



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5月
总第120期
企业财税会员专享

◆ 全国税收征管规范5月1日起将全面试行

◆ 小企业会计准则下应交增值税的账务处理

◆ 案例分析：虚开增值税发票该当何罪

中华会计网校 出品



卷首语

亲爱的读者：

总是觉得，时间太快，不经意间，又是一夏。随着天气变得越来越好，新一期的中华会计网校税务网校《财税月刊》5月刊又和您见面了。这一期有什么新鲜内容呢？让小编给您稍作指引。

本期的《财税月刊》各栏目都有精彩内容，重要政策新闻中有“2015年税务总局指令性检查项目检查要点提示”，“政策解读”栏目有三篇来自国家税务总局的权威解读，希望大家不要错过。

“账务处理”栏目中收录了两篇《小企业会计准则》下相关账务处理的文章，大家在实务处理中可以参考使用，以免出错。

“实务答疑”一直是中华会计网校·税务网校比较重头的栏目，因为这些问答都是收集于我们的会员与专家老师的互动，内容涉猎广泛，专业性和实操性都很强。本期也收录了13篇典型问答，会员读者朋友们也可以看看自己的问题是否列于其中。

想学员之所想一直是我们不变的宗旨，因此，税务网校在接下来的面授课程中，会一一给大家呈现出来，大家盼望已久的热点课程也已经推广开来，大家可以咨询各地分公司或拨打客服电话进行详细了解，提前做好充分的准备。

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专业的答疑服务。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！

中华会计网校·税务网校

联系邮箱：chinaacc_swx@cdeledu.com

目 录

【税讯快报】	4
2015 年税务总局指令性检查项目检查要点提示	4
税务总局：全国税收征管规范 5 月 1 日起将全面试行.....	4
所便函（2015）27 号：享受西部大开发优惠政策企业填报年度纳税申报表问题.....	5
亚投行意向创始成员国确定为 57 个 名单公布	5
【政策解读】	6
税总负责人就非货币性资产投资分期缴纳个税问题答问.....	6
税总解读非货币性资产投资有关个人所得税征管问题.....	10
解读全面推行增值税发票系统升级版公告	12
【纳税辅导】	15
土地增值税清算实务中税企争议的 20 个问题	15
如何判定中国税收居民身份	27
跨境经营企业，这 3 个税收问题必须要了解.....	29
【账务处理】	31
小企业会计准则下应交增值税的账务处理	31
小企业会计准则下其他税种的账务处理	33
研发费用加计扣除的审核要点	35
【风险管理】	39
案例分析：虚开增值税发票该当何罪	39
建筑企业总分公司间营业税纳税义务划分争议案.....	40
【实务答疑】	44
总分支机构是否可以合并缴纳增值税	44
个人所得税是否需要全员全额申报	44
外部董事如何计算个人所得税	44
研发设备加速折旧的部分是否可以作为加计扣除基数.....	45
创业板上市条件有哪些	45
跨地区经营企业所得税规定	46
集团母子公司统借统还是否缴纳营业税	47
印花税金额不确定的合同，如何贴花	47
母子公司关联方借款没有利息是否必须调整利息缴税.....	47
股权投资损失需要报什么资料	48
收到代扣代缴个人所得税的税金，现金流量表如何填列.....	48
房地产出包工程未最终办理结算，可否预提成本费用.....	48
境外长期借款，是确认外币收益，还是不需做税前调整.....	48



【税讯快报】



2015 年税务总局指令性检查项目检查要点提示

（一）行业税收检查项目

1. 指令性检查项目

- （1）出口退（免）税企业；
- （2）黄金交易企业；
- （3）资本交易。

2. 指导性检查项目

- （1）房地产及建筑安装业；
- （2）高收入者个人所得税；
- （3）盈利性教育培训机构。

（二）区域税收专项整治重点

为严厉打击骗取出口退税和虚开发票等重大税收违法行为，进一步提升稽查打击的准确性和震慑力，配合税制改革任务的顺利推行，各地税务机关要以税收征管数据分析为基础，至少选择一个税收秩序相对混乱、税收违法行为比较集中的地区组织开展区域税收专项整治，达到整治一个区域，规范一个行业和地区税收秩序的目的。

税务总局：全国税收征管规范 5 月 1 日起将全面试行

5 月 1 日起，税务总局将在全国范围内试行《全国税收征管规范（1.0 版）》，通过切实规范税务人，更好服务纳税人。《全国税收征管规范（1.0 版）》全面梳理了税收征管的所有具体业务事项，对每一个业务事项的流程、环节、操作要求做出详细规定，明确税收管理行政行为标准，压缩自由裁量的空间，限定税收行政行为的随意性。规范将各项征管具体业务分为 11 个业务类别，共包含 152 个业务小类，对应具体 612 个税收征管业务，涉及税收政策法规与规范性文件 1125 份，形成了税收征管业务的基本体系结构，实现了三个涵盖、三个规范、三个对接。三个涵盖，即涵盖税收征管所有法律法规、涵盖税收征管所有业务事项、涵盖国地税所有各级机关。三个规范是指规范税收征管基本流程、规范税收征管基本行为、规范税收征管基本资料。三个对接则包括对接前后台业务、对接基层实务、对接内部管理机制及运行支撑手段。

所便函〔2015〕27号：享受西部大开发优惠政策企业填报年度纳税申报表问题

一、2014年10月1日起，西部地区企业按照新产业目录规定享受西部大开发税收政策发生变化的，按以下情形分段计算填报《企业所得税年度纳税申报表》：

（一）2014年9月30日前不符合税收优惠政策条件，2014年10月1日起符合税收优惠政策条件的企业，《企业所得税年度纳税申报表》（A100000）第23行“应纳税所得额”的75%部分按25%税率缴纳企业所得税，25%部分减按15%税率缴纳企业所得税。其应纳税所得额的25%乘以10%的积，填报《减免所得税优惠明细表》（A107040）第22行。

（二）2014年9月30日前符合税收优惠政策条件，2014年10月1日起不再符合税收优惠政策条件的企业，《企业所得税年度纳税申报表》（A100000表）第23行“应纳税所得额”的25%部分按25%税率缴纳企业所得税，75%部分减按15%税率缴纳企业所得税。其应纳税所得额的75%乘以10%的积，填报《减免所得税优惠明细表》（A107040）第22行。

二、本通知适用于2014年度企业所得税年度纳税申报。

亚投行意向创始成员国确定为57个 名单公布

财政部网站消息，4月15日，经现有意向创始成员国同意，瑞典、以色列、南非、阿塞拜疆、冰岛、葡萄牙、波兰正式成为亚投行意向创始成员国。据央视，亚投行意向创始成员国已全部确定，为57个。今后，其他国家仍可加入亚投行，但只能作为普通成员国。

4月15日，经现有意向创始成员国同意，瑞典、以色列、南非、阿塞拜疆、冰岛、葡萄牙、波兰正式成为亚洲基础设施投资银行（以下简称亚投行）意向创始成员国。

截至目前，亚投行意向创始成员国增至57个，包括奥地利、澳大利亚、阿塞拜疆、孟加拉国、巴西、文莱、柬埔寨、中国、丹麦、埃及、法国、芬兰、格鲁吉亚、德国、冰岛、印度、印度尼西亚、伊朗、以色列、意大利、约旦、哈萨克斯坦、韩国、科威特、吉尔吉斯斯坦、老挝、卢森堡、马来西亚、马尔代夫、马耳他、蒙古、缅甸、尼泊尔、荷兰、新西兰、挪威、阿曼、巴基斯坦、菲律宾、波兰、葡萄牙、卡塔尔、俄罗斯、沙特阿拉伯、新加坡、南非、西班牙、斯里兰卡、瑞典、瑞士、塔吉克斯坦、泰国、土耳其、阿联酋、英国、乌兹别克斯坦和越南。



【政策解读】



税总负责人就非货币性资产投资分期缴纳个税问题答问

©国家税务总局

为贯彻落实国务院第 83 次常务会议决定，财政部、国家税务总局联合发布《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》，税务总局随后印发《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》，明确了非货币性资产投资分期缴税相关问题。税务总局所得税司有关负责人就有关问题回答了记者提问。

1. 什么是非货币性资产？

答：非货币性资产，是指现金、银行存款等货币性资产以外的资产，包括股权、不动产、技术发明成果以及其他形式的非货币性资产。

2. 什么是非货币性资产投资？

答：非货币性资产投资，就是以这些非货币性资产出资设立新的企业，或者以非货币性资产出资参与企业增资扩股、定向增发股票、重组改制以及其他类似的投资（包括股权换股权）。

3. 为什么要扩大非货币性资产投资分期缴税政策实施范围？

答：随着我国社会主义市场经济体制改革的不断深入，民间投资逐步发展壮大。特别是近年来，在企业新设立、兼并重组、增资扩股、定向增发等经济活动中，个人直接以股权、科技成果、不动产等非货币性资产进行投资的行为日益增多，这些行为大都涉及个人所得税问题。个人以非货币性资产投资，取得被投资企业的股权价值高于该资产原值的部分，根据《中华人民共和国个人所得税法》规定，属于个人财产转让所得，应缴纳个人所得税。

但是由于非货币性资产投资交易过程中没有或仅有少量现金流，且大多交易金额较大，纳税人可能缺乏足够资金纳税，导致征纳双方争议较大，税务机关执法也面临两难境地。为了解决上述问题，国务院在批复《中国（上海）自由贸易试验区总体方案》

（国发〔2013〕38 号）中，批准上海自贸区先行试点非货币性资产投资分期缴纳个人所得税政策，探索解决之路。

近日，为进一步鼓励和引导民间投资，促进大众创业、万众创新，缓解纳税人缺乏足够资金纳税的困难，国务院决定自 2015 年 4 月 1 日起，将上海自贸区试点政策推广至全国范围内实施。随即，财政部、税务总局联合下发了配套文件，对相关问题进行明确、细化。

4.非货币性资产投资分期缴税优惠政策的核心内容是什么？

答：此次分期缴税优惠政策的核心内容是：个人以非货币性资产投资应缴纳的个人所得税，如果一次性缴税有困难的，可合理确定分期缴税计划并报主管税务机关备案后，在不超过 5 个公历年度内（含）分期缴纳。分期缴税政策自 2015 年 4 月 1 日起施行。这样做，也与企业以非货币性资产对外投资的所得税处理原则一致。

5.非货币性资产投资为什么要缴纳个人所得税？

答：非货币性资产投资，实质为个人“转让非货币性资产”和“对外投资”两笔经济业务同时发生。个人通过转移非货币性资产权属，投资换得被投资企业的股权（或股票，以下统称股权），实现了对非货币性资产的转让性处置。

根据《中华人民共和国公司法》规定，

以非货币性资产投资应对资产评估作价，对资产评估价值高出个人初始取得该资产时实际发生的支出（即资产原值）的部分，个人虽然没有现金流入，但取得了另一家企业的股权，符合《中华人民共和国个人所得税法》关于“个人所得的形式包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益”的规定，应按“财产转让所得”项目缴纳个人所得税。

反之，如果评估后的公允价值没有超过原值，个人则没有所得，也就不需要缴纳个人所得税。

6.怎样计算非货币性资产投资个人所得税的应纳税所得额、应纳税额？

答：根据公司法、企业会计准则、个人所得税法的规定，以非货币性资产出资，应对非货币性资产评估作价，并据此入账，经评估后的公允价值，即为非货币性资产的转让收入。

$$\text{应纳税所得额} = \text{非货币性资产转让收入} - \text{资产原值} - \text{转让时按规定支付的合理税费}$$

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times 20\%$$

例 1：2008 年刘先生以 1000 万元购得一块土地。后其以此土地经评估作价 2000 万元入股 B 公司。过户时发生评估费、中介费等相关税费 100 万元。则刘先生以土地入股 B 公司时，应缴纳个人所得税 180 万元【 $(2000-1000-100) \times 20\%$ 】。

