



中华会计网校
www.chinaacc.com

税务网校

最具价值的 N+1 全方位财税服务专家

CDEL

正保远程教育

www.cdeledu.com

财税月刊

FINANCE & TAX

2015年1月
总第116期
企业财税会员专享

◆ 新企业所得税纳税申报表变化解析

◆ 避开财税日常工作中的常见误区

◆ 直接影响企业税负的六大主要因素

中华会计网校出品

卷首语

亲爱的读者:

2015 新年新气象,《财税月刊》祝您和全家人新年快乐!作为您了解业界、学习知识的助手,我们希望在新的年里,您的财务工作一切顺利,为企业创造更多的价值、为自己创造更好的未来!

2014 年是财税改革全面深化、实务日新月异的一年。

一是企业所得税汇算清缴的重大变化。新版年度纳税申报表从 16 张到了 41 张,很多项目大幅度细化,这是几年来汇算清缴实务最重大的变动之一,而且立刻应用,学习、适应时间短,对我们现在的财务工作有关键影响,所以月刊在上期刊登法规解读之后,本期又刊登了新版申报表的纳税解析。网校对此在网上有直播课、各地有面授课,详情可咨询当地服务中心。

二是营改增全面扩展和深化,月刊在上年度刊登了大量营改增资讯、解读和实务文章,本期刊登《不动产交易服务营改增趋势研究》等文章,帮助您对营改增的新领域做前瞻性了解。

三是向小微企业倾斜的国家减税战略。在整个 2014 年度,“小微企业”、“减税”都是财税业界高频率出现的关键词。所得税、流转税等各大税种都对小微企业实行减免,而最新的一次,就是国务院又提出小微企业三年免征有关政府性基金。所以我们要及时了解、巧妙筹划、充分享受有关政策。

四是税收优惠的全面清理。2014 年是减税年,也是减规年,12 月总局专门发文件要求清理各种税收优惠,并建立长效机制。我们财税人要密切关注有关动态,特别是自己企业应用到的税收优惠或税收返还等措施,是否有文件依据发生变化或出现问题。

展望 2015 年,将是营改增收官之年,将是新汇算清缴申报表实践之年,将是资源税、消费税等更多税种相关政策的调整之年……在新的年里,我们将继续与您共同学习、共同进步!

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!

邮箱: xupengfei@cdeledu.com

目 录

【业界动态】	4
财政部清理并禁止各地自定税收优惠.....	4
小微企业三年免征有关政府性基金.....	4
税总修订《重大税务案件审理办法》	5
2015年起我国部分调整进出口关税.....	6
我国2014年个税增速居各税种首位.....	6
【法规解读】	7
《不动产登记暂行条例》答记者问.....	7
解读《股权转让所得个税管理办法》	9
【纳税辅导】	11
新企业所得税纳税申报表变化解析.....	11
集团间股权激励的企业所得税扣除.....	16
汇算清缴中的广告费用税前扣除问题.....	21
【账务处理】	23
二次股权转让的计税成本如何判定.....	23
不同交易结构下的借壳上市财务案例.....	24
避开财税日常工作中的常见误区.....	30
【纳税筹划】	32
直接影响企业税负的六大主要因素.....	32
企业注销怎样有效减少税收支出.....	35
混业经营如何防止从高适用税率.....	37
【热点咨询】	38
支付赔偿金未获得发票可否税前列支.....	38
多年应付未付款项是否作为纳税收入.....	39
企业投资文物如何处理企业所得税.....	39
私车公用如何处理企业所得税事项.....	40
固定资产发票不足额如何税前列支.....	40
因雾霾为员工购买口罩是否可扣除.....	41
【专家视点】	41
不动产交易服务营改增趋势研究.....	41
从案例看公益性捐赠扣除的筹划.....	44

【业界动态】

财政部清理并禁止各地自定税收优惠

财政部日前发文通知,各地违法违规的税收优惠政策自2014年12月1日起一律停止执行,今后新制定税收等优惠政策,需按照统一的政策制定权限执行。各地区一律不得自行制定税收优惠政策;严禁违反法律法规和国务院文件规定,对企业减免或缓征行政事业性收费、政府性基金和社会保险缴费;未经国务院批准,不得对企业规定财政优惠政策。

通知提出,没有法律法规障碍的优惠政策,若确需保留的,可在充分说明理由、提出政策期限建议的基础上暂时继续执行,由省级人民政府报财政部审核汇总后专题请示国务院,并依据国务院审定的处理意见执行;本地区未提出保留建议的,或国务院未批准保留的,一律发布文件予以废止。

通知要求,省、市、县级财政部门要会同税务等有关部门开展专项清理,认真排查本地区自行制定出台的税收等优惠政策。对此要建立举报制度,明确受理、核查、处理、协调、督办、移送、答复、统计和报告办法,并在门户网站设立举报专区、设置举报电话,方便举报违反规定出台或继续实施税收等优惠政策行为。

通知称,经过专项清理后保留的优惠政策,以及今后新制定的优惠政策,一律纳入长效机制统一管理。各地要对税收优惠政策建立评估和退出机制,同时建立清单制度。除涉及国家秘密和安全的事项外,税收等优惠政策的制定、调整或取消等信息,应当在信息生成后20个工作日内形成目录清单,通过财政部门 and 有关部门门户网站的专门板块,完整向社会公开。

上级财政部门要对下级财政部门开展的清理工作进行验收。对省以下各级财政部门的验收工作,应于2015年3月15日前完成。相关部门还要建立考评监督和责任追究机制。每年定期检查下级政府和本级部门税收等优惠政策管理情况,提交同级组织部门,并抄送上级财政部门。

小微企业三年免征有关政府性基金

财政部、国家税务总局日前发布《关于对小微企业免征有关政府性基金的通知》,称为进一步加大对小微企业的扶持力度,经国务院批准,免征小微企业有关政府性基金。

自2015年1月1日起至2017年12月31日,对按月纳税的月销售额或营业额不超过3万元(含3万元),以及按季纳税的季度销售额或营业额不超过9万元(含9万元)的缴纳义务人,免征教育费附加、地方教育附加、水利建设基金、文化事业建设费。

自工商登记注册之日起3年内,对安排残疾人就业未达到规定比例、在职职

工总数 20 人以下(含 20 人)的小微企业,免征残疾人就业保障金。免征上述政府性基金后,有关部门依法履行职能和事业发展所需经费,由同级财政预算予以统筹安排。

税总修订《重大税务案件审理办法》

作为落实《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》的“税务行动”之一,近日,国家税务总局局长王军签发第 34 号税务总局令,公布了将于 2015 年 2 月 1 日起施行的《重大税务案件审理办法》。

据税务总局政策法规司有关负责人介绍,由于重大税务案件涉案金额较大、案情复杂、涉及面广,案件处理结果可能产生较大的政治、经济、法律和社会影响,因此,这类案件在作出决定之前,必须经各级税务局重大税务案件审理委员会集体审理。同时,健全重大税务案件审理制度也是税务总局完善内控机制建设的一项重要举措,有利于监督、规范各级税务局稽查局的行政执法权。

重大税务案件的范围是:重大税务行政处罚案件,根据《重大税收违法案件督办管理暂行办法》督办的案件,应司法、监察机关要求出具认定意见的案件,拟移送公安机关处理的案件,审理委员会成员单位认为案情重大、需要审理的案件,其他需要审理委员会审理的案件。

重大税务案件审理委员会由主任、副主任和成员单位组成,实行主任负责制。审理委员会成员改以往的部门负责人个人制为单位制,有利于发挥业务部门的集体智慧,确保及时审理重大税案。

重大税务案件采取书面审理和会议审理相结合的方式。审理委员会成员单位能够达成一致意见的适用书面审理,不能达成一致意见的适用会议审理。无论书面审理还是会议审理,审理意见均须经审理委员会主任批准,由稽查部门制作税务处理处罚决定等相关文书。对审理流程的严格控制,能够有效避免久审不决的问题,提高重大税务案件审理的质量和效率。

“《重大税务案件审理办法》修订中最显著的特点是贯彻了公众参与、专家论证、风险评估、合法性审查、集体讨论决定等依法决策机制。”税务总局政策法规司负责人介绍说,《办法》修订过程中,通过调研会、座谈会、协调会、书面函件、专题会等形式,多次听取基层税务机关、一线执法人员和专家学者的意见建议,并通过政府法制信息网和税务总局网站向社会公开征求意见,对合理意见均予采纳。

《办法》突出了纳税人合法权益保护,当事人要求听证的必须组织听证,让纳税人充分陈述申辩、举证主张;参与重大税务案件审理的人员应当严格遵守国家保密规定和工作纪律,依法为纳税人、扣缴义务人的商业秘密和个人隐私保密;各级税务局督察内审部门将加强对重大税务案件审理工作的监督。

2015 年起我国部分调整进出口关税

经国务院关税税则委员会审议并报请国务院批准,自 2015 年 1 月 1 日起,我国将对进出口关税进行部分调整,税则税目总数将由 8277 个增加到 8285 个。

2015 年我国将对部分进口商品实施低于最惠国税率的进口暂定税率。其中,首次实施进口暂定税率和进一步降低税率的产品包括光通信用激光器、全自动铜丝焊接机等先进制造业所需的设备、零部件;电动汽车用电子控制制动器等有利于节能减排的环保设备;乙烯、镍铁等国内生产所需的能源资源性产品;降脂原料药、夏威夷果、相机镜头等药品和日用消费品。同时,统筹考虑产业、技术发展和市场情况,对制冷压缩机、汽车收音机、喷墨印刷机等商品不再实施进口暂定税率,适当提高天然橡胶等商品的暂定税率水平。

2015 年继续对小麦等 7 种农产品和尿素等 3 种化肥的进口实施关税配额管理,并对尿素等 3 种化肥实施 1%的暂定配额税率。对关税配额外进口一定数量的棉花继续实施滑准税,税率不变。

2015 年我国继续以暂定税率的形式对煤炭、原油、化肥、铁合金等产品征收出口关税。根据国内化肥、煤炭供需情况的变化,适当调整化肥出口关税,对氮肥、磷肥实施全年统一的出口关税税率,适当降低煤炭产品出口关税税率。

2015 年依据我国与有关国家或地区签署的自由贸易协定或关税优惠协定,继续对原产于东盟各国、智利、巴基斯坦、新西兰、秘鲁、哥斯达黎加、韩国、印度、斯里兰卡、孟加拉、瑞士、冰岛等国家的部分进口产品实施协定税率,部分税率水平进一步降低。在内地与香港、澳门更紧密经贸关系安排框架下,对原产于港澳地区且已制定优惠原产地标准的产品实施零关税。根据海峡两岸经济合作框架协议,对原产于台湾地区的部分产品实施零关税。对原产于埃塞俄比亚、也门、苏丹等 41 个国家的部分商品实施特惠税率,其中对埃塞俄比亚等 24 个国家的 97%税目商品实施零关税特惠税率。

我国 2014 年个税增速居各税种首位

中国社科院 2014 年 12 月 25 日发布的社会蓝皮书报告指出,个人所得税收入增速远远超过全部税收的收入增速,由于现行个人所得税基本上依托工薪发放来征缴的,一部分非工薪收入被遗漏在个人所得税征缴之外,这是现阶段中国居民收入不平等的重要根源之一。为此下一步要尽快进一步改革、完善个人所得税制度和征缴管理,包括进一步调整起征点,根据应税者家庭收入征税等。

2014 年前三季度全国税收总收入完成 90695.17 亿元,同比增长 7.4%,比上年同期增速回落 1.6 个百分点。但是个人所得税却快速增长。比如 1-9 月,个人所得税实现收入 5697.9 亿元,同比增长 12.4%,比上年同期增速上升了 1.6 个百分点,个人所得税收入比全部税收、全部财政收入以及城乡居民收入都快。

【法规解读】

《不动产登记暂行条例》答记者问

2014年12月22日,国务院法制办、国土资源部负责人就将于2015年3月1日施行的《不动产登记暂行条例》有关问题回答了记者提问。

问:为什么要制定出台《不动产登记暂行条例》?

答:整合不动产登记职责、建立不动产统一登记制度,是国务院机构改革和职能转变方案的重要内容,也是完善社会主义市场经济体制、建设现代市场体系的必然要求,对于保护不动产权利人合法财产权、提高政府治理效率和水平,尤其是方便企业、方便群众,具有重要意义。根据物权法第十条规定,不动产实行统一登记,并授权行政法规对统一登记的范围、登记机构和登记办法作出规定。制定出台条例,通过立法规范登记行为、明确登记程序、界定查询权限,整合土地、房屋、林地、草原、海域等登记职责,实现不动产登记机构、登记簿册、登记依据和信息平台“四统一”。

问:制定条例把握的基本原则是什么?

答:为贯彻落实《国务院机构改革和职能转变方案》有关要求,条例主要遵循4条原则:一是统一规范,明确一个部门负责登记,并对机构设置、簿册管理、基本程序、信息共享与保护提出统一要求。二是严格管理,重点规范登记行为,强化政府责任,提高登记质量,增强不动产登记的严肃性、权威性和公信力。三是物权稳定,明确已经发放的权属证书继续有效,已经依法享有的不动产权利不因登记机构和程序的变化而受到影响。四是简明扼要,主要围绕实现“四统一”作出原则规定,对一些操作性规定,在今后配套实施细则和技术规程中予以细化。

问:条例如何落实关于统一登记机构的要求?

答:条例规定:一是明确由国土资源部负责指导、监督全国不动产登记工作,同时要求县级以上地方人民政府确定一个部门负责本行政区域不动产登记工作,并接受上级不动产登记主管部门的指导和监督。二是规定不动产登记原则上由不动产所在地的县级人民政府不动产登记机构办理,直辖市、设区的市人民政府可以确定本级登记机构统一办理所属各区的登记。三是规定跨县级行政区域的不动产登记,由所跨县级行政区域的登记机构分别办理、协商办理,或者由共同的上一级人民政府不动产登记主管部门指定办理。

问:条例对不动产登记簿作出哪些规定?

