

财税月刊

2014年5月
总第108期

FINANCE & TAX

中华会计网校 主编
www.chinaacc.com

长期股权投资：新准则适用范围缩小

软件企业增值税退税的所得税筹划

融资租赁实际税负计算方法



会员专刊

卷首语

亲爱的读者：

《财税月刊》2014年5月刊与您见面了！经过年初繁忙的会计人由春入夏，欢度五一小长假，沾衣欲湿杏花雨，吹面不寒杨柳风，下面我们就来盘点一下财税行业近期的三大风向吧！

一是“便民之风”。今年全国税务机关的“便民办税送春风”活动，不仅仅有宣传意义，而是有很多具体的政策和措施来保障，使税务机关在征管的同时更注重服务。本期“业界动态”就重点刊登了国家税务总局要求全面推行首问责任制的最新动向。

二是“创业之风”。随着国家对小微企业和民间创业的支持力度不断加大，各种新的税收优惠和扶持政策纷纷出台，并且还强调不得以任何理由变相设置审批关卡。小微企业和民间创业迎来了政策的高度呵护期，相关新政也值得我们去解读和运用。

三是“减负之风”。今年以营改增为代表的税制改革将加速推进，此前营改增在两年多时间里已经累计减轻企业负担2203亿元，而今年将新增几大重点行业，相信不久后就会出台，到2015年将基本完成全面营改增，企业应高度关注最新动向。

在本期的“纳税辅导”、“账务处理”、“税收筹划”等栏目中，都是关于以上三大风向的实务文章，并且还有《融资租赁实际税负计算方法》、《长期股权投资：新准则适用范围缩小》等会计类新文章，结合新热点介绍新方法，帮您做好实务工作。

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】	4
国家税务总局要求全面推行首问责任制	4
三部委联合出台促进创业就业税收新政策	5
金融服务“三农”税收支持政策将延续	5
税总：不得以任何理由变相审批小微企业	5
新环保法增加有关税收政策规定	6
我国营改增已累计减税 2203 亿元	6
【法规解读】	7
完善支持重点群体创业就业税收政策答问	7
税总解读税收政策：公平赋税惠及百姓	9
委托投资受益所有人判定规则明确	10
【纳税辅导】	12
确定清算单位：土地增值税清算关键环节	12
金融商品转让收入应申报缴纳营业税	13
注销时留抵增值税不予退税	14
注册资本登记制度改革对税收征管有哪些影响	14
包装物租金能否作为三费扣除基数	16
6 种情况下企业所得税收入小于增值税收入	16
【账务处理】	18
企业视同销售行为的会计处理	18
融资租赁实际税负计算方法	19
汇算清缴应注意会计准则与税法差异	20
从最终控制方的角度核算初始投资成本	22
小型微利企业所得税会计处理	25
长期股权投资：新准则适用范围缩小	26
【纳税筹划】	28
科学谋划顺利渡过“营改增”阵痛期	28
资产重组中代偿债的企业所得税处理	31
小微企业所得税优惠之税事提示	33
营改增：10 项优惠政策纳税人最关注	35
代开票小微企业如何享受税收优惠	37
软件企业增值税退税的所得税筹划	38
【热点咨询】	39
未支付货款能否抵扣进项税额	39
亏损企业工资是否可加计扣除	40
盘盈固定资产折旧能否扣除	40
直接减免的增值税账务处理	40
能否携带空白发票跨区域开具	41
租赁环保设备是否减免所得税	42
【专家视点】	42
铁路集团公司实施“营改增”的难点及对策探析	42
我国个人所得税法的制度不足及改革视角	45

【业界动态】

国家税务总局要求全面推行首问责任制

4月25日,国家税务总局发出通知,决定在全国税务系统全面推行首问责任制,明确提出首位接洽纳税人办理涉税事项的税务人员,必须对纳税人所办事项负责到底,确保纳税人话有人听、惑有人解、事有人办。

国家税务总局纳税服务司负责人介绍说,首问责任制是规范税务机关为纳税人办理或有效指引纳税人完成办理涉税事项的制度。总局通知从首问责任人、适用范围、责任部门、办理原则及标准和后台支撑等方面,对首问责任制的内容作出了具体规定,以下几个方面值得关注:

——受理纳税人涉税事项,首问责任人要负责到底。受理涉税业务办理、涉税业务咨询、纳税服务投诉和税收工作建议等,都要纳入首问责任制的业务范围,检举税收违法行为和举报干部违法违纪行为及信访事项按专门规定处理。纳税人以来访、电话和网络等方式咨询、办理涉税事项时,首问责任人要认真了解纳税人需求,做到及时办理或有效指引。

——职权范围内事项限时办结,职权范围外事项准确引导。首问责任人承接属于职权范围内的涉税事项,资料齐全且符合法定条件的,能当场办结的要当场办结,不能当场办结的要依法、依规承诺限时办结或答复;资料不齐全或不完全符合法定条件的,要一次性告知所有办理要求或不予办理的理由、依据等。承接属于职权范围外的涉税事项,首问责任人要将纳税人指引到相关的承办部门负责办理,税务机关职责范围之外的要向纳税人详细说明并给予必要的帮助。

——文明规范服务,依法、依规办理首问事项。首问责任人受理纳税办理涉税事项时,要礼貌热情,认真听取、详细了解纳税人需求,依法、依规办理首问事项,不得推诿、敷衍或者拒绝。

——跟踪问效承办情况,责任不落实将受追究。各级税务机关要加强对首问责任制落实情况的监督检查,将首问事项的办理情况纳入绩效考核,对不按规定履行首问责任和办理首问事项的单位和个人严肃追究责任。纳税人对税务机关及其工作人员违反本制度规定的行为,有权监督并投诉。

通知要求各级税务机关要把首问责任作为践行“三严三实”,落实总局提出“三个服务、三个实在、三个禁止”要求的重要抓手;细化措施,稳步推进,形成立得住、行得通和管得好的首问责任制推行、管理、考核和督促机制;狠抓落实,注重长效,通过纳税人意见征集、明察暗访和绩效考核等方式,加强对首问责任制落实情况的督促检查,确保首问责任制落实到位,取得实效。

国家税务总局纳税服务司负责人表示,全面推行首问责任制,是税务系统深入开展“便民办税春风行动”,最大限度规范税务人、最大限度方便纳税人的又一重要举措。自1998年总局首次提出要在办税服务厅推行首问责任制以来,各地税务机关积极探索和推广,切实提高了办税效率,得到纳税人和税务人员的广泛认同。这次总局出台的首问责任制度,明确内容,统一标准,在税务系统全面推行,将大力推进管理创新,全面提升税务机关的纳税服务水平和办事效率。

三部委联合出台促进创业就业税收新政策

财政部、国家税务总局、人力资源和社会保障部 29 日联合下发未来 3 年支持创业就业税收政策,其中失业人员自主创业每户每年可最高减税 9600 元,企业每吸纳一名失业人员就业每年可最高减税 5200 元。

此次新出台的政策主要从鼓励自主创业和吸纳就业两方面给予税收优惠,将现行政策优惠期延长 3 年至 2016 年 12 月 31 日,并扩大了受益人群范围,取消了行业限制,并加大了减税力度。

如在鼓励自主创业方面,原先规定持《就业失业登记证》人员从事个体经营者,每户每年可按 8000 元为限额扣减其当年实际应缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加和个人所得税。在此基础上,新政策将税率为 2% 的地方教育附加纳入减扣范围,并增加“地方政府可根据情况最高上浮 20%”规定,即最高可扣减 9600 元。

鼓励吸纳就业方面,新政策调整了享受税收政策的人员范围,凡招用登记失业一年以上人员均可受益,取消了享受税收优惠政策的行业范围限制。减税力度上除将地方教育附加纳入减扣范围外,将原先 4000 元减扣定额标准地方可“上下浮动 20%”调整为“最高可上浮 30%”,即企业吸纳一名失业人员每年最高可减扣 5200 元。

金融服务“三农”税收支持政策将延续

4 月 24 日国家税务总局消息,财税部门出台了系列税收政策支持农村金融发展。目前在这些政策中,有部分企业所得税优惠政策已到期,财政部、税务总局正在抓紧研究相关事宜,延续金融服务“三农”税收支持政策。

在企业所得税方面,2013 年 12 月 31 日到期的所得税优惠政策包括:准予金融企业涉农贷款和中小企业贷款中的损失类贷款等按会计规定全额税前扣除贷款损失准备金。对金融机构农户小额贷款利息收入,对保险公司为种植业、养殖业提供保险业务取得的保费收入,在计算应纳税所得额时,按 90% 比例减计收入。

除了所得税支持政策以外,目前正在实施的还有营业税优惠政策,如对农村信用社、村镇银行、农村资金互助社、由银行业机构全资发起设立的贷款公司、法人机构所在地在县及县以下地区的农村合作银行和农村商业银行的金融保险业收入减按 3% 的税率征收营业税等。

税总:不得以任何理由变相审批小微企业

国家税务总局近日发出通知,要求税务部门贯彻落实小型微利企业所得税优惠政策,明确对小型微利企业享受企业所得税优惠政策一律实行备案管理,不得以任何理由变相审批。

就小微企业所得税年应纳税所得额提高到 10 万元后减半征收企业所得税的政策落实,税务总局提出,要将宣传贯彻落实小型微利企业所得税优惠政策纳入“便民办税春风行动”,充分利用广播、电视、网络、短信和 12366 热线,多渠

道、多平台、多视角宣传小型微利企业所得税优惠政策内容、办税流程、申报要求、管理方式，特别是要加强核定征税小型微企业允许享受优惠政策的宣传。

优化纳税服务，规范管理流程。规范资料受理，不得要求小型微利企业额外报送报表资料；针对政策落实中可能存在的情况，规范管理流程，简便办税程序，做好优惠政策落实工作；及时修订纳税申报软件，自动判定企业是否符合条件，让企业及时享受所得税优惠政策。

采取有效措施，完善后续管理。汇算清缴事中事后及时掌握小型微利企业享受优惠政策情况，未享受的及时办理退税或抵减税款手续。

新环保法增加有关税收政策规定

4月24日，十二届全国人大常委会第八次会议表决通过了修订后的《中华人民共和国环境保护法》。同日，习近平签署中华人民共和国主席令，公布修订后的环境保护法，自2015年1月1日起施行。

据了解，修订后的环境保护法对支持和促进环境保护的税收制度作出原则性的规定，其中，特别对征收环境保护税问题作出规定。这也是环境保护法自1989年颁布实施以来，首次通过修法在该法条文中增加有关税收的规定。

修订后的环境保护法第二十一条规定，国家采取财政、税收、价格、政府采购等方面的政策和措施，鼓励和支持环境保护技术装备、资源综合利用和环境服务等环境保护产业的发展。第二十二条规定，企业事业单位和其他生产经营者，在污染物排放符合法定要求的基础上，进一步减少污染物排放的，人民政府应当依法采取财政、税收、价格、政府采购等方面的政策和措施予以鼓励和支持。第四十三条中规定，依照法律规定征收环境保护税的，不再征收排污费。

我国营改增已累计减税 2203 亿元

国家税务总局货物和劳务税司司长杨益民在4月22日举行的新闻发布会上透露，今年一季度营改增减税375亿元，扩大试点工作正在抓紧准备。2012年1月1日实行营改增试点以来，全国已累计减税2203亿元。

截至2014年一季度末，全国纳入营改增试点的纳税人企业共298.14万户（其中增值税一般纳税人55.37万户，占18.57%；小规模纳税人242.77万户，占81.43%），去年底新增25.64万户，其中交通运输和部分现代服务业新增23.78万户，新纳入试点的铁路运输和邮政业1.86万户。试点纳税人共申报增值税544.47亿元，其中一般纳税人478.05亿元，占87.8%；小规模纳税人66.42亿元，占12.2%。

据最新统计，今年一季度全国因实施营改增而减税375亿元。杨益民称，营改增是财税体制改革的“重头戏”，今年以来全国税务机关在继续做好交通运输和部分现代服务业营改增试点工作的同时，顺利实施今年1月1日新纳入的铁路运输和邮政业营改增试点，目前整体运行情况良好。

杨益民表示，国家税务总局将与财政部一起做好上半年电信业营改增试点的准备工作，并抓紧制定在生活服务业实施及在建筑业和不动产开展营改增试点的方案；同时还将密切关注试点运行情况，确保营改增顺利推进。

【法规解读】

完善支持重点群体创业就业税收政策问答

为进一步促进高校毕业生、就业困难人员等重点群体创业就业，扶持小微企业发展，根据4月16日国务院常务会议精神，财政部、国家税务总局和人力资源社会保障部近日联合印发《关于继续实施支持和促进重点群体创业就业有关税收政策的通知》（财税〔2014〕39号，以下简称《通知》），延续并完善了支持和促进创业就业的税收政策。为便于公众更好地理解《通知》的主要内容和精神，财政部税政司、国家税务总局政策法规司、人力资源社会保障部就业促进司负责人接受了记者采访。

1. 问：请简要介绍一下我国现行支持和促进创业就业的税收政策。

答：就业是民生之本。党中央、国务院高度重视就业工作，坚持实施就业优先战略和积极的就业政策。财税部门按照党中央、国务院的部署，充分发挥税收职能作用，出台实施了一系列包括促进下岗失业人员、残疾人等重点群体就业以及扶持中小企业特别是小微企业发展等有利于促进创业就业的税收政策。

一是支持和促进重点群体创业就业税收政策。对登记失业半年以上的人员、毕业年度内高校毕业生以及零就业家庭、享受城市居民最低生活保障家庭劳动年龄内的登记失业人员从事个体经营的，在3年内按每户每年8000元为限额依次扣减其当年实际应缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加和个人所得税；符合条件的企业招用下岗失业人员以及享受最低生活保障且失业1年以上的城镇其他登记失业人员的，在3年内按实际招用人数予以定额（每人每年4000元，可上下浮动20%）依次扣减营业税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税优惠。上述政策已于2013年底到期，国务院常务会议决定延长至2016年12月31日，并加以完善。

二是安置残疾人就业税收政策。按实际安置人数，限额即征即退增值税或减征营业税（具体限额最高每人每年3.5万元）；在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，可以在计算应纳税所得额时按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除；可减征或免征城镇土地使用税，对出租房产在免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。

三是扶持中小企业特别是小微企业发展，吸纳和促进就业。对符合条件的小型微利企业给予减按20%的税率征收企业所得税；在对年应纳税所得额低于10万元（含10万元）的小型微利企业减按20%税率缴纳企业所得税的基础上，其所得减按50%计入应纳税所得额；降低增值税小规模纳税人的征收率（自6%和4%统一降至3%）；统一并提高了增值税和营业税的起征点（提高至2万元），对小微企业中月销售额不超过2万元的增值税小规模纳税人和营业税纳税人，暂免征收增值税和营业税；实施了金融企业中小企业贷款损失准备金税前扣除政策和符合条件的农村金融机构营业税优惠政策；免征了金融机构对小微企业贷款印花税；将符合条件的国家中小企业公共技术服务示范平台纳入现行科技开发用品进口税收优惠政策的享受主体范围等。上述税收政策既有力减轻了中小企业税收负担，又体现了国家对创业和促进就业的重视。

此外，对随军家属、自主择业的军队转业干部、退役士兵创业就业也给予了

税收扶持政策。

2. 问：此次完善支持和促进重点群体创业就业税收政策的主要内容是什么？

答：自 2014 年 1 月 1 日至 2016 年 12 月 31 日，继续实施《财政部国家税务总局关于支持和促进就业有关税收政策的通知》（财税[2010]84 号）所规定的税收优惠政策，同时完善了相关政策，进一步加大支持力度：（1）调整享受企业吸纳就业税收政策的人员范围，凡是在公共就业服务机构登记失业一年以上的人员均能享受税收优惠；（2）取消享受税收优惠政策的行业范围限制；（3）扩大扣减税费范围，将地方教育附加纳入扣减税费范围；（4）提高扣除额上限，对从事个体经营或企业吸纳就业的，除国家给予定额税收扣减外，地方政府还可按规定再给予比过去更大的税收优惠；（5）简化程序，将税收优惠政策管理由审批改为备案；（6）退役士兵就业税收政策参照上述原则执行。

3. 问：延续并完善支持和促进重点群体创业就业税收政策有哪些考虑？

答：支持和促进创业就业的税收政策于 2013 年 12 月 31 日执行到期。总的来看，该项政策对支持重点群体创业就业，促进社会稳定，推动经济发展发挥了积极的作用。

