



中华会计网校
www.chinaacc.com

正保远程教育旗下品牌网站
美国纽交所上市公司(代码:DL)

财税月刊

FINANCE & TAX

2014年8月
总第111期

中华会计网校 主编
www.chinaacc.com

◆ 境外个人在境内取得收入如何缴税

◆ 享受增值税优惠必须注意哪些事项

◆ 企业“中外中”投资结构税收筹划

会员专刊

卷首语

亲爱的读者：

盛夏风和日丽，神州处处花开。《财税月刊》2014年8月刊与您见面了！在全年中间的时候，财务人工作相对轻松，让我们共同来温故知新，学习更多的日常财务管理会计知识吧，本期有如下几方面重点内容：

发票一直是税收征管的重中之重，也是企业财务工作的重中之重。“业界动态”栏目刊登了《我国上半年查处发票违法案件近3万起》，可见国家对发票违法的打击力度有多大。所以，“纳税辅导”栏目刊登了《“视同销售”是否应开具发票》、《企业遇到不合规发票如何应对》、《日常发票使用及真假识别涉税事项》等文章，帮助读者全面熟悉和运用有关发票管理的方法和技巧。

从合规会计向管理会计方面发展，是很多财务人的成长之路。本期“账务处理”栏目精选了《管理会计实务中的多种成本概念》、《会计对“绩效”的认知与尺度把握》等文章，供您参考。《会计差错的更正方法与选择使用》则是很实用的纠正指南。

税收筹划最重要的是怎样掌握和充分使用税收优惠政策，从而在符合国家鼓励方向上获得合理合法的筹划收益。推荐您阅读《企业所得税小微企业税收优惠政策汇总》、《享受增值税优惠必须注意哪些事项》、《“营改增”后供应商纳税人选择》等文章。此外，本期的“热点咨询”栏目，也刊登了很多在日常业务中的实务问答，内容涉及面广，也推荐您阅读参考！

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
上半年全国税收 55878 亿元同比增 7.9%.....	4
我国营改增两年多减税规模达 2679 亿.....	4
我国上半年查处发票违法案件近 3 万起.....	5
小微企业所得税优惠户数和优惠额井喷.....	6
股转系统挂牌企业股息红利差别化征税.....	6
国务院：减免新能源汽车车辆购置税.....	7
【法规解读】	8
企业所得税小微企业税收优惠政策汇总.....	8
税总税科所：两个公告加快税收现代化.....	11
修订所得税月（季）度预缴纳税申报表.....	13
【纳税辅导】	14
“视同销售”是否应开具发票.....	14
企业遇到不合规发票如何应对.....	14
日常发票使用及真假识别涉税事项.....	16
境外个人在境内取得收入如何缴税.....	18
【账务处理】	21
“业务招待费”的税务会计处理.....	21
管理会计实务中的多种成本概念.....	23
会计对“绩效”的认知与尺度把握.....	24
会计差错的更正方法与选择使用.....	26
【纳税筹划】	28
“营改增”后供应商纳税人选择.....	28
企业财务合理税务规划点滴经验.....	29
享受增值税优惠必须注意哪些事项.....	31
利用香港离岸收入豁免政策节税.....	32
【热点咨询】	33
企业预收设备出租租金如何纳税.....	33
留抵增值税不予退税但可扣除.....	34
零税率应税服务何时办理退税.....	34
处理电器损失如何申报扣除.....	35
企业希望工程捐款所得税政策.....	35
农产品初加工的范围的确定.....	36
合伙企业投资收益是否免税.....	36
实习生的工资能否税前扣除.....	37
【专家视点】	37
“营改增”的地方经济效应研究.....	37
企业“中外中”投资结构税收筹划.....	42
银行承兑汇票和国内信用证的区别.....	46

【业界动态】

上半年全国税收 55878 亿元同比增 7.9%

国家税务总局新闻发言人王陆进日前介绍了上半年全国税务部门组织税收收入情况。上半年，全国税务部门组织税收收入 55878 亿元（已扣除出口退税），比上年同期增长 7.9%，总体增速处于合理区间，与经济发展基本协调。

王陆进表示，上半年税务部门组织税收收入有不少亮点，在两个方面尤其突出：

一是税收收入结构反映经济结构调整取得较好成效：

今年以来来自三产的税收增速和比重持续明显高于二产。上半年，第二产业和第三产业税收收入同比分别增长 4.2%和 11.6%，三产增幅高于二产 7.4 个百分点；二、三产业税收占总收入的比重分别为 44.5%和 55.3%，三产比重高于二产 10.8 个百分点。二产中现代制造业税收增幅高于传统制造业。上半年，汽车制造业税收增长 20.2%，计算机、通信和其他电子设备制造业税收增长 15.6%，电气机械和器材制造业税收增长 13.1%，均明显高于石油、金属、化工等传统制造业。

二是东部税收形势好于中西部：

上半年，东、中、西部税收分别增长 9.2%、6.3%和 5.7%，东部增速最快，其中，深圳、上海、江苏、广东、天津、福建分别增长 23.8%、14.7%、11.7%、10.1%、9.2%、9%。在经济税收下行压力较大的情况下，以现代制造业和现代服务业为主的东部地区税收收入增幅高于以资源性行业和传统制造业为主的中西部地区，也体现了经济转型升级的积极效应。

王陆进介绍说，上半年税务部门堵漏增收效果明显。通过加强土地增值税征管和清算，土地增值税同比增长 26.6%；通过改革车辆购置税征管模式，车购税同比增长 16.5%；通过加强高收入者个人所得税征管，个人所得税同比增长 12.3%；通过加大税务稽查力度，严厉打击骗取出口退税、营改增试点行业虚开发票以及发票违法行为，税款查补收入同比增长 15%。

下半年，税务部门将坚持管理与服务并举，继续梳理税收征管薄弱环节，研究出台针对性措施，防止税收流失。同时严格依法征税，坚决不收“过头税”，认真落实各项税收优惠政策，持续释放政策红利，激发市场主体活力。

我国营改增两年多减税规模达 2679 亿

国家税务总局 7 月 24 日召开的新闻通气会上发布，我国营业税改征增值税试点推进两年多来，超过 96%的试点纳税人税负不同程度下降，减税总规模已达 2679 亿元。

2012 年 1 月 1 日起，我国率先在上海实行营改增试点，试点地区和行业逐步扩大。今年 1 月 1 日，铁路运输和邮政业纳入试点，6 月 1 日，电信业纳入试点。

目前，营改增试点地区已扩大到全国，行业已覆盖交通运输业、邮政业、电信业和部分现代服务业。截至今年 6 月底，全国试点纳税人户数达 342 万户，其中一般纳税人占 19%，小规模纳税人占 81%。

从今年上半年减税情况看，因实施营改增减税 851 亿元，包括试点纳税人因税制转换减税 385 亿元，非试点纳税人因增加抵扣减税 466 亿元。

从今年新纳入试点的行业看，铁路运输业纳税人 1356 户，减税 7 亿元；邮政业纳税人 4136 户，减税 0.1 亿元；电信业纳税人 17051 户，减税 2 亿元。

当然，营改增的效应不仅体现在减税上，其为行业分工不断细化和现代服务业发展创造了良好税收环境，促进了试点行业发展。

国家税务总局介绍，营改增试点行业中，上半年软件和信息技术服务业税收增长 35.3%，租赁和商务服务业税收增长 20.1%，广播、电视、电影和影视录音制作业税收增长 17.4%，均明显高于同期税务部门组织税收收入和其他大多数行业税收增幅。

我国上半年查处发票违法案件近 3 万起

国家税务总局日前通报了上半年打击发票违法犯罪活动工作情况。

据统计，今年上半年，各地税务、公安机关查处各类发票违法犯罪案件近 3 万起，查获非法发票 1760 万份，抓获犯罪嫌疑人 2126 人，查处违法企业 2.9 万户，查补收入 46.4 亿元，重点做了三项工作：

开展综合治理发票违法犯罪活动。会同公安机关集中捣毁制售假发票窝点 238 个、打掉作案团伙 167 个；会同通信部门、公安机关治理发票违法短信 788 万余条、治理短信群发器 72 台、关停整顿登载发票违法信息网站 70 个；法院依法审判发票犯罪案件 805 件、判决 1160 人。

大力整治虚假发票“买方市场”。重点检查了发票违法问题较为突出的建筑安装、石油石化、商业批发与零售、餐饮娱乐、营利性教育机构、中介机构等重点行业的发票使用情况，查处违法企业 1.2 万户，涉及非法发票 77.35 万份，查补收入 16.5 亿元。

将打击发票违法犯罪列为税收宣传的重要内容。上半年共开展发票宣传教育活动 14123 次，曝光案件 1072 件，分别比上年同期增长 2.78 倍和 1.67 倍。

下半年税务总局将深入推进打击发票违法犯罪活动，密切协同有关部门，发挥各自优势，探索建立齐抓共管、综合治理的长效机制。

小微企业所得税优惠户数和优惠额井喷

国家税务总局新闻发言人、办公厅副主任、中国税务报社社长郭晓林介绍，今年 4 月，国务院常务会议决定扩大小型微利企业减半征收企业所得税范围，把减半征税的年应纳税所得额由 6 万元（含）以下提高到 10 万元（含）以下，大幅度拓宽了小微企业受惠面。为解决以前政策落实中受惠面较窄的问题，确保国务院政策措施落到实处，税务总局主动出台了三项征管措施和一项督查措施：

将核定征收小型微利企业纳入优惠范围。税务总局商财政部同意，将以前不能享受优惠政策的核定征收企业所得税的小微企业纳入优惠范围，使享受优惠的户数增加 200 万户以上。其中对于定额征税的小型微利企业，采取调整定额的办法，即在原来定额的基础上，直接核减应减的税额，方便其享受税收优惠。

改革管理方式，由审批改为备案。对于小微企业享受税收优惠政策的，改以往的审核批准为备案方式。以往备案资料须提交应纳税所得额、从业人数、资产总额三项，现在取消了提交应纳税所得额这项资料，便于进一步扩大企业受惠面。

促进应享尽享，维护合法权益。由于新的政策 4 月 8 日出台，为不影响政策调整前已预缴 2014 年企业所得税、前几个月没有享受减半征税优惠的小微企业，税务总局明确，企业可以在以后缴纳税款时抵减，同时还修订了企业所得税月度和季度预缴纳税申报表，专门增设“小型微利企业减免所得税额”等栏目，让小微企业申报时即可享受优惠。

加强督促检查，狠抓政策落实。为了把优惠政策落到实处，税务总局要求各地税务部门切实做好小型微利企业的纳税服务工作，加强政策宣传辅导，简化办税程序，方便企业及时了解和享受税收优惠。同时对小型微利企业享受优惠政策情况开展抽样检查，并将政策落实情况纳入绩效考核，促进政策落实到位。

郭晓林表示，上述一系列措施实施后，小微企业享受税收优惠户与享优惠额出现“井喷式”增长，以陕西省国税局为例，2014 年上半年享受优惠户数为 13337 户，较 2013 年的 4367 户增长了 205.4%，优惠金额由 2013 年的 1128.3 万元增加到 2725.9 万元，较 2013 年全年增长了 141.6%。

股转系统挂牌企业股息红利差别化征税

近日，财税部门联合发布《关于实施全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》。7 月起，个人持有全国股转系统挂牌公司的股票，期限超过 1 年的，暂减按 25% 计入应纳税所得额。

根据《通知》，7 月起，个人持有全国股转系统挂牌公司的股票，持股期限在 1 个月以内（含 1 个月）的，其股息红利所得全额计入应纳税所得额；持股期限在 1 个月以上至 1 年（含 1 年）的，暂减按 50% 计入应纳税所得额；持股期限超过 1 年的，暂减按 25% 计入应纳税所得额。上述所得统一适用 20% 的税率计征个人所得税。

这意味着持股时间越长,所需缴纳个税越少。假设个人持有某企业1股,每股的股息红利为0.1元,按照新的优惠政策,若个人持股1个月内,需缴税200元;若持股1年以内,需缴100元;若持股超过1年,仅需缴纳50元税款。

股票购进时间有先后,那么,在个人转让股票时,持有时间如何界定?据介绍,转让股票按照先进先出原则计算持股期限。例如,李某于去年1月购入5000股、5月再次购入3000股、10月购入2000股。今年卖出3000股。按照先进先出原则,这3000股视为去年1月购进,即可减按25%计入应纳税所得额。

此次调整了3档不同股息红利个税,可抑制投资者短期炒作,避免泡沫出现,稳定企业发展,降低投资者风险。2012年,相关部门曾就上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题发出通知,此次针对未在主板上市的中小企业,发布该优惠政策作为补充。据悉,证券投资基金从挂牌公司取得的股息红利所得,也按照该规定计证个人所得税。该政策自2014年7月1日起至2019年6月30日止执行。

国务院: 减免新能源汽车车辆购置税

国务院办公厅7月底颁布关于加快新能源汽车推广应用的指导意见,意见提出给予新能源汽车税收优惠。自2014年9月1日至2017年12月31日,对纯电动汽车、插电式(含增程式)混合动力汽车和燃料电池汽车免征车辆购置税。

意见要求,对完善新能源汽车推广补贴政策。对消费者购买符合要求的纯电动汽车、插电式(含增程式)混合动力汽车、燃料电池汽车给予补贴。中央财政安排资金对新能源汽车推广应用规模较大和配套基础设施建设较好的城市或企业给予奖励,奖励资金用于充电设施建设等方面。有关方面要抓紧研究确定2016—2020年新能源汽车推广应用的财政支持政策,争取于2014年底前向社会公布,及早稳定企业和市场预期。

完善新能源汽车金融服务体系。鼓励银行业金融机构基于商业可持续原则,建立适应新能源汽车行业特点的信贷管理和贷款评审制度,创新金融产品,满足新能源汽车生产、经营、消费等各环节的融资需求。支持符合条件的企业通过上市、发行债券等方式,拓宽企业融资渠道。鼓励汽车金融公司发行金融债券,开展信贷资产证券化,增加其支持个人购买新能源汽车的资金来源。多渠道筹集支持新能源汽车发展的资金。建立长期稳定的发展新能源汽车的资金来源,重点支持新能源汽车技术研发、检验测试和推广应用。