答:不动产登记簿是不动产权利的载体,登记内容、登记形式、介质保管等与权利人密切相关,条例规定:一是明确登记内容,要求登记机构设立统一的不动产登记簿,将不动产的自然状况、权属状况、权利限制状况等事项准确、完整、清晰地予以记载。二是规范登记形式,要求登记簿原则上要采用电子介质,暂不

具备条件的,可以采用纸质介质,登记机构要明确唯一、合法的介质形式。三是细化保管责任,要求登记机构建立健全相应的安全责任制度,永久保存登记簿;纸质登记簿要配备防盗、防火、防渍、防有害生物等安全保护设施;电子登记簿要配备专门的存储设施,采取信息网络安全防护措施,并定期进行异地备份;任何人不得损毁登记簿,除依法予以更正外不得修改登记事项;登记簿损毁、灭失的,要依据原有登记资料予以重建。

问:在登记程序方面如何体现方便群众原则?

答:方便群众申请登记,保护权利人合法权益,是条例的立法目的,为此,条例规定:一是稳定申请人预期,对申请人、申请材料、初审受理、查验要求、实地查看、办理期限等均作出明确规定。二是尊重申请人意思自治,规定登记机构将申请登记事项记载于登记簿前,申请人可以撤回登记申请。三是简化申请程序,强调当场审查的原则,要求登记机构受理后书面告知申请人,对不符合法定条件不予受理的,以及不属于本机构登记范围的,也要书面告知申请人,并一次性告知需补正内容或者申请途径;未当场书面告知申请人不予受理的,视为受理;登记机构原则上要自受理登记申请之日起30个工作日内办结登记手续,完成登记后依法核发权属证书或登记证明。四是减轻申请负担,规定登记机构能够通过实时互通共享取得的信息,不得要求申请人重复提交。

问:条例规定了哪些内容,以实现登记信息共享与保护?

答:关于登记信息共享,条例主要规定:一是建立信息管理基础平台,要求国土资源部会同有关部门建立统一的不动产登记信息管理基础平台,登记信息要纳入该平台,确保国家、省、市、县四级登记信息的实时共享。二是加强登记部门与管理部門的信息共享,要求登记信息与住房城乡建设、农业、林业、海洋等部门的审批信息、交易信息等实时互通共享。三是加强其他部门之间的信息共享,要求国土资源、公安、民政、财政、税务、工商、金融、审计、统计等部门加强不动产登记有关信息互通共享。关于登记资料查询,条例主要规定:一是查询主体,按照物权法的有关规定,把登记资料查询人限定在权利人和利害关系人,有关国家机关可以依法查询、复制与调查处理事项有关的登记资料。二是查询资料的使用,规定查询登记资料的要向登记机构说明查询目的,不得将查询获得的资料用于其他目的,未经权利人同意,不得泄露查询资料。

问:条例主要规定了哪些法律责任?

答:为督促登记机构依法履行职责,条例规定了严格的法律责任:一是登记错误责任,规定登记机构登记错误给他人造成损害,要依法承担赔偿责任。二是不当履职责任,规定登记人员有虚假登记,损毁、伪造登记簿,擅自修改登记事项等滥用职权、玩忽职守行为的,依法给予处分;给他人造成损害的,依法承担赔偿责任;构成犯罪的,依法追究刑事责任。三是安全保密责任,规定登记机构、信息共享单位及其工作人员要对登记信息保密,涉及国家秘密的要依法采取必要的安全保密措施,违反规定泄露登记资料、信息,或者利用登记资料、信息进行不正当活动,给他人造成损害的,依法承担赔偿责任;对有关责任人员依法给予

处分;构成犯罪的,依法追究刑事责任。此外,条例对当事人提供虚假材料申请登记,伪造、变造、买卖、使用不动产权属证书、登记证明,违法泄露、非法利用查询的登记资料、信息等行为,也规定了相应的法律责任。

解读《股权转让所得个税管理办法》

一、哪些行为属于股权转让行为?

《办法》第三条规定了七类情形为股权转让行为:(1)出售股权;(2)公司回购股权;(3)发行人首次公开发行新股时,被投资企业股东将其持有的股份以公开发行方式一并向投资者发售;(4)股权被司法或行政机关强制过户;(5)以股权对外投资或进行其他非货币性交易;(6)以股权抵偿债务;(7)其他股权转让行为。

以上情形,股权已经发生了实质上的转移,而且转让方也相应获取了报酬或免除了责任,因此都应当属于股权转让行为,个人取得所得应缴纳个人所得税。

二、纳税人、扣缴义务人是如何规定的?

《办法》第五条规定,个人股权转让所得个人所得税,以股权转让方为纳税人,以受让方为扣缴义务人。受让方无论是企业还是个人,均应按个人所得税法规定认真履行扣缴税款义务。

三、股权转让收入确定的原则及方法如何把握?

《办法》第十条规定,股权转让收入应当按照公平交易原则确定,这是股权转让收入确定的基本原则。也就是说纳税人转让股权,应当获得与之相匹配的回报,无论回报是何种形式或名义,都应作为股权转让收入的组成部分。《办法》第七至九条规定了不同情形下,股权转让收入确定的方法。通常情况下,股权转让收入就是转让方在转让当期或后续期间获得的各种形式及名义的转让所得。

四、何种情况下需要核定股权转让收入?

《办法》第十一条规定了纳税人申报的股权转让收入明显偏低等四种主管税务机关可以核定股权转让收入的情形,主要是对违反了公平交易原则或不配合税收管理的纳税人实施的一种税收保障措施。同时,《办法》第十二条对何为股权转让收入明显偏低进行了说明,但实际情况中,确实存在部分股权转让收入因种种合理情形而偏低的情形。为此,《办法》第十三条对转让收入偏低的合理情形进行了明确,主要是三代以内直系亲属间转让、受合理的外部因素影响导致低价转让、部分限制性的股权转让等。

五、股权转让收入的核定方法如何把握?

根据《办法》第十四条有关规定,主管税务机关在对股权转让收入进行核定时,必须按照净资产核定法、类比法、其他合理方法的先后顺序进行选择。被投资企业账证健全或能够对资产进行评估核算的,应当采用净资产核定法进行核定。被投资企业净资产难以核实的,如其股东存在其他符合公平交易原则的股权

转让或类似情况的股权转让, 主管税务机关可以采用类比法核定股权转让收入。以上方法都无法适用的, 可采用其他合理方法。

净资产主要依据被投资企业会计报表计算确定。对于土地使用权、房屋、房地产企业未销售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产占比超过 20% 的企业, 其以上资产需要按照评估后的市场价格确定。评估有关资产时, 由纳税人选择有资质的中介机构, 同时, 为了减少纳税人资产评估方面的支出, 对 6 个月内多次发生股权转让的情况, 给予了简化处理, 对净资产未发生重大变动的, 可参照上一次的评估情况。

六、股权原值如何确认?

根据《办法》第十五至十八条规定, 通常情况下, 股权原值按照纳税人取得股权时的实际支出进行确认。如纳税人在获得股权时, 转让方已经被核定征收过个人所得税的, 纳税人在此次转让时, 股权原值可以按照取得股权时发生的合理税费与税务机关核定的转让方股权转让收入之和确定。这也是为了使整个转让环节前后衔接, 避免重复征税。对自然人多次取得同一被投资企业股权的, 转让部分股权时, 采用“加权平均法”确定其股权原值。

七、股权转让的纳税地点和纳税时点如何确认?

《办法》第十九条规定, 个人股权转让所得个人所得税以被投资企业所在地税务机关为主管税务机关。也就是说, 股权转让所得纳税人需要在被投资企业所在地办理纳税申报。

股权转让的纳税时间为股权转让行为发生后的次月 15 日内。《办法》第二十条对何时作为股权转让行为发生时点进行了界定, 主要包括六种情形: (1) 受让方已支付或部分支付股权转让价款的; (2) 股权转让协议已签订生效的; (3) 受让方已经实际履行股东职责或享受股东权益的; (4) 国家有关部门判决、登记或公告生效的; (5) 办法第三条第四至第七项行为已完成的; (6) 税务机关认定的其他有证据表明股权已发生转移的情形。

八、纳税人、扣缴义务人、被投资企业在股权转让过程中需要履行哪些义务?

(一) 事先报告义务。《办法》第六条规定, 扣缴义务人应于股权转让相关协议签订后 5 个工作日内, 将股权转让的有关情况报告主管税务机关。

《办法》第二十二条规定, 被投资企业应在董事会或股东会结束后 5 个工作日内, 向主管税务机关报送与股权变动事项相关的董事会或股东会决议、会议纪要等资料。

(二) 纳税申报义务。《办法》第二十条规定了在股权转让行为发生后, 纳税人、扣缴义务人应在次月 15 日内向主管税务机关申报纳税。

(三) 事后报告义务。《办法》第二十二条规定, 被投资企业发生个人股东或股东所持股权变动的, 应在次月 15 日内向主管税务机关报送含有股东变动信息的《个人所得税基础信息表(A表)》及股东变更情况说明。

【纳税辅导】

新企业所得税纳税申报表变化解析

一、 尽量按照会计口径填表企业的营业收入和营业成本

虽然企业所得税法实施条例中明确,企业所得税应纳税所得额的计算是用收入总额-不征税收入-免税收入-税前准予扣除的项目。但是,无论是修改前的企业所得税申报表还是新的企业所得税申报表,设计思路都是一致的,即申报表是通过会计利润进行纳税调增和调减得到应纳税所得额。

既然是基于这个目的,新企业所得税申报表在《一般企业收入明细表》(A101010)和《金融企业收入明细表》(A101020)中都将企业所得税中视同销售收入剔除(对应在《一般企业成本支出明细表》(A102010)和《金融企业支出明细表》(A102020)中也将视同销售成本剔除)。

这样就保证了主表(A100000)第13行前的数字尽量和会计保持一致,便于后期税务机关利用企业所得税申报表信息和企业报送的财务报表信息进行风险比对,减少不必要的差异导致比对风险异常。

因此,这一调整实际体现了总局的新思路,即申报表不是简单用来报税的,他实际为税务机关开展风险管理提供信息来源。基于这个目的,申报表设计时应该尽量考虑为后期税务机关开展风险比对提供更加高效、明晰的信息。视同销售收入和视同销售成本的填报调整到《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010)中,并最终在《纳税调整明细表》(A105000)反映。

二、 视同销售业务的企业所得税问题

虽然我们对视同销售的企业所得税填报规则进行了变更,但是视同销售业务的填报规则设计上还是存在一定的缺陷。比如,某企业用自产产品用于业务宣传,该产品的成本是100,市场售价是150。企业会计处理为:

借:管理费用——业务宣传费 125.5

贷:存货 100

应交税费-应交增值税(销项税额) 25.5

对于这笔业务,根据《企业所得税法实施条例》应该做视同销售。因此,我在进行所得税申报表填报时,应该将150填报到《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010)第3行“用于市场推广或销售视同销售收入”中,100填入该表第13行“用于市场推广或销售视同销售成本”中。

在《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整明细表》(A105060)中第一行只能填纳税人按会计核算计入当年损益的广告费和业务宣传费。

三、广告费、业务宣传费、业务招待费的扣除依据

在修改前的企业所得税申报表中,我们已经明确了,广告费、业务宣传费和业务招待费的扣除依据就是纳税人在附表一第1行销售(营业)收入合计。但是,新企业所得税由于将视同销售收入剔除在收入明细表之外,也就是《一般企业收入明细表》(A101010)第1行营业收入中不含视同销售收入了。那问题是视同销售收入能否再作为他们的扣除依据呢?通过分析《纳税调整项目明细表》

(A105000)第15行第2列业务招待费的税收金额以及《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整明细表》(A105060)第4行本年计算广告费和业务宣传费扣除的销售(营业)收入的填表说明,都是写的按税法规定可以扣除的金额,特别是在《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整明细表》(A105060)第4行填表说明中写的是“填写按照税法规定计算广告费和业务宣传费扣除限额的当年销售(营业)收入”,且在表内、表间关系中,该行并不和《一般企业收入明细表》(A101010)第1行有关联关系。因此,虽然视同销售收入从《一般企业收入明细表》(A101010)第1行剔除了,但是企业在计算广告费、业务宣传费和业务招待费填报的计算扣除依据的收入仍然是包含视同销售收入的。

四、房地产企业按预计毛利率交税是否可以扣除营业税及土地增值税问题

对于房地产开发企业取得房地产预售收入,根据国税发【2009】31号文规定按照预计毛利率进行企业所得税申报时,能否扣除其实际缴纳企业营业税及其附加以及土地增值税,各地税务机关有不同的看法。有些税务机关给扣除,有些税务机关又不给扣除。这个问题,在《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010)中给予了明确的答复,在该表第22-25行的计算中,申报表和填表说明都明确了,房地产企业销售未完工产品实际发生的营业税金及附加、土地增值税,且在会计核算中未计入当期损益的金额是可以扣除的。

五、房地产企业所得税广告费、业务宣传费、业务招待费的扣除依据

根据国税发【2009】31号文,房地产开发企业产品完工前的预售收入也可以作为广告费、业务宣传费和业务招待费的扣除依据。但是,要注意,根据新企业所得税申报表,由于设计思路基本是根据会计来的,房地产企业预售收入会计作为预收账款,新申报表就不会把他放到《一般企业收入明细表》(A101010)第1行营业收入中。而是直接在《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010)第21行计算出纳税调整额填在《纳税调整项目明细表》

(A105000)第39行中。因此,房地产企业在计算广告费、业务宣传费和业务招待费扣除依据时要自行把这部分收入加上计算。但后期房地产完工产品确认收入了,如果这部分收入是属于前期预售款结转的,这部分收入就不能再作为三费计算依据。这些是需要靠人工判断填写的,表格并没有通过设计规则来强制。

六、房地产企业产品完工后的企业所得税申报

根据新申报表, 房地产企业只有在产品完工, 会计上确认销售收入时才会在申报表上确认营业收入和营业成本。因此, 《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010) 只是把其当期完工产品确认收入中对应的以前按照预计毛利率确认的毛利额和当时实际发生的营业税税金及附加、土地增值税转回。因此, 企业完工产品会计确认收入后, 正常填报主表(A100000)的营业收入、营业成本以及营业税金及附加。