例 2：王先生、李先生最初各出资 300



万元成立 A 公司。为促进企业发展壮大，王、李两位与 B 公司达成重组协议，B 公司以发行股份并支付现金补价方式购买王先生、李先生持有的 A 公司股权。其中，分别向两位发行价值 3000 万元的股份、支付 300 万元的现金，在此过程中两人各自发生评估费、中介费等相关税费 100 万元。那么，王先生、李先生应分别缴纳个人所得税 580 万元【 $(3000+300-300-100) \times 20\%$ 】。

7. 如何分期缴纳非货币性资产投资个人所得税？

答：个人发生非货币性资产投资行为，需要分期缴纳个人所得税的，可综合考虑自身资金状况、被投资企业发展前景、投资回报预期等因素，自行合理制定分期缴税计划，并于取得被投资企业股权之日的次月 15 日内到主管税务机关办理相关备案手续，按计划分期缴纳税款。

8. 非货币性资产投资过程中取得现金补价的，还能分期缴纳税款吗？

答：《通知》第四条规定，个人以非货币性资产投资交易过程中取得现金补价的，现金部分应优先用于缴税；现金不足以缴纳的部分，可分期缴纳。也就是说，个人以非货币性资产投资取得现金补价，现金部分足以缴税的，税款应一次结清；现金不足以全部缴清税款的，不足部分可以分期缴纳。上述现金补价，是指个人在以非货币性资产投资过程中，除了取得被投资企业的股权外，

还可能取得一定数量的现金，对这部分现金，会计上一般称为补价。

例 3：在例 2 中，王先生、李先生因非货币性资产投资，分别应缴纳个人所得税 580 万元。两人在此次交易过程中各自取得的 300 万元现金补价，应优先用于缴税。剩余的 280 万元，可分期缴纳。

9. 分期缴税期间，个人转让以非货币性资产投资取得的股权的，尚未缴纳的税款需要一次性缴纳吗？

答：按照《通知》规定，个人在分期缴税期间转让其以非货币资产性投资取得的全部或部分股权并取得现金收入的，该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。对部分转让股权且取得的现金不足以一次结清税款的，剩余部分可以继续分期缴纳。

例 4：以例 2、例 3 中王先生为例。王先生在办理 280 万元分期缴税手续后的第 3 年，仍有 200 万元税款尚未缴纳。此时他转让了部分以非货币性资产投资换取的股权，如果取得的税后转让收入超过 200 万元，那么他应一次结清税款；如果取得的税后转让收入不超过 200 万元，假设为 160 万元，那么，剩余的 40 万元可以继续分期缴纳。

10. 分期缴纳办法从什么时间开始执行？

答：分期缴纳办法从 2015 年 4 月 1 日起开始实施。同时，本着有利于纳税人的原则，《通知》明确规定，对 2015 年 4 月 1 日

之前发生该应税行为未进行税收处理且自发生上述应税行为之日起期限未超过5年的，可在剩余期限内分期缴纳应纳税款。

例 5：假设张女士 2015 年 12 月进行了一次非货币性资产投资，那么她可以根据自身情况制定分期缴税计划，在 2015 至 2019 年这 5 个公历年度内分期缴税，并于 2019 年 12 月 31 日前缴清税款。

例 6：假设李先生 2014 年进行了一次非货币性资产投资，因资金问题，截至 2015 年 3 月 31 日尚未缴税，那么他也可在 2015 至 2018 年这 4 个公历年度内分期缴税，并于 2018 年 12 月 31 日前缴清税款。

11. 非货币性资产投资的纳税地点如何确定？

答：非货币性资产投资的纳税地点区分具体情形确定：

(1) 以房产、土地等不动产投资的，应在不动产所在地税务机关办理申报、备案及纳税等事宜；

(2) 以持有的企业股权对外投资的，应在该企业所在地税务机关办理申报、备案及纳税等事宜；

(3) 纳税人以不动产和股权以外的其他非货币性资产投资的，应在非货币性资产进行投资的被投资企业所在地税务机关办理申报、备案及纳税等事宜。

12. 纳税人办理分期缴税需要哪些手续？

答：纳税人办理分期缴税时，根据自身情况自行制定分期缴税计划，填写《公告》附件所列《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》，并在取得被投资企业股权之日的次月 15 日内，到主管地税机关办理备案。备案时，须同时报送备案表、纳税人身份证明、投资协议、非货币性资产评估价格证明材料、能够证明非货币性资产原值及合理税费的相关资料等。

2015 年 4 月 1 日之前发生的非货币性资产投资，期限未超过 5 年，尚未进行税收处理且需要分期缴纳个人所得税的，纳税人应于《公告》下发之日起 30 日内向主管地税机关办理分期缴税备案手续。

纳税人分期缴税期间需要变更原分期缴税计划的，应重新制定分期缴税计划并向主管地税机关重新报送备案表。

13. 为贯彻落实国务院决定，税务总局采取了哪些措施？

答：为贯彻落实国务院决定，税务总局会同财政部联合发布了《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41 号），明确了政策具体内容。为便于纳税人更好地理解、操作，确保政策落到实处，税务总局又采取了一系列措施：

一是制发《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 20 号），对纳税地点、分期缴税办法及备案手续、备案时间、变更



中华会计网校·税务网校：<http://www.chinaacc.com/shuishou/>
全国 24 小时咨询服务热线：400 810 4588/ 010-82318888

分期缴税计划等具体征管问题做出了详细规定。

二是下发了做好非货币性资产投资个人所得税政策贯彻落实工作的通知，要求各级税务部门认真落实新出台的政策及征管规定，加强宣传辅导，优化纳税服务，简化

办税手续，规范内部管理流程，确保纳税人及时了解政策，便捷办理分期缴税事宜。

同时，税务总局还将持续跟踪政策落实情况，及时掌握并解决执行过程中出现的问题。◆

税总解读非货币性资产投资有关个人所得税征管问题

为落实非货币性资产投资分期缴纳个人所得税政策，国家税务总局发布了《国家税务总局关于非货币性资产投资有关个人

所得税征管问题的公告》。为方便纳税人理解，现对《公告》中主要问题解读如下：

一、《公告》出台的背景

根据国务院第 83 次常务会议决定，从 2015 年 4 月 1 日起，将已经试点的个人以股权、不动产、技术发明成果等非货币性资产进行投资的实际收益，由一次性纳税改为分期纳税的优惠政策推广到全国。为贯彻落实国务院决定，财政部、国家税务总局下发了《财政部 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41 号），规定自 2015 年 4 月 1 日起，对非货币性投资实行分期缴纳个人所得税。为确保政策落地，税务总局制定发布了《公告》，明确了征纳双方较为关心的纳税地点、相关转让要素金额确认、备案手续等问题，旨在进一步规范政策执行，简化办理流程，维护纳税人权益。

二、《公告》的主要内容

（一）个人非货币性投资的纳税地点根据《公告》规定，纳税人以不动产投资的，以不动产所在地地税机关为主管税务机关；纳税人以其持有的企业股权对外投资的，以该企业所在地地税机关为主管税务机关。对纳税人以其他非货币资产投资的情形，以被投资企业所在地地税机关为主管税务机关。

（二）非货币性资产原值及合理税费的确认非货币性资产原值以历史成本进行确认。纳税人不能提供相关证明资料，不能准确计算原值的，主管税务机关可依法进行核

定。

合理税费是指非货币性资产投资过程中发生的与非货币性资产转移相关的税金及有关合理费用。允许扣除的税费必须与非货币性资产投资相关，且具有合理性。

此外，对以股权投资的情形，股权原值的确认等问题按照股权转让个人所得税的有关规定处理。

（三）分期缴税计划的制定、变更和备案手续纳税人需要在取得被投资企业股权的次月 15 日内自行制定分期缴税计划并向主管税务机关办理分期缴税备案手续；在分期缴税期间，纳税人的分期缴税计划需要进行变更调整的，应重新向主管税务机关办理备案手续。

2015 年 4 月 1 日之前发生的非货币性资产投资，期限未超过 5 年，尚未进行税收处理且需要分期缴纳个人所得税的，纳税人应于本公告下发之日起 30 日内向主管税务机关办理分期缴税备案手续。

（四）被投资企业的报告义务被投资企业也应将纳税人以非货币性资产投入本企业取得股权和分期缴税期间纳税人股权变动情况分别于相关事项发生后 15 日内向主管税务机关报告。

（五）《公告》的执行时间《公告》自 2015 年 4 月 1 日起施行。◆



解读全面推行增值税发票系统升级版公告

一、发布本公告的背景

为适应税收现代化建设需要，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，税务总局自 2015 年 1 月 1 日起对新认定的增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人）和新办小规模纳税人推行了增值税发票系统升级版，目前系统运行稳定，纳税人反映良好。税务总局决定自 2015 年 4 月 1 日起在全国范围分步全面推行增值税发票系统升级版。

二、推行范围

目前尚未使用增值税发票系统升级版的增值税一般纳税人。推行工作按照先一般纳税人和起征点以上小规模纳税人，后起征点以下小规模纳税人和使用税控收款机纳税人的顺序进行，具体推行方案由各省国税局根据本地区的实际情况制定。

三、发票使用

（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。

税务机关为小规模纳税人代开增值税专用发票和货物运输业增值税专用发票，按照《国家税务总局关于印发的通知》（国税发〔2004〕153 号）和《国家税务总局关于在全国开展营业税改征增值税试点有关征收管理问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 39 号）有关规定执行。

（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。

（五）纳税人使用增值税普通发票开具收购发票，系统在发票左上角自动打印“收购”字样。

四、系统使用

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。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。

除通用定额发票、客运发票和二手车销售统一发票，一般纳税人和小规模纳税人发生增值税业务对外开具发票应当使用专用设备开具。

(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传发票数据后方可开票，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各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。

(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进行网络报税。

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。

除特定纳税人外，使用增值税发票系统升级版的纳税人，不再需要到税务机关进行报税，原使用的网上报税方式停止使用。

(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。

(七) 一般纳税人和小规模纳税人自愿选择使用增值税税控主机共享服务系统开具增值税发票，任何税务机关和税务人员不得强制纳税人使用。

五、纳税人置换专用设备

纳税人原使用的增值税税控系统金税盘(卡)、税控盘，需置换为增值税发票系统升级版专用设备。增值税发票系统升级版服务单位按照优惠价格(报税盘价格)对原金税盘(卡)、税控盘进行置换。《国家发展



改革委关于完善增值税税控系统收费政策的通知》(发改价格〔2012〕2155号)规定的金税盘、税控盘的价格为每个490元,报税盘的价格为每个230元。

六、红字发票开具

(一)一般纳税人开具增值税专用发票或货物运输业增值税专用发票(以下统称专用发票)后,发生销货退回、开票有误、应税服务中止以及发票抵扣联、发票联均无法认证等情形但不符作废条件,或者因销货部分退回及发生销售折让,需要开具红字专用发票的,暂按以下方法处理:

1. 专用发票已交付购买方的,购买方可在增值税发票系统升级版中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》或《开具红字货物运输业增值税专用发票信息表》(以下统称《信息表》,详见附件1、附件2)。《信息表》所对应的蓝字专用发票应经税务机关认证(所购货物或服务不属于增值税扣税项目范围的除外)。经认证结果为“认证相符”并且已经抵扣增值税进项税额的,购买方在填开《信息表》时不填写相对应的蓝字专用发票信息,应暂依《信息表》所列增值税税额从当期进项税额中转出,未抵扣增值税进项税额的可列入当期进项税额,待取得销售方开具的红字专用发票后,与《信息表》一并作为记账凭证;经认证结果为“无法认证”、“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”,以及所购货物或服务不属

于增值税扣税项目范围的,购买方不列入进项税额,不作进项税额转出,填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。

