

BT 项目营业税问题探讨

张宏伟

(中国水电建设集团路桥工程有限公司 北京 100048)

【摘要】近年来, BT项目在推动我国基础设施项目建设方面起到了巨大作用。但国家尚未颁布有关其营业税及所得税纳税的统一政策, 导致征纳双方面临较大困扰。本文从BT项目营业税缴纳的现状入手, 理论分析其采用何种方式进行营业税纳税较为合理, 并在此基础上提出了出台BT项目涉税法的一些建议。

【关键词】 BT项目 营业税 建筑业 投资者

BT是英文Build-Transfer的缩写, 是基础设施项目建设领域中采用的一种投融资建设模式。通常指项目发起人(政府或其授权机构)与项目投资人签订合同, 由项目投资人负责项目的融资、建设, 并在规定时间内将竣工后的项目移交项目发起人, 项目发起人根据事先签订的回购协议分期向项目投资人支付项目总投资及相应的回报。BT项目是国际上比较成熟的一种投融资建设模式, 近年来在国内很多城市基础设施项目中得到了广泛应用, 既解决了地方政府基础设施建设过程中资金不足的问题, 也为相关投资方寻找到了新的利润增长点, 是一种双赢的局面。BT项目在国内由于诞生的时间短、实践经验少, 国家税务总局尚未出台针对BT项目的税收法规, 导致税务局和企业之间在营业税和所得税的征纳问题上产生不同意见, 甚至是较大争议。为此本文专就BT项目牵涉的营业税问题进行深入探讨和理论分析。

一、BT项目营业税缴纳现状

由于没有全国统一的BT项目税收法律法规, 但在实务中有些地方自身出台了关于BT项目营业税缴纳的相关政策, 汇总起来看具体分为以下三种情形。

1. 按“建筑业”税目全额或差额征收营业税。根据目前地方政府已经出台的BT项目营业税政策来看, 大多属地方政府按照“建筑业”税目进行营业税的征收。但具体又分为BT项目投资人全额或差额缴纳营业税, 即对BT项目投资人从政府取得的回购价款, 包括工程建设费用、融资费用、管理费用和合理回报等收入是要全额缴纳建筑业营业税, 还是按取得的回购价款减除支付给施工企业的工程款后的余额缴纳建筑业营业税。从地方政府出台的BT项目营业税文件看, 全额纳税的有重庆市、湖北省, 差额纳税的有吉林省、河南省、河北省、广西等。

2. 按“销售不动产”和“服务业——代理业”税目征

收。有些地方根据BT项目立项人的不同或投资人是否取得建设用地使用权来确定营业税的纳税政策, 即如果以投资人的名义立项或投资人取得建设用地使用权的, 则投资人应按“销售不动产”税目全额缴纳营业税; 如果以项目业主的名义立项建设, 则投资人取得的全部回购价款扣除代建工程成本后的余额应按照“服务业——代理业”税目缴纳营业税; 如果投资人未取得建设用地使用权, 则以其取得的回购款项扣除其支付给其他单位的外包款后的余额为营业额按“建筑业”缴纳营业税。

3. 按“金融保险业”等税目征收营业税。有的地方政府对BT项目投资人从政府取得的回购价款分别按照“建筑业”和“金融保险业”税目缴纳营业税, 即认为投资人取得的回购价款中有部分是政府使用投资人资金而支付的利息, 对于这部分收入, 投资人应按“金融保险业”税目缴纳营业税, 其余的收入则按“建筑业”或“服务业”等税目缴纳营业税。如成都市就规定: 以项目业主立项的BT项目, 如投资人只负责提供资金, 不参与项目施工管理, 则对其取得的资金投资回报按照“金融保险业”税目征收营业税。

4. 不同税目征收营业税的税负差异。按照上述不同税目进行营业税的缴纳, 将会造成企业间明显的税负差异, 不利于公平竞争, 现举例分析如下。

假设某地政府甲与BT项目投资人乙签订了投资建设合同, 约定: ①合同价款采用固定总价包干的方式, 合同价款=投资成本+投资收益。②投资成本为1 000万元, 包括甲公司建设所承担的前期工作费、勘察设计费用、建安工程费、融资费用等。③投资收益=投资成本×10%。④BT项目投资人乙将工程总包给施工单位丙, 总包额为800万元(可开具建筑业营业税发票, 既乙纳税时可以抵扣), 其余200万为勘察设计费和融资费等(不能开具建筑

