

增值税不同计税方法的 建筑施工项目纳税筹划

唐琴

摘要：本文对建筑施工项目增值税计税方法进行了探讨，结合工作实践分析出不同计税方法的临界值，提出从项目全周期分步骤进行税收筹划思路，指出不同计税方法存在的主要风险，从而提出实时梳理项目工程量、仔细审核比对合同、明确项目发票类型等应对措施，为建筑施工企业运用计税方法进行合理税收筹划提供参考。

关键词：建筑施工企业；税收筹划；计税方法；增值税；简易计税

中图分类号：F406.7；F426.92 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)19-0067-03

面对庞杂的行业税收法规与以风险为导向的“放管服”税收监管态势，越来越多的建筑施工企业从原营业税下的粗放式税务管理向精细化管理转型。税务管理触角延伸至企业经济业务前端，在项目前期进行充分的税务调研，设计合理合法的税收筹划方案，以降低项目税负成本，提升项目整体效益。本文拟以选择计税方法为税收筹划的切入点，分析不同计税方法的临界值，探讨建筑施工项目的税收筹划思路及不同计税方法下存在的税务风险，提出相应的防控措施。

一、建筑施工项目不同计税方法的临界值分析

目前增值税一般纳税人提供“建筑服务”适用的税率为9%；若为“甲供工程”提供建筑服务则可选择适用简易计税，按3%的征收率计算应纳税额。所谓“甲供工程”是指工程发包方自行采购全

部或部分材料、设备与动力的建筑工程。由于现行税法没有明确该“部分”的比例，所以可推导出两种计税方法的临界值，从而进行税收筹划。

假设“甲供工程”合同约定的不含甲供材的合同总价款为A，分包工程的含税总价款为B，假设适用税率均为9%；建筑企业自行采购的材料、设备与动力等的含税总金额为C，以水利工程、水环境治理工程、路桥工程为例，根据工程造价经验，施工单位自行采购的材料、设备与动力中，适用于3%征收率的砂石料和商砼等占比30%左右，适用于13%增值税税率的钢筋、水泥等建筑材料及采购或租赁的设备占比70%左右；施工项目发生的部分工程间接费也可取得部分进项税额，但因对项目整体应纳税额影响较小，本文暂不考虑。

一般计税方法下应纳税额计算如表1所示，简易计税方法下应纳税额=

$(A - B) \div (1 + 3\%) \times 3\%$ 。

根据上述公式，可计算出一般计税与简易计税两种方法下税负相同的临界值： $C = 59.87\% \times (A - B)$ 。即当建筑企业自购材料、设备与动力等的金额占工程合同总价款扣除分包价款后的比例等于59.87%时，两种计税方法下的税负相等；低于59.87%时，建议选择简易计税方法；反之则选择一般计税方法更为有利。

需要说明的是，因不同项目的分包工程占合同总额比例及分包模式的内部结构存在差异，上述临界值的计算过程未考虑不同税率的分包工程影响。在实际工作中需结合项目经济策划劈分劳务费、工程分包、材料设备及间接费用等，根据不同税率进行精细测算。另外，建筑企业提供房屋建筑的地基与基础、主体结构工程服务时，若甲方提供全部或部分钢材、混凝土、砌体材料或预制构件，则只能适用简易计税方法。

表1

一般计税方法下的应纳税额

项目	不含甲供材的合同总价款(A)	分包工程价款(B)	自购的材料、设备与动力等(C)	
			砂石、商砼等地材	建筑材料、租购设备等
适用税率/征收率	9%	9%	3%	13%
平均占比	——	——	30%	70%
税额	$A \div (1+9\%) \times 9\%$	$B \div (1+9\%) \times 9\%$	$C \times 30\% \div (1+3\%) \times 3\%$	$C \times 70\% \div (1+13\%) \times 13\%$
应纳税额表达公式	$A \div (1+9\%) \times 9\% - B \div (1+9\%) \times 9\% - C \times 30\% \div (1+3\%) \times 3\% - C \times 70\% \div (1+13\%) \times 13\%$			

