

企业财税会员专享

FINANCE&TAX

财税月刊 财税问答



中华会计网校 | 税务网校
www.chinaacc.com

5月 / 2016年

最具价值的全方位财税服务专家
总第132期

合订本

本期要点

■ 实务类

营改增必须知道：发票认证和抵扣的9个实务问题

营改增后 房地产开发企业财税处理的4个变化

营改增下合同能源管理核算存在问题及对策

■ 答疑类

营改增后，固定资产如何抵扣进项税

视同销售的变化对企业带来哪些的风险免税收入

对应的成本费用可否税前扣除



卷首语

Preface

亲爱的读者：

新一期的中华会计网校税务网校《财税月刊》5月刊又与您见面了。本期的《财税月刊》内容也是非常丰富，恰逢3月底4月初大批“营改增”政策出台，中华会计网校专家们也是及时为大家做了很多精细的解读。本期小编也将这些实务文章和问题融到了《财税月刊》之中，请会员朋友们有选择的阅读和理解。

【纳税辅导】收录了一篇国家税务总局 12366 的问题，以及一篇发票认证和抵扣方面的实务问题。

【政策解读】栏目收集了专家对房地产、金融、生活服务业等行业营改增政策的解读。

【风险管理】收录了非税收入的种类，以及如何做好企业税务风险管理的专业文章。

【账务处理】栏目小编特别挑选了两篇营改增下合同管理和建筑业核算的文章。

【实务答疑】栏目的 50 个问答中，前 14 条为营改增相关内容，后面 36 条为近期会员咨询内容。大家可以看看有没有日常工作中自己也会遇到的问题。

2016 年，我们将继续贯彻“想学员之所想，一切为了学员”的服务宗旨，继续想尽办法为会员朋友们提供更好、更专业、更多元化的服务。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_swxx@cdeledu.com

Contents

目 录

【税讯快报】	5
【纳税辅导】	7
营改增全面推开，你必须知道的 10 个问题	7
营改增必须知道：发票认证和抵扣的 9 个实务问题	9
房屋装修费是否计入固定资产原值缴纳房产税	10
【政策解读】	13
营改增后 房地产开发企业财税处理的 4 个变化	13
回顾营改增的那些年	15
房地产企业如何应对来势汹汹的“营改增”	16
金融业营改增这块硬骨头如何“啃”	18
生活服务业营改增“兵临城下” 如何“接招”	19
餐饮业营改增后 如何交税 税负有什么变化	21
【风险管理】	23
12 类非税收入，这个一定要知道	23
如何做好企业的税务风险管理	25
【账务处理】	27
营改增下合同能源管理核算存在问题及对策	27
“营改增”中建筑业税务核算应注意的几点事项	34
【实务答疑】	36
1. 营改增后，固定资产如何抵扣进项税	36
2. 固定资产已经抵扣，发生不允许抵扣情形的如何处理	36
3. 营业税改征增值税试点过渡政策的免税规定	37
4. 营改增后是否有即征即退的规定	40
5. 哪些项目不征收增值税	40
6. 房地产开发企业公共配套设施的税务处理	41
7. 视同销售的变化对企业带来哪些的风险	41
8. 不允许抵扣的进项税额包括哪些	41
9. 外地发生的应税服务应向服务发生地税务机关申报缴纳税款吗	42
10. 提供旅游服务的单位，如何计算销售额缴纳增值税？如何开具发票	42
11. 营改增后，融资性售后回租固定资产业务租金是否可以抵扣进项税	42
12. 营改增后，公路经营企业收取的车辆高速公路通行费如何缴纳税款	43
13. 今年 5 月 1 日“营改增”全面实施以后，旅游业如何确定销售额	44
14. 营改增后，出差中的住宿费取得增值税专用发票是否可以取得的专用发票认证抵扣进项税	44
15. 增值税专用发票认证后哪些结果不得作进项税抵扣凭证	45
16. 取得虚开增值税专用发票，能否作为凭证抵扣进项税	46
17. “一照一码”纳税人注意哪些事项	47
18. 哪些企业所得税优惠事项实行“以表代备”方式	48
19. 生产性一般纳税人向国外企业提供软件服务，有何优惠	48
20. 公司是广州企业，想成为退税商店需具备哪些条件	49
21. 小规模商贸企业注销流程等相关问题	49

22.外贸企业出口未办退税，退运不复出口货物，如何退税.....	51
23.食堂购买食材应该在福利费列支吗.....	51
24.购置房产发生的契税是否缴纳房产税.....	52
25.公司购买的运货用的小货车，进项税能否抵扣.....	53
26.职工因参保重复，现退社保，企业所得税如何处理.....	53
27.公司的技术高管个人获得股权奖励，计税价格如何确定.....	54
28.哪些研发活动不适用研究开发费用税前加计扣除政策.....	54
29.向境外控股公司支付服务费，境内税务机关可否调整.....	55
30.旅游公司购买玫瑰花苗该如何税务处理（广西）.....	56
31.国有科技企业对于享受激励的对象是否有具体限制要求.....	56
32.出口货物报关，发现金额有误，可否申请修改报关单.....	57
33.公司转让在非自有土地上建造的码头，是否缴纳营业税.....	57
34.个人所得税 12 万自行申报所得是否包含生育津贴.....	58
35.给外籍员工租房，是否代扣员工个人所得税.....	59
36.独立核算非法人分公司将土地划转给总公司，缴契税吗.....	59
37.用搬迁收入购置的机器设备是否可以正常折旧或者摊销.....	59
38.前一年费用，隔年取得发票，可否在前一年税前扣除.....	60
39.违反海关监管规定缴纳罚款，可否在所得税前扣除.....	60
40.停产期间机器设备可否正常计提折旧企业所得税前扣除.....	61
41.化妆品销售企业广告费和业务宣传费税前扣除有何规定.....	61
42.免税收入对应的成本费用可否税前扣除.....	62
43.企业发放给员工的采暖费补贴是否可以税前扣除.....	62
44.油品经营公司贮存损耗是否可以在税前扣除.....	63
45.使用权的固定资产提取的折旧是否可以税前抵扣.....	63
46.不作分配利润额是否并入当期所得计缴企业所得税.....	64
47.办理契税申报不能提供销售不动产发票，是否受理.....	65
48.境外分支机构取得各项境外所得，是否缴纳企业所得税.....	65
49.新设企业领取社会信用代码营业执照，还需税务登记吗.....	66
50.劳务公司派遣残疾人员到单位工作有何税收优惠政策.....	66

【税讯快报】



营改增过渡方案征意见 增值税或央地五五分

与预算改革、税制改革同属于财税改革三大重点任务之一的中央和地方关系改革正在推进。目前，中央和地方收入划分过渡方案正在征求意见。根据过渡方案的征求意见稿，营改增之后，增值税收入或由中央与地方五五分成。专家表示，过渡方案有利于理顺中央和地方收入划分，调动中央和地方两个积极性。未来不排除在调整中央和地方事权后，再进一步调整收入划分。

根据财政部公布的 2015 年财政收支情况显示，2015 年 1 至 12 月，国内增值税 31109 亿元，营业税 19313 亿元。长期以来，增值税和营业税位列我国前两大税种。今年的政府工作报告明确，从 5 月 1 日起，全面实施营改增。这意味着营业税退出历史舞台，增值税将稳居第一大税，收入规模将遥遥领先。业内人士认为，增值税收入划分是中央和地方收入划分最关键的部分，为中央和地方关系改革奠定坚实的基础。

海淘税收新政 8 日起实施 跨境电商临洗牌

4 月 8 日起，跨境电商零售进口税收新政及行邮税调整将正式开始实施。这意味着以后“海淘”要多缴税了。

根据财政部、海关总署、国家税务总局发布的《关于跨境电子商务零售进口税收政策的通知》，跨境电子商务零售进口商品的单次交易限值为人民币 2000 元，个人年度交易限值为人民币 20000 元。在限值以内进口的跨境电子商务零售进口商品，关税税率暂设为 0%；进口环节增值税、消费税取消免征税额，暂按法定应纳税额的 70%征收。超过单次限值、累加后超过个人年度限值的单次交易，以及完税价格超过 2000 元限值的单个不可分割商品，均按照一般贸易方式全额征税。这意味着，如果单次交易超过 2000 元、个人年度累计超过 2 万元，将按一般贸易方式全额征税。

税务总局着手打造税务公职律师队伍

近日，国家税务总局印发《关于在全国税务系统开展公职律师工作的通知》（以下简称《通知》）和《税务系统公职律师管理办法》（以下简称《办法》），对开展公职律师工作的目标、工作安排以及组织实施做出了规定，规范了公职律师的工作职责、任职条件、证书申领、统筹使用等内容。此举是税务总局贯彻党的十八届四中全会精神和落实《深化国税、地税征管体制改革方案》要求，深入推进依法行政，加快税收法治建设的又一重要举措。

国际货币基金组织与中国签税收合作协议

3月22日-23日，国家税务总局局长王军在美国华盛顿访问了美国国内收入局、国际货币基金组织（IMF）和世界银行等机构，并与IMF签署了2016-2019年税收合作协议，以进一步支持中国“十三五”时期税收制度和征管改革。

《慈善法》各项税收优惠有待进一步落实

第十二届全国人大四次会议表决通过了《慈善法》。作为慈善领域的一部基础性、综合性的法律，《慈善法》制定过程中受到了社会各界的广泛关注，其中涉及的税收政策一直是讨论的焦点之一。

《慈善法》中大部分涉及税收的条款表述较为原则，仅在第七十六条规定具体的政策，即对企业捐赠超过限额的部分可结转三年扣除。因此，大量的工作仍需要由财政、税务主管部门来完成，比如细化各项优惠的实施流程，以确保现行优惠政策可以落到实处等。此外，以慈善法出台为契机，国家是否还会出台更多这方面的税收鼓励措施也值得进一步关注。

【纳税辅导】



营改增全面推开，你必须知道的 10 个问题

国家税务总局货物劳务税司近日发布《全面推开营改增试点 12366 知识库问答》，作为全面推开营改增试点的重要辅导材料。

1. 某个人在境内提供增值税应税服务，是否需要缴纳增值税？

答：根据《营业税改征增值税试点实施办法》第一条规定，在中华人民共和国境内销售服务、无形资产或者不动产的单位和个人，为增值税纳税人，应当按照本办法缴纳增值税。个人，是指个体工商户和其他个人。因此，个人在境内提供增值税应税服务，是需要缴纳增值税的。

2. 某运输企业以挂靠方式经营，挂靠人以被挂靠人名义对外经营并由被挂靠人

承担相关法律责任的，以哪一方是纳税人？

答：根据《营业税改征增值税试点实施办法》第二条规定，单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人（以下统称承包人）以发包人、出租人、被挂靠人（以下统称发包人）名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，以该发包人为纳税人。否则，以承包人为纳税人。因此，该运输企业以挂靠方式经营，以被挂靠人名义对外经营并由被挂靠人承担相关法律责任的，以被挂靠人作为增值税纳税人。

3. 增值税纳税人分为哪几类？具体是怎么划分的？

答：根据《营业税改征增值税试点实施

办法》第三条规定，纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。应税行为的年应征增值税销售额（以下称应税销售额）超过财政部和国家税务总局规定标准的纳税人为一般纳税人，未超过规定标准的纳税人为小规模纳税人。年应税销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人。年应税销售额超过规定标准但不经常发生应税行为的单位和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。

4. 年应税销售额未超过标准的纳税人，可以成为一般纳税人吗？

答：根据《营业税改征增值税试点实施办法》第四条规定，年应税销售额未超过规定标准的纳税人，会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关办理一般纳税人资格登记，成为一般纳税人。会计核算健全，是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿，根据合法、有效凭证核算。

5. 纳税人一经登记为一般纳税人，还能转为小规模纳税人吗？

答：根据《营业税改征增值税试点实施办法》第五条规定，除国家税务总局另有规定外，一经登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

6. 境外单位在境内发生应税行为，是

否需要缴税？如何缴？

答：根据《营业税改征增值税试点实施办法》第六条规定，中华人民共和国境外（以下称境外）单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。

7. 两个纳税人能否合并纳税？

答：根据《营业税改征增值税试点实施办法》第七条规定，两个或者两个以上的纳税人，经财政部和国家税务总局批准可以视为一个纳税人合并纳税。具体办法由财政部和国家税务总局另行制定。

8. 如何理解目前营改增政策文件中“有偿”的概念？

答：根据《营业税改征增值税试点实施办法》第十一条规定，有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。

9. 目前的营改增政策中对增值税税率问题是如何规定的？

答：根据《营业税改征增值税试点实施办法》第十五条规定，增值税税率：

（一）纳税人发生应税行为，除本条第（二）项、第（三）项、第（四）项规定外，税率为 6%。

（二）提供交通运输、邮政、基础电信、

建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，税率为 11%。

（三）提供有形动产租赁服务，税率为 17%。

（四）境内单位和个人发生的跨境应税行为，税率为零。具体范围由财政部和国家

税务总局另行规定。

10. 增值税的计税方法有哪些？

答：根据《营业税改征增值税试点实施办法》第十五条规定，增值税的计税方法，包括一般计税方法和简易计税方法。◆

营改增必须知道：发票认证和抵扣的 9 个实务问题

1. 增值税扣税的凭证有哪些？

答：增值税专用发票、税控机动车销售统一发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或者销售发票（指小规模纳税人销售农产品依照 3%征收率按简易办法计算缴纳增值税而自行开具或委托税务机关代开的普通发票）、中华人民共和国税收缴款凭证。

提醒：按照《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36 号）文件规定：货物运输业增值税专用发票在 5 月 1 日以后不属于抵扣凭证。

2. 小规模纳税人是否可以认证抵扣进项税额？

答：不能。只有一般纳税人才可以。

3. 哪些发票需要经过认证后才能抵扣增值税进项税额？

答：增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票、税控机动车销售统一发票。

4. 认证发票和抵扣税额的时间规定是怎样的？是不是要当月认证，还是可以到下个月 15 号前申报时一起认证？

答：关于认证期限，自发票开具之日起（注意：不是自发票取得之日）180 日内的任意一天均可认证，超过期限将无法认证（除非客观原因导致逾期）。（比如：发票开具日期是 2015 年 1 月 1 日，那么该发票自 2015 年 6 月 29 日前均可认证）。

关于抵扣期限，正式纳税人在发票认证的当月抵扣；辅导期纳税人在发票认证的次月，按稽核结果通知书抵扣。（比如：发票在 2015 年 1 月 5 日认证通过，那么正式纳税人在申报 1 月属期增值税的时候抵扣（2015 年 2 月 16 日前）；辅导期纳税人在申报 2 月属期增值税的时候，

