

基础设施建设 BT 模式的营业税政策探讨

王晓敏

(郑州航空工业管理学院会计学院 郑州 450015)

【摘要】基础设施建设 BT 模式已经作为新的投融资建设模式被各地政府广泛采用,目前国家对 BT 业务尚无相关的税收法规,虽然重庆、广东惠州等部分省市地方税务机关出台了针对 BT 建设模式的相关税收规定,但规定不尽相同。本文在分析 BT 模式概念的基础上,对部分省市 BT 建设模式营业税政策进行了分析,并提出了相关的税收政策建议。

【关键词】基础设施建设 BT 模式 营业税政策

BT(Build Transfer,即建设—移交)是政府在基础设施建设中,通过特许协议,引入非政府资金,进行专属于政府的基础设施建设,建设验收合格后移交给政府(或政府授权机构),政府按约定价格及支付方式向投融资人支付项目总投资加上合理回报的一种投融资建设模式。

近年来,各级政府广泛采取 BT 模式解决基础设施建设过程中资金不足的问题。本文专就各省市 BT 模式融资牵涉的营业税问题进行了分析,并就营业税的税目、计税依据等要素提出 BT 模式相关的税收政策建议。

一、各省市 BT 模式营业税政策

目前,有关 BT 模式的地方税收法规,在税种上征收的都是营业税,总的来说,主要有三种模式:

1. 第一种模式:按“建筑业”税目征收营业税。在目前出台的地方税收法规中,重庆、安徽宣城、广东惠州、广西壮族自治区、吉林、河南、河北、浙江宁波、天津等省市地方税务局均将投融资人认定为建筑业总承包方,按“建筑业”税目征收营业税。虽然都按“建筑业”税目征收营业税,但在征收方式上还存在全额征收和差额征收的差异。

(1)按“建筑业”税目全额征收营业税。重庆市地方税务局的规定是全额缴纳建筑业营业税。其规定:①无论其是否具备建筑总承包资质,对投融资人应认定为建筑业总承包方,按建筑业税目征收营业税;②融资方取得的回购价款,包括工程建设费用、融资费用、管理费用和合理回报等收入,应全额缴纳建筑业营业税,并全额开具建安发票。

分析:一些 BT 项目投融资人既是建设方又是施工方,既有投融资能力,又有建筑总承包资质。因此这些地区的税务机关认定 BT 项目投融资人为建筑总承包人,并将 BT 项目运作模式视为建筑业务的延伸,视其为整体建筑业的一部分,以取得的回购款按照“建筑业”税目全额缴纳营业税。如果投融资人与施工企业为同一主体,投融资人将所取得的回购款按照 3% 税率缴纳营业税,则不存在重复征税问题。但如果投融资人将 BT 项目工程发包给其他施工企业施工,施工企业向总承包方投融资人收取款项时,应开具建筑业发票,按“建筑

业”税目缴纳税款。投融资人向政府收取回购款时,还要按 3% 的税率缴纳营业税,这就明显存在重复征税问题。

(2)按“建筑业”税目差额征收营业税。在安徽宣城、广东惠州、广西壮族自治区、吉林、河南、河北、浙江宁波等省市地方税务局规定中,采用区分 BT 项目的投融资人与施工企业是否为同一单位的征税办法,如广东惠州市地方税务局规定:①项目的建设方与施工企业为同一单位的以项目的建设方为纳税人,在取得业主支付回购款时以实际取得的回购款为计税营业额,按建筑业税目征收营业税等税费附加。②若建设方将建筑安装工程承包给其他施工企业,则该施工企业应为建筑业营业税纳税人,计税营业额为工程承包总额。建设方在取得业主支付回购款时按扣除支付给施工企业工程承包总额后的余额缴纳建筑安装营业税。

分析:广东惠州的规定是将参与 BT 项目的投融资机构视为总承包商,同时依据营业税条例中有关总包分包业务可以实行营业税差额纳税政策,从而合理地降低了投融资机构的计税依据。对于建筑总承包人,能够区分 BT 项目的投融资人与施工企业是否为同一单位的分别征税办法,并能考虑到对于分包出去的价款可以依据《营业税暂行条例》第五条的规定允许其差额纳税,这对于合理征税、避免加大纳税人税负是一种税收征管进步,当然这对于建筑业来说无疑是合适的。但是,BT 项目投融资人不一定为建筑施工企业,BT 项目也不一定全都是建筑业项目。BT 项目管理是一项专业性很强的业务,这与建筑业的建筑施工活动有着本质的区别。所以,如果不加区分地将 BT 项目投融资人认定为建筑业总承包方,按建筑业税目征收营业税,笔者认为这不尽合理。

2. 第二种模式:分别按“销售不动产”和“建筑业”税目征税。湖南省地方税务局规定:①以投融资人的名义立项建设,工程完工交付业主的,对投融资人所取得的收入应按照“销售不动产”税目征收营业税,其计税营业额为取得的全部回购价款。②以项目业主的名义立项建设,对投融资人无论其是否具备建筑工程总承包资质,均应作为建筑工程的总承包人,按“建筑业”税目的现行规定征收营业税。

分析:根据不同情况分别适用不同税目,不搞“一刀切”,是税收征管的一大进步。对于建设项目立项管理各地可能存在不同的规定,但对于以投融资人的名义立项建设的项目,按销售不动产征税是否合适有待商榷。笔者认为,按销售不动产征税,是将BT项目竣工验收后移交给政府的一种资产转让行为,转让人至少要拥有项目物权和根据市场变化自行定价权。在BT项目建设合同中就已经约定了BT项目的总价款或计价办法,不具有根据市场变化自行定价权。同时,BT项目投融资人其实只是获得了政府特许的项目建设权,而不拥有这些项目产权,更无法具备完整意义上的项目物权。如果拥有这些项目产权,就便成了另外一种模式,即“建设—拥有一移交”(BOT)模式,这将超出BT的范围,不应在本文探讨。所以,笔者认为按“销售不动产”征收营业税不合适。

