

# 建筑设计劳务分包的差额纳税烦恼

■ 王 骏

按照我国现行营业税制度,建筑行业、勘察设计行业、物业管理行业所执行的营业税差额纳税政策减轻了这些行业的营业税负担,受到了纳税人的普遍欢迎。但是对于可以享受差额纳税待遇的勘察设计单位而言,纳税人对勘察设计劳务的理解与税务机关迥然不同,这就给勘察设计行业特别是其中的建筑设计行业的税务处理带来了不小的烦恼。

## 案例: 勘察设计企业享受差额纳税遭遇尴尬

在大连地税网站上有一个2009年10月9日关于“提供设计劳务分包是否差额纳税?”的问题解答。提问方:我公司是一家有资质的设计单位,现有一业务需要转包给分包单位,转包的这部分价款是否可以从公司的收入中扣除,差额计征营业税?大连地税答复如下:“《中华人民共和国营业税暂行条例》(中华人民共和国国务院令2008年第540号)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。但是,下列情形除外:(一)纳税人将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额为营业额;(二)纳税人从事旅游业务的,以其取得的全部价款和价外费用扣除替旅游者支付给其他单位或者个人的住宿费、餐费、

交通费、旅游景点门票和支付给其他接团旅游企业的旅游费后的余额为营业额;(三)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;(四)外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务,以卖出价减去买入价后的余额为营业额;

(五)国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。《国家税务总局关于勘察设计劳务征收营业税问题的通知》(国税函[2006]1245号)规定:勘察设计单位将承担的勘察设计劳务分包或转包给其他勘察设计单位或个人并由其统一收取价款的,以其取得的勘察设计总包收入减去支付给其他勘察设计单位或个人的勘察设计费后的余额为营业税计税营业额。因此,如果贵公司提供的设计是勘察设计劳务,则以其取得的勘察设计总包收入减去支付给其他勘察设计单位或个人的勘察设计费后的余额为营业税计税营业额。如果是其他设计劳务应以取得的全部收入缴纳营业税。”

大连地税的这个回答本身并没有错,但问题的关键点并没有解决,还需提问的人自己去判断其所说的设计是否属于勘察设计。当然提问的人也糊涂,没有说清楚自己的设计到底是什么样的设计。

无独有偶,某省的一家勘察设计企业也遇到了这个问题。这家企业是

一家改制后的勘察设计研究院有限公司,此前并没有出现过分包业务。2010年10月,该研究院的一笔建筑设计劳务发生分包,对于是否可以按照国税函[2006]1245号文的规定实行营业税差额纳税这个问题,当地的主管税务机关认为,国税函[2006]1245号文规定的差额纳税待遇只能给勘察设计企业,不能给其他设计企业,该勘察设计研究院本次分包的是一般建筑设计,不属于勘察设计,不能享受差额纳税待遇。但该勘察设计研究院的总经理认为,税务部门对勘察设计的理解有误,勘察设计是一个并列词组,勘察是勘察、设计是设计,说“勘察设计”其实是将两个行业并列到一起,不能理解为设计之中包括勘察设计,还有其他设计,“勘察”并不是“设计”的定语,勘察和设计是两个不同的子行业,也是工程管理的不同环节,彼此之间是并列关系,而不是包含关系。多次沟通后,双方还是没有达成一致意见,最终这家勘察设计研究院还是采纳了税务机关的意见,暂就总承包金额作为计税依据全额缴纳营业税并在次月15日之前进行申报。

## 思辨: 建设工程勘察和设计到底是什么关系?

2010年8月18日上海市地方税务局印发的《营业税差额征税管理办法》(沪地税货[2010]28号)第二条规定,“本办法适用于本市范围内负有营业

税纳税义务,按差额方式确定计税营业额,并据以征收营业税(以下简称差额征税)的单位和个人(以下简称‘纳税人’)。”该文第三条同时规定,“第二条所称‘按差额方式确定计税营业额’是指以纳税人在中华人民共和国境内提供营业税应税劳务、转让无形资产或销售不动产时(以下简称应税行为),以收取的全部价款和价外费用减去规定可扣除的支付款项(以下简称扣除项目)后的余额为计税营业额。”该办法《附件一:按差额方式计征营业税的具体项目》第48项规定,“勘察设计单位将承担的勘察设计劳务分包或转包给其他勘察设计单位或个人,并由其统一收取价款的,以其取得的勘察设计总包收入减去支付给其他勘察设计单位或个人的勘察设计费后的余额为计税营业额。”第50项规定,“对本市设计单位将承担的设计劳务分包给其他设计单位并由其统一收取价款的,以其取得的设计总包收入减去支付给其他设计单位设计费后的余额为计税营业额。”虽然上海这个办法没有直接解释勘察和设计之间的关系,但已经明确将设计纳入了差额纳税的范围。那么,上海的这个规定是否是特例呢?

