施工企业营业税涉税问题思考

张勇祖

（国网青海省电力公司海西供电公司　青海格尔木　816000）

【摘要】针对目前施工企业面临的甲供物资营业税、预收款项纳税义务时间问题，从国家专业管理部门、行业主管部门、税务总局相关规定出发分析企业面临的涉税风险，提出相关解决办法并提出相关政策建议。

【关键词】税务研究　施工企业　营业税

近几年税务机关加强了对施工企业营业税税收检查，由于税务机关人员专业角度不同，施工企业营业税涉税问题日益显现。如何做好施工企业营业税工作，降低企业税务风险，成为企业工程、物资、财务人员必须认真关注的问题。笔者根据国家政策及施工行业实际，对涉及的相关问题进行了认真的钻研和分析。

一、甲供物资营业税涉税问题

1. 国家专业部委规定。建设项目工程总投资由建筑工程费、安装工程费、设备购置费、其他费用和动态费用构成。其中建筑工程费、安装工程费、设备购置费、其他费用之和称为静态投资。动态费用为价差预备费和建设期贷款利息。

根据《住房城乡建设部　财政部关于印发〈建筑安装工程费用项目组成〉的通知》（建标[2013]44号）的规定，建筑安装工程费用项目按费用构成要素组成划分为人工费、材料费、施工机具使用费、企业管理费、利润、规费和税金，建筑安装工程费用按工程造价形成顺序划分为分部分项工程费、措施项目费、其他项目费、规费和税金，其中：税金按照税前造价乘以综合税率计算得出，税前造价扣除不列入计税范围的工程设备金额。其中，材料费是指施工过程中耗费的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品或成品、工程设备的费用。内容包括：材料原价（材料、工程设备的出厂价格或商家供应价格）、运杂费（材料、工程设备自来源地运至工地仓库或指定堆放地点所发生的全部费用）、运输损耗费、采购及保管费。工程设备是指构成或计划构成永久工程一部分的机电设备、金属结构设备、仪器装置及其他类似的设备和装置。

根据《关于印发〈建筑安装工程费用项目组成〉的通知》（建标[2003]206号）的规定，建筑安装工程费由直接费、间接费、利润和税金组成。其中：税金按照直接费、间接费、利润之和乘以营业税税率计算得出。直接费由直接工程费和措施费组成，直接工程费包括人工费、材料费、施工机械使用费。材料费是指施工过程中耗费的构成工程实体的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的费用。内容包括：材料原价（或供应价格）、材料运杂费、采购及保管费。采购及保管费是指为组织采购、供应和保管材料过程中所需要的各项费用、检验试验费（对建筑材料、构件和建筑安装物进行一般鉴定、检查所发生的费用）。

综上所述，建标[2013]44号文与建标[2003]206号文在材料费计算口径存在差异，建标[2013]44号文将工程设备费用由设备购置费用列入材料费。

根据国家能源局《关于颁布2013版电力建设定额和费用计算规定的通知》（国能电力[2013]289号）的规定，建筑安装工程费由直接费、间接费、利润和税金组成，材料费是指施工过程中耗费的主要材料、辅助材料、构配件、半成品、零星材料，以及施工过程中一次性消耗材料及摊销材料。

2. 国家财税部门规定。根据《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定：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。《关于营业税若干政策问题的通知》（财税[2003]16号）规定，建筑安装工程的计税营业额不应包括设备价值，具体设备名单可由省级地方税务机关根据各自实际情况列举。

3. 甲供物资税务风险。鉴于上述原则规定，建设项目营业税计税金额为建筑安装工程费，设备购置费与其他费用不作为营业税计税金额。但在实际业务管理中，甲方为了降低工程造价、保证工程质量，甲供物资不仅包含设备购置费中设备，还包含应列入建筑安装工程费的材料。

税务机关在实际业务管理中，由于专业管理角度不同，对施工企业甲供物资税收认定存在三种误区：一是对

甲方供应的应列入设备购置费扣除省级税务机关列示的设备目录外的其他设备纳入营业税计税范围,按照建标[2013]44号文的规定,此部分设备不属于营业税计税范围。二是按照建标[2013]44号文列入建筑安装费用材料费的工程设备费用扣除省级税务机关列示的设备目录外的其他设备纳入营业税计税范围,按照建标[2013]44号文的规定,此部分设备不属于营业税计税范围。三是施工企业将甲供的应列入建筑安装费用材料费作为设备费用不纳入营业税计税范围。

