



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10月
总第113期

中华会计网校 主编
www.chinaacc.com

- ◆ 税总公布G20项目调研成果
- ◆ 企业年金个税申报纳税指引
- ◆ 职场人士提加薪须谨慎十大误区

会员专刊

卷首语

亲爱的读者：

金风送爽又一秋，在这品味收获的美好季节，又恰逢建国 65 周年的喜庆日子，《财税月刊》2014 年 10 月刊与您见面了！本期有如下几方面重点内容请您关注：

今年 10 月 1 日起，一大批与企业财务紧密相关的新涉税政策将实施，包括全国实行新的纳税信用评价指标和方式体系、西部大开发企业所得税减按 15% 税率征收、出口货物劳务退（免）税管理新政策等，“业界动态”及“法规解读”等栏目为您做了汇总刊登和解读提示。

正如我们上期所提到的，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 9 月底推出了固定资产加速折旧新政策，并追溯至今年 1 月起实行，这大大减轻了企业各种税费负担，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。特别是这种追溯的新政策，大家要在账务上做好向前期间的追溯调整。

同时还需要关注一个新动向，就是融资租赁业务的大发展将为企业提供业务优化、税收筹划的新空间。10 月 1 日起，全国开展融资租赁货物出口退税政策试点。最新的营改增政策文件，也做出了有利于融资租赁业务发展的规定，“纳税筹划”、“专家视点”等栏目均刊登了相应的实务指导文章。

勿临渴而掘井，宜未雨而绸缪。过了 10 月，年底将至，我们财务人在繁忙中要提前准备明年春的 2014 企业所得税汇算清缴了，所以本期也选登了汇算清缴三大类纳税调整的易忽略事项等文章，供您参考。而网校全国各地服务中心开展的汇算清缴新课程，也为您提供了更全面、系统的学习机会。

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：xupengfei@cdeledu.com

目 录

| | |
|-----------------------------|----|
| 【业界动态】 | 4 |
| 税总严禁变相保留、恢复、新设税务行政审批..... | 4 |
| 西部大开发企业所得税减按 15%税率征收..... | 5 |
| 税务总局完善出口货物劳务退（免）税管理..... | 5 |
| 国家税务总局发布纳税信用评价指标和方式..... | 6 |
| 【法规解读】 | 7 |
| 国务院加速折旧新政策是对企业的税收优惠..... | 7 |
| 全国开展融资租赁货物出口退税政策试点..... | 7 |
| 税总公布 G20 税基侵蚀和利润转移项目成果..... | 9 |
| 【纳税辅导】 | 13 |
| 增值税专用发票常见问题的应对处理..... | 13 |
| 企业年金个人所得税申报纳税操作指引..... | 14 |
| 汇算清缴三大类纳税调整的易忽略事项..... | 17 |
| 【账务处理】 | 20 |
| 非货币性资产交换增值税的财税处理..... | 20 |
| 追本溯源——教你如何查找错账出处..... | 21 |
| 固定资产清理的会计核算案例演算..... | 21 |
| 【纳税筹划】 | 23 |
| 纳税人不得不知的税收风险预警指标..... | 23 |
| 企业如何利用融资租赁进行税收筹划..... | 31 |
| 对不征税收入的相关税收规定有哪些..... | 35 |
| 【热点咨询】 | 37 |
| 关联企业广告费宣传费能否分摊扣除..... | 37 |
| 主营业务变更如何进行年终纳税申报..... | 37 |
| 公益性捐赠要取得什么票据才能扣除..... | 38 |
| 员工年终购物卡等福利如何扣缴个税..... | 38 |
| 企业发生存货损失如何进行申报处理..... | 38 |
| 产权归业主地下停车场费用能否扣除..... | 39 |
| 查账征收小微企业如何申报所得税..... | 39 |
| 【专家视点】 | 40 |
| 有形动产融资租赁税政解读及应用..... | 40 |
| 职场人士提加薪须谨慎十大误区..... | 43 |
| 基于会计责任的企业奇异税负控制..... | 45 |

【业界动态】

税总严禁变相保留、恢复、新设税务行政审批

日前，税务总局发布《关于税务行政审批制度改革若干问题的意见》（以下简称《意见》），要求各级税务机关持续推进改革，严格行政审批目录化管理，严禁变相保留、恢复、新设税务行政审批事项。同时，坚持放管结合，强化税务行政审批改革后的事中事后管理，持续释放改革红利，激发企业和市场活力，不断提高税收管理法治化和科学化水平。

2013年3月，国务院启动新一轮行政审批制度改革，税务总局转变观念、创新举措，加大落实力度，已先后取消和下放税务行政审批事项17项，并全面清理非行政许可审批事项。特别是主动将小微企业减半征收所得税和创业就业税收优惠政策由审批改为备案，方便纳税人及时享受税收优惠。各地税务机关积极探索简化行政审批方法措施，累计简化各类涉税审批事项600余项。

经全面核实税务行政审批项目底数，税务总局公开了税务行政审批事项目录，要求各地根据改革情况，动态调整更新目录。禁止对不在目录内的事项，采取具有核准性质的事前备案或其他行政审批管理方式，即使未列入行政审批事项目录范围内税务事项设立依据尚未修改或废止，也不得继续采取行政审批管理方式，不得变相保留或恢复已取消的税务行政审批事项。

《意见》要求，各级税务机关不得以任何形式设定税务行政审批事项，对可能涉及设立行政审批的税务部门规章和税收规范性文件严格把关，进行合法性审查，防止制度性侵权，提高税收制度建设质量，抓紧清理税务行政审批项目涉及的文件依据、征管流程和表证单书，持续推进税务行政审批制度改革。

税务总局政策法规司有关负责人表示，放管结合是税务行政审批制度改革的重要原则，在取消和下放税务行政审批事项，加大力度转变职能、简政放权的同时，税务总局着力强化事中事后监管，已出台了8份文件明确取消和下放事项的后续管理措施，做到放管结合、无缝衔接，确保放得下、接得上、管得好。

该负责人说，《意见》要求各级税务机关优化申报管理，注意通过申报环节管控纳税人自主适用税法和税收政策的行为，获取纳税人相关信息资料，为开展后续管理活动提供基础信息和数据；加强风险管理，根据纳税申报信息、第三方信息，运用风险评估模型分析判断取消和下放税务行政审批事项的风险等级，采取案头评估、日常检查、重点稽查等方式分类实施后续管理，提高针对性和有效性；强化信用管理，跟踪了解纳税人履行税收义务的信用状况，及时分析存在问题和原因，不断提高税收征管水平和纳税人的满意度、遵从度，指明了今后税务行政审批制度改革后监管工作的路径。

目前，税务总局相关部门正在积极研究审批依据修改、流程设置调整、表证单书清理和加强后续管理等工作，确保税务行政审批制度改革全面落实。

西部大开发企业所得税减按 15%税率征收

国家发改委近日发布《西部地区鼓励类产业目录》（以下简称《目录》），自 2014 年 10 月 1 日起实施，适用范围包括重庆市、四川省、贵州省、云南省、西藏自治区、陕西省、甘肃省、宁夏回族自治区、青海省、新疆维吾尔自治区（新疆生产建设兵团）和内蒙古自治区、广西壮族自治区（上述地区统称：西部地区）。

《目录》包括两部分内容，一是国家现有产业目录中的鼓励类产业，二是西部地区新增鼓励类产业。国家现有产业目录中的鼓励类产业，包括《产业结构调整指导目录（2011 年本）（修正）》中的鼓励类产业（761 条），《外商投资产业指导目录（2011 年修订）》中的鼓励类产业（354 条）以及《中西部地区外商投资优势产业目录（2013 年修订）》中的西部地区分省所列产业（292 条）。

《中共中央、国务院关于深入实施西部大开发战略的若干意见》明确，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税。相关企业可以根据《财政部、海关总署、国家税务总局关于深入实施西部大开发战略有关税收政策问题的通知》、《国家税务总局关于深入实施西部大开发战略有关企业所得税问题的公告》的规定，享受相应税收优惠政策。此外，国家也将在项目准入、信贷、土地等方面，给予《目录》内产业积极支持。

税务总局完善出口货物劳务退（免）税管理

日前，税务总局发布《关于出口货物劳务退（免）税管理有关问题的公告》，将申报退（免）税时须提供出口货物收汇凭证的出口企业情形由 9 类调整为 5 类，取消了 4 类重复或难以执行的出口企业情形，提高退（免）税效率。同时还取消了收汇率低于 70% 的出口企业申报出口退（免）税须提供出口收汇凭证的规定以及核实非进口商付汇情况的规定。

据了解，为了防范骗税，税务总局曾规定 9 类出口企业申报退（免）税时，对已收汇的出口货物，应提供《出口货物收汇申报表》、银行结汇水单等出口收汇凭证。税收实践发现，申报退（免）税须提供收汇资料的 9 类出口企业情形存在重复交叉和难以执行的情况，《公告》对此进行了调整，取消了 4 类出口企业情形，分别是跨境贸易人民币重点监管企业、税收违法违规企业、被海关和外管处罚过的企业以及被外汇管理部门列为重点监测的企业。

在对外提供研发设计服务申报退（免）税的收款凭证问题上，税收政策统一明确为：经外汇管理部门批准实行外汇资金集中运营管理的跨国公司，在批准的有效期内，其成员公司申报对外提供的研发、设计服务退（免）税时，可凭银行出具给跨国公司资金集中运营公司的收款凭证，作为对外提供的研发、设计服务的收款凭证。鉴于原国家评标委员会已撤销，无法再出具《评标结果通知》，《公告》规定，招标单位向税务机关申请开具《中标证明通知书》时，只需提供财政部门的证明材料即可，不再提供国家评标委员会的《评标结果通知》。

国家税务总局发布纳税信用评价指标和方式

（重点提示：年度评价采取扣分制 严重失信行为直接判D级）

近日，国家税务总局发布《纳税信用评价指标和评价方式（试行）》（简称《评价指标》）。10月1日起，全国税务系统将据此指标体系，采用年度评价指标得分和直接判级相结合的方式评价纳税人的纳税信用，进一步规范纳税信用管理，保证评价结果的统一性，提高纳税人依法诚信纳税意识和税法遵从度。

《评价指标》分为纳税人信用历史信息、税务内部信息、外部信息三部分，外部信息由外部参考信息和外部评价信息组成。其中，税务内部信息和外部评价信息将直接影响评价结果，而纳税人信用历史信息和外部参考信息目前仅记录，暂不扣分。

据国家税务总局纳税服务司相关负责人介绍，税务内部信息包括经常性指标信息和非经常性指标信息。经常性指标信息包括涉税申报信息、税（费）款缴纳信息、发票与税控器具信息、登记与账簿信息4个一级指标，非经常性指标信息包括纳税评估、税务审计、反避税调查信息和税务稽查信息两个一级指标。

《评价指标》依据法律法规的相关规定，针对纳税人涉税行为是否违法违规，参考失信行为中体现的纳税人主观态度、遵从能力、实际结果和失信程度等，分别设计了1分、3分、5分、11分的扣分标准。例如，未按规定保管税控专用设备造成遗失的按次扣1分，损毁或擅自改动税控装置则一次性扣11分。以上信息主要从税务管理系统中采集。

值得关注的是，纳税人存在税种优惠资格申报材料虚假、虚开增值税专用发票或非善意接收虚开增值税专用发票、在规定期限内未补交或足额补缴税款、滞纳金和罚款等行为的将被直接判为D级。

外部评价信息主要指从相关部门取得的影响纳税人纳税信用评价的指标信息，当前主要包括税务机关从银行、工商、海关以及房管、土地管理部门或媒介获得的信息，如发现纳税人在不同部门之间存在信息不对称的情形，直接扣11分，这就意味着纳税人的信用评价总分就不可能达到90分，将直接失去获评纳税信用最高级别——A级的资格。通过新闻媒体或媒介采集的信息，税务机关核实后才会使用。

外部参考信息则主要指评价年度相关部门评定的优良信用记录和不良信用记录。《评价指标》中增加外部门信用信息记录的内容，是税务机关落实《社会信用体系建设规划纲要（2014—2020年）》要求，推进纳税信用与社会信用联动管理，共同营造守信光荣、失信可耻良好社会氛围的具体体现。

纳税人信用历史信息包括纳税人的基本信息、评价年度之前的纳税信用记录以及相关部门评定的优良信用记录和不良信用记录。其中，纳税人基本信息将企业的法定代表人、财务负责人、出纳和办税人等相关人员信息进行了专门的归纳和记录，将企业信用与个人诚信紧密联系。

【法规解读】

国务院加速折旧新政策是对企业的税收优惠

针对日前国务院常务会议提出的完善固定资产加速折旧政策,《证券日报》邀请会计专家马靖昊进行了解读。他表示,加速折旧通过缩短固定资产折旧年限,可以减少企业的应纳税所得额,是一种税收优惠措施。此次新政具体细化了折旧的相关金额标准,对国内中小企业特别是目前资产较轻、实力较弱的创新型企业的利好效应明显,未来将获得发展良机。

加速折旧是指在固定资产使用年限的初期提列较多的折旧。可以在固定资产的使用年限内早一些得到折旧费和减免税的税款。其目的一是可以减少企业所得税,二是可以增强公司未来竞争和融资能力。

根据新政第一条,对所有行业企业2014年1月1日后新购进用于研发的仪器、设备,单位价值不超过100万元的,允许一次性计入当期成本费用在税前扣除;超过100万元的,可按60%比例缩短折旧年限,或采取双倍余额递减等方法加速折旧。马靖昊表示,“100万元的标准是基本合理的,100万元以内一次性扣税彻底解决了企业分期纳税的麻烦,100万元以上打六折处理,相比过往也是一大进步。”

新政第二条则对所有行业企业持有的单位价值不超过5000元的固定资产,允许一次性计入当期成本费用在税前扣除。马靖昊表示,此前这一规定的标准是2000元,如今将上限提高,对于一些个体企业、小微企业的减负效果明显。

新政第三条对生物药品制造业、专用设备制造业等行业企业2014年1月1日后新购进的固定资产,允许按规定年限的60%缩短折旧年限,或采取双倍余额递减等加速折旧方法,促进扩大高技术产品进口。马靖昊分析称,这里明确列出了细分行业,且都是符合市场发展前景的创新型行业,说明国家对于中小创新型企业的扶持力度正在加大。另外,这里明确参照了会计里的折旧方法,减少了企业的纳税调整。

马靖昊表示,此次新政对于轻资产、实力弱的中小企业的利好效应更为明显,当下国内的上市企业中,大部分企业具备重资产、盈利能力较强等特点,加速折旧对于上市企业利润的平滑并没有实质性的正面作用,相反一些传统重资产企业,往往更习惯延长折旧来调节利润。

