

财税月刊

2016年1月总第128期



中华会计网校
www.chinaacc.com

税务网校

本期要点

- 注意了！会计档案保管期限有变化
- “三证合一”流程是怎么规定的
- 忽视印花税 付出大代价
- 利息支出扣除问题解析
- 旅游支出税前扣除问题解析
- 销售折扣红字发票问题





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：

新年新气象！中华会计网校税务网校《财税月刊》2016 年的第一期又送到您面前啦！这已经是我们的第 128 期月刊啦。如果您是元老级会员，您应该也有很多我们的杂志收藏啦~亲爱的会员，感谢您多年来对中华会计网校的支持和厚爱。在新的一年里，我们向您承诺，会一直做好我们的专业服务，让您在最需要我们的时候，可以随时拿起身边我们为您提供的资料，在其中找到问题的答案。

本期的《财税月刊》内容主要是 2015 年 12 月发布的一些最新政策的运用，以及实务操作方面的文章，同时仍然包括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，分量十足。

“纳税辅导”栏目中主要是对最近大家比较关心的年终奖和“三证合一”问题的讲解。

“涉税会计”栏目是三篇关于税前扣除相关问题的文章，是由我们的专家亲自撰写的。

“风险管理”、“实务答疑”依然是内容充实，诚意满满！

本期的“专家视点”栏目，选取了两个最近大家比较关心的问题，第一个是遗产税问题，第二个是专家对减免税的一些看法。会员朋友们可以作为了解阅读。

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！

在此 2016 年猴年新春佳节来临之前，小编也代表中华会计网校的所有为您服务的员工，给会员朋友们拜个早年！祝大家万事胜意！幸福绵长！

中华会计网校·税务网校

联系邮箱：chinaacc_swx@cdeledu.com

Contents

目 录

【税讯快报】	4
【政策解读】	6
税总就转让许可使用权税收优惠答记者问	6
税总解读税务行政许可审批事项目录公告	8
税总解读开具的增值税电子普通发票问题	10
关于《车船税管理规程（试行）》公告的解读	11
【纳税辅导】	12
税务登记执行“三证合一”流程是怎么规定的	12
职工午餐补贴几种情况的涉税处理	13
这个案例告诉企业：发放年终奖应注意时间节点	14
建筑安装企业在外出经营地预缴的企业所得税问题	15
年薪制，先预发，再按考核补发，如何缴纳个人所得税	15
合同金额与结算金额不一致，是否该重新缴纳印花税	16
【涉税会计】	17
外聘研发人员的劳务费用是否可以加计扣除	17
利息支出税前扣除相关问题解析	18
旅游支出税前扣除问题解析	25
【风险管理】	29
涉外担保费别忘了代扣代缴营业税	29
忽视印花税 付出大代价	31
会计报表的十种操纵方式及审计对策	32
【实务答疑】	36
公司重组办理注销登记前尚未抵扣的进项税额能否继续抵扣	36
分支机构所得税分配表中三项因素如何填报	36
高新企业到期想申请软件企业认定，需要符合什么条件	37
关联公司，代付材料款资金占用费问题	39
取得补贴收入，计入当期营业外收入，产生的利润是否可以用于分红	40
经销商达到一定销量后给予折扣可以开红字专用发票吗	40
关于企业所得税研发费用加计扣除包括哪些范围	41
资产划转企业所得税居民企业划转股权或资产相关问题	43
【专家视点】	44
遗产税 保险规避是良方	45
与其补贴，不如减税免税	48



【税讯快报】



国家税务总局公布 8 个税务行政许可事项目录

国家税务总局发布《关于公布税务行政许可事项目录的公告》。国家税务总局根据国务院深化行政审批制度改革要求，发布 8 个税务行政审批事项。

公告称，各级税务机关应当依据《中华人民共和国行政许可法》的相关规定实施税务行政许可，认真落实《国家税务总局关于进一步深化税务行政审批制度改革工作的意见》（税总发〔2015〕102 号），深入推进简政放权、放管结合、优化服务，不断提高税收管理和服务效能。

财政部印发 2015 年度企业财务会计决算报表

报表由封面、主表和补充指标表组成，其中封面、主表适用于所有企业（单位）填报；补充指标表中的“境外子企业基本情况表”（财会年企补 16 表）由境外子企业分户填报，“汇编范围企业户数情况表”（财会年企补 17 表）由直接向财政部报送企业决算报表的一级单位填报，“国有企业办社会机构情况表”（财会年企补 18 表）由所有企业（单位）填报，“上市公司国有股情况表”（财会年企补 19 表）由国有控股上市（含境内、境外上市）公司填报，其他补充指标表适用于相关行业的企业选择填报。

重大技术装备进口税收政策目录和规定部分条款修订

12 月 1 日，财政部、国家发展和改革委员会、工业和信息化部、海关总署、国家税务总局、国家能源局发出《关于调整重大技术装备进口税收政策有关目录及规定的通知》（财关税〔2015〕51 号），对重大技术装备进口税收政策有关目录和规定部分条款进行修订。

落实研发加计扣除和推广自主创新所得税试点政策

12 月 9 日，国家税务总局发出《关于贯彻落实研发费用加计扣除和全国推广自主创新示范区所得税政策的通知》（税总发〔2015〕146 号），要求简化备案手续，强化宣传辅导，全面落实研发费用加计扣除和推广自主创新示范区所得税试点政策。

增值税电子发票系统 12 月 1 日起全国推行

国家税务总局日前发布《关于推行通过增值税电子发票系统开具的增值税电子普通发票有关问题的公告》，决定自 2015 年 12 月 1 日起在全国范围推行增值税电子发票系统。增值税电子发票系统推行后，对降低纳税人经营成本，节约社会资源，方便消费者保存使用发票，营造健康公平的税收环境将起到重要作用。

注意了！会计档案保管期限有变化

新版《会计档案管理办法》日前公布，明确会计档案的保管期限分为永久、定期两类。定期保管期限一般分为 10 年和 30 年。办法明确，需要定期保管的企业和其他组织的会计档案中，原始凭证、记账凭证等保管期限为 30 年，银行对账单等保管期限为 10 年。



【政策解读】

税总就转让许可使用权税收优惠答记者问



原标题为：税务总局所得税司负责人就居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权企业所得税优惠政策有关问题答记者问

日前，国家税务总局发布《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》，明确落实居民企业转让 5 年以上（含 5 年）非独占许可使用权取得的技术转让所得企业所得税有关问题。所得税司负责人就此回答了记者提问。

1.此次推广居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权企业所得税优惠政策的背景是什么？

答：在中关村政策试点基础上，根据国务院决定，今年 6 月，财政部、国家税务总局联合发布了《财政部国家税务总局关于推广中关村国家自主创新示范区税收试点政策有关问题的通知》（财税〔2015〕62 号），将居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权企业所得税优惠政策推广至国家自主创新

示范区、合芜蚌自主创新综合实验区和绵阳科技城。为进一步推动技术转化为生产力，充分发挥税收优惠政策的积极作用，10 月 21 日，国务院第 109 次常务会议决定，将该项试点政策推广至全国范围实施，持续加大对企业创业创新的税收扶持力度。

2.此次推广居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权企业所得税优惠政策的主要内容是什么？

答：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。

3.为贯彻落实国务院决定，税务总局采取了哪些措施？

答：为贯彻落实国务院常务会议精神，

使有关税收优惠政策尽快落地，10月28日，税务总局会同财政部发布了《财政部国家税务总局关于将国家自主创新示范区税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号），对有关政策进行了明确。为解决政策掌握口径及税收征管问题，11月16日，税务总局发布了《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），就贯彻落实该项优惠政策具体征管问题作出了详细规定。同时，税务总局有关部门积极行动起来，通过持续开展政策宣传、加强业务培训、简化优惠手续、完善纳税申报软件、优化纳税服务等措施，确保优惠政策落到实处。

4. 许可使用权技术转让中技术的范围是什么？

答：所称技术，包括专利技术（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。

5. 对非独占许可使用权技术转让有什么要求？

答：非独占许可使用权技术转让限于转让方拥有所有权的技术转让。换言之，转让方将其不具有所有权的技术对外许可使用，

不能享受相关税收优惠政策。有关技术所有权的权属由国务院行政主管部门确定。

6. 采用核定征收方式缴纳企业所得税的企业能否享受此项优惠政策？

答：企业采取核定征收方式（含定率征收、定额征收）缴纳企业所得税的，不能享受此项优惠政策。

7. 企业在2015年10月1日以前已签订许可使用权技术转让合同，其在2015年10月1日以后取得的技术转让收入能否享受该项优惠政策？

答：国家税务总局公告2015年第82号规定，自2015年10月1日起，企业转让5年以上非独占许可使用权确认的技术转让收入，按本公告执行。为更大力度支持技术转让，企业虽在2015年10月1日以前签订了许可使用权技术转让合同，但如果其按合同约定的部分技术转让收入是在2015年10月1日以后确认取得的，则该技术转让收入可以享受优惠政策。

8. 企业享受此项优惠政策如何办理相关手续？

答：企业在预缴时即可享受该项企业所得税优惠，年度汇缴时提交有关文件资料完成备案。具体手续可参看税务总局新近出台的《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第76号）的相关规定。◆



税总解读税务行政许可审批事项目录公告



国家税务总局决定更新行政审批事项目录，公开保留的 8 项税务行政许可审批事项，制定了《国家税务总局关于公开税务行政许可审批事项目录的公告》(以下简称《公告》)。

一、《公告》出台的主要背景是什么？

按照国务院审改办的统一部署，税务总局持续深入推进行政审批制度改革。《国家税务总局关于公开税务行政许可审批事项等相关工作的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 10 号)公布的 87 项税务行政许可审批事项中，80 项非行政许可审批事项已清理完毕，其中取消 57 项，调整为其他权力 23 项，保留 7 项行政许可事项，加上《国务院对确需保留的行政审批项目设定行政许可的决定》(2004 年国务院令 第 412 号)设定的“印

花税票代售许可”，目前共保留 8 项税务行政许可事项。

为了贯彻落实国务院关于规范行政审批行为为改进行政审批工作的要求，逐项规范保留的税务行政许可事项，决定以公告形式公开税务行政许可事项目录。

二、57 项税务行政许可审批事项分哪几批取消的？

1. 《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》(国发〔2014〕27 号)、《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》(国发〔2014〕50 号)取消 10 项税务非行政许可事项，《国家税务总局关于贯彻落实〈国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定〉的通知》(税总发〔2014〕148 号)进行了贯彻。

2.《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》(国发〔2015〕11号)取消 14 项税务非行政许可审批事项,《国家税务总局关于贯彻落实〈国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定〉的通知》(税总发〔2015〕45号)进行了贯彻。

3.《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》(国发〔2015〕27号)取消 11 个大项以及其他 3 项中 8 个子项的税务非行政许可审批事项,《国家税务总局关于贯彻落实〈国务院关于取消非行政许可审批事项的决定〉的通知》(税总发〔2015〕74号)进行了贯彻。

4.根据《中华人民共和国税收征收管理法》第三十三条规定和《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》(国发〔2014〕50号),《国家税务总局关于公布已取消的 22 项税务非行政许可审批事项的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 58 号)公布了取消的 22 项税务非行政许可审批事项。

三、调整为其他权力的 23 项权力事项属于什么性质事项?

