

## 目录

🌀 刊首语	1	刊首语
🌀 财税文苑	2	新税法下固定资产涉税扣减事项辨析
	4	建筑装饰企业预收账款的税务确认时点辨析
	6	增值税转售及其会计处理辨析
	8	新增值税、营业税法下的混合销售和兼营行为的税务处理技巧及纳税筹划
🌀 政策解读	14	解读：国税[2009]112号—财政部国家税务总局关于对跨年度合同实行营业税过渡政策的函
	17	政策解读：广告 扣除比例提高后版税能否申请退税
	18	新文件解析：建筑装饰业计税政策重大调整
🌀 法规速递	20	财政部 国家税务总局 关于对跨年度合同实行营业税过渡政策的函
	20	关于2009年度税收自查有关政策的分题函
	25	财政部 国家税务总局 关于固定资产进项税额抵扣问题的函
	26	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函
🌀 业务咨询	28	试生产阶段用回原材料能否抵扣？
	28	汽车错卖企业将商品车转固定资产可否抵扣？
	29	取得认证后回生发票用发票可否抵扣进项税？
	30	关于固定资产置换增值税进项税的处理问题？
	32	此种错卖行为增值税的税时点？
	33	单位将自产水泥用于自建厂房，请问其企业进项税和增值税法规是否按规定应作进项税同错卖处理？
🌀 金税动态	34	金税动态
🌀 办事指南	36	办事指南
🌀 常见问题	37	常见问题

主办单位：广东中拓正泰税务师事务所有限公司

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号银华新村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](mailto:ztzt@ztzt.cn)

网 址：[www.zhj.inshui.com](http://www.zhj.inshui.com)

电子邮件：[service@zhj.inshui.com](mailto:service@zhj.inshui.com)

# 相信自己是一只雄鹰

一个人在高山之巅的鹰巢里，抓到了一只幼鹰，他把幼鹰带回家，养在鸡笼里。这只幼鹰和鸡一起啄食、嬉闹和休息。它以为自己是一只鸡。这只鹰渐渐长大，羽翼丰满了，主人想把它训练成猎鹰，可是由于终日和鸡混在一起，它已经变得和鸡完全一样，根本没有飞的愿望了。主人试了各种办法，都毫无效果，最后把它带到山顶上，一把将它扔了出去。这只鹰像块石头似的，直掉下去，慌乱之中它拼命地扑打翅膀，就这样，它终于飞了起来！





# 新税法下固定资产涉税相关事项探析

《中华人民共和国增值税暂行条例》经2008年11月5日国务院第34次常务会议修订通过，自2009年1月1日起施行。新修订的《暂行条例》与原条例相比，变化之一就是企业购置固定资产进项税额可以抵扣。对于这一政策变化，企业财务人员应当如何处理与此相关的涉税事项，避免错误理解，造成计算缴纳的税款时出现错误，给企业带来不必要的损失。本文就这方面的相关内容进行一些探析。

修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例》虽然取消了原《暂行条例》中不得抵扣购置固定资产进项税额的规定，但并不出于企业取得作为固定资产核算，并在购置时取得的增值税专用发票的进项税额可以抵扣。企业财务人员在实际业务中应当如何理解并正确处理与固定资产进项税额抵扣相关的涉税事项，如何正确把握可以抵扣进项税额抵扣固定资产的进项税额范围，是需要进行认真研究和探讨的。

一、对“纳税人购进货物或者应税劳务，取得的增值税专用发票不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定，其进项税额不得从销项税额中抵扣。”的理解

对于本条款规定的理解，主要是应当准确、全面的掌握法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定中明确的“不符合规定的增值税

扣税凭证”的主要情形。对于这方面的新规定主要是国家税务总局下发的“国税发[2006]156号”文件及相关的补充规定。这些文件所规定的主要不符合规定的增值税扣税凭证的情形可以概括为以下几个方面：

第一，取得的增值税专用发票不是符合要求的。这些要求包括：项目齐全，与实际业务相符；字迹清楚，不得压线、错格；抵扣联加盖财务专用章或者发票专用章；按照增值税纳税义务发生时间开具。

第二，取得增值税专用发票的同时取得防伪税控系统开具的《销售货物或者提供应税劳务清单》，并加盖财务专用章或者发票专用章。

第三，用于抵扣增值税进项税额的专用发票经税务机关认证相符。

第四，认证时是否已被税务机关认定为虚开专用发票。

在实际工作中，企业财务人员应当对上述各项不符合增值税扣税凭证的情形全面掌握、准确理解、认真审核。

二、关于“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购进货物或者应税劳务”不得抵扣进项税额规定的理解

对于该条款的理解《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》作出了进一步的解释：



上述所称购进货物，不包括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（指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产（是指不动产出租或者不动产出租经营、股权转让的资产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物）在建工程（纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程）、免征增值税（以下统称免税）项目、兼营福利或者个人消费（包括纳税人的实际应税消费）的固定资产（是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他生产经营活动用的设备、工具、器具等）。

对于以上解释，我们可以这样理解，企业购进的固定资产均可用于增值税应税项目也用于非增值税应税项目和不动产在建工程、免征增值税项目、兼营福利或者个人消费。例如：企业购置一台小货车（增值税应税项目），主要用于企业的生产经营，包括生产经营过程中购进的商品、原材料等。但同时也可能用于购进企业不动产在建工程的工程物资和购进一些兼营福利、实际应税方面的商品物资等。也就是说，同时可用于上述各项的情况下购进固定资产的增值税扣税凭证是可以抵扣的。而对于固定资产以外的用于增值税应税项目也用于非增值税应税项目和不动产在建工程、免征增值税项目、兼营福利或者个人消费购进货物的增值税扣税凭证是不允许抵扣的。企业财务人员应当结合上述条款及其进一步解释，准确把握。此外，对于上述固定资产购进过程中发生的运费用也应当按照上述购进固定资产采取相同的方法进行处理。

### 三、关于“非正常损失的购进货物及相关的应税劳务”不得抵扣进项税条款的理解

该条款中所述的非正常损失“是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质等损失。”那么，对于固定资产在使用过程中发生毁损、报废的损失则不属于法规中所称的非正常损失的购进货物。因此，对于固定资产使用过程中发生毁损、报废的损失进项税额是可以抵扣的。

### 四、关于“国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品”不得抵扣进项税条款的理解

对于该条款的理解应当主要参照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十五条的规定：纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。对于此条款的理解，应当注意结合2008年11月5日国务院第34次常务会议通过的《中华人民共和国消费税暂行条例》及其《实施细则》中所称的应税消费品中的汽车（乘用车和商用车）的规定。对于企业购置不属于应征消费税汽车及游艇的增值税扣税凭证是可以抵扣的。

### 五、增值税条例中关于购置固定资产取得增值税扣税凭证抵扣进项税的有关规定

1、条例中明确，用于非增值税应税项目的进项税额不得从销项税额中抵扣。与此相关的规定是企业自行建造的生产车间，如钢结构厂房，其建成后，将专门用于企业的生产，其建造厂房的成本将会以折旧的方式，通过合理配置计入企业生产产品的成本，而企业的产品销售必须作为增值税的应税项目。这里





具了税务发票或由从税务机关领取的专用收据作为收款凭证，根据长期以来税务机关“以票管税、开票交税”原则，这些预收款项通常要求在收取当月并入应税收入申报缴纳营业税。

### 二、建筑装饰企业预收工程款项企业所得税纳税义务确认时点

建筑装饰企业预收工程款项的企业所得税应税收入的确认时间与过去政策基本保持一致，《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）中明确规定：“企业在各个纳税期末，提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工进度（完工百分比）法确认提供劳务收入。……企业应按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定劳务收入总额，根据纳税期末提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前纳税年度累计已确认提供劳务收入后的金额，确认为当期劳务收入；同时，按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前纳税期间累计已确认劳务成本后的金额，结转为当期劳务成本。”

### 三、建筑装饰企业预收工程款项涉税账务处理

[例]华天建筑装饰公司（以下简称华天公司）2009年11月1日与京华商贸公司（以下简称京华公司）签订了办公楼装修合同。合同约定，装修工程总造价120万元、工期4个月，自2009年11月1日至2010年2月28日。合同约定签订合同当日京华公司预付工程款30万元，2010年元月31日装修主体工程完成（占总工程量的2/3）并验收合格再支付华天公司50万元，2010年2月28日工程完工验收合格后由京华公司支付剩余工程款项。华天公司在2009

年12月31日累计完成总工程量的1/3、2010年元月31日完成了装修主体工程即总工程量的2/3，并在2010年2月28日按照合同规定时间顺利完成了工程装修，京华公司也按规定分期向其支付了所有工程款项。

假定华天公司工程收入直接通过“主营业务收入”科目核算，不考虑其他核算事项和税种，仅就营业税和企业所得税而言，相关计算和会计处理如下：

（1）2009年11月1日预收工程款项30万元，按3%税率在12月15日以前向主管税务机关申报缴纳营业税9万元。

预收款项时

借：银行存款 300000

贷：预收账款——京华公司 300000

月底提取当月营业税

借：主营业务税金及附加 90000

贷：应交税金——应交营业税 90000

（2）2009年12月31日完成总工程量的1/3，应按工程进度按比例确认相应的营业税计税收入和企业所得税应税收入40万元（ $120 \times 1/3$ ）。

月底提取当月营业税

借：主营业务税金及附加 30000

贷：应交税金——应交营业税 30000

月底结转收入作为本期企业所得税应税收入

借：预收账款——京华公司 300000

应收账款——京华公司 100000

贷：主营业务收入 400000

（3）2010年元月31日完成总工程量的2/3并收款50万元，由于上月已根据工程进度通过应收账款确认营业税计税收入10万元，本期再



确认 40 万元即可。

预收款项时

借：银行存款 500000

贷：预收账款——京华公司 400000

    应收账款——京华公司 100000

月底提取当月营业税

借：主营业务税金及附加 120000

贷：应交税金——应交营业税 120000

月底结转收入作为本期企业所得税应税收入

借：预收账款——京华公司 400000

贷：主营业务收入 400000

(4) 2010 年 2 月 28 日工程验收合格并收工程尾款 40 万元。

收取工程尾款时并确认当期企业所得税应税收入

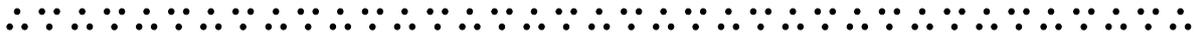
借：银行存款 400000

贷：主营业务收入 400000

月底提取当月营业税

借：主营业务税金及附加 120000

贷：应交税金——应交营业税 120000



# 增值税转型及其会计处理浅析

## 一、增值税转型的背景与意义

### (一) 增值税转型的背景

1994 年，我国选择采用生产型增值税，一方面是由于财政收入的需要，另一方面则是为了抑制投资膨胀。随着我国社会主义市场经济体制的逐步完善和经济的全球化进程的深入发展，增值税转型改革的必要性日益突出。党的十六届三中全会明确提出要适时实施这项改革，“十一五规划”则确定在十一五期间完成这一改革。自 2004 年 7 月 1 日起，在北京、中部及部分地区已先后实行了改革试点，试点工作任务完成情况，达到了预期目标。2008 年国务院政府工作报告提出，要研究制定全国增值税转型改革方案。十一届全国人大一次会议审议通过的全

