

# 财税月刊

## FINANCE & TAX

2014年4月  
总第107期

中华会计网校 主编  
www.chinaacc.com

汇算清缴不能只关注企业所得税

案例分析：揭开低税负背后的秘密

营改增后“混搭”业务的财税处理

会员专刊

清华大学经管学院、中华会计网校联合推出

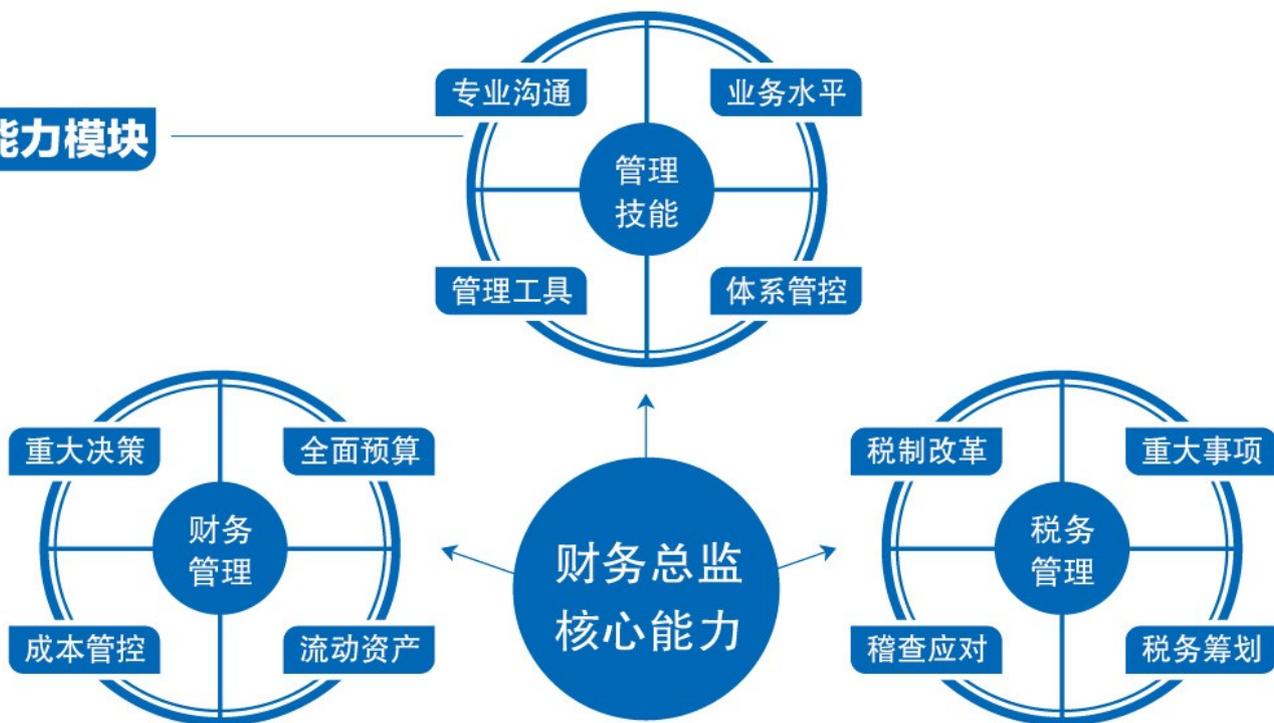
# 财务总监 “卓越领导力” 14项管理能力清华班

## 打造创新型财务领导者

### 课程特色

- 战略高度：全局把控企业财务运转！
- 宏观广度：优化企业生存发展空间！
- 专业精度：实用有效财税实战方法！
- 实战深度：挖掘企业价值增长潜力！

### 能力模块



### 教学方式



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

## 卷首语

亲爱的读者：

人间四月芳菲尽，山寺桃花始盛开。《财税月刊》2014年4月刊与您见面了！汇算清缴进入后半阶段，税务稽查正在各地如火如荼的进行。今年税务稽查的重点是哪些行业、哪些领域？相对于以往，今年的税务稽查有什么新特点？企业应该如何做好自查、如何做好迎接和应对？在本期“业界动态”和“法规解读”中，都有相应的动态汇总和政策分析，供大家分享。

在本期的“纳税辅导”、“账务处理”、“税收筹划”等实务栏目中，大部分文章都是关于汇算清缴及税票处理，从国家税务总局到各地税务机关，重复了上千遍“查账必查票”、“查税必查票”、“查案必查票”，都因为税票处理确实是根基、是核心、是关键。《案例分析：揭开低税负背后的秘密》、《如何发现作废发票背后隐藏的真实销售金额》等文章，从纳税评估和税务稽查的角度，结合真实案例，剖析税务检查方法的最新动向。

随着经济发展的日新月异，财务会计理论和实践也都在与时俱进之中。《“快的打车”奖励税前扣除怎样做账》、《筹划新途径：你单位是否要建企业年金》、《“营改增”后企业“混搭”业务的财税处理》等文章，都是结合业界的新趋势、新事件、新业务，给大家在相应业务的账务处理和税收筹划方面，提供了更新的方法与思路，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

<b>【业界动态】</b> .....	5
今年税收专项检查重点查什么 .....	5
税务总局部署餐饮业发票使用情况专项整治 .....	7
前海产业优惠目录内将按 15% 征企业所得税 .....	7
税务总局五项措施简化增值税发票领用手续 .....	8
<b>【法规解读】</b> .....	10
企业年金职业年金递延纳税政策解析 .....	10
小微企业免征增值税政策解答 .....	11
房地产企业汇算清缴有哪些特殊规定 .....	13
<b>【纳税辅导】</b> .....	15
税法中的“视同销售”如何开具发票 .....	15
企业闲置土地恢复征收城镇土地使用税 .....	16
研发机构的房屋租赁费不能加计扣除 .....	17
汇算清缴不能只关注企业所得税 .....	18
汇算清缴中企业不得税前扣除的支出项目 .....	20
企业设立阶段的出资款利息是否要纳税 .....	22
<b>【账务处理】</b> .....	23
售后服务期免费调换配件的增值税处理 .....	23
企业收取手续费的税务处理方法 .....	24
企业所得税若干特殊事项如何确认收入 .....	25
汇算清缴中资产税务处理要把握细节 .....	27
“快的打车”奖励税前扣除怎样做账 .....	29
<b>【纳税筹划】</b> .....	31
筹划新途径：你单位是否要建企业年金？ .....	31
依判决重新确认房屋产权不用纳税 .....	34
权益性投资收益免税要注意特例 .....	34
如何发现作废发票背后隐藏的真实销售金额 .....	36
案例分析：揭开低税负背后的秘密 .....	37
<b>【热点咨询】</b> .....	39
应税与免税产品混合的账务问题 .....	39
补开发票的增值税计算缴纳时间 .....	39
销售自主开发软件的优惠政策 .....	39
分包工程到异地应如何纳税 .....	40
应纳税额 1 元以下时怎样处理 .....	40
销售货物赠送物品的实务处理 .....	41
同时取得两税发票有无问题 .....	41
未来及提取准备的坏账损失处理 .....	41
企业活动内部员工获奖是否缴个税 .....	42
<b>【专家视点】</b> .....	42
关于修改财税领域部分法律法规的意见和建议 .....	42
“营改增”后企业“混搭”业务的财税处理 .....	45
对我国股息红利所得税政策的思考 .....	48

## 【业界动态】

### 今年税收专项检查重点查什么

今年税收专项检查重点查哪些项目？如何检查？企业该如何自查和应对？

#### 专项检查剑指六大重点

◆指令性检查项目：房地产及建筑安装业；办理出口退（免）税企业；股权转让交易的企业及个人

◆指导性检查项目：地方商业银行；高污染、高能耗及产能过剩企业；高收入者个人所得税

国家税务总局稽查局局长马毅民表示，今年将开展税收专项检查和区域专项整治。安排对房地产及建筑安装业、出口退（免）税企业、股权转让企业和个人等开展税收专项检查。对辖区内税收秩序相对混乱、税收违法行为比较集中的地区组织开展区域税收专项整治。同时加强重点税源企业检查工作，继续选择部分重点税源企业开展税收检查，重点对其核心企业和核心业务进行检查。

马毅民的上述表示实际上公布了 2014 年全国税收专项检查的重点项目，见报后立即引起广泛关注。2 月 28 日，国家税务总局发布了《关于开展 2014 年全国税收专项检查工作的通知》（税总发〔2014〕31 号，以下简称 31 号文件），明确规定了全国税收专项检查的项目和工作安排。

指令性检查项目是所有省份都要按照国家税务总局的要求进行的必查项目。指导性检查项目是各地按照国家税务总局的要求结合本地区实际情况，选择 1 项~2 项进行专项检查的项目。

业内人士对多年以来国家税务总局发布的税收专项检查方案进行了分析，发现不少行业已经是多次“上榜”，其中房地产业从 2002 年被纳入税收专项检查以来，今年已是连续 12 年被纳入检查范围。

“今年出口退（免）税企业首次全部被列为税收指令性检查范围，说明在当前严峻复杂的国际与国内经济形势下，税务机关对加强出口退（免）税管理和打击防范出口骗税非常重视。”税务专家王文清说，近几年，在全国税收专项检查工作中，出口退（免）税企业都位列重点项目之中，但只涉及部分企业或行业，比如 2013 年将电子、服装类产品列入重点检查范围，2012 年将电子、服装类产品、家具等列入重点检查范围。而 2014 年却与以往不同，首次将全部出口退（免）税企业列入指令性检查范围，不再区分行业。

今年高污染、高能耗及产能过剩企业被纳入指导性检查项目也引人瞩目。这说明在环保形势越来越严峻的形势下，通过税收检查强化税收调控，力促这些企业转型升级被寄予厚望。

除了实施行业税收专项检查项目外，国家税务总局还要求开展区域税收专项整治。今年有三个重点：一是虚开、骗税等税收违法易发、多发的地区；二是涉及农产品收购、矿产品和成品油购销企业较为集中的地区及相关专业市场；三是“营改增”试点行业较为集中的地区。同时，国家税务总局将选择部分重点税源企业开展税收专项检查，各地税务机关也会结合本地区税源情况选择部分重

点税源企业开展税收专项检查。

### 不只查一年、也不只查一税

◆检查年度：2012年度和2013年度，发现重大税收违法线索的，应追溯至以前年度或延伸至2014年

◆检查税种：营业税、增值税、企业所得税和个人所得税等

31号文件规定，税收专项检查的时间范围为2012年度和2013年度，发现重大税收违法线索的，应追溯至以前年度或延伸至2014年。

在行业税收检查中，税务机关不会只关注企业涉及的某一个税种，而是检查该企业所有的税收缴纳情况。以房地产业检查为例，国家税务总局制订的检查方案要求检查房地产业涉及的营业税、企业所得税、个人所得税、土地增值税、土地使用税、契税、房产税和印花税，是对所有业务、所有税种的全面检查。一些税务机关会根据国家税务总局的通知，结合地方实际，制订更细的检查方案，提出明确的检查内容。

### 企业做好自查和应对都很关键

◆自查查出的问题只需要补缴税款、滞纳金，一般不会被罚款

◆企业可外聘税务师事务所协助自查

面对税收专项检查该怎么办？这是纳税人最关心的问题。

今年税务机关将继续实施分级分类检查制度，合理分配省、市、县三级稽查部门检查任务，统筹安排各级稽查部门检查力量，灵活运用交叉检查、集中检查、下查一级等方式方法，提高检查工作的质量和效率。在检查中，各地税务机关会采取辅导、督促企业自查和重点检查相结合的方式开展重点税源企业检查。

税务专家王进介绍，在税收专项检查中，税务机关一般会召开动员会或者政策辅导会，要求入围企业开展自查，找出存在的问题。对自查查出的问题，除了严重的违法、犯罪行为外，如果纳税人在税务机关规定的期限内补缴税款和滞纳金，一般不会被处罚，即处以罚款。因此，企业深入开展自查，把问题消灭在自查阶段，写出让税务机关满意的自查报告非常关键。

“对于大多数企业而言，由于已经习惯了按照一定模式来处理涉税问题，依靠自身力量自查往往很难发现问题。因此，对于业务复杂、工作量大的企业，可以外请税务师事务所帮助自查，更容易找出问题。”王进说。

按往年惯例，自查不过关企业和一些重点税源企业有可能被税务机关列为进一步检查的对象，企业就要面临税务人员的入户检查。“纳税人面对检查要有正确的态度，积极配合检查，不犯后果严重的低级错误，这点很重要。”税务专家王冬生说。王冬生认为，企业配合税务检查的方法，包括检查地点选择、检查后勤保障和检查争议处理等。对于检查地点，税务机关可以在企业现场检查，也可以把纳税人账簿调到执法机关。

企业应尽量争取执法人员同意到企业现场检查，既便于执法人员工作，又便于纳税人与执法人员及时有效地沟通，避免误判造成损失和不必要的麻烦。如果能征得执法人员同意现场检查，在后勤保障方面，要体现出对检查人员应有的尊重和诚意。比如，安排专门的车辆和办公室，企业负责人与检查人员见面等。

在检查过程中，执法人员可能会就某些问题与企业沟通，出现不同看法在所难免。在执法人员意见缺乏法规支持甚至明显不正确的情况下，纳税人也应在对执法人员意见表示理解的同时，委婉地表达不同意见，切忌导致对立，甚至将业务问题变成面子问题，使简单的问题复杂化。如果确实被发现违法违规问题，应诚恳说明客观理由，不是故意为之，以争取执法人员的理解。

## 税务总局部署餐饮业发票使用情况专项整治

开具发票时将客户大额用餐费用“化整为零”分割成小额发票或者将按规定无法列支的餐费开成非餐费发票，曾是中央“八项规定”精神和《党政机关厉行节约反对浪费条例》、《党政机关国内公务接待管理规定》等要求落实下发后，部分自作聪明的餐饮业主招徕生意和少数行政事业单位“上有政策、下有对策”的奇招妙术。近日，国家税务总局部署的餐饮业发票使用情况专项整治，将使这些行为大白于天下，并受到法纪的惩治。

同时，税务总局要求各级税务机关模范执行《关于厉行节约反对食品浪费的意见》等规定，严禁设立“小金库”违规宴请，严禁把餐费发票开成非餐费发票，严禁将大额餐费分割成小额开票，严禁接受纳税人宴请，对违反规定者将依纪依规严肃查处。

据税务总局稽查局局长马毅民介绍，此次整治的范围为餐饮业 2012 年度至 2013 年度发票的开具、使用情况，重点检查有无将餐费开成非餐费，有无将大额用餐费用分割成小额发票，列支的大额发票业务是否真实，有无虚开发票、非法取得发票等行为。

税务总局要求，各级税务机关要将餐饮企业发票使用情况专项整治工作与打击发票违法犯罪活动工作结合起来，统筹规划、整体推进。根据餐饮行业特点，深入分析征管资料数据，科学确定检查对象，全面检查餐饮行业发票使用情况，同时核查受票单位列支项目为“会议费”、“餐饮”和“办公用品”等发票，对发现的疑点线索查深查透、一查到底。对存在严重税收违法行为的，追查到以前年度；发现涉嫌税收犯罪的，依法移送公安机关；发现定点饭店将餐费开成非餐费或将大额用餐费用分割成小额发票的，向财政部门移送线索；积极配合监察部门做好餐饮发票信息采集及大额餐饮发票抽查工作。

## 前海产业优惠目录内将按 15% 征企业所得税

深圳市前海管理局局长张备 3 月 31 日在前海合作区咨询委员会第二次会议透露，前海产业优惠目录在国务院已完成审批程序，即将发文。在前海 15% 的企业所得税优惠税率，是参照香港、新加坡等国际主要金融中心确定的。而对符合条件的企业按 15% 的税率征收企业所得税，也是前海最大的政策优势之一。

会议上，张准还透露了前海一系列制度创新最新进展：外资股权投资基金创新政策有望近期落地；在跨境人民币、证券、保险等多个领域上报了 25 条金融创新政策需求，力争在即将召开的第三次前海部际联席会议上落实一批政策；在国内首次提出国际金融多边组织落户前海的政策需求，得到国家领导人和相关部委的高度重视。

前海今年将设立国内第一家外资控股的合资证券公司；完成国内第一笔市场化跨境运作的母基金。财政部将于 4 月底在前海召开 APEC “改善金融服务、促进区域实体经济发展”专题研讨会；国务院发展研究中心已确定 6 月在深圳与哈佛大学法学院共同举办第十一届“构建 21 世纪金融体系”中美研讨会，前海管理局为协助单位。

张备同时透露，将推动前海保税港区向自贸区转型，着力培育融资租赁、跨境电商、进出口贸易等千亿级战略新兴产业。

## 税务总局五项措施简化增值税发票领用手续

“便民办税春风行动”持续向纵深推进：国家税务总局近日发布公告，自今年5月1日起，进一步简化增值税发票领用、专用发票审批、丢失专用发票处理和红字专用发票办理等手续，并对诚信纳税人发票领用和用量变更给予更多便利。

### 一、简化领用增值税发票手续纳税人领用新票不再手工验旧

国家税务总局货物劳务税司有关负责人介绍说，目前，纳税人领用增值税发票（包括增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票、增值税普通发票和机动车销售统一发票）前，需凭发票开具清单及已开具发票的最后一份记账联或存根联办理发票验旧供新手续，用时较长且容易造成办税服务厅排队现象。

