



中华会计网校
www.chinaacc.com

税务网校

最具价值的N+1全方位财税服务专家

CDEL

正保远程教育

www.cdeledu.com

财税月刊

FINANCE & TAX

2015年2月
总第117期
企业财税会员专享

◆ 财税[2014]109、116号:兼并重组非货币性资产投资问题

◆ 《税收征收管理法》修改前后对照表

◆ “营改增”下房地产企业进项税额的筹划之道

中华会计网校出品



卷首语

亲爱的读者:

新一期的中华会计网校税务网校《财税月刊》2月刊又和您见面了,您拿到本期月刊的时候,估计春节的脚步也已经临近了,在这里,中华会计网校税务网校全体工作人员祝您阖家安康,万事如意!

在过去的整个1月里,财税领域又发生了哪些新事件呢?我们一起梳理一下。

首先是企业兼并重组获享所得税优惠新政。

财政部、国家税务总局联合发布了《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》和《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》,扩大了重组特殊性税务处理适用范围,对非货币性资产投资给予递延纳税政策,进一步支持企业兼并重组,优化企业发展环境。

第二,统一的纳税识别号将施行。

国家税务总局、财政部起草的《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》及其说明全文公布,征求社会各界意见。该征求意见稿明确纳税人识别号制度的法律地位,明确纳税人识别号是税务部门按照国家标准为企业、公民等纳税人编制的惟一且终身不变的确认其身份的数字代码标识。纳税人签订合同、协议,缴纳社会保险费,不动产登记以及办理其他涉税事项时,应当使用纳税人识别号。

当然了,重中之重还是房地产建安行业“营改增”将在2015年上半年完成,企业如何做好新旧处理方式的衔接,做好风险防范是很多人最关心的问题。本期期刊在“纳税筹划”栏目也加入了房地产“营改增”税务风险防范和进项税筹划方面的信息。

想学员之所想一直是中华会计网校不变的宗旨,因此,税务网校在接下来的面授课程中,房地产“营改增”课题也已经推广开来,大家可以咨询各地分公司或拨打客服电话进行了解。

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!

联系邮箱: chinaacc_swwx@cdeledu.com

目 录

Contents

◆【税讯快报】	4
财税[2014]109、116号:兼并重组非货币性资产投资问题	4
统一的纳税人识别号制度将施行	4
污水处理费征收管理办法发布 3月1日起施行	6
两部委完善支持农村金融发展税收政策	6
税总:2015 税收、改革、法治开放三轮驱动	7
◆【法规解读】	8
“推行增值税发票系统升级版”解读	8
“调整消费税纳税申报表有关问题公告”解读	11
2014 企业所得税汇算清缴填报十大变化	12
2015 年关税实施方案解读	15
◆【纳税辅导】	18
建筑业应按合同约定及时缴纳营业税	18
增值税专用发票的认证方式有哪几种	19
◆【财务处理】	20
财务经理必知的六种现金流策略	20
企业财务风险的技术性防范方法	21
财务人员必知:结账前应注意所得税扣除项目处理	24
◆【纳税筹划】	26
年终奖与年终双薪如何筹划	26
“营改增”下房地产企业进项税额的筹划之道	28
2015 房地产“营改增”:三大税务风险如何化解	31
◆【实务答疑】	37
外购固定资产加速折旧问题	38
个人开设假期辅导班如何纳税	39
股权转让的成本价应如何计算	40
三级分支机构发生资产损失不需向主管税务机关申报	40
纳税人如何确定其经营业务是否属于营改增范围	41
文化创意企业的电影放映业务如何缴纳增值税	41
代开专用发票后发生退票如何处理	42
初次申请审批专用发票的流程是什么	42
固定资产加速折旧需报送哪些材料	42
◆【专家视点】	44
高培勇:2015 有重点选择性的减税是必须的	44
贾康:房地产税改革不坚持调节高端会毁掉	46



【税讯快报】



财税[2014]109、116 号:兼 并重组非货币性资产投资问 题

财政部、国家税务总局近日联合发布《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》和《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》，扩大重组特殊性税务处理适用范围，对非货币性资产投资给予递延纳税政策，进一步支持企业兼并重组，优化企业发展环境。

新政策将适用**特殊性税务处理**的股权收购和资产收购中，被收购股权或资产比例由不低于 75%调整为不低于 50%，降幅高达 1/3，这一比例在国际上处于中等偏下水平，大大扩展了适用特殊性税务处理的企业重组范围。

新政策明确了集团内 100%直接

控制的居民企业之间按照账面净值划转股权或资产的行为，给予特殊性税务处理待遇，交易双方均不确认所得。这将大大降低集团内企业内部交易的税收成本，促进企业的资源整合和业务重组。

新政策将**上海自贸区**非货币性资产投资递延纳税政策推广到全国适用，明确居民企业以非货币性资产对外投资实现的资产转让所得，可在 5 年内递延缴纳企业所得税，鼓励企业非货币性资产对外投资行为，缓解企业纳税负担。◆

统一的纳税人识别号制度将 施行

国务院法制办公室将国家税务总

局、财政部起草的《中华人民共和国税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》及其说明全文公布，征求社会各界意见。该征求意见稿明确纳税人识别号制度的法律地位，明确纳税人识别号是税务部门按照国家标准为企业、公民等纳税人编制的惟一且终身不变的确认其身份的数字代码标识。

该征求意见稿规定，**国家施行统一的纳税人识别号制度**。据介绍，纳税人识别号是税务部门按照国家标准为企业、公民等纳税人编制的惟一且终身不变的确认其身份的数字代码标识。税务部门通过纳税人识别号进行税务管理，实现社会全覆盖。纳税人签订合同、协议，缴纳社会保险费，不动产登记以及办理其他涉税事项时，应当使用纳税人识别号。



该征求意见稿称“从事生产、经营的单位和个人在其经济活动过程中，一个纳税年度内向其他单位和个人给付 5000 元以上的，应当向税务机关提供给付的数额以及收入方的名称、纳税人识别号。”“单次给付现金达到 5 万元以上的，应当于 5 日内向税务机

关提供给付的数额以及收入方的名称、纳税人识别号。”

在**完善纳税人权利体系**方面，该征求意见稿规定，税务机关按照法定程序实施税收征管，不得侵害纳税人合法权益；同时完善延期、分期缴税制度，将延期缴纳税款审批权放到县级以上税务机关，对补缴税款能力不足的纳税人引入分期缴税制度，新增修正申报制度。

该征求意见稿**拟取消以前先缴税后复议**的规定，“发挥行政复议的主渠道作用，对在纳税上发生的争议，取消先缴税后复议的规定。同时，复议机关维持原处理决定的，纳税人须支付税收利息。”在规范税收征管的基本程序方面，该征求意见稿规定，税收征管基本程序以纳税人自行计税申报为基础，由申报纳税、税额确认、税款追征、争议处理等环节构成。把税额确认作为税收征管的中心环节，专设一章，对税额确认的程序规则、确认规则、举证责任分配等做出规定。这份意见稿同时涉及网络交易征税问题，“从事网络交易的纳税人应当在其网站首页或者从事经营活动的主页面醒目位置公开税务登记的登载信息或者电子链接标识。”

该稿中还提出，对于**伪造、变造**



发票的,由税务机关没收违法所得和作案工具,处 50 万元以下的罚款;对于非法买卖、非法代开发票的,由税务机关没收违法所得,处 50 万元以下的罚款;涉嫌犯罪的,移送司法机关依法处理。◆

污水处理费征收管理办法发布 3 月 1 日起施行

12 月 31 日,财政部、国家发展和改革委员会和住房城乡建设部联合发布关于印发《污水处理费征收使用管理办法》的通知(以下简称“通知”),就污水处理费的征收缴库、使用管理、法律责任等条款做出规定,该办法自 2015 年 3 月 1 日起施行。

通知指出,污水处理费是按照“污染者付费”原则,由排水单位和个人缴纳并专项用于城镇污水处理设施建设、运行和污泥处理处置的资金。



管理办法规定,污水处理费属于政府非税收入,一般应当按月征收,并全额上缴地方国库,纳入地方政府性基金预算管理,实行专款专用。公共供水企业应当按规定时限如实向城镇排水主管部门申报售水量和代征的

污水处理费数额。使用自备水源的单位和個人应当按规定时限如实向城镇排水主管部门或其委托的单位申报用水量(排水量)和应缴纳的污水处理费数额。

关于污水处理费的征收标准,管理办法表明,按照覆盖污水处理设施正常运营和污泥处理处置成本并合理盈利的原则制定,由县级以上地方价格、财政和排水主管部门提出意见,报同级人民政府批准后执行。污水处理费的征收标准暂时未达到覆盖污水处理设施正常运营和污泥处理处置成本并合理盈利水平的,应当逐步调整到位。◆

两部完善支持农村金融发展税收政策

为继续支持农村金融发展,解决农民贷款难问题,近日,财政部、国家税务总局下发《关于延续并完善支持农村金融发展有关税收政策的通知》。

《通知》明确:对金融机构农户小额贷款利息收入,免征营业税。对金融机构农户小额贷款利息收入,在计算应纳税所得额时,按 90% 计入收入总额。对保险公司为种植业、养殖业提供保险业务取得的保费收入,在计算应纳税所得额时,按 90% 计入收入

总额。

《通知》要求**金融机构应对符合条件的农户小额贷款利息收入进行单独核算**，不能单独核算的不得适用第一条、第二条规定的优惠政策。

优惠政策执行期自**2014年1月1日至2016年12月31日**。◆

税总：2015 税收、改革、法治开放三轮驱动

全国税务工作会议 1 月 8 日召开。国家税务总局局长王军在工作报告中指出，做好 2015 年税收工作要坚持**税收改革、税收法治、税收开放三轮驱动**。

在全面推进**依法治税**方面，王军表示，要以十八届三中全会提出的**税收法定原则**为指导，扎实推进**税收征管法**修改工作，积极会同有关部门推动**环境保护税、房地产税立法**等工作。以规范**税收行政处罚权**为突破口，分批推出**税收执法权力清单**，抓紧制定出台**全国统一的税务行政处罚裁量权规范**。全面落实**纳税信用管理办法**与**税收“黑名单”制度**，主动公开“黑名单”纳税人，实施**联合惩戒**。进一

步**严格税收执法**，持续推进**税务行政审批制度改革**，加大**税收执法督察力度**，完善**税务行政复议制度**。

王军表示，要稳步深化**税制改革**。国税和地税部门要相互支持配合，缜密细致做好**营改增扩围**工作。落实好《关于进一步加强对地税工作指导和服务的若干意见》。进一步推进**消费税改革**，积极推动**清费正税**，推进**环境保护费改税**，清理规范**税收优惠政策**。加大对**结构调整、科技创新、小微企业、促进消费、保障民生**等方面的**税收政策支持**和**落实力度**。积极研究和认真落实**服务“一带一路”、京津冀协同发展、长江经济带三大战略**的**税收措施**。

