

# 财税月刊

## FINANCE & TAX

2014年9月  
总第112期

中华会计网校 主编  
www.chinaacc.com

◆ 新版增值税发票都有哪些变化

◆ 不同情形下赠送礼品的涉税处理

◆ 查补收入的税务处理案例分析

会员专刊

## 卷首语

亲爱的读者：

中秋佳节即将来临,《财税月刊》2014年9月刊与您见面了! 9月的中秋假期之后紧跟着国庆假期,在浓郁的节日气氛中,我们财务人的工作也恰好不是太忙,可以过上轻松愉快的假期!本期月刊有如下几方面重点内容:

节日经济是企业非常注重的营销主题,期间往往会推出促销、送礼等活动,而财务人员也需要对应业务实质,来进行筹划和记账,本期“账务处理”栏目刊登了《不同情形下送礼的涉税处理》文章,对企业在营销中常见的各种礼品促销策略,如何进行账务处理进行了详细说明,供您参考。

而节日期间,税企关系的协调也成为业界的话题,对此国家税务总局近期专门发文件,专项整治“为政不为”“为税不廉”等问题,国家税务总局纪检组也提出了“办婚丧酒席要先填报告表”等举措,致力于创造更加和谐的税企关系。“业界动态”栏目选登了有关新闻。

新一轮改革正在为企业创造更加良好的投资和运营环境。国务院为便利企业,再取消了68项审批,并且高新科技服务企业可以减按15%征企业所得税等新措施的推出,都在减轻着企业各种税费负担,激发企业的发展活力。财务人宜对各项新政策保持关注,第一时间为企业节约税费、创造价值。

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

邮箱: zhaoweikai@cdeledu.com

## 目 录

<b>【业界动态】</b> .....	4
税务部门全面清理“多头检查”“重复进户” .....	4
高新科技服务企业减按 15% 征企业所得税 .....	5
国务院为便利企业再取消 68 项审批事项 .....	7
税总专项整治“为政不为”“为税不廉” .....	7
税总纪检组：办婚丧酒席要先填报告表 .....	8
税总要求各地税务机关力保全年税收任务 .....	9
国务院：适时推出个人税收递延型养老金 .....	10
<b>【法规解读】</b> .....	11
人民日报：我国宏观税负 44% 不靠谱 .....	11
印花税主要合同种类涉税问题解读 .....	13
<b>【纳税辅导】</b> .....	14
企业资产损失申报扣除的控制 .....	14
利息费用的财税差异与纳税调整解析 .....	16
新版增值税发票都有哪些变化 .....	18
费用税前扣除的两大条件和基本原则 .....	19
<b>【账务处理】</b> .....	20
收取及结算客运费三类情况的财税处理 .....	20
上缴增值税如何做好会计处理 .....	22
不同情形下赠送礼品的涉税处理 .....	23
对比无形资产和固定资产的初始计量 .....	26
<b>【纳税筹划】</b> .....	29
股权转让与撤回投资的税负比较 .....	29
李嘉诚巧施财技和黄售屈臣氏免巨额税 .....	30
“代垫代扣”税款如何在所得税前扣除 .....	31
查补收入的税务处理案例分析 .....	34
<b>【热点咨询】</b> .....	37
无法收回备用金如何税前扣除 .....	37
货物赔偿是否需要视同销售 .....	38
暂估固定资产可否继续提取折旧 .....	38
非专利技术进项税额可否全抵扣 .....	39
员工门诊收据能否税前扣除 .....	39
购进应税非应税品如何抵扣 .....	40
非经常收益怎样定应税所得 .....	41
<b>【专家视点】</b> .....	41
个人房产税的制度设计及安排 .....	41
营改增背景下混合销售税务处理的变化 .....	45

## 【业界动态】

### 税务部门全面清理“多头检查”“重复进户”

今年以来，国家税务总局下好简政放权的“先手棋”，针对纳税人反映强烈的“多头检查”“重复进户”问题，采取多项措施进行规范清理，共分三批取消了29项进户执法事项。进户执法“限行”效果如何？近日，媒体记者进行了实地调查采访。

#### 同一年度内对同一纳税人，不重复进户执法

5月1日起，河北省国税局取消进户执法项目33项。同时规定，在同一年度内，对同一纳税人，原则上不允许重复进户执法。

“以前，企业一年税务检查好多次，税务稽查、税务审计、纳税评估等等，往往是这拨人刚走，下一拨又来了。今年这一情况有了很大改观，税务部门进户次数明显减少，工作也更规范了。”河北长城汽车公司副总经理兼财务总监李凤珍说，多头检查、重复进户不仅耗费了企业大量精力，最担心的是影响企业形象。客户一看有税务人员进进出出，就会怀疑企业不守法、有问题。

“进户执法事项大多是在特定背景下，经审慎研究确定的。但进户事项过多就会对企业造成干扰，有必要简并。”国家税务总局有关负责人介绍，比如“非居民企业享受协定待遇”项目，就是因为当时出现了虚假申报、骗取税收优惠的情况，需要实地调查。现在非居民企业纳税人的相关信息，已经能够从互联网和税收征管软件中获取，就不必再进户执法。

还有“以农产品为主要原料生产的出口货物退税核实”项目，主要是为了遏制以农产品加工货物骗税势头而采取的措施，是针对特定时期特定产品的特殊做法。随着税收管理信息化的推进，对一般企业可通过退税预警分析进行监控。

在此基础上，各地税务部门纷纷出台具体措施落实。四川省国税局取消小微企业、高新企业、资源综合利用、节能环保所得税优惠管理实地核查等62个进户执法项目。除特殊情况外，确保同一户企业一年内检查不超过1次。重庆国税局对进户执法信息进行纵横比对，做到上下不重复、左右不交叉，减轻纳税人办税负担。

#### 省级税务机关重复进户执法事项减少约32.6%

“税务部门统筹进户执法工作，简并进户执法事项，现在我们公司接待税务检查及税源调查的次数，已经由原来的每月15次下降到5次，减少了2/3。”武汉钢铁集团公司财务部部长魏春奇表示。

魏春奇介绍，税务机关在减少进户执法的同时，还大幅简并纳税人报送的涉税资料，对31项涉税文书采取信息化传递。“这些改革举措，使得集团及其下属子公司在涉税业务办理过程中，减少了近百个办税环节，每年将减少涉税资料报送1000余件。”

跨国零售业巨头沃尔玛也深有同感。公司财务总监曲静介绍，公司对近期涉税事项办理情况作了统计：今年 3—6 月，各分支机构接受税务检查数量为 38 次，同比下降约 53%。

据统计，进户执法“限行”后，全国省级税务机关年均可减少重复税务稽查等进户执法事项约 4.7 万户次，较以往减少约 32.6% “无风险不检查，无需求不打扰”，节约了纳税人大量时间和人力成本，运行效率大大提高，市场活力进一步释放。

北京大学财税法研究中心主任刘剑文认为：“税务部门清理、取消进户执法事项，可以有效约束和规范税收征管权力，对于防止腐败滋生和权力寻租具有重要意义。”

### 取消进户执法不等于放松监管，将加强后续管理

一下取消这么多进户执法事项，会不会出现偷税漏税行为？

“取消进户执法绝不等于放松监管，税务部门在进户检查上做‘减法’的同时，在管理服务上还要做‘加法’。”国家税务总局有关负责人强调，减少进户执法，是建立在税收现代化管理基础上的。

比如，在税源管理和稽查部门之间，建立税收违法等信息沟通和共享机制，避免重复进户；根据工作实际，尽可能合并进户执法任务，尽量做到各部门共同进户、统一实施、结果共享；用好税收征管信息以及第三方信息，尽量减少进户执法次数等。

对于被取消的进户执法项目，国家税务总局要求各级税务机关要加强后续管理服务，做到放而不乱、管而有度。比如，对于“特别纳税调整跟踪管理”事项，虽然取消了进户执法，但税务机关仍要通过审核分析评估企业纳税申报资料数据与同期数据实施监控。若企业利润水平出现异常下滑又无正当理由，则将转入反避税调查程序，防止国家税收流失。

## 高新科技服务企业减按 15% 征企业所得税

高新技术产业的扶持范围进一步扩大，高新科技服务业也被纳入其中。这释放出科技服务业提速发展的重要信号。8 月 19 日，国务院总理李克强主持召开国务院常务会议，部署加快发展科技服务业、为创新驱动提供支撑。

会议提出，发展科技服务业，是以调整结构稳增长和提质增效、促进科技与经济深度融合的重要举措，是实现科技创新引领产业升级、推动经济向中高端水平迈进不可或缺的重要一环。

### 发展科技服务业

科技服务业是指运用现代科技知识、现代技术和分析研究方法，以及经验、信息等要素向社会提供智力服务的新兴产业，主要包括科学研究、专业技术服务、技术推广、科技信息交流、科技培训、技术咨询、技术孵化、技术市场、知识产权服务、科技评估和科技鉴证等活动。

根据国家发展和改革委员会 2011 年 3 月公布的《产业结构调整指导目录（2011 年本）》，科技服务业分为 11 个大类，包括“工业设计、气象、生物、新材料、新能源、节能、环保、测绘、海洋等专业技术服务，商品质量认证和质量检测服务、科技普及”、“在线数据与交易处理、IT 设施管理和数据中心服务，移动互联网服务，因特网会议电视及图像等电信增值服务”等。

对于如何“让科技服务为促进科技成果转移转化、提升企业创新能力和竞争力提供支撑”，会议提出五项扶持措施，包括：有序放开市场准入，发挥市场机制作用，引导社会资本积极参与，支持合伙制、有限合伙制科技服务企业；积极推进重点实验室、大型科技仪器中心等公共技术平台建设，向社会开放服务；加大财税支持，对认定为高新技术企业的科技服务企业，减按 15% 的税率征收企业所得税；改革创新投融资体制，建立多元化资金投入体系，发挥财政资金杠杆作用，积极探索以政府购买服务、“后补助”等方式支持公共科技服务发展；要加强人才引进和培养，强化国际交流合作。

值得注意的是，“认定为高新技术企业的科技服务企业，减按 15% 的税率征收企业所得税”这一表述，意味着享受税收扶持的高新技术企业外延进一步扩大。

“过去的扶持对象主要是生产性的高新技术企业，现在逐步转向生产性服务企业。这相当于表明了态度，国家支持这个政策导向，重点支持高新技术的生产性服务企业。由以前侧重生产性的变为偏向服务性的。”上海财经大学公共政策与治理研究院院长胡怡健对早报记者表示，推出该税收优惠政策最大意义在于其“导向性”意义。除此之外，“既能够减轻企业负担、促进这类企业的发展，又能起到示范带动效应，吸引更多企业进入这个行业或是加强服务业的科技含量。”

胡怡健称，高新技术企业享受税收优惠，从最早面向软件这类生产性企业到将动漫企业也纳入其中，再到信息技术服务，经历了一个外延不断扩大的过程。而上述扶持政策的出台，与国家大力发展服务业的背景息息相关。

### 重视技术创新

“现在大力发展服务业，对高新技术的看法和导向也发生了重要变化。以前大力发展制造业，现在大力发展服务业，服务业里面又重点支持高新技术企业。现在中央特别强调和重视的科技和技术创新，技术服务也是种技术创新。”胡怡健表示。

亚洲开发银行驻华代表处高级经济学家庄健的解读称，国务院五项扶持举措背后传递出中国加快服务业发展，尤其是高附加值服务业发展的积极信号。“发展服务业是加快产业结构调整的重要体现，也是解决就业问题的关键，其中相对于传统服务业，加快科技服务业发展，更代表了未来经济前行的方向。科技进步对未来中国经济的贡献无疑更大，对提升中国经济的国际影响力更为关键。”

庄健认为，当前中国加快科技创新的一个突破口是如何将科技成果转化为生产力，此次出台的五项举措突出了市场导向，通过放宽市场准入，鼓励民营资本进入，辅之以投融资改革和税收优惠，并强调人才培养，努力摆脱很多研发成果

与市场需求脱节的现状，为科研企业提供更好的发展环境。

根据《企业所得税法》规定，国家需要重点扶持的高新技术企业，减按15%的税率征收企业所得税。也就是说，可以享受这一优惠政策的仅限于“重点扶持”企业，带有服务性特征的高新企业并不在列。

不过，一些地方性扶持政策已经推出。比如，2014年3月发布的平潭综合实验区企业所得税优惠政策及目录中称，对符合高新技术产业、服务类、农业及海洋产业、生态环保业、公共设施管理业等五大类127条优惠目录的企业，减按15%的税率征收企业所得税。

财政部财科所副所长白景明认为，扶持科技创新的政策已经出台了不少，此次出台的五项举措互有联系，互为支撑，传递出比以往更大力度的支持信号，并形成合力，核心目的是为科技服务型企业创造良好的制度环境，更重要的是这些组合政策并非短期安排，体现了支撑产业转型升级的长效机制。

今年7月，科技部官员曾透露，目前由科技部起草的《加快科技服务业发展的若干意见》正在定稿中，为时将有上亿级别的资金调拨支持科技服务业。

## 国务院为便利企业再取消68项审批事项

国务院总理李克强8月19日主持召开国务院常务会议，决定推出进一步简政放权措施、持续扩大改革成效。一是便利企业投资经营，再取消和下放87项“含金量”高的审批事项，其中取消68项，做到能取消的尽量取消、不下放，避免遗留尾巴。同时尽快彻底废止非行政许可审批。二是降低准入门槛，将营利性医疗机构设置审批、养老机构设立许可等90项工商登记前置审批事项改为后置审批，实行先照后证，强化事中事后监管。三是减轻企业负担，再取消19个评比达标表彰项目，并进一步加大清理力度，建立目录管理制度，凡未列入目录的一律不得开展。四是再取消一批部门和行业协会自行设置、专业性不强、法律法规依据不足的职业资格许可和认定事项，使就业创业创新不为繁多的“证书”所累，让各类人才放手拼搏。会议强调，要加强改革工作统筹协调，在放的同时着力创新事中事后监管，营造公平法治的市场竞争环境，尽政府应尽职责，使简政放权等改革成为持续激发市场活力、优化市场环境的“长效药”。