但是, 房地产开发企业按照权责发生制原则, 由于土地增值税没有清算, 在会计确认收入, 按照会计谨慎原则预提的土地增值税进入的营业税金及附加在企业所得税申报时是不能扣除的。但从填报说明上看, 主表(A100000)第3行要求纳税人根据会计核算科目填报。此时, 纳税人需要将这部分土地增值税在《纳税调整项目明细表》(A105000)第42行“其他”中通过纳税调增解决。

但是, 这里有一个问题, 就是税收上房地产完工产品收入的确认标准和会计准则是不一致的。如果企业已经符合国税发【2009】31号文规定的3个需要确认完工产品收入的条件, 但是会计上还不符合没有确认收入的, 如何进行填报则是一个不确定性的问题, 这里前后差异就更加复杂了。

七、企业用财政性资金用于研发的支出能否加计扣除问题

对于企业用财政性资金用于研发能否加计扣除, 国税发【2008】116号文在文件中并没有说明, 也是在附件的表格中说要扣除财政补助部分。

但是, 实际执行中税务机关有两种意见, 一种意见是纳税人取得财政性资金, 如果申请作为不征税收入了, 则用这部分收入发生的研发支出既不能扣除, 也不能加计扣除。如果企业没有作为不征税收入, 直接作为营业外收入交税了, 则这部分研发支出既可以扣除, 也可以加计扣除。

但第二种观点认为, 企业即使取得财政性资金没有作为不征税收入, 已经完税了, 但用这部分收入形成的研发支出, 也只能据实扣除, 不能加计扣除。在《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107014)第11列“减: 作为不征税收入处理的财政性资金用于研发的部分”且第12行“可加计扣除的研发费用合计”等于10-11。因此, 这里扣除的只是作为不征税收入处理的财政性资金用于研发支出的部分。如果企业取得财政性资金, 没有申请作为不征税收入, 而是作为征税收入交税了。这部分收入用于研发形成的支出, 则既可以扣除, 也可以加计扣除。

八、免税项目亏损能否用应税项目所得弥补问题

由于新企业所得税法采用了大量的项目式优惠。企业免税项目有所得可以免税。但如果免税项目有亏损, 能否用应税项目所得去弥补呢? 根据《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148号)的规定: 对企业取得的免税收入、减计收入以及减征、免征所得额项目, 不得弥

补当期及以前年度应税项目亏损;当期形成亏损的减征、免征所得额项目,也不得用当期和以后纳税年度应税项目所得抵补。

但是,如何计算出免税项目的亏损,申报表如何实现,这在原先的申报表中都是不明确的,实际执行中存在争议。现在,在新的企业所得税申报表的《所得减免优惠明细表》(A107020)中明确纳税人必须将免税项目的收入、成本、相关税费、应分摊的期间费用和纳税调整额单独列出来,单独计算第6列项目所得额。但是,哪些是免税项目需要分摊的期间费用,是所有的都要分摊,还是部分分摊。另外,如果分摊了广告费、业务宣传费和业务招待费,是否这部分免税项目分摊的费用,需要按照项目的收入计算扣除限额,否则为什么加上一列“纳税调整额”,但这样是否过于复杂。更为关键的是,该表第7列“减免所得额”在填表说明中写了:本行<0,填写负数。而该列数据根据表内、表间关系要填到主表(A100000)第20行中,减去负数的“所得减免”实际就是纳税调增了。

因此,这实际明确了如果企业免税项目亏损是不能用应税项目所得去弥补的,需要纳税调增。但是,根据填表说明来看:第7列“减免所得额”:填报享受所得减免企业所得税优惠的企业,该项目按照税法规定实际可以享受免征、减征的所得额。本行<0的,填写负数。且第40行第7列=表A100000第20行。换句话说,企业如果有多个免税项目,这个填表规则实际明确的这样一个政策,就是企业如果有多个免税项目,应该首先将不同免税项目的盈利和亏损进行相互弥补,如果不同免税项目最终有所得,享受免税。如果不同免税项目盈亏互抵后最终是亏损,该亏损就不能用当年应税项目所得来弥补。

但这里带来另外一个问题,就是西部大开发优惠政策,由于总机构设在西部大开发税收优惠地区的企业,仅就设在优惠地区的总机构和分支机构(不含优惠地区外设立的二级分支机构在优惠地区内设立的三级以下分支机构)的所得确定适用15%优惠税率。总机构设在西部大开发税收优惠地区外的企业,其在优惠地区内设立的分支机构(不含仅在优惠地区内设立的三级以下分支机构),仅就该分支机构所得确定适用15%优惠税率。此时,如果区内享受优惠的机构又亏损,能否用区外25%的所得弥补呢,还是要单独计算呢?从新申报表设计来看,西部大开发税收优惠在《减免所得税优惠明细表》(A107040)中,不在《所得减免优惠明细表》(A107020)中。从填表说明来看,如果区内亏损,这里我就填0不享受优惠,不需要填写负数,即区内亏损可用区外所得弥补。

九、政府补贴申报表填报问题

申报表实际中,有些信息会在多张表中体现。比如政府补助,一部分在《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》(A105020)第9行反映,一部分又在《专项用途财政性资金纳税调整明细表》(A105040),且这两种表中的纳税调整信息都要关联到《纳税调整项目明细表》(A105000)中并最终反映到主表。

因此, 为了避免被重复调整, 在对政府补贴的填表中要分类, 属于享受不征收收入的政府补贴填入《专项用途财政性资金纳税调整明细表》(A105040), 要征税的政府补助填入《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》(A105020), 且这个填报方法还是基于企业执行会计准则的情况下。

十、投资损失的填报问题

和第九条一样, 主表第 9 行投资收益填写的是企业各项投资盈利和亏损合计后的数额。而在《投资收益纳税调整明细表》(A105030) 第 8 列是“会计确认的处置所得或损失”, 第 9 列“税收计算的处置所得”, 这个差异的调整要填入《纳税调整项目明细表》(A105000) 中。同时, 在《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090) 第 12 行投资损失的税会差异也要填入《纳税调整项目明细表》(A105000) 中。为了避免投资损失税会差异在两处填报两处重复调整, 实际上《投资收益纳税调整明细表》(A105030) 这张表只能填入税收上计算时所得的投资转让行为。税收上计算时亏损的投资行为应该只填报在《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090) 中。

十一、非货币资产交换行为的填报

非货币资产交换行为, 既在《一般企业收入明细表》(A101010) 有, 也在《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010) 有。实际上, 非货币资产交换, 如果会计和税法一致, 都做销售处理, 就填在《一般企业收入明细表》(A101010), 只有会计不走销售、税法做销售的才填到《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010) 中, 不能重复填报。

十二、非货币资产对外投资的填报

非货币资产对外投资, 既在《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010) 有, 也在《企业重组纳税调整明细表》(A105100)。实际上, 《企业重组纳税调整明细表》(A105100) 中的以非货币性资产对外投资主要是填报《财政部国家税务总局关于中国(上海)自由贸易试验区内企业以非货币性资产对外投资等资产重组行为有关企业所得税政策问题的通知》(财税〔2013〕91 号) 的优惠。

如果企业非货币资产对外投资享受特殊性税务处理, 则只要在《企业重组纳税调整明细表》(A105100) 中填报。如果企业非货币资产对外投资, 会计和税法都确认收益, 则两张表都不填。如果会计不确认收益, 但税法确认收益, 且不享受特殊性税务处理, 则只填在《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010) 中。

十三、分期收款销售填表问题

对于分期收款销售, 会计一次确认收入, 但税法是分期确认收入的。因此, 申报表在《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》(A105020) 第 5 行中进

行了调整。但是,和视同销售一样,你税收上既要分期销售的收入在税收和会计上的差异进行调整,也要对分期销售的成本在税收和会计上的差异进行调整。而现在的申报表只反映了对收入差异的调整,没有反映对成本确认差异的调整。

集团间股权激励的企业所得税扣除

一、 如何认识股权激励企业所得税扣除问题

对于股权激励的企业所得税扣除问题,国家税务总局在2012年就下发了《关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第18号),明确了股权激励的企业所得税扣除原则,即在被激励对象实际行权的年度,上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价值与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量,计算确定作为当年上市公司工资薪金支出,依照税法规定进行税前扣除。换句话说,就是被激励对象在哪个年度缴纳个人所得税,上市公司就在哪个年度确认工资薪金支出在企业所得税税前扣除。

但是,目前我国上市公司实行的三种股权激励方案中,只有股票增值权激励,上市公司是直接向激励对象支付现金的。而股票期权和限制性股票,上市公司没有任何现金流的流出,这应该是股东的利益让渡,怎么能让上市公司确认为费用在企业所得税税前扣除呢?但这个问题正是我们要下发18号公告的原因。股票增值权,上市公司会实际向员工支付现金,员工取得现金的年度缴纳个人所得税,上市公司支付现金的年度作为工资薪金支出税前扣除,这种形式的股权激励的税前扣除和正常发工资税前扣除一样,没有任何政策疑问。

因此,大家可以看到,虽然我国股权激励有股票期权,限制性股票和股票增值权,但是,我们18号公告只是规范了限制性股票和股票期权这两种形式股权激励的企业所得税税前扣除问题。为什么没有涵盖股票增值权呢?就是因为这种形式的股权激励税前扣除政策很明确,无需单独下文规范。那为什么在限制性股票和股票期权激励模式下,上市公司自身没有任何现金流流出,我们却允许上市公司确认工资薪金支出税前扣除呢?在国家税务总局办公厅关于18号公告解读的第三条是这么说的:

“二、企业实行职工股权激励计划,会计上认可的费用,企业所得税如何处理?”

答:根据股权激励计划实行的情况,上市公司实行股权激励计划,实质上是通过减少企业的资本公积,换取公司激励对象的服务;或者说,公司是通过资本公积的减少,支付给激励对象提供服务的报酬。因此,根据《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称税法)第八条规定,此费用应属于与企业生产经营活动相关的支出,应当准予在税前扣除”。

严格意义上来讲,“上市公司实行股权激励计划,实质上是通过减少企业的资本公积,换取公司激励对象的服务”这段表述不是非常的准确,减少资本公积只是一个表面形式,就是从会计分录来看,我在等待期的每个资产负债表日的会计处理是

借:管理费用

贷:资本公积—其他资本公积

实际行权日是

借:资本公积—其他资本公积

贷:股本

资本公积—股本溢价

因此,其背后的原理不是资本公积减少问题。大家可以想象,我实施股权激励的目的是为了使员工的利益和股东的利益一致,即员工为公司创造了很多的价值就会得到更多的回报。因此,如果我不实行股权激励,为了留住员工和吸引高级人才,我就必须要支付更高的现金性工资。

但是,我实施了股权激励,现金性工资支出肯定少了。同时,员工由于有股权激励的报酬,肯定会更加努力的为公司工作,努力的工作带来公司利润的增加。因此,我允许股权激励作为公司的成本费用扣除是符合会计的权责发生制的原则,也是符合我们企业所得税税前扣除的相关性原则的。因为这是与企业取得应税收入相关的支出。再回到上面的会计分录,实际上资本公积—其他资本公积只是一个过渡科目,把这个过渡科目剔除,整个分录就是:

借:管理费用

贷:股本

资本公积—股本溢价

因此,员工股权激励实质就是员工用劳务对公司出资的一种行为(虽然我国《公司法》不允许股东用劳务出资。但股权激励可以看作劳务出资的一种特殊情况,这个在《公司法》第143条做了规定,即经股东大会决议,公司可以收购本公司股份,并将股份奖励给本公司职工)。

既然股东可以用固定资产对公司出资,公司没有任何现金支出,但公司接受股东投入的固定资产可以提出折旧在税前扣除。那公司接受员工劳务出资,没有任何现金支出但确认为成本费用扣除也是同样的道理。从这个角度来看,再纠结与公司在股权激励中没有任何现金流出这个角度就不能确认成本费用税前扣除就没有太大意义了。

二、集团间股权激励税前扣除产生的新问题

既然国家税务总局公告 2012 年第 18 号已经明确了股权激励企业所得税扣除的问题了, 那集团间股权激励企业所得税扣除根据 18 号公告是否可以直接解决了呢? 这个问题就需要回到 18 号公告进一步看了。

18 号公告第二条规定的主体是上市公司股权激励的企业所得税税前扣除问题。但是, 在第三条 18 号公告又说了“在我国境外上市的居民企业和非上市公司, 凡比照《管理办法》的规定建立职工股权激励计划, 且在企业会计处理上, 也按我国会计准则的有关规定处理的, 其股权激励计划有关企业所得税处理问题, 可以按照上述规定执行”。

同时, 在 18 号公告的解读中也说了“目前, 有关部门仅对在我国境内上市的公司建立的职工股权激励计划作出具体规定和要求, 但考虑到一些在我国境外上市的公司以及非上市公司, 也依照上市公司的做法, 建立职工股权激励计划, 为了体现税收政策的公平性, 《公告》中规定, 对这些公司, 如果其所建立的职工股权激励计划, 是参照上市公司的做法建立的, 也可以按照上市公司的税务处理办法进行企业所得税处理”。

而我国境外红筹上市公司的股权激励和一些非上市公司股权激励中都会涉及到集团间股权激励的问题。因此, 从这个角度来看, 18 号公告为解决集团间股权激励企业所得税税前扣除的问题已经定下了总体的基调, 就是可以扣除。

但是, 18 号公告比较原则化, 用来解决同一公司主体内的股权激励企业所得税扣除没有问题。但是, 集团间股权激励涉及多个纳税主体, 仅仅有 18 号公告的大原则还不足以解决, 需要进一步明确以下几个问题:

集团间股权激励涉及到多个纳税主体, 第一个是股东, 第二个是子公司, 第三个是员工。

股东和子公司之间是投资关系, 即关系 1。

员工是子公司的员工, 即员工不是和股东而是和子公司之间存在雇佣关系, 即关系 2。

此时, 我们要明确的问题是:

1、 此时子公司员工取得股东的股票该如何纳税。

2、 究竟是哪个主体应该确认工资薪金支出在企业所得税税前扣除, 是股东还是子公司。

3、 子公司将股东的股票作为激励对价给自己的员工, 但子公司却没有向股东支付任何对价, 此时股东应该如何税务处理, 子公司应该如何税务处理。

只有把如上三个问题解决了, 我们才能完整的解决集团间股权激励的企业所得税税前扣除问题。如果我们把他们割裂开来, 只解决部分问题, 集团间股权激励的企业所得税扣除问题不能真正解决。这也就是我们说的, 为什么仅有 18 号公告的总体原则规定我们还是不能解决集团间股权激励企业所得税扣除的原因。

第一个问题: 子公司员工取得股东给予的股票该如何纳税。

先来看第一个问题, 即子公司员工取得股东给予的股票该如何纳税。这个问题, 在财政部、国家税务总局先后下发了《关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》(财税〔2005〕35号)和《关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》(财税〔2009〕5号)的框架下已经解决了, 即股权激励, 员工应按工资薪金缴纳个人所得税。至于在集团间股权激励情况下, 员工取得的不是自己公司的股票, 而是股东的股票是否适用的问题, 《国家税务总局关于股权激励有关个人所得税问题的通知》(国税函〔2009〕461号)第七条第一款已经规定: 财税〔2005〕35号、国税函〔2006〕902号和财税〔2009〕5号以及本通知有关股权激励个人所得税政策, 适用于上市公司(含所属分支机构)和上市公司控股企业的员工。至于控股层次的计算, 国家税务总局2011年27号公告规定: 企业由上市公司持股比例不低于30%的, 其员工以股权激励方式持有上市公司股权的, 可以按照《国家税务总局关于股权激励有关个人所得税问题的通知》(国税函〔2009〕461号)规定的计算方法, 计算应扣缴的股权激励个人所得税, 不再受上市公司控股企业层级限制。所以, 第一个问题在现行个人所得税的框架下可以解决了。无非就是非上市公司股权激励, 员工如何缴纳个人所得税的问题。这个在国税函〔2009〕461号被废止的情况下, 只能在行权时一次性纳税。但建议总局考虑到纳税能力问题, 最好能比照上市公司股权激励执行为好。但总体来看, 第一个问题的税务处理基本是明确的。

第二个问题: 究竟是哪个主体应该确认工资薪金支出在企业所得税税前扣除, 是股东还是子公司?

