



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8月
总第123期
企业财税会员专享

◆ 房地产税立法基本成形 税率或由地方自行决定

◆ 合作建房相关税收政策解读

◆ 如何认定关联方关系

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》8月刊又送到您见面了。本期的《财税月刊》内容非常丰富，干货很多哟~下面让小编来给您介绍一下。

“税讯快报”包含了四条来自各个方面的财税新闻，分别为房地产税立法基本成行、赠与不动产免税不再交公证材料、纳税服务投诉以及煤炭资源税详细计税方法明确。

“政策解读”栏目中收录了五篇重要政策的解读，内容包括了最近咨询比较多的热点问题，比如合作建房和合伙企业股权转让等内容。

“纳税辅导”栏目种有一篇“如何确定关联方关系”，也是来自税务网校专家，结合大家咨询的热点来解答关联方关系的方方面面。

“风险管理”栏目收录了四篇真实案例，请读者们不要错过。

此外，“账务处理”、“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

Contents

目 录

【税讯快报】	4
房地产税立法基本成形 税率或由地方自行决定.....	4
2015 年第 50 号：赠与不动产免税不再交公证材料	4
税务总局：纳税服务投诉快速办理	5
2015 年第 51 号：煤炭资源税详细计税方法及征管办法	5
【政策解读】	6
税总解读企业重组业务企业所得税征收管理问题公告.....	6
《纳税服务投诉管理办法》有关问题的解读.....	9
合作建房相关税收政策解读	11
合伙企业股权转让和股息红利所得相关税收政策解析.....	14
国地税合作规范 对税企双方将产生啥影响.....	17
【纳税辅导】	19
如何认定关联方关系	19
“3 万元销售额”的真正含义？小微增值税优惠要看清.....	23
房地产企业如何正确缴纳城镇土地使用税	26
【账务处理】	29
离职补偿费的企业所得税处理	29
如何计算 2015 年缴纳的残疾人就业保障金	31
【风险管理】	32
申报研发费加计扣除，你得注意费用核算范围.....	32
调节利润：千万税款账中蒸发	33
货款通过个人账户走账，小心被税务检查！	35
业务招待费化整为零计入其他科目，有人这样做被罚了.....	37
【实务答疑】	38
公司支付给境外单位的服务费用，是否需代扣所得税.....	38
从子公司分回的投资收益，母公司能作为免税收入吗.....	38
4S 店装修材料供应商开具的增值税专用发票能否抵扣.....	39
职工福利费等税务风险平时在账务处理时要如何防范.....	39
如何办理停业、复业登记	40
公司拟将未分配利润转增资本，应缴纳哪些税.....	41
“未交增值税”和“应交增值税”使用时该如何区别.....	42
施工企业主营业务成本和工程施工合同成本的核算区别.....	43
公司股东用非专利技术对公司增资，无形资本何时摊销.....	44
专项用途财政性资金的范围是什么，如何账务处理.....	44
【专家视点】	46
叶檀：税收优惠政策纠错不能一蹴而就	46
热议：房地两税征税范围 划分应以城乡规划为准.....	47



【税讯快报】



房地产税立法基本成形 税率或由地方自行决定

房地产税改革路径日渐明晰。房地产税立法初稿已基本成形，正在内部征求意见并不断完善中。据悉，房地产税主体税种或由房产税、城镇土地使用税合并，具体税率可能将由地方在中央确定的税率区间内自行决定。

据悉，房地产建设环节涉及耕地占用税、契税、城镇土地使用税、建筑安装营业税及附征城建税、教育费附加、企业所得税和印花税；交易环节，卖方销售需缴纳销售不动产营业税及附征的城建税和教育费附加、土地增值税、企业所得税或个人所得税。目前，个人买卖房屋暂时免征土地增值税和印花税。国家税务总局公告 2015 年第 43 号还规定，纳税人依法可以享受减免税待遇，但是未享受而多缴税款的，纳税人可以在税收征管法规定的期限内申请减免税，要求退还多缴的税款。纳税人实际经营情况不符合减免税规定条件或者采用欺骗手段获取减免税的、享受减免税条件发生变化未及时向税务机关报告的，以及未按照本办法规定履行相关程序自行减免税的，税务机关依照税收征管法有关规定予以处理。

2015 年第 50 号：赠与不动产免税不再交公证材料

为切实减轻纳税人负担，国家税务总局发布《关于简化个人无偿赠与不动产 土地使用权免征营业税手续的公告》（以下简称《公告》），简化个人无偿赠与不动产、土地使用权免征营业税手续。

《公告》明确，个人以离婚财产分割、赠与特定亲属、赠与抚养人或赡养人方式无偿赠与不动产、土地使用权，符合《财政部国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》第二条免征营业税规定的，在办理营业税免税手续时，无需提供房产所有人“赠与公证书”、受赠人“接受赠与公证书”，或双方“赠与合同公证书”。

《公告》自 2015 年 7 月 1 日起实施。

税务总局：纳税服务投诉快速办理

国家税务总局修订并发布《纳税服务投诉管理办法》，压缩了纳税服务投诉的办理时限，税务部门收到投诉后要在 2 个工作日内受理、20 个工作日内办结，纳税人需要填写的投诉文书也由原来的五类简化为一张表格，纳税人进行服务投诉将更便捷、更高效，更能得到及时妥善地处理。

税务总局纳税服务司有关负责人介绍，2010 年，税务总局印发了《纳税服务投诉管理办法（试行）》，为规范纳税服务投诉工作提供了制度保障。随着经济社会发展，办法试行中出现的投诉分类界限不够清晰、投诉处理时限规定较长等问题已不能满足纳税人的现实需求。因此税务总局对办法进行了修订，自 9 月 1 日起正式实施。

修订后的办法将受理、办理的时限分别压缩为 2 个工作日和 20 个工作日。但考虑到服务态度投诉处理具有较强的时效性，对税务部门接到服务态度投诉，要求在 10 个工作日内办结，进一步提高投诉处理效率。同时将原来纳税人需要填写的五类投诉文书全部归集到《纳税服务投诉事项处理表》一张表格中进行处理，简化了实际操作，有利于减轻纳税人和基层税务人员的负担。

办法原来的宣传、咨询、办税和权益投诉四类纳税服务投诉类型修改为服务态度投诉、办税质效投诉和侵害权益投诉三类，并对分类后的内容进行了重新描述，分类更加典型具体，内容更加详细，有利于对投诉内容进行归纳分析。

另外，新办法增加了投诉回访条款，要求税务部门在投诉事项办理结束后，对留下有效联系方式的实名投诉人进行回访，听取投诉人的意见和评价，投诉人对处理结果不满意的，要及时分析原因，必要时开展补充调查，提高纳税服务投诉处理水平。

2015 年第 51 号：煤炭资源税详细计税方法及征管办法

2015 年 7 月 1 日，国家税务总局颁布《关于发布《煤炭资源税征收管理办法（试行）》的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 51 号），自 2015 年 8 月 1 日起施行。

《办法》分为二十条，主要明确了煤炭计税价格的确定方法、运费扣减范围、洗选煤折算率、混合销售与混合洗选的计税方法等内容。



【政策解读】

税总解读企业重组业务企业所得税征收管理问题公告



根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》(国发〔2015〕27号)、《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)和《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)等有关规定,现对企业重组业务企业所得税征收管理若干问题公告如下:

一、按照重组类型,企业重组的当事各方是指:

(一)债务重组中当事各方,指债务人、债权人。

(二)股权收购中当事各方,指收购方、

转让方及被收购企业。

(三)资产收购中当事各方,指收购方、转让方。

(四)合并中当事各方,指合并企业、被合并企业及被合并企业股东。

(五)分立中当事各方,指分立企业、被分立企业及被分立企业股东。

上述重组交易中,股权收购中转让方、合并中被合并企业股东和分立中被分立企业股东,可以是自然人。

当事各方中的自然人应按个人所得税的相关规定进行税务处理。

二、重组当事各方企业适用特殊性税务处理的(指重组业务符合财税〔2009〕59号文件和财税〔2014〕109号文件第一条、第二条规定条件并选择特殊性税务处理的,

下同)，应按如下规定确定重组主导方：

（一）债务重组，主导方为债务人。

（二）股权收购，主导方为股权转让方，涉及两个或两个以上股权转让方，由转让被收购企业股权比例最大的一方作为主导方（转让股权比例相同的可协商确定主导方）。

（三）资产收购，主导方为资产转让方。

（四）合并，主导方为被合并企业，涉及同一控制下多家被合并企业的，以净资产最大的一方为主导方。

（五）分立，主导方为被分立企业。

三、财税（2009）59 号文件第十一条所称重组业务完成当年，是指重组日所属的企业所得税纳税年度。

企业重组日的确定，按以下规定处理：

1. 债务重组，以债务重组合同（协议）或法院裁定书生效日为重组日。

2. 股权收购，以转让合同（协议）生效且完成股权变更手续日为重组日。关联企业之间发生股权收购，转让合同（协议）生效后 12 个月内尚未完成股权变更手续的，应以转让合同（协议）生效日为重组日。

3. 资产收购，以转让合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。

4. 合并，以合并合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。按规定不需要办理工商新设或变更登记的合并，以合并合同

（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。

5. 分立，以分立合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。

四、企业重组业务适用特殊性税务处理的，除财税（2009）59 号文件第四条第（一）项所称企业发生其他法律形式简单改变情形外，重组各方应在该重组业务完成当年，办理企业所得税年度申报时，分别向各自主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》和申报资料。合并、分立中重组一方涉及注销的，应在尚未办理注销税务登记手续前进行申报。

重组主导方申报后，其他当事方向其主管税务机关办理纳税申报。申报时还应附送重组主导方经主管税务机关受理的《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》（复印件）。

五、企业重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，应从以下方面逐条说明企业重组具有合理的商业目的：

（一）重组交易的方式；（二）重组交易的实质结果；（三）重组各方涉及的税务状况变化；（四）重组各方涉及的财务状况变化；（五）非居民企业参与重组活动的情况。

六、企业重组业务适用特殊性税务处理的，申报时，当事各方还应向主管税务机关



提交重组前连续 12 个月内有无与该重组相关的其他股权、资产交易情况的说明，并说明这些交易与该重组是否构成分步交易，是否作为一项企业重组业务进行处理。

七、根据财税〔2009〕59 号文件第十条规定，若同一项重组业务涉及在连续 12 个月内分步交易，且跨两个纳税年度，当事各方在首个纳税年度交易完成时预计整个交易符合特殊性税务处理条件，经协商一致选择特殊性税务处理的，可以暂时适用特殊性税务处理，并在当年企业所得税年度申报时提交书面申报资料。

