

# 建筑和房地产企业 增值税纳税义务时间问题探析

杨阳 ■

**摘要：**本文结合案例分析了建筑企业的增值税纳税义务时间与其会计收入确认的差异，即出现没有收到销售款也需计算缴纳增值税的情况。指出建筑企业与房地产企业预收款纳税义务时间存在着差异，房地产企业收取的预收款仅产生了增值税预缴义务，并未发生真正的增值税纳税义务，而建筑企业在收到预收账款的当天作为增值税纳税义务时间。相关差异使得增值税留抵税额长期得不到抵扣，出现垫税风险等，需要相关部门对相关规定进行改进与完善。

**关键词：**建筑企业；房地产企业；纳税时间；增值税；留底税额；预缴款

**中图分类号：**F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)09-0057-03

1993年我国颁布的《增值税暂行条例》规定纳税人销售货物或提供应税劳务，收讫销售款或索取销售款凭据的当天为增值税纳税义务发生时间。随后2008年，国家税务总局对《增值税暂行条例》中纳税义务时间进行了修订，增加了“先开具发票的纳税义务时间为开具发票的当天”。2016年《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号）又重新做了一些补充说明：首先，“收讫销售款”是指纳税人在销售服务、不动产或无形资产的过程中或完成后收到款项。其次，“取得销售款凭据的当天”是指在书面合同中约定的付款日期，未约定付款日期或无书面合同则为服务或资产转让完成的当天。最后，对某些特殊行业的纳税义务时间也相应作出补充，如针对纳税人采用预收方式进行租赁服务的，其纳税义务时间为收到预收款的当天。

对比增值税纳税义务发生时间的几次调整路线可发现，税收征收管理在逐

渐严控，并严格遵循“发票控税”原则。本文认为这种趋势对此次纳入“营改增”的建筑业和房地产业影响较大。作为具有密切联系的且具有上下游关系的建筑业和房地产业来说，两者纳税义务时间同步可以更好地完善增值税抵扣链条，增加税负的公平，但在实务中两个行业在纳税义务、预收款、留底税额等纳税义务时间方面还存在一些问题，本文拟对此进行探讨。

## 一、建筑企业增值税纳税义务时间问题分析

合同约定导致建筑企业的收入确认时间与纳税义务发生时间存在差异，从而导致实务中会计与税务处理的差异。

案例一：2019年1月份，甲建筑企业承包乙开发商的A工程项目，工期约定为2019年1月1日至12月31日。双方在建筑合同中约定：工程结算以完工进度为准，结算时需要甲建筑企业、乙开发商以及丙监理公司三方共同签字认可

的工程进度表，方可结算工程价款。监理公司每月出具工程完工进度报告，工程审计单位丁接受乙开发商的委托对工程价款按照季度审核工程价款，但由于乙开发商与甲建筑企业对于工程结算价款迟迟没有一致意见导致审计单位无法出具审计报告。为不耽误工程进度，乙开发商于当年8月替甲建筑企业垫付了一部分建筑工人工资。当年年底，工程结算价款的审计报告经甲乙双方认可后由丁出具，工程在12月竣工。

案例中甲建筑企业第一季度的纳税义务发生时间应在当年的4月份进行确认还是审计报告出具的当年12月份需探讨。此外，8月乙开发商对甲建筑企业建筑工人支付的部分工资是否意味着甲产生了相应的纳税义务，也需要进一步进行确定。

根据现行增值税规定可知，确定增值税纳税义务发生时间需要满足两个隐含条件：其一，该应税行为已经发生；其二，取得销售款或取得索取销售款的

作者简介：杨阳，陕西财经职业技术学院会计三系讲师。

凭据。这两个条件同时满足的当天即宣告增值税纳税义务发生。在上述案例中,一季度甲建筑企业的建筑服务应税行为已经发生,符合增值税纳税义务的第一个条件,但取得索取销售款的凭据的时间却为当年的12月(建筑合同约定经甲乙双方确认审计报告后按照工程结算价进行结算,双方确认的时间为当年12月)。以此来看,同时符合两个条件的时间为2019年12月,则甲建筑企业的纳税义务时间应为12月。此外,针对乙开发商为甲8月份垫付的一部分工资,若是一季度的,则意味着甲公司部分增值税纳税义务时间在此时发生。因此,甲公司一季度纳税义务的发生时间从法律法规角度来看,一部分发生于8月份,一部分发生于12月。

上述案例中甲乙双方对工程结算价款迟迟不能达成一致意见若是主观原因,则有可能存在故意推迟纳税义务的嫌疑,需要税务机关进行核实作出判断。

同时,根据财税[2016]36号文规定,提供建筑服务需要按照完工百分比法进行相应的会计核算,确认收入与成本。但是实务中,建筑行业大多在合同中约定按照完成工作量的80%左右收取进度款。例如,某建筑公司与房地产企业签订合同,工程每次的结算价款按照完工进度的80%收取。现某个结算期间建筑公司完成的工作量对应工程款收入为3000万元,如按照会计准则规定则需要确认收入为3000万元,但按合同约定企业实际收到的工程款仅2400万元。按照财税[2016]36号文的规定,建筑公司应开具的发票金额为2400万元。若企业未采取预收款方式,则纳税义务时间即为合同约定的付款日期,为约定的收到工作量80%对应工程款的当天,即企业按照合同约定的2400万元确认增值税纳税义务。对此,企业会计确认收入为3000万元,但是开票仅2400万元,因此少开的税款难免会带来避税嫌疑;若企

