



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6月
总第109期

中华会计网校 主编
www.chinaacc.com

2014年全国税收调查热点问题解答

研究开发费用加计扣除有四大误区

如何准确把握各种混合销售行为

会员专刊

卷首语

亲爱的读者：

竹粽飘香、龙舟竞渡，在端午节的欢乐气氛中，《财税月刊》2014年6月刊与您见面了！做会计要有真功夫，包粽子要有新鲜料！那么最近咱们财务业界有哪些新鲜料呢？

一是全国减免税统计调查，这是面向所有企业纳税人的一件大事。“业界动态”栏目向读者全面介绍了此次调查的最新动态。

“法规解读”栏目刊登了《2014年全国税收调查热点问题解答》，帮助读者详细、深入的了解此次调查的各种实操问题。

二是全国电信行业营改增。营改增的这次扩围，虽然涉及的企业不多，但影响的业务很多，波及的范围很大，很多企业都将涉及到电信业务有关的成本扣除。本期“账务处理”栏目刊登了《“营改增”后电信业如何缴纳增值税》，供大家参考。

三是小微企业的税收优惠。这是持续数年来越炒越热、政策层出不穷的热点领域。小微企业和民间创业受到的扶持力度不断加大，对相关的财税实务操作处理，我们本期“法规解读”栏目的《扩大小微企业减半征收企业所得税范围》、“纳税辅导”栏目的《小微企业汇算清缴应关注六大事项》、“税收筹划”栏目的《享受创业就业税收优惠操作提示》等文章做了详细说明。

在以上三大热点之外，本期的《如何准确把握各种混合销售行为》、《地方变相征收“过头税”的手段揭示》、《研究开发费用加计扣除有四大误区》等文章，也推荐您阅读参考！

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

邮箱：zhaoweikai@cdeledu.com

目 录

【业界动态】	4
国家税务总局将开展全国减免税统计调查	4
小微企业税收优惠长效机制正在研究建立	5
生活类服务业或先接棒营改增后续试点	5
新能源汽车有望迎来税收“绿色通道”	6
【法规解读】	7
2014 年全国税收调查热点问题解答	7
扩大小微企业减半征收企业所得税范围	10
如何界定完全在境外消费的应税服务	12
【纳税辅导】	13
以不动产、无形资产投资入股的税务处理	13
如何准确把握各种混合销售行为	14
企业设立阶段的出资款利息是否要纳税	15
小微企业汇算清缴应关注六大事项	16
企业所得税允许递延扣除的三种情形	18
【账务处理】	19
售后回租业务的会计和税务处理	19
例解所得税税前扣除五项基本原则	20
金融资产与长期股权投资的权益法转换	23
增值税免税项目的“免税销售额”含税吗	25
“营改增”后电信业如何缴纳增值税	27
【纳税筹划】	29
“买一赠一”的涉税安排及开票要点	29
国际货代营改增问题分析及筹划应对	30
非居民企业常设机构影响税负差异	33
研究开发费用加计扣除有四大误区	35
享受创业就业税收优惠操作提示	36
【热点咨询】	37
一次性收取长期租金可否分期确认收入	37
租赁环保设备是否享受所得税优惠	38
核定征收小微企业是否用 20% 税率	38
房产证配偶加名是否需要缴纳契税	38
投资政府土地改造是否缴营业税	39
职工食堂招待客户的账务处理	39
免费维修所耗材料是否缴增值税	40
车色与免税图册不同能否免税	40
【专家视点】	40
地方变相征收“过头税”的手段揭示	40
增值税若干简化账务处理的思考和建议	44
销售企业在经营中的增值税业务筹划	47

【业界动态】

国家税务总局将开展全国减免税统计调查

近日，税务总局印发2014年减免税统计调查实施方案，决定自2014年6月1日起，开展全国2013年1月1日至12月31日减免税情况统计调查。

据税务总局规划核算司有关负责人介绍，减免税指税法规定对某一部分特定纳税人或征税对象，给予减轻或免除税收负担的优惠措施，主要包括税率式减免、税基式减免和税额式减免三种方式。

统计调查的减免税均为实际发生的各税种减免税，具体包括：已申报已审批、非申报非审批的征前减免、退库减免和抵顶欠税等。其中，退库减免包括税务部门审批办理的先征后退（即征即退）、财政部门审批办理的流转税先征后返减免；征前减免包括对未达起征点的个体工商户减免等。

统计调查对象是截至2013年12月31日已办理税务登记的所有纳税人，统计调查时间为2013年1月1日至2013年12月31日，调查税种是由税务部门负责征收管理的各税种减免税，但不包括关税、船舶吨税以及海关代征增值税和消费税减免，也不包括教育费附加等非税收入减免。征前减免税额按享受的减免税政策直接计算填报；退库减免税额按经税务和财政部门审批并实际退库的数额填报；当年已审批、但实际未退税或实际未抵减的不统计。

税务总局要求企业纳税人不论有无减免税，均应填写上报《企业减免税调查表》，有减免税的须根据具体内容和要求逐项填报，没有减免税的企业实行零报告，仅填写基本信息。税务机关将逐户登记核实，以摸清减免税总量规模、主要减免项目以及减免税在地区、企业类型和行业上的分布情况，取得第一手全面真实的减免税统计核算资料，分析研究减免税政策执行效应，切实掌握减免税发生和税源变化情况，并建立健全减免税管理档案，提高减免税政策管理水平，构建更加科学的减免税统计核算体系。

《方案》明确，具备处理电子数据能力的企业纳税人，可以移动存储介质或网络下载企业版减免税调查软件，正确填制上报电子数据，不具备处理电子数据能力的企业纳税人必须填制纸质《调查表》，由当地税务机关代为录入软件。个体工商户不发、不填表格，由主管税务机关根据掌握的纳税资料和实际情况测算后，汇总填报减免税测算表。

为了让纳税人充分享受减免税政策，税务总局要求各级税务机关将减免税调查与送政策上门、接受减免税咨询、加强减免税管理结合，认真清理检查辖区内纳税人减免税落实情况，税收优惠政策没有到位的尽快落实，越权减免税的立即纠正，使减免税调查的过程成为服务纳税人、规范减免税管理的过程。

税务总局税收科学研究所所长李万甫表示，党的十八届三中全会要求加强对税收优惠特别是区域税收优惠政策的规范管理，清理规范税收优惠政策。开展减免税统计调查既要弄清减免税底数，为规范税收优惠政策打好基础，又要掌握税收政策落实情况，为政策调整提出意见建议。税务部门应该把坚持依法征税和落实税收优惠政策并重，真正做到该收的一分一厘都不放弃，不该收的一分一厘都不能收，要减的一分一厘都不能少减。

小微企业税收优惠长效机制正在研究建立

5月27日，国务院新闻办举行新闻发布会，工信部中小企业司相关负责人介绍支持中小企业发展等方面情况。工业和信息化部中小企业司副司长许科敏在会上表示，工信部将配合有关部门，落实好现有的对小微企业的税收优惠政策，同时结合深化税收体制改革，研究建立小微企业税收优惠政策的长效机制。

小微金融发展报告2014年度报告显示，减少税费仍然是6成以上小微企业最迫切的政策需求。对此，许科敏表示，针对中小企业税费负担重的问题，国家近年来先后出台了一系列优惠政策，比如说进一步扩大“营改增”的试点范围，2013年全年减轻了企业税负1200亿元，其中受惠的主体对象是中小企业。

对月销售额在2万元以下的小微企业，暂时免征增值税和营业税，惠及600万户小微企业。最近，为了进一步减轻小微企业的税费负担，国务院又决定对年应纳税所得额在10万元以下的小型微利企业减半征收所得税，这项政策从2009年的3万元提高到2012年的6万元，现在又进一步提高到10万元，充分体现了国家对小微企业的支持。

此外，许科敏表示，国家还取消和减免了一批行政事业性的收费。2012年以来，有关部门累计取消了行政事业性收费达到340余项，涉及金额近300亿元。许科敏进一步表示，下一步工信部将继续配合有关部门，落实好现有的对小微企业的税收优惠政策，同时结合深化税收体制改革，研究建立小微企业税收优惠政策的长效机制。同时会同有关部门，全面深化涉企收费制度改革。一是要推行清单管理制度，把收费项目和收费标准向社会公布，清单之外的项目一律不得收费。二是要进一步取消或者减免对小微企业的行政事业性收费，同时也要对收费情况进行清理，取消不合理、不合规的收费。三是要进一步加大对各种违规收费查处力度，坚决制止乱收费、乱罚款、乱摊派的行为。

生活类服务业或先接棒营改增后续试点

营改增改革棋至中局，已经步入深水区。除了目前已经提上日程的电信业，后续纳入营改增试点的行业中，建筑业、房地产业、金融业由于自身规模较大、业务构成复杂被业内人士称为难啃的硬骨头。

那么，6月1日起电信业纳入营改增试点后，运营商会否因为税负上升而提价？接下来哪一行业将接过电信业“接力棒”？针对不同行业的实际情况，具体税率将如何设置？房地产业推开营改增之后，房价是否会应声上涨？带着上述市场关注的焦点问题，《证券日报》记者专访了普华永道中国大陆及香港地区间接税主管合伙人胡根荣。

“预计生活类服务业将于今年下半年最先纳入营改增试点，接下来将会是金融业，建筑安装业，房地产业最后纳入。”胡根荣解释称，先将生活类服务业纳入营改增改革，是考虑其简易征收，把简单的先纳入，更有利于扩大营改增的成果，而剩下的行业难度依次增大，需要多给一些时间准备。

下月起，我国电信行业将不再执行之前3%的营业税，改为实行差异化税率：提供语音通话等基础电信服务为11%；电子数据和信息传输、互联网接入等增值电信服务的，为6%。

三家运营商在对外公告中都表示，预计在短期内，营改增将对公司经营利润

造成较大的负面影响。面对运营商利润下滑压力，胡根荣认为，电信领域资费不会因营改增产生上涨压力。“电信行业增加了抵扣后，下游的税负下降了，因此在整个行业链条上，整体税负是下降的。所以对终端资费来讲，价格不会产生上升的压力。”

除了电信业与生活类服务业，即将纳入营改增的金融业则由于其业务构成过于复杂，从而导致增值税政策制定面临很大挑战。对此，胡根荣表示，普华永道与财政、国家税务总局、金融机构进行过税率的测算，在6%的增值税税率下，税负降低；11%持平；17%则税负增加，所以未来金融业营改增后实施11%的税率可能性比较大。

“预计房地产业营改增会放到最后进行，因为要防止房价由于营改增改革上涨。”胡根荣表示，若金融业未来是11%的增值税税率，则房地产为11%的税率可能性比较大。他称，现在房地产都是贷款建造房屋，所以未来金融业、房地产、建筑业营改增后将实行统一税率，即11%。

而对于部分专家表示，对于增值税存在多档税率、税制过于复杂等问题，胡根荣表示，现在看来，营改增可能要分为两步走：第一步是将试点行业全部纳入营改增；接下来还会对目前的多档税率进行简并。

新能源汽车有望迎来税收“绿色通道”

国家税务总局有关负责人日前表示，目前正在积极研究鼓励购置新能源汽车的车辆购置税政策。这意味着，下一步私人购买新能源汽车，可望获得税收方面的政策鼓励。

在关于节能环保税收优惠政策的在线访谈中，国家税务总局货物和劳务税司副司长林枫表示，税务总局正在积极研究鼓励购置新能源汽车的车购税政策。此外，现行消费税政策规定，电动汽车不纳入消费税征收范围。车购税政策对支持发展公共交通也有侧重，对城市公交企业自2012年1月1日起至2015年12月31日购置的公共汽电车辆，免征车购税。

如果得以减免10%车购税，对新能源汽车市场将是重大利好。目前，私人购买新能源汽车能否获得中央财政最高每辆6万元的补贴，试点推广城市也给与同等补贴和上牌优惠。税收优惠将进一步增强新能源汽车的吸引力。

进口电动车可望获关税优惠林枫还介绍，对国家鼓励发展的环境保护与资源节约综合利用产业企业进口设备，在规定范围内，免征关税和进口环节增值税。同时，我国对企业生产节能环保产品和设备出口也给予退税。以此促进节能环保设备进口。

据了解，未来进口新能源汽车也可望获得税收优惠。科技部部长万钢上月曾表示，中国政府正在考虑电动汽车在税收方面的改革，比如在进口关税方面会有区别于传统汽车的进口，但具体细则现在还在制定中。

在消费领域，新能源车开通税收“绿色通道”将成为最新政策利好。而在生产和研发领域，两年前出台的国家新能源汽车规划就提出了研究完善汽车税收政策体系。规划提出，节能与新能源汽车及其关键零部件企业，经认定取得高新技术企业所得税优惠资格的，可以依法享受相关优惠政策。节能与新能源汽车及其关键零部件企业从事技术开发、转让及相关咨询、服务业务所取得的收入，可按规定享受营业税免税政策。

【法规解读】

2014年全国税收调查热点问题解答

相关政策——财税[2014]33号 财政部、国家税务总局关于做好2014年全国税收调查工作的通知

一、关于信息表

1. 问：信息表不能录入，显示灰化的如何处理？

答：点击菜单栏“计算”。在填报过程中遇到的问题，都可以点击“计算”。

2. 问：为什么信息表填写完之后，审核不通过，提示未填写完整？

答：先点“计算”，再点“审核”，自动计算关联行次（斜杠表示的灰色行次），显示出内容，才是最终填报完成。

3. 问：第11栏“增值税优惠政策代码”今年销售使用过的固定资产适用免税政策，选择增值税税收优惠的哪一条？

答：选择“401 销售自己使用过的物品（旧货）”。

4. 问：外贸企业信息表第11栏“增值税优惠政策代码”如何选择？

答：优惠政策仅仅针对内销和进口行为，外贸企业出口免税不属于税收优惠，此栏次选择“不享受增值税优惠政策”。

5. 问：关于加工贸易第14栏“加工贸易企业区域代码”及第15栏“加工贸易业务类型代码”如何填写？

答：首先注意只要是曾经发生过加工贸易业务的就是加工贸易企业，不仅指当年。如果确实不是加工贸易企业的，14栏“加工贸易企业区域代码”为系统设定，15栏“加工贸易业务类型代码”请据实选择。

6. 问：第16栏“海关特殊监管区域和场所代码”如何填写？

答：请据实填写，不在海关特殊监管区域的企业请选择“0000 非海关监管企业”。

二、关于企业表

1. 问：第4行“本年内销货物或劳务免征增值税的销售额”为何填不进去？

答：请检查信息表第11行“增值税优惠政策代码”，只有选择代码201-238中的一项或多项，才能填报第4行“本年内销货物或劳务免征增值税的销售额”。

2. 问：第11行“本年进项税额”显示灰化斜线，无法填报，如何处理？

答：请检查信息表第10行“增值税缴纳方式代码”，如果选择的是“小规模纳税人”或“非增值税纳税人”，则无法填报。

3. 问：为什么“增值税应纳税额”或“增值税已纳税额”审核时显示红色？

答：红色代表审核不通过。请仔细查看审核提示信息，如提示“请审核城建/教育费附加是否正确”，则不是因为增值税、消费税、营业税的税额填错，而是根据增值税、消费税、营业税的税额计算出来的城建/教育费附加未填或填错了。还要注意城建/教育费附加应纳栏次和已交栏次都要填写，以及合计数应大于其中数。

