

建筑业总分包合同的涉税风险管控

肖太寿(博士)

(财政部财政科学研究所 北京 100142)

【摘要】 建筑业是指建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业等范围的总称。为了降低和防范税收风险,本文分析了建筑业总分包合同经常涉及的总分包间营业税的差额抵扣、总包向分包收取配合费用或管理费用、总包代替分包扣缴营业税、总分包间的违约金和材料领发使用等涉税风险,并在此基础上提出了一些管控策略。

【关键词】 建筑业 总分包合同 税收风险管控

建筑业是指包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业等五大征税范围的建筑安装工程作业。这些建筑业的总分包合同经常涉及总分包间营业税的差额抵扣、总包向分包收取配合费用或管理费用、总包代替分包扣缴营业税、总分包间的违约金和材料领发使用等涉税问题。为了控制和降低总分包间的税收成本和控制税收风险,必须对以上总分包合同中的涉税问题加强管控。

一、总分包合同的涉税风险分析

1. 总分包间差额抵扣营业税的风险分析。

(1) 建筑工程的转包不可以差额抵扣营业税。《房屋建筑和市政基础设施工程施工分包管理办法》(建设部 124 号令)第十三条规定:“禁止将承包的工程进行转包。不履行合同约定,将其承包的全部工程发包给他人或者将其承包的全部工程肢解后以分包的名义分别发包给他人的,属于转包行为。”《建筑法》第二十八条规定:“禁止承包单位将其承包的全部建筑工程转包给他人,禁止承包单位将其承包的全部建筑工程肢解以后以分包的名义分别转包给他人。”《营业税暂行条例》第五条第三款规定:“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。”基于这些政策法律规定,在建筑工程总分包之间,如果总承包方把工程转包给个人或建筑企业(无论有无建筑资质),则总承包方必须全额缴纳营业税,而不能差额抵扣营业税。

(2) 总承包人把建筑工程分包给个人或没有建筑资质的公司,不可以差额抵扣营业税。《建筑法》第二十九条规定:“建筑工程总承包单位可以将承包工程中的部分工程发包给具有相应资质条件的分包单位;禁止总承包单位将工程分包给不具备相应资质条件的单位。”同时,《房屋建筑和市政基础设施工程施工分包管理办法》第八条规定:“严禁个人承揽分包工程业务。”第十四条第一款规定:“分包工程发包人将专业工程或者劳务作业分包给不具备相应资质条件的分包工程承包人的是违法分包。”根据以上政策法律规定,如果总承包人将建筑工程分包给个人或没有建筑资质的公司,必须全额缴纳营

业税,而不可以差额抵扣营业税。

(3) 安装工程、装修工程、修缮工程和其他工程的总分包之间不可以差额抵扣营业税。《营业税暂行条例》第五条第三款规定:“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。”基于此规定,总分包之间差额抵扣营业税,只限于建筑工程。根据国家税务总局《关于印发〈营业税税目注释〉(试行稿)的通知》(国税发[1993]第 149 号)第二条的规定,所谓建筑工程是指新建、改建、扩建各种建筑物、构筑物的工程作业,包括与建筑物相连的各种设备或支柱、操作平台的安装或装设工程作业,以及各种窑炉和金属结构工程作业在内。因此,如果安装工程、装修工程、修缮工程和其他工程的总承包方把其中的部分安装工程、装修工程、修缮工程和其他工程分包给其他人(无论是个人还是公司),都不能享受差额抵扣营业税的税收待遇。

(4) 总包人没有履行抵扣营业税的法定申报程序,不可以差额抵扣营业税。为了抵扣营业税,总承包人必须履行一定的法定申报程序。概而言之,主要符合以下申报程序:分包人必须向总包人开具建安发票,而且总承包人必须向建筑劳务所在地地税局提供分包人开具的建筑业发票和税收缴款书复印件;有的地方税务机关要求分包额除以总包额小于 50%。《建筑法》第二十九条第二款规定:“施工总承包的,建筑工程主体结构的施工必须由总承包单位自行完成。”基于此规定,一个建筑工程的主体工程在总工程中一定超过 50%,有的地方税务局在审查总分包时,如果总包只做工程的一小部分,则认定为总包发生转包行为,不可以差额抵扣营业税。

