

导读：建筑施工企业在经营过程中常遇到增值税、企业所得税、个人所得税申报以及在施工所在地设立子公司、分公司等问题，今天由公司宝财税专家苑国新老师带你解读建筑施工企业涉税风险相关问题并提出相应管控措施。

建筑施工企业对项目多采用内部承包责任制的方式，对项目实行项目经理负责制管理模式，采用集中核算，汇总纳税，公司财务针对各项目汇总后申报缴纳税款，包括企业所得税、增值税、城建税、教育费附加、印花税、个人所得税、房产税、城镇土地使用税、车船税。而其中最主要的风险点是增值税、企业所得税、个人所得税及发票管理方面的风险。

一.增值税方面的风险

1、发生纳税义务未及时申报缴纳增值税的风险及管控措施

根据财税[2016]36号文件，建筑业的增值税纳税义务时间按照开票时间、收款时间和书面合同约定的付款时间孰先的原则确认。在已确认工程量但发包方尚未付款情况下，根据合同约定的付款时间判断，分两种情况：

一是按合同约定已到付款时间，但发包方尚未付款，这种情况下，增值税纳税义务已发生，应开具发票并申报缴纳增值税；

二是尚未到合同约定的付款时间，发包方未付款，这种情况下，如果没有开具发票，则纳税义务未发生，不需要申报缴纳增值税。

应对措施：

针对发包方已到付款期尚未付款项目，应与发包方进行沟通，及时开具增值税发票并缴纳增值税。如果发包方不接收增值税发票，应进行无票收入纳税申报，避免后期税务稽查被查补税款并被处罚。对于简易计税的项目，在项目当地依据扣除分包金额后的差额预缴增值税，需要及时清理分包结算金额并取得分包发票，避免分包后期无法差额抵减总包金额而导致预缴税金过大。

对于采用一般计税的项目，在项目当地按照差额预缴 2%后在机构所在地进行申报补税，同样需要及时取得分包发票和材料、机械等供应商进项税发票，避免前期缴纳金额过大后期税额大量留抵风险。如果由于资金问题难以取得供应商进项税发票，应积极与供应商协商，先行支付相关税金，及时取得分包发票及进项税发票进行认证抵扣。

同时企业应登记好合同约定的付款时间，到期后积极催款并及时开具发票，如果经双方约定推迟付款时间的，应及时签订补充协议，从而按新的付款时间确定纳税义务发生时间并开具发票，防范被税务认定为延迟纳税而加收滞纳金。

2、取得或开具的增值税发票不符合要求的涉税风险及管控

建筑业税负与项目运行过程中能否取得增值税进项税票及项目管控息息相关，企业有义务取得合法、合规的增值税专用发票。否则可能会由此带来项目成本增加、虚开增值税专用发票等经济、法律风险。

主要涉税问题：

根据发票管理办法及虚开增值税发票处理问题的规定，为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票并且购买方取得的与实际情况不符的增值税发票都可构成虚开或者取得虚开发票的情形。建筑企业主要面临着如下涉税风险：

1) 由于管理不当产生虚开增值税发票的经营风险，如果虚开金额比较大，企业面临罚款，相关责任人被追究刑事责任。例如本来应从分包商 A 企业取得发票，但明知不符合要求，却从 A 企业的供货商 B 企业取得发票；本来应将发票开具给 C，却将发票开具给了与 C 有业务联系的 D，此两种情况均属虚开发票，应认真防范风险。

2) 由于项目的成本构成，如材料、机械、劳务的金额与目标成本及市场信息严重不符的情况下，将导致税务机关依据成本的合理性，追查开票方进行确认，如果开票方处理不当，将面临着被认定为虚开的风险。

3) 由于供应商的税务稽查导致公司被认定为虚开的风险。如为了倒卖发票而专门成立的供应商,其开具增值税发票后可能未传送发票信息进行报验或者后期进行作废处理都将导致被税务稽查,进而牵扯到取票方,同样被认定为虚开发票,面临相应处罚。

4) 业务真实但取得或开具的发票不符合规定,造成涉税风险。不符合税收规定的发票不能作为税前扣除凭据。无论是开具发票还是在取得发票时,都应审核是否符合要求。

应对措施:

1、完善内部管控制度及项目考核制度,对于项目的取票情况及进项抵扣情况明确奖惩制度。

2、合理控制目标成本,预计工程的材料、机械、劳务的合理配比。建立配比模型,提前筹划。

3、针对材料、机械、劳务的供应商选择进行控制,选择长期合作及信誉良好的供应商,避免为取票而随意选择供应商,导致由于供应商的税务稽查而产生经营风险。

4、确保取得发票的真实性及“货物、劳务及应税服务流”、“资金流”、“发票流”三流一致,严格发票审核,不符合要求的发票不予接收并责令开票方重新开具。

5、针对项目承包人及所有管理层,要加强增值税原理及对企业的影晌以及风险方面的增值税基础知识培训,建立风险管控意识。

3、应收账款挂账后发生折扣与折让未开具红字发票的风险及管控

建筑企业应收账款的坏账比较多,最终决算金额减少引起的应收账款减少,有些未开具发票,有些已经开具发票,但未及时处理双方均存在涉税风险。根据财税

[2016]36号的相关规定，纳税人开具增值税专用发票后发生折让等情形的，应该开具红字增值税专用发票。

公司的工程决算金额减少的情况属于工程销售的折让，应该开具红字发票。已开具发票，发生销售退回或折让、开票有误、应税服务中止等情形，需要开具红字发票或重新开具发票的，都可通过开票系统开具红字发票进行冲销。而不应长期挂应收账款。

应对措施：

(1) 已申报缴纳税款并开具发票但最终决算发生了工程折让的项目，针对清理情况与发包方进行沟通，开具红字增值税发票，冲销收入及应收账款，避免企业损失。

(2) 后期新项目执行中，应在合同签订过程中，明确增值税发票提供的时间，特别是后期工程开票金额，明确约定质保金在实际支付时开具增值税发票并约定后期由于工程决算金额的减少导致多开出的发票，应开具红字发票，冲销多开金额，避免承担增值税税金及虚开的风险。

4、兼营行为未分别核算的风险及管控

建筑安装服务，适用9%的税率，简易计税为3%（不允许抵扣进项税额）；设备销售，税率为13%；勘察设计、咨询，税率为6%。如果未分别核算并分别开具发票按规定要从高适用税率。要特别管控兼营与混合销售划分不清的风险。

混合销售的本质是一项纳税行为，混合销售税务处理原则是按企业的主营项目的性质划分增值税税目，如建筑工程使用购入的材料，结算时工程款按混合销售处理，应全部按建筑服务计算增值税；而兼营行为的本质是多项应税行为，兼营应当分别核算适用不同税率或者征收率应税行为的销售额，否则要从高适用税率。

如EPC工程总承包合同，其中的设计、设备销售与建筑劳务应按兼营分别按不同的税率开具发票分别计算缴纳增值税。

应对措施：

(1) 应提前筹划，合理确定货物销售额及建筑劳务及其他项目的销售额，并在签订合同时应分别注明税率。

(2) 在会计处理上，分别核算货物的销售收入和建筑安装服务的销售额，避免从高适用税率。

(3) 加强制度建设及业务指导，做到进项及时抵扣并且应抵尽抵，更好应对税收政策变化给企业带来的影响。

5、水电费问题涉税风险及应对措施

建筑企业在施工中常会出现使用发包方的水电但未能取得专用发票的情形，有时会以开具的收据列支成本，按照税法规定，未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除，存在企业所得税纳税调增的风险。如果为一般计税项目，还会导致少抵扣增值税，进而多缴纳增值税及附加。实务中，主要有以下两种方式进行处理：

应对措施：

(1) 按转售水电处理

由发包方向总包方提供工程所需水电，且合同约定由总包方付费的，发包方如为一般纳税人的，可以自行向总包方开具增值税专用发票；如为小规模纳税人的，也可向主管国税机关申请代开增值税专用发票。总分包方结算水电费的，由总包方向分包方开具水电销售增值税发票。

(2) 代收转付款项

作为代收转付款项，需由水、电销售单位直接向施工企业开具发票，否则按转售水电处理，由代收方开具增值税发票给施工企业。

6、简易计税与一般计税涉税风险及应对措施

对甲供材、清包工等建筑施工项目可以采用简易计税的方法。这就给了建筑施工企业税收筹划的空间。如果发包方是政府、事业单位等不需要增值税专用发票的单位，应测算整体项目税负，如果测算的税负低于 3%，应采用一般计税方法，如高于 3%，应优先采用简易计税方法。