业营业税发票,既乙纳税时不能抵扣)。为计算方便,只考虑营业税,不考虑其相应的附加费等。

(1)按“建筑业”税目全额或差额征收营业税。

全额纳税时:乙应纳营业税=1 000×(1+10%)×3%=33(万元);差额纳税时:乙应纳营业税=[1 000×(1+10%)-800]×3%=9(万元)。

(2)按“销售不动产”和“服务业——代理业”税目征收。

销售不动产:乙应纳营业税=1 000×(1+10%)×5%=55(万元);服务业——代理业:乙应纳营业税=[1 000×(1+10%)-800]×5%=15(万元)。

目前的营业税改增值税的范围内暂没有此种业务的明确解释,只有货物运输代理服务及代理报关服务两种代理业适用营业税改增值税,所以上述仍按营业税税率进行计算。

(3)按“金融保险业”等税目征收营业税。实务中按该种方式纳税的很少,暂不举例。将计算结果进行对比分析,可以得出结论:按“建筑业”税目差额征收营业税的方式对企业的税负是最轻的,而按“销售不动产”税目征税是最重的。

二、BT项目营业税政策的理论分析

从上述目前各个地方关于BT项目营业税的征税规定及实例可以看出:不同的地方差异非常显著。这主要源于各地方政府对BT项目的管理及税收期望不同所造成的。但关于同样的一个企业行为,却出现“建筑业”、“销售不动产”、“服务业——代理业”及“金融保险业”四个不同的税目,不仅让人感到很诧异,而且也不符合税法的法定原则及法律法规的严肃性。下面就各地关于BT项目的营业税纳税政策做一下解读及理论分析。

1. 按“建筑业”税目纳税的理论分析。该种方式首先是将投资人认定为建筑业总承包方,无论其组建的项目公司是否具备建筑总承包资质,均按建筑业税目征收营业税。这种观点依然把BT项目工程的运作模式理解为传统的建筑业,有一定的道理。在实践中,运作BT项目的也基本上是超大型的建筑企业集团,符合建筑业营业税的特征。这些企业通过投资BT项目,不仅避免了传统的竞争性施工投标,而且可以直接切入高端市场,获取较高的收益,更能以投资的方式带动施工总承包业务的发展。从这个角度来讲,这些企业只是改变了中标的方式,同时兼具了投资人的角色,但并未改变建筑施工业务的实质,因此按“建筑业”税目纳税符合实际情况。

但现实中又有全额及差额纳税之分,其中全额纳税的政策不仅会显著增加BT项目投资人的纳税负担,而且不符合有关营业税纳税抵扣的相关规定,也会损害投资人投资BT项目的积极性,不利于我国基础设施的长远发

展。差额纳税相对来说合理一些,但也只是减去了分包给施工企业的工程款,而没有减去融资费用、勘察监理设计费、合理的建设单位管理费等。实际上这部分费用相应的企业单位在开具票据时已经缴纳过相应的营业税了,如融资费用,金融机构会缴纳金融保险业营业税。所以即使是差额纳税还是存在一定程度上的重复纳税,不符合税不重征的法定原则。

2. 按“销售不动产”税目纳税的理论分析。该种方式根据BT项目立项人的不同或投资人是否取得建设用地使用权的不同而确定是否缴纳“销售不动产”税目的营业税。即投资人是立项人或取得了建设用地使用权,在项目完工进行资产移交时要按照“销售不动产”税目缴纳营业税。这种观点不仅严重加重投资人的纳税负担,而且不符合BT项目运作模式的实质,因为投资人根本就不拥有BT项目的所有权,何谈销售不动产呢?

(1)BT项目的投资人在与政府(或其授权机构)签订投资建设合同时也只是获得了政府特许的项目建设权,而不真正拥有这些项目产权。即使投资人是立项人或取得了建设用地使用权,在实务中还是无权处置这些BT项目的(基本都是公共基础设施)。

(2)如果按照“销售不动产”税目征税,那么投资人应该对销售的不动产有自主定价权,但实际上绝不可能,具体什么价格或计算规则早就在合同中约定好的。实务中的BT项目大多是公益性的、非营利性的政府项目,这一点也先天就决定了BT项目的产权是属于政府,而无论如何实施该项目。

3. 按“服务业——代理业”税目纳税的理论分析。该种方式认为BT项目是一种代建行为,即由政府授权投资人代替政府从事BT项目的投融资及建设管理,应属于委托代理行为。但该种观点没有理解“服务业——代理业”税目的内涵,因为代理人在代理过程中一般是不能垫款的,尤其是长期占用的大额款项,只是收取相应的代理费,而BT项目的投资人却是实际的资金筹集者、投资者和使用者,就是项目建设资金的长期垫款人。

