



中华会计网校
www.chinaacc.com

税务网校

CDEL

正保远程教育

www.cdeledu.com

最具价值的N+1全方位财税服务专家

财税月刊

FINANCE & TAX

2015年6月
总第121期
企业财税会员专享



◆ 全面完成营改增 扩大资源税征收范围

◆ 非居民企业所得税年度纳税申报表有哪些修改

◆ 2015年全国税收专项检查工作-房地产业检查重点

中华会计网校 出品



卷首语

亲爱的读者：

连雨不知春去，一晴方觉夏深。酷热的盛夏马上就要来临了，这一年，又过去了一半。而新一期的中华会计网校税务网校《财税月刊》6月刊又送到您见面了。这一期有什么新鲜内容呢？

本期的《财税月刊》包括了 2015 年全国房地产检查重点、34 号公告解读及执行口径、营改增及房地产账务处理等重要内容。小编为您导读如下。

“政策解读”栏目中收录了五篇重要法规的解读，包括 34 号公告、33 号公告、非居民企业纳税申报表的修订、营业税减免税申报表及卷烟消费税调整等内容。

“纳税辅导”栏目不仅有房地产所有税种的检查重点这样的资料信息，也有中华会计网校专家专门撰写的 34 号公告对工资薪金和福利费执行口径的文章。请您一定不要错过。

“账务处理”栏目精选了三篇网校专家原创的涉税处理专业文章，内容专业详实，在阅读后可能会您的实务工作有启发或指导作用。

此外，“风险管理”、“实务答疑”和“专家视点”栏目仍然一如既往的为您带来相关方面的实务文章。

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_swwx@cdeledu.com

目 录

【税讯快报】	4
国务院再强调: 全面完成营改增 扩大资源税征收范围.....	4
国务院再取消一批非行政许可审批事项 22 项涉税.....	4
税务总局出台新措施 服务出口实行零税率或免税.....	5
国务院确定 2015 经济体制改革重点, 哪些税收改革值得期待.....	5
【政策解读】	6
解读 2015 年第 34 号公告: 企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题.....	6
解读 2015 年第 33 号公告: 非货币性资产投资企业所得税有关征管问题.....	7
非居民企业所得税年度纳税申报表有哪些修改.....	9
解读《国家税务总局关于发布<营业税减免税明细申报表>的公告》	11
税总解读卷烟消费税调整后纳税申报问题	12
经济体制改革 10 大关键词 行政审批制度改革居首.....	13
【纳税辅导】	17
2015 年全国税收专项检查工作-房地产业检查重点	17
关于税前扣除, 这几个问题你会经常碰到	23
公告不足千字 中枪数以千计—工资薪金税前扣除执行口径.....	24
【账务处理】	27
营改增后增值税会计核算办法	27
投资性房地产核算及税务处理	33
支付给实习生的报酬如何在企业所得税前扣除.....	35
【风险管理】	37
企业“走出去”要防五类涉税风险	37
外籍员工探亲费次数有限制 超出部分应缴个税.....	39
【实务答疑】	40
全部大宗交易投资收益是否属于企业所得税免税收入.....	40
QFII 和 RQFII 投资者取得分红, 是否代扣税金	40
子公司将资金给母公司使用, 涉及借款利息税前扣除吗.....	41
对税务稽查问题不服, 要复议, 是否可以先不缴纳税款.....	42
两家法人通过股权置换方式重组, 是否涉及企业所得税.....	42
资本化利息是如何计算土地增值税扣除	43
我们公司进项税很少, 是否可以申请简易征收增值税.....	44
研发技术加计扣除是否需要科技局备案	44
投资性房地产能否转为存货	44
出口商品抵内销部分是否缴纳城建税及教育费附加.....	44
【专家视点】	45
叶檀: 对 C2C 卖家征税消灭不了假货	45
贾康: 税制改革应逐步提高直接税比重	47



【税讯快报】



国务院再强调：全面完成营改增 扩大资源税征收范围

近日，国务院发布最新通知，就 2015 年深化经济体制改革重点工作提出意见。通知称，落实财税改革总体方案，推动财税体制改革取得新进展。

通知指出，力争全面完成营改增，将营改增范围扩大到建筑业、房地产业、金融业和生活服务业等领域。进一步调整消费税征收范围、环节、税率。组织实施煤炭资源税费改革，制定原油、天然气、煤炭外其他品目资源税费改革方案，研究扩大资源税征收范围。研究提出综合与分类相结合个人所得税改革方案。推进环境保护税立法。推动修订税收征收管理法。通知还提出，围绕服务实体经济推进金融体制改革，进一步扩大金融业对内对外开放，研究启动个人税收递延型商业养老保险试点。制定完善保险稽查体制改革方案。

2015 年是全面深化改革的关键之年，是全面推进依法治国的开局之年，是全面完成“十二五”规划的收官之年，也是稳增长、调结构的紧要之年，经济体制改革任务更加艰巨。

国务院再取消一批非行政许可审批事项 22 项涉税

日前，国务院发布《关于取消非行政许可审批事项的决定》，在前期大幅减少部门非行政许可审批事项的基础上，再取消 49 项非行政许可审批事项，将 84 项非行政许可审批事项调整为政府内部审批事项。今后不再保留“非行政许可审批”这一审批类别。

此次取消的非行政许可审批事项中，包括出口退（免）税资格认定、注册税务师执业核准等涉税事项 19 项。

决定要求，各地区、各有关部门要认真做好取消事项的落实工作，加强事中事后监管，防止出现管理真空，且不得以任何形式变相审批。调整为政府内部审批的事项，不得面向公民、法人和其他社会组织实施审批；审批部门要严格规范审批行为，明确政府内部审批的权限、范围、条件、程序、时限等，严格限制自由裁量权，优化审批流程，提高审批效率。

税务总局出台新措施 服务出口实行零税率或免税

国家税务总局近日印发《关于出口退（免）税有关问题的公告》和《关于贯彻落实的通知》，深入开展“便民办税春风行动”，进一步简化出口企业报送的资料，优化出口退（免）税管理，便利企业办理出口退（免）税，同时制定创新服务措施支持服务贸易发展，对服务出口实行零税率或免税。

税务总局货物和劳务税司有关负责人介绍说，公告从 3 个方面简化了出口企业报送的资料，进一步减轻纳税人办税负担。一是企业办理退税认定时，不再需要提供银行开户许可证。二是企业办理进料加工业务退（免）税核销时，不需要再提供向报关海关查询情况的书面说明。三是企业不再填报《出口企业预计出口情况报告表》。

优化出口退税管理是此次发布公告的核心内容。公告明确，委托出口的货物除国家取消出口退税的以外，受托方在向主管国税机关申请开具《代理出口货物证明》时，不再需要提供委托方主管国税机关出具的《委托出口货物证明》，进一步加快出口退税进度。铁路运输企业申报国际运输免抵退税时，只需填报两张能够证明国际客运和国际货运收入构成的报表，不再需要提供原始凭证，以减轻纳税人的办税负担。

通知强调，各地税务部门要及时做好服务贸易出口零税率和免税政策的宣传、解释、辅导工作，确保每一户服务贸易企业了解和用好政策，做到应享尽知、应享尽享。针对服务贸易出口企业的经营特点，要进一步优化零税率应税服务退（免）税管理，对于符合规定的零税率应税服务要按时办结，并结合开展国库银联网试点工作，进一步缩短税款退付在途时间。

国务院确定 2015 经济体制改革重点，哪些税收改革值得期待

国务院日前批转发展改革委《关于 2015 年深化经济体制改革重点工作的意见》（以下简称《意见》）。《意见》提出了 8 个方面 39 项年度经济体制改革重点任务。一是持续简政放权，加快推进政府自身改革。二是深化企业改革，进一步增强市场主体活力。三是落实财税改革总体方案，推动财税体制改革取得新进展。四是推进金融改革，健全金融服务实体经济的体制机制。五是加快推进城镇化、农业农村和科技体制等改革，推动经济结构不断优化。六是构建开放型经济新体制，实施新一轮高水平对外开放。七是深化民生保障相关改革，健全保基本、兜底线的体制机制。八是加快生态文明制度建设，促进节能减排和保护生态环境。



【政策解读】

解读 2015 年第 34 号公告：企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题

©国家税务总局

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例（以下简称“税法”）相关规定，国家税务总局发布了《关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（以下简称“公告”），对企业工资薪金和福利费等支出税前扣除问题进行了明确。为便于理解和执行，现对公告内容解读如下：

一、企业哪些福利性补贴可以作为工资薪金支出在税前扣除？

《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）第一条明确了税法第三十四条规定的“合理工资薪金”的确认条件，第三条规定了职工福利费的范围。企业的福利性补贴，如果列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放，且符合国税函〔2009〕3 号文件第一条关于工资薪金的规定，可作为工资薪金支出，按规定在税前扣除。

二、企业年度汇算清缴结束前支付的汇

缴年度工资薪金如何在税前扣除？


考虑到很多企业 12 月份的工资薪金都是在当年预提出来，次年 1 月份发放，如果严格要求企业在每一纳税年度结束前支付的工资薪金才能计入本年度，则企业每年都需要对此进行纳税调整，不仅增加了纳税人的税法遵从成本，加大了税收管理负担，也不符合权责发生制原则。因此，企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度企业所得税前扣除。

三、企业接受外部劳务派遣用工支出如何在税前扣除？

企业接受外部劳务派遣用工的费用，一般可区分为支付给劳务派遣公司和直接支付给员工个人两种情况处理。对于根据协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，企业应作为劳务费支出；对于直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和

职工福利费支出。属于工资薪金支出的费用，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。《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》（2012 年第 15 号）第一条关于企业接受外部劳务派遣用工的相关规定同时废止。◆



解读 2015 年第 33 号公告：非货币性资产投资企业所得税有关征管问题

《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发〔2014〕14 号）和《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税

〔2014〕116 号）（以下简称“116 号文件”）下发后，各地陆续反映在非货币性资产投资企业所得税政策执行过程中有些征管问题亟需明确。为明确具体征管要求，近日，国



国家税务总局发布了《关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》。现对公告内容解读如下：

一、适用非货币性资产投资政策对企业类型有何要求？

根据 116 号文件第一条规定，“居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。”

考虑到核定征收企业通常不能准确核算收入或支出情况，公告明确只有实行查账征收的居民企业才能适用上述政策。

二、如何理解 116 号文件第一条所称的“不超过 5 年期限”？

根据 116 号文件第一条规定，“居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。”

这里所指的“不超过 5 年期限”，是指从确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续 5 个纳税年度的期间。首先要求 5 年的递延纳税期间要连续、中间不能中断；其次明确“年”指的是纳税年度。

三、关联企业间非货币性资产投资何时确认收入？

根据 116 号文件第二条第二款规定，“企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议

生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。”