《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》(国发〔2015〕27号)规定,不再保留“非行政许可审批”这一审批类别。根据国务院常务会议审议通过的非行政许可审批事项清理工作意见,《国家税务总局关于贯彻落实〈国务院关于取消非行政许可审批事项的决定〉的通知》(税总发〔2015〕74号)公布了 23 项需要进一步改革和规范的其他权力事项。这些权力事项在性质上可以分为:具有行政登记性质的事项;具有行政征收性质的事项;具有政策扶持和资金支持性质的事项;具有行政委托性质的事项;具有行政确认性质的事项等 5 大类。

四、《公告》的主要内容是什么?

《公告》将保留的 8 项税务行政许可事项名称、设定依据、审批对象和审批部门予以列明;同时,强调税务机关要依据《中华人民共和国行政许可法》相关规定实施税务行政许可,贯彻落实《国家税务总局关于进一步深化税务行政审批制度改革工作的意见》(税总发〔2015〕102号),不断提高税收管理和服务效能。◆



税总解读开具的增值税电子普通发票问题



一、发布公告的背景是什么？

为进一步适应经济社会发展和税收现代化建设需要，税务总局在增值税发票系统升级版基础上，组织开发了增值税电子发票系统，经过前期试点，系统运行平稳，具备了全国推行的条件，决定自 2015 年 12 月 1 日起在全国范围推行。

二、推行通过增值税电子发票系统开具的增值税电子普通发票有哪些重要意义？

推行通过增值税电子发票系统开具的增值税电子普通发票，对降低纳税人经营成本，节约社会资源，方便消费者保存使用发票，营造健康公平的税收环境有着重要作用。

三、增值税电子普通发票的开票方和受票方需要纸质发票的如何处理？

增值税电子普通发票的开票方和受票方需要纸质发票的，可以自行打印增值税电子普通发票的版式文件，其法律效力、基本用途、基本使用规定等与税务机关监制的增值税普通发票相同。

四、增值税电子普通发票的发票代码号码遵循怎样的编码规则

增值税电子普通发票的发票代码为 12 位，编码规则：第 1 位为 0，第 2-5 位代表省、自治区、直辖市和计划单列市，第 6-7 位代表年度，第 8-10 位代表批次，第 11-12 位代表票种(11 代表电子增值税普通发票)。发票号码为 8 位，按年度、分批次编制。

五、非试点地区已使用电子发票的增值税纳税人如何做好衔接？

自 2015 年 8 月 1 日起在北京、上海、浙江和深圳开展了增值税电子发票系统的试点工作，试点地区纳税人已实现使用增值税电子发票系统开具增值税电子普通发票。非试点地区已使用电子发票的增值税纳税人，应于 2015 年 12 月 31 日前完成相关系统对接技术改造，2016 年 1 月 1 日起使用增值税电子发票系统开具增值税电子普通发票，其他开具电子发票的系统同时停止使用。◆

关于《车船税管理规程（试行）》公告的解读



现将《车船税管理规程（试行）》(以下简称规程)解读如下：

一、发文背景和意义

《中华人民共和国车船税法》及其实施条例自 2012 年施行以来，完善了税源管控和征收措施，方便了广大纳税人，提高了车船税征管效率。但也遇到一些亟待明确或细化的问题。为进一步规范车船税管理，提高车船税管理水平，促进税务机关同其他部门协作，国家税务总局在广泛听取地方税务机关意见的基础上，制定本《规程》。

二、《规程》的主要内容

《规程》分为六章二十五条，主要明确了车船税管理所涉及的税源管理、税款征收、减免税和退税管理以及风险管理等事项。

（一）明确税源管理相关事项

为进一步提高车船税征管质效、减轻纳税人负担，《规程》第二章对车船税税源管理提出了要求，主要有按照车船税统一申报表数据指标建立车船税税源数据库，加强税源数据库管理，建立部门合作机制和采集第三方信息等。

（二）明确税款征收相关事项

根据地方税务机关以及纳税人反映的

情况，《规程》第三章明确税务机关应当保留受理纳税人自主申报车船税的职能，为纳税人自主申报缴纳车船税提供便利。对税务机关直接征收的车船和依法不需要办理登记的车船等两类情形的征管范围进行了明确。对保险机构、代征单位的代收代缴、委托代征工作进行了规范。对税务机关依托车船税联网征收系统，提高车船税管理工作提出了相关要求。

（三）明确车船税减免税和退税管理相关事项

《规程》第四章对税务机关、保险机构、代征单位办理减免税工作提出了要求。

为减轻纳税人办税负担，落实国地税合作规范，对纳税人因质量原因退货、被盗抢、报废、灭失等情形发生的退税，提出了退税管理的相关要求。

（四）明确车船税风险管理相关事项

《规程》第五章要求税务机关应当根据国家税务总局关于财产行为税风险管理工作的要求开展车船税风险管理工作，并要求在《规程》所列重点风险指标的基础上，因地制宜，设计适用于本地区的车船税风险指标。◆



【纳税辅导】



税务登记执行“三证合一”流程是怎么规定的

《国家税务总局关于落实“三证合一”登记制度改革的通知》（税总函〔2015〕482号）切实规范“三证合一”有关工作流程工商登记“一个窗口”统一受理申请后，申请材料 and 登记信息在部门间共享，各部门数据互换、档案互认。各级税务机关要加强与登记机关沟通协调，确保登记信息采集准确、完整。

各省税务机关在交换平台获取“三证合一”企业登记信息后，依据企业住所（以统一代码为标识）按户分配至县（区）税务机关；县（区）税务机关确认分配有误的，将其退回至市（地）税务机关，由市（地）税务机关重新进行分配；省税务机关无法直接分配至县（区）税务机关的，将其分配至市（地）税务机关，由市（地）税务机关向县（区）税务机关进行分配。

对于工商登记已采集信息，税务机关不

再重复采集；其他必要涉税基础信息，可在企业办理有关涉税事宜时，及时采集，陆续补齐。发生变化的，由企业直接向税务机关申报变更，税务机关及时更新税务系统中的企业信息。

已实行“三证合一、一照一码”登记模式的企业办理注销登记，须先向税务主管机关申报清税，填写《清税申报表》。企业可向国税、地税任何一方税务主管机关提出清税申报，税务机关受理后应将企业清税申报信息同时传递给另一方税务机关，国税、地税税务主管机关按照各自职责分别进行清税，限时办理。清税完毕后一方税务机关及时将本部门的清税结果信息反馈给受理税务机关，由受理税务机关根据国税、地税清税结果向纳税人统一出具《清税证明》，并将信息共享到交换平台。

税务机关应当分类处理纳税人清税申

报，扩大即时办结范围。根据企业经营规模、税款征收方式、纳税信用等级指标进行风险分析，对风险等级低的当场办结清税手续；对于存在疑点情况的，企业也可以提供税务中介服务机构出具的鉴证报告。税务机关在核查、检查过程中发现涉嫌偷、逃、骗、抗税或虚开发票的，或者需要进行纳税调整等

情形的，办理时限自然中止。在清税后，经举报等线索发现少报、少缴税款的，税务机关将相关信息传至登记机关，纳入“黑名单”管理。

过渡期间未换发“三证合一、一照一码”营业执照的企业申请注销，税务机关按照原规定办理。◆

职工午餐补贴几种情况的涉税处理

职工午餐问题是每个企业都要涉及的。受企业规模等因素的影响，有的企业设有内部食堂，有的企业直接给员工发放午餐补贴，有的则采取与餐饮公司合作的方式提供午餐。无论哪种形式，午餐费用如何做账、纳税是企业普遍关注的问题。国家税务总局国税函〔2009〕3号文件明确把职工食堂经费补贴确定为企业职工福利费的一项内容。而财企〔2009〕242号文件特别指出，未统一供餐而按月发放的午餐费补贴，并不是职工福利费核算内容，应当纳入工资总额管理。

实务处理中，纳税人关注最多的就是票据的列支问题。与职工食堂相关的补贴或支出应取得什么样的单据，与补贴或支出的方向紧密相关。通常有以下几种情形：

1、依法不需要办理税务登记的内部职工食堂。单位内部职工食堂如果属于不需要办理税务登记的内设机构，仅为本企业员工提供餐饮服务，则属于单位内部行为，不需

要缴纳营业税，企业支付给自办职工食堂的经费补贴取得内部资金往来单据列支即可。

2、依法需要办理税务登记的内部职工食堂。如果内部职工食堂除了为本单位员工提供餐饮服务，还同时为本单位以外的其他单位或个人提供餐饮服务，那么职工食堂已经成为一个独立的经营性机构，其收入是因提供了营业税应税劳务行为而取得的，应按规定缴纳营业税。这种情形下，企业付给自办职工食堂经费补贴应该取得食堂出具的餐饮业发票方可列支。

3、内部职工食堂以外的其他餐饮公司。与依法需要办理税务登记的内部职工食堂原理相同，企业付给内部职工食堂以外的其他经营性餐饮公司的经费补贴，实质上属于对方的经营性收入。根据《中华人民共和国发票管理办法》第二十条规定，从事经营活动的单位，对外发生经营业务收取款项，收款方应向付款方开具发票。



