



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12月  
总第127期  
企业财税会员专享

- 职工教育经费的会计核算与税务处理
- 研发费用会计核算与加计扣除政策解析
- 预收款确认应税收入要具体问题具体分析

中华会计网校 出品



中华会计网校·税务网校：<http://www.chinaacc.com/shuishou/>  
全国 24 小时咨询服务热线：400 810 4588/010-82318888

# Preface

## 卷首语

亲爱的读者：

新一期的中华会计网校税务网校《财税月刊》12 月刊又送到您见面了。本期的《财税月刊》内容主要是 11 月发布的一些法规信息的解读，以及中华会计网校答疑专家针对工作中遇到的一些常见问题所专门撰写的专业文章，敬请关注。

“政策解读”栏目虽然是四篇政策解读类文章，但有三篇都是中华会计网校老师根据最近会员比较关心的问题所撰写的。当然了，第一篇也很重要，因为是国家税务总局对固定资产加速折旧的 47 个问题进行的问答式详解。后三篇分别为职工教育经费的税会处理、研发费用加计扣除的解析和企业重组新优惠政策的解析。

“纳税辅导”栏目和“涉税会计”栏目分别包括了领用自产产品所得税处理的问题、非正常损失进项税转出的问题以及预收款确认的具体分析等。

此外，“实务答疑”栏目仍然一如既往的为您带来相关方面的实务文章。可谓是内容充实，资料满满！

想学员之所想一直是我们不变的宗旨，因此，税务网校在接下来的面授课程中，会一一给大家呈现出来，大家盼望已久的热点课程也已经推广开来，大家可以咨询各地分公司或拨打客服电话进行详细了解，提前做好充分的准备。

尊贵的企业财税会员，如果您在日常工作中遇到了各种涉税政策及实务问题，都可以随时通过网站答疑板或咨询电话，享受网校财税专家提供专业的答疑服务。欢迎广大会员读者投稿或互动提出意见建议，帮助我们更好为您服务！愿您工作顺利！

中华会计网校·税务网校

联系邮箱：[chinaacc\\_swx@cdeledu.com](mailto:chinaacc_swx@cdeledu.com)

# Contents

## 目 录

【税讯快报】 .....	4
【政策解读】 .....	6
税务总局详解固定资产加速折旧 47 个问题 .....	6
职工教育经费的会计核算与税务处理 .....	14
研发费用会计核算与加计扣除政策解析 .....	17
2015 年企业重组新优惠政策解析 .....	23
【纳税辅导】 .....	27
福利部门领用自产产品, 如何进行所得税处理 .....	27
非正常损失涉及进项税额转出问题解析 .....	29
【涉税会计】 .....	31
研发费加计扣除新规定: 会计核算与注意事项 .....	31
预收款确认应税收入要具体问题具体分析 .....	32
哪种情况下小微企业享受全额减半征税优惠政策 .....	36
【风险管理】 .....	38
“借货出口”骗取退税 1100 万, 怎么操作的 .....	38
不动产投资入股怎么缴纳营业税 .....	40
“三代”手续费应按规定缴纳企业所得税 .....	41
【实务答疑】 .....	42
支付和经营有关的佣金哪些可以税前扣除 .....	42
为何要调整上市公司股息红利差别化个人所得税政策 .....	43
能否把设备安装开成增值税发票 .....	43
以前作为损失申报扣除应收账款, 收回后如何税务处理 .....	44
房地产开发企业交房时, 预收账款如何结转收入 .....	44
无投资收益的“长期投资”, 如何计提减值准备 .....	45
与客户银行签订三方融资协议, 扣款业务如何账务处理 .....	46
解除劳动合同后的经济补偿金怎么来计算个税 .....	47
可供出售金融资产和交易性金融资产可以重分类吗 .....	48
土地补偿费是否应该计入取得土地的成本 .....	49





## 【税讯快报】



### 四大行业“营改增”方案或明年首季出炉

“营改增”最难的部分即将实现突破。

记者从 2015 年汤森路透中国税务与贸易主题峰会上获悉，金融业、建筑业、房地产业和生活服务业四大行业营改增方案有望在明年一季度发布，明年三季度生效。

### 税收征管法修订草案或年内提审

《税收征管法》的修订工作在国务院层面已经进入尾声，最快有可能在今年年底提交全国人大。至此，修订工作已长达七年的《税收征管法》有望正式出台。该法的修订将建立针对自然人的税收征管制度，专家认为，修法实质上为下一步个人所得税、房地产税的改革奠定征管基础，程序法与实体法相辅相成，推动我国税改驶入快车道。

### 税总简化无偿赠与或受赠不动产免税证明

国家税务总局发布公告，进一步简化和规范个人无偿赠与或受赠不动产免征营业税、个人所得税所需证明资料，最大限度便利纳税人。

公告将个人无偿赠与或受赠不动产免征营业税、个人所得税须提供的证明资料进行了统一和归并，并区分离婚分割财产、无偿赠与亲属、无偿赠与非亲属抚养或赡养关系人、继承或接受遗赠 4 种情形，分类列示，消除了原管理规定中两个税种免税证明资料的差异，有利于规范税务人员操作，方便纳税人对照提供。公告还进一步简化了办理免税手续须提供的证明资料。例如，父母无偿赠与子女的，只要户口簿能够证明双方亲属关系，提供户口簿即可。

## 减免税政策代码目录在手 税收优惠应享尽知

近日，国家税务总局印发《减免税政策代码目录》，将税收法律法规规定、国务院制定或经国务院批准，由财政部、税务总局等中央部门发布的减免税政策条款，按收入种类、政策优惠的领域分类，分别赋予减免性质代码和减免项目名称，对减免税进行精细化管理，方便纳税人办理减免税申报、备案、核准、减免退税等业务事项时迅速检索使用，确保征纳双方信息对称，税收优惠应享尽知。

## 研发费税前扣除新规:7 种情形不适用

财政部、国家税务总局、科技部联合发布《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》，鼓励企业开展研究开发活动（以下简称研发活动）和规范企业研究开发费用（以下简称研发费用）加计扣除优惠政策执行，并对企业研发费用税前加计扣除有关问题进行完善。自 2016 年 1 月 1 日起执行。

通知对研发活动及研发费用归集范围，会计核算与管理、特别事项的处理、会计核算与管理、不适用税前加计扣除政策的行业、管理事项及征管要求等方面进行了明确。

## 煤炭采掘企业增值税进项税额抵扣税率问题明确

财政部、国家税务总局联合发布《关于煤炭采掘企业增值税进项税额抵扣有关事项的通知》（以下简称《通知》），规范煤炭企业增值税进口税额抵扣范围。

《通知》称，为统一煤炭采掘企业增值税进项税额抵扣政策，便于政策理解和执行，进一步明确进项税抵扣事项。

煤炭采掘企业购进的项目中，两项进项税额允许从销项税额中抵扣：巷道附属设备及其相关的应税货物、劳务和服务；用于除开拓巷道以外的其他巷道建设和掘进，或者用于巷道回填、露天煤矿生态恢复的应税货物、劳务和服务。并自 2015 年 11 月 1 日起执行。



## 【政策解读】

### 税务总局详解固定资产加速折旧 47 个问题



继 2014 年 9 月 24 日国务院常务会议决定完善固定资产加速折旧政策后，今年 9 月 16 日，国务院常务会议再次决定扩大固定资产加速折旧范围，固定资产加速折旧作为一种优惠政策，先后两次成为国务院常务会议稳增长的重要议题，凸显了加速折旧政策对国家宏观调控和微观经济的影响，也引起了社会广泛关注。

11 日上午，国家税务总局网站举办了以“固定资产加速折旧政策”为主题的在线访谈，邀请国家税务总局所得税司副司长刘宝柱，就这项政策的相关热点问题与网友在线交流，访谈内容摘录如下。

#### 加速折旧政策再次扩围的背景

去年以来，我国经济增长面临下行压力，投资增速放缓，企业投资动力不足，制约了企业发展和产业转型升级。面对经济发展新常态，2014 年 10 月，国务院常务会议决定，对生物药品制造业、专用设备制造业等 6 个

行业的企业实行固定资产加速折旧政策。今年 9 月 16 日，国务院第 105 次常务会议决定，将固定资产加速折旧优惠扩大到轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业（以下简称四个领域重点行业）。这次政策调整受益面更广、惠及企业更多，预计今年将减税 50 亿元。

按照《财政部、国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2015〕106 号）规定，进一步完善固定资产加速折旧政策主要包括以下内容：一是规定了四个领域重点行业的企业固定资产加速折旧政策，即对轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业的企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法；二是规定了四个领域重点行业小型微利企业固定资产加速折旧的特殊政策，即对轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业的小型微

利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元（含）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，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法；三是规定了企业加速折旧优惠政策的选择权，即企业根据自身生产经营需要，可选择是否实行加速折旧政策；四是规定了政策执行起始时间和前 3 季度未能享受优惠的税务处理，即此次固定资产加速折旧政策从 2015 年 1 月 1 日起执行。2015 年前 3 季度未能计算办理享受的，统一在 2015 年第 4 季度预缴申报时或 2015 年度企业所得税汇算清缴时办理享受。

#### **哪些企业要重点关注政策调整**

[三年五年]：此次进一步完善固定资产加速折旧企业所得税优惠政策将惠及什么类型的企业或者说哪些企业可重点关注此次政策调整？

[所得税司副司长刘宝柱]：此次进一步完善固定资产加速折旧企业所得税优惠政策将固定资产加速折旧优惠扩大到轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业。因此，轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业可重点关注此次政策调整。

[那些年]：轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业按照什么标准执行？

[所得税司副司长刘宝柱]：考虑到适用

本次优惠政策的轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业涵盖面广，为增强政策确定性，便于具体操作，对实行加速折旧政策的四个领域重点行业采取目录式的管理方式，在《财政部、国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2015〕106 号）附件中直接列明了享受加速折旧政策的轻工、纺织、机械、汽车四个领域的具体行业范围和代码。

[九月你好]：此次政策调整后，可以实行加速折旧的企业包括哪些？

[所得税司副司长刘宝柱]：此次政策调整后，可以实行加速折旧的行业由 2014 年度六大行业扩大到四大领域重点行业，具体包括：生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业六大行业以及轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业。

[零碎记忆]：个体工商户、个人独资企业、合伙企业可以适用此次固定资产加速折旧优惠政策吗？

[所得税司副司长刘宝柱]：根据《企业所得税法》第一条规定“在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人”，“个人独资企业、合伙企业不适用本法”。据此，个体工商户、个人独资企业以及合伙企业不是企业所得税的纳



税义务人,因而也就不能享受固定资产加速折旧政策。

[懂人自懂]: 亏损企业是否可以享受固定资产加速折旧优惠政策?

