

建筑行业涉税服务指引

广东省注册税务师协会

二〇二四年十二月十三日

前 言

建筑业是我国国民经济的重要支柱产业之一，与国家经济的发展、人民生活的改善都有着密切的关系。党的十八大以来，在创新、协调、绿色、开放、共享的新发展理念引领下，我国建筑业生产规模不断扩大，行业结构和区域布局不断优化，吸纳就业作用显著，支柱产业地位不断巩固，在经济社会发展、城乡建设和民生改善领域发挥了重要作用，我国正由“建造大国”向“建造强国”持续迈进。“十四五”时期是新发展阶段的开局起步期，是实施城市更新行动、推进新型城镇化建设的机遇期，也是加快建筑业转型发展的关键期，建筑业从追求高速增长转向高质量发展。本指引结合财政部、国家税务总局颁布的与建筑行业相关的税收政策及税务管理办法，通过介绍建筑企业不同的经营模式和融资模式，立足于建筑企业施工全流程，对投标报价、合同签订、建筑分包、物资设备采购、项目组织、工程结算等施工过程中涉及的增值税、企业所得税、印花税等实务问题进行梳理，供税务师事务所及相关从业人员在执业时参考。本指引未尽事宜，按照税收法律、法规及相关规定执行，今后国家和省市有新规定的按新规定执行。

目录

一、建筑行业概述	1
(一) 建筑行业基本情况	1
(二) 建筑行业行业特点	1
1. 生产的流动性	1
2. 产品的单件性	1
3. 生产的周期长	2
4. 应税的分散性	2
二、业务实施	2
(一) 项目前期准备	2
1. 准备资料清单	2
2. 实施方案准备	3
(二) 项目实施	3
1. 不同经营模式税务服务要点	3
2. 不同融资模式税务服务要点	6
3. 业务全流程税务服务要点	15
三、业务成果	50
(一) 工作底稿	50
(二) 工作报告	50
四、服务案例	51
(一) 税务规划	52

(二) 全税种税务风险评估	54
1. 合同签订环节涉税事项	54
2. 建筑分包环节涉税事项	56
3. 物资采购环节涉税事项	56
4. 工程结算环节涉税事项	57
5. 研发管理环节涉税事项	58

一、建筑行业概述

（一）建筑行业基本情况

建筑业是专门从事、房屋建设和设备安装以及工程工作的生产部门，其产品是各种工厂、矿井、桥梁、港口、道路、管线、住宅以及公共设施、构筑物和设施。建筑业是国民的重要物质生产部门，它与整个国家经济的发展、人民生活的改善有着密切的关系。建筑业的增长速度快，为人民群众提供更多就业机会，从而提高全社会就业率，同时对国民作出贡献。1978年以来，建筑市场规模不断扩大，国内建筑业产值增长了 20 多倍，成为拉动国民经济快速增长的重要力量。

建筑业上游产业为各种建工建材，其中包括钢铁、水泥、玻璃、工程塑料等基础材料；建筑业的下游相关行业主要分为三类：房屋建筑业的相关行业为房地产行业，市政基础设施建设的相关行业为各地市政工程建设行业，交通基础设施建设的相关行业为各种交通运输业。

（二）建筑行业特点

与其他类型企业相比，建筑施工企业主要有以下特征：

1. 生产的流动性

建筑企业（包括人员和机具设备）随建筑物或构筑物坐落位置的变化而整体发生转移，从而形成建筑业管理环境多变，人员流动性较大等特点。

2. 产品的单件性

每个建筑物或构筑物的结构、构造、造型不一，所需的工种与技术、材料品种、施工方法、机械设备、劳力组织、生产要素等不一，因而其计价具有组合性的特点；对应不同的阶段需要多次进行分步分项计价，如概

算造价、修正概算造价、预算造价、合同价、结算价、决算价等；建筑产品的单件性特点决定了每项工程都必须单独计算造价。

3. 生产的周期长

较大的工程施工年限长达若干年，所需人员和工种众多，材料和设备种类繁多，交叉作业相互影响，彼此协调配合工作要求高；露天和高空作业多，受自然气候影响，需要采取的技术措施复杂，安全生产要求高。

4. 应税的分散性

建筑施工企业施工地点分散，较大的工程施工可能会横跨不同的省、市、县，各地的税收政策也会有差异，要了解不同省、市、区税务机关的具体要求。

二、业务实施

（一）项目前期准备

1. 准备资料清单

通过准备以下资料清单（包括但不限于），了解建筑企业的基本信息、境内外分支机构概况、会计核算管理模式、税务管理模式、审核年度各种税额申报及补缴情况等：

序号	资料清单
1	企业基本情况表（含企业概况、公司组织架构）
2	公司设立的公司章程、协议，营业执照复印件
3	财务核算或管理办法，含差旅费、薪酬管理办法（决议）、与奖励有关的考核办法（决议），股权投资、变更情况批复决议等；税务管理办法
4	离退休人员管理相关办法
5	涉及税收管理的有关内控制度
6	企业成立及经营过程中涉及的重要的合同
7	合同台账
8	自查年度的税务审核报告、年度财务审计报告
9	自查年度年末会计科目余额表、总账、明细账、全部凭证、会计报表等

序号	资料清单
10	长期投资相关文件
11	关联企业名单及关联业务往来报告表
12	有关减税、免税的税务机关批文
13	税务检查处理决定书、处罚通知书等
14	企业查补税款情况

2. 实施方案准备

围绕企业制度、管理架构和经营模式，以涉税经济事项为线索，围绕增值税、企业所得税、个人所得税等企业涉及的税种，通过座谈等方式了解企业基本情况，结合已识别和评估的风险明确工作内容、工作时间、沟通机制、工作方式和人员安排等，制定和细化工作实施方案。

（二）项目实施

1. 不同经营模式税务服务要点

1.1 了解建筑企业的经营模式

通过资料收集、现场访谈等方式，收集各类工程项目的数据与信息，了解同一建筑企业存在的不同经营模式，包括但不限于 EPC 总承包模式、内部资质共享模式等。

1.1.1 EPC 总承包模式

EPC 总承包模式指的是建设单位作为业主将建设工程发包给总承包单位，由总承包单位承揽整个建设工程的设计、采购、施工，并对所承包的建设工程的质量、安全、工期、造价等全面负责，最终向建设单位提交一个符合合同约定、满足使用功能、具备使用条件并经竣工验收合格的一种建设工程承包模式。

1.1.2 内部资质共享模式

建筑施工企业在取得相应等级的资质证书后，才可在其资质等级许可的范围内从事建筑活动。建筑施工企业按照其拥有的注册资本、专业技术人员、技术装备和已完成的建筑工程业绩等资质条件，分为施工总承包资质、专业承包资质、施工劳务资质三个序列。

我国对建筑业企业实行资质管理制度，进入建筑市场必须要有资质，且只能在自身资质等级许可的业务范围内承揽工程。部分无资质或低资质主体，以借用他人资质形式从事建筑活动，这就是所谓的资质共享。

1.1.2.1 总分包模式

中标单位与实际施工单位签订工程分包合同，并由实际施工单位向中标单位开具发票，建立增值税的抵扣链条，实现进项税完整抵扣。

1.1.2.2 集中管理模式

由中标单位对工程项目进行集中管理，集中核算工程项目的收入及成本费用，使增值税销项和进项均体现在中标单位，实现增值税进销项相匹配，同时建立对参建单位的考核机制。

1.1.2.3 联合体模式

中标单位与实际施工单位组成联合体与业主签订工程承包合同，由联合体各方分别向业主开具发票，实现增值税进销项匹配。

1.1.2.4 “子变分”模式

中标单位可考虑通过调整组织架构，将资质较低的实际施工单位变为分公司，总、分公司之间签订内部分包合同，由分公司向总公司开具发票。对于不能变为分公司的下属子公司，建筑企业可配套新设分公司，采取“一套人马，两块牌子”的方式。

1.2 不同经营模式下的涉税事项

1.2.1 EPC 总承包模式

1.2.1.1 增值税

1.2.1.1.1 关注不同业务的增值税税率适用情况

EPC 项目包含设计、采购、施工三类业务，属于兼有不同税率业务，其中，设计适用 6%税率；设备采购业务适用 13%税率；施工业务适用 9%税率。EPC 总承包方与业主签订 EPC 合同，如果合同中未分别列示设计、设备采购、施工价款，从高适用税率征收增值税。

各地执行口径存在差异，存在按 9%计征情形，存在按业务类别适用税率情形，建议与当地主管税务机关沟通确认。

1.2.1.1.2 关注 EPC 总承包管理费适用税目税率

EPC 项目总承包方与业主在合同中除设计、设备及施工三部分外，通常还会约定一定比例的项目管理费，项目管理费应根据具体合同的约定进行判断：

如果 EPC 合同由项目总承包方作为单一法人单位与业主签订 EPC 合同，提供服务，则项目管理服务费作为单独的服务项目，按“现代服务”适用 6%税率。

如果 EPC 合同由设计、施工或设备单位组成联合体模式与业主签订，项目总承包方按该模式提供服务，则项目管理服务需要根据提供服务的内容作为价外费用，适用具体服务内容的税目税率。

若无法准确判断时，建议与税务机关确认，避免税目税率适用错误导致税务风险。

1.2.1.2 印花稅

EPC 合同中分別列示設計、設備採購、施工價款，應分別按設計（以“建設工程”稅目、萬分之三稅率）、設備採購（以“買賣合同”稅目、萬分之三稅率）和施工（以“建設工程”稅目、萬分之三稅率）徵收印花稅。

1.2.2 內部資質共享模式

建築企業與發包方簽訂建築合同後，以內部授權或者三方協議等方式，授權集團內其他納稅人（以下稱“第三方”）為發包方提供建築服務，並由第三方直接與發包方結算工程款的，由第三方繳納增值稅並向發包方開具增值稅發票，與發包方簽訂建築合同的建築企業不繳納增值稅。發包方可憑實際提供建築服務的納稅人開具的增值稅專用發票抵扣進項稅額。