4. 问：增值税纳税人发生租金收入，需要填写营业税指标吗？

答：应该填写，而且信息表第18栏“营业税缴纳方式代码”应选择“1 依率计征并独立缴纳营业税的纳税人”。

5. 问：第 176 栏“本年已纳代扣代缴个人所得税”，是否只有金融企业填写？

答：不是。发生代扣代缴个人所得税业务的企业据实填报。

6. 问：企业所得税纳税人进入直报系统时，企业所得税部分有数据，点击计算后数据没有了是怎么回事？

答：请检查信息表第 21 行“企业所得税缴纳方式代码”是否选择了“0 非企业所得税纳税人”。

7. 问：企业没有编制现金流量表，企业表中现金流量表部分是否还需要填写？

答：上市公司必须编制现金流量表并填写；非上市公司，应按照实际情况，没有编制现金流量表的可以不填。

8. 问：是否所有企业都要填写财务指标（利润表、资产负债表、现金流量表指标）？

答：除了非独立核算的非法人企业外，其他企业均需填写。

9. 问：为什么利润表第 311 行“营业收入”为灰色，无法填入，也无法根据第 312 行“主营业务收入”+第 313 行“其他业务收入”自动计算出来？

答：利润表第 311 行“营业收入”是企业所得税第 198 行“营业收入”自动关联的，应先填写企业所得税部分数据，再填写利润表。

10. 问：商贸企业要不要填第 437 行“本年企业总产值”和第 438 行“本年企业增加值”？如果需要填，填哪些？

答：需要填写。由独立核算企业按照国家统计局的口径填列。

11. 问：第 439-442 行“本年电力消费量(万千瓦时)”、“本年煤炭消费量(吨)”、“本年油消费量(吨)(汽、煤、柴、燃料等)”、“本年水资源消费量(吨)”，所有企业都要填写吗？

答：电力消费量工业和建筑业企业必须填写，煤消费量工业企业必须填写，油消费量工业和交通运输业企业必须填写，水消费量工业和住宿餐饮业企业必须填写。

12. 问：为何有的栏次数据不好修改？

答：有阴影的栏次是计算项，计算项不可以直接修改，只能对计算项的各组成项核对修改。

13. 问：审核提示“与税务机关征管系统数据相比超过 10 千元”，如何处理？

答：紫色部分数据为系统自动读入的数据，请核对该部分数据，如果数据属实，请填写审核说明。

14. 问：填列单位为千元，调查企业发生额不足千元，怎么办？

答：因为考虑到调查企业规模不等，填报的金额单位一直是千元，计数单位有平方米、万千瓦时、人、吨，当填报数据不足一个填报单位，或者由于四舍五入导致无法填报，请填写审核说明。

15. 问：税收调查表可以填小数吗？

答：除第 179 行“本年已纳印花税”、第 127 行“土地使用税”及第 135 行“车船税”允许填 1 位小数，其他数据需填写整数。如果因为四舍五入，数据填不进，请填写审核说明。

16. 问：某企业为非独立核算的非法人企业，填报时系统要求不必填写财务指标和外购非固定资产的货物、电力消费量、水资源消费量，但是作为工业企业又必须填报外购非固定资产的货物、电力消费量、水资源消费量，如何处理？

答：填写审核说明，注明企业为非独立核算的非法人企业，无需填报外购非

固定资产的货物、电力消费量、水资源消费量。

17. 问：第 354 行“固定资产年末数”与第 357 行“年末固定资产净值”是什么关系？

答：固定资产年末数包含年末固定资产净值和在建工程，因此固定资产年末数应大于等于年末固定资产净值。

三、关于货物劳务表

1. 问：货物劳务表 1-7 列不能填报，如何处理？

答：如果选择了正确的货物劳务代码后，系统没有自动带出计量单位，1-7 列显示为灰化，则不需填报，其他项目请按照实际填报完整。

2. 问：企业在货物劳务代码中无法找到对应的代码，如何处理？

答：货物劳务代码不能涵盖所有的货物和劳务，如果不能选到完全相符的代码，请尽量选择相对接近的产品代码。工业企业如果无法找到对应代码，可以选择 2702 “其它工业产品”。

3. 问：企业同一种货物代码的产品有多种型号，如何填写货物劳务表的产量和价格？

答：产量相加，价格可以按照加权平均计算填报。

4. 问：商贸企业也需要填写货物劳务表吗？

答：所有企业都必须填写货物劳务表，商贸企业可以从 2800 “商品批发零售业务类”中选择零售或批发货物代码。

5. 问：如何在货物劳务表里增加行次填写？

答：选中货物劳务表里任意一行，点击右键，选择“增加行”即可。

6. 问：营改增企业，全年缴纳的营业税和增值税该如何填写？

答：交营业税部分按原有代码填写，缴纳增值税部分在代码大类 3800 和 3900 里面选择明细代码填写。

7. 问：企业经营缴纳增值税涉及到两种税率，应怎么填报？

答：请按不同适用税率，选择相应货物劳务代码分行填列。

8. 问：审核提示“货物劳务表填报的货物劳务比重较小”，如何处理？

答：货物劳务表填报的货物劳务收入应该大于增值税销售额和计征营业税收入合计数的 80%，请按照实际情况重新修正货物劳务表。

9. 问：如何查看货物劳务表中的详细审核信息？出现红线如何处理？

答：当审核出现提示信息“货物劳务表中有一行未通过审核”时，此数据行中将会划一红线，表示此行数据没有通过审核。选定该行，点击鼠标右键，选中“审核当前行”，查看详细审核提示信息。根据提示信息进行核实修改，若数据无误，应根据提示填写说明，再重新进行审核，直至审核通过。

四、其他问题

1. 问：企业无法登陆，如何处理？

答：检查浏览器设置是否正确，方法：点击浏览器图标，点击右键，点击“属性”→安全→默认级别→自定义级别→将下载“已签名的 ActiveX 控件”和“运行 ActiveX 控件和插件”均设为启用，如果仍不能登录，请暂时退出或关闭杀毒软件。

2. 问：前几天一直可以进入直报系统填写报表的，今天进不了系统了，该怎么办？

答：可能是更新了插件，请按提示再下载安装一次，同时检查下浏览器属性中的安全设置。

3. 问：为何输入用户名和密码登陆后不显示报表？

答：初次打开报表时，会要求安装“在线报表安装工具” iReportPluginX-网上直报控件，请务必下载安装，不然无法打开报表。当不能正常下载安装该控件时，请检查浏览器设置。有的电脑会出现“安全软件的限制”的提醒，鼠标移至界面上方会出现此“网站需要运行以下加载项：……是否允许运行该加载项”的提示，点击“运行加载项”，运行后即进入填报界面。

4. 问：如何修改登录密码？

答：进入报表系统后，点击右上角“设置”，可以修改密码。请不要随意修改其他代码。

5. 问：登录密码修改后忘记了，怎么办？

答：请联系主管机关为你重置密码。

6. 问：填报中如何保存数据？

答：请点击页面上端工具栏中的“保存”按钮，保存到服务器或者保存到本地磁盘。

7. 问：保存到本机磁盘的数据如何读回？

答：通过保存—“装入本地数据”，选择原先保存的路径，可读回上次已填数据。

8. 问：出现“读状态数据被锁定无法填报”，如何处理？

答：检查企业所得税年度申报是否完毕，请在企业所得税年度申报完成两日后填报数据。如果确实因为系统原因无法填报，请与主管税务机关联系。

9. 问：所有报表填写完毕，如何上报数据？

答：数据审核无误才可以上报。点击工具栏中的“上报”按钮，完成上报。上报前系统将提示企业修改的征管数据清单，企业可以选择“继续上报”或“中止上报”，需要重新修改的，终止上报继续填写。

10. 问：怎样查看上报是否成功？

答：点击“上报”后系统会提示“成功上报”，之后如果再修改了数据的话，需要重新点击“上报”直至系统提示上报成功。另外，可以查看填报界面左侧企业名单，税号前的状态栏有个绿色的勾，表示已经上报。

五、关于集团企业

1. 问：集团企业名单与独立企业重复，影响吗？

答：不影响。集团企业填报集团所辖全部企业的合计数，与独立企业的填报口径不一致。请注意登录时任务选项不同，独立企业请选择“20××年税收资料调查任务”，集团企业请选择“20××年企业集团税收调查任务”。

2. 问：集团企业名下有若干子公司，若子公司没纳入本次调查范围，还要汇总纳入集团公司调查吗？

答：集团公司所有子公司都需要纳入集团企业调查。

扩大小微企业减半征收企业所得税范围

近日，国家税务总局印发了《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，以下简称《公告》）。现解读如下：

一、主要背景

为进一步支持小型微利企业发展，发挥小型微利企业促进就业、改善民生、维护社会稳定的积极作用，在前几年对小型微利企业减半征收企业所得税政策基础上，4月2日，国务院第43次常务会议决定，扩大减半征税范围，将减半应纳税所得额标准由6万元提高到10万元，进一步扩大了优惠面。

据此，财政部、国家税务总局印发了《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），明确了优惠政策的规定。为将优惠政策具体落实到位，使纳税人便捷享受优惠政策，同时，利于基层税务机关征管操作，《公告》对一些具体管理操作问题做了明确。

二、小型微利企业享受优惠政策是否需要审批

根据政府转变职能、改进作风的要求，自《公告》发布起，小型微利企业享受优惠政策，不再执行企业申请、税务机关批准的管理方法，统一改为备案方式。即符合条件的小型微利企业，在年度中间可以自行享受优惠政策。年度终了进行汇算清缴，同时，将符合小型微利企业条件的从业人员和资产总额情况说明，报税务机关备案即可。

三、核定征税的小型微利企业是否可以享受优惠政策

小型微利企业，无论采取查账征收还是核定征收企业所得税方式，凡符合小型微利企业规定条件的，均可按规定享受小型微利企业所得税优惠政策。包括企业所得税减按20%征收，以及自2014年1月1日至2016年12月31日，年应纳税所得额低于10万元（含10万元）的，其所得减按50%计入应纳税所得额，并按20%税率缴纳企业所得税。

四、小型微利企业预缴企业所得税时如何享受优惠

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

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

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

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

五、定额征税的小型微利企业如何享受优惠

按照《公告》规定，定额征税的小型微利企业同样可以享受优惠政策。考虑到定额征税企业管理的特殊性，主管税务机关可以根据本地情况，自行调整定额后，按照原办法征收，无需再报送资料备案。

六、小型微利企业汇算清缴环节享受优惠政策问题

一是符合条件的小型微利企业，预缴时未享受税收优惠的，税务机关将依据企业的年度申报情况，结合实际，帮助小型微利企业在年度汇算清缴时统一计算享受。

二是对于预缴时享受了优惠政策，但年度终了后超过规定限额的小型微利企业，汇算清缴时统一计算，并按规定补缴税款。

七、关于2014年小型微利企业享受优惠政策的衔接问题

《公告》适用于2014年及以后年度申报缴纳所得税的小型微利企业。由于发文时间和税务机关修改纳税申报软件等原因，很多小型微利企业在文件发布之前预缴2014年所得税时，来不及享受减半征税政策。

为此，《公告》规定，小型微利企业预缴企业所得税未能享受减半征税政策的，可以在以后应预缴的税款中抵减。

如何界定完全在境外消费的应税服务

根据《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2013〕106号）第十条的规定，在境内提供应税服务，是指应税服务提供方或者接受方在境内，下列情形不属于在境内提供应税服务：（一）境外单位或个人向境内单位或个人提供完全在境外消费的应税服务；（二）境外单位或个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产；（三）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

在这一条款的规定中，对“完全在境外消费的应税服务”的理解可能存在一定的模糊之处。由于服务的无形性，纳税人接受由境外单位或个人提供的属于“营改增”范围内的服务时，从属地原则来说，可以认定为服务接受方在境内，而从服务消费地来看，则又可能被视为完全在境外消费的应税服务。

如境外企业为境内纳税人提供的全程在境外的国际货运代理服务，可以说境内的纳税人接受了境外提供的货代服务，应视为提供应税服务，应代扣代缴境外企业的增值税，也可以说国际货运代理全程在境外发生，纳税人相当于在境外完成了消费，不应视为应税服务，不需缴纳增值税。

对应税服务的界定上存在不同的理解，由此带来了纳税义务的不确定性，给税务机关和纳税人造成困扰，因此有必要明确界定“完全在境外消费的应税服务”的范围。笔者认为，可以从以下三个方面区别“应税服务接受方在境内”和“完全在境外消费的应税服务”：

一、完整性原则

从是否完整地服务消费来区别，可以参考税务机关对“完全在境外消费的应税服务”的解释。在“营改增”试点过程中，各地税务机关对此解读为：

1. 应税服务的提供方为境外单位或个人；
2. 境内单位或个人在境外接受应税服务；
3. 所接受的服务必须完全发生在境外并在境外消费（包括提供服务的连续性和完整性，以及服务的开始和结束，包括中间环节均在境外）。

因此，是否在境外全程发生是境内接受服务和境外消费服务的首要区别，如果应税服务不是全环节在境外完成的，则不应视为“完全在境外消费的应税服务”。如前面提到的境内纳税人接受境外公司提供的全程境外的国际货运代理服务，虽然服务的提供和完成是在境外发生，但接受纳税人仍是在境内接受服务，因此应纳入应税服务范围。

二、增值链条相关性原则

从增值税抵扣链条的角度考虑，对纳税人增值链条没有影响的境外服务，则可以将其从境内接受服务的范围中排除出去，否则，就应作为在境内接受应税服务。如境外公司为境内纳税人提供认证服务，境内纳税人的产品经认证后用于出口，这一认证服务完全发生在境外，但该服务却为纳税人产品销售带来贡献，是

属于增值链条的一部分，因此应视为接受应税服务而代扣代缴增值税。

三、受益即时性原则

从服务的受益是否具备“即时性”来区别，消费的含义与服务本身是紧密相连的，判断一项服务是否属于完全在境外消费的，要结合服务本身的内容来看，如果服务是即时性的消费，则可以被视作完全在境外消费。

原营业税下对境外提供劳务不征收营业税也作出过规定，根据《财政部、国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税〔2009〕111号）第四条的规定，境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的完全发生在境外的《中华人民共和国营业税暂行条例》（国务院令 第540号，以下简称条例）规定的劳务，不属于条例第一条所称在境内提供条例规定的劳务，不征收营业税。上述劳务的具体范围由财政部、国家税务总局规定。

根据上述原则，对境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的文化体育业（除播映），娱乐业，服务业中的旅店业、饮食业、仓储业，以及其他服务业中的沐浴、理发、洗染、裱画、誊写、镌刻、复印、打包劳务，不征收营业税。该文正列举的完全发生在境外的劳务（“营改增”后转为增值税应税服务）不征收营业税，这些服务的消费从性质上来看都是“即时”的，即服务的受益是不存在延伸性的，纳税人不在境外是无法直接消费到相应服务。

通过以上三个方面的分析，可以将“应税服务接受方在境内”和“完全在境外消费的应税服务”加以区别。随着“营改增”试点行业范围的进一步扩大，将有更多的服务会纳入增值税管理范围，而服务由于其无形性的特点，对其发生地点的确认上需要更深入完整地分析，才能准确地认定增值税纳税义务，从而有利于“营改增”试点的顺利推进。

【纳税辅导】

以不动产、无形资产投资入股的税务处理

以不动产、无形资产投资入股的情况越来越普遍，与之相关的税务处理问题也越来越受到关注。

不动产投资入股，需要开具发票吗？

营业税相关政策规定，以不动产、无形资产（“营改增”事项除外，下同）投资入股，与投资方不共担风险，收取固定的利润的行为，需要缴纳营业税。《财政部、国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191号）规定，以不动产、无形资产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。

但是，对于不动产投资入股是否可以向税务机关申请代开发票，业界则存在两种意见：

一种认为既然以不动产、无形资产投资入股不征营业税，且不动产、无形资产的评估价值可通过符合资质的中介机构核定，企业就可以根据中介机构的评估报告入账，未必申请代开发票。另一种意见则认为，税务机关应为企业开具发票，因为税务机关具有长期管理发票的经验，且发票具有防伪标识，可以方便税务机

