



中华会计网校
www.chinaacc.com

正保远程教育旗下品牌网站
美国纽交所上市公司(代码:DL)

财税月刊

FINANCE & TAX

2014年3月
总第106期

中华会计网校 主编
www.chinaacc.com

“营改增”后可优化运输费用结算方式

跨境电子商务出口货物如何处理退免税

浅议大型企业税务风险控制体系建设

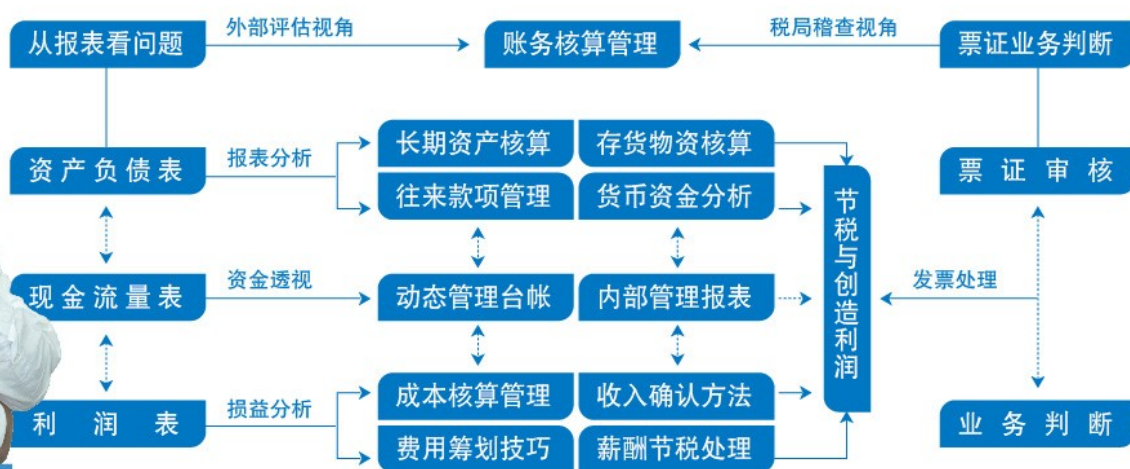
会员专刊



财务主管→经理完整提升

会计主管“票账表全流程” 10项核心能力直播班

· 音视频直播 · 同步课堂 · 实时互动 · 在家学面授



1 职务能力特训：
系统培养会计主管财务管理能力。

2 创新报表视角：
票账表全程贯穿，管理更接地气。

3 实用管理工具：
提供全套台账与管理报表财务工具。

4 涉税处理技巧：
提升涉税业务判断与处理技巧。

会计主管“票账表全流程”直播班(基本套餐)

模块 1：从报表看问题
模块 4：往来款项管理
模块 7：费用筹划技巧
模块 10：节税与创造利润

模块 2：长期资产核算
模块 5：成本核算管理
模块 8：薪酬节税处理
赠送模块 11：财务负责人专业素质

模块 3：收入确认技巧
模块 6：存货核算管理
模块 9：货币资金分析

财务经理“中小企业管控”直播班(管理提升)

模块 1：企业决策支持
模块 4：财务团队建设
模块 7：法律风险控制

模块 2：部门有效沟通
模块 5：资产效益管理
模块 8：打通上市通道

模块 3：全面预算管理
模块 6：合同财务管理

注：课程安排以中华会计网校·税务网校最新通知为准。



卷首语

亲爱的读者：

一扫漫天雾霾，三月春风拂面，在这神州大地焕发勃勃生机的美好季节，《财税月刊》2014 年 3 月刊与您见面了！

一年之计在于春，最近最值得关注的业界动态，是国家税务总局今年推出了“便民办税春风行动”，还公布了 87 项行政审批清单，使税务机关的行政权力更加阳光、规范的运行，这对我们企业财务人来说是一个好消息。

一年一度的企业所得税汇算清缴正在进行时，我们为此在“法规解读”、“账务处理”等栏目刊发了《企业所得税汇算清缴中的热点难点问题解析》、《汇算清缴中税务与会计差异的账务处理方法》等文章，供读者在实务工作中参考。

一个我们天天接触的词语“发票”，也是税务机关在即将到来的稽查高峰中最关注的！随着全国“营改增”的进展，国家打击发票违法犯罪力度也在升级，国家税务总局稽查局日前专门发出通知，要求各地稽查机关严查房地产等行业发票。

本期重点推荐阅读《房地产企业土地增值税清算的讨论》、《在实际业务中审查鉴别发票的十个要点》、《哪些税费存在不同的会计核算方式》、《“营改增”后购入旧固定资产税负上升》等文章，相信对您从事实务工作有帮助。

尊贵的企业财税会员，如果您在日常工作中遇到了各种涉税政策及实务问题，都可以随时通过网站答疑板或咨询电话，享受网校财税专家提供的答疑服务。欢迎广大会员读者投稿或互动提出意见建议，帮助我们更好为您服务！愿您工作顺利！

邮箱：zhaoweikai@cdeledu.com

目 录

【业界动态】	5
全国税务稽查工作会议提出今年六大任务	5
全国“营改增”2013 年减税 1402 亿元	6
国家税务总局详解堵漏增收上千亿元五大举措	6
税总稽查局要求严查房地产等行业虚开发票	7
国家税务总局推出“便民办税春风行动”	8
国家税务总局公布 87 项行政审批清单	8
【法规解读】	9
国家税务总局调整适用增值税零税率应税办法	9
城乡建设用地增减挂钩项目可减免耕地占用税	14
企业所得税汇算清缴中的热点难点问题解析	15
【纳税辅导】	18
跨境电子商务出口货物如何办理退免税	18
在实际业务中审查鉴别发票的十个要点	20
积分换礼品还是机票 税务处理大不同	20
租赁合同提前终止如何确定营业额	22
股权转让：连带债务各方该如何纳税	22
【账务处理】	24
安装费的会计和税务处理	24
哪些税费存在不同的会计核算方式	25
企业所得税汇算清缴结转抵扣事项总结	26
汇算清缴中税法与会计差异的账务处理方法	28
境外租赁设备的会计和税务处理	29
【纳税筹划】	31
“营改增”后可优化运输费用结算方式	31
高新技术企业在复审期内税收优惠有效	33
年金缴费和投资收益实行个税递延	33
两种方法可化解借款损失的纳税风险	35
实物捐赠避免多缴企业所得税的方法	36
【热点咨询】	38
购进免缴车购税二手车如何补税	38
材料盘亏损失是否可以税前扣除	39
非居民公司取得股息的税率	39
被减免的货款如何确认收入	40
临时工工资能否计入费用计提基数	40
政策性停产年度可否减除亏损弥补期	41
吸收合并与投资收回的区别	41
【专家视点】	42
房地产企业土地增值税清算的讨论	42
浅议大型企业税务风险控制体系建设	45
“营改增”后购入旧固定资产税负上升	49

【业界动态】

全国税务稽查工作会议提出今年六大任务

近日，全国税务稽查工作会议在江西省南昌市召开。会议总结了去年税务稽查工作，对今年的稽查工作进行了安排部署。

2013 年，全国税务系统加大重大违法案件查处力度，扎实开展税务专项检查，严厉打击各种税收违法犯罪活动，有效防范税款流失，进一步规范税收秩序，取得了良好成绩，共查补入库税款 1234 亿元。

会前，国家税务总局局长王军批示肯定 2013 年各级税务稽查部门服务大局，克难奋进、勇挑重担、依法履行职责，大力整顿和规范税收秩序，为推进税制改革和完成税收任务做出了积极贡献。

王军要求各级税务稽查部门再接再厉，勇于改革，积极推进税务稽查现代化建设，以打击虚开发票和骗取出口退税违法活动为重点，严厉查处重大税收违法案件，抓紧实施“黑名单”制度，进一步提升稽查威慑力，努力为税收改革发展保驾护航。

国家税务总局副局长解学智在会上提出四项要求。一是深入推进税务稽查现代化。二是把握税务稽查工作的整体效应。三是发挥税务“黑名单”的应有作用，推进社会诚信体系建设。四是规范执法行为，坚决纠正“多头检查”和“重复检查”问题。

国家税务总局总审计师孙瑞标要求，税务稽查要在税收现代化建设中发挥先行优势，走在前列，着力提高为全面深化税制改革保驾护航的能力，保证税收职能作用充分发挥的能力和促收促管促改促廉的能力，改革创新不断迈向稽查现代化的能力，实现思想观念、理论建设、资源配置、业务能力和队伍素质五个突破。

会议从六个方面部署了 2014 年的税务稽查工作：

一是突出工作重点。坚决打击虚开发票、骗取出口退税行为，开展税收专项检查和专项整治工作，开展重点税源企业检查工作，打击发票违法犯罪活动。

二是维护执法权威。进一步加大税务稽查执法力度，开展税务“黑名单”曝光工作，让心存侥幸者引以为戒。

三是规范执法行为。推进稽查痕迹化管理，严格案件审理，提高稽查透明度。

四是加大宣传力度。主动宣传税务稽查工作，及时曝光查处的重大税收违法案件。

五是提高队伍素质。培养稽查人才，实施正反向激励，完善内控机制。

六是强化绩效考核。充分运用绩效考核平台，提高执行力，确保政令畅通。

国家税务总局稽查局局长马毅民就落实全年稽查工作部署提出了具体要求。

北京市地税局、河北省国税局等单位作了经验交流，与会人员就大要案件查处、税收专项检查、重点税源企业检查、打击发票违法犯罪活动工作和税务稽查现代化建设等展开探讨。

国家税务总局相关司局同志，各省、自治区、直辖市和计划单列市国税局、地税局部分负责同志及稽查局主要负责同志，公安部相关司局同志参加会议。

全国“营改增”2013 年减税 1402 亿元

根据国家税务总局 2 月 27 日发布的数据,我国营业税改征增值税试点 2013 年共计减税 1402 亿元。一些业内人士也指出,作为一项已经试点两年的税制改革,其所具有的改革张力已经逐步凸显,企业结构调整也逐渐深入。

2012 年 1 月 1 日起,我国酝酿多年的营改增试点在上海交通运输业和现代服务业先行先试,去年 8 月 11 日起,试点在全国推开,今年 1 月 1 日起,铁路运输和邮政业纳入试点范围。

根据数据,截至去年底,全国共计 272.5 万户纳税人纳入营改增试点,其中交通运输业 54.8 万户,现代服务业 217.7 万户。

营改增虽是一项针对服务业的改革,但增值税所具备的链条特征让这项改革的积极效应不断向制造业传递。在去年减税的 1402 亿元,试点纳税人减税 600 亿元,原增值税纳税人因增加抵扣导致减税 802 亿元。

国家税务总局详解堵漏增收上千亿元五大举措

去年以来,我国税务部门从应用信息共享、完善出口退税管理、持续强化土地增值税征管等五个方面出台举措,挖掘税源潜力,堵塞税收漏洞。

应用信息共享增加税收逾千亿元

解决信息不对称问题堵漏增收,是税务部门近些年强化税收征管的重要措施。2013 年,税务部门通过利用第三方涉税信息加强征管增加税收 1048 亿元。

统计显示,获取房地产业信息评估增加税收 356 亿元;获取公共管理和社会组织信息入库税款 353 亿元,其他依次为:获取金融业信息入库税款 97 亿元;获取建筑业信息入库税款 53 亿元;获取采矿业信息入库税款 52 亿元。

股权转让税收管理是一大难点,税务总局与工商总局加强合作,实现股权转让信息共享,重点加强非居民企业股权转让所得税和股权转让高收入者所得税管理,利用超过 2100 万条股权转让信息,补缴税款 146 亿元。

目前,税务总局已同人民银行、工商总局、证监会、公安部、烟草局等多部门实现了企业生产经营信息共享,与商务部、住建部、海关总署、质检总局等 8 部门实现了企业不良记录信息共享。

完善出口退税管理防范骗抵税

2013 年 7 月,税务总局与海关总署联合实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法,从执行效果来看,这不仅没有影响全年出口退税进度,还避免了约 66 亿元的税收流失。

这一办法实行后,税务机关以海关入库进口增值税数据为依据,与纳税人申请稽核的数据比对,若纳税人只有申报数据而无海关进口增值税入库数据,或者申报数据与海关进口增值税入库数据比对不符的,均不允许抵扣税款。

税务总局介绍,各地税务机关以稽核异常海关缴款书数据为线索,查处了一批涉税案件。例如,浙江省嘉善县国税局查处了某贸易公司利用虚假海关缴款书骗抵税款,虚开增值税专用发票的案件,该公司虚开专用发票 745 份,价税合计 7600 万元,涉及税款 1100 万元。

持续强化征管土地增值税实现七连增

土地增值税计税复杂,管理难度较大。为加强征管,2013 年,税务总局下

发系列通知，加强土地增值税日常管理、预征清算、督导检查等。

2013 年，全国入库土地增值税 3294 亿元，比上年增长 21.1%，比同期全国税收增幅高出 12.8 个百分点，连续七年实现了稳步增长。

税务总局介绍，当前，正就土地增值税清算中存在的问题，广泛开展调查研究，制定解决办法，完善征管措施，提高清算效率。

电子核定计税价格车购税增长 16.5%

2013 年，全国入库车辆购置税 2596 亿元，同比增长 16.5%，高出同期全国税收增幅 8.2 个百分点。据测算，车购税增收数中，因加强征管、堵塞漏洞增收的税款 201 亿元。

应税车辆计税价格是车购税管理的基础，为了加快车辆最低计税价格核定，方便纳税人办税，提高征收效率，2013 年 7 月，增值税防伪税控系统有关数据导入机动车合格证电子信息系统，自动采集机动车出厂价格信息，切实解决了“高价购车低价报税”的问题。

“税务机关还探索出多税种联动的车购税管理模式，利用车购税管理中采集和传递的车价信息比对，加强车辆生产、交易环节增值税、消费税、企业所得税管理，放大了管理效应，堵塞了税收漏洞。”税务总局介绍。

检查纳税人 17.7 万户查补收入 1234 亿元

税务稽查一直是打击税收违法犯罪的利器。2013 年，全国税务机关检查纳税人 17.7 万户，查补收入 1234 亿元。

2013 年，全国税务机关共立案查处重大税收违法案件 17.6 万起，入库查补收入 481 亿元，查处百万元以上重大案件 6498 起。打击骗取出口退（免）税专项整治行动共破案 172 起，涉案金额 92 亿元。

“发票仍然是税务检查的重点。”税务总局介绍，2013 年，全国共查处制售假发票和非法代开发票案件 9.1 万起，缴获假发票 1.36 亿份，查处各类非法发票 605 万余份，查补收入 138 亿元。

税总稽查局要求严查房地产等行业虚开发票

近日，国家税务总局稽查局局长马毅民指出，今年税务稽查部门在打击税收违法方面，将加大对虚开、骗税案件查处力度，开展税收专项检查 and 区域专项整治，主要是对房地产及建筑安装业、出口退（免）税企业和股权转让企业及个人等开展税收专项检查；对辖区内税收秩序相对混乱、税收违法比较集中的地区组织开展区域税收专项整治。

同时，继续开展虚假发票“买方市场”整治工作，积极会同公安部门进一步加大制售假发票“卖方市场”的打击力度，采取有效措施打源头、端窝点，联合查办一批发票犯罪重大案件。

马毅民表示，从税务机关掌握的情况来看，当前虚开增值税专用发票税收违法案件主要呈现出以下几个动向：一是重大税收违法案件呈多发高发趋势；二是虚开发票案件的作案主要手段向“票货分离”“变票”等手法转变；三是违法活动呈集团化、信息化、职业化，跨区域作案趋势明显；四是虚开源头由沿海地区向内陆地区转移。

近年来，查处的虚开增值税专用发票案件，企业多为小型商贸企业、农副产品收购加工企业、成品油经销企业、建筑材料生产销售企业和矿产品生产经营企

业等。涉案企业经营期限短，一般不超过一年，虚开获利后迅速注销或走逃。

涉案企业大多通过伪造、借用的他人身份证件办理工商登记、税务登记等手续，借用、租用身份证注册皮包公司，套开发票问题比较严重。值得注意的是，个别地方违规出台招商引资优惠政策，一定程度上助长了涉税违法案件的发生，使招商引资企业成为虚开案件的重点。

国家税务总局推出“便民办税春风行动”

今年 1 月 8 日，国务院常务会议提出，继续把简政放权作为“当头炮”，作为新年伊始国务院办的第一件事。

国家税务总局认真研究落实党中央、国务院要求，现在推出的“便民办税春风行动”，就是一套转变职能、简政放权的“组合拳”，目的在于切实解决税收管理和执法服务中存在的突出问题，把该放的权力放掉，把该管的事务管好，最大限度便利纳税人，最大限度规范税务人，提升纳税人的满意度和税法遵从度。

系列便民办税措施主要包括：

——办税服务再提速。在全国税务系统全面落实限时办结制，对纳税人的咨询、登记、发票、申报、审批、投诉等六个方面，缩短办结时限，提高办理质量，拓展多元办税，全面全程提速办税。

——首问责任深落实。全国税务系统全面推行首问责任制，进一步明确岗位职责、办税程序、工作标准、处理方式、沟通协调、后台支撑和责任追究等内容，对违反规定的严格追责，切实解决执法服务中的难题。