[所得税司副司长刘宝柱]: 可以享受,因为实行固定资产加速折旧政策产生的亏损可以在以后五个纳税年度内结转弥补。

[少年英雄]: 核定征收企业可以享受固定资产加速折旧税收优惠吗?

[所得税司副司长刘宝柱]: 加速折旧企业所得税优惠适用于账证健全、实行查账征收的企业,核定征收企业不能享受加速折旧税收优惠。

#### 政策执行口径如何把握

[奋斗的青年]: 在按主营业务收入占比确定企业所属行业时,收入总额的口径是什么?

[所得税司副司长刘宝柱]: 收入总额是指企业所得税法第六条规定的收入总额,即:企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,包括销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息、红利等权益性投资收益、利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入、其他收入。

[网友 15445]: 请问政策中的固定资产,包括房屋及建筑物吗?

[所得税司副司长刘宝柱]: 按照《企业所得税法实施条例》规定,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相关的设备、器具、工具等。

此次进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策中的“固定资产”范围包括房屋、建筑物在内。

[是旧人还是新友]: 新购进的固定资产时间点如何把握?

[所得税司副司长刘宝柱]: 固定资产取得方式不同,购买时点的确定也有所差别。在实际工作中,企业购置设备应以设备发票开具时间为准;采取分期付款或赊销方式取得设备的,以设备到货时间为准;自行建造的固定资产,原则上以建造工程竣工决算时间为准。

[青春的滋味]: 轻工、纺织、机械、汽车四个领域重点行业的企业享受加速折旧政策的执行口径是什么?

[所得税司副司长刘宝柱]: 考虑到企业多业经营的情况,为增强政策的可操作性,准确判断纳税人所属行业,《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 68 号)在具体认定四个领域重点行业的企业时,使用收入指标加以确定。即,四个领域重点行业的企业是指以轻工、纺织、机械、汽车四个领域行业为主营业务,固定资产投入使用当年的主营业务收入占



收入总额的比例超过 50%（不含）的，可享受加速折旧优惠政策。

[小伟企业]：固定资产投入使用当年的主营业务收入占比超过 50%，但以后年度主营业务收入占比发生变化导致不足 50%的，可以继续享受加速折旧税收优惠政策吗？

[所得税司副司长刘宝柱]：企业在生产经营过程中，主营业务收入占比可能会发生变化，为增强政策可操作性，以新购置并使用固定资产当年数据为标准，判断其是否可以享受优惠政策。以后年度发生变化的，不影响企业继续享受该项优惠政策。

[真知灼见]：为何政策适用范围限定在 2015 年 1 月 1 日后新购买的固定资产？

[所得税司副司长刘宝柱]：按照企业所得税法规定，企业所得税实行按年计算、按月（季）预缴、年终汇算清缴的征管方式。考虑到政策适用范围如扩大到企业原有的固定资产，将会给企业带来复杂的会计调整工作。因此，为方便纳税人操作，本次政策调整适用范围限定在企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产。

[耐人寻味]：我公司为一家纺织企业，2015 年 6 月份购入一台二手的机器设备，可以适用固定资产加速折旧政策吗？

[所得税司副司长刘宝柱]：你公司购买的机器设备虽然是卖方已经使用过的，但从购买人角度来看，此固定资产属于新购进的，可适用加速折旧政策。

### 对小型微利企业有何优待

[齐步走一三一]：四个领域重点行业固定资产加速折旧政策对小型微利企业有特殊的优惠待遇吗？

[所得税司副司长刘宝柱]：鉴于小型微利企业在就业创业等方面的特殊作用，同时考虑到其普遍存在仪器设备研发和生产经营共用的特殊情况，这次政策对四个领域重点行业小型微利企业实行特殊的优惠政策。根据《财政部、国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2015〕106 号）和《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 68 号）规定：对四个领域重点行业中的小型微利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器设备，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，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

[柔情范 er]：小型微利企业新购进的仪器、设备单位价值确定的口径是什么？

[所得税司副司长刘宝柱]：单位价值按照企业所得税法实施条例第五十八条明确的确认固定资产计税基础的方法确定，即：外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用



途发生的其他支出确定；自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出确定。

[八一臉秀懶]：享受加速折旧优惠政策的小型微利企业的标准是什么？

[所得税司副司长刘宝柱]：加速折旧企业所得税优惠政策中的小型微利企业，是指《企业所得税法》第二十八条规定的小型微利企业，即从事国家非限制和禁止的行业，并符合下列条件的企业：

1.工业企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 100 人，资产总额不超过 3000 万元；

2.其他企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 80 人，资产总额不超过 1000 万元。

[追逐梦的孩子]：企业在购置固定资产当年符合小型微利企业标准，并享受相关加速折旧优惠，但次年开始已经超过小型微利企业标准，该固定资产的折旧方法是否需要进行调整？

[所得税司副司长刘宝柱]：企业在购置使用固定资产当年符合小型微利企业标准，在以后年度可能不再符合标准。为了增强政策确定性及可操作性，对小型微利企业当年购置固定资产已按照政策享受加速折旧优惠的，即使以后年度企业不再符合小型微利企业标准，该固定资产的折旧方法也不再调整。

### 加速折旧的方法如何选择

[下一页天晴]：我公司享受加速折旧政策时，可以采取哪些加速折旧方法？

[所得税司副司长刘宝柱]：按照《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 68 号）规定，企业符合享受加速折旧政策条件的，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。其中：采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。

[一场好梦]：什么是双倍余额法？如何计算？

[所得税司副司长刘宝柱]：根据《国家税务总局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）规定：双倍余额递减法，是指在不考虑固定资产预计净残值的情况下，根据每期期初固定资产原值减去累计折旧后的金额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。应用这种方法计算折旧额时，由于每年年初固定资产净值没有减去预计净残值，所以在计算固定资产折旧额时，应在其折旧年限到期前的两年期间，将固定资产净值减去预计净残值后的余额平均摊销。计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = 2 \div \text{预计使用寿命(年)} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{月初固定资产账面净值} \times$$

月折旧率

[小青小春小情绪丫]：什么是年数总和法？如何计算？

[所得税司副司长刘宝柱]：根据《国家税务总局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）规定：年数总和法，又称年限合计法，是指将固定资产的原值减去预计净残值后的余额，乘以一个以固定资产尚可使用寿命为分子、以预计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年的折旧额。计算公式如下：

年折旧率 = 尚可使用年限 ÷ 预计使用寿命的年数总和 × 100%

月折旧率 = 年折旧率 ÷ 12

月折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) × 月折旧率。

[透明膜喜欢买]：实行加速折旧时，可同时采用缩短折旧年限方法与双倍余额递减法、年数总和法吗？

[所得税司副司长刘宝柱]：企业实行加速折旧时，不同的固定资产可以用不同的计提折旧方法，但同一固定资产仅能采用一种加速折旧方法，不能同时采用多种方法。

[♡陌予倾年]：相关文件要求缩短折旧年限不得低于企业所得税法实施条例规定的折旧年限的 60%，实施条例规定的折旧年限是多少？

[所得税司副司长刘宝柱]：除国务院财

政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：1.房屋、建筑物，为 20 年；2.飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为 10 年；3.与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为 5 年；4.飞机、火车、轮船以外的运输工具，为 4 年；5.电子设备，为 3 年。

[拾荒°]：企业购买的固定资产在会计上采取直线法折旧，税收上可以实行加速折旧吗？

[所得税司副司长刘宝柱]：《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年 29 号）规定，企业按税法规定实行加速折旧的，其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除。企业会计处理是否采取加速折旧方法，不影响企业享受加速折旧税收优惠政策，企业在享受加速折旧税收优惠政策时，不需要会计上也同时采取与税收上相同的折旧方法。

[Monster、]：企业同批购进的固定资产或同一固定资产类可否采用不同的加速折旧方法？

[所得税司副司长刘宝柱]：企业以单独计价的固定资产为计提折旧的单位，可以按照固定资产各自属性分别确定折旧方法。同一批次或同一资产类的不同固定资产单位，可以按照税法规定采取不同的折旧方法。

【一声再见再也不见】：我公司是一家



轻工企业, 2015 年 7 月购入一台全新的机器, 打算采取缩短折旧年限方法进行加速折旧, 其折旧的年限应如何确定?

[所得税司副司长刘宝柱]:《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 68 号)规定, 企业采取缩短折旧年限方法的, 购置的新固定资产, 最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例规定的最低折旧年限的 60%。你公司购入的机器, 企业所得税法实施条例规定的最低折旧年限是 10 年, 因此其加速折旧的最低年限为 6 年。

[指点江山挥斥方遒]: 我公司属于四个领域重点行业中的企业, 今年购进一栋厂房, 该厂房已使用 10 年。我公司决定采取缩短折旧年限法加速折旧, 最低折旧年限是多少?

[所得税司副司长刘宝柱]:《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 68 号)规定, 企业采取缩短折旧年限方法的, 企业购置已使用过的固定资产, 其最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%。企业所得税法实施条例规定的房屋建筑物的最低折旧年限为 20 年, 你公司购置的厂房已使用 10 年, 剩余年限为 10 年, 因此其加速折旧的最低

年限为 6 年。

[天放晴я]: 我公司采取缩短折旧年限方法实行加速折旧, 最初确定的折旧年限为 7 年, 在以后年度可以依据实际情况调整折旧年限吗?

[所得税司副司长刘宝柱]: 不可以。《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 68 号)第三条规定: 最低折旧年限一经确定, 不得改变。

#### 加速折旧优惠相关征管问题

[中国好声音]: 此次政策调整, 财政部、国家税务总局正式发文的时间是 9 月 17 日, 但企业在前三个季度购买的固定资产在预缴申报时没能享受到加速折旧优惠, 还能享受吗? 如何享受呢?

