

福建创合电气集团简介

福建创合电气集团成立于2007年，公司从高低压电气元件贸易起步，经过7年的发展逐步成为集电力成套生产、电气元件研发及生产、电力设计等全方位服务于电力行业的多元化企业。

公司目前产品有CH系列高低压开关柜、CHIC系列低压无功补偿智能电容、CHW1系列框架断路器和CHM1系列塑壳断路器等产品。

公司在国家积极推动海西经济建设的大潮下，坚持“以节能为目标，以科技为动力，以市场为导向，以管理为保障”的经营方针，不断创新，积极进取，严格要求，努力打造一支高素质、高效率的团队。在服务上秉承“客户至上”的原则，注重产品的售前、售中及售后服务，与客户进行细致、全面的沟通，全方位满足客户的要求，坚持做到有求必应、负责到底。在人才管理上不惜重金引进高素质人才，在产品质量上力求做到精益求精，在企业管理上做到严格要求，力争成为对行业、对社会、对国家负责的优秀企业。

公司地址：福州市台江区光明南路1号升龙汇金1812室

电话：0591-83743801

传真：0591-87303049

网址：<http://www.ucdq.net>

工厂地址：福州市闽侯县祥谦镇龙泰工业区

电话：0591-83743289

传真：0591-22271339



华兴会计师

独立 客观 公正
优质 廉洁 高效

04
2016



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙） 编
Fujian Huaxing CPAs (Special General Partnership)

审计大忙



龙岩分所与福建建工集团总公司沟通审计问题



漳州分所与海峡生物科技有限公司召开审计协调会



业务七部在福建省电子信息（集团）
有限责任公司审计



项目经理李卓良与福建省电子信息（集团）
有限责任公司财务部长讨论审计事项



业务一部在福建东南造船有限公司审计



审计师黄志宏与福建东南造船有限公司高
管沟通审计问题



业务八部在福建省榕江进出口有限公司审计



注册会计师张秀梅与福建省榕江进出口有限
公司财务经理讨论审计事项



业务四部在福建中旅集团公司审计



审计师李滔滔与福建中旅集团公司高管
沟通审计问题



业务九部在福建创合电气集团审计



注册会计师钱文斌与福建创合电气集团高管
沟通审计问题

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2016年第04期（总第243期）

主 编：林宝明

副主编：刘延东 童益恭

蒋新红 郑丽惠

陈航晖 高 虹

编 委：（以姓氏笔画为序）

王永平 卢淑燕 许正瑞

刘久芳 刘见生 肖 军

张维永 陈 蓁 赖振南

林希敏 林桂富 林 辉

林 霞 郑永勤 曹隆森

郑 基 胡旭斌 徐锦腾

郭振宏 黄双兴

执行编辑：卢淑燕 郑永勤 马醒钟

主办单位：福建华兴会计师事务所
（特殊普通合伙）

地址：福州市湖东路152号

中山大厦8座6-9楼

邮编：350003

电话：0591-87809684

传真：0591-87840354

邮箱：postmaster@fjh×cpa.com

网址：www.fjh×cpa.com

编辑部邮箱：××@fjh×cpa.com

目 录

法规选载

关于全面推开营业税改征增值税试点的通知 3
（财税〔2016〕36号）

关于延长2016年出口退（免）税相关业务 20
申报期限的公告

（国家税务总局公告2016年第22号）

关于跨境电子商务零售进口税收政策的通知 21
（财关税〔2016〕18号）

关于发布《不动产进项税额分期抵扣 21
暂行办法》的公告
（国家税务总局公告2016年第15号）

会计

非借款业务涉及财务费用的财税处理 23

同一控制下企业合并中比较财务报表的列报 26

通过多次交易分步实现控制的会计处理 27

税收

扣缴义务人有哪些代扣代缴义务 31

“营改增”差额征税项目有哪些 32

创新创业可以享受哪些税收优惠政策 34

审计

创业板公司如何进行内部控制审计 38

咨询信箱

免征税财政拨款收入所产生的利息 39

收入是否需要缴纳企业所得税

应收账款保理合同是否需按借款合同缴纳印花税 40

专用设备抵减增值税如何进行会计处理 40

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙) 承办

审计 验资 资产评估 改制上市辅导
企业清算 会计顾问 可行性研究
信息咨询 专业培训 电算化服务
税务代理 工程造价咨询
工程预决算审计

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙)

首席合伙人：87842376

管理合伙人：87852434 87852548

87842343 87828053

87810721

首席助理：87827990

顾问室：87843101

办公室：87858259 87852574

人力资源部：87273791

财务部：87842390

IT部：87842345

信息咨询部：87809684

质控部：87828063

内控部：87271910

业务一部：87841405 87828491

业务二部：87827014 87851449

业务三部：87835444 87826433

业务四部：87844049 87826414

业务五部：87852549 87832105

业务六部：87852464 87843102

业务七部：87852564 87859124

业务八部：87853421 87278292

业务九部：87271910

业务十部：87113401 87115045

业务十一部：87834201 87837114

传真(7楼)：87859142

传真(8楼)：87840354

传真(9楼)：87842334

北京分所：010-68056242

010-68019914 (传真)

厦门分所：0592-2381108

0592-2381109 (传真)

泉州分所：0595-22211351

0595-22211360 (传真)

漳州分所：0596-2097561

0596-2096187 (传真)

龙岩分所：0597-2220420

0597-2204031 (传真)

莆田分所：0594-2687766

0592-2694788 (传真)

福建华兴资产评估房地产土地估价有限公司：87807195

福建华兴税务师事务所有限公司：87271910

关于全面推开营业税改征增值税试点的通知

财资〔2016〕36号

经国务院批准,自2016年5月1日起,在全国范围内全面推开营业税改征增值税(以下称营改增)试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人,纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。现将《营业税改征增值税试点实施办法》、《营业税改征增值税试点有关事项的规定》、《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》和《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定》印发你们,请遵照执行。

本通知附件规定的内容,除另有规定执行时间外,自2016年5月1日起执行。《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)、《财政部 国家税务总局关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税试点有关政策的补充通知》(财税〔2013〕121号)、《财政部 国家税务总局关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2014〕43号)、《财政部 国家税务总局关于国际水路运输增值税零税率政策的补充通知》(财税

〔2014〕50号)和《财政部 国家税务总局关于影视等出口服务适用增值税零税率政策的通知》(财税〔2015〕118号),除另有规定的条款外,相应废止。

各地要高度重视营改增试点工作,切实加强试点工作的组织领导,周密安排,明确责任,采取各种有效措施,做好试点前的各项准备以及试点过程中的监测分析和宣传解释等工作,确保改革的平稳、有序、顺利进行。遇到问题请及时向财政部和国家税务总局反映。

附件:1.营业税改征增值税试点实施办法

2.营业税改征增值税试点有关事项的规定

3.营业税改征增值税试点过渡政策的规定
(见下期)

4.跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定(见下期)

财政部 国家税务总局

2016年3月23日

附件1:

营业税改征增值税试点实施办法

第一章 纳税人和扣缴义务人

第一条 在中华人民共和国境内(以下称境内)销售服务、无形资产或者不动产(以下称应税行为)的单位和个人,为增值税纳税人,应当按照本办法缴纳增值税,不缴纳营业税。

单位,是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

个人,是指个体工商户和其他个人。

第二条 单位以承包、承租、挂靠方式经营的,承包人、承租人、挂靠人(以下统称承包人)以发包人、出租人、被挂靠人(以下统称发包人)名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的,以该发包人为纳税人。否则,以承包人为纳税人。

第三条 纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。

应税行为的年应征增值税销售额(以下称应税销

售额)超过财政部和国家税务总局规定标准的纳税人为一般纳税人,未超过规定标准的纳税人为小规模纳税人。

年应税销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人。年应税销售额超过规定标准但不经常发生应税行为的单位和个人个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。

第四条 年应税销售额未超过规定标准的纳税人,会计核算健全,能够提供准确税务资料的,可以向主管税务机关办理一般纳税人资格登记,成为一般纳税人。

会计核算健全,是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算。

第五条 符合一般纳税人条件的纳税人应当向主管税务机关办理一般纳税人资格登记。具体登记办法由国家税务总局制定。

除国家税务总局另有规定外, 一经登记为一般纳税人后, 不得转为小规模纳税人。

第六条 中华人民共和国境外(以下称境外)单位或者个人在境内发生应税行为, 在境内未设有经营机构的, 以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。

第七条 两个或者两个以上的纳税人, 经财政部和国家税务总局批准可以视为一个纳税人合并纳税。具体办法由财政部和国家税务总局另行制定。

第八条 纳税人应当按照国家统一的会计制度进行增值税会计核算。

第二章 征税范围

第九条 应税行为的具体范围, 按照本办法所附的《销售服务、无形资产、不动产注释》执行。

第十条 销售服务、无形资产或者不动产, 是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产, 但属于下列非经营活动的情形除外:

(一) 行政单位收取的同时满足以下条件的政府性基金或者行政事业性收费。

1. 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;

2. 收取时开具省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据;

3. 所收款项全额上缴财政。

(二) 单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务。

(三) 单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

(四) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

第十一条 有偿, 是指取得货币、货物或者其他经济利益。

第十二条 在境内销售服务、无形资产或者不动产, 是指:

(一) 服务(租赁不动产除外)或者无形资产(自然资源使用权除外)的销售方或者购买方在境内;

(二) 所销售或者租赁的不动产在境内;

(三) 所销售自然资源使用权的自然资源在境内;

(四) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

第十三条 下列情形不属于在境内销售服务或者无

形资产:

(一) 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务。

(二) 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外使用的无形资产。

(三) 境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产。

(四) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

第十四条 下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产:

(一) 单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务, 但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(二) 单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产, 但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(三) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

第三章 税率和征收率

第十五条 增值税税率:

(一) 纳税人发生应税行为, 除本条第(二)项、第(三)项、第(四)项规定外, 税率为6%。

(二) 提供交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务, 销售不动产, 转让土地使用权, 税率为11%。

(三) 提供有形动产租赁服务, 税率为17%。

(四) 境内单位和个人发生的跨境应税行为, 税率为零。具体范围由财政部和国家税务总局另行规定。

第十六条 增值税征收率为3%, 财政部和国家税务总局另有规定的除外。

第四章 应纳税额的计算

第一节 一般性规定

第十七条 增值税的计税方法, 包括一般计税方法和简易计税方法。

第十八条 一般纳税人发生应税行为适用一般计税方法计税。

一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为, 可以选择适用简易计税方法计税, 但一经选择, 36个月内不得变更。

第十九条 小规模纳税人发生应税行为适用简易计税方法计税。

第二十条 境外单位或者个人在境内发生应税行

为,在境内未设有经营机构的,扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额:

应扣缴税额=购买方支付的价款÷(1+税率)×税率

第二节 一般计税方法

第二十一条 一般计税方法的应纳税额,是指当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额计算公式:

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣。

第二十二条 销项税额,是指纳税人发生应税行为按照销售额和增值税税率计算并收取的增值税额。销项税额计算公式:

销项税额=销售额×税率

第二十三条 一般计税方法的销售额不包括销项税额,纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的,按照下列公式计算销售额:

销售额=含税销售额÷(1+税率)

第二十四条 进项税额,是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,支付或者负担的增值税额。

第二十五条 下列进项税额准予从销项税额中抵扣:

(一)从销售方取得的增值税专用发票(含税控机动车销售统一发票,下同)上注明的增值税额。

(二)从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

(三)购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算的进项税额。计算公式为:

进项税额=买价×扣除率

买价,是指纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按照规定缴纳的烟叶税。

购进农产品,按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》抵扣进项税额的除外。

(四)从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产,自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

第二十六条 纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

增值税扣税凭证,是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和完税凭证。

纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的,应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

第二十七条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(一)用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产,仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

(二)非正常损失的购进货物,以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

(三)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务和交通运输服务。

(四)非正常损失的不动产,以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

(五)非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

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。

(六)购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

(七)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

本条第(四)项、第(五)项所称货物,是指构成不动产实体的材料和设备,包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

第二十八条 不动产、无形资产的具体范围,按照本办法所附的《销售服务、无形资产或者不动产注释》执行。

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、器具等有形动产。

非正常损失,是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质,以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

第二十九条 适用一般计税方法的纳税人,兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额,按照下列公式计算不得抵扣的进项税额:

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额 $\times$ (当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额) $\div$ 当期全部销售额

主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行清算。

第三十条 已抵扣进项税额的购进货物(不含固定资产)、劳务、服务,发生本办法第二十七条规定情形(简易计税方法计税项目、免征增值税项目除外)的,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减;无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

第三十一条 已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产,发生本办法第二十七条规定情形的,按照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、无形资产或者不动产净值 $\times$ 适用税率

固定资产、无形资产或者不动产净值,是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。

第三十二条 纳税人适用一般计税方法计税的,因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的增值税额,应当从当期的销项税额中扣减;因销售折让、中止或者退回而收回的增值税额,应当从当期的进项税额中扣减。

第三十三条 有下列情形之一者,应当按照销售额和增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票:

(一)一般纳税人会计核算不健全,或者不能够提供准确税务资料的。

(二)应当办理一般纳税人资格登记而未办理的。

第三节 简易计税方法

第三十四条 简易计税方法的应纳税额,是指按照销售额和增值税征收率计算的增值税额,不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式:

应纳税额=销售额 $\times$ 征收率

第三十五条 简易计税方法的销售额不包括其应纳税额,纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的,按照下列公式计算销售额:

销售额=含税销售额 $\div$ (1+征收率)

第三十六条 纳税人适用简易计税方法计税的,因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的销售额,应当从当期销售额中扣减。扣减当期销售额后仍有余额造成多缴的税款,可以从以后的应纳税额中扣减。

第四节 销售额的确定

第三十七条 销售额,是指纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用,财政部和国家税务总局另有规定的除外。

价外费用,是指价外收取的各种性质的收费,但不包括以下项目:

(一)代为收取并符合本办法第十条规定的政府性基金或者行政事业性收费。

(二)以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。

第三十八条 销售额以人民币计算。

纳税人按照人民币以外的货币结算销售额的,应当折合成人民币计算,折合率可以选择销售额发生的当天或者当月1日的人民币汇率中间价。纳税人应当在事先确定采用何种折合率,确定后12个月内不得变更。

第三十九条 纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额;未分别核算的,从高适用税率。

第四十条 一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。

本条所称从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主,并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。