实行差异化的新能源汽车交通管理政策。有关地区为缓解交通拥堵采取机动车限购、限行措施时,应当对新能源汽车给予优惠和便利。实行新能源汽车独立分类注册登记,便于新能源汽车的税收和保险分类管理。在机动车行驶证上标注新能源汽车类型,便于执法管理中有效识别区分。改进道路交通技术监控系统,通过号牌自动识别系统对新能源汽车的通行给予便利。

【法规解读】

企业所得税小微企业税收优惠政策汇总

1、小型微利企业所得税优惠政策包括哪些？

答：《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 2014 年第 23 号公告）规定，包括企业所得税减按 20% 征收（简称减低税率政策），以及《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）规定的优惠政策（简称减半征税政策）。

2、请问国家扩大小型微利企业减半征收企业所得税范围的执行时间是什么时候？

答：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）第一条规定，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。

3、国家税务总局 2014 年第 23 号公告从什么时候开始执行？以前规定与 23 号公告不一致的如何执行？

答：国家税务总局 2014 年第 23 号公告第六条规定，小型微利企业 2014 年及以后年度申报纳税适用国家税务总局 2014 年第 23 号公告，以前规定与此公告不一致的，按第 23 号公告规定执行。

4、2014 年 1 月 1 日以后小型微利企业预缴企业所得税时如何享受优惠？

答：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）第三条的规定，符合条件的小型微利企业，可以自预缴环节开始享受优惠政策，并在汇算清缴时统一处理。具体如下：

(1) 采取查账征收的小型微利企业，上一纳税年度应纳税所得额低于 10 万元（含 10 万元）的，如果本年度采取按实际利润额预缴税款，其预缴时累计实际利润额不超过 10 万元的，可以按照小型微利企业优惠政策预缴税款；超过 10 万元的，应停止享受其中的减半征税政策。对于按上年度应纳税所得额的季度（月度）平均额预缴企业所得税的，预缴时可以享受小型微利企业优惠政策。

(2) 采取定率征收的小型微利企业，上一纳税年度应纳税所得额低于 10 万元（含 10 万元）的，其预缴时累计实际利润额不超过 10 万元的，可以按照小型微利企业优惠预缴税款；超过 10 万元的，不享受其中的减半征税政策。

(3) 对于新办小型微利企业，预缴时累计实际利润额或应纳税所得额不超过 10 万元的，可以按照减半征税政策预缴税款；超过 10 万元的，应停止享受其中的减半征税政策。

5、我公司是核定征收方式缴纳企业所得税的，可以享受小型微利企业税收优惠吗？

答：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。

6、采取核定征收方式缴纳企业所得税的，不是规定不得享受小型微利企业所得税优惠政策吗？

答：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。

《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）文件第八条关于核定征收企业所得税的纳税人暂不适用小型微利适用税率的规定，自国家税务总局 2014 年第 23 号公告发布之日起废止。

7、享受小型微利企业优惠政策需要符合哪些条件？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第九十二条规定，企业所得税法第二十八条第一款所称符合条件的小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：

(1) 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；

(2) 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。

8、小型微利企业的税收优惠税率是多少？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十八条规定，符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征收企业所得税。

9、如何对小型微利企业年应纳税所得额、从业人数和资产总额进行界定？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法》第五条规定，企业每一个纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。根据《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，小型微利企业中，“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。

10、符合小型微利企业所得税优惠政策的从业人数、资产总额如何计算？

答：按照《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）第七条的规定，实施条例第九十二条第（一）项和第（二）项所称从业人数，是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。

11、小型微利企业享受优惠政策减免需要办理什么手续?是否需要审批?

答: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)第二条规定,符合条件的小型微利企业,在预缴和年度汇算清缴企业所得税时,可以按照规定自行享受小型微利企业所得税优惠政策,无需税务机关审核批准,但在报送年度企业所得税纳税申报表时,应同时将企业从业人员、资产总额情况报税务机关备案。

12、企业在预缴企业所得税时,是否可以享受小型微利企业所得税税收优惠政策?是否需税务机关审核批准?

答: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)第二条规定,符合条件的小型微利企业,在预缴和年度汇算清缴企业所得税时,可以按照规定自行享受小型微利企业所得税优惠政策,无需税务机关审核批准。

13、查账征收的小型微利企业在预缴时可享受优惠政策吗?

答:《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)第三条第一款规定,查账征收的小型微利企业,上一纳税年度符合小型微利企业条件,且年度应纳税所得额低于 10 万元(含 10 万元)的,本年度采取按实际利润额预缴企业所得税款,预缴时累计实际利润额不超过 10 万元的,可以享受小型微利企业所得税优惠政策;超过 10 万元的,应停止享受其中的减半征税政策;本年度采取按上年度应纳税所得额的季度(或月份)平均额预缴企业所得税的,可以享受小型微利企业优惠政策。

14、定率征税的小型微利企业在预缴时可以享受优惠政策吗?

答:《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)第三条第二款规定,定率征税的小型微利企业,上一纳税年度符合小型微利企业条件,且年度应纳税所得额低于 10 万元(含 10 万元)的,本年度预缴企业所得税时,累计应纳税所得额不超过 10 万元的,可以享受优惠政策;超过 10 万元的,不享受其中的减半征税政策。

15、定额征税的小型微利企业如何享受优惠?

答:按照《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)规定,定额征税的小型微利企业同样可以享受优惠政策。

考虑到定额征税企业管理的特殊性,主管税务机关可以根据本地情况,自行调整定额后,按照原办法征收,无需再报送资料备案。

税总税科所：两个公告加快税收现代化

近日，税务总局连续发布《纳税信用管理办法（试行）》和《重大税收违法案件信息公开办法（试行）》两个公告（以下称为两个公告），这是国务院印发《社会信用体系建设规划纲要（2014—2020年）》（以下简称《规划纲要》）后首个中央政府职能部门作出的反应。

两个公告的最大特点是通过建立健全纳税信用等级评价体系和重大税收违法案件信息公开机制，对纳税人纳税信用进行排序，清分守信纳税人和失信纳税人，并对守信纳税人给予实质性支持，对列入黑名单的失信纳税人实施公开曝光制裁。两个公告的颁布和实施，对于推动社会信用体系建设无疑具有积极的示范效应，对于实现税收现代化将具有重要的促进作用。

纳税信用是社会信用的关键所在

市场经济是信用经济。社会信用涉及社会活动的方方面面，其中纳税信用是重要组成部分。首先，纳税信用直接关系到税收职能的发挥。纳税人是市场经济中最广泛的微观主体。目前，我国约有4000万户企业及个体纳税人，还有数千万户的个人所得税纳税人，对如此庞大的市场微观主体建立起纳税信用，不仅有利于保障国家税收收入，而且对于调整经济结构和调节收入分配，建立公正、公平的市场环境具有重要的作用。其次，纳税信用可为其他社会信用提供保障。就企业纳税人而言，若要做到诚信纳税，就必须建立健全会计账簿，准确及时反映每一项经营活动的资金流向，正确核算收入、成本费用和损益等情况。因此，纳税信用是反映企业会计制度是否健全、财务核算是否准确、纳税义务是否履行的晴雨表，可以直接或间接反映纳税人其他方面的信用状况。

正因如此，纳税信用状况不仅成为市场主体之间履行契约的重要参考，而且成为金融、工商、海关、外汇等部门对纳税人授信的重要依据。例如，外汇管理部门把纳税信用作为纳税人对外付汇的有效凭证，工商管理部门把纳税信用作为企业注销和股权变更的前置条件，金融部门把纳税信用作为企业特别是中小企业获准贷款的通行证，出入境管理部门把纳税信用作为外籍个人获准出境的参考依据；等等。

纳税信用是纳税主体的无形资产

市场经济是竞争经济。纳税人在市场竞争中能否取胜，原因多种多样，但纳税信用无疑是一个重要因素，因为良好的纳税信用是纳税人优质的无形资产。一方面，无论是政府、企业还是个人，都愿意与纳税信用度高的纳税人打交道、做生意，有利于增强纳税人的盈利能力。

另一方面，社会不愿意接受一个不讲诚信的纳税人，会给失信纳税人带来严重的负面影响甚至致命打击。如企业因逃避税而被取消税收优惠、上市融资资格乃至倒闭的案例不胜枚举，文体界明星因偷逃税而遭受牢狱之苦的也不乏其人，有的政府高级官员甚至国家领导人因逃避税而被赶下台，最典型的案例是意大利前总理贝卢斯科尼因犯税务欺诈罪而被迫下台并获刑4年。

与此同时，失信纳税人还会影响其他相关方的利益。如因偷税而破产的企业会直接影响其股东的权益；买方企业接受卖方企业虚假的增值税专用发票，其进项税额就不能得到抵扣，等等。

两个公告的实施，有利于守信纳税人维护和提升其优质无形资产，大幅提高失信纳税人的社会成本，切实形成褒扬诚信、惩戒失信的社会氛围。

纳税信用是国家软实力的有效载体

《规划纲要》指出，完善社会信用体系，是提升国家软实力和国际影响力的必要条件，是适应全球化新形势，驾驭全球化新格局的迫切要求。2013年，我国不仅继续维持世界第二大经济体地位，与世界第一大经济体美国的差距日趋收窄，而且与世界经济日益融合，成为世界第一大进出口贸易国、第二大吸引外商直接投资国和第三大境外投资国。

与此同时，跨境纳税人的数量不断增加。据统计，目前全国累计批准设立外商直接投资企业约46.5万户，世界500强公司中已有约490家在中国投资；2013年外资企业缴纳的税收收入占税收收入总额的19.2%；截至2012年底，中国1.6万家境内投资者在国（境）外设立对外直接投资企业近2.2万家，分布在全球179个国家（地区），覆盖率达76.8%。

对以上跨境纳税人实施纳税信用管理和“黑名单”制度，既可以促进其提升我国的税法遵从度，也有利于促进其在境外遵从税法，不仅是提升我国税收国际影响力的重要手段，而且对于建立客观、公正、合理、平衡的国际信用评级体系将具有重要的促进作用。

纳税信用管理是税收现代化的有力推手

全面推进税收现代化是税务系统实现中国梦的有效载体，是国家治理体系和治理能力现代化的有机组成部分。税收现代化内容涵盖税法、税制、服务、征管、信息和组织六大体系，其中税收征管和纳税服务是税务部门的核心业务。

2013年，我国税务部门查补税款1459.65亿元，比上年增长9.1%，占税收收入总额的1.38%；共立案查处税收违法案件17.6万起，查处制售假发票、虚开和非法取得发票案件9.1万起，查获虚假发票1.3亿份，抓获犯罪嫌疑人9799人，查处违法企业8.9万户。由上可知，我国纳税信用状况还不够理想，税法遵从水平亟待提升。一方面，实施两个公告有利于提升税收征管水平和效率。

对纳税人无论是实施纳税信用管理还是“黑名单”制度，都需要税务机关全面准确适时地掌握纳税人的纳税遵从情况。落实两个公告本身就是对税务机关及税务人员实施日常征管、纳税评估和税务检查等工作质量的检验过程，也是为税务机关实施分类管理和风险管理提供数据支撑和工作指向的过程。

另一方面，实施两个公告是提升纳税服务质量的重要举措。通过对纳税人的纳税信用等级进行排序，可为分类实施纳税服务奠定良好基础。如对于纳税信用等级较高的纳税人，纳税服务的重点可放在实行优先办理、简化程序等“绿色通道”支持激励政策，并为其提供税收确定性方面；而对于信用等级较低的纳税人，重点是加强税法宣传和政策辅导，不断提升其税法遵从能力。

修订所得税月（季）度预缴纳税申报表

近日，国家税务总局修订了企业所得税月（季）度预缴纳税申报表，为便于纳税人准确填报纳税申报表，方便纳税人享受优惠政策。对本公告解读如下：

一、为什么要修订企业所得税月（季）度预缴纳税申报表？

企业所得税预缴纳税申报表是税务机关组织财政收入、采集涉税信息、加强税源管理的有效渠道，是纳税人依法履行申报纳税义务、更好地遵从税法、享受税收政策的途径。

最近，为支持小型微利企业发展，国务院扩大了小型微利企业减半征收所得税的优惠范围，财政部、税务总局先后发布了一系列政策和管理规定，特别是准予核定征税的纳税人享受减免税，原有管理方式也发生一些变化，现行企业所得税预缴纳税申报表不能满足小型微利企业享受优惠政策的填报要求。

此外，根据国务院关于简政放权、转变政府职能、取消和下放行政审批事项的统一要求，有些情况也需要在预缴纳税申报表中统筹解决，方便纳税人享受相关税收优惠政策。

二、企业所得税月（季）度预缴纳税申报表主要在哪些地方作了修订？

企业所得税预缴纳税申报表包括查账征收企业适用的 A 表和核定征税企业适用的 B 表。

为适应纳税人填报习惯，兼顾历史延续性，申报表结构和格式未作过多调整，企业所得税预缴纳税申报表的 A 表、B 表主要增加了“符合条件的小型微利企业减免所得税额”行次。

此外，考虑到有些纳税人在预缴环节可能享受其他所得税优惠政策，企业所得税预缴纳税申报表 A 表在原有基础上，增加了“减征、免征应纳税所得额”行次。

修订后的预缴申报表，能够满足小型微利企业和其他纳税人更好地享受优惠政策的需要，为纳税人申报纳税带来便利。

三、跨地区经营汇总纳税企业分支机构在汇算清缴时使用什么申报表？

跨地区经营汇总纳税企业的分支机构，使用《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）》进行年度企业所得税汇算清缴申报，同时需附送《中华人民共和国企业所得税汇总纳税分支机构分配表》。

四、采取定额征税的小型微利企业如何填报优惠税额？

采取定额征税的小型微利企业，各地在核定企业应纳税额时，可以仍然按照现行的做法，核定本月或季应纳税额。

核定税额后，以扣除小型微利企业扩大优惠范围后所应享受的优惠额后的余额，作为本月或季应纳所得税额。

【纳税辅导】

“视同销售”是否应开具发票

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“视同销售”不完全符合开具发票条件。

从发票管理的立法目的来看,“视同销售”属于涉税业务,应将“视同销售”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成果转移,符合“维护经济秩序的需要”。