关日后跟踪及监控，而且在现行税收法规中找不到对此行为不开具发票的依据，所以是否开具发票不该以是否应税作为标准。

笔者认为，根据相关的发票管理办法，发票用于生产经营活动，而股东把不动产投资办企业，不属于生产经营活动，不应开具发票。因此，企业可以根据相关中介机构出具的评估报告进行相关的账务处理。

个人股东以不动产投资入股，要缴个人所得税吗？

《国家税务总局关于资产评估增值计征个人所得税问题的通知》（国税发〔2008〕115号）规定，个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权的，对个人取得相应股权价值高于该资产原值的部分，属于个人所得，按照“财产转让所得”项目计征个人所得税。税款由被投资企业在个人取得股权时代扣代缴。个人不能提供完整、准确财产（资产）原值凭证的，主管税务机关可依法核定其财产原值。

但是后来，该文件被国家税务总局收回了。笔者认为：如果一个自然人以不动产投资一家企业，需要缴纳税金。而另一个自然人以货币资金投入一家企业，不需要缴纳任何税金。对于不同自然人来说，这就造成不公平，也违背了税法的公平性。因此，在实践中，纳税人碰到用不动产投资入股的情况，要与主管税务机关积极沟通，争取在投资环节不缴纳个人所得税，等待转让或处置环节缴纳个人所得税。

法人股东以不动产投资入股，要缴企业所得税吗？

企业法人以非货币性资产——不动产投资入股另一家企业或成立新企业，意味着，该企业法人用非货币性资产换取了另一家企业的股权。

根据企业所得税法的相关规定：企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应该视同销售货物，转让财产或者提供劳务。这就意味着用不动产换取股权的交易行为，企业应该视同销售不动产，按照不动产的销售确认转让的损益。

结论：企业法人以不动产投资入股需要缴纳企业所得税。

如何准确把握各种混合销售行为

在税法中，混合销售行为一般是按“经营主业”来确定征税，即只缴纳增值税或者只缴纳营业税。由于税率不同，缴纳增值税和营业税对征纳双方影响非常大，很多纳税人会偏向于哪个税率低就往这个政策上去套自己的缴税行为。因此，准确把握混合销售行为是缴纳增值税还是缴纳营业税，就显得至关重要。

一、混合销售行为界定

根据《增值税暂行条例》及实施细则、《营业税暂行条例》及实施细则规定：从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，应当缴纳增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为非增值税应税劳务，缴纳营业税。

前款中从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户，包括以从事货物的生产、批发或者零售为主，并兼营应税劳务的企业、企业性单位和个体工商户在内。一般对从事货物生产或者提供应税劳务为主的界定，主要

是依据纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额的比重在 50%以上。

二、特殊的混合销售行为

在混合销售行为中，纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务情形时，应当按照《增值税暂行条例实施细则》和《营业税暂行条例实施细则》规定：分别核算其货物的销售额和建筑业劳务的营业额，并根据其货物的销售额计算缴纳增值税，根据其建筑业劳务的营业额计算缴纳营业税。未分别核算的，由主管税务机关分别核定其货物的销售额和建筑业劳务的营业额。

三、判断混合销售行为

第一、应判断提供混合销售行为的一方是从事货物生产、批发或者零售的纳税人还是除此之外其他单位和个人，由此判断是应当缴纳增值税还是缴纳营业税；

第二、应判断是否是销售自产货物并提供建筑业劳务的行为，如果是，此情况要分别核算其销售额和营业额，分别缴纳增值税和营业税；

在实际业务中，增值税一般纳税人会遇到销售外购的某些设备时，安装调试的费用比较大，按照《增值税暂行条例》的规定，应当将安装费用合并销售设备的款项中，适用 17%的税率。购进设备可以取得增值税专用发票抵扣进项税金，但是安装部分没有进项税金可以抵扣，因而企业认为负担较重，往往会通过以下几种方式达到少缴税款的目的。

第一种情况，将安装费用自行到地方税务局代开 3%的建筑安装业发票。

第二种情况，企业将销售设备和安装签订两个合同，并强调为了设备的质保，客户要求必须将设备款和安装费用分别开具发票，于是企业就将安装收入核算为营业税收入，缴纳营业税。

第三种情况，企业只签订销售设备合同，安装部分不订立合同，由生产厂家派人负责安装，安装调试费用由生产厂家开具发票。

出现前两种情况时，国税机关在确定是缴纳增值税混合销售行为后，可以按税法规定补征增值税，但是遇到第三种情况时，此行为由于销售和安装是由两家企业提供，并且合同是与销售商和生产厂家分别订立，该行为不符合混合销售行为的条件。

企业设立阶段的出资款利息是否要纳税

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

案例

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

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

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

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

笔者认为，设立阶段的出资款应认定为权益投资。可以从以下方面分析。

筹办机构是法律主体

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

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

企业设立阶段已有财务主体和会计主体

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

《企业会计准则-基本准则》适用于公司设立阶段，设立阶段就必然有会计主体。《企业会计准则-基本准则》第二条规定，“本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业（包括公司下同）。”《企业会计准则-基本准则》使用的是“设立”作为企业的定语，而未使用“成立”，显然现行的会计准则体系适用于公司设立阶段。

法律文件的适用，一个重要前提是适用主体的存在，那么《企业财务通则》与企业会计准则体系的适用主体是谁呢？C公司设立阶段的主体，显然不是出资人A公司和B公司，而应当是C公司设立阶段的筹办机构。不难看出《企业财务通则》与企业会计准则体系，对于财务主体和会计主体的确认范围是一致的，公司设立阶段的会计主体是筹办机构。

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

小微企业汇算清缴应关注六大事项

全国各地企业所得税汇算清缴正在如火如荼地进行，小型微利企业要正确进行年度汇算清缴申报并充分享受企业所得税优惠政策，应关注以下6大事项。

小型微利企业的基本政策规定

企业所得税法第二十八条规定，符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征收企业所得税。企业所得税法实施条例第九十二条规定，企业所得税法第二十八条第一款所称符合条件的小型微利企业，指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：工业企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 100 人，资产总额不超过 3000 万元；其他企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 80 人，资产总额不超过 1000 万元。

企业属于工业企业还是其他企业

企业所得税法实施条例第九十二条分工业企业和其他企业规定了 3 个不同的限制性条件，所以企业办税人员应弄清本企业属于工业企业还是其他企业。根据《国民经济行业分类与代码（GB/4754-2011）》，工业企业包括三个行业：采矿业；制造业；电力、燃气及水的生产和供应业。这三个行业之外的其他行业都属于其他企业。此外，应注意企业是否属于《产业结构调整指导目录（2011 年本）（修正）》所界定的鼓励类行业。如属于限制类、淘汰类行业，则不能享受小型微利企业所得税优惠。

从业人数和资产总额的计算方法

《财政部、国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税〔2009〕69 号）规定，从业人数指与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数之和；从业人数和资产总额指标，均按企业全年月平均值确定，具体计算公式如下：月平均值=（月初值+月末值）÷2，全年月平均值=全年各月平均值之和÷12。年度中间开业或者终止经营活动的，以其实际经营期作为一个纳税年度确定上述相关指标。

笔者向企业办税人员推荐一个简易计算方法：每月的月末值就是次月的月初值，计算全年月平均值时可以合并同类项。因此，上述公式可以进一步简化为：全年月平均值=[（1 月月初值+12 月月末值）÷2+1 月至 11 月的各月末值之和]÷12。这样，四舍五入的次数大幅降低，计算过程更加简单，有利于节省工作时间和提高数据计算精确性。

年度应税所得额是 6 万元以下还是 6 万元以上

按《关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税〔2011〕117 号）规定，2013 年度，对年应纳税所得额低于 6 万元（含）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。

企业办税人员应关注本企业年应纳税所得额是“6 万元以下（含）”还是“6 万元以上，不超过 30 万元”，以便充分享受优惠政策。

根据财税〔2014〕34 号规定，2014 年开始，该 6 万元已经调整为 10 万元。

企业是“查账征收”还是“核定征收”

虽然最近《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，采取核定征收方式的企业也可按照规定享受小型微利企业所得税优惠政策，但其从 2014 年开始执行。现在进行的是 2013 年度的企业所得税汇算清缴，仍然执行以前的政策。

企业办税人员应注意主管税务机关 2013 年度确定本企业的企业所得税征收方式是“查账征收”还是“核定征收”，只有查账征收才能享受小型微利企业优惠。

企业是否还享受“税基式优惠”和“税额式优惠”

财税〔2009〕69号文件第二条规定，企业所得税法及其实施条例中规定的各项税收优惠，凡企业符合规定条件的，可以同时享受。所以，企业还应注意别忘了可以同时享受研发费用和残疾职工加计扣除、创业投资企业抵扣应纳税所得额、固定资产加速折旧、资源综合利用减计收入等“税基式优惠”以及环境保护、节能节水、安全生产专用设备投资抵免的“税额式优惠”。

企业所得税允许递延扣除的三种情形

创业投资企业应纳税所得额，当年不足抵扣的可在以后纳税年度结转抵扣

政策依据：《国家税务总局关于实施创业投资企业所得税优惠问题的通知》（国税发〔2009〕87号）

创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年（24个月）以上，凡符合以下四个条件的，可以按照其对中小高新技术企业投资额的70%，在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

——经营范围符合《创业投资企业管理暂行办法》规定，且工商登记为“创业投资有限责任公司”、“创业投资股份有限公司”等专业性法人创业投资企业。

——按照《暂行办法》规定的条件和程序完成备案，经备案管理部门年度检查核实，投资运作符合《暂行办法》的有关规定。

——创业投资企业投资的中小高新技术企业，除应按照科技部、财政部、国家税务总局《关于印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火〔2008〕172号）和《关于印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》（国科发火〔2008〕362号）的规定，通过高新技术企业认定以外，还应符合职工人数不超过500人，年销售（营业）额不超过2亿元，资产总额不超过2亿元的条件。

2007年底前按原有规定取得高新技术企业资格的中小高新技术企业，且在2008年继续符合新的高新技术企业标准的，向其投资满24个月的计算，可自创业投资企业实际向其投资的时间起计算。

——财政部、国家税务总局规定的其他条件。

企业政策性搬迁损失，可选择三年均匀扣除

政策依据：《国家税务总局关于发布企业政策性搬迁所得税管理办法的公告》（国家税务总局公告2012年第40号）

★企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。

★企业搬迁收入扣除搬迁支出后为负数的，应为搬迁损失。搬迁损失可在下列方法中选择其一进行税务处理：

——在搬迁完成年度，一次性作为损失进行扣除。

——自搬迁完成年度起分3个年度，均匀在税前扣除。

上述方法由企业自行选择，但一经选定，不得改变。

企业股权投资损失超过部分，可向以后纳税年度结转扣除

政策依据：《国家税务总局关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》（国税函〔2008〕264号）

在2007年的企业所得税汇算清缴中，企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的权益性投资转让损失，可以在税前扣除，但每一纳税年度扣除的股权

投资损失,不得超过当年实现的股权投资收益和股权投资转让所得,超过部分可向以后纳税年度结转扣除。企业股权投资转让损失连续向后结转5年仍不能从股权投资收益和股权投资转让所得中扣除的,准予在第6年一次性扣除。

【账务处理】

售后回租业务的会计和税务处理

《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)的附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》中规定,经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人,提供有形动产融资性售后回租服务,以收取的全部价款和价外费用,扣除向承租方收取的有形动产价款本金,以及对外支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额为销售额。试点纳税人提供融资性售后回租服务,向承租方收取的有形动产价款本金,不得开具增值税专用发票,可以开具普通发票。这是对购买方也是出租方而言的。

例:甲公司为非“营改增”的增值税一般纳税人,于2009年1月购入1台大型机床,不含税价为450万元,增值税为76.5万元,取得增值税专用发票,预计使用年限为10年,不考虑残值。在2014年1月因扩大生产规模,需要一笔生产流动资金,并于1月10日与A融资租赁公司(经中国人民银行批准成立的)并且是“营改增”后的增值税一般纳税人,签订了一份销售合同,成交价为240万元,该机床公允价值为240万元,同时又签订了一份融资租赁协议将机床租回,租期为5年,期限为2014.1.11~2019.1.10,租赁合同规定的年利率为8%,每个次年1月10日支付租金62万元,其中48万元为价款本金,14万元为融资租赁费用。

A融资租赁企业的会计处理如下(单位:元,下同):

2014年1月10日的会计处理:

借:融资租赁资产 2051282.05
 应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额) 348717.95
贷:银行存款 2400000

2014年1月11日,出租该资产的会计处理,先判断租赁类型为融资租赁。应收融资租赁款与其现值的差额确认为未实现融资收益。

最低租赁收款额=620000×5=3100000(元)。

最低租赁收款额现值+未担保余值现值=租赁资产的公允价值+出租人的初始费用,即最低租赁收款额现值+0=租赁资产的公允价值+0,最终,最低租赁收款额现值为2400000元。

借:长期应收款——应收融资租赁款 3100000
 贷:融资租赁资产 2051282.05
 未实现融资收益 1048717.95

每个次年1月10日收到租赁费时:

借:银行存款 620000
贷:长期应收款——应收融资租赁款 620000

开发票（其中，48 万元是普通发票，14 万元是增值税专用发票）时：

借：未实现融资收益 209743.59

贷：租赁收入 119658.11

应交税费——应交增值税（销项税额） 90085.48

根据财税〔2013〕106 号文件差额缴纳增值税规定，应收融资租赁款总额减去融资租赁资产价款本金后，须缴纳增值税。根据《国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 13 号）规定，融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为，不属于增值税征收范围，不征收增值税。因此购买方即出租方要扣除融资租赁资产价款本金来计算并缴纳增值税。

财税〔2013〕106 号文件附件 3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第二条第四款规定，经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，提供有形动产融资租赁服务，在 2015 年 12 月 31 日前，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。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从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，2013 年 12 月 31 日前注册资本达到 1.7 亿元的，自 2013 年 8 月 1 日起，按照上述规定执行；2014 年 1 月 1 日以后注册资本达到 1.7 亿元的，从达到该标准的次月起，按照上述规定执行。其第三条规定，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。

接上例，假设 A 融资租赁公司就此一项业务，2014 年的 1 月末，计算增值税税负为负数，实际无需缴纳增值税。

例解所得税税前扣除五项基本原则

税法独立原则

按照企业所得税法第二十一条的规定，在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算。企业所得税法明确了企业应纳税所得额的计算独立于企业财务、会计处理办法，这一规定简称税法独立原则。

这一原则在税前扣除中的适用产生了税会差异，如工资、薪金支出、职工福利支出、业务招待费、非公益性捐赠支出等涉税事项均会产生税会差异，企业这些涉税事项的财务会计处理与税法规定不一致，需在申报缴纳企业所得税时进行纳税调整。

为了协调税会差异，国家税务总局以规范性文件的方式进一步明确了税法独立原则的适用标准，如《国家税务总局关于做好 2009 年度企业所得税汇算清缴管理工作的通知》（国税函〔2010〕148 号）规定，企业所得税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按企业财务、会计规定计算。

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》

（国家税务总局公告 2012 年第 15 号）第八条规定，对企业依据财务会计制度规定，并实际在财务会计处理上已确认的支出，凡没有超过企业所得税法和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税税前扣除，计算其应纳税所得额。国税函〔2010〕148 号文件和 15 号公

告第八条的规定是对企业所得税法第二十一条的补充解释。主要体现出以下两点内容：

1. 企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定一致的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算应纳税所得额。企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定一致主要有两种情形：一是税法规定了低限标准，企业的会计处理不低于此标准属于符合税法规定；二是税法规定了高限标准，企业的会计处理如不高于此标准属于符合税法规定。