这是针对企业非货币性资产投资收入确认时点的一般规定。但是，关联企业之间发生非货币性资产投资行为，可能由于具有关联关系而不及办理或不办理股权登记手续，以延迟确认或长期不确认非货币性资产转让收入，实际上延长了递延纳税期限，造成对此项政策的滥用。为防止此种情况发生，公告要求关联企业之间非货币性资产投资行为，自投资协议生效后最长 12 个月内应完成股权变更登记手续。如果投资协议生效后 12 个月内仍未完成股权变更登记手续，则于投资协议生效时，确认非货币性资产转让收入的实现。

四、企业非货币性资产投资同时符合多项政策的，如何进行税务处理？

由于企业非货币性资产投资行为，可能同时符合 116 号文件规定、《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）以及《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109 号）相关规定，公告允许企业选择其中一项政策执行，但一经选择，不得改变。

五、适用非货币性资产投资递延纳税政策的纳税人应如何进行申报？

为加强对企业非货币性资产投资企业

所得税管理，公告为纳税人设计了《非货币性资产对外投资递延纳税调整明细表》，主要内容是被投资企业情况、非货币性资产情况、非货币性资产投资基本信息、递延纳税差异调整额和结转额等。此表由企业非货币性资产转让所得递延确认期间每年企业所得税汇算清缴时，向主管税务机关报送。旨在确认每年递延的应纳税所得额，为税务机关加强后续管理奠定基础。同时，纳税人应填报《中华人民共和国企业所得税年度纳

税申报表》(A类，2014年版)中“A105100企业重组纳税调整明细表”第13行“其中以非货币性资产对外投资”的相关栏目。

另外，企业还应将下列资料留存备查，并单独准确核算税法与会计差异情况，包括股权投资合同或协议、对外投资的非货币性资产(明细)公允价值评估确认报告、非货币性资产(明细)计税基础的情况说明和被投资企业设立或变更的工商部门证明材料等资料。◆



非居民企业所得税年度纳税申报表有哪些修改

现行非居民企业纳税申报表自 2008 年启用至今已使用近 7 个年度，在实际管理工作中，现行报表存在一些问题，主要是报表结构不完整，申报内容过于简单，存在空缺，无法满足新形势下加强跨境税源风险管理的需要；非居民企业享受减免税政策和税收协定待遇的情况没有完整准确的申报信息，无法满足目前减免税核算管理工作和国际

税收经济分析的需要。为解决上述问题，对现行非居民企业所得税纳税申报表进行修订。

主要的修订地方：

(一) 非居民企业年度纳税申报表(适用于据实申报企业)

1. 对主表的修改，主要是有关项目和统计口径与居民企业年度纳税申报表保持一



致。增加免税、减计收入及加计扣除和所得减免栏目，规范减免税统计口径；增加纳税调整增加额和纳税调整减少额反映纳税调整情况，取消账载金额和依法申报金额调整的表述。

2. 对附表的修改：将原附表《营业收入及成本费用明细表》拆分为收入、成本、期间费用表，同时增加特殊行业专用报表，增加《纳税调整项目明细表》和《税收优惠明细表》。《一般企业收入明细表》、《一般企业成本支出明细表》与居民企业年度报表相同；《金融企业收入明细表》、《金融企业支出明细表》在居民企业年度报表基础上删除证券业务相关栏次；《期间费用明细表》在居民企业年度申报表基础上增加分摊的总机构费用；《纳税调整项目明细表》在居民企业年度报表基础上增加固定资产加速折旧（扣除）；《税收优惠明细表》为新增附表，按照确认的非居民可以享受的税收优惠政策，参照居民企业税收优惠分类方式来设计，每个类别都设置了多栏“其他减免项目名称及减免性质代码”，避免因政策调整频繁修改申报表；《企业所得税弥补亏损明细表》在居民企业年度申报表基础上删除“合并、分立转入（转出）可弥补的亏损额”列。

（二）非居民企业季度纳税申报表（适用于据实申报企业）

主表的修改与年度申报表主表的修改基本相同。附表增加《税收优惠明细表》，

且在年度《税收优惠明细表》的基础上予以简化。

（三）非居民企业所得税季度和年度纳税申报表（适用于核定征收企业）/（不构成常设机构和国际运输免税申报）

将原适用于核定征收的非居民企业季度纳税申报表和年度纳税申报表 2 张申报表合并为 1 张申报表，同时，不构成常设机构和国际运输免税申报也使用本表。主要增加是否享受协定待遇的选项，如选择“是”，在相应的协定待遇进行勾选，如勾选“不构成常设机构”或“国际运输完全免税”企业只需填写收入额或经费支出总额（含明细）或成本费用总额，不需要填写其他栏次；如勾选“国际运输减免税”或选择“否”，则需完整计算应纳税额和国际运输减免应纳税额。增加免税收入的申报内容。

（四）扣缴企业所得税报告表

1. 在适用范围上增加了扣缴申报或自行申报的选项。对扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的情况下，由非居民企业自行申报的，使用本表。

2. 增加是否享受税收协定待遇以及适用税收协定条款选项、是否享受其他类协定待遇以及其他类协定名称选项和是否享受国内税法优惠以及国内税法优惠项目选项，并通过信息化处理，增强数据校验功能，减少纳税人填报错误。

3. 增加所得减免，用于申报国内税法有

关规定优惠的所得金额或属于税收协定规定所得减免金额，保留实际征收率，用于统计享受税收协定待遇的优惠税率的情况。

4. 在指定扣缴部分，如享受税收协定常设机构及营业利润待遇条款或享受国际运

输类协定待遇完全免税，仅需企业填写收入总额，税务机关不再核定利润率，企业也不需计算应纳税额。同时考虑了国际运输类协定待遇的特殊情况。◆

解读《国家税务总局关于发布〈营业税减免税明细申报表〉的公告》

营业税

一、发布本公告的背景

为准确掌握纳税人享受营业税减免税优惠政策情况，进一步加强营业税减免税征收管理，国家税务总局研究制定了《营业税减免税明细申报表》，发布本公告。

二、《营业税减免税明细申报表》主要内容

《营业税减免税明细申报表》共设 7 列，分别为税目、减免性质代码、减免事项名称、

减免税收入、税率、减免税额、备注，纳税人按填表说明要求填列。

三、《营业税减免税明细申报表》报送的时间

本公告自 2015 年 7 月 1 日起施行，《营业税减免税明细申报表》作为《营业税纳税申报表》的附列资料，由享受营业税减免税优惠政策的纳税人填写并在纳税申报时报送给主管税务机关。◆



税总解读卷烟消费税调整后纳税申报问题



一、关于公告的出台背景

经国务院批准，从 2015 年 5 月 10 日起，提高卷烟批发环节从价税率，并加征从量税。为保证税率调整后纳税申报等工作平稳运行，制定本公告。

二、关于成品油消费税税率调整后纳税申报安排

卷烟批发环节消费税税率变化涉及纳税申报表、税收征管系统等一系列调整工作。由于此次政策调整在 5 月上旬，为便于纳税人顺利办理相关涉税事项，《公告》对所属期为 2015 年 5 月卷烟消费税纳税申报做出了过渡性安排，即：纳税人 2015 年 5 月 1

日至 2015 年 5 月 31 日的消费税，按税款所属期分段填写过渡期申报表。所属期为 2015 年 5 月 1 日至 2015 年 5 月 9 日的卷烟消费税，纳税人依据调整前的卷烟商业批发环节消费税税率计算填写；所属期为 2015 年 5 月 10 日至 2015 年 5 月 31 日的卷烟消费税，纳税人依据调整后的卷烟消费税税率计算填写。纳税人将以上申报表以纸质形式填写后，向主管税务机关报送。

对税款所属期为 2015 年 6 月及以后的卷烟批发环节消费税，纳税人使用调整后的《卷烟批发环节消费税纳税申报表》申报纳税。◆

经济体制改革 10 大关键词 行政审批制度改革居首



国务院日前批转发展改革委《关于 2015 年深化经济体制改革重点工作意见》，《意见》涵盖从经济到民生的方方面面。记者整理出与你我生活息息相关的十大关键词，带你读懂 2015 “深改”方向。

关键词一：行政审批制度改革

背景介绍：自 2013 年 3 月《国务院机构改革和职能转变方案》发布以来，“简政放权”成为了本届政府施政理念的核心词之一。2015 年 4 月 15 日，李克强在国务院常务会上严斥一些部委和地方政府文件运转流程繁冗、拖沓。他说，我们出台的许多政策，中央和各部门已经研究了很长时间，经过详细测算，并制定了非常具体的执行方案，

但却常常因为繁冗、拖沓的所谓“会签”，让一些好政策“迟迟落不了地”。

《意见》摘录：再取消和下放一批行政审批事项，全部取消非行政许可审批，规范行政审批行为，推广网上并联审批等新模式；大幅缩减政府核准投资项目范围，精简前置审批，规范中介服务，实施企业投资项目网上并联核准制度，加快建立健全投资项目纵横联动协同监管机制等。

小编点评：“你妈是你妈”式的证明即将成为历史。

关键词二：价格改革

背景介绍：2014 年 11 月 15 日国务院常务会议提出推动价格改革后，国家发展和



改革委员会今年年初,宣布放开 24 项商品和服务价格,价格改革朝着市场化的方向又迈出重要一步。

《意见》摘录:放开烟叶收购价格和部分铁路运价,下放一批基本公共服务收费定价权;全面实行保基本、促节约的居民用水、用气阶梯价格制度;扩大输配电价改革试点,完善煤电价格联动机制;总结新疆棉花、东北和内蒙古大豆目标价格改革试点经验,改进补贴办法,降低操作成本等。

小编点评:以后咱生活用水、用气都有了“阶梯价”,节约型社会你我共同参与!

发展改革委经济研究所所长宋立此前在接受媒体采访时表示,在未来资源性产品价格改革中,会有一个“放两端、抓中间”的趋势。在水电油气等资源品领域,自然垄断环节与竞争性环节交织在一起,政府不能直接放开价格,正确处理政府与市场关系的关键是推进价格监管现代化,研究更加市场化的价格形成机制,建立更加科学、规范、透明的规则体系。

关键词三:工商登记制度改革

背景介绍:今年 3 月 20 日,李克强在国家工商总局企业注册局注册指导处考察,着重了解商事制度改革最难啃的“硬骨头”是哪块?负责人直言,是将工商、税务、质检的“三证三号”合并为“一证一号”。总

理随后对相关部门提出硬要求:“三证合一、单一号码”改革年内务必实现。

《意见》摘录:加快形成商事制度新机制,深化落实注册资本登记制度改革方案,深入推进工商登记前置审批事项改为后置审批相关改革,推行全程电子化登记管理和电子营业执照,加快实现“三证合一、一照一码”,清理规范中介服务。简化和完善企业注销流程,构建和完善全国统一的企业信用信息公示系统,建立严重违法和失信企业名单制度。

小编点评:“三证三号”合并为“一证一号”,大大减少了创业者的宝贵时间!

