

财税文苑

- 1 固定资产涉税处理应关注的问题
- 4 无形资产会计处理与纳税调整实务
- 8 企业开办期涉税业务会计处理
- 11 浅谈如何解读房地产企业财务报表并进行相关税收风险分析

政策解读

- 17 国家税务总局 2010 年第 19 号公告解读
- 20 最新非居民企业股权转让税收解读及应对措施

法规速递

- 25 关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告
- 25 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
- 26 关于金融企业贷款利息收入确认问题的公告
- 27 关于工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告
- 28 关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知
- 31 关于对外资企业征收城市维护建设税和教育费附加有关问题的通知

业务咨询

- 32 用原材料研发新产品进项税转出的问题
- 32 房地产企业在土地增值税清算时，未开票的房产应如何确认收入？
- 33 绿化工程企业应当如何申报缴纳营业税？
- 33 企业出口的样品能否退税？
- 33 提供境外信息技术外包服务是否缴纳营业税？
- 34 按揭买房发生的利息支出是否计入房屋原值计征房产税？
- 34 出口已过海关监管期的设备如何征税？
- 34 出口加工区内企业如何办理水、电费的增值税退税？

常见问题

- 35 常见问题

中拓动态

- 39 喜报
- 40 同期资料业务宣传

金税动态

- 43 2010 年中国税务咨询师（CTC）认证培训
- 44 中国税务咨询师职业培训
- 45 2011 年金税财税会员精品课程
- 46 2011 年金税财税会员服务内容

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：周梅娟

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



固定资产涉税处理应关注的问题

在日常会计处理中，企业财务人员往往比较关注收入、费用的涉税风险，对相关税收法规中关于固定资产的税务处理不甚了解。为此笔者结合目前的相关法规对固定资产的涉税处理进行分析和整理，供读者参考。

一、固定资产的增值税处理注意点

《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）和《财政部国家税务总局关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》（财税[2009]113号）对固定资产抵扣进项税的相关问题作了明确。在实际工作中，企业财务人员要重点关注以下四点：一是不动产配套设施的进项税同不动产一样也是不允许抵扣的。财税[2009]113号文规定，以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施，无论在会计处理上是否单独记账与核算，均应作为建筑物或者构筑物的组成部分，其进项税额不得在销项税额中抵扣，同时附属设备和配套设施产生的维护费进项税也不得抵扣。附属设备和配套设施是指：给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施。但是在实践中，有部分省税务机关规定，对于

电线电缆，如果房屋建造的过程中就已经进行埋设，并已经计入房产原值的，购买电线电缆增值税发票上的进项税就不可以进行抵扣，如果是在房屋建造好以后再进行埋设安装的，其进项税就可以抵扣。另外，一般纳税人企业在处置不动产及不动产中的附属设备和配套设施时，如果附属设备和配套设施与不动产一起转让时，由于附属设备和配套设施已经纳入不动产价值中，其进项税没有抵扣，企业要按照《中华人民共和国营业税暂行条例》第四条中纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产，按照营业额和规定的税率计算应纳税额规定缴纳营业税，而不应该再缴纳增值税。如果一般纳税人企业单独处置不动产中的设备和配套设施时，依据财税[2008]170号文相关规定，一般纳税人销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。二是根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条的规定，对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不得抵扣进项税。但是《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定：条例第十条第（一）项所称购进



货物，不包括既用于增值税应税项目（不含免征增值税项目）也用于非增值税应税项目、免征增值税（以下简称免税）项目、集体福利或者个人消费的固定资产，因此如果购入的固定资产既用于应税项目又用于免税项目，则进项税允许抵扣。例如某企业新近购进一台生产车间用锅炉。由于该厂生产车间用锅炉一直与职工食堂和职工生活区共用，对于购买的锅炉，凭从销售方取得的增值税专用发票，全额抵扣进项税额。三是固定资产因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质等非正常损失的，进项税不得从销项税中抵扣，应按下列公式计算不得抵扣的进项税额：不得抵扣的进项税额=固定资产净值×适用税率。但是因自然灾害发生固定资产损失的进项税额准予抵扣。对于已经抵扣进项税金的固定资产，如果纳税人将该项固定资产全部用于不能抵扣的范围，则应该全部转出进项税金。四是对于营业税纳税人销售不动产或受让的土地使用权，根据《中华人民共和国营业税暂行条例》相关规定，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额缴纳营业税。营业税纳税人销售属于动产的固定资产，属于销售动产，应属于增值税的征税范围。根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十九条的规定，年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；非企业性单位、不经常发生

应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。

营业税纳税人销售自己使用过的固定资产是不经常发生的应税行为，因此，对营业税纳税人销售旧固定资产，应按小规模纳税人进行管理，缴纳增值税。根据《财政部国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税[2009]9号）和《国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》（国税函[2009]90号）规定，小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货，按下列公式确定销售额和应纳税额：销售额=含税销售额÷（1+3%）；应纳税额=销售额×2%。

二、固定资产的所得税处理注意点

固定资产对所得税的影响主要表现在折旧上，在实际工作中，有一些财务人员存在认识上的误区，主要表现在以下几个方面：一是把科技开发部门所用的研究办公建筑物计提的折旧同科研设备计提的折旧等同看待进行加计扣除，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]第116号）第四条规定，企业固定资产折旧加计扣除仅限于专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费，不包括建筑物折旧费以及研发设施改建、装修和修理过程中发生的长期待摊费用。二是对于与职工生活福利有关的固定资产所计提的折旧，根据《企业所得税法》第十条规定，与取得收入无关的其他



支出，不得扣除。因此，企业提取的与职工生活福利有关的固定资产折旧费用是不允许在税前扣除的。三是以前年度未计提折旧是否允许扣除问题，原企业所得税法规定是不允许扣除，新企业所得税法未规定。但是笔者倾向于后法未有规定的仍然适用前法规定的原则进行税务处理，即不能在企业所得税税前扣除。四是企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清未取得全额发票的，根据《企业会计准则》规定，按照暂估价格计提折旧，将来如果同暂估价格有出入的，不再进行追溯调整，而按照《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）相关规定，可暂按合同规定的金额计入固定资产计提折旧，待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。五是对于不征税收入和免税收入所形成的固定资产计提折旧问题，根据新的《企业所得税法实施条例》和《财政部国家税务总局关于财政性资金行政事业性收费政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税[2008]151号）相关规定，企业的不征税收入用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。国税函[2010]79号文第六条：关于免税收入所对应的费用扣除问题，根据《企业所得税法实施条例》第二十七条、第二十八条的规定，企业取得的各项免税收入所对应的各项成本费

用，除另有规定者外，可以在计算企业应纳税所得额时扣除。因此免税收入所形成的资产所计提的折旧可以在计算应纳税所得额时扣除。另外企业财务人员还要特别关注搬迁补偿款形成固定资产折旧计提问题，《财政部国家税务总局关于企业政策性搬迁收入有关企业所得税处理问题的通知》（财税[2007]61号）和《国家税务总局关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》（国税函[2009]118号）规定，企业从规划搬迁次年起的五年内，其取得的搬迁收入或处置收入暂不计入企业当年应纳税所得额，在五年期内完成搬迁的，企业搬迁或处置收入扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额，计入企业应纳税所得额。搬迁企业利用政策性搬迁收入购置的固定资产可以按照现行税收政策规定计算折旧或摊销，并在企业所得税税前扣除。因此搬迁补偿不征税收入所形成的固定资产计提的折旧或摊销可以在企业所得税税前扣除，这也是不征税收入用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销可以在计算应纳税所得额时扣除的特例。

关于固定资产报废损失所得税前扣除问题，《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）第七条及《国家税务总局关于印发<企业资产损失税前扣除管理办法>的通知》（国税发[2009]88号）



析,并就纳税调整、财务管理等问题作一些探讨,为企业进行相关业务处理提供参考。

无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产,通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地所有权等。企业会计准则规范了无形资产的确认、计量和相关信息披露。新企业所得税法等法律法规规范了无形资产的税务处理。两者之间存在差异。本文试就其存在的差异分析探讨,并进行纳税调整。

一、无形资产初始计量的会计处理与纳税

调整

无形资产通常按实际成本计量,即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出作为无形资产的成本。对于不同来源取得的无形资产,其成本构成不尽相同。外购无形资产,其成本包括买价、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;投资人投入的无形资产成本,按照投资合同或协议约定的价值确定等。初始确认时,无形资产会计与税法规定之间的差异主要产生于采用分期付款购买无形资产和内部研究开发形成的无形资产两种情况。

◆(一)采用分期付款购买无形资产的会计处理与纳税调整

无形资产准则规定,采用分期付款购买无形资产的,购买价款超过正常信用条件延

期支付,实质上具有融资性质的,无形资产的成本为购买价款的现值。实际支付的价款与购买价款现值之间的差额,除按照《企业会计准则第17号——借款费用》应予资本化的以外,应在信用期内计入当期损益。

所得税法规定,外购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,无形资产按直线法计算的摊销费用准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于10年。由此产生两项差异需要调整:

1.由于无形资产入账价值与计税基础之间的差异形成的无形资产累计摊销额的差异;

2.实际支付价款与购买价款现值之间的差异额计入当期损益部分形成的差异。

◆(二)内部开发产生的无形资产会计处理与纳税调整

对于企业自行进行的研究开发项目,无形资产准则要求区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行核算。研究阶段的有关支出在发生时应当费用化计入当期损益。开发阶段所发生的支出满足条件的可以资本化,确认为无形资产的成本。按照新企业所得税法的规定,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产



成本的 150%摊销。

纳税调整:

1.税法规定的税前加计扣除金额只在《企业所得税年度纳税申报表》中体现,在计算应纳税所得额时应予调整,不需要进行会计处理。

2.形成无形资产的,按照无形资产成本的 150%摊销,也即该项无形资产的计税基础应为开发过程中符合资本化条件后达到预定用途前发生的实际支出的 150%。无形资产的成本小于计税基础,产生暂时性差异,如果该项无形资产并非产生于企业合并,同时初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,不应确认该暂时性差异的所得税影响。后续计量时的摊销额产生的差异应进行纳税调整。

二、无形资产后续计量的会计处理与纳税

调整

(一)无形资产摊销的会计处理与纳税调整

无形资产准则规定,企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命如为有限的,应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量;无法预见无形资产为企业带来未来经济利益期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产。使用寿命有限的无形资产,需要在估计的使用寿命内采用系统合理的方法进行摊销。摊销方法有直线法、产量法,受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产,可采用类似固

定资产加速折旧的方法进行摊销,无形资产摊销金额一般应计入当期损益。新所得税实施细则规定,无形资产按直线法计算的摊销费用准予扣除,无形资产的摊销年限不得低于 10 年。由于税法的摊销方法和年限与会计规定不同,使无形资产的摊销对损益和所得税的影响不同而产生差异,导致企业需要进行纳税调整。

例 1: 某企业 2008 年 1 月从外购买一项非专利技术,共支付各种费用 45 万元,该项无形资产预计可使用 5 年。由于该无形资产的使用前期会使企业收入多,后期收入少,因此企业决定采用年数总和法进行摊销。该企业所得税税率 25%。