第四十一条 纳税人兼营免税、减税项目的,应当分别核算免税、减税项目的销售额;未分别核算的,不得免税、减税。

第四十二条 纳税人发生应税行为,开具增值税专

用发票后,发生开票有误或者销售折让、中止、退回等情形的,应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票;未按照规定开具红字增值税专用发票的,不得按照本办法第三十二条和第三十六条的规定扣减销项税额或者销售额。

第四十三条 纳税人发生应税行为,将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的,以折扣后的价款为销售额;未在同一张发票上分别注明的,以价款为销售额,不得扣减折扣额。

第四十四条 纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的,或者发生本办法第十四条所列行为而无销售额的,主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额:

(一)按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。

(二)按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。

(三)按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:

组成计税价格=成本×(1+成本利润率)

成本利润率由国家税务总局确定。

不具有合理商业目的,是指以谋取税收利益为主要目的,通过人为安排,减少、免除、推迟缴纳增值税款,或者增加退还增值税税款。

第五章 纳税义务、扣缴义务发生时间和纳税地点

第四十五条 增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为:

(一)纳税人发生应税行为并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。

收讫销售款项,是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。

取得索取销售款项凭据的当天,是指书面合同确定的付款日期;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(二)纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

(三)纳税人从事金融商品转让的,为金融商品所有权转移的当天。

(四)纳税人发生本办法第十四条规定情形的,其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(五)增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

第四十六条 增值税纳税地点为:

(一)固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的,应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税;经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

(二)非固定业户应当向应税行为发生地主管税务机关申报纳税;未申报纳税的,由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

(三)其他个人提供建筑服务,销售或者租赁不动产,转让自然资源使用权,应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地主管税务机关申报纳税。

(四)扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款。

第四十七条 增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。以1个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社,以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人解缴税款的期限,按照前两款规定执行。

第六章 税收减免的处理

第四十八条 纳税人发生应税行为适用免税、减税规定的,可以放弃免税、减税,依照本办法的规定缴纳增值税。放弃免税、减税后,36个月内不得再申请免税、减税。

纳税人发生应税行为同时适用免税和零税率规定的,纳税人可以选择适用免税或者零税率。

第四十九条 个人发生应税行为的销售额未达到增值税起征点的,免征增值税;达到起征点的,全额计算缴纳增值税。

增值税起征点不适用于登记为一般纳税人的个体工商户。

第五十条 增值税起征点幅度如下:

(一)按期纳税的,为月销售额5 000—20 000元(含本数)。

(二)按次纳税的,为每次(日)销售额300—500元(含本数)。

起征点的调整由财政部和国家税务总局规定。省、自治区、直辖市财政厅(局)和国家税务局应当在规定的幅度内,根据实际情况确定本地区适用的起征点,并报财政部和国家税务总局备案。

对增值税小规模纳税人中月销售额未达到2万元的企业或非企业性单位,免征增值税。2017年12月31日前,对月销售额2万元(含本数)至3万元的增值税小规模纳税人,免征增值税。

第七章 征收管理

第五十一条 营业税改征的增值税,由国家税务总局

附:

销售服务、无形资产、不动产注释

一、销售服务

销售服务,是指提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

(一)交通运输服务。

交通运输服务,是指利用运输工具将货物或者旅客送达目的地,使其空间位置得到转移的业务活动。包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

1.陆路运输服务。

陆路运输服务,是指通过陆路(地上或者地下)运送货物或者旅客的运输业务活动,包括铁路运输服务和其他陆路运输服务。

(1)铁路运输服务,是指通过铁路运输货物或者旅客的运输业务活动。

负责征收。纳税人销售取得的不动产和其他个人出租不动产的增值税,国家税务局暂委托地方税务局代为征收。

第五十二条 纳税人发生适用零税率的应税行为,应当按期向主管税务机关申报办理退(免)税,具体办法由财政部和国家税务总局制定。

第五十三条 纳税人发生应税行为,应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票,并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

属于下列情形之一的,不得开具增值税专用发票:

(一)向消费者个人销售服务、无形资产或者不动产。

(二)适用免征增值税规定的应税行为。

第五十四条 小规模纳税人发生应税行为,购买方索取增值税专用发票的,可以向主管税务机关申请代开。

第五十五条 纳税人增值税的征收管理,按照本办法和《中华人民共和国税收征收管理法》及现行增值税征收管理有关规定执行。

附:销售服务、无形资产、不动产注释

(2)其他陆路运输服务,是指铁路运输以外的陆路运输业务活动。包括公路运输、缆车运输、索道运输、地铁运输、城市轻轨运输等。

出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用,按照陆路运输服务缴纳增值税。

2.水路运输服务。

水路运输服务,是指通过江、河、湖、川等天然、人工水道或者海洋航道运送货物或者旅客的运输业务活动。

水路运输的程租、期租业务,属于水路运输服务。

程租业务,是指运输企业为租船人完成某一特定航次的运输任务并收取租赁费的业务。

期租业务,是指运输企业将配备有操作人员的船舶承租给他人使用一定期限,承租期内听候承租方调

遣,不论是否经营,均按天向承租方收取租赁费,发生的固定费用均由船东负担的业务。

3.航空运输服务。

航空运输服务,是指通过空中航线运送货物或者旅客的运输业务活动。

航空运输的湿租业务,属于航空运输服务。

湿租业务,是指航空运输企业将配备有机组人员的飞机承租给他人使用一定期限,承租期内听候承租方调遣,不论是否经营,均按一定标准向承租方收取租赁费,发生的固定费用均由承租方承担的业务。

航天运输服务,按照航空运输服务缴纳增值税。

航天运输服务,是指利用火箭等载体将卫星、空间探测器等空间飞行器发射到空间轨道的业务活动。

4.管道运输服务。

管道运输服务,是指通过管道设施输送气体、液体、固体物质的运输业务活动。

无运输工具承运业务,按照交通运输服务缴纳增值税。

无运输工具承运业务,是指经营者以承运人身份与托运人签订运输服务合同,收取运费并承担承运人责任,然后委托实际承运人完成运输服务的经营活动。

(二)邮政服务。

邮政服务,是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑和机要通信等邮政基本服务的业务活动。包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务。

1.邮政普遍服务。

邮政普遍服务,是指函件、包裹等邮件寄递,以及邮票发行、报刊发行和邮政汇兑等业务活动。

函件,是指信函、印刷品、邮资封片卡、无名址函件和邮政小包等。

包裹,是指按照封装上的名址递送给特定个人或者单位的独立封装的物品,其重量不超过五十千克,任何一边的尺寸不超过一百五十厘米,长、宽、高合计不超过三百厘米。

2.邮政特殊服务。

邮政特殊服务,是指义务兵平常信函、机要通信、盲人读物和革命烈士遗物的寄递等业务活动。

3.其他邮政服务。

其他邮政服务,是指邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动。

(三)电信服务。

电信服务,是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源,提供语音通话服务,传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动。包括基础电信服务和增值电信服务。

1.基础电信服务。

基础电信服务,是指利用固网、移动网、卫星、互联网,提供语音通话服务的业务活动,以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。

2.增值电信服务。

增值电信服务,是指利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络,提供短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动。

卫星电视信号落地转接服务,按照增值电信服务缴纳增值税。

(四)建筑服务。

建筑服务,是指各类建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰,线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业的业务活动。包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

1.工程服务。

工程服务,是指新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业,包括与建筑物相连的各种设备或者支柱、操作平台的安装或者装设工程作业,以及各种窑炉和金属结构工程作业。

2.安装服务。

安装服务,是指生产设备、动力设备、起重设备、运输设备、传动设备、医疗实验设备以及其他各种设备、设施的装配、安置工程作业,包括与被安装设备相连的工作台、梯子、栏杆的装设工程作业,以及被安装设备的绝缘、防腐、保温、油漆等工程作业。

固定电话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费以及类似收费,按照安装服务缴纳增值税。

3.修缮服务。

修缮服务,是指对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善,使之恢复原来的使用价值或者延长其使用期限的工程作业。

4.装饰服务。

装饰服务,是指对建筑物、构筑物进行修饰装修,使之美观或者具有特定用途的工程作业。

5.其他建筑服务。

其他建筑服务,是指上列工程作业之外的各种工程作业服务,如钻井(打井)、拆除建筑物或者构筑物、平整土地、园林绿化、疏浚(不包括航道疏浚)、建筑物平移、搭脚手架、爆破、矿山穿孔、表面附着物(包括岩层、土层、沙层等)剥离和清理等工程作业。

(五)金融服务。

金融服务,是指经营金融保险的业务活动。包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。

1.贷款服务。

贷款,是指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动。

各种占用、拆借资金取得的收入,包括金融商品持有期间(含到期)利息(保本收益、报酬、资金占用费、补偿金等)收入、信用卡透支利息收入、买入返售金融商品利息收入、融资融券收取的利息收入,以及融资性售后回租、押汇、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息及利息性质的收入,按照贷款服务缴纳增值税。

融资性售后回租,是指承租方以融资为目的,将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后,从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。

以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润,按照贷款服务缴纳增值税。

2.直接收费金融服务。

直接收费金融服务,是指为货币金融通及其他金融业务提供相关服务并且收取费用的业务活动。包括提供货币兑换、账户管理、电子银行、信用卡、信用证、财务担保、资产管理、信托管理、基金管理、金融交易场所(平台)管理、资金结算、资金清算、金融支付等服务。

3.保险服务。

保险服务,是指投保人根据合同约定,向保险人支付保险费,保险人对于合同约定的可能发生的事故因其发生所造成的财产损失承担赔偿保险金责任,或者当被保险人死亡、伤残、疾病或者达到合同约定的年龄、期限等条件时承担给付保险金责任的商业保险行为。包括人身保险服务和财产保险服务。

人身保险服务,是指以人的寿命和身体为保险标的的保险业务活动。

财产保险服务,是指以财产及其有关利益为保险标的的保险业务活动。

4.金融商品转让。

金融商品转让,是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。

其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。

(六)现代服务。

现代服务,是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务。

1.研发和技术服务。

研发和技术服务,包括研发服务、合同能源管理服务、工程勘察勘探服务、专业技术服务。

(1)研发服务,也称技术开发服务,是指就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动。

(2)合同能源管理服务,是指节能服务公司用能单位以契约形式约定节能目标,节能服务公司提供的服务,用能单位以节能效果支付节能服务公司投入及其合理报酬的业务活动。

(3)工程勘察勘探服务,是指在采矿、工程施工前后,对地形、地质构造、地下资源蕴藏情况进行实地调查的业务活动。

(4)专业技术服务,是指气象服务、地震服务、海洋服务、测绘服务、城市规划、环境与生态监测服务等专项技术服务。

2.信息技术服务。

信息技术服务,是指利用计算机、通信网络等技术对信息进行生产、收集、处理、加工、存储、运输、检索和利用,并提供信息服务的业务活动。包括软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务和信息系统增值服务。

(1) 软件服务,是指提供软件开发服务、软件维护服务、软件测试服务的业务活动。

(2) 电路设计及测试服务,是指提供集成电路和电子电路产品设计、测试及相关技术支持服务的业务活动。

(3) 信息系统服务,是指提供信息系统集成、网络管理、网站内容维护、桌面管理与维护、信息系统应用、基础信息技术管理平台整合、信息技术基础设施管理、数据中心、托管中心、信息安全服务、在线杀毒、虚拟主机等业务活动。包括网站对非自有的网络游戏提供的网络运营服务。

(4) 业务流程管理服务,是指依托信息技术提供的人力资源管理、财务经济管理、审计管理、税务管理、物流信息管理、经营信息管理和呼叫中心等服务的活动。

(5) 信息系统增值服务,是指利用信息系统资源为用户附加提供的信息技术服务。包括数据处理、分析和整合、数据库管理、数据备份、数据存储、容灾服务、电子商务平台等。

3. 文化创意服务。

文化创意服务,包括设计服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。

(1) 设计服务,是指把计划、规划、设想通过文字、语言、图画、声音、视觉等形式传递出来的业务活动。包括工业设计、内部管理设计、业务运作设计、供应链设计、造型设计、服装设计、环境设计、平面设计、包装设计、动漫设计、网游设计、展示设计、网站设计、机械设计、工程设计、广告设计、创意策划、文印晒图等。

(2) 知识产权服务,是指处理知识产权事务的业务活动。包括对专利、商标、著作权、软件、集成电路布图设计的登记、鉴定、评估、认证、检索服务。

(3) 广告服务,是指利用图书、报纸、杂志、广播、电视、电影、幻灯、路牌、招贴、橱窗、霓虹灯、灯箱、互联网等各种形式为客户的商品、经营服务项目、文体节

目或者通告、声明等委托事项进行宣传和提供相关服务的业务活动。包括广告代理和广告的发布、播映、宣传、展示等。

(4) 会议展览服务,是指为商品流通、促销、展示、经贸洽谈、民间交流、企业沟通、国际往来等举办或者组织安排的各类展览和会议的业务活动。

4. 物流辅助服务。

物流辅助服务,包括航空服务、港口码头服务、货运客运场站服务、打捞救助服务、装卸搬运服务、仓储服务和收派服务。

(1) 航空服务,包括航空地面服务和通用航空服务。

航空地面服务,是指航空公司、飞机场、民航管理局、航站等向在境内航行或者在境内机场停留的境内外飞机或者其他飞行器提供的导航等劳务性地面服务的业务活动。包括旅客安全检查服务、停机坪管理服务、机场候机厅管理服务、飞机清洗消毒服务、空中飞行管理服务、飞机起降服务、飞行通讯服务、地面信号服务、飞机安全服务、飞机跑道管理服务、空中交通管理服务等。

通用航空服务,是指为专业工作提供飞行服务的业务活动,包括航空摄影、航空培训、航空测量、航空勘探、航空护林、航空吊挂播洒、航空降雨、航空气象探测、航空海洋监测、航空科学实验等。

(2) 港口码头服务,是指港务船舶调度服务、船舶通讯服务、航道管理服务、航道疏浚服务、灯塔管理服务、航标管理服务、船舶引航服务、理货服务、系解缆服务、停泊和移泊服务、海上船舶溢油清除服务、水上交通管理服务、船只专业清洗消毒检测服务和防止船只漏油服务等为船只提供服务的业务活动。

港口设施经营人收取的港口设施保安费按照港口码头服务缴纳增值税。

(3) 货运客运场站服务,是指货运客运场站提供货物配载服务、运输组织服务、中转换乘服务、车辆调度服务、票务服务、货物打包整理、铁路线路使用服务、加挂铁路客车服务、铁路行包专列发送服务、铁路到达和中转服务、铁路车辆编解服务、车辆挂运服务、铁路接触网服务、铁路机车牵引服务等业务活动。

