“甲供材”在“营改增”前后有哪些影响？

2016-02-25 马楠讲造价

**来源：中国会计报，作者：刘素材**

所谓“甲供材”就是甲方提供材料。即在建设工程承包合同中，由甲方（建设方）与乙方（承包方）事先在合同中约定由甲方提供主材或工程设备的一种供货方式。

根据《中华人民共和国建筑法》第二十五条规定和《中华人民共和国建设工程质量管理条例》第十四条的相关规定可以看出，甲供材在法律层面是合法的，也是允许的。

对于甲供材这一普遍存在的现象，在“营改增”前后会有完全不同的影响，需要加以注意。下面试举例分析。

例：某房地产开发公司与一建筑工程总承包公司签订了建筑工程承包合同，工程总造价为5000万元，其中商品砼500万元，钢筋500万元，约定由房地产公司负责供应。

**营业税下涉税关系复杂**

在现行营业税条件下，甲供材跨越建筑业和货物销售业两大行业，涉及增值税、营业税两大领域，涉税关系复杂，容易让人产生困惑。

《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定，“除本细则第七条规定外，纳税人提供建筑业劳务（不含装饰劳务）的，其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内，但不包括建设方提供的设备的价款。”可知，除装饰工程之外的其他建筑业劳务所用的原材料、其他物资和动力不论甲方提供还是乙方提供，价款要全部计入到营业额中缴纳营业税，而工程所用的设备，乙方提供的要计入营业额缴纳营业税，甲方提供的则不用包含在营业税的计税依据中。

涉税关系较为复杂，主要表现在以下4个方面。

**第一，发票开具问题。**依据上例甲方提供商品砼和钢筋，则甲方需要取得500万元的商品砼、500万元的钢筋增值税普通发票和4000万元的建筑业发票。只要涉及甲供材甲方就要取得两种类别的发票，根据这两种不同发票入账，计入开发成本。

**第二，税款缴纳问题。**商品砼和钢筋虽然是甲方采购，乙方只是利用甲方采购的商品砼和钢筋提供建筑业劳务，但根据上述营业税规定，乙方营业税的计税基础为5000万元（4000+1000），乙方需要缴纳营业税150万元，并且税款的缴纳主体只能是乙方。

**第三，税款负担问题。**乙方缴纳了甲供的商品砼和钢筋的营业税税款30万元。这让一些人不理解，认为不合理-- -商品砼和钢筋并非乙方采购却要乙方缴纳相应的税款。其实税款的缴纳者并不意味着就是税款的负担者。根据计价规范的相关规定，一个单位工程价款是由分部分项工程费、措施项目费、其他项目费、规费和税金5部分组成。从工程造价过程看，不管是谁提供了工程材料，其价款都要全部计入到分部分项工程费中，构成工程实体，再加上非实体的措施项目费、其他项目费和规费，这四项一起构成税金的取费基础从而计取税金，所以可得出甲供材的这部分税金已经包含在承包工程的合同价款中由乙方计取了营业税及其附加。即这部分税款最终是由甲方承担的。

**第四，材料和设备、装饰劳务和其他建筑业劳务的区分。**相对于甲供材，由于甲供设备不需要缴纳营业税，所以材料和设备的区分就变得尤为关键。虽然各省级地税机关大都出台了设备清单文件、目录等，但实际中情况复杂多变，设备和材料的准确划分并不容易，极易引起税企争议，产生涉税风险。同样由于装饰劳务中清包工作业的情况下，其营业税计税依据中也不包含甲供材部分的价款，所以一些人就混淆装饰劳务与其他建筑业劳务的区别，以逃避税款，这同样会给企业带来很大的涉税风险。

综上营业税下甲供材涉税关系复杂，要求企业熟知政策，做好日常的基础工作，防范税务风险。

**“营改增”后税款抵扣要考虑周详**

自2012年1月1日上海市率先试点交通运输业和部分现代服务业营改增以来，至今已在全部的交通运输业、邮政服务业、电信业和部分现代服务业全面推开。目前“营改增”正处于继续推进、扩围阶段，多档税率并存，计有17%、13%、11%、6%税率和3%征收率五档。建筑业和房地产业的增值税税率预计可能为11%。

建筑业、房地产业全部改为增值税后，甲供材的货物和建筑业的劳务都是同一个税种--增值税，营业税条件下税务处理的涉税难点、风险将全部消除。但与房地产、建筑业相关的货物或劳务种类繁多，几乎各档税率都可能涉及。对应的税率不同就会有完全不同的抵扣结果，所以企业要考虑周详，特别要注意以下两点。

**第一，谁采购？谁抵扣？**由于甲供材一般为大宗材料，金额大、税款多，谁采购谁将享受税款抵扣的好处。但在建筑市场中甲方居于主导地位，这种强势的地位，或可导致甲方将易于取得增值税专用发票的材料、设备、构配件等自己来采购，而将难于取得发票的砂、土、石料等交由乙方采购。这样对甲乙双方的税负将产生很大的影响。所以营改增后要解决好谁采购、谁抵扣的问题。

**第二，如何抵扣？**虽然谁采购谁将抵扣税款，但能抵扣税款并不意味着税负一定降低。假定建筑业和房地产业的增值税税率都定为11%。那么采购17%、13%税率的货物、劳务，将获得6%、2%税差收益；采购6%税率、3%征收率的货物、劳务，将损失5%、8%税差；采购11%税率的货物、劳务，进项销项税差将维持平衡。所以企业要根据材料、劳务的类别、分 类管理、分别采取政策。仍以上例，钢筋的税率为17%,钢筋的可抵扣税款为85万（500×17%），商品砼的征收率为3%，商品砼的可抵扣税款为15万元（500×3%）。

假定商品砼按简易办法征收，按照财税〔2014〕57号文《财政部国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》和国家税务总局公告2014年第36号文《国家税务总局关于简并增值税征收率有关问题的公告》的规定商品砼征收率3%，全部由甲方采购，则甲方可直接抵扣税款100万元。

如果甲方决定只采购钢筋，商品砼交由乙方采购，则甲方可抵扣的税款为：甲自采钢筋的税款和乙方开来的商品砼部分的建筑业11%税率的税款：140万元（85+500×11%），这样甲方可多抵扣40万元。同样道理，对于钢筋乙方采购，乙方将获得30万元[500×（17%-11%）]税差，而乙方采购商品砼则乙方将损失40万元[500×（11%-3%）]税差。哪方采购、采购何种货品涉及到实实在在的利益，所以“营改增”后双方需要在商务谈判、合同签订等过程中协商好，以达到双方税负的大体均衡。