2008 年摊销额=45×5÷15=15 万元

借: 管理费用 150 000

贷: 累计摊销 150 000

以 2008 年为例,会计规定摊销额为 15 万元,税法规定摊销额为 $45 \div 10 = 4.5$ 万元,会计上比税法上要多摊销 10.5 万元。无形资产账面价值 30 万元<计税基础 40.5 万元,由此产生可抵扣暂时性差异,形成递延所得税资产(10.5 万元×25%)2.625 万元,则纳税调整为:

借: 递延所得税资产 26 250

贷: 应交税费——应交所得税 26 250

(二)无形资产减值的会计处理与纳税调整

企业会计准则规定,当无形资产出现减值迹象时,应计算其可收回金额。可收回金额应根



据资产的公允价值减去处置费用后的净值与资产预计未来现金流量的现值之间较高者确定。当无形资产账面价值大于其可收回金额时,应计提无形资产减值准备,计入当期损益。无形资产减值准备一经计提不准转回。新企业所得税法规定,企业的各项资产以历史成本为计税基础。企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。由此看出,会计上所确认的无形资产减值损失,税法上不允许税前扣除,需要进行纳税调整。

例 2: 某企业 2008 年 1 月从外购买一项无形资产,共支付各种费用 50 万元,该企业无法预计其为企业带来的经济利益,将其视为使用寿命不确定的无形资产。2008 年年末,对该项无形资产进行减值测试,发现市场上出现了对该无形资产不利的经济因素,使其发生减值,预计可收回金额为 25 万元。则企业的会计处理为:

借: 资产减值损失 250 000

贷: 无形资产减值准备 250 000

税法规定无形资产减值损失不允许扣除,只有按直线法计算的摊销额准予扣除,且摊销期为 10 年。2008 年会计确认的 25 万元减值损失税法不允许扣除,2008 年税法确认的无形资产累计摊销额为 5 万元,纳税调整为:

借: 递延所得税资产 50 000(200 000 × 25%)

贷: 应交税费——应交所得税 50 000

三、无形资产处置的会计处理与纳税调整

无形资产的处置,主要是指无形资产对外出租、出售、对外捐赠,或者是无法为企业带来未来经济利益时,应予转销并终止确认。无形资产处置的会计处理与税法的处理一般不会产生差异。只有利用无形资产进行非货币性资产交换时,可能会产生差异。准则规定当非货币性资产交换不具有商业实质时,按账面价值入账,不确认转让损益。税法规定将这类业务分为两步:第一步卖出无形资产,应确认收益;第二步买入资产,与一般交易一样。因此,需进行纳税调整。

四、企业在财务管理中应注意的问题

◆(一)关于研发费用是资本化还是费用化的选择问题

新企业所得税法规定企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的 50%加计扣除,加计扣除部分的顺序为:先抵扣技术开发费,再抵扣加计扣除部分,如技术开发费在当年没有足额抵扣,可以在不超过 5 年的期限内延续抵扣。而加计扣除部分没有足额抵扣的,无论当年还是以后年度均不得抵扣。形成无形资产的,按照无形资产成本的 150%摊销,摊销期不低于 10 年。

无形资产准则规定,内部研发费用资本化是对开发阶段的支出资本化,并且要满足一定



条件才能资本化。但由于资本化的五个“条件”在具体实施中较难掌握,需要较多的主观判断,资本化金额大小的确定存在很大的主观性,加之对资本化的时间没有具体的规定,这样给企业留下了很大的选择空间:如果企业有足够的应纳税所得额予以抵扣,选择费用化研发支出可充分享受税收优惠政策;如果企业没有足够的应纳税所得额可以抵扣,选择资本化研发支出,可在未来的不低于 10 年的时间享受税收优惠政策。

◆(二)注意区分无形资产减值准备和累计摊销

无形资产减值与摊销是无形资产核算的重要组成部分,是无形资产的备抵项目,两者互为补充,共同反映无形资产账面价值的减少,有着许多共同之处。但是它们也存在一些不同之处,如不加以区别,容易导致实务中对两者的关系认识不清。其区别主要表现在以下几个方面:

1. 适用准则的区别

无形资产的摊销在无形资产准则第四章后续计量中作了具体规定,它适用无形资产准则;而对无形资产如何计提减值准备,第二十条规定“无形资产的减值,应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》处理”,集中体现了资产减值的共同性和系统性。

2. 确认范围的区别

无形资产准则规定,企业应当于取得无形

资产时分析判断其使用寿命,并对使用寿命有限的无形资产要进行摊销,而对使用寿命不确定的无形资产则不应摊销。对计提减值准备《企业会计准则第 8 号——资产减值》中规定,对使用寿命确定的无形资产,企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象,存在减值迹象时,才对其进行减值测试;对使用寿命不确定的无形资产,无论是否存在减值迹象,每年都应当进行减值测试。可见,计提摊销的无形资产范围不包括使用寿命不确定的无形资产,而计提减值准备的无形资产范围不仅包括使用寿命确定的无形资产,还包括使用寿命不确定的无形资产。因此,计提减值准备的无形资产范围比计提摊销的无形资产范围要广一些。

3. 计提基数的区别

无形资产摊销是以无形资产账面原值减去预计残值后的金额作为摊销基数,并在估计确定的使用寿命年限内计提摊销。已计提减值准备的无形资产,还应扣除已计提的无形资产减值准备的累计金额。使用寿命有限的无形资产,其残值应当视为零。而无形资产减值准备则是针对无形资产账面价值而言的,在期末时按账面价值与可收回金额孰低的原则来计量,对可收回金额低于账面价值的差额计提无形资产减值准备。



企业开办期涉税业务会计处理

工商企业在开办建设期间，涉及增值税进项税留抵、印花税、个人所得税、契税、企业所得税计税基础等涉税问题。如果处理不当，或造成企业资源的流失，或给企业带来税务风险，必须特别关注。本文主要探讨增值税进项税额留抵和企业所得税计税基础确认的会计处理问题。

增值税进项税额留抵

在税务处理上，企业应严格按照《增值税暂行条例》及其实施细则，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），财政部、国家税务总局《关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》（财税[2009]113号）等法规执行。符合条件的固定资产进项税应抵尽抵，并建立已抵扣固定资产备查账，接受税务机关的抽查。

在具体会计实务中，应注意以下问题：

1.不是所有动产设备的进项税额都可以认证留抵。

能抵扣进项税额的固定资产需要满足以下条件：①该固定资产用于增值税应税项目或同时在应税项目与非应税项目间混用；②可抵扣进项税的固定资产有：使用期限超过12个月的

机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等；③应取得符合要求的扣税凭证；④业务发生及扣税凭证时间都在2009年1月1日以后；⑤在企业账面上按固定资产核算。

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设备，以及纳税人自用的应征消费税的摩托车、小汽车、游艇，其进项税额不得抵扣；根据财税[2009]113号文件规定，在《固定资产分类与代码》（GB/T14885-1994）中代码前两位为“02”的房屋和前两位为“03”的构筑物，土地附着物，以及以建筑物或者构筑物为载体的设备和配套设施，如：给排水、采暖、卫生、通风、照明、通信、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备均应作为建筑物或者构筑物的组成部分，其进项税额不得在销项税额中抵扣。

2.建设企业自行采购的工程物资（俗称甲供材）的进项税额抵扣问题。

工程物资一般包括两类，一是为建造房屋、构筑物等不动产所用的工程物资，一是为安装设备所使用的工程物资。

用于建造建筑物、构筑物等不动产所购进



的工程物资，其进项税不能抵扣，计入工程物资价值。为安装设备所使用的工程物资，如果用于可以抵扣进项税的设备安装，该工程物资进项税也可以抵扣。企业为购进设备和工程物资支付运费中的进项税也可比照上述原则处理。

一次大批量购进的工程物资，购入时还无法辨别是否用于可抵扣进项税设备安装时，可以先认证留抵，等以后领用时，再将用于不动产和不可抵扣进项税设备安装的部分，凭工程项目领料单作相应的进项税额转出处理。

如果可抵扣进项税的设备及其所用工程物资，发生了因管理不善造成的非正常损失（被盗、丢失、霉烂变质），也要作相应的进项税额转出处理。

企业所得税计税基础方面

以票控税是国家加强税收征管的重要措施。《发票管理办法》规定，所有单位和从事生产、经营活动的个人，在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项时，应当向收款方取得发票。国家税务总局《关于进一步加强税收征管若干具体措施》（国税发[2009]114号）第六条规定，未按规定取得合法有效凭据不得在税前扣除。会计实务中，要兼顾计税基础与账面价值的统一，尽量避免在建设期就出现账面价值与计税基础的差异。不然进入生产经营期后，因时间跨度较长，会给企业进行所

得税纳税调整带来不便。当基本建设会计制度、会计准则、财务通则与现行税法不一致时，按照《企业所得税税前扣除办法》（国税发[2000]84号）第三条的规定，即“其他法规规定与税收法规规定不一致的，以税收法规规定为准”进行处理，会有效地降低涉税风险。

需要注意的是，《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南第一条和《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（三）》的规定不完全适用于企业建设期间。

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）第五项明确规定，固定资产投入使用后计税基础的确定，必须有合法的扣税凭证。没有全额发票的，可以先按照合同金额入账计提折旧，但是缓冲期只有12个月，并且发票取得后还要按税法要求进行纳税调整。所以，各项建设投资成本确认须依据合法有效的凭证。

1.建筑营业税发票的取得。

纳税人提供建筑业应税劳务，纳税义务发生时间归纳如下：①采取预收款方式的，为收到预收款的当天。②合同规定了付款日期的，为该付款日，而不论款项是否按时收到。③未签订合同或者合同未确定付款日期的，为应税行为完成的当天。即工程完工前为实际收到款项的当天，工程完工后为取得竣工结算单的当天。

纳税义务发生当天，施工企业就有开具发



票的义务。所以，建设单位有依法索取发票的主动权，可以采取有发票才付款的办法强制取得发票。不然，按照《发票管理办法实施细则》第四十九条“应取得而未取得发票的，属于未按规定取得发票的行为”的规定，可能要受到处罚。尤其是在支付工程尾款时，一定设法取得工程的全额发票，当然包括建设企业预留的工程质保金的数额。

2.设备投资、其他投资及待摊投资也要取得合法有效凭证。

购进设备、工程物资、低值易耗品、办公用品以及接受其他劳务、服务时，一律取得正规发票。工程物资、低值易耗品还要有验收单、入库单、领料单。企业自制工资册，要有用工合同及考勤记录作依据，工资数额符合规定的原则，超过起征点的要代扣个税，工资单要有

领导审批和领款人的签字。

有些费用，如支付给拆迁户的拆迁补偿、征地时支付给农民的安置补助、青苗补偿等，按照国家税务总局《关于征用土地过程中征地区位补偿费征收问题的批复》（国税函[1997]87号）、国家税务总局《关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》（国税函[2008]277号）、国家税务总局《关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关营业税问题的通知》（国税函[2009]520号）的规定，符合条件的，免征营业税、个人所得税，无法取得发票，要将拆迁办或村委会、企业、接受补偿人三方鉴定的补偿合同，接受补偿人身份证复印件及领款人的收据作为付款依据。



