

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

6月 / 2016年

最具价值的全方位财税服务专家
总第133期

合订本

本期要点

■ 实务类

营改增：差额征税项目的范围、销售额确定及发票开具问题

对外支付税务备案五大常见认识误区

全面营改增后，企业必须关注的合同管理的八大要点

■ 答疑类

营改增后纳税信用AB级增值税专用发票抵扣有何要求

房地产营改增将以后人防工程出售或出租如何交增值税

信托公司利息支出融资方能否税前扣除



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》6月刊又与您见面了。本期的《财税月刊》有什么新鲜内容呢？让小编来为您简单介绍一下。本期的《财税月刊》主要内容是财税界一些专业资讯和文章的汇总。正是“营改增”实施之前的一个非常时期，所以本期的内容也是与“营改增”相关的居多。下一期的内容应该是“营改增”实施过程中一些问题的解答，请大家充满期待的关注我们！

【纳税辅导】栏目的五篇文章都是“营改增”相关的，包括差额征税项目、特殊征收率与预征率、增值税纳税义务发生时间以及征收管理方面的文章。

【政策解读】栏目汇总了国家税务总局的七篇权威解读。小编之所以汇总了这些税务总局解读的文章，是感觉税务总局解析得比较简练，方便大家学习和理解法规原文。

【风险管理】栏目收录了两篇文章，一篇是关于对外支付税务备案的，另一篇是关于“营改增”合同管理的文章。“营改增”后，合同管理非常重要，一有不慎，就会面临风险。

【账务处理】栏目中三篇文章有两篇是与“营改增”相关的。另一篇是合并商誉的处理问题，大家可以有选择的阅读。

与以往一样，【实务答疑】栏目仍然是诚意满满的 50 条，量很足，请尽情学习体会吧！

我们一直贯彻“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_swx@cdeledu.com

Contents

目 录

【税讯快报】	5
【纳税辅导】	7
“营改增”: 差额征税项目的范围、销售额确定及发票开具问题	7
面对“营改增”, 必须晓得的几个问题	9
全面“营改增”中的特殊征收率与预征率	11
增值税纳税义务发生时间	15
“营改增”后, 这 7 个征收管理的问题你必须知道!	17
【政策解读】	19
关于调整增值税纳税申报有关事项的公告的解读	19
关于修订<重大税收违法案件信息公开办法(试行)>的公告的解读	20
关于<房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法>的公告解 读	23
关于<纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法>的公告解读	24
关于<纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法>的公告解读	25
关于<不动产进项税额分期抵扣暂行办法>的公告解读	26
关于发布<纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法>公告》解读	27
【风险管理】	28
对外支付税务备案五大常见认识误区	29
全面“营改增”后, 企业必须关注的合同管理的八大要点	31
【账务处理】	35
融资性售后回租业务中承租方的会计与税务处理	36
企业合并商誉的处理	38
“营改增”后餐饮业的税务和会计处理注意事项	40
【实务答疑】	42
1.“营改增”以后, 一般纳税人的餐饮企业如何抵扣进项税额	43
2.“营改增”以后, 哪些利息收入可以免征增值税	43
3.采取简易办法征收的建筑项目, 能否抵扣取得进项税额	44
4.房地产“营改增”将以后人防工程出售或出租如何交增值税	44
5.“营改增”后纳税信用 A、B 级增值税专用发票抵扣有何要求	44
6.一般纳税人专用发票开具要求有哪些	44
7.一般纳税人适用简易办法计税, 能否开增值税专用发票	45
8.“营改增”以后, 不得开具专用发票的情形有哪些	45
9.什么情形下可以开具红字增值税专用发票	46
10.“营改增”后, 出租建筑物等不动产的广告位, 按什么征税	46
11.“营改增”后, 个人转让住房是否缴纳增值税	46
12.混凝土企业“营改增”后运费单独核算, 单独开运费发票吗	47
13.旅行社“营改增”后可以用客人名称的机票和火车票抵扣吗	47
14.非雇佣关系个人提供劳务收入“营改增”后发票如何开具	48
15.外资企业在国内的代表处属于这次“营改增”的范围吗	48

16.信托公司利息支出融资方能否税前扣除.....	49
17.建筑行业什么情况下可以选择简易征收.....	50
18.“营改增”后转让理财产品收入是否属于年应税销售额.....	50
19.全面“营改增”后,为企业提供保安服务按何项目缴增值税.....	50
20.5月1日“营改增”后,公司从地税局领购的发票能否使用.....	51
21.“营改增”以后,不征收增值税项目包括什么.....	51
22.企业所得税汇算清缴时有车辆违章罚款可以税前扣除吗.....	52
23.融资租赁提供融资性售后回租服务按何税目缴增值税.....	52
24.向用户收取的安装费、初装费等按何税目缴纳增值税.....	52
25.“营改增”以后小规模纳税人适用的征收率是多少.....	53
26.“营改增”后,自然人提供应税服务能申请代开专用发票吗.....	53
27.实行加速折旧会对研发费用加计扣除优惠产生影响吗.....	54
28.符合所得税减免条件的转让非独占许可使用权有何限制.....	54
29.软件企业二免三减半优惠期间,减免条件变化如何处理.....	55
30.公司转让香港基金取得的收入,是否需缴纳企业所得税.....	55
31.取得技术转让收入企业所得税方面有什么优惠政策.....	55
32.企业若登记为一般纳税人,以后还能转为小规模纳税人吗.....	56
33.2016年5月1日以后融资租赁业务的销售额是什么.....	56
34.三证合一后,一般纳税人资格登记还提供税务登记证吗.....	57
35.已缴纳的车船税可否由保险公司向税务机关申请退税.....	57
36.企业购置办公楼电梯,收取电梯使用费,如何缴营业税.....	58
37.个人使用钻机打洞,取得收入应按什么税目缴纳营业税.....	58
38.购入免征车船税范围新能源汽车,如何办理减免税手续.....	58
39.员工参加民兵训练,支付补助,可否扣缴个人所得税.....	59
40.个人以技术投资入股获得股权,应如何缴纳个人所得税.....	59
41.外购电池贴本公司商标出售,是否需要缴纳消费税.....	59
42.向境外企业提供离岸外包服务,何时办理退免税申报.....	60
43.企业有零申报,是否会影响年度A级信用等级的评定.....	60
44.公司生产太阳能电池免征消费税,应如何备案.....	61
45.高新技术企业的职工教育经费税前扣除的比例是多少.....	62
46.有限合伙制创业投资企业法人,入股高新企业有何优惠.....	62
47.交通费通讯费可否作为工资薪金,企业所得税税前扣除.....	63
48.三证合一后新老税号不符如何处理.....	64
49.一般纳税人办理迁移,有部分进项税没抵扣,可否抵扣.....	64
50.出口企业丢失出口退税有关证明的,应如何补办.....	64

【税讯快报】



国家税务总局出台国、地税发票衔接政策

国家税务总局发布《关于进一步加强营改增后国税、地税发票管理衔接工作的通知》，对于营改增后，地税存量发票、已发放发票的使用期限以及缴销、衔接问题做了明确的规范。

公告称，据反映，目前仍有个别地税机关印制发票并准备向纳税人提供。对此，国家税务总局已责令进行调查。为确保全面推开营改增试点后新旧税制平稳转换，做好国税，地税机关发票管理工作的顺利衔接，对相关问题进行明确。

劳务派遣公路通行费等“营改增”政策明确

财政部、国家税务总局发布《关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知》，明确了营改增试点期间劳务派遣服务政策、收费公路通行费抵扣及征收政策以及提供人力资源外包服务、经营租赁等政策的执行口径。自 2016 年 5 月 1 日起执行。

一般纳税人提供劳务派遣服务，可以按照《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）的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照一般计税方法计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依 5% 的征收率计算缴纳增值税。

小规模纳税人提供劳务派遣服务，可以按照《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）的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照简易计税方法依 3% 的征收率计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依 5% 的征收率计算缴纳增值税。

选择差额纳税的纳税人，向用工单位收取用于支付给劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

资源税改革 7 月推开 多数矿产品从价计征

5 月 10 日，财政部和国家税务总局发布通知，在煤炭、原油、天然气等已实施从价计征改革基础上，对其他矿产资源全面实施改革。积极创造条件，逐步对水、森林、草场、滩涂等自然资源开征资源税。此次资源税从价计征改革及水资源税改革试点，自 2016 年 7 月 1 日起实施。

两部门相关负责人表示，从已实施的原油、天然气、煤炭等资源税从价计征改革情况看，将资源税与体现资源供需关系的市场价格直接挂钩，总体效果较好，有利于建立有效的税收自动调节机制。为此，此次改革对绝大部分矿产品实行了从价计征。

跨境应税行为增值税免税管理办法公布

5 月 6 日，国家税务总局制定了《营业税改征增值税跨境应税行为增值税免税管理办法（试行）》，自 2016 年 5 月 1 日起施行。《国家税务总局关于重新发布〈营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 49 号）同时废止。

与《原办法》相比，《办法》进行了以下修订和完善：

一是结合营改增试点行业推进情况，在免税跨境应税行为类别中增加了新纳入试点的建筑服务、金融服务、生活服务等，并明确了上述应税行为享受跨境免税政策的具体内涵和执行口径。

二是根据《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定》的规定，进一步规范、细化了此前已纳入营改增试点的跨境服务的免税政策执行口径。

三是根据《税收减免管理办法》（国家税务总局公告 2015 年第 43 号发布），进一步规范了跨境应税行为免税备案的流程，明晰了税企的责任义务。

四是对于符合零税率政策但适用简易计税方法或声明放弃适用零税率选择免税的跨境应税行为，在免税管理上与零税率退（免）税管理办法相衔接，要求纳税人提供放弃适用零税率选择免税的声明等免税备案材料。

【纳税辅导】



“营改增”：差额征税项目的范围、销售额确定及发票开具问题

2016 年 5 月 1 日，我国已经全面推开“营改增”试点。自从 3 月 23 日以来，财政部和税务总局已陆续下发了多个财税文件及税务公告，对全面推开营业税改征增值税试点有关税收政策和征管事项进行了明确。原营业税下部分差额纳税的项目营改增以后依然被保留，给大家总结如下：

1、金融商品转让

销售额=卖出价-买入价

不得开具增值税专用发票（以下简称专票），可以开具增值税普通发票（以下简称普票）。

2、经纪代理服务

销售额=取得的全部价款和价外费用-

向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费

作为差额扣除的部分（即向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费），不得开具专票，可以开具普票。其余部分可以开具专票。

其他各行业发生的代为收取的符合规定条件的政府性基金或者行政事业性收费，以及以委托方名义开具发票代委托方收取的款项，不计入价外费用范畴。

3、融资租赁业务

销售额=取得的全部价款和价外费用-支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息和车辆购置税

可全额开具专票。

4、融资性售后回租服务

销售额=取得的全部价款和价外费用
(不含本金)-对外支付的借款利息(包括
外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利
息

可就取得的全部价款和价外费用(不含
本金)开具专票。

但 2016 年 5 月 1 日以后, 融资性售后
回租属于贷款服务, 纳税人接受的贷款服务,
其进项税额不得抵扣。

5、原有形动产融资性售后回租服务

根据 2016 年 4 月 30 日前签订的有形动
产融资性售后回租合同, 在合同到期前提供
的有形动产融资性售后回租服务, 可以选择
以下方法之一计算销售额:

①销售额=收取的全部价款和价外费用
-向承租方收取的价款本金及对外支付的借
款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、
发行债券利息

