

销售机器设备兼安装业务 增值税处理的政策解析

骆剑华(副教授), 王 璐

【摘要】对于纳税人销售机器设备同时提供安装业务,国家税务总局公告2017年第11号、2018年第42号均将其定性为增值税兼营销售行为,采取分别计税方式,对于安装服务部分,规定还可按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。但是,以上两个文件在对业务定性上与增值税上位法存在冲突,相关条款之间政策规定不够严谨;在执行层面,缺乏对自产(或外购)货物来源方式的明确界定,对适用对象“机器设备”的划分标准及范围未予明确。这些都需通过后续相关税收法规予以完善。

【关键词】机器设备; 安装服务; 兼营销售; 自产货物; 甲供工程

【中图分类号】F234 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)03-0105-5

一、引言

2017年4月20日,国家税务总局发布《关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》^[1](国家税务总局公告2017年第11号,以下简称“11号文”),该公告第一、第四条对纳税人销售包括机器设备在内的货物同时提供建筑安装业务的增值税处理进行了规定。有学者认为,11号文对该类业务增值税处理的规定与《增值税暂行条例实施细则》、《营业税改征增值税试点实施办法》^[2](财税[2016]36号)等混合销售行为相关税收政策严重冲突。此外,11号文对该类业务税务处理的规定在适用范围、业务定性等方面存在不足。基于此,2018年7月25日,国家税务总局又发布了《关于明确中外合作办学等若干增值税征管问题的公告》^[3](国家税务总局公告2018年第42号,以下简称“42号文”),该公告第六条对纳税人销售机器设备同时提供安装服务的增值税处理作了进一步明确规定,废止了11号文第四条规定,将其适用范围扩大至“机器设备”类货物,并区分“自

产”和“外购”两种情况。由此,就上述增值税业务而言,可以将42号文看作是对11号文的修订与补充。

但是42号文在纳税人销售机器设备兼安装业务增值税处理规定上,仍存在一些不甚明确之处,诸如对11号文第一条“活动板房”“钢结构件”建筑安装服务是否可按“甲供工程适用简易计税”未予明确;对机器设备“自产”的判定标准、“机器设备”划分标准及范围也未界定等。因此,本文针对纳税人销售机器设备等兼(建筑)安装业务,以增值税相关税收法规为基础,结合42号文、11号文中该类业务的增值税处理规定,拟对上述税收政策进行解析。

二、11号文与42号文相关税收政策规定及解析

(一)11号文相关税收政策规定及解析

1. 第一条政策。11号文第一条规定:“纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务,不属于财税[2016]36号第四十条规定的混合销售,应分别核算货物和建筑服务的销售额,分别适用不同的税率或者征收率。”单从

【基金项目】重庆市高等教育学会项目“高职院校财税专业实训课程‘1+3’教学模式应用与研究”(项目编号:CQJ17158B);重庆市重电区域产业经济发展中心研究项目(项目编号:XJPT201710)

字面的意思理解,“纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务”业务应属于财税[2016]36号文第四十条混合销售行为,但是,11号文通过特别税法方式,将该类业务直接规定为不属于财税[2016]36号文第四十条规定的混合销售,并要求纳税人“分别核算货物和建筑服务的销售额,分别适用不同的税率或者征收率”。对照财税[2016]36号文兼营销售行为的有关规定,11号文第一条实际上就是将该类原本属于“混合销售行为”的业务(根据《增值税暂行条例实施细则》、财税[2016]36号文)单独定性为“兼营销售行为”,并按照兼营销售政策采取分别计税方式计缴增值税。

从税收立法程序上讲,该项规定有违法之嫌。当然,如果从税法适用原则角度来看,似乎又能解释上述税法之间的冲突,即作为增值税特别税法的11号文,其效力优于作为增值税普通税法的《增值税暂行条例实施细则》和财税[2016]36号文等。那么,是将11号文第一条规定视为“营改增”混合销售的特殊情形,还是对混合销售行为进行了重新界定?