——税户负担减到位。重点减轻纳税人资料报送、表单填写、接受税务检查等负担，减少涉税表证单书，推行免填单和预填单服务，共享纳税信息，实行“一次报送，多次使用”，原则上不允许重复检查，进一步减轻纳税人办税负担，让税户轻装上阵。

——纳税信用重应用。修订完善纳税信用等级评定管理办法，对不同信用等级的纳税人分类管理，给诚信守法的纳税人提供更多办税便利，及时公布重大税收违法案件，营造守法经营、依法纳税的风尚。

——审批事项全公开。对保留的行政审批再次梳理摸底，能取消的一律取消，能下放的一律下放，并向社会公开行政审批目录，实行审批清单制度，清单之外的审批一律不得实施或变相实施，清单之外的事项由市场主体依法自主决定、由社会自律管理。

——权力清单更透明。厘清税收执法权力事项，把该放的权力放彻底、放到位，公开权力目录，实行“权力清单制度”，让权力在阳光下运作，主动接受监督，增强税收执法的“透明度”和“能见度”，为市场主体创造公开公平公正的税收环境。

国家税务总局公布 87 项行政审批清单

为深入推进行政审批制度改革，主动接受社会监督，国家税务总局昨天在其官方网站正式公布 87 项行政审批事项“清单”。

这 87 项行政审批事项中，行政许可 7 项，非行政许可审批 80 项，主要涉及税务日常管理、涉外税收管理、减免退税管理和税务师事务所管理等行政审批领

域。

税务总局明确要求，不得在公开的“清单”外实施其他行政审批，不得对已经取消和下放的审批项目以其他名目搞变相审批，坚决杜绝随意新设、边减边增、明减暗增、明放暗收等现象。对违反规定的将严肃追究相关单位和人员责任。

税务总局政策法规司介绍，从部门特点看，税务部门实行垂直管理，行政审批事项数量相对较多，审批事项既有税务总局的，又有各级税务机关的，目前总局机关实施的只有 10 多项，大部分已经下放至基层税务机关。

“很多行政审批事项是基于税收征管需要设定的，大部分不涉及企业生产经营、市场准入等资质审批。对减免、退税审批事项实行按税种单项设定，此次公布的行政审批事项中，涉及减免、退税审批事项占到全部审批事项的近 60%。”政策法规司解释。

【法规解读】

国家税务总局调整适用增值税零税率应税办法

2 月 8 日，国家税务总局发布《适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法》（国家税务总局公告 2014 年第 11 号），调整了铁路运输和邮政业纳入营改增试点后适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法，并明确《适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法》（国家税务总局公告 2013 年第 47 号）同时废止。

从 2012 年 1 月上海开始试点到 2014 年 1 月铁路运输和邮政业纳入试点，营改增试点行业从 7 个扩大到 9 个，适用增值税零税率应税服务的范围随着营改增的推进也不断扩大。

2013 年底财政部、国家税务总局联合制发的《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106 号）将铁路国际运输服务、航天运输服务纳入了适用零税率范围；规定以期租、湿租方式租赁交通工具提供国际运输、港澳台运输服务，如承租方为境外的，退税主体由承租方调整为出租方；将外贸企业对外提供自己的研发、设计服务由免退税办法调整为免抵退办法。

为配合财税〔2013〕106 号文件对适用增值税零税率应税服务的范围作出的调整，税务总局相应出台 11 号公告对有关税收征管办法进行了完善。较之 47 号公告，11 号公告最大的变化：

一是增加了以铁路运输方式提供国际运输服务、港澳台运输服务适用增值税零税率的管理规定，对其免抵退税计税依据、出口退（免）税资格认定、申请适用零税率主体等进行了明确；

二是增加了从事航天运输服务适用增值税零税率的管理规定；

三是规定以期租、湿租等方式租赁交通工具提供国际运输、港澳台运输服务适用增值税零税率的出租方，办理增值税免抵退税申报时，可不提供载货、载客单；

四是补充了外贸企业外购研发、自己研发或设计服务出口，办理免退税或免抵退税申报时需要提供的资料，并增加了对于外贸企业从事对外提供研发服务或设计服务退（免）税申报，主管税务机关应重点审核的内容及处理办法。

11 号公告自 2014 年 1 月 1 日起执行，以增值税零税率应税服务提供者提供增值税零税率应税服务并在财务作销售收入的日期为准。

附：适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法

第一条 中华人民共和国境内（以下简称境内）的增值税一般纳税人提供适用增值税零税率的应税服务，实行增值税退（免）税办法。

第二条 本办法所称的增值税零税率应税服务提供者是指，提供适用增值税零税率应税服务，且认定为增值税一般纳税人，实行增值税一般计税方法的境内单位和个人。属于汇总缴纳增值税的，为经财政部和国家税务总局批准的汇总缴纳增值税的总机构。

第三条 增值税零税率应税服务适用范围按财政部、国家税务总局的规定执行。

起点或终点在境外的运单、提单或客票所对应的各航段或路段的运输服务，属于国际运输服务。

起点或终点在港澳台的运单、提单或客票所对应的各航段或路段的运输服务，属于港澳台运输服务。

从境内载运旅客或货物至国内海关特殊监管区域及场所、从国内海关特殊监管区域及场所载运旅客或货物至国内其他地区或者国内海关特殊监管区域及场所，以及向国内海关特殊监管区域及场所内单位提供的研发服务、设计服务，不属于增值税零税率应税服务适用范围。

第四条 增值税零税率应税服务退（免）税办法包括免抵退税办法和免退税办法，具体办法及计算公式按《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》（财税〔2012〕39 号）有关出口货物劳务退（免）税的规定执行。

实行免抵退税办法的增值税零税率应税服务提供者如果同时出口货物劳务且未分别核算的，应一并计算免抵退税。税务机关在审批时，应按照增值税零税率应税服务、出口货物劳务免抵退税额的比例划分其退税额和免抵税额。

第五条 增值税零税率应税服务的退税率为对应服务提供给境内单位适用的增值税税率。

第六条 增值税零税率应税服务的退（免）税计税依据，按照下列规定确定：

（一）实行免抵退税办法的退（免）税计税依据

1. 以铁路运输方式载运旅客的，为按照铁路合作组织清算规则清算后的实际运输收入；

2. 以铁路运输方式载运货物的，为按照铁路运输进款清算办法，对“发站”或“到站（局）”名称包含“境”字的货票上注明的运输费用以及直接相关的国际联运杂费清算后的实际运输收入；

3. 以航空运输方式载运货物或旅客的，如果国际运输或港澳台运输各航段由多个承运人承运的，为中国航空结算有限责任公司清算后的实际收入；如果国际运输或港澳台运输各航段由一个承运人承运的，为提供航空运输服务取得的收入；

4. 其他实行免抵退税办法的增值税零税率应税服务，为提供增值税零税率应税服务取得的收入。

（二）实行免退税办法的退（免）税计税依据为购进应税服务的增值税专用发票或解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证上注明的金额。

第七条 实行增值税退（免）税办法的增值税零税率应税服务不得开具增值税专用发票。

第八条 增值税零税率应税服务提供者办理出口退（免）税资格认定后，方可申报增值税零税率应税服务退（免）税。如果提供的适用增值税零税率应税服务发生在办理出口退（免）税资格认定前，在办理出口退（免）税资格认定后，可按规定申报退（免）税。

第九条 增值税零税率应税服务提供者应按照下列要求，向主管税务机关申请办理出口退（免）税资格认定：

（一）填报《出口退（免）税资格认定申请表》及电子数据；

《出口退（免）税资格认定申请表》中的“退税开户银行账号”，必须填写办理税务登记时向主管税务机关报备的银行账号之一。

（二）根据所提供的适用增值税零税率应税服务，提供以下对应资料的原件及复印件：

1. 提供国际运输服务。以水路运输方式的，应提供《国际船舶运输经营许可证》；以航空运输方式的，应提供经营范围包括“国际航空客货邮运输业务”的《公共航空运输企业经营许可证》或经营范围包括“公务飞行”的《通用航空经营许可证》；以公路运输方式的，应提供经营范围包括“国际运输”的《道路运输经营许可证》和《国际汽车运输行车许可证》；以铁路运输方式的，应提供经营范围包括“许可经营项目：铁路客货运输”的《企业法人营业执照》或其他具有提供铁路客货运输服务资质的证明材料；提供航天运输服务的，应提供经营范围包括“商业卫星发射服务”的《企业法人营业执照》或其他具有提供商业卫星发射服务资质的证明材料。

2. 提供港澳台运输服务。以公路运输方式提供内地往返香港、澳门的交通运输服务的，应提供《道路运输经营许可证》及持《道路运输证》的直通港澳运输车辆的物权证明；以水路运输方式提供内地往返香港、澳门交通运输服务的，应提供获得港澳线路运营许可船舶的物权证明；以水路运输方式提供大陆往返台湾交通运输服务的，应提供《台湾海峡两岸间水路运输许可证》及持《台湾海峡两岸间船舶营运证》船舶的物权证明；以航空运输方式提供港澳台运输服务的，应提供经营范围包括“国际、国内（含港澳）航空客货邮运输业务”的《公共航空运输企业经营许可证》或者经营范围包括“公务飞行”的《通用航空经营许可证》；以铁路运输方式提供内地往返香港的交通运输服务的，应提供经营范围包括“许可经营项目：铁路客货运输”的《企业法人营业执照》或其他具有提供铁路客货运输服务资质的证明材料。

3. 采用程租、期租和湿租方式租赁交通运输工具用于国际运输服务和港澳台运输服务的，应提供程租、期租和湿租合同或协议。

4. 对外提供研发服务或设计服务的，应提供《技术出口合同登记证》。

（三）增值税零税率应税服务提供者出口货物劳务，且未办理过出口退（免）税资格认定的，除提供上述资料外，还应提供加盖备案登记专用章的《对外贸易经营者备案登记表》和《中华人民共和国海关进出口货物收发货人报关注册登记证书》的原件及复印件。

第十条 已办理过出口退（免）税资格认定的出口企业，提供增值税零税率应税服务的，应填报《出口退（免）税资格认定变更申请表》及电子数据，提供第九条所列的增值税零税率应税服务对应的资料，向主管税务机关申请办理出口退（免）税资格认定变更。

第十一条 增值税零税率应税服务提供者按规定需变更增值税退（免）税办法的，主管税务机关应按照现行规定进行退（免）税清算，在结清税款后方可办

理变更。

第十二条 增值税零税率应税服务提供者提供增值税零税率应税服务，应在财务作销售收入次月（按季度进行增值税纳税申报的为次季度首月，下同）的增值税纳税申报期内，向主管税务机关办理增值税纳税和退（免）税相关申报。

增值税零税率应税服务提供者收齐有关凭证后，可于在财务作销售收入次月起至次年 4 月 30 日前的各增值税纳税申报期内向主管税务机关申报退（免）税。逾期申报退（免）税的，主管税务机关不再受理。未在规定期限内申报退（免）税的增值税零税率应税服务，增值税零税率应税服务提供者应按规定缴纳增值税。

第十三条 实行免抵退税办法的增值税零税率应税服务提供者应按照下列要求向主管税务机关办理增值税免抵退税申报：

（一）填报《免抵退税申报汇总表》及其附表；

（二）提供当期《增值税纳税申报表》；

（三）提供免抵退税正式申报电子数据；

（四）提供增值税零税率应税服务所开具的发票（经主管税务机关认可，可只提供电子数据，原始凭证留存备查）；

（五）根据所提供的适用增值税零税率应税服务，提供以下对应资料凭证：

1. 提供国际运输服务、港澳台运输服务的，需填报《增值税零税率应税服务（国际运输/港澳台运输）免抵退税申报明细表》（附件 1），并提供下列原始凭证的原件及复印件：

（1）以水路运输、航空运输、公路运输方式的，提供增值税零税率应税服务的载货、载客舱单或其他能够反映收入原始构成的单据凭证。以航空运输方式且国际运输和港澳台运输各航段由多个承运人承运的，还需提供《航空国际运输收入清算账单申报明细表》（附件 2）。

（2）以铁路运输方式的，客运的提供增值税零税率应税服务的国际客运联运票据、铁路合作组织清算函件及《铁路国际客运收入清算函件申报明细表》（附件 3）；货运的提供铁路进款资金清算机构出具的《国际铁路货运进款清算通知单》，启运地的铁路运输企业还应提供国际铁路联运运单、以及“发站”或“到站（局）”名称包含“境”字的货票；

（3）采用程租、期租、湿租服务方式租赁交通运输工具从事国际运输服务和港澳台运输服务的，还应提供程租、期租、湿租的合同或协议复印件。向境外单位和个人提供期租、湿租服务，按规定由出租方申报退（免）税的，可不提供第（1）项原始凭证。

上述（1）、（2）项原始凭证（不包括《航空国际运输收入清算账单申报明细表》和《铁路国际客运收入清算函件申报明细表》），经主管税务机关批准，增值税零税率应税服务提供者可只提供电子数据，原始凭证留存备查。

2. 提供航天运输服务的，需填报《增值税零税率应税服务（航天运输）免抵退税申报明细表》（附件 4），并提供下列资料及原始凭证的原件及复印件：

（1）签订的提供航天运输服务的合同；

（2）从与之签订航天运输服务合同的单位取得收入的收款凭证；

（3）《提供航天运输服务收讫营业款明细清单》（附件 5）。

3. 对外提供研发服务或设计服务的，需填报《增值税零税率应税服务（研发服务/设计服务）免抵退税申报明细表》（附件 6），并提供下列资料及原始凭证的原件及复印件：

（1）与增值税零税率应税服务收入相对应的《技术出口合同登记证》复印

件;

- (2) 与境外单位签订的研发、设计合同;
- (3) 从与之签订研发、设计合同的境外单位取得收入的收款凭证;
- (4) 《向境外单位提供研发服务/设计服务收讫营业款明细清单》(附件 7)。
- (六) 主管税务机关要求提供的其他资料及凭证。

第十四条 实行免退税办法的增值税零税率应税服务提供者, 应按照下列要求向主管税务机关办理增值税免退税申报:

- (一) 填报《外贸企业出口退税汇总申报表》;
- (二) 填报《外贸企业外购应税服务(研发服务/设计服务)出口明细申报表》(附件 8);
- (三) 填列外购对应的研发服务或设计服务取得增值税专用发票情况的《外贸企业出口退税进货明细申报表》;
- (四) 提供以下原始凭证:
 - 1. 提供增值税零税率应税服务所开具的发票;
 - 2. 从境内单位或者个人购进研发服务或设计服务出口的, 提供应税服务提供方开具的增值税专用发票;
 - 3. 从境外单位或者个人购进研发服务或设计服务出口的, 提供取得的解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证;
 - 4. 第十三条第(五)项第 3 目所列资料及原始凭证的原件及复印件。

第十五条 主管税务机关受理增值税零税率应税服务退(免)税申报后, 应对下列内容人工审核无误后, 使用出口退税审核系统进行审核。对属于实行免退税办法的增值税零税率应税服务的进项一律使用交叉稽核、协查信息审核出口退税。如果在审核中有疑问的, 可对企业进项增值税专用发票进行发函调查或核查。

(一) 提供国际运输、港澳台运输的, 应从增值税零税率应税服务提供者申报中抽取若干申报记录审核以下内容:

- 1. 所申报的国际运输、港澳台运输服务是否符合适用增值税零税率应税服务的规定;
- 2. 所抽取申报记录申报应税服务收入是否小于或等于该申报记录所对应的载货或载客舱单上记载的国际运输、港澳台运输服务收入;
- 3. 采用期租、程租和湿租方式租赁交通运输工具用于国际运输服务和港澳台运输服务的, 重点审核期租、程租和湿租的合同或协议, 审核申报退(免)税的企业是否符合适用增值税零税率应税服务的规定;
- 4. 以铁路运输方式提供国际运输、港澳台运输服务的, 重点审核提供的货票的“发站”或“到站(局)”名称是否包含“境”字, 是否与提供国际铁路联运运单匹配。

(二) 对外提供研发服务或设计服务的, 应审核以下内容:

- 1. 企业所申报的研发服务或设计服务是否符合适用增值税零税率应税服务规定;
- 2. 研发、设计合同签订的对方是否为境外单位;
- 3. 应税服务收入的支付方是否为与之签订研发、设计合同的境外单位;
- 4. 申报应税服务收入是否小于或等于从与之签订研发、设计合同的境外单位取得的收款金额;
- 5. 外贸企业外购研发服务或设计服务出口的, 除按照上述内容审核外, 还应审核其申报退税的进项税额是否与增值税零税率应税服务对应。

第十六条 因出口自己开发的研发服务或设计服务，退（免）税办法由免退税改为免抵退税办法的外贸企业，如果申报的退（免）税异常增长，出口货物劳务及服务有非正常情况的，主管税务机关可要求外贸企业报送出口货物劳务及服务所对应的进项凭证，并按规定进行审核。主管税务机关如果审核发现外贸企业提供的进货凭证有伪造或内容不实的，按照《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策通知》（财税〔2012〕39 号）等有关规定处理。

第十七条 主管税务机关认为增值税零税率应税服务提供者提供的研发服务或设计服务出口价格偏高的，应按照《财政部 国家税务总局关于防范税收风险若干增值税政策的通知》（财税〔2013〕112 号）第五条的规定处理。