同时，2015 年我国还要积极参与**国际税收治理**。深度参与**应对税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划**。健全**中国特色国际逃避税防控体系**，加大与**重点投资国**的**税收协定谈签和执行力度**，为**走出去企业**提供**稳定、透明、可预期的税收环境**。积极开展**对外援助工作**，进一步帮助**发展中国家和低收入国家**加强**国际税收管理能力建设**。◆



【法规解读】

“推行增值税发票系统升级版”解读

©国家税务总局



一、发布本公告的背景

为适应税收现代化建设需要，着眼于税制改革的长远规划，满足增值税一体化管理要求，切实减轻基层税务机关和纳税人负担，税务总局对现行增值税发票系统进行了整合升级，并在部分地区进行了试运行，试运行平稳有序。税务总局决定自 2015 年 1 月 1 日起在全国范围推行增值税发票系统升级版。

二、推行范围

2015 年 1 月 1 日起新认定的增值税一般纳税人和新开业的小规模纳税人。

三、纳税人发票使用问题

(一) 一般纳税人销售货物、提供应税劳务和应税服务开具增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票和增值税普通发票。

(二) 小规模纳税人销售货物、

提供应税劳务和应税服务开具增值税普通发票。

(三) 一般纳税人和小规模纳税人从事机动车（旧机动车除外）零售业务开具机动车销售统一发票。

(四) 通用定额发票、客运发票和二手车销售统一发票继续使用。

四、纳税人系统使用问题

增值税发票系统升级版是对增值税防伪税控系统、货物运输业增值税专用发票税控系统、稽核系统以及税务数字证书系统等进行整合升级完善，实现纳税人经过税务数字证书安全认证、加密开具的发票数据，通过互联网实时上传税务机关，生成增值税发票电子底账，作为纳税申报

发票数据查验以及税源管理、数据分析利用的依据。

(一) 增值税发票系统升级版纳税人端税控设备包括金税盘和税控盘

（以下统称专用设备）。专用设备均可开具增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票、增值税普通发票和机动车销售统一发票。

新认定的一般纳税人和新办小规模纳税人自愿选择使用金税盘或税控盘。

除通用定额发票、客运发票和二手车销售统一发票，新认定的一般纳税人和新办小规模纳税人发生增值税业务对外开具发票一律使用专用设备开具。

增值税起征点以下的小规模纳税人发生增值税应税行为，如不需要对外开具普通发票，可不使用专用设备；如需要对外开具增值税专用发票，可按现行规定到税务机关申请代开。

（二）纳税人应在互联网连接状态下在线使用增值税发票系统升级版开具发票。增值税发票系统升级版可自动上传已开具的发票明细数据。

（三）纳税人因网络故障等原因无法在线开票的，在税务机关设定的离线开票时限和离线开具发票总金额范围内仍可开票，超限将无法开具发票。纳税人开具发票次月仍未连通网络上传已开具发票明细数据的，也将无法开具发票。纳税人需连通网络上上传发票后方可开票，若仍无法连通网

络的需携带专用设备到税务机关进行征期报税或非征期报税后方可开票。

纳税人已开具未上传的增值税发票为离线发票。离线开票时限是指自第一份离线发票开具时间起开始计算可离线开具的最长时限。离线开票总金额是指可开具离线发票的累计不含税总金额，离线开票总金额按不同票种分别计算。

纳税人离线开票时限和离线开票总金额的设定标准及方法由省国税局确定。

（四）按照有关规定不使用网络办税或不具备网络条件的特定纳税人，以离线方式开具发票，不受离线开票时限和离线开具发票总金额限制。特定纳税人的相关信息由主管税务机关在综合征管系统中设定，并同步至增值税发票系统升级版。

（五）纳税人应在纳税申报期内将上月开具发票汇总情况通过增值税发票系统升级版网络报税。

特定纳税人不使用网络报税，需携带专用设备和相关资料到税务机关进行报税。

（六）一般纳税人发票认证、稽核比对、纳税申报等涉税事项仍按照现行规定执行。

五、红字发票开具问题



（一）申请开具红字增值税专用发票的审核属于非行政许可审批项目。为落实国务院进一步深化行政审批制度改革的要求，提高办税效率，决定取消申请开具红字增值税专用发票的审核。在升级版中已实现纳税人通过网络或办税大厅将拟开具红字专用发票数据采集录入系统，系统自动进行数据逻辑校验，通过校验后生成开具红字专用发票信息表编号，

纳税人即可开具红字专用发票，将不再需要税务机关审核后出具通知单的程序。同时，还进一步简化了红字专用发票开具的程序：

对于专用发票尚未交付购买方或者购买方拒收，需要开具红字专用发

票的，不再需要销售方向主管税务机关填报申请单，并在申请单上填写具体原因，同时提供由购买方出具的写明拒收理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料或者提供由销售方出具的写明具体理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料。

（二）税务机关为小规模纳税人代开专用发票需要开具红字专用发票的，按照一般纳税人开具红字专用发票的方法处理。

（三）纳税人需要开具红字增值税普通发票的，可以在所对应的蓝字发票金额范围内开具多份红字发票。红字机动车销售统一发票需与原蓝字机动车销售统一发票一一对应。◆

☆税博士：“三证合一”改革☆

一证三码 是推进“三证合一”的重要形式

是指工商、质监、国税、地税部门的工商营业执照、组织机构代码证和税务登记证共同赋码，向市场主体发放包含“三证”功能三个代码的证照。

一窗归口受理，一次性采集信息，共享联办部门，限时反馈

各部门同时启动复查申办，准予登记的分别按本部门赋码规则进行证照赋码，并反馈受理窗口

受理窗口制作“一证三码”的证照发放申请人，部门间实现数据互换、档案共享、结果互认

“调整消费税纳税申报表有关问题公告”解读

©国家税务总局



根据《财政部 国家税务总局关于调整消费税政策的通知》(财税〔2014〕93号)规定,从2014年12月1日起,取消250毫升(不含)以下小排量摩托车、汽车轮胎、酒精等税目消费税。国家税务总局相应对消费税纳税申报进行了调整,制定本《公告》。

一、由于“酒及酒精”税目中“酒精”子目取消,《公告》将《国家税务总局关于使用消费税纳税申报表有关问题的通知》(国税函〔2008〕236号)附件2《酒及酒精消费税纳税申报表》名称变更为《酒类应税消费品消费税纳税申报表》,删除了申报表及其附表中“酒精”有关栏次和内容。在调整

表式同时,“公告”对申报表填写说明也进行了修改。

二、根据缩小“摩托车”税目征收范围和取消“汽车轮胎”税目的需要,《公告》对《国家税务总局关于使用消费税纳税申报表有关问题的通知》(国税函〔2008〕236号)附件5《其他应税消费品消费税纳税申报表》填写说明中“摩托车”和“汽车轮胎”相关内容进行了修改。

根据上述调整,《国家税务总局关于使用消费税纳税申报表有关问题的通知》(国税函〔2008〕236号)同时废止。◆

税务网校会员服务体系

答疑全天候
会员专享期刊
赠送辅导基金
期刊发表论文
内训直通车
财税法规库
专家上门
财税图书馆

财税公开课、职务特训班
涵盖会计、主管、经理、总监全员
新政解读、视频直播课
热门实时涉税课程,足不出户
财税移动课堂、财税手机报
碎片时间学习,尽知行业事
实务网络课程
免费畅听,应有尽有11大类

线上线下结合
课程体系

创新课程 线上线下结合 权威师资 顶级实战阵容 贴心服务 实力保证质量 放心效果 就是您的目标



2014 企业所得税汇算清缴填报十大变化



1、新增企业基础信息表

2014 版申报表新增企业基础信息表, 此表除要求填写企业的基本信息外, 还要求填写企业的会计政策、主要股东和对外投资情况。对于税务机关来讲, 新增信息有利于税务机关进一步掌握企业经营情况, 便于税务管理。

2、新增期间费用明细表

2014 版申报表将“期间费用”从一般企业成本支出明细表(A102010)中剔除, 新设期间费用明细表(A104000)。这张表列举了 24 项费用项目, 其中包括业务招待费、广告费和业务宣传费、佣金和手续费和研究费用等需要纳税调整的项目。该表在三大费用后都增设了“境外支付”一列, 要求企业填报劳务费、咨询顾问费、佣金和手续费、租赁费、运输、仓储费、技术转让费、研究费用、利息支出等费用项目中向境外支付的金额。税务机关可以通过以上信息了解企业的其他相关税务情

况, 如预提所得税义务是否履行, 对外支付的费用是否可抵扣。

3、新增视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表

2014 版申报表和 2008 版申报表对于企业所得税应纳税所得额的计算思路是一致的, 都是通过会计利润进行纳税调增和调减得到应纳税所得额。基于这个设计思路, 2014 版申报表在《一般企业收入明细表》(A101010)和《金融企业收入明细表》(A101020)中都将企业所得税中视同销售收入剔除(对应在《一般企业成本支出明细表》(A102010)和《金融企业支出明细表》(A102020)中也将视同销售成本剔除)。以上变更可以保证主表(A100000)第 13 行前的数字尽量和会计保持一致, 便于后期税务机关利用企业所得税申报表信息和企业报送的财务报表信息进行风险比对, 减少不必要的差异导致比对风险异常。

4、新增专项用途财政性资金纳税

调整明细表

2008 版申报表只是在《纳税调整项目明细表》扣除类调整项目中列出了“不征税收入用于支出所形成的费用”，未单独提出对专项用途财政性资金的调整。2014 版申报表不仅在《纳税调整项目明细表》中列出了“专项用途财政性资金用于支出所形成的费用”项，而且新增了《专项用途财政性资金纳税调整明细表》(A105040)。该表采用台账式申报，按取得收入、发生支出的时间进行汇总填列，能够清楚的反映企业专项用途财政性资金的收支及结余情况。

5、新增捐赠支出纳税调整明细表捐赠支出

在 2008 版申报表中只需要在《纳税调整明细表》中进行汇总性填报，2014 版申报表在 2008 版申报表汇总性填报的基础上，新增了《捐赠支出纳税调整明细表》(A105070)。该表要求按照受赠单位进行明细填报，仅填报按照税法规定需要进行纳税调整的捐赠支出，对于按税法规定允许全额扣除的捐赠性支出，不需要在该表填报反映。

6、新增固定资产加速折旧、扣除明细表

2014 版申报表新增《固定资产加

速折旧、扣除明细表》，该表按照《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》(国家税务总局[2014]64 号)文件内容设立，要求企业按照行业和金额进行填报。根据以上修改，申报表填报说明明确企业在享受加速折旧税收优惠政策时，不需要会计上也同时采取与税收上相同的折旧方法，对于税会差异，在填报时进行调整即可，提高行政效率。

7、针对企业重组、政策性拆迁等特殊事项新增纳税调整明细表

2014 版申报表在《纳税调整项目明细表》中新增“特殊事项调整项目”，列举了企业重组、政策性搬迁、特殊行业准备金、房地产开发企业特定业务计算的纳税调整额等调整项目，并针对这些调整项目新增了相应的纳税调整明细表(A105100, A105110, A105120, A105010)。而 2008 版申报表对于这些调整事项并未单独列明，企业若涉及此类调整，只能在《纳税调整明细表》中的“其他”进行填报。新申报表将这些事项进行一一列举，既方便纳税人填报，又有利于税务机关掌握企业的经营变动情况。此次修改并非完美无瑕，有进步也有不足，如《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010)第