向承租方收取的有形动产价款本金, 不
得开具专票, 可以开具普票。其余部分可以
开具专票。

②销售额=收取的全部价款和价外费用
-支付的借款利息(包括外汇借款和人民币
借款利息)、发行债券利息

6、航空运输企业

销售额=收取的全部价款和价外费用-
代收的机场建设费和代售其他航空运输企

业客票而代收转付的价款

纳税人接受旅客运输服务, 其进项税额
不得抵扣。

7、客运场站服务

销售额=收取的全部价款和价外费用-
支付给承运方运费

纳税人接受旅客运输服务, 其进项税额
不得抵扣。

8、旅游服务

销售额=收取的全部价款和价外费用-
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

选择上述办法计算销售额的试点纳税
人, 差额扣除部分(即向旅游服务购买方收
取并支付的上述费用), 不得开具专票, 可
以开具普票。其余部分可以开具专票。

提供旅游服务未选择差额征税的, 可以
就取得的全部价款和价外费用开具专票, 其
进项税额凭合法扣税凭证扣除。

9、适用简易计税方法的建筑服务

销售额=收取的全部价款和价外费用-
支付的分包款

可以全额开具专票。

**10、房地产开发企业中的一般纳税人销
售其开发的房地产项目适用一般计税方法
的**

销售额=收取的全部价款和价外费用-

受让土地时向政府部门支付的土地价款

可以全额开具专票。

11、适用简易计税方法的二手房销售服务（包括一般纳税人、小规模纳税人、自然人）

销售额=收取的全部价款和价外费用-该项不动产购置原价或者取得不动产时的

作价

可以全额开具专票。

需要提醒大家注意的是：纳税人符合差额征税条件的，应在 2016 年 5 月 1 日后、第一次申报差额计税前向主管国税机关申请备案。◆

面对“营改增”，必须晓得的几个问题



2016 年 5 月 1 日起，我国将全面推开“营改增”试点，目前相关准备已进入最后倒计时。自从 3 月 23 日以来，财政部和税务总局已陆续下发了多个财税文件及税务公告，对全面推开营业税改征增值税试点有关税收政策和征管事项进行了明确。但是，众多文件让人看的眼花缭乱，在此，有几个问题提醒大家需要加以注意。

一、征收率的特殊情况

《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) 附件 1 营业税改征增值税试点实施

办法第十六条规定：增值税征收率为 3%，财政部和国家税务总局另有规定的除外。

大家一定要注意这个另有规定，不考虑一般纳税人简易征收的话，具体体现在下面几个情形：

1、小规模纳税人转让其取得的不动产，除个人转让其购买的住房外，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

2、小规模纳税人出租不动产，即单位和个体工商户出租不动产（不含个体工商户出租住房），按照 5% 的征收率计算应纳税额。

3、小规模纳税人销售自行开发的房地

产项目，应按照《试点实施办法》规定的纳税义务发生时间，以当期销售额和 5% 的征收率计算当期应纳税额。

4. 小规模纳税人提供劳务派遣服务，如果选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依 5% 的征收率计算缴纳增值税。

二、试点实施前的应税行为年应税销售额口径

“营改增”试点实施前销售服务、无形资产或者不动产（以下简称应税行为）的年应税销售额超过 500 万元的试点纳税人，应向主管国税机关办理增值税一般纳税人资格登记手续。

试点纳税人试点实施前的应税行为年应税销售额按以下公式换算：

应税行为年应税销售额=连续不超过 12 个月应税行为营业额合计 ÷ (1+3%)

按照现行营业税规定差额征收营业税的试点纳税人，其应税行为营业额按未扣除之前的营业额计算。

试点实施前，试点纳税人偶然发生的转让不动产的营业额，不计入应税行为年应税销售额。

三、地税发票使用期限

自 2016 年 5 月 1 日起，地税机关不再向试点纳税人发放发票。试点纳税人已领取

地税机关印制的发票以及印有本单位名称的发票，可继续使用至 2016 年 6 月 30 日，特殊情况经省国税局确定，可适当延长使用期限，最迟不超过 2016 年 8 月 31 日。

门票、过路（过桥）费发票、定额发票、客运发票和二手车销售统一发票继续使用。

四、已申报营业税未开具发票的，“营改增”后如何开票

纳税人在地税机关已申报营业税未开具发票，2016 年 5 月 1 日以后需要补开发票的，可于 2016 年 12 月 31 日前开具增值税普通发票（税务总局另有规定的除外）。

房地产企业销售自行开发的房地产项目，其 2016 年 4 月 30 日前收取并已向主管地税机关申报缴纳营业税的预收款，未开具营业税发票的，可以开具增值税普通发票，不得申请代开增值税专用发票。

五、取消增值税发票认证的纳税人如何抵扣

（一）纳税信用 A 级、B 级增值税一般纳税人取得销售方使用新系统开具的增值税发票（包括增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票、机动车销售统一发票，下同），可以不再进行扫描认证，登录本省增值税发票查询平台，查询、选择用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息，未查询到对应发票信息的，仍可扫描认证。

（二）2016 年 5 月 1 日新纳入“营改增”试点的增值税一般纳税人，2016 年 5

月至 7 月期间不需进行增值税发票认证，登录本省增值税发票查询平台，查询、选择用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息，未查询到对应发票信息的，可进行扫描认证。

（三）抵扣时限是，按月申报纳税人为本月 1 日的前 180 日，按季度申报纳税人为本季度首月 1 日的前 180 日。（参考江苏国

税 12366 营改增热点问题解答-2016 第三期）

六、纳税申报

实行按季申报的原营业税纳税人，2016 年 5 月申报期内，向主管地税机关申报税款所属期为 4 月份的营业税；2016 年 7 月申报期内，向主管国税机关申报税款所属期为 5、6 月份的增值税。◆

全面“营改增”中的特殊征收率与预征率



关于增值税的征收率

原《增值税暂行条例》规定：“小规模纳税人增值税征收率为 3%，征收率的调整，由国务院决定”。而在此次全面“营改增”的官方重磅文件财税[2016]36 号附件 1《营业税改征增值税试点实施办法》中对于征收率有了不一样的规定，即“增值税征收率为 3%，财政部和国家税务总局另有规定的除外”。这明显的是将由国务院行使的权力下放给了财政部和国家税务总局，于是才有了 5%征收率的出现。

此次全面“营改增”中，财政部和国家税务总局明确的 5%增值税征收率的适用范围，主要有以下几种：

一、一般纳税人适用 5%征收率的情况

（一）一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前取得（不含自建）的不动产，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照 5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款

后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

(二) 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

(三) 房地产开发企业中的一般纳税人，销售自行开发的房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照 5% 的征收率计税。

(四) 一般纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产，可以选择适用简易计税方法，按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的与机构所在地不在同一县（市）的不动产，应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

(五) 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。

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。

(六) 一般纳税人提供劳务派遣服务，可以按照《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）的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照一般计税方法计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依 5% 的征收率计算缴纳增值税。

(七) 一般纳税人 2016 年 4 月 30 日前签订的不动产融资租赁合同，或以 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产提供的融资租赁服务，可以选择适用简易计税方法，按照 5% 的征收率计算缴纳增值税。

二、小规模纳税人适用 5% 征收率的情况

(一) 小规模纳税人销售其取得（不含自建）的不动产（不含个体工商户销售购买的住房和其他个人销售不动产），应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

(二) 小规模纳税人销售其自建的不动产，应以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预

缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

（三）房地产开发企业中的小规模纳税人，销售自行开发的房地产项目，按照 5% 的征收率计税。

（四）其他个人销售其取得（不含自建）的不动产（不含其购买的住房），应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

（五）小规模纳税人出租其取得的不动产（不含个人出租住房），应按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人出租与机构所在地不在同一县（市）的不动产，应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

（六）其他个人出租其取得的不动产（不含住房），应按照 5% 的征收率计算应纳税额。

（七）个人出租住房，应按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳税额。

（八）个人将购买不足 2 年的住房对外销售的，按照 5% 的征收率全额缴纳增值税；个人将购买 2 年以上（含 2 年）的住房对外销售的，免征增值税。上述政策适用于北京市、上海市、广州市和深圳市之外的地区。

（九）小规模纳税人提供劳务派遣服务，可以按照《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）的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照简易计税方法依 3% 的征收率计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依 5% 的征收率计算缴纳增值税。

三、兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用征收率

关于增值税的预征率

此次全面营改增中，针对房地产和建筑业两个特殊的行业，为了平衡各地方税收利益关系，还出现了“预征率”（具体包括 2%、3%、5% 三个）这个特殊的规定。可见这两个行业对于地方财政的影响是多么的重大，财政部和税务总局也是用心良苦啊。

财政部和国家税务总局明确的预征率的适用范围，不考虑小规模纳税人的话，相关规定主要如下：

一、一般纳税人跨县（市）提供建筑服务，适用一般计税方法计税的，应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照 2% 的预征率在建筑服务发生地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

二、一般纳税人销售其 2016 年 5 月 1

日后取得（不含自建）的不动产，应适用一般计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额，按照 5% 的预征率在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

三、一般纳税人销售其 2016 年 5 月 1 日后自建的不动产，应适用一般计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用，按照 5% 的预征率在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

四、房地产开发企业采取预收款方式销售所开发的房地产项目，在收到预收款时按照 3% 的预征率预缴增值税。

五、一般纳税人出租其 2016 年 5 月 1 日后取得的、与机构所在地不在同一县（市）的不动产，应按照 3% 的预征率在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

六、一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30

日前取得的不动产（不含自建），适用一般计税方法计税的，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。上述纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额，按照 5% 的预征率在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

房地产开发企业中的一般纳税人销售房地产老项目，以及一般纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产，适用一般计税方法计税的，应以取得的全部价款和价外费用，按照 3% 的预征率在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产，适用一般计税方法计税的，应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用，按照 5% 的预征率在不动产所在地预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。◆

增值税纳税义务发生时间



经国务院批准,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。为了便于营改增试点纳税人学习“营改增”纳税义务的政策、掌握实务操作,特将增值税纳税义务发生时间政策规定总结如下:

1、“营改增”文件规定:

《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 号附件 1 营业税改征增值税试点实施办法的相关规定:

“第四十五条 增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为:

(一) 纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。

收讫销售款项,是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。

取得索取销售款项凭据的当天,是指书

面合同确定的付款日期;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(二) 纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

(三) 纳税人从事金融商品转让的,为金融商品所有权转移的当天。

(四) 纳税人发生本办法第十四条规定情形的,其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(五) 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。”

注:上述规定中提到的第十四条视同销售具体规定如下:

“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。”

2、增值税暂行条例的规定

“第十九条 增值税纳税义务发生时间：

(一) 销售货物或者应税劳务，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

(二) 进口货物，为报关进口的当天。
增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。”

3、增值税暂行条例实施细则的规定

“第三十八条 条例第十九条第一款第(一)项规定的收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天，按销售结算方式的不同，具体为：

(一) 采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天；

(二) 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天；

(三) 采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天；

(四) 采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货

物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天；

(五) 委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 天的当天；

(六) 销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天；

(七) 纳税人发生本细则第四条第(三)项至第(八)项所列视同销售货物行为，为货物移送的当天。”

4、总局其他文件规定

国家税务总局公告 2011 年第 40 号《国家税务总局关于增值税纳税义务发生时间有关问题的公告》的规定：

“纳税人生产经营活动中采取直接收款方式销售货物，已将货物移送对方并暂估销售收入入账，但既未取得销售款或取得索取销售款凭据也未开具销售发票的，其增值税纳税义务发生时间为取得销售款或取得索取销售款凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

本公告自 2011 年 8 月 1 日起施行。纳税人此前对发生上述情况进行增值税纳税申报的，可向主管税务机关申请，按本公告规定做纳税调整。”

以上关于增值税纳税义务发生时间的规定，大家一定要牢记掌握，然后才能准确的做到不提前或者不滞后申报纳税。◆

“营改增”后，这 7 个征收管理的问题你必须知道！



1、分支机构是否需要办理“营改增”手续？

不适用跨地区汇总纳税人的企业，分支机构应按规定办理“营改增”手续。

2、兼有国地税业务的企业已经是一般纳税人，也有国税的发票，是否还要办理“营改增”手续？

目前，不需要办理“营改增”的手续。

3、纳税人提供业务管理服务，与客户签订的合同是按季收费，6月末收取二季度管理费时应如何开票？全额开具国税发票还是按比例划分后分别开具地税和国税票？

应全额开具国税发票。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)附件 1 第四十五条的规定，增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为：

(一)纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。收讫销售款项，是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

4、5月1日全面实施“营改增”之后，作为纯地税纳税人，原有的开票设备是否还

能够使用?如不能使用应如何办理?

原有开票设备不能再继续使用，您需要重新到国税机关核定增值税发票，参加技术服务单位免费税控操作培训，购买新的开票设备。同时，根据《关于增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税税额有关政策的通知》(财税〔2012〕15号)文件规定：增值税一般纳税人2011年12月1日(含)以后初次购买增值税税控系统专用设备(包括分开票机)支付的费用，可凭购买增值税税控系统专用设备取得的增值税专用发票，在增值税应纳税额中全额抵减(抵减额为价税合计额)，不足抵减的可结转下期继续抵减。

5、房地产开发企业自行开发项目，如何判断是否属于老项目，以开工、完工还是产权登记时间为准?

