

编者按：

建设工程在发包、分包过程中，国家严禁没有资质的个人和单位借用有资质的单位的名义，承包建设工程。但实践中，这种违法挂靠的现行屡禁不止。由于挂靠人是无资质的个人、企业，挂靠有资质的建筑开发企业，以被挂靠方的名义对外开展业务，亦以被挂靠方的名义对外接收和开具发票。然而，被挂靠方对于挂靠方的实际工程与活动，缺乏有效监管，对于发票的真实性，亦缺乏核查，导致被挂靠方面临税收风险，例如取得的发票被认定为虚开，或者垫付的税款无从追偿。本文结合近期的司法判决，对被挂靠人的风险予以盘点。

一、建设工程违法挂靠引发涉税风险集中爆发

（一）挂靠协议约定不明，虚开风险由被挂靠方承担

案例：《河南省中亿建设集团有限公司、高某等追偿权纠纷民事二审民事判决书》【（2022）豫09民终419号】

基本案情：

被告高某、勾某以中亿建设公司的名义对外承包工程，使用中亿建设公司（甲方）资质，从事中亿建设公司经营许可范围内的经营项目。其承包合同一年一签。2015年12月，高某、勾某和中亿建设公司续签了承包合同，期限为一年，2016年12月合同到期。2017年8月22日，高某、勾某和中亿建设公司续签了承包合同。

增值税专用发票

18份，后该18份票据被认定为虚开，中亿建设公司补交了相应税款和滞纳金共计1,249,280.68元。后查明，该发票是高某、勾某向中亿建设公司提供的。

中亿建设公司起诉至法院，要求高某、勾某赔偿相应税款、滞纳金和罚款。

一审法院认为，案涉18份票据开具时间为2017年1月20日，从时间上看第三方武汉盛通公司开具该票据时，双方之间的合同关系已经终止，且双方在上述合同中未就“提供虚假票据对公司造成损失”等违约行为进行明确约定。因此驳回了中亿建设公司的诉求。二审法院维持了一审判决。

（二）被挂靠方无法对外开具发票，挂靠方承担连带责任

1、案例：《李某、新疆新瑞州陶瓷有限公司建设工程施工合同纠纷民事二审民事判决书》【（2022）新40民终909号】

基本案情：

2013年9月20日，广华公司与新瑞州陶瓷公司签订一份《建设工程施工合同》，约定由广华公司承建新瑞州陶瓷公司的工程项目。2013年9月20日（即同日），新瑞州陶瓷公司作为甲方与乙方李某签订了相应的《施工协议》，该案涉项目实际上由李某个人承包。但由于李某没有资质，2013年10月29日，其与广华公司另行签订了一份协议，最终形成了李某以广华公司项目经理的名义实际承建案涉工程的结果。

后新瑞州陶瓷公司拖欠李某的工程款项。李某起诉到一审法院。新瑞州陶瓷公司反诉要求李某及广华公司为其开具相应的发票。

一审法院就提供发票问题，认为：根据相关法律规定，从事建筑业劳务的单位和个人在收取应税工程结算款时，应开具发票。李某承建新瑞州陶瓷公司厂房基础工程和附属工程，收取发包方工程款，应当依法依规提供建设工程发票，履行纳税义务。李某作为自然人，依法不具有开具建设工程发票的能力，作为其承包工程的挂靠单位，广华公司就有以其公司名义协助李建华向新瑞州陶瓷公司提供（开具）发票的义务。新瑞州陶瓷公司请求李建华开具建设工程发票，并由第三人承担连带责任的主张成立，予以支持。二审法院维持了一审判决。

2、案例：《刘建军、辽宁润茜天天一泉水业有限公司等建设工程施工合同纠纷民事二审民事判决书》【（2022）辽03民终808号】

基本案情：

2014年，润茜公司与荣信公司签订工程施工承包合同，荣信公司承包案涉项目。该工程由刘某实际承建。2014年该工程竣工后交付使用。2017年1月3日，润茜公司直接与刘某结算，未取得发票。润茜公司向一审法院起诉请求：请求刘某、荣信公司立即向我公司提供工程款的完税发票。

一审法院认为，润茜公司负有支付工程款的合同义务，荣信公司负有交付完税发票的法定义务。刘建军作为实际施工人，其对外以荣信公司名义签订合同、进行施工，以荣信公司名义缴纳税款，荣信公司应在不违反相关规定的情况下，完成该项目的合法开票义务。二审法院维持了一审判决。