浅谈如何解读房地产企业 财务报表并进行相关 税收风险分析

企业会计利润的准确与否会直接影响到企业所得税汇缴结果的计算。在日常税收管理特

别是申报审核过程中，运用财务会计报表对重点科目及其科目（项目）之间进行逻辑分析，



可以初步判断企业纳税是否正常，查出税收管理风险点线索。

一、房地产企业财务报表的特点

房地产企业与其他企业相比，具有开发周期长、资金投入量大、回收投资周期长等特点，其财务报表所显示的信息与常规信息相比，注在理解判断上让人产生较大的偏差。因此对房地产企业财务报表的解读不能完全拘泥于一般企业财务报表的常规方法。相对于一般企业财务报表，房地产企业财务报表的局限性表现在：

1、大量预收账款导致短期负债剧增，影响了对企业偿债能力的判断。大多数房地产开发企业都是以定金或首付款等形式预收部分房款，在预收账款科目核算。由于房地产企业从项目的立项、施工、验收到正式销售开发产品需要较长的时间周期，导致预收账款长期挂账，形成了企业名义上的长期负债，进而造成资产负债率较高，影响了对企业偿债能力的判断。

2、开发成本准确计量和分摊难度较大，影响了对企业真实资产总量的判断。一般来说，房地产项目开发周期长、时间跨度大，加之不确定、不可比等复杂因素的存在，开发成本准确计量和分摊难度较大，直接影响到企业会计利润的核算和企业所得税的征管。不但如此，房地产开发企业之间由于开发规模、开发周期、

资金状况、政策理解、核算水平等的不同，成本核算的对象、成本费用的归集与分配、成本核算周期等在企业间差异也较大。有些企业开发项目虽已完工，但由于资金紧张不能按期支付给施工配套单位工程款，使得很多应及时进入开发成本核算的成本费用未能及时列支，开发成本也就不能及时转为开发产品，导致企业的开发产品账面数与实际数有较大出入。

3、期间费用全部计入当期损益，影响了对企业经营成果的判断。按现行房地产开发企业会计制度规定，企业在开发经营过程中发生的管理费用、财务费用和营业费用作为期间费用，直接计入当期损益。房地产企业在项目尚未竣工验收决算、大量预收账款未转销售收入前将出现巨额亏损，特别是对于连续开发和滚动开发的企业，很难通过财务报表分析出企业真实的盈利水平，就势必影响到对企业经营情况的真实反映和主观判断。

二、如何对资产负债表进行税收风险解析

1、货币资金科目分析。如期末余额较大，则要与企业所得税申报的预计利润结合进行分析，如存在货币资金的增加额乘以预计毛利率小于当期申报的预计利润的现象，要对企业的预收账款科目进行核实，是否存在收取预售房款未通过“预收账款”科目记账，少申报预计利润，同时要求提供银行对账单，查阅是否存



在货币资金已支出未入账的情况，并查明该项支出是否属于实质性的关联企业。如期末余额较小，要分析是否可能存在货币资金不入账的情况。应当要求企业提供银行对账单与企业银行存款明细账相核对，是否存在资金转出不入账，不记在其它应收款等往来科目，而放在银行未达账项中。另外也可以突击实地盘点企业的库存现金数并与现金日记账账面数核对，如相差较大，应当分析具体原因，是否存在账外经营的情况。

2、应收账款科目分析。由于近几年房地产行业进入卖方市场，房地产产品供不应求，有的房地产开发商甚至在未取得预售许可证之前就要求购房人一次性交清，所以房地产企业应收账款科目一般余额比较小，应当对房地产企业的应收账款进行明细分析，如期末应收账款明细科目期末余额为贷方余额，则应重点分析，防止企业将收到的预收款放在应收账款科目，而不放在预收账款科目，需要通过分析相应销售合同约定的付款方式、付款期限等分析判别真假，是否存在逃避预交企业所得税行为。

3、其它应收款科目分析。一般来说，此科目期末金额不大，应认真分析明细。如发现期末余额较大及本期业务发生频繁和发生额较大的往来，要审核业务发生的时间、往来的性质以及是彼此间是否属于关联企业，要防止部分

资金宽裕的房地产企业将闲散资金无偿对外拆借给其关联企业，计入其它应收款科目，不按关联企业之间按照独立企业之间的业务往来计提利息收入。

4、存货科目分析。此科目主要反映期末完工开发产品和期末未完工开发产品的情况。期末完工产品的余额一般是与预收账款科目有对应关系的。由于目前房地产企业开发项目必须达到一定完工程度才能取得预售许可证，而房地产开发项目由于需要投入资本比较大，建筑商也需要及时按照工程进度与房地产企业开票结算工程款，所以房地产企业期末完工产品的余额一般是与预收账款科目有对应关系的，存货金额应当与预收账款金额保持一定比例的正相关关系。如果远小于预收账款期末金额，则有可能存在收入成本费用不配比的现象，存在前期多结转销售成本的可能。这时要分析企业开发产品总成本、单位面积的开发成本等计算方法 and 分摊依据，是否将土地出让金、前期工程配套费等一次性计入前期成本。有的房地产公司结转销售成本时，不按税务规定的成本结转方法进行结转而是按成片开发的综合毛利率进行结转，就可能出现门面房在前期销售时多结转了成本；如果期末存货金额远大于预收账款期末金额，则有可能存在预收款项不通过预收账款科目核算，而通过其他科目核算的可能。



同时在审核存货科目时，还应注意将完工开发产品的贷方与主营业务成本的借方进行比对，两者应当相等，如大于则有可能存在将开发产品用于抵债、赠送等未视同销售的情况。

5、固定资产科目分析。一般情况下房地产公司的固定资产账面数，相对于企业的注册资本、开发规模来说，金额不会很大。如金额较大，应当分析其具体明细。房地产企业固定资产科目核算的内容主要是汽车、复印机、电脑、打印机、办公桌等内容。房地产企业与其他工业企业相比，具有开发周期长的特点，但流动性也相对大一些。一个楼盘开发结束后，就转到下一个地方开发，所以办公用房一般都采取租赁方式。有些开发时间长的房地产公司也可能有办公用房如售楼处和样品房等，但按照税收规定，建设售楼处时其成本必须单独核算，否则应当视为开发产品而不作为固定资产来处理。根据房地产公司开发的特点来说，开发单位和施工单位一般不会是同一家公司，因而，固定资产明细账上一般不应当有工程机械等设备。如发现则需多加审核相关手续并实地盘点以辨别其真伪。有些实行核定征收企业所得税的建筑公司将购买的机械设备发票放在房地产公司入账，少开具建筑业发票以达到少缴营业税及附加的目的。

6、短期借款科目分析。绝大多数房地产企

业由于投入资金量大，一般都有银行借款。对于短期借款科目的审核应重点围绕两个方面：一是企业是否有将预收款以借款的名义记入短期借款科目，逃避预交企业所得税。一般来说企业短期借款为整数，而且以万元为单位。分析中如发现企业短期借款金额准确到千位以下，则应重点审核短期借款记录是否真实、规范，是否存在将预收合同外的购房款因公司经营需要转入账内运营，而计入该科目。二是对于金额比较大的借款，要认真分析借款的金额和付息方式。特别是向个人或非金融单位的借款，更要认真审核其借款合同的真假。对于由于借款利率超过基准利率而列支的利息，应不允许税前列支。要认真分析企业与借款方是否有存在关联关系，企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定的标准而发生的利息支出，不得在计算企业所得税时扣除。

7、其它应付款科目分析。一般来说，此科目期末金额不大，此科目如期末金额较大，应认真分析明细。一是看其它应付款是否核算关联企业之间的往来，对于关联企业的往来需要注意以下几个方面：一是部分房产企业将向关联企业的借款放在此科目里并计提利息在税前列支。需要审查企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定的标准，计提利息的利率是否超过同期银行贷款利率。二



是看其它应付款是否核算代其它部门收取的税费。房地产公司代其它部门收取的税费也一般放在此科目核算，要分析收取税费时，谁开具收据以及分析是否属于房价的组成部分。如果属于房价的组成部分及由房地产公司领取的收据自己开具，则此部分需确认为收入。三是需要分析其它应付款是否存在长期应付未付的情况。如有些房地产公司为了少缴纳企业所得税，签订假的施工合同，由房地产公司支付营业税金及附加，让建筑公司多开具建筑业发票金额入账。由于业务虚假，相关应付的款项自然是长期挂账。四是部分房地产企业与购买方在订购房合同时，为了达到双方少缴相关税费的目的，房屋的真实成交价往往高于开票价，其差额部分房产公司往往以收据形式收取，在房地产公司需要资金周转时，以借款或集资款的名义，计入此科目。

8、预收账款科目分析。此科目是房地产行业最为敏感的涉税科目。需要与存货、主营业务收入、主营业务税金及附加、应交企业所得税等科目一起综合分析。这几个会计科目之间都有一定的对应关系。在分析中，一是要通过预收账款明细账以及相应的购房合同上注明的付款方式，分析判别主营业务收入应当确认的时间。二是要将资产负债表预收账款科目数据与企业申报表数据进行比对，分析收到的预收

款是否及时足额预交了企业所得税。具体方法是将资产负债表预收账款科目本期增加额乘以预计计税毛利率后的金额，与企业申报表中预收账款纳税调增金额减去预收账款纳税调减金额后的余额进行比对，两者金额应该一致。

9、资本公积科目分析。要将年初数与期末数进行比较，如增加较多，则应当分析增加的原因，是否属于债务重组所得。绝大多数房地产企业都需要向银行融资。有些企业为了降低账面上的资产负债率以便于向银行贷款，由总公司出一放弃债权的文书后，直接将向总公司的借款转增资本公积。

三、如何结合风险分析解读损益表中的重

点科目

1、主营业务收入科目分析。分析已出售开发产品是否及时结转销售收入。一般的房地产公司都会尽可能推迟确认主营业务收入时间，其确认的依据和金额与开具的正式房屋销售发票的金额一般是相等的。大部分房地产公司对确认收入时间的理解是必须开具正式房屋销售发票时才确认，开具发票前取得的收入只算是预收款。对照 2009 年新 31 号文件精神，房地产公司确认收入的时间和金额分很多情况，需要对房地产企业的销售方式及购房户的购销合同内容等进行认真分析。

2、主营业务成本科目分析。此科目可能存



在的最大的问题是结转的主营业务成本被人为加大或提前。对于连续开发或滚动开发的房地产企业，较多房地产企业不按照收入成本配比原则，不能分项目、分开发类型进行成本费用的归集和分配，从而导致前期开发项目的利润人为调低，无法保证企业所得税的均衡入库。在进行营业成本分析时，需要结合该企业的测绘报告上的总开发面积、已完工面积、已售面积等数据进行综合分析。土地成本、建筑安装成本约各占房地产成本的 30%左右。土地成本分析时要查看其分摊的方法和依据。特别是分析单位面积的建筑安装成本时，要结合当地同时期、同房型、同地段的平均水平来认真比较。有些企业的单位面积建筑安装成本偏高的话，则要结合建筑常规深挖成本偏高的原因。

3、主营业务税金及附加科目分析。此科目与主营业务收入和预收账款科目有一定的逻辑关系。从理论上测算，主营业务收入及预收账款当期的增加额乘以 5%的营业税税率，加上当年实际交纳的土地增值税和地方综合规费，此金额应与申报的主营业务税金及附加基本相等。如相差较大，应当分析原因，有无人为加大税金及附加的行为。

