生买进货物或应税劳务的各项成本以及可抵扣的比例，然而获得这些数据比较困难。因此，文章假设没有具体成本结构表的建筑企业，其进项中可以抵扣的部分只有材料费和机械使用费及2016年5月1日后新购固定资产。

（二）构建模型

为了进一步探究营改增对温州市建筑业综合税负率的影响机制，现利用面板数据模型，通过选取变量、构建模型以及回归分析，预测影响企业税负率的因素。为此，借鉴了王珮等人的研究成果^[5]，构建以下模型：

$$\text{TaxRate} = a_0 + a_1 \text{Policy}_{i,t} + a_2 \text{Size}_{i,t} + a_3 \text{ROE}_{i,t} + a_4 \text{EM}_{i,t} + a_5 \text{RTR}_{i,t} + a_7 \text{IRFA}_{i,t} + \mu_i + \varepsilon_{i,t}$$

其中 a_0 为常数项， $a_1 - a_7$ 为变量系数， μ_i 为不可观测的个体效应， $\varepsilon_{i,t}$ 为随机扰动项。各变量及定义描述详见表1。

1. 被解释变量 TaxRate。以“营改增”前后企业综合税负率作为被解释变量。

2. 解释变量。税收政策 (Policy)。企业的综合税负率在很大程度上会受到税收政策的影响，建筑

业是由“营改增”前缴纳3%的营业税改为目前缴纳11%的增值税,虽然税基从全额营业收入改为如今的差额增值部分,但是所适用的税率提升幅度较大。企业在“营改增”前后应该的缴纳税费主要通过其资产负债表上应交税费这个科目体现。

企业规模(Size)。企业规模受市场、政策、企业能力等多重因素制约和影响,规模不同,抵御市场风险和政策变化的能力也不同。对资产总额进行折现,取其自然对数来反映企业规模。

净资产收益率(ROE)。净资产收益率又叫权益净利率,是净利润与平均所有者权益的比值,表示每1元股东资本赚取的净利润,也就是反映企业的盈利能力。

权益乘数(EM)。权益乘数表明股东每投入1元钱可实际拥有和控制的金额。企业负债比例越高,权益乘数越大。

应收账款周转率(RTR)。应收账款在流动资产中有着举足轻重的地位,可以在一定程度上体现营运能力。应收账款周转率越高也就意味着资产运用、循环的效率越高。

固定资产新增投资比率(IRFA)。根据(财税[2016]36号)文规定,自2016年5月1日后企业

购进的生产经营用固定资产可取得进项抵扣,企业投资比率越高,抵扣越充分,经济效益越显著。

(三) 数据

由于2016年5月1日“营改增”才扩围至建筑业,若选取年度数据作为样本,将会导致时间跨度较短,为了使数据更具对比性,在研究时选取了“营改增”前后各三个季度数据进行比对,前三个季度的数据分别为2015年(3、4季度)及2016年(1季度)和“营改增”后2016年(3、4季度)及2017年(1、2季度)的季度数据作为样本,剔除了2016年(2季度)因为处于政策变期。通过走访企业及建筑业协会,共得到18家样本企业6个季度的面板数据通过Eivews软件进行面板数据最小二乘法回归分析。在表2中对各变量的统计特征进行了汇总分析,具体情况如下:

从表2相关信息表明,系统每个变量都有108个数据,其中税负率(TaxRate)分布相对集中,标准差只有0.4232%,说明整体税负变化不大,而税收政策(Policy)相对而言,标准差大一点,这与企业规模、税收政策等因素都会导致其应交税费的变化。那么具体的税负率与各变量之间的相应性需要进行下面的回归分析。

表1 变量名称及定义

变量类型	名称	定义
被解释变量	综合税负率/TaxRate	(支付的各项税费-收到的税收返还-递延流转税税负)/营业收入*100%
解释变量	税收政策/Policy	“营改增”前后企业缴纳税金
	企业规模/Size	In期末资产总额
	净资产收益率/ROE	净利润/平均股东权益
	权益乘数/EM	资产总额/所有者权益
	应收账款周转率/RTR	主营业务收入/应收账款平均余额
	固定资产增长率/IRFA	(期末固定资产-期初固定资产)/期初固定资产*100%