22 行至 25 行的计算中,明确了房地产企业销售未完工产品实际发生的营业税金及附加、土地增值税可以在按照预计毛利率申报企业所得税时据实扣除。但《企业重组纳税调整明细表》的设计较为简单,仍不能满足相对复杂的重组交易的申报要求。

8、删除资产减值准备项目调整明细表

2014 版申报表删除《资产减值准备项目调整明细表》,“资产减值准备”只是在《纳税调整项目明细表》资产类调整项目中汇总填报,不再按坏账准备、存货跌价准备、固定资产减值准备等项目进行细分。待减值准备实际发生损失时再按明细申报,因此,新增《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)和《财产损失(专项申报)税前扣除及纳税调整明细表》(A105091)两张表。以上修改,意味着税务机关弱化对一般企业准备金的管理,加强对实际损失的管理。根据 A105090、A105091 设计要求,企业需按财产损失的申报方式不同进行填报,专项申报的财产损失,企业还应按发生财产损失的具体项目,进行逐笔填报。

9、新增 5 张一级税收优惠明细表附表

2008 版申报表仅设 1 张税收优惠表,该表仅把企业所享受的优惠数额进行汇总,没有体现各项优惠条件及计算口径,不利于税务机关审核其合理性和合规性。2014 版申报表,将目前我国企业所得税税收优惠项目共有 39 项,按照税基、应纳税所得额、税额扣除等进行分类,设计了 11 张表格,包含免税、减计收入,成本费用加计扣除,抵扣应纳税所得额,减免所得税,税额抵免等 5 张一级附表以及要求企业提供某些重要税收优惠相关信息的 6 张二级附表,例如研发费用加计扣除税收优惠,高新技术企业税收优惠,软件、集成电路企业税收优惠等。通过表格的方式计算税收优惠享受情况、过程。以上变动既方便纳税人填报;又便于税务机关掌握税收减免免税信息,核实优惠的合理性,进行优惠效益分析。如“研发费用加计扣除明细表”要求企业披露每一个研发项目当年发生的研发费用明细,以及费用化和资本化的研发费用,这些信息一旦填报,有利于税务机关全面掌握企业的研发情况并发现企业在申请此类税收优惠时可能存在的问题。此外,新增的“高新技术企业优惠情况及明细表”和“软件、集成电路企业优惠情况及明细表”里,纳税人需要披露大量

信息以证明其满足享受此项税收优惠的评估条件。这表明税务机关每年都将审核这类企业当年是否符合享受相关税收优惠政策的条件。

10、新增 3 张境外所得税税收抵免明细表二级附表

2014 版申报表中境外所得税收抵免明细表包含了 1 张主表 3 张二级附表，用于计算境外所得、亏损额的弥补和境外所得税抵免。新的报表要求纳税人披露更多的境外投资信息，以帮助税务机关掌握企业境外所得的相关资料。由于境外所得税收抵免的体

系非常复杂，进行境外投资活动的纳税人除了填报该明细表外，仍需要准备好所有境外活动的工作文档和境外所得税抵免的计算过程，以备税务机关检查。

小结，总体来看，2014 版申报表填报内容更加明细，要求企业披露更多的企业信息。

因此，专家建议企业应尽早熟悉新申报表的内容，认真研读填报说明，掌握表格填报要求，以避免企业因不当申报而带来的税务风险。◆



2015 年关税实施方案解读

◎ 国家税务总局

经国务院批准，《2015 年关税实施方案》（以下简称《方案》）于 2015 年 1 月 1 日实施。《方案》对进口商品税率、协定税率、特惠税率、出口商品税率和税则税目等进行了调整，调整情况说明如下：

一、进口关税税率方面

我国加入世贸组织的降税承诺已于 2010 年全部履行完毕，2015 年最惠国税率维持不变，我国关税总水平将仍为 9.8%，其中农产品平均税率为 15.1%，工业品平均税率为 8.9%。



同时，仍将维持 10 个非全税目信息技术产品实行海关核查管理；继续对小麦等 8 类 47 个税目商品实施关税配额管理，其税目和税率维持不变，其中对尿素、复合肥、磷酸氢二铵三种化肥的配额税率继续实施 1% 的暂定税率；对配额外进口的一定数量的棉花实施滑准税；继续对感光材料和录像机等 46 个税目的商品实行从量税或复合税，对激光照排片（税号：37024321）改按 10% 约束税率从价征收。

（一）暂定税率方面

贯彻落实国务院关于加强进口、促进外贸增长若干意见的要求，积极鼓励先进技术设备、关键零部件和能源原材料进口，适度支持一般消费品进口，2015 年综合考虑国内产业和科技发展、对外贸易需要，对进口暂定税率进行了适当调整。2015 年实施进口暂定税率的商品共计 749 项，平均税率为 4.4%，相对于最惠国税率，优惠幅度为 60%。其中，为满足国内生产和人民群众生活需要，降低部分商品的进口关税，新增 17 项商品实施较低暂定税率，在 2014 年暂定税率基础上进一步降低 11 项商品的税率水平，主要涉及以下四大类商品：一是有关先进技术设备、关键零部件以及基础性原材料，如光通信用激光器、数字光

处理器镜头、手机和平板电脑用物镜等；二是有关环保技术和设备，如电动汽车用电子控制制动器、乙烯聚合物制电池隔膜基布等；三是有关资源能源产品，如白云石、镍铁等；四是与百姓生活密切相关的商品，包括部分药品及一般消费品，如降脂原料药、夏威夷果、单反相机等。

根据产业发展和市场情况，对国内已能生产且在数量、质量上可以满足需要或市场价格已发生较大变化的 39 项商品，在原暂定税率的基础上进行反向调整。一是对制冷压缩机等 36 项产品不再执行暂定税率，恢复实施最惠国税率；二是对天然橡胶等 7 项商品在原暂定税率基础上，适当提高暂定税率水平。2015 年继续对部分煤炭产品实施最惠国税率。根据 2014 年暂定税率的执行情况，为使界定更清晰，同时考虑相关产品之间的关系，调整轿车用柴油发动机等 6 项实施暂定税率商品的涵盖范围，修改纯电动汽车及混合动力汽车用电机控制器等 3 项商品名称。

（二）协定税率方面

依据我国与有关国家或地区签署的协议，2015 年我国将继续实施 13 个协定，即继续对《亚太贸易协定》成员国、东盟十国、智利、巴基斯坦、

新西兰、新加坡、秘鲁、哥斯达黎加、瑞士、冰岛、香港、澳门和台湾等 24 个国家和地区的有关进口商品实施协定税率。

根据有关优惠贸易安排项下的分阶段关税减让方案，进一步下调了原产于东盟、智利、新西兰、秘鲁、哥斯达黎加、瑞士、冰岛、巴基斯坦、新加坡以及《亚太贸易协定》项下部分商品税目税率；对于原产于香港以及澳门已制定优惠原产地标准的商品继续实施零关税；根据海峡两岸经济合作框架协议规定，2015 年实施该协定税率的税目数为 622 个，平均税率为 0。

（三）特惠税率方面

根据我国与有关国家或地区签署的贸易或关税优惠协定、双边换文情况以及国务院有关决定，对原产于孟加拉国和老挝的部分商品实施亚太贸易协定项下特惠税率；对原产于埃塞俄比亚等 24 个国家的部分商品实施 97% 税目零关税待遇；对原产于安哥拉等 14 个国家的部分商品实施 95% 税目零关税特惠税率；对原产于毛里塔尼亚和孟加拉国的部分商品实施 60% 税目零关税特惠税率。

二、出口关税税率方面

我国出口税则与进口税则列目一

致，2015 年出口税则的商品范围、税率没有变化，对各类金属非金属矿砂、煤炭、钢坯、化肥、纸浆等 297 项资源、能源和高耗能产品征收出口关税，出口税率在 2%-40% 之间。其中，对生铁等部分出口商品实施暂定税率，继续对化肥征收出口关税，但不再实施季节性出口税率。

三、税则税目方面

为适应经济社会发展、科学技术进步、产业结构调整、贸易结构优化、加强进出口管理的需要，根据有关部门和行业的建议，在符合《协调制度》列目原则的前提下，对部分税则税目进行了调整。为完善税目结构，增列“马尾藻（税号：1212.2910）”、“六氟磷酸锂（税号：2826.9020）”、“氮化硼（税号：2850.0012）”、“木糖（税号：2940.0010）”“溶聚丁苯橡胶（税号：4002.1915）”、“充油溶聚丁苯橡胶（税号：4002.1916）”、“铝塑复合纸（税号：4811.5191）”、“其他气体压缩机（税号：8414.8040）”、“教习头（税号：9023.0010）”等 9 个税目，删除“甜椒”税目（原税号：0712.9060），调整“环丙氟哌酸”税目位置，并修改税目名称 2 个。经调整后，2015 年版税则税目总数由 2014 年的 8277 个增至 8285 个。◆



【纳税辅导】

建筑业应按合同约定及时缴纳营业税

◎ 江苏地税



案情简介：近期，税务机关在实施中等风险应对时发现，某建设集团有限公司（以下简称 A 公司）2012 年 9 月与某房地产公司（以下简称 B 公司）签订建筑工程合同，建设某小区一期工程，工程总价款 71561598 元，合同约定工程竣工并通过验收后 3 日内支付全部工程款。工程于 2014 年 7 月底竣工，2014 年 8 月办理了竣工验收手续。经核查，竣工验收时，A 公司已经累计收到 B 公司支付工程款 40093118 元，同时开具建筑发票，并按规定申报缴纳了营业税等相关税收，但核查人员发现企业没有按照合同约定全额开票纳税，造成少缴营业税及附加。该单位财务负责人认为：A 公司在该工

程合同竣工时，建设单位总共支付了 40093118 元工程款，施工单位每收取一笔工程款都是按规定到税务机关开票纳税的，不存在少缴税款的问题，对于合同约定付款但未实际收到的工程款，A 公司不应当提前开票纳税。

税法分析：《营业税暂行条例》（以下简称《条例》）第十二条规定：营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。国务院财政、税务主管部门另有规定的，从其规定。

《营业税暂行条例实施细则》第二十四条规定：《条例》第十二条所称收讫营业收入款项，是指纳税人应税行为

发生过程中或者完成后收取的款项。

《条例》第十二条所称取得索取营业收入款项凭据的当天，为书面合同确定的付款日期的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为应税行为完成的当天。根据上述规定，从事建筑安装工程业务，如果双方签订合同中明确付款期限的，则以合同约定的付款期限为营业税纳税义务发生时间；如果合同未约定的，则以应税行为完成的当天为纳税义务发生时间。实际经营过程中，建设方是否按合同约定付款、实际付多少工程

款不是营业税纳税义务发生的前提条件。

本案中，A 公司和 B 公司签订建筑工程承包合同，合同中明确约定：工程竣工通过验收后 3 日内支付全部工程款（71561598 元），根据营业税政策规定在工程竣工通过验收 3 日后，该工程全部建筑营业税的纳税义务已发生。因此，本案中，A 公司应当补申报缴纳 31468480 元（71561598 元 - 40093118 元）工程款应纳的营业税及附加。◆

