

# 两种合作建房方式下营业税处理难点把握

黄桂兰

(新疆财经大学公共经济与管理学院 乌鲁木齐 830012)

**【摘要】**对于合作建房税务处理实务的几种具体模式,可以按照有偿投入到有偿收入的整个过程划分为建房环节、分配环节和销售环节,清晰地解决合作建房中所涉及的各项纳税方、计税依据以及应纳税额的核算难点。

**【关键词】**合作建房 营业税核算 以物易物 土地使用权 营业税缴纳

所谓合作建房是指由一方提供土地使用权,另一方提供资金,共同合作建设房屋的行为。合作建房一般分为两种类型:一种是“以物易物”方式,另一种是成立合营企业。这两类合作建房行为必须同时具备三个条件才属于营业税的纳税范围:一是境内;二是行为适税;三是有偿。不同模式的合作建房涉及的营业税实务较为复杂,包含的营业税纳税方较为全面,而且各纳税人的计税依据和应纳税额核算较难把握。

## 一、“以物易物”方式

1. 转让土地使用权换取部分房屋所有权。拥有土地使用权的一方(甲)以转让无形资产的方式将土地使用权转让给拥有资金的一方(乙),由乙方负责建房或委托建房,房屋建成后,乙方按照甲方所得房屋比例将房屋分配给甲方,双方对各自

的房屋可以选择销售或者自用。

例 1:甲乙两企业合作建房,甲企业提供 10 000 平方米的土地使用权,乙企业提供 5 000 万元的资金并负责施工。甲乙双方签订合作建房约定,房屋建成后按 5:5 比例分成,房屋分配完毕后,甲乙双方又将分得的房屋出售,售价分别为 4 000 万元和 5 000 万元。

(1)建房环节。由于建房环节是乙企业负责施工,而甲企业并未参与。营业税法中对于房屋的自建行为有明确的规定,如果自建房屋是用来销售的,那么自建行为就已经适用了营业税中提供应税劳务的建筑业范围,其自建行为应缴纳营业税。由于自建的房屋同期并没有市场价格也没有评估价格,营业税的计税依据就为所建房屋的组成计税价格。若同期建筑

表 2 甲产品产量表  
20×1年12月 单位:件

项目	一车间	二车间	三车间
各车间月初在产品数量	200	100	50
各车间本月领用半成品数量	1 000	600	450
各车间本月完工数量	800	550	440
各车间月末在产品数量	400	150	60
各车间半成品库月末结存数量	200	100	

用数学公式计算各步骤月末广义在产品数量如下列步骤所示:

(1)第一生产车间月末广义在产品数量。

原材料的月末广义在产品数量为:

$$q_1 = a_1d_1 + \sum_{k=2}^3 a_k + b_1 = a_1d_1 + a_2 + a_3 + b_1 = 400 \times 100\% + 150 +$$

60+200=810

加工费用的月末广义在产品数量为:

$$q_1 = a_1d_1 + \sum_{k=2}^3 a_k + b_1 = a_1d_1 + a_2 + a_3 + b_1 = 400 \times 50\% + 150 + 60 +$$

200=610

(2)第二生产车间月末广义在产品数量。

原材料的月末广义在产品数量为:

$$q_2 = a_2d_2 + \sum_{k=3}^3 a_k + b_2 = a_2d_2 + a_3 + b_2 = 150 \times 100\% + 60 + 100 =$$

310

加工费用的月末广义在产品数量为:

$$q_2 = a_2d_2 + \sum_{k=3}^3 a_k + b_2 = a_2d_2 + a_3 + b_2 = 150 \times 50\% + 60 + 100 = 235$$

(3)第三生产车间月末广义在产品数量。

原材料的月末广义在产品数量为:

$$q_3 = a_3d_3 + b_3 = 60 \times 100\% + 0 = 60$$

加工费用的月末广义在产品数量为:

$$q_3 = a_3d_3 + b_3 = 60 \times 50\% + 0 = 30$$

## 二、小结

1. 运用数学计算公式,能够简单、正确地计算各生产车间(步骤)月末广义在产品数量。

2. 不论完工半成品是直接转入以后各生产步骤耗用,还是通过半成品库转入以后各生产步骤耗用,最后一个生产步骤的月末广义在产品数量等于该步骤的月末狭义在产品数量(或等于月末狭义在产品数量乘以完工程度)。

## 主要参考文献

吴丽新,于北方.新编成本会计.大连:大连理工大学出版社,2009

业的平均成本利润率为15%,那么组成计税价格=5 000×(1+15%)÷(1-3%)=5 928(万元),此环节乙企业应缴纳营业税=5 928×3%=178(万元)。

(2)分配环节。在转让无形资产和销售不动产的税率一致的情况下,甲乙双方应缴纳的营业税一致,其组成计税价格中的成本应为建筑物的组成计税价格5 928万元的50%。假设同期销售不动产的成本利润率为20%,那么甲乙双方各缴纳营业税=5 928×50%×(1+20%)×5%÷(1-5%)=187(万元)。

(3)销售环节。甲乙双方应该将各自分得的房屋销售按照销售不动产缴纳营业税。甲企业应纳营业税=4 000×5%=200(万元),乙企业应纳营业税=5 000×5%=250(万元)。在整个合作建房的过程中,甲企业共缴纳营业税=187+200=387(万元),乙企业共缴纳营业税=178+187+250=615(万元)。