4、未统一供餐而按月发放的午餐费。 供票据报销后支付，应当纳入职工工资总额，
对于企业未统一供餐而按月发放的午餐费 而不再纳入职工福利费管理。这种情形下采
用工资支付凭单的形式入账即可。 ◆
补贴，无论是直接发放给个人，还是个人提

这个案例告诉企业：发放年终奖应注意时间节点



案情简介：

近日税务人员在对某户科技企业的检查中发现，该企业有的员工进行了岗位内部调整，由于财务人员疏忽，在对其发放年终一次性奖金时，把 2014 年的一次性奖金放在 2014 年年终发放，而 2013 年的一次性奖金正常放在 2014 年年初发放，造成了这些员工 2014 年使用了两次年终一次性奖金的优惠算法，从而导致企业少代扣代缴个人所得税。

企业财务人员认为：虽然这些员工在一个年度发放了两次年终一次性奖金，但是发放年终奖一次性奖金的所属年度是不一样的，所以一年内使用两次一次性的奖金的特殊算法，从实质来讲，也不应有错。

税法分析：

根据《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9 号）的规定，在一个纳税年度内，对每一个纳税人，该计税办法只允许采用一次。若该企业把 2014 年的年终一次性奖金放在 2015 年初发放，就不会有税收风险，也符合常规，由于该企业财务人员疏忽，对税收政策缺乏了解，给企业及员工个人都带来了损失。

该案中，企业应补征个人所得税 12183.68 元，对企业作为扣缴义务人，未能履行代扣代缴义务，处以税款 0.5 倍罚款 6091.84 元。◆

建筑安装企业在外出经营地预缴的企业所得税问题

建筑安装企业在外出经营地预缴的企业所得税，能否在机构所在地缴纳季度所得税时抵减？

《国家税务总局关于跨地区经营建筑企业所得税征收管理问题的通知》（国税函〔2010〕156号）第三条规定，建筑企业总机构直接管理的跨地区设立的项目部，应按项目实际经营收入的 0.2%按月或按季由总机构向项目所在地预分企业所得税，并由项目部向所在地主管税务机关预缴。

第四条第一款规定，总机构只设跨地区项目部的，扣除已由项目部预缴的企业所得税后，按照其余额就地缴纳。

第六条规定，跨地区经营的项目部（包括二级以下分支机构管理的项目部）应向项目所在地主管税务机关出具总机构所在地主管税务机关开具的《外出经营活动税收管理证明》，未提供上述证明的，项目部所在

地主管税务机关应督促其限期补办；不能提供上述证明的，应作为独立纳税人就地缴纳企业所得税。同时，项目部应向所在地主管税务机关提供总机构出具的证明该项目部属于总机构或二级分支机构管理的证明文件。

根据上述文件规定，首先跨地区经营的项目部（包括二级以下分支机构管理的项目部）应向项目所在地主管税务机关出具总机构所在地主管税务机关开具的《外出经营活动税收管理证明》。并且如果是建筑企业总机构直接管理的跨地区设立的项目部，应按项目实际经营收入的 0.2%按月或按季向所在地主管税务机关预缴，总机构预缴时可以扣除已由项目部预缴的企业所得税。如不能提供《外出经营活动税收管理证明》，应作为独立纳税人就地缴纳企业所得税。◆

年薪制，先预发，再按考核补发，如何缴纳个人所得税

我公司有部分人实现年薪制，平时预发一点，年度结束后，按考核补发全部，如何缴纳个人所得税？

之前《国家税务总局关于企业经营者试行年薪制后如何计征个人所得税的通知》（国税发〔1996〕107号，现已废止）规定

可以实行按年计算、分月预缴的方式计征。

目前《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9号）规定：“二、纳税人取得全年一次性奖金，单独作为一个月工资、薪金所得计算纳税，



并按以下计税办法，由扣缴义务人发放时代扣代缴：（一）先将雇员当月内取得的全年一次性奖金，除以 12 个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。

如果在发放年终一次性奖金的当月，雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额，应将全年一次性奖金减除“雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额”后的余额，按上述办法确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。

（二）将雇员个人当月内取得的全年一次性奖金，按本条第（一）项确定的适用税率和速算扣除数计算征税，计算公式如下：
1.如果雇员当月工资薪金所得高于（或等于）税法规定的费用扣除额的，适用公式为：应

纳税额=雇员当月取得全年一次性奖金×适用税率-速算扣除数
2.如果雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额的，适用公式为：应纳税额=（雇员当月取得全年一次性奖金-雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额）×适用税率-速算扣除数
三、在一个纳税年度内，对每一个纳税人，该计税办法只允许采用一次。

四、实行年薪制和绩效工资的单位，个人取得年终兑现的年薪和绩效工资按本通知第二条、第三条执行。“因此，公司对实现年薪制的员工，平时预发工资是按实际发放金额按工资薪金所得代扣代缴个人所得税，年度结束后兑现年薪按全年一次性奖金计税办法，发放时代扣代缴个人所得税。◆

合同金额与结算金额不一致，是否该重新缴纳印花税

企业在业务开展过程中，难免会发生一些突发情况，使得企业纳税可能随之发生变化，印花税就是涉及的税种之一。例如，企业与合作方签订了业务合同，由于种种原因，在业务完结进行款项结算时，发现结算金额与合同所载金额不一致的；又或者合作双方约定的合同期限已满，但合同所载业务仍未履行完毕的等等。企业遇到这类情况，到底要不要重新缴纳印花税呢？对此，广州地税 12366 服务热线工作人员解释称，已缴纳印花税的合同（凭证），金额发生变化的，要视情况判断是否要补缴印花税。

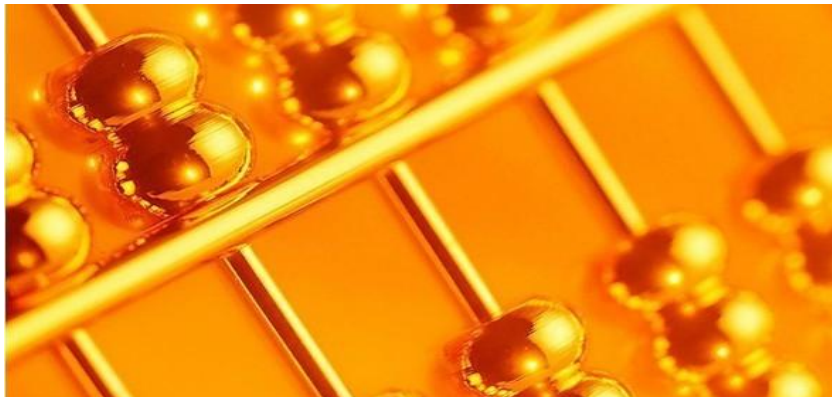
情况一：合同（凭证）金额增加
已缴纳印花税的合同（凭证），修改后

所载金额增加的，其增加部分应当补缴印花税。

情况二：结算金额与所载金额不一致
对已履行合同（凭证）所载的权利义务，并已缴纳印花税的，发现实际结算金额与合同（凭证）所载金额不一致的，一般不再补缴印花税。

情况三：合同（凭证）期满继续履约
已缴纳印花税的合同（凭证）期满时，所载权利义务关系尚未履行完毕，经合作双方约定继续使用的，其所载内容、金额没有增加的，不用重新缴纳印花税；其所载内容金额有所增加，对增加部分缴纳印花税。◆

【涉税会计】



外聘研发人员的劳务费用是否可以加计扣除

《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）（一）允许加计扣除的研发费用。

企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，按照本年度实际发生额的 50%，从本年度应纳税所得额中扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150%在税前摊销。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。

财税〔2015〕119号自 2016 年 1 月 1 日起执行，外聘研发人员的劳务费用可以加计扣除。2016 年 1 月 1 日之前根据《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2008〕116号）和《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）执行。◆



利息支出税前扣除相关问题解析

根据现行的企业所得税政策规定，企业在生产经营活动中发生的下列利息支出，准予扣除：

（1）非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出；

（2）非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

多年来，我国企业所得税政策一直沿用此规定，但是这样规定有点欠妥。

首先，企业实际发生的借款费用与生产经营有关，应当据实扣除。《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。

其次，企业发生的借款利息，允许在企业所得税前扣除，并不会减少国家的税收收入，因为债权人取得的利息收入同样需要缴纳企业所得税。不仅如此，债权人取得的利息收入还要缴纳营业税。因此，除非债权人、债务人为关联方，且债权人因弥补亏损或企业所得税税率低于债务人，否则纳税人不可能通过债务融资达到避税的目的。

在无法改变国家政策规定的情况下，我

们就需要充分掌握相关的政策内容，在利息支出税前扣除问题上做好应对。

一、关于金融企业同期同类贷款利率确定问题

根据《实施条例》第三十八条规定，非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予税前扣除。鉴于目前我国对金融企业利率要求的具体情况，企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时，应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”，以证明其利息支出的合理性。

“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”中，应包括在签订该借款合同当时，本省任何一家金融企业提供同期同类贷款利率情况。该金融企业应为经政府有关部门批准成立的可以从事贷款业务的企业，包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。“同期同类贷款利率”是指在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同下，金融企业提供贷款的利率。既可以是金融企业公布的同期同类平均利率，也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率。

以上规定具体可以参考国家税务总局公告 2011 年第 34 号《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》。

二、关于企业关联方利息支出税前扣除标准问题

财政部和税务总局于 2008 年 9 月 19 日下发了《财政部 国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》(财税〔2008〕121 号)，将企业接受关联方债权性投资利息支出税前扣除的政策问题明确如下：

“一、在计算应纳税所得额时，企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出，除符合本通知第二条规定外，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：

- (一) 金融企业，为 5: 1；
- (二) 其他企业，为 2: 1。

二、企业如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。”

此文下发以后，争议的声音一直不断，一种观点认为：企业从关联方取得的债权性投资所支付利息，只要符合第二条规定，是不受第一条规定比例限制的。另一种观点认为：除了符合第二条规定，还应该受第一条

规定的比例限制。至此也没有一位大咖能够一统异音。

笔者才疏学浅，实在不敢妄自解释。还请各位看官在实际业务中多跟主管税务机关沟通，毕竟人家大权在握，能够裁量。

三、关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题

国家税务总局于 2009 年 12 月 31 日下发了《国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知》(国税函〔2009〕777 号)，将相关问题明确如下：