2. 企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，仍应依照税收法律、行政法规的规定计算。对于因税会规定不一致产生的差异，应进行纳税调整，不涉及适用15号公告第八条规定的问题。

例1

某企业2013年因违法经营，被工商行政管理部门处以10万元罚款，会计核算计入“营业外支出”。在进行税务处理时，按照企业所得税法第十条的规定，罚款不得从税前扣除。企业在2013年度纳税申报时，对计入损益的10万元罚款支出应进行纳税调增处理，不涉及适用15号公告第八条规定的问题。

税收规定企业因被工商行政管理部门处罚而缴纳的罚款不得扣除，而会计核算允许计入损益，这种差异属于因税收规定与会计核算规定的扣除标准不同而形成的差异。

例2

某企业购置一台计算机，该计算机计税基础为1.2万元，企业会计核算按2年计提折旧，企业所得税法规定最短折旧年限不得低于3年，假设该计算机预计没有残值。

在该例的税务处理中，会计核算与税收规定对计算机折旧计入损益（税前扣除）的总额相同，只是因折旧年限不同，每年形成差异。虽然第三年会计核算未计算折旧计入当期损益，但税收仍应允许其当年扣除4000元。从本例看，税会差异并不适用15号公告第八条的规定。

权责发生制原则

按照企业所得税法实施条例（以下简称实施条例）第九条的规定，企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则。权责发生制原则与收付实现制原则不同，这一原则要求以是否权属于当期，权属于当期的金额多少作为企业税前扣除的确认计量标准，避免了以是否支付、是否取得发票等易被人为操作因素对税前扣除确认时间和金额的影响。正确运用这一原则既可以维护企业的合法税收利益，也可以避免出现税收政策漏洞。

如：某企业2013年取得2011年发生的10万元设计费发票，2011年该企业享受高新技术企业15%减税的税收优惠，2013年不再享受高新技术企业税收优惠，适用25%的税率。按照权责发生制的原则，该笔设计费应扣除在2011年，产生抵缴1.5万元（ $100000 \times 15\%$ ）税款的效应；如不按权责发生制的原则，将设计费扣除在2013年，则会产生抵缴2.5万元（ $100000 \times 25\%$ ）税款的效应，降低企业的税收负担，出现政策漏洞。

在税收实践中，对企业以前年度应纳税所得额的追溯调整，均是适用权责发生制的原则。例如在稽查中，对于检查出以前年度少计收入、多计扣除、少缴税款等行为，均应按被检查年度企业适用的政策计算实际应纳所得税额。如被检查年度企业享受免征企业所得税，检查出当年因少计收入、多计成本而调增的纳税所得也适用免征企业所得税的政策。又如企业在2013年补缴2010年因少计营业

收入而应缴纳的营业税，补缴的营业税应在其纳税义务发生年度（2010年）扣除，而不是在税款缴纳年度（2013年）扣除。

相关性和合理性原则

按照企业所得税法第八条的规定，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。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。企业所得税法第八条所称合理的支出，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。企业所得税法和实施条例明确了税前扣除应遵循相关性原则和合理性原则。相关性原则和合理性原则是确认企业支出能否扣除的主要标准，这两项原则规定，与企业取得收入不直接相关的支出和不符合生产经营活动常规的支出不得从税前扣除。

在具体适用中，企业所得税法规定赞助支出作为与取得收入不直接相关的支出不得从税前扣除；《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）第二条规定，企业根据其工作性质和特点，由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生的工作服饰费用，可以作为企业合理的支出给予税前扣除。34号公告第三条规定，航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费等空勤训练费用，作为与企业取得收入相关和合理的支出，可以作为航空企业运输成本在税前扣除。除上述政策规定外，在实务操作中，按照相关性的原则，对企业负担的投资者或职工个人生活费用、报销职工个人的通讯费、支付给离退休人员工资及补贴一般均判定为与取得收入不直接相关的支出，不得从税前扣除。

区分收益性支出和资本性支出的原则

按照实施条例第二十八条的规定，企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。实施条例规定了税前扣除的支出应区分收益性支出和资本性支出的原则。

区分收益性支出和资本性支出的原则是，企业确认支出应在当年度一次性扣除，还是按受益期扣除。在实务操作中，对于企业所得税法未明确规定属于资本性支出还是收益性支出的涉税项目，企业可根据支出的受益期进行合理判断。如企业自有房屋发生装修支出，装修的受益期确认为2年，装修支出可按2年摊销。如受益期为5年，则装修支出可按5年摊销。

凭有效凭证税前扣除的原则

按照《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施〉的通知》（国税发〔2009〕114号）规定，未按规定取得的合法有效凭据的企业所得税税前扣除项目不得在税前扣除。按照34号公告第六条的规定，企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

上述政策体现了应凭有效凭证税前扣除的原则，体现了以票管税的税务管理理念。需要注意的是，这里指的有效凭证，不仅包括发票，也包括财政部门监制的行政事业收费票据、企业自制的工资单等自制凭证等等。

综上所述，上述五项税前扣除原则，规范了税前扣除在时间和金额上应遵从的标准。其中，税法独立原则规定了扣除的范围和标准；权责发生制原则、区分资本性支出和收益性支出的原则规定了扣除的时间和金额；相关性和合理性原则、

凭有效凭证税前扣除的原则规定了涉税项目能否扣除。除另有规定外，企业的扣除项目应同时满足上述五项原则的规定才可以税前扣除，缺一不可。

金融资产与长期股权投资的权益法转换

因追加投资等原因导致的金融资产与长期股权投资权益法转换，应以公允价值重新计量初始投资成本；投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响，导致的长期股权投资权益法与金融资产的转换，应以公允价值重新计量金融资产。

近日，中信证券（600030）等上市公司均发布董事会会议决议公告，称根据财政部新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》，对公司主要会计政策及会计估计中的“长期股权投资的确认和计量方法”进行相应修订。其中最重要的变更是金融资产转化为权益法和成本法核算的会计处理。本文结合案例对金融资产与长期股权投资权益法转换，按照新准则做如下分析。

金融资产转换为长期股权投资权益法的核算

投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。

计算公式：改按权益法核算的初始投资成本=确定的原持有的股权投资的公允价值+新增投资成本

原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益。

这是新准则第十四条的主要内容，与旧准则第十四条相比最大的区别是：此处相当于采用了“跨越会计处理界限”原则处理，不再追溯和考虑综合商誉问题了，这与旧准则讲解中要求冲回原确认的公允价值变动并对权益法核算进行追溯的规定相比，是一个重大的变化。

例1. A公司于2013年11月10日取得B公司5%的股权作为可供出售金融资产，取得成本为1800万元，2013年12月31日其公允价值为2000万元。2014年2月1日，A公司又从市场上取得B公司15%股权，实际支付款项6300万元，原5%投资在该日的公允价值为2100万元。从2014年2月1日起，A公司能够对B公司施加重大影响。2014年2月1日B公司可辨认净资产公允价值为44000万元。

案例解析（单位：万元，下同）：

（1）2013年11月10日

借：可供出售金融资产——成本 1800

贷：银行存款 1800

（2）2014年12月31日

借：可供出售金融资产——公允价值变动 200

贷：资本公积——其他资本公积 200

（3）2014年2月1日

借：长期股权投资 6300

贷：银行存款 6300
借：长期股权投资 2100
贷：可供出售金融资产——成本 1800
——公允价值变动 200

 投资收益 100
借：资本公积——其他资本公积 200
 贷：投资收益 200

应确认营业外收入 = $44000 \times 20\% - (6300 + 2100) = 400$ (万元)。

借：长期股权投资 400
贷：营业外收入 400

长期股权投资权益法转换为金融资产的核算

投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

这是新准则第十五条对减少股权投资较旧准则第十四条的最大区别：即长期股权投资核算方法的转换，关键在于对原先（或剩余）股权的计量，以及累计其他综合收益的处理。新准则采用了《企业会计准则解释第4号》引入的“跨越会计处理界线”的概念，即从不具有控制、共同控制或重大影响，跨越到具有重大影响、共同控制或控制，或者相反方向的跨越，属于一项重大经济事项，需要对原持有股权视同处置后，按转换日的公允价值重新计量。

例2. (1) 2013年7月1日，甲公司以银行存款2800万元购入A公司40%的股权，对A公司具有重大影响，A公司可辨认净资产的公允价值为7500万元（包含一项存货评估增值200万元；另一项固定资产评估增值400万元，尚可使用年限10年，采用年限平均法计提折旧）。

借：长期股权投资——成本 2800
贷：银行存款 2800
借：长期股权投资——成本 200 ($7500 \times 40\% - 2800$)
贷：营业外收入 200

(2) 2013年A公司全年实现净利润2000万元（上半年发生净亏损2000万元），投资时评估增值的存货A公司已经全部对外销售，A公司其他综合收益增加3000万元。

调整后的净利润 = $4000 - 200 - 400 \div 10 \div 2 = 3780$ (万元)。

借：长期股权投资——损益调整 1512 ($3780 \times 40\%$)
贷：投资收益 1512
借：长期股权投资——其他权益变动 1200 ($3000 \times 40\%$)
贷：资本公积 1200

(3) 2014年1月至6月期间，A公司宣告并发放现金股利2000万元，实现净利润740万元，A公司其他综合收益减少1000万元。

借：应收股利 800 ($2000 \times 40\%$)
贷：长期股权投资——损益调整 800
调整后的净利润 = $740 - 400 \div 10 \div 2 = 720$ (万元)。

借：长期股权投资——损益调整 288 (720×40%)

贷：投资收益 288

借：资本公积 400 (1000×40%)

贷：长期股权投资——其他权益变动 400

(4) 2014年7月1日，甲公司决定出售其持有的A公司25%的股权（即出售其持有A公司股权的62.5%），出售股权后甲公司持有A公司15%的股权，对原有A公司不具有重大影响，改按可供出售金融资产进行会计核算。出售取得价款为3200万元，剩余15%的股权公允价值为1920万元。

①出售时（出售时长期股权投资的账面价值构成为：投资成本3000万元、损益调整1000万元、其他权益变动800万元）

借：银行存款 3200

贷：长期股权投资——成本 1875 (3000×25%÷40%)

——损益调整 625 (1000×25%÷40%)

——其他权益变动 500 (800×25%÷40%)

投资收益 200

②在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

借：可供出售金融资产 1920

贷：长期股权投资——成本 1125 (3000-1875)

——损益调整 375 (1000-625)

——其他权益变动 300 (800-500)

投资收益 120

③原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

借：资本公积——其他资本公积 800 (1200-400)

贷：投资收益 800

增值税免税项目的“免税销售额”含税吗

案例

境内某化工企业系香港一家科技公司（在我国境内无机构场所的非居民企业）投资的全资子公司。2014年2月，香港母公司将一项符合免征增值税条件的专利使用权，转让给该化工企业，收取技术转让费100万元。该化工企业财务人员咨询：如果香港母公司的技术转让收入，符合我国免征增值税条件且成功申请免征增值税，该如何计算扣缴企业所得税？

分析

自2013年8月1日起，交通运输业和部分现代服务业在全国开始实施“营改增”试点，技术转让属于部分现代服务业中的研发和技术服务，2013年8月1日后由营业税改征增值税。因此，“营改增”后，案例中的香港科技公司取得的技术转让收入在我国缴纳企业所得税的计算方式会有所变化。“营改增”前，以全额收入100万元作为应纳税所得额，缴纳企业所得税10万元(100万元×10%)；“营改增”后，根据《国家税务总局关于营业税改征增值税试点中非居民企业缴

纳企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告〔2013〕9号，以下简称9号公告），营业税改征增值税试点中的非居民企业，取得《中华人民共和国企业所得税法》第三条第三款规定的所得，在计算缴纳企业所得税时，应以不含增值税的收入全额作为应纳税所得额。

所以，作为非居民企业，案例中香港公司计算企业所得税时，应将含增值税的收入转换成不含增值税收入，问题的关键在于其取得的100万元技术转让收入是否包含增值税？

业内不少人认为，既然100万元的技术转让收入，符合我国免征增值税条件且成功申请免征增值税，那么收入就不包含销项税，是零税率。笔者认为，这种判断混淆了直接免税与零税率。直接免税是一种税收优惠，免的是本环节应缴纳的增值税（销项税额扣除进项税额的差额），并不是真正的零税率，因为购进环节企业仍承担了增值税。而零税率，是税率的一种，是对出口企业出口产品执行的增值税税率，在理论上是不含税的，出口企业在报关出口时，不仅对本环节应缴纳的增值税免征，还退还以前各环节缴纳的增值税。因此出口产品是零税率，而免征增值税并非零税率。

至于增值税免税收入总额，是否含税？我们首先应该从增值税计算原理上分析。增值税是以商品生产流通和劳务服务各个环节的增值额为征税对象所课征的一种流转税。税款的计算方式，跟其他税种不同。增值税不直接以增值额作为计税依据，而是采用“税款扣除法”，即以商品销售或提供劳务的收入全额为计税依据，乘以税率，计算出整体税额（销项税额），再扣除以前各个环节已纳税款（进项税额），从而计算出应纳税额。

免征增值税，免除本环节所应缴纳的增值税，即销项税额扣除进项税额的差额。根据增值税的计算原理，免征增值税的实现，首先对购进货物或者劳务环节所缴纳的增值税实行不得抵扣，然后再对销售环节计提的销项税额免征。“一头”不允许抵扣进项税额，“另一头”所计提的销项税额免征，从而增值环节应缴纳的增值税为零，即达到免征增值税目的。因此，根据增值税计算原理和免税的计算过程，理论上免税销售仍然是含税销售，只是该销项税予以免征，但并不能说不含销项税，即免税销售收入是应该包含增值税的。

举个简单的例子，蔬菜流通环节自2012年起免征增值税，假如蔬菜批发企业在2012年以前，从农民手中购进一批蔬菜并开具农产品收购发票，收购价格800元，销售给零售商价税合计1130元。

进项税额=800×13%=104元

销项税额=1130÷(1+13%)×13%=130元

应缴纳增值税=130-104=26元

自2012年起，同样一批蔬菜，购进价格仍为800元，进项税额104元，销售价格仍为1130。因实行免征增值税，进项税额104元需作转出处理，销项税额130元免征，则免征前实际应缴纳的26元增值税免于缴纳。

观点

通过上述例子可以看出，免税销售价格1130元并不是不含销项税额，也就是说，虽然免征增值税，但并不意味着销售价格就相应下降130元，变成不含税销售价格1000元。因为免征的26元增值税是国家让渡利益给享受免税权的企业，而非购买者。最终26元免税税金如何在购买者与企业间分配，是通过市场机制调节双方的定价来完成的。

其次，财政部早在1995年下发《关于减免和返还流转税的会计处理规定》（财会字〔1995〕006号），文件规定直接减免的增值税账务处理为，借记“应交税金-应交增值税（减免税款）”科目，贷记“补贴收入”科目。从财政部对增值税免征的账务处理可以看出，企业销售免税产品时，应首先计提销项税额，即：借记“银行存款、应收账款”科目，贷记“主营业务收入”，贷记“应交税费/应交增值税/销项税额”科目，然后从贷方转入借方“应交税费-应交增值税（减免税款）”科目，作为补贴收入。虽然该文件因新《企业会计准则》新科目设置等原因已作废，但是文件的精神仍然存在。

因此，笔者认为，增值税免税项目的“免税销售额”应为含税销售额。案例中的企业根据9号公告，应将含税销售收入转换成不含增值税销售收入作为应纳税所得额，即 $100 \div (1+6\%) = 94.34$ 万元，应缴企业所得税9.43万元（ $94.34 \times 10\%$ ）。

“营改增”后电信业如何缴纳增值税

《财政部、国家税务总局关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2014〕43号）规定，经国务院批准，自2014年6月1日起，在我国境内提供电信业服务的单位和个人，为增值税纳税人，应当按照本通知和《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）的规定缴纳增值税，不再缴纳营业税。

