

# Research on the Impact of “BT TO VAT” on Tax Burden of Construction Industry

Guoqing Lv

School of Finance, Taxation and Public Administration, Jiangxi University of Finance and Economics, Nanchang Jiangxi  
Email: 1870876859@qq.com

Received: Jun. 6<sup>th</sup>, 2019; accepted: Jun. 20<sup>th</sup>, 2019; published: Jun. 27<sup>th</sup>, 2019

---

## Abstract

The construction industry is the basic industry for the development of the national economy and an important material basis for the people's life, providing sufficient momentum for China's economic development. The implementation of the “BT TO VAT” has solved the problem of repeated taxation in the construction industry, which has reduced the tax burden of enterprises to a certain extent, but the effect is not obvious. Based on the development status of the construction industry and the tax burden of the construction industry before and after the “BT TO VAT”, this paper further analyzes the impact of the implementation of the “BT TO VAT” on the construction industry, and proposes a series of new ideas to promote the development of the construction industry, such as: strengthen the management of the deduction of input tax; cultivate tax personnel, do a good job in tax planning; strengthen internal management and standardize the way of business management, rationally reduce corporate tax burden and promote the development of construction industry.

## Keywords

“BT TO VAT”, Tax Burden, Construction Industry

---

# “营改增”对建筑业的税负影响研究

吕国庆

江西财经大学, 财税与公共管理学院, 江西 南昌  
Email: 1870876859@qq.com

收稿日期: 2019年6月6日; 录用日期: 2019年6月20日; 发布日期: 2019年6月27日

---

## 摘要

建筑业是国民经济发展的基础性产业以及人民生活的重要物质基础, 为我国的经济发展提供了充足的动力。

“营改增”政策的实施解决了建筑业重复征税的问题，在一定程度上减轻了企业税负，但效果不明显。本文立足于建筑业发展现状以及“营改增”前后建筑业的税负情况，进一步分析了“营改增”政策的实施对建筑业的影响，并提出了加强进项税额抵扣环节的管理；培养税务人才，做好税收筹划；加强企业内部管理，规范企业经营方式等促进建筑业发展的新思路，以合理降低企业税负，推动建筑业企业发展。

## 关键词

“营改增”，税负，建筑业

Copyright © 2019 by author(s) 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. “营改增”实施进程

“营改增”税制改革过程大体分为四个阶段：第一阶段为“营改增”税制改革举措提出及方案设计阶段；第二阶段为改革试点阶段；第三阶段为改革试点范围推广阶段；第四阶段为全行业“营改增”阶段。

### 1.1. 改革措施提出及方案设计阶段(2012年之前)

2010年10月党的十七届五中全会上首次提出“要扩大增值税征收范围，相应调减营业税等税收”，并将其纳入“十二五”规划，该举措为“营改增”指明了发展的方向。2011年11月16日出台的《营业税改征增值税试点方案》对“营改增”试点范围、税率、纳税人类型等相关事宜做出了相对明确的规定，为“营改增”试点的推行奠定了基础。

### 1.2. 改革试点推行阶段(2012年1月~7月)

2012年1月1日，在上海交通运输业(包括陆路、水路、管道运输)、和鉴证咨询业、文化创意、有形动产租赁等部分现代服务业再开展“营改增”试点，这标志着“营改增”税制改革正式推行。此后，财政部和国家税务总局出台四项减税政策对改革前期出现的政策规范不明确、企业实际税负增加等问题进行了进一步的明确和规范。

### 1.3. 改革试点范围推广阶段(2012年8月~2016年4月)

2012年8月，决定扩大现代服务业“营改增”范围，增加了广播影视作品的制作、播放、发行等业务，并将试点范围扩大至北京、江苏等8省(市)。2013年8月1日，“营改增”试点扩大到全国范围内的交通运输业和部分现代服务业；2014年1月1日，将交通运输业的铁路运输和邮政服务业纳入试点范围；2014年6月1日电信业也被纳入“营改增”范围。