在税收实践中,“视同销售”开具发票问题曾有过相关规定,有的目前还在执行。如现在已失效废止的原《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。现在仍然有效的《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。

企业遇到不合规发票如何应对

在企业所得税纳税评估中,经常会发现企业存在发票问题,比如未取得发票、发票抬头不全、虚假发票(包括假票、真票但流向不符)等。企业取得不合规发票该如何处理?笔者认为应针对不同情况区别对待。

一、政策依据

《税收征管法》第十九条规定,纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效凭证记账,进行核算。

那么,什么是合法有效的凭据?税务机关一般视发票为合法有效的凭据。除少数支出无须取得发票外(如工资、薪金支出),在我国当前经济环境下,企业大多数经济行为需要以发票作为唯一合法有效的凭据。

《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。可见，税法对凭证的实质内容作了规定，但没有对凭证的形式要件作特别规定。

《发票管理办法》第二十一条规定，不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，任何单位和个人有权拒收。对此，笔者认为，这一规定是站在规范企业财务制度的角度，作为税务处理依据似乎不太有力，但并非意味着国家对不合规发票问题有所忽视。《国家税务总局关于加强企业所得税管理的意见》(国税发〔2008〕88号)第二条第三款第三项规定，不符合规定的发票不得作为税前扣除凭据。

那么，企业遇到哪些情形属于取得不合规发票呢？

(一) 没有取得发票

《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施〉的通知》(国税发〔2009〕114号)第六条规定，未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除。笔者认为，此规定可以成为税务机关日常征管、纳税评估和稽查的政策依据。

(二) 取得抬头不全的发票

《国家税务总局关于进一步加强普通发票管理工作的通知》(国税发〔2008〕80号)第八条第二款规定，在日常检查中发现纳税人使用不符合规定发票，特别是没有填开付款方全称的发票，不得允许纳税人用于税前扣除、抵扣税款、出口退税和财务报销。

(三) 取得与实际内容不符的发票

《发票管理办法》第二十条规定，所有单位和从事生产、经营活动的个人在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项，应当向收款方取得发票。取得发票时，不得要求变更品名和金额。国税发〔2008〕80号文件第四条第一款规定，收款方在收取款项时，应如实填开发票，不得以任何理由拒开发票，不得开具与实际内容不符的发票……付款方不得要求开具与实际内容不符的发票。对于应买方要求变更所购商品名称的发票，不得作为税前扣除凭据。

二、处理方法

企业取得不合规发票后，有没有补救的办法？笔者认为，企业没有取得发票肯定不允许税前扣除，但有一些情况应具体问题具体分析。

(一) 当年没有取得发票，但以后年度取得发票的，应区分两种情况处理：

一是在汇算清缴前取得，即企业发生的支出，在当年度没有取得发票，但在次年5月31日前取得。《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)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。因此，可以在支出当年税前扣除。

二是在汇算清缴后取得。企业发生的支出，在当年度及次年5月31日前都没有取得发票，不允许在税前扣除；但企业在以后年度取得，是追溯到支出发生当年扣除还是在取得发票当年扣除？企业所得税法实施条例第九条规定，企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是

否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。因此，应在支出发生所属年度扣除。

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

（二）发票丢失

对于发票丢失，增值税方面有详细规定，但在所得税方面尚无明确规定。笔者认为，首先要求开票方重新开具，若开票方不能重新开具，则在支出确实发生的前提下，要求开票方提供证明，可允许企业税前扣除。

有些地方的税务机关对此作出明确，值得参考。比如，《宁夏回族自治区国税局、地税局关于明确企业所得税管理若干问题的公告》第十四条规定，根据企业所得税实质重于形式的原则，对于企业丢失已填开且有明确付款单位名称的普通发票（发票联），在发票开具方无法重复开具发票的情况下，企业应于发现丢失的5个工作日内书面报告其主管税务机关，并登报声明作废。向开具发票方索取曾于某年某月某日开具某某发票的证明，注明取得发票单位名称、购货或服务的单位数量、单价、规格、大小写金额、发票字轨、发票编码、发票号码等，或要求开具发票方提供所丢失发票的存根联或记账联复印件，经主管税务机关审核后作为记账凭证入账。

（三）发票换开

若企业取得发票不合规且已在税前扣除，是否允许企业换开？笔者认为是可以的，替换原有不合规发票，不再作纳税调整。

日常发票使用及真假识别涉税事项

一、发票检查中发现的主要问题

（一）使用不符合规定的票据作为报销凭证进行成本费用列支

1. 虚假发票。主要指违法私自印制、伪造、变造的发票；
2. 已缴销发票（发票缴销日期早于开票日期）、过期发票（超过发票限用期限而开具的发票）；
3. 收款收据、白条等。如取得同城托收凭据后未及时到营业网点取得正规发票，以托收凭据列支费用。

（二）使用开具不规范的发票列支成本费用

1. 取得发票的内容填写不规范, 常见的主要有: 发票付款方名称, 日期、货物名称、数量、单价、金额等内容填写不全, 取得的发票未按规定加盖发票专用章或发票专用章不符合规定等。

2. 发票项目开具不明晰, 未附业务明细。如购买图书、办公用品等无购物明细清单、会议费无会议通知等证明材料等。

(三) 其他值得重视的问题

1. 对于会议费、招待费、佣金、办公费、手续费这五项费用, 应列为核查的重点, 从发票的真实性和经济业务的真实性两方面加强核查;

2. 应认真核查发票上的开票单位与发票归属单位是否一致, 若不一致, 应仔细核查情况, 转借、转让的发票、物流与票流不一致的发票均是不符合规定发票, 都不得取得并作为成本费用列支。

二、防范发票使用税收风险的建议

(一) 对取得发票的真伪性进行鉴别

1. 按照发票背面注明的发票防伪方法进行鉴别;

2. 借助鉴别工具, 增强审核辨别发票真伪的能力。如可通过发票网上查验系统查验发票的真伪或流向信息。对于无法辨别的发票还可持票到税务局申请鉴定。

(二) 对取得发票填写的规范性进行审核

1. 发票的填写内容如付款方名称, 日期、货物名称、数量、单价、金额等内容是否填写完整;

2. 发票票面填开是否规范合法。有无大头小尾、分联填开、转借代开、错填漏填、漏张、错联、复写不符合规定等问题;

3. 查验票据印制的所属日期与实际开票日期, 看是否属过期或作废票据;

4. 发票是否按规定加盖印章, 加盖印章所属单位的性质是否与开具发票的内容、发票的种类相匹配。修订后的《发票管理办法》明确发票联只能加盖发票专用章, 新发票专用章自2011年2月1日起启用, 旧式发票专用章可以使用至2011年12月31日。

5. 发票开具的内容与实际发生的经营行为是否完全一致。即发票取得方所购买的货物的品种、数量、单价、金额或服务的项目、金额等与发票上所反映的内容是否完全一致。票(开票方)、货(销货方)、款(收款方)三者必须一致, 而且与实际业务要对应相符。

(三) 对发票审批入账的规范性进行审核

1. 财务入账的票据是否属白条、收据等不合规票据;

2. 财务入账的发票是否按规定附明细清单。如购买办公用品应附明细清单, 会议费报销票据应附会议通知, 会议经费应分项注明住宿费、餐费、场地使用费等内容, 并附上相应的原始单据;

3. 经手人、验收人、领报人的签字等手续是否齐全、完备, 有无相关领导人的审批, 报销票据是否注明事由。

境外个人在境内取得收入如何缴税

一、如何确定纳税义务

(一) 外籍个人在中国境内，港澳台地区个人在大陆的纳税义务如何确定？

外籍个人在中国境内，港澳台地区个人在大陆的纳税义务，主要是根据其是居民纳税人还是非居民纳税人进行判定。居民纳税人负有全面纳税义务，非居民纳税人负有部分纳税义务。

(二) 非居民纳税人工资、薪金所得的纳税义务如何确定？

在中国境内无住所又不居住或者无住所而在中国境内居住时间不满1年的个人，为非居民纳税人，具体纳税义务如下：

1. 在一个纳税年度在中国境内连续或累计工作不超过90日（税收协定规定为183日）的个人，属于境内短期停留人员，且不在境内常设机构担任固定职务的，就其实际在中国境内工作期间取得的由中国境内企业或个人雇主支付，或者由中国境内机构场所负担的工资、薪金所得申报缴纳个人所得税。

2. 在一个纳税年度在中国境内连续或累计工作时间超过90日（税收协定规定为183日）但不满1年的个人，其实际在中国境内工作期间取得的由中国境内企业或个人雇主支付和由境外企业或个人雇主支付的工资、薪金所得，均应申报缴纳个人所得税。

(三) 居民纳税人的纳税义务如何确定？

在中国境内有住所，或者无住所而在中国境内居住满1年的个人，为居民纳税人，具体纳税义务如下：

1. 在中国境内有住所，应就其境内和境外一切所得一并缴纳个人所得税。

2. 在中国境内无住所，但居住时间在1年以上不满5年的，就其在中国境内工作期间取得的由中国境内企业或个人雇主支付和由境外企业或个人雇主支付的工资、薪金所得，以及在临时离境工作期间取得的由中国境内企业或个人雇主支付的工资、薪金所得申报缴纳个人所得税。其来源于中国境外的所得，经主管税务机关批准，可以只就由中国境内公司、企业以及其他经济组织或者个人支付的部分缴纳个人所得税。

3. 在中国境内无住所，居住时间满5年的，从第六年起的以后各年度中，凡在境内居住满1年的，应当就其来源于境内、境外的所得申报纳税；凡在境内居住不满1年的，则仅就该年内来源于境内的所得申报纳税。如该个人在第六年起以后的某一纳税年度内在境内居住不足90天，可以按《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第七条的规定确定纳税义务，并从再次居住满1年的年度起重新计算5年期限。

二、如何确定应税所得

下列所得不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得，依法缴纳个人所得税：

1. 因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得；

2. 将财产出租给承租人在中国境内使用而取得的所得；
3. 转让中国境内的建筑物、土地使用权等财产或者在中国境内转让其他财产取得的所得；
4. 许可各种特许权在中国境内使用而取得的所得；
5. 从中国境内的公司、企业以及其他经济组织或者个人取得的利息、股息和红利所得。

三、可以享受哪些优惠

(一) 外籍个人以及港澳台地区个人在计算缴纳个人所得税时，可以享受哪些优惠？

外籍个人以及港澳台地区个人在计算缴纳个人所得税时，除可以享受《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例规定的优惠政策外，还可以享受以下优惠：

1. 工资、薪金所得每月扣除标准为 4800 元。
2. 下列收入暂免征收个人所得税：
 - (1) 以非现金形式或实报实销形式取得的住房补贴、伙食补贴、搬迁费、洗衣费；
 - (2) 按合理标准取得的境内、外出差补贴；
 - (3) 取得的探亲费、语言训练费、子女教育费等合理开支部分；
 - (4) 从外商投资企业取得的股息、红利所得。
- (二) 哪些外籍专家取得的工资、薪金所得，可以免征个人所得税？
 1. 根据世界银行专项贷款协议由世界银行直接派往中国工作的外国专家；
 2. 联合国组织直接派往中国工作的专家；
 3. 为联合国援助项目来中国工作的专家；
 4. 援助国派往中国专为该国无偿援助项目工作的专家；
 5. 根据两国政府签订文化交流项目来中国工作 2 年以内的文教专家，其工资、薪金所得由该国负担的；
 6. 根据中国大专院校国际交流项目来中国工作 2 年以内的文教专家，其工资、薪金所得由该国负担的；
 7. 通过民间科研协定来中国工作的专家，其工资、薪金所得由该国政府机构负担的。

四、特殊规定有哪些

(一) 担任中国境内企业高层管理职务的外籍个人，计算缴纳个人所得税时有哪些特殊规定？

担任中国境内企业高层管理职务的外籍个人，指在中国境内企业担任正副(总)经理、各职能总师、总监及其他类型公司管理层职务的外籍个人。

在中国境内担任董事或高层管理职务的外籍个人，应当自其担任该中国境内企业董事或高层管理职务起，至其解除上述职务止期间，不论其是否在中国境外

履行职务，凡是由该中国境内企业支付的董事费或工资、薪金，均应申报缴纳个人所得税。

外籍个人在中国境内企业担任董事取得的董事费，按照劳务报酬所得征收个人所得税，担任与董事职务无联系的因从事直接管理职务而取得的所得，按工资、薪金所得征收个人所得税。对于外资企业的董事（长）同时担任企业直接管理职务或者名义上不担任企业的直接管理职务，但实际上从事日常企业管理工作的，应将董事费、监事费与个人工资收入合并统一按工资、薪金所得项目征收个人所得税。

港澳台地区个人在大陆企业担任高层管理职务计算缴纳个人所得税参照上述规定执行。

（二）驻华代表机构外籍个人计算缴纳个人所得税时有哪些特殊规定？

驻华代表机构属于采用核定利润方法计征企业所得税或没有营业收入而不征收企业所得税的，任职的雇员实际在中国境内工作期间取得的工资、薪金，不论在该机构会计账簿中是否有记载，均应视为由外国企业驻华代表机构支付或负担。

（三）外国以及港澳台地区演员、运动员计算缴纳个人所得税时有哪些规定？

1. 对外国或港澳台地区演员、运动员以团体名义在中国（大陆）从事文艺、体育演出，演出团体支付给演员、运动员个人的报酬，凡是演员、运动员属于临时聘请，不是该演出团体雇员的，应依照《中华人民共和国个人所得税法》的规定，按劳务报酬所得，减除规定费用后，征收个人所得税；凡是演员、运动员属该演出团体雇员的，应依照《中华人民共和国个人所得税法》的规定，按工资、薪金所得，减除规定费用后，征收个人所得税。