3. 第三种模式:分别按“销售不动产”或“建筑业、服务业——代理业”税目征税。江西省地方税务局规定:①以投融资人的名义立项建设,工程完工交付业主的,对投融资人应按照“销售不动产”税目征收营业税,其计税营业额为取得的全部回购价款。②以项目业主的名义立项建设,对投融资人无论其是否具备建筑总承包资质,均应认定为建筑工程的总承包人,按“建筑业”税目的现行规定征收营业税;同时项目业主委托投融资人建设的行为属于委托代建行为,对投融资人应按照“服务业——代理业”税目征收营业税,其计税营业额为取得的全部回购价款扣除代建工程成本后的余额。

分析:在江西省地方税务局规定之前出台的重庆、吉林等地的地方性税收法规文件都是将投融资人认定为建筑业总承包人,江西省是第一个分立项目不同分别按不同税目征税的。关于以投融资人名义立项建设按“销售不动产”税目征税的问题上文已经分析,在此主要分析对投融资人应按照“服务业——代理业”税目征收营业税的问题。如上述分析,BT项目的投融资人既不拥有项目物权又没有自行定价权,仅拥有对BT项目的融资、建设及相应管理权,这些融资、管理权也是为受托建设BT项目服务的,故笔者认为BT业务实质是由BT项目投融资人受托代替政府从事基础设施的投融资及建设管理的行为,应属于委托代建行为,江西省是目前出台地方性税收法规文件中唯一将BT项目业务委托给投融资人建设的行为认定为委托代建行为的。但是对于同一征税环节,在按照“建筑业”税目征税的同时又按照“服务业——代理业”税目征收营业税,这样会加大纳税人的负担,造成重复纳税。因为BT项目的最终业主是政府,营业税最终的负担人也会是政府。这也许就是尽管江西省对BT模式的业务实质认识上有合理之处却没有被其他省市效仿的原因。

二、BT模式营业税政策完善建议

从上述分析可以看到,尽管部分省市先后出台了对于BT模式的地方性税收法规文件,但对BT业务的理解和税收征管上还存在很大差异。BT业务模式已经被各级政府广泛采用,并在推动地方经济发展和城镇化建设中发挥了一定作用。一种新兴事物发展到一定程度必然要对其进行统一的规范,因此建议国家税务总局对BT模式出台相关税收法规,规范

BT业务营业税相关问题。为此笔者提出以下建议:

1. 明确BT模式的概念及其范围。BT模式运作中涉及对象广、法律关系复杂,具体操作方法也在不断推陈出新,形式多种多样,因此建议在对BT模式出台相关税收法规文件时做到:一是明确BT模式的概念,明确什么是BT业务、BT业务的实质;二是要明确界定BT业务模式范围,哪些属于BT业务,BT业务除了有拥有建设、移交权限外,是否拥有BT项目物权,土地使用权是否转移等,属于BT模式的适用于BT相关税收法规文件,不属于的适用于其他法律法规。

2. 分环节分别适用不同税目。对于BT模式的税收征管要具体情况具体分析,要区分不同的征税环节,采用不同的税目。在BT项目操作过程中,主要包括对BT项目建筑施工环节和BT项目移交环节。

(1)在BT项目建筑施工环节,要考虑投融资人与施工企业是否为同一单位。如果为同一单位,对投融资人可按建筑业税目进行纳税;如果不是同一单位,即是BT项目投融资人将工程发包给其他施工企业施工的情形,施工企业可按建筑业税目进行纳税,而对于BT项目投融资人就不应该再征收建筑业营业税。

(2)BT项目移交环节需要认定经济行为的实质。根据以上分析,对投融资人认定为建筑业总承包方,除投融资人与施工企业为同一单位不尽合理外,以投融资人名义立项建设按销售不动产行为征税的情形不属于BT模式。BT项目中标单位在实施BT项目过程中取得的回购款金额虽大,但包括设计费、征地拆迁款、建安费、监理费、贷款利息等在内的很大部分又转付给其他相关单位,实际归属于项目公司收入的仅占很小一部分,符合典型的“服务业——代理业”特征。BT业务实质是由BT项目投融资人受托代替政府从事基础设施建设的投融资业务,属于委托代建行为,因此对BT项目投融资人移交环节按“服务业——代理业”征收营业税。BT模式按代理业进行税收管理符合国家税务总局《关于营业税若干问题的通知》(国税发[1995]76号)有关代理业的营业额为纳税人从事代理业务向委托方实际收取的报酬规定的精神。

3. 清晰界定营业税的计税基础。对于BT模式的营业税的计税依据也应根据情况而定,如果投融资人与施工企业为同一单位,对投融资人可全额按建筑业税目进行纳税;如果投融资人与施工企业不为同一单位,而在BT建设合同中约定投融资人负责征地拆迁、融资、设计、监理、建设,则在移交环节按“服务业——代理业”征收营业税,并根据BT全部价款扣除其支付的征迁费、贷款利息、建安费、设计费、监理费等所有代建工程成本后的余额为计税依据。

【注】本文得到河南省政府决策招标课题基金(项目编号:2011B781和2011B784)的支持。

主要参考文献

- 葛培健,张燎.基础设施BT项目运作与实务.上海:复旦大学出版社,2009
- 国家税务总局.关于营业税若干问题的通知.国税发[1995]76号,1995-04-26