

# 高速公路改扩建后增值税的选择

王文慧

(广东省高速公路发展股份有限公司佛开分公司, 佛山 528051)

**[摘要]**近年来,我国政府颁布了一系列税收政策,以便降低企业的税收负担。根据税收政策的引导,企业如果能在税法规定的基础上合理选择计税方法,进行税务筹划,可在一定程度上降低企业税负成本,进而增强企业的效益。以交通运输建筑服务行业为例,通过对税负临界点的测算,根据企业纳税身份及所对应的增值税税率,判断应采用最优计税方法,以降低企业税收负担,从中获得的资金可以更好地助力我国高速公路事业的发展,为我国交通事业提供更优、更好的质量保障。

**[关键词]**高速公路;营改增;税负水平;最优计税

## 引言

“营改增”政策推动了传统税收模式的发展,高速公路改扩建项目的税收工作不仅有新的机遇,也有新的挑战。因此,有必要讨论“营改增”政策对高速公路改扩建项目的影响。“营改增”具有降税效应的大前提,是能够取得足够抵扣的进项税额,针对“营改增”后税收过程中出现的新问题,有必要提出合理的解决方案,使“营改增”政策在公路改扩建的纳税和运营管理中得以实施,并帮助相关企业在公路改扩建项目中做出增值税的最佳选择,以减少税率提高造成的损失。

### 一、高速公路改扩建项目税负水平分析

#### (一) 扩建情况

高速公路扩建项目指在现有项目的基础上,扩建现有设施和工艺条件。高速公路扩建项目是利用原有高速公路路线走廊带内的原有道路资源,以拓宽和改造为切入点,来提高服务水平、通行能力和安全性的工程建设活动,包括路基、路面、桥涵工程的拼接、拓宽或分离,进而增加高速公路车道的数量。因扩建项目建设周期、线路较长,高速公路扩建项目不可避免地会受到许多变化的影响,如劳动力成本标准、材料价格上涨、国家和地方政策法规及各种费率的变化。因此,在不同地区、不同阶段,高速公路项目建设成本不断变化,具有动态发展的特点。

比如, HX 是全国最早开通的一条高速,按照国家发展改革委和交通厅的文件, HX 高速将于 2023 年 3 月 31 日结束运营。截至 2019 年末, HX 公路拥有的固定资产已达 1.75 亿万元。 HX 高速是在原有的四条、八车道的基础上进行改建和改建的。该工程是我省第一个重点工程改建工程,也是该地区的一个重要内容。改建工程共分试验扩展期和整条高速公路改建工程两期。试验延伸工程已于 2019 年 10 月竣工。高速公路改扩建工程于 2016 年 4 月 30 前开工,即“营改增”前,而完工则在“营改增”后。该改扩建项目可参照

原建设项目工程选择简易计税法使用原来的增值税税率计税,按照 3% 计税。

#### (二) 税负情况

##### 1. 简易计税方法

根据国家的相关政策,简易计税法是增值税的一种。由于行业的特殊性,增值税一般纳税人无法获得原材料或货物的增值税进项发票,因此按照进销项的方法计算应缴增值税,将会导致纳税人的税负过高。因此,对于特殊行业,增值税将按简易征收率来征收。一般情况下,企业增值税将按 3% 征收率计算应纳税额。一般纳税人采取与小规模纳税企业类似的政策,其进项税额不可抵扣税额。与小规模纳税企业不同,高速公路扩建项目涉及的企业可以向下游企业开具增值税专用发票和增值税普通发票,对于增值税专用发票下游企业可以抵扣销项税。如果采用这种方法,不仅可以解决税改后高速公路行业的增值税问题,还可以解决物流企业的通行费成本扣除问题。

##### 2. 一般计税方法

一般计税方法指的是计算一般纳税人发生应税行为的应纳税额,是指当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额计算公式为:应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额。

在使用一般计税方法时,我们可以选择不同的纳税人身份来纳税。增值税一般纳税人通常情况下,可分为一般纳税人和小规模纳税人,这两种纳税人身份不同,税率也不相同。首先,他们在收到增值税专用发票后有不同的会计账务处理。一般纳税人是按金额计入成本,纳税情况记入“应纳税额—增值税—进项税额”科目;对于小规模纳税人则全额入账成本。其次,应付税款的计算方法不同。一般纳税人按照“扣除制度”征税,即产出与投入的差额;对于小规模纳税人,应纳税额通过销售收入除以(1 + 适用税率)乘以税率计算。最后,他们的税率也不同。一般纳税人税率为 13%,小规

模纳税人税率为 3%（特殊项目为 2%）。高速公路扩建项目企业可根据自身实际情况选择相应的纳税人身份。

## 二、高速公路扩建项目增值税问题探究

### （一）开工项目界定

一般情况下，高速公路扩建项目规模较大，往往跨越城市甚至省份，因此建设周期比其他项目更长。在以增值税代替营业税之前，公路扩建项目通常通过根据项目的完工进度和完工率从项目资金中直接扣除所需税款来纳税。企业在营改增后纳税时，需要根据增值税税率的不同比例，从项目资金中扣除相应金额，这就增加了企业成本管理的难度。因此，高速公路扩建项目的开工难以界定，财务会计做账更为复杂。例如，一些公路扩建项目需要租赁一些小型机械设备，一些提供这些机械设备的地方无法获得增值税专用发票。所以，在租赁这些设备时，没有增值税专用发票，就无法抵扣应缴纳的增值税，这增加了企业的成本。