专用发票尚未交付购买方或者购买方拒收的,销售方应于专用发票认证期限内在增值税发票系统升级版中填开并上传《信息表》。

2. 主管税务机关通过网络接收纳税人上传的《信息表》,系统自动校验通过后,生成带有“红字发票信息表编号”的《信息表》,并将信息同步至纳税人端系统中。

3. 销售方凭税务机关系统校验通过的《信息表》开具红字专用发票,在增值税发票系统升级版中以销项负数开具。红字专用发票应与《信息表》一一对应。

4. 纳税人也可凭《信息表》电子信息或纸质资料到税务机关对《信息表》内容进行系统校验。

5. 已使用增值税税控系统的一般纳税人,在纳入升级版之前暂可继续使用《开具红字增值税专用发票申请单》。

(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。◆

【纳税辅导】



土地增值税清算实务中税企争议的 20 个问题

2013 年年底中央电视台连续三次报道开发商拖欠巨额土地增值税，言辞中夹杂着对国家税务总局征管不力的指责。一石激起千层浪，引发了人们对土地增值税的大讨论。在媒体的监督下，国家税务总局于 2014 年加大了各地土地增值税的征管力度。但由于土地增值税立法的先天不足，实务中，土地增值税的清算争议最大、矛盾最为突出。笔者作为实务工作者，将土地增值税清算中税企争议的焦点问题整理如下，以供大家参详。

一、清算单位的确定

由于房地产开发企业开发周期长、销售房屋频繁，每次转让房屋均进行土地增值税纳税申报不具有可操作性，所以，财政部制定的《土地增值税暂行条例实施细则》第十六条开创了预征—清算制度，即“纳税人在项目全部竣工前转让房地产取得的收入，由

于涉及成本确定或其他原因，而无法据以计算土地增值税的，可以预征土地增值税，待项目全部竣工、办理结算后再进行清算，多退少补。”由此可见，房地产开发企业土地增值税清算应该针对的是房地产开发项目。国税发〔2006〕187 号〔①〕规定：“土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。”何为“分期开发的项目”，由于国家税务总局从未发文明确，实务中引发了众多争议。在各省的土地增值税清算中，有的地方以“工程规划许可证”作为分期的标准，例如辽宁〔②〕、安徽〔③〕、宁波〔④〕、重庆〔⑤〕、厦门〔⑥〕、湖北〔⑦〕、海南〔⑧〕；有的以“销售许可证”作为分期的标准，例如深圳〔⑨〕；有的以税务局审核后的企业会计核算对象作为分期的标准，例



如大连[⑩]；还有的并未发文明确。清算单位的不确定使得纳税人无所适从。

二、清算条件中“完成销售”和“已转让”的界定

国税发[2009]091号[11]第九条规定：“纳税人符合下列条件之一的，应进行土地增值税的清算。……（一）房地产开发项目全部竣工、完成销售的；……”该文件第十条规定：“对符合以下条件之一的，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算。……（一）已竣工验收的房地产开发项目，已转让的房地产建筑面积占整个项目可售建筑面积的比例在85%以上，或该比例虽未超过85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的；……”何为“完成销售”和“已转让”？国家税务总局的文件并没有明确规定。如，某开发商开发楼盘中1号楼全部签订预售合同，但尚未交房，其是否属于“完成销售”或“已转让”？再如，已经签订预售合同且已经交房，但尚未办理产权证是否属于“完成销售”或“已转让”？概念的不明晰，是税企就企业是否已达到清算条件而发生争议的重要原因。

三、成本对象的分类

国税发[2009]091号规定：“清算审核时，应审核房地产开发项目是否以国家有关部门审批、备案的项目为单位进行清算；对于分期开发的项目，是否以分期项目为单位清算；对不同类型房地产是否分别计算增值

额、增值率，缴纳土地增值税。”根据上述规定，同一清算单位存在不同类型的房地产时，应分别计算增值额。实务中，同一清算单位内划分成几种成本对象，对土地增值税的计算影响巨大。例如某楼盘清算单位内有普通标准住宅，其增值额是-2亿元；豪华别墅，其增值额是+1亿元；商铺，其增值额是+1亿元。如果将该清算单位内的开发产品划分为三种成本对象，则其土地增值税计算时的增值额为+2亿元；如果将该清算单位内的开发产品划分为普通标准住宅和非普通标准住宅两个成本对象，则其土地增值税计算时的增值额为+2亿元；如果将该清算单位内的开发产品划分为住宅和非住宅两个成本对象，则其土地增值税计算时的增值额为+1亿元。对该问题国家税务总局没有明确的规定，各个省份的划分种类缺乏统一性。有的地方分为两类，如辽宁[12]、宁夏[13]、浙江[14]、西安[15]、安徽[16]、江西[17]等，有的地方则划分为三类，例如江苏[18]、重庆[19]、河南[20]、广西[21]、福建[22]、湖北[23]等，而宁波[24]则划分为四类。

四、普通标准住宅是否可以与非普通标准住宅合并计算

根据《土地增值税暂行条例》的规定，普通标准住宅的增值率未超过20%，可享受免税待遇。在实务中，由于某些地产项目中普通标准住宅是负增值，而非普通标准住宅是正增值，此时企业会提出放弃普通标准住

宅的免税待遇，要求将两者合并计算增值额。现天津[25]和安徽[26]出台文件允许合并，而大多数省份不允许合并计算。不同房产类型是否应当强制分开清算？这是实务中税企争议另一个焦点。

五、普通标准住宅的认定条件

国办发〔2005〕26号[27]将享受税收优惠的普通住宅的条件界定为：建筑容积率在1.0以上、单套建筑面积在120平方米以下、实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格1.2倍以下，并授权各省、自治区、直辖市对单套建筑面积和价格标准适当浮动，但向上浮动的比例不得超过上述标准的20%。在各省出台的普通标准住宅的认定条件上，存在争议较大的是面积标准和价格标准。

1、面积标准

各省根据实际情况出台的单套建筑面积标准有120平方米、140平方米和144平方米。但单套建筑面积是以独栋楼为单位计算的每套平均面积还是每套房屋建筑面积为单位。例如河北省曾出台文件[28]，以独栋楼为单位，平均单套建筑面积在140平方米（含140平方米）以下，而北京[29]则是以每套房屋建筑面积计算。

2、价格标准

在各省规定的普通住宅条件中均有价格标准，但是由于很多城市的房产局没有公布同级别土地上住房平均交易价格，导致在

土地增值税清算过程中价格标准条件常形同虚设，甚至引发税企争议。例如合肥市房产局曾在2005年公布合肥市望江街地段普通住房可享受税收政策优惠的价格标准3400元，该市某开发商2007年销售该地段房屋，销售均价约4000元。税务局以2005年标准认定该开发产品不属于普通标准住宅，不应享受免税待遇，但企业提出由于合肥市房产局在2007年并未公布价格标准，所以应适用企业从网上自行收集整理的价格标准。该税企税款争议金额达2000万元之多。

六、公寓是否属于普通标准住宅

在我国，公寓大致可以分为三类：普通公寓、商务公寓、酒店式公寓。普通公寓的用地性质为住宅用地，使用权为70年，对该类公寓争议较少，一般认定为住宅，如符合普通标准住宅的认定条件，可以享受优惠待遇。实务中争议较大的是商务公寓和酒店式公寓。这两种公寓既可以用于办公又可以用于居住，在划分成本对象类型时，应认定为住宅还是非住宅呢？有的税务局依据商务公寓或酒店式公寓的用地性质进行区分，如果建在使用权为40年的商业用地上则认定为非住宅。但有的商务公寓或酒店式公寓的用地性质属于商住混合用地，使用权为50年，且产权类型登记为公寓。

七、财政返还款的处理

各地政府为了招商引资常对区域内拿



地的开发商给予一定的财政奖励，即在开发商依法纳税后将地方留成部分按比例给予财政返还。另外，实务中也常常出现开发商拿地前政府已经承诺土地最低价格，在招拍挂拿地时超出政府承诺最低价格部分会以财政返还方式将开发商缴纳的土地出让金给予返还。对这些财政返还如何进行税务处理呢？土地增值税清算时，由于土地成本和开发成本不仅可以据实扣除，而且还可以加计 20%扣除，所以房地产开发企业更希望政府的财政返还可以作为收入处理，不用冲减成本。但税务局却要求企业冲减成本，而不是作为收入。由此引发税企争议。

八、甲供材问题

甲供材就是甲供材料，所谓“甲供材料”建筑工程，是指由基本建设单位提供原材料，施工单位仅提供建筑劳务的工程。这是土地增值税清算时税企争议的频发地带。例如甲开发商采购甲供材 60 万元，工程承包给乙建筑公司，工程款 40 万元。根据《营业税暂行条例》的规定，乙建筑公司虽然只收到 40 万元工程款，却需要将 60 万元甲供材计入营业额缴纳营业税。在实务中，可能会出现两种偷税现象：第一种，乙建筑公司只就 40 万元计算缴纳营业税，为甲公司开具 40 万元的建安发票，甲公司凭 60 万元材料的增值税发票和 40 万元的建安营业税发票入开发成本科目。该种情况下乙公司少交了营业税；第二种，乙公司就 100 万元全额缴纳

营业税，为甲公司开具 100 万元建安发票。此时甲公司已经有 100 万元的建安发票，可能会在采购材料时不索要 60 万元材料的增值税发票，导致材料供应商少交增值税。由于以票控税的征管模式在甲供材领域出现了征管盲区，所以在实务中经常出现基层税务局要求房地产开发企业对甲供材缴纳营业税后，必须取得建安发票才能在土地增值税清算中扣除，由此引发税企争议。

九、红线外支出

“红线外支出”是指在房地产开发企业项目建设用地边界外，即国家有关部门审批的项目规划外承建设施发生支出。房企发生红线外支出可能有两种情况：一种是红线外为政府建设公共设施或其他工程是招拍挂拿地时的附带条件，该种情况下，红线外支出相当于土地成本的一部分；另一种是开发商为了提升红线内楼盘的品质，在红线外自行建造建筑物或基础设施。实务中各地对“红线外支出”的处理五花八门，例如江苏[30]规定：“项目规划范围之外的，其开发成本、费用一律不予扣除。”；而湖北[31]的文件则区分红线外支出是否与项目存在直接关联，如果存在计入成本；如果不能提供证据证明存在直接联系，如为了开发商提升环境品质，则不得计入本项目扣除金额。

十、人防车位面积是可售面积还是不可售面积

由于人防车位的法律权属尚存争议，所

以在土地增值税清算时，人防车位的扣除成为税企最富争议的问题之一。土地增值税清算实务中对人防车位的争议主要存在于人防车位的面积是作为可售面积还是不可售面积。有的地方，例如北京[32]、江苏[33]、青岛[34]、湖南[35]等，要求企业提供证据证明人防车位是否属于移交全体业主或者移交人防部门，如果未移交，则作为可售面积，如果移交则作为公共配套，计入不可售面积。有的地方则允许企业将人防车位直接处理为不可售面积。

十一、变相销售地下车位是否应确认土地增值税清算收入

无产权车位包括两种：一种是人防车位，一种是非人防无产权车位。实务中开发商对无产权车位可能采取变相销售的方式，例如有的开发商与业主签订一次性车位转让使用权合同，或者是与业主签订车位租赁合同，租期为二十年，二十年之后的使用权赠送等方式变相销售车位。对该种变相销售的地下车位取得的收入是否作为土地增值税清算的收入？由于中央没有明确的规定，实务中态度分成截然不同的两种，一种是实质重于形式，将无产权地下车位的变相销售收入确认为土地增值税清算收入，同时允许成本扣除，例如河南[36]、湖北[37]、青岛[38]、天津[39]、浙江[40]、湖南[41]；一种是形式重于实质，将无产权地下车位的变相销售收入不确认为土地增值税清算收入，同时不