查询打印稽核结果通知书,按稽核结果通知书抵扣（2015 年 3 月 16 日前）。

5. 发票跨年了还能不能认证？

答：可以。只要是在发票认证期限内均可以认证。

6. 认证发票有哪些方式？

答：两种方式。一是直接通过网上认证软件认证；二是携带发票到税务局认证。

7. 海关进口增值税专用发票怎么抵扣进项税额？

答：海关进口增值税专用发票需经税务机关稽核比对相符后，其增值税额方能作为进项税额在销项税额中抵扣。具体操作方法是：先通过一般纳税人网上申报系统上传缴款书信息，待系统稽核比对相符之后，下载稽核结果通知书，按通知书提示信息申报抵扣进项税额。

8、根据国家税务总局公告 2014 年第 73 号规定，从事机动车(旧机动车除外)零售业务的小规模纳税人和一般纳税人一样，均使用增值税发票系统升级版开具机动车销售统一发票，小规模纳税人使用增值税发票系统升级版开具的机动车销售统一发票，一般纳税人取得认证通过后能否进行抵扣？

答：小规模纳税人使用防伪税控开票系统开具的机动车销售统一发票，一般纳税人取得并认证通过后按发票注明的税额抵扣。

9、公司变更名称了，手上有一张增值税专用发票是公司变更名称前由销货方开过来的，上面写的购货方的名称还是公司原来的名称，发票没过认证期，还没认证，现在认证会有问题吗？

答：纳税人识别号没变，发票正常没过认证期，可以认证。◆

房屋装修费是否计入固定资产原值缴纳房产税



对于房屋装修费是否计入固定资产原值缴纳房产税问题，是众多会员经常咨询的一个问题，企业会员的理解与税务征管机关的理解经常存在争议，本文将从三个方面为

大家简要解析一下。

一、新购（建）房屋初次装修费

1、在《企业会计准则第 4 号——固定资产》中，对于固定资产的初始计量有

如下规定：

“第七条 固定资产应当按照成本进行初始计量。

第八条 外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

第九条 自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。”

2、《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）第一条“关于房产原值如何确定的问题”规定如下：

“对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。”

3、《吉林省地方税务局关于明确房产税土地使用税有关政策的通知》吉地税发〔2006〕42号规定：“对新建房屋进行初次装修，凡属于房屋不可分割的吊顶、高档灯具、墙饰、地砖、门窗等投资，不论其帐务如何处理，一律并入房产原值征收房产税。”

因此，对新建房屋进行首次装修中，凡属于房屋不可分割的吊顶、灯具、中央空调、地砖、门窗、电气及智能化楼宇设备等装修费用，属于使房屋这项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，在会计核算上应该计入固定资产的原值，缴纳房产税。

二、旧房改扩建重新装修费用

1、《企业会计准则第4号——固定资产》第六条规定：“与固定资产有关的后续支出，符合本准则第四条规定的确认条件（与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；该固定资产的成本能够可靠地计量的，应当计入固定资产成本；不符合本准则第四条规定的确认条件的，应当在发生时计入当期损益。”

在《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南中关于固定资产的后续支出有如下规定：

“固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

固定资产的更新改造等后续支出，满足本准则第四条规定确认条件的，应当计入固定资产成本，如有被替换的部分，应扣除其账面价值；不满足本准则第四条规定确认条件的固定资产修理费用等，应当在发生时计入当期损益。”

依据上述规定，对于旧房的更新改造（改扩建）支出应该予以资本化，增加房产的账面价值，对于旧房的维修费，应该在发生时计入当期费用。

2、《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173号）规定：

“一、为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

二、对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。”

3、《吉林省地方税务局关于明确房产税土地使用税有关政策的通知》吉地税发〔2006〕42号规定：“对旧房重复装饰装修的投资额，按现行会计制度规定，凡记入固定资产科目，增加房产原值的，征收房产税，未增加房产原值的，不征收房产税。”

因此，对于旧房的更新改造（改扩建）支出，通常都是为改善房屋的使用功能，增添的附属设备和配套设施应该计入房产原值；更换的附属设备和配套设施，应该按加新减旧的方式计入房产原值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，维修和更换时作为维修费计入当期费用，不计入房产原值。

三、租入房产发生的装修费

1、在《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南中关于“经营租入固定资产改良”有如下规定：

“企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应予资本化，作为长期待摊费用，合理进行摊销。”

2、《中华人民共和国房产税暂行条例》（国发〔1986〕90号）第二条规定：“房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承

典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。

前款列举的产权所有人、经营管理单位、承典人、房产代管人或者使用人，统称为纳税义务人（以下简称纳税人）。

对于承租方，对房产没有所有权，不是房产税的纳税人，因此不能将发生的装修费作为房产税的计税依据。”

3、《海南省地方税务局关于对房产税若干政策问题相关文件部分条款进行修改的通知》（琼地税发〔2009〕108号）规定：“企业将承租的房产进行加层、扩建或拆除重建，双方协议对加层、扩建、重建新增加的房屋面积，在若干年内，由承租企业使用不交房租，期满后承租企业无偿将房产归原房主所有，协议租赁期间，由原房屋产权所有人按房产出租方式缴纳房产税。计税依据以加层、扩建、重建新增加的房屋面积的建造合同金额为准，按协议租赁年限平均计算年应纳税房产税税额。承租人将租用的房产进行维修、改造，若干年内以支付修理费抵交房产租金，应由产权所有人缴纳房产税。如原有租约的，按租约租金收入计税，如无租约的，按支付的修理费用为租金计税。”

因此，租入房产由承租人承担的装修费用，作为承租企业的“长期待摊费用”，不能要求承租人以装修费为依据缴纳房产税。



【政策解读】



营改增后 房地产开发企业财税处理的 4 个变化

全面推开营业税改征增值税试点的实施办法及配套政策近日终于公布了。自 2016 年 5 月 1 日起，在全国范围内全面推开营改增试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税。

营改增后 房地产开发企业财税处理的 4 个变化

房地产开发企业是我国国民经济的命脉，也是中国老百姓极为敏感的行业，实施营改增之后，房地产开发企业相关的财税处理有何变化呢？下面将为大家一一介绍。

一、会计处理的变化

营改增之前，房地产开发企业按照“销售不动产”税目征收营业税，税率为 5%。

假设企业销售商品房取得销售收入 1000 万元，城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加的税率分别为 7%、3%、2%。

则企业相关的会计处理如下：

借：银行存款 1000

贷：主营业务收入 1000

借：营业税金及附加 50

贷：应交税费——应交营业税 50

借：营业税金及附加 6

贷：应交税费——应交城市维护建设税 3.5

应交税费——应交教育费附加 1.5

应交税费——应交地方教育附加 1

营改增后，房地产开发企业适用 11% 的增值税税率。同样的条件，相关的会计处理如下：

借：银行存款 1000

贷：主营业务收入 900.90

应交税费——应交增值税（销项税额） 99.10

不考虑当月增值税进项税额的情况下：

借：营业税金及附加 11.89

贷：应交税费——应交城市维护建设税 6.94

应交税费——应交教育费附加 2.97

应交税费——应交地方教育附加 1.98

二、会计利润的变化

仍引用上述的例子，通过分录可以看出，由于增值税属于价外税，不影响会计利润，因此缴纳增值税下，企业确认收入 900.90 万元，而缴纳营业税情况下，企业确认收入 1000 万元，销售收入下降 9.91%。

假定不考虑营业成本，则缴纳营业税情况下：

对利润总额的影响 = $1000 - 50 - 6 = 944$ （万元）

缴纳增值税的情况下：

对利润总额的影响 = $900.90 - 11.89 = 889.01$ （万元）

由此可见，在不考虑营业成本的情况下，营改增后，企业的会计利润有所下降。而如果考虑营业成本这一因素，则在采购环节的进项税额能否抵扣变得尤为重要。如果在采购环节企业无法取得增值税专用发票，则相关的进项税额不得抵扣，相应的税金则计入房地产开发成本，税金会进一步增加购入成本，从而进一步减少会计利润。而如果在采购环节能够取得增值税专用发票，进项税额可以抵扣的话，则企业的房地产开发成本则为不含税价款，而原缴纳营业税时，采购环节的购买价款中已经包含了施工方的营业税额，因此，营改增会导致房地产开发企业的采购成本降低，相应的利润总额会有可能高于原缴纳营业税的情况。企业的可抵扣成本比例越高，毛利率的提高幅度也会越大。

三、税负变化

营改增之前，房地产开发企业涉及到的税种主要有营业税、房产税、土地增值税、契税、城镇土地使用税、企业所得税、印花稅、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加等，其中营业税、土地增值税、企业所得税是房企的 3 大税种，房地产开发企业的收费项目有几十种。营改增后，税种由营

业税改为增值税，其他税种不变，税率由原来的营业税 5%改为增值税 11%，单从税率方面看，税率有较大提高，但是由于增值税存在抵扣链条，只对增值额征税，而营业税是对全部营业额征税，所以从理论上讲，最终会降低整体税负。不过，如果房地产开发企业无法取得足够的增值税专用发票的话，则可能会导致企业整体的税负增加。因此，能否取得增值税专用发票以及今后的土地出让金是否可以纳入增值税抵扣范围将是企业税负增减的重要因素。

四、发票管理的变化

原营业税制下，营业税发票仅作为购入方相关资产或费用的确认依据，而不作为

抵扣凭证。在增值税制下，增值税发票的管理尤为重要，由于一方开具增值税专用发票，会涉及到下游企业的抵扣，增值税形成整个行业完整的闭环链条，因此销项发票的领购、开具、保管、作废，进项发票的取得、认证、抵扣等都显得尤为重要。企业在营改增后，应更加重视发票的管理，同时在选择供应商时，应注意选择增值税一般纳税人，以便相应的进项税额可以抵扣，减少企业的应纳税额。

营改增是我国税制改革的重要举措，关乎国计民生，因此企业应积极响应国家政策，做好万分准备，相信营改增定会给企业带来福音。◆

回顾营改增的那些年

增值税是对应税商品或者服务在流转过程中产生的增值额为依据进行征收的一种税，增值税在多个环节缴纳，逐环节缴纳，逐环节抵扣。增值税属于价外税，由最终消费者负担，并且是对法定增值额纳税，而不是对理论增值额纳税。营业税是对我国境内提供应税劳务，转让无形资产或者销售不动产的单位和个人所取得的营业额征收的一种商品和劳务税。营业税为价内税，因此营业税要以收到的全部价款计算。

带你回顾营改增的那些年

我国自 1994 年施行对货物和劳务分别征收增值税和营业税制度以来，营业税和增值税一直并行。

近日，财政部和国家税务总局以通知的形式发布了《营业税改征增值税试点实施办法》、《营业税改征增值税试点有关事项的规定》、《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》和《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定》等多份文件，“营改增”全面推开。

“营改增”的工作就在全国如火如荼的

开展起来，我们先来看一下我国“营改增”的历程。

2012 年 1 月 1 日，国务院决定在上海交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点。

2012 年 8 月 1 日至 2012 年 12 月 31 日，国务院扩大“营改增”试点至 10 省市，内容上新增了广播影视作品的制作、发行、播放试点行业。

截至 2013 年 8 月 1 日，“营改增”范围已推广到全国试行。

2014 年 1 月 1 日，国务院将铁路运输和邮政服务业纳入营业税改征增值税试点，至此交通运输业已全部纳入“营改增”范围。

2014 年 6 月 1 日，国务院将电信业纳入营业税改征增值税试点范围。

2016 年 5 月 1 日，国务院决定将试点范围扩大到建筑业、房地产业、金融业、生活服务业，并将所有企业新增不动产所含增值税纳入抵扣范围，确保所有行业税负只减不增。至此，所有营业税所涉行业均完成“营改增”转变，营业税退出历史舞台。

这场历时 4 年多的“营改增大运动”，马上就要收官了，那么就聊聊我国全面“营改增”的必要性。

随着市场经济的细化，营业税和增值税的性质不同，导致营业税的纳税人取得的增值税应税货物或者服务，不能进行抵扣，而增值税纳税人取得的营业税项目也不能抵扣，因此存在重复征税问题。重复征税的问题不能解决，不利于产业结构调整 and 现代服务业的发展，同时也会阻碍市场投资的积极性。因此“营改增”的实行，使得投资人的投资能够部分抵扣，调动其投资的积极性。另外“营改增”的最大特点就是税负的减少，由最开始的上海试点看，大约九成的纳税人税负降低。虽然期间有小部分纳税人的税负呈现上升趋势，但是这是“营改增”大趋势下不可避免的过渡期，“熬过”这段时期，这些“营改增”行业必定会享受到减税的利益。因此在全面“营改增”的过渡期，相关部门还应该妥善制定相关政策，切实考虑到所有纳税人的情况，真正做到确保税负只减不增。◆

房地产企业如何应对来势汹汹的“营改增”

房地产企业实施“营改增”的时间已定为 5 月 1 日，但在此之前，房地产企业不能坐以待毙，应积极做好准备工作，尽早制定策略，应对“营改增”带来的账务处理难度增加、发票风险进一步加大等诸多风险，以赢得先机。如何准备，何以应对？对此，笔

者提出以下建议。

房地产企业如何应对来势汹汹的“营改增”

一、加强财务人员培训，做好财务核算准备工作

“营改增”对房地产企业的账务处理提

出了新要求，企业财务人员将面临新旧税制的衔接、税收政策的变化、具体业务的处理和财务核算的转变等难题。为了有效应对“营改增”带来的难题，房地产企业的财务人员应充分学习相关的税收政策，例如，增值税原理及计算、纳税环节、增值税纳税申报等，确保在税制改革后能够立即进行熟练操作和运用。此外，财务人员还应学习缴纳增值税情况下，会计科目设置与账务处理，做好“营改增”财务核算的准备工作，以便从容应对“营改增”后房地产企业税务的会计处理核算的调整。

二、重视增值税专用发票的管理

营业税改增值税后，依据现行税法规定，一般纳税人当期应纳增值税依据“销项税额一进项税额”计算得出，纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。因此，在销项税额既定的情况下，企业增值税税负取决于进项税额的大小。企业所能够提供的进项抵扣部分越高，所缴纳的增值税金额也就会越低。然而企业能否取得足够的符合规范的可抵扣进项税发票，与企业自身的管理水平、行业运营的规范程度相关。因此房地产企业应该切实重视进项税发票凭证的管理，及时取得可以抵扣的专用发票，例如尽量选择具有一般纳税人身份的企业作为供应商，此外，房地产企业还应加强专用发票的认证管理，在税

法规定期限内进行认证抵扣，以免无法抵扣增值税进项税额。

三、建立和完善企业财税控制制度

“营改增”后，账务核算变的复杂化、增值税专用发票风险凸显，房地产企业应该注意建立和完善财税控制制度，控制企业税务风险。

1.采购环节

企业采购货物或服务，在支付款项后，可能由于市场或物品原因发生纠纷，无法取得进项发票，不能进行抵扣，因此企业应尽可能取得进项发票后支付款项。

2.开发环节

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

3.销售环节

房地产企业在销售开发产品中，常常会使用各种促销手段，是否需要在销售合同中予以明确，财税处理是否会有差异，不同的付款方式对纳税义务的影响等问题都需要企业着重考虑。因此，房地产企业在销售开发产品时，最好先咨询专业人员。