[所得税司副司长刘宝柱]: 本次新政规定, 四个领域重点行业企业 2015 年 1 月 1 日以后新购进的固定资产可以享受加速折旧优惠, 对企业 2015 年前 3 季度按规定应享受而未能享受加速折旧优惠的, 可采取两种方式处理:

第一种方式, 在 2015 年第 4 季度企业所得税预缴申报时享受, 即将前 3 季度应享受未享受的加速折旧部分, 与第 4 季度应享受的加速折旧部分, 在 2015 年第 4 季度企业所得税预缴申报时汇总填入预缴申报表计算享受。

第二种方式, 在 2015 年度企业所得税



汇算清缴申报时享受，即将前 3 季度应享受未享受的加速折旧部分，在 2015 年度企业所得税汇算清缴年度申报时进行纳税调整，统一计算享受。

[We Are One°]：享受固定资产加速折旧税收优惠需要税务机关审批吗？

[所得税司副司长刘宝柱]：为推进税务行政审批制度改革，方便纳税人享受加速折旧优惠政策，税务部门已经取消“企业享受符合条件的固定资产加速折旧或缩短折旧年限所得税优惠的核准”事项，符合条件的纳税人可以在企业所得税预缴申报和汇算清缴申报中直接享受该项优惠政策，不需要到税务机关办理审批手续。

[哈哈憨]：企业享受固定资产加速折旧政策需要留存什么资料？

[所得税司副司长刘宝柱]：为保证优惠政策贯彻落实，引导企业正确核算，《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 68 号）对企业享受加速折旧政策提出了要求，即企业应将购进固定资产的发票、记账凭证等有关资料留存备查，并建立管理台账，准确反映税法与会计差异情况。

[如初。]：纳税人可否自主选择符合税法规定的固定资产折旧方法？

[所得税司副司长刘宝柱]：按照现行政策规定，加速折旧税收政策有新旧政策等不

同政策规定。如对企业高腐蚀、强震动的固定资产允许实行加速折旧政策，对软件和集成电路企业实行特殊的加速折旧政策，去年以来对生物药品制造等六大行业和这次对四个领域重点行业也实行加速折旧政策等等。对一个企业来说，可能符合多个加速折旧政策，但享受税收优惠是纳税人的权利，纳税人可以自由选择。为此，《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 68 号）规定，企业的固定资产既符合本次优惠政策条件，又符合软件和集成电路企业等其他加速折旧优惠政策条件，可由企业选择其中一项加速折旧优惠政策执行，且一经选择，不得改变。

[北城以念何以为安]：我公司同时符合财税〔2012〕27 号和此次政策调整的加速折旧条件，可以叠加享受吗？

[所得税司副司长刘宝柱]：不可以，按照《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 68 号）第五条规定，企业的固定资产既符合本公告优惠政策条件，又符合《国家税务总局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）、《财政部、国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27 号）有关加速折旧优惠



政策条件,可由企业选择其中一项加速折旧优惠政策执行,且一经选择,不得改变。

[蓦然回首]:属于四个领域重点行业小型微利企业于今年购入 100 万元以下、研发和生产经营共用的仪器、设备,会计上采用平均年限法,税收上允许一次性税前扣除,在研发完成后将专用设备对外销售,是否要追回已享受的加速折旧优惠?

[所得税司副司长刘宝柱]:允许单位价

值在 100 万元以下的专门用于研发的仪器和设备在企业购入当期一次性税前扣除,其实质上将企业发生的固定资产支出在当期费用化处理,不再通过分年度计算折旧的方式在税前扣除。企业研发完成,对外销售专用设备时,应按照销售收入全额计入当期应纳税所得额,但无需追回已享受的加速折旧优惠。◆



企业职工教育培训是我国教育和人才工作的重要组成部分,是实施科教兴国战略、人才强国战略和加强人力资源能力建设的重要途径。加强职工教育培训工作,加快培养创新型人才和专业化高技能人才,带动企业职工整体素质的提高,是企业的重要职责;企业专业技术人员继续教育工作是企业职

工教育培训的重要内容,对于提高企业专业技术人员整体素质和创新能力,提高企业的科研技术水平、自主创新能力和核心竞争力,发挥着关键作用。

企业为了提高自己的竞争力,在实施的人才战略规划中,往往也会把加强对职工的培训作为重要的内容。因此,作为企业的一

名财务人员，对职工教育经费的核算和税务处理，也应该相当的熟练哦，如果您还有所欠缺，那我们就一起学习一下吧。

首先，来看一下《企业财务通则》（财政部令第 41 号）对此的职工教育经费原则性的规定吧。

《企业财务通则》第四十四条规定：职工教育经费按照国家规定的比例提取，专项用于企业职工后续职业教育和职业培训。

其次，财政部于 2014 年 1 月 27 日修订并印发了《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》（财会〔2014〕8 号），其中明确了职工教育经费属于短期薪酬的核算内容，对此的会计处理是：应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本。

那么职工教育经费具体可以列支哪些项目呢？通过学习财建〔2006〕317 号文件后附的《关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见》，我们就可以掌握企业职工教育培训经费列支范围包括以下内容：

1. 上岗和转岗培训；
2. 各类岗位适应性培训；
3. 岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训；
4. 专业技术人员继续教育；
5. 特种作业人员培训；
6. 企业组织的职工外送培训的经费支出；

7. 职工参加的职业技能鉴定、职业资格认证等经费支出；

8. 购置教学设备与设施；
9. 职工岗位自学成才奖励费用；
10. 职工教育培训管理费用；
11. 有关职工教育的其他开支。

文件还要求企业职工教育培训经费的 60% 以上应用于企业一线职工的教育和培训，但是职工参加社会上的学历教育以及个人为取得学位而参加的在职教育，所需费用应由个人承担，不能挤占企业的职工教育培训经费，尤其对于企业高层管理人员的境外培训和考察，其一次性单项支出较高的费用应从其他管理费用中支出，避免挤占日常的职工教育培训经费开支。

了解了职工教育经费的列支范围和会计处理规定，下面我们一起看一下职工教育经费的税务处理相关政策规定吧。

1、法律规定，参考《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。”

2、行政法规的规定，参考《企业所得税法实施条例》第四十二条规定：“除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资、薪金总额 2.5% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。”



原内资企业所得税法规规定，纳税人的职工教育经费，在计税工资总额 1.5% 以内的部分，准予税前扣除，为鼓励技术创新，提高劳动力的职业素质，《国家中长期科技规划》规定，企业实际发生的职工教育经费支出，按照职工工资总额 2.5% 计入企业的成本费用。实施条例为与《国家中长期科技规划》有关规定保持一致，支持技术创新，对职工教育经费的税前扣除作了调整。本条在将扣除基准从“计税工资”变为“据实工资”的基础上，将职工教育经费的当期税前扣除标准提高到 2.5%，且对于超过标准的部分，允许无限制的往以后的纳税年度结转，并将其扩大统一适用于所有纳税人，包括内资企业和外资企业。

3、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（自 2015 年 1 月 1 日起执行）。

4、集成电路设计企业和符合条件软件企业的职工培训费用，应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除（自

2011 年 1 月 1 日起执行）。

5、经认定的技术先进型服务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（自 2014 年 1 月 1 日起至 2018 年 12 月 31 日止，在北京、天津、上海、重庆、大连、深圳、广州、武汉、哈尔滨、成都、南京、西安、济南、杭州、合肥、南昌、长沙、大庆、苏州、无锡、厦门等 21 个中国服务外包示范城市继续实行）。

最后，通过上述政策的学习，再给大家两个小的建议：

1、在会计核算上，集成电路设计企业和符合条件软件企业应该在“职工教育经费”科目下至少设两个明细科目，即：职工培训费和企业教育经费，这样才能享受税收优惠。

2、充分理解和严格把握职工教育培训经费列支范围，在给职工发放“职工岗位自学成才奖励费”时不要忘记代扣个人所得税哦。◆



## 研发费用会计核算与加计扣除政策解析



2015 年 10 月 23 日上午，国新办举行完善研发费用加计扣除和进一步推进上海自贸试验区金融开放创新试点加快上海国际金融中心建设有关政策吹风会。财政部税政司司长王建凡在介绍相关情况时表示，本周三国务院常务会议研究决定的进一步完善并且适当扩大研发费用加计扣除政策，有利于引导和促进企业加大科技研发投入，为国民经济的持续增长和经济结构的调整提供新的动能。

王建凡介绍说，研发费用加计扣除政策在 2008 年开始实施的新企业所得税法及实施条例里作了明确规定，企业的研究开发费用按照 150% 的比例实行扣除。150% 的水平总体上在全世界的水平仍是比较高的。2008 年实施了 this 政策，在过去几年对企业的研发活动起到了很大的推动作用。

王建凡表示，在实施的过程中，一些企

业反映需要进一步完善。因此在当前经济下行压力大，又需要推动结构调整的情况下，完善加计扣除政策，使更多的企业能够享受到加计扣除带来的税收优惠，实际上是一个正向的激励作用。这一次政策调整主要是以下五个方面的内容：

一是放宽享受税收优惠政策的研发活动范围。

二是扩大了享受加计扣除税收优惠政策费用范围。

三是简化对研发费用的归集和核算管理。

四是明确企业符合条件的研发费用可以追溯享受政策。

五是减少审核的程序。

王建凡表示，目前正在根据国务院常务会议审议决定的精神，会同有关部门制定操作办法。这个操作办法很快就会发下去，企



业很快就能见到新的操作版本。

看来研发费用加计扣除即将翻开新篇章，那您知道会计核算和税务处理上的加计扣除有哪些差异吗？下面本人给大家做个简单的解析。

## 一、什么是研发费用

财政部给出的界定是：企业研发费用（即原“技术开发费”），指企业在产品、技术、材料、工艺、标准的研究、开发过程中发生的各项费用。

这定义是比较简洁的，尤其是对研究和开发活动的定义也没有细化，在税务加计扣除上，对研发活动的定义采用了与高新技术企业认定时一样的口径，即：研究开发活动是指企业为获得科学与技术（不包括人文、社会科学）新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、工艺、产品（服务）而持续进行的具有明确目标的研究开发活动。创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、工艺、产品（服务），是指企业通过研究开发活动在技术、工艺、产品（服务）方面的创新取得了有价值的成果，对本地区（省、自治区、直辖市或计划单列市）相关行业的技术、工艺领先具有推动作用，不包括企业产品（服务）的常规性升级或对公开的科研成果直接应用等活动（如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等）。