国人大常务委员会关于预算草案审查结果的报告，明确提出争取 2009 年在全国推开增值税转型改

革。在这种情况下，国务院决定实施增值税转型改革，规范和完善我国增值税制度，使税收制度更加符合科学发展观的要求，并为最终完善增值税制、完成全国人大常务委员会要求 5 年内制定增值税法的任务创造条件。

### (二) 增值税转型的意义

修订前的增值税条例对于保障财政收入、调控国民经济发展发挥了积极作用。但修订前的增值税条例实行的是生产型增值税，不允许企业抵扣购进固定资产的进项税额，存在重复征税问题，制约了企业技术创新的积极性。目前，受全球金融危机冲击影响，我国已出现投资萎缩、增长乏力、出口减少的经济现状，国务院适时推出全面的增值税转型改革，可以有效缓解全球金融危机对实体经济造成的冲击，对于拉动投资、消费、促进出口均具有刺激和推动作用。另一方面，



在宏观经济增长乏力之际也为增值税转型创造了良好的契机，避免了在经济增长乏力时又加剧投资和消费。

增值税转型改革的核心是在企业计算应纳税增值税时，允许扣除购入货物及应税劳务的增值税，此次改革将消除当前生产型增值税制产生的重复征税因素，降低企业投资成本，有利于鼓励投资和扩大内需，促进企业技术创新、产业结构调整和经济增长方式的转变。

## 二、增值税转型的内容

### (一)允许抵扣固定资产进项税额

修订前的增值税条例规定，购进固定资产的进项税额不得从销项税额中抵扣，即实行生产型增值税，这样企业购进货物及应税劳务以较重。为减轻企业负担，修订后的增值税条例删除了有关不得抵扣购进固定资产的进项税额的规定，允许纳税人抵扣购进固定资产的进项税额，实现增值税由生产型向消费型转换。

### (二)可抵扣进项税额的固定资产范围

现行增值税征税范围内的固定资产主要是机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、工具、器具，因此，转型改革后允许抵扣的固定资产仍然是上述范围。房屋、建筑物等不动产不能纳入增值税的抵扣范围。为堵塞因转型可能带来的一些税收漏洞，修订后的增值税条例规定，与生产经营无关的不动产（如个人消费自用消费品如小汽车、游艇等）所含的进项税额，不得予以抵扣。

### (三)降低小规模纳税人的征收率

修订前的增值税条例规定，小规模纳税人的征收率为6%。根据条例的规定，经国务院批准，从1998年起已将小规模纳税人划分为工业和商业两类，征收率分别为6%和4%。考虑到增值

税转型改革后，一般纳税人的增值税负担水平总体降低，为了平衡小规模纳税人与一般纳税人的税负水平，促进中小企业的成长和扩大经营，应当降低小规模纳税人的征收率。同时考虑到现实经济活动中，小规模纳税人混业经营十分普遍，实际征管中难以明确划分工业和商业小规模纳税人。因此修订后的增值税条例对小规模纳税人不再设置工业和商业两类征收率，将征收率统一降至3%。

## 三、增值税转型的会计处理

### (一)会计处理原则

由于固定资产在企业资产负债表中的比重较大，增值税转型将会给企业的会计核算带来较大变化。总体来说，应在“应交税费”科目下增设“应抵扣固定资产增值税”明细科目，并在该科目下增设“固定资产进项税额”、“固定资产进项税额转出”、“已抵扣固定资产进项税额”等专栏。其会计处理如下：

一是固定资产的入账价值。修订前的增值税条例要求企业购入固定资产时需缴纳的增值税计入固定资产的初始入账价值，而在消费型增值税下，该增值税不需计入固定资产的初始入账价值。但此变化需与企业会计准则中的工程核算相区别，企业进行在建工程核算时，仍需要将使用的原材料所含的增值税结转计入工程成本中，这是因为转型改革后允许抵扣的固定资产不包括房屋、建筑物等不动产。

二是固定资产的后续计量。由于在初始计量时增值税额未计入固定资产成本中，因此在后续计提固定资产折旧时也就相应地少计提折旧额。这会导致以后期间的净利润增加。

### (二)账务处理举例如下所示



[例 1]2009 年 2 月 1 日, 甲公司购入一台需要安装的机器设备, 取得增值税专用发票上注明的设备价款为 50 万元, 增值税进项税额为 85000 元, 支付的运费为 2500 元, 款项已通过银行支付; 安装设备时, 领用本公司原材料一批, 价值为 3 万元, 购进原材料时支付的增值税进项税额为 5100 元; 支付安装工人的工资为 4900 元。海关不亦免征其他扣费 用。

### (1) 增值税纳税前的会计处理

支付设备价款、增值税、运费 合计为 587500 元:

借: 在建工程 587500

贷: 银行存款 587500

领用本公司原材料、支付安装工人工资等 用合计为 40000 元:

借: 在建工程 40000

贷: 原材料 30000

应交税费 —— 应交增值税(进项税额转出) 5100

应付职工薪酬 4900

设备安装完毕达到预定可使用状态:

借: 固定资产 627500

贷: 在建工程 627500

### (2) 增值税纳税后的会计处理

支付设备价款、增值税、运费 合计为 587500 元:

借: 在建工程 502500

应交税费 —— 应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额) 85000

贷: 银行存款 587500

领用本公司原材料、支付安装工人工资, 由于在增值税下, 固定资产领用的材料可抵扣相应的增值税, 其 用合计为 34900 元:

借: 在建工程 34900

贷: 原材料 30000

应付职工薪酬 4900

设备安装完毕达到预定可使用状态:

借: 固定资产 622400

贷: 在建工程 622400

增值税是每国税收收入的主要来源, 因此增值税的征管备受关注, 在征管的过程中税务机关应与新增增值税条例的内容, 在业务流转表中予以正确反映。同时, 企业也要抓住增值税转型改革契机, 统筹考虑当前生产运营及长远发展规划, 及时加大投资, 加速更新生产设备, 加大研发投入、加强自主创新力度, 从而进一步促进产品结构优化升级。

## 新增增值税、营业税法下的混合销售和 税务处理技巧及纳税筹划

### 一、一般纳税人背景

2008 年 11 月 5 日, 国务院第 34 次常务会议

修订通过了《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)、《中



《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 第 540 号), 随后《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(2008 年修订版) 和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》(2008 年修订版) 也 得通过, 取代了原来的《增值税暂行条例》及其《增值税暂行条例实施细则》和《营业税暂行条例》及其《营业税暂行条例实施细则》, 并于 2009 年 1 月 1 日开始实行。该两部新法规的修订出台是在我国特殊宏观环境下出台的, 为配合我国生产型增值税全面转为消费型增值税奠定了重要的法律基础。在新法规修订中, 关于混合销售和兼营行为的有关规定与原来的规定发生了一些的变化, 这对于企业发生的混合销售和兼营行为的税务处理提出了新的要求。在新增值税和营业税法下, 企业发生的混合销售和兼营行为到底怎样进行正确税务处理? 企业应该怎样进行税务筹划以符合税法规定的税负是摆在当前企业面前的一个紧迫性问题。为了您当前企业正确处理好今后发生混合销售和兼营行为的税务事项, 本文把新增值税、营业税法下的混合销售和兼营行为的税务处理技巧及税务筹划技巧的研究成果呈现给大家。希望这篇对广大企业财务人员特别是企业的财务总监有所帮助。

## 二、混合销售和兼营行为的新法律环境

新《增值税暂行条例》和新《营业税暂行条例》及其各自实施细则对混合销售和兼营行为的税务处理进行了重新规定。

### (一) 新《增值税暂行条例》及其实施细则的规定

#### ◇1、新《增值税暂行条例》的有关规定

新《增值税暂行条例》第三条 纳税人销售

不同税率的货物或者应税劳务, 应当 分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额; 未 分别核算销售额的, 从高适用税率。第十六条 纳税人销售免税、减税项目的, 应当 分别核算免税、减税项目的销售额; 未 分别核算销售额的, 不得免税、减税。

#### ◇2、新《增值税暂行条例实施细则》2008 年修订版》的有关规定

新《增值税暂行条例实施细则》2008 年修订版》第五条 一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务(以下统称应税劳务), 为混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为, 视为销售货物, 应当缴纳增值税; 其他单位和个体工商户的混合销售行为, 视为销售非应税劳务, 不缴纳增值税。本条第一款所称非应税劳务, 是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。本条第一款所称从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户, 包括以从事货物的生产、批发或者零售为主, 并兼营非应税劳务的企业、企业性单位和个体工商户在内。前款所称从事货物的生产、批发或者零售为主是指纳税人的货物及应税劳务在销售额与非应税劳务销售额合计中, 货物及应税劳务销售额超过 50%, 非应税劳务在销售额在 50% 以下。第六条 纳税人发生销售自产货物同时提供建筑业劳务的行为, 应当 分别核算自产货物的销售额和建筑业劳务销售额, 其自产货物的销售额缴纳增值税, 建筑业劳务销售额不缴纳增值税。未 分别核算的, 由主管税务机关核定其自产货物的销售额。第七





借: 营业税 应纳税额, 其但是错卖货物或应税书  
 籍不同时段发生在同一购买方上, 其笔下的书  
 籍与某一项错卖货物或加工修理修配应税书并无  
 直接的联系和归属关系。对于的税人的营业行  
 为, 应 别核算应纳税额的营业额和应的增值  
 税的错卖款, 即应当将不同税种范围的错卖项  
 目 别核算、 别申报的税。