第十八条 经主管税务机关审核，增值税零税率应税服务提供者申报的退（免）税，如果凭证资料齐全、符合退（免）税规定的，主管税务机关应及时予以审核通过，办理退税和免抵调库，退税资金由中央金库统一支付。

第十九条 增值税零税率应税服务提供者骗取国家出口退税款的，税务机关应按《国家税务总局关于停止为骗取出口退税企业办理出口退税有关问题的通知》（国税发〔2008〕32 号）和《财政部 国家税务总局关于防范税收风险若干增值税政策的通知》（财税〔2013〕112 号）的规定处理。增值税零税率应税服务提供者在停止退税期间发生的增值税零税率应税服务，不得申报退（免）税，应按规定缴纳增值税。

第二十条 增值税零税率应税服务提供者提供适用增值税零税率的应税服务，如果放弃适用增值税零税率，选择免税或按规定缴纳增值税的，应向主管税务机关报送《放弃适用增值税零税率声明》（附件 9），办理备案手续。自备案次月 1 日起 36 个月内，该企业提供的增值税零税率应税服务，不得申报增值税退（免）税。

第二十一条 主管税务机关应对增值税零税率应税服务提供者适用增值税零税率的退（免）税加强分析监控。

第二十二条 本办法要求增值税零税率应税服务提供者向主管税务机关报送的申报表电子数据应均通过出口退（免）税申报系统生成、报送。在出口退（免）税申报系统信息生成、报送功能升级完成前，涉及需报送的电子数据，可暂报送纸质资料。

出口退（免）税申报系统可从国家税务总局网站免费下载或由主管税务机关免费提供。

第二十三条 本办法要求增值税零税率应税服务提供者向主管税务机关同时提供原件和复印件的资料，增值税零税率应税服务提供者提供的复印件上应注明“与原件相符”字样，并加盖企业公章。主管税务机关在核对复印件与原件相符后，将原件退回，留存复印件。

第二十四条 本办法自 2014 年 1 月 1 日起施行，以增值税零税率应税服务提供者提供增值税零税率应税服务并在财务作销售收入的日期为准。

城乡建设用地增减挂钩项目可减免耕地占用税

财政部日前发文明确了城乡建设用地增减挂钩试点项目的有关财税政策，并提出为减轻负担，增减挂钩项目符合一定条件可享减免耕地占用税等税收优惠。

财政部在最新发布的《关于城乡建设用地增减挂钩试点有关财税政策问题的

通知》中提出,要加强增减挂钩相关收入征管,就地全额缴入国库,实行“收支两条线”管理;不得随意减免或返还相关收入,也不得账外设账、截留、挤占和挪作他用。

同时,做好农村居民的拆迁补偿安置工作,规范项目支出管理,加大财政支持力度。农村居民住宅等拆迁补偿所需费用,新建农村居民安置住房所需费用,以及新建农村居民安置住房社区中的道路、供水、供电、供气、排水、通讯、照明、污水、环境、卫生、文化、公共绿地、公共厕所、消防等公共基础设施建设支出,军可通过预算从土地出让收入中安排。

为减轻增减挂钩项目负担,通知明确了相关税费优惠政策,包括增减挂钩项目中农村居民经批准搬迁,原宅基地恢复耕种,新建农村居民安置住房占用耕地面积不超过原宅基地面积的,不征收耕地占用税;超过原宅基地面积的,对超过部分按照当地适用税额减半征收耕地占用税;新建农村居民住房社区中学校、道路等占用耕地符合减免条件的,可以依法减免耕地占用税。增减挂钩项目中新建农村居民安置住房和社区公共基础设施用地,以及增减挂钩项目所在市县利用节余指标供应国有建设用地,未超过国土资源部下达增减挂钩周转指标的,可以不缴纳新增建设用地土地有偿使用费、耕地开垦费。

此外,通知还明确要从严控制增减挂钩项目的债务规模,增减挂钩项目单位需要举借债务的,应当与开展增减挂钩项目所需自筹资金相适应,从严控制债务规模。属于地方政府性债务的,纳入地方政府性债务统一管理,并严格执行地方政府性债务管理政策。同时,将增减挂钩项目纳入审计范围加大监督检查力度,提高项目实施效果,保障农村居民合法权益。

企业所得税汇算清缴中的热点难点问题解析

2013 年度企业所得税汇算清缴工作正在紧张进行中。为帮助纳税人顺利完成汇算清缴,减少涉税风险,本文依据国家税收法律、法规和规章,特别是近一年来国家新出台的涉及企业所得税方面的税收政策,对实际工作中涉及政策变化需要衔接说明的内容,以及纳税人询问较多且具有一定代表性的难点、热点问题作一归纳解析。

核定征收企业取得利息收入的计税问题

2013 年,甲企业所得税实行核定应税所得率(10%)征收方式,10 月取得一笔利息收入 50 万元,应缴企业所得税是 $50 \times 10\% \times 25\% = 1.25$ (万元),还是 $50 \times 25\% = 12.5$ (万元)?

《国家税务总局关于企业所得税核定征收若干问题的通知》(国税函〔2009〕377 号)第二条规定,应纳税收入额=收入总额-不征税收入-免税收入,收入总额为企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

企业所得税法规定,实行查账征收的纳税人,每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各种扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额。从年报(A类)附表一(1)《收入明细表》中可以看出,实行查账征收的纳税人,收入总额包括主营业务收入、其他业务收入、视同销售收入和营业外收入。

企业所得税法第六条规定,企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,为收入总额,其中第(五)项为利息收入。企业所得税法实施条例第十八

条规定,企业所得税法第六条第(五)项所称利息收入,指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资,或者因他人占用本企业资金取得的收入,包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

根据上述规定,利息收入属于企业所得税法规定的收入总额的组成部分。因此,利息应计入应税收入额,按照规定的应税所得率计算缴纳企业所得税,即 $50 \times 10\% \times 25\% = 1.25$ (万元)。

私车公用税前扣除问题

在日常工作中,很多公司存在产权属于个人的车辆用于公司生产经营,公司也为这些车辆承担全部或部分费用,这些费用能否合理、合法地在税前扣除?

企业所得税法第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。

税前扣除需要取得合法凭证。车辆产权属于个人,但确实用于企业生产经营,企业承担合理的费用,也合情合理,但是单凭员工报销的燃油费、停车费、过路过桥费,还不足以证明上述费用属于“实际发生的与取得收入有关的、合理的支出”,因此,建议企业按公允价值与资产所有者签订租赁合同,清晰约定发生的相关费用承担归属,通过租赁关系,将所有权权属问题变为使用权,凭租金发票和其他合法凭证,在税前扣除租金及合同约定的其他相关费用。否则,所有权或使用权不在本企业的资产(如投资者个人资产等)发生的一切费用不允许税前扣除。

以租赁关系解决费用列支问题,应当注意两方面:一是不宜将所发生的一切费用均约定由公司承担,车辆不可避免有个人(资产所有者)使用的部分,应当视情况按照合理方法分摊发生的费用。二是在费用报销时应列明以下事项:租入车辆的车牌号,报销期间的里程,报销过路过桥费、停车费的明细和事由等。

企业查补税款税前扣除所属期问题

企业所得税法实施条例第九条规定,企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。第三十一条规定,企业所得税法第八条所称税金,指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 15 号)第六条规定,根据税收征管法的规定,对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出,企业作出专项申报及说明后,准予追补至该项目发生年度计算扣除,但追补确认期限不得超过 5 年。

根据上述规定,企业补缴以前年度的营业税、城建税、教育费附加等税费,应按该补缴税款的税款所属年度调整该年度的应纳税所得额,不得在补缴年度税前扣除。企业作出专项申报及说明后,准予追补至该项目发生年度计算扣除,但追补确认期限不得超过 5 年。

企业共用水电等费用税前扣除问题

商事登记改革后,涌现出许多商务服务公司,这类公司的模式往往是租赁一个较大的办公场地,分割成若干小区域用于设立公司,由此带来共用水、电、气问题,通常水、电、气发票均由商务服务公司取得,各公司分摊该费用,由此导致的税前扣除凭证的合法性问题,应如何解决?

上述分摊的费用,符合企业所得税法第八条的规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。涉及各方可以凭租赁合同和供水、供电、燃气等公司开具给出租方的原始水电气等发票的复印件,按水电气等原价分摊方案,经双方确认的用水、用电、用气分割单(盖章)等凭据作为税前扣除依据。

转持股份取得的分红能否作为免税收入问题

2013 年, A 公司借款给 B 公司 100 万元, 由 B 公司投资于 C 公司, C 公司税后利润分红给 B 公司 20 万元, 再由 B 公司将此 20 万元划给 A 公司。A 公司取得的 20 万元分红可否作为免税收入?

根据企业所得税法及其实施条例的有关规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益,及不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。

企业通过第三方转持的股份,其实质为债权性投资而非股权性投资,其分红不能作为免税收入。因此, A 公司取得的 20 万元分红不能作为免税收入。

村(经济合作社)取得的房屋出售收入是否缴纳企业所得税问题

企业所得税法第一条规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照本法的规定缴纳企业所得税。第六条规定,企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,为收入总额,其中包括租金收入。

因此,村(经济合作社)取得房屋出售收入,应该履行企业所得税纳税义务。

房地产开发企业发生的红线外建造成本能否税前扣除问题

2013 年 10 月, 甲房地产开发公司为取得一块拍卖土地, 认可在该土地附近(即红线外)建设一个休闲广场, 发生成本 100 万元。该 100 万元能否列为甲公司 2013 年度企业所得税前扣除项目?

企业所得税法第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。企业实际发生的不符合经营常规的费用,应由企业进行相应的举证(如开发合同的特别约定),不符合税法规定扣除原则的费用不得在税前扣除。因此,该 100 万元不能列为甲公司 2013 年企业所得税前扣除项目。

企业列支的会议费处理问题

企业列支的会议费,票据既有写明会议费的各个酒店、会议中心的机打发票,也有大量的定额发票,无会议明细附表。在这种情况下,企业列支在会议费中的无法确定费用性质的支出,能否直接作为业务招待费在税前扣除?

企业所得税法第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业所得税法实施条例第四十三条规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的 60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的 5%。

根据上述规定,企业列支在会议费中但无法确定费用性质的支出,无法证明与生产经营活动的相关性,不能税前扣除。

因拆迁而重新购置的固定资产转让成本计算问题

《国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告》(国家税务总局 2013 年第 11 号公告)规定,在 2012 年 10 月 1 日前已签订拆迁协议的企业,

重新购置的固定资产可以作为搬迁支出，从搬迁收入中扣除，但所计提的折旧费不能在税前扣除。以后转让该固定资产时如何计算固定资产转让成本？

企业所得税法第十六条规定，企业转让资产，该项资产的净值，准予在计算应纳税所得额时扣除。企业所得税法实施条例第二十八条规定，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。因此，该固定资产转让时，其转让成本应为该固定资产的购置成本剔除已在搬迁收入中扣除部分和在税前扣除的折旧部分后的余额。

【纳税辅导】

跨境电子商务出口货物如何办理退免税

当前，随着互联网、企业内部网等电子购物交易方式的不断拓展，跨境电子商务出口网上交易已经成为了一种新型的对外贸易方式。《财政部、国家税务总局关于跨境电子商务零售出口税收政策的通知》（财税〔2013〕96号）规定，自2014年1月1日起，对符合条件的跨境电子商务零售出口（以下简称电子商务出口）企业执行增值税、消费税退（免）税和免税政策（以下简称退免税）。从某种意义上讲，跨境电子商务网上“私人订制”的出口货物，真正让卖主实现了退免税。

一、何谓电子商务出口企业

根据财税〔2013〕96号文件规定，享受电子商务出口货物退免税的企业，是指自建跨境电子商务销售平台的电子商务出口企业和利用第三方跨境电子商务平台开展电子商务出口的企业。如果是为电子商务出口企业提供交易服务的跨境电子商务第三方平台，不适用规定的退免税政策，可按现行有关规定执行。

二、什么条件下电子商务出口享受退免税

（一）享受退税的四种条件

电子商务出口企业出口货物必须同时符合以下四种条件，才能享受增值税、消费税退免税政策（财政部、国家税务总局明确不予出口退免税或免税的货物除外）：

一是电子商务出口企业属于增值税一般纳税人并已向主管税务机关办理出口退（免）税资格认定；

二是出口货物取得海关出口货物报关单（出口退税专用），且与海关出口货物报关单电子信息一致；

三是出口货物在退（免）税申报期截止之日内收汇；

四是电子商务出口企业属于外贸企业的，购进出口货物取得相应的增值税专用发票、消费税专用缴款书（分割单）或海关进口增值税、消费税专用缴款书，且上述凭证有关内容与出口货物报关单（出口退税专用）有关内容相匹配。即外贸企业应当取得上述合法凭证，并且与报关出口货物的金额、数量、计量单位、出口企业名称等内容相一致。

注意，对上述规定可归纳为：生产企业实行增值税免抵退税办法、外贸企业实行增值税免退税办法；出口货物属于消费税应税消费品的，向出口企业退还前一环节已征的消费税。

（二）享受免税的三种条件

如果电子商务出口企业出口货物，不符合上述退（免）税条件的，但同时符合下列三种条件，可享受增值税、消费税免税政策。

一是电子商务出口企业已办理税务登记；二是出口货物取得海关签发的出口货物报关单；三是购进出口货物取得合法有效的进货凭证。如出口企业只有税务登记证，但未取得增值税一般纳税人资格或未办理出口退（免）税资格认定，以及出口货物报关单并非出口退税专用联次，购进货物出口时未取得合法凭证等，应当享受免税政策。

注意，在上述规定中，如果出口企业为小规模纳税人，均实行增值税和消费税免税政策。

三、如何操作电子商务出口退免税申报

根据财税〔2013〕96 号文件第三条规定，电子商务出口货物适用退（免）税、免税政策的，由电子商务出口企业按现行规定办理退（免）税、免税申报。

（一）退（免）税申报要求

根据税法规定，出口企业出口并按会计规定作销售的货物，须在作销售的次月进行增值税纳税申报。企业应在货物报关出口之日（以出口货物报关单〈出口退税专用〉上的出口日期为准）次月起至次年 4 月 30 日前的各增值税纳税申报期内，收齐单证（凭证）与信息齐全，向主管税务机关进行正式申报增值税退（免）税及消费税退税。逾期的，企业不得申报退（免）税。主要分为两个步骤。

第一步，出口退（免）税预申报。出口企业在当月出口并作销售收入后，将收齐单证（凭证）及收汇的货物于次月增值税纳税申报期内，向主管税务机关进行预申报，如果在主管税务机关审核中发现申报退（免）税的单证（凭证）没有对应电子信息或不符的，应当进行调整后再次进行预申报。

第二步，出口退（免）税正式申报。企业在主管税务机关确认申报单证（凭证）的内容与对应的管理部门电子信息无误后，应提供规定的申报退（免）税凭证、资料及正式申报电子数据，向主管税务机关进行正式申报。

例如，某 A 外贸企业（符合退税条件）2 月为境外客户购进一批服装，以电子商务方式进行交易。当月取得购进服装增值税专用发票，计税价格为 15000 元，进项税额为 2550 元，并在当月全部报关出口已收汇，其离岸价折合人民币为 18000 元。3 月初，A 企业将上月作账的 18000 元外销收入，填报在增值税纳税申报表的“免税货物销售额”栏进行纳税申报。同时，凭收齐的单证（凭证）向主管税务机关进行免退税预申报，但却发现没有相关的电子信息无法实现退税。4 月，A 企业收到电子信息后，向主管税务机关进行了免退税正式申报。已知服装出口退税率为 16%，征税率为 17%，其应退税额为：

服装增值税应退税额=增值税退（免）税计税依据×出口货物退税率=15000×16%=2400（元）；结转成本额=增值税退（免）税计税依据×（出口货物退税率-适用税率）=15000×（17%-16%）=150（元）。

（二）免税申报要求

根据《国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 65 号）规定，自 2014 年 1 月 1 日起，出口企业出口适用增值税、消费税免税政策的货物，在向主管税务机关办理免税申报时，采用备案制不再实行申报制，出口货物报关单、合法有效的进货凭证等资料，按出口日期装订成册留存企业备查。

在实际业务中审查鉴别发票的十个要点

审查发票是会计经济监督的经常性工作。判断发票的真伪是财务人员必备的业务技能。审查判断发票真伪，要对发票的形式和内容、现象和本质，认真分析并善于探索问题，这样才能辨伪析疑、见微知著。其具体方法是：

（一）审查发票的有效性。不同时期有不同的发票版式，发票实行不定期换版制度，如果发现逾期使用旧版发票报销，应查清情况，判断是否存在问题。对发票要看其印制是否清晰，有无错漏，辨明真伪。审查比较同期发票的新旧程度，看是否属于使用早已废弃不用的发票，弄虚作假，拿出来报销。

（二）审查发票的笔迹。看发票台照、日期、品名、数量、单价、大小写金额的字迹、笔体、笔画的精细、压痕是否一致。有无用药剂退色、用橡皮擦、小刀刮等涂改痕迹。

（三）审查发票的复写情况。看复写的字迹颜色是否相同。发票的正面和反面都应仔细看一看，本应一式多份复写的是否符合复写的实际情况。背面有无局部复写的痕迹。发票的第二联如果不是复写的而是用钢笔或圆珠笔填写的，就说明存在问题。