李克强总理在 2014 年的《政府工作报告》中指出，“就业是民生之本。坚持实施就业优先战略和更加积极的就业政策，优化就业创业环境，以创新引领创业，以创业带动就业”，并强调推动经济转型必须实现有就业的增长，这也是稳增长的关键，关系到经济增长的质量和效益。目前，我国就业结构性矛盾更加突出，高校毕业生等重点群体就业压力加大。根据就业形势和就业重点群体的变化，在落实好现行有利于就业税收政策及新出台的扩大小微企业税收优惠范围政策的同时，有必要继续实施并完善支持和促进重点群体创业就业的税收政策，加大对创业和就业的政策支持力度。

4. 问：享受支持和促进重点群体创业就业税收政策的重点群体有哪些变化？

答：1998 年，我国把下岗分流、减员增效和再就业作为国有企业市场化改革的重要内容，此后很长一段时间，下岗失业人员成为就业重点群体。2010 年对支持和促进就业税收政策进行调整时，扩大了享受自主创业税收优惠政策的人员范围，由原先的下岗失业人员和城镇少数特困群体扩大到纳入就业失业登记管理体系的全部人员，下岗失业人员、高校毕业生、农民工、就业困难人员以及零就业家庭、享受城市居民最低生活保障家庭劳动年龄内的登记失业人员等就业重点群体皆可涵盖在内。同时，将毕业年度内的高校毕业生也纳入了优惠政策体系。

此次政策调整维持上述自主创业税收优惠政策的人员范围不变，同时将企业吸纳就业税收政策的人员范围由国有企业下岗失业人员、国有企业关闭破产需要安置的人员、国有企业所办集体企业（即厂办大集体企业）下岗职工、享受最低生活保障且失业 1 年以上的城镇其他登记失业人员等四类群体，调整为在公共就业服务机构登记失业 1 年以上的人员。凡是在公共就业服务机构登记失业 1 年以上的人员均可同等享受税收优惠，取消了身份限制，有利于促进就业公平。

根据党的十八大、十八届三中全会以及 2014 年《政府工作报告》的精神，当前要做好以高校毕业生为重点的青年就业和农村转移劳动力、城镇困难人员、退役军人、淘汰落后产能职工就业。上述人员符合条件的，均可享受支持和促进重点群体创业就业税收政策。

5. 问：为什么要取消享受税收优惠政策的行业范围限制？

答：沿用下岗失业人员再就业税收政策的做法，原支持和促进就业税收政策对享受政策的行业范围做了除外规定，其中，对从事个体经营的，将建筑业、娱

乐业以及销售不动产、转让土地使用权、广告业、房屋中介、桑拿、按摩、网吧、氧吧排除在外；对企业吸纳就业的，将从事广告业、房屋中介、典当、桑拿、按摩、氧吧的服务型企业排除在外。新政策取消了上述行业限制，主要是考虑到就业重点群体发生了较大改变，适当增加行业范围，有利于扩大就业渠道，增强税收支持政策的针对性和有效性。

6. 问：为什么要扩大扣减税费范围？

答：按照原政策，从事个体经营税收政策的扣减税费依次是营业税、城市维护建设税、教育费附加和个人所得税，企业吸纳就业税收政策的扣减税费依次是营业税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税。原政策出台时，地方教育附加只有部分地方征收，因此未将其纳入扣减税费范围。考虑到当前各地已全面征收地方教育附加，为加大政策支持力度，在扣减税费中增加地方教育附加。

7. 问：为什么要提高扣除额上限？

答：考虑到我国区域发展不协调以及社会平均工资、物价上涨等因素，兼顾财政可承受能力，在维持从事个体经营每户每年8000元扣减限额和企业吸纳就业每人4000元扣减定额基数不变的前提下，适当调整限额（定额）浮动幅度，地方政府可按规定再给予比过去更大的税收优惠。具体为：在从事个体经营税收政策中增加“地方政府可根据情况最高上浮20%”的规定；将企业吸纳就业的扣减定额标准由“可上下浮动20%”调整为“最高可上浮30%”。

8. 问：为什么要简化税收优惠政策管理？

答：按照中央关于转变政府职能，减少行政审批的要求，将税收优惠政策管理方式由审批调整为备案减免税管理，符合条件的纳税人可自行享受税收优惠政策，事后向主管税务机关备案。

9. 问：为贯彻落实完善后的税收政策，下一步要做好哪些工作？

答：支持和促进重点群体创业就业税收政策的实施涉及财政、税务、人力资源社会保障、民政、教育等多个部门，各有关部门要积极主动地进行沟通，协调配合。要把大力支持和促进重点群体创业就业工作作为一项重要任务，加强领导，周密部署，主动做好政策宣传和解释工作，密切跟踪和关注税收政策的执行情况。

各地人力资源社会保障、教育等部门要加强《就业失业登记证》、《高校毕业生自主创业证》等凭证的审核发放，建立劳动者就业信息交换和协查制度，税务机关要做好税收优惠政策备案管理工作，确保政策落实到位。

税总解读税收政策：公平赋税惠及百姓

为进一步促进高校毕业生、失业人员等重点群体创业就业，我国出台政策延续并完善了支持和促进创业就业的税收政策。与原政策相比，新政策扶持力度加大，税务总局相关负责人4月27日对有关税收政策进行了详解。

取消行业限制

4月初召开的国务院常务会议决定将2013年底到期的支持和促进重点群体创业就业税收政策，延长至2016年12月31日，并提出举措对这一政策加以完善。

税务总局政策法规司巡视员丛明说，原政策对享受政策的行业范围做了除外规定，其中，对从事个体经营的，将建筑业、娱乐业以及销售不动产、转让土地使用权、广告业、房屋中介、桑拿、按摩、网吧、氧吧排除在外；对企业吸纳就

业的，将从事广告业、房屋中介、典当、桑拿、按摩、氧吧的服务型企业排除在外。“调整后的新税收政策取消了这些行业限制，为各市场主体提供公平、统一的税收环境，以充分发挥税收政策效力。”

取消人群限制

我国促进创业就业的税收政策主要内容包括：对失业人员从事个体经营的，按每户每年 8000 元为限额依次扣减其当年实际应缴纳的营业税等；对商贸企业、服务型企业、劳动就业服务企业中的加工型企业和街道社区具有加工性质的小型企业实体，招用登记失业一年以上人员，按实际招用人数予以定额依次扣减营业税等，定额标准为每人每年 4000 元，可上下浮动 20%。

根据原政策，企业享受税收优惠吸纳就业困难人员的范围包括国有企业下岗失业人员、国有企业关闭破产需要安置的人员、国有企业所办集体企业（即厂办大集体企业）下岗职工以及享受最低生活保障且失业 1 年以上的城镇其他登记失业人员四类群体。

“调整后的政策将上述四类群体统一调整为一类群体，即在公共就业服务机构登记失业一年以上的人员，进一步消除了就业领域的身份歧视，有利于突出企业吸纳就业税收政策的实效。”丛明说。

给予更大优惠

税务总局介绍，原政策规定，对就业困难人员从事个体经营，按每户每年 8000 元给予限额税收减免；对企业吸纳就业困难人员，给予每人每年 4000 元定额税收减免，各省可上下浮动 20%。调整后，规定除国家给予定额税收扣减外，地方政府还可按规定再给予比过去更大的税收优惠。

此外，原政策税费扣减范围包括营业税、城市建设维护税、教育费附加、个人所得税、企业所得税；调整后，在原有扣减税费的基础上，又增加了地方教育费附加。丛明还介绍：“目前国家对残疾人就业也实施了一系列税收政策，包括对安置残疾人的单位，实行由税务机关按单位实际安置残疾人的人数，限额即征即退增值税或减征营业税的办法等。下一阶段，将会同有关部门，完善促进残疾人就业税收政策，进一步加大政策支持力度。”

委托投资受益所有人判定规则明确

明确委托投资的界定，为非居民将自有资金直接委托给境外专业机构用于对居民企业的股权、债权投资；明确非居民提出享受税收协定待遇申请应向税务机关提供的资料；税务机关将区分所得类型分别处理非居民享受税收协定待遇申请。

4 月 23 日，税务总局出台《关于委托投资情况下认定受益所有人问题的公告》，界定了委托投资定义，明确非居民委托投资申请享受税收协定待遇应提供的资料，对不同情形资料审核后的处理方法，以及后续管理措施，使委托投资受益所有人判定标准得以清晰。公告将成为纳税人在委托投资情况下能否享受协定待遇更直接的法律依据，增加了确定性，将更好地保护纳税人的权益。

根据我国政府对外签署的避免双重征税协定，非居民委托境外投资机构投资居民企业股权、债权取得的收益，可以减轻或者免除按照国内税收法律规定应该履行的纳税义务，即不缴或少缴非居民企业所得税或个人所得税。

一般来说，非居民委托境外投资机构投资，受托方收取的费用或取得的报酬与投资收益无关，比如双方约定委托投资 100 万元，无论是赚钱还是亏损，都要

给投资机构5万元费用或报酬。税收政策规定,这种情况非居民可以申请享受协定待遇,减轻或免除纳税义务;但如果比如双方约定,非居民委托投资100万元,投资收益分成,亏损减少费用或报酬,则费用或报酬与投资收益有关,该部分费用或报酬不得享受税收协定待遇。

现在境外投资机构层层委托投资的情况比较普遍,比如甲公司收集众多非居民委托投资再委托乙公司,乙公司又把众多类似甲公司投资收集起来再委托丙公司,而最后由丁公司直接投资,然后逆向返还投资收益,每个层级受托方收取的费用或报酬到底与投资收益是否有关、谁是委托投资受益所有人比较难以界定,直接影响投资人是否享受税收协定待遇。

公告将“委托投资”界定为:非居民将自有资金直接委托给境外专业机构用于对居民企业的股权、债权投资,其中的“境外专业机构”指经其所在地国家或地区政府许可从事证券经纪、资产管理、资金以及证券托管等业务的金融机构。在委托投资期间,境外专业机构将受托资金独立于其自有资金进行专项管理。境外专业机构根据相应的委托或代理协议收取服务费或佣金。受托资金的投资收益和风险应由该非居民取得和承担。

公告要求,非居民就委托投资收益提出享受税收协定待遇申请,应向税务机关提供投资链条各方(包括该非居民、投资管理人或投资经理、各级托管人、证券公司等)签署的与投资相关的合同或协议,以及能够说明投资业务的其他资料,资料内容应包括委托投资本金来源和组成情况以及各方收取费用或取得所得的约定;投资收益和其他所得逐级返回至该非居民的信息和凭据,以及对所得类型认定与划分的说明资料;税务机关为判定受益所有人所需要的其他资料。

公告规定,税务机关审核非居民提交的资料后,将区分所得类型分别处理:如果投资收益的所得类型为股息或利息,该所得在逐级返回至该非居民的过程中所得性质未发生改变,且有凭据证明该所得实际返回至该非居民,则可以判定该非居民为该笔所得的受益所有人,能够享受税收协定相应条款规定的待遇;如果投资链条上除该非居民以外的各方收取的费用或取得的报酬与股息、利息有关,则该非居民不是该部分费用或报酬的受益所有人,该部分费用或报酬不得享受税收协定股息和利息条款规定的待遇;如果投资收益的所得类型为财产收益,或其他不适用受益所有人规则的所得类型,则应按税收协定相应条款的规定处理。

非居民或其委托代理人拒绝提供资料,或提供的资料不能区分非居民委托投资收益与投资链条上其他各方的报酬的,税务机关不予批准相应的税收协定待遇;非居民与投资链条上一方或多方形成关联关系的,应向税务机关提供关联交易定价原则、方法及相关资料。不提供资料或提供资料不足以证明相关联各方交易符合独立交易原则的,税务机关可拒绝给予相应的税收协定待遇。

税务机关将采取信息交换等方式,核实非居民或其委托代理人提供的凭据、所得类型认定与划分及其他相关证明资料的真实性和准确性。经核实与实际不符的已批准享受税收协定待遇的,撤销原审批决定,并按税收征管法和《非居民享受税收协定待遇管理办法(试行)》规定处理。

税务总局相关负责人介绍,由于非居民受益所有人身份申请需要提供资料较多,公告从方便纳税人的角度出发提出相应解决方案,符合协定股息或利息条款免税待遇规定的非居民,就其同一架构、相同的投资链条各方、相同的投资或协议取得的投资所得,可在三年内免于向同一主管税务机关重复提交受益所有人申请。但是非居民受益所有人身份信息发生变化应及时通知主管税务机关。

【纳税辅导】

确定清算单位：土地增值税清算关键环节

准确确定清算单位（项目）是土地增值税清算工作的关键环节。清算单位确定不同，会导致不同的清算结果。笔者根据文件出台的时间顺序，解析相关政策如下。

计算单位

土地增值税以纳税人房地产成本核算的最基本核算项目或核算对象为单位计算。

土地增值税暂行条例实施细则第八条：土地增值税以纳税人房地产成本核算的最基本的核算项目或核算对象为单位计算。

《房地产开发企业财务制度》：房地产成本核算的最基本的核算项目或核算对象，分为土地开发、房屋开发、配套设施开发、代建工程开发四类。

以上四类核算项目或核算对象划分作为土地增值税清算单位来计算土地增值税，可以整体项目来计算土地增值额、增值率和土地增值税额，以实现税负的正负相抵。

清算单位

土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。

《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）第一条：土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。

开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的，应分别计算增值额。对于土地增值税清算单位中，所称单位，指根据土地增值税清算工作的需要，按项目开发情况划分的，应作为单独鉴证对象的单项工程或单位工程。

计算方法

对纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的，应分别核算增值额。

《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）：对纳税人既建普通住宅又搞其他房地产开发的，应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的，其建造的普通标准住宅不能适用土地增值税暂行条例第八条（一）项的免税规定。

实际工作中，有些房地产开发企业的清算项目包括普通住宅和非普通住宅，能够单独计算两者的增值额却不愿意进行这项工作，放弃普通住宅免税的待遇，而希望将项目合并计算增值额。

这往往出现在普通住宅出现负增值，而非普通住宅出现较大增值的情况下，普通住宅的免税条款失去了意义，如果合并计算增值额，还能正负相抵，项目的整体税负得以降低。

财税字〔1995〕48号文件要求以开发项目为清算单位，只是强调将普通住宅、其他房地产项目划分来分别核算增值额。对于纳税人来说，在1995年5月25日之后清算的如果没有分别核算，只是不能享受免税政策，而分与不分，由纳税人自定。

《财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号）：纳税人既建造普通住宅，又建造其他商品房的，应分别核算土地增值额。此文件强调普通住宅与其他商品房必须分别核算，如果不分开，税务机关有权进行调整。因此，对在2006年3月2日之后清算的房地产，纳税人必须分别核算普通住宅和其他商品房的土地增值额。

风险提示

《土地增值税清算管理规程》（国税发〔2009〕91号）第十七条规定，清算审核时，应审核房地产开发项目是否以国家有关部门审批、备案的项目为单位进行清算；对于分期开发的项目，是否以分期项目为单位清算；对不同类型房地产是否分别计算增值额、增值率、缴纳土地增值税。

在土地增值税清算过程中，对于清算单位的确定存在争议。一种观点认为，应按照房地产开发项目为单位；另一种观点则认为，应按房地产开发项目内的不同类型房地产分别作为清算单位。

在国税发〔2009〕91号文件发布之前，大部分地方涉及土地增值税的有关文件都没有对房地产进行类型划分。目前，房地产经营的主要产品类型有住宅（普通住宅、非普通住宅、高级公寓、别墅）、商业房地产（写字楼、旅馆、商店、酒店、银行等进行经营性服务行业所使用的房屋）、工业房地产（厂房、仓库、实验室和配套服务用房）、旅游房地产（公园、风景名胜、历史古迹、沙滩、高尔夫球场等休闲娱乐场所和用房）、农业房地产（农场、林场、牧场、果园等）和特殊房地产（政府机关办公楼、学校、教堂、寺庙、墓地等）。

国税发〔2009〕91号文件发布后，强调在以开发的房地产项目及分期项目大层次划分为清算单位的前提下，对同一项目或多个项目不同类型的房地产子项目必须分别计算增值额、增值率和土地增值税税额，改变了原来计算土地增值税先整体后分摊的计算方法。纳税人在清算时应注意这一变化。