(4) 打捞救助服务,是指提供船舶人员救助、船

船舶财产救助、水上救助和沉船沉物打捞服务的业务活动。

(5) 装卸搬运服务,是指使用装卸搬运工具或者人力、畜力将货物在运输工具之间、装卸现场之间或者运输工具与装卸现场之间进行装卸和搬运的业务活动。

(6) 仓储服务,是指利用仓库、货场或者其他场所代客贮放、保管货物的业务活动。

(7) 收派服务,是指接受寄件人委托,在承诺的时限内完成函件和包裹的收件、分拣、派送服务的业务活动。

收件服务,是指从寄件人收取函件和包裹,并运送到服务提供方同城的集散中心的业务活动。

分拣服务,是指服务提供方在其集散中心对函件和包裹进行归类、分发的业务活动。

派送服务,是指服务提供方从其集散中心将函件和包裹送达同城的收件人的业务活动。

5. 租赁服务。

租赁服务,包括融资租赁服务和经营租赁服务。

(1) 融资租赁服务,是指具有融资性质和所有权转移特点的租赁活动。即出租人根据承租人所要求的规格、型号、性能等条件购入有形动产或者不动产租赁给承租人,合同期内租赁物所有权属于出租人,承租人只拥有使用权,合同期满后付清租金后,承租人有权按照残值购入租赁物,以拥有其所有权。不论出租人是否将租赁物销售给承租人,均属于融资租赁。

按照标的物的不同,融资租赁服务可分为有形动产融资租赁服务和不动产融资租赁服务。

融资性售后回租不按照本税目缴纳增值税。

(2) 经营租赁服务,是指在约定时间内将有形动产或者不动产转让他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。

按照标的物的不同,经营租赁服务可分为有形动产经营租赁服务和不动产经营租赁服务。

将建筑物、构筑物等不动产或者飞机、车辆等有形动产的广告位出租给其他单位或者个人用于发布广告,按照经营租赁服务缴纳增值税。

车辆停放服务、道路通行服务(包括过路费、过桥费、过闸费等)等按照不动产经营租赁服务缴纳增值

税。

水路运输的光租业务、航空运输的干租业务,属于经营租赁。

光租业务,是指运输企业将船舶在约定的时间内出租给他人使用,不配备操作人员,不承担运输过程中发生的各项费用,只收取固定租赁费的业务活动。

干租业务,是指航空运输企业将飞机在约定的时间内出租给他人使用,不配备机组人员,不承担运输过程中发生的各项费用,只收取固定租赁费的业务活动。

6. 鉴证咨询服务。

鉴证咨询服务,包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。

(1) 认证服务,是指具有专业资质的单位利用检测、检验、计量等技术,证明产品、服务、管理体系符合相关技术规范、相关技术规范的强制性要求或者标准的业务活动。

(2) 鉴证服务,是指具有专业资质的单位受托对相关事项进行鉴证,发表具有证明力的意见的业务活动。包括会计鉴证、税务鉴证、法律鉴证、职业技能鉴定、工程造价鉴证、工程监理、资产评估、环境评估、房地产土地评估、建筑图纸审核、医疗事故鉴定等。

(3) 咨询服务,是指提供信息、建议、策划、顾问等服务的活动。包括金融、软件、技术、财务、税收、法律、内部管理、业务运作、流程管理、健康等方面的咨询。

翻译服务和市场调查服务按照咨询服务缴纳增值税。

7. 广播影视服务。

广播影视服务,包括广播影视节目(作品)的制作服务、发行服务和播映(含放映,下同)服务。

(1) 广播影视节目(作品)制作服务,是指进行专题(特别节目)、专栏、综艺、体育、动画片、广播剧、电视剧、电影等广播影视节目和作品制作的服务。具体包括与广播影视节目和作品相关的策划、采编、拍摄、录音、音视频文字图片素材制作、场景布置、后期的剪辑、翻译(编译)、字幕制作、片头、片尾、片花制作、特效制作、影片修复、编目和确权等业务活动。

(2) 广播影视节目(作品)发行服务,是指以分账、买断、委托等方式,向影院、电台、电视台、网站等

单位和个人发行广播影视节目(作品)以及转让体育赛事等活动的报道及播映权的业务活动。

(3) 广播影视节目(作品)播映服务,是指在影院、剧院、录像厅及其他场所播映广播影视节目(作品),以及通过电台、电视台、卫星通信、互联网、有线电视等无线或者有线装置播映广播影视节目(作品)的业务活动。

8.商务辅助服务。

商务辅助服务,包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务、安全保护服务。

(1) 企业管理服务,是指提供总部管理、投资与资产管理、市场管理、物业管理、日常综合管理等服务的业务活动。

(2) 经纪代理服务,是指各类经纪、中介、代理服务。包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、代理报关、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。

货物运输代理服务,是指接受货物收货人、发货人、船舶所有人、船舶承租人或者船舶经营人的委托,以委托人的名义,为委托人办理货物运输、装卸、仓储和船舶进出港口、引航、靠泊等相关手续的业务活动。

代理报关服务,是指接受进出口货物的收、发货人委托,代为办理报关手续的业务活动。

(3) 人力资源服务,是指提供公共就业、劳务派遣、人才委托招聘、劳动力外包等服务的业务活动。

(4) 安全保护服务,是指提供保护人身安全和财产安全,维护社会治安等的业务活动。包括场所住宅保安、特种保安、安全系统监控以及其他安保服务。

9.其他现代服务。

其他现代服务,是指除研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务和商务辅助服务以外的现代服务。

(七)生活服务。

生活服务,是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动。包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

1.文化体育服务。

文化体育服务,包括文化服务和体育服务。

(1) 文化服务,是指为满足社会公众文化生活需求提供的各种服务。包括:文艺创作、文艺表演、文化比赛,图书馆的图书和资料借阅,档案馆的档案管理,文物及非物质遗产保护,组织举办宗教活动、科技活动、文化活动,提供游览场所。

(2) 体育服务,是指组织举办体育比赛、体育表演、体育活动,以及提供体育训练、体育指导、体育管理的业务活动。

2.教育医疗服务。

教育医疗服务,包括教育服务和医疗服务。

(1) 教育服务,是指提供学历教育服务、非学历教育服务、教育辅助服务的业务活动。

学历教育服务,是指根据教育行政部门确定或者认可的招生和教学计划组织教学,并颁发相应学历证书的业务活动。包括初等教育、初级中等教育、高级中等教育、高等教育等。

非学历教育服务,包括学前教育、各类培训、演讲、讲座、报告会等。

教育辅助服务,包括教育测评、考试、招生等服务。

(2) 医疗服务,是指提供医学检查、诊断、治疗、康复、预防、保健、接生、计划生育、防疫服务等方面的服务,以及与这些服务有关的提供药品、医用材料器具、救护车、病房住宿和伙食的业务。

3.旅游娱乐服务。

旅游娱乐服务,包括旅游服务和娱乐服务。

(1) 旅游服务,是指根据旅游者的要求,组织安排交通、游览、住宿、餐饮、购物、文娱、商务等服务的业务活动。

(2) 娱乐服务,是指为娱乐活动同时提供场所和服务的业务。

具体包括:歌厅、舞厅、夜总会、酒吧、台球、高尔夫球、保龄球、游艺(包括射击、狩猎、跑马、游戏机、蹦极、卡丁车、热气球、动力伞、射箭、飞镖)。

4.餐饮住宿服务。

餐饮住宿服务,包括餐饮服务和住宿服务。

(1) 餐饮服务,是指通过同时提供饮食和饮食场所的方式为消费者提供饮食消费服务的业务活动。

(2) 住宿服务,是指提供住宿场所及配套服务等活动的活动。包括宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供的住宿服务。

5.居民日常服务。

居民日常服务,是指主要为满足居民个人及其家庭日常生活需求提供的服务,包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、照料和护理、救助救济、美容美发、按摩、桑拿、氧吧、足疗、沐浴、洗染、摄影扩印等服务。

6.其他生活服务。

其他生活服务,是指除文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务和居民日常服务之外的生活服务。

二、销售无形资产

销售无形资产,是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产,是指不具实物形态,但能带来经济利益的资产,包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。

技术,包括专利技术和非专利技术。

附件2:

营业税改征增值税试点有关事项的规定

一、营改增试点期间,试点纳税人〔指按照《营业税改征增值税试点实施办法》(以下称《试点实施办法》)缴纳增值税的纳税人〕有关政策

(一)兼营。

试点纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额,未分别核算销售额的,按照以下方法适用税率或者征收率:

- 1.兼有不同税率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。
- 2.兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用征收率。
- 3.兼有不同税率和征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。

(二)不征收增值税项目。

自然资源使用权,包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权。

其他权益性无形资产,包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权(包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权)、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

三、销售不动产

销售不动产,是指转让不动产所有权的业务活动。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、构筑物等。

建筑物,包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。

构筑物,包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

转让建筑物有限产权或者永久使用权的,转让在建的建筑物或者构筑物所有权的,以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地的使用权的,按照销售不动产缴纳增值税。

1.根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务,属于《试点实施办法》第十四条规定的用于公益事业的服务。

2.存款利息。

3.被保险人获得的保险赔付。

4.房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金。

5.在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。

(三)销售额。

1.贷款服务,以提供贷款服务取得的全部利息及利息性质的收入为销售额。

2.直接收费金融服务,以提供直接收费金融服务收取的手续费、佣金、酬金、管理费、服务费、经手费、

开户费、过户费、结算费、转托管费等各类费用为销售额。

3.金融商品转让,按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

转让金融商品出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵,但年末时仍出现负差的,不得转入下一个会计年度。

金融商品的买入价,可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算,选择后36个月内不得变更。

金融商品转让,不得开具增值税专用发票。

4.经纪代理服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费,不得开具增值税专用发票。

5.融资租赁和融资性售后回租业务。

(1)经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人,提供融资租赁服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。

(2)经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人,提供融资性售后回租服务,以取得的全部价款和价外费用(不含本金),扣除对外支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额作为销售额。

(3)试点纳税人根据2016年4月30日前签订的有形动产融资性售后回租合同,在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务,可继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税。

继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税的试点纳税人,经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的,根据2016年4月30日前签订的有形动产融资性售后回租合同,在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务,可以选择以下方法之一计算销售额:

①以向承租方收取的全部价款和价外费用,扣除

向承租方收取的价款本金,以及对外支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额为销售额。

纳税人提供有形动产融资性售后回租服务,计算当期销售额时可以扣除的价款本金,为书面合同约定的当期应当收取的本金。无书面合同或者书面合同没有约定的,为当期实际收取的本金。

试点纳税人提供有形动产融资性售后回租服务,向承租方收取的有形动产价款本金,不得开具增值税专用发票,可以开具普通发票。

②以向承租方收取的全部价款和价外费用,扣除支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额为销售额。

(4)经商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准的从事融资租赁业务的试点纳税人,2016年5月1日后实收资本达到1.7亿元的,从达到标准的当月起按照上述第(1)、(2)、(3)点规定执行;2016年5月1日后实收资本未达到1.7亿元但注册资本达到1.7亿元的,在2016年7月31日前仍可按照上述第(1)、(2)、(3)点规定执行,2016年8月1日后开展的融资租赁业务和融资性售后回租业务不得按照上述第(1)、(2)、(3)点规定执行。

6.航空运输企业的销售额,不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。

7.试点纳税人中的一般纳税人(以下称一般纳税人)提供客运场站服务,以其取得的全部价款和价外费用,扣除支付给承运方运费后的余额为销售额。

8.试点纳税人提供旅游服务,可以选择以取得的全部价款和价外费用,扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。

选择上述办法计算销售额的试点纳税人,向旅游服务购买方收取并支付的上述费用,不得开具增值税专用发票,可以开具普通发票。

9.试点纳税人提供建筑服务适用简易计税方法的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额。

10. 房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目（选择简易计税方法的房地产老项目除外），以取得的全部价款和价外费用，扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。

房地产老项目，是指《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日前的房地产项目。

11. 试点纳税人按照上述4-10款的规定从全部价款和价外费用中扣除的价款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证。否则，不得扣除。

上述凭证是指：

（1）支付给境内单位或者个人的款项，以发票为合法有效凭证。

（2）支付给境外单位或者个人的款项，以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证，税务机关对签收单据有疑议的，可以要求其提供境外公证机构的确认证明。

（3）缴纳的税款，以完税凭证为合法有效凭证。

（4）扣除的政府性基金、行政事业性收费或者向政府支付的土地价款，以省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据为合法有效凭证。

（5）国家税务总局规定的其他凭证。

纳税人取得的上述凭证属于增值税扣税凭证的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

（四）进项税额。

1. 适用一般计税方法的试点纳税人，2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程，其进项税额应自取得之日起分2年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为60%，第二年抵扣比例为40%。

取得不动产，包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得不动产，不包括房地产开发企业自行开发的房地产项目。

融资租入的不动产以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。

2. 按照《试点实施办法》第二十七条第（一）项规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额的应税

项目，可在用途改变的次月按照下列公式计算可以抵扣的进项税额：

可以抵扣的进项税额=固定资产、无形资产、不动产净值/（1+适用税率）×适用税率

上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。

3. 纳税人接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

（五）一般纳税人资格登记。

《试点实施办法》第三条规定的年应税销售额标准为500万元（含本数）。财政部和国家税务总局可以对年应税销售额标准进行调整。

（六）计税方法。

一般纳税人发生下列应税行为可以选择适用简易计税方法计税：

1. 公共交通运输服务。

公共交通运输服务，包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运、班车。

班车，是指按固定路线、固定时间运营并在固定站点停靠的运送旅客的陆路运输服务。

2. 经认定的动漫企业为开发动漫产品提供的动漫脚本编撰、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码（面向网络动漫、手机动漫格式适配）服务，以及在境内转让动漫版权（包括动漫品牌、形象或者内容的授权及再授权）。

动漫企业和自主开发、生产动漫产品的认定标准和认定程序，按照《文化部 财政部 国家税务总局关于印发〈动漫企业认定管理办法（试行）〉的通知》（文市发〔2008〕51号）的规定执行。

3. 电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务、收派服务和文化体育服务。

4. 以纳入营改增试点之日前取得的有形动产为标的物提供的经营租赁服务。

5. 在纳入营改增试点之日前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同。

（七）建筑服务。

1. 一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务，可

以选择适用简易计税方法计税。

以清包工方式提供建筑服务,是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料,并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务。

2.一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。

甲供工程,是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。

3.一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。

建筑工程老项目,是指:

(1)《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目;

(2)未取得《建筑工程施工许可证》的,建筑工程承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目。

4.一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,按照2%的预征率在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

5.一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,选择适用简易计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额,按照3%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

6.试点纳税人中的小规模纳税人(以下称小规模纳税人)跨县(市)提供建筑服务,应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额,按照3%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

(八)销售不动产。

1.一般纳税人销售其2016年4月30日前取得(不含自建)的不动产,可以选择适用简易计税方法,以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照5%的征

收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

2.一般纳税人销售其2016年4月30日前自建的不动产,可以选择适用简易计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

3.一般纳税人销售其2016年5月1日后取得(不含自建)的不动产,应适用一般计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

4.一般纳税人销售其2016年5月1日后自建的不动产,应适用一般计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

5.小规模纳税人销售其取得(不含自建)的不动产(不含个体工商户销售购买的住房和其他个人销售不动产),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

6.小规模纳税人销售其自建的不动产,应以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

7.房地产开发企业中的一般纳税人,销售自行开发的房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计税。

8.房地产开发企业中的小规模纳税人,销售自行开发的房地产项目,按照5%的征收率计税。

9.房地产开发企业采取预收款方式销售所开发的房地产项目,在收到预收款时按照3%的预征率预缴增

值税。

10.个体工商户销售购买的住房,应按照附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第五条的规定征免增值税。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

11.其他个人销售其取得(不含自建)的不动产(不含其购买的住房),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。

(九) 不动产经营租赁服务。

1.一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产,可以选择适用简易计税方法,按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人出租其2016年4月30日前取得的与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

2.公路经营企业中的一般纳税人收取试点前开工的高速公路的车辆通行费,可以选择适用简易计税方法,减按3%的征收率计算应纳税额。

试点前开工的高速公路,是指相关施工许可证明上注明的合同开工日期在2016年4月30日前的高速公路。

3.一般纳税人出租其2016年5月1日后取得的、与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照3%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

4.小规模纳税人出租其取得的不动产(不含个人出租住房),应按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人出租与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

5.其他个人出租其取得的不动产(不含住房),应按照5%的征收率计算应纳税额。

6.个人出租住房,应按照5%的征收率减按1.5%计算应纳税额。

(十) 一般纳税人

销售其2016年4月30日前取得的不动产(不含自建),适用一般计税方法计税的,以取得的全部价款和

价外费用为销售额计算应纳税额。上述纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

房地产开发企业中的一般纳税人销售房地产老项目,以及一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用,按照3%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

一般纳税人销售其2016年4月30日前自建的不动产,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

(十一) 一般纳税人跨省

(自治区、直辖市或者计划单列市)提供建筑服务或者销售、出租取得的与机构所在地不在同一省(自治区、直辖市或者计划单列市)的不动产,在机构所在地申报纳税时,计算的应纳税额小于已预缴税额,且差额较大的,由国家税务总局通知建筑服务发生地或者不动产所在地省级税务机关,在一定时期内暂停预缴增值税。

(十二) 纳税地点。

属于固定业户的试点纳税人,总分支机构不在同一县(市),但在同一省(自治区、直辖市、计划单列市)范围内的,经省(自治区、直辖市、计划单列市)财政厅(局)和国家税务局批准,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

(十三) 试点前发生的业务。

1.试点纳税人发生应税行为,按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的,因取得的全部价款和价外费用不足以抵减允许扣除项目金额,截至纳入营改增试点之日前尚未扣除的部分,不得在计算试点纳税人增值税应税销售额时抵减,应当向原主管地税机关申请退还营业税。

2.试点纳税人发生应税行为,在纳入营改增试点之日前已缴纳营业税,营改增试点后因发生退款减除

营业额的,应当向原主管地税机关申请退还已缴纳的营业税。

3.试点纳税人纳入营改增试点之日前发生的应税行为,因税收检查等原因需要补缴税款的,应按照营业税政策规定补缴营业税。

(十四) 销售使用过的固定资产。

一般纳税人销售自己使用过的、纳入营改增试点之日前取得的固定资产,按照现行旧货相关增值税政策执行。

使用过的固定资产,是指纳税人符合《试点实施办法》第二十八条规定并根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

(十五) 扣缴增值税适用税率。

境内的购买方为境外单位和个人扣缴增值税的,按照适用税率扣缴增值税。

(十六) 其他规定。

1.试点纳税人销售电信服务时,附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信服务的,应将其取得的全部价款和价外费用进行分别核算,按各自适用的税率计算缴纳增值税。

2.油气田企业发生应税行为,适用《试点实施办法》规定的增值税税率,不再适用《财政部 国家税务总局关于印发〈油气田企业增值税管理办法〉的通知》(财税〔2009〕8号)规定的增值税税率。

二、原增值税纳税人〔指按照《中华人民共和国增值税暂行条例》(国务院令538号)(以下称《增值税暂行条例》)缴纳增值税的纳税人〕有关政策

(一) 进项税额。

1.原增值税一般纳税人购进服务、无形资产或者不动产,取得的增值税专用发票上注明的增值税额为进项税额,准予从销项税额中抵扣。

2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程,其进项税额应自取得之日起分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。

融资租入的不动产以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物,其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。

2.原增值税一般纳税人自用的应征消费税的摩托

车、汽车、游艇,其进项税额准予从销项税额中抵扣。

3.原增值税一般纳税人从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产,按照规定应当扣缴增值税的,准予从销项税额中抵扣的进项税额为自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的,应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

4.原增值税一般纳税人购进货物或者接受加工修理修配劳务,用于《销售服务、无形资产或者不动产注释》所列项目的,不属于《增值税暂行条例》第十条所称的用于非增值税应税项目,其进项税额准予从销项税额中抵扣。

5.原增值税一般纳税人购进服务、无形资产或者不动产,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(1)用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费。其中涉及的无形资产、不动产,仅指专用于上述项目的无形资产(不包括其他权益性无形资产)、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

(2)非正常损失的购进货物,以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

(3)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务和交通运输服务。

(4)非正常损失的不动产,以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

(5)非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

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。

(6)购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

(7)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

上述第(4)点、第(5)点所称货物,是指构成不动产实体的材料和设备,包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

纳税人接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款

直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

6.已抵扣进项税额的购进服务,发生上述第5点规定情形(简易计税方法计税项目、免征增值税项目除外)的,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减;无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

7.已抵扣进项税额的无形资产或者不动产,发生上述第5点规定情形的,按照下列公式计算不得抵扣的进项税额:

不得抵扣的进项税额=无形资产或者不动产净值×适用税率

8.按照《增值税暂行条例》第十条和上述第5点不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的应税项目,可在用途改变的次月按照下列公式,依据合法有效的增值税扣税凭证,计算可以抵扣的进项税额:

可以抵扣的进项税额=固定资产、无形资产、不动

产净值/(1+适用税率)×适用税率

上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。

(二) 增值税期末留抵税额。

原增值税一般纳税人兼有销售服务、无形资产或者不动产的,截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额,不得从销售服务、无形资产或者不动产的销项税额中抵扣。

(三) 混合销售。

一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务,为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。

上述从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主,并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。

关于延长2016年出口退(免)税相关业务申报期限的公告

国家税务总局公告2016年第22号

为深入开展“便民办税春风行动”,进一步优化服务,支持出口企业持续健康发展,税务总局经研究决定,延长2016年出口退(免)税相关业务的申报期限。具体公告如下:

一、出口企业2015年1月1日以后出口的适用出口退(免)税政策的货物、劳务和服务,申报出口退(免)税的期限延长至2016年6月增值税纳税申报期截止之日。逾期申报的,主管国税机关不再受理出口企业的退(免)税申报,出口企业应于2016年7月增值税纳税申报期之内按规定向主管国税机关申报免税;未按规定申报免税的,应按规定缴纳增值税。

二、出口企业从事进料加工业务的,向主管国税机关申请办理2015年度进料加工业务核销手续的期限延长至2016年6月20日。

三、出口企业从事来料加工委托加工业务的,向主管国税机关申请办理2015年度来料加工出口货物免税核销手续的期限延长至2016年7月15日。

四、委托出口货物的,受托方向主管国税机关申请开具《代理出口货物证明》的期限延长至2016年6月15日。如果属于按规定需要开具《委托出口货物证明》的,委托方向主管国税机关申请开具《委托出口货物证明》的期限延长至2016年5月15日。

五、本公告所称出口企业是指适用出口退(免)税政策的出口企业、其他单位和增值税零税率应税服务提供者。

国家税务总局
2016年4月7日

关于跨境电子商务零售进口税收政策的通知 财关税〔2016〕18号

为营造公平竞争的市场环境,促进跨境电子商务零售进口健康发展,经国务院批准,现将跨境电子商务零售(企业对消费者,即B2C)进口税收政策有关事项通知如下:

一、跨境电子商务零售进口商品按照货物征收关税和进口环节增值税、消费税,购买跨境电子商务零售进口商品的个人作为纳税义务人,实际交易价格(包括货物零售价格、运费和保险费)作为完税价格,电子商务企业、电子商务交易平台企业或物流企业可作为代收代缴义务人。

二、跨境电子商务零售进口税收政策适用于从其他国家或地区进口的、《跨境电子商务零售进口商品清单》范围内的以下商品:

(一)所有通过与海关联网的电子商务交易平台交易,能够实现交易、支付、物流电子信息“三单”比对的跨境电子商务零售进口商品;

(二)未通过与海关联网的电子商务交易平台交易,但快递、邮政企业能够统一提供交易、支付、物流等电子信息,并承诺承担相应法律责任进境的跨境电子商务零售进口商品。

不属于跨境电子商务零售进口的个人物品以及无

法提供交易、支付、物流等电子信息的跨境电子商务零售进口商品,按现行规定执行。

三、跨境电子商务零售进口商品的单次交易限值为人民币2 000元,个人年度交易限值为人民币20 000元。在限值以内进口的跨境电子商务零售进口商品,关税税率暂设为0%;进口环节增值税、消费税取消免征税额,暂按法定应纳税额的70%征收。超过单次限值、累加后超过个人年度限值的单次交易,以及完税价格超过2 000元限值的单个不可分割商品,均按照一般贸易方式全额征税。

四、跨境电子商务零售进口商品自海关放行之日起30日内退货的,可申请退税,并相应调整个人年度交易总额。

五、跨境电子商务零售进口商品购买人(订购人)的身份信息应进行认证;未进行认证的,购买人(订购人)身份信息应与付款人一致。

六、《跨境电子商务零售进口商品清单》将由财政部商有关部门另行公布。

七、本通知自2016年4月8日起执行。

财政部 海关总署 国家税务总局

2016年3月24日

关于发布《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》的公告 国家税务总局公告2016年第15号

国家税务总局制定了《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》,现予以公布,自2016年5月1日起施行。

国家税务总局

2016年3月31日

不动产进项税额分期抵扣暂行办法

第一条 根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)及现行增值税有关规定,制定本办法。

第二条 增值税一般纳税人(以下称纳税人)2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不

动产,以及2016年5月1日后发生的不动产在建工程,其进项税额应按照本办法有关规定分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。

取得的不动产,包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得的不动产。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，属于不动产在建工程。

房地产开发企业自行开发的房地产项目，融资租入的不动产，以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。

第三条 纳税人2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务，用于新建不动产，或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的，其进项税额依照本办法有关规定分2年从销项税额中抵扣。

不动产原值，是指取得不动产时的购置原价或作价。

上述分2年从销项税额中抵扣的购进货物，是指构成不动产实体的材料和设备，包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

第四条 纳税人按照本办法规定从销项税额中抵扣进项税额，应取得2016年5月1日后开具的合法有效的增值税扣税凭证。

上述进项税额中，60%的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣；40%的部分为待抵扣进项税额，于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

第五条 购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务，转用于不动产在建工程的，其已抵扣进项税额的40%部分，应于转用的当期从进项税额中扣减，计入待抵扣进项税额，并于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

第六条 纳税人销售其取得的不动产或者不动产在建工程时，尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额，允许于销售的当期从销项税额中抵扣。

第七条 已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额 = (已抵扣进项税额 + 待抵扣进项税额) × 不动产净值率

不动产净值率 = (不动产净值 ÷ 不动产原值) × 100%

不得抵扣的进项税额小于或等于该不动产已抵扣进项税额的，应于该不动产改变用途的当期，将不得抵

扣的进项税额从进项税额中扣减。

不得抵扣的进项税额大于该不动产已抵扣进项税额的，应于该不动产改变用途的当期，将已抵扣进项税额从进项税额中扣减，并从该不动产待抵扣进项税额中扣减不得抵扣进项税额与已抵扣进项税额的差额。

第八条 不动产在建工程发生非正常损失的，其所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务已抵扣的进项税额应于当期全部转出；其待抵扣进项税额不得抵扣。

第九条 按照规定不得抵扣进项税额的不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额项目的，按照下列公式在改变用途的次月计算可抵扣进项税额。

可抵扣进项税额 = 增值税扣税凭证注明或计算的进项税额 × 不动产净值率

依照本条规定计算的可抵扣进项税额，应取得2016年5月1日后开具的合法有效的增值税扣税凭证。

按照本条规定计算的可抵扣进项税额，60%的部分于改变用途的次月从销项税额中抵扣，40%的部分为待抵扣进项税额，于改变用途的次月起第13个月从销项税额中抵扣。

第十条 纳税人注销税务登记时，其尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额于注销清算的当期从销项税额中抵扣。

第十一条 待抵扣进项税额记入“应交税金—待抵扣进项税额”科目核算，并于可抵扣当期转入“应交税金—应交增值税（进项税额）”科目。

对不同的不动产和不动产在建工程，纳税人应分别核算其待抵扣进项税额。

第十二条 纳税人分期抵扣不动产的进项税额，应据实填报增值税纳税申报表附列资料。

第十三条 纳税人应建立不动产和不动产在建工程台账，分别记录并归集不动产和不动产在建工程的成本、费用、扣税凭证及进项税额抵扣情况，留存备查。

用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的不动产和不动产在建工程，也应在纳税人建立的台账中记录。

第十四条 纳税人未按照本办法有关规定抵扣不动产和不动产在建工程进项税额的，主管税务机关应依照《中华人民共和国税收征收管理法》及有关规定进行处理。

非借款业务涉及财务费用的财税处理

李杨柳 葛长银

根据《企业会计制度》的规定,财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用,包括应当作为期间费用的利息支出(减利息收入)、汇兑损失(减汇兑收益)以及相关的手续费等。“财务费用”科目核算内容繁琐分散,不仅涉及借款业务,还涉及其他多项会计业务。在会计实务中,企业财会人员常常忽视部分涉及财务费用的财税处理,例如,融资租赁、销售商品、弃置费用、辞退福利等,本文将对借款业务涉及财务费用的财税处理进行统一的梳理和归纳。