明确了集团间股权激励模式下, 实施股权激励计划的主体是在子公司, 即员工因为取得股权激励, 努力工作创造的收入是在子公司实现的。因此, 从权责发生制和收入与成本配比的角度分析, 集团间股权激励, 税法上规定在员工实际工作的单位确认成本费用在税前扣除也是合理的。

第三个问题: 子公司将股东的股票作为激励对价给自己员工, 但子公司却没有向股东支付任何对价, 此时股东应该如何税务处理, 子公司应该如何税务处理。

第三个问题是解决集团间股权激励税务处理的核心, 也是最关键的地方。同时, 第三个问题和第二个问题也是紧密相连的。要解决这个问题, 我们应从股权激励的目的来分析交易的实质。这里, 我们可以借鉴一下《财政部关于印发企业会计准则解释第4号的通知》(财会〔2010〕15号)的规定: 企业集团(由母公司和其全部子公司构成)内发生的股份支付交易, 应当按照以下规定进行会计处理: (一) 结算企业以其本身权益工具结算的, 应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理; 除此之外, 应当作为现金结算的股份支付处理。结算企业是接受服务企业的投资者的, 应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值

确认为对接受服务企业的长期股权投资,同时确认资本公积(其他资本公积)或负债。(二)接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理;接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的,应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

这里,子公司有结算义务,且授予本企业职工的是母公司的权益工具,会计上对于子公司而言应该将该交易作为现金结算的股份支付。这里,从交易的实质来看,我们可以这么理解:

员工实际在子公司服务,子公司在接受员工服务时,应该一方面确认管理费用,一方面确认负债。如果子公司在向员工支付对价时,是以其自身股份支付,这个就属于权益结算的股份支付,换句话说,就是员工用劳务对子公司出资。这个的税务处理我们已经明确了。

但是,如果子公司向员工支付对价时,支付的是母公司的股份,对子公司而言,这个就属于用现金结算的股份支出。我们应该理解为首先应该是子公司通过向母公司出资取得母公司股份,然后用其取得的母公司股份再向激励员工支付。

如果子公司向母公司出资,母公司的账务处理应该是:

借:其他应收款

贷:股本

资本公积-资本溢价

同时,子公司的账务处理应该是:

借:长期股权投资

贷:其他应付款

但是,最终子公司取得母公司股份用于向其员工进行股权激励时,并没有向母公司支付任何对价。因此,我们可以认为是母公司对子公司的一个资产的赠与(或可以看成为是一个债务的豁免)。母公司对子公司的赠与应该是一个权益性交易。因此,母公司的账务处理应该是:

借:长期股权投资——子公司

贷:其他应收款

对于子公司而言,其取得母公司的资产赠与(或债务豁免)应开成是一个接受投资的行为,账务处理为:

借:其他应付款

贷:资本公积-资本溢价

集团间股权激励的第三个问题,我们在会计上可以根据企业会计准则解释第4号并结合交易实质做如上分析。而这种理解在税务上是否有文件支撑是关键。

很幸运的是,今年国家税务总局下发了2014年29号公告,为我们解决集团间股份支付的这个问题打下了坚实的基础。该公告规定:企业接收股东划入资产(包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权,下同),凡合同、协议约定作为资本金(包括资本公积)且在会计上已做实际处理的,不计入企业的收入总额,企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。即子公司用母公司股票激励自己的员工,但并没有向母公司支付任何对价,可以看成是母公司对子公司的一个资产赠与行为,子公司取得母公司股权作为接受投资处理,不需要确认所得缴纳企业所得税。既然子公司作为接受投资处理,母公司就作为投资行为处理,增加对子公司长期股权投资的计税基础。因此,29号为我们解决集团间股权激励的问题提供了关键性的支撑。

随着混合所有制的推进以及国家对于企业股权激励的进一步放开,后期集团间股权激励的现象也越来越多。现在应该是时候去研究并明确集团间股权激励的企业所得税处理问题了。同时,现行相关所得税文件的出台也为我们解决集团间股权激励打下一定的基础。我们应该在此基础上,进一步完善对集团间股权激励税收问题的研究,在18号公告的基础上,尽早出台集团间股权激励企业所得税文件,规范集团间股权激励企业所得税扣除。

汇算清缴中的广告费用税前扣除问题

提示一:广告费与业务宣传费合并计算扣除

根据国务院令 第512号第四十四条规定,企业每一纳税年度发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出合并计算。

广告费,是指企业通过各种媒体宣传或发放赠品等方式,激发消费者对其产品或劳务的购买欲望,以达到促销目的所支付的费用。业务宣传费是指企业开展业务宣传活动所支付的费用,主要是指未通过媒体传播的广告性支出,包括企业发放的印有企业标志的礼品、纪念品等。

对广告费与业务宣传费实行合并扣除。企业所支付的费用均可在限额内或规定比例内予以扣除。同时,分类确认广告费用税前扣除基数。按照税法规定,企业应以当年销售(营业)收入额作为广告费和业务宣传费支出的扣除基数。

提示二:结转扣除的四种情况

广告费用支出不超过当年销售(营业)收入15%的部分准予扣除,超过部分准予无限期结转扣除。

《企业所得税法实施条例》(国务院令 第512号)第四十四条规定,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规

定外, 不超过当年销售(营业)收入 15% 的部分, 准予扣除; 超过部分, 准予在以后纳税年度结转扣除。

化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造不超过当年销售(营业)收入 30% 的准予扣除; 超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。

财税〔2012〕48 号《关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知》第一条规定, 对化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造(不含酒类制造)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。

超出扣除限额的广告费用可结转下年扣除。

企业当年实际发生的符合条件的广告宣传费支出, 按照国务院令 512 号第四十四条规定的以及财税〔2012〕48 号第一条规定, 企业按照规定的扣除基数和比例计算扣除广告费用后, 仍有余额不能在当年扣除的, 对于超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。

以前年度应扣未扣广告费用, 准予在 5 年追补确认期限内计算扣除。

依据《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》国家税务总局公告 2012 年第 15 号规定, 根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定, 对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出, 企业做出专项申报及说明后, 准予追补至该项目发生年度计算扣除, 但追补确认期限不得超过 5 年。

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

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

提示三: 三类税前扣除特例

一是采取特许经营模式的饮料制造企业, 广告费用可以在本企业扣除, 也可由饮料品牌持有方或管理方据实扣除。财税〔2009〕72 号第一条明确规定, 对采取特许经营模式的饮料制造企业, 饮料品牌使用方发生的不超过当年销售(营业)收入 30% 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归集至饮料品牌持有方或管理方, 由饮料品牌持有方或管理方作为销售费用据实在企业所得税前扣除。饮料品牌持有方或管理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, 可将饮料品牌使用方归集至本企业的广告费和业务宣传费剔除。饮料品牌持有方或管理方应当将上述广告费和业务宣传费单独核算, 并将品牌使用方当年销售(营业)收入数据资料以及广告费和业务宣传费支出的证明材料专案保存以备检查。

二是关联企业广告费用可以在本企业扣除,也可以按照分摊协议归集至另一方扣除。财税〔2012〕48号第二条规定,对签订广告费和业务宣传费分摊协议(下称“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。

三是烟草企业烟草广告费和业务宣传费,不得在企业所得税前扣除。税总办函〔2014〕652号第五条规定,针对烟草企业广告费和业务宣传费的准确归集和税前扣除问题,明确财税〔2009〕72号、财税〔2012〕48号的规定,烟草企业的烟草广告费和业务宣传费不得在企业所得税前扣除。同时,财税〔2012〕48号第三条规定,烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出,一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

【账务处理】

二次股权转让的计税成本如何判定

案例:

某外资股东甲拥有内资A公司100%股权,现定价2000万元再次将该公司股权出售。该股权系甲5年前从一居民企业B和一个人股东C处购入,当年A公司注册资本1000万元,B占90%股权,C占10%,评估作价1200万元,甲即与B、C以评估价签订股权转让合同、报行业主管部门及工商部门审批并最终成交;但当年在办理税务登记变更时,主管税务局认定A公司评估价偏低,将转让价核定调整为1400万元,B公司和C个人分别按税务局核定调整价缴纳了企业所得税和个人所得税,然而资产评估报告未作相应修改,股权转让合同及会计账面仍按1200万元成交价记录。A公司财务部门留存了B、C第一次股权转让后各自的所得税申报记录及完税凭证等资料备查。日前A公司在办理第二次股东变更登记,代扣代缴甲股东二次转让所得税时,就本次股权转让计税成本是应按1400万元计算还是应按1200万元计算发生了歧义。(注:甲股东在境外地区适用的预提所得税率为10%;除股权转让交易合同印花税外,不考虑其他相关税费。)

企业观点:

A公司财务人员坚持要按1400万元作为计税成本,主要基于以下两点:一是税务局不能重复收税,这是税款征收的基本原则。在第一次股权转让时,B公

司和 C 个人是按 1400 万元的转让价申报缴税的, 比起企业评估价 1200 万元调增了股权转让所得 200 万元, 已分别由 B 公司多负担企业所得税 45 万元 ($200 \times 90\% \times 25\%$), C 多负担个人所得税 4 万元 ($200 \times 10\% \times 20\%$)。如果二次股权转让时, 税务局认可的股权转让成本仅为 1200 万元, 则上次调增的股权转让所得 200 万元被重复征税了, 这肯定说不过去。二是 A 公司保存了 B 和 C 第一次股权转让时的申报缴税凭证, 可提交税务局作为证明第二次股权转让计税成本的依据。此处会计记录成交价与纳税申报计税价之间的差异即属正常的财税差异范畴: 会计账面需如实反映交易的发生, 而纳税申报则以遵循税法规定为原则, 二者自成体系, 不能互相替代。

税务机关观点:

1. 企业所得税法实施条例第七十一条第(一)款规定: “投资资产按照以下方法确定成本: (一)通过支付现金方式取得的投资资产, 以购买价款为成本”, 此处很明确规定“购买价款”才能作为投资资产的历史成本, 即其计税基础。

2. 《关于股权转让所得个人所得税计税依据核定问题的公告》(国家税务总局公告 2010 年第 27 号)第四条规定得更为明确: “纳税人再次转让所受让的股权的, 股权转让的成本为前次转让的交易价格及买方负担的相关税费”。

根据以上规定, 本次 A 公司应代扣代缴甲股东股权转让企业所得税是 $(2000-1200-1200 \times 0.5\%) \times 10\% = 79.94$ (万元), 而非 $(2000-1400-1200 \times 0.5\%) \times 10\% = 59.94$ (万元), 因为本次转让的前一次股权转让交易的实际购买价为 1200 万元(买方实际缴纳的印花税 0.6 万元也应从转让收益中扣减)。

分析:

1. A 公司财务仅留存第一次股权转让的纳税申报资料等作为备查, 而未调整实际转让交易记录(如资产评估报告、股权转让合同及银行转账收付凭证等), 给日后投资经营带来需多缴税的税务风险。故仅凭对重复纳税的分析来推定重组交易中股权计税成本, 不足为据。

2. 独立的、不知情的第三方交易价格, 才是税法认定的公允价格。所以不管是企业所得税, 还是个人所得税方面的法规都明确规定以“购买价”、“交易价格”等历史成本作为计税基础, 除此都不予认可, 从而最大程度地挤压了税务规划的空间。由此也警醒各市场投资主体准确预判税负, 合理协商对价。

不同交易结构下的借壳上市财务案例

一、借壳上市的交易结构分析

我国借壳上市出现的时间不长, 交易结构主要分为以下两种:

(一) 上市公司构成业务的借壳上市。

2009年财政部会计司发布《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》，对“业务”做出了详细的说明：业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入等，可以为投资者等提供股利、更低的成本或其他经济利益等形式的回报。上市公司达到“业务”标准需要满足两个要件：一是应当具有投入、加工处理过程和产出能力，二是能够为投资者提供回报。

在此种交易结构下，被收购上市公司的资产和负债并未剥离，其仍将保留在重组后公司。交易完成后，从法律意义上来看，非上市公司将成为上市公司子公司。在实务中，此类交易结构往往通过上市公司发行股份购买非上市公司股权的方式来实现。发行股份数量一般都将占到发行后总股份的50%以上，交易完成后，非上市公司原股东将掌握上市公司生产经营决策权。