另外,总承包人必须持总分包合同到工程所在地的地税局进行备案登记,并且必须向工程所在地的地税局进行建筑工程项目登记,申报纳税。

2. 总包向分包收取的配合费用和违约金以及分包向总包收取的违约金是否要缴纳营业税。具体分述如下:

(1) 总包向分包收取配合费用是否要缴纳营业税。在实际中,总包为了促使分包方按照总包的要求及时按质按时完成

工程,必须到分包所负责的工程现场进行指导、监督和管理服务,从而需要向分包方收取一定的配合费用或者管理费用,在总包与分包人结算工程款时进行扣除。总包向分包收取的配合费用到底要不要申报缴纳营业税?如果要申报缴纳营业税,是按建筑业3%申报还是按照非建筑业5%申报呢?

《营业税暂行条例》第一条规定:“在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人,为营业税的纳税人,应当依照本条例缴纳营业税。”根据《营业税暂行条例实施细则》第三条规定,这里“提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产”,是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为。建筑业中,总包向分包指导、监督和管理服务而收取的配合费用或收取的“形式上是配合费用,实质上是‘好处费’”(在实际中,由于“潜规则”的存在,总包根本没有给分包提供管理性的服务,但必须向分包人收取配合费用,实质上是分包给予总包的“好处费”,一般在总包与分包人结算工程款时进行扣除),必须申报缴纳营业税。由于总包是接受分包的建筑劳务,即总包是劳务的接受方,总包向分包收取或在与分包工程结算时扣下的配合费用不是“价外费用。”因此,总包向分包收取的配合费用应该按照5%的税率申报缴纳营业税。

(2)总包向分包收取的违约金或分包向总包收取的违约金是否要缴纳营业税。对此问题要从两方面来分析:第一,因分包方没有按照安全作业的规范要求进行施工,总包必须向分包方收取安全作业违约金,不需要申报缴纳营业税,也不需要向分包人开具发票。根据《营业税暂行条例》和《营业税暂行条例实施细则》的规定,营业税的纳税义务人是劳务提供方而不是劳务的接受方。在总分合同之间,总包是建筑劳务的接受方,分包是建筑劳务的提供方,因此总包必须向分包方收取安全作业违约金,不需要申报缴纳营业税。同时因为总包收取分包人的违约金不申报缴纳营业税,因而根据《发票管理办法》的规定也不需要开发票。只要总包给分包开收据和总分包间的分包合同中的违约条款,分包人可以在企业所得税前进行扣除支付给总包的违约金。第二,因总包方违约,分包方向总包方收取的违约金要申报缴纳营业税。按照财政部、国家税务总局《关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)文件的规定,单位和个人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产时,因受让方违约而从受让方取得的赔偿金收入,应并入营业额中征收营业税。

《营业税暂行条例》第五条规定:“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。”《营业税暂行条例实施细则》第十三条规定:“条例第五条所称价外费用,包括收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、罚息及其他各种性质的价外收费。”基于此规定,分包人向总包方收取的违约金是分包人向总包方结算工程款时收取工程款的价外费用,需要申报缴纳营业税,并向总包方开具建筑业的发票。

3. 总分包之间的材料领用的税务风险。为了节约成本,

保证工程质量,总包在包工包料的情况下,工程中的主要建筑材料或主体建材都是由总包统一购买,辅料由分包方自己采购。在这种情况下,总分包签订的总分包合同中会确定总包发给分包方使用的主要建筑材料的数量、型号和种类,在与分包进行工程结算时,总包会在工程款中扣下总包发给分包使用或分包领用的建筑材料款。

总分包之间的材料领用的税务风险主要体现为:分包人从总包人领用的建筑材料是由总包采购的,并且含在总分包合同中和总包与分包的工程结算价中,分包方没有按照结算价给予总包开具建筑业发票而是只针对劳务部分给总包开具建安发票,结果少申报缴纳了营业税,构成漏税的风险。