金融商品转让收入应申报缴纳营业税

随着经济的发展，越来越多的企业更加重视闲置资金的利用，通过投资股票等方式，提高闲置资金的使用效率。但企业往往忽略了股票转让收入应当缴纳营业税的问题。

2014年第一季度，稽查局在检查中就已发现3户企业股票转让收入未申报缴纳营业税，共计查处税款317万元。由此可见纳税人股票转让收入未申报缴纳营业税的问题较为普遍。

《中华人民共和国营业税暂行条例》第五条第四款规定：外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务，以卖出价减去买入价后的余额为营业额。

自2013年12月1日起，纳税人从事金融商品转让业务，不再按股票、债券、外汇、其他四大类来划分，统一归为“金融商品”，不同品种金融商品买卖出现的正负差，在同一个纳税期内可以相抵，按盈亏相抵后的余额为营业额计算缴纳营业税。若相抵后仍出现负差的，可结转下一个纳税期相抵，但在年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度。

因此纳税人买卖股票等有价证券取得收益时，应按卖出价减去买入价后的余额正确计算营业额。按“金融保险（放心保）业”税目申报缴纳营业税。

注销时留抵增值税不予退税

福建A公司是增值税一般纳税人。受经营管理不善及市场不景气等因素影响，A公司常年处于亏损状态。尽管采取了挽救措施，但仍未出现转机。A公司董事会经讨论，一致决定结束公司经营活动，进行企业注销清算。在清算过程中，发现尚有100万元的库存商品未销售，增值税留抵税额8万元。A公司财务人员想知道，公司清算注销时，100万元存货相应的进项税额14.5万元需要转出并补税吗？留抵税额8万元能否申请办理退税？

《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税〔2005〕165号）第六条规定，一般纳税人注销或被取消辅导期一般纳税人资格，转为小规模纳税人时，其存货不作进项税额转出处理，其留抵税额也不予以退税。因此，一般纳税人清算注销时，若仍有存货未销售，且其增值税进项税额已被全部抵扣的，该存货相应的进项税额无须作进项税额转出而予以补税。当然，若存在留抵税额的，该留抵税额也不能办理退税。根据上述规定，A公司清算注销前100万元未销售的库存商品不需转出进项税额，也不需要补税，留抵税额8万元不能申请办理退税。

注册资本登记制度改革对税收征管有哪些影响

根据《国务院关于印发注册资本登记制度改革方案的通知》（以下简称方案），注册资本登记制度改革于2014年3月1日起全面实施。为了完善相关法制保障，全国人大常委会对《中华人民共和国公司法》进行了修订，也于2014年3月1日起施行。这对于减少创业障碍，激发经济活力，培植税源，无疑将产生重大积极意义，但由此可能对税收征管形成较大冲击，如何找准切入点，提前研究做好应对，已成为当前税务机关亟须关注的课题。

对税务登记的影响。在验资报告出具方面，实收资本不作为工商登记事项，今后公司在办理或变更工商登记时不再提供验资报告或评估报告。那么相应地，纳税人在办理设立或变更税务登记时提供验资或评估报告行为也将变得没有实质意义。

在年检方面，方案将企业年检制度改为年度报告公示制度。税收征管法实施细则第十九条规定税务机关对税务登记证件进行定期验证制度，实际上国家税务总局已取消年检制，但规定纳税人必须在明显处悬挂税务登记证，以备查验，事实上还留有年检的性质，这次是否可以改为报告制值得研究。

在电子化登记方面，方案首次提出“推行电子营业执照和全程电子化登记管理，与纸质营业执照具有同等法律效力”。在现行税收征管法“先照后证”规定的前提下，推行电子税务登记，实现工商登记信息电子化传递，并将电子税务登记与网上纳税申报平台相对接。

在非正常户管理方面，由于公司设立门槛低，各类市场主体发展迅速，“空壳公司”也将大幅增加。基于税务登记办法和国家税务总局公告2011年第21号文件规定，非正常户认定和跟踪管理的工作量必将剧增。化解这一难题，既需要上级税务机关的顶层设计，也要有基层税务机关稳妥而详备的预案。

对发票管理的影响。根据发票管理办法及其实施细则，纳税人领取营业执照并办理税务登记后，就可正常领用发票。与原公司相比，新公司税法意识相对不

强，利用“富余”普通发票虚开、代开、串开的概率较高，发票涉税风险明显上升。同时，由于新增公司具有户多、流动性大等特点，外出经营活动税收管理的涉税风险也在加大，《外出经营活动税收管理证明》应开具而未开具、缴销不及时等行为将增多，跨省《外出经营活动税收管理证明》真伪鉴别、发票保证金日常管理的业务量将加大，又亟须办税服务等配套措施升级。

对纳税申报的影响。税收征管法第二十六条明确规定了纳税申报方式包括直接申报、邮寄申报、数据电文申报以及其他申报方式。方案实施后，许多创业者会先设立公司再谋划具体业务，地方政府为政绩所驱动也鼓励创业者先设立公司，加上其他因素综合在一起，势必产生不少“空壳公司”。有名无实，业务经营不正常，不申报、零申报、延迟申报和延期纳税户将随之大幅增加，准期申报率和入库率等税收征管质量指标有下行的风险。

对税款追征的影响。原《中华人民共和国公司法》规定公司营业执照登记的注册资本就是公司股东已缴的资本额，投资人以注册资本为限对债权人承担责任，因此公司的交易相对人对公司的注册资本是足够信赖的。改成认缴制后，未足额交付出资的股东承担债务连带责任，责任范围有多大？破产时税款清算如何进行？对于认缴制下所产生的这些税款追征问题，法律依据并不明确。对于税务部门而言，关键是提前做好相关应对措施，日常的税源监控显得非常重要。

对税务检查的影响。方案放宽了市场主体住所登记的条件，生活场所可以注册为公司经营地址，一些以居家住房等生活场所为生产经营场所的经济体将迅猛增长，其生产经营场所、货物存放地与其生活住宅合用的现象日渐增多，生产经营场所和生活场所界限逐渐模糊。

但现行税收征管法规定税务机关可以到纳税人的生产、经营场所和货物存放地检查，没有明确赋予税务人员搜查生活场所的权力，税务机关存在检查场所范围窄，税务检查取证难的问题。另外，由于公司设立门槛较低，不排除一些新公司采用“打一枪换一个地方”的方式，在不同地区恶意注册或者控制多个企业，操纵实施税收违法活动。一旦有一环节出了问题，可立即对上下游企业实施注销或恶意走逃，断开链条，加大了税务检查中固定证据的难度。

对税源专业化管理改革的影响。当前，税源专业化管理改革主要是围绕分规模、分行业、分事项建立税源专业化管理模式，而注册资本正是分规模的核心指标之一。

注册资本改认缴制后，以经营规模为专业化管理的分类标准将更难以判定。同时，公司空挂、业主难找现象频发，导致非正常户认定和追踪管理的工作量必将剧增，这又势必挤压税源管理部门对税收风险应对力量的配置，对风险管理工

作构成一定的冲击。

除上述变化之外，方案还提出对载入“经营异常名录”的市场主体要进行公示、警示，对载入“黑名单”的市场主体及负有个人责任的投资人、负责人、董事、监事等要纳入信用监管体系，这对纳税评估、非正常户管理及纳税信用等级评定等方面也有一定的影响。

总之，税收征管改革受到特定的内外部环境的影响是必然的，建立科学严密的征管体系就必须综合考虑各方面的因素。

税务机关应及时跟进，积极配合全国人大、国务院加快税收征管法及其实施细则的修订，推进《税务登记管理办法》等配套税务规章的立改废工作，并做好与《公司注册资本登记管理规定》、《中华人民共和国企业法人登记管理条例施行细则》等新修订工商规章的衔接。

包装物租金能否作为三费扣除基数

《小企业会计准则》规定，出租包装物租金收入在“营业外收入”科目核算，那么，计入到营业外收入中的出租包装物的租金收入能否作为计算业务招待费、广告费和业务宣传费税前扣除限额基数呢？

根据《国家税务总局关于企业所得税年度纳税申报表的补充通知》（国税函〔2008〕1081号）规定，企业所得税年度纳税申报表（A类）附表一（1）《收入明细表》填表说明，第11行“包装物出租收入”：填报纳税人出租、出售包装物取得的租金和逾期未退包装物没收的押金。第1行“销售（营业）收入合计”：填报纳税人根据国家统一会计制度确认的主营业务收入、其他业务收入，以及根据税法规定确认的视同销售收入。本行数据作为计算业务招待费、广告费和业务宣传费支出扣除限额的计算基数。

第1行“销售（营业）收入合计”金额=第2行“营业收入合计”金额+第13行“视同销售收入”金额。第2行“营业收入合计”金额=第3行“主营业务收入”金额+第8行“其他业务收入”金额。第8行“其他业务收入”金额包括第11行“包装物出租收入”金额。

《小企业会计准则》规定，营业外收入包括包装物出租收入，而营业外收入是小企业非日常生产经营活动形成的，不作为计算业务招待费、广告费和业务宣传费税前扣除限额基数。但税法规定，包装物出租收入属于其他业务收入，而主营业务收入、其他业务收入以及视同销售收入作为计算业务招待费、广告费和业务宣传费支出扣除限额的计算基数。

企业所得税法第二十一条规定，在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算。

因此，小企业营业外收入中的包装物租金收入能作为计算业务招待费、广告费和业务宣传费税前扣除限额基数。

6种情况下企业所得税收入小于增值税收入

下列6种情况下，企业年度申报所得税收入可能会小于增值税收入。

1. 加工制造大型机械设备、船舶、飞机持续时间超过12个月

增值税暂行条例实施细则第三十八条第四款第二项规定，生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。

企业所得税法实施条例第二十三条第二款规定，企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过12个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

在纳税年度内，企业若事先收到预收账款，如果尚未开工或进度缓慢，申报增值税时就必须将预收账款确认收入，但不一定确认所得税收入，可能会出现增值税收入大于所得税收入的情况。

2. 采取委托代销方式销售货物

增值税暂行条例实施细则第三十八条第五款规定,委托其他纳税人代销货物,为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的,为发出代销货物满180天的当天。

《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)第一条第二款第四项规定,销售商品采用支付手续费方式委托代销的,在收到代销清单时确认收入。

如果企业在发出代销货物满180天之前收到代销清单,增值税与所得税确认收入的时点是一致的;如果发出代销货物满180天的当天及以后,企业仍未收到代销清单及货款的,增值税须确认收入申报缴纳税款,而所得税则无需确认。此时,会出现年度申报时增值税确认收入必然大于所得税收入的情况。

3. 采取先开具发票、后发出商品

增值税暂行条例规定,销售货物或者应税劳务,先开具发票的,为开具发票的当天。但是《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)规定,如果企业先开具发票,但不满足确认收入的相关条件,在企业所得税处理时也不需要确认收入。

4. 资产用途发生内部改变的

增值税暂行条例实施细则第四条规定,企业有下列行为视同销售:设立两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;将自产或者委托加工的货物用于企业集体福利部门使用等。

《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828号)第一条规定,由于上述行为所涉及的资产所有权属在形式和实质上均未发生改变,可作为内部处置资产,不视同销售确认收入。

因此,上述资产发生内部改变的行为,增值税应在申报表上如实填报视同销售收入金额,而所得税不会确认收入,必然出现增值税申报收入大于所得税收入的情况。

5. “买一赠一”销售货物

增值税方面:税务总局对“买一赠一”销售行为如何确认收入并未明确规定,所以只能从发票开具上来把握处理。《国家税务总局关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》(国税发〔1993〕154号)规定,纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税。如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。

《国家税务总局关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知》(国税函〔2010〕56号)进一步明确,纳税人采取折扣方式销售货物,销售额和折扣额在同一张发票上分别注明是指销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税。未在同一张发票“金额”栏注明折扣额,而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的,折扣额不得从销售额中减除。

所得税方面:对如何开具发票无明确规定,更多的是从实质重于形式原则出发来进行税收处理。《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)第三条规定,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的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

根据上述分析,如果纳税人对“买一赠一”行为没有按规定在同一张发票上分别注明的,增值税就应按增值税暂行条例实施细则第四条第八款规定,对赠品视同销售、计提销项税额处理。而所得税对赠品则不视同捐赠,赠品价格包含在总的销售金额之中。此时,增值税纳税申报表反映的本年收入数必然大于企业所得税年度申报的收入数,而且在以后年度也不可能调整。

6. 处置固定资产

纳税人购进或者自制固定资产后又发生销售的,在会计处理时,是通过“固定资产清理”科目结出净损益。如果“固定资产清理”科目是贷方余额则结转到“营业外收入”,如果“固定资产清理”科目是借方余额的,则结转到“营业外支出”,期末“固定资产清理”无余额。

增值税方面:必须依相关法律法规规定按征收率或适用税率征收增值税。在填报增值税申报表时,是按固定资产的销售价格填列在应税销售额栏。

所得税方面:由于是按处置固定资产的净损益金额反映在企业所得税年度申报表附表1或附表2之中,净损益金额必然小于固定资产销售价格。因此,申报增值税时确认的收入会大于申报所得税时确认的收入。

【账务处理】

企业视同销售行为的会计处理

视同销售是一种特殊的销售行为。对视同销售行为,增值税和企业所得税的税务与会计处理既相同也有区别。

增值税暂行条例实施细则第四条规定了单位或者个体工商户的8项视同销售货物行为。企业所得税法实施条例第二十五条规定了企业发生非货币性资产交换等视同销售行为。

在此基础上,《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828号)第二条规定,企业将资产移送他人的6项情形,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确定收入。

1. 会计上规定应作销售收入的行。

如企业将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;将自产、委托加工的货物用于职工个人福利或者个人消费;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。

例:A企业将自产的一批产品分给B投资企业,该批产品不含税售价100000元,成本70000元;将自产的一批产品作为福利发给生产工人,该产品不含税售价10000元,成本8000元。不考虑其他税费。则A公司应作如下会计处理:

借:应付利润 117000

 应付职工薪酬 11700

贷:主营业务收入 110000

 应交税费——应交增值税(销项税额) 18700

借:主营业务成本 78000

 贷:库存商品 78000

2. 会计上不作销售收入,增值税和企业所得税都视同销售处理。

如企业将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

例：A企业将自产的一批产品通过县政府无偿赠送给县一中，该批产品不含税售价100000元，成本70000元，当年度利润总额为50万元。不考虑其他税费。则A公司应作如下会计处理：

借：营业外支出 87000

贷：库存商品 70000

应交税费——应交增值税（销项税额） 17000

税务处理：通过县级以上人民政府及其组成部门和直属机构进行捐赠，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。营业外支出应调增应纳税所得额27000（87000-500000×0.12）元，视同销售应调增应纳税所得额30000元。共调增应纳税所得额57000元。

3. 会计上不作销售收入，增值税视同销售处理，企业所得税不作视同销售处理，不征企业所得税。

如设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人（不在同一县市），将货物从一个机构移送其他机构用于销售，将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目或用于集体福利部门使用，如企业所属幼儿园、食堂等。

例：A企业将自产的水泥用于本单位建筑工程，该水泥不含税售价100000元，成本60000元，将自产的一辆小客车用于本企业所属幼儿园，小客车不含税售价150000元，成本120000元，不考虑其他税费。则A公司应作如下会计处理：

借：在建工程 117000

 固定资产——小客车 175500

贷：库存商品——水泥 100000

 ——小客车 150000

 应交税费——应交增值税（销项税额） 42500

融资租赁实际税负计算方法

财税〔2013〕106号文件规定，对融资租赁业务继续执行超税负即征即退政策，其税负计算与融资租赁业务增值税的计算原理和实际征收过程是相符的。

根据《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）规定，经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事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，在2015年12月31日前，对其增值税实际税负超过3%的部分，继续执行此前相关文件规定的即征即退政策。

该文同时明确，这里的增值税实际税负，是指纳税人当期提供应税服务实际缴纳的增值税额占纳税人当期提供应税服务取得的全部价款和价外费用的比例，这与此前有关文件的解释是一致的。

案例

甲公司是经商务部门批准从事融资租赁业务的公司，根据承租人的要求购入一台设备，含税价234万元，进项税额34万元，安装费18.72万元。租赁期限24个月，租赁费含税价为280.8万元，每月收取租赁费11.7万元。

营业税政策下，根据《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）相关规定，甲公司可以以其向承租者收取的全部价