业会计上确认为2400万元,则又违背了企业会计准则的有关规定。可见纳税义务时间导致会计收入的确认与增值税税法规定的销售额存在一定的差异。

## 二、房地产业与建筑业预收款纳税义务时间问题分析

建筑企业与房地产开发企业增值税纳税义务的主要差异在于“收到预收款当天是否为企业增值税纳税义务发生时间”,同时,建筑企业及房地产开发企业跨区域经营的预缴增值税制度也会带来两者之间一定的纳税差异。《关于深化增值税改革有关政策的公告》明确了增值税一般纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物,原适用16%税率的,税率调整为13%;原适用10%税率的,税率调整为9%。假设案例中业务发生在2019年税率调整之后,建筑业和房地产业均按照9%税率缴纳。适用简易征收的,仍按照5%的税率计算。其中,一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。预缴税款按照以下公式计算:应预缴税款=预收款÷(1+适用税率或征收率)×3%。

### (一) 房地产企业预售房产的增值税纳税义务时间

#### 1. 开盘前收取各类订金的增值税纳税义务时间

《商品房销售管理办法》第三条规定:“商品房销售包括商品房现售和商品房预售。”第二十二条规定:“不符合商品房销售条件的,房地产开发企业不得销售商品房,不得向买受人收取任何预订款性质费用。符合商品房销售条件的,房地产开发企业在订立商品房买卖合同之前向买受人收取预订款性质费用的,订立商品房买卖合同时,所收费用应当抵作房价款;当事人未能订立商品房买卖合同的,房地产开发企业应当向买受人返还所收费用;当事人之间另

有约定的,从其约定。”实务中常见的是房地产企业在没有拿到商品房预售许可证时,即开盘前就开始收取各类所谓的“诚意金”“会员费”等订金。这时由于企业与客户间还没有签订《商品房销售合同》,按照财税[2016]36号文第45条的规定,其所谓的应税行为即收款义务根本没有发生,是不需要缴纳增值税的。因此,房地产企业在开盘前收取的各类形式的订金应在“其他应付款”会计科目进行核算,并不产生增值税纳税义务。

#### 2. 开盘后的预收款或者银行贷款增值税纳税义务时间

案例二:鑫悦房地产开发公司为增值税一般纳税人,其房产销售采用预收账款方式对外销售。2019年11月销售房产情况如下:商业用房甲项目对外销售共取得含税销售额33300万元;住宅项目乙对外销售共取得含税销售款11100万元;住宅项目丙取得含税销售额6000万元。假设甲乙项目采用一般计税方法核算,丙项目作为老项目采用简易计税的方法核算,当期(11月份)鑫悦公司上期留抵税额合计150万元。

该案例中鑫悦公司2019年11月应预缴的增值税分别为:甲商业项目应预缴增值税916.5万元(33300÷1.09×3%);乙住宅项目应预缴增值税合计305.5万元(11100÷1.09×3%);适用简易计税的丙住宅项目应预缴增值税合计171.43万元(6000÷1.05×3%)。三个项目合计应预缴增值税1393.43万元(916.5+305.5+171.43)。

根据《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第53号)的规定,期房销售时由于还未完工,所收取的房款应作为“预收账款”,由于还没有将房子移交给客户,因此并没有发生纳税义务。增值税纳税义务时间应为房地产公司与客户签订的购房合同中所约定的房子交付时间,若房子的实际交付时间晚于购房

合同中所约定的日期,应以房地产公司实际交付客户钥匙的时间为增值税纳税义务时间。因此,企业收到预收款的当天并不是增值税纳税义务发生时间。2019年11月鑫悦公司仅需要按照规定计算应预缴的增值税,而无需按照一般计税方法确定当期的销项税额,这也意味着当期留抵的150万元税额需结转至下一期。

为进一步讨论,假设到了2020年9月份,上述乙和丙两个住宅项目全部完工并交付(此前2019年12月至2020年8月其他业务此处暂时不予以考虑),当期取得已认证进项税额130万元,留抵税额已经累计至320万元。2020年9月份鑫悦公司应缴纳的增值税计税情况为:首先,一般计税项目乙当期确认销项税额为916.51万元( $11\ 100 \div 1.09 \times 9\%$ ),则应纳税额合计为466.51万元( $916.51 - 130 - 320$ )。其次,简易计税项目丙合计应纳增值税额为285.71万元( $6\ 000 \div 1.05 \times 5\%$ )。再次,当期可抵减2019年11月乙和丙两个项目预缴的增值税合计476.92万元( $305.5 + 171.42$ )。鑫悦公司2020年9月份最终应纳增值税合计275.3万元( $466.51 + 285.71 - 476.92$ )。

