

财税文苑

- 1 包装物核算中缴纳“两税”会计处理的探讨
- 6 免费提供修理修配劳务的增值税与所得税差异
- 8 关于高新技术企业研发费用核算的几点建议
- 11 中国房地产企业的税收筹划

政策解读

- 15 解读国家税务总局令第25号：中华人民共和国发票管理办法实施细则
- 18 国家税务总局关于房地产开发企业注销前有关企业所得税处理问题的公告的解读

法规速递

- 22 国家税务总局关于企业所得税年度纳税申报口径问题的公告（国家税务总局公告[2011]29号）
- 23 国家税务总局关于税务机关代收工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告（国家税务总局公告[2011]30号）
- 23 财政部 国家税务总局关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知（财税[2011]47号）
- 24 关于企业所得税若干问题的公告（国家税务总局公告[2011]34号）
- 26 关于一般增值税先征后退工作有关问题的通知（财驻京监[2011]168号）关于扩大适用
- 27 关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知（财税[2011]50号）
- 28 国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告（国家税务总局[2011]第24号）
- 31 关于扩大适用免抵退税管理办法企业范围有关问题的公告国家税务总局公告[2011]第18号
- 31 关于切实加强高收入者个人所得税征管的通知国税发[2011]50

业务咨询

- 36 退还预缴所得税加算银行利息吗？
- 36 消费者在取得电子发票时应注意什么事项？
- 36 企业取得的代扣代缴个人所得税手续费企业所得税如何处理？
- 37 自制生产设备进项税额是否抵扣？
- 37 本公司销售自产的电梯，并为客户提供安装劳务，请问应征收增值税还是营业税？
- 38 同时符合研发开发费加计扣除和小型微利企业两个企业所得税优惠政策的条件，在享受了研发开发费加计扣除后，是否还可以享受小型微利企业优惠政策？
- 38 支付给外国单位的参展费是否计征营业税？
- 38 修缮与修理修配是缴纳营业税还是增值税？
- 39 用积分购物应该如何缴纳增值税？
- 39 清算中是否还可以享受研发费用加计扣除的优惠政策？
- 40 核定征收企业进行固定资产清理时，所得税应纳税所得额如何确定？

常见问题

- 41 常见问题

金税动态

- 42 金税俱乐部会员活动
- 43 2011年中国税务咨询师（CTC）认证培训第三期圆满结束

主办单位：中联税务师事务所（广东）有限公司

广东中拓正泰会计师事务所有限公司

珠海金税科技有限公司

主 编：黄志刚

副 主 编：夏春丽

编 委：田丽敏 刘庆强

美 编：林琪

地 址：珠海市香洲柠溪路338号I段太和商务中心10层

地 址：珠海市香洲区兴业路52号银桦新村1栋2层

邮 编：519001

邮 编：519002

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

服务热线：8888696（8线） 咨询热线：8110128 传 真：8110138

网 址：<http://www.ztzt.cn>

电子邮件：ztzt@ztzt.cn

网 址：www.zhjinshui.com

电子邮件：service@zhjinshui.com



包装物核算中缴纳“两税”会计处理的探讨

包装物是指为了包装本企业产品、商品而储备的各种包装容器,日常所见的桶、箱、瓶、坛、袋等。生产企业的包装物一般随产品销售、出租、出借等。在包装物行使其职能的过程中,不可避免地会涉及到增值税、消费税的会计处理。本文拟分非酒类产品包装物、酒类产品包装物两种情况,探讨其缴纳增值税、消费税的会计处理。

一、非酒类产品包装物缴纳增值税、消费税的会计处理

非酒类产品包装物缴纳增值税、消费税的会计处理与包装物的用途密切相关,用途不同,其会计处理也不一样。

(一)非酒类产品包装物随产品销售的会计处理

企业因销售产品的需要,往往将产品包装物也随同产品一起出售给购货方,或是方便对方购货,或是是促销,扩大销售量,或是商品美观。包装物随产品销售通常有单独计价、不单独计价两种方式,在不同的方式下,其计税的会

计处理是不一样的。

1.单独计价销售

(1)销售收入。包装物单独计价随产品销售给购货方,按税法规定要缴纳增值税。因为包装物销售不是企业的主营业务销售,属附属业务范畴,作视同材料销售处理。包装物销售收入、销售成本、销售税金分别通过其他业务收入、其他业务成本、营业税金及附加科目核算。企业因包装物收入缴纳的增值税计入应交税费——应交增值税(销项税额)科目;如包装的消费品是实行从价定率办法计算应纳税额的,根据消费税暂行条例实施细则的规定,无论包装物是否单独计价,均应并入应税消费品的销售额中按其所包装消费品的适用税率征收消费税。根据上面分析,企业对应缴纳的消费税理所当然计入营业税金及附加科目。

(2)押金收入。按税法规定,对于逾期或超过一年(含一年)以上仍不退还的包装物,押金并入销售额按销售产品适用的税率征收增值税和消费税(实行从价定率办法计算应纳税额的



应税消费品)。特殊情况下,包装物已随产品售出并已计税,但为了督促购货方退回包装物,在销售产品时又加收一定数额的押金。押金性质上属于暂收应付款,计入其他应付款科目。购货方归还包装物,销货方退还押金,若逾期未退回包装物,则没收押金。押金收入属于额外、偶得收入不应归于其他业务收入,应计入营业外收入科目。会计处理时,将没收的含税押金,还原为不含税,在冲减增值税和消费税后计入营业外收入科目。

【例 1】某化工企业属于一般纳税人,本月销售应税消费品一批,开具的增值税专用发票列明,销售金额 20000 元、增值税额 3400 元。随同应税消费品销售的包装物价值 4680 元,另外为督促对方退回包装物,收取押金 2340 元,款项均通过银行转账收讫,合同规定回收期为两个月(假设应税消费品的消费税税率为 10%),则账务处理如下:

①确认应税消费品及包装物收入时:

该产品应纳增值税额=3400(元)

该包装物应纳增值税额=4680 ÷ (1+17%) × 17% =680(元)

借: 银行存款 30420

贷: 主营业务收入 20000

其他业务收入 4000

应交税费——应交增值税(销项税额)

4080(3400+680)

其他应付款——存入保证金 2340

②计算该消费品应纳的消费税时:

应纳消费税额=(20000+4000) × 10%=2400(元)

借: 营业税金及附加 2400

贷: 应交税费——应交消费税 2400

③2 个月后,购货方未归还包装物,没收押金时:

该押金应纳的增值税销项税额=2340 ÷ (1+17%) × 17% =340(元)

该押金应纳的消费税额=2340 ÷ (1+17%) × 10% =200(元)

借: 其他应付款——存入保证金 2340

贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 340

——应交消费税 200

营业外收入——逾期包装物押金没收收入 1800

2. 不单独计价销售

(1)销售收入。包装物不单独计价随产品销售给购货方,包装物的价值随同所销售的产品一起计入主营业务收入,与主营业务无法区分。勿需另外缴纳增值税、消费税。



(2) 押金收入。按税法规定,对于逾期或超过一年(含一年)以上仍不退还的包装物,押金并入销售额征收增值税和消费税(实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品)。包装物不单独计价随产品销售,包装物收入为零,包装物成本为销售付出的代价计入销售费用科目。逾期未退还包装物没收押金,没收的押金与包装物密切相关,押金在会计处理时理应冲减销售费用,即将没收押金含税的还原为不含税价格,在冲减增值税和消费税后转入销售费用科目。

如例 1,假设包装物不单独计价。2 个月
后,购货方未归还包装物,没收押金的账务
处理如下:

借:其他应付款——存入保证金 2340

贷:应交税费——应交增值税(销项税
额)340

——应交消费税 200

销售费用 1800

(二) 非酒类包装物随产品出租的会计
处理

1. 租金收入。根据我国税法规定,增值税的
应税销售额包括向购买方收取的全部价款和价
外费用,出租包装物的租金属于价外费用的一
种,应并入销售额计税。包装物出租是随产品销

售而暂时有偿交付给购货方物品的行为。包装
物出租过程中企业要向购货方收取租金,是转
让使用权的行为,符合会计准则中收入的定义。
收取租金是生产企业的附属业务,租金收入不
属于企业的主营业务收入。包装物出租期内,有
价值的转移计入成本费用,有租金收入的实现,
符合期间收入与费用的配比。因此,租金收入归
为其他业务收入,因租金收入缴纳的增值税计
入应交税费——应交增值税(销项税额)科目。
通常包装物租金收入为含税收入,应将其还原
为不含税收入。

2. 押金收入。为保证如期完好地收回包装
物,企业通常要在出租、出借包装物时收取一定
的押金。税法规定,若逾期或超过一年(含一年)
以上仍不退还包装物的,押金并入销售额征收
增值税和消费税(实行从价定率办法计算应纳
税额的应税消费品)。购货方没有归还包装物,
销货方将包装物作报废处理,包装物成本转出,
押金没收收入(相当于包装物的价值)确认,符
合期间收入与费用的配比,作视同销售处理。因
此缴纳的增值税计入应交税费——应交增值
税(销项税额)科目,缴纳的消費税,计入营业税金
及附加科目。

特殊情况下,对于逾期未退包装物没收的



加收的押金(只适用于经国家批准实行加收包装物押金办法的特定包装物,如水泥袋等),按税法规定应缴纳增值税和消费税,其会计处理与单独计价销售的处理同。

【例 2】某化工企业属于一般纳税人,本月销售应税消费品一批,开具的增值税专用发票列明,销售金额 20000 元、增值税额 3400 元。随同应税消费品出租包装物,收取租金 2340 元,收取押金 2340 元,款项均通过银行转账收讫,合同规定回收期为两个月(假设应税消费品的消费税税率为 10%),则账务处理如下:

(1) 确认应税消费品收入和包装物租金收入时:

该产品应纳增值税额=3400(元)

包装物租金应纳增值税额=2340 ÷ (1+17%) × 17% =340(元)

借:银行存款 28080

贷:主营业务收入 20000

其他业务收入 2000

应交税费——应交增值税(销项税额) 3740 (3400+340)