2. 对外国或港澳台地区演员、运动员以个人名义在中国（大陆）从事演出、表演所取得的收入，依照《中华人民共和国个人所得税法》的有关规定，按劳务报酬所得征收个人所得税。

3. 演员、运动员个人应缴纳的个人所得税，应以其在一地演出所得报酬，依照《中华人民共和国个人所得税法》的规定，在演出所在地主管税务机关申报缴纳。属于劳务报酬所得的，在一地演出多场的，以在一地多场演出取得的总收入为一次收入，计算征收个人所得税。

五、如何申报缴纳个税

外籍个人以及港澳台地区个人应纳个人所得税税款，有扣缴义务人的，由扣缴义务人在支付应税款项时依法代扣代缴税款，并向主管税务机关进行个人所得税全员全额扣缴申报；没有扣缴义务人的，由外籍个人以及港澳台地区个人向取得所得地的主管税务机关申报纳税，并在次月15日内将应纳税款缴入国库。扣缴义务人或纳税人没有按规定申报缴纳税款的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定进行处理。

【账务处理】

“业务招待费”的税务会计处理

一、业务招待费的列支范围

在业务招待费的范围上，不论是财务会计制度还是税法都未给予准确的界定。在税务执法实践中，招待费具体范围如下：（1）因企业生产经营需要而宴请或工作餐的开支（2）因企业生产经营需要赠送纪念品的开支（3）因企业生产经营需要而发生的旅游景点参观费和交通费及其他费用的开支（4）因企业生产经营需要而发生的业务关系人员的差旅费开支。

税法规定，企业应将业务招待费与会议费严格区分，不得将业务招待费挤入会议费。纳税人发生的与其经营活动有关的差旅费、会议费、董事费，主管税务机关要求提供证明资料的，应能够提供证明其真实性的合法凭证，否则不得在税前扣除。在业务招待费用核算中要按规定的科目进行归集，如果不按规定而将属于业务招待费性质的支出隐藏在其他科目，不允许税前扣除。

一般来讲，外购礼品用于赠送的，应作为业务招待费，但如果礼品是纳税人自行生产或经过委托加工，对企业的形象、产品有标记及宣传作用的，也可作为业务宣传费。同时要严格区分给客户的回扣、贿赂等非法支出，对此不能作为业务招待费而应直接作纳税调整。业务招待费仅限于与企业生产经营活动有关的招待支出，与企业生产经营活动无关的职工福利、职工奖励、为企业销售产品而产生的佣金、以及支付给个人的劳务支出都不得列支招待费。

二、业务招待费的会计处理

会计制度对业务招待费正确的会计处理应当计入“管理费用”的二级科目“业务招待费”，但这只是一般性的规定。根据“划分收益性支出与资本性支出原则”、“实际成本原则”、“配比原则”等会计核算的一般原则，对如企业在筹建期间发生的业务招待费，按会计制度应计入“管理费用-开办费”，现行企业会计制度对开办费应当在开始生产经营，取得营业收入时停止归集，并应当在开始生产经营的当月起一次计入生产经营当月的损益。

三、业务招待费税务处理的扣除基数

在纳税申报时，对于业务招待费的扣除，首先需要确定扣除的计算基数，根据《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》（国税发[2006]56号）规定，广告费、业务招待费、业务宣传费等项扣除的计算基数为申报表主表第1行“销售（营业）收入”。根据企业所得税年度纳税申报表附表一（1），即销售（营业）收入及其他收入明细表，销售（营业）收入包括：

1、主营业务收入：（1）销售商品（2）提供劳务（3）让渡资产使用权（4）建造合同；

2、其他业务收入：（1）材料销售收入（2）代购代销手续费收入（3）包装物出租收入（4）其他；

3、视同销售收入：（1）自产、委托加工产品视同销售的收入（2）处置非货币性资产视同销售的收入（3）其他视同销售的收入。

因此企业计算年度可在企业所得税前扣除的业务招待费，应以上述规定的销售（营业）收入即主营业务收入、其他业务收入和视同销售收入之和为基数计算确定。

四、业务招待费税务处理的扣除比例

新《企业所得税法实施条例》对业务招待费扣除比例改变了以前分内、外资企业的不同标准。上述条例第四十三条规定，企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5‰。

五、业务招待费会计与税法处理的差异

税法与会计制度的差异主要有：1. 企业在日常经营过程中发生的与生产经营活动有关的业务招待费按会计规定可据实计入相应的成本费用中，税法规定要按一定比例扣除，形成的差异在企业所得税申报时进行纳税调整。2. 企业在筹建期间发生的业务招待费计入开办费。会计制度规定，在开始生产经营的当月起一次计入生产经营当月的损益。税法规定企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理，但一经选定，不得改变，形成差异在企业所得税申报时进行纳税调整。3. 业务招待费的计税基数会计与税法不同，会计上允许扣除的基数是纳税人从事生产经营活动取得的收入（包括主营业务收入和其他业务收入、视同销售收入）。

六、注意事项

1. 企业应将业务招待费与会议费严格区分，不得将业务招待费挤入会议费。纳税人发生的与其经营活动有关的差旅费、会议费、董事费等，主管税务机关要求提供证明资料的，应能够提供证明其真实性的合法凭证，否则不得在税前扣除。

会议费证明材料包括会议时间、地点、出席人员、内容、目的、费用标准、支付凭证等。纳税人申报扣除的业务招待费，主管税务机关要求提供证明资料的，应提供能证明真实性的足够的有效凭证或资料。

如果税务机关发现业务招待费支出有虚假现象，或者在纳税检查中发现有不真实的业务招待支出，税务机关有权要求纳税人在一定期间提供证明真实性的足够有效的凭证或资料；逾期不能提供资料的，税务机关可以不进一步检查，直接否定纳税人已申报业务招待费的扣除权。

2. 对于业务招待费超支问题，属于计算缴纳企业所得税时确定应税所得额时的一个概念，对其的调整只是依照税法的规定，以会计利润为基础进行纳税调整而已，不属于会计处理范围（除因会计差错而导致的纳税调整以外）。因此其并不需要调整企业会计账簿和会计报表，也并不导致账表不符。

管理会计实务中的多种成本概念

管理会计是在财务会计的基础上,吸收现代化科学管理方法而发展起来的一门新兴学科。一方面,它是财务会计内容的延伸和发展;另一方面,他又是现代科学管理的一些方法在会计上的应用,具体有:本量利分析、经营预测和决策、投资决策、全面预算、成本和存货控制、经营业绩考核等。管理会计在运用上述方法对企业的生产经营活动进行预测、决策、计划、控制、考核等环节中,除了使用财务会计所采用的特定的成本概念外,还可以根据不同的需要,运用各种不同的成本概念。

一、变动成本与固定成本

这是按照成本习性划分的成本概念。所谓成本习性,是指成本总额与业务量(产量或销售量)总数的依存关系。凡是成本总额的增减变动与业务量总数的变动成正比例的,称为变动成本,如材料费等;凡是成本总额不受业务量变动的影响而固定不变的,称为固定成本,如折旧费、管理人员工资等。

必须注意的是,变动成本和固定成本的“变动”和“固定”都是指变动成本总额和固定成本总额而言,如果指的是单位成本,则恰恰相反,即单位产品的变动成本并不变动,单位产品的固定成本却随着业务量的增减而成反比例的变动,也就是说业务量越大,单位固定费用越少。变动成本和固定成本构成产品成本的公式可表示如下:

$$y=a+bx \text{ 其中: } y=\text{总成本} \quad a=\text{固定成本总额} \\ b=\text{单位产品变动成本} \quad x=\text{业务量}$$

还需注意的是,在实际工作中,由于有许多明细项目同时兼有变动成本与固定成本两种不同的性质,它们被统称为“混合成本”(如维修费等),又可分为“半变动成本”、“半固定成本”和“延期变动成本”三类。

二、付现成本和沉浸成本

付现成本是指需要动用现金等流动资金支付的成本,如耗用的材料、支付的工资等;沉浸成本是指过去已经支付过款项,目前决策时无法改变的成本,如折旧费等。

三、历史成本与重置成本

历史成本是指已经发生的实际成本;重置成本则是指目前从市场上购买同一资产时所需支付的成本。

四、可递延成本与不可递延成本

可递延成本是指企业受财力限制。在不影响大局的前提下,对已选用方案推迟执行,而与该方案有关的成本;反之,会影响大局时,称为不可递延成本。

五、可控成本与不可控成本

可控成本是指某一考核单位(车间、部门)能控制、要负责的成本;不可控成本则是指不能控制、不能负责的成本。

六、可避免成本与不可避免成本

可避免成本是指由于改变某方案的决策而可避免计入该方案总成本的那部分成本；反之，则为不可避免成本。

七、边际成本与增量成本

边际成本是指多生产或少生产一种产品时所增加或减少的成本；增量成本则是两个方案作成本对比时的两者差异数。

八、机会成本与估算成本

机会成本是指从各备选方案中选取一种最优方案而放弃次优方案时所丧失的潜在利益或收入，也就是选择这种方案所支付的代价；估算成本则是指需要通过估计、推算才能确定的机会成本，它是机会成本的特殊形态。

九、专属成本与共同成本

专属成本是指可以明确归属某种、某批或某个部门的成本；共同成本则是指需由几种、几批或有关部门共同分担的成本。

十、相关成本与无关成本

相关成本是指与决策有关联的各种形式的未来成本，包括前面所述的变动成本、固定成本、付现成本、重置成本、增量成本、边际成本、机会成本、估算成本、可控成本、可避免成本、可递延成本、和专属成本等；无关成本则是指过去已经发生，或虽未发生但对未来决策没有影响的成本，包括前面所述的沉浸成本、历史成本、不可控成本、不可避免成本、不可递延成本和共同成本等。

除此以外，在管理会计中还有酌量性固定成本、约束性固定成本、阶梯式变动成本、调整准备成本、缺货成本、可分成本、应计成本、目标成本、资金成本等其他的成本概念。

会计对“绩效”的认知与尺度把握

管理会计涉及“人性”问题，而财务会计则不涉及。管理会计中涉及“人性”的那部分知识体系就是绩效管理。如何激励管理者和普通员工是管理会计的核心目标之一。但不知从何时开始，绩效管理在我国成了“过街老鼠”。最近一段时间，不断有知名公司的高层管理者跳出来痛陈“绩效主义”的弊端。在民间，绩效管理的支持者和反对者也争得面红耳赤的，似乎谁也说服不了谁。

其实，一种管理制度和方法存在争议并不奇怪，其根本原因就在于这个世界上根本不存在一种十全十美的管理制度和方法，任何一种管理制度和方法都有其优点和缺点。期望找到一种十全十美的管理制度和方法的想法和举动是可笑的。

一、绩效管理的三个错误认识

一个优秀的管理者应该能够在制定和运用管理制度和方法的过程中做到趋利避害，使得该管理制度和方法所产生的正面效果能够远远大于负面效果。因此，企业管理者责备绩效管理或者被他们所称之为“绩效主义”的举动也是非常可笑的。之所以很多企业会在绩效管理上“搞砸”，是因为这些企业的管理者对绩效管理存在着以下的错误认知。

(一)认为“绩效管理应该由人力资源部门来主导”

这个观点与“预算应该由财务部门来主导”如出一辙，都是严重缺乏管理常识的认知。预算和绩效管理都属于管理手段和工具，理应由每个管理者编制自己部门的预算和对自己的下属进行绩效管理。财务部门与人力资源部门只能起到支持的作用。

(二)不能把握“管”与“放”的尺度

企业的绩效管理制度和方法既要做到让所有部门都目标一致，又要做到让每个部门都有活力。如果只能做到前者而不能做到后者，那么整个企业也就没有活力，实现目标也就无从谈起；如果只能做到后者而不能做到前者，那么每个部门就会各自为战，整个公司无法形成合力。

企业领导必须在战略上“管”起来，同时在具体经营活动上“放”下去。此外，企业领导要及时协调各个部门之间的利益冲突，只有这样才能同时做到目标一致和激励。

(三)在绩效管理过程中运用惩罚措施

很多企业倾向于采用惩罚措施来获得期望的结果和行为。这样做既不合法，也很愚蠢。惩罚措施可能在遏制上班迟到和早退这种事情上有点作用，但在让员工更加努力和创造性地工作上几乎没有作用，甚至只有反作用。企业应该对员工进行教育，并对他们的良好绩效进行奖励。对教育和奖励都无法产生激励效果的员工则要坚决辞退(这算是企业唯一可以采用的惩罚措施)。

二、企业管理者应掌握的三个尺度

如果企业管理者不纠正以上这三个错误认知，那么就不可能从绩效管理中取得期望的效果。当然，纠正这三个错误认知还远远不够，企业管理者还必须掌握以下三个方面的尺度。

(一)结果与过程

其实绩效一词有两层含义：一是指目标的实现程度，例如一个销售代表是否完成本月的销售目标；二是指工作行为，例如这个销售代表在一个月内拜访客户的数量。那么企业应该更关注结果还是更关注过程呢？

不可否认，管理者最终要的是下属的工作结果。但是结果往往具有偶然性和滞后性。如果管理者只关注结果而不关注过程，那么管理者就不能确定所获得的结果是否还能提高以及如何提高。更重要的是，等管理者看到结果时已经尘埃落定，这时再想怎么努力都为时已晚。

而管理者注重过程则可以确保员工用最好的方法做事，如果出现偏差也可以及时纠正。但是关注过程的缺点是需要消耗更多的管理者时间，增加管理成本。

(二)单一绩效指标与多绩效指标

员工的绩效指标应该多一点还是少一点？绩效指标的本质是管理者给下属设定工作方向。单一绩效指标的好处是员工的目标更加清晰，而且衡量的成本也比较低，但缺点是容易造成“一俊遮百丑”，会造成员工为了达成这一绩效指标