关键词四:公车改革

背景介绍:有媒体记者在一些地方采访时发现,部分领导干部和公务人员长期以来养成了“办公离不开公车”的不良作风,让原本短时间就能办好的事情因为“等车”而一再拖延。坐公车的背后,体现的是“权力的任性”。启动公车改革可谓“得民心、顺民意”。

2014 年 7 月 16 日,中办、国办印发的《关于全面推进公务用车制度改革的指导意见》和《中央和国家机关公务用车制度改革方案》对外公布,明确了公车改革的时间表和路线图,徘徊了 20 年的公车改革终于全面启动。

《意见》摘录：全面实施中央和国家机关公务用车制度改革，做好车辆处置、司勤人员安置等后续工作。本着从实际出发、有利于工作、有利于节约开支、有利于机制转换的原则，因地制宜推进地方党政机关和驻地方中央垂直管理单位公务用车制度改革，启动国有企事业单位公务用车制度改革。

小编点评：车改的目的是为了节约公共财政支出，不能听任“最牛车补”违背初衷。

关键词五：出租车改革

背景介绍：出租车行业，长期以来实行行政许可制度及总量控制制度。近年来，该行业一直因其市场化步伐滞后而广受诟病。特别是在某些城市，甚至出现了人口十年来增长几倍、出租车数量却几乎不增加的现象。与此同时，“打车难”成为多个城市面对的共同问题。去年以来，“打车软件”和“专车”的出现，引起多方热议。

《意见》摘录：出台深化出租汽车行业改革指导意见。

小编点评：“打车软件”的是非功过及未来走向或许将会“一锤定音”。

关键词六：户籍制度改革

背景介绍：改革开放以来，广大农民进城务工，有力地推动了城镇化进程和社会的进步。但与新型城镇化建设相比，户籍制度改革无疑进度迟缓。更多的农民由于现有户

籍制度的限制，被排斥在城镇化进程之外，新华网曾评论到：“他们的‘城市梦’成为难以实现的梦想。”此前便有专家警告，如果不及时改革户籍制度，中国的城镇化只会沦为“半城镇化”。

《意见》摘录：抓紧实施户籍制度改革，落实放宽户口迁移政策，完善配套措施，建立城乡统一的户口登记制度。出台实施居住证管理办法，以居住证为载体提供相应基本公共服务。制定实施城镇建设用地增加规模与吸纳农业转移人口落户数量挂钩政策等。

小编点评：“英雄不问出处”，我们都将平等享受城市的福利。

关键词七：考试招生制度改革

背景介绍：2014年9月，国务院《关于深化考试招生制度改革的实施意见》发布，将考试招生制度改革作为教育综合改革的突破口，以促进公平，科学选才为总体定位，进行了全面系统的部署，标志着新一轮考试招生制度改革全面启动。

《意见》摘录：改进招生计划分配方式，提高中西部地区和人口大省高考录取率，增加农村学生上重点高校人数，完善中小学招生办法破解择校难题，开展高考综合改革试点。出台深化高校创新创业教育改革实施意见。制定职业教育校企合作办学促进办法。

小编点评：政策倾斜农村娃，“寒门不



再难出贵子”。

关键词八：医疗体制改革

背景介绍：2015 年 5 月 17 日，国办对外发布了《关于城市公立医院综合改革试点的指导意见》，要求破除以药补医机制，力争到 2017 年试点城市公立医院药占比（不含中药饮片）总体降到 30%左右。

《意见》摘录：全面推开县级公立医院综合改革，在 100 个地级以上城市进行公立医院改革试点，破除以药补医机制。全面实施城乡居民大病保险制度，完善疾病应急救助机制，加快推进重特大疾病医疗救助。推动出台整合城乡居民基本医疗保险管理体制方案。

小编点评：“得个阑尾炎，白种一年田”的担忧会越来越少啦。

关键词九：公务员工资制度改革

背景介绍：公务员工资是人们关注的热点话题之一。有人说公务员“福利高”“工作清闲”，是“超国民待遇”群体，而调查显示，超六成基层公务员认为自己属于低收入群体。

近年来，公务员群体尤其是基层公务员工资的调整信号屡屡被放出。去年 11 月，“适当提高基层干部待遇”被写入了中办文件。

《意见》摘录：在县以下机关建立公务员职务与职级并行制度；制定地市以上机关建立公务员职务与职级并行制度的试点意见；实施机关事业单位养老保险制度改革；研究提出深化住房制度改革实施方案，修订住房公积金管理条例等。

小编点评：公务员群体的薪酬已近十年未涨，尤其基层公务员的待遇长期“掉队”，也该给基层公务员涨涨薪啦！

关键词十：环保改革

背景介绍：我国推动环保工作的步伐一直在向前迈进。2014 年 4 月 24 日，十二届全国人大常委会第八次会议表决通过了《环保法修订案》，新法已经于 2015 年 1 月 1 日施行。今年 4 月 14 日，环保部公开了《环境保护公众参与办法（试行）》（征求意见稿），这是环保部首个统领性的环境保护公众参与办法，也是新《环保法》配套文件之一。

《意见》摘录：编制实施土壤污染防治行动计划；实施大气污染防治行动计划和水污染防治行动计划；建立重点地区重污染天气预警预报机制；完善主要污染物排污权核定办法，推进排污权有偿使用和交易试点等等。

小编点评：蓝天白云，不能仅靠风“吹”出来！◆

【纳税辅导】



2015 年全国税收专项检查工作-房地产业检查重点

检查对象

房地产及建筑安装行业企业。

检查年度

一般检查 2013 年至 2014 年两个年度的税款缴纳情况，有涉及税收违法行为的，应追溯到以前年度，或者延伸检查 2015 年度。

房地产业检查重点

一、营业税

应全面检查各种应税收入的合理性、完整性和及时性。

(一) 主营业务收入

1. 销售开发产品收取的价款和价外费用是否未按规定入账，少计收入。

(1) 在开发产品完工前，取得的预售收入(包括定金)是否全部计入“预收账款”

进行申报缴纳税款；是否计入“预收账款”以外的往来科目，长期挂账不申报纳税。

(2) 是否将售房款冲减成本、费用或直接转入关联单位，未按规定入账；是否将售房款打入个人储蓄账户或信用卡账户，存在账外收入等情况。

(3) 总机构有无将分支机构的未完工开发产品的销售收入合并计入。

(4) 私改规划，增加销售面积的收入是否按规定入账。

(5) 销售阁楼、停车位、地下室以及精装房装修部分单独开具收款收据，取得的收入是否按规定入账。

(6) 拆迁补偿收入是否未按规定确认收入，是否按补偿标准面积的工程成本价与



超出补偿面积部分的差价款之和计算缴纳营业税。

(7) 是否采取包销低价开票方式, 少计收入。(与包销商签订一个价格较低的包销合同, 按约定的包销价格开具发票, 高于包销价格的房款由包销商收取并开具发票或收据, 未计入收入。)

(8) 收取的定金、违约金、诚意金等, 是否未按规定确认收入。

(9) 向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款项、代垫款项及其它各种性质的价外收费, 是否未按规定确认收入。

2. 开发项目完工后, 是否将收入挂在“预收账款”等科目长期不结转收入。

3. 按分期收款合同约定的时间应收取而未收到的销售款是否及时申报纳税。

4. 采取委托销售方式销售开发产品, 是否不及时收取售房款, 或者部分售房款由中介服务机构收取并开具发票或收据, 开发企业未计入收入。

5. 以银行按揭方式销售开发产品, 开发企业在收到首付款, 银行按揭贷款到账后, 是否未按规定计税; 是否将收到的按揭款项以银行贷款的名义记入“短期借款”账户, 不做收入。

6. 对将待售开发产品转作经营性资产, 先以经营性租赁方式租出或以融资租赁方式租出以后再出售的, 租赁期间取得的价款是否按租金确认收入, 出售时是否再按销售

资产确认收入。对将待售开发产品以临时租赁方式租出的, 租赁期间取得的价款是否按租金确认收入, 出售时是否再按销售开发产品确认收入。

7. 发生视同销售行为, 是否未按规定申报纳税。

(1) 以开发产品换取土地使用权、股权, 是否未按非货币性资产交换的准则进行税务处理。

(2) 以开发产品抵顶材料款、工程款、广告费、银行贷款本息、动迁补偿费等债务, 是否未按规定计税。

(3) 将开发产品用于捐赠、赞助、广告、样品、职工福利、奖励、分配给投资者, 是否未按规定申报纳税。

(4) 自建住房低价销售给本单位内部职工或有经济利益往来的单位和个人, 是否未按市场价足额申报纳税。

(5) 将公共配套设施无偿赠与地方政府、公用事业单位以外其他单位的, 是否未按规定申报纳税。

(二) 其他业务收入

1. 房屋出租收入

(1) 出租收入是否抵顶工程款、抵顶银行贷款利息, 未确认收入。

(2) 出租收入(如将未售出的房屋、商铺、车位等出租)、周转房手续费收入等是否不按税法规定的时间入账或计入“应付账款”等往来科目贷方, 未确认收入。

(3) 以明显低于市场的价格出租给关联方，未按规定计税。

2. 商品房售后服务如物业收入、代客装修、清洁等取得的收入以及材料销售收入、无形资产转让收入和固定资产出租收入是否未按规定申报纳税。

(三) 其他营业税涉税问题

1. 利用自有施工力量建造房屋等建筑物，在销售不动产时，是否未申报缴纳建筑环节的营业税。

2. 中途转让在建项目，是否未按规定缴纳营业税。

3. 支付境外公司来华提供咨询、设计、施工等劳务费，是否未按规定代扣代缴营业税。

4. 合作建房是否按税法规定足额纳税。

5. 不符合条件的代建房行为，是否将其作为代建处理而少计或不计销售收入。

(注：上述若干问题也会涉及到企业所得税、土地增值税的计算、缴纳。)

二、企业所得税

应全面检查各项应税收入的真实性、完整性及税前扣除项目的真实性、合法性。

(一) 收入方面除前述营业税部分的相关问题外，还应检查：

1. 未完工开发产品的销售收入是否已按规定预计毛利额，计入当前应纳税所得额缴纳企业所得税。

2. 产品完工后是否及时结算其计税成本

并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其与对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度本项目的应纳税所得额缴纳企业所得税。对于跨年度房地产开发项目的已完工出售部分，有无不按权责发生制原则确认收入或故意推迟实现工程结算收入的现象。