在下一纳税年度全部交易完成后，企业应判断是否适用特殊性税务处理。如适用特殊性税务处理的，当事各方应按本公告要求申报相关资料；如适用一般性税务处理的，应调整相应纳税年度的企业所得税年度申报表，计算缴纳企业所得税。

八、企业发生财税〔2009〕59 号文件第六条第（一）项规定的债务重组，应准确记录应予确认的债务重组所得，并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

主管税务机关应建立台账，对企业每年申报的债务重组所得与台账进行比对分析，加强后续管理。

九、企业发生财税〔2009〕59 号文件第七条第（三）项规定的重组，居民企业应准确记录应予确认的资产或股权转让收益

总额，并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

主管税务机关应建立台账，对居民企业取得股权的计税基础和每年确认的资产或股权转让收益进行比对分析，加强后续管理。

十、适用特殊性税务处理的企业，在以后年度转让或处置重组资产（股权）时，应在年度纳税申报时对资产（股权）转让所得或损失情况进行专项说明，包括特殊性税务处理时确定的重组资产（股权）计税基础与转让或处置时的计税基础的比对情况，以及递延所得税负债的处理情况等。

适用特殊性税务处理的企业，在以后年度转让或处置重组资产（股权）时，主管税务机关应加强评估和检查，将企业特殊性税务处理时确定的重组资产（股权）计税基础与转让或处置时的计税基础及相关的年度纳税申报表比对，发现问题的，应依法进行调整。

十一、税务机关应对适用特殊性税务处理的企业重组做好统计和相关资料的归档工作。各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局应于每年 8 月底前将《企业重组所得税特殊性税务处理统计表》（详见附件 3）上报税务总局（所得税司）。

十二、本公告适用于 2015 年度及以后年度企业所得税汇算清缴。《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办

法)的公告》(国家税务总局公告 2010 年第 4 号)第三条、第七条、第八条、第十六条、第十七条、第十八条、第二十二、第二十

三条、第二十四条、第二十五条、第二十七条、第三十二条同时废止。



《纳税服务投诉管理办法》有关问题的解读

国家税务总局修订并以总局公告(国家税务总局公告 2015 年第 49 号)的形式发布《纳税服务投诉管理办法》，压缩了纳税服务投诉的办理时限，税务部门收到投诉后要在 2 个工作日内受理、20 个工作日内办结，纳税人需要填写的投诉文书也由原来的五类简化为一张表格，纳税人进行服务投诉将更便捷、更高效，更能得到及时妥善地处理。

之前在 2010 年，税务总局印发了《纳税服务投诉管理办法(试行)》，为规范纳税服务投诉工作提供了制度保障。但是随着经

济社会发展，办法试行中出现的投诉分类界限不够清晰、投诉处理时限规定较长等问题已不能满足纳税人的现实需求。因此税务总局对原《纳税服务投诉管理办法》进行了修订，自 9 月 1 日起正式实施。

《纳税服务投诉管理办法》主要修订内容如下：

(一)对纳税服务投诉重新分类。“公告”将纳税服务投诉类型从《办法》规定的宣传、咨询、办税和权益投诉四类修改为服务态度投诉、办税质效投诉和侵害权益投诉



三类，并对分类后的内容进行了重新描述。

(二)重新明确了侵害纳税人权益投诉的具体内容。对照《纳税人权利与义务公告》的中有关纳税人合法权利的规定，“公告”重新明确了侵害纳税人权益投诉的具体内容。包括：1、税务机关及其工作人员泄露纳税人商业秘密或者个人隐私的；2、税务机关及其工作人员擅自要求纳税人提供规定以外的资料的；3、税务机关及其工作人员妨碍纳税人行使纳税申报方式选择权的；4、税务机关及其工作人员妨碍纳税人依法要求行政处罚听证、申请行政复议以及请求行政赔偿的；5、同一税务机关违反规定，在一个纳税年度内，对同一纳税人就同一事项实施超过1次纳税评估或者超过2次税务检查的；6、税务机关及其工作人员违反规定强制纳税人出具涉税鉴证报告，违背纳税人意愿强制代理、指定代理的；7、税务机关及其工作人员违反规定或者违背公开承诺，有侵害纳税人合法权益的其他行为的。

(三)压缩了投诉处理的时限。为提高处理效率，《公告》将受理、办理的时限分别压缩为2个工作日和20个工作日。此外，考虑到服务态度投诉处理具有较强时效性

的特点，把服务态度投诉的办结时限压缩为10个工作日。

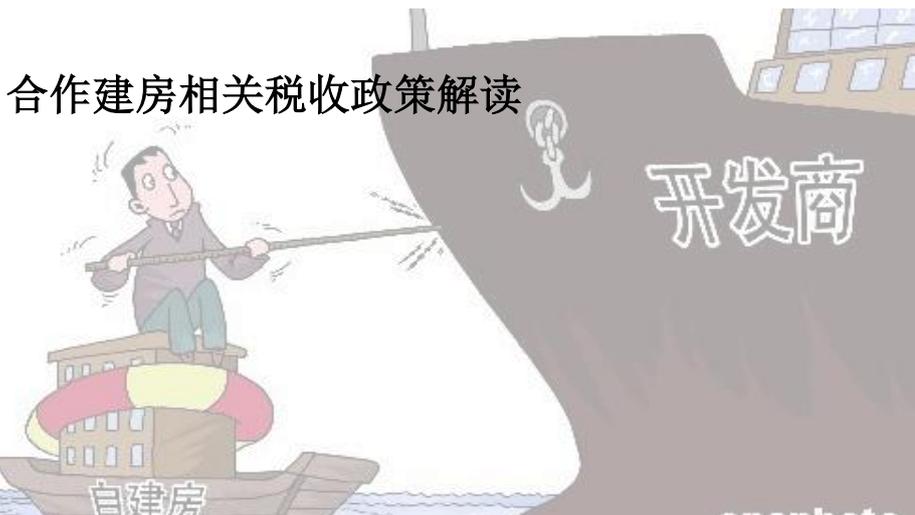
(四)增加了投诉回访条款。为提高纳税服务投诉处理水平，在实践中，税务机关就投诉处理结果对纳税人进行回访，听取投诉人的意见和评价，收到了良好的效果。鉴此，《公告》增加了投诉回访有关内容。

(五)简化了投诉文书。《办法》涉及五类文书，包括《纳税服务投诉不予受理通知书》《责令受理通知书》《责令改正通知书》《处理结果告知书》《事项登记表》。《公告》简化了上述文书，将投诉工作涉及到的主要内容一并归集到《纳税服务投诉事项处理表》中进行处理，简化了实际操作，有利于减轻纳税人和基层的负担。

另外，新办法增加了投诉回访条款，要求税务部门在投诉事项办理结束后，对留下有效联系方式的实名投诉人进行回访，听取投诉人的意见和评价，投诉人对处理结果不满意的，要及时分析原因，必要时开展补充调查，提高纳税服务投诉处理水平。

新办法的发布，体现了税务机关为深入贯彻落实党中央、国务院转变政府职能、深化行政体制改革的要求，愿意更好地服务

纳税人，并接受纳税人的监督。◆



合作建房是房地产行业一个最具热点、富有争议的，而且是业务实践中的难点。而目前关于合作建房的税收政策文件也非常多，但依然很难明确的界定和规范合作建房。在合作建房涉及的众多税种中，尤其以营业税、土地增值税、企业所得税最为重要，也让纳税人最为关注。

一、营业税方面

在关于合作建房的营业税方面，最重要的文件就是《国家税务总局关于印发<营业税问题解答（之一）>的通知》（国税函发〔1995〕156号），相关规定如下：十七、问：对合作建房行为应如何征收营业税？

答：合作建房，是指由一方（以下简称甲方）提供土地使用权，另一方（以下简称

乙方）提供资金，合作建房。合作建房的方式一般有两种：第一种方式是纯粹的“以物易物”，即双方以各自拥有的土地使用权和房屋所有权相互交换。具体的交换方式也有以下两种：

（一）土地使用权和房屋所有权相互交换，双方都取得了拥有部分房屋的所有权。在这一合作过程中，甲方以转让部分土地使用权为代价，换取部分房屋的所有权，发生了转让土地使用权的行为；乙方则以转让部分房屋的所有权为代价，换取部分土地的使用权，发生了销售不动产的行为。因而合作建房的双方都发生了营业税的应税行为。对甲方应按“转让无形资产”税目中的“转让土地使用权”子目征税；对乙方应按“销售不动



产"税目征税。由于双方没有进行货币结算,因此应当按照《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定分别核定双方各自的营业额。如果合作建房的双方(或任何一方)将分得的房屋销售出去,则又发生了销售不动产行为,应对其销售收入再按"销售不动产"税目征收营业税。

(二)以出租土地使用权为代价换取房屋所有权。例如,甲方将土地使用权出租给乙方若干年,乙方投资在该土地上建造建筑物并使用,租赁期满后,乙方将土地使用权连同所建的建筑物归还甲方。在这一经营过程中,乙方是以建筑物为代价换得若干年的土地使用权,甲方是以出租土地使用权为代价换取建筑物。甲方发生了出租土地使用权的行为,对其按"服务业——租赁业"征营业税;乙方发生了销售不动产的行为,对其按"销售不动产"税目征营业税。对双方分别征税时,其营业额也按《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定核定。

第二种方式是甲方以土地使用权乙方以货币资金合股,成立合营企业,合作建房。对此种形式的合作建房,则要视具体情况确定如何征税。

(一)房屋建成后如果双方采取风险共担、利润共享的分配方式,按照营业税"以无形资产投资入股,参与接受投资方的利润分配、共同承担投资风险的行为,不征营业税"的规定,对甲方向合营企业提供的土地

使用权,视为投资入股,对其不征营业税;只对合营企业销售房屋取得的收入按销售不动产征税;对双方分得的利润不征营业税。

(二)房屋建成后甲方如果采取按销售收入的一定比例提成的方式参与分配,或提取固定利润,则不属营业税所称的投资入股不征营业税的行为,而属于甲方将土地使用权转让给合营企业的行为,那么,对甲方取得的固定利润或从销售收入按比例提取的收入按"转让无形资产"征税;对合营企业则按全部房屋的销售收入依"销售不动产"税目征收营业税。