以开工日期为准。根据《国家税务总局关于发布的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)的规定，一般纳税人销售自行开发的房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计税。一经选择简易

计税方法计税的，36个月内不得变更为一般计税方法计税。

房地产老项目，是指：

(一)《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日前的房地产项目；

(二)《建筑工程施工许可证》未注明合同开工日期或者未取得《建筑工程施工许可证》但建筑工程承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目。

6、连锁经营餐饮企业在北京不同区有分支机构，“营改增”后，是否可申请由总机构汇总缴纳?

可以，纳税人可通过主管税务机关提交汇总缴纳申请。

7、“营改增”三证合一的存量户在签三方协议时，银行一般以三证合一的信用代码为准，但存量户未在国税变更税务登记号，此时协议无法发送成功。企业该如何处理?

纳税人先到国税机关办理三证合一手续，办完后再签订三方协议。◆

【政策解读】



关于调整增值税纳税申报有关事项的公告的解读

为配合全面推开营业税改征增值税试点工作顺利实施，国家税务总局对增值税纳税申报有关事项进行了调整，发布了《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》（以下简称公告），现将公告解读如下：

一、背景

近日，财政部、税务总局制发了《财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点金融业有关政策的通知》（财税〔2016〕46号）、《财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知》（财税〔2016〕47号），新明确了增值

税相关政策，需对增值税纳税申报有关事项进行调整，以满足全面推开“营改增”试点后增值税纳税申报和征收管理的需要。

二、主要内容

（一）对《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点后增值税纳税申报有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 13 号）附件 1 中《本期抵扣进项税额结构明细表》、附件 3《增值税纳税申报表（小规模纳税人适用）》及其附列资料进行调整。在调整表式同时，公告对表的填写说明也进行了修改。

（二）明确了增值税一般纳税人支付道路、桥、闸通行费，按照政策规定，以取得

的通行费发票（不含财政票据）上注明的收
费金额计算的可抵扣进项税额，填入国家税
务总局公告 2016 年第 13 号附件 1 中《增值

税纳税申报表附列资料（二）》（本期进项税
额明细）第 8 栏“其他”。◆

关于修订<重大税收违法案件信息公布办法（试行）>的公告 的解读



现将修订后《重大税收违法案件信息公
布办法（试行）》（以下简称“本办法”）的
内容解读如下：

一、修订背景

为贯彻落实党的十八届三中全会提出
的“建立健全社会诚信体系，褒扬诚信，惩
戒失信”和《国民经济和社会发展第十二个
五年规划纲要》提出的“加快社会信用体系
建设”的总体要求，加快税务领域诚信体系
建设，发挥群众监督和舆论监督的重要作用，
惩戒严重涉税违法行为，提高纳税人依法纳

税意识，规范税务机关执法行为，税务总局
于 2014 年 7 月 4 日公布了《重大税收违法
案件信息公布办法（试行）》，并于 2014 年
10 月 1 日起实施。本办法实施一年多以来，
对税收违法行为起到了强有力的震慑作用，
促进了纳税诚信建立和社会信用体系建设。
但运行中我们也发现一些问题，如案件公布
标准不统一、案件公布审批程序繁琐、案件
信息推送滞后、案件公布和联合惩戒责任主
体不明确及缺乏救济手段等。针对以上问题，
依照一个标准、一个平台、一个系统的原则

对本办法进行修订。

二、修订意义

本办法是税务总局落实党中央、国务院的总体部署，按照《深化国税、地税征管体制改革方案》要求，推进社会诚信体系建设的一项重要举措。既有利于更好地向全社会公布重大税收违法案件信息，依靠社会监督、舆论监督及联合惩戒失信措施，有效打击各种严重税收违法行为，又有利于增进纳税人的依法纳税意识和税法遵从度，维护社会公平和法制公平，真正做到“诚实守信者一路绿灯，违法失信者寸步难行”。对促进税收法治建设，充分发挥纳税信用在社会信用体系中的基础性作用，规范经济秩序和税收秩序，形成良好、诚信的社会氛围具有重要意义。

三、修订的主要内容

本办法修订后共计 18 条，对重大税收违法案件公布原则、案件标准、公布内容、公布方式、救济措施、信息保存、惩戒措施等内容进行了修订，主要包括：

（一）关于结构的调整

为使本办法条理更加清晰，本次修改增设章节，共分五章，分别为第一章：总则；第二章：案件标准；第三章：信息公开；第四章：惩戒措施；第五章：附则。

（二）关于总体原则的修改

增加了制定依据的说明，对适用范围、基本原则、整体结构和执法责任及责任主体

进行了修改。

（三）关于案件标准的修改

重大税收违法案件标准的修改是本次修订的重点，原标准是由总局、各省局、各地市局分别制定。为体现公平公正，本次修改中全国将统一标准，同时删去原第六条。本办法修订后将偷税案件标准由“查补税款金额 500 万元以上，且占应纳税额百分之十以上”调整为“查补税款金额 100 万元以上，且任一年度查补税额占当年各税种应纳税总额 10%以上”、逃避缴纳税款案件由“查补税款金额 500 万元以上的”调整为“欠缴税款金额 100 万元以上的”、骗取出口退税及虚开增值税专用发票案件由“虚开税款数额 1000 万元以上的”调整为不设金额限制、虚开普通发票案件的公布标准由“票面额累计 5000 万元以上的”调整为“虚开普通发票 100 份或者金额 40 万元以上的”，同时增加了私自印制、伪造、变造发票，非法制造发票防伪专用品，伪造发票监制章的案件，不设标准限制。

（四）关于信息公开的修改

1. 关于公布内容的修改

经了解，现阶段全国范围内所有企业与农村合作社已经全部完成“三证合一”的推进工作，营业执照上使用“统一社会信用代码”的标准名称，个体工商户依旧使用负责人身份证号进行税务登记。本办法修订后将“纳税人识别号和组织机构代码”改为“统

一社会信用代码或纳税人识别号”；公布内容增加“经法院判决确定的实际负责人”和对重大税收违法案件负有直接责任的中介机构及从业人员进行公布的内容。这一方面从格式上由补充条款变更为正式条款，另一方面对公布内容进行了细化。

2.关于公布方式的修改

本办法修订后案件的公布方式由原来的“各级税务机关分别在各自的门户网站上公布案件信息”统一调整为通过省局一个平台对外公布，国家税务总局门户网站统一链接各省局的公布信息，同时删除原第九条。调整后更便于公众查询，有利于提高税收“黑名单”制度的社会影响力与威慑力。

3.增加救济措施

本办法增加第九条作为针对案件公布的救济手段。主要规定了两种救济措施：一是在公布前，当事人已经缴清税款、滞纳金和罚款的，税务机关只在案件公布信息系统中记录，不向社会公布该案件信息；二是公布后当事人能够缴清税款、滞纳金和罚款的，税务机关应该从公告栏中撤出，并将情况通知实施联合惩戒的部门。增加救济措施一方面起到了促进当事人积极补缴税款的作用，另一方面给予当事人一次弥补过错的机会，降低了在社会上的负面影响，体现了税收执法的刚柔相济。

4.增加信息永久保存

本办法增加第十一条“案件信息一经录

入重大税收违法案件公布信息系统，将作为纳税人的信用记录永久保存”。不管对外公布与否、撤销与否，税务机关都会对当事人继续进行严格的税收管理，体现了税收“黑名单”制度在税收征管环节的重要意义，同时也是社会信用体系建设中不可或缺的一环，并进一步增加了针对税收违法活动的威慑力。

（五）关于惩戒措施的修改

1.惩戒措施内容的修改

第十二条第一款第一项：删除“适用《纳税信用管理办法（试行）》关于 D 级纳税人的管理措施”，修改为“适用相应的 D 级纳税人管理措施”。本办法修改后表述更加准确，不需随《纳税信用管理办法（试行）》的修订而再次修改，保持本办法的连贯性。

第二项：“对欠缴查补税款的当事人在出境前”修改为“对欠缴税款的纳税人或者其法定代表人在出境前”，与修订前相比，本办法修订后与《中华人民共和国税收征收管理法》中的提法一致，表述更加准确。

第三项对原规定中由工商部门、金融部门与人民法院实施联合惩戒的条款进行了整合，统一调整为“税务机关应将重大税收违法案件信息提供给参与实施联合惩戒的相关部门，供相关部门依法对重大税收违法案件当事人采取管理措施时参考使用”，避免了联合惩戒措施发生变化时本办法也要随之修改的问题。

2.增加动态管理

增加第十四条“重大税收违法案件信息实行动态管理，案件信息发生变化的，按本办法第十三条规定提供案件信息的税务机关应该及时向同级参与联合惩戒的部门提供更新信息。”修订后内容与《关于对重大税收违法案件当事人实施联合惩戒措施的合作备忘录》相匹配。

(六) 关于附则的修改

1.对复核主体的明确

第十五条：将“作出行政处罚、行政处罚决定的税务机关”修改为“实施检查的税务机关”，明确了对当事人异议进行复核和处理的主体为实施检查的税务机关。

2.增加本办法关于“税务机关”的解释

增加第十六条“本办法所称税务机关，是指国家税务总局与省级以下国家税务局、地方税务局”。明确了信息公布与实施惩戒的执行主体是各级税务局，不包括各级稽查局、分局与税务所。◆

关于<房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法>的公告解读



一、背景和目的

经国务院批准，自 2016 年 5 月 1 日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税（以下称营改增）试点，金融、建筑、房地

产和生活服务业等全部营业税纳税人纳入营改增试点。为便于征纳双方执行，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）

及现行增值税有关规定，国家税务总局发布了《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》，以明确房地产开发企业销售自行开发的房地产项目如何征收管理的相关问题。

二、适用范围

房地产开发企业销售自行开发的房地产项目，以及房地产开发企业以接盘等形式购入未完工的房地产项目继续开发后、以自己的名义立项销售的，适用本办法。

三、主要内容

（一）一般纳税人

1. 一般纳税人销售自行开发的房地产项目，适用一般计税方法计税，按照取得的全部价款和价外费用，扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。办法明确了如何计算当期允许扣除的土地价款及相关管理要求。

2. 一般纳税人销售自行开发的房地产老项目适用简易计税方法计税的，以取得的全部价款和价外费用为销售额，不得扣除对应的土地价款。

3. 一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款时按照

3%的预征率预缴增值税。办法明确了如何计算应预缴税款。

4. 一般纳税人销售自行开发的房地产项目，应按照规定的纳税义务发生时间，以当期销售额和适用税率或征收率计算当期应纳税额，抵减已预缴税款后，向主管国税机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

5. 办法还明确了一般纳税人如何开具发票等具体征管问题。

（二）小规模纳税人

1. 小规模纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款时按照 3%的预征率预缴增值税。办法进一步明确了如何计算应预缴税款。

2. 小规模纳税人销售自行开发的房地产项目，应按规定的纳税义务发生时间，以当期销售额和 5%的征收率计算当期应纳税额，抵减已预缴税款后，向主管国税机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

3. 办法还明确了小规模纳税人如何开具发票等具体税收征管问题。◆

关于<纳税人跨县（市、区）提供建筑服务增值税征收管理暂行办法>的公告解读



一、背景和目的

经国务院批准,自 2016 年 5 月 1 日起,在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人,由缴纳营业税改为缴纳增值税。为统一营改增后纳税人跨县(市、区)提供建筑服务的征收管理,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)及现行增值税有关规定,国家税务总局制定了《纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》。

二、适用范围

单位和个体工商户在其机构所在地以外的县(市、区)提供建筑服务,适用本办法。在同一直辖市、计划单列市范围内跨县(市、区)提供建筑服务的,由直辖市、计划单列市国家税务局决定是否适用本办法。

其他个人提供建筑服务在建筑服务发生地申报纳税,不适用本办法。

三、主要内容

(一) 纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,应按规定向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款,向机构所在地主管国税机关申报纳税。

(二) 区分增值税一般纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,适用一般计税方法和选择适用简易计税方法,以及小规模纳税人跨县(市、区)提供建筑服务三种情况,明确了预缴税款的相关规定。

(三) 明确了纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,预缴税款的计算公式、扣除支付的分包款的合法有效凭证、预缴税款时应提交的资料、自行建立预缴税款台账等问题。

(四) 明确小规模纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,不能自行开具增值税发票的,可向建筑服务发生地主管国税机关按照其取得的全部价款和价外费用申请代开增值税发票。

