



主办单位：  
安德信财税网  
上海安德信财务咨询股份有限公司  
咨询热线：400-6868-546

全 心 全 意  
成 就 你 我

## 集团简介

安德信集团成立于2010年，是一家以上海为中心辐射全国的专业的、综合的一站式财税服务平台。是由一批在财税行业内具有多年经验的精英人员，具有自主开发课题强大的师资团队，有着丰富的实战经验的财税专家组成。旨在为企业的财务发展提供最安全的保证；为企业的财务信息提供最道德的保密；为企业的财务服务提供最诚信的保障；安德信以“安全、道德、诚信”的经营理念，遵循“遵法、创新、卓越、共赢”的企业价值观，以“帮助企业和个人创造最大价值”的企业使命，经多年的积累，已为无数财税人员提供了财税面授培训和专业技能培训，并为近千家企业提供了专业财税服务。在发展的道路上，安德信为您化解工作的后顾之忧，为您的企业保驾护航。

用我们的真心、诚心、细心

—— 来实现企业及其财务人员的

舒心、放心、开心

## DIRECTORY 目录

### 第一章：财务管理视野

- 01 关于我国企业集团预算管理的探讨
- 03 计工作中最容易出错的地方，赶紧看一看！
- 08 新三板企业税务问题及对策大全
- 10 以财务转型为契机 加快经济持续发展
- 11 “营改增”延期，企业还能做些什么？
- 12 资深财务的做账凭据问题总结
- 13 “走出去”企业集团内部跨境重组涉税分析

### 第二章：税务筹划

- 15 股权转让与撤回投资的税务规划
- 16 企业纳税筹划三个新理念及案例分析
- 19 企业所得税税前扣除税企争议案例剖析
- 21 职工代持股，很多企业都忽视了它的纳税风险

### 第三章：税收的力量

- 22 高新技术企业哪些税收优惠可能被抽查？赶紧学习下！
- 23 缴注册资本，不想死翘翘就先看本文
- 23 税务稽查新模式，重点税源企业五年轮查
- 24 一般纳税人 or 小规模纳税人？用税负平衡点择抉纳税人类别
- 29 营改增你该知道的代开发票的16个注意事项

### 第四章：风险管理

- 35 必看的案例：各种各样经营中的发票案例
- 38 财务须知：给企业公章、合同章、财务章加三个保险
- 39 从一起涉税争议案件分析：不同税种核定征税的依据不同
- 41 税务稽查实行摇号选案涉税风险大了还是小了？
- 42 企业延迟纳税的5大策略

### 第五章：专家答疑

- 44 个人转让住房如何征收营业？
- 44 丈夫将股权平价转让给妻子是否需要缴纳个税？
- 45 国家对失业人员从事个体经营有哪些优惠政策？
- 45 实例解析某房地产企业纳税筹划遭遇稽查！
- 46 境内企业收购外国企业持有境内公司的股权如何进行税务处理？

## 第一章：财务管理视野

### 关于我国企业集团预算管理的探讨

预算是各级各部门工作的奋斗目标、协调的工具，控制的标准、考核的依据，它在经营管理中所发挥的重要作用已得到广泛认同，并进入规范阶段，但由于理解的片面性及缺乏处理实务的经验，致使我国企业集团在实施过程中存在不少问题和盲区。

#### 一、企业集团预算管理的特点

以企业集团母子公司间的管理体制为依据，可将企业集团划分为三种不同的类型，即战略规划型、财务控制型、战略控制型。而不论企业集团属于何种类型，预算管理模式的构建都是必不可少的。所不同的只是企业集团不同管理战略在很大程度上决定着预算管理在其母子公司间的特点。

1. 战略规划型。在这一体制下，企业集团按职能划分为若干部门，各部门的独立性较弱，所有重大决策都集中在母公司手中。与此相对应的是集权型预算管理模式，这种模式的主要特点是：总部是企业集团预算的编制者和下达者，子公司不参与预算编制，它们只是预算的执行主体；预算的重点是全面综合预算，类似于单一企业中的全面预算；总部负责对子公司预算的考核和监督。此种模式下，母公司是通过预算进行管理，但是如果企业集团经营多样化，母公司与分部或子公司间的信息不对称程度就比较严重，则其预算的可行性和合理性便大打折扣。而且由于母公司只关注预算，会产生为预算而预算的不良后果。因此，集权型预算管理并不适用于大多数企业集团，它只适用于那些产品生产或经营比较单一的企业集团。

2. 财务控制型。在这种管理体制下，相对于母公司而言，企业集团的成员企业都属于独立的二级投资主体和投资中心，子公司的部分重大决策权集中于母公司，母公司保持对子公司经营的直接监督和考核。与此相对应的是分权型预算管理模式。这种模式的主要特点是：母公司以控制者的身份出现，它在预算管理中的任务主要是确定预算目标；下属子公司采用自上而下的方式编制各自的预算，并报总部审批下达；母公司负责对子公司的预算考核和经营业绩的评估。这种预算管理不但调动了基层管理组织的积极性并体现了以人为本思想，同时也有利于保证预算的真实性和可操作性。但由于预算来自子公司和更为基



层的组织，可能存在目标不一致的不良现象。因此，此模式比较适用于控股型企业集团。

3. 战略控制型。现实中还有一些介于集权型和分权型之间的企业集团，在这种体制下，企业集团总部通过一体化的战略规划与财务政策制定，对成员企业的投资以及利润分配等财务活动实施统一规划与控制，任何成员企业的理财行为都不能游离于企业集团总部统一的财务战略、财务政策与基本财务制度的范畴之外，从而使集团总部成为企业集团财务管理的核心。与其相适应的是折中型预算管理模式。这种模式的主要特点是：总部作为战略筹划者，根据市场环境与企业集团战略，采取自上而下的方式提出总部战略预算目标，据以编制长期规划和年度规划；子公司根据母公司下达的各项指标和自己的具体情况编制年度预算，上报母公司审批；总部负责对各子公司的预算执行情况进行评估和考核。此种模式对成熟产业或竞争环境相对稳定的行业比较有利。

#### 二、我国企业集团预算管理中存在的问题

中国的经济改革正处于一个重要战略机遇期，许多企业已制定了雄心勃勃的战略规划。但是，战略执行始终是困扰着企业家的管理难题。因此，十分有必要探讨和交流全面预算管理理论和实践发展中存在的问题。

1. 企业集团的预算管理缺乏企业集团战略的明确指导。所谓战略就是企业选择用来实现长期目标和使命的途径。它是企业集团实施预算管理的起点，但是从目前看来，许多企业并没有认识到企业战略的重要性，公司战略目标的制定、战略选择与决策流于形式，公司核心竞争能力培育和公司远景预测止步不前。在没有制定公司战略的前提下编制全面预算，就会导致注重短期经济活动，忽视长期经营目标，使短期的预算指标与

未来长期的公司发展战略和规划相互冲突，各期编制的预算指标衔接性差，全面预算管理常常处于本末倒置的状态，难以取得预期的效果。

2. 预算管理的刚性原则把握问题。具体来说，就是企业集团对下属成员企业在预算执行过程中，是否坚持没有预算不开支，杜绝一切超预算开支的现象？硬化预算约束，要求企业集团正式下达执行的预算，不得调整，是严肃预算管理控制的基本要求。但是有的企业集团把强调预算管理的严肃性等等同于预算管理的呆板化、僵硬化，把不可随意改变预算认为是不考虑实际情况的变化，尤其外部客观实际发生了很大变化也不能调整预算或修改预算。

3. 预算管理相应的控制和考评机制不健全。预算考评在企业集团预算管理循环中，处于承上启下的核心地位。目前，我国企业集团在全面预算管理中普遍存在重编制、轻执行的现象。由于很多企业集团尚未建立完善的预算管理制度和科学的管理程序，缺乏严格的监督制度，执行的随意性很大。同时，由于缺乏相应的预算考评制度，造成预算不能成为企业的硬约束，使预算失去其应有的权威性和严肃性。而且现行业绩考评办法政出多门、以包代管，与集团公司战略目标严重脱节，业绩评价指标单一，集团向下属公司下达的利润指标还缺乏长期战略的指导。

#### 三、加强企业集团预算管理的对策

针对企业集团实施预算管理过程中存在的问题，我们提出几点解决对策：

(一) 实施预算管理是实现长期发展战略的基石

预算是一种系统的方法，用来分配企业的财务、实物及人力等资源，以实现企业既定的战略目标。战略与预算管理存在着密切的关系，没有预算管理支撑的企业集团战略是不具备操作性的、空洞的战略；而没有战略引导为基础的企业集团预算管理，是没有目标的预算管理，也就难以提升企业集团的竞争能力和价值。

预算是企业规划体系中不可缺少的一部分，它必须以长期战略、计划为前提和指导，其中年度预算是对当前经营活动细节的描述，是战略规划第一年度的支持和补充计划。通常战略强调企业使命、战略和重要比率关系，一般只包括一份非常概括的预期费用和收入数额，并不涉及各部门、单位的详细费用，年度预算是对战略的具体化和准确化，因此，应当做好企业集团战略与预算管理的对接。

(二) 构建企业集团多级预算管理组织，适度分权

权利分配方式影响预算管理的效果。企业集团的预算管理中，集权与分权是一对矛盾，适度分权是对矛盾的调和，也是权利分配艺术的表现。为了做好预算编制工作，企业集团母公司应设立预算管理委员会，其主任一般由集团董事长或总经理担任，吸纳企业各相关部门的主管，负责预

算管理的重要事项，以保证预算管理的权威性；全资子公司、控股子公司和参股公司设立独立的预算部，负责组织编制和审查批准本企业预算方案并协调预算的调整、执行、分析和考核；子公司、全资孙公司、控股孙公司和参股公司设立的预算部，负责组织编制和审查批准本企业预算方案并协调预算的调整、执行、分析和考核。依此类推，直至集团内所有层级的法人企业都设立相应的全面预算机构。在各法人企业内部的各部门，负责参与预算的管理。

#### (三) 实施预算管理要刚柔相济

企业集团产业发展方向与结构调整是集团战略管理的核心。在集团产业发展过程中，投资是一项重要的事项，也是预算管理的重点内容之一。从企业集团战略管理和投资运作来看，任何投资项目，不管属于总部层面还是下属控股公司层面，其决策均由母公司做出，下属成员企业只有投资预算的执行权，这种“自上而下”的预算制定与执行流程能够将企业目标直接体现到预算之中，体现了预算的强制性和权威性，但由于这种预算流程对基层信息的掌握有限，容易脱离实际，使预算难以发挥其计划、协调和控制作用。同时，预算调整又是一个规范的过程，必须建立严格、规范的调整审批制度和程序。从经验式决策到预算式决策，再到刚柔相济的预算决策是一个螺旋式上升的过程，是管理的科学性与艺术性的统一。

#### (四) 建立合理的预算考评体系

预算作为一种价值化的目标体系，在期中或者期末，对其执行和完成情况，也应通过合理的程序进行考评，奖优罚劣，体现客观公正，发挥预算的激励和约束作用，为此，建立合理的预算考评体系是十分必要的。

1. 评价指标的建立。影响企业集团战略和目标的不仅仅是财务因素，还有非财务因素，所以在设置指标时，要充分考虑生产类、技术类、管理类、职别岗位的特点来确定指标内容，同时挑战目标的设置要合理，既非唾手可得，也非高不可攀。

2. 评价方法的创立。评价方法不但要用定量评价，还要运用定性评价；不仅要用综合评价，还要用动态评价；不只要采用水平分析，还要采用结构分析、比率分析和因素分析等方法。所以在具体运用时要灵活掌握针对不同分析对象采用不同的分析方法。

3. 激励机制的建立。企业激励制度是企业成员的业绩指标与企业奖惩资源的有机结合。有效的激励制度并不单纯意味着企业的付出，同时也是实现企业战略和营造企业文化的主要手段。而在创立激励机制时，要坚持以人为本的原则，做到适时讲评，及时奖励，表彰创意和创新，指出缺点和不足，以最大限度地调动经营者、职工的积极性和创造性。

## 会计工作中最容易出错的地方，赶紧看一看！



报表的核算结果和最终表现形式，是企业经济信息系统输出的主要渠道，是外界了解企业的主要窗口，是企业生产经营管理状态及其财务状况和经营成果现金流量的综合反映。因此，做好企业报表检查工作至关重要。

在会计账务处理中，除“准则”及制度作出明确规定的普遍性业务处理之外，还会经常遇到一些非常规的特殊事项，这些问题也是会计核算的难点。

### “补贴收入”在会计报表如何设置

对企业收到的即征即退、先征后退、先征后返的增值税，按现行财会制度规定，应通过“补贴收入”会计科目核算。“补贴收入”科目属“损益类”科目，期末无余额，该科目的经济业务只在“损益表”中反映。损益表中无“补贴收入”项目，可在“营业外收入”项目中反映。

被税务局检查时，哪个是你会有有的表情？

### 被税务局检查需要补缴的所得税处理

#### （一）调整应缴所得税

借：以前年度损益调整  
贷：应缴税金——应缴所得税

#### （二）将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配

借：利润分配——未分配利润  
贷：以前年度损益调整

#### （三）补缴税款时

借：应缴税金——应缴所得税  
贷：银行存款

对查补的以前年度企业所得税，在编制资产负债表时，通过“未分配利润”项目来反映。

### 货物收料在前、付款在后或发票未到的账务处理

#### （一）收到货物时估价入账：

借：原材料  
贷：应付账款——暂估应付款  
下月初用红字冲销。

#### （二）收到发票时：

借：原材料  
应缴税金——应缴增值税（进项税额）  
贷：应付账款

如果收到发票余额与暂估价款不一致，且原材料已领用，其差额应冲销销售成本。

### 代理出口的会计处理

#### （一）收到代出口商品时

借：受托代销商品  
贷：代销商品款

#### （二）出口销售时，按实际售价

借：银行存款（应收账款等）  
贷：应付账款  
同时结转商品销售成本，  
借：代销商品款  
贷：受托代销商品

这些分录要记得记下来哟

#### （三）归还出口商品货款并计算代销手续费收入

借：应付账款  
贷：代购代销收入（手续费收入）  
银行存款

#### （四）代理进口

##### 1. 收到委托单位的收购资金时：

借：银行存款  
贷：应付账款

##### 2. 支付代购进口商品货款及运杂费时：

借：商品采购（进价成本）  
应收账款（代垫运杂费）  
贷：银行存款

##### 3. 将购进商品移缴委托方并结算手续费收入时：

借：应付账款  
贷：商品采购（进价成本）

应收账款（代垫运杂费）  
代购代销收入（代理手续费）  
销售房产收取预收房款的账务处理  
销售房产预收房款，由于通过“预收账款”科目反映，尚未结转经营收入，因此，收据与发票的金额不会重复。

预收售房款，开收据时：  
借：银行存款  
贷：预收账款

收最后一期房款，开发票时：  
借：银行存款（最后一期房款）  
预收账款（以前预收部分）  
贷：主营业务收入

此处应注意，预收购房款应在收到时计算应缴税金，年末未形成销售的还要预缴企业所得税。

#### 销售免税货物的增值税税务和账务处理

某厂为生产销售饲料行业，销售的对象为饲料经销商及养殖户，他们大部分不需要发票。不需要发票的部分销售额在会计上应如何处理？如饲料：

借：银行存款（现金）等科目  
贷：产品销售收入（营业收入）等  
应缴税金——应缴增值税

由于销售饲料免征增值税，属于直接减免性质，则同时按不含税收入乘以适用税率计算免税额做账。

借：“应缴税金——应缴增值税（减免税款）”科目  
贷：“补贴收入”科目

另外，企业应在“应缴增值税明细表”的“已缴税金”项目下，增设“减免税款”项目，反映企业按规定减免的增值税款，可根据“应缴税金——应缴增值税（减免税款）”科目的记录填列；在填报“增值税纳税申报表”时，直接在“销项”项目的“免税货物”反映其“销售额”即可，不需填报“税额”。

#### 增值税出现“应缴增值税”借方余额的账务处理

“因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。”因此，当“应缴税金——应缴增值税”科目出现借方余额时，该期不需缴纳增值税，该借方余额即反映为尚未抵扣完的进项税额。

#### 分期收款销售的商品对方已不存在的会计处理

（一）合同、协议约定采用分期收款销售方式  
账务处理通过“分期收款发出商品”科目核算，否则不通过此科目，直接记入“产品销售收入”科目核算。

（二）购货单位已不存在的情况  
在这种情况下，货款事实上收不回来，应作为坏账处理，转入管理费用。

#### 款已付清但发票未到的账务处理

外购货物已验收入库，货款已付清，但购货的增值税专用发票未到，可先按实际付款额进行会计处理：

借：“库存商品”等科目  
贷：“银行存款”科目

待取得专用发票时，用红字冲销上述分录，再按专用发票上注明的金额、税额进行会计处理：

借：原材料  
应缴税金——应缴增值税（进项税额）  
贷：银行存款

#### 为合资企业提供的固定资产的估价和账务处理

收到投资的厂房和机器设备时，会计处理为：按照投资单位的账面原价，借记“固定资产”等科目，按照新确认的价值，贷记“实收资本”，账面原价大于新确认价值的差额，贷记“累计折旧”科目；新确认的价值大于账面原价的，则按照新确认的价值，借记“固定资产”，贷记“实收资本”。