应对措施：

1、对于有大额固定资产、在建工程购入的情况下，企业通常都有巨额的进项税额，这种情况下企业如果采取“简易计税”反而无法抵扣进项税额，而采取一般计税方式，抵扣进项税额，对企业而言更有优势。

2、如果经测算，简易计税更节税，应筹划为甲供材的方式，因政策对甲供材的数量与金额并无限制，只需要有适当的供应，需要合同中或补充合同中有甲供材的条款，在合同中明确采用简易计税方法，以管控结算时发包方要求开具 9%增值税专用发票的风险。

另外需要按照国家税务总局公告 2017 年第 43 号，实行一次备案制，在按简易计税方法首次办理纳税申报前，向机构所在地主管国税机关办理备案手续，并提交为甲供工程提供的建筑服务办理备案手续时应提交建筑工程承包合同(复印件)。

3、如果经测算，采用一般计税方法的，应做好销项发票开具与进项发票取得工作，应管控被强制适用简易计税情形的出现。财税[2017]58 号文件规定，建筑工程总承包单位为房屋建筑的地基与基础、主体结构提供工程服务，建设单位不得自行采购全部或部分钢材、混凝土、砌体材料、预制构件，否则只能适用简易计税方法计税。

二.企业所得税方面的风险及管控

1、计提未取得发票的成本所得税前不得扣除的风险及管控

在实务中，对于已结算尚未支付的工程费用，一般都会暂估挂账，但按照税法规定，未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除，按照国家税务总局公告[2011]34号规定，在次年5月31日汇算清缴前仍不能取得发票的要纳税调增。

同时依据国家税务总局公告[2012]15号，对于调增的未在企业所得税税前扣除的暂估成本在取得发票后，应按照规定做专项申报及说明后，追补至项目发生年度计算扣除，且追补确认期限不得超过5年。

因此，对于后期取得调增的暂估成本发票，如果追补项目发生年度进行确认，将面临着以后年度需要不断重新申报的问题，同时存在超过5年的可能，将会对企业的管理上造成很大影响，操作性比较差。

应对措施：

（1）对于已补缴企业所得税的暂估成本，应与税务机关沟通，将其作为跨期费用管理，在发生时先进行纳税调增，待取得发票时，在发票取得年度进行纳税调减（此为目前在实务中的通常做法）。

（2）对于年末仍挂账的暂估成本，应积极与供应商及时协商，在无法支付全额货款的情况下，可先支付其开票金额所承担的税金，于次年5月31日前开具发票，以确保此部分成本企业所得税前不被调整。

（3）加强制度建设及管理，合理区分用于工程施工的材料、机械及劳务，准确预计完工百分比。如购进的材料，用于施工时才确认施工成本；对于机械及劳务成本，按照结算金额确认。

2、福利性设备、设施相关的折旧费用及其他福利费用未计入职工福利费的风险及管控

建筑企业一般都会有职工食堂，其属于福利性设施，相关折旧费用应计入职工福利费项目，但由于食堂一般没有单独的入账价值，难以准确确认食堂当期折旧费

用，因此，企业往往忽视此问题，未将食堂费用调整到福利费项目中。同时对员工的一些福利性支出，如伙食补贴、给员工报销的汽油费补贴等未计入福利费按税收限额进行计算。

应对措施：

根据财税[2009]3号规定，应采用合理办法确定职工食堂的账面价值，并将每年食堂发生的折旧费用计入职工福利费按比例税前扣除，同时对员工的福利性支出应准确进行归集，为职工支付的各种货币性或非货币性的福利，应在职工福利费中归集，所得税前按照工资总额的14%限额扣除。降低税务风险。

3、列支跨期费用的风险及管控

建筑企业常存在当年账面预付房屋租金、物业费并取得发票在当年列支的情况，属于在本年账面列支下年费用，但所得税前不得扣除。

应对措施：

按照税法规定，按照权责发生制原则确认当期的成本。如果签订的合同有跨年度的情况，且款项一次支付，对不属于本年的费用部分，可先通过预付核算，实际费用发生时，再确认费用。