(五) 明确纳税人跨县(市、区)提供建筑服务预缴税款时间按照《通知》规定的纳税义务发生时间和纳税期限执行。◆

关于<纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法>的公告解读



一、背景和目的

经国务院批准,自 2016 年 5 月 1 日起,在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人,由缴纳营业税改为缴纳增值税。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)和现行增值税有关规定,国家税务总局发布了《纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法》,明确纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理问题。

二、适用范围

纳税人以经营租赁方式出租其取得的不动产,适用本办法。纳税人提供道路通行服务不适用本办法。

三、主要内容

(一) 细化政策要求:按照不动产的取得时间、纳税人类别、不动产地点等,分别对纳税人以经营租赁方式出租不动产如何预缴税款、如何申报纳税,作了进一步细化明确。

(二) 明确了纳税人应预缴税款的计算公式:按照纳税人适用的计税方法、不动产类型等,明确了如何计算应预缴税款。

(三) 明确已预缴税款抵减及凭证要求:单位和个体工商户出租不动产,在不动产所在地主管国税机关预缴的增值税款,允许在当期增值税应纳税额中抵减,抵减不完的,结转下期继续抵减。纳税人以预缴税款抵减应纳税额,应以完税凭证作为依据。

(四) 明确了其他个人出租不动产应纳税额的计算及申报缴纳问题:区分住房和非住房,明确了其他个人出租不动产应纳税款的计算公式,并明确其他个人出租不动产,应向不动产所在地地税机关申报缴纳增值税。

(五) 明确了发票问题:小规模纳税人中的单位和个体工商户出租不动产,不能自行开具增值税发票的,可向不动产所在地主管国税机关申请代开增值税发票。其他个人出租不动产,可向不动产所在地主管地税机关申请代开增值税发票。◆

关于<不动产进项税额分期抵扣暂行办法>的公告解读

一、背景和目的

经国务院批准,自 2016 年 5 月 1 日起,

增值税一般纳税人取得的不动产和不动产在建工程,其进项税额分 2 年从销项税额中

抵扣。为便于征纳双方执行，国家税务总局发布了《不动产进项税额分期抵扣管理暂行办法》，对不动产和不动产在建工程的进项税额分期抵扣问题进行了明确。

二、适用范围

本公告明确的不动产分年抵扣办法，适用于增值税一般纳税人 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，以及 2016 年 5 月 1 日后发生的不动产在建工程。房地产开发企业自行开发的房地产项目，融资租入的不动产，在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额抵扣不适用本公告的规定。

三、主要内容

(一) 纳税人取得不动产和不动产在建工程的进项税额，需分 2 年从销项税额中抵

扣，第一年抵扣进项税额的 60%，第 2 年抵扣进项税额的 40%。

(二) 纳税人新建不动产，或者改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过 50% 的，其进项税额依照本办法有关规定分 2 年从销项税额中抵扣。

(三) 已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，专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，公告明确了如何计算不得抵扣的进项税额。

(四) 按规定不得抵扣进项税额的不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额项目的，公告明确了其进项税额抵扣的具体方法。◆

关于发布《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》公告》解读

一、背景和目的

经国务院批准，自 2016 年 5 月 1 日起，

在全国范围内全面推开营业税改征增值税（以下称营改增）试点，金融、建筑、房地产和生活服务业等全部营业税纳税人纳入营改增试点。为便于征纳双方执行，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）及现行增值税有关规定，国家税务总局制定出台了《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》（以下简称《暂行办法》），对纳税人转让其取得的不动产的税收征管问题进行了明确。

二、适用范围

本办法适用于纳税人转让自己以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得的不动产，不包括房地产开发企业销售自行开发的房地产项目。

三、主要内容

（一）政策要求：按照不动产的取得时间、纳税人类别、不动产类型，分别对纳税人转让其取得的不动产如何在不动产所在

地预缴、如何在机构所在地申报纳税，作了进一步细化和明确。

（二）扣减税款的凭证要求：纳税人按规定以全部价款和价外费用扣除不动产价款后的余额为销售额或计算预缴税款的依据的，其允许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合法有效凭证。上述凭证包括税务部门监制的发票，法院判决书、裁定书、调解书，以及仲裁裁决书、公证债权文书等。

（三）发票问题：小规模纳税人转让其取得的不动产，不能自行开具增值税发票的，可向不动产所在地主管地税机关申请代开。纳税人向其他个人转让其取得的不动产，不得开具或申请代开增值税专用发票。

（四）其他问题：《暂行办法》还明确了纳税人销售不动产的税款计算、增值税发票开具以及纳税申报等具体税收征管问题。

◆

【风险管理】



对外支付税务备案五大常见认识误区

关键词：对外支付；税务备案

在经济全球化背景下，国际间的交往和协助越发普遍，我国服务贸易外汇收支规模持续增长，随着“一带一路”战略的实施，境内机构和个人对外汇支付的需求也将不断提高，税务风险出现的概率相应增加。对外支付究竟有哪些认识误区需要注意呢？笔者结合实际工作总结如下：

误区一：所有对外支付均需要办理税务备案

正解：根据《关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》（国家税务总局国家外汇管理局公告 2013 年第 40 号，以下简称 40 号公告）的规定，境内机构和个人向境外支付外汇资金需要进行税务备案主要包括三种情形：一是境外机构或个人从境内获得的服务贸易收入；二是境外个人在境内的工作报酬，以及境外机构或个人从境内获得收益和经常转移收入；三是境外机构或个人从境内获得的融资租赁租金、不动产的转让收入、股权转让所得以及外国投资者其他合法所得。以上三种情况仅属于一般规定，如发生境内机构在境外发生的差旅、会议、商品展销费用等 40 号公告规定的十

五种情形，则无需办理和提交《备案表》。

纳税人发生对外支付事项，应该按照 40 号公告规定进行分析，判断支付项目类别，是否属于需要进行税务备案范围，如属于范围之外，则可以直接支付。值得注意的是，以上规定仅适用支付等值 5 万美元以上（不含等值 5 万美元）的情形，如支付金额不超过 5 万美元，不管属于哪一类项目，纳税人可直接办理支付手续，无需提前办理税务备案。

误区二：5 万美金为对外支付税款征收起征点

正解：为便利纳税人对外支付，自 2013 年 9 月 1 日起，国家税务总局和国家外汇管理局提高支付金额监管起点，由 3 万美元提高至 5 万美元。部分纳税人误认为这是对外支付的起征点。其实，对外支付都不存在起征点的规定，不管是 3 万美元，还是 5 万美元，都需要照章纳税，换句话说，企业对外支付的款项，是否应该缴纳税款，仅跟相应服务项目的性质有关，而跟金额大小无关系。举例说明，A 企业需要按季向境外关联方支付特许权使用费，2015 年第一季度和第二季度分别为 4.5 万美元和 6 万美元，在仅考

考虑企业所得税的情况下，不管是第一季度还是第二季度，A 企业作为扣缴义务人，都需要按照企业所得税法的规定，按照收入全额扣缴预提所得税。

此外，为扶持小微企业发展，国家税务总局近期出台了一系列小微企业税收优惠政策，既包括企业所得税减按 20% 征收的减低税率政策以及财税[2015]34 号文件规定的减半征税政策，又包括增值税和营业税月销售额不超过 3 万元、季度销售额不超过 9 万元的免税政策，但是，以上政策仅适用于境内企业，在对外支付中，收款方为境外企业，并不符合以上优惠政策。境内企业在对外支付时，切勿错误享受上述优惠，少缴相应税款。

误区三：支付金额等同于计税依据

正解：根据 40 号公告规定，纳税人办理对外需要填写《服务贸易等项目对外支付税务备案表》，并在“本次付汇金额”栏目填写相应金额，但是，付汇金额不能简单等同于计税依据，不应该简单将付汇金额乘以相应税率计算需要缴纳税款，需要根据具体税种政策、合同条款进行判断，税种为价内税还是价外税，税款由支付方还是由收款方负担，都将影响具体的计算。举例说明，A 企业向境外 B 公司支付利息 10 万元，在仅

考虑企业所得税的情况下，如果合同约定税款由收款方承担，则计税依据等同于支付金额 10 万，需要代扣代缴预提所得税 1 万元，如果合同约定税款由支付方承担，则计税依据为 $10 \div (1-10\%)=11.1$ ，需要代扣代缴预提所得税 1.11 元。可见，如果简单把支付金额当成计税依据，可能会引发税款计算不准确而导致的补税风险。

误区四：办理对外支付前需要先缴纳税款

正解：部分纳税人通常把支付时点和扣缴税款时点混为一谈，认为只要没有支付无需扣税，倘若对外支付，则需要扣税，往往在支付之前到税务机关办理税款扣缴手续。实际上，支付时间与扣缴税款时间两个时点，既有关联，又不能完全等同。以企业所得税为例，对于利息、租金、特许权使用费类项目，根据企业所得税法的规定，扣缴义务人在每次支付时无需提前扣缴税款，仅需在代扣之日起七日内缴入国库，相当于说，先对外支付款项，而后在规定期限内缴纳税款同样符合规定；如果未按照合同或协议约定的日期支付，或者变更或修改合同或协议延期支付，也不意味着无需进行代扣代缴申报，如果支付方已计入企业当期成本、费用，并在企业所得税年度纳税申报中作税前扣除

的，应在企业所得税年度纳税申报时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。扣缴义务人未履行扣缴义务不缴或者少缴已扣税款的、或者应扣未扣税款的，主管税务机关当按照税收征管法及其实施细则的有关规定处理。因此，纳税人应该具体情况具体分析，准确把握支付款项税款缴纳期限，既能避免过早缴税而造成对资金的占用，又能避免逾期缴纳而受到税务机关的处罚。

误区五：企业对外支付仅需要准备备案相关资料

正解：境内机构和个人办理对外支付税务备案时，应向主管国税机关提交加盖公章的合同（协议）或相关交易凭证复印件（外文文本应同时附送中文译本），并填报《服务贸易等项目对外支付税务备案表》，如无需办理税务备案，则支付时无需到税务机关提交资料。但企业资料准备并不仅限于以上

要求。由于境内企业支付的凭据为证往往为境外发票或者凭证，根据发票管理办法的规定，税务机关在纳税审查时有疑义的，可以要求支付方提供境外公证机构或者注册会计师的确认证明，经税务机关审核认可后，方可作为记账核算的凭证。此外，随着税务机关对跨境避税关注度的日益提高，如果支付对象为关联企业，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》（国家税务总局公告 2015 年第 16 号）的规定，如主管税务机关要求，企业应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。因此，企业如发生对外支付事项，需要根据文件规定在合同中就境外收款方责任做出明确约定，以防范由于责任义务约定不清而可能造成的税务风险。◆

全面“营改增”后，企业必须关注的合同管理的八大要点



经国务院批准,自 2016 年 5 月 1 日起,在全国范围内全面推开营业税改征增值税(以下称营改增)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”对企业带来的并不仅仅是税率的简单变化,它对企业内部的财务管理、涉税管理、客户管理、合同管理、现金流管理等方面都将产生重大影响。企业应积极利用营改增这一契机,通过改善和优化自身的内部管理体系来最大程度地利用营改增所带来的机遇,并降低潜在的风险。合同管理是企业完善内部管理体系中的重要一环,合同条款的具体内容将直接影响企业的税负承担及税款交纳。本文主要介绍“营改增”后企业合同管理中需要关注的几个要点问题。

一、合同签订时应当审查对方的纳税资格,并在合同中完善当事人名称和相关信息

1、“营改增”之后,原来的服务提供方从营业税纳税人,可能变为增值税一般纳税人,服务提供方的增值税作为进项可以被服

务接受方用以抵扣。因此,签订合同时要考虑服务提供方是一般纳税人还是小规模纳税人,提供的结算票据是增值税专用发票还是普通发票,增值税率是多少,能否抵扣,再分析、评定报价的合理性,从而有利于节约成本、降低税负,达到合理控税,降本增效的目的。

2、合同双方名称的规范性要求要高于原来的营业税纳税体系。在原有的营业税体系下,虽然也有发票开具的规范性要求,但相对而言,增值税体系下对服务提供方开具发票将更为严格。在原有体系下并不需要特别提供纳税人识别号信息,但现在服务接受方需要把公司名称、纳税人识别号、地址、电话、开户行、账号信息主动提供给服务提供方,用于服务提供方开具增值税专用发票。