而损害其他绩效指标。例如，如果销售代表的绩效指标只有销售收入时，那么他们就会用放松信用或多搞促销的方法来实现销售收入。

如果企业使用多绩效指标，那么员工就会更加全面地考虑问题，有利于避免短期行为的发生。但是过多的绩效指标会让员工会产生方向上的困惑，而且衡量绩效的成本也更高。

（三）财务指标与非财务指标

由于企业的最终目标是获得财务收益，因此财务指标（如销售收入、投资回报率、每股收益等）的重要性不言而喻。与非财务指标相比财务指标能够更加客观地衡量企业的经营效果。但是财务指标具有短期效应，过分强调财务指标会导致管理者采取短期行为（如削减研发、设备维护和员工培训的费用）来提高盈利水平，这对企业的长远发展是有害的。

非财务指标（顾客、质量、员工素质等）往往是长期性指标，它们与财务指标存在着因果关系。企业关注非财务指标可以让管理者树立长远意识，不急功近利。当然，如果非财务指标不能与财务指标相结合，那么经营决策就会缺乏客观的衡量标准，使得管理者不容易做出最佳的决策。

会计差错的更正方法与选择使用

汇总各种法律规范的规定，更正会计差错的方法可以分为两大类：一是更正的技术方法，二是是否追溯的方法。

一、更正会计差错的技术方法

更正会计差错的方法从技术角度看包括划线更正法、红字注销法、蓝字反方向更正法（蓝字更正法）、红蓝字更正法（综合调整法）等。《会计基础工作规范》规定：如果账簿记录发生错误，则应按照规定采用划线更正法进行更正；已经登记入账的记账凭证，在当年内发现填写错误时，可以用红字填写一张与原内容相同的记账凭证，在摘要栏注明“注销某月某日某号凭证”字样，同时再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证，注明“订正某月某日某号凭证”字样；如果会计科目没有错误，只是金额错误，也可以将正确数字与错误数字之间的差额，另编一张调整的记账凭证，调增金额用蓝字，调减金额用红字；发现以前年度记账凭证有错误的，应当用蓝字填制一张更正的记账凭证。

据此规定，只更正账簿的方法则是划线更正法；调整记账凭证金额用红字则是红字注销法；调整记账凭证金额用蓝字则是蓝字更正法；对某错误同时使用红、蓝字则是综合调整法。红字表示注销或减少，醒目明了，红字过多则又让人眼花缭乱，反映的内容会不清晰；蓝字记录若与原分录方向相反则表示注销或减少，填制的补充分录则为增加。

二、是否追溯的方法

会计差错更正，按是否追溯到差错发生的当期或尽可能的早期，分为追溯重述法和未来适用法。追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从

未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。未来适用法，是指不追溯而视同当期差错一样更正。

《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》规定：企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外；确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。追溯重述法与未来适用法相比，追溯重述法纠错针对性更强、更准确，但过程复杂，成本较大。

三、根据差错类型选用不同方法

为了正确使用差错更正方法，应先弄清差错的类型，然后对号入座。差错可按以下三个标准分类：

一是差错的发现时间，可以分为当期即报告期内发现的差错和资产负债表日后期间即资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发现的差错；

二是差错的所属期间，可以分为属于当期的差错和属于前期的差错；

三是重要性，可以分为重要的会计差错和非重要的会计差错。重要的会计差错即足以影响会计报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的会计差错；非重大会计差错，是指不足以影响会计报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的会计差错。

实务中对重要性的判断离不开具体的环境和会计职业判断，并且应从性质和金额两方面进行分析。

一般来说，差错金额越大、性质越严重，则差错越重要。为了便于选定差错更正方法，对以上差错类型可进行这样的组合：

- (1) 当期发现属于当期的差错；
- (2) 当期发现属于前期非重要的差错；
- (3) 当期发现属于前期重要的差错；
- (4) 资产负债表日后期间发现属于“当期”（报告期）的差错；
- (5) 资产负债表日后期间发现属于前期非重要的差错；
- (6) 资产负债表日后期间发现属于前期重要的差错。

凡是归属于当期的差错，无须区分重要性，因为报表尚未报出，只要及时调整，无论重要与否均不会影响报表使用人的决策（注意：“当期”即为报告期，“前期”则为前一报告期）。

选用技术方法时，差错(1)对凭证更正无限制，其它差错只能用蓝字法；是否采用追溯方法，差错(3)和(6)必须考虑，其它差错不用考虑。差错(3)和(6)还必须在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息：前期差错的性质，各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额；无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

另外，不同的差错更正所采用的会计科目有别，差错(1)、(2)在会计科目方面无特别的要求，差错(3)、(4)、(5)、(6)涉及损益的事项，通过“以前年度损

益调整”科目核算；涉及利润分配调整事项，直接通过“利润分配——未分配利润”科目核算；不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

还值得说明的是，按《增值税日常稽查办法》规定，对增值税一般纳税人，税务机关纳税检查查补(退)税款应设立“应交税费——增值税检查调整”专门账户核算，凡检查后应调减账面进项税额或调增销项税额和进项税额转出的数额，借记有关科目，贷记本科目；凡检查后应调增账面进项税额或调减销项税额和进项税额转出的数额，作与上述相反分录；全部调账事项入账后，应结转出本账户的余额，并对该余额进行处理。

总之，会计差错更正有一套科学的规范方法，更正会计差错首先得识别和划分差错类型，然后根据差错类型及时对症下药，合理选取和运用会计差错更正的方法。只有这样，才能维护和保证会计信息质量，才能为报表使用人决策提供更有价值的参考。当然 会计差错更正的方法只是纠错的补救措施，加强日常核算管理和监督工作，预防控制和杜绝会计差错的发生才是纠错的根本之道。

【纳税筹划】

“营改增”后供应商纳税人选择

“营改增”后，由于营业税和增值税计算方法的差异，从企业税负考虑，企业应及时调整供应商的选择方式。

划分一般纳税人和小规模纳税人的基本依据是纳税人的会计核算是否健全，是否能够提供准确的税务资料，以及企业规模的大小。

衡量企业规模的大小一般以年销售额为依据，一般情况下，生产企业年销售收入应超过 50 万元，商业企业应超过 80 万元，提供应税服务的企业应超过 500 万元，方可成为增值税一般纳税人。

比较而言，增值税一般纳税人规模较大、制度健全、管理规范。小规模纳税人则在规模、制度和管理方面均有欠缺。因此，小规模纳税人的信誉往往不及一般纳税人，从小规模纳税人采购货物往往存在更大的风险，企业对此应高度关注。

从税负方面比较，从一般纳税人处采购成本相对较低。“营改增”前，由于企业缴纳营业税，不存在流转税额抵扣的问题，也就是说，不管从一般纳税人处采购还是小规模纳税人处采购，只要取得真实、合法、有效的凭证，都可以在所得税税前扣除，就不影响到企业的税负。

“营改增”后，在选择供应商时，销售方身份的不同会对采购方的税负产生直接的影响。作为采购商，尤其应注意采购价格的优惠临界点。

所谓临界点，即企业在什么情况下，不管是选择一般纳税人还是小规模纳税人，其税负相等，即所得税税前扣除成本相等。假设从一般纳税人处购入货物价

格(含税)为A,进项税额抵扣后,在所得税税前扣除成本为: $A - A \div (1 + \text{增值税税率}) \times \text{增值税税率} \times (1 + \text{城建税税率} + \text{教育费附加率})$

从小规模纳税人处购入货物价格(含税)为B,并取得税务机关代开的发票,则进项税额抵扣后在所得税税前扣除成本为: $B - B \div (1 + \text{征收率}) \times \text{征收率} \times (1 + \text{城建税税率} + \text{教育费附加率})$

为了使二者扣除流转税后在所得税税前扣除成本相等,令两式相等,则: $A - A \div (1 + \text{增值税税率}) \times \text{增值税税率} \times (1 + \text{城建税税率} + \text{教育费附加率}) = B - B \div (1 + \text{征收率}) \times \text{征收率} \times (1 + \text{城建税税率} + \text{教育费附加率})$

当城市维护建设税税率为7%,教育费附加征收率为3%时,有: $A - A \div (1 + \text{增值税税率}) \times \text{增值税税率} \times (1 + 7\% + 3\%) = B - B \div (1 + \text{征收率}) \times \text{征收率} \times (1 + 7\% + 3\%)$

比如,企业采购交通运输服务,从一般纳税人采购取得纳税人开具的税率为11%的增值税专用发票,从小规模纳税人处取得由税务机关代开的征收率为3%的增值税专用发票,则根据上述公式: $A - A \div (1 + 11\%) \times 11\% \times (1 + 7\% + 3\%) = B - B \div (1 + 3\%) \times 3\% \times (1 + 7\% + 3\%)$,可求出 $B = A \times 92.05\%$

也就是说,从一般纳税人处采购含税价为100元的运输服务,要使所得税税前扣除成本相同,则从小规模纳税人处采购的含税价不能高于92.05元。

企业财务合理税务规划点滴经验

一、模拟评税试一试

税务机关实行纳税评估,企业应该按税务机关的评税方法自行评估,以便及时发现问题,做好应对准备。下面以增值税为例说明。

税务机关对增值税从四个方面进行评估。

税负率:将税负率与预警值对比。

增加值税负率:用(工资+利润+折旧+税金)×增值税税率,将得到的结果与企业实际应缴纳的增值税对比,以发现是否少缴增值税。

进项控制额:企业进项最大抵扣额=(销售成本+存货本年增加+应付本年减少)×主要进货的税率+运费×11%,如果企业抵扣大于上述值,暗示可能进项有问题。

投入产出率:用投入原料除以材料消耗定额,测算处可以生产的成品,对算出企业收入,并与报表对比。

企业运用以上指标分析,如果发现异常,就应及时分析原因。

二、存款少可迟缴税

企业申报以后就应该及时缴税,但如果由于存款少可以申请迟缴。存款少到什么情况可以迟缴税?

可动用的银行存款不足以支付当期工资,或者支付工资以后不足以支付应交税金。

注意，可动用的银行存款，不包括企业不能支付的公积金存款，国家指定用途的存款，各项专用存款。

当期工资是企业根据工资制度计算出的应付工资。

如果出现以上情况，企业应及时申请，办理延期缴纳税款的手续。

三、没有生意也申报

企业纳税申报是一项义务，不论企业是否有税要交。企业可能因为各种原因没有税款要缴纳，例如企业处于筹建期间；企业处于免税期间；企业处于清算期间；清算还没有结束；企业由于经营不理想，没有纳税收入或者收益。

这些情况下，企业可能没有税款要缴纳，但都要按时纳税申报，没有应纳税税款的申报就是所谓的零申报。零申报只是一个简单的程序。一项简单的手续，如果不办理，税务机关可以每次处以罚款 2000 元。

四、视同销售莫乱套

视同销售就是实际不是销售也要按销售纳税，没有销售也纳税无疑会增加企业的税收负担。应该视同销售不缴税是违规，不应该视同销售也当成销售就会缴冤枉税。

有一家酒店，老总平时接待客人都安排在自家酒店用餐，内部签招待费，基本上每个月都有几单，一年累计起来有十多万。会计师事务所来审计，要求将这十多万视同销售，缴纳营业税。

在营业法规里，没有在自家酒店吃饭消费要视同销售缴营业税的规定。企业依从会计师事务所的谬论，又会多缴冤枉税了。视同销售千万别乱用。

五、看损耗是否正常

企业生产过程中存在各种损耗，投进的原料一部分损耗了，一部分形成产品。在增值税里，正常损耗的进项可以抵扣，管理不善造成的非正常损失的进项不能抵扣，要转出。因此，正常划分正常损耗和某些非正常损耗对企业纳税非常重要。

六、各行各业有特例

税务法规有一般的规定，也有针对特殊情况，各个行业的特殊规定。如果对自身行业的特殊规定不了解，企业也会蒙受损失。

七、适用税率看进项

增值税第二条规定：图书销售使用 13%税率。只要企业是一般纳税人，销售图书的税率就是 13%。但有一家公司，也销售图书，也是一般纳税人，税务人员要求该公司按 17%纳税。税务机关有什么依据？税务人员解释：该公司印刷图书的进项发票是 17%，如果该公司适用 13%的税率，那不成了缴 13%抵扣 17%？那税务上怎么平衡？

使用税率只与产品有关，与进项无关。对于税务人员的解释一定要三思而行，否则就会听得糊涂，纳税也糊涂。

八、预收账款也要缴税？

听了太多预收款被税务机关要求征税的故事。根据规定，租赁业、建筑业、销售不动产、转让土地使用权，在收到预收款时缴纳流转税。有些企业预收款缴

税是因为对方要求开具发票。其实，收到预收款，向对方开具预收款凭证就可以了。预收款凭证不属于发票，所以税务机关不监制预收款凭证。

享受增值税优惠必须注意哪些事项

1. 纳税人享受增值税税收优惠政策，需要办理减免税报批或备案手续，并按照规定进行核算、纳税申报，否则，不能够享受增值税税收优惠政策。

(1) 减免税分为报批类减免税和备案类减免税。报批类减免税是指应由税务机关审批的减免税项目；备案类减免税是指取消审批手续的减免税项目和不需税务机关审批的减免税项目。

(2) 纳税人享受报批类减免税，应提交相应资料，提出申请，经具有审批权限的税务机关审批确认后执行。未按规定申请或虽申请但未经有权税务机关审批确认的，纳税人不得享受减免税。

(3) 纳税人享受备案类减免税，应提请备案，经税务机关登记备案后，自登记备案之日起执行。纳税人未按规定备案的，一律不得减免税。

(4) 纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算销售额的，不得免税、减税。

2. 纳税人依法可以享受减免税待遇，但未享受而多缴税款的，凡属于无明确规定需经税务机关审批或没有规定申请期限的，纳税人可以在《税收征收管理法》第五十一条规定的期限内申请减免税，要求退还多缴的税款，但不加算银行同期存款利息。