（二）上市公司不构成业务的借壳上市

另一种交易结构是上市公司以“空壳”参加交易，其不再具有投入、加工处理过程和产出能力，也无法为投资者带来回报，此类上市公司不构成“业务”。中国证券监督管理委员会在“上市公司执行企业会计准则监管问题解答（2009年第3期）”中总结了此类交易结构在实务中主要的三种操作形式：（1）非上市公司通过购买“空壳”上市公司实现借壳上市；（2）非上市公司借壳上市，“壳公司”中除现金和金融资产外无其他非货币性资产；（3）上市公司和非上市公司通过资产置换，置出全部资产负债，另外增发股票收购非上市公司资产负债（股权），非上市公司实现借壳上市。

在这两种交易结构下又可分别细分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种情况，如果此次交易满足同一控制的条件，按照我国会计准则的要求应当采用权益结合法进行会计处理，反之则采用购买法。

二、借壳上市会计处理的案例分析

（一）联合化工发行股份购买资产

1. 交易背景介绍

联合化工(002217)因筹划重大事项于2013年9月2日开市时起停牌，2013年10月23日公司复牌，随后公司公布了重大资产重组的细节。2014年1月24日该交易事项获证监会审核通过。2014年4月完成工商变更登记。

根据《山东联合化工股份有限公司发行股份购买资产并募集配套资金暨关联交易报告书（修订稿）》（下称联合化工报告书）所披露的信息，联合化工主要从事化工产品的生产、销售及运输业务。交易对手方为江西合力泰科技股份有限公司（下称合力泰），是一家主要从事新型平板显示器件、触摸屏及其周边产品的生产、经营、研发的非上市公司。

在此次交易中,联合化工发行 66895.2 万股购买合力泰股东拥有的 100%的股权(联合化工还将通过非公开发行的方式募集配套资金,由于本文关注的是借壳上市交易本身,因此不对募集配套资金的会计处理进行分析)。此次交易完成后,合力泰原股东将拥有联合化工 66.67%股权,其中合力泰原控股股东及其一致行动人将拥有联合化工 52%的股权,公司的控股股东和实际控制人都将发生改变。重组完成后上市公司在现有化工业务的基础上将增加触摸屏和中小尺寸液晶显示屏及模组主营业务,进而实现多元化发展。

(二)会计处理

1. 并购类型

联合化工与合力泰在并购前各自独立,并不存在关联关系,属于非同一控制的企业合并。而且合并后,联合化工原有的化工业务仍然保存,属于第一类型的交易结构——上市公司构成业务的借壳上市。

2. 购买方

非同一控制下的企业合并的首要前提就是确定购买方,购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。在此次交易中,虽然由联合化工发行股份,但交易完成后,合力泰原股东持有联合化工 50%以上的股权。从会计角度看,合力泰为购买方,联合化工为被购买方。

3. 确定合并成本

《企业会计准则第 20 号——企业合并(CAS20)》中规定反向购买中,法律上的子公司(购买方)如果以发行权益性证券的方式以获取在合并后报告主体的股权比例,应向法律上母公司(被购买方)的股东发行的权益性证券数量与权益性证券的公允价值的乘积而为企业合并成本。购买方的权益性证券在购买日存在公开报价的,通常应以公开报价作为其公允价值;购买方的权益性证券在购买日不存在可靠公开报价的,应参照购买方的公允价值和被购买方的公允价值二者之中有更为明显证据支持的作为基础,确定假定应发行权益性证券的公允价值。

由于合力泰为非上市公司,因此其股价并不存在公开报价,实务中多以购买方的公允价值为基础确定发行权益性证券的公允价值,因此本文也采用同样做法计算模拟发行股份的公允价值。

合力泰原实收资本为 15600 万元。评估公司计算所得的净资产公允价值为 276960.74 万元,因此其权益性证券的公允价值为 17.8 元/股(276960.74/15,600)。交易完成后,合力泰原股东将持有联合化工 66.67%的股权(联合化工此次发行股份数量 66895.2 万股/发行后的总股数 100342.8 万股)。假定合力泰增发股份后在合并后的主体中享有同样的股权比例,则合力泰应当新增股本 7798.8 万股(15600 /66.67% -15600)。因此其合并成本为 138818.6 万元(7798.8*17.8)。

4. 确定商誉

根据《财政部会计司关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》规定:“非上市公司以所持有的对子公司投资等资产为对价取得上市公司的控制权,构成反向购买的,上市公司编制合并财务报表时应当区别以下情况处理:交易发生时,上市公司保留的资产、负债构成业务的,应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》及相关讲解的规定执行,即对于形成非同一控制下企业合并的,企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或是计入当期损益。”

根据联合化工所披露的信息,其可辨认净资产公允价值以评估公司所评估的结果为基础,最终确定为998637163.94元。因此商誉为38954.9万元(合并成本138818.6万元-可辨认净资产公允价值99863.7万元)

5. 购买日合并财务报表工作底稿的调整和抵销分录

(1) 购买方确认合并成本

在合并工作底稿中编制的假设合力泰发行权益性证券取得联合化工控制权的分录如下。

借: 长期股权投资 138818.6(万元)

贷: 股本 7798.8(万元)

资本公积 131019.8(万元)

(2) 编制抵销分录

借: 联合化工净资产公允价值 99863.7(万元)

商誉 38954.9(万元)

贷: 长期股权投资 138818.6(万元)

(二) 江苏宏宝重大资产置换及发行股份购买资产

江苏宏宝因重大事项自2013年5月13日起开始停牌,2013年8月7日复牌并公布了公司重大资产置换及发行股份购买资产的报告书草案。2014年4月11日,江苏宏宝公告称该重大资产置换及发行股份购买资产之标的资产过户已经完成。

根据《江苏宏宝五金股份有限公司重大资产置换及发行股份购买资产暨关联交易报告书(修订稿)》(以下简称江苏宏宝报告书)所披露的信息,江苏宏宝属普通机械制造业,自2010年起,江苏宏宝陆续涉足光伏业务,业务开始向新能源行业转型。但是近年来,由于光伏行业持续低迷,导致公司许多项目仍未投产就已计提了大额的减值准备。

此次交易的对手方为长城影视,长城影视自设立以来一直专注于电视剧的投资、制作、发行及广告等衍生业务,主营业务所形成的主要产品是用于电视台、在线视频网站等渠道播放的电视剧作品,长城影视的实际控制人为长城集团。

在此次交易中,江苏宏宝以拥有的全部资产和负债作为置出资产与长城影视股东所拥有的长城影视 100%股份的等值部分进行置换。另外,置入资产作价超出置出资产作价的差额部分,由江苏宏宝依据长城影视全体股东各自持有的长城影视股份比例向其发行股份购买。江苏宏宝发行股份的价格不低于定价基准日前 20 个交易日均价,即 5.55 元/股。根据披露的信息,江苏宏宝向长城影视全体股东合计发行股份 341409878 股。

1. 并购类型

江苏宏宝实际控制人是宏宝集团,长城影视则为长城集团,两家公司在交易前业务独立,并非同一控制人控制,因此此次合并属于非同一控制下的企业合并。

但是长城影视资产和负债注入的同时,江苏宏宝将其全部资产和负债置出,因此江苏宏宝最后是以“空壳”参与此次交易,属于上述交易结构中的第二种类型——上市公司不构成业务的借壳上市。按照《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》的规定:企业购买上市公司,被购买的上市公司不构成业务的,购买企业应按照权益性交易的原则进行处理,不得确认商誉或确认计入当期损益。

2. 购买方

此次交易中,江苏宏宝与长城影视进行资产置换,两者差额通过江苏宏宝发行股份进行弥补,交易完成后,长城影视原股东将持有江苏宏宝 64.97%的股权。虽然法律上的母公司为江苏宏宝,但会计处理上的购买方为长城影视。

3. 合并成本

如上一案例所述,确定合并成本,非上市公司首先必须计算为取得相同合并后报告主体的股权比例应向上市公司股东模拟发行的股票数量,再依据其自身股价计算模拟合并成本。若模拟发行的权益性证券不存在公开报价,可采用购买方的公允价值和被购买方的公允价值二者之中有更为明显证据支持的作为基础来确定其公允价值。

此处以购买方公允价值作为支持性证据计算合并成本。长城影视原实收资本(股本)为 15481.80(万元),则模拟发行股票数量应为 8347.4 万股 $(15481.80/64.97\%-15481.80)$ 。长城影视净资产公允价值采用评估公司在评估的净资产价值为 229051.76 万元。因此其股价公允价值为 14.8 元 $(229051.76/15481.80)$ 。则此次交易合并成本为 123541.5 元 $(8347.4*14.8)$ 。

4. 购买日合并财务报表工作底稿的调整和抵销分录

(1) 购买方确认合并成本

借: 长期股权投资 123541.5 万元

贷: 股本 8347.4 万元

资本公积 115194.1 万元

(2) 编制抵销分录

由于江苏宏宝不构成业务, 此次交易将不产生商誉。根据权益性交易的原则要求, 相较于构成业务的交易将合并成本与被收购公司净资产公允价值之差确认为商誉的做法, 此处应将二者之差确认为资本公积, 若资本公积不够冲减, 将依次冲减盈余公积和未分配利润, 此处假设其资本公积足够冲减。由于此次交易, 江苏宏宝的资产和负债全部置出, 因此其净资产公允价值为 0。

借: 资本公积 123541.5 万元

贷: 长期股权投资 123541.5 万元

三、借壳上市会计处理存在的问题

(一) 巨额商誉的产生

对于购买法, CAS20 中规定企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或是计入当期损益。因此在计算商誉之前需要确认合并成本, 在反向购买这种特殊业务中, CAS20 还明确规定了合并成本的计算方法, 即通过计算购买方模拟发行的股份数乘以其权益类证券的公允值得出合并成本。因此要确定合并成本, 首先必须确定购买方模拟发行权益性证券的公允价值, 正如本文联合化工案例所示。

实务中, 存在两种处理方式评估购买方模拟发行权益性证券的公允价值: 一是取得购买方净资产公允价值, 除以其交易前的股本, 从而计算出购买方模拟发行权益性证券的公允价值。购买方公允价值的确定将有赖于评估公司的评估所得。另一种做法是以被购买方公允价值为基础计算, 这同样依赖于评估公司的评估结果。

以联合化工发行股份购买资产为例, 根据披露的信息, 截至 2013 年 6 月 30 日, 合力泰净资产账面价值为 33960.50 万元, 按收益法评估价值为 276960.74 万元, 评估增值 243000.24 万元, 增值率为 715.54%; 按资产基础法评估价值为 42060.05 万元, 评估增值 8099.55 万元, 增值率为 23.85%。

由此可见, 评估公司采用的评估方法不同, 得出的结果也将各异, 这就给管理者提供了盈余管理的空间。另外, 评估公司也可能由于独立性不够或存在难以突破的技术瓶颈, 造成评估值不够准确, 进而无法反应商誉真实情况。

针对此种情况, 笔者认为重点在于完善我国企业价值评估法律法规及准则体系, 进一步提高评估人员在行业中的地位及话语权, 规范相关部门和人员的权利及义务, 并对企业价值评估的概念、目的、适用条件及方法等内容进行合理规范。

(二) 同一控制下和非同一控制下企业合并的处理差异

在联合化工一例中, 商誉将达 38954.9 万元。如此高额商誉, 将会对净资产收益率等指标产生不利影响。商誉价值过大对于财务报表而言也隐藏着巨大危机, 我国会计准则规定商誉不得摊销, 但必须每年进行减值测试, 若存在减值迹

象将对企业利润产生重大影响。因此许多管理层都倾向于避免确认商誉,其中一种方法,即先控股,再借壳。

若购买方与被购买方属于关联方,满足同一控制条件,按照我国会计准则,将采用权益结合法。其合并成本为被购买方净资产账面价值,与其支付对价的差额计入资本公积,不确认商誉。

在借壳上市中,理论上,购买方也可能通过先控股上市公司,一年以后通过注资的方式来达到借壳的目的(若一年以内注资,不满足同一控制企业合并的内涵,仍属于非同一控制)。例如若想规避商誉,合力泰可以在控股联合化工一年后再进行集团整体上市,在这种情况下,并购的会计处理则需要采用权益结合法。

因此,笔者认为,若想杜绝企业通过此种交易模式回避购买法下给企业业绩带来的不确定影响,应借鉴国际会计准则,企业并购中不再区分购买法和权益结合法,统一使用购买法进行会计处理。

(三) 权益性交易法和购买法适用范围模糊

通过上述两个借壳上市案例可以看出,借壳上市会计处理的重点在于被购买方是否属于“业务”的认定。

实务中,只要上市公司是“空壳”则按照《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》中对“业务”的定义,该上市公司应当属于不构成业务的类型,而采用权益性交易处理。但若上市公司将其原资产和负债出售给购买方,或购买方的关联企业,其最终实质与保留原上市公司资产负债而构成业务的交易结构并没有太大区别,但会计处理上却迥异。这导致公司完全可以通过实务操作主动选择会计处理方法。

笔者认为,想要遏制这种情况,应当对“空壳”交易进行细分,制定具体准则明确权益性交易法和购买法的适用范围,将原有资产负债先行出售给购买方或购买方关联企业的情况纳入购买法核算范围。

避开财税日常工作中的常见误区

误区 1: 高铁车票需要凭乘车票换发票才能税前扣除

正确理解: 中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)可暂延用其自行印制的铁路票据,即高铁使用的车票不需要另行换发票即可在作为税务凭据。

政策依据: 《关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税发票及税控系统使用问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 76 号)规定: 中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)可暂延用其自行印制的铁路票据,其他提供铁路运输服务的纳税人以及提供邮政服务的纳税人,其普通发票的使用由各省国税局确定。

误区 2: 用于研发的仪器、设备, 单位价值超过 100 万加速折旧同时不能同时享受企业研究开发费用加计扣除政策

正确理解: 如果企业发生的该项固定资产加速折旧费用符合《关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发[2009]81号)的规定, 同时符合国税发[2008]116号文件的规定, 则可以同时享受此两项优惠。

政策依据: 《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号)第二条规定, 对所有行业企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的专门用于研发的仪器、设备, 单位价值不超过 100 万元的, 允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除, 不再分年度计算折旧; 单位价值超过 100 万元的, 可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