3. 取得政府的经济补偿或奖励收入是否申报缴纳企业所得税和土地增值税。

4. 客户放弃的购房定金、没收的履约保证金、施工方延误工期的罚款收入、先租后售收取的租金等是否按规定确认收入或直接冲减成本费用。

(二) 成本费用方面

1. 取得的土地资产是否不按规定计价。是否擅自扩大或减少土地资产的价值；是否存在将购进土地进行三通一平后，通过评估虚增土地成本，计入开发成本。

2. 是否虚列拆迁补偿费，虚增成本。

(1) 是否虚增拆迁户数，多列拆迁补偿费或虚增补偿金额，多列拆迁补偿费。

(2) 征地、拆迁支出，是否按规定进行归集分摊，涉及分片分期开发的，是否在各个项目进行合理分摊。

3. 是否签订虚假合同、协议，虚列、多列或重复列支成本费用。

(1) 是否签订虚假单项合同，取得虚开发票，加大建安工程费。

(2) 是否从有关联关系的贸易公司购进材料，向关联企业发包或分包工程，人为



提高材料价格或建安费用, 转移利润。

(3) 采取包工不包料方式发包工程, 在开发企业提供的材料、水电和其他物资已凭发票计入开发成本的情况下, 是否让施工企业按劳务费和材料价款的合计金额再次开具发票, 并负担其多开部分的税款, 重复列支开发成本。

(4) 是否虚列工程监理费。

4. 是否取得不符合规定的发票入账, 多列成本费用。

取得旧版作废发票入账; 涂改、伪造、自行填开发票入账; 取得第三方开具的发票入账; 取得开具内容不实的发票入账等 5. 是否混淆成本核算对象, 未按配比原则结转产品成本。

(1) 是否未根据开发项目的特点及实际情况确定成本核算对象, 所有开发工程成本在一个账户中核算, 无法确认当期单项工程开发成本。

(2) 企业各期成本核算混乱, 提前列支下期项目成本。

(3) 一次性列支应由各期分摊的土地成本(含土地附属成本)。

(4) 未单独核算有偿转让或自用配套设施的成本, 将其全部计入可售房屋开发成本。

(5) 虽单独核算有偿转让或自用配套设施的成本, 但只分摊建筑安装工程费, 而土地成本、前期工程费、基础设施费、借款

利息等费用在已售房屋中分摊。

(6) 发生销售退回业务, 只冲减收入, 不冲回已结转成本。

5. 是否将资本性支出直接列入当期成本, 减少应纳税所得额。

(1) 将办公用的电子设备、汽车、音像设备等固定资产计入销售费用或在低值易耗品账户核算, 进行税前扣除。

(2) 由开发企业投资建设的, 位于开发小区内的邮电通讯、学校、医疗等配套设施在完工后出租的, 未将其按固定资产进行账务处理。

(3) 在开发小区内建造的会所、售楼部、停车场库、物业管理场等产权归开发企业所有的, 未按固定资产进行账务处理。

(4) 临时出租的待售开发产品, 对其已计提折旧处理是否正确。

6. 是否扩大期间费用列支范围及标准, 减少应纳税所得额。

(1) “广告费”、“业务宣传费”、“业务招待费”、“坏账损失”等期间费用是否按规定的范围和标准进行扣除, 是否存在为规避扣除比例的限制而将上述费用部分计入开发成本的情况。

(2) 开发产品完工前的借款利息, 是否一次性计入当期损益, 虚增财务费用; 高于同类同期商业银行贷款利率支付的利息是否调整; 向关联方借款利息调整是否正确。从关联方取得的借款金额超过其注册资本

50%的，超过部分的利息支出，是否已作纳税调整。

(3) 工资及“三费”扣除是否正确。是否将工资性的支出列入了营业费用，未进行纳税调整。

(4) 计提的以前年度应计未计、应提未提的折旧、费用是否已作纳税调整。

(5) 是否在税前扣除与收入无关的支出。如违规列支行政性罚款，少申报缴纳企业所得税和土地增值税。

7.其他问题。

(1) 各项跌价准备金、投资减值准备是否已作纳税调整。

(2) 政策性减免税金是否视作已缴税金，少申报缴纳企业所得税和土地增值税。

(3) 以前年度损益调整事项未计入以前年度所得计缴所得税的，是否已作纳税调整。

(4) 接受捐赠货币性资产是否未调增应纳税所得额，少缴企业所得税；接受捐赠非货币性资产是否低价入账，少缴所得税。

(5) 固定资产盘盈收入是否未入账或者低价入账，少缴所得税；未经审批的固定资产盘亏，是否未作纳税调增，少缴企业所得税。

(6) 无法支付的应付款项长期挂账并不入应纳税所得额，少缴企业所得税。预提费用的贷方余额长期挂账，是否未做纳税调整。

三、个人所得税

(一) 未通过“应付职工薪酬”科目发给职工的奖金、实物以及其他各种应税收入，是否足额、准确代扣代缴个人所得税。

(二) 为职工购买的商业保险、补充养老保险、企业年金等是否按规定代扣代缴了个人所得税。

(三) 以发票报销方式或定额发放的交通补贴、误餐补助、加班补助、通讯费补贴等，是否代扣代缴个人所得税。(交通补贴、通信补贴如果所在省制定了税前扣除标准的，在标准限额内的部分可免征个人所得税)

(四) 以发票报销方式套取现金，发放奖金或支付给个人手续费、回扣、奖励等，是否代扣代缴个人所得税。

(五) 支付债权、股权的利息、红利时是否扣缴利息、股息、红利收入的个人所得税。

(六) 房地产销售人员取得销售佣金是否并入工资、薪金代扣代缴个人所得税。

(七) 为管理人员购买住房，支付房款，是否并入雇员工资、薪金所得计征个人所得税。

(八) 各种促销活动向客户赠送礼品，是否代扣代缴个人所得税。

四、土地增值税

除上述营业税、企业所得税里已涉及问题外，还应注意检查：

(一) 对普通标准住宅的界定是否符合



要求。是否将适用商业用房等高预征率的商品房与普通住房混淆在一起核算，少缴税款。

(二) 是否以工程未结算、未决算或是商品房未销售完毕等各种理由不进行土地增值税的清算。

(三) 是否按规定确定土地增值税的清算单位。

(四) 是否按规定进行成本费用分摊。

(五) 是否按规定从开发成本中分离并归集利息支出，将超过贷款期限的利息和罚息税前扣除。

(六) 清算后又销售或有偿转让的房地产，是否按规定进行纳税申报。

五、土地使用税

(一) 已征用未开发的土地是否按规定申报缴纳土地使用税。

(二) 土地等级和使用税额变更后是否及时调整纳税申报。

(三) 开发用地在开发期间是否按规定计征土地使用税。

(四) 未销售的商品房占用的土地是否按规定缴纳土地使用税。

六、契税

(一) 出让方式取得国有土地使用权，是否按照取得该土地使用权支付的全部经济利益计缴契税。以协议方式出让的，契税计税价格里是否未包括土地补偿费、安置补偿费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、

实物、无形资产及其他经济利益；以竞价方式出让的，契税计税价格里是否未包括市政建设配套费及各种补偿费。

(二) 以划拨方式取得的土地使用权，后经批准改为出让方式取得使用权的，是否补缴契税。

(三) 以出让方式承受原改制企业划拨用地的，是否按规定缴纳契税。

(四) 土地使用权受让人通过完成土地使用权转让方约定的投资额度或投资特定项目，以此获得的低价转让或无偿赠与的土地使用权，是否已参照纳税义务发生时当地的市场价格，缴纳契税。

(五) 承受旧城改造拆迁范围内的土地使用权，是否未按规定缴纳契税。

(六) 分期支付方式取得的土地使用权，是否未按合同规定的总价缴纳契税。

(七) 竞价土地使用权尚未办理产权，直接再转让的，是否未按规定申报缴纳契税。

七、房产税

(一) 自行建造的自用房产交付使用后，是否长期挂“在建工程”，既不办理竣工结算，也未申报缴纳房产税。

(二) 是否将房屋租金直接冲减“企业管理费”或挂在其他应付款上未缴房产税。

(三) 与房屋不可分割的附属设备及固定资产改良支出是否增加计税房产原值。

(四) 新建和购置的房产是否从建成之次月和取得产权的次月申报缴纳房产税。

(五) 国有企业进行清产核资过程中房屋价值重估后的新增价值，是否按照有关规定申报缴纳房产税。

(六) 自用、出租、出借本企业建造的商品房，是否按照有关规定缴纳房产税。商品房在出售前已使用或出租、出借的商品房是否按规定申报缴纳房产税。

(七) 是否按规定将相应的土地价值计入房产原值据以征收房产税。

八、印花税

(一) 各类应税凭证是否按规定粘贴印花税票或缴纳印花税。是否将应税凭证划为

非税凭证，漏缴印花税；是否应纳税凭证书立或领受时即行贴花，而直到凭证生效日期才贴花纳税。

(二) 房屋销售(预售)合同、银行借款合同、建筑安装合同、建筑材料购销合同、租赁合同、勘察设计合同、广告合同等是否按规定足额缴纳印花税。有否混淆合同性质，从低适用税率或擅自减少计税依据，未按全部所载金额计税。

(三) 2006 年 11 月 27 日之后签订的土地使用权出让合同、土地使用权转让合同，是否按规定申报缴纳印花税。◆

关于税前扣除，这几个问题你会经常碰到



问：我企业外聘专家作为常年顾问，每年支付顾问费，但合同中约定，对方不提供发票，这种情况有何税收风险？如果要发票，需要我企业替个人到税务机关代开发票，但相关的税金需由我公司承担，请问这部分个

人所得税可否在我企业所得税前扣除？

答：如果对方不提供发票，则你企业没有取得合法票据，相关的费用在所得税前不允许扣除。《发票管理办法》中规定：所有单位和从事生产、经营活动的个人在购买商



品、接受服务以及从事其他经营活动时支付款项，应当向收款方取得发票。取得发票时，不得要求变更品名和金额。不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，任何单位和个人有权拒收。如果由你公司承担个人所得税，根据《国家税务总局关于纳税人取得不含税全年一次性奖金收入计征个人所得税问题的批复》（国税函[2005]715号）第三条的规定，根据企业所得税和个人所得税的现行规定，企业所得税的纳税人、个人独资和合伙企业、个体工商户为个人支付的个人所得税款，不得在所得税前扣除，因此这部分个人所得税不得在你公司企业所得税前扣除。

问：公司为员工办的团体意外伤害保险能否税前列支，不能的话年报中在哪个表哪个项目中调整？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十六规定，除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资

者或者职工支付的商业保险费不得扣除。如你单位支付的商业保险不符合上述可以扣除的范围，不得在企业所得税税前扣除，应纳税调增，填在 A105000 纳税调整项目明细表第 17 行“（十四）与取得收入无关的支出”。

问：我公司为子公司员工缴纳社保和住房公积金，该支出能否税前扣除？

答：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十五条规定，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职工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、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。根据上述规定，企业在规定的范围和标准内为职工缴纳“五险一金”的支出，可以在税前扣除。但这里的职工是指在本企业任职或受雇的员工，问题中的子公司员工属于在子公司任职或受雇，为这些员工支付的不超过规定标准的“五险一金”应当由子公司支付并在税前扣除。◆