纳税人申请报批类减免税的，应当在政策规定的减免税期限内，向主管税务机关提出书面申请，并报送以下资料：

(1) 减免税申请报告，列明减免税理由、依据、范围、期限、数量、金额等。

(2) 财务会计报表、纳税申报表。

(3) 有关部门出具的证明材料。

(4) 税务机关要求提供的其他材料。

纳税人报送的材料应真实、准确、齐全。

3. 纳税人不得隐瞒有关情况或者提供虚假材料等手段骗取减免税。

4. 纳税人享受减免税的条例发生变化时，应及时向税务机关报告，经税务机关重新审查后办理减免税。

5. 减免税税款有规定用途的，纳税人应当按规定用途使用减免税税款。

6. 纳税人已享受减免税的，应当纳入正常申报，进行减免税申报。在减免税期间无论当期是否有应交税费发生，都要对减免税情况予以申报。

7. 纳税人享受减免税到期的，应当申报缴纳税款。

8. 纳税人免税项目，一律不得开具增值税专用发票（国有粮食购销企业销售免税粮食除外）。放弃免税权的增值税一般纳税人提供应税服务可以开具增值税专用发票。

9. 本地区试点实施之日前，如果试点纳税人已经按照有关政策规定享受了营业税税收优惠，在剩余税收优惠政策期限内，按照《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》享受有关增值税优惠。

10. 纳税人提供应税服务适用免税、减税规定的，可以放弃免税、减税，依照财税【2013】106号政策的规定缴纳增值税。放弃免税、减税后，36个月内不得再申请免税、减税。

纳税人提供应税服务同时适用免税和零税率规定的，优先适用零税率。

11. 纳税人一经放弃免税权，其提供的全部应税服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，也不得根据不同的对象选择部分应税服务放弃免税权。

12. 纳税人在免税期内购进用于免税项目的货物、加工修理修配劳务或者应税服务所取得的增值税扣税凭证，一律不得抵扣。

13. 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。放弃免税权的增值税一般纳税人提供应税服务可以开具增值税专用发票。

利用香港离岸收入豁免政策节税

如果大陆公司通过成立香港公司，将部分利润留在香港，则可有效减少集团整体税负。

概念：指香港税务局同意公司所产生之利润为离岸收入。

根据香港税例香港有限公司的离岸收入可以从利得税豁免。

概念理解：如果香港有限公司所经营的业务，均非在香港境内进行，公司可以向税务局申请豁免离岸所得税。一经批准，所有离岸收入均不需支付香港利得税。

具体可以以下面几点来验证业务是否在本港发生：

- (1) 供应商和客户均不是香港客商；
- (2) 订单的签署过程均不在香港发生；
- (3) 未在香港发生报关、收发货等；
- (4) 未在香港有实体的办公室和聘请香港员工；
- (5) 未在香港政府留有任何经营纪录等。

申请离岸豁免需要的资料：

如果满足以上5个条件，公司就可以提供以下资料向税务局申请离岸豁免：

- (1) 公司组织结构；
- (2) 公司员工名字、职位、职责；

- (3) 谁负责洽谈生意，与客户、供应商联络；
- (4) 公司产品及价格，要附上价目表；
- (5) 公司有没有货仓，地点在哪里；
- (6) 公司负责接洽生意的所有员工资料，他们出差地点，目的，跟哪些客户、供应商接触，要列一张清单；
- (7) 客户、供应商详细资料，包括公司名称、地址；
- (8) 怎样选择供应商、怎样决定价钱；供应商怎样送货，怎样付款给供应商，有没有开信用证，谁负责开信用证；
- (9) 怎样去找客户、怎样决定价钱；怎样送货给客户，客户怎样付款，有无收信用证；
- (10) 所有销售购货协议、订单、合同、发票、信用证、保险、运输单据、电邮、传真。

【热点咨询】

企业预收设备出租租金如何纳税

提问：

我公司为工程建设单位，前不久将闲置的一批旧工程设备出租给另一家施工单位使用一年，出租时一次性收取租金。请问，我公司取得的这笔预收租金应如何申报缴纳税收？

解答：

《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第四十一条第二款规定，纳税人提供有形动产租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

你公司出租的设备属有形动产，应以收到租金的当天作为纳税义务发生时间，按预收款总额一次性计算缴纳增值税，而不能按权责发生制均匀分摊至每一纳税期缴纳。

如果你公司为增值税小规模纳税人，应纳增值税额=预收款金额÷（1+征收率3%）×征收率3%。如果你公司已办理了一般纳税人资格认定，所出租设备属于“营改增”试点后购入，并已抵扣了进项税金，应按一般纳税人的处理方法进行计算，即销项税额=预收款金额÷（1+税率17%）×税率17%。

若所出租设备为“营改增”试点前购进或者是以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，即按上述小规模纳税人的计算方法缴纳增值税。

《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，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。也就是说，这种租赁期限跨年度预收的租金是可以在租赁期内分期均匀计入相关年度收入计算缴纳企业所得税的。

留抵增值税不予退税但可扣除

提问：

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？

解答：

《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。

另根据企业所得税法第八条和企业所得税法实施条例第三十一条的规定，企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加，准予在计算应纳税所得额时扣除。虽然A公司注销时留抵的增值税进项税额8万元不能予以退税，但在计算应纳税所得额时是准予扣除的。

零税率应税服务何时办理退免税

提问：

我公司为境外企业提供跨境应税服务，适用零税率，应在何时办理增值税纳税和退（免）税相关申请？

解答：

《国家税务总局关于发布〈适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法（暂行）〉的公告》（国家税务总局公告2013年第47号）第十条规定，零税率

应税服务提供者在提供零税率应税服务，并在财务作销售收入次月（按季度进行增值税纳税申报的为次季度）的增值税纳税申报期内，向主管税务机关办理增值税纳税和退（免）税相关申报。因此，零税率应税服务提供者应于收入次月起至次年 4 月 30 日前的各增值税纳税申报期内收齐有关凭证，向主管税务机关如实申报退（免）税。

处理电器损失如何申报扣除

提问：

我公司是一家大型超市，近日因改造处理了一批使用年限不足 2 年的空调，损失 22 万元。同时，超市食品因过期损失 31 万元。这些损失应如何申报在企业所得税税前扣除？

解答：

《国家税务总局关于发布〈企业资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 年第 25 号）规定，企业在正常经营管理活动中，按照公允价格销售、转让、变卖非货币资产的损失，应以清单申报的方式向税务机关申报扣除。

《国家税务总局关于商业零售企业存货损失税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 3 号）规定，商业零售企业存货因零星失窃、报废、废弃、过期、破损、腐败、鼠咬、顾客退换货等正常因素形成的损失，为存货正常损失，准予按会计科目进行归类、汇总，然后再将汇总数据以清单的形式进行企业所得税纳税申报，同时出具损失情况分析报告。存货单笔（单项）损失超过 500 万元的，无论何种因素形成的，均应以专项申报方式进行企业所得税纳税申报。

因此，你公司按公允价格变卖空调，属于以清单申报的方式申报扣除的范围。食品过期发生的损失，属于存货正常损失且金额未超过 500 万元，也应以清单申报的方式申报扣除。

企业希望工程捐款所得税政策

提问：

企业捐给希望工程 1 万元，如果企业盈利，是可以全额扣除应纳税所得额么？如果企业亏损 10 万元，问一下希望工程捐款需要做纳税调整么？

解答：

所得税法规定：企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。所称公益性捐赠，是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。亏损企业利润为负，其发生的捐赠不允许扣除，需要做纳税调整。

农产品初加工的范围的确定

提问：

我单位是冷冻蔬菜加工出口企业，加工工艺以菠菜为例，将新鲜菠菜通过原料验收-挑选-整理-清洗-切段-挑选-漂烫（60秒）-冷却-沥水-装袋封口-装箱入库-冷藏-发货。符不符合农产品初加工的范围，整个加工不添加任何调料品，漂烫是为了装袋冷冻方便。

解答：

按照《享受企业所得税优惠政策的农产品初加工范围（试行）》财税[2008]149号文件要求，蔬菜初加工包括：

（1）将新鲜蔬菜通过清洗、挑选、切割、预冷、分级、包装等简单加工处理，制成净菜、切割蔬菜。

（2）利用冷藏设施，将新鲜蔬菜通过低温贮藏，以备淡季供应的速冻蔬菜，如速冻茄果类、叶类、豆类、瓜类、葱蒜类、柿子椒、蒜苔。

（3）将植物的根、茎、叶、花、果、种子和食用菌通过干等简单加工处理，制成初制干菜，如黄花菜、玉兰片、萝卜干、冬菜、梅干菜、木耳、香菇、平菇。以蔬菜为原料制作的各类蔬菜罐头（罐头是指以金属罐玻璃瓶、经排气密封的各种食品。下同）及碾磨后的园艺植物（胡椒粉、花椒粉等）不属于初加工范围。

从上述规定来看，贵公司冷冻蔬菜加工属于农产品的初加工范围。

合伙企业投资收益是否免税

提问：

我公司与自然人陈某组成一家合伙企业，2013年实现会计利润130万元（包括当年投资于一家A公司分回的税后收益45万元）。年末，合伙企业将其中100万元利润根据约定平均分配给各投资人，每个投资人分得50万元。我公司分得的50万元利润和合伙企业投资A公司分得的45万元收益是否属于免税收入？

解答：

首先，对法人投资者而言，合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则，你公司分回的50万元利润是“税前利润”而不是“税后利润”，应计算缴纳企业所得税。

其次，企业所得税法第一条第二款规定，个人独资企业、合伙企业不适用本法。也就是说，合伙企业不属于“居民企业”范畴，不能享受企业所得税法第二十六条及企业所得税法实施条例第八十三条关于“符合条件的居民企业直接投资于其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益为免税收入”的规定。因此，合伙企业投资于A公司分回的税后收益45万元，也不属于免税的投资收益，应并入应纳税所得额计算缴税。

实习生的工资能否税前扣除

提问：

我公司每年都会接受即将毕业的学生到公司实习，并支付给实习学生一定的工资，这部分工资支出能否在企业所得税前扣除？

解答：

可以。《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15号）第一条规定，企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应区分为工资、薪金支出和职工福利费支出，并按企业所得税法规定在企业所得税前扣除。其中属于工资、薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。因此，你公司向实习生支付的工资属于工资、薪金支出，可以税前扣除。

【专家视点】

“营改增”的地方经济效应研究

——以汕头高新技术产业开发区为例

陈锸/文

本文通过“营改增”对消费、投资领域、地方财税收入、试点企业和产业转型升级等方面影响进行理论和实证分析，提出了改进过渡性财政扶持政策、全方位开拓培育新税源并控制地方财政风险等完善“营改增”试点方案的政策建议。

2013年，“营改增”将交通运输业和研发技术服务等现代服务业由营业税改征增值税，并新增11%和6%两档低税率：交通运输业适用11%税率；除有形动产租赁适用17%税率外，其他部分现代服务业均适用6%税率。

我国正处于加快转变经济发展方式的攻坚时期，“营改增”将有利于降低企业税负、促进产业转型升级和优化出口结构，并将对扩大投资、增加就业机会、刺激居民消费需求形成有效推动。

一、“营改增”的地方经济效应理论分析

（一）“营改增”对地方财税收入的影响

“营改增”后地方财政税收收入可能会在短期内出现减收，其原因主要是由于试点企业由营业税改征增值税后税负总体下降。当然，由于企业减负对其发展有促进作用，企业必将扩大再生产，因此从长远来看“营改增”将带来提高地方财税收入的效应。

（二）“营改增”对试点行业及企业发展带来的影响

对于交通运输业，“营改增”后由于变动成本可扣除进项税额，成本将会降低。另外，由于营业税在会计核算属于企业当期成本费用，而增值税作为应交税费属于负债与企业损益无关，因此“营改增”后企业营业利润将会提高。

对于服务业，“营改增”不但消除重复征税现象并打通了上下游企业抵扣链条，而且降低服务业税负（服务业增值税税率为6%且其进项税可抵扣），服务企业减负必将促进服务业发展。另外，大中型制造企业内部服务部门独立分离以及服务业务外包必将带来扩大服务规模，因此，“营改增”将带动现代服务业迅速壮大、新兴业态成长。

另外，“营改增”试点企业减负效果明显，广东省财政厅统计数据显示：至2013年6月份广东省试点纳税人共有31.07万户（含深圳），试点纳税人净减税54.8亿元，税负整体减轻18%，其中减负最大的是服务业小规模纳税人，其税负下降近40%。当然，也有部分交通运输企业一般纳税人由于进项税抵扣不足（路桥费、职工薪酬等主要成本不允许抵扣）而导致其税负有所增加。

（三）“营改增”对投资领域和促进产业升级的影响

当前国际经济形势复杂多变，我国宏观经济环境开始出现波动，“营改增”有利于稳定我国的投资环境，其主要通过扩大资本产出与降低资本成本来实现对投资增长的拉动效应。

现代服务业是衡量一个国家经济社会发达程度的重要标志，“营改增”后制造业将加大对服务性投入的外购，并推动制造业服务化的发展，实现产业结构优化升级。同时，由于“营改增”后克服了营业税流转环节越多税负越重的弊端，促进专业化细分与产业升级换代，从而开拓现代服务业市场。另外，劳动密集型程度较高的企业由于人工成本不能抵扣增值税额，其面临税负较重容易被市场淘汰的压力，进而促进产业的换代转型。

（四）“营改增”对社会消费和优化出口结构的影响

增值税作为一种间接税其纳税人是商品和劳务的生产经营者，而真正的负税人是消费者。“营改增”所消除的重复征税将通过价格传导降低消费者负担，带来其可支配收入增加和消费需求扩大。同时，“营改增”后第三产业服务性价比得到提升，使得公众边际消费倾向提升，从而带来提振消费的效应。

“营改增”后，我国对国际运输服务、向境外提供的研发服务和设计服务均适用增值税零税率，并实行免抵退税办法，有效降低了服务业经营成本，增强了服务贸易的国际竞争力，从而优化出口结构并将推动我国服务贸易出口发展的效应。

二、“营改增”的地方经济效应实证分析

汕头高新区于1993年7月经广东省政府批准成立为省级高新区。笔者深入汕头高新区财政局、国地税局、经发局、统计局、奥星光通信设备有限公司等部门和公司实地调研，取得了大量一手资料。

（一）“营改增”对汕头高新区财政税收收入的影响分析

2013年1~9月,汕头高新区公共财政预算收入为20189.35万元,其中税收收入为16799.57万元,与2012年同期相比分别增长了13.5%和10.06%;公共财政预算支出16867.24万元,其中用于试点企业的财政扶持资金支出156.27万元,具体见表1。