全国开展融资租赁货物出口退税政策试点

财政部、国家税务总局、海关总署日前联合发布财税〔2014〕62号文《关于在全国开展融资租赁货物出口退税政策试点的通知》,为落实《国务院办公厅关于支持外贸稳定增长的若干意见》(国办发〔2014〕19号)的有关要求,决

定将现行在天津东疆保税港区试点的融资租赁货物出口退税政策扩大到全国统一实施。现将有关政策通知如下：

一、政策内容及适用范围

(一)对融资租赁出口货物试行退税政策。对融资租赁企业、金融租赁公司及其设立的项目子公司(以下统称融资租赁出租方),以融资租赁方式租赁给境外承租人且租赁期限在5年(含)以上,并向海关报关后实际离境的货物,试行增值税、消费税出口退税政策。

融资租赁出口货物的范围,包括飞机、飞机发动机、铁道机车、铁道客车车厢、船舶及其他货物,具体应符合《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部 国家税务总局令第50号)第二十一条“固定资产”的相关规定。

(二)对融资租赁海洋工程结构物试行退税政策。对融资租赁出租方购买的,并以融资租赁方式租赁给境内列名海上石油天然气开采企业且租赁期限在5年(含)以上的国内生产企业生产的海洋工程结构物,视同出口,试行增值税、消费税出口退税政策。

海洋工程结构物范围、退税率以及海上石油天然气开采企业的具体范围按照《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税〔2012〕39号)有关规定执行。

(三)上述融资租赁出口货物和融资租赁海洋工程结构物不包括在海关监管年限内的进口减免税货物。

二、退税的计算和办理

(一)融资租赁出租方将融资租赁出口货物租赁给境外承租方、将融资租赁海洋工程结构物租赁给海上石油天然气开采企业,向融资租赁出租方退还其购进租赁货物所含增值税。融资租赁出口货物、融资租赁海洋工程结构物(以下统称融资租赁货物)属于消费税应税消费品的,向融资租赁出租方退还前一环节已征的消费税。

(二)计算公式为:

增值税应退税额=购进融资租赁货物的增值税专用发票注明的金额或海关(进口增值税)专用缴款书注明的完税价格×融资租赁货物适用的增值税退税率
融资租赁出口货物适用的增值税退税率,按照统一的出口货物适用退税率执行。从增值税一般纳税人购进的按简易办法征税的融资租赁货物和从小规模纳税人购进的融资租赁货物,其适用的增值税退税率,按照购进货物适用的征收率和退税率孰低的原则确定。

消费税应退税额=购进融资租赁货物税收(出口货物专用)缴款书上或海关进口消费税专用缴款书上注明的消费税税额

(三)融资租赁出租方应当按照主管税务机关的要求办理退税认定和申报增值税、消费税退税。

(四)融资租赁出租方在进行融资租赁出口货物报关时,应在海关出口报关单上填写“租赁货物(1523)”方式。海关依融资租赁出租方申请,对符合条件

的融资租赁出口货物办理放行手续后签发出口货物报关单（出口退税专用，以下称退税证明联），并按规定向国家税务总局传递退税证明联相关电子信息。对海关特殊监管区域内已退增值税、消费税的货物，以融资租赁方式离境时，海关不再签发退税证明联。

（五）融资租赁出租方凭购进融资租赁货物的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书、与承租人签订的融资租赁合同、退税证明联或向海洋工程结构物承租人开具的发票以及主管税务机关要求出具的其他要件，向主管税务机关申请办理退税手续。上述用于融资租赁货物退税的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书，不得用于抵扣内销货物应纳税额。

融资租赁货物属于消费税应税货物的，若申请退税，还应提供有关消费税专用缴款书。

（六）对承租期未届满而发生退租的融资租赁货物，融资租赁出租方应及时主动向税务机关报告，并按照规定补缴已退税款，对融资租赁出口货物，再复进口时融资租赁出租方应按照规定向海关办理复运进境手续并提供主管税务机关出具的货物已补税或未退税证明，海关不征收进口关税和进口环节税。

三、有关定义

本通知所述融资租赁企业，仅包括金融租赁公司、经商务部批准设立的外商投资融资租赁公司、经商务部和国家税务总局共同批准开展融资业务试点的内资融资租赁企业、经商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准的融资租赁公司。

本通知所述金融租赁公司，仅包括经中国银行业监督管理委员会批准设立的金融租赁公司。

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

四、融资租赁货物退税的具体管理办法由国家税务总局另行制定。

五、本通知自 2014 年 10 月 1 日起执行。融资租赁出口货物的，以退税证明联上注明的出口日期为准；融资租赁海洋工程结构物的，以融资租赁出租方收取首笔租金时开具的发票日期为准。

税总公布 G20 税基侵蚀和利润转移项目成果

税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目是由二十国集团（G20）领导人背书，并委托经合组织（OECD）推进的国际税改项目，是 G20 框架下各国携手打击国际逃避税，共同建立有利于全球经济增长的国际税收规则体系和行政合作机制的重要举措。2014 年 6 月 26 日，OECD 通过了 15 项行动计划中的 7 项产出成果和 1 份

针对这些成果的解释性声明，并于9月16日对外发布，然后提交于11月在澳大利亚召开的G20领导人峰会背书。

这些成果对重塑现有国际税收规则体系，完善各国税制意义重大；对促进我国税制改革，建立与我国对外开放和税收现代化相适应的国际税收制度与征管体系同样意义重大。为增进社会各界对G20税改项目的了解，国家税务总局正式对外公布这些改革成果，供大家了解、学习与研究。

一、背景

税基侵蚀和利润转移（BEPS）是指跨国企业利用国际税收规则存在的不足，以及各国税制差异和征管漏洞，最大限度地减少其全球总体税负，甚至达到双重不征税的效果，造成对各国税基的侵蚀。

在经济全球化的背景下，BEPS愈演愈烈，引起了全球政治领袖、媒体和社会公众的高度关注。为此，2012年6月，G20财长和央行行长会议同意通过国际合作应对BEPS问题，并委托OECD开展研究。2013年6月，OECD发布《BEPS行动计划》，并于当年9月在G20圣彼得堡峰会上得到各国领导人背书。

BEPS行动计划包括5大类共15项行动，将在2014年9月、2015年9月和2015年底前分阶段完成，并提交当年的G20财长和央行行长会议审议，然后，由当年的G20领导人峰会背书。参与BEPS项目的国家一共有44个，其中34个是OECD成员国，10个为非OECD成员国。我国由财政部和税务总局以OECD合作伙伴身份参与BEPS行动计划，与OECD成员享有同等权利和义务。

二、成果简介

第一项成果是《关于数字经济面临的税收挑战的报告》。该报告指出：作为信息和通讯技术创新的产物，数字经济带来了商业模式的演变和跨国公司全球价值链的整合，也对基于传统经济构建的税收规则体系形成巨大冲击。其中一个突出的问题就是跨国公司可能利用网络交易方式，避免在任何地方设立有形的经营场所，从而在全球范围内规避税收义务。

报告的结论是，数字经济因其对各经济行业的广泛渗透性、对无形资产的高度依赖性，以及对加速整合企业全球价值链的影响，成为BEPS的重灾区。但很难单独针对其制定政策，需要通过转让定价、防止协定滥用、受控外国公司制度等其他行动计划，以及相互协调的跨境交易增值税政策等措施，解决数字经济的BEPS问题。

遗憾的是，报告未能提出最终解决方案，除因数字经济对各行业的广泛渗透性等特征使得独立解决措施难以制定外，参与各国在数字经济领域的重大利益分歧使得各国的诉求和希望实现的目标差异较大，难以达成共识。

第二项成果是《消除混合错配安排的影响》。混合错配是指由于交易所涉国家间在所得性质认定、实体性质认定、交易性质认定、税前扣除制度等方面的税制差异，对同一实体、所得、交易或金融工具进行不同的税务处理，从而产生国际重复征税或重复免税的问题。这一问题的提出和引起重视，与金融危机后各国银行业向其他国家大量转移亏损导致的税基侵蚀有关。

合错配成果报告分两部分，分别对国内法和税收协定范本提出修订建议，着力于消除跨境交易中混合错配安排导致的税基侵蚀影响。

第三项成果是《考虑透明度和实质性因素有效打击有害税收实践》。有害税收实践是指各国通过降低税率、增加税收优惠等方式减轻纳税人负担，从而吸引具有高度流动性的生产要素和经济活动，以促进本国的经济发展。

有害税收实践侵蚀他国税基，扭曲资本的流向，造成部分税负向劳动力、不动产和消费等流动性差的税基转移，并给跨国公司留下双重不征税的可乘之机。为此，此项报告要求在 2015 年底分三个阶段完成对 OECD 成员国优惠税制的审议，制定对非成员国优惠税制的审议办法并完善现有税制审议工作框架。

报告突出强调 BEPS 框架下对无形资产优惠税制是否有害的判定，要按照是否与实质经济活动相匹配，是否与他国交换信息为标准。下一步，BEPS 行动计划合作伙伴方（含中国）将于 2014 年 11 月在自我审查的基础上接受有害税收实践论坛对本国优惠税制的审议。

第四项成果是《防止税收协定优惠的不当授予》。协定滥用，泛指纳税人通过人为安排，不恰当地适用税收协定，获取本不应该获得的税收协定待遇。反协定滥用报告体现了四方面的成果。（1）完善税收协定范本条款；（2）国内法修改建议；（3）明确税收协定的本意并非用以产生双重不征税；（4）列举签订税收协定时通常应考虑的政策因素。

第五项成果是中期报告，名为《无形资产转让定价指引》。此项行动计划旨在通过建立一个全新的分析框架，解决跨国公司通过在集团内转移无形资产来侵蚀税基和转移利润的问题。此项成果报告所遵循的原则是从全球价值链分析和价值贡献的角度，来确定无形资产相关利润的归属，解决税收与实际经济活动相分离的问题。我国提出的一些重要观点在报告中得到考虑和合理体现，为我国今后的反避税工作，提供了国际税收法理支持。

第六项成果是《转让定价同期资料和分国信息披露指引》。此项行动旨在为税务机关开展转让定价分析评估和调查提供充足资料，提升信息透明度，以有效应对跨国公司的税基侵蚀和利润转移问题。根据成果报告，同期资料报送将包括：分国别报告、主文档和本地文档，分别提供跨国企业分布在各国的企业的收入分配、纳税情况以及其他与经济活动相关的指标，全球经营信息，以及一国税务机关所管辖的企业与集团内其他国家企业之间的主要交易信息，并与主文档共同作为进行转让定价评估的主要依据。

第七项成果是《开发用于修订双边税收协定的多边工具》。应对 BEPS 问题涉及大量国内法和协定条款的制定或修订，为尽快实施各项措施，BEPS 项目参与国还在研究开发一个多边法律工具，以起到具有同时重新谈判数以千计的双边税收协定的效果。此项行动计划目前未形成最终报告，仅发布了一份必要性文件。有待进一步跟进，并视情况择机行事。

三、行动计划的实质

BEPS 15 项行动计划内容与技术均十分庞杂，但遵循 2014 年 2 月 G20 财长

与央行行长悉尼会议达成的原则，即税收要与实质经济活动和价值创造相匹配。

目前的所得税国际规则是第一次世界大战后于1923年建立起来的，已经运行近百年，主要是在所得的来源国与居民国之间进行税收权益的分配。分配的原则是：限制来源国征税权，促进跨境投资。

该规则运行的结果是，跨国企业受趋利引导，既规避来源国税收也规避居民国税收，居民国与来源国的税基均被侵蚀，利润均被转移，转移的目的地是低税地和避税地。当然，居民国与来源国之间也有税率高低之分，企业利润自然也会向税率低的一方转移。

当前，全球利润至少50%以上涉及国际交易，特别是企业集团跨境关联交易数额巨大。所有这些交易都可以在现有规则体系下进行避税筹划。筹划的结果是税收权益与实质经济活动的错配，经济活动发生地没有留下应有的利润，也没有获得应有的税收。生产要素的跨境配置受到扭曲，税收公平面临挑战，国际税收秩序受到严重威胁。因此，国际社会必须携手改革现有国际税收规则体系，以适应快速发展的经济全球化趋势。

四、影响与应对

BEPS 行动计划的最终成果将在 G20 峰会上由各国领导人背书，虽然在法律层面并不形成硬性约束，但政治层面的承诺以及其他国家在行动计划框架下开展的税制改革，都将不可避免地对我国税收制度和税收管理产生影响。不论行动计划的最终结果如何，我国都将面临接受新规则和履行义务的压力。

改革的结果将产生三个层次的规则协调。第一是对各国国内税收立法的建议；第二是修订所得税领域的国际规则，主要是 OECD 税收协定范本及其注释和 OECD 转让定价指南；第三是形成多边法律工具，进行多边税收协调。第一个层次涉及立法主权；第二个层次涉及双边谈判权；第三个层次则要求参与国让渡各自的立法主权和双边谈判权。三个层次均主要涉及国际交易的所得税政策协调，与资本、技术和人员等生产要素的跨境配置直接相关。

BEPS 行动计划是建立相对公平的国际税收秩序的一次良机。此前延续近百年的税收国际规则，基本都是由发达国家主导制定，反映发达国家的利益与诉求，发展中国家没有发言权也缺乏参与度。而此轮国际税改，中国和新兴经济体已经处在一个新的发展阶段和水平上，我们有必要也有能力参与其中把握历史机遇，不辱历史使命。

按照 G20 确定的 BEPS 项目时间表，全部行动计划将于 2015 年底完成，我国将继续积极参与 BEPS 其余行动计划的相关工作，通过国际合作，打击税基侵蚀和利润转移，与国际社会携手共建良好、公平、公正的国际税收秩序。

参与此轮国际税收改革，也是我国完善国家税收国际方面一系列制度的一次良机。我们将结合中央确定的财税改革任务和税务总局局长王军提出的税收现代化建设目标，借鉴 BEPS 行动计划所产生的成果，修订反避税管理规程，加大防止税收协定滥用力度，完善跨境税源管理办法，健全国际税收管理体系，全面加强国际税收管理工作，在促进对外开放和经济合作的同时维护我国税收权益。