其他应付款——存入保证金 2340

(2) 计算该消费品应纳的消费税时:

应纳消费税额=20000 × 10%=2000(元)

借:营业税金及附加 2000

贷:应交税费——应交消费税 2000

(3) 2 个月后,购货方未归还包装物,没收押金时:

该押金应纳的增值税销项税额=2340 ÷ (1+17%) × 17% =340(元)

该押金应纳的消费税额=2340 ÷ (1+17%) × 10%=200(元)

借:其他应付款——存入保证金 2340

贷:应交税费——应交增值税(销项税额) 340

其他业务收入 2000

借:营业税金及附加 200

贷:应交税费——应交消费税 200

(三) 包装物随非酒类产品出借的会计处理

包装物出借是企业随产品销售暂时无偿交付给购货方物品的行为。它是企业促销的一种手段,包装物出借没有收入的实现,不需缴纳税费。但若逾期或超过一年(含一年)以上仍不退还的包装物,没收的押金按税法规定,同样应缴纳增值税和消费税(实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品)。出借包装物本身不带来收入,包装物成本计入销售费用,归于为促销而发生的费用,因此没收押金缴纳的增值税和消费税,其会计处理与不单独计价销售的处理同。



二、增值税、消费税在酒类产品包装物中的会计处理

包装物随酒类产品出售、出租、出借缴纳增值税、消费税的会计处理同非酒类产品基本相同,只不过押金计税的处理有区别。

(一)除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品包装物押金的会计处理

根据我国税法规定,销售除啤酒、黄酒之外的其他酒类产品生产企业收取的包装物押金,无论押金是否返还及会计上如何核算,均需并入销售额中,依酒类产品的适用税率征收增值税与消费税。企业销售产品向购货方收取包装物押金,等购货方按期归还包装物,再退还等额的包装物押金,整个收取、归还押金过程中,企业按规定要额外缴纳增值税和消费税两笔税款。有的教材中将这两笔税款计入营业税金及附加科目,笔者认为不妥。根据会计制度,营业税金及附加科目的核算范围是营业税、城建税、资源税和教育费附加,并不包括增值税。从税法的规定中可以看出,不管押金是否返还,无论包装物归还与否,企业都必须缴纳税款,可以理解为缴纳的税款与包装物归还与否无关,只要收取包装物押金就要纳税,而收取押金是与企业销售紧密相连的,缴纳税款可以理解为企业销

售实现付出的代价,纳税支出应计入销售费用科目。若逾期或超过一年(含一年)以上仍不退还包装物,没收的押金不用再缴税,避免重复计税。

【例 3】某酒业有限公司为增值税一般纳税人,该公司本月销售粮食白酒一批,收取包装物押金 4680 元,通过银行转账收讫,并向购货方开具了一张收据,合同规定包装物回收期为两个月(该批粮食白酒适用的消费税税率为 20%)。

押金的账务处理如下:

(1)取得押金时:

借:银行存款 4680

贷:其他应付款——存入保证金 4680

(2)计算应纳的增值税与消费税:

该押金应纳的增值税销项税额=4680 ÷ (1+17%) × 17% =680(元)

该押金应纳的消费税额=4680 ÷ (1+17%) × 20% =800(元)

借:销售费用 1480

贷:应交税费——应交增值税(销项税额) 680

应交税费——应交消费税 800

(3)2 个月后,购货方未归还包装物,没收押金时:



借:其他应付款——存入保证金 4680

贷:销售费用 4680

(二)啤酒、黄酒产品包装物押金的会计处理

根据我国消费税暂行条例和实施细则规定:实行从价定率办法计算应纳消费税的应税消费品连同包装物销售的,应并入应税消费品中征收消费税。因此,对酒类包装物押金征税的规定只适用于实行从价定率办法征收消费税的粮食白酒、薯类白酒和其他酒,而不适用于实行从量定额办法征收消费税的啤酒和黄酒产品。酒类生产企业销售啤酒、黄酒时收取的包装物押金,无论是否逾期都不用缴纳消费税,只是在逾期后或者超过一年期限时,包装物押金缴纳增值税。会计处理时,没收押金缴纳的增值税计入应交税费——应交增值税(销项税额)科目。

【例 4】某酒业有限公司为增值税一般纳税人,该公司本月销售黄酒一批,收取包装物押金 4680 元,通过银行转账收讫,合同规定包装物回收期为两个月。则押金的账务处理如下:

(1)取得押金时:

借:银行存款 4680

贷:其他应付款——存入保证金 4680

(2)2 个月后,购货方未归还包装物,没收押金时:

该押金应缴纳的增值税销项税额=4680 ÷ (1+17%) × 17% =680(元)

借:其他应付款——存入保证金 4680

贷:应交税费——应交增值税(销项税额)

680

销售费用 4000

免费提供修理修配劳务的增值税与 所得税差异

无偿提供劳务在企业日常生产和经营活动过程中经常发生,但是,能够正确处理相关涉税事项的却不多,而且对无偿提供劳务应当如何进行涉税处理,纳税人与税务机关的看法往往相左。

2011 年 1 月 9 日,某地税务机关的评估人员对某大众汽车四 S 店进行日常税收政策辅导时发现,该公司 2011 年 1 月与某人甲签订了一份保养、修理合同。合同内容如下:(1)自 2011



年2月1日至8月30日，甲方一律由某公司免费保养、修理，以此作为双方业务建立的标志。

(2) 2011年9月1日起，某公司对甲的汽车保养、修理的收费标准按市场收费标准收取。

一、无偿提供劳务的增值税处理

这笔业务合同首先涉及增值税问题。于是，纳税评估人员要求企业财务人员提供相关的业务资料以及纳税申报情况。通过对有关资料的现场审核，评估人员发现，某公司在2011年2月1日至8月30日期间，共无偿为甲保养、修理汽车3次，按同期收费标准计算，共计无偿为甲提供的保养、修理劳务收入为2400元（不含税）。财务人员认为，某公司为甲提供无偿保养、修理汽车的行为是增值税相关法规规定的视同销售行为，于是计算缴纳增值税收 $2400*17%=408$ （元）

针对财务人员的处理，评估人员认为，某公司为甲无偿提供保养、修理汽车的行为不属于税法规定的应税行为，因为《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三条规定的提供加工、修理修配劳务（以下称应税劳务），是指有偿提供加工、修理修配劳务。这里称有偿，是指所从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。某公司没有从甲方取得货币、货物或其

它经济利益，所以不能视作“有偿提供加工、修理修配劳务”征收增值税。

那么，某公司的行为是不是属于税法规定的视同销售行为呢？关于视同销售行为，《中华人民共和国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：①将货物交付其他单位或者个人代销；②销售代销货物；③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；④将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目；⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；⑥将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户；⑦将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；⑧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。这八种行为，以正列举的形式举出，没有兜底条款，没有赋予税务机关作进一步解释的权力，要求视同销售只能与货物有关。因此，对于没有货物实体流转的修理修配业务，不能作为视同销售处理。在税收法律、法规没有明确规定应当征税的情况下，不能将某公司对外无偿修理电机的行为按照视同销售征收增值税。

在这样的情况下，对于这种无偿提供劳务的行业是否还涉及增值税呢？回答是肯定的。评



估人员告诉企业财务人员，某公司为他人无偿提供修理劳务必然会发生辅助材料和其他费用支出，对于这部分属于材料的部分应当做进项税额转出。也就是说，纳税人在不缴纳增值税的情况下，如果发生属于广告或宣传性质的免费义务支出，应当依据《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的规定，将无偿提供保养、修理汽车劳务所消耗的原材料、燃料、动力等已经抵扣的进项税额作转出处理，如果无法准确划分进项税额的，应按当月无偿提供保养、修理劳务营业额（按当月收费标准计算）与当月销售收入总额的比例，计算应当转出的已经抵扣的进项税额。经过计算，某公司只需转出相应的进项税额 1200 元，与原来视同销售申报的 2400 元相比减少了 1200 元。

二、无偿提供劳务的企业所得税处理

甲某在 2009 年 2 月 1 日—8 月 30 日期间，共无偿接受保养、修理汽车 3 次，按同期收费标准计算，该公司共计无偿提供的保养、

修理劳务收入为 2400 元（不含税）。但是，该企业没有作为视同销售申报缴纳企业所得税。

综合上述政策规定的所有内容，我们都没有发现对企业无偿提供劳务应当视同销售问题。但是，《实施条例》第二十五条规定，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品中、职工福利和利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产和提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。比较新旧税法，我们可发现新税法将货物、财产、劳务均列入了视同销售的对象，取消了自产商品和产品的限制，不再区分外购和自产。尤其是将劳务也列入视同销售。也就是说，某公司无偿提供的修理劳务收入为 2400 元应当作为计税所得，计算缴纳企业所得税。

关于高新技术企业研发费用核算的几点建议

伴随着 2010 年结束，首批通过高新技术企业认定的单位即将迎来的三年一次的复评工作。根据国家《高新技术企业认定管理办法》（国科发火[2008]172 号）和《高新技术企业认定工作指引》（国科发火

[2008]362 号）规定，“企业应对包括直接研究开发活动和可以计入的间接研究开发活动所发生的费用进行归集”，企业应设置高新技术企业认定专用研究开发费用辅助核算账目，提供相关凭证及明细表。



另外,《国家税务总局关于企业研究开发费用税前扣除管理办法的通知》中也规定,企业未设立专门的研发机构或企业研发机构同时承担生产经营任务的,应对研发费用和生产经营费用分开进行核算,准确、合理地计算各项研究开发费用支出,对划分不清的,不得实行加计扣除。

以上政策均体现了国家鼓励企业加大技术开发活动的投入,同时要求财务人员对于研发费用的核算更加精细化,科学、合理地归集研发费用,以同时满足会计准则、加计扣除、高新认定、科技统计的不同要求。于是,如何真实、完整地核算研究开发费用并实施有效管理,对现有的高新技术企业或拟申请高新技术企业认定的单位而言,都至关重要。这样在应对各类检查时方能做到有据可查,一目了然。笔者根据实务中遇到的一些情况,有如下几点心得:

一、加强部门沟通,了解企业研发活动

会计信息是反映企业经营活动的,关于研发费用的核算应从研发活动开始。企业在研究与开发活动中,往往要进行计划、设计、论证、研制、实验、定型、测试等一系列活动,伴随着这些活动的开始,费用随之而来,对研究开发费用的会计核算,就是对企业研究与开发活动中发生的这些费用进行确认、计量、记录

和报告。由于科研人员和财务人员的专业分工不同,财务人员有必要与研发人员保持良好的沟通,在研发人员的协助下,判断该项费用是否满足高新企业关于研发的界定,当前的费用是该资本化还是费用化等问题;同时,研发人员通过对财务核算过程的了解,有助于提高研发费用核算的真实性,准确性,达到互相配合的目的。比如,通过沟通,财务部门可以了解研发活动的总体预算及进展情况,合理安排资金使用。再者,研发人员在领用库存材料,直接单据上注明该材料的用途,比事后通过间接分配办法得出的数据更加准确,研发费用的归集也会更加合理。

二、会计科目设置的合理化

《新会计准则》规定企业内部研发项目分为研发阶段和开发阶段,会计核算时,相应地将研发支出划分为费用化和资本化。一般情况下,企业可以是否获取研发项目的证书或生产批文为基本判断标准来界定是否予以资本化。

会计核算时,在成本类科目下设立“研发支出-费用化支出”或“研发支出-资本化支出”中核算,然后结转至费用或资产。对研发费用的核算采用分级设置辅以项目核算的办法,比如“研发支出-费用化支出”,下设人员人工、



直接材料、折旧费用与长期待摊费用、设计费用、装备调试费、无形资产摊销、委托外部研究开发费用、其他费用等 8 个下级科目，为便于日后的统计工作，建议对每笔费用进行分项目或部门核算。具体核算时，专属研发费用采用直接对应核算办法，公共费用采用总量计量再分摊的办法，对不同的费用采用不同的分摊依据。由于研发所处的阶段和场所不同，相对应的会计科目上可能是管理费用、销售费用、制造费用，也可能是生产成本，针对长期以来研发费用与生产经营费用难以分清的情况，建议在上述科目中分别设置研究开发费用明细科目，期末将成本类下应予费用化的研发费用转入相应的科目，这样就能清晰地反映出企业经营活动各阶段发生的研发费用，而资本化的研发费用在未形成资产之前则视同在建工程。这样，可以清楚地统计出研发项目的具体内容及费用归属，以满足不同统计口径的需要，从而实现高新技术企业研究开发费用归集工作的制度化、规范化和精细化。

三、注意与加计扣除的区别

在企业研发费用归集上，高新技术企业认定是依据科技部、财政部、国家税务总局发部的《高新技术企业认定工作指引》(以下简称《指引》)进行的，而企业享受加计扣除优惠，依据

的是国家税务总局《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》(以下简称《办法》)，两者的适用情况不一样，不能混为一谈。从具体条文看，企业可加计扣除的研究开发费用，其口径要小于按照《指引》要求归集的研究开发费用。比如，关于建筑物的折旧费用和人员的五险一金等费用，所得税明确规定不能加计扣除，而《指引》对前者允许列入研发费用，对后者则没有明确说明，而在浙江省 2011 年度的高新复审工作中，明确了工资薪金不包括福利费、社会保险费及住房公积金。并对照企业研发费用与近三年加计扣除金额，相差较大的要提供说明。从趋势看，两个口径的距离在缩小，所以，企业在进行研发费用核算时必须谨慎，做好基础工作，在复审时从容面对。

四、加强对研发费用的管理和监督，提高使用效益

研发是企业最重要的创新活动，是所有创新活动的基础和源泉。较其他产业相比，高新技术产业的研究与开发费用很高，面临着高投入和产出不确定性的风险。企业如要享受国家对高新企业的税收优惠政策，必须投入大量的研发费用，面对与日俱增的研发经费，企业应制定出一套适合自己的内部控制制度，加强对研发经费的管理和监督。对每一项研发活动进



行项目化管理，根据项目的进度进行阶段性地评价和分析，判断费用的预算执行情况。同时，高额的研发费用势必影响到当期的经营成果，不能因为研发存在风险而忽视成本效益问题，

通过加强对费用的管理和监督，有利于提高研发费用的使用效益，以真正达到企业自主创新的目的。

中国房地产企业的税收筹划

税收作为企业成本，是与企业利益密切相关的。合理、有效地控制企业的税收成本，有利于企业的可持续发展。房地产行业是典型的资金密集型行业，而随着国家宏观调控步步紧逼，房地产业的利润被极度挤压，由“暴利行业”向“平利行业”转变，加之现在房地产企业数量众多，竞争越来越激烈。房地产企业必须通过税收筹划的手段达到企业税收负担最小化，从而减轻资金压力，降低成本，增加经济效益，打造企业的竞争优势，为公司的发展打下基础。

一、房地产企业的经营特点及税负情况

(一) 经营特点

对房地产公司来说，开发的房地产是他们经营的商品，在属性上与其他商品明显不同，它有自己的独特的经营特点：

1. 开发经营具有计划性及复杂性。企业的经营业务囊括了从征地、拆迁勘察、设计、施工、销售到售后服务全过程。且从征用土地到建设房屋、基础设施以及其他设施、商品销售都应严格控制在国家计划范围之内。

2. 开发建设周期长，投资数额大。开发产品要从规划设计开始，经过可行性研究、征地拆迁、安置补偿、七通一平、建筑安装、配套工程、绿化环卫工程等几个开发阶段，少则一年，多则数年才能全部完成。

3. 经营风险大。开发产品单位价值高，建设周期长、负债经营程度高、不确定因素多，一旦决策失误，销路不畅，将造成大量开发产品积压，使企业资金周转不灵，导致企业陷入困境。

(二) 房地产公司税负情况

从行业角度看，目前中国房地产行业的平



均税负高于国内其他行业，根据相关统计报告显示，2009年中国税收收入共59515亿元，比上年增加5291亿元，同年年房地产行业的土地增值税、耕地占用税、契税、房产税、城镇土地使用税、房地产营业税和房屋转让所得税等七项税收增收额共计1851.85亿元，占中国2009年全部税收收入增收额的5291亿元的35%。一年当中全国税收收入的增长额超过1/3来自于房地产业，增幅在各行中居首位；从税率来说，房地产行业的总体税率偏高。目前，中国房地产开发企业按销售收入的5%交纳营业税，按所得额的25%交纳企业所得税，土地增值税的税率是30%~60%不等。总之，房地产公司税收负担过于沉重，通过税收筹划，实现税负的减轻，是公司的唯一选择。

二、房地产公司涉及的税种

（一）前期准备阶段的税种

房地产公司在前期准备阶段需要缴纳的税种较少，主要是耕地占用税和契税。在房地产开发中如果占用了耕地，就必须在土地管理部门批准占用耕地之日起30日内按每平方米税额从1元~15元不等的金额一次性缴纳耕地占用税。购买土地时要按3%~5%的税率缴纳契税。

（二）房地产开发阶段涉及的税种

在开发阶段对营业额按3%税率征收的建筑

业营业税；签订建设施工合同时，对合同金额按万分之三的税率交印花税；同时还要就拥有的土地面积缴纳城镇土地使用税。

（三）房地产销售阶段涉及的税种

1. 营业税。对房地产出售方适用“销售不动产”税目的规定，以房屋售价的5%税率缴纳的营业税；针对房产租赁而言的，房产租赁业适用营业税中“服务业”税目，统一执行5%的比例税率。

2. 土地增值税。土地增值税实行超率累进税率，增值多的多征，增值少的少征，无增值的不征，最低税率为30%，最高税率为60%。

3. 印花税。房地产销售阶段的印花税，是在房地产交易中，针对房地产交易金额，适用“产权转移书据”税目，按照0.05%税率征收。

4. 企业所得税。对房地产企业而言，如果其转让或出租房地产产生了净收益，就要将其收益并入企业利润总额缴纳企业所得税。企业所得税采用25%的比例税率。

5. 房产税。房地产开发企业建造的商品房，在出售前，不征收房产税；但对出售前房地产开发企业使用或出租、出借的商品房应按规定征收房产税。房产税采用比例税率，依据房产计税余值计征的，税率为1.2%；依据房产租金收入计征的，税率为12%。



三、房地产公司的税收筹划策略

从以上的介绍可以看出，土地增值税、企业所得税、营业税是房地产企业的主要税负，因此也是企业开展税收筹划的重点税种。

(一) 土地增值税的筹划

土地增值税采取的是超率累进税率的特点，这就决定了在销售过程中合理合法地降低增值额成了税收筹划的关键。

1. 进行借款利息的筹划，合理确定利息的扣除方式。根据《土地增值税暂行条例》的规定，如果能够按转让项目划分利息支出，并能提供金融机构证明的，可以据实扣除利息，但不能超过按同期商业银行规定贷款利率计算的利息。如果不能分清房地产项目的借款利息和其他生产经营的借款利息且不能提供金融机构证明的，则按土地成本和开发成本的两项之和的 5% 作为利息扣除的限额。因此在项目开工过程中，企业可以合理估计并比较“项目借款的实际利息支出”与“土地成本和开发成本的两项之和的 5%”孰大，从而在项目筹建之初选择对企业最为有利的利息扣除方式。

2. 充分考虑土地增值税的起征点的税收优惠。根据规定，纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目 20% 的，免征土地增值

税；增值额超过扣除项目 20% 的，按超率累进税率交土地增值税。由于土地增值税的税率较高，所以在项目销售时可以适当测算增值额的比例，充分考虑增值额增加所带来的收益与放弃“20%”这一起征点所增加的税收负担这两者之间的关系，从而选择合理的售价。

