

增值税一般纳税人提供 建筑业劳务如何缴纳流转税

李冬

(河北沧州市供水排水集团有限公司计财部 河北沧州 061001)

【摘要】由于建筑业尚未施行“营改增”，所以关于增值税纳税人取得建筑业劳务收入，到底应该如何缴纳流转税始终存在较大争议。笔者结合具体工作，从业务性质、立法原理、混合销售的认定、兼营业务的特征四个方面对以上问题进行了剖析，认为应按业务性质而不是纳税人的属性确定适用税目。

【关键词】营改增 混合销售 兼营 业务性质

笔者在工作中碰到这样一个典型案例，一家热力公司为房地产开发商的新建小区建设安装供热管线，因为热力管线的安装涉及日后的供热服务、计量、维修等多方面的后续问题，所以热力管线安装工程一般都是由热力公司自己施工。热力公司和房地产开发商签订了供热管道工程施工协议，协议约定热力公司包工包料，负责施工热力管道的施工、安装，房地产开发商一次性支付工程

款。热力公司自己有专业施工队伍，工程所需材料如管件、阀门等由热力公司自行向外部供货商采购。

在这个案例中，热力公司本身是增值税一般纳税人，对于热力公司向房地产开发商收取的热力管道工程款到底应该按混合销售交增值税还是按兼营交营业税，相关各方出现了较大分歧。笔者经过实地走访和查阅施工合同等相关原始资料，认为应当按建筑业缴纳营业税。下面

延所得税负债7.761 25。2013年递延所得税分录：借：递延所得税资产2.328 36，递延所得税负债2.516；贷：所得税费用4.844 36。其后续分录与2013年类似，本文不再赘述。

(2)预计弃置费用折现率调整为8%，其余条件不变。

本情形中，未来弃置费用不变，但折现率发生变化，导致预计负债变动金额： $100 \times (P/F, 8\%, 5) - 100 \times (P/F, 10\%, 5) = 100 \times (0.680 6 - 0.620 9) = 5.97$ (万元)。预计负债和固定资产应调增5.97万元，固定资产账面价值4 019.275(变更前)+5.97=4 025.245(万元)，计税基础不变为4 000万元。预计负债账面价值62.085 17(变更前)+5.97=68.055 17(万元)，计税基础未变仍为零。变更后，固定资产、预计负债账面价值及其递延所得税等金额的确定、分录编制等可参考前述(1)，不再赘述。

(3)使用寿命不变，弃置义务履行时间延迟2年，其余条件不变。

固定资产使用寿命不变，弃置义务履行时间延后，会影响预计负债金额、计息期限、固定资产账面价值，但剩余折旧年限不变。预计负债变动金额 $100 \times (P/F, 10\%, 7) - 100 \times (P/F, 10\%, 5) = 100 \times (0.513 2 - 0.620 9) = -10.77$ (万元)。调整后，预计负债账面价值62.085 17(变更前)-10.77=51.315 17(万元)，预计负债计提利息期限延至7

年，固定资产账面价值 $4 019.275$ (变更前)- $10.77=4 008.505$ (万元)。变更后，固定资产、预计负债账面价值及其递延所得税等金额的确定以及分录编制等可参考前述(1)，不再赘述。

(4)核电站第5年末被强制报废，预计2年后履行弃置义务，其余条件不变。

本情形下，固定资产在5年末报废、注销，账面价值为0。弃置义务履行时间由原第10年提前至第7年末，因此，预计负债基于估计变更时点变动 $100 \times (P/F, 10\%, 2) - 100 \times (P/F, 10\%, 5) = 100 \times (0.826 4 - 0.620 9) = 20.55$ (万元)。根据1号文件规定，固定资产寿命结束，预计负债后续变动计入当期损益，这里是增加变动，应计入营业外收支，分录为：借：营业外支出20.55；贷：预计负债20.55。预计负债在未来两年，按调整后摊余成本复利计提利息 $62.085 17$ (变更前)+ $20.55=82.635 17$ (万元)，其账面价值、计提利息、递延所得税等后续处理可参照前述(1)方法，不再赘述。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《企业会计准则解释第6号》的通知,财会[2014]1号,2014-01-17