融资租赁业务中涉及财务费用的财税处理

根据租赁准则的规定,在融资租赁的情况下,承租方最低租赁付款额与租赁开始日租赁资产入账价值的差额,作为未确认融资费用。这种差额实质上是一种融资成本的支出,应作为财务费用处理。由此可知,融资租赁业务中涉及的财务费用主要是未确认融资费用分摊。

(一) 会计处理

具体包括三点。一是租入资产的入账价值。在租赁期开始日,承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,其差额作为未确认融资费用。承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的,可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用,应当计入租入资产价值。二是折现率的选择。承租人在计算最低租赁付款额的现值时,能够取得出租人租赁内含利率的,应当采用租赁内含利率作为折现率;否则,应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。承租人无法取得出租人的租赁内含利率,且租赁合同没有规定利率的,应当采用同期银行贷款利率作为折现率。三是未确认融资费用的处理。未确认融资费用应当在租赁期内各个期间进行分摊。承租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资费用。会计分录如下:

1. 融资租入固定资产的初始计量

借: 固定资产——融资租入固定资产
未确认融资费用
贷: 长期应付款——应付融资租赁款
银行存款

2. 未确认融资费用分摊

借: 长期应付款——应付融资租赁款
贷: 银行存款
借: 财务费用
贷: 未确认融资费用

(二) 税务处理

《企业所得税法实施条例》第五十八条明确了融资租入固定资产的计税基础: 融资租入的固定资产, 以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础; 租赁合同未约定付款总额的, 以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。第四十七条明确: 以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出, 按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用, 分期扣除。

从这些规定我们可以看出, 融资租入固定资产的入账价值和计税基础存在差异, 税法上不确认未确认融资费用, 所以也谈不上未确认融资费用分摊计入财务费用, 也不涉及分摊计入财务费用的未确认融资费用的税前扣除问题。纳税调整方法是将本期记入财务费用的金额与本期会计折旧之和, 与本期税法规定的折旧费用对比, 两者的差额调整应纳税所得额。

销售商品涉及财务费用的财税处理

销售商品的一些业务会涉及财务费用, 例如现金折扣、具有融资性质的分期收款销售商品、售后回购。接下来分析这些业务的财税处理。

(一) 现金折扣

现金折扣, 是指债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。企业销售商品涉及现金折扣的, 应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。

1. 会计处理

企业销售商品涉及现金折扣的, 应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额, 现金折扣在实际发生时计入财务费用。对于已确认收入的售出商品发生退回的, 企业一般应在发生时冲减当期销售商品收入, 同时冲减当期销售商品成本。如该项销售退回已发生现金折扣的, 应同时调整相关财务费用的金

额。

2. 税务处理

《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)规定,债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除属于现金折扣;销售商品涉及现金折扣的,应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额,现金折扣在实际发生时作为财务费用处理。

(二) 具有融资性质的分期收款销售商品

1. 会计处理

收入准则规定,企业销售商品满足收入确认条件时,应当按照已收或应收合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。从购货方已收或应收的合同或协议价款,通常为公允价值。某些情况下,合同或协议明确规定销售商品需要延期收取价款,如分期收款销售商品,实质上具有融资性质的,应当按照应收的合同或协议价款的现值确定其公允价值。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额,应当在合同或协议期间内,按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的摊销金额,冲减财务费用。

判断分期收款销售商品具有融资性质,要考虑以下因素:销售商品金额的大小、回收期长短、未来应收账款与销售合同签订之日的商品价格的比较等。如果销售商品金额较大,应收账款回收期在较长(3年以上),未来应收账款高于销售合同签订之日的商品价格,说明购买方为了延期支付商品价款付出了货币的时间价值的代价,销售方因延迟收款得到了货币时间价值的补偿,可以判断以上述方式分期付款销售商品的业务具有融资性质。

2. 税务处理

《企业所得税法实施条例》第二十三条规定,以分期收款方式销售货物的,应按合同约定的收款日期确认收入的实现,收入金额为合同或协议分期收款金额,当期确认应税所得,计算应交所得税。

综上所述,具有融资性质的分期收款销售商品,会计和税法在收入的确认金额上存在差异,会计确认的收入是未来应收款项的现值,税法上确认的收入是合同或分期收款金额,也就是说,税法上不认可合同或协议价款与其公允价值之间的差额分期冲减财务费用。所以,在税法上,这部分冲减的财务费用是应当纳税调减的。

(三) 售后回购

售后回购,是指销售商品的同时,销售方同意日后将同样或类似的商品购回的销售方式。这里讨论的情况是所售商品所有权上的主要风险和报酬没有从销售方转移到购货方。这实际上是一种融资行为。

1. 会计处理

售后回购方式下,销售方应根据合同或协议的条款判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,以确定是否确认销售商品收入。在大多数情况下,回购价格固定或原销价加合理回报,售后回购交易属于融资交易,商品所有权上的主要风险和报酬没有转移,企业不应确认销售商品收入;回购价格大于原售价的差额,企业应在回购期间按期计提利息,计入财务费用。

2. 税务处理

根据国家税务总局《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函〔2008〕875号,以下简称《875号文》)的规定,采用售后回购方式销售商品的,销售的商品按售价确认收入,回购的商品作为购进商品处理。有证据表明不符合销售收入确认条件的,如以销售商品方式进行融资,收到的款项应确认为负债,回购价格大于原售价的,差额应在回购期间确认为利息费用。

《875号文件》发布后,对于售后回购本质上是融资业务的,企业所得税收入确认条件与企业会计准则趋于一致,两者都注重权责发生制原则和实质重于形式原则,则财税处理没有差异,也就是说售后回购在回购期间确认的利息费用可以税前扣除。

(四) 弃置费用涉及财务费用的财税处理

弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定,企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出,如油气资产、核电站核设施等的弃置和恢复环境义务。

1. 会计处理

对于特殊行业的特定固定资产,确定其初始入账成本时,还应考虑弃置费用。弃置费用的金额与其现值比较,通常相差较大,需要考虑货币时间价值,对于这些特殊行业的特定固定资产,企业应当根据或有事项准则,按照现值计算确定应计入固定资产成本金额和相应的预计负债。在固定资产的使用寿命内,按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应计入财务费用。会计分录如下:

借：固定资产

贷：在建工程（实际发生的建造成本）

预计负债（弃置费用的现值）

借：财务费用（每期期初预计负债的摊余成本×实际利率）

贷：预计负债

借：预计负债

贷：银行存款等（发生弃置费用支出时）

2. 税务处理

《企业所得税法实施条例》第四十五条规定，企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除；上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。

因而符合上述规定的弃置费用可以在所得税前扣除。财税处理趋同。

辞退福利涉及财务费用的财税处理

职工薪酬准则规定的辞退福利，包括两方面的内容：一是在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿；二是在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权选择继续在职或接受补偿离职。辞退福利通常采取解除劳动关系时一次性支付补偿的方式，也有通过提高退休后养老金或其他离职后福利的标准，或者在职工不再为企业带来经济利益后，将职工工资支付到辞退后未来某一期间的方式。

（一）会计处理

1. 辞退福利的确认

职工薪酬准则规定，企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出给予补偿的建议，同时满足下列条件的，应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负债，同时计入当期管理费用：一是企业已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议，并即将实施。二是企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。

2. 辞退福利的计量

企业应当根据职工薪酬准则和或有事项准则，严格按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的负债。辞退福利的计量因辞退计划中职工有无选择权而有所不同：一是对于职工没有选择权的辞

退计划，应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬（辞退福利）；二是对于自愿接受裁减的建议，因接受裁减的职工数量不确定，企业应当根据或有事项准则规定，预计将会接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬（辞退福利）。三是实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应计入当期管理费用的辞退福利金额，该项金额与实际应支付的辞退福利款项之间的差额，作为未确认融资费用，在以后各期实际支付辞退福利款项时，计入财务费用。

（1）确认因辞退福利产生的费用时

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

（2）确认因辞退福利产生的预计负债时

借：管理费用——未确认融资费用

贷：应付职工薪酬——辞退福利各期支付辞退福利款项时

借：应付职工薪酬——辞退福利

贷：银行存款

借：财务费用

贷：未确认融资费用

（二）税务处理

1. 辞退福利的企业所得税税前扣除

《企业所得税法实施条例》第三十四条规定，企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。工资薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。由此可知，辞退福利并不属于税法上规定的工资薪金，不可以作为福利费、职工教育经费、工会经费的扣除基数，辞退福利属于与生产经营有关的必要、合理的支出，允许在税前扣除。企业已经实际支付给职工的辞退福利允许税前扣除，尚未支付的部分，实际支付时扣除。

2. 辞退福利缴纳个人所得税处理

根据《财政部 国家税务总局关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知》（财税〔2001〕157号）文件规定，个人因与用人单位解除劳动合同关系而取得的一次性补偿收入

(包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费用),其收入在当地上年职工平均工资3倍数额以内的部分,免征个人所得税。超过的部分按照《国家税务总局关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税的通知》(国税发[1999]178号,以下简称《178号文》)的有关规定,计算征收个人所得税。个人领取一次性补偿收入时,按照国家和地方政府规定的比例实际缴纳的住房公积金、医疗保险费、基本养老保险费、失业保险费可以计征其一次性补偿收入的个人所得税时予以扣除。

另外,根据《178号文》规定,对于个人因解除劳动合同取得一次性经济补偿收入,应按工资、薪金所得项目计征个人所得税。个人取得的一次性经济补偿收入,除以个人在本企业的工作年限数,以其商数作为个人的月工资、薪金收入,按照税法规定计算缴纳个人所得税。个人在本企业的工作年限数按实际工作年限数计算,超过12年的按12年计算。由此可知,个人取得的一

次性补偿收入超过当地上年职工平均工资3倍数额以外的部分,要按规定缴纳个人所得税。

综上所述,辞退福利当期一次性支付的应在当期费用中列支;补偿款项超过一年支付的辞退福利计划,企业应当选择恰当的折现率,以折现后的金额计量应计入当期管理费用的辞退福利金额,该项金额与实际应支付的辞退福利之间的差额,作为未确认融资费用,在以后各期实际支付辞退福利款项时,计入财务费用。税法上,辞退福利可以在企业所得税税前扣除。个人取得的一次性补偿收入超过当地上年职工平均工资3倍数额以外的部分,要按规定缴纳个人所得税。

通过梳理和归纳融资租赁、销售商品、弃置费用、辞退福利这些涉及财务费用的非借款业务的财税处理,我们可以看出这些业务都是涉及到了资金的时间价值,这部分计入财务费用的时间价值,属于广义上的筹资费用。

同一控制下企业合并中比较财务报表的列报

《企业会计准则第20号——企业合并》同一控制下企业合并:参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,为同一控制下的企业合并。

“同一方,是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者。”

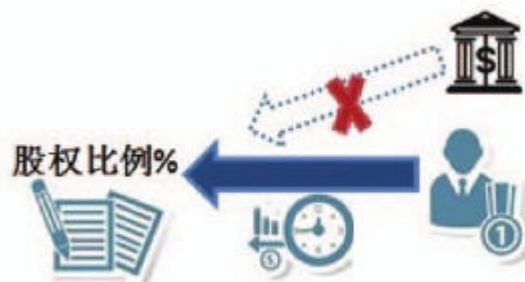
“相同的多方,通常是指根据投资者之间的协议约定,在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。”

“合并方,同一控制下的企业合并,在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方。”

“被合并方,同一控制下的企业合并,在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方,参与合并的其他企业为被合并方。”

“合并日,是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。”根据企业会计准则及相关规定,同一控制下企业合并,应视同参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即以目前的状态存在,并以此为原则对合并日之前的财务报表进行追溯调整。

年报分析中发现,对于如何确定此类交易中比较财务报表追溯调整的金额,实务中存在不同的理解和操作。



同一控制下企业合并的理念是从最终控制方角度进行会计处理。

因此,合并中纳入合并日之前财务报表合并范围的股权比例,应为合并中自最终控制方购买的股权比例,不应包括从外部(独立第三方)取得的部分。

年报分析中发现,部分上市公司以企业合并后合并方持有的被合并方的股权总比例(包括从外部取得部分)进行追溯调整,该做法不符合会计准则的规定。

通过多次交易分步实现控制的会计处理

郑心泓

本文总结梳理了非同一控制下,企业通过多次交易分步实现控制的会计处理,按照持股比例逐步上升的顺序,对每次增持股份的会计处理进行解析。为简化说明,本文暂不考虑股权投资减值与所得税的影响。

一、增持后无重大影响

新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“长期股权投资准则(2014)”)将原《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“长期股权投资准则(2006)”)的规范范围限定在“被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资,以及对其合营企业的权益性投资”。对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资,不管在活跃市场中是否有报价、公允价值是否能可靠计量,都属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的范围。

按照修订后的准则规定,增持后仍对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,应当按照取得股份新支付对价的公允价值,增加原该权益性投资计入科目的账面价值,即交易性金融资产(在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量)或可供出售金融资产(不限定市场活跃程度和公允价值的可计量性)的账面价值。即按照增持对价的公允价值,借记“交易性金融资产”或“可供出售金融资产”科目,贷记“银行存款”“股本”“资本公积”“无形资产”等科目。增持后,交易性金融资产仍按照公允价值计量,可供出售金融资产按照公允价值的可计量性,区分公允价值或者成本计量。

二、增持后有重大影响但不具有控制

按照长期股权投资准则(2006)规定,对被投资单位不具控制,但有重大影响的长期股权投资,要采用权益法计量。新修订的长期股权投资准则(2014)规定,投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的,应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和,作为改按权益法核算的初始投资成本。即按照以公允价值计量的账面价值,借记“交易性金融资产”“可供出售金融资产”科目,按照增持对价的公允价值,贷记“银行存款”“股本”“资本公积”“无形资产”等科

目,以两者之和作为长期股权投资初始投资成本,借记“长期股权投资”科目。

若原持有的股权投资分类为交易性金融资产,则公允价值累计变动额,即公允价值与初始确认金额的差额,从“公允价值变动损益”转入“投资收益”。

若原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的,其公允价值与账面价值之间的差额,以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益,从“资本公积——其他资本公积”科目,转入“投资收益”科目。若为按照成本计量,则不进行处理。

因采用权益法核算,长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本;长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。