二、合同中应当明确价格、增值税额及价外费用等

1、营业税属于价内税,税款包含在商品或价格之内,而增值税属于价外税,价格和税金是分离的,这一点与营业税完全不同。增值税的含税价和不含税价,不仅对企业的税负有不同的影响,而且对企业收入和费用

的影响是也很大的，如果不做特别约定，营业税一般由服务的提供方或者无形资产的转让方承担。而增值税作为价外税，一般不包括在合同价款中。

2、增值税税率相对于营业税税率较高，如果不能向上下游相对方转嫁税负，服务提供方或者无形资产的转让方税负将明显上升。因此，“营改增”以后，需要在合同价款中注明是否包含增值税。鉴于采购过程中，会发生各类价外费用，价外费用金额涉及到增值税纳税义务以及供应商开具发票的义务，有必要在合同约定价外费用以及价外费用金额是否包含增值税。

三、合同中对不同税率的服务内容应当分项核算

“营改增”之后，同一家企业可能提供多种税率的服务，甚至同一个合同中包含多种税率项目的情况也会经常发生。对兼营的不同业务，此时一定要在合同中明确不同税率项目的金额，明确地根据交易行为描述具体的服务内容，并进行分项的明细核算，以免带来税务风险。

四、发票提供、付款方式等条款的约定

1、因为增值税专用发票涉及到抵扣环节，开具不了增值税专用发票或者增值税发票不合规，都将给受票方造成法律风险和经济损失，应当考虑将取得增值税发票作为一项合同义务列入合同的相关条款，同时考虑将增值税发票的取得和开具与收付款义务

相关联。一般纳税人企业在营改增后可考虑在合同中增加“取得合规的增值税专用发票后才支付款项”的付款方式条款，规避提前支付款项后发现发票认证不了、虚假发票等情况发生。

2、因虚开增值税专用发票的法律后果非常严重，最高会面临无期徒刑的刑罚，因此在合同条款中应特别加入虚开条款。约定如开票方开具的发票不规范、不合法或涉嫌虚开，开票方不仅要承担赔偿责任，而且必须明确不能免除其开具合法发票的义务。

3、另外，增值税发票有在 180 天内认证的要求，合同中应当约定一方向另一方开具增值税专用发票的，一方应派专人或使用挂号信件或特快专递等方式在发票开具后及时送达对方，如逾期送达导致对方损失的，可约定相应的违约赔偿责任。

4、在涉及到货物质量问题的退货行为时，如果退货行为涉及到开具红字增值税专用发票的行为，应当约定对方需要履行协助义务。（具体可以参考《国家税务总局关于全面推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》（2015 年第 19 号）（2015 年 4 月 1 日起施行）有“关红字专用发票的办理手续”等相关规定。）

五、三流不一致的风险如何规避

1、为了防范虚开增值税发票，国税总

局曾出台规范性文件要求“三流一致”。所谓“三流一致”，指资金流（银行的收付款凭证）、票流（发票的开票人和收票人）和物流（或劳务流）相互统一，即收款方、开票方和货物销售方或劳务提供方必须是同一个法律主体，而且付款方、货物采购方或劳务接收方必须是同一个法律主体，如果三流不一致，将不能对税款进行抵扣。

2、合同中应当约定由供应方提供其发出货物的出库凭证及相应的物流运输信息。如果货物由供应方指定的第三方发出，为了避免三流不一致、导致虚开发票的行为，需要明确供应方提供与第三方之间的采购合同等资料。

3、对于委托第三方支付和收款等三流不一致的情形，可以通过签订三方合同的方式减少风险，或者也可通过约定由第三方支付的方式来解决，但需要提供相应委托协议，以防止被认定为虚开增值税专用发票的行为。当然，在实际签订合同时仍需要根具体情况设定。

4、对于分批交货合同增值税专用发票的开具，为了做到三流一致，防止出现虚开增值税专用发票的情形，应当在合同中约定在收货当期开具该批次货物的增值税专用发票。（注：涉及到分期付款的，基于防范

虚开增值税发票风险考虑，在需方实际收到供方的货物时，供方产生开具增值税专用发票的义务。如果货物不是分期交付，则分期付款行为并不会影响增值税专用发票的开具。）

六、对于跨期合同的处理

1、“营改增”后未执行完毕的合同，应将未执行部分涉及的税金，由营业税调整为增值税，合同条款修订的过程中可能存在以下风险：一是涉税事项界定不清晰，可能存在重复征税的风险；二是合同对增值税发票信息不明确，取得增值税发票信息错误，导致增值税进行税款不得抵扣，增加税负；三是未执行完的事项如涉及增值税多个税目，而从合同条款上没有详细区分不同税税率项目的合同价格，可能导致从高税率征税。

2、对于上述风险，可从以下几个方面进行规避：一是要严格区分合同执行时间及纳税义务发生时间，如果纳税义务在“营改增”之前的，按原合同条款执行；如纳税义务发生在“营改增”之后的，应与合同方签订相对应的补充协议；二是需要明确供应商应提供增值税发票类型以及合同双方银行账户和纳税人信息，保证合规使用增值税发票；三是对部分供应商合同条款进行修订，按照“营改增”政策要求，修改合同总价、

不含税价格、增值税金额，明确提供发票类型、价款结算方式与开票事宜等内容。

七、合同中应当约定合同标发生变更时发票的开具与处理

1、合同标发生变更，可能涉及到混合销售、兼营的风险，需要关注发生的变更是否对己方有利。必要时，己方需要在合同中区分不同项目的价款。

2、合同变更如果涉及到采购商品品种、价款等增值税专用发票记载项目发生变化的，则应当约定作废、重开、补开、红字开具增值税专用发票。如果收票方取得增值税专用发票尚未认证抵扣，则可以由开票方作废原发票，重新开具增值税专用发票；如果原增值税专用发票已经认证抵扣，则由开票方就合同增加的金额补开增值税专用发票，就减少的金额开具红字增值税专用发票。

八、关注履约期限、地点和方式等其他

细节

“营改增”之后，增值税服务的范围大幅增加，很多企业的业务可能是跨境服务。根据“营改增”的税收优惠政策规定，境内单位在境外建筑服务、文体业服务是暂免征收增值税的，此时可以在合同中对履约地点、期限、方式等进行合理的选择，以便税务机关审查时能够准确认定是否符合免税政策。

“营改增”对于企业而言是一项全面而系统的工作，企业在实施过程中不能简单定义为税种的改变，而是应该从多个角度，分析企业生产、销售以及经营的各个税负环节，重新审视和改变现有内部控制流程。律师在对企业的合同进行管理时，需要对“营改增”的整体思路和企业的经营现状进行全面的了解，从而更好地为企业的发展保驾护航。



【账务处理】



融资性售后回租业务中承租方的会计与税务处理

售后回租交易，是指资产卖方（承租方）将资产出售后再从买方（出租人方）租回的交易。无论是承租人还是出租人，均应按照租赁准则的规定，将售后回租交易认定为融资租赁或经营租赁。

在形成融资租赁的售后回租交易方式下，对卖方（承租方）而言，与资产所有权有关的全部报酬和风险并未转移，并且售后回租交易的租金和资产的售价往往是以一揽子方式进行谈判的，应视为一项交易。因此，无论卖方（承租方）出售资产的售价高于还是低于出售前资产的账面价值，所发生的收益或损失都不应确认为当期损益，而应将其作为未实现售后回租损益递延并按资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。

承租人对售后回租交易中售价与资产账面价值的差额应通过“递延收益——未实现售后回租损益（融资租赁）”科目进行核算，分摊时，按既定比例减少未实现售后回租损益，同时相应增加或减少折旧费用。

1、承租方（卖方）出售资产时会计处理：

（1）结转出售固定资产时：

借：固定资产清理

累计折旧

贷：固定资产

（2）向出租方（买方）出售固定资产收取价款时：

借：银行存款

贷：固定资产清理

递延收益——未实现售后回租损益

（注：售价高于账面价值时记入贷方，反之在借方，本文会计处理以售价高于账面价值作为示例）

增值税处理：根据现行增值税有关规定，融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为，不属于增值税征收范围，不征收增值税。承租方可向出租方开具增值税普通发票。

2、承租方融资租回固定资产涉及的会计处理

（1）承租方租回固定资产时会计处理：

借：固定资产——融资租入固定资产

未确认融资费用

长期待摊费用——融资租赁进项税额（根据合同计提）

贷：长期应付款——应付融资租赁款

银行存款

注：按照《企业会计准则第 21 号——

租赁》相关规定，承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者与初始直接费用之和作为租入资产的入账价值，同时考虑以后期间可以抵扣的增值税额。（可以抵扣增值税，适用于 2016 年 4 月 30 日前签订的有形动产融资性售后回租合同，出租方收取的利息部分可以开具增值税专用发票，向承租方收取的有形动产价款本金，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票；2016 年 5 月 1 日之后的售后回租业务属于贷款服务，承租方支付的利息部分不得抵扣进项税，应该计入固定资产入账价值）。

（2）支付租金和分摊未确认融资费用时会计处理：

借：长期应付款——应付融资租赁款

贷：银行存款

借：财务费用

贷：未确认融资费用

收到增值税专用发票，按注明的税额进行会计处理：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：长期待摊费用——融资租赁进项税额

注：此增值税分录适用于 2016 年 4 月 30 日前签订的有形动产融资性售后回租合

同，2016 年 5 月 1 日之后的售后回租业务，承租方支付的利息不得抵扣进项税，无需做此笔分录。

（3）在折旧期间计提折旧的会计处理：

借：XX 费用——固定资产折旧

贷：累计折旧

借：递延收益——未实现售后租回损益

贷：XX 费用——固定资产折旧

（4）租赁期满后

借：固定资产——（自有固定资产）

贷：固定资产——（融资租入固定资产）

企业所得税处理：根据现行企业所得税法及有关收入确定规定，融资性售后回租业务中，承租人出售资产的行为，不确认为销售收入，对融资性租赁的资产，仍按承租人出售前原账面价值作为计税基础计提折旧。租赁期间，承租人支付的属于融资利息的部分，作为企业财务费用在税前扣除。

因此，在融资租赁期间，每年会计上财务费用中分摊进来的未确认融资费用、成本费用中计提的折旧、分摊的未实现售后租回损益与承租人所得税上作为财务费用（属于融资利息部分）扣除金额之间的差异，在相关年度需要作相应的纳税调增或纳税调减。

企业合并商誉的处理



对于非同一控制下企业合并取得子公司的子公司，因其他股东对其增资而丧失控制权的情况下，对于商誉如何处理？

比如：2015 年 5 月，A 公司以发行股票购买资产的方式，通过非同一控制下企业合并取得对 B 公司 90.36% 的股权，企业合并成本为 40,467.18 万元，对应股权购买日可辨认净资产公允价值为 21,048.51 万元，形成合并商誉 19,418.67 万元。

合并日，B 公司下属子公司一共 13 家，其中全资持有 C 公司 100% 的股权。将各家

公司公允价值（收购时的评估值）对商誉进行分摊，分摊后 C 公司对应的商誉为 2000 万元。

为进一步深化与 D 公司的合作，A 公司拟同意其下属参股公司 E 公司（D 公司持股 51%；A 公司持股 49%）对 C 公司进行增资，并取得对 C 公司的控制权，增资的作价计划按照 C 公司经审计的净资产。相应地，自 E 公司完成对 C 公司增资之日起，A 公司丧失对 C 公司的控制权。

对于上述案例，其他股东单方面对子公司增资并取得对该原子公司的控制权，母公

司相应丧失对该原子的控制权。在合并报表层面，对于丧失控制权的处理原则是一致的，无论是因为母公司对外转让子公司股权，还是其他股东单方面对子公司增资（或股东非同比例增资）导致母公司股权被动稀释，或者通过协议安排或者其他方式。在合并报表层面所需要达到的处理效果就是《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条所规定的：“对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益”。

所引入的股东（E 公司）本身是母公司 A 公司的联营企业，母公司在其中也享有权益，但不能对其实施控制，因此在该联营企业对子公司（C 公司）增资后，尽管母公司在其中直接和间接享有的权益份额可能仍占多数，但仍然丧失了对该子公司的控制权，应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条规定处理。

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条规定：

1、合并报表层面对稀释后仍然持有的股权，应按照该剩余股权在处置日（即控制权丧失日，被动稀释在合并报表层面的处理效果等同于处置）的公允价值作为该项长期股权投资的初始投资成本。在实际操作中，对于一般的企业，其商誉对股权估值的影响不大（例如基本没有“控制权溢价”），基于简化考虑，可以按照引入新股东时该新股东的增资价格按比例推算原母公司继续持有的剩余股权在处置日的公允价值。该公允价值是在增资完成后的剩余股权公允价值，其中考虑了因引入新股东导致该原子公司净资产增加的影响因素。