4.纳税环节

“营改增”后，主管税务机关由地税变为国税，同时，纳税申报时间、提交的材料也会发生变化，企业应按照国家法律、政策要求按时进行纳税申报，依法提交、留存各

项财务、税务材料。

“营改增”对房地产企业的影响是广泛而深刻的，涉及到企业管理的各方面，尤其涉及到纳税、财务管理、会计核算等重要方

面，需要企业领导、相关人员尽早谋划、全盘考虑、积极应对，提前做好相关培训工作，谋划制定或修订相关制度，使“营改增”能在房地产企业顺利平稳过渡。◆

金融业营改增这块硬骨头如何“啃”

自从李克强总理 3 月 5 日在政府工作报告中，确定从 5 月 1 日起，将营改增试点扩大到房地产业、建筑业、金融业、生活服务业，各行业均展开了营改增的攻坚战，金融业营改增这块硬骨头应该如何“啃”，需要从各个方面来积极应对，那么具体又有哪些应对策略呢？下面就为大家一一道来。

1、推进营改增在信息系统方面的改造。

商业银行要根据掌握到的信息，结合增值税的基本原理摸索，对银行业信息技术进行更新改造，实现增值税开票系统与银行业务系统的有效衔接，解决在衔接过程中出现的硬件、软件等问题，完成包括需求评审、代码编写和测试等一系列工作。整个工作过程中注意尽量实现模块化改造、参数化控制，避免改造后的系统与出台的政策不一致所带来的损失。

2、加强财税业务培训和增加财务专职人员。

“营改增”后，个人客户将要求银行提供增值税普通发票，这些海量发票的开具需求大大增加了商业银行的系统负担和工作量，而且预计还要面临增值税专用发票的检查，如果出现违法行为，则可能涉及刑事责

任等风险和挑战，因此需要组织财税岗位人员进行增值税培训，辅导相关人员做好增值税专用发票等票证的业务处理流程。银行中熟悉增值税法规的人才匮乏，以往更重视的是业务及信贷能手，今后“营改增”实施过程中肯定需要税务方面的专职人员。

3、建立健全账务核算体系。

“营改增”后，如果成为增值税一般纳税人，需要根据一般纳税人的要求建立健全账务账套，在“应交税费”科目下设“应交增值税”、“未交增值税”明细账，在“应交增值税”明细科目下设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出未交增值税”“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”等 9 个专栏。对上述专栏中的销项税还需要针对不同税率的业务分开核算，避免统一适用较高税率。

4、加强对供应链上供应商的管理。

“营改增”后，可抵扣的进项税对金融业税负的影响尤为重要，因此需要充分调研供应商信息，完善供应商管理；对增值税一般纳税人和小规模纳税人购买服务合同价格中的谈判拟定相应办法，提升议价能力水

平；同时还需对与供应商签订合同中的涉税条款的合法性、合规性进行审阅和修订；并对采购流程、支付报销流程、增值税发票取得与认证流程、成本费用核算等环节的流程进行改造与优化。

5、加强对供销链上客户的管理。

“营改增”后，对提供客户的服务要充分考虑到每项业务税负的变化对价格和利润的影响，根据市场行情，制定出合适的服务

价格；在发票开具方面，需要及时准确的收集到客户的开票信息，做好增值税发票开具安排。

综上所述，金融行业应根据掌握的信息及对自身经营情况的把握，积极的优化业务处理流程、合理的进行税务筹划以应对营改增的顺利进行，切实提升银行业税务管理能力。◆

生活服务业营改增“兵临城下” 如何“接招”

2016年5月1日起，“营改增”将在全行业全面推行，此次新增试点行业，涉及纳税人近1000万户，是前期营改增试点纳税人总户数的近1.7倍；年营业税规模约1.9万亿元，约占原营业税总收入的80%。

“营改增试点全面推开实现了增值税对货物和服务的全覆盖，基本消除了重复征税，打通了增值税抵扣链条，在推动产业转型升级、结构优化、消费升级、创新创业和深化供给侧结构性改革等方面将发挥重要促进作用。”中国社科院财贸所税收研究室主任张斌说。

生活服务业在营改增后，将会涉及到各方面的变化，那么企业应如何应对这些变化，最终实现减税的目的呢？我们来一起梳理一下。

一、纳税人身份选择

对于生活服务业而言，年销售额在500万元以上（含500万元）的应认定为增值税

一般纳税人，而年销售额在500万元以下的，如果会计核算健全，也可以登记为增值税一般纳税人。目前生活服务业适用的税率为6%，简易征收率为3%，增值税小规模纳税人适用简易征收率。对小规模纳税人来说，3%的征收率相对原营业税5%的税率来说，税负是有明显的下降，但小规模纳税人无法抵扣增值税进项税额，也不得自行开具增值税专用发票，即使到税务机关代开，也只能按照3%的征收率开具专票，影响企业的发展与扩张。而对于增值税一般纳税人而言，取得的增值税专用发票进项税额可以抵扣，但销售适用的税率为6%，如果可抵扣的进项税额比较少的话，税负相对较重。因此，对于销售额在500万元以下的企业，可以按照企业自身的实际情况进行筹划，选择适当的纳税人身份。

二、合理选择供应商

对于增值税一般纳税人而言，“营改增”

后最亟待解决的问题是采购环节增值税的抵扣，采购环节如果能够取得更多的抵扣凭证，则对企业更加有利，因此企业应重新审视供应商，最好能够与增值税一般纳税人建立购销关系，这样企业购入的材料或服务能够抵扣进项税额，从而达到减税的目的。另外，由于不动产也纳入“营改增”范围，企业租入或购进的不动产相应的进项税额均能够抵扣，因此企业在支付不动产购买价款或房租时一定要注意销售方或出租方的选择。

三、注重发票管理

“营改增”之前，企业直接按照营业额纳税，不注重发票管理问题，但是在“营改增”后，企业将使用防伪税控系统开具增值税发票，由于生活服务业一般直接面向最终消费者，因此不需要开具增值税专用发票，但是在采购环节，企业应重新制定相应的采购合同模板，重新约定合同条款内容，尽可能的取得增值税专用发票、农产品收购发票或销售发票等抵扣凭证，降低企业整体税负。另外，财务部门在取得增值税专用发票后，应在税法规定期限内根据企业的实际需要进行认证抵扣。

四、规范会计核算、关注优惠政策

营改增之前，缴纳的营业税只涉及到“应交税费——应交营业税”这一会计科目，而营改增后，对于小规模纳税人，相对简单，涉及到“应交税费——应交增值税”会计科目。而对于增值税一般纳税人来说，核算会复杂许多。仅“应交税费——应交增值税”就涉及到“进项税额”、“销项税额”、“进项

税额转出”、“转出多交增值税”、“转出未交增值税”、“营改增抵减的销项税额”、“减免税款”等专栏，同时在月末时，还会涉及到“应交税费——未交增值税”会计科目，核算起来相对复杂，现对一般纳税人常见的会计处理列举如下：

1.采购业务

借：原材料等

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款/银行存款等

注：如采购时未取得增值税抵扣凭证，则采购时相应的税金直接计入采购材料的成本中。

2.销售业务

借：应收账款/银行存款等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

3.进项税额转出业务（如外购的材料用于集体福利或个人消费等）

借：应付职工薪酬等

贷：原材料

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

4.月末处理

（1）支付当月增值税

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

（2）转出多交增值税和未交增值税

在“应交税费”科目下设置“未交增值

税”明细科目，月末结转当月未交增值税
借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）

贷：应交税费——未交增值税

月末结转当月多交增值税

借：应交税费——未交增值税

贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

本月交纳上期未交的增值税

借：应交税费——未交增值税

贷：银行存款

企业除了应规范会计核算外，还应做好培训，关注所在行业的税收优惠政策以及特殊规定。如对于餐饮业，个人销售农产品时，税务机关代开的普通发票也可以作为进项税额抵扣凭证。所以企业在购入农产品时，应注意相关的税收政策，为企业减负锦上添花。◆

餐饮业营改增后 如何交税 税负有什么变化

2016 年 3 月 5 日，在十二届全国人大四次会议开幕式上，国务院总理李克强作政府工作报告，宣布今年全面实施营改增，从 5 月 1 日起，将试点范围扩大到建筑业、房地产业、金融业、生活服务业，并将所有企业新增不动产所含增值税纳入抵扣范围，确保所有行业税负只减不增。

餐饮业是纳入本次“营改增”范围的生活服务业之一，在“营改增”完成前，属于营业税应税服务，税率为 5%，而“营改增”之后适用什么税率呢？《营业税改征增值税试点实施办法》已明确约定餐饮业一般纳税人税率为 6%，而小规模纳税人适用的综合征收率为 3%。那营改增能减轻餐饮企业负担、降低餐饮成本吗？

一、餐饮业营改增后如何交税？

增值税纳税人按照销售额大小和会计

核算水平划分为两类，分别是一般纳税人和小规模纳税人。根据目前“营改增”政策，提供营改增应税服务年应税销售额 500 万元（含）以下的为增值税小规模纳税人，年应税销售额 500 万元以上的为一般纳税人。500 万元的计算标准为纳税人在连续不超过 12 个月的经营期限内提供服务累计取得的销售额，包括减、免税销售额。小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以申请登记为一般纳税人。一般纳税人按适用税率，实行抵扣计税；小规模纳税人适用 3%征收率，按简易办法征收。

二、餐饮企业营改增后税负如何？

1. 小规模纳税人

从营业额来看，目前很多餐饮企业都属于小规模纳税人。这意味着，5 月 1 日后，这部分餐饮企业缴税的综合征收率会降到

3%，相比之前的税率 5%，税负将明显降低。例如，一家餐馆月营业额 10.3 万元，“营改增”前，需要缴纳 5150 元（ $103000 \times 5\%$ ）的营业税。但“营改增”后，在征收率为 3% 的情况下，只需要缴纳 3000 元 [$103000 / (1+3\%) \times 3\%$] 的增值税。按照这一比例，“营改增”将让餐饮业的小规模纳税人税负降低 41.75%。显然，相比当前的税负，“营改增”后小规模纳税人的税负一定会降低。此外，餐饮业还有很多都是个体工商户，而我国营业税和增值税都存在起征点，对月销售（营业）收入不超过 3 万元的餐饮企业，原来免征营业税，营改增过渡期，应该还会沿用之前的优惠政策，继续免征增值税。

2. 一般纳税人

在餐饮业增值税税率已确定为 6% 的情况下，相比之前适用的营业税税率 5%，上升了 1%，但这是否意味着税负增加了呢？

首先需要明确的是营业税以营业额为征税对象，而增值税是基于商品或服务的增值部分征税。餐饮业通过加工食材向顾客提供餐饮成品，其特点是直接材料支出是成本中最主要的部分等。从采购食材、加工食材、销售产品的角度看，餐饮业与其他主要借助人力资源完成的服务业不同，与制造业有相似之处。但是由于营业税不能抵扣进项税额，因此餐饮业纳税人在“营改增”之前存在较大的重复纳税，即购入直接材料时实际负担了材料的增值税，但提供服务时又要以包含材料增值的营业额为计税依据缴纳营业税。“营改增”后，餐饮业纳税人可以通过

取得增值税抵扣凭证而消除重复纳税。例如，一家餐馆每月购买适用 13% 税率的原材料 20 万元，购买适用 17% 税率的酒水、饮料等原材料 10 万元，如果不考虑其他成本，该餐馆每月营业额为 200 万元，“营改增”之前的每月应缴营业税为 10 万元（ $200 \times 5\%$ ），“营改增”后，每月应缴增值税为 7.57 万元 [$200 / (1+6\%) \times 6\% - (20 / (1+13\%) \times 13\% + 10 / (1+17\%) \times 17\%)$]，应纳税额相比之前也降低了不少。

由此可见，税率虽然提高了一个百分点，但应税销售额会降低很多，整体来说缴的税比现在还是少的。

三、餐饮企业营改增后能否实现税负只减不增的目标

对餐饮企业的一般纳税人而言，营改增后减税是建立在有进项抵扣的前提下。进项税额抵扣需要取得相应的专用发票。如果餐饮企业每项支出是有发票的，每项进货都是有发票的，那营改增肯定是能降低公司税负的。如果无法取得发票或没有发票，有可能导致进项税额抵扣不足，税收负担不降反升也是有可能的。例如餐厅去菜市场采购食材，小摊贩是无法提供增值税专用发票的，这部分开支就不能抵扣。此外，人工成本也是一笔不小的开支，而这些也不能抵扣。极端一点的话，如果无任何抵扣项，则企业缴税按照 6% 的税率，缴税额会不减反增。因此餐饮企业营改增之后，对一般纳税人而言，应完善财务制度，关注发票的取得、使用和管理，最终整体税负会降低。◆

【风险管理】



12 类非税收入，这个一定要知道

财政部日前制定并印发《政府非税收入管理办法》，自 2016 年 3 月 15 日起施行。何为非税收入，具体包括哪些？设立和征收的管理权限是如何划分的？一起来看看相关规定。

这 12 项收入列为非税收入

非税收入，是指除税收以外，由各级国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织依法利用国家权力、政府信誉、国有资源（资产）所有者权益等取得的各项收入。具体包括：

- 1.行政事业性收费收入；
- 2.政府性基金收入；
- 3.罚没收入；
- 4.国有资源（资产）有偿使用收入；
- 5.国有资本收益；
- 6.彩票公益金收入；

- 7.特许经营收入；
- 8.中央银行收入；
- 9.以政府名义接受的捐赠收入；
- 10.主管部门集中收入；
- 11.政府收入的利息收入；
- 12.其他非税收入。

注意：非税收入不包括社会保险费、住房公积金（指计入缴存人个人账户部分）。

设立和征收非税收入需批准

设立和征收非税收入，应当依据法律、法规的规定或者按下列管理权限予以批准：

- 1.行政事业性收费按照国务院和省、自治区、直辖市（以下简称省级）人民政府及其财政、价格主管部门的规定设立和征收。
- 2.政府性基金按照国务院和财政部的规定设立和征收。
- 3.国有资源有偿使用收入、特许经营收

入按照国务院和省级人民政府及其财政部门的规定设立和征收。

4. 国有资产有偿使用收入、国有资本收益由拥有国有资产（资本）产权的人民政府及其财政部门按照国有资产（资本）收益管理规定征收。

5. 彩票公益金按照国务院和财政部的规定筹集。

6. 中央银行收入按照相关法律法规征收。

7. 罚没收入按照法律、法规和规章的规定征收。

8. 主管部门集中收入、以政府名义接受的捐赠收入、政府收入的利息收入及其他非税收入按照同级人民政府及其财政部门的管理规定征收或者收取。

违规设立的收入项目可拒缴

对违规设立非税收入项目、扩大征收范围、提高征收标准的，缴纳义务人有权拒绝缴纳并向有关部门举报。因特殊情况需要缓缴、减缴、免缴非税收入的，缴纳义务人应向执收单位提出书面申请，并由执收单位报有关部门按照规定审批。