表2 变量描述性统计结果

	TAXRATE	POLICY	SIZE	ROE	EM	RTR	IRFA
Mean	0.044515	33.82286	1130.070	0.046014	4.866832	3.427895	0.065703
Median	0.047000	2.660000	153.0900	0.027400	4.620000	2.106600	-0.006000
Maximum	0.050000	392.4500	8165.040	0.181300	12.12000	27.57280	2.484500
Minimum	0.038000	0.048072	1.050000	-0.010700	1.840000	0.007800	-0.334300
Std. Dev.	0.004232	82.54941	2377.435	0.042528	2.298263	4.114598	0.317155
Skewness	-0.226481	3.117166	2.305102	1.031843	1.096579	2.925363	5.251803
Kurtosis	1.632132	11.94097	6.451640	3.330549	4.012729	14.41574	36.60286
Jarque- Bera	8.737496	499.9831	139.5812	18.38227	24.55798	692.4821	5216.136
Probability	0.012667	0.000000	0.000000	0.000102	0.000005	0.000000	0.000000
Sum	4.496000	3416.108	114137.1	4.647400	491.5500	346.2174	6.636007
Sum Sq. Dev.	0.001791	681440.5	5.65E+08	0.180861	528.2014	1692.991	10.05873
Observations	108	108	108	108	108	108	108

(四) 实证结果分析

通过面板最小二乘法回归,表3中对结果进行汇总分析,具体情况如下:

根据表3中,总体而言,决定系数 R-squared=0.768028,对于面板数据决定系数为 0.768028 则说明模型的拟合效果相当好。DW 统计量 Durbin-Watson stat=1.670048,可以判定扰动项不存在一阶自相关。同时,税收政策(Policy)的系数为-1.00E-05,显著性系数为 0.0308,说明“营改增”后税负率降低了 1%,并且两者之间存在显著性相关。企业规模、净资产收益率、权益乘数与税负率也是存在显著相关性,但是与应收账款周转率及固定资产更新率之间不存在显著相关。虽然,固定资产更新率的统计结果是不存在显著相关,但是却发现固定资产更新率与税负率之间存在负相关,也就意味着固定资产更新可以带来税负率降低,而目前的结果为不显著主要解释为企业更新的固定资产比较少,因为建筑业企业用于建筑施工的机械使用时间很长,比如挖掘机械的折旧年限一般是十年到十四年,因而建筑业企业不太可能在近期大规模更新固定资产。再加上在建筑业 2016 年 5 月 1 日前取得固定资产不属于可抵扣项目,这些都会减少机械使用费产生的可抵扣进项税额。

虽然,研究相关数据表明,温州建筑业总体税负是下降的(下降 1.00%),但是,下降的程度是小于全国平均水平(下降 3.75%)。主要原因可以解释

为:一则,由于温州建筑业的发票管理机制不完善,增值税抵扣链条不完整。二则,由于温州建筑业从业人员税务知识及意识淡薄,并没有充分利用税收优惠政策。三则,由于采集样本比较小,存在着一定的偶然性。

四、建筑企业的税收管理建议

(一) 企业层面合理运用税收优惠政策

1. 提升创新能力,发展高新技术

《营业税改增值税试点过渡政策的规定》(财税〔2016〕36号)规定:纳税人通过提供技术转让、开发、咨询等服务,可免征增值税。根据该政策,建筑企业可以增加研发支出,参与技术改革。新的专利技术等无法资产研发及研发新产品、新流程不仅可以给企业带来技术竞争优势,同时也可以拓展企业业务范围,提供技术咨询、服务等业务,从而申请国家的税收优惠政策。在增强企业实力的同时,为企业“营改增”后的发展打下坚实的基础。

2. 加强废料利用,重视节能环保

根据《资源综合利用产品和劳务增值税优惠目录》(财税〔2015〕78号),一般纳税人销售自产的以建筑废料、煤矸石为原材料生产的建筑石骨料,享受增值税即征即退 50% 的税收优惠政策。建筑企业通过将建筑废料归集并销售,不仅可以增加企业利润,还可以降低由于难以取得建筑材料发票进而造成进项税额抵扣不足的风险。同时,根据《关于新型墙体材料增值税政策的通知》(财税〔2015〕

表3 模型回归结果

Dependent Variable: TAXRATE Method: Panel Least Squares Date: 11/08/17 Time: 22:35 Sample: 2015Q3 2017Q1		Periods included: 6 Cross- sections included: 18 Total panel (unbalanced) observations: 108		
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
POLICY	- 1.00E- 05	2.35E- 05	- 0.426419	0.0308
SIZE	4.99E- 07	7.43E- 07	0.671138	0.0038
ROE	0.192797	0.050245	3.837156	0.0002
EM	0.005959	0.000440	13.55838	0.0000
RTR	0.000233	0.000498	0.466781	0.6417
IRFA	- 0.004088	0.005606	- 0.729208	0.4677
R-squared	0.768028	Mean dependent var		0.044515
Adjusted R-squared	0.759503	S.D. dependent var		0.004232
S.E. of regression	14.017050	Akaike info criterion		- 5.247748
Sum squared resid	0.027617	Schwarz criterion		- 5.092394
Log likelihood	71.0113	Hannan-Quinn criter.		- 5.184856
Durbin-Watson stat	1.670048			