4、主营业务利润科目分析。房地产企业的毛利率是比较高的，要根据国家公布的房地产

行业利润参考值，并结合同时期、同地段其它房地产公司的经营情况，分析判断评估企业的毛利率是否合理？

5、期间费用科目分析。管理费用过高过低都可能存在问题，过高了可能有虚列支出的情况，需对大额支出审核票据的合法性和其业务的真实性。管理费用过低了也有可能企业将前期发生的业务招待费、业务宣传费、广告费全部计入了开发成本中的前期工程费，而没有单独归集此部分费用。对于财务费用，要结合借款的对象分析利息支出的合理性。要注意有些企业一方面向银行等单位大量借款支付高额利息，另一方面又将自己的资金无偿供关联企业使用不计利息收入。

6、营业外收入科目分析。一是分析代收契税等手续费用是否准确记录。现在一般地方政府都将需收取的契税等费用委托房地产公司在收取房款时一并收取。地方政府给予一定比例的返还。部分房地产公司都将此返还的手续费计入了小金库，瞒报了此部分收入。二是分析固定资产盘盈，固定资产处置收益，非货币性资产交易收益，出售无形资产收益，罚款净收入和其他应计入营业外收入的项目是否属于视同销售应当确认的范围。



国家税务总局 2010 年第 19 号公告解读

2010 年 10 月 27 日国家税务总局颁布了《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2010 年第 19 号),对企业取得的财产转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入,是一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税,还是分 5 年平均计入各年度应纳税所得额计算纳税作了明确的规定,本文拟从该文件出台的背景、文件的政策依据以及文件的相关内容等方面对该文件做一个简要的分析。

一、文件出台背景

在新企业所得税法颁布实施前,原税法规定企业在一个纳税年度发生的转让、处置持有 5 年以上的股权投资所得、非货币性资产投资转让所得、债务重组所得和捐赠所得,占当年应纳税所得 50%及以上的,可在不超过 5 年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额。在新税法实施后,对企业发生的上述业务,原则上应在实际发生年度计入当年应纳税所得额计算缴纳企业所得税。新税法实施后,对上述业务所得是否仍可在不超过 5 年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额没有进行明确规定。

此外,《国家税务总局关于做好 2007 年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》(国税函

[2008]264 号)规定,企业在一个纳税年度发生的转让、处置持有 5 年以上的股权投资所得、非货币性资产投资转让所得、债务重组所得和捐赠所得,占当年应纳税所得 50%及以上的,可在不超过 5 年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额。该文件虽然是对 2007 年度企业所得税汇算清缴工作做出的政策规定,但是由于其是在 2008 年出台的,能否也适用于 2008 年及以后年度税法也并未作出规定。

由于上述原因,导致税收政策执行过程中存在争议。国家税务总局以 19 号公告对上述交易的税务处理进行了明确,消除了上述争议。

二、文件政策依据

第 19 号公告是依据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条规定作出的,《中华人民共和国企业所得税法实施条例》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、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

三、新企业所得税法实施前允许 5 年内均匀确认应纳税所得的相关规定



1、《国家税务总局关于做好 2007 年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》（国税函[2008]264 号）

关于股权投资转让所得和损失的所得税处理问题

（一）企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的权益性投资转让损失，可以在税前扣除，但每一纳税年度扣除的股权投资损失，不得超过当年实现的股权投资收益和股权投资转让所得，超过部分可向以后纳税年度结转扣除。企业股权投资转让损失连续向后结转 5 年仍不能从股权投资收益和股权投资转让所得中扣除的，准予在该股权投资转让年度后第 6 年一次性扣除。

（二）根据《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118 号）、《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》（国税发〔2004〕82 号）规定精神，企业在一个纳税年度发生的转让、处置持有 5 年以上的股权投资所得、非货币性资产投资转让所得、债务重组所得和捐赠所得，占当年应纳税所得 50%及以上的，可在不超过 5 年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额。

2、《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发[2000]118 号）

企业以部分非货币性资产投资的所得税处理

（一）企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资，包括股份公司的法人股东以其经营活动的部分非货币性资产向股份公司配购股票，应在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。

（二）上述资产转让所得如数额较大，在一个纳税年度确认实现缴纳企业所得税确有困难的，报经税务机关批准，可作为递延所得，在投资交易发生当期及随后不超过 5 个纳税年度内平均摊转到各年度的应纳税所得中。

3、《企业债务重组业务所得税处理办法》（国家税务总局令第 6 号）

第八条 企业在债务重组业务中因以非现金资产抵债或因债权人的让步而确认的资产转让所得或债务重组所得，如果数额较大，一次性纳税确有困难的，经主管税务机关核准，可以在不超过 5 个纳税年度的期间内均匀计入各年度的应纳税所得额。

4、《国家税务总局关于执行<企业会计制度>需要明确的有关所得税问题的通知》（国税发〔2003〕45 号）

关于企业捐赠

（一）企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券（商业企业包括外购商品）用于捐赠，应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。



企业对外捐赠，除符合税收法律法规规定的公益救济性捐赠外，一律不得在税前扣除。

(二) 企业接受捐赠的货币性资产，须并入当期的应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。

(三) 企业接受捐赠的非货币性资产，须按接受捐赠时资产的入帐价值确认捐赠收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大，并入一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过 5 年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得。

企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和投资等，在经营中使用或将来销售处置时，可按税法规定结转存货销售成本、投资转让成本或扣除固定资产折旧、无形资产摊销额。

5、《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发[2004]82 号)

非货币性资产投资确认所得、债务重组所得、捐赠收入均匀计入应纳税所得的管理

《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118 号)、

《企业债务重组业务所得税处理办法》(国家税务总局令 第 6 号)、《国家税务总局关于执行企业会计制度需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45 号)规定，企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资按规定确认的资产转让所得、企业债务重组中债务人以非

货币性资产抵债或债权人让步确认的资产转让所得或债务重组所得、企业接受非货币性资产确认的捐赠收入，如果金额较大，在一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过 5 年的期间均匀计入各年度的应纳税所得。

取消上述审批项目后，主管税务机关应着重从以下方面加强管理：

1. 纳税人在一个纳税年度发生的非货币性资产投资转让所得、债务重组所得、捐赠收入，占应纳税所得 50%及以上的，才可以在不超过 5 年的期间均匀计入各年度的应纳税所得。

2. 纳税人应在年度纳税申报时说明上述交易及各年度分摊收入情况。

3. 主管税务机关应对一个纳税年度发生非货币性资产投资转让所得、债务重组所得、捐赠收入占应纳税所得 50%及以上的纳税人建立台帐管理，并监督其收入分摊情况。

四、19 号公告后的例外情形

根据 19 号公告，企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。这里所指的“另有规定”目前有以下规定：

1、《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59 号)第六条之规定，企业债务重组确认的应纳



税所得额占该企业当年应纳税所得额 50% 以上如选择特殊性税务处理，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

2、《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59 号）第八条之规定：居民企业以其拥有的资产或股权向其 100% 直接控股关系的非居民企业进行投资，其资产或股权转让收益如选择特殊性税务处理，可以在 10 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

五、19 号公告执行时间及衔接

根据 19 号公告的规定，2008 年 1 月 1 日至本公告施行前，各地就 19 号公告规定的收入计算的所得，已分 5 年平均计入各年度应纳税所得额计算纳税的，在本公告发布后，对尚未计算纳税的应纳税所得额，应一次性作为本年度（即 2010 年度）应纳税所得额计算纳税。

值得注意的是，上述规定是对 2008 年 1 月

1 日之后企业取得 19 号公告规定的所得，要求一次性确认应纳税所得（除另有规定外），那么对于 2008 年 1 月 1 日之前，企业取得上述所得且按原税法规定分 5 年平均计入各年度应纳税所得的，是否需要按 19 号公告的规定，对尚未计算纳税的应纳税所得额，要一次性作为本年度应纳税所得额计算纳税呢？19 号公告对此并没有明确，笔者认为，根据《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函[2009]98 号）第二条之规定：企业按原税法规定已作递延所得确认的项目，其余额可在原规定的递延期间的剩余期间内继续均匀计入各纳税期间的应纳税所得额。同时根据新法不溯及既往的原则，对企业 2008 年 1 月 1 日前按原税法规定分 5 年平均计入各年度应纳税所得，仍可继续均匀计入应纳税所得，不需要调整。



最新非居民企业股权转让 税收解读及应对措施

2009 年 12 月 15 日国家税务总局发布了《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）文（以下简称“698 号文”），对非居民企业股权转让所得的



企业所得税管理做出规定。包括非居民企业股权转让所得依法申报的义务、如何计算该项应税所得，非居民企业间接转让中国企业股权征税的特别处理以及中国税务机关的管辖权等最新税务问题。笔者对非居民企业股权转让税务问题进行适当解读，并对若干问题作了思考，最后提出投资者初步应对的措施。

一、要点解读

（一）适用范围

698号文指出，“股权转让所得”，是指非居民企业转让中国居民企业的股权所取得的所得，不包括在公开的证券市场上买入并卖出中国居民企业股票的所得。

可见，698号文总体上涵盖了非居民企业直接或间接转让居民企业股权所得的有关税务事项。但是，在公开的证券市场上买入并卖出居民企业的股票所得不适用698号文的规定。

（二）股权转让所得的计算

股权转让所得额是指股权转让价减除股权成本价后的差额。股权转让价是指股权转让人就转让的股权所收取的包括现金、非货币资产或者权益等形式的金额。如被持股企业有未分配利润或税后提存的各项基金等，股权转让人随股权一并转让该股东留存收益权的金额，不得从股权转让价中扣除。股权成本价包含两类“成本价格”。一则是指股权转让人投资入股时向中国居民企业实际交付的出资资金，二则是购买该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权转让金额。

在计算股权转让所得时，应当以非居民企业向被转让股权的中国居民企业投资时或向原投资方购买该股权时的币种计算股权转让价和股权成本价。如果存在多次投资的，应当以加权平均法计算股权成本价。如果多次投资时币种不一致的，则应当按照每次投入资本当日的汇率换算成首次投资时的币种。

（三）间接股权转让的税务事项

境外投资方（实际控制方）间接转让中国居民企业股权，如果被转让的境外控股公司所在国（地区）实际税负低于12.5%或者对其居民境外所得不征所得税的，应自股权转让合同签订之日起30日内，向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供以下资料：

- （1）股权转让合同或协议；
- （2）境外投资方与其所转让的境外控股公司在资金、经营、购销等方面的关系；
- （3）境外投资方所转让的境外控股公司的生产、经营、人员、账务、财产等情况；
- （4）境外投资方所转让的境外控股公司与中国居民企业在资金、经营、购销等方面的关系；
- （5）境外投资方设立被转让的境外控股公司具有合理商业目的的说明；
- （6）税务机关要求的其他相关资料。

境外投资方（实际控制方）通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权，且不具有合理的商业目的，规避企业所得税纳税义务的，主管税务机关层报税务总局审核后可以