由上述可知,鑫悦公司2020年9月份当期应纳税额计算时未扣减尚未完工的甲商业地产项目在2019年11月份预缴的916.5万元增值税。原因在于现行增值税规定,房企销售自行开发的房地产项目的纳税义务时间为项目完工时,也即房地产开发企业预缴增值税抵减的时间应该是其增值税纳税义务发生后。全面营改增实施不久,《增值税会计处理规定》(财会[2016]22号)规定,房企在预缴增值税后只有在纳税义务发生时方可将此前计入“应交税费——预交增值税”账户的余额结转至“应交税费——未交增值税”科目。为简化操作,实务中很多房地产开发公司将向客户交付房产的当天作为纳税义务发生时间。为此,案例

二中由于甲商业住宅项目在2020年9月份尚未完工并未发生纳税义务,因此不能抵减此前该项目的预缴增值税。

(二) 建筑企业预收款下的增值税纳税义务时间

案例三:红星建筑公司为增值税一般纳税人,注册经营地为江苏省南京市。2019年9月3日,其与凯越房地产企业签订一份建筑合同,承接该开发商在河南的甲建筑项目,合同约定双方签字后5个工作日凯越公司预付2220万元工程款给红星公司;9月7日,又与湖北省宏达房地产开发企业签订建筑合同承接武汉市乙建筑项目,合同签订当日红星公司收到预收款合计333万元;9月12日,再与安徽省凯越房产签订承接武汉丙清包工合同,合同签订后3个工作日内收到了其支付的预收款200万元。其中,甲、乙两个项目适用于增值税一般计税方法,丙项目适用于简易计税;红星公司9月份针对上述三个新签订项目尚未发生各种成本费用,9月当期红星公司已在税务局认证的进项税为20万元、上期留抵税额5万元。

首先,红星公司针对9月甲乙丙三个项目应预缴的增值税分别为:甲项目应在河南预缴增值税61.1万元( $2\ 220 \div 1.09 \times 3\%$ );乙项目应在武汉市预缴增值税9.17万元( $333 \div 1.09 \times 3\%$ );丙项目应在武汉市预缴增值税5.71万元( $200 \div 1.05 \times 3\%$ )。其次,红星公司9月份应在南京市申报缴纳增值税:一般计税方法下,当期红星公司确定的销项税为210.8万元( $2\ 220 \div 1.09 \times 9\% + 333 \div 1.09 \times 9\%$ ),则一般计税应纳税额为185.8万元( $210.8 - 20 - 5$ );简易计税项目应纳税5.71万元( $200 \div 1.05 \times 3\%$ )。最后,进一步考虑此前已在异地预缴增值税合计75.98万元( $61.1 + 9.17 + 5.71$ ),则当期红星公司实际应缴纳增值税115.53万元( $185.8 + 5.71 - 75.98$ )。

针对案例三可知,虽然红星公司承

接的各个建筑工程尚未动工,但是仍需要在收到预收款的当天确认增值税纳税义务,需要在当期确认预缴的增值税税额和实际应纳税额,而且在纳税人机构所在地进行纳税申报时可以对收到预收款时预缴的增值税进行抵减。

(三) 房地产业与建筑企业预收款纳税义务时间不一致的问题

对房地产开发企业和建筑企业在预收账款下的增值税纳税处理对比可发现,两者存在着差异。一是纳税义务差异。房地产企业在收到预收账款的当天仅产生了增值税预缴的义务,并未发生真正的增值税纳税义务,建筑企业则是在收到预收账款的当天作为增值税的纳税义务时间。二是两类企业预缴税款抵减时间存在差异。增值税税法规定,增值税纳税义务发生时计算应纳税款并抵减此前预缴的增值税款。由于第一点的差异导致建筑企业收到预收款的当期即可抵减预缴的增值税款,而房地产企业只有在完工交付后才可抵减。

两者的纳税差异显而易见,同时两者在预收款模式下的增值税纳税处理也产生了大量的留抵税额。房地产企业由于纳税义务发生于完工并交付时,导致预缴的增值税额并不是税法中规定的销项税,进一步导致在各个期间产生的留抵税额不得抵扣,随着时间的推移留抵税额逐渐增多。而建筑企业由于收到预收款时并没有充足的进项税,后期若取得进项税又存在着不能匹配销项税的情况,因此也会产生大量的留抵税额,若该项目为简易计税项目,那么留底税额将不能进行抵扣,只能不断累积到下期结转。大量留抵税额出现在两类企业账面上的同时,还需要按照规定预缴税款和缴纳税款,给纳税人的资金流动性带来了压力。因此需要相关部门对相关规定进行及时改进与完善,从而消除各种潜在不利的影响。■

责任编辑 陈利花