

甲供、乙供材(设备)方式下的财税处理

程 进

(湖北大信洪珞税务师事务集团有限公司 武汉 430079)

【摘要】 本文试图从解读政策原文出发,全面系统地剖析不同供材(设备)方式下甲乙双方的税务问题,并就甲乙双方的税务会计事项作出相应处理。

【关键词】 甲供材料 甲供设备 税务问题

“甲供材”是建筑行业术语,“甲供材”工程就是甲方(基本建设单位)与乙方(施工单位)在签订建筑工程承包合同时事先约定的,由甲方提供材料、乙方提供建筑劳务的工程。“甲供材”的税务问题包括纳税管理和发票管理问题,一直存在争议。譬如,“甲供材”的营业税由甲方缴还是乙方缴?“甲供材”的发票是按全额开具还是开具劳务部分?除此之外,还有“甲供设备”的税务问题,乃至“乙供”的税务问题。笔者试图从解读税法政策原文出发,全面系统地剖析上述问题,以期达成共识,并就甲乙双方的税务会计事项做出相应处理。

一、甲供材料(设备)的涉税问题

甲供材料(设备)主要涉及增值税、营业税和企业所得税,作为房地产行业的甲方还涉及土地增值税。

(一)甲供材料(设备)的增值税问题

从广义上讲,甲供材料(设备)的来源一般分两种,一是甲方自产或委托加工,二是甲方外购。第一种又分自产无偿提供和自产有偿提供两类;第二种分外购无偿提供、外购有偿提供和代购三类。其中,自产无偿提供和外购无偿提供是狭义上的甲供材料(设备)。为了系统剖析和全面甄别,本文从广义上探讨甲供材料(设备)的税务问题。现行增值税政策与甲供材料(设备)的来源和结算方式密切相关。

1. “自产无偿提供”应缴增值税。自产无偿提供,即甲方直接将自产或委托加工的材料(设备)计入工程成本,并无偿交与乙方用于在建工程。《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,“将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目”,视同销售货物。建筑工程属于非增值税应税项目,甲方应当按照《增值税暂行条例实施细则》第十六条的规定确定销售额,计算缴纳增值税。甲方(以增值税一般纳税人为例,下同)会计处理为:借:在建工程(工程施工或开发成本);贷:产成品,应交税费——应交增值税(销项税额)。由于甲方将材料(设备)直接计入了工程成本,乙方收到材料(设备)时不作会计处理。但考虑到实物管理的责任问题,乙方应当建立辅助账,明细记录甲供材料(设备)的进出情况。

2. “自产有偿提供”应缴增值税。自产有偿提供,即甲方将自产或委托加工的材料(设备)交与乙方用于在建工程,并与乙方结算抵减工程款。《增值税暂行条例实施细则》第三条规定,“销售货物,是指有偿转让货物的所有权”,“有偿,是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益”。甲方将自产或委托加工的材料(设备)交给乙方用于在建工程,转移过程中甲方将材料(设备)价款与施工单位抵减了工程款,属于“有偿”行为;材料(设备)的所有权也发生了事实上的转让,此转移行为属于销售货物,甲方应当缴纳增值税,同时应当向乙方开具增值税发票。甲方会计处理为:借:预付账款——乙方;贷:主营业务收入,应交税费——应交增值税(销项税额)。乙方会计处理为:收到时,借:工程物资;贷:预收账款——甲方。用于工程时,借:工程施工——××项目;贷:工程物资。

3. “外购无偿提供”不缴增值税。外购无偿提供,即甲方直接将外购的材料(设备)计入工程成本,并无偿交与乙方用于在建工程。《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,“将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人”,视同销售货物。甲方将外购材料(设备)交给乙方用于在建工程,转移过程中甲方没有取得货币、货物或者其他经济利益,属于“无偿”行为;但由于材料(设备)的所有权没有发生转让,此转移行为不属于赠送和销售货物,不缴增值税。甲方会计处理为:外购材料(设备)时,借:工程物资;贷:银行存款。无偿交与乙方用于在建工程时,借:在建工程(工程施工或开发成本);贷:工程物资。同样,甲方将材料(设备)直接计入了工程成本,乙方收到材料(设备)时不作会计处理。但考虑到实物管理的责任问题,乙方应当建立辅助账,明细记录甲供材料(设备)的进出情况。