4. 按“金融保险业”税目纳税的理论分析。该种方式将BT项目的投资人融通资金进行项目建造的行为理解为金融保险业务,即相当于投资人提供了金融保险劳务,所以按照“金融保险业”税目进行纳税。这种观点虽有一定的合理性,但操作性不强。政府支付给投资人的回购价款中,不仅包含了BT项目的工程建设费用、融资费用和管理费用等,而且还包含了合理回报。但该合理回报究竟是投资收益还是资金成本的利息收入,则很难说清楚,或者说两者都有。这样就会出现一部分适用“金融保险业”税目,另一部分适用“建筑业”税目(或不缴纳营业税,因为该投资收益是否属于营业税范畴尚有争议),因为两者

中小企业供应链融资困境分析及对策

孙长峰(副教授)

(河南工程学院会计学院 郑州 450007)

【摘要】中小企业供应链融资目前并无法真正成为解决中小企业融资难的主要手段,由于核心企业缺乏供应链管理理念,银行也因此提高费率增加企业负担,制约了供应链融资的发展。本文分析了我国中小企业供应链融资中的融资成本问题以及核心企业和物流企业在供应链金融中的作用,并提出了完善中小企业供应链金融的建议。

【关键词】中小企业 供应链融资 融资成本 供应链管理

中小企业在企业经营中往往因为正常的采购和经销、销售环节的货款回笼不及时而造成现金流缺口的存在,而这也一直是供应链融资的研究热点,预付账款融资、仓单融资和应收账款融资在一定程度上可以满足部分中小企业的流动资金需求,缓解中小企业融资难的困难问题。但供应链融资目前并无法真正成为解决中小企业融资难的主要手段,由于核心企业缺乏供应链管理理念,银行也因此提高费率增加企业负担,都成为了制约供应链融资发展的障碍。为此,笔者将分析中小企业供应链融资的困境,并给出相应对策。

一、中小企业供应链融资的成本问题偏高

解决为了中小企业融资难的困境,金融机构推出了简化申请资料、专设审批流程、实施优惠税率等相关措施,并在担保费率、贷款利率上浮百分比方面下调来缓解融资成本的问题。具体如,某银行规定,本行供应链融资贷款利率“比其他中小企业的贷款少上浮5~8个百分点”,同时“担保费率比起中小企业少上浮1~1.4个百分点”。而若根据银行提供500万元预付融资贷款的以往案例来看,采用预付账款融资时的资金成本比普通流动资金贷款的资金成本下降了将近8%左右。

的税率不同,必将造成税收的不合理分摊及税负转移,也将给实务操作带来较大困扰。

三、出台BT项目营业税税收法规的建议

通过上述的理论分析, BT项目投资人如按照“建筑业”税目差额缴纳营业税,不仅符合目前BT项目业务的实质,而且有利于减轻投资人的税负,加快我国基础设施业务的良好发展。但这种纳税的方式必须有更高等级的相关法律法规做支撑。本文建议出台的BT项目营业税法规能够解决以下几个问题:

1. 明确界定BT项目的特征及其适用范围。BT项目运作过程中的法律关系非常复杂,其具体的操作方式也因政府及企业的不同而差异较大。因此出台的文件既要明确BT项目的概念、BT业务的实质及特征,还要明确界定BT项目业务的适用范围等。

2. 规范统一的BT项目投资人营业税征免税目。无论BT项目是立项在政府(或其授权机构)还是投资人,无论投资人是否取得建设用地使用权,无论投资人是否参与项目施工管理,无论投资人是否具备建筑总承包资质,都将其都认定为建筑业总承包方,按“建筑业”税目征收营

业税。

3. 明确界定BT项目投资人营业税的计税基础。BT项目投资人营业税的计税基础为:从政府取得的回购价款先扣除支付给施工企业的工程款,再扣除投资人的融资费用、勘察监理设计费、合理的建设单位管理费等,即纯粹的差额缴纳营业税。

4. 尽量给予BT项目投资人适当的税收优惠政策。基于我国公共基础设施建设资金不足的问题,为了推动公共基础设施建设项目的发展,引导民间资本积极参与BT项目建设,必须降低BT项目投资人的成本,尤其是税收成本,否则会抑制BT项目投资人投资的积极性。

目前国家正在积极推进营业税改增值税的步伐,由于税负等原因,建筑业暂缓进行营业税改增值税的试点,但迟早会改。因此也建议财政部及国家税务总局会同行业协会等认真调研,审慎地选择增值税的税率,以避免微利的建筑业企业税负不降反增的现象出现。

主要参考文献

邬永东. 基建项目BT业务会计处理初探. 财会月刊, 2012;11