## 税总专项整治“为政不为”“为税不廉”

人民网北京8月20日电 据中央纪委监察部网站消息，税务总局针对近期网络媒体曝光事件和明察暗访发现的“四风”方面的突出问题，在全国税务系统深入开展专项整治。专项整治“为政不为”“为税不廉”等相关问题。

开展“为政不为”专项整治，坚决纠正工作落实不力，执行“中梗阻”，对上级交办任务顶着不办等问题；坚决纠正对待纳税人态度生硬、口大气粗，服务不主动，办事效率低，推诿扯皮等问题。集中整治不一次性告知，不履行首问责

任制，让纳税人多次跑、多头找等问题。

开展“为税不廉”专项整治，坚决纠正对纳税人的事情拖着不办，甚至故意刁难，不给好处不办事、给了好处乱办事等问题。严肃查处暗箱操作、权力寻租，收回扣、拿红包，办“关系案”、收“人情税”，违规收费、强行指定税务代理、利用便民服务谋取不正当利益等行为。

此外，整治公款吃喝、纵酒、慵懒散和开展培训中心专项整治四项内容也包括在内。

国家税务总局要求各级税务机关要充分认识开展专项整治的重要意义，增强做好工作的责任感和紧迫感，确保专项整治一抓到底、见到实效。要采取定期检查、随机抽查、明察暗访等方式，全面掌握情况，及时发现和解决工作中的问题。要通过通报、公示等形式，公开专项整治项目、过程和结果，让群众充分知情，全程接受群众监督。

对于违规违纪行为特别是顶风违纪的，严格问责，发现一起，查处一起，绝不姑息。要坚持纠正问题与建章立制相结合，注重剖析问题产生的根本原因，制定科学有效的制度机制，从源头上整治，推动作风建设常态化、长效化。

## 税总纪检组：办婚丧酒席要先填报告表

近日，国家税务总局纪检组下发通知，要求领导干部在办理婚丧喜庆事宜时，必须填写报告表，报告本人工作单位及职务、办理事由、宴请时间、宴请地点、参加人员、宴席桌数等。

按照《通知》要求，领导干部操办婚丧喜庆事宜前应向上一级领导班子和纪检组长报告。例如，系统副厅局级以上领导干部操办婚丧喜庆事宜前，在向领导班子主要负责人和纪检组长报告的同时，应向驻局纪检组监察局报告；领导班子主要负责人操办上述事项前，应向纪检组长通报，并向驻局纪检组监察局报告。此外，各省税务局处级干部、地（市）税务局科级干部操办本人及直系亲属婚丧喜庆等事项报告，按照干部管理权限，比照执行。

《通知》明确，领导干部在填写报告表同时，还要承诺，不大操大办、不借机敛财、不邀请管理和服务对象，不收受与行使职权有关或可能影响公正执行公务的单位、个人的礼金、礼品、有价证券和支付凭证。如违反以上承诺，自愿接受组织的调查和处理。

据悉，《通知》发布之前，广东省佛山市也曾出台相应规定，加强对领导干部操办婚丧喜庆事宜的管理。据《广州日报》报道，佛山市党员领导干部操办婚丧喜庆事宜信息管理系统于近日正式上线，这也是全国首个监管党员领导干部宴请事宜的系统。系统上线半个月的时间里，已有37名党员领导干部在系统里进行了录入或者补录。该系统上线以来，纪委发现少数党员领导干部存在片面追求星级酒店、豪华酒宴，消费标准超标等问题。

**相关：3234人因大办婚丧被处理**

日前公布的7月全国查处违反中央八项规定问题汇总表显示,7月查处问题4480件,处理6017人,给予党政纪处分2097人。目前,全国共查处违反中央八项规定问题51600件,处理67679人,给予党政纪处分18365人。其中3234人因大操大办婚丧被处理,另有1839人接受党政纪处分。

## 税总要求各地税务机关力保全年税收任务

国家税务总局日前在宁波召开部分地区税收形势专题分析会。税务总局收入规划核算司及部分省、市(计划单列市)国税局、地税局相关负责人参加会议。税务总局党组成员、副局长丘小雄要求,各级税务机关切实加强税收征管,认真开展税收分析,积极查找薄弱环节,依法组织税收收入,圆满完成全年税收收入任务。

丘小雄指出,前七个月全国税收收入增速处于合理区间,收入序时进度基本正常。但从全年收入预计看,未来税收收入形势仍然存在较大变数,特别是税源状况短期内难有明显改善,化解产能过剩将在相当长一段时期内抑制相关行业税收增长,房地产行业税收增速回落趋势已现,加上去年后五个月收入基数较高,预计今年后五个月组织收入工作依然较为困难。各级税务机关要强化收入管理,勇于担当,科学谋划,切实做好组织收入工作。

——继续加强征管,千方百计堵漏增收。认真查找税收征管的薄弱环节,积极落实总局部署的各项堵漏增收措施,如加大土地增值税清算力度,加强企业所得税汇算清缴工作,加强非居民税收管理,加强对高收入者的个人所得税征管,发挥现代科技手段的作用,积极推进部门信息共享,堵塞管理漏洞等,把该收的税收上来。深入开展“便民办税春风行动”,方便纳税人办税,促进依法诚信纳税,同时大力实施管理创新,依法加强税收征管,强化税务稽查,严厉打击各项涉税违法行为。

——继续强化分析,统筹规划组织收入。研究建立完善的税收风险分析机制,充分挖掘数据价值,在宏观、中观和微观三个层面加强分析,深入查找薄弱环节和风险点;加强对重点税种、地区、行业 and 企业的监控和分析,查找征管工作中的异常点和薄弱点,指引税收征管工作方向;运用科学方法准确预测收入走势,掌握组织收入的主动权,制定组织收入应对预案,统筹规划组织收入工作,圆满完成全年收入任务。

——守住底线,坚决贯彻组织收入原则。一如既往地坚持组织收入原则,认真落实税收优惠政策。越是经济税收形势严峻复杂,越要落实好税收优惠政策。对于国家出台的各项稳增长措施,特别是最近出台的扩大小微企业所得税优惠政策范围和延续完善支持促进创业就业税收政策,要不折不扣地落实好,切实维护纳税人合法权益,有效激发市场主体的活力和动力。坚决不收“过头税”。不论组织收入工作面临多大压力,都必须坚持依法征税,坚决防止和纠正收“过头税”等虚增收入的行为,确保税收收入增长质量。

## 国务院：适时推出个人税收递延型养老险

国务院近日印发《关于加快发展现代保险服务业的若干意见》，明确了保险业发展的总体要求、重点任务和政策措施，提出到2020年，基本建成保障全面、功能完善、安全稳健、诚信规范，具有较强服务能力、创新能力和国际竞争力，与我国发展需求相适应的现代保险服务业，努力由保险大国向保险强国转变。

《意见》指出，加快发展现代保险服务业，对完善现代金融体系、带动扩大社会就业、促进经济提质增效升级、创新社会治理方式、保障社会稳定运行、提升社会安全感、提高人民群众生活质量具有重要意义。

要坚持市场主导、政策引导，坚持改革创新、扩大开放，坚持完善监管、防范风险，使现代保险服务业成为健全金融体系的支柱力量、改善民生保障的有力支撑、创新社会管理的有效机制、促进经济提质增效升级和转变政府职能的重要抓手，使保险成为政府、企业、居民风险管理和财富管理的基本手段，成为提高保障水平和质量的重要渠道，成为政府改进公共服务、加强社会管理的有效工具。

《意见》提出了9方面29条政策措施。一是构筑保险民生保障网，完善多层次社会保障体系。把商业保险建成社会保障体系的重要支柱，创新养老保险产品服务，发展多样化健康保险服务。

二是发挥保险风险管理功能，完善社会治理体系。运用保险机制创新公共服务提供方式，发挥责任保险化解矛盾纠纷的功能作用。

三是完善保险经济补偿机制，提高灾害救助参与度。将保险纳入灾害事故防范救助体系，建立巨灾保险制度。

四是大力发展“三农”保险，创新支农惠农方式。积极发展农业保险，拓展“三农”保险的广度和深度。

五是拓展保险服务功能，促进经济提质增效升级。充分发挥保险资金长期投资的独特优势，促进保险市场与货币市场、资本市场协调发展，推动保险服务经济结构调整，加大保险业支持企业“走出去”的力度。

六是推进保险业改革开放，全面提升行业发展水平。深化保险行业改革，支持符合条件的保险公司在境内外上市，提升保险业对外开放水平，鼓励保险产品服务创新，加快发展再保险市场，充分发挥保险中介市场作用。

七是加强和改进保险监管，防范化解风险。推进监管体系和监管能力现代化，加强保险消费者合法权益保护，守住不发生系统性区域性金融风险的底线。

八是加强基础建设，优化保险业发展环境。全面推进保险业信用体系建设，加强保险业基础设施建设，提升全社会的保险意识，在全社会形成学保险、懂保险、用保险的氛围。

九是完善现代保险服务业发展的支持政策。建立保险监管协调机制，鼓励政府通过多种方式购买保险服务，研究完善促进现代保险服务业加快发展的税收政策，适时开展个人税收递延型商业养老保险试点，加强对养老产业和健康服务业的用地保障，完善对农业保险的财政补贴政策。

## 【法规解读】

### 人民日报：我国宏观税负 44%不靠谱

我国的宏观税负水平如何，一直是社会关注的热点话题。日前，有学者测算，今年上半年我国宏观税负达到 44%。数字一出，一石激起千层浪，社会舆论沸沸扬扬。不少人感到疑惑和惊诧：上半年，我国 GDP 增速在放缓，为何宏观税负却猛增？是测算得不准确，还是财税政策出了问题？

#### 一、44%是怎么计算出来的

以半年数据计算宏观税负，这种计算方法导致上下半年数据会大相径庭，无法反映真实情况。

宏观税负，是指政府收入占 GDP 的比重。目前，我国政府收入基本上分为四大块：公共财政收入、政府性基金收入、国有资本经营预算收入和社会保险基金收入。据了解，上半年宏观税负达到 44%，就是将上半年这几块收入加在一起，再除以上半年的 GDP，得出了这一数字。

眼下，上半年主要经济数据已经公布。根据国家统计局、财政部和人社部公布的数据，上半年，我国 GDP 初步核算为 26.9 万亿元；全国公共财政收入 7.46 万亿元，政府性基金收入 2.6 万亿元，社会保险基金收入 1.7 万亿元。

检索发现，上半年政府收入中，只有国有资本经营预算收入还没有公布。不过，这一块的收入是四大预算中体量最小的，对整个计算结果影响很小。按照 2014 年预算安排，全国国有资本经营收入为 1981.79 亿元，大致估算上半年收入在 1000 亿元左右。

数据查起来不难，算起来也简单：上半年四块政府收入加在一起约为 11.86 万亿元，除以上半年 GDP 26.9 万亿元，得出宏观税负确实是 44%。

面对这个结果，很多人担心：上半年宏观税负这么高，下半年的情况会怎样？

按照上述方法，根据 2014 年相关预算和预期数据，也可以做一番测算：

2013 年我国 GDP 为 56.8 万亿元，今年增长目标是 7.5%，2014 全年 GDP 总量将达到 61 万亿元。刨掉上半年 GDP 26.9 万亿元，下半年 GDP 约为 34.1 万亿元。

汇总中央和地方预算，2014 年全国公共财政收入为 13.95 万亿元，政府性基金收入 4.73 万亿元，国有资本经营收入 1981.79 亿元，社会保险基金收入 3.77 万亿元。四项预算收入相加，约为 22.64 万亿元。减去上半年收入 11.86 万亿元，下半年收入约为 10.78 万亿元。

将下半年收入除以下半年 GDP，得出下半年宏观税负约为 31.6%。这意味着，只要今年的经济增长目标和预算目标能够如期实现，下半年我国宏观税负水平将会自动降到 31.6%，大幅回落近 13 个百分点。

当然，毕竟下半年刚过一个月，预算数据可能不准确。为保险起见，记者将 2013 年上半年、下半年的 GDP 数据和财政收入数据，仍用上述方法进行计算，

得出的结果是：2013年上半年我国宏观税负为42.5%，下半年为33.8%，相差近9个百分点。

宏观税负，上半年和下半年相差如此之大可能吗？难道是企业和居民的税负上半年过重，下半年又大幅减轻？显然，这样的推论有失偏颇，无法反映全年的真实情况，更难以服众。

## 二、44%为何不靠谱

计算方法有问题，国际上，宏观税负通常以一年为时间段来计算；四大预算收入不能简单相加，需剔除交叉部分，避免重复计算。

在国家财税政策保持基本不变的情况下，怎么可能出现宏观税负上半年大幅上升、下半年大幅下降？问题究竟出在哪里？

“主要是计算方法有问题，上述测算截取的都是半年数据，而以半年来划分GDP总量，相差会非常大。”财政部财科所副所长白景明表示，国际上，宏观税负通常是以一年为时间段来计算的。如果以半年数据计算宏观税负，得出的结果可能会大相径庭，甚至南辕北辙。

从近年财政收入情况看，财政收入总量上半年和下半年大致相当，也就是通常所说的“时间过半，任务过半”；但GDP的数据则不同，尽管上半年和下半年增速差不多，但总量上却是上半年少、下半年多，而且相差很大。主要原因是上半年GDP只是个初步核算数，后面还要进行修订累计到下半年，再加上其他一些因素，就出现了GDP“上半年少、下半年多”的情况。

