

谈预收工程款纳税义务发生的时间

武汉市市政建设集团有限公司 彭 涌

纳税义务发生时间,是指纳税人发生应税行为应当承担纳税义务的起始时间,明确规定纳税义务发生的时间。其作用在于以法律形式确认纳税人已经发生属于税法规定的应税行为,应承担纳税义务;同时,纳税义务时间的确定有利于税务机关实施税务管理,合理规定申报期限和纳税期限,监督纳税人切实履行纳税义务。

根据新修订的《营业税暂行条例》及其实施细则的规定,一般来说,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。所称收讫营业收入款项,是指纳税人应税行为发生过程中或者完成后收取的款项。取得索取营业收入款项凭据的当天,为书面合同确定的付款日期的当天;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为应税行为完成的当天。国务院财政、税务主管部门另有规定的,从其规定。

由于建筑行业具有特殊性,对建筑业的纳税义务发生时间的确定,国务院财政、税务主管部门先后下发了两个文件进行明确:

一是1994年国家税务局下发的《关于营业税若干征税问题的通知》(国税发[1994]159号)。根据该文件的规定,建筑业营业税纳税义务发生时间为:①实行合同完成后一次性结算价款办法的工程项目,其营业税纳税义务发生时间为施工单位与发包单位进行工程合同价款结算的当天;②实行旬末或月中预支、月终结算、竣工后清算办法的工程项目,其营业税纳税义务发生时间为月份终了与发包单位进行已完工程价款结算的当天;③实行按工程进度划分不同阶段、分段结算价款办法的工程项目,其营业税纳税义务发生时间为各月份终了与发包单位进行已完工程价款结算的当天;④实行其他结算方式的工程项目,其营业税纳税义务发生时间为与发包单位结算工程价款的当天。

二是2006年财政部、国家税务总局下发的《关于建筑业营业税若干政策问题的通知》(财税[2006]177号)。根据该文件的规定,从2007年1月1日起,建筑业的纳税义务发生时间将按以下规定进行确认:

1. 建筑安装合同中明确规定付款(包括提供原材料、动力和其他物资,不含预收工程价款)日期的,按合同规定的付款日期作为营业税纳税义务发生时间。在合同规定的付款日期之前支付工程款的,不发生纳税义务;不论什么原因,纳税人在合同规定付款日期内收到合同价款,均发生纳税义务。实践中,虽然有的合同规定了付款时间,但到底哪一天办理结算

却无法确定。如有些合同约定,工程完工办理竣工结算后10天内付款,那么在这种情况下,就不能认定为“合同中明确规定了付款日期”,而应当依照“合同中未明确付款日期”的规定确认纳税义务发生时间。

2. 建筑安装合同中未明确付款(包括提供原材料、动力和其他物资,不含预收工程价款)日期或未签订书面合同的,其纳税义务发生时间为纳税人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。

其中,“收讫营业收入款项”包括工程项目开工后收到的各种款项以及建设方为支付的工程材料款等;所谓“取得索取营业收入款项凭据”,一般是指工程进行结算即双方签字认可并作为结算的凭据。

纳税义务发生时间具体确定如下:实行合同完成后一次结算工程价款办法的工程合同,为完成合同、施工单位与发包单位进行工程合同价款结算的当天;实行旬末或月中预支、月终结算、竣工后清算办法的工程项目,为月份终了与发包单位进行已完工程价款结算的当天;实行按工程进度划分不同阶段、分段结算工程价款办法的工程合同,为各月份终了与发包单位进行已完工程价款结算的当天;实行其他结算方式的工程合同,为与发包单位结算工程价款的当天。

不论是哪一种结算方式,对在结算之前支付工程款的(不包括工程项目尚未开工时收到的款项),在支付工程款时即发生纳税义务。在纳税人取得索取营业收入款项凭据后,对结算之前缴纳的税款作已缴税款处理。

3. 对工程项目尚未开工时收到的款项,即预收工程价款,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进度按月确定纳税义务发生时间。

4. 纳税人自建建筑物,其建筑业应税劳务的纳税义务发生时间为纳税人销售自建建筑物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。

5. 纳税人自建建筑物对外赠与的,其建筑业应税劳务的纳税义务发生时间为该建筑物产权转移的当天。

而修订后的《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。”《营业税暂行条例实施细则》从2009年1月1日起执行,所以从2009年1月1日起,建筑施工企业尚未开工时收到的预收款项以及开工后收到的预收工程款,在收到款项的当天即发生纳税义务,这是值得建筑施工企业关注的问题。○