4. 降低涉税风险建议。

(1)从政策层面上看,作为专业管理部门建标[2013]44号文与行业管理部门的国能电力[2013]289号文在建筑安装费用组成差异很大,行业管理部门的国能电力[2013]289号文沿用了建标[2013]206号文规定,由于文件冲突,对于税务机关涉税认定存在空间差异,造成施工企业涉税管理风险很大。

因此建筑行业管理部门,应修订行业造价管理内容,实现行业管理与专业管理口径一致。作为税务机关应出台文件明确营业税甲供物资认定范围依据行业、专业管理部门造价构成确定,从而降低由于税务机关认定范围不同造成的施工企业税收风险。

(2)企业业务处理建议。施工企业要规范工程项目管理,按工程量清单报价时,准确区分甲供物资应纳入营业税计税范围的材料费、不应纳入营业税计税范围的材料费(工程设备费)、不应纳入营业税计税范围的设备购置费,并在合同、结算管理中予以明确。施工企业财务核算时应进一步细化科目体系,准确区分甲供物资应纳入营业税计税范围的材料费、不应纳入营业税计税范围的材料费(工程设备费)、不应纳入营业税计税范围的设备购置费,从核算源头规避纳税风险。

对于不应纳入营业税计税范围的设备购置费,如由施工企业代购,应与建设单位签订单独的物资销售合同结算,应规避不应纳入营业税计税范围的设备购置费按照施工合同结算,从而增加营业税计税基础,增加税务负担。站在建设单位角度讲,不应纳入营业税计税范围的设备购置费如由施工企业代购并按施工费用结算会造成设备费与建筑安装费混淆,存在项目单项超概风险。

作为建设单位,要规范工程项目财务管理工作,在科目体系设置和财务核算中严格按照批准概算区分建筑工程费、安装工程费、设备购置费、其他费用,并准确列支工程成本,避免由建设单位延伸检查施工企业,造成施工企业不必要的税收风险。

二、施工企业预收款项涉税问题

1. 财税部门政策规定。根据《营业税暂行条例》第十二条规定,营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天,国务院财政、税务主管部门另有规定的,从其规定。《营业税暂行条例实施细则》第二十五条规定,纳税人提供建筑业或者租赁业劳务,采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

2. 企业税收风险。站在税务机关角度,规定纳税人提供建筑业采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天,可有效避免企业为延迟纳税不按权责发生制确认收入成本,预收款长期挂账,占用税收资金。

站在企业角度,收到预售款缴纳营业税存在很大难度。一是建筑业纳税地点为劳务发生地,缴纳税款必须在劳务所在地缴纳。按现行税务机关征管要求,缴纳税款必须开具发票,提前缴纳税款,后期开具发票不具备可行性。二是劳务未发生开具发票不符合甲方项目管理要求,甲方按照会计准则确认进度并要求施工企业提供发票。三是劳务未发生开具发票不符合现行以票控税的管理要求,会造成施工企业重复纳税现象。四是施工企业开具发票必须向主管税务机关申请开具外出管理活动经营证明,并提供营业执照、税务登记证、合同、工程预决算等文件,并且由甲方向劳务发生地税务机关开具证明。对于分次收到预收款多次开具发票,频繁开具以上证明文件需要时间较长。

3. 政策建议。按照根据《营业税暂行条例》第十二条规定,营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。预收款当天缴纳营业税不符合会计准则与营业税条例精神。

《关于建筑业营业税若干政策问题的通知》(财税[2006]177号)规定,预收工程价款是指工程项目尚未开工时收到的款项。对预收工程价款,其纳税义务发生时间为工程开工后,主管税务机关根据工程形象进度按月确定的纳税义务发生时间。但根据《关于公布若干废止和失效的营业税规范性文件的通知》(财税[2009]61号)的规定,此文已废止。

为了有效解决施工企业预收款项营业税问题,同时规避纳税人占用税款,可沿用《关于建筑业营业税若干政策问题的通知》(财税[2006]177号)的规定,预收工程价款,其纳税义务发生时间为工程开工后,根据工程形象进度按月确定纳税义务发生时间,最长时间不超过6个月,超出6个月,由主管税务机关全部纳入营业税计税范围计征营业税。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于建筑业营业税若干政策问题的通知.财税[2006]177号,2006-05-18