73号),建筑企业自产并销售列入《享受增值税即征即退政策的新型墙体材料目录》的新型墙体材料,享受增值税即征即退50%的政策。因此,建筑企业可提升自身创新能力,开发新型墙体技术,在享受税收优惠政策的同时,不仅企业的利润得到进一步提升,还促进了建筑业的绿色环保、可持续发展。

3. 淘汰落后产能,加快转制升级

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》,纳税人在资产重组过程中,将实物资产及相关债权等以合并、分立、出售、置换等方式转让给其他单位,不属于增值税的征税范围。同时,根据《营业税改增值税试点有关事项的规定》(财税〔2016〕36号),在资产重组过程中,资产及其相关债权以合并等方式转让给其他单位,对其中涉及的不动产、土地使用权转让行为,不征收增值税。因此,建筑企业应不断加快淘汰落后产能、降低实体经济成本,从而解决建筑企业内部税负不公问题,促进建筑企业的转型发展。

4. 全员提高增值税意识,加强税票的管理

由于税制改革,建筑业全体员工的增值税意识事关企业的税负问题,所以有必要提高全员增值税意识,将税务意识贯穿经济活动的全过程,加强税票的管理,同时控制好税票开票的时间。企业的层面可以尽可能的选择可以开据增值税专用发票的企业合作,员工方面在日常业务经营过程中尽可能的对各项支出收取增值税进项发票。

(二) 政府层面政策支持

1. 加强宣传引导

由于建筑行业从业人员对财税意识相对薄弱,建筑企业内部管理往往不规范,财务内控水平良莠不齐,因此,各地的国税部门应加强对本地区建筑企业的政策宣传工作,帮助建筑业纳税人理解税收政策、掌握涉税事宜和强化会计核算,避免出现纳

税人因不熟悉相关政策而产生涉税风险的局面。同时对增值税全面扩围后税负上升的部分建筑企业应特别关注并进行有针对性的辅导,使帮助其渡过难关、享受减税红利。国税部门还应该建立与建筑业行业协会的协作机制,引导小微企业选择更高资质的合作伙伴,推动大中型企业优化内部的经营管理,以期推动整个行业的专业化水平向更高层次迈进。

2. 加强税收征管

与营业税相比,增值税税制更为复杂,这也导致纳税人税收遵从成本的上升。有研究表明,过高的纳税遵从成本可能会助长纳税人的逃税避税动机,且建筑业本来就有着企业数量多且良莠不齐的局面,更增加了税收征管的难度。因此税务机关应加强税收征管,提高纳税人的税收遵从程度,减少税款流失。具体来说,可以从以下几个方面入手:首先,拓展涉税信息采集渠道,建议着重加强税收信息化建设,充分利用“互联网+税务”的优势,如金三系统上线,打造建筑业交易网上备案平台,以从最大程度上获取各类项目的备案信息,同时加强不同地区间涉税信息交换,以便从源头上有效控制税源。

3. 分担企业负担

财政补贴可有效地分担企业负担、提高企业的改革参与度,因此对于缴纳增值税后税负出现上升的建筑企业,税务机关除了要有针对性地加强对这部分企业的辅导,如果有条件的话,更应该对其进行财政补贴以消除“营改增”税制改革而带来额外的税款负担。财政补贴的额度视企业税负上升的程度而定,财政补贴的相关手续应力求简化。税务机关应尽可能地为建筑企业提供便利,增设发票代开点,提高发票的可获得性,使企业能够最大程度地提高进项抵扣的比例。同时,税务机关应加强信息化建设,简化办税流程,从而提高纳税人的办税效率,节约办税时间,削减办税成本。

参考文献:

- [1] 李贵芬,王钰,王雪丽.试析营业税改征增值税对建筑业的影响[J].财会月刊,2012(8):48-49.
- [2] 刘爱明,俞秀英.“营改增”对建筑业企业税负及盈利水平的影响:以沪深两市上市公司为例[J].财会月刊,2015(1):15-18.
- [3] 季勇,王蓓.浅谈“营改增”对建筑业的影响及对策[J].北方经贸,2015(4):152.
- [4] 唐云慧,许纪校.“营改增”对建筑业企业财务影响的预测[J].财会月刊,2015(25):58-60.
- [5] 王珮,董聪,徐潇鹤,文福生.“营改增”对交通运输业上市公司税负及业绩的影响[J].税务研究,2014(05):8-12.

(责任编辑:孙富山)