### 1.4. 全行业“营改增”阶段(2016年5月至今)

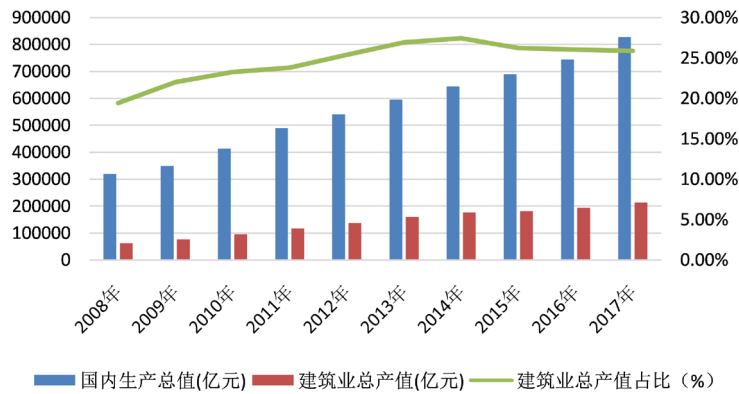
自2016年5月1日起，建筑业、房地产业、金融业和生活服务业被纳入“营改增”试点范围，标志着“营改增”试点全面推开。

## 2. 我国建筑业发展现状及税负分析

### 2.1. 我国建筑业发展现状

建筑业作为国民经济发展的基础性产业以及人民生活的重要物质基础，是我国经济发展的重要“助

推器”。笔者通过整理近十年来我国的 GDP、建筑业的总产值以及建筑业总产值在我国 GDP 的占比，对建筑业发展概况作了简要分析，如下图 1 所示：



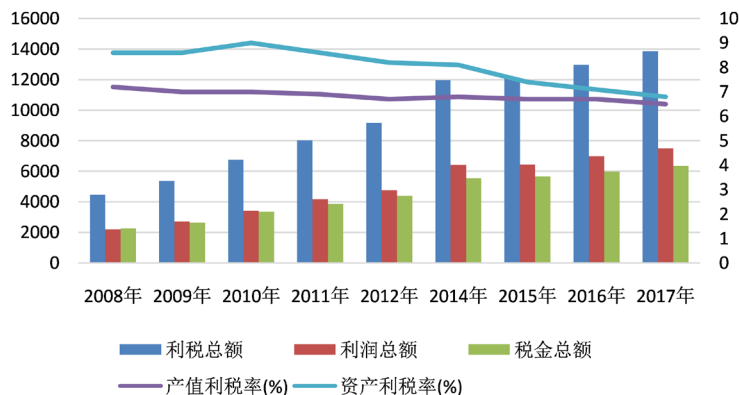
数据来源：《中国统计年鉴》。

Figure 1. Changes in total output value of the construction industry in the past 10 years  
图 1. 近 10 年建筑业总产值变化

从上图可以看出，自 2008 年到 2017 年，我国 GDP 从 319,515.5 亿元增加到 827,121.7 亿元，增幅约 1.59 倍；建筑业总产值从 62,036.81 亿元增长到 213,943.56 亿元，增幅约 2.45 倍；而建筑业总产值占比也不断增加。此外，我国建筑行业的发展总体健康、稳定、持续，近几年虽然增速有所减慢，但仍保持了平稳的发展，这体现了建筑业对我国经济发展的重要意义，展示了建筑业作为我国支柱产业的经济支撑作用。

## 2.2. 我国建筑业税负情况

建筑业作为我国的重要性支柱产业，其纳税情况对我国经济发展有重要影响，笔者通过整理近 10 年建筑业的利税情况简要分析了建筑业税负情况，如下图 2<sup>1</sup> 所示：



数据来源：《中国统计年鉴》。

Figure 2. Profit and tax situation of construction enterprises in the past 10 years  
图 2. 近 10 年建筑企业利税情况

从上图可以发现，近 10 年建筑业利润和税负基本持平，利润稳定上升且逐步超过税负，但建筑业作

<sup>1</sup> 由于中国统计年鉴 2013 年数据缺失，因此未整理 2013 年建筑业利税情况。

为国民经济支柱产业，这样的利润表现并不出众，据统计，全面实行“营改增”政策后，到2016年11月30日为止，建筑业税负总额减少65亿元，税负下降3.75%。但是由于存在环境限制、增值税专用发票取得困难导致的税负抵扣难以全面等固有限制，因此具体到企业项目的时候，其税负并不一定是降低的，反而存在企业税负上升的情况。