《关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》(财税[2009]69号)第二条规定, 《国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策的通知》(国发[2007]39号)第三条所称不得叠加享受, 且一经选择, 不得改变的税收优惠情形, 限于企业所得税过渡优惠政策与企业所得税法及其实施条例中规定的定期减免税和减低税率类的税收优惠。

《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》(国税发[2008]116号)第四条第四款规定, 企业从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发展改革委员会等部门公布的《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南(2007年度)》规定项目的研究开发活动, 其在一个纳税年度中实际发生的“专门用于研究开发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费”的费用支出, 允许在计算应纳税所得额时按照规定实行加计扣除。

误区 3: 境内的公司要购买境外公司的股权, 需代扣代缴企业所得税

正确理解: 中国境内公司要购买境外公司的股权是不需要代扣代缴企业所得税, 需要提醒的是, 如果存在间接股权转让的问题(如实际转让为中国境内企业股权), 在这种情况下需要主管税务机关依据实际情况进行判定。

政策依据: 《企业所得税法》(中华人民共和国主席令第 63 号)第三条规定: “居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内设立机构、场所的, 应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得, 以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得, 缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的, 或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的, 应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。”

《企业所得税法实施条例》第七条的规定: “企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得, 按照以下原则确定: ……(三) 转让财产所得, 不动产

转让所得按照不动产所在地确定, 动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定, 权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定; ……”

误区 4: 被查补的税款和滞纳金不能抵顶企业现有的留抵税额

正确理解: 公司可用期末留抵税额抵减应补缴增值税款和滞纳金, 但不能抵减罚款。

政策依据: 1. 《国家税务总局关于增值税一般纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税问题的通知》(国税发〔2004〕112号)规定, 对纳税人因销项税额小于进项税额而产生期末留抵税额的, 应以期末留抵税额抵减增值税欠税。

2. 《国家税务总局关于增值税进项留抵税额抵减增值税欠税有关处理事项的通知》(国税函〔2004〕1197号)规定, 抵减欠缴税款时, 应按欠税发生时间逐笔抵扣, 先发生的先抵。抵缴的欠税包含呆账税金及欠税滞纳金。

3. 《国家税务总局关于增值税一般纳税人将增值税进项留抵税额抵减查补税款欠税问题的批复》(国税函〔2005〕169号)规定, 增值税欠缴税额包括一般欠税和查补税款欠税。纳税人用留抵税额抵减欠缴税款, 应按欠税发生时间先后逐笔抵扣, 先发生的先抵扣。

误区 5: 企业因延迟交付电费被电力公司征收滞纳金不能税前扣除

正确理解: 税法只是规定税收滞纳金不能再税前扣除, 企业延迟付电费支付的违约金可以税前扣除。

政策依据: 根据《企业所得税法》第八条的规定, 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。

第十条在计算应纳税所得额时, 下列支出不得扣除: ……(三) 税收滞纳金。

【纳税筹划】

直接影响企业税负的六大主要因素

一、法定税负率

据美国《福布斯》杂志研究显示, 2005年至2011年, 中国内地的“税负痛苦指数”稳居前列, 其中2009年和2011年位居全球第二。以房地产行业为例, 购买土地到项目清算, 面临多达11种不同的税种, 在预征阶段, 各项税负已达销售额的8%~12%; 项目结算则普遍高达15%~25%, 一线城市达到25%以上。

二、企业组织形式

现代企业的组织形式有个体工商户、个人独资企业、合伙企业和公司制企业, 这些不同的组织形式也会导致纳税人税负的不同, 主要体现在所得税税负上。

如根据税法相关规定,个体工商户和个人独资企业缴纳个人所得税;合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则,合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的,比照个人所得税法的“个体工商户的生产经营所得”应税项目,适用5%~35%的五级超额累进税率,计算征收个人所得税,缴纳个人所得税,合伙人是法人和其他组织的,缴纳企业所得税;公司制企业按照25%的税率缴纳企业所得税,其中非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,其来源于中国境内的所得适用10%的税率,另外子公司属于法人企业缴纳企业所得税,分公司为非法人机构,与总公司合并缴纳企业所得税,对于长期亏损的分公司可与总部盈亏互补。

三、税收优惠政策

《企业所得税法》中第四章规定,对重点扶持和鼓励发展的产业和项目,给予企业所得税优惠。如对符合条件的小型微利企业,减按20%的税率征收企业所得税;国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税。

在我国实际上绝大多数税收立法实行委托立法,现行税收优惠的主要法律依据来源于行政法规、部门规章、地方性法规等税法规定。如为带动包括重庆市、四川省、贵州省、云南省、西藏自治区、陕西省、甘肃省、宁夏回族自治区、青海省、新疆维吾尔自治区、新疆生产建设兵团、内蒙古自治区和广西壮族自治区在内的西部地区的发展,国家实施第二轮西部大开发战略,财政部、海关总署、国家税务总局于2011年联合发布《关于深入实施西部大开发战略有关税收政策问题的通知》,规定符合《西部地区鼓励类产业目录》和《通知》中相关条件的企业,可以享受按15%的税率征收企业所得税等税收优惠。

另外,根据上述上位法的规定,新疆、西藏、宁夏、广西、青海等地还出台了自治区层面以及市级或地区级的招商引资税收优惠政策。税收优惠政策主要集中在文化及高新技术产业、基础设施、房地产、建筑安装、咨询服务、金融投资、教育卫生、旅游等领域。

高新技术产业:根据西藏自治区最新下发的藏政发[2014]51号文件规定,经国家认定为高新技术企业,自被认定之日起,可免征企业所得税;上述企业发生的产品研发费用,加计扣除的比率,比《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定的比率更高。而在拉萨经济技术开发区,国家高新、自治区高新自经营之日分别免征企业所得税10年、8年,期满后,5年内减半征收。

金融、投资:藏政发[1999]33号规定:国外投资者和港、澳、台投资者直接在区内投资兴办的企业减按10%的税率征收企业所得税,藏政发[2000]35号规定:外国企业在西藏未设立机构、场所,而有取得的来自本区的股息、利息、租

金、特许权使用费和其他所得,或者虽设立机构、场所,但所得与其没有实际联系的,减按 7%征收企业所得税。

四、财政返还政策

财政返还是政府采取先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还税款,属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。目前有 17 个税种按照一定比例在中央和地方之间进行分成,对于中央地方共享税种地方留成的部分以及地方税种,地方政府有财政支配权,制定税收返还政策对强化税收征管、支持地方经济起到一定的促进作用,对一些企业也起到了帮扶的作用。

上述新疆、西藏、江西、广西、青海、宁夏等西部地区除了税收优惠政策,也存在林林总总的地方财政返还的政策。如在拉萨经济开发区,企业在开发区年缴纳所得税达到一定数额可享受政策扶持,具体比率为:100 万元以下(含 100 万元),扶持比率为 30%;100 万元至 200 万元(含 200 万元),扶持比率为 35%;200 万元至 400 万元(含 400 万元),扶持比率为 40%;400 万元以上,扶持比率为 45%。企业在开发区年缴纳流转税(指增值税、营业税)达到一定数额可享受政策扶持,具体比率为:50 万元至 100 万元(含 100 万元),扶持比率为 15%;100 万元至 300 万元(含 300 万元),扶持比率为 20%;300 万元至 500 万元(含 500 万元),扶持比率为 25%;500 万元至 700 万元(含 700 万元),扶持比率为 30%;700 万元以上,扶持比率为 35%。

五、企业税务架构

企业基于税务优化对企业经营结构做出安排,这种例子都不少见。其中苹果公司的爱尔兰荷兰三明治架构较为典型,其原理是利用不同国家和地区间的税法规定和税负之间的差异设计的税务架构,达到将利润留在税负最低的国家 and 地区的目的,以降低税收成本。除苹果之外,特斯拉和汉堡王也都基于同样的原理,成功进行税收筹划。

同样,由于前述西部地区均存在大量的税收优惠和财政返还政策,这种导向性政策形成了境内不同地区的税负差异,企业可以利用这种税负差,在有效控制税务风险的基础上合理规划税收成本,有效地对企业经营架构作出安排。

六、税收筹划能力

由于存在以上影响税负的因素,为企业提供了税收筹划的空间。企业在此基础上对其经营、投资等做出合理的安排,可以降低经济交易的税收成本,达到不交税款、少缴税款或者迟延纳税的目的。

但税收筹划决不仅只涉及到税务,而是一项涉及经营、市场等公司战略,合同签订及管理、财务制度、内审制度等公司管理制度方面,是一项综合、复杂的活动。这要求筹划者要具备对税法的精深理解和极为丰富的税务筹划经验。另外,税收筹划在筹划阶段和实操阶段都会涉及各种风险,如关联交易被纳税调整风

险、税收政策变更及政府兑现风险、税务申请、备案、备查材料不合规风险、避税行为引发的行政及刑事风险等。这些都关乎税收筹划方案的执行力,只有合理合规的税收筹划方案才能够为企业带来一定的经济利益。

企业注销怎样有效减少税收支出

主营化工产品销售的A公司是某省B研究院全资子公司,注册资本500万元,A公司自1995年成立以来,因经营管理不善等原因,多年亏损,净资产为负数,日常运转现金主要依靠母公司B研究院的往来借款,近5年亏损额为500万元。B研究院净资产5000万元,历年盈利,未来预期保持年所得额300万元。

A公司2012年12月31日资产负债表主要数据如下:

资产类:银行存款1万元、应收账款100万元、存货50万元(为过期未报废农药产品)。

负债类:其他应付款1300万元(为母公司B研究院历年来垫付A公司日常运转费用及非经营性借款)、应付工资1万元。

所有者权益类:实收资本500万元、未分配利润-1650万元。

母公司B研究院决定注销A公司,实现业务整合。怎样选择注销方案,才能最大限度地弥补投资A公司的亏损,减少母公司未来的税收支出。

A方案:一般性合并

《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59号)第四条规定,企业合并,当事各方应按下列规定处理:

1. 合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。
2. 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。
3. 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

B研究院若实施一般性合并,A公司资产、负债账面价值几乎等同于公允价值,无评估增值可能,A公司资产近5年未弥补亏损500万元不能在B研究院未来所得中得到弥补。合并后A公司其他应付款下B研究院的往来借款,与B研究院其他应收款下A公司的借款对冲,B研究院滚存未分配利润合并后减少1650万元。该方案下,B研究院因一般性合并,投资A公司的亏损未获得税收弥补。

B方案:特殊性合并

财税〔2009〕59号文件第六条第四项规定,企业合并企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并,可以选择按以下规定处理:

1. 合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础,以被合并企业的原有计税基础确定。

2. 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。

3. 可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。

4. 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础,以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

A 公司是 B 研究院全资子公司,符合特殊性税务处理条件。B 研究院若实施特殊性吸收合并,A 公司资产、负债账面价值以原有的计税基础并入 B 研究院。因 A 公司净资产为负,可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率,B 研究院可弥补的 A 公司亏损额为 0。A 公司近 5 年亏损额 500 万元无法得到弥补。同样,B 研究院投资 A 公司的亏损未获得任何税收弥补。

C 方案:直接注销

A 公司通过程序实施资产、债权、债务清算后,直接注销,B 研究院投资 A 公司,产生投资损失。

《财政部、国家税务总局关于清算业务企业所得税若干问题通知》(财税〔2009〕60 号)规定,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。

A 公司资不抵债,按照国家税务总局清算所得申报表计算思路,A 公司欠母公司 B 研究院往来款 1300 万元,因 A 公司无力偿还,转作债务清偿收益,需缴纳企业所得税。而 A 公司账面存款只有 1 万元,根本无力缴纳税款。长年亏损,资不抵债,无力清偿到期债务而关门的企业,竟然需要缴纳清算企业所得税,显然有悖常理。在实践中,资不抵债情况下清偿收益如何计算,给执行清算的税务人员带来很大困扰,需要国家税局总局作出进一步明确。对此,天津市地税局、国税局《企业清算环节所得税管理暂行办法公告》明确了清偿收益计算限额,帮助企业走出了因无力偿债而关门却需缴纳清算所得税的死胡同。该办法第十一条规定,企业清算期间确定的不需支付的应付款项,需并入清算所得征税。企业清算期间应支付但由于清算资产不足以偿还的未付款项,无需并入清算所得征税。

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十一条规定,投资企业确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。B 研究院对 A 公司长期股权投资为 500 万元,虽然 A 公司净资产为负,未分配利润为-1650 万元,远大于实收资本,但可确认长期股权投资损失只有 500 万元。报经税务机关审核后,在 B 研究院收益中税前扣除。

B 研究院借给 A 公司的往来款 1300 万元,因 A 公司注销时无力偿还,B 研究院确认为坏账。《国家税务总局关于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)第四十六条第五项规定,企业发生非经营活动的债权,不得作为损失在税前扣除。B 研究院借给 A 公司的往来款 1300 万元,属于非经活动的借款,税前无法扣除。

因 A 公司与 B 研究院为母子公司,历年来,B 研究院为 A 公司付出 500 万元投资成本和 1300 万元往来款现金流,会计上共形成 1800 万元损失。C 方案相比前两个方案,税收上也只能就 500 万元投资损失进行弥补。

D 方案:先增资后注销

母公司 B 研究院通过正常程序,对 A 公司增资 1300 万元,这时,A 公司实收资本从 500 万元变成 1800 万元,净资产从负到正,同时 B 研究院对 A 公司长期股权投资账面价值也从 500 万元增加到 1800 万元。A 公司因 1300 万元增资,偿还欠母公司 B 研究院的 1300 万元往来款,这时母子公司无往来借款。然后,关闭注销 A 公司。母公司 B 研究院可确认长期股权投资损失 1800 万元,无与 A 公司坏账损失,报经税务机关审核后,可以税前扣除。

结论:A 公司因长期经营不善,造成了巨额亏损,给母公司 B 研究院带来投资损失及坏账损失共计 1800 万元,母公司 B 研究院从税收角度出发,希望能最大限度得到税收弥补,减少未来母公司的税收支出。A、B 两方案下,B 研究院未获得任何税收弥补;C 方案下,B 研究院只能弥补投资损失 500 万元;而 D 方案下,B 研究院全部损失得到弥补,显然最有利。

混业经营如何防止从高适用税率

一般纳税人企业同时经营适用不同增值税税率的业务,即为混业经营。在企业实践中,混业经营的主要表现形式为三种:

一是销售技术产品并同时提供技术服务,技术产品适用 17%的增值税税率,而技术服务则适用 6%的增值税税率;或以技术服务为主业,同时提供技术产品。

二是销售产品同时提供运输服务,产品适用 17%的增值税税率,而运输服务则适用 11%的增值税税率。

三是从事运输服务的同时提供仓储服务,运输服务适用 11%的增值税税率,而仓储服务则适用 6%的增值税税率。

营改增试点纳税人兼有适用不同税率或征收率的应税事项,但未能分别核算的,则根据其实际经营的应税事项中适用最高一档的税率或征收率征收。

有这样一个案例。某酒厂是“营改增”试点地区企业,2013 年 2 月销售白酒收入 20 万元、大米收入 3 万元,自备汽车运输收取运费收入 0.4 万元,可抵扣进项税 2.6 万元,企业未分别核算。企业自行计算应缴增值税= $(20 \times 17\% + 3 \times$

$13\%+0.4\times 11\%)-2.6=1.234$ (万元)。税务机关认为该公司没有分别核算, 应从高适用税率计税。那么该酒厂的混合经营业务是否要分别核算? 企业该如何处理?