非税收入票据一般保存 5 年

非税收入票据种类包括非税收入通用票据、非税收入专用票据和非税收入一般缴款书。非税收入票据使用完毕，使用单位应当按顺序清理票据存根、装订成册、妥善保管。非税收入票据存根的保存期限一般为 5 年。保存期满需要销毁的，报经原核发票据的财政部门查验后销毁。

非税收入分成有详细规定

非税收入实行分成的，应当按照事权与支出责任相适应的原则确定分成比例，并按下列管理权限予以批准：

1. 涉及中央与地方分成的非税收入，其分成比例由国务院或者财政部规定；

2. 涉及省级与市、县级分成的非税收入，其分成比例由省级人民政府或者其财政部门规定；

3. 涉及部门、单位之间分成的非税收入，其分成比例按照隶属关系由财政部或者省级财政部门规定。

未经国务院和省级人民政府及其财政部门批准，不得对非税收入实行分成或者调整分成比例。◆

如何做好企业的税务风险管理



近年来，不少国内企业由于税务问题给企业经营业绩、社会信誉带来影响，也有不少原本拟上市的企业由于花费大量时间与成本解决税务问题而错过了最佳时机，甚至有的企业由于税务管理的缺陷而遭受重罚，举步维艰。

税收问题给企业价值、声誉甚至生存发展，带来越来越大的影响，加强税务管理，防范税务风险，已经变得刻不容缓，尤其对于集团型企业，更为迫切。由于诸多原因，许多国内的集团型企业对于税务管理的理念，长期停留在“企业是否能正确计算并及时缴纳税款”上，也就是所谓的“以纳税申报为中心”的管理。这种事后的、被动的管理，显然是无法适应现代企业发展的需要。

现在的企业面临着纷繁复杂的商业经营模式、复杂的政策法律、巨大的市场竞争压力以及复杂的国际经营环境，税务管理部门也采取了“互联网+”的税务征管方式，这些内外因素最终都将给企业带来突出的

税务风险，并贯穿于企业经营决策、业务行为、财务处理以及纳税申报等各个环节。

那么企业如何才能做好自身的税务风险管理呢？个人认为，企业应该建立以“税务风险为导向的税务管理体系”，其核心特点是预防性、全面性和针对性。所谓预防性，就是将税务管控环节前移，从决策环节开始，做到防范于未然；所谓全面性，即“业税融合”，要求税务管理部门与其他相关业务部门无缝对接，通过有效的信息沟通机制，实现全员、全过程的控制；所谓针对性，就是基于风险评估确定的风险点，制定管控措施，做到有的放矢，提高管控的针对性。

随着我国市场化程度的提高，不论是哪种类型的企业，以“税务风险为导向的税务管理体系”都应该企业管理的重要组成部分。国企、民企、外企的管理都有各自的特色，但从企业长远战略发展的角度来看，规范的、现代化的、科学的企业管理体系是一个企业发展壮大极具竞争力的条件，而税务风险管

理是企业内控体系建设的重要一环，所有企业都无例外。

建立以“税务风险为导向的税务管理体系”，首先，需要企业高层领导的重视、推动，同时这也将促使企业高层对税务风险管理在企业管理中的作用重新审视、重新定位；其次，建立一个优秀的企业内部税务风险管理团队，进一步明确税务岗位职责及资格要求，从人才配置的角度提升企业税务管理的水平；最后，还需要业税融合，采用税务风险管理前置的理念，税务风险的管控会前置到决策部门和业务部门，业务部门也将承担起税务风险管理的职责，而不仅仅是以财务总监为领导的企业财务、税务部门的职责，税务风险管理应成为企业整体内部控制制度的组成部分。

这样，在整个税务风险管理过程中，企业税务风险管理的权责安排也将更加明晰

和科学，相配套的监督激励机制以及纵向横向的沟通关系都将趋于规范化、制度化，这样的管理规范作为企业内部控制的有机组成部分，会有效的抑制和改善导致税务风险的内部因素，降低企业固有的税务风险，服务于企业的发展战略目标，为企业做大、做强提供重要保证。

税务风险管理是企业风险管理的一部分，各个部门和各个业务流程都不应脱离企业整体风险管理，绝非一蹴而就，而是一个循序渐进、不断提升的长期过程。由于税务风险管理体系的建立和完善将涉及企业运营的诸多部门，因此更需要企业管理层进行统筹安排、调配资源、提供支持，以确保相关进程的顺利推进。尤其在 5 月 1 日，“营改增”全面扩围，更多的涉税风险更需要企业各个业务部门的通力合作，共同应对！◆

【账务处理】



营改增下合同能源管理核算存在问题及对策

全面推开营业税改征增值税试点的实施办法及配套政策近日终于公布了。自 2016 年 5 月 1 日起，在全国范围内全面推开营改增试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税。下面为大家介绍一下“营改增”下合同能源管理核算存在的问题及对策。

合同能源管理是指节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能目标，节能服务公司提供必要的服务，用能单位以节能效果支付节能服务公司投入及其合理报酬的业务活动。由于目前我国现行的会计准则未对合同能源管理的会计核算进行明确规范，实践中，不同的节能服务公司会计处理方法各异。笔者对合同能源管理服务公司进行了相关调查，针对节能服务公司会计实务核算模式进行分析和讨论。

一、目前合同能源管理核算现状

合同能源管理主要是依据相关的节能

设备以及节能技术或其他相关资产（以下统称为资产）的建设以达到节能的效果，其核算主要是建设形成资产的核算、效益分享期的核算以及资产移交的核算。目前实务中比较有代表性的做法主要有固定资产核算模式、融资租赁核算模式、PPP 方式中的 BOT 模式、分期收款销售模式。

（一）固定资产核算模式

采用固定资产核算模式的企业认为，节能服务公司形成的资产是自有资产，只是在效益分享期结束时以零元的价格出售给用能企业。节能服务公司将整个合同能源管理项目分为建设期、效益分享期、节能资产的移交期，并对节能资产按固定资产来处理的，效益分享期计提折旧计入成本，节能资产移交时注销资产。核算的主要依据是《企业会计准则第 4 号——固定资产》及《企业会计准则第 14 号——收入》。

案例一：甲节能服务公司于 2012 年 1 月 1 日与乙用能企业签订一份《节能效益分

享型改造合同》，节能服务公司负责外墙体改造、节能设备调试、安装、保养等，所需资金均由节能服务公司负责解决，双方就本项目所产生的节能效益进行分享，效益分享期限为 10 年。

合同规定改造期两年，第一年甲公司投入各项支出合计 4000 万元，第二年各项支出 6000 万元，2014 年 1 月 1 日办理竣工决算移交使用，根据测算预计效益分享期 10 年内每年分得收益 1060 万元，根据地方财政政策改造外墙体按改造进度给予财政补贴，第一年财政补贴 2500 万元，第二年财政补贴 1500 万元。每年发生运营维护费用 100 万元。（为了便于说明问题暂不考虑税收因素）

甲节能服务公司 2012 年发生支出会计处理如下：

借：在建工程 4000

贷：银行存款等 4000

借：银行存款 2500

贷：递延收益 2500

2013 年发生支出会计处理

借：在建工程 6000

贷：银行存款等 6000

借：固定资产 10000

贷：在建工程 10000

借：银行存款 1500

贷：递延收益 1500

2014 年开始进入效益分享期

借：银行存款 1060

贷：主营业务收入 1060

由于效益分享期为 10 年，所以折旧应按 10 年计提，效益分享期结束后无偿移交，因此净残值为零，每年计提折旧额 = $10000 \div 10 = 1000$ 万元。

借：主营业务成本 1000

贷：累计折旧 1000

每年发生运营维护费用 100 万元

借：主营业务成本 100

贷：银行存款等 100

借：递延收益 400

贷：营业外收入——政府补助 400

以后各年会计处理同理。

效益分享期结束后，进行资产移交，只需要办理移交手续即可，同时甲公司注销该资产。

借：累计折旧 10000

贷：固定资产 10000

（二）融资租赁核算模式

采用融资租赁模式的企业认为依据《企业会计准则第 21 号——租赁》规定满足下列标准之一的，即应认定为融资租赁。

1. 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。

2. 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可合理地确定承租人将会行使这种选择权。

3. 即使资产的所有权不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。

4. 承租人租赁开始日的最低租赁付款额

的现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值；出租人在租赁开始日最低租赁收款额的现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值。

5. 租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

根据上面的 1 和 5 可判断为属于融资租赁，建设期间形成的资产使用人是用能企业，效益分享期结束后，资产移交给用能企业相当于转移给承租人，而节能资产除了节能企业使用外无论是否改造其他企业都无法使用，因此这类企业认为按照融资租赁核算更为恰当。

案例二：仍沿用案例一进行分析

日期	租金	确认的融资收入	租赁投资净额减少额	租赁投资净额余额
①	②	③ = 期初⑤ × 1.0737%	④ = ② - ③	期末⑤ = 期初⑤ - ④
2014 年				10,000.00
2015 年	1,060.00	107.37	952.63	9,047.37
2016 年	1,060.00	97.14	962.86	8,084.51
2017 年	1,060.00	86.80	973.20	7,111.32
...
2023 年	1,060.00	22.40	1,037.60	1,048.73
2024 年	1,060.00	11.27	1,048.73	-
合计	10600	600	10000	-

借：递延收益 400
 贷：营业外收入——政府补助 400
 借：主营业务成本 100
 贷：银行存款 100
 以后各年度同理

甲节能服务公司 2012 年至 2013 年末会计处理同固定资产核算模式。

2014 年进入租赁期间即效益分享期会计处理

借：长期应收款 10600

贷：固定资产 10000

未实现融资收益 600

借：银行存款 1060

贷：长期应收款 1060

采用内插法计算得出折现率 IRR = 1.0737%

借：未确认融资收益 107.37

贷：主营业务收入 107.37

效益分享期结束后，进行资产移交，只需要办理移交手续即可。

(三) PPP 方式中的 BOT 模式

采用 BOT 模式的企业认为合同能源管理业务具有明显的建设——经营——移交

(即 BOT) 特征, 可参照《企业会计准则解释第 2 号》进行处理。具体会计处理规定如下:

建造期间, 项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后, 项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与后续经营服务相关的收入。

建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量, 并分别以下情况在确认收入的同时, 确认金融资产或无形资产:

(1) 合同规定基础设施建成后的一定期间内, 项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的; 或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下, 合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的, 应当在确认收入的同时确认金融资产, 并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定处理。

(2) BOT 业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产。

(3) 在 BOT 业务中, 授予方可能向项目公司提供除基础设施以外其他的资产, 如果该资产构成授予方应付合同价款的一部分, 不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得资产时, 应以其公允价值确认, 未提供与获取该资产相关的服务前应确认为一项负债。

案例三: 仍沿案例一进行分析

2012 年会计处理

借: 工程施工---合同成本 4000

贷: 银行存款等 4000

借: 银行存款 2500

贷: 预收账款 2500

在本例中由于节能服务公司不享受政府补助就会亏损, 实际上构成合同价款的一部分, 不应作为政府补助处理。

借: 主营业务成本 4000

贷: 主营业务收入 4000

2013 年会计处理

借: 工程施工---合同成本 6000

贷: 银行存款等 6000

借: 银行存款 1500

贷: 预收账款 1500

借: 主营业务成本 6000

贷: 主营业务收入 6000

借: 工程结算 10000

贷: 工程施工---合同成本 10000

借: 预收账款 4000

贷: 工程结算 4000

借: 无形资产---特许经营权 6000

贷: 工程结算 6000

2014 年进入效益分享期

借: 银行存款 1060

贷: 主营业务收入 1060

借: 主营业务成本 600

贷: 累计摊销 600

按照《企业会计准则解释第 2 号》规定, 企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的

使用状态，预计将发生的支出，应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定处理。本例为了便于说明问题简化处理不进行折现，在效益分享期实际发生时计入当期损益。

借：主营业务成本 100

贷：银行存款 100

效益分享期结束后，进行资产移交

借：累计摊销 6000

贷：无形资产 6000

（四）分期收款销售模式

采用分期收款销售模式的企业认为效益分享期间分享的收益实质就是分期收回建设期工程款，其实质就是分期收款销售商品，对于这种模式相关的会计处理同租赁模式。

（五）四种不同核算模式下的对比分析

项目	年度	收入合计	政府奖励	成本	利润
固定资产模式	第 1 年	1,060.00	400.00	1,100.00	360.00
	第 2 年	1,060.00	400.00	1,100.00	360.00
	第 3 年	1,060.00	400.00	1,100.00	360.00
	第 4-10 年	7,420.00	2,800.00	7,700.00	2,520.00
	合计	10,600.00	4,000.00	11,000.00	3,600.00
融资租赁模式	第 1 年	107.37	400.00	100.00	407.37
	第 2 年	97.14	400.00	100.00	397.14
	第 3 年	86.80	400.00	100.00	386.80
	第 4-10 年	308.68	2,800.00	700.00	2,408.68
	合计	600.00	4,000.00	1,000.00	3,600.00
BOT 模式	第 1 年	1,060.00	*	700.00	360.00
	第 2 年	1,060.00	*	700.00	360.00
	第 3 年	1,060.00	*	700.00	360.00
	第 4-10 年	7,420.00	*	4,900.00	2,520.00
	合计	10,600.00	*	7,000.00	3,600.00
分期收款销售模式	同租赁模式				

*建造合同模式下的政府奖励在建设期结束时冲工程结算并没有在效益分享期确

认政府补助收入

财政部 国家税务总局《关于促进节能

服务产业发展增值税、营业税和企业所得税政策问题的通知》财税[2010]110 号对合同能源管理涉及的流转税及所得税进行明确规定如下：（一）对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目，取得的营业税应税收入，暂免征收营业税。（二）节能服务公司实施符合条件的合同能源管理项目，将项目中的增值税应税货物转让给用能企业，暂免征收增值税。对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目，符合企业所得税法有关规定的，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税。

由于营业税和增值税均是减免，所以四种方案享受的流转税减免相一致。所得税方面固定资产模式和建造合同模式三前年减免企业所得税金额一致，按利润计算减免 270 万元。融资租赁模式与分期收款销售模式减免企业所得税金额一致，按利润计算减免 298 万元，相对来说采用融资租赁模式与分期收款销售模式更适宜。

二、合同能源管理核算存在的问题

通过上面对四种模式的分析发现在整个效益分享期间实现的利润总额均是 3600 万元，四种核算模式看似都合理，但是这四种核算模式自身都存在问题。

（一）固定资产模式，由于合同能源管理中涉及的资产实际使用人是用能企业，相关的资产并没有在节能服务公司使用，具有租赁的性质。

（二）融资租赁模式账务处理复杂计算量大，特别是在考虑增值税的因素下更为复杂，由于融资租赁折旧在用能企业计提，并不是在节能服务公司计提与财税（2010）110 号文第二条第二款中“能源管理合同期满后，节能服务公司转让给用能企业的因实施合同能源管理项目形成的资产，按折旧或摊销期满的资产进行税务处理”的规定相冲突，因此融资租赁模式与现行法规政策相违背。