此次发布的公告取消了增值税发票手工验旧，税务机关通过一般纳税人发票税控系统报税数据，采取信息化手段来实现增值税发票验旧工作，既简化了办税手续，又大大提高了办税效率。

在听到领用增值税发票不再需要手工验旧的消息后，山东菏泽德泰化工有限公司的财务负责人田慧全深有感触地向记者说：“以前每次去税务局领发票，都要带上验旧发票的明细、月汇总、退票、最后一张票的记账联等，光整理资料就得一两个小时，有时候少带一两项还要多跑一趟，遇上人多的时候需要排队等待很长时间。取消手工验旧手续后，我们直接就能办理发票领用手续，一两分钟就可以办完，大大节约了我们的时间，这样的便民办税措施最实在，我们最欢迎！”

### 二、简化专用发票审批手续申请不超过十万元限额发票不再事前实地核查

公告规定，今后一般纳税人申请专用发票最高开票限额不超过十万元的，主管税务机关事前不再实地查验，各省税务机关还可在此基础上适当扩大不需事前实地查验的范围。

目前，增值税专用发票实行最高开票限额管理，先由一般纳税人申请，主管区县税务机关受理后，根据需要实地查验。由于实地查验工作量大，个别基层税务人员办事效率不高，影响了发票审批效率。

“作为营改增纳税人，我们非常欢迎国家税务总局出台简化增值税发票领用的政策。”对于此项政策变化，陕西华商报社财务总监张文莉女士向记者表示，这一系列便民措施的出台，对税务机关和企业来说是一种双赢：既为企业生产经营提供了便利，进一步提升了纳税人的遵从度和荣誉感，同时也解放了税务机关人力资源，提高了办税效率。统计显示，2013年12月全国一般纳税人中最高开票限额不超过十万元的企业为270多万户，占全部使用户数的70%以上，绝大多数企业可从此项措施中受益。

### 三、简化丢失专用发票处理流程认证抵扣无需购买方主管税务机关审核

目前，丢失增值税专用发票，需购买方主管税务机关审核同意后，纳税人方可凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件及相关证明认证抵扣。公告取消了购买方主管税务机关审核程序，纳税人可直接将销售方提供的资料和相关证明作为认证抵扣凭证，认证相符即可抵扣。

对于国家税务总局此次简化丢失专用发票处理流程，江苏省淮安市经纬教学设备有限公司办税人员王润勇告诉记者：“过去我就曾经弄丢过增值税专用发票，

从登报申明作废到认证抵扣，麻烦事一个接一个。特别是认证抵扣，既要找开票方要复印件和开具证明，还要到税务局做审核批准。下一步不用报税务局审核了，今后再遇到这种事我们就可以少跑一趟，这不仅节省了纳税人的费用，更节省了纳税人的时间。”

#### 四、简化红字专用发票办理手续记账凭证复印件不再报送备案

目前，一般纳税人开具增值税专用发票后，发生销货退回或销售折让按照规定开具红字专用发票后，需要将该笔业务的相应记账凭证复印件报送主管税务机关备案。鉴于全国已推行红字专用发票通知单管理系统，税务机关能够通过系统有效监控管理红字专用发票，此次发布的公告规定，今后红字专用发票不需再报税务机关备案。

山东滨州市利德工茂有限公司的财务人员李志佳说：“由于我们公司业务经营的特殊性，经常会出现销售退货的情况。以前我们申请开具红字专用发票，往往是既要复印每笔业务的相应记账凭证，又要往办税服务厅和税务分局来回跑，有时销售退货业务稍多，就因为少复印一笔业务的记账凭证，就要再来回跑一趟，既费时又费力。国家税务总局此次简化红字专用发票办理手续，取消记账凭证复印件备案流程，今后我们只需要在办税服务厅填写好申请单，提交证明单就可以了，这实实在在地方便了我们纳税人！”

#### 五、实行分类分级规范化管理扩大诚信企业增值税发票领用量

目前，纳税人一次只能领取不超过1个月的增值税发票用量，此次发布的公告规定对增值税发票实行分类分级规范化管理，A类纳税信用等级的企业及地市局确定的其他类型纳税人，可一次领取不超过3个月的增值税发票用量。上述纳税人需要调整增值税发票用量的，手续齐全即可按需要即时办理。

“税务机关将纳税信用等级和发票领购服务关联起来真是太好了，我们公司位置较为偏远，每个月都需要到税务机关验票和领票，既费时又费力，根据新规定，5月1日之后我们一次性能领到三个月的发票，这让我们有更多的时间做别的工作了！”江苏共创人造草坪有限公司办税人员赵健高兴地说，“今后我们一定继续诚信纳税，确保A级纳税信用等级资格紧握在手！”

据了解，公告同时要求，税务机关在优化纳税服务、提高办税效率的同时，建立高效联动风险防控机制，科学设立风险防控指标，加强日常评估及后续监控管理，充分利用信息化手段跟踪分析纳税人发票使用及纳税申报情况，减少企业涉税风险，防止国家税收流失。

对于国家税务总局此次推出的简化增值税发票领用手续五项措施，中国社科院财经战略研究院税收研究室主任张斌认为，这五项措施是国家税务总局践行党的群众路线教育实践活动成果的具体体现，也是推进“便民办税春风行动”的重要举措。随着营改增试点的不断推进，增值税纳税人的数量持续增加，这些便民措施的相继出台对于进一步降低纳税人的遵从成本、提高征管效率具有重要意义。

张斌同时指出，增值税发票领用手续的简化依托的是税收征管信息化程度的提高，集中反映了近年来在国家税务总局统一领导和部署下各地税务机关在加强税收信息化建设、优化纳税服务和持续改进税收征管流程等方面的努力成果。未来，随着以现代信息技术为依托，以税收征管流程优化为载体，以提高纳税人遵从度和税收征管效率为目标的征管改革的持续推进，相信还会有更多的便民办税措施不断出台，并以此为基础推动现代税收征管体系的建设。

## 【法规解读】

### 企业年金职业年金递延纳税政策解析

从 2014 年 1 月 1 日起，全国实行企业年金和职业年金递延纳税政策。南京 12366 就相关问题加以解读，方便纳税人了解和掌握。

#### 什么是企业年金、职业年金递延纳税政策？何时开始实施？

所谓递延纳税，指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。

递延纳税政策于 2014 年 1 月 1 日起实施，即只要是 1 月 1 日之后缴付、领取年金的均按照此规定执行。

#### 递延纳税政策的主要内容是什么？

在年金缴费环节，对按国家规定的单位缴费部分，在计入个人账户时，个人暂不缴纳个人所得税；对个人缴费部分不超过限额标准的，暂从个人当期的应纳税所得额中扣除。单位和个人超过规定标准缴付的部分，应并入当月工资、薪金所得计算代扣个人所得税。

在年金基金投资环节，企业年金或职业年金基金投资运营收益分配计入个人账户时，暂不征收个人所得税。

在年金领取环节，个人达到国家规定的退休年龄领取的年金，按照“工资、薪金所得”项目计征个人所得税。

#### 年金的单位缴付部分暂不缴纳个人所得税的标准是多少？

对于企业年金，根据《企业年金试行办法》的规定，企业缴费每年不得超过本企业上年度职工工资总额的 1/12。

对于职业年金，根据《事业单位职业年金试行办法》的规定，单位缴纳职业年金费用的比例最高不超过本单位上年度缴费工资基数的 8%，且不能超过本单位工作人员平均分配额的 3 倍。

#### 年金的个人缴费部分在税前扣除的标准是多少？

根据国家有关政策规定缴付年金的个人缴费部分，在不超过本人缴费工资计税基数的 4% 标准内的部分，暂从个人当期的应纳税所得额中扣除。其中，个人缴费工资计税基数不得超过参保者工作地所在城市上一年度职工月平均工资的 3 倍。

#### 退休领取年金时，该如何计税？

个人达到国家规定的退休年龄，在本通知实施之后按月领取的年金，全额按照“工资、薪金所得”纳税；按年、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”纳税。个人领取年金的应纳税款由年金托管人代扣代缴。上述所说全额为领取年金的总额，即不得减除工资、薪金所得 3500 元的费用扣除标准。

#### 一次性领取年金时，该如何计税？

对个人因出境定居或死亡，一次性领取的年金个人账户余额，可按 12 个月分摊到各月，并就其月分摊额计算缴纳个人所得税。除上述特殊原因外，一次性领取年金不允许采取分摊的方法，而是将一次性领取的总额，单独作为一个月的工资、薪金所得计算缴纳个人所得税。

### 若某单位在政策实施前已为个人缴纳年金，领取时如何计税？

对单位和个人在新政策实施前开始缴付年金缴费，2014 年 1 月 1 日之后领取年金的，允许其从领取的年金中减除已缴纳个人所得税的部分，就其余额按规定征税。在个人分期领取年金的情况下，可按实施之前缴付的年金缴费金额占全部缴费金额的百分比减计当期的应纳税所得额，减计后的余额计算缴纳个人所得税。

例如，李先生 2014 年 1 月 1 日前年金账户留存 45 万元，2014 年期末年金账户留存 50 万元。李先生于 2015 年 1 月 1 日起退休，并领取每月 1 万元的年金，则其应纳税所得为  $1-1 \times (45 \div 50) = 0.1$ （万元），按照全额适用工资、薪金所得税率的要求，应缴纳个人所得税  $1000 \times 3\% = 30$ （元），由托管人代扣代缴。

### 缴费和领取环节如何进行个人所得税扣缴申报？

年金缴费和领取环节实行个人所得税全员全额扣缴明细申报。在年金缴费环节，由个人所在单位在其缴费时，允许税前扣除的金额，在“允许扣除的税费”扣除项目中填列，对超出免税标准的部分随同当月工资、薪金所得一并计算代扣个人所得税，并向其所在单位主管税务机关申报缴纳；在年金领取环节，由托管人在为个人支付年金待遇时，根据个人当月取得的年金所得、往期缴费及纳税情况计算扣缴个人所得税，并向托管人主管税务机关申报缴纳。例如，甲公司委托乙养老保险机构为受托人，丙银行为年金托管人，则在缴费环节甲公司为代扣代缴义务人，领取环节丙银行为代扣代缴义务人。

## 小微企业免征增值税政策解答

### 一、享受暂免征收增值税的部分小微企业范围？

答：享受范围有如下几类纳税人：

- 1、按月申报的小规模纳税人中的企业或非企业性单位，从事销售货物、提供加工修理修配劳务、应税服务月销售额不超过 2 万元（含 2 万元，下同）的；
- 2、按季申报的小规模纳税人中的企业或非企业性单位，从事销售货物、提供加工修理修配劳务、应税服务季度销售额不超过 6 万元（含 6 万元，下同）的。

### 二、暂免征收增值税政策执行起始时间？

答：部分小微企业暂免征收增值税政策的执行时间为 2013 年 8 月 1 日之后取得的销售额。

### 三、如何办理暂免征收增值税的申请？

答：本次享受暂免征收增值税的小微企业，无需向主管税务机关申请备案或审批，符合条件的纳税人直接享受免税优惠。

### 四、如何理解增值税小规模纳税人暂免征收的销售额？

答：增值税销售额是指不含税销售额（含免税项目销售额）包括自开票销售额、代开票销售额。

按月申报的增值税小规模纳税人中的企业或非企业性单位，其 1 个月中取得的销售货物、提供加工修理修配劳务、应税服务销售额合计不超过 2 万元。

按季申报的增值税小规模纳税人中的企业或非企业性单位，其 1 个季度中取得的销售货物、提供加工修理修配劳务、应税服务销售额合计不超过 6 万元。

### 五、增值税纳税人兼营营业税应税项目如何享受政策？

答：增值税小规模纳税人中的企业或非企业性单位，兼营营业税应税项目的，

应当分别核算增值税应税项目的销售额和营业税应税项目的营业额，月销售额不超过 2 万元（按季纳税 6 万元）的暂免征收增值税，月营业额不超过 2 万元（按季纳税 6 万元）的，暂免征收营业税。若未能分别核算增值税应税项目的销售额和营业税应税项目的营业额，不得享受免征增值税政策。

#### 六、享受暂免政策的纳税人代开增值税专用发票有何规定？

答：享受暂免政策的纳税人代开增值税专用发票规定如下：

##### 1、代开专用发票规定

增值税小规模纳税人可以向主管税务机关申请代开增值税专用发票，并按规定缴纳税款。月销售额不超过 2 万元（按季纳税 6 万元）的企业或非企业性单位，当期因代开增值税专用发票（含货物运输业增值税专用发票）已经缴纳的税款，在发票全部联次追回后可以向主管税务机关申请退还。

按照现行政策规定，小规模纳税人取得属于免征增值税项目的收入（如销售蔬菜、肉禽蛋等免税项目），不得开具增值税专用发票，应开具普通发票；未达增值税起征点的个人、个体工商户不得申请代开增值税专用发票。

2、预缴税款退回当期（月销售额不超过 2 万元的月份）代开增值税专用发票已经缴纳税款的小微企业，在专用发票全部联次追回后，可以向主管税务机关申请退还已缴税款，否则不予退还。小微企业将专用发票全部联次退回给主管税务机关时，须申请开具红字专用发票通知单，由主管税务机关代开红字专用发票后，再办理预缴税款退还手续。

##### 3、申请开具红字专用发票通知单流程

（1）属于开票有误导致实际受票方拒收专用发票的，销货方（或应税服务提供方）纳税人须在认证期限（开票时间 180 天内）内向主管税务机关填报《开具红字增值税专用发票申请单》（或《开具红字货物运输业增值税专用发票申请单》，以下统称《申请单》），并在《申请单》上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，同时提供由实际受票方出具的写明拒收理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料，主管税务机关审核确认后出具《开具红字增值税专用发票通知单》（或《开具红字货物运输业增值税专用发票通知单》，以下统称《通知单》）。

（2）属于开票有误等原因尚未将专用发票交付实际受票方，销货方（或应税服务提供方）须在开具有误专用发票的次月内向主管税务机关填报《申请单》，并在《申请单》上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，同时提供由销货方（或应税服务提供方）出具的写明具体理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料，主管税务机关审核确认后出具《通知单》。

（3）小微企业申请开具红字专用发票通知单比照上述流程办理，并在《申请单》上的“开具红字专用发票理由”（或“开具红字货运专票理由”栏）填写“小微企业月销售额不超过 2 万元，退回专用发票全部联次并申请退税。”字样，主管税务机关审核确认后出具《通知单》。

#### 七、享受暂免政策的纳税人代开普通发票有何规定？

答：按次纳税的企业和非企业性单位，每次（日）向主管税务机关申请代开普通发票，暂不享受免征增值税政策。

按月、季申报的企业和非企业性单位向主管税务机关申请代开普通发票，当月累计（含本次）开具发票金额不超过 20000 元的，可予以免税代开普通发票，不需预缴税款；当月累计代开达到 20000 元以上（不含本数）的，应一并累计预缴当月代开发票税款后予以代开普通发票。按季申报的纳税人当季销售额或营业额累计不超过 60000 元的，预缴税款可以向主管税务机关申请退还（或抵缴）。

#### 八、按次纳税的小规模纳税人能否享受小微企业暂免征收增值税政策？

答：按次纳税的个体工商户和其他个人，每次（日）销售额低于500元的免征增值税；按次纳税的企业和非企业性单位暂不享受免征增值税政策。

#### 九、小微企业增值税减免和增值税起征点减免政策有什么不同？

答：小微企业增值税减免和增值税起征点减免政策有三方面的不同：

##### 1、适用范围不同

小微企业增值税减免适用范围为增值税小规模纳税人中的企业和非企业性单位。增值税起征点减免适用范围为增值税小规模纳税人中的个体工商户和其他个人。

##### 2、减免界限不同

小微企业增值税销售额 $\leq 20000$ 元，免税；销售额 $> 20000$ 元，全额征税。增值税起征点减免，销售额 $< 20000$ 元，免税；销售额 $\geq 20000$ 元，全额征税。

##### 3、代开专用发票规定不同

小微企业可按现行规定申请代开增值税专用发票，同时缴纳增值税税款，代开增值税专用发票当月增值税销售额未超过2万元的，当期因代开增值税专用发票已经缴纳的税款，在发票全部联次追回后，可以向主管税务机关申请退还。未达增值税起征点的个人、个体工商户不得申请代开增值税专用发票。

#### 十、享受小微企业增值税减免的纳税人是否需要缴纳文化事业建设费？

答：按照《财政部 国家税务总局关于营业税改征增值税试点有关文化事业建设费征收管理问题的通知》（财综〔2013〕88号），增值税小规模纳税人中月销售额不超过2万元（按季纳税6万元）的企业和非企业性单位提供的应税服务，免征文化事业建设费。

#### 十一、享受暂免征收增值税纳税人如何申报？

答：暂免征收的销售额仍在申报表应税项目栏中填报，应予以免征的增值税额填报在“本期应纳税额减征额”栏中。

## 房地产企业汇算清缴有哪些特殊规定

### 预售收入可作为广告和业务招待费计算基数

企业所得税法实施条例第四十三条和第四十四条规定，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%。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。可见，销售（营业）收入是计算广告费、业务宣传费和业务招待费的基数。

《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31号）第六条规定，企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入，应确认为销售收入的实现。由此看来，对于房地产开发经营企业来说，正式签订《房地产预售合同》所取得的收入，应确认为销售收入的实现，预售收入可以作为计算广告费、业务宣传费和业务招待费的基数。