笔者认为,首先,实践中与11号文机器设备等货物同时提供建筑安装业务实质相同的情形不胜枚举,采取通过诸如11号文税收规范性文件方式单独予以规定,显然不是科学之举。根本上需从增值税立法层面对混合销售行为和兼营销售行为予以重新界定,通过制度设计,明确各自适用情形及范围。其次,11号文第一条要求纳税人应该分别核算货物和建筑服务销售额,才允许按货物销售和建筑服务销售分别适用税率(征收率)计税,但是,如果纳税人未分别核算两类业务销售额,此时又该如何计税?由于11号文将该类业务特别定性为“兼营销售行为”,根据财税[2016]36号文对兼营销售计税的规定:“……应当分别核算适用税率或征收率的销售额;未分别核算的,从高适用税率。”因此,笔者认为,针对11号文第一条规定,若纳税人对该类业务未分别核算销售额,应采取从高适用税率计缴增值税。

2. 第四条政策。11号文第四条是专门针对纳税人销售电梯(包括自产和外购,下同)兼安装业务增值税处理的规定,即“一般纳税人销售电梯的同时提供安装服务,其安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税”。尽管该条规定已被42号文废止,但是从政策连续性角度来看,其仍具有重要的借鉴意义。该条规定中“电梯”显然应归属为“机器设

备”类货物,可见,11号文单独将电梯这类“机器设备”销售兼安装业务定性为“兼营销售行为”(与11号文第一条一致),此外,还规定不管是自产还是外购的电梯货物均适用本条规定。在计税方法上,纳税人除可以按兼营销售规定分别计算增值税外,对电梯安装服务销售额部分,该条规定还允许纳税人可选择适用甲供工程采取简易计税方式计缴增值税,即一般纳税人销售电梯同时提供安装服务,有两种增值税计税方式可供选择:①按16%的税率计算货物销售增值税、按10%的税率计算安装服务增值税;②按16%的税率计算货物销售增值税、按3%的征收率计算安装服务增值税。

可以看出,11号文第四条是将“机器设备”中的电梯货物单独列出来,对纳税人销售该类特定货物同时提供安装业务的增值税处理进行特别规定,除适用11号文第一条按兼营销售行为处理外,就电梯安装服务部分,还提供了第二种计税方式选择,即可以适用甲供工程采取简易方法计税,体现了税法的必要灵活性,提高了纳税人的税收遵从,同时也能满足纳税人税务管理需求。

3. 第一、第四条政策有关兼营销售行为定性合理性分析。在11号文出台前,根据财税[2016]36号文的规定,纳税人销售机器设备等兼建筑安装业务应界定为混合销售行为,应根据纳税人“经营主业性质”确定适用税率,就其全部销售额按销售货物适用16%的税率计税,或者按销售服务以10%的税率计税。混合销售税制从制定至今,由于其在业务界定、主业划分、税额计算等方面缺乏统一的规范,各地税务机关在该类业务执行口径上的差异性较大,容易诱发纳税人利用其进行制度性逃税,导致税收不公平,税企间争议与冲突不断。全面“营改增”后,原混合销售业务所属各业务均归属于增值税范围,可以将其理解为包括不同增值税率的综合性销售业务,比照“营改增”后兼营销售业务“纳税人兼营不同税率的项目……”的规定,笔者认为,兼营销售政策完全融合混合销售业务。

实际上,对于纳税人销售电梯等同时提供建筑安装业务,完全可以将其划分为货物销售和建筑安装服务两项业务,相应地,这两项业务收入也可以分别确定。以电梯销售并提供安装为例,显然,电梯销售业务收入可以根据市场价格等方式确定,安装服务收入可根据该类安装业务市场平均计时工资等为基础进行确定。同时,与销售电梯及提供安装服务相

关的成本费用也可以通过多种方式确定,如根据与电梯生产或购进及电梯安装等环节相关的增值税专用发票、成本费用会计核算资料等确定。

若按照兼营销售行为分别计税,则公式为:(销售电梯收入-与销售电梯相关的成本费用)×适用税率(16%)+(电梯安装服务收入-与电梯安装服务相关的成本费用)×适用税率(10%)=销售电梯业务增值额×适用税率(16%)+提供安装服务增值额×适用税率(10%)。若按照混合销售行为计税,则公式为:(销售电梯并提供安装服务收入总额-与销售电梯及其安装服务相关的成本费用)×16%(或10%)。对比可以发现,若按照兼营销售行为分别计税,其增值额的计算更接近增值税计税本质(即对增值额征税),纳税人增值税税负更为合理,充分体现了增值税的税收中性原则。综上,笔者认为,11号文第一、第四条将销售机器设备等兼(建筑)安装业务定性为兼营销售行为有其合理性和必要性。