而且，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》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研发费用支出才可以加计扣除。

## 二、研发费用会计核算的内容和要求

### 1、研发费用会计核算的内容

在会计核算上，可以在研发费用列支的项目主要包括：

（一）研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。

（二）企业在职研发人员的工资、奖金、津贴、补贴、社会保险费、住房公积金等人工费用以及外聘研发人员的劳务费用。

（三）用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的折旧费或租赁费以及相关固定资产的运行维护、维修等费用。

（四）用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用。

（五）用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，设备调整及检验费，样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费等。

（六）研发成果的论证、评审、验收、评估以及知识产权的申请费、注册费、代理费等费用。

（七）通过外包、合作研发等方式，委托其他单位、个人或者与之合作进行研发而支付的费用。

(八)与研发活动直接相关的其他费用，包括技术图书资料费、资料翻译费、会议费、差旅费、办公费、外事费、研发人员培训费、培养费、专家咨询费、高新科技研发保险费用等。

需要注意的是：企业依法取得知识产权后，在境内外发生的知识产权维护费、诉讼费、代理费、“打假”及其他相关费用支出，从管理费用据实列支，不应纳入研发费用。

### 2、具体的核算要求

首先，企业应当明确研发费用的开支范围和标准，严格审批程序，并按照研发项目或者承担研发任务的单位，设立台账归集核算研发费用。

其次，企业研发机构发生的各项开支纳入研发费用管理，但同时承担生产任务的，要合理划分研发与生产费用，研发费用按实际发生额列入成本（费用）。

最后，企业应当在年度财务会计报告中，按规定披露研发费用相关财务信息，包括研发费用支出规模及其占销售收入的比例，集中收付研发费用情况等。同时，会计师事务所所在审计企业年度会计报表时，应当对企业研发费用的使用和管理情况予以关注。

### 3、会计准则的相关规定

《企业会计准则第 6 号——无形资产》相关规定如下：

第七条 企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。

第八条 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益。

第九条 企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

(一)完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；

(二)具有完成该无形资产并使用或出售的意图；

(三)无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；

(四)有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；

(五)归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

会计准则，对研究开发费用的核算又提出的更高的要求，在准确归集记账的情况下，还有区分费用化和资本化，分别处理，而且对于资本的条件是有明确规定的。对于开发支出的资本化条件的具体应用和掌握，大家可以参考企业会计准则应用指南的相关规定，这里不再赘述。

### 三、申请高新技术企业认定时研发费用列支范围

各项费用科目的归集范围主要包括：

(1) 人员人工



从事研究开发活动人员（也称研发人员）全年工资薪金，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资以及与其任职或者受雇有关的其他支出。

#### （2）直接投入

企业为实施研究开发项目而购买的原材料等相关支出。如：水和燃料（包括煤气和电）使用费等；用于中间试验和产品试制达不到固定资产标准的模具、样品、样机及一般测试手段购置费、试制产品的检验费等；用于研究开发活动的仪器设备的简单维护费；以经营租赁方式租入的固定资产发生的租赁费等。

#### （3）折旧费用与长期待摊费用

包括为执行研究开发活动而购置的仪器和设备以及研究开发项目在用建筑物的折旧费用，包括研发设施改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用。

#### （4）设计费用

为新产品和新工艺的构思、开发和制造，进行工序、技术规范、操作特性方面的设计等发生的费用。

#### （5）装备调试费

主要包括工装准备过程中研究开发活动所发生的费用（如研制生产机器、模具和工具，改变生产和质量控制程序，或制定新方法及标准等）。

需要注意的是：为大规模批量化和商业化生产所进行的常规性工装准备和工业工

程发生的费用不能计入。

#### （6）无形资产摊销

因研究开发活动需要购入的专有技术（包括专利、非专利发明、许可证、专有技术、设计和计算方法等）所发生的费用摊销。

#### （7）委托外部研究开发费用

是指企业委托境内其他企业、大学、研究机构、转制院所、技术专业服务机构和境外机构进行研究开发活动所发生的费用（项目成果为企业拥有，且与企业的主要经营业务紧密相关）。委托外部研究开发费用的发生金额应按照独立交易原则确定。

认定过程中，按照委托外部研究开发费用发生额的 80% 计入研发费用总额。

#### （8）其他费用

为研究开发活动所发生的其他费用，如办公费、通讯费、专利申请维护费、高新技术研发保险费等。此项费用一般不得超过研究开发总费用的 10%，另有规定的除外。

（注：详细比例要求规定参考《关于印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》（国科发火〔2008〕362 号）相关规定）

### 四、可以加计扣除的研发费用的范围及相关要求

#### 1、可以加计扣除的研发费用的范围

首先，国税发〔2008〕116 号的规定：符合条件的纳税人，在一个纳税年度中实际发生的下列费用支出，允许在计算应纳税所得额时按照规定实行加计扣除。



(一) 新产品设计费、新工艺规程制定费以及与研发活动直接相关的技术图书资料费、资料翻译费。

(二) 从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。

(三) 在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴。

(四) 专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费。

(五) 专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用。

(六) 专门用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费。

(七) 勘探开发技术的现场试验费。

(八) 研发成果的论证、评审、验收费用。

其次，财税〔2013〕70 号的补充规定：

企业从事研发活动发生的下列费用支出，可纳入税前加计扣除的研究开发费用范围：

(一) 企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为在职直接从事研发活动人员缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金。

(二) 专门用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用。

(三) 不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费。

(四) 新药研制的临床试验费。

(五) 研发成果的鉴定费用。

最后，法律、行政法规和国家税务总局规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目，均不允许计入研究开发费用。

需要特别注意的是：在研发费用的加计扣除项目中，与会计核算和高新认定时研发费用范围的差异是-没有“其他费用”，必须细化到具体的规定的可以扣除项目中。

2、除了上述要求之外，还有几点特别需要注意的地方：

①企业取得的专项用途财政资金作为不征税收入核算的，对应的支出不得加计扣除。

②企业专门用于研发活动的仪器、设备已享受固定资产加速折旧优惠政策的，在享受研发费加计扣除时，按照《国家税务总局关于印发〈企业研发费用税前扣除管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2008〕116 号）、《财政部国家税务总局关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2013〕70 号）的规定，就已经进行会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。

③企业技术开发费加计扣除部分已形成企业年度亏损，可以用以后年度所得弥补，但结转年限最长不得超过 5 年。

### 3、研发费用加计扣除的新政策

上述国税发〔2008〕116 号的规定和财税〔2013〕70 号的补充规定有效期到 2015



年 12 月 31 日就截止了,但 2015 年度仍按上述政策口径来执行。

从 2016 年 1 月 1 日起,开始按新政策财税〔2015〕119 号执行,新政策加计扣除研发费用的列支范围综合了高新企业认定上述两个研发费用扣除的税务文件,研发费用的具体范围包括:

(1) 人员人工费用。

直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金,以及外聘研发人员的劳务费用。

(2) 直接投入费用。

①研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。

②用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费,不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费,试制产品的检验费。

③用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用,以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。

3. 折旧费用。

用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

4. 无形资产摊销。

用于研发活动的软件、专利权、非专利技术(包括许可证、专有技术、设计和计算方法等)的摊销费用。

5. 新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费。

6. 其他相关费用。

与研发活动直接相关的其他费用,如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费,研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用,知识产权的申请费、注册费、代理费,差旅费、会议费等。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

通过对比新旧政策可以发现,新政策研发费用的具体范围有三个重要变化:

(1) 研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修、租赁费、仪器设备的折旧费和软件、专利权、非专利技术摊销费,不再强调是专门用于研发活动;

(2) 明确了外聘研发人员的劳务费用可以加计扣除;

(3) 可以加计扣除的费用增加了“其他费用”项,与研发活动直接相关差旅费、会议费等可以加计扣除了,实施总额控制,此项其他费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

4、 不适用税前加计扣除政策的行业和活动

(1) 从 2016 年 1 月 1 日起,下列行业不适用税前加计扣除政策:

①烟草制造业。

- ②住宿和餐饮业。
  - ③批发和零售业。
  - ④房地产业。
  - ⑤租赁和商务服务业。
  - ⑥娱乐业。
  - ⑦财政部和国家税务总局规定的其他行业。
- (2) 从 2016 年 1 月 1 日起，下列活动不适用税前加计扣除政策。
- ①企业产品（服务）的常规性升级。
  - ②对某项科研成果的直接应用，如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等。
  - ③企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动。
  - ④对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变。
  - ⑤市场调查研究、效率调查或管理研究。
  - ⑥作为工业（服务）流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护。
  - ⑦社会科学、艺术或人文学方面的研究。
- ◆

## 2015 年企业重组新优惠政策解析



随着经济社会的发展和转型，企业改制重组步伐加快，企业重组的税收优惠政策体系也需要不断进行完善。2015 年以来，财政部、税务总局连续出台了一系列的税收优惠政策，支持企业改制重组。扩展了企业改制重组契税、个人所得税、土地增值税、企业所得税税收优惠的适用范围。近日，又出台了《关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》国家税务总局公告 2015 年第 48 号，“核准”改“说明”，取消特殊

性税务处理审批，企业可自行享受重组税收优惠政策。进一步支持企业兼并重组，优化企业发展环境，从而促使企业改制重组的税收优惠政策逐步趋于完善，税收优惠新政持续助力于需求旺盛的企业改制重组。基于此，小编特对 2015 年以来发布的企业改制重组新税收优惠政策，进行收集整理、归纳梳理如下：

### 契税：八种情形免征或不征

《关于进一步支持企业事业单位改制



重组有关契税政策的通知》(财税〔2015〕37号)，重申、延伸和完善了企业改制重组免征契税的优惠政策。

1、企业改制：整体改制符合条件的，承受原企业土地、房屋权属免征契税。

企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制，包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司，原企业投资主体存续并在改制(变更)后的公司中所持股权(股份)比例超过 75%，且改制(变更)后公司承继原企业权利、义务的，对改制(变更)后公司承受原企业土地、房屋权属，免征契税。