4. “外购有偿提供”应缴增值税。外购有偿提供,即甲方将外购的材料(设备)交与乙方用于在建工程,并与乙方结算抵减工程款。甲方将外购的材料(设备)交给乙方用于在建工程,转移过程中甲方将材料(设备)价款与乙方抵减了工程款,属于“有偿”行为;材料(设备)的所有权也发生了事实上的转

让,此转移行为属于销售货物,甲方应当缴纳增值税,同时应当向乙方开具增值税发票。甲方会计处理为:外购材料(设备)时,借:原材料或工程物资,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:银行存款。交与乙方用于在建工程时,借:预付账款——乙方;贷:其他业务收入等,应交税费——应交增值税(销项税额)。乙方会计处理为:收到时,借:工程物资;贷:预收账款——甲方。用于工程时,借:工程施工——××项目;贷:工程物资。

5.“甲方代购提供”不缴增值税。甲方代购提供,即外购的材料(设备)发票直接开给乙方,甲方将发票转交乙方,并作为资金往来账务处理或工程进度款结算。这种“代购”行为不涉及材料(设备)所有权的转移,不属于销售货物,不缴纳增值税。甲方会计处理为:借:预付账款——乙方;贷:银行存款。乙方会计处理为:收到时,借:工程物资;贷:预收账款——甲方。用于工程时,借:工程施工——××项目;贷:工程物资。

(二)甲供材料(设备)的营业税问题

按照甲供材料(设备)的属性分类,一般分四种:甲供建筑材料、甲供装饰材料、甲供无税设备和甲供其他设备。现行营业税政策与甲供材料(设备)的属性密切相关。《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定,“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”。此条规定至少包含以下几层含义:

1.“甲供建筑材料”应缴营业税。这里所说的建筑材料,是指不包括装饰材料在内的结构材料和某些专用材料,如钢材、水泥、石材和防水材料等。依据《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定,甲供建筑材料应并入营业额缴纳营业税,已是不争的事实。问题的关键是,谁是纳税人,税务发票如何开,一直是争论的焦点。

关于谁是纳税人的问题,理论界有一种观点认为,建筑材料由甲方无偿提供且直接用于在建工程,此项业务与乙方无经济业务关系,由乙方负担营业税存在着明显的不合理,纳税人应当是甲方。这种观点混淆了纳税人和负税人的概念。“甲供材”部分的营业税由乙方缴纳,并纳入工程预算的一部分。事实上,无论“甲供材”的营业税,还是“乙供材”的营业税,负税人都是甲方。

关于发票如何开具的问题,也有两种观点:第一种观点认为,乙方应按包含“甲供材”在内的营业额开具发票;第二种观点认为,应按不包含“甲供材”在内的营业额开具发票。如果按第一种观点开票,对于乙方来讲,“甲供材”部分的发票是凭空开具的,其成本可以凭空列支吗?其实,这里同样混淆了营业额和开票额的概念。《浙江省地方税务局关于建筑业应税劳务甲供材料有关税收问题的通知》(浙地税函[2007]335号)明确规定,纳税人在提供建筑业劳务后,如建设方提供材料(甲供材料)情形,在开具建筑业发票时,“甲供材料”价款不能作为发票开具金额,但营业税计税营业额应包括“甲供材

料”价款。

2.“甲供装饰材料”不缴营业税。依据《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定,自产无偿提供、外购无偿提供等方式的甲供装饰材料不并入计税营业额,不缴纳营业税。