（三）被挂靠方尚未实际缴税，不得预先扣除税款

1、《黄某某、湖南茂天建设工程有限公司等建设工程施工合同纠纷民事二审民事判决书》【（2022）湘11民终967号】

基本案情：

2016年7月11日，茂天公司中标案涉项目，将工程项目的建设委托茂天公司江**分公司实施。随后，茂天公司江**分公司以茂天公司的名义，与黄某某签订《施工合作协议》，将项目委托给黄某某负责施工，茂天公司（甲方）收取13%公司管理费。协议签订后，黄某某依照协议约定组织人员进场对土建部分的工程进行了施工，于2017年底完成工程建设施工任务并交付使用。后双方为管理费的收取未能结算而产生纠纷，黄某某遂向一审法院提起诉讼，要求茂天公司支付建设工程款项。一审法院部分支持了黄某某的诉求。

二审上诉期间，茂天公司提出，黄某某除了应当支付13%的管理费，也应当依法承担相应税、费。二审法院认为，关于应缴纳的税费问题，待实际产生后，可另行主张权利。

2、《闫某某、江苏天成建设集团有限公司等建设工程施工合同纠纷、建设工程施工合同纠纷民事二审民事判决书》【（2021）苏07民终4007号】

基本案情：

闫某某借用天成公司资质，参与某公司发包的连云港市公路养护应急处置中心工程投标并中标。2010年7月6日，某公司与天成公司签订《建设工程施工合同》，由闫某某挂靠天成公司实际施工。后天成公司与闫某某就工程款项、管理费、税费问题产生争议。

一审期间，闫某某主张天成公司支付剩余的建设工程款项，天成公司主张其为闫某某垫付的相应企业所得税、增值税等，应当预扣40万元税款。一审法院认为，天成公司未提供证据证明该款项已实际缴纳，在本案中不予处理，可待实际发生后另行主张。二审法院支持了一审法院的主张。

（四）违法挂靠协议无效，相应税费不受司法保护

案例：《朝阳双诚建设工程有限公司、吴某某等合同纠纷民事一审民事判决书》【（2022）辽1322民初222号】

基本案情：

朝阳双诚建设工程有限公司（甲方）与吴某某（乙方）签订《工程施工劳务分包协议书》，将案涉项目实际交给吴某某负责施工。施工期间，吴某某以双诚建设的名义对外雇佣员工、购买水泥等建筑材料，拖欠了相应税费、款项。双诚建设代吴某某支付了相应款项、税费。双诚建设遂起诉至法院，请求吴某某给付工程服务税、费，及施工管理费保证金。

一审法院认为：

吴某某与双诚建设签订《工程施工劳务分包协议书》，实际是没有资质的实际施工人吴某某为借用双诚建设的资质、以双诚建设名义施工的借用资质合同，根据《建筑法》第二十六条之规定，属于无效合同。该合同中约定的保证金及税、费，即原告请求的施工管理费保证金及工程服务税、费，实质上是管理费，而该管理费是通过出借资质违法套取利益的行为，属于违法收益，不受司法保护。

（五）小结：建设工程违法挂靠风险高

我国《建筑法》明确规定，禁止将建设工程违法分包、违法挂靠、肢解给不具有相关资质的单位和个人施工。《建筑法》第26条规定，禁止建筑施工企业以任何形式允许其他单位或者个人使用本企业的资质证书、营业执照，以本企业的名义承揽工程。

换言之，不具有相应资质的单位个人，挂靠、借助有资质的企业开展施工，违反《建筑法》的强制性规定，相应的合同约定无效。同时，挂靠行为以被挂靠人的名义对外开展活动，使得相应的涉税风险有被挂靠人承担，对于被挂靠人而言，其风险极高。

二、挂靠方以被挂靠方名义活动，被挂靠方涉税风险知几何？

（一）挂靠方虚开发票，被挂靠方面临行政处罚

挂靠方由于通常系无资质的个人或单位，其不能独立对外开展经营活动，因此须借被挂靠方之名义对外开展活动，挂靠方为建筑项目提供相应的劳务、收取相应的建设工程款项，也须通过被挂靠方建设工程企业的名义开展。相对的，相应的发票开具、接受，也须通过被挂靠方。如果被挂靠方缺乏相应的审查、监督，接受到虚开的发票，或者对外虚开了发票，那么就会面临税务处罚、追缴税款滞纳金，及时相应的税款、罚款、滞纳金可以追偿，也面临企业税务资质调低、征信调低的风险。

（二）挂靠协议约定不明，被挂靠方无法追偿税款

税法以实际发生为基本原则。企业所得税的课税对象是企业实际的收入，增值税的课税对象是实际提供劳务、销售货物的行为。因此，基于经济实质的视角，即使采取了违法挂靠的行为，相应的税费也应由挂靠人承担，因为是挂靠人实际开展了施工活动，收取了工程款项。但是，由于挂靠人以被挂靠人的名义对外展开施工活动，造成了税法评价时法律外观与其经济实质不一致的情况，在这种情形下，税务机关可能疏于探究交易的经济实质，而是直接按照法律外观征收被挂靠人的税款。