增值税专用发票的认证方式有哪几种

◎ 北京国税



问：增值税专用发票的认证方式有哪几种？

答：认证按其方式可分为上门认证和远程认证。上门认证是指纳税人携带专用发票抵扣联等资料，到税务机关申报征收窗口进行认证的方式。远程认证由纳税人自行扫描、识别专用发票抵扣联票面信息，生成电子数

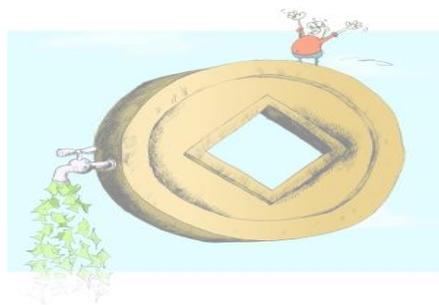
据，通过网络传输至税务机关，由税务机关完成解密和认证，并将认证结果信息返回纳税人的认证方式。

在网上认证软件升级前，纳税人取得的二维码密文增值税专用发票，目前须到税务机关上门认证。◆



【财务处理】

财务经理必知的六种现金流策略



管理现金收取可能不是吸引进行创业的首要因素，但是它却对经营一家企业而言至关重要。在一天结束的时候，没有任何企业能够在没有现金的情况下维持下去，对于自力更生的初创企业来说，这更是真理。

在被迫关门的企业中，有 82%是因为现金管理不当。虽然这个数字可能有些吓人，但是为了让公司免于这种命运，你可以通过重组你的现金汇款策略来让其为你工作而不是牵绊住你。

为了保证公司的健康运行，请使用以下这些建立高效回款系统的六种技巧：

1、提前结账

要求客户们进行货到付款，并且只接受自动清算系统或是信用卡付款，以避免不确定性或付款的延迟。你还可以采用或是鼓励客户进行预付款。虽然有些客户可能会因前期成本过高而打消念头，但是折扣就可以重新赢

回他们，并且设置逾期付费手续费可以降低逾期付款的数量并且帮助你预测所需的现金流量。

2、用心处理票据

确保你已经提前发送了票据。如果你对客户不是足够的用心，那么实际上你就是在要求他们进行延迟付款。同时，要对所有尚未付款的票据进行追踪，并且拥有一个能够对信用进行评价和追踪的系统。如果你在尚未支付的票据上需要帮助的话，你可以使用像是 ZenCash 等的回款服务。

3、限制你的免费试用

一些初创企业在争取客户或是通过提供延长免费试用来快速拓展客户群上花费巨大，并且假设他们会收回这些早期的成本。问题在于，这个周期可能会持续数年，并且很难分辨客户能否多年都追随着你。不要在追赶你的净现金流量上浪费时间。与之相反的，保证你的回款周期不会超过一

年，并且能够为年度合约自动续费。

4、承担责任

如果你没有一个清晰的预算以及适当的责任，那么几乎可以肯定的是你一定会赔钱。处于起步阶段的初创企业很难拥有全职首席财务官（CFO）的资源，但是如果你不努力记录自己开支的话，那么在你即将超出预算的时候便会无法得知。

5、了解你每花的一块钱都为你带来了什么

举个例子，你可能在贸易展览获取摊位或是举办行业活动上花费了数千美元，并且假定会有一定的回报，但是这种预估是不科学的，而且常常并不准确。使用像是 BrightFunnel 的

工具能够帮助你理清此类花费并且使你其它领域的预算具有意义。

6、实行智能库存管理

处于起步阶段的企业往往忽视正确的库存管理方法。虽然保证供给非常重要，但是初创企业常常会出现库存过剩或是选择最便宜运输方式的情况出现，实际上，你一旦将闲置库存费用纳入成本，就会贵上很多。为了解决这个问题，你可以采用一个简单的经济批量订货模式。你可以在网上找到面向大多数企业的经济订购量（EOQ）模板。另一种在改善库存管理的同时能够减少闲置库存的方法是与提供库存融资的银行进行沟通，你就不需要压占资金了。◆

企业财务风险的技术性防范方法



无论企业处于生存、发展与盈利的任一阶段，财务风险的防范与化解始终是一个重要的议题，控制、防范

和化解财务风险是确保企业在激烈的市场竞争中立于不败之地的前提条件。财务风险可以划分为内部财务风险和



外部财务风险，内部财务风险具有一定的可控性，主要是在强化会计基础工作的基础上，通过技术性方法和完善内控制度的方法来化解与防范，外部财务风险只能在务实企业管理的基础上，采用动态系统的方法予以规避和转移。本文从以下几个方面探讨财务风险的技术性防范方法。

(1) 建立健全岗位责任制，强化审计监督

建立健全岗位责任制既是防范与化解财务风险的重要措施，也是确保企业财产安全、保证会计信息可靠性和财务活动合法性的有效手段。建立健全岗位责任制主要应做好以下几方面的工作：一是根据企业的实际情况，科学地设计财务会计岗位，制定相应的岗位责任制，并赋予各岗位权责，使之相互牵制，减少工作失误，提高工作效率，强化分工与协作。二是财务管理的流程和会计核算流程要适应企业经营方式与发展模式的变化，有效地支持企业的市场竞争，扩大市场份额；财务管理岗位的设置则要动态地适应企业发展的需要，以预防和规避财务风险的发生。三是强化企业的价值管理，并与企业的实物管理有机地结合起来。会计核算部门在搞好企业价值循环的反映与监督的同时，还

需有机地结合其他业务部门的实物管理，及时发现异常情况，并采取有效措施解决出现的问题。

同时，要通过强化审计监督及时发现和改善会计控制系统存在的问题。通过强化企业内外部审计对企业会计控制系统所实施的监督，及时发现企业会计控制系统中存在的问题，提出改善会计控制系统的措施与对策，从而确保会计信息的真实性及决策的有效性，增强企业的抗风险能力。

(2) 动态地平衡企业的现金流量和资产负债率

企业生存与发展离不开一定的现金流量，而资产负债率则制约着企业的发展规模与结构，如要提高企业的市场竞争力，必须改善企业的资产负债结构，优化现金流。

企业在经营过程中，要根据所处的行业特点确定其发展的速度和总体规模，与之对应的是资产规模的增长速度。在确定资产规模时必须考虑六个方面的因素：一是企业的资源整合能力；二是企业的管理能力；三是企业的人力资源状况；四是企业的激励与约束机制；五是企业所处的竞争地位；六是国家的有关行业政策。企业在重视规模的同时，也应重视规模的质量，即规模结构的合理性。资产规

模的结构性调整主要采取下述措施：
在资产结构方面，保持合理的现金储备，以确保企业的正常支付和意外所需；加快存货的周转，重视资金的时间价值；加快货币资金回笼，确保销售资金的安全性；流动资产、固定资产和其他资产应保持合理的比例。在负债方面，要动态地根据企业的经营实际，考虑企业现有资金以及未来的财务收支状况，确定银行融资规模与结构；动态地平衡短期、中期和长期负债比率。在权益方面，要精心设计公司股权架构，将公司注册资本金与发展规模有机地结合起来；重视投入产出率，增加公司的资本积累。在资产负债方面，要动态地监控资产负债率、流动比率、速动比率等财务指标。

优化企业的现金流主要通过建立有效的财务信息系统，强化财务预算管理，合理调度资金，加快资金周转，提高投入产出率；动态平衡自有资金、借贷资金和预收资金的规模与结构，确保资金的边际效用最大化，以提高公司资金的流动性、安全性与盈利性。

同时，企业的现金流量与资产负债率应动态地平衡，当企业的现金流量充裕时，可以适当地提高资产负债率；当现金流量不理想时，应降低资产负债率，以有效降低企业财务风险

的发生，确保企业经营处于良性状态。

(3) 切实依照财务风险管理控制原则，确保决策科学化

财务风险的控制环节主要包括确定财务目标，识别和评价财务风险，财务方案的实施与控制。在设定财务风险管理目标时要注意与企业目标相一致，强调目标风险与目标收益间的平衡，同时考虑利益关系人的道德风险；识别和评价财务风险时，各种分析方法要综合运用，重视资金的时间价值，重点考虑资金的收付风险；制定、评价经营方案要在企业整体财务目标的框架内进行；财务风险的控制与实施是财务风险管理的中心环节，必须处理好财务风险与企业发展阶段的关系。只有切实遵循上述原则，才能确保决策的程序化与科学化，有效防范财务风险。



当然，企业财务风险的防范方法还应包括有重视管理会计方法的运用、坚持积极稳健的财务会计政策等。财务风险的技术性防范方法具有一定的系统性与科学性。但是，这些方法难以防范与化解道德风险。因此，为扬



长避短，还应根据企业的具体实际建立健全内控制度，动态地完善企业的激励与约束机制，从而有效地防范与

化解财务风险，确保企业经营的良性化运作，提高其抗御风险的能力，实现企业价值的最大化。◆

财务人员必知：结账前应注意所得税扣除项目处理



（一）税务罚款的处理

《企业所得税法》第十条规定，在计算应纳税所得额时，下列支出不得税前扣除：（1）向投资者支付的股

息、红利等权益性投资收益款项；（2）企业所得税税款；（3）税收滞纳金；（4）罚金、罚款和被没收财物的损失；（5）本法第九条规定以外的捐赠支出；（6）

赞助支出；(7) 未经核定的准备金支出；(8) 与取得收入无关的其他支出。倘若企业将税务罚款进行了税前扣除，在结账前应进行调账，以免带来不必要的麻烦。

(二) 固定资产盘亏与固定资产盘盈的处理

根据税法有关规定，固定资产盘亏属于财产损失，经税务机关确认后可以在税前扣除。根据《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 63 号) 的相关规定，固定资产盘盈应作为“营业外收入”列示于《一般企业收入明细表》(A101010) 中。

(三) 赞助捐赠支出的处理

国家税务总局《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828 号) 进一步细化了视同销售的具体界定，在确认视同销售收入的同时，结转视同销售成本。根据《企

业所得税法》第二章第九条规定：“企业发生的公益救济性捐赠，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。”

(四) 职工福利费的处理

根据《关于企业加强职工福利费财务管理的通知》(财企[2009]242 号)

规定，企业为职工提供的交通、住房、通讯待遇，已经实行货币化改革的，按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通讯补贴，应当纳入职工工资总额，不再纳入职工福利费管理；尚未实行货币化改革的，企业发生的相关支出作为职工福利费管理。将交通、住房、通讯补贴纳入工资总额只属于财务核算的变动，不影响企业所得税的缴纳，即交通、住房、通讯补贴仍参照《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3 号) 作为“职工福利费”，在工资薪金总额 14% 的比例以内税前扣除。



(五) 广告费、业务宣传费的处理

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。烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出,一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

《企业所得税法实施条例》第四十二条规定,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业发生的职工教育经费支出,不超过工资、薪金总额 2.5% 的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。由于其税法上扣除时间上作了相应递延,形成了暂时性差异,会计处理时应按照《企业会计准则第 18 号——所得税》规定进行相应的所得税会计处理。