（三）PPP 模式中的 BOT 模式，会计处理前提条件必须同时满足以下三个条件：

1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。

2. 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业（以下简称合同投资方）。合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务。

3. 特许经营权合同中对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整做出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等做出明确规定。

即 BOT 的适用范围仅限政府及其有关部门或政府授予的合同，而合同能源管理业务中，双方均不属于政府及其有关部门，不满足 BOT 会计处理的前提条件。另外，从资产的所有权来看，BOT 业务中，在效益分享

期内，合同标的的所有权归属于合同授予方政府及其有关部门，运营方并不拥有所有权。相反，在合同能源管理业务中，在效益分享期内，合同标的的所有权并未转移给合同授予方，节能服务公司拥有所有权。因此，合同能源管理业务与 BOT 业务，在业务性质上并不相同。

（四）分期收款销售模式，采用这种核算方式必须是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，即在商品转移给客户时，商品所有权已转移，商品相关的风险和报酬已经转移给客户。而在合同能源管理业务中，相关资产转移给客户后，企业仍然保留了资产所有权，且需要负责资产的运行、维护，相关风险和报酬并未转移，因此分期收款销售模式与合同能源管理有本质上的区别。

三、合同能源管理核算对策

会计核算应以会计准则为标准，结合我国节能服务公司的发展现状，本着简便、方便操作的原则，笔者认为采用经营租赁的方式核算更为恰当，虽然采用经营租赁方式也有其自身的缺点，但是相对上述各种核算模式来说基本能满足各方面的要求。

根据《企业会计准则讲解 2010》释义，租赁，是指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人，以获取租金的协议。租赁的主要特征是，在租赁期内转移资产的使用权，而不是转移资产的所有权，这种转移是有偿的，取得使用权以支付租金为代价。某些情况下，企业签署的协议所包含的交易虽然未采取租赁的法律形式，但该交易或交易的组成部分就经济实质而言属于租赁业务。确定一项协议是否属于或包含租赁业务，

应重点考虑以下两个因素：一是履行该协议是否依赖某特定资产；二是协议是否转移了资产的使用权。属于租赁业务的，按租赁准则进行会计处理；其他部分按相关会计准则处理。合同能源管理中，节能改造需依赖特定的节能资产进行，在合同期内节能设备由用能单位使用，有的节能公司也委托用能企业对设备进行运行管理。可见，合同能源管理符合会计准则关于租赁的规定。如果采用融资租赁模式，因折旧因素与政策相违背，所以融资租赁模式不可行，相对来说采用经营租赁模式核算更合适，效益分享期结束资产移交时节能服务公司作为赠与处理。另外根据《国际会计准则第 17 号——租赁》规定：一项租赁属于融资租赁还是经营租赁，是以租赁资产所有权相关的风险和报酬归属于出租方或承租方的程度为依据的。如果实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬为融资租赁，反之如果一项租赁并没有转移与资产相关的全部风险和报酬，则属于经营租赁。根据合同能源管理业务的特点，企业既没有向用能企业转移资产所有权相关的风险，也没有全部转移资产相关的报酬，因此，从经济实质看，并不属于融资租赁，而是属于经营租赁。另外采用经营租赁模式也可以满足国家税务总局、国家发展改革委《关于落实节能服务企业合同能源管理项目企业所得税优惠政策有关征收管理问题的公告》2013 年第 77 号公告对合同能源管理的相关规定。

案例四：仍沿用案例一进行分析

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知财税〔2016〕36》号文规定，合同能源管理服务

属于现代服务业范围,适用税率 6%, 增值税继续享受减免优惠。除下面两处发生变化外其它会计处理同固定资产模式。

2014 年开始进入效益分享期

借: 银行存款 1060

贷: 主营业务收入 1000

应交税费---应交增值税(销项税额) 60

借: 应交税费---应交增值税(减免税款) 60

贷: 营业外收入 60

总之,合同能源管理采用经营租赁模式处理能够满足国家税务总局、国家发展改革

委于 2013 年 12 月 17 日发布的 2013 年第 77 号公告的要求。收入成本的核算符合《企业会计准则第 21 号——租赁》规定。相对来说经营租赁是一种比较简单,不需要大量的会计估计和判断,便于操作。当然在实务操作中,节能服务企业为用能企业提供的服务可能是多种多样的,既包括为客户提供节能项目的设计、融资、改造、运行管理等服务,也可能包括向用能企业销售其生产的设备或产品。因此,节能服务企业对能源管理合同所涵盖的内容实质进行综合判断,选择适当的会计处理。◆

“营改增”中建筑业税务核算应注意的几点事项

全面推开营业税改征增值税试点的实施办法及配套政策近日终于公布了。自 2016 年 5 月 1 日起,在全国范围内全面推开营改增试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人,纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。下面为大家介绍下“营改增”中建筑业税务核算应注意的几点事项。

一、建筑业增值税一般纳税人与小规模纳税人的选择

假设增值税一般纳税人提供建筑业应税劳务收入为 S,增值率为 R,则抵扣率为 1-R,税率为 11%,且一般纳税人所购劳务、货物均可以抵扣进项税额;小规模纳税人的征收率为 3%,客户接受劳务金额不变,仅考虑增值税不考虑其他税种的情况下,纳税

人流转税税负相等的等式如下:

$$\begin{aligned} & \{[S/(1+11\%) - S \times (1-R) / (1+11\%)] \times 11\% \} / S \\ & = [S/(1+3\%) \times 3\%] / S \\ & R = 29.39\% \end{aligned}$$

即增值率超过 29.39% (可抵扣率低于 70.61%) 时,小规模纳税人合适,否则,一般纳税人合适。税收筹划增值率超过 29.39% 时营改增项目投资新成立小规模企业比较合算。但是建筑企业在确定纳税人资格时也要考虑下列因素来决定是否申请为一般纳税人。

1. 一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。

以清包工方式提供建筑服务,是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅

助材料，并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务。

2. 一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。

甲供工程，是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。

3. 一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。

二、设备租赁支出取得的进项抵扣不足

目前实务中大部分建筑企业除将劳务分包给劳务公司外，同时劳务公司还向建筑企业工程提供模板、管架等机具租赁服务，并且这部分支出在成本中也占有较大的份额。根据规定，有形动产租赁增值税税率为 17%，而租赁企业利润率大部分低于 17%，这样很多租赁企业只是申请为小规模纳税人，只缴纳 3% 的增值税。一旦租赁业为小规模纳税人，建筑企业可抵扣的进项税额将势必减少，从而加大建筑企业实际纳税额并增加建筑业税负。

因此，要求建筑企业在选择租赁对象时尽量选择增值税一般纳税人企业，因其可以提供税率是 17% 的专用发票进行抵扣。

三、零星材料因无法取得进项税发票而无法进行抵扣

建筑企业的供应商及材料种类“散、杂、小”，如砂、石、砖、白灰、土方及其它零星材料等基本上由个人、小规模纳税人供应，购买的材料没有发票或者取得的发票不是增值税专用发票。因无法抵扣进项税而增加成本，因此建筑企业在采购材料时尽量选择增值税一般纳税人，增加抵扣降低成本。

四、工程款拖欠支付导致无法及时足额

取得增值税专用发票抵扣

实务中工程完工后甲方并不是立即支付工程款给建筑企业，往往滞后一段时间，导致销项税和进项税的不同步。税务机关对建筑企业收入的确认，一般都是按合同约定或结算收入来确认。企业不仅需要垫付工程项目建设资金，还要垫付未收回款项部分工程的税金；又由于未收回工程款，建筑企业也对分包商、材料商拖延付款，也得不到其开具的增值税专用发票，导致无法进行抵扣。因此，实务中企业应防止因为工程款的拖欠导致企业无法及时足额取得增值税专用发票，建筑企业要及时评估款项回收情况，如果无法按照合同规定回款则应及时补充或变更协议，修改合同中的付款日期条款。

五、施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额可以完全抵扣

根据财税〔2016〕36 号文件规定适用一般计税方法的试点纳税人，2016 年 5 月 1 日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者 2016 年 5 月 1 日后取得的不动产在建工程，其进项税额应自取得之日起分 2 年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为 60%，第二年抵扣比例为 40%。

在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额不适用上述分 2 年抵扣的规定。因此施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额可以完全抵扣，而施工企业本身在取得不动产发票时相关进项税额自取得之日起分 2 年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为 60%，第二年抵扣比例为 40%，不允许一次全额抵扣。◆

【实务答疑】



1. 营改增后，固定资产如何抵扣进项税

【问题】

固定资产如何抵扣进项税？

【答案】营改增后，原增值税一般纳税人购进服务、无形资产或者不动产，取得的增值税专用发票上注明的增值税额为进项税额，准予从销项税额中抵扣。

2016 年 5 月 1 日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者 2016 年 5 月 1 日后取得的不动产在建工程，其进项税额应自取得之日起分 2 年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为 60%，第二年抵扣比例为 40%。

融资租入的不动产以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额不适用上述分 2 年抵扣的规定。

原增值税一般纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额准予从销项税额中抵扣。

原增值税一般纳税人从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产，按照规定应当扣缴增值税的，准予从销项税额中抵扣的进项税额为自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的，应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

2. 固定资产已经抵扣，发生不允许抵扣情形的如何处理

【问题】

如果固定资产已经抵扣，发生不允许抵扣情形的如何处理？

【答案】已抵扣进项税额的无形资产或者不动产，发生不允许抵扣的规定情形的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=无形资产或者不动产净值×适用税率

按照《增值税暂行条例》第十条和不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额的应税项目，可在用途改变的次月按照下列公式，依据合法有效的增值税扣税凭证，计算可以抵扣的进项税额：

可以抵扣的进项税额=固定资产、无形资产、不动产净值/(1+适用税率)×适用税率

上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。

3. 营业税改征增值税试点过渡政策的免税规定

【问题】

营业税改征增值税试点过渡政策的免税规定？

【答案】营改增后免税项目如下：

(1) 托儿所、幼儿园提供的保育和教育服务。(2) 养老机构提供的养老服务。(3) 残疾人福利机构提供的育养服务。(4) 婚姻介绍服务。(5) 殡葬服务。(6) 残疾人员本人向社会提供的服务。(7) 医疗机构提供的医疗服务。(8) 从事学历教育的学校提供的教育服务。(9) 学生勤工俭学提供的服务。(10) 农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治。(11)

纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆在自己的场所提供文化体育服务取得的第一道门票收入。(12) 寺院、宫观、清真寺和教堂举办文化、宗教活动的门票收入。(13) 行政单位之外的其他单位收取的符合《试点实施办法》第十条规定条件的政府性基金和行政事业性收费。(14) 个人转让著作权。(15) 个人销售自建自用住房。(16) 2018 年 12 月 31 日前，公共租赁住房经营管理单位出租公共租赁住房。(17) 台湾航运公司、航空公司从事海峡两岸海上直航、空中直航业务在大陆取得的运输收入。(18) 纳税人提供的直接或者间接国际货物运输代理服务。(19) 以下利息收入。

①2016 年 12 月 31 日前，金融机构农户小额贷款。

小额贷款，是指单笔且该农户贷款余额总额在 10 万元（含本数）以下的贷款。

所称农户，是指长期（一年以上）居住在乡镇（不包括城关镇）行政管理区域内的住户，还包括长期居住在城关镇所辖行政村范围内的住户和户口不在本地而在本地居住一年以上的住户，国有农场的职工和农村个体工商户。位于乡镇（不包括城关镇）行政管理区域内和在城关镇所辖行政村范围内的国有经济的机关、团体、学校、企事业单位的集体户；有本地户口，但举家外出谋生一年以上的住户，无论是否保留承包耕地

均不属于农户。农户以户为统计单位，既可以从事农业生产经营，也可以从事非农业生产经营。农户贷款的判定应以贷款发放时的承贷主体是否属于农户为准。②国家助学贷款。③国债、地方政府债。④人民银行对金融机构的贷款。⑤住房公积金管理中心用住房公积金在指定的委托银行发放的个人住房贷款。⑥外汇管理部门在从事国家外汇储备经营过程中，委托金融机构发放的外汇贷款。⑦统借统还业务中，企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息。统借方向资金使用单位收取的利息，高于支付给金融机构借款利率水平或者支付的债券票面利率水平的，应全额缴纳增值税。

统借统还业务，是指：

①企业集团或者企业集团中的核心企业向金融机构借款或对外发行债券取得资金后，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，下同），并向下属单位收取用于归还金融机构或债券购买方本息的业务。

②企业集团向金融机构借款或对外发行债券取得资金后，由集团所属财务公司与企业集团或者集团内下属单位签订统借统还借款合同并分拨资金，并向企业集团或者集团内下属单位收取本息，再转付企业集团，

由企业集团统一归还金融机构或债券购买方的业务。

(20)被撤销金融机构以货物、不动产、无形资产、有价证券、票据等财产清偿债务。

(21)保险公司开办的一年期以上人身保险产品取得的保费收入。

(22)下列金融商品转让收入。

①合格境外投资者（QFII）委托境内公司在我国从事证券买卖业务。

②香港市场投资者（包括单位和个人）通过沪港通买卖上海证券交易所上市 A 股。

③对香港市场投资者（包括单位和个人）通过基金互认买卖内地基金份额。

④证券投资基金（封闭式证券投资基金，开放式证券投资基金）管理人运用基金买卖股票、债券。

⑤个人从事金融商品转让业务。

(23)金融同业往来利息收入。

(24)同时符合下列条件的担保机构从事中小企业信用担保或者再担保业务取得的收入(不含信用评级、咨询、培训等收入)3年内免征增值税：

①已取得监管部门颁发的融资性担保机构经营许可证，依法登记注册为企(事)业法人，实收资本超过 2000 万元。

②平均年担保费率不超过银行同期贷款基准利率的 50%。平均年担保费率=本期担保费收入/(期初担保余额+本期增加担保金额)×100%。

③连续合规经营 2 年以上，资金主要用于担保业务，具备健全的内部管理制度和为中小企业提供担保的能力，经营业绩突出，对受保项目具有完善的事前评估、事中监控、事后追偿与处置机制。

④为中小企业提供的累计担保贷款额占其两年累计担保业务总额的 80% 以上，单笔 800 万元以下的累计担保贷款额占其累计担保业务总额的 50% 以上。

⑤对单个受保企业提供的担保余额不超过担保机构实收资本总额的 10%，且平均单笔担保责任金额最多不超过 3000 万元人民币。

⑥担保责任余额不高于其净资产的 3 倍，且代偿率不超过 2%。25. 国家商品储备管理单位及其直属企业承担商品储备任务，从中央或者地方财政取得的利息补贴收入和价差补贴收入。

(26) 纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务。

(27) 同时符合下列条件的合同能源管理服务：

①节能服务公司实施合同能源管理项目相关技术，应当符合国家质量监督检验检疫总局和国家标准化管理委员会发布的《合同能源管理技术通则》(GB/T24915-2010) 规定的技术要求。