“一、企业向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款的利息支出，应根据《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称税法)第四十六条及《财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》(财税〔2008〕121 号)规定的条件，计算企业所得税扣除额。

二、企业向除第一条规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出，其借款情况同时符合以下条件的，其利息支出在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，根据税法第八条和税法实施条例第二十七条规定，准予扣除。

(一) 企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为；



（二）企业与个人之间签订了借款合同。”

此文件并没有要求企业在向自然人支出利息时必须取得发票，而在实际业务中有些税务机关还是按照以票管税的理念，要求企业取得发票才能税前扣除。

江苏省地方税务局曾在其下发的《企业所得税税前扣除凭证管理办法》中第二十五条规定：企业向非金融机构或个人借款而支付的利息，以借款合同（或协议）、付款单据和相关票据为税前扣除凭证。也并未明确要求必须取得发票才能税前扣除。笔者认为，在企业所得税由江苏省地税部门征收的企业，在向自然人支出利息时如果没有发票，可以以借款合同（或协议）、付款单据作为

税前扣除凭证。

关于向自然人借款的利息支出问题，也有企业是这样处理的，大家可以参考一下。

该企业由于新项目研发投入过大，经营临时出现困难，急需资金支持，有三种选择，第一，向银行贷款，年利率 7%，但是需要财产抵押，手续繁琐；第二，向其他企业借款，年利率 10%；第三，有个职工愿意将其资金借给公司使用，利息可以商量。

企业最终的方案是选择向职工借款，按照银行同期贷款利率 7% 支付利息，同时为表达对此职工与公司共度难关的感谢，给予员工一笔特别奖金（金额大约相当于借款本金按年利率 3% 计算的利息）。◆

企业捐赠支出税前扣除相关问题解析



捐赠支出是企业对外捐赠的各种财产的支出。企业可以用货币资产也可以非货币性资产对外进行捐赠，无论是货币捐赠还是实物捐赠，在涉及企业所得税税前扣除的问

题时，要区分为非公益捐赠和公益性捐赠两种情况分别进行处理。

根据《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。对于一个正常经营的企业，目的是通过开展经营来获取收益，捐赠支出一般来说是不属于与取得收入直接有关的、合理的支出，原则上不能在税前扣除。但是，为了弥补政府职能的缺位，调动企业积极参与社会公益事业发展的积极性，促进我国公益性事业的发展，《企业所得税法》第九条规定：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。

因此，企业一个纳税年度的捐赠支出，属于非公益性捐赠的，不允许在税前扣除，在企业所得税年度汇算清缴时应该做纳税调增；符合公益性捐赠相关条件的，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。

同时，《企业所得税法实施条例》第五十一条对公益性捐赠条件做出了规定：企业所得税法第九条所称公益性捐赠，是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。根据本条的规定，公益性捐赠必须符合以下两个条件。一是必须通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门。二是必须用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

从理论上来说，企业可以直接向公益事业捐赠，而无需通过中间部门，这样更有利

于节省成本和环节，而且实践中很多企业向公益事业的捐赠，确实是由企业直接向受援对象捐助的。但是，在税务处理上，由于税收征管实践等方面的考虑，若允许企业直接向公益事业捐赠，税收上很难处理，而且在我国整个公益性捐赠尚处于起步阶段时，允许企业直接向公益事业的捐赠税前扣除的话，可能会出现一部分企业借此偷漏税的现象。通过一定的中间部门，来转接企业的公益性捐赠，更有利于管理，同时在某种程度上也宣传了企业的捐赠行为，更有利于企业良好和负责任形象的建立。但是，通过什么中间部门予以转接公益性捐赠，也是个关键，如果这个中间部门没有控制好，也可能造成公益性捐赠的混乱与无序。所以本条对接受捐赠的中间部门作了限定，一是县级以上人民政府及其部门。这主要考虑了政府的公信力，也考虑了方便企业进行公益性捐赠，规定县级以上人民政府及其部门作为接受捐赠的对象，能够满足实际的需要，因为从我国目前的行政机关组织体系和结构来看，县级以上人民政府及其部门的数量、遍布范围和结构等相当广泛，基本能够承担接受捐赠的任务。二是公益性社会团体。在实践中，经过有关主管部门批准或者登记设立了很多公益性社会团体，其主要目的就是从事公益性社会活动，接受公益捐赠自然属于其业务范围，允许通过这些公益性社会团体从事公益事业的捐赠，是国际上的通行做法，既考虑了我国实践操作的需要，也满足了仅通



过政府部门进行公益捐赠的不足,同时这些公益性社会团体由于其本身的公益性和在社会上所发挥的作用,一般也具有较强的公信力,所以有必要承认公益性社会团体作为企业所得税法所承认的公益事业捐赠的受捐对象。这里需要明确的是,并非所有的公益性社会团体都符合本条规定的条件。本条规定的公益性社会团体,还必须满足本条例第五十二条规定的条件。除此之外,在《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税〔2008〕160号)中对于公益性社会团体条件也有详细的规定,本文不再赘述。

再来看一下《企业所得税法实施条例》第五十三条规定:企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12% 的部分,准予扣除。年度利润总额,是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。

过去,无论是内资企业还是外资企业,计算公益性捐赠扣除的基数都是应纳税所得额。新企业所得税法及实施条例将其改为利润总额,主要原因是便于公益性捐赠扣除的计算,方便纳税人的申报。公益性捐赠支出如果按照应纳税所得额一定比例在税前扣除,在计算公益性捐赠支出税前扣除额时,由于公益性捐赠支出是计算企业应纳税所得额的组成部分,需要进行倒算,非常麻烦,容易出错,也不利于企业所得税纳税申报管理。所以企业所得税法将“应纳税所得额”改为“利润总额”,实施条例进一步将企业所得税法规定的利润总额,明确为企业按照

国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润总额。当然也有一部分对外公益性捐赠是可以全额扣除的,那是由税务总局的单行文规定,这里不再列举。

以上是对《企业所得税法》及其实施条例关于捐赠支出的规定的解析。通过上述解析,大家对捐赠支出的税前扣除问题已经有了总体的了解,除此之外,关于捐赠支出的税前扣除涉及具体会计和税务处理,还应该注意哪些具体的问题呢。

关于捐赠支出的税前扣除具体会计和税务问题,从非公益捐赠和公益性捐赠两个方面来看。

首先,来看一下于非公益性捐赠的会计与税务处理。

2014 年 12 月某药厂将自产药品一批赠给医院,该药品市场售价 100 万元,成本价 30 万元,该药厂当年利润总额 1000 万元,未取得公益性捐赠票据,不考虑其他因素。

会计分录:

借: 营业外支出-捐赠支出	470 000
贷: 库存商品	300 000
应交税费-应交增值税(销项税额)	170 000

解析如下:

1、会计处理

依据《企业会计准则第 14 号-收入》第四条规定:销售商品收入同时满足下列条件的,才能予以确认:

(1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；

(2) 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；

(3) 收入的金额能够可靠地计量；

(4) 相关的经济利益很可能流入企业；

(5) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

可以看出，企业对外捐赠不能同时满足上述确认收入条件，因此在会计上不确认收入。

2、税务处理

(1) 增值税方面

《增值税暂行条例实施细则》第四条：单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

(八) 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

(2) 所得税方面：

依据《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828号)相关规定：

二、企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。

(一) 用于市场推广或销售；

(二) 用于交际应酬；

(三) 用于职工奖励或福利；

(四) 用于股息分配；

(五) 用于对外捐赠；

(六) 其他改变资产所有权属的用途。

三、企业发生本通知第二条规定情形时，属于企业自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入；属于外购的资产，可按购入时的价格确定销售收入。

因此，企业用自产产品对外进行捐赠，在增值税方面要视同销售，计提销项税额。在所得税处理上应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入，即对于此笔捐赠在所得税上要确认视同销售收入 100 万元，视同销售成本 30 万元。

由于此笔捐赠不满足公益性捐赠支出的条件，因此捐赠支出额 47 万元不能在税前扣除，纳税调整后所得

$$=1000+100-30+47=1117 \text{ 万元。}$$

其次，再来看一下公益性捐赠的会计与税务处理。

2014 年 12 月某药厂将自产药品一批通过当地县民政局赠给敬老院，该药品市场售价 100 万元，成本价 30 万元，该药厂当年利润总额 1000 万元，取得县民政局出具的公益性捐赠票据(金额 117 万元)，不考虑其他因素。

会计处理：

借：营业外支出

470 000

贷：库存商品

300 000

应交税费-应交增值税(销项税额)



170 000

解析: 会计上的账务处理和增值税、所得税上视同销售同处理同上述政策一致。重点看一下此笔捐赠支出税前扣除的差异。

依据《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的补充通知》(财税〔2010〕45号)规定:

第一条 县级以上人民政府及其组成部门和直属机构的公益性捐赠税前扣除资格不需要认定。

第五条 对于通过公益性社会团体发生的公益性捐赠支出,企业或个人应提供省级以上(含省级)财政部门印制并加盖接受捐赠单位印章的公益性捐赠票据,或加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联,方可按规定进行税前扣除。

《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税〔2008〕160号)规定:

三、本通知第一条所称的用于公益事业的捐赠支出,是指《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的向公益事业的捐赠支出,具体范围包括:

- (一) 救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动;
- (二) 教育、科学、文化、卫生、体育事业;
- (三) 环境保护、社会公共设施建设;
- (四) 促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。

依据上述规定,此药厂将自产药品一批通过当地县民政局赠给敬老院,并取得公益性捐赠票据,捐赠支出金额在年度利润总额12%以内,因此是符合税前扣除条件的,此捐赠支出准予在计算应纳税所得额时扣除。

此笔公益性捐赠支出所得税处理:确认视同销售收入100万元,视同销售成本30万元,公益性捐赠支出额47万元,捐赠扣除限额=1000*12%=120万元,可扣除额47万元,纳税调整后所得=1000+(100-30)=1070万元。

那么填报到申报表上,能够实现这个结果吗?先看一下国家税务总局公告2014年第63号发布的《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》填报说明中A105070《捐赠支出纳税调整明细表》填报说明:

“1.第1列“受赠单位名称”:填报捐赠支出的具体受赠单位,按受赠单位进行明细填报。

2.第2列“公益性捐赠-账载金额”:填报纳税人会计核算计入本年损益的公益性捐赠支出金额。

3.第3列“公益性捐赠-按税收规定计算的扣除限额”:填报年度利润总额×12%。

4.第4列“公益性捐赠-税收金额”:填报税法规定允许税前扣除的公益性捐赠支出金额,不得超过当年利润总额的12%,按第2列与第3列孰小值填报。”

依据上述填表说明,将此笔捐赠支出填报后,结果如下表所示:

捐赠支出纳税调整明细表

行次	受赠单位名称	公益性捐赠			纳税调整金额	非公益性捐赠	
		账载金额	按税收规定计算的扣除限额	税收金额		账载金额	纳税调整金额
		1	2	3		4	5 (2-4)
1	民政局	470,000.00	*	*	*		*
2			*	*	*		*
3			*	*	*		*
4	合计	470,000.00	1,200,000.00	470,000.00	0.00		

由此可以看出，关于第 4 列的填报表说明“按第 2 列与第 3 列孰小值填报”是存在问题的。按照此说明填报，这个药厂符合条

件的公益性捐赠支出并不能实现全额扣除，需要大家在实务中遇到此问题时及时与主管税务机关沟通，找到合理的解决方法。◆

旅游支出税前扣除问题解析



有人说：一个人的一辈子，至少要有一次说走就走的旅行，这样，来到这个繁华纷

乱的世界走一遭才算不虚此行。

关于旅游，在一些企业的经营中也会经



常发生。比如在一些企业，为了感谢员工的辛苦付出，也会安排员工旅游，外出休闲调节身心，一方面是表达对员工的感谢，另一方面是增加员工的凝聚力和团队合作。再比如对于一些重要和高端的客户，公司也会用旅游的方式进行招待和宴请，以加强日后合作。

面对各种形式的旅游支出，作为一名财务人员，该如何进行税务处理才好呢？

一、公司组织集体旅游

这种形式的旅游，是公司全员参加的集体活动。

一般来说，多数公司的会计处理是将此支出计入职工福利费核算，但是在企业所得税处理上能否税前扣除呢？

1、国家税务总局纳税服务司的答疑回复（发布日期：2012年09月24日）

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）第三条规定：

“《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费，包括以下内容：

（一）尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。（二）为职工卫生保健、生活、

住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利，包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。（三）按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。”

因此，文件中未包括的旅游费支出，不能作为职工福利费扣除。

2、宁波市国家税务局的答疑回复（发布时间：2012年06月26日）

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）规定，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。从组织职工旅游的性质来看，其具有缓节工作压力，进一步提高生活质量的积极意义，因此，企业组织职工旅游发生的费用支出暂纳入职工福利费管理范畴，并按照税收规定扣除。如果企业以职工旅游的名义，列支职工家属或者其他非本单位雇员所发生的旅游费，则属于与生产经营无关的支出，不得纳入职工福利费管理，也不得税前扣除。

在宁波国税的这个回复中，明确了企业组织职工旅游发生的费用支出暂纳入职工福利费管理范畴，并按照税收规定扣除。

此外，在《苏州市地方税务局关于做好 2009 年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（苏州地税函〔2009〕278 号）中“二、关于企业扣除管理的若干问题”的部分也有与此类似的规定。

因此，对于公司组织集体旅游的支出费用，在国家税务总局没有正式下发文件明确之前，企业可依据当地税务局的政策规定暂纳入职工福利费管理范畴，并按照税收规定扣除。

二、公司奖励部分优秀员工旅游

有些公司在年度结束时，会组织评选优秀员工，对于获奖人员，公司会给予一定奖励，有的时候就采取国内或者国外几日游的形式。

对于这种形式的旅游费支出，按照我国现行个人所得税税法有关规定，应根据所发生费用全额计入相关人员应税所得，依法征收个人所得税，并由提供上述费用的企业和单位代扣代缴。企业员工享受的此类奖励，应与当期的工资薪金合并，按照“工资、薪金所得”项目征收个人所得税；

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

前款所称工资、薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、

年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。

因此，对于给员工的旅游奖励支出，可以作为工资薪金支出，在企业所得税前据实扣除。

三、公司组织客户旅游

在公司经营中，对于一个重要的客户和优秀的营销人员，公司有时会以考察的名义组织旅游活动，以表示答谢和维持良好的合作关系。

按照我国现行个人所得税税法有关规定，对商品营销活动中，企业营销业绩突出人员以培训班、研讨会、工作考察等名义组织旅游活动，通过免收差旅费、旅游费对个人实行的营销业绩奖励，应根据所发生费用全额计入营销人员应税所得，依法征收个人所得税，并由提供上述费用的企业和单位代扣代缴。因此，对企业外部人员享受的此类奖励，应作为当期的劳务收入，按照“劳务报酬所得”项目征收个人所得税。

那么对于所得税税前扣除该如何处理呢，是不是因为在个人所得税税务处理方面公司按照“劳务报酬所得”项目代扣代缴了个人所得税，在企业所得税上就可以按劳务费在税前扣除呢？

个人觉得加以区分，如果相关参加旅游的人员，是代理了公司产品或者从事了营销工作的，公司已按照“劳务报酬所得”代扣代缴了个人所得税，那么在企业所得税处理



上，可以按照劳务费在税前扣除。如果是公司有求于人，想与对方开展业务合作，属于业务招待性质的，公司应该作为业务招待费在企业所得税前扣除。

四、公司高管个人的出国旅游支出

公司的高管个人出国旅游费用该如何处理呢？有的公司将公司高管个人的出国旅游费用作为了考察费在公司账上进行列支。这种处理其实是不正确的。商务考察费是与公司经营相关的，一般需要有考察项目方的邀请函、考察日程安排计划、项目考察报告等具体资料来证明，满足条件的才能在账面列支，在企业所得税前据实扣除。

而高管的个人旅游支出，按照《企业财务通则》（财政部令第 61 号）第四十六条规定：“企业不得承担属于个人的下列支出：

（一）娱乐、健身、旅游、招待、购物、馈赠等支出。

（五）应由个人承担的其他支出。”

因此，企业不得承担属于个人娱乐、旅游等支出，也不能在公司账面作为费用列支。

在个人所得税方面，依据《财政部 国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税〔2003〕158 号）

的相关规定，企业的个人投资者，以企业资金为本人、家庭成员及其相关人员支付与企业生产经营无关的消费性支出及购买汽车、住房等财产性支出，视为企业对个人投资者的红利分配，依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。

在企业所得税方面，依据《企业所得税法》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”。

结合上述财政部《企业财务通则》和税法的相关规定，公司高管的个人旅游支出是不能作为公司费用支出在企业所得税前扣除的。

综上所述，在企业经营过程中，特殊情况下发生一定的旅游费用是不可避免的。但是能否在企业所得税前扣除，则要根据旅游费用的真实用途、参与对象、发生金额和列支范围依据相应的税收政策法规进行处理，不能一概而论简单认定，更不能搞人为变通。对于不符合税收规定的旅游费用，应及时进行调整，从而避免不必要的涉税风险。◆

【风险管理】



涉外担保费别忘了代扣代缴营业税

Y 银行对一批在华德资企业提供担保，向境外 X 银行支付了一笔担保费用，财务部门代扣代缴了企业所得税，却未代扣代缴营业税，被税务机关责成补扣补缴营业税及相关附加 35 万余元，并被处罚款 17 万。

税官提醒：涉外业务要仔细，流转税类特注意，代扣代缴要明晰。

案情概况：

Y 银行股份有限公司上海分行是一家意大利银行在华分支机构，该银行于 2012 年 12 月 31 日与德国 X 银行签署协议，协议规定由 X 银行向 Y 银行的部分客户发放贷款（该部分客户均系德资在华企业），Y 银行对这些企业提供担保服务。

Y 银行于 2013 年 1 月按照协议向德国 X 银行支付担保费 630 多万元，财务部门已按

10% 的税率对该笔担保费代扣代缴了企业所得税人民币 63 万多元，但未对该笔担保费代扣代缴营业税。

案情分析：

银行财务人员坦承，因为是代扣代缴，所以比较关注的是 10% 税率的企业所得税，而对于这样涉外的担保费是否需要在国内缴纳相关流转类税收，他们不是很清楚。

检查员解释称：

根据我国营业税法规定，在中国国境内提供劳务的均为营业税纳税人，即提供或者接受规定劳务的单位或者个人在境内均属于纳税范围。该担保业务为 Y 银行对在华德国企业提供担保劳务，在国内发生，X 银行为营业税纳税人。因 X 银行在中国没有经营机构和代理人，故以 Y 银行为扣缴义务人。



法规依据：

依据《中华人民共和国营业税暂行条例》
(中华人民共和国国务院令 540 号)

第一条 在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。

第十一条 营业税扣缴义务人：(一) 中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以受让方或者购买方为扣缴义务人。

……

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》(财政部国家税务总局 2008 年第 52 号令)

第四条 条例第一条所称在中华人民共和国境内(以下简称境内)提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指：(一) 提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内；

……

《国家税务总局关于贯彻〈中华人民共和国税收征收管理法〉及其实施细则若干具体问题的通知》(国税发〔2003〕47 号)

二、关于扣缴义务人扣缴税款问题

负有代扣代缴义务的单位和个人，在支付款项时应按照征管法及其实施细则的规

定，将取得款项的纳税人应缴纳的税款代为扣缴，对纳税人拒绝扣缴税款的，扣缴义务人应暂停支付相当于纳税人应纳税款的款项，并在一日之内报告主管税务机关。

负有代收代缴义务的单位和个人，在收取款项时应按照征管法及其实施细则的规定，将支付款项的纳税人应缴纳的税款代为收缴，对纳税人拒绝给付的，扣缴义务人应在一日之内报告主管税务机关。

扣缴义务人违反征管法及其实施细则规定应扣未扣、应收未收税款的，税务机关除按征管法及其实施细则的有关规定对其给予处罚外，应当责成扣缴义务人限期将应扣未扣、应收未收的税款补扣或补收。