### (三) 混合错卖与营业的混同

混合错卖与营业, 二者有相同的地方, 又有  
 明显的区别。相同点是: 在行为所属的营业范围  
 既有错卖货物和提供应税书籍或在错卖项目。区  
 别是: 混合错卖强调是在同一错卖行为中存  
 在错卖货物或在错卖项目的混合, 错卖货物及  
 应税书籍是同时是一个购买方取得的; 营业强  
 调是在同一的税人的营业活动中存在着错卖项  
 目, 但是错卖货物和应税书籍不是同时发生  
 在同一购买方上。

## 四、混合错卖与营业的税务处理技巧及案例

### (一) 税务处理技巧

从税务处理上来说, 混合错卖的税原则是  
 按“营业主业”划 (营业主业的含义为在业  
 额或货物错卖款超过 50%), 只征收一种税,  
 营业主业如的增值税则混合错卖如的增值税,  
 营业主业如的营业税则混合错卖如的营业税。  
 而营业的税原则为: 别核算、 别征税,  
 即错卖货物或应税书籍的错卖款, 征收增值  
 税; 对提供应税书籍的错卖款征收营业税。

### (二) 混合错卖与营业的税务处理案例

[例 1] 上海某整型心窗错卖商店为  
 一般纳税人, 2008 年 11 月, 该店产品除  
 乙同时又为商店提供安装服务, 收取价款为

20000 元, 另外又收取 2340 元的安装 。

整型心窗错卖商店的主业是错卖货物, 提供  
 安装服务与整型心窗有密切联系, 错卖和安装  
 的 用若是向同一的购买方收取的, 因此,  
 这是属于混合错卖行为, 错卖和安装收入一  
 并的增值税。其会计处理为:

借: 银行存款 25740

贷: 主营业务收入 20000

其他业务收入 2000

应交税 —— 应交增值税 3740

如果安装服务取得的错卖商品或加工修理  
 修配应税书籍的错卖款, 符合规定条件的可  
 以在错卖款中抵扣。

[例 2] 北京市好来客整型有限公司公  
 司 2008 年 10 月整型收入为 500 万元, 其中包  
 括错卖自制的叫证证取得的收入 180 万。

由于整型公司的主业是营业应税书籍, 错  
 卖叫证的收入不到总收入 50% 以上, 错卖叫  
 证和提供整型的收入若是向同一的错卖款收  
 取的, 因此这是属于混合错卖行为, 此混合错  
 卖行为应的营业税。其会计处理为:

借: 库存现金 5000000

贷: 主营业务收入 5000000

计提营业税时:

借: 营业税金及附加 250000

贷: 应交税 —— 应交营业税 250000

[例 3] 南京市某百货商场为增值  
 税的一般纳税人, 2009 年 5 月发生如下业务: 错  
 卖商品取得错卖收入 585 万元, 别核算的  
 合伙部取得营业收入 200 万元。

由于错卖商品和合伙部提供应税书籍  
 收入是百货商场的错卖业务, 即错卖业务和  
 应税书籍, 别向不同的购买方收取的, 是属



于主营业务。对于销售业务是否认定为：

借：库存现金 5850000

贷：主营业务收入 5000000

    应交税 —— 应交增值税 850000

对于租金业务新收入，是否认定为：

借：库存现金 2000000

贷：其他业务收入 2000000

计提营业税为：

借：其他业务成本 100000

贷：应交税 —— 应交营业税 100000

### 五、混合销售与兼营的税收筹划技巧

#### (一) 变混合销售为兼营行为， 分别核算、 分别纳税

生产大型设备的公司，在销售大型设备的同时负责设备的安装，形成混合销售业务。例如生产冰柜的企业，为负责冰柜的运输、安装调试，往往冰柜的运输、安装、调试收入的比例很大。再如生产井架的公司为负责井架的安装工程，安装工程量很大，工期很长，费用很大。如果生产企业与客户签订销售合同，在销售冰柜的同时提供安装服务，则上述业务属于典型的混合销售业务。安装收入并入销售收入征收增值税，导致该企业加重税收负担。如何使安装工程在销售业务中独立出来，是税务筹划的关键所在。纳税人应当最大限度地利用现有的税收政策，降低自身的综合税负。

《增值税暂行条例实施细则》规定，纳税人销售自产货物并同时提供建筑劳务的，同时符合以下条件的对销售自产货物征收增值税，提供建筑劳务收入征收营业税：(1) 具备建设行政主管部门批准的建筑业施工安装资质；(2) 签订的合同中单独注明建筑劳务价款。

按照此规定，设备制造安装企业只负责设备安装

业务，并在合同中单独列明安装工程价款，便可以使混合销售业务变为兼营业务，并在会计核算时 分别进行核算，分别征收增值税和营业税。

#### (二) 改变销售对象， 代收代缴 代收代垫

由于企业的销售活动除了销售商品取得销售收入外，往往还会收取一些额外 费用。例如用自 己的设备加工其他商品收取加工费、装卸费、包装费等。按税法规定，这些额外 费用应并入销售额、征收增值税，因而会增加企业的税收负担。税务筹划中可以将这些额外 费用在销售款中 单独列支，采取代收代垫的方式，从而降低自身的税收负担。

#### (三) 设立独立核算的专项服务公司， 改变混合销售业务的性质

生产企业拥有的自有车辆，可以根据自有车辆的多少及业务规模的大小， 合理筹划是否应当设立独立核算的服务公司纳税。

如果生产企业将自有车辆单独设立服务公司，生产企业的采购、销售的其他业务交由服务公司承接，则生产企业可抵扣7%的增值税，服务公司只按3%税率征收营业税。企业节税额为7%—3%=4%。

如果不设立服务公司，车辆运营中的油耗可抵扣进项税扣除。

假设车辆可抵扣油耗金额为M，则油耗可抵扣税额为17%M。设销售款为N，扣税后净额为M=4%N÷17%=23.53%N，当M<23.53%N时，设立服务公司则节税空间。

一般情况下，当自有车辆可以抵扣的油耗大于23.53%时，自有车辆无需设立；当自有车辆



物耗小于 23.53% 时，可以升格成立一般纳税人公司。当然成立一般纳税人公司必须升格为一般纳税人。生产型企业是否以自产存货成立一般纳税人公司，要看一般纳税人标准，特别是计算范围内的业务所产生的增值税总额能否保证一般纳税人的基本开支。

#### (四) 变更“经营主体”来選擇稅負較輕的稅種

税法对混合销售行为，是按“经营主体”来确定征稅的，只選擇一个稅種：增值稅或營業稅。在实际经营活动中，企业的销售和混合销售往往同时進行，在稅收筹划时，如果企业選擇繳納的增值稅，只要求應稅貨物銷項稅額占到總銷項稅額的 50% 以上；如果企业選擇繳納的營業稅，只要求應稅服務銷項稅額占到 50% 以上。也就是企业完全可以通過控制應稅貨物和應稅服務的占比比例，來達到選擇低稅負稅種的目的。

因此，企业可以通過變更“经营主体”來選擇稅負較輕的稅種。但在实际業務中，有些企业却不能随意地變更经营主体，这就需要根據企业的实际情况，采取靈活多样的方法来調整經營范围或核算方式，規避增值稅的繳納。

[例 8] 某鍋爐生產廠有員工 280 人，每年產品銷售收入為 2800 萬元，其中安裝、調試收入為 600 萬元。該廠除生產車間外，還設有鍋爐設計室負責鍋爐設計及建安設計工作，每年設計費為 2200 萬元。另外，該廠下設 6 個全資子公司，其中含 A 建安公司、B 置業公司，實行匯總繳納企業所得稅。

該廠被主管稅務機關認定為增值稅一般納稅人，對其發生的混合銷售行為一律徵收增值

稅。這主要是因為該廠屬於生產性企業，而其營業稅應稅服務銷項稅額未達到總銷項稅額的 50%。由此，該企業每年應繳增值稅銷項稅額為： $(2800+2200) \times 17\% = 850$ （萬元）

增值稅進項稅額為 340 萬元應繳增值稅稅金為： $850-340 = 510$ （萬元）

增值稅負擔率為： $510/5000 \times 100\% = 10.2\%$  由於該廠增值稅負擔率較高，限制了其參與市場競爭，經濟效益逐年下滑。為了改變現狀，對企業稅收進行了重新籌劃。

由於該廠是生產鍋爐的企業，其應稅服務銷項稅額，即安裝、調試、設計等收入很難達到總銷項稅額的 50% 以上，因此，為解決該廠的困難，必須調整現行的經營范围及核算方式。具體籌劃思路是：將該廠設計室劃歸 A 建安公司，隨之設計業務劃歸新建建安公司，由建安公司實行獨立核算，并由建安公司負責繳納稅款。

將該廠設備安裝、調試人員劃歸 A 建安公司，將安裝調試收入從產品銷售收入中歸出來，由建安公司統一核算繳納稅款。

通過上述籌劃，其結果如下：該鍋爐廠產品銷售收入為： $2800-600 = 2200$ （萬元）；應繳增值稅銷項稅額為： $2200 \times 17\% = 374$ （萬元）

增值稅進項稅額為：340 萬元應繳增值稅稅金為： $374-340 = 34$ （萬元）

A 建安公司應將立新鍋爐設計、安裝調試收入一并徵收營業稅，應繳稅金為： $(600+2200) \times 5\% = 140$ （萬元）

此時，稅收負擔率為： $(34+140) \div 5000 \times 100\% = 3.48\%$ ，比籌劃前的稅收負擔率降低了 6.74 個百分點。



## 解读：财税[2009]112号—财政部国家税务总局 关于对跨年度老合同实行营业税过渡政策的通知

成文日期：2009-08-25

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

为保证《中华人民共和国营业税暂行条例》(国务院令 第540号，以下简称新条例)和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》(财政部税务总局令 第52号，以下简称新细则)的顺利实施，经国务院批准，现就2008年12月31日(含12月31日)之前签订的在上述日期前尚未执行完毕的借款合同、租赁不动产合同、转让无形资产合同(以下简称跨年度合同)的有关营业税政策问题明确如下：

**解读：**该条款明确了可以享受过渡政策的营业税应税行为的范围，包括提供借款、租赁不动产、转让无形资产，纳税人发生上述应税行为，如合同是在新条例施行前签订(2009年1月1日前)，且在新条例施行后仍未执行完毕的，可以按照下面的条款规定执行过渡政策。这在某种程度上也体现了实体法优先，程序法让新的法制精神。