2. 出租土地使用权换取全部房屋所有权。拥有土地使用权的甲方将土地以出租的方式租给乙方。租期内乙方拥有土地使用权和房屋所有权。租期结束后,乙方将土地使用权和所有的房屋所有权全部转交给甲方,甲方可以选择将房屋销售或自用。

沿用例1:出租期限为20年,租期结束后甲企业将收回的房屋全部出售,售价为9 000万元。

(1)建房环节。该例中,乙企业自建行为应缴纳营业税=5 928×3%=178(万元)。

(2)分配环节。乙企业是以建筑物为代价换取若干年的土地使用权,甲企业是以出租土地使用权为代价换取建筑物。甲企业发生了出租土地使用权的行为,按服务业中的租赁业计征营业税;乙企业发生了销售不动产的行为,按销售不动产税目计征营业税。由于两个税目的适用税率相同,那么甲乙双方缴纳的营业税相同:5 928×(1+20%)×5%÷(1-5%)=374(万元)。

(3)销售环节。甲企业收回的房屋销售应缴纳营业税=9 000×5%=450(万元)。在整个合作建房的各环节中,甲企业共缴纳营业税=374+450=824(万元),乙企业共缴纳营业税=178+374=552(万元)。

## 二、“合营企业”方式

1. 利润共享,风险共担。双方投资入股成立合营企业,采取利润共享、风险共担的模式。此模式适用于“以无形资产投资入股,参与接受投资方利润分配、共同承担投资风险的行为,不征收营业税”范围。

例2:甲乙双方按照“利润共享、风险共担”原则成立合营企业,甲企业以10 000平方米的土地使用权投资入股,乙企业以5 000万元的资金投资入股。由合营企业自建房屋800套,当期共销售房屋500套,平均价格为每套50万元。当期利润分配方式为非货币的房屋,甲乙各分得房屋10套,甲乙分别将房屋卖出各取得收入500万元。

(1)建房环节。合营企业应纳营业税=5 928×3%=178(万元)。

(2)分配环节。以土地使用权投资入股的甲企业对其土地使用权换取的收益不缴纳转让无形资产的营业税。对甲企业向合营企业提供的土地使用权不征营业税,分得的利润免征

营业税。乙企业换取的房屋不属于营业税的纳税范围,无需缴纳营业税。

(3)销售环节。当期分配的20套房屋类似于股利红息,不能作为营业税的扣除项目,减少应纳营业税额。合营企业当期应纳营业税的计税依据应为520套,应纳营业税=520×50×5%=1 300(万元)。甲乙就其分配的房屋销售后各应纳营业税=500×5%=25(万元)。在整个合作建房的各环节中,合营企业共缴纳营业税=178+1 300=1 478(万元),甲企业共缴纳营业税25万元,乙企业共缴纳营业税25万元。

2. 按一定比例分配收入。房屋建成后双方采取按合营企业销售收入的一定比例参与收益分配。沿用例2,甲乙双方约定均将合营企业收入的15%作为投资收益。

(1)建房环节。合营企业应纳营业税=5 928×3%=178(万元)。

(2)销售环节。合营企业取得的销售收入应缴纳的营业税=500×50×5%=1 250(万元)。

(3)分配环节。甲企业以土地使用权投资入股的行为不构成营业税法所称的投资入股不征营业税的行为,而属于甲方将土地使用权转让给合营企业的行为,那么对甲方取得的固定利润或从销售收入按比例提取的收入按转让无形资产计征营业税。甲企业应纳营业税=500×50×15%×5%=187.5(万元)。乙企业其分配的利润不属于营业税征税范围,不用缴纳营业税。在整个合作建房的各环节中,合营企业共缴纳营业税=178+1 250=1 428(万元),甲企业共缴纳营业税187.5万元,乙企业共缴纳营业税0。

3. 按一定比例分配房屋。房屋建成后,合营企业将房屋按照协议分配比例全部分配给甲乙企业,分配完毕后,合营企业清算关闭。

例3:甲乙企业按照5:5分配房屋方式成立合营企业,甲企业以10 000平方米的土地使用权投资入股,乙企业以5 000万元的资金投资入股。由合营企业自建房屋800套,分配完毕后,合营企业清算关闭。甲乙企业当期将部分房屋出售取得收入分别为3 000万元和4 000万元。

(1)建房环节。合营企业应纳营业税=5 928×3%=178(万元)。

(2)分配环节。这种方式下甲企业土地使用权投资入股的行为不构成营业税法所称的投资入股不征营业税的行为,甲企业获得的房屋应按转让无形资产计征营业税。甲企业应纳营业税=5 928×50%×(1+20%)×5%÷(1-5%)=187(万元)。乙企业分配的利润不属于营业税征税范围,不用缴纳营业税。

(3)销售环节。甲企业销售不动产取得的收入应缴纳营业税150万元(3 000×5%),乙企业销售不动产取得的收入应缴纳营业税200万元(4 000×5%)。在整个合作建房的各环节中,合营企业共缴纳营业税178万元,甲企业共缴纳营业税337万元(187+150),乙企业共缴纳营业税200万元。

## 主要参考文献

盖地.企业税务筹划理论与实务.大连:东北财经大学出版社,2005