对于电信业来说，自6月1日起，如何申报缴纳增值税成为新的课题。本文通过举例加以说明。

提供基础电信服务的涉税处理

案例

甲电信集团某分公司系增值税一般纳税人。2014年6月，利用固网、移动网、卫星、互联网，提供语音通话服务，取得价税合计收入2220万元；出租带宽、波长等网络元素取得价税合计服务收入555万元；出售带宽、波长等网络元素取得价税合计服务收入888万元。另外，该分公司在提供电信业服务时，还附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务，给客户id提供基础电信服务价税合计333万元。已知该分公司当月认证增值税专用发票进项税额200万元，且符合进项税额抵扣规定。那么，该分公司2014年6月应如何申报缴纳增值税？

分析

依照财税〔2014〕43号文件规定，电信业提供基础电信服务，适用11%的增值税税率；如果在提供电信业服务时，附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务的，应将其取得的全部价款和价外费用进行分别核算，按各自适用的税率计算缴纳增值税。因此，该分公司2014年6月应申报缴纳的增值税 $(2220 + 555 + 888 + 333) \div 1.11 \times 11\% - 200 = 196$ （万元）。

提供增值电信服务的涉税处理

案例

乙电信集团某分公司系增值税一般纳税人。2014年6月，利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络，提供短信服务，取得价税合计收入318万元；提供彩信服务，取得价税合计收入212万元；提供电子数据和信息的传输及应用服务，取得价税合计收入424万元；提供互联网接入服务，取得价税合计收入

636万元；提供卫星电视信号落地转接服务，取得价税合计收入742万元。同时，该分公司在提供电信业服务时，还附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务，给客户增值电信服务价税合计106万元。已知该分公司当月认证增值税专用发票的进项税额为38万元，且符合进项税额抵扣规定。那么，该分公司2014年6月应如何申报缴纳增值税？

分析

依照财税〔2014〕43号文件规定，电信业提供增值电信服务，适用6%的增值税税率；如果在提供电信业服务时，附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务的，应将其取得的全部价款和价外费用进行分别核算，按各自适用的税率计算缴纳增值税。因此，该分公司2014年6月应申报缴纳的增值税 $(318+212+424+636+742+106) \div 1.06 \times 6\% - 38 = 100$ （万元）。

提供电信业特殊服务的涉税处理

案例

丙电信集团某分公司系增值税一般纳税人。2014年6月，提供基础电信服务，取得价税合计收入1110万元；提供增值电信服务，取得价税合计收入530万元。与此同时，该分公司当月还发生下列经济业务。

1. 通过国家规定的手机短信公益特服号及公益性机构，接受捐款服务，取得价税合计收入636万元，其中支付给公益性机构的捐款为530万元；
2. 向境外单位提供电信业服务，取得价税合计收入300万元；
3. 以积分兑换的形式赠送电信业服务，给客户免费提供电信服务价税合计400万元；
4. 通过卫星提供语音通话服务、电子数据和信息的传输服务，取得价税合计收入515万元。

已知该分公司当月认证的全部增值税专用发票进项税额为150万元，但按简易计税方法计税项目、非增值税应税劳务、免征增值税项目的进项税额无法准确划分。假定该分公司通过卫星提供的语音通话服务、电子数据和信息的传输服务，选择按简易计税方法计算缴纳增值税。那么，该分公司2014年6月应如何申报缴纳增值税？

分析

依照财税〔2014〕43号文件规定，电信业提供下列特殊服务，可按以下规定申报缴纳增值税。

1. 中国移动通信集团公司、中国联合网络通信集团有限公司、中国电信集团公司及其成员单位通过手机短信公益特服号为公益性机构接受捐款服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给公益性机构捐款后的余额为销售额。
2. 境内单位和个人向中华人民共和国境外单位提供电信业服务，免征增值税。
3. 以积分兑换形式赠送的电信业服务，不征收增值税。
4. 在2015年12月31日以前，境内单位中的一般纳税人通过卫星提供的语音通话服务、电子数据和信息的传输服务，可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。

据此，该分公司2014年6月应申报缴纳的增值税计算过程如下：

1. 不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额 \times （当期简易计税方法计税项目销售额+非增值税应税劳务营业额+免征增值税项目销售额） \div （当期全部销售额+当期全部营业额） $=150 \times (515 \div 1.03 + 400 + 300) \div [(1110$

$\div 1.11) + (530 + 636 - 530) \div 1.06 + 300 + 400 + (515 \div 1.03)] \approx 64.29$ (万元)；

2. 销项税额 = $1110 \div 1.11 \times 11\% + (530 + 636 - 530) \div 1.06 \times 6\% = 146$ (万元)；

3. 一般计税方法应纳的增值税 = $146 - (150 - 64.29) = 60.29$ (万元)；

4. 按简易办法计税应纳的增值税 = $515 \div 1.03 \times 3\% = 15$ (万元)；

5. 当月合计应纳的增值税 = $60.29 + 15 = 75.29$ (万元)。

【纳税筹划】

“买一赠一”的涉税安排及开票要点

某家电销售公司主要从事电视机批发业务。当地税务机关在对其进行税务检查时发现，该公司在向下级零售商销售电视机的过程中，将热水壶、电扇、遮阳伞、豆浆机、电饭锅、电暖气、炒菜锅等小家电作为促销品，向他们免费赠送，但该公司仍然对这些促销品开具了普通发票，并申报了全部收入和增值税销项。

继而，税务机关对该公司开具的增值税专用发票进行检查，发现其开具的增值税专用发票存在负数冲减销售的情况，也就是在同一张增值税专用发票的金额栏上，既注明有销售电视的金额，又注明有小额负数冲减的金额。对此，公司财务人员解释，这些负数冲减的金额是对零售商购买电视机的折扣。

问题所在单从该业务的表面看，该公司对于这些折扣的处理方法符合《国家税务总局关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知》（国税函〔2010〕56号）的规定，即纳税人采取折扣方式销售货物，销售额和折扣额在同一张发票上的金额栏分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税。未在同一张发票金额栏注明折扣额，而仅在发票的备注栏注明折扣额的，折扣额不得从销售额中减除。

但是，税务机关对其中一些发票上的折扣比例产生了疑问。经测算，个别发票上的折扣比例最高达70%左右，不符合商业营销的常规。因此，税务机关要求家电销售公司提供关于这些折扣的合同、数据来源、计算依据、计算过程，准备重新核实其折扣的真实数额。然而，该公司财务人员对一些异常折扣始终不能提供有关资料，最终承认都是对促销品收入的冲减。

原来，该公司为了促进对主打商品电视机的销售，购买了很多促销品，并免费提供给下级零售商，要求零售商在销售电视机时把促销品免费赠送给消费者。而根据现有税收政策规定，无偿赠送货物要视同销售并申报纳税。如果对赠送的促销品不申报纳税，被税务人员检查发现，可能受到行政处罚。但若申报纳税，公司又觉得冤枉（因为是无偿赠送，没有收到任何货款）。

因此，公司财务人员进行了一番精心“筹划”：一方面，对促销品不仅开具普通发票，而且记录销售收入并计提销项税额；另一方面，对之前记载的促销品收入，以折扣的形式在增值税专用发票中进行冲减。他们认为，这样既可以使促销品收入在账面上得到正常的体现，以应付税务机关，又可以把促销品收入混淆在正常的折扣中一起冲减收入，达到对促销品不申报纳税的目的。最终，该公司受到了税务机关的处罚。

解决办法其实，在上述案例中，家电销售公司对促销品可以这样安排：如果公司综合考虑了电视机和促销品的成本，认为按照现实的成交价格，即使免费赠送促销品仍然有利可图。那么，公司在销售电视机的时候，可以将促销品的价值从整个交易价格中剥离出来，使促销品的价格在开具的增值税专用发票中得到独立的体现，成为正常的销售商品，而不是“视同销售”的商品。这种处理不仅在价格上确保了公司原来所能获得的最大经济利益，而且有效化解了对促销品视同销售的风险。

例如，原来销售一台电视机的价格为3000元，赠送一个热水壶，开具发票并记载的收入为3000元。现在，可以根据热水壶成本为50元的情况，将热水壶的价格定位为60元，而把电视机的价格定位为2940元，使电视机和热水壶的价格在开具的增值税专用发票中分别得到体现。比较前后两种操作方法，记载的收入同样是3000元，后者不仅没有导致收入和税负的增加，而且免去了“视同销售”的后顾之忧。

国际货代营改增问题分析及筹划应对

针对国际货运代理在《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税〔2013〕37号）中遇到的“营改增”问题，《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，以下简称“106号文”）出台了差额征税和免税的规定。

106号文附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》中规定：试点纳税人中的一般纳税人提供国际货物运输代理服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给国际运输企业的国际运输费用后的余额为销售额。而且，该条款还对国际货运代理进行了严格的定义：国际货物运输代理服务，是指接受货物收货人或其代理人、发货人或其代理人、运输工具所有人、运输工具承租人或运输工具经营人的委托，以委托人的名义或者以自己的名义，在不直接提供货物运输服务的情况下，直接为委托人办理货物的国际运输、从事国际运输的运输工具进出港口、联系安排引航、靠泊、装卸等货物和船舶代理相关业务手续的业务活动。

同时，附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》中又规定：试点纳税人提供的国际货物运输代理服务免税，即：

1. 试点纳税人提供国际货物运输代理服务，向委托方收取的全部国际货物运输代理服务收入，以及向国际运输承运人支付的国际运输费用，必须通过金融机构进行结算。

2. 试点纳税人为大陆与香港、澳门、台湾地区之间的货物运输提供的货物运输代理服务参照国际货物运输代理服务有关规定执行。

3. 委托方索取发票的，试点纳税人应当就国际货物运输代理服务收入向委托方全额开具增值税普通发票。

4. 本规定自2013年8月1日起执行。2013年8月1日至本规定发布之日前，已开具增值税专用发票的，应将专用发票追回后方可适用本规定。

其实，在分析106号文对国际货运代理“营改增”税收政策前，个人就认为，106号文将国际货运代理免税的政策放在附件3的过渡政策中是不合适的。因为，国际货运代理在营业税时代就没有免税政策，何来营改增后过渡呢。这个免税政

策应该放在附件4《应税服务适用增值税零税率和免税政策的规定》中。实际上，这里就体现为我们在“营改增”后对于与出口货物相关的劳务都应该给予增值税零税率或免税政策。

在执行106号文对于国际货运代理增值税的差额征税或免税政策时，我们要注意一个特殊的地方在于，106号文对于国际货物运输代理业务是有明确的定义的，这是一个重要的事项。也就是说，不是大家在日常生活中所称的国际货物运输代理服务都可以享受差额征税或免税政策，只有符合106号文定义的“国际货物运输代理”才可以享受该文的政策。因此，我们首先要再来重新审视一下106号文对“国际货物运输代理”的定义：

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

这里，符合106号文从事国际货物运输代理服务的企业，必须是直接而非间接为委托人办理货物的国际运输、从事国际运输的运输工具进出港口、联系安排引航、靠泊、装卸等货物和船舶代理相关业务手续的业务。

从这里的定义就可以看出，106号文所定义的符合条件的国际货物运输代理服务只能是从事“一代”的企业，从而“二代”的企业是不能享受106号文差额征税或免税的政策。因为对于从事“二代”的企业而言，他的确是接受的发货方或收货方的委托，但是其又是通过另一家国际货运代理公司间接为委托人办理货物的国际运输服务的，不符合106号文对国际货物运输代理服务的定义，也就无法享受差额征税和免税的政策。

第一种情况：

基于这个问题，我们首先可以看简单的情况，就是客户直接找“一代”的企业从事国际货物运输：

生产企业出口货物委托某A国际货代企业帮助运输，2014年1月其承接国际货代业务取得不含税收入100万元，其直接与香港船运公司签订合同，委托其将一批货物从上海运到香港，运输业务完成后通过金融机构支付80万元海运费，同时支付海关等政府性基金5万元，取得港口码头费的增值税专用发票上注明的增值税额为0.5万元。

这种情况比较简单。该企业从事“一代”，符合106号文的规定，同时也符合免税的规定。因此，该企业应该享受享受免税的待遇。

差额征税： $100-80-5=15$ 该部分增值税销售额享受免税政策。

由于享受免税政策，取得的港口码头费的增值税专用发票上注明的增值税额0.5万元应做进项税转出。

第二种情况：

如果这里是“二代”，比如B国际货运代理企业承接了某项国际货运代理业务，不含税价格为110万，其将该业务又进一步委托给A国际货代企业帮助运输，2014年1月其承接国际货代业务取得不含税收入100万元，其直接与香港船运公司签订合同，委托其将一批货物从上海运到香港，运输业务完成后通过金融机构支付80万元海运费，同时支付海关等政府性基金5万元，取得港口码头费的增值税专用发票上注明的增值税额为0.5万元。

在该业务模式下，B国际货运代理公司由于不是直接为委托人办理货物的国际运输，不符合106号文的“国际货物运输代理服务”的定义，因此，他既不能享受差额征税政策，也不能享受免税政策。最多只能按货代企业享受“试点纳税人提供知识产权代理服务、货物运输代理服务和代理报关服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额，且向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费，不得开具增值税专用发票”的政策。

此时，A企业就出于两难的境地了。如果A此时享受免税政策，他只能给B公司开具普通发票，增值税抵扣链条因为免税断裂了。此时，B公司需要按110万向生产企业开具货运代理发票，由于无法享受差额征税政策，必须按110万乘以6%的税率缴纳增值税。同时，由于生产企业的运输费用无法享受“免、抵、退”，这个增值税B公司也无法向生产企业转嫁。因此，这种情况下，A公司享受免税政策，下一道代理企业就非常麻烦了

如果此时A不选择享受免税政策，宣布放弃免税政策，转而享受增值税差额征税政策，按照106号文应按如下方法处理：

差额征收： $100-85-5=15$ 万，15万作为应税收入，应缴纳增值税= $15 \times 6\% - 0.5 = 0.4$ 万

现在核心的问题在于差额征税如何开票了，这里税务机关可能有两种理解方式：

第一种理解方式：A公司虽然享受差额征税政策，但仍按照95万给B公司开具增值税专用发票（其中5万是政府性基金），5万开具财政部门印制的财政票据。

这种情况下，B公司对下游企业应按照105万开具增值税专用发票，5万开具财政部门印制的财政票据。由于其取得了A公司给其开具的95万增值税专用发票，其实际只要缴纳0.6万的增值税（政府性基金可以从销售额中扣除并开具财政部门印制的财政票据）。

第二种理解方式：A公司由于扣除了国际运费后差额征税，国际运输享受的是0%税率。因此，A公司只能按照10万向B企业开具增值税专用发票，90万（85万运费和5万海关基金）应开具普通发票或财政部门印制的财政票据。

这种情况下，B公司对下游公司仍应按照105万开具增值税专用发票，5万开具财政部门印制的财政票据，但此时，由于只取得对方开具的10万增值税专用发票，应缴纳增值税5.7万元，增值税税负相比第一种情况增加了9倍以上。

这里，就是就全额开具增值税专用发票还是差额开具增值税专用发票呢？从106号文的规定来看，第6条没有想第5条那样，专门写了一句规定“委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费，不得开具增值税专用发票”。因此，大家认为，既然没有规定，也就是说A企业可以差额征税，并全额开具增值税专用发票。

从对下一道货代企业合理性的角度来看，第一种理解方式应该是更加符合实际一点。同时，第二种理解中大家主要担心的问题就是，国际货物运输由于实行的是零税率，我如果让A企业差额征税了，又全额开具发票给A，会不会导致这部分增值税的“空转”的抵扣，导致国家税款的流失。不过，这个问题在国际货物代理中还好。因为，虽然B公司全额向出口企业开具了105万的增值税专用发票，但出口企业由于是按FOB价出口退税，运费是不能享受退税和抵扣的。因此，

