

财会月刊

CAI HUI YUE KAN 2015年第2期

国家财政部主管 国家税务总局主管 中国注册会计师协会主管

财政部会计司主管 中国注册会计师协会主管

财政部会计司主管 中国注册会计师协会主管

财政部会计司主管 中国注册会计师协会主管

财政部会计司主管 中国注册会计师协会主管

2015 1 中国
国内统一刊号

[查看版面大图](#)

版面导航

ACADEMIC FRONTIERS

改革·发展

财务·会计

审计·CPA

财政·税务

投资·证券

财政·税务

促进太阳能资源开发利用的财税政策研究

个人纳税遵从实验研究方法述评

企业年金EET型延税政策分析

劳务分包的两种税金抵扣模式比较

不动产交易服务改征增值的思考与建议

对税法若干规定的质疑

劳务分包的两种税金抵扣模式比较

【作者】

张小富¹, 葛新旗²

【作者单位】

(1. 安阳师范学院建筑工程学院, 河南安阳 455002; 2. 东莞职业技术学院财经系, 广东东莞 523808)

【摘要】

【摘要】 本文从施工企业现有的两种劳务分包税金抵扣模式——差额纳税和代扣代缴模式的纳税流程、纳税成本账务处理、资金成本以及结算单格式等方面入手, 详细分析了两种模式的优劣, 对于加强劳务分包模式下施工项目对劳务分包工程款的税金成本管理, 提升其市场竞争力都有重要意义。

【关键词】 劳务分包; 税金抵扣; 比较随着全球经济一体化的深入发展, 国内国际施工业务市场迅猛扩张, 在这种非常规、跨越式、多元化的发展过程中, 为了抢占市场份额, 多数施工企业采取劳务分包运作模式。在劳务分包模式下, 我国的施工企业总承包商与劳务分包商由于各自利益不同, 再加上总承包商对劳务分包商管控机制的缺失, 造成了目前施工企业利润率低、经济效益不理想、市场竞争力下降。

施工项目的税金支出从概念界定上不属于资本性支出, 是一项收益性支出, 即费用成本的支出。目前施工项目营业税及附加税平均税率在3.3%左右。因此, 基于劳务分包模式下施工项目对劳务分包工程款的税金成本管理非常重要。为适应新形势要求, 施工企业应加强税务成本管理, 提升施工项目整体的成本管控水平。

一、劳务分包税金承担模式比较

根据修订的《营业税暂行条例》的规定, 施工企业的总承包商将自己承揽的工程分包给其他施工单位或组织, 总承包商在计算计税基础时, 应以其取得的全部承包价款减去结算给分包商的工程款后的余额为计税基础。

《营业税暂行条例》第十一条“营业税扣缴义务人”中增加了“国务院财政、税务主管部门规定的其他扣缴义务人”的规定, 由此产生了现在的两种劳务分包税金的承担模式: ①总承包商采取代扣代缴模式, 目前税务局较少采用。由于部分财务人员对劳务分包纳税义务在认识上有一定的偏差, 以致存在总承包方未向劳务分包商提供代扣代收税款凭证、或劳务分包商不接受代扣代缴模式等行为。②国内大多数税务局要求的方式, 规定总承包商不得代扣代缴, 必须实行差额纳税的方式。

(一) 纳税流程比较

1. 总承包商代扣代缴纳税流程。如图1所示, S施工企业A项目部在收到甲方结算账单后, 按结算额缴纳营业税金及附加, 同时对当月结算的劳务分包商税金实行代扣代缴, 取得劳务分包商发票和抵扣联税单, 月末按确定的收入差额计提营业税金及附加。

比如业主结算400万元的工程款, 其中100万元为分包, 300万元为自营, 假如只考虑3%的营业税, A项目部自行主动代扣代缴相应税金, 则流程为: 项目部到税务局缴纳12万元的税款, 税务局为A项目部开具400万元的发票, 并提供12万元税收缴款书, 纳税义务人为A项目部, A项目部将400万元发票提供给业主; 同时, 税务局根据分包工程结算金额, 代劳务分包商开具100万元的建安发票提供给A项目部, 作为工程施工分包成本的凭证附件, 并出具3万元的中华人民共和国代扣代收税款凭证, 纳税人为劳务分包商。

2. 总承包商差额抵扣纳税流程。如图2所示，业主根据结算金额，代扣代缴营业税金及附加，B项目部对劳务分包商税金不代扣代缴，只是按结算额扣除税金后的净额在分包成本和应付分包工程款汇总反映，月末按确定的收入全额反映营业税金及附加。这种情况下分包商开具发票并缴纳相应税款以后，到税务局开具《中华人民共和国代扣代收税款凭证》，然后将抵扣联交到S施工企业B项目部，B项目部再以此为依据进行差额纳税。（二）纳税成本管控比较

1. 两种劳务分包税金模式执行效果对比分析。代扣代缴模式从目前执行的效果看较为可行、有效。主要体现在以下方面：一是能及时取得劳务分包商开具的发票和抵扣税单联，避免税金重复缴纳，规避无发票带来的税务风险；二是能真实反映分包成本和应付劳务分包商工程款、应缴税金的过程；三是账务处理规范。