比如，根据国家统计局公布的数据，2013年上半年我国GDP为24.8万亿元，下半年32万亿元，两者相差了7万多亿元。2012年上半年GDP是22.7万亿元，下半年29.2万亿元，两者相差近7万亿元。从目前情况看，2014年仍延续了这一趋势。

问题就来了：财政收入作为分子，上、下半年变化不大；而GDP作为分母，上半年小、下半年大，算出来的宏观税负就变成了忽高忽低。这样的计算结果，显然是不科学的，也与实际情况不符。

“还有，计算政府财政收入，也不能把四大预算收入简单地相加，还要剔除交叉部分避免重复。”白景明指出，社保基金预算收入中，有一部分来自公共财政补贴。财政部公布的数据显示，2013年全国社会保险基金收入中，财政补贴收入7180亿元。这笔钱已经作为公共财政收入计算在内了，在社保基金收入中不应再重复计算。

不仅是公共财政与社保基金在收入上存在交叉，与其他两块预算也有交叉。公共财政预算收入中，也有一些资金是从政府性基金预算和国有资本经营预算中调入的，用于教育、水利建设等民生支出。也就是说，如果几块预算收入简单相加，就会出现同一笔收入多次计算的情况，导致政府收入夸大，算出来的宏观税负也会随之“虚高”。

## 三、宏观税负应该如何测算

作为重要经济数据，应由权威部门和学术机构定期公布；除了公布计算结果，

还应公布数据的来源、口径和计算方法。

那么，我国宏观税负究竟是怎样一个水平？

对于这个问题，学术界一直争论不休，社会上也是众说纷纭。仅2013年宏观税负水平，目前流行的就有好几个版本：有人说是36%，有人说是33%。

由于采用的政府收入口径不同，测算出来的宏观税负结果也不尽相同。财政部根据国际货币基金组织的口径测算，2012年我国宏观税负水平不到30%。今年2月，中国社科院财经战略研究院的报告称，2012年公共财政收入占GDP的比重为22.59%，全部政府收入占GDP的比重为35.33%。宏观税负世界平均水平约为40%，无论是这里面的哪一个数，都表明我国宏观税负水平仍处于合理区间。

“宏观税负水平是重要经济指标数据，社会关注度高、影响面广，应当由权威部门和学术机构来定期发布。”白景明认为，政府收入和GDP总量，几个数加减乘除看起来简单，但真正算准并不容易。而且，一旦计算有误，就容易在社会上造成混乱，纠正起来很难。

“宏观税负谁都可以算，但这么重要的数据，在面向社会公布时还是要客观严谨。”白景明说，除了公布计算结果，还应公布数据的来源、口径和计算方法，这样更便于人们了解具体情况并进行比较，避免被社会误读。如果确实有争议，那也可以有两个版本，比如政府部门一个版本，学术机构一个版本；或者窄口径一个版本，宽口径一个版本，从不同的角度为社会各界提供参考。

## 印花税主要合同种类涉税问题解读

### 1. 财产租赁合同

涉税问题：房产租赁合同未贴花。许多纳税人承租其他单位或个人的房产，但在签订合同时却未按规定贴花，从而造成少缴印花税。印花税暂行条例规定，纳税人租赁房屋、船舶、飞机、机动车辆、机械、器具、设备等，应按租赁金额千分之一贴花。

注意事项：(1)财产租赁合同印花税，其税额不足1元的，应按1元贴花。(2)有些财产租赁合同，约定租赁期限为多个年度或月份，应就租赁期合同总金额在签订合同时一次性贴花，而不应分期贴花。例如，某租赁合同约定租赁房产，租期为5年，每年租金30000元，应在签订时贴花 $30000 \times 5 \times 1\% = 1500$ (元)。

### 2. 财产保险合同

涉税问题：汽车保险单未贴花。当前许多纳税人拥有汽车，而一般汽车每年办理交强险和商业险，并与保险公司签订保险单。《国家税务总局关于印花税若干具体问题的规定》(国税地字〔1988〕25号)规定，对货物运输、仓储保管、财产保险、银行借款等，办理一项业务既书立合同，又开立单据的，只就合同贴花；凡不书立合同，只开立单据，以单据作为合同使用的，应按照规定贴花。因此，纳税人应对签订的合同性质的保险单按规定贴花。印花税暂行条例规定，财产、责任、保证、信用等保险合同要按保险费收入千分之一贴花。

注意事项：汽车保险单贴花，计税依据是保险费金额，千万不能将保险公司代收代缴的车船税计入保险费。例如，某纳税人一辆汽车交强险保单总金额为1310元，其中车船税为360元，交强险为950元；商业险金额为4250元。则纳税人应贴花 $(950+4250) \times 1\% = 5.2$ （元）。

### 3. 借款合同

涉税问题：向银行借款的合同或借据未贴花。印花税暂行条例规定，银行及其他金融组织和借款人（不包括银行同业拆借）所签订的借款合同，应按照借款金额万分之零点五贴花，单据作为合同使用的，按合同贴花。

注意事项：（1）小微企业暂不贴花。《财政部、国家税务总局关于金融机构与小型微型企业签订借款合同免征印花税的通知》（财税〔2011〕105号）规定，自2011年11月1日起至2014年10月31日止，对金融机构与小型、微型企业签订的借款合同免征印花税。（2）纳税人向银行及其他金融组织以外的单位或个人借款，其相应的合同或单据不贴花。（3）对流动资金周转性借款合同、融资租赁合同等特殊形式借款合同的贴花，应按《国家税务局关于对借款合同贴花问题的具体规定》（国税地字〔1988〕30号）执行。

### 4. 建筑安装工程承包合同

涉税问题：总分包合同按差额贴花。建筑业企业在承包工程后，经常将部分工程对外分包，这就需要再与分包方签订合同。这时，总包方既要与发包方签订合同，又与分包方签订合同，在计算总包合同印花税时，是按减除分包合同后的金额作为依据，还是按合同总额计算，往往容易犯错误。

注意事项：印花税暂行条例施行细则规定，建设工程承包合同包括总包合同、分包合同和转包合同。不管是总包、分包还是转包，每次计算印花税时，都应该按照签订合同的总额作为计税依据，按合同总金额的万分之三计算，并且每次参与签订合同的双方，都应缴纳相应的印花税。此外，有些小型装修企业及个体户，在接到分包工程时，往往都容易疏忽缴纳印花税，认为总包方已缴纳过印花税。其实，不管分包多少次，只要签订合同，双方每次都应按合同总额缴纳印花税。

## 【纳税辅导】

### 企业财产损失申报扣除的控制

#### 一、企业财产损失扣除分为：清单申报扣除和专项申报扣除

国税总局公告2011年第25号第九条规定下列财产损失，应以清单申报的方式向税务机关申报扣除：（1）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；（2）企业各项存货发生的正常损耗；（3）企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失；（4）企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的财产损失；（5）企业按照市场公平交易原则，

通过各种交易场所、市场等买卖债券、股票、期货、基金以及金融衍生产品等发生的损失。(原企业自行申报扣除的财产损失改为清单申报)

## 二、企业以前年度未扣除财产损失企业所得税处理

国家税务总局公告 2011 年第 25 号第六条规定：“企业以前年度发生的财产损失未能在当年税前扣除的，可以按照本办法的规定，向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中，属于实际财产损失，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般不得超过五年，特殊原因形成的财产损失，其追补确认期限经国家税务总局批准后可适当延长。属于法定财产损失，应在申报年度扣除。(企业财产损失分为实际财产损失和法定财产损失)

企业因以前年度实际财产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款，可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣，不足抵扣的，向以后年度递延抵扣。企业实际财产损失发生年度扣除追补确认的损失后出现亏损的，应先调整财产损失发生年度的亏损额，再按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款，并按前款办法进行税务处理。

## 三、取消年度终了 45 天之内报批的期限规定

原来(国税发[2009]88 号)第八条规定：税务机关受理企业当年的财产损失审批申请的截止日为本年度终了后第 45 日。本条规定已经被国家税务总局公告 2011 年第 25 号取消。

## 四、汇总纳税企业资产损失的申报地点

国家税务总局公告 2011 年第 25 号第十一条规定：“在中国境内跨地区经营的汇总纳税企业发生的财产损失，应按以下规定申报扣除：(1)总机构及其分支机构发生的财产损失，除应按专项申报和清单申报的有关规定，各自向当地主管税务机关申报外，各分支机构同时还应上报总机构；(2)总机构对各分支机构上报的财产损失，除另有规定外，应以清单申报的形式向当地主管税务机关进行申报；(3)总机构将跨地区分支机构所属资产捆绑打包转让所发生的财产损失，由总机构向当地主管税务机关进行专项申报。

## 五、逾期 3 年以上应收款项损失可申报扣除

国家税务总局公告 2011 年第 25 号第二十三条规定：“企业逾期三年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。”第二十四条规定：“企业逾期一年以上，单笔数额不超过五万或者不超过企业年度收入总额万分之一的应收款项，会计上已经作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。”

## 六、未经申报的损失，不得在税前扣除

国家税务总局公告2011年第25号第五条规定：“企业发生的资产损失，应按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。”

### 七、资产损失分为实际资产损失和法定资产损失

国家税务总局公告2011年第25号第四条规定：“企业实际资产损失，应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除；法定资产损失，应当在企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已符合法定资产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除。”

## 利息费用的财税差异与纳税调整解析

### 一、关联企业间借款利息费用的税务处理

1、企业向股东或与其他有关联关系的自然人借款的借款数量不能超过其在企业的投资额的2倍。

2、应签订借款合同，并取得税务局代扣的利息票据。

企业向无关联的自然人借款同时符合以下条件的，其利息支出在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予扣除：A. 企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为。B. 企业与个人之间签订了借款合同。

企业向无关联的自然人借款支出应真实、合法、有效，借出方个人应按规定缴纳相关税费，并开具相应的发票，支出利息方应取得该发票才可以在税前扣除。

3、履行关联借款的申报年度企业所得税申报时，借款需要在《企业年度关联业务往来报告表》融通资金表中反映。

4、企业向关联企业或投资者或公司股东借款，必须按照市场价值支付利息。

即若借贷双方存在关联关系，税务机关有权核定其利息收入并缴纳营业税和企业所得税。

5、公司将银行借款无偿让渡给别的公司使用，所支付的利息与取得收入无关，应调增应纳税所得额。

企业将银行借款无偿转借他人，实质上是将企业获得的利益转赠他人的一种行业，因此税务部门有权力按银行同期贷款利率核定其转借收入，并就其适用营业税暂行条例按金融业税目征收营业税。且公司将银行借款无偿让渡给另外一家公司使用，所支付的利息与取得收入无关，应调增应纳税所得额。

6、应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”，以证明其利息支出的合理性。

国家税务总局 2011 年第 34 号公告规定,企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时,应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”,以证明其利息支出的合理性。

“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”中,应包括在签订该借款合同当时,本省任何一家金融企业提供同期同类贷款利率情况。该金融企业应为经政府有关部门批准成立的可以从事贷款业务的企业,包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。“同期同类贷款利率”是指在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同下,金融企业提供贷款的利率。既可以是金融企业公布的同期同类平均利率,也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率。

## 二、三种票据贴现利息费用的涉税处理

1、向银行申请票据贴现利息的税务处理按照《企业会计制度》的有关规定,企业将未到期的应收票据向银行贴现,贴现息应计入“财务费用”。

商业汇票的持票人向银行办理贴现业务必须具备下列条件:A、在银行开立存款账户的企业法人以及其他组织;B、与出票人或者直接前手具有真实的商业交易关系;C、提供与其直接前手之前的增值税发票和商品发运单据复印件。

基于以上政策法律规定,企业将未到期的应收票据向银行贴现,计入“财务费用”的贴现息在企业所得税前扣除必须具备以下条件:申请票据贴现的持票人与出票人或者直接前手具有真实的商业交易关系,否则不可以在企业所得税前进行扣除。

2、开出商业汇票,并合同约定承担对方贴现息的税务处理(国税发[2008]80号)规定:“企业取得的发票没有开具支付人全称的,不得扣除,也不得抵扣进项税额,也不得申请退税。”(国税发[2009]114号)规定:“未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除。”(国税发[2008]88号)规定:“不符合规定的发票不得作为税前扣除凭据。”

根据这些税法规定,开出商业汇票,并合同约定承担对方票据贴现息,虽然获得对方给予的银行票据贴现凭证,但贴现凭证上不是开出商业汇票人的名字而是持票人的名字,是不可以税前扣除的。

增值税暂行条例第六条规定:“销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。”条例实施细则第十二条规定:“条例第六条第一款所称价外费用,包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。”

基于以上政策规定,在销售业务中,销售方收取采购方承担的销售方(持票人)向银行申请票据贴现利息是一种价外费用,应向采购方开具增值税专用发票

或普通销售发票，依法缴纳增值税，采购方凭销售方开具的增值税专用发票或普通销售发票进成本就可以在企业所得税前进行扣除。

3、向非金融企业贴现票据的贴现息的税务处理(银行[1997]393号)第六条规定：“银行是支付结算和资金清算的中介机构。未经中国人民银行批准的非银行金融机构和其他单位不得作为中介机构经营支付结算业务。但法律、行政法规另有规定的除外。”因此，作为未经过中国人民银行批准的主体从事支付结算业务属于一般违法行为，所产生的贴息支出不允许税前扣除，并且向中介机构申请票据贴现是没有发票的，平常只开收据，当地税务局也不会给申请票据贴现的人开发票。