【纳税辅导】

增值税专用发票常见问题的应对处理

一、增值税发票抵扣联和对方记账联丢失怎么办

《国家税务总局关于被盗、丢失增值税专用发票的处理意见的通知》规定：

一、纳税人必须严格按《增值税专用发票使用规定》保管使用专用发票，对违反规定发生被盗、丢失专用发票的纳税人，主管税务机关必须严格按《税收征收管理法》和《发票管理办法》的规定，处以1万元以下的罚款，并可视具体情况，对丢失专用发票的纳税人，在一定期限内（最长不超过半年）停止领购专用发票。对纳税人申报遗失的专用发票，如发现非法代开、虚开问题的，该纳税人应承担偷税、骗税的连带责任。

二、为便于各地税务机关、纳税人对照查找被盗、丢失的专用发票，减轻各地税务机关相互之间传（寄）专用发票遗失通报的工作量，对发生被盗、丢失专用发票的纳税人，必须要求统一在《中国税务报》上刊登“遗失声明”。

三、纳税人丢失专用发票后，必须按规定程序向当地主管税务机关、公安机关报失。各地税务机关对丢失专用发票的纳税人按规定进行处罚的同时，代收取“挂失登报费”，并将丢失专用发票的纳税人名称、发票份数、字轨号码、盖章与否等情况，统一传（寄）中国税务报社刊登“遗失声明”。传（寄）中国税务报社的“遗失声明”，必须经县（市）国家税务局审核盖章、签注意见。

国家税务总局2014年第19号公告《国家税务总局关于简化增值税发票领用和使用程序有关问题的公告》规定：三、简化丢失专用发票的处理流程。一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联和抵扣联，如果丢失前已认证相符的，购买方可凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》或《丢失货物运输业增值税专用发票已报税证明单》（以下统称《证明单》），作为增值税进项税额的抵扣凭证；如果丢失前未认证的，购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件进行认证，认证相符的可凭专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《证明单》，作为增值税进项税额的抵扣凭证。专用发票记账联复印件和《证明单》留存备查。

二、开出专用发票逾期未认证应如何处理

国家税务总局2011年第50号公告《关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》规定：

一、对增值税一般纳税人发生真实交易但由于客观原因造成增值税扣税凭证逾期的，经主管税务机关审核、逐级上报，由国家税务总局认证、稽核比对后，对比对相符的增值税扣税凭证，允许纳税人继续抵扣其进项税额。

增值税一般纳税人由于除本公告第二条规定以外的其他原因造成增值税扣税凭证逾期的，仍应按照增值税扣税凭证抵扣期限有关规定执行。

二、客观原因包括如下类型：

- （一）因自然灾害、社会突发事件等不可抗力因素造成增值税扣税凭证逾期；
- （二）增值税扣税凭证被盗、抢，或者因邮寄丢失、误递导致逾期；
- （三）有关司法、行政机关在办理业务或者检查中，扣押增值税扣税凭证，纳税人不能正常履行申报义务，或者税务机关信息系统、网络故障，未能及时处理纳税人网上认证数据等导致增值税扣税凭证逾期；
- （四）买卖双方因经济纠纷未能及时传递增值税扣税凭证，或者纳税人变更纳税地点，注销旧户和重新办理税务登记的时间过长，导致增值税扣税凭证逾期；
- （五）由于企业办税人员伤亡、突发危重疾病或者擅自离职，未能办理交接手续，导致增值税扣税凭证逾期；
- （六）国家税务总局规定的其他情形。

三、取得的进项发票丢失且已过认证期是否处罚

《国家税务总局关于被盗、丢失增值税专用发票的处理意见的通知》（国税发〔1995〕292号）规定：三、纳税人丢失专用发票后，必须按规定程序向当地主管税务机关、公安机关报失。税务机关对丢失专用发票的纳税人按规定进行处罚的同时收取“挂失登报费”，并将丢失专用发票的纳税人名称、发票份数、字轨号码、盖章与否等情况统一传（寄）中国税务报社刊登“遗失声明”，“遗失声明”必须经县（市）国家税务机关审核盖章、签注意见。

国家税务总局关于简化增值税发票领用和使用程序有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第19号）规定：三、简化丢失专用发票的处理流程。一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联和抵扣联，如果丢失前已认证相符的，购买方可凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》或《丢失货物运输业增值税专用发票已报税证明单》，作为增值税进项税额的抵扣凭证；如果丢失前未认证的，购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件进行认证，认证相符的可凭专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《证明单》，作为增值税进项税额的抵扣凭证。专用发票记账联复印件和《证明单》留存备查。

企业年金个人所得税申报纳税操作指引

财政部、人力资源社会保障局、国家税务总局联合发文，自2014年1月1日起，实施企业年金、职业年金个人所得税递延纳税政策。为此深圳市地税局详细介绍企业年金个人所得税申报纳税的操作指引，其他地区企业可作为参考。

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

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

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

一、年金计划备案

1. 备案期限

企业应在建立年金计划,或年金方案、受托人、托管人发生变化的次月15日内前往主管税务机关进行备案。

2. 备案资料要求

(1) 建立单一计划的企业,需提供提交《深圳市地方税务局企业年金个人所得税递延纳税备案登记表》(以下简称《备案登记表》)、企业年金方案及批复函、年金基金管理合同及计划确认函等资料;

(2) 参加集合计划的企业,需提供提交《备案登记表》、企业年金方案及批复函、受托机构发起的集合计划方案及确认函、企业参与合同等资料;

(3) 对于分(子)公司参加总(母)公司年金计划的,应提供提交《备案登记表》、总(母)公司年金方案及批复函(需列明参与公司)、总公司年金基金管理合同及确认函等资料。

二、年金缴费环节个人所得税申报

1. 税款计算

对于自2014年1月1日起,符合规定的单位缴费、账户余额产生的投资收益、取得的追记或一次性补偿收入,计入个人账户时暂不缴纳个人所得税,待年金领取时再按规定缴纳个人所得税。其中,单位缴费标准为每年不得超过本企业上年度职工工资总额的十二分之一。

对于个人缴费部分,不超过本人缴费工资计税基数的4%标准内的部分,暂从个人当期的应纳税所得额中扣除。其中,个人缴费工资计税基数不得超过参保者工作地所在城市上年度职工月平均工资的3倍。即“工资计税基数的4%”和“所在城市上年度职工月平均工资的3倍”,这两个条件需同时满足。

2. 对扣缴义务人的要求

建立年金的单位将超出标准缴费部分,并入工资薪金所得代扣代缴个人所得税,并在法定申报期限内向企业所在地的主管税务机关申报解缴税款。

3. 对代扣代缴申报的要求

年金缴费申报流程与正常“工资、薪金所得”代扣代缴明细申报总体无异。企业进行年金扣缴个人所得税申报时,应注意将个人允许税前扣除的年金缴费部分填入“允许扣除的税费”栏。

(1) 使用国家税务总局个人所得税代扣代缴系统(客户端软件)申报时,应在“正常工资薪金收入”模块,将个人实际缴存的年金填入“年金(个人部分)”栏目,系统自动计算并填入“允许扣除的税费”后再进行申报纳税。

(2) 使用深圳地税电子税务局或到办税服务厅进行代扣代缴明细申报时,企业将个人允许税前扣除部分填入“允许扣除的税费”栏,并将应纳税部分与当月工资薪金合并后,计算缴纳个人所得税。

三、年金领取环节个人所得税申报

1. 税款计算

个人达到国家规定的退休年龄,按年、按季、按月领取的年金,均可平均分摊计入各月,对每月领取额全额按照工薪金所得税率纳税。如果是一次性领取,除因出境定居或死亡,可按12个月分摊到各月进行纳税外,其余情况都应将总额单独作为一个月的工资薪金所得全额纳税。上述所说全额为领取年金的总额,即不得减除工资薪金所得3500元的费用扣除标准。

对于2013年12月31日前已参与年金计划并缴费的人员,在2014年1月1日后领取的,仅需就1月1日后的年金账户余额中的新增部分缴纳个人所得税,领取待遇中属于1月1日前留存的缴费及收益部分,免缴个人所得税,其他情况均不属于免税范围。

2. 对扣缴义务人的要求

托管人通过年金托管账户向年金领取人支付年金待遇,应履行代扣代缴义务,并向其主管税务机关进行全员全额明细扣缴申报纳税。托管人的主管税务机关应为实际管理企业年金业务、直接接受受托人及账户管理人指令的机构所在地的主管税务机关。

3. 对代扣代缴申报的要求

代扣代缴申报年金领取个人所得税时,需注意的是,在维护纳税人基础信息和申报时,需将“是否雇员”选项置为“否”。

(1) 通过国家税务总局个人所得税代扣代缴系统(客户端软件)申报时,进入“年金(领取)收入”菜单,录入“年金领取收入额、已完税缴费额、全部缴费额、分摊月份”等信息,按照系统自动计算的应纳税额缴交税款。

(2) 通过深圳地税电子税务局进行代扣代缴明细申报时,扣缴义务人应先维护纳税人基础信息,在“纳税人基础信息维护模块”的“备注”栏中注明“年金领取”字样。然后,将个人领取的年金金额填入“收入额”栏,将允许减计的金额填入“税前扣除项目其他”栏,将“减除费用”填写为零。同时,纳税人亦可前往办税服务厅进行申报纳税。

四、年金管理机构的责任与义务

1. 企业年金方案实施后,受托人应主动协调相关管理人依法向税务机关办理扣缴个人所得税申报、提供相关资料。

2. 账户管理人应整理并建立个人年金缴费及对应的个人所得税全员全额明细信息,并及时向托管人提供姓名、身份证号、2014年之前缴费金额、全部缴费金额、支付年金金额、领取方式等涉税信息。

3. 托管人应及时根据受托人指令及账户管理人提供的资料,计算扣缴年金待遇领取时所涉及应纳税额,并在法定申报期限内向主管税务机关申报解缴税款。

汇算清缴三大类纳税调整的易忽略事项

一、收入类项目调整当心陷入3个误区

很多财税人员对收入类项目的调整关注度不及对成本、费用类项目调整的关注度。而事实上，收入类项目的调整往往金额较大，常见问题如下：

1. 延迟确认会计收入。

我们知道，纳税收入是在会计收入的基础上通过调整计算得来的，而且主要调整项目已经在纳税申报表的“纳税调整项目明细表”中列示。“纳税调整项目明细表”在设计上是基于企业会计收入的确认完全符合《企业会计制度》或新企业会计准则的规定。但在实际情况中，很多企业的财务报表并未通过相关机构的审计，会计收入的确认并不一定完全正确，因此，企业很容易因未及时确认会计收入而造成少计纳税收入。

实际工作中，我们经常发现企业“预收账款”科目金额很大。对应合同、发货等情况，该预收账款应确认为会计收入，当然亦属于纳税收入。企业汇算清缴工作中，由于延迟确认了会计收入，也忽略了该事项的纳税调整，事实上造成了少计企业应纳税所得额的结果。

2. 视同销售不进行纳税调整。

视同销售在会计上一般不确认“会计收入”，而视同销售收入却属于“纳税收入”，因此企业需要进行纳税调整。由于视同销售种类比较多，企业在进行该收入类项目调整时，容易出现漏项。

条例二十五条规定：企业发生非货币性资产交换以及将货物、财产、劳务用于捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利和利润分配，应当视同销售货物、转让财产和提供劳务，国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

实际工作中，很多企业将产品交予客户试用，并在账务上作借记“营业费用”；将自产产品用作礼品送给他人或作为职工福利，并在账务上作借记“管理费用”。上述事项，不仅属于增值税视同销售行为，而且属于企业所得税视同销售行为，企业所得税汇算清缴时应进行纳税调整。

3. 对财政补贴收入不进行纳税调整。

对于国家政府部门(包含财政、科技部门、发改委、开发区管委会等等)给予企业的各种财政性补贴款项是否应计入应纳税所得额、应计入哪个纳税年度的问题，很多企业存在错误的理解。不少企业认为，既然是国家财政性补贴，应当属于免税收入。但事实上，财政性补贴根据不同情况可能是免税收入，也可能是不征税收入，还可能是应税收入。

不符合规定条件的财政性补贴属于征税收入(应税收入或免税收入)，当且仅当有国务院、财政部或国家税务总局3个部门中的一个或多个部门明确下发文件确认为免税收入的，才属于免税收入，在计入会计收入的年度可进行纳税调整处理；否则即属于应税收入，应当在取得财政补贴款项的当年度计入应纳税所得额。

例如财税[2008]1号文件规定的软件、集成电路增值税超过3%即征即退的增值税补贴就属于免税收入。

对于不征税收入，还应关注实施条例第二十八条的规定，不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。也就是说，财政性补贴属于不征税收入或是属于应税收入，对应纳税所得额的影响仅仅是时间性的差异，不征税收入并不能永久性地减少应纳税所得额。

另外财税[2009]87号文还规定，企业将符合上述规定条件的财政性资金作不征税收入处理后，在5年(60个月)内未发生支出且未缴回财政或其他拨付资金的政府部门的部分，应重新计入取得该资金第六年的收入总额；重新计入收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

二、扣除类调整项目更应关注税法总体要求

能够扣除的成本、费用首先需要满足“真实性”、“合理性”及“相关性”的要求。否则，除税法明确规定可以扣除外，不能在企业所得税税前扣除。当然，满足上述总体要求后最终能否扣除，还需要看是否满足税法的其他规定，否则也不能扣除，需进行纳税调整，例如行政罚款、滞纳金就属于此类。

事实上，我们通过对企业成本、费用扣除项目调整的分析、汇总后可得知，由于不满足税法对成本、费用扣除项目“真实性”、“合理性”及“相关性”的总体要求而进行的纳税调整金额，远远大于税法规定的比例扣除项目及政策性限制扣除项目的调整金额。

实际工作中，企业容易忽视的调整项目主要有：

1. 不合规票据列支成本、费用，不进行纳税调整。

企业以“无抬头”、“抬头名称不是本企业”、“抬头为个人”、“以前年度发票”，甚至“假发票”为依据列支成本、费用，这些费用违反了成本、费用列支的真实性原则，应当进行纳税调整。

2. 未实际发放工资不进行纳税调整。

能够在企业所得税税前列支的工资必须是“企业实际发生的、合理的工资”，企业计提而未实际发放的工资不能够税前列支，应进行纳税调整。

3. 成本归集、核算、分配不正确、不准确。

企业所得税法对成本的结转遵从会计准则，企业可在会计准则规定范围内，选择成本核算、成本结转方法，且不能随意改变。我们在实际工作中发现，很多企业对产品成本的归集、核算、结转不符合会计准则的规定，也就不符合税法的规定。成本结转金额违反真实性原则，应进行纳税调整。