公告不足千字 中枪数以千计

一工资薪金税前扣除新规执行口径

摘要：税务总局 2015 年第 34 号公告一经发布，中华会计网校-税务网校的会员专家答疑就接到很多电话，咨询文件执行的问题。为此，税务网校答疑专家特对此文进行解读，帮大家解决在执行工资薪金税前扣除的口径问题。

国家税务总局公告 2015 年第 34 号（以下简称“34 号公告”）全文不足千字，却让数以千计的纳税人“中枪”。《国家税务总局办公厅关于贯彻落实国务院常务会议精神有关事项的通知》（税总办发〔2015〕89 号）说：以国家税务总局名义印发或我局牵头起草联合印发的可以公开的文件，要于印发当日在国家税务总局网站上公开，承办司局要会同相关部门同步做好政策解读和舆论引导。

34 号公告于 5 月 8 日成文，可纳税人在总局网站看到的时候已经 5 月 14 日了，总局啊，您老是在开玩笑吗，说话不算数啊。

34 号公告，全文四条，不足千字。主要内容如下：

“一、企业福利性补贴支出税前扣除问题

列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，符合《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）第一条规定的，可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。

不能同时符合上述条件的福利性补贴，应作为国税函〔2009〕3 号文件第三条规定的职工福利费，按规定计算限额税前扣除。

二、企业年度汇算清缴结束前支付汇缴年度工资薪金税前扣除问题

企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度按规定扣除。

三、企业接受外部劳务派遣用工支出税前扣除问题

企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应分两种情况按规定在税前扣除：按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出；直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的费用，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

四、施行时间

本公告适用于 2014 年度及以后年度企业所得税汇算清缴。本公告施行前尚未进行税务处理的事项，符合本公告规定的可按本公告执行。

《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》（税务总局公告 2012 年第 15 号）第一条有关企业接受外部劳务派遣用工的相关规定同时废止。”问题是，目前已到了 2014 年企业所得税汇算清缴申报的晚期，几乎是接近尾声了，这



公告姗姗而来，看这公告的编号，不禁让人想到总局这应该是在特意等这个 34(“扇死”)的编号。就这个公告的影响，评析如下：

一、首先明确文件的效力。“本公告适用于 2014 年度及以后年度企业所得税汇算清缴”，各位应该清楚了吧，2014 年的汇算清缴是需要执行的，没有选择的余地。

二、其次来看文件的内容。前三条的主题就一个，就是工资薪金的扣除问题。其一，列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，符合条件的，可以作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。之前明确要求按国税函[2009]3 号文规定，作为福利费进行纳税申报扣除的。其二，企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度按规定扣除。这就明确了大部分企业 12 月预提的工资可以税前扣除了，不用纳税调增了。其三，企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，进一步明确作为工资薪金和福利费扣除的条件：直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。现在有标准了，不再让企业自行区分了。三条内容，条条如刀，刀刀见血。没感觉？往下看。

三、如果您是纳税人，上述对公告前三条的解析直接影响您 2014 企业所得税年度申报中工资薪金的扣除金额，您在按本公告调整工资薪金金额的同时，要记得调整对职

工福利费、职工教育经费、工会经费、补充养老保险、补充医疗保险有影响的数字哦。如果在公告发布之前您已完成申报，请您重新更改申报数据。如果您是涉税鉴证机构，已经给客户出具了鉴证报告，请您为客户更改鉴证报告吧。如果您还未申报或还未出鉴证报告，恭喜您，直接按公告执行吧。

四、如果您想心存侥幸，今年已申报了就这样吧，没扣除的等明年再扣除吧。真对不起，您明年还得再修改今年的申报表，如果您要问为什么。请看国家税务总局公告 2012 年第 15 号规定：“关于以前年度发生应扣未扣支出的税务处理问题根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过 5 年。

企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。

亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出，或盈利企业经过追补确认后出现亏损的，应首先调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款，并按前款规定处理。”废话少说吧，作为纳税人，

如果您已申报了，请抓紧时间更正修改吧。
如果还未申报，请抓紧时间调整数据申报吧。
时间追不上白马，如果您没有白马，就抓紧

时间吧。北京国税局可是早就通知了网上申报系统 2015 年 2 月至 5 月将暂停四次提供 2014 年企业所得税年度申报服务哦。◆

【账务处理】



营改增后增值税会计核算办法

营改增，是对服务业过去征收营业税改为征收增值税，从制度上解决营业税制下“道道征收，全额征税”的重复征税问题，实现增值税税制下的“环环征收、层层抵扣”，税制更科学、更合理、更符合国际惯例。营改增试点改革是继 1994 年分税制改革以来，又一次重大的税制改革，也是结构性减税的一项重要措施，有利于促进经济发展方式加快转变和经济结构战略性调整，改革试点意义重大，影响深远。

营改增后，纳税人最关心的是会计核算如何处理，对于原营业税的企业，未实行增值税，那么，营改增后，必须了解营改增会计核算办法：

《财政部关于增值税会计处理的规定》（财会[1993]83 号）规定：

《中华人民共和国增值税暂行条例》已经国务院颁发，现对有关会计处理办法规定如下：

一、会计科目



(一) 企业应在“应交税金”科目下设置“应交增值税”明细科目。在“应交增值税”明细账中，应设置“进项税额”、“已交税金”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”等专栏。

“进项税额”专栏，记录企业购入货物或接受应税劳务而支付的、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支付的进项税额，用蓝字登记；退回所购货物应冲销的进项税额，用红字登记。

“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；退回多缴的增值税额用红字登记。

“销项税额”专栏，记录企业销售货物或提供应税劳务应收取的增值税额。企业销售货物或提供应税劳务应收取的销项税额，用蓝字登记；退回销售货物应冲销的销项税额，用红字登记。

“出口退税”专栏，记录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的退回的税款。出口货物退回的增值税额，用蓝字登记；进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。

“进项税额转出”专栏，记录企业的购进货物、在产品、产成品等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣，按规定转出的进项税额。

(二) 账务处理方法如下：

1. 企业在国内采购的货物，按照专用发票上注明的增值税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目；按照专用发票上记载的应计入采购成本的金额，借记“材料采购”、“商品采购”、“原材料”、“制造费用”、“管理费用”、“经营费用”、“其他业务支出”等科目；按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。购入货物发生的退货，作相反的会计分录。

2. 企业接受投资转入的货物，按照专用发票上注明的增值税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目；按照确认的投资货物价值（已扣增值税，下同），借记“原材料”等科目；按照增值税额与货物价值的合计数，贷记“实收资本”等科目。

企业接受捐赠转入的货物，按照专用发票上注明的增值税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目；按照确认的捐赠货物的价值，借记“原材料”等科目；按照增值税额与货物价值的合计数，贷记“资本公积”科目。

3. 企业接受应税劳务，按照专用发票上注明的增值税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目；按专用发票上记载的应计入加工、修理修配等货物成本的金额，借记“其他业务支出”、“制造费用”、“委托加工材料”、“加工商品”、“经营费用”、

“管理费用”等科目；按应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

4. 企业进口货物，按照海关提供的完税凭证上注明的增值税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目；按照进口货物应计入采购成本的金额，借记“材料采购”、“商品采购”、“原材料”等科目；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。

5. 企业购进免税农业产品，按购入农业产品的买价和规定的扣除率计算的进项税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目；按买价扣除按规定计算的进项税额后的数额，借记“材料采购”、“商品采购”等科目；按应付或实际支付的价款，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

6. 企业购入固定资产，其专用发票上注明的增值税额计入固定资产的价值，其会计处理办法按现行有关会计制度规定办理。

企业购入货物及接受应税劳务直接用于非应税项目，或直接用于免税项目以及直接用于集体福利和个人消费的，其专用发票上注明的增值税额，计入购入货物及接受劳务的成本，其会计处理方法按照现行有关会计制度规定办理。

实行简易办法计算缴纳增值税的小规模纳税企业（以下简称小规模纳税企业）购入货物及接受应税劳务支付的增值税额，也

应直接计入有关货物及劳务的成本，其会计处理方法按照现行有关会计制度规定办理。

企业购入货物取得普通发票（不包括购进免税农业产品），其会计处理方法仍按照现行有关会计制度规定办理。

7. 企业销售货物或提供应税劳务（包括将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者），按照实现的销售收入和按规定收取的增值税额，借记“应收账款”、“应收票据”、“银行存款”、“应付利润”等科目；按照规定收取的增值税额，贷记“应交税金——应交增值税（销项税额）”科目；按实现的销售收入，贷记“产品销售收入”、“商品销售收入”、“其他业务收入”等科目。发生的销售退回，作相反的会计分录。

8. 小规模纳税企业销售货物或提供应税劳务，按实现的销售收入和按规定收取的增值税额，借记“应收账款”、“应收票据”、“银行存款”等科目；按规定收取的增值税额，贷记“应交税金——应交增值税”科目；按实现的销售收入，贷记“产品销售收入”、“商品销售收入”、“其他业务收入”等科目。

9. 企业出口适用零税率的货物，不计算销售收入应缴纳的增值税。企业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该项出口货物的进项税额的退税。企业在收到出口货物退回的税款时，借记“银行存款”科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”科目；



出口货物办理退税后发生的退货或者退关补缴已退回税款的,作相反的会计分录。

10. 企业将自产或委托加工的货物用于非应税项目,应视同销售货物计算应缴增值税,借记“在建工程”等科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。

企业将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者,应视同销售货物计算应缴增值税,借记“长期投资”科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。

企业将自产、委托加工的货物用于集体福利消费等,应视同销售货物计算应缴增值税,借记“在建工程”等科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。

企业将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人,应视同销售货物计算应缴增值税,借记“营业外支出”等科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。

11. 随同产品出售但单独计价的包装物,按规定应缴纳的增值税,借记“应收账款”等科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。企业逾期未退还的包装物押金,按规定应缴纳的增值税,借记“其他应付款”等科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。

12. 企业购进的货物、在产品、产成品发生非正常损失,以及购进货物改变用途等原因,其进项税额,应相应转入有关科目,

借记“待处理财产损益”、“在建工程”、“应付福利费”等科目,贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”科目。属于转作待处理财产损失的部分,应与遭受非正常损失的购进货物、在产品、产成品成本一并处理。

13. 企业上缴增值税时,借记“应交税金——应交增值税(已交税金)”,小规模纳税企业记入“应交税金——应交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。收到退回多缴的增值税,作相反的会计分录。

14. “应交税金——应交增值税”科目的借方发生额,反映企业购进货物或接受应税劳务支付的进项税额和实际已缴纳的增值税;贷方发生额,反映销售货物或提供应税劳务应缴纳的增值税额、出口货物退税、转出已支付或应分担的增值税;期末借方余额,反映企业多缴或尚未抵扣的增值税;尚未抵扣的增值税,可以抵顶以后各期的销项税额;期末贷方余额,反映企业尚未缴纳的增值税。