2、合并报表层面应确认的处置环节投资收益金额 = 前一步骤中确定的剩余股权于处置日的公允价值 - 处置日该子公司的原有（增资前）净资产在合并报表层面体现的账面价值 - 就该子公司在合并报表层面确认的商誉 ± 与该子公司对应的其他综合收益的转出影响额（如有）。

如果 B 公司丧失对 C 公司控制权后，仍保留对子公司的重大影响，“丧失对子公司控制权但仍保留共同控制或重大影响的处理”进行处理。自控制权丧失之日起对剩余

投资改用权益法核算，需要视同按该日公允价值重新取得一项对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》及其应用指南规定的初始确认日投资成本分摊程序，确定各项可辨认资产、负债于处置日的公允价值，以及名义商誉的金额。重新确定的各项可辨认资产、负债于处置日的公允价值将成为后续权益法核算中对被投资单位净损益进行调整的新的基础。

这里还需要说明的是：根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》的应用指南的规定，“投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进

行会计处理”。其中，“投资方向联营、合营企业投出业务，投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的，应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与投出业务的账面价值之差，全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务，取得的对价与业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益”。据此，A 公司和 B 公司在丧失对 E 公司控制权之日，应当根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条规定的计算方法，在合并报表层面全额确认丧失对 E 公司控制权的相关损益，而不能像与合营、联营企业之间发生不构成业务的资产的买卖交易时那样，按比例抵销未实现交易损益。◆

“营改增”后餐饮业的税务和会计处理注意事项



相对于营业税，增值税一般纳税人税务和会计处理要复杂一些。“营改增”对于餐饮行业属于重大利好，很多餐饮行业税负可下降 50%以上。但是餐饮行业“营改增”以后必须做好增值的税务和会计处理，否则利好不一定能真正落到实处。本文仅以增值税一般纳税人情况进行分析。

一、做好进项发票管理

增值税的特点就是可以抵扣，因此进项发票对于一般纳税人的重要性就不言而喻了。餐饮行业进项发票种类可能有：

1. 增值税专用发票；
2. 农副产品销售发票(增值税普通发票)；
3. 农副产品收购发票；
4. 海关完税凭证。

餐饮企业在采购时，应尽可能选择可以取得进项发票的渠道。一般来讲，能够开具增值税专用发票和农副产品销售发票的，都是比较大型的或正规的，要么是工厂，要么是经销商，要么是农副产品生产销售合作社等。选择大型或正规的渠道，对于餐饮行业的食品安全也是有保障的。

餐饮行业也可能直接向农产品生产者

(农户)收购。“营改增”后，餐饮行业可以向国税部门申请领取农副产品收购发票。在收购农副产品时由餐饮企业自行开具。对于农副产品收购发票各地管理都比较严格，对于农户资格、产品范围等有较严格限制，餐饮行业企业初次领取使用时需要特别注意。

二、改变一些业务模式

有些餐饮行业对于生鲜食品可能是从大型批发市场采购，由于各种原因可能无法取得农副产品销售发票或增值税专用发票，限制了进项抵扣。

为解决该问题，可以充分农副产品销售发票(普通发票)也可以抵扣的这一点。可以将企业的采购部门独立出去，成立个体工商户或合伙企业(以下简称采购企业)。该类企业不征收企业所得税，个人所得税可以核定征收。

由采购企业去批发市场采购然后销售给餐饮企业，采购企业开具农副产品销售发票，餐饮企业凭发票申请抵扣。采购企业需要控制销售额，保持为小规模纳税人。采购企业缴纳 3%的增值税，餐饮企业则可以申

请抵扣 13%。

三、转变营业税模式下的旧思维

营业税模式下，一些企业在采购付款中经常出现现金付款、第三方付款等情况，因为营业税没有“三流合一”的要求。虽然“三流合一”有争议，但是基层国税机关还是很看重“三流合一”的，为了减少不必要的麻烦最好做到“三流合一”。

四、增值税进项核算的注意事项

餐饮行业可以抵扣的进项发票较多，最好按照不同税率或扣除率分项目进项核算。

1. 增值税专用发票和海关完税凭证的抵扣

餐饮行业可能取得增值税专用发票税率有 17%、13%、11%、6%和 5%。

2. 农副产品收购发票和销售发票的抵扣

农副产品收购发票和销售发票可以按照票面金额乘以 13%作为进项抵扣。虽然都是 13%，但是与专用发票的 13%计算方式不一样。比如同样是买价金额（含税）10000 元的发票：

专用发票可以抵扣进项税额

$$=10000*13%/(1+13%)=1150.44 \text{ 元}$$

收购发票或销售发票可以抵扣的进项税额=10000*13%=1300 元

3. 进项税额的转出

一般的餐饮行业对员工都是要包吃的。员工吃饭也是要消耗原材料的，员工吃饭无论属于个人消费还是集体福利，该部分都是不能抵扣，因此应做进项转出。对于员工吃饭消耗的原材料要确定合理地原材料成本及进项税额。至于什么叫合理，没有标准答案，能说服税务局的就算合理。

五、增值税销项核算的注意事项

由于餐饮服务和食品外卖适应的税率不一致，税法要求必须分开核算，否则按照高税率计算。由于税率差异较大，可能很多企业都想往低税率的餐饮服务上靠，但是企业也要注意税务风险。比如餐饮企业有外卖窗口或在网上进行外卖销售，但是却没有申报外卖的，肯定是容易出事。有些餐饮行业要划分现场消费或打包带走，确实不好划分，但是需要掌握一个度。◆

【实务答疑】



问答&QA



1. “营改增”以后，一般纳税人的餐饮企业如何抵扣进项税额

【问题】

“营改增”以后，一般纳税人的餐饮企业如何抵扣进项税额？

【答案】

餐饮行业增值税一般纳税人购进农业生产者自产农产品，可以使用国税机关监制的农产品收购发票，按照现行规定计算抵扣进项税额。

有条件的地区，应积极在餐饮行业推行农产品进项税额核定扣除办法，按照《财政部 国家税务总局关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知》（财税〔2012〕38 号）有关规定计算抵扣进项税额。

2. “营改增”以后，哪些利息收入可以免征增值税

【问题】

“营改增”以后，哪些利息收入可以免征增值税？

【答案】

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）规定，以下利息收入免征增值税：

- (1) 2016 年 12 月 31 日前，金融机构农户小额贷款。
- (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。
- (8) 金融同业往来利息收入。

3. 采取简易办法征收的建筑项目，能否抵扣取得进项税额

【问题】

采取简易办法征收的建筑项目，能否抵扣取得进项税额，是否可以开具增值税专用发票？

【答案】

建筑项目选择按简易计税方法的，不得抵扣增值税进项税额，可以按规定开具增值税专用发票，税率栏填写 3%。

4. 房地产“营改增”将以后人防工程出售或出租如何交增值税

【问题】

房地产企业“营改增”将以后人防工程出售或者出租的如何交纳增值税？

【答案】

纳税人将人防工程建成商铺、车库，对外一次性出售或者出租若干年经营权的，属于提供不动产租赁服务。

纳税人将开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的人防工程对外出售或者出租的，可选择简易计税方法计税。

5. “营改增”后纳税信用 A、B 级增值税专用发票抵扣有何要求

【问题】

“营改增”以后，对于纳税信用 A、B 级的增值税一般纳税人取消认证的，增值税专用发票抵扣有无时限要求？

【答案】

适用取消认证的纳税人，增值税发票抵扣时限是，按月申报纳税人为本月 1 日的前 180 日，按季度申报纳税人为本季度首月 1 日的前 180 日。增值税发票查询平台未查询到发票信息的，可以选择扫描认证。

增值税专用发票（包括税控系统开具的机动车销售统一发票）应在自开票之日起 180 日内进行认证，并在认证通过的次月申报期内申报抵扣进项税额。

6. 一般纳税人专用发票开具要求有哪些

【问题】

一般纳税人专用发票开具要求有哪些？

【答案】

专用发票应按下列要求开具：（1）项目齐全，与实际交易相符；（2）字迹清楚，不

得压线、错格；(3) 发票联和抵扣联加盖发票专用章；(4) 按照增值税纳税义务的发生时间开具。

对不符合上列要求的专用发票，购买方有权拒收。

7. 一般纳税人适用简易办法计税，能否开增值税专用发票

【问题】

一般纳税人适用简易办法计税的，能否开具增值税专用发票？

【答案】

除以下情形之外，按简易办法征税的都可以开具专票：(1) 属于增值税一般纳税人单采血浆站销售非临床用人体血液，可以按照简易办法依照 3% 征收率计算应纳税额，但不得对外开具增值税专用发票；(2) 纳税人销售旧货，应开具普通发票，不得自行开具或者由税务机关代开增值税专用发票；(3) 销售自己使用过的固定资产，减按 2% 征税的。

8. “营改增”以后，不得开具专用发票的情形有哪些

【问题】

“营改增”以后，不得开具专用发票的情形有哪些？

【答案】

纳税人发生的下列应税行为，不得开具增值税专用发票：(1) 向消费者个人销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产。

(2) 适用免征增值税规定的，国有粮食企业除外。

(3) 提供经纪代理服务向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费，不得开具增值税专用发票。

(4) 提供旅游服务，选择差额扣除的住宿费、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部分不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

(5) 金融商品转让，不得开具增值税专用发票。

(6) 有形动产融资性售后回租服务的老合同，选择扣除本金部分后的余额为销售额时，向承租方收取的有形动产价款本金，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

(7) 提供劳务派遣服务，选择差额纳税的纳税人，向用工单位收取用于支付给劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险

及住房公积金的费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

9. 什么情形下可以开具红字增值税专用发票

【问题】

什么情形下可以开具红字增值税专用发票？

【答案】

《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) 附件 1 营业税改征增值税试点实施办法第四十二条规定：纳税人发生应税行为，开具增值税专用发票后，发生开票有误或者销售折让、中止、退回等情形的，应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。

10. “营改增”后，出租建筑物等不动产的广告位，按什么征税

【问题】

“营改增”以后，公司出租建筑物、构筑物等不动产的广告位，应按什么征税？

【答案】

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) 规定，将建筑物、构筑物等不动产或者飞机、车辆等有形动产的广告位出租给其他单位或者个人用于发布广告，按照经营租赁服务缴纳增值税。

11. “营改增”后，个人转让住房是否缴纳增值税

【问题】

“营改增”后，个人转让住房是否缴纳增值税？

【答案】

根据财税〔2016〕36 号和国家税务总局公告 2016 年第 26 号文件规定，个人转让住房，在 2016 年 4 月 30 日前已签订转让合同，2016 年 5 月 1 日以后办理产权变更事项的，应缴纳增值税，不缴纳营业税。个人销售其取得（不含自建）的不动产（不含其购买的住房），应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

国家税务总局公告 2016 年第 14 号文件规定第五条 个人转让其购买的住房，按照以下规定缴纳增值税：（一）个人转让其购买的住房，按照有关规定全额缴纳增值税的，

以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(二) 个人转让其购买的住房，按照有关规定差额缴纳增值税的，以取得的全部价款和价外费用扣除购买住房价款后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

个体工商户应按照本条规定的计税方法向住房所在地主管税务机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税；其他个人应按照本条规定的计税方法向住房所在地主管税务机关申报纳税。

第六条 其他个人以外的纳税人转让其取得的不动产，区分以下情形计算应向不动产所在地主管税务机关预缴的税款：(一) 以转让不动产取得的全部价款和价外费用作为预缴税款计算依据的，计算公式为：应预缴税款=全部价款和价外费用÷(1+5%)×5%

(二) 以转让不动产取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额作为预缴税款计算依据的，计算公式为：应预缴税款=(全部价款和价外费用-不动产购置原价或者取得不动产时的作价)÷(1+5%)×5%

第七条 其他个人转让其取得的不动产，按照本办法第六条规定的计算方法计算应

纳税额并向不动产所在地主管税务机关申报纳税。

12. 混凝土企业“营改增”后运费单独核算，单独开运费发票吗

【问题】

我是混凝土企业，混凝土销售合同含运费指定单价，未明确表明运费标准，之前均采用一票制，材料费含运费合并开出商品混凝土发票，“营改增”后，运费需要单独核算，单独开出运费发票吗。属于简易征收，还是可以按原来一样合并开出一票制的混凝土含运费发票？