按照经济实质对该股权转让交易重新定性，否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。

（四）其他要点

1、非居民企业的申报义务

除非扣缴义务人已经按期如实扣缴了相关税款，否则，非居民企业应自合同、协议约定的股权转让之日（如果转让方提前取得股权转让收入的，应自实际取得股权转让收入之日起 7 日内到被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关（负责该居民企业所得税征管的机关），申报缴纳企业所得税，非居民企业未按期如实申报的，依照税收征管法的有关规定处理。

可见，698 号文没有规定，被转让股权的中国居民公司负有扣缴税款的义务，但是中国居民企业有协助征收非居民企业的税款的义务。

2、关联方之间的股权转让

如果关联方之间的股权转让价格不符合公平交易原则从而减少了应纳税所得额的，税务机关可以根据适当的方法调整上述价格。

3、多次股权转让

如果同时转让境内或境外多个控股公司股权的，被转让股权的中国居民企业应将整体转让合同以及涉及本企业的分部合同提供给主管税务机关。如果没有分部合同的，被转让股权的中国居民企业应向主管税务机关提供被整体转让的各个控股公司的详细材料，准确划分境内被转让企业的转让价格。如果不能准确划分的，主管税务机关有权选择合理的方法对转让

价格进行调整。

4、涉及特殊重组的情况

698 号文指出，非居民企业取得股权转让所得，符合财税[2009]59 号文中规定条件并选择特殊性税务处理，应向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合特殊性重组规定的条件，并经省级税务机关核准。

5、生效执行日期

如新所得税法实施后的绝大部分补充规定一样，698 号文追溯至 2008 年 1 月 1 日起生效执行。

二、若干思考

（一）股权转让所得可能重复征税

在新的企业所得税法体制下，《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）规定：企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。698 号文也强调这一点：被转让股权的中国被投资公司的留存收益不得从股权转让价中扣除。

由于留存收益属于税后形成，因留存收益不能从股权转让价中扣除，在股权转让时作为转让所得的一部分再次被征税，因此规定留存收益不得从股权转让价中扣除可能导致重复征税。显然，这一规定可能会被质疑。当然，解决这个潜在的重复征税问题其中一个有效的方法，就是在条件允许的情况下，在股权转让前就将该留存收益作股息、红利分派，降低转让价格。



（二）币值汇率变动部分是否计入所得

比如早些年一个美国投资方，向一家中国居民企业投资 1000 万美元，按 8.2 汇率折算成 8200 万人民币，即使没有获利而原价退出，那么按现行 6.8 汇率，可以兑换 1205.88 万美元，以美元计，外国投资者获利 205.88 万美元。对该项汇率变动引起的获利是否计入所得呢？

698 号文明确在计算股权转让所得时，以非居民转让方向被转让股权的中国被投资公司投资时（设立或者购买股权）的货币确定股权转让价和成本价。因此，上述案例中，美国投资方以美元投资中国居民企业，那么在确定股权成本价和转让价时应采用美元，这样得出的股权转让所得也以美元计，然后再将该转让所得折算成人民币申报预提所得税。前述美国投资者获得的 205.88 万美元，应被中国税务部门课以 140 万元人民币（ $205.88 \times 6.8 \times 10\%$ ）的预提企业所得税税款。

可见，如果人民币保持增值，以这种方法计算的转让所得将会导致非居民转让方支付更多的预提所得税。反之，如果人民币贬值，所得可能减少，所以从规则的角度来看，698 号文件的规定是公平的。只是现阶段人民币出于升值阶段，对非居民企业似不利。

（三）间接转让所得的征税权可能会引起争议

非居民企业间接转让中国居民企业股权，698 号文要求中国税务机关按实质重于形式对

该股权转让进行审核。如果非居民企业被认为通过滥用税收安排间接转让其拥有的中国被投资企业的股权，且没有合理商业目的，而仅为规避中国预提所得税的纳税义务。该项股权交易即被认定为非居民企业转让其持有的中国被投资企业的股权，该项股权转让所得为来源于中国的所得应缴纳中国的预提所得税。

根据企业所得税法实施条例的规定，来源于中国境内的被投资企业的股权转让所得应被认定为是来源于中国的所得。但对于发生在中国境外的间接转让所得表面看来不来源于中国的所得。如一些跨国公司在境外实际控股公司和中国被投资企业之间设立特殊目的公司作为中间控股公司。当需要转让在中国被投资企业时，只需转让该中间控股公司的股权，但该股权转让所得来源于中国境外，从而达到免于在中国缴税的目的。

现在，698 号文依据一般反避税条款，特别是其“实质重于形式”的原则的相关条款，以及《特别纳税调整实施办法》（国税发[2009]2 号）相关规定，可以将中国境外的股权转让所得重新定性为来源于中国境内的股权转让所得而进行征税。显然，基于中国国内税收法规对非居民企业的境外所得实行征税权，这是一个有争议的国际法律及税务问题。

（四）间接转让中国居民企业股权纳税管理的操作困惑

境外投资方（实际控制方）间接转让中国



居民企业股权，如果被转让的境外控股公司所在国实际税负低于 12.5%或对其居民境外所得不得所得税的，需要提交相关资料。如果简单从条文本身规定判断，并无不妥，但实践中可能存在诸多困惑，例如，非居民企业具体何种方式的转让构成条文所指的“间接转让中国居民企业股权”；如何测定境外控股公司所在国（地区）实际税负低于 12.5%或该国税负高于 12.5%；提供所需资料的责任方为转让方，假使转让方怠于或拒绝向有关税务当局提供要求之文件怎么办的一系列问题。

境外投资方（实际控制方）通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权，且不具有合理的商业目的，规避企业所得税纳税义务的，主管税务机关层报税务总局审核后可以按照经济实质对该股权转让交易重新定性，否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。由于跨国公司通过境外的控股公司对中国进行投资，除了税务方面的考虑外，通常也出于法律及投资保护、外汇、便利投资方、审批要求、营运灵活性等其它方面的考虑。由于有诸多这些非税务因素的存在，税务机关想来判断其转让行为，是否滥用组织形式，且不具有合理的商业目的，规避企业所得税纳税义务的是非常困难的。例如，如何判定境外投资方“滥用组织形式”安排交易；如何判定交易不具有合理的商业目的，规避所得税纳税义务；

三、非居民企业如何积极应对

698 号文的生效日追溯到 2008 年 1 月 1 日。这意味着，698 号文的规定同样适用于发生在发文前的 2008 年和 2009 年的股权转让业务。地方税务机关可以根据 698 号文的规定，处理发生在 2008 年和 2009 年的未完结的案件。这对非居民企业以及相关企业产生很多风险。建议该类投资者应对有关交易进行内部的合规性审查，并对之前的税务处理和相关的报告义务作出符合规定的调整和补充。投资者应对目前设立在低税率国家地区或避税港的中间控股公司的实质和商业目的进行审核，因为它们将随时处于中国税务机关的严格监管之下。

此外，698 号文规定：非居民企业向其关联方转让中国居民企业股权，其转让价格不符合独立交易原则而减少应纳税所得额的，税务机关有权按照合理方法进行调整。执行本条的关键是税务机关如何判断企业的“独立交易原则”，这实际牵涉到税务机关比较一贯操作问题，而不同地区的税务机关在该问题上执行风格和判断标准不一。因此，上述规定在没有具体标准或权威案例出台前，都对关联交易的股权转让构成不确定因素。为最大限度确保交易的完成，避免认定为非独立交易，需要交易各方积极与地方税务当局沟通，提供相关交易信息及资料，争取理解与支持。



关于企业取得财产转让等 所得企业所得税处理问题的公告

国家税务总局 2010 年第 19 号

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条规定，现就企业以不同形式取得财产转让等收入征收企业所得税问题公告如下：

一、企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

二、本公告自发布之日起 30 日后施行。2008 年 1 月 1 日至本公告施行前，各地就上述收入计算的所得，已分 5 年平均计入各年度应纳税所得额计算纳税的，在本公告发布后，对尚未计算纳税的应纳税所得额，应一次性作为本年度应纳税所得额计算纳税。

特此公告。

国家税务总局

二〇一〇年十月二十七日

分送：各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局。



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 2010 年第 20 号

现就税务机关检查调增的企业应纳税所得额弥补以前年度亏损问题公告如下：

一、根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）第五条的规定，税务机关对企业以前年度纳税情况进行检查时调增的应纳税所得额，凡企业以前年度发生亏损、且该亏损属于企业所得税法规定允许弥补的，应允许调增的应纳税所得额弥补该亏损。弥补该亏损后仍有余额的，按照企业所得税法规定计算缴纳企业所得税。对检查调增的应纳税所得额应根据其情节，依照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定进行处理或处罚。

二、本规定自 2010 年 12 月 1 日开始执行。以前（含 2008 年度之前）没有处理的事项，按本规定执行。

特此公告。

国家税务总局

二〇一〇年十月二十七日

分送：各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局。



关于金融企业贷款利息收入 确认问题的公告

国家税务总局 2010 年第 23 号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的规定，现对金融企业贷款利息收入所得税处理问题公告如下：

一、金融企业按规定发放的贷款，属于未逾期贷款（含展期，下同），应根据先收利息后收本金的原则，按贷款合同确认的利率和结算利息的期限计算利息，并于债务人应付利息的日期确认收入的实现；属于逾期贷款，其逾期后发生的应收利息，应于实际收到的日期，或者虽未实际收到，但会计上确认为利息收入的日期，确认收入的实现。

二、金融企业已确认为利息收入的应收利息，逾期 90 天仍未收回，且会计上已冲减了当期利息收入的，准予抵扣当期应纳税所得额。



三、金融企业已冲减了利息收入的应收未收利息，以后年度收回时，应计入当期应纳税所得额计算纳税。

四、本公告自发布之日起 30 日后施行。

特此公告。

国家税务总局

二〇一〇年十一月五日



关于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 2010 年第 24 号

根据《工会法》、《中国工会章程》和财政部颁布的《工会会计制度》，以及财政票据管理的有关规定，全国总工会决定从 2010 年 7 月 1 日起，启用财政部统一印制并套印财政部票据监制章的《工会经费收入专用收据》，同时废止《工会经费拨缴款专用收据》。为加强对工会经费企业所得税税前扣除的管理，现就工会经费税前扣除凭据问题公告如下：

一、自 2010 年 7 月 1 日起，企业拨缴的职工工会经费，不超过工资薪金总额 2% 的部分，凭工会组织开具的《工会经费收入专用收据》在企业所得税税前扣除。

二、《国家税务总局关于工会经费税前扣除问题的通知》（国税函[2000]678 号）同时废止。

特此公告。

国家税务总局

二〇一〇年十一月九日

关于个人转让上市公司限售股所得征收 个人所得税有关问题的补充通知

财税[2010]70号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财务局，上海、深圳证券交易所，中国证券登记结算公司：

为进一步规范个人转让上市公司限售股（以下简称限售股）税收政策，加强税收征管，根据财政部、国家税务总局、证监会《关于个人转让上市公司限售股征收个人所得税有关问题的通知》（财税[2009]167号）的有关规定，现将个人转让限售股所得征收个人所得税有关政策问题补充通知如下：