调研数据表明“营改增”基本不会影响当地财税收入,而且财政扶持资金支出占公共财政预算支出的比例很小。

表1:“营改增”对汕头高新区财政影响情况

财政指标	2012年1~9月	2013年1~9月
公共财政预算收入	17789.41万元	20189.35万元
其中:税收收入	15264.32万元	16799.57万元
1. 增值税收入	4028.21万元	7600.76万元
2. 营业税收入	4602.18万元	2917.54万元
公共财政预算支出	13965.37万元	16867.24万元
其中:试点企业的财政扶持资金支出	0	156.27万元
1. 交通运输业财政扶持资金支出	0	21.04万元
2. 部分现代服务业财政扶持资金支出	0	135.23万元

(二)“营改增”对汕头高新区试点企业和产业转型升级的影响分析

截止2013年9月,汕头高新技术产业开发区纳入“营改增”试点企业共有118家,大部分为现代服务业。2013年1~9月纳入“营改增”试点的企业营业收入总额49881.05万元,与2012年同期相比增长了20.32%;缴纳增值税为1917.72万元,与2012年同期缴纳营业税相比下降了5.11%;税负率为3.85%,下降了1%。具体见表2。

“营改增”后,汕头高新区纳入试点企业的营业收入较大幅度增长了,但缴纳的税额和税负率均略有下降。

表2:汕头高新区“营改增”试点企业总体情况

指标	2012年1~9月	2013年1~9月
“营改增”企业数	6	118
其中:交通运输业企业数	0	11
其中:部分现代服务业企业数	6	107
“营改增”企业营业收入总额	41457.33万元	49881.05万元
“营改增”企业缴纳的营业税或增值税总额	2021.11万元 (营业税)	1917.72万元(增值税)
其中:“营改增”交通运	179.01万元	176.47万元(增

输业缴纳的营业税款或增值 款	(营业税)	值税)
其中：“营改增”现代服 务业缴纳的营业税款或增值 款	1842.10 万元 (营业税)	1741.25 万元 (增 值税)
“营改增”企业的税负率	4.86%	3.85%

“营改增”后汕头高新区现代服务业不管是规模还是盈利质量都出现较大幅度增长。据汕头高新区工商登记部门统计，2013年1~9月新增登记现代服务企业21家，与2012年同期相比增长了近50%。

“营改增”由于避免重复课税带动大型制造企业实施主辅业分离，2013年上半年汕头电气、奥星光通信设备等15家大型制造业企业集团实施了主辅分离，其营业利润大幅增长。

另外，“营改增”后由于设备采购可以抵扣带动试点企业进行设备更新改造，设备采购额2013年上半年就上升了37%。这一切都有力推动了汕头高新区产业转型升级。

(三) “营改增”对汕头高新区投资领域和社会消费的影响分析

2013年1~9月，汕头高新区投资总额32783万元，居民消费支出62635万元，与2012年同期相比分别增长了16.87%和15.97%。从调研数据还可以看出：该区新增投资主要集中在现代服务业，现代服务业投资总额与2012年同期相比增长了30.67%。具体见表3。

“营改增”后，汕头高新区的投资总额和居民消费支出均出现较大幅度增长。

表3：“营改增”对汕头高新区投资与消费影响

指标	2012年1~9月	2013年1~9月
投资总额	28052 万元	32783 万元
其中：第三产业	14078 万元	17914 万元
1. 部分现代服务业投资总额	7127 万元	9313 万元
2. 交通运输业投资总额	866 万元	948 万元
居民消费支出	54010 万元	62635 万元

(四) “营改增”对汕头高新区优化出口结构的影响分析

2013年1~9月，汕头高新区出口总额12300万美元，同比增长35.39%，在出口总额中，服务贸易出口首次突破零为601万美元。另外，从出口商品结构看，高新技术产品2013年1~9月出口额为1087万美元，同比增长57.54%。

调研数据充分说明了“营改增”对促进汕头高新区服务出口和优化出口结构起到积极的推动作用（具体见表4、表5）。

表4：“营改增”对汕头高新区出口结构影响

指标	2012年1~9月	2013年1~9月
出口总额	9085 万美元	12300 万美元
其中：一般贸易出口	8012 万美元	9422 万美元

加工贸易出口	1073 万美元	2277 万美元
服务贸易出口	0	601 万美元

表 5：“营改增”对汕头高新区出口商品影响

指标	2012年1~9月	2013年1~9月
出口总额	9085 万美元	12300 万美元
其中：机电产品	4301 万美元	5018 万美元
服装及衣着附件	2144 万美元	3211 万美元
玩具	1204 万美元	2097 万美元
塑料制品	746 万美元	887 万美元
高新技术产品	690 万美元	1087 万美元

三、完善营改增试点方案的建议

在综合参考国内外文献和对汕头高新区实地调研的基础上，笔者提出了如下完善“营改增”试点方案的建议。

（一）改进过渡性财政扶持政策

为保证试点企业不因“营改增”而增加税负各试点地区财政部门相继出台了过渡性财政扶持政策。但是，财政扶持政策都只考虑增值税和营业税比较，而且都设置税负增加额的门槛，导致部分企业税负增加却无法申请过渡性财政扶持资金。

以汕头高新区联合运输有限公司为例，该公司是“营改增”试点企业，但由于人力成本、油费、路桥费保险费等成本不能作为进项税抵扣不足而出现税负增加。据该公司财务人员测算，2013年1~9月税负共增加6万多元，每月增加6000~8000元税款。但由于达不到“税负增加1万元”的条件，至今无法申请过渡性财政扶持资金。

因此，建议各地财政部门修改过渡性财政扶持政策：（1）财政扶持不应设税负增加额的门槛，否则对中小企业不公平；（2）税负增减与否不应只考虑增值税额与营业税额，而应考虑税改前后综合税额变化情况（包括企业所得税、城建税和教育费附加等税种）。

当然，财政扶持政策只是权宜之计，2013年8月份起“营改增”已经在全国范围铺开，建议国家从法律层面来完善增值税政策，例如降低增值税税率、扩大进项税抵扣范围等，以保证税改后所有企业的税负真正下降。

（二）完善增值税税制

“营改增”后我国增值税一般纳税人共有四档税率，多档差别税率不符合现代增值税单一低税率的中性原则，容易造成新的价格扭曲。建议将现行增值税税率由四档调减至两档甚至一档，并将现行的增值税税率适当下调。

台湾地区加值型营业税（相当于我国的增值税）税率一般纳税人为5%，小规模纳税人为1%，其可作为我国未来增值税税率设计的参考。

另外，“营改增”后部分交通运输业由于抵扣不足而导致其税负不减反增，建议修改税法的相关规定，交通运输企业可以按发生的保险费、路桥费、自有职

工薪酬的总额的一定百分比（如7%）进行进项税抵扣，这种做法类似于之前增值税一般纳税人可以按运费的7%进行进项税抵扣。

对于小规模纳税人，建议借鉴台湾地区查定税额扣减的做法，即对小规模纳税人按照税务机关查定的营业额乘以税率计算应纳税额，如果购买营业使用的货物取得载有营业税额的凭证（相当于我国的增值税专用发票），则允许扣除进项税额的10%。

（三）全方位开拓培育新税源，控制财政风险并保障地方收入

“营改增”后增值税占全部税收比例将达到56%，建议降低增值税收入比重以控制财政风险，一方面应大力发展服务业，培育壮大财产行为类等有关税种作为新的稳定的地方主体税种；另一方面鼓励企业加大科技投入和设备更新改造，通过内涵发展推动经济增长，涵养企业所得税税源。

同时，“原归属地方的营业税收入改征增值税后收入仍归属试点地区”的政策只是权宜之计，建议尽快调整增值税中央与地方的分享比例，可以“营改增”前地方营业税收入加上25%增值税收入占全部增值税和营业税的比重作为未来地方共享增值税比重，以保持地方财税收入的稳定性。

（四）尽快扩大“营改增”的试点行业和地区，加快增值税立法进程

一年多的实践证明，“营改增”利大于弊可继续扩大试点行业，建议尽快向传统营业税的建筑安装业、邮电通信业以及其他劳务服务业等扩围。另外，目前我国“营改增”试点改革方案是“地区”+“行业”的二维模式。

这种改革设计方案的优点是操作简单，但其缺点也是明显的。因此，在新的行业试点“营改增”时，建议考虑到相关企业经营活动跨区域的特点，探索富有针对性的改革新举措，将抵扣政策适当延伸到非改革地区。

另外，增值税立法是“营改增”成功运行的根本保证，必须把“营改增”试点与立法紧密结合起来，切实推动“营改增”走上规范化和法治化的轨道。

作者单位：广东水利电力职业技术学院

注：本文为2013年广东省财政科研课题项目《“营改增”对地方经济发展的影响研究》研究成果。

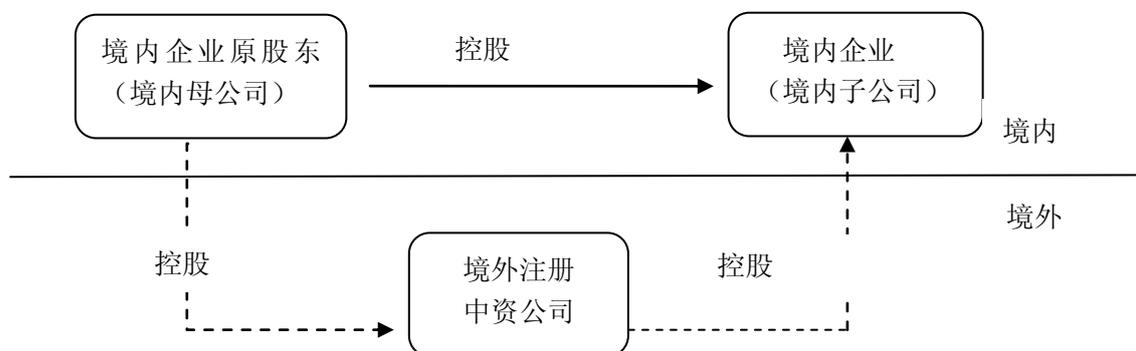
企业“中外中”投资结构税收筹划

李海兰/文

一、跨国集团“中外中”投资结构概述

中国境内集团企业纷纷走出国门，通过在境外注册或收购、换股等形式新设、收购注册中资公司，搭建国际融资平台。境外注册中资公司通过现金和换股的方式取得境内集团企业所属的境内子公司的股权，从而将境内企业的原股东从直接控股变为通过境外注册中资公司间接控股境内企业，形成境外注册中资公司控股境内企业（以下简称“境内子公司”）、境内企业原股东（以下简称“境内母公

司”)通过境外注册中资公司间接控股境内企业(即境内子公司)的“中外中”投资结构(如图 1 所示)。



实线：新设、收购境外注册中资公司前投资结构；

虚线：新设、收购境外注册中资公司后的“中外中”投资结构。

图 1

二、“中外中”投资机构的重复征税问题

实务中，有些境外的中资公司仅仅是个壳公司，主要业务在境内，境外公司所取得的所得最终是要全部分回境内母公司，因集团内部境内外企业之间的收益分配导致税收成本巨大，更有甚者集团整体所得税税负达到 40%左右，而我国企业所得税合理税负应为 25%或者享受税收优惠者更低。“中外中”投资结构的重复征税问题已成为跨国集团不得不面临的重大税收课题。

这种“中外中”投资结构安排下重复征税问题，主要体现在两个方面：

1. 境内子公司向境外控股公司分红需要扣缴企业所得税

境外注册中资公司控股境内子公司，境内企业在中国境内从事生产经营活动取得的所得，按《企业所得税法》规定缴纳企业所得税后进行利润分配，在向境外股东分配股息、红利等投资性收益时，按照税收政策规定对非居民企业取得的来源于境内的所得，需要按 10%或协定税率代扣预提所得税。境外注册中资公司取得的境内子公司分配股息、红利所得存在重复征税问题。

2. 境内母公司取得境外注册中资公司分红款需要缴纳所得税

“中外中”投资结构下，境外注册中资公司是境内集团母公司的子公司，同时又参股原集团公司的境内子公司。

境外注册中资公司基本上设在避税地或税率较低的地区，由于在境外没有缴纳或缴纳较低的税收，所得收益向股东进行分配时就面临着，境内母公司从境外分回的股利又要按 25%全额缴纳企业所得税。

我国的税收政策虽然对来源于境外的股息、红利等投资性收益所得已在境外缴纳的所得税允许限额扣缴来消除重复征税，但间接抵免的适用范围在持股比例、投资层级做出了限制规定，重复征税问题并未解决。

三、“中外中”投资机构的税收筹划

在目前国际税收环境、我国税收政策下，可以考虑以下三种模式解决跨国集团内部的重复征税问题。

模式一：将境外注册中资企业认定为中国居民企业

1. 模式简述

依据《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》（国税发[2009]82号）的规定，境外中资企业同时符合生产经营管理场所、财务人事决策机构、主要财产、账簿档案存放、高管在中国境内四个规定条件的，根据企业所得税法和实施条例的规定，应判定其为实际管理机构在中国境内的居民企业（以下称非境内注册居民企业），并实施相应的税收管理，境外中资企业可向其实管理机构所在地或中国主要投资者所在地主管税务机关提出居民企业申请，认定为实际管理机构在中国境内的居民企业，就其来源于中国境内、境外的所得征收企业所得税。

境外注册的中资公司被认定为中国居民企业后，首先，境外注册中资公司取得的境内子公司支付的股息、红利等权益性投资收益，依据《企业所得税法》第二十六条和实施条例第八十三条的规定，属于符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，作为免税收入，境内企业不需要对其代扣代缴预提所得税。其次，境外注册中资公司其向境内的母公司分配股息、红利时也可依据规定享受免税，境内母公司取得的境外注册中资公司分配的股息、红利符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，作为免税收入免征企业所得税。