允许成本扣除，例如辽宁[42]、新疆[43]、北京[44]、西安[45]等。与无产权车位类似的问题还有销售小产权房是否征收土地增值税。

十二、成本分摊方法的选择

国税发「2006」187号[46]规定：“属于多个房地产项目共同的成本费用，应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或其他合理的方法，计算确定清算项目的扣除金额。”国税发「2009」91号规定：“纳税人分期开发项目或者同时开发多个项目的，或者同一项目中建造不同类型房地产的，应按照受益对象，采用合理的分配方法，分摊共同的成本费用。”上述规定对土地增值税清算时公共成本的分摊方法给予了选择的空间，只要是合理的方法企业都可以采用。成本分摊方法有占地面积法、建筑面积法、层高系数法、预算成本法等。但在实务中，基层税务局为了防止企业通过自由选择分摊方法操纵避税空间，常对企业成本分摊方法的选择给予限制。如某开发商采用占地面积法分摊土地成本，但税务局只允许用建筑面积法分摊，税企争议金额有5000万元。现对成本分摊方法给予限制的地方有天津[47]、宁波[48]、青岛[49]、江苏[50]、海南[51]、浙江[52]、大连[53]等。有的地方规定同一清算单位内成本分摊只能采用建筑面积法，例如大连、浙江、海南，有的地方允许建安成本采取层高系数法分



摊，例如福州[54]、湖南[55]。各地规定不一而足、五花八门。

十三、清算后又发生成本是否允许二次清算

企业达到清算条件并进行土地增值税清算后，继续支付并取得合法、有效凭证的支出，此时是否允许企业申请对曾经清算过的项目进行重新清算呢？现北京[56]、湖北[57]、广西[58]、大连[59]、青岛[60]允许二次清算，而浙江[61]则规定将清算后发生的成本计入清算后再转让的房地产中扣除。类似的问题还有清算后取得已清算项目的合法扣除凭证，以及清算后实际支付的公共配套设施费是否允许二次清算。

十四、分立是否征收土地增值税

《土地增值税暂行条例》第二条规定：“转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下简称转让房地产）并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应依照本条例缴纳土地增值税。”根据上述规定，土地增值税征税的前提条件是“转让房地产”并“取得收入”。企业分立导致的房地产权属转移是否属于“转让房地产”且“取得收入”呢？分立是《公司法》上的组织变更行为，不同于一般的房地产交易。分立除涉及转移营业部门财产的物权与债权行为外，还可能涉及到组织设立行为。此外分立的实行，还会发生财产承受与股东地位取得的效果，带有浓厚

的组织法色彩。由于国家税务总局未发文明确，各地对分立是否属于土地增值税的征税范围执行口径出现较大的差异。例如青岛地税局在青地税函（2009）47号[62]中规定：

“房地产开发企业依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上的企业，对派生方、新设方承受原企业房地产的，不征收土地增值税。”海南地税局在琼地税函[2010]265号[63]中规定：“根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第二条规定，海南华润石梅湾旅游开发有限公司存续分立分割土地的行为，不属于‘有偿转让房地产’范围，因此，不征收土地使增值税。”

以上两个地方明确分立不属于土地增值税的征税范围。而新疆地税局公告 2014 年第 1 号[64]则规定：“在公司分立中，公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对派生方和新设方承受原公司房地产的，不征收土地增值税。投资主体相同是指分立后各公司投资人名称和出资比例均不发生改变。凡改变上述两项内容的，均属于投资主体发生改变。……对于分立或合并后的公司为房地产开发企业（或从事房地产开发）的不适用上述规定。”根据上述文件，新疆地税将分立不征土地增值税限定为投资主体相同且分立后的企业为非房地产开发企业。其他省份未出台分立土地增值税的税收政策，但实践中有某企业因股东僵局进行分立，被税务局

征收 1.3 亿元土地增值税的案例。

十五、新设合并是否征收土地增值税

财税[2015]5 号[65]规定：“按照法律规定或者合同约定，两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税。”该规定对企业改制重组中合并的房地产权属转移给予了暂免征收土地增值税的税收优惠待遇。但何为“合并”呢？根据《公司法》的规定，公司合并分为吸收合并和新设合并。兼并的概念是单指吸收合并还是包含了吸收合并和新设合并两种类型呢？由于中央的立法文件缺乏明确表述，这也成为实务中争议的问题之一。

十六、整体资产转让是否征收土地增值税

企业将其资产（含土地使用权或不动产）与其有关的债权、债务、劳动力一起打包转让时，是否应单独对资产包中的土地使用权或不动产征收土地增值税？云南地税局曾以云地税一字[2001]1 号[66]文件保山市地税局批复：“对企业是由人（企业劳动者和经营管理者）和物（企业货币资金、机器设备、原材料、建筑物及其占有的土地）组成的统一体，企业整体资产出售或整个企业所有权转移，并非仅仅是不动产所有权、土地使用权和原材料等物资所有权发生转移，而是整个企业（包括人和物）的产权发生转移。

因此，根据现行税法规定，对企业整体资产出售或整个企业所有权转移的行为，不征收营业税和土地增值税。”但除了云南地税外，其他省份没有发文明确。笔者接触到某借壳上市案例，在壳上市公司将整体资产转让时征收了土地增值税，金额高达数千万元。

十七、股权转让是否征收土地增值税

由于企业转让房地产需要缴纳土地增值税、营业税及附加，受让方需要缴纳契税，而股东转让持有公司股权只需要缴纳所得税和印花税。因此，有些企业将转让资产行为改变交易模式，变成企业股东转让持有公司 100% 股权。如果企业以转让股权方式转让房地产，税务局是否有权力对该股权转让行为征收土地增值税呢？国家税务总局曾在国税函[2000]687 号[67]中对深圳市能源集团有限公司和深圳能源投资股份有限公司一次性共同转让深圳能源（钦州）实业有限公司 100 % 的股权一案给广西省地税局批复：“鉴于深圳市能源集团有限公司和深圳能源投资股份有限公司一次性共同转让深圳能源（钦州）实业有限公司 100 % 的股权，且这些以股权形式表现的资产主要是土地使用权、地上建筑物及附着物，经研究，对此应按土地增值税的规定征税”。但该文件仅是针对个案且仅批复至广西省地税局。基层税务局是否有反避税的权力对股权转让行为刺破公司面纱征收土地增值税？启动反避税要满足什么样的条件，反避税应遵循



何种程序，企业有何救济渠道？由于缺乏明确的规定，导致实务中税企常常因这些问题发生争议。

十八、“四项成本”不实如何核定征收

国税发〔2006〕第 187 号〔68〕规定：“房地产开发企业办理土地增值税清算所附送的前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用的凭证或资料不符合清算要求或不实的，地方税务机关可参照当地建设工程造价管理部门公布的建安造价定额资料，结合房屋结构、用途、区位等因素，核定上述四项开发成本的单位面积金额标准，并据以计算扣除。具体核定方法由省税务机关确定。”前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费，实务中一般被简称为“四项成本”。上述文件赋予各省税务局对“四项成本”不实以“核定”的权力，并将核定方法下放至各省税务机关确定。但何为“四项成本”不实呢？例如北京地税局制定了四项开发成本的造价扣除标准〔69〕（即《分类房产单位面积四项成本核定表》），向社会公布。当房地产开发企业土地增值税清算时申报的四项成本扣除额明显高于该分类房产单位面积四项成本扣除金额标准，又无正当理由的，则依据公布的造价标准扣除。“明显高于”实务中如何来把握呢？“合理理由”如何来把握？北京地税局是否有权力基于四项成本金额超标又无理由，就认定四项成本不实而启动核定征收？除北京外，

大连〔70〕、福州〔71〕、青岛〔72〕、成都〔73〕等多地均出台类似的四项成本不实核定征收的规定。国家税务总局是否有权力授予基层局核定四项成本的权力？四项成本不实的认定应遵循何种标准和程序？

十九、如何认定“价格明显偏低且无合理正当理由”

国税发〔2009〕91 号〔74〕规定：“在土地增值税清算中符合以下条件之一的，可实行核定征收。……（五）申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。”在实务中，何为“计税价格明显偏低”和“正当理由”常常是税企争议的焦点。例如对明显偏低的认定，是低于销售均价的 20%、30%还是 50%？再如笔者曾接触到某案件，某房地产开发企业在受让土地时，根据土地所在地政府的要求，在开发产品中需提供若干平方米房地产（包括住宅和非住宅），并且约定的房价低于成本价。此时是否认定该计税价格有合理正当理由？企业认为不应进行调整，但税务局坚持该房屋以成本价销售给政府，计税价格明显偏低且不具备合理理由。

二十、纳税人结清土地增值税的时间

根据国税发〔2009〕91 号的规定，纳税人应在满足清算条件或收到清算通知书之日起 90 日内，到主管税务机关办理清算申报手续。主管税务机关受理纳税人清算资料后，应在一定期限内及时组织清算审核。〔75〕土地增值税清算审核结束，主管税务机关应

当将审核结果书面通知纳税人，并确定办理补、退税期限。[76] 按该清算规程的规定，企业在收到税务局的审核结论后，才有结清土地增值税税款的义务。或者说，企业需要交纳的土地增值税的金额并不是以企业自行申报为主，而是要经过税务机关的审核确定。那么对清算申报后主管税务机关通过审核查补的税款，是否就应该就申报期届满之次日加收滞纳金呢？该问题涉及到土地增值税清算到底是以纳税人自行申报为主还是以税务机关审核为主。武汉地税局曾以武地税发〔2013〕30号[77]明确：“对清算申报后主管税务机关通过审核查补的税款，应自申报期届满之次日起加收滞纳金。”但其他很多地方并未要求审核查补的税款加收滞纳金。

[①] 参见《关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕第187号）。

[②] 参见《辽宁省地方税务局关于明确土地增值税清算有关问题的通知》（辽地税函〔2012〕92号）。

[③] 参见《安徽省地方税务局关于土地增值税有关问题的批复》（皖地税函〔2012〕583号）。

[④] 参见《宁波市地方税务局关于进一步加强房地产开发项目土地增值税清算工作的通知》（甬地税二〔2009〕104号）。

[⑤] 参见《重庆市地方税务局转发国

家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知的通知》（渝地税发〔2010〕168号）。

[⑥] 参见《厦门市地方税务局关于印发〈厦门市房地产开发企业土地增值税清算管理办法〉的通知》（厦地税发〔2010〕16号）。

[⑦] 参见《湖北省地方税务局关于进一步规范土地增值税征管工作的若干意见》（鄂地税发〔2013〕44号）。

[⑧] 参见《海南省地方税务局关于土地增值税清算有关问题的通知》（琼地税发〔2009〕187号）。

[⑨] 参见《深圳市地方税务局关于土地增值税有关问题的通知》（深地税发〔2005〕609号）。

[⑩] 参见《辽宁省大连市地方税务局关于进一步加强土地增值税清算工作的通知》（大地税函〔2008〕188号）。

[11] 参见《关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（国税发〔2009〕第091号）。

[12] 参见《辽宁省地方税务局关于印发〈辽宁省房地产开发企业土地增值税清算管理办法〉的通知》（辽地税发〔2007〕102号）。

[13] 参见《宁夏回族自治区地方税务局关于印发〈宁夏回族自治区房地产开发企业土地增值税清算管理办法〉的通知》（宁地税发〔2007〕46号）。



[14] 参见《浙江省地方税务局关于土地增值税若干政策问题的解答》。

[15] 参见《关于明确土地增值税若干政策问题的通知》(西地税发[2010]235号)。

[16] 参见《安徽省地方税务局关于土地增值税有关问题的批复》(皖地税函[2012]583号)。

[17] 参见《江西省地方税务局关于土地增值税清算若干问题的通知》(赣地税发[2008]76号)。

[18] 参见《江苏省地方税务局关于土地增值税有关业务问题的公告》(苏地税规[2012]1号)。

[19] 参见《重庆市地方税务局转发〈财政部国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知〉的通知》(渝地税发[2006]143号)。

[20] 参见《河南省地方税务局关于调整土地增值税核定征收率有关问题的公告》(河南省地税局公告[2011]第10号)。

[21] 参见《广西壮族自治区地方税务局关于土地增值税清算工作若干问题的通知》(桂地税发[2008]96号)。

[22] 参见《福建省地方税务局关于印发〈福建省房地产开发企业土地增值税征收管理办法〔试行〕〉的通知》(闽地税发[2005]195号)。

[23] 参见《湖北省地方税务局关于房地产开发企业土地增值税清算工作若干政

策问题的通知》(鄂地税发[2008]211号)。

[24] 参见《宁波市地方税务局关于宁波市土地增值税清算若干政策问题的补充通知》(甬地税二[2010]106号)。

[25] 参见《天津市地方税务局关于明确土地增值税清算若干问题的通知》(津地税地[2011]24号)。

[26] 参见《安徽省地方税务局关于土地增值税有关问题的批复》(皖地税函[2012]583号)。

[27] 参见《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》(国办发[2005]第026号)。

[28] 参见《河北省地方税务局转发国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(冀地税函〔2010〕93号)。