基于以上政策分析，汇票持有人向非金融企业贴现票据所产生的贴现利息，是一种违法支出，是不可以在企业所得税前进行扣除的。

### 三、企业向银行借款再分配给下属关联企业使用的税务处理

1、营业税的处理(财税字[2000]7号)第一条规定：“为缓解中小企业融资难的问题，对企业主管部门或企业集团中的核心企业等单位(以下简称统借方)向金融机构借款后，将所借资金分拨给下属单位(包括独立核算单位和非独立核算单位)，并按支付给金融机构的借款利率水平向下属单位收取用于归还金融机构的利息不征收营业税。”

第二条规定：“统借方将资金分拨给下属单位，不得按高于支付给金融机构的借款利率水平向下属单位收取利息，否则，将视为具有从事贷款业务的性质，应对其向下属单位收取的利息全额征收营业税。”

2、企业所得税的处理(国税函[2002]837号)的规定：“集团公司统一向金融机构借款，所属企业申请使用，只是资金管理方式的变化，不影响所属企业使用银行信贷资金的性质，不属于关联企业之间的借款。

凡集团公司能够出具从金融机构取得贷款的证明文件，其所属企业使用集团公司转贷的金融机构借款支付的利息，不高于金融机构同类同期贷款利率的部分，允许在税前全额扣除。”

## 新版增值税发票都有哪些变化

根据《国家税务总局关于启用新版增值税发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第43号)规定：“为进一步规范增值税发票管理，满足营业税改征增值税工作需要，税务总局决定对增值税专用发票(以下简称专用发票)和增值税普通发票(以下简称普通发票)进行改版，同时提升专用发票和货物运输业增值税专用发票(以下简称货运专票)防伪技术水平。现将启用新版增值税发票有关问题公告如下：

### 一、发票代码的调整

发票代码第8位代表发票种类，货运专票由“7”调整为“2”，普通发票由“6”调整为“3”。

### 二、发票内容的调整

(一) 调整专用发票部分栏次内容，将“销货单位”栏和“购货单位”栏分别改为“销售方”和“购买方”，“货物或应税劳务名称”栏改为“货物或应税劳务、服务名称”，票尾的“销货单位：(章)”改为“销售方：(章)”。专用发票联次用途也相应调整，将第一联“记帐联：销货方计帐凭证”改为“记账联：销售方记账凭证”，第二联抵扣联用途“购货方扣税凭证”改为“购买方扣税凭证”，第三联发票联用途“购货方计帐凭证”改为“购买方记账凭证”。

(二) 调整普通发票部分栏次内容，将“销货单位”栏和“购货单位”栏分别改为“销售方”和“购买方”，“货物或应税劳务名称”栏改为“货物或应税劳务、服务名称”，票尾的“销货单位：(章)”改为“销售方：(章)”。发票联次用途也相应调整，将第一联“记账联：销货方计账凭证”改为“记账联：销售方记账凭证”，第二联发票联用途“购货方计账凭证”改为“购买方记账凭证”。

### 三、提升专用发票和货运专票防伪技术水平

取消发票监制章和双杠线微缩文字防伪特征。在保留部分防伪特征基础上，增加光角变色圆环纤维等防伪特征。

### 四、其他有关问题

自2014年8月1日起启用新版专用发票、货运专票和普通发票，老版专用发票、货运专票和普通发票暂时继续使用。

## 费用税前扣除的两大条件和基本原则

### 一、费用税前扣除的两大条件

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。”

新企业所得税法实施条例第二十七条规定：“企业所得税法第八条所称有关的支出，是指与取得收入直接相关的支出；所称合理的支出，是指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。”

费用要在税前进行扣除必须具备两大条件：第一，发生的费用与企业的生产经营有关，主要通过合同、协议和企业内部的各项制度来界定；第二，要有合法的凭证。

合法有效凭证分为四大类，一是税务发票；二是财政收据；三是境外收据；四是自制凭证。各类凭证都有各自的使用范围，不可相互混用。

## 二、税前扣除的成本发票应符合的条件

1、资金流、物流和票流的三流统一：银行收付凭证、交易合同和发票上的收款人和付款人和金额必须一致；2、必须有真实交易的行为；3、符合国家相关政策规定。

## 三、费用税前扣除的基本原则

1、权责发生制原则；2、可以按收付实现制原则扣除的：合理的工资、薪金支出；规定范围和标准的五险一金；规定范围和标准内的补充养老保险费、补充医疗保险费；特殊工种职工的人身安全保险费和规定可以扣除的其他商业保险费；企业拨缴的工会经费2%；企业按规定缴纳的财产保险等。

# 【账务处理】

## 收取及结算客运费三类情况的财税处理

“营改增”一般纳税人提供陆路客运时，由本单位直接向旅客收取的车票款，如何计算缴纳增值税？由外单位收取的是按收取的旅客车票的全额，还是按扣除客运站的服务费后的余额纳税？客运费结算如何进行会计处理？

对许多财务人员来说，收取陆路客运费和服务费及结算客运费的会计处理，是工作中的一个难题。

### 一、为本单位收取的旅客车票款的税务及会计处理

为本单位收取的客运费（旅客车票款），因旅客运输和客运服务是同一单位完成的，不用支付客运服务费用，因此，向旅客收取的车票款时，如适用一般计税方法，则按收取的车票款 $\div (1+11\%) \times 11\%$ =销项税额，会计处理：借记：库存现金，贷记：主营业务收入（客运收入）、应交税费——应交增值税（销项税额）；如适用简易计税方法，则按收取的旅客车票款项 $\div (1+3\%) \times 3\%$ =应纳税额，会计处理为：借：库存现金，贷：主营业务收入（客运收入）、应交税费——应交增值税。

例1：甲客运公司向旅客收取车票款项111000元，客源组织、售票、检票及旅客运输均由公司内部完成。

如甲客运公司的客运费采用一般计税办法，借：库存现金111000元，贷记：主营业务收入100000元、应交税费——应交增值税（销项税额）11000元；如采用简易计税办法，借：库存现金111000元，贷：主营业务收入107766.99元、应交税费——应交增值税3233.01元。

## 二、为外单位收取的旅客车票款项时的税务及会计处理

一般纳税人为外单位代办客源组织、售票、检票、发车、运费结算等服务，根据《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》附件2《营业税改征增值税试点事项的规定》第一条规定，自本地区试点实施之日起，试点纳税人中的一般纳税人提供的客运场站服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给承运方运费后的余额为销售额，其从承运方取得的增值税专用发票注明的增值税不得抵扣。

因此，一般纳税人为外单位提供代办客源组织、售票、检票、发车等服务，按收取旅客车票金额扣除支付外单位运费后的余额为销售额。具体计算如下：客运服务费的含税销售额=售票收入 $\times$ 10%（一般按售票收入的6%-10%计算），销项税额=售票收入 $\times$ 10% $\div$ （1+6%） $\times$ 6%；承运方客运收入（含税价）=售票收入 $\times$ 90%。账务处理：借：库存现金，贷：主营业务收入（客运服务收入）、其他应付款（承运单位的含税客运收入）、应交税费——应交增值税（销项税额）。

需要说明的是，由于为外单位代办客源组织、售票、检票、发车等服务的适用税率为6%，而承运方如采用一般计税办法，开具的增值税专用发票的税率为11%，增值税抵扣就抵扣多了；如采用简易计税办法则又不能开具增值税专用发票，销项税额无法抵扣，不适用增值税环环相扣的理论。为了解决上述问题，同时也为了减轻纳税人负担，兼顾历史习惯，现行税收政策规定客运站开具的代售车票直接分为两部分，一部分为客运服务费，另一部分为承运方运费收入。

例2：乙客运站为丙客运公司提供代办客源组织、售票、检票、发车、运费结算等业务，向旅客收取车票款项1060000元，并通过银行将954000元（按车票款的90%计算）的客运费汇给丙客运公司，并收到丙客运公司开具的增值税专用发票结算旅客运费，剩下的106000元作为客运场站服务费入账。账务处理：1、乙客运站向旅客收取车票款项时，借：库存现金1060000元，贷：主营业务收入100000元（ $1060000 \div (1+6\%)$ ）、其他应付款（丙客运公司）954000元、应交税费——应交增值税（销项税额）6000元（ $100000 \times 6\%$ ）。2、收到丙客运公司开具的增值税专用发票时冲减销售收入，借：其他应付款（丙客运公司）954000元，贷：银行存款954000元。

## 三、结算外单位收取的客运费的税务及会计处理

一般纳税人结算外单位收取的客运费时，如适用一般计税方法，则按外单位汇来的客运费 $\div$ （1+11%） $\times$ 11%=销项税额，会计处理：借记：银行存款（或应收款项—某客运站），贷记：主营业务收入（客运收入）、应交税费—应交增值税（销项税额）；如适用简易计税方法，则按汇来的客运费 $\div$ （1+3%） $\times$ 3%=应纳税额，会计处理为：借：银行存款（应收款项—某客运站），贷：主营业务收入（客运收入）、应交税费—应交增值税。

例3: 丁客运公司收到乙客运站汇来客运费共计222000元, 并通过银行结算。

如丁客运公司按一般计税办法计税, 则丁客运公司向乙客运站开具增值税专用发票, 账务处理: 借: 银行存款222000元, 贷: 主营业务收入200000元( $222000 \div (1+11\%)$ )、应交税费——应交增值税(销项税额)22000元( $200000 \times 11\%$ )。

如丁客运公司按简易计税办法, 则丁客运公司向乙客运站应开具增值税普通发票, 账务处理: 借: 银行存款222000元, 贷: 主营业务收入215533.98元( $222000 \div (1+3\%)$ )、应交税费——应交增值税(销项税额)6466.02元( $215533.98 \times 3\%$ )。

## 上缴增值税如何做好会计处理

### 一、按月缴纳增值税的会计处理

平时, 企业在“应交税金-应交增值税”多栏式明细账户中核算增值税业务; 月末, 结出借、贷方合计和差额(余额, 下同)。

若“应交税金-应交增值税”为借方差额, 表示本月尚未抵扣的进项税额, 应继续留在该账户借方, 不再转出; 若为贷方差额, 表示本月应交增值税税额, 通过“应交税金-应交增值税(转出未交增值税)”账户, 转入“应交税金-未交增值税”账户的贷方。作会计分录如下:

借: 应交税金-应交增值税(转出未交增值税)

贷: 应交税金-未交增值税

由于以一个月为纳税期限的企业不存在当月预缴当月税款的情况, 月末也不会有多交情况。若月末“应交税金-应交增值税”有借方余额, 只能是当月尚未抵扣完的进项税额(以后月份继续抵扣)。

### 二、按日缴纳增值税的会计处理

若主管税务机关核定纳税人按日(1、3、5、10、15日)缴纳增值税, 则平时按核定纳税期纳税时, 属预缴性质; 月末, 在核实上月应交增值税后, 应于下月10日前清缴。

平时, 企业在“应交税金-应交增值税”明细账中核算增值税业务。其中, 当月上交当月增值税额时, 作会计分录如下:

借: 应交税金-应交增值税(已交税金)

贷: 银行存款(月末, 结出该账户借方、贷方合计和差额)。

若“应交税金-应交增值税”账户为贷方差额, 表示本月应交未交增值税税额, 应转至“应交税金-未交增值税”的贷方, 作会计分录如下:

借：应交税金-应交增值税(转出未交增值税)

贷：应交税金-未交增值税

若“应交税金-应交增值税”账户为借方差额，由于月中有预缴税款的情况，故该借方差额不仅可能是尚未抵扣的进项税额，而且还可能包含了多交的部分。多交税额是多少，尚未抵扣额又是多少，一般有以下三种情况：

1. 当“应交税金-应交增值税”借方差额大于“已交税金”合计数时，表明当月已交税金全部为多交。同时，两者差额为本月尚未抵扣的进项税额。

2. 当“应交税金-应交增值税”的借方差额等于“已交税金”的合计数时，表明已交税金全部为多交。同时，本月无待抵扣进项税额。

3. 当“应交税金-应交增值税”的借方差额小于“已交税金”的合计数时，表明已交税金中部分为应交税额、部分为多交税额，借方差额即是多交税额。

### 三、实际上缴增值税的会计处理

1. 当月预缴、上缴当月应交增值税时，作会计分录如下：

借：应交税金-应交增值税(已交税金)

贷：银行存款

2. 月初结清上月应交增值税或上缴以前月份(年度)欠缴增值税时，作会计分录如下：

借：应交税金-未交增值税

贷：银行存款

## 不同情形下赠送礼品的涉税处理

### 一、外购货物有区别

企业外购的货物，应按哪个科目进行核算是有区别的，因此产生的账务处理和税务处理也不尽相同。

对于核算科目分类的依据如下：

《企业会计准则——基本准则》中：

#### 第三章 资产

第二十条 资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

第二十一条 符合本准则第二十条规定的资产定义的资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：

(一) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业；

(二) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

可见，若不满足“与该资源有关的经济利益很可能流入企业”，也不应确认为一项资产。

## 第七章 费用

第三十三条 费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

第三十五条 企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

故可以得出下述两点结论：

1. 外购(资产)是指企业外购的符合企业资产定义、可计入资产科目(不仅限于存货)的货物，这类货物在购进时可以抵扣进项税额，即认可此环节并非该货物流转的最终环节，在发生视同销售行为时，货物离开企业主体，增值税链条延续下去，贷记“销项税额”顺理成章；

2. 外购(非资产)是指企业外购的不符合企业资产的概念、应做费用化处理的货物，此类货物在购入时不允许抵扣进项税额，如企业外购货物用于非增值税应税项目、用于集体福利和个人消费(包括个人交际应酬)，即企业是作为消费者来承担这批货物的税费，增值税链条到此走到终点，不做视同销售处理。

特例：企业外购(非资产)货物或服务也有可以抵扣进项税额的情况，尤其是营改增之后企业购进的应税服务，比如企业发生的咨询费，可做账务处理：

借：管理费用-咨询费

    应交税费-应交增值税(进项税额)