处理结果：依据相关规定，责成 Y 银行对向境外支付的担保费按服务业税目代扣代缴营业税、城市维护建设税及相关附加共计 35 万余元。

同时，对 Y 银行按应代扣代缴营业税、城市维护建设税的百分之五十处罚款近 17 万元。

税官建议：

我们在实务中发现，很多财务人员的确有很容易在涉外业务中搞不清代扣代缴义务，或者容易忽略对流转税代扣代缴义务的履行。该问题值得大家注意。◆

忽视印花税 付出大代价



案情简介：近日，南京地税税务人员在风险应对中发现，某建筑企业于 2012 年至 2014 年间，因忽视印花税，少缴纳“建筑安装工程承包合同”印花税 71.62 万元、“购销合同”印花税 3.18 万元、借款合同 0.3 万元。税务人员要求企业补缴相应税款，加收滞纳金 17.24 万元，并处以罚款 37.54 万元，企业为小小印花税付出了大代价。

税务分析：根据《印花税暂行条例》（国务院令 11 号）第七条的规定，应纳税凭证应当于书立或者领受时贴花。根据《财政部 国家税务总局关于改变印花税按期汇总缴纳管理办法的通知》（财税〔2004〕170

号）的规定，同一类应纳税凭证，需频繁贴花的，纳税人可以根据实际情况自行决定是否采用按期汇总缴纳印花税的方式。汇总缴纳的期限为一个月。根据《江苏省地方税务局关于明确部分税种纳税期限有关事项的公告》（苏地税规〔2013〕6 号）的规定，实行印花税汇总缴纳的纳税人，以一个月为纳税期，应于次月 15 日内申报纳税。未实行印花税汇总缴纳的纳税人，应于书立或领受应税凭证之日起 15 日内计算贴花。

税务人员提醒，印花税税率虽然低，容易被忽视，但积少成多也是一笔不小的数额，应重视印花税缴纳，以免产生涉税风险。◆



会计报表的十种操纵方式及审计对策



部分企业通常总是以操纵报表的形式来隐瞒自身的真实财务状况和经营情况，给后续的审计工作增加了难度。本文将介绍几种常见的会计报表的操纵方式及其审计应对策略，以供大家参考。

1 “嫌贫爱富”——操纵合并报表范围和科目

操纵方式：自然人名下的民营企业，常以自然人控股的方式持有旗下的各家公司，但自然人是没有报表合并的责任的，部分合并报表“嫌贫爱富”，仅选择合并有利润的企业，而隐藏部分亏损、以及资不抵债的公司；或者只合并部分企业的利润表，不合并资产负债表等，使所谓“合并报表”展现得优良。

审计对策：对财务报表首先要关注企业报表的合并范围。按照企业会计准则的要求，除本公司财务报表外，若目标公司有子公司或能对其施加控制的公司，除该公司在清理、破产或不能控制外，都应在编制合并财务报

表时，将全部子公司纳入合并范围，不得从隐藏亏损等角度出发而选择性地合并。

2 “乾坤大挪移”——转移现金流科目

操纵方式：现金流和税收是企业较难作假的两大科目，也是尽职调查所关注的重点。企业的收入容易虚增，但现金流量表受期初、期末的真实货币资金数影响，较难操纵。“经营活动现金净流”是较为重要的考核指标，因为它反映了企业通过正常经营获得的偿债能力，因此，一些企业将部分明明属于“融资”甚至“投资”的现金流入，转入到经营活动现金流入中，虚增企业经营活动现金流。

审计对策：(1)企业的经营活动现金流入应该等于：当期营业收入数+应收账款减少数-应收账款增加数+预收账款增加数-预收账款减少数。如若不等，应询问其原因。(2)关注“其他与经营活动有关的现金流入”，此处一般是营业外收入，不应该太大。若数额过大，应询问其构成，以判断是否是从投、融资流入中转入。

3 “账外设账”——私藏“小金库”或借贷款

操纵方式：国家三令五申严令禁止账外设账，但总有一些企业采用虚列费用等多种方式，套取资金，另行设账，以记录不法经济活动。主要方式有：账外现金账和银行存款账，即“小金库”账；账外资产账，即“小仓”账；账外负债账，即民间借贷而来的资金，再通过股东借款形式进行转移；账外成本、权益，利润账等。

审计对策：通过对报表科目之间的勾稽关系、往来款的分析，对交易对手实际控制人、财务人员进行访谈等方法发现蛛丝马迹，结合企业所在行业的经营风险、企业的控制环境、管理当局的诚信程度来综合分析。

4 “寅吃卯粮”——通过应收款挂账虚增收入

操纵方式：通过应收款挂账的方式虚增企业收入；通过以收据代替发票这种手法来偷逃税款。

审计对策：对于企业的此种操纵方式，可以通过抽取企业某月记录收支的主账户的银行流水单，取得纳税申报表，倒算税率和收入的比例关系。特别是对于房地产企业，还可以通过网签核实去化率的真实性等方式验证。

5 “变相融资”——以售后返租等方式促销

操纵方式：在房地产商铺销售中，通过

承诺未来几年的年化收益，实现变相融资的目的。为规避相关法规的限制，一般采取项目公司签署售房合同，同时由关联的物业管理公司签署一份委托经营合同，在此合同中承诺每年的租金回报，来达到快速销售的目的，使前期收款金额大，但实际导致企业层面未来的偿付义务加重，构成企业层面整体或有负债，在偿还期内也有偿付义务。商铺售后包租投资风险极大，在漫长的包租期中业主包租租金回报并无保障。

一些开发商会在收到购房款后转移资产，导致商铺很难正常运营，购房者无法正常收到租金，甚至有的项目通过售后包租进行非法集资。根据《商品房销售管理办法》第十一条规定，房地产开发企业不得采取返本销售或者变相返本销售的方式销售商品房；房地产开发企业不得采取售后包租或者变相售后包租的方式销售未竣工商品房。

风险隐患：一是可能存在欺诈，开发商在以所开发的商品房屋为担保取得银行贷款的同时，向购房者销售该项目后，有的甚至是携款逃匿；二是开发商融资或变相融资后，将资金挪用到别的项目上，一旦项目运作的某一环节出问题，会导致资金链断裂；三是项目建成后经营不善，无法达到预期的收益水平，没有现金流兑付等。

审计对策：售后返租本身是一种促销方式，在本身合规前提下，不能影响审计方对资产售价的判断。(1)通过明访、暗访售楼部，



电话咨询，查询网上推介信息，了解是否存在上述情况。(2)若存在，查看周边可比楼盘的售价，了解去除售后反租这部分虚高部分后，真实的售价和资产价值。

6 “打肿脸充胖子”——通过评估等方式虚增资产

操纵方式：包括直接虚增土地成本和通过评估增值增加资产价值、通过虚增投入的方式增大自有资金投入比例，同时夸大自身资产数额。

审计对策：(1)土地款，取得土地成交确认书、出让合同、土地款支付凭证和相应的税费完税凭证，汇总加计总金额应与入账金额一致。参照对比周围类似容积率、用途的土地的成交价格，评价土地评估价值的合理性。(2)工程款，取得项目总包合同项下的三方(施工方、业主方、监理方)签章确认的工程进度表，查看对应的存货科目是否按照施工合同约定结算工程进度并按照结算工程进度和未付款的差额确认应付账款。(3)形象进度：核实可行性研究报告的总投入与对应期数的目前投入比例关系，是否符合项目的形象进度；核实工程计划进度表和现场实际进度表是否相符。取得最新的三方的工程进度确认单，和已付的工程款票据核对，核实未付部分是否计入了应付工程款，核实大额的工程款支付凭证与目前计入存货的金额是否一致。

7 “左手倒右手”——通过关联企业交

易转移资金

操纵方式：对于成立后的房地产信托，企业的施工总包方可能是企业的关联方或长期友好合作方，在用款审批时，可以通过施工方转移信托款，以付工程款的形式转移资金，用于其它用途。

审计对策：了解企业的施工方是否有表面关联关系和背后的私人关系，确保资金的有效使用，不得挪用。

8 “藏污纳垢”——往来账中放置大额民间借贷

操纵方式：其他应收款、其他应付款这两个会计科目分属资产及负债科目，常被称为报表里的“垃圾桶”，很多虚假、难以正常安置的科目都被转入这两个科目中，一些民间不合法借贷也易出现在此，对其过于庞大的数额应格外小心。当然更多时候是不会入账，或只入到自然人股东账上，自然人股东再借入企业。

此外，企业也会利用“其他应收款”来虚列费用，一些成本费用不是直接计入当期损益，而是作为“其他应收款”长期挂账以此虚增利润。还有企业直接通过应收、应付款长期挂账，购销双方彼此渔利，实际已构成一笔有息拆借。

审计对策：(1)取得其他应收款、其他应付款这两个会计科目的明细，查看是否有重大、难以解释科目，如工会款、对自然人的大额款项等等，是否因民间借贷产生。(2)

是否有同时对某单位的其他应收、其他应付未抵消，以此虚增负债。(3)查看长期挂账的原因，追踪至其发生时的原始凭证，以确定其真实性。

9 “假股真债”——通过资本公积放置民间借资款

操纵方式：部分民营企业，对于所有者权益中的股本较小、而资本公积较大的情况，一般会解释为股东为避税和减资方便，以资本公积投入，但部分企业实际为民间集资、联建方的借贷投入。但这不仅不是企业的一笔权益，反而是一笔负债。

审计对策：(1)查看股东投入凭证、银行进账单，确定表面的资金来源是股东形式上投入。(2)通过与股东或管理层当面沟通、其他渠道的综合调查，了解股东是否有此实力投入上述资金，其投入的资金来源和资产产生方式。(3)若对上述调查产生怀疑的，应委托律师调查当地融资环境、股东的个人真实资产情况、是否有民间借贷在公安机关立案等。

10 “混淆使用”——成本法、权益法混用以虚增利润和资产

操纵方式：有些投资企业，对被投资单

位拥有控股权，但其收到被投资单位分来的现金股利时，却以成本法核算，转入了投资收益，造成虚增利润。

审计对策：根据财务会计制度规定，企业对外投资比例达到被投资企业所有者权益的 20%以上的，应采用权益法核算，当收到应分得的股利时，应冲减“长期股权投资”科目。一些企业为了完成利润计划，将收到的股利直接增加为投资收益。对此，注册会计师应予以调减。

应该说，拥有几套账、几份报表的企业也较常见，而向信托融资的企业往往有操纵会计报表的主观动机。

首先，审计人员应该从对委托人尽职尽责、对公司负责的角度出发，在尽职调查中应抱着审慎怀疑的态度，对交易对手财务报表的真实性和背后反映的商业性进行分析，通过对财务报表的解读，真正了解企业实力和资产状况，为委托人、为公司把好关，真正做到尽职尽责，担负起“受人之托、代人理财”的受托责任。另一方面，企业负责人的履历背景、经营能力、执业行为甚至个人品性对于判断项目风险的意义较大，对此，审计人员应结合起来对报表进行分析。◆



【实务答疑】



公司重组办理注销登记前尚未抵扣的进项税额能否继续抵扣

【问题】

我公司是增值税一般纳税人,如果发生资产重组,在办理注销登记前尚未抵扣的进项税额能否继续抵扣?