（四）审查发票的填写字迹是否位移。税务机关指定的企业在印制装订发票时，各联次的纵横行列都是对齐的，有固定位置。如果发票各联填写的字迹有不正常的位移，就可能存在问题。

（五）审查发票的填写内容。看发票报销联的台照、时间、数量、单价、金额是否填写齐全；看发票物品名称是否具体、正确、清楚，如写的类名称——生产用品、办公用品、交电、百货、日杂、土产，且金额较大，对这种情况不论付款用现金还是转账，都可能存在问题。

（六）审查物品名称是否为用票单位的经销范围。如家电维修部、加工门市部的发票，物品名称却是煤炭，显然存在问题。

（七）审查用票单位同发货单位、收款单位的名称是否相符。

（八）审查发票台照写的购货单位同实际收货单位、付款单位的名称是否相符。

（九）审查同一供货单位，特别是个体工商户，是否使用了不同单位的发票。

（十）审查发票号码。看同一个单位的发票，是否多次在某单位报销，而其发票号码顺序相连，却时间颠倒。

对上述发现的问题，一要调查发票报销后实物的去向，二要调查购货付款单位的发票报销联同开票单位、发货收款单位的发票存根、记账联、现金银行账、实物明细账的物品名称、数量、单价、金额是否相符。

积分换礼品还是机票 税务处理大不同

张先生系某外贸公司销售总监，经常在全国各地飞来飞去。一年下来张先生利用航空公司的“里程积分换礼品”活动，可以用积分兑换一张免费机票，也可以换取多种不同的实物商品。对于张先生而言，换免费机票还是换等额礼品，做这个决定并不复杂。但是对于航空公司而言，随着“营改增”的深入推进，其税务处理却大不相同。

《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106 号，以下简称 106 号文件），规定纳税人提供应税服务（包括航空运输服务），应当缴纳增值税。提供应税服务通常来说是指有偿提供应税服务。换言之，纳税人提供了应税服务，并取得了经济利益流入，就应该缴纳增值税。没有取得经济利益，就不应该缴纳增值税。

例外的情况也存在。根据“营改增”政策，单位和个体工商户的下列情形，视同提供应税服务：（一）向其他单位或者个人无偿提供交通运输业、邮政业和部分现代服务业服务，但以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外。（二）财政部和国家税务总局规定的其他情形。如果仅从前述条款来理解，航空公司向旅客无偿提供运输服务，既不属于以公益活动为目的，也不以社会公众为对象，应视同提供应税服务缴纳增值税。

但令笔者纳闷儿的是，106 号文件的附件 2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》明确，航空运输企业提供的旅客利用里程积分兑换的航空运输服务，不征收增值税。因此，张先生用积分换取的机票（免费运输服务），航空公司可以不缴纳增值税。而 106 号文件只对“里程积分兑换的航空运输服务”作了规定不征收增值税规定，当里程积分兑换了其他礼品（商品）时，则要征收增值税。

出现上述问题，笔者认为，主要是政策没有深入地考虑经济业务的实质，只是立法者在碰到问题时，单独对航空企业提供的积分换服务业务作出的规定。航空公司提供运输服务并赠送积分，实质是企业采用的一种促销手段，或者说是营销激励措施。旅客只有购买了航空公司的运输服务，才可以得到航空公司的积分；没有购买服务是不可能得到里程积分的。

至于积分有多少，能兑换多少免费机票（服务）或何种礼品，则要看前期购买航空公司机票的实际金额。一般而言，这种赠送都奉行“多买多送，少买少送”的原则。也就是说，无论是免费机票（服务）还是实物商品，本质上都是一种促销行为，交易本质并没有区别，不能因为顾客换取礼品不同，航空公司税收政策的适用就出现差异。否则就会产生税收不公平，违背税收中性原则。基于此，笔者认为，航空公司里程积分换礼，不管换取何种礼品，按理缴纳增值税的政策应该是一致的。

在这方面，笔者建议参考会计上的规定。《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》（财会函〔2008〕60 号，以下简称 60 号文件）规定，企业在销售产品或提供劳务的同时授予客户奖励积分的，应当将销售取得的货款或应收货款在商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分之间进行分配，与奖励积分相关的部分应首先作为递延收益，待客户兑换奖励积分或失效时，结转计入当期损益。根据上述规定，案例中航空公司里程积分换礼的业务，在财务处理时，将提供的运输服务与积分（礼品）作为一个整体来对待，并没有区别对待。

其实，站在顾客的角度考虑，《财政部、国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50 号，以下简称 50 号文件）就参考了 60 号文件的规定。该文件规定，企业对累积消费达到一定额度的个人按消费积分反馈礼品；在向个人销售商品（产品）和提供服务的同时给予赠品，如通信企业对个人购买手机赠话费、入网费，或者购话费赠手机等，均不征收个人所得税。可见，50 号文件就考虑到了促销活动中赠送商品（产品）行为的经济实质，没有因兑换商品（产品）的不同而分别采取征税和不征税两种不同的个人所得税政策。

总之,106 号文件对航空企业提供的里程积分兑换航空运输服务不征收增值税的规定,存在一定的局限性。笔者建议,出于公平税负、规范执法考虑,有必要对积分换礼品等类似经济行为,在增值税政策中作进一步明确,并且建议与会计及其他税收政策的精神相一致。

租赁合同提前终止如何确定营业额

甲公司向乙公司出租房屋,合同约定租期 1 年,从 1 月 1 日开始,年租金 12 万元(即每月 1 万元)。甲公司 10 月提前终止经营,经双方协商,同意提前解除合同。双方约定,乙公司应付 1 月~10 月租金 10 万元,同时甲公司同意从上述租金中扣除 2 万元作为提前解除合同的补偿。在这种情况下,甲公司应税营业额如何确定?

营业税暂行条例第十二条第一款规定,营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。国务院财政、税务主管部门另有规定的,从其规定。

营业税暂行条例实施细则第二十四条规定,条例第十二条所称收讫营业收入款项,指纳税人应税行为发生过程中或者完成后收取的款项。条例第十二条所称取得索取营业收入款项凭据的当天,为书面合同确定的付款日期的当天;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为应税行为完成的当天。

根据合同法第九十一条规定,有法定情形的,合同的权利义务终止:合同解除。第九十三条第一款规定,当事人协商一致,可以解除合同。第九十八条规定,合同的权利义务终止,不影响合同中结算和清理条款的效力。

根据上述规定,出租方甲公司出租房屋后,双方约定提前解除合同的,在合同终止前,甲公司仍应按原出租合同履行义务和享受权利。甲公司已向对方出租 10 个月房屋,因此计缴营业税的营业额为 10 万元,纳税义务发生时间按合同确定的付款日期确定,合同未确定付款日期的为应税行为完成时。乙公司因对方提前解除合同取得的补偿,因其未向出租方提供应税行为,不需向出租方开具发票。乙公司向甲公司开具收款收据即可。

甲、乙双方能否变更合同呢?合同法第七十七条规定,当事人协商一致,可以变更合同。法律、行政法规规定变更合同应当办理批准、登记等手续的,依照其规定。如果甲公司与乙公司约定变更合同,将 1 月~10 月合同金额 10 万元变更成 8 万元,这时甲公司可按 8 万元作为计税营业额,并按前述规定向乙公司开具发票。

股权转让:连带债务各方该如何纳税

案例:志新公司注册资本 1000 万元,有两个自然人股东 A 和 B,其中自然人股东 A 出资 600 万元占公司 60%的股份,自然人股东 B 出资 400 万元占公司 40%的股份。现股东 A 拟将其持有的 60%股权转让给甲投资公司,转让总价款 3000 万元,股权转让协议约定转让前志新公司债权债务均由原股东承担,经查,志新公司账上“其他应付款”欠有 A 股东 1800 万元,除此外无其他债权债务。请问,此转让过程中股东 A 应纳个人所得税如何计算?志新公司和受让方甲公司该如何账务处理?

这种股权转让带给我们的结果是：甲投资公司计入“长期股权投资”3000万元；志新公司账面“其他应付款——A 股东”1800 万元不需要再支付；A 股东收到股权转让收入 3000 万元。

以上会计处理有问题吗？会带来哪些税务风险呢？

首先看股东 A。投资成本原始价值为 600 万元，本次转让持有的 60%股权个人所得税计税基础即为 600 万元。收入 3000 万元中有自己为志新公司之前生产经营垫资的 1800 万元，不应算投资成本。A 股权转让应纳税所得额为 $3000-600=2400$ 万元，应缴个人所得税 $2400 \times 20\%=480$ 万元。

再看志新公司。原账面“其他应付款”欠有股东 A 债务 1800 万元，该债务在原股东 A 和新股东甲投资公司股权交易中由甲投资公司在一揽子股权转让价款中支付，志新公司并未支付该笔欠款，账务不做处理，按照企业所得税精神，这部分应付未付算作其他收入应计算缴纳企业所得税 $1800 \times 25\%=450$ 万元，志新公司凭空多缴纳 450 万元税款能够甘心吗？

对于甲投资公司呢？看似出资 3000 万元，实际上其中有 1800 万元属于代志新公司支付自然人股东 A 的债务，剩余的 1200 万元才是真正的股权转让支出，因此计入长期股权投资成本 3000 万元我们认为当属于账务处理瑕疵，再转让时未必能够获得税务认可。

有无一种好的处理方式，能够还原股权转让的本来面目呢？

其实，以上纳税风险只需要合同中明确是由甲投资公司代志新公司支付股东 A 债务即可，或者改变为甲投资公司借款给志新公司，志新公司支付股东 A 债务。

按后一种方式账务处理如下：

志新公司借甲公司 1800 万元还原股东 A 账务处理：

借：银行存款 1800 万元

贷：其他应付款——甲公司 1800 万元

借：其他应付款——A 股东 1800 万元

贷：银行存款 1800 万元

志新公司借新债还旧债，回避了自身风险。

股东股权转让志新公司做变更登记即可，无需账务处理。

甲投资公司计入投资成本 1200 万元，计入其他应收款 1800 万元，且作为扣缴义务人，应扣缴股东 A 个人所得税，账务处理为：

借：长期股权投资——志新公司 1200 万元

其他应收款——志新公司 1800 万元

贷：银行存款——2880 万元

应交税费——代扣代缴个人所得税 120 万元

需附原始凭证：股权转让协议、股东 A 收款收据、个人所得税计算表。

解缴税款时：

借：应交税费——代扣代缴个人所得税 120 万元

贷：银行存款 120 万元

另外，对于甲公司和志新公司之间的 1800 万元往来，甲公司可以通过债转股消掉，也可以未来由志新公司有好的现金流量时返还。

以上账务处理，并未改变原股东 A 应缴纳的个人所得税，甲投资公司长期股权投资账面价值与计税基础均为 1200 万元，志新公司不产生应付未付款，回避了企业所得税涉税风险。

【账务处理】

安装费的会计和税务处理

安装费是指企业提供安装劳务所形成的收入。所谓安装是指建筑物主体工程竣工后,建筑物内各种设备的安装活动,以及施工中的线路铺设和管道安装。不包括工程收尾的装饰,如对墙面、地板、天花板、门窗等处理活动。

会计处理

《企业会计准则第 14 号——收入应用指南》第五条第(一)项规定,安装费,在资产负债表日根据安装的完工进度确认收入。建筑安装企业承担建造合同所形成的建造合同收入,不在此列。

税务处理

安装劳务主要涉及营业税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和企业所得税。营业额和所得额的确定,根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》(财政部令 2008 年第 52 号)第二十五条规定:纳税人提供建筑业或者租赁业劳务,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。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函〔2008〕875 号)第二条第四项规定,安装费,应根据安装完工进度确认收入。

案例分析

甲公司 2012 年 12 月 1 日接受一项设备安装任务,安装期 3 个月,合同总收入 600000 元,至年底已预收安装费 440000 元,实际发生安装费用 280000 元(假定均为安装人员薪酬),估计还会发生安装费用 120000 元。假定甲公司按实际发生的成本占估计总成本的比例确定劳务的完工进度。甲公司的会计处理如下:

(1) 实际发生劳务成本时

借: 劳务成本 280000

贷: 应付职工薪酬 280000

(2) 预收劳务款时

借: 银行存款 440000

贷: 预收账款 440000

计提营业税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加:

借: 递延收益 14784

贷: 应交税费——应交营业税 13200 (440000×3%)

应交税费——应交城市维护建设税 924

应交税费——教育费附加 396

应交税费——地方教育附加 264

(3) 2012 年 12 月 31 日确认劳务收入并结转劳务成本时

实际发生的成本占估计总成本的比例 = $280000 \div (280000 + 120000) = 70\%$

2012 年 12 月 31 日确认的劳务收入 = $600000 \times 70\% - 0 = 420000$ (元)

2012 年 12 月 31 日结转的劳务成本 = $(280000 + 120000) \times 70\% - 0 = 280000$ (元)

借: 预收账款 420000

贷: 主营业务收入 420000

借：主营业务成本 280000
 贷：劳务成本 280000
结转营业税金及附加：
借：营业税金及附加 14112
 贷：递延收益 14112 $(14784 \div 440000 \times 420000)$
计算企业所得税：
借：所得税费用——当期所得税费用 31472 $(420000 - 280000 - 14112) \times 25\%$
 贷：应交税费——应交所得税 31472.

哪些税费存在不同的会计核算方式

纳税人经营活动中缴纳的税费在会计核算上有两种形式：一是无论纳税人适用什么会计政策或事项产生的税费，会计核算都固定不变，比如，消费税；二是缴纳的税费应根据纳税人适用的会计政策或是具体的交易事项确定税费会计核算方式。本文主要就第二种形式下的会计核算概述如下。

根据适用会计政策确定会计核算方式

城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税、矿产资源补偿费和排污费。适用《企业会计准则》的纳税人，在“管理费用”科目中核算。计算缴纳税费额时，借记“管理费用”科目，贷记“应交税费——应交城镇土地使用税（或房产税、车船税、矿产资源补偿费）”科目。缴纳印花税和排污费时，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款（或现金）”科目。

根据不同的交易或事项确定会计核算方式

（一）营业税、城市维护建设税和教育费附加。如果纳税人发生的业务属于主营业务或其他业务范围的，发生的营业税、城市维护建设税和教育费附加均在“营业税金及附加”科目核算。计算缴纳税费额时，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交营业税（或城市维护建设税、教育费附加）”等科目。

如果纳税人发生的业务最终确认为营业外收入或营业外支出的，则计算缴纳的营业税、城市维护建设税和教育费附加，应分别在“固定资产清理”、“营业外收入”、“营业外支出”等科目核算。

例如①：某公司出售一座建筑物，取得价款 300000 元，应缴纳营业税 15000 元、城市维护建设税 1050 元、教育费附加 450 元，会计核算为：

借：固定资产清理 16500
 贷：应交税费——应交营业税 15000
 应交税费——应交城市维护建设税 1050
 应交税费——应交教育费附加 450

例如②：某公司拥有一项专利技术成本为 100000 元，已摊销金额为 50000 元，对外出售取得价款 60000 元，应交营业税 3000 元、城市维护建设税 210 元、教育费附加等 90 元。会计核算为：

借：银行存款 60000
 累计摊销 50000
 贷：无形资产 100000

应交税费——应交营业税 3000
应交税费——应交城市维护建设税 210
应交税费——应交教育费附加 90
营业外收入 6700

假如，该项专利技术对外出售取得价款 40000 元，其他条件不变，则会计核算为：

借：银行存款 40000
 累计摊销 50000
 营业外支出 12200
 贷：无形资产 100000
 应交税费——应交营业税 2000
 应交税费——城市维护建设税 140
 应交税费——教育费附加 60

（二）土地增值税。主营和兼营房地产业务的企业应缴纳的土地增值税应在“营业税金及附加”科目核算。计算缴纳税额时，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。

转让的国有土地使用权连同地上建筑物及其他附着物一并在“固定资产”或“在建工程”等科目核算的，转让时应缴纳的土地增值税，借记“固定资产清理”、“在建工程”等科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。

企业所得税汇算清缴结转抵扣事项总结

2013 年度汇算清缴进行中，纳税人应在收入、成本费用、应纳税所得额和应纳税额结转抵扣（免）事项等方面，予以特别关注并作好相应的涉税调整。

无限期结转抵扣（免）项目

（一）广告宣传费的处理。

《企业所得税法实施条例》第四十四条规定，企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

关于以前年度未扣除的广告费的处理，《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函[2009]98 号）规定，企业在 2008 年以前按照原政策规定已发生但尚未扣除的广告费，2008 年实行新税法后，其尚未扣除的余额，加上当年度新发生的广告费和业务宣传费后，按照新税法规定的比例计算扣除。

（二）职工教育经费处理。

《企业所得税法实施条例》第四十二条规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资、薪金总额 2.5% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

关于以前年度职工教育经费余额的处理，国税函[2009]98 号文件规定，对于在 2008 年以前已经计提但尚未使用的职工教育经费余额，2008 年及以后新发生的职工教育经费应先从余额中冲减。仍有余额的，留在以后年度继续使用。