15. 企业的“应交税金”科目所属“应交增值税”明细科目,可按上述规定设置有关的专栏进行明细核算,也可以将有关专栏的内容在“应交税金”科目下分别单独设置明细科目进行核算;在这种情况下,企业可沿用三栏式账户,在月份终了时,再将有关明细账的余额结转“应交税金——应交增值税”科目。小规模纳税企业,仍可沿用三栏

式账户，核算企业应缴、已缴及多缴或欠缴的增值税。

二、会计报表

企业应增设会工（或会商等）01 表附表 1 “应交增值税明细表”，本表应根据“应交税金——应交增值税”科目的记录填列。

《关于印发〈营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定〉的通知》（财会[2012]13 号）规定：

一、试点纳税人差额征税的会计处理

（一）一般纳税人的会计处理

一般纳税人提供应税服务，试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中扣除其支付给非试点纳税人价款的，应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“营改增抵减的销项税额”专栏，用于记录该企业因按规定扣减销售额而减少的销项税额；同时，“主营业务收入”、“主营业务成本”等相关科目应按经营业务的种类进行明细核算。企业接受应税服务时，按规定允许扣减销售额而减少的销项税额，借记“应交税费——应交增值税（营改增抵减的销项税额）”科目，按实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额，借记“主营业务成本”等科目，按实际支付或应付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

对于期末一次性进行账务处理的企业，期末，按规定当期允许扣减销售额而减少的销项税额，借记“应交税费——应交增值税

（营改增抵减的销项税额）”科目，贷记“主营业务成本”等科目。

（二）小规模纳税人的会计处理 小规模纳税人提供应税服务，试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中扣除其支付给非试点纳税人价款的，按规定扣减销售额而减少的应交增值税应直接冲减“应交税费——应交增值税”科目。企业接受应税服务时，按规定允许扣减销售额而减少的应交增值税，借记“应交税费——应交增值税”科目，按实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额，借记“主营业务成本”等科目，按实际支付或应付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。对于期末一次性进行账务处理的企业，期末，按规定当期允许扣减销售额而减少的应交增值税，借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“主营业务成本”等科目。

二、增值税期末留抵税额的会计处理

试点地区兼有应税服务的原增值税一般纳税人，截止到开始试点当月月初的增值税留抵税额按照营业税改征增值税有关规定不得从应税服务的销项税额中抵扣的，应在“应交税费”科目下增设“增值税留抵税额”明细科目。开始试点当月月初，企业应按不得从应税服务的销项税额中抵扣的增值税留抵税额，借记“应交税费——增值税留抵税额”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。待以



后期间允许抵扣时，按允许抵扣的金额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。“应交税费——增值税留抵税额”科目期末余额应根据其流动性在资产负债表中的“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示。

三、取得过渡性财政扶持资金会计处理

试点纳税人在新老税制转换期间因实际税负增加而向财税部门申请取得财政扶持资金的，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，借记“其他应收款”等科目，贷记“营业外收入”科目。待实际收到财政扶持资金时，按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”等科目。

四、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

（一）增值税一般纳税人会计处理
按税法有关规定，增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术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。企业购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科

目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“递延收益”科目。按期计提折旧，借记“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”科目；同时，借记“递延收益”科目，贷记“管理费用”等科目。企业发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“管理费用”等科目。

（二）小规模纳税人的会计处理

按税法有关规定，小规模纳税人初次购买增值税税控系统 5

专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，按规定抵减的增值税应纳税额应直接冲减“应交税费——应交增值税”科目。企业购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“递延收益”科目。按期计提折旧，借记“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”科目；同时，借记“递延收益”科目，贷记“管理费用”等科目。企业发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值

税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“管理费用”等科目。“应交税费——应交增值税”科目期末如为借方余额，应根据其流动性在资产负债表中的

“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示；如为贷方余额，应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。◆

投资性房地产核算及税务处理



企业为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产，财务核算与税务是怎么规定的，会计和税法是否存在差异？带着这种疑问去学习投资性房地产核算与税务处理：

财务核算按照《企业会计准则-投资性房地产》计量，有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式计量的，应当同时满足下列条件：

(一) 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。

(二) 企业能够从房地产交易市场上取

得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更，按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理。

已采用公允价值模式计量的投资性房



地产,不得从公允价值模式转为成本模式。

如果按公允价值计量,未对房产计提折旧,那么税法是否可以调减投资性房地产公允价值计量的折旧呢?

根据《企业所得税法》第二十一条规定:“在计算应纳税所得额及应纳税额时,企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的,应按照企业所得税法规定计算。”

据此,企业按公允价值模式计量的投资性房地产(已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物)按会计规定不计提折旧,但在计算应纳税所得额,可按直线法计算其折旧或摊销作为纳税调减处理。

企业所得税法第十一条列举的“下列固定资产不得计算折旧扣除”中不包括投资性房地产,因此不禁止以公允价值模式计量的投资性房地产计提折旧;其次,税法中没有投资性房地产的概念,企业所得税法实施条例第五十七条规定,企业所得税法第十一条所称固定资产,是指企业为生产产品、提供

劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 个月的非货币性资产,包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。投资性房地产符合税法关于固定资产的定义,应按照房屋、建筑物类固定资产处理,并按照不低于企业所得税法实施条例第六十条规定的房屋、建筑物类固定资产最低折旧年限计提折旧。

《企业所得税法实施条例》第五十六条规定,企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本为计税基础。

基于上述理解,我认为,这属于一项财税差异,根据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。因此,以公允价值模式计量的投资性房地产在会计上不计提折旧,但在税收上可以计提折旧。◆

支付给实习生的报酬如何在企业所得税前扣除



就业，事关经济发展和民生改善大局。党中央、国务院高度重视，坚持把稳定和扩大就业作为宏观调控的重要目标，大力实施就业优先战略，积极深化行政审批制度和商事制度改革，推动大众创业、万众创新，创业带动就业倍增效应进一步释放，保持就业局势总体稳定。

在人工成本日益增长的时代，不仅众多的小微企业雇佣了很多的大中专院校的实习生，而且一些大型国有企业和跨国公司也会雇佣不少的实习生。对于实习生的报酬在企业所得税前扣除相关政策是怎么规定的呢？

《财政部 国家税务总局关于企业支付学生实习报酬有关所得税政策问题的通知》（财税〔2006〕107号）规定：一、凡与

中等职业学校和高等院校签订三年以上期限合作协议的企业，支付给学生实习期间的报酬，准予在计算缴纳企业所得税税前扣除。具体征管办法由国家税务总局另行制定。

要求对中等职业学校和高等院校实习生取得的符合我国个人所得税法规定的报酬，企业应代扣代缴其相应的个人所得税款。

在此文件之后，随之企业会计准则的发布和执行，职工的范围有了变化，实习生也纳入了职工的核算范围，国家税务总局及时发布的《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）规定：一、关于季节工、临时工等费用税前扣除问题企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员所实际发生的费用，应区分为工资



薪金支出和职工福利费支出，并按《企业所得税法》规定在企业所得税前扣除。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

而且，在 2012 年的 15 号公告中，没有强调用人单位与中等职业学校和高等院校签订三年以上期限合作协议了。同时，对于企业支付给实习生的报酬费用，应按照国家税务总局《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）规定执行。即企业按照股东大会、董事会、

薪酬委员会或相关管理机构制订的工资、薪金制度规定，实际发放给员工的工资、薪金可以税前扣除。税务机关在对工资、薪金进行合理性确认时，可按以下原则掌握：（一）企业制订了较为规范的员工工资、薪金制度；（二）企业所制订的工资、薪金制度符合行业及地区水平；（三）企业在一定时期所发放的工资、薪金是相对固定的，工资、薪金的调整是有序进行的；（四）企业对实际发放的工资、薪金，已依法履行了代扣代缴个人所得税义务；（五）有关工资、薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的。◆

☆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

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

【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】



企业“走出去”要防五类涉税风险

相关调查显示，近 80%的企业走出国门后因对投资国税收制度不了解，导致不必要的税负增加。当在境外遇到税收歧视时，25%的企业选择顺从当地税务机关，想到寻求国内税务机关帮助企业不到三成，涉税风险已成为“走出去”企业的“绊脚石”。“走出去”企业最常见的风险集中在五大类。

1.在境外被认定为常设机构

“走出去”企业如在与我国签订了税收协定的国家或地区，存在通过代理人或分销商销售货物、成立分支机构或办事处以及在

当地承包工程作业、提供劳务等情形，很可能被认定为对方国家的常设机构。若如此，就要按照对方国家的税法规定申报纳税，否则将面临被处罚的风险。

应对：“走出去”企业应结合当地企业所得税法规和税收协定中的条款，合理安排经营模式，尽量避免在当地构成常设机构。如对常设机构的判定，或常设机构的利润归属和费用扣除存有异议，凡是对方国家与我国签订了税收协定的，企业可向我国税务机关申请启动税收协定相互协商程序，由我国



税务总局与对方国家（或地区）税务主管当局通过协商解决。

2.被当地税务机关进行特别纳税调整

“走出去”企业通常会与境外关联公司在货物、劳务、特许权使用费、技术转让、股权等方面频繁发生关联交易，由此取得的跨国所得在不同税收管辖权国家间的分配将会影响到各相关国的税收权益，企业因此遭遇涉税风险。

应对：“走出去”企业一旦被作为转让定价调查对象，要积极配合当地税务机关的调查，提供相应资料和举证，最大限度争取税务机关的认可。此外，在该国有预约定价规定的前提下，可考虑申请预约定价安排，与税务当局事前约定相应的关联交易及定价方法，免除事后调查调整的行为。

3.企业所得重复征税

各国在各自行使税收管辖权时，会造成对“走出去”企业的同一笔所得重复征收企业所得税的情况。

应对：我国采用“抵免法”消除国际间重复征税，即企业取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额，可从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照我国企业所得税法规定计算的应纳税额；超过抵免限额部分，可在以后 5

个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

4.享投资国税收待遇受阻

我国企业在按照投资国的税法规定和税收协定的规定计算缴纳税款或享受税收优惠时，投资国违反相关规定，做出不予享受的决定。

应对：对于与我国签订了税收协定的国家（或地区），如企业认为缔约对方违背了税收协定非歧视待遇条款的规定，对其可能或已形成税收歧视时，可选择向我国税务机关申请启动相互协商程序，维护自身合法权益。

5.无法享受税收协定待遇

企业在向投资国申请享受税收协定待遇时，可能无法享受到税收协定待遇。

应对：“走出去”企业应充分准备应对税收协定缔约对方国家税务机关的质疑，特别是采取间接控股型投资架构的“走出去”企业，尤应关注此类风险。“走出去”企业应合理安排对外投资的控股架构，避免因控股架构的不合理而被投资目标国税务机关认定为不符合享受税收协定待遇的条件。同时，企业也可向中国税务机关申请启动税收协定相互协商程序。◆

