

销售自产货物同时提供 建筑安装劳务的税收政策探讨

周 泉

(武汉理工大学管理学院 武汉 430070)

【摘要】 为了防止纳税人重复纳税,现行《营业税暂行条例》对原有政策进行了调整。本文结合相关税收政策,对销售自产货物同时提供建筑安装劳务的纳税问题进行探讨。

【关键词】 销售自产货物 建安劳务 营业税

一、政策规定

为了减轻纳税人的负担,防止同一纳税人重复纳税,国家税务总局下发了《关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》(国税发[2002]117号)。该文件规定:纳税人以签订建设工程施工总包或分包合同(包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同)方式开展经营活动时,销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务(包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业),同时符合以下条件的,对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税,提供建筑业劳务收入(不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值税应税劳务收入)征收营业税:①必须具备建设行政主管部门批准的建筑业施工(安装)资质;②签订建设工程施工总包或分包合同中单独注明建筑业劳务价款。凡不同时符合以上条件的,对纳税人取得的全部收入征收增值税,不征收营业税。

而根据2009年1月1日起开始执行的《营业税暂行条例实施细则》的规定:一项销售行为如果既涉及应税劳务又涉及货物,为混合销售行为;从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体经营者的混合销售行为,视为销售货物,不缴纳营业税;其他单位和个人的混合销售行为,视为提供应税劳务,应当缴纳营业税。但《营业税暂行条例实施细则》同时规定,以下两种情况除外:一是提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为;二是财政部、国家税务总局规定的其他情形。纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务的行为正是混合销售的例外情况之一。也就是说,对提供建筑业劳务的同时销售自产货物的混合销售行为,纳税人应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额,其对应应税劳务的营业额缴纳营业税,货物销售额不缴纳营业税,未分别核算的,由主管税务机关核定其营业税应税劳务的营业额。

按照法律优位原则,现行《增值税暂行条例实施细则》及《营业税暂行条例实施细则》已经对国税发[2002]117号文进行了间接的否定。也就是说,对纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务的混合销售行为,既不是一律

全额征收增值税,也不是一律全额征收营业税,而是对货物的销售额部分征收增值税,建筑劳务部分征收营业税;在计征增值税时,不包含建筑劳务收入;在计征营业税时,不包含货物的销售额。并且在计税依据上,原则上要求纳税人应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额。但对纳税人未分别核算的,由国家税务总局和地方税务机关分别核定各自计税营业额,依法计征增值税和营业税。

另外,在分包或转包工程的营业税扣缴问题上,现行政策也发生了根本性的变化。根据原《营业税暂行条例》规定:建筑安装业务实行分包或者转包的,以总承包人为扣缴义务人。并且国税发[2002]117号文规定:不论签订建设工程施工合同的总承包人是销售自产货物、提供增值税应税劳务并提供建筑业劳务的单位和个人,还是仅销售自产货物、提供增值税应税劳务不提供建筑业劳务的单位和个人,均应当扣缴分包人或转包人的营业税。而修改后的《营业税暂行条例》规定营业税扣缴义务人包括:①中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以受让方或者购买方为扣缴义务人。②国务院财政、税务主管部门规定的其他扣缴义务人。

由此可见,现行营业税扣缴义务人中已不再包括工程总承包人,也就是说,建筑安装业务实行分包的,总承包人已不存在营业税扣缴义务。

现行《营业税暂行条例》同时规定:纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。但是,下列情形除外:①纳税人将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额为营业额;②纳税人从事旅游业务的,以其取得的全部价款和价外费用扣除替旅游者支付给其他单位或者个人的住宿费、餐费、交通费、旅游景点门票和支付给其他接团旅游企业的旅游费后的余额为营业额;③纳税人将建筑工程分包给其他单位的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给

他单位的分包款后的余额为营业额;④外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务,以卖出价减去买入价后的余额为营业额;⑤国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。

而且,在营业税计税依据的扣除上,《营业税暂行条例》第六条也明确规定:纳税人取得的凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的,该项目金额不得扣除。所称符合国务院税务主管部门有关规定的凭证是指:①支付给境内单位或者个人的款项,且该单位或者个人发生的行为属于营业税或者增值税征收范围的,以该单位或者个人开具的发票为合法有效凭证。②支付的行政事业性收费或者政府性基金,以开具的财政票据为合法有效凭证。③支付给境外单位或者个人的款项,以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证,税务机关对签收单据有疑义的,可以要求其提供境外公证机构的确认证明。④国家税务总局规定的其他合法有效凭证。

可见,目前税收政策是以分包人提供的发票作为总承包人营业额扣除的依据,对没有提供发票的,应当由总承包人直接按全额缴纳营业税;同时取消了对转包工程差额征收营业税的规定。