综合“营改增”前后建筑业的税负状况分析，虽然政策实施前后税负有所降低，但效果并不明显，原因可概括为以下两点：

一是建筑业“营改增”前按3%税率征收营业税，“营改增”后主要施工业务按10%税率征收增值税。虽然相关进项税额可以抵扣，但税率的提升使其税负降低没那么显著。二是“营改增”后，根据增值税计征原理，可采用增值税专用发票抵扣部分进项税额，但在实践中，建筑业的行业现状使得其实际工作中很难取得抵扣进项税额的增值税专用发票，因此税负降低并不明显。

### 3. “营改增”对建筑业的税负影响分析

#### 3.1. “营改增”对建筑业税负影响的理论分析

本文拟通过研究建筑业企业流转税的税负平衡点，为建筑业企业纳税筹划提供一定参考，由于小规模纳税人与一般纳税人适用税率不同，因此分开计算其税负平衡点。

##### 3.1.1. 流转税税负分析

###### 1) 小规模纳税人

“营改增”前建筑业企业按照含税营业收入额的3%征收营业税；“营改增”后建筑业小规模纳税人适用的征收率为3%，而增值税属于价外税，因此其实际税率为 $3\%/(1+3\%)=2.91\%$ ，对比“营改增”前后税负情况可知，对于小规模纳税人来说，“营改增”后企业实际税负有所降低。

###### 2) 一般纳税人

简易计税方式下，建筑业企业一般纳税人的税率与小规模纳税人相同，因此仅计算一般计税方式下的税负平衡点。

一般计税方式下，建筑业企业的营业税税率为3%，适用的增值税税率为10%，城市维护建设税税率为7%，教育费附加为3%，地方教育附加为2%。假设企业某年的营业收入为 $I$ ，可抵扣的营业成本为 $C$ ，税负为 $T$ ，且企业的收入与成本均含税，“营改增”前后的税负情况如下：

$$\text{“营改增”前：} T = I * 3\% * (1 + 7\% + 3\% + 2\%)$$

$$\text{“营改增”后：} T = [I/(1+10\%) - C/(1+10\%)] * 10\% * (1 + 7\% + 3\% + 2\%)$$

令 $T = [I/(1+10\%) - C/(1+10\%)] * 10\% * (1 + 7\% + 3\% + 2\%) = I * 3\% * (1 + 7\% + 3\% + 2\%)$ ，由此可得“营改增”前后的税负平衡点为 $C = 67\%I$ 。若企业的收入与成本均不含税，同理可得税负平衡点为 $C = 70\%I$ 。

综上所述，小规模纳税人的税负在“营改增”之后降低了0.09%；一般计税方式下，企业的税负情况取决于营业收入与可抵扣营业成本之间的关系，若企业可抵扣营业成本大于营业收入的67%，“营改增”后建筑企业税负下降，反之税负则上升。

##### 3.1.2. 企业所得税税负分析

###### 1) 小规模纳税人

企业所得税以企业营业收入减去成本、费用、损失以及其它准予扣除的支出后的金额为应纳税所得额，由于“营改增”后小规模纳税人税负有所下降，因此准予扣除的金额也随之降低，企业应纳税所得额上升，企业所得税税负也相应上升。

## 2) 一般纳税人

简易计税方式下一般纳税人适用的流转税税率与小规模纳税人相同，因此企业所得税税前扣除金额也相同，税负变动情况也相同。

一般计税方式下，企业适用的流转税税率同上，企业所得税税率为 25%，企业营业收入为  $I$ ，营业成本为  $C$ ，可抵扣的营业成本为  $c$ ，税负为  $T$ ，且企业的收入与成本均含税，“营改增”前后的税负情况如下：