这里即使 A 就零税率的运费全额开入增值税专用发票,也没有导致国家增值税税款流失。同时,只有这种方式,才保证了“二代”增值税待遇也更加合理。

但是,这里还有一个可能比较棘手的问题就是,对于从事“一代”的企业而言,其不能既直接从客户手中承接业务,又从“二代”手中承接业务。如果这样,“一代”企业可能只能选择完全放弃免税待遇。因为同一个纳税人要么申请享受免税待遇,要么放弃享受,且已经选择 36 个月不得变更。因此,外国船东根据 106 号文可能需要在我国设立两个船代公司,一个专门符合直接承接客户业务,一个直接专门承接“二代”业务。此时,一个享受免税,一个不享受免税,以便更好应对 106 号文对国际货代的“营改增”问题。

非居民企业常设机构影响税负差异

非居民企业取得的境内所得,按照其与境内常设机构有无实际联系,以及是一般所得或特定所得,其税负差异较大,因此在经营方式方面也有税务规划空间。

随着我国对外开放力度的加大,国内许多行业和领域都已向国际资本开放,国际跨国公司的进入带动了国内部分产业的发展,也使得非居民企业的数量快速增长。在这种形势下,国际税收规划成为新热点,现就非居民企业利用与常设机构有无实际联系进行的企业所得税规划试做简要分析。

政策篇

非居民企业企业所得税主要有两种类型:

1. 一般所得合并征税。与非居民企业境内所设机构、场所有实际联系的境内、境外一般所得,应合并计算应纳税所得额,适用 25% 的税率。这种计征方法,实际就是对常设机构营业利润征税。这里所说的“营业利润”,具体以中国(或大陆)与其他国家(或地区)签订的税收协定(或安排)中的内容为准。例如,《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》(国税函〔2007〕403 号,以下简称《安排》)第七条规定,一方企业的利润应仅在该一方征税,但该企业通过设在另一方的常设机构在该另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在该另一方的常设机构在该另一方进行营业,其利润可以在该另一方征税,但应仅以属于该常设机构的利润为限。

应纳税所得额的计算:计算方法与居民企业类似,同时应执行协定或安排的特殊规定。以香港非居民企业为例,《安排》规定,在确定常设机构的利润时,应当允许扣除其进行营业发生的各项费用,包括行政和一般管理费用,不论其发生于该常设机构所在一方或者其他任何地方。

2. 特定所得单独征税。与非居民企业境内所设机构、场所没有实际联系或者没有设立机构、场所的境内所得,按特定所得项目分别单独计算应纳税所得额,适用 10% 税率,但如果税收协定或安排另有规定,依照规定执行。

应纳税所得额的计算:股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得,以收入全额为应纳税所得额;转让财产所得,以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额;其他所得,参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

基于此,非居民企业的税务规划空间在于:

1. 一般所得合并征税。优点是以各项所得合并计算应纳税所得额时,盈利的和亏损的所得可以合并抵减,而且常设机构的许多费用还可以税前扣除。缺点是适用税率25%相对较高。

2. 特定所得单独征税。优点是适用税率10%(或协定及安排规定的其他税率)相对较低。缺点是各项所得间的盈亏不能相互抵减。

税务规划思路:特定所得项目区分与机构、场所有无实际联系,分别适用25%和10%的税率,这种税率差异带来了一定的规划空间。此外,两种计税方法中,第一种可以扣除费用及税金,第二种不可以扣除,计算出的应纳税所得额差异也为税务规划提供了空间,企业可利用这两种规划空间,全盘考虑,选择税负相对较低的计税方式。

案例篇

本案例以在香港注册的非居民企业及其常设机构为例讨论。

案例一:香港注册的非居民企业A,在大陆设立了常设机构B。2014年3月,B就2013年应纳税所得额向当地主管国税机关办理汇算清缴,应纳税所得额为1000万元,其中:(1)特许权使用费收入为500万元,相关费用及税金为100万元;(2)利息收入450万元,相关费用及税金为50万元;(3)从其控股30%的中国居民企业甲取得股息200万元,无相关费用及税金;(4)其他经营收入100万元;(5)可扣除的其他成本费用及税金合计为100万元。上述各项所得均与B有实际联系,不考虑其他因素。B企业所得税据实申报,应申报企业所得税 $1000 \times 25\% = 250$ (万元)。

如果通过税务规划,使得案例中的特定所得都与常设机构B没有实际联系。甲股份由A直接持有,股息和特许权使用费受益所有人A是香港居民。则规划后所得税为:

(1) 特许权使用费所得为500万元。根据《安排》第十二条规定,如果特许权使用费受益所有人是另一方居民,则所征税款不应超过特许权使用费总额的7%。预提所得税为 $500 \times 7\% = 35$ (万元);

(2) 利息所得450万元。根据《安排》第十一条规定,如果利息受益所有人是另一方的居民,则所征税款不应超过利息总额的7%。预提所得税为 $450 \times 7\% = 31.5$ (万元);

(3) 股息所得200万元。根据《安排》第十条规定,如果股息受益所有人是另一方的居民,则所征税款不应超过:如果受益所有人是直接拥有支付股息公司至少25%资本的公司,为股息总额的5%。预提所得税为 $200 \times 5\% = 10$ (万元);

(4) 常设机构应纳税所得额为 $100 - 100 = 0$ (万元)。

以上所得税合计76.5万元,比规划前少173.5万元。

案例二:其他同案例一。假设B有以前年度可弥补亏损1000万元,A取得的各项特定所得均与B无实际联系。甲股份由A直接持有,股息和特许权使用费受益所有人A是香港居民。案例二应纳所得税仍为76.5万元(计算方法同案例1规划后)。考虑到B有亏损可弥补,可考虑将各项所得规划成与B有实际联系,这样B应纳税所得额为 $1000 - 1000 = 0$,不用纳税。

上述两个案例,理论上可行,但对所得与常设机构有无实际联系的操作,还有一定难度。另外,有些企业通过规划,虽然在中国少缴了税款,但回到所在国或地区仍要补缴,最终未必会得到实惠。因此,企业进行规划前,应权衡利弊,三思而后行。

研究开发费用加计扣除有四大误区

《企业所得税法》第三十条规定，企业的开发新技术、新产品、新工艺的研究开发费用支出，可以在计算应纳税所得额时加计扣除。

《企业所得税法实施条例》第九十五条规定，研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。

误区一：只有高新技术企业才可以享受研究开发费的加计扣除

根据企业所得税法及其实施条例的规定，企业的开发新技术、新产品、新工艺的研究开发费用支出，可以在计算应纳税所得额时加计扣除。

另《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2008〕116 号）第二条规定，本办法适用于财务核算健全并能准确归集研究开发费用的居民企业。

综合上述规定，《企业所得税法》及其实施条例相关文件的规定并没有限定只是高新技术企业才可以享受，只限定了“适用于财务核算健全并能准确归集研究开发费用的居民企业”，即非高新技术企业可以享受研究开发费的加计扣除。

误区二：小微企业不可以同时享受研究开发费的加计扣除优惠政策

国税发〔2008〕116 号文件第二条规定，本办法适用于财务核算健全并能准确归集研究开发费用的居民企业。另《财政部、国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税〔2009〕69 号）第二条规定，企业所得税法及其实施条例中规定的各项税收优惠，凡企业符合规定条件的，可以同时享受。

因此，《企业所得税法》及其实施条例中规定的各项税收优惠，凡企业符合规定条件的，可以同时享受，即时企业已享受了小型微利企业减半征收应纳税所得并按 20% 税率征收的优惠政策，也可以同时研究开发费加计扣除税收优惠政策。

误区三：亏损企业不可以享受研究开发费的加计扣除优惠政策

根据《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕98 号）规定，企业技术开发费加计扣除部分已形成企业年度亏损，可以用以后年度所得弥补，但结转年限最长不得超过 5 年。

因此，亏损企业可以享受研究开发费的加计扣除优惠政策，同时会“增大”亏损额，形成企业年度亏损，可以用以后 5 年的所得弥补。

误区四：未形成“成果”研究开发费不可以享受加计扣除优惠政策

研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。

综合上述规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的也可以享受研究开发费的加计扣除优惠政策，通俗的说，没有形成“成果”的研究开发费用，可以享受研究开发费的加计扣除优惠政策。

享受创业就业税收优惠操作提示

财政部、国家税务总局、人力资源社会保障部最近发布《关于继续实施支持和促进重点群体创业就业税收优惠政策的通知》（财税〔2014〕39号），在《财政部、国家税务总局关于支持和促进就业有关税收政策的通知》（财税〔2010〕84号）的基础上，进一步扩大了享受创业就业税收优惠政策的行业、人员和税费扣减范围，提高了税费扣减上限，延长了税收优惠期限，简化了优惠审批管理。本文整理归纳财税〔2014〕39号文件执行中应注意的细节，帮助纳税人防范纳税风险。

取消税收优惠行业限制

政策规定：对从事个体经营的，取消了原来将建筑业、娱乐业以及销售不动产、转让土地使用权、广告业、房屋中介、桑拿、按摩、网吧、氧吧等行业排除在外的限制；对企业吸纳就业的，取消了原来将广告业、房屋中介、典当、桑拿、按摩、网吧等行业排除在外的限制。

操作提示：

①广告业已改征增值税，在实际操作中，增值税单独按106号文掌握。

②对从事增值税应税服务的个人和企业，可享受增值税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和个人所得税或企业所得税的优惠。

扩大税收优惠人员范围

政策规定：在维持原从事个体经营人员范围不变的基础上，将企业吸纳就业人员范围，由原来的国有企业下岗失业人员、国有企业关闭破产需要安置人员、国有企业所办集体企业（即厂办大集体企业）下岗职工、享受最低生活保障且失业1年以上的城镇其他登记失业人员等四类群体，扩大到在公共就业服务机构登记失业1年以上的人员。也就是说，凡是在公共就业服务机构登记失业1年以上的人员均可同等享受税收优惠，取消了身份限制。

操作提示：

①从事个体经营的登记失业人员，指在人力资源社会保障部门公共就业服务机构登记失业半年以上的人员，并且要在申领《就业失业登记》上注明“自主创业税收政策”字样；企业新招用的失业人员，指在人力资源社会保障部门公共就业服务机构登记失业1年以上且持《就业失业登记》并注明“企业吸纳税收政策”字样的人员，同时企业必须与其签订1年以上的劳动合同并依法缴纳社会保险。

②对上述符合创业就业税收优惠的人员，不得重复享受税收优惠政策，以前年度已经享受各项就业税收优惠政策的人员，也不得再享受财税〔2014〕39号文件规定的税收优惠政策。如果企业的就业人员既适用财税〔2014〕39号文件规定的税收优惠政策，又适用其他扶持就业的税收优惠政策，企业可选择适用最优惠的政策，但不能重复享受。

增加扣减税费种类和提高扣除金额上限

政策规定：对从事个体经营的，在3年内按每户每年8000元为限依次扣减其当年实际缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和个人所得税；对企业吸纳就业的，在3年内按实际招用人数每人每年4000元的定额标准依次扣减其当年实际缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和企业所得税。各省级人民政府在规定限（定）额标准的基础上，根据本

地区实际情况可以对从事个体经营的按最高限额标准上浮20%，对企业吸纳就业最高可上浮30%。

操作提示：

①税费扣减应依顺序进行。即对从事个体经营和企业吸纳就业的，在年度定额扣减标准内，应先扣减营业税，再扣减城市维护建设税，然后再扣减教育费附加和地方教育附加，最后扣减个人所得税或企业所得税。

②对纳税人当年度应纳税费小于扣减限额的，以其实际缴纳的税费为限，当年扣减不足的，不得结转下年使用；纳税人当年度实际缴纳税费大于扣减限额的，应以扣减限额为限，大于扣减限额的部分，不得结转下年扣减。

延长优惠政策执行期限

政策规定：促进创业就业税收优惠政策执行期限为2014年1月1日~2016年12月31日，在2016年12月31日未享受满3年的，可继续享受满3年为止。

操作提示：对在2014年1月1日后新开办的个体工商户和企业新吸纳的就业人员，执行财税〔2014〕39号文件所规定税收优惠政策；对2013年12月31日前已按财税〔2010〕84号文件享受税收优惠政策的个体经营者和企业，在2013年12月31日未享受满3年的，仍继续按财税〔2010〕84号文件所规定的税收优惠政策享受至3年期满为止。

简化税收优惠审批管理

政策规定：从2014年1月1日起，将享受促进创业就业税收优惠政策的管理方式，由审批管理调整为备案管理。

操作提示：凡是符合财税〔2014〕39号文件所规定的享受创业就业税收优惠政策条件的纳税人，不需再向税务机关办理申请批准手续，只要向主管税务机关办理备案手续，即可享受税收优惠政策。

【热点咨询】

一次性收取长期租金可否分期确认收入

提问：

我企业于2013年7月一次性收取了2013年下半年到2014年上半年的租金收入，这笔租金该如何确认收入？

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）第一条规定，根据企业所得税法实施条例第十九条的规定，企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据企业所得税法实施条例第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。因此，企业一次性收取的租金收入，可以在租赁期内分期均匀计入相关年度收入。

租赁环保设备是否享受所得税优惠

提问：

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

解答：

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

企业所得税法实施条例第一百条规定，企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的 10% 可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。

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

核定征收小微企业是否用 20% 税率

提问：

我公司是小微企业，没有专职会计，不具备建账核算的条件，税务机关认定企业所得税采取核定征收的办法。相关税法规定，年应纳税所得额低于 10 万元（含 10 万元）的小微企业，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。请问我公司能否适用 20% 的税率？

解答：

核定征收的小微企业同样适用 20% 的税率，应按照法定税率 25% 计算缴纳企业所得税。《国家税务总局关于扩大小型微利企业减半征收企业所得税范围有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 23 号）第一条规定，符合规定条件的小型微利企业（包括采取查账征收和核定征收方式的企业），均可按照规定享受小型微利企业所得税优惠政策。小型微利企业所得税优惠政策，包括企业所得税减按 20% 征收（以下简称减低税率政策），以及财税〔2014〕34 号文件规定的优惠政策（以下简称减半征税政策）。

房产证配偶加名是否需要缴纳契税

提问：

我家房产证上只有我的名字，现在想加上妻子的名字，需要缴纳契税吗？

解答：

《财政部、国家税务总局关于夫妻之间房屋土地权属变更有关契税政策的通知》（财税〔2014〕4号）规定，在婚姻关系存续期间，房屋、土地权属原归夫妻一方所有，变更为夫妻双方共有或另一方所有的，或者房屋、土地权属原归夫妻一方所有，变更为另一方所有的，或者房屋、土地权属原归夫妻共有，变更为其中一方所有的，或者房屋、土地权属原归夫妻共有，双方约定、变更共有份额的，免征契税。因此，在产权证上增加配偶姓名涉及的房屋权属转移行为，免征契税。

投资政府土地改造是否缴营业税

提问：

我房地产开发公司与当地政府合作对一块土地进行开发，开发范围包括对项目地块及该区域之上的全部附着物和地上物实现“七通一平”。土地达到挂牌出让条件后，由政府出让并收取土地出让金，土地净收益双方按规定比例进行分配。我公司分得收益600万元，是否要就该收益缴纳营业税？

解答：

《国家税务总局关于纳税人投资政府土地改造项目有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第15号）规定，纳税人（以下称投资方）与地方政府合作，投资政府土地改造项目（包括企业搬迁、危房拆除、土地平整等土地整理工作）。