一、本通知所称限售股，包括：

- （一）财税[2009]167号文件规定的限售股；
- （二）个人从机构或其他个人受让的未解禁限售股；
- （三）个人因依法继承或家庭财产依法分割取得的限售股；
- （四）个人持有的从代办股份转让系统转到主板市场（或中小板、创业板市场）的限售股；
- （五）上市公司吸收合并中，个人持有的原被合并方公司限售股所转换的合并方公司股份；
- （六）上市公司分立中，个人持有的被分立方公司限售股所转换的分立后公司股份；
- （七）其他限售股。

二、根据《个人所得税法实施条例》第八条、第十条的规定，个人转让限售股或发生具有转让限售股实质的其他交易，取得现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益均应缴纳个人所得税。限售股在解禁前被多次转让的，转让方对每一次转让所得均应按规定缴纳个人所得税。对具有下列情形的，应按规定征收个人所得税：

- （一）个人通过证券交易所集中交易系统或大宗交易系统转让限售股；
- （二）个人用限售股认购或申购交易型开放式指数基金（ETF）份额；
- （三）个人用限售股接受要约收购；
- （四）个人行使现金选择权将限售股转让给提供现金选择权的第三方；
- （五）个人协议转让限售股；



- (六) 个人持有的限售股被司法扣划;
- (七) 个人因依法继承或家庭财产分割让渡限售股所有权;
- (八) 个人用限售股偿还上市公司股权分置改革中由大股东代其向流通股股东支付的对价;
- (九) 其他具有转让实质的情形。

三、应纳税所得额的计算

(一) 个人转让第一条规定的限售股, 限售股所对应的公司在证券机构技术和制度准备完成前上市的, 应纳税所得额的计算按照财税[2009]167号文件第五条第(一)项规定执行; 在证券机构技术和制度准备完成后上市的, 应纳税所得额的计算按照财税[2009]167号文件第五条第(二)项规定执行。

(二) 个人发生第二条第(一)、(二)、(三)、(四)项情形、由证券机构扣缴税款的, 扣缴税款的计算按照财税[2009]167号文件规定执行。纳税人申报清算时, 实际转让收入按照下列原则计算:

第二条第(一)项的转让收入以转让当日该股份实际转让价格计算, 证券公司在扣缴税款时, 佣金支出统一按照证券主管部门规定的行业最高佣金费率计算; 第二条第(二)项的转让收入, 通过认购ETF份额方式转让限售股的, 以股份过户日的前一交易日该股份收盘价计算, 通过申购ETF份额方式转让限售股的, 以申购日的前一交易日该股份收盘价计算; 第二条第(三)项的转让收入以要约收购的价格计算; 第二条第(四)项的转让收入以实际行权价格计算。

(三) 个人发生第二条第(五)、(六)、(七)、(八)项情形、需向主管税务机关申报纳税的, 转让收入按照下列原则计算:

第二条第(五)项的转让收入按照实际转让收入计算, 转让价格明显偏低且无正当理由的, 主管税务机关可以依据协议签订日的前一交易日该股收盘价或其它合理方式核定其转让收入; 第二条第(六)项的转让收入以司法执行日的前一交易日该股收盘价计算; 第二条第(七)、(八)项的转让收入以转让方取得该股时支付的成本计算。

(四) 个人转让因协议受让、司法扣划等情形取得未解禁限售股的, 成本按照主管税务机关认可的协议受让价格、司法扣划价格核定, 无法提供相关资料的, 按照财税[2009]167号文件第五条第(一)项规定执行; 个人转让因依法继承或家庭财产依法分割取得的限售股的, 按财税[2009]167号文件规定缴纳个人所得税, 成本按照该限售股前一持有人取得该股时实际成本及税费计算。

(五) 在证券机构技术和制度准备完成后形成的限售股,自股票上市首日至解禁日期间发生送、转、缩股的,证券登记结算公司应依据送、转、缩股比例对限售股成本原值进行调整;而对于其他权益分派的情形(如现金分红、配股等),不对限售股的成本原值进行调整。

(六) 因个人持有限售股中存在部分限售股成本原值不明确,导致无法准确计算全部限售股成本原值的,证券登记结算公司一律以实际转让收入的15%作为限售股成本原值和合理税费。

四、征收管理

(一) 纳税人发生第二条第(一)、(二)、(三)、(四)项情形的,对其应纳个人所得税按照财税[2009]167号文件规定,采取证券机构预扣预缴、纳税人自行申报清算和证券机构直接扣缴相结合的方式征收。

本通知所称的证券机构,包括证券登记结算公司、证券公司及其分支机构。其中,证券登记结算公司以证券账户为单位计算个人应纳税额,证券公司及其分支机构依据证券登记结算公司提供的数据负责对个人应缴纳的个人所得税以证券账户为单位进行预扣预缴。纳税人对证券登记结算公司计算的应纳税额有异议的,可持相关完整、真实凭证,向主管税务机关提出清算申报并办理清算事宜。主管税务机关审核确认后,按照重新计算的应纳税额,办理退(补)税手续。

(二) 纳税人发生第二条第(五)、(六)、(七)、(八)项情形的,采取纳税人自行申报纳税的方式。纳税人转让限售股后,应在次月七日内到主管税务机关填报《限售股转让所得个人所得税清算申报表》,自行申报纳税。主管税务机关审核确认后应开具完税凭证,纳税人应持完税凭证、《限售股转让所得个人所得税清算申报表》复印件到证券登记结算公司办理限售股过户手续。纳税人未提供完税凭证和《限售股转让所得个人所得税清算申报表》复印件的,证券登记结算公司不予办理过户。

纳税人自行申报的,应一次办结相关涉税事宜,不再执行财税[2009]167号文件中有关纳税人自行申报清算的规定。对第二条第(六)项情形,如国家有权机关要求强制执行的,证券登记结算公司在履行告知义务后予以协助执行,并报告相关主管税务机关。

五、个人持有在证券机构技术和制度准备完成后形成的拟上市公司限售股,在公司上市前,个人应委托拟上市公司向证券登记结算公司提供有关限售股成本原值详细资料,以及会计师事务所或税务师事务所对该资料出具的鉴证报告。逾期未提供的,证券登记结算公司以实际转让收入的15%核定限售股原值和合理税费。



六、个人转让限售股所得需由证券机构预扣预缴税款的，应在客户资金账户留足资金供证券机构扣缴税款，依法履行纳税义务。证券机构应采取积极、有效措施依法履行扣缴税款义务，对纳税人资金账户暂无资金或资金不足的，证券机构应当及时通知个人投资者补足资金，并扣缴税款。个人投资者未补足资金的，证券机构应当及时报告相关主管税务机关，并依法提供纳税人相关资料。



关于对外资企业征收城市维护建设税和教育费附加有关问题的通知

财税[2010]103 号

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

根据《国务院关于统一内外资企业和个人城市维护建设税和教育费附加制度的通知》（国发[2010]35 号）决定，自 2010 年 12 月 1 日起，对外商投资企业、外国企业及外籍个人（以下简称资企业）征收城市维护建设税和教育费附加。现将有关问题通知如下：

对外资企业 2010 年 12 月 1 日（含）之后发生纳税义务的增值税、消费税、营业税（以下简称“三税”）征收城市维护建设税和教育费附加；对外资企业 2010 年 12 月 1 日之前发生纳税义务的“三税”，不征收城市维护建设税和教育费附加。

各级财政、税务机关要增强服务意识，加强政策宣传，做好征管工作。对政策执行中遇到的问题，要认真研究，妥善解决，重大问题及时上报财政部、国家税务总局。

财政部 国家税务总局

二〇一〇年十一月四日



◇用原材料研发新产品进项税转出的问题

问：从仓库领用原材料用于研发新产品，原材料的进项税额是否需要做进项税额转出？

答：根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（中华人民共和国国务院令 第 538 号）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。

因此，研发领用原材料的增值税进项税额不属于上述不得抵扣项目，属于企业正常生产经营所需，不需要做进项税额转出。

◇房地产企业在土地增值税清算时，未开票的房产应如何确认收入？

问：房地产企业在土地增值税清算时，未开票的房产应如何确认收入？

答：根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）规定，土地增值税清算时，已全额开具商品房销售发票的，按照发票所载金额确认收入。未开具发票或未全额开具发票的，以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致，在清算前已发生补、退房款的，应在计算土地增值税时予以调整。



◇绿化工程企业应当如何申报缴纳营业税?

问：A市某绿化工程企业在B市承接了一项绿化养护工程，根据合同约定，该企业将在B市为客户栽种1.5万株水杉树苗，并在工程完工后1年内提供树苗日常养护，保证成活率在85%以上。合同明确约定了绿化工程价款和养护费收费标准。该企业应当如何申报缴纳营业税?

答：根据《国家税务总局关于印发营业税问题解答（之一）》（国税函〔1995〕156号）的规定，对绿化工程按照“建筑业——其他工程作业”项目征收营业税。而纳税人提供的苗木养护劳务属于服务业范畴，应按照“服务业——其他服务业”项目征收营业税。因此，纳税人应分别核算绿化工程与养护劳务的营业额，分别缴纳营业税。其中，绿化工程劳务应在应税劳务发生地B市缴纳营业税，苗木养护劳务应在机构所在地A市缴纳营业税。

◇企业出口的样品能否退税?

问：企业出口的样品能否退税?

答：根据《国家税务总局关于出口退税若干问题的通知》（国税发〔2000〕165）规定，出口企业报关出口的样品、展品，如出口企业最终在境外将其销售并收汇的，准予凭出口样品、展品的出口货物报关单（出口退税联）、出口收汇核销单（出口退税联）及其他规定的退税凭证办理退税。因此，如果企业能取得相关单证并且信息齐全，则可以退税。

◇提供境外信息技术外包服务是否缴纳营业税?

问：我公司为境外单位提供信息技术外包服务，是否需要缴纳营业税?