[29] 参见《北京市地税局〈关于明确土地增值税征收管理若干问题的通知〉》(京地税地[2003]73号)。

[30] 参见《江苏省地方税务局关于土地增值税有关业务问题的公告》(苏地税规[2012]1号)。

[31] 参见《湖北省地方税务局关于进一步规范土地增值税征管工作的若干意见》(鄂地税发[2013]44号)。

[32] 参见《北京市地税局〈关于明确土地增值税征收管理若干问题的通知〉》(京地税地[2003]73号)。

[33] 参见《江苏省地方税务局关于土

地增值税有关业务问题的公告》(苏地税规[2012]1号)。

[34] 参见《青岛市地方税务局关于印发〈房地产开发项目土地增值税清算业务指引〉的通知》(青地税函[2013]44号)。

[35] 参见《湖南省地方税务局关于进一步规范土地增值税管理的公告》(湖南省地方税务局公告[2014]第7号)。

[36] 参见《河南省地方税务局转发关于土地增值税清算有关问题的通知》(豫地税函(2010)202号)。

[37] 参见《湖北省地方税务局关于印发〈湖北省房地产开发企业土地增值税清算管理办法〉的通知》(鄂地税发[2008]207号)。

[38] 参见《青岛市地方税务局关于印发〈房地产开发项目土地增值税清算有关业务问题问答〉》(青地税函[2009]47号)。

[39] 参见《天津市地方税务局关于明确土地增值税清算若干问题的通知》(津地税地[2011]24号)。

[40] 参见《浙江省地方税务局关于土地增值税若干政策问题的解答》。

[41] 同注释 36

[42] 参见《辽宁省地方税务局关于明确土地增值税清算有关问题的通知》(辽地税函[2012]92号)。

[43] 参见《新疆维吾尔自治区地方税务局关于土地增值税若干政策问题的公告》(新疆维吾尔自治区地方税务局公告[2014]

第1号)。

[44] 参见《北京市地税局〈关于明确土地增值税征收管理若干问题的通知〉》(京地税地[2003]73号)。

[45] 参见《关于明确土地增值税若干政策问题的通知》(西地税发[2010]235号)。

[46] 参见《关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》(国税发[2006]第187号)

[47] 参见《天津市地方税务局关于明确土地增值税清算若干问题的通知》(津地税地[2011]24号)。

[48] 参见《宁波市地方税务局关于进一步加强房地产开发项目土地增值税清算工作的通知》(甬地税二[2009]104号)。

[49] 参见《青岛市地方税务局关于印发〈青岛市地方税务局房地产开发项目土地增值税税款清算管理暂行办法〉的通知》(青地税发[2008]100号)。

[50] 参见《江苏省地方税务局关于土地增值税有关业务问题的公告》(苏地税规[2012]1号)。

[51] 参见《海南省地方税务局关于明确土地增值税若干政策问题的通知》(琼地税函[2007]356号)。

[52] 参见《浙江省地方税务局关于土地增值税若干政策问题的解答》。

[53] 参见《辽宁省大连市地方税务局关于进一步加强土地增值税清算工作的通



知》(大地税函[2008]188号)。

[54] 参见《福州市地方税务局关于房地产开发企业土地增值税若干政策问题的通知》(榕地税发[2008]108号)。

[55] 参见《湖南省地方税务局关于进一步规范土地增值税管理的公告》(湖南省地方税务局公告[2014]第7号)。

[56] 参见《北京市地方税务局关于土地增值税清算管理若干问题的通知》(京地税地[2007]325号)。

[57] 参见《湖北省地方税务局关于进一步规范土地增值税征管工作的若干意见》(鄂地税发(2013)44号)。

[58] 参见《广西壮族自治区地方税务局关于明确土地增值税清算若干政策问题的通知》(桂地税发[2008]44号)。

[59] 参见《大连市地方税务局关于进一步明确土地增值税若干问题的通知》(大地税函[2007]200号)。

[60] 参见《青岛市地方税务局关于印发〈房地产开发项目土地增值税清算业务指引〉的通知》(青地税函[2013]44号)。

[61] 参见《浙江省地方税务局关于土地增值税若干政策问题的解答》。

[62] 参见《青岛市地方税务局关于印发〈房地产开发项目土地增值税清算有关业务问题问答〉的通知》(青地税函(2009)47号)。

[63] 参见《海南省地方税务局关于海

南华润石梅湾旅游开发有限公司存续分立财产土地分割过户是否征收营业税和土地增值税问题的批复》。

[64] 参见《新疆维吾尔自治区地方税务局关于土地增值税若干政策问题的公告》。

[65] 参见《关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》(财税[2015]5号)。

[66] 参见《云南省地方税务局关于企业整体资产出售或整个企业所有权转移如何征税问题的批复》。

[67] 参见《国家税务总局关于以股权转让名义转让房地产行为征收土地增值税问题的批复》(国税函(2000)687号)。

[68] 参见《关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》。

[69] 参见《北京市地方税务局关于土地增值税核定扣除项目金额标准有关问题的通知》(京地税地[2009]245号)。

[70] 参见《大连市地方税务局关于进一步明确土地增值税若干问题的通知》(大地税函[2007]200号)。

[71] 参见《福州市国家税务局、福州市地方税务局、福州市物价局关于加强房地产开发企业建筑安装工程费预警值管理的通知》(榕地税(2013)19号)。

[72] 参见《青岛市地方税务局关于印发〈青岛市地方税务局房地产开发项目土地增值税税款清算管理暂行办法〉的通知》(青地税发[2008]100号)。

[73] 参见《成都市地方税务局转发关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（成地税函[2007]30号）。

[74] 参见《关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（国税发[2009]第091号）。

[75] 参见《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》第十五

条。

[76] 参见《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》第三十二条。

[77] 参见《武汉市地方税务局关于进一步规范土地增值税征收管理工作的通知》。



如何判定中国税收居民身份

在经济全球化的背景下，对同一项跨境经济活动中产生的所得应由哪个国家征税，涉及国家间的税收管辖权问题。判定税收居民身份是行使税收管辖权的重要前提之一，也是纳税人享受有关国家相互签订的国际税收协定待遇的重要条件。在实践中，很多纳税人判断不清。

税收居民不同于我们通常所熟知的居民概念。税收居民身份判定是按照各国国内法，由于住所、居所、成立地、实际管理机构所在地或者其他类似的标准而进行的税法层面的税收身份界定，它与一国税收管辖

权的行使，以及纳税人承担的纳税义务范围密切相关。根据我国企业所得税法和个人所得税法的相关规定，我国居民企业和居民个人身份判定分别适用不同的标准。

在判定居民企业时，国际通用的方式主要有两种，一是注册地原则，二是实际管理机构地原则。我国企业所得税法同时采取了以上两种判定标准，即凡是满足其中任何一种情形的，就构成我国的居民企业。第一种情形就是我们所说的注册地原则，主要针对依法在中国境内成立的企业，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事



业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。

第二种情形是实际管理机构原则。实际管理机构指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。适用该原则判定就会产生“境外注册中资控股”这种特殊类型的企业。依据实际管理机构认定境外注册中资控股企业的标准在《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构认定为居民企业的有关问题的通知》(国家税务总局公告 2014 年第 9 号)中有详细规定。

根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例的相关规定,我国的个人所得税居民也分为两类情形:一类是在中国境内有住所的中国公民和外国侨民,但不包括虽具有中国国籍,却并未在中国大陆定居,而是侨居海外的华侨和居住在香港、澳门、台湾的同胞。其中,在中国境内有住所的个人,指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人。还有一类是在中国境内居住,且在一个纳税年度内,一次离境不超过 30 天,或多次离境累计不超过 90 天的外国人、海外侨民和香港、澳门、台湾同胞。

值得注意的是,税收居民的判定是以各个国家的国内法规定为基础进行的。当纳税人跨国从事经济活动时,有可能因为有关国家奉行的居民判定标准不同而被两个或两个以上国家的税务当局同时判定为本国居

民纳税人。在这种情况下,可能造成该纳税人同时负担两个以上国家的全面纳税义务,造成其税收负担过重。在这种情况下就要根据国际税收协定来关于双重居民身份协调处理的方法来重新判断并协商解决。

一般来说,大多数国家把实际管理机构所在地标准来判定自然人以外的税收居民的优先标准。也就是说,企业同时为缔约国双方居民的,通常应认定其是“实际管理机构”所在国的居民。对自然人而言,税收协定规定可以依次适用永久性住所标准、重要利益中心标准、习惯性居所标准和国籍标准来解决个人的双重居民身份问题。需要注意的是,这些标准的适用是有先后顺序的,只有当使用前一标准无法解决时,才使用后一标准。当采用以上标准仍然无法确定企业和个人的税收居民身份时,可由缔约国双方主管当局按照协定规定的程序,通过相互协商确定。

当我国的居民纳税人需要享受我国与其他国家缔结的税收协定的税收利益时,一般需要向对方国家出具中国税收居民身份证明。中国税收居民身份证明的开具属于依纳税人申请的事项,主管税务机关根据企业和个人提出的申请进行居民身份判定并开具证明。纳税人应到其在各区县局、分局的所得税主管税务机关申请开具中国税收居民身份证明。◆



跨境经营企业，这 3 个税收问题必须要了解

问：我公司 2014 年度境外经营确认亏损 200 万元，由于境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利，只能用以后年度该地区境外所得弥补，请问往后弥补的期限具体是多少时间？

答：《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125 号）第三条第（五）款规定，在汇总计算境外应纳税所得额时，企业在境外同一国家（地区）设立不具有独立纳税地位的分支机构，按照企业所得税法及实施条例的有关规定计算的亏损，不得抵减其境内或他国（地区）的应纳税所得额，但可以用

同一国家（地区）其他项目或以后年度的所得按规定弥补。

同时《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 1 号）附件《企业境外所得税收抵免操作指南》第 14 点对于财税〔2009〕125 号第三条的相关规定进行了解释，企业在同一纳税年度的境内外所得加总为正数的，其境外分支机构发生的亏损，由于上述结转弥补的限制而发生的未予弥补的部分（以下称为非实际亏损额），今后在该分支机构的结转弥补期限不受 5 年期限制。即：（1）如果企业当期境内外所得盈利



额与亏损额加总后和为零或正数，则其当年度境外分支机构的非实际亏损额可无限期向后结转弥补；（2）如果企业当期境内外所得盈利额与亏损额加总后和为负数，则以境外分支机构的亏损额超过企业盈利额部分的实际亏损额，按企业所得税法第十八条规定的期限（即结转年限最长不得超过 5 年）进行亏损弥补，未超过企业盈利额部分的非实际亏损额仍可无限期向后结转弥补。企业应对境外分支机构的实际亏损额与非实际亏损额不同的结转弥补情况做好记录。

具体操作可参考附件《企业境外所得税收抵免操作指南》示例二。

问：我公司是已经认定的高新技术企业，今年因发展需要，撤消境外办事处，并出售当时购置用于办公的房产，取得一笔数额较大的境外收入，请问该笔收入是否可以并入企业收入按 15% 计算缴纳企业所得税？

答：《财政部 国家税务总局关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知》（财税〔2011〕47 号）第一条规定，以境内、境外全部生产经营活动有关的研究开发费用总额、总收入、销售收入总额、高新技术产品（服务）收入等指标申请并经认定的高新技术企业，其来源于境外的所得可以享受高新技术企业所得税优惠政策，即对其来源于境外所得可以按照 15% 的优惠税率