2. 崔海霞.存在弃置费用固定资产的所得税纳税调整及相关会计处理.财会月刊,2010;8

对此项业务做一个简要的分析。

一、应首先区分业务性质

《营业税暂行条例》规定建筑业应当缴纳营业税,而《增值税暂行条例》规定销售货物应当缴纳增值税。从两个暂行条例的规定可以看出,业务性质不同,税目相应不同,也就是说交增值税还是营业税的依据是应税项目的业务性质,而不是纳税人的属性。不能因为提供建筑业劳务的人不同,就适用不同的税目。很显然热力公司收取的热力管线建筑安装工程属于营业税征税范围,而不是增值税征税范围。

二、关于混合销售的认定

本案中争议最多的地方就是是否应按增值税条例第五条的规定,将该笔业务认定为混合销售,缴纳增值税。《增值税暂行条例》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。除本条例第六条的规定外,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。”

《增值税暂行条例释义》“混合销售行为成立的行为标准有两点,一是其销售行为必须是一项;二是该项行为必须即涉及货物又涉及非应税劳务。我们在确定混合销售是否成立时,其行为标准中的上述两点必须是同时存在,如果一项销售行为只涉及销售货物,不涉及非应税劳务,这种行为就不是混合销售行为;反之,如果涉及销售货物和涉及非应税劳务的行为,不是存在一项销售行为之中,这种行为也不是混合销售行为。”

上述法规条文清楚地表明,一项销售行为中如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务,应视作混合销售行为缴纳增值税。结合本案例,笔者认为热力管线安装工程不是在一项销售行为中存在建筑业劳务的行为,而是在一项建筑业劳务中包含了工程所用原材料、设备及其他物资。

根据《营业税暂行条例实施细则》第十六条,“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。”即建筑业劳务的计税基础中是必须包括材料价款的。根据“税不重征”的基本原理,既然材料价款包含在建筑业营业额中缴纳了营业税,就不应当再交增值税。

三、从立法原理分析

笔者认为,条例中之所以提出“混合销售行为”的概念,是为了避免纳税人在销售货物时借提供劳务之名,选择缴纳税率较低的营业税从而逃避增值税纳税义务,并不是增值税纳税人提供营业税应税劳务也需缴纳增值

税。国家税务总局公告(2011年第23号文件)对这点也加以了明确,“纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务,……分别核算其货物的销售额和建筑业劳务的营业额,并根据其货物的销售额计算缴纳增值税,根据其建筑业劳务的营业额计算缴纳营业税。”

而本文中的案例属于纳税人为了提供建筑业劳务而去外购工程物资,即热力公司采购货物的目的是为了提供建筑业劳务,而不是为了销售。这显然不是“混合销售行为”所定义的“一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务”,同时我们更不能把对这条的理解扩大化,认为增值税纳税人发生的经济行为中只要“既涉及货物又涉及非增值税应税劳务”就一律缴纳增值税。这点从国家税务总局发布的《增值税暂行条例实施细则释义》的第五条中也可得到佐证,该条规定“从事运输业务的单位和个人,如果销售货物并负责运输所售货物,此项混合销售行为应当征收增值税。”

此条已经明确指出营业税纳税人(此细则释义发布时尚未“营改增”,运输业属营业税纳税范围)销售货物应增收增值税。同理,增值税纳税人提供营业税劳务应缴营业税。所以从税收立法原理上也可看出,税目适用取决于经济业务的性质,而不是纳税人的属性。

本例中的热力管道施工不能因为提供建筑劳务的过程中涉及了货物,就改变建筑业的业务性质,业务本身不是一个销售货物的行为,所以不能看作增值税纳税人的混合销售行为。

四、关于兼营

根据《增值税暂行条例实施细则》第七条,“纳税人兼营非增值税应税项目的,应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额”。该条规定明确了两点:一是增值税纳税人是可以兼营营业税项目的,只要分开核算,即可分别纳税;二是增值税“纳税人兼营的非增值税应税项目,从总的原则看,属于营业税的征税范围”,并不是增值税纳税人的经济业务只要涉及货物就需交增值税。

同时根据《营业税暂行条例实施细则》第十六条的规定,建筑业劳务的营业额中应包含材料款在内,所以热力管道工程中的材料款和施工费不存在分别核算分别纳税的问题,而应将该项业务作为增值税纳税人的兼营行为,以向房地产开发商收取的全部价款作为计税依据,全额缴纳营业税。

主要参考文献

1. 国务院. 中华人民共和国增值税暂行条例. 国务院令[2008]第538号, 2008-11-10
2. 国务院. 中华人民共和国营业税暂行条例. 国务院令[2008]第540号, 2008-11-10