### 预缴的税费可以税前扣除

营业税暂行条例实施细则第二十五条规定，纳税人转让土地使用权或者销售不动产，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。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。因此，对于房地产开发企业来说，收到预售房地产或租赁收入或建筑劳务款项时，营业税纳税义务时间已经发生，应按规定缴纳营业税、城市维护建设税和教育费附加等相关税费。

土地增值税暂行条例实施细则第十六条规定，纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，由于涉及成本确定或其他原因，而无法据以计算土地增值的，可以预征土地增值税，待该项目全部竣工，办理结算后再进行清算，多退少补，具体办法由各省、自治区、直辖市地税局根据当地情况制定。因此，对于房地产开发企业来说，土地增值税一般实行的是预售预缴、达到清算条件后清算的征管方法。

由此可见，对于房地产开发经营企业来说，营业税、城市维护建设税、教育费附加和土地增值税，在房地产预售环节都要按规定纳税。根据目前的财务会计规定，这些税费一般是通过营业税金及附加核算的。国税发（2009）31号文件第十二条规定，企业发生的期间费用、已销开发产品计税成本、营业税金及附加、土地增值税准予当期按规定扣除。因此，房地产企业在预售环节，缴纳的税费是可以在所得税前扣除的。

#### 部分预提费用可以作为计税成本对待

国家税务总局公告2011年第34号《关于企业所得税若干问题的公告》第六条规定，企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。根据该规定，企业在汇算清缴日结束以前，仍未取得成本费用有效凭证的，不得在所得税前扣除。

同时国税发（2009）31号文件第三十二条规定，除以下几项预提（应付）费用外，计税成本均应为实际发生的成本：

一是出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的10%。

二是公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销，或按照法律法规规定必须配套建造的条件。

三是应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。物业完善费用指应由企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基金。

由此看来，国家税务总局公告2011年第34号和国税发（2009）31号文件对提供有效凭证的时间问题，规定不一致。对此，我们一般只承认国家税务总局公告2011年第34号，而默认国税发（2009）31号文件自动失效，是因为国家税务总局公告2011年第34号属于最新规定，按照税法的适用原则，新法优于旧法。但事实上截然不同，国税发（2009）31号文件并未失效。

我们可以参照立法法第八十三条的规定，即同一机关制定的法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、规章，特别规定与一般规定不一致的，适用特别规定；新的规定与旧的规定不一致的，适用新的规定。

国家税务总局公告2011年第34号属于一般规定，国税发（2009）31号文件属于特别规定，仍然有效。至于立法法第八十三条“新的规定与旧的规定不一致的，适用新的规定”，这是对同一个级别的特别法或同一个级别的一般法而言的，和执行国税发（2009）31号文件中3项预提（应付）费用并不矛盾。

## 【纳税辅导】

### 税法中的“视同销售”如何开具发票

企业在生产经营活动中，时常会遇到对外投资、捐赠等一些特殊经营行为，不同于一般的销售商品、提供服务，税收上为了计税的需要，将其称为“视同行为”，包括增值税视同销售货物行为、营改增视同提供应税服务行为、营业税视同发生应税行为。

因“视同行为”本身不符合税法规定的“有偿”定义，或按财务会计制度规定不一定确认收入，故许多人对“视同行为”能否开具发票问题存在困惑。为此，企业该如何妥善处理发票问题呢？本文作简要分析供读者参考。

从现行的《发票管理办法》及实施细则来看，发票是指在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中，开具、收取的收付款凭证。可见，开具发票应当同时满足以下条件：

1. 从事“销售商品、提供服务以及其他经营活动”；
2. “对外”发生经营业务；
3. 具有收付款行为。

显然，理论上而言，税法中的“视同行为”不完全符合开具发票条件。

从发票管理的立法目的来看，“视同行为”属于涉税业务，应将“视同行为”纳入发票管理范畴，一是可以防止开票方隐瞒收入、受票方乱摊成本等行为的发生，符合“加强财务监督的需要”。二是可以证明纳税义务的发生，同时发票记载的征税对象的具体数量、金额等信息资料可以作为税源控制和计税依据，符合“保障国家税收收入的需要”。三是可以证明货物所有权和劳务服务成果转移，符合“维护经济秩序的需要”。

在税收实践中，“视同行为”开具发票问题曾有过相关规定，有的目前还在执行。如，现已失效废止的原《增值税专用发票使用规定》第三条、第四条规定，除将货物用于非应税项目、将货物用于集体福利或个人消费、将货物无偿赠送他人等情形不得开具专用发票外，一般纳税人销售货物（包括视同销售货物在内），必须向购买方开具专用发票。现仍然有效的《国家税务总局关于增值税若干征收问题的通知》（国税发〔1994〕122号）第三条规定，一般纳税人将货物无偿赠送给他人，如果受赠者为一般纳税人，可以根据受赠者的要求开具专用发票。

综上所述，笔者认为“视同行为”在税收征管实务中可以开具发票，但增值税和营业税规定的“视同行为”是不同的，要具体问题具体分析。

#### 增值税方面

1. 将货物交付其他单位或者个人代销的行为视同销售货物、销售代销货物的行为视同销售货物。这两项行为都与一般的销售货物没有实质区别，前者针对的是委托方，对受托代销货物方为一般纳税人的，开具专用发票，对受托代销货物方为小规模纳税人的，可以开具普通发票。后者针对的是受托方，受托方销售代销货物则要根据销售对象开具相应发票。

2. 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，其相关机构不在同一县（市）的，将货物从一个机构移送其他机构用于销售的行为，视同销售货物。该项行为

属于机构内部的货物移送，不应该征税，然而，我国目前增值税的征收管理是实行属地管理的，按规定增值税专用发票不能跨地区使用，为确保不会增加纳税人的税收负担，充分发挥增值税链条机制的作用，需要开具专用发票。

3. 将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目、集体福利或者个人消费的行为视同销售货物。这两项行为属于内部自产自用品性质，不开具发票。

4. 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资提供给其他单位或者个体工商户，分配给股东或者投资者和无偿赠送其他单位或者个人的行为视同销售货物。除总局发文明确无偿赠送货物可以开具专用发票外，其余两项行为基于货物对外流出，货物的所有权发生改变，为保证货物继续流转，不论从增值税链条还是企业所得税扣除凭证考虑，允许对一般纳税人开具专用发票，对小规模纳税人可以开具普通发票。还有，纳税人开具专用发票时一定要注意两点：一是视同销售的货物属于免税货物一般不得开具增值税专用发票；二是向消费者个人视同销售的货物不得开具增值税专用发票。

### “营改增”方面

以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外，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，视同提供应税服务缴纳增值税。类似增值税无偿赠送货物行为，视提供应税服务对象开具相应发票。

### 营业税方面

1. 单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人视同销售不动产或者转让土地使用权行为征收营业税，其中：个人无偿赠与不动产、土地使用权，属于特殊规定情形的，暂免征收营业税。该行为同样类似增值税无偿赠送货物行为，可以开具发票。

2. 单位或者个人自己新建建筑物后销售，其所发生的自建行为，视同提供建筑业劳务。就是说，自建建筑物在销售建筑物的时候需要在征收销售不动产营业税同时再征收一道建筑业营业税，其实就是为保持自建行为与非自建行为之间税负的平衡，对自建销售的建筑物补征自建行为建筑业营业税。按照发票管理的精神，自建行为由于其未对外提供应税劳务，即使要补征营业税，也不需要单独开具发票。

## 企业闲置土地恢复征收城镇土地使用税

安徽省某经营性公墓于2002年4月注册成立，于2010年征用了5000平方米的荒山作为储备用地，逐步投入使用。截至2013年底，该公墓仍有3000平方米的荒山用地未利用，每年按季度申报缴纳城镇土地使用税时，均向当地税务机关出具税收优惠事项备案报告表、土地权属证明、企业占地情况平面图、使用土地明细情况和国家土地部门出具的土地性质证明。

今年2月初，税务机关要求该公墓对尚未利用的3000平方米荒山用地从2014年起减半申报城镇土地使用税。为此，该公墓财务人员向当地12366咨询，此前未利用荒山用地的免税政策为何不再执行了？

12366坐席员告诉财务人员，关于企业范围内尚未利用的荒山、林地、湖泊占地城镇土地使用税政策，确实存在政策适用调整。坐席员划分两个时间段，讲解了相关政策的变化情况。

### 2013年之前的税收政策规定

《国家税务总局关于印发〈关于土地使用税若干具体问题的补充规定〉的通知》（〔89〕国税地字第 140 号）第十二条规定，对企业范围内的荒山、林地和湖泊等占地，尚未利用的，经各省、自治区和直辖市税务局审批，可暂免征收土地使用税。在操作上，主要是由国土部门对土地是否开发利用加以认定，税务机关据此确定城镇土地使用税的征免。

《国家税务总局关于城镇土地使用税部分行政审批项目取消后加强后续管理工作的通知》（国税函〔2004〕939 号）规定，对〔89〕国税地字第 140 号文件第十二条中，关于企业范围内的荒山等占地尚未利用的，经各省、自治区、直辖市税务局审批，可暂免征收土地使用税的规定作适当修改，取消经各省、自治区、直辖市税务局审批的内容。

《国家税务总局关于公布全文失效废止、部分条款失效废止的税收规范性文件目录的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 2 号）明确，〔89〕国税地字第 140 号文件第十二条中经各省、自治区、直辖市税务局审批的内容失效。

在政策操作中，对企业范围内荒山等尚未利用的土地，免征城镇土地使用税。免征额由企业在申报缴纳城镇土地使用税时自行计算扣除，并在申报表附表或备注栏中作相应说明。对企业范围内荒山等尚未利用的土地，凡企业申报暂免征收城镇土地使用税的，应事先向土地所在地的主管税务机关报送有关部门的批准文件或认定书等相关证明材料，以备税务机关查验。

#### 2014 年之后的税收政策变动

《国务院关于促进节约集约用地的通知》（国发〔2008〕3 号）规定，国土资源部门要积极引导使用未利用地和废弃地。对适宜开发的未利用地作出规划，引导和鼓励将适宜建设的未利用地开发成建设用地。财政、税务部门要严格落实和完善鼓励节约集约用地的税收政策。基于国发〔2008〕3 号文件的规定，近年来，随着土地管理制度的不断完善，国土部门将企业范围内利用的荒山、林地和湖泊占地一律认定为建设用地，且不再为建设用地出具未开发利用的相关证明。

为提高土地利用效率，《财政部、国家税务总局关于企业范围内的荒山、林地、湖泊等占地城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2014〕1 号）规定，对已按规定免征城镇土地使用税的企业范围内荒山、林地、湖泊等占地，自 2014 年 1 月 1 日~2015 年 12 月 31 日，按应纳税额减半征收城镇土地使用税，自 2016 年 1 月 1 日起，全额征收城镇土地使用税。

该文件同时规定，〔89〕国税地字第 140 号文件第十二条规定，自 2014 年 1 月 1 日起废止。因此，随着财税〔2014〕1 号文件的出台，企业范围内的荒山、林地和湖泊等占地，已经利用的要缴纳城镇土地使用税，而此前免征城镇土地使用税的企业范围内的荒山、林地、湖泊等闲置土地，从 2014 年起，也分两步取消该税收优惠，即 2014 年~2015 年减半征税，2016 年全额征税。

## 研发机构的房屋租赁费不能加计扣除

近日，某公司财务人员向江苏国税 12366 咨询，该公司设有专门的研发机构，为该机构租赁的房屋租赁费是否可以加计扣除？

江苏国税 12366 座席员答道，《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2008〕第 116 号）规定，企业从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发展改革委员会等部门公布的《当

前优先发展的高技术产业化重点领域指南（2007 年度）》规定项目的研究开发活动，其在一个纳税年度中实际发生的下列费用支出，允许在计算应纳税所得额时按照规定实行加计扣除：

新产品设计费、新工艺规程制定费以及与研发活动直接相关的技术图书资料费、资料翻译费；从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用，在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴，专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费，专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术无形资产摊销费用，专门用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，勘探开发技术的现场试验费，研发成果的论证、评审、验收费用。

《财政部、国家税务总局关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2013〕70 号）规定，企业从事研发活动发生的下列费用支出，可纳入税前加计扣除的研究开发费用范围：企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为在职直接从事研发活动人员缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，专门用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，新药研制的临床试验费，研发成果的鉴定费用。

综合上述规定，公司为研发机构租赁的房屋租赁费不可以加计扣除。

## 汇算清缴不能只关注企业所得税

近日，笔者在全省国税系统 2013 年度企业所得税汇算清缴培训班上，重点讲解了几个不是企业所得税方面的文件，学员们反响很热烈。大家反映，没想到其他税种的政策规定，对于理解企业所得税政策这么有帮助。

### 中央补贴不缴增值税但可能要缴所得税

《国家税务总局关于中央财政补贴增值税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 3 号）规定，按照现行增值税政策，纳税人取得的中央财政补贴，不属于增值税应税收入，不征收增值税。

根据《财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70 号）规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：（一）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；（二）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；（三）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

因此，企业在取得相关中央财政补贴时，不缴纳增值税，但如果不符合财税〔2011〕70 号文件相关规定，应计入企业所得税应税收入。

### 结合促进残疾人就业的增值税政策理解所得税执行口径

2013 年岁末，国家税务总局先后发布了《国家税务总局关于促进残疾人就业增值税优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 73 号）和《国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 78 号）。

73 号公告规定，财税〔2007〕92 号第五条第一项“依法与安置的每位残疾人签订了一年以上（含一年）的劳动合同或服务协议”中的“劳动合同或服务协议”，包括全日制工资发放形式和非全日制工资发放形式劳动合同或服务协议。

78 号公告规定，财税〔2007〕92 号第五条第（三）款规定的“基本养老保险”和“基本医疗保险”是指“职工基本养老保险”和“职工基本医疗保险”，不含“城镇居民社会养老保险”、“新型农村社会养老保险”、“城镇居民基本医疗保险”和“新型农村合作医疗”。

《财政部、国家税务总局关于安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策问题的通知》（财税〔2009〕70 号）第三条规定，企业享受安置残疾职工工资 100% 加计扣除应同时具备如下条件：（一）依法与安置的每位残疾人签订了 1 年以上（含 1 年）的劳动合同或服务协议，并且安置的每位残疾人在企业实际上岗工作。

（二）为安置的每位残疾人按月足额缴纳了企业所在区县人民政府根据国家政策规定的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险。（三）定期通过银行等金融机构向安置的每位残疾人实际支付了不低于企业所在区县适用的经省级人民政府批准的最低工资标准的工资。（四）具备安置残疾人上岗工作的基本设施。

显然，73 号公告和 78 号公告的政策执行口径分别适用于财税〔2009〕70 号文件第三条第一款和第二款的规定。同时，73 号公告和 78 号公告的政策执行口径有助于理解企业工资、薪金、基本养老保险和基本医疗保险税前扣除口径。

#### **结合开发回迁安置用房营业税政策确定所得税扣除成本**

《国家税务总局关于纳税人开发回迁安置用房有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 2 号）规定，纳税人以自己名义立项，在该纳税人不承担土地出让价款的土地上开发回迁安置房，并向原居民无偿转让回迁安置房所有权的行为，按照营业税暂行条例实施细则第五条之规定，视同销售不动产征收营业税，其计税营业额按营业税暂行条例实施细则第二十条第一款第（三）项的规定予以核定，但不包括回迁安置房所处地块的土地使用权价款。

《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31 号）第七条规定，企业将开发产品用于捐赠等视同销售行为，确认收入（或利润）的方法和顺序为：（一）按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定；（二）由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定；（三）按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于 15%，具体比例由主管税务机关确定。

国税发〔2009〕31 号文件第二十七条规定，开发产品计税成本支出中的“土地征用费及拆迁补偿费”包括“回迁房建造支出”。

显然，国家税务总局公告 2014 年第 2 号明确的是回迁安置用房的营业税问题，但有利于解决该项业务的企业所得税视同销售收入和成本。

#### **企业年金所得税前扣除有标准**

企业年金指根据《企业年金试行办法》（原劳动和社会保障部令第 20 号）的规定，企业及其职工在依法参加基本养老保险的基础上，自愿建立的补充养老保险制度。职业年金是指根据《事业单位职业年金试行办法》（国办发〔2011〕37 号）的规定，事业单位及其工作人员在依法参加基本养老保险的基础上，建立的补充养老保险制度。

《财政部、人力资源社会保障部和国家税务总局关于企业年金、职业年金个人所得税有关问题的通知》（财税〔2013〕103号）明确了企业年金、职业年金延期缴纳个人所得税的政策问题。

在企业纷纷实施年金计划之时，有必要联想到《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》（财税〔2009〕27号）的规定，自2008年1月1日起，企业根据国家有关政策规定，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。

笔者认为，企业所得税政策与其他税种政策具有密切相关性，企业办税人员、税务中介从业人员和税务人员在熟悉企业所得税政策的基础上，要多学习其他税种业务，以便依法、准确地完成汇算清缴申报工作。