答：根据《财政部、国家税务总局、商务部关于示范城市离岸服务外包业务免征营业税的通知》（财税〔2010〕64号）规定，2010年7月1日~2013年12月31日，对注册在北京、天津、大连、哈尔滨、大庆、上海、南京、苏州、无锡、杭州、合肥、南昌、厦门、济南、武汉、长沙、广州、深圳、重庆、成都、西安21个中国服务外包示范城市的企业，从事离岸服务外包业务取得的收入免征营业税。从事离岸服务外包业务取得的收入，是指本通知第一条规定的企业根据境外单位与其签订的委托合同，由本企业或其直接转包的企业为境外提供本通知附件规定的信息技术外包服务（ITO）、技术性业务流程外包服务（BPO）或技术性知识流程外包服务（KPO），从上述境外单位取得的收入。



◇按揭买房发生的利息支出是否计入房屋原值计征房产税？

问：按揭买房发生的利息支出是否计入房屋原值计征房产税？

答：《财政部、国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）规定，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。因此，按揭买房发生的利息支出，凡按照国家会计制度规定应该计入房产原价的，需计征房产税。

◇出口已过海关监管期的设备如何征税？

问：我公司有一套进口设备，是以投资的方式进口后免税使用的。现在过了5年海关监管期，想将该套设备出口。请问，出口该套设备应该免税还是按销售旧固定资产征税？

答：依据《国家税务总局关于印发〈旧设备出口退（免）税暂行办法〉的通知》（国税发〔2008〕16号）第三条规定，该设备只要作为固定资产使用过即可享受有关政策。依据第六条规定，凡购进时未取得增值税专用发票但其他单证齐全的，实行出口环节免税不退税。另依据该办法第十一条规定，外商投资项目已办理采购国产设备退税且已超过5年监管期的国产设备，不适用本办法。所以上述公司如果不属于这些情况，就可以享受出口环节免税不退税优惠。

◇出口加工区内企业如何办理水、电费的增值税退税？

问：出口加工区内企业如何办理水、电费的增值税退税，取得的发票须经过认证吗？

答：根据《国家税务总局关于出口加工区耗用水、电、气准予退税的通知》（国税发〔2002〕116号）规定，出口加工区内生产企业生产出口货物耗用的水、电、气，准予退还所含的增值税。区内企业须按季填报《出口加工区内生产企业耗用水、电、气退税申报表》，并附送下列资料向主管出口退税的税务机关申报办理退税手续：1.供水、供电、供气公司（或单位）开具的增值税专用发票（抵扣联）。2.支付水、电、气费用的银行结算凭证（复印件加盖银行印章）。相关发票应当依法办理认证手续。



常见问题

● 1、问：为什么要进行此次一机多票 V6.15 升级？

答：今年 6 月底前，各地对 2009 年应税销售额超过标准的个体工商户进行了增值税一般纳税人资格认定，个体工商户纳税人的税务登记代码是其个人身份证号码加两位顺序码。目前，全国大部分纳税人使用的 V6.13 版本防伪税控开票系统在开具增值税专用发票和增值税普通发票时，尚不支持购买方税务登记代码为 17 位的情形，影响了纳税人的正常开票。为了解决上述问题，需要将开票系统升级到 V6.15。

● 2、问：本次升级除了解决上述为 17 位税号企业开票的问题，还解决了目前存在的哪些主要问题？

答：使用一机多票 V6.13 和 AI3 型金税卡虽然可以为 20 位税号的购方开具发票，但是当时还没有个体工商户需要认定为增值税一般纳税人的政策规定，并且受存储空间限制，所以设计时对于 20 位税号的，其最后两位顺序码最大值为 63。从 2010 年 4 月 1 日起个体工商户增值税一般纳税人要使用一机多票 V6.15 和 AI3 型金税卡开具增值税专用发票，其税号为身份证号或身份证号加两位顺序码，顺序码为 01 至 99 的数字。这样，当 20 位税号的个体工商户其后两位顺序码大于 63 时，利用一机多票 V6.13 和 AI3 型金税卡的销方为其开具的增值税专用发票在认证时将出现购方税号认证不符问题，而升级到 V6.15 可以解决此问题，对于出现此问题的发票需要通过开具红字发票解决。为此，服务单位在对企业用户回访时，要重点对使用 AI3 金税卡的用户进行回访。



●3、问：从哪些途径可获取一机多票 V6.15 升级程序以及升级操作说明？

答：通过航天信息下发的“开票子系统 V6.15 升级光盘”可获得 V6.15 升级程序，另外，也可以登录 <http://www.aisino.com> 和 <http://www.cnnsr.com.cn> 网站下载该程序。升级操作说明分为面向企业发布的和面向服务单位发布的，面向企业发布的升级操作说明通过印制在光盘封面、附文件在光盘中以及 <http://www.aisino.com> 和 <http://www.cnnsr.com.cn> 网站下载等多种途径发布，而面向服务单位发布的升级操作说明见本通知中的附件 2。

●4、问：本次下发的升级光盘中都包含哪些内容？

答：本次下发的升级光盘中共包含两个文件，一个是开票子系统 V6.15 升级程序 Kp-setup.exe，一个是面向企业用户发布的一机多票开票子系统 V6.15 升级操作说明。

●5、问：对于已领取光盘，但开票计算机没有光驱或者光驱无法识别光盘的企业，该如何升级？

答：可以指导企业登录 <http://www.aisino.com> 和 <http://www.cnnsr.com.cn> 下载开票系统 V6.15 升级程序进行升级，或指导企业将升级程序利用其他机器从光盘转移到其它可用介质（如 U 盘、软盘等）中，再拷贝到开票电脑中进行升级。

●6、问：重复运行一机多票 V6.15 升级程序有无影响？

答：没有影响。如果企业已成功运行了该升级程序，重复运行后系统仍然会再执行一遍升级过程，不影响使用。

●7、问：一机多票 V6.15 升级程序有多大？运行升级是否复杂？

答：一机多票 V6.15 升级程序 Kp-setup.exe 的大小为 30 多兆，在网络畅通的情况下下载该程序一般需 10 到 20 分钟。运行升级方法很简单，将光盘放入光驱后，系统会自动检测并运行光盘中的 Kp-setup.exe 文件完成升级。若升级程序未自动运行，可通过手工运行 Kp-setup.exe 文件完成升级。



●8、问：今年4月已为服务单位发布的6.15安装程序版本为V6.15.100115，而使用此次下发的升级光盘升级后的6.15开票软件版本为V6.15.100115.SP1，二者有何区别？

答：使用升级光盘升级后的6.15开票软件版本为V6.15.100115.SP1，该版本是在V6.15.100115版开票软件的基础上增加了一个解决打印规格型号不全问题的补丁，即修改了打印发票时商品规格型号最后一个字符打印不全以及换行会出现空格的问题（例如当输入的规格型号为15个字符时，打印在票面上的只有前14个字符）。对于已安装V6.15.100115版的用户，如果日常开票中遇到规格型号打印不全问题，虽然可以通过运行此次下发光盘中的升级程序解决该问题，但考虑到文件大小和运行时间等因素，建议进行补丁升级，补丁程序通过以下FTP获取：<ftp://ftp.aisino.com:21>，登录用户名为jfkaiipiao，密码为123，补丁程序名为kp-setup V6.15.100115.SP1.exe，大小为1.4M。

●9、问：服务单位使用V6.15.100115安装程序进行升级时，为什么严禁采用手工拷贝数据库的方式完成？

答：由于V6.15开票系统的数据库结构与以往的开票系统不同，因此在上门维护安装V6.15时必须采用“升级安装”，严禁采用手工拷贝数据库的方式（即将V6.13中的数据库备份，然后“完全安装”V6.15，再把V6.13中备份的数据库拷贝到V6.15中），手工拷贝数据库的这种安装方法下，如果企业使用的是AI3金税卡，会导致企业开具打印出的发票密文区信息异常（此处的密文区显示错误的84位密文，还显示有加密版本号、发票代码和发票号码；而正常的密文区应仅显示108位密文，不显示有加密版本号，发票代码和发票号码打印在票面右上角），且发票无法认证，如果企业使用的是非AI3金税卡，开具出的发票目前来看是正常的。为避免日后非AI3金税卡也出现一些问题，因此要求不论金税卡类型如何，在日后维护安装V6.15时必须采用“升级安装”，严禁采用手工拷贝数据库的方式。



●10、问：企业使用的是 ISA 金税卡，操作系统为 WIN9X，在这种情况下，升级到 6.15 后能否正常使用？

答：企业使用的是 ISA 金税卡，操作系统为 WIN9X 的情况下，升级到 V6.15 后会出现金税卡开启失败问题，无法正常进入到开票系统。因此本次升级过程中，对于上述用户，暂无需升级到 V6.15。如果企业不慎运行了升级程序，系统也会根据判断给出相应的提示“您使用的金税卡可能是 ISA 类型，操作系统是 Win9X，暂不升级！如果您使用的非 ISA 类型金税卡，请联系服务单位升级”，明确告之无需升级。

●11、问：企业安装一机多票 V6.15 后，如果要为企业申请远程报税注册文件，需要注意什么？

答：对于 15 位税号的企业，申请远程报税注册文件的方法和以前一样，但对于 17 位和 20 位税号的企业，在联网注册软件中申请注册文件时，需要额外输入 6 位税务机关地区编码，此时应特别注意：输入的信息必须和企业从税局获得的《企业发行结果通知书》中的税务机关地区编码一致，否则申请的注册文件有误，安装错误的注册文件会导致在开票系统中点击“远程报税”时，出现“事件代码：199 功能号：22， 事件描述：无远程报税授权”的错误提示，从而导致远程报税功能无法正常使用。如果出现该问题，重新正确获取并安装注册文件即可。

●12、问：主机共享一机多票 V6.15 中，在进行发票填开并点击打印后，提示“invalid argument to date encode”，无法打印该张发票，并且系统自动跳到下一张发票，但通过“发票查询”功能可以正常打印该张发票的信息，是何原因，如何处理？

答：出现该问题是因为金税卡是 AI3-P-1.1 类型金税卡，此型号金税卡底层版本过低（为 01E），不支持 V6.15。为解决该问题，需要将 AI3-P-1.1 的金税卡底层加载为 KPA3M02J 或 KPA3M02M。遇到该问题，请服务单位与航天信息技术服务中心联系。



同期资料准备简介

2009年1月8日，国家税务总局发布的《特别纳税调整实施办法》首次明确引入了关联交易同期资料准备，为了有效加强对同期资料准备的管理，2010年7月12日，国家税务总局发布《关于开展同期资料检查的通知》（国税函[2010]323号），要求各省税务机关组织对本省2008和2009年度的同期资料抽查工作。随着国家税务总局对关联企业转让定价问题的深入研究并借鉴国际税收对转让定价的管理经验，在《特别纳税调整实施办法》出台后，关联交易同期资料准备随之成为各方关注的焦点。

1. 什么是同期资料

同期资料又称同期文档、同期证明文件，是指根据各国和地区的相关税法规定，纳税人对于关联交易发生时按时准备、保存、提供的转让定价相关资料或证明文件。同期资料准备、保存和提供是企业转让定价文档管理的基础。同期资料应包含以下五部分内容：



企业通过对上述五个部分内容的资料准备，最终确定可比非关联交易价格或利润，以及作出遵循独立交易原则的说明。准备同期资料不仅是一个履行合法义务的过程，更是一个有效的税务规划和风险管理的工具。

2. 同期资料准备的时间要求

同期资料准备必须自企业关联交易发生年度的次年5月31日前准备并在税务机关要求时20天内向税务机关提供，同期资料应自关联交易发生年度的次年6月1日起保存10年。

3. 哪些企业需要准备同期资料

属于下列情形之一的企业，可免于准备同期资料



◆ 年度发生的关联购销金额（来料加工业务按年度进出口报关价格计算）在 2 亿元人民币以下且其他关联交易金额（关联融通资金按利息收付金额计算）在 4000 万元人民币以下，上述金额不包括企业在年度内执行成本分摊协议或预约定价安排所涉及的关联交易金额

◆ 关联交易属于执行预约定价安排所涉及的范围

◆ 外资股份低于 50%且仅与境内关联方发生关联交易

属于下列情形之一的企业，不得免于准备同期资料

◆ 曾被税务机关进行转让定价调整，并处于跟踪管理期间的企业

◆ 跨国企业在中国境内设立的承担单一生产（来料加工或进料加工）、分销或合约研发等有限功能和风险并且出现年度亏损的企业

◆ 当年签署了成本分摊协议的企业

◆ 关联债资比例超过标准比例的利息支出，要在计算应纳税所得额时扣除的企业

4. 不按要求准备同期资料的风险和法律责任

◆ 企业未按照规定保存同期资料或其他相关资料的，依照征管法第六十条和第六十二条的规定，由税务机关限期改正，可以处 2000 元以下的罚款，情节严重的，处 2000 元以上 10000 元以下的罚款。