    贷：银行存款

这种情况下，企业基本是外购行为的最终消费者，一般不会再发生视同销售行为。

## 二、企业将自产货物、外购(资产)货物赠与客户

### (一)案例及账务处理

A 企业为一家餐饮企业，为保持业务，本期将外购和自产的辣酱不含税价共 100 元(各占 50 元)作为礼品赠与长期合作客户，这批辣酱的成本为 80 元，外购和资产部分各占 40 元，作账务处理如下：

购入时：

借：库存商品 40

    应交税费-应交增值税(进项税额)6.8

    贷：银行存款 46.8

送出时：

借：管理费用-业务招待费 95.3

    贷：库存商品 80

应交税费-应交增值税(销项税额) 8.5 (自产)

应交税费-应交增值税(销项税额) 6.8 (外购)

## (二) 增值税处理

《增值税暂行条例实施细则》中的规定:

第四条 单位或者个体工商户的下列行为, 视同销售货物:

- (1) 将货物交付其他单位或者个人代销;
- (2) 销售代销货物;
- (3) 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人, 将货物从一个机构移送其他机构用于销售, 但相关机构设在同一县(市)的除外;
- (4) 将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;
- (5) 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;
- (6) 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;
- (7) 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;
- (8) 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

根据上述(5)的规定, 企业发生的上述个人消费行为, 自产货物应按增值税视同销售处理, 外购货物应按进项税额转出处理。

## (三) 企业所得税处理

调增视同销售收入

《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)文的规定:

企业用于市场推广或销售; 用于交际应酬; 用于职工奖励或福利; 用于股息分配; 用于对外捐赠及其他改变资产所有权属的用途, 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。在上述情形下, 属于企业自制的资产, 应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入; 属于外购的资产, 可按公允价值确定销售收入。

根据上述规定, 企业将自产货物或外购(资产)的货物用于业务招待, 在账务处理时没有确认收入的, 应确认企业所得税的视同销售收入, 在本期企业所得税申报表“附表三—纳税调整项目明细表”中做营业收入纳税调增处理。

### 三、企业将自产货物、外购(资产)货物赠与路人

#### (一) 案例及账务处理

A企业为一家餐饮企业, 为推广业务, 本期将外购和自产的辣酱不含税价共100元作为礼品派送给在门店经过的路人, 该批辣酱成本为80元, 外购、资产各占一半, 企业做账务处理如下:

购入时:

借：库存商品 40  
    应交税费-应交增值税(进项税额)6.8

贷：银行存款 46.8

送出时：

借：销售费用-推广费 97

贷：库存商品 80

    应交税费-应交增值税(销项税额)17

代扣个税(117\*0.2=23.4元)：

借：库存现金/其他应收款 23.4

    贷：应交税费-应交个人所得税 23.4

代缴个税：

借：应交税费-应交个人所得税 23.4

    贷：银行存款 23.4

(二)增值税处理

视同销售，企业将自产或外购的货物用于市场推广，增值税属于赠送行为，应视同销售缴纳增值税。

(三)企业所得税处理

调增视同销售收入，同情形二。

(四)个人所得税处理

根据《财政部国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》(财税[2011]50号)中的规定：

二、企业向个人赠送礼品，属于下列情形之一的，取得该项所得的个人应依法缴纳个人所得税，税款由赠送礼品的企业代扣代缴：

1. 企业在业务宣传、广告等活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼品，对个人取得的礼品所得，按照“其他所得”项目，全额适用20%的税率缴纳个人所得税。

故在这种情形下，对于接受赠与者，需由企业代扣代缴个人所得税。

## 对比无形资产和固定资产的初始计量

固定资产不仅包括房屋建筑物，也包括机器设备、运输车辆、仪器仪表等各类大型劳动工具，同时也仍然包括过去已经估价单独作为固定资产入账的土地。无形资产主要包括：专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。两者都有自己的界限，下面来对比关于无形资产的初始计量和固定资产的初始计量。

## 一、无形资产的初始计量

### 1、外购的无形资产成本

外购的无形资产,其成本包括:购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。其中,直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出包括使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。

### 2、投资者投入的无形资产成本

投资者投入无形资产的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。

### 3、土地使用权的处理

企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时,土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。

但下列情况除外:

(1)房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物,相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。

(2)企业外购房屋建筑物所支付的价款应当按照合理的方法在地上建筑物与土地使用权之间进行分配;难以合理分配的,应当全部作为固定资产处理。

企业改变土地使用权的用途,停止自用土地使用权用于赚取租金或资本增值时,应将其账面价值转为投资性房地产。

4、非货币性资产交换、债务重组、政府补助和企业合并取得的无形资产的成本,应当分别按照本书“非货币性资产交换”、“债务重组”、“政府补助”和“企业合并”的有关规定确定。

## 二、固定资产的初始计量

### (一)外购固定资产

企业外购固定资产的成本,包括购买价款、相关税费(不含可抵扣的增值税进项税额)、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。外购固定资产分为购入不需要安装的固定资产和购入需要安装的固定资产两类。

#### 1. 购入不需要安装的固定资产

相关支出直接计入固定资产成本。

借: 固定资产

    应交税费——应交增值税(进项税额) (生产用动产)

    贷: 银行存款等

#### 2. 购入需要安装的固定资产

通过“在建工程”科目核算

借：在建工程  
    应交税费——应交增值税(进项税额)(生产用动产)

贷：银行存款、应付职工薪酬等

借：固定资产

贷：在建工程

### 3. 外购固定资产的特殊考虑

#### (二) 自行建造固定资产

##### 1. 自营方式建造固定资产

企业如有以自营方式建造固定资产，其成本应当按照直接材料、直接人工、直接机械施工费等计量。

##### 2. 出包方式建造固定资产

企业以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括发生的建筑工程支出、安装工程支出、以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。

待摊支出是指在建设期间发生的，不能直接计入某项固定资产价值、而应由所建造固定资产共同负担的相关费用，包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，以及负荷联合试车费等。

#### (三) 其他方式取得的固定资产的成本

盘盈的固定资产，作为前期差错处理。在按管理权限报经批准前，应通过“以前年度损益调整”科目核算。

借：固定资产

贷：以前年度损益调整

借：以前年度损益调整

贷：盈余公积

    利润分配—未分配利润

#### (四) 存在弃置费用的固定资产

借：固定资产

    贷：在建工程(实际发生的建造成本)

        预计负债(弃置费用的现值)

借：财务费用(每期期初预计负债的摊余成本×实际利率)

    贷：预计负债

借：预计负债

    贷：银行存款等(发生弃置费用支出时)

固定资产的初始计量是固定资产达到预定使用状态前所发生的必要支出。在具体运用时，无论是外购、自行建造还是投资投入的固定资产，基本上都能反映固定资产的实际投资价值。

无形资产的初始计量，虽然准则提到“以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出作为无形资产的成本”，但是，在具体到企业内部研究开发项目的支出是否资本化时，准则给予了严格的限制。

## 【纳税筹划】

### 股权转让与撤回投资的税负比较

某居民企业注册资本为2000万元，有甲、乙两个企业股东。甲出资600万元，拥有30%股权，乙出资1400万元，拥有70%股权。

现甲准备将其全部股权按公允价800万元转让给丙。已知此时该居民企业所有者权益除实收资本2000万元外，未分配利润为400万元，盈余公积200万元。

现有两种方案：方案一，甲按其拥有的全部股权以800万元转让给丙；方案二，甲先撤回投资，然后由丙增资，维持原有股权比例不变。

#### 一、两种方案比较

股权转让方式《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第三条规定，转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

撤回投资方式《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）第五条关于“投资企业撤回或减少投资的税务处理”规定，投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

股权转让与撤回投资的区别：股权转让不得确认股息所得，而投资撤回一般确认股息所得，而符合条件的权益性投资收益为免税收入。由此，居民企业股权转让或者撤回投资的税务处理有差异。

#### 二、税务处理

1. 若甲发生股权转让业务（假设不考虑印花税，下同）

甲企业股权转让所得为  $800 - 600 = 200$ （万元）。

甲企业股权转让所得应纳税额为  $200 \times 25\% = 50$ （万元）。

2. 若甲为居民企业，发生撤回投资业务

(1) 相当于初始投资部分的 600 万元确认为投资收回。

(2) 甲企业股息所得 $= (400+200) \times 30\% = 180$  (万元)，企业所得税法第二十六条规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。

(3) 甲企业投资资产转让所得为  $800-600-600 \times 30\% = 20$  (万元)。

甲企业投资资产转让应纳税额为  $20 \times 25\% = 5$  (万元)。

两者比较可以看出，企业按先撤回投资，再增资方式，比直接进行股权转让方式要减少纳税 45 万元。

### 三、注意事项

1. 股息所得应按照注册资本比例来计算。国家税务总局公告 2011 年第 34 号第五条规定，相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得。

从上述规定来看，股息所得必须按照“注册资本比例”来扣减未分配利润和盈余公积。而公司法对红利的分配比较灵活，可以按照章程规定的比例，也可以按照出资比例来分配。

2. 居民企业从其他居民企业取得的投资收益作为免税收入有排除性条件。企业所得税法规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。

企业所得税法实施条例对“符合条件”进行了解释说明，“符合条件”是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。

3. 撤资要符合公司法的相关规定。为了保护债权人的合法权益，公司法对减资的条件和程序作了严格的规定。公司资本过剩或亏损严重，公司可以依法减少注册资本。

为了平衡和制约多数股东的决策权和少数股东的退出权，公司法第七十五条和第一百四十三条分别赋予有限责任公司和股份有限公司在特定条件下享有异议股东股份回购请求权，异议股东股份回购请求权是股东撤回投资的特殊方式。

## 李嘉诚巧施财技和黄售屈臣氏免巨额税

李嘉诚一向擅长为和黄创造巨额收益及释放价值。和黄今年上半年原计划分拆屈臣氏上市，其后却闪电引入淡马锡，让市场感到意外。从和黄在会计上处理出售屈臣氏 24.95% 股权的交易，或可看到管理层突然改变初衷的端倪。

刚刚公布中期业绩的赢商网和黄 (0013)，除了受惠分拆港灯 (2823) 160 亿元收益而盈利大增逾倍，亦善用会计准则及税例赋予的空间巧施财技，于减持屈臣

氏 24.95%一役，保留屈臣氏控制权之余，更毋须将所赚以盈利入账，免缴纳巨额税项，同时“谷大”股东权益变相减低负债比率，兼可将套现所得逾 400 亿元巨额分派，达至多赢。和黄日后推进屈臣氏上市或进一步减持时，更可从股东权益进帐所得转化为盈利，为日后业绩波动时提供缓冲空间。

人称“超人”的李嘉诚，一向擅长透过大买卖、分拆业务上市，为和黄创造巨额收益及释放价值。和黄今年上半年原计划分拆屈臣氏上市，其后却闪电引入淡马锡，叫市场感到意外。从和黄在会计上处理出售屈臣氏 24.95%股权的交易，或可看到管理层突然改变初衷的端倪。

### 引入淡马锡 先还和黄欠款

有别过往的交易模式，和黄只让淡马锡认购 24.95%股权，保留对屈臣氏的控制权。而和黄为屈臣氏引入淡马锡前，先将屈臣氏重组，在开曼群岛成立新的屈臣氏控股取代原有架构。继而为屈臣氏引入淡马锡藉此吸金 440 亿元，让屈臣氏清偿结欠和黄的借款。

### 会计师：其他公司偶有类似交易

立信德豪董事林鸿恩表示，由于和黄保留屈臣氏作为子公司，按会计准则出售部分屈臣氏股权只能视为未变现利润，转在股东权益内的其他储备部分列账。在和黄派特别息时，则从保留盈利部分作出分派。

既然这项交易没有产生盈利，自然不会产生缴税问题，亦毋须将股东权益增值部分作递延税项列账。他更指出，类似和黄减持屈臣氏部分股权的案例过往亦偶有在其他上市公司发生，只是和黄的交易规模较大引人注目。

### 持股 50%以下可将变现列盈利

经此交易，和黄零售部门的总负债由 2013 年度的 258.23 亿元，增至最新中期业绩的 396.76 亿元；净资产值由 192.11 亿元，缩至 45.32 亿元。

不过，出售部分屈臣氏股权套现约 440 亿元，令股东权益增加 390 亿元，扣除派发特别息后，股东权益仍净增 90 亿元，致整体负债净额对总资本比率，从 2013 年底的 20%，压低到今年中期业绩的 17.1%。

若和黄减持屈臣氏股权至 50%以下甚至变成联营公司，林鸿恩说，便可以按会计准则将变现所得列为盈利。他认为，和黄此举可视为他日减持屈臣氏甚至安排后者上市，实行“分步走”去实现盈利。

## “代垫代扣”税款如何在所得税前扣除

近期，随着“营改增”工作逐步推进和其他财税制度改革的不深入，越来越多的企业外聘师资到本企业培训，来帮助员工进行知识更新。在实务操作中，外聘师资拿走的是税后课酬，企业会在管理费用或营业外支出中代垫外聘师资的

个人所得税等税费，但在企业所得税汇算清缴时，这部分代垫代扣税款不能在税前扣除，应进行纳税调整。那企业该如何合理安排，才能让类似的代垫代扣税款在计算应纳税所得额时扣除呢？

### 一、政策依据

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、税金等，准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业所得税法实施条例第二十七条规定，企业所得税法第八条所称合理的支出，指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者与资产成本有关的必要和正常的支出。第三十一条规定，企业所得税法第八条所称税金，指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。

《国家税务总局关于雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 28 号)第四条的规定，雇主为雇员负担的个人所得税款，应属于个人工资、薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的，在计算企业所得税时不得税前扣除。