### （二）招标前后界定

“营改增”的实施，在一定程度上影响了高速公路工程的原成本模型。高速公路工程造价是以增值税和销项税之差为基础的。如果有些人已经付了增值税，就不需要再多算了。在由销售税转为增值税以前，税收的计算方法是以总的营业额乘以税率。当销售收入由增值税代替时，则是销项税减去进项税，销项税是销售额的乘以税率，而项目成本是原工程费用的乘以（1+税率）。区别是税率的计算依据有所改变。

“营改增”实施后，公路改扩建工程的造价也要包括工程造价、工程建设等多个方面。在工程造价中，人工成本、材料成本、设备成本等都是影响工程造价的主要因素。现在，人工的价格正在上涨，而相关的税收也在上涨。按销售税改为增值税，若不征收进项税，则人工费用将会上升。相对于传统的销售税，增值税的征收比例增加了。因此，在投标过程中，企业必须考虑有关税率的变动。

### （三）完工后通行费拆分

针对原高速公路在 2016 年 4 月 30 日前已建成通车而发生的改扩建项目完工通车后，通行费收入计税方式适用于一般计税还是简易计税，目前在政策上还暂时没有明确的规定。

1. 改扩建后改扩建路段选择一般计税，原未扩建路段为简易计税

改扩建项目完工通车后，根据增值税 2016 年 35 号文规定，2016 年 4 月 30 日后开工的项目的通行费收入应按一般计税方式缴纳增值税，而原高速公路收取的通行费收入按照简易计税的方式进行计税。以 HX 高速公路为例，其于 2015 年 10 月可行性研究报告通过发展改革委核准审批，

并开展项目招投标工作，早于 2016 年 4 月 30 日，全线改扩建项目是 2016 年 11 月 1 日取得施工许可在“营改增”试点稍后。但由于招标控制价和合同价不能变更，所以不能要求承包人按“营改增”后的一般计税办法开具增值税专用发票，该改扩建项目可参照原建设项目工程选择简易计税法使用原来的增值税税率计税，按照 3% 计税。

此外，在高速公路扩展完成后，在原车道与新增加车道无法分开核算的情况下，可以按照原车道与新增车道的比例对收入进行划分，分别计算增值税。增值税计税方法及税率确立没有文件依据，存在争议。造成这个问题的主要原因是老路段没有可以抵扣的进项税发票，在一定程度上增加了公司的税收负担。因此，在高速公路扩建完成中，需要就计税方法和相关主管单位进行深入的沟通，明确计税方法及税率，以便更好地开展高速公路扩建工作。

### 2. 改扩建后改扩建路段选择简易计税与原路段保持一致

改扩建项目完工通车后，根据增值税 2016 年 35 号文规定，因是在“老项目”上进行改扩建行为，所以无论是合同开工日期是 2016 年 4 月 30 日之前还是之后，都认为按“老项目”的增值税计税方式即简易计税方式。以 HX 项目为例，其属于在“营改增”试点前、后开工的高速公路，税法对其规定还没有明确，在原有的高速公路和改扩建工程中，很难将其合理地分开，且可抵扣的收入很少。因此，如果按普通计税法计算的话，“营改增”降低企业税负，企业税收负担难以实现。所以，营运企业或争取更多的时间来延长收费。因此笔者认为：在“营改增”试点前，应先完成设计方案、试验路段，并按销售税法估算；新开工后的跨时段改扩建工程竣工后，其收费标准按“营改增”试点实施前实施的高速公路收费标准（3%）。“营改增”后，对改扩建工程实行统一的计税方法，并合理地确定延期费用的合理范围。

### 3. 改扩建后改扩建路段与原未扩建路段均按一般计税

高速公路改扩建工程在“营改增”之后，且在原车道与新增加车道的收费无法分开核算的情况下，如果将原来的高速公路与新扩建的高速公路作为一个新项目重新立项，则按一般计税方法征收增值税。

### （四）完工后成本增长问题

增值税或营业税是城市建设税和教育费附加的计税基础，“营改增”改革后，两类税种的税率与“营改增”前相比基本不变。因此，对于公路运营商来说，流转税的税率决定了城建税和教育附加是否会发生变化。增值税税率高于营业税税率，因此城市建设税和教育附加费将增加。影响所得税的主要因素是税收、营业成本和营业收入。在这些条件不变的前提下实施“营改增”，由于增值税是一

种附加的价外税，高速公路运营管理单位的收入将下降，导致营业利润下降，此时如何有效地控制高速公路建设成本就显得非常重要了。从表面上看，所得税将略有下降。但“营改增”政策实施后，计入成本的人工成本和购买商品的可抵扣进项税均低于“营改增”政策实施前。此外，高速公路折旧导致资产价值逐年下降，包括一切降低成本的努力，固定资产账面价值下降，这将增加高速公路运营管理单位的利润。