#### 因出口单证不齐而造成无法退税的账务处理

对实行“先征后退”增值税的生产型出口企业，其内销与出口的销售总额，均应按月计算销项税额记入“应缴税金——应缴增值税（销项税额）”科目并如实申报纳税，不能因为申请出口退税的出口单证不齐造成的当期无法退税，而把出口的销售总额的销项税额记入“待摊费用——待转增值税销项”科目。

征税是在应税行为发生后计算征收的，出口退税是出口单证齐全后办理的退税，两项不能等同。由于单位申报纳税时把出口销售额因出口单证不齐而零申报，以至发生销项税额不齐，全额抵扣进项税额后，出现期末留抵税额，是不正确的做法。

#### 供货方当月发出商品但不开具发票的账务处理

购销双方合同约定“发货后三个月收款”，专用发票的开具时间为“合同约定收款日期的当天”。账务处理如下：

（一）发出商品时：  
借：分期收款发出商品  
贷：库存商品

（二）开出发票时：  
借：应收账款——某公司  
贷：应缴增值税——销项税额  
商品销售收入  
同时结转商品销售成本。  
借：商品销售成本  
贷：分期收款发出商品

（三）收到货款时：  
借：银行存款  
贷：应收账款——某公司  
促销品的账务处理问题  
企业在促销时，会把一些商品按进价赠送给消费者使用。如企业为小规模纳税人，其会计分录为：  
借：营业外支出  
贷：库存商品  
应交税金——应交增值税

#### 销货发票与增值税计税价出现账款不相符的处理

一般纳税人销售货物开具发票，如按照增值税计税价格计算，出现账款不相符的情况，其账务处理为：

发生时：  
借：银行存款  
贷：产品销售收入  
应交税金——销项税  
结转时：  
借：其它应付款——现金长款  
贷：应交税金——应交增值税（销项税额）  
借：现金  
贷：其它应付款——现金长款  
处理：经批准后作营业外收入处理  
借：其它应付款——现金长款  
贷：营业外收入

超额列支工资等致使少纳所得税被查补的会计处理

由于超额列支了工资、交际应酬费，当地税务机关对某公司作出了补税罚款的处理决定，如果是上一年变的，所作会计分录为：

计提所得税时：  
借：利润分配  
贷：应缴税金  
支付罚款时：  
借：利润分配——税收罚款  
贷：银行存款  
缴纳税金时：  
借：应缴税金——应缴所得税  
贷：银行存款

来料加工企业的账务处理

投资企业对外进行来料加工装配业务而收到的原材料、零配件等，应单独设置“受托加工来料”备查科目和有关的材料明细账，核算其收发结存数额，不核算金额，不编制会计分录。在对来料进行加工过程中，只对构成加工产品实体的其它材料的成本及人工费等进行金额上的核算和账务处理。

会计分录如下：

收到来料时，不编制会计分录，只对“受托加工来料”备查科目中对应的材料明细账进行数额登记。领取“来料”及其它材料用于制造加工产品时，对“来料”领取的处理同上，对领取其它材料则借记“生产成本”科目，贷记“原材料”等科目。完工时，借记“库存商品”科目，贷记“生产成本”等科目。

这些易错会计核算就学到这里吧。

## 新三板企业税务问题及对策大全



新三板企业在挂牌前后涉及的税务问题有哪些？通常有新三板企业的发票问题、个人股东盈余公积、未分配利润转增股本未缴纳个人所得税的问题等 22 项，下面就由法律快车小编在本文介绍新三板企业涉及的税务问题及对策知识。

### （一）发票问题

问题：发票无小事，无论是“股改”过程中发现不合规发票入账的历史遗留问题还是在挂牌后出现的发票问题，都有可能招致“行政处罚”甚至是“刑事处罚”，尤其是“营改增”后，增值税专用发票引发的“刑事风险”无论对公司高管还是公司本身，都具有不可估计的破坏力。

对策：加强公司内部发票的规范性管理，尤其在开具、接收过程中，严格按照发票管理的程序，重点审核“账”、“票”的一致性。

### （二）个人股东盈余公积、未分配利润转增股本未缴纳个人所得税

问题：“股改”过程中，个人股东将累积的盈余公积、未分配利润转增股本，未按照规定缴纳个人所得税。

对策：按照税法规定，该情形下应视同进行利润分配，需要按照 20% 的税率缴纳个人所得税。

### （三）个人以非货币性资产投资未缴纳个人所得税

问题：个人股东以无形资产等非货币性资产投资入股，没有缴纳个人所得税，且已经按照一定年限对无形资产进行了摊销。

对策：根据《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税【2015】41 号文），个人以非货币性资产投资，属于个人转让非货币性资产和投资同时发生。对个人转让非货币性资产的所得，应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。个人以非货币性资产

投资，应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入。非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为应纳税所得额。

### （四）关联交易定价不合理

问题：部分企业利用关联企业之间的“税负差”转移利润，实现降低税负的目的；

对策：关联交易应按照《企业所得税》以及《特别纳税调整》的规定，提交留存相关资料，以证明定价的合理性。

### （五）特殊性税务处理未进行备案

问题：企业在进行重组中，适用了特殊性的税务处理，却没有按照规定到主管税务机关进行备案。

对策：选择特殊税务处理应按《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59 号）第 11 条规定备案；如企业重组各方需要税务机关确认，可以选择由重组主导方可向税务机关申请，层报省级税务机关确认；

### （六）整体改制中的契税、营业税、土增税问题

问题：企业在整体改制中，涉及到大量资产的转让行为，没有按照税法规定缴纳相应的契税、营业税、土地增值税等。

对策：依照税法规定，纳税人在资产重组过程中，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联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。根据《关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》（财税[2015]5 号），符合条件的四种情况暂不征收土地增值税。

### （七）消除同业竞争，未进行税务注销

问题：企业挂牌新三板前，为了消除同业竞争问题，对部分项目公司进行了注销，却没有进行税务注销。

对策：企业应该按照规定，及时进行税务注销，进而进行工商注销，从法律上消灭主体资格。

### （八）税收迁移问题

问题：企业为了享受区域性的税收优惠，实施了税收迁移，但是企业法人营业执照、实际办公地址、税务登记证存在不一致的情形。

对策：企业应该尽快按照工商、税务部门的要求，实现营业执照、税务登记证等的一致性。

### （九）税务优惠资格存疑

问题：企业取得税收优惠资格（如高新技术企业等）后，管理不规范，没有按规定提交相应的备案等材料。

对策：挂牌前，企业已经取得的税收优惠资格，比如高新技术企业、双软企业等，应该符合国家相关法律、文件的要求，获得相应的批准，进行备案，以保证税收优惠资格的有效性。

#### （十）存在欠税问题

问题：挂牌前，公司存在欠缴税款行为。

对策：及时申报缴纳税款是企业的应尽义务，如果企业因为特定的原因不能及时缴纳税款，可以按照规定申请延期缴纳税款，否则，会受到相应的行政制裁，并会成为挂牌新三板的障碍。

#### （十一）存在补税行为

问题：部分企业挂牌前为了提高的账面利润，调增利润，从而补交税款，还有因为会计差错补交税款。

对策：企业挂牌前补交大量税款，需要有合理的说明，否则会构成挂牌新三板的障碍因素。而对于因会计差错，不交少量的税款，一般不会影响新三板挂牌。

#### （十二）存在逃税行为

问题：公司在以往的经营过程中存在偷逃税的行为。

对策：具有主观故意的偷逃税行为，会构成“新三板”审核中的实质性障碍，应避免偷逃税的发生。

#### （十三）因涉税事项被税务机关处罚

问题：企业因为违法相关税法规定，被税务机关行政处罚。

对策：应判断处罚行为是否构成重大违法违规行为，具体需要结合主观方面、涉案的金额等作出判断，由律师出具法律意见书，税务机关出具证明。

#### （十四）其他涉嫌税收重大违法违规行为

问题：因其他涉税事项受到税务机关的行政处罚。

对策：需要结合具体的情形，作出是否构成重大违法违规的判断，并由律师出具法律意见，税务机关出具证明材料。

#### （十五）股权代持税务问题

问题：基于特定的原因，公司存在代持股的情形。

对策：在不构成经营障碍的前提下，应做到股权的实名制，如果客观上需要代持股，代持股协议应明确双方的权利义务，代持人应该按照规定依法缴纳税款。

#### （十六）存在税务争议

问题：公司在挂牌过程中，与税务机关存在税务争议。

对策：与发达国家相比，我国的税收立法层级较低，上位法简单，包容性小，在税收征管中大量部门规章、内部规范性文件在实际发挥作用，

由此带来税务机关执法的自由裁量权过大；另一方面，从实践中看，一些违背税法原理、侵害纳税人合法权益的案例时有发生。如果企业的合法权益确实受到侵害，可以寻求专业税务律师的帮助，通过专业的税法分析和有效的沟通化解争议。

#### （十七）股权激励涉税事项不合规

问题：股权激励计划中，没有按照税法规定缴纳代扣代缴个人所得税，或者实施了过于激进的税务筹划方案。

对策：依据目前我国税收政策，股权激励适用个人所得税“工资薪金”的税目，公司应代扣代缴个人所得税。

#### （十八）过于激进的税务筹划方案

问题：公司在经营过程中，税务筹划方案缺少合理商业目的，过于激进。

对策：税务筹划需要有相应的商业目的，需要有相应的证明材料，否则会按照实质课税的原则，而被纳税调整。

#### （十九）未进行股权及税务架构设计

问题：投资者由于没有事前进行税务架构的优化，而在投资退出时，缴纳了25%的企业所得税，以及20%的个人所得税。

对策：我国为了发展中西部地区经济，鼓励产业转移，国家及省、市、县各层面已经出台了诸多税收优惠政策和财政补贴政策，公司可以事前优化税务架构，以降低经营，尤其是投资退出的税负。

（二十）个人股东股权转让未及时申报缴纳个人所得税

问题：公司个人股东发生的股转转让等行为，没有按照税法的规定及时缴纳个人所得税。

对策：2014年12月7日，国家税务总局发布了《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》（国税总局公告2014年第67号）并自2015年1月1日起施行，按照67号文规定，当股权转让协议签订生效后，纳税义务即产生，而无论此时是否已经收到股权转让款。此时扣缴义务人和纳税人应当在次月15日内向主管税务机关申报纳税。

#### （二十一）资本交易的税务风险

问题：股权交易中的历史遗留税务问题，缺少筹划背景下税负成本阻碍交易的进行；没有及时按规定申报纳税；间接股权转让被纳税调整等等。

对策：资本交易涉及金额巨大，隐藏的税务风险众多，从2011年以来，资本交易一直是国家税务总局公布的“指令性”稽查项目，尤其，2015年一季度，全国税务部门组织税收收入27121亿元（已扣减出口退税），比上年同期仅增长3.4%。据悉，国家税务总局将于今年5月份发起针对金融行业的税务大检查。具体应对包括三个方面，第一，在进行重大资本交易前应做税务尽职调查；第二，应事前对交易的架构和方式

进行税务筹划；第三，应提高日常税务风险管理意识和水平。

#### （二十二）股权转让印花税

问题：企业或个人转让股权未按照要求缴纳印花税。

对策：与企业股东的处理一致，自2014年6

月1日起，在全国中小企业股份转让系统买卖、继承、赠与股票所书立的股权转让书据，依书立时实际成交金额，由出让方按1%的税率计算缴纳证券（股票）交易印花税。

## 以财务转型为契机 加快经济持续发展

如果说改革开放是上世纪70年代末，中国扭转经济萧条和保守发展的大胆举措；那么今天的企业转型，则是市场经济持续发展所进行的历史选择。这场中国经济史上发展和管理模式的更迭，为当下企业发展缓慢带来了再次腾飞的希望，也得到了众多企业掌门人的追捧。

### 企业转型 财务共享服务是关键

在近日由高顿举办的“引领转型，2014管理会计实践中国行”活动上，众多企业家对以财务会到管理会计升级为核心的财务转型各抒己见，为中国目前面对的企业发展问题进行深度探讨。

财务转型，以实现企业财务共享服务为目的，提升财务工作者在企业管理中的战略地位，通过将财务管理深度融入到企业生产的各个环节和部门中，从而有效控制企业资金，提高效益，并从财务数据中挖掘有效的企业运营信息，实现有理有据的支持企业的战略决策和发展。

金蝶国际软件集团CFO杨健先生以云时代下企业管控转型的宝贵经验，提出了四点财务共享服务的价值，第一，支撑公司的战略，为快速的成长提供保障。第二，提升公司的管控能力。第三，推动财务的转型。第四，提升财务效率，降低财务成本。他指出，财务共享服务对集团企业提升管控水平有非常重要的意义。

### 价值实现过程是管理会计的一个好工具

景华天创（北京）咨询有限责任公司总裁丘创先生从大数据时代互联网与信息的价值出发，认为在大数据时代，应从价值管理的角度通过不断的业务创新，去实现企业的价值。他对战略财务的理论模型及实务应用方法进行了专业详细的讲解，并解释到：在战略分析里面如何选择一个最佳的战略方案，并完成战略落地和实施的过程，其实就是价值的实现过程，这个价值实现过程作为管理会计来讲，是一个很好的工具。

丘创表示，战略财务的决策过程，来源于长期的规划和高管的战略目标设定。为了完成这些战略目标和计划，如何去配置资源，并且把资源配置过程转化成相应的财务数据，目前现在比较推崇的，是自由现金流估值模型。国际、国内一些重要的基金在对企业估值和并购进行财务判断的时候，都会大量的使用这种模型。

### 要转型 先转变观念

财务共享服务的实现，首先要解决以往财务工作者由账本先生到企业战略的提升，走出账房，用财务思维，加强对企业业务和运作的认识和思考。这也是众多企业在进行转型时，必须迈出的重要的一步。

## “营改增”延期，企业还能做什么？



根据我国的“十二五”计划，“营改增”预计将在2015年内完成。目前尚未加入“营改增”的行业主要包括：1) 金融服务业；2) 建筑业和房地产业；3) 生活类服务业。关于这些行业何时加入“营改增”，从去年下半年起市场上就有众多猜测。

随着时间的推移，早前猜测较多的“营改增”全面实施日期十月一日现在看来可能性越来越小。近期，有传言称“营改增”可能会推迟到2016年。尽管没有官方确认，但我们认为“营改增”在2015年内全面实行的可能性确实较低。

在这种情况下，企业还能做什么？是暂停“营改增”准备工作，等待进一步消息澄清；还是按照原来的部署，继续准备工作；抑或减缓步伐，边走边看？

我们认为，应该采取何种应对行动不能一概而论，而是应该取决于公司的业务和系统的复杂程度，因为这些决定了“营改增”准备工作的难度和时间表。例如：

1. 如果企业的业务和系统较为复杂（例如大型银行），那么会需要较长的时间进行业务流程改造和配套IT系统开发。尤其某些企业可能无法在原先预计的“营改增”实施日期之前完成系统和流程的改造，所以根据原来的计划，企业需要考虑运用手工替代等方式进行增值税相关的处理（如价税分离、增值税计算、账务处理、发票开具等），由此可能出现由于手工处理产生的高差错率等诸多问题。而“营改增”时间表的推迟对于这类企业来说是个好消息，企业可以获得更多的时间进行流程及系统的改造。因此，对于这类企业而言，当然应该继续准备工作。如果流程和系统改造提前完成，还可以利用剩余的时间进行各项用户测试，以确保改造后的流程和系统可以正常运转，满足“营改增”后的业务、税务处理及各项合规性要求；

2. 如果企业的业务和系统较为单一，且预计准备时间较短（如2~3个月的时间），那么这类企业可以考虑暂停准备工作，待具体的“营改增”时间和方案确定后再作继续。在暂停准备期间，企业仍需要时刻关注“营改增”的最新动向，及时重启“营改增”准备工作，确保相关资源和力量能够及时到位，避免脱节。

3. 对介于上述两类之间的企业，则可以考虑减缓准备工作步伐，边走边看的策略。具体而言，这类企业可以重新复核“营改增”准备工作清单及进展情况，对于并不十分急迫，无需立即开展的工作（如合同复核等）可以延后进行，但是对于耗时较长（如系统改造等）或者较为复杂的工作（如流程改造等）还是应该继续推进。

总而言之，建议企业应该利用“营改增”推迟的这段时间，根据本企业的实际情况，适当调整准备工作方案，以尽量确保为“营改增”的转变进行充分的准备。

## 资深财务的做账凭据问题总结

一、会计做账的凭据一般有那些？

所谓“会计做账的凭据”就是指会计凭证中的原始凭证。

那么在我国目前国情的情况下，实务中有那些具体的原始凭证呢？

- 1、发票（最多的，也是常常被提起的）；
- 2、外企业开具的收据；
- 3、财政非税收入专用收据；
- 4、中国人民解放军或武警部队的财务专用收据；
- 5、医院、学校等使用的专用收据等；
- 6、捐赠收据；
- 7、银行、邮政、铁路等部门收费凭据等；
- 8、企业内部自己的工资表、奖励单、付款单、收款收据、成本核算资料、实物发放资料等；
- 9、资产被盗报警资料、法院裁定（判决、调解书）等。