外籍员工探亲费次数有限制 超出部分应缴个税



M 公司存在一定数量的外籍员工，该公司根据职位、工龄每年给予相应次数的探亲假，少的每年一次，多的每年四次。该公司对探亲费不予区分，一律报销。被税务机关责令补扣补缴相应的个人所得税。提醒：探亲费次数是有限制的，企业应当加以注意。

案情概况：

M 公司是一家中外合资企业，主要从事咨询、代理等业务。该公司存在一定数量的外籍员工。针对外籍员工，公司制定了一系列的福利措施。其中一项就是外籍员工每年可以享受往返探亲费。税务稽查小组发现了问题，认定外籍员工享受探亲费的次数应当是有限制的，超过次数报销的探亲费应当并入当月的工资，按照“工资、薪金所得”税目缴纳个人所得税。该公司被责令补扣补缴相应的个人所得税。

案情分析：

M 公司财务人员解释，该公司存在一定数量的外籍员工，职位、工龄都不相同，该公司制定了相应的措施，根据职位、工龄每年给予相应次数的探亲假，少的每年一次，多的每年四次。该公司对探亲费不予区分，一律报销。

检查员解释：国税总局出台了明确的规定，外籍员工探亲费每年不得超过两次。超过的应当并入当月的工资，按照“工资、薪金所得”税目缴纳个人所得税。

该公司最终认同了稽查员的观点，同意补扣补缴相应的税款。

法规依据：

《中华人民共和国个人所得税法》（中华人民共和国主席令 2007 年第 85 号）

第二条 下列各项个人所得，应纳个人所得税：

一、工资、薪金所得；……

第八条 个人所得税，以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。……

《国家税务总局关于外籍个人取得的探亲费免征个人所得税有关执行标准问题的通知》（国税函[2001]336 号）

一、可以享受免征个人所得税优惠待遇的探亲费，仅限于外籍个人在我国的受雇地与其家庭所在地（包括配偶或父母居住地）之间搭乘交通工具且每年不超过 2 次的费用。

处理结果：

根据相关法规该公司被责令补扣补缴



相应的个人所得税。

建议:

探亲费次数和金额已经有明确的规定,

企业应当注意相关的政策,避免出现纳税错误。◆

【实务答疑】



全部大宗交易投资收益是否属于企业所得税免税收入

问: 本公司在 2013 年 3 月购买了中文传媒非公开发行股票若干股, 2014 年 6-8 月全部大宗交易转让了, 获取投资收益若干元。请问此投资收益是否是企业所得税中规定的免税收入?

答: 根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令 512 号) 第 83 条 企业所得税法第 26 条第(二)项所称符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益, 是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。企业所得税法第 26 条第(二)项和第(三)项所称股息、红利等权益性投资收益, 不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。

“符合条件”(1) 居民企业之间——不

包括投资到“个人独资企业、合伙企业、非居民企业”; (2) 直接投资——不包括“间接投资”; (3) 连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票在一年(12 个月)以上取得的投资收益。

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十六条 企业所得税法第六条第(三)项所称转让财产收入, 是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。所以, 全部大宗交易转让属于财产转让所得缴纳企业所得税。

QFII 和 RQFII 投资者取得分红, 是否代扣税金

问: QFII 和 RQFII 机构投资者取得我公司(上海 A 股) 2014 年度股票分红, 我公司是否代扣代缴税金?

答: 依据国税函(2009) 47 号 规定: QFII 取得来源于中国境内的股息、红利和利

息收入，应当按照企业所得税法规定缴纳 10% 的企业所得税。如果是股息、红利，则由派发股息、红利的企业代扣代缴；如果是利息，则由企业在支付或到期应支付时代扣代缴。

根据财税〔2014〕79 号《关于 QFII 和 RQFII 取得中国境内的股票等权益性投资资产转让所得暂免征收企业所得税问题的通知》规定：经国务院批准，从 2014 年 11 月 17 日起，对合格境外机构投资者（简称 QFII）、人民币合格境外机构投资者（简称 RQFII）取得来源于中国境内的股票等权益性投资资产转让所得，暂免征收企业所得税。在 2014 年 11 月 17 日之前 QFII 和 RQFII 取得的上述所得应依法征收企业所得税。

因此，贵公司在发放股息时，应当按 10% 税率代扣代缴企业所得税。

子公司将资金给母公司使用， 涉及借款利息税前扣除吗

问：母子公司通过签订“资金使用协议”方式，子公司将资金提供给母公司使用，是否涉及该部分资金的借款利息税前扣除问题？同时是否有营业税问题？

答：在符合财税〔2008〕121 号文件要求的情况下，母子公司签订“资金使用协议”子公司将资金提供给母公司使用的，母公司按不超过同期同类金融机构贷款利率支付的利息，可以税前扣除。

不超过同期同类同时，还有考虑债权与

股权比例的约束，一、在计算应纳税所得额时，企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出，除符合本通知第二条规定外，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：（一）金融企业，为 5：1；（二）其他企业，为 2：1。

依据《营业税问题解答（之一）》解答，《营业税税目注释》规定，贷款属于“金融保险业”税目的征收范围，而贷款是指将资金贷予他人使用的行为。根据这一规定，不论金融机构还是其他单位，只要是发生将资金贷予他人使用的行为，均应视为发生贷款行为，应按“金融保险业”税目征收营业税。因此子公司应当缴纳营业税，并向母公司开具发票。

但是如果符合统借统还，可以不征营业税，根据《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）规定：为缓解中小企业融资难的问题，对企业主管部门或企业集团中的核心企业等单位（以下简称统借方）向金融机构借款后，将所借资金分拨给下属单位（包括独立核算单位和非独立核算单位），并按支付给金融机构的借款利率水平向下属单位收取用于归还金融机构的利息不征收营业税。



根据《国家税务总局关于贷款业务征收营业税问题的通知》(国税发[2002]13号)第一条关于非金融机构统借统还贷款业务征税问题规定,企业集团或集团内的核心企业(以下简称企业集团)委托企业集团所属财务公司代理统借统还贷款业务,从财务公司取得的用于归还金融机构的利息不征收营业税;财务公司承担此项统借统还委托贷款业务,从贷款企业收取贷款利息不代扣代缴营业税。

对税务稽查问题不服,要复议,是否可以先不缴纳税款

问:我们对税务稽查的问题不服,我们要复议,这样是否可以先不缴纳税款?

答:《中华人民共和国税收征收管理法》第八十八条 纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时,必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保,然后可以依法申请行政复议;对行政复议决定不服的,可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的,可以依法申请行政复议,也可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉、又不履行的,作出处罚决定的税务机关可以采取本法第四十条规定的强制执行措施,或者申请人民法院强制执

行。

两家法人通过股权置换方式重组,是否涉及企业所得税

问:两家法人企业通过股权置换的方式进行重组,此业务是否涉及企业所得税?

答:股权重组如果符合条件按特殊重组可以有优惠,根据财政部 国家税务总局《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》财税(2009)59号 五、企业重组同时符合下列条件的,适用特殊性税务处理规定:

(一)具有合理的商业目的,且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

(二)被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。

(三)企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

(四)重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。

(五)企业重组中取得股权支付的原主要股东,在重组后连续 12 个月内,不得转让所取得的股权。

财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知 财税(2014)109号一、关于股权收购将《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税(2009)59号)第六条第(二)项中有关“股权收购,

收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的 75%”规定调整为“股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的 50%”。三、关于股权、资产划转对 100% 直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业 100% 直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续 12 个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

1、划出方企业和划入方企业均不确认所得。

2、划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。

3、划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

资本化利息是如何计算土地增值税扣除

问：资本化利息如何计算土地增值税扣除？

答：根据《土地增值税清算管理规程》

（国税发〔2009〕91 号）第二十七条规定，审核利息支出时应当重点关注：（一）是否将利息支出从房地产开发成本中调整至开发费用。（二）分期开发项目或者同时开发多个项目的，其取得的一般性贷款的利息支出，是否按照项目合理分摊。（三）利用闲置专项借款对外投资取得收益，其收益是否冲减利息支出。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220 号）第三条（四）规定，土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。而按照《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》国税发〔2009〕31 号文件和《企业会计准则第 17 号借款费用》规定，从事房地产开发业务的企业为开发房地产而借入资金所发生的借款费用，在房地产完工前，应计入有关房地产的开发成本。在房地产完工后，应计入财务费用。纳税人在计算土地增值税扣除项目时特别要注意，在房地产完工前已计入有关房地产开发成本的利息支出部分已经在“开发土地和新建房及配套设施的成本”中，因此，土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的属于资本化的利息支出，不能在开发成本扣除，而是调整至财务费用中计算扣除。同时，还应注意利用闲置专项借款对外投资取得收益，其收益要冲减利息支出。



我们公司进项税很少，是否可以申请简易征收增值税

问：我们公司进项税很少，是否可以申请简易征收增值税？

答：根据财税（2013）106 号文件附件 1《营业税改征增值税试点实施办法》第十五条 一般纳税人提供应税服务适用一般计税方法计税。

一般纳税人提供财政部和国家税务总局规定的特定应税服务，可以选择适用简易计税方法计税，但一经选择，36 个月内不得变更。

如果属于特定应税服务，可以申请简易计税。

研发技术加计扣除是否需要科技局备案

问：研发技术加计扣除是否需要科技局备案？

答：企业享受研发费用税前加计扣除政策一般包括项目确认、项目登记和加计扣除三个环节。

企业先登录“企业研究开发项目确认管理平台”进行项目确认，确认后再到税务部门进行项目登记。已取得税务机关发放的《企业研究开发项目登记信息告知书》的企业，享受研究开发费用加计扣除时，应在企业所得税年度纳税申报前按规定到国税或地税纳税服务部门进行备案，备案时国税同时附报“企业所得税优惠项目备案报告表”，地税备案结束后还需从地税部门取得“税务事项告知书”。对已经登记的研发项目所发生的研发费用，备案后享受税法规定的研

发费用加计扣除优惠政策。

根据《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）：三、主管税务机关对企业申报的研究开发项目有异议的，可要求企业提供地市级（含）以上政府科技部门出具的研究开发项目鉴定意见书。

所以，税务方面只需要到税务局备案，如果是研发项目，需要立项的，应该在当地科技局备案。

投资性房地产能否转为存货

问：投资性房地产能否转为存货？

答：投资性房地产结束出租时，除非对其进行重新开发（redevelopment）用于出售，否则不应重分类到存货。如果意图是直接以租赁结束时的当前状态出售，则仍列报为投资性房地产，届时出售时直接按照投资性房地产处置处理。