根据财税〔2013〕106号文件附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第一款规定, 试点纳税人兼有不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务(混业经营)的, 应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额, 未分别核算销售额的, 按照以下方法适用税率或征收率: 兼有不同税率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的, 从高适用税率。兼有不同征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的, 从高适用征收率; 兼有不同税率或征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的, 从高适用税率。为此, 该酒厂应纳增值税= $20\times 17\%+(3+0.4)\times 17\%-2.6=1.378$ (万元), 比企业自行计算多纳增值税 1440 元。这就提醒纳税人, 需要分别核算不同税目的销售额, 否则会存在多缴税的风险。

有混业经营业务的企业, 光分开核算还不行, 还应到当主管国税机关备案, 把涉及的混业经营项目表述清楚。在这个基础上再分开核算, 才能适用不同的税率, 避免“从高适用税率”的风险。

若混业经营规模较小, 例如销售产品同时提供运输服务, 其运输服务收入没有达到 500 万元, 可以考虑把运输部门分拆出去, 成立一个小规模纳税人的运输公司, 就可适用 3%的增值税征收率。建议对业务进行分拆, 成立不同的公司, 包括小规模纳税人企业, 以便享受低税率的优惠政策, 同时防范涉税风险。

【热点咨询】

支付赔偿金未获得发票可否税前列支

提问:

我公司与另一家公司签订的钢材购买合同因 2013 年市场价格大幅下滑而单方面违约, 无实际货物交易, 根据合同应赔偿对方 1 亿元, 经过双方多次协商最后达成一致赔给对方 6000 万元。现在这笔赔偿金税务局说要有发票才可以税前列支, 但这笔赔偿金根本不可能开发票来它既不符合开据增值税发票的要求也不符合开据营业税发票的要求, 现在对方只给我们开据了收据, 我们可以提供协议还有银行的付款记录请问这样这笔赔偿金能否税前列支?

解答:

根据现行增值税规定, 纳税人在未销售货物或者提供加工、修理修配劳务的情况下收取的违约金, 不属于增值税的征税范围, 不征收增值税。同时, 现行营业税政策规定, 纳税人在未提供营业税应税劳务的情况下收取的违约金, 不属于

营业税的征税范围,不征收营业税。依据发票管理办法的规定,在没有发生购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动的情况下,因对方未履行合同而导致的违约收取的违约金,不是经营活动,不属于开具发票的范围。贵公司可依违约金收款收据、相关合同协议及银行的付款凭据在税前列支。

多年应付未付款项是否作为纳税收入

提问:

三年以上的应付未付款项,是否应作为收入并入应纳税所得额?

解答:

《企业所得税法实施条例》第二十二条规定,企业所得税法第六条第(九)项所称其他收入,包括“确实无法偿付的应付款项”等。目前,税法对确实无法偿付的应付款项确认其他收入,并没有量化时间为三年以上的规定,企业如有证据显示该三年以上的应付未付款项确属于无法偿付的应付款项,可以作为收入并入应纳税所得额,谁主张谁举证。

企业投资文物如何处理企业所得税

提问:

企业通过拍卖公司购入一件古董,总计费用 200 万元,请问是否可以分五年摊销,所得税前列支?今年 1 月份,出售当月购入的古董一件,计 300 万元,企业如何交税?如果其摊销认为是同企业生产经营无关,所以所得税前不准列支,那么,其收入也不应该认为是企业所得税征收范围,这样理解是否正确?

解答:

企业拥有的资产并不一定都通过计提折旧或摊销在企业所得税税前扣除的。《企业所得税法》第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。《企业所得税法实施条例》第五十七条规定,《企业所得税法》第十一条所称固定资产,是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 个月的非货币性资产,包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。相关性原则是判定支出项目能否在税前扣除的基本原则。除一些特殊的文化企业外,一般生产性企业、商贸企业购买的非经营性的古董等,与取得收入没有直接相关,不符合相关性原则,也不具有固定资产确认的特征,所发生的折旧费用不能在税前扣除。

企业花费公司资金 200 万元购入古董, 该支出不能在税前扣除折旧或摊销; 卖出古董取得的收入应确认销售收入, 结转销售成本后的所得应并计企业的当年应纳税所得额计算缴纳企业所得税。

私车公用如何处理企业所得税事项

提问:

企业租赁职工个人车辆, 并签订租赁合同, 但合同上注明车辆使用过程中发生的汽油费、维修费、过桥费、过路费、停车费等由使用人负担, 相关的费用能否在企业所得税前扣除?

解答:

按照《企业所得税法》第八条规定, 企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出, 包括成本、费用、税金、损失和其他支出, 准予在计算应纳税所得额时扣除。《企业所得税法实施条例》第二十七条规定, 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。

企业职工将私人车辆提供给企业使用, 企业应按照独立交易原则支付合理的租赁费并取得租赁发票。租赁合同约定其他相关费用一般包括油费、修理费、过路费等租赁期间发生的与企业取得收入有关的、合理的变动费用凭合法有效凭据准予税前扣除。车辆购置税、折旧费以及车辆保险费等固定费用如果未包括在租赁费内, 则应由个人承担、不得在税前扣除。

固定资产发票不足额如何税前列支

提问:

企业在 2012 年 7 月份投入使用一项大型固定资产, 工程合同总金额为 100 万元, 但当时只收到 60 万元的发票, 剩余 40 万元的发票在 2013 年 10 月份取得。该项固定资产的计税基础应如何确定?

解答:

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)的第五条规定: 企业固定资产投入使用后, 由于工程款项尚未结清未取得全额发票的, 可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧, 待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后 12 个月内进行。

因此,企业2012年7月份投入使用时企业可按照合同的100万确认计税基础,在固定资产投入使用后12个月内企业只取得了60万元的发票,需要按照60万调整该项固定资产的计税基础。

因雾霾为员工购买口罩是否可扣除

提问:

由于雾霾天气,企业给每个员工购买了口罩,这笔支出能否在企业所得税前扣除?

解答:

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)第三条的规定:《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费,包括为职工卫生保健、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。

因此,企业给员工购买口罩发生的支出可以作为职工福利费,不超过工资总额14%的部分准予在企业所得税税前扣除。

【专家视点】

不动产交易服务营改增趋势研究

张星/文

财政部财科所2013年《中国税收政策报告》(以下简称“《报告》”)建议对新建不动产按照标准税率征税,对于居住用不动产的再次销售和租赁实行免税,对于商业用不动产的再次销售和租赁按照正常制度征收增值税政策。中共中央政治局2014年6月30日召开会议,审议通过了《深化财税体制改革总体方案》,要求深化税收制度改革,优化税制结构、完善税收功能、稳定宏观税负等多个政策目标。笔者根据这些目标提出了不动产交易服务营改增的政策建议。

一、商业用不动产营改增的政策建议

1. 建筑业营改增后自用的商用不动产的新建、改建、扩建、修缮所耗用的货物和应税劳务的进项税额可以抵扣。

目前,我国建筑业还属于营业税范围,增值税一般纳税人用于不动产在建工程的购进货物和应税劳务的进项税额,不能够从其销项税额中抵扣。建筑业营改增后,笔者建议将用于新建商用不动产在建工程的购进货物或者应税劳务纳入抵扣范围。由于上游建筑企业缴纳增值税后不动产的业主可以将上游建筑企业缴纳的增值税计入其进项税额实现增值税的抵扣,会使得不含税建造成本降低。原先的建造成本中包含了5%的营业税和建筑材料中的增值税,营改增后原先的营业税不再征收,新的增值税通过抵扣转嫁到了消费者身上,因此不动产业主的不含税建造成本的下降,从而降低了新建不动产的税负。由于不动产的进项税额较大,可能会造成部分企业新建固定资产后形成留抵税额(即进项税额长期大于销项税额而形成的留待以后期间抵扣的税金)不能退税而占用企业资金的情况。至于含税建造成本是否增加取决于建筑业营改增后的适用税率的确定和建筑企业与业主的谈判。总之,该政策下不动产的新建、改建、扩建、修缮和装饰的成本会下降,刺激企业对不动产的投资。

2. 商业用不动产的销售免税。

目前商业用不动产的销售分为两种情况:外购的不动产是按照售价减去购买价的差额乘以5%计算营业税;自建的不动产的销售则需要按照自建房屋的组成计税价格乘以3%和销售不动产的售价乘以5%分别缴纳建筑业和销售不动产的营业税。目前实务中,很多商用不动产的销售是通过将不动产投资入股到新的公司然后转让股权的形式进行转让不动产享受转让不动产营业税的免税政策。

《报告》中建议对于商业用不动产的新建销售按照标准税率征税,再次销售建议按正常制度征收增值税,同时纳税人有权抵扣购进不动产时支付的进项税额和翻新、维修等活动发生的相应进项税额。

如果商用不动产新建后对外销售按照正常制度征收增值税会出现以下情况:土地出让金成本在凭票扣税制下,无法实现抵扣。土地出让金成本在计算扣税制下,则会增加税收政策制定和征收管理的复杂。金融业营改增后利息并不会按照标准税率征税,自建商用不动产的利息支出就不会获得充分的税额抵扣。这些因素都会导致不动产的转让方的税负增加的情况。以上讨论的都是营改增后形成的商业用不动产的情况。

商业用不动产的新建后对外销售如果缴纳增值税,对于销售营改增前购入或新建的不动产、或者销售建设期跨越营改增的不动产在税收政策上都很难兼顾税负的公平和税收链条的完整,导致税收政策的复杂性。如果商用不动产的销售缴纳增值税,纳税人还会继续通过房产投资、转让股权的形式获得免税。从欧盟成员国中二手商业用不动产增值税征收政策看,13个国家中有12个实行二手商业用不动产免税政策。如果商用不动产在再次销售环节免税,将使得税收政策的制

定和征管变得简单。目前,我国在不动产的交易环节对受让方征收了契税,对契税税率的调整可以实现对不动产交易税负的调节。契税本身属于地方财政收入。

3. 商业用不动产的租赁可以按照简易计税办法计税,

由于我国商业用不动产的租赁目前征收营业税,税率为5%。对于从事不动产租赁纳税人可以借鉴动产租赁营改增的税收政策,纳税人可以选择使用按照3%的征收率计税,或者按照标准税率计税。

二、居住用不动产营改增政策建议

目前,新建居住用不动产的销售需要按照销售额的5%缴纳营业税,对于购买不足五年的住房对外销售,按照销售收入款全额计算营业税;购买超过五年(含)以上对外销售非普通住房,差额纳税(即转让收入-购买价款);购买超过五年(含)以上对外销售普通住房免税。

财科所在《报告》中建议居住用不动产的新建按照标准税率征税,居住用不动产的二手交易环节免税。如果新建居住用不动产按照标准税率征税,开发商也可能根据市场情况将全部或者部分税负通过房价的调整转嫁到购房者身上。

因此居住用不动产如果按照标准税率征税可能会引起房价上涨。因为房地产中的土地出让金不能抵扣或者是计算抵扣,利息支出不能按照标准税率抵扣,开发商的不能获得充分的进项税额抵扣。由于商品房的建造周期较长,如果按照标准税率征税也会造成营改增过渡政策的复杂性。

对新建居住用不动产按照3%的征收率进行简易征收会使得政策简单,不会导致房价上涨,还会引起房价稳中有降。远期随着房地产税的征收还可以考虑实行新建居住用不动产免增值税的政策。

二手房交易的免增值税的政策可以降低居住用不动产的交易成本。因为不动产交易中的契税的存在,二手房的交易还有不小的交易成本。契税中普通住房的税率为1.5%,非普通住房的税率是4%。财税[2008]24号规定,对个人出租住房,在3%税率的基础上减半征收营业税。《报告》中建议居住用不动产租赁免税。这将会降低居住用不动产租赁的税负。

三、房地产税的政策建议

1. 土地出让金

西方国家的土地是私有的,国家不会获取土地使用权出让的税收,的市政建设资金,由于土地私有制的存在只能从房产的持有环节征收,在住房新建环节实行免税或者零税率,但是每年要按照房产评估价值1%左右缴纳房产税。

我国在城市实行的是国有土地制度,这种制度有利于地方政府先获得资金用于市政建设,从而实现城市的快速发展。我国在住房的新建环节没有实行免税或者零税率还征收了土地出让金,但是我国在住房房产的保有环节是免房产税的。

土地出让金收入是地方市政建设资金的主要来源, 2013 年全国国有土地使用权出让收入达到 4.125 万亿元。房地产营业税 5411 亿元, 契税 3844 亿元。

那我们何必东施效颦, 非要学习西方国家降低不动产新建的税负, 增加持有环节的税负呢? 我国如果实行降低住房新建环节的税负, 增加住房保有环节的税负, 将导致纳税遵从成本的增加和税收征管效率的降低。基于我国的现实, 在房屋购置环节征收房产税更可行, 重庆和上海的房产税试点就是这样。土地使用权出让收入更多的规范征收的机制, 和如何进行预算管理的问题。