## 汇算清缴中企业不得税前扣除的支出项目

纳税人在年度企业所得税汇算清缴期间，应当依照企业所得税法律法规，准确确认可税前扣除的支出项目。笔者将不得税前扣除的支出项目归纳如下。

### 公益性捐赠 10 种情形不得税前扣除

公益性捐赠，可在纳税时按一定比例税前扣除。而实际操作中，一些企业并不熟悉公益性捐赠税收政策，以为捐赠都可以税前扣除，殊不知，以下10种情形的捐赠是不得在税前扣除的：超过年度利润总额12%限额不得税前扣除；未取得法定扣除凭据不允许税前扣除；直接捐赠给个人或单位不能税前扣除；不在捐赠支出名单内或不属于名单所属年度不得扣除；公益性捐赠逾期支出不允许税前扣除；纳税申报证明材料不全的不允许税前扣除；各种赞助性支出不得税前扣除；亏损企业公益性捐赠不允许税前扣除；非公益性捐赠不得税前扣除；核定征收企业捐赠支出不允许税前扣除。

### 预提费用不得税前扣除

预提费用，指企业从成本费用中预先列支但尚未实际支付的各项费用。一般而言，计提预提费用的范围相当广泛，如预提借款利息、预提保险费、预提租金、预提修理费用、预提产品销售业务费等。税法规定，除国家另有规定的预提费用允许税前扣除的6种特殊情形外，提取准备金或其他预提方式发生的费用均不得在税前扣除。允许税前扣除的6种情形包括：计提的银行贷款利息；计提的弃置费用；后付跨期租赁费；未取得全额发票的固定资产可暂按合同金额计入固定资产计税基础计提折旧；房地产企业特定的预提费用；核定批准的五类准备金支出。

### 10 种“瑕疵凭证”不能据以税前扣除

没有取得合法凭证的支出，不得税前扣除。主要包括10种情形：以非转账方式支付企业的手续费及佣金凭证；境外发票有异议的不能提供境外公证证明；发行权益性证券支付的手续费及佣金凭证；虚假发票；取得跨期凭证超过5年（完全不得扣除）；不属于当期的费用凭证（不得在当期扣除）；未按规定取得合法有效凭据；汇算清缴期内未取得有效凭证；取得不符合规定发票；企业租用职工私家车没有签订协议费用。

### 超过定额标准的费用不得税前扣除

企业所得税允许扣除的具体项目，要按照规定的范围、标准在税前扣除。税收法规有具体扣除范围和标准（比例或金额），实际发生的费用超过或高于法定范围和定额标准的部分不得税前扣除。费用类别包括：职工福利费、职工教育经费、职工工会经费、业务招待费、广告费和业务宣传费、捐赠支出、利息支出、手续费、佣金支出、五险一金、补充养老和补充医疗保险等。

#### **商业保险费不得税前扣除**

企业所得税法实施条例第三十六条规定，除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。企业为其投资者或者职工投保的特定商业保险，可能具有特殊的功能，与企业生产经营活动也是直接相关的，不宜一概规定不能税前扣除。企业按国家规定为特殊工种职工支付的法定人身安全保险费，以及国务院财政、税务主管部门规定可以税前扣除的商业保险费，准予税前扣除。即企业为其投资者或者职工投保商业保险所发生的保险费支出，仅限于以上列举的两种，才准予税前扣除。其余商业保险费不得税前扣除。

#### **发放工资、薪金没有代扣代缴个人所得税不得税前扣除**

《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）规定，合理的工资、薪金支出要件之一是已经代扣代缴了个人所得税。因此，企业发放的工资、薪金如果没有代扣代缴个人所得税，不能证明其工资、薪金支出的属性，不允许在企业所得税前扣除。

#### **未经申报的财产损失不得税前扣除**

《国家税务总局关于发布企业财产损失所得税税前扣除管理办法的公告》（国家税务总局公告〔2011〕第25号）第四条规定，企业实际财产损失，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；法定财产损失，应当由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财产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除。第五条规定，企业发生的财产损失，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。未经申报的损失，不得税前扣除。

#### **资本性支出不得一次性税前扣除**

资本性支出，指纳税人购置、建造固定资产，以及对外投资的支出。这里的对外投资的支出，包括纳税人以货币资金、实物、无形资产等形式向其他单位投资，包括购买股票等长期投资和短期投资。

#### **无形资产受让、开发支出不得税前扣除**

无形资产受让、开发支出，指纳税人购置无形资产以及自行开发并形成无形资产的各项费用支出。上述支出不得直接扣除，但允许以提取折旧和销售费用的方式逐步扣除。

#### **7种情形的固定资产不得计提折旧税前扣除**

企业所得税法第十一条规定，下列固定资产不得计算折旧扣除：房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；以经营租赁方式租入的固定资产；以融资租赁方式租出的固定资产；已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；与经营活动无关的固定资产；单独估价作为固定资产入账的土地；其他不得计算折旧扣除的固定资产。

#### **4种情形的无形资产不得以摊销费用的方式税前扣除**

企业所得税法第十二条规定，下列无形资产不得计算摊销费用扣除：自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产；自创商誉；与经营活动无关的无形资产；其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

#### **自然灾害或意外事故损失有赔偿的部分不得税前扣除**

自然灾害或意外事故损失有赔偿的部分，指纳税人参加财产保险，遭受自然灾害或者意外事故后，保险公司给予的赔偿。这部分赔偿不允许扣除。

#### **为其他企业提供贷款担保而承担的本息支出不得税前扣除**

纳税人为其他独立纳税人提供与本身应纳税收入无关的贷款担保等，因被担保方不清偿贷款而由该担保纳税人承担的本息等，不得在担保企业税前扣除。

## **企业设立阶段的出资款利息是否要纳税**

按照相关规定，新设公司一般需要经过两个阶段，第一阶段是筹集权益资金的设立阶段，第二阶段是筹集实收资本的成立阶段。实务中，一些大型公司的设立期较长，投资者投入的出资款会产生利息等收入。这种收入要不要纳税？对此纳税人和税务机关往往会发生争议。

### **案例**

如某市A公司与B公司各出资2亿元，共同出资4亿元设立C有限公司。C公司设立阶段预计自2012年1月~2014年12月3年期间完成。成立C公司，首先应履行内部决策程序；其次根据出资协议，A公司和B公司派出代表成立C公司筹建组；第三办理前置审批手续，提交工商注册登记申请资料。在C公司成立阶段需要履行国家监管程序，领取营业执照，取得法人资格，确认出资者权益。

为了强化对出资款的控制，在2012年1月AB公司双方将出资款4亿元划入C公司筹建组指定账户。4亿元的出资款每年会产生4000万左右的利息收入。

当地税务机关认为，出资款应属于债权投资。因为C公司处于设立阶段，没有会计主体，不能确认为权益投资，认为筹建组与出资人之间的款项往来性质属于债权投资，并按税法规定确认应缴纳营业税和企业所得税。每年4000万元左右的利息收入，不考虑营业税因素，应缴纳企业所得税1000万元。

另一种观点认为，出资款属于权益投资。因为C公司的设立阶段有法律依据，它是将来新企业的必经阶段，筹建组就是C公司在设立阶段的财务主体和会计主体，筹建组与出资人之间的款项往来不存在债权债务关系，应确认为权益投资。如果确认为权益投资，在设立阶段就不存在利息收入的问题，也没有股息红利的问题，相应也不会产生应纳税额。

笔者认为，设立阶段的出资款应认定为权益投资。可以从以下方面分析。

### **筹办机构是法律主体**

实施某一法律行为，必然会形成两个后果：一是法律关系，二是法律责任。法律关系包括：设立主体、设立内容（权利和义务）、设立客体三个要素。C公司设立行为已经实施，就必然产生设立阶段的法律关系，与此同时就必然存在法律关系的主体等三要素。那么，在C公司设立阶段的民事法律关系主体是谁呢？A公司和B公司是C公司的创设人，显然不可能成为被创设的主体。客观上C公司的筹办机构，享有C公司设立的权利，履行C公司设立的义务，实施C公司设立的行为，是符合法定条件的C公司设立阶段的民事法律关系主体。

公司营业执照签发日之前提出公司登记申请的法律权利和义务由筹办机构负责，成立日期之后开办事宜有关的法律权利和义务由新设公司负责。因此，公司成立之前公司设立的主体，是出资人组建的公司筹办机构。

#### 企业设立阶段已有财务主体和会计主体

《企业财务通则》适用于公司设立阶段，设立阶段就必然有会计主体。既然企业设立阶段筹集权益资金行为属于《企业财务通则》规范的财务客体，那么实施筹集权益资金行为的主体——公司筹备组，就必然属于法定的财务主体。

《企业会计准则—基本准则》适用于公司设立阶段，设立阶段就必然有会计主体。《企业会计准则—基本准则》第二条规定，“本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业（包括公司下同）。”《企业会计准则—基本准则》使用的是“设立”作为企业的定语，而未使用“成立”，显然现行的会计准则体系适用于公司设立阶段。法律文件的适用，一个重要前提是适用主体的存在，那么《企业财务通则》与企业会计准则体系的适用主体是谁呢？C公司设立阶段的主体，显然不是出资人A公司和B公司，而应当是C公司设立阶段的筹办机构。不难看出《企业财务通则》与企业会计准则体系，对于财务主体和会计主体的确认范围是一致的，公司设立阶段的会计主体是筹办机构。

因此，公司设立阶段是有法律主体、会计主体的，出资款应属于权益投资，在设立阶段对出资人来说就不存在利息收入的问题，也没有股息红利的问题，相应也不会产生应纳税额。

## 【账务处理】

### 售后服务期免费调换配件的增值税处理

例如光明机械有限公司是一家生产销售叉车的企业，为增值税一般纳税人。在销售叉车时，他们会在合同中和客户约定为期1年的免费售后服务期。在此期间，非客户原因造成的叉车质量问题，公司将免费调换配件予以维修。

2013年1月~9月，光明机械有限公司在售后服务期为客户免费调换的叉车配件以及提供的维修服务，若按照同等含税销售价格为100万元，这部分配件等应该如何进行增值税处理？

#### 不属于增值税进项税额转出业务

现行增值税规定，“下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：（一）用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；（二）非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；（四）本条第（一）项至第（三）项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。”仔细分析，产品售后服务期内，按照合同约定光明机械有限公司为客户免费调换配件，不存在叉车配件改变用途的问题，也没有发生非正常的损失，所以，该业务不属于进项税额予以转出的业务。

#### 不属于视同销售业务

现行增值税暂行条例实施细则第四条规定，单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：（一）将货物交付其他单位或者个人代销；（二）销售代销货物；

(三) 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; (四) 将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目; (五) 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费; (六) 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资, 提供给其他单位或者个体工商户; (七) 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者; (八) 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。根据上述规定, 该业务不属于代销、销售代销商品、机构间移送货物、改变货物用途以及投资、分配及无偿赠送。

从形式上看, 光明机械有限公司在产品售后服务期内, 免费为客户调换配件, 和视同销售中“将货物无偿赠送其他单位或者个人”有相同点, 行为均不引发经济利益的流入, 但光明机械有限公司免费为客户调换配件是销售叉车行为的合同义务, 在行业中已成为行规和惯例, 光明机械有限公司必须履行, 否则, 叉车可能无法销售。而无偿赠送货物, 赠送企业是赠送行为的自主发起者, 它可以发起赠送行为, 它也可以不发起赠送行为, 只是赠送行为减少了增值税税基, 所以, 增值税暂行条例实施细则将赠送货物行为视同销售货物行为, 要求赠送企业计缴增值税销项税额。

#### 免费为客户调换配件是一种特殊的产品加工过程

其实, “产品售后服务期内免费为客户调换配件”是一种特殊的产品加工过程, 它的发生与否, 依赖于产品销售后发生的特定事项。假设光明机械有限公司销售给客户的叉车, 在合同约定的期限内, 老是不给力, 老是掉链子, 那这个特殊的产品加工过程就必须实施。

#### 结论

在售后服务期内, 按照合同约定免费为客户调换配件增值税处理的要点是: 1. 购进配件以及加工配件所耗用货物的进项税额可以全额予以抵扣; 2. 不视同销售计缴增值税销项税额。3. 免费更换的配件以不含税成本价计入企业的“营业费用”科目。

当然, 非合同约定的、由于客户操作不当原因造成的, 以及售后服务期满后, 销售方为客户提供的更换产品配件及售后服务是应该缴纳增值税的。假设光明机械有限公司 2013 年 1 月~9 月, 发生的此类业务含税销售价也为 100 万元, 则:

借: 应收账款(或者银行存款) 100

贷: 其他业务收入 85.47

应交税费——应交增值税(销项税额) 14.53

## 企业收取手续费的税务处理方法

甲公司位于县城, 从事自来水生产与销售。2013 年, 在“其他应付款”科目反映收到手续费 45 万元, 包括代扣代缴个人所得税手续费 5 万元; 上缴水利工程费收到手续费 8 万元; 按规定销售自来水向用户代收代缴污水处理费、水资源费, 收到有关部门手续费 32 万元。请问:

1. 收取手续费要申报营业税吗? 有何政策依据?
2. 在往来账上反映手续费, 如在 2014 年补确认收入是否合适? 有政策依据吗?

3. 公司办公会议研究决定, 2 月, 将上述手续费的 20 万元用于支付 2013 年度职工奖励, 能否在 2013 年企业所得税前扣除?

4. 该事项在 2013 年企业所得税汇缴应纳税调整金额。

注册税务师答复如下:

1. 2013 年度收到的各种手续费, 均要在当年申报缴纳营业税。《国家税务总局关于代理业营业税计税依据确定问题的答复》(国税函〔2007〕第 908 号)规定, 纳税人从事代理业务, 应以其向委托人收取的全部价款和价外费用减除现行税收政策规定的可扣除部分后余额为计税营业额。甲公司 2013 年收取手续费, 税法未明确可以差额计算营业税, 应全额申报。

2. “其他应付款”反映的手续费, 在 2014 年确认收入不正确, 应补确认 2013 年度收入。税收政策依据是企业所得税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。

3. 支付职工薪酬和申报缴纳税费, 均可在 2013 年度企业所得税税前扣除。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。

4. 纳税调整金额。

确认手续费收入: 45 万元。

申报营业税、城建税及教育费附加金额 =  $45 \times 5\% \times (1 + 5\% + 3\%) = 2.43$  (万元)。

税前扣除职工薪酬金额: 20 万元。

纳税调增金额 =  $45 - (2.43 + 20) = 22.57$  (万元)。

## 企业所得税若干特殊事项如何确认收入

纳税人在年度企业所得税汇算清缴期间, 应当依照企业所得税法律法规, 准确确认应税收入, 正确计算应纳税所得额, 及时申报缴纳应纳税额。

在实务中, 如果遇到无法明确是否应计入应税收入的情况, 应把握一个原则, 只要法律法规没有明确规定不征税或免税, 就应确认为应税收入, 申报缴纳企业所得税。

本文将纳税人在年度汇算清缴时难以把握的计税收入特殊事项进行归纳, 以期帮助纳税人防范税务风险。

### 租金收入的确认

企业所得税法实施条例第十九条规定, 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, 根据企业所得税法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。出租方如为在我国境内设有机构场所、且采取据实申报缴纳企业所得税的非居民企业, 也按本规定执行。

### 债务重组收入的确认

债务重组,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。因此,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。《企业会计制度》规定,企业应将债务重组收益计入资本公积,税法规定该类收益作为当期所得缴纳企业所得税。

### 股权转让所得的确认

企业转让股权收入,应于转让协议生效、且完成股权变更手续时,确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后,为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时,不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

此外,企业所得税法实施条例第七十一条规定,股权成本的确定方法为:通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本;通过支付现金以外的方式取得的投资资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

### 股息、红利等权益性投资收益收入的确认

企业权益性投资取得股息、红利等收入,应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期,确定收入的实现。被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转为股本的,不作为投资方企业的股息、红利收入,投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

### 收入性质的预收账款

实际工作中,经常会发现企业“预收账款”科目余额很大。对应合同、发货等情况,该预收账款应确认为会计收入的,当然也属于纳税收入。企业汇算清缴工作中,由于延迟确认了会计收入,也忽略了该事项的纳税调整,导致少计应纳税所得额。

### 视同销售

视同销售在会计上一般不确认“会计收入”,而视同销售收入却属于“纳税收入”,因此企业需要进行纳税调整。企业所得税法实施条例第二十五条规定,应当视同销售货物的非货币性资产交换,以及用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的货物、财产、劳务,应计入当期的应税收入。

### 应税收入性质的财政补贴

财政性补贴根据不同情况可能是免税收入,可能是不征税收入,也可能是应税收入。《财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税〔2011〕70号)规定,企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金,凡同时符合以下条件的,可以作为不征税收入,在计算应纳税所得额时从收入总额中减除:1.企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件。2.财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求。3.企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

如果企业取得的政府补贴符合上述规定,则可以申请作为不征税收入处理。对于不符合上述条件的财政性补贴即属于征税收入(应税收入或免税收入),应当在取得财政补贴款项的当年度计入应纳税所得额。

### 收取的责任人赔偿和保险赔款

企业发生损失，对已作为损失处理后又收回的责任人赔偿和保险赔款，应作为计税收入，调增应纳税所得额。

有些企业在汇算清缴时未就这部分收入调增应纳税所得，还有些企业对已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度全部或部分收回的，未作为收入调增应纳税所得额。

#### 确实无法偿付的应付账款

企业所得税法实施条例第二十二条规定，企业所得税法第六条第（九）项所称其他收入，指企业取得的除企业所得税法第六条第（一）项至第（八）项规定的收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。根据上述规定，企业确实无法偿付的应付款项应当作为企业的收入处理，需要调增应纳税所得额。