“营改增”前：应纳税所得额 = 收入 - 成本 - 税金 =  $I - C - I * 3% * (1 + 12%)$

$$\text{应纳税所得额} = [I - C - I * 3% * (1 + 12%)] * 25\%$$

“营改增”后：准予所得税前扣除的营业成本 =  $C - c / (1 + 10%) * 10\%$

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入} - \text{成本} - \text{税金} = I / (1 + 10\%) - [C - c / (1 + 10\%) * 10\%] - [I / (1 + 10\%) - c / (1 + 10\%)] * 10\% * (1 + 12\%)$$

$$\text{应纳税所得额} = \{I / (1 + 10\%) - [C - c / (1 + 10\%) * 10\%] - [I / (1 + 10\%) - c / (1 + 10\%)] * 10\% * (1 + 12\%)\} * 25\%$$

令“营改增”前后企业所得税税负相等，可得税负平衡点为  $c = 82.57\%$ 。

综上所述，小规模纳税人在“营改增”后企业所得税税负有所上升；一般纳税人的税负则取决于营业收入与可抵扣成本之间的关系，若企业可抵扣成本大于营业收入的 82.57%，则“营改增”后税负上升，反之税负则下降。

### 3.1.3. 企业总税负分析

以上已经分析了“营改增”前后建筑企业流转税与企业所得税的税负变动情况，通过分析可知，流转税与企业所得税的税负变动方向相反，若需分析建筑企业税负总体变动情况，则需分析流转税与企业所得税各自对企业总体税负的影响程度。下面举例说明：假设企业流转税在“营改增”后提高了 100 元，企业所得税税前扣除金额增加 100 元，企业应纳税所得额降低 100 元，应纳税额降低 25 元，可见企业总体税负上升。由此可得，流转税对企业总体税负的影响程度更大，企业总体税负的变动情况与企业流转税税负变动情况一致。

## 3.2. “营改增”对建筑业税负的有利影响

### 3.2.1. 解决建筑施工企业重复征税问题

由于建筑业是资本密集的行业，施工前企业所购置的机器设备等物资全额征收营业税，而企业只要发生营业行为就会根据具体的流转环节分别纳税，且不得进行抵扣，即使相关营业税税率不高，由于产生了重复征税问题，建筑企业的税收负担也相对较重；“营改增”政策实施后，增值税完善的抵扣链条和其税收中性的特点使得建筑施工企业在购料时产生的进项税额不计入产品成本，而是以企业流转环节产生的增值额为依据纳税，而且在纳税义务形成并且确认收入时可进行进项税额的抵扣，避免了重复征税的现象，充分发挥了其促进税收公平的作用[1]。

### 3.2.2. 完善增值税抵扣链条，发挥税收中性效果

我国增值税采用购进扣税法，以购入商品或劳务过程中所取得的销售方所开具的增值税专用发票为依据抵扣进项税额，完善的抵扣链条使得中间环节成本降低，最终税负降低。若对建筑业征收营业税，则会造成增值税中性的特征无法施展，使得建筑施工企业在购买原材料设备时所产生的进项税额无法在下一环节扣除，而是以全部款项进行缴纳营业税，从而中断全行业的增值税链条。

### 3.2.3. 推进建筑业产业结构升级

对建筑业征收营业税，其进项税额无法抵扣，使得建筑企业更倾向于选择低价、小规模供应商，



不利于建筑业上游供应产业的规模化和专业化，扭曲了建筑企业的生产决策。此外，营业税体制下的建筑业在出口时无法享受退税优惠，从而阻碍了我国建筑业向国际方向的发展。“营改增”政策的实施，完善了增值税抵扣链条，激活了建筑产业上下游的联动活力，推动了建筑业上下游行业的专业化经营，促进了建筑业上游供应商的体系化、规范化经营，提高了建筑业的市场竞争力。

### 3.3. “营改增”对建筑业税负的不利影响

#### 3.3.1. 动产租赁业务增加企业税负

目前大部分建筑业均通过机器设备租赁的方式进行企业生产，若通过购买的方式必定会恶化企业的现金流，给企业带来沉重的资金负担，随着“营改增”政策的全面推行，我国有形动产租赁服务按照 16%的税率征收增值税，此外，外部机械租赁公司往往比较杂乱，且部分公司无法取得增值税专用发票，进项税额也就无法获得抵扣，再加之增值税税负转嫁的特点，因此在一定程度上加重了建筑业的税收负担[2]。