2. 以房地产的市场评估价值为基础征收营业用房的房地产税。

目前, 房产税按照账面价值计税和城镇土地使用税从量计征已经形成了税负不公。根据税收公平原则, 享用较多市政公共服务纳税人缴纳的房地产税也应当多一些。由于我国各地经济发展的差距, 各地区的市政公共服务的提供也有很大的差距, 这些差距可以通过房地产的市场价值体现出来。一般来说, 经济发达区域和公共服务提供较多的区域, 房地产的市场评估价值较大。以房地产的市场评估价值为计税依据的从价征收模式较为公平。

作者单位: 山西大学商务学院

注: 本论文由 2014 年山西省高校哲学社会科学基金项目《不动产交易服务改征增值税的思考与建议》资助。

从案例看公益性捐赠扣除的筹划

方飞虎/文

公益性捐赠税法上属于视同销售行为, 该事项不同的会计收入确认方法虽然对会计利润没有影响, 但对企业所得税会有影响。因此有人提出了如何避免多缴所得税的筹划方案。本文通过分析指出了此类筹划方案存在的缺陷, 揭示了节税的实质是两种不同会计收入确认方法下税法所认可的捐赠支出税前扣除额不同而导致的, 而这正是现行公益性捐赠税前扣除政策不合理和有失公允的地方。

笔者认为, 不管会计处理方法如何, 同一捐赠事项的税前扣除政策待遇应该保持一致, 并提出了改进建议。近日拜读了冯建荣、李国富《实物捐赠避免多缴企业所得税的方法》一文(以下简称《方法》), 很受启发同时又觉得意犹未尽, 不吐不快, 特把自己的认识与观点提出来与大家探讨。

一、案例实况

为方便叙述, 特把《方法》一文中的案例摘录如下:

某粮食加工企业 2012 年会计利润 2600 万元, 该年度向公益性社会机构捐赠自产面粉 400 吨, 面粉的市场销售价值 136 万元, 生产成本 100 万元。该公司会计及税务处理如下:

会计处理:

捐赠支出在进行会计核算时不能做收入处理,按企业的商品成本结转“营业外支出”,并根据增值税的规定按市场销售价值计算增值税(适用增值税税率为13%)。

借: 营业外支出 117.68 万元

贷: 库存商品 100 万元

应交税费—应交增值税(销项税额) 17.68 万元

税务处理:

该企业2012年度企业所得税汇算清缴时,应根据国税函[2008]1081号文件的规定,对外捐赠的面粉400吨应根据市场销售价格,确认视同销售收入136万元;商品成本100万元确认为视同销售成本;捐赠视同销售应纳税所得36万元,该企业应为捐赠而发生的视同销售所得缴纳企业所得税9万元(36×25%)。

该捐赠属于公益性捐赠,符合税法规定,并没有超过《企业所得税法》第9条“企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除”的规定,该捐赠支出117.68万元可全额在所得税前扣除。

《方法》通过上述分析,得出的结论是:“税法所规定的实物捐赠视同对外销售货物行为,不符合会计准则确认收入的条件,会计只能按捐赠实物的商品成本确认企业的捐赠额,而税法要求按捐赠货物的公允价值确认视同销售收入,依据捐赠货物的商品成本确认视同销售成本,这样就产生了税收上的视同销售应纳税所得,但视同销售货物的所得并不包括在会计确认的捐赠金额中,所以,企业还要对没有经济利益流入的视同销售所得承担纳税义务。”

笔者完全同意上述分析结论。但“该企业能否既达到捐赠目的,同时又不多缴税呢?”《方法》一文提出了“纳税人不妨将向公益性社会机构捐赠实物,改为先向公益性社会机构销售货物,货款作应收账款处理,然后再把应收公益性社会机构的销售款捐赠给该机构”的筹划方案。即:

会计处理:

(1) 销售面粉

借: 应收账款—公益性社会机构 153.68 万元

贷: 主营业务收入 136 万元

应交税费—应交增值税(销项税额) 17.68 万元

(2) 结转商品成本

借: 主营业务成本 100 万元

贷: 库存商品 100 万元

(3) 捐赠应收账款

借: 营业外支出 153.68 万元

贷: 应收账款—公益性社会机构 153.68 万元

税务处理:

企业捐赠的“应收账款”支出 153.68 万元(注: 笔者认为应该表述为“营业外支出”), 没有超过税法规定的捐赠比例, 可全额在所得税前扣除。

《方法》通过上述案例分析, 得出的结论是: “该企业如果将实物捐赠改为销售货物和对外捐赠两项业务, 由原来的捐赠实物改为捐赠销售款, 并分别进行会计处理。这样既能实现捐赠做善事的目的, 同时又能减轻企业的税收负担。”

(笔者注: 意思是筹划后“营业外支出”中的捐赠金额 153.68 万元全部得以税前扣除, 比筹划前 117.68 万元多扣除 36 万元, 刚好可以和捐赠视同销售的应纳税所得 36 万元抵消)

笔者认为《方法》一文提出的这一筹划方法缺乏普遍意义, 会计处理不符合《企业会计准则》规定, 且存在一定涉税风险, 值得商榷。

二、案例分析

让我们分析一下《方法》中的案例为什么能节税?

假定《方法》案例中某粮食加工企业 2012 年会计利润 2600 万元, 更改为捐赠前会计利润 2600 万元。则筹划前后税负对比分析如表 1 所示。

表1 筹划前后税负对比分析 (单位: 万元)

序号	项目	筹划前 (即会计不确认收入)	筹划后 (即会计确认收入)
1	捐赠前会计利润	2600	2600
2	捐赠金额	117.68	153.68
3	捐赠业务利润	0	36
4	本年利润总额 (1-2+3)	2482.32	2482.32
5	捐赠税前扣除比例	12%	12%
6	捐赠税前扣除限额 (4×5)	297.88 > 117.68	297.88 > 153.68
7	实际享受的捐赠税前扣除额	117.68	153.68
8	捐赠支出资纳税调增 (2-7)	0	0
9	视同销售纳税调增	36	0
10	纳税调整后所得 (4+8+9)	2518.32	2482.32
11	所得税税率	25%	25%
12	应交所得税额 (10×11)	629.58	620.58

在这种情况下, 无论筹划前还是筹划后都不会影响企业的会计利润(均为 2482.32 万元), 但会影响企业所得税。本例中筹划后(即会计确认收入)比筹划前(即会计不确认收入)节税 9 万元(629.58-620.58)。为何两者会不一样

呢? 究其原因, 是因为实际捐赠支出都小于税前扣除限额的情况, 筹划前后两种会计处理方法下的捐赠税前扣除额不一样, 其节税额刚好是筹划后(即会计确认收入)比筹划前(即会计不确认收入)多享受到的捐赠税前扣除额与所得税税率的乘积, 本例中为 $(153.68-117.68) \times 25\%=9$ 万元。而这正是笔者认为现行公益性捐赠税前扣除政策极其不合理、不公平的地方。

三、问题讨论

(一) 该筹划方案的会计处理不符合收入确认的条件与要求

自产面粉捐赠支出在会计上不能做收入, 不应该在科目上反映为“主营业务收入”和“主营业务成本”; 而“视同销售”是指在会计上不作为销售核算而在税收上作为销售、确认应税收入计缴税金的商品、劳务和应税服务的转移行为。

在本案例中该粮食加工企业将自产面粉进行捐赠, 是一种视同销售行为, 而且其不仅是增值税的视同销售, 同时因货物所有权已经转移, 也属于企业所得税视同销售行为。所以正确的做法应该是税收上确认收入, 对此项视同销售收入进行纳税调整, 而不是会计上把它确认为收入。

(二) 该筹划方案存在局限性, 缺乏普遍性

假定《方法》案例中该企业 2012 年会计利润由 2600 万元, 改成捐赠前会计利润 1000 万元, 其它条件不变。则: 筹划前后税负对比分析如表 2 所示。

表2 **筹划前后税负对比分析** (单位: 万元)

序号	项目	筹划前 (即会计不确认收入)	筹划后 (即会计确认收入)
1	捐赠前会计利润	1000	1000
2	捐赠金额	117.68	153.68
3	捐赠业务利润	0	36
4	本年利润总额 (1-2+3)	882.32	882.32
5	捐赠税前扣除比例	12%	12%
6	捐赠税前扣除限额 (4×5)	105.88 < 117.68	105.88 < 153.68
7	实际享受的捐赠税前扣除额	105.88	105.88
8	捐赠支出纳税调增 (2-7)	11.8	47.8
9	视同销售纳税调增	36	0
10	纳税调整后所得 (4+8+9)	930.12	930.12
11	所得税税率	25%	25%
12	应交所得税额 (10×11)	232.53	232.53

可见该企业无论是会计利润还是所得税,筹划前后都完全一致。为何两者会一致?是因为在实际捐赠支出都大于税前扣除限额的前提下,筹划前后两种会计处理方法下的捐赠税前扣除额一致(本例中均为105.88万元)。由此可见,只要在其捐赠支出不能全部(或刚好)税前扣除的情况下(即实际捐赠额 \geq 税前扣除限额,捐赠支出需纳税调增或无需调整的情形),筹划前后的税收负担一样(利润总额也相同)。这样情况下该筹划方案并不能达到“既能实现捐赠做善事的目的,同时又能减轻企业的税收负担”的目的。所以《方法》一文所提的筹划方案,即使实施也只能以企业没有超过税法规定的捐赠扣除限额为前提条件的。

(三) 该筹划方案存在一定的涉税风险

另外,从《方法》筹划方案的会计和税务处理分析,公益性社会机构最终得到的受赠资产是400吨面粉,而不是153.68万元的现款。捐赠的“应收账款”即货款,是何种性质的资产,这需要捐赠人与受赠人事先在购销合同、捐赠协议等各个环节谋划,而且要取得税务主管机关的认可。如果会计核算上把本不该确认收入的对外捐赠事项刻意地变通为确认收入,这无疑存在很大的涉税风险。

四、结论与建议

通过以上比较与分析,笔者认为,企业对外捐赠自产货物等所得税视同销售行为,无论筹划前(即会计不确认收入)还是筹划后(即会计确认收入)都不会对会计利润产生影响,但是否会影响企业所得税,视情况而定:

(一) “实际捐赠额 $<$ 税前扣除限额”时有节税筹划空间

在有足够的会计利润至少能确保筹划前(会计上不确认收入)企业实际捐赠支出都能在税前扣除的前提下(即实际捐赠额 $<$ 税前扣除限额,上例中表1所示情形),筹划后(即会计上确认收入)比筹划前(即会计不确认收入)节税,其节税额正好等于筹划后比筹划前多享受到的捐赠税前扣除额与所得税税率的乘积。当然,此筹划必须得到税务部门认可。

(二) “实际捐赠额 \geq 税前扣除限额”时无节税筹划空间

在没有足够的会计利润确保企业对外捐赠额都能在税前扣除的情况下(即实际捐赠额 \geq 税前扣除限额,本文表2所示情形),无论筹划前(即会计不确认收入)还是筹划后(即会计确认收入)都不会影响企业所交的所得税,也就是说,不存在节税筹划空间。

(三) 节税的真正原因不是因为筹划而是在于税前扣除政策

表面上看第(一)种情况下的节税似乎是筹划的功劳,但为什么上述第(二)种情况下筹划不出节税呢?深入分析可知,实质上是不同会计确认收入方法下税法所认可的、企业实际享受的公益性捐赠支出税前扣除待遇不同所导致的。

笔者非常认同“企业缴纳税款的多少,应由企业的生产经营活动决定,而不受使用的会计方法的影响”。为此建议,不管会计处理方法如何选择,同一捐赠事项的税前扣除政策待遇应该保持一致,否则如何能体现税法的公平性呢?

(四) 进一步改进与完善公益性捐赠税前扣除政策的建议

如何协调解决这一矛盾?笔者建议:允许超过限额的公益性捐赠支出结转扣除逐步实现免税。中国社会科学院研究员唐钧指出“从理论上说公益慈善为何免税,是因为企业和个人把自己的钱捐出来做公益慈善,在一定程度上就减轻了政府的负担,和直接纳税具有同等意义。”而我国当前税法为涵养税源,避免过度捐赠,有“公益性捐赠支出在年度利润总额12%以内的部分准予扣除”的规定,超过规定限额部分也不能结转以后年度抵扣,导致捐赠者实际税负比不捐赠者还高,这实际上是对多捐赠者的惩罚,目前世界上大多数国家都没有这样的规定。

从税源衔接上看,捐赠收入免税会导致税源流失,但公益慈善原本就应该是财政支出范围,所以也不存在所谓的税收链条中断。既然税源没有中断,公益性捐赠支出就应该全额扣除。为此,笔者建议,为防止人为调节不同会计期间收益,国家税务总局现阶段可参照广告费和业务宣传费跨年度结转扣除的办法,允许公益性捐赠支出跨年度结转扣除。

作者单位:浙江经贸职业技术学院财务会计系



中华会计网校
www.chinaacc.com



医学教育网
www.med66.com



中小学教育网
www.g12e.com



建设工程教育网
www.jianshe99.com



自考365
www.zikao365.com



法律教育网
www.chinalawedu.com



成人高考教育网
www.chengkao365.com



职业培训教育网
www.chinatat.com



考研教育网
www.cnedu.cn



ITAT教育网
www.itatedu.com



外语教育网
www.for68.com



财考网
www.ck100.com



中文教育网
www.estudychinese.com



创业实训网
www.chinapen.org

服务就在您身边



全国统一服务热线 400 810 4588 010-82318888

北京010-82330080	黑龙江0451-82515139	内蒙古0471-3911905	新疆0991-2692313	吉林0431-81049222
辽宁024-66892810	大连0411-84113979	河北0311-68023336	山西0351-2152269	陕西029-88756206
青岛0532-80914799	山东0531-62331808	江苏025-66165230	安徽0551-65285788	湖北027-88864648
湖南0731-88515258	苏州0512-68669706	浙江0571-89715374	重庆023-68812995	广西0771-2368233
福建0591-62715555	云南0871-66332600	河南0371-67770586	四川028-85954885	江西0791-86585919