以內部授權或三方協議授權情形下，存在由聯合體各成員單位向被授權單位開具發票，再由被授權單位向業主開具發票（全額）情形，被授權單位本質僅收取管理費，此種情形下被授權單位如何繳納印花稅，需與主管稅務機關溝通明確。

2. 不同融資模式稅務服務要點

2.1 了解企業不同的融資模式

2.1.1 應收賬款保理、資產證券化

保理又稱托收保付，是賣方將其現在或將來的基於其與買方訂立的貨物銷售/服務合同產生的應收賬款轉讓給保理商（提供保理服務的金融機構），由保理商向其提供資金融通、買方資信評估、銷售賬戶管理、信用風險擔保、賬款催收等系列服務的综合金融服務方式。

建筑施工企业为办理保理业务，作为应收账款债权人（非上市公司）会与保理方发生以应收账款债权为标的的买卖交易。

第一种方式：将其应收账款打包转让至保理公司/资本公司，即采用了卖断方式，保理公司/资本公司再将其收到的应收账款转让至基金公司（券商），由该基金公司进行资产证券化。

第二种方式：保理公司/资本公司作为应收账款债权人的代理方，将被代理方所属的应收账款转让至基金公司，保理公司/资本公司收取代理费并开具相应发票。

资产证券化（Asset Backed Securitization, ABS）是指将缺乏流动性、但具有可预期收入的资产，通过在资本市场上发行证券的方式予以出售，以获取融资，以最大化提高资产的流动性。

（1）广义的资产证券化

广义的资产证券化是指某一资产或资产组合采取证券资产这一价值形态的资产运营方式，它包括以下四类：

①实体资产证券化

即实体资产向证券资产的转换，是以实物资产和无形资产为基础发行证券并上市的过程。

②信贷资产证券化

是指把欠流动性但有未来现金流的信贷资产（如银行的贷款、企业的应收账款等）经过重组形成资产池，并以此为基础发行证券。

③证券资产证券化

即证券资产的再证券化过程，就是将证券或证券组合作为基础资产，

再以其产生的现金流或与现金流相关的变量为基础发行证券。

④现金资产证券化

是指现金的持有者通过投资将现金转化成证券的过程。

(2) 狭义的资产证券化

狭义的资产证券化是指信贷资产证券化。具体而言，它是指将缺乏流动性但能够产生可预见的稳定现金流的资产，通过一定的结构安排，对资产中风险与收益要素进行分离与重组，进而转换成为在金融市场上可以出售的流通的证券的过程。简而言之，就是将能够产生稳定现金流的资产出售给一个独立的专门从事资产证券化业务的特殊目的公司（SPV：special purpose vehicle），SPV以资产为支撑发行证券，并用发行证券所募集的资金来支付购买资产的价格。其中，最先持有并转让资产的一方，为需要融资的机构，整个资产证券化的过程都是由其发起的，称为“发起人”

（originator）。购买资产支撑证券的人称为“投资者”。在资产证券化的过程中，为减少融资成本，在很多情形下，发起人往往聘请信用评级机构（rating agency）对证券信用进行评级。同时，为加强所发行证券的信用等级，会采取一些信用加强的手段，提供信用加强手段的人被称为“信用加强者”（credit enhancement）。在证券发行完毕之后，往往还需要一个专门的服务机构负责收取资产的收益，并将资产收益按照有关契约的约定支付给投资者，这类机构称为“服务者”（servicer）。

简单说来，应收账款保理及资产证券化的关系即为债权人将应收账款转让至保理方，保理方又通过资产证券化的形式来融通资金。

2.1.2 永续债

永续债券，又称无期债券，是指没有明确的到期时间或者期限非常长（一般超过 30 年）的债券。永续债券一般以 3 年或 5 年为一个计价周期，在一个计价周期内该债券的利率锁定为一个固定水平，发行人按该利率水平向投资者支付利息，在债券的每个计价周期期末，发行人有权选择是否将债券赎回。即，通过无固定期限实现“永续”效果，通过约定还本付息义务成为“债券”产品。

2.1.3 关联方借款

关联企业之间常见的一种业务就是关联企业之间借款、占用资金等。不管是外部融资，还是关联期间借贷，都会产生相应的资金成本，即贷款利息。贷款利息是指贷款人因为发出货币资金而从借款人手中获得的报酬，也是借款人使用资金必须支付的代价。贷款利率是指借款期限内利息数额与本金额的比例。决定贷款利息的三大因素为贷款金额、贷款期限和贷款利率。

关联方借款包括有偿借贷、无偿借贷、集团公司统借统还等几种模式，其中统借统还业务包含以下两种模式：

一是企业集团或者企业集团中的核心企业向金融机构借款或对外发行债券取得资金后，将所借资金分拨给下属单位（包括独立核算单位和非独立核算单位，下同），并向下属单位收取用于归还金融机构或债券购买方本息的业务。

二是企业集团向金融机构借款或对外发行债券取得资金后，由集团所属财务公司与企业集团或者集团内下属单位签订统借统还贷款合同并分拨资金，并向企业集团或者集团内下属单位收取本息，再转付企业集团，

由企业集团统一归还金融机构或债券购买方的业务。

在实务操作过程中，关联企业直接发生借款利息时，建筑企业根据相关政策要求，按照合同约定利息开具发票，开发票收取利息方进行增值税、所得税的缴纳，取得发票支付利息方根据税收相关条款进行所得税税前扣除。交易双方按照会计准则进行账务处理。

2.2 不同融资模式下的涉税事项

2.2.1 应收账款融资的涉税事项

2.2.1.1 了解不同会计处理下的涉税处理

企业对 ABS 的会计处理通常有如下几种方式：

第一，债权人在出售应收账款时，按照企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量准则，将实际收到价款与应收账款账面价值的差值计入投资收益，同时将相关业务手续费冲减投资收益。

第二，穿透保理业务的实质，将进行保理业务的应收账款账面与实际收到账款差额作为利息支出或手续费，收到的发票内容为“金融服务*商业保理利息”或“金融服务*服务费”。

鉴于不同的会计处理方式，在进行企业所得税汇算清缴时，关注不同角度下实际发生的支出能否作为税前扣除项。

2.2.1.1.1 作为资产损失的涉税处理

根据《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号），应收账款账面金额与转让价款的差额，如果作为资产损失，无法满足作为资产损失税前扣除的相关规定，应予以纳税调增。

2.2.1.1.2 作为利息支出的涉税处理

从本质上看，应收账款保理就是将应收账款出售，以获得资金融通，即是一项融资活动，所得资金与应收账款账面价值的差额可以看作是利息支出。

①关注是否取得发票

作为利息支出，如果未取得发票，不得税前扣除。

②应收账款账面金额与转让价款的差额如果作为利息支出，同时取得了对应的发票，需要根据不同的情况进行处理：

非金融企业将应收账款转让给非关联方保理公司，差额作为利息支出，需满足《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十八条第二款、国家税务总局公告 2011 年第 34 号第一条的规定：即非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分准予税前扣除。且企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时，应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”，以证明其利息支出的合理性。

非金融企业将应收账款转让给具有关联关系的保理公司，差额作为利息支出，按照财税〔2008〕121 号满足第一条债资比或第二条独立交易原则或者实际税负不高于境内关联方，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

如果存在投资者资本金未到位而发生的利息支出问题，依据国税函〔2009〕312 号的规定，凡企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的，该企业对外借款所发生的利息，相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，其不属于企业合理的支出，应由企

业投资者负担，不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

2.2.2 永续债的涉税事项

根据《财政部 税务总局关于永续债企业所得税政策问题的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 64 号），永续债是指经国家发展和改革委员会、中国人民银行、中国银行保险监督管理委员会、中国证券监督管理委员会核准，或经中国银行间市场交易商协会注册、中国证券监督管理委员会授权的证券自律组织备案，依照法定程序发行、附赎回（续期）选择权或无明确到期日的债券，包括永续期企业债、永续期公司债、永续债务融资工具（含永续票据）、无固定期限资本债券等。

企业发行永续债支付的利息支出，可选择适用股息、红利企业所得税政策或按照债券利息（需满足一定条件）适用企业所得税政策。

2.2.2.1 适用股息、红利企业所得税政策

发行方和投资方均为居民企业的，永续债利息收入可以适用企业所得税法规定的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税规定；同时发行方支付的永续债利息支出不得在企业所得税税前扣除。

2.2.2.2 适用债券利息所得税政策

发行方支付的永续债利息支出准予在其企业所得税税前扣除；投资方取得的永续债利息收入应当依法纳税。但永续债需符合下列条件中 5 条（含）以上：

- ①被投资企业对该项投资具有还本义务；
- ②有明确约定的利率和付息频率；
- ③有一定的投资期限；

- ④投资方对被投资企业净资产不拥有所有权；
- ⑤投资方不参与被投资企业日常生产经营活动；
- ⑥被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回；
- ⑦被投资企业将该项投资计入负债；
- ⑧该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险；
- ⑨该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。

无论选择适用哪种税务处理方式，均应将其适用的税收处理方法在证券交易所、银行间债券市场等发行市场的发行文件中向投资方予以披露。且发行永续债的企业对每一永续债产品的税收处理方法一经确定，不得变更。

2.2.3 关联方借款的涉税事项

2.2.3.1 增值税

2.2.3.1.1 一般规定

①资金出借方

有偿借贷按照贷款服务征收增值税。

②资金使用方

购进的贷款服务，以及向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用的进项税额不得从销项税额中抵扣。

2.2.3.1.2 统借统还的免税情形（资金出借方）

需关注借贷主体、借贷利率、资金流向、申报开票等事项是否符合统借统还的规定。

支付利息不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票

面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息的统借统贷业务免征增值税。若支付利息高于支付给金融机构借款利率水平或者支付的债券票面利率水平的，应全额缴纳增值税。

注：各地对于统借统还管理要求不全国统一，在实际业务过程中需要关注当地主管税务机关具体要求。

统借统还利息收入免征增值税应开具增值税普通发票，增值税普通发票中的“税率栏”和“税额栏”为“***”；“税率栏”也可以填写“免税”“0%”“税额栏”为“***”。