其中，土地拆迁、安置及补偿工作由地方政府指定其他纳税人进行，投资方负责按计划支付土地整理所需资金；同时，投资方作为建设方与规划设计单位、施工单位签订合同，协助地方政府完成土地规划设计、场地平整、地块周边绿化等工作，并直接向规划设计单位和施工单位支付设计费和工程款。

当该地块符合国家土地出让条件时，地方政府将该地块进行挂牌出让，若成交价低于投资方投入的所有资金，亏损由投资方自行承担；若成交价超过投资方投入的所有资金，则所获收益归投资方。在上述过程中，投资方的行为属于投资行为，不属于营业税征税范围，其取得的投资收益不征收营业税。因此，你公司分得的收益600万元，不需缴纳营业税。

职工食堂招待客户的账务处理

提问：

中央改进作风八项规定出台后，各单位对业务招待都有严格的规定，一般招待安排在职工食堂，但是没有发票，根据业务性质此类费用不能挤占职工福利费，政府机关在内部食堂招待按规定可以在“三公经费”开支，企业可以据实列支业务招待费吗？

解答：

《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施〉的通知》（国税发〔2009〕114号）第六条规定，未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除。根据上述规定，单位内设职工食堂属于不需要办理税务登记的内设机构，而且是为本企业招待外来人员提供餐饮服务，属于单位内部行为，发生的支出企业所得税前可作为业务招待费申报扣除，但也需要取得合规票据，如果企业加工餐

费原料未取得相关发票，不得在企业所得税前申报扣除。会计处理为：借记业务招待费，贷记原材料或银行存款。

免费维修所耗材料是否缴增值税

提问：

我公司是生产型一般纳税人，保修期内免费为客户提供维修服务。请问保修期内免费维修所消耗的材料、配件，是否视同销售缴纳税款？

解答：

增值税暂行条例第十条及增值税暂行条例实施细则第四条规定，企业生产产品在保修期内出现质量问题，企业提供免费维修所消耗的外购原材料，属于用于增值税应税项目，不需要作进项税额转出。同时，生产企业在保质期内因免费维修承诺而发生的免费更换自产零配件和修理修配劳务是销售合同的一部分，有关收入已在销售产品时获得并缴纳相关税款，免费维修时无需再缴纳增值税，维修领用的零配件也不需要视同销售。需要注意的是，不在保修范围内而无偿提供的维修材料、配件，应根据增值税暂行条例实施细则第四条的规定，视同销售并缴纳增值税。

车色与免税图册不同能否免税

提问：

我公司购买了一辆《设有固定装置免税车辆图册》中列示的机动车，但是车身颜色与该图册不一致，请问可否享受车辆购置税免税优惠？

解答：

《国家税务总局关于设有固定装置非运输车辆免征车辆购置税有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第45号）规定，纳税人购买《免税图册》中已列示车辆图片的车辆，车辆内外观（含车身颜色）发生变化，但车辆整体结构、用途与主要固定装置未改变的，车辆生产（改装）企业应出具证明。税务机关实地验车后，依据车辆生产（改装）企业证明与《免税图册》办理车辆购置税免税手续。因此，如果仅是车身颜色不同，可以享受免税优惠。

【专家视点】

地方变相征收“过头税”的手段揭示

樊其国/文

地方征收“过头税”的情况并不鲜见。在“稳增长”的压力下，不少地方政府在年初预算的时候制定了较高的税收目标，为了完成既定任务，变相征收“过头税”，不断翻新“过头税”的名目，变换征收“过头税”的手段，过头税已经

成为税收治理的一个难点，也是一种顽疾。严防地方政府变相征收“过头税”，是目前亟待解决的现实性问题。

“过头税”以各种方式在各地不同程度的存在，有着复杂的制度、行为动因。在财政收支平衡这个高压线下，迫于地方政府的压力，税收征管部门可能通过变通方式，向企业加收变相的过头税，且绝大部分“过头税”都是变相和隐蔽的。笔者经过梳理和归纳，列举和揭示变相征收“过头税”的八种手段，意在提醒纳税人警惕和防范，维护其正当合法的税收权益。

一、多头执法重复检查

查税是为了规范地方税收收入，也可以说是地方政府为了增加税收收入的一个原因。某些地方政府在收入紧张的情况下挖掘税源，这一般也是这些地方政府缓解财政收入紧张的一个办法。很多地方都有税收预警系统，以纳税人提供的纳税申报和财务会计核算信息作为实施监控的主要信息，以日常税源管理岗采集的与生产经营相关的其他信息作为实施监控的辅助信息，测算设定纳税预警指标。

现实中，依法征税与征收过头税混同的问题容易出现。某些地方的税务机关出于各种各样的原因，利用手中的自由裁量权，调节税收数量，在税收形势较好时，采取所谓放水养鱼措施少征税，而在税收形势不好时多征税，很难说这样的税务机关是在收过头税。但对于纳税人来说，实际税负相对加重，与过头税没有什么区别。对于此类税收征纳问题，根本做法是进一步完善税收制度，降低实际税负，缩小自由裁量权空间，规范税收制度的弹性空间，推动依法征税的梦想在现实中得到真正的实现。

二、税收优惠难以落实

国家给予的税收优惠在企业没有得到落实，实质上也是一种过头税。清理地方税收优惠客观上则可以认为是另一种加税。中共十八届三中全会要求对浮滥的招商税收优惠做通盘检查。我们可以预见，政府下一步将会着手进行清理整顿，建立更公平的税收制度。

过去，国内某些地方政府为了招商引资，推出各种税收优惠政策，尤其是区域优惠政策过多过滥。同时，地方政府和财税部门执法不严，通过税收返还等方式变相减免税，制造税收洼地，被认为严重影响国家税制规范和市场公平竞争，必须下大力气清理整顿。

据统计，我国各地已实施的区域税收优惠政策共计30项，下一步将动手清理已推出的税收优惠政策，对执行到期的应彻底终止不再延续，对未到期限的要明确的落日条款，对带有试点性质且具有推广价值的，应尽快转化为普惠制，在全国推动实施。地方政府以各种税收优惠吸引投资已成普遍现象，换言之，现在企业的投资成本中，本来就包括这一部分优惠。如果今后普遍取消税收优惠，相当于给投资企业增加了一次税收。

三、营业税差额征收变成全额征收

（一）土地流转营业税差额征收变成全额征收

例如，湖北省土地流转营业税差额征收变成全额征收。对收回土地使用权取得的地上建筑物及附着物补偿收入征收营业税、土地增值税，其实质是以合法化手段征收过头税。

《湖北省地方税务局关于土地流转有关税收问题的通知》（鄂地税发[2013]97号）称：（一）土地储备中心或行使土地收储职能的单位收回土地，被收回土地使用权的单位，取得的地上建筑物及附着物补偿收入应按规定征收营业税。（二）不能提供下列资料之一者的，被收回土地使用权的单位取得的全部

补偿收入应按规定征收营业税、土地增值税，上述资料是指：1. 县级以上（含）地方人民政府出具的收回土地使用权的正式文件；2. 土地管理部门报经县级以上（含）地方人民政府后由该土地管理部门出具的收回土地使用权文件；3. 县级以上（含）地方人民政府作出的《房屋征收决定书》。

《国家税务总局关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》（国税函[2008]277号）规定，纳税人将土地使用权归还给土地所有者时，只要出具县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，无论支付征地补偿费的资金来源是否为政府财政资金，该行为均属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，按照《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释（试行稿）〉的通知》（国税发[1993]149号）规定，不征收营业税。

而根据《关于营业税若干政策问题的通知》（财税[2003]16号）第三条第二十条明确关于营业额问题：单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的，以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。

（二）买卖二手普通住房交易营业税变相成全额征收

根据营业税税收相关政策规定，当事人在买卖二手房交易时，需要缴纳印花税（包括交易印花税、房产证印花税）、契税、营业税、城市建设维护税、教育费附加、个人所得税、土地增值税等等。《财政部 国家税务总局关于调整个人住房转让营业税政策的通知》（财税[2009]157号）公布的个人住房转让营业税政策为，自2010年1月1日起，个人将购买不足5年的非普通住房对外销售的，全额征收营业税；个人将购买超过5年（含5年）的非普通住房或者不足5年的普通住房对外销售的，按照其销售收入减去购买房屋的价款后的差额征收营业税；个人将购买超过5年（含5年）的普通住房对外销售的，免征营业税。

《关于调整个人住房转让营业税政策的通知》（财税[2011]12号）则规定，个人将购买不足5年的住房对外销售的，全额征收营业税；个人将购买超过5年（含5年）的非普通住房对外销售的，按照其销售收入减去购买房屋的价款后的差额征收营业税；个人将购买超过5年（含5年）的普通住房对外销售的，免征营业税。

短短一年时间内，买卖二手房交易营业税税政变化如此之大。个人将购买不足5年的住房对外销售的，全额征收营业税文件，其依据是“新国八条”。新二手普通住房交易营业税充斥着宏观调控的色彩，其结果是试图打压的房价依然坚挺，而二手房交易的税收成本却大大上升。

四、不断增加非税收入

最近，一些地方为完成财政收入任务，花样百出地乱收税、乱收费的报道不少。由于税收需要严格依法，所以乱收费和乱摊派尤为突出。这造成了地方财政收入非法化的趋势日益严重。

首先民间的抵触心理越来越大。作为纳税人，又交税又交费显然说不过去。其次，税收有制度严格约束，其收入和使用情况的公开程度尚显不足，非税收入就更是如此了。这其中难免包含许多征收环节的权力越位和使用环节的权力滥用。更重要的是，非税收入的不断增长也在严重影响着经济的健康发展和民生改善。由于非税收入真实数据均由地方掌握，公开又不够，表面的经济数据很可能并不能反应实际的财产分配格局和民生状况。在经济增速放缓的大背景下，关注政府非税收入不断增加有着特殊意义。因为非税收入很大程度上缺乏制度管控和外界

监督，其规模不断扩大，增长越来越快会对法治落地、经济发展和民生改善等诸多方面产生负面效应。

五、向纳税人协商借税

财政收支平衡这个高压线下，迫于地方政府的压力，税收征管部门有可能通过变通方式向企业借税。而这一做法在中西部一些地方已成惯例。一些中西部地区税收征收部门，为完成年度序时征收进度目标，在一些纳税人已交足当期应缴税金的基础上，提前预收纳税人后期应缴税金。

比如说，为夺得税收工作开门红而借税，时间过半、税收任务要求过半而借税，为解决当月税收任务欠收而借税，为年终税收任务完不成而借税。这种借税行为使纳税人处于两难境地，特别是当纳税单位处于效益滑坡，经营困难的情况下，税务部门向纳税人借税，恰似雪上加霜。

税务机关向纳税人名为协商借税，但实际上基于税务部门的威慑力，协商借税带有强行借税的性质。这种弹性征税办法模糊了纳税人对税收的认识，使对方对税法的严肃性产生怀疑。而更为有害的是，借税行为导致当期税收数据失真，提供了虚假的税收信息，造成税收繁荣幻觉，不利于税收宏观决策。

六、税负警戒线变成征税硬指标

企业的税负警戒线标准，在税法上并无相关规定。税负线，是为执行管理环节服务的，据此可进行纳税评估，进行风险预警：有些企业税负，若远低于标准线，则存在偷漏税的可能。税务机关依凭的风险警示指标，在现实中并不完全准确。

例如，增值税在天津的税负标准，根据行业不同，从3%到1.8%不等。各地的执行标准都不一样，有按单个税种进行评估，也有按综合税负进行评估。无论用哪种方式进行评估，评估线的预警意义只能仅供参考，企业是否偷漏税，还需经实地调查确认。

有天津纳税人反映，3%的增值税税负标准，在2008年钢贸销售形势好的时候能达到，但在今年经营不太景气的情况下，要达到3%很困难。而最后解决的办法，就是企业增加缴税，以达到3%的税负线。

增值税是管理比较规范的税种，企业交税基本凭借当期销项税抵和进项税额发票进行。税务机关3%的标准线成为硬指标；而要求多交的税款，未达到行业增值税3%的标准，要求补缴增值税税款。无疑在一定程度上成了变相的“过头税”。因此，税务机关在具体执行时，应该根据宏观经济形势，来动态调整税负标准线。企业交税应按照实际情况来进行，不应将税负线变成硬性指标。

七、擅自提高营业税征收标准

有媒体曾报道，一位财税专家对《财经》记者转述浙江省一家民营企业的遭遇。该企业负责人说，2013年8月税务部门给该企业指出“两条路”，一是按照8%的税率交营业税，而营业税法定税率只有5%；二是仍旧按照5%交营业税，但税务部门要进入企业进行稽查，而且要稽查多年来的纳税情况，一旦发现企业有偷漏税行为就要进行重罚。该企业迫于无奈，最后只好压缩雇员降低经营成本，按照8%的税率交纳了税款。如此荒诞不经的违法行为，在个别地方却大行其道。面对地方税务机关明显不合法不合理的要求，企业往往只能屈服于压力之下。

八、恢复征收免征的城镇土地使用税

根据《财政部国家税务总局关于企业范围内荒山林地湖泊等占地城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2014]1号）规定，对已按规定免征城镇土地使用税的企业范围内荒山、林地、湖泊等占地，自2014年1月1日至2015年12月

31日，按应纳税额减半征收城镇土地使用税；自2016年1月1日起，全额征收城镇土地使用税。

对已按免征城镇土地使用税的企业范围内荒山、林地和湖泊等占地恢复征税，有利于促进土地资源节约集约利用，有利于推进房地产税制改革，取消该项税收优惠政策符合房地产税制改革的方向，但恢复全额征收城镇土地使用税，客观上取消优惠会导致部分占地过多的企业税负增加较多。

作者单位：深圳税桥税务师事务所

增值税若干简化账务处理的思考和建议

袁中文/文

增值税是我国第一大税种，几乎除了部分行业以外的大小企业，都会涉及增值税的账务处理，特别是在近年来营改增以后，增值税的覆盖范围更广泛。如何合理、简便进行正确的增值税核算及账务处理，关系到企业、国家的双重利益，由于其复杂的处理，造成企业会计人员的账务处理失误，进而造成多纳税是企业之殇；同样造成企业少纳税进而被处罚，企业也有苦难言，反过来造成国家税收流失，也会丧失税法的严肃性。笔者就几个常见的实务案例分析，对增值税账务处理提出改进意见，以期抛砖引玉，简化增值税的账务处理。

一、增值税税控系统设备和技术维修抵减增值税的账务处理

虽然购买税控装置是一次性业务，但是由于我国目前增值税非完全消费型，使得部分固定资产还不能抵扣，税控装置就是其一。对于一般纳税人和小规模纳税人目前的账务处理基本一致，具体如下：

1. 初次购买设备款和支付技术维护费

借：固定资产

贷：银行存款

2. 增值税可以全额抵扣，增设了一个减免税款专栏（一般纳税人）

借：应交税费——应交增值税（减免税款）

贷：递延收益

3. 提取折旧时

借：管理费用

贷：累计折旧

同时，借：递延收益

贷：管理费用

4. 发生技术维修费，按实际支付金额，

借：管理费用

贷：银行存款

按规定抵减的增值税应纳税额，

借：应交税费——应交增值税（减免税款）

贷：管理费用

这是一个争议很久的问题，争论点较多，以至于财政部、国家税务总局专门下发《关于增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税税额有关政策的通知》（财税[2012]15号）对此做出明确规定。笔者对此项规定提出两点异议：一是固定资产的入账价值及其折旧处理目的性不明确；二是增值税的抵扣有违增

增值税相关规定。首先固定资产全额入账是价税合计，与消费型增值税的总体原则矛盾，在计提的折旧中含有增值税，同时又全额冲减了管理费用，其实质是是把税控装置的价税款分期进行摊销，而在当初一次性抵扣的增值税，名义上使企业当月少交了增值税，实质又分期以折旧的方式摊销了。