以上仅仅是个大概，实务中会遇到各种千奇百怪的原始凭证，需要具体问题具体分析。

二、是不是只有正式发票才能做账吗？

由于我国税收管理在很多时候过分倚重了“以票控税”，给一些初涉会计职场的人一个误会就是——会计做账必须要见到发票才能做账。其实，这是一个天大的误区。

会计核算的一个重要职责，就是真实反映经济业务，有些经济业务本身就不需要发票。

1、仅仅是反映双方债权债务关系的  
可以使用收据、借款单以及合同、银行回单等作为做账依据。比如预收定金、支付欠款、资金拆借等。

2、发生的业务属于非税经济业务

比如企业双方签订了合同，但是还未履约就有一方违约，最后法院裁定或判决违约方向守约方支付的违约金。此时由于还未涉及到应税，故支付违约金就不涉及发票。但是，双方可以依据法律文书、银行回单等作为做账依据。

实务中，类似这种情况的很多。

3、特殊部门使用的特殊票据

所谓特殊票据就是除税务发票以外，国家或税法认可使用的票据。具体包括有政府财政部门的非税收入专用收据、军队与武警使用的收据、医院与学校等使用的收据、银行收费凭据、邮政部门收费凭据、铁路收费凭据（含火车票）、航空公司收费凭据（含机票）等等。

这些特殊票据在现实生活中是大量存在的，并且大多数也是被国家相关部门认可的。

因此，这些特殊票据，虽然不是税务发票，但是实务中可以起到发票相同作用，多数都能在税前进行扣除。

4、企业内部的凭据

企业内部按照规范财务管理产生的内部凭据，是会计做账时候的重要凭据。

比如，按规定制作的固定资产折旧计算表，可以作为会计上计提折旧会计分录的依据；原辅材料的领料单，是作为企业生产成本核算最重要的依据，也是会计上做“生产成本”等科目会计分录凭据之一。

企业的工资和奖金、补贴等发放资料，是会计上处理“应付职工薪酬”最主要的依据。

企业董事会或股东会决定对外投资的决议，是会计上处理“长期股权投资”必须的依据；涉及股东分红，当然也需要这样的决议。

所有涉及资产减值准备计提、资产盘盈盘亏处理等，企业内部按照内控程序产生的资料，都是这些会计业务或会计分录必须的依据。

企业内部的凭据根据企业的规模与管理方式不同，可能不尽相同。

三、是不是只有正式发票才能税前扣除？

企业所得税法及其实施细则等，从未规定必须要正式发票才能税前扣除。涉及税前扣除的规定很多，但是规定必须要有正式发票才能税前扣除的，我的理解是涉及的货物或劳务多数情况下是增值税或营业税的应税范围。比如，成本耗用的存货要能得到税前扣除，外购的应该有正式发票；发生的费用支出，如果属于增值税或营业税的应税范围就必须要有正式发票。如果涉及的成本费用支出，不属于增值税或营业税的应税范围的，应该是不需要正式发票的。

四、所有的报销凭证是不是必须要有老板的签字？

这个问题不能一概而论，具体要看企业的规模、组织形式、内控要求等。

在大中型企业，一般管理规范或进行预算管理，企业有比较规范的分级授权制度等，财务报销等一般会按照分级授权制度进行办理，不可能也不应该所有的财务报销都由“老板”签字；同时，在管理规范的企业，一般还会分预算内和预算外支出，二者签批程序也是不同的。

而在很多小型私营企业，老板出于对企业的把控，更加喜欢强调在企业内部执行他的“一支笔”——没有老板的签字，一律不能报销。这也是，很多人产生误区的原因之一。

## “走出去”企业集团内部跨境重组涉税分析



随着国家“一带一路”战略的实施，越来越多的中国居民企业走出国门，为缩短投资过程及收购境外先进技术，在境外成立控股公司，收购境外目标公司，逐步发展成为同时拥有境内外企业的跨国集团。为提高境内公司的盈利水平，往往采取将境外优质资产注入境内子公司的跨境重组方式。那么，这种居民企业之间的跨境重组是否能享受企业所得税特殊性税务处理？下面，笔者就结合某上市公司的案例进行分析，文中观点仅代表个人观点，欢迎批评指正！

案例：2015年1月6日，烟台A股份公司发布重大资产重组预案：拟收购烟台B公司持有的香港C公司100%股权，采取定向增发的形式支付收购款项。

该项重组方案中：股权收购比例100%、股权支付比例100%，那么此次重组是否符合财税（2009）59号文件或是财税（2014）116号文件的规定，适用特殊性税务处理或者非货币性资产投资递延纳税呢？

### 一、财税（2009）59号文件的税务处理

#### （一）相关文件的规定

《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）第七条第（1）项规定，跨境重组如享受特殊重组待遇，除应满足第五条规定的境内特殊重组5个条件：①具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；②被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例；③企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动；④重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例；⑤企业重组中取得股权支付的原主要

股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权外，还须符合以下条件：

1、非居民企业向其100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权，没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化，且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在3年（含3年）内不转让其拥有受让方非居民企业的股权；

2、非居民企业向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权；

3、居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资；

4、财政部、国家税务总局核准的其他情形。

满足跨境重组特殊性税务处理条件，即可暂不确认股权转让的所得或损失：被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定；收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定；收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

（二）符合特殊性税务处理的跨境重组的方式

1、外转外：非居民企业之间转让境内居民企业的股权，受让方必须是转让方100%控制的企业，标的物是境内居民企业股权；

2、外转内：非居民企业向居民企业转让居民企业股权，受让方必须是转让方100%控制的企业，标的物是境内居民企业股权；

3、内转外：居民企业向非居民企业转让其拥有的资产或股权，受让方必须是转让方100%控制的企业，标的物是资产或股权。

从上述案例中的重组方式看，是居民企业向

居民企业转让非居民企业的股权，似乎从59号文件中找不到相应的股权收购方式，唯一接近的就是内转外的方式。

一种观点认为，完全符合特殊性税务处理的要求，股权收购比例和股权支付比例都符合要求，具有合理商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的：该上市公司为增加市场竞争力，提升盈利能力，收购大股东持有的境外公司股权。

如果仔细分析59号文件中的三种跨境重组方式，就会发现，第一种和第二种转让的标的物都是境内居民企业的股权，第三种是居民企业持有的股权或资产，可能是境内股权、资产，也可能是境外股权、资产。本案例中B公司转让C公司的股权，就是将持有的境外子公司的股权转让给A公司。

### 二、财税（2014）116号文的税务处理

财税（2014）116号文件第五条的规定：本通知所称非货币性资产，是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。本通知所称非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。

这里的非货币资产可以看成B公司持有的香港C公司的股权，投资A公司，取得A公司的定增股票，是以非货币性资产注入A公司。请注意，非货币资产包括股权，但是是境内公司的股权还是境外公司的股权，没有明确。

三、居民企业之间转让境外子公司股权的税务处理分析

本案例中是B公司转让境外C公司的股权，那么按照企业所得税实施条例第七条规定：企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。

问题到这里似乎明朗了，第一种和第二种方式下的股权转让所得是来源于境内所得，第三种既可能包括境内所得，又可能包括境外所得。那我们回过头来再分析本案例中B公司的股权转让所得性质，按照被投资企业所在地确定属于境外所得。同样非货币资产对外投资，如果是以外资子公司的股权进行投资，应该也是按照公允价值确认为来源于境外的股权转让所得。

既然是境外所得，那么投资东道国按照所得来源地原则有优先征税权，所以要看我国同对方国家或地区签署的协定或安排的具体条款内容。

本案例中转让的是香港公司的股权，那么按照《中港税收安排》第二议定书的规定：一方居民转让其在另一方居民公司资本中的股份或其他权利取得的收益，如果该收益人在转让行为前的十二个月内，曾经直接或间接参与该公司至少百分之二十五的资本，可以在该另一方征税。

本案例中香港税务当局对B公司的股权转让所得就有优先征税权，就是说B公司的股权转让收益首先在香港被征税，然后作为来源于境外所得按照财税（2009）125号文件的规定进行境外所得税收抵免。

到这里可以梳理一下：财税（2009）59号文的重组标的物包括非货币性资产，只有是境内的资产或股权，才能按照特殊性税务处理；转让境外资产或股权属于来源于境外所得，尽管转让方和支付方都是居民企业且境内支付，但是境外已经被征税或免税（本案例中转让香港公司股权收益，香港对资本利得是免税的），其所得都应走境外所得税收抵免的操作程序。实质就是中国有征税权的境内所得，才能按照特殊性税务处理，享受递延纳税；否则，该笔所得已经在境外缴税，境内主管税务机关又如何进行特殊性税务处理呢？

### 四、政策建议

本案例中香港C公司实质作为B集团公司的海外融资控股平台，其后续收购了马来西亚某上市公司，同时拥有了其世界领先的制冷技术。实际上本次转让的股权收益是按照其拥有的马来西亚公司的净资产进行评估的，否则香港公司是亏损的。为支持“走出去”企业更好地发展，鼓励跨国并购，减轻企业负担，建议总局尽快明确对这种居民企业之间转让境外股权或资产的跨境重组税收优惠政策，可考虑有条件的适用特殊性税务处理。笔者试着从以下两个方面提供政策参考建议：

#### （一）居民企业身份的认定

如果香港C公司仅作为控股公司的目的成立，没有经营任何实际业务，且实际管理机构在境内，按照国税发〔2009〕82号文的规定认定为居民企业，那么B公司的股权转让收益则属于来源于境内所得，完全可以按照特殊性进行税务处理。当然，如果认定居民企业之后，各项征收管理工作完全按照境内企业来处理，需要主管税务机关在实际工作中来把握。

#### （二）跨境重组境外所得有条件享受特殊性税务处理

一是境外股权转让所得免税，在对方国家放弃征税权的情况下，是否可以按照境内所得适用特殊性税务处理，以减轻企业的财务压力。就是说B公司的境外股权收益可以暂不确认损益，待其将持有的A公司股票出售再确认损益，主管税务机关可以要求企业提供境外所得减免税的证明文件。

二是境外所得已征税款的情况下，境外已征税款按照规定限额先进行抵免，超出抵免限额部分的税款是否可以一次性当期抵免；需要补交的税款，是否可以分5年内缴纳，充分体现59号文递延纳税的本意。



## 第二章：税务筹划

# 股权转让与撤回投资的税务规划

某居民企业注册资本为2000万元，有甲、乙两个企业股东。甲出资600万元，拥有30%股权，乙出资1400万元，拥有70%股权。现甲准备将其拥有的全部股权按公允价800万元转让给丙。已知此时该居民企业所有者权益除实收资本2000万元外，未分配利润为400万元，盈余公积200万元。现有两种方案：方案一，甲按其拥有的全部股权以800万元转让给丙；方案二，甲先撤回投资，然后由丙增资，维持原有股权比例不变。

### 两种方案比较

股权转让方式《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第三条规定，转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

撤回投资方式《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）第五条关于“投资企业撤回或减少投资的税务处理”规定，投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

股权转让与撤回投资的区别：股权转让不得确认股息所得，而投资撤回一般确认股息所得，而符合条件的权益性投资收益为免税收入。由此，居民企业股权转让或者撤回投资的税务处理有差异。

### 税务处理

1. 若甲发生股权转让业务（假设不考虑印花税，下同）

甲企业股权转让所得为 $800 - 600 = 200$ （万元）。

甲企业股权转让所得应纳税额为 $200 \times 25\% = 50$ （万元）。

2. 若甲为居民企业，发生撤回投资业务

（1）相当于初始投资部分的600万元确认为投资收回。

（2）甲企业股息所得 $= (400 + 200) \times 30\% = 180$ （万元），企业所得税法第二十六条规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。

（3）甲企业投资资产转让所得为 $800 - 600 - 600 \times 30\% = 20$ （万元）。

甲企业投资资产转让应纳税额为 $20 \times 25\% = 5$ （万元）。

两者比较可以看出，企业按先撤回投资，再增资方式，比直接进行股权转让方式要减少纳税45万元。

### 注意事项

1. 股息所得应按照注册资本比例来计算。国家税务总局公告2011年第34号第五条规定，相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得。从上述规定来看，股息所得必须按照“注册资本比例”来扣减未分配利润和盈余公积。而公司法对红利的分配比较灵活，可以按照章程规定的比例，也可以按照出资比例来分配。

2. 居民企业从其他居民企业取得的投资收益作为免税收入有排除性条件。企业所得税法规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。企业所得税法实施条例对“符合条件”进行了解释说明，“符合条件”是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

3. 撤资要符合公司法的相关规定。为了保护债权人的合法权益，公司法对减资的条件和程序作了严格的规定。公司资本过剩或亏损严重，公司可以依法减少注册资本。为了平衡和制约多数股东的决策权和少数股东的退出权，公司法第七十五条和第一百四十三条分别赋予有限责任公司和股份有限公司在特定条件下享有异议股东股份回购请求权，异议股东股份回购请求权是股东撤回投资的特殊方式。

## 企业纳税筹划三个新理念及案例分析

新理念一：用好用足国家的税收（优惠）政策是最好的纳税筹划

用好用足国家的税收（优惠）政策有三含义：一是正确理解并运用国家和国际税收政策。税收政策理解不当必须导致运用不当而使企业多交了不应该交的税；或者使企业少交了应该缴纳的税收从而产生未来税务稽查的风险。

案例分析 以农产品为原料企业的税收筹划

B市牛奶公司主要生产流程如下：饲养奶牛生产牛奶，将产出的新鲜牛奶再进行加工制成奶制品，再将奶制品销售给各大商业公司，或直接通过销售网络转销给B市及其他地区的居民。

由于奶制品的增值税税率适用17%，进项税额主要有两块：一是向农民个人收购的草料部分可以抵扣13%的进项税额；二是公司水费、电费和修理用配件等按规定可以抵免进项税额。与销售税额相比，这两部分进项税额微不足道。经过一段时间的运营，公司的增值税税负较高。

问：该公司应如何进行筹划以减轻税收负担？

从公司的客观情况来看，税负高的原因在于公司的进项税额太低。因此，公司进行税收筹划的关键在于如何增加进项税。围绕进项税额，公司可以采取以下筹划方案：

筹划方案设计：

通过流程再造，将公司的整个生产流程分成饲养场和牛奶制品加工两部分，饲养场和奶制品加工厂均实行独立核算。分开后，饲养场属于农产品生产单位，按规定可以免征增值税，奶制品加工厂从饲养场购入的牛奶可以抵扣13%的进项税额。

筹划方案实施前的涉税成本分析

假定2015年度从农民生产者手中购入的草料金额100万元，允许抵扣的进项税额13万元，其他水电费、修理用配件等进项税额8万元，全年奶制品销售收入500万元，则：

应纳增值税额 = 销项税额 - 进项税额 =  $500 \times 17\% - (13 + 8) = 64$ （万元）

税负率 =  $64 \div 500 \times 100\% = 12.84\%$

筹划方案实施后的税收成本分析

实施后，饲料场免征增值税，假定饲料场销售给制品厂的鲜奶售价为350万元，其他不变。则应纳增值税 = 销项税额 - 进项税额 =  $500 \times 17\% - (350 \times 13\% + 8) = 31.5$ （万元）

税负率 =  $31.5 \div 500 \times 100\% = 6.4\%$

筹划结果

可见，筹划方案的实施取得了良好的收益，方案实施后比实施前节省增值税额28.5万元（64 - 31.5），节省城市维护建设税和教育费附加合计2.85万元 [ $28.5 \times (7\% + 3\%)$ ]，税收负担下降了6.44%（12.84% - 6.4%）。

税收风险提示：

注意的是，由于农场与工厂存在关联关系，农产品生产单位必须按照独立企业之间正常售价销售给工厂，而不能一味地为增加工厂的进项税额擅自抬高售价，否则，税务机关将依法调整工厂的原材料购进价和进项税额。

二是知道了解国家税收优惠政策，并到当地税务主管当局办理有关的备案手续。税收优惠政策是国家给予符合一定条件的企业的一种税收照顾，如果能够充分用好国家的税收优惠政策，本身就是最好的纳税筹划。为此，企业为了享受国家的税收优惠政策必须持相关的资料到当地税务主管部门进行备案。

《国家税务总局关于企业所得税减免税管理问题的通知》（国税发〔2008〕111号）第四条规定：“企业所得税减免税有资质认定要求的，纳税人须先取得有关资质认定，税务部门在办理减免税手续时，可进一步简化手续，具体认定方式由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局研究确定。”

#### 案例分析某投资企业投资政府土地改造项目不理解政策而多交税的分析

某投资公司于2011年注册成立，经营范围为对土地开发、基础设施建设、公共配套设施进行投资。该公司与当地政府合作，负责当地一片区土地一级开发业务，并与政府成立的一投资公司签订了《合作开发协议》，开发范围包括对项目地块及该区域之上的全部附着物和地上物、相关单位和人员进行征地、拆迁、补偿、安置，建设项目地块范围内所需配套的水、电、排污、燃气、通信等市政管网及区域道路，相应土地的“七通一平”，与项目相关的河道防洪堤、河道清淤、两岸绿化等工程。土地达到挂牌出让条件后，由政府进行出让并收取土地出让金。土地出让金扣除各项应纳基金及开发成本后为土地净收益，双方按照规定比例进行分配。