差额缴税模式从目前执行的效果来看，施工企业的纳税成本存在加大的可能性，主要反映在两个方面：第一是施工企业已与劳务分包商办理了结算甚至支付了工程款，但劳务分包商发票和完税凭证迟迟无法取得，造成施工企业垫付劳务分包商税款的情形，从而增加了施工企业的资金成本，甚至可能产生劳务分包商和施工企业重复纳税的问题。第二是因分包商资质问题，需缴纳相关税金（一般为2%的所得税）才能从当地税务局取得发票，而这部分税金是因分包合同项目部的一些分包商在取得分包款后没有发票所造成的。

2. 两种劳务分包税金模式账务处理对比分析。

（1）以结算1 000元为例。代扣代缴模式在对分包商进行结算时应做的账务处理为：借：工程施工——合同成本——分包947.07，专项储备19.33，营业税金及附加——营业税30.00、——城市维护建设税2.10、——教育费附加0.90、——地方教育费附加0.60；贷：应交税费——营业税30.00、——城市维护建设税2.10、——教育费附加0.90、——地方教育费附加0.60，应付账款——工程进度款916.40、——工程质保金50.00。

（2）以结算1 000元为例。差额纳税模式在对分包商进行结算时应做的账务处理为：借：工程施工——合同成本——分包947.07，专项储备19.33，营业税金及附加——营业税30.00、——城市维护建设税2.10、——教育费附加0.90、——地方教育费附加0.60；贷：应付账款——工程进度款950.00、——工程质保金50.00。

3. 两种劳务分包税金模式资金成本对比分析。

（2）代扣代缴模式。从形式上看，总承包商在税务局对业主开具工程款发票时，承担开票金额相对应的税负，同时在对劳务分包商结算时直接将相应的税金扣下。表面上看，这种模式在资金成本方面垫付了劳务分包商的税金，增加了资金成本。但从深层次分析，这种模式由于可以在劳务分包结算时直接扣除相关的税金，所以可以规避无发票带来的税务风险。在这种模式下，总承包商虽然垫付了劳务分包商税金，但一般情况下业主与总承包商结算后，总承包商会对劳务分包商进行结算。这样，总承包商垫付税金造成的资金时间成本是非常小的。

（2）差额纳税模式。从表面上看，总承包商在确定劳务分包商的完税证明后，下次对业主开具工程款发票时可以直接抵销劳务分包商工程款发票金额的部分，好像是占用了劳务分包商的税款。

但从深层次分析，这种模式从目前执行的效果看，不能及时取得分包商发票，所以总承包商造成无票可抵的局面，从资金的时间成本上看，反而被劳务分包商占用了税款，增加了资金的时间成本。

4. 劳务分包结算单格式差异引起的分包税金处理。目前施工企业各项目劳务分包结算单形式不统一，造成在劳务分包税金负担方面出现一些问题，主要体现为扣款等事项与劳务分包结算单在一起而形成劳务分包结算与实际支付款项混在一起，扣款事项主要为劳务分包自己消耗的材料款、办公用品、预借的款项以及工程罚款等。下表为某施工项目的劳务分包结算单（部分）。

对于劳务分包商而言，如果向总承包商开具的发票金额为扣款及罚款后的金额，则会使总承包商损失扣款及罚款金额相对应的税金。

上表中，施工企业与劳务分包商结算的金额为100万元，扣款及罚款金额为20万元。在这种情况下，劳务分包商应向总承包商开具的发票金额为100万元，而不是100万元减去20万元的差额80万元。因为无论从会计事项或业务事项来看，这两个事情均为不同的业务事件，按规范要求不应混在一张单子上，而应在劳务分包结算单基础上再单独出具一张扣款及罚款确认单。

在上例中，若劳务分包商向总承包商开具的发票为80万元，则总承包商无论是以代扣代缴方式还是差额纳税方式，都会多承担20万元相对应的税款。

二、结论

本文从施工企业现有的两种劳务分包税金抵扣模式——差额纳税和代扣代缴的纳税流程对比、目前执行效果对比、账务处理对比以及资金成本对比几个方面入手，详细分析了两种模式的优势及劣势。总的看，代扣代缴模式优势明显，比较可行。

为了规范税务核算，我们应按照权责发生制原则，从劳务分包结算单格式上着手，研究不同的格式及开票方式造成总承包商的税金承担成本，将罚款及扣除项分开单独设置表格，而不是将之混在劳务分包结算单上，这样可以明晰地反映出劳务分包商每期应缴纳的计税基础，避免劳务分包商将本身应承担的税负转嫁到总承包商身上，这对加强劳务分包管理，创新劳务分包管理模式，驱动施工企业生产力高速发展，提升施工企业项目的精细化管控水平具有一定的实践意义。

主要参考文献

马金玲.浅析建筑施工企业分包业务的会计核算[J].经营管理者,2011(17).

王玉红.施工企业会计[M].大连:东北财经大学出版社,2009.

辜丽华,蓝泗方.再议施工企业分包工程会计与税务处理[J].财会通讯,2010(13).

【基金项目】河南省政府决策研究招标课题(项目编号:2013B002);河南省科技厅软科学规划项目(项目编号:122102310524)

[下一篇](#)[返回本期](#)[返回标题](#)