缴纳企业所得税，在计算境外抵免限额时，可按照 15% 的优惠税率计算境内外应纳税总额。

因此，若高新技术企业符合上述文件规定的，该笔收入可按 15% 的优惠税率缴纳企业所得税。如该笔境外所得致使企业高新技术产品（服务）收入占企业当年总收入的 60% 以下，不再符合高新技术企业认定条件的，企业应当依法履行纳税义务，当年不再享受 15% 的优惠税率，全部所得按 25% 的税率计算缴纳企业所得税。

问：公司是一家软件生产企业，向境外关联方支付了一笔软件的特许权使用费，请问该笔费用能否在计算企业所得税前扣除？

答：《国家税务总局关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 16 号）第五条规定，企业使用境外关联方提供的无形资产需支付特许权使用费的，应当考虑关联各方对该无形资产价值创造的贡献程度，确定各自应当享有的经济利益。企业向仅拥有无形资产法律所有权而未对其价值创造做出贡献的关联方支付特许权使用费，不符合独立交易原则的，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。◆

【账务处理】



小企业会计准则下应交增值税的账务处理

应交税费

(1) 本科目核算小企业按照税法等规定计算应交纳的各种税费。包括：增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、企业所得税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税和教育费附加、矿产资源补偿费、排污费等。

小企业代扣代缴的个人所得税等，也通过本科目核算。

(2) 本科目应按照应交的税费项目进行明细核算。

应交增值税还应当分别“进项税额”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、

“已交税金”等设置专栏。

小规模纳税人只需设置“应交增值税”明细科目，不需要在“应交增值税”明细科目中设置上述专栏。

(3) 应交税费的主要账务处理。

应交增值税的主要账务处理

A. 小企业采购物资等，按照应计入采购成本的金额，借记“材料采购”或“在途物资”“原材料”“库存商品”等科目，按照税法规定可抵扣的增值税进项税额，借记本科目（应交增值税——进项税额），按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”“银行存款”等科目。购入物资发生退货的，做



相反的会计分录。

购进免税农业产品,按照购入农业产品的买价和税法规定的税率计算的增值税进项税额,借记本科目(应交增值税——进项税额),按照买价减去按照税法规定计算的增值税进项税额后的金额,借记“材料采购”或“在途物资”等科目,按照应付或实际支付的价款,贷记“应付账款”“库存现金”“银行存款”等科目。

B. 销售商品(提供劳务),按照收入金额和应收取的增值税销项税额,借记“应收账款”“银行存款”等科目,按照税法规定应缴纳的增值税销项税额,贷记本科目(应交增值税——销项税额),按照确认的营业收入金额,贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目。发生销售退回的,做相反的会计分录。

随同商品出售但单独计价的包装物,应当按照实际收到或应收的金额。借记“银行存款”“应收账款”等科目,按照税法规定应缴纳的增值税销项税额,贷记本科目(应交增值税——销项税额),按照确认的其他业务收入金额,贷记“其他业务收入”科目。

C. 有出口产品的小企业,其出口退税的账务处理如下:

•实行“免、抵、退”管理办法的小企业,按照税法规定计算的当期出口产品不予免征、抵扣和退税的增值税额,借记“主营业务成本”科目,贷记本科目(应交增值税

——进项税额转出)。按照税法规定计算的当期应予抵扣的增值税额;借记本科目(应交增值税——出口抵减内销产品应纳税额),贷记本科目(应交增值税——出口退税)。

出口产品按照税法规定应予退回的增值税款,借记“其他应收款”科目,贷记本科目(应交增值税——出口退税)。

•未实行“免、抵、退”管理办法的小企业,出口产品实现销售收入时,应当按照应收的金额,借记“应收账款”等科目,按照税法规定应收的出口退税,借记“其他应收款”科目,按照税法规定不予退回的增值税额,借记“主营业务成本”科目,按照确认的销售商品收入,贷记“主营业务收入”科目,按照税法规定应缴纳的增值税额,贷记本科目(应交增值税——销项税额)。

D. 购入材料等按照税法规定不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额,其进项税额应计入材料等的成本,借记“材料采购”或“在途物资”等科目,贷记“银行存款”等科目,不通过本科目(应交增值税——进项税额)核算。E. 将自产的产品等用作福利发放给职工,应视同产品销售计算应交增值税的,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“主营业务收入”、本科目(应交增值税——销项税额)等科目。

F. 购进的物资、在产品、产成品因盘亏、毁损、报废、被盗,以及购进物资改变用途等原因按照税法规定不得从增值税销项税

额中抵扣的进项税额，其进项税额应转入有关科目，借记“待处理财产损益”等科目，贷记本科目（应交增值税——进项税额转出）。

由于工程而使用本企业的产品或商品，应当按照成本，借记“在建工程”科目，贷记“库存商品”科目。同时，按照税法规定应缴纳的增值税销项税额，借记“在建工程”

科目，贷记本科目（应交增值税——销项税额）。

G. 缴纳的增值税，借记本科目（应交增值税——已交税金），贷记“银行存款”科目。

(4)本科目期末贷方余额，反映小企业尚未缴纳的税费；期末如为借方余额，反映小企业多交或尚未抵扣的税费。◆

小企业会计准则下其他税种的账务处理

应交营业税的主要账务处理

A. 小企业按照营业额和税法规定的税率，计算应缴纳的营业税，借记“营业税金及附加”等科目，贷记本科目（应交营业税）。

B. 出售原作为固定资产管理的不动产应缴纳的营业税，借记“固定资产清理”等科目，贷记本科目（应交营业税）。

C. 缴纳的营业税，借记本科目（应交营业税），贷记“银行存款”科目。

应交城市维护建设税和教育费附加的

主要账务处理

A. 小企业按照税法规定应交的城市维护建设税、教育费附加，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交城市维护建设税、应交教育费附加）。

B. 缴纳的城市维护建设税和教育费附加，借记本科目（应交城市维护建设税、应交教育费附加），贷记“银行存款”科目。

应交企业所得税的主要账务处理

A. 小企业按照税法规定应交的企业所



得税, 借记“所得税费用”科目, 贷记本科目(应交企业所得税)。

B.缴纳的企业所得税, 借记本科目(应交企业所得税), 贷记“银行存款”科目。

应交个人所得税的主要账务处理

A.小企业按照税法规定应代扣代缴的职工个人所得税, 借记“应付职工薪酬”科目, 贷记本科目(应交个人所得税)。

B.缴纳的个人所得税, 借记本科目(应交个人所得税), 贷记“银行存款”科目。

应交资源税的主要账务处理

A.小企业销售商品按照税法规定应缴纳的资源税, 借记“营业税金及附加”科目, 贷记本科目(应交资源税)。

B.自产自用的物资应交纳的资源税, 借记“生产成本”科目, 贷记本科目(应交资源税)。

C.收购未税矿产品, 按照实际支付的价款, 借记“材料采购”或“在途物资”等科目, 贷记“银行存款”等科目, 按照代扣代缴的资源税, 借记“材料采购”或“在途物资”等科目, 贷记本科目(应交资源税)。

D.外购液体盐加工固体盐: 在购入液体盐时, 按照税法规定所允许抵扣的资源税,

借记本科目(应交资源税), 按照购买价款减去允许抵扣的资源税后的金额, 借记“材料采购”或“在途物资”、“原材料”等科目,

按照应支付的购买价款, 贷记“银行存款”

“应付账款”等科目; 加工成固体盐后, 在

销售时, 按照销售固体盐应缴纳的资源税,

借记“营业税金及附加”科目, 贷记本科目

(应交资源税); 将销售固体盐应交资源税

抵扣液体盐已交资源税后的差额上交时, 借记本科目(应交资源税), 贷记“银行存款”

科目。

E.缴纳的资源税, 借记本科目(应交资源税), 贷记“银行存款”科目。

应交土地增值税的主要账务处理

A.小企业转让土地使用权应缴纳的土

地增值税, 土地使用权与地上建筑物及其附

着物一并在“固定资产”科目核算的, 借记“固定资产清理”科目, 贷记本科目(应交土地增值税)。

土地使用权在“无形资产”科目核算的, 按照实际收到的金额, 借记“银行存款”科

目, 按照应缴纳的土地增值税, 贷记本科目(应交土地增值税), 按照已计提的累计摊

销, 借记“累计摊销”科目, 按照其成本,

贷记“无形资产”科目，按照其差额，贷记“营业外收入——非流动资产处置净收益”科目或借记“营业外支出——非流动资产处置净损失”科目。

B. 小企业（房地产开发经营）销售房地产应交纳的土地增值税，借记“营业税金及附加”科目，贷记本科目（应交土地增值税）。

C. 缴纳的土地增值税，借记本科目（应交土地增值税），贷记“银行存款”科目。

应交城镇土地使用税、房产税、车船税、矿产资源补偿费、排污费的主要账务处理

A. 小企业按照规定应交纳的城镇土地使用税、房产税、车船税、矿产资源补偿费、排污费，借记“营业税金及附加”科目，贷

记本科目（应交城镇土地使用税、应交房产税、应交车船税、应交矿产资源补偿费、应交排污费）。

B. 缴纳的城镇土地使用税、房产税、车船税、矿产资源补偿费、排污费，借记本科目（应交城镇土地使用税、应交房产税、应交车船税、应交矿产资源补偿费、应交排污费），贷记“银行存款”科目。

小企业按照规定实行企业所得税、增值税、消费税、营业税等先征后返的，应当在实际收到返还的企业所得税、增值税（不含出口退税）、消费税、营业税等时，借记“银行存款”科目，贷记“营业外收入”科目。

◆

☆你知道吗？☆

企业所得税法所指利息收入包括哪些内容

税政知识

问：企业所得税法所指利息收入包括哪些内容？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十八条规定：“企业所得税法第六条第（五）项所称利息收入，是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。”



研发费用加计扣除的审核要点



研发费用加计扣除无疑是企业可以享受的重要税收优惠政策，也是税务代理人员的审核难点。对于研发费用汇算清缴的审核要点与相关风险，研发企业及税务代理人员都须加以重视。

研发费用加计扣除审核“有章法”

研发费用之所以难审核，主要有三个原因：一是研发费用对应的项目都是专业领域，税务代理人员对相关行业、业务流程不熟悉；二是研发费用的企业所得税扣除标准和加计扣除的规定不一致；三是企业对税收政策了解不透彻，研发费用的归集不规范。

根据《企业所得税法》第三十条规定，企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，可以在计算应纳税所得额时加计扣除。同时，《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，按照形成无形资产成本的 150%摊销。

《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）对研发费用可以加计扣除的项目进行了明细列示。

研发费用的审核步骤税务代理人员对于研发费用的审核可以按以下步骤进行。

了解企业的业务流程，在进行企业所得税汇算审核前，需要对企业的组织架构、生产特点、业务流程等事项进行考察，弄清企业是否有研发部门以及该企业的研发工艺、研发产品等内容。

收集整理资料，研发费用的审核需要企业提供如下资料：自主、委托、合作研究开发项目计划书和研究开发费预算；自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和专业人员名单；自主、委托、合作研究开发项目当年研究开发费用发生情况归集表；企业总经理办公会或董事会关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件；委托、合作研究开发项目的合同或协议；研究开发项目的效用情况说明、研究成果报告等资料。

对每个项目归集的研发费用支出进行详细审核，加计扣除要严格执行国税发[2008]116号文件及财税[2013]70号文件规定，具体如下：

（一）新产品设计费、新工艺规程制定费以及与研发活动直接相关的技术图书资料费、资料翻译费。需要判断这些费用是否与研发项目直接相关。

（二）从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用，可以在企业所得税前扣除并可以加计扣除。对于研发项目消耗的材料、燃料和动力费用的进项税额是否可以抵扣，应根据企业实际情况，具体情况具体分析，企业进行的研发费用支出，常常涉及的项目不只一个，如一家高新技术企业所得税汇算