3. 整体转让、分解定价、拆分收入。房地产企业在成本不变的条件下，减少收入就能降低增值额。在超率累进税率下，也可以选择较低的税率，从节税的角度来说尤为重要。因此，在出售房屋时，可以考虑将房屋与屋内各种设备分别出售，与客户签订两份合同即签订一份商品房买卖合同，同时签订一份附属办公室设备购销合同，将收入进行分解，不仅使公司节约了土地增值税，同时也节约了印花税。另外，客户节约了契税，实现双赢。

(二) 企业所得税的筹划

1. 迟延纳税的筹划。企业可以通过推迟完工时间的方式来推延纳税时间，缓解企业的资金压力，考虑上货币时间价值，这其实也达到了税收筹划的效果。根据国税发[2009]31号《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的规定，房地产开发企业的经营业务如符合以下三个条件之一的则视同已完工：(1) 开发产品竣工证明材料已



报房地产管理部门备案。(2) 开发产品已开始投入使用。(3) 开发产品已取得了初始产权证明。已完工的开发产品不能按照计税毛利率的方式来交企业所得税, 而必须按预售或者实际销售收入扣除成本费用来计算企业所得税。如上述三个条件一个都不满足者, 可按计税毛利率的方式来预缴企业所得税。由于国税发[2009] 31 号里规定的计税毛利率较低, 扣除完营业税及附加后基本没有所得可预缴所得税。所以企业应注意文件规定的完工条件, 尽量拖延完工时间, 达到合法延迟纳税的目的。

2. 充分利用税法规定的税前扣除项目。对于税法规定可以税前扣除的财产保险、失业保险、工伤保险、生育保险、医疗保险、养老保险、住房公积金等费用, 应足额购买, 这样既能增加税前扣除成本降低企业所得税; 又遵守了法律、法规; 更重要的是为员工谋了福利, 有利于留住人才, 增加企业的竞争力。

(三) 营业税的筹划

1. 合理拆分业务, 剥离价外费用。

根据营业税税法的有关规定, 营业税的应纳税收入为纳税人提供应税劳务、

转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。房地产企业在销售房产的过程中, 往往同时要代收天然气初装费、有线电视初装费等各种费用。因此, 房地产企业在销售房产的过程中的上述各项代收款项, 均应并入房产销售收入, 计算缴纳营业税, 这就加大了房地产企业的税收负担。如果能将上述代收款项从房地产企业的计税收入中分离出去, 就可以将原本不属于房地产企业收入的代收费用从其销售收入中分离出去, 最终达到降低税负的目的。

2. 将房屋的装潢、装饰以及设备安装费用单独签订合同。房地产企业销售的商品房有精装修房和毛坯房两种。在房屋销售的过程中, 纳税人将销售房屋的行为分解成销售房屋与装修房屋两项行为, 分别签订两份合同, 向对方收取两份价款。在征税中分别按“销售不动产”交 5% 的营业税和“建筑业”交 3% 的营业税, 节约了 2% 的营业税。



解读国家税务总局令第 25 号： 《中华人民共和国发票管理办法实施细则》

《中华人民共和国发票管理办法实施细则》已经 2011 年 1 月 27 日国家税务总局第 1 次局务会议审议通过，自 2011 年 2 月 1 日起施行。

经国务院批准，新的《发票管理办法》（以下简称“新《办法》”）于今年 2 月 1 日起施行。修改后的管理办法与以前相比较，加大了对发票违法行为的惩处力度，大大提高了对发票违法行为的罚款上限，由 5 万元提高到 50 万元。为了帮助纳税人更加准确与简便的理解发票管理办法相关内容，本文将结合实际工作中存在的发票管理问题作以下解读：

1、加强了发票管理的作用，提高了法律的层次：

1993 年 12 月 23 日版的《发票管理办法》由财政部颁布，从法律的层次上分此办法属于部门规章；2011 年 1 月 27 日版的《发票管理办法》由温家宝总理于 2010 年 12 月 20 日签署，以国务院的名义颁布，法律层次上升为行政法规。其效力范围大大提高，国家相比以前更加重视对发票的管理。从此处的变化可以印证了中国的原始凭证是以发票管理为核心的税收管理理念。为此作为纳税人更应该加强对发票的保管和使用，以免对企业产生更大的损失。

2、发票的使用：开具发票应当按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性如实开具，并加盖发票专用章。

任何单位和个人不得有下列虚开发票行为：

- （一）为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；
- （二）让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；
- （三）介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票。

任何单位和个人应当按照发票管理规定使用发票，不得有下列行为：

- （一）转借、转让、介绍他人转让发票、发票监制章和发票防伪专用品；



(二) 知道或者应当知道是私自印制、伪造、变造、非法取得或者废止的发票而受让、开具、存放、携带、邮寄、运输；

(三) 拆本使用发票；

(四) 扩大发票使用范围；

(五) 以其他凭证代替发票使用。

税务机关应当提供查询发票真伪的便捷渠道。

本条已经明确为发票需要加盖发票专用章，原来规定可以只盖财务专用章即可，在实际操作中需要特别注意此点；再次申明虚开发票的行为，大实际情况中，尤其是小型企业，由于关联公司较多，公司之间相互代开发票情况比较严重，在实际操作中需要特别关注此风险；同时增加了发票查询真伪的便捷渠道，给财务人员降低税务风险提供了便捷的服务，针对有疑问的发票应及时登录当地税务网站查询发票或及时与专管员联系联系，确保发票的真实性。

3、行政处罚：新的发票管理规定大大提高了对违反发票管理行为的处罚力度。

3.1、违反本办法的规定，有下列情形之一的，由税务机关责令改正，可以处 1 万元以下的罚款；有违法所得的予以没收：

(一) 应当开具而未开具发票，或者未按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性开具发票，或者未加盖发票专用章的；

(二) 使用税控装置开具发票，未按期向主管税务机关报送开具发票的数据的；

(三) 使用非税控电子器具开具发票，未将非税控电子器具使用的软件程序说明资料报主管税务机关备案，或者未按照规定保存、报送开具发票的数据的；

(四) 拆本使用发票的；

(五) 扩大发票使用范围的；

(六) 以其他凭证代替发票使用的；

(七) 跨规定区域开具发票的；

(八) 未按照规定缴销发票的；



(九)未按照规定存放和保管发票的。

3.2、跨规定的使用区域携带、邮寄、运输空白发票，以及携带、邮寄或者运输空白发票出入境的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；情节严重的，处1万元以上3万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

虚开发票、非法代开发票：由税务机关没收违法所得；虚开金额在1万元以下的，可以并处5万元以下的罚款；虚开金额超过1万元的，并处5万元以上50万元以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

3.3、私自印制、伪造、变造发票，非法制造发票防伪专用品，伪造发票监制章：由税务机关没收违法所得，没收、销毁作案工具和非法物品，并处1万元以上5万元以下的罚款；情节严重的，并处5万元以上50万元以下的罚款；对印制发票的企业?可以并处吊销发票准印证；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

3.4、有下列情形之一的，由税务机关处1万元以上5万元以下的罚款；情节严重的，处5万元以上50万元以下的罚款；有违法所得的予以没收：

(一)转借、转让、介绍他人转让发票、发票监制章和发票防伪专用品的；

(二)知道或者应当知道是私自印制、伪造、变造、非法取得或者废止的发票而受让、开具、存放、携带、邮寄、运输的。

本规定更加明确违反发票管理的具体行为，尤其是针对第一条“应当开具而未开具发票，或者未按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性开具发票，或者未加盖发票专用章”，此行为在实际工作中普遍存在：

1、大部分企业为了延迟增值税或其他税种的纳税时间，故意未开具发票，在增值税纳税检查时常会检查出长期挂预收账款而未开发票确认收入，现在已经明确了此种行为已经违反了两个规定，首先违反了增值税纳税时点的规定，要受到税务机关的惩罚；其次是违反了发票管理的规定要受到另外的惩罚，这两种惩罚在法律上是可以同时执行。

2、由于对方未及时催收发票而及时开具，账务上先暂估确认收入，等发票开具后再冲减原确认收入的凭证，虽然未违反增值税的相关规定，但已经触犯了发票管理的规定，同时面临税务机关的处罚。



当年亏损。假设整个项目的收入为 2000 万元，成本 1800 万元，期间费用 200 万元，税金及附加 110 万元，则整个项目为亏损 110 万元，但是由于前期已经按照 10% 的预计计税毛利率缴纳税款，该项缴纳的税款在 2010 年度转化为亏损 100 万元，而亏损只能向后弥补，不能向前弥补退税，且地产企业多是项目公司，造成了前期盈利，后期亏损不能退税的问题。

第二、2008 年以前内资企业不允许预提配套设施费用造成前期盈利后期亏损，且亏损不能退税。例如，上述公司 2006 年取得收入 1 亿元，整个项目全部卖完，2007 年该企业又建造一项公共配套设施，支出 1000 万元，根据国税发[2006]31 号文件规定，该项支出允许在 2007 年度扣除。但是 2007 年度 M 公司已经没有收入与之相比，因此会出现 2007 年度亏损 1000 万元，只能向后弥补不能退税的不合理情形。

该问题在国税发[2009]31 号文件第 32 条已经得到了解决，即允许纳税人预提配套设施成本，由于销售收入取得年度已经预提配套设施费用进行了扣除，因此基本解决了前期盈利后期亏损的问题。

第三、完工年度未取得全额发票，以后年度取得发票只能在发票取得年度扣除，导致前期盈利后期亏损。例如，上述企业 2010 年达到了完工标准，开发成本共计 2 亿元，且全部房产均已售出。但是该企业截止 2011 年 5 月 31 日只取得了 6000 万元发票，剩余 14000 万发票未取得，根据国税发[2009]31 号文件规定，该企业当年只能扣除 8000 万元的计税成本（即：6000 万元+2 亿元×10%）。2012 年该企业取得了剩余的 14000 万发票，根据国税发[2009]31 号文件第 34 条规定，只能将该 14000 万元扣除在发票取得年度，但是发票取得年度该企业已经没有销售收入与该项成本相比，形成亏损 12000 万元（14000 万元-2000 万元），而项目公司对该项亏损不能退税。