3.“甲供无税设备”不缴营业税。依据《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定,甲供设备不并入计税营业额,不缴纳营业税。但是设备的具体范围,《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)第三条(十三)项做出了界定,湖北省地税局以《湖北省地方税务局关于明确安装工程营业税计税依据问题的通知》(鄂地税发[2004]139号)进行了列举。

4.“甲供其他设备”应缴营业税。凡不在财税[2003]16号文件及鄂地税发[2004]139号文件列举范围内的甲供其他设备,以及在两个文件列举范围内的自产有偿提供、外购有偿提供和甲方代购提供等方式的甲供设备,应当并入计税营业额,由乙方缴纳营业税。

(三)甲供材料(设备)的土地增值税问题

房地产开发企业在缴纳土地增值税时,关于甲供材料(设备)能否作为开发成本计算增值额的扣除项目的问题上,理论界的争论甚是热闹,实务界的操作更是五花八门。但无论是主张扣除,还是主张不扣除,他们的政策依据都是《土地增值税暂行条例》第六条和《土地增值税暂行条例实施细则》第七条(二)项的“建筑安装工程费,是指以出包方式支付给承包单位的建筑安装工程费,以自营方式发生的建筑安装工程费”。

归根到底,就是建筑工程安装费是否包括甲供材料(设备)。主张扣除的一方认为,建筑安装工程费包括以出包方式支付和以自营方式发生这两个部分,甲供材料(设备)就是自营方式发生的部分。主张不扣除的一方认为,建筑安装工程费就是工程费,当然不包括甲供材料(设备)款。争论的焦点,是关于“建筑安装工程费”的界定,双方有不同的理解。

建筑安装工程费在实操上的误区,尚待有权机关作进一步的界定。在这里,笔者就甲供材料(设备)是否属于建筑安装工程费,依据《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》(国税发[2009]91号)做一个反向推定。《土地增值税清算管理规程》第二十五条规定,“审核建筑安装工程费时应当重点关注:(二)房地产开发企业自购建筑材料时,自购建材费用是否重复计算扣除项目。(四)房地产企业采用自营方式自行施工建设的,还应当关注有无虚列、多列施工人工费、材料费、机械使用费等情况。”

《土地增值税清算管理规程》第二十五条强调的是“重复计算”、“虚列”和“多列”,那么换句话讲,只要不是重复计算、没有虚列和多列,实际支付的甲供材料(设备)允许在建筑安装工程费中计算扣除。《海南省地方税务局关于土地增值税有关问题的通知》(琼地税发[2009]104号)规定:对于包工不包料的建安工程,施工方按提供的建安劳务金额(不含材料价款)开具发票。在计算土地增值税扣除项目时,施工费用的扣

除凭证以建安发票为准,材料和设备费用的扣除凭证以销售发票为准。会计处理详见“甲供材料(设备)的增值税问题”部分。

(四)供材料(设备)的企业所得税问题

《企业所得税法》第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。因此,自产无偿提供、外购无偿提供等方式的甲供材料(设备),即狭义上的甲供材料(设备)应当计入甲方的在建工程成本或开发成本;自产有偿提供、外购有偿提供和甲方代购提供等方式的甲供材料(设备),即广义上的甲供材料(设备)应当计入乙方的建筑安装成本。

依据《发票管理办法》第二十一条、《国家税务总局关于进一步加强普通发票管理工作的通知》(国税发[2008]80号)第八条(二)项和《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施〉的通知》(国税发[2009]114号)第六条的规定,未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除。也就是说,自产无偿提供的甲供材料(设备)应按成本计算单和计提的增值税确认在建工程成本,外购无偿提供的甲供材料(设备)凭采购时取得的增值税发票确认在建工程成本或开发成本,自产有偿、外购有偿等方式的甲供材料(设备)凭甲方开具的增值税发票计算建筑安装成本,代购方式的甲供材料(设备)凭甲方转交的销货方开具的增值税发票计算建筑安装成本。会计处理详见“甲供材料(设备)的增值税问题”部分。