投资公司在开发土地过程中，委托施工单位建设橡胶坝工程、路网工程，两项工程均按照招标投标手续发包给具有相应资质的建筑企业施工，并取得相应建筑业发票，建筑企业已按照发票缴纳了相应税款。

投资公司在核算过程中，对橡胶坝工程和路网工程根据工程预算成本按照“建筑业”税目计算缴纳了营业税及附加等税费219万元；对分得的投资收益，按照“服务业——代理”税目计算缴纳营业税及附加89万元。

《国家税务总局关于纳税人投资政府土地改造项目有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第15号）规定，纳税人（以下称投资方）与地方政府合作，投资政府土地改造项目（包括企业搬迁、危房拆除、土地平整等土地整理工作）。其中，土地拆迁、安置及补偿工作由地方政府指定其他纳税人进行，投资方负责按计划支付土地整理所需资金；

同时，投资方作为建设方与规划设计单位、施工单位签订合同，协助地方政府完成土地规划设计、场地平整、地块周边绿化等工作，并直接向规划设计单位和施工单位支付设计费和工程款。投资方的行为属于投资行为，不属于营业税征税范围，其取得的投资收益不征收营业税；规划设计单位、施工单位提供规划设计劳务和建筑业劳务取得的收入，应照章征收营业税。

按照国家税务总局公告2013年第15号公告规定，对于橡胶坝工程和路网工程，公司并没有从事建筑施工业务，不属于建筑业营业税的纳税人，这部分营业税应由建筑企业缴纳。

另外，公司按照比例分得的投资收益，属于投资行为，按照现行营业税政策规定，投资行为不属于营业税征税范围，不征收营业税。

所以，公司两项业务多缴纳营业税及附加308万元（219+89）。

三是知道国家税收政策的时效性，能清楚了解哪些政策失效，哪些政策有效。如果纳税筹划方案不能跟上国家最新的税收调整政策，那么可能由合法变为不合法。税收政策的时效性增加了纳税人纳税筹划的难度，甚至失败。因此，税收政策的时效性将会带来筹划风险。

#### 新理念二：注重法律凭证、会计凭证和税务凭证的“三证统一”

所谓的“三证统一”是指法律凭证、会计凭证和税务凭证的相互印证，相互联系和相互支持。在这“三证”当中，法律凭证是第一位的，首要的，在三证中，如果缺乏法律凭证支持和保障的会计凭证和税务凭证无论多么准确和完美，也是有法律和税收风险的。

##### 1、法律凭证：在降低企业税收成本中起根本的作用。

法律凭证是用来明确和规范有关当事人权利和义务法律关系的重要书面凭证或证据。主要体现为合同、协议、法院判决或裁定书等法律文书和其他各种证书。如土地使用权证书、股权转让协议书、资产转让（收购）协议、股权转让（收购）协议、采购合同、建筑合同等等都是法律凭证。法律凭证在降低企业的税收成本中起根本的作用。

##### 2、会计凭证

会计凭证是记录经济业务、明确经济责任、按一定格式编制的据以登记会计账簿的书面证明。用来记载经济业务的发生，明确经济责任，作为记账根据的书面证明。有原始凭证和记账凭证。前者是在经济业务最初发生之时即行填制的原始书面证明，如销货发票、款项收据等。后者是以原始凭证为依据，作为记入账簿内各个分类帐户的书面证明，如收款凭证、付款凭证、转账凭证等。

##### 3、税务凭证

税务凭证是一种在税法或税收政策性规章上明确相关经济责任的书面证据。税务凭证是法律凭证中的一种特殊性凭证，税务凭证一定是法律凭证，法律凭证不一定是税务凭证。如税务登记证书，税收行政处罚通知书等税务凭证，就是法律凭证，而各种发票，如增值税专用发票，各种服务类发票等税务凭证就不是法律凭证。

#### 案例分析某企业“三证不统一”的涉税风险分析

##### (1) 案情介绍：

江苏南京市某家私营企业为了解决办公问题，决定购买写字楼做办公场所，但由于企业资金紧张，老板就以个人名义，在当地的建设银行以按揭的方式购买1000万元的写字楼。写字楼免费给公司办公使用，财务部门将写字楼记入公司的固定资产，每月计提折旧4.17万元，还款全部由企业资金支付。

##### (2) 不符合“三证统一”的税收风险分析

首先，从法律凭证来讲，存在两方面的法律凭证：一方面是该公司购买写字楼作为办公楼的法律凭证是购买写字楼的合同；另一方面是该公司开户行归还银行按揭贷款的每月付款凭证。该两方面法律凭证提供以下信息：合同中的购买主体是公司的老板，即改公司的老板是该写字楼的所有权物主，购买写字楼的资金是该公司提供的。也就是说，该公司出资金购买写字楼的产权归该公司的老板所有，真正出资金购买写字楼的公司不是写字楼的产权主体。

其次，从会计凭证来看，该公司的财务部将写字楼记入公司的固定资产，每月计提折旧4.17万元。其体现的会计凭证为：自制原始会计凭证（每月固定资产折旧计算表）和记账凭证中记录的会计分录（借：固定资产——房屋，贷：应付账款——应付银行按揭款）。

最后，从税务凭证的角度来讲，主要体现为开发商开给以该公司老板为开头的一张金额为1000万元的销售不动产发票。

从以上对该公司购买写字楼行为中的法律凭证、会计凭证和税务凭证的分析来看，该公司不符合三证统一原理：购买合同中的购买人、银行付款凭证上的付款人、销售不动产发票上的付款人、记账凭证上载明的房屋所有权人都是同一个主体（改公司）。因为法律凭证上的产权人是老板的名字，会计凭证上的产权名字是公司的名字，付款凭证上的名字是公司的名字，税务凭证（发票）上的名字是老板的名字。所以该公司购买写字楼的涉税行为将隐藏不少税收风险，如果今后被税务稽查部门查出，将面临以下税收风险：

第一，该公司财务部对该写字楼计提的折旧不可以在企业所得税前扣除，并将受到罚款和依法缴纳滞纳金。该房产是老板个人资产，不属于企业固定资产，因此不能计提折旧，已计提的折旧不能够在税前扣除，要在每年企业所得税汇算清缴时进行调增，补缴25%企业所得税。

第二，企业归还银行的按揭款将认定为公司给企业老板个人的分红所得，要依法扣缴个人所得税。企业所还的银行按揭款，由于不是企业所贷的款项，属于企业替老板个人还款，实质上是老板向企业借款购买写字楼登记产权于老板个人名下。根据《财政部、国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税〔2003〕158号）和《财政部、国家税务总局关于企业为个人购买房屋或其他财产征收个人所得税问题的批复》（财税〔2008〕83号）的规定，个人投资者向企业借款，只要个人投资者在该纳税年度终了后既不归还，又未用于企业生产经营的，对其所借非生产经营款项应比照投资者取得股息、红利所得征收个人所得税。即按照1000万×20%=200万元补缴个人所得税。

第三，由于写字楼免费给公司所用，被税务稽查部门查出，将按照市场公允租金价格进行调整，按照租赁业缴纳营业税和城市建设税及附加。

##### (3) 分析结论

通过本案例可以发现，企业在进行税务管控时，如果期盼实现零税务风险，必须依据法律凭证、会计凭证、税务凭证的相互统一。

## 企业所得税税前扣除税企争议案例剖析

A市国税局对A市X公司在2009年1月1日至2009年12月31日期间的增值税、企业所得税及发票使用情况进行了检查，发现违法事实如下：

X公司自2009年7月至2009年12月从B市Y、Z两公司购进原煤，B市Y公司给X公司的开具增值税专用发票，共计115份，后经B市国家税务局稽查局转给A市国税局的《已证实虚开通知单》确认，上述115份增值税专用发票为虚开的增值税专用发票。

A市国税局认为：

上述业务X公司均与供货方Y、Z公司签订了购销合同，经核对入库磅单，X公司确已将上述所购原煤如数入库、入账，所支付的货款金额与发票金额相符，也未向所开具发票企业和个人支付过开票费用，且没有证据表明X公司知道销售方Y、Z公司提供的专用发票是以非法手段获取的。因此A市国税局处理决定：根据《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票处理问题通知》（国税发[2000]187号）第二条第一款的规定，认定X公司所取得的上述115份增值税专用发票为善意取得虚开的增值税专用发票；根据《国家税务总局关于加强企业所得税管理的意见》（国税发[2008]88号）第二条第二款第（三）项：“加强发票核实工作，不符合规定的发票不得作为税前扣除凭证。”认定上述115份增值税专用发票所申报抵扣的增值税进项税额不予抵扣，其购货支出不能作为企业所得税税前扣除依据。因此，A市国税局决定追缴X公司不缴、少缴增值税及企业所得税。

针对上述案情笔者认为：

一、善意取得虚开增值税专用发票所支付货款不予以税前扣除有违税收法律规定。

1、以国税发[2008]88号文件作为本案的处理依据是不适当的。

（1）根据《中华人民共和国发票管理办法实施细则》（国税发[1993]157号）第三十二条，发票是否符合规定主要是针对发票形式而言的，

比如发票应当项目齐全、字迹清楚、加盖印章等。而本案中X公司所取得的虚开增值税专用发票从实质上而言虽是不合法的，但从形式上看，其票面填写齐全，符合《增值税专用发票使用规定》（国税发[2006]156号）第十一条要求，并且经过税务机关的认证抵扣，是属于符合规定的发票，因此，“虚开的增值税专用发票”不等于“不符合规定的发票”，A市国税局在此适用国税发[2008]88号文件为处理依据是不适当的。

修订后的相关法规——国家税务总局令第25号《中华人民共和国发票管理办法实施细则》

（2）国税发[2008]88号文件规定“不符合规定的发票不得作为税前扣除的凭证。”只是否定了违规发票作为合法凭证的效力，但并没有排除通过其他合法有效的证据来证明课税事实确实发生的可能。在企业所得税管理中，发票所要证明的课税事实是发票所记载的某一笔交易是否真实发生，关于交易的真实性，在本案中除了发票之外，还有合同、收据、称重单等多个证据可以证明，发票只是证明成本是否发生的证据之一，但不是惟一的证据，更不能把发票本身直接当作扣除项目来理解。

2、善意取得虚开增值税专用发票所支付货款不予以税前扣除有违《企业所得税法》法律规定。

《企业所得税法》第八条规定：企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。《企业所得税法实施条例》第二十七条规定：企业所得税法第八条所称有关的支出，是指与取得收入直接相关的支出。所称合理的支出，是指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。

从上述法律规定本身的理解及其精神看，发生的支出能够作为成本、费用扣除的关键条件是，支出必须真实、合法。但综观现行税法之规定，没有任何法律条文明确规定，将发票作为税前扣除的惟一凭证。如果根据国税发[2008]88号文件，对善意取得的增值税专用发票在计算企业所得税时不允许扣除，这种做法显然与“合理支出”、“符合生产经营活动常规”这一法律、法规的规定是不一致的。

事实上，所发生的支出是真实的、合法的，并有适当地凭据用以证明支出的真实合法性，而且被申请人对其真实合法性也已经确认，那么该项支出应根据其实际性质，进行税前扣除。

二、善意取得虚开增值税专用发票所支付货款不予以税前扣除与善意取得制度价值取向不符。

善意取得制度是均衡所有权人和善意受让人利益的一项制度，当所有权人与善意受让人发生权利冲突时，侧重保护善意受让人的利益，而对原所有权进行合法、合理的限制。这种牺牲原权利人利益的根本目的在于保护正常的市场交易关系，保护善意的交易相对人，以维护市场交易安全、促进社会经济秩序之稳定。因为任何善意受让人在进行市场交易时，都是基于对让与人及其所有权的无瑕疵（或权利保真）事实的一种信赖，而善意取得制度正是对这种交易信赖和交易安全的一种保护。如果法律对此信赖置之不理，则交易势必难以进行，因为由相对人去查知让与人是否为所有人、有无处分权，交易成本甚大。善意取得制度是民法的诚实信用原则与公平原则的典型体现，善意取得制度中的相对人在主观上的“善意”、无过错，客观上的稳定的财产占有关系，都是法律对相对人进行保护的价值依据。

同理，在打击利用虚开增值税专用发票违法犯罪活动的同时，也要注重保护在商品交易中对于虚开行为并不知情且无过错的善意受票人的合法权益，以维护交易的稳定性与安全性。《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票处理问题通知》（国税发[2000]187号）确立了善意取得制度，在本案已经确定受让人为善意、交易和支出是真实的情况下，还要求善意受让人补缴所得税，该做法明显对善意受票人的利益保护不足，与善意取得的制度价值不相符合，不利于维护交易秩序。

三、善意取得虚开增值税专用发票所支付货款不予以税前扣除有违公平原则。

首先，收票方与开票方开展正常经营活动，收票方只能判断上述文件规定的销售方使用的是否是其所在省（自治区、直辖市和计划单列市）的专用发票，专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容是否与实际相符。至于专用发票是否虚开，企业没有能力核实，应该不应承担责任。

其次，责任与过错不对等，既然收票方取得虚开专用发票是善意的就应该没有过错，相应地应无需承担责任，但决定要求善意取得人不予抵扣相应的支出，实质就是要收票企业承担税款流失的全部责任。

再次，虚开增值税专用发票的行为人之所以能够实施骗取国家税款的行为，从客观上讲是因为增

值税制度设置存在漏洞，税务稽查部门发现问题滞后、追查不力等多种原因形成的。如果进项税款已经抵扣，专用发票是经过主管税务机关验证的，事后才发现发票为虚开，那么主管的税务机关也应负相应责任。只要求收票企业全额转出对应进项税款，既不公平，也不利于税务机关监管水平的提高。

最后，就善意取得虚开的增值税专用发票是否可以作为企业所得税前列支依据这一问题，国家税务总局并没有作出明确规定。江苏、浙江、北京等地国税就曾明确规定善意取得的虚开的增值税专用发票可以作为税前列支的依据。同样的情况各地处理不一，这样的做法有违税法的严肃性和公平性。在没有明确的法律依据及统一的处理措施下，笔者认为税务机关更应当本着有利于维护纳税人合法权益的原则进行处理。

依法治税，不仅是国家税收利益的最大化实现的保证，同时也是纳税人依法纳税，其合法权益不受侵害的保障；依法治税，不仅表明法律、行政法规规定的国家税收利益至高无上，不容侵犯，同时也肯定了国家税收利益也要合法取得而不得非法占有纳税人的财产利益。从A市国税局处理结果来看一方面弱化了纳税人的权益保护，一方面增加了税收执法风险，不利于创建和谐的征纳关系。笔者认为，在打击犯罪、保障国家税收的同时，也应注重对善意受票人合法利益的保障，以维护市场交易的安全与稳定。如果符合善意受票人的构成要件，在税务机关认定其交易是真实合法的并有相应的凭证可以证明其真实性的情况下，其交易的支出应当予以税前扣除，这样的做法才能符合善意取得制度的价值基础和法理本义。



## 职工代持股，很多企业都忽视了它的纳税风险

M公司2008年将一笔资金划入职工刘某账户，以刘某的名义收购某物业公司股权。该公司将上述支出宕在该公司“其他应付款”科目上。被税务机关责令补扣补缴相应的个人所得税。税官提醒：职工代持股是一种社会历史产物，企业应当注意相关的政策，避免纳税风险。

### 案情概况

M公司是一家房地产企业，2008年该公司以公司员工刘某的名义收购某物业公司股权。房产将收购股权的资金划入刘某的账户，宕在该公司“其他应付款”科目上。刘某收到钱款后，与物业公司股东签署股权转让协议，取得物业公司80%的股权。税务稽查小组发现了问题，认定该类款项应属于企业给职工个人的借款，且时间跨度已超过连续12个月，应按照“工资、薪金所得”税目缴纳个人所得税。该公司被责令补扣补缴相应的个人所得税。

### 案情分析

M公司财务人员解释，职工代持股是一种社会历史产物，即实际出资人与他人约定，以职工名义代实际出资人履行股东权利义务的一种行为。因为该笔资金职工实际上没有得到，所以该公司认为不需要缴纳个税，而是将上述支出宕在该公司“其他应付款”科目上。

检查员解释：根据税务总局出台的规定，该类款项应属于企业给职工个人的借款，且时间跨度已超过连续12个月，应按照“工资、薪金所得”税目缴纳个人所得税。

该公司最终认同了稽查员的观点，同意补扣补缴相应的税款。

### 法规依据

《中华人民共和国个人所得税法》（中华人民共和国主席令2007年第85号）

第二条 下列各项个人所得，应纳个人所得税：

一、工资、薪金所得；……

第八条 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。……

《财政部、国家税务总局关于企业为个人购买房屋或其他财产征收个人所得税问题的批复》（财税[2008]83号）

……

（二）企业投资者个人、投资者家庭成员或企业其他人员向企业借款用于购买房屋及其他财产，将所有权登记为投资者、投资者家庭成员或企业其他人员，且借款年度终了后未归还借款的。