有些税务机关对国税发[2009]31 号文件第 34 条中所称“待取得合法扣税凭证后，再按规定进行扣除”，认为这里按规定就是可以追溯调整扣除在完工年度，经过几次请示总局，总局坚持认为这里的“按规定”是指取得的发票要按照“两次分摊”的办法，区分已完工和未完工、已售和未售确认营业成本，但是最后计算的结果一定要扣除在发票取得年度。

针对房地产企业的特性，下一步总局或许修改国税发[2009]31 号文件，依据《企业



所得税法实施条例》第9条规定的权责发生制原则，将该项14000万元费用追溯调整到2008年，即申请税务机关退税。

第四、土地增值税清算年度补缴的土地增值税造成前期盈利后期亏损，不能退税。土地增值税清算年度往往是在开发产品基本销售完毕的情况下进行的，例如：上述公司2010年已经将全部开发产品销售完毕，2011年进行土地增值税清算，清算结果补税1000万元，由于清算当年无收入，因此形成亏损1000万元，由于项目公司以后没有收入弥补该项亏损，导致该项清算土地增值税无法在企业所得税前得到有效扣除。

鉴于该项情形，有些开发企业被迫保留一些房产到清算年度，以配比清算补缴的土地增值税，还有的企业在清算达到近85%时，采取假卖房子的方式达到清算标准，以使得清算的土地增值税留在有销售收入年度。土地增值税和企业所得税政策的不协调，扭曲了企业的经济行为选择，开发企业也多次向总局反映正常中存在的问题，终于在2010年12月24日，总局颁发了29号公告，使其存在多年的问题得到解决。

二、举例说明

北京西都房地产开发公司开发的冠城花园项目共取得销售房屋收入5亿元，全部为非普通标准住宅销售收入。其中2007年3亿元，当年按照当地规定的预征率2%（预征率在不同年度可能会有所变化，这里简化处理）预缴了土地增值税600万元，并且已经在企业所得税前扣除，2007年度该企业税率为33%，应纳税所得额为2000万元，缴纳了税款660万元；2008年取得销售收入2亿元，当年按照当地规定的预征率2%缴纳了400万元土地增值税，并且已经在企业所得税前扣除，当年该企业税率为25%，应纳税所得额为1400万元，缴纳税款350万元；2009年该企业进行了土地增值税清算，经过计算整个项目应该缴纳土地增值税1600万元，其中前期已经预缴土地增值税1000万元，2009年清算时，应该补缴土地增值税600万元，由于2009年该公司已经没有销售收入，扣除的土地增值税600万元形成了亏损，当年亏损共为650万元（当年还发生了50万元的期间费用）。2010年7月M公司申请注销，对2010年1-6月进行汇缴申报，应纳税所得额为亏损50万元（2010年上半年发生其期间费用50万元）。根据财税[2009]60号文件，该企业进行了注销清算，企业资产可变现



价值与账面价值的差额为 200 万元，以前年度未弥补完的亏损为 700 万元，弥补完亏损后，该企业申报亏损 500 万元。即 600 万元清算申报的土地增值税中，有部分已经得到了弥补，剩余部分未能在企业所得税前扣除。

之所以造成以上的情形，究其原因是属于目前土地增值税先预缴后清算，同企业所得税只能向后弥补亏损两个税种之间的不协调造成的，解决该问题的方案有二：一是，提高土地增值税预征率。但是由于各个项目的不同，预征率设高了，可能会导致企业提前多缴税，事后退税，压企业建设资金的情况，合适的预征率并不容易设定，因此该方式不容易解决问题；二是，将土地增值税清算年度补缴的土地增值税向前追溯配比分配。29 号公告采取了第二种方式解决该问题，上例中该项目共有销售房屋收入 5 亿元，该项目共缴纳土地增值税 1600 万元，分配率为 3.2%（1600 万÷5 亿元），也就是说合理的预征率按照 3.2% 设定比较合理，由于预征率设定为 2%，就造成了以前年度多交税款，以后年度不能退税，企业实际负担的土地增值税不能扣除的情况。根据 29 号公告规定，具体退税计算如下：

1、2007 年退税的计算。2007 年应补充扣除土地增值税 3 亿元×(3.2%-2%)=360 (万元)，当年企业所得税税率为 33%，因此应退企业所得税 360 万×33%=118.8 (万元)

2、2008 年退税的计算。2008 年应补充扣除土地增值税 2 亿元×(3.2%-2%)=240 (万元)，当年企业所得税税率为 25%，因此应退企业所得税 240×25%=60 万元。

3、2009 年亏损的调整。2009 年，当年亏损为 650 万元。由于土地增值税清算年度缴纳的 600 万元土地增值税已经全部分配到以前年度，因此当年扣除的土地增值税 600 万元应该进行纳税调增。重新调整后，该企业 2009 年亏损为 50 万元（650 万-600 万）。

4、2010 年 1-6 月汇缴计算。2010 年 1 月-6 月，申报汇算亏损 50 万元，上期未弥补亏损 50 万元，可以结转到清算所得弥补亏损的所得额为 100 万元。

5、清算所得计算。2010 年 7 月开始，M 公司进入注销清算，经过重新计算后，企业上期亏损为 100 万元，所得为 200 万元，经过计算后应申报应纳税所得额 100 万元，应补税 100 万×25%=25 (万元)

6、企业退税额的计算。企业合计退税=118.8+60-25=153.8 (万元)

国家税务总局关于企业所得税年度纳税申报口径问题的公告

国家税务总局公告[2011]29号

根据 2010 年以来财政部、国家税务总局下发的与《企业所得税法》及其实施条例相关的配套政策，现对企业所得税年度纳税申报有关口径公告如下：

一、关于符合条件的小型微利企业所得减免申报口径。根据《财政部 国家税务总局关于小型微利企业有关企业所得税政策的通知》（财税[2009]133 号）规定，对年应纳税所得额低于 3 万元（含 3 万元）的小型微利企业，其所得与 15% 计算的乘积，填报《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表〉的通知》（国税发[2008]101 号）附件 1 的附表五“税收优惠明细表”第 34 行“（一）符合条件的小型微利企业”。

二、关于查增应纳税所得额申报口径。根据《国家税务总局关于查增应纳税所得额弥补以前年度亏损处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 20 号）规定，对检查调增的应纳税所得额，允许弥补以前年度发生的亏损，填报国税发[2008]101 号文件附件 1 的附表四“弥补亏损明细表”第 2 列“盈利或亏损额”对应调增应纳税所得额所属年度行次。

三、关于利息和保费减计收入申报口径。根据《财政部 国家税务总局关于农村金融有关税收政策的通知》（财税[2010]4 号）规定，对金融机构农户小额贷款的利息收入以及对保险公司为种植业、养殖业提供保险业务取得的保费收入，按 10% 计算的部分，填报国税发[2008]101 号文件附件 1 的附表五“税收优惠明细表”第 8 行“2、其他”。

特此公告。

国家税务总局

二〇一一年四月二十九日



“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。

二、关于企业员工服饰费用支出扣除问题

企业根据其工作性质和特点，由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生的工作服饰费用，根据《实施条例》第二十七条的规定，可以作为企业合理的支出给予税前扣除。

三、关于航空企业空勤训练费扣除问题

航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费等空勤训练费用，根据《实施条例》第二十七条规定，可以作为航空企业运输成本在税前扣除。

四、关于房屋、建筑物固定资产改扩建的税务处理问题

企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的，如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本，并在该固定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限，一并计提折旧；如属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的，可以按尚可使用的年限计提折旧。

五、投资企业撤回或减少投资的税务处理

投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

被投资企业发生的经营亏损，由被投资企业按规定结转弥补；投资企业不得调整减低其投资成本，也不得将其确认为投资损失。

六、关于企业提供有效凭证时间问题企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

七、本公告自 2011 年 7 月 1 日起施行。本公告施行以前，企业发生的相关事项已经按照本公告规定处理的，不再调整；已经处理，但与本公告规定处理不一致的，凡涉及需要按照本公告规定调减应纳税所得额的，应当在本公告施行后相应调减 2011 年度企业应纳税所得额。

特此公告。

国家税务总局

二〇一一年六月九日



关于一般增值税先征后退工作有关问题的通知 财驻京监[2011]168 号

各相关退税单位：

为进一步规范一般增值税先征后退行政审批工作，根据财政部《财政监察专员办事处一般增值税退税行政审批管理程序暂行规定》(财监[2003]110 号)的要求，我办对《一般增值税先征后退操作规程》(财驻京监[2010]137 号)中申报资料相关要求进行了修改，现通知如下：

一、将《一般增值税先征后退操作规程》第八条申报受理程序(一)退税申报“3. 退税所属期内税收缴款书原件及复印件，加盖公章的退税年度期末资产负债表、损益表和逐月的增值税纳税申报表复印件”，修改为“退税所属期内税收缴款书原件及税务机关逐票加盖印章的复印件，汇总缴纳的单位提交加盖税务机关印章的税票汇总清单，加盖公章的退税年度期末资产负债表、损益表和逐月的增值税纳税申报表复印件”。

二、下半年北京地区宣传文化单位增值税退付会审执行上述修改办法。

三、2011 年下半年北京地区宣传文化单位增值税退付会审安排见附件。

附件：2011 年下半年北京地区宣传文化单位增值税退付工作时间安排

财务部驻北京市财政监察专员办事处

二〇一一年六月十七日



关于企业促销展业赠送礼品有关个人 所得税问题的通知 财税[2011]50号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、地方税务局、西藏、宁夏、青海省（自治区）国家税务局，新疆生产建设兵团财务局：

根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例有关规定，现对企业和单位（包括企业、事业单位、社会团体、个人独资企业、合伙企业和个体工商户等，以下简称企业）在营销活动中以折扣折让、赠品、抽奖等方式，向个人赠送现金、消费券、物品、服务等（以下简称礼品）有关个人所得税问题通知如下：