②节能服务公司与用能企业签订节能效益分享型合同，其合同格式和内容，符合

《中华人民共和国合同法》和《合同能源管理技术通则》(GB/T24915-2010) 等规定。

(28) 2017 年 12 月 31 日前，科普单位的门票收入，以及县级及以上党政部门和科协开展科普活动的门票收入。

(29) 政府举办的从事学历教育的高等、中等和初等学校（不含下属单位），举办进修班、培训班取得的全部归该学校所有的收入。

(30) 政府举办的职业学校设立的主要为在校学生提供实习场所、并由学校出资自办、由学校负责经营管理、经营收入归学校所有的企业，从事《销售服务、无形资产或者不动产注释》中“现代服务”（不含融资租赁服务、广告服务和其他现代服务）、“生活服务”（不含文化体育服务、其他生活服务和桑拿、氧吧）业务活动取得的收入。

(31) 家政服务企业由员工制家政服务员提供家政服务取得的收入。

(32) 福利彩票、体育彩票的发行收入。

(33) 军队空余房产租赁收入。

(34) 为了配合国家住房制度改革，企业、行政事业单位按房改成本价、标准价出售住房取得的收入。

(35) 将土地使用权转让给农业生产者用于农业生产。

(36) 涉及家庭财产分割的个人无偿转让不动产、土地使用权。

家庭财产分割，包括下列情形：离婚财

产分割；无偿赠与配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹；无偿赠与对其承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人；房屋产权所有人死亡，法定继承人、遗嘱继承人或者受遗赠人依法取得房屋产权。

(37) 土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者。

(38) 县级以上地方人民政府或自然资源行政主管部门出让、转让或收回自然资源使用权（不含土地使用权）。

(39) 随军家属就业。

(40) 军队转业干部就业。

4. 营改增后是否有即征即退的规定

【问题】

营改增后是否有即征即退的规定？

【答案】营改增后即征即退的规定如下：

(1) 一般纳税人提供管道运输服务，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。

(2) 经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，提供有形动产融资租赁服务和有形动产融资性售后回租服务，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。商务部授权的省级商务主管部门和

国家经济技术开发区批准的从事融资租赁业务和融资性售后回租业务的试点纳税人中的一般纳税人，2016 年 5 月 1 日后实收资本达到 1.7 亿元的，从达到标准的当月起按照上述规定执行；2016 年 5 月 1 日后实收资本未达到 1.7 亿元但注册资本达到 1.7 亿元的，在 2016 年 7 月 31 日前仍可按照上述规定执行，2016 年 8 月 1 日后开展的有形动产融资租赁业务和有形动产融资性售后回租业务不得按照上述规定执行。

(3) 本规定所称增值税实际税负，是指纳税人当期提供应税服务实际缴纳的增值税额占纳税人当期提供应税服务取得的全部价款和价外费用的比例。

5. 哪些项目不征收增值税

【问题】

哪些项目不征收增值税？

【答案】以下项目属于不征收增值税的项目：

(1) 根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务，属于《试点实施办法》第十四条规定的用于公益事业的服务。

(2) 存款利息。

(3) 被保险人获得的保险赔付。

(4) 房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金。

(5) 在资产重组过程中，通过合并、

分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。

6. 房地产开发企业公共配套设施的税务处理

【问题】

房地产开发企业公共配套设施的税务处理？

【答案】对于房地产开发企业中老项目发生的成本中，有部分应该分摊到新项目中，这部分支出，由于新项目采用一般计税方式计算应纳税额，其进项税额应该允许抵扣，具体如何抵扣，需要等待后续文件明确。

7. 视同销售的变化对企业带来哪些的风险

【问题】

视同销售的变化对企业带来哪些的风险？

【答案】营改增后下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：

（一）单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

（二）单位或者个人向其他单位或者个

人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

（三）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

视同销售由列举式规定向概括式规定转化，今后纳入视同销售的行为越来越多，比如关联方之间无偿的资金往来，免费试吃等活动，都将涉及到视同销售缴纳增值税的问题，需要引起纳税人的高度重视。

8. 不允许抵扣的进项税额包括哪些

【问题】

不允许抵扣的进项税额包括哪些？

【答案】下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

（二）非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、加工修理修配劳务和交通运输服务。

(四) 非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

(五) 非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。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。

(六) 购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

(七) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

本条第(四)项、第(五)项所称货物，是指构成不动产实体的材料和设备，包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

9. 外地发生的应税服务应向服务发生地税务机关申报缴纳税款吗

【问题】

外地发生的应税服务应向服务发生地税务机关申报缴纳税款吗？

【答案】固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。非固定业户应当向应税服务发生地主管税务机关申报纳税；未申报纳税的，由其机构所在地

或者居住地主管税务机关补征税款。机构所在地或者居住地在试点地区的非固定业户在非试点地区提供应税服务，应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报缴纳增值税。

10. 提供旅游服务的单位，如何计算销售额缴纳增值税？如何开具发票

【问题】

提供旅游服务的单位，如何计算销售额缴纳增值税？如何开具发票？

【答案】试点纳税人提供旅游服务，可以选择以取得的全部价款和价外费用，扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。

选择上述办法计算销售额的试点纳税人，向旅游服务购买方收取并支付的上述费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

11. 营改增后，融资性售后回租固定资产业务租金是否可以抵扣进项税

【问题】

今年 5 月 1 日“营改增”全面实施以后，公司发生的融资性售后回租固定资产业务，支付的租金（即利息）是否可以抵扣进项税？

【答案】《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36 号）附件 1 营业税改征增值税试点实施办法第二十七条规定：

下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（六）购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

本办法所附的《销售服务、无形资产或者不动产注释》中，关于贷款服务，解释如下：

贷款，是指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动。

各种占用、拆借资金取得的收入，包括金融商品持有期间（含到期）利息（保本收益、报酬、资金占用费、补偿金等）收入、信用卡透支利息收入、买入返售金融商品利息收入、融资融券收取的利息收入，以及融资性售后回租、押汇、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息及利息性质的收入，按照贷款服务缴纳增值税。

依据上述规定，“营改增”全面实施以后，公司发生的融资性售后回租固定资产业务，支付的租金（即利息）不可以抵扣进项税。

12. 营改增后，公路经营企业收取的车辆高速公路通行费如何缴纳税款

【问题】

今年 5 月 1 日“营改增”全面实施以后，公路经营企业收取的车辆高速公路通行费如何缴纳税款？

【答案】可以依据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36 号）附件 2 中关于不动产经营租赁服务的规定确定：

公路经营企业中的一般纳税人收取试点前开工的高速公路的车辆通行费，可以选择适用简易计税方法，减按 3% 的征收率计算应纳税额；选择一般计税方法，收取试点后开工的高速公路的车辆通行费，按照不动产经营租赁服务缴纳增值税，税率为 11%。公路经营企业中的小规模纳税人，按照 3% 的征收率计算应纳税额。

试点前开工的高速公路，是指相关施工许可证明上注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的高速公路。

13. 今年 5 月 1 日“营改增” 全面实施以后，旅游业如何 确定销售额

【问题】

今年 5 月 1 日“营改增”全面实施以后，
旅游业如何确定销售额？

【答案】可以依据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36 号）附件 2 中关于销售额的规定确定：试点纳税人提供旅游服务，可以选择以取得的全部价款和价外费用，扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。

试点纳税人按照规定从全部价款和价外费用中扣除的价款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证。否则，不得扣除。

上述凭证是指：

（1）支付给境内单位或者个人的款项，以发票为合法有效凭证。

（2）支付给境外单位或者个人的款项，以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证，税务机关对签收单据有疑议的，可以要求其提供境外公证机构的确认证明。

（3）缴纳的税款，以完税凭证为合法有效凭证。

（4）扣除的政府性基金、行政事业性收费或者向政府支付的土地价款，以省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据为合法有效凭证。

（5）国家税务总局规定的其他凭证。

纳税人取得的上述凭证属于增值税扣税凭证的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

14. 营改增后，出差中的住宿费取得增值税专用发票是否可以以取得的专用发票认证抵扣进项税

【问题】

今年 5 月 1 日“营改增”全面实施以后，公司员工出差中的住宿费取得增值税专用发票，公司是否可以以取得的专用发票认证抵扣进项税？

【答案】《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36 号）附件 1 营业税改征增值税试点实施办法规定：

第二十五条 下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

（一）从销售方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票，下同）上注明的增值税额。

第二十六条 纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总

局有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

增值税扣税凭证，是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和完税凭证。

第二十七条下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

（二）非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、加工修理修配劳务和交通运输服务。

（四）非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

（五）非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。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。

（六）购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

（七）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

本条第（四）项、第（五）项所称货物，是指构成不动产实体的材料和设备，包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

依据上述规定，公司员工出差中的住宿费取得增值税专用发票，公司是可以取得的专用发票认证抵扣进项税的。

15. 增值税专用发票认证后哪些结果不得作进项税抵扣凭证

【问题】

增值税专用发票认证后哪些认证结果不得作为增值税进项税额的抵扣凭证？

【答案】

根据《国家税务总局关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》（国税发〔2006〕156号）规定：“第二十六条 经认证，有下列情形之一的，不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关退还原件，购买方可要求销售方重新开具专用发票。

（一）无法认证。

本规定所称无法认证，是指专用发票所列密文或者明文不能辨认，无法产生认证结果。

(二) 纳税人识别号认证不符。

本规定所称纳税人识别号认证不符，是指专用发票所列购买方纳税人识别号有误。

(三) 专用发票代码、号码认证不符。

本规定所称专用发票代码、号码认证不符，是指专用发票所列密文解译后与明文的代码或者号码不一致。

第二十七条 经认证，有下列情形之一的，暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关扣留原件，查明原因，分别情况进行处理。

(一) 重复认证。

本规定所称重复认证，是指已经认证相符的同一张专用发票再次认证。

(二) 密文有误。

本规定所称密文有误，是指专用发票所列密文无法解译。

(三) 认证不符。

本规定所称认证不符，是指纳税人识别号有误，或者专用发票所列密文解译后与明文不一致。

本项所称认证不符不含第二十六条第二项、第三项所列情形。

(四) 列为失控专用发票。

本规定所称列为失控专用发票，是指认证时的专用发票已被登记为失控专用发票。

”

16. 取得虚开增值税专用发票，能否作为凭证抵扣进项税

【问题】

公司取得虚开的增值税专用发票，能否作为抵扣凭证抵扣进项税额？

【答案】

一、根据《国家税务总局关于纳税人虚开增值税专用发票征补税款问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 33 号）规定：“纳税人虚开增值税专用发票，未就其虚开金额申报并缴纳增值税的，应按照其虚开金额补缴增值税；已就其虚开金额申报并缴纳增值税的，不再按照其虚开金额补缴增值税。税务机关对纳税人虚开增值税专用发票的行为，应按《中华人民共和国税收征收管理法》及《中华人民共和国发票管理办法》的有关规定给予处罚。纳税人取得虚开的增值税专用发票，不得作为增值税合法有效的扣税凭证抵扣其进项税额。

本公告自 2012 年 8 月 1 日起施行。纳税人发生本公告规定事项，此前已处理的不再调整；此前未处理的按本公告规定执行。

”

二、根据《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》（国税发〔2000〕187 号）规定：“在购货方（受票方）不知道取得的增值税专用

发票（以下简称专用发票）是销售方虚开的情况下，对购货方应当如何处理的问题不够明确。经研究，现明确如下：购货方与销售方存在真实的交易，销售方使用的是其所在省（自治区、直辖市和计划单列市）的专用发票，专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符，且没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的，对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处。但应按有关规定不予抵扣进项税款或者不予出口退税；购货方已经抵扣的进项税款或者取得的出口退税，应依法追缴。

购货方能够重新从销售方取得防伪税控系统开出的合法、有效专用发票的，或者取得手工开出的合法、有效专用发票且取得了销售方所在地税务机关已经或者正在依法对销售方虚开专用发票行为进行查处证明的，购货方所在地税务机关应依法准予抵扣进项税款或者出口退税。

如有证据表明购货方在进项税款得到抵扣、或者获得出口退税前知道该专用发票是销售方以非法手段获得的，对购货方应按《国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》（国税发〔1997〕134号）和《国家税务总局关于〈国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知〉的补充通知》（国税发〔2000〕182号）的规定处理。”因此，

公司取得虚开的增值税专用发票，不能作为抵扣凭证抵扣进项税额。

17. “一照一码”纳税人注意哪些事项

【问题】

“一照一码”纳税人注意哪些事项？

【答案】

一、新办“一照一码”纳税人注意事项：

(1)对需要查询主管税务机关信息，建议在领取“营业执照”的5个工作日后登录国税网上办税大厅办税窗口查询税务机关信息。

(2)纳税人在办理工商登记，领取营业执照时，等同于办理了税务登记证，应在领取营业执照之日起15日内，将其财务、会计制度或者财务、会计处理办法报送主管税务机关备案；在开立存款账户之日起15日内，向国税主管税务机关报告全部账号，签订《委托缴税费协议》，同时按照规定进行申报纳税。需要网上申报的，应前往国税主管税务机关开通“网上办税服务厅”网上报税功能。

二、首次变更为统一社会信用代码的营业执照后，纳税人需要完成的事项（请根据自己情况，以实际办理为准）：

(1)已纳入升级版开具增值税发票的纳税人：需要对税控设备注销发行，并以统

一社会信用代码进行初始发行。注销发行之前，应完成已开具发票信息的抄报税工作，对空白发票做退票处理；并将已开票数据提前读入申报系统。（具体流程及安排请与主管税务机关进一步确认）

(2)使用增值税电子申报系统的纳税人：应联系电子申报软件服务商，办理以统一社会信用代码注册电子申报软件手续。

(3)非“一照一码”纳税人向“一证一码”的纳税人开具发票：需要先进行税控系统升级，再进行开具。

(4)发票领用：持统一社会信用代码的营业执照、经办人身份证明、新的发票专用章印模，向主管税务机关办理发票领取手续。

(5)发票专用章：用统一社会信用代码刻制新的发票专用章。

(6)持有数字证书的纳税人：使用数字证书的，需要联系市电子签名中心办理数字证书信息变更。

三、变更税务登记纳税人注意事项纳税人的“生产经营地”、“财务负责人”、“核算方式”等三项信息发生变化的，由企业向主管税务机关申请变更。

四、注销税务登记纳税人注意事项：注销税务登记是工商登记注销的前置事项，目前，纳税人需按照先货物劳务税后所得税的顺序原则分别向主管国、地税税务机关办理注销税务登记，先受理的税务机关应提示纳税人到另一方税务机关办理注销税务登记，

办理注销税务登记后，纳税人凭税务机关发放的注销文书到工商登记部门办理工商登记注销。

18. 哪些企业所得税优惠事项实行“以表代备”方式

【问题】

请问哪些企业所得税优惠事项实行“以表代备”方式？

【答案】

根据《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 76 号）规定，企业享受小型微利企业所得税优惠政策、固定资产加速折旧（含一次性扣除）政策，通过填写纳税申报表相关栏次履行备案手续。