(三)如果房屋建成后双方按一定比例分配房屋,则此种经营行为,也未构成营业税所称的以无形资产投资入股,共同承担风险的不征营业税的行为。因此,首先对甲方向合营企业转让的土地,按"转让无形资产"征税,其营业额按实施细则第十五条的规定核定。因此,对合营企业的房屋,在分配给甲乙方后,如果各自销售,则再按"销售不动产"征税。

此文件规定非常详细,在营业税方面,明确将合作建房分为两类:以物易物类和合营企业类,以物易物类的说明非常清晰,也易于理解,易于出现争议的在于合营企业类。

其一,文件对合营企业的法律形式没有明确规定;其二,对于提供资金的一方如何将资金投入合营企业,然后在如何分回资金或产品,未作明确;其三,对合营企业的房

屋，在分配给合营双方环节，是否征收营业税未作明确，在实务中征管双方争议最大。

二、土地增值税方面

一旦提到土地增值税，财税字〔1995〕48 号文就是一个绕不过去的文件，这个文件是依据土地增值税暂行条例及其细则，在土地增值税征管方面做出的一些具体问题规定。关于合作建房的土地增值税如下：《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48 号）规定：“二、关于合作建房的征免税问题对于一方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。”在近期的财税会员咨询中，有会员说想利用此文件进行税收筹划，规避土地增值税，问可行性有多大。因为此文件规定有瑕疵，缺少对纳税主体的明确确定，而且不同地区的地税机关，对文件执行的口径差异太大，所以想利用此文件进行税收筹划，规避土地增值可能性不大。

三、企业所得税方面

在 2008 年，新企业所得税法实施后，国税总局专门针对房地产行业下发了国税发〔2009〕31 号《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》，来进一步明确对这个行业的企业所得税管理问题，其中，对合作建房的企业所得税问题也有专门规定，如下：“第三十

六条 企业以本企业为主体联合其他企业、单位、个人合作或合资开发房地产项目，且该项目未成立独立法人公司的，按下列规定进行处理：

（一）凡开发合同或协议中约定向投资各方（即合作、合资方，下同）分配开发产品的，企业在首次分配开发产品时，如该项目已经结算计税成本，其应分配给投资方开发产品的计税成本与其投资额之间的差额计入当期应纳税所得额；如未结算计税成本，则将投资方的投资额视同销售收入进行相关的税务处理。

（二）凡开发合同或协议中约定分配项目利润的，应按以下规定进行处理：

1. 企业应将该项目形成的营业利润额并入当期应纳税所得额统一申报缴纳企业所得税，不得在税前分配该项目的利润。同时不能因接受投资方投资额而在成本中摊销或在税前扣除相关的利息支出。

2. 投资方取得该项目的营业利润应视同股息、红利进行相关的税务处理。”很明显，国税发〔2009〕31 号文件有关合作建房的政策规定中，有完全违反上位法的规定，众所周知，我国企业所得税是法人税制，《中华人民共和国企业所得税法》第一条明确规定：个人独资企业、合伙企业不适用本法。国税发〔2009〕31 号文竟然规定“项目未成立独立法人公司的，投资方取得该项目的营业利润应视同股息、红利进行相关的税务处理。”



那就是说：企业以本企业为主体联合其他企业、单位、个人成立合伙企业开发房地产项目，企业从合伙企业取得该项目的营业利润应视同股息、红利进行相关的税务处理即作

为免税收入处理，这在征管实践中是不可能实现的。◆



推进大众创业、万众创新，是培育和催生经济社会发展新动力的必然选择。随着我国资源环境约束日益强化，要素的规模驱动力逐步减弱，传统的高投入、高消耗、粗放式发展方式难以为继，经济发展进入新常态，需要从要素驱动、投资驱动转向创新驱动。推进大众创业、万众创新，就是要通过结构性改革、体制机制创新，消除不利于创新创业发展的各种制度束缚和桎梏，支持各类市场主体不断开办新企业、开发新产品、开拓新市场，培育新兴产业，形成小企业“铺天盖地”、大企业“顶天立地”的发展格局，实现创新驱动发展，打造新引擎、形成新动力。

在国务院关于大力推进大众创业万众创新若干政策措施的推动下，越来越多的人走上了创业之路，在创业的过程中，合伙企业这一组织形式因为其在所得税方面是税收透明体而被广大投资者广泛采用。在此，对合伙企业所得需要注意的相关税收政策简要解析如下。

一、合伙企业是否缴纳企业所得税呢

《中华人民共和国合伙企业法》第六条规定：“合伙企业的生产经营所得和其他所得，按照国家有关税收规定，由合伙人分别缴纳所得税”，同时，《中华人民共和国企业所得税法》第一条第二款规定“个人独资企

业、合伙企业不适用本法”。由此可见，由于合伙企业本身不是法人企业，其本身是不缴纳企业所得税的。

二、合伙企业的纳税义务人是谁

《财政部 国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》（财税〔2008〕159号）规定：“第二条 合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的，缴纳个人所得税；合伙人是法人和其他组织的，缴纳企业所得税。

第三条 合伙企业生产经营所得和其他所得采取‘先分后税’的原则。”这与合伙企业法的规定“由合伙人分别缴纳所得税”是一致的，合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。

三、合伙企业的股权转让所得如何纳税

《国家税务总局关于切实加强高收入者个人所得税征管的通知》（国税发〔2011〕50号）规定：对个人独资企业和合伙企业从事股权（票）、期货、基金、债券、外汇、贵金属、资源开采权及其他投资品交易取得的所得，应全部纳入生产经营所得，依法征收个人所得税。

《财政部 国家税务总局关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉的通知》（财税〔2000〕91号）规定：第四条 个人独资企业和合伙企业（以下简称企业）每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额，作为

投资者个人的生产经营所得，比照个人所得税法的“个体工商户的生产经营所得”应税项目，适用 5%~35%的五级超额累进税率，计算征收个人所得税。

按照上述文件的规定可以判定，合伙企业的股权转让所得属于合伙企业的生产经营所得，依据合伙企业生产经营所得采取“先分后税”的原则，对于个人投资人，比照个人所得税法的“个体工商户的生产经营所得”应税项目，适用 5%~35%的五级超额累进税率，计算征收个人所得税；对于法人企业投资者，应当按适用税率缴纳企业所得税。

一些地方为了鼓励股权投资类合伙企业，关于“合伙制股权基金中个人合伙人取得的收益”，对不执行合伙事务的个人合伙人，按“财产转让所得”征收 20%的个人所得税，对执行合伙事务的个人合伙人，则比照“个体工商户的生产经营所得”，征收 5%至 35%的累计所得税。例如：《上海市金融办、上海工商局、国税局、地税局关于本市股权投资企业工商登记等事项的通知》（沪金融办通〔2008〕3号）规定：执行有限合伙企业合伙事务的自然人普通合伙人，按照《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例的规定，按“个体工商户的生产经营所得”应税项目，适用 5%-35%的五级超额累进税率，计算征收个人所得税。不执行有限合伙企业合伙事务的自然人有限合伙人，其从有限合伙企业取得的股权投资收益，按照《中华人



民共和国个人所得税法》及其实施条例的规定，按“利息、股息、红利所得”应税项目，依 20% 税率计算缴纳个人所得税。也有部分地方对股权投资类合伙企业自然人合伙人统一按 20% 的税率征收个人所得税。例如：北京市《关于促进股权投资基金业发展的意见》（京金融办〔2009〕5 号）规定：合伙制股权基金中个人合伙人取得的收益，按照“利息、股息、红利所得”或者“财产转让所得”项目征收个人所得税，税率为 20%。

而随着《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》（国发〔2014〕62 号）的下发，这些不规范的税收优惠将逐步得到清理，国发〔2014〕62 号要求各地全面清理已有的各类税收等优惠政策，同时指出：“未经国务院批准，各部门起草其他法律、法规、规章、发展规划和区域政策都不得规定具体税收优惠政策”。

四、合伙企业的股息红利所得如何纳税

《国家税务总局关于〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉执行口径的通知》（国税函〔2001〕84 号）规定：“二、关于个人独资企业和合伙企业对外投资分回利息、股息、红利的征税问题个人独资企业和合伙企业对外投资分回的利息或者股息、红利，不并入企业的收入，而应单独作为投资者个人取得的利息、股息、红利所得，按“利息、股息、红利所得”应税项目计算缴纳个人所得税。以合伙

企业名义对外投资分回利息或者股息、红利的，应按《通知》所附规定的第五条精神确定各个投资者的利息、股息、红利所得，分别按“利息、股息、红利所得”应税项目计算缴纳个人所得税。”根据《中华人民共和国个人所得税法》第三条第五款规定：五、特许权使用费所得，利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得，偶然所得和其他所得，适用比例税率，税率为百分之二十。

因此，自然人通过合伙企业持股时，从合伙企业投资的企业取得的股息红利，适用个人所得税率为 20%。但是对于合伙企业的法人投资者该如何纳税呢？

对于合伙企业对外股权投资分回的股息红利按合伙协议约定的分配比例分给法人合伙人时，法人合伙人取得此所得，能否享受股息红利免税收入优惠政策？企业所得税法实施条例第八十三条规定：“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”。而合伙企业不属于企业所得税法规定的纳税人，也不属于企业所得税法规范的居民企业；同时，合伙企业的法人合伙人也并未直接投资分配股息红利的企业。这就是说合伙企业对外股权投资分回的股息红利按合伙协议约定的分配比例分给法人合伙人时，法人合伙人取得此所得不符合免税投资收益的政策规定。

但是，北京市《关于促进股权投资基金发展的意见》（京金融办〔2009〕5号）规定：合伙制股权基金从被投资企业获得的股息、红利等投资性收益，属于已缴纳企业所得税的税后收益，该收益可按照合伙协议约定直接分配给法人合伙人，其企业所得税按有关政策执行。这就是说明合伙企业对外

股权投资分回的股息红利按合伙协议约定的分配比例分给法人合伙人时，法人合伙人取得此所得可以享受免税投资收益的政策规定。这只是地方性政策规定，不能放大到全国范围。在国发〔2014〕62号文件下发后，此文件是否能继续得到落实呢？还有待于进一步的明确。◆

国地税合作规范 对税企双方将产生啥影响

日前，国家税务总局印发了《国家税务总局地方税务局合作工作规范（1.0版）》（以下简称《合作规范》），这是继《全国税务机关纳税服务规范》、《全国税收征管规范》之后，税务总局根据税收事业发展的新形势、新任务，出台的又一个方便纳税人、规范税务人的规范性文件，是税务系统开展党的群众路线教育实践活动取得成果的巩固和拓展，是推进“三严三实”专题教育的重要举措，也是“便民办税春风行动”的持续和优化。