2008年12月30日发布的《新疆维吾尔自治区地方税务局关于项目总承包建筑安装工程征收营业税问题的通知》(新地税发[2008]296号)专门对建设工程项目总承包方式征收营业税做出了规定。规定指出,对项目总承包人将设计工作分包给其他设计单位的,按设计总收入减去分包支出的差额征收营业税。很显然,该文件也是直接对设计劳务给予了差额纳税的待遇,而且是专门针对建设工程总承包做出的规定,也主要针对建筑设计领域。

以上两条线索都来自于税务文件,那么在建筑专业领域,对勘察设计又是如何界定的呢?最有说服力的界定应该来自于国务院发布的《建设工程勘察

设计管理条例》,文件中明确将勘察和设计分为两种不同的建设工程活动。条例指出,“建设工程勘察,是指根据建设工程的要求,查明、分析、评价建设场地的地质地理环境特征和岩土工程条件,编制建设工程勘察文件的活动;建设工程设计,是指根据建设工程的要求,对建设工程所需的技术、经济、资源、环境等条件进行综合分析、论证,编制建设工程设计文件的活动。”可见,勘察和设计是建设工程活动中两个不同的子领域,彼此之间不是包含关系,而是并列关系。

#### 引申:老文件不老,建设工程勘察设计行业可资利用

笔者通过进一步的调查了解发现,确实有不少企业并没有享受到建筑设计劳务分包的差额纳税待遇。如果国税函[2006]1245号文的相关政策能得到更好的落实,一定可以发挥更大的行业推进作用。

国税函[2006]1245号文规定的差额纳税政策的适用主体为勘察设计单位。这里所称勘察设计单位,并不是要求单位的名称中有“勘察设计”字样。根据《建设工程勘察设计管理条例》规定:“国家对从事建设工程勘察、设计活动的单位,实行资质管理制度。具体办法由国务院建设行政主管部门商国务院有关部门制定。”为落实这一要求,建设部制定了《建设工程勘察设计企业资质管理规定》。因此,建设部门颁发的企业经营资质证书可以作为一般情况下判断勘察设计单位及其提供建设工程勘察设计劳务的一项基础参考资料。但需要注意的是,《建设工程勘察设计管理条例》规定,“抢险救灾及其他临时性建筑和农民自建2层以下住宅的勘察、设计活动,不适用本条例;军事建设工程勘察、设计的管理,按照中央军事委员会的有关规定执行。”因此,对工程勘察设计劳务征税,不能仅以建设部门授予的经营资

质作为唯一征税标准,在一些涉及上述规定的特殊情况中,还要注重其建设工程勘察和设计活动的实质,以此作为差额纳税的依据。

勘察设计劳务与建设工程密切相关,勘察设计单位的专业资质管理也是由国务院建设主管部门负责的,但需要注意的是,勘察设计活动不属于营业税中建筑业税目的征收范围,在实际征税时应该按照营业税税目中的服务业征税,即使是差额纳税,也应该适用服务业税目5%的税率而并非适用建筑业税目3%的税率。但对于不属于建设工程的设计,如美容美发行业的个人形象设计、广告领域的图文设计等,都不能享受国税函[2006]1245号文的差额纳税待遇。我国一直鼓励勘察设计企业从事工程总承包,勘察设计企业从事工程总承包取得的全部收入可能包括了勘察劳务收入、设计劳务收入、工程施工收入、工程监理收入、工程咨询收入、工程管理服务收入,这些不同的收入在营业税上也可能分属不同的税目或者享受不同的纳税待遇,勘察设计单位取得勘察和设计劳务收入,应与其他劳务收入项目分别核算,并按照各自适用的税收政策分别计征营业税。如果勘察设计单位在收入核算中没有将建筑工程勘察和设计收入与其他收入有效区分,就不应适用国税函[2006]1245号文,此时就只能按照营业税的一般规定全额征收营业税。■

(作者单位:中国转让定价服务联盟·思威瑞特联合(北京)咨询有限公司)

责任编辑 刘莹

