

建造合同营业税、所得税的应税收入确认

肖太寿(博士)

(财政部财政科学研究所 北京 100142)

建造合同是施工企业为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。这里的“资产”是指房屋、道路、桥梁、水坝等建筑物以及船舶、飞机、大型机械设备等。

根据《企业会计准则第15号——建造合同》的规定,建造合同收入确认与工程价款结算要分开进行账务处理:对工程结算直接记入“工程结算”科目,而不是直接反映营业收入,在会计处理上是借:应收账款;贷:工程结算(采取预收款方式的,在预收工程款时,借:银行存款;贷:预收账款。工程结算时,借:预收账款;贷:工程结算)。这种建筑合同收入确认与工程价款结算的分离,导致了与建造合同相关的营业税、企业所得税纳税义务时间的确定差异,这两种税的确认时间差异困扰了不少建筑行业的财税人员。为了减少建筑企业的税收风险,本文主要就建造合同的营业税和企业所得税的确认时间问题进行详细分析。

一、建造合同企业所得税应税收入的确认时间

1. 在实践中,建造合同企业所得税的确认时间就是建造合同收入确认的时间。其确认的法律依据如下:

《企业所得税法实施条例》第二十三条第(二)项规定:企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机,以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等,持续时间超过12个月的,按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)第二条规定:“企业在各个纳税期末,提供劳务交易的结果能够可靠估计的,应采用完工进度(完工百分比)法确认提供劳务收入。”其中提供劳务交易的结果能够可靠估计,是指同时满足下列条件:①收入的金额能够可靠地计量;②交易的完工进度能够可靠地确定;③交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算。企业提供劳务完工进度的确定,可选用下列方法:①已完工作的测量;②已提供劳务占劳务总量的比例;③发生成本占总成本的比例。企业应按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定劳务收入总额,根据纳税期末提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前纳税年度累计已确认提供劳务收入后的金额,确认为当期劳务收入;同时,按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前纳税期间累计已确认劳务成本后的金额,结转为当期劳务成本。

2. 基于以上法律规定,建造合同企业所得税应税收入的确认时间可以总结以下三方面:

(1)施工期跨越了一个或几个会计年度的跨期工程且在资产负债表日尚未完工的建造合同,是在资产负债表日即12月31日确认当期已完工程部分的合同收入。

如果建造合同的结果能够可靠地估计,在会计和税务处理上,企业都应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入(当建造合同的结果能够可靠地估计时,会计与税法上没有差异)。当期确认的合同收入=合同总收入×合同完工进度-以前会计年度累计已确认的收入。

如果建造合同的结果不能可靠地估计,在会计处理上,企业不能采用完工百分比法确认合同收入,应区别以下两种情况进行确认收入:①合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认。②合同成本不能收回的,不确认收入。在税务处理上,建造合同的结果虽然不能可靠地估计,企业也应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入(当建造合同的结果不能可靠地估计时,会计与税法处理上有差异)。

(2)在以前年度开工本年度完工以及在本年度开工本年度完工的建造合同,在合同完工的当期确认收入。

(3)能够确认的补偿费用(即合同变更、索赔、奖励等原因形成的追加收入)发生的当期。

二、建造合同营业税纳税义务的发生时间

1. 现实中,建安企业对营业税确认时间存在以下严重的思想误区:开具发票时才缴税。对于一项工程,在建设方和承建方双方最终达成统一的结算意见前,企业收款是开具收款收据收取工程款,企业收取的预收工程款、工程进度款、工程已竣工但未全部收齐工程款或因其他非货币方式结算工程款的,均不及时缴税,一直要等到工程结算需要开具发票时才缴税,不需要开发票时就不缴税。有的工程从收取第一笔工程款到最后结算的时间跨度长达数年,该缴的税款也就相应延缓了数年才入库,期间收取预收工程款、工程进度款时均开具收据或白条。这些思想误区使建造合同的营业税确认时间与税法的规定严重不符,会给企业带来税收风险,应引起企业管理层的高度重视。

2. 营业税纳税义务时间的法律依据:《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。

《营业税暂行条例实施细则》第二十四条规定：“条例第十二条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。条例第十二条所称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。”该实施细则第二十五条第二款规定：“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。”

3. 基于以上建筑行业纳税义务时间的法律依据，建筑业营业税纳税义务的发生必须是发包方与承包方对工程进行了结算，具体纳税时间分为以下五种：①建造合同完成后一次性结算工程价款办法的工程合同，为完成建造合同、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，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；④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；⑤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。

如果对工程没有结算，实际上也就是对承包方提供的劳务并未得到发包方的认可，承包方也就没有取得索取营业收入款项的凭据，最终有可能发包方不付建设款。所以，如果双方没有进行工程结算，税收上不应当作为营业税纳税义务的实现。