二、项目计税方法选择的税收筹划思路

建筑施工项目税收筹划是一项综合性、系统性的工作,需财务、市场、经营与物资等多部门密切配合、共同实施。现从项目前期投标阶段、合同洽谈与签订阶段、分标规划与采购招标阶段和项目施工阶段,分步骤探讨项目计税方法选择的税收筹划思路。

(一) 前期投标阶段

在投标阶段,建筑施工单位需识别出业主的增值税纳税人身份,了解其进项税额抵扣需求。营改增后的建筑工程项目“业主”可分为两类:一是有进项税额抵扣需求的,如工业企业、房地产公司等;二是无进项税额抵扣需求的,如政府单位。一般而言,有抵扣需求的业主会要求施工单位提供9%税率的增值税专用发票,此类项目只能选择一般计税方法;而大型国有建筑施工企业承建的多为政府投资项目,业主为政府单位或部门,一般无抵扣需求。此时施工单位可根据项目投资概算清单,初步测算材料、设备与动力等的占比,与临界值对比以确定最优计税方法,拟定税收筹划具体实施方案。

(二) 合同洽谈与签订阶段

根据测算结果,建筑施工单位应积极与业主协商,争取获得业主的支持与配合,成功选择适用最优计税方法。若谈判无果,测算结果也可向业主索取其他方面补偿提供数据支持。签订工程承包合同应注意以下涉税细节:

1. 价税分离。根据现行印花税法政策,

只有工程承包合同中明确约定了不含税价款,才可按不含税金额计算缴纳印花税,否则按合同总价贴花。一般的政府投资项目金额较大,且习惯只约定含税总价款,施工企业应与业主充分沟通,无论选择何种计税方法,施工合同都应价税分离,以降低双方印花税。

2. 甲供材条款。若根据测算结果,项目适用简易计税更有利而未约定甲供材时,可与业主沟通争取在施工合同中增加甲供材条款,以满足适用简易计税的法定要求。约定的甲供材品种、规格型号和技术标准需与工程项目的工程造价清单完全一致,无数量要求。如某项目仅在工程承包合同中约定甲方提供数十套该项工程所必须的某物资,并明确约定其规格型号与技术标准,即顺利完成简易计税备案。

(三) 分标规划与采购招标阶段

1. 分标规划。项目在编制分标规划时,除考虑项目施工组织策划与施工任务划分等因素外,还应考虑分包模式对项目税负成本的影响。如适用一般计税的项目,在合法合规范围内尽可能地减少清包工即劳务分包部分,因该部分只能取得3%的进项抵扣税额,进而间接增加了项目税负。

2. 采购招标。项目通过集采平台进行大宗材料、设备等的采购招标时,应综合考虑采购成本与税务成本。如在选择砂石料等地材供应商时,在未税单价及其他条件相同的情况下,一般计税项目向商贸企业(适用13%税率)采购更有利;适用简易计税的项目,可向生产企业(适用3%征收率)直接购入。项目

应测算比较选择综合成本最低的采购方式,以减少项目资金占用。

(三) 项目施工阶段

在施工阶段,项目应制定税务管理细则,建立各类涉税台账,如进项发票抵扣台账、分包扣减台账、预缴台账、销项发票台账、税务资料清册等;做好过程管控,防止因项目周期长或人员变动导致税务管理工作中断,各类票据、重要备案材料等资料遗失。适用简易计税项目需完善备案手续,特别是2019年10月1日之后的项目需妥善保存相关证明材料备查。总承包单位及时办理分包结算,结算单据需附发票及跨地区经营的分包单位在工程所在地预缴税款证明,确保施工企业自身在预缴环节所扣减分包款已合法预缴。

三、不同计税方法项目的主要税务风险

(一) 分包发票取得不及时导致超预缴税款无法退回的风险

项目在施工过程中可能因分包结算滞后,不能及时取得分包发票,未能在预缴环节及时扣除分包价款,导致施工过程中提前预缴税款,占用项目大量资金。特别是适用简易计税项目,预缴即“终缴”,在项目所在地预缴后只需回公司注册地申报,无需再纳税。若分包发票取得滞后,可能导致项目完工后还滞留大量分包款未扣减而超预缴,因目前各地税务机关要求不一且退税手续繁杂,可能面临超缴税款无法退回的风险。