(二)42号文相关税收政策规定及解析

1. 第六条第一款政策。42号文第六条第一款规定:“一般纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务,应分别核算机器设备和安装服务的销售额,安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。”对于纳税人销售自产机器设备类货物的同时提供安装服务,笔者认为,该类销售行为在业务实质、计税原理等方面与本文前述11号文有关业务定性的解析相同,因此,42号文将销售自产机器设备兼安装业务定性为兼营销售行为。根据业务性质相同适用税法相同的原则,42号文第一条延续了11号文第四条中“安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税”的政策,规定纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务,其安装服务可以适用“甲供工程选择适用简易计税方法计税”。此外,与前文对11号文第一条规定的解析一样,对于销售机器设备兼安装业务,如果纳税人未分别核算两类应税业务收入,应按照从高使用税率原则计缴增值税。

2. 第六条第二款政策。第六条第二款规定为:“一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务,如果已经按照兼营的有关规定,分别核算机器设备和安装服务的销售额,安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。”从该条规定的字面意思来理解,对纳税人销售外购机器设备同时提供安装服务,该类业务的增值税处理取决于其会计核算方式,如果纳税人采取分别核算机器设备销售额

与安装服务销售额,则该类业务就应定性为兼营销售,并且,其安装服务收入可以按照甲供工程适用简易计税方法计税;反之,如果其未分别核算两类业务销售收入,则该业务就不属于兼营销售行为,那么,此时该类销售业务该按何种销售行为定性以及如何进行税务处理呢?42号文本款规定并未予以明确。全面“营改增”后,对于一项销售行为,财税[2016]36号文主要划分为三种类型,即单一销售行为、混合销售行为和兼营销售行为。笔者认为,对于一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务,如果纳税人没有按兼营销售要求进行会计核算时,则该类销售业务应定性为混合销售行为,按照混合销售规定计缴增值税。综上,对于一般纳税人销售外购机器设备并提供安装服务业务的,笔者认为其性质上属于待定型增值税销售业务,其具体定性须根据纳税人是否分别核算两类销售收入予以判定,从而选择相应的增值税税务处理规定。可见,42号文本款规定,为纳税人对该类业务增值税处理提供了多种计税方式选择,也为纳税人在处理该类业务时提供了税收筹划空间。

(三)11号文、42号文相关政策规定的区别与联系

42号文出台后,11号文第一条规定中纳税人销售“活动板房”“钢结构件”自产货物同时提供建筑安装服务,对于该类兼营销售业务,其“建筑安装服务”部分是否可以按照甲供工程适用简易计税方法计税?对比11号文第一条与42号文第六条第一款规定,可以发现两条规定在适用范围上属于包含与被包含关系,即42号文第六条第一项规定只适用于“机器设备”类货物,11号文第一条规定则适于“活动板房”“机器设备”“钢结构件”等货物。此外,11号文第一条规定重在对该类销售业务的定性,以明确采取分别计税方式。而42号文第六条第一款规定除对其业务进行定性外,还强调该类业务中安装服务部分除可以选择适用税率计税外,还可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。根据税收法定性原则,笔者认为,不应将“按照甲供工程选择适用简易计税方法计税”政策,扩大应用于11号文第一条销售“活动板房”“钢结构件”并提供建筑安装业务的情形,即一般纳税人销售自产活动板房、钢结构件等货物,应分别核算货物和建筑安装服务收入,根据兼营销售要求计缴增值税,对于其建筑安装服务收入,不适用按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。此外,鉴于42号文第六条为11号文第四条适用范围

的扩大版和规定内容的详细版,即11号文第四条涵盖在42号第六条之中,因此,42号文明确废止了原11号文的第四条规定。

三、11号文、42号文相关政策中有关概念的解析

(一)对文件中“自产”的界定

11号文第一条规定中纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等须为其自产货物,42号文第六条第一款规定该政策适用纳税人自产机器设备,第二款政策则是针对纳税人销售外购机器设备,可见,要正确运用上述文件政策规定,首先须对“外购”和“自产”两种取得方式进行准确界定。其中,“外购”方式相对容易判断(比如可以根据采购业务相关票、证以及会计核算资料等予以判定,如机器设备采购合同、增值税专用发票、会计账簿等),但是“自产”方式则比较复杂,因此,本文重点对其进行解析。