2、事业单位改制：改制为企业投资主体存续且出资比例超过 50%的，承受原事业单位土地、房屋权属，免征契税。

事业单位按照国家有关规定改制为企业，原投资主体存续并在改制后企业中出资(股权、股份)比例超过 50%的，对改制后企业承受原事业单位土地、房屋权属，免征契税。

3、公司合并：原投资主体存续的，合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属免征契税。

两个或两个以上的公司，依照法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主体存续的，对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属，免征契税。

4、公司分立：与原公司投资主体相同的公司，分立后公司承受原公司土地、房屋权属，免征契税。

公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对分立后公司承受原公司土地、房屋权属，免征契税。

5、企业破产：债权人承受抵偿债务的土地、房屋权属，契税征收视情况“两免一减半”。

企业依照有关法律法规规定实施破产，债权人(包括破产企业职工)承受破产企业抵偿债务的土地、房屋权属，免征契税；对非债权人承受破产企业土地、房屋权属，凡按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工，与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，对其承受所购企业土地、房屋权属，免征契税；与原企业超过 30%的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，减半征收契税。

6、资产划转：同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位免征契税。

对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的



划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。

**7、债权转股权：**债权转股权后新设立的公司，承受原企业的土地、房屋权属，免征契税。

经国务院批准实施债权转股权的企业，对债权转股权后新设立的公司承受原企业的土地、房屋权属，免征契税。

**8、公司股权转让：**单位、个人承受公司股权，公司土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。

在股权（股份）转让中，单位、个人承受公司股权（股份），公司土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。

### **个人所得税：非货币性资产投资所得可以分期缴税**

非货币性资产投资，包括以非货币性资产出资设立新的企业，以及以非货币性资产出资参与企业增资扩股、定向增发股票、股权置换、重组改制等投资行为。《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）第三条，明确了个人非货币性资产投资有关个人所得税优惠政策：纳税人一次性缴税有困难的，可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后，自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内（含）分期缴纳个人所得税。

### **土地增值税：四种情形暂不征收**

《关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》（财税〔2015〕5号），明确企业在改制重组过程中涉及的土地增值税优惠政策。

1、按照《中华人民共和国公司法》的规定，非公司制企业整体改建为有限责任公司或者股份有限公司，有限责任公司（股份有限公司）整体改建为股份有限公司（有限责任公司）。对改建前的企业将国有土地、房屋权属转移、变更到改建后的企业，暂不征土地增值税。所称整体改建是指不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利、义务的行为。

2、按照法律规定或者合同约定，两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税。

3、按照法律规定或者合同约定，企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。

4、单位、个人在改制重组时以国有土地、房屋进行投资，对其将国有土地、房屋权属转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。

### **企业所得税：递延纳税或延期纳税**



#### 1、非货币性资产转让所得递延纳税:

实行查账征收的居民企业(以下简称企业)以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税;

关联企业之间发生的非货币性资产投资行为,投资协议生效后12个月内尚未完成股权变更登记手续的,于投资协议生效时,确认非货币性资产转让收入的实现;

符合财税〔2014〕116号文件规定的企业非货币性资产投资行为,同时又符合《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)、《财政部国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税〔2014〕109号)等文件规定的特殊性税务处理条件的,可由企业选择其中一项政策执行,且一经选择,不得改变。

#### 2、四类股权和资产划转延期纳税:

《关于资产(股权)划转企业所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第40号)第一条规定,100%直接控制的居民企业之间,以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产,限于以下情形:

100%直接控制的母子公司之间,母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产,母公司获得子公司100%的股权支付。母公司按增加长期股权投资处理,子公司按

接受投资(包括资本公积)处理。母公司获得子公司股权的计税基础以划转股权或资产的原计税基础确定——即母公司对全资子公司增资。

100%直接控制的母子公司之间,母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产,母公司没有获得任何股权或非股权支付。母公司按冲减实收资本(包括资本公积)处理,子公司按接受投资处理——即母公司向全资子公司无偿转移资产。

100%直接控制的母子公司之间,子公司向母公司按账面净值划转其持有的股权或资产,子公司没有获得任何股权或非股权支付。母公司按收回投资处理,或按接受投资处理,子公司按冲减实收资本处理。母公司应按被划转股权或资产的原计税基础,相应调减持有子公司股权的计税基础——即全资子公司向母公司无偿转移资产。

受同一或相同多家母公司100%直接控制的子公司之间,在母公司主导下,一家子公司向另一家子公司按账面净值划转其持有的股权或资产,划出方没有获得任何股权或非股权支付。划出方按冲减所有者权益处理,划入方按接受投资处理——即全资子公司之间无偿转移资产。

四种类型的集团内居民企业之间按照账面净值划转股权或资产的行为,暂不确认股权或资产转让所得,享受递延纳税优惠政策,同时简化征管流程,大大降低集团企业内部交易的税收成本。◆

## 【纳税辅导】



### 福利部门领用自产产品，如何进行所得税处理



#### 【政策依据】

《企业会计准则第 9 号-职工薪酬》

第六条：职工福利费为非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

应用指南规定：

企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。如企业以自产的产品作

为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费确定职工薪酬金额，并计入当期损益或相关资产成本。相关收入的确认、销售成本的结转以及相关税费的处理，与企业正常商品销售的会计处理相同。

《关于企业处置资产所得税处理问题



的通知》(国税函〔2008〕828号)规定： 庆节福利发给职工，假设共发放 100 台，每  
 “二、企业将资产移送他人的下列情形， 台手机售价 2000 元，成本价 1000 元。

因资产所有权属已发生改变而不属于内部 会计处理：  
 处置资产，应按规定视同销售确定收入。 借：管理费用-职工福利费 234 000

(一) 用于市场推广或销售； 贷：应付职工薪酬-非货币性福利

(二) 用于交际应酬； 234 000

(三) 用于职工奖励或福利； 借：应付职工薪酬-非货币性福利 234

(四) 用于股息分配； 000

(五) 用于对外捐赠； 贷：主营业务收入 200 000

(六) 其他改变资产所有权属的用途。 应交税费-应交增值税(销项  
 税额) 34 000

三、企业发生本通知第二条规定情形时， 借：主营业务成本 100 000  
 属于企业自制的资产，应按企业同类资产同 贷：库存商品 100 000  
 期对外销售价格确定销售收入；属于外购的 依据上述规定，手机厂用自产手机作为  
 资产，可按购入时的价格确定销售收入。” 福利发给职工，在会计和所得税处理上并没

**【案例分析】**

某手机生产企业将自产的手机作为国 有差异，都要确认销售收入。 ◆

**※转租房屋如何确定房产税纳税人※**

问：转租房屋如何确定房产税纳税义务人？

答：根据《中华人民共和国房产税暂行条例》(国发〔1986〕90号)第二条规定，房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。



## 非正常损失涉及进项税额转出问题解析



近日，网校答疑老师接到一个会员咨询电话咨询：“公司在生产过程中，由于技术原因，产出的不合格产品，不能正常销售，由此产生的损失是否属于非正常损失，要不要作进项税额转出？”

要解决此问题，我们有必要来全面了解一下相关的政策规定。

首先，新《增值税暂行条例》（国务院令 538 号）规定：

“第十条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；

（二）非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；

（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；

（四）国务院财政、税务主管部门规定

的纳税人自用消费品；

（五）本条第（一）项至第（四）项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。”

其次，新《增值税暂行条例实施细则》（财政部令第 65 号）规定：

“第二十四条 条例第十条第（二）项所称非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。”

新实施细则本条规定了非正常损失的概念和范围，删除了原实施细则中自然灾害损失属于非正常损失的规定以及“其他非正常损失”的兜底条款，明确指出非正常损失只包括因管理不善造成货物被盗、丢失和霉烂变质发生的损失。原因如下：

1、自然灾害损失往往是由于地震、台风、海啸等不可抗力造成的货物损毁形成的物质损失。因为损失的数额往往较为巨大，如不予以抵扣，纳税人的负担就较重。同时，



自然灾害由于是不可抗力造成的，纳税人已经尽到保护货物的（法律上保全）的义务，不应再加以税款缴纳的负担。

2、其他非正常损失的范围在原细则中没有明确，在实际执行中，税务机关往往与纳税人之间就此发生争议，如果将正常损失误判为非正常损失，将带来不必要的行政成本，降低征管的质量。为减少争议，充分考虑保护纳税人的利益，新细则删去了这一规定。

3、从立法的严谨角度来看，应尽量避免自上而下的模糊授权，“其他非正常损失”的表述，未明确由哪一级税务机关确认具体范围，也未明确具体的含义。从立法的要求看，放大了基层税务机关执法的风险。从立法的角度讲，细则是财政部和国家税务总局制定的，有关条款的解释和限定应当由财政部和国家税务总局共同做出，不宜由各地自行理解并决定。财政部和国家税务总局作为细则的制定单位，没有必要在细则中为自己授权对具体条款进行解释，因此所谓“其他非正常损失”的兜底条款实无必要。

最后，在我国推行“营改增”后，对非正常损失的原因界定又增加了“被执法部门依法没收或者强令自行销毁的”规定。

财政部和国家税务总局联合发布的《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）附件1 营业税改征增

值税试点实施办法中的条款，即第二十五条非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失，以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。

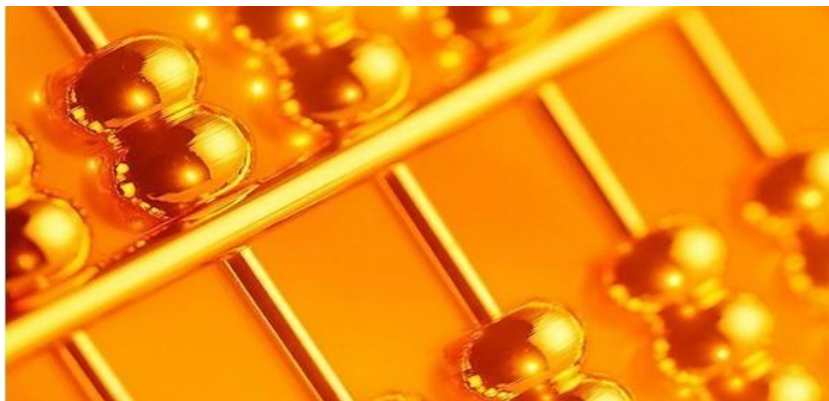
这条规定中，后半句的意思就是说被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物产生的损失才属于非正常损失，如果是由于不合格、不达标等原因，纳税人自行销毁的货物是不属于非正常损失。