2.2.3.1.3 无偿借贷的免税情形（资金出借方）

根据规定，单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务视同销售，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外，因此无偿借贷要视同销售征收增值税。

自2019年2月1日至2020年12月31日，对企业集团内单位（含企业集团）之间的资金无偿借贷行为，免征增值税（执行期限延长至2027年12月31日）。

2.2.3.2 企业所得税

2.2.3.2.1 收取利息涉税事项

关联企业中的贷款方收取的利息收入需要缴纳企业所得税，关联企业中的借款方的借款利息应当取得利息相关发票，符合利率标准且符合关联方债权性投资与其权益性投资比例的利息支出为符合规定的利息支出，允许在税前扣除。

2.2.3.2.2 不收取利息涉税事项

企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。

实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或者间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不作特别纳税调整。

目前政策仅对企业集团内单位（含企业集团）之间的资金无偿借贷行为，免征增值税，企业所得税未明确。

2.2.3.3 印花税

根据《印花税法税目税率表》列举，企业与金融机构签订的借款合同属于印花税法征税范围。企业与关联方的借款合同是否属于印花税法征税范围，关键在于关联方的企业性质是否属于金融机构，若关联方是具有金融机构许可的财务公司，则应缴纳印花税法，反之，该合同不属于印花税法征税范围。

3. 业务全流程税务服务要点

3.1 投标报价环节税务服务要点

税前工程造价为直接工程费（人工费、材料费、施工机具使用费）、措施费、企业管理费、利润和规费之和，各费用项目均以不包含增值税可抵扣进项税额的价格计算。

工程造价可按以下公式计算：工程造价=税前工程造价×（1+9%）。

建筑企业承包的“甲供工程”“建筑老项目”“清包工工程”，可以选择适用简易计税方法以3%税率计税，亦可选择适用一般计税方法以9%税率计税，在选择增值税计税方法时，需关注与招标文件的实质条款的一致性、与工程造价的计价方法的匹配性。

3.1.1 “甲供工程”工程项目

通过资料收集、现场访谈等方式，查看相关总承包合同、专业分包、劳务分包等合同条款，了解工程项目是否属于“甲供工程”，进而确定计税方法的选择是否准确。

3.1.1.1 “甲供工程”的税法界定

甲供工程，是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。即甲方购买了计入工程造价的全部或部分设备、材料、动力。甲方购买了没有计入工程造价的全部或部分设备、材料、动力的情况，不属于“甲供材”。

“甲供材”包括以下三种：

一是业主自行采购建筑工程中的全部或部分设备、材料、动力，交给总承包方使用于建筑工程。

二是总承包方自行采购专业分包建筑工程中的全部或部分设备、材料、动力，专业分包方使用于建筑工程。

三是总承包方或专业分包方自行采购劳务分包工程中的全部或部分设备、材料，交给劳务分包方使用于建筑工程。

3.1.1.2 非“甲供材”业务税务关注点

(1) 关注“甲供材”施工合同与“甲供材”采购合同

“甲供材”施工合同中“材料或设备供应”条款约定的“发包方（甲方）购买的材料、设备的型号、品种、规格和技术标准”与“甲供材”采购合同中约定的“发包方（甲方）采购设备、材料的型号、品种、规格和技术标准”是否不一致。如果不一致则是非“甲供材”业务。

(2) 关注“甲供材”施工合同与发包方的工程造价清单

主要稽查“甲供材”施工合同中“材料或设备供应”条款约定的“发包方（甲方）购买的材料、设备的型号、品种、规格和技术标准”是否在发包方提供的“甲供工程”工程造价清单里面。如果在工程清单里面，则甲方采购设备、材料的型号、品种、规格和技术标准与工程造价清单里面的设备、材料的型号、品种、规格和技术标准是否不一致。如果不一致则是非“甲供材”业务。

（3）关注“甲供材”采购合同与甲方“甲供材”的会计账务处理

由于“甲供材”业务中的“甲供材”是甲方负责采购，所以“甲供材”的采购业务的会计核算在甲方，施工企业不进行“甲供材”采购业务的核算，只进行领用“甲供材”的领用登记手续。因此，还需注意“甲供材”采购合同与甲方“甲供材”的会计账务处理是否相匹配。

3.1.2 “清包工工程”工程项目

通过资料收集、现场访谈等方式，查看相关专业施工分包、劳务分包等合同条款，了解工程项目是否属于“清包工”，进而确定计税方法的选择是否准确。

3.1.2.1 “清包工工程”工程项目的税法界定

一般纳税人以“清包工”方式提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。以“清包工”方式提供建筑服务，是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料，并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务。因此，如果建筑企业从事的是“清包工工程”，则宜采用以下两种合同签订方式中的任何一种。

3.1.2.2 “清包工工程”的合同签订类型

3.1.2.2.1 签订专业施工分包合同

建筑企业专业分包方与建筑企业施工总承包方或建筑企业施工专业承包方签订施工专业分包合同时，必须在建筑施工专业分包合同中的“材料和设备供应”条款中约定：“建筑企业分包方（乙方）在工程施工中所用的主要材料和设备由承包方（甲方）购买提供，其他辅料及低值易耗品由建筑企业分包方（乙方）自己采购”的字样。

3.1.2.2.2 签订劳务分包合同

建筑企业施工总承包方、建筑企业专业承包方和建筑企业专业分包方与劳务公司签订劳务分包合同时，必须在劳务分包合同中的“材料和设备供应”条款中约定：“劳务公司施工过程中所用的建筑辅料及低值易耗品由建筑承包方（甲方）自己采购”的字样。

3.2 合同签订环节税务服务要点

建筑业企业主要涉及三个增值税税率的业务：销售货物、设备业务，税率为 13%；建筑服务，税率为 9%；勘察、设计服务，税率为 6%。在一项工程中可能会同时涉及以上三个增值税税率的业务，也可能同时涉及以上两个增值税税率的业务，特别是在建筑领域包工包料合同中，不仅涉及货物或设备又涉及建筑服务的混合销售或兼营行为，由于税法对两项行为的处理方法的不同，即在涉税处理时适用不同的税率，且签订的合同也有区别。因此应从合同签订环节中的合同签订要素关注建筑企业对混合销售和兼营行为适用的规范性。

3.2.1 增值税

3.2.1.1 “合同价款”混合及兼营的涉税事项

3.2.1.1.1 关注外购材料设备并安装业务的适用税率

一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。建筑企业外购建筑材料并提供施工业务的包工包料合同是一种既涉及服务又涉及货物的一项销售行为，是混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

根据《国家税务总局关于明确中外合作办学等若干增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2018年第42号）的规定，一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务，如果已经按照兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

一是需关注建筑企业外购非机器设备的建筑材料同时提供建筑（非安装）服务适用税率错误、发票开具错误，导致少缴纳增值税构成的漏税行为。如，建筑企业应将外购的材料和建筑劳务一起按照9%税率计征增值税，向发包方开具9%的增值税发票，但建筑企业将材料款、建筑劳务款分别按照13%、3%的增值税税率开具增值税发票，导致建筑企业少缴纳增值税，从而构成漏税行为；

二是需关注建筑企业外购机器设备的同时提供安装服务合同约定事项不同导致的少缴、多缴增值税的风险。如以下两种情形：

如果建筑企业与发包方签订包工包料合同时，在一份合同中分别注明：设备价款和建筑服务价款，则建筑企业按照兼营行为分别核算机器设备和

安装服务的销售额，机器设备销售额按照 13% 计征增值税，安装服务既可以按照 3% 计征增值税，也可以按照 9% 计征增值税；

如果建筑企业与发包方签订包工包料合同时，在一份合同里没有分别注明设备价款和安装服务价款，而是将机器设备和安装劳务款合并写在一起，则机器设备销售额和安装服务销售额一起按照 13% 计征增值税，建筑安装企业向发包方将机器设备和安装服务的销售额一起开具 13% 的增值税专用发票（普通）发票。

3.2.1.1.2 关注自产材料设备并安装业务的适用税率

纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务，不属于《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36 号文件印发）第四十条规定的混合销售，应分别核算货物和建筑服务的销售额，分别适用不同的税率或者征收率。即有以下两层含义：

一是在合同中应分别注明销售货物的金额和销售建筑服务的金额；在会计核算上应分别核算销售货物和销售服务的收入；在税务处理上，销售货物按照 13%，销售建筑服务按照 9% 向业主或发包方开具发票。

二是建筑企业可以与业主或发包方签订两份合同：货物销售合同和建筑服务销售合同。货物销售合同适用 13% 的增值税税率；销售建筑服务按照简易计税 3% 或 9% 的增值税税率计征增值税。

建筑企业销售自产机器设备的同时提供安装服务，应分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。基于该政策规定，建筑企业销售自产机器设备并提供安装服务的，必须按照兼营行为处理，机器设备销售额部分，建筑企业向发包方开具 13%

的增值税专用发票（普通）发票；安装服务销售额部分，建筑企业向发包方开具 3%的增值税专用发票（普通）发票或开 9%的增值税专用发票（普通）发票。

因此，需关注建筑企业没有在合同中分别注明销售自产机器设备、建筑材料和建筑、安装劳务款的金额，在向发包方开具发票时，没有按照兼营行为进行税务处理，而是按照混合销售行为进行税务处理，存在涉税风险。

3.2.2 印花税

3.2.2.1 关注合同金额是否包含增值税额

应税合同的计税依据，为合同所列的金额，不包括列明的增值税税款。因此，应当关注合同是否单独列明增值税税额，如果没有，则印花税计税依据为合同金额。

3.2.2.2 关注合同是否区分不同税目

同一凭证，因载有两个或者两个以上经济事项而适用不同税目税率，如分别记载金额的，应分别计算应纳税额，相加后按合计税额贴花；如未分别记载金额的，按税率高的计税贴花。因此，如果不同经济事项没有分别记载金额，则按照较高税率缴纳印花税。