例如,甲乙签订了一份总分包合同,分包额为100万元,其中这100万元分包额中,含有分包人从总包人领用主建筑材料50万元和50万元建筑劳务款,这50万元的主建筑材料是由总承包方负责采购,并发给分包人用于工程建设,则在总包与分包进行工程结算时,结算价为100万元,分包人只向总包人开具50万元的建安发票,而不是100万元的建安发票。则其中的50万元主建筑材料少申报缴纳了营业税,正确的做法是分包方向总包方开具100万元的建安发票。因为根据《营业税暂行条例实施细则》第十六条的规定:“纳税人提供建筑业劳务(不含装饰劳务)的,其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内,但不包括建设方提供的设备的价款。”该条款中的“纳税人”不仅指总承包方而且指分包方。基于此规定,本案例中的分包不想针对50万元主建筑材料缴纳营业税,必须做到如下几点:第一,总分包在签订分包合同时,不能将总包购买的50万元主建筑材料含在分包合同中。即总包与分包只签订纯清包工的建筑劳务合同(分包方只购买辅料)。第二,总包采购建筑材料,再发给分包使用。第三,总包与分包进行工程结算时,不能把分包方从总包方领用的建筑材料款算在内。

4. 总包方代替分包方扣缴营业税的税收风险。自2009年1月1日开始实施的《营业税暂行条例》已经取消了总包是分包人营业税扣缴义务人的规定。也就是说,总分包之间在平常的业务过程中往往会出现两种情况:一是总包代替分包人扣缴营业税;二是分包人自己作为独立的营业税纳税人,向总包开具建安发票,让总包进行营业税的抵扣。

总包方代替分包方扣缴营业税的税收风险主要体现在,总包已经代分包人扣缴了营业税,总包给分包人结算工程款时,总包还得向分包人索取建安发票,结果使分包人多缴纳了营业税,或者说分包人对分包额重复缴纳营业税。

二、总分包合同的涉税风险管控策略

1. 建筑业总分包差额抵扣营业税应同时具备以下六方面的条件:①总承包人必须是查账征税的企业。即实行核定率征收的总包人发生的分包业务不能差额抵扣营业税。②分包人必须向总包人开具建安发票,而且总承包人必须向建筑劳务所在地地税局提供分包人开具的建筑业发票和税收缴款书复印件。③分包人必须是具有建筑资质的建筑企业,而不是个人。即总包把建筑工程分包给个人或者是没有建筑资质的

旧设备出口税收政策及纳税筹划举例

程志国

(上海城建国际工程有限公司 上海 200002)

【摘要】 本文结合我国旧设备出口税收政策,通过举例对不同情况下的税务处理进行解读与优化,以便使企业在做出相关决策时能够更好地降低税务风险,并获得有效的收益。

【关键词】 旧设备出口 自用 外购 出口退税 免税 视同内销

在我国企业实施“走出去”战略的背景下,中国在境外的工程越来越多,而产业的转移也带动了很多中国机器新旧设备的出口。考虑到工程项目的成本,越来越多的企业选择把使用过的旧设备用在海外工程上。本文结合我国旧设备出口税收政策,对不同情况下的纳税实务进行解读与优化。

例 1:印度某工程需要大型的施工机械,于是向我国 A 公司购买了一套二手设备。该套设备于 2008 年购买,取得增值税专用发票金额为 3 000 万元,增值税为 510 万元,根据工作量法已计提折旧 1 800 万元。A 公司委托 B 公司对部件进行更换和维修,并收到增值税专用发票金额为 500 万元,增值税为 85 万元。不考虑其他因素,如果出口到印度,FOB 价格折合人民币为 2 500 万元,此设备是否享受出口退税?