(二) 简易计税项目被认定不符合简易计税条件的风险



图 / 杨曼

建筑施工合同内容庞杂且细化程度不一、法律关系复杂、期限较长，在合同执行过程中可能出现偏差。如简易计税的项目可能存在合同约定的甲供材品种、规格型号、技术标准 and 数量，与业主实际采购合同或工程造价清单不一致，或实际无甲供行为、均为施工企业自行购买。以上情形将导致项目不满足适用简易计税的法定条件，存在需补缴税款、追征滞纳金或其他处罚的风险。

(三) 增值税专用发票未及时认证导致票据滞留的稽查风险

因建筑施工企业的项目数量众多、员工在各项目间流动性大，部分业务员工不能准确把握所在项目适用不同计税方法对实际工作的影响与操作差异，部分业务经办人员为了自身的工作便利，在发生各项经济业务时不考虑项目是否有抵扣需求，一律取得增值税专用发票，从而导致适用简易计税的项目在取得增值税专用发票后未及时认证抵扣或未及时将进项税额转出，形成滞留票，增加了税务稽查风险。

(四) 不能准确核算甲供工程销售额而重复纳税的风险

目前甲供工程有“净额法”与“总额法”两种结算模式。“净额法”是指甲供材料款与工程结算款无关，建筑企

业领用甲供材料、设备及动力等时只需办理领用手续，不涉及会计账务处理。“总额法”是指甲供材款包含在工程结算款中，甲方采购材料、设备及动力等交给施工单位使用，并在工程结算款中扣除。部分采取“总额法”的业主在工程结算的支付项中扣除甲供材款，而非在结算项中扣除，并要求施工单位按照结算总金额（即包含甲供材款）开具发票，致使建筑单位存在重复纳税。而且业主在采购甲供材料时已取得购货发票，若采用“总额法”且未将甲供材在工程结算中扣除，业主将再次取得包含甲供材料的建筑服务发票，存在重复取得进项发票的情况。依据现行税法规定，情节严重的可能被认定为虚开增值税发票。

四、应对涉及计税方法税务风险的防控措施

(一) 实时梳理项目工程量，保持对上对下结算同步

建筑施工企业需实时梳理项目工程量，及时办理分包结算，确保对上对下结算同步。同时建立分析预警机制，结合施工计划与实际进度预测各期验工计价、分包结算及二者的匹配度，合理规划、动态监测，一旦出现可能导致提前

预缴或多预缴的情形，及时联动相关业务部门，制定应对方案做出调整，最大限度减少预缴金额。

(二) 仔细审核比对合同，专岗专人负责涉税业务与档案

对于适用“甲供材”简易计税的项目，建筑施工企业在签订主合同时需仔细审核比对，确保承包合同约定的甲供材料、设备或动力在工程造价清单内，并比对其品种、规格型号和技术标准是否一致。同时及时取得甲方采购材料的合同或相关证明材料的复印件留存，妥善保管在施工过程中领用“甲供材”的相关单据与影像资料。在取消简易计税备案手续后，税收征管力度日趋严格，纳税人留存资料成为核查重点，因此项目应设专岗办理涉税业务，专人保管税务档案。

(三) 明确项目发票类型，降低纳税风险

建筑施工项目应建立健全票据管理制度，加强日常宣贯。一般计税项目应抓好进项管理，明确除税法规定不得抵扣的业务之外，均应取得增值税专用发票，包括日常报销与零星采购，以最大限度增加进项税额；简易计税项目应在管理制度中明确，除购买非专用的无形资产、固定资产及不动产外，其他业务均应索取普通发票，避免因取得增值税专用发票后还需认证抵扣并转出，以减轻税务管理工作，减少稽查风险。

(四) 充分沟通，构建和谐合作关系
建筑施工单位应与业主进行充分沟通，分析发包方与承包方在工程项目中存在的税务风险，取得业主的理解与支持。特别是适用简易计税的项目，建筑施工单位需与业主单位在整个项目周期进行动态的密切配合。如：甲供工程应建议业主尽量采用“净额法”核算；如采取“总额法”核算需在工程结算中扣除“甲供材款”，以降低税务风险。

责任编辑 陈利花