根据上述文件规定，税法所述税金或附加，是企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，为企业以外的另一方负担的税金不得税前扣除，而企业代垫代扣个人所得税等税款的纳税义务人是取得相应报酬的个人，企业只是履行代扣代缴义务，因此代垫代扣税款不属于企业发生的各项税金及附加所指的内容，也就不能在计算应纳税所得额时扣除。

### 二、实务操作建议

代垫代扣个人所得税等税款能否在所得税前扣除，取决于双方的行为是否符合生产经营活动的需求，如果支付的税费属于当期损益或者与资产成本有关的必要支出，则可以扣除，如国家税务总局公告 2011 年第 28 号的规定，雇主为雇员负担的个人所得税款，应属于个人工资、薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的，在计算企业所得税时不得税前扣除。

换句话说，所代垫代扣的税费是否属于支付行为报酬的一部分，决定着它能否税前扣除。也就是说，企业在知道讲课费净额前提下，倒算税前讲课费，然后按照“含税”讲课费(含讲课费净额和代垫代扣税款)在税前扣除。

### 三、案例演算

某企业外聘老师进行企业税收政策内训，约定讲课费净额为 3000 元，为了税前扣除，企业只能到主管税务机关代开发票，如将所代垫代扣的税费属于支付行为讲课费的一部分，则可在计算应纳税所得额时扣除，即通过讲课费净额 3000 元，倒算“含税”讲课费：

其中，劳务报酬业务所涉及的税种包括：按报酬金额的5%缴纳的营业税、按营业税税额的7%缴纳的城市维护建设税、按营业税税额的3%缴纳的教育费附加和劳务报酬所得税目计算缴纳的个人所得税。具体计算如下：

1. 应缴纳营业税：讲课费×5%

2. 应缴纳城市维护建设税：讲课费×5%×7%

3. 应缴纳教育费附加：讲课费×5%×3%

4. 应缴纳个人所得税：应纳税额=应纳税所得额×适用税率-速算扣除数=(讲课费-讲课费×5%×(1+7%+3%)-费用扣除)×适用税率-速算扣除数

其中费用扣除：每次收入不超过4000元的，定额减除费用800元；每次收入在4000元以上的，定额减除20%的费用。

单位或个人为纳税人代付税款的，应当将单位或个人支付给纳税人的不含税支付额(或称纳税人取得的不含税收入额)换算为应纳税所得额，然后按规定计算应代付的个人所得税款。计算公式为：

(1) 不含税收入额不超过3360元的：

① 应纳税所得额=(不含税收入额-800)÷(1-税率)

② 应纳税额=应纳税所得额×适用税率

(2) 不含税收入额超过3360元的：

① 应纳税所得额=[(不含税收入额-速算扣除数)×(1-20%)]÷(1-税率×(1-20%))

② 应纳税额=应纳税所得额×适用税率-速算扣除数

该企业支付的讲课费净额为3000元，没有超过3360元，如代垫代扣的税费计入讲课费之内，则：

应纳税所得额=(不含税收入额-800)÷(1-税率)，即“含税”讲课费×(1-5%×(1+10%))-800=(3000-800)÷(1-20%)

“含税”讲课费=[(3000-800)÷(1-20%)+800]÷(1-5%×(1+10%))=3756.61(元)

其中，缴纳营业税及附加为3756.61×5%×(1+10%)=206.61(元)

缴纳个人所得税=[(3756.61-206.61)-800]×20%=550(元)

代垫代缴的税费：206.61+550=756.61(元)

此时，企业实际支付的“含税”讲课费3756.61元是由支付给师资的净额3000元和承付的税费756.61元两部分构成，可以在计算应纳税所得额时扣除。

#### 四、风险提示

1. 上述案例中，还需要提醒企业注意的是，该企业讲课费支出的会计处理也应按照3756.61元列支，同时应在相关合同注明讲课费为3756.61元，还需在合

同中注明发票的提供义务以及税款的负担方为外聘老师,才能在计算应纳税所得额时扣除。

2. 实务操作中,类似去税务机关代开的发票才能进行税前扣除的事项,还有向个人借款的利息支出、向个人租房的房租支出、私车公用的租车支出、税后工资、薪金安排等成本费用支出等,都可以采用上述方法,倒算出含税的支出,提前作出安排,这样,所代垫代扣的税费才可在计算应纳税所得额时扣除。

## 查补收入的税务处理案例分析

查补收入是国家税源的主要组成部分,每年每季每月时有发生,关于查补收入的财税处理,是税企双方均需了解的问题,本文结合实务分析。

### 一、查补收入可否作为三项经费的扣除基数

《企业所得税法实施条例》第四十三条规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。第四十四条规定,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

国家税务总局关于《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》的补充通知(国税函〔2008〕1081号)附件《企业所得税年度纳税申报表及附表填报说明》附表一《收入明细表》中填报说明规定:“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,视同销售收入,该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。

而对于企业纳税申报时未在“销售(营业)收入合计”申报的数据不可以追加作为所属年度业务招待费的计算基数。因此,根据上述规定,查补收入不能作为计算上述三项经费的扣除基数。

需要说明的是,如果少报收入是企业自己发现的,那么企业可以在汇算清缴工作截止前调整会计报表,重新确认收入,并且依此作为计提三费基数,如果是税务部门检查发现的,一般只进行企业所得税汇算,不调整报表,所以查补收入不可以作为计提三费的基数。

#### 案例 1:

A 公司为某市一增值税一般纳税人。2010 年申报所得税表为:销售收入 1000 万元,税金及附加 17 万元(不含增值税),销售成本 350 万元,管理费用 200 万元(其中:业务招待费 5.15 万元),营销费用 480 万元(其中:广告宣传费 300 万元),利润为-47 万元,应纳企业所得税为 0。

在次年税务稽查中，税务部门发现其少进一笔销售收入 150 万元，请问 A 公司应补缴多少企业所得税？

分析：业务招待费的限额基数及广告费的基数为《企业所得税年度纳税申报表》主表第一行营业收入 1000 万元。企业的申报表已报完，稽查查补的收入不作为广告费和业务招待费的基数。业务招待费扣除限额为 5 万元( $1000 \times 0.5\%$ )，业务招待费扣除标准为 3.09 万元( $5.15 \times 60\%$ )，可扣除的业务招待费应为 3.09 万元，招待费超支 2.06 万元( $5.15 - 3.09$ )。广告费和业务宣传费扣除限额为 150 万元( $1000 \times 15\%$ )，实际发生了 300 万元，由于广告费和业务宣传费超支金额可以无限期向后结转扣除，2010 年可以扣除的广告费和业务宣传费为 150 万元。广告费及业务宣传费累计结转以后年度的扣除额为 150 万元。A 企业应补税 63.765 万元〔 $(150 - 2.06 - 150 - 47) \times 25\%$ 〕。

## 二、查补收入能否用于弥补以前年度亏损

关于税务机关查补收入及所得能否弥补以前年度亏损，根据国家税务总局在新的企业所得税颁布之前的有关规定，查补收入均不能用于弥补以前年度亏损。

《国家税务总局关于企业所得税若干业务问题的通知》(国税发〔1997〕191 号)第一条关于纳税检查中查出问题的处理规定，对纳税人查增的所得额，应先予以补缴税款，再按税收征管法的规定给以处罚。其查增的所得额部分不得用于弥补以前年度的亏损。到了 2006 年，《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，查补的应纳税所得额，应并入所属年度的应纳税所得中，按税法规定计算应补税额，但不得弥补以前年度亏损，不得作为计算公益、救济性捐赠税前扣除的基数。

新的企业所得税法颁布后，国家税务总局改变了规定，规定查补收入可用于弥补以前年度亏损。根据《关于查增应纳税所得额弥补以前年度亏损处理问题的公告》(国家税务总局公告 2010 年第 20 号)的规定，“税务机关对企业以前年度纳税情况进行检查时调增的应纳税所得额，凡企业以前年度发生亏损、且该亏损属于企业所得税法规定允许弥补的，应允许调增的应纳税所得额弥补该亏损。弥补该亏损后仍有余额的，按照企业所得税法规定计算缴纳企业所得税。”也就是说，查补收入可以弥补以前年度亏损。

### 案例 2:

B 公司为增值税一般纳税人。2012 年经税务机关检查后确定需调增 2011 年的应纳税所得额 100 万元。B 公司 2010 年及以前年度存在亏损，且作了亏损鉴定证明。请问 B 公司这笔查补的税款是否可以弥补以前年度的亏损？怎样弥补？

### 分析:

国家税务总局公告 2010 年第 20 号规定查补收入可以弥补以前年度亏损，但是查补的税款弥补以前年度亏损具体存在以下 3 种情况：

第一种情况是允许调增的应纳税所得额弥补该亏损后,仍然存在可弥补亏损,不存在补税问题,但应调减可弥补亏损额。假设 B 公司 2009 年度的纳税申报表中, B 公司申报的亏损是 200 万元, 2010 年应纳税所得 50 万元, 弥补以前年度亏损 50 万元, 累计可结转以后年度弥补的亏损额 150 万元。2012 年经税务稽查应调增 2011 年度应纳税所得 100 万元。经调整后结转以后年度的弥补亏损额 50 万元, 那么 B 公司就不存在补税处理的问题。

第二种情况是允许调增的应纳税所得额弥补该亏损后,有盈余的,还应就调整后的应纳税所得按适用税率补缴企业所得税。假设在 2009 年度的纳税申报表中, B 公司申报的亏损是 100 万元, 2010 年应纳税所得 50 万元, 弥补以前年度亏损 50 万元, 累计可结转以后年度弥补的亏损额 50 万元。2012 年经税务稽查应调增 2011 年度应纳税所得 100 万元。经调整后发生盈余 50 万元, 这 50 万元应按适用税率补税。

第三种情况是查增的所得额不允许向后弥补。假如 B 公司 2012 年亏损 40 万元, 2011 年查增的所得额弥补以前年度亏损后尚余 50 万元, 不得用于弥补 2012 年的亏损, 即税务机关检查增加的应纳税所得额不得弥补检查所属年度以后年度的亏损。

特别需要注意的是, 允许弥补亏损并不等于免于处罚。

国家税务总局公告 2010 年第 20 号规定, 对检查调增的应纳税所得额应根据其情节, 依照《税收征管法》有关规定进行处理或处罚。在行为当年或相关年度造成不缴或少缴应纳税款, 如属于偷税的, 适用《税收征管法》第六十三条第一款规定: 由税务机关追缴其不缴或者少缴的所得税款、滞纳金, 并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款; 构成犯罪的, 依法追究刑事责任。另一个是追溯效力的问题。公告自 2010 年 12 月 1 日开始执行。以前(含 2008 年度之前)没有处理的事项, 也按本规定执行。对于企业故意虚报亏损, 税收征管法第六十三条、第六十四条涉及相关规定, 具体如何处罚, 要看纳税人违反税法的行为和当地税务机关的意见, 纳税人切不可掉以轻心。

### 三、稽查查补收入是否计入增值税年应税销售额

根据《国家税务总局关于明确〈增值税一般纳税人资格认定管理办法〉若干条款处理意见的通知》(国税函〔2010〕139 号)第一条规定: “认定办法第三条所称年应税销售额, 包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额、税务机关代开发票销售额和免税销售额。稽查查补销售额和纳税评估调整销售额计入查补税款申报当月的销售额, 不计入税款所属期销售额。”

#### 案例 3:

C 公司是一家 2010 年成立的小规模纳税人, 主要从事汽车配件销售。2011 年 3 月主管税务机关在检查时, 发现 C 公司 2010 年 10 月有一批产品发出未记销

售收入，造成少计应税销售额 15 万元。税务机关遂依法做出了补缴税款及滞纳金，并处以罚款的处理决定。上述款项 C 公司已于 2011 年 4 月份申报并缴纳入库。C 公司申请一般纳税人资格认定时，是否要将这笔 15 万元的查补销售额记入 2011 年年应税销售额的认定基数，以判断是否达到认定标准？

分析：

《增值税一般纳税人资格认定管理办法》（国家税务总局令第 22 号）第三条规定，增值税纳税人，年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的，除另有规定外，应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。所称年应税销售额，是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额，包括免税销售额。根据国税函〔2010〕139 号的规定，年应税销售额，包括稽查查补销售额；稽查查补销售额计入查补税款申报当月的销售额，不计入税款所属期销售额。

根据上述规定，C 公司查补销售额虽然是 2010 年违规行为造成的，但相应的查补税款入库是在 2011 年 4 月份，因此 C 公司在申请认定增值税一般纳税人资格时，查补销售额不计入税款所属期销售额。应将这部分查补销售额 15 万元纳入 2011 年的 4 月销售额中，计入增值税一般纳税人年应税销售额的认定基数。

## 【热点咨询】

### 无法收回备用金如何税前扣除

提问：

单位借给员工的备用金因员工离职无法收回，是否需要专项报备？

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）第九条规定，下列资产损失，应以清单申报的方式向税务机关申报扣除：（一）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；（二）企业各项存货发生的正常损耗；（三）企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失；（四）企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失；（五）企业按照市场公平交易原则，通过各种交易场所、市场等买卖债券、股票、期货、基金以及金融衍生产品等发生的损失。

第四十八条规定，企业正常经营业务因内部控制制度不健全而出现操作不当、不规范或因业务创新但政策不明确、不配套等原因形成的资产损失，应由企业承

担的金额,可以作为资产损失并准予在税前申报扣除,但应出具损失原因证明材料或业务监管部门定性证明、损失专项说明。

根据上述规定,借给员工的备用金因员工离职无法收回造成的资产损失不属于清单申报事项,应出具专项说明,进行专项申报。

## 货物赔偿是否需要视同销售

### 提问:

我公司对外销售电器一批,客户收货后发现质量问题,我公司将用同款电器进行赔偿,同时原机器也不再收回。赔偿部分我公司是否需要开具发票?