3.3 建筑分包环节税务服务要点

3.3.1 建筑分包

建筑工程分包合同是指从事工程总承包的单位将所承包的建设工程的一部分依法分包给具有相应资质的承包单位，总承包人不退出承包关系，其与第三人就第三人完成的工作成果向发包人承担连带责任而订立的合同。根据交易对象的不同，建筑工程分包包括专业工程分包和劳务分包两

类。

3.3.1.1 专业工程分包

专业工程分包是工程总承包人将建筑工程施工中除主体结构施工外的其他专业工程发包给具有相应资质的施工企业的行为。也即具备相应资质的专业工程承包人组织人员、材料、机械，运用自己的技术、经验及管理措施独立完成工程建设任务的活动。

3.3.1.2 劳务分包

劳务分包即劳务作业分包，是指施工总承包企业或者专业承包企业将其承包工程中的劳务作业发包给劳务分包企业完成的活动。

3.3.1.3 两者的主要区别

①主体不同。工程分包发生在总包人和专业承包人之间；而劳务分包则发生在总包人或专业发包人与劳务分包人之间。

②对象指向不同。工程分包的对象是工程，是承包合同中建设工程的全部；而劳务分包的对象则是工程施工中涉及人的劳务部分。

③合同效力不同。工程分包若未取得分包人同意则属于法律法规所明确禁止的无效行为；而劳务分包属于合法行为，法律法规对劳务分包并不禁止。

④法律后果不同。工程分包的双方对因此造成的质量或其他问题对发包人承担连带赔偿责任；而劳务分包双方互相按合同承担相应责任，并不需要共同向发包人承担连带责任。

3.3.2 建筑分包用工模式的涉税事项

建筑施工企业往往需要使用大量的农民工，存在以下几种不同的用工

模式：

一是建筑企业直接与农民工签订劳务用工合同，以工资表计入成本的用工形式；

二是建筑企业与劳务公司签订劳务分包合同，以劳务公司提供的劳务费发票计入成本的用工形式；

三是建筑企业与劳务派遣公司签订劳务派遣合同，农民工为劳务派遣人员，以劳务派遣公司提供的发票计入成本的用工形式；

四是建筑企业与个人包工头签订建筑劳务承包合同，农民工为个人包工头队伍的用工形式。

关注以上四种用工模式下对农民工的工资、个人所得税、成本处理的规范性。

3.3.2.1 劳动合同模式涉税事项

劳动合同模式是建筑企业直接与农民工签订劳务用工合同，以工资表计入成本的用工形式。在这种用工模式下，农民工的工资由建筑企业按照有关规定开设农民工工资专用账户，专项用于支付该工程建设项目农民工工资。

3.3.2.1 企业所得税

企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按《中华人民共和国企业所得税法》规定在企业所得税前扣除。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

因此，建筑企业项目部为农民工支付的工资应取得项目部提供的农民

工考勤记录、农民工工资表清单，确定工资薪金支出是否合理，如果支出合理即在企业所得税前扣除。

3.3.2.2 个人所得税

个人所得税的征收方式有核定征收和查账征收两种方式。

核定征收为建筑施工企业按工程所在地税务机关要求以收入的一定比例代缴个人所得税。

查账征收为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。

因此，需关注支付给农民工的工资是否进行了全员全额申报个人所得税或者按照税务机关的要求采取核定方式申报个人所得税，两者选择其一，若均未进行申报，存在少交个人所得税的风险。

3.3.2.2 劳务分包模式涉税事项

劳务分包模式是建筑企业与劳务公司签订劳务分包合同，以劳务公司提供的劳务费发票计入成本的用工形式。在劳动法律关系上，农民工与劳务公司构成雇佣和被雇佣的劳动关系，与建筑企业不构成雇佣和被雇佣的法律关系，因此，农民工的个人所得税由劳务公司代扣代缴，社保费用由劳务公司承担。

目前，各地主管税务机关对于代扣代缴主体存在理解不一情形。

3.3.2.3 劳务派遣模式涉税事项

劳务派遣模式是建筑企业与劳务派遣公司签订劳务派遣合同，农民工为劳务派遣人员，以劳务派遣公司提供的发票计入成本的用工形式。

一般情况下，劳务派遣合同中的用工费用有两种不同的合同签订方式：

一是在劳务派遣合同中约定：用工单位支付给劳务派遣公司总的劳务派遣费用（包括劳务派遣公司支付给被派遣者的工资、福利和社保费用）；二是在劳务派遣合同中约定：用工单位支付劳务派遣公司的劳务派遣费用，直接支付给被派遣劳动者的工资、福利和社保费用。

3.3.2.3.1 企业所得税

企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，按规定分以下两种情况在税前扣除：如果是按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出在税前扣除；如果是直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出在税前扣除。

3.3.2.3.2 增值税

一般纳税人提供劳务派遣服务，可以以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照一般计税方法计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依 5%的征收率计算缴纳增值税。

小规模纳税人提供劳务派遣服务，可以以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照简易计税方法依 3%的征收率计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依 5%的征收率计算缴纳增值税。

选择差额纳税的纳税人，向用工单位收取用于支付劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的费用，不得开具增值税专用发票，

可以开具普通发票。

建筑企业根据劳务派遣公司所选择的计税方法不同关注所取得增值税发票的合规性：

一是劳务派遣公司选择一般计税方法计算缴纳增值税，则建筑企业应取得劳务派遣公司开具的增值税专用发票抵扣 6%的增值税进项税额；

二是劳务派遣公司选择差额纳税计算缴纳增值税，则建筑企业应取得劳务派遣公司通过新系统中差额征税开票功能，开具备注栏自动打印“差额征税”字样的增值税发票，抵扣劳务派遣费用 5%增值税进项税额。

3.3.2.3.2 个人所得税

建筑企业通过劳务派遣公司聘用劳务人员跨省异地工作期间的工资、薪金所得个人所得税，由劳务派遣公司依法代扣代缴并向工程作业所在地税务机关申报缴纳。

3.3.2.4 劳务班组模式涉税事项

劳务班组模式是建筑企业与个人包工头签订建筑劳务承包合同的用工形式。建筑企业与包工头之间有两种合同签订方法：

一种是建筑劳务公司与包工头签订劳务专业作业分包合同，是指专业承包单位和专业分包单位将其承包的专业工程中的纯劳务作业部分再分包给从事某一专业作业劳务（例如：钢构作业、抹灰作业、幕墙玻璃作业、水电安装作业等劳务作业）的包工头或班组长；或者从事专业作业总承包的劳务公司将其与承包单位签订的劳务分包合同中的各专业作业劳务分包给包工头或班组长本人。

另一种是劳务承包合同，包工头或班组长以劳务公司的名义对外经营，

对外进行独立的会计核算，包工头自负盈亏，向劳务公司上缴一定的利润或管理费用，剩下的税后利润（承包经营所得）归班组长或包工头所有。

3.3.2.4.1 签订劳务专业作业合同涉税事项

3.3.2.4.1.1 企业所得税

劳务公司凭借包工头或班组长从劳务作业所在地税务局代开的增值税普通发票，作为成本核算依据，据此在所得税前扣除。

3.3.2.4.1.2 个人所得税

劳务公司与包工头或班组长签订劳务专业作业分包合同的情况下，班组长或包工头带领的农民工从事某一专业作业劳务，其从劳务公司取得的所得，属于“经营所得”的范畴。班组长或包工头按照与建筑企业总承包方签订的专业作业劳务分包合同、身份证、劳务款结算单到工程劳务所在地税务局代开发票时，由税务局代征个人所得税。

3.3.2.4.2 签订劳务承包合同涉税事项

3.3.2.4.2.1 企业所得税

劳务公司凭借农民工本人签字确认的“农民工工资支付清单”或“农民工工时考勤表”“农民工身份证复印件”、个人所得税完税凭证等作为成本核算依据。

3.3.2.4.2.1 个人所得税

劳务承包合同约定包工头或班组长以劳务公司的名义对外经营，对外进行独立的会计核算，包工头自负盈亏，向劳务公司上缴一定的利润（税后利润）或管理费用，剩下的税后利润（承包经营所得）归班组长或包工头所有。在这种合同约定情况下，班组长或包工头取得所得以“经营所得”

税目按照劳务所在地税务局规定的核定应税所得率计税个人所得税的应纳税所得额，并由班组长或包工头自行纳税申报。

3.3.3 分包差额扣除的涉税事项

建筑服务分包差额扣除是指纳税人提供建筑服务，按照规定允许从其取得的全部价款和价外费用中扣除的分包款。

3.3.3.1 了解分包差额扣除的情形

建筑企业跨县（市、区）提供建筑服务，应按照以下规定差额预缴增值税：

①一般纳税人的建筑企业总承包方跨县（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%的预征率计算应预缴税款，再按一般计税的常规模式进行申报。计算公式如下：

$$\text{应预缴税款} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{支付的分包款}) \div (1+9\%) \times 2\%$$

②一般纳税人的建筑企业总承包方跨县（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。计算公式如下：

$$\text{应预缴税款} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{支付的分包款}) \div (1+3\%) \times 3\%$$

③小规模纳税人的建筑企业总承包方跨县（市、区）提供建筑服务，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。计算公式如下：

$$\text{应预缴税款} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{支付的分包款}) \div (1+3\%) \times 3\%$$

④建筑企业取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额

为负数的，可结转下次预缴税款时继续扣除。

3.3.3.2 判断建筑企业是否可以进行差额征税

建筑企业差额征税必须同时具备以下条件：

①建筑企业总承包方必须发生分包行为，其中分包包括专业分包、清包工分包和劳务分包行为。

②如果是在工程施工所在地差额预缴增值税，则建筑企业必须跨县（市、区）提供建筑服务。如果建筑企业公司注册地与建筑服务发生地是同一个税务局管辖地，则不在建筑服务发生地预缴增值税。

③建筑企业跨县（市、区）提供建筑服务或建筑企业公司注册地与建筑服务发生地是同一个税务局管辖地，简易计税方法计税的总承包方，只要发生分包业务行为，总承包方都在公司注册地差额零申报增值税。