对于税控装置及技术维修费不是一笔很大金额的资产，造成实务相当人的困惑和麻烦，完全是简单问题复杂化。如果就按普通固定资产入账和正常的折旧处理，会计人员也不会歧义，账务处理也会大大简化。最主要的是，税控装置的价税款合计以增值税的形式先行抵扣，有违增值税征收的初衷。其次税控装置实质是国家出钱，企业倒账，多此一举。以数据说明如下：

甲企业某月销项税10万，进项税7万，应纳增值税3万。由于购买税控装置价税合计2万，则当月由于购买税控装置应纳增值税变为1万。表面上是企业出钱购买了税控装置，实际少交了增值税，企业并未出钱，而账务处理却绕了一大圈。即递延收益的2万，分期以折旧消化了，递延收益当年不影响所得税，折旧最后也没进成本，也不影响所得税。这是一个“怪异”的增值税处理方式。

二、钱款与纳税时间不一致的账务处理

在实务中先交款后开票，或先开票后交款很普遍。许多企业以此作为纳税筹划或者资金计划的一种手段。如果付款和票面金额一致，处理很简单。如果不一致到底该如何处理？2月6日W公司与B公司签订预售款货款销售合同，销售商品一批，价格100万合同约定B公司应当于2月6日支付预付款50万，W公司必须于2月6日按全额开具增值税专用发票给B公司。W公司的账务处理如下：

借：银行存款 50万
贷：预收账款 33万
 应交税费——应交增值税（销项税额）17万

笔者认为这种账务处理方式欠妥。首先增值税发票价税要一致，不能脱节；其次分录要以原始凭证为依据，如果增值税发票是价100万，税17万，上述分录让人难以理解，如果以50万做销售，明显票据税款又不合适。笔者认为处理如下：

借：银行存款 50万
 应收账款 67万
贷：主营业务收入 100万
 应交税费——应交增值税（销项税额）17万

这样处理对会计的收入确认时点又不相符，这也是笔者建议修改的另一个关键点：会计和税法的不一致问题。会计和税法因为站在各自立场处理问题，有差异正常。但是站在企业立场，会计和税法应该统一的，不能为了满足会计或税法而出现一笔业务两种处理，增加会计人员的难度，实际也为税收腐败提供可乘之机，这是我国下一步需要进行法规改进的地方——两者趋同，或者明确规定一种账务处理方式。当然极其特殊的地方允许存在差异。针对这笔业务，就是完全可以按纳税义务的发生时点，来确认收入的实现。因为销项税是以收入存在为前提，没有收入就没有销项税。同样现在确认了收入，以后需要退回冲减收入，销项税也需要冲减。

三、简化、改进增值税明细科目和专栏

目前增值税涉及三个明细账户：应交增值税、未交增值税、增值税检查调整，在应交增值税下设置九个专栏：进项税额、应交税金、减免税额、出口抵减内销

产品应纳税额、转出未交增值税、销项税额、出口退税、进项税额转出、转出多交增值税。

从以上设置看出，增值税科目设置相当细，单从名称上看也很清晰。但实务处理并不简单，特别是有出口退税企业，专栏“出口退税”用于核算出口退税，而“出口抵减内销产品应纳税额”也是同样用途。仅这一点就让刚入行的会计人员“抓狂”，还不说下一步申报和实际的差异处理、不得抵扣税额的计算，还要用红字、蓝字的处理。

如：出口抵减内销产品应纳税额专栏，用于反映出口企业销售货物后，向税务机关办理免、抵、退税申报，按规定计算的免、抵税额，借记“应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）”，贷记“应交税费——应交增值税（出口退税）”；出口退税专栏，用于反映企业出口适用零税率的货物，向海关办理报关出口手续后，凭出口报关单等有关凭证，向税务机关申报办理出口退税而收到退回的税款。出口退回的增值税额，用蓝字登记；出口货物办理退税后发生退货或者退关而补缴已退的税款，用红字登记。出口企业当期按规定应退税额、应免抵税额后，借记“其他应收款——应收出口退税款——增值税”科目、“应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）”科目，贷记“应交税费——应交增值税（出口退税）”。

从未交增值税明细科目的功能看，笔者认为有“画蛇添足”之嫌。该科目的目的在于核算月底企业欠缴、多缴和待抵扣的增值税，如月底发生应缴增值税，需做账务处理：借记“应交税费——应交增值税（转出未交增值税）”，贷记“应交税费——未交增值税”；多交了，借记“应交税费——未交增值税”，贷记“应交税费——应交增值税（转出未交增值税）”。如果月底有欠缴、还有留抵税额，无论留抵税额大于、小于欠缴税额都是相同处理：借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”，贷记“应交税费——未交增值税”，金额以最小的计算。金额以最小的记，这种才是账务处理的实质，但是如果按下面笔者的建议，这种处理也没必要，可以简化。

看一看小规模纳税人的账务处理，简单明了，不会出现错误和歧义，除了本身业务简单外，主要是按实质账务处理方式——注重应缴税款。根据这个思路建议一般纳税人也简化处理：对于增值税核算开设两个明细即可——销项税、进项税。这是增值税的核心：应缴税额=销项税-进项税。同时在这两个明细下面开设专栏：销项税减少、进项税减少。在账务处理上，明确规定这两项减少，在销项税减少、进项税减少专栏中采用红字处理。如果需要进一步对减少项目细化处理，则可以把这两个专栏上升为明细，然后用专栏区别减少的不同业务类型。最后以“应交税费——应交增值税”总账的余额，来确定期末是应交还是留抵，无需用现在的未交增值税明细，多此一举单独反映欠缴、多缴和留抵金额。因为“应交税费——应交增值税”是负债类性质账户，余额已经具备此项功能。这样处理清晰明了，账务处理也简单且不易出错。

通过实例看：某企业6月税务稽查发现有8万欠税，假设7月末留抵税额2万，8月末留抵税额7万，则7月账务处理：

借：应交税费——应交增值税（进项税额） 2
贷：应交税费——未交增值税 2

8月份：

借：应交税费——应交增值税（进项税额） 6
贷：应交税费——未交增值税 6

如果把“应交税费——应交增值税”的负债性质账户的余额实质把握清楚，这两笔账务处理完全没有必要，8月末“应交税费——应交增值税”账户余额肯定是留抵1万，就像所得税亏损不用做账务处理的道理一样。

与此对应，完全可以取消工程物资账户。购进的工程物资按正常材料不含税处理，使用时才进项税转出。好处有三：一是使得材料及时入库，与其他材料同样处理，减轻保管、会计的工作量；二是促使企业加强材料管理，避免多头采购造成浪费；三是通过进项税转出和材料出库对应，利于对在建工程成本审计。

作者单位：四川财经职业学院会计二系

销售企业在经营中的增值税业务筹划

张再均/文

对于一般销售企业来说，增值税税收优惠政策并不是很多，增值税的纳税筹划概括起来就是在遵守税法前提下，合理分割业务选择不同税种、不同税率纳税，在经营中用好用足税法的相关规定，减少增值税的税基并规范核算来选择低税率计算应纳税额。

一、混合销售与兼营的税务筹划

（一）混合销售与兼营的税务筹划

《增值税暂行条例实施细则》第五条规定，一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务，为混合销售行为。除本细则第六条的规定外，从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，应当缴纳增值税；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。

《增值税暂行条例实施细则》第七条规定：纳税人兼营非增值税应税项目的，应分别核算货物或者应税劳务和非增值税应税项目的营业额。未分别核算的，由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。

销售企业可以根据上述规定，通过合法分割企业业务，合理筹划纳税税种。对于混合销售行为，比如，某LED电子显示屏销售企业为了促销商品，免费为客户安装外购的LED显示屏。LED显示屏售价5000元/台，其中含安装费用500元/台。那么，该企业应纳增值税销项税额为 $5000 \div (1+17\%) \times 17\% = 726.50$ （元）。如果进行税务筹划，该企业成立一家安装公司，由该企业和安装公司分别开具发票给客户，则该企业应纳增值税销项税额为 $4500 \div (1+17\%) \times 17\% = 653.85$ （元），安装公司应纳营业税为 $500 \times 3\% = 15$ （元），整体税负为 $653.85 + 15 = 668.85$ （元），减少税负 $726.5 - 668.85 = 57.65$ （元）。

对于兼营行为，税务筹划的思路是，对比增值税与营业税税负高低，然后选择低税负的税种。一般情况下，大家会普遍认为增值税税负肯定高于营业税税负，实际未必。增值税一般纳税人应纳增值税税额=收入总额 $Y \times$ 增值率 $V \times$ 增值税税率 $T1$ ；营业税应纳税额=收入总额 $Y \times$ 营业税税率 $T2$ 。我们可以测算当两者税负相等时， $V = T2/T1$ 。由此可知，当实际增值率大于 $T2/T1$ 时，筹划缴纳营业税比较合算，反之，则筹划缴纳增值税。

（二）“营改增”对税务筹划的影响

“营改增”以前，增值税一般纳税人销售货物并负责运输，向购买方收取货款的同时收取运费，此项销售行为既涉及增值税应税货物，又涉及非增值税应税

劳务，该行为被认定为混合销售行为。2011年1月1日起，上海市率先开始交通运输业和部分现代服务业营改增试点；2012年9月1日起，营改增试点范围逐步扩展至北京、江苏、浙江等省市；2013年8月1日起，营改增试点在全国范围推开；2014年1月1日起，铁路运输和邮政服务业纳入营改增试点范围，至此交通运输业全部纳入营改增范围。营改增以后，运输劳务显然不属于非增值税应税劳务，所以上述业务不再属于混合销售，提供运输应税劳务与销售货物取得的收入应当分别缴税。

根据《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税[2013]106号）规定，纳税人提供适用不同税率或者征收率的应税服务，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额，但如果运输劳务与货物销售收入不能分别核算应当从高税率征收增值税。由此可见，原有的税务筹划方案必须做出重新测算并进行相应调整。

比如，成品油销售企业，同时伴有仓储、运输等业务，成品油销售企业一般纳税人增值税税率为17%。营改增之后，交通运输业增值税税率为11%，仓储业增值税税率为6%。

假设成品油销售企业A公司为增值税一般纳税人，2014年1月1日向B公司销售一批汽油2000吨，收入1600万元，因B公司因其自身原因无力存储和运输，由A公司代为存储和运输。双方协议规定，A公司代为存储10天，代储费为100万元，收取运输费50万元。购入汽油增值税专用发票进项税额为238万元，运输用油进项税额为5.1万元。假设以上收入均不含税。

若A公司未设立独立核算的运输单位和仓储单位，则不能开具交通运输业和服务业专用增值税发票，换言之，必须按收入全额计算增值税销项税额。因此，销项税额 $= (1600 + 100 + 50) \times 17\% = 297.5$ （万元），进项税额 $= 238 + 5.1 = 243.1$ （万元），应交增值税 $= 297.5 - 243.1 = 54.4$ （万元）。

若A公司设立独立核算的运输公司和仓储公司，且运输公司和仓储公司均取得增值税一般纳税人资格。修订协议，由运输公司和仓储公司分别与B公司签订运输协议和仓储协议。那么，A公司应交增值税 $= 1600 \times 17\% - 238 = 272 - 238 = 34$ （万元）；运输公司应交增值税 $= 50 \times 11\% - 5.1 = 0.4$ （万元）；仓储公司应交增值税 $= 100 \times 6\% = 6$ （万元）；合计应交增值税 $= 34 + 0.4 + 6 = 40.4$ （万元）。由此可见，增值税总体税负可以减少14万元。

二、促销的税务筹划

促销活动是销售企业经营活动普遍的销售方法。采取折扣方式销售货物，销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税。比如，成品油销售企业IC卡折扣销售，企业制定好相关的账务处理办法及发票管理规定，做好折扣数据的后台处理，向客户开具发票时，须在同一张发票金额栏上注明销售额和折扣额。如果按照2%折扣率进行销售，和折扣前计算增值税销项税额相比，税负率可以降低0.34%。成品油销售企业促销活动很多，比如加油赠送积分，该业务是一种事先承诺销售数量或金额累计达到一定数额后，事后兑现给购货方一定商品或服务的奖励方式，一般有积分兑换礼品、积分消费等形式。

企业在实际操作中，应当明确积分性质为“折扣销售”，各地税务机关对积分返利性质可能会存在理解不一致的情况，有可能认定为“无偿赠送商品”，那么，积分就不能从增值税销项税额中扣减。

我们税务筹划的思路是,修订完善积分返利方案,比如加油累积消费满1000分,赠送100分便利店消费券或抵扣券,或者赠送100分加油券,其实质就是为了促进油品及非油品的销售而给予的打折优惠。企业相应的宣传活动需明确为“折扣券”,而非“现金券”或“抵金券”,客户如需要开具发票,企业必须在发票上同时注明销售额及折扣金额、实收金额。

三、合理降低增值税税基的税务筹划

增值税税务筹划的另一思路是,合理降低增值税的税基。

降低税基路径之一就是筹划尽可能多获取增值税进项税额抵扣。以票抵扣是增值税的一大特色,计算增值税进项税额时,一般只包括增值税专用发票和进口业务海关缴款凭证。企业采购时应尽量取得增值税专用发票。实务中,纳税人选择采购的供应商时有两种选择,一般纳税人和小规模纳税人。往往一般纳税人的价格高于小规模纳税人。选择哪一方除了产品质量上的考虑外,还取决于购货后给企业带来的净利润。通过测算,当纳税人采购17%税率的进项税额的商品时,小规模纳税人出具的竞价如果高于一般纳税人出具竞价的84.02%,企业应当选择一般纳税人为供货方。反之,就应当选择小规模纳税人为供货方。

降低税基路径之二是尽最大可能规避出现进项税额转出的情况。《增值税暂行条例》第十条规定,当纳税人购进的货物或接受的应税劳务不是用于增值税应税项目,而是用于非应税项目、免税项目或用于集体福利,个人消费等情况时,其支付的进项税就不能从销项税额中抵扣。实际工作中,经常存在纳税人当期购进的货物或应税劳务事先并未确定将用于生产或非生产经营,但其进项税税额已在当期销项税额中进行了抵扣,当已抵扣进项税税额的购进货物或应税劳务改变用途,用于非应税项目、免税项目、集体福利或个人消费等,购进货物发生非正常损失,在产品或产成品发生非正常损失时,应将购进货物或应税劳务的进项税税额从当期发生的进项税税额中扣除,在会计处理中记入“进项税额转出”。比如,对于成品油销售企业,成品油本身具有极特殊的物理特性,比如液态、易挥发、易燃易爆、油品质量参数多、密度随着温度变化较大,计量难度大,存货盘点数据主观性较强等特性,比较难以判断是自然损失还是非正常损失。根据《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(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:……(二)企业各项存货发生的正常损耗。基于此规定,成品油销售企业应完善内部存货管理制度,确保相关的各项记录资料形式要件符合税法要求,同时要积极主动与主管税务机关沟通协商,争取主管税务机关认可为正常损耗,避免进项税额转出。

降低税基路径之三是合理规划增值税纳税义务发生时间。企业可以从取得增值税专用发票的时间上,取得后进项税额进行抵扣认证的时间上以及进货渠道的选择上这三个方面进行筹划。取得增值税专用发票的时间上筹划要结合企业的预计销售情况,来达到平衡月度增值税税负,通常可以利用结算方式,纳税人作为购货方,应在协议中制定符合自己利益的结算方式和开票限额。例如如果纳税人存货周转速度慢,那就应选择分期付款的方式,分期取得增值税专用发票,达到平衡纳税的效果。此外,增值税专用发票与海关缴款书等认证期限都是180天,且允许期末有留抵税额,企业要合理规划,结合进项税额与销项税额的情况,充分运用发票的认证期限,达到延期纳税的目的。

作者单位:中国石油天然气股份有限公司广西销售分公司

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