通过以上的政策规定可以看出，只有是“因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失，以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物”，这些原因造成的损失才是非正常损失，除此之外的，都不属于需要作进项税转出的非正常原因造成的损失。

理解了上述政策，会员咨询的问题答案就很明显了，由于技术原因，产出的不合格成品，不能正常销售，但可以降低价格出售，或者作为废品出售，由此产生的损失不属于非正常损失，不需要作进项税额转出。

（注：新《增值税暂行条例》是指 2008 年 11 月 10 日国务院令 538 号修订并公布的，原《增值税暂行条例》是指 1993 年 12 月 13 日国务院令 134 号发布的；新《增值税暂行条例实施细则》是指 2011 年 10 月 28 日财政部令 65 号第二次修并公布的，原《增值税暂行条例实施细则》是指 1993 年 12 月 25 日财政部文件（93）财法字第 38 号发布）◆

## 【涉税会计】



### 研发费加计扣除新规定：会计核算与注意事项

#### 会计核算：

1. 企业应按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理；同时，对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的，应按照不同研发项目分部归集可加计扣除的研发费用。

2. 企业应对研发费用和生产经营费用分别核算，准确、合理归集各项费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。

#### 注意事项：

1. 新规定适用于会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的居民企

业。

2. 企业研发费用各项目的实际发生额归集不准确、汇总额计算不准确的，税务机关有权对其税前扣除额或加计扣除额进行合理调整。

3. 税务机关对企业享受加计扣除优惠的研发项目有异议的，可以转请地市级（含）以上科技行政主管部门出具鉴定意见，科技部门应及时回复意见。企业承担省部级（含）以上科研项目的，以及以前年度已鉴定的跨年度研发项目，不再需要鉴定。

4. 企业符合规定的研发费用加计扣除条件而在 2016 年 1 月 1 日以后未及时享受该项税收优惠的，科研追溯享受并履行备案



手续，追溯期限最长为 3 年。◆

## 预收款确认应税收入要具体问题具体分析



在日常税收征管工作中，有许多企业收到预收款，不知道该如何确认应税收入，从而给自己带来一定的涉税风险，也造成不必要的经济损失。那么，对于预收款来说，企业收到以后该如何进行申报纳税呢？下文将从销售货物、提供劳务和房地产开发企业销售开发产品三个方面来逐项剖析。

**关键词：采取预收款销售货物的，是否全部按发出商品来确认收入**

### 1. 消费税

根据《消费税暂行条例实施细则》（财政部令第 51 号）第八条规定：采取预收货款结算方式的，其消费税纳税义务发生时间为

发出应税消费品的当天。

### 2. 增值税

根据《增值税暂行条例实施细则》（财政部令第 50 号）第三十八条第（四）之规定：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。

### 3. 资源税

根据《资源税暂行条例实施细则》（财政部令第 66 号）第十一条规定：纳税人采取预收货款结算方式的，其资源税纳税义务发



生时间，为发出应税产品的当天。

#### 4. 企业所得税

根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）文件规定：销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。

由此看来，对于采取预收款方式销售货物的，消费税、增值税、资源税和企业所得税的纳税义务发生时间基本一致，但也有不一样的地方。增值税、消费税、资源税和企业所得税发出商品必须确认收入，这一点毋庸置疑。然而，没有发出商品也并非都不确认收入。从上述规定中不难看出，增值税纳税义务发生时间，一方面按发出商品确认收入；另一方面，又增加了超过 12 个月生产工期货物的特殊规定，也就是接收到预收款或书面合同来确认收入。

然而，在实际工作中，我们发现，有许多企业财务人员，对于采取预收货款销售货物的，大部分都是按“发出商品”来确认纳税义务发生时间，而对于生产工期超过 12 个月的货物，一般都没有按规定申报确认应税收入。

**关键词：采取预收款提供劳务的，是否接收到预收款来确认收入**

#### 1. 增值税

根据《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）第四十

一条第一款和第二款之规定：纳税人提供应税服务并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天（书面合同确定的付款日期）；提供有形动产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。

同时，《增值税暂行条例》第十九条也规定：销售应税劳务的，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天。

由此可见，对于采取预收款提供劳务的，收到预收款，理应按规定确认增值税应税收入。

#### 2. 营业税

根据《营业税暂行条例实施细则》（财政部令第 52 号）第二十五条第二款规定：营业税纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，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。

#### 3. 企业所得税

根据《企业所得税法实施条例》（国务院令第 512 号）第十八条、第十九条和第二十条有关规定：利息收入，按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。特许权使用费收入，按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

我们知道，按合同约定应付日期来确认收入，这一规定，已经不完全属于权责发生



制，而更接近于收付实现制。它既包括了权责发生制，又涵盖了收付实现制。而对于预收款来说，属于合同约定收款日期的另一种形式，完全属于收付实现制。所以，对于利息、租金和特许权使用费而言，收到预收款的当天应该属于合同约定收款日期的当天，应按规定确认收入。

不过，对于租金来说，税法又有特殊规定。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）文件规定：如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

在此，为了浅显易懂，对于采取预收款提供劳务的，举例说明。

比如：2014年7月1日，A公司向B公司出租房屋一套，租赁期为3年，租赁费为200万元。合同约定：租赁开始日，A公司收取预收款150万元；2014年12月31日，B公司支付20万元；2015年12月31日，B公司支付15万元；2016年12月31日，B公司支付10万元；2017年6月30日，B公司再支付5万元。那么，针对该案例，A公司应如何确认应税收入？

分析：根据上述税法规定，对于房屋租赁预收款，涉及到的营业税和企业所得税，

在2014年7月1日、2014年12月31日、2015年12月31日、2016年12月31日和2017年6月30日，应分别确认应税收入150万元、20万元、15万元、10万元和5万元。

假如A公司一次性收取租金200万元，那么，2014年的所得税计算，会有2种处理结果：一种是确认应税收入200万元；另一种处理结果是分期确认收入，即当年确认应税收入33.33（ $200 \div 36 \times 6$ ）万元。但是，流转税处理结果相同，应税收入是200万元。然而，在实际工作中，有许多企业财务人员却忽略了这一细节。

**关键词：房地产开发企业收到预收款，是否按收到来确认收入**

#### 1. 营业税

根据《营业税暂行条例实施细则》第二十五条之规定：纳税人转让土地使用权或者销售不动产，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。

#### 2. 土地增值税

根据《土地增值税暂行条例》（国务院令138号）第十条规定：纳税人应自转让房地产合同签订之日起7日内向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报，并在税务机关核定的期限内缴纳土地增值税。可见，对于土地增值税来说，其纳税义务发生时间为合同签订之日。而预收款，往往发生在合同签订之日或之后。所以，采取预收款方式销售的，其纳税义务时间已经发生，也应按

规定申报缴纳土地增值税。

### 3. 房产税

根据《关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》（财税地字〔1986〕第 8 号）的相关规定：委托施工企业建设的房屋或者房地产开发企业自建的房屋，在办理验收手续前或未出售前出租的，自签订出租合同支付租金时间或实际取得租金之日起发生房产税纳税义务。

### 4. 企业所得税

根据《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发〔2009〕31 号）第六条规定：企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入，应确认为销售收入的实现。

由此看来，对于房地产开发企业来说，营业税、土地增值税、房产税和企业所得税收入的确认时间基本一致。然而，在实际工作中我们发现，有许多企业财务人员在申报纳税时，没有按规定确认应税收入，给企业带来了一定的涉税风险。

最后，值得提醒的是：根据《增值税暂行条例实施细则》第三十八条第（四）之规定：采取预收货款方式销售货物，如果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。与此同时，《企业所得税法实施条例》第二十三条第（二）项也明确规定：企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

以上从表面上看，超过 12 个月工期销售货物或提供劳务的，增值税和企业所得税纳税义务发生时间，极其相似，很容易混淆，经常步入误区。其实不然，事实上，对于这种情形，增值税和所得税的规定是有区别的。

一方面，对于增值税而言，指的是生产销售工期超过 12 个月的货物；但对于企业所得税来说，指的是受托加工持续时间超过 12 个月的劳务。因此，一个强调的是生产销售，另一个说的是受托加工。另一方面，对于增值税规定，按预收货款或者书面合同约定来确认收入；但对于所得税来说，强调的是完工进度或工作量大小。

综上所述，对于预收款的纳税义务发生时间确认问题，比较复杂。这就要求我们在实际工作中，要具体问题具体分析，不同情形区别对待。◆



## 哪种情况下小微企业享受全额减半征税优惠政策



日前，财税〔2015〕99号进一步扩大了小微企业所得税优惠政策范围，给小微企业“过冬”又带来“温暖”。特别是针对2015年以前成立的企业，本年度享受过渡优惠政策，请广大实务工作者注意。

年年岁岁花相似，岁岁年年“税”不同。日前，《关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税〔2015〕99号）发布，其规定：“自2015年10月1日起至2017年12月31日，对年应纳税所得额在20万元到30万元（含30万元）之间的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税”，“其2015年10月1日至2015年12月31日间的所得，按照2015年10月1日后的经营月份数占其2015年度经营月份数的比例计算”，即不同金额、不同时期的所得额，

需要采用不同的核算方法。即小微企业2015年第4季度所得税预缴以及汇算清缴的需要慎重计算，本文结合不同的情况做案例解析。

目前，有两种情形享受全额减半征税优惠政策：一是全年累计利润或应纳税所得额不超过20万元（含）的小型微利企业；二是2015年10月1日之后成立的，全年累计利润或应纳税所得额不超过30万元的小型微利企业。

同时，减半征税的范围扩大。根据财税〔2015〕99号文件规定，自2015年10月1日起至2017年12月31日，对年应纳税所得额在20万元到30万元（含30万元）之间的小型微利企业施行减半征收政策。也就是说实行按季度申报的小型微利企业，今年10月1日之后实现的利润，享受减半征税政策。