(六) 职工教育经费的处理



税务网校财税面授课程体系

• 职务能力特训

- 财务总监“卓越领导力”清华班
- 财务经理“6 天三级跳”特训班
- 财务经理“中小企业管控”直播班
- 会计主管“票账表全流程”特训班
- 企业会计“冲出 3 重门”5 大岗位班

财税公开课

- 总经理财富课
- 非财管理课程
- 总监战略再造
- 热门实战课堂
- 行业实战课堂
- 财税 e 课堂

【纳税筹划】

年终奖与年终双薪如何筹划



多发 1 元年奖金，可能导致多交一万元的个人所得税——关注年终奖个人所得税无效问题。

由于国税发[2005]9 号文件规定的年终奖计算方法是：先将雇员当月内取得的全年一次性奖金，除以 12 个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。而计算公式的应纳税额=雇员当月取得全年一次性奖金×适用税率-速算扣除数。

其中，年终奖除 12 找税率，但只允许减除一次“速算扣除数”，而不是十二次，由此导致在计算年终奖个人所得税时会出现员工应缴纳的个人所得税，并不与年终奖额度同比例增加。由此造成应得年终奖金额度高的员工，可能要比年终资金额度低的员工实际到手的会更少。

例：2014 年 1 月冯某取得年终奖 18000 元，找税率： $(18000/12=1500)$ ，因此其年终奖适用税率为 3%。冯某年终奖应缴纳个人所得税 $18000 \times 3\%=540$ 元。税后收入为 17460 元。

陈某 2014 年 1 月取得年终奖

18001 元，找税率： $(18001/12=1500.1)$ ，因此其年终奖适用税率为 10%，速算扣除数为 105。陈某取得 18001 元年终奖应缴纳个人所得税 $18001 \times 10\%-105=1695.1$ 元。陈某年终奖税后所得为 16305.9 元。陈某因为多发一元，造成多缴个人所得税 1154.1 元。类似情况在税收实践中多有发生。这是由于国税发[2005]9 号文件规定的税额计算方法的原因，导致所得与税额的不匹配。

导致上述不合理的年终奖无效区间如下：

「18000——19283」

「54000-60187」

「108000-114600」

「420000-447500」

「60000-606538」

「960000-1120000」

如果发放的年终奖在上述无效区域内，会造成单位多发奖金，而个人税后所得变少的结果。

年终奖与年终双薪同月内取得应合并计税



对职工在同一个月内取得全年一次性奖金和年终双薪, 应将所取得的双薪与全年一次性奖金合并后, 应比照国税发(2005)9号文件规定的全年一次性奖金的征税办法, 计算征收个人所得税, 即先将全部所得数额除以 12, 按其商数并根据个人所得税法规定的税率表确定适用的税率和速算扣除数, 再根据全部所得数额、适用的税率和速算扣除数, 按照税法规定计算征税。

例如, 员工张某, 2014 年 12 月工资性收入 6000 元。2014 年 12 月末公司决定对所有员工按工作业绩发放年度奖金, 张某得奖金 60000 元。同时, 张某还取得年终双薪 3000 元。则张某

当月的个人所得税计算如下: 当月工资性收入的个人所得税 = $(6000 - 3500) \times 10\% - 105 = 145$ (元)。

由于张某应将所取得的双薪与全年一次性奖金合并计税, 而张某当月工资、薪金所得高于税法规定的费用扣除额, 则要寻找张某双薪与全年一次性奖金的个人所得税适用的税率: $(60000 + 3000) \div 12 = 5250$ (元), 其对应的税率和速算扣除数分别为 20% 和 555 元。即张某 2014 年度所取得的双薪与全年一次性奖金的个人所得税为: $(60000 + 3000) \times 20\% - 555 = 12045$ (元)。即 2014 年 12 月张某共应纳个人所得税 $145 + 12045 = 12190$ (元)。◆

2. 全年一次性奖金的临界点及禁发区域

应纳税工资薪金所得	税率 (%)	速算扣除数	临界点	禁发区
不超过1500元的	3	0	18000	18000—19283.33
超过1500元至4500元的部分	10	105	54000	54000—60187.5
超过4500元至9000元的部分	20	555	108000	100800—114600
超过9000元至35000元的部分	25	1005	420000	420000—444500

应纳税工资薪金所得	税率 (%)	速算扣除数	临界点	禁发区
超过35000元至55000元的部分	30	2755	660000	660000—706500
超过55000元至80000元的部分	35	5505	960000	960000—1120000
超过80000元的部分	45	13505		

“营改增”下房地产企业进项税额的筹划之道



2015 年是“营改增”税制改革的收官之年，据了解，房地产“营改增”预计将于 2015 年 4 月 1 日全面实施，税率为 11%。税制的改变以及税率的大幅提高将使房地产企业面临税负加重的税务风险。为有效应对“营改增”带来的税务风险，房地产企业应未雨绸缪，强化增值税筹划。

增值税实行价外税，有增值才征税，没增值不征税。实践中，我国采用国际上普遍使用的税款抵扣办法，即根据销售商品或提供劳务的销售额，按规定税率计算销项税额，然后扣除取得该商品或劳务时所支付的增值税款，也就是进项税额，其差额就是增值部分应交的税额，用公式表示即： $\text{应纳税额} = \text{销项税额} - \text{进项税额}$ 。从增值税原理上可以看出，为有效控制增值税应纳税额，纳税人只能是在遵守税法的前提下降低销项税额或增大进项税额，也可以在降低销项税额的同时增大进项税额。就房地产企业而言，

房地产项目无论采取全款或按揭的销售方式，在销售合同签订后其售价就处于确定状态，与之相应的销项税额也会确定。因此，房地产企业的销项税额筹划空间有限，企业应把筹划的重点放在进项税额上。

1、结算方式的筹划

企业的结算方式可以分为现金采购、赊购、分期付款三种方式。从纳税筹划角度来讲，房地产企业应尽量选择分期付款、分期取得发票。一般情况下，企业在购货过程中采用先付清款项、后取得发票的方式，如果材料已经验收入库，但货款尚未全部付清，供货方未开具增值税专用发票。根据增值税相关规定，纳税人采购货物或者接受劳务，未按照规定取得增值税扣税凭证，其进项税额就不能抵扣。如果房地产企业未及时取得增值税专用发票，就会造成企业增值税税负增加。为了达到能够及时抵扣进项税额的目的，房地产企业可采用分期



付款取得增值税专用发票的方式,以缓解纳税压力。根据税法规定,增值税进项税凭票抵扣,分期付款取得增值税专用发票,其进项税可分期认证抵扣,以获得资金的货币时间价值。

2、进项税额抵扣时间的筹划

根据《增值税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局令 2008 年第 50 号)、《国家税务总局关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》(国税函[2009]617 号)等规定,销售环节的进项税额抵扣额为上一环节的增值税缴纳额,纳税人不能随意提前抵扣增值税进项税额以达到延期纳税的目的,进项税的抵扣时间按照取得的增值税专用发票的类型加以区分。

房地产企业一般纳税人作为购货方的可以通过筹划进项税额的抵扣时间,达到延期纳税的目的。取得防伪税控增值税专用发票应根据本月销项情况尽快认证(认证期为 180 天,且当月认证当月抵扣),认证通过的当月核算当期进项税额并申报抵扣,降低当期的增值税税负;如果及时认证,可以在认证当期抵扣进项税额。

3、采购价格选择的筹划

房地产企业“营改增”后,只有在其被认定为一般纳税人时,才可以

使用增值税专用发票,实行发票抵扣。这样货物或劳务提供方的纳税人身份就直接影响到了房地产企业的增值税税负。“营改增”后房地产企业可选择不同的采购渠道对进项税额进行筹划。一是选择一般纳税人作为提供方,可以取得税率为 6%、11%、13%或 17%的增值税专用发票进行抵扣。二是选择小规模纳税人为提供方,这种情况下,如果取得的增值税普通发票,房地产企业不能抵扣进项;如果能够取得由税务机关代开的 3%的增值税专用发票的,房地产企业可按照 3%的税率作进项税额抵扣。对于房地产企业而言,选择从小规模纳税人和小规模纳税人采购后的净利润没有太大差别时,应当选择采购一般纳税人的货物或劳务;如果采购小规模纳税人的货物或劳务后企业的净利润会增加,且增加的利润可以弥补不能抵扣进项的损失,那么应选择与小规模纳税人进行合作。

小结:“营改增”后房地产企业对于进项税额的筹划,可以单独使用或组合使用以上方法。另外在具体实务操作中应综合考虑到其他的因素,如购货成本、合同条款、从不同纳税人处购入货物的质量差异等。◆

2015 房地产“营改增”：三大税务风险如何化解



十二五规划把营改增作为经济改革的重要方向，“营改增”是继 1994 年分税制后又一次重大的税制改革，它从制度上解决了营业税制下“道道征收，全额征税”导致的重复征税问题，实现了增值税税制下的“环环征收、层层抵扣”。从 2012 年 1 月 1 日“营改增”试点工作开始，截止目前，仅剩房地产业、建筑业、金融业、文化体育业、娱乐业和生活服务业几个行业未纳入试点。按照十二五期间（2011-2015）完成“营改增”改革任务的要求，房地产业将于 2015 年实现“营改增”改革。一旦将房地产业纳入“营改增”试点范围，房地产企业将面临税负进一步加重、企业的账务处理难度增加、发票风险进一步加大

等诸多风险。因此，专家认为，正确应对“营改增”带来的风险，尽早制定完善应对策略，对房地产企业而言意义重大。

一、全面做好“营改增”财务核算准备工作

“营改增”对房地产企业的账务处理提出了新要求，企业财务人员将面临新旧税制的衔接、税收政策的变化、具体业务的处理和税务核算的转化等难题。为了有效应对“营改增”带来的难题，房地产企业应充分学习相关政策，做好“营改增”财务核算准备工作。

1、调整会计账户的设置

房地产企业应该在“应交税费”科目下设置“应交增值税”“未交增值



税”等明细科目，辅导期管理的应在“应交税费”科目下增设“待抵扣进项税额”明细科目。在“应交增值税”明细账中，借方应设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“转出未交增值税”等专栏，贷方应设置“销项税额”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”等专栏。

“进项税额”专栏，记录企业购入货物或接受应税劳务和应税服务而支付的、准予从销项税额中抵扣的增值税额。企业购入货物或接受应税劳务和应税服务支付的进项税额，用蓝字登记。

“减免税款”专栏，用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。

“已交税金”专栏，记录企业已缴纳的增值税额，企业已缴纳的增值税额用蓝字登记。

“转出未交增值税”专栏，记录企业月末转出应交未交的增值税。企业转出当月发生的应交未交的增值税额用蓝字登记。

“销项税额”专栏，记录企业销售不动产或提供应税服务应收取的增值税额。企业销售不动产或提供应税服务应收取的销项税额，用蓝字登记；发生销售退回或按照税法规定允许扣减的增值税额应冲减销项税额，用红