《合作规范》主要包括纳税服务合作、征收管理合作、税务稽查合作、信息共享合作和其他事项合作 5 大方面内容 32 个具体

合作事项，不仅实现了与现有纳税服务规范和税收征管规范的有机衔接，也为各地创新合作内容和方式，进一步优化纳税服务拓宽了空间。税务总局财产和行为税司有关负责人介绍，推进各级国地税部门加强合作是进一步落实党中央、国务院转变政府职能、深化行政体制改革要求，以国地税双方实际业务需要和纳税人合理服务需求为基础，以提升纳税人办税体验和提高征管效能出发点，规范国地税双方合作行为，深入推进依法治税，齐心协力做好纳税服务的重要途径；是税务部门转变职能、优化服务的现实需要，是税务部门创新管理、强化征管的必要举措，是依法治税、规范执法的时代要求。



《合作规范》要求各级国家税务局、地方税务局要按照实现税收现代化的总目标要求,以信息共享为基础,以优化纳税服务、提高征管效能、规范税收执法行为为重点,以现代信息技术为依托,通过整合资源、优化流程、完善机制,不断创新合作形式、拓宽合作领域,实现优势互补,形成工作合力,切实做到服务更便捷、征管更高效、执法更公平。纳税人办税更便捷 推进国地税合作,首要目标就是要整合服务资源,加强服务联合,拓展服务领域,解决当前存在的纳税人“多头跑”和重复报送资料等问题。

为此《合作规范》规定了“联合设立登记”、“联合变更登记”等 12 项优化纳税服务方面的合作事项。如:在“联合办税服务”事项中,《合作规范》要求国地税通过互设窗口、互派人员、互设自助办税设备等方式,统筹办税服务资源,联合提供办税服务。

陕西省西安市西咸新区国税局、地税局通过共建办税服务厅,在 8 个开放式综合服务窗口实行“一人一机双网双屏”办税。从税务登记、申报征收到发票管理,无论是国税局业务还是地税局业务,纳税人均可以在任何一个窗口一次办结,达到了“进一道门,办两家税,三家都省事”的效果。征收管理更高效 税务总局提出了到 2020 年实现税收现代化的改革发展总目标。实现这一宏伟目标,需要税务部门适应全面深化改革的形势需要,不断创新管理理念和管理方式。推

进国税局、地税局合作,整合征管资源,实现管理协同、征管互助和信息共享,就是提高资源利用效率、提升征管效能的重要创新举措,有利于切实减轻纳税人和税务机关办税负担,降低征纳双方办税成本。

《合作规范》中规定了 13 项国税、地税征管互助方面的事项。其中在“委托代征税款”事项中,要求国地税互相委托代征,协同加强税收管理;在“协同开展定期定额户的定额核定工作”事项中,要求国地税双方共享定额核定信息,协同开展定额核定和调整工作。

北京市地税局委托国税局代征城建税等税费,今年 1 至 5 月委托代征户数为 70.02 万户,代征税费 73.99 亿元,有效降低了征收成本,提高了征管效率。税收执法更公平 依法治税是依法治国基本方略在税收领域的集中体现。推进国地税合作,一项重要的内容是要在国税局、地税局之间统一执法尺度,加强执法协作,规范执法行为,以保护纳税人合法权益,确保税收执法公平公正。

《合作规范》中规定了 5 项促进公平税收执法的合作事项。其中在“统一税务行政处罚裁量权基准”事项中,要求国地税在事实、情节、性质及社会危害程度等因素基本相同或相似的情况下,执行相同的处罚标准,以增强执法透明度,减少执法随意性。河南省国税局、地税局联合发布税收行政处罚裁量权标准,实现了国地税“执法一把尺子、

处罚一个标准”。该标准实施以来，河南省
国地税采用简易处罚程序处理的案件占比

下降 15.8 个百分点，月均减少 1298 件，营
造了公平的税收执法环境。◆

【纳税辅导】



如何认定关联方关系

对于日常工作中所称的关联方交易，如果从形式上去看关联交易，则有很多种不同的类型，从产品购销到债务重组都是关联交易，但从实质上去看关联交易，则可以看到，关联交易就是公司和他们的关联人之间进行的资源和义务转移。通俗地说，包括正常的产品购销、往来账务，以及债务重组等，这些公司和关联人之间的往来都是关联交易。

上市公司与关联人之间进行的产品购销在老上市公司中普遍存在，这是由于原有体制下上市的公司大多是从原母公司中剥离出来的，上市公司在日常经营中还与母公司存在较多的产品购销。分析这些交易，必须注意到购销产品定价的合理性、关联购销占上市公司总购销比例，以及因此而产生的上市公司依赖关联人的情况。

那么怎么认定企业间、企业与个人间存



在关联关系从财务方面考虑；根据《企业会计准则第 36 号——关联方披露》一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。

控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。

共同控制，是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。

重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。

下列各方构成企业的关联方：

- (一) 该企业的母公司。
- (二) 该企业的子公司。
- (三) 与该企业受同一母公司控制的其他企业。
- (四) 对该企业实施共同控制的投资方。

(五) 对该企业施加重大影响的投资方。

(六) 该企业的合营企业。

(七) 该企业的联营企业。

(八) 该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。

(九) 该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关键管理人员，是指有权力并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与企业的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员。

(十) 该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。

仅与企业存在下列关系的各方，不构成企业的关联方：

- (一) 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构。
- (二) 与该企业发生大量交易而存在经

济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商或代理商。

(三) 与该企业共同控制合营企业的合营者。

仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方。

从税法规定方面考虑：根据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)所得税法实施条例第一百零九条及征管法实施细则第五十一条所称关联关系，主要是指企业与其他企业、组织或个人具有下列之一关系：

(一) 一方直接或间接持有另一方的股份总和达到 25%以上，或者双方直接或间接同为第三方所持有的股份达到 25%以上。若一方通过中间方对另一方间接持有股份，只要一方对中间方持股比例达到 25%以上，则一方对另一方的持股比例按照中间方对另一方的持股比例计算。

(二) 一方与另一方(独立金融机构除外)之间借贷资金占一方实收资本 50%以上，或者一方借贷资金总额的 10%以上是由另

一方(独立金融机构除外)担保。

(三) 一方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)或至少一名可以控制董事会的董事会高级成员是由另一方委派，或者双方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)或至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同为第三方委派。

(四) 一方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)同时担任另一方的高级管理人员(包括董事会成员和经理)，或者一方至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同时担任另一方的董事会高级成员。

(五) 一方的生产经营活动必须由另一方提供的工业产权、专有技术等特许权才能正常进行。

(六) 一方的购买或销售活动主要由另一方控制。

(七) 一方接受或提供劳务主要由另一方控制。

(八) 一方对另一方的生产经营、交易具有实质控制，或者双方在利益上具有相关



联的其他关系, 包括虽未达到本条第(一)项持股比例, 但一方与另一方的主要持股方享受基本相同的经济利益, 以及家族、亲属关系等。

从《上海证券交易所股票上市规则》和《深圳证券交易所股票上市规则》规定, 上市公司的关联人包括关联法人和关联自然人等规定, 综合考虑, 关联方关系认定为, 一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响, 以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的, 构成关联方。关联方关系则指有关联的各方之间的关系。

关联方关系的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的。从一个企业的角度出发, 与其存在关联方关系的各方包括:

1. 该企业的母公司, 不仅包括直接或间接地控制该企业的其他企业, 也包括能够对该企业实施直接或间接控制的单位等。

(1) 某一个企业直接控制一个或多个企业

(2) 某一个企业通过一个或若干个中间企业间接控制一个或多个企业。

(3) 某一个企业直接地和通过一个或若干个中间企业间接地控制一个或多个企业。

2. 与该企业的子公司, 包括直接或间接地被该企业控制的其他企业, 也包括直接或间接地被该企业控制的企业、单位、基金等特殊目的实体。

3. 与该企业受同一母公司控制的其他企业。

4. 与对该企业实施共同控制的投资方。这里的共同控制包括直接的共同控制和间接的共同控制。

5. 对该企业施加重大影响的投资方。

6. 该企业的合营企业。

7. 该企业的联营企业。

8. 该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。

9. 该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。

10. 该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。

从上市公司考虑了关联方的交易是否

有操纵利润的情况，所以要严格按照《上市公司关联交易实施指引》及《上市公司关联交易管理办法》的规定实施；从税法方面考虑，关联方交易不符合独立交易原则的，应按照公允价值调整关联交易定价。◆

“3 万元销售额”的真正含义？小微增值税优惠要看清



财税〔2013〕52 号和财税〔2014〕71 号规定，自 2014 年 10 月 1 日起至 2015 年 12 月 31 日，对月销售额不超过 3（含）万元（按季纳税 9（含）万元）的增值税小规模纳税人，免征增值税；其中增值税小规模纳税人包括单位和个人。单位，是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。个人，是指个体工商户和其他个人。

需要提醒的是，小规模纳税人才能享受

月销售额不超过 3 万元（按季纳税 9 万元）免征增值税政策。

如何实务理解 3 万元销售额

1. 小规模纳税人的销售额不超过 3 万元是不含税额

销售额为纳税人销售货物或者提供应税劳务或者提供应税服务向购买方收取的全部价款和价外费用。小规模纳税人的销售额不包括其应纳税额。销售额包括征税销售额（即：不含税销售额）和免税销售（含出



口免税销售额)。月销售额不超过 3 万元(按季纳税 9 万元)，即月销售额小于或等于 3 万元(按季纳税 9 万元)。

2. “月销售额”内容

“月销售额”是指纳税人实际申报的当月全部不含税销售额,包括:应税销售额、固定资产销售额、免税销售额、出口免税销售额四大类。

其中:提供应税服务可以享受差额征税的纳税人应以未扣除支付价款外的全部不含税销售额进行计算。

3. 小规模纳税人的销售额含代开增值税专用发票和普通发票销售额

需要提醒的是:对于增值税小规模纳税人代开增值税专用发票缴纳的税款,在将增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后,可以向主管税务机关申请退还(国家税务总局公告 2014 年第 57 号)。

【例 1】

某增值税小规模纳税人所属期 10 月代开增值税专用发票不含税收入 10000 元,预

缴税款 300 元;代开普通发票不含税收入 5000 元,预缴税款 150 元;自行开具普通发票以及未开具发票不含税收入 20000 元。该纳税人 10 月销售额为 $10000+5000+20000=35000$ 元。