三、案例分析

案例 1: 2011 年初，甲建筑公司签订了一项总金额为 10 000 000 元的建造合同，为乙公司建造一座桥梁。工程已于 2011 年 2 月开工，将在 2012 年 6 月完工，预计工程总成本为 8 000 000 元。截至 2011 年 12 月 31 日，该项目已经发生的成本为 5 000 000 元，预计完成合同还将发生成本 3 000 000 元，已结算并收到工程价款 4 000 000 元。假定营业税税率 3%，不考虑其他税费。

分析：

(1) 发生成本 5 000 000 元，借：工程施工 5 000 000；贷：应付职工薪酬(原材料等) 5 000 000。

(2) 结算并收到工程价款 4 000 000 元，借：银行存款 4 000 000；贷：工程结算 4 000 000。

(3) 缴纳税款 120 000 元，借：应交税费——应交营业税 120 000；贷：银行存款 120 000。

(4) 按完工百分比法确认收入 = $5\,000\,000 / 8\,000\,000 \times 10\,000\,000 = 6\,250\,000$ (元)，毛利 = $6\,250\,000 - 5\,000\,000 = 1\,250\,000$ (元)，计提营业税 = $6\,250\,000 \times 0.03 = 187\,500$ (元)。

会计处理为：借：主营业务成本 5 000 000，工程施工——毛利 1 250 000；贷：主营业务收入 6 250 000。借：营业税金及附加 187 500；贷：应交税费——应交营业税 187 500。

备注：67 500 元(187 500 - 120 000)的营业税应该以后与

建设方结算时再缴纳，有的税务局提出要缴纳营业税是不对的，因为营业税是以结算为主的。

案例 2: 2011 年初，甲建筑公司签订了一项总金额为 10 000 000 元的建造合同，为乙公司建造一座桥梁。工程已于 2011 年 2 月开工，将在 2012 年 6 月完工，预计工程总成本为 8 000 000 元。

截至 2011 年 12 月 31 日，该项目已经发生的成本为 5 000 000 元，预计完成合同还将发生成本 3 000 000 元，已结算工程价款 4 000 000 元，实际收到 2 500 000 元。2011 年 12 月 31 日，甲公司得知乙公司 2011 年出现了巨额亏损，生产经营发生严重困难，以后的款项很可能无法收回。假设不考虑城建税和教育费附加，会计分录以汇总数反映，所得税税率为 25%，无其他纳税调整项目，预计未来有足够的应纳税所得额予以抵扣相关的可抵扣暂时性差异。

分析：

(1) 甲公司的税务处理：根据税法规定，甲公司应按完工进度确认工程收入和成本。2011 年，该项工程的完工进度为 $62.5\% (5\,000\,000 \div 8\,000\,000 \times 100\%)$ ，应确认收入 6 250 000 元 ($10\,000\,000 \times 62.5\%$)、成本 5 000 000 元 ($8\,000\,000 \times 62.5\%$)。另外，甲公司取得建造收入应按“建筑业”税目缴纳营业税。营业税的计税依据应为建造合同双方结算的工程价款 4 000 000 元，应缴营业税 120 000 元 ($4\,000\,000 \times 3\%$)。

2011 年，税务上确认建造合同所得 1 130 000 元 ($6\,250\,000 - 5\,000\,000 - 120\,000$)。

(2) 甲公司的会计处理：根据现行会计准则的规定，2011 年 12 月 31 日，由于乙公司当年经营发生严重困难，甲公司今后很难收到工程价款，属于建造合同的结果不能可靠估计的情况，不能按完工百分比法确认合同收入。这时，甲公司只能将已经发生的成本中能够得到补偿的部分 2 500 000 元确认为收入，同时将发生的合同成本 5 000 000 元全部确认为当期费用。①实际发生合同成本时，借：工程施工 5 000 000；贷：应付职工薪酬(原材料等) 5 000 000。②结算工程价款时，借：应收账款 4 000 000；贷：工程结算 4 000 000。③收到工程价款时，借：银行存款 2 500 000；贷：应收账款 2 500 000。④确认建造合同的收入、费用时，借：主营业务成本 5 000 000；贷：主营业务收入 2 500 000，工程施工——毛利 2 500 000。⑤计提营业税时，借：营业税金及附加 120 000；贷：应交税费——应交营业税 120 000。⑥缴纳营业税款 120 000 元时，借：应交税费——应交营业税 120 000；贷：银行存款 120 000。

2011 年，会计上确认建造合同的收益 - 2 620 000 元 ($2\,500\,000 - 5\,000\,000 - 120\,000$)。

(3) 差异分析：2011 年，对于此项建造合同，会计上确认收益 - 2 620 000 元，税务上确认所得 1 130 000 元，会计处理比税务处理少计所得 3 750 000 元。因此，甲公司在申报 2011 年企业所得税时，应调增应纳税所得额 3 750 000 元。这时，根据《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定，应当确认递延所得税资产 937 500 元 ($3\,750\,000 \times 25\%$)。借：递延所得税资产 937 500；贷：应交税费——应交所得税 937 500。○