1. 国家税务总局公告2011年第23号文相关规定。通过检索相关税收文件,笔者查询到《国家税务总局关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的公告》(国家税务总局公告2011年第23号文,以下简称“23号文”)对“自产货物”等相关内容的规定:“……纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务,须向建筑业劳务发生地主管税务机关提供其机构所在地主管国家税务机关出具的本纳税人属于从事货物生产的单位或个人的证明”。可见,根据该文件的规定判断货物是否为自产,首先要求纳税人应属于该类货物的生产型企业,本文认为“该类货物生产型企业”应理解为企业在该类货物生产中起主导性作用,企业拥有该类货物生产的关键技术、核心知识产权等,并主导货物生产过程。实务中,针对委托加工方式取得货物是否属于自产,部分地方税务部门也是根据23号文来执行。

2. 对“自产货物”定义的解析。通过查阅词条,“自产货物”的定义是生产企业购进原、辅材料,经过本企业加工生产或委托加工生产的货物(含扩散加工产品、协作生产产品),其中委托加工收回的货物也包括在内。那么在本文语境下,纳税人委托他人(企业)加工生产机器设备等货物是否属于11号、42号文中的“自产”呢?笔者认为,对于委托加工生产收回机器设备等不应属于11号文、42号文中的自产货物,理由如下:在现行增值税相关法规中,相关条文都是将“委托加工货物”与“自产货物”进行并列表述,如《增值税暂行条例实施细则》第四条对视同销

售情形进行规定时,其第(五)~(八)项都是以“将自产、委托加工(或购进)货物……”的形式表述,可见,自产与委托加工两种货物的取得方式在增值税法上不是包含关系,而是并列关系。

综上,笔者认为,对于11号文、42号文中有关销售机器设备等自产货物同时提供建筑(安装)业务增值税税收政策,在判定是否为“自产货物”时,可以参考23号文的规定,纳税人提供合法有效的、能够证明其属于生产该类货物身份的资料(如电梯生产企业须提供工商营业执照、安装资质等),以此证明销售货物属于其自产,从而符合11号文、42号文的政策要求。此外,还应根据实质重于形式的原则,对是否为纳税人自产货物进行判定,比如,对于满足生产过程由委托方主导之实质的委托加工生产货物业务,在性质上应作为委托方自产货物。

(二)对“机器设备”的界定

1. 相关税法对“设备”的界定。现行税法并没有对“机器设备”的概念及其范围进行规定,但是,与机器设备相关的“设备”“工具”术语在相关税法中常常出现。《企业所得税法实施条例》第六十条在规定固定资产折旧最低年限时,列举了机械和其他生产设备:与生产经营活动有关的器具、工具、家具,飞机、火车轮船以外的运输工具以及电子设备。此处的“机械和其他生产设备”与“机器设备”概念接近。财政部、国家税务总局《关于软件产品增值税政策的通知》(财税[2011]100号)中的相关条款也涉及“设备”等,其第二条第三款规定:“嵌入式软件产品是指嵌入在计算机硬件、机器设备中并随同其一并销售,构成计算机硬件、机器设备组成部分的软件产品。”第七条第一款:“……随同计算机硬件、机器设备一并销售嵌入式软件产品……。”此外,在《个人所得税法实施条例》第八条第八、第九款对财产租赁所得、财产转让所得税的规定中,对其财产范围界定时提及包括“机器设备”。可以看出,现行税法对“设备”“机器设备”等术语是采取直接引用方式,而并未对其概念、划分标准、范围等予以界定,造成实务中征纳双方在理解上存在差异,引发税企争议。

2. 相关行业标准对“机器设备”的界定。查阅相关文献发现,目前涉及机器设备划分的标准主要有两个,一是住建部颁布的《建设工程计价设备材料划分标准》(GB/T 50531-2009),二是国家标准化委员会等颁布的《固定资产分类与代码》(GB/T 14885-2010)。下文就以上两个划分标准文件涉及的机器设