4. 列支明显不合理金额的费用不进行纳税调整。

能够在企业所得税税前列支的成本、费用必须具有合理性，否则应进行纳税调整。例如，一些企业列支明显不合理金额的“办公费用”。

5. 列支与经营不相关的成本、费用却不进行纳税调整。

除税法明确规定外，能够在企业所得税税前列支的成本、费用必须是与公司经营相关的，否则应当进行纳税调整。例如，一些企业列支与企业经营不相关资产的折旧、代关联方支付的与企业经营不相关的费用。

6. 福利费余额未用完，却依然在费用中列支。

国税函[2009]98号文规定：企业2008年以前按照规定计提但尚未使用的职工福利费余额，2008年及以后年度发生的职工福利费，应首先冲减上述的职工福利费余额，不足部分按新税法规定扣除；仍有余额的，继续留在以后年度使用。

根据上述文件，福利费有余额的企业，新发生的福利费支出，应当先冲减应付福利费余额，如果未冲减福利费余额而直接在费用中进行了列支，应当进行会计调整或直接进行纳税调整处理。

此外，企业还应当关注会议费用、劳动保护费用、劳务费用列支的真实性、合理性。对于会议费应当提供会议邀请函、会议纪要等支持性证据；对于劳务费列支应当申报个税，并附有签收单及身份证复印件。

三、资产类调整项目容易忽略哪些细节？

1. 固定资产、无形资产计税基础与账面价值有差异，但对折旧、摊销不进行纳税调整。

计税基础金额系能够在税收上得到补偿的金额，其与账面价值可能存在着差异，能够税前列支的折旧、摊销金额系按计税基础金额并按符合税法规定的折旧、摊销年限计提的金额。由于固定资产、无形资产折旧、摊销，有跨几个年度的特性，该项目调整往往容易被遗漏。

例如，企业在2008年购买一项固定资产，但未能取得相关发票，则该项固定资产的计税基础应为零。企业2008年会计上计提了折旧，能够税前列支折旧金额为零，故应进行纳税调整；2009年，企业对该固定资产会计上继续计提折旧，能够税前列支折旧金额依然为零，应继续进行纳税调整。

2. 关于资产损失的列支。

按照财税[2009]57号文的规定，资产损失，是指企业在生产经营活动中实际发生的、与取得应税收入有关的资产损失，包括：现金损失、存款损失、坏账损失、贷款损失、股权投资损失，固定资产和存货的盘亏、毁损、报废、被盗损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

按照国税发[2009]88号文第五条规定：企业实际发生的资产损失按税务管理方式可分为自行计算扣除的资产损失和须经税务机关审批后才能扣除的资产损失两大类。

上述法规条文表明，企业经营发生的资产损失并非全部能够自行计算扣除，部分资产损失需要税务机关审批后方能列支，如果需要审批的资产损失未能获得税务部门的列支批文，需要进行纳税调整。

此外，除上述收入类、扣除类及资产类所列调整项目外，企业还应关注会计差错，更正可能涉及的应纳税所得额的调整及诸如境外机构亏损的弥补等特殊事项的纳税调整问题。

【账务处理】

非货币性资产交换增值税的财税处理

新企业会计准则7号准则下,商业实质、公允价值和关联交易是对非货币性资产交换计量的关键考虑要素,鉴于新准则的可靠性,审计机构、证券监管部门、司法部门等应加强监督、加大处罚力度,从准则外部保证准则实施的恰当,防止利润操作等行为的发生。

会计准则规定:非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。(一)该项交换具有商业实质;(二)换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。本文主要讨论公允价值下的涉税处理。

税法规定,非货币性交易都应该做视同销售处理,按换出资产公允价值(计税价格)确认其计税收入。在以物易物活动中,增值税一般纳税人双方都应按照换出货物的市价开具增值税专用发票或其他合法票据。此处,换出货物的市价等同于新准则中换出资产的公允价值。因此无论是固定资产还是存货的公允价值都应以含税价作为确定的基础,因为含税价等同于市价。

举例:甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人,其适用的增值税税率为17%。经与乙公司协商,甲公司将库存原材料与乙公司生产的库存商品进行交换。甲公司换出原材料的账面价值为200万元,公允价值和计税价格均为220万元。乙公司库存商品的账面价值为180万元,公允价值和计税价格均为220万元。假设甲乙公司换出资产均未计提减值准备,该交换具有商业性质,不考虑除增值税以外的其他相关税费。

分析:以甲公司为例,根据《企业会计准则第14号——收入》规定,换出资产为存货的,应当作为销售处理(旧准则是视同销售处理),以公允价值确定收入,同时结转相应的成本。另外,如果换出的资产是固定资产、无形资产的,根据新《企业会计准则——基本准则》应作为“利得”或“损失”,记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。如果换出的资产是长期股权投资的,根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的相关规定,应计入“投资收益”。

甲公司会计处理:

借:库存商品 1880300

 应交税费——应交增值税(进项税额) 319700

贷:其他业务收入 1880300 (220/1.17)

 应交税费——应交增值税(销项税额) 319700 (188.03×17%)

结转成本:

借:其他业务成本 2000000

 贷:原材料 2000000

追本溯源——教你如何查找错账出处

1. 重记或漏记账户查找。

科目是在登记账簿时，将记账凭证的双方重记或漏记，或者只登记一方，重记或只记另一方。

其查找方法是：

首先检查总账，将记账记录的账户金额分别加总与总账核对，以确定“标准账户”。然后，再与日记账进行核对。

如果日记账发生重记或漏记，则其增减发生额会与总账的增减发生额不符；如果日记账发生额大于总账，说明日记账发生重记，相反则为漏记。

最后，还应根据总账与日记账的差额，在账簿或记账凭证中查找与此相同的数额，如果有即为重记或漏记数。

2. 记反账户方向的查找方法。

记反方向，指应该记到增加方的数字，记入了减少方，或者相反。

这种错账，往往在登账时登错了栏次。

由于记账方向的错误，就会使账户的一方合计数加大，另一方合计数减少，这就使变动前后双方都产生了差数。

这个差数就是数字的“2”倍。因此，把这个差数除以“2”，所得的商就是记错方向的数字。

3. 记账笔误的查找方法。

①数字错位的查找方法。

数字错位，就是把数字的位数记错，错账金额能被9整除，则商为记错位的数字。然后，在账内查找此数，将商放大10倍或缩小10倍。

②数字颠倒的查找方法。

数字颠倒就是把数字中的前后两个数字书写颠倒。

例如，把58写成85，将颠倒的两位数之间的差额27除以“9”，商为“3”，就是记颠倒后两位数字的差额。

③写错或写掉角、分尾数的查找方法。

写错或写掉角、分尾数就是在记账过程中，把带有角、分的尾数丢掉或写错，查找方法需要与原始凭证逐一核对。

固定资产清理的会计核算案例演算

假设原值为A，累计折旧B，清理费用C，应交税费D，赔偿收入E(包括个人及保险)，出售收入为F，清理净损益为G，即 $G=F+E-A+B-C-D$

当 $G>0$ 时确认为营业外收入，反之则确认为营业外支出。

进行会计核算时，请按照以下顺序做会计分录：

1、固定资产转入固定资产清理

借：固定资产清理 A-B

 累计折旧 B

 贷：固定资产 A

2、支付清理费用时

借：固定资产清理 C

 贷：银行存款 C

3、确认相关税费

借：固定资产清理 D

 贷：应交税费 D

4、取得收入

借：银行存款 F

 贷：固定资产清理 F

5、取得赔偿收入

借：银行存款 E

 贷：固定资产清理 E

6、将“固定资产清理”余额结转到“营业外收入-处理非货币资产利得”或“营业外支出-处理非货币资产损失”科目。

举例说明：君合信公司期末有一台自动装订机因到使用年限，以1030元出售，该装订机原值10000元，已计提折旧9500元，残值500元。

1、将该固定资产转入固定资产清理科目

借：固定资产清理 500

 累计折旧 9500

 贷：固定资产 10000

2、出售取得1030元，按照规定应按3%征收率，减按2%缴纳增值税： $1030 \div 1.03 \times 2\% = 20$ 元（按实际情况计算）（不考虑缴纳税费的缴纳分录）

借：固定资产清理 20

 贷：应交税费-增值税 20

3、取得处理收入1030元

借：现金 1030

 贷：固定资产清理 1030

4、处置净损益=1030-10000+9500-20=510元（固定资产清理贷方余额），转入损益科目

借：固定资产清理 510

 贷：营业外收入-处理非货币资产利得 510

【纳税筹划】

纳税人不得不知的税收风险预警指标

一、增值税专用发票用量变动异常

- 1、计算公式：指标值=专票本月使用量-专票上月使用量。
- 2、问题指向：专票用量骤增，除正常业务变化外，可能有虚开现象。
- 3、预警：纳税人开具专票超过上月30%(含)并超过上月10份以上

检查重点：检查纳税人的购销合同是否真实，检查纳税人的生产经营情况是否与签订的合同情况相符并实地检查存货等。对于临时增量购买专用发票的还应重点审查其合同履行情况。

二、期末存货大于实收资本差异幅度异常

- 1、计算公式：纳税人期末存货额大于实收资本的比例。
- 2、问题指向：纳税人期末存货额大于实收资本，生产经营不正常，可能存在库存商品不真实，销售货物后未结转收入等问题。

检查重点：检查纳税人的“应付账款”、“其它应付款”“预收账款”以及短期借款、长期借款等科目期末贷方余额是否有大幅度的增加，对变化的原因进行询问并要求纳税人提供相应的举证资料，说明其资金的合法来源。

三、增值税一般纳税人税负变动异常

- 1、计算公式：
税负变动率=(本期税负-上期税负)/上期税负*100%；
税负=应纳税额/应税销售收入*100%。

2、问题指向：纳税人自身税负变化过大，可能存在账外经营、已实现纳税义务而未结转收入、取得进项税额不符合规定、享受税收优惠政策期间购进货物未取得可抵扣进项税额发票或虚开发票等问题。

- 3、预警值：±30%

检查重点：核实是否存在漏记、隐瞒或虚记收入的行为。检查固定资产抵扣是否合理、有无将外购的存货用于职工福利、个人消费、对外投资、捐赠等。

四、纳税人期末存货与当期累计收入差异幅度异常

- 1、计算公式：指标值=(期末存货-当期累计收入)/当期累计收入。
- 2、问题指向：正常生产经营的纳税人期末存货额与当期累计收入对比异常，可能存在库存商品不真实，销售货物后未结转收入等问题。
- 3、预警值：50%

检查重点：检查“库存商品”科目，并结合“预收账款”、“应收账款”、“其他应付款”等科目进行分析，如果“库存商品”科目余额大于“预收账款”、“应收账款”贷方余额、“应付账款”借方且长期挂账，可能存在少计收入问题。实地检查纳税人的存货是否真实，与原始凭证、账载数据是否一致。

五、进项税额大于进项税额控制额

1、计算公式：指标值=(本期进项税额/进项税额控制额-1)*100；

进项税额控制额=(本期期末存货金额-本期期初存货金额+本期主营业务收入成本)*本期外购货物税率+本期运费进项税额合计。

2、问题指向：纳税人申报进项税额与进项税额控制额进行比较，若申报进项税额大于进项税额控制额，则可能存在虚抵进项税额，应重点核查纳税人购进固定资产是否抵扣；用于非应税项目、免税项目、集体福利、个人消费的购进货物或应税劳务及非正常损失的购进货物是否按照规定做进项税额转出；是否存在取得虚开的专用发票和其他抵扣凭证问题。

3、预警值：10%

检查重点：“在建工程”、“固定资产”等科目判断是否存在将外购不符合抵扣标准的固定资产发生的进项税额申报抵扣，结合“营业外支出”、“待处理财产损益”等科目的变化，判断是否将存货损失转出进项税额；结合增值税申报表附表二分析运费、农产品等变化情况，判读是否虚假抵扣进项税额问题。

六、预收账款占销售收入 20%以上

1、计算公式：评估期预收账款余额/评估期全部销售收入。

2、问题指向：预收账款比例偏大，可能存在未及时确认销售收入行为。

3、预警：20%

检查重点：检查重点纳税人合同是否真实、款项是否真实入账。深入了解企业的行业规律判断其是否存在未及时确认销售收入的情况。

七、纳税人销售额变动率与应纳税额变动率弹性系数异常

1、计算公式：指标值=销售额变动率/应纳税额变动率；

销售额变动率=(本期销售额-上期销售额)/上期销售额；

应纳税额变动率=(本期应纳税额-上期应纳税额)/上期应纳税额。

2、问题指向：判断企业是否存在实现销售收入而不计提销项税额或扩大抵扣范围而多抵进项的问题。正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近1。若弹性系数>1且二者都为正数行业内纳税人可能存在本企业将自产产品或外购货物用于集体福利、在建工程等，不计收入或未做进项税额转出等问题；当弹性系数<1且二者都为负数可能存在上述问题；弹性系数小于1，二者都为正时，无问题；二者都为负时，可能存在上述问题；当弹性系数为负数，前者为正后者为负时，可能存在上述问题；后者为正前者为负时，无问题。

3、预警值：1

检查重点：核实“应收账款”、“应付账款”、“预付账款”、“在建工程”等明细账，并与主营业务收入、应纳税金明细核对，审核有无将收入长期挂往来账、少计销项税额以及多抵进项税等问题；审核进项税额抵扣凭证、检查有无将购进不符合抵扣标准固定资产、非应税项目、免税项目进行税额申报抵扣。

八、纳税人主营业务收入成本率异常

1、计算公式：指标值=(收入成本率-全市行业收入成本率)/全市行业收入成本率；收入成本率=主营业务成本/主营业务收入。

预警值：工业企业——20%，商业企业——10%

2、问题指向：主营业务收入成本率明显高于同行业平均水平的，应判断为异常，需查明纳税人有无多转成本或虚增成本。

九、进项税额变动率高于销项税额变动率

1、计算公式：指标值=(进项税额变动率-销项税额变动率)/销项税额变动率；进项税额变动率=(本期进项-上期进项)/上期进项；销项税额变动率=(本期销项-上期销项)/上期销项。

2、问题指向：纳税人进项税额变动率高于销项税额变动率，纳税人可能存在少计收入或虚抵进项税额，应重点核查纳税人购销业务是否真实，是否为享受税收优惠政策已满的纳税人。

3、预警值：10%

检查重点：检查购销业务是否真实，是否存在销售已实现，而收入却长期挂在“预收账款”、“应收账款”科目。是否存在虚假申报抵扣进项税问题。

十、纳税人主营业务收入费用率异常

1、计算公式：指标值=(主营业务收入费用率-全市平均主营业务收入费用率)/全市平均主营业务收入费用率*100；

主营业务收入费用率=本期期间费用/本期主营业务收入。

2、问题指向：主营业务收入费用率明显高于行业平均水平的，需要查明纳税人有无多提、多摊相关费用，有无将资本性支出一次性在当期列支。

检查重点：如“应付账款”、“其他应付账款”出现红字和“预收账款”期末大幅度增长等情况，应判断可能存在少计收入；对企业销售时间及开具发票的时间进行确认，并要求提供相应的举证资料。