#### 接受捐赠确认收入

接受捐赠收入，指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。接受捐赠收入，按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。即按照收付实现制原则确认，以款项的实际收付时间作为标准来确定当期收入和成本费用。企业接受捐赠收入金额，按照捐赠资产的公允价值确定。

#### 在建工程试运行收入

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的通知》（国税发〔1994〕132号）规定，企业在建工程试运行发生的收入，应并入总收入予以征税，不得直接冲减在建工程成本。

《企业所得税汇算清缴管理办法》（国税发〔2009〕79号）第三条规定，凡在纳税年度内从事生产、经营（包括试生产、试经营），均应按照企业所得税法及其实施条例和本办法的有关规定进行企业所得税汇算清缴。所以，在建工程试生产产品的收入和成本应计入当期应纳税所得额。

## 汇算清缴中资产税务处理要把握细节

资产不仅涉及折旧或摊销的范围、年限和计算，还涉及计税基础确定、会计与税法差异调整、损失税前扣除等，比较复杂，容易出错。企业进行所得税汇算清缴时，要引起足够的重视。

### 一、资产项目计税基础的确定

资产按照外购、自行建造或开发、捐赠、投资、非货币性资产交换取得的资产不同途径按照不同的方法确定计税基础。如外购的资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础等。

以固定资产为例，一般情况下，固定资产会计账面价值=实际成本-累计折旧-固定资产减值准备，税法规定的计税基础=实际成本-累计折旧。固定资产的账面价值与计税基础的差异主要产生于折旧方法、折旧年限的不同，以及固定资产减值准备的提取。

例如，某公司一项固定资产，原价为 3000 万元，会计上使用直线法计提折旧，折旧年限为 3 年，税法规定的最短使用年限为 5 年，会计和税法假设净残值

均为0,计提了2年折旧后,会计期末,对该项固定资产计提了100万元的固定资产减值准备。会计账面价值=3000-1000-1000-100=900(万元),计税基础=3000-600-600=1800(万元),两者相差900万元,其中:折旧年限不同产生的暂时性差异合计800万元,会计计提固定资产减值准备而税法规定不能扣除造成的差异100万元。汇缴时要注意纳税调整。

## 二、固定资产计提折旧的范围

税法列举了固定资产不得计算折旧的范围,操作中要注意进行纳税调整:(一)税法明确房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产不得计提折旧,除此外已投入使用但暂时停止使用的固定资产可以计提折旧;(二)以经营租赁方式租入的固定资产由于该固定资产已由出租者计提折旧,承租者就不能重复计提折旧并在税前扣除;(三)凡与企业的生产经营无关,或者企业生产经营根本就不需要的固定资产,不能计提折旧也不能在税前扣除;(四)单独估价作为固定资产入账的土地;(五)固定资产在更新改造期间,不能计提折旧。

## 三、未结算未取得发票的固定资产仍可计提折旧

企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧;停止使用的固定资产,应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。但《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,企业固定资产投入使用后,由于工程款项尚未结清未取得全额发票的,可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧,待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。

例如,某公司建造一项固定资产,合同预算总造价为200万元,2012年9月投入使用,但由于工程款项尚未结清未取得全额发票,只取得部分发票金额150万元。预计该项固定资产使用年限5年,保留残值为零。为此,该公司可暂按合同金额200万计入固定资产计税基础计提折旧。2012年计提折旧=200÷5÷12×3=10(万元),但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。

如果2013年度仍未取得剩余发票,该项固定资产的计税基础只能确认为取得发票部分150万。2013年汇算清缴时,首先要对2012年计提的折旧进行调整,调增额=10-150÷5÷12×3=2.5(万元),之后按计税基础150万继续计提折旧。如果至2013年9月份的12个月内又取得30万发票,则计税基础调整为180万,调增2012年折旧额=10-180÷5÷12×3=1(万元),之后按计税基础180万继续计提折旧。

## 四、资产折旧年限必须符合税法规定

税法对固定资产、生物资产、无形资产折旧或摊销的最低年限进行了明确,纳税人应按照规定年限计提折旧或进行摊销。以无形资产为例,无形资产按照直线法计算的摊销费用,准予扣除。

例如,某公司2012年1月1日新研究开发项目支出为220万元(其中研究阶段支出20万元,开发阶段支出200万元),新研究开发项目于12月31日达到预定用途。2012年没扣除研究开发支出的税前利润为500万元,无其他纳税调整项目,会计与税法摊销期都为10年,残值为0。假设无其他纳税调整事项。

税法规定,企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,可以在计算应纳税所得额时加计扣除。研发费用未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

2012 年未形成无形资产计入当期损益 20 万元,可扣除  $20 \times 150\% = 30$ (万元); 研究开发费用形成无形资产的,可摊销  $200 \times 150\% = 300$ (万元)。2012 税法上应摊销额为  $200 \times 150\% \div 10 = 30$ (万元); 会计上应摊销额为  $200 \div 10 = 20$ (万元), 会计利润总额 =  $500 - 20 - 20 = 460$ (万元), 应税所得额 =  $500 - 30 - 30 = 440$ (万元)。这里要注意,企业自创的商誉不得计算摊销并在税前扣除; 外购商誉的支出,在企业整体转让或者清算时,准予扣除。

### 五、资产损失扣除的处理

《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国税总局公告 2011 年第 25 号) 第五条规定,企业发生的资产损失,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。未经申报的损失,不得在税前扣除。

资产损失分为实际资产损失和法定资产损失。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。

企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的,可以向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中,属于实际资产损失,准予追补至该项损失发生年度扣除,其追补确认期限一般不得超过 5 年。属于法定资产损失,应在申报年度扣除。

例如,某企业 2013 年清产核资发现 50 万元的资产损失(实际资产损失), 2013 年度应纳税所得额为 40 万元,已缴纳企业所得税 =  $40 \times 25\% = 10$ (万元)。由于操作人员失误,2014 年度所得税汇缴结束时仍未申报损失扣除,假设到了 2014 年 6 月 30 日才发现并向税务机关说明,且对该笔资产损失进行专项申报。该企业 2013 年度扣除追补确认的损失 50 万元后为 -10 万元( $40 - 50$ ), 实际上 2013 年多缴了税款。这时,企业 2013 年多缴的 10 万元税款可以按规定向以后年度递延抵扣或申请退税。

## “快的打车”奖励税前扣除怎样做账

打车一定要花钱吗? 不一定。如果你最近装了某款打车神器,用微信或者支付宝来付车费的话,不仅不花钱还有可能赚到钱。2014 年一开年,“快的打车”和“嘀嘀打车”两款打车软件就联合支付宝和微信,展开了为乘客减免车费和奖励司机的“优惠战”。事实上,“快的”与“嘀嘀”之争的背后,实际是支付宝与微信这两大第三方支付巨头的争夺,由此引出的涉税问题也值得我们关注。

### 打车软件烧钱抢市场

“快的打车”和“滴滴打车”是一种手机应用软件(以下简称 APP), 该软件为打车乘客和出租司机量身定做,乘客可以通过 APP 快捷方便地实时打车或者预约用车,司机也可以通过 APP 安全便捷地接生意,同时可以减少空跑,增加收入。自从 2013 年上海出租行业率先兴起应用这种打车软件后,北京市也出台了《北京市出租汽车电召服务管理试行办法》,并从 2013 年 6 月 1 日实施。

为了抢夺市场,“嘀嘀打车”与“快的打车”自去年以来就陆续开展了对乘客减免打车费等优惠的比拼。进入 2014 年,这两款软件又不惜进一步“烧钱”抢市场。今年 1 月 21 日,支付宝钱包和“快的打车”联合宣布再投 5 亿元请全国人民免费打车。

与之前公布的奖励方案相比，“快的打车”在追加 5 亿元投入后，司机每笔奖励将在此前基础上增加 5 元，达到 15 元，乘客的返现奖励暂时仍维持每单 10 元，乘客每天 2 笔封顶和司机每天 5 笔封顶的奖励规则不变。此外，每天还有 10001 个随机双向免单机会，只要被抽中，乘客和司机都能获得当次打车款等额的现金返还，对于免单金额上不封顶。而且目前“快的打车”尚未公布奖励方案的截止时间。

如果打车软件公司所支付给乘客和司机的奖励均为两家公司支付，那么其企业所得税税前扣除问题如何处理？

### 税前扣除怎么处理

企业所得税税前扣除项目是以收入相关性和合理性为基本原则，这也是企业所发生的准予税前扣除的支出必须遵循的两个指导原则。

企业所得税实施条例第二十七条规定，企业所得税法第八条所称有关的支出，指与取得收入直接相关的支出。企业所得税法第八条所称合理的支出，指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。所谓“与取得收入直接相关的支出”，指企业所实际发生的能直接带来经济利益的流入、或者可预期经济利益的流入的支出。

因此，上述两款打车软件目前的奖励费支出虽然不能即时地带来企业经济利益的流入，但提高了软件知名度和市场占有率，提升或者加大了企业日后的获利空间，所以这类支出应属于“与取得收入直接相关的支出”。

税前扣除的合理性原则是建立在税前扣除真实性和合法性原则基础上的，“快的打车”和“滴滴打车”的奖励支出，其真实性无需讨论。合理性方面，相关支出是两个软件运营单位为了获取经济利益的流入所付出的代价，而且这种代价符合一般社会常理，是符合企业经济活动的一般规律的，其支出是可以在税前扣除的。

### 怎样解决税前扣除凭证

打车软件的优惠形式，其实质是为推销软件而发生的支出。既然税前扣除没有问题，那么，企业所得税税前扣除的凭证怎么解决？

按照规定，企业运营发生的各项支出税前扣除应当能够提供证明支出确属当期实际发生的适当凭据。而上述打车软件推出的优惠活动中，乘客打车的费用是在限次内按计价器显示金额扣除奖励金额后，向支付宝或微信实际支付，如计价器显示 45 元，扣除奖金 10 元后，只需支付 35 元。司机得到奖金是通过支付宝或腾讯支付而取得。

从取得收入的乘客和司机角度看，二者并未向软件公司提供任何流转税的应税行为，所以，就不存在税前扣除凭据为发票的问题。

延伸说一点，上述打车软件所发生的奖励支出的定性也是一个焦点问题。如果作为业务宣传费，要以营业收入作为税前扣除依据，同时又是限额扣除费用。而从已公布资料来看，目前上述打车软件公司并没有向用户收取费用，尚未形成收入，也就没有扣除的依据。

由于目前税收法规没有对业务宣传费范围作出明确规范，而上述打车软件已经投入使用，且与其对应发生的“奖励”支出金额巨大，那么，这部分支出在税前扣除处理时是作为限额，还是非限额费用进行扣除，还需要进一步结合业务实际情况判断其实质来确认。

## 【纳税筹划】

### 筹划新途径：你单位是否要建企业年金？

#### 企业年金：单位、职工双受益

《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，以下简称财税〔2013〕103号文件）规定，企业和事业单位（以下简称单位）根据国家有关政策规定的办法和标准，为在本单位任职或者受雇的全体职工缴付的企业年金或职业年金，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，暂从个人当期的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。

按照财税〔2013〕103号文件，企业年金、职业年金能够享受个人所得税递延纳税优惠政策，即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。从企业所得税上看，企业为员工缴费部分，在国家规定标准以内的部分可以税前扣除。

“财税〔2013〕103号文件实施之后，有好几家公司来备案企业年金，还有公司致电咨询企业年金的相关政策，企业对企业年金的认识更全面了，办理企业年金的积极性也比以往高了。”人力资源和社会保障局工作人员介绍，新政策实施后，其中一部分企业把原来的员工补充养老计划转换成了企业年金。

“年金个税递延纳税的政策，不仅可以让参保者延迟纳税，还可以促进更多的企业实行年金制度。”一家保险公司福州公司负责人告诉记者，企业愿意为员工缴纳年金，员工就多了一层养老保障。这样一来，员工对工作的热忱度以及对企业的忠诚度就会上升，企业的效益也会随之提升，从而形成一个良性循环。

对此，有不少企业人士都表示认同。晋江市一家大型民营企业董事长黄先生认为，从目前来看，新政策对个人的好处会大一点，但从长远来看，对企业是有利的。据了解，年金只有在员工退休、死亡、出国定居时才能取出，员工在企业待的时间越长受益也就越大。员工离开原单位，如果新单位也有年金，可将年金转到新单位的年金计划。

然而，随着新政策的实施，很多员工的态度有所改变。小朱是该物流集团的一名普通员工，对于像他一样的工薪阶层来说，新政策能够增加收益，带来切实的实惠。吴先生给记者算了笔账：企业每月给小朱缴纳1000元年金，假定税率10%，需要缴纳100元个税。但个税递延后，这100元也一同进入年金账户进行“利滚利”。假定年投资回报率为5%，小朱到退休还有30年，30年后这100元已经增值到了552元，扣除100元个税，将多获得452元投资收益。

递延纳税是指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。也就是说，从2014年开始，员工在工作时缴纳的企业年金、年金投资获取效益都不需要缴税，等到退休时领取环节再缴税。延期纳税事实上还降低了个人缴税的税基，年金参加者在按规定扣除各项费用后，剩下的收入就没有那么高，相应适用的税率可能就会调低一档，个税负担也会减轻。以延期征税测算，每年延期收取10元的税收，就可在20年时间里让个人累积形成养老金1500元。

递延优惠政策的实施，就相当于有一大笔税款存在着“时间差”。福州一家商业银行财务经理余先生告诉记者，对于年轻员工来说，到退休还有二三十年时间，那时候税款现值大大降低，再缴这笔税就轻松多了。递延优惠政策的实施，可以减轻当期税负，这样的优惠很实在。

提醒纳税人，国家税务总局相继出台了一些年金纳税管理的办法，由于不同企业在缴纳年金时方式的不同，也形成了年金个人所得税缴纳的不同。根据财税〔2013〕103号文件，自税款所属期2014年1月1日（申报期2014年2月1日起），企业年金和职业年金应纳的个人所得税在个人退休领取时，由年金托管人根据受托人指令及账户管理人提供的资料，按照规定计算扣缴应纳税款，并向托管人所在地主管税务机关申报解缴。

### 企业年金：养老“第二梯队”

例如某国有企业的职工宋先生，现年50周岁，企业刚刚为在职员工建立了企业年金计划，企业和个人缴费比例均为8.33%，缴费至60岁退休，缴费周期为10年。宋先生现在的月工资为3013.8元，假设宋先生的工资增长率为5%，年投资收益率为4%，宋先生退休时企业年金个人账户余额将达到75471.55元。如果选择一次性领取方式，宋先生60岁退休时，可一次性领取退休金75471.55元；如果选择20年领取方式，宋先生60岁退休后，可每月领取398.07元退休金。

可见，企业年金可以提高员工退休后的生活水平，使老年生活有所保障。建立企业年金使员工在退休后除基本生活保障外，还能够得到补充性的养老保障。基本养老是社会收入的平均水平，而较大比例的储蓄养老将使员工就业期间的当期生活质量有所下降，而企业年金减轻了员工在职时的养老负担，并为退休生活增添了保障。

### 企业年金：基本要素要具备

《企业年金试行办法》规定，两类单位可以建立企业年金。一类是依法参加基本养老保险并履行缴费义务，具有相应经济负担能力并建立集体协商机制的企业；另一类是参加基本养老保险并履行缴费义务，具有相应经济负担能力的自收自支事业单位及其他单位。

《企业年金试行办法》还规定了企业年金方案应当包括的内容：参加人员范围、资金筹集方式、职工企业年金个人账户管理方式、基金管理方式、计发办法和支付方式、支付企业年金待遇的条件、组织管理和监督方式、中止缴费的条件和双方约定的其他事项。

那么，在设计企业年金时应该注意哪些事项呢？

型企业除了在企业年金的规模和企业年金的组织管理形式与中小企业有所区别外，其余情况基本相似。企业在设计年金方案时要考虑以下问题：企业年金的建立与管理、个人账户的建立与管理、受益资格与待遇支付、特殊情况处理、企业年金的管理与监督和企业年金争议处理等。

1月，上市公司山东齐星铁塔科技股份有限公司公布了企业年金方案。下面以该方案为例来说明企业年金设计时的要点。

第一，明确参加人员。每个企业对此都有不同规定。一般企业规定参加企业年金的人员是为企业服务满1年，上年度考评合格，与本企业建立了劳动合同关系的职工。

第二，企业年金的建立与管理。齐星铁塔规定，企业年金资金按月筹集、按年缴纳，由企业和员工个人共同缴纳：员工个人缴费按照各自职级对应的缴费额

度缴纳，由所在单位从其工资中代扣代缴，确实存在缴费困难的，经公司同意，个人可以暂停缴费；企业缴费按月筹集、按月缴费，缴费总额上限为公司上年度总薪酬的1/12。企业缴费按照年金计划参加人月度基本薪酬(税前)的50%缴纳，个人缴费按照企业为其缴纳金额的15%缴纳，缴费金额随基本薪酬的调整而调整。

通常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。如果公司的效益比较好，可以规定更高的企业缴费比例。企业每月缴费比例为参加企业年金的职工工资总额的15%以内的任何一个百分点，最高不得超过15%。缴费工资总额与基本养老保险缴费工资标准一致，缴费比例由企业自定或通过集体协议规定，其4%以内的部分从经营成本中列支，超过部分从福利基金中列支。企业还可以按照个人缴费的同等数额为个人缴费，也可以多缴，所有缴费全部记入个人账户。