款和价外费用减除出租方承担的出租货物的实际成本后的余额为营业额。甲公司租赁期内应缴纳营业税为 $[280.8 - (234 + 18.72)] \times 5\% = 1.4$ （万元）。“营改增”后，根据财税〔2013〕106号文件，经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人，提供除融资性售后回租以外的有形动产融资租赁服务，以收取的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息、发行债券利息、保险费、安装费和车辆购置税后的余额为销售额。因此，甲公司租赁期内应缴纳增值税 $(280.8 - 18.72) \div (1 + 17\%) \times 17\% - 34 = 4.08$ （万元）。

分析

有人认为，绝大部分企业按照财税〔2013〕106号文件及此前相关文件规定计算的增值税税负不可能达到3%，也就无从享受增值税即征即退的待遇。如本案例，甲公司按照文件规定计算的增值税税负率为 $1.7\% [4.08 \div (280.8 \div 1.17)]$ ，远低于3%。而在营业税政策下，甲公司只需缴纳1.4万元的营业税，“营改增”后甲公司税负增加数倍而又不能申请退税，不符合“营改增”结构性减税的精神。计算增值税税负的“全部价款和价外费用”，如果理解为出租方向承租者收取的全部价款和价外费用减除租赁物本金及相关费用后的余额，才是合理的规定。这样，甲公司该项融资租赁业务的增值税税负应为 $4.08 \div [(280.8 - 234) \div (1 + 17\%) - 18.72] = 4.08 \div 21.28 = 19.17\%$ ，可就超过3%税负部分申请退税，实际缴纳的增值税为 0.64 万元 $[4.08 - (19.17\% - 3\%) \times 21.28]$ ，低于原来缴纳的营业税，体现了“营改增”结构性减税的精神。

上述观点其实并不准确，根据财税〔2013〕106号文件，经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的纳税人，除提供有形动产融资性售后回租服务外，计算增值税的销售额并不能扣除向承租方收取的租赁物本金。那么，应如何理解融资租赁业务增值税税负的计算呢？

要正确理解我国增值税的计税办法。在我国，纳税人除购进部分农产品实行实耗抵扣法外，采用的都是购入抵扣法。就本例而言，甲公司购进设备支付的进项税额是一次性抵减的，而租金的销项税额是每次收取时分次计提的，增值税税负也是分期计算的，并非按项目计算。假设不考虑其他业务，甲公司在该设备的租赁前期，并不需要缴纳增值税。甲公司购进设备和支付运费时一次性抵减销项税额的金额是35.7万元，而其每期计提的销项税额为 $280.8 \div (1 + 17\%) \div 24 \times 17\% = 240 \div 24 \times 17\% = 1.7$ （万元），直到第21期才正好将可抵减销项税额抵减完毕。第22期至24期每期实际缴纳增值税为1.7万元，税负率为 $17\% [1.7 \div (240 \div 24)]$ ，每期应退增值税1.4万元 $[(240 \div 24) \times (17\% - 3\%)]$ ，甲公司租赁期内实际缴纳的增值税为 $(1.7 - 1.4) \times 3 = 0.9$ （万元）。

汇算清缴应注意会计准则与税法差异

在企业所得税汇算清缴过程中，企业应关注收入、成本、费用、资产损失等项目的归集与核算，规范税前扣除，最关键的是要把握会计制度与企业所得税法之间在收入和支出方面处理的差异。

一、收入差异及调整

1、视同销售收入

会计准则中没有视同销售的规定，在会计上不作为销售核算。在税务处理上，企业所得税法第二十五条规定，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。国家税务总局《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）规定，企业将资产用于市场推广或销售、交际应酬、职工奖励或福利、股息分配、对外捐赠和其他改变资产所有权属的用途等情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。

2、提供劳务收入

在会计处理上，提供劳务交易的结果能够可靠估计，要同时满足下列四个条件：一是收入的金额能够可靠地计量；二是相关的经济利益很可能流入企业；三是交易的完工进度能够可靠地确定；四是交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。在满足这四个条件的基础上，对于已经发生的劳务成本，能补偿多少成本就确认多少收入，预计不能得到补偿的，应当将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。

在税务处理上，《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，以下简称875号文件）规定，对于劳务收入的确认条件和确认方法，会计与税法趋于一致，两者都注重权责发生制原则和实质重于形式原则。不同的是，875号文件没有强调“相关的经济利益很可能流入企业”这一前置条件。

3、利息收入

在会计处理上，会计上规定采用实际利率法计算确认利息收入，实际利率与名义利率差别很小的，也可采用名义利率（合同利率）计算利息收入。会计上按权责发生制原则在每个资产负债表日确认利息收入。

在税务处理上，税法要求按名义利率确认利息收入，不认可企业采用实际利率法确认的利息收入。税法要求按合同约定的债务人应付利息的日期确认利息收入。

二、支出差异及调整

1、利息支出

在会计处理上，企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

在税务处理上，非金融企业向非金融企业借款，超过金融企业同期同类贷款利率计算的部分，税前不得扣除。企业向自然人借款，不能满足税法规定“企业与个人之间借贷是真实、合法、有效且签订了借款合同”的条件，其利息支出不能扣除；虽满足上述条件，但高于金融企业同期同类贷款利率计算的部分税前不得扣除。企业向关联企业借款，超过标准的借款利息支出不得在税前扣除。企业如果能够证明相关交易活动符合独立交易原则，或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的，该企业对外借款所发生的利息，相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，不得在税前扣除。

2、存货减值损失

在会计处理上，企业存货发生减值时要求提取存货跌价准备，其对应的资产减值损失计入损益。在税务处理上，只有在存货实际发生损失时，其损失金额才能从应纳税所得额中扣除。企业提取的存货跌价准备金支出，在当年的企业所得

税年度申报中应作纳税调增,在以后年度因其价值恢复或转让处置而冲销的准备允许作相反的纳税调整。

3、借款费用资本化

在会计处理上,企业建造或购置需要安装的固定资产,发生的借款费用符合资本化条件的,计入固定资产入账价值。在税务处理上,税法对利息的列支有许多规定,如果会计上的借款费用超过税法规定的标准,则超过部分不得计入建造或购置需要安装的固定资产的计税基础,也不能作为财务费用在税前扣除。因此借款费用资本化金额超过税法规定的标准,建造或购置需要安装固定资产的初始计量,其计税基础小于会计成本,对后续计量中涉及的因计税基础小于会计成本而影响折旧额的部分,应调增应纳税所得额。

4、固定资产折旧

在会计处理上,除已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地外,其他所有的固定资产都计提折旧。会计上根据固定资产预计生产能力或实物产量、预计有形和无形损耗来确定折旧年限。企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。

在税务处理上,税法规定房屋、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,以及其他不得计算折旧的固定资产不能计提折旧。

税法限定了固定资产最低折旧年限,除由于技术进步,产品更新换代较快和常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产外,其他固定资产的折旧年限不得低于税法规定的最低折旧年限。采用缩短折旧年限方法的,最低折旧年限不得低于企业所得税实施条例规定的折旧年限的60%;若为购置已使用过的固定资产,其最低折旧年限不得低于该条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的60%。

税法规定固定资产直线计算的折旧准予扣除,符合加速折旧的固定资产可采用双倍余额递减法或年数总和法。税法规定已经提取折旧固定资产的改建支出计入长期待摊费用,按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销。对会计计提的折旧额大于税法规定可税前扣除的折旧额部分,应调增应纳税所得额。

从最终控制方的角度核算初始投资成本

对于同一控制下的企业合并,《企业会计准则解释第6号》和《企业会计准则第2号——长期股权投资》(2014)都强调了从最终控制方的角度,核算企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本,不再按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》(2006)规定的,以取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。

2014年3月19日,《财政部关于印发修订〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉的通知》(财会〔2014〕14号)(简称CAS2(2014))。自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行,鼓励在境外上市的企业提前执行。从最终控制方的角度核算同一控制下的长期股权投资成本是准则修改的主要亮点之一。

同一控制下的企业合并新旧准则变化

1. 《企业会计准则第20号——企业合并》（2006）规定在同一控制下的企业合并中，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日被合并方的账面价值计量。

2. 《企业会计准则讲解》（2010）的规定，同一控制下企业合并并在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，应当调整所有者权益相关项目，不计入企业合并当期损益。

3. 《财政部关于印发〈企业会计准则解释第6号〉的通知》（财会〔2014〕1号）规定，同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。

从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。合并方编制财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。

即《企业会计准则解释第6号》与《企业会计准则第20号——企业合并》（2006）、《企业会计准则讲解》（2010）最大的区别是：从最终控制方的角度编制合并方财务报表，要求自2014年1月起开始实施，并要进行追溯调整。由此许多上市公司诸如中粮屯河、渤海租赁发布了该项会计政策变更引起的业绩预告修正公告。

长期股权投资准则的新旧对比

《企业会计准则第2号——长期股权投资》（2006）第三条规定，企业合并形成的长期股权投资，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。

CAS2（2014）第五条规定，企业合并形成的长期股权投资，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。即按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本这个规定，CAS2（2014）与《企业会计准则解释第6号》相互协调，互相照应。所不同的是CAS2（2014）自2014年7月1日起施行，解释第6号自2014年1日起施行，二者均要求进行追溯调整。

合并形成的长期股权投资处理原则

对于同一控制下的企业合并，可将其看做是两个或多个参与合并企业权益的重新整合，合并方应遵循以下原则进行相关的处理：

1. 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产和负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。

同一控制下的企业合并，从最终控制方的角度来看，其在企业合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化，同一控制下的企业合并中一般也不产生新的商誉因素，即不确认新的资产，但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

2. 合并方在合并中取得的被合并方各项资产和负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。

3. 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额应调整所有者权益相关项目。

4. 对于同一控制下的控股合并, 应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的。

案例

2013年1月1日前, 甲公司仅有一家子公司, 即A公司。

1. 2013年1月1日, 甲公司以银行存款24600万元从本集团外部购入B公司80%股权(属于非同一控制下企业合并)并能够控制B公司的财务和经营政策。购买日, B公司可辨认资产、负债的账面价值为28000万元(股本8000万元、资本公积18000万元、盈余公积200万元、未分配利润1800万元), 公允价值为30000万元(包括一项无形资产评估增值2000万元, 尚可使用年限为10年, 采用直线法摊销, 不考虑残值)。

假定2013年1月初~2014年12月底, B公司按照购买日净资产账面价值计算实现的净利润为9800万元; 无其他所有者权益变动。不考虑所得税因素。

2. 假定2015年1月1日, A公司自母公司甲公司处取得B公司的80%股权, 形成同一控制下的企业合并, 为进行该项合并, A公司发行了12000万股本公司普通股(每股面值1元)作为对价。

解析

1. 编制2013年1月1日甲公司投资B公司的会计分录

借: 长期股权投资 24600

贷: 银行存款 24600

2. 计算2013年1月1日甲公司在合并报表确认的商誉

$24600 - 30000 \times 80\% = 600$ (万元)

3. 计算2015年1月1日合并日B公司的净资产相对于最终控制方甲公司而言的账面价值

$30000 + 9800 - 2000 \div 10 \times 2 + 600 = 40000$ (万元)

注意: (1) CAS2(2014)强调的是按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本, 所以这里是按照B公司的净资产相对于甲公司而言的账面价值;

(2) 这里强调的是所有者权益, 不是可辨认净资产, 所以要加上商誉的金额;

(3) 这里商誉就是在合并财务报表中商誉, 因为站在集团最终控制方来看, 商誉的金额是一直不变的。集团角度确认的商誉, 即在合并财务报表中确认的商誉金额都是600万元, 不是480万元($600 \times 80\%$)。

4. 计算A公司购入B公司的初始投资成本

初始投资成本 = $40000 \times 80\% = 32000$ (万元)

借: 长期股权投资 32000

贷: 股本 12000

资本公积——股本溢价 10000

5. 合并日在合并工作底稿中的抵消分录

借: 股本 8000

资本公积 20000

(18000 + 2000)

盈余公积 1180

(200 + 9800 × 10%)

未分配利润 10220

(1800+9800-2000÷10×2-9800×10%)

商誉 600

贷：长期股权投资 32000

(40000×80%)

少数股东权益 8000

(40000×20%)

同时，对于被合并方B公司合并前实现的留存收益，应归属于合并方A公司，要在合并资产负债表上反映为集团整体的留存收益，必然要增加“盈余公积”和“未分配利润”，在合并工作底稿中，应编制以下调整分录：

借：资本公积 9120

贷：盈余公积 944

(1180×80%)

未分配利润 8176

(10220×80%)

小型微利企业所得税会计处理

企业所得税法实施条例第九十二条规定，小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：（一）工业企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过100人，资产总额不超过3000万元；（二）其他企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过80人，资产总额不超过1000万元。

所得税相关规定

根据《财政部、国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税〔2014〕34号）规定，自2014年1月1日至2016年12月31日，对年应纳税所得额低于10万元（含10万元）的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

根据《国家税务总局关于扩大小型微利企业减半征收企业所得税范围有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第23号）第一条规定，符合规定条件的小型微利企业（包括采取查账征收和核定征收方式的企业），均可按照规定享受小型微利企业所得税优惠政策。

小型微利企业的会计核算

《财政部、工业和信息化部、国家税务总局、工商总局、银监会关于贯彻实施〈小企业会计准则〉的指导意见》（财会〔2011〕20号）从税收的角度提出，鼓励小企业根据《小企业会计准则》的规定进行会计核算和编制财务报表，有条件的小企业也可以执行《企业会计准则》。

由于核定征收企业不能享受小型微利企业所得税优惠，因而财会〔2011〕20号文件从建账建制，规范企业财务核算方面，对小企业实行查账征收，并对享受小型微利企业的税收优惠作了特别强调。

例：某企业属于小微企业，并采用执行《企业会计准则》，2013年本年年利润为9524.87元。假设无其他纳税调整事项。

应纳税所得额=9524.87×50%×20%=952.49（元）

会计分录：

计提所得税：
借：所得税费 952.49
贷：应交税费——所得税 952.49
结转所得税费用：
借：本年利润 952.49
贷：所得税费 952.49
缴税：
借：应交税费——所得税 952.49
贷：银行存款 952.49。

长期股权投资：新准则适用范围缩小

修订后的长期股权投资准则将原“投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资”，并入《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2006）。有四大变化：缩小了适用范围、与国际会计准则接轨、会计科目有变动、采用成本法核算的长期股权投资与减值处理统一。

财政部发布《关于印发修订〈企业会计准则第 2 号——长期股权投资〉的通知》（财会〔2014〕14 号）。自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。

CAS2（2014）所称长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

准则修订后的主要变化

① 缩小范围与风险特征相匹配。CAS2（2014）规范的长期股权投资，投资方承担的是被投资方的经营风险，不具有控制、共同控制和重大影响的其他投资，投资方承担的是投资资产的价格变动风险、被投资方的信用风险。出于风险管理的要求，对于不同的投资具有不同的风险控制机制，因而也应当在不同的会计准则中进行规范。

② 与国际会计准则接轨。在国际财务报告准则体系中，企业持有的不具有控制、共同控制、重大影响，且其公允价值不能可靠计量的股权投资，作为按成本计量的可供出售金融资产进行核算，不作为长期股权投资核算。

③ 会计科目有变动。不具有控制、共同控制和重大影响的其他投资，大部分是作为以成本计量的可供出售金融资产，极少可能作为其他类别。所以其核算将会计科目“长期股权投资”改用“可供出售金融资产”科目即可。

④ 成本法核算价损合一。原《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（2006）规定，对子公司的投资和对投资单位不具有共同控制或重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资采用成本法核算，但其减值却按照 CAS22（2006）处理。

修订后的准则体系，对于不具有共同控制或重大影响的投资，不再区分公允价值是否可靠计量，而是全部将其纳入 CAS22（2006），其减值的处理也参照 CAS22（2006）。

案例分析

例 1. 不具有控制、共同控制、重大影响，且其公允价值不能可靠计量的股权投资案例

甲公司 2014 年 7 月，取得对乙公司 5% 的股权，成本为 800 万元。2015 年 2 月，甲公司又以 1200 万元取得对乙公司 6% 的股权。假定甲公司对乙公司的生产经营决策不具有重大影响或共同控制，且该投资不存在活跃的交易市场，公允价值无法取得。2015 年 3 月，乙公司宣告分派现金股利，甲公司按其持股比例可取得 10 万元。

甲公司会计处理：

借：可供出售金融资产 8000000

贷：银行存款 8000000

借：可供出售金融资产 12000000

贷：银行存款 12000000

借：应收股利 100000

贷：投资收益 100000

该项投资发生减值时，应当将不具有重大影响或共同控制，且该投资不存在活跃的交易市场的该项投资账面价值，与按照类似金融资产当时市场收益率对未来现金流量折现确定的现值之间的差额，确认为减值损失，计入当期损益。