### 解答:

《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:(八)将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。参照《青岛市国税局关于印发〈增值税若干业务问题的规定〉的通知》(青国税函〔2002〕263号)规定,企业实行“三包”免费为客户提供的配件应按视同销售规定征收增值税。

《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下列情形,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。(一)用于市场推广或销售;(二)用于交际应酬;(三)用于职工奖励或福利;(四)用于股息分配;(五)用于对外捐赠;(六)其他改变资产所有权属的用途。根据上述规定,贵公司因已销商品质量问题而无偿赔付的同款电器,增值税与企业所得税均应进行视同销售处理。

## 暂估固定资产可否继续提取折旧

### 提问:

我公司去年购买了一项固定资产,未取得全额发票,暂估固定资产的价值后即投入使用。那么这项暂估的固定资产提取折旧满一年后,能否继续提取折旧?

### 解答:

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函〔2010〕79号)第五条对固定资产投入使用后计税基础确定的问题作出规定,企业固定资产投入使用后,由于工程款项尚未结清未取得全额发票的,可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧,待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。

固定资产投入使用 12 个月后取得发票的，参照《企业会计准则》的规定，企业已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

因此，对于固定资产投入使用 12 个月后取得发票的，调整该项固定资产的计税基础，但不需要调整原已计算扣除的折旧额，其以后年度的折旧按调整后的计税基础减已提取折旧额后的资产净值计算。

## 非专利技术进项税额可否全抵扣

### 提问：

我们是浙江省一家化工企业，在 2013 年 12 月向某研究所购买了一项非专利技术，支付价款 150 万元，取得增值税专用发票，注明增值税进项税额 9 万元。该项非专利技术既用于生产应税产品，又用于免征增值税项目。那么我们取得的增值税专用发票上注明的进项税额能否抵扣？

### 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》第二十四条第（一）款规定，用于适用简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务的进项税额不得从销项税额中抵扣。

其中涉及的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁，仅指专用于上述项目的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁。

你公司购入的既用于增值税免税项目又用于增值税应税项目的非专利技术，不属于上述不得从销项税额中抵扣的范围内。因此，其进项税额可全额予以抵扣。

## 员工门诊收据能否税前扣除

### 提问：

公司为员工注射疫苗支付款项，取得门诊收费专用收据（对方为一家公立非营利性医院），该收据是财政部监制并加盖了收费专用章。该票据是否可以在企业所得税前列支？

### 解答：

《医疗收费票据使用管理办法》（财综〔2012〕73号）规定，本办法所称医疗收费票据，是指非营利性医疗卫生机构（以下简称医疗机构）为门诊、急诊、急救、住院、体检等患者提供医疗服务取得医疗收入时开具的收款凭证。本办法所称医疗机构，包括公立医疗卫生机构和其他非营利性医疗机构。

第二十三条规定，医疗机构取得门诊医疗收入和住院医疗收入，应当向付款方开具医疗收费票据，并加盖本单位财务章或收费专用章。医疗机构不开具医疗收费票据的，付款方有权拒绝支付款项。根据上述规定，企业取得的非营利性公立医疗机构开具的加盖本单位收费专用章的医疗收费票据，可以在税前扣除。

## 购进应税非应税品如何抵扣

### 提问：

我公司系铁精粉生产企业（增值税一般纳税人），2013年10月份购进钢材200吨，取得增值税专用发票注明价款100万元、增值税税额17万元，其中：直接用于厂房维修100吨、安装吊车栈桥领用5吨、浇铸安装设备的混凝土支架领用20吨、安装设备（支撑或连接生产设备）领用10吨，剩余65吨入材料库以备以后生产过程中使用，那么，这批钢材增值税的进项税额如何抵扣呢？

### 解答：

按照《增值税暂行条例》第八条、第九条、第十条及其《实施细则》第二十三条规定，以及《财政部、国家税务总局关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》（财税〔2009〕113号）规定。

在确定进项税是否可以抵扣时，应以两个标准来判断：一是该资产是否属于《固定资产分类与代码》（GB/T14885-1994）中代码前两位为“02”的房屋、“03”的构筑物、或者为其他供人们在其内生产、生活和其他活动的场所、或者是为土地附着物；二是该资产是否为以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施。如果其用途符合这两个标准之一，则其进项税额不得抵扣。

从贵厂提供的钢材用途看：厂房维修属于不动产工程、吊车栈桥和安装设备用的混凝土支架属于代码前两位为“03”的固定资产，其耗用钢材所含的进项税不能抵扣，即不允许抵扣的进项税为 $17 \times \left( \frac{100+5+20}{200} \right) = 10.625$ （万元）；用于安装设备（支撑或连接生产设备）领用的10吨和入材料库65吨的进项税 $17 - 10.625 = 6.375$ （万元）可以抵扣，但入材料库65吨的进项税如果在以后领用时用于上述不得抵进项税的项目，应当在领用时将其材料所负担的进项税额从当期的进项税中转出。

## 非经常收益怎样定应税所得

### 提问：

对于核定征收的企业，如果有符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益类收入，能否享受企业所得税免税的优惠政策？核定征收企业取得的股权转让所得、转让土地使用权等非经常经营所得，是否可以减除其股权成本？

### 解答：

根据《国家税务总局关于企业所得税核定征收若干问题的通知》（国税函[2009]377号）第二条规定，国税发[2008]30号文件第六条中的应税收入额等于收入总额减去不征税收入和免税收入后的余额。因此符合条件的居民企业之间股息、红利等权益性投资收益作为免税收入可以享受相应优惠政策。

关于核定征收企业取得的非日常经营项目所得征税问题。《江苏省地方税务局关于核定征收企业所得税若干问题的通知》（苏地税函[2009]283号）规定，核定征收企业取得的非日常经营项目所得，在扣除收入对应的成本费用后，应将所得直接计入应纳税所得额计算缴纳企业所得税。

非日常经营项目所得包括股权转让所得，土地转让所得，股息、红利等权益性投资收益，捐赠收入以及补贴收入等。参考上述文件的规定，核定征收企业取得的非日常经营项目所得，在扣除收入对应的成本费用后，应将所得直接计入应纳税所得额计算缴纳企业所得税。

## 【专家视点】

### 个人房产税的制度设计及安排

#### ——基于调控房价、财产公平及优化税收结构的三重视角

唐益 张西现/文

#### 一、引言

目前我国“营改增”正加速推进，作为地方主体税种的营业税将趋于消失，地方财政困境将更显窘迫，这将直接引发地方税收体系的改革与重建，包括增设新的地方独享税种，设计新的地方主体税种来填补营业税消失之空白等。

房产税属于财产税，是以房产为征税对象，向产权所有人征收的一种税。而现在除上海和重庆试点外，全国实施的是1986年9月15日颁布的《中华人民共和国房产税暂行条例》。个人住房房产税（简称个人房产税）是以自然人所拥有

的房产为征税对象。从税种的关键要素来看，它不是一个新税种，而是现行房产税的一个组成部分。

它突破了现行的《房产税暂行条例》关于“个人所有非营业用房产免纳房产税”的免税规定，可视为对现行房产税的改革和扩围。但由于个人房产税影响大，在计税依据、计税方式、税率、征管模式等税制和政策方面具有不同于现行《房产税暂行条例》的具体规定，有必要独立出来，根据改革和实际需要另行进行制度设计和安排。

我国个人房产税是否征收、如何征收一直争议不断。从上海、重庆两市房产税试点情况来看，并不理想，原因很多，但其最主要的两个原因：一是以房产为征税对象的个人房产税直接影响现有房产所有者的利益，改革阻力大；二是房产税的设计与制度安排不够合理。

我国个人房产税的开征是大势所趋。本文探讨如何基于调控房价、财产公平及税收结构优化的三重视角更科学地设计房产税，使房产税制度安排更合理，更人性化，以便房产税改革更顺利地推行及满足经济社会发展的需要。

## 二、个人房产税的征税范围

根据《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》的规定，个人住房房产税征收对象是指暂行办法施行之日起本市居民家庭在本市新购且属于该居民家庭第二套及以上的住房和非本市居民家庭在本市新购的住房。

而根据《重庆市人民政府关于进行对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》的规定，征收对象的住房为：1. 个人拥有的独栋商品住宅；2. 个人新购的高档住房（是指建筑面积交易单价达到上两年主城九区新建商品住房成交建筑面积均价2倍或2倍以上的住房）；3. 在重庆市同时无户籍、无企业、无工作的个人新购的第二套（含第二套）以上的普通住房。

从目前沪、渝试点来看，上海只针对增量房，重庆主要针对存量的高档住宅及增量高档住房，征税范围过窄，忽视了大量的存量房这一基本事实，没有发挥房产税对大量存量房的调配作用，只具改革开启之意义。

个人房产税的征税范围设定应坚持普遍征收的原则，把大量的存量房纳入征收范围，以充分发挥房产税对房价和财产分配的税收杠杆作用。但考虑到改革初期阻力大，农村房产不征收，只对城镇房产征收。这里的城镇也可再缩小范围，仅指城市、县城，不包括建制镇和工矿区，可与国家大力发展小城镇战略相对接。待到个人房产税迈入正轨后，本着公平原则，再适时地将建制镇、工矿区和农村的房产纳入征收范围。

我国个人房产税的征税范围应以家庭为单位，考虑到人们的基本住房需求，一套房不征收（不管面积大小）。第二套开始征收。如果一个家庭有二套或二套以上房，由其选择其中一套作为基本居住需求，其余则要纳入征收范围。这种方案

既具人性化，又操作方便，在改革之初有助于减小改革阻力，应作为首选方案。或者仍以家庭为单位，再辅之核定每位人的基本居住面积，设计人均免征面积或免征额，这个人均免征面积或免征额可以从满足人最基本的居住需求来考虑，可仍沿用目前上海市试点的人均60平方米的免税住房面积的设计。超出核定的基本居住面积那怕只有一套也应纳入征收范围。第二种方案理论上最公平最合理，但实际上不便于操作，不如第一套方案。

个人房产税改革不应过于考虑改革阻力，而步履缓慢，尽快扩围到全国的城市和县城，并将存量房纳入征税范围。只要坚持公平、公正的原则，所征税收入用于本地公共支出和建设，就可大胆积极推进。将房产税作为地方独享税种，将其培育成地方政府主要的财政来源，与“营改增”协同推进，尽快缓解地方财政困境。

### 三、个人房产税的税率设计

国外主要发达国家房产税运行已久，较为成熟，我国个人房产税刚起步，可以采取“拿来主义”，税率可以充分考虑国外主要发达国家的个人房产税率进行设计。法国、德国、日本、韩国、加拿大和美国等主要发达国家房产税的实际税率是在0.1~1.73%之间。

我国个人房产税的税率可参考我国现行的房产税税率来设计。非出租的个人住房可参考现行的按照房产原值一次减除10%~30%损耗后的余值再乘以年税率1.2%来算税的做法。住房年限不同，计税减除比例不同，年限越久，减除比例越高，以体现房屋价值折损之事实。由于个人住房是用于居住，不同于企业，可参考1.2%税率适当降低些。

税率为多少还应考虑家庭拥有住房套数来设计，第二套房税率应低些，第三套应高些，套数越多，税率应更高，利用税收的传递效应抑制投机投资需求，挤出房地产业占用过多资金，有利于其它产业的发展。同时通过税收来调配财产分配，还可增加政府税收。个人按市场价格出租的居民用房，可沿用现行4%的税率或以4%为参考进行设计，从租计征。

个人房产税的税率设计应基于一个基本的考虑：广大老百姓的居住需求。税率的设计总体上应就低不就高，从低设计适用税率。

### 四、个人房产税的归属设计

目前我国的税收结构以间接税为主，间接税占比过高。而间接税易转嫁到普遍老百姓身上，大大削弱了老百姓的购买力。我国正面临着陷入“中等收入陷阱”的巨大风险，正是撬动强大而低迷的国内需求的关键时期。通过降低间接税比重，减轻中低收入阶层的税负，提振老百姓的消费力，无疑具有重大的现实意义。

同时，我国直接税占比过低，没有真正意义的财产税，没有有效发挥直接税调节收入和财产分配的功能，这也是造成当前我国收入差距不断扩大的部分原因。

由于住房资产在各国国家财富中所占的比例一般都超过25%，占家庭财富的比例一般都超过75%，住房资产在家庭支出中的比例也在20%以上。而在我国“具有房产情结”、投资渠道有限的大陆内地住房资产占家庭财富的比例会更高。

作为直接税种的个人房产税的开征，将会开辟我国大陆真正意义的财产税，可有效调节财产分配，平抑财产配置的两极分化。同时也可通过房产税的税收杠杆作用抑制人们对不动产的投机投资需求，使人们对住房支出回位到一个合理的支出比例，以有效调节人们的消费支出结构，提高生活质量。而且，通过个人房产税的税收刺激和挤出效应，改善房地产业过分占用资金现状，调配资金到其它产业，可起到优化国家产业结构和经济结构的作用。

当前正处“营改增”快速推进时期，作为地方主体税种的营业税将趋于消失，使得承担事权过多的地方政府更显财政困境，急需培育新的地方主体税种来增加地方财政收入。由于住房资产在我国家庭财产中占比非常高，因此个人房产税的税源稳、税基大。

横看国外市场经济成熟的美国、加拿大、法国和日本等国家，以个人不动产对征税对象的房产税或类似税种对国家的税收贡献都非常大。如果将个人房产税在全国范围进行推广，税收规模大，税源稳，可大大提高直接税种对财税收入的贡献率，优化税收结构。把其培育成地方主体税种具有很好的预期和潜力。