字或负数登记。

“进项税额转出”专栏，记录由于各种原因而不应从销项税额中抵扣，按规定转出的进项税额。

“转出多交增值税”专栏，记录企业月末转出多交的增值税。企业转出当月发生的多交的增值税额用蓝字登记。

“未交增值税”明细科目，核算企业月末转入的应交未交增值税额，转入多交的增值税也在本明细科目核算。

“待抵扣进项税额”明细科目，核算企业按税法规定不符合抵扣条件，暂不予在本期申报抵扣的进项税额。

2、正确进行会计处理

第一，取得过渡性财政扶持资金的会计处理。房地产企业“营改增”转换期间因实际税负增加的，将有可能向财税部门申请取得财政扶持资金，期末有确凿证据表明企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金时，按应收的金额确认营业外收入

第二，增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的会计处理。按税法有关规定，房地产企业初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及繳納的技術维护费允许

在增值税应纳税额中全额抵减的，应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“减免税款”专栏，用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。

3、完善企业内部财务、税务控制制度

良好的企业财务、税务控制制度是控制企业税务风险的重要手段之一。尤其在“营改增”后，账务处理复杂化、增值税专用发票风险凸显，企业更应该注意以下财税内控制度的建立和执行：

第一，采购环节尽可能取得进项发票后支付款项。“营改增”后，房地产企业增值税税负的大小很大程度上是由其进项税额决定的，企业在采购过程中，应及时取得进项发票，否则，在支付款项后，可能由于市场或物品原因发生纠纷，无法取得进项发票，不能进行抵扣

第二，采购货物以及向服务方付款应通过开户银行等途径。许多中小型房地产开发企业，服务方中涉及大量的个体户、自然人等情形，不乏有使用现金、单位小金库等方式付款的行为，此种行为不仅违反财务管理制度，还会涉嫌偷逃税嫌疑，应通过开户银行支付相关款项。

第三，加强房地产开发过程中的

成本管理。房地产开发过程是成本产生的过程，尤其应加强各项成本发生凭据的管理，因为相关凭证不仅是企业账务处理的依据，还是企业所得税土地增值税成本扣除的基本依据。

第四，关注销售合同涉税条款的拟定。房地产企业在销售开发产品中，常常会使用各种促销手段，商业折扣还是现金折扣，财税处理有差异，需要在销售合同中予以明确；同时，不同的付款方式也会影响纳税义务的产生，企业在销售过程中应该有专业税务人士的指导。

第五，按时进行纳税申报，依法提交、留存各项财务、税务材料。“营改增”后，主管税务机关由地税变为国税，同时，纳税申报时间、提交的材料也会发生一定的变化，企业应按照国家法律、政策要求提交、留存各项企业资料。

二、全面提升增值税专用发票管理水平

“营改增”后房地产企业需使用增值税发票，由于增值税发票历来是发票管理的重点对象，并且也是发生经济违法案件较多的票种之一，因此，“营改增”的试行对房地产企业发票管理的要求也大大提高。

1、及时取得可以抵扣的专用发票



在实际操作过程中,企业为了获取更丰厚的进项税额的抵扣,应尽量选择具有一般纳税人身份的企业作为供应商,因为这些供应商能够提供增值税专用发票,就能起到增值税抵扣的作用。实行营业税改增值税之后,进项税额抵扣范围稍有增大,从成本上扩大到了费用和固定资产上,企业还应当考虑到油费、人工费用等一些成本的支出情况来做选择,对于比较难获得的油费增值税发票,可以通过统一购进充值卡或者记账月结或季度结算的方式来解决。当然,由于“营改增”目前只在特定行业实施,由于地区和行业差异以及时间等因素都会对试点企业的进项税抵扣的获得造成影响,这就将直接影响到企业的纳税额度了。因此,企业在进行进项税发票纳税筹划时,应该注意区分可抵扣与不可抵扣进项税项目,从而不断提高企业自身的纳税筹措能力与水平。而且,在分析完企业进项税抵扣项目和金额之后,还要有效确保企业能够及时获取到增值税专用发票,作为实现进项税抵扣的重要依据,如果能够及时合法获取增值税专用发票就可以有效减轻税负,如果不能及时获取,则在申请税项抵扣时就会遇到困难,无法顺利进行。

2、加强专用发票的认证管理

房地产企业存在取得增值税专用发票无法抵扣的风险。因此,企业的财会人员应当充分了解实践中无法抵扣的增值税专用发票的几种类型:上游已定性为虚开的、经鉴定为伪造的、被证明为非税务机关出售的、通过金税系统发现的“失控”、“作废”票,以及走逃企业开具的未报税的增值税专用发票等。因此,房地产企业应当仔细认证比对上述发票,否则可能出现轻则不予抵扣进项税款,重则以非法购买增值税专用发票、购买伪造的增值税专用发票、逃税等罪名论处的情形。

3、防范虚开增值税专用发票

增值税专用发票除了具有一般发票的销售凭证作用外,还具有抵扣税额的作用。在利益的驱使下,“营改增”后部分房地产企业会虚开增值税专用发票,此外,大型房地产企业很可能会虚开增值税发票开给子公司或关联公司,从而达到调节税金、不缴或少交税的目的。这一点可在已进行的“营改增”试点中得到印证,试点行业尤其是交通运输企业,虚开和接受虚开的违法行为呈多发、高发态势。根据《中华人民共和国刑法》第二百零五条规定,虚开增值税专用发票构成犯

罪的,处三年以下有期徒刑或者拘役;虚开的税款数额巨大或者有其他特别严重情节的,处十年以上有期徒刑或者无期徒刑,并处五万元以上五十万元以下罚金或者没收财产。因此,“营改增”新形势下,房地产企业应全面清理营业税下的虚开发票问题。

三、积极进行税务筹划,控制潜在上升的税负率

根据最新官方披露的消息,2015年房地产营改增极有可能是适用11%的增值税率,相比较于营业税制下的5%的税率,税率大幅提升,房地产企业如果没有足够的可抵扣进项税额,必然面临税负大幅上升的风险。在此严峻的背景下,专家提出以下四种解决途径:

1、梳理经营流程,积极进行税务筹划

对于企业本身来说,要做到科学合理地实施税收筹划,确保企业自身在营业税改增值税的过程中实现减负效果,需要企业及时准确的分析自身的税务情况。通过研究比较,了解企业可以依据进项税抵扣的方式来减轻纳税负担的项目在总的支出中的比例高低,纳入进行抵扣的比例越高,则越有利于实现减轻税负的目的,反之,则难以实现这一目的甚至会加大税务

负担。当前不少企业通过外包企业产品和服务来实现合理筹划目的,这样可以帮助企业有效实现税费转移,对于无法解决进项税抵扣的企业而言具有重要的现实意义。但是应当注意的是,外包项目和产品时,应当保障企业的产品及服务质量。其次,除了产品外包之外,企业也可以将自身的某职能部门外包,以实现筹划目的。通过外包财务、人士等,降低管理成本,降低企业实际税务负担。

2、审查目前享受的税收优惠政策,防范税收优惠政策被清理

2014年12月9日,国务院发布《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》(国发〔2014〕62号),文件是依据“党的十八届三中全会精神和《国务院关于深化预算管理制度改革的决定》(国发〔2014〕45号)要求”,目的是“严肃财经纪律,加快建设统一开放、竞争有序的市场体系”,并明确要求,“各省级人民政府和有关部门应于2015年3月底前,向财政部报送本省(区、市)和本部门对税收等优惠政策的专项清理情况,由财政部汇总报国务院。”在这一背景下,我们建议,企业应该全面审查正在享受的各项税收优惠政策,尤其是,部分通过利用西部地区的税收优惠政策进行筹划的



房地产企业, 面临前所未有的政策性风险。专家有两点建议:

第一, 与当地政府部门协商重新签署投资协议等文件。企业应在审查目前正享受的税收优惠政策的基础上, 对据此签署的合同、协议、备忘录等的合规性予以高度重视。如果依据的税收优惠政策属于《通知》中无效的政策, 应及时与政府部门协商, 根据合法有效的税收优惠政策, 重新签订协议

第二, 重塑企业运营架构, 继续合法享受税收优惠政策。企业可在税法专业人士协助的基础上, 调整自身的生产经营活动, 重新搭建自身的税务架构, 确保自身的生产经营活动符合合法税收优惠政策的具体规定要求, 具体可以通过注销、迁址以及并购重组等方式调整集团企业内部的税务架构, 向具有正当性和合法性的优惠政策的产业及区域进行战略性迁移。

当然, 企业应该积极争取国家针对“营改增”过渡时期出台的税收优惠政策, 按照之前的做法, 试点企业可以延续原有的税收优惠政策, 企业应该充分把握, 减少自身税收负担。

3、销售不同税率项目应分开核算, 以适用较低税率

2012 年“营改增”试点以来, 在

增值税原有 17%、13% 税率及 3% 的征收率的基础之上又增加了 6%、11% 两个低税率, 同时将纳入增值税试点的小规模企业统一征收率为 3%。这样一来, 我国目前增值税税率体系包括 17%、13%、11%、6% 以及 3% 的征收率。房地产“营改增”实用何种税率, 目前还没最后确定。但是, 大型房地产企业势必出现混业经营的现象, 根据相关税法政策, 混业经营中, 不同税率项目需要分开核算, 否则会统一适用高税率, 因此, 房地产企业在“营改增”后, 应对涉及的混业经营项目分开核算, 以适用较低税率, 降低税负成本。

4、积极申请过渡性财政支持

不少企业都会在营业税改征增值税的过程中出现暂时性困难, 针对这种情况, 国家也出台了相应的政策加以扶持, 对个别企业及行业进行过渡性的资金支持。因此, 企业在营改增初期, 如果出现较大的困难, 难以通过自身措施减轻纳税负担, 可以积极申请政府过渡性资金支持, 以此来减轻企业暂时性困难, 减小企业资金压力。

“营改增”后房地产企业将面临诸多挑战。专家建议, 为了更好地应对这些挑战, 需要房地产企业领导、相关人员超前谋划、全盘考虑, 提前

做好相关培训工作，谋划制定或修订相关制度，使“营改增”能在房地产企业平稳过渡。房地产企业经营者应高度重视这一变化，并认真测算“营

改增”对本企业的影响，在政策正式到来之前做好充分的应战准备，以赢得先机！◆

☆税博士：房产税和房地产税的区别☆

房地产税是一个综合性概念。即一切与房地产经济运动过程有直接关系的税都属于房地产税。在我国包括房地产业营业税、企业所得税、个人所得税、房产税、城镇土地使用税、城市房地产税、印花税、土地增值税、契税、耕地占用税等。外国一些发达国家的房地产税收入占地方税收的 8%左右，而我国 70%以上。

而房产税指的是以房屋为征税对象，按房屋的计税余值或租金收入为计税依据，向产权所有人征收的一种财产税。由此可以看出，房产税是在房地产税的范畴之内，是房地产税的内容之一。

【实务答疑】



问答 & Q A





外购固定资产加速折旧问题

☆问: 我公司为集成电路生产企业, 有部分单位价值低于 5000 元的外购软件, 公司将其确认为固定资产, 根据财税〔2012〕27 号文件规定最低折旧年限可确定为两年, 最近听说有出台关于固定资产加速折旧的新政, 请问我公司应如何享受加速折旧的政策?