清缴，研发的项目有五项，研发出来的产品如果适用增值税，其领用的材料进项税额可以抵扣，研发出来的产品如果适用营业税，其领用的材料进项税额则不应该抵扣。

（三）工资、薪金、奖金、津贴、补贴。在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴，可以在企业所得税税前扣除并可以加计扣除。在审核加计扣除时，要将工资发放的名单与企业提供的项目研发人员的名单仔细核对，对于没有在项目研发人员名单内的人员工资，不可以进行加计扣除。

企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为在职直接从事研发活动人员缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，可以在企业所得税税前扣除并可以加计扣除。

（四）仪器、设备的折旧费或租赁费。企业发生的设备折旧和租赁费，如果按税法规定的折旧年限和用途计提，一般都可以在企业所得税税前列支。但并不是所有的折旧和租赁费都可以加计扣除，只有专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费。在实践中，由于税务代理人员对企业的研发过程、研发工艺、研发产品不熟悉，该设备是



否属于研发专用难以判断。

专门用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，可以在企业所得税税前扣除并可以加计扣除。

(五) 专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用，可以在企业所得税税前扣除并可以加计扣除。

(六) 专门用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，可以在企业所得税税前扣除并加计扣除。

(七) 勘探开发技术的现场试验费，新药研制的临床试验费，可以在企业所得税税前扣除并加计扣除。

(八) 研发成果的论证、评审、验收费用，研发成果的鉴定费用，可以在企业所得税税前扣除并加计扣除。

(九) 委托给外单位进行开发的研发费用。如果企业只取得委托外单位开发的研发费用的发票，那么只能税前扣除而不能加计扣除。根据国税发[2008]116 号文件规定，对委托开发的项目，受托方应向委托方提供该项目的研发费用支出明细表，否则，该委托项目的研发费用支出不得实行加计扣除。

(十) 对企业共同合作开发的项目，应根据合同规定，由合作各方就自身承担的研发费用分别按照规定计算加计扣除。◆

☆课程推荐☆

财务经理“中小企业管控”4天8项核心能力直播班

<p>职务能力特训 提升财务经理岗位 实战能力</p>	<p>抓管理重点 不图大而全，只讲 最好用管用的</p>	<p>财务制度贯穿 财务制度贯穿课 程，规范管理</p>	<p>流程管理工具 重视业务流程管 控，防范风险</p>	<p>名师当教练 手把手实践教学， 实打实提升</p>
--	---	---	---	--

【适合人群】

直接下属 10 人以内现任中小企业财务主管、财务经理及希望快速晋升到上述职位的学员。

【课程收益】制度、流程、效益

- 1、突破职业瓶颈：掌握中小企业财务经理 8 项核心能力，完成财务向管理的转型。
- 2、用好财务工具：用好预算管理、合同管理等企业财务管理工具，提高管理效率。
- 3、建设财务制度：财务制度的搭建与管理会贯穿课程始终，学员可以直接拿来使用。
- 4、管好业务流程：课程会讲授业务流程和关键点的管理，学员可收获管理方法体系。
- 5、学会价值创造：提升利用财务工具与团队管理的有效性，学会为企业创造价值。

【风险管理】



案例分析：虚开增值税发票该当何罪

案例

2014 年 4 月，合肥市国税局第二稽查局在对巢湖市水泥行业企业的税收专项整治中，稽查人员通过技术手段进行信息分析比对，发现巢湖市某水泥企业开具的 300 余份增值税专用发票中，仅购货方纳税人识别号以“310”开头的占 242 份，含税金额达 2477.21 万元。根据水泥销售半径大致为 200 余公里的行业特点，凭借职业敏感，这些销往外省的增值税专票令稽查人员陡然生疑。也正是凭借这种敏锐的职业敏感，最终“牵”出公安部、安徽省国税局“双督办”特大虚开增值税专用发票系列案件。

经查，自 2011 年起，上海一倒卖增值税专用发票犯罪团伙，伙同巢湖犯罪嫌疑人王某起等专票“掮客”，勾结巢湖水泥贩子，

通过张冠李戴手法，进行偷梁换柱，非法套取增值税专用发票，以牟取暴利。犯罪嫌疑人王某起落网后，沪皖两地联手，起获大量充实关键证据。截至日前，公安机关采取强制措施共 24 人，涉案金额 4.27 亿元，增值税专用发票 2056 份，涉及巢湖开票企业 12 户，上海受票企业 105 户。王某起等嫌疑人将会受到什么惩罚？

说法

王某起等嫌疑人已经触犯了刑法。

虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票，是指有为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开行为之一的，根据《中华人民共和国刑法》第二百零五条，虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵



扣税款的其他发票的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处二万元以上二十万元以下罚金；虚开的税款数额较大或者有其他严重情节的，处三年以上十年以下有期徒刑，并处五万元以上五十万元以下罚金；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。

刑法还规定，有前款行为骗取国家税款，数额特别巨大，情节特别严重，给国家利益造成特别重大损失的，处无期徒刑或者死刑，并处没收财产。虚开本法第二百零五条规定以外的其他发票，情节严重的，处二年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处罚金；情节特别严重的，处二年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。◆

建筑企业总分公司间营业税纳税义务划分争议案



编者按：设立分支机构负责销售等单一职责是企业经营中经常采取的策略。这些分支机构不具备独立的法人资格，在管理模式上、功能上、组织架构上均有别于独立企业。一方面，这些分支机构的权限被总机构所限制，缺乏经营管理上的自主权；另一方面，由于与总机构不在同一区域，又需要独立面对日常经营中的各种问题。正因如此，分支机构财务管理混乱无序，内部控制流于形式

等诸多问题普遍存在，最终导致财务管理事故频发。这样，分支机构不仅起不到为企业占领市场、拓展市场占有率的作用，反而使整个企业的经营管理陷入困境。

本案正可用于对分支机构的财务管理问题进行分析研究。本案讨论的核心问题是总公司与分公司营业税如何负担以及财务账簿如何记载。分公司是否应独立缴纳营业税？总公司的收支情况是否可以任意的记

载于分公司的财务账簿上？

一、案情简介

S 国际建筑工程设计有限公司（以下简称“S 总公司”）成立于 1993 年 12 月 8 日，注册地址位于四川省 W 市 X 区，经营范围为：建筑设计、室内外装饰设计。S 总公司的持股结构中，51%的股份为中方持有，属于国有控股的中外合资企业。S 国际建筑工程有限公司 W 市第一分公司（以下简称“第一分公司”）成立于 1995 年 12 月 1 日，为 S 国际建筑工程设计有限公司的分公司，注册地址同样位于四川省 W 市 X 区。

2012 年 3 月 21 日，W 市 X 区地税局稽查局向第一分公司下达《税务检查通知书》和《调取账簿资料通知书》，指派工作人员对第一分公司 2010 年 1 月 1 日至 2011 年 12 月 31 日的纳税情况进行税务检查。

2012 年 5 月 7 日，税务稽查人员发现按照第一分公司财务报表的收入计算的营业税款与其实际缴纳的营业税款不符，要求第一分公司补缴营业税 646,477.68 元，补税涉及到的收入为 12,929,553.60 元。

第一分公司财务人员向税务机关解释，报表收入所计算的税款和实际缴纳税款差异的原因是第一分公司的部分收入（即：12,929,553.60 元）为总公司与客户签订合

同、开具发票，收款已缴纳了营业税税款（即：646,477.68 元）。当时为了完成第一分公司 2010、2011 年度预算，并考虑到第一分公司也有参与了部分项目工作，才在第一分公司账册上确认了该部分会计收入。由于总公司已就该部分收入申报缴纳了营业税款，故第一分公司不需要再行缴纳营业税，也不存在偷漏税的情况。

税务稽查人员则坚持营业税的计算应以账簿上确认的数目为准，要求第一分公司补缴营业税款 646,477.68 元。2013 年 1 月 28 日，X 区地税局稽查局正式向第一分公司下发了《税务处理决定书》，要求第一分公司补缴营业税 646,477.68 元、城市维护建设税 32,145.96 元、教育费附加 13,776.83 元，并加收营业税滞纳金和城市维护建设税滞纳金合计 151,551.83 元。

与税务人员沟通无效，第一分公司委托我们代为提起行政复议。我们以事实和法律为基础，与 X 区地税局进行了强有力的沟通，最终迫使 X 区地税局接受了我们的意见，撤销了 X 区地税局稽查局下达的《税务处理决定书》。

二、点评

1. 第一分公司无营业税纳税义务，本案营业税纳税人义务人应为总公司



本案中, X 区地税局稽查局将纳税义务人确认为第一分公司是错误的。《中华人民共和国营业税暂行条例》及《中华人民共和国营业税实施细则》是界定营业税纳税义务的法律依据。根据《营业税暂行条例实施细则》第 10 条的规定, 确定营业税纳税义务的单位原则是, 单位发生应税行为并收取货币、货物或者其他经济利益。本案中, 案件涉及的 12, 929, 553. 60 元所属的合同均由总公司对外签订并实际履行。后续开具发票、收款也统一由总公司执行。总公司为该部分业务的纳税义务人, 而且已经按时缴纳了该部分营业税, 纳税义务已履行完毕。总公司为了照顾到第一分公司的 2010、2011 年度预算的完成情况, 并考虑到第一分公司也参与了部分项目工作, 才允许分公司账册上确认该部分会计收入, 第一分公司确认该部分 12, 929, 553. 60 元收入属于会计处理错误, 不应当因此认定第一分公司为纳税义务人。

2. X 区地税局稽查局要求第一分公司补税并无实质意义, 属于重复征税

本案中 S 建筑工程设计有限公司及其第一分公司均属于 W 市 X 区地税局管辖, 如通过分公司补税、总公司退税的处理方式, 并未实际增加税收, 反而增加了征管的成本。从法理上来说, 分支机构并无法人资格, 其

与总分机构本属于一体, 分支机构最终的法律责任皆由总公司承担, 本案中总机构已按税法要求据实缴纳了税款, 未给国家造成实际的税款损失。

税收的重要职能是调节收入分配, 提高社会公平。但重复征税的存在使得纳税人的税收负担存在极大的差异, 即违背了公平原则, 也损害了纳税人的利益, 造成了额外的经济效率损失——即税收的额外负担。

3. 第一分公司不需要缴纳滞纳金以及城市建设税

根据《税收征收管理法》第三十二条规定, “纳税人未按照规定期限缴纳税款的, 扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的, 税务机关除责令限期缴纳外, 从滞纳税款之日起, 按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金”。诚如上文所述, 第一分公司并非营业税的纳税义务人, 根本不存在缴纳税款的义务, 此外总公司对上述收入已经申报缴纳了营业税, 客观上也未造成少缴税款的情形。同样, 由于城市维护建设税是营业税的附加税, 第一分公司不需缴纳营业税, 也就不需缴纳城市维护建设税。

4. 第一分公司未缴营业税的行为并不构成偷税

在本案中, X 区地税局稽查局并不能认

定第一分公司未缴纳营业税款的行为为偷税。依《中华人民共和国税收征收管理法》第 63 条的规定：纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。很明显，偷税需要纳税人在主观上有偷逃纳税义务的主观故意和目的，在客观上存在偷逃纳税义务的行为。本案中，第一分公司之所以没有按照其在账上确认的收入申报纳税，是因为其本不应就这部分收入承担营业税纳税义务，并且总公司已按照合同的金额缴纳了营业税，国家并未因此遭受税款流失。

因此，第一分公司在主观上不存在偷逃税款的主观故意，客观上未造成国家税款流失，其行为不构成偷税。

小结

实务中，关于实际纳税人的确定，并不能简单的以凭账簿记载来确定，而应当以交易的实际情况为基础。同时，对于“偷税”的界定更需严格按照《税收征管法》第六十三条的规定，判定企业多列支出、少列收入的行为是否存在主观的故意、是否给国家税收收入造成损失、是否有偷逃税款的行为等等。因此，本案中，税务机关在无完整证据依据的情况下贸然将第一分公司的行为界定为偷税显然是有待斟酌的。◆

☆税博士☆

重新办理税务登记

一、适用条件

已经注销或非正常注销的纳税人。

二、所需资料

1. 《税务登记证（适用单位纳税人）》或《税务登记证（适用个体经营）》；
2. 工商营业执照或其他核准执业证件原件及复印件；
3. 非正常注销的纳税人，需提供原税务登记证件和缴纳罚款的凭证。