【答案】

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组增值税留抵税额处理有关问题的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 55 号)规定:增值税一般纳税人(以下称"原纳税人")在资产重组过程中,将全部资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人(以下称"新纳税人"),并按程序办理注销税务登记的,其在办理注销登记前尚未抵扣的进项税额可结转至新纳税人处继续抵扣。

因此,贵公司在办理注销登记前尚未抵扣的进项税额可结转至新纳税人处继续抵扣,需要税务机关核实在办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额,填写《增值税一般纳税人资产重组进项留抵税额转移单》。

分支机构所得税分配表中三项因素如何填报

【问题】

我公司现在申报季度所得税,分支机构所得税分配表中三项因素如何填报?

【答案】

参考《企业所得税汇总纳税分支机构所得税分配表(2015 年版)》填报说明规定:
8."营业收入":填写上一年度各分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等日常经营活动实现的全部收入的合计额。

9."职工薪酬":填写上一年度各分支机

构为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出的合计数。

10."资产总额":填写上一年度各分支机构在经营活动中实际使用的应归属于该分支机构的资产合计数。

国家税务总局关于印发《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》的公告国家税务总局公告(2012)57号 第十七条 本办法所称分支机构营业收入,是指分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等日常经营活动实现的全部收入。其中,生产经营企业分支机构营业收入是指生产经营企业分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等取得的全部收入。金融企业分支机构营业收入是指金融企业分支机构取得的利息、手续费、佣金等全部收入。保险企业分支机构营业收入是指保险企业分支机构取得的保费等全部收入。

本办法所称分支机构职工薪酬,是指分支机构为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。

本办法所称分支机构资产总额,是指分支机构在经营活动中实际使用的应归属于该分支机构的资产合计数。

本办法所称上年度分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额,是指分支机构上年度全年的营业收入、职工薪酬数据和上年度 12 月 31 日的资产总额数据,是依照国家统一会计制度的规定核算的数据。

一个纳税年度内,总机构首次计算分摊税款时采用的分支机构营业收入、职工薪酬和资产总额数据,与此后经过中国注册会计师审计确认的数据不一致的,不作调整。

高新企业到期想申请软件企业认定, 需要符合什么条件

【问题】

我们的高新技术企业证书已经到期,目前领导想申请软件企业认定,需要符合什么条件?

【答案】

认定条件参考《工业和信息化部 国家发展和改革委员会 财政部 国家税务总局关于印发<软件企业认定管理办法>的通知》(工信部联软(2013)64号)规定:第七条 软件企业认定须符合财税(2012)27号文件的相关规定和条件。

第八条 企业向省级主管部门提出软件



企业认定申请，并提交下列材料：（一）《软件企业认定申请书》（可从“中国双软认定网”下载填写）；（二）企业法人营业执照副本、税务登记证复印件（复印件须加盖企业公章）；（三）企业开发及经营的软件产品列表（包括本企业开发和代理销售的软件产品），以及企业主营业务中拥有软件著作权或专利等自主知识产权的有效证明材料；（四）企业拥有的《软件产品登记证书》或《计算机信息系统集成企业资质证书》、与用户签订的信息技术服务合同（协议）等信息技术服务相关证明材料；（五）企业职工人数、学历结构、研究开发人员数及其占企业职工总数的比例说明，以及企业职工劳动合同和社会保险缴纳证明等相关证明材料；（六）经具有国家法定资质的中介机构鉴证的企业上一年度和当年度（实际年限不足一年的按实际月份）财务报表（含资产负债表、损益表、现金流量表）以及企业软件产品开发销售（营业）收入、企业软件产品自主开发销售（营业）收入、企业研究开发费用、境内研究开发费用等情况表并附研究开发活动说明材料（研究开发费用、软件产品开发销售（营业）收入政策口径分别按照财税

（2012）27 号文件第十三条、第十六条的规定归集）；（七）企业生产经营场所、开发环境及技术支撑环境的相关证明材料，包括经营场所购买或租赁合同，软硬件设施清单等；（八）保证产品质量的相关证明材料，包括建立符合软件工程要求的质量管理体系的说明以及有效运行的过程文档记录等；（九）工业和信息化部要求出具的其他材料。

财税（2012）27 号文对软件企业的规定条件是：（一）2011 年 1 月 1 日后依法在中国境内成立的法人企业；（二）签订劳动合同关系且具有大学专科以上学历的职工人数占企业当年月平均职工总人数的比例不低于 40%，其中研究开发人员占企业当年月平均职工总数的比例不低于 20%；（三）拥有核心关键技术，并以此为基础开展经营活动，且当年度的研究开发费用总额占企业销售（营业）收入总额的比例不低于 6%；其中，企业在中国境内发生的研究开发费用金额占研究开发费用总额的比例不低于 60%；（四）软件企业的软件产品开发销售（营业）收入占企业收入总额的比例一般不低于 50%（嵌入式软件产品和信息系统集成产品开发销售（营业）收入占企业收入总额的比

例不低于 40%)，其中软件产品自主开发销售(营业)收入占企业收入总额的比例一般不低于 40% (嵌入式软件产品和信息系统集成产品开发销售(营业)收入占企业收入总额的比例不低于 30%)；(五) 主营业务拥有自主知识产权，其中软件产品拥有省级软件产业主管部门认可的软件检测机构出具的检测证明材料和软件产业主管部门颁发的《软件产品登记证书》；(六) 具有保证设计产品质量的手段和能力，并建立符合软件工程要求的质量管理体系并提供有效运行的过程文档记录；(七) 具有与软件开发相适应的生产经营场所、软硬件设施等开发环境(如 EDA 工具、合法的开发工具等)，以及与所提供技术相关的技术支撑环境。

关联公司，代付材料款资金占用费问题

【问题】

甲公司替乙公司代买了一笔材料，材料款大约是 500 万，甲、乙公司是同一股东控制下的关联公司，请问乙公司需付甲公司代垫材料款的资金占用费吗？

【答案】

《营业税暂行条例实施细则》(财政部令第 65 号) 第五条规定了三种视同发生应税行为：1、单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人；2、单位或者个人新建(以下简称“自建”)建筑物后销售，其所发生的自建行为；3、财政部、国家税务总局规定的其他情形。

营业税暂行条例实施细则以及其他规范性文件均未规定无偿垫付资金的行为必须视同提供应税服务。

但是，有的税务机关认为可以依据《税收征收管理法》第三十六条规定调整企业的营业税计税依据。该条规定：企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。

参考上述规定，如果乙公司有支付能力，甲公司垫付款项期限较长的情况下，为了减少税企争议和纳税风险，可以考虑让乙公司支付甲公司一部分资金占用费。



取得补贴收入，计入当期营业外收入，产生的利润是否可以用于分红

【问题】

我们公司取得一笔补贴收入，计入当期营业外收入，由此产生的利润是否可以用于分红？

【答案】

参考《中华人民共和国公司法》第一百六十六条规定：“公司分配当年税后利润时，应当提取利润的百分之十列入公司法定公积金。公司法定公积金累计额为公司注册资本的百分之五十以上的，可以不再提取。

公司的法定公积金不足以弥补以前年度亏损的，在依照前款规定提取法定公积金之前，应当先用当年利润弥补亏损。

公司从税后利润中提取法定公积金后，经股东会或者股东大会决议，还可以从税后利润中提取任意公积金。

公司弥补亏损和提取公积金后所余税后利润，有限责任公司依照本法第三十四条的规定分配；股份有限公司按照股东持有的股份比例分配，但股份有限公司章程规定不按持股比例分配的除外。

股东会、股东大会或者董事会违反前款规定，在公司弥补亏损和提取法定公积金之前向股东分配利润的，股东必须将违反规定分配的利润退还公司。”因此，公司收到的补贴要看相关拨付文件是否对资金的用途作出限制性规定，如有明确规定不得用于分红的，那就不能分红，如果没有相关限制性规定，税后利润可以按照公司法的规定向股东分红。

经销商达到一定销量后给予折扣可以开红字专用发票吗

【问题】

我们是生产化肥的企业，为了鼓励经销商的销售热情，对经销商达到一定的销售量后，会给予一个整体的折扣，那么这个折扣可以开具红字专用发票吗？

【答案】

如果公司与经销商签订了促销的折扣协议，根据公司的销售政策，可以就整体给予的一定折扣，开具红字发票，冲减销售收入和销项税额。

具体规定参考：国税函〔2006〕1279号《国家税务总局关于纳税人折扣折让行

为开具红字增值税专用发票问题的通知》各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局：近接部分地区询问，因市场价格下降等原因，纳税人发生的销售折扣或折让行为应如何开具红字增值税专用发票。经研究，明确如下：纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后，由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量，或者由于市场价格下降等原因，销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为，销货方可按现行《增值税专用发票使用规定》的有关规定开具红字增值税专用发票。

关于企业所得税研发费用加计扣除包括哪些范围

【问题】

关于企业所得税研发费用加计扣除包括哪些范围？

【答案】

根据《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）根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关规定，为进一步贯彻落实《中共中央 国

务院关于深化体制机制改革加快实施创新驱动发展战略的若干意见》精神，更好地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，现就企业研发费用税前加计扣除有关问题通知如下：

一、研发活动及研发费用归集范围

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

（一）允许加计扣除的研发费用。

企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，按照本年度实际发生额的 50%，从本年度应纳税所得额中扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150%在税前摊销。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%。

7.财政部和国家税务总局规定的其他费用。

(二) 下列活动不适用税前加计扣除政策。

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。

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。

二、特别事项的处理

1.企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用,按照费用实际发生额的 80% 计入委托方研发费用并计算加计扣除,受托

方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

委托方与受托方存在关联关系的，受托方向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用，不得加计扣除。