一、企业在销售商品（产品）和提供服务过程中向个人赠送礼品，属于下列情形之一的，不征收个人所得税：

- 1.企业通过价格折扣、折让方式向个人销售商品（产品）和提供服务；
- 2.企业在向个人销售商品（产品）和提供服务的同时给予赠品，如通信企业对个人购买手机赠话费、入网费，或者购话费赠手机等；
- 3.企业对累积消费达到一定额度的个人按消费积分反馈礼品。

二、企业向个人赠送礼品，属于下列情形之一的，取得该项所得的个人应依法缴纳个人所得税，税款由赠送礼品的企业代扣代缴：

- 1.企业在业务宣传、广告等活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼品，对个人取得的礼品所得，按照“其他所得”项目，全额适用 20% 的税率缴纳个人所得税。
- 2.企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品，对个人取得的礼品所得，按照“其他所得”项目，全额适用 20% 的税率缴纳个人所得税。
- 3.企业对累积消费达到一定额度的顾客，给予额外抽奖机会，个人的获奖所得，按照“偶然所得”项目，全额适用 20% 的税率缴纳个人所得税。

三、企业赠送的礼品是自产产品（服务）的，按该产品（服务）的市场销售价格确定个人的应税所得；是外购商品（服务）的，按该商品（服务）的实际购置价格确定个人的应税所得。

四、本通知自发布之日起执行。《国家税务总局关于个人所得税有关问题的批复》（国税函〔2000〕57号）、《国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的批复》（国税函〔2002〕629号）第二条同时废止。

财政部 国家税务总局

二〇一一年六月九日



国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告

国家税务总局[2011]第24号

依据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例（以下简称企业所得税法），现就非居民企业所得税管理有关问题公告如下：

一、关于到期应支付而未支付的所得扣缴企业所得税问题

中国境内企业（以下称为企业）和非居民企业签订与利息、租金、特许权使用费等所得有关的合同或协议，如果未按照合同或协议约定的日期支付上述所得款项，或者变更或修改合同或协议延期支付，但已计入企业当期成本、费用，并在企业所得税年度纳税申报中作税前扣除的，应在企业所得税年度纳税申报时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。

如果企业上述到期未支付的所得款项，不是一次性计入当期成本、费用，而是计入相应资产原价或企业筹办费，在该类资产投入使用或开始生产经营后分期摊入成本、费用，分年度在企业所得税前扣除的，应在企业计入相关资产的年度纳税申报时就上述所得全额代扣代缴企业所得税。

如果企业在合同或协议约定的支付日期之前支付上述所得款项的，应在实际支付时按照企业所得税法有关规定代扣代缴企业所得税。



二、关于担保费税务处理问题

非居民企业取得来源于中国境内的担保费，应按照企业所得税法对利息所得规定的税率计算缴纳企业所得税。上述来源于中国境内的担保费，是指中国境内企业、机构或个人在借贷、买卖、货物运输、加工承揽、租赁、工程承包等经济活动中，接受非居民企业提供的担保所支付或负担的担保费或相同性质的费用。

三、关于土地使用权转让所得征税问题

非居民企业在中国境内未设立机构、场所而转让中国境内土地使用权，或者虽设立机构、场所但取得的土地使用权转让所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应以其取得的土地使用权转让收入总额减除计税基础后的余额作为土地使用权转让所得计算缴纳企业所得税，并由扣缴义务人在支付时代扣代缴。

四、关于融资租赁和出租不动产的租金所得税务处理问题

(一) 在中国境内未设立机构、场所的非居民企业，以融资租赁方式将设备、物件等租给中国境内企业使用，租赁期满后设备、物件所有权归中国境内企业（包括租赁期满后作价转让给中国境内企业），非居民企业按照合同约定的期限收取租金，应以租赁费（包括租赁期满后作价转让给中国境内企业的价款）扣除设备、物件价款后的余额，作为贷款利息所得计算缴纳企业所得税，由中国境内企业在支付时代扣代缴。

(二) 非居民企业出租位于中国境内的房屋、建筑物等不动产，对未在中国境内设立机构、场所进行日常管理的，以其取得的租金收入全额计算缴纳企业所得税，由中国境内的承租人在每次支付或到期应支付时代扣代缴。

如果非居民企业委派人员在中国境内或者委托中国境内其他单位或个人对上述不动产进行日常管理的，应视为其在中国境内设立机构、场所，非居民企业应在税法规定的期限内自行申报缴纳企业所得税。

五、关于股息、红利等权益性投资收益扣缴企业所得税处理问题

中国境内居民企业向未在中国境内设立机构、场所的非居民企业分配股息、红利等权益性投资收益，应在作出利润分配决定的日期代扣代缴企业所得税。如实际支付时间先于利润分配决定日期的，应在实际支付时代扣代缴企业所得税。

六、关于贯彻《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函[2009]698号，以下称为《通知》）有关问题

（一）非居民企业直接转让中国境内居民企业股权，如果股权转让合同或协议约定采取分期付款方式的，应于合同或协议生效且完成股权变更手续时，确认收入实现。

（二）《通知》第一条所称“在公开的证券市场上买入并卖出中国居民企业的股票”，是指股票买入和卖出的对象、数量和价格不是由买卖双方事先约定而是按照公开证券市场通常交易规则确定的行为。

（三）《通知》第五条、第六条和第八条的“境外投资方（实际控制方）”是指间接转让中国居民企业股权的所有投资者；《通知》第五条中的“实际税负”是指股权转让所得的实际税负，“不征所得税”是指对股权转让所得不征企业所得税。

（四）两个及两个以上境外投资方同时间接转让中国居民企业股权的，可由其中一方按照《通知》第五条规定向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供资料。

（五）境外投资方同时间接转让两个及两个以上且不在同一省（市）中国居民企业股权的，可以选择向其中一个中国居民企业所在地主管税务机关按照《通知》第五条规定提供资料，由该主管税务机关所在省（市）税务机关与其他省（市）税务机关协商确定是否征税，并向国家税务总局报告；如果确定征税的，应分别到各中国居民企业所在地主管税务机关缴纳税款。

七、本公告自 2011 年 4 月 1 日起施行。本公告施行前发生但未作税务处理的事项，依据本公告执行。

特此公告。

国家税务总局

二〇一一年三月二十八日

年规划纲要》（以下简称《纲要》）对税收调节收入分配的有关要求，现就进一步做好高收入者个人所得税征管工作通知如下：

一、充分认识新形势下加强高收入者个人所得税征管的重要意义

党中央、国务院对收入分配问题高度重视，强调要合理调整收入分配关系。税收具有调节收入分配的重要功能，《建议》要求“加强税收对收入分配的调节作用，有效调节过高收入”。《纲要》提出要“完善个人所得税征管机制”，“加大对高收入者的税收调节力度”。做好高收入者个人所得税征管工作，对于有效地发挥税收调节收入分配的职能作用，促进社会公平正义与和谐稳定，具有重要意义。各级税务机关要认真贯彻落实党中央、国务院的部署和要求，将加强高收入者个人所得税征管作为当前和今后一个时期的一项重点工作，进一步强化征管基础，完善征管手段，创新管理和服务方式，为加快形成合理有序的收入分配格局做出积极努力。

二、不断完善高收入者主要所得项目的个人所得税征管

各级税务机关要继续贯彻落实国税发〔2010〕54号文件规定，以非劳动所得为重点，依法进一步加强高收入者主要所得项目征管。

（一）加强财产转让所得征管

1.完善自然人股东股权（份）转让所得征管。

（1）积极与工商行政管理部门合作，加强对个人转让非上市公司股权所得征管。重点做好平价或低价转让股权的核定工作，建立电子台账，记录股权转让的交易价格和税费情况，强化财产原值管理。

（2）加强个人对外投资取得股权的税源管理，重点监管上市公司在上市前进行增资扩股、股权转让、引入战略投资者等行为的涉税事项，防止税款流失。

（3）与相关部门密切配合，积极做好个人转让上市公司限售股个人所得税征管工作。

2.加强房屋转让所得和拍卖所得征管。

（1）搞好与相关部门的配合，加强房屋转让所得征管，符合查实征收条件的，坚持实行查实征收；确实不符合查实征收条件的，按照有关规定严格核定征收。

（2）加强与本地区拍卖单位的联系，掌握拍卖所得税源信息，督促拍卖单位依法代扣代缴个人所得税。

3.抓好其他形式财产转让所得征管。重点是加强个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权（份）的税源管理，完善征管链条。

（二）深化利息、股息、红利所得征管



1.加强企业分配股息、红利的扣缴税款管理，重点关注以未分配利润、盈余公积和资产评估增值转增注册资本和股本的征管，堵塞征管漏洞。

2.对投资者本人及其家庭成员从法人企业列支消费支出和借款的，应认真开展日常税源管理和检查，对其相关所得依法征税。涉及金额较大的，应核实其费用凭证的真实性、合法性。

3.对连续盈利且不分配股息、红利或者核定征收企业所得税的企业，其个人投资者的股息、红利等所得，应实施重点跟踪管理，制定相关征管措施。同时，加强企业注销时个人投资者税收清算管理。

4.对企业及其他组织向个人借款并支付利息的，应通过核查相关企业所得税前扣除凭证等方式，督导企业或有关组织依法扣缴个人所得税。

（三）完善生产经营所得征管

1.重点加强规模较大的个人独资、合伙企业和个体工商户的生产经营所得的查账征收管理；难以实行查账征收的，依法严格实行核定征收。对律师事务所、会计师事务所、税务师事务所、资产评估和房地产估价等鉴证类中介机构，不得实行核定征收个人所得税。