过渡结转抵扣项目

（一）长期股权投资损失的处理。

此前,《国家税务总局关于做好 2007 年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》(国税函[2008]264 号)对企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的股权投资损失,可以在税前扣除,但每一纳税年度扣除的股权投资损失,不得超过当年实现的股权收益和投资转让所得,超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除。但自 2010 年 1 月 1 日起执行的《国家税务总局关于企业股权投资损失所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2010 年第 6 号)规定,企业对外进行权益性投资所发生的损失,在经确认的损失发生年度,作为企业损失在计算企业应纳税所得额时一次性扣除。该规定发布以前,企业发生的尚未处理的股权投资损失,准予在 2010 年度一次性扣除。

(二) 递延所得的处理。

1. 新税法实施前已按 5 年递延计入收入的可执行到期。

《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118 号)、《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发[2004]82 号)规定,企业在一个纳税年度发生的转让、处置持有 5 年以上的股权投资所得、非货币性资产投资转让所得、债务重组所得和捐赠所得,占当年应纳税所得 50%及以上的,可在不超过 5 年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额。为保持政策衔接与过渡,国税函[2009]98 号文件第二条关于递延所得的处理中明确规定,企业按原税法规定已作递延所得确认的项目,其余额可在原规定的递延期间的剩余期间内继续均匀计入各纳税期间的应纳税所得额。

2. 新税法施行后,企业取得的收入无特殊规定不可递延纳税。

《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2010 年第 19 号)规定,企业取得财产(包括各类资产、股权、债权等)转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等,不论是以货币形式还是非货币形式体现,除另有规定外,均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。在税务处理上,该公告还明确规定,2008 年 1 月 1 日至本公告施行前,各地就上述收入计算的所得,已分 5 年平均计入各年度应纳税所得额计算纳税的,在本公告发布后,对尚未计算纳税的应纳税所得额,应一次性作为本年度应纳税所得额计算纳税。

限期结转扣除项目

(一) 亏损弥补的处理。

《企业所得税法》第十八条规定,企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过 5 年。5 年内不论是盈利或亏损,都作为实际弥补期限计算。这里所称亏损,是指企业依照企业所得税法及其实施条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。

(二) 专用设备的投资额抵免。

根据《企业所得税法实施条例》第一百条、《财政部、国家税务总局关于执行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有关问题的通知》(财税[2008]48 号)和《国家税务总局关于环境保护节能节水、安全生产等专用设备投资抵免企业所得税有关问题的通知》(国税函[2010]256 号)的规定,企业购置并实际使用规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的,该专用设备的投资额的

10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。

（三）开（筹）费的处理。

《企业所得税法实施条例》第七十条规定，作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于 3 年。由于新税法中开（筹）办费未明确列作长期待摊费用，为此，国税函[2009]98 号文件规定，对开办费的处理，企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理，但一经选定，不得改变。同时，《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79 号）第七条规定，企业自开始生产经营的年度，为开始计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出，不得计算为当期的亏损。

汇算清缴中税法与会计差异的账务处理方法

企业所得税年度申报一般采用间接算法，即在会计利润总额的基础上，按照税法规定调整的项目金额加或减后即应纳税所得额，计算公式为：应纳税所得额=会计利润总额±纳税调整项目金额。

纳税调整项目金额包括两个方面：一是企业财务会计制度规定的项目范围与税收法规规定的项目范围不一致应予以调整的金额；二是企业财务会计制度规定的扣除标准与税收法规规定的扣除标准不一致应予以调整的金额。

项目范围不一致的调整及其账务处理

根据税法规定，在计算应纳税所得额及应纳税所得时，企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的，应按照税法规定计算。税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按企业财务、会计规定计算。

会计与税收项目范围不一致主要有七大项，并据此分别计算“调增金额”和“调减金额”。下面以减计收入为例，说明会计与税收项目范围不一致引起的调整及其账务处理。

减计收入，是间接税收优惠。对企业某些项目的收入减按一定的比例计入收入总额，而对其成本则正常扣除，企业不仅可以减少在这些项目上的税收负担，还可以减少在其他项目上的应纳税所得额。

例如，2013 年，某公司以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作主要原材料，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品，取得收入 10000 万元，各项成本、费用、损失、税金等允许扣除的费用为 8000 万元。假设该公司适用所得税税率为 25%，无其他纳税调整项目。则该公司应纳税所得额=（10000×90%—8000）×25%=250（万元）

借：所得税费用 2500000

贷：应交税费——应交所得税 2500000

会计上将资源综合利用收入确认为当期收入；而税法规定可按收入的 10%减计，这是会计与税法的差异所在。根据企业会计制度的规定，如属国家法定减免的可不作账务处理，而直接将税前利润变成税后利润。汇算清缴的结果不管是冲减收到退税款当期的所得税费用还是不作账务处理，最终均是将减免的所得税体现为增加企业的税后留利。但须注意，如果减免的所得税是有指定用途的政策性减免，则应该将减免税额直接记入“资本公积”。

境外租赁设备的会计和税务处理

案例

我公司是外商投资企业，2013 年 11 月与德国某公司签订设备租赁协议，租赁设备用于境内生产使用。协议约定，我公司租赁德国 A 公司设备，租期两年，每月支付租金 10 万欧元；我公司应先付保证金 20 万欧元，德国公司收到保证金后将设备发往我公司，双方各自承担因租赁产生的税费。该项业务涉及哪些税费？

承租方涉税分析

根据《海关进出口货物征税管理办法》（海关总署令第 124 号）第三十六条规定，纳税义务人进口租赁货物，除另有规定外，应当向其所在地海关办理申报进口及申报纳税手续。纳税义务人申报进口租赁货物，应当向海关提交租赁合同及其他有关文件。海关认为必要时，纳税义务人应当提供税款担保。第三十七条规定，租赁进口货物自进境之日起至租赁结束办结海关手续之日止，应当接受海关监管。一次性支付租金的，纳税义务人应当在申报租赁货物进口时办理纳税手续，缴纳税款。分期支付租金的，纳税义务人应当在申报租赁货物进口时，按照第一期应当支付的租金办理纳税手续，缴纳相应税款；在其后分期支付租金时，纳税义务人向海关申报办理纳税手续应当不迟于每次支付租金后的第 15 日。纳税义务人未在规定期限内申报纳税的，海关按照纳税义务人每次支付租金后第 15 日该货物适用的税率、计征汇率征收相应税款，并自本款规定的申报办理纳税手续期限届满之日起至纳税义务人申报纳税之日止按日加收应缴纳税款万分之五的滞纳金。

结合进出口关税条例第二条、第三条规定，贵公司进口租赁设备，需要按租金缴纳关税，关税税率依据设备税则号确定。该租赁设备自进境之日起至租赁结束办结海关手续之日止，接受海关监管。

印花税税目税率表规定，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。印花税暂行条例施行细则第二条规定，在中华人民共和国境内书立、领受本条例所列举凭证，是指在中国境内具有法律效力，受中国法律保护的凭证。上述凭证无论在中国境内或者境外书立，均应依照条例规定贴花。

因此，贵公司与德国公司签订的设备租赁协议，属于财产租赁合同，双方应按“财产租赁合同”依租赁金额千分之一贴花。

出租方涉税分析

《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106 号）所附《应税服务范围注释》规定，有形动产租赁，包括有形动产融资租赁和有形动产经营性租赁。有形动产经营性租赁，是指在约定时间内将物品、设备等有形动产转让他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。

因此，德国公司出租设备属于提供有形动产租赁服务。

《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2013〕106 号文件的附件 1）第十条规定，在境内提供应税服务，是指应税服务提供方或者接受方在境内。下列情形不属于在境内提供应税服务：境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产。

据此，德国公司出租设备给贵公司并在境内使用，由于贵公司作为接受服务方在境内，德国公司属于在境内提供出租服务，应缴纳增值税，税率为 17%。

根据财税〔2013〕106 号文件的附件 1 第六条规定，中华人民共和国境外（以下称境外）的单位或者个人在境内提供应税服务，在境内未设有经营机构的，以其代理人为增值税扣缴义务人；在境内没有代理人的，以接受方为增值税扣缴义务人。德国公司在境内未设经营机构也没有境内代理人的，贵公司需代扣代缴其增值税。

根据企业所得税法实施条例第七条第（五）项规定，租金所得按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定所得来源地。

因支付租金的贵公司在境内，德国公司取得的租赁费属于来源于境内的所得。根据企业所得税法第三条第三款规定，非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

德国公司应缴纳企业所得税，其税率为 10%。按照《国家税务总局关于营业税改征增值税试点中非居民企业缴纳企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 9 号）规定，德国公司以不含增值税的租金收入全额作为应纳税所得额。

根据《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》（国税发〔2009〕3 号）第三条规定，对非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得应当缴纳的企业所得税，实行源泉扣缴，以依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人。贵公司应代扣代缴德国公司的企业所得税。

如前所述，德国公司应就租赁合同贴花，但贵公司无扣缴印花税的义务。

承租方缴纳和代扣代缴增值税抵扣事项

根据财税〔2013〕106 号文件的附件 1 第二十二条第（五）项、第二十三条第（三）项以及第二十四条第（一）项规定，该公司租赁生产设备，除专用于简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目外，该公司代扣代缴德国公司的增值税，可凭税收缴款凭证，租赁合同、付款证明和境外单位的发票或对账单，予以抵扣，但资料不全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

承租方的会计处理

承租方从经营租赁生产设备，进口及支付租赁费的会计分录如下：

1. 租赁合同贴花

借：管理费用——印花税

贷：银行存款等

2. 向境外支付保证金

借：其他应收款——保证金

贷：银行存款

3. 进口环节缴纳关税，代扣增值税

借：制造费用——租赁费

贷：银行存款

 应交税费——代扣增值税

缴纳代扣增值税，取得税收缴款凭证

借：应交税费——代扣增值税
贷：银行存款
借：应交税费——应交增值税（进项税额）
贷：制作费用——租赁费
4. 确认租赁费
借：制造费用——租赁费
贷：应付账款——外方
5. 代扣企业所得税：
借：应付账款
贷：应交税费——代扣代缴企业所得税
6. 向外方支付租赁款
借：应付账款——外方
贷：银行存款
7. 缴纳扣缴所得税税款
借：应交税费——代扣代缴企业所得税
贷：银行存款

【纳税筹划】

“营改增”后可优化运输费用结算方式

浙江某燃气公司 A，自 2010 年 10 月开始向其上游公司 B 采购燃气，并通过自有燃气管道（该管道同时用于运输业务及销售业务）销售给 B 指定的客户 C。A、B、C 三方约定：A 在含税采购价 2.5 元/立方米的基础上加收管道输送费 0.226 元/立方米（含税）与 C 结算，并向 C 开具增值税专用发票，预计每年结算量为 1 亿立方米；A、B、C 均为增值税一般纳税人，A 具备运输资质，可领购运输业发票。除燃气采购成本外，A 开展该管道输送业务无需新增其他采购成本，无其他进项税额。

“营改增”前的筹划思路

针对以上业务，A 公司财务部设计并实施了如下方案：

与 B、C 公司协商并达成如下约定：自 2011 年 10 月 1 日起，B、C 按 2.5 元/立方米（含税）自行结算气价款；A 与 C 结算管道输送费，管道输送费价格调整为 0.2151 元/立方米（含税），A 向 C 开具运输业普通发票，C 凭该普通发票可抵扣 7% 的增值税。

对于上述方案的效果，可测算如下：

一、对 A 公司的影响

2011 年 10 月 1 日后，管道输送费收入由原缴纳 13% 的增值税变更为缴纳 3% 的营业税，税负减轻导致单位净收入及损益增加。

方案实施前管道输送费净收入为 $0.226 \div 1.13 = 0.2$ （元/立方米）。

方案实施后管道输送费净收入（扣除应缴营业税）为 $0.2151 \times (1 - 3\%) = 0.2086$ （元/立方米）。

二、对 B 的影响

由于燃气结算价格不变，对 B 无影响。

三、对 C 的影响

方案实施前管道输送费采购成本为 $0.226 \div 1.13 = 0.2$ （元/立方米）。

方案实施后管道输送费采购成本（扣除可抵扣 7% 的增值税税额）为 $0.2151 \times (1 - 7\%) = 0.2$ （元/立方米）。

方案实施前后，采购成本一致。

2012 年 7 月 31 日，《财政部、国家税务总局关于在北京等 8 省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2012〕71 号）通知规定，浙江省自 2012 年 10 月 1 日起，纳入“营改增”试点，管道输送业务属于运输业，增值税税率为 11%。

该文件发布后，A 对“营改增”相关政策进行了研究，发现《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（财税〔2011〕111 号，注：该文件目前已作废。）有如下规定：试点纳税人中的一般纳税人提供管道运输服务，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。

《财政部、国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税〔2013〕37 号）附件 3《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（注：该文件目前已作废。）、《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106 号）附件 3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》中也有同样的规定。

“营改增”后的筹划思路

结合新政策，A 公司于 2012 年 8 月，与 C 公司协调，重新约定如下：从 2012 年 10 月 1 日起，将含税管道输送价格调整为 0.222 元/立方米，A 开具货物运输业增值税专用发票。

上述价格调整后，C 的管道输送费采购成本为 $0.222 \div 1.11 = 0.2$ （元/立方米）。与价格调整前相当，对其损益无影响。

2012 年 10 月，A 就上述管道输送业务申请了税负超 3% 的增值税即征即退优惠，并顺利获得批准。

2012 年 10 月 1 日后，A 的单位管道运输费净收入计算如下：

不含税管道输送费收入为 $0.222 \div 1.11 = 0.2$ （元/立方米）。

增值税实际税负为 $0.2 \times 11\% = 0.022$ （元/立方米）。

可即征即退增值税税额为 $0.022 - 0.2 \times 3\% = 0.016$ （元/立方米）。

实际净收入为 $0.222 - 0.022 + 0.016 = 0.216$ （元/立方米）。

经历两次价格调整，A 公司的单位管道输送费净收入均有所提高：

2011 年 10 月 1 日前，为 0.2 元/立方米。2011 年 10 月 1 日至 2012 年 9 月 30 日，为 0.2086 元/立方米。2012 年 10 月 1 日以后，为 0.216 元/立方米。

如按年结算量 1 亿立方米计算，相对于 2011 年 10 月 1 日前，两次调整分别为公司增加利润 86 万元/年，160 万元/年。而两次价格调整，对 B、C 公司的损益均无影响。

筹划思路点评

1. “营改增”前，A 通过变更结算方式，调整管道输送收入，适用营业税低税率而使其税负降低。

2. “营改增”后，尽管适用增值税税率为 11%，但仍低于原适用 13% 的税率水平；同时由于享受优惠政策，其税负与“营改增”前缴纳营业税水平相当。

3. “营改增”后，A 税负并不增加，但因可向 C 开具 11%的增值税专用发票，增加了 C 的抵扣比例，为 A 提供了一定的涨价空间（从 0.215/立方米上调至 0.222 元/立方米，不影响 C 的损益），价格适当上调，增加了管道输送的收益。

“营改增”后运输费的抵扣政策发生了很大变化，涉及运输费用的相关公司可参考上述案例，结合实际调整计算方式，最大限度享受税改红利。

高新技术企业在复审期内税收优惠有效

某企业的高新技术企业证书快过期了，企业财务人员于是申请了高新技术企业资格复审。但该财务人员有个疑问，就是该企业的高新技术企业证书显示的发证时间为 2010 年 12 月 16 日，那么，在高新技术企业资格复审期内，税收优惠是否有效呢？

很多企业在高新技术企业认定后，对证书的有效期、税收优惠期等问题分不清楚，其实区分证书有效期和税收优惠期是很重要的，涉及税收优惠的享受时间，下面举例说明。

有效期即为高新技术企业资格认定证书上的起止日期。例如，某公司通过高新技术企业认定后，获取的高新技术企业证书上显示的发证时间为 2010 年 12 月 16 日。那么，该公司的高新资格有效期为自颁发证书之日起的 3 年，即 2010 年 12 月 16 日～2013 年 12 月 15 日。

税收优惠期即为企业自税收优惠资格认定当年起的 3 年。即 2010 年 1 月 1 日～2012 年 12 月 31 日。也就是说，该公司在 2013 年 1 月 1 日～2013 年 12 月 15 日期间，是没有资格享受高新企业税收优惠的。

根据企业所得税法第二十八条规定，国家对重点扶持的高新技术企业减按 15%税率征收企业所得税。按规定，高新技术企业应在资格期满前 3 个月内提出复审申请。该高新技术企业如果要继续享受优惠，应在资格期满前 3 个月内提出复审申请。比如上述公司的高新资格到期日为 2013 年 12 月 15 日，其应在 2013 年 9 月 15 日后提出复审申请。因此，在复审期间，企业的税收优惠资格有效期实际上已过期。

但根据《国家税务总局关于高新技术企业资格复审期间企业所得税预缴问题的公告》（国家税务总局 2011 年第 4 号公告），高新技术企业在通过复审之前，在其高新技术企业资格有效期内，其当年企业所得税仍暂按 15%税率预缴。