不过，即使被挂靠人代为支付了相应税款，也可以向挂靠人主张追偿，由挂靠人实际承担相应的税款。在实务中这种追偿一般可以得到司法机关的认可，认为这是挂靠人、被挂靠人之间，因挂靠关系形成的连带责任，在挂靠关系内部可得追偿。如《北京市建设工程装饰集团有限公司与余宝雨建设工程合同纠纷二审民事判决书》【（2022）京01民终4238号】中，二审法院认为被挂靠人建设工程企业因涉案项目承担的补缴税款、税务罚款，属于建设工程企业作为被挂靠人对外承担的责任，有权在其承担责任的范围内对挂靠人行使追偿权。

不过，由于缺乏明确的规定，也存在一定风险。

1、存在法院否认追偿税费的情形

例如上述《朝阳双诚建设工程有限公司、吴某某等合同纠纷民事一审民事判决书》【（2022）辽1322民初222号】案中，法院以合同约定无效，不受司法保护为由，驳回了被挂靠人追偿相应税费的请求。

2、协议对税费约定不明导致未能追偿

例如《河南省中亿建设集团有限公司、高某等追偿权纠纷民事二审民事判决书》【（2022）豫09民终419号】案中，由于被挂靠人与挂靠人没有及时续约，同时没有对税费予以约定，因此被挂靠人对外承担的税款、罚款和滞纳金，不能主张追偿。

（三）被挂靠人实际支付的税款才能追偿，不能预先扣除

由于挂靠方须以被挂靠方的名义开展活动，在此种情形下，基于法律的形式外观来看，在整个建设工程之中负有相应增值税、企业所得税等税费的缴纳义务的，系被挂靠方建设工程企业。

从经济实质来看，实质提供劳务、收取款项的，其实系挂靠方个人或者单位，挂靠方才应当是税负的承担者。被挂靠方并不实际参与劳务之提供，也没有相应的所得，其只是收取一定比例的挂靠费（管理费），数额也不大。因此，被挂靠方与挂靠方通常会在相应的《挂靠协议》中约定，被挂靠方在支付给挂靠方建设工程款项时，会扣除相应的税款。

不过，项目完工之时，可能相应的税费并未实际发生，被挂靠人也未支付。此时，挂靠人起诉被挂靠人支付相应的建设工程款项，被挂靠人主张支付的建设工程款项需要预先扣除相应税款，确很难得到法院支持。法院通常确认，只有被挂靠人实际支付的税款才能另行追偿。据此，被挂靠人维护自己权益存在时间、效率上的损失。

。

（四）被挂靠人负有代为对外开具发票的连带责任

根据《增值税暂行条例》第21条的规定，纳税人发生应税销售行为，应当依法开具增值税专用发票。因此，接受劳务、支付建设工程款项的一方，有权索要相应的发票。但是，实际开展建设施工活动的，是不具有资质的个人和单位，其甚至也无法对外开具增值税专用发票，而只能向被挂靠人索取发票。被挂靠人承担开具相应发票的连带责任。

三、建设工程涉税合规与风险应对“四大法宝”

（一）加强合规建设，拒绝违法分包、挂靠

目前，我国严禁无资质的个人或单位以挂靠等形式，借用有资质的单位名义，开展施工建设活动。如果建设工程企业违法挂靠、分包，根据《民法典》第143条之规定，其签订的相应协议、合同约定因违反法律、法规的强制性规定而无效。在这种情况下，可能导致相应权益无法获得司法保护，企业蒙受损失。

（二）依法行使追偿权，积极维护企业利益

如果企业确有挂靠等现象，依据《最高人民法院关于审理建设工程施工合同纠纷案件适用法律问题的解释（一）》（（法释〔2020〕25号））第6条的规定，双方依然可以参照合同或协议约定，按照双方各自的过错，承担赔偿责任。就实务中来看，建设工程企业代为实际缴纳和支付的税款，因挂靠人的过错导致虚开发票承担的行政处罚罚款等，建设工程企业依然可以主张要求挂靠人因此承担赔偿责任。

（三）明确协议约定，及时续约延期

建设工程企业作为被挂靠方，如欲向挂靠方主张赔偿责任，须以双方形成挂靠关系为基础。如果合同期限已经届满，又无其他证据能够证明其挂靠关系实质性延续，则建设工程企业作为被挂靠方，承担败诉的风险。

此外，对于被挂靠方代挂靠方垫付的款项、支付的税款，如何分配、如何支付等问题，也应当在协议中明确作出约定。

（四）加强审核监管，避免虚开发票

即使被挂靠方可以向挂靠方主张赔偿责任，但是，如果被挂靠方因虚开等责任被税务机关行政处罚，调低税务信用评级等，对于被挂靠方而言，也存在不利的影响。因此，被挂靠方也应加强对挂靠方施工活动的管理、监管、监督，把控其上下游供应商，避免陷入虚开风险之中。