④分包方向总承包方开具增值税发票时，必须在增值税发票上的“备注栏”中必须注明建筑服务发生地所在县（市、区）、项目的名称。

⑤建筑企业跨县（市、区）提供建筑服务，在向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款时，需填报《增值税预缴税款表》，并出示以下资料：与发包方签订的建筑合同复印件（加盖纳税人公章）；与分包方签订的分包合同复印件（加盖纳税人公章）；从分包方取得的发票复印件（加盖纳税人公章）。

3.3.3.3 关注分包差额扣除凭证是否合法有效

按照规定从取得的全部价款和价外费用中扣除支付的分包款，应当取得以下符合法律、行政法规和国家税务总局规定的合法有效凭证：

①从分包方取得的 2016 年 4 月 30 日前开具的建筑业营业税发票。上

述建筑业营业税发票在 2016 年 6 月 30 日前可作为预缴税款的扣除凭证；

②从分包方取得的 2016 年 5 月 1 日后开具的，备注栏注明建筑服务发生地所在县（市、区）、项目名称的增值税发票；

③国家税务总局规定的其他凭证。

纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，应按照财税〔2016〕36 号文件规定的纳税义务发生时间和计税方法，向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税。

3.4 物资设备采购环节税务服务要点

通过查看企业的供应商清单、采购合同、财务账册、发票等资料，了解企业的供应商管理、与采购环节相关的内部控制。

3.4.1 物资设备采购环节视同销售情形

3.4.1.1 增值税

根据税法规定，单位或个体经营者的下列行为，视同销售货物：将货物交付他人代销；销售代销货物；设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；将自产或委托加工的货物用于非应税项目；将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。增值税视同销售行为具体可以分为以下五种情况：

3.4.1.1.1 货物总分机构间异地调拨

在一般情况下，总分支机构间的货物调拨只是货物的内部调拨，没有

发生货物所有权的转移，不应视同销售，也不应征收增值税。

如果总机构和分支机构不在同一县（市），而将货物从一个机构移到另一个机构并用于销售的内部调拨，应视同销售征收增值税。

3.4.1.1.2 货物代销

无论委托代销还是受托代销，都应视同销售，缴纳增值税。

3.4.1.1.3 货物的外部使用

“货物”包括纳税人自产、委托加工收回的产品，也包括纳税人接受捐赠、接受投资或购买的货物。

当纳税人将这些货物外部使用时，都应该看作销售行为，缴纳增值税。

货物的外部使用包括：将货物提供给其他单位或个体经营者的对外投资行为；作为礼物赠送给他人的对外捐赠行为；作为股利分配给股东或投资者的对外分配行为。总之，只要货物对外使用，无论货物原来是如何取得的，都应视同销售，缴纳增值税。

3.4.1.1.4 产品的内部使用

企业自产的产品还是委托他人生产的产品，无论内部使用（用于本企业连续生产的以外）还是外部使用，均应视同销售，缴纳增值税。

3.4.1.1.5 服务的无偿提供以及无形资产或不动产的无偿转让

下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

3.4.1.2 企业所得税

企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利和利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产和提供劳务，国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产的，应按规定视同销售确定收入：用于市场推广或销售；用于交际应酬；用于职工奖励或福利；用于股息分配；用于对外捐赠；其他改变资产所有权属的用途。

属于上述规定的视同销售情形的资产，除另有规定外，应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。

3.4.2 设备租赁环节涉税事项

建筑企业施工中采用的机械设备，部分采用租赁的形式。租赁方式有两种，一种是纯设备租赁，另一种是“设备+操作人员”租赁方式。两种不同租赁方式，税务管理也不一样。

3.4.2.1 纯设备租赁的涉税事项

机械租赁公司以“有形动产租赁服务”按照13%计算征收增值税，并给承租方的建筑企业开13%的专票（用于一般计税方法的项目）或普通发票（用于简易计税方法的项目）。

3.4.2.2 配备操作人员的涉税事项

纳税人将建筑施工设备出租给他人使用并配备操作人员的，按照“建筑服务”缴纳增值税。

该类租赁模式配备操作人员情形，在项目部预缴增值税环节是否可以作为分包款进行扣除，需与当地主管税务机关沟通。

3.4.3 设备抵免优惠政策

通过取得建筑企业购置设备适用设备抵免的设备清单、发票、合同、投入使用时间说明等资料，关注其适用优惠政策的合规性、备查资料的完备性等。

3.4.3.1 基本规定

自 2008 年 1 月 1 日起购置并实际使用列入《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》范围内的环境保护、节能节水 and 安全生产专用设备，可以按专用设备投资额的 10% 抵免当年企业所得税应纳税额；企业当年应纳税额不足抵免的，可以向以后年度结转，但结转期不得超过 5 个纳税年度。

专用设备投资额，是指购买专用设备发票价税合计价格，但不包括按有关规定退还的增值税税款以及设备运输、安装和调试等费用。自 2009 年 1 月 1 日起，纳税人购进并实际使用以上名录范围内的专用设备并取得增值税专用发票的，在按照规定进行税额抵免时，如增值税进项税额允许抵扣，其专用设备投资额不再包括增值税进项税额；如增值税进项税额不允许抵扣，其专用设备投资额应为增值税专用发票上注明的价税合计金额。企业购买专用设备取得普通发票的，其专用设备投资额为普通发票上注明的金额。

当年应纳税额，是指企业当年的应纳税所得额乘以适用税率，扣除依照企业所得税法和国务院有关税收优惠规定以及税收过渡优惠规定减征、免征税额后的余额。

企业利用自筹资金和银行贷款购置专用设备的投资额，可以按企业所得税法的规定抵免企业应纳税额；企业利用财政拨款购置专用设备的投资额，不得抵免企业应纳税额。

企业购置并实际投入使用、已开始享受税收优惠的专用设备，如从购置之日起5个纳税年度内转让、出租的，应在该专用设备停止使用当月停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。转让的受让方可以按照该专用设备投资额的10%抵免当年企业所得税应纳税额；当年应纳税额不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免。

3.4.3.2 关注备查资料的完备性

- ①购买并自身投入使用的专用设备清单及发票；
- ②以融资租赁方式取得的专用设备的合同或协议；
- ③专用设备属于《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》或《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》中的具体项目的说明；
- ④专用设备实际投入使用时间的说明。

3.4.4 砂石料的涉税事项

砂石料是建筑施工的主要原材料，在各类建筑工程中应用比较广泛。建筑施工企业一般不直接从事开采砂石料的活动，仅是在某些特殊情况下为了满足施工需要直接就地开采砂、石等非金属矿原矿，作为施工用初级施工材料，根据我国现行税收政策规定，企业自产自用砂石料时，同时应按相关条款，及时、足额的缴纳资源税。

3.4.4.1 基本规定

纳税人开采或者生产应税产品自用的，应当依照资源税法缴纳资源税；但是，自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税。建筑企业自产砂石料用于本单位项目，需要按照规定视同销售向应税产品开采地或者生产地的税务机关申报缴纳资源税，但如果自产砂石料用于连续生产应税产品的，则不需要缴纳资源税。

3.4.4.2 关注自用应税产品应当缴纳资源税的情形

包括纳税人以应税产品用于非货币性资产交换、捐赠、偿债、赞助、集资、投资、广告、样品、职工福利、利润分配或者连续生产非应税产品等；

3.4.4.3 关注适用不同税率情形下是否进行分别核算

关注建筑企业开采或者生产同一税目下适用不同税率应税产品情形下是否分别核算不同税率应税产品的销售额或者销售数量；未分别核算或者不能准确提供不同税率应税产品的销售额或者销售数量的，从高适用税率。

3.5 项目组织税务管理税务服务要点

3.5.1 临建与驻地构建的涉税事项

临时设施是指建筑业企业为保证施工和管理的进行而建造的各种简易设施，包括现场临时作业棚、机具棚、材料库、办公室、休息室、厕所、化灰池、储水池、沥青锅灶等设施；临时道路、围墙；临时给排水、供电、供热等管线；临时性简易周转房，以及现场临时搭建的职工宿舍、食堂、浴室、医务室、理发室、托儿所等临时福利设施。

3.5.1.1 临时设施购建涉税事项

临时设施的性质与房屋、建筑物既相似又有区别，临时设施在施工生产过程中发挥着劳动资料的作用，由于其建造标准较低，为临时性或半永久性的建筑物，不可能长时间使用，多数在项目完工后需拆除清理。

3.5.1.1.1 增值税

购建临时设施取得增值税专用发票进项税额允许一次性抵扣。如果临时设施属于专用于简易计税方法计税项目情形，也应取得专票并申报抵扣，同时将相应进项税额转出，待以后用于（专用或兼用）一般计税项目时，再按照规定的方法转入抵扣。

3.5.1.1.2 企业所得税

根据《企业所得税法实施条例释义》解释，临时工棚、车棚等简易设施不属于建筑物，不受企业所得税法房屋、建筑物的最低折旧年限 20 年的限制。

在进行企业所得税汇算时，可能存在提示风险事项。

3.5.1.1.3 房产税

根据《财政部税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》（财税地字〔1986〕8号）规定，凡是在基建工地为基建工地服务的各种工棚、材料棚、休息棚和办公室、食堂、茶炉房、汽车房等临时性房屋，不论是施工企业自行建造还是由基建单位出资建造交施工企业使用的，在施工期间，一律免征房产税。但是，如果在基建工程结束以后，施工企业将这种临时性房屋交还或者估价转让给基建单位的，应当从基建单位接收的次月起，依照规定征收房产税。