因此，该企业在高新技术企业资格复审期内税收优惠仍然有效，仍可以按税法规定的 15%的优惠税率预缴企业所得税。

年金缴费和投资收益实行个税递延

财政部、人力资源和社会保障部、国家税务总局近日发布《关于企业年金、职业年金个人所得税有关问题的通知》（财税〔2013〕103 号），规定自 2014 年 1 月 1 日起，符合规定的年金，在年金缴费环节和年金基金投资收益环节暂不征收个人所得税，将纳税义务递延到个人实际领取年金的环节。

年金运作相关法规

年金包括企业年金和职业年金,前者适用于企业单位,后者适用于事业单位。与企业年金有关的基础性法规是劳动和社会保障部 2004 年发布的《企业年金试行办法》,与职业年金有关的基础性法规是《事业单位职业年金试行办法》。

企业年金所需费用由企业和职工个人共同缴纳。企业缴费的列支渠道按国家有关规定执行;职工个人缴费可以由企业从职工个人工资中代扣。企业缴费每年不超过本企业上年度职工工资总额的 1/12,企业和职工个人缴费合计一般不超过本企业上年度职工工资总额的 1/6,企业年金基金由企业缴费、职工个人缴费、企业年金基金投资运营收益组成。

职工在达到国家规定的退休年龄时,可以从企业年金个人账户中一次或定期领取企业年金。职工未达到国家规定的退休年龄的,不得从个人账户中提前提取资金。出境定居人员的企业年金个人账户资金,可根据其要求一次性支付给本人。职工或退休人员死亡后,其企业年金个人账户余额由其指定的受益人或法定继承人一次性领取。

厘清年金个税政策

《国家税务总局关于企业年金个人所得税征收管理有关问题的通知》、《国家税务总局关于企业年金个人所得税有关问题补充规定的公告》规定,企业年金个人缴费部分,不得在个人当月工资、薪金计算个人所得税时扣除。企业缴费部分计入个人账户时,视为 1 个月工资、薪金,且不与正常工资、薪金合并,不扣除任何费用,按照工资、薪金所得计算纳税。当然,如果企业缴费部分与当月工资、薪金所得之和不超过个人所得税费用减除标准,则不用纳税,超过部分,单独作为 1 个月工资,不扣除任何费用,计算缴纳个税。

财税〔2013〕103 号文件出台后,年金可享受个人所得税递延纳税优惠。可以递延纳税的所得包括年金企业缴费部分、个人缴费部分和年金投资收益运营计入个人账户部分。即企业和事业单位根据国家有关政策规定的办法和标准,为在本单位任职或受雇的全体职工缴付的企业年金或职业年金的单位缴费部分,在计入个人账户时,个人暂不缴纳个人所得税;个人根据国家有关政策规定缴付的年金个人缴费部分,在不超过本人缴费工资计税基数的 4% 标准内的部分,暂从个人当期应纳税所得额中扣除;年金基金投资运营收益分配计入个人账户时,个人暂不缴纳个人所得税。

超过规定的标准缴付的年金,单位缴费和个人缴费部分,应并入个人当期的工资、薪金所得,依法计征个人所得税,税款由建立年金的单位代扣代缴,并向主管税务机关申报解缴。

个人达到国家规定的退休年龄,在 2014 年 1 月 1 日之后按月领取的年金,全额按照“工资、薪金所得”项目适用的税率,计征个人所得税;如果是按年或按季度领取的年金,平均分摊计入各月,每月领取额全额按照“工资、薪金所得”项目适用的税率,计征个人所得税。

需要注意的是,领取年金时是全额征税,不得扣除费用扣除标准。如果个人分期领取年金,按财税〔2013〕103 号文件实施之前缴付的年金缴费金额占全部缴费金额的百分比,计算分摊已缴过个税的年金,减计当期的应纳税所得额。减计后的余额,按照财税〔2013〕103 号文件的规定,计算缴纳个人所得税。

对个人因出境定居而一次性领取的年金个人账户资金,或个人死亡后,其指定的受益人或法定继承人一次性领取的年金个人账户余额,允许领取人将一次性领取的年金个人账户资金或余额,按 12 个月分摊到各月,就其每月分摊额,按照财税〔2013〕103 号文件规定计算缴纳个人所得税。

对个人除上述特殊原因外一次性领取年金个人账户资金或余额的,不允许采取分摊的方法,而是就其一次性领取的总额,单独作为 1 个月的工资、薪金所得,按照财税〔2013〕103 号文件规定缴纳个人所得税。

如何在企业所得税税前扣除《财政部、国家税务总局关于补充养老保险费补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》规定,自 2008 年 1 月 1 日起,企业根据国家有关规定,为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,分别在不超过职工工资总额 5%标准内的部分,在计算应纳税所得额时准予扣除,超过的部分不予扣除。

这里的职工工资,应是当年税法允许税前扣除的工资、薪金,必须是为全体职工缴纳补充养老保险才可税前扣除,如果只为部分中层或高管缴纳的年金,是不能扣除的。

财税〔2013〕103 号文件存在一个没有明确的问题,即如果企业和个人在 2014 年 1 月 1 日缴纳属于以前年度的年金,能否适用递延纳税的规定?从道理上讲,应按照年金计划,属于 2014 年的年金才适用递延纳税规定。

但是,《国家税务总局关于贯彻执行修改后的个人所得税法有关问题的公告》对如何自 2011 年 9 月 1 日执行工资、薪金扣除 3500 元的规定作出明确,纳税人适用工资、薪金所得扣除 3500 元的工资,指纳税人 2011 年 9 月 1 日(含)以后实际取得的工资、薪金所得。也就是 8 月的工资,如果在 9 月发放,也可扣除 3500 元。

所以,2014 年 1 月 1 日后,缴纳以前的年金能否适用递延纳税规定,企业最好与税务机关沟通。

两种方法可化解借款损失的纳税风险

A 公司投资设立了一家子公司 B, B 公司注册资金 100 万元,由于经营情况不好,两年内一直亏损,于是打算注销清算。在这 2 年经营过程中, A 公司还为 B 公司代垫了 100 万元,用于 B 公司的日常支出。A 公司汇算清缴时,分别按长期股权投资损失和借款损失进行了财产损失申报。税务人员认为,无法收回的代垫款,属于与生产经营无关的损失,不得在税前扣除。

税务人员的观点并非没有道理。

A 公司替 B 公司垫付的费用,实质上是借款给 B 公司。根据《贷款通则》(中国人民银行令 1996 年第 2 号)及最高人民法院出台的一系列司法解释,非金融机构在国内并无贷款的资格,如果企业想借款给关联方,可以通过银行中转进行委托贷款,然后支付给银行一笔手续费。

该案中,虽然 B 公司是子公司,但 A 公司和 B 公司是两个独立法人, A 公司为 B 公司代垫款项,无法收回后做财产损失处理,此损失与取得收入并无直接关系。当然,这里与取得收入是否直接相关,国家税务总局并没有给予明确的界定,在日常征管中,很多情况下依靠税务人员的主观判断。

那么,这样的风险是否可以化解呢?我们可以参阅《公司债权转股权登记管理办法》(国家工商行政管理总局令 2011 年第 57 号,以下简称 57 号文件)的规定进行考量。

57 号文件规定，债权转股权，是指债权人以其依法享有的对在中国境内设立的有限责任公司或者股份有限公司（以下统称公司）的债权，转为公司股权，增加公司注册资本的行为。

债权转股权的登记管理，属于下列情形之一的，适用《公司债权转股权登记管理办法》：（一）公司经营中债权人与公司之间产生的合同之债转为公司股权，债权人已经履行债权所对应的合同义务，且不违反法律、行政法规、国务院决定或者公司章程的禁止性规定；（二）人民法院生效裁判确认的债权转为公司股权；（三）公司破产重整或者和解期间，列入经人民法院批准的重整计划或者裁定认可的和解协议的债权转为公司股权。

根据上文规定，该案可以适用第（一）项规定，在 B 公司注销前，先将 A 公司的代垫款转为对 B 公司的股权，办理完增资手续后再注销 B 公司。这样，A 公司在汇算清缴的时候，只需要按长期股权投资损失申报财产损失，无需再考虑代垫款的损失事项。

除上述途径外，该案还可以根据《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）文件有关债务重组的规定对该事项进行处理。财税〔2009〕59 号文件规定，债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项。

该案中，B 公司发生财务困难，A 公司和 B 公司可以达成债务重组协议，A 公司将该部分无法收回的代垫款确认债务重组损失，B 公司将该部分不需偿还的款项确认债务重组所得。假设 B 公司持续经营，在符合财税〔2009〕59 号文件特殊重组规定的情况下，B 公司还可以延期纳税。

可惜的是，该案中，A 公司申报财产损失是在 B 公司完成注销以后进行的，因相关事项已处理完毕，导致无法针对该事项进行补救。该案也说明：事前控制对于税务风险管理的重要性。

此外，由于 A 公司无偿提供该部分代垫款，根据税收征收管理法及《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法（试行）〉的通知》（国税发〔2009〕2 号）关于关联交易独立性原则的规定，A 公司还存在被税务机关核定借款利息的风险。

实物捐赠避免多缴企业所得税的方法

企业将自产、委托加工的产品或外购的原材料、固定资产等实物用于对外捐赠，根据现行所得税法的规定，应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理，即企业对外捐赠资产应视同销售计算缴纳企业所得税。那么，捐赠实物的商品价值或实物捐赠额应如何确定？

在实际工作中，会计核算和税法处理是不一致的。会计上是按捐赠实物的商品成本价确定捐赠额，而税法则要求将捐赠实物按公允价值视同对外销售，并对公允价值与商品成本之间的差额征收企业所得税。

这样一来，实物捐赠在实物价值的确认上就产生了差异。其结果是，企业税前可扣除的捐赠额是会计确认的商品成本额，而计税额则是实物的公允价值，会计和税法实行不同的价值确认标准，给企业在税收利益上带来了损失。

对这种情况，企业有无变通的途径来消除差异，避免这种损失呢？下面通过案例分析。

案例：

某粮食加工企业 2012 年会计利润 2600 万元，该年度向公益性社会机构捐赠自产面粉 400 吨，面粉的市场销售价值 136 万元，生产成本 100 万元。该公司会计及税务处理如下：

会计处理：

《企业会计准则第 14 号——收入》规定，收入指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

- （一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；
- （二）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；
- （三）收入的金额能够可靠地计量；
- （四）相关的经济利益很可能流入企业；
- （五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

该企业以实物对外捐赠行为并非企业的日常经营活动，而是与企业经营活动无关的营业外支出，它不会由于对外捐赠业务而导致经济利益流入企业或增加企业的所有者权益。因此，该实物捐赠行为不能满足收入准则有关确认收入的条件和要求，此捐赠支出在进行会计核算时不能做收入处理，应该按企业的商品成本结转“营业外支出”，并根据增值税的规定按市场销售价值计算增值税（适用增值税税率为 13%）。

借：营业外支出 117.68 万元

贷：库存商品 100 万元

应交税费——应交增值税（销项税额） 17.68 万元

税务处理：

根据企业所得税法实施条例第二十五条规定，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、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

该企业 2012 年度企业所得税汇算清缴时，应根据《国家税务总局关于中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表的补充通知》（国税函〔2008〕1081 号）文件的规定，对外捐赠的面粉 400 吨应根据市场销售价格，确认视同销售收入 136 万元并填入附表一《收入明细表》的第 15 行；商品成本 100 万元确认为视同销售成本，填入附表二《成本费用明细表》的第 14 行；视同收入和成本再通过附表三《纳税调整项目明细表》的第 2 行和 21 行计算出主表 23 行，“捐赠视同销售的应纳税所得” 36 万元，该企业应为捐赠而发生的视同销售所得缴纳企业所得税 9 万元（ $36 \times 25\%$ ）。

该捐赠属于公益性捐赠，符合税法的规定，并且没有超过企业所得税法第九条“企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除”的规定，该捐赠支出 117.68 万元可通过附表三《纳税调整项目明细表》的第 28 行全额在所得税前扣除。

通过上述分析可见，税法所规定的实物捐赠视同对外销售货物行为，不符合会计准则确认收入的条件，会计只能按捐赠实物的商品成本确认企业的捐赠额，

而税法要求按捐赠货物的公允价值确认视同销售收入,依据捐赠货物的商品成本确认视同销售成本,这样就产生了税收上的视同销售应纳税所得,但视同销售货物的所得并不包括在会计确认的捐赠金额中,所以,企业还要对没有经济利益流入的视同销售所得承担纳税义务。

筹划方案:

该企业能否既达到捐赠目的,同时又不多缴税呢?笔者认为,纳税人不妨将向公益性社会机构捐赠实物,改为先向公益性社会机构销售货物,货款作应收账款处理,然后再把应收公益性社会机构的销售款捐赠给该机构。如此操作的会计和税务处理如下:

会计处理:

(1) 销售面粉

借: 应收账款——公益性社会机构 153.68 万元

贷: 主营业务收入 136 万元

应交税费——应交增值税(销项税额) 17.68 万元

(2) 结转商品成本

借: 主营业务成本 100 万元

贷: 库存商品 100 万元

(3) 捐赠应收账款

借: 营业外支出 153.68 万元

贷: 应收账款——公益性社会机构 153.68 万元

税务处理:

企业捐赠的“应收账款”支出 153.68 万元,没有超过税法规定的捐赠比例,应填入附表三《纳税调整项目明细表》的第 28 行,可全额在所得税前扣除。

通过对上述案例的分析,该企业如果将实物捐赠改为销售货物和对外捐赠两项业务,由原来的捐赠实物改为捐赠销售款,并分别进行会计处理。这样既能实现捐赠做善事的目的,同时又能减轻企业的税收负担。

【热点咨询】

购进免缴车购税二手车如何补税

提问:

我公司花 15 万元购买了一辆别克牌“GL8”型号的二手商务车,原车主为本市一名来华定居的外国专家,其 2008 年购买该车时,享受了车辆购置税免税政策,这辆商务车作为二手车销售时,是否需要补缴车辆购置税?由谁补缴?

解答:

《国家税务总局关于修改〈车辆购置税征收管理办法〉的决定》(国家税务总局令第 27 号)第六条第二款规定,购买已经办理车辆购置税免税手续的二手车,购买者应当到税务机关重新办理申报缴税或免税手续。

已经办理车辆购置税免税手续的车,具体包括:1. 设有固定装置的非运输车辆并已列入国家税务总局印发的免税图册的车辆或未列入免税图册、但经国家税务总局批准免税的、设有固定装置的非运输车辆,例如垃圾清运车、消防车、洒

水车等；2. 在外留学人员（含香港、澳门地区）回国服务的（以下简称留学人员），购买 1 辆国产小汽车免税；3. 长期来华定居专家（以下简称来华专家）进口自用的 1 辆小汽车免税等。

免税条件消失的车辆，自初次办理纳税申报之日起，使用年限未满 10 年的，计税依据为最新核发的同类型车辆最低计税价格，按每满 1 年扣减 10%，未满 1 年的计税依据为最新核发的同类型车辆最低计税价格；使用年限 10 年（含）以上的，计税依据为 0。

你公司购买该二手商务车，并不属于车辆购置税征收管理办法规定的免税情形，需要重新缴税。如别克牌“GL8”型号的商务车，最新计税价格为 20 万元，该车已使用 5 年，该公司应缴纳车辆购置税为 $20 \times [1 - 5 \times 10\%] \times 100\% \times 10\% = 1$ （万元）。

材料盘亏损失是否可以税前扣除

提问：

我公司自成立以来，材料一直露天存放，没有保管人员，也没有进行过存货盘点。2013 年 12 月，聘请了某会计师事务所对公司 2012 年的账务进行审计，经盘点存货，发现材料盘亏近 100 万元。这笔 100 万元的损失是否可以在 2013 年度所得税汇算清缴时作税前扣除？

解答：

《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局 2011 年第 25 号公告）规定，准予在企业所得税税前扣除的资产损失，指企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理损失，以及企业虽未实际处置、转让上述资产，但符合《财政部、国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57 号）和该办法规定条件计算确认的损失。

该文第四条规定，企业实际资产损失，应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除；法定资产损失，应当在企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已符合法定资产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

财税〔2009〕57 号文件规定，企业因存货盘亏、毁损、报废和被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。该公司材料盘亏损失，应按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。

非居民公司取得股息的税率

提问：

新加坡籍居民公司投资境内企业所持股本超过 25%，境内企业分回给该新加坡企业的股息依据双边税收协定，是否按 5% 的税率代扣代缴预提所得税？

解答：

《新加坡共和国政府和中华人民共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第十条第一款规定，缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。第十条第二款规定，这些股息也可以

在支付股息的公司，按照该缔约国法律征税。但是，如果股息受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款：

（一）在受益所有人是公司（合伙企业除外），并直接拥有支付股息公司至少百分之二十五资本的情况下，不应超过股息总额的百分之五；

（二）在其他情况下，不应超过股息总额的百分之十。

缔约国双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。本款不应影响对该公司就支付股息的利润所征收的公司利润税。

根据上述规定，新加坡籍公司，投资中国境内居民企业超过 25%股本的，取得的股息可享受协定待遇，按 5%的税率代扣代缴企业所得税。

被减免的货款如何确认收入

提问：

我公司向供货方购买一批材料，由于我公司发生财务困难，一直无法按合同约定时限付清货款。现经双方协商，供货方同意减免我公司部分债务后立即清偿剩余部分货款。请问，我公司对这笔被减免的货款如何确认收入？