二、乙供材料(设备)的涉税问题

乙供材料(设备)缴纳增值税或者营业税的现行政策,与其生产经营方式密切相关。按生产经营方式区分,乙方可分为生产商、经销商和建筑商三类。

(一)乙方作为生产商的税务问题

《增值税暂行条例实施细则》第六条规定,“纳税人的下列混合销售行为,应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额,并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税,非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税;未分别核算的,由主管税务机关核定其货物的销售额:(一)销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为”。因此,作为生产商的乙方销售自产材料(设备),如销售铝合金门窗等,同时负责安装的,应就铝合金门窗的销售额缴纳增值税并开具增值税发票,安装劳务缴纳营业税并开具建筑业发票。

例1:乙生产企业(增值税一般纳税人)承包甲公司综合楼铝合金门窗工程,结算总价款722万元(含税),其中自产铝合金门窗款702万元,安装款20万元。结算时,借:应收账款722;贷:主营业务收入——铝合金门窗600,主营业务收入——安装20,应交税费——应交增值税(销项税额)102。计提营业税金,借:营业税金及附加0.6;贷:应交税费——应交营业税0.6。甲方会计处理为:借:在建工程(工程施工或开发成本)722;贷:应付账款722。

(二)乙方作为建筑商的税务问题

《营业税暂行条例实施细则》第七条规定,“纳税人的下列混合销售行为,应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额,其应税劳务的营业额缴纳营业税,货物销售额不缴纳营业税;未分别核算的,由主管税务机关核定其应税劳务的营业额:(一)提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为”。《营业税暂行条例实施细则》第七条和《增值税暂行条例实施细则》第六条的规定是一致的,作为建筑商的乙方在提供建筑业劳务时销售自产材料(设备),如安装同时销售自产铝合金门窗,应就安装铝合金门窗的劳务缴纳营业税并开具建筑业发票,铝合金门窗的销售额缴纳增值税并开具增值税发票。

例2:乙建筑企业承包甲公司综合楼铝合金门窗工程,结算总价款722万元(含税),其中自产铝合金门窗款702万元,安装款20万元。

假定乙建筑企业已认定增值税一般纳税人,结算时,借:应收账款722;贷:主营业务收入——铝合金门窗600、——安装20,应交税费——应交增值税(销项税额)102。计提营业税金,借:营业税金及附加0.6;贷:应交税费——应交营业税0.6。甲方会计处理同例1(下同)。

(三)乙方作为经销商的税务问题

《增值税暂行条例实施细则》第五条规定,“一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务,为混合销售行为。除本细则第六条的规定外,从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视为销售货物,应当缴纳增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非增值税应税劳务,不缴纳增值税”。《营业税暂行条例实施细则》第六条规定,“一项销售行为如果既涉及应税劳务又涉及货物,为混合销售行为。除本细则第七条的规定外,从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视为销售货物,不缴纳营业税;其他单位和个人的混合销售行为,视为提供应税劳务,缴纳营业税”。

也就是说,作为经销商的乙方销售外购材料(设备)同时提供建筑业劳务的,应当一并缴纳增值税并开具增值税发票。需要注意的是,作为生产商的乙方如果销售外购的材料(设备)同时提供建筑业劳务的,应当一并缴纳增值税并开具增值税发票;作为建筑商的乙方如果提供建筑业劳务同时销售外购的材料(设备)的,应当一并缴纳营业税并开具建筑业发票。

例3:乙商贸企业(增值税一般纳税人)承包甲公司综合楼铝合金门窗工程,结算总价款722万元(含税),其中铝合金门窗款702万元,安装款20万元。借:应收账款722;贷:主营业务收入——铝合金门窗617.09,应交税费——应交增值税(销项税额)104.91。

主要参考文献

李青.施工企业“甲供材料”工程的会计与税务处理.财会月刊,2007;31