#### 3.3.2. 建筑劳务费增加企业税负

一般情况下，施工企业中建筑工程人工劳务费占工程总造价的 20%~30%，而工人主要来自于：建筑劳务公司、劳务派遣公司以及零散农民工。

第一，建筑劳务公司提供的专业建筑劳务所获取的劳务报酬按照建筑业的税率标准 10%计缴增值税，虽然可抵扣进项税，但实际可抵扣的进项税额并不多，且建筑劳务公司作为微利行业，有着充分的动机选择成为小规模纳税人，或者通过提升人工价格的方式将税收负担转嫁给下游的建筑施工企业[3]。

第二，劳务派遣公司虽然可以开具 6%的增值税专用发票，但是 6%的进项抵扣率与 10%的销项税率相比，建筑企业仍要负担 4%的税收成本，造成建筑业税负的增加。

第三，如果选择零散农民工提供劳务，所发生的人工费用无法取得增值税发票，进项税额也就无法抵扣，从而加重了建筑施工企业的税负。

由此可知，建筑企业应尽量选择从正规建筑劳务公司取得施工所需的劳动力，这样能抵扣部分进项税额，减轻企业税负；另一方面，由于增值税具有税负转嫁的特点，因此建筑劳务公司会通过提高劳务人员价格的方式将税负转嫁给建筑企业，从而使得通过进项税额的抵扣也难以降低建筑企业的税负。

## 4. 建筑企业对“营改增”的应对措施

### 4.1. 加强进项税额抵扣环节的管理

随着“营改增”的实施，为了获取可抵扣的增值税专用发票，建筑业企业可以选择具有一般纳税人资格的供应商，以抵扣进项税额，降低税负。根据增值税计征原理，可抵扣的进项税额的多少直接决定了最终需要负担的增值税的多少；而增值税进项发票具有独特的管理核算办法，因此建筑业企业为了适应“营改增”的税制变革，需要加强公司的管理，在财务上加强要求，对增值税进项抵扣凭证做到妥善的收集和保管，加强进项发票的管理核算。

### 4.2. 培养税务人才，做好税收筹划

“营改增”的全面实施，老一套的营业税财务纳税办法已经不适用，且改革后的增值税纳税办法更加复杂且严格，“营改增”对建筑业企业具有深刻的影响，可以说涉及到企业管理的方方面面，特别是在法律、财务管理、会计核算等一系列重要方面，因此建筑业企业急需培养相应的税务人才，积极组织企业财务人员、管理层人员等学习“营改增”相关专业知识，以适应“营改增”的行业变革，远离涉税风险，迎合“营改增”的行业新形势。

### 4.3. 加强企业内部管理，规范企业经营方式

“营改增”需要建筑企业提高企业的管理要求，需要对公司的组织机构、公司的子(分)公司的设立进行调整，还要对企业的发展战略以及大规模的投资融资项目进行规划改变[4]。例如建筑企业传统投标中标办法的纳税工作，分公司要以分包合同获取的收入为基准，向分公司所在地主管税务机关申报纳税；集团在申报纳税时，可将取得的全部收入扣除分包支出向集团公司所在地主管税务机关申报纳税。由此可看出“营改增”的实施，主管机构更容易对建筑企业的经营项目进行监督，所以建筑企业应该避免传统经营常出现的行业弊病，如非法转包、分包，挂靠以及联营项目，规避法律风险。

### 参考文献

- [1] 王甲国. 建筑业应对“营改增”之策略[J]. 税务研究, 2016(1): 99-102.
- [2] 邱泰如. 对建筑业“营改增”的探讨[J]. 财政研究, 2015(8): 84-88.
- [3] 刘建徽, 周志波. 营改增的政策演进、现实困境及政策建议[J]. 经济体制改革, 2016(2): 160-165.
- [4] 郭建荣. 营改增后建筑业税负变动研究[J]. 山西财经大学学报, 2016, 38(S2): 68-69.

#### 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](mailto:fia@hanspub.org)