国家税务总局 2008 年制定了《旧设备出口退(免)税暂行

办法》(国税发[2008]16 号)。该文件第六条规定,增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口自用旧设备后,应填写《出口旧设备退(免)税申报表》,并提供出口货物报关单(出口退税专用)或代理出口货物证明、购买设备的增值税专用发票和主管税务机关出具的《旧设备折旧情况确认表》及主管税务机关要求提供的其他资料等,向其主管税务机关申请退税。例 1 中的出口旧设备属于 A 公司的自用设备,可以申请出口退税,其应退税额计算公式如下:应退税额=增值税专用发票所列明的金额(不含税额)×设备折余价值/设备原值×适用退税率。其中:设备折余价值=设备原值-已提折旧。

国家税务总局 2008 年制定了《旧设备出口退(免)税暂行

办法》(国税发[2008]16 号)。该文件第六条规定,增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口自用旧设备后,应填写《出口旧设备退(免)税申报表》,并提供出口货物报关单(出口退税专用)或代理出口货物证明、购买设备的增值税专用发票和主管税务机关出具的《旧设备折旧情况确认表》及主管税务机关要求提供的其他资料等,向其主管税务机关申请退税。例 1 中的出口旧设备属于 A 公司的自用设备,可以申请出口退税,其应退税额计算公式如下:应退税额=增值税专用发票所列明的金额(不含税额)×设备折余价值/设备原值×适用退税率。其中:设备折余价值=设备原值-已提折旧。

上例对于将旧设备进行改造的进项税额是否可以退呢?这方面目前没有专门的政策,而实务中一般旧设备都需要改造后再出口,造成了改造费用的出口退税存在较大的争议:一

建筑公司,不能抵扣营业税。④总承包人必须持总分包合同到工程所在地的地税局进行备案登记,并且必须向工程所在地的地税局进行建筑工程项目登记,申报纳税。⑤分包额除以总包额小于 50%,即总承包方转包工程必须全额缴纳营业税,不能差额抵扣营业税。⑥差额抵扣营业税只限于建筑工程,即安装工程、装修工程修缮工程和其他工程的总分包之间不可以差额抵扣营业税。

如果建筑总分包之间没有同时具备以上六大条件,则总承包方将面临不能享受差额抵扣营业税的税收风险。

2. 总分包合同中必须明确载明以下事项:①总分包之间的违约责任,特别是总包违约,总包向分包支付违约金时,分包必须向总包开具建安发票。②总包向分包收取的配合费用,必须向分包方开具非建筑业的劳务发票。③如果总包统一采购建筑材料,分包从总包领用建筑材料的情况,不能把分包从总包领用的建筑材料写在分包合同中。

3. 总包对分包领用建筑材料的监督。为了防止分包方将从总包方领用的建筑材料用于销售变现现金,然后用变现的现金去购买劣质建筑材料而影响工程质量,总包必须对分包方从总包方领取的建筑材料进行定期的监督,派人到工地上及时监督分包方把从总包领取的建造材料及时、足量用于本

工程建设。

4. 总包方代替分包方扣缴营业税的税收风险管控。当总包方代替分包方扣缴营业税时,为了规避分包方的重复纳税风险,必须按照以下方法进行操作:总包方在施工所在地的地税局开建安发票,代替分包方扣缴营业税时,必须要求地税局开一个一式三联的“已扣缴税款证明单”,其中一联在地税局备查,另外的两联交给总承包方,总承包方把其中的一联给予分包方,分包方拿着这一联到施工所在地地税局开建安发票给总包方。由于地税局有一联留查,分包方在开发票给总包方时不需要缴纳营业税了。

主要参考文献

1. 财政部 国家税务总局. 营业税暂行条例实施细则. 财政部 国家税务总局第 52 号令, 2008-12-15
2. 国务院. 营业税暂行条例. 国务院令 第 540 号, 2008-11-10
3. 建筑法. 主席令 第 46 号, 2011-04-22
4. 国家税务总局. 关于印发《营业税税目注释》(试行稿)的通知. 国税发[1993]第 149 号, 1993-02-03
5. 房屋建筑和市政基础设施工程施工分包管理办法. 建设部第 124 号令, 2004-02-03