跨年度合同涉及的境内应税行为的确定和跨年度合同涉及的建筑、旅游、外汇转贷及其他营业税应税行为的营业税的确定，按照合同到期日和2009年12月31日(含12月31日)孰先的原则，实行按照《中华人民共和国营业税暂行条例》(国务院令 第136号)、《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》[(93)财法字第40号]及其规定执行的过渡政策。上述跨年度合同涉及的税款、应纳税额发生时间、纳税地点、扣缴义务人、人民币折合率、减免税优惠政策等其他涉税问题，自2009年1月1日起，应按照新条例和新细则的规定执行。

**解读：**纳税人跨年度合同在执行过渡政策时，主要注意理解以下几点：

1、可执行过渡政策的，仅限于“境内应税行为的确定”(即如何认定营业税应税行为是否发生在中国境内)和“营业税应税行为的营业税的确定”两个方面，上述跨年度合同涉及的税款、应纳税额发生时间、纳税地点、扣缴义务人、人民币折合率、减免税优惠政策等其他涉税问题均不执行过渡政策，不论合同是否执行完毕，均应当自2009年1月1日起，应按照新条例和新细则的规定执行。



2、过渡政策执行的期限按照合同到期日和2009年12月31日(含12月31日)孰先的原则。跨年度合同到期日先于2009年12月31日,过渡政策执行到合同到期日为止;合同到期日超过2009年12月31日,则过渡政策执行到2009年12月31日为止。

3、注意了新旧条款、细则在“境内应税行为的确立”和“营业税应税行为营业税的确立”五个方面的差异。

(1) 营业税仅发生在中国境内发生的营业税应税行为的税,对中国境外发生的行为不征税。条款、细则对境内营业税的确立遵循“属地原则”,根据应税发生地判定是否属于境内应税行为。与新条款、细则遵循“属地原则”和“属人原则”相结合。新旧条款差异列表如下:

条款	新条款	差异说明
第七条 除本细则第八条另有规定外,有下列情形之一的之一者,为条例第一条所称在中国境内(以下简称为境内)提供应税劳务、转让无形资产或者不动产:	第四条 条例第一条所称在中国境内(以下简称为境内)提供条例规定的劳务、转让无形资产或者不动产,是指:	
(一) 为提供应税劳务发生在境内;	(一) 提供或者接受条例规定的劳务或者无形资产的个人在境内;	仅属地原则为属人原则,只有接受劳务方在境内,即便劳务发生在境外,也将被认定为境内应税劳务。
(二) 在境内载运旅客或货物出境;		删除了这条,因为均属于提供应税劳务行为,可参照新细则第一条的规定判定是否属于境内应税劳务
(三) 在境内组织旅客出境旅游;		
(四) 为转让无形资产在境内使用;	(二) 为转让无形资产(不含土地使用权)的接受单位或者个人在境内;	仅属地原则为属人原则
	(三) 为转让或者出租土地使用权的出租方在境内;	土地使用权为属地原则
(五) 为销售不动产在境内;	(四) 为销售或者出租不动产在境内。	增加了出租



(2) 营业税应税行为营业税的确立, 对新废制度差异列表如下:

原印书	新印书	差异说明
<p>第五条 纳税人的营业额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 用;但是,下列情形除外:</p>	<p>第五条 纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外 用。但是, 下列情形除外:</p>	<p>关于计税依据, 提升了营业税[2003]16 号文内容</p>
<p>(一) 委托代销自中华人民共和国境内委托代销或者货物出境, 在境外由其他委托代销单位或者个人代 理, 以全部  价款扣除支付给其他单位或者个人的 佣金后的余额为营业额;</p>	<p>(一) 纳税人将承揽的委托业务  结其代  理人或者个人, 以其取得  的全部价款和价外  用扣除其支付  给其他单位或者个人的  佣金  后的余额为营业额;</p>	<p>委托代销以余额计税的范围由“境内外委托”  变化为保存“委托”。</p>
<p>(二) 旅游企业组织旅游团到中华人民共和国境外旅游, 在境外由其他旅游企业组织, 以全程  旅游  费扣除支付给其他旅游企业  的  旅游  费  后的余额为营业额。</p>	<p>(二) 纳税人组织旅游业务,  以其取得  的全部价款和价外  用扣除  旅游  费  支付  给其他单位或者个人的  住宿  、  餐  、  交通  、  旅游  乘  车  费  和  支付  给其他旅游企业  的  旅游  费  后的余额为营业额;</p>	<p>旅游以“余额”计税的范围由“境内外旅游”  仅变为保存“旅游”, 扣除项目也增加。</p>
<p>(三) 建筑业总承包人将工程  分包或者转包给他人, 以工程  的  全  部  包  费  扣  除  支  付  给  承  包  人  或  者  转  包  人  的  价  款  后  的  余  额  为  营  业  税  的  基  数  。</p>	<p>(三) 纳税人将建筑工程  包  给  其他单位, 以其取得  的全部  价款和  价外  用扣除其支付  给其他单位  的  包  费  后  的  余  额  为  营  业  税  的  基  数  ;</p>	<p>建筑业中计税依据的规定。 ①删除了第“转包”  的相关规定。原规定规  定, 工程总承包公司承包  建筑安装工程业务,  工程总承包公司承包  建筑安装工程业务,  无论其是否参与施工,  均应按“建筑业”  税目征收营业税。只有工  程总承包公司不承包  建筑安装工程业务,  只是负责工程  的  组织  协调  业务,  按  工程  总  承  包  公  司  的  此  项  业  务  按  “  服  务  业  ”  税  目  征  收  营  业  税。新  条  例  另  增  加  了  签  订  建  筑  工  程  总  承  包  合  同  的  规  定,  只  是  属  于  转  包,  均  不  再  按  照  “  建  筑  业  ”  征  收  营  业  税,  转  而  按  照  “  服  务  业  ”  征  收,  目  的  是  加  强  对  “  皮  包  ”  工  程  公  司  的  管  理。 ②适用计税依据扣除规定的  范围  仅  为  包  工  业  务</p>
<p>(四) 融资租赁, 以贷款利息  减  去  借款利息后的余额  为  营  业  税  的  基  数  。</p>		<p>取消了原条例第五条第四款  规定“融资租赁,  以  贷款  利  息  减  去  借  款  利  息  后  的  余  额  为  营  业  税”,  这  表  示  融  资  租  赁  业  务  按  全  额  征  税。</p>
<p>(五) 外汇、有价证券、期货  买  卖  业  务,  以  卖  价  减  去  买  入  价  后  的  余  额  为  营  业  税  的  基  数  。</p>	<p>(四) 外汇、有价证券、期货  买  卖  业  务,  以  卖  价  减  去  买  入  价  后  的  余  额  为  营  业  税  的  基  数  ;</p>	<p>增加了“商”  类别  的  描述  性  语  言</p>
<p>(六) 国务院规定的其他  情  形  。</p>	<p>(五) 国务院  授  权、  税  务  主  管  部  门  规  定  的  其  他  情  形  。</p>	<p>计税依据中  中  央  部  队  为  国  务  院  授  权、  税  务  主  管  部  门</p>

与到之前纳税人已缴、多缴、已扣缴、多扣缴的营业税税款, 允许从其以后 的 应 纳 税 款 中 抵 减 或 予 以 退 税。



解读：新条例规定可以促税负逐步调整，如果纳税人存在跨年度合同，且在新老条例公布实施前按新条例和新税率计算和缴纳的企业所得税，超过按原条例和原税率计算应缴的旧税款，可以中途缴以后应缴的税款差额。

财政部国家税务总局

二〇〇九年八月二十日

抄送：国务院办公厅，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处。



# 政策解读：广告费扣除比例提高多缴税款

## 政策解读：广告费扣除比例提高多缴税款

《财政部、国家税务总局关于部分行业广告费和业务宣传费税前扣除政策的通知》（财税[2009]72号）规定，对化妆品制造、医药制造和饮料制造（不含酒类制造）企业发生的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入 30%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。执行时间自 2008 年 1 月 1 日-2010 年 12 月 31 日。此前《企业所得税法实施条例》第四十四条规定扣除比例是 15%，由于财税[2009]72 号文件出台于企业 2008 年企业所得税汇算清缴结束后，由此引发的申报不实及多缴税款应区分不同情况进行处理。

汇算清缴结束后的申报处理问题。一般而言，根据《企业所得税汇算清缴管理办法》（国税发[2009]79号）第十条规定，纳税人在汇算清缴期内发现当年企业所得税申报有误的，可在汇算清缴期内重新办理企业所得税年度纳税申报，并对纳税申报的真实性、准确性和完整性负法律责任。也就是说汇算清缴结束后，纳税人再发现或税务机关检查出的相关问题，纳税人皆要承担相应的法律责任。但对汇算清缴结束后，因政策调整导致的申报不实问题，《国家税务总局关于 2008 年度企业所得税纳税申报有关问题的通知》（国税函[2009]286号）作出特案规定，对于 2009 年 5 月 31 日后确定的个别政策，如涉及纳税调整需要补退企业所得税款的，纳税人可以在 2009 年 12 月 31 日前自行到税务机关补正申报，不加收滞纳金和追究法律责任。



对企业多缴税款的处理，根据《企业所得税汇算清缴管理办法》（国税发[2009]79号）第二十一条的规定，主管税务机关应按规定程序及时办理企业所得税补、退税或抵缴其下一年度应纳所得税款等事项。

例如：某制药企业由于所得税汇算清缴已结束，与此前广告费扣除比例 15%相比，扣除比例的提高，税前扣除基数增加，从而导致纳税申报不实，对于多缴税款应做以下处理：该制药企业因国家税务总局税收政策滞后所导致的申报不实及多缴税款问题，不用承担相应的法律责任，并可按汇算清缴管理办法的规定对多缴的税款选择退税或抵缴 2009 年度应纳所得税款。



## 新文件解析：技术装备进口税收政策遭遇大

为提升我国企业的核心竞争力及自主创新动力，推动产业结构调整和升级，财政部、国家税务总局、工业和信息化部、海关总署、国家税务总局、国家能源局六部委联合下发《关于调整重大技术装备进口税收政策的通知》（国税发[2009]55号），对重大技术装备进口税收政策进行了调整。现将文件内容政策解析如下：

哪些可以享受免征进口关税和进口环节增值税的优惠政策？

通知规定，自 2009 年 7 月 1 日起，对国内企业为生产国家支持发展的重大技术装备和产品而确有必要进口的关键零部件及原材料，免征进口关税和进口环节增值税。同时，取消扣缴资格和未套证进口的免税政策。对国产装备尚不能完全满足需求，所需进口的，作为过渡措施，经严格审核，以逐步降低优惠幅度、缩小免税范围的方式，在一定期限内继续给予进口优惠政策。