在因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的情况下,要计算每个投资点的商誉,对比交易性金融资产、可供出售金融资产的初始确认金额(而非以公允价值计量的账面金额),和应享有的增量被投资单位可辨认净资产公允价值份额。当交易性金融资产、可供出售金融资产的初始确认金额与追加投资支付对价的公允价值之和,大于应享有的增量被投资单位可辨认净资产公允价值份额时,即当次交易产生正商誉;当长期股权投资的初始或增加投资成本,小于应享有的增量被投资单位可辨认净资产公允价值份额时,即当次交易产生负商誉。根据不同的计算结果,将对应不同的会计处理:

第一,若多次交易的综合结果为正商誉则不调整长期股权投资的投资成本。

第二,若多次交易的综合结果为负商誉,则应区分具有重大影响前各次投资的综合结果与新增投资的不同情况分别处理:

1.具有重大影响前各次投资的综合结果为正商誉,新增投资形成负商誉,则将连同本次交易的综合负商誉计入“营业外收入”,并调增“长期股权投资”账面价值。

2. 具有重大影响前各次投资的综合结果为负商誉, 新增投资形成正商誉, 还应该区分具有重大影响前的各次投资的发生时间和交易结果, 有不同的处理:

① 具有重大影响前的各次投资均发生在以前年度, 则将连同本次交易的综合负商誉计入留存收益, 贷记“盈余公积”或“利润分配——未分配利润”科目, 并调增“长期股权投资”账面价值。

② 具有重大影响前的各次投资发生在本年度和以前年度, 以前年度投资的综合结果为正商誉, 本年度投资结果为负商誉, 则将截至具有重大影响时各次投资的交易的综合负商誉, 计入“营业外收入”, 并调增“长期股权投资”账面价值。

③ 具有重大影响前的各次投资发生在本年度和以前年度, 以前年度投资的综合结果为负商誉, 本年度投资结果正商誉, 则将连同本次交易的综合负商誉计入留存收益, 贷记“盈余公积”或“利润分配——未分配利润”科目。

3. 具有重大影响前各次投资和新增投资均形成负商誉, 则对具有重大影响前各次投资的综合结果和新增投资(形成重大影响当次交易)形成的负商誉, 分别计入留存收益和“营业外收入”, 并调增“长期股权投资”账面价值。

由成本法改为权益法, 对股权投资视同取得投资时就采用权益法进行计量, 而对长期股权投资账面金额进行调整时, 要区分原投资确认为交易性金融资产或可供出售金融资产。

当原投资确认为交易性金融资产时, 原取得投资日至追加投资当期期初被投资单位留存收益的变动额中原持股比例对应的部分, 减去以前年度计入公允价值变动损益的金额, 计入留存收益; 追加投资当期期初至追加投资日被投资单位净损益中原持股比例对应的部分, 减去当期计入公允价值变动损益而转入投资收益的金额, 计入“投资收益”; 原取得投资日至追加投资被投资单位其他权益变动, 计入“资本公积——其他资本公积”; 并调整“长期股权投资”。

当原投资确认为可供出售金融资产时, 原取得投资日至追加投资当期期初被投资单位留存收益的变动额中原持股比例对应的部分, 计入留存收益; 并抵消因以前年度可供出售金融资产公允价值变动, 计入“资本公积——其他资本公积”而转入投资收益的金额; 追加投资当期期初至追加投资日被投资单位净损益中原持股比例对应的部分, 减去当期因可供出售金融资产公允

价值变动, 计入“资本公积——其他资本公积”而转入投资收益的金额, 计入“投资收益”; 原取得投资日至追加投资日被投资单位其他权益变动, 计入“资本公积——其他资本公积”; 并调整“长期股权投资”。

三、增持后仍有重大影响但不具有控制

投资方对被投资企业具有重大影响, 追加投资后仍旧具有重大影响, 但不具有控制, 应当按照取得股份新支付对价的公允价值, 增加长期股权投资账面价值, 并按照追加投资后的持股比例继续采用权益法核算。即按照增持对价的公允价值, 借记“长期股权投资”科目, 贷记“银行存款”“股本”“资本公积”“无形资产”等科目。

对新增投资部分, 单独计算商誉。若新增投资成本大于投资时按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产公允价值份额, 不调整长期股权投资; 若新增投资成本小于投资时按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产公允价值份额, 其差额计入“营业外收入”, 调整长期股权投资。即按照新增投资形成的负商誉, 借记“长期股权投资”科目, 贷记“营业外收入”科目。

四、增持后形成控制

(一) 个别报表。投资方因追加投资等原因能够对被投资单位构成控制的, 要区分追加投资前是否对被投资单位具有重大影响, 分别进行会计处理。按照长期股权投资准则(2014)规定, 投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的, 应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和, 作为改按成本法核算的初始投资成本。上述两种情况在会计处理上虽有差异, 但是遵循的原理是一致的。

1. 追加投资前对被投资单位具有重大影响。因追加投资等原因能够对被投资单位构成控制, 要从权益法改用成本法核算。在购买日, 将“长期股权投资”各明细科目转入总账科目。购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益, 应当在处置该项投资时采用转入投资收益。即按照原账面价值与增持对价之和, 借记“长期股权投资”科目, 按照“长期股权投资”科目的各明细科目余额, 分别贷记“长期股权投资”各明细科目, 并按照增持对价的公允价值贷记“银行存款”“股本”“资本公积”“无形资产”等科目。

2. 追加投资前对被投资单位不具有重大影响。修

订后的会计准则,对不具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资,不区分市场活跃程度和公允价值的可获得性,均按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理,计入金融资产。追加投资形成控制时,除按照取得股份新支付对价的公允价值,增加长期股权投资账面价值外,还应当将交易性金融资产或可供出售金融资产账面价值转入长期股权投资,原计入公允价值变动损益的交易性金融资产累计公允价值变动和原计入其他综合收益的可供出售金融资产累计公允价值变动应当转入当期损益。即按照长期股权投资的初始投资成本,借记“长期股权投资”科目,按照交易性金融资产和可供出售金融资产以公允价值计量的账面价值,贷记“交易性金融资产”“可供出售金融资产”科目,按照增持对价的公允价值,贷记“银行存款”“股本”“资本公积”“无形资产”等科目,并将计入“公允价值变动损益”和“资本公积——其他资本公积”的交易性金融资产和可供出售金融资产的公允价值累计变动额入“投资收益”科目。

(二)合并报表。按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的,在合并财务报表中,对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的,与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。即在调整分录中,按照原投资公允价值与账面价值的差额,借记“长期股权投资”科目(若差额为负,则贷记,按照原可供出售金融资产累计公允价值变动额,借记(或贷记)“资本公积——其他资本公积”科目,两者差额贷记(或借记)“投资收益”科目。

五、形成控制后继续增持

(一)个别报表。母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资,应当按照取得股份新支付对价的公允价值,增加长期股权投资账面价值。增持后,仍按照成本法进行后续计量。即按照增持对价的公允价值,借记“长期股权投资”科目,贷记“银行存款”“股本”“资本公积”“无形资产”等科目。

(二)合并报表。按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权,在合并财务报表中,因购买少数股权

新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益,并按照个别报表长期股权投资与新增股权净资产份额之差额,在调整分录中贷记“长期股权投资”科目(若差额为负,则借记)。

六、示例

A公司2013年1月1日,在二级市场上以2.5万元现金购买B公司股票5 000股,每股5元,占B公司2%,对B公司不具有控制、共同控制或重大影响,分类为可供出售金融资产。2013年1月1日,B公司可辨认净资产为100万元,可辨认净资产公允价值等于账面价值。

借:可供出售金融资产——成本 25 000

贷:银行存款 25 000

A公司2013年7月1日,在二级市场上以2.7万元现金购买B公司股票7 500股,每股3.6元,占B公司3%,增持后,对B公司不具有控制、共同控制或重大影响。2013年7月1日,B公司可辨认净资产为105万元,可辨认净资产公允价值等于账面价值。2013年1月1日至2013年7月1日,B公司实现净利润5万元,除净利润外,没有其他权益变动。

借:可供出售金融资产——成本 27 000

贷:银行存款 27 000

借:资本公积——其他资本公积 7 000

贷:可供出售金融资产——公允价值变动

7 000

A公司2014年1月1日从B公司的股东C公司处取得B公司15%股份,支付现金15万元,对B公司具有重大影响。2014年1月1日,B公司可辨认净资产为110万元,可辨认净资产公允价值等于账面价值。2013年7月1日至2014年1月1日,B公司实现净利润5万元,除净利润外,没有其他权益变动。

原持有5%股份的公允价值为: $150\ 000 \div 15\% \times 5\% = 50\ 000$ (元)

借:可供出售金融资产——公允价值变动

5 000

贷:资本公积——其他资本公积 5 000

借:长期股权投资——成本 200 000

可供出售金融资产——公允价值变动 2 000

贷:银行存款 150 000

可供出售金融资产——成本	52 000
借：投资收益	2 000
贷：资本公积——其他资本公积	2 000
2013年1月1日投资形成正商誉：25 000-1 000 000 $\times 2\% = 5 000$ （元）	
2013年7月1日投资形成负商誉：27 000-1 050 000 $\times 3\% = -4 500$ （元）	
2014年1月1日投资形成负商誉：150 000-1 100 000 $\times 15\% = -15 000$ （元）	
综合商誉=5 000-4 500-15 000=-14 500（元）	
借：长期股权投资——成本	14 500
贷：营业外收入	14 500
借：长期股权投资——损益调整	5 500
贷：盈余公积	350
利润分配——未分配利润	3 150
投资收益	2 000

A公司2014年7月1日从B公司的股东D公司处取得B公司15%股份，支付现金18万元，对B公司具有重大影响。2014年7月1日，B公司可辨认净资产为115万元，可辨认净资产公允价值等于账面价值。2014年1月1日至2014年7月1日，B公司实现净利润5万元，除净利润外，没有其他权益变动。

借：长期股权投资——损益调整	10 000
贷：投资收益	10 000
借：长期股权投资——成本	180 000
贷：银行存款	180 000
新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产公允价值份额： $1 150 000 \times 15\% = 172 500$ （元） $< 180 000$ （元）	

因此，不对新增长期股权投资成本进行调整。

A公司2015年1月1日从B公司的股东E公司处取得B公司25%股份，支付现金35万元，对B公司构成控制。2015年1月1日，B公司可辨认净资产为120万元，可辨认净资产公允价值等于账面价值，B公司股本30万元，资本公积35万元，盈余公积5万元，所有者权益50万元。2014年7月1日至2015年1月1日，B公司实现净利润5万元，除净利润外，没有其他权益变动。

借：长期股权投资——损益调整	17 500
贷：投资收益	17 500
借：长期股权投资	350 000

贷：银行存款	350 000
借：长期股权投资	427 500
贷：长期股权投资——成本	394 500
长期股权投资——损益调整	33 000

在合并工作底稿的调整如下：

控股前取得的投资的允值： $350 000 \div 25\% \times 35\% = 490 000$ （元）	
借：长期股权投资	62 500
贷：投资收益	62 500
借：股本	300 000
资本公积	350 000
盈余公积	50 000
所有者权益	500 000
商誉	120 000
贷：长期股权投资	840 000
少数股东权益	480 000

A公司2015年7月1日从B公司的股东F公司处取得B公司10%股份，支付现金15万元。2015年7月1日，B公司可辨认净资产为125万元，可辨认净资产公允价值等于账面价值，B公司股本30万元，资本公积35万元，盈余公积5.5万元，所有者权益54.5万元。2015年1月1日至2015年7月1日，B公司实现净利润5万元，除净利润外，没有其他权益变动。

借：长期股权投资	150 000
贷：银行存款	150 000

在合并工作底稿的调整如下：

新增持股比例应享有子公司自合并日开始持续计算的净资产份额：

$1 250 000 \times 10\% = 125 000$ （元）	
借：资本公积——股本溢价	25 000
贷：长期股权投资	25 000
借：长期股权投资	30 000
贷：投资收益	30 000
借：股本	300 000
资本公积	350 000
盈余公积	55 000
所有者权益	545 000
商誉	120 000
贷：长期股权投资	995 000
少数股东权益	375 000

扣缴义务人有哪些代扣代缴义务

刘天永

代扣代缴是依照税法规定负有代扣代缴义务的单位或个人,从纳税人扣取应纳税款并向税务机关解缴的一种纳税方式。在税收法律关系中,扣缴义务人介于征税主体与纳税主体之间,具有特殊的地位。一方面,代扣税款时,它代表国家行使征税权;另一方面,在税款上缴国库时,又代替履行纳税主体的义务。对纳税人课征的个人所得税、预提所得税等采取代扣代缴形式,其目的在于对零星分散、不易管控的税源实行源泉控制,加强国家税收管理,稳定国家税收收入。本文从个人所得税、企业所得税、增值税、营业税、资源税等税种入手,为读者总结相关税收政策中规定的代扣代缴情形,以使扣缴范围更加明晰。

据现行《税收征管法》第三十条规定,扣缴义务人依照法律、行政法规的规定履行代扣、代收税款的义务。那么,扣缴义务人都有哪些代扣代缴义务呢?