三、办理地点

纳税人原主管地税局办税服务厅。

四、办结时限

符合条件、资料齐全、证照有效、表单内容完整、已经缴纳罚款的，即时办结。

五、特别说明

1. 非正常注销的纳税人，需先接受税务机关处罚后，再提出重新税务登记申请；
2. 非正常注销的纳税人，原税务登记证已经遗失的，需先办理挂失手续；
3. 只填写《税务登记证》主表，并标注“重新登记”字样；
4. 政策依据：《国家税务总局关于规范纳税人填报涉税文书有关问题的通知》（国税发〔2010〕106号）。



【实务答疑】



总分支机构是否可以合并缴纳增值税

问：总分支机构是否可以合并缴纳增值税？

答：财政部 国家税务总局《关于固定业户总分支机构增值税汇总纳税有关政策的通知》（财税〔2012〕9号）根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第二十二条有关规定，现将固定业户总分支机构增值税汇总纳税政策通知如下：固定业户的总分支机构不在同一县（市），但在同一省（区、市）范围内的，经省（区、市）财政厅（局）、国家税务局审批同意，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

省（区、市）财政厅（局）、国家税务局应将审批同意的结果，上报财政部、国家税务总局备案。

个人所得税是否需要全员全额申报

问：个人所得税是否需要全员全额申报？

答：根据国家税务总局关于印发《个人所得税全员全额扣缴申报管理暂行办法》的通知（国税发〔2005〕205号）第二条 扣缴义务人必须依法履行个人所得税全员全额扣缴申报义务。

所以，对员工的个人所得税需要全员全额申报管理的。

外部董事如何计算个人所得税

问：外部董事如何计算个人所得税？

答：根据国家税务总局关于印发《征收个人所得税若干问题的规定》的通知 国税发〔1994〕89号 八、关于董事费的征税问

题 个人由于担任董事职务所取得的董事费收入，属于劳务报酬所得性质，按照劳务报酬所得项目征收个人所得税。同时，《国家税务总局关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》（国税发〔2009〕121号）第二条第一项规定：“《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发〔1994〕089号）第八条规定的董事费按劳务报酬所得项目征税方法，仅适用于个人担任公司董事、监事，且不在公司任职、受雇的情形。所以，独立监事可以参考董事规定处理，按照劳务报酬性质列支。

研发设备加速折旧的部分是否可以作为加计扣除基数

问：研发设备加速折旧的部分是否可以作为加计扣除基数？

答：根据《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）和《财政部、国家税务总局关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2013〕70号）规定，企业研发和生产经营共用的仪器、设备所发生的折旧、费用等金额，不属于研发费用加计扣除费用支出范围。也就是说生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、

船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等6个行业的小型微利企业2014年1月1日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备享受加速折旧优惠同时，因共用的仪器、设备的折旧不属于研发费用加计扣除费用支出范围，不能享受研发费用加计扣除优惠。在享受研发费用加计扣除时，应按照研发费用加计扣除的有关文件，就已经进行会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。

创业板上市条件有哪些

问：创业板上市条件？

答：发行人申请首次公开发行股票应当符合下列条件：

（一）发行人是依法设立且持续经营三年以上的股份有限公司。有限责任公司按原账面净资产值折股整体变更为股份有限公司的，持续经营时间可以从有限责任公司成立之日起计算。

（二）最近两年连续盈利，最近两年净利润累计不少于一千万元；或者最近一年盈利，最近一年营业收入不少于五千万元。净利润以扣除非经常性损益前后孰低者为计算依据。



(三) 最近一期末净资产不少于两千万
元, 且不存在未弥补亏损。

(四) 发行后股本总额不少于三千万元。

跨地区经营企业所得税规定

问: 跨地区经营企业所得税有何规定?

答: 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) 57 号)第三条 汇总纳税企业实行“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法:

(一) 统一计算, 是指总机构统一计算包括汇总纳税企业所属各个不具有法人资格分支机构在内的全部应纳税所得额、应纳税额。

(二) 分级管理, 是指总机构、分支机构所在地的主管税务机关都有对当地机构进行企业所得税管理的责任, 总机构和分支机构应分别接受机构所在地主管税务机关的管理。

(三) 就地预缴, 是指总机构、分支机构应按本办法的规定, 分月或分季分别向所在地主管税务机关申报预缴企业所得税。

(四) 汇总清算, 是指在年度终了后, 总机构统一计算汇总纳税企业的年度应纳税所得额、应纳所得税额, 抵减总机构、分

支机构当年已就地分期预缴的企业所得税款后, 多退少补。

(五) 财政调库, 是指财政部定期将缴入中央国库的汇总纳税企业所得税待分配收入, 按照核定的系数调整至地方国库。

第四条 总机构和具有主体生产经营职能的二级分支机构, 就地分摊缴纳企业所得税。

二级分支机构, 是指汇总纳税企业依法设立并领取非法人营业执照(登记证书), 且总机构对其财务、业务、人员等直接进行统一核算和管理的分支机构。

第五条 以下二级分支机构不就地分摊缴纳企业所得税:

(一) 不具有主体生产经营职能, 且在当地不缴纳增值税、营业税的产品售后服务、内部研发、仓储等汇总纳税企业内部辅助性的二级分支机构, 不就地分摊缴纳企业所得税。

(二) 上年度认定为小型微利企业的, 其二级分支机构不就地分摊缴纳企业所得税。

(三) 新设立的二级分支机构, 设立当年不就地分摊缴纳企业所得税。

(四) 当年撤销的二级分支机构, 自办理注销税务登记之日所属企业所得税预缴期间起, 不就地分摊缴纳企业所得税。

(五) 汇总纳税企业在中国境外设立的

不具有法人资格的二级分支机构，不就地分
摊缴纳企业所得税。

集团母子公司统借统还是否 缴纳营业税

问：集团母子公司统借统还是否缴纳营业
税？

答：《财政部 国家税务总局关于非金融
机构统借统还业务征收营业税问题的通知》
（财税字〔2000〕7号）：一、为缓解中小企
业融资难的问题，对企业主管部门或企业集
团中的核心企业等单位（以下简称统借方）
向金融机构借款后，将所借资金分拨给下属
单位（包括独立核算单位和非独立核算单
位），并按支付给金融机构的借款利率水平
向下属单位收取用于归还金融机构的利息
不征收营业税。

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

印花税金额不确定的合同， 如何贴花

问：印花税金额不确定的合同，如何贴花？

答：根据《国家税务总局关于印花税
若干具体问题的规定》（国税地字〔1988〕第
025号）相关规定，有些合同在签订时无法
确定计税金额，在签订时先按定额五元贴花，
以后结算时再按实际金额计税，补贴印花。

如果有数量无金额，那么按照数量与市
场价格估计金额缴纳，根据《中华人民共和
国印花税法暂行条例实施细则》第十八条 按
金额比例贴花的应税凭证，未标明金额的，
应按照凭证所载数量及国家牌价计算金额；
没有国家牌价的，按市场价格计算金额，然
后按规定税率计算应纳税额。

母子公司关联方借款没有利 息是否必须调整利息缴税

问：我们母子公司关联方借款没有利息是否
必须调整利息缴税？

答：国家税务总局关于印发《特别纳税
调整实施办法（试行）》的通知（国税发〔2009〕
2号）第三十条 实际税负相同的境内关联
方之间的交易，只要该交易没有直接或间接
导致国家总体税收收入的减少，原则上不做
转让定价调查、调整。



股权投资损失需报什么资料

问：股权投资损失需要报什么资料？

答：国家税务总局关于发布《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》的公告（国家税务总局公告〔2011〕25号）第四十一条企业股权投资损失应依据以下相关证据材料确认：（一）股权投资计税基础证明材料；（二）被投资企业破产公告、破产清偿文件；（三）工商行政管理部门注销、吊销被投资单位营业执照文件；（四）政府有关部门对被投资单位的行政处理决定文件；（五）被投资企业终止经营、停止交易的法律或其他证明文件；（六）被投资企业资产处置方案、成交及入账材料；（七）企业法定代表人、主要负责人和财务负责人签章证实有关投资（权益）性损失的书面申明；（八）会计核算资料等其他相关证据材料。

收到代扣代缴个人所得税的税金，现金流量表如何填列

问：收到代扣代缴个人所得税的税金，现金流量表如何填列？

答：收到时应填入“收到的其他与经营活动有关的现金或冲减为职工支付的现金科目，代缴时，填入经营活动中“支付的各项税费”项目填列的税费必须由企业来承担，而代扣职工的个人所得税不是由企业承担。

企业代扣代缴行为与企业不代扣代缴的结果应该是一致的，所以缴纳的“个人所得税”不能列入“支付的各项税费”项目，而应列入“支付给职工以及为职工支付的现金”项目。

房地产出包工程未最终办理结算，可否预提成本费用

问：房地产企业出包工程未最终办理结算，是否可以预提成本费用？

答：国家税务总局关于印发《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的通知国税发〔2009〕31号第三十二条除以下几项预提（应付）费用外，计税成本均应为实际发生的成本。

（一）出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的10%。

境外长期借款，是确认外币收益，还是不需做税前调整

问：我司在2006年有一笔境外长期借款，由于欧元汇率由11降到了现在的6.8左右，事务所要求我们确认外币收益，问了税务局又说这是没有实现的外币损益不需要在税前调整。请问这个所得税上需要确认吗？

答：财税〔2007〕80号文件规定：企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投

资性房地产等，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得的价款扣除历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。

国税函〔2008〕264号中一、关于汇率变动损益的所得税处理问题规定：企业外币货币性项目因汇率变动导致的计入当期损益的汇率差额部分，相当于公允价值变动，按照《财政部 国家税务总局关于执行〈企业会计准则〉有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2007〕80号）第三条规定执行，在未实际处置或结算时不计入当期应纳税所得额。在实际处置或结算时，处置或结算取得的价款扣除其历史成本后的差额，计入处置或结算期间的应纳税所得额。

上述两个文件对外币货币性项目因汇率变动导致的汇率差额的税务处理有明确规定，您可以按照税务局的意见执行，在未实际结算时暂不确认收益。

弥补亏损计提递延所得税， 按什么标准计提

问：弥补亏损计提递延所得税，是所得税调整后的还是按会计利润计提？什么情况下计提？

答：可抵扣亏损是指企业按照税法规定计算确定准予用以后年度的应纳税所得弥

补的亏损。所以是按税法规定调整后的应纳税所得额部分计提亏损。

与可抵扣亏损和税款抵减相关的递延所得税资产，其确认条件与其他可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产相同，即在能够利用可抵扣亏损及税款抵减的期间内，企业是否能够取得足够的应纳税所得额抵扣该部分暂时性差异。因此，如企业最近期间发生亏损，仅在有足够的应纳税暂时性差异可供利用的情况下或取得其他确凿的证据表明其于未来期间能够取得足够的应纳税所得额的情况下，才能够确认可抵扣亏损和税款抵减相关的递延所得税资产。在计未来期间是否能够产生足够的应纳税所得额用以利用该部分可抵扣亏损或税款抵减时，应考虑以下相关因素的影响：①在可抵扣亏损到期前，企业是否会因以前期间产生的应纳税暂时性差异转回而产生足够的应纳税所得额；②在可抵扣亏损到期前，企业是否可能通过正常的生产经营活动产生足够的应纳税所得额；③可抵扣亏损是否产生于一些在未来期间不可能重复发生的特殊原因；④是否存在其他的证据表明在可抵扣亏损到期前能够取得足够的应纳税所得额。企业在确认与可抵扣亏损和税款抵减相关的递延所得税资产时，应当在会计报表附注中说明在可抵扣亏损和税款抵减到期前，企业能够产生足够的应纳税所得额的估计基础。◆



中华会计网校·税务网校: <http://www.chinaacc.com/shuishou/>
全国 24 小时咨询服务热线: 400 810 4588/ 010-82318888