二、应关注的问题

1. 工程总承包人全额纳税后分包人是否还应当继续纳税的问题。征收税款首先应当明确纳税人是谁。原有政策规定的总承包人是以工程总承包额扣除分包或转包金额后的余额负纳税义务;分包人和转包人应当对其分包或转包收入负纳税义务,其纳税人是分包人和转包人。但为了税收的源泉控管,原《营业税暂行条例》同时规定:总承包人为法定扣缴义务人。而现行营业税政策是以发票作为链条实行税收源泉控管,对总承包人未取得发票的,应当不得扣除分包额,即全额纳税。也就是说,工程总承包人对分包出去的部分负全额纳税义务。而按照新政策规定,对分包人取得的分包收入并不能因为工程总承包人缴纳了营业税就不再缴纳应当缴纳的营业税。分包人仍然应当按照收取的全部价款和价外费用依法申报缴纳建筑安装业营业税。但实际执行时将会遇到一定阻力。

2. 转包纳税问题。根据现行《建筑法》的有关规定,禁止建筑安装企业将所中标的工程项目进行转包,转包工程项目属于违法行为。所以现行营业税政策规定:纳税人将建筑工程分包给其他单位的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位的分包款后的余额为营业额。也就是取消对转包差额征收营业税的规定。而在具体实践中,工程转包或变相转包的现象依然很普遍,无疑在税收上要转包行为重复征收营业税。但如何认定是转包还是分包?总承包人全额缴纳营业税后,再对转包人征收一道营业税是否能执行到位?同时,如果对转包人征收营业税,又承认了其合法性。

3. 销售自产货物的单位和个人是否必须具备相应建筑(安装)资质的问题。《国家税务总局关于公布废止的营业税规范性文件目录的通知》(国税发[2009]29号)明确规定:废止国税发[2002]117号文第三条即自产货物的范围,但对建筑资质这一条件并未予以废止。但现行《营业税暂行条例实施细则》并没有对销售自产货物的单位和个人是否具备建设行政

部门批准的建筑业施工(安装)资质进行明确,很容易让人对税收政策进行扩大化理解。

4. 自产货物范围有待进一步明确。国税发[2002]117号文规定自产货物包括:①金属结构件:包括活动板房、钢结构房、钢结构产品、金属网架等产品;②铝合金门窗;③玻璃幕墙;④机器设备、电子通讯设备;⑤国家税务总局规定的其他自产货物。后又增加了防水材料。但现行的不论是营业税政策还是增值税政策,对销售货物并同时提供建筑业劳务的混合销售,均是指自产的货物用于建筑安装。但是否是所有用于建筑安装的自产货物都适用该规定以及国税发[2002]117号文是否依然有效,《增值税暂行条例》中并未明确。

5. 计税营业额的划分问题。现行的征收管理体制实行的是分税种管理。增值税是由国家税务机关负责征收,营业税是由地方税务机关负责征收。在建筑业劳务计税营业额的确定上,作为一般纳税人,自然是希望将建筑业劳务的量放大,从而达到少缴增值税的目的;而作为小规模纳税人,现行增值税征收率与营业税税率一致,都是3%,因而不会受到影响。但因为增值税与营业税是由两家税务机关分别征收,在各自的计税营业额的确定上,由于核定的弹性大,很容易发生分歧,这就需要增值税应税收入和营业税应税收入作出一个合理的界定,以便于操作和规范。

6. 自产货物证明开具的问题。国税发[2002]117号文规定:纳税人通过签订建设工程施工合同,销售自产货物、提供增值税应税劳务的同时,将建筑业劳务分包或转包给其他单位和个人,对其销售的货物和提供的增值税应税劳务征收增值税;同时,签订建设工程施工总承包合同的单位和个人,应扣缴提供建筑业劳务的单位和个人取得的建筑业劳务收入的营业税;如果分包人是销售自产货物、提供增值税应税劳务并提供建筑业劳务的单位和个人,总承包人在扣缴建筑业营业税时的营业额为除自产货物、增值税应税劳务以外的价款。但国税发[2002]117号文同时规定:纳税人销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务,应向营业税应税劳务发生地地方税务局提供其机构所在地主管国家税务机关出具的纳税人属于从事货物生产的单位或个人的证明,营业税应税劳务发生地地方税务局根据纳税人持有的证明按本通知的有关规定征收营业税。但现行规定既然是以发票作为扣除的依据,是否仍然需要销售自产货物方提供机构所在地主管国家税务机关出具的纳税人属于从事货物生产的单位或个人的证明后方可作为扣除依据呢?这在《营业税暂行条例》中并没有作为扣除的前置条件。但笔者认为,由当地国家税务机关对是否是由纳税人自己生产的货物进行认定,也是非常有必要的。

主要参考文献

1. 国家税务总局.关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知.国税发[2002]117号,2002-09-11

2. 国家税务总局.关于公布废止的营业税规范性文件目录的通知.国税发[2009]29号,2009-03-04