说明:该企业当月销售额大于 3 万元,不能享受小微企业免税政策。

【例 2】

某增值税小规模纳税人所属期 10 月代开增值税专用发票不含税收入 10000 元,预缴税款 300 元;自行开具普通发票以及未开具发票不含税收入 15000 元。该纳税人 10 月销售额为 $10000+15000=25000$ 元。

(1)该纳税人当月销售额小于 3 万元,可以享受小微企业免税政策,如未将增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后,其代开增值税专用发票的收入不能减免。即:该纳税人当月实际享受的免税销售额为 15000 元。

(2)该纳税人当月销售额小于 3 万元,

可以享受小微企业免税政策,如将增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字

专用发票后，其代开增值税专用发票的收入也能减免。即：该纳税人当月实际享受的免税销售额为 25000 元。

【例 3】

某增值税小规模纳税人所属期 10 月代开增值税普通发票不含税收入 10000 元，预缴税款 300 元；自行开具普通发票以及未开具发票不含税收入 15000 元。该纳税人 10 月销售额为 10000+15000=25000 元。

说明：该纳税人当月销售额小于 3 万元，可以享受小微企业免税政策，其代开增值税普通发票的收入也可以享受减免，已缴纳的代开增值税普通发票税款可以抵减以后的应纳税额；无法抵减或抵减不完的，可以向主管税务机关申请退还。

4. 月销售额 3 万元（按季度 9 万元）是“按月”或“按季”享受

按月申报的小规模纳税人，哪个月符合小微企业免税政策，则哪个月免税；哪个月不符合小微企业免税政策，则哪个月征税；按季度申报的小规模纳税人，哪个季度符合小微企业免税政策，则哪个季度免税；哪个季度不符合小微企业免税政策，则哪个季度

征税；

(1) 按月申报增值税的企业或非企业型单位，从事增值税应税项目的月销售额不超过 3 万元(含 3 万元)的。

(2) 按季申报增值税的企业或非企业型单位，从事增值税应税项目的季度销售额不超过 9 万元(含 9 万元)的。

5. 兼营增值税应税项目和营业税应税项目的纳税人

纳税人分别核算增值税应税项目销售额和营业税应税项目营业额，分别享受月销售额不超过 3 万元（按季纳税 9 万元）免征增值税和月营业额不超过 3 万元（按季纳税 9 万元）免征营业税的优惠政策。

即：小规模纳税人兼营增值税和营业税应税项目的，应该分别核算增值税应税项目销售额和营业税应税项目营业额，其中月销售额不超过 3 万元(按季纳税 9 万元)的，暂免征收增值税。

6. 按次申报纳税的纳税人，需要咨询当地税务机关的口径，从财政部和总局文件中，没有明确规定，按次申报纳税的纳税人不能享受免征增值税优惠政策规定的税收优惠政策，如东莞国税规定按次申报纳税的纳税



人不能享受免征增值税优惠政策。

业不需要办理任何免税手续，由企业自行申

7. 符合免征增值税优惠政策的小微企业 报免税。◆

房地产企业如何正确缴纳城镇土地使用税



近几年来，房地产行业的一直是我国经济的支柱产业。然而，房地产行业财务人员的财务管理水平和涉税风险意识却亟待提高：一方面，少数企业家为追求高额回报，有意少缴或拖延缴纳国家税款，以求取得暂时性的效益最大化；另一方面，部分财务人员业务能力有限，甚至不了解房地产企业取得土地使用权之后，在销售之前是需要缴纳城镇土地使用税的。小小城镇土地使用税，能折射出企业自身存在的大问题，值得我们关注和深思。下面就针对房地产企业如何正确缴纳城镇土地使用税的问题作一个政策解析。

一、 房地产企业是否是城镇土地使用税的纳税义务人

2006年12月31日国务院新修订的《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》（以下简称“《土地使用税暂行条例》”）自2007年1月1日起施行。

《土地使用税暂行条例》第二条规定：第二条 在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税人，应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。

前款所称单位，包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、军队以及其他单位；所称个人，包括个体工商户以及其他个人。

而房地产企业的开发项目土地基本都

是坐落在城市、县城、建制镇、工矿区范围内的建设用地，因此依据《条例》第二条规定，可以判定房地产企业是城镇土地使用税的纳税义务人。

二、关于纳税义务发生时间

国税发〔2003〕89号原规定“是房地产开发企业自用、出租、出借本企业建造的商品房，自房屋使用或交付之次月起计征房产税和城镇土地使用税。”

这一规定对房地产企业在取得土地至自用、出租、出借、出售本企业建造的商品房期间是否缴纳城镇土地使用税未作明确。

在2006年下发的《财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）中给予了明确规定（同时将国税发〔2003〕89号原规定给予废止）：

“二、关于有偿取得土地使用权城镇土地使用税纳税义务发生时间问题

以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

国家税务总局《关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第二条第四款中有关房地产开发企业城镇土地使用税纳税义务发生时间的规定同时废止。”

对以招标、拍卖、挂牌方式取得土地的城镇土地使用税问题，国家税务总局也明确公告（国家税务总局公告2014年第74号）

如下：

“通过招标、拍卖、挂牌方式取得的建设用地，不属于新征用的耕地，纳税人应按照《财政部 国家税务总局关于房产税 城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）第二条规定，从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。”

依据上述规定，房地产企业应该从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税，合同未约定交付土地时间的，从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

三、关于纳税地点

《土地使用税暂行条例》第十条规定：“土地使用税由土地所在地的税务机关征收。土地管理机关应当向土地所在地的税务机关提供土地使用权属资料。”

因此，房地产企业应该向土地所在地主管税务机关申报纳税，即不能向房地产企业机构所在地主管地税局申报缴纳，这一点一定要注意。

四、关于计税依据的规定

《条例》第三条规定：“土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，依照规定税额计算征收。

前款土地占用面积的组织测量工作，由省、自治区、直辖市人民政府根据实际情况确定。”

之前《国家税务局关于检发〈关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定〉的通知》（〔1988〕国税地字第15号）对实际占



用的土地面积也进行了明确，即文件的第六条规定：

“六、关于纳税人实际占用的土地面积的确定

纳税人实际占用的土地面积，是指由省、自治区、直辖市人民政府确定的单位组织测定的土地面积。尚未组织测量，但纳税人持有政府部门核发的土地使用证书的，以证书确认的土地面积为准；尚未核发土地使用证书的，应由纳税人据实申报土地面积。”

此外，《土地使用税暂行条例》的第六条还规定 下列土地免缴土地使用税：

(四)市政街道、广场、绿化地带等公共用地；

因此，房地产开发企业应该以土地使用证上确认的土地面积，减去配套公共用地的面积作为计税依据，乘以当地政府规定的每平方米年税额，计算缴纳。

如果房地产开发企业建造公共租赁住房或在其他住房项目中配套建造公共租赁住房，还可以享受相关优惠，具体请参考《财政部 国家税务总局关于促进公共租赁住房发展有关税收优惠政策的通知》(财税〔2014〕52号)规定：

“对公共租赁住房建设期间用地及公共租赁住房建成后占地免征城镇土地使用税。在其他住房项目中配套建设公共租赁住房，依据政府部门出具的相关材料，按公共

租赁住房建筑面积占总建筑面积的比例免征建设、管理公共租赁住房涉及的城镇土地使用税。”

五、纳税义务终止时间

《财政部、国家税务总局关于房产税 城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2008〕152号)第三条规定：“纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。”

之前国家税务总局《关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》(国税发〔2003〕89号)规定：

“二、关于确定房产税、城镇土地使用税纳税义务发生时间问题

(一)购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起计征房产税和城镇土地使用税。”

依据上述规定，可以判定房地产开发企业将开发的商品房销售交付给购房人的当月月末，其城镇土地使用税纳税义务终止。

而在实际业务中，房地产企业的开发项目在建成进行预售或销售后，随着房产的不断销售，应纳城镇土地使用税应是逐渐减少的，到商品房销售完毕，纳税义务也就终止。

因此房地产开发企业在计算城镇土地使用税时就要注意计算方法，尤其要跟土地所在地主管地税机关沟通，确认合理的计算方法。◆

【账务处理】



离职补偿费的企业所得税处理

按照新会计准则的相关规定，职工离职补偿费属于职工辞退福利，既不属于工资薪金也不属于职工福利费，而应属于与取得应纳税收入有关的所有必要和正常的支出。

但由于辞退福利分为职工有选择权 and 没有选择权两种情况，因此企业所得税前扣除时也有所不同。

如果职工没有继续在职的选择权，那么辞退福利被视同因与职工解除劳动合同关系给予的补偿。企业支付给解除劳动合同职工的一次性补偿支出在实际发生时，可以在企业所得税税前扣除。

如果职工有继续在职的选择权，那么辞退福利属于或有事项，通过预计负债计入费用。

《企业所得税法》第八条规定，企业实

际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除，因此，由企业确认的预计负债而计入费用的金额不允许税前扣除。

《企业所得税实施条例》第三十四条规定，企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

前款所称工资薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。离职补偿费是因解除了雇佣关系支付的，不再属于工资薪金。

《国家税务总局关于华为集团内部人



员调动离职补偿税前扣除问题的批复》（税总函〔2015〕299号）相关规定如下：深圳市国家税务局、地方税务局：你局《深圳市国家税务局关于华为公司集团内部人员调动离职补偿金税前扣除问题的请示》（深国税发〔2015〕59号）收悉。经研究，现批复如下：根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和《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）的规定，华为公司对离职补偿事项的税务处理不符合企业所得税

据实扣除原则，应该进行纳税调整。

企业根据公司财务制度为职工提取离职补偿费，在进行年度企业所得税汇算清缴时，对当年度“预提费用”科目发生额进行纳税调整，待职工从企业离职并实际领取离职补偿费后，企业可按规定进行税前扣除。

因此，综上所述，企业发生的离职补偿费预提未实际支付的，在所得税年度汇算清缴时纳税调增，待职工从企业离职并实际领取离职补偿费后，企业可按规定进行税前扣除。◆

※股权转让行为需要缴纳营业税吗※

股权转让行为 需要缴纳 营业税吗？

根据《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191号）规定：

一、以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，**不征收营业税。**



二、对股权转让**不征收营业税。**



如何计算 2015 年缴纳的残疾人就业保障金



1. 成立时间不满 1 年且未安排残疾人就业的单位

成立时间不满 1 年的单位，按单位成立后的足月计算，不满 1 个月的不计算。

对于在征缴年度成立不满 1 年的用人单位，从其地税登记日的下 1 个月开始计算时间，2014 年 12 月完成地税登记的单位不需要申报审核 2015 年按比例安排残疾人就业情况。