个人缴费方面，企业年金可以由用人单位为职工单方缴纳，也可以由用人单位和职工个人共同缴纳。个人缴费比例由职工自愿选择，其中4%的部分暂时免缴个人所得税。

各个企业应当充分考虑自身所处的情况，特别是地理位置所导致的税收优惠政策的差异和经营上所导致的经济效益的差异，制定出合理的、适合企业特色的企业年金缴费方案。一般来说，在企业年金方案的制定中，应当考虑：企业的所有制性质；企业年金的资金来源、应明确单位和个人共同缴费；企业缴费的方式、时间、提取比例，对不同参加人的分配比例等；个人缴费的方式、时间和缴费比例等；明确企业年金缴费的上限要求。

第三，个人账户的建立与管理。

齐星铁塔规定，企业年金个人账户资金包括员工个人缴费和企业缴费两部分，其中：个人缴费部分完全归员工个人所有，企业缴费部分按如下办法确定归属。

(一) 劳动合同期限届满、企业要求续签劳动合同，员工不同意续签的，或劳动合同期未届满本人提出解除劳动合同的，以及因岗位变动不再符合年金缴纳条件的，个人账户中企业缴费部分按在本企业自缴费起实际工作年限确定归属。(二) 劳动合同期限届满，企业不要求续签正常终止劳动合同或因职工升学、参军、退休、组织调动离开本企业的，个人账户中企业缴费部分全部归属于个人。(三) 内部岗位调整，年金缴费将随之调整。(四) 擅自离开企业或因违法违纪被依法解除劳动合同的，个人账户中企业缴费部分全部扣回，转入企业账户。(五) 员工在退休前身故的，个人账户积累额由其指定受益人或法定受益人依法继承。

大多数企业年金计划的规定与齐星铁塔公司的计划相类似。

第四，受益资格与待遇支付。

齐星铁塔公司规定，员工经劳动保障行政部门批准并办理退休手续后，按规定享受企业年金待遇。员工在办理退休手续以前，不得从企业年金个人账户中提前提取资金。

企业年金领取方式包括一次性领取和按月定期领取两种方式。具体方式由员工本人在退休时自主选择：选择一次性领取的，由账户管理机构将个人账户累积额直接发给本人，并注销其个人账户；选择按月定期领取的，由账户管理机构根据员工个人账户累积额计算待遇标准，并办理有关领取手续；退休人员身故的，其个人账户余额可由其指定受益人或法定受益人依法继承。

按照相关规定符合下列条件之一者，可以按国家规定享受企业年金待遇：达到国家规定的退休年龄、退休前去世、出境定居、因病(残)丧失劳动能力办理病退或提前退休。

## 依判决重新确认房屋产权不用纳税

2010 年 5 月，王某因躲避债务，怕财产被强制执行，以朋友吴某的名义在天津市某楼盘购买了一套现房，并办理了房屋产权登记手续。后来王某和吴某发生矛盾、关系闹僵，王某要求吴某将该套房过户至自己名下，吴某拒绝并声称该套房归自己所有。2012 年 3 月，王某一气之下将吴某诉至法院，王某向法院提供了买房时的付款凭证，经法院依法审理，最终判决该套房归王某所有，并宣告原房产证无效。王某持判决书在房管局过户时，被代征税款窗口告知要缴纳契税、营业税，王某想不通，只好咨询地税局，是否应该缴纳契税和营业税？

按照《契税暂行条例》第一条规定，在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人。《中华人民共和国契税暂行条例》第二条规定，转移土地、房屋权属是指下列行为：1. 国有土地使用权出让；2. 土地使用权转让，包括出售、赠与和交换；3. 房屋买卖；4. 房屋赠与；5. 房屋交换。上述案例的情形不属于法定转移土地、房屋权属的五种情形，既不是买卖，也不是赠与，更不是交换。事实上，该纠纷案本质上也不存在转移土地、房屋权属的情形，该房屋的实际权属所有人就是王某，仅仅是产权登记人与产权所有人不符，重新变更产权登记而已。因此，该情形不属于契税征收范围，不应该征收契税。

按照《营业税暂行条例》第一条规定，在中华人民共和国境内销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人。按照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第五条规定，单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人，视同发生应税行为。按照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第三条，营业税征收范围必须是有偿转让不动产所有权。该情形不存在资金流动，货币、货物和其他经济利益的交换等，不属于销售情形，也不属于视同应税行为的赠与情形。因此，该情形不属于营业税征收范围，不应该征收营业税。

我国《物权法》规定，不动产物权的设立、变更、转让和消灭，须经登记机关登记才能发生效力。该情形属于典型的登记所有人与实际权属所有人不符，依据法院判决变更房屋产权登记，重新确权至实际所有人名下，不应该征收契税和营业税。通过委托土地、房产管理部门在“变更登记”时，代征契税和营业税等，不失为一种控管的好手段，但并不是所有的“变更登记”，都属于契税和营业税的征收范围，在实际过程中要特别注意。

## 权益性投资收益免税要注意特例

企业所得税法第二十六条明确规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入，但实践中征纳双方经常会出现免税年度、免税限额等方面的争议问题。本文通过相关案例并列举观点，供大家参考。

### 案例 1

免税所属年度的确认：A 公司 2012 年 12 月 20 日作出决议，分配以前年度的利润 200 万元，投资方 B 公司 2013 年 4 月收到款项并计入投资收益。B 公司前往主管税务机关办理免税手续时被告知投资收益的免税所属年度为 2012 年，并非 B 企业入账的 2013 年。

所得税法实施条例第十七条规定，股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。会计政策也一样以被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

但在实践中，由于企业内部沟通问题，投资方财务人员常常不能及时掌握被投资企业的分配情况，甚至是在银行对账单出现富余款时才发现被投资企业已经作出分配，导致被投资企业分配与投资企业的入账之间存在较长的时间差。若被投资企业作出分配和投资方入账均发生在同一年度，则会计和税务均不存在太大问题。相反，若存在案例中发生在不同年度的情况，为保证企业申报数据的准确性以及A、B企业分红年度的同一性，B企业可能会被税务机关要求调整年度汇算清缴数据后才能办理免税手续。

### 案例2

不按投资比例分配：甲公司由A、B、C公司投资设立，分别占50%、40%、10%股权。2013年3月甲公司作出分配决议，分配2012年度利润100万元，其中A公司55万元、B公司45万元，C公司放弃此次分配的权益。A、B公司前往主管税务机关办理免税手续时，被告知免税额分别为50万元和40万元，超比例部分不属免税范围。

近年来，不按比例分配情况在不断增多，原因不一，可能是各投资人对分红的需求不一造成，也可能是股东对被投资企业的不同贡献造成。在税务处理方面，部分股东放弃权利，其他股东超比例分得的股息红利是否可以免税的问题，各地税务部门处理并不一致。

一种观点认为公司法并不禁止不按比例分配的情况，税务法律法规也无禁止性规定，按有利于纳税人原则，超比例的部分也属于免税范围。但是为证明不按比例分配的合法性，税务部门应该要求被投资企业提供所有股东签字确认的分配决议，甚至要求被投资企业修改公司章程中的分配条款。

另一种观点认为，虽然公司法不禁止，但是按照市场原则，股东不会无偿地放弃权利，应该会在其他方面获得补偿，若把多分部分也纳入免税范围，可能会助长幕后交易，将应税收入转化为免税收入。而且放弃权利可以视为对其他股东的赠与，受赠的股东超比例分得款项为受赠所得，而不再是股息红利，应依法缴纳企业所得税，所以案例2中，A、B公司的免税额分别为50万元和40万元。

### 案例3

分配额超过被投资企业税后利润总额：A公司2012年度税前利润400万元，调增应纳税所得额100万元，实际应纳税所得额500万元，缴纳企业所得税125万元，税后利润275万元。2013年3月作出决议，分配2012年度的税后所得375万元。投资方B公司前往主管税务机关办理免税手续时，被告知分配不能超过年度税后利润，超过部分不属于免税范围。

公司法及会计政策以“利润”衡量企业经营情况，企业所得税法以“所得”来计算税额。两者类似却不尽相同。

如上例，A公司2012年度应纳税所得额为500万元，而会计利润仅有400万元。纳税人的观点很直接，既然按500万元征税，免税额也应按500万元为基础计算，税后就是375万元，符合避免重复征税的立法原则。

税务部门的观点也很合理，公司法规定税后利润才可以分配，而且超过税后利润分配的话，将在会计上形成负的未分配利润余额，相当于亏损，所以分配不能超过税后利润，免税范围也不应涵盖超过的部分。

但是笔者认为公司法与税法是不同的法律范畴，税务部门解释公司法的“税后利润”定义的做法不专业、不明智、无权限。税务部门应该紧紧抓住居民企业间的税政策本身以及背后的立法原理作为立足点进行判断。

笔者认为居民企业间的投资收益免税的立法主旨在于鼓励投资，避免重复征税，那么投资方的免税额就应该与被投资方的应纳税所得额存在必然的联系，不能完全割裂，所以纳税人的观点应该得到支持。

#### 案例4

分配额超过被投资企业的应纳税所得额：A公司为核定征收企业，2012年度汇算清缴时的年度总收入500万元，按10%应税所得率计算的应纳税所得额为50万元，计征企业所得税12.5万元。实际A公司账面盈利58万元，税后仍有45.5万元。2013年3月作出决议，分配2012年度的利润45.5万元，投资方B公司2013年4月收到款项并计入投资收益。B公司前往主管税务机关办理免税手续时被告知投资收益的免税限额为税后的应纳税所得额，超额部分不属于免税范围。

案例3与案例4是一个相同问题的不同表现，案例3是会计利润小于应纳税所得额，案例4则是相反情况。案例4中的A公司的征收方式为核定征收，账载利润大于应纳税所得额，税后的余额也相应地存在差异，这种现象在核定征收企业中非常常见。该案中，按应纳税所得额计算的余额=50-12.5=37.5(万元)，而按会计利润计算的余额=58-12.5=45.5(万元)，从而导致了纳税人与税务机关对免税限额的不同看法。

笔者认为，核定征收是对财务制度不健全，无法准确核算应税所得的企业的一种征收方式，因此可以推定企业账面利润不能准确反映企业的实际经营情况，所以上例的税后利润45.5万元只是一个“虚”数，并非一个“实”数。同案例3的观点，居民企业之间投资收益免税的立法目的在于鼓励投资、避免重复征税，抓住了立法主旨，案例问题可以迎刃而解，所以只有税后分回的投资收益才属于免税范围。

## 如何发现作废发票背后隐藏的真实销售金额

上海市S区税务局稽查局成功查处一起A医疗有限公司(以下简称A公司)违规作废增值税普通发票的案件，涉案金额近400万元。在核查2010年和2011年H医院采购信息及销售方开票信息时，检查人员发现，供货商A公司每个月开给H医院的发票中都有作废发票，H医院把绝大部分作废发票都已列支成本。是巧合，还是有意为之？检查人员就此展开深入检查。

检查人员到A公司，获得了公司合同、开票数据及其他相关资料。初次询问过程中，A公司法定代表人J某矢口否认存在违规作废发票的情况，称由于医院要求货物和发票同时送达，经常会发生开票金额超过医院部门当月预算额度的情况，因此被要求退票重开。

当检查人员试图核对A公司记账凭证及银行日记账时，J某抗拒地表示，这些资料大都已经遗失。于是，检查人员再次来到与A公司业务往来最多的H医院，开展外围调查取证工作。检查人员了解了H医院采购该公司医疗器械的业务流程和付款情况，采集了H医院收受A公司所有发票信息。经查，A公司供货至医院同时开发票，医院根据发票联金额支付货款，退票重开的情况虽有发生，但比

例很小。检查人员将H医院受票信息与A公司开票信息导入数据库,运用技术手段分析比对,整理后的数据显示,H医院已入账列支成本的增值税普通发票中,A公司擅自作废154份,累计不含税金额达255万元。

检查人员得知A公司还专门为H医院的货款往来在S银行N支行开立了一般账户,于是按程序申请调阅A公司在S银行N支行银行对账单,并与H医院采购入账信息比对,锁定A公司真实的销售金额。同时,检查人员调查询问A公司业务人员,从票、货、款三方面取证固定了相关证据。J某无法再自圆其说,只得承认了违规作废发票的事实。但J某一再强调,H医院为其最大的客户,违规作废发票的情形只存在于对H医院的业务往来中。

事实真相是否如此?检查人员整理A公司原始销售记录,并对A公司在S银行另一支行开立的基本账户逐笔核对收入,梳理出全部货物和发票的流向,最终发现,该公司在将医疗器械销往其他医院和外地客户过程中,同样存在违规作废发票的情况。A公司为避免一次性作废发票数量过大或销售额、税负率异常波动引起税务机关怀疑,每个月只作废几份发票,作废发票的日期不固定,发票号码也不连号,但每份发票的金额均在万元以上。经汇总统计,共计211份增值税普通发票在购买方列支成本后被违规作废,累计不含税金额近400万元。

税务机关对A公司追缴税款及附加税费、加收滞纳金、处罚款等共计约150万元,同时以涉嫌逃避缴纳税款罪移交司法机关作进一步处理。

## 案例分析:揭开低税负背后的秘密

商贸公司税负偏低,利用估价入账少申报纳税,手段虽不高明,但若只注重账面上的审核,往往很难发现充分的证据。本案评估人员,从增值税进项发票入手,寻找证据支持,追踪核实购进货物的品名和数量,最终突破评估困境,揭开企业低税负背后的秘密。

### 案例

2013年10月,某市国税局通过计算机选案,发现一经营家电的商贸公司2012年增值税税负偏低,这家公司的经营范围包括彩电、洗衣机、冰箱、电脑等11个品种,但是2012年增值税税负只有0.20%,与同地区、同行业增值税税负0.79%相比,低了0.59个百分点。同时,计算机选案分析系统发现,该公司企业所得税税负率也明显异常,仅为13.29%,与同地区、同行业相比,低了15.14个百分点。

于是,该公司被确定为评估对象。

2013年11月,评估人员来到该经贸有限公司,进行2012年度申报的增值税和企业所得税检查。评估人员说明来意后,公司老板不停地说:“现在家电生意不好做,竞争很激烈,我们是薄利多销,毛利率很低,利润低当然税负就不会高啦,我们也没有办法呀!”

评估人员核对了企业2012年的利润表后发现,该公司2012年销售毛利率还不到2%,再扣除销售费用、管理费用和财务费用等,当年实现的利润确实不多,只有2万多元。

对一个年销售收入300多万元的企业来说,每年只赚2万元的利润,明显与实际不符。这其中,是不是另有隐情?

于是,评估人员翻阅了该公司 2010 年和 2011 年的财务报表。2010 年和 2011 年的毛利率,与 2012 年基本相同。也就是说,一直以来,公司的毛利率都很低。毛利率不高,公司的规模却越做越大,这显然有悖常理。

接下来,评估人员又翻阅了公司 2012 年的财务报表,发现 2012 年 5 月、6 月连续 2 个月,该公司结转的主营业务成本竟然都是 258976.02 元。对此,评估人员询问了办税人员李某。

李某解释说:“2012 年 6 月,我家里有特殊的事情,当月来不及记账,就按 5 月份的发出商品进行了结账。不过,我后来都核对了,目前账簿和申报的完全相符!”

听完他的解释,评估人员感到李某是故意在掩饰账目的一些细节,5 月和 6 月明明是同一数据,李某却一口咬定账簿和申报的完全相符,这其中,肯定有蹊跷。

第二天上午,评估人员调整工作思路,对该公司 2012 年申报的增值税抵扣联和货物销售发票进行核实、比对,并采用先进先出法,对冰箱的购、销价格进行了对比。

经过对比,评估人员发现冰箱的毛利率高达 15%以上,与账簿上不到 2%的毛利率相差悬殊。可是,李某对此却给出了这样的解释:“2012 年冰箱赚钱,其他商品赔钱,平均计算,综合毛利率当然就低了!”李某的这句话,无意中提醒了评估人员。既然,除冰箱以外,其他商品都赔钱,那就从其他商品“开刀”吧。

出乎评估人员意料的是,其他商品,不但毛利率高达 10%以上,而且购入的商品数量远远大于销售的数量。可是,公司每月的商品库存,基本都徘徊在 100 万元左右。这意味着,公司很有可能存在销售商品不入账的现象。

对此,李某又解释说:“我们购进商品时,有时来不及付款,就采取估价入账的方法。所以,发票上的商品数量、价格与账面的实有数量、价格不完全相符。”

这下,评估又陷入困境。要认定该公司税负低的事实,必须要有充分的证据支持。接下来,怎么寻找证据呢?