这一政策调整，只涉及年度累计利润或应纳税所得额介于 20 万元至 30 万元的小微企业，对其他小微企业没有影响，对于全年累计利润或应纳税所得额不超过 20 万元（含）的小型微利企业，2015 年可以全额享受减半征税优惠政策。即从年应纳税所得额 20 万元以下扩大到 30 万元以下政策的执行时间仅仅限定在 2015 年第 4 季度。

事实上，财税〔2015〕99 号文新优惠政策规定主要涉及今年 10 月 1 日之前成立的，且年累计利润或应纳税所得额介于 20 万元至 30 万元的小型微利企业，需要分段计算其 10 月 1 日之前和 10 月 1 日之后的利润或应纳税所得额。

对于 2015 年 10 月 1 日之前成立的，且全年累计利润或应纳税所得额不超过 30 万元的小型微利企业，按照“2015 年 10 月 1 日之后的经营月份数占其 2015 年度经营月份数的比例”，计算其 2015 年度可以适用减半征税政策的实际利润额或者应纳税所得额。

例 1.A 公司成立于 2012 年 1 月，当年符合小型微利企业条件，采取查账征收方式，按季度纳税申报。2015 年 12 月 31 日，该企业计算的全年实际利润额为 26 万元。

A 公司在 2015 年的实际经营月份为 12 个月，其 2015 年 10 月 1 日之后的经营月份为 3 个月。

A 公司预缴 2015 年第 4 季度所得税时，

适用减半征税政策的实际利润额=26×(3÷12)=6.5 万元；适用减低税率政策的实际利润额=26-6.5=19.5 万元。

$$\begin{aligned} \text{A 公司减免税额} &= 19.5 \times (25\% - 20\%) \\ &+ 6.5 \times [25\% - (1 - 50\%) \times 20\%] = 0.975 + \\ &0.975 = 1.95 \text{ (万元)}. \end{aligned}$$

例 2.B 公司成立于 2015 年 5 月 8 日，符合小型微利企业条件，采取查账征收方式，按季度纳税申报。2015 年 12 月 31 日，该企业计算的全年实际利润额为 28 万元。

B 公司成立于 5 月 8 日，其在 2015 年度经营月份从 5 月份开始计算，全年经营月份数共计 8 个月。

B 公司预缴 2015 年第 4 季度企业所得税时，适用减半征税政策的实际利润额=28×(3÷8)=10.5 万元；适用减低税率政策的实际利润额=28-10.5=17.5 万元。

$$\begin{aligned} \text{B 公司减免税额} &= 17.5 \times (25\% - 20\%) \\ &+ 10.5 \times [25\% - (1 - 50\%) \times 20\%] = 0.875 + \\ &1.575 = 2.45 \text{ (万元)}. \end{aligned}$$

例 3.C 公司成立于 2015 年 10 月 31 日，符合小型微利企业条件，采取查账征收方式，按季度纳税申报。2015 年 12 月 31 日，该企业计算的全年实际利润额为 23 万元。

C 公司成立于 10 月 31 日，其在 2015 年度的利润全部符合减半征税条件，不需要划分 10 月 1 日之前和之后的利润。

$$\begin{aligned} \text{C 公司减免税额} &= 23 \times [25\% - (1 - 50\%) \\ &\times 20\%] = 23 \times 15\% = 3.45 \text{ (万元)}. \blacklozenge \end{aligned}$$



## 【风险管理】



### “借货出口”骗取退税 1100 万，怎么操作的

上海市松江区国税局稽查局前不久成功查处一起“借货出口”骗税案。Y 公司利用他人已经出口且不可退税的货物信息，通过伪造单证，将他人出口货物变为自有货物申报出口退税，涉嫌骗取出口退税额 1100 万元。目前，Y 公司实际经营人洪某已被公安部门逮捕。

2014 年 5 月，松江区国税局稽查局对 Y 公司开展专项检查。资料显示，2009 年 7 月成立的 Y 公司主营纺织品等货物的进出口业务，2009 年 12 月被认定为出口退免税企

业，至被检查时已申报出口退税额 1100 万元。通过多方收集资料，检查人员掌握了 Y 公司的供销关系、报关地点等信息。经分析发现：Y 公司的全部货物均在异地报关出口，近六成出口货物的增值税专用发票开票地与报关地不一致，38 家报关行分散在全国各地。Y 公司 2012 年的出口额是 2011 年的五倍，2013 年出口额又翻了一番。

该局迅速与公安经侦部门成立专案组，对 Y 公司实施突击检查。经调查发现，Y 公司的经营地是个面积不超过 80 平方米的沿街

商铺，一楼是服装店，二楼库房存放了一些出口退税资料，仅两名工作人员。检查人员质疑 Y 公司的经营场所和人员与其出口规模不匹配，洪某称其他员工都在深圳办事处工作。专案组调取 Y 公司 2011 年~2013 年的涉税资料及出口单证，发现该公司的出口货物全部是异地采购、异地报关，但检查人员查看该公司所有的账册凭证，未发现任何国内运费、报关费、货运代理费等相关票据。

检查人员询问 Y 公司与供应商及外商的联系方式及往来订单等资料，Y 公司称资料都已遗失。检查人员随即调查向 Y 公司付汇的 9 家外商，发现这些外商全部注册在海外，其中 3 家为 Y 公司实际经营人洪某直接控制的公司，其余 6 家已注销或无法查询。调取 Y 公司的银行账户信息，专案组发现其所有账户均是在收到款后的两个工作日内又全部转出，部分资金通过洪某的个人账户回流给了外商。

专案组赴外省核查 Y 公司的供货商，发现其中一家企业并无存货和样品，其进项发票来自全国多个省份，厂长对相关业务一无

所知。另一家供货商成立两年内已开具增值税专用发票上亿元，已抵扣税额中每年有自行开具的棉花采购农产品发票 2000 万元左右。怀疑 Y 公司出口单据的真实性，专案组又赴承运公司调查取证，追查真实货主。

根据资料，Y 公司以海运、空运和货运三种方式报关出口。针对空运出口货物，专案组赴北京核查了 17 家航运、货代、报关和地面服务公司，发现 Y 公司提供的托运书全是伪造。虽然从航运公司调取的航运单与 Y 公司提供的单据一致，但发货人不是 Y 公司。针对海运出口货物，专案组协查了 18 家船运、货代公司，发现海运提单和货代提单全部是伪造的。当根据提单号码追查到实际承运的货运公司，找到真实的货运提单，发现实际托运人并不是 Y 公司。

面对证据，洪某供出了违法事实：2012 年~2014 年，Y 公司利用他人已出口的不可退税货物信息，伪造相应的出口单证，将他人出口货物变为自有货物，采用“借货出口”方式骗取出口退税。税务机关依法向 Y 公司追缴已退税款，并及时阻止办理 Y 公司出口



退税款近 200 万元。◆

## 不动产投资入股怎么缴纳营业税



案情简介：地税机关风险应对人员在日常应对过程中发现，某有限责任公司 2013 年度 1 月份以两幢评估价值为 450 万和 360 万元的房屋分别向两家公司投资入股，其投资入股行为没有申报缴纳营业税。经核查，虽然都是以不动产投资入股，但该企业与被投资企业签订的投资协议规定的内容是有所不同的，应按相关税法规定补缴营业税、城建税、教育费附加及滞纳金。

税法分析：

一、该企业价值 450 万元的不动产投资协议中规定每年收取固定利润 30 万元。国家税务总局《关于以不动产或无形资产投资入股收取固定利润征收营业税问题的批复》（国税函〔1997〕490 号）规定：以不动产、

土地使用权投资入股，收入固定利润的，属于将场地、房屋等转让他人使用的业务，应按“服务业”税目中“租赁业”征收营业税。所以该企业应补缴营业税： $300000 \times 5\% = 15000$  元，城建税： $15000 \times 7\% = 1050$  元，教育费附加： $15000 \times 3\% = 450$  元，地方教育附加： $15000 \times 2\% = 300$  元，并加收相应的滞纳金。

二、企业价值 360 万元的不动产协议中规定参与被投资方利润分配，共同承担投资风险。财政部、国家税务总局《关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191 号）规定：以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。◆



## “三代”手续费应按规定缴纳企业所得税



案情简介：近期在对一工业制造企业进行税收评定中发现，该企业对本公司员工代扣代缴个人所得税 2650 万元，税务部门按规定给企业 2% 的代扣代缴手续费 53 万元，该企业认为手续费收入为免税收入，未将这部分手续费合并计算缴纳企业所得税。税务部门按照税法规定补征了该企业 13.25 万元企业所得税。

税法分析：财政部、国家税务总局、中国人民银行《关于进一步加强代扣代收代征税款手续费管理的通知》（财行〔2005〕365 号）规定：“三代”（代扣代缴、代收代缴、委托代征）单位所取得的手续费收入应该单独核算，计入本单位收入，用于“三代”管理支出，也可以适当奖励相关工作人员。《中

华人民共和国企业所得税法》第五条规定：企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。第六条规定：企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：（一）销售货物收入；（二）提供劳务收入；（三）转让财产收入；（四）股息、红利等权益性投资收益；（五）利息收入；（六）租金收入；（七）特许权使用费收入；（八）接受捐赠收入；（九）其他收入。所以，税务机关返还给企业的代扣代缴、代收代缴、委托代征税款手续费收入应按规定缴纳企业所得税。◆



## 【实务答疑】



### 支付和经营有关的佣金哪些可以税前扣除

#### 【问题】

支付和经营有关的佣金哪些可以税前扣除?