【例】某单位 2014 年 7 月 1 日完成地税登记，其在职职工总数为 100 人，未安排残疾人就业，2014 年应缴纳残疾人就业保障金=41712 元×(100 人×1.7%×5/12 月)

2. 安排残疾人就业不满一年

安排残疾人就业不满一年的，按安排残疾人就业的实际月份计算；不满一个月的，按一个月计算

【例】某单位 2014 年在职职工总数为 50 人，其在 2014 年 8 月 31 日安排 1 名残疾人就业，2014 年应缴纳残疾人就业保障金=41712 元×(50 人×1.7%-1×5/12 月)

3. 应安排残疾人就业人数不足 1 人

应安排残疾人就业人数不足 1 人的单位应按实际差额比例计算缴纳残疾人就业保障金额。

【例】某单位 2014 年在职职工总数为 50 人，未安排残疾人，应缴纳残疾人就业保障金=41712 (元)×50 (人)×1.7%◆



【风险管理】



申报研发费加计扣除，你得注意费用核算范围

案情简介：

近期，税务机关在对某科技有限公司实施检查时发现，该公司在办理 2012 年度、2013 年度企业所得税汇缴申报时，分别将未直接从事研发活动的总经理、财务人员等工资费用计入研发费用申报加计扣除。

税法分析：

《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）规定，企业从事研发活动的下列费用支出，可纳入税前加计扣除的研究开发费用范围：（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。（二）从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。（三）在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴。（四）专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费。（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。（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。（七）勘探开发技术的现场试验费。（八）研发成果的论证、评审、验收费用。

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）的规定，企业从事研发活动的下列费用支出，可纳入税前加计扣除的研究开发费用范围：（一）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。（二）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。（三）不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费。（四）新药研制的临床试验费。（五）研发成果的鉴定费用。

本案中，该公司总经理、财务人员等未直接从事研发活动，相关工资费用不得计入研发费用申报加计扣除。对此，税务机关要求该公司调整 2012 年度、2013 年度研发费用加计扣除申报金额，补缴 2012 年度、2013 年度企业所得税。◆

调节利润：千万税款账中蒸发

上海市国税局第五稽查局通过对 J 公司几年来手工记账数据的重新分类整理与分析比对，发现 J 医疗产品公司呈现高收入、微盈利、低税负的疑点，经查实发现其虚增成本、少缴企业所得税的违法事实，追缴各



类税收 1300 余万元。

发现疑点 高收入微盈利

2014 年 5 月，上海市国税局第五稽查局通过案源管理系统选案，对 J 公司 2012 年-2013 年税收缴纳情况实施专项检查。J 公



司成立于 2003 年 5 月,注册资本 100 万元,主要从事国外某系列医疗产品在中国的代理销售业务。入户检查前,检查人员通过税收征管信息系统对 J 公司申报数据展开案头分析,发现 J 公司营业额较高,但盈利微薄。2012 年和 2013 年营业收入分别达到 8500 多万元和 9700 多万元,销售利润分别仅为 0.27%和 0.56%,与企业经营规模不匹配,于是,检查人员将 J 公司成本费用核算列入重点检查。

调节利润 人为暂估库存

检查人员带着疑点入户检查,发现 J 公司财务核算采用手工记账方式,其主营业务成本采取每月末一次性结转的方法,结转主营业务成本的金额与当月主营业务收入非常接近。经测算,每月毛利润在 3%左右。月度毛利率如此一致让检查人员颇感蹊跷。

检查人员进一步追查 J 公司库存商品明细账,发现明细账的记载“简单而有规律”,基本在每月初或月中集中记载一到两次库存商品购进业务,在摘要栏目详细记载了每批次进货的具体日期及金额,记账凭证后均

附有报关单、发票等原始凭证。每月末库存商品明细账均有一笔摘要为“暂估”的借方金额记载,有时,账户贷方会记载“冲暂估”,但是“冲暂估”的金额远远小于“暂估”的金额。摘要为“暂估”和“冲暂估”的业务,其记账凭证后面均未附相关附件。该公司“暂估”业务的异常情况让检查人员心存疑惑。

检查人员向财务人员 Z 某了解其“暂估”业务的具体情况,询问其成本核算方式及依据, Z 某以自己不清楚经营方面的事项,只管做账等理由来应付,最后竟沉默以对。眼看检查陷入僵局,检查人员一边抓紧核对相关账目,一边继续对 Z 某展开耐心细致的政策宣传工作。通过数据核对,检查人员发现 J 公司 2012 年有发票入账的购进商品金额为 7100 余万元,实际结转主营业务成本为 8300 余万元。2013 年有发票入账的购进商品金额为 8200 余万元,实际结转主营业务成本为 9400 余万元。每年多结转的主营业务成本高达上千万元。检查人员再次询问 Z 某其中的缘由,经过反复宣传和劝导,最终

Z 某道出了实情。

原来，J 公司自行制定了 3% 的平均销售毛利率，每月末，J 公司根据当月主营业务收入的金额和 3% 毛利率来确定当月需要结转的主营业务成本，需要结转的主营业务成本与实际购进库存商品之间的差额，通过“暂估”部分库存商品的方式处理。经过检查，J 公司 2012 年和 2013 年采取“暂估”方式分别虚增库存商品 1200 余万元和 1100 余万元。J 公司将上述两年内账面虚增库存商品全部结转计入主营业务成本，将虚增的库存商品巧妙地“化为乌有”。

一追到底 虚列成本偷税

针对 J 公司的上述行为，检查人员进一步追溯检查，发现 J 公司在会计处理上具有连贯性。J 公司从 2006 年 11 月开始采用“暂估”库存商品方式，虚增库存商品数额，只

是前期“暂估”金额较小，并且 2008 年底已将“暂估”金额冲减至零。检查人员利用电子工具对历年的相关账目和数据进行了分类整理与统计分析，固定了证据，最终得到了 J 公司 2009 年-2013 年暂估库存商品金额以及多结转主营业务成本金额。2009 年-2013 年，J 公司采取“暂估”方式确认虚增库存商品金额合计 3200 余万元，并已结转了主营业务成本，少缴企业所得税。

至此，J 公司对采取“暂估”库存商品方式虚增成本的违法事实供认不讳，J 公司高收入、微盈利、低税负之谜真相大白。公司实际控制人 L 某认识到公司存在的问题，愿意接受相应的税务处理。2014 年底，该局根据相关税法规定，对 J 公司做出追缴各类税收 1300 余万元的税务处理决定，并已全部解缴入库。◆

货款通过个人账户走账，小心被税务检查！



明明是公司业务,却要求客户把款项转到公司负责人个人账户,不开具发票给客户,想以此“省税”——厦门市一家机电公司被税务机关“抓了现行”。

案例

厦门市一家机电设备有限公司(小规模纳税人),主要从事电梯销售业务。其与客户签订的《销售合同》中显示,该公司负责采购电梯设备并提供安装,合同总价款包含设备价款、安装费和运输费,如需拆除旧电梯,旧电梯由该公司回收,回收款抵减合同价款。厦门国税稽查局对该公司立案检查时发现,该公司在合同履行过程中主要存在以下违法违规行为:一是要求客户将款项转至该公司负责人的个人账户,不开具发票给客户,以达到公司账上少列收入,从而少缴税款的目的;二是同一项销售业务只就电梯设备款收入开具增值税普通发票,安装费和运输费收入不开具发票,不申报纳税。

根据相关法律规定,该公司的上述行为已构成偷税。稽查局决定追缴该公司增值税应纳税款 4 万余元,企业所得税应纳税款 1 万余元,从税款滞纳之日起按日加收滞纳金万分之五的滞纳金,处 1.5 倍罚款。

解读

1.混合销售行为收入应缴纳增值税。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第五条第一款规定:“一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务,为混合销

售行为。除本细则第六条的规定外,从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视为销售货物,应当缴纳增值税。”“本条第一款所称从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主,并兼营非增值税应税劳务的单位和个体工商户在内。”

2.安装费、运输费应计入销售额,缴纳增值税。《中华人民共和国增值税暂行条例》第六条第一款规定:“销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。”《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十二条规定:“条例第六条所称价外费用,是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金(延期付款利息)、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。

但下列项目不包括在内:(一)向购买方收取的销项税额;(二)受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税;(三)同时符合以下条件的代垫运费:1.承运部门的运费发票开具给购货方的;2.纳税人将该项发票转交给购货方的。凡价外费用,无论其会计制度如何核算,均应并入销售额计算应纳税额。”◆

业务招待费化整为零计入其他科目，有人这样做被罚了



案情简介：

近日，税务人员在检查中发现，某企业在 2012 年至 2014 年间，通过主营业务成本——材料购置费、管理费用——技术开发费、应付福利费、办公费、差旅费等科目列支业务招待费支出共计 30.56 万元，将应按限额进行扣除的业务招待费进行全额扣除，从而达到少缴企业所得税的目的。为此，税务人员对其进行了政策解释，对 3 年的应纳税所得额进行调增，补证少缴的企业所得税，收取滞纳金，并处以 50% 的罚款。

税法分析：

根据《企业所得税法实施条例》（国务院令 512 号）第四十三条的规定，企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的 60% 扣除，但最高不得超

过当年销售（营业）收入的 5%。

税务人员解释，在税务执法实践中，业务招待费的范围一般包括：（1）企业生产经营需要而宴请或工作餐的开支。（2）企业生产经营需要赠送纪念品的开支。（3）企业生产经营需要而发生的旅游景点参观费和交通费及其他费用的开支。（4）企业生产经营需要而发生的业务关系人员的差旅费开支。

由于业务招待费的税前扣除存在一定的限制条件，并不能全额扣除，部分企业便将应该计入业务招待费的支出，化整为零，分散在成本费用的各个科目中，从而少缴企业所得税。为此，税务人员提醒广大纳税人，应严格按照会计准则进行会计核算，遮遮掩掩企图偷税的行为，将会受到相应的处罚。◆



【实务答疑】



问答&QA



公司支付给境外单位的服务费用，是否需代扣所得税

问：公司高管去境外考察，由境外单位在当地提供相应的服务，公司支付的费用要不要代扣企业所得税？

答：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第七条规定：企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，其中提供劳务所得，按照劳务发生地确定。

《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税核定征收管理办法〉的通知》（国税发〔2010〕19号）第七条 非居民企业为中国境内客户提供劳务取得的收入，凡其提供的服务全部发生在中国境内的，应全额在中国境内申报缴纳企业所得税。凡其提供的服务同时发生在中国境内外的，应以劳务发生地为