由于住房是不动产，不能跨区域流动，可以避免地方政府跨区域税收竞争，因此可将其设计为地方独享税种，地方政府为了更多的地方税收，将会受到激励，创造更好的基础设施和经济发展环境、优美的环境、和谐的人文环境等引进产业促进经济发展，吸引居民购买房产落户，这样就会产生多方面的正面效应。

个人房产税以存量房产为征税对象，将会形成地方政府想办法增加当地存量房产的激励，积极供地，形成地价下行的压力，地价走低，房价也会相应下降，从而房价回到一个正常的价位，大部分人能买得起房，人们的福利水平高了，存量房产多了房产税也多了，也可有效抑制地方政府片面搞土地财政和避免地价的不合理上升。

### 五、个人房产税的征收管理

个人房产税的征收管理是一个涉及面广而复杂的系统工程。个人房产税的开征首先需要解决两个基础性的问题：

一是个人住房的确权及其全国范围内的联网登记系统，这是解决存量房的信息问题，是个人房产税进行制度设计及安排的基本前提。没有存量房的基本信息也就不可能进行全国的通盘考虑和设计，如上海试点，居民家庭住房套数只能根据居民家庭在上海市拥有的住房情况来确定；

二是要建立一个科学的不动产评价体系和评价机构，以便于对不动产进行价值评估。不同区域、区位、楼层、朝向、空间等的房产其价值不同，房产价值应

作为首选的计税基础,以房产价值作为个人房产税的计税依据与其它相比最为科学合理,可充分发挥房产税的财产调配之功能,体现财产公平、缩小收入差距及培育中产阶级等国家价值取向及宏观战略。从价计征远胜于部分人士提出的片面强调征收操作性的从量计征。

作者单位:云南大学旅游文化学院

注:科研项目:云南大学旅游文化学院项目(2013XY01)资助

## 营改增背景下混合销售税务处理的变化

周彩粉/文

### 一、混合销售行为的税收意义

混合销售行为是税法上的一个特定概念,它是指一项销售行为既涉及增值税应税货物又涉及非增值税(即营业税)应税劳务(指属于营业税征税范围的劳务活动),并且所涉及的应税货物和应税劳务是为了完成同一项经济业务而发生的,二者在业务链条上处于前后接力式的一条龙式服务,存在着紧密相连的从属关系或者因果关系。

由于在同一项销售行为中混合着两类性质不同的经营项目(一类是货物,一类是劳务),而且这两种不同的经营项目属于不同的应税范围(一个属于增值税应税范围,一个属营业税应税范围),如果按理论对这两种不同的应税行为分别征收增值税和营业税,不论对企业会计核算还是税收征纳双方来说都带来管理上的困难和操作上的不便。

于是税法从简化税制和利于征管出发,对混合销售行为规定了不同于常规的特别税务处理办法,即对于从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体工商户的混合销售行为,均视为销售货物,缴纳增值税;对于其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非增值税应税劳务,不缴纳增值税,而缴纳营业税。

增值税混合销售行为相比分别征收来说税负增加,营业税混合销售行为相比分别征收税负有所减少。企业为了防范税收风险,减少税负,就要正确判断所涉及的销售是否属于混合销售行为。

### 二、混合销售行为的判定标准

税法对混合销售行为的界定比较粗略,而现实生活中的销售行为是错综复杂的。为了帮助企业更准确的判断混合销售行为,我们从混合销售行为的定义中总结出四个要点,依据这四个要点就能判断一项销售行为是否是混合销售。

第一,一项销售行为中所涉及的两个应税项目(货物或劳务)是否由同一个主体提供,由同一个主体提供,则是混合销售行为,否则就不是;

第二,这两个应税行为是否为同一个客体服务,如都是针对同一个客体服务,就是混合销售行为,否则就不是;

第三,这两个应税行为本身有没有直接从属或因果关系,如存在这种关系,则是混合销售行为,否则就不是;

第四、这两个应税行为是否分别属于增值税和营业税这两个不同的应税范围,如分别属于这两个不同的应税范围,就是混合销售行为,否则就不是。

对一项混合销售行为来说,这四个条件要同时满足,如果缺少其中的任何一条,就不是混合销售行为了。在这四个条件中,第一、第二个条件容易理解且好判断,第三、四个条件就容易混淆。

如一家汽车厂对销售出去的汽车进行有偿维修,就不是混合销售行为,因为在这项销售行为中所涉及的两个应税项目是属于同一个应税范围(增值税),不满足四个条件中的第四点,所以只能作为兼营同一个税种的不同应税项目来处理。而报刊亭既卖报纸杂志,又经营公用电话业务,也不是混合销售行为,因为这两个业务没有必然的联系,更不用说有从属关系了,它们是兼营不同税种的两个兼营行为。

### 三、营改增后混合销售行为税务处理的变化

营改增后,即从2012年1月1日起,我国开始在部分地区实行营改增试点,首期纳入试点的行业包括交通运输业(铁道运输除外)和部分现代服务业(6个),即所谓的“6+1”模式。从2013年8月1日起开始在全国范围试点,并在部分现代服务业中加入广播影视服务;从2014年1月1日起,铁道运输和邮政业也加入试点行业,2014年6月1日起,电信业也加入试点行业。至此,营改增的试点行业中包括了所有的交通运输业和邮电通讯业以及服务业中的部分现代服务业,使试点行业也从“6+1”模式扩展到“7+2”模式。

由于营业税改征增值税的改革试点,使原来征收营业税的“7+2”行业现在要变成征收增值税,这对既涉及营业税应税劳务又涉及增值税货物销售的混合销售行为的税务处理方法带来一些变化,需要及时梳理研究,以便使税收征纳的实践能够随着政策的变化而变化。下面从营改增的试点行业入手,来探讨营改增后混合销售行为税务处理方法的变化。

#### (一) 涉及交通运输业的混合销售行为的税务处理方法变化

从事经营活动的主体资格把混合销售行为分为增值税混合销售行为和营业税混合销售行为,两种混合销售行为的税务处理方法是不同的,前者一并征收增值税,后者则一并征收营业税。营改增后,部分营业税应税项目改为征收增值税,这一变化对上述两种混合销售行为的税务处理方法都有影响,其中涉及交通运输业的最为显著,下面分别阐述。

##### 1. 对增值税混合销售行为的影响

营改增前，涉及交通运输业的增值税混合销售行为一般是“销售货物并负责运输”这种模式，由于其主体资格是工、商企业，所以二者一并征收增值税。营改增后，交通运输业也纳入增值税的征收范围，从而使这种模式的销售不再符合混合销售行为的概念（不满足混合销售行为的第四个要件，即两种行为要分属增值税和营业税两种不同的应税范围，而现在，这两种行为都属于征收增值税），所以就不是混合销售行为了，而是属于兼有不同税率的销售货物、提供应税劳务的混业经营了。因此应按兼营行为的税务处理规定进行处理。

因销售货物的增值税税率是17%或13%，交通运输业的增值税试点税率是11%，两种行为的税率不同，企业应进行分别核算，分别以各自的税率计征增值税，不分别核算的，从高适用税率。

例1：光华公司（增值税一般纳税人）的主营业务是为汽车生产厂家设计、制造、安装专用生产设备，自行提供运输并负责安装，但本身没有建筑安装施工资质。其年主营业务收入（以下均为含税收入）1200万元。其中设计收入为360万元，占收入总额的30%；设备销售收入624万元，占收入总额的52%；运输收入72万元，占收入总额的6%；安装收入144万元，占收入总额的12%。因年货物销售额达50%以上，属于以生产销售货物为主的企业，其主营业务收入按混合销售行为计算缴纳增值税。年购进原材料等取得进项税额为43.5万元，其中属于设计安装的进项税额为2.1万元，属于运输的进项税额为2万元。

光华公司应纳税额的计算为：

当期销项税额 =  $(360 \div (1+6\%) \times 6\%) + (624 \div (1+17\%) \times 17\%) + (72 \div (1+11\%) \times 11\%) = 118.19$ （万元）

当期进项税额 = 43.5（万元）

当期应纳增值税 =  $118.19 - 43.5 = 74.69$ （万元）

当期应纳营业税 =  $144 \times 3\% = 4.32$ （万元）

## 2. 对营业税混合销售行为的影响

营改增前，涉及交通运输业的营业税混合销售行为一般也是“销售货物并负责运输”这种模式，但由于其主体资格是主营交通运输业的服务行业，所以二者一并征收营业税。营改增后，交通运输业也纳入增值税的征收范围，此种模式也不再属于混合销售行为了，同样是属于兼营同一税种不同应税项目的混业经营行为，所以应分别核算，分别征收增值税和营业税，不分别核算或核算不清的，则从高适用税率。

例2：假设上述光华公司的年收入总额中设计收入为624万元，占52%，而设备销售收入为360万元，占30%，其他条件不变，则该企业就因年应税劳务营业额达50%以上，不再属于以生产销售货物为主的企业，而成为以设计服务为主的服务型企业。

营改增之后，其应纳税额的计算就与例1完全相同。即：

当期应纳增值税 = { ( 360 ÷ ( 1 + 6% ) × 6% ) + ( 624 ÷ ( 1 + 17% ) × 17% ) + ( 72 ÷ ( 1 + 11% ) × 11% ) } - 43.5 = 74.69 ( 万元 )

当期应纳营业税 = 144 × 3% = 4.32 ( 万元 )

#### (二) 涉及邮电通讯业的混合销售行为的税务处理方法的变化

涉及邮电通讯业的增值税混合销售行为一般是“销售通讯设备并提供电信服务”和“销售集邮商品并提供邮政服务”这种模式。营改增前，由于其主体资格是属于服务业，所以一并征收营业税。

营改增后，由于邮电通讯业也纳入增值税的征收范围，从而使这种模式的销售不再符合混合销售行为的特征，所以就不是混合销售行为了，而是属于兼营同一种税不同税率的销售货物、提供应税劳务的混业经营行为。其税务处理应与涉及交通运输业的混合销售行为的税务处理方法相同，应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额，未分别核算的，从高适用税率。

#### (三) 涉及部分现代服务业的混合销售行为的税务处理方法的变化

部分现代服务业，是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务。营改增前，这些现代服务业大多属于营业税税目中“服务业”中的其他服务业，适用5%的税率。

涉及到这些服务业的混合销售行为既有增值税混合销售行为，也有营业税混合销售行为，还有建筑业混合销售行为。其混合销售行为的一般模式是“销售货物并针对该货物提供这些相应的服务”，并根据其主体资格来决定其税务处理方法是属于增值税混合销售行为还是营业税混合销售行为，抑或是建筑业混合销售行为。

营改增后，由于这些相应的现代服务业均纳入了增值税的征税范围，也使得这种模式的销售行为不再符合混合销售行为的特征，所以就不属于混合销售行为了，而是属于兼有不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的混业经营行为。

按照混业经营行为的税务处理规定，纳税人应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额，未分别核算销售额的，从高适用税率或征收率。如“销售电脑并负责技术咨询和培训”的业务，在营改增前属于混合销售行为，营改增后则成为混业经营行为了。

### 四、研判混合销售行为应避免的几个误区

(一) 混合销售行为所涉及的只是增值税的应税货物而不是增值税的所有应税项目

目前关于混合销售行为的论述中存在一个概念不清的问题,即混合销售行为是针对增值税的“所有应税项目”。把混合销售行为说成是:一项销售行为既涉及增值税应税货物,又涉及营业税应税项目。显然这种表述是错误的。虽然表述中只是两个字的差距,但由此却会导致实务操作中的巨大差异。因为如果仅是针对增值税的应税货物,意味着加工、修理修配劳务和营改增的应税劳务(即7+2行业)都不能构成混合销售行为的要件。

对诸如“修理安装的生产线”这类既涉及增值税的应税项目(修理修配业务),又涉及营业税应税项目(安装业务),且两个应税项目之间有因果关系的行为就不能作为混合销售行为处理,因为它没有涉及到货物,而应作为兼营行为处理。而如果混合销售行为针对的是增值税的全部应税项目,则意味着加工、修理修配劳务和营改增的应税劳务(即7+2行业)都属于混合销售行为的构成要件,则诸如“修理安装的生产线”这类业务就应按混合销售行为的税务处理方法处理。而目前的税收法规中却并没有对此进行专门的解释,造成实际运用中的混乱现象。建议有关部门出台专门的文件,对此进行界定,以避免产生歧义,影响税收征纳。

(二)混合销售行为由国家税务总局所属主管税务机关认定而不需纳税人自己判断

在2009年之前,《增值税暂行条例》规定,一项销售行为是否属于混合销售行为,由主管税务机关确定。也就是说,纳税人不用自己判断,由国家税务总局所属征收机关界定。这样纳税人就不用承担由此判断而产生的税务风险。

但2009年重新修订的《增值税暂行条例》却去消了这一规定,也就是说一项销售行为是否属于混合销售行为,要纳税人自己判断,这样就要求纳税人加强对税法的学习与理解,才能正确判断混合销售行为,以避免在实际操作中税收风险的发生。

(三)混合销售行为针对是营业税的全部应税项目而不是只针对营业税的应税劳务,即包括销售不动产和转让无形资产

这种情况与增值税面临的情况一样,在实际业务操作中造很大混乱。如果针对的是营业税的全部应税项目,也就是包括销售不动产和转让无形资产,则对诸如“销售不动产并送家具”之类的行为应视为混合销售行为处理,如果仅针对的是营业税的应税劳务,即不包括销售不动产和转让无形资产,则对此类行为应视为兼营行为处理。所以建议国家税务总局也应出台相关解释性法规,对此类模糊概念进行界定,以指导税务实际操作业务的准确进行,维护国家和纳税人的权益。

作者单位:湖州职业技术学院

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