哪些项目为豁免征收关税？

通知要求，对国内已建生产的重大技术装备和产品，下列项目为豁免征收进口关税：

- （一）国家鼓励发展的国内投资项目和外商投资项目；
- （二）外国政府贷款和国际金融组织贷款项目；
- （三）由外商提供技术协议进口加工贸易产品；
- （四）中西部地区外商投资优势产业项目；

（五）《海关总署关于进一步鼓励外商投资有关进口税收政策的通知》（署税[1999]791号）规定的“外商投资企业”和“外商投资设立的研究中心利用自有资金进行技术改造”项目。



企业申请应提交哪些资料清单？

▲企业应当提交享受政策的申请书，申请书包括以下内容：

- 1、企业资质、股权结构、注册资本以及经营范围；
- 2、企业主要财务状况，有关重大技术创新装备制造或者合同订单情况；
- 3、企业作为重大技术创新装备产品的规格型号、主要技术指标等（须注明有关装备制造产品在《重大技术创新和产品目录》中的条目）；
- 4、企业研发投入能力、生产制造能力和核心技术和自主知识产权；
- 5、企业研发技术人员人数及其占企业职工的比重；
- 6、拟对本年度有关装备制造产品的销售收入和销售数量；拟对本年度进口附2中零部件及原材料清单（须注明有关零部件及原材料在《重大技术创新进口关键零部件、原材料商品清单》中的条目）、进口金额、进口税额；
- 7、企业联系人及联系方式。

▲同时需要提交的其他文件和材料：

- 1、企业法人营业执照复印件；
- 2、企业上一年度经审计的财务报表（资产负债表、损益表、现金流量表及其附注），其中上市公司财务报表可在正式对外公布后的5个工作日内补报；
- 3、具有核心技术和自主知识产权的证明材料；
- 4、重大技术创新装备产品的销售合同复印件及其汇总统计表；
- 5、受理部门认为需要提交的其他材料。

▲企业应当注意以下事项：

新申请享受本规定进口税收优惠政策的企业需要每年进行资格认定，企业提交认定申请文件的日期为每年3月1日至3月31日，逾期将不予受理。制造企业可通函企业所在地省级工业和信息化主管部门向工业和信息化部门提交申请文件，同时抄送企业所在地直属海关和公安部门驻当地经贸联系办事处；中央企业直接向工业和信息化部门提交申请文件，同时抄送财政部、海关总署、国家税务总局（跨流域的制造企业还应同时抄送国家税务总局）；企业下属多个子公司申请享受政策的，由母公司统一上报申请文件。

企业如果违反规定，将享受进口税收优惠政策的关键零部件及原材料擅自转卖、移作他用或者进行其他违规操作造成严重后果的，从违规行为发现之日起停止享受本规定进口税收优惠政策；尚不构成严重后果的，从违规行为发现之日起停止享受本规定进口税收优惠政策2年。

享受本规定进口税收优惠政策的企业应当在每年3月1日至3月31日前将上一年度的优惠政策落实情况报商务部备案，同时抄报工业和信息化部、海关总署、国家税务总局。企业连续两年未按要求提交报告的，停止享受本规定进口税收优惠政策1年。

## 财政部 国家税务总局 关于对跨年度老合同实行营业税过渡政策的通知

财税[2009]112号

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

为保证《中华人民共和国营业税暂行条例》（国务院令第 540 号，以下简称新条例）和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》（财政部 税务总局令第 52 号，以下简称新细则）的顺利实施，经国务院批准，现对 2008 年 12 月 31 日（含 12 月 31 日）之前签订的在上述日期前尚未执行完毕的劳务合同、销售不动产合同、转让无形资产合同（以下简称跨年度老合同）的有关营业税政策问题明确如下：

跨年度老合同涉及的境内应税行为的确定和跨年度老合同涉及的建筑、旅游、外汇转贷及其他营业税应税行为营业额的确定，按照合同到期日和 2009 年 12 月 31 日（含 12 月 31 日）孰先的原则，实行按照《中华人民共和国营业税暂行条例》（国务院令第 136 号）、《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》〔（93）财法字第 40 号〕及相关规定执行的过渡政策。上述跨年度老合同涉及的税率、纳税义务发生时间、纳税地点、扣缴义务人、人民币折合率、减免税优惠政策等其他涉税问题，自 2009 年 1 月 1 日起，应按照新条例和新细则的规定执行。

文到之前纳税人已缴、多缴、已扣缴、多扣缴的营业税税款，允许从其以后的应纳税额中抵减或予以退税。

财政部 国家税务总局  
二〇〇九年八月二十五日

抄送：国务院办公厅，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处。

---

## 关于 2009 年度税收自查有关政策问题的函 企便函[2009]33 号

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

在开展 2009 年度总局部分定点联系企业税收自查工作过程中，我司接到基层税务机关和企业反映相关税收政策适用问题，现依照有关法规，统一答复如下：



## 一、企业所得税

### （一）保障成品油市场供应财政扶持政策的企业所得税问题。

为保障成品油市场供应，国家对中国石油天然气集团公司所属企业进口原油、成品油和加工原油进行财政补贴。进口成品油企业包括中国石油天然气股份有限公司华东销售分公司、华南销售分公司、东北销售分公司、西北销售分公司。各地税务机关应根据《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）、《财政部国家税务总局关于专项用途财政性资金有关企业所得税处理问题的通知》（财税[2009]87号）规定，重点复核上述补贴是否符合不征税收入条件和补贴资金使用情况。不符合条件的补贴收入应作为当期收入征税；符合条件的不征税收入，其用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除，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。

### （二）石油开采企业油气田二次开发支出的资本化问题。

根据新企业所得税法实施条例第二十八条、企业会计准则第 27 号准则《石油天然气开采》第十七条第（三）项规定，购建提高采收率系统发生的支出（即油气田二次开发），应作为油气田开发成本。

### （三）金融机构贷款利息收入逾期 90 天冲减收入的企业所得税问题。

根据新企业所得税法实施条例第十八条规定，利息收入，应按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。新企业所得税法实施后，《国家税务总局关于金融保险企业所得税有关业务问题的通知》（国税函[2002]960号）第一条规定已失效。请各地税务机关在本阶段复核中作为重点复核的政策要点，要求金融机构对 2008 年度该问题进行纳税调整。

### （四）企业职工报销私家车燃油费的企业所得税问题。

1.2008 年 1 月 1 日（不含）以前，根据《国家税务总局关于企事业单位公务用车制度改革后相关费用税前扣除问题的批复》（国税函[2007]305号）规定，企事业单位公务用车制度改革后，在规定的标准内，为员工报销的燃油费，均属于企事业单位的工资薪金支出，应一律计入企事业单位的工资总额，按照计税工资或工效挂钩工资标准进行税前扣除。

2.2008 年 1 月 1 日（含）以后，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，企业为员工报销的燃油费，应作为职工交通补贴在职工福利费中扣除。

**（五）利用长期借款对外投资，利息资本化问题；用以后年度的借款偿还以前年度的投资款，以后年度的借款利息的资本化问题。**

根据《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》（国税发[2000]84号）第三十七条及新企业所得税法实施条例第二十八条规定，纳税人为对外投资而借入的资金发生的借款费

用，应计入有关投资的成本，不得作为纳税人的经营性费用在税前扣除。用以后年度的借款偿还以前年度的投资款，以后年度的借款利息按上述规定也应资本化。

**（六）对中华人民共和国境内的保险企业将其承保的以境内标的物为保险业务向境外再保险人办理分保的业务，支付给境外保险的分保保费收入扣缴企业所得税问题。**

根据中华人民共和国主席令第 63 号《中华人民共和国企业所得税法》第三条第三款和第三十七条、原《外商投资企业和外国企业所得税法》第三条和第十九条规定，以及相关国家的税收协定规定，对在中国境内未设立机构场所境外保险企业，以境内标的物为保险业务，取得保费收入，应扣缴预提所得税。

**（七）金融机构贷款转为股权，计提坏帐准备金税前扣除的问题。**

对于金融机构发放给公司的贷款，因企业到期未能还本形成的呆滞贷款，经国有资产管理委员会批复，将贷款转为该公司的股权，因未构成实质性的呆帐，对金融机构已提取的坏帐准备金应冲回不得税前扣除。

**（八）企业为职工购买人身意外险的企业所得税前扣除问题。**

根据《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》（国税发[2000]84 号）第四十九条及新企业所得税法实施条例第三十六条规定，除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费（如为从事高危工种职工投保的工伤保险、为因公出差的职工按次投保的航空意外险）外，企业为投资者或者职工支付的其他商业保险费，不得在企业所得税前扣除。

**（九）2008 年工资税前扣除方式改变的前后税收衔接问题。**

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）第一条规定，工资薪金按实际发放为原则。如果企业将 2007 年度计提并已进行税前扣除的工资，在 2008 年度实际发放时再次进行税前扣除，应进行纳税调整。请各地税务机关在本阶段复核中作为重点复核的政策要点，督促企业进行自查调整。

**（十）企业向退休人员发放的补助的税前扣除问题。**

根据新企业所得税法实施条例第三十四条、《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》（国税发[2000]84 号）第十八条规定，企业向退休人员发放的补助不得税前扣除。退休人员取得的上述补助应按规定扣缴个人所得税。

**（十一）保险企业对无保险营销证营销员发放佣金税前扣除的企业所得税问题。**

对于 2008 年 1 月 1 日前可以税前扣除。对于 2008 年 1 月 1 日以后应根据《财政部国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》（财税[2009]29 号）规定，对无保险营销证营销员发放佣金不得税前扣除。



**(十二) 金融企业向职工提供优惠利率贷款的企业所得税问题。**

根据中华人民共和国营业税暂行条例实施细则第十五条规定，金融企业给职工的优惠利率贷款，应按金融企业当月市场同类贷款利率取得的利息收入，进行企业所得税纳税调整。

**(十三) 金融保险企业开展的以业务销售附带赠送实物的行为，根据企业所得税法规定，属于企业广告费和业务宣传费支出，可以按规定比例税前扣除。**

**(十四) 企业与其他企业或个人共用水、电，无法取得水、电发票的，应以双方的租用合同、电力和供水公司出具给出租方的原始水、电发票或复印件、经双方确认的用水、电量分割单等凭证，据实进行税前扣除。**

**(十五) 企业因解除劳动关系向职工支付的经济补偿、生活补助等支出，应根据《财政部国家税务总局关于企业收取和交纳的各种价内外基金（资金、附加）和收费征免企业所得税等几个政策问题的通知》（财税字[1997]22 号）第三条规定，按劳动部关于《违反和解除劳动合同的经济补偿办法》规定支付给职工的经济补偿金，可在企业所得税税前扣除。**