因此，按照上述规定，若您公司享受的是小型微利企业所得税优惠或固定资产加速折旧政策，实行“以表代备”方式。

19. 生产性一般纳税人向国外企业提供软件服务，有何优惠

【问题】

国内生产性一般纳税人企业向国外企业提供软件服务，有什么增值税优惠？

【答案】

根据《财政部 国家税务总局关于影视等出口服务适用增值税零税率政策的通知》（财税〔2015〕118）第一条第（二）项规定，境内单位和个人向境外单位提供下列应税服务，适用增值税零税率政策：（二）技术转让服务、软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务，以及合同标的物在境外的合同能源管理服务。

第二条规定，境内单位和个人提供适用增值税零税率的应税服务，如果属于适用简易计税方法的，实行免征增值税办法。如果属于适用增值税一般计税方法的，生产企业实行免抵退税办法；外贸企业将外购的适用增值税零税率应税服务出口的，实行免退税办法；外贸企业直接将适用增值税零税率的应税服务出口的，视同生产企业连同其出口货物统一实行免抵退税办法。实行退（免）税办法的应税服务，如果主管税务机关认定出口价格偏高的，有权按照核定的出口价格计算退（免）税；核定的出口价格低于外贸企业购进价格的，低于部分对应的进项税额不予退税，转入成本。

因此，您公司可按照上述规定享受免征增值税或实行免退税办法。

20.公司是广州企业，想成为退税商店需具备哪些条件

【问题】

公司是广州企业，想成为退税商店需具备哪些条件？

【答案】

根据《广东省国家税务局关于征集境外旅客购物离境退税商店的公告》（广东省国家税务局公告 2015 年第 21 号）规定，符合以下条件的企业，经广东省国家税务局备案后即可成为退税商店。

（一）具有增值税一般纳税人资格；（二）纳税信用等级在 B 级以上；（三）同意安装、使用离境退税管理系统，并保证系统应当具备的运行条件，能够及时、准确地向主管国税机关报送相关信息；（四）已经安装并使用增值税发票系统升级版；（五）同意单独设置退税物品销售明细账，并准确核算。

21.小规模商贸企业注销流程等相关问题

【问题】

小规模商贸企业注销流程及需要提交的材料，存货及固定资产是否需要处理？税务和工商哪个先注销？

【答案】

(1)首先，注销税务登记的具体流程如下：

纳税人在办理工商登记注销前、被吊销营业执照之日起十五日内、在有关部门批准或宣告注销之日起十五天内或生产经营地址跨地区迁移前，持税务登记证件（正副本）和书面报告向主管税务机关综合业务窗口提出申请，填报《注销税务登记表》，并提供下列资料：①上级主管部门批复文件或董事会决议及复印件以及其它有关证明文件及复印件。外商投资的公司经营期限届满前提前解散的，应当经审批机关批准。

②被吊销营业执照的应提交工商行政管理部门发放的吊销决定及复印件；③《税务登记证》（正、副本）已领取的《增值税一般纳税人资格证书》。（原国、地税税务登记证正、副本原件或《税务事项通知书》（国税）或《注销登记通知书》（地税）原件及复印件）

(2)税法没有规定企业在办理注销税务登记之前，必须要处理存货及固定资产。

但如果企业在办理注销税务登记之前，发生下列行为之一，则需要计算缴纳增值税：

①纳税人将期末存货和固定资产对外销售的，应按规定计算缴纳增值税。

②纳税人将期末存货和固定资产用于抵偿债务的，属于有偿转让货物的所有权，应按规定计算缴纳增值税。

③纳税人发生视同销售货物行为的，应按规定计算缴纳增值税。

另外，根据《财政部、国家税务总局关

于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）的规定：三、企业清算的所得税处理包括以下内容：（一）全部资产均应按可变现价值或交易价格，确认资产转让所得或损失；…

四、企业的全部资产可变现价值或交易价格，减除资产的计税基础、清算费用、相关税费，加上债务清偿损益等后的余额，为清算所得。

(3)根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第十五条 纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形，依法终止纳税义务的，应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前，持有关证件向原税务登记机关申报办理注销税务登记；按照规定不需要在工商行政管理机关或者其他机关办理注册登记的，应当自有关机关批准或者宣告终止之日起 15 日内，持有关证件向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

第十六条 纳税人在办理注销税务登记前，应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款，缴销发票、税务登记证件和其他税务证件。

根据上述规定，企业如果想要注销，需要先办理税务注销登记，再办理工商注销登记。

22. 外贸企业出口未办退税，退运不复出口货物，如何退税

【问题】

外贸企业出口货物未办理退税，现部分退运不再复出口的货物。如何做退税等相关事宜？

【答案】

根据征管流程的规定：首先，出口企业在出口货物报关离境、因故发生退运、且海关已签发出口货物报关单（出口退税专用）的，需持下列资料向退税部门申请办理《出口商品退运已补税证明》（一）从申报系统生成的正式申报电子数据；（二）《出口商品退运已补税证明》（一式三联）；（三）出口货物报关单（出口退税联）原件；（四）税收通用缴款书原件及复印件（如退运发生时仍未申报退税则不需提供）；（五）外贸企业出口退税汇总申报表；（六）主管退税管理部门要求提供的其他资料。

注：外贸企业出口的货物又发生退运的，在办理《出口商品退运已补税证明》的时候需要提供：外贸企业出口退税汇总申报表，该申报表是外贸企业通过出口退税申报系统中的“单证系统”填写、打印的，具体问题可以咨询一下服务单位——龙图公司。

其次，已申报退（免）税的出口货物发

生退关、退运而转为国内销售。外贸企业应于发生内销的当月向主管退税管理部门申请开具《出口货物转内销证明》，将其作为增值税进项抵扣的凭证。

外贸企业出口货物退关、退运后转内销的，申请办理《出口货物转内销证明》时应提供以下资料：①从申报系统生成的正式申报电子数据；②《出口货物转内销证明》（一式三联）；③销售货物的增值税专用发票原件及复印件（记账联）；④《出口商品退运已补税证明》企业留存联原件及复印件；⑤外贸企业出口退税汇总申报表；⑥主管退税管理部门要求提供的其他资料。

以上资料按顺序装订成册。

23. 食堂购买食材应该在福利费列支吗

【问题】

假定公司在外地有一施工项目，需要在当地为工人提供食宿，公司购买了相应的炊事用具，在当地雇用一名炊事员，做一日三餐，并租用房子给工人住宿。公司规定一日三餐开支标准为 40 元。请问食堂三餐有无开支标准的限定？在自由市场购买的食材，没有发票，请问可否列支？住宿费应在福利费开支吗？

【答案】

根据《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，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。新修订的《中华人民共和国发票管理办法》中规定，第十九条 销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人，对外发生经营业务收取款项，收款方应当向付款方开具发票；特殊情况下，由付款方向收款方开具发票。

第二十条 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。

第二十一条 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。

因此，按照上述规定，贵公司的职工食堂必须取得正式发票，其相关费用才允许按照国税函〔2009〕3号文件规定，列为职工福利费进行税前扣除。食堂三餐标准不是国税局管辖的范围。住宿费是否属于福利费请您按照《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）文件执行。

另外，由于工人的雇佣关系不明确，因此，请结合具体情况拨打 12366 纳税服务热线或到主管税务机关咨询。

24. 购置房产发生的契税是否缴纳房产税

【问题】

购置房产发生的契税是否缴纳房产税？

【答案】

根据《房产税暂行条例实施细则》第四条 房产税依照房产原值一次减除百分之三十后的余值计算缴纳。

房产原值是指纳税人按照财务会计制度规定，在帐簿记载的房产原值。对纳税人未按财务会计制度规定记载，房产原值不实和没有原值的房产，由房产所在地税务机关

参考同时期的同类房产核定。

房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。

根据财政部 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）一、关于房产原值如何确定的问题 对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

根据《企业会计准则规定》第三章 初始计量 第七条 固定资产应当按照成本进行初始计量。第八条 外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

所以，契税属于计入房产原值的部分，需要缴纳房产税的。

25. 公司购买的运货用的 小货车，进项税能否抵扣

【问题】

公司购买的运货用的的小货车，进项税能否抵扣？

【答案】

根据下列规定，如果贵单位购进的货车不属于应征消费税的汽车，且用于正常生产经营的，其进项是允许抵扣的。

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十五条 纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

营改增后，根据《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）附件 2 第二条第一款第二项规定，2013年8月1日以后原增值税一般纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额准予从销项税额中抵扣。

26. 职工因参保重复，现退社 保，企业所得税如何处理

【问题】

职工因参保重复（在异地已参保），现退社保。该员工工资已计入费用，报企业所得税时，此笔费用是否要做调增处理？还有应返员工全额还是个人部分？

【答案】

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条 企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款

项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

第二十七条 企业所得税法第八条所称有关的支出，是指与取得收入直接相关的支出。

企业所得税法第八条所称合理的支出，是指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。

第三十条 企业所得税法第八条所称费用，是指企业在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用，已经计入成本的有关费用除外。

根据上述规定，企业为员工缴纳的社会保险，现又收到退保费，该保险费用并未实际支付出去，前期列支的费用，需要做企业所得税纳税调增处理。

企业应返还给员工的应是个人缴纳的部分。

27.公司的技术高管个人获得股权激励，计税价格如何确定

【问题】

公司的技术高管个人获得股权激励，计税价格如何确定？

【答案】

可参考《国家税务总局关于股权激励和转增股本个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 80 号）第一条规定：“（一）股权激励的计税价格参照获得股权时的公平市场价格确定，具体按以下方法确定：1.上市公司股票的公平市场价格，按照取得股票当日的收盘价确定。取得股票当日为非交易时间的，按照上一个交易日收盘价确定。

2.非上市公司股权的公平市场价格，依次按照净资产法、类比法和其他合理方法确定。

（二）计算股权激励应纳税额时，规定月份数按员工在企业的实际工作月份数确定。员工在企业工作月份数超过 12 个月的，按 12 个月计算。”

28.哪些研发活动不适用研究开发费用税前加计扣除政策

【问题】

企业的哪些研发活动不适用企业所得税研究开发费用税前加计扣除政策？

【答案】

可参考《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税[2015]119 号）规定：“一、研发活动及研发费用归集范围。

本通知所称研发活动，是指企业为获得科学与技术新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、产品（服务）、工艺而持续进行的具有明确目标的系统性活动。

（二）下列活动不适用税前加计扣除政策。

（1）企业产品（服务）的常规性升级。

（2）对某项科研成果的直接应用，如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等。

（3）企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动。

（4）对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变。

（5）市场调查研究、效率调查或管理研究。

（6）作为工业（服务）流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护。

（7）社会科学、艺术或人文学方面的研究。……六、执行时间 本通知自 2016 年 1 月 1 日起执行。”

29. 向境外控股公司支付服务费，境内税务机关可否调整

【问题】

我公司是境内企业向，如果向境外的控

股公司支付服务费，境内的税务机关对该笔费用是否可以进行调整？

【答案】

根据《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》（公告 2015 年第 16 号）规定：“一、依据企业所得税法第四十一条，企业向境外关联方支付费用，应当符合独立交易原则，未按照独立交易原则向境外关联方支付的费用，税务机关可以进行调整。

二、依据企业所得税法第四十三条，企业向境外关联方支付费用，主管税务机关可以要求企业提供其与关联方签订的合同或者协议，以及证明交易真实发生并符合独立交易原则的相关资料备案。

三、企业向未履行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

七、根据企业所得税法实施条例第一百二十三条的规定，企业向境外关联方支付费用不符合独立交易原则的，税务机关可以在该业务发生的纳税年度起 10 年内，实施特别纳税调整。”依据上述规定，公司向境外的控股公司支付服务费，不符合独立交易原则的，税务机关可以进行调整。

30. 旅游公司购买玫瑰花苗 该如何税务处理（广西）

【问题】

我公司是广西一家旅游实业公司，现在购买了一批玫瑰花苗，用于玫瑰主题公园的建设，那么这批玫瑰花苗公司该如何进行所得税税务处理？

【答案】

可以按照《广西壮族自治区地方税务局关于印发〈旅游景区景点企业所得税管理办法〉的通知》（桂地税发〔2009〕182号）规定，进行税务处理：“第四章 动物、植物类资产的税务处理第二十条 对以动、植物观赏等为主要经营行为的景区景点企业，如海洋馆、动物园、植物园等，其拥有的动植物资产作以下税务处理：

（一）动、植物资产应按以下方法确定计税基础：

（1）外购的动、植物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础。

（2）通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的动、植物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

（3）对于企业自行营造或繁殖的动、植物资产在营造或繁殖的过程中所发生的成本允许当期费用化，其计税基础为零，以后期间计提的折旧或减值准备，均不得在税

前扣除。

（二）企业应合理确定动、植物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。预计净残值一经确定，不得变更。

企业对动、植物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

动、植物资产计算折旧的最低年限如下：
1. 动物类资产为 3 年；2. 植物类资产为 10 年。

（三）动、植物资产出售时，应当将其处置收入扣除其净值和相关税费后的余额计入当期应纳税所得额。

（四）动、植物资产盘亏或死亡、损毁造成的损失，经税务机关批准后可作为财产损失在税前扣除。

第二十一条 除本办法第二十条规定外的景区景点企业购买动、植物所发生的支出允许当期费用化，也可参照第二十条规定处理，但一经确定，不得变更。”

31. 国有科技企业对于享受激励的对象是否有具体限制要求

【问题】

我公司一家国有科技企业，董事会想对部分技术人员和高管进行股权激励，对于享受激励的对象是否有具体限制要求？

【答案】

由于贵公司是国有企业，可以参考一下

《关于印发〈国有科技型企业股权和分红激励暂行办法〉的通知》（财资[2016]4 号）第七条规定：激励对象为与本企业签订劳动合同的重要技术人员和经营管理人员，具体包括：（一）关键职务科技成果的主要完成人，重大开发项目的负责人，对主导产品或者核心技术、工艺流程做出重大创新或者改进的主要技术人员。

（二）主持企业全面生产经营工作的高级管理人员，负责企业主要产品（服务）生产经营的中、高级经营管理人员。

（三）通过省、部级及以上人才计划引进的重要技术人才和经营管理人才。

企业不得面向全体员工实施股权或者分红激励。

企业监事、独立董事不得参与企业股权或者分红激励。

32. 出口货物报关，发现金额有误，可否申请修改报关单

【问题】

我公司是一家进出口货物企业，想问一下，出口货物报关后，如果发现金额有误，是否可以申请修改报关单？

【答案】

《中华人民共和国海关进出口货物报关单修改和撤销管理办法》总署令（2014）220 号规定：第五条 有以下情形之一的，当事

人可以向原接受申报的海关办理进出口货物报关单修改或者撤销手续，海关另有规定的除外：（一）出口货物放行后，由于装运、配载等原因造成原申报货物部分或者全部退关、变更运输工具的；（二）进出口货物在装载、运输、存储过程中发生溢短装，或者由于不可抗力造成灭失、短损等，导致原申报数据与实际货物不符的；（三）由于办理退补税、海关事务担保等其他海关手续而需要修改或者撤销报关单数据的；（四）根据贸易惯例先行采用暂时价格成交、实际结算时按商检品质认定或者国际市场实际价格付款方式需要修改申报内容的；（五）已申报进口货物办理直接退运手续，需要修改或者撤销原进口货物报关单的；（六）由于计算机、网络系统等技术原因导致电子数据申报错误的。