【答案】

销售行为属于混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税。纳税人开具发票时可以分别在发票上列明材料费和运费，但是必须按照销售货物的税率计算增值税。

13. 旅行社“营改增”后可以用客人名称的机票和火车票抵扣吗

【问题】

旅行社“营改增”后销售额里可以扣除的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，旅行社所获得的机票和火车票客户名称都只能是乘坐人的名称，航空公司和火车站不能再另外开具我公司名称的发票，请问可以用客人名称的机票和火车票作为抵扣吗？

【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。试点纳税人按照上述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。有效凭证包括：支付给境内单位或者个人的款项，以发票为合法有效凭证，机票和火车票也属于合法有效的发票凭证。

14. 非雇佣关系个人提供劳务收入“营改增”后发票如何开具

【问题】

非雇佣关系的个人为公司提供的劳务

收入，“营改增”前需要缴纳营业税金及附加，并由地税代开营业税发票，“营改增”后是否要缴纳增值税及委托国税代开增值税专用发票？

【答案】

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）附件1：《营业税改征增值税试点实施办法》的规定，经国务院批准，自2016年5月1日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税（以下称营改增）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。因此，自2016年5月1日起，纳税人提供应税服务，应按规定缴纳增值税及开具国税发票。另外，个人（自然人）不得申请代开增值税专用发票，如符合代开普通发票条件，可向经营地主管国税机关申请代开普通发票。

15. 外资企业在国内的代表处属于这次“营改增”的范围吗

【问题】

外资企业在国内的代表处之前是交营业税的，属于这次“营改增”的范围内吗？

属于的话税费要怎么计算？是按之前营业税的那种算吗？有没有相关文件号？

【答案】

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）的规定，自2016年5月1日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税（以下称营改增）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。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。增值税征收率为3%，财政部和国家税务总局另有规定的除外。

所以根据代表处的经营范围确定计税方法，营业税换算不含税收入与增值税不含税收入是不一样的。目前没有文件具体规定此项。

16. 信托公司利息支出融资方能否税前扣除

【问题】

向信托公司融资，信托公司只提供其赚取的投顾费、手续费，对于信托公司向社保投资者支付的最终由融资方承担的利息，不属于信托公司的收入，信托公司不给予开具发票，只提供盖财务章的利息清单。此利息支出融资方能否税前扣除？

【答案】

根据《中华人民共和国税收征收管理法》（中华人民共和国主席令第49号）的规定，纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算。另外，根据《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）的规定，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，纳税人发生的支出如取得合法凭证及符合上述要求的，可在企业所得税税前扣除；反之，则不可扣除。

这里所指的合法凭证，是应税行为的有效发票。

17. 建筑行业什么情况下可以选择简易征收

【问题】

建筑行业什么情况下可以选择简易征收？

【答案】

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 号附件 2 规定：（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。

建筑工程老项目，是指：（一）《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建筑工程项目；（二）未取得《建筑工程施工许可证》的，建筑工程承

包合同注明的开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建筑工程项目。

18. “营改增”后转让理财产品收入是否属于年应税销售额

【问题】

“营改增”后，小规模纳税人应税销售额超过 500 万元需要登记为一般纳税人，请问转让理财产品的收入算在这 500 万中吗？

【答案】

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 号规定，转让理财产品属于金融服务中的金融商品转让，属于“营改增”应税范围。“营改增”后，除小规模纳税人偶然发生的转让不动产的销售额，不计入应税行为年应税销售额之外，属于应税范围的销售额均为作为年销售额的组成部分。

因此，计算一般纳税人认定标准时应包含转让理财产品的销售额。

19. 全面“营改增”后，为企业提供保安服务按何项目缴增值税

【问题】

全面“营改增”之后，为企业提供保安服务按照什么项目缴纳增值税？

【答案】

应按商务辅助服务缴纳增值税。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号附件1中销售服务、无形资产、不动产注释的规定，商务辅助服务，包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务、安全保护服务。其中，安全保护服务，是指提供保护人身安全和财产安全，维护社会治安等的业务活动。包括场所住宅保安、特种保安、安全系统监控以及其他安保服务。

20.5 月 1 日“营改增”后，公司从地税局领购的发票能否使用

【问题】

5月1日“营改增”以后，公司从地税局领购的发票还能否使用？

【答案】

可以按照总局2016年23号《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告2016年第23号）：自2016年5月1日起，地税机关不再向试点纳税人发放发

票。试点纳税人已领取地税机关印制的发票以及印有本单位名称的发票，可继续使用至2016年6月30日，特殊情况经省国税局确定，可适当延长使用期限，最迟不超过2016年8月31日。

21. “营改增”以后，不征收增值税项目包括什么

【问题】

“营改增”以后，不征收增值税项目包括什么？

【答案】

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）规定，下列项目不征收增值税：

（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。

22. 企业所得税汇算清缴时有车辆违章罚款可以税前扣除吗

【问题】

企业所得税汇算清缴时有车辆违章的罚款可以税前扣除吗？

【答案】

不可以。根据《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）第十条规定：“在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：（一）向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；（二）企业所得税税款；（三）税收滞纳金；（四）罚金、罚款和被没收财物的损失；（五）本法第九条规定以外的捐赠支出；（六）赞助支出；（七）未经核定的准备金支出；（八）与取得收入无关的其他支出。”

23. 融资租赁提供融资性售后回租服务按何税目缴增值税

【问题】

融资租赁纳税人提供融资性售后回租服务按何税目缴纳增值税？

【答案】

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）的规定，融资性售后回租服务属于贷款服务，应按照金融服务缴纳增值税。融资性售后回租，是指承租方以融资为目的，将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后，从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。

24. 向用户收取的安装费、初装费等按何税目缴纳增值税

【问题】

固定电话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费按何税目缴纳增值税？

【答案】

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）的规定，固定电话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费以及类似收费，按照安装服务缴纳增值税。

25. “营改增”以后小规模纳税人适用的征收率是多少

【问题】

“营改增”以后小规模纳税人适用的征收率是多少？小规模纳税人出租 4 月 30 日之前的不动产应该按多少计算缴纳增值税？

【答案】

《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）附件 1 营业税改征增值税试点实施办法第十六条规定：增值税征收率为 3%，财政部和国家税务总局另有规定的除外。

《国家税务总局关于发布〈纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 16 号）第四条规定：小规模纳税人出租不动产，按照以下规定缴纳增值税：（一）单位和个体工商户出租不动产（不含个体工

商户出租住房），按照 5% 的征收率计算应纳税额。个体工商户出租住房，按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳税额。

26. “营改增”后，自然人提供应税服务能申请代开专用发票吗

【问题】

“营改增”之后，自然人提供应税服务可以申请代开专用发票吗？

【答案】

根据《国家税务总局关于印发〈税务机关代开增值税专用发票管理办法（试行）〉的通知》（税发〔2004〕153 号）规定，代开专用发票是指主管税务机关为所辖范围内的增值税纳税人代开专用发票，其他单位和个人不得代开。上述增值税纳税人是指已办理税务登记的小规模纳税人（包括个体经营者）以及国家税务总局确定的其他可予代开专用发票的纳税人。增值税纳税人发生增值税应税行为、需要开具专用发票时，可向其主管税务机关申请代开。

因此，未办理税务登记的自然人发生增值税应税行为，不能够申请代开专用发票，但可以按规定申请代开普通发票。

27. 实行加速折旧会对研发费用加计扣除优惠产生影响吗

【问题】

企业实行加速折旧政策是否会对企业应享受的研发费用加计扣除优惠产生影响？

【答案】

企业专门用于研发活动的仪器、设备已实行加速折旧政策的，在进行研发费用加计扣除时，应按照《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）的规定研发费用加计扣除的有关文件，就已经进行会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。因此，对于开展研发活动的企业来说，意味着在会计上按照规定进行加速折旧处理的折旧、费用，若符合加计扣除条件的话，仍可以进行加计扣除。

但小型微利企业研发和生产经营共用的仪器、设备所发生的折旧、费用等金额，不能享受研发费用加计扣除政策。

28. 符合所得税减免条件的转让非独占许可使用权有何限制

【问答】

符合享受企业所得税免征、减征优惠条件的转让5年以上非独占许可使用权的技术有什么限制条件？

【答案】

根据《国家税务总局关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第82号）规定，企业转让符合条件的5年以上非独占许可使用权的技术，限于其拥有所有权的技术。技术所有权的权属由国务院行政主管部门确定。其中，专利由国家知识产权局确定权属；国防专利由总装备部确定权属；计算机软件著作权由国家版权局确定权属；集成电路布图设计专有权由国家知识产权局确定权属；植物新品种权由农业部确定权属；生物医药新品种由国家食品药品监督管理总局确定权属。因此，符合享受企业所得税免征、减征优惠条件的技术应属于本企业拥有所有权的技术。

29. 软件企业二免三减半优惠期间，减免条件变化如何处理

【问题】

软件企业享受“二免三减半”优惠期间，减免税条件发生变化应如何处理？

【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，定期减免税优惠事项备案后有效年度内，企业减免税条件发生变化的，按照以下情况处理：

（一）仍然符合优惠事项规定，但备案内容需要变更的，企业在变化之日起 15 日内，向税务机关办理变更备案手续。（二）不再符合税法有关规定的，企业应当主动停止享受税收优惠。

30. 公司转让香港基金取得的收入，是否需缴纳企业所得税

【问题】

公司转让香港基金取得的收入，是否需缴纳企业所得税？

【答案】

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于内地与香港基金互认有关税收政策的通知》（财税〔2015〕125 号）规定，对内地企业投资者通过基金互认买卖香港基金份额取得的转让差价所得，计入其收入总额，依法征收企业所得税。

31. 取得技术转让收入企业所得税方面有什么优惠政策

【问题】

我公司 10 月转让持有 5 年以上的非独占软件著作权获得技术转让所得 800 万元人民币，请问在企业所得税方面有什么优惠政策？

【答案】

根据《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116 号）第二条第一款规定：自 2015 年 10 月 1 日起，全国范围内的居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权取得的技术转让所得，纳入享受企业所得税优惠的技术转让所得范围。居民企业的年度技术转让所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。又因为本通知第二条第二款规定：本通知所称技术，

包括专利（含国防专利）、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种，以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。其中，专利是指法律授予独占权的发明、实用新型以及非简单改变产品图案和形状的外观设计。因此，您公司 800 万元的所得中 500 万元的所得可以享受免征企业所得税，另外超出的 300 万元的所得按减半征收企业所得税。

32. 企业若登记为一般纳税人，以后还能转为小规模纳税人吗

【问题】

企业若登记为一般纳税人，以后还能转为小规模纳税人吗？

【答案】

《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）附件 1 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。

33. 2016 年 5 月 1 日以后融资租赁业务的销售额是什么

【问题】

2016 年 5 月 1 日以后开展的融资租赁业务的销售额是什么？

【答案】

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）规定：

（1）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，提供融资租赁服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。

（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，提供融资性售后回租服务，以取得的全部价款和价外费用（不含本金），扣除对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额作为销售额。

经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的试点纳税人，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

的融资租赁业务和融资性售后回租业务不得按照上述规定执行。

34.三证合一后，一般纳税人资格登记还提供税务登记证吗

【问题】

"三证合一"后，纳税人办理一般纳税人资格登记时，是否还需要提供税务登记证件？

【答案】

根据《国家税务总局关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 18 号）规定："二、纳税人办理一般纳税人资格登记的程序如下：

（一）纳税人向主管税务机关填报《增值税一般纳税人资格登记表》，并提供税务登记证件"根据《国家税务总局关于"三证合一"登记制度改革涉及增值税一般纳税人管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 74 号）规定："二、《国家税务总局关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 18 号）第二条第（一）项中所称的"税务登记证"，包括纳税人领取的由工商行政管理部门核发的加载法人和其他组织统一社会信用代码

码的营业执照。"

35.已缴纳的车船税可否由保险公司向税务机关申请退税

【问题】

个人车辆缴纳交强险时已由保险公司代收了车船税，因质量原因，车辆被退回经销商，已缴纳的车船税是否可以由保险公司向税务机关申请退税？

【答案】

根据《国家税务总局关于车船税征管若干问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 42 号）第四条的规定，已经缴纳车船税的车船，因质量原因，车船被退回生产企业或者经销商的，纳税人可以向纳税所在地的主管税务机关申请退还自退货月份起至该纳税年度终了期间的税款。退货月份以退货发票所载日期的当月为准。为方便纳税人退税办理和规范车船税退税流程，目前保险公司已代征入库的所有车船税退税均由代收代缴的各家保险公司代为办理。