二、对个人独资企业、合伙企业的个人投资者或其家庭成员取得的上述所得，视为企业对个人投资者的利润分配，按照“个体工商户的生产、经营所得”项目计征个人所得税；对除个人独资企业、合伙企业以外其他企业的个人投资者或其家庭成员取得的上述所得，视为企业对个人投资者的红利分配，按照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税；对企业其他人员取得的上述所得，按照“工资、薪金所得”项目计征个人所得税。

### 处理结果

根据相关法规该公司被责令补扣补缴相应的个人所得税。

### 税官建议

职工代持股是一种社会历史产物，企业应当注意相关的政策，避免纳税风险。

## 第三章：税收的力量

### 高新技术企业哪些税收优惠可能被抽查？赶紧学习下！

高新技术企业是审计、财政和税务部门都关注的企业，每年都会有高新技术企业被取消资格。新申报表专门设置了A107041《高新技术企业优惠情况及明细表》，从收入指标、人员指标和研究开发费用指标三方面要求企业填报，很多人认为这将大大降低高新技术企业管理难度，但笔者认为，这可能恰恰会增加高新技术企业管理难度，因为即使企业某项指标不符合相关条件，只需在《高新技术企业优惠情况及明细表》中填报成符合条件，那么在税务机关的审核中就会通过。如企业研发人员没有达到法定人数，企业填报时虚增人数，在报表审核中就会被认为无问题。因此必须采取抽查的方法才能发现问题。

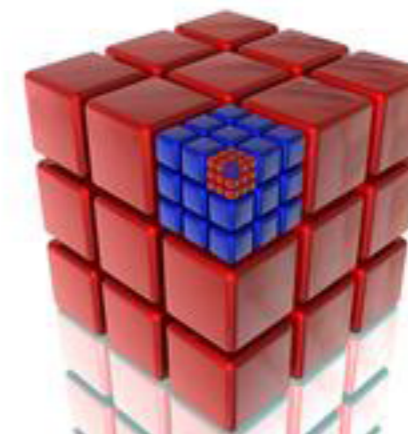
高新技术企业需要同时符合拥有核心自主知识产权、高新技术产品（服务）收入比例、研发费用比例、研发人员比例等指标。这些都是老标准，无需赘述。笔者认为，今年应当关注“总收入”。

高新技术产品（服务）收入占企业当年总收入的60%以上，总收入的范围一直有争议，现在终于在新申报表中得以明确。《高新技术企业优惠情况及明细表》第8行“本年企业总收入”，填报说明对此行解释道：“本年企业总收入：填报纳税人本年以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为税法第六条规定的收入总额。包括：销售货物收入，提供劳务收入，转让财产收入，股息、红利等权益性投资收益，利息收入，租金收入，特许权使用费收入，接受捐赠收入，其他收入。”明确了高新技术企业的“总收入”为《企业所得税法》第六条规定的收入，即企业的高新技术产品（服务）收入须占到税法第六条规定的收入总额的60%以上才符合条件。

因此，那些有大额投资收益、股权转让收入的高新技术企业要特别注意了，可能先抽查你们。

涉及政策：

《科技部、财政部、国家税务总局关于印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火[2008]172号）、《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠有关问题的通知》（国税函[2009]203号）



## 认缴注册资本，不想死翘翘就先看本文

公司法修改后，大部分创业项目取消最低注册资本限制，就是通俗所说一元注册公司，同时将注册资本实缴制改为认缴制，就是说创业者的注册资本可以自行确定到位时间，理论上属于“无限期”。

这一政策颁布后，燃起了很多创业者心中的激情。

很多创业者希望把公司体现得很有实力，在自身财务实力薄弱的情况下，动则登记注册资本1000万元，更有甚者，登记注册资本10亿元。

这样从公司诞生的这一天起，公司和股东都被绑架上了巨大风险：

1、创业公司风险较高，经营不稳定，现实未必有愿望好，发展不见得一帆风顺，如果一旦经营难以为继，在欠有外债情况下注销公司，必须先将股东认缴的注册资本到位清偿负债后才能注销公司，这对股东是极大的风险。

如某创业者认缴注册资本1000万元，而自己并没有太大财务能力，在公司经营一年过程中，原来的个人积累资金几乎全部投到公司经营之中，最后负债200万元，扭亏无望，宣告失败，希望注销公司，这时候需要将认缴的注册资本起码到位200万元用以偿债后才能注销。

2、公司经营中出现负债无法支付情况下，债权人有权要求股东将认缴注册资本到位用以偿债。

目前已经有相应的法院判例：一家公司注册资本10亿元，实际到位300万元。公司与债权人签订一项合同，涉及金额8000万元，没有资金实力支付，债权人起诉到法院，要求该公司股东到位其认缴的注册资本用以抵债，法院支持原告主张，这时该公司股东陷入极大的被动之中。

本质上说，认缴就是承若的义务，认缴注册资本就是股东承诺的风险接受程度。就像一个赌场，暂时没有钱，可以承诺拿这么多钱来赌，赌输了就必须兑现。

## 税务稽查新模式，重点税源企业五年轮查

为贯彻落实国务院推广随机抽查规范事中事后监管的要求，坚持执法公正，提高执法效率，近日，国家税务总局出台《推进税务稽查随机抽查实施方案》，税务稽查对象的选取不再“任性”，而是采用随机抽查方式确定，努力实现执法成本最小化和执法效能最大化，促进税法遵从和公平竞争。

方案对税务稽查对象的选取作出明确规定，与以往相比，有以下五点变化：

——首次采取摇号方式确定稽查对象。方案要求，分级分类确定抽查对象和主体，所有待查对象，除线索明显涉嫌偷逃骗抗税和虚开发票等税收违法行为直接立案查处的外，均须通过摇号等方式，从税务稽查对象分类名录库和税务稽查异常对象名录库中随机抽取。

——稽查对象和稽查人员均通过摇号抽取。税务机关建立税务稽查对象分类名录库、税务稽查异常对象名录库和税务稽查执法检查人员分类名录库，通过摇号等方式，从税务稽查对象分类名录库和税务稽查异常对象名录库中随机抽取待查对象的同时，通过摇号方式，从税务稽查执法检查人员分类名录库中随机选派执法检查人员，也可以采取竞标等方式选派执法检查人员，力求公平公正。

——确定抽查比例和频次。对全国、省、市重点税源企业抽查，拟定每年抽查比例20%左右，原则上每5年检查一轮；对非重点税源企业，每年抽查比例不超过3%；对非企业纳税人，每年抽查比例不超过1%。对列入税务稽查异常对象名录库的企业，要加大抽查力度，提高抽查比例和频次；3年内已被随机抽查的税务稽查对象，不列入随机抽查范围。

——国、地税联合随机抽查。国、地税机关建立税务稽查联合随机抽查机制，共同制订并实施联合抽查计划，确定重点抽查对象，实施联合稽查，同步入户执法，及时互通查获的情况，商讨解决疑难问题，准确定性处理，避免国、地税机关分别抽查，多头执法。

——抽查成果增值运用。税务稽查随机抽查与社会信用体系相衔接，综合运用经济惩戒、信用

惩戒、联合惩戒和从严监管等措施，将税务稽查随机抽查结果纳入纳税信用和社会信用记录，将严重税收违法列入税收违法“黑名单”，实施联合惩戒，让失信者一处违法、处处受限。

近年来，税务部门大力推进税收管理服务创新，对税务稽查的改革力度也在不断加大。2014年以来，税务部门持续开展“便民办税春风行动”，先后出台了一系列政策规范税务稽查，连续三次取消进户执法项目29项，严禁对同一纳税人重复进户开展纳税评估、税务稽查、税务审计，减少对纳税人不必要的干扰，为纳税人营造良好的生产经营环境。

税务总局税收科学研究所所长李万甫表示，简政放权，将该放的放到位，有利于大众创业，万众创新，但一定要加强事中事后监管，防范税收风险。税务稽查是打击税收违法犯罪的利器，也是税务部门提高征管质量强有力的手段。纳税人关注的是税务稽查是否公平，是否一视同仁。此次通过摇号的方式确定稽查对象，排除了人为因素，避免了任性执法，确保了税务稽查的公正、公开，所有纳税人被稽查的概率均等，有利于保护纳税人合法权益，是依法治税的具体体现。

## 一般纳税人 or 小规模纳税人？ 用税负平衡点择抉纳税人类别

无论是新办企业，还是老企业扩大规模，经常会遇到选择增值税纳税人身份的问题。选择不好，对税负有较大影响。增值税有两类纳税人，一类是一般纳税人，另一类是小规模纳税人。前者要达到销售额符合标准或会计核算健全这两个条件，后者无需受此限制。作为增值税的纳税人，实务中，是当一般纳税人好呢？还是做小规模纳税人好呢？

### 一、税负平衡点

税负平衡点，也称为税负临界点，是指在不同情况下企业的税收负担达到相等程度的临界值。

#### (一) 税负平衡点理论

税负平衡点是增值税一般纳税人和小规模纳税人实际税负相同时的增值率，是保持一般纳税人和小规模纳税人实际税负相同时企业增值率的数量限度，也就是哲学上讲的度。这个度的两端界限叫关节点或临界点，也就是我们所说的税负平衡点。

现行增值税一般纳税人适应的税率有：17%、13%、11%、6%；小规模纳税人征收率为3%。一般纳税人的实际税收负担率，会因各个具体企业购销情况之不同而相异，有的高于3%，有的也许等于或低于3%。在什么条件下，一般纳税人的实际税收负担率会等于3%呢？这需要抛开千差万别的各个具体的一般纳税人实际情况，纯粹从理论上加以分析和论证。

设纳税人增值率为X，增值额为M，且M为含税增值额。

增值率X是纳税人增值额M和投入额(C+V)的比率，即 $X = M \div (C+V)$ ，则有

$$M = X \times (C+V) \dots\dots\dots (1)$$

如果纳税人为一般纳税人，则应纳增值税额为

$$F(X1) = \text{增加值} M \div (1 + \text{税率}) \times \text{税率}$$

如果纳税人为小规模纳税人，则应纳增值税额

$F(X2) = \text{含税销售额} (C+V+M) \div (1+ \text{征收率}) \times \text{征收率}$ 。

税负平衡点为一般纳税人的实际税收负担率等于小规模纳税人实际税收负担率时的增值率，令  $F(X1) = F(X2)$ ，即

$$M \div (1+ \text{税率}) \times \text{税率} = (C+V+M) \div (1+ \text{征收率}) \times \text{征收率} \dots\dots\dots (2)$$

引入增值率  $X$ ，将 (1) 式代入 (2) 式，化简整理后得出

$$X = \text{征收率} \times (1+ \text{税率}) \div (\text{税率} - \text{征收率}) \dots\dots\dots (3)$$

若要增值税一般纳税人应纳税额大于小规模纳税人应纳税额，则有  $F(X1) > F(X2)$ ，得出

$$X > \text{征收率} \times (1+ \text{税率}) \div (\text{税率} - \text{征收率}) \dots\dots\dots (4)$$

若要增值税一般纳税人应纳税额小于小规模纳税人应纳税额，则有  $F(X1) < F(X2)$ ，得出

$$X < \text{征收率} \times (1+ \text{税率}) \div (\text{税率} - \text{征收率}) \dots\dots\dots (5)$$

由此可见，当纳税人的增值率  $X = \text{征收率} \times (1+ \text{税率}) \div (\text{税率} - \text{征收率})$  时，按一般纳税人计算的应纳增值税额等于按小规模纳税人计算的应纳增值税额。

当纳税人增值率  $X > \text{征收率} \times (1+ \text{税率}) \div (\text{税率} - \text{征收率})$  时，按一般纳税人计算的应纳增值税额大于按小规模纳税人计算的应纳增值税额。

当纳税人增值率  $X < \text{征收率} \times (1+ \text{税率}) \div (\text{税率} - \text{征收率})$  时，按一般纳税人计算的应纳增值税额小于按小规模纳税人计算的应纳增值税额。

### (二) 税负平衡点计算

#### 1. 适用 17% 税率的增值税一般纳税人税负平衡点（即增值率）的计算。

将 17% 税率代入 (3) 式得出

$$X = 3\% \times (1+17\%) \div (17\% - 3\%) = 25.07\%$$

因此，适用 17% 税率的增值税一般纳税人税负平衡点（即增值率）为 25.07%。

#### 2. 适用 13% 税率的增值税一般纳税人税负平衡点（即增值率）的计算。

将 13% 税率代入 (3) 式得出

$$X = 3\% \times (1+13\%) \div (13\% - 3\%) = 33.9\%$$

因此，适用 13% 税率的增值税一般纳税人税负平衡点（即增值率）为 33.9%。

#### 3. 适用 11% 税率的增值税一般纳税人税负平衡点（即增值率）的计算。

将 11% 税率代入 (3) 式得出



$$X = 3\% \times (1+11\%) \div (11\% - 3\%) = 41.62\%$$

因此，适用 11% 税率的增值税一般纳税人税负平衡点（即增值率）为 41.62%。

#### 4. 适用 6% 税率的增值税一般纳税人税负平衡点（即增值率）的计算。

将 6% 税率代入 (3) 式得出

$$X = 3\% \times (1+6\%) \div (6\% - 3\%) = 106\%$$

因此，适用 6% 税率的增值税一般纳税人税负平衡点（即增值率）为 106%。

### 二、税负平衡点对应纳税额的影响

(一) 以适用 17% 税率的增值税一般纳税人为例，分析其增值率与税负平衡点的关系对应纳税额的影响。

#### 1. 当纳税人的增值率等于 25.07% 时

例 1：甲纳税人的增值率为 25.07%， $C+V$  为 100 万元。按一般纳税人计算：则其增值额为  $100 \times 25.07\% = 25.07$ （万元），应纳增值税额  $= 25.07 \div (1+17\%) \times 17\% = 3.64$ （万元）；按小规模纳税人的计算：应纳增值税额  $= (100+25.07) \div (1+3\%) \times 3\% = 3.64$ （万元）。

即，当纳税人的增值率为 25.07% 时，按一般纳税人计算的应纳增值税额等于按小规模纳税人计算的应纳增值税额。

#### 2. 当纳税人的增值率大于 25.07% 时

例 2：乙企业的增值率为 30%， $C+V$  为 100 万元。按一般纳税人计算：则其增值额为  $100 \times 30\% = 30$ （万元），应纳增值税额  $= 30 \div (1+17\%) \times 17\% = 4.36$ （万元）；按小规模纳税人的计算：应纳增值税额  $= (100+30) \div (1+3\%) \times 3\% = 3.79$ （万元）。

选择增值率为 35% 计算得出：按一般纳税人计算应纳增值税额为 5.08 万元，按小规模纳税人的计算应纳增值税额为 3.93 万元。选择增值率为 40% 计算得出：按一般纳税人计算应纳增值税额为 5.81 万元，按小规模纳税人的计算应纳增值税额为 4.08 万元。

即，当纳税人增值率大于 25.07% 时，按一般纳税人计算的应纳增值税额大于按小规模纳税人计算的应纳增值税额。

#### 3. 当纳税人的增值率小于 25.07% 时

例 3：丙企业的增值率为 20%， $C+V$  为 100 万元。按一般纳税人计算：则其增值额为  $100 \times 20\% = 20$ （万元），应纳增值税额  $= 20 \div (1+17\%) \times 17\% = 2.91$ （万元）；按小规模纳税人的计算：应纳增值税额  $= (100+20) \div (1+3\%) \times 3\% = 3.5$ （万元）。

选择增值率为 15% 计算得出：按一般纳税人计算应纳增值税额为 2.18 万元，按小规模纳税人的计算应纳增值税额为 3.35 万元。选择增值率为 10% 计算得出：按一般纳税人计算应纳增值税额为 1.45 万元，按小规模纳税人的计算应纳增值税额为 3.2 万元。

即，当纳税人增值率小于 25.07% 时，按一般纳税人计算的应纳增值税额小于按小规模纳税人计算的应纳增值税额。

### (二) 结论

按照上述同样方法，分析适用 13% 税率、11% 税率、6% 税率的增值税一般纳税人，可以得出如下结论：

当纳税人的增值率达到平衡点时，按一般纳税人计算的应纳增值税额等于按小规模纳税人计算的应纳增值税额；当纳税人增值率大于平衡点时，按一般纳税人计算的应纳增值税额大于按小规模纳税人计算的应纳增值税额；当纳税人增值率小于平衡点时，按一般纳税人计算的应纳增值税额小于按小规模纳税人计算的应纳增值税额。

### 三、纳税人的类别选择筹划

#### （一）增值率大于税负平衡点时

从上述分析可知，当增值率大于税负平衡点时，一般纳税人的税负高于小规模纳税人，要想适用较低税负，就继续选择为小规模纳税人（按规定必须认定为一般纳税人的除外）。按现行增值税政策规定，年销售额未超过标准的纳税人；年销售额超过规定标准的其他个人；不经常发生应税行为的非企业性单位、企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税；试点纳税人中的一般纳税人提供的公共交通运输服务，可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税；试点纳税人中的一般纳税人，以该地区试点实施之日前购进或者自制的有形动产为标的物提供的经营租赁服务，试点期间可以选择适用简易计税方法计算缴纳增值税。