2.对个人独资企业和合伙企业从事股权（票）、期货、基金、债券、外汇、贵金属、资源开采权及其他投资品交易取得的所得，应全部纳入生产经营所得，依法征收个人所得税。

3.将个人独资企业、合伙企业和个体工商户的资金用于投资者本人、家庭成员及其相关人员消费性支出和财产性支出的，严格按照相关规定计征个人所得税。

4.加强个人独资、合伙企业和个体工商户注销登记管理，在其注销登记前，主管税务机关应主动采取有效措施处理好有关税务事项。

三、继续加强高收入行业和人群的个人所得税征管

（一）加强以非劳动所得为主要收入来源人群的征管

密切关注持有公司大量股权、取得大额投资收益以及从事房地产、矿产资源投资、私募基金、信托投资等活动的高收入人群，实行重点税源管理。

（二）做好高收入行业工薪所得征管工作

1.深化高收入行业工薪所得扣缴税款管理。重点关注高收入行业企业的中高层管理人员各项工资、薪金所得，尤其是各类奖金、补贴、股票期权和限制性股票等激励所得。

2.加强高收入行业企业扣缴个人所得税的工资、薪金所得总额与企业所得税申报表中工资费用支出总额的比对，强化企业所得税和个人所得税的联动管理。

3.对以各种发票冲抵个人收入，从而偷逃个人所得税的行为，严格按照税收征管法的规定予以处罚。

(三)对纳税人从两处或两处以上取得工资、薪金所得,应通过明细申报数据等信息汇总比对,加强纳税人自行申报纳税管理。

(四)完善数额较大的劳务报酬所得征管

1.督促扣缴义务人依法履行扣缴义务,与有关部门密切合作,及时获取相关劳务报酬支付信息,重点加强数额较大劳务报酬所得的征管。

2.加强对个人从事影视表演、广告拍摄及形象代言等获取所得的源泉控管,重点做好相关人员通过设立艺人工作室、劳务公司及其他形式的企业或组织取得演出收入的所得税征管工作。

(五)加强高收入外籍个人取得所得的征管

1.进一步建立和充实外籍个人管理档案,掌握不同国家、不同行业、不同职位的薪酬标准,加强来源于中国境内、由境外机构支付所得的管理。充分利用税收情报交换和对外支付税务证明审核等信息,加强在中国境内无住所但居住超过5年的个人境外所得税收征管。

2.加强外籍个人提供非独立劳务取得所得的征管,抓好对由常设机构或固定基地负担外籍个人报酬的监管,防范税收协定滥用。

四、建立健全高收入者应税收入监控体系

加强税务机关内部和外部涉税信息的获取与整合应用。通过各类涉税信息的分析、比对,掌握高收入者经济活动和税源分布特点、收入获取规律等情况,有针对性地加强高收入者个人所得税征管。

(一)强化税源管理基础

1.按照税务总局的统一部署和要求,通过推广应用个人所得税管理信息系统等手段,加强扣缴义务人全员全额扣缴明细申报管理,建立健全个人纳税档案。

2.推进年所得12万元以上纳税人自行纳税申报常态化管理,不断提高申报数据质量,加强申报补缴税款管理。

3.逐步建立健全自行纳税申报和全员全额扣缴申报信息交叉稽核机制,完善高收入者税源管理措施。

4.国税局和地税局密切配合,健全信息传递和反馈机制,形成征管工作合力。

(二)建立协税护税机制

1.根据税收征管法的规定,加强税务机关与公安、工商、银行、证券、房管、外汇管理、人力资源和社会保障等相关部门与机构的协作,共享涉税信息,完善配套措施。

2.积极争取地方政府的支持,建立健全政府牵头的涉税信息共享机制,明确相关部门协税护税的责任和义务。



五、深入开展纳税服务、纳税评估和专项检查

各级税务机关要通过改进纳税服务，深化纳税评估，加强专项检查，促进纳税人依法诚信纳税。

（一）不断优化纳税服务

积极为纳税人提供多渠道、便捷化的申报纳税服务。了解纳税人的涉税诉求，提高咨询回复质量和效率。有针对性地对高收入者进行税法宣传和政策辅导，引导其主动申报、依法纳税。认真贯彻落实税务总局有关工作要求，继续做好为纳税人开具完税证明工作。严格执行为纳税人收入和纳税信息保密的有关规定，维护纳税人合法权益。

（二）切实加强日常税源管理和评估

坚持开展高收入者个人所得税日常税源管理，充分利用相关信息，科学设定评估指标，创新评估方法，积极开展纳税评估。对纳税评估发现的疑点，应进行跟踪核查、约谈；发现纳税人涉嫌税收违法行为的，应及时移交稽查部门立案检查。

（三）扎实做好个人所得税专项检查工作

按照税务总局的统一部署，认真开展个人所得税专项检查。同时，结合本地征管实际，选取部分高收入者比较集中的行业，切实搞好专项检查。加强税政、征管、稽查等部门的协调配合，及时提供违法线索，依法严厉查处。

各级税务机关要加强组织领导，认真做好高收入者个人所得税征管工作，并将其作为税收工作考核的重要内容。主动向地方政府汇报，加强与相关部门的沟通，争取各方面的支持和配合。根据本通知精神，结合实际制定具体实施方案。进一步研究强化基础工作、创新管理方式、完善征管手段、搞好税法宣传的有效措施，不断提高个人所得税征管水平。

国家税务总局

二〇一一年四月十五日

业务咨询

◆退还预缴所得税加算银行利息吗？

问：退还预缴所得税加算银行利息吗？

答：《税收征管法》第五十一条规定，纳税人超过应纳税额缴纳的税款，税务机关发现后应当立即退还。纳税人自结算缴纳税款之日起 3 年内发现的，可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息，税务机关及时查实后当即退还。涉及从国库中退库的，依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。《税收征管法实施细则》第七十八条第二项规定，《税收征管法》第五十一条规定的加算银行同期存款利息的多缴税款退税，不包括依法预缴税款形成的结算退税、出口退税和各种减免退税。而《企业所得税法》第五十四条规定，企业所得税分月或者分季预缴。企业应当自月份或者季度终了之日起 15 日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。企业应当自年度终了之日起 5 个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。可见，由于企业所得税实行的是分月或者分季度预缴，年终汇算清缴的征管方式，因此，该公司在年度企业所得税汇算清缴时发现多缴税款，实质仍是依法预缴税款形成的结算退税，不能加算银行利息。

◆消费者在取得电子发票时应注意什么事项？

问：消费者在取得电子发票时应注意什么事项？

答：消费者取得电子发票时，特别要留意以下几点：（一）发票是否加盖发票专用章或财务专用章、开票单位名称、盖章单位名称、消费单位名称三者是否一致。（二）发票开具的金额是否与付款金额一致。（三）发票打印时间是否与付款时间接近。（四）属于个人消费的，发票的“付款方名称”栏目是否打印了“（个人）字样”。（五）付款方是单位的，如已在发票在线应用系统录入指定的手机号码接收开票信息；付款方是个人的，在开票环节录入个人手机号码，取得发票后手机上是否收到开具发票信息（接收地税局发出的手机信息均为免费）。消费者可上广东地税网站（www.gdl tax.gov.cn）查验发票数据。

◆企业取得的代扣代缴个人所得税手续费企业所得税如何处理？

问：企业取得的代扣代缴个人所得税手续费企业所得税如何处理？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令 2007 年第 63 号）规定：“第六条 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：（二）提供劳务收入；第八条 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。根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令 2007 年第 512 号）规定：“第十五条 企业所得税法第六条第（二）项所称提供劳务收入，是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其它劳务服务活动取得的收入。第二十七条企业所得税法第八条所称有关的支出，是指与取得收入直接相关的支出。”依据上述规定，企业代扣代缴员工工资的个人所得税，取得的手续费收入应计入本单位收入，缴纳企业所得税。同时与取得代扣代缴个人所得税手续费有关的、合理的支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

◆自制生产设备进项税额是否抵扣？

问：自制生产设备进项税额是否抵扣？

答：根据《财政部、国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170 号）第一条规定，自 2009 年 1 月 1 日起，增值税一般纳税人购进或者自制固定资产发生的进项税额，可根据《增值税暂行条例》和《增值税暂行条例实施细则》的有关规定，凭增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和运输费用结算单据从销项税额中抵扣。因此，上述问题，属自制固定资产发生的进项税额，可凭购买材料时取得的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书申报抵扣进项税额。

◆本公司销售自产的电梯，并为客户提供安装劳务，请问应征收增值税还是营业税？

问：本公司销售自产的电梯，并为客户提供安装劳务，请问应征收增值税还是营业税？

答：根据《国家税务总局关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 23 号）的规定，自 2011 年 5 月 1 日起，纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务，应按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第六条及《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第七条规定，分别核算其货物的销售额和建筑业劳务的营业额，并根据其货物的销售额计算缴纳增值税，根据其建筑业劳务的营业额计

算缴纳营业税。未分别核算的，由主管税务机关分别核定其货物的销售额和建筑业劳务的营业额。纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务，须向建筑业劳务发生地主管地方税务机关提供其机构所在地主管国家税务机关出具的本纳税人属于从事货物生产的单位或个人的证明。建筑业劳务发生地主管地方税务机关根据纳税人持有的证明，按本公告有关规定计算征收营业税。本公告施行前已征收增值税、营业税的不再做纳税调整，未征收增值税或营业税的按本公告规定执行。因此，贵司应按上述规定执行。

◆同时符合研发开发费加计扣除和小型微利企业两个企业所得税优惠政策条件，在享受了研发开发费加计扣除后，是否还可以享受小型微利企业优惠政策？

问：同时符合研发开发费加计扣除和小型微利企业两个企业所得税优惠政策条件，在享受了研发开发费加计扣除后，是否还可以享受小型微利企业优惠政策？

答：根据《财政部 国家税务总局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）的规定，企业所得税法及其实施条例中规定的各项税收优惠，凡企业符合规定条件的，可以同时享受。因此，纳税人同时符合研发开发费加计扣除和小型微利企业两个企业所得税优惠政策条件，可向主管税务机关申请享受税收优惠政策。

◆支付给外国单位的参展费是否计征营业税？

问：公司到德国参展，支付给外国单位的参展费用，是否需要计征营业税？

答：根据《财政部、国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税〔2009〕111号）规定，境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的完全发生在境外的、属于《营业税暂行条例》规定的劳务，不属于条例第一条所称在境内提供条例规定的劳务，不征收营业税。上述劳务的具体范围，由财政部、国家税务总局规定。根据上述原则，对境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的文化体育业（除播映），娱乐业，服务业中的旅店业、饮食业、仓储业，以及其他服务业中的沐浴、理发、洗染、裱画、誊写、镌刻、复印、打包劳务，不征收营业税。因此，境外单位在境外向境内单位提供的文化体育业劳务，不征收营业税。

