

建安企业如何防范 收入确认环节的涉税风险

刘志耕 蒋东娥

建筑安装企业(以下简称建安企业)主要涉及营业税和企业所得税。影响这两税总税负的主要因素是对业务收入的确认,所以,建安企业应该注意计税收入确认的涉税风险。由于计税收入的正确性主要体现在预收账款计税的及时性及建安收入申报的完整性两方面,所以,笔者从这两方面谈一谈建安企业如何防范计税收入确认环节的涉税风险。

一、预收账款环节的及时性问题

建安企业从施工前就会陆续收到预收款,直到工程竣工,这中间时间跨度往往都很长,而且预收款的金额也往往较大。为了推迟纳税义务发生时间,无偿占用应纳税营业税税款资金,一些建安企业会故意隐匿预收款及推迟预收款入账时间。一旦这种行为被税务机关发现,建安企业不仅要缴纳大额的滞纳金,而且很可能被处以大额罚款。为防范预收账款环节的涉税风险,笔者建议应重点关注以下三方面:

一是必须按规定及时开具发票并按规定入账。建安企业收取预收款(或工程进度款)时本应及时给发包方开具建筑业发票,并借记“银行存款”等科目,贷记“预收账款”。但实践中,部分建安企业往往仅是开具各种外购或自印的收款收据,或以借款的名义开具借款借据,有的甚至使用从税务机关领购的收款收据收取预收款,而且企业往往不按规定在账面及时、如实反映预收账款,而是将预收款以各种往来款的名义入账,当然更不会主动计缴相关应纳税费。实际上,大额往来款的贷方余额历来是税务检查的重点账户,所以,企业最好及时主动纠正相关问题。

二是不能将预收款账外循环、体外循环。账外循环是指企业虽收到预收款等相关款项,但不按规定入账,而是记入“账外

账”或“小金库”后用于账外周转。体外循环则是不收回应收的预收款,而是直接请发包方将应付给自己的收入款项代付给自己的付款对象,用于材料采购、支付工程的水电动力款或其他欠款等,建安企业在收到材料采购、支付工程的水电动力等发票后,往往会借记“原材料、工程施工”等科目,贷记“其他应付款”等科目,在账面上根本看不到也查不到收款及资金流动的踪迹,由此导致企业漏缴税款。实际上,在将预收账款账外循环的情况下,尽管企业账面未反映收款的情况,但企业的银行账户往往会留下收付预收账款的轨迹,如银行对账单经常有未达账目且长期不入账。而且在体外循环的情况下,企业也可能有长期应付不付的大额材料款、工程水电动力等欠款,如果往来账户一旦出现此类情况,税务稽查人员往往会跟踪追击并查明情况。

三是不隐瞒且及时反映各项目部收入。一般来讲,项目部都会在项目所在地开设银行账户,但由于一些建安企业的项目部与其总部(或分公司)属于挂靠或转包关系(挂靠和转包行为本身都违反了建筑法,本文不予探讨),总部对项目部实行的是三级(或二级)核算,所以,对于这些银行账户,不仅总公司账面上没有反映,税务机关也无精力和时间去知晓各项目部究竟开设了多少银行账户,更难全面查证到汇入这些账户的预收款和结算收入。

在项目实施过程中,项目部收取预收款(或工程进度款)时,往往仅是开具收款收据或借款借据(就是在项目部的账面上反映预收款),直到工程最终结算才一并开具发票并计提相关税费。由于工程所在地税务机关仅是在项目部开具建筑业发票时负责扣税,如果项目部不到税务机关开具建筑业发票,当地税务机关将无从知晓。又由于项目部往往远离总部,总部主管税务机关也常常无法了解各项目部预收款的实际情况,每年的汇算清缴也仅

注自己的正当权益不能受到侵害:一是扣缴存款不能超过应纳税款、罚款和滞纳金的总金额;二是税务机关在对财产进行变现时,要按照法定的变现顺序进行,不能随意选择处理财产的方式,造成低价处理财产,使被查企业蒙受额外经济损失;三是拍卖或者变卖所得抵缴税款、滞纳金、罚款以及扣押、查封、保管、拍

卖、变卖等费用后,剩余部分应当退还被执行人。如果税务机关采取的强制措施不当,给被查企业造成经济损失的,被查企业可以进行复议或诉讼,要求税务机关对造成的损失进行赔偿。 ■

(作者单位:南阳市国家税务局稽查局 郑州民生证券)