个人所得税

根据《个人所得税法》的规定,个人所得税,以所得人为纳税义务人,以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。代扣代缴主要涉及单位发放的工资、薪金所得。其他所得是根据税收征管的实际需要,对零星、难于管控的税源进行代扣代缴,如个体税收、房屋租赁等。根据《国家税务总局关于印发〈个人所得税代扣代缴暂行办法〉的通知》(国税发[1995]65号)的规定,扣缴义务人向个人支付下列所得,应代扣代缴个人所得税:(一)工资、薪金所得;(二)对企事业单位的承包经营、承租经营所得;(三)劳务报酬所得;(四)稿酬所得;(五)特许权使用费所得;(六)利息、股息、红利所得;(七)财产租赁所得;(八)财产转让所得;(九)偶然所得;(十)经国务院财政部门确定征税的其他所得。

扣缴义务人向个人支付应纳税所得(包括现金、实物和有价证券)时,不论纳税人是否属于本单位人员,均应代扣代缴其应纳的个人所得税税款。上述所说支付,包括现金支付、汇拨支付、转账支付和有价证券、实物以及其他形式的支付。

企业所得税

近年来,《企业所得税法》对企业发生对外业务时

如何代扣代缴税款的规定进行了修改,同时政府部门出台了相应规定,将境内企业在对外支付款项时如何履行代扣代缴义务进行了明确和细化。

《企业所得税法》第三十七条规定,对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税,实行源泉扣缴,以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时,从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

第三十八条规定,对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税,税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

从上述规定可以看出,《企业所得税法》对企业对外支付实行源泉扣缴,并规定了两类源泉扣缴的范围,即法定扣缴和指定扣缴。

“对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税”,税法规定以支付人为扣缴义务人。“非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得”,是指“非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税”。

非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税,相关居民企业是否负有代扣代缴义务,视税务机关指定情形而定。

增值税(“营改增”)

《增值税暂行条例》第十八条规定,中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以购买方为扣缴义务人。

《营业税改征增值税试点实施办法》第六条规定,中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税服务,在境内未设有经营机构的,以其代理人为增值税扣缴义务人;在境内没有代理人的,以接受方为增值税扣缴义务人。

财政部、国家税务总局《关于营业税改征增值税试点有关文化事业建设费征收管理问题的通知》(财综[2013]88号)规定,中华人民共和国境外的单位或者

个人在境内提供广告服务,在境内未设有经营机构的,以其代理人为文化事业建设费的扣缴义务人;在境内没有代理人的,以广告服务接受方为文化事业建设费的扣缴义务人。

营业税

《营业税暂行条例》第十一条对营业税扣缴义务人的规定:(一)中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;

在境内没有代理人的,以受让方或者购买方为扣缴义务人。(二)国务院财政、税务主管部门规定的其他扣缴义务人。

资源税

《国家税务总局关于印发〈资源税代扣代缴管理办法〉的通知》(国税发[1998]49号)第二条规定,收购资源税未税矿产品的独立矿山、联合企业以及其他单位为资源税代扣代缴义务人。第四条规定,扣缴义务

人履行代扣代缴的适用范围是:收购的除原油、天然气、煤炭以外的资源税未税矿产品。

综上所述,代扣代缴税款义务是一种法定义务,不履行会面临一定的法律责任。比如《税收征管法》第六十九条规定,扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的,由税务机关向纳税人追缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。再比如,《税收征管法》第六十一条规定,扣缴义务人未按照规定设置、保管代扣代缴、代收代缴税款账簿或者保管代扣代缴、代收代缴税款记账凭证及有关资料的,由税务机关责令限期改正,可以处二千元以下的罚款;情节严重的,处二千元以上五千元以下的罚款。因此,经营者应该关注在交易中哪些情形会成为法定的扣缴义务人,并按照要求履行代扣代缴义务。不过,笔者认为,税收法律法规属于义务性规范,我国是成文法国家,依据“下位法不得违反上位法”法律位阶原则,面对税务机关要求的缺少法律、行政法规依据的代扣代缴义务,单位或个人有权予以拒绝。

“营改增”差额征税项目有哪些 段文涛

2016年5月开始的全行业营改增,对于销售额,原则上是规定“以纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用为销售额”,但又规定“财政部和国家税务总局另有规定的除外”。那么,究竟有哪些销售项目可以按差额计税呢?允许扣除或减去的又是哪些项目的金额呢?

1. 一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,按照2%的预征率在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

2. 纳税人提供建筑服务适用简易计税方法的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额。

(1) 小规模纳税人跨县(市)提供建筑服务,应以

取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额,按照3%的征收率计算应纳税额。

(2) 一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。建筑工程老项目,是指:

①《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目;

②未取得《建筑工程施工许可证》的,建筑工程承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目。

一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,选择适用简易计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额,按照3%的征收率计算应纳税额。

纳税人应按照上述(1)、(2)计税方法在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进

行纳税申报。

3. 房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外),以取得的全部价款和价外费用,扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。

4. 一般纳税人销售其2016年4月30日前取得的不动产(不含自建),适用一般计税方法计税的,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。上述纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

5. 一般纳税人销售其2016年4月30日前取得(不含自建)的不动产,可以选择适应简易计税方法,以全部收入减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照5%的征收率在不动产所在地主管税务机关预缴增值税,向机构所在地主管税务机关申报缴纳增值税。

6. 一般纳税人销售其2016年5月1日后取得(不含自建)的不动产,应适用一般计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

7. 小规模纳税人销售其取得(不含自建)的不动产(不含个体工商户销售购买的住房和其他个人销售不动产),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

8. 其他个人销售其取得(不含自建)的不动产(不含其购买的住房),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额。

9. 北京市、上海市、广州市和深圳市,个体工商户和个人销售购买的住房,将购买不足2年的住房对外销售的,按照5%的征收率全额缴纳增值税;将购买2年以

上(含2年)的非普通住房对外销售的,以销售收入减去购买住房价款后的差额按照5%的征收率缴纳增值税;个人将购买2年以上(含2年)的普通住房对外销售的,免征增值税。

10. 金融商品转让,按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

11. 中国证券登记结算公司的销售额不包括按规定提取的证券结算风险基金等资金项目。

12. 经纪代理服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。

13. 纳税人提供旅游服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。

14. 融资租赁和融资性售后回租业务

(1) 经批准经人民银行、银监会或者商务部从事融资租赁业务的试点纳税人,提供融资租赁服务,以收取的全部价款和价外费用,扣除支付的借款利息、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。

(2) 经批准经人民银行、银监会或者商务部从事融资租赁业务的试点纳税人,提供融资性售后回租服务,以取得的全部价款和价外费用(不含本金),扣除对外支付的借款利息、发行债券利息后的余额作为销售额。

(3) 试点纳税人根据2016年4月30日前签订的有形动产融资性售后回租合同,在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务,可继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税。继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税的试点纳税人,经批准从事融资租赁业务的,根据2016年4月30日前签订的有形动产融资性售后回租合同,在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务,可以选择以下方法之一计算销售额:

① 以向承租方收取的全部价款和价外费用,扣除向承租方收取的价款本金,以及对外支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额为销售额。

② 以向承租方收取的全部价款和价外费用,扣除

支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额为销售额。

(4) 经商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准的从事融资租赁业务的试点纳税人, 2016年5月1日后实收资本达到1.7亿元的, 从达到标准的当月起按照上述第(1)、(2)、(3)点规定执行; 2016年5月1日后实收资本未达到1.7亿元但注册资本达到1.7亿元的, 在2016年7月31日前仍可按照上述第(1)、(2)、(3)点规定执行, 2016年8月1日后开展的融资租

赁业务和融资性售后回租业务不得按照上述第(1)、(2)、(3)点规定执行。

11. 航空运输企业的销售额, 不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。

12. 一般纳税人提供客运场站服务, 以其取得的全部价款和价外费用, 扣除支付给承运方运费后的余额为销售额。

创新创业可以享受哪些税收优惠政策

侯东波 杨金亮

一、支持小微企业发展的税收优惠政策

(一) 提高起征点

1. 提高增值税、营业税起征点。自2011年11月1日起, 将增值税起征点的幅度调整为: 销售货物的, 为月销售额5 000~20 000元; 销售应税劳务的, 为月销售额5 000~20 000元; 按次纳税的, 为每次(日) 300~500元。将营业税起征点的幅度调整为: 按期纳税的, 国务院批准, 将6%和4%的增值税征收率统一调整税的, 为月营业额5 000~20 000元; 为月营业额5 000~20 000元; 按次纳税的, 为每次(日) 营业额300~500元。

文件依据《关于修改〈中华人民共和国增值税暂行条例〉和〈中华人民共和国营业税暂行条例实施细则〉的决定》(中华人民共和国财政部令第65号)。

2. 提高小微企业增值税、营业税起征点。增值税小规模纳税人和营业税纳税人, 月销售额或营业额不超过3万元(含)的, 可享受免征增值税或营业税优惠政策。对于以1个季度为纳税期限的增值税小规模纳税人和营业税纳税人, 季度销售额或营业额不超过9万元(含)的, 可免征增值税或营业税。

文件依据《财政部 国家税务总局关于进一步支持小微企业增值税和营业税政策的通知》(财税〔2014〕71号)、《关于继续执行小微企业增值税和营业税政策的通知》(财税〔2015〕96号)、《国家税务总局关于小微企业免征增值税和营业税有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第57号)。

(二) 减半征收企业所得税

自2015年10月1日起至2017年12月31日, 对年应纳税所得额在20万元到30万元(含30万元)之间的小型微利企业, 其所得减按50%计入应纳税所得额, 按20%的税率缴纳企业所得税。

文件依据《财政部 国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策的通知》(财税〔2015〕99号)。

(三) 小规模纳税人适用征收率

自2014年7月1日起, 为进一步规范税制、公平税负, 经国务院批准, 将6%和4%的增值税征收率统一调整为3%。

文件依据《财政部 国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》(财税〔2014〕157号)。

(四) 免征金融机构与小型微型企业借款合同印花税

自2014年11月1日至2017年12月31日, 对金融机构与小型、微型企业签订的借款合同免征印花税。

文件依据《财政部 国家税务总局关于金融机构与小型微型企业签订借款合同免征印花税的通知》(财税〔2014〕78号)。

二、支持重点群体就业创业

1. 登记失业人员、零就业家庭、高校毕业生。对持《就业创业证》(注明“自主创业税收政策”或“毕业年度内自主创业税收政策”)人员从事个体经营的, 在3年内按每户每年8 000元为限额依次扣减其当年实际应缴纳的营业税(纳入营业税改征增值税的纳税人扣减

增值税)、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和个人所得税,限额标准最高可上浮20%。

对商贸企业、服务型企业、劳动就业服务企业中的加工型企业和街道社区具有加工性质的小型企业实体,在新增加的岗位中,当年新招用在人力资源和社会保障部门公共就业服务机构登记失业半年以上且持《就业创业证》(注明“企业吸纳税收政策”)人员,与其签订1年以上期限劳动合同并依法缴纳社会保险费的,在3年内按实际招用人数予以定额依次扣减营业税(纳入营业税改征增值税的纳税人扣减增值税)、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和企业所得税优惠。定额标准为每人每年4 000元,最高可上浮30%。

文件依据《财政部 国家税务总局 人力资源和社会保障部关于继续实施支持和促进重点群体创业就业有关税收政策的通知》(财税〔2014〕39号)、《关于支持和促进重点群体创业就业税收政策有关问题的补充通知》(财税〔2015〕18号)、《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)附件3:营业税改征增值税试点过渡政策的规定、《关于扩大企业吸纳就业税收优惠适用人员范围的通知》(财税〔2015〕77号)。

2. 退役士兵。对自主就业退役士兵从事个体经营的,在3年内按每户每年8 000元为限额依次扣减其当年实际应缴纳的营业税(纳入营业税改征增值税的纳税人扣减增值税)、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和个人所得税。限额标准最高可上浮20%。

商贸企业、服务型企业、劳动就业服务企业中的加工型企业和街道社区具有加工性质的小型企业实体,在新增加的岗位中,当年新招用自主就业退役士兵,与其签订1年以上期限劳动合同并依法缴纳社会保险费的,在3年内按实际招用人数予以定额依次扣减营业税(纳入营业税改征增值税的纳税人扣减增值税)、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和企业所得税优惠。定额标准为每人每年4 000元,最高可上浮50%。

文件依据《财政部 国家税务总局 民政部关于调整完善扶持自主就业退役士兵创业就业有关税收政策的通知》(财税〔2014〕42号)、《财政部国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)附件3:营业税改征增值税试点过渡政策的规定。

3. 残疾人

(1) 残疾人的所得,经批准可以减征个人所得税。

文件依据《中华人民共和国个人所得税法》第五条规定。

(2) 残疾人员个人提供的劳务,免征营业税。残疾人个人提供应税服务免征增值税。

文件依据《中华人民共和国营业税暂行条例》第八条规定、《财政部国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)附件3:营业税改征增值税试点过渡政策的规定。

(3) 对安置残疾人的单位,实行由税务机关按单位实际安置残疾人的人数,限额即征即退增值税或减征营业税的办法。

文件依据《财政部 国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》(财税〔2007〕92号)。

(4) 企业安置残疾人员的,在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上,按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。

文件依据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十六条。

4. 军队转业干部、城镇退役士兵和随军家属。从事个体经营的军队转、业干部、城镇退役士兵和随军家属,自领取税务登记证之日起,3年内免征营业税(纳入营业税改征增值税的纳税人免征增值税)和个人所得税。

文件依据《财政部 国家税务总局关于自主择业的军队转业干部有关税收政策问题的通知》(财税〔2003〕26号)、《财政部 国家税务总局关于扶持城镇退役士兵自谋职业有关税收优惠政策的通知》(财税〔2004〕93号)、《财政部 国家税务总局关于随军家属就业有关税收政策的通知》(财税〔2000〕84号)、《财政部国家税务总局关于加强军队转业干部、城镇退役士兵、随军家属有关营业税优惠政策管理的通知》(财税〔2005〕118号)、《财政部国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕1106号)附件3:营业税改征增值税试点过渡政策的规定。

三、支持创新

1. 有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税抵扣应纳税额。注册在苏州工业园区内的有限合伙制创业投资企业以股权投资方式投资于未上市中小高新技术企业,在试点期间内满2年(24个月)的,其法人

合伙人可按规定享受优惠政策。

文件依据《国家税务总局关于苏州工业园区有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税政策试点有关征收管理问题的公告》(国家税务总局公告2013年第25号)。

2. 研发费用加计扣除。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50%摊销。

文件依据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十五条。

3. 技术转让所得免征、减征企业所得税

(1) 一个纳税年度内,居民企业技术转让所得不超过500万元的部分,免征企业所得税;超过500万元的部分,减半征收企业所得税。

文件依据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十条。

(2) 2013年8月1日起,纳入营业税改征增值税试点的纳税人,提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务,免征增值税。

文件依据《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税〔2013〕37号)附件3:交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定。

4. 国家大学科技园税收优惠政策。自2013年1月1日至2015年12月31日,对符合条件的国家大学科技园(以下简称科技园)自用以及无偿或通过出租等方式提供给孵化企业使用的房产、土地,免征房产税和城镇土地使用税;对其向孵化企业出租场地、房屋以及提供孵化服务的收入,免征营业税。营业税改征增值税后的营业税优惠政策处理问题由营改增试点过渡政策另行规定。

符合非营利组织条件的科技园的收入,按照企业所得税法及其实施条例和有关税收政策规定享受企业所得税优惠政策。

文件依据《财政部 国家税务总局关于国家大学科技园税收政策的通知》(财税〔2013〕118号)。

5. 科技企业孵化器税收优惠政策。自2013年1月1日至2015年12月31日,对符合条件的科技企业孵化器

(也称高新技术创业服务中心,以下简称孵化器)自用以及无偿或通过出租等方式提供给孵化企业使用的房产、土地,免征房产税和城镇土地使用税;对其向孵化企业出租场地、房屋以及提供孵化服务的收入,免征营业税。营业税改征增值税(以下简称营改增)后的营业税优惠政策处理问题由营改增试点过渡政策另行规定。