假设以上投资发生减值 5000 元，则会计处理为：

借：资产减值损失 5000

贷：可供出售金融资产 5000

例 2. 不具有控制、共同控制、重大影响，且其公允价值能可靠计量的股权投资案例。

2014 年 7 月 1 日，丙公司从股票二级市场以每股 30 元（含已宣告发放但尚未领取的现金股利 0.4 元）的价格购入丁公司发行的股票 100 万股，占丁公司有表决权股份的 5%，对丁公司无重大影响，丙公司将该股票划分为可供出售金融资产。其他资料如下：

(1) 2014 年 7 月 10 日，丙公司收到丁公司发放的上年现金股利 400 万元。

(2) 2014 年 12 月 31 日，该股票的市场价格为每股 26 元。丙公司预计该股票的价格下跌是暂时的。

(3) 2015 年，丁公司因违反相关证券法规，受到证券监管部门查处。受此影响，丁公司股票的价格发生下跌。至 2015 年 12 月 31 日，该股票的市场价格下跌到每股 12 元。

(4) 2016 年，丁公司整改完成，加之市场宏观面好转，股票价格有所回升，至 12 月 31 日，该股票的市场价格上升到每股 20 元。

假定 2015 年和 2016 年均未分派现金股利，不考虑其他因素的影响，则丙公司有关的账务处理如下：

(1) 2014 年 7 月 1 日购入股票

借：可供出售金融资产——成本 29600000 [(30-0.4) × 1000000]

应收股利 400000

贷：银行存款 30000000

(2) 2014 年 7 月确认现金股利

借：银行存款 400000

贷：应收股利 400000

(3) 2014 年 12 月 31 日确认股票公允价值变动

借：资本公积——其他资本公积 3600000 [(29.6-26) ×1000000]
贷：可供出售金融资产——公允价值变动 3600000
(4) 2015年12月31日，确认股票投资的减值损失：
借：资产减值损失 17600000 [(29.6-12) ×1000000]
贷：资本公积——其他资本公积 3600000
可供出售金融资产——公允价值变动 14000000
(5) 2016年年12月31日确认股票价格上涨
借：可供出售金融资产——公允价值变动 8000000 [(20-12) ×1000000]
贷：资本公积——其他资本公积 8000000。

【纳税筹划】

科学谋划顺利渡过“营改增”阵痛期

“营改增”给企业发展带来了不确定性。对于企业法人或股东来说，伴随着这个不确定性而来的，或许是惊喜，或许是失望，或许是忧虑。因为“营改增”后，企业纳税身份、税控装备、计税方式、纳税申报、合同签订、发票的使用与管理、业务范围的界定与区分、成本结构等都会随之变动。随着“营改增”的不断深入，种种不确定会让企业感受到改革带来的阵痛，比如税负增加，企业管理压力加大，发展前景不明朗等。在这种情况下，企业只有科学谋划，积极应对，才能顺利渡过“营改增”阵痛期。

笔者发现，让企业感到阵痛首要原因，是税制改革的不确定性。财税部门在制定改革试点方案时，已充分考虑不同行业、不同地域、不同企业、不同经营周期对企业税负的影响，但由于改革涉及的企业多、链条长、地区广，实践中企业面临的情况千差万别，加之改革仅在部分行业实施，增值税抵扣链条尚未完全形成，部分行业和个别企业税负上升也就难以完全避免。

增值税制度自身的复杂性，也让部分试点企业感到很不适应。增值税是我国现行税收体系中最大税种，政策规定多且繁杂。据统计，2010年国家出台的增值税法规有650项，2011年有560项，增值税纳税人在申报纳税时一共要填300多个表格，对企业财务系统和电子化要求极高。但是，“营改增”涉及的交通运输、部分文化和现代服务业，中小企业居多，其财务管理水平普遍较低，会计核算并不够健全，发票管理不够严格，对“营改增”感到不适应在所难免。

企业要顺利渡过“营改增”的阵痛期，首先要认识到“营改增”的总体政策效应是有利于企业创新发展的。实践证明，“营改增”为企业尤其是现代服务业的发展营造了良好的环境，促进了二、三产业的深度融合，有助于国内和国际两个市场的对接。从已改革的地区和行业来看，产业层次和技术含量高的现代服务业，最终获得的利益大于产业层次和技术含量低的传统服务业。在这种情况下，只要企业在“营改增”政策的积极引导下锐意进取，加快改革步伐，就一定能够抓住机遇，赢得未来。相反，如果企业经营思维仍停留在拼成本、拼消耗，靠财政补贴等政策扶持过日子，企业的经营很可能将难以持续。

对企业而言，吃透政策也是顺利渡过阵痛期的关键。无论是已经纳入“营改增”的企业，还是与“营改增”企业有合作的企业，管理层和所有员工都应该深

入、系统、全面地学习“营改增”政策，企业财务部门尤其要加强政策的跟踪研究，明确改革的主要内容及具体操作流程，在经营模式、市场营销、生产组织方式、合同管理等诸方面作出相应的转变，才能最终构建起科学、合理的企业治理制度和机制，从而实现更好、更快的发展。比如，某些税负上升的企业，可以通过服务外包或另外组建下游企业等方式改进企业的组织架构，不仅可以拉长抵扣链条，增加抵扣额度，还可以实现专业化分工，增强企业发展后劲。

只有吃透政策，才能用足政策，进而充分享受到改革红利。在用好政策方面，相关企业应格外注意以下几点：一是混业经营企业可按行业进行合理拆分，延伸上下游抵扣链条，增加企业进项抵扣。二是企业要分清各个税种的税率，各项业务分开申报，能抵扣的抵扣，能减免的减免，尽可能为企业节省每一笔税款。三是接受和提供试点行业服务的企业，要明确服务的标的在“营改增”后的范围，并注意企业名称和相关信息的准确性，清晰明确约定双方在“营改增”后的权利和义务。四是要做好跨期业务税收风险筹划和规避工作，认真分析纳税风险点，依据政策规定提出最佳纳税方案。五是用足国家给予的税收优惠政策。按目前过渡期财政扶持政策规定，对于原享受营业税免征的项目，改征增值税后仍给予免征增值税，实行即征即退。试点前已经按照有关政策规定享受了营业税税收优惠，在剩余税收优惠期限内，按照国家统一规定享受有关增值税优惠。因此，试点企业要知晓这些规定，用足国家给予的所有税收优惠政策。

另外，试点企业还应关注自身所处行业的特点和规律，按照政策规定做好相应资料准备、财务核算、数据统计等基础性工作，及时依照规定流程和要求申报财政补贴，申请税收返还，最大限度地维护企业的合法权益；在经营伙伴的选择上，尽可能选择与一般纳税人合作，以取得正规、合法的增值税票，充分抵扣进项税，减轻税负；要合理调整和安排企业经营规划，适当提前增加设备采购，以增加进项税额，降低企业当期税负。

发放津补贴：吃准个税政策，细化日常管理

3月31日，2013年个人年所得12万元以上纳税人自行纳税申报截止。在纳税人自行申报过程中，有一个问题引起了记者的注意：企业在为员工代扣代缴工资、薪金个税方面都比较规范，但是，由于现有津补贴名目繁多，很多企业财务人员和普通员工都对津补贴个税政策吃不准。为此，税务机关提醒企业，在给公司员工发放津补贴时，一定要清楚地了解个税政策，细化日常财务和税务管理，有效防范个税扣缴风险。

算算吓一跳：津补贴达几十种

◎纳税人想知道：津补贴究竟有多少？

◎记者调查结论：名目繁多，众多网友直呼“亮瞎眼”

记者在采访中发现，企事业单位发放给员工的津补贴多达几十种，众多网友直呼“亮瞎眼”。

粗略统计一下，涉及多数员工的主要有：生育津贴，生育医疗费，提前退休补贴，伙食补贴、交通补贴、移动通讯费用补贴、住房补贴、冬季取暖补贴、防暑降温补贴和安家费等。涉及少部分员工的主要有：中国科学院、中国工程院资深院士津贴，西藏特殊津贴，中国科学院院士津贴，向作出突出贡献的专家、学者、技术人员发放的政府特殊津贴等。涉及外籍员工的主要有：住房补贴，子女教育补贴，伙食补贴，洗衣费，境内、境外出差补贴，语言培训费等。

记者了解到，上述补贴往往使用现金、实物、购物卡或代金券等形式发放。同时，还有一些隐性补贴，往往以“免费”的形式出现。比如，一些公司为了方便员工锻炼身体，在公司内部建设了比较高档的健身房，内部员工可以凭工作证件免费健身，这实际上是一种“健身补贴”。

想想不用慌：厘清政策免疏漏

◎纳税人最无奈：个税政策多，征免项目没有清晰界限

◎专家出实招：绘制政策一览表，轻松知晓政策全貌

很多基层税务机关和纳税人认为，根据个人所得税法的精神，只要取得与任职有关的津补贴收入，都应该并入工资、薪金所得，缴纳个人所得税。但事实上，还有一些“特殊规定”让纳税人面对名目繁多的津补贴很无奈：不知道到底哪些可以免税，哪些不可以。

记者在查阅相关政策文件后发现，不少规范性文件都体现了“只要取得跟任职有关的津补贴收入均应缴个税”的普遍原则。但是，一些“特殊规定”明确，某些津补贴是不用缴纳个税的。

高佳太阳能股份有限公司主办会计裴艳娟表示，由于相关规范性文件较多，而且征税与否没有一个十分清晰的界限或者原则，在不能全面了解相关政策的情况下，到底哪些津补贴不用缴个税很难搞清楚。对此，税务专家左永丰表示，为了一劳永逸地解决问题，可以将现有的津补贴政策，特别是与自身业务相关的所有国家政策和地方政策汇总在一张表格中，不清楚的时候查一查，就能避免疏漏很多重要的税收政策，减少税务风险。

比比扣除额：各地标准大不同

◎纳税人很好奇：为啥各地津补贴扣除标准不一样

◎税务机关回应：津补贴费用扣除具体标准由各地制定

《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》（国税发〔1999〕58号）规定，个人因公务用车和通讯制度改革而取得的公务用车、通讯补贴收入，扣除一定标准的公务费用后，按照“工资、薪金”所得项目计征个人所得税。采访中，很多纳税人对这里的“一定标准”吃不准。

记者了解到，这里的“一定标准”都是由各地地方政府制定的，高低不一。以公车费用扣除标准为例，辽宁省费用扣除标准为公务用车补贴的70%，最高限额为2500元/月；吉林省的标准为：长春市、吉林市2500元/月，其他州（市）2000元/月，县（市）1500元/月；西藏自治区的标准为每人每月600元；深圳则没有任何扣除额，所有车补全额征税。

“为啥外地津补贴费用扣除标准比我们这里高？”当得知外省市公车补贴费用扣除标准比自己所在省份高时，很多纳税人都发出了这样的疑问。而在多省市均设有分支机构的企业财务负责人表示，各地标准不一，增加了企业的扣缴风险，也增加了会计和税务核算的复杂程度。

江苏省无锡市惠山地税局有关负责人回应称，个人因公务用车和通讯制度改革而取得的公务用车和通讯补贴收入，在计征个税时之所以要按照不同的标准扣除一定的费用，是考虑到各地经济发展不平衡的现实因素。将津补贴费用扣除标准制定权限交由地方政府，地方政府可以根据自身财力和经济发展状况和当地企事业单位员工普遍的收入状况制定合适的标准额。

上述负责人还表示，制定全国统一的津补贴费用扣除标准是不现实的。基于此，在财税部门没有出台新的规范性文件前，相关企业应该严格执行各地确定的津补贴费用扣除标准，不要擅自参照其他省市的标准执行。值得注意的是，《国

家税务总局大企业税收管理司关于2009年度税收自查有关政策问题的函》(企便函(2009)33号)虽然明确了交通补贴和通讯补贴的费用扣除标准,但是该文件目前已经作废,不再执行。

定定新制度:规范差旅费报销

◎纳税人易忽视:内部财务制度也是风险防控“利器”

◎税务机关建议:所有津补贴发放都应形成公司制度

记者发现,有些企业在员工出差费用管理方面不严格,没有制定具体的管理办法,也没有制定具体的报销标准,员工出差实际发生的交通费、住宿费和伙食补助等,凭借发票就可以全额报销。这样,对员工来说,报销的费用可以不作为个人所得,不用缴纳个税;对企业来说,员工出差的交通费和餐费可以作为费用在企业所得税税前扣除。在这种情况下,员工往往多报销费用,甚至购买假发票增加报销额,企业和个人的税务风险都会随之增加。

无锡市惠山地税局建议企业,应结合相关财税文件规定和企业的实际情况,制定科学、合理的差旅费管理办法。根据现行政策规定,对制定有差旅费管理办法,且其中规定的差旅费津贴标准符合企业实际经营需要的,在标准内实际支付出差人员的差旅费津贴才允许税前扣除。换句话说,不制定差旅费管理办法,直接支付出差人员差旅费津贴的,存在税务风险。

值得注意的是,企业自行制订的差旅费津贴标准,原则上不得超过国家机关差旅费管理办法明确的标准标准的2倍,超过部分,列入工资、薪金所得征收个税。在财政部门未明确分地区伙食补助费标准前,应参照当地财税部门制定的标准执行。比如,无锡市地税局规定,2014年起,企业差旅费津贴标准(伙食补助费、市内交通费合计)暂定为每人每天300元以内。同时还要有足够的资料证明,出差去哪儿了,去了多少天。超出标准的部分,员工个人就要自己负担。这样,员工凭借发票报销津补贴的税务风险就可以得到有效控制。“当然,这些标准也要随着经济发展适当提高。”无锡市惠山地税局有关负责人说。

资产重组中代偿债的企业所得税处理

资产重组代偿债企业所得税处理时需注意两点事项:一是纳税主体的确认;二是重组业务经济实质的正确判断。

案例

A股份有限公司主要从事股权投资业务。1997年其主管国资部门以追加投资的形式将持有的甲股份有限公司800万股国有股股权(每股1元)划转给A公司。A公司作如下会计分录:借:“长期股权投资”800万元;贷:“资本公积”800万元。甲公司于2002年12月19日上市。后因连续亏损,甲公司面临退市风险,2012年经股东大会批准进行清壳重组。《甲公司清壳框架协议》明确,由乙公司完成对甲公司的清壳重组,重组方案如下:

1. 甲公司将全部资产、债务、或有债务转让给乙公司。甲公司债务金额5亿元,先由乙公司出借资金偿还,由甲公司的老股东将所持股份的50%共5000万股质押给乙公司(其中A公司400万股)。

2. 甲公司完成清壳后向丙企业定向增发,换取丙企业全部股东权益,交易完成后,甲公司更名为丙股份有限公司(以下简称丙公司)。丙公司上市后,由乙

公司在二级市场出售甲公司的老股东所质押的股票（通过各老股东账户），交易金额全部归乙公司所有。各老股东余下的50%股份相应变更为丙公司的流通股份。

2012年12月，乙公司在二级市场上减持各老股东所质押的股票（通过各老股东账户），A公司收到股票交易及银行转账凭据，其质押的400万股交易金额共计5000万元。A公司将5000万元作为甲公司重组代价划转给乙公司，会计处理上在作“投资收益”的同时，将该项重组代价作“营业外支出”处理。乙公司收到上述款项后，将其中4000万元划入A市财政局用于安置甲公司职工等完成清壳工作，余下的1000万元乙公司作为应税收入入账，并向A公司出具了应税凭证。

A公司全年无其他收入，也未取得股息、红利，在年度企业所得税汇算清缴时，以所质押的股票交易金额5000万元为基数分别计算扣除了2012年业务宣传费和业务招待费。

分析

对该业务税务处理，税务机关综合分析后认为：

1. 该项股权质押业务涉税。

该项股权质押业务实质上是A公司以转让所持有的甲公司50%的股权为代价，为甲公司偿还债务，应分解为转让股权和代为偿债两项业务进行所得税处理。

2. 股权转让收益的确认。

股权转让收入金额的确认。A公司将所持有的甲公司股权的50%的质押给乙公司，股权转让收入的金额应依据其转让股权占全部老股东转让股权的比例与全部老股东代偿债总额（5亿元）计算的 actual 偿债金额确认，即按照A公司实际代甲公司偿还的债务金额4000万元（ $400 \div 5000 \times 50000$ ）确认，而不应按照该部分股权在丙公司借壳上市后通过二级市场减持的交易金额5000万元确认。