答: 可选择最优惠政策执行。(外购的软件随设备硬件一起购买的, 合并计入固定资产; 单独购买的软件计入无形资产, 不应计入固定资产核算, 因此应首先确定是单独购买还是一起购买。)《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》(财税〔2012〕27 号)七、企业外购的软件, 凡符合固定资产或无形资产确认条件的, 可以按照固定资产或无形资产进

行核算, 其折旧或摊销年限可以适当缩短, 最短可为 2 年(含)。

《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 64 号)第三条规定, 企业持有的固定资产, 单位价值不超过 5000 元的, 可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。企业在 2013 年 12 月 31 日前持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产, 其折余价值部分, 2014 年 1 月 1 日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

同时文件第六条规定, 企业的固定资产既符合本公告优惠政策条件, 同时又符合《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发〔2009〕81 号)、《财政部国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》(财税〔2012〕27 号)中相关加速折旧政策条件的, 可

由企业选择其中最优惠的政策执行，且一经选择，不得改变。

因而，贵公司单位价值低于 5000 元的符合固定资产确认条件的外购软件，可以选择最优惠政策执行，在计算应纳税所得额时一次性扣除。

如果是计入无形资产的，没有明确是否按公告 2014 年第 64 号和财税 75 号文规定，但是从立法精神分析，固定资产与无形资产应一样的优惠！

个人开设假期辅导班如何纳税

近日，税务机关接到举报，今年暑假期间，某实验小学知名音乐老师张某 7 月份在任课班级中招收了 10 名钢琴学员和 10 名古筝学员，规定钢琴学员每人收费 2000 元，古筝学员每人收费 1500 元，合计 35000 元，并预收每名学员 800 元，计 16000 元，余下费用 19000 元在 8 月份授课时收取。张某认为，依据税法规定，经营收入没有达到税法规定的按月征收标准，不应申报缴税。税务机关认为，张某经营收入超过了起征点、免征额，应

按税法规定缴纳营业税及附加、个人所得税，并应依法加收滞纳金。

营业税方面：根据《营业税暂行条例》及《暂行条例实施细则》第 23 条的规定条例第十条所称营业税起征点，是指纳税人营业额合计达到起征点。营业税起征点的适用范围限于个人。营业税起征点的幅度规定如下：

（一）按期纳税的，为月营业额 5000—20000 元；（二）按次纳税的，为每次（日）营业额 300—500 元。省、自治区、直辖市财政厅（局）、税务局应当在规定的幅度内，根据实际情况确定本地区适用的起征点，并报财政部、国家税务总局备案。个人举办培训活动属于“文化体育业”税目，达到起征点后，应以实际取得的收入，按照“文化体育业”3%的税率计算缴纳营业税。根据《营业税暂行条例实施细则》第 25 条规定，张某预收费用时并不发生纳税义务，其纳税义务发生时间应在收取余下费用（19000 元）的时间，因此应合并缴纳营业税。

个人所得税方面：《个人所得税法》第 2 条、《国家税务总局关于个人举办各类学习班取得的收入征收个人所得税问题的批复》（国税函〔1996〕658 号）规定：个人无须政府有关部门批准并取得执照举办学习班、培训班的，



其取得的办班收入属于“劳务报酬所得”应税项目,应按有关规定计征个人所得税。其中,办班者每次收入按以下方法确定:一次收取学费的,以一期取得的收入为一次;分次收取学费的,以每月取得的收入为一次。每次收入不超过4000元的,减除费用800元,按照20%的税率计算;4000元以上的,减除20%的费用,按照20%的税率计算。对一次性收入畸高的,采用加成征收办法,应纳税所得额超过2-5万元的部分,依照税法规定计算应纳税额后再按照应纳税额加征五成;超过5万元的部分,加征十成。

鉴于以上解释,税务机关调查核实后按规定征收了张某营业税及附加1176元(加地方教育费附加)、个人所得税6400元,并依法加收了滞纳金。

股权转让的成本价应如何计算

☆问:我企业境外的股东现在要转让境内企业的股权,该股东的股权是分多次投入形成的,请问股权转让的成本价应如何计算?

答:《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》(国税函〔2009〕698号)文

件第四条规定,在计算股权转让所得时,以非居民企业向被转让股权的中国居民企业投资时或向原投资方购买该股权时的币种计算股权转让价和股权成本价。如果同一非居民企业存在多次投资的,以首次投入资本时的币种计算股权转让价和股权成本价,以加权平均法计算股权成本价;多次投资时币种不一致的,则应按照每次投入资本当日的汇率换算成首次投资时的币种。

因此,贵公司在核定转让成本价时应根据以上文件规定来确认计算。

三级分支机构发生资产损失不需向主管税务机关申报

☆问:我公司是一家三级分支机构,现发生资产损失,请问是否需要到主管税务分局做损失申报?

答:不需要。

《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第57号)第二十五条第(一)款规定,总机构及二级分支机构发生的资产损失,除应按专项申报和清单申报的有关规定各自向所在地主管税

务机关申报外，二级分支机构还应同时上报总机构；三级及以下分支机构发生的资产损失不需向所在地主管税务机关申报，应并入二级分支机构，由二级分支机构统一申报。

因而，贵公司属于三级及以下分支机构，其发生的资产损失不需向所在地主管税务机关申报，应并入二级分支机构，由二级分支机构统一申报。

纳税人如何确定其经营业务是否属于营改增范围

☆问：纳税人如何确定其经营业务是否属于营业税改征增值税范围？

答：纳税人应依据《应税服务范围注释》规定，确定其经营业务是否属于《应税服务范围注释》规定的征税范围。如果纳税人经营业务属于《应税服务范围注释》规定的增值税征税范围，应进一步明确属于哪一应税项目，适用何种税率。纳税人对经营业务是否属于《应税服务范围注释》判断不清的，可咨询当地税务机关。

文化创意企业的电影放映业务如何缴纳增值税

☆问：我公司为文化创意企业，在农村和城市地区都有电影放映业务，请问该部分业务应该如何缴纳增值税？

答：区分业务而定。

《财政部 海关总署 国家税务总局关于继续实施支持文化企业发展若干税收政策的通知》（财税〔2014〕85号）第一条规定，除另有规定外，2014年1月1日至2018年12月31日，新闻出版广电行政主管部门（包括中央、省、地市及县级）按照各自职能权限批准从事电影制片、发行、放映的电影集团公司（含成员企业）、电影制片厂及其他电影企业取得的销售电影拷贝（含数字拷贝）收入、转让电影版权（包括转让和许可使用）收入、电影发行收入以及在农村取得的电影放映收入免征增值税。一般纳税人提供的城市电影放映服务，可以按现行政策规定，选择按照简易计税办法计算缴纳增值税。

因此，贵公司应区分农村电影放映收入与城市电影放映收入，前者可享受免征增值税税收优惠，后者可选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。



代开专用发票后发生退票如何处理

☆问：代开专用发票后发生退票如何处理？

答：代开专用发票后发生退票的，税务机关应按照增值税一般纳税人作废或开具红字专用发票的有关规定进行处理。对需要重新开票的，税务机关应同时进行新开票税额与原开票税额的清算，多退少补；对无需重新开票的，按有关规定退还增值税纳税人已缴的税款或抵顶下期正常申报税款。

初次申请审批专用发票的流程是什么

☆问：初次申请审批专用发票的流程是什么？

答：初次申请审批专用发票的流程是：

1. 提出申请。

经主管税务机关审批认定为增值税一般纳税人，且允许使用增值税专用发票的纳税人。可以向主管税务机关办税服务厅窗口提出申请，提交以

下材料：

(1)《税务登记证(副本)》原件，应加盖有“增值税一般纳税人”确认专章. 1 份，即时退回申请人。

(2)《发票专用章的印模》原件 1 份，税务机关留存。

(3)《税务行政许可申请表》原件，纳税人填写 1 份，税务机关留存。

(4)《最高开票限额申请表》原件，纳税人填写 1 份，税务机关留存。

(5)《最高开票限额申请表 副表》原件，纳税人填写 1 份，税务机关留存。

2. 受理环节。

主管税务机关办税服务厅窗口受理纳税人提交的申请和材料。指派两名以上工作人员，对申请人提交的申请和材料内容进行实地核查。

3. 决定送达。

主管税务机关办税服务厅自做出决定之日起十日内，将行政许可决定的文书送达申请人。

固定资产加速折旧需报送哪些材料

☆问：若企业享受固定资产采取

一次性税前扣除、缩短折旧年限或加速折旧方法的，需要向主管税务机关报送哪些资料？

答：根据《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 64 号）：“七、企业固定资产采取一次性税前扣除、缩短折旧年限或加速折旧方法的，预缴申报时，须同时报送《固定资产加速折旧（扣除）预缴情况统计表》，年度申报时，实行事后备案管理，并按要求报送相关资料。

企业应将购进固定资产的发票、记账凭证等有关凭证、凭据（购入已使用过的固定资产，应提供已使用年限的相关说明）等资料留存备查，并应建立台账，准确核算税法与会计差异情况。”

根据《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》（国税发〔2009〕81 号）：“五、企业确需对固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧方法的，应在取得该

固定资产后一个月内，向其企业所得税主管税务机关（以下简称主管税务机关）备案，并报送以下资料：（一）固定资产的功能、预计使用年限短于《实施条例》规定计算折旧的最低年限的理由、证明资料及有关情况的说明；（二）被替代的旧固定资产的功能、使用及处置等情况的说明；（三）固定资产加速折旧拟采用的方法和折旧额的说明；（四）主管税务机关要求报送的其他资料。

企业主管税务机关应在企业所得税年度纳税评估时，对企业采取加速折旧的固定资产的使用环境及状况

进行实地核查。对不符合加速折旧规定条件的，主管税务机关有权要求企业停止该项固定资产加速折旧。”

据此，企业在预缴时只需填报《固定资产加速折旧（扣除）预缴情况统计表》符合条件自行享受加速折旧优惠；年度申报时，实行事后备案管理，在总局未明确前暂按 81 号文件要求报送相关资料。◆



【专家视点】

高培勇：2015 有重点选择性的减税是必须的



近两年，中国宏观经济形势走出了一条与过去 30 年不大相同的轨迹，以至于我们对经济形势的解读，对宏观经济政策的理解都不得不用一些新的思维和理念，所以就有了“新常态”这样一种新的提法。

进入 2015 年，这样一种格局不会出现大的变化，无论是导致中国走入“新常态”的长期结构性因素，还是短期因素，大致都会和 2013 年没有太大的出入。如果说有变化，那就是相对于 2013 年，2015 年中国经济形势更严峻了，而且可能更加复杂。