原则划分其境内外收入，并就其在中国境内取得的劳务收入申报缴纳企业所得税。

因此，境外单位提供的在境外的消费劳务取得境内单位支付的费用，不需支付方代扣代缴企业所得税。

从子公司分回的投资收益，母公司能作为免税收入吗

问：从子公司分回的投资收益，母公司能作为免税收入吗？有何文件依据？

答：依据《企业所得税法》第二十六条 企业的下列收入为免税收入：

（二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；《企业所得税法实施条例》第八十三条 企业所得税法第二十六条第（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。企业所得税法第二十六条第（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。

4S 店装修材料供应商开具的增值税专用发票能否抵扣

问：我公司新投资一个汽车 4S 店，按厂家的要求对店面进行装修，厂家指定的灯具、地板供应商给开具的增值税专用发票能不能抵扣？

答：《增值税暂行条例》第十条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：（一）用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务《增值税暂行条例实施细则》第二十三条规定：条例第十条第（一）项和本细则所称非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。

前款所称不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

因此，4S 店的装修属于非增值税应税项

目，厂家指定的灯具、地板供应商给开具的增值税专用发票不能抵扣。

职工福利费等税务风险平时在账务处理时要如何防范

问：关于职工福利费，如：食堂伙食费用、员工旅游费用、部门聚餐、活动费用、员工节日补助、加餐、生日礼品及文体活动等费用、奖励费用、团队奖金、RIT 奖金等个人奖励等等税务风险我们平时在账务处理时要如何防范，在税法上参照哪些制度、文件？

答：1、会计核算：关于职工福利费的会计核算，请参考财企[2009]242 号《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》，尤其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。

2、企业所得税的扣除：《企业所得税法实施条例》第四十条 企业发生的职工福利费支出，不超过工资、薪金总额 14% 的部分，准予扣除。

国家税务总局公告 2015 年第 34 号《国家税务总局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》规定：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。

国税函〔2009〕3号《关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》规定：三、关于职工福利费扣除问题《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费，包括以下内容：

（一）尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。

（二）为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利，包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

（三）按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。

3、个人所得税方面：从福利费中支付

给单位职工的人人有份的补贴、补助，不属于免税的福利费范围，应当并入纳税人的工资、薪金收入计征个人所得税。参考国税发〔1998〕155号。

如何办理停业、复业登记

问：如何办理停业、复业登记？

答：实行定期定额征收方式的个体工商户需要停业的，应当向税务登记机关办理停业登记。

这个不适用于查账征收的纳税人，查账征收的纳税人，若无营业额，采用零申报方式。

1. 停业登记

①纳税人遇特殊情况需暂时停业一个月以上的，应持主管部门批准的停业申请报告到资料发售窗口领取《企业停业报告表》。

②纳税人将停业报告和填妥的《企业停业报告表》交至税务登记窗口。申请停业六个月（含）以内的纳税人需将发票、收据交由发票审批窗口审核，并将未用完的发票、收据截角作废。在《企业停业报告表》上签署意见后，税务登记窗口需对纳税人下发《核准停业通知书》批准停业。对申请停业六个月以上的纳税人需提供账册、报表、票据等资料，移交个体税收管理组，由个体税收管理组清账并在《企业停业报告表》上签署意见后，核发《核准停业通知书》。

附：申报材料：一、纳税人书面申请

报告；二、工商行政部门或主管部门核准停业的证明文件及复印件；三、主管税务机关发放的税务登记证件（正、副本）；四、《申请停业税务登记报告表》；五、税务机关要求提供的其他有关证件、资料。

2. 复业登记

纳税人停业期满需复业的，持主管部门批准的复业申请报告到资料发售窗口领取《复业报告表》，填妥后连同原《核准停业通知》

（1）实行定期定额征收方式的个体工商户需要停业的，应当在停业前向税务机关申报办理停业登记。纳税人的停业期限不得超过一年。

（2）纳税人在申报办理停业或者复业登记时，应如实填写《停业复业（提前复业）报告表》，说明停业理由、停业期限、停业前的纳税情况和发票的领、用、存情况，并结清应纳税款、滞纳金、罚款。税务机关应收存其税务登记证件及副本、发票领购簿、未使用完的发票和其他税务证件。

（3）纳税人停业期满不能及时恢复生产经营的，应当在停业期满前向税务机关提出延长停业登记申请，并如实填写《定期定额户停业复业（提前复业）报告表》。

（4）纳税人在停业期间发生纳税义务的，应当按照税收法律、行政法规的规定申报缴纳税款。

（5）纳税人应当于恢复生产经营之前，

向税务机关申报办理复业登记，如实填写《停、复业报告表》，领回并启用税务登记证件、发票领购簿及其停业前领购的发票。

复业登记所需资料：①原签批的《停业、复业（提前复业）报告表》；②复业申请审批表。

公司拟将未分配利润转增资本，应缴纳哪些税

问：我公司拟将未分配利润转增资本，应缴纳哪些税？

答：1. 根据《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》（国税发〔1997〕198号）的规定，股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配，对个人取得的转增股本数额，不作为个人所得，不征收个人所得税。股份制企业用盈余公积金派发红股属于股息、红利性质的分配，对个人取得的红股数额，应作为个人所得征税。因此，股东为个人，且为居民纳税人的，未分配利润转增资本，属于股息、红利性质的分配，对个人股东征税。

2. 根据《财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字〔1994〕第20号）的规定，外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得，暂免征收个人所得税。因此，股东为外籍个人的，



从外商投资企业取得的股息、红利所得免税。

3.根据《企业所得税法实施条例》第八十三条的规定,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》第二十六条第(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。因此,股东为居民企业或在中国境内设立机构、场所的非居民企业,符合规定的免缴企业所得税。

4.根据《企业所得税法》第十九条规定,非居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得,以收入全额为应纳税所得额。因此,股东为非居民企业且在中国境内未设立机构、场所的,代扣代缴企业所得税。

“未交增值税”和“应交增值税”使用时该如何区别

问:“未交增值税”和“应交增值税”使用时该如何区别?

答:关于应交增值税:应交增值税是应交税费的二级明细科目,需要分专栏明细核算,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。企业的“应交

税费”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“应交税费”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“应交税费——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。

上述规定详细内容请参考财会[1993]83号《财政部关于增值税会计处理的规定》

关于未交增值税:为了分别反映企业欠交增值税税款和待抵扣增值税情况,根据国家有关税收规定,现对增值税的会计处理作如下补充:

一、企业应在“应交税费”科目下设置“未交增值税”明细科目,核算一般纳税人月终时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。

在“应交税费——应交增值税”科目下增设“转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏,分别记录一般纳税人月终转出未交或多交的增值税。

月份终了,企业应将当月发生的应交未交增值税额自“应交税费——应交增值税”科目转入“未交增值税”明细科目,借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目。

将本月多交的增值税自“应交税费——

应交增值税"科目转入"未交增值税"明细科目，借记"应交税费——未交增值税"科目，贷记"应交税费——应交增值税（转出多交增值税）"科目。

二、"应交税费——应交增值税"科目的期末借方余额，反映尚未抵扣的增值税。

"应交税费——未交增值税"科目的期末借方余额，反映多交的增值税；贷方余额，反映未交的增值税。

上述补充规定，详细内容请参考财会字[1995]22号《财政部关于对增值税会计处理有关问题补充规定的通知》

施工企业主营业务成本和工程施工合同成本的核算区别

问：对于施工企业来说，主营业务成本和工程施工——合同成本，核算上的区别是什么呢？

答：对于施工企业来说，工程施工是建筑安装企业归集核算工程成本的会计核算专用科目，是根据建设工程设计文件的要求，对建设工程进行新建、扩建、改建的活动。工程施工科目属于资产类科目，主营业务成本属于损益类科目。

工程施工下设人工费、材料费、机械费、其他直接费等四个明细。按照形象进度结转工程施工，工程施工借方余额为未完施工，表示暂时没有相应收入的成本。如果工程施

工全部结转，则余额为零。工程施工余额不可能在贷方。

工程施工核算企业（建造承包商）实际发生的合同成本和合同毛利。可按建造合同，分别"合同成本"、"间接费用"、"合同毛利"进行明细核算。

工程施工的主要账务处理：

（一）企业进行合同建造时发生的人工费、材料费、机械使用费以及施工现场材料的二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、临时设施折旧费等其他直接费用，借记本科目（合同成本），贷记"应付职工薪酬"、"原材料"等科目。发生的施工、生产单位管理人员职工薪酬、固定资产折旧费、财产保险费、工程保修费、排污费等间接费用，借记本科目（间接费用），贷记"累计折旧"、"银行存款"等科目。期（月）末，将间接费用分配计入有关合同成本，借记本科目（合同成本），贷记本科目（间接费用）。

（二）确认合同收入、合同费用时，借记"主营业务成本"科目，贷记"主营业务收入"科目，按其差额，借记或贷记本科目（合同毛利）。

（三）合同完工时，应将本科目余额与相关工程施工合同的"工程结算"科目对冲，借记"工程结算"科目，贷记本科目。

本科日期末借方余额，反映企业尚未完工的建造合同成本和合同毛利。

主营业务成本：按完工进度及成本收入



配比的原则来确认结转的成本。

例如：（1）登记实际发生的合同成本

借：工程施工——合同成本

贷：原材料、应付职工薪酬、机械
作业等

（2）确认当年的收入和成本时

借：工程施工——合同毛利

主营业务成本

贷：主营业务收入

公司股东用非专利技术对公司增资，无形资产何时摊销

问：我们公司股东用非专利技术对公司增资，变更工商登记后，无形资产本月起就要摊销吗？评估报告中没有看到使用年限之类的，我怎么确定要摊销的年限？

答：无形资产从取得的当月开始摊销。

《企业会计准则第 6 号-无形资产》规定：第十六条企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。

无形资产的使用寿命为有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产。

第十七条 使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业摊销无形资产，应当自无形资产

可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

《企业所得税法实施条例》规定：第六十七条 无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。

无形资产摊销年限不得低于 10 年。

作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

因此，依据上述规定，如果投资合同对增资的非专利技术有约定使用年限的，可以按约定使用年限摊销，没有相关约定的，应该按不低于 10 年的年限摊销。

专项用途财政性资金的范围是什么，如何账务处理

问：我公司有区科技局主导的科技创新基金和节能基金两项基金支持，请问这是专项用途财政性资金吗？

是属于所得税报表 A105040 的填报范围吗？我收到这两笔资金时，怎么做账务处理。

答：专项用途财政性资金是从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，科技局用于

科技创新和节能基金符属于专项用途财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：（一）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；（二）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；（三）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