在高速公路运营期内：高速公路运营企业的成本在折旧摊销（40%）和财务费用（31%）中占比最大，两者都不能用于抵扣税款；养护费用主要是对已建成使用的道路进行修缮、养护和绿化，约占总费用的 7%。大部分维护费用可以用增值税专用发票从进项税中扣除；经营管理成本约占总成本的 10%，其中约 70% 为人工成本，因此无法取得进项税发票，无法抵扣税额；税费和其他费用约占成本的 12%，无法扣除。也就是说，高速公路运营企业只能从进项税中扣除维护成本和部分运营管理成本。假设所有这两类成本都可以获得进项税发票，高速公路行业只有约 10% 的成本可以获得可抵扣的进项税，这就导致高速公路扩建项目完成后运营成本增加。

### 三、高速公路扩建项目增值税实施建议

#### （一）选择合适的计税法

高速公路的造价是国家的一项资产，其基础设施也比较完备。严格来说，公路经营企业基本符合普通纳税人的要求。在“营改增”面前，高速公路经营单位要主动申报一般纳税人资格。一般纳税人按当期的进项税额扣除，其结余为当期的税款。而对于小型纳税人，则采取了一种简易的征税方法，不需要进行任何的投入扣除。所以，为了节省税款，“营改增”企业应根据纳税人的身份，选择适当的纳税人身份，从而减轻其税负。

普通小规模纳税人交纳的增值税不能抵扣，所以一般小规模纳税人必须交纳一定数额的税款。但对普通纳税人而言，当销售收入达到某一程度时，就可以抵扣某些进项税额。当实际扣缴比例小于该百分点时，一般纳税人的税负要比小型纳税人高。但若公司符合普通纳税人的条件，而无法达到小型纳税人的要求，则公司将其业务剥离，作为独立法人单位，通过设立分支机构，分担营业额，以满足小型纳税人的基本需求，从而节约税款。所以，为了减少税收负担，承建高速公路扩建工程的公司，往往要选择普通纳税人的身份，以减少税收负担，真正做到了真正的、形式上的合法。高速公路施工费用的抵扣不受时限的限制。

#### （二）做好应对方案

在实行“营改增”后，为了全面获得增值税进项税

额，合理减轻高速公路运营企业的增值税负担，高速公路经营企业应加强内部税收管理。企业的税务筹划应该充分利用增值税的税收优惠政策。例如，税法规定建筑服务的适用税率为 10%，而设备、材料和电力的适用税率一般为 16%。高速公路运营企业承包项目时，可以充分利用“甲供材”的税收政策，增加 6% 的设备和材料进项抵免，同时明确要求对方开具增值税专用发票，有效减轻税负。

针对项目招标过程，根据一般税法有四种政府项目投资管理模式：“基建办”类型、“项目指挥部”类型、“项目法人”类型和“代建制”类型。四种类型的投资主体模型存在以下问题：①未真正将“建设”与“使用”分开；②工程监理的具体管理机构不清楚；③有关费用没有明确的下限，也没有严格的规定；④政府和企业的分离；⑤体制上的重复和大量的浪费；⑥投资项目的决策机制不完善；⑦在政府投资项目中，在职能分散、不明确的情况下，要加强对其的管理。

选择解决上述问题，有效降低制度成本并优化资源配置，政府应建立由若干相对独立却又相互关联的财政资金投资基本建设项目责任主体组成的建设项目投资责任主体体系。

### 结 语

本文主要研究营业税改增值税后高速公路扩建后的增值税选择，主要从三个方面进行分析，分别是高速公路扩建项目的税负情况，高速公路扩建项目的增值税问题，以及高速公路扩建项目增值税实施建议。随着各种环境的变化，成本控制在具体的实践过程中需要不断完善创新，提高专业技术水平和工作人员的专业能力，进而实现利益最大化，使得高速公路建设成本达到最小。

### 参考文献：

- [1] 周小伍，刘丽华. 营业税改增值税对高速公路工程造价的影响程度分析[J]. 公路，2017，62（07）：187-191.
- [2] 陈云阔. 营业税改增值税对高速公路工程造价的影响程度[J]. 交通世界，2019（13）：140-141.
- [3] 沈艳平. 营业税改增值税对高速公路工程造价的影响程度分析[J]. 房地产导刊，2019（33）：197.
- [4] 周莉莉. 浅析“营改增”对高速公路经营企业的税负影响——以 TY 高速公路为例[J]. 交通财会，2019（01）：61-65.
- [5] 梁永喜. “营改增”背景下高速公路运营管理企业税收筹划分析[J]. 当代会计，2019（09）：124-125.
- [6] 曾幼美. 高速公路养护维修企业“营改增”后的思考[J]. 新金融世界，2019（02）：103-105.
- [7] 耿加杰. 兼营增值税和营业税项目的税务筹划[J]. 商业文化（学术版），2010（09）：143.