在向上级有关部门汇报后,评估人员又重新调整了评估思路,决定从该公司 2010 年 3 月 5 日开业的日期核对。

由于该公司没有对库存商品进行分类核算,评估人员只能采取“两条线”的方法实施评估。一方面,对实际成本存货归类核算;另一方面,对计划成本估价商品部分进行比对、划销。

通过 2 天的纳税评估,评估人员最终确认该公司自 2010 年以来,为达到少缴税的目的,一方面,购进商品时全额入账,但销售商品时部分不入账,成本多入账,达到多抵扣增值税、多结转销售成本的目的,形成毛利率和税负率偏低的假象,从而少缴增值税和企业所得税;另一方面,为了冲减账面上多余的存货,打着估价入账的幌子,任意冲减库存商品,自由调节资产负债表的逻辑关系,达到以假乱真的目的。

经过评估人员的说服,该公司承认了错误,并补缴了少申报的税款和相应的滞纳金。

### 分析

该评估案例是一起利用估价入账少申报纳税的典型案件,其手段并不高明,但评估人员在工作中,如果只注重账面上的审核,忽略增值税扣税等原始凭证的核实,就很难发现充分的证据。

## 【热点咨询】

### 应税与免税产品混合的账务问题

#### 提问：

公司经营的产品中既有应税产品又有免税产品。通过预算，免税产品进项税额转出金额远大于销项税额。对此，公司不想享受相关免税政策了，有什么规定？如暂时不想享受了，以后情况好转是否可以申请享受？

#### 解答：

根据《增值税暂行条例实施细则》第三十六条规定：“纳税人销售货物或者应税劳务适用免税规定的，可以放弃免税，依照条例的规定缴纳增值税。放弃免税后，36个月内不得再申请免税。”

另根据《财政部 国家税务总局关于增值税纳税人放弃免税权有关问题的通知》（财税〔2007〕127号）规定：

“一、生产和销售免征增值税货物或劳务的纳税人要求放弃免税权，应当以书面形式提交放弃免税权声明，报主管税务机关备案。纳税人自提交备案资料的次月起，按照现行有关规定计算缴纳增值税。

二、放弃免税权的纳税人符合一般纳税人认定条件尚未认定为增值税一般纳税人，应当按现行规定认定为增值税一般纳税人，其销售的货物或劳务可开具增值税专用发票。

三、纳税人一经放弃免税权，其生产销售的全部增值税应税货物或劳务均应按照适用税率征税，不得选择某一免税项目放弃免税权，也不得根据不同的销售对象选择部分货物或劳务放弃免税权。

四、纳税人在免税期内购进用于免税项目的货物或者应税劳务所取得的增值税扣税凭证，一律不得抵扣。

### 补开发票的增值税计算缴纳时间

#### 提问：

我企业销售商品一批，当月未开具发票，次月已补开发票，应何时计算缴纳增值税？

#### 解答：

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十九条第一款规定，销售货物增值税纳税义务发生时间为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。因此，你企业应于销售商品当月计算缴纳增值税。

### 销售自主开发软件的优惠政策

#### 提问：

我公司是一家软件企业，现签订了一份软件合同总金额 1700 万元，其中 500 万元由我公司独自开发研制，想了解我们可享受哪些相关政策？

**解答：**

《财政部、国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》（财税〔2011〕100 号）第一条规定，软件产品增值税政策规定如下：（一）增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按 17% 税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行即征即退政策。（二）增值税一般纳税人将进口软件产品进行本地化改造后对外销售，其销售的软件产品可享受本条第一款规定的增值税即征即退政策。本地化改造是指对进口软件产品进行重新设计、改进、转换等，单纯对进口软件产品进行汉化化处理不包括在内。

第三条规定，满足下列条件的软件产品，经主管税务机关审核批准，可以享受本通知规定的增值税政策：（一）取得省级软件产业主管部门认可的软件检测机构出具的检测证明材料；（二）取得软件产业主管部门颁发的《软件产品登记证书》或著作权行政管理部门颁发的《计算机软件著作权登记证书》。

其他相关政策请参考：《关于执行软件企业所得税优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 43 号）《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《国务院关于印发进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展若干政策的通知》（国发〔2011〕4 号）、《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27 号）、《国家税务总局关于软件和集成电路企业认定管理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 19 号）以及《软件企业认定管理办法》。

## 分包工程到异地应如何纳税

**提问：**

分包出去的工程在异地，纳税地点应在哪里？

**解答：**

分包出去的工程应在工程所在地缴纳税款。根据《营业税暂行条例》第十四条规定，营业税纳税地点：（一）纳税人提供应税劳务应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是，纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务，应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。

## 应纳税额 1 元以下时怎样处理

**提问：**

根据《国家税务总局关于 1 元以下应纳税额和滞纳金处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 25 号）规定，应纳税额和滞纳金为 1 元以下的，应纳税额和滞纳金为零。这种情况下企业账务上应如何处理？

**解答：**

《企业会计准则——基本准则》第二十四条规定，符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：

（一）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；

(二) 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

第二十五条规定,符合负债定义和负债确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合负债定义,但不符合负债确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

根据上述规定,应纳税额和滞纳金为 1 元以下的、不需要支付的款项,不再符合负债确认条件,会计上按原计提路径冲回即可。

## 销售货物赠送物品的实务处理

**提问:**

我公司销售货物同时,有赠送物品,如何缴纳企业所得税?

**解答:**

《国家税务总局关于确认企业所得税的收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售金额按各项商品公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入,即销售的商品要确认收入,赠与的商品也要确认收入,只不过这种确认不会造成收入总额的增加,相当于是一种折扣销售。

## 同时取得两税发票有无问题

**提问:**

我公司是一家房地产企业,与另一家企业签订地下车库门的安装合同,在付款时,对方同时提供了增值税发票与营业税发票,请问同时取得两税发票有无问题?

**解答:**

如对方企业是销售自己生产门同时又提供安装的,应分别提供增值税发票及营业税发票。《增值税暂行条例细则》第六条 纳税人的下列混合销售行为,应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额,并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税,非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税;未分别核算的,由主管税务机关核定其货物的销售额:(一)销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为;(二)财政部、国家税务总局规定的其他情形。

## 未来及提取准备的坏账损失处理

**提问:**

我企业对应收账款未来及提坏账损失准备,现有些应收款项已收不回来,我们如何处理?

**解答:**

收不回的应收账款损失,应参照[2011]25号公告的要求,准备相关的材料,进行专项申报,经专项申报后可在税前扣除。第二十二条 企业应收及预付款项坏账损失应依据以下相关证据材料确认:

- (一) 相关事项合同、协议或说明;
- (二) 属于债务人破产清算的,应有人民法院的破产、清算公告;

(三)属于诉讼案件的,应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的仲裁书,或者被法院裁定终(中)止执行的法律文书;

(四)属于债务人停止营业的,应有工商部门注销、吊销营业执照证明;

(五)属于债务人死亡、失踪的,应有公安机关等有关部门对债务人个人的死亡、失踪证明;

(六)属于债务重组的,应有债务重组协议及其债务人重组收益纳税情况说明;

(七)属于自然灾害、战争等不可抗力而无法收回的,应有债务人受灾情况说明以及放弃债权申明。

第二十三条 企业逾期三年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的,可以作为坏账损失,但应说明情况,并出具专项报告。

第二十四条 企业逾期一年以上,单笔数额不超过五万或者不超过企业年度收入总额万分之一的应收款项,会计上已经作为损失处理的,可以作为坏账损失,但应说明情况,并出具专项报告。

## 企业活动内部员工获奖是否缴个税

### 提问:

我企业工会现组织了一场知识大赛,请问对内部员工获奖者发放的奖金是否缴纳个税?

### 解答:

《中华人民共和国个人所得税法》对于个人取得的奖金免征个人所得税的规定是:“第四条 下列各项个人所得,免纳个人所得税:一、省级人民政府、国务院部委和中国人民解放军军以上单位,以及外国组织、国际组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金;”对于工会每年评选的企业先进工作者、技术标兵、三八红旗手等等发放的奖金、在工会部门工作的人员因组织各种项目工作发放的奖金等等,不论奖金的来源如何,都要按规定缴纳个人所得税。

## 【专家视点】

### 关于修改财税领域部分法律法规的意见和建议

张松/文

#### 一、限售股营业税政策亟需明确

对于企业在 IPO 之前投资入股,在 IPO 上市且限售期满后处置的股票是否需要交纳营业税各地规定不同,建议尽快明确相关政策,减少企业税务风险。

按照《营业税暂行条例》第五条第四项的有关规定,金融商品的买卖需要交纳营业税。但是对于企业在 IPO 之前投资入股,在 IPO 上市且限售期满后处置的股票是否属于金融商品买卖目前国家没有明确的政策规定。部分省市税务机关在官方网站上曾发布对大小非解禁出售在国家税务总局明确前暂不征收营业税。但

2013 年初时，上市公司两面针曾经发布公告称，公司购买的中信证券股权在中信证券出售后的收益被国家税务总局课以营业税，由此引发了广泛的讨论。之后，福建、天津和浙江等地都对持有上市前股权在上市后出售的营业税进行了明确。

目前各地操作五花八门，相关税企争议也层出不穷，有的按照金融商品的买卖征收营业税处理，有的按照《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税[2002]191 号）视同股权转让不征收营业税处理。一个同样的事情各地规定不同，导致企业的涉税风险上升。建议总局层面尽快明确，严肃税法，全国统一标准来执行。

## 二、合伙企业相关税收政策完善

2006 年修订的《合伙企业法》突破了合伙企业合伙人只能是自然人的限制，明确法人和其他组织也可以成为合伙企业合伙人，使法人可以利用合伙企业组织形式灵活、合作方式简便等优势，实现其特定的经济目的。同时，修订的《合伙企业法》还将合伙人分为普通合伙人和有限合伙人。但由于目前相关税收政策尚不明确，对税收征管产生了一系列新的问题。

合伙企业所得税的文件大多是在 2006 年修订的《合伙企业法》之前颁布的，其中有代表性的主要是《财政部 国家税务总局关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉的通知》（财税[2000]91 号）和《国家税务总局关于〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉执行口径的通知》（国税函[2001]84 号）。虽然在 2008 年还颁布了《财政部 国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》（财税[2008]159 号），但对于一些新情况仍显衔接不足。

例如，合伙企业的法人合伙人从合伙企业收到的投资收益是否可以采用“穿透原理”免征企业所得税、法人合伙人纳税地点的确定、法人合伙人取得所得优惠政策的确立、个人有限合伙人和个人普通合伙人从合伙企业取得的收益到底是按照 20% 的股息红利所得还是按照五级的个体工商户经营所得征税等等。目前的情况是很多地方政府和当地税务机关存在自由裁量权，为当地经济发展，出台了大量的税收优惠文件或者区域性政策，但损害了税法的严肃性和统一性。

建议尽快明确针对新型合伙企业和新型合伙人的税务政策规定，做到全国统一标准，使企业在公平的市场条件下竞争，同时也可以减少企业的涉税风险。

## 三、代持股的税务规定

因《公司法》对于股东人数的限制规定，目前对于代持股现象在实际生活中比较普遍，但是具体文件仅有 2011 年的《国家税务总局关于企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 第 39 号）发布。针对代持股重复征税问题，该文件提供了两种解决办法：

第一是对因股权分置改革造成原由个人出资而由企业代持有的限售股，企业在转让时，按企业转让上述限售股取得的收入，应作为企业应税收入计算纳税。依照本条规定完成纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人时不再纳税。

第二是依法院判决、裁定等原因，通过证券登记结算公司，企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的，不视同转让限售股。第一种方法是对于代持股只在企业层面征收一道企业所得税，向个人股东分配不再征收个人所得税，从而解决重复征税问题。

但国家税务总局公告 2011 第 39 号还规定，适用该处理方法的前提是“因股权分置改革造成原由个人出资而由企业代持有的限售股”，其他情况的代持股不

能按这个办法处理。第二种方法是还代持股的本来面目,即通过法院判决或裁决,将代持股还原到个人名下,同时在还原环节,企业层面不作为股权转让处理。

但是,法院判决或裁决的方式,往往发生在特殊的法律纠纷下,并非所有的代持股问题都可以通过这种途径解决。对于其他的代持股情况,目前各地税企争议很普遍,因代持者和被代持者的税务机关不同,各地出于税源利益以及目前情况下税收政策上的空白,很多代持股者和被代持者均被当地税务机关要求确认投资收益所得,导致双重纳税,不符合税法“一事不两税”精神,增加了企业负担。

建议税务总局尽快明确一般情况下的企业代持股的纳税问题操作和相关政策,便于各地统一政策,平衡企业税负,也为企业创造出良好的投资环境。

#### 四、关于或有对价触发补偿机制的会计和税务处理不明确

近年来在股权收购中出现了一种新型的支付方式,即在收购股权时不再仅仅是支付固定的价格,而是包含或有对价的补偿形式。即根据被收购企业未来几年的净利润是否达到一定的预期值而增加或退回一定的款项作为初始股权收购金额的对价补偿,从而引发财务和税务处理等一系列问题。

例如企业未来几年的净利润未达到预期值,则原股东需退回一部分当初收到的股权转让款作为对价补偿。在这种情况下,如原股东是法人单位,是否可以作为当期损益处理并税前扣除?如原股东为个人,是否可以退回相应比例当初所缴纳的个人所得税?反之亦然。而对于公司现任股东而言,收到这笔款项后财务和税务应如何处理目前也都没有明确。

建议对这种新型的股权支付模式尽早在财务处理和税务政策上给予明确,也有利于鼓励市场的创新和企业间并购行为的进一步市场化发展。

#### 五、总分机构汇总纳税问题

为平衡各地利益,自2008年开始,根据《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法〉的通知》(国税发[2008]28号)和《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法〉的公告》

(国家税务总局公告2012年57号)规定,对于跨省市总分机构,企业在按季度缴纳所得税和年终汇算清缴时需要根据三项因素在总机构和分支机构分别缴纳企业所得税,增加企业工作量,造成企业经营成本的增加。

实际上在2008年之前,对于跨省市总分机构只需要在总机构所在地缴纳企业所得税,分支机构无需在分支机构所在地缴纳。但往往总机构集中于大城市,分支机构集中于中小城市,造成各地税源不均。

为平衡各地利益,自2008年开始,根据国税发[2008]28号文规定,对于跨省市总分机构,企业在按季度缴纳所得税和年终汇算清缴时需要根据三项因素在总机构和分支机构分别缴纳企业所得税。三项因素的计算较为复杂,企业无法做到一目了然,分配后还需要在企业的总分机构分别缴纳,费时费力,增加企业负担和成本,同时也为各地的交通堵塞做出了一定贡献。

目前集团化企业形式越来越普遍,税务机关的管理模式也应相应改变,建议修改相关规定,统一由企业在总机构所在地缴纳企业所得税。税务机关可以全国联网,根据税务机构内部测算的一定比例自行在各地的总分机构之间分配税源。

#### 六、印花税暂行条例及其实施细则的暂行时间过长的问题

目前,印花税采取的是列举法,即根据条例所列举的合同性质贴花。但是《合同法》是1999年颁布并在2007年重新修订,很多合同形式是1988年以后才出现的经济行为。特别是近年来随着互联网技术的兴起,新业务、新行业、社会新

工种不断出现。由于两者的不配套，导致很多新型业务是否贴花各地规定迥异，税局自由裁量权较为随意。

因此建议重新修订印花税法，特别是对于近几年大量的新型业务明确属性和性质，以便于税企印花政策的把握。

### 七、会计师事务所股东的任职年限

目前财政部规定成为会计师事务所股东的任职年限是CPA需连续执业满5年以上，该规定明显过于苛刻，不利于优秀人员的尽快加入。目前其他中介机构例如税务、评估、造价等规定都是具有相应执业资格且连续执业满3年即可。实际上最初会计师事务所股东的任职年限也是连续执业满3年，后来是因为80年代末至90年代初未经考试直接评审通过人员过多以及95—96年两师合并等原因导致会计中介市场一度混乱才调整到5年。

由于前几年会计师事务所工资过低导致很多优秀的人离开这个行业，目前财政部推进事务所向特殊普通合伙企业过渡需要大量年富力强、经验丰富的人进入该行业，建议财政部修改事务所股东的任职年限，可以考虑采取类似于审批证券事务所CPA人数一样区分考试通过者和考评通过者，对于考试通过者的任职资格调整为连续执业满3年或者累计执业满5年，这样不仅可以和其他中介机构相统一还可以吸引更多的优秀人员加入进来。而对于考评通过者可以依旧执行原规定。

作者单位：中信国际招标有限公司

## “营改增”后企业“混搭”业务的财税处理

葛长银/文

所谓“混搭”业务，就是指由不同税率、不同税种构成的企业经营业务。主要表现为以下几种“混搭”形式：

(1) 同一税种不同税率的“混搭”。

比如销售技术设备并同时提供技术服务的企业，销售技术设备适用17%的增值税税率，而技术服务则适用6%的增值税税率，由此形成增值税同一税种不同税率的“混搭”业务。这种“混搭”业务称为混业经营。

(2) 不同税种的“混搭”。

比如销售自产设备同时并提供安装服务的企业，销售设备适用17%的增值税税率，而安装服务适用3%的营业税税率，由此形成增值税和营业税不同税种的“混搭”业务。这种“混搭”业务称为混合销售。

(3) 其他形式的“混搭”。

“营改增”后，又出现了更为复杂的“不同企业或不同设备适用不同税率”的“混搭”，比如有形动产经营租赁业务，小规模纳税人适用3%的增值税征收率；一般纳税人则视“设备的新旧”而承担不同的税负——新设备即“营改增”后购买的进项税金已经抵扣的设备，出租收入按17%的税率缴纳增值税；旧设备即“营改增”前购买的进项税金没有抵扣的设备，出租收入可按简易办法即3%的征收率缴纳增值税。