◆修缮与修理修配是缴纳营业税还是增值税？

问：“修缮”与“修理修配”是缴纳营业税还是增值税？

答：根据《营业税暂行条例实施细则》及其相关法规的规定，对建筑物、构筑物等不动产的大修、中修以及装饰、装修属于建筑业范畴，对货物的修理、修配属于工业的范畴。因此，应以被修缮（修理）的对象来确定缴纳营业税还是增值税。如果修缮的对象是建筑物、构筑物等不动产的，应当缴纳营业税。如果修理的对象是货物的，则应缴纳增值税。纳税人既经营增值税应税项目又经营营业税应税项目，未分别核算的，由主管税务机关分别核定增值税应税销售额和营业税应税营业额，分别缴纳增值税和营业税。

◆用积分购物应该如何缴纳增值税？

问：企业以购物送积分方式搞促销，例如消费者购买 1000 元货物，将获得 200 元积分，消费者可用积分来购物。请问，用积分购物应该如何缴纳增值税？

答：“购物送积分”属于以折扣方式销售货物的形式。《国家税务总局关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》（国税发〔1993〕154 号）第二条第二项规定，纳税人采取折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税。如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。《国家税务总局关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知》（国税函〔2010〕56 号）规定，纳税人采取折扣方式销售货物，销售额和折扣额在同一张发票上分别注明是指销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明，可按折扣后的销售额征收增值税。未在同一张发票“金额”栏注明折扣额，而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的，折扣额不得从销售额中减除。

根据此项规定，纳税人以折扣方式销售货物，如果将销售额和折扣额填写在同一张发票上并在“金额”栏注明折扣金额，则可以按扣除折扣额后的销售额申报缴纳增值税。

◆清算中是否还可以享受研发费用加计扣除的优惠政策？

问：企业原来可以享受研发费用加计扣除的优惠政策，已申请立项备案，但是年度中间终止经营活动进行企业所得税清算，在清算中是否还可以享受研发费用加计扣除的优惠政策？

答：结合《企业所得税法》和《财政部、国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60 号）规定，企业清算的所得税处理，是指企业在不再持续经营，发生结束自身业务、处置资产、偿还债务以及向所有者分配剩余财产等经济行为时，对清算所得、清算所得税、股息分配等事项的处理。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。企业应将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得。因此，企业的清算所得不属于企业正常的生产经营所得，清算期间已不再持续经营，一般也不可能再发生研发费用的支出，所以清算期间企业所得税优惠政策的适用对象已经不存在，企业清算期间应就其清算所得依照《国家税务总局关于印发〈企业清算所得税申报表〉的通知》（国税函〔2009〕388号）申报填列缴纳企业所得税。

◆核定征收企业进行固定资产清理时，所得税应纳税所得额如何确定？

问：核定征收企业进行固定资产清理时，企业所得税应纳税所得额如何确定？是按固定资产销售的金额，还是经清理后按会计科目“营业外收入”的金额确定？

答：根据《企业所得税法》第十六条，企业转让资产，该项资产的净值，准予在计算应纳税所得额时扣除。会计上针对通过“固定资产清理”科目最终计算得出“营业外收入”科目的金额，在某种程度上等同于此处应纳税所得额，而不是纯粹的收入概念，况且企业应是在能够准确核算相关成本费用的前提下，才能得出会计上“营业外收入”科目的金额。而对采取核定征收方式的企业来说，依据《国家税务总局关于印发〈企业所得税核定征收办法〉（试行）的通知》（国税发〔2008〕30号）、《国家税务总局关于企业所得税核定征收若干问题的通知》（国税函〔2009〕377号），企业采用应税所得率方式核定征收企业所得税的，应纳税所得额计算公式如下：应纳税所得额=应税收入额×应税所得率，或应纳税所得额=成本（费用）支出额/（1-应税所得率）×应税所得率。需要注意的是，从2009年1月1日起，上述“应税收入额”等于收入总额减去不征税收入和免税收入后的余额。其中，收入总额为企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

因此，问题中提及的按收入乘以核定利润率方式核定征收企业所得税的企业来说，本身就是无法准确核算企业成本费用的前提下才会核算征收，一般不可能准确得出“营业外收入”科目的金额。且参照上述规定，故应按照资产的销售金额，即“应纳税所得额=应税收入额×应税所得率”的公式来计算企业所得税。



常见问题

一、沪友发票采集软件扫描发票时提示“识别程序加载失败”

这情况一般是由于自己误删除了系统文件或电脑中病毒引起的。

解决方法如下：

- 1、可以重装扫描软件后重启电脑，软件会再次自动寻找关联文件
- 2、如重装扫描软件也不能修复问题，只能重装电脑操作系统。

二、打开沪友采集软件时提示“Digit::loadCorrelationMatrix!!can't open pca.dat”

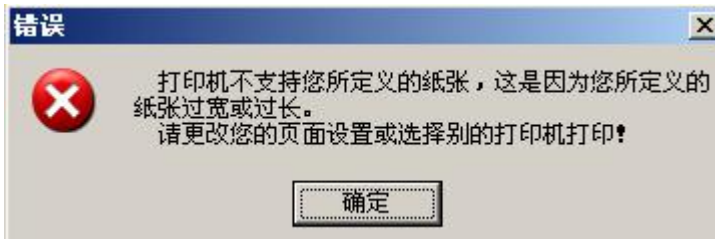
这情况是电脑中病毒引起的，使桌面快捷方式图标损坏无法打开，解决方法如下：

- 1、不用快捷方式打开，直接通过安装目录下的图标来打开软件。
- 2、重装电脑操作系统后再重装扫描软件即可。

三、红字发票开具流程

把申请资料拿到税局申请——>税局审批后，拿到《开具红字增值税专用发票通知书》
——>销售方开具红字发票。

注：



销售方申请：拿到《开具红字增值税专用发票通知书》，直接开具红字发票

购货方申请：把拿到《开具红字增值税专用发票通知书》的交给销售方，本月申报时，在主表 21 行“红字专用发票通知单注明的进项税额”中，填写转出已经抵扣的税额。

四、红字发票申请单填开方法

发票管理——>红字发票申请单——>申请单填开，选销售方申请需要填写发票代码和发票号码，选“下一步”；购方方申请，选“已认证”，确定。填写右下角的“申请理由”和“联系电话”，选“打印”（选打印即保存）。

修改、删除、再打印：

发票管理——>红字发票申请单——>申请单修改查询，选择月份，可查到已经填开的《开具红字增值税专用发票申请单》，可修改、删除、再打印。

导出电子数据：

发票管理——>红字发票申请单——>申请单导出，选择月份，选到列表中的项目，再选“导出“，选到 U 盘。

金税俱乐部会员服务

一、财税系统上门服务

财税系统包括企业电子报税管理系统、增值税专用发票扫描认证系统以及会员提供的财税类软件，都享受我们提供的上门服务

二、税控电脑及票据打印机上门服务

防伪税控系统配套使用的税控电脑、票据打印出现故障、硬件故障及票据打印机的故障时，可享受上门检测服务

二、VIP 专线：会员客户将可以享受专线服务，保证 VIP 专线的畅通，并提供 24 小时的服务

三、课程赠送：不定期推出财税培训课程并不断加入新的培训课程，可免费参加一门培训课程，会员购买产品可享受会员折扣价格。

四、期刊赠送：会员每年可获赠至少 4 期财税期刊，期刊的内容包括财税视野、财税业务办理指南、常见问题咨询等；

五、远程协助：会员在使用开票、报税、申报、认证系统遇到问题时，可通过 QQ 等申请远程协助；

六、优先服务：会员在税局等办理各项业务时，可以优先办理，如税期繁忙期电话预约叫号（预约叫号服务仅在以下税局提供：直属、跨境、报税、高新、斗门办税大厅）；

七、上门检测：每年主动委派维护工程师上门对会员使用的机器设备进行检测、维护及保养，并对重要数据进行备份，会员每年主动上门一次设备检测。



2011年中国税务咨询师 (CTC) 认证培训第四期圆满结束

由广东省珠海市金税财税培训中心主办的第四期中国税务咨询师（以下简称 CTC）认证培训班顺利举行，并在 2011 年 06 月 26 日圆满结束认证培训及资格考试。来自 60 多家服务单位的 70 位学员参加了此次培训。

经过第一期、第二期、第三期 CTC 成功举办的经验，本次 CTC 认证培训班整个过程顺利的进行，已经逐步在珠海区、中山区等地体现出中国税务咨询师品牌的建设、知名度的影响力。

结合前三期的经验分析，珠海金税科技有限公司 CTC 学习中心仍然保持认证培训班全程配置专业的辅导员和班主任，以便更好的协助各位学员解决专业上的知识疑问以及日常开班的服务协助，力求专业与服务的完美结合。

第四期 CTC 培训班通过五天的学习与交流，学员积极活跃，很好地完成培训内容，达到理想的效果，第四期 CTC 认证培训班仍然请到的是我们优秀的师资力量奚卫华、刘国东两位讲师主讲，课堂气氛活跃，学员对课程满意度高。许多学员均积极地争取与奚卫华、刘国东老师交流的机会，让学员们学习到更多有关如何应对税务稽查方面技巧，并让学员学到如何更好地在实际工作中知识的及时掌握和应用。很多学员都向我们反映能多些听到两位老师的课程。

在五天培训过程中课堂活跃，学员听课认真、讨论热烈。而且学员对讲师及专业辅导员、班主任都十分认可，彼此都建立了良好的关系。

时间飞逝，第四期 CTC 培训班圆满结束了，让我们一起期待 CTC 第四期学员们顺利考证成功，共同准备我们的学员集体聚会，愿中国税务咨询师 CTC 认证培训班越办越成功，更多的学员学业有成，找到更多增值的方向。