因此，建筑企业施工期间临时设施免征房产税，施工结束后使用的按

规定征收房产税。

3.5.1.2 项目驻地租赁涉税事项

3.5.1.2.1 增值税

不动产出租增值税政策汇总

纳税人类型	房屋取得时间	计税方法	异地预缴增值税	申报税款
增值税一般纳税人	2016年5月1日以前	简易计税	应预缴税款=含税租金 ÷(1+5%)×5%	应纳税款=含税租金÷(1+5%)× 5%-已预缴税款
	2016年5月1日以后	一般计税	应预缴税款=含税租金 ÷(1+9%)×5%	应纳税款=含税租金÷(1+9%)× 9%-已预缴税款
小规模纳税人(非住房)		简易计税	应预缴税款=含税租金 ÷(1+5%)×5%	应纳税款=含税租金÷(1+5%)× 5%-已预缴税款
小规模纳税人(住房)		简易计税	应预缴税款=含税租金 ÷(1+5%)×1.5%	应纳税款=含税租金÷(1+5%)× 1.5%-已预缴税款
自然人个人(非住房)		简易计税	不预缴	应预缴税款=含税租金÷(1+5%) ×5%
自然人个人(住房)		简易计税	不预缴	应预缴税款=含税租金÷(1+5%) ×1.5%

关注取得发票是否合规。出租不动产，纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时，应在备注栏注明不动产的详细地址；

关注提前一次支付多期租金的增值税纳税义务发生时间事项。增值税纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天，所以预收多年租金需在预收款时缴纳增值税。

3.5.1.2.2 城市维护建设税及附加税

纳税人跨地区提供建筑服务、销售和出租不动产的，应在建筑服务发生地、不动产所在地预缴增值税时，以预缴增值税税额为计税依据，并按预缴增值税所在地的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。

预缴增值税的纳税人在其机构所在地申报缴纳增值税时，以其实际缴

纳的增值税税额为计税依据，并按机构所在地的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。

3.5.1.2.3 企业所得税

根据《实施条例》第十九条的规定，企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

3.5.1.2.4 印花税

纳税人：签订合同双方；

税率：财产租赁合同包括租赁房屋、船舶、飞机、机动车辆、机械、器具、设备等合同，从性质上属于经营租赁合同，其适用税率为千分之一（1%），计税依据为租赁金额；

纳税地点：就地纳税。

3.5.1.3 施工临时占地涉税事项

建设项目施工和地质勘查需要临时占用耕地的，应通过获取临时使用土地合同、完税证明等资料关注耕地占用税、城镇土地使用税的缴纳及依法复垦后耕地占用税的退还情况。

3.5.1.3.1 耕地占用税

3.5.1.3.1.1 基本规定

①纳税人：在中华人民共和国境内占用耕地建设建筑物、构筑物或者

从事非农业建设的单位和个人，为耕地占用税的纳税人。

②征收范围：占用园地、林地、草地、农田水利用地、养殖水面、渔业水域滩涂以及其他农用地建设建筑物、构筑物或者从事非农业建设的，依照本法的规定缴纳耕地占用税。

③税额确定：耕地占用税以纳税人实际占用的耕地面积为计税依据，按照规定的适用税额一次性征收，应纳税额为纳税人实际占用的耕地面积（平方米）乘以适用税额。耕地占用税的税额如下：

人均耕地不超过一亩的地区（以县、自治县、不设区的市、市辖区为单位，下同），每平方米为十元至五十元；

人均耕地超过一亩但不超过二亩的地区，每平方米为八元至四十元；

人均耕地超过二亩但不超过三亩的地区，每平方米为六元至三十元；

人均耕地超过三亩的地区，每平方米为五元至二十五元。

3.5.1.3.1.2 临时占用土地的退税情形

纳税人因建设项目施工或者地质勘查临时占用耕地，应当依照本法的规定缴纳耕地占用税。纳税人在批准临时占用耕地期满之日起一年内依法复垦，恢复种植条件的，全额退还已缴纳的耕地占用税。

是否符合复垦条件，需要由自然资源主管部门会同有关行业管理部门认定，并出具验收合格确认书。

因挖损、采矿塌陷、压占、污染等损毁耕地属于税法所称的非农业建设，应依照税法规定缴纳耕地占用税；自自然资源、农业农村等相关部门认定损毁耕地之日起3年内依法复垦或修复，恢复种植条件的，比照税法第十一条规定办理退税。

3.5.1.3.2 城镇土地使用税

3.5.1.3.2.1 基本规定

①纳税人：在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。

拥有土地使用权的单位和个人不在土地所在地的，其土地的实际使用人和代管人为纳税人；土地使用权未确定或权属纠纷未解决的，其实际使用人为纳税人；土地使用权共有的，共有各方都是纳税人，由共有各方分别纳税；承租集体所有建设用地的，直接从集体经济组织承租土地的单位和个人为纳税人。

②税款计算

应纳城镇土地使用税=计税土地面积×适用税额

土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，依照规定税额计算征收。纳税人实际占用的土地面积，是指由省、自治区、直辖市人民政府确定的单位组织测定的土地面积。尚未组织测量，但纳税人持有政府部门核发的土地使用证书的，以证书确认的土地面积为准；尚未核发土地使用证书的，应由纳税人据实申报土地面积。

③纳税时间与纳税地点

纳税人购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起，缴纳城镇土地使用税。

以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付时间的，由受

让方从合同签订的下月起缴纳城镇土地使用税。

纳税人新征用的耕地，自批准征用之日起满 1 年时开始缴纳土地使用税。

纳税人因土地的权利发生变化而依法终止城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止土地权利发生变化的当月末。

城镇土地使用税的纳税地点为土地所在地，由土地所在地的税务机关负责征收。土地管理机关应当向土地所在地的税务机关提供土地使用权属资料。纳税人使用的土地不属于同一省（自治区、直辖市）管辖范围内的，由纳税人分别向土地所在地的税务机关申报缴纳。在同一省（自治区、直辖市）管辖范围内，纳税人跨地区使用的土地，由各省、自治区、直辖市税务局确定纳税地点。

3.5.1.3.2.2 关注租金提前一次性支出的情形

城镇土地使用税实行按年计算，分期缴纳的征收办法，所以一次性收取多年租金，不用一次性缴纳城镇土地使用税。

3.5.2 研发费用的涉税事项

通过获取企业研发项目技术资料、研发项目核算财务资料，关注企业年度开展课题的创新性、研发成果取得情况、资料完整性、研发项目技术资料与财务资料的匹配性、研发费用归集的合规性及合理性。

3.5.3 共同费用的涉税事项

一个建筑企业有的项目选择简易计税，有的项目选择一般计税计征增值税。对于不同项目共同发生一些成本费用，例如办公用的水电费用、共同管理人员的差旅费用、办公设备费用、周转使用的机械设备费用和周转

材料费用，应关注不同项目共同发生的成本费用对应进项税额抵扣的合规性。

3.5.3.1 自购建筑机械设备、周转材料

固定资产、无形资产、不动产的进项税额不得从销项税额中抵扣的关键条件是专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的进项税额不得从销项税额中抵扣。

因此，建筑企业自购建筑机械设备、周转材料既用于一般计税项目也用于简易计税项目的增值税进项税额完全可以抵扣。

3.5.3.2 工地上搭建活动板房、指挥部等临时建筑物

在施工现场修建的活动板房，工程指挥部用房等临时建筑物或不动产，如果用于一般计税项目，或既用于一般计税项目也用于简易计税项目，可以自取得之日起的当年全部一次性抵扣。

3.5.3.3 共同管理费用

在经营管理过程中，如果建筑企业和房地产企业发生的一些共同管理费用，例如：水电费用、差旅费用、培训费用、咨询顾问费用、会议费用、办公楼的装修费用等，既服务于简易计税项目也服务于一般计税项目，则以上共同管理费用中的增值税进项税额必须在一般计税项目和简易计税项目中，按照一定的分摊方法进行分摊，分摊给简易计税项目的管理费用中的增值税进项税额不可以抵扣，只有分摊给一般计税项目的管理费用中的增值税进项税额才可以抵扣。

适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，按照下列公式计算不得抵扣的进

项税额：

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额）÷当期全部销售额

3.6 工程结算环节税务服务要点

3.6.1 收到预收款的涉税事项

建筑企业工程实际开工前发包方支付的款项，未发生纳税义务，仅需按规定预征率预缴增值税；如为应税行为发生后收到的预收款，收到之日纳税义务即发生，需要按规定预征率在建筑服务发生地预缴增值税，在机关所在地申报增值税。因此，需关注建筑企业在不同情形下收到预收款增值税的预缴及申报的规范性。

3.6.1.1 判断纳税义务发生时间

建筑企业预收账款的增值税纳税义务时间为以下两个方面：

一是，如果业主或发包方要求建筑企业开具发票，则该预收账款的增值税纳税义务时间为建筑企业开具发票的当天；

二是如果业主或发包方支付预付款给施工企业不要求施工企业开具发票的情况下，则建筑企业收到预收款的增值税纳税义务时间为：已经发生建筑应税服务并与业主或发包方进行工程进度结算签订进度结算书，或者按照建筑施工合同中的“工程结算和工程款支付”条款约定：“预收账款”扣减发包方确认施工企业已完工的工程计量的一定比例的工程进度款时，在财务上将“预收账款”科目结转到“工程结算”科目的当天。

3.6.1.2 判断预缴增值税的情形

一是跨县（市、区）提供建筑服务，应按照财税〔2016〕36号文件规

定的纳税义务发生时间和计税方法，向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税；

二是提供建筑服务取得预收款，应在收到预收款时，以取得的预收款扣除支付的分包款后的余额，按照规定的预征率预缴增值税。

即通常来讲，建筑企业提供建筑服务取得预收款，应在收到预收款时，以取得的预收款扣除支付的分包款后的余额，按照以下两种情况预缴增值税：

按照现行规定应在建筑服务发生地预缴增值税的项目，纳税人收到预收款时，如果适用一般计税方法计税的项目，则按照 2% 预征率在建筑服务发生地预缴增值税；如果适用简易计税方法计税的项目，则按照 3% 预征率在建筑服务发生地预缴增值税。

按照现行规定无需在建筑服务发生地预缴增值税的项目（即纳税人在同一地级行政区范围内跨县（市、区）提供建筑服务），纳税人收到预收款时，如果适用一般计税方法计税的项目，则按照 2% 预征率在建筑企业机构所在地预缴增值税；如果适用简易计税方法计税的项目，则按照 3% 预征率在建筑企业机构所在地预缴增值税。