符合非营利组织条件的孵化器的收入,按照企业所得税法及其实施条例和有关税收政策规定享受企业所得税优惠政策。

文件依据《财政部国家税务总局关于科技企业孵化器税收政策的通知》(财税〔2013〕117号)。

6. 固定资产加速折旧企业所得税政策。对生物药品制造业,专用设备制造业,铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业,计算机、通信和其他电子设备制造业,仪器仪表制造业,信息传输、软件和信息技术服务业等6个行业的企业2014年1月1日后新购进的固定资产,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法;对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业的企业2015年1月1日后新购进的固定资产,可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备,单位价值不超过100万元的,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧;单位价值超过100万元的,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

文件依据《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税〔2014〕75号)、《财政部国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税〔2015〕106号)。

7. 创投企业税收抵扣。创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的,可以按照其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额;当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转抵扣。

文件依据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十七条。

8. 职工教育经费税前扣除政策。自2015年1月1日起,高新技术企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额8%的部分,准予在计算企业所得税应纳税

所得额时扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。高新技术企业,是指注册在中国境内、实行查账征收、经认定的高新技术企业。

文件依据《财政部国家税务总局关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知》(财税〔2014〕75号)。

四、中关村国家自主创新示范区税收试点政策

(一)关于股权奖励个人所得税政策

1. 对示范地区内的高新技术企业转化科技成果,给予本企业相关技术人员的股权奖励,技术人员一次缴纳税款有困难的,经主管税务机关审核,可分期缴纳个人所得税,但最长不得超过5年。

2. 本通知所称股权奖励,是指企业无偿授予相关技术人员一定份额的股权或一定数量的股份。股权奖励的计税价格参照获得股权时的公平市场价格确定。

3. 本通知所称相关技术人员,具体范围依照《财政部 国家税务总局科技部关于中关村国家自主创新示范区有关股权奖励个人所得税试点政策的通知》(财税〔2014〕63号)的相关规定执行。

4. 技术人员转让奖励的股权(含奖励股权孳生的送、转股)并取得现金收入的,该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

5. 技术人员在转让奖励的股权之前企业依法宣告破产,技术人员进行相关权益处置后没有取得收益或资产,或取得的收益和资产不足以缴纳其取得股权尚未缴纳的应纳税款的,经主管税务机关审核,尚未缴纳的个人所得税可不予追征。

(二)关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税政策。

1. 注册在示范地区的有限合伙制创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年(24个月)以上的,该有限合伙制创业投资企业的法人合伙人可按照其对未上市中小高新技术企业投资额的70%抵扣该法人合伙人从该有限合伙制创业投资企业分得的应纳税所得额,当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转抵扣。

2. 有限合伙制创业投资企业的法人合伙人对未上市中小高新技术企业的投资额,按照有限合伙制创业投资企业对中小高新技术企业的投资额和合伙协议约定的法人合伙人占有限合伙制创业投资企业的出资比

例计算确定。

(三)关于技术转让所得企业所得税政策

1. 注册在示范地区的居民企业在一个纳税年度内,转让技术的所有权或5年以上(含5年)许可使用权取得的所得不超过500万元的部分,免征企业所得税;超过500万元的部分,减半征收企业所得税。

2. 本通知所称技术,包括专利(含国防专利)、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种,以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。其中,专利是指法律授予独占权的发明、实用新型以及非简单改变产品图案和形状的外观设计。

(四)关于企业转增股本个人所得税政策

1. 示范地区内中小高新技术企业,以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时,个人股东应按照“利息、股息、红利所得”项目,适用20%税率征收个人所得税。个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的,经主管税务机关审核,可分期缴纳,但最长不得超过5年。

2. 股东转让股权并取得现金收入的,该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

3. 在股东转让该部分股权之前,企业依法宣告破产,股东进行相关权益处置后没有取得收益或收益小于初始投资额的,经主管税务机关审核,尚未缴纳的个人所得税可不予追征。

4. 本通知所称中小高新技术企业,是指注册在示范地区内实行查账征收的、经认定取得高新技术企业资格,且年销售额和资产总额均不超过2亿元、从业人数不超过500人的企业。

5. 上市中小高新技术企业或在全国中小企业股份转让系统挂牌的中小高新技术企业向个人股东转增股本,股东应纳的个人所得税,继续按照现行有关股息红利差别化个人所得税政策执行,不适用本通知规定的分期纳税政策。

上述有关税收试点政策,自2015年1月1日起推广至国家自主创新示范区、合肥自主创新综合试验区和绵阳科技城实施。

文件依据《财政部国家税务总局关于推广中关村国家自主创新示范区税收试点政策有关问题的通知》(财税〔2015〕62号)。

创业板公司如何进行内部控制审计

解玉梅 高云

本世纪初,美国发生的安然、世通等重大财务舞弊案,向业界彰显了内部控制失效导致信息披露失真的严重性。美国在2002年颁布了《萨班斯法案》,首次提出对“财务报告内部控制”的有效性进行审计的要求,随后陆续颁发内部控制审计准则。我国于2008年5月和2010年4月,分别发布了《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》,确立了我国的内部控制审计制度,自2012年1月1日起在上海及深圳证券交易所主板上市公司施行,在此基础上,择机在中小板和创业板上市公司施行。创业板市场是与主板市场相对应的一个完全独立的证券市场,是专门为高科技领域中运作良好、发展前景广阔、成长性较强的新兴小企业提供融资的场所,但由于发展历史相对较短,创业板上市公司中民营企业、家族企业居多,其公司治理和内部控制基础相对薄弱,内部控制建设不到位的问题非常突出。因此,内部控制审计在创业板市场的尽快实施,对提升我国创业板公司的经营管理水平、完善信息沟通具有深远的意义。

在创业板公司推行内部控制审计的难点

(一) 理论层面: 有些冷清的理论研讨氛围

在创业板公司实施内部控制审计已成定局,但在真正实施之前,确实有许多相关理论需要研讨和界定。比如,对内部控制审计对象如何界定? 需要将哪些环节纳入审计对象? 到底是审计创业板公司所有的内部控制,还是仅对与财务报告相关的内部控制进行审计? 又如,创业板公司经营特性差异明显,内部控制规范如何建设更趋于合理? 主要控制环节如何确定,才能克服目前创业板公司控制环境松散、信息沟通不畅、授权分工模糊、监督运行不力等一系列问题? 又如,评价时确定的内部控制缺陷如何清晰定性,以确保最终的审计意见更具有说服力? 等等。

(二) 政策层面: 缺少适当的执业标准

目前,内部控制审计已经从财务报表审计中独立出来,成为一项单独的审计鉴证业务,并在主板市场顺利实施。对创业板公司,现在开展的是内部控制审核业务,在审计程序、对证据的数量和质量的要求、保证程度方面都不及审计业务的要求高。从风险性来讲,创业

板公司比主板上市公司风险更大,对内部控制审计业务的需求迫切性更高。但是,由于创业板市场建设时间短,许多实施条件正在筹备中。其中最为主要的是,在主板上市公司施行的内部控制配套指引,主要是针对大中型企业制定的执业标准,对于创业板市场的小规模企业并不适用。而美国PCAOB 2009年1月发布的《小规模上市公司与财务报表审计整合的内部控制审计指引》,使内部控制审计工作更容易随企业的规模进行调整,适合于创业板公司等小规模企业。同时,我国创业板公司内部控制建设较为松散,小规模企业的内部控制规范也是空白。因此,这方面的建设同样需要开展。

(三) 人员和技术层面: 相对欠缺的人员素质

对于内部控制审计,国内外多采用高效率、低成本的整合审计方式,即注册会计师将内部控制审计业务与财务报表审计业务一起实施,由一家会计师事务所来完成。即使在主板市场,我国开展内部控制审计时日也不长,注册会计师执业水平尚有很大差距,加之创业板公司多为高科技企业,其技术特征反映在其产品开发、生产经营、投资等各项活动中,如果注册会计师对相应的科技知识及其规律不了解,势必无法准确判断问题及风险领域,也就不能及时正确地进行控制风险评价。这必然妨碍审计效率和效果。因此,有必要提高注册会计师的执业素质与能力,以适应新形势的需要。

(四) 客户层面: 消极的建设态度

由于创业板公司多为民企,管理层长年以来形成了独断、随意的决策风格,对内部控制的态度存在一定的偏差,相对来说不是很重视。还有,公司原有的控制基础较弱,在控制环境、信息沟通、风险评估、控制活动、控制监督等方面存在很多薄弱之处,若想完善内部控制,势必会大大增加公司的营运成本。还有关键的一点,创业板公司的治理层和管理层对投机、逃税等违规行为常常抱有侥幸心理,而一旦加强内控建设,势必对其形成有效制约。

基于上述原因,多数创业板公司的管理层默认了公司内部控制的现状。但是,我们必须清醒地看到,创业板公司完善的内部控制建设是内部控制审计实施的基础,建设的好坏直接影响到内部控制审计推行的时间进

程。因此,我们应从政策、规范方面入手,加快创业板公司内部控制建设的步伐。

在创业板公司推行内部控制审计的建议

(一)合理设计创业板公司等小规模企业的内部控制规范

建议财政部、证监会、审计署、银监会和保监会等有关机构根据创业板及中小板市场的特点,及时出台针对小规模企业的内部控制规范。内容上可突出以下特性:一是小规模企业内部控制的建立不应追求全面,而应讲求重要性及有效性。二是完善公司治理结构,强调董事、监事和高管人员行为规范,要求诚实守信、勤勉尽责,以在最高层次上保证内部控制体系建立。三是突出全面的风险管理。针对创业板公司规模较小,股权分散,易于被操控,交易规则宽松,市场运作风险、经营管理风险、道德风险较高,突出创新等特性,设计的内部控制规范更应突出风险管理。四是提高内部审计的独立性,重视内部审计,尽快改变创业板公司内部审计从属于管理当局的情况。五是创业板公司多为从事不同行业的高科技企业,企业间个体差异较大。因此,适用创业板企业的内部控制评价方式也应多形式、多渠道、多层次,这样可以加强内部控制的执行力度。简而言之,通过法规建设,促进创业板公司的内部控制建设步入法制化、规范化发展的新阶段。

(二)制定《小企业内部控制审计指引》,以满足大多数在创业板上市的小规模企业的需要

2010年4月15日正式发布的《企业内部控制审计指引》中的一些内容并不适合创业板企业。因此,在此基础上,还应出台《小企业内部控制审计指引》。在小企业内部控制审计指引的内容上,应该突出以下几点:一

是采用内控审计环节不追求全面,应强调灵活性,注册会计师要采用的审计程序应该随着小企业特点相应加以调整;二是突出重要性,审计重点放在评价控制环境,即重点关注企业管理层面上的控制;三是对创业板企业出具的内部控制审计报告,不必过分强调内容全面、语言规范,而应突出其实用性。

(三)加强专业理论研究和科技知识的学习,提高职业素质

因内部控制渗透在企业的各个角落,将其单独识别存在很大的困难,而且每个企业的环境不同,相同的内部控制措施可能产生不一样的效果,这些无疑会增加注册会计师职业判断的难度。因此,迫切需提高注册会计师的执业能力。具体包括:一是重视培训工作。为了让实施创业板公司内部控制审计的注册会计师全面把握内部控制规范体系的内容,除了要求注册会计师在理论方面提高外,还应该让他们学习国内外内部控制审计的经验和实例,在实践中提升执业能力。此外,也要重视现代风险识别技术、风险综合评价技术方面的培训,使注册会计师将现代风险导向审计理念真正贯彻到实际工作中。二是要拓展注册会计师知识领域,及时了解创业板公司的一些科技知识及其规律,提高专业判断能力,进而可以从整体上把握被审计公司全局。

内部控制审计的实施有利于创业板公司加强管理,提升竞争能力,同时,也要求注册会计师承担更多的鉴证责任,对其执业水平、职业道德提出了更高的要求。因此,只有不断分析和研究创业板公司内部控制审计的特别之处,才能更好地提高小规模企业内部控制审计的效率和效果。



免征税财政拨款收入,所产生的利息收入 是否需要缴纳企业所得税

问:某企业将收到财政部门发放的、符合不征税收入条件的财政拨款存入银行,所产生的利息收入是否需要缴纳企业所得税?

答:根据《企业所得税法》(主席令63号)第六条规定,企业以货币形式从各种来源取得的收入,为收入总额。包括:(一)销售货物收入;(二)提供劳务收入;

(三)转让财产收入;(四)股息、红利等权益性投资收益;(五)利息收入;(六)租金收入;(七)特许权使用费收入;(八)接受捐赠收入;(九)其他收入。因此,企业取得符合不征税收入条件的财政拨款所产生的利息收入需要缴纳企业所得税。

应收账款保理合同是否需按借款合同缴纳印花税

问：企业签订的应收账款保理合同（将应收账款卖给银行，到一定时期可以进行回购的业务）是否需按借款合同缴纳印花税？

答：根据《印花税法暂行条例》（国务院令第11号）附件《印花税法目税率表》规定，借款合同包括银行及其他金融组织和借款人（不包括银行同业拆借）所签订

的借款合同，立合同人按借款金额万分之零点五贴花。单据作为合同使用的，按合同贴花。单据作为合同使用的，按合同贴花。因此，企业签订的应收账款的保理合同不在借款合同的列举范围之内，所以不需要缴纳印花税。

专用设备抵减增值税如何进行会计处理

问：专用设备抵减增值税如何进行会计处理？

答：《财政部关于印发〈营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定〉的通知》（财会〔2012〕13号）第四条规定，

（一）增值税一般纳税人会计处理

按税法有关规定，增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“减免税款”专栏，用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。

企业购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“递延收益”科目。按期计提折旧，借记“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”科目；同时，借记“递延收益”科目，贷记“管理费用”等科目。

企业发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“管理费用”等科目。

（二）小规模纳税人的会计处理

按税法有关规定，小规模纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，按规定抵减的增值税应纳税额应直接冲减“应交税费——应交增值税”科目。

企业购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“递延收益”科目。按期计提折旧，借记“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”科目；同时，借记“递延收益”科目，贷记“管理费用”等科目。

企业发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“管理费用”等科目。

“应交税费——应交增值税”科目期末如为借方余额，应根据其流动性在资产负债表中的“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示；如为贷方余额，应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。