#### （二）增值率小于平衡点时

当纳税人增值率小于平衡点时，按一般纳税人计算的应纳增值税额小于按小规模纳税人计算的应纳增值税额，要想适用较低税负，就应当争取成为一般纳税人。有两个途径，即一要把销售额搞上去，以达到规定标准关口；二要健全会计核算，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。创造这两个条件后，就可以向税务机关申请认定为一般纳税人，合理合法地降低自己的税负。

### 四、纳税人类别筹划应注意的问题

#### （一）注意销售对象

##### 1. 销售对象是一般纳税人

如果销售对象是一般纳税人，对方需要提供增值税专用发票抵扣税款，如果片面要求降低税负而不愿当一般纳税人，很可能产生因不能开具增值税专用发票而影响企业销售额的负作用。

##### 2. 销售对象是小规模纳税人

如果销售对象是小规模纳税人，对方不需要提供增值税专用发票抵扣税款，无论选择何种纳税人身份对销售均无影响。

#### （二）注意筹划风险

##### 1. 一般纳税人筹划风险

有下列情形之一者，应按销售额依照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：

（1）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；

（2）除增值税暂行条例实施细则第二十九条规定（即：年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人

纳税。）外，纳税人销售额超过小规模纳税人标准，未申请办理一般纳税人认定手续的。

##### 2. 小规模纳税人筹划风险

除国家税务总局另有规定外，纳税人一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。一般纳税人提供财政部和国家税务总局规定的特定应税服务，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。

因此，在纳税人类别选择的筹划中，决策者应当尽可能地把降低税负同不影响销售及筹划涉税风险结合在一起综合考虑，尽量做到扬长避短，切莫因小失大。

纳增值税额小于按小规模纳税人计算的应纳增值税额，要想适用较低税负，就应当争取成为一般纳税人。有两个途径，即一要把销售额搞上去，以达到规定标准关口；二要健全会计核算，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。创造这两个条件后，就可以向税务机关申请认定为一般纳税人，合理合法地降低自己的税负。

### 五、纳税人类别筹划应注意的问题

#### （一）注意销售对象

##### 1. 销售对象是一般纳税人

如果销售对象是一般纳税人，对方需要提供增值税专用发票抵扣税款，如果片面要求降低税负而不愿当一般纳税人，很可能产生因不能开具增值税专用发票而影响企业销售额的负作用。

##### 2. 销售对象是小规模纳税人

如果销售对象是小规模纳税人，对方不需要提供增值税专用发票抵扣税款，无论选择何种纳税人身份对销售均无影响。

#### （二）注意筹划风险

##### 1. 一般纳税人筹划风险

有下列情形之一者，应按销售额依照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：

（1）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；

（2）除增值税暂行条例实施细则第二十九条规定（即：年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。）外，纳税人销售额超过小规模纳税人标准，未申请办理一般纳税人认定手续的。

##### 2. 小规模纳税人筹划风险

除国家税务总局另有规定外，纳税人一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。一般纳税人提供财政部和国家税务总局规定的特定应税服务，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。

因此，在纳税人类别选择的筹划中，决策者应当尽可能地把降低税负同不影响销售及筹划涉税风险结合在一起综合考虑，尽量做到扬长避短，切莫因小失大。

# 营改增你该知道的 代开发票的 16 个注意事项

## 一、代开增值税专用发票的 9 个问题

### 1、哪些纳税人可以代开专票？

《国家税务总局关于印发〈税务机关代开增值税专用发票管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2004〕153号）第二条规定，本办法所称代开专用发票是指主管税务机关为所辖范围内的增值税纳税人代开专用发票，其他单位和个人不得代开。

第五条规定，本办法所称增值税纳税人是指已办理税务登记的小规模纳税人（包括个体经营者）以及国家税务总局确定的其他可予代开增值税专用发票的纳税人。

因此，只有已办理税务登记的小规模纳税人才能代开专票，个人销售货物、提供劳务或者提供应税服务，只能代开增值税普通发票，而不能代开增值税专用发票。一般纳税人提供超出营业范围的应税服务或者劳务，应当自行开具增值税专用发票。

### 2、代开专票错误能不能作废？

《国家税务总局关于印发〈税务机关代开增值税专用发票管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2004〕153号）第十二条规定，代开专用发票遇有填写错误、销货退回或销售折让等情形的，按照专用发票有关规定处理。

税务机关代开专用发票时填写有误的，应及时在防伪税控代开票系统中作废，重新开具。代开专用发票后发生退票的，税务机关应按照增值税一般纳税人作废或开具负数专用发票的有关规定进行处理。对需要重新开票的，税务机关应同时进行新开票税额与原开票税额的清算，多退少补；对无需重新开票的，按有关规定退还增值税纳税人已缴的税款或抵顶下期正常申报税款。

因此，如果代开专票出现错误或者出现退货等情形，纳税人可以申请作废该专票，而且不会因此多缴税款。

### 3、代开了专票还能否享受小微企业优惠？

《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）第三条规定，增值税小规模纳税人月销售额不超过 3 万元（按季纳税 9 万元）的，当期因代开增值税专用发票（含货物运输业增值税专用发票）已经缴纳的税款，在专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后，可以向主管税务机关申请退还。

因此，月销售额不足三万元免税的小规模纳税人因代开增值税专用发票（含货物运输业增值税专用发票）已经缴纳的税款，在专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后，可以向主管税务机关申请退还。如果不能追回已开发票，不能享受免税优惠。

### 4、销售方名称和纳税人识别号如何填写？

《国家税务总局关于印发〈税务机关代开增值税专用发票管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2004〕153号）第十条规定，代开发票岗位应按下列要求填写专用发票的有关项目：

1. “单价”栏和“金额”栏分别填写不含增值税税额的单价和销售额；
2. “税率”栏填写增值税征收率；
3. 销货单位栏填写代开税务机关的统一代码和代开税务机关名称；
4. 销方开户银行及账号栏内填写税收完税凭证号码；
5. 备注栏内注明增值税纳税人的名称和纳税人识别号。

因此，代开专票“销货单位栏”填写代开税务机关的统一代码和代开税务机关名称，不填写销售方名称，销售方名称和纳税人识别号填写在备注栏内。

### 5、代开专票能否同时代开销售清单？

《国家税务总局关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》（国税发〔2006〕156号）第十二条规定，一般纳税人销售货物或者提供应税劳务可汇总开具专用发票。汇总开具专用发票的，同时使用防伪税控系统开具《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。

因此，税务机关在代开增值税专用发票时应当代开销货清单，部分地区也对此做出了明确的规定，如：

《河北省国家税务局关于增值税专用发票管理有关事项的公告》（河北省国家税务局公告 2013 年第 9 号）第三条第（五）项规定，需要汇总开具增值税专用发票的，应使用防伪税控系统开具《销售货物或者提供应税劳务清单》。

《南京市国家税务局转发〈国家税务总局关于修订增值税专用发票使用规定的补充通知〉的通知》（国税发〔2007〕36号）规定，税务机关为小规模纳税人代开专用发票所需的《销货清单》，也需通过代开专用发票系统打印。

但是在实际执行中，如果销售货物数量太多，代开清单比较麻烦，部分地区要求可以由销货方自行填报清单，由税务机关将所代开发票的发票代码、号码填列到销货清单的相应栏内，比如：

《广东省国家税务局关于税务机关代开增值税专用发票问题的补充通知》（国税函〔2005〕59号）第五条规定，税务机关为小规模纳税人代开专用发票时，销售货物品种较多的，可以汇总开具专用发票。如果所售货物适用的税率不一致，应按不同税率分别汇总填开专用发票。汇总填开的专用发票必须附有加盖销售方财务专用章或发票专用章的销货清单。对销售货物品种较多的，销货清单可由销售方按防伪税控开票系统的清单格式（见附件一）自行填报，连同《代开增值税专用发票缴纳税款申报单》交税务机关代开专用发票。税务机关将所代开发票的发票代码、号码填列到销货清单的相应栏内。购货方应索取销货清单一式两份，分别附在发票联和抵扣联之后。

### 6、代开专票是否加盖代开发票专用章？

《国家税务总局关于印发〈税务机关代开增值税专用发票管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2004〕153号）第十一条规定，增值税纳税人应在代开专用发票备注栏上，加盖本单位的财务专用章或发票专用章。

《发票管理办法》第二十二规定，开具发票应当按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性如实开具，并加盖发票专用章。



因此,代开的增值税专用发票上,应当加盖销售方发票专用章,无需加盖税务机关代开发票专用章。

## 7、代开专票一共有几联?

《国家税务总局关于印发〈税务机关代开增值税专用发票管理办法(试行)〉的通知》(国税发〔2004〕153号)第十三条规定,为增值税纳税人代开的专用发票应统一使用六联专用发票,第五联代开发票岗位留存,以备发票的扫描补录,第六联交税款征收岗位,用于代开发票税额与征收税款的定期核对,其他联次交增值税纳税人。

因此,纳税人自开的增值税专业发票可以是三至六联次,代开的专票统一是六联专用发票。

## 8、代开专票是否有限额标准?

对代开专票的最低金额,没有限制,但是对于最高金额,各地有限制标准。以下地方政策供参考:

《广西壮族自治区国家税务局关于调整税务机关为小规模纳税人代开增值税专用发票最高开票限额的公告》(广西壮族自治区国家税务局公告2015年第2号)第一条规定,将我区税务机关代开增值税专用发票最高开票限额统一调整设定为百万元。

《安徽省国家税务局关于代开增值税发票最高开票限额等问题的公告》(安徽省国家税务局公告2013年第5号)第一条规定,各级国税机关为小规模纳税人代开增值税专用发票和货物运输业增值税专用发票,可结合本地实际设置代开发票系统的最高开票限额,但最高不能超过100万元。

《四川省国家税务局关于增值税专用发票最高开票限额有关问题的公告》(四川省国家税务局公告2011年第9号)第一条第(六)项规定,小规模纳税人向国税机关申请代开专用发票,最高开票限额不得超过十万元。

《河北省国家税务局关于增值税专用发票管理有关事项的公告》(河北省国家税务局公告2013年第9号)第三条第(六)项规定,主管税务机关代开增值税专用发票的最高开票限额原则上为十万元。根据业务需要,也可适当提高代开限额,但最高不得超过百万元。

## 9、代开发票是否代征城建税和教育费附加?

《国家税务总局关于国家税务局为小规模纳税人代开发票及税款征收有关问题的通知》(国税发〔2005〕18号)第一条规定,经国、地税局协商,可由国税局为地税局代征有关税费。纳税人销售货物或应税劳务,按现行规定需由主管国税局为其代开普通发票或增值税专用发票(以下简称发票)的,主管国税局应当在代开发票并征收增值税(除销售免税货物外)的同时,代地税局征收城市维护建设税和教育费附加。第二条规定,经协商,不实行代征方式的,则国、地税要加强信息沟通。国税局应定期将小规模纳税人缴纳增值税情况,包括国税为其代开发票情况通报给地税局,地税局用于加强对有关地方税费的征收管理。

《国家税务总局关于国家税务局代地方税务局征收城市维护建设税和教育费附加票据使用问题的通知》(国税函〔2006〕815号)规定,国税局代地税局征收城市维护建设税和教育费附加,应当使用地税局征收票据;如经当地国、地税局协商一致,也可以使用国税局票据。

因此,是否代征城建税和教育费附加应当由当地国、地税局自行协商。

参考:《河南省国家税务局河南省地方税务局关于进一步加强国家税务局地方税务局合作的意见》(豫国税发〔2012〕69号)规定,国税代开发票时,可以依据有关规定接受委托为地税代征城建税、教育费附加、地方教育费附加和个人所得税。

《关于我省国税部门窗口代开发票代征地方税费有关问题的通知》(湘财税〔2013〕58号)规定,国税部门在为小规模纳税人窗口代开普通发票或增值税专用发票(以下简称发票),并征收增值税(销

售免税货物除外)时,代相关税务部门征收城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和个人所得税,其中个人所得税仅对窗口代开票的小规模纳税人中的个体工商户和个人进行代征。

## 二、代开普通发票的7个问题

### 1、哪些纳税人能代开普通发票?

根据《国家税务总局关于加强和规范税务机关代开普通发票工作的通知》(国税函〔2004〕1024号)第二条规定,以下单位和个人可以申请代开发票:

(一)凡已办理税务登记的单位和个人,应当按规定向主管税务机关申请领购并开具与其经营业务范围相应的普通发票。但在销售货物、提供应税劳务服务、转让无形资产、销售不动产以及税法规定的其他商事活动(餐饮、娱乐业除外)中有下列情形之一的,可以向主管税务机关申请代开普通发票:

1. 纳税人虽已领购发票,但临时取得超出领购发票使用范围或者超过领用发票开具限额以外的业务收入,需要开具发票的;

2. 被税务机关依法收缴发票或者停止发售发票的纳税人,取得经营收入需要开具发票的;

3. 外省(自治区、直辖市)纳税人来本辖区临时从事经营活动的,原则上应当按照《税务登记管理办法》的规定,持《外出经营活动税收管理证明》,向经营地税务机关办理报验登记,领取发票自行开具;确因业务量小、开票频度低的,可以申请经营地税务机关代开。

(二)正在申请办理税务登记的单位和个人,对其自领取营业执照之日起至取得税务登记证期间发生的业务收入需要开具发票的,主管税务机关可以为其代开发票。

(三)应办理税务登记而未办理的单位和个人,主管税务机关应当依法予以处理,并在补办税务登记手续后,对其自领取营业执照之日起至取得税务登记证期间发生的业务收入需要开具发票的,为其代开发票。

(四)依法不需要办理税务登记的单位和个人,临时取得收入,需要开具发票的,主管税务机关可以为其代开发票。

简而言之,主要有以下六类纳税人可以代开普通发票:

- (1) 临时超出领购发票范围的
- (2) 超过领用发票开具限额的
- (3) 被依法收缴发票
- (4) 应当异地开票,且开票量少,未领购发票的
- (5) 未办理或者未办理完税务登记的
- (6) 不需要办理税务登记的

### 2、哪些发票不能代开?

根据《国家税务总局关于加强和规范税务机关代开普通发票工作的通知》(国税函〔2004〕1024号)第二条规定,餐饮、娱乐业发票不能代开。

### 3、临时经营户在何处代开发票?

《增值税暂行条例》第二十二条关于增值税纳税地点第(三)项规定,非固定业户销售货物或者应税劳务,应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

《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1《营业税改征增值税试点实施办法》第四十二条关于增值税纳税地点第(二)项规定,非固定业户应当向应税服务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。

《营业税暂行条例》第十四条营业税纳税地点规定:

(一) 纳税人提供应税劳务应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是,纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务,应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税。

(二) 纳税人转让无形资产应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是,纳税人转让、出租土地使用权,应当向土地所在地的主管税务机关申报纳税。

(三) 纳税人销售、出租不动产应当向不动产所在地的主管税务机关申报纳税。

因此,临时经营户开展经营业务应当按照上述纳税地点的规定,在相应的地点缴纳税款并代开发票。

#### 4、代开普通发票盖什么章?

根据《国家税务总局关于加强和规范税务机关代开普通发票工作的通知》(国税函〔2004〕1024号)第三条第(三)项规定,代开普通发票应指定专人负责,一般应使用计算机开具,并确保开票记录完整、准确、可靠存储,不可更改;暂无条件使用计算机开具的,也可手工填开。无论使用计算机开具还是手工填开,均须加盖税务机关代开发票专用章,否则无效。

由于大部分代开普通发票的纳税人是没有办理税务登记的,没有发票专用章,因此代开的普通发票只需要加盖税务机关代开发票专用章即可,不需要加盖收款方发票专用章。

#### 5、代开发票专用章是否有统一样式?

目前,代开发票专用章没有统一的样式,大部分地区的发票专用章为方形章,部分地区发票专用章为椭圆形章,参考以下政策:

《山东省国家税务局关于明确委托代开发票专用印章样式的通知》(鲁国税函〔2015〕55号)规定,委托代开发票专用章可比照税务机关代开发票专用章的规格和式样设计委托代开发票专用章样式,进行统一编号使用。具体式样如下:

《乌鲁木齐市国税局关于统一更换代开发票专用章的通知》规定,代开发票专用章样章如下:

#### 6、已开具发票能否申请退回?

《国家税务总局关于国家税务局为小规模纳税人代开发票及税款征收有关问题的通知》(国税发〔2005〕18号)第四条规定,主管国税局为纳税人代开的发票作废或销货退回按现行规定开具红字发票时,由主管国税局退还或在下期抵缴已征收的增值税,由主管地税局退还已征收的城市维护建设税和教育费附加或者委托主管国税局在下期抵缴已征收的城市维护建设税和教育费附加,具体退税办法按《国家税务总局、中国人民银行、财政部关于现金退税问题的紧急通知》(国税发〔2004〕47号)执行。

参考:《山东省地方税务局关于修订〈山东省地方税务机关代开发票管理暂行办法〉的公告》(山东省地方税务局公告2014年第1号)第十五条规定,代开发票后,发生开票有误、经营业务终止或取消、退回经营款项等情形,需要作废或重新开具发票的,按以下原则处理:

(一) 未进行账务处理的,代开申请人应填写《发票代开作废申请表》,将需作废发票的所有联次缴还地方税务机关,地方税务机关将所有联次装订在一起,并注明“作废”字样。

需要重新开具的,重新开具的发票应与第一次申请开具时的项目、金额等内容保持一致,否则视为发生其他应税劳务,需另外申请代开发票。

(二) 已经进行账务处理的:

1. 发票联、记账联无法退回的,代开申请人应当提供受票方有关业务变更证明,并经受票方所在地主管税务机关确认后,和其余联次一起缴回税务机关,地方税务机关审核后,代为开具负数发票;

2. 发票联能退回但记账联无法退回的,代开申请人可凭原发票的发票联和其余联次向主管地方税务机关申请代开负数发票。

上述两种情况需退还已缴纳税款的,由地方税务机关办理退税手续。

因此,代开的发票可以申请退回,已缴纳税款可以申请退还或在下期抵缴,具体处理办法可以参考当地规定。

#### 7、代开普通发票丢失如何处理?

《发票管理办法实施》第三十一条规定,使用发票的单位和个人应当妥善保管发票。发生发票丢失情形时,应当于发现丢失当日书面报告税务机关,并登报声明作废。

因此,丢失发票应当于发现丢失当日书面报告税务机关,并登报声明作废,具体处理参考各地政策规定。

参考:《山东省地方税务局关于修订〈山东省地方税务机关代开发票管理暂行办法〉的公告》(山东省地方税务局公告2014年第1号)第十六条规定,代开发票后发生丢失的,由丢失方登报(市级以上)声明作废,接受地方税务机关处理后,可持相关资料,到原代开地方税务机关复印代开发票存根联并加盖代开发票专用章后,可作为记账凭证。

《河南省地方税务局关于印发〈河南省地方税务局代开发票管理办法(试行)〉的公告》(河南省地方税务局公告2014年第5号)第十条规定,代开发票发票联丢失的,申请人应于发现丢失当日书面报告主管地方税务机关并在报刊上公告丢失的发票名称、发票代码、发票号码,声明作废,并接受主管地方税务机关依法处理。

申请人可持完税凭证、登报声明作废的报刊以及发票丢失的情况说明,到原代开地方税务机关复印代开发票存根联(或记账联或打印发票开具信息),并加盖代开发票专用章,附相关资料可替代丢失发票入账,原代开地方税务机关一律不得重复开具发票。

《内蒙古自治区地方税务局关于发布〈内蒙古自治区地方税务局代开发票管理办法〉的公告》(内蒙古自治区地方税务局公告2014年第1号)规定,第十八条规定,代开发票发生发票联丢失的,应书面报告主管地税机关并登报声明作废。申请人在持完税凭证、登报申明作废的报刊以及发票丢失的情况说明到主管税务机关接受处理后,到原代开地税机关复印代开发票存根联并加盖代开发票专用章,经负责企业所得税征管的税务机关盖章确认,可附相关资料作为记账凭证。

## 第四章：风险控制

### 必看的案例：各种各样经营中的发票案例

司法实践中，买卖双方因发票问题产生的纠纷越来越多，而发票则是买卖合同中的一个重要介质。那么，如何兼顾买卖双方的合法权益？如何维护合法交易并规范市场行为？如何依法保障税收制度的有效实施，促进市场经济秩序的合理有序发展？……

带着这些由发票衍生的法律与社会问题，记者在福建省厦门市中级人民法院进行了采访。

#### 1、买方诉请卖方开具发票 法院驳回原告诉讼请求

2014年1月，甲方惠程公司、乙方光菲公司签订《供货协议书》，约定乙方向甲方供应0号柴油，甲方在收到乙方《结算通知书》之日起三日内向乙方支付货款，乙方收到货款后三日内向甲方开具增值税专用发票，也可在甲方结清货款的前提下按月总量向甲方开具增值税专用发票。

合同签订后，光菲公司依约向惠程公司供应柴油，惠程公司先后分四次向光菲公司支付了该款项。光菲公司向惠程公司开具了部分增值税专用发票，至合同期满，仍有22.5万元的发票未向惠程公司开具。

2015年3月，惠程公司向法院起诉，请求判令光菲公司开具价税合计金额为22.5万元的增值税专用发票。

厦门中院审理认为，开具增值税专用发票属于行政法律关系，不属于人民法院受理民事诉讼的范围，惠程公司请求光菲公司开具增值税专用发票，依法不予支持，遂驳回了惠程公司的诉讼请求。

法官说法：拒开发票行为应由税务机关处理

该案承办法官孙仲分析指出，这起案件的焦点问题在于，开具发票的主张能否作为一项独立诉讼请求。我国税收征收管理法规定，税务机关是发票的主管机关，对拒不开具发票的行为，权利遭受侵害的一方当事人可向税务部门投诉，由税务部门依照税收法律法规处理。同时发票管理办法也规定，对拒不开票的义务人，税务管理机关可责令开票义务人限期改正，没收其非法所得，可并处罚款。增值税专用发票管理制度还规定，取消开具增值税专用发票的资格、收回拒不开票义务人的增值税专用发票。

上述规定说明，请求履行开具发票的义务应属于税务部门的行政职权范畴，不应由法院主管，这也是民商事法律关系与税收行政法律关系的区别之所在。

鉴于此，开具增值税专用发票的诉讼请求法院不予受理，当事人可自行到税收行政管理部门寻求行政救济。

#### 2、卖方未开发票致买方损失 买方赔偿诉求获支持

2013年10月，美缘美公司与利达公司签订购销合同，约定美缘美公司向利达公司采购墨西哥铁矿2万吨，美缘美公司于合同签订后预付货款，双方最终根据相关的品质证书和港口过磅单结算，货款多退少补。

合同签订后，美缘美公司向利达公司预付货款共计2030万元，利达公司收到预付款后向美缘美公司交付货物2万吨。但利达公司迟迟未向美缘美公司开具增值税专用发票。2014年底，美缘美公司向法院起诉，称利达公司未按照合同约定向其开具增值税发票，造成美缘美公司未能抵扣税费的损失295万元，请求判令利达公司承担该项损失295万元，并支付相应的利息损失45.9万元。

经查，因利达公司未向美缘美公司交付相应发票，美缘美公司因此损失295万元税费抵扣款事实成立。

厦门中院审理后认为，本案所涉及的买卖合同系当事人的真实意思表示，内容形式合法，未违反法律、行政法规的禁止性规定，合法有效。在美缘美公司依约预付货款后，利达公司却未按照合同约定向美缘美公司开具增值税发票，造成美缘美公司损失295万元，应承担损失赔偿责任。据此，法院支持了美缘美公司的诉讼请求。

法官说法：税费抵扣损失应由未开发票一方承担

未开具发票造成的损失能否作为一项独立诉讼请求是本案的主要焦点。该案承办法官苏鑫分析，首先，未开具发票造成损失请求赔偿的诉讼请求有别于请求开具发票的诉讼请求，前者主要诉求是经济损失，后者诉求是交付发票。在民商事审判中，比较典型的还有社会保险金账户的缴纳问题，

如劳动者以用人单位未缴纳社会保险为由诉求缴纳社会保险金的诉讼请求不予受理，但若其以上述同样事由诉求未缴纳社会保险金的损失则应予支持。

其次，既然因卖方未开具发票的过失造成了买方不得不自行代为缴纳税费，以遵守市场的税务管理规定，那么，根据公平原则，买方自行缴纳税费的损失理应由卖方承担，这也是维护诚实信用与保障公平交易秩序的应有之义。

#### 3、欲凭发票证明买卖合同关系 缺乏事实基础被驳回

2015年5月，宇帆公司向法院起诉请求判令照明公司立即支付其货款14万元，宇帆公司庭审中主张其与照明公司之间存在纸箱买卖合同关系，照明公司尚欠纸箱货款14万元，并提交增值税发票予以证明。但是，宇帆公司一、二审中均未能提供其他双方存在买卖关系的凭证、资料，亦无法说清双方业务接洽情况、收货人、预付款、催讨货款等买卖合同关系的基本事实。

法院审理后认为，宇帆公司仅凭上述增值税发票并不足以证明双方存在真实的买卖合同法律关系，且宇帆公司作为其主张的讼争买卖合同关系出售方，对双方多年来的买卖合同关系基本事实无法说清，显然与常理不符。因此，在宇帆公司未进一步举证的情形下，对其所主张的两公司之间存在真实的买卖合同法律关系不予采信。据此，法院认定宇帆公司诉求的货款缺乏法律与事实基础，依法不予支持。

法官说法：发票不能独立证明买卖合同关系的成立

苏鑫法官分析指出，发票对买卖关系的证明力问题是本案的关键问题。根据《最高人民法院关于审理买卖合同纠纷案件适用法律问题的解释》第一条第一款规定：“当事人之间没有书面合同，一方以送货单、收货单、结算单、发票等主张存在买卖合同关系的，人民法院应当结合当事人之间的交易方式、交易习惯以及其他相关证据，对买卖合同是否成立作出认定。”上述规定表明了发票不能独立证明买卖合同关系的成立，法院应根据实际出发，结合个案情形，特别是当事人之间的交易方式、交易习惯以及其他相关证据作出综合的判断。因为发票仅是买卖双方的结算凭证之一，但本身并非买卖合同。

现实的市场经济中，大量存在发票与实际交易相互分离的情形，如企业为了逃避相关税费，代开发票但并无实际买卖关系，如有的公司拟股改上市，为制造财务报表上的虚假繁荣，虚开发票，虚构买卖交易，编造经营业绩等等。本案中，虽卖方提供了增值税发票，但却无法说清买卖合同关系的基本事实，显然与正常的交易习惯不符，因此其主张不予支持。

#### 4、卖方不开票买方拒付款 理由不成立款项应付清

2011年起，小曾及其丈夫小廖多次向老谢购买汽车零部件，双方未签订书面买卖合同，老谢依约向小曾交付货物，小曾向老谢支付货款。

2015年4月29日，小曾到老谢所经营的汽车配件经营部刷卡支付给老谢1.7万元，并在POS机签购单上签名，同日，老谢提供一份收款收据，上面载明：“余欠壹万伍仟元整”，小曾在老谢提供的收款收据上签名，确认尚欠老谢货款1.5万元。欠条上未约定还款期限和逾期付款利息，也没有约定要开具发票。

之后，老谢据此向法院起诉，请求判令小曾及其丈夫小廖立即支付货款1.5万元。庭审中，小曾及其丈夫小廖抗辩称老谢长期以来均未开具相应发票，其有权拒付讼争货款1.5万元。

法院审理认为，在双方没有特别约定卖方提供发票的情况下，卖方提供发票不属于主合同义务，仅是附随义务。本案小曾并未提供证据证明双方有约定卖方提供发票，而以老谢单纯违反出具发票这一附随义务为由提出抗辩拒绝支付所欠货款，其抗辩理由不能成立。老谢诉求小曾支付拖欠的货款1.5万元，于法有据，予以支持。

法官说法：未开具发票不构成拒付货款的事由

孙仲法官指出，本案的焦点集中在未开具发票能否成为拒付货款的抗辩理由上。开具发票的义务并非买卖合同主义务，买卖合同中主义务具体为卖方交付货物转移货物所有权，买方支付货款并受领标的物，履行开具发票义务并非合同的主要义务。因此开具发票的义务与买方支付货款不能形成对待给付，不能构成卖方拒付货款的同时履行抗辩权。因此本案中，买方仅以卖方未履行开具发票的义务而拒付货款的理由不能成立，不予支持。

#### 5、双方约定先开票后付款 未开票不免除付款义务

2014年4月，龙星公司与海威公司签订一份《采购合同书》，约定龙星公司向海威公司购买麂皮复合布，海威公司收到预付款10天后交货5000米，其余的25天内交完。付款方式为预付30%订金，供方提供货款的有效合法增值税发票后结算70%的款项等条款。

合同书签订后，龙星公司汇款13.3万元到海威公司账户。之后海威公司陆续向龙星公司提供麂皮复合布、单层烫金麂皮布、假毛等货物，龙星公司收到货物后，由公司员工在海威公司结算单客户栏上签收，结算单备注栏上注明：“如有质量问题，请不要开剪或复合等，否则责任自负。”

龙星公司收到货值51.8万元的货物之后，也制作完毕成衣。龙星公司未支付海威公司货款，海

威公司催讨未果，遂向法院提起诉讼，要求龙星公司支付扣除海威公司预付的 13.3 万元后尚欠的货款 38.5 万元。庭审中，龙星公司认为海威公司未依约在龙星公司预付款后先行提供合法有效的增值税发票，故其有权拒付尚欠货款。

厦门中院审理认为，一方面，海威公司未开具合法有效的增值税发票，但海威公司开具合法有效增值税发票义务非合同主要义务，无法与龙星公司支付货款义务构成对待给付，因此，龙星公司无权以未开具发票为由拒付货款；另一方面，既然上述《采购合同》明确约定在龙星公司支付剩余 70% 货款前，海威公司应先行向龙星开具合法有效的增值税发票，那么，海威公司是否开具合法有效的增值税发票应作为龙星公司支付货款的期限。综上，法院判决龙星应于收到海威公司开具相应合法有效的增值税发票之日起三十日内支付海威公司货款 38.5 万元。

法官说法：“先开票后付款”可认定为付款期限

约定“先开票后付款”前提下，未开具发票是付款的条件抑或期限？苏鑫法官对此解释道：

首先，如前所述，开具发票的义务并非买卖合同主义务，与买方支付货款不能形成对待给付，不能构成买方拒付货款的同时履行抗辩权。因此，本案中，龙星公司以海威公司未履行开具发票的义务而拒付货款理由不能成立，即是否开具发票不能构成付款的条件。

其次，双方在买卖合同中约定了“先开票后付款”应如何评价？不履行开具发票义务的法律后果虽不能形成拒付货款，但鉴于买卖合同中买卖双方当事人达成了卖方先行开具发票，买方再行付款的一致意思表示，该意思表示为当事人真实意思表示，且未违反法律规定，法院应予尊重，因此，开具发票的义务虽不构成拒付货款的同时履行抗辩权，但是根据合同约定，应成为买方支付货款的期限，即在判决书主文中表述为“买方应当在卖方开具发票之日起合理期间内支付货款”。

司法观察：兼顾法律规则 促进公平诚信

就买卖关系在审判实务中出现的难点、认定问题，记者采访了厦门市中级人民法院民二庭庭长刘新平。刘新平认为，审理买卖关系中有关发票问题的案件既要注意法律规则，又要考量交易习惯，注重维护、培植公平与诚信的社会主义市场经济秩序。

一是规则之治。目前主要存在两方面的规则，一方面是我国税收管理法律规定，这些规定主要从行政管理法律关系进行调整，更多的是着眼于宏观调控，建立与维护市场交易秩序；另一方面是商事交易法律规定，如我国合同法以及有关买卖合同的司法解释等等。这些法律规定主要调整平等主体之间的商事法律关系，着眼于维护市场主体的合法权益，营造公平、诚信的市场法治环境。我们要高度重视两方面的规则，既要学会区分二者，明确主管领域，避免“越俎代庖”，如前述开具发票的诉讼请求法院不应受理，又要避免机械割裂二者，要注重二者的有机衔接，如未开具发票的损失计算上可以根据行政管理税收有关标准计算。

二是惯例之行。在我国社会主义市场经济中，除了明确的法律规定外，还存在大量的交易惯例，特别是当前我国处于经济社会转型时期，法律规定不尽完善，加上我国的商事交易传统等因素，交易惯例在买卖关系中占据了重要的位置，在我国合同法中也多次提到交易习惯问题。因此，我们在审理涉及发票问题的案件时，不能机械适用法律，要学会在个案中考量交易习惯，如前述的虽有发票，但却最终不认定存在真实买卖关系就是运用了买卖关系中的交易管理。

三是目标之立。审判实务要围绕培植“公平与诚信”的社会主义市场经济秩序为中心，众所皆知，纳税是公民的基本义务，因此，未开具发票不构成拒付货款的抗辩，但并未意味着法院纵容未开具发票的偷税漏税行为，法院可向税收管理部门发出司法建议，对偷税漏税予以行政处罚。若未开具发票让一方无端损失，另一方却偷税漏税尚可获得货款，这违反了公平原则。如果双方明确约定开具发票，应坚持诚信规则，按照双方约定履行各自义务，前述的将开具发票作为付款的时间就是贯彻双方当事人意思自治的要旨，否则，若当事人随意撕毁合同，那么市场中的诚信规则将遭受严重破坏。



## 财务须知：给企业公章、 合同章、财务章加三个保险

企业的“三章”——公章、合同章、财务章在开展业务时经常使用，因疏于对“三章”的管理，给企业带来众多纠纷。近期，海淀法院审结了多起因企业印章使用管理不规范引发纠纷的案件。据此，法院提醒企业给“三章”加上三个“保险”：

保险一：销售人员“远离”企业印章

【案例】

王飞曾任华科公司销售部经理，离职后曾依据市场人员年度销售任务书多次要求华科公司支付 20 万元销售提成。华科公司认为，为方便联系业务，销售人员长期持有公章，市场人员年度销售任务书是王飞伪造的，不同意支付 20 万元的销售提成。双方发生纠纷，对簿公堂。法院审理后认为，华科公司并未提供充分证据证明市场人员年度销售任务书上的公章系伪造，故法院判令其向王飞支付销售提成 20 万元。