3.6.1.3 预缴增值税额的计算

① 总分包业务的预缴增值税计算公式

一般计税项目应预缴增值税税款=（预收账款-支付的分包款）÷（1+税率 9%）×2%；

简易计税项目应预缴增值税税款=（预收账款-支付的分包款）÷（1+征收率 3%）×3%。

②非总分包业务的预缴增值税计算公式

一般计税项目应预缴增值税税款=预收账款÷(1+税率 9%)×2%;

简易计税项目应预缴增值税税款=预收账款÷(1+征收率 3%)×3%。

3.6.1.4 关注预缴增值税的抵扣处理

3.6.1.4.1 按照工程项目分别计算，分别预缴

建筑企业取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为负数的，可结转下次预缴税款时继续扣除。建筑企业应按照工程项目分别计算应预缴税款，分别预缴。建筑企业一个项目预缴的增值税时，不能抵减另外一个项目应预缴的增值税。只能在建筑企业注册地申报增值税时，且都是一般计税方法的项目之间，每个项目在工程所在地已经预缴的增值税可以抵减在建筑企业注册地申报缴纳的增值税。

3.6.1.4.2 总包差额预缴增值税的凭证要求

建筑企业如果存在总分包业务，预缴增值税时扣除的分包款应取得分包方开具的增值税发票，且发票上的“备注栏”中必须注明建筑服务发生地所在县（市、区）、项目的名称，否则总分包在差额预缴增值税时不可以扣除分包额。

3.6.1.5 判断是否一并缴纳附加税

建筑企业跨地区提供建筑服务应在建筑服务发生地预缴增值税时，以预缴增值税税额为计税依据，并按预缴增值税所在地的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。在建筑企业机构所在地（一般计税项目）按照以下公式计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。

城市维护建设税=（增值税销项税额-增值税进项税额-异地预缴增值税税额）×机构所在地的城市维护建设税适用税率

教育费附加=（增值税销项税额-增值税进项税额-异地预缴增值税税额）×机构所在地教育费附加征收率

地方教育费附加=（增值税销项税额-增值税进项税额-异地预缴增值税税额）×机构所在地地方教育费附加征收率

3.6.2 质量保证金的涉税事项

建设工程质量保证金是指发包人与承包人在建设工程承包合同中约定，从应付的工程款中预留，用以保证承包人在缺陷责任期内对建设工程出现的缺陷进行维修的资金。

建筑企业提供建筑服务，被工程发包方从应支付的工程款中扣押的质押金、保证金，未开具发票的，以纳税人实际收到质押金、保证金的当天为纳税义务发生时间。即质保金只要没有提前开票，它是在实际收到时才发生纳税义务。

3.6.3 延期收付款利息的涉税事项

3.6.3.1 增值税

价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。

因此，延期付款利息属于价外费用范畴，属于增值税销售额的组成部分，需要与应税行为合并计算增值税。

3.6.3.2 企业所得税

对于延期付款利息，有两种观点，一是作为《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十八条规定的“非金融企业向非金融企业借款的利息支出”，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分允许扣除，超过部分纳税调增；二是将延期付款利息与实际资金借贷的利息相区分，按照“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出”据实在企业所得税前扣除。

除了延期付款利息属于价外费用以外，如供应商接受建筑企业的商业承兑汇票付款，但需要建筑企业额外支付贴现息；分包方在质量安全方面表现卓越总包在合同价款之外支付的奖励款；分包方或者供应商因建筑企业履行合同违约而要求支付的赔偿金、违约金等，均可按照延期付款利息进行税务处理。

3.6.4 工程进度款涉税事项

工程价款结算是承包商在工程实施过程中，依据承包合同关于付款条款的规定和已完成的工程量，并按照规定的程序向建设单位收取价款的经济活动。

3.6.4.1 增值税

3.6.4.1.1 关注预缴增值税情形

建筑企业跨县（市、区）提供建筑服务，应按照财税〔2016〕36号文件规定的纳税义务发生时间和计税方法，向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税。

3.6.4.1.2 关注增值税纳税义务发生时间

①发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

收讫销售款项，是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

②纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

③纳税人发生视同销售服务、无形资产或者不动产情形的，其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

案例分析：

建筑企业工程进度款应按收款时间、开票时间、合同约定的时间孰早时点确认纳税义务，计征增值税。

①先开具发票的，以开具发票的当天为增值税纳税义务发生时间

建设单位 A 与 B 施工企业签订工程承包合同。2023 年 5 月 25 日，建设单位 A 通知 B 施工企业，将于近期付款 109 万元，要求 B 施工企业开具增值税专用发票，B 施工企业当日开具发票 109 万元。6 月 16 日，B 施工企业收到工程款 109 万元。B 施工企业于 2023 年 5 月 25 日发生了增值税纳税义务，应计征增值税。

②提供建筑服务，收到工程进度款时，收到工程进度款的当天为增值税纳税义务发生时间

建设单位 A 与 B 施工企业签订工程承包合同，工程已开工，2023 年 4

月 28 日，建设单位 A 批复 4 月工程进度款 900 万元，依据合同约定 90% 的付款比例，4 月 30 日支付企业工程款 810 万元，B 企业向建设单位 A 开具发票 810 万元。则 B 企业于 2023 年 4 月 30 日发生了增值税纳税义务，金额为 810 万元，应计征增值税。

③提供建筑服务，甲乙双方在书面合同中约定付款日期的，以书面合同确定的付款日期当天为增值税纳税义务发生时间

建设单位 A 与 B 施工企业签订工程承包合同，书面合同约定 2023 年 4 月 25 日支付 300 万元工程款，则无论是否能收到工程款，B 企业 4 月 25 日都产生了纳税义务，金额为 300 万元。实际工作中，更多的是在合同中约定付款方式和时间。比如，建设单位 A 与 B 施工企业签订工程承包合同，书面合同约定工程款按月结算，每月结算单签发之后的 10 日内按照 80% 的比例支付工程款。2023 年 4 月 30 日签发的 4 月结算单显示，B 企业 4 月份完成工程量 3000 万元，5 月 8 日建设单位 A 公司向 B 企业支付进度款 2400 万元，同日 B 企业向建设单位 A 开具发票。则 B 企业于 2023 年 5 月 8 日发生纳税义务，金额为 2400 万元。如果 10 日内没有收到工程款，应该按照合同约定时间确认纳税义务，即 5 月 10 日产生纳税义务，金额 2400 万元。

④未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，以建筑工程项目竣工验收的当天为增值税纳税义务发生时间

2022 年 7 月 15 日，建设单位 A 与 B 施工企业签订工程承包合同，合同约定，施工期间工程款先由 B 企业垫付，未标明具体付款日期，2023 年 5 月 15 日，工程竣工验收。施工期间，建设单位 A 未支付款项，B 企业垫

付资金 1000 万元，未向建设单位开具发票。则 B 企业于 2023 年 5 月 15 日发生纳税义务，金额为 1000 万元。

3.6.4.2 企业所得税

企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机等，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供劳务等，持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

三、业务成果

（一）工作底稿

业务成果底稿包含企业所得税、增值税、个人所得税、土地增值税、房产税等纳税自查情况调查表，分别按不同风险事项分类列示、汇总。

（二）工作报告

为加强**建筑企业税务管控，防范涉税风险，掌握成员企业纳税情况，包括集团公司投资控股的存续**家境内子公司及其分公司和**家境外子公司，对**年度纳税情况、税负率进行调查分析，结合集团主要业务工程施工、勘察设计、实业、海外业务、房地产开发板块的涉税特征，对增值税、企业所得税、个人所得税、土地增值税、印花税、资源税等税种进行调查分析。工作报告应包括但不限于以下内容：

一、公司基本概况

（一）基本信息

（二）所处行业及经营范围

（三）所属子公司和分公司情况

（四）20**年至 20**年收入成本费用情况

(五) 20**年至 20**年税收上缴情况

二、全税种纳税自查基本情况

(一) 全税种纳税自查期间

(二) 本次全税种纳税自查范围

包括但不限于总体全税种纳税自查范围、选定样本范围等

(三) 全税种纳税自查组织实施方式

包括但不限于全税种纳税自查主要方式、主要税种及局限性

三、税负分析情况

(一) **年集团整体税负情况

包括但不限于各成员企业税费变化情况、主要成员单位税费增减变动分析、各单位营业收入税负分析、主要成员企业税费税负分析等

(二) 主要税收优惠事项

四、税务检查及补税情况

五、风险问题及管理提升

(一) 已查实确属应补缴税款事项和金额

(二) 存在争议需要总局予以明确或协调的问题

(三) 已经过税务检查及税务稽查补税金额

六、税务问题及风险产生的原因及其改进措施

(一) 税务问题及风险产生的原因

(二) 改进措施

四、服务案例

A 建筑企业为广东省营收过千亿建筑业上市企业，业务涵盖工程承包、

科技研发、勘察设计咨询、工业制造、投资等领域，为集科研、规划、勘察、设计、施工、运营、维护为一体的现代化综合建筑服务商。根据选定的样本单位，结合其经营模式、业务板块等对 2022 年度项目进行调研，现将调研情况进行说明，主要包括两部分内容，税务规划和风险评估。

（一）税务规划

1. 业务背景

《中国建筑业上市公司财税研究报告》（2023 年版）统计，总体税负、增值税税负和企业所得税税负说明如下：

总体税负：受经济下行、疫情冲击等影响，国家实施一系列减税降费政策、建筑业上市公司总体税负保持稳中有降的走势，平税税负为 3.55%。建筑业上市公司总体税负由 2020 年的 3.61% 下降至 2022 年的 3.29%。

增值税税负：近三年，建筑业上市公司增值税税负整体呈下降趋势，平均税负 1.97%，近三年均稳定在 2% 以下。

企业所得税税负：近三年，建筑业上市公司所得税税负水平呈波动下降趋势，平均税负 25.19%，略高于法定税率。2021 年，受经济下行、房地产调控等影响，建筑装饰企业利润总额明显下滑，部分企业因房企客户违约计提大额减值损失但不能税前扣除，综合影响下建筑业上市公司企业所得税税负较高。