**(十六) 本次企业自查调增的应纳税所得额可以弥补以前年度亏损，调减的应纳税所得额，若有多缴所得税的暂不办理退税，抵减以后年度应纳税额。**

## 二、个人所得税

**(一) 企业向职工发放交通补贴的个人所得税问题。**

根据《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》（国税发[1999]58 号）第二条规定，企业采用报销私家车燃油费等方式向职工发放交通补贴的行为，扣除一定标准的公务费用后，按照“工资、薪金”所得项目计征个人所得税。公务费用扣除标准由当地政府制定，如当地政府未制定公务费用扣除标准，按交通补贴全额的 30% 作为个人收入扣缴个人所得税。

**(二) 企业向职工发放的通讯补贴的个人所得税问题。**

根据《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》（国税发[1999]58 号）第二条规定，企业向职工发放的通讯补贴，扣除一定标准的公务费用后，按照“工资、薪金”所得项目计征个人所得税。公务费用扣除标准由当地政府制定，如当地政府未制定公务费用扣除标准，按通讯补贴全额的 20% 作为个人收入扣缴个人所得税。

**(三) 企业为职工购买的人身意外险的个人所得税问题。**

根据《国家税务总局关于单位为员工支付有关保险缴纳个人所得税问题的批复》（国税函[2005]318 号）规定，企业为员工支付各项免税之外的保险金，应在企业向保险公司缴付时并入员工当期的工资收入，按“工资、薪金所得”项目计征个人所得税。

#### **（四）企业年金的个人所得税问题。**

根据《财政部 国家税务总局关于个人所得税有关问题的批复》（财税[2005]94 号）规定，应按企业统一计提年金时所用的具体标准乘以每人每月工资总额计算个人每月应得年金，扣缴个人所得税。

**（五）公司向解除劳动关系的人员支付一次性补偿费，根据《国家税务总局关于行政机关应扣未扣个人所得税问题的批复》（国税函[2004]1199 号）规定，应责成扣缴义务人向纳税人追缴税款。**

#### **（六）企业为职工缴付的补充医疗保险的个人所得税问题。**

根据《财政部国家税务总局关于住房公积金医疗保险金、养老保险金征收个人所得税问题的通知》（财税字[1997]144 号）规定，应扣缴个人所得税。如果企业委托保险公司单独建账，集中管理，未建立个人账户，应按企业统一计提时所用的具体标准乘以每人每月工资总额计算个人每月应得补充医疗保险，全额并入当月工资扣缴个人所得税。

**（七）金融保险企业开展的以业务销售附带赠送个人实物的，应按规定扣缴个人所得税。没有明细赠送记录，无法按人扣缴个人所得税的，按合理比例统一扣缴个人所得税。**

### **三、增值税**

#### **（一）热电企业向房地产商收取的“热源建设费”的增值税问题。**

根据《财政部 国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税[2005]165 号）第八条、规定，热电企业向房地产商收取的“热源建设费”应作为价外费用征收增值税。对属于居民供热免税的，应作为免税收入参与计算进项转出。

**（二）金融保险企业开展的以业务销售附带赠送实物的业务，属于金融保险企业提供金融保险劳务的同时赠送实物的行为，按照现行流转税政策规定，不征收增值税，其进项税额不得抵扣；其附带赠送实物的行为是金融保险企业无偿赠与他人实物的行为，不属于营业税征收范围，不征收营业税。**

### **四、消费税**

部分成品油生产企业在 2008 年底突击开票，逃避成品油消费税。各地税务机关应根据《财政部国家税务总局关于加强成品油销售税收监管的紧急通知》（财税 [2008]164 号）规定，重点复核成品油生产企业 2008 年底销售收入异常增长的问题，加强对成品油生产企业的税收监管，一旦发现成品油生产企业的非正常销售成品油方式规避税收行为，税务机关应依法核定其应税数量，补征税款。

### **五、营业税**

#### **（一）金融企业给职工的优惠利率贷款的营业税问题。**

根据中华人民共和国营业税暂行条例实施细则第十五条规定，金融企业给职工的优惠利率贷款，应按金融企业当月市场同类贷款利率取得的利息收入征收营业税。



**(二) 保险企业的债权投资计划取得的利息收入的营业税问题。**

根据《国家税务总局关于印发〈金融保险业营业税申报管理办法〉的通知》(国税发[2002]9号)第五条规定, 保险企业将资金有偿贷予他人使用并收取固定利息的行为, 应按规定征收营业税。

**六、印花税**

可供出售的金融资产公允价值变动而增加资本公积的印花税问题。根据中华人民共和国印花税法暂行条例规定, 企业可供出售的金融资产公允价值变动而增加的资本公积, 应按规定按年计算, 对增加的部分按规定补贴花。

二〇〇九年九月四日



**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

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

增值税转型改革实施后, 一些地区反映固定资产增值税进项税额抵扣范围不够明确。为解决执行中存在的问题, 经研究, 现将有关问题通知如下:

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十三条第二款所称建筑物, 是指供人们在其内生产、生活和其他活动的房屋或者场所, 具体为《固定资产分类与代码》(GB/T14885-1994)中代码前两位为“02”的房屋; 所称构筑物, 是指人们不在其内生产、生活的人工建造物, 具体为《固定资产分类与代码》(GB/T14885-1994)中代码前两位为“03”的构筑物; 所称其他土地附着物, 是指矿产资源及土地上生长的植物。

《固定资产分类与代码》(GB/T14885-1994)电子版可在财政部或国家税务总局网站查询。

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。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。

财政部 国家税务总局

二〇〇九年九月九日

## 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

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

经国务院批准，现将有关营业税优惠政策明确如下：

一、对个人（包括个体工商户及其他个人，下同）从事外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品买卖业务取得的收入暂免征收营业税。

二、个人无偿赠与不动产、土地使用权，属于下列情形之一的，暂免征收营业税：

- （一）离婚财产分割；
- （二）无偿赠与配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹；
- （三）无偿赠与对其承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人；
- （四）房屋产权所有人死亡，依法取得房屋产权的法定继承人、遗嘱继承人或者受遗赠人。

三、对中华人民共和国境内（以下简称境内）单位或者个人在中华人民共和国境外（以下简称境外）提供建筑业、文化体育业（除播映）劳务暂免征收营业税。

四、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《中华人民共和国营业税暂行条例》（国务院令 第 540 号，以下简称条例）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。

五、同时满足以下条件的行政事业性收费和政府性基金暂免征收营业税：

（一）由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费和政府性基金；

（二）收取时开具省级以上（含省级）财政部门统一印制或监制的财政票据；

（三）所收款项全额上缴财政。

凡不同时符合上述三个条件，且属于营业税征税范围的行政事业性收费或政府性基金应照章征收营业税。

上述政府性基金是指各级人民政府及其所属部门根据法律、国家行政法规和中共中央、国务院有关文件的规定，为支持某项事业发展，按照国家规定程序批准，向公民、法人和其他组织征收的具有专项用途的资金。包括各种基金、资金、附加和专项收费。



上述行政事业收费是指国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织根据法律、行政法规、地方性法规等有关规定，依照国务院规定程序批准，在向公民、法人提供特定服务的过程中，按照成本补偿和非盈利原则向特定服务对象收取的费用。

六、属于本通知第二条规定情形的个人，在办理免税手续时，应根据情况提交以下相关资料：

（一）《国家税务总局关于加强房地产交易个人无偿赠与不动产税收管理有关问题的通知》（国税发[2006]144号）第一条规定的相关证明材料；

（二）赠与双方当事人的有效身份证件；

（三）证明赠与人和受赠人亲属关系的人民法院判决书（原件）、由公证机构出具的公证书（原件）；

（四）证明赠与人和受赠人抚养关系或者赡养关系的人民法院判决书（原件）、由公证机构出具的公证书（原件）、由乡镇人民政府或街道办事处出具的证明材料（原件）。

税务机关应当认真审核赠与双方提供的上述资料，资料齐全并且填写正确的，在提交的国税发[2006]144号文件所附《个人无偿赠与不动产登记表》上签字盖章后复印留存，原件退还提交人，同时办理营业税免税手续。

七、本通知自2009年1月1日起执行。此前已征、多征税款应从纳税人以后的应纳税额中抵减或予以退税。《国家税务局关于经援项目税收问题的函》（国税函发[1990]884号）有关营业税部分、《财政部 国家税务总局关于必须严格执行税法统一规定不得擅自对行政事业单位收费减免营业税的通知》（财税字[1995]6号）、《财政部 国家税务总局关于调整行政事业性收费（基金）营业税政策的通知》（财税字[1997]5号）、《财政部 国家税务总局关于下发不征收营业税的收费（基金）项目名单（第二批）的通知》（财税字[1997]117号）、《财政部 国家税务总局关于育林基金不应征收营业税的通知》（财税字[1998]179号）、《财政部 国家税务总局关于下发不征收营业税的收费（基金）项目名单（第三批）的通知》（财税[2000]31号）、《财政部 国家税务总局关于车辆通行费有关营业税等税收政策的通知》（财税[2000]139号）、《财政部 国家税务总局关于下发不征收营业税的收费（基金）项目名单（第四批）的通知》（财税[2001]144号）、《财政部 国家税务总局关于下发不征收营业税的收费（基金）项目名单（第五批）的通知》（财税[2002]117号）、《财政部 国家税务总局关于下发不征收营业税的收费（基金）项目名单（第六批）的通知》（财税[2003]15号）、《财政部、国家税务总局关于中国知识产权培训中心办学经费收费不征收营业税的通知》（财税[2003]138号）、《财政部 国家税务总局关于代办外国领事认证费等5项经营服务性收费征收营业税的通知》（财税[2003]169号）、《财政部 国家税务总局关于民航系统8项行政事业性收费不征收营业税的通知》（财税[2003]170号）同时废止。