因此，车辆因质量原因申请退还车船税的，可以由保险公司向所在地主管局税务机关申请退税。

36.企业购置办公楼电梯，收取电梯使用费，如何缴营业税

【问题】

企业出资购置办公大楼的电梯，大楼内的其他企业的人员使用该电梯时则需要缴纳电梯使用费，企业收取此款项应如何缴纳营业税？

【答案】

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)第七条第六项的规定，租赁业，是指在约定的时间内将场地、房屋、物品、设备或设施等转让他人使用的业务。

因此，企业取得的电梯使用费原来应比照“租赁业”缴纳营业税。

“营改增”以后，应该按照“经营租赁服务”缴纳增值税。

37.个人使用钻机打洞，取得收入应按什么税目缴纳营业税

【问题】

个人使用钻机在墙上打洞，个人提供此项劳务取得的收入应当按照什么税目缴纳

营业税？

【答案】

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)的规定，服务业，是指利用设备、工具、场所、信息、或技能为社会提供服务的业务。本税目的征收范围包括：代理业、旅店业、饮食业、旅游业、仓储业、租赁业、广告业、其他服务业。其他服务业，是指上列业务以外的服务业务。如沐浴、理发、洗染、照相、美术、裱画、誊写、打字、镌刻、计算、测试、试验、化验、录音、设计、制图、测绘、勘探、打包、咨询等。航空勘探、钻井(打井)勘探、爆破勘探，不按本税目征税。

因此，个人提供的钻机打钻业务原来应当按照“服务业——其他服务业”税目缴纳营业税。

“营改增”以后，应该按照“其他建筑服务”缴纳增值税。

38.购入免征车船税范围新能源汽车，如何办理减免税手续

【问题】

企业购入一辆属于免征车船税范围的

新能源车辆，该车辆车船税的减免税手续是直接
在保险公司办理还是需要先去税务机关办理并
出具相关证明？

【答案】

根据《国家税务总局中国保险监督管理委员会关于机动车车船税代收代缴有关事项的公告》（国家税务总局中国保险监督管理委员会公告 2011 年第 75 号）的第二条第三款规定“在财政部、国家税务总局会同汽车行业主管部门公布了享受车船税优惠政策的节约能源、使用新能源的车型目录后，对纳入车型目录的机动车，保险机构销售交强险时，根据车型目录的规定免征或减征车船税”。

因此，企业可以直接在保险公司办理减免税手续，免征车船税。

39. 员工参加民兵训练，支付补助，可否扣缴个人所得税

【问题】

企业安排员工参加部队的民兵训练，企业支付给员工的补助，是否需要扣缴其个人所得税？

【答案】

根据《个人所得税法实施条例》（国务院令 第 600 号）第八条相关规定，企业支付

给参加部队民兵训练员工的补助，应当按照“工资、薪金所得”扣缴其个人所得税。

40. 个人以技术投资入股获得股权，应如何缴纳个人所得税

【问题】

个人以技术投资入股获得企业股权，应如何缴纳个人所得税？

【答案】

根据《财政部 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税〔2015〕41 号）第一条的相关规定，个人以技术投资入股获得企业股权，应当按照“财产转让所得”项目缴纳个人所得税。

41. 外购电池贴本公司商标出售，是否需要缴纳消费税

【问题】

外购电池贴本公司商标出售，是否需要缴纳消费税？

【答案】

根据《国家税务总局关于明确电池 涂料消费税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 95 号）规定，外购

电池、涂料大包装改成小包装或者外购电池、涂料不经加工只贴商标的行为，视同应税消费品的生产行为。发生上述生产行为的单位和个人应按规定申报缴纳消费税。

42. 向境外企业提供离岸外包服务，何时办理退免税申报

【问题】

向境外企业提供离岸外包服务，应在什么时候办理退（免）税申报？

【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号）规定，境内单位和个人向境外单位提供离岸服务外包应税服务，适用增值税零税率政策。另外，根据《国家税务总局关于〈适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法〉的补充公告》（国家税务总局公告 2015 年第 88 号）规定，增值税零税率应税服务提供者收齐有关凭证后，可在财务作销售收入次月起至次年 4 月 30 日前的各增值税纳税申报期内向主管国税机关申报退（免）税；逾期申报的，不再按退（免）税申报，改按免税申报；未按规定申报免税的，应按规定缴纳增值税。因此，

您公司提供适用零税率的离岸外包服务业务，请按上述规定时间进行退（免）税申报。

43. 企业有零申报，是否会影响年度 A 级信用等级的评定

【问题】

企业有零申报的情况，是否会影响年度 A 级信用等级的评定？

【答案】

根据《国家税务总局关于发布〈纳税信用管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 40 号）第十九条规定，有下列情形之一的纳税人，本评价年度不能评为 A 级：（一）实际生产经营期不满 3 年的；（二）上一评价年度纳税信用评价结果为 D 级的；（三）非正常原因一个评价年度内增值税或营业税连续 3 个月或者累计 6 个月零申报、负申报的；（四）不能按照国家统一的会计制度规定设置账簿，并根据合法、有效凭证核算，向税务机关提供准确税务资料的。另外，根据《国家税务总局关于明确纳税信用管理若干业务口径的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 85 号）规定，非正常原因一个评价年度内增值税或营业税连续 3 个月或者累计 6 个月零申报、负申报的，不能评为 A 级。正常原因是指：季节性生产经

营、享受政策性减免税等正常情况原因。非正常原因是除上述原因外的其他原因。按季申报视同连续 3 个月。因此，若您公司有由于非正常原因一个评价年度内增值税或营业税连续 3 个月或者累计 6 个月零申报的情况，则信用等级不能评为 A 级。

44. 公司生产太阳能电池免征消费税，应如何备案

【问题】

公司生产太阳能电池免征消费税，应如何备案？

【答案】

根据《财政部 国家税务总局关于对电池 涂料征收消费税的通知》（财税〔2015〕16 号）的规定，对无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池（又称“氢镍蓄电池”或“镍氢蓄电池”）、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池免征消费税。太阳能电池，是将太阳光能转换成电能的装置，包括晶体硅太阳能电池、薄膜太阳能电池、化合物半导体太阳能电池等，但不包括用于太阳能发电储能用的蓄电池。又根据《广东省国家税务局关于电池 涂料消费税征收管理有关事项的公告》（广东省国家税务局公告〔2015〕16 号）第二条规定，对

生产、委托加工符合（财税〔2015〕16 号）中第二条有关税收优惠政策规定的减免为备案类减免，纳税人应携带下列资料办理免税备案手续：（一）《纳税人减免税备案登记表》（二）省级以上质量技术监督部门认定的检测机构出具的产品检测报告原件及复印件（原件查验后退还，复印件须加盖企业公章）、相关产品检测能力附表复印件。省级以上质量技术监督部门认定的检测机构是指，经省级质量技术监督部门资质认定，同时具有省质量技术监督局颁发的计量认证证书（CMA）和资质认定授权证书（CAL）的检测机构；以及经国家认证认可监督管理委员会资质认定，具有中国国家认证认可监督管理委员会颁发的计量认证（CMA）的检验检疫检测机构（具体标识见该公告附件）。（三）纳税人应填写同类电池、涂料对应的所有免税产品型号清单，并与检测报告装订一并提交。免税产品型号清单中的电池、涂料名称或型号与企业记账和开票的名称应一致。因此，贵公司生产符合条件的太阳能电池免征消费税，应携带上述资料办理免税备案手续。

45. 高新技术企业的职工教育经费税前扣除的比例是多少

【问题】

高新技术企业的职工教育经费税前扣除的比例是多少？

【答案】

根据《财政部 国家税务总局关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税〔2015〕63 号）规定，自 2015 年 1 月 1 号起，高新技术企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 8% 的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

本通知所称高新技术企业，是指注册在中国境内、实行查账征收、经认定的高新技术企业。所以，注册在中国境内、实行查账征收、经认定的高新技术企业的职工教育经费税前扣除的比例为不超过工资薪金总额 8% 的部分，超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

46. 有限合伙制创业投资企业法人，入股高新企业有何优惠

【问题】

我公司是有限合伙制创业投资企业法人合伙人，入股高新技术企业，企业所得税有什么优惠？

【答案】

根据《国家税务总局关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 81 号）规定，有限合伙制创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业满 2 年（24 个月，下同）的，其法人合伙人可按照对未上市中小高新技术企业投资额的 70% 抵扣该法人合伙人从该有限合伙制创业投资企业分得的应纳税所得额，当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。所称满 2 年是指 2015 年 10 月 1 日起，有限合伙制创业投资企业投资于未上市中小高新技术企业的实缴投资满 2 年，同时，法人合伙人对该有限合伙制创业投资企业的实缴出资也应满 2 年。其中，有限合伙制创业投资企业是指依照《中华人民共和国合伙企业法》、《创业投资企业管理暂行办

法》(国家发展和改革委员会令第 39 号)和《外商投资创业投资企业管理规定》(外经贸部、科技部、工商总局、税务总局、外汇管理局令 2003 年第 2 号)设立的专门从事创业投资活动的有限合伙企业。有限合伙制创业投资企业的法人合伙人,是指依照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例以及相关法规,实行查账征收企业所得税的居民企业。

47. 交通费通讯费可否作为工资薪金, 企业所得税税前扣除

【问题】

列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的交通费、通讯费是否可以作为工资薪金支出, 在企业所得税前扣除?

【答案】

根据《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》(国家税务总局公告 2015 年第 34 号)第一条的规定, 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

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。根据《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)第一条的规定, 关于合理工资薪金问题。《实施条例》第三十四条所称的"合理工资薪金", 是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金。税务机关在对工资薪金进行合理性确认时, 可按以下原则掌握: (一) 企业制订了较为规范的员工工资薪金制度; (二) 企业所制订的工资薪金制度符合行业及地区水平; (三) 企业在一定时期所发放的工资薪金是相对固定的, 工资薪金的调整是有序进行的; (四) 企业对实际发放的工资薪金, 已依法履行了代扣代缴个人所得税义务; (五) 有关工资薪金的安排, 不以减少或逃避税款为目的。因此, 列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的交通费、通讯费, 符合"合理工资薪金"规定的, 可以作为工资薪金支出, 按规定在企业所得税前扣除。

48. 三证合一后新老税号不符如何处理

【问题】

我是变更了“三证合一”的企业，上月使用老税号上传了海关进口增值税专用缴款书信息，现在使用新税号下载了海关稽核结果通知书，并使用新税号申报抵扣，比对时提示信息不符是怎么回事啊？

【答案】

海关稽核通知书目前尚未实现新、老税号间的数据转换，使用老税号下载稽核结果通知书后，再通过新税号进行申报抵扣，一窗式比对时如提示不符，请与主管税务机关联系，由主管税务机关协助处理。

49. 一般纳税人办理迁移，有部分进项税没抵扣，可否抵扣

【问题】

我企业是一般纳税人，想要办理迁移，但是还有一部分进项税没抵扣，是否可以继续抵扣？

【答案】

根据《国家税务总局关于一般纳税人迁移有关增值税问题的公告》（国家税务总局

公告 2011 年 71 号）的规定，现就增值税一般纳税人经营地点迁移后仍继续经营，其一般纳税人资格是否可以继续保留以及尚未抵扣进项税额是否允许继续抵扣问题公告如下：增值税一般纳税人（以下简称纳税人）因住所、经营地点变动，按照相关规定，在工商行政管理部门作变更登记处理，但因涉及改变税务登记机关，需要办理注销税务登记并重新办理税务登记的，在迁达地重新办理税务登记后，其增值税一般纳税人资格予以保留，办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额允许继续抵扣。

50. 出口企业丢失出口退税有关证明的，应如何补办

【问题】

出口企业丢失出口退税有关证明的，应如何补办？

【答案】

根据《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 24 号）第十条第八项规定，出口企业或其他单位丢失出口退税有关证明的，应向原出具证明的税务机关填报《关于补办出口退税有关证明的申请》，提供正式申报电子数据。原出具证明

的税务机关在核实确曾出具过相关证明后，
重新出具有关证明，但需注明"补办"字样。
误后办理退税。◆