十一、纳税人存货周转率与销售收入变动率弹性系数异常

1、计算公式：指标值=存货周转变动率÷销售收入变动率；

存货周转变动率=本期存货周转率÷上期存货周转率-1；

销售收入变动率=本期销售收入÷上期销售收入-1；

存货周转率=销售成本÷存货平均余额；

存货平均余额=(存货期初数+存货期末数)÷2。

2、问题指向：正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近1。

(1)当弹性系数大于1，且两者相差较大，两者都为正时，可能存在企业少报或瞒报收入问题；二者都为负时，无问题。

(2)弹性系数小于1，二者都为正时，无问题；二者都为负时，可能存在上述问题。

(3)当弹性系数为负数，前者为正后者为负时，可能存在上述问题；后者为正前者为负时，无问题。

3、预警值：1

检查重点：指标分析：在流动资产中，存货所占比重较大，存货的流动性将直接影响企业的流动比率。因此，必须特别重视对存货的分析。如存货周转率加快，而销售收入减少，可能存在隐瞒收入、虚增成本的问题。

十二、纳税人收入利润率异常

1、计算公式：指标值=(纳税人收入利润率-全市平均收入利润率)/全市平均收入利润率。

收入利润率=本期营业利润/本期主营业务收入。

2、问题指向：收入利润率明显低于行业平均水平的，应判断为异常，需要查明纳税人有无少列收入、多列支出；收入利润率明显高于行业平均水平的，也需要查明纳税人是否享受减免税优惠政策，有无利用免税企业转移利润。

十三、纳税人销售毛利率变动率与税负率变动率弹性系数异常

1、计算公式：指标值=毛利率变动率/税负变动率。

毛利率=(主营业务收入-主营业务成本)/主营业务收入。

毛利率变动率=(本期毛利率-基期毛利率)/基期毛利率。

税负=应纳税额/应税销售收入。

税负变动率=(本期税负-基期税负)/基期税负。

2、问题指向：判断企业是否存在实现销售收入而不计提销项税额或扩大抵扣范围而多抵进项的问题。正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近1。若弹性系数>1且二者都为正数行业内纳税人可能存在本企业将自产产品或外购货物用于集体福利、在建工程等，不计收入或未做进项税额转出等问题；当弹性系数<1且二者都为负数可能存在上述问题；弹性系数小于1，二者都为正时，无问题；二者都为负时，可能存在上述问题；当弹性系数为负数，前者为正后者为负时，可能存在上述问题；后者为正前者为负时，无问题。

3、预警值：1

检查重点：针对收入疑点，应实地核实原材料、半成品、包装物等购进、验收、入库、领用、周转等收发货登记相关记录；从供电部门调查实际用电量，测算单位产品能耗，检查企业的工资表和相关费用，推算实际生产能力；检查企业各开户银行的对账单，了解其资金流量，结合购销合同，分析材料购进及货物销售数量及价格；审核收款记录，将收款情况于开票情况进行核对，检查是否存在货物发出并已取得货款但未开发票未计提销项税的情况；针对多抵进项的疑点，应检查企业存货分配情况及“生产成本”、“制造费用”等借方发生额，是否将在建工程成本挤入生产成本、用于非应税项目；检查“经营费用”、“管理费用”等发生业务，是否存在将外购存货用于非应税项目、职工福利、个人消费等情况；检查农产品发票的开具、投售人资料、入库记录、款项支付等情况，结合历史或同行业单位定耗量，判断是否存在虚开问题。

十四、所得税申报收入与流转税申报收入差异

1、计算公式：指标值=流转税申报收入-所得税申报收入。

2、问题指向：所得税申报收入小于流转税申报收入，可能存在收入未申报等问题。

十五、农产品收购凭证抵扣进项占比

1、计算公式：农产品收购凭证抵扣进项占当期进项税额比例。

2、问题指向：纳税人可能存在取得虚开、虚假或不合规定的农产品收购凭证抵扣进项税额及虚列费用的问题。

3、预警：对纳税人取得农产品收购凭证抵扣进项占当期进项税额比例过高或月单笔抵扣进项超过20万元(含)情况进行监控。

检查重点：实地核实纳税人生产能力、库存商品的情况，核实其收购业务是否存在人为调节进项的情况，检查投售人、款项支付等情况的真实性。

十六、企业期末应收账款变动率与销售收入变动率弹性系数异常

1、计算公式：期末应收账款变动率=(本期应收账款期末值-上期应收账款期末值)/上期应收账款期末值。

销售收入变动率=(本期销售额-上期销售额)/上期销售额。

指标值=期末应收账款变动率/销售收入变动率。

2、问题指向：正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近1。

(1)当弹性系数大于1，两者都为正时，可能存在实现销售收入而不计提销项税额或扩大抵扣范围多抵进项税金的问题；二者都为负时，无问题。

(2)弹性系数小于1，二者都为正时，无问题；二者都为负时，可能存在上述问题。

(3)当弹性系数为负数，前者为正后者为负时，可能存在上述问题；后者为正前者为负时，无问题。

3、预警值：1

检查重点：检查纳税人“库存商品”、“产成品”、“应付账款”、“预收账款”和“其他应付款”等科目，详细了解业务内容，并提供相应的合同等举证资料；实地检查库存等。

十七、运费发票抵扣进项占比

1、计算公式：运费发票抵扣进项占当期进项税额比例。

2、问题指向：纳税人可能存在取得虚开、虚假或不合规定的运费发票抵扣进项税额及虚列费用的问题。

3、预警：对纳税人取得运费发票抵扣进项占当期进项税额比例10%或月单笔抵扣进项超过20万元(含)情况进行监控。

检查重点：实地核实纳税人生产能力、库存商品的情况，核实购进业务的真实性，对运费发票的里程、单价、行询问并判断其合理性，检查支付款项。

十八、消费税申报收入与增值税申报收入差异

1、计算公式：指标值=增值税申报收入-消费税申报收入。

2、问题指向：消费税申报收入小于增值税申报收入，可能存在增值税收入未申报缴纳消费税等问题。

十九、企业期末预收账款变动率与销售收入变动率弹性系数异常

1、计算公式：期末预收账款变动率=(本期预收账款期末值-上期预收账款期末值)/上期预收账款期末值。

销售收入变动率=(本期销售额-上期销售额)/上期销售额。

指标值=期末预收账款变动率/销售收入变动率。

2、问题指向：正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近1。

(1)当弹性系数大于1，两者都为正时，可能存在实现销售收入而不计提销项税额或扩大抵扣范围多抵进项税金的问题；二者都为负时，无问题。

(2)弹性系数小于1，二者都为正时，无问题；二者都为负时，可能存在上述问题。

(3)当弹性系数为负数，前者为正后者为负时，可能存在上述问题；后者为正前者为负时，无问题。

3、预警值：1

检查重点：检查“应付账款”、“预收账款”和“其他应付款”等科目的期初、期末数，实地检查企业的存货是否真实。

二十、纳税人期间费用变动率与主营业务收入变动率弹性系数异常

1、计算公式：指标值=纳税人期间费用变动率/主营业务收入变动率。

纳税人期间费用变动率=(本期期间费用期末值-上期期间费用期末值)/上期应收账款期末值。

主营业务收入变动率=(本期主营业务收入-上期主营业务收入)/上期主营业务收入。

2、问题指向：正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近1。

(1)当弹性系数大于1，且两者相差较大，两者都为正时，可能存在企业少报或瞒报收入以及多列成本费用等问题；二者都为负时，无问题。

(2)弹性系数小于1，二者都为正时，无问题；二者都为负时，可能存在上述问题。

3、预警值：1

检查重点：对业务招待费、广告费、业务宣传费等进行测算，是否超过扣除比例；是否存在将外购存货应于非应税项目、职工福利费、个人消费等情况，是否存在将自产的货物用于在建工程、分配股利、对外投资等视同销售的情况未计收入；检查在建工程、购买固定资产、投资等发生的利息支出是否进行了资本化。

二十一、纳税人主营业务收入变动率与主营业务利润变动率弹性系数异常

1、计算公式：主营业务收入变动率=(本期主营业务收入-上期主营业务收入)/上期主营业务收入。

主营业务利润变动率=(本期主营业务利润-上期主营业务利润)/上期主营业务利润

指标值=主营业务收入变动率/主营业务利润变动率。

2、问题指向：正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近1。

(1)当弹性系数大于1,且两者相差较大,两者都为正时,可能存在企业少报或瞒报收入以及多列成本费用等问题;二者都为负时,无问题。

(2)弹性系数小于1,二者都为正时,无问题;二者都为负时,可能存在上述问题。

(3)当弹性系数为负数,前者为正后者为负时,可能存在上述问题;后者为正前者为负时,无问题。

3、预警值:1

检查重点:检查纳税人以往年度申报表以及附表分析企业收入构成历史变动情况,如有异常,应结合“应付账款”、“预收账款”和“其他应付款”等科目的期初、期末数进行分析,如出现“应付账款”、“其他应付款”红字和“预收账款”期末大幅度增长等情况,应判断可能存在少计收入问题。

二十二、纳税人成本费用率异常

1、计算公式:指标值=(纳税人成本费用率-全市平均成本费用率)/全市平均成本费用率。

成本费用率=费用/成本。

2、问题指向:成本费用率明显高于行业平均水平,应判断为异常,需要查明纳税人有无多提、多摊相关费用,有无将资本性支出一次性在当期列支;成本费用率明显低于行业平均水平,也应判断为异常,需要查明纳税人有无多转成本或虚增成本。

检查重点:检查纳税人原材料结转方法是否发生改变,产成品于在产品之间的成本分配是否合理,是否将在建工程成本挤入。

二十三、纳税人流动资产变动率与主营业务收入变动率弹性系数异常

1、计算公式:指标值=期末流动资产变动率/销售收入变动率。

流动资产变动率=(本期流动资产期末值-上期流动资产期末值)/上期流动资产期末值。

销售收入变动率=(本期销售额-上期销售额)/上期销售额。

2、问题指向:正常情况下两者应基本同步增长,弹性系数应接近1。

(1)当弹性系数大于1,且两者相差较大,两者都为正时,可能存在企业少报或瞒报收入问题;二者都为负时,无问题。

(2)弹性系数小于1,二者都为正时,无问题;二者都为负时,可能存在上述问题。

(3)当弹性系数为负数,前者为正后者为负时,可能存在上述问题;后者为正前者为负时,无问题。

二十四、纳税人主营业务收入变动率与主营业务成本变动率弹性系数异常

1、计算公式:指标值=主营业务成本变动率/主营业务收入变动率。

主营业务收入变动率=(本期主营业务收入期末值-上期主营业务收入期末值)/上期主营业务收入期末值。

主营业务成本变动率=(本期主营业务成本期末值-上期主营业务成本期末值)/上期主营业务成本期末值。

2、问题指向：正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近 1。

(1)当弹性系数大于 1，且两者相差较大，两者都为正时，可能存在企业少报或瞒报收入问题或多列成本问题；二者都为负时，无问题。

(2)弹性系数小于 1，二者都为正时，无问题；二者都为负时，可能存在上述问题。

(3)当弹性系数为负数，前者为正后者为负时，可能存在上述问题；后者为正前者为负时，无问题。

二十五、纳税人固定资产变动率与销售收入变动率弹性系数异常

1、计算公式：指标值=固定资产变动率/销售收入变动率。

固定资产变动率=(本期固定资产期末值-上期固定资产期末值)/上期固定资产期末值。

销售收入变动率=(本期销售额-上期销售额)/上期销售额。

2、问题指向：正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近 1。

(1)当弹性系数大于 1，且两者相差较大，两者都为正时，可能存在企业少报或瞒报收入问题；二者都为负时，无问题。(2)弹性系数小于 1，二者都为正时，无问题；二者都为负时，可能存在上述问题；(3)当弹性系数为负数，前者为正后者为负时，可能存在上述问题；后者为正前者为负时，无问题。

3、预警：(1)弹性系数>1，且两者相差较大，两者都为正；(2)弹性系数<1且二者都为负数；(3)弹性系数为负数，且前者为正后者为负。

二十六、纳税人固定资产综合折旧率变动异常

1、计算公式：指标值=(本期综合折旧率-基期综合折旧率)÷基期综合折旧率×100%。

综合折旧率=固定资产折旧/固定资产原值。

2、问题指向：固定资产综合折旧变动率在 20%以上的，应判断为异常，需查明纳税人有无改变固定资产折旧方法，多提折旧。

3、预警值：20%。

二十七、高比例出口的亏损企业

1、计算公式：企业出口销售比例是否大于 50%且亏损。

2、问题指向：企业出口销售比例大于 50%且亏损的，可能存在外销定价偏低或多列成本、费用等问题。

3、预警：对出口销售比例大于 50%且亏损的企业进行监控。

二十八、纳税人营业外支出变动率与主营业务收入变动率弹性系数异常

1、计算公式：指标值=营业外支出变动率/主营业务收入变动率。

营业外支出变动率=(本期营业外支出-上期营业外支出)/上期营业外支出。

主营业务收入变动率=(本期主营业务收入-上期主营业务收入)/上期主营业务收入。

2、问题指向：正常情况下两者应基本同步增长，弹性系数应接近1。

(1)当弹性系数大于1，且两者相差较大，两者都为正时，可能存在企业少报或瞒报收入以及多列营业外支出等问题；二者都为负时，无问题。(2)弹性系数小于1，二者都为正时，无问题；二者都为负时，可能存在上述问题；(3)当弹性系数为负数，前者为正后者为负时，可能存在上述问题；后者为正前者为负时，无问题。

3、预警：(1)弹性系数 >1 ，且两者相差较大，两者都为正；(2)弹性系数 <1 且二者都为负数；(3)弹性系数为负数，且前者为正后者为负。

二十九、海关完税凭证抵扣进项占比

1、计算公式：海关完税凭证抵扣进项占当期进项税额比例。

2、问题指向：纳税人可能存在取得虚开、虚假或不合规定的海关完税凭证抵扣进项税额及虚列费用的问题。

3、预警：对纳税人取得海关完税凭证抵扣进项占当期进项税额比例过高或月单笔抵扣进项超过20万元(含)情况进行监控。

三十、纳税人无形资产综合摊销率变动异常

1、计算公式：指标值=(本期综合摊销率-基期综合摊销率)÷基期综合摊销率 $\times 100\%$ 。

综合摊销率=无形资产摊销/无形资产原值。

2、问题指向：无形资产综合摊销变动率在20%以上的，应判断为异常，需查明纳税人有无改变无形资产摊销方法，多摊无形资产。

企业如何利用融资租赁进行税收筹划

一、租赁的分类与税务处理

按照租赁资产所有权相关的风险和报酬是否转移分类，租赁分为融资租赁与经营租赁两种形式。

融资租赁是指本质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。所有权最终可能转移，也可能不转移。如果一项租赁实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬，那么该项租赁应分类为融资租赁。