**财政部 国家税务总局**

**二〇〇九年九月二十七日**



# 业务咨询

**问：试产失败耗用的原材料（进项税额已抵扣），该材料进项是做转出还是视同销售缴销项税？该材料（含增值税）能否计入管理费用在所得税前列支？**

**答：**除《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十一条所说的非正常损失外，其他生产经营过程中的正常损耗所购进的货物可以抵扣进项税额（应符合其他抵扣条件），该材料不含税金额计入成本。如为非正常损失，则应作进项税额转出；含税金额计入“待处理财产损益”扣除保险赔偿和责任人赔偿后的部分，使规定程序报批后在企业所得税税前列支。

**问：我们是汽车销售企业，购入的商品车已抵税，但是我们有从商品车转为固定资产的，想问一下按照现行的增值税条例，转为固定资产的这部分原商品车是否要转出进项税？还是不用转允许抵扣的？**

**答：**《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）第一规定，自2009年1月1日起，增值税一般纳税人（以下简称纳税人）购进（包括接受捐赠、实物投资，下同）或者自制（包括改扩建、安装，下同）固定资产发生的进项税额（以下简称固定资产进项税额），可根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 538号，以下简称条例）和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局令 50号，以下简称细则）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（以下简称增值税扣税凭证）从销项税额中抵扣。

《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 2008年第538号）第十条规定，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。



《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局令 2008 年第 50 号）规定：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。

前款所称固定资产，是指使用期限超过 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。

第二十二条规定，条例第十条第（一）项所称个人消费包括纳税人的交际应酬消费。

第二十三条规定，条例第十条第（一）项和本细则所称非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。

前款所称不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

第二十五条规定，纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

根据上述规定，贵公司购买的商品汽车如果是 2009 年 1 月 1 日以后购入，并且取得增值税专用发票，汽车也不属于自用的应征消费税的摩托车、汽车，则可以抵扣进项税，不需要做进项税转出。如果不满足前述规定，则需要做进项税转出。

**问：取得认证后失控增值税专用发票在计算应纳税所得额时补缴增值税税款及购进货物价款是否可以扣除？**

**答：**根据《国家税务总局关于修订印发〈增值税计算机稽核系统发票比对操作规程（试行）〉的通知》（国税发[2004]43 号）对失控发票规定：失控发票指防伪税控企业丢失被盗金税卡中未开具的发票以及被列为非正常户的防伪税控企业未向税务机关申报或未按规定缴纳税款的发票。

《国家税务总局关于建立增值税失控发票快速反应机制的通知》（国税发[2004]123 号）规定：第四条 认证时失控发票和认证后失控发票的处理办法认证系统发现的“认证时失控发票”和“认证后失控发票”经检查确属失控发票的，不得作为增值税扣税凭证。

国家税务总局关于金税工程发现的涉嫌违规增值税专用发票处理问题的通知（国税函[2001]730 号）规定：关于增值税计算机稽核系统发现涉嫌违规发票的处理目前，增值税计算机稽核系统发现涉嫌违规发票共分“比对不符”、“缺联”、“抵扣联重号”、“失控”、“作废”、“缺红字抵扣联”等六种。



(一) 凡属于增值税计算机稽核系统发现的上述涉嫌违规的发票，均不得作为增值税进项税额的抵扣凭证。

(二) 属于“抵扣联重号”的发票，应送稽查部门查处。

(三) 属于“比对不符”、“缺联”、“失控”、“作废”的发票，应移交稽查部门处理。

(四) 属于“缺红字抵扣联”发票，暂不移交稽查部门。

国家税务总局关于失控增值税专用发票处理的批复（国税函[2008]607号）规定：在税务机关按非正常户登记失控增值税专用发票（以下简称失控发票）后，增值税一般纳税人又向税务机关申请防伪税控报税的，其主管税务机关可以通过防伪税控报税子系统的逾期报税功能受理报税。

购买方主管税务机关对认证发现的失控发票，应按照规定移交稽查部门组织协查。属于销售方已申报并缴纳税款的，可由销售方主管税务机关出具书面证明，并通过协查系统回复购买方主管税务机关，该失控发票可作为购买方抵扣增值税进项税额的凭证。

根据上述规定，贵公司所说的情况属于“认证后失控”的情况，对于失控发票不得作为增值税扣税凭证。因此，贵公司应做进项税转出处理。如果该失控发票属于销售方已申报并缴纳税款的，可由销售方主管税务机关出具书面证明，并通过协查系统回复购买方主管税务机关，该失控发票可作为购买方抵扣增值税进项税额的凭证。

**问：我公司购买一固定资产，由于雷击导致毁损，购买原价为 117000 元，保险公司在赔偿的时候只按不含税单价 100000 元进行了赔偿，请问我在这一资产的损失中，进项税 17000 是否需要做进项税转出。毁损损失能否在税前扣除。为什么？ 另：如果该资产再修理后，取得的增值税发票进项税能否抵扣，为什么？**

**答：**根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 2008 年第 538 号）规定：

“第十条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

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

(二) 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；

(三) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；

(四) 国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；

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

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局令 2008 年第 50 号）规定：



“第二十二条 条例第十条第（一）项所称个人消费包括纳税人的交际应酬消费。

第二十三条 条例第十条第（一）项和本细则所称非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。

前款所称不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

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

第二十五条 纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。”

贵公司的固定资产遭雷击导致的损失不属于《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》所称非正常损失，如果不属于应征消费税的摩托车、汽车、游艇及上述其他不得抵扣进项税的范围，其损失固定资产的进项税是可以抵扣的，不需要做进项税转出处理。该资产再修理取得的增值税专用发票进项税，如果不属于应征消费税的摩托车、汽车、游艇及上述其他不得抵扣进项税的范围，是可以抵扣的。

根据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）规定：

“第五条 企业实际发生的资产损失按税务管理方式可分为自行计算扣除的资产损失和须经税务机关审批后才能扣除的资产损失。

下列资产损失，属于由企业自行计算扣除的资产损失：

（一）企业在正常经营管理活动中因销售、转让、变卖固定资产、生产性生物资产、存货发生的资产损失；

（二）企业各项存货发生的正常损耗；

（三）企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失；

（四）企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失；

（五）企业按照有关规定通过证券交易场所、银行间市场买卖债券、股票、基金以及金融衍生产品等发生的损失；

（六）其他经国家税务总局确认不需经税务机关审批的其他资产损失。

上述以外的资产损失，属于需经税务机关审批后才能扣除的资产损失。”



企业发生的资产损失，凡无法准确辨别是否属于自行计算扣除的资产损失，可向税务机关提出审批申请。

“第二十四条 固定资产报废、毁损损失，其账面净值扣除残值、保险赔偿和责任人赔偿后的余额部分，依据下列相关证据认定损失：

（一）企业内部有关部门出具的鉴定证明；

（二）单项或批量金额较小的固定资产报废、毁损，可由企业逐项作出说明，并出具内部有关技术部门的技术鉴定证明；

单项或批量金额较大的固定资产报废、毁损，企业应逐项作出专项说明，并出具专业技术鉴定机构的鉴定报告，也可以同时附送中介机构的经济鉴定证明。

（三）自然灾害等不可抗力原因造成固定资产毁损、报废的，应当有相关职能部门出具的鉴定报告，如消防部门出具受灾证明，公安部门出具的事故现场处理报告、车辆报损证明，房管部门的房屋拆除证明，锅炉、电梯等安检部门的检验报告等；

（四）企业固定资产报废、毁损情况说明及内部核批文件；

（五）涉及保险索赔的，应当有保险公司理赔情况说明。”

根据《财政部、国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57号）规定：

“八、对企业毁损、报废的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除残值、保险赔款和责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货毁损、报废损失在计算应纳税所得额时扣除。

十三、企业对其扣除的各项资产损失，应当提供能够证明资产损失确属已实际发生的合法证据，包括具有法律效力的外部证据、具有法定资质的中介机构的经济鉴证证明、具有法定资质的专业机构的技术鉴定证明等。”

根据上述规定，贵公司的固定资产遭雷击导致的损失，按规定应向税务机关提供能够证明资产损失确属已实际发生的合法证据，报送资产损失税前扣除申请，经审批后以该固定资产的账面净值减除残值、保险赔款和责任人赔偿后的余额，作为固定资产毁损损失在计算应纳税所得额时扣除。

**问：某公司为通用设备制造企业为增值税一般纳税人，生产销售的产品生产周期一般为 3-6 个月，与客户签订的销售合同，假设合同中付款方式约定：合同签订对方支付 20%的预付款，生产过程中支付 10%的进度款，提货时支付 40%的提货款，货到购货方现场经安装调试双方检验合格签字转移产品所有权后，支付 20%的安装调试款，质保金 10%，一年后支付。请问该笔合同增值税的纳税时点是什么时候，是否为该产品发出的当日？**

**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 2008 年第 538 号）规定：



“第十九条 增值税纳税义务发生时间：

（一）销售货物或者应税劳务，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。”

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局令 2008 年第 50 号）规定：

“第三十八条 条例第十九条第一款第（一）项规定的收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天，按销售结算方式的不同，具体为：

……

（三）采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天；”

贵公司所采用的销售方式应属于分期收款方式销售货物，应按合同规定的收款日期确定增值税纳税义务发生时间，但如果先开具发票的，为开具发票的当天。

**问：单位将自产水泥用于自建厂房，请问有关企业所得税和增值税法规是否有规定应将其视同销售处理？**

**答：**企业所得税方面规定，《企业所得税法实施条例》第二十五条要求，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。

另外，国家税务总局《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）规定，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，应按规定视同销售来确定收入。即：1. 用于市场推广或销售；2. 用于交际应酬；3. 用于职工奖励或福利；4. 用于股息分配；5. 用于对外捐赠；6. 其他改变资产所有权属的用途。

上述文件并未将自产货物用于自建厂房列入视同销售货物范围，所以在企业所得税方面不作视同销售货物处理。

增值税方面规定，《增值税暂行条例实施细则》第四条规定，单位或个体经营者将自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目的行为，视同销售货物。所称非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。所称不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程，因此将自产货物用于自建厂房的，在增值税方面应作视同销售货物处理。

# 金税财税培训中心在动态中发展

## 珠海金税财税培训中心



## 金税财税培训中心大门

成立于2009年1月23日，本中心位于珠海市香洲区兴业路52号一栋二层南边场地，占地面积739.40平方米，有齐全的教学设备，是由珠海金税科技有限公司举办的一所培训机构（珠海金税科技有限公司成立于1999年6月，是经航天信息股份有限公司授权的防伪税控系统的服务单位，是国家“金税工程”增值税防伪税控系统技术和服务提供商，承担了珠海市增值税防伪税控系统、电子申报系统、扫描认证系统、出口发票管理系统等系统的开发、推广和维护、普金开票系统等重要项目。本机构是以对财税知识、会计知识、计算机知识的普及为主要授