出口商品抵内销部分是否缴纳城建税及教育费附加

问：出口商品抵内销部分是否缴纳城建税及教育费附加？

答：《财政部 国家税务总局关于生产企业出口货物实行免抵退税办法后有关城市维护建设税、教育费附加政策的通知》（财税〔2005〕25 号）：经国务院批准，现就生产企业出口货物全面实行免抵退税办法后，城市维护建设税、教育费附加的政策明确如下：

一、经国家税务局正式审核批准的当期免抵的增值税税额应纳入城市维护建设税和教育费附加的计征范围，分别按规定的税（费）率征收城市维护建设税和教育费附加。

二、2005 年 1 月 1 日前，已按免抵的增

值税税额征收的城市维护建设税和教育费

附加不再退还，未征的不再补征。◆

【专家视点】



叶檀：对 C2C 卖家征税消灭不了假货

内容摘要：电商是否应该征税，这是个伪命题，所有的生产经营商业活动都应该一视同仁，线下征税线上免税无法形成公平的商业环境。

电商征税再次掀起轩然大波。据报道，从今年 4 月开始，包括北京、广西、江苏、上海、山东和深圳等在内的全国主要沿海地区税务部门，相继约谈辖区内的电商企业。一位上述地区的税务人士表示，“并没有仅仅针对天猫、淘宝，而是辖区内所有注册的电商企业。”如果消息属实，将是税务部门对电商的一次整体征税行动。

早在 4 月 27 日，天猫就澄清，所有入

驻天猫的商家都会签署相关协议，协议将明确要求商家必须诚信纳税、主动给用户开具发票等，同时也有相应的处罚措施。国税总局从未发布对天猫商家补税的政策或通知，对于有组织的谣言已经报案。

对电商征税是大势所趋，电商税与房产税的性质一样，在中国经济结构从生产型转向生产、消费经济并重型的过程中，消费税、资本税等税收只会更加严密，而不会如目前一般重点关注生产过程税收，现在的问题只有一个，靴子什么时候落地。

中国对电商征税不会引发逃离潮，因为美国等国家和地区已紧锣密鼓立法对电商



征税，B2B、B2C 征税容易，其无法逃避于大经济体之外。2013 年 3 月 22 日，美国参议院在测试投票中以压倒性优势通过《2013 市场公平法案》。2012 年，欧洲 B2C 电子商务的税收同比增长 19%，其中 61% 的税收由英、德、法三个国家贡献。中国 B2C 按照规定也纳入征税范围，天猫店家是企业，已纳入征税范围，至于缴纳与补缴与线下企业一样，不存在从无到有的质变。

卖家刷单、平台佣金等传统经营模式将受到影响，这未必不是件好事。如果很大一部分赢利不是拿来扩大投资而是用来刷单、炒信、孝敬店小二团队，只是财富的浪费，整肃秩序有利于诚信商家的成长，与平台的公平竞争。

对 C2C 征税是否会影响创业潮，是否会影响就业，各方争议极大。有人认为，对 C2C 卖家征税将重创创业激情，使大部分小卖家消失，不仅会影响到经济，更会产生严重的社会问题。然而，另一方观点则认为，目前淘宝小卖家不过是从线下搬到了线上，如果中国的整体经商环境足够好，这部分卖家无论在线上还是线下都能存活，他们会选择最优方案。

目前 C2C 卖家之所以选择线上，主要是觉得“营商环境太烂”，成本太高。如果是线下商店，面对的是相对固定区域内的客户，无法彻底避免税收，还有人工成本以及居高不下的房租。假设线上税收与线下一致，那

么，线上的小商户优势在于，理论上面对的是所有区域的客户，可以省却部分房租成本、人工成本，以及更灵活的经营方式。假如平台费用比房租成本更高，假如推广费远高于人工成本，假如没有灵活多变的经营方式，那么所谓的线上优势就是个靠免税维持的大泡沫，迟早得破。

说白了，线上经商与线下经商，主要在于背后租金的高低与灵活度，就竞争的激烈程度来说，二者没有任何区别。

2013 年，苏宁云商集团张近东先生在参加全国人大会议时提出，建议税收部门研究电子商务的征税方式，加强税收监管，在大数据化时代创新征收手段，从制度层面规避偷漏税行为。他的目标直指 C2C，表示当下电商交易的 90% 是以 C2C 的形式从事 B2C 的交易，约一半交易量游离于法律监管之外，进而导致假冒产品充斥、侵权现象严重；同时，非注册经营、非税销售等行为导致行业不公平竞争，正规注册经营企业成本高企，劣币驱逐良币。

对此，淘宝回应称，94% 卖家不在征收税收范围，这些人一年营业额在 24 万元以下，另外 6% 店主交税。根据国家相关规定，自 2014 年 10 月 1 日起，对月营业额不超过 3 万元的纳税人，免征营业税。

线下经营照样有假货，线上经营照样有租金，收税是为了公平的经营环境，是为了建立正确的激励制度，而不是因为收税可以

消灭假货，这是两回事。◆

贾康：税制改革应逐步提高直接税比重

税制改革的六大任务，首先有营业税改增值税即“营改增”，其次有 2014 年 12 月已经启动煤炭资源税从价改革，再还有消费税，要通过改革把其中很大一部分转为销售税，由中央之手转到地方之手，成为地方财政来源。这些涉及的都是间接税。另外还有房地产税和个人所得税，就是直接税了。十八届三中全会非常明确地提出逐步提高直接税比重。

直接税的基本概念是税负难以转嫁、由纳税人直接承担的税。现在如果把中国整个税收收入作为 100%，那么接近 70%的部分来自间接税，直接税部分也就是 1/3 左右的样子。

在目前实际开征的 18 种税里，个人所得税和税改中要推出的在住房保有环节开征的房地产税，都属于直接税概念

也有人明确地把企业所得税归为直接税。但是企业所得税不是我们讨论的提高直接税比重的重点。按照现在的税制发展潮流，企业所得税的方向还是要使税负尽可能低一些，让企业更好地发挥市场主体作用，以后如推出环境税，还很可能产生一个所谓的

“双重红利”的组合，即环境税把一些排放主体造成的外部成本内部化，进而减少整个社会的污染因素，这是一重红利；另外一方面，由此多增加了一块税收收入，可以把企业所得税负担相应减少，使企业更好地发挥投资主体、市场主体作用，这是又一重红利。

因此，落到现实生活里面，我国提高直接税比重主要就是考虑对于社会成员，从个人所得税和财产税来看可以做什么优化调整的改革。关于直接税的功能，我认为需要把握好直接税的调节功能，特别涉及一种再分配功能。税收首先会有筹集收入、满足政府履行职能需要的功能，但是不同的税在筹集收入的同时，多多少少都会对社会经济生活和人们的行为产生影响，一般而言，直接税对利益分配结构和人们行为的影响更明显，它的调节作用是和筹集收入伴随而生的不可回避的重要问题。所以，直接税的调节作用往往在特定角度更被制度设计者所看中。现代市场经济所要求的税制体系，总体来说是一种“多种税、多环节、多次征”的复合税制，不可能简单地依靠一两种税就解决了征税问题，必须设计成一套不同税种的



组合,这个组合里面直接税的作用更多体现在为筹集政府收入的同时调节收入分配,调节经济和社会生活。直接税的这种调节作用,首先要肯定的一点,是按照支付能力原则“抽肥补瘦”,在社会成员收入必然有高低差异的情况下,它产生的效应是使有支付能力的、更为富裕的社会成员,更多受到直接税调节之后,对公共金库多做贡献。进入公共金库的资源,再通过规范的预算安排、以财政分配形式转为扶助弱势群体的支出,去增进低端社会成员的福利。这样的一种调节,显然有遏制两极分化的趋向和功效。从各个经济体的发展经验来看,这种功能不能说是万能的,但是没有它又是万万不能的。各个经济体在发展中间不约而同都要选择的调节机制,是在整个社会形成初次分配、再分配,还有“第三次分配”(指公益慈善团体和公益组织介入的分配)的合理搭配。总体来说,在社会分配全流程里面,直接税有它不可或缺的地位。

逐步提高直接税比重的意义很宏大,也是化解社会矛盾的迫切需要。

我国许多低收入阶层人士可能连个人所得税的“起征点”都没达到,也与财产税

但是这些富裕人士是在他们的享受资料的层面作利益让渡,痛苦程度比较低——

无关,但人们的公民意识、纳税人意识却在随社会经济发展而上升,越来越关心“实际税负”概念。在有了改革开放几十年发展之后,客观上宏观税负水平虽然不是特别高,但是“税收痛苦”的问题却又不可忽视,有必要形成一个非常明确的在税制改革中逐渐提高直接税比重的趋向,这使整个税收收入和 GDP 维持在相对稳定的一个比例之下的伴生作用,就是降低总体的税收痛苦程度。比如说,同样都是中国前两年 33%左右的宏观税负,如果继续使其中的间接税占 70%左右,在社会广大成员中的低中收入阶层,一旦听说自己的基本消费品里面也有税收,越来越多的人会产生负面情绪。因为他们觉得感受到了极大的税收痛苦——这是他们在基本生活资料这个层面上让渡利益。在消费大众中的大多数是恩格尔系数较高的低中收入阶层的情况下,间接税为主的格局是使他们“痛苦地”成为给国库作贡献的主体,对整体利益格局的影响是“累退性”的调节结果,即不利于遏制两极分化的机制状态。如果我们把间接税的税负调低,以直接税的方式对靠先富起来的社会成员形成更大的税负,同样是使一部分社会成员让渡了利益,这也是学术方面从不同需求层次原理可以论证说明的道理,也是社会生活中可以观察

到的税收实践经验。

总体上如果使宏观税负不变而直接税比重提升，带来的效果是降低整个社会的税收痛苦程度，当然后面跟着而来的就是促进了社会和谐度的提高。中国的低中收入阶层仍是消费大众的主体，使这个主体减少实际税负、使先富阶层更多承担税收负担来更好形成社会和谐局面，其“化解矛盾凸显”的这个社会意义是显而易见的。其实这还关系到我们是不是可以渡过“中等收入陷阱”。中国已进入中等收入阶段，这时候政府提供的公共服务与民众诉求相比，往往是滞后的，而收入分配的差距又往往明显拉大，这些矛盾的凸显会与其他经济、社会矛盾交织在一

起，成为整个国家发展的严重干扰与严峻挑战。往过去看 100 年，世界上大约有 100 个经济体进入了中等收入阶段，但是迄今进入高收入“发达国家俱乐部”的经济体寥寥无几：二战之后，东方就是一个日本、一个新加坡发展上去了，另外还有在亚洲金融危机发生之后被“一夜之间打回原形”、但通过一段时间的奋斗终于稳定地进入发达国家行列的韩国。更典型的是拉美，100 年前阿根廷和美国的人均 GDP 是一样的水平，100 年过去了，阿根廷几乎还在原地踏步。中国要避免落入类似的境况之中，就一定要找到制度优化的改进之路。◆