解答：

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79 号）规定，企业发生债务重组，应在债务重组合同或协议生效时确认收入的实现。

《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 19 号）第一条和第二条规定，企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。你公司被供货方减免部分货款应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

临时工工资能否计入费用计提基数

提问：

我公司是一家建筑公司，因赶工期需要，经常要雇用一些临时工。请问，公司支付给临时工的工资能否计入工资、薪金基数计算其他各项相关费用？

解答：

企业所得税法实施条例第三十四条规定，企业发生的合理的工资、薪金支出，准予扣除。《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 15 号）第一条规定，企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应区分为工资、薪金支出和职工福利费支出，并按企业所得税法规定在企业所得税税前扣除。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。

综上所述，你公司因赶工期需要而雇用的临时工发生的工资、薪金支出，准予计入本企业工资、薪金总额的基数，作为计算职工福利费、工会经费和职工教育经费等各项相关费用扣除的依据。

政策性停产年度可否减除亏损弥补期

提问：

我公司今年起因政策性搬迁而停止生产经营，没有所得，搬迁期限预计为三年。企业 2010 年开始经营，当年产生亏损 200 万元，2011 年盈利，截至今年仍有尚未弥补亏损 120 万元，以前年度发生尚未弥补的亏损。

税法规定的弥补期限为五年，我公司 120 万元的尚未弥补的亏损，正常经营情况下，弥补期应该到 2015 年截止，但由于发生政策性搬迁改造，接下来的三年企业均无所得。请问，以前年度发生的尚未弥补的亏损能否在搬迁完成或恢复生产经营后，按税法规定继续进行弥补呢？

解答：

可以。《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 40 号）第二十一条规定，自 2012 年 10 月 1 日起，企业以前年度发生尚未弥补的亏损的，凡企业由于搬迁停止生产经营无所得的，从搬迁年度次年起，至搬迁完成年度前一年度止，可作为停止生产经营活动年度，从法定亏损结转弥补年限中减除；企业边搬迁、边生产的，其亏损结转年度应连续计算。

因此，你公司确因政策性搬迁而停止生产经营无所得的，企业从搬迁年度次年起至搬迁完成年度前一年度止的期间，可以从法定亏损结转弥补年限中减除，其以前年度发生尚未弥补的亏损可待搬迁完成或恢复生产经营后按税法规定进行弥补。

吸收合并与投资收回的区别

提问：

子公司房产过户时，我公司按照吸收合并进行了账务处理，税务局按照合并、重组出具了免征营业税、土地增值税、契税的证明。吸收合并与投资收回的区别是什么？我们的理解是吸收合并后，被合并企业不再存在；收回投资，被投资企业有可能继续存在。

解答：

公司法第一百七十三条规定，公司合并可以采取吸收合并或者新设合并。一个公司吸收其他公司为吸收合并，被吸收的公司解散。两个以上公司合并设立一个新的公司为新设合并，合并各方解散。

第一百八十条规定，公司合并或者分立，登记事项发生变更的，应当依法向公司登记机关办理变更登记；公司解散的，应当依法办理公司注销登记；设立新公司的，应当依法办理公司设立登记。

公司增加或者减少注册资本，应当依法向公司登记机关办理变更登记。

根据上述规定，吸收合并，合并方应办理变更登记，而被合并方办理注销税务登记。通常被合并方股东将变更成合并后公司的股东。

投资收回，指股东收回投资，即股东从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分。股东撤回或减少投资，对于被投资企业而言，属于减资行为，被投资企业依然存续。

【专家视点】

房地产企业土地增值税清算的讨论

孟繁璋/文

对于房地产企业的土地增值税清算,企业管理者大多认为是财务部门应当处理好的事情。在目前流行的财务培训中,尤其是土地增值税清算的培训中,绝大多数的是财务人员出席,偶有公司高管参加,也是凤毛麟角。

财务人员作为企业经济的核心管理者,被赋予了不能承受之重托。本文拟从企业管理角度阐述面对土地增值税清算企业应树立的管理理念,并对土地增值税清算中面临的主要问题做分析。

一、针对土地增值税清算,企业应树立的管理理念

首先,从会计的角度看一下,土地增值税清算是什么?

根据土地增值税清算的公式,收入-成本费用=增值额,计算得出增值额,然后用增值额计算出增值率,按超率累进税率计算出土地增值税税额。上述公式很容易使人联想到动态会计等式:收入-费用=利润,将这两个公式核算内容核对后会发现,其实这两个公式反映的内容大同小异。

第一,这两个公式中“收入”所反映的内容基本相同,土地增值税反映的内容稍窄,反映的是房地产企业利润表中主营业务收入,不包括出租、利息等其他收入。

第二,这两个公式中“费用”反映的内容相同,但在量化方面,土地增值税对管理费用和销售费用按照土地及开发成本的 5%计算、对财务费用按照实际发生(需符合清算规定要求)和按照土地及开发成本 5%两者中较大者计算,并且对房地产企业开发的项目,可以按照土地及开发成本总额的 20%抵减收入;会计等式中的“费用”则是全部实际发生的费用。

虽两者有所不同,但皆反映了企业一定时期的经营成果,是企业综合经营成果的反映,因此,增值额和利润都是综合指标。

增值额在一定程度上反映了收益,收益的大小与收入和成本相关,同时与增值率密切相联。

对普通住宅来说,因为低于 20%的增值率免征土地增值税,所以,企业在制订销售价格时要做好税收筹划,避免因销售价格高而收益反而较低的情况发生。

其次,从部门职能来看,土地增值税清算到底是企业哪个部门应该做的事情?

按照从大到小,由远及近的思路,从宏观来说,税收政策是国家宏观调控的手段之一,和行政、信贷、法律等一道起着举足轻重的作用。企业,作为国家经济的一个小的单元,时刻受到政策的指导。

财务部门由受过专业培训尤其是税收和会计法规培训的人员担当,肩负着管理和反映企业经济运行成果的重任,同时接受国家和行业的监督和检查。

虽然企业经济运行成果最终由财务部门来反映,但从当代管理理念及方法,经济运行成果是企业各个部门协同、全体人员共同努力的结晶,而不是某个人某个部门的业绩反映。

正因如此，涉及到企业方方面面的土地增值税清算，绝不仅仅是财务部门能单独完成的，它需要企业各个部门的全力配合。

为了做好土地增值税的清算，企业需要从立项开始，按照企业规划要求，搭建企业税收筹划平台，将税收事项纳入预算管理、内部控制工作之中，监控企业运行，及时反映运行情况，使企业围绕战略目标开展各项工作。

简言之，土地增值税清算工作需要由财务部门牵头，公司各部门协同才能完成。

第三，公司各部门如何协同？

房地产开发一般采用项目公司制，公司结构相对简单。主要部门包括销售、工程（含预算）、财务、办公室等。

根据上述土地增值税清算等式可知，收入主要涉及销售部门，销售部门需要配合财务部门做好商品房销售合同、收款、库存商品房等资料提供和核对；成本费用方面涉及到工程、办公室等，办公室（或档案管理部门）需要配合财务做好工程合同、图纸、企业证照（如土地使用证、建设用地规划许可证、建设工程规划许可证、建筑工程施工许可证、商品房预售许可证、房产证等）、招投标文件等的提供；工程需要配合财务做好工程款支付与合同核对、工程签证变更、工程预决算、设计变更等，并需对清算中出现的工程方面疑问做出解释。

财务需要把账务与合同等资料汇总，列示资料清单，并根据账簿收入编制收入汇总表（列示到凭证号，并与销售合同一一核对）；根据成本编制成本明细表（主要包括土地征用及拆迁补偿费、前期费用、基础设施、建筑安装、公共配套、开发间接费用等）；根据缴纳的税费编制税费缴纳明细表，此表要求按年度及税费明细核对，列示时同样要求有凭证号。基础工作做好后，清算便是水到渠成的事情。

二、土地增值税清算中面临的主要问题

房地产开发因立项手续繁琐、建筑施工复杂，一般时间比较长，跨年度现象普遍，这也是土地增值税令人感到难以清算的主要原因。土地增值税清算按照据实发生的原则，因此对票据和原始资料要求严格。下面分类列示主要问题：

（一）收入

收入中的主要问题是：计税价格偏低。计税价格偏低，一般是根据《税收征管法》、《营业税暂行条例》等税收法规的提法，在土地增值税清算中的准确表述是《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第九条第三款：转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第十三条：条例第九条所称的房地产评估价格，是指由政府批准设立的房地产评估机构根据相同地段、同类房地产进行综合评定的价格。评估价格须经当地税务机关确认。

在对待销售价格方面，税务机关一般都是参照同时期的商品房售价进行比对，按照土地增值税相关法规，这一做法欠妥。对计税价格问题，税务机关没有明确的量化解释，属于税务机关的自由裁量权范围。

其实，随着国家对房地产行业的调控，很多措施正严厉实施，比如房管局实施的网签销售合同，销售价格都同步进入房管监测网，因此，如果交易事项没有明显偏离彼时、彼地、彼类的正常均价，提出质疑后争议较大。解决此类问题，需要企业的销售部门提供销售价格表，对有价格差异的要列示价格较低的原因或说明。只要有充分的证据，一般此类问题都会圆满解决。

（二）成本费用

1. 票据不合规

票据不合规是指取得的发票不符合国家相关部门法规的要求。主要表现：
假发票，即不是税务机关指定印制的发票；

过期发票，指超过规定期限的发票，或票面标示未过期，但税务机关已发公告公示作废发票；

张冠李戴发票，即发票是张取得，而发票使用人却是李；

白条，即没有取得规定票据；

抬头不全，即抬头用简称等等，不一一列举。

规范发票取得，需要企业规范涉及发票业务各相关人员的行为，加强相关人员票据知识的培训。

财务人员作为专业人士，需要严把票据审核关，对取得的票据能通过网络查询的要全部查询，对不能确认为有效票据的，要到税务机关予以确认，坚决杜绝因票据不规范给企业造成的损失。

2. 成本不实

成本不实是指税务机关认为工程存在虚列成本现象。主要表现：后期签订的合同与招投标项目重项，合同列支成本超过本地平均价格，合同签订金额小于账面列支成本，预决算差异大等等。对于工程成本列支，企业应根据预算，全面按照内部控制要求，对工程项目的实施进行全过程考核。可以采取的措施：

对招投标项目，工程部门做好工程日志管理，对工程出现变更的或与投标出现差异的，要及时与监理部门沟通，建设方、监理方、施工方要共同对差异方面做好记录；

对甩项，从合同订立到决算，要有全套实施资料，作为结算和存档的依据。工程部门人员要积极配合土地增值税清算人员，及时提供工程资料；

需要说明解释的，要解释清楚。现场、合同、结算等资料要一脉相承，前后一致，资料与实际要切合无误，切实做到工程中无弄虚作假现象，结算时实事求是。

3. 关于地下停车位的争议

地下停车位是一个容易引起多方争议的成本项目。引起争议的主要是未售出停车位是否作为公共配套成本及收入是否作为土地增值税清算收入。

之所以引起争议，是因为大多数房地产企业都把地下停车位销售给了业主。关于地下停车位销售有如下几种情况：

（1）地下停车位全部销售并签订销售合同，开发企业开具销售不动产发票。按照现行政策，因停车位已实现销售，应作为土地增值税计税收入。

（2）地下停车位全部租赁给业主并签订租赁合同，业主根据租赁协议，将款项一次付给开发企业。根据 2009 年 6 月 29 日国家税务总局纳税服务司对“出租地下车位使用权合同 20 年一次性收取是否应当缴纳土地增值税？”的答复，在这种情况下，因地下停车位的产权并未发生转移，故不需要缴纳土地增值税，应按照“服务业——租赁业”项目，以 5% 的税率缴纳营业税，地下停车场以长期租赁的方式，与业主签订长期租赁合同，开具租赁业发票。

（3）地下停车位以赠送方式和房屋一起销售，赠送的地下停车位不视同销售，其成本按规定扣除。

（4）地下停车位部分按房屋形式销售，部分留归业主。这是容易在土地增值税清算时产生分歧的一种销售方式，产生分歧的主要原因是税务机关认为本应

作为公共配套的地下停车位，开发企业进行了销售，未销售完的部分，是开发企业想卖但还没有卖完或留待土地增值税清算后再卖。

但在土地增值税清算完毕后，因为车位销售不像商品房一样需要通过房管局签订销售合同，只需要买卖双方签订合同即可，税务机关不好监控或监控成本过高，故税务机关会对剩余未售停车位做视同销售处理或作为未售可售面积扣减相应的开发成本。鉴于此种方式存在争议，建议开发企业采取风险规避的措施，不选用此种方式，要么销售，要么捆绑赠送，要么租赁，以避免歧义的产生。

上述列举的是土地增值税清算中通常会遇到的几个棘手问题，当然除此之外，土地增值税清算中还会遇到许多诸如：土地成本分摊，公共配套设施分摊，可售面积确认，普通住宅与商铺成本分摊等等问题，这些问题一般从财务和税法角度都能找到相关依据，故此不再赘述。

总之，土地增值税清算是一项较为复杂的工作，它最终反映了企业各个部门协同工作的成果，这是因为，计算土地增值税的过程，也是计算企业收益的过程，土地增值税是企业经营成果的一个反映。

土地增值税虽然对企业来说是一项支出，但是企业应尽的义务，是企业内控管理的一环，企业合法合理的履行了纳税义务，才能实现预期的战略目标，所以，从另一方面看，土地增值税清算也是企业管理孰优孰劣的一个注解。

作者单位：山东朗润投资有限公司

浅议大型企业税务风险控制体系建设

孙疆蕊 许世栋/文

税收负担是企业治理环境的重要组成部分，直接影响到企业的盈利水平和成长能力，关系到企业的生存和发展。当今的税收制度运行处在一个快速变化的环境中，世界经济的迅速发展带动了企业的规模越来越大，大型企业已成为各国政府非常重要的纳税人。

目前世界上已有 50 多个国家和地区设立了大型企业税务管理机构，随着风险管理、分类管理、差别服务等先进税务管理理念的建立，大型企业税务管理已逐渐成为各国税务机关管理的重要组成部分。

作为大型企业，不论是从降低税务风险的角度，还是从控制税负的角度出发，都在推动着企业必须做出税务管理模式的变革，那么建立一套科学合理的税收负担分析方法和风险防范体系，成为企业集团税务管理的重中之重。

大型企业的组织形式和经营方式日益多样化，经济主体跨国家、跨地区、跨行业相互渗透，企业核算的电子化、团队化、专业化水平不断提升，税务风险已成为大型企业重要风险源，所以大型企业必须选择以风险为导向的税务管理模式，以适应发展需要。大型企业集团税收负担对集团公司绩效影响非常巨大，大型企业集团建立税务风险控制制度，除了防范税务风险，还能有效发挥监控税负的作用。

一、税务风险的定义及产生的原因

企业税务风险是指企业的涉税行为因未能正确有效地遵守税法规定，而导致企业未来利益的可能损失。

1. 企业所处外部环境诱发税务风险

企业外部税务风险因素主要有,经济形势和产业政策,适用的法律法规和监管要求,市场竞争和融资环境,税收法规或地方法规的适用性与完整性,行业惯例,上级或股东的越权及违规行为等。具体来讲,经济环境、政策和法规环境、执法环境发生变化,以及社会意识、税务执法等都会造成一定的税务风险。

2. 企业生产经营管理中存在税务风险

企业内部税务风险因素主要包括:经营者税务规划及其对税务风险的态度,企业经营理念与发展战略,经营模式或业务流程,部门间的权责划分与相互制衡,税务风险管理机制的设计与执行,企业信息的基础管理情况,财务状况和经营成果,对管理层的业绩考核,监督机制有效性等。当前,企业管理者涉税意识有待加强、财务工作者业务水平偏低,都是企业在微观上所面临税务风险的主要因素。

二、建立税务风控制度的作用

企业集团的年纳税额往往非常巨大,如何有效监控所属企业是否合理控制税负成为企业税务管理的重中之重。下文以某生产型集团为例简述风控系统在控制税负中发挥的作用。

早在 2003 年该集团即在集团公司职能部门资产财务部设立了税政科,专门研究税收政策及指导所属企业正确进行税收核算及纳税申报,并在子公司、分公司设置税务管理人员,定期进行税务政策培训。

2009 年 5 月 5 日国家税务总局发布《国家税务总局关于印发《大企业税务风险管理指引(试行)》的通知》(国税发[2009]90 号),2010 年该集团开始探索在整个集团推行税务风险防控制度建设。

该制度主要包括:税务风险管理组织机构、岗位和职责;税务风险识别和评估的机制和方法;税务风险控制和应对的机制和措施;税务信息管理体系和沟通机制;税务风险管理的监督和改进机制。

该集团建立税务风险控制制度旨在指导集团公司及其下属企业(含控股公司、参股公司)合理控制税务风险,防范税务违法行为,依法履行纳税义务,避免因没有遵循税法可能遭受的法律制裁、财务损失或声誉损害;以及因适用税法不准确,没有用足有关优惠政策导致多缴纳税款,承担不必要税收负担。