◆ 企业拒绝提供同期资料等关联交易的相关资料，或者提供虚假、不完整资料，未能真实反映其关联业务往来情况的，依照征管法第七十条、征管法实施细则第九十六条之规定，由税务机关责令改正，可以处 10000 元以下罚款，情节严重的，处 10000 元以上 50000 元以下罚款；根据所得税法第四十四条及所得税法实施条例第一百一十五条之规定，税务机关可以不经过调查程序，根据已掌握的信息实行纳税调整，直接进行核定征收。

◆ 增加被税务机关进行关联交易调查的风险。企业未按规定准备同期资料的，如税务机关调整转让定价，作出特别纳税调整，自税款所属纳税年度的次年 6 月 1 日起至补



缴税款之日止的期间，按日加收利息，利息率按照税款所属纳税年度 12 月 31 日实行的与补税期间同期的中国人民银行人民币贷款基准利率加 5 个百分点计算，并按一年 365 天折算日利息率。不准只按基准利率计算加收利息，加收的利息不得在计算应纳税所得额时扣除。

5. 我们的同期资料服务

我们在同期资料准备方面积累了丰富的实务经验，以专业的视角洞察、剖析企业关联交易可能存在的风险，针对识别的风险协助企业完成有针对性的同期资料的准备，积极应对风险。我们的优势在于：

- ◆ 建立了专业的服务团队，专职负责同期资料准备业务
- ◆ 拥有 BvD 公司的 osiris 数据库，与国家税务总局使用的数据库保持一致
- ◆ 我们的客户资源丰富，涉及各行各业，为可比分析提供同行业的数据支持



2010 年中国税务咨询师（CTC）认证培训 第二期圆满结束

由广东省珠海市金税科技有限公司主办的第二期中国税务咨询师（以下简称 CTC）认证培训班顺利举行，来自 120 多家服务单位的 124 位学员参加了此次培训，并在 2010 年 12 月 19 日顺利完成认证培训及资格考试。

利用第一期 CTC 成功举办的经验，本次 CTC 认证培训班由招生、报名、培训再到考试，整个过程有条不紊的进行，已经逐渐体现出中国税务咨询师品牌的建设、知名度的扩展。

为求 CTC 品牌逐步与新时代并进，珠海金税科技有限公司 CTC 学习中心特为第二期认证培训班配置了专业的辅导员和班主任，以便做好日常开班的服务协助和更好的帮助各位学员解决专业上的知识疑问，力求专业与服务的完美结合。

第二期 CTC 培训班通过五天的学习与交流，每一位参加的学员均能较好地完成培训内容，达到了了解政策规定、熟悉标准制度、明确工作程序、掌握涉税风险及纳税筹划的目的，达到了理想的效果。第二期 CTC 认证培训班仍然由全国十大优秀讲师奚卫华、刘国东两位讲师主讲，两位老师针对现行的税务政策法规、结合实际工作的需要，进行了深入浅出的讲解；学员们也做到了认真听讲，热烈参与课题讨论，共同营造了良好的学习氛围。

在本次培训中，第二期 CTC 学员相对第一期 CTC 学员人数增加了 1/3，我们学员浓厚的学习兴趣和认真的态度更加热情高涨，不但利用课余时间认真复习巩固，更在平时工作中主动咨询专业课题，在培训之余，学员们更与我们的讲师及金税公司 CTC 学习中心全体成员建立了朋友般的友谊。

为庆祝 CTC 第一期学员取得中国税务咨询师中级证书，珠海金税公司 CTC 学习中心特于 2010 年 12 月 26 日在昌安假日酒店 20 楼举办学员聚餐活动，为大家再次提供了沟通交流的平台。寒冷的冬夜里，大家在百忙之中抽出时间相聚在一起，共叙同窗之情，欢声笑语充满了整个空间，场面份外温馨。通过这次聚餐让大家彼此的感情更进一步，临别之时，所有成员都热切希望 CTC 中心可以有更多的机会让大家互相交流，也希望金税财税中心有更多好的课程可以让大家得到提升。

让我们祝愿 CTC 第二期学员顺利通过考试，共同期待下一次的学员集体聚会，并且展望 2011 年中国税务咨询师 CTC 认证培训班越办越好，全体学员学业有成，工作顺利！



中国税务咨询师职业培训

◆职业级别

中国税务咨询师职业岗位共分为四个级别，分别为：

- 1) 初 级：办税人员（助理税务咨询师）
- 2) 标准级：税务咨询师
- 3) 高 级：高级税务咨询师
- 4) 师 资：税务咨询师师资

◆申报条件

办税人员（助理税务咨询师）（具备以下条件之一即可）

- 1) 高职、高专及以上学历在校财会、税务相关专业大三、大四学生；
- 2) 中专及以上学历，且从事财会涉税工作经验一年以上；
- 3) 具有会计从业资格及原办税员证持有者。

◆税务咨询师（具备以下条件之一即可）

- 1) 高等院校在校财会、税务相关专业大三、大四学生；
- 2) 大专及以上学历，且从事财会涉税岗位工作三年以上；
- 3) 具有本科学历，且从事财会涉税岗位工作两年以上；
- 4) 具有会计从业资格，且从事财会涉税岗位工作八年以上；

◆高级税务咨询师（具备以下条件之一即可）

- 1) 本科及以上学历，且从事财会涉税岗位工作五年以上；
- 2) 具有会计从业资格，且从事财会涉税岗位工作八年以上；
- 3) 具有高级会计师、注册税务师、注册会计师资格者；

◆组织方式

实行全国统一组织、统一考试时间、统一考试大纲、统一命题阅卷、统一合格标准的考试制度，具体考试时间以中国税务咨询师官网公布的时间为准。培训采用面授与自学相结合的方法，集中进行与前辅导、答疑，分为通用知识、实务知识、操作技能三部分。



2011年金税财税会员精品课程

序列	课程名称	课时	课程级别	非会员价	培训月份
1	企业如何应对税务稽查	2 天	A 级	1800	3、5、7、9、12
2	企业纳税筹划新思路与经典案例分析	2 天	A 级	1800	2、4、6、8、11
3	企业内部控制与风险防范	2 天	A 级	1800	4、9
4	非财务人员的财务管理	2 天	A 级	1800	3、8
5	房地产及建安业纳税筹划	2 天	A 级	1800	6
6	财务报表分析	2 天	B 级	1200	5、11
7	制造业成本核算与分析决策	2 天	B 级	1200	8
8	成本分析与控制	2 天	B 级	1200	4
9	企业所得税汇算清缴应对策略与方法	2 天	B 级	1200	上半年开课
10	出口退税操作实务与技巧	2 天	C 级	800	3、7、10
11	企业建账技巧	2 天	C 级	800	6、11
12	企业办税实务	2 天	C 级	800	每年开 2 班
13	Excel 在财务管理中的应用技巧	2 天	C 级	500	5、9、12

2011年金税财税会员服务内容

会员等级	原价	培训服务		增值服务	会员价
白金级	3800 元	尊享三门精品课程学习机会	A 级课程一门	1、财税专家答疑 2、财税内刊赠送 3、教材光盘赠送 4、政策资料下载 5、免费在线学习 6、财税高端论坛 7、财税认证培训 8、学历晋升服务	2880 元 优惠 920 元
			B 级课程一门		
			C 级课程一门		
钻石级	6800 元	尊享五门精品课程学习机会	A 级课程两门		4680 元 优惠 2120 元
			B 级课程两门		
			C 级课程一门		
至尊级	9800 元	尊享七门精品课程学习机会	A 级课程三门		5980 元 优惠 3820 元
			B 级课程三门		
			C 级课程一门		

会员独享尊贵服务，价格更实惠，让你财税路路通。



会员增值服务内容

服务项目	服务内容
财税专家答疑	会员尊享财税专家问题答疑服务，会员可通过网站论坛发帖、电话进行财税问题咨询答疑
财税内刊赠送	会员尊享每季免费获取一份财税政策汇编与财税问题答疑内刊服务。
教材光盘赠送	会员尊享免费获取《EXCEL 在财务管理中的应用》、《企业办税实务》课程相关教材或教学光盘服务。
政策资料下载	会员尊享航天信息培训学校网站免费查询下载财税政策法规与航天信息培训课件资料服务
免费在线学习	会员尊享航天信息培训学校网站免费在线学习服务。
财税高端论坛	会员尊享以成本价格参加 2011 年度航天信息组织的各类财税高端论坛
财税认证培训	会员尊享以折扣价格报名参加中国税务咨询师（CTC）职业培训认证课程
学历晋升服务	会员尊享以折扣价格报名参加中央财经大学“财务管理与税收筹划”在职研究生学习（仅限部分地区）

◆财税专家：

汤贡亮：中央财经大学税务学院院长、教授、博士生导师，享受国务院政府特殊津贴专家，中国法学会财务法学研究会副会长，国家税务总局税收科研所特约研究员，中国税务学会常务理事、学术研究委员，中国国际税收研究会理事、学术研究委员。

刘恒：中央财经大学书屋学员副院长、教授、中国注册会计师，兼任中央财经大学证券税收研究所所长，中央财经大学财税研究所副所长、中国北京市国际税收研究会理事等职；中国中央电视台、中央人民广播电台、北京电视台经济评论员、特邀专家。



朱青：经济学博士，中国人民大学财经学院财政系主任，教授，博士生导师，中国国际税收研究会常务理事，中国税务学会理事、中国社会保险学会理事。已在《税务研究》、《中国税务》、《涉外税务》、《财贸经济》、《财政研究》等发表学术论文数十篇，并著有《国际税收》、《企业转让定价税务管理操作实务》、《养老金制度的经济分析与运作分析》等教材或专著。

肖旭东：中国人民大学财政金融学院培训中心特邀讲师，清华大学财务总监班特邀讲师，浙江大学总裁班特邀讲师；《首席财务官》杂志顾问；财务技术研究中心特邀专家；财务经理人学员高级讲师；财务技术培训中心高级讲师。

刘国东：中国注册会计师、中国注册税务师、中国注册资产评估师；财务技术专家，北京金安成税务师事务所所长，北京天同信会计师事务所高级经理；财务技术中心专家讲师、特聘顾问；担任多家大型集团及上市公司财税顾问。已为航天信息学员进行过 80 多期培训，曾在 2009 年 6 月间创造过同一地区连续三期学员过百的火爆场面。

奚卫华：北京经济管理干部学院副教授；中华会计网校注册税务师考试培训讲师；北京大学工商管理硕士，中央财经大学财政学博士，于 2006 年赴英国华威大学进修；获北京市第五届青年教师教学基本功大赛一等奖，北京市优秀青年骨干教室称号，其《企业涉税风险与纳税筹划》培训课程已连续两年获得“航天信息学员最受欢迎课程”的评价。

珠海金税财税培训中心(珠海市 CTC 学习中心)

报名咨询热线：0756-8871128、18928030380、8888696 联系人：冯老师、陆老师

地址：珠海市香洲区兴业路 52 号银桦新村一栋二层 网址：www.zhjinshui.com