#### 【答案】

根据《财政部 国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》(财税〔2009〕29号)的规定:

一、企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出,不超过以下规定计算限额以内的部分,准予扣除;超过部分,不得扣除。

1.保险企业:财产保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 15%(含本数,下同)计算限额;人身保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 10%计算限额。

2.其他企业:按与具有合法经营资格中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等)所签订服务协议或合同确认的收入金额的 5%计算限额。

二、企业应与具有合法经营资格中介服务企业或个人签订代办协议或合同,并按国家有关规定支付手续费及佣金。除委托个人代理外,企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

三、企业不得将手续费及佣金支出计入回扣、业务提成、返利、进场费等费用。

四、企业已计入固定资产、无形资产等相关资产的手续费及佣金支出,应当通过折旧、摊销等方式分期扣除,不得在发生当期直接扣除。

五、企业支付的手续费及佣金不得直接

冲减服务协议或合同金额，并如实入账。

六、企业应当如实向当地主管税务机关提供当年手续费及佣金计算分配表和其他相关资料，并依法取得合法真实凭证。

## 为何要调整上市公司股息红利差别化个人所得税政策

### 【问题】

为什么对上市公司股息红利差别化个人所得税政策进行调整？

### 【答案】

自 2013 年 1 月 1 日起，我们对上市公司派发的股息红利所得实行了差别化个人所得税政策。按持股时间长短予以不同的税收政策待遇，主要内容：持股 1 个月以内、1 个月至 1 年和超过 1 年的，股息红利所得分别按全额、50%和 25%计入应纳税所得额，适用 20%的税率计征个人所得税，即实际税负分别为 20%、10%和 5%。该差别化税收政策的实施，主要目的是发挥税收政策导向作用，鼓励长期投资，促进我国资本市场长期稳定健康发展。

此次，经国务院批准，自 2015 年 9 月 8 日起，对上市公司股息红利所得差别化个

人所得税政策进行了适当调整，对持股 1 年以上的投资者加大了税收优惠力度，即持股超过 1 年的，其取得的股息红利所得暂免征收个人所得税。同时，对持股 1 个月以内和 1 个月至 1 年的，原有政策保持不变，实际税负仍为 20%和 10%。此次政策调整将有利于进一步鼓励长期投资，促进我国资本市场健康发展。

## 能否把设备安装开成增值税发票

### 【问题】

我们现在有一个合同，对方销售设备给我公司，同时对方提供设备安装和土建劳务，那个给我们开票的时候能否把设备安装开成增值税发票？

### 【答案】

《增值税暂行条例实施细则》（财政部令 65 号）规定：第六条 纳税人的下列混合销售行为，应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额，并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税，非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税；未分别核算的，由主管税务机关核定其货物的销售额：



(一) 销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为；(二) 财政部、国家税务总局规定的其他情形。

《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）规定：二、建筑业建筑业，是指建筑安装工程作业。

本税目的征收范围包括：建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业。

(一) 建筑，是指新建、改建、扩建各种建筑物、构筑物的工程作业，包括与建筑物相连的各种设备或支柱、操作平台的安装或装设工程作业，以及各种窑炉和金属结构工程作业在内。

(二) 安装，是指生产设备、动力设备、起重设备、运输设备、传动设备、医疗实验设备及其他各种设备的装配、安置工程作业，包括与设备相连的工作台、梯子、栏杆的装设工程作业和被安装设备的绝缘、防腐、保温、油漆等工程作业在内。

依据上述规定，设备安装和土建劳务属于建筑业应税行为，应该开具建安业发票，设备销售开具增值税发票。

## 以前作为损失申报扣除应收账款，收回后如何税务处理

### 【问题】

以前年度作为损失申报扣除的应收账款，今年又收回的，该如何进行税务处理？

### 【答案】

《财政部、国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）规定：十一、企业在计算应纳税所得额时已经扣除的资产损失，在以后纳税年度全部或者部分收回时，其收回部分应当作为收入计入收回当期的应纳税所得额。

因此，以前年度作为损失申报扣除的应收账款，今年又收回的，应当作为收入计入收回当期的应纳税所得额。

## 房地产开发企业交房时，预收账款如何结转收入

### 【问题】

房地产开发企业交房时，是把已交房的预收账款结转收入，还是该完工项目的全部预收都要转收入？

### 【答案】

1、在会计核算上按照《企业会计准则

第 14 号——收入》规定的下列条件来判断，符合收入确认条件的，该项目的预收款及时确认收入。

第四条 销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；（二）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；（三）收入的金额能够可靠地计量；（四）相关的经济利益很可能流入企业；（五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

2、在企业所得税处理上，参考《国家税务总局关于印发<房地产开发经营业务企业所得税处理办法>的通知》（国税发〔2009〕31 号）文件“第二章 收入的税务处理”相关规定执行，该项目已经完工的，应该将该项目的全部预收款在所得税上确认收入。

对于房地产企业来说，关于预收账款，会计上的结转收入与所得税上的确认收入是有差异的，应该注意。

## 无投资收益的“长期投资”，如何计提减值准备

### 【问题】

我公司有部分至今都无投资收益的“长期投资”，如何计提减值准备？计提的比例是多少？如何作会计分录？

### 【答案】

1、资产减值准备的计提请参考《企业会计准则第 8 号——资产减值》相关规定：

第六条 资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。

可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

第十五条 可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

第十七条 资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

2、会计准则并未对计提减值准备的比例作出明确规定，由企业根据估计的资产可





收回金额低于其账面价值的差额确定。

3、计提减值准备的会计分录参考如下：

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

在税务处理上，企业根据减值测试自行计提的减值准备不能在企业所得税前扣除。

## 与客户、银行签订三方融资协议，扣款业务如何账务处理

### 【问题】

我司与客户、银行签订三方融资协议，协议约定：客户向银行贷款，我司提供担保，并支付每笔 2% 的保证金，客户所贷款项只能到我司提货，贷款到期，客户不还款，银行全额从我司保证金中全额扣取，对所扣款项银行称不是他的收入，不开具发票，原因是此款作银行收回的客户贷款，我们对此扣款业务，如何账务处理，及有何相应的涉税问题？

### 【答案】

贵公司对此扣款业务，应作为其他应收款——\*\*客户（担保款）核算，然后积极向客户进行追偿。

如果不能追偿到代还的款项，出现损失，

会涉及资产损失在所得税前扣除的问题，需要专项申报税前扣除。

《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局 2011 年 25 号公告）相关规定如下：第四十四条企业对外提供与本企业生产经营活动有关的担保，因被担保人不能按期偿还债务而承担连带责任，经追索，被担保人无偿还能力，对无法追回的金额，比照本办法规定的应收款项损失进行处理。

与本企业生产经营活动有关的担保是指企业对外提供的与本企业应税收入、投资、融资、材料采购、产品销售等生产经营活动相关的担保。

若该笔其他应收款无法收回，可以根据实际情况确认坏账损失。

第二十二条企业应收及预付款项坏账损失应依据以下相关证据材料确认：（一）相关事项合同、协议或说明；（二）属于债务人破产清算的，应有人民法院的破产、清算公告；（三）属于诉讼案件的，应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的仲裁书，或者被法院裁定终（中）止执行的法

律文书；（四）属于债务人停止营业的，应有工商部门注销、吊销营业执照证明；（五）属于债务人死亡、失踪的，应有公安机关等有关部门对债务人个人的死亡、失踪证明；（六）属于债务重组的，应有债务重组协议及其债务人重组收益纳税情况说明；（七）属于自然灾害、战争等不可抗力而无法收回的，应有债务人受灾情况说明以及放弃债权申明。

第二十三条企业逾期三年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。

第二十四条企业逾期一年以上，单笔数额不超过五万或者不超过企业年度收入总额万分之一的应收款项，会计上已经作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。

## 解除劳动合同后的经济补偿金怎么来计算个税

### 【问题】

解除劳动合同后的经济补偿金怎么来计算个税？

### 【答案】

《财政部 国家税务总局关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知》财税〔2001〕157 号规定：一、个人因与用人单位解除劳动关系而取得的一次性补偿收入（包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费用），其收入在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分，免征个人所得税；超过的部分按照《国家税务总局关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税问题的通知》（国税发〔1999〕178 号）的有关规定，计算征收个人所得税。

二、个人领取一次性补偿收入时按照国家和地方政府规定的比例实际缴纳的住房公积金、医疗保险费、基本养老保险费、失业保险费，可以在计征其一次性补偿收入的个人所得税时予以扣除。

《国家税务总局关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税问题的通知》国税发〔1999〕178 号 规定：一、对于个人因解除劳动合同而取得一次性经济补偿收入，应按“工资、薪金所得”项目计征个人所得税。

二、考虑到个人取得的一次性经济补偿



收入数额较大,而且被解聘的人员可能在一段时间内没有固定收入,因此,对于个人取得的一次性经济补偿收入,可视为一次取得数月的工资、薪金收入,允许在一定期限内进行平均。具体平均办法为:以个人取得的一次性经济补偿收入,除以个人在本企业的工作年限数,以其商数作为个人的月工资、薪金收入,按照税法规定计算缴纳个人所得税。个人在本企业的工作年限数按实际工作年限数计算,超过 12 年的按 12 计算。

三、按照上述方法计算的个人一次性经济补偿收入应纳的个人所得税税款,由支付单位在支付时一次性代扣,并于次月 7 日内缴入国库。

四、个人按国家和地方政府规定比例实际缴纳的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险金、失业保险基金在计税时应予以扣除。

依据上述规定,员工取得的补偿收入在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分,免征个人所得税。

超过的部分,按“工资、薪金所得”项目计征个人所得税,用超过当地上年职工平均工资 3 倍数额的部分除以个人在本企业的工

作年限数,以其商数作为个人的月工资、薪金收入,按照税法规定计算缴纳个人所得税。个人在本企业的工作年限数按实际工作年限数计算,超过 12 年的按 12 计算。

## 可供出售金融资产和交易性金融资产可以重分类吗

### 【问题】

可供出售金融资产和交易性金融资产可以重分类不?有无明确的准则规定?

### 【解答】

《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定如下:第七条 金融资产应当在初始确认时划分为下列四类:(一)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,包括交易性金融资产和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;(二)持有至到期投资;(三)贷款和应收款项;(四)可供出售金融资产。

第十九条 企业在初始确认时将某金融资产或某金融负债划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债后,不能重分类为其他类金融资产或金融负债;其他类金融资产或金融负债也不能

重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。

依据准则上述规定，可供出售金融资产和交易性金融资产不能相互重分类。

## 土地补偿费是否应该计入取得土地的成本

### 【问题】

我公司取得一块生产用地，支付的土地价款包括了原土地上建筑物的补偿，这个补偿费是不是也应该计入取得土地的成本？

### 【答案】

《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定：第十二条 无形资产应当按照成本进行初始计量。

外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到

预定用途所发生的其他支出。

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

前款所称历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。

第六十六条 无形资产按照以下方法确定计税基础：（一）外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；依据上述规定，公司支付的原土地上建筑物的补偿费是应该计入取得土地的成本。◆