三.个人所得税方面的风险及管控

建筑企业常存在非项目人员取得的非货币性福利未代扣代缴个人所得税。在计算扣缴员工个人所得税时，常存在仅就各类工资、补贴等计入员工工资总额的事项扣缴了个人所得税，对于在其他科目列支的员工福利性质的支出未并入工资计算个人所得税。

还存在劳务支出与工资支出划分不清，造成一些未签订雇佣合同，临时提供劳务应取得发票的个人劳务支出，以工资表进行了列支。还存在跨省项目管理人员异地缴纳的个人所得税未抵扣的情形。

跨省异地项目中，由于各地税务机关对于个人所得税缴纳的执行口径不同，仍存在部分项目当地主管税务机关要求在项目所在地按照核定金额缴纳个人所得税的情况。针对在项目所在地核定缴纳的个人所得税，一般建筑企业可能未向机构所在地主管税务机关提供证明资料，未在机构所在地申报个税时扣除。

应对措施：

1) 依据国家税务总局公告[2015]52号的规定，跨省异地施工单位应就其所支付的工程作业人员工资、薪金所得，向工程作业所在地税务机关办理全员全额扣缴明细申报。凡实行全员全额扣缴明细申报的，工程作业所在地税务机关不得核定征收个人所得税。并且在项目所在地征收的个人所得税，可以在机构所在地申报时扣除。因此，针对部分地方税务机关并未参照相关税收规定执行应积极进行沟通协调。

2) 应及时组织项目人员学习相关税收政策的规定，并与当地主管税务机关沟通向项目所在地税务机关办理全员全额扣缴明细申报，不再按照核定金额缴纳。在项目所在地申报缴纳个税后，可以凭项目所在地申报表在机构所在地申报个人所得税时抵扣。

3) 对发放给个人的各项应税支出包括实物支出，均应按规定代扣代缴个人所得税，对劳务性质的个人支出应及时取得发票在税前列支。

四.在施工所在地设立分公司、子公司的问题

一些地方政府所发包的工程，强行要求建筑企业在当地设立分公司或子公司，以让更多税源留在当地。其实此是一种错误观念。原因是即使未成立分支机构，建筑企业的大部分税款也会留在当地。

相关规定如下：

1、增值税的规定。总局公告 2016 年第 17 号，一般纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，适用一般计税方法计税的，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照 2%的预征率在项目所在地计算应预缴税款；一般纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照 3%的征收率计算应预缴税款；项目在同一地级市范围内的不适用预缴异地预缴规定。

2、企业所得税规定。建筑企业均要求有很高的资质，子公司并不能当然拥有母公司的资质，成立子公司的方法一般不可行，成立分公司企业所得税项目利润并不能都在当地缴纳，而是采取统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库方法计算企业所得税，分支机构按以下公式计算分摊税款：

所有分支机构分摊税款总额=汇总纳税企业当期应纳税额×50%；

某分支机构分摊税款=所有分支机构分摊税款总额×该分支机构分摊比例；

分摊比例按营业收入、职工薪酬和资产总额所占比例进行计算，三因素的权重依次为 0.35、0.35、0.30。

可以看出设立分公司如果母公司是亏损的或者项目的各因素权重比重偏低，当地将没有企业所得税或税款会很少。国税函[2010]156 号规定：建筑企业总机构直接管理的跨地区设立的项目部，应按项目实际经营收入的 0.2%按月或按季由总机构向项目所在地预分企业所得税，并由项目部向所在地主管税务机关预缴。

3、个人所得税。《国家税务总局关于建筑安装业跨省异地工程作业人员个人所得税征收管理问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 52 号)规定：总承包企业、分承包企业派驻跨省异地工程项目的管理人员、技术人员和其他工作人员在异地工作期间的工资、薪金所得个人所得税，由总承包企业、分承包企业依法代扣代缴并向工程作业所在地税务机关申报缴纳。

税总发[2017]99号“严禁强制或变相要求外地建筑企业在本地设立分公司或子公司，为建筑企业营造更加开放、公平的市场环境”，也是既考虑了税收在当地进行分配的税负问题，又为了减少企业增设分支机构的核算管理等各项成本。

应对措施：

设立分公司或子公司都会极大地增加企业的核算成本，企业应积极与当地政府沟通，解释清税收政策，消除疑虑，争取不在施工地设立分公司或子公司而只设立施工项目部进行管理。