对于融资租赁，其税务处理如下：

(1)融资租赁发生的租赁费不得直接扣除，承租方支付的手续费，以及安装交付使用后支付的利息等可在支付时直接扣除；

(2)融资租赁设备可以计提折旧并在税前扣除，而租赁费高于折旧的差额也可以税前扣除；

(3)租赁费通过举债支付，其利息可以在税前列支。

如果一项租赁实质上并没有转移与资产有关的全部风险和报酬，那么该项租赁应归类为经营租赁。所以，一项租赁归类为融资租赁还是经营租赁依赖于租赁的实质而不是合同的形式。

对于经营租赁，其涉税处理如下：

- (1) 可以避免因长期拥有设备而承担的负担和风险；
- (2) 支付的租金冲减企业的利润，减少应纳税所得额；
- (3) 当出租人和承租人同属一个大的利益集团时，租赁形式最终将会使该利益集团可以实现利润合理转移，这是典型的租赁节税效应。

二、租赁形式的选择

对于融资性租赁，由于会计处理要求确认租赁资产和租赁负债，作为一种表内筹资方式，会给承租人带来不利影响：由于企业债务金额上升，已获利息倍数、净利润率、资产收益率、股本收益率等指标就会下降，资产负债率就会上升。承租人一般不欢迎租赁合同被划分为融资租赁，那么如何才能规避呢？

《企业会计准则第21号——租赁》规定，对租赁的分类，应当全面考虑租赁期届满时租赁资产所有权是否转移、承租人是否有购买租赁资产的选择权、租赁期占租赁资产尚可使用年限的比例等因素；同时依据实质重于形式原则，考察与租赁资产所有权有关的风险和报酬是否转移，来具体区分融资租赁与经营租赁。一般在租赁合同中不要涉及资产所有权的转移和廉价购买权问题，或将租赁期设定为租赁资产有效经济年限的75%稍短一些即可，这样可以避免被认定为融资租赁。

下面通过几个例子来说明，企业怎样利用租赁来进行税务筹划。

【例1】某企业因生产需要购建一条生产线，该生产线价值400万元，折旧年限8年，残值10万元，企业采用直线法计提折旧。该固定资产每年为企业增加收入利润160万元。企业现有三种方案可供选择：（1）向租赁公司融资租赁该生产线，该生产线年租金80万元，租期6年，第六年结束时，企业贷款60万元（该银行贷款年息10%）购入此生产线，企业使用到第八年末，固定资产报废，残值10万元，无其他清理费用；（2）向其他企业经营租赁，年租金60万元，租期8年；（3）向银行贷款400万元购入此生产线，然后投入生产使用，使用8年固定资产报废，残值10万元，无其他清理费用。该银行贷款年息10%，分期付息，一次还本（每年末付息，第8年末还本），试分析哪一方案对企业有利。（企业所得税率为25%）

【已知： $(P/A, 10\%, 2) = 1.736$ ， $(P/A, 10\%, 5) = 3.791$ ， $(P/A, 10\%, 6) = 4.355$ ， $(P/A, 10\%, 7) = 4.868$ ， $(P/A, 10\%, 8) = 5.335$ ， $(P/F, 10\%, 6) = 0.564$ ， $(P/F, 10\%, 7) = 0.513$ ， $(P/F, 10\%, 8) = 0.467$ **】**

经营租赁：

第1~8年每年税前利润=160-60=100（万元）

第1~8年每年应交所得税=100×25%=25（万元）

第1~8年每年净利润=100-25=75（万元）

第1~8年每年净现金流量=75+0=75（万元）

第1~8年净现值=75×(P/A, 10%, 8)=75×5.335≈400.13（万元）

自行购入：

第0年净现金流量 = -400 (万元)

第1~8年每年利息费用 = $400 \times 10\% \times 1 = 40$ (万元)

第1~8年每年税前利润 = $160 - 40 = 120$ (万元)

第1~8年每年应交所得税 = $120 \times 25\% = 30$ (万元)

第1~8年每年净利润 = $120 - 30 = 90$ (万元)

第1~8年每年计提折旧 = $(400 - 10) \div 8 = 48.75$ (万元)

第1~7年每年净现金流量 = $90 + 48.75 = 138.75$ (万元)

第8年现金流量 = $138.75 + 10 = 148.75$ (万元)

第1~8年净现值 = $-400 + 138.75 \times (P/A, 10\%, 7) + 148.75 \times (P/F, 10\%, 8)$

$= -400 + 138.75 \times 4.868 + 148.75 \times 0.467 \approx 344.90$ (万元)

融资租赁: (假设此处简化核算, 不考虑实际利率法摊销)

第1~6年每年租金费用 = 80 (万元)

第1~6年每年税前利润 = $160 - 80 = 80$ (万元)

第1~6年每年应交所得税 = $80 \times 25\% = 20$ (万元) (假设不考虑所得税纳税调整)

第1~6年每年净利润 = $80 - 20 = 60$ (万元)

第1~8年每年计提折旧 = $(400 - 10) \div 8 = 48.75$ (万元)

第1~5年每年净现金流量 = $60 + 48.75 = 108.75$ (万元)

第6年现金流量 = $60 + 48.75 - 60 = 48.75$ (万元)

第7年现金流量 = $115.5 + 48.75 = 164.25$ (万元)

第8年现金流量 = $115.5 + 48.75 + 10 = 174.25$ (万元)

第1~8年净现值 = $108.75 \times (P/A, 10\%, 5) + 48.75 \times (P/F, 10\%, 6) + 164.25 \times (P/F, 10\%, 7) + 174.25 \times (P/F, 10\%, 8)$

$= 108.75 \times 3.791 + 48.75 \times 0.564 + 164.25 \times 0.513 + 174.25 \times 0.467$

$\approx 412.27 + 27.5 + 84.26 + 81.37 = 605.4$ (万元)

我们还可以得出如下数据:

经营租赁方案的应交所得税现值 = $25 \times 5.335 \approx 133.34$ 万元

自行购买方案的应交所得税现值 = $30 \times 5.335 \approx 160.05$ (万元)

融资租赁方案的应交所得税现值 = $20 \times 4.355 + 38.5 \times 1.736 \times 0.564$
 $= 87.1 + 37.7 \approx 124.8$ (万元)

通过上面的计算分析可知, 三个方案按净现值的大小排列为: 融资租赁、经营租赁、自行购买。究其原因, 经营租赁和融资租赁由于有避税作用, 而使企业的应纳所得税额低于企业自行购买方案的应纳所得税额, 使自行购买方案的净现值小于经营租赁和融资租赁方案的净现值, 而经营租赁方案的净现值小于融资租赁方案的净现值。当然, 从这里我们可以看出, 单独从避税这一因素来看, 融资租赁方案最优。而从我们所计算的净现值上也证明了这一结论。

【例2】昌达服装加工厂为增值税小规模纳税人, 适用税率为3%。该企业委

托宏昌商场为其代销某品牌的服装，该品牌服装出厂成本为每套200元。宏昌商场为增值税一般纳税人。在服装代销谈判中有下面两种方案。（1）昌达服装厂以每套400元的（含税）价格委托宏昌商场代销，而宏昌商场再以每套600元（含税）的价格对外销售，其进销差价即为代销手续费。预计宏昌商场每年销售此服装1000套。（2）宏昌商场与昌达服装厂签订柜台租赁合同，服装厂在商场自销服装，而租赁费就是方案（1）的进销差价。其他数据同方案（1）。试比较那一个方案对企业双方有利。

计算分析：

进销差价=1000×[600÷(1+17%) - 400]≈4728205.13（元）

方案（1）：

昌达服装厂应纳增值税=1000×(400÷(1+3%))×3%≈11650.49（元）

昌达服装厂应纳城建税及教育费附加=11650.49×(7%+3%)≈1165.05（元）

昌达服装厂收益=1000×400÷(1+3%) - 1000×200 - 1165.05≈187184.46（元）

宏昌商场应纳营业税=(1000×600÷(1+17%) - 1000×400)×5%≈5641.03（元）

宏昌商场应纳增值税=1000×600÷(1+17%)×17%≈87179.49（元）（因昌达服装厂不能开增值税发票，则宏昌商场无此项进项税额抵扣）

宏昌商场应纳城建税及教育费附加=(5641.03+87179.49)×(3%+7%)≈9282.05（元）

宏昌商场收益=1000×600÷(1+17%) - 1000×400 - 9282.05 - 5641.03≈97897.43（元）

方案（2）：

昌达服装厂应纳增值税=1000×(600÷(1+3%))×3%≈17475.73（元）

昌达服装厂应纳城建税及教育费附加=17475.73×(7%+3%)≈1747.57（元）

昌达服装厂收益=1000×600÷(1+3%) - 1000×200 - 1000×(600÷(1+17%) - 400) - 1747.57=267956.19（元）

宏昌商场应纳营业税=(1000×600÷(1+17%) - 1000×400)×5%≈5641.03（元）宏昌商场不纳增值税，只按进销差价缴纳营业税和城建及教育费附加。

宏昌商场应纳城建税及教育费附加=5641.03×(3%+7%)≈564.1（元）

宏昌商场收益=(1000×600÷(1+17%) - 1000×400) - 5641.03 - 564.1≈106615.38（元）

比较以上两个方案可得如下结论：

1. 昌达服装厂方案（2）的收益为267956.19元大于方案（1）的187184.46元，宏昌商场方案（2）的收益为106615.38元大于方案（1）的97897.43元。

2. 昌达服装厂方案（1）的应纳税额为11650.49+1165.05=12815.54（元），方案（2）的应纳税额为17475.73+1747.57=19223.3（元）。

宏昌商场方案（1）的应纳税额为5641.03+87179.49+9282.05=102102.57

(元)，方案(2)的应纳税额为 $5641.03+564.1=6205.13$ (元)。

3. 方案(1)的昌达服装厂和宏昌商场共应纳税额合计为 $12815.54+102102.57=114918.11$ (元)，方案(2)的昌达服装厂和宏昌商场共应纳税额合计为 $6205.13+19223.3=25428.43$ (元)

4. 方案(1)比方案(2)合计多交税款 $=114918.11-25428.43=89489.68$ (元)，方案(1)比方案(2)合计少获得收益 $=(106615.38+267956.19)-(97897.43+187184.46)=89489.68$ (元)，实际上，企业利用上述方案(2)就可以把依法少缴纳的税款转化为企业双方的收益。

对不征税收入的相关税收规定有哪些

一、根据《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第63号)第七条规定：“收入总额中的下列收入为不征税收入：

- (一) 财政拨款；
- (二) 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；
- (三) 国务院规定的其他不征税收入。”

二、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512号)第二十六条规定：“企业所得税法第七条第(一)项所称财政拨款，是指各级人民政府对纳入预算管理事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

企业所得税法第七条第(二)项所称行政事业性收费，是指依照有关规定，按照国务院规定程序批准，在实施社会公共管理，以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务过程中，向特定对象收取并纳入财政管理的费用。

企业所得税法第七条第(二)项所称政府性基金，是指企业依照法律、行政法规等有关规定，代政府收取的具有专项用途的财政资金。

企业所得税法第七条第(三)项所称国务院规定的其他不征税收入，是指企业取得的，由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。”

三、根据《财政部 国家税务总局关于财政性资金 行政事业性收费 政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税〔2008〕151号)规定：

“一、财政性资金

(一) 企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。

(二) 对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

(三) 纳入预算管理事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，准予作为不征税收入，

在计算应纳税所得额时从收入总额中减除，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

本条所称财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款；所称国家投资，是指国家以投资者身份投入企业、并按有关规定相应增加企业实收资本（股本）的直接投资。

二、关于政府性基金和行政事业性收费

（一）企业按照规定缴纳的、由国务院或财政部批准设立的政府性基金以及由国务院和省、自治区、直辖市人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费，准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业缴纳的不符合上述审批管理权限设立的基金、收费，不得在计算应纳税所得额时扣除。

（二）企业收取的各种基金、收费，应计入企业当年收入总额。

（三）对企业依照法律、法规及国务院有关规定收取并上缴财政的政府性基金和行政事业性收费，准予作为不征税收入，于上缴财政的当年在计算应纳税所得额时从收入总额中减除；未上缴财政的部分，不得从收入总额中减除。”

四、根据《财政部 国家税务总局关于全国社会保障基金有关企业所得税问题的通知》（财税〔2008〕136号）规定：“一、对社保基金理事会、社保基金投资管理人管理的社保基金银行存款利息收入，社保基金从证券市场中取得的收入，包括买卖证券投资基金、股票、债券的差价收入，证券投资基金红利收入，股票的股息、红利收入，债券的利息收入及产业投资基金收益、信托投资收益等其他投资收入，作为企业所得税不征税收入。”

五、根据《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）规定：

“一、企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

（一）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；

（二）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；

（三）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

二、根据实施条例第二十八条的规定，上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。”

【热点咨询】

关联企业广告费宣传费能否分摊扣除

提问：

我公司有多家关联企业，为其发生的广告费和业务宣传费，是否可以分摊扣除呢？

解答：

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

另外，根据《财政部国家税务总局关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知》（财税[2012]48号）的规定：

自2011年1月1日起至2015年12月31日止，对签订广告费和业务宣传费分摊协议（以下简称分摊协议）的关联企业，其中一方发生的不超过当年销售（营业）收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除，也可以将其中的部分或全部按照分摊协议归集至另一方扣除。

另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时，可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

主营业务变更如何进行年终纳税申报

提问：

企业所得税由地税管理，现将主营业务变更为增值税业务，那么年终汇算清缴应在地税还是国税部门办理？

解答：

根据《国家税务总局关于调整新增企业所得税征管范围问题的通知》（国税发〔2008〕120号）第二条第四项规定：

既缴纳增值税又缴纳营业税的企业，原则上按照其税务登记时自行申报的主营业务应缴纳的流转税税种确定征管归属；

企业税务登记时无法确定主营业务的，一般以工商登记注明的第一项业务为准；一经确定，原则上不再调整。

因此，企业主营业务的变更并不改变企业所得税的管理税务机关，企业所得税年终汇算清缴还是在地税部门办理。

公益性捐赠要取得什么票据才能扣除

提问：

企业通过公益性社会团体发生的捐赠，要取得什么票据，才能按规定在企业所得税前扣除？

解答：

根据《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的补充通知》（财税[2010]45号）的规定，对于通过公益性社会团体发生的公益性捐赠支出，企业或个人应提供省级以上（含省级）财政部门印制并加盖接受捐赠单位印章的公益性捐赠票据，或加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联，方可按规定进行税前扣除。