备内容进行分析。

在《建设工程计价设备材料划分标准》中,“设备”的定义为:经过加工制造,由多种部件按各自用途组成独特结构,具有生产加工、动力、传送、储存、运输、科研、容量及能量传递或转换等功能的机器、容器和成套装置等。同时规定了设备与材料的划分原则:“应根据其供货范围、特性等情况,以及本标准对设备、材料的定义分别确定,不应仅依据物品的品名而划分。”此外,该标准适用于“建设项目”计价中设备材料划分,以及设备材料费用的归类和计算。该标准按生产和生活使用目的将设备分为建筑设备、工艺设备以及工艺性主要材料等。通过11号文、42号文中“销售自产(外购)机器设备(等)的同时提供建筑(安装)服务”表述可以看出,两个文件不应仅限于对建设工程企业涉及“机器设备”兼安装服务的征税规定,所有一般纳税人适用该类业务的均应适用本政策。可见,《建设工程计价设备材料划分标准》中“机器设备”的外延窄于11号文、42号文中的“机器设备”。

《固定资产分类与代码》中,将设备分为通用设备、专用设备。其中,通用设备包括:计算机设备及软件,办公设备,车辆,图书档案设备,机械设备,电气设备,雷达、无线电和卫星导航设备,通信设备,广播、电视、电影设备,仪器仪表,电子和通信测量仪器,计量标准器具及量具、衡器。专用设备包括:探矿、采矿、选矿和造块设备,石油天然气开采专用设备,工程机械,纺织设备等。可见,本标准对设备的分类未区分行业,属于对设备的通用型分类,适合于不同行业主体。笔者认为,11号文、42号文中“机器设备”外延应包含在本规定“设备”范围之内。

3. 对“机器设备”的解析。从词义上来分析“机器设备”,可以将其分解为“设备”和“机器”两个词语,从二者关系上来讲,“设备”是核心词语,“机器”为限定性词语。从词义上来说,设备是指可供人们在生产中长期使用,并在反复使用中基本保持原有实物形态和功能的生产资料和物质资料的总称。机器是指由各种金属和非金属部件组装成的装置,消耗能源以运转、做功,用来代替人的劳动,进行能量转换、信息处理以及产生有用功,一般由动力部分、传动部分、执行部分和控制部分组成。可见,“机器设备”的界定重在机器性,即强调具有一定机械结构,

需一定动力驱动,能完成生产、加工、运转等功能(效用)等。

综上,可以看出,11号文、42号文对“销售自产(外购)机器设备(等)的同时提供建筑(安装)服务”政策的适用主体未限定行业,相应地,“机器设备”是指适用于一般主体、满足“机器”特征的设备。因此,笔者认为,只要同时符合上述机器设备特征的货物,均应属于增值税法中的“机器设备”,由此,本文认为,《固定资产分类与代码》标准划分的“设备”更接近11号文、42号文中的“机器设备”。

四、总结

11号文第一条、42号文第六条政策的出台,明确了纳税人销售机器设备等货物兼建筑(安装)服务业务增值税兼营销售行为的性质。相较于11号文第四条的规定(已废止),42号文第六条将原只适用于“电梯”货物的税收政策(即兼营销售行为分别计税,安装服务部分可按照甲供工程选择适用简易计税),扩大至“机器设备”类货物,对提供该类业务的一般纳税人而言,无疑是一项重大利好税收政策。但是,如本文前述,11号文、42号文相关条款规定中,对诸如11号文第一条是否适用“可按照甲供工程选择适用简易计税”,对“自产(货物)”、“机器设备”如何界定及其范围等问题未予明确,这些瑕疵将影响11号文、42号文在指导实际业务时的应用,也可能造成新的税企冲突。因此,笔者建议相关立法部门对包括本文所述未明之处的政策作进一步明确,使该类业务的增值税政策规定趋于完善。

主要参考文献:

- [1] 国家税务总局. 关于进一步明确营改增有关征管问题的公告. 国家税务总局公告2017年第11号, 2017-04-20.
- [2] 财政部, 国家税务总局. 关于全面推开营业税改征增值税试点的通知. 财税[2016]36号, 2016-03-23.
- [3] 国家税务总局. 关于明确中外合作办学等若干增值税征管问题的公告. 国家税务总局公告2018年第42号, 2018-07-25.

作者单位:重庆电子工程职业学院财经管理学院, 重庆 401331