因此，建议公司依据上述规定再向海关咨询一下具体办理手续。

33. 公司转让在非自有土地上建造的码头，是否缴纳营业税

【问题】

公司转让在非自有土地上建造的码头，是否需要缴纳营业税？

【答案】

《营业税暂行条例》第一条规定：在

中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。

根据《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释(试行稿)〉的通知》(国税发〔1993〕149号)第九条的规定：销售不动产，是指有偿转让不动产所有权的行为。

不动产，是指不能移动，移动后会引起性质、形状改变的财产。

本税目的征收范围包括：销售建筑物或构筑物，销售其他土地附着物。

(一)销售建筑物或构筑物销售建筑物或构筑物，是指有偿转让建筑物或构筑物的所有权的行为。

以转让有限产权或永久使用权方式销售建筑物，视同销售建筑物。

因此，公司转让在非自有土地上建造的码头应当按照“销售不动产”税目缴纳营业税。

34.个人所得税 12 万自行申报所得是否包含生育津贴

【问题】

年所得 12 万元的个人需要自行申报，那这个所得是否包含按照国家规定领取的生育津贴？

【答案】

《国家税务总局关于印发〈个人所得税自行纳税申报办法(试行)〉的通知》(国税发〔2006〕162号)第七条规定：“本办法第六条规定的所得不含以下所得：(一)个人所得税法第四条第一项至第九项规定的免税所得，即：1.省级人民政府、国务院部委、中国人民解放军军以上单位，以及外国组织、国际组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金；2.国债和国家发行的金融债券利息；3.按照国家统一规定发给的补贴、津贴，即个人所得税法实施条例第十三条规定的按照国务院规定发放的政府特殊津贴、院士津贴、资深院士津贴以及国务院规定免纳个人所得税的其他补贴、津贴；4.福利费、抚恤金、救济金；5.保险赔款；6.军人的转业费、复员费；7.按照国家统一规定发给干部、职工的安家费、退职费、退休工资、离休工资、离休生活补助费；8.依照我国有关法律规定应予免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得；9.中国政府参加的国际公约、签订的协议中规定免税的所得。”

根据《财政部 国家税务总局关于生育津贴和生育医疗费有关个人所得税政策的通知》(财税〔2008〕8号)的规定，生育妇女按照县级以上人民政府根据国家有关规定制定的生育保险办法，取得的生育津贴、生育医疗费或其他属于生育保险性质的津贴、补贴，免征个人所得税。

因此，年所得 12 万元不包含按照国家规定领取的生育津贴。

35. 给外籍员工租房，是否代扣员工个人所得税

【问题】

一外商投资企业在外签租赁两套房屋，免费提供给外籍员工用于居住，取得的发票抬头是企业，是否需要代扣该外籍员工的个人所得税？

【答案】

根据《财政部税务总局关于对外籍职工的在华住房费准予扣除计算纳税的通知》（〔1988〕财税外字第 21 号）第一条的规定：外商投资企业和外商驻华机构租房或购买房屋免费供外籍职员居住，可以不计入其职员的工资、薪金所得缴纳个人所得税。在缴纳企业所得税时，其购买的房屋可以提取折旧计入费用，租房的租金可列为费用支出。

因此，外商投资企业租房免费提供给外籍员工用于居住的，不需要代扣代缴个人所得税。

36. 独立核算非法人分公司将土地划转给总公司，缴契税吗

【问题】

独立核算独立纳税的非法人分公司将名下的土地划转给总公司，是否需要缴纳契税？

【答案】

根据《财政部 国家税务总局关于进一步支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》（财税〔2015〕37 号）第六条的规定：同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。

因此，独立核算独立纳税的非法人分公司将名下的土地划转给总公司，免征契税。

37. 用搬迁收入购置的机器设备是否可以正常折旧或者摊销

【问题】

企业 2014 年发生政策性搬迁，取得政府给予的搬迁收入 200 万元，我企业想用这

笔搬迁款项重新购置机器设备，请问新购置的机器设备是否可以正常折旧或者摊销？

【答案】

根据国家税务总局关于发布《企业政策性搬迁所得税管理办法》的公告（国家税务总局公告 2012 年第 40 号）规定：企业搬迁期间新购置的各类资产，应按《企业所得税法》及其实施条例等有关规定，计算确定资产的计税成本及折旧或摊销年限。企业发生的购置资产支出，不得从搬迁收入中扣除。

因此，搬迁期间新购置的资产可以正常计提折旧或者摊销。

38.前一年费用，隔年取得发票，可否在前一年税前扣除

【问题】

企业 2014 年进行的审计，这笔审计费计在 2014 年 12 月的费用里面，款项也是在 2014 年 12 月支付的，但审计费发票在当年没有取得，发票是在 2015 年 2 月取得的。请问，这种情况审计费是否可以在 2014 年企业所得税税前扣除？

【答案】

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条 企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款

项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

另外，根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）六、关于企业提供有效凭证时间问题 企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

因此，企业 2014 年 12 月份发生的审计费，当年虽然未取得发票，但根据权责发生制原则属于当年的费用，那么企业在进行 2014 年 4 季度所得税申报时，可暂按账面发生金额进行核算，且在汇算清缴期内取得该费用的有效凭证，企业在申报 2014 年度企业所得税申报表时就不需要进行纳税调整。

39.违反海关监管规定缴纳罚款，可否在所得税前扣除

【问题】

企业违反海关监管规定缴纳的罚款，是否可以在所得税前扣除？

【答案】

《中华人民共和国企业所得税法》（中

中华人民共和国主席令第 63 号)第十条第(四)款规定,在计算应纳税所得额时,罚金、罚款和被没收财物的损失不得扣除。

因此,企业由于违反海关监管规定缴纳的罚款不得扣除。

《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第 63 号)第十条第(四)款规定,在计算应纳税所得额时,罚金、罚款和被没收财物的损失不得扣除。

因此,企业由于违反海关监管规定缴纳的罚款不得扣除。

40. 停产期间机器设备可否正常计提折旧企业所得税前扣除

【问题】

生产企业从 2014 年 4 月份开始处于停产状态,尚未确定何时恢复生产,停产期间的机器设备是否可以正常计提折旧在企业所得税前扣除?

【答案】

《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第 63 号)第十一条规定,在计算应纳税所得额时,企业按照规定计算的固定资产折旧,准予扣除。

下列固定资产不得计算折旧扣除:(一)房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产;……

《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第 512 号)第五十九条规定,固定资产按照直线法计算的折旧,准予扣除。

企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧;停止使用的固定资产,应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

因此,企业停产期限超过一个月,企业应当在停止使用固定资产的次月起停止计提折旧。

41. 化妆品销售企业广告费和业务宣传费税前扣除有何规定

【问题】

针对化妆品销售企业发生的广告费和业务宣传费税前扣除税法有什么具体的规定吗?

【答案】

根据《财政部 国家税务总局关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知》(财税[2012]48 号)规定:对化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造(不含酒类制造,下同)企业发生的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入 30% 的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

对签订广告费和业务宣传费分摊协议

(以下简称分摊协议)的关联企业,其中一方发生的不超过当年销售(营业)收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除,也可以将其中的部分或全部按照分摊协议归集至另一方扣除。另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时,可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

因此,纳税人按照上述规定执行即可。

42. 免税收入对应的成本费用可否税前扣除

【问题】

企业收到上市公司的股利分红,可以享受免征企业所得税,这部分所形成的费用可否税前扣除?

【答案】

根据《中华人民共和国企业所得税法》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……

《中华人民共和国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。

另外,根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)六、关于免税收入所对应的费用扣除问题 根据《实施条例》第二十七条、第二十八条的规定,企业取得的各项免税收入所对应的各项成本费用,除另有规定者外,可以在计算企业应纳税所得额时扣除。

如果企业收到上市公司的股利分红,可以享受免征企业所得税优惠政策,则属于免税收入,其所对应的各项成本费用,除另有规定者外,可以在计算企业应纳税所得额时扣除。

43. 企业发放给员工的采暖费补贴是否可以税前扣除

【问题】

企业发放给员工的采暖费补贴是否可以税前扣除?扣除的比例是多少?如果是员工拿着发票来报销,是否可以税前扣除?

【答案】

《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)第三条第(二)款规定,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。

《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 第 512 号）第四十条规定，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。

因此，企业发放给员工的采暖费补贴可以按照职工福利费的标准，在不超过工资薪金总额 14% 的部分，准予扣除；而对于员工拿着发票来报销的情况，由于不属于职工福利费的范畴，因此不可以税前扣除。

44. 油品经营公司贮存损耗 是否可以在税前扣除

【问题】

我们是一家油品经营公司，年底盘存的时候，发现油罐里的油品比账面少，但是在国家“散装液体石油产品损耗”额定的损耗额度之内，那这部分贮存损耗是否可以在税前扣除？

【答案】

根据《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 年第 25 号）：“第五条 企业发生

的资产损失，应按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。”“第九条 下列资产损失，应以清单申报的方式向税务机关申报扣除：（一）企业在正常经营管理活动中，按照公允价格销售、转让、变卖非货币资产的损失；（二）企业各项存货发生的正常损耗；（三）企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失；（四）企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失；（五）企业按照市场公平交易原则，通过各种交易场所、市场等买卖债券、股票、期货、基金以及金融衍生产品等发生的损失。”因此，您企业散装液体石油产品发生的，不超过国家标准的贮存损耗，属于企业各项存货发生的正常损耗，可以向主管税务机关以清单申报的方式进行损失税前扣除。

45. 使用权的固定资产提取 的折旧是否可以税前抵扣

【问题】

单位想买一个使用权的车库，使用权的固定资产提取的折旧是否可以税前抵扣？

【答案】

《中华人民共和国企业所得税法》第十一条 在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。

下列固定资产不得计算折旧扣除：（一）房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；（二）以经营租赁方式租入的固定资产；（三）以融资租赁方式租出的固定资产；（四）已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；（五）与经营活动无关的固定资产；（六）单独估价作为固定资产入账的土地；（七）其他不得计算折旧扣除的固定资产。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十七条 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。

因为车库只有使用权，故不得作为固定资产计提折旧在税前扣除，但因购置使用权车库发生的真实合理的支出可以计入长期待摊费用，按照合同约定期限进行摊销。

46. 不作分配利润额是否并入当期所得计缴企业所得税

【问题】

居民企业设立在境外的 100%控股企业，当地纳税年度终了后利润未进行分配，是否仍需将不作分配的利润额并入居民企业的当期所得计缴企业所得税？

【答案】

依据《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），居民企业来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方做出利润分配决定的日期确认收入实现。但是，根据《中华人民共和国企业所得税法》第四十五条和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百一十八条的规定，由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于 12.5% 税率水平的国家（地区）的企业，并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配的，上述利润中应归属于该居民企业的部分，应当计入该居民企业的当期收入。

在具体操作上，《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）第八章和《国家税务总局关于简化判定中国居民股东控制外国企业所在国实际税负的通知》（国税函[2009]37 号）规定，税务机关应汇总、审核中国居民企业股东申报的对外投资信息，向受控外国企业的中国居民企业股东送达《受控外国企业中国居民股东确认通知书》。中国居民企业股东符合所得税法第四十五条征税条件的，按照有关规定征税。中国居民企业股东能够提供资料证明其控制的外国企业满足以下条件之一的，可免于将外国企业不作分配或减少分配的利润视同股息分配额，计入中国居民企业股东的当期所得：

(一) 中国居民企业或居民个人能够提供资料证明其控制的外国企业设立在美国、英国、法国、德国、日本、意大利、加拿大、澳大利亚、印度、南非、新西兰和挪威的；(二) 主要取得积极经营活动所得；(三) 年度利润总额低于 500 万元人民币。

47. 办理契税申报不能提供销售不动产发票，是否受理

【问题】

经人民法院确认房屋权属，但纳税人在办理契税纳税申报时不能提供销售不动产发票，税务机关是否予以受理？

【答案】

《国家税务总局关于契税纳税申报有关问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 67 号) 第一条规定，根据人民法院、仲裁委员会的生效法律文书发生土地、房屋权属转移，纳税人不能取得销售不动产发票的，可持人民法院执行裁定书原件及相关材料办理契税纳税申报，税务机关应予受理。

48. 境外分支机构取得各项境外所得，是否缴纳企业所得税

【问题】

居民企业在境外设立的分支机构取得

的未汇入境内的各项境外所得，是否也需计入居民企业应纳税所得额缴纳企业所得税？

【答案】

根据《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(一)款的规定，居民企业在境外投资设立不具有独立纳税地位的分支机构，其来源于境外的所得，以境外收入总额扣除与取得境外收入有关各项合理支出后的余额为应纳税所得额。各项收入、支出按企业所得税法及实施条例的有关规定确定。

居民企业在境外设立不具有独立纳税地位的分支机构取得的各项境外所得，无论是否汇回中国境内，均应计入该企业所属纳税年度的境外应纳税所得额。

另外，《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) 第十一条及十三条明确：企业在境外投资设立不具有独立纳税地位的分支机构，其计算生产、经营所得的纳税年度与我国规定的纳税年度不一致的，与我国纳税年度当年度相对应的境外纳税年度，应为在我国有关纳税年度中任何一日结束的境外纳税年度。

所称不具有独立纳税地位，是指根据企业设立地法律不具有独立法人地位或者按照税收协定规定不认定为对方国家(地区)

的税收居民。

49.新设企业领取社会信用代码营业执照，还需税务登记吗

【问题】

新设的企业领取由工商部门核发的加载社会信用代码的营业执照后，是否不再需要办理税务登记？

【答案】

根据《国家税务总局关于落实“三证合一”登记制度改革的通知》（税总函[2015]482号）第二条规定，新设立企业、农民专业合作社（以下统称“企业”）领取由工商行政管理部门核发加载法人和其他组织统一社会信用代码（以下称统一代码）的营业执照后，无需再次进行税务登记，不再领取税务登记证。企业办理涉税事宜时，在完成补充信息采集后，凭加载统一代码的营业执照可代替税务登记证使用。

除以上情形外，其他税务登记按照原有法律制度执行。改革前核发的原税务登记证过渡期继续有效。

50.劳务公司派遣残疾人员到单位工作有何税收优惠政策

【问题】

劳务公司派遣残疾人员到用工单位工作，此情况适用《财政部国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税〔2007〕92号）规定享受相关税收优惠政策吗？

【答案】

根据《国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策相关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第55号）规定，以劳务派遣形式就业的残疾人，属于劳务派遣单位的职工。劳务派遣单位可按照《财政部国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税〔2007〕92号，以下简称《通知》）规定，享受相关税收优惠政策。