2.企业共同合作开发的项目，由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。

3.企业集团根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大，需要集中研发的项目，其实际发生的研发费用，可以按照权利和义务相一致、费用支出和收益分享相配比的原则，合理确定研发费用的分摊方法，在受益成员企业间进行分摊，由相关成员企业分别计算加计扣除。

4.企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用，可按照本通知规定进行税前加计扣除。

创意设计活动是指多媒体软件、动漫游戏软件开发，数字动漫、游戏设计制作；房屋建筑工程设计（绿色建筑评价标准为三星）、风景园林工程专项设计；工业设计、

多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计等。

资产划转企业所得税居民企业划转股权或资产相关问题

【问题】

资产划转企业所得税中规定的 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，有哪些情形？

【答案】

《国家税务总局 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）一、《通知》第三条所称"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：

（一）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，下同）



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。

（二）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，下同）处理，子公司按接受投资处理。

（三）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。

（四）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。◆

【专家视点】



遗产税 保险规避是良方

近日，一篇题为《遗产税将于 2016 年正式开征》的帖子在一些微信公众号及网站上传播，称遗产税将于 2016 年正式开征，深圳公布预开征试点政策。深圳地税局曾于 2015 年 7 月 17 日就相关不实传言予以澄清，在此再次声明，此为虚假信息，请广大读者切勿轻信和传谣。

尽管已经辟谣，但大家都不能否认，遗产税已经离大家越来越近了。那么有什么办法可以合理规避遗产税呢？其实，作为风险保障和理财的一种方式，保险一直都是避开遗产税的一条途径，而近年来巨额保单的不断出现，也正是一些富人看到了保险避税的好处。

1、大额保单呈增长趋势

据了解，受到“遗产税将开征”的影响，最近到保险公司去咨询“保险避税”的人明

显增多，投保金额超过百万元的保单也有不少。有统计数据显示，今年上半年，寿险公司人身险保额在 100 万元以上的保单同比上涨九成。

据保险公司的相关人士介绍，虽然之前以孩子名义购买房产也可以避税，但受限购政策及今后可能征收房产税的限制，限制不少人转向关注保险。今年 6 月份，信诚人寿北京分公司承保了公司成立以来最大的个人寿险保单，客户年缴保单 1450 万元，缴费 10 年，寿险保额 2 亿元。今年 5 月份，深圳出现了两笔总保额均过亿元的保单，据说，其中一张保单的投保人，就是奔着避税去的。而在去年 9 月份深圳的一家寿险公司就曾签下总保额为 1.09 亿元的巨额保单，当年缴费 102 万元。

2、只有保险是避税的合法途径



每个国家对保险“避债避税”功能的具体规定都不同。比如我国法律规定，人寿保险能“避债避税”。这是因为人寿保险是属于人的生命资产，不需要缴税的，并且受益人的权利是大于债权的，追债的人无权要求保单受益人以保险赔偿金来偿还债务。其实这从根本上是一种对于生命的尊重。

还有我国《保险法》规定，任何人都不得干预被保险人或受益人对保险金的请求权。也就是说，以保险金形式留下的资产具有排他性。并且我国《保险法》第二十三条规定：任何单位和个人不得非法干预保险人履行赔偿或者给付保险金义务，也不得限制被保险人或者受益人取得保险金的权利。

所以，将购买保险作为一种将转移财产给下一代方式，也是一种能够逃避高额遗产税征收的方法。更是因为保险的这种功能，所以“父债子还”在人寿保险面前也一无是处。

最后需要说明的是，无论你买多少保险，买保险的钱，必须是合法获得的，如果购买保险的钱被证实是非法所得即触犯了刑法，那么购买保险的这笔钱将会被依法追缴，保险合同也会因此被判无效。

另外，我国《反洗钱法》种也有规定，利用保险洗钱，或者保险费来自贪污等渠道

的也可以强制退保。

所以，想要安全合法转移财产给子女或避免子女背负高额债务，买一份合法的终身寿险尤为重要。

3、要避税指定受益人很关键

受益人是指人身保险合同中由被保险人或投保人指定的享有保险金请求权的人。

配偶可以相互指定为以对方生命为承保对象的保单的受益人，这可以避免保险金成为被保险人的遗产。但如果将来遗产金额和保险金额都很庞大，那么第二位配偶死亡时，继承人可能因累进税率而缴纳更多的遗产税，所以以被保险人或其配偶以外的第三者为保单受益人更为恰当，信托基金是一种选择，子女是另一种。当保单没有受益人时，保险金就会作为死亡者的遗产。我国《保险法》第 63 条规定：被保险人死亡后，遇到下列情形之一：没有指定受益人的；受益人先于被保险人死亡，没有其他受益人的；受益人依法丧失受益权或者放弃受益权，没有其他受益人的。保险金作为被保险人的遗产，由保险人向被保险人的继承人履行给付保险金义务。当保险金作为遗产支付时，将会丧失保险金免征遗产税的优惠，并且处分遗产的行政成本将会增加，因为成本是按遗产公证资产的比例计算的。

一般而言，被保险人死亡后给付受益人的保险金不需缴纳个人所得税和遗产税，大多数国家寿险保费也是免税的。在美国，个人寿险保费支出被视为个人费用，不属于免税范围，但一般遗产税法规定父母为子女支出的抚养、教育和医疗费用不列入可课税遗产，父母为子女投保的保险费是否算“抚养费”要视税务部门具体解释。同时，遗产税法都规定，纳税人享有一定的免税额，缴纳保费时应充分运用免税额以达到避税节税之效果。

4、死亡是免征遗产税的条件

据悉，欧美国家很重视对个人财产进行遗产规划，人寿保险是其中的一个重要组成部分。缴纳遗产税、负担债务和遗族日常生活等所需的现金，很大程度上依赖人寿保险的提供。同时，人寿保险是许多遗产规划中的主要资产，是被继承人死亡后，其家属的重要收入来源。

因此，我国台湾《保险法》第 112 条规定：保险金额约定于被保险人死亡时给付于指定受益人，其金额不得作为被保险人遗产。如果死亡保险契约未指定受益人，其保险金额作为被保险人遗产，按民法继承之规定处

理，同时并入遗产总额照章纳税。我国《保险法》第 63 条也有类似规定。美国内地税法 (IRS) 第 2042 条规定，寿险死亡给付只有在以下两种情况下才列为遗产：一是指定受益人是遗产管理单位，或其他指定受益人比被保险人早逝；同时保险给付不是付给而是为死者遗产的利益；二是被保险人死亡时拥有保单所有权附带之权利，包括变更受益人、解约、转让保单、保单贷款等权利。在绝大多数情况下寿险死亡给付可以规避上述条件，进而免征遗产税。

同样，由于各国遗产税主要是对大量有价实物和固定资产折价征税，对于继承人来说，在继承遗产时首先要应付因税款和清偿债务所必须的大量现金需求，而遗产中的固定资产如果急于变现，则损失严重，并且可能因法律的限制不易成交，因为各国普遍实行的总遗产税制规定遗产税及债务的清偿必须在财产分配给继承人之前。因此，为了保护继承人的利益，死亡者生前多制定详细的遗产规划，其中最主要的就是利用寿险死亡给付的大量现金办理信托，用于交纳税款、清偿债务或购买遗产中的实物资产。◆



与其补贴，不如减税免税

政府补贴是动用税金补贴少数消费者，恶化家电行业。政府如果真想帮助企业渡过难关，最好的办法是减税免税，这远比复杂的补贴有效得多。

今年 11 月底，有的地方启动家电节能补贴政策，市民购买 9 种节能减排商品将获得补贴。补贴比例分 13% 和 8% 两档，最高额度为 800 元。在消费低迷，家电市场不景气的环境下，政府以财政刺激消费，可算尽心尽力。消费者少掏钱，对这项政策喜闻乐见，这是很正常的情绪。家电行业对此应该别有滋味，因为 2008 年家电下乡曾给他们上了深刻的一课。

2008 年经济危机后，推行家电下乡，用以刺激消费。补贴一直维持到 2012 年和 2013 年才陆续结束。政策施行之初，董明珠说家电下乡能使农民改善生活，还能帮助企业发展，是好事情。家电行业在那几年确实发展迅猛。2010 年格力和美的营收和净利增长均超过 40%。想不到几年后董明珠成为补贴政策的反对者，2014 年甚至对总理说“我们不需要国家的产业政策扶持”。对补贴从热到冷，大概有以下几个原因。

家电是耐用品，补贴会透支未来消费，

一时繁荣将以漫长的冬天为代价。企业产能从扩充转为收缩需要时间，往往市场已经疲软，产能却刚达到顶点。补贴给企业带来了时间差的烦恼，暴兴暴衰必然带来产能浪费。这几年家电业进入冬天，大量商品囤压仓库，恐怕和前几年热火朝天的补贴有很大关系。

补贴政策恶化产业环境，优秀企业难以竞争胜出，这大概是董明珠反思的主要原因。政府补贴扩大了市场总量，利润率低的二三线品牌和低效企业在竞争中得以维持。比如说，2012 年四川长虹(600839,股吧)获得政府补贴超过 1.4 亿，归属上市公司股东净利润却只有 7600 万。补贴成了差劲企业续命的主要方式。

2014 年家电企业宁波宝洁申请破产重整，震动业界。这家公司在 2010 年也是家电下乡企业，旗下有 100 多款产品。2013 年政策一停止，萧条的猛烈程度出乎企业家意料，这家企业很快陷入资金断流。正常市场上，优秀企业可以竞争方式挤垮或收购弱势企业，弱者无法自强自救，就会被逐出市场。补贴政策保护弱者，阻碍了产业的优化。

政府补贴还容易引发造假骗补。2008 年家电下乡之后，从消费者到销售网点，再

到流通企业，寻租造假连绵不绝。很多销售网点通过伪造和盗用身份信息，虚构销售数量，获得大额补贴。2013 年审计署发现，6 家知名空调企业骗补将近 1 亿元，其中就包括格力。格力将骗补归咎于经销商不规范，即便所言是真，也可见补贴确实存在漏洞。

政府补贴是动用税金补贴少数消费者，恶化家电行业。除了民众得一些短期的实惠，总体上弊大于利，不利于家电行业健康发展。各级政府如果真想帮助企业渡过难关，最好的办法是减税免税，这远比复杂的补贴有效得多。◆