责任编辑 张璐怡

能抽查到少部分项目部，所以，两地税务机关对项目部营业税的征管存在漏洞。但是，由于建安企业的工程施工不可能没有预收款，且往往都是按照工程进度收款，所以，只要建安企业在工程竣工结算时集中缴纳了工程收入的大部分营业税，再对照建安企业与发包方签订合同中序时付款的规定，税务机关就可能发现预收账款没有及时纳税的问题。

二、收入结算环节的完整性问题

笔者认为，在计税业务收入完整性所涉及纳税风险的问题上，建安企业有以下常见的问题需要重点防范：

一是故意降低税基。税法规定，纳税人提供应税劳务的应税收入不仅包括收取的全部价款和价外费用，还包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款。实践中，一些建安企业因各种原因未将价外费用以及原材料、设备及其他物资和动力的价款作为营业额纳入纳税申报，较为典型的是“甲供材”的工程项目。在“甲供材”项目施工过程中，材料由发包方（即甲方）购买，在采购建筑材料时，如果双方没有特殊约定，供货方一般是将材料发票开给发包方，发包方再将购买的建筑材料提供给建安企业用于工程施工。由于“甲供材”项目在全额开具建筑业发票后的原材料成本税前扣除的会计核算问题上有一些障碍，因此至工程结算时，一些建安企业往往不将“甲供材”的价值并入营业额一并开具发票给发包方，由此带来纳税风险。笔者建议，建安企业应尽可能与发包方协商签订“包工包料”的建筑合同，但应与发包方商妥，对建筑材料的采购由建安企业负责与材料供应商签订合同，合同需加盖建安企业的公章，这样，采购建筑材料的相关发票也开具给建安企业，但实际采购行为仍全部由发包方具体负责，同时，建安企业、发包方及材料供应商三方之间必须签订协议，即建安企业委托发包方将材料采购款代为支付给材料供应商，这样处理的“包工包料”建筑合同，实际上仍是“甲供材”工程合同。在上述过程中，由

发包方付款给材料供应商时，建安企业应借记“原材料”，贷记“应付账款”，此笔会计凭证后必须附有材料供应商开具给建安企业的原材料发票。这样处理后，建安企业就有了可以在税前扣除的合法的原材料发票，而建安企业虚增的对发包方的应付账款与此后全额开具建安发票时虚增的应收账款抵销（会计凭证后需附建安企业、发包方及材料供应商三方签订的协议及转账说明）。这样，不仅很好地排除了全额开具建筑业发票后扣除原材料成本没有发票的障碍，也会在很大程度上降低可能产生的纳税风险。

二是“以物抵款”不计收入。为缓解资金困难，发包方可能会与建安企业商定，发包方以其土地、房屋或其他相关物资抵算工程款。如一些发包方（主要是地方政府部门）与建安企业商定，划拨一块土地给建安企业抵其应支付给建安企业的工程款，或以开发的部分房产抵其应支付给建安企业的工程款，此时，建安企业应借记“无形资产”等，贷记“主营业务收入”。但这样的非货币交易方式很容易使得建安企业不反映业务收入而逃脱纳税义务，由此形成纳税风险。对于此类风险，建安企业需自觉防范。

三是“以权抵款”不计收入。发包方（主要是一些地方政府部门）往往会与建安企业签订协议，将由建安企业为发包方开发的全部或部分工程项目形成的资产在一定时间内的管理权交给建安企业，建安企业对相关资产享有一定期限的管理权、使用权和收益权，并以此抵发包方应支付给建安企业的施工费，一定期限后，建安企业将相关资产的管理权、使用权和收益权归还发包方。虽然建安企业账面上不会反映对相关工程应收取的业务收入，但实际上，建安企业隐瞒了这部分收入，会给建安企业埋下纳税风险。■

（作者单位：江苏省南通市注册会计师协会
信永中和会计师事务所〈特殊普通合伙〉昆明分所）

责任编辑 武献杰

● 启事

关于防止冒用中国财政杂志社名义虚假办班办会的郑重声明

近期发现有人伪造公章，冒用“中国财政杂志社”名义在各地举办各种收费性质的培训班，用违法手段敛取钱财，侵犯了我社的合法权益。在此郑重声明，我社自2009年起，从未举办过任何收费性质的培训班和会议，社会上凡是“中国财政杂志社”或者“中国财政杂志社培训部”等名义举办的所有收费性质的培训班、进修班、研讨会等活动均属违法行为。希望各有关部门、单位及广大读者提高警惕，避免上当受骗，并欢迎举报，举报电话：010-88227113。

对于假冒我社名义的违法办班办会行为，我社将采取法律手段，切实维护我社自身及广大读者、作者的合法权益。

特此郑重声明！

中国财政杂志社