员工年终购物卡等福利如何扣缴个税

提问：

我企业计划年底前为员工发放购物卡等福利，请问如何扣缴个人所得税？

解答：

根据《个人所得税法实施条例》规定，工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

个人取得的应纳税所得，包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。所得为实物的，应当按照取得的凭证上所注明的价格计算应纳税所得额；无凭证的实物或者凭证上所注明的价格明显偏低的，参照市场价格核定应纳税所得额。所得为有价证券的，根据票面价格和市场价格核定应纳税所得额。所得为其他形式的经济利益的，参照市场价格核定应纳税所得额。

因此，年终单位以实物、购物卡等形式发放给员工的福利，按规定需要合并工资、薪金所得扣缴员工的个人所得税。

企业发生存货损失如何进行申报处理

提问：

我公司是一家商业零售企业，请问如何扣除经营活动的存货损失？

解答：

根据《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）的规定，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。

商业零售企业存货因风、火、雷、震等自然灾害，仓储、运输失事，重大案件等非正常因素形成的损失，为存货非正常损失，应当以专项申报形式进行企业所得税纳税申报。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。本公告适用于2013年度及以后年度企业所得税纳税申报。

产权归业主地下停车场费用能否扣除

提问：

房地产开发企业开发建造地下停车场（库），建成后产权属于全体业主所有，其成本、费用是否可以计入土地增值税扣除项目扣除？

解答：

根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）第四条第三项规定，房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场（库）、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通讯等公共设施，其建成后产权属于全体业主所有的，其成本、费用可以扣除。

因此，房地产开发企业开发建造地下停车场（库），建成后产权属于全体业主所有的地下停车场库，其成本、费用可以计入土地增值税扣除项目扣除。

查账征收小微企业如何申报所得税

提问：

公司为2013年应纳税所得额低于10万元的查账征收小型微利企业，请问2014年企业所得税季度如何申报？

解答：

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

另外，根据《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，符合规定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。

【专家视点】

有形动产融资租赁税政解读及应用

侯凯/文

有形动产融资租赁，是指具有融资性质和所有权转移特点的可有形动产租赁业务活动。本文结合案例对现行税收政策进行分析，引导融资租赁企业充分利用现阶段有利的“营改增”税收政策进行税收筹划和业务规划。

一、有形动产融资租赁税收政策的演变

根据《营业税改征增值税试点方案》（财税[2011]110号），有形动产租赁纳入“营改增”试点，2013年8月1日起进一步扩大至全国试点。试点以来，融资租赁企业由于由原来缴纳5%的营业税转为缴纳17%的增值税，普遍缺少进项抵扣额，造成企业税负普遍提高，而增值税超三返还政策因各种争议又迟迟未能落实；同时，还面临着国家税务总局公告[2010]第13号中售后回租业务税收政策如何延续等诸多问题，影响了融资租赁业务发展，尤其自全国营改增试点以来，有形动产售后回租业务几乎处于停滞状态。

2014年1月1日起，有形动产融资租赁“营改增”政策基本理顺，预计未来3~5年融资租赁业务进入持续、快速增长期。因为2013年12月，财政部、国家税务总局联合发布《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）和《关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税试点有关政策的补充通知》（财税[2013]121号），对几个突出问题进行了明确。虽然就售后回租本金是否开票、开何种票等还存在争议，但明确了售后回租本金不再缴纳增值税等核心问题，从实质上清除了业务发展的障碍。

根据上述有形动产融资租赁政策演变分析，截止目前，依然有效的有形动产融资租赁“营改增”税收政策主要有三个，即国家税务总局公告[2010]第13号、财税[2013]106号和财税[2013]121号。

给予融资租赁行业的税收优惠政策主要有两个：一是差额确认销售收入政策，即，融资租赁企业提供有形动产融资服务，允许扣除对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息等以后的余额为销售额；二是增值税超三返还政策，即，融资租赁企业提供有形动产融资租赁服务，在2015年12月31日前，对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。

但是，超三返还政策中规定增值税实际税负，是指纳税人当期提供应税服务实际缴纳的增值税额占纳税人当期提供应税服务取得的全部价款和价外费用的比例，由于融资租赁企业的全部价款中包括“租赁本金”，融资租赁企业增值税实际税负超过3%的可能性极小，超三返还政策形同虚设。因此，融资租赁实务工作中，最有价值的税收优惠政策是差额确认销售收入政策。

二、现阶段有形动产融资租赁税收优惠要点

依据现行税法,差额确认销售收入政策是融资租赁企业最有价值的税收优惠政策(实务操作中,就是将融资租赁业务借款产生利息的一部分视同进项税额抵扣)。即使融资租赁企业以相当于自身融资成本的租赁收益率(不含税)向承租人提供融资租赁服务,在售后回租模式下仍可获得相当于融资成本14.23%的毛利空间;即使在“出租人先行全额承担购入租赁设备增值税进项税款”直租业务模式下,仍可达到盈亏平衡。同时,从承租人角度,在融资成本相同的情况下,承租人从银行取得的是营业税票,不能抵扣,而从融资租赁企业取得是增值税专用发票,可以抵减销项税额,少交增值税附加,实际融资成本相当于在原融资成本基础上下浮2.04%;而在“出租人先行全额承担购入租赁设备增值税进项税款”直租业务模式下,实际融资成本相当于在原融资成本基础上下浮16.27%。因此,选择与融资租赁企业合作更优。

可见,由于差额确认销售收入政策和增值税可抵扣的共同影响,一笔平进平出售后回租业务,可以为租赁合同双方带来相当于融资成本16.27%的毛利,因此,该项税收优惠政策提高了融资租赁企业的议价能力。

三、利用现阶段税收优惠进行税收筹划

基于以上分析,现将该行业进行税收筹划的机会,结合案例说明如下:

(一) 贷款平进平出开展融资租赁售后回租业务

2014年1月1日,A融资租赁公司向银行融资1亿元,贷款期限1年,贷款年利率6%,年末一次还本付息1.06亿元,并于当日与B电厂签订1亿元售后回租合同,约定租赁年收益率6%(不含税),租赁期限1年,年末一次支付租赁本金和租息1.06亿元。假定增值税率17%,增值税附加12%。不考虑其他因素。

1.从出租人角度,A融资租赁公司取得年利率6%的借款融资,以6%的租赁收益率(不含税)向承租人提供融资租赁服务,平进平出,但由于租赁公司借款利息600万元中的87.18万元可以视同进项税抵减销项税,实际列支在财务费用中的利息减少为512.82万元,获得了相当于6%下浮14.23%的毛利空间(参见表1)。

表1:出租人平进平出毛利状况分析

单位:万元

| 序号 | 项目 | 数字关系 | 出租人 |
|----|-------------|-------------------|--------|
| 1 | 利息收入 | A | 600.00 |
| | 产生销项税 | $B=A \times 17\%$ | 102.00 |
| 2 | 支付银行利息 | $C=D+E$ | 600.00 |
| | 其中:财务费用列支 | D | 512.82 |
| | 视同进项税 | $E=D \times 17\%$ | 87.18 |
| 3 | 应交纳增值税 | $F=B-E$ | 14.82 |
| 4 | 应交纳附加费(12%) | $G=F \times 12\%$ | 1.78 |

| | | | |
|---|---------|-----------|--------|
| 5 | 出租人实际成本 | $H=D+G$ | 514.60 |
| 6 | 项目毛利 | $I=A-D-G$ | 85.40 |

2. 从承租人角度, 融资成本相同时, 承租人从银行取得的是营业税票, 不能抵扣, 而从融资租赁企业取得是增值税专用发票, 可以抵减销项税额, 少交增值税附加。因此, 选择与融资租赁企业合作更优。本例中, 名义贷款利率和租赁利率都是6%, 但若与A租赁公司合作, 实际利率为5.8776%, 相当于在6%基础上下浮了2.04% (参见表2)。

表2: 承租人银行贷款与平进平出融资租赁比较分析 单位: 万元

| 序号 | 承租人 | 银行贷款融资 | 租赁公司融资 |
|----|------------|----------|----------|
| 1 | 融资额 | 10000.00 | 10000.00 |
| 2 | 支付财务费用 | 600.00 | 600.00 |
| 3 | 支付进项税 | | 102.00 |
| 4 | 少交增值税 | | -102.00 |
| 5 | 少交附加税(12%) | | -12.24 |
| 6 | 实际融资成本 | 600.00 | 587.76 |
| 7 | 实际利率 | 6.00% | 5.8776% |
| 8 | 降幅 | 0% | 2.04% |

(二) “出租人先行全额承担购入租赁设备增值税进项税款”的融资租赁直租业务

2014年1月1日, A融资租赁公司向银行融资1亿元, 贷款期限1年, 贷款年利率6%, 年末一次还本付息1.06亿元, 并于当日向厂商M购入租赁设备1亿元(不含税), 与B电厂签订1亿元直租合同, 约定租赁年收益率6%(不含税), 租赁期限1年, 年末一次支付租赁本金和利息1.06亿元。双方约定, A租赁公司先行垫支采购租赁设备支付进项税款1700万元, 直至合同履行完毕。假定增值税率17%, 每年末清算一次增值税, 增值税附加12%, 不考虑其他因素。

1. 从承租人角度, 与A租赁公司合作, 既获得了案例(一)的好处, 又节约了自行购置设备需垫增值税进项税款的资金成本, “营改增”的全部优惠全部由承租人享受, 相当于在6%基础上下浮了16.27% (参见表3)。

表3: “出租人先行全额承担税款”直租业务承租人融资成本分析 单位: 万元

| 序号 | 承租人 | 银行贷款融资 | 租赁公司融资 |
|----|--------|----------|----------|
| 1 | 融资额 | 11700.00 | 11700.00 |
| 2 | 支付财务费用 | 702.00 | 600.00 |
| 3 | 支付进项税 | | 102.00 |

| | | | |
|---|------------|--------|---------|
| 4 | 少交增值税 | | -102.00 |
| 5 | 少交附加税(12%) | | -12.24 |
| 6 | 实际融资成本 | 702.00 | 587.76 |
| 7 | 实际利率 | 6.00% | 5.0236% |
| 8 | 降幅 | 0% | 16.27% |

注：承租人从租赁公司实际融资额 11700 万元，只是其中 1700 万元由租赁公司（出租人）垫付了资金成本。

2. 从出租人角度，这种业务模式虽然给予了承租人最大限度的让利，仍可达到盈亏平衡（参见表 4）。

表 4：“出租人先行全额承担税款”直租业务出租人毛利分析 单位：万元

| 序号 | 项目 | 数字关系 | 出租人 |
|----|-------------|-------------------|--------|
| 1 | 利息收入 | A | 600.00 |
| | 产生销项税 | $B=A \times 17\%$ | 102.00 |
| 2 | 支付银行利息 | $C=D+E$ | 702.00 |
| | 其中：财务费用列支 | D | 600.00 |
| | 视同进项税 | $E=D \times 17\%$ | 102.00 |
| 3 | 应交纳增值税 | $F=B-E$ | 0 |
| 4 | 应交纳附加费(12%) | $G=F \times 12\%$ | 0 |
| 5 | 出租人实际成本 | $H=D+G$ | 600.00 |
| 6 | 项目毛利 | $I=A-D-G$ | 0 |

职场人士提加薪须谨慎十大误区

国际著名的高级职业教练赫尔曼（Rob Hellmann）提出，想要加薪的人士要稳妥的达到目的，千万别走进以下误区：

1、不要削减预算时提出要求

如果公司上下都在削减开支，你还是走进老板的办公室要求加薪，就会显得很傻。赫尔曼说，“在你提出要求之前，先换位思考一下。如果你的老板需要削减大量开支，那么，这就会变成一个问题。”

2、当你工作状态不佳时不要提出加薪要求

“你需要努力向你的老板证明的是，你在市场上的价值是多少，且这些数目超出你现在的薪水。如果你刚刚搞砸了一件事情，你就证明不了这一点，”赫尔曼说，“把握好时机，让他们看到你的工作表现是一流且值得加薪的。”

3、当老板忙不过来时不要提出加薪要求

如果经理已经心力交瘁，你的要求十之八九会被视为节外生枝，而不是他（她）乐意接受的任务。找准一个老板任务清闲、心情不错的时候，并确保预约了时间，那么他（她）不会认为你太过唐突。这些因素看上去可能并不起眼，但却可以让你占据先机。

4、不要抱怨或发牢骚

不要提你上次加薪还是什么时候，你的工作负担有多重，或者其他让你不满的地方。“想要加薪，做功课是你的好帮手。你的论据要基于事实，不能总是‘我，我，我’，而应该是‘情况就是这样’。这不是什么个人恩怨，” 赫尔曼说。

5、不要把你的私生活搬出来

如果你提出要求的动机之一是，比如，孩子快要出生了，或者想要为房子的首付款存钱，又或者没有足够的钱去旅行……还是不提为妙。这种依据自己生活需求获得加薪的想法是非常可笑的，而这正是你的上级主管对此的看法。

6、不要觉得加薪理所当然

乖乖上了一年班不会让你获得加薪，完成了所有的工作任务也不会。这些都是公司对你的起码要求，还不构成加薪的必要条件。将你在前几个月或者上一年完成的业绩一一记录下来，作为你超预期表现，或超越所在级别工作要求的论据，这样就能让你有理有据。

7、不要和雇主对着干

不要因为你的薪水低于预期而摆出一副忿忿不平的样子，千万不要要挟说不加薪就离职。这十之八九会让你获得加薪的机会降至零。当你开始谈判的时候，先解释你是有多么喜欢在这家公司工作，它给你提供了多少成长的机遇，以及你多么愿意继续帮助公司实现它的目标。然后，把你的要求包装成为一种“双赢”。你可以说愿意承担更多的工作，从而让你的老板更有可能考虑给你加薪。

8、不要抛出你的预期数目

很多谈判专家都建议不要做最先报出一个明确价码的那一方，某种程度上是因为，如果你这么做了，那么你的加薪幅度的上限就此敲定，你最终的加薪幅度基本上就小于这个数字了。所以在被问及你预期薪水的时候，最好将球踢还给对方，只说，想看看公司愿意出多少。