股权转让成本的确认。A公司主管国资部门以追加投资的形式将持有的甲公司800万股国有股（每股1元）股权划转给A公司，其实质是以非货币资产（股权）对A公司进行投资。A公司应按每股1元确认收到的股权的投资成本。故A公司转让的50%的股权投资成本应为400万元（ $800 \times 1 \times 50\%$ ）。

股权转让收入的确认时间。《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。A公司股权转让行为在质押股权时已发生，转让协议已生效，但并未办理股权变更手续，因此在质押股权时暂不确认股权转让收入。A公司应于该部分股权在丙公司借壳上市后通过二级市场减持并完成股权变更手续时，确认该项股权转让收入的实现。

综上，A公司该项股权转让收益为3600万元（ $4000 - 400$ ），股权转让收入的确认时间为该部分股权在丙公司借壳上市后通过二级市场减持并完成股权变更手续时，即2012年12月。

3. 代偿债支出不能税前扣除

A公司认为，其是以股权投资业务为主业的投资型企业，以所持有的甲公司的股权质押抵偿甲公司的债务，是为了避免因甲公司退市造成该项股权投资损失，该项代偿债支出是其应承担的甲公司的重组代价，是与其股权投资业务相关的支出，应予税前列支。

税务机关认为：A公司与甲公司均为独立的企业法人，按照《企业所得税法》的相关规定，两公司均是独立的企业所得税纳税人。A公司持有的对甲公司的股

股权投资若发生投资损失，可依照税法相关规定在税前扣除，但A公司代甲公司偿还债务的支出属于与其取得收入无关的支出，不得在企业所得税前扣除。

4. 业务招待费和业务宣传费的税前扣除有误

《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，对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

A公司是从事股权投资业务的企业，其业务招待费的税前扣除可按上述规定执行，但业务宣传费的税前扣除不可比照执行。即A公司从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以作为业务招待费扣除限额的计算基数，但不得作为业务宣传费扣除限额的计算基数。其次，A公司2012年股权转让收入的金额应依据其转让股权占全部老股东转让股权的比例与全部老股东代偿债总额（5亿元）计算的 actual 偿债金额确认，即按照A公司实际代甲公司偿还的债务金额4000万元（ $400 \div 5000 \times 50000$ ）确认，而不应按照该部分股权在丙公司借壳上市后通过二级市场减持的交易金额5000万元确认。

综合上述分析，A公司2012年的业务招待费扣除限额计算基数为4000万元，业务宣传费扣除限额无相应的计算基数。

小微企业所得税优惠之税事提示

提示一：熟练掌握企业所得税优惠政策

——企业所得税法：符合条件的小型微利企业，减按20%的税率征收企业所得税。

——《财政部、国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税〔2014〕34号）：自2014年1月1日至2016年12月31日，对年应纳税所得额低于10万元（含10万元）的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

提示二：必须符合税收优惠条件

- 从事国家非限制和禁止行业
- 年度应纳税所得额不得超过30万元
- 从业人数和资产总额不能超过规定的标准

提示三：按时报送减免税备案资料

小微企业的认定实行年度认定制。符合条件的小微企业采取事先备案的方式，享受所得税优惠的方式是年度申报享受；上年已备案享受的，本年度预缴申报时仍符合条件的，预缴申报时可享受。未按规定备案的，不得享受小微企业税收优惠。经税务机关审核不符合条件的，税务机关应书面通知纳税人不得享受税收优惠。

申请减免税应报送的备案资料：

- 备案申请报告
- 依据国家统一的会计制度的规定编报的《资产负债表》
- 企业职工名册
- 接受派遣工人人数及签订的劳务派遣合同
- 对照产业目录具体项目，说明本企业所从事行业

——税务机关要求报送的其他资料

提示四：正确履行纳税申报义务

必须提供上一纳税年度符合小微企业条件的相关证明材料。

预缴申报：

年应纳税所得额低于10万元（含10万元）的小微企业，预缴申报企业所得税时，将《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》第9行“实际利润总额”与15%的乘积，暂填入第12行“减免所得税额”内。

年度应纳税所得额高于10万元而不超过30万元，将《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》第9行“实际利润总额”与5%的乘积，暂填入第12行“减免所得税额”内。

年度申报：

年应纳税所得额低于10万元（含10万元）的小微企业，可把其所得与15%计算的乘积，填报《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）〉的通知》（国税发〔2008〕101号）附件1的附表五“税收优惠明细表”第34行“（一）符合条件的小型微利企业”。

年应纳税所得额高于10万元小于30万元的小型微利企业，按照其所得与5%计算的乘积，填入附表五“税收优惠明细表”第34行“符合条件的小型微利企业”。而所得税申报表主表上计算应纳税额时的税率仍然是25%。

提示五：准确运用从业人数、资产总额统计口径

纳税人应准确运用日常纳税申报和年度汇算清缴两个统计口径。

日常纳税申报：

《国家税务总局关于小型微利企业预缴企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2012年第14号）规定，符合条件的小微企业“从业人数”、“资产总额”的计算标准，按照《国家税务总局关于小型微利企业所得税预缴问题的通知》（国税函〔2008〕251号）第二条规定执行，即“从业人数”按企业全年平均从业人数计算，“资产总额”按企业年初和年末的资产总额平均计算。

年度汇算清缴：

纳税年度终了后，主管税务机关核实企业当年是否符合小微企业条件，从而要求企业补缴已计算的减免所得税额时，应按《财政部、国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税〔2009〕69号）的规定计算。从业人数，指与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数之和；从业人数和资产总额指标，按企业全年月平均值确定，具体计算公式如下：月平均值=（月初值+月末值）÷2；全年月平均值=全年各月平均值之和÷12；年度中间开业或者终止经营活动的，以其实际经营期作为一个纳税年度确定上述相关指标。

提示六：及时报告享受减免税条件变化

《国家税务总局关于印发〈税收减免管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2005〕129号）规定，纳税人享受减免税的条件发生变化的，应自发生变化之日起15个工作日内向税务机关报告，经税务机关审核后，停止其减免税。纳税年度终了后，主管税务机关应核实企业纳税年度是否符合小微企业规定条件。不符合规定条件、已经按照小微企业条件减免企业所得税预缴的，在年度汇算清缴时要按照规定补缴企业所得税。

提示七：非居民企业无缘优惠

《国家税务总局关于非居民企业不享受小型微利企业所得税优惠政策问题的通知》（国税函〔2008〕650号）规定，企业所得税法第二十八条规定的小型微利企业，指企业的全部生产经营活动产生的所得均负有我国企业所得税纳税义务的企业。非居民企业不适用小微企业税收优惠政策。

营改增：10项优惠政策纳税人最关注

“营改增”试点工作在全国范围内推行后，相关税收优惠政策成为纳税人咨询的热点。本文归纳了纳税人咨询较集中的十个问题，梳理相关税收政策，帮助纳税人理解。

税收文件

●《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）

●《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）

●《财政部、国家税务总局关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税的通知》（财税〔2013〕52号）

●《国家税务总局关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第49号）

十个问题

Q1 在境内提供广告服务的单位和个人是否免缴文化事业建设费吗？

财综〔2013〕88号规定，在中华人民共和国境内提供广告服务的单位和个人，应按照本通知的规定缴纳文化事业建设费。另外，提供应税服务未达到增值税起征点的个人，免征文化事业建设费。增值税小规模纳税人中月销售额不超过2万元（按季度纳税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。

Q2 2014年1月1日后，管道运输企业还可以享受增值税即征即退的优惠政策吗？

根据财税〔2013〕106号附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》，2015年12月31日前，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。

Q3 “营改增”一般纳税人提供有形动产融资性售后回租业务，可以差额征税吗？

根据财税〔2013〕106号附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第四条，经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人，提供有形动产融资性售后回租服务，以收取的全部价款和价外费用，扣除向承租方收取的有形动产价款本金，以及对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额为销售额。

试点纳税人提供融资性售后回租服务，向承租方收取的有形动产价款本金，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

试点纳税人从全部价款和价外费用中扣除价款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证。否则，不得扣除。

Q4 “营改增”后，小微企业有哪些优惠？

财税〔2013〕52号规定，自2013年8月1日起，对增值税小规模纳税人中月销售额不超过2万元的企业或非企业性单位，暂免征收增值税；对营业税纳税人中月营业额不超过2万元的企业或非企业性单位，暂免征收营业税。

国家税务总局公告2013年第49号第一条规定，财税〔2013〕52号中“月销售额不超过2万元”、“月营业额不超过2万元”，指月销售额或营业额在2万元以下（含2万元，下同）。月销售额或营业额超过2万元的，应全额计算缴纳增值税或营业税。第二条规定，以1个季度为纳税期限的增值税小规模纳税人和营业税纳税人中，季度销售额或营业额不超过6万元（含6万元，下同）的企业或非企业性单位，可按照财税〔2013〕52号规定，暂免征收增值税或营业税。

Q5 “营改增”企业雇用军队转业干部可否享受税收优惠政策？

根据财税〔2013〕106号附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》，为安置自主择业的军队转业干部就业而新开办的企业，凡安置自主择业的军队转业干部占企业总人数60%（含）以上的，经主管税务机关批准，自领取税务登记证之日起，其提供的应税服务3年内免征增值税。享受上述优惠政策的自主择业的军队转业干部必须持有师以上部队颁发的转业证件。

Q6 从事个体经营的随军家属，需要出具什么证明才可以享受免征增值税的政策？

根据财税〔2013〕106号附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》，从事个体经营的随军家属，自领取税务登记证之日起，其提供的应税服务3年内免征增值税。随军家属必须有师以上政治机关出具的可以表明其身份的证明，但税务部门应当进行相应的审查认定。每一名随军家属可以享受一次免税政策。

Q7 纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务，“营改增”后可以申请税收优惠吗？

根据财税〔2013〕106号附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》，试点纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务免征增值税。

技术转让，指转让者将其拥有的专利和非专利技术的所有权或者使用权有偿转让他人的行为；技术开发，是指开发者接受他人委托，就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究开发的行为；技术咨询，是指就特定技术项目提供可行性论证、技术预测、专题技术调查、分析评价报告等。

与技术转让、技术开发相关的技术咨询、技术服务，指转让方（或受托方）根据技术转让或开发合同的规定，为帮助受让方（或委托方）掌握所转让（或委托开发）的技术，而提供的技术咨询、技术服务业务，且这部分技术咨询、服务的价款与技术转让（或开发）的价款应当开在同一张发票上。

试点纳税人申请免征增值税时，须持技术转让、开发的书面合同，到试点纳税人所在地省级科技主管部门进行认定，并持有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管国家税务局备查。

Q8 “营改增”后，失业人员就业从事个体经营，有无优惠政策？

根据财税〔2013〕106号附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》，持《就业失业登记证》（注明“自主创业税收政策”或附着《高校毕业生自主创业证》）人员从事个体经营的，在3年内按照每户每年8000元为限额依次扣减其当年实际应缴纳的增值税、城市维护建设税、教育费附加和个人所得税。

试点纳税人年度应缴纳税款小于上述扣减限额的，以其实际缴纳的税款为限；大于上述扣减限额的，应当以上述扣减限额为限。

Q9 “营改增”后，哪些应税服务适用增值税零税率？

根据财税〔2013〕106 号附件 4《应税服务适用增值税零税率和免税政策的规定》，以下应税服务适用增值税零税率：1. 中华人民共和国境内的单位和个人提供的国际运输服务、向境外单位提供的研发服务和设计服务；2. 境内的单位和个人提供的往返香港、澳门、台湾的交通运输服务以及在香港、澳门、台湾提供的交通运输服务（以下称港澳台运输服务）；3. 自 2013 年 8 月 1 日起，境内的单位或个人提供程租服务，如果租赁的交通工具用于国际运输服务和港澳台运输服务，由出租方按规定申请适用增值税零税率。

Q10 “营改增”一般纳税人发生国际货物运输代理服务，支付的国际运输费用可否扣除？

根据财税〔2013〕106 号附件 2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第四条，试点纳税人中的一般纳税人提供国际货物运输代理服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给国际运输企业的国际运输费用后的余额为销售额。

国际货物运输代理服务，指接受货物收货人或其代理人、发货人或其代理人、运输工具所有人、运输工具承租人或运输工具经营人的委托，以委托人的名义或者以自己的名义，在不直接提供货物运输服务的情况下，直接为委托人办理货物的国际运输、从事国际运输的运输工具进出港口、联系安排引航、靠泊、装卸等货物和船舶代理相关业务手续的业务活动。

试点纳税人从全部价款和价外费用中扣除价款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证。否则，不得扣除。

代开票小微企业如何享受税收优惠

财政部、国家税务总局《关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税的通知》（财税〔2013〕52 号）规定，自 2013 年 8 月 1 日起，对增值税小规模纳税人中月销售额不超过 2 万元的企业或非企业性单位，暂免征收增值税。但是实务中有些代开普通发票的小微企业可能享受不到税收优惠，这个问题应引起小微企业重视。

《国家税务总局关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 49 号）第四条规定，增值税小规模纳税人中的企业或非企业性单位，月销售额不超过 2 万元（按季纳税 6 万元）的，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）和普通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。

一些增值税企业由于规模较小，发票用量少，为省去领购和开具发票的麻烦，也便于税务机关的管理，纳税人不自行领购发票，而向税务机关的办税服务厅申请代开发票。此时，纳税人就注意必须在发票全部联次追回后方可向主管税务机关申请退还已缴纳税款。

日常工作中小规模企业因代开普通发票，预缴了增值税，发票已交给购货方，如果想把发票的全部联次收回来，似乎不可能。月销售虽未超过 2 万元，发票全部联次未收回，根据国家税务总局公告 2013 年第 49 号规定，不能办理退税享受优惠政策，但月销售未超过 2 万元的情形符合财税〔2013〕52 号文件规定免征增值税，这对纳税人来说就容易丧失合法权益。

自行领购与代开发票只是开票形式上的不同，在企业的核算上应是一致的。执行起征点政策的个体工商户，在操作中代开普通发票的金额未达到起征点的直接可享受免税，建议小规模增值税企业代开普通发票，月销售不超过2万元可直接免税，切实享受国家对小微企业的税收优惠。

软件企业增值税退税的所得税筹划

税务筹划的政策依据

《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，一般纳税人软件企业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。

《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）第三规定：软件企业自获利年度起“两免三减半”。

财税〔2012〕27号文件第五条规定，即征即退增值税款由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独进行核算，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。

企业所得税法实施条例第二十八条规定，不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

《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〕116号）第四条规定，企业从事《国家重点支持的高新技术领域》和《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南》规定项目的研究开发活动，研发费用可以加计扣除。

国税发〔2008〕116号文件第八条规定，法律、行政法规和国家税务总局规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目，均不允许计入研究开发费用。

税务筹划的思路

如何使用增值税退税款，对缴纳企业所得税有着直接的影响。财税〔2012〕27号文件规定“即征即退增值税款由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产”，为企业留下了选择余地，从而提供了企业所得税筹划空间。

软件企业应综合考虑是否处于优惠期、处于何种优惠期、研发项目能否享受加计扣除等情况，对退税款的用途做出合理安排，以求最大限度节省企业所得税。（为方便起见，设定用于扩大再生产就是用于购置固定资产。）

如果企业取得即征即退增值税款100万元，购置100万元的固定资产，采用直线折旧法，折旧年限10年，则每年平均的10万元不能税前扣除。等效于未来10年中每年多计10万元应纳税所得额。

如果用于产品研发，则不允许列入研发费用。当研发项目可以据实扣除时，等效于多计100万元应纳税所得额；当研发项目可以加计扣除时，等效于多计150万元应纳税所得额。

一、当“两免三减半”优惠已结束时，首选用于购置固定资产

选择1、用于购置固定资产，意味着未来10年每年多缴纳所得税 $10 \times 25\% = 2.5$ （万元）；10年共计多缴纳所得税25万元。

选择2、用于据实扣除项目的产品研发，意味着当年多缴纳所得税 $100 \times 25\% = 25$ （万元）；

选择3、用于加计扣除项目的产品研发，意味着当年多缴纳所得税 $150 \times 25\% = 37.5$ （万元）；

虽然选择1与选择2总计缴纳所得税数额相等，但考虑到资金的时间价值，选择1优于选择2。

二、当处于“三减半”优惠期时，首选用于据实扣除项目的产品研发

选择1、用于购置固定资产

如果处于减半优惠期第1年，意味着未来10年中，前3年多缴纳所得税 $10 \times 25\% \div 2 \times 3 = 3.75$ （万元）；后7年多缴纳所得税 $10 \times 25\% \times 7 = 17.5$ （万元）；合计 $3.75 + 17.5 = 21.25$ （万元）；