那么，面对如此严峻的形势，我们应该并且能够做些什么，我想，第

一条就是 2015 年的宏观经济政策布局，积极财政政策和稳健货币政策，这条不会改变。我们需要把握的就是在积极和稳健方面能走多远，有多大空间可以操作。

所谓积极财政政策，典型的标志一定是今年的财政赤字比去年多才叫积极。2014 年的财政赤字是 13500 亿，也就是说 2015 年一定要在这个基础上做加法。加到多少，我们可以算一笔账，一般的办法是赤字不超过 GDP 的 3% 就可以。2014 年的 GDP 按照 7.4% 的幅度算，应该是 60 万亿多一点。2015 年经济增长比 2014 年低，2015 年按照 7% 来算，GDP 大概是 64 万亿，64 万亿

的 3%大约是 19000 亿，也就是说这 19000 万亿就是个天花板，我们的活动空间就在 13500 亿到 19000 亿之间。

这是考虑问题的一个方面。转过来讲，对于赤字的需求有多大，也是个需要考虑的问题。政府支出，无论是主观还是客观上，都是难以减下来的，这是我们认定的一个事实。那么，在 13500 亿到 19000 亿这个空间内，能不能满足我们对赤字的需求，这是大事。

对赤字的需求包括很多内容，减税便是其中非常重要的一项。目前已经确定减税的数字大概有三五千亿，主要体现在营改增上，已有的营改增的进程，在“3+7”个行业范围内，已经给国家带来了 2000 亿左右的减税。2015 年年末中国要全部实现营改增，推广到所有行业，四五千亿的减税是有的，这是一个很大的需求。

减税，关键是减哪些税的问题。就好像人一样，减身体当中臃肿的部

位，这个臃肿的部位究竟在哪儿，我认为主要有这样几个方面：

第一，给企业减税。中国税收的 90%甚至更多都是企业贡献的，中国的税收负担和其他国家税收负担存在的最大差异，就是我们的宏观税赋约等于企业税赋，如果说绕开企业去实施减税的话，减不到点上。

第二，要减间接税。中国税收的 70%以上都是隐含在价值中征收的，这也是中国税制相对于其他国家税制的一个突出差异。

第三，还需要考虑到税收之外的其他收费方面的负担。目前中国的财政收入，2013 年是 13 万亿，2014 年应该是 14 万亿多一点，可是，与此同时，14 万亿当中的 40%不在财政支出的考虑之内，有政府预算支出，有社会保险基金预算，还有国有资本金预算，等等。这些预算不减，单纯说税收，其重点也没有突出出来。

所以，我认为，围绕这几个方面



去实施减税, 有重点选择性的减税, 是必须的。

另外, 对赤字还有一个很大的需求, 就是地方债的自发自还。2014 年的 13500 亿, 中央是 3500 亿, 地方是 4000 亿, 2015 年在这个基础上呢, 又加入了地方债自发自还的, 粗略测算一下就可以知道地方债自发自还的需求有多大。单讲地方债利息支出需求,

按照 2013 年审计署 6 月份发布的数字, 地方政府负有偿还责任的债务和其他或有债务 17 万亿多, 再少一点也有 10 万亿多一点, 按照现在的市场利率计算, 仅仅是付息, 我们的财政赤字供需之间的压力是非常大的, 这是我们考虑宏观经济布局的时候需要明白的基础环境。◆

贾康: 房地产税改革不坚持调节高端会毁掉



不坚持“调节高端”我认为会毁坏这个改革, 因为整个社会会进入不能接受的状态。

在财政被提到国家治理的基础和重要支柱的新高度后, 备受关注的财税体制改革在 2014 年拉开序幕。

2014 年 6 月底,《深化财税体制改革总体方案》获批。8 月底, 修订十年

之久的新预算法获通过, 将于 2015 年起正式实施, 也使得财税体制改革重要任务之一的预算管理体制改革迈出实质性步伐。其中尤为突出的是, 地方政府性债务管理方面取得明显突破。而税制改革也将在 2015 年动作频频, 这包括营业税改增值税进入收官之年, 房地产税立法工作将有实质性进展,

而消费税改革也或有方案出台。

近日，全国政协委员、中国财政学会副会长、财政部财政科学研究所原所长贾康接受了《第一财经日报》书面专访，解读地方债管理思路，把脉房地产税改革动向。

地方政府融资平台之变

记者：新预算法规定，未来地方政府只能通过发行政府债券适度举债，2014年地方发行债券规模是4000亿元，你认为2015年这一规模会突破万亿吗？

贾康：按照修订后的预算法，现在地方政府发债的规模是中央层级确定，发行主体为省级政府，省级以下地方政府的债券由省级代发。所以不是说地方政府信用评级后哪个地方发展得好发债能力强就可以多发债，总额已在前面定死了的。

我觉得2015年地方政府发行债券规模应会明显提升，但即使发债规模提到1万亿元(仅为假设)，相比10多万亿元地方政府债务存量，比重也嫌过小，所以一段时期内仅靠地方政府债券还不足以缓解地方融资饥渴，地方融资平台曾被寄予希望过渡性地继续发挥一定作用。

记者：但现在地方融资平台公司已经被要求剥离政府融资功能，它还

能发挥过渡性平台作用吗？

贾康：这就是一个已明确的严格界限了：现在文件已卡死了地方融资平台的政府融资功能，明确地方融资平台不允许新增政府债务。2015年年初，各地必须把所有地方政府融资平台形成的隐形债务甄别上报，这实际上是加大对地方政府的问责力度，有压力地逼着地方在未来一段时间里消化掉地方债务存量。这样一来，实际上地方总的负债规模已经可控，以我的说法是“两头卡死”了，特别是地方融资平台也没有原被期待的“过渡性”作用了。

记者：对于化解存量政府债务，现提出政府和社会资本合作(PPP)模式也是置换地方存量债务、解决地方融资瓶颈的一种方式。

贾康：对，从某种意义上来说，剥离政府融资功能的地方融资平台公司，如能把原来介入的一些项目转成PPP，会带走一部分存量地方债，但还不能影响全局。更大的空间是未来的增量，可以更积极地考虑用PPP解决地方所需资金的新来源。

现在政府大力引入PPP模式，译为政府和社会资本合作模式，已经出台了PPP指导意见和示范项目、工作指南等，未来地方上有一定收入现



金流的公共工程可以采用 PPP 模式，而且某些无现金流的建设项目如能在 PPP 框架下打包进入“连片开发”，也有可能得到社会资本的资金支持。

我认为这有可能为规范化解地方债和替代未来的部分地方债开辟一个新局面。这个新局面之下，会带来一系列的机遇和挑战，要大力以 PPP 的方式推进创新，发挥其一系列正面效应。

记者：在 PPP 模式推广热潮中，你认为要注意哪些问题？

贾康：PPP 模式要大范围推广，需要让民营资本放心，能自愿加入，首先的关键在法治，跟着的是培育契约精神。在全面实行法治的“笼子”下，政府与社会资本按照契约精神合作，地位是平等的。在政府内部，通过有效的制度设计，能够隔绝政府作为裁判员时的职能和作为运动员时的角色，后者是异地、异级政府控制的国有资本也可以在 PPP 项目中参股，与其他企业、中介组织一样都是平等的当事人，都要服从法治和契约精神。

另外，PPP 模式对政府牵头动态优化辖区发展规划及公共工程 PPP 项目的专业化操作能力要求高。比如地方首先要选择有一定回报能力、运营中可产生现金流的项目采用 PPP 模式，

需要防止那些没有条件的项目也简单地采用 PPP 模式。此外，PPP 模式也客观地提高公众参与度，让公众更多参与对 PPP 项目的监督，同时也需充分发挥媒体的监督作用。

房地产税普遍征收官员也会反对

记者：对于税制改革中“加快房地产税立法”，你怎么看？

贾康：房地产税现在的基调是“加快立法并适时推进改革”，换句话说就是立法先行，所以在立法有着落之前不会有动作。什么时候有动作？就得观察什么时候完成立法。可以有个粗略的推测：2015 年房地产税应该进入立法程序。虽然 2014 年全国人大新闻发言人傅莹女士已经明确表态要抓紧纳入，但现在为止还没有听到宣布，2015 年总会有消息了吧。

当国务院方面把文本转到人大后，会有一审、二审、三审还可能有四审，一定会有激烈的争论，还要征求社会各方面的意见。最顺利、理想的情况是 2015 年能走完这套立法程序，但是很可能会出现一年走不完的情况，那就要转到 2016 年。如果 2016 年仍然不出结果，就会和中央的要求发生背离。因为中央明确说，财税改革重点的、基本的事情在 2016 年要见眉目；2017 年，也就是十九大的时候，中央决策层希望前面能做的事情尽量做到位以后，给下一阶段改革提供较好的铺垫。

如果从这个角度理解，2016 年就很关键了，如果 2016 年能够完成房地产税的立法，也交代得过去，因为 2017 年可以开始依法执行，那就不是上海、重庆两地试点有什么地方跟进的问题了，而是按照已通过的法律，相适应的所有区域一起来做、一起执行的问题了。这是一个我们可以拭目以待、密切跟踪的有难度的事情。

记者：你多次表示中国房地产税不能照搬美国普遍征收模式，为什么？

贾康：对，这是我比较鲜明的观点：在可以预见的历史时期之内，中国要做这个税制改革不能简单照搬美国的普遍征收模式。

美国是见到一平方米就征一平方米，中国必须给出第一单位的扣除，扣除以后调节高端。那么第一单位扣的是一套房，还是扣人均多少平方米？这可以讨论，各有利弊，但一定要坚持“调节高端”这一点，不坚持“调节高端”我认为会毁坏这个改革，因为整个社会会进入不能接受的状态。

且不说其他先富起来的阶层，或希望通过奋斗买套房的普通老百姓，就说咱们体制内的这些官员，他们也不会接受。公务员不受劳动法保护，工作状态是“白加黑”、“五加二”为常事，辛辛苦苦干这么多年，房改以后最让他们感觉心理安慰的是在城市里有套还不错的房子，然后现在要对这一套房子征税，在目前薪资水平下，我估计体制内的官员们首先就会抵触和反对，他们首先就接受不了。这是一个很现实的问题。所以我认为第一单位扣除，是一定要在以后的立法过

程中规定清楚的。

记者：房地产税开征后对楼市可能会产生哪些影响？

贾康：在房地产市场上，住房概念的产权房、商品房，需要有一个保有环节的税负来调整和优化各个方面的利益预期，使市场供需状态尽可能趋向于平衡、减少泡沫，特别是遏制那种肆无忌惮的炒作力量，这样来提高市场与产业的健康度，同时，也会提高我们的土地集约利用程度——因为在保有环节有税收以后，市场上的真实需求会更多表现为中小户型，而更大比例的中小户型这种需求前景，一定会影响开发商们的通盘决策考虑而调节供给，结果就是在提高中国土地集约利用程度。

而且，这个税负也会激发原来的空置房有很多要转入租房市场或交易市场，在社会并无一分钱新投入的情况下，有效供给会增加不少，这当然都是资源配置的优化。从长期来看，此税虽然不能改变我国各中心区域（即还要不断扩大的建成区）的不动产（包括住房）均价是一个上扬曲线这个大模样，但是它会使这个上扬曲线的斜率不那么高，表现得不那么陡峭，即泡沫少些。这对于整个社会生活来说也是一种正面效应。◆