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

三、企业将符合本通知第一条规定条件的财政性资金作不征税收入处理后，在 5 年（60 个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计

入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

如果符合上述规定，应填报 A105040 表。

收到两笔资金账务处理：根据《企业会计准则-政府补助》第七条 与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内平均分配，计入当期损益。但是，按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。

第八条 与收益相关的政府补助，应当分别下列情况处理：（一）用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关费用的期间，计入当期损益。

（二）用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，直接计入当期损益。◆

☆课程推荐☆

财务经理“中小企业管控”4天8项核心能力

【课程简介】

财务不健康，中小企业效益必无保障。面对企业各项财务难题，你是否还没有找到有效的财务管理工具？面对老总和其他部门的各种需求，你是否还没有找到企业效益提升的思路和有效方法？

为帮您解决以上问题，中华会计网校联合业内财税实战专家和实务精英精心研发了本特训班，重点讲解困扰中小企业发展的财务难题：财务决策支持、预算管理、资产效益、合同管理、融资问题等重点财务问题，让您全面掌握财务经理核心实战能力，为企业挖掘更多效益。

职业能力特训 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 人以内的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。

【开课时间】

2015 年 10 月 18 日 首日 150 元超值体验



【专家视点】



叶檀：税收优惠政策纠错不能一蹴而就

内容摘要：无论税收优惠政策取消与否，政策出台的都必须是有助于促进法治市场的建立发展，体现出权力机构向法治社会的努力。

2014 年 11 月 27 日，国务院下发 62 号文件《关于清理规范税收等优惠政策的通知》，一些地方公务员认为优惠政策取消，企业纷纷迁移，连就业都成问题，何来发展。

今年 5 月 10 日，国务院下发 25 号文件《关于税收等优惠政策相关事项的通知》，被认为是对 62 号文件的纠正。文件指出，各地区、各部门已经出台的优惠政策，有规定期限的，按规定期限执行；没有规定期限又确需调整的，由地方政府和相关部门按照把握节奏、确保稳妥的原则设立过渡期，在过渡期内继续执行。各地与企业已签订合同中的优惠政策，继续有效；对已兑现的部分，

不溯及既往。这是一个来者不追、既往不咎的政策。

从理论上说，进入产能过剩阶段后优惠政策就不应再执行了，因为政策会导致错误激励，从而产生更严重的产能过剩。

政策驱动型产能过剩确实存在。王小鲁在《要严格限制对企业的政策扶持》一文中表示，各地都使用相似的财税、利率、地价、电价等优惠政策，刺激各自的“重点”产业发展，不可避免地导致了这些产业领域大量重复投资、重复建设。政府对部分产业、技术、企业实行免税、补贴、低利率、无偿供地等特殊优惠鼓励政策，会使企业的实际成本被低估，成本收益指标不真实。这种优惠政策会鼓励和保护低效率企业，对高效率但未享受优惠的企业不公平，因此经常导致资源配置劣化、经济效益降低、环境恶化。因

此，产能过剩后的优惠政策理应停止。

话说得不错，但实施起来却有困难。

地方政府承诺的税收优惠、低地价是企业决定是否投资的关键要素，是对企业投资风险的政府补偿机制，在投资之初已经被企业放入投资考量之中。企业最怕的是地方政府变数太多。

政策风险是不确定风险，契约得不到履行，企业也就时刻提心吊胆。无论有没有优惠，都应该让企业有统一而透明的经商环境。62 号文件的意图正是在于建立这种公平的营商环境。如果不建立统一的政策，各地方政府会将投资演变为优惠政策竞赛，进行糟糕的“竞次”选择。

但马上取消补贴也会带来现实问题。引用一组数据，截至 4 月 16 日，沪深两市已有 1723 家上市公司公布了 2014 年年报，净利润合计 2.08 万亿元，其中共有 1676 家上

市公司获得了数额不等的政府补助，资金合计高达 686.24 亿元。

从数据层面分析，2014 年有 97% 的上市公司受到政府补助，部分公司所获政府补助甚至远远高于归属母公司股东的净利润。若按照 62 号文件要求的取消政府补贴，就意味着相当一部分靠补贴保壳的上市公司面临退市的风险。这对股票市场将产生强大的冲击。

纠正原有政策的错误，有时不能一步到位，而是要留出缓冲空间，让企业形成新的预期，经济形成新的平衡。

无论税收优惠政策取消与否，政策出台的目的都必须是有利于促进法治市场的建立发展，体现出权力机构向法治社会的努力。如果政策的出台是争利，那么必然会造成混乱，造成对法律规则的进一步蔑视。◆

热议：房地两税征税范围 划分应以城乡规划为准

过时的、划分标准不科学的房地两税征税范围规定，造成征纳双方一直争议不断。各地税务机关在制定报批具体征收范围调整方案时，也是无所适从、莫衷一是。房地两税征税范围的确定，应选择城乡规划作为划分标准，法定依据是《中华人民共和国城乡规划法》。

现行征税范围政策梳理

我国自上世纪 80 年代开征房产税、城

镇土地使用税（以下简称房地两税），至今已近 30 年。根据《中华人民共和国房产税暂行条例》、《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》的规定，将“在城市、县城、建制镇和工矿区征收”作为房地两税征税范围的规定，也一直沿用至今。

需要说明的是，在城市、县城、建制镇和工矿区的具体界定上，房地两税是有区别的。房产税是依据财政部税务总局 1986 年



发布的《关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》进行明确的：城市是指经国务院批准设立的市，征税范围为市区、郊区和市辖县县城，不包括农村；县城是指未设立建制镇的县人民政府所在地；建制镇是指经省、自治区、直辖市人民政府批准设立的建制镇，征税范围为镇人民政府所在地，不包括所辖的行政村；工矿区是指工商业比较发达，人口比较集中，符合国务院规定的建制镇标准，但尚未设立镇建制的大中型工矿企业所在地，并规定开征房产税的工矿区须经省、自治区、直辖市人民政府批准。

城镇土地使用税是依据国家税务局 1988 年发布的《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》进行明确的，与房产税相比有三个不同点：一是对县城和工矿区解释不同，都去掉了“未设立建制镇”这一前置条件；二是涉及农村，即包括开征范围内农村的集体土地；三是将城市划分为大、中、小城市，具体以公安部门登记在册的非农业正式户口人数为依据，按照国务院颁布的《城市规划条例》中规定的标准划分。

房地两税具体征税范围的确定程序，依据《国家税务总局关于调整房产税和土地使用税具体征税范围解释规定的通知》（国税发〔1999〕44 号）规定，由各省、自治区、直辖市地税局提出方案，经省、自治区、直辖市人民政府确定批准后执行，并报国家税务总局备案。

征税范围划定标准的冲突

现行房地两税在对“城市、县城、建制

镇和工矿区”的划分认定标准上存在四个方面的问题：

开征范围不一致。通常“房”是依“地”而存的。而现行房地两税征税范围规定中，房产税不涉及农村，而城镇土地使用税有涉及农村的情形，这样就必然会出现“地”属于征税范围、而地上的“房”不属于征税范围这种不合理的现象。

征税范围划定混合采用行政区划和城乡规划两个标准不科学。建制镇是行政区划上的概念，城市范围及规模、县城是城乡规划上的概念；而工矿区的划分则既不是行政区划上的、也不完全是城乡规划上的。行政区划与城乡规划虽有重叠交叉的地方，但一般是处于不同时期的两种状态，前者是过去式，后者则是正在进行时或未来时。将这两种标准混合作为房地两税征税范围划分标准，造成征税范围经常处于不确定状态。

相关因素发生变化，房地两税政策无法实时对接而造成征税范围的“真空”地带与适用税率无序变动。现行的征税范围确定标准中，有一些时时发生变化的内容，如“非农业正式户口人数”，依此确定相应的城市规模及适用等级税额，导致适用税率的无序变化，就是这个指标本身，在人口流动加剧的今天，也已难担准确说明城市规模之任；有的地域虽已属于开征范围或客观上已不宜纳入开征范围，但由于具体征税范围须逐级上报至省级人民政府批准，如建制镇的设立或工矿区的没落甚至废弃，在确定程序走完之前是无法实施征管或退出征管的。

确定房地两税征税范围的相关依据已发生变化。我国房地两税分别从 1986 年和 1988 年开征，当时适用的法律环境，行政区划方面主要是《中华人民共和国宪法》，城市规划方面是国务院的《城市规划条例》（1984 年）。而这过去的 30 年，是我国处于各方面都发生深刻变革的时期，就是《城市规划条例》也经历了两次变革：1990 年被《中华人民共和国城市规划法》取代，2007 年又被《中华人民共和国城乡规划法》所取代；《中华人民共和国宪法》更是有 1988 年、1993 年、1999 年、2004 年四次修正案。在此情况下，房地两税征税范围政策早已处于无法定依据的境地。

这种过时的、划分标准不科学的房地两税征税范围规定，随着社会经济的发展及城镇化建设的加快，造成房地两税无论是在政策理解上，还是在实际征管中，征纳双方一直争议不断。就是各地税务机关在制定报批具体征收范围调整方案时，也是无所适从、莫衷一是。

对征税范围划定标准的建议

笔者认为，房地两税征税范围划定标准应综合考虑以下四个方面的要求：一是确定的依据是法定的，有法可依、有章可循。二是房地两税征税范围要统一，“房”随“地”而征税或不征税。三是征税与不征税界限明

确且可操作。四是具体征税范围不会出现“真空”地带。

笔者建议，房地两税征税范围的确定，应选择城乡规划作为划分标准，法定依据是《中华人民共和国城乡规划法》。该法的相关规定为此提供了充足的理由，亦可为未来房地产税改革确定征税范围提供借鉴。该法规定，各级人民政府组织编制的城市总体规划要履行严格的审批程序。这种按科学的法定程序编制实施的城乡规划在房地两税政策中采用，不仅体现了税收的权威性和严肃性，而且还能避免城镇范围变化后，税收政策上又要走征收范围调整审批流程，使税收政策保持相对稳定。

房地两税政策采用城乡规划组织编制机关及时公布的经依法批准的城乡规划，有利于保障纳税人的知情权，使纳税人在谋划生产经营活动场所选址、筹划自建还是租赁时，在涉及房地两税方面有明确的决策依据。

依法制定并公布的城市规划和镇规划有明确的“空间布局”，地域界址清晰。同时，未来的城镇建设与发展均必须在城镇总体规划范围内实施，无论是对现有的还是新增的“房”与“地”，都将杜绝征纳双方因是否属于房地两税征税范围而引发的争议。