总体来说，建筑行业存在毛利率低、资金紧、进项留抵税额较大情形。

2. 具体说明

A 建筑企业项目不含税投资额为 10 亿元，预测收益率为 10%，成本总额为 9 亿元，除 0% 税率外，剩余成本项目均取得合法合规的增值税专用发票

票，材料费占比 50%，人工费占比 25%，机械费占比 20%，其他费用占比 5%，其中材料费中 13%税率的占比 70%，3%税率占比 20%，1%税率占比 10%，人工费中 9%税率占比 70%，3%税率占比 30%，机械费中 13%税率占比 30%，9%税率占比 50%，3%税率占比 20%，其他费用无可抵扣进项税。

根据上述数据，计算出该项目需要缴纳增值税 1,350 万元，预缴增值税 1,557.43 万元，该项目结算完成总共需要支付资金 9.9 亿元，占用资金 9.92 亿元。明细表如下：

基础数据表

单位：元

项目	明细			
	不含税	税率	税额	价税合计
项目投资额	1,000,000,000.00	9%	90,000,000.00	1,090,000,000.00
预测收益率	10%			
成本总额	900,000,000.00		76,500,000.00	976,500,000.00
材料费	315,000,000.00	13%	40,950,000.00	355,950,000.00
材料费	90,000,000.00	3%	2,700,000.00	92,700,000.00
材料费	45,000,000.00	1%	450,000.00	45,450,000.00
材料费		0%		
人工费	157,500,000.00	9%	14,175,000.00	171,675,000.00
人工费	67,500,000.00	3%	2,025,000.00	69,525,000.00
机械费	54,000,000.00	13%	7,020,000.00	61,020,000.00
机械费	90,000,000.00	9%	8,100,000.00	98,100,000.00
机械费	36,000,000.00	3%	1,080,000.00	37,080,000.00
其他	45,000,000.00	0%		45,000,000.00
增值税			13,500,000.00	
预缴金额			15,574,311.93	
差额(销项税-进项税-预缴税)			-2,074,311.93	
资金支付(最终)			990,000,000.00	
资金占用(过程中)			992,074,311.93	

假如根据业务实际情况，将清包调整为专业分包，材料费 13%调整为

人工费 9%，测算结果如下：

测算数据表

单位：元

项目	明细			
	不含税	税率	税额	价税合计
项目投资额	1,000,000,000.00	9%	90,000,000.00	1,090,000,000.00
预测收益率	10%			
成本总额	900,000,000.00		75,117,125.38	975,117,125.38
材料费	280,428,134.56	13%	36,455,657.49	316,883,792.05
材料费	90,000,000.00	3%	2,700,000.00	92,700,000.00
材料费	45,000,000.00	1%	450,000.00	45,450,000.00
材料费		0%		
人工费	192,071,865.44	9%	17,286,467.89	209,358,333.33
人工费	67,500,000.00	3%	2,025,000.00	69,525,000.00
机械费	54,000,000.00	13%	7,020,000.00	61,020,000.00
机械费	90,000,000.00	9%	8,100,000.00	98,100,000.00
机械费	36,000,000.00	3%	1,080,000.00	37,080,000.00
其他	45,000,000.00	0%		45,000,000.00
增值税			14,882,874.62	
预缴金额			14,882,874.62	
差额（销项税-进项税-预缴税）			0.00	
资金支付（最终）			990,000,000.00	
资金占用（过程中）			990,000,000.00	

结果分析：在项目收益率保持不变的情况下，资金占用费由 992,074,311.93 元降为 990,000,000.00 元，节省资金占用 2,074,311.93 元。A 公司可以根据业务实际情况进行合理规划。

（二）全税种税务风险评估

1. 合同签订环节涉税事项

【业务事项】

A 建筑企业申报采用按季申报方式申报印花税，其中，收入类工程项

目根据开票金额申报缴纳印花税；成本类中仅部分申报缴纳印花税；其他房屋租赁合同、购销合同、借款合同、财产保险合同等应税合同均未按规定计算缴纳印花税，存在少缴、漏缴印花税的风险。

【政策依据】

《中华人民共和国印花税法》第一条规定，在中华人民共和国境内书立应税凭证、进行证券交易的单位和个人，为印花税的纳税人，应当依照本法规定缴纳印花税。在中华人民共和国境外书立在境内使用的应税凭证的单位和个人，应当依照本法规定缴纳印花税。

【改进建议】

（1）加强工程项目合同登记管理

工程项目主管采购人员按照不同类型合同进行台账登记，合同台账列示合同类型、合同当事人、不含税金额、适用税率、应纳税额。工程项目财务人员每月核对当月的台账信息，确认信息无误后每月将合同台账报送至分公司税管人员。

（2）合同中明确不含税价款

根据印花税法的规定，印花税的计税依据为不含税的合同金额。因此，合同价款约定时，必须按照不含税金额列示，避免计征印花税时，因合同按照含税金额列示，导致多缴纳印花税。

（3）未执行合同已缴纳

工程项目主管合同台账人员加强与机关财务人员沟通与信息反馈，对于已申报缴纳印花税但实际未完全执行的合同在满足条件时应申请退税或抵税。

2. 建筑分包环节涉税事项

【业务事项】

A 建筑企业存在多个跨省项目，跨区域项目有企业派驻的管理人员和
技术人员，派驻跨省异地工程项目的人员存在未在项目工程所在地申报缴
纳个人所得税情形。

【政策依据】

《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）中规定总承
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。

【改进建议】

跨区域工程项目项目财务人员统计工程项目的管理人员、技术人员和
其他工作人员明细，并在工程作业所在地税务机关办理全员全额扣缴明细
申报。要求工程作业所在地财务人员和机构所在财务人员加强信息传
递和沟通协调，避免重复申报，切实维护员工权益。

3. 物资采购环节涉税事项

【业务事项】

通过查看 A 建筑企业塔吊、施工升降机租赁合同，合同约定配备操作
人员，发票增值税税率为 13%，适用税率及税目错误，存在进项税额不得
抵扣的税务风险。

【政策依据】

《财政部 国家税务总局关于明确金融 房地产开发 教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140号）十六、纳税人将建筑施工设备出租给他人使用并配备操作人员的，按照“建筑服务”缴纳增值税。

《中华人民共和国增值税暂行条例》第九条 纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产，取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

【改进建议】

对于租赁设备的同时配备操作人员情形，在签订合同时，适用税率为9%。对于已签订合同的设备租赁合同（配备操作人员），建议与合作方沟通，重新签订合同；已经开具发票的，建议开具红字发票，重新开具发票。

开具红字发票流程可参照《国家税务总局关于红字增值税发票开具有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第47号）及当地主管所要求。

4. 工程结算环节涉税事项

【业务事项】

A 建筑企业项目分包合同，存在施工项目对下结算时扣减的材料、水电费等按扣除后的金额开具发票，存在少缴增值税的风险。

【改进建议】

建议 A 建筑企业区分签订分包合同的内容，如果分包合同中包含材料款和水电费时，则贵公司应按分包合同全额向总包方开具发票，并要求总包方向 A 建筑企业开具销售材料或水电费发票；

如果分包合同中不包含材料款和水电费，则 A 建筑企业按不含材料费和水电费的金额向总包方开具发票，则不存在少申报缴纳增值税的涉税风

险。

5. 研发管理环节涉税事项

(1) 研发项目创新性不足

【业务事项】

通过审核 A 企业科技资料（包括立项计划、阶段性资料等）可看出，对于研发活动的研发目标、关键技术、研发内容等描述判断存在着研发课题创新性不足情形。

《研发费用加计扣除政策执行指引 2.0》规定以下科技服务活动不属于研发活动：以常规手段或者为生产经营目的进行一般加工、定作、修理、修缮、广告、印刷、测绘、标准化测试，建设工程的勘察、设计、安装、施工、监理等服务，但以非常规技术手段，解决复杂、特殊技术问题而提供的服务除外。如研发课题不满足政策对于创新性的要求，相关课题核算的研发费用予以调减风险。

【政策依据】

根据财税〔2015〕119 号的规定，研发活动是指为获得科学与技术（不包括社会科学、艺术或人文学）新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、产品（服务）、工艺而持续进行的具有明确目标的活动而发生的费用。不包括企业对产品（服务）的常规性升级或对某项科研成果直接应用等活动（如直接采用新的材料、装置、产品、服务、工艺或知识等）。

【改进建议】

项目部在撰写科技资料时，应满足三方面要求，第一方面是研发课题应具有明确创新目标，即研发活动一般具有明确的创新目标，如获得新知识、新技术、新工艺、新材料、新产品、新标准等；第二方面是研发活动应有系统组织形式，即研发活动以项目、课题等方式组织进行，围绕具体目标，有较为确定的人、财、物等支持，经过立项、实施、结题的组织过程，因此是有边界的和可度量的；第三方面是研发结果的不确定性，即研发活动的结果是不能完全事先预期的，必须经过反复不断的试验、测试，具有较大的不确定性，存在失败的可能。

同时建议在项目立项环节，做课题查新，以确保课题的创新性。

(2) 研发费用加计扣除备查资料不完整

【业务事项】

经审核 A 建筑企业研发费用加计扣除备查资料中，存在研发课题资料完整性较差情形。如部分课题年度总结报告撰写简单，未能体现研发过程管控具体情况。

【改进建议】

从项目部层面来讲，项目部应紧密结合内部研发课题管理制度逐步推动研发活动的开展，完善研发过程资料，针对课题资料过少或过程节点资料缺失的情况应及时查漏补缺。一方面研发课题负责人根据研发课题进展情况撰写年度总结报告，建议在年度总结报告中增加现场研发活动的影像资料以及研发会议纪要，研发费用预算和研发人员有变更部分需在年度总结报告中体现。另一方面针对重要时间节点进行研发活动过程检查管控，逐步通过备查资料的完整性和规范性降低企业风险。

从公司层面来讲，备查资料检查监督。对于项目部提交的科技资料，建议在公司层面进行初步检查，将修改意见反馈至项目层级进行及时修改。