课程内容。结合国家有关法律法则、财税政策，为社会、为企业培育出遵守国家有关规定，遵照国家有关政策，熟悉掌握财税知识的专业人才。在各项活动实施过程中，严格按照章程规定开展活动，发挥积极的、有益社会的作用。

金税财税培训中心拥有一批专业的、社会经验丰富的优秀专业教师，员工共计13人。其中管理人员2名，专任教师8名，职工3名。管理人员和专任教师拥有中级以上的专业职称，工作经验10年左右。对于专业知识的传授有着丰富的经验、灵活的教学技巧。

金税财税培训中心已开办班级4个，分别是防伪开票系统、企业电子申报系统、增值税免、抵、退税实务和会计继续教育。至2009年9月8日止，各个班级开展了多期培训课程。防伪开票系统开办了31期，学生总人数为438人；企业电子申报系统开办了30期，总人数为413人；增值税免、抵、退税实务班为97人；会计再教育开办了4期，总人数为258。各个班级学生成绩的通过率为100%。期间，协助珠海市国家税务局在社会上开展了相关的增值税转型改革及海关稽核系统等财税免费培训讲座。与珠海多所院校合作，在校内开展培训讲座和培训课程。在社会上有较好的反响，为珠海市香洲区金税财税培训中心树立了良好的形象。

看，在宽敞的培训室里，学生正在上

“防伪开票系统”课程。每次上完理论课程，次日会有相应的实践操作并对所学知识进行考核。确保学员能在一个设备齐全、舒适的环境下学习并取得良好的效果。在每期完成学习后，学员们都能顺利取得航天信息证书和相应的结业证。



**培训学生认真听讲**

于2009年8月至今,我培训中心与“广东省科学技术职业学院”携手长期合作,我中心在院校内举办主题为“税务会计实操”和“会计职称、会计继续再教育”培训,培训对象为院校内的学生,现人数为500人左右。看,这是院校学生积极认真参与课程的场面。



**学生积极做税务会计实操**

会计、税务、计算机在当今社会占有极其重要的地位,金税财税培训中心与时俱进,扼住时代经济命脉。为许多在校、在职、下岗等不同类型的学员提供一个学习、提升自己的机会。我中心亦在提供的这个环境中,不断壮大和完善。与学员共同成长、与社会共同发展!

# 海美稽核增加功能说明



一、“海关稽核”增加了左下角的“稽核结果通知书下载确认”。

二、每月1日的纳税人申请稽核的海关缴款书在月底前全部生成了稽核结果（相符、不符、缺数、重输），即没有滞留票的，系统自动批量生成稽核结果通知书。

三、每月1日的纳税人申请稽核的海关缴款书在月底前未全部生成稽核结果的，即有滞留票的，系统不自动生成稽核结果通知书，由企业在1日至14日自行决定生成不数。企业要注意：海关进口增值税专用缴款书稽核系统或者网上稽核系统，稽核结果通知书每月只能生成一次。稽核结果通知书生成时滞留的海关缴款书必须在14日前以数相符，当月也不能抵扣，在六月才能抵扣。所以，建议有滞留票的企业如需抵扣，应在14日前将系统自动批量生成稽核结果通知书。

例如，纳税人申请稽核10份海关缴款书，1日以数相符6份、滞留4份，系统不自动生成稽核结果通知书；10日以数相符8份、滞留2份，企业决定自行决定生成不数，则当月中只能抵扣相符的8份；12日10份全部以数相符，剩下的2份也只能在六月才能抵扣。

四、未全部生成稽核结果的，由企业自行决定生成不数的，无论有无滞留票，系统每月14日自动批量生成稽核结果通知书，以数相符的海关缴款书，企业必须在当月中抵扣。

# 常见问题及解决法

## ◆电子申报软件问题

### 1、读发票查询界面时提示 **Could not convert variant of type (Null) into type (Double)**

答：这是因为电子申报系统中所设置的开票系统数据库路径不对，用鼠标右键点击桌面上的防伪开票，

然后选择"属性"，就可以看到防伪开票系统的安装路径，然后进入电子申报系统，

基础资料管理->系统配置->修改->把"当前使用的数据库路径"设为开票系统的正确路径并保存即可

（以安装在 C 盘为例，应设为"C:\Program Files\航天信息\防伪开票\DATABASE\DEFAULT\WORK"）。

### 2、电子申报系统在导入进项发票时提示"**Error Loading Midas.dll**"

答：此时进入"系统管理->系统注册"，点击"确定"，问题即可解决。

### 3、出口企业出口货物 6 个月没有收齐单证的处理办法

答：根据《增值税一般纳税人申报办法》及《电子申报软件的要求》，对出口企业超过 6 个月未收齐单证、出口国家规定不予退（免）税货物或出口货物超过规定期限未向税务机关申报的企业，按规定视同内销征收增值税或计提销项税金，在填报纳税申报表时可按如下办法处理：

一、对实行免抵退的企业，出口货物超过 6 个月未收齐单证的，按总局规定视同内销征税部分。纳税人应在发生超过 6 个月未收齐单证的当期在增值税纳税申报表上反映，在增值税纳税申报表主表第 1 栏"按适用税率征税及劳务"及第 2 栏"应税货物销售额"的本月数作增加（即在电子申报软件中：在销项发票管理→其他应税项目管理→点击"新增"→左边的选项请选择为请按需要来选择，例："不开票销售项目/一般/应税/货物（或劳务）"→选择开票日期→填入不含税销售总额[需计算： $\text{出口额}/(1+\text{适用税率})$ ]→选择税目/税率→保存→审核→退出）。同时直接在增值税纳税申报表主表第 7 栏"免抵退办法出口货物销售额"的本月数作减少。

二、未向税务机关申报出口货物的企业，应按总局规定在增值税纳税申报表上作视同内销征税处理。即在当期增值税纳税申报表主表第 1 栏"按适用税率征税及劳务"及第 2 栏"应税货物销售额"的本月数作增加（电子申报软件上操作如上述处理）：

生产企业：同时直接在增值税纳税申报表第 7 栏"免抵退办法出口货物销售额"。

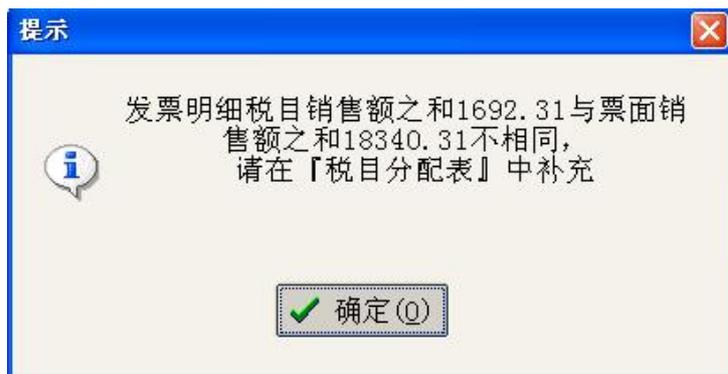
外贸企业：在增值税纳税申报表第 8 栏"免税货物及劳务销售额" 的本月数作减少。（即在电子申报软件中：在销项发票管理→普通发票管理→普通销售发票→点击"新增"→左上角的选项请选择为"一般/免税/货物（或劳务）"→填入冲减额→选择税目→右下角填写发票份数→保存→审核→退出。）

三、纳税人出口国家规定不予退（免）税的货物，应按总局规定在增值税纳税申报表上作计提销项税额处理。即在当期增值税纳税申报表主表第 1 栏"按适用税率征税及劳务"及第 2 栏"应税货物销售额"的本月数作增加（电子申报软件上操作如上述处理）。

#### 4、进入开票系统时，提示，“金税卡开启失败”

答：关闭系统，断电源，拔掉读卡器及 IC 卡重新插好、重装驱动程序通常能解决该问题，还是不行时则要重新发行或更换金税卡。

#### 5、企业电子报税软件在作报表时点击新增就出现以下提示：



解决办法：在销项发票管理—税目明细分配表—点击新增进行修改。

### ◆增值税专用发票

6、我公司是斗门区国税局管辖的一企业，前几邮寄一份增值税发票对方没收到，问12366说要登中国税务报和特区报遗失声明，问税局说不用，我听谁的呀？

根据粤国税发(2004)160号文的规定，用票单位或个人必须严格保管使用发票，对违反规定发生丢失、被盗发票的，主管税务机关必须严格按《中华人民共和国税收征收管理法》和《中华人民共和国发票管理办法》的规定，处一万元以下的罚款，并可视具体情况，对丢失发票的单位或个人，在一定期限内（最长不超过半年）停止领购发票。对纳税人申报遗失的发票，如发现非法代开、虚开问题的，该纳税人应承担偷税的连带责任。

### **增值税专用发票的丢失、被盗处理：**

（一）必须在《中国税务报》上刊登“遗失声明”，具体按《中国税务报社关于刊登增值税专用发票遗失声明的具体办法的函》（国税报函发[1995]第 030 号）的规定办理。

（二）必须在广东省国家税务局网站上办理登载手续。

（三）纳税人必须自行到辖区内的地级市报刊上刊登“遗失声明”。同时持刊登“遗失声明”时取得的发票（发票的抬头必须有企业的名称）到税务机关查验。

请纳税人参照执行。

### **稽核结果通知书查询下载**

7、我上网在“海关核查”的“稽核结果通知书查询下载”查得 9 月份的“稽核结果通知书”显示的报送是 3 0 份，对比相符的是 2 0 份，其中有 1 0 份海关缴款书留待继续比对，这样就跟在“稽核结果明细查询”的结果相差了这 1 0 份单的金额。这种情况，我应该怎么处理？谢谢。

对有海关缴款书抵扣的企业，在海关增值税专用缴款书稽核系统或者网上办税服务厅，稽核结果通知书每月只能生成下载一次。如果企业在 1 日至 14 日自行决定生成下载，则稽核结果通知书生成时滞留的海关缴款书即使在 14 日前比对相符，当月也不能抵扣，在下月才能抵扣。税务机关以《海关进口增值税专用缴款书稽核结果通知书》的比对结果数据为准。所以，建议有滞留票的企业如需抵扣，应等至 14 日取得系统自动批量生成稽核结果通知书。具体通知，详见本网站“公告栏”-“最新通知”的《关于海关增值税专用缴款书稽核系统升级有关事项的通知》。