不过，如果你的上级不停地问你，那就抛出一个比你预期再高一点的数字，不过不要高到太离谱。如果你在做功课的时候发现，你的薪水低于平均水平，而工作表现却优于同级职位，那么试试工资范围的上限也不算过分——即便这相对你当前的薪资存在很大的增幅。只要论据充足，不妨大胆一试。

9、还不准备跳槽时，不要以下家的要约作为要挟

在加薪谈判中，最忌讳提到下家。如果你的经理就是其中之一，他可能会感觉受到冒犯，因为你背着他做事而感到沮丧，并质疑你的忠诚度，除非你确实不介意离开这家公司，否则别提下家。

10、不能很好地应对被拒绝

如果你的要求得不到满足，不要忿忿不平。它最终会伤害你。“在你的职业生涯中，有50%的成功来自于你在工作中的出色表现，而另外的50%则来自于你的人际关系，”赫尔曼说，“保持良好的人际关系总是对你有利的——即便你遭遇了不公平待遇。如果真是这样，你可以采取必要的步骤，但要留有后路。”

基于会计责任的企业奇异税负控制

王德利 王树锋/文

在企业经济活动中，并非所有资金流动都能产生税收。税务机关判定纳税人是否发生和履行纳税义务，均以其账面记录经济信息为依据。当某些经济活动没有产生税收关系，由于会计确认、归集、核算和记录超越会计准则规范，就会不自觉地粘连税收关系，一旦税务检查发现，便要求起补缴税款和滞纳金甚至遭遇罚款。这种离奇地核算承担的异常税负，我们称之为“奇异税负”。

本文针对会计在经济核算和业务处理过程中经常出现非涉税业务承受纳税义务的客观实际，采用类比分析、判断推理、归纳总结等方法，描述了税负与奇异税负的涵义和特征，深入剖析了形成奇异税负的会计责任，总结了企业奇异税负现象的表现及危害，并有针对性地提出了控制奇异税负的策略。

一、奇异税负的涵义

（一）奇异税负的涵义

所谓“奇异税负”，即指由于会计对企业发生的奇特业务处理失误和错误，而在法定义务之外非情愿地缴纳税款形成的异常经济负担。也可说是会计将纳税人发生的非税经济事项在账面上离奇地核算成纳税义务活动而使纳税人在法定纳税义务之外异常承担的税负。奇异税负是企业纳税风险的结果体现。

（二）奇异税负的特征

与正常税负相比，奇异税负具有主观性、非正常性和责任单一性等特征。首先，奇异税负是会计对特定业务进行非正常的离奇操作造成的，虽然并不情愿纳税甚至抵触纳税，但异常税源的产生却具有纳税人的主观故意性，纳税人职能自食其果；其次，奇异税负是法定纳税义务之外的客观实在，属于超越法定纳税标准的“附捐”，它绝非企业经济价值创造税收能力的反映，因此不能成为衡量纳税人税收贡献的经济指标，也不是评价纳税人正确履行纳税义务的财政指标；其次，奇异税负是企业单方操作错误或失误造成的风险结果，同税务执法责任毫不相干，纳税人对税务查处只能无条件地遵从。

（三）奇异税负不是冤枉税

分析表明，奇异税负不同于纳“冤枉税”。冤枉税是由于税务机关错判企业经济活动范围、性质、特征以及会计核算结果，而强制错征税款造成企业超过法定义务形成的额外支付。换言之，“冤枉税”的构成前提是征税权一方过度强制纳税义务方在法定义务之外多支付的税款，具有主体分离性。而奇异税务则是纳税义务方自行将非税经济活动误判为应税义务活动却没有自觉履行纳税义务，税

务机关执行的对账面发生的现实纳税义务履行的督促。所以，奇异税负是纳税人单方造成的，具有责任主体与义务主体的同一性。

二、奇异税负的表现及危害

（一）误判业务范围和性质导致多纳税或被查补税款

奇异税负多发生在免税企业。这类企业因部分或全部生产经营项目享受免税，会计最容易忽略税收法律制度研究应用。一旦发生某些应税项目，会计很容易按照免税业务的惯性思维进行核算处理，造成少纳税未纳税甚至偷税。同时，企业发生的一些非税事项业务，也习惯地按照免税思路进行简单的职业判断进行核算处理，从而掩埋下纳税风险，一旦遇到税务检查，便产生奇异税负，给企业造成不应有的巨大经济损失。

比如国有农场依税法规定免征农业生产的增值税和企业所得税，则农场会计已经养成了核算收入直接结转本年利润整个过程无需考虑计税的专业习惯。当农场发生了本应记入“专项应付款”等科目的国拨公共事业性经费，会计却见钱眼红地计入到“营业外收入”或者“递延收益”（实际使用后分期转入营业外收入）账户；再如旅游企业在收到游客费用后本应记入“预收账款”科目，但会计却直接记入到“主营业务收入”账户。

既然会计自身确认了收入，就意味着纳税义务同步发生，应该计税。由于会计是一种没有考虑纳税风险的专业误判，在进行核算过程中根本没有考虑税收粘连，所以账面不会计税。而税务检查时发现，企业必须补缴税款和滞纳金。

（二）混淆经济交易与财务事项造成错纳税甚至遭遇罚款

对会计而言，经济交易都属于纳税业务，即使享受免税企业也需要计提税金并进行纳税申报。但财务事项很多是不需要纳税的。如企业无偿代购业务，就是典型的财务事项。企业收到代购资金应做“借银行存款，贷其他应付款或应付账款”处理，支付采购款实施采购则做相反科目冲销处理（发票开具和收货均为委托方）。显然，这是同纳税毫不相干的财务事项。

但很多会计在将资金同企业自行采购资金“捆绑支付”时，却统一使用反映企业资产的“预付账款”科目处理；在货物运达后入库代管则进一步做“借原材料等，贷预付账款”，当委托方提或时却做出“借其他应付款或预付账款，贷原材料等”账务处理。显然，会计账面显示了“以物抵债”的经济内容，符合增值税法中关于“视同销售货物计税”的规定。

根据税务检查经验做法，只要账目记录内容表明了纳税义务发生，会计账面提税未交税应认定为“欠税”，但会计账面没提税则一律认定为偷税。所以，上述业务如遇税务检查，要求企业补交税款和滞纳金在所难免，严重的还要面临按应补缴税款50%的罚款处理。

（三）业务审核不细税法条款学习不到位而致使纳税重复

1. 税款错缴账户重叠支付税金

我国税收管理制度规定征、管、查“三分离”，基层征收（分局、所）、税政管理（局）、税务稽查局都有独立的税收职能和任务，也都设有独立的收缴税

款账户。有些纳税人特别是会计力量薄弱的民营企业，不认真核实相关税收管理主体的账户和账号信息，常将纳税检查要求补缴税款等缴入征收局账户现象。

2. 曲解税法条款反复计税

有些企业财务人员对税法条款内容的实质性内涵认识肤浅，如增值税法规定计税的“价外费用”中的“延期付款利息”，仅限于纳税人对购买货物、接受劳务和应税服务的债务人追索交易欠款的利息。如果是对外拆借资金收取利息则属于融资行为，应依照金融业税目缴纳营业税。但部分会计曲解税法名词含义，将之计入销售额核算增值税，甚至两税重复缴纳。

(四) 会计不测算企业税负，盲目申报缴纳

部分企业会计仅凭个人经验，核算出多少应交税金就申报多少，感觉没有税金的业务就依照会计准则处理后就高枕无忧了；觉得交的多就设法隐瞒收入偷税，否则就如数缴纳。无视自己在同行业中的税负地位高低，或者不熟悉测算税负的方法，于是使涉税活动陷入盲目和被动。

三、企业奇异税负的控制策略

(一) 认真判定经济业务的税收粘连

免税企业会计应认真把握免税项目范围。凡不涉及进出口业务在国内从事生产经营企业，享受减免税往往都有一定范围和期限，会计应严格把握税与非税项目、免税与征税项目的界限范围，坚持按要求在账面分别核算各自的会计要素指标。对于每年都要发生有规律性的业务，要形成专门的核算模式和办法，以便于每年发生该类业务时都按照固定程式正确操作；对于新发生的特别业务，要认真分析其是否属于单位业务及是否符合免税要求，必要时请教税务专家学者，弄清其业务类别、属性和正确的会计核算及账务处理方式方法。

此外，税收政策规定财政拨款不征收增值税和营业税，如果企业获得财政专项资金，务须严格执行相关文件对会计核算的专门规定如“分别核算”等要求。会计要正确认识分别核算是指专项建设资金运动，要同记录单位日常生产经营资金运动分别开来，进行单独核算。

一般说来，国家给予的财政补贴、补助或补偿资金，要求企业通过常规会计科目如“营业外收入”、“递延收益”等相关科目设立专门明细账户进行核算；如果属于国家拨款建设且其成果转入国有资产项目的建设资金，要求企业设立“专项应付款”科目进行核算；如果是国家拨款要求企业代政府建设项目且产权直接划归国家的项目，以及国家资助、补助给其他单位或个人的特定建设项目而要求由企业代管、代存、代付的资金，如“危房改造资金”、“泥草房改造资金”等，则要求企业应“分账核算”，即要求企业会计单独设立账套，专门核算该资金的代收、代存、代管、代付业务。这样，确保该资金与企业经营周转金或资本金“泾渭分明”，不发生任何国家税收粘连关系。

(二) 正确区分经济交易和财务事项

在实际工作中，会计要严格区分反映经济交易和财务事项的会计科目使用。譬如反映企业债权债务情况的往来科目中，其他应收款、其他应付款、应付职工

薪酬、应交税费和企业自设的暂存款、暂付款和内部往来等，就是典型的反映财务事项科目；而预付账款、应收账款、预收账款、应付账款等，则应属于专门反映购销交易的会计科目。

如果企业发生的经济业务符合并使用了反映财务事项的科目，一般不会发生纳税义务，会计就可以高枕无忧了；但是，如果会计账面上出现了反映交易业务的科目，企业就应该计提和申报缴纳税金。所以，会计实践中要特别审慎地确认经济活动类别，冷静考虑会计科目性质的选择与应用，宁可使交易业务串用反映财务事项科目，绝不使财务事项误用交易科目。需说明，上述理论划分并非绝对的，如果遇到会计准则或制度有专门规定，则应遵守相关规定。

（三）端正职业态度努力学习税收法律知识

纳税人特别是负责办税业务的财务人员，要特别注重处理好税企关系，通过日常业务接触了解熟悉税务征管关系，掌握税务执法动态和空白，既方便申报缴纳税款和正确处理纳税检查事项，又有助于企业纳税筹划。

同时，深刻认识到每一次疏忽都可能埋下纳税风险，每一种纳税风险都迟早表现出不应有的经济损失。为此要以职业研究态度和风险防控心理对待每一项业务，同时企业要让会计人员积极参加各种涉税业务培训和学习辅导活动，并结合自己工作经历踊跃提出问题，以便寻求客观解决的途径和办法。

（四）积极测定企业税负并争取地方优惠

1. 测定税负的主体及目的

税负应是征纳双方共同关注的问题，也是控制企业奇异税负的重要措施。首先，负责具体征收工作的基层税务分局要按其当年实际入库增值税额与当年应税收入（不含税）的比例，定期测算辖区各企业税负。

当企业税负过低，税务机关将为企业下发《质询函》，要求企业做出书面解释。如果税务机关不能被认可和接受纳税人的解释说明，将启动纳税评估或税务检查程序；对税负始终偏高的企业，税务机关将为企业提出一定纳税建议，或直接给予这类企业制定扶持优惠政策；其次，纳税人尤其要经常测定各类税负指标，这也是对会计责任的考评依据。

通过定期测算单一税负指标和总体税负指标并于同类企业比较，掌握自己在同类企业中的税负水平和地位；还要设法掌握税务机关测算的行业税负水平信息，以采取有针对性的纳税筹划工作，力争使企业税负控制在行业税负水平。

2. 企业税负测定方法及应用

在实践中，会计首先应注意《一般纳税人申请审批表》里的“预计税负及税金”项目，会计根据企业经营计划预计出企业每个月取得的主营业务收入和上缴的税金，然后以实际缴纳的税金占主营业务收入的比例测定税负指标；会计也可以将预先调查获得同类企业税负水平，选取其下限作为本企业税负指标填入预计税负及税金栏，再用主营业务收入与税负的成绩算出应填写的预计税金。如果企业已经投入运营，则主营业务收入和应交税金即按账面实际发生数填列和测算。

在企业运营过程中，会计需要定期测算不同税种的税负指标，作为对企业纳税活动监控的重要工具。公式分别如下：

(1) 所得税负 = 一定期间内（一般以公历自然年度，下同）实际缴纳的所得税 ÷ 该期间的营业收入总额 × 100%

(2) 流转各税税负 = 实际已纳流转各税税额 ÷ 该期间应税销售额或营业额 × 100%

(3) 企业整体税负 = 一定期间已缴纳各种税款总额 ÷ 该期间的营业收入总额 × 100%

(4) 企业全年税负 = 本年累计纳税额 ÷ 本年累计应税销售额 × 100%

测算出本企业税负后，可分别与同行业税负率比较。设本企业税负率为 x_1 ，行业税负率为 x_2 ，如果 $x_1 > x_2$ ，表明企业税负过重，会计应意识到税收操作压力，努力完善税收专业修养，改进核算方式方法，调整专业主攻方向如开展纳税筹划；当 $x_1 \leq x_2$ ，则税负正常，表明会计税收专业素质较高，并善于纳税筹划。

总之，企业奇异税负是基于会计操作失误或工作疏忽的客观存在。实践中，会计务须以掌握经济核算原则和会计原理为基础，以税收思想为实践工作指针，除了日常发生的常规业务核算外，对偶尔出现的特殊业务、大宗交易和往来，都善于用“税收职业怀疑”态度，充分考虑其税收粘连，谨慎地进行核算处理；同时，要高度重视企业税负的定期评测，找准正常税负的界点和异常税负的关键控制点，采取积极的纳税筹划策略，防范异常税负发生。

上期勘误

“专家视点”栏目《营改增背景下混合销售税务处理的变化》例1有误，本刊特此更正，并向广大读者致歉，欢迎您继续关注和支持！

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。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，其主营业务收入缴纳增值税，如果是自产自销并负责安装，还需分别开具增值税、营业税发票。

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)

而安装收入有144万元，应分摊转出进项税。进项税金转出 = $2.1 \times 144 \div (360 \div (1+6\%) + 144) = 0.63$ (万元)

当期应纳增值税 = $118.19 - 43.5 + 0.63 = 75.32$ (万元)

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

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