如果处于减半优惠期第2年，则多缴纳所得税 $10 \times 25\% \div 2 \times 2 + 10 \times 25\% \times 8 = 22.5$ （万元）；

如果处于减半优惠期第3年，则多缴纳所得税 $10 \times 25\% \div 2 \times 1 + 10 \times 25\% \times 9 = 23.75$ （万元）；

选择2、用于据实扣除项目的产品研发，意味着当年多缴纳所得税 $100 \times 25\% = 12.5$ （万元）；

选择3、用于加计扣除项目的产品研发，意味着当年多缴纳所得税 $150 \times 25\% \div 2 = 18.75$ （万元）；

三、当处于免征优惠期时，首选用于产品研发：

选择1、用于购置固定资产

如果处于免征优惠期第1年，意味着未来10年中，前2年免征期无实质影响，第3~5年多缴纳所得税 $10 \times 25\% \div 2 \times 3 = 3.75$ （万元）；第6~10年多缴纳所得税 $10 \times 25\% \times 5 = 12.5$ （万元）；合计 $3.75 + 12.5 = 16.25$ （万元）；

如果处于免征优惠期第2年，则多缴纳所得税 $0 \times 1 + 10 \times 25\% \div 2 \times 3 + 10 \times 25\% \times 6 = 18.75$ （万元）；

选择2、用于产品研发——产品研发项目是据实扣除项目还是加计扣除项目没有实质区别。因为当年免征所得税，不管税前扣除多少，所得税额均为0。

【热点咨询】

未支付货款能否抵扣进项税额

提问：

我公司最近购进了一批货物并取得增值税专用发票，货款尚未支付。请问，是否必须付款后才能抵扣进项税额？

解答：

目前没有相关文件规定必须付款后才能抵扣进项税额。《国家税务总局关于加强增值税征收管理工作的通知》（国税发〔1995〕15号）第二条有过相关规定，但《国家税务总局关于增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票进项税额抵扣问题的通知》（国税发〔2003〕17号）第三条规定，增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票，其专用发票所列明的购进货物或应税劳务的进项税额抵扣时限，不再执行国税发〔1995〕15号文件中第二条有关进项税额申报抵扣时限的规定。

亏损企业工资是否可加计扣除

提问：

亏损企业是否可享受残疾人工资加计扣除？

解答：

《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)规定,根据《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》的有关规定,现就企业安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策问题,通知如下:企业安置残疾人员的,在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上,可以在计算应纳税所得额时按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。

企业就支付给残疾职工的工资,在进行企业所得税预缴申报时,允许据实计算扣除。在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时,再依照本条的规定计算加计扣除。亏损企业可以享受残疾人工资加计扣除。

盘盈固定资产折旧能否扣除

提问：

企业盘盈的固定资产由于没有原始的有效凭证,虽可“以同类固定资产的重置完全价值为计税基础”(《企业所得税法实施条例》第五十七条),但按此方法确认价值后所计提的折旧是否可以税前列支?是否要到税务机关补开发票?

解答：

《企业所得税法实施条例》第五十七条规定,企业盘盈的固定资产“以同类固定资产的重置完全价值为计税基础”,此种情形不是交易行为,是企业资产以前没有入账,属于遗漏登记的资产,在盘点过程中重新发现后,可以“以同类固定资产的重置完全价值为计税基础”,所计提的折旧额可以税前列支,不需索取原始的有效凭证。

直接减免的增值税账务处理

提问：

请问我公司全部为免税产品,购进产品和销售产品时怎么做税务处理,减免的增值税怎么做账务处理?例如:当月购进农产品100万,进项13万,当月生产加工领用50万,当月销售收入80万,销项税10.4。是否要通过应交税金和营业外收入科目,核算增值税和减免增值税?

解答：

一、如果纳税人销售的项目部分免征增值税

按照增值税条例规定,为生产免税货物而耗用的原材料的进项税额不得抵扣,也就是要将这部分进项税转出计入成本。但是在购进项目部分用于应税项目部分用于免税项目的情况下,对于免税项目应转出的进项税额,普遍认为比较科学的方法是采用销售额比例法,即用免税项目的销售额占总销售额的比例来计算分摊应转出的进项税额。会计分录如下:

借:主营业务成本

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

按照增值税专用发票管理规定，销售免税项目除国家另有规定外，不得开具专用发票。有人认为，免税项目在会计处理时，不产生应交税费的贷项。但从计税原理上说，增值税是对商品生产和流通各个环节的新增价值或附加价值进行征税。免税项目在流转过程中仍然会有新增价值，即仍然负有纳税义务，而免税则是国家出于特定目的将本该征缴的税额不予征缴，作为国家对纳税人的一种“补贴”；而且，增值税实行税负转嫁，纳税人和负税人可能不是同一主体，所以，这里的免税只能是针对纳税人而言，而负税人则不一定享有这种优惠，即纳税人销售免税项目，尽管不能开具增值税专用发票，但其开具给买方的普通发票金额应该是销售额和销项税额的合计数，并且按合计数收取款项。如果不向购买方收取销项税额，纳税人的“补贴收入”又从何而来呢？所以，会计分录如下：

借：银行存款或应收账款

贷：主营业务收入（不含税收入）

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时，再将销项税额中的金额作为应免征的税额进行结转，会计分录为：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）

贷：营业外收入

这样处理的理由是：“减免税款”，反映企业按规定减免的增值税款。企业按规定直接减免的增值税额借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

二、如果纳税人销售的项目全部免征增值税

如果纳税人销售的项目全部属于增值税的免税项目，有两种情况：

1. 如果纳税人开始购进货物或者劳务时不准备或者不明确要用于免税项目，而且生产过程中其用途发生了改变，最终全部用于免税项目，即纳税人对外销售的全部是增值税免税项目，其会计处理可比照第（一）种情况进行。

2. 如果纳税人购进货物或劳务时已经明确要用于免税项目的生产或者销售，其购进项目的进项税额应计入采购成本，因而也不存在进项税额转出的问题。

能否携带空白发票跨区域开具

提问：

我公司专门提供铁路运输服务，在多个省份设有分公司。请问，总公司统一购买发票后，能否携带空白发票跨区域开具？

解答：

铁路运输企业可以携带空白发票并在开票点所在地开具。

发票管理办法第二十五条规定，除国务院税务主管部门规定的特殊情形外，发票限于领购单位和个人在本省、自治区、直辖市内开具。省、自治区、直辖市税务机关可以规定跨市、县开具发票的办法。第二十六条规定，除国务院税务主管部门规定的特殊情形外，任何单位和个人不得跨规定的使用区域携带、邮寄、运输空白发票。《国家税务总局关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税发票及税控系统使用问题的公告》（国家税务总局公告2013年第76号）第一条第三款规定，提供铁路运输服务的纳税人有2个以上开票点且分布在不同省（自治区、直辖市）的，可以携带空白发票在开票点所在地开具。

租赁环保设备是否减免所得税

提问：

我公司是增值税一般纳税人，2013年10月融资租入一套环保设备，租赁期5年，期满后该环保设备的所有权归我公司所有。请问，我公司能否享受企业所得税优惠？

解答：

融资租入的环保设备如果属于企业所得税优惠目录的范围，并在融资租赁合同中约定租赁期届满时租赁设备所有权转移给承租方企业，可以享受按设备投资额的10%抵扣应纳税企业所得税额的优惠。

企业所得税法实施条例第一百条规定，企业购置并实际使用《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》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。

《财政部、国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税〔2009〕69号）规定，企业所得税法实施条例第一百条规定的购置并实际使用的环境保护、节能节水和安全生产专用设备，包括承租方企业以融资租赁方式租入的、并在融资租赁合同中约定租赁期届满时租赁设备所有权转移给承租方企业。

【专家视点】

铁路集团公司实施“营改增”的难点及对策探析

刘雄/文

一、铁路运输业“营改增”政策简介

根据《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）规定，自2014年1月1日起，铁路运输业纳入“营改增”试点范围，纳税人提供铁路运输服务适用税率11%，运输辅助业务适用税率6%，铁路国际运输服务适用零税率，原铁路运输按营业额3%征收营业税的政策终止，国家未对铁路出台具体实施细则。

二、铁路集团公司实施“营改增”难点及成因

以XX铁路集团公司（以下称“集团公司”）为例，该集团公司为中国铁路总公司（以下称“总公司”）所属全资法人企业，下属52个站段、5个运输辅助单位、36家非运输企业，有8家运营合资公司、10家在建合资公司，管辖三省铁路；实行总公司、集团公司、站段三级财务核算管理体制，站段为非法人分支机构，对合资铁路公司管理按出资比例行使相应权责。

铁路实行高度集中、统一指挥的运营管理和财务收支两条线管理体制，与按行政区域划分的国家税收管理体制存在较大差异。税改前国家铁路执行铁路运输营业税、企业所得税由总公司汇总缴纳，财务核算主体与纳税主体不一致。营改

增后，铁路清算特殊，增值税销项税计算依据复杂、进项税链条确认交错，增值税征管办法又不允许跨省使用专用票据，集团公司需在三省分别申报纳税，虽然销项税可以按发送业务的车站区分，但进项税无法作相应区分，决定了集团公司实行增值税的复杂性。

（一）收入清算方式难以准确确认营业收入和销项税额

各车站承办客货业务从市场取得的收入作为运输进款需全额上缴总公司，再通过清算从总公司二次分配取得营业收入，导致运输进款与营业收入脱节。因为铁路作为运输联动体，每一产品均需多个铁路企业相互协作相互服务来共同完成。增值税规定，须按向客户收取的客货款开具增值税发票，计算销项税，两种收入存在时间和金额的差异。现行清算方式的问题在于：一是收支不匹配。通过事后清算方式取得收入，全路统一的清算单价，与企业经营耗费的支出不匹配，导致增值税销项与进项抵扣不匹配，应交增值税不真实；二是清算手续滞后导致会计核算不能及时、准确反映实现的经济效益；三是会计核算困难。运输进款项目多，要按税率区分项目还原为不含税核算，从客货制票系统源头进行分劈，三级核算机构分别计算销项税额出现不一致时调整困难，出现差错将影响销项税的正确性。

（二）增值税专用发票难以全部替代铁路运输票据

车站办理客货业务使用的各种车票、货票、定额收据等铁路票据，具有铁路运输组织管理和专业发票两大职能，是财务核算运输进款的重要凭证，种类繁多，实行票款合一的闭环管理。与增值税专用发票无法相互替代：一是管理范围不同，专用发票由国税机关管理，不得跨地区使用。铁路票据由总公司管理，可跨地区使用；二是信息系统不同，专用发票使用金税系统，要求一般纳税人安装、使用税控装置。铁路票据使用收入信息系统，无法与金税系统兼容。三是管理流程不同，专用发票可退税，国税机关对其作废、冲销流程管理严格，处理极为繁琐。而铁路变更运输、客货退票（款）等现象大量发生。因铁路运输的特殊性，增值税专用发票难以全部替代现行的铁路票据。

（三）进项税抵扣链条交错、抵扣金额不够完整充分

增值税改革的核心在于税款抵扣，铁路系统进项税抵扣链条复杂交错。一是资产统一购置，进项税难以分摊。基于路网集中调度，铁路机车等移动设备由总公司集中采购并取得专用发票，交集团公司所属使用，会出现总公司有大量增值税未抵，集团公司却无专用发票不能抵扣。二是资产无偿调拨，增加接收方税负。总公司根据运力变化对移动设备在企业间频繁调拨，税政规定企业间调拨税改前购置的资产视同销售按4%征收率减半征收增值税，因资产调入方没有进项税抵扣而增加税负。三是进项税抵扣不够完整充分。目前营改增只涉及部分行业，现行税法对铁路线路、大型养路机构及其维修费不能抵扣，集团公司近三年将有进项税4.6亿元无法抵扣。四是两端物流业务进项税分劈难度大。两端物流服务收入是铁路运输进款的组成部分，现行规定暂由站段按两端物流服务收入属地缴纳营业税，税改后，车站按照运输收入报表列示的两端物流收入 $\times 6\%$ 计算销项税，但其进项税额难从货运业务进项税中分劈。五是临时抢险物资进项税取证难度大。铁路临时抢险救急等施工物资，必须就近取得急用材料物资，无法取得专用发票。

（四）总体税负增加的困局难以自行解决

营改增的总体原则是“试点行业总体税负不增加或略有下降”，但税改对铁路总体税负不减反增。集团公司按11%税率测算，近三年平均增加税负：国铁为62%，合资铁路为127%，在建铁路为185%，平均税负为营业收入的5.5%，大于营业税3%。除上文所述原因外，一是工资和折旧支出不能抵扣，集团公司是资

本和劳动力密集型企业，近三年成本中41%为工资及折旧支出无法抵扣。二是免税项目取消。目前铁路内部单位为本系统修理货车业务免征增值税，税改未列入免税项目。三是铁路内部关联交易造成税负增加。集团公司与其他路局间产生大量如货车使用费、线路使用费等关联交易项目，由总公司统一纳税不受影响，但对集团公司而言将视作销售，需缴增值税。四是执行属地缴纳模式将增加税负。属地缴税决定了铁路内部清算视同销售，要按税政规定相互开票确认销项和进项税。

（五）税后利润减少的局面难以避免

增值税作为价外税，对所得税没有抵税效应，税后利润的增减取决于收入、成本、税金及附加的减少比例，在铁路运价不变，税改后确认的营业收入和营业成本减少，因成本中可抵扣的比率不大，营业收入减少的金额远大于成本减少的金额，增值税率11%高于营业税率3%，综合两个因素，税改后，集团在增加税负同时将减少税后利润约16.1%，资金压力加大，将严重影响其生产经营和向银行再融资。

三、针对上述问题的对策建议

（一）改革收入清算方式，终结财务收支两条线管理体制

将现有的运输收入清算模式改为企业间直接结算方式，即：按“谁承运、谁确认收入，谁提供服务，向谁付费”的原则，改变现有清算方式为客户向承运企业、承运企业与联营企业间实现现金结算方式。一是承运企业营业收入直接由承运企业向客户收取的客货票款确认为营业收入，减少向总公司上交运输进款和清算营业收入两个环节，实现财务收支匹配。二是联营企业的营业收入由联营企业依据提供服务协议向承运企业直接结算，减少由总公司切蛋糕的清算环节。提供服务的项目、收费标准由企业通过合同的方式自主确定，符合增值税收入确认原则。

（二）统筹做好铁路票据换票衔接工作

根据不同铁路票据种类保留相应功能：一是增设铁路专用增值税发票，允许其跨省市使用，使用红字增值税发票直接办理货运退款业务等；二是分类改动现行铁路票据：客运车票和行李票不存在抵税问题，保留现行票样作为普通增值税发票使用；货运业务的货票、包裹票等涉及可抵扣税问题，将其转换为增值税专用发票，保留原货票，如货主需要可凭铁路货票换增值税专用发票；其他票据如定额客货运杂费收据等具有通用性，涉及可抵扣项目，可改为“铁路增值税通用（专用）发票”，允许跨地区使用；三是升级铁路票据管理系统，铁路客货制票系统应兼容金税系统，实现金税系统中发票的领购、纳税申报、税款缴纳等功能，如无法实现，铁路客货制票系统进行调整和优化，以便为纳税人提供接口数据。

（三）根据业务性质采用不同的纳税模式

按“分类管理、属地预交、统一计算、集中汇缴”的原则确定增值税纳税模式：

1. 铁路运输核心业务（客货业务）采取总公司汇总缴纳增值税。在总公司集中购置资产的背景下，该模式表现为：一是解决增值税销项税、进项税匹配问题，维持现行营业税集中缴纳的一致性；二是减少集团公司为平衡管内省际间纳税水平而人为分劈进项税环节，维护税收征管的严肃性；三是解决企业间关联交易一方销项税多与另一方进项税多的抵消问题；四是解决总公司内部调转资产而增加纳税环节及税负。

2. 铁路非核心业务和非运输业务采取由集团公司属地汇总缴纳增值税。该模式保持现行营业税的利益格局。

3. 两端物流收入采取属地预交，差额由总公司汇总缴纳增值税。对集团公司从事门到门运输的两端物流业务采用增值税分税模式，即各货运站根据物流业务收入，向主管国税局按一定比例（如1-2%）分税属地预缴，其进项税额由总公司汇总其差额纳税。