必须强调的是，对于这些“混搭”业务，在实务中若处理不当，依据“就高不就低”的征收原则，“受伤”的总是纳税人。鉴于此，我们对这些“混搭”业务进行梳理，结合现行财税政策给出财税处理的建议，以期对相关企业提供指导或帮助。

## 一、混业经营的财税处理

一般纳税人企业同时经营适用不同增值税税率的业务，即为混业经营。混业经营在我国一般纳税人企业的主要表现形式为：

(1) 销售技术产品并同时提供技术服务，技术产品适用 17% 的增值税税率，而技术服务则适用 6% 的增值税税率；或以技术服务为主业，同时提供技术产品，也是混业经营。

(2) 销售产品同时提供运输服务，产品适用 17% 的增值税税率，而运输服务则适用 11% 的增值税税率。

(3) 从事运输服务的同时提供仓储服务，运输服务适用 11% 的增值税税率，而仓储服务则适用 6% 的增值税税率。

对于混业经营的适用税率，《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2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第一款明确规定（注：财税[2013]37号文自2014年1月1日起废止）：

试点纳税人兼有不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额，未分别核算销售额的，按照以下方法适用税率或者征收率：

1. 兼有不同税率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

2. 兼有不同征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用征收率。

3. 兼有不同税率和征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

对于混业经营的适用税率问题，税收政策是明确的：各种业务收入必须分别核算，否则“从高适用税率”。

我们想提醒混业经营企业的是：

(1) 混业经营的业务，光分开核算还不行，你还应到当地税局做个备案，把你涉及的混业经营项目表述清楚，在这个基础上再分开核算，才能适用不同的税率，避免“从高适用税率”的风险。

(2) 若混业经营的业务规模较小，例如销售产品同时提供运输服务，其运输服务收入没有达到 500 万元，可以考虑把运输部门分拆出去，成立一个小规模纳税人的运输公司，就可适用 3% 的增值税征收率。

(3) 对于混业经营的各项业务，在实务上如果不易划分，或划分不清楚，建议对这些业务进行分拆，成立不同的公司，包括小规模纳税人企业，以便享受低税率的优惠政策，同时防范涉税风险。

## 二、混合销售的财税处理

一个纳税主体的增值税业务和非增值税业务，若同时对着同一个客户，就属于混合销售。比如销售空调和安装空调，是“谁买空调就到谁家安装”，必定同时对着同一个客户，这就是混合销售，销售空调收入和安装收入都要按增值税最高的税率 17% 纳税。

我们对兼营的定义是：一个纳税主体的增值税业务和非增值税业务，不一定同时对着同一个客户，就属于兼营。比如销售设备与广告设计，购买设备的客户不一定需要广告设计，不买设备的客户也不一定不需要广告设计，“销售设备”与“广告设计”这两项业务，不一定同时对着同一个客户，“营改增”前就属于

兼营，销售设备适用17%的增值税税率，广告设计适用5%的营业税税率；“营改增”后，销售设备依旧适用17%的增值税税率，而广告设计则适用6%的增值税税率。二者的关系也从“兼营”变成了“混业经营”。

“营改增”前，跟随货物销售并发生的属于营业税征收范围的技术服务、运输服务等等业务，都属于混合销售；“营改增”后，技术服务、运输服务都适用了增值税，也就自然从混合销售转为混业经营。随着“营改增”的扩围，混合销售的“圈子”越来越小了，甚至会消失。

在目前的企业行为中，混合销售主要表现为销售设备并同时提供建筑劳务——安装服务属于建筑劳务——销售设备收入适用17%的增值税税率，安装服务收入本应适用3%的营业税税率，但因为是混合销售，原则上从高适用17%税率。

但税法对“销售自产货物并同时提供建筑劳务的行为”例外。

《增值税暂行条例实施细则》第六条明确：纳税人的下列混合销售行为，应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额，并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税，非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税；未分别核算的，由主管税务机关核定其货物的销售额：

- (一) 销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为；
- (二) 财政部、国家税务总局规定的其他情形。

其实就对“销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为”这一条，要求“应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额”，即对企业销售自产设备同时又自己提供安装服务的行为，设备收入适用17%的增值税税率，安装服务收入适用3%的营业税税率。这对纳税人来说，是个为数不多的利好政策。

我们对此的建议是：

(1) 销售自产设备并提供安装服务，要在合同上明确设备收入和安装收入的金额，并分别开具发票，分开核算；若混在一起，依据税法要“由主管税务机关核定其货物的销售额”。

(2) 销售外购设备并同时提供安装服务不适用这一条款，设备收入和安装收入均要按17%的增值税税率纳税。但若通过“购买配件组装”等方式，外购设备就变成了自产设备，可适用这条优惠政策。

(3) 若外购设备无法组装，可以考虑把安装业务分拆出去，成立安装公司，以适用3%的营业税税率，减轻纳税成本。

等“营改增”扩展到建筑行业，安装服务预计将适用11%的增值税税率，存在于“销售设备并同时提供安装服务”领域的这种混合销售行为，就变成了混业经营，也就可以通过到当地税局备案的方式，分别适用不同的增值税税率了。

### 三、有形动产经营租赁的财税处理

财税[2013]106号文对有形动产租赁进行了表述：

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。

有形动产融资租赁，是指具有融资性质和所有权转移特点有形动产租赁业务活动。即出租人根据承租人所要求的规格、型号、性能等条件购入有形动产租赁给承租人，合同期内设备所有权属于出租人，承租人只拥有使用权，合同期满付清租金后，承租人有权按照残值购入有形动产，以拥有其所有权。不论出租人是否将有形动产残值销售给承租人，均属于融资租赁。

对于有形动产融资租赁，现行税收政策是：经人民银行、银监会、商务部批准经营融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，提供有形动产融资租赁服务，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。

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。

我们侧重探讨有形动产经营性租赁涉及的财税问题。

有形动产经营性租赁主要表现为机器设备租赁和交通运输工具租赁。“营改增”前，这种租赁行为适用 5% 的营业税税率；“营改增”后，则适用 17% 的增值税税率。税率提高了 12 个百分点，居这次“营改增”税率调整比例之最。也许是政策的制定者感觉“下手太重”，在 2013 年 8 月 1 日开始执行的财税[2013]37 号文附件 2 第一条第七款中，出台了“新旧”有形动产租赁分别适用增值税税率和增值税征收率的规定：

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。

财税[2013]106 号文对上述规定未作修订。也就是说，有形动产比如机器设备，是 2013 年 8 月 1 日之前购买的，且进项税金没有抵扣，其租赁收入可以按 3% 的增值税征收率纳税；机器设备是 2013 年 8 月 1 日之后购买的，进项税金也抵扣了，其租赁收入就要按 17% 的增值税税率纳税。

我们对此的提醒是：

(1) 有形动产经营性租赁，收入适用 17% 增值税税率的“新设备”，其修理用配件的进项税金也可以抵扣；但按 3% 增值税征收率纳税的“旧设备”，其修理用配件的进项税金不能抵扣，必须分开核算。任何投机取巧的行为，在越来越严密的税控体系下，最终“受伤的总是你”——那些投机取巧的人。

(2) 在一个工商企业里，若有有形动产经营性租赁的业务不是主业且收入相对较少，建议对这些业务进行分拆，成立小规模纳税人企业，享受 3% 的增值税征收率，可以有效地减轻纳税成本。

(3) 对于汽车租赁行业，要分具体情况归属行业，以适用不同税率：若是纯粹的租车行为，不带司机，则属于有形动产经营租赁，“新车”适用 17% 的增值税税率，“旧车”适用 3% 的增值税征收率；若是带着司机把车租赁出去，则应属于提供交通运输业服务，适用 11% 的增值税税率（小规模纳税人适用 3% 的增值税征收率）。

由此可见，适用 3% 增值税征收率的小规模纳税人企业，在有形动产经营性租赁方面，税负是相对轻的；而事实上“营改增”最大的受益者，也正是广大的小规模纳税人企业。

作者单位：中国农业大学经济管理学院

## 对我国股息红利所得税政策的思考

董琳/文

### 一、股息红利税税收政策的背景

股息红利税是指以个人投资者从上市公司取得的股息红利为计税基础，按一定比例征收的一种个人所得税。近年来，我国一共对股息红利税进行过两次调整，分别发生于 2005 年与 2013 年。

2005 年 6 月之前，个人股息红利税在我国的征收率是 20%。为了引导公司加大分红力度，2005 年 6 月，财政部、国家税务总局规定，从上市公司取得的股

息红利个人所得税暂减按所得的 10%征收。Chun Fei Wang 和 Yunnan Guo (2011) 搜集了我国 2003~2007 年 A 股市场上市公司股利等相关数据,通过实证研究发现,2005 年降低股息红利税税基后,公司支付的股利有所提高,而且可交易个股数量越多的公司,其发放的股利也就越多。证明了 2005 年新政策出台后实现了目标,即增加公司分红力度。

2012 年,为了利用税收政策的杠杆作用,引导投资者长期持有股票,同时使高派红公司受到市场的更多关注,财政部宣布自 2013 年 1 月 1 日起,对个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票,股息红利所得按持股时间长短实行差别化个人所得税政策。具体内容为:持股一个月以内的,税负为 20%;持股一个月至一年的,税负为 10%;持股超过一年的,税负为 5%。

2013 年启动差额征税,一方面可以引导投资者延长持股时间,鼓励长期投资,有益于稳定市场价格,可以降低投资发生损失的可能性,使得投资收益更加稳定可观;另一方面截止到 2013 年,在沪深交易所开户的个人投资者近 9000 万人,其中 50 万元人民币以下投资者完成的交易约占股票交易总量的 60%,通过税收政策对个人投资者行为进行引导,可以更好的对资本市场进行管理。

## 二、新政策存在的问题

虽然新政策的出台有其自身明确目标,但是在实施过程中仍存在问题:

### (一) 没有从根本上解决股息红利税双重征税的问题

虽然 2005 年调低了股息红利税的计税基础,降低了股息红利税应纳税额,但是依然存在征收企业所得税后加征个人所得税。2013 年新政策旨在利用税收政策的杠杆作用,引导投资者长期持有股票,同时高派红公司将受到市场的更多关注,但是并没有涉及解决双重征税的问题。只要有股息红利税的存在,就不能从根本上解决双重征税的问题。而双重征税的存在,更加重了投资者的税负,减少了其投资收益。

### (二) 投资者对新政策并不敏感,新政策对市场没有太大影响

长期持有股票所带来的影响之所以较小,原因如下:一方面,虽然长期持有可以给投资者带来税收方面的优惠,但是如果投资者所持有的股票没有发展前景,或股票组合不够合理,那么投资者会在优惠期限到达之前就卖掉股票或股票组合。如果选错了股票,不管长期持有股票是否会带来减税的好处,投资者都会卖掉股票,而不会受税收政策的影响。另一方面,与西方发达国家的成熟资本市场相比,我国资本市场与之有很大区别。西方资本市场是长期温和的“牛市”,而我国从 2008 年至今,一直是处于“熊市”状态。在低迷的“熊市”中,长期持有股票是不理性的,投资者更多的会进行短线投资,或是将资金投资于股票市场以外的市场,以避免被“熊市”套牢。

### (三) 差别征税不利于投资者及时获取信息,继而不能及时调整投资决策

2013 年差别征收股息红利税旨在引导投资者长期持有股票,减少短期卖空交易。诚然,短期交易存在一些弊端,例如,其违反“三公”原则,即“误导投资者,侵害投资者合法权益;造成异常波动,扰乱市场秩序;助长投机,影响市场健康发展”,而且还使得投资者缴纳大量佣金,提高了投资成本。

### (四) 新政策的出台会减少投资者获得的股息红利

根据税收资本化的观点,如果税收减免的力度过小,股息红利税仍处于较高水平,那么股东和公司就不会愿意进行股利分红,转而采取其他模式进行分红,如留存收益转增股本等。这样,不管税收政策再如何调整,都不能激励公司进行较大规模的分红。

值得注意的是,随着我国资本市场的逐步发展,机构投资者已成为主要投资者。公司分红有70%都分给了机构投资者,只有30%左右分给了散户投资者。新股息红利税政策的出台还是在散户投资者所得的小部分红利中再分走部分红利,无疑是给散户投资者雪上加霜。相对于机构投资者所试用的股息红利税政策,即符合一定条件的居民企业之间股息红利可享受免税政策,散户投资者短期持有股票所付出的成本进一步加大。该政策不利于保护中小投资者的投资收益。

### 三、建议

针对以上存在的几点问题,提出以下几点建议:

(一)为了解决双重征税的问题,政府相关部门应取消股息红利税

2005年降低股息红利税的税率,取得了较为明显的效果,一定程度上验证了传统观的结论,即较高的股息税率会降低投资收益,进而会抑制投资的积极性,而且企业还会减少股利的发放。如果降低或免除股息税率,则会刺激投资,提高投资收益,企业发放股利的积极性也会增强。因此,作者认为可以继续降低股息红利税,或直接取消股息红利税的征收。因为征收股息红利税本质是一种双重征税,既加重了纳税人的税负,也降低了企业发放股利的积极性。

(二)提高投资者的投资水平

要采取多种形式针对股票、基金等金融产品的选取和风险控制等知识开展教育培训活动,而且还要定期对其效果进行评估,根据实际情况及时调整教育方式。相关研究表明,如果股票选取不恰当,即使税收优惠较多,也不能阻止投资者在短期内进行股票的抛售。所以,为了引导投资者进行长期投资,应先对投资者进行辅导,帮助投资者选择发展潜力巨大的股票和恰当的投资组合。

(三)相关部门应出台更多优惠政策,鼓励公司加大分红力度

2005年的政策调整,对于公司加大力度进行分红起到了很好的促进作用。而2013年新政策规定,只有在投资者持有股票的额时间达到一定长度时,才能享受低税率,这就为提高公司分红积极性增加了另一项时间条件,可能会使得公司分配股利的积极性有所下降。对此,相关部门可以针对分红力度较大的公司出台一些优惠政策,例如企业所得税的优惠、资格审查条件的放宽等,在股息红利税之外,开辟新的鼓励方案,提高公司分红的积极性。

(四)完善公司的股利政策

公司股东大会和董事会应认真分析公司经营发展状况、内外部融资能力及宏观情况,科学制定股利政策,加大分红力度,防治“圈钱”现象的出现。政策制定后,还要做出具体安排,确定分配依据和比例,增强分红的透明度。政策一经制定,不能随意更改。如遇特殊情况,则应该按照相关规定公开说明变更原因,以及公布更改后的股利政策。

(五)提高市场透明度,减少信息不对称

2013年新政策目的在于鼓励投资者进行长线投资,一定程度上抑制了短期交易,这可能会加剧市场信息的不对称性,降低市场质量。政府相关部门应出台规定,严厉打击操纵市场、内幕交易等违反法律法规的违法行为,加大对行为主体的查处和披露。同时也可缩短企业披露重大交易和重大事件的时间;降低重大资产交易的衡量标准;增强违反信息披露要求的惩罚力度等。

作者单位:中南财经政法大学会计学院

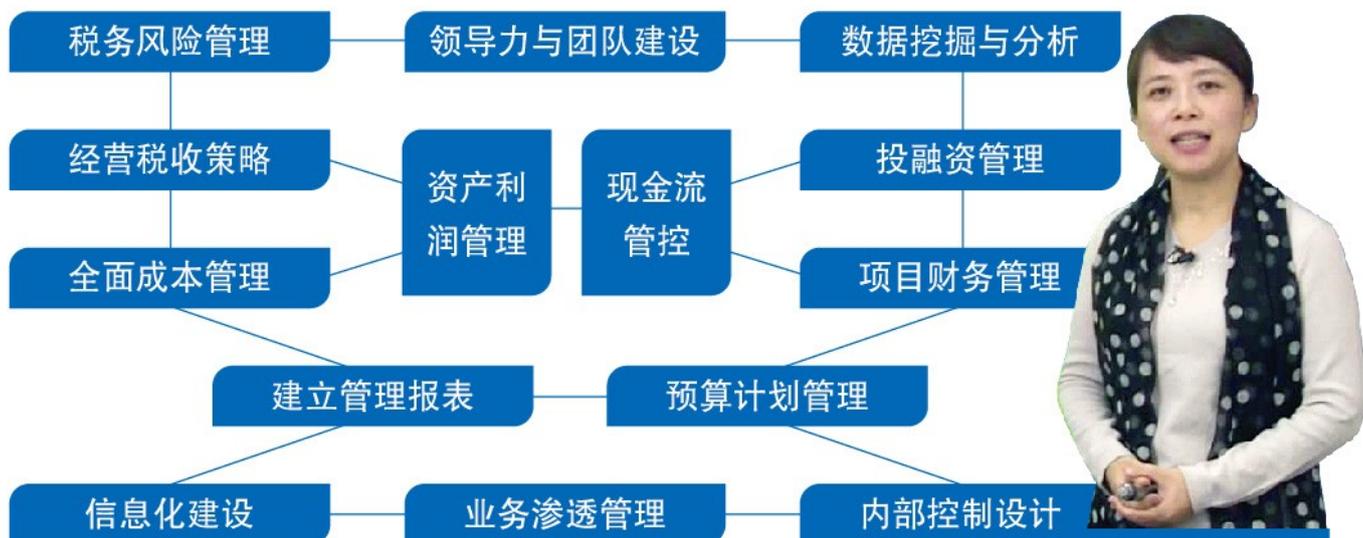


# 财务经理 “6天三级跳” 核心管理能力特训班

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。



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