该企业集团 2012 年实现税收 4.72 亿,其中增值税 2.19 亿,占全部税收的比重达到 46.25%,企业所得税 1.12 亿元,占全部税收的比重达到 23.73%,其他税种 1.41 亿元,占全部税收的比重达到 30.02%,以下分税种进行分析如何进行税务风险识别,进而控制税务风险,降低企业税收负担。

(一) 增值税的控制

从计税原理上说,增值税是对商品生产、流通、劳务服务中多个环节的新增价值或商品的附加值征收的一种流转税。增值税是价外税,有增值才征税没增值不征税,逐环节流转由最终消费者负担。

在实际当中,商品新增价值或附加值在生产和流通过程中是很难准确计算的。因此,我国也采用国际上普遍采用的税款抵扣的办法,即根据销售商品或劳务的销售额,按规定的税率计算出销项税额,然后扣除取得该商品或劳务时所支付的增值税款,也就是进项税额,其差额就是增值部分应交的税额,这种计算方法体现了按增值因素计税的原则。

在收入范围和税率法定的情况下,销项税额就是确定的,那么只有进项充分抵扣才能有效降低税负。除了增值税条例第十条规定不得抵扣的项目外,保证购进的商品和劳务、应税服务取得合规的抵扣凭证并在有效抵扣期内认证或计算扣税,才能有效抵减应纳税款。在实际工作中采取了以下几个措施进行控制:

1. 在集团层面下发了纲领性的《发票管理办法》，要求各单位制定更细化的制度，并明确对因进项税款无法抵扣造成的税收损失，要追究责任人的责任，进行经济责任考核。这样从制度层面杜绝了业务员因为发票金额小或因对方不是一般纳税人图省事不到税局代开发票等不取得抵扣凭证的行为。

2. 对增值税进行深入分析之后，选择了三个公式作为预警，销项进项比变动率、销项收入比（当期销项税额/当期销售收入）-13%（17%）、进项成本比（当期进项税额/当期业务成本）-13%（17%）、应纳税额与工业增加值弹性系数，分别设置了变动 5%、0.5%、1%、1 的预警值。

集团税政科对这几项指标的变动进行实时监控，并结合指标综合考虑存货储备、新购入固定资产、增值税营改增等因素的影响，对超过预警值的单位进行评估，评估结果异常的发出警示通知。

3. 每年财务基础工作检查，针对发票是否取得有效凭证抵扣作为税务管理的一项内容进行抽查，这样督促各单位财务科在接收发票这个环节上进行有效控制。

（二）企业所得税的控制

企业所得税税负的控制主要在于充分享受税收优惠政策、不得列支各种不合规发票、有支出比例限制的费用控制在限额内等。

1. 从整体层面保证优惠政策的享受

在各单位申报税收优惠的基础上，集团资产财务部每年汇总审核整个集团所有单位享受税收优惠情况，并与去年同期对比，发现比同期享受的税收优惠类别少的，详细询问原因进行提示，对可以享受税收优惠的新增单位给予政策辅导，提示该单位办理税收优惠减免审批或备案手续。

对于可以享受的税收优惠多口径进行数据比对，比如研发支出，各单位报送的享受税收优惠数据可以与科技发展部编制的当年研发支出预算与完成情况勾稽比对，确保优惠政策享受不发生疏漏。

2. 不合规发票和跨期发票的监管

每年的企业所得税汇算由集团统一聘请中介机构，并在集团内部实行统一的调整政策，通过每年两次的初审，给所属企业进行纳税健康检查，促使各所属单位将发现的问题及时进行整改，在次年汇算结束后，对汇算中出现不合规发票和跨期发票的单位进行严厉考核，促使造成此类损失涉及单位的数量及金额逐年减少。

3. 福利费超支的监管

每年的福利费由各单位控制在限额中统筹使用，集团资产部财务部年中对超标的单位进行提示，次年汇算结束后福利费超支的单位，除考核单位外，还要考核财务负责人，通过严格的考核引导所属单位将福利费控制在限额内列支。

4. 高新技术企业研发费的监管

针对高新技术企业报表中对税收有重大影响的研究费用相关指标，在预警模板中对每期的研究开发费用指标设置预警值，提示高新技术企业收入和研发费比例是否符合税法要求，确保所属企业每年享受高新技术企业优惠税率，并顺利通过三年一审的国家高新技术企业复审。

5. 针对所得税汇算清缴过程中有扣除比例限额的指标，如广告费、招待费、公益性捐赠，设置同营业收入、会计利润的比例预警，超出单位不允许再发生此类费用，保证各项指标控制在合理的比例范围内。

6. 营业收入变动率、营业成本变动率、营业利润变动率的相关弹性分析

在营业收入变动的情况下，营业成本和营业利润也会相应变动，如若不然，即可能存在偷漏所得税等相关税务风险，因此我们设置了营业收入与营业利润弹性分析、营业收入与营业成本弹性分析、营业成本与营业利润弹性分析指标，对所属各单位指标进行监控。

（三）其他税种的控制

其他税种中比重较大的主要是土地使用税、房产税等，日常工作程序是各单位资产管理部门及时将资产的变动传递到财务部门，财务部门进行应纳税额的计算。每年财务部门会安排进行不定期的税种自查，并在年底配合资产管理部门进行实地盘点核对账面数据，另外通过每年事务所的纳税申报准确性检查，多次交叉稽核，能够有效规避纳税申报产生的税务风险。

比如对于集团内部房屋租赁，可以根据事务所提供的检查结果，与资产管理部门数据进行核对，将出租单位和承租单位的数据进行勾稽，从而避免重复纳税和税款计算错误。

（四）经济事项的控制

风控制度的建设的一个重要内容就是建立信息沟通制度，主要是通过集团资产财务部发挥桥梁作用，保证各单位之间，集团公司与各单位之间，各单位和集团公司与税务机关之间保持通畅的沟通渠道，并且做好以下沟通：

- （1）单位财务人员与本单位税务会计保持有效的沟通
- （2）各单位财务部与本单位管理层保持有效的沟通；
- （3）各单位财务部与集团财务部保持有效的沟通；
- （4）集团资产财务部与集团董事会或授权机构（税务风险管理决策机构）保持有效的沟通；
- （5）集团资产财务部与税务机关保持有效的沟通；
- （6）集团资产财务部与中介机构保持有效的沟通。

这些有效的沟通使得新的税法知识通过集团资产财务部以培训、下发公文、发送提醒消息等形式传递至所属单位财务部，各级财务部又传递至管理层，从而消除税收政策不清导致的系统性风险。对涉税经济事项在业务发生前即考虑税收方面的影响，从而在经济业务事项发生时避免形成税收损失。

对重大投资项目、重组改制、吸收合并、分立、对外合资（合作）等重大经营事项，由资产财务部进行税务风险评估做出评估报告，必要时可聘请中介机构。风险评估的重点是采取不同行动减少税务成本的可能性或影响。

财务总监对资产财务部部长审批通过后的涉税事项处理优化方案进行审批，通过后组织相关单位或部门实施方案。从而避免了由于涉税事项处理优化方案不合理，可能导致公司纳税支出额度加大、遭受行政处罚，而给公司声誉和经营收益带来的不确定性。

（五）签订遵从协议，降低稽查成本

在整个集团内部推行的税务风险控制制度建设，经过省级税务机关评估认定岗责健全、控制有效，作为优秀示范点单位与该集团签订了纳税遵从协议。税局承诺积极为企业个性化提供税收服务，除涉税检举、税收专案外，不对企业进行稽查。与税务机关建立了和谐纳税的关系，就大大降低了企业的稽查成本，避免造成税收罚款和滞纳金，从而有效降低了企业的税负。

三、结束语

建立税务风险控制体系，明确税务风险管理组织机构、岗位和职责，并有效运用税务风险识别和评估手段，对税务风险进行控制、对税务风险管理进行监督，

同时做好集团内部各层级良好的沟通,使得企业集团税务管理工作得以全面有序开展,从而有效监控集团税负。

鉴于大型企业复杂的生产经营管理和重要的税收收入规模,借鉴国际经验,大型企业建立税务风险控制体系,做好税务风险控制和风险预警,更有针对性和专业化的进行税务管理,是顺应经济发展需要,实施税务管理科学化、精细化的必然要求。

作者单位:中国一拖集团有限公司资产财务部

“营改增”后购入旧固定资产税负上升

罗风仉 陈志坚/文

自“营改增”试点实施以来,《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)及前期营改增文件对纳税人试点前发生的业务,以及营业税与增值税衔接政策作了明确,但还存在个别的政策空白点。比如,纳税人购买“使用过的固定资产”提供应税服务,营业税与增值税的衔接就困扰着纳税人,影响了旧固定资产的买卖。

购买“使用过的固定资产”税负上升

企业销售自己使用过的固定资产时,根据《国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》(国税函〔2009〕90号)的规定,不管是一般纳税人还是小规模纳税人,都应开具普通发票,不得开具增值税专用发票。因为无法获取增值税专用发票,企业购买“使用过的固定资产”就不能抵扣进项税额。

同时,虽然财税〔2013〕106号及前期营改增文件都规定,试点纳税人中的一般纳税人,以该地区试点实施之日前购进或者自制的有形动产为标的物提供的经营租赁服务,试点期间可以选择适用简易计税方法计算缴纳增值税,但没有规定试点纳税人中的一般纳税人购买“自己使用过的固定资产”提供的经营租赁服务,可以选择适用简易计税方法计算缴纳增值税,也就是说,一般纳税人购买“使用过的固定资产”来提供应税服务,按照一般计税方法计算应纳税额。

所以,对于购买“使用过的固定资产”提供应税服务的一般纳税人来说,购买时的进项税额不能抵扣,提供应税服务时,需按照一般计税方法计算应纳税额,也就造成增值税链条不完整,同时无形中也提高了企业税负。

处置购买“使用过的固定资产”的税负困惑

《财政部、国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税〔2008〕170号)、《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税〔2009〕9号)、《国家税务总局关于一般纳税人销售自己使用过的固定资产增值税有关问题的公告》(国家税务总局公告2012年第1号)和财税〔2013〕106号及前期营改增文件都对销售“自己使用过的固定资产”做了相关规定。

综合上面文件的规定,“营改增”后,一般纳税人销售使用过的固定资产,分别按照适用税率征收增值税或按照4%征收率减半征收增值税两种,若不属于按照4%征收率减半征收增值税的情形,就应该按照适用税率征收增值税。按照4%征收率减半征收增值税的情形包括:

1. 2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产;

2. 2008 年 12 月 31 日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产；

3. 一般纳税人销售自己使用过的属于《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产；

4. 纳税人购进或者自制固定资产时为小规模纳税人，认定为一般纳税人后销售该固定资产；

5. 一般纳税人发生按简易办法征收增值税应税行为，销售其按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产；

6. “营改增”试点地区的一般纳税人，销售自己使用过的试点（含）以前购进或者自制且按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产。

“营改增”前，企业购买“使用过的固定资产”提供应税服务，属于提供非应税服务，也就是满足财税〔2009〕9 号文件规定的“一般纳税人销售自己使用过的属于《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产”的条件，即处理购买“自己使用过的固定资产”，可以按照 4%征收率减半计算缴纳增值税。

“营改增”后，其由非增值税应税服务项目变为增值税应税项目，企业购买“使用过的固定资产”提供应税服务，不属于提供非应税服务，同时又不能选择简易计税方法计算缴纳增值税，也不符合财税〔2008〕170 号、财税〔2009〕9 号、国家税务总局公告 2012 年第 1 号和财税〔2013〕106 号等文件规定的按照 4%征收率减半征收增值税的条件，即处置购买“自己使用过的固定资产”，只能按适用税率计算缴纳增值税，购买时的进项税额不能抵扣，处置时，需要按适用税率计算缴纳增值税，这样也造成增值税链条不完整，同时无形中也提高了企业税负。

完善政策的建议

1. 完善增值税链条和同时降低企业税负的建議。

按照增值税的链条来看，购买“自己使用过的固定资产”不能获取增值税专用发票，企业购买“自己使用过的固定资产”不能抵扣进项税额，增值税链条也就断裂。

所以，从完善增值税链条的角度来说，建议允许销售自己使用过的固定资产，按照 4%征收率减半征收增值税，可以开具增值税专用发票，使得增值税链条得以完善。

同时，使用购买“使用过的固定资产”提供应税服务时，可以选择适用简易计税方法计算缴纳增值税。这样处理，一是降低了企业“营改增”后的税负，二是处置购买“自己使用过的固定资产”可以按照财税〔2009〕9 号文件的规定，选择按照 4%征收率减半征收增值税，进一步降低企业税负，同时企业销售自己使用过的固定资产，开具增值税专用发票的条件下，可以使增值税链条更加完整。

2. 降低企业税负更简单的建议。

为了使问题更加简单化，便于企业操作，同时不涉及其他征管政策的变化，建议使用购买“自己使用过的固定资产”提供应税服务，可以选择适用简易计税方法计算缴纳增值税，也就是处置购买“自己使用过的固定资产”时，可以按照财税〔2009〕9 号文件的规定，选择按照 4%征收率减半征收增值税，从“自己使用过的固定资产”提供应税服务和处置购买“自己使用过的固定资产”两方面降低企业的税负。

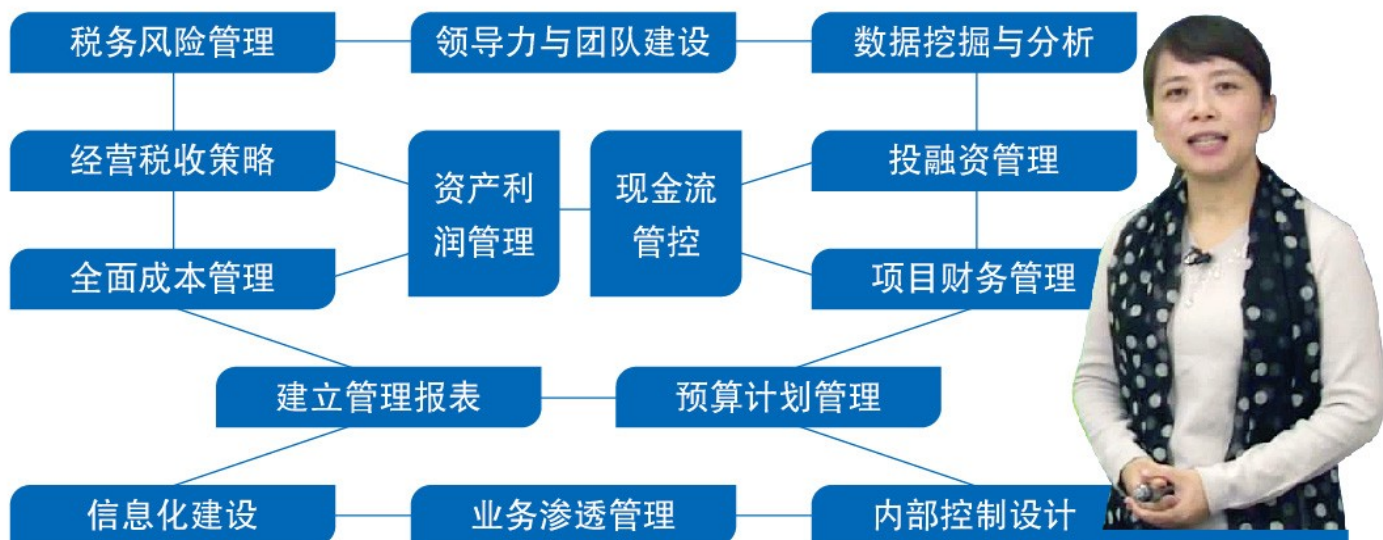


财务经理“6天三级跳” 核心管理能力特训班

会员报名
优惠!

模拟财务部 小班式教学 导师式引领 沙龙式研讨 教练式指导

- 全实务,学完你就能当财务一把手!
- 有问题,老师手把手给你当教练!
- 全落地,将考证所学转化为职务能力!
- 独家研发,只在中华会计网校才能学到!



模块 1: 业务渗透管理
模块 2: 建立管理报表
模块 3: 预算与计划管理
模块 4: 项目财务管理
模块 5: 内部控制设计

模块 6: 现金流管控
模块 7: 投融资管理
模块 8: 信息化建设
模块 9: 领导力与团队架构
模块 10: 经营税收策略

模块 11: 税务风险管理
模块 12: 数据挖掘与分析
模块 13: 全面成本管理
模块 14: 资产利润管理
赠送沙龙: 财务经理经验分享与风险防范



人气爆棚的课程现场!



互动分组的实战演练!



同窗同业的人脉资源!

注: 课程安排以中华会计网校·税务网校最新通知为准。



网校全国
服务电话 010-82318888
400 810 4588

· 详情请咨询中华会计网校当地财税服务中心

www.chinaacc.com

——会计人的网上家园!

- 在这里, 我们为您提供了及时全面的财经会计资讯;
- 在这里, 我们为您设计了各层次的会计教育和培训课程;
- 在这里, 我们为您创造可以自由发挥的网上会计人社区。

自由选择 改变未来

Your future, Your choice



报名咨询电话: 010-82318888

免费咨询热线: 400 810 4588 / 800 810 4588

传 真: 010-82330109

咨询时间: 全天24小时服务(周六、周日及节假日不休息)

E-mail地址: webmaster@chinaacc.com csdept@chinaacc.com

邮 编: 100083

地 址: 北京市海淀区知春路1号, 学院国际大厦18层