4. 集团所属合资铁路公司采取属地缴纳增值税，该模式保持现行营业税和企业所得税属地缴纳不变。

（五）申请财政税收扶持，确保税负合理

一是比照管道运输即征即退政策，对铁路“营改增”实际税负超过3%部分实行即征即退优惠政策，同时对货车修理业务继续执行免税政策。二是对铁路线路等专用资产采取可抵税优惠。对线路新建、更新、维修后续支出以及用于线路养护、维修的专用机械设备等能够取得合法抵扣凭证的项目允许抵扣。

（五）再造业务流程，开展税务筹划

一是梳理业务流程，修改完善相关制度，对不符合增值税改革的环节进行修改；二是完善物资集中采购，对现有供应商和未来潜在供应商进行筛选，确保取得专用发票；三是盘活存量资产，对铁路巨大的存货和固定资产进行清查，按税法要求进行分类，分离出可抵扣的类型和金额，经国税机关批准后作为期初未抵税额；四是稳妥开展业务外包。适当调整生产经营模式，实施主辅分离，将客票销售、非核心业务等进行业务外包，取得增值税专用发票；五是尽量从试点行业购买劳务，以获得相应的进项税抵扣。

（六）提高防范税务风险

一是建立集团公司、站段两级税务管理架构，明确岗位责任，强化税收风险管理，将税务风险控制嵌入到经营业务前端，加强财务及相关人员的业务培训。二是建立信息沟通共享机制，确保增值税纳税抵扣环节通畅。三是加强与税务部门的沟通。

作者单位：广深铁路股份公司广州北车辆段

我国个人所得税法的制度不足及改革视角

刘子龙 潘佳/文

从经济学史角度考察，早在上世纪17年代资本主义工场手工业大发展时期，英国古典经济学创始人威廉配第就提出，纳税主体具有平等地位，不因身份高低而有所区别。18世纪以后，亚当斯密在税负上主张应考虑纳税人的意愿和承受程度，量能课税。他们都认为在对纳税人税款征收上要一视同仁，不允许特权存在，应该同等普遍征收，这是关于公平税负早期的较为权威的论述。本文的研究，正是基于公平分配的视角，针对我国目前个人所得税法存在的问题，寻求应对的方法，使得我国的个人所得税法能更好地发挥促进社会公平等功能。

一、我国个人所得税法的功能定位与目标

（一）个人所得税法的价值目标和功能定位

作为税法的重要部门法之一，个人所得税法的价值目标同样讲求税收公平与税收效率。税收公平原则是对所有纳税人一视同仁，纳税人之间不存在歧视。税收效率原则，是要充分发挥税收组织财政收入的作用，促进经济的稳定增长，促

进国民经济的协调可持续发展。基于目前我国贫富差距不断拉大，收入分配不公的现状，而个人所得税法作为一种调节税，其旨在促进收入分配的合理，最终实现社会的公平，因此当前我国个人所得税法应将税收公平原则放在首位，兼顾税收效率原则。

那么，我国当前个人所得税法的功能定位如何呢？

从世界范围看，尽管个人所得税法既组织财政收入、又有调节收入差距的功能，但各个国家在经济发展的不同时期要求不同。当居民收入差距拉大，两极分化严重时，个人所得税法调节收入差距的功能被放在首位；而当政府出现财政赤字或出现财政紧缺时，组织财政收入的功能便优于调节收入差距的功能，而被放在更重要的位置。

在我国，组织财政收入的功能被放在了个人所得税法的首位。由于我国收入分配差距两极分化严重，个人所得税法将组织财政收入的功能放在首要位置无疑是对个人所得税法调节收入差距的功能的忽视，这是导致了我国中低收入者承担更大的纳税负担，高收入者却通过各种避税手段不纳税或少纳税的重要根源。

（二）目标偏离的根源及矫正

是什么原因导致我国当前个人所得税法功能定位的出现呢？在笔者看来，我国始终将税收效率原则作为个人所得税法功能发挥的宏观指导，税收公平是随着分配不公问题的日益突出才被引起充分重视。

因此，我国个人所得税法应该从公平角度来发挥自己的作用，更加注重自身调节收入差距的使命，将税收公平原则作为自己的首要原则，量能课税。随着各国经济的发展，人均收入的提高，各国已经普遍将税收公平原则作为税收功能发挥的指导原则放在比税收效率原则更首要的位置。

我国面临日益突出的分配问题，一直以来将个人所得税法组织财政收入功能放在首位，背离了税收公平原则，我国税收公平原则与税收效率原则二者关系的处理不当，是造成个税法目标定位偏离的根源。

我国的人均收入不高，分配差距过大的基本国情决定了我国个人所得税作为主体税种的不现实性。因此，组织财政收入的功能不能放在首要位置，应更加突出调节分配差距的功能。

二、我国个人所得税法的税制模式缺陷和应对

（一）个人所得税法税制模式的不足

我国的个人所得税从1994年开征，这期间一直实行分类所得的税制模式。随着我国市场经济的发展，高收入的人越来越多，他们通过各种手段分解自己的所得，以实现自己少纳税、逃税避税的目的，而工薪阶层的收入一直没有得到多大提高，却是税收贡献大户，这与中低收入者不纳税或少纳税，高收入者多纳税的量能课税原则是相背离的。分类所得的税制模式对不同种类的所得分类计征个人所得税，而且不同的所得实行不同税率，由于对工薪所得实行代扣代缴制度，而高收入群体会分解自己的所得逃税漏税，这不利于综合纳税人的所有所得综合计征，妨碍了公平分配的实现。

（二）个人所得税法税制模式的转变

我国的个人所得税法更应发挥其调节分配差距的作用，取决于一个好的税制模式。我国实行的是分类所得的税制模式，这样的税制模式更多的侧重于税收效率价值目标的实现，对税收公平价值目标没有予以相应倾斜。以本文所见，宜更多的考虑个人所得税法税收公平价值目标的实现。目前我国的征管水平、纳税人的纳税意识同发达国家相比，还存在很大差距，所以，实行分类与综合相结合的

税制模式,并在条件成熟时过渡到综合所得的税制模式是我国税制模式的最佳选择,有利于加大对高收入者收入的监管,调节收入差距。

以本文所见,可以这样对个人所得税法中的各种所得进行分类:第一,按照各种所得的不同性质分为劳动所得和资本所得;第二,按照费用扣除分为有费用扣除所得和无费用扣除所得;第三,按照所得源泉分为经常性所得和临时性所得;第四,按照所得控管分为容易控管所得和难以控管所得等。将利息股息红利所得、财产转让所得、稿酬所得、特许权使用费所得、偶然所得等非经常性所得实行分类征税(多属于投资性、无费用扣除和不易监管的所得)。

三、我国个人所得税法费用扣除和税率结构:问题及对策

(一)费用扣除制度的问题及立法改革

个人所得税是对纯收入的计税。一个国家个人所得税法成熟与否,首先取决于其费用扣除制度是否完备,其次是税率结构。我国当前的个人所得税费用扣除标准存在如下问题:

第一,扣除标准的设计依据不充分。我国现行分类税制中工薪所得3500元的扣除额和其他若干所得中的800元或20%的扣除部分,把所有应扣除的费用都包含在3500元的基数中,表面上达到了横向公平,但现实果真如此么?实际上,即使是收入相同的两个纳税人,他们的纳税能力也是不一样的,仅凭借纳税人的收入情况来界定纳税人的纳税能力,实质上是不公平的。

第二,扣除方法不一致。目前我国对费用扣除有两种具体方法,不同的扣除方法容易产生税负不公。从如下例子中可以看出不公平性。如果一个纳税人月收入2000元,年收入在是24000元的情况下则无需缴纳个人所得税。相反,如果一个纳税人一次性收入为24000元,即劳务报酬一次性收入为24000元,那么他要缴纳个人所得税。同样都是劳动所得,有的需要缴纳个人所得税,有的则不需要缴纳个人所得税,这是不公平的。

第三,同一性质不同收入项目费用扣除不同。我国个人所得税对工资薪金所得与劳务报酬所得规定了不同的费用扣除标准,虽然二者都属于劳动所得,但费用扣除标准却差别明显。

第四,费用扣除额没有科学的通货膨胀调整或工资指数调整。从我国基本费用扣除额调整的历史轨迹看,对于费用扣除额并没有形成一种每年或每半年根据通货膨胀情况进行调整的制度,而是带有很大的随意性。另外,在进行费用扣除额调整时,对于同样的劳动所得,工资薪金所得的月扣除费用由原来的800元上调到3500元,但是对于劳务报酬和稿酬所得等费用扣除额一直维持在原有的800元,这一做法是费用扣除额调整不规范的体现。

针对我国税收扣除制度的问题,建议作出如下改革:

第一,基本扣除费用因人而异。对纳税人不同的申报方式可以考虑不同的费用扣除标准,这样有利实现税负公平,量能课税。我国在制定具体的费用扣除额时,也应该按照不同的申报方式,考虑多方因素。

第二,基本扣除费用因地制宜。我国应该实行允许地区浮动的基本扣除费用标准,即由全国人大制定基准扣除标准。同时授权国务院制定各地区的幅度扣除标准,允许各地方政府在税法规定的弹性区间内制定本地区的费用扣除标准,并报国家税务总局审核批准,使扣除标准真正与纳税人实际生计费用相符合。

第三,实行税收指数化调整。我国有必要对个人所得税进行指数化调整。个人所得税法的税收指数化调整措施一方面可以将其个人所得税中的一个或几个方面如费用扣除标准、税率等同预先设定好的指数衔接好,从而使个人所得税的

各个方面达到根据通过膨胀率达到自动调整的目的。另一方面也可以人工进行干预,对通货膨胀率影响相对较大的方面进行相应的指数化调整,并针对这些方面政府配以其他措施如转移支付给予相应的补贴。

(二) 税率结构的缺陷与完善

我国目前个人所得税法税率最大的问题就是税率结构不合理。

我国目前的高收入群体中,非劳动所得占据较大比重,对他们实行20%的比例税率却对收入相对少的劳动所得实行累进税率,而且工资薪金所得的最高边际税率高达45%,个体工商户的生产经营所得和企事业单位的承包经营、承租经营所得最高边际税率也高达35%,高收入者所缴纳的税反而越少,中低收入者却要多缴税,这与量能课税原则是背道而驰的。由于级数较多,所以累进性幅度就越小,调节收入差距的作用反而不明显。所以虽说累进税率最能体现量能课税原则,但如果累进税率级次过多、边际税率过高的情况下,其调节收入、实现公平分配的功能会大打折扣。

针对税率结构存在的问题,本文提出如下对策:

第一,对同一类型的收入同等对待,实现横向公平。具体来说,将工薪收入、个体工商业生产经营所得、对企事业单位的承包经营所得、劳务报酬所得这几种同属勤劳所得的收入适用同一税率。对并入综合所得的应税收入,也适用同一税率表。

第二,在税率结构上要减少税率档次,降低边际税率,实现纵向公平。

第三,对中低收入者予以照顾,适当对其实行负税率,政府给予其一定的财政补贴,从而减小与高收入者差距,实现公平分配。

四、我国个人所得税法征管制度的改革

(一) 征管制度的主要问题

就目前来看,我国个人所得税法存在如下征管问题:

其一,代扣代缴制度落实不到位。我国的个人所得税除了个体工商户的所得需要自行申报之外,其他各项的收入基本上采取扣缴义务人代扣代缴制度。我国目前的代扣代缴情况不佳。首先,扣缴义务人对扣缴义务认识不到位,缺少法律责任感。目前税法中规定扣缴义务人的法人代表、财务主管和具体的办税人员共同对依法履行代扣代缴义务承担法律责任。这种规定使得扣缴义务人的违法责任不明确、不具体,法律中只规定承担责任,至于谁承担责任,承担什么责任,没有明确。其次,扣缴义务人用多种手段帮助纳税人逃税的现象很普遍。扣缴义务人作为追求利益最大化为目标的主体,它与纳税人(经常是自己的职工)存在利害关系,职工税后收入高,工作积极性也高,如果把职工收入的一部分交给国家,损害了职工的利益,使职工工作没有积极性甚至会抱怨企业效益差。

其二,对高收入群体征收不力。个人所得税的累进税率的本意是调节贫富差距,在实际情况中,由于高收入者想尽办法隐藏其财富,税务部门又缺乏有力的手段,对其征税难度很大。灰色收入、体制外收入、现金交易等比重越来越大。此外,由于个人信用制度没有形成,制度建设存在很大的缺陷,客观上加大了高收入者偷漏税的便利性。

其三,个人所得税法中纳税申报制度不完善。由于代扣代缴制度更多的是针对工薪阶层,相对来说,自行申报制度则主要是针对高收入群体。高收入群体基于自己利益最大化的考虑往往分解自己的收入进而少交或不交税款。而且高收入群体更多的是劳务报酬收入,而现今劳务报酬收入等多种形式的收入是以现今结算,所以税务机关很难对其监控。到目前为止,我国没有建立个人收入自行申报

制度和个人财产登记核查制度相结合的个人收入财产监控体系,税务机关不能及时有效、完整准确的获得个人收入及财产状况的信息资料,不能很好地监控纳税人自行申报个人所得税的动向,致使逃避纳税的现象频发。

其四,个人所得税法中按次计征模式的不完善。我国目前采取的是按次计征个人所得税的方法,即有一次收入就征一次税,其实施的基础是我国把个人所得税与公司、机关绑定,便于税收机关查明个人收入进而征收个人所得税。按次计征虽然可以防止个人所得税漏征现象的出现,但其仍存在很大的弊端。首先,因为工资是按次征收的而且其采取的是累进税率,纳税人可以利用“平滑工资波动”降低个人所得税的税额。

(二) 改革建议

针对我国个人所得税法征管制度的主要问题,提出以下建议:

第一,建立税务代理和税务稽查相辅的制度。形成以纳税申报为基础,以税务稽查为保证,以税务代理为手段的征管模式。在专业分工高度细化的当代社会,税务代理制能够使各个纳税人从繁琐的纳税申报中摆脱出来,专注于自身的专业,这不仅能提高税收的行政效率,也能提高整个社会的效率。而且,税务代理人员能够对税务机关和纳税人形成双向监督,有效提高征管效率。税务稽查是发现偷逃税行为的重要途径。税务机关应加强对高收入者的税务稽查,及时发现违法违规行为。税务稽查可以集中精力对少数的高收入者进行抽查,但每次的抽查一定要彻底,达到违法必究的效果,这样才能有效制约违法者的偷逃税行为。

第二,加大偷漏税成本。2013年6月,全国人大常委会修正的《税收征收管理法》第68条规定:“纳税人、扣缴义务人在规定期限内不缴或者少缴应纳税款,经税务机关责令限期缴纳,逾期仍未缴纳的,税务机关除依照本法第四十条的规定采取强制执行措施追缴其不缴或者少缴的税款外,可以处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款。”而西方发达国家对税收违法行为普遍采用严厉惩处的威慑措施,比如,美国每年对10%的纳税人进行抽查审计,一旦查出有偷税行为即使数额较少,也会被罚得倾家荡产,同时还要将偷税行为公布于众,使违法者声名狼藉。面对严厉的法律制裁,很多纳税人在偷税面前会望而却步。相比之下,我国对税法违反行为的处罚过轻,查处几率较小,对纳税人不足以产生强大的法律威慑力量,这成为自1994年实施个人所得税至今,税款流失现象愈演愈烈的重要原因之一。由此,我国应当加强偷税、抗税等处罚力度,加大偷逃税款的成本,减少税收流失现象,充分发挥个人所得税的公平再分配的调节功能。

五、结语

个人所得税作为缓解社会分配不公平的重要手段,在促进经济的快速发展及社会的和谐发展方面发挥着重要作用。随着人们法律意识的提高以及对公平理念认识的深入,公平收入分配,也在税法改革中占据越来越重要的地位。坚持依据公平收入分配指导个人所得税法,是实现中国梦的重要方面。

在公平收入分配的指导下,针对个人所得税法的缺陷,我国颁布了一系列改革措施,由于我国个人所得税法实施的较晚,内容较落后等,我国现行个人所得税法还存在诸多不符合公平收入分配的内容。主要体现在,个人所得税法的功能定位、征税模式、税制结构以及征管模式方面,这些问题亟待立法和制度的回应。本文中的观点及设想尚不成熟,在实际操作还需要多番探讨和修正,仅此提出期待学者们的更多关注,以求得抛砖引玉。

作者单位:河北大学政法学院,北京大学法学院

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