2. 模式分析

（1）优点

境外注册中资公司被认定为中国居民企业后，按中国居民企业进行税收管理，相互之间股息红利分配重复征税问题得到了解决，不受投资层级限制和持股比例限制。

（2）限制条件或缺陷

①境外注册中资企业取得境内股息、红利可以享受优惠，但正常生产经营所得的税收负担会相应增加。

若境外注册中资公司属于壳公司，仅从事境内股权投资活动，没有其他生产经营业务，认定为居民企业后其取得收益全部为股息、红利等投资性收益，属于免税收入，则不会增加税负。

若境外注册中资公司注册地在香港、英属维尔京群岛等低税率或不征所得税地区，公司有正常的生产经营业务收入，认定为居民企业后，就应该按照中国居民企业居民经营所得适用税率25%缴纳企业所得税，这样就会增加境外注册中资公司的税负。

②境外注册中资公司的境外股东税收成本增加

若境外注册中资公司存在非居民企业境外股东，认定为居民纳税人后向非居民企业境外股东分配股息时，应当按照中国税法规定按10%或税收协定税率代扣代缴预提所得税。

此外，非居民企业境外股东转让非境内注册居民企业股权所得，属于来源于中国境内所得，也应当根据中国税法的规定缴纳企业所得税。

③境外注册中资公司可能被认定为双重居民身份

境外注册中资公司认定为中国居民企业后,其注册地国家或地区有可能根据注册地原则也将其认定为该国或地区的居民企业,需要通过国家税务总局双边或多边进行磋商。

3. 适用范围

适用此模式的企业集团应同时具备以下条件:

①经营业务、经营收益全部或大部分来源于中国境内;

②在境外依据外国(地区)法律注册成立,实际管理机构位于中国境内;或者海外借壳上市的企业;

③由中国境内的企业或企业集团作为主要控股投资者。

模式二: 申请专项税收政策, 扩大境外所得间接抵免的可抵免持股层级

1. 模式简述

对于收益全部或大部分来源于境外的企业集团,在不影响企业集团正常经营、战略发展的前提下,尽可能压缩对境外投资持股级次至3层及以内,提升股比集中度至20%及以上,以符合《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2009]125号)、《企业境外所得税收抵免操作指南》(国家税务总局公告2010年第1号)等法规关于境外所得间接抵免的政策规定。

若投资层级超过了现行税收法规规定的允许抵免层级,可以申请专项税收政策,适当扩大可抵免投资层级,使更多下层企业在境外缴纳的所得税税款得以抵免,以消除境外所得分配至境内时重复课税问题。

2. 模式分析

(1) 优点

更多下层企业在境外缴纳的所得税税款得以抵免,可以有效消除境外所得分配至境内时重复课税问题。

(2) 限制条件或缺陷

①若投资层级超过了现行税收法规规定的允许抵免层级,需向财政部、国家税务总局申请专项政策文件。

②对持股集中度、投资层级有一定要求

财税[2009]125号文、国家税务总局公告2010年第1号等法规对于间接抵免的主体有两个限制:由居民企业直接或者间接持有20%以上股份的外国企业;最多只有三个层次可享受间接抵免。

企业申请扩大可抵免层级的专项政策时,首先应当符合法规对持股比例的要求,再申请适当扩大抵免层级。

投资层级过多情况下,取得境外分配的股息、红利等权益性投资收益不能完全消除重复课税问题。

③无法解决股权架构在境内境外反复穿插的收益分配重复课税问题;境外企业取得境内企业分配的股息、红利等权益性投资收益仍需按规定缴纳预提所得税。

3. 适用范围

适用此模式的企业集团应同时具备以下条件：

①收益全部或大部分来源于境外的企业集团；

②持股比例较集中，单一上一层外国企业直接持有20%以上股份，且由该企业直接持有或通过一个或多个符合规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份；

③投资层级不超过三层。

模式三：境外收益用于境外投资

1. 模式简述

专项申请扩大抵免企业层级和申请将境外注册中资公司认定为居民企业的解决模式都具有局限性，多为中央企业适用，该类企业具有收益全部或大部分来源于境外或境内的特征，且均处于垄断行为，尤其以境外注册中资公司认定为居民企业的解决模式企业垄断特征更为明显，非控股地位的境外投资者由于所投资企业能够获得高额的垄断超额利润，往往可以忽略因改变纳税人性质而被课征的所得税。另外，央企申请专项税收政策的通道也较为通畅，因此前两种模式多为中央企业集团采用。

其他“中外中”投资结构的企业可“以不变应万变”，不作任何调整或变动，暂将境外收益滞留在境外，用于新的项目投资，静待财税部门出台解决“中外中”投资结构重复征税的新政。

2. 模式分析

境外收益无法即时汇回中国境内，若境内控股方对境外股息红利等权益性投资收益依赖程度较高，会对境内控股方产生不利影响。

3. 适用范围

大部分的民营集团企业，以及对境外中资公司的股息、红利分配依赖度不高的境内集团企业，在境外有长远战略投资需求和重大投资利益，均可以采用这种模式。

作者单位：河南惠文联合会计师事务所

银行承兑汇票和国内信用证的区别

银行承兑汇票是由出票人签发的，由银行承兑的，委托付款人在指定日期无条件支付确定金额给收款人或持票人的票据，是我国《支付结算办法》中规定的“三票一卡三方式”中的一种，在经济活动中有很强的支付和结算功能，是企业客户经常使用的一种结算工具。

国内信用证是开证行依照申请人的申请开出的，凭符合国内信用证条款单据支付的书面承诺，是人民银行为适应国内贸易活动的需要而推出，用于国内企业之间商品交易的又一项支付结算工具。

一、银行承兑汇票和国内信用证的相同点

(一)从两者的作用看，既是支付工具，又是短期融资工具

银行承兑汇票和国内信用证都可以用于经济活动中买卖双方债权、债务的结算,同时可以代替现金完成货币的支付。除了有支付结算功能外,和银行提供的其他支付结算产品相比,两者还有较强的融资功能。

通过银行承兑汇票和国内信用证,申请人与银行建立委托付款关系,并由银行承担第一付款责任,以银行信用代替商业信用,在商品交易过程中起到融通资金的作用。

国内信用证的使用者,在双方签订合同后,买方向银行申请开立信用证,卖方收到信用证后,按照信用证要求的时间装运发货,而不需买方当场支付货款。银行承兑汇票也一样,卖方收到银票后即可发货,买方当时也不需要支付货款。银行承兑汇票的付款期限为6个月,国内信用证的有效期限最长不得超过6个月。

(二)从使用的要求看,两者都要求有真实的贸易背景

由于可以融通资金,银行要求使用双方都必须以真实的商品交易为基础。开立银行承兑汇票,承兑申请人要出具商品交易合同,连续申请承兑的批发企业还应提供上一次商品交易确已履行的证明,如前手的增值税发票等

国内信用证也要开证申请人出具双方购销合同。银行将两者都纳入对客户单位的授信范围,并根据申请人的资信情况要求交纳一定的保证金。

(三)其他相同之处

除了上述两点外,银行承兑汇票和国内信用证还有其他诸多相似之处。如,从最终收取款项的方式看,两者都是收款人(受益人)开户行通过“委托收款”方式收取货款,从资金的灵活方式看,银行承兑汇票收款人和国内信用证受益人都能通过贴现或议付的方式,提前取得款项,从银行核算方式看,两者都属于表外信贷业务等等。

二、银行承兑汇票和国内信用证的差异

(一)两者格式和记载的内容不同

银行承兑汇票属于我国《票据法》规定的票据,国内信用证是《国内信用证结算办法》明确的结算方式,两者的格式都由人民银行统一规定,但具体内容大不相同。

银行承兑汇票上的必须记载事项有“表明银行承兑汇票的字样”、无条件支付的委托、确定的金额、付款人名称、收款人名称、出票日期、出票人签章,而信用证上的要素相对较多,除了相应的当事人名称、账号、金额等要素外,还有对货物的详细描述,以及对卖方提供单据的具体要求等。

(二)两者所体现的内在结算方式不同

国内信用证体现的是单款对流的方式,银行承兑汇票体现的是货款对流的方式。在国内信用证项下的商品交易,卖方是凭单交货,买方是凭单付款。

卖方向承运人提供货物后获得运输单据(凭单交货),再将全套单据(包括代表物权的单据如货物提单、商业发票等)交给银行,由银行办理托收(或向银行办理议付),买方向通知行付款赎单(凭单付款)。

而银行承兑汇票项下的商品交易通常采用的是一手交钱，一手交货的方式即买方向卖方交付票据(通过背书方式)，卖方验票后交货。

(三)两者对各自项下商品交易的要求和约束不同

虽然申请办理银行承兑汇票时，银行要求申请人提供双方交易合同，但不能保证申请人在获得银行承兑汇票后，真正用这张票去履行该笔合同。

通常，银行在承兑后，不再去管汇票的流向和其实际的用途，只是到期负责支付汇票款项。目前利用银行承兑汇票资金炒作股票，已成为不法企业申请办理银票的用途之一。

而国内信用证中的很多条款都是根据合同条款来缮制(开立)的，如对货物品质、数量、包装、装运期限等的要求，对代表物权单据的要求等，都要求卖方必须履行合同，生产出合同要求的产品，按规定的时间装运并取得相应的单据后，才可以办理托收，获得信用证项下的款项。

同时，买方必须持有卖方提供的履行合同后所获得并满足信用证要求的相关单据，才能到其开户银行办理议付，议付银行也必须将信用证连同全套单据向开证行(或指定银行)办理托收，而银行承兑汇票贴现时，受理银行虽然要求提供能够证明该银票项下的交易确已履行的凭证(包括与其直接前手之间的增值税发票和货运单据)，但贴现银行到期办理委托收款时不再需要附这些证明单据。

实际上，只要保证汇票本身的真实性和背书连续，承兑银行就必须付款。实际工作中，大多数银行在办理银行承兑汇票贴现时，出于各种各样的原因，对增值税发票、运输单据的审查往往只是流于形式。因此，两者虽然都要求有贸易背景，相比之下国内信用证更加强调商品交易履行合同的真实性。

(四)两者的流转方式不同

我国《票据法》规定票据可以通过背书的方式进行转让流通。银行承兑汇票由出票人签发，银行承兑后便可交给承兑申请人，由其自由转让。

在承兑行向对方银行办理委托收款的过程中，票据是脱离银行在外部运作的，这样就很容易被伪造、变造、克隆，给正当的持票人正常收款带来困难，同时使银行资金安全受到威胁，同时，在目前我国的经济环境中，企业社会信用的普遍低下，经济从业人员专业知识的贫乏都会直接影响到票据流通的质量，现实生活中由于背书中的某一手章盖错了、盖的位置不对，最终影响最后持票人到期收不到款的情况比比皆是。由于银行误收克隆汇票，导致资金损失的也是屡见不鲜。

而《国内信用证结算办法》第二条规定“……信用证是不可撤销，不可转让的跟单信用证。”可见信用证(无论是电开还是信开)由开证行开出后就直接交给对方银行(通知行)，信用证在整个流转过程中没有流出银行系统，这样就可以有效避免信用证及相关单据被篡改伪造的风险，保证收款的安全。

(五)两者的付款条件和付款期限不同

银行承兑汇票是银行到期无条件付款，承兑银行见到到期的银行承兑汇票后，只要审核汇票背书连续及汇票的真实性后即可付款；而国内信用证开证(议付)行必须审核信用证及其所附单据，保证单证相符、单单相符后方可付款。

银行承兑汇票一般都是在汇票到期日由承兑银行支付款项，而国内信用证的付款期限可分为即期付款和延期付款(两者都要在信用证有效期内)，即期付款是指开证行在收到受益人提交的符合信用证要求的单据后，立即向受益人支付款项(一般是在五个工作日内)，延期付款是指在货物发运日后某一日付款。其中，即期付款的国内信用证和银行承兑汇票不同，它没有到期日的概念，随到随付。

另外，国内信用证可以根据买方，或者卖方的要求进行修改，往往是贸易双方对合同上的条款进行了修改，相应地对信用证上的条款也进行修改，甚至修改信用证金额，这就给交易双方带来了方便。

而银行承兑汇票上的金额不能进行修改，也不能对部分金额进行背书转让，只能以此金额最终办理结算。这也是一些客户将大额银行承兑汇票质押给银行，重新签开若干小额承兑汇票用于不同用途支付的主要原因。

(六) 客户负担的费用不同

根据《支付结算办法》，客户申请办理银行承兑汇票只要交纳万分之五的手续费，办理贴现时不须再交纳手续费，而国内信用证由于手续比较复杂，在整个业务环节，客户要交纳相对较多的费用。

《国内信用证结算办法》中要求，客户在申请开证时，要交纳开证手续费(按开证金额的0.15%收取，最低100元)；申请修改信用证时，按每笔100元交纳修改手续费，增额修改的，对增额部分按开证手续费标准收取，最少不低于100元，不另收修改手续费；通知行通知受益人时，受益人交纳通知手续费每笔50元；受益人办理议付时，按议付金额0.1%交纳议付手续费。

以上比较可以看出，两者都有支付结算和短期融资功能，又各有特点。

银行承兑汇票从转让流通、最终付款方面显得比较灵活，而国内信用证将买卖双方合同中的彼此约束和货款支付紧密联系在一起，可以有效避免双方收款不发货、收货不付款的现象，从而保证合同的履行。

三、改变传统思维方式，尝试国内信用证

可以改变传统思维方式，尝试选择具有融资功能的国内信用证作为结算工具，因为国内信用证具有三大优势：

刚开始贸易往来的双方可以通过单证进行约束，由银行进行单证的审核，并由银行承担第一性付款责任，交易安全将得到保障；

买方可以利用在开证银行的授信额度来开立延期付款信用证，提取货物，用销售收入来支付国内信用证款项，不占用自有资金，优化了资金使用效率；

卖方按规定发货后应收账款可转换为银行信用保障，可以杜绝拖欠、坏账。

如果在合同期内有紧急资金需求，可向通知行提出议付申请，通知行将按照当期人民币贴现利率办理融资，即扣除未到合同期限的资金利息，将货款提前支付给卖方，而该贴现利率低于短期流动资金贷款利率，从而卖方可以少支付资金成本。

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