【法官提醒】

现在部分企业在办理销售业务时，为方便外出开展业务的销售人员使用公章，往往允许公章外借使用。在公章外借的过程中，失去了对公章的有效监管，销售人员可能利用加盖公章牟取不正当利益，给企业带来了法律风险。因此，为了避免法律风险，企业应尽量少让公章“外出”，外签合同可返回公司盖章。如确实因为业务需要外借公章，企业也要多长个“心眼”，做好印章使用的审批、以及使用、回收登记，做到次次使用次次登记，登记事项明确，使用完毕立刻交还。同时可以安排两名以上员工共同使用，以避免产生法律风险。

保险二：空白文件加盖印章须谨慎

【案例】

刘某经营着一家企业多年，近日，他收到一张法院传票。原来，刘某曾为方便结算，将一张盖有公章的白纸交给供货商。供货商在这张白纸上打了一份结算单，多算了 15 万元货款。法院认为，由于印章是真实的，先盖章还是先打印文字并不影响结算单的法律效力，刘某应该支付 15 万元货款。

【法官提醒】

部分企业为了方便开展业务，往往会将预盖公章的空白纸交给他人。一旦企业与其产生纠纷，这些预盖公章的空白纸就会被他人恶意利用。而且进入法律程序后，如果企业不能举出有力的证据反驳，承担不利后果的风险非常大，甚至直接导致企业败诉。故法官提醒企业对预盖有企业公章的空白纸张、空白介绍信要严加管理，提供上述空白材料时，应在材料上写明用途，待审阅后再盖章。对申请盖章的材料要本着审慎的态度予以审核，树立“盖章谨慎，减少风险”的意识，促进企业良性健康发展。

保险三：废弃印章及时销毁

【案件】

农康公司于 2009 年 9 月变更名称为兴业公司，其原有的印章由兴业公司保管。2011 年 5 月，联盛公司将兴业公司诉至法院，要求兴业公司支付货款 11 万元，并向法庭提交 2009 年 11 月签订的买卖合同一份，合同上加盖的是农康公司的合同专用章。法院审理查明后，认为兴业公司应当对名称、印章变更前的农康公司对外债务或法律义务承担法律责任，判令兴业公司支付货款 11 万元。

【法官提醒】

企业名称的变更并不影响变更后的公司承担原公司的债务，盖有原企业名称印章的文件对变更后的公司依然具有法律效力，故法官提醒企业，对原企业名称印章应当妥善保管，可以明确保管人，必要时可以对该印章进行销毁并登记备案，以降低法律风险。

## 从一起涉税争议案件分析： 不同税种核定征税的依据不同

A 企业委托拍卖行拍卖自有房产一处，根据委托合同约定，竞拍者须缴纳拍卖保证金 6800 万元，结果只有一家 B 公司参与拍卖并以底价 1.3 亿元竞买到此项房产。A 企业的主管税务机关查询了该年度使用性质相同的房产交易档案材料，并与 A 企业委托拍卖的房产相比较，认定 A 公司以 1.3 亿元出售此项房产交易价格明显偏低，且无正当理由，核定 A 公司委托拍卖的房产交易价格为 3.12 亿元，并要求 A 企业按核定交易价格计算和补缴营业税。A 企业认为虽然只有一人竞拍，但不违反《拍卖法》，交易合法有效，税务机关不应重新核定。双方产生争议，A 企业不服，提起行政诉讼，一审、二审均败诉，目前该案已进入审判监督程序。

该案中双方争议的焦点在于税务机关是否应当认定 A 企业申报的计税依据明显偏低且无正当理由，并在拍卖价格之外核定应纳税额。为对这个问题作出判断，首先需要回溯《税收征收管理法》的相关规定。

### 一、《税收征收管理法》的相关规定解读

《税收征收管理法》第 35 条规定：“纳税人有下列情形之一的，税务机关有权核定其应纳税额：……（六）纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的”。因此税务机关不能仅以纳税人申报的计税依据明显偏低为由核定应纳税额，还需要判断纳税人有无正当理由。该条款隐含的意图是对税务机关滥用核定征收的限制，即只要纳税人提出正当理由，税务机关就不应对其采取核定征收。根据法条表述，在申报的计税依据明显偏低的情况下正当理由的举证责任属于纳税人，税务机关有判断纳税人的抗辩理由是否正当的权力。但是何谓“正当理由”，《税收征收管理法》及实施细则均未列举，因此税务机关有一定自由裁量空间。

### 二、不同税收类型中的“正当理由”辨析

#### （一）流转税

流转税的征税对象是生产流通领域纳税人销售特定产品或服务的销售额或增值额。而特定产品或服务的销售额或增值额只有在交易中才能确定。纳税人申报流转税时“计税依据明显偏低”是指出现与市场相同或近似商品或服务相比交易金额明显偏低。

对于“明显偏低”的交易价格，可以认为纳税人提出的以下理由是正当的：1. 纳税人可以证明价格虽然明显偏低，但仍是双方独立交易达成的结果，在交易中双方意思表示真实，未发生欺诈、胁迫、卖方重大误解等导致意思表示不真实的情况，也没有双方恶意串通等导致合同无效的情况。达成偏低的交易价格是因为卖方低估了商品的价值。如果买卖双方具有关联关系或其他利害关系，则不能认为是独立交易。例如，如果本案中 A、B 企业存在关联关系，则不能认为拍卖达成明显偏低价格是独立交易的结果。

2. 虽然不是独立交易，但是有税法政策依据支持豁免纳税人的全部或部分义务。例如根据《财政部 国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税〔2009〕111 号），个人以离婚财产分割、赠与特定亲属、赠与抚养人或赡养人方式无偿赠与不动产、土地使用权，免征营业税。此类赠与中虽然交易价格为零，符合“价格明显偏低”的条件，也不是独立交易，但是税务机关无权核定交易价格。

#### （二）行为税

行为税的征税对象是特定行为所指向的标的财产价格。这个价格也是在交易中形成的，例如应税合同印花税的计税依据是合同金额，土地增值税的计税依据是根据交易价格减去成本费用后的增值额。因此，对于行为税计税依据明显偏低的，对纳税人提出理由是否正当的判断与流转税类似。

#### （三）房产税

房产税的征税对象是特定财产的价值，与流转税的计税基础——交易价格相比，特定财产的价值不受交易双方对交易财产价格估计的影响，如果交易价格明显背离财产价值，税务机关可以通过资产评估或与相同条件下其他类似商品比较等方式确定其计税依据。在历史成本或购置价格严重背离特定财产的公允价值时，纳税人不能再以独立交易作为正当理由。例如本案中 B 企业不能以双方属于独立交易为由以明显不合理的购入价计算缴纳房产税，因为房产税的计税依据不是交易价格，而是房产原值，根据《房产税暂行条例实施细则》第四条规定，如果房产所在地税务机关认为房产原值不实，可以参考同时期的同类房产核定。

在房产税征收过程中，纳税人提出的唯一可以被认为正当的理由是：征税财产的实际价值达不到税务部门认定的程度。例如本案中如果 B 企业收购的房产已经因为不堪使用或环境恶劣而减损了商业价值，则 B 企业可以此作为理由抗辩税务机关的核定征收结果。

#### （四）企业所得税

企业所得税的计税依据是企业的所得，即经济利益净流入。而交易价格明显偏低会影响卖方的销售收入，并间接影响卖方的应纳税所得额。但是对于买方而言，偏低的交易价格购进货或服务，其计税基础也偏低，将来再销售结转成本或计提折旧、摊销时能够税前列支的金额小，因此总体上只是推迟而非减少了纳税义务。例如，本案中 A 企业以 1.3 亿元的低价转让房产，B 企业购进后，此项房产也仅能以 1.3 亿元而非市场公允价值入账并计提折旧、摊销。因此 A 少承担的企业所得税纳税义务实际上转由 B 承担。由于交易价格偏低理论上不会对税收利益造成永久损害，企业所得税可以认可的合理理由的判断标准比流转税宽松的多，主要包括以下理由：

1. 符合独立交易原则。关于这一理由的内涵，前文已述。实际上只要符合独立交易原则，税务机关即应当承认市场的有效性，不应核定计税依据。

2. 适用特殊性税务处理。实践中许多资产或负债，尤其是房地产和无形资产，其账面价值与公允价值相比可能明显偏低，如果企业重组或资产划拨符合条件，则交易双方可以选择适用特殊性税务处理，即按照交易标的的账面价值而非公允价值转让并不确认损益。这一点与流转税不同，因为流转税并不存在特殊性税务处理，纳税人也不能以企业所得税适用特殊性税务处理作为流转税计税依据明显偏低的申辩理由。

3. 实际税负相同的境内关联方之间的交易。根据《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2 号）第三十条规定，实际税负相同的境内关联方之间的交易，只要该交易没有直接或间接导致国家总体税收收入的减少，原则上不做转让定价调查、调整。因此即使发生在境内关联方的交易不具有独立交易的性质，只要税负相同，原则上税务机关不对交易价格进行调整。需要注意的是，在以下两种情况中该项理由不成立：（1）交易中有一方或一方以上位于境外；（2）交易各方的实际税负不相同，如一方是普通企业而另一方享受税率减免优惠，或一方盈利而另一方有可税前弥补的亏损。

4. 具有合理商业目的。《企业所得税法》第四十七条规定：“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整”。因此，如果企业能证明自己的行为具有合理商业目的，税务机关就不应调整。

### 三、结论

从《税收征收管理法》第 35 条的表述可以看出，在申报的计税依据明显偏低的情况下，证明

存在正当理由的举证责任由纳税人承担，因此纳税人在提出申辩理由的同时还应当举证证明理由确实存在。所以，纳税人在交易中应当注意保存合同、付款凭证、发票、谈判记录等相关书证，以佐证申辩理由的真实性。

从税务机关的角度看，针对不同的税种，纳税人提出的理由是否正当不可一概而论。例如本案，A企业如果和B企业同属境内关联方，则税务机关可以不调整企业所得税计税依据，但是仍然可能调整流转税和财产税的计税依据。就其判断标准而言，财产税中的正当理由范围最窄，因为财产税的计税依据是财产的客观价值而非交易价格；流转税和行为税中的正当理由范围次之，需要纳税人证明交易具有独立性或交易虽不具有独立性但有法定的豁免理由；企业所得税的正当理由范围最为宽大。因此，税务机关在开展核定计税依据的实践中应当注意区分不同税种评价纳税人申辩理由的正当性。

## 税务稽查实行摇号选案 涉税风险大了还是小了？

为贯彻落实国务院推广随机抽查规范事中事后监管的要求，坚持执法公正，提高执法效率，近日，国家税务总局出台《推进税务稽查随机抽查实施方案》，税务稽查对象的选取不再“任性”，而是采用随机抽查方式确定，努力实现执法成本最小化和执法效能最大化，促进税法公正和公平竞争。

方案对税务稽查对象的选取作出明确规定，与以往相比，有以下五点变化：

——首次采取摇号方式确定稽查对象。方案要求，分级分类确定抽查对象和主体，所有待查对象，除线索明显涉嫌偷逃骗抗税和虚开发票等税收违法行为直接立案查处的外，均须通过摇号等方式，从税务稽查对象分类名录库和税务稽查异常对象名录库中随机抽取。

——稽查对象和稽查人员均通过摇号抽取。税务机关建立税务稽查对象分类名录库、税务稽查异常对象名录库和税务稽查执法检查人员分类名录库，通过摇号等方式，从税务稽查对象分类名录库和税务稽查异常对象名录库中随机抽取待查对象的同时，通过摇号方式，从税务稽查执法检查人员分类名录库中随机选派执法检查人员，也可以采取竞标等方式选派执法检查人员，力求公平公正。

——确定抽查比例和频次。对全国、省、市重点税源企业抽查，拟定每年抽查比例20%左右，原则上每5年检查一轮；对非重点税源企业，每年抽查比例不超过3%；对非企业纳税人，每年抽查比例不超过1%。对列入税务稽查异常对象名录库的企业，要加大抽查力度，提高抽查比例和频次；3年内已被随机抽查的税务稽查对象，不列入随机抽查范围。

——国、地税联合随机抽查。国、地税机关建立税务稽查联合随机抽查机制，共同制订并实施联合抽查计划，确定重点抽查对象，实施联合稽查，同步入户执法，及时互通查获的情况，商讨解决疑难问题，准确性处理，避免国、地税机关分别抽查，多头执法。

——抽查成果增值运用。税务稽查随机抽查与社会信用体系相衔接，综合运用经济惩戒、信用惩戒、联合惩戒和从严监管等措施，将税务稽查随机抽查结果纳入纳税信用和社会信用记录，将严重税收违法列入税收违法“黑名单”，实施联合惩戒，让失信者一处违法、处处受限。

近年来，税务部门大力推进税收管理服务创新，对税务稽查的改革力度也在不断加大。2014年以来，税务部门持续开展“便民办税春风行动”，先后出台了一系列政策规范税务稽查，连续三次取消进户执法项目29项，严禁对同一纳税人重复进户开展纳税评估、税务稽查、税务审计，减少对纳税人不必要的干扰，为纳税人营造良好的生产经营环境。

税务总局税收科学研究所所长李万甫表示，简政放权，将该放的放到位，有利于大众创业，万众创新，但一定要加强事中事后监管，防范税收风险。税务稽查是打击税收违法犯罪的利器，也是税务部门提高征管质量强有力的手段。纳税人关注的是税务稽查是否公平，是否一视同仁。此次通过摇号的方式确定稽查对象，排除了人为因素，避免了任性执法，确保了税务稽查的公正、公开，所有纳税人被稽查的概率均等，有利于保护纳税人合法权益，是依法治税的具体体现。

## 企业延迟纳税的5大策略

延迟纳税是指在合法和合理的情况下，使纳税人延迟纳税而相对节税的税收筹划。纳税人延迟缴纳本期税收并不能减少纳税人纳税绝对总额，但等于得到一笔无息贷款，可以增加纳税人本期的现金流量，使纳税人在本期有更多的资金扩大流动资本，用于资本投资；如果存在通货膨胀和货币贬值，延迟纳税更有利于企业获得财务收益。在实践中，纳税人可以利用税法延期纳税规定、会计政策与方法的选择以及其他规定进行延迟纳税。本期华税律师将就企业延迟纳税的5种方法进行分析。

### 一、延缓纳税义务发生时间

延迟纳税，顾名思义，是指延缓一定时期后再缴纳税收。在符合法律规定的前提下，可以通过签订附生效条件的合同来推迟纳税义务发生时间。根据《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》第六条：扣缴义务人应于股权转让相关协议签订后5个工作日内，将股权转让的有关情况报告主管税务机关；以及第二十条第二项：股权转让协议已签订生效的，扣缴义务人、纳税人应当依法在次月15日内向主管税务机关申报纳税。因此自然人股东在进行股权转让时，可以通过设计相关合同条款，约定合同生效时间的方式，实现延迟纳税的效果。

### 二、积极适用特殊性税务处理

为了鼓励社会资源充分流动和效用最大化，鼓励并购重组，国家先后出台了包括财税〔2009〕59号、财税〔2014〕109号、财税〔2014〕116号、财税〔2015〕5号、财税〔2015〕37号、国家税务总局公告2015年第33号、国家税务总局公告2015年第40号在内的一系列税收优惠政策，规定符合条件的企业重组可以选择适用特殊性税务处理，从而达到“免税重组”的目的（实质上是递延纳税）。这些政策降低了企业重组特殊性税务处理的适用标准，明确了重组中增值税、营业税、土地增值税、契税免税的情形，尤其是财税〔2014〕109号及国家税务总局公告2015年第40号，将以往仅适用于央企、国企的资产、股权划转“免税”政策扩大到所有性质企业的规定，对企业实施并购重组而言是重大利好。因而，企业在进行并购重组、资本运作前，应全面考量自身情况，尽可能符合并选择适用特殊性税务处理，享受政策红利。需要提醒的是，根据2014年5月28日税务总局发布的公告，取消的9项进户执法项目包括“企业重组符合特殊性税务处理规定条件的确认备案”，因此，在此背景下，特殊性税务处理的申请备案显得尤为重要，需要事先通过规划交易模式等，顺利进行备案。

### 三、合理规划开具发票时间

发票是指在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中，开具、收取的收付款凭证。是纳税人经济活动的重要商事凭证，也是财政、税收、审计等部门进行财务税收检查的重要依据。作为记录企业经营活动的一种原始证明，发票是保证国家税收的一种必要手段，如果不开发票，将严重影响税务机关核定企业的营业额，进而无法准确计算企业的应纳税额。在实践中，在合法合规的前提下，企业可以通过规划开具发票的时间，实现纳税义务顺延。

### 四、会计政策与方法的选择

合理的财务安排和纳税计划也可以达到延迟纳税的效果，比如，按照折旧政策、存货计价政策等规定来达到延迟纳税的财务安排。根据《企业所得税法》第十一条，在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。《企业所得税法实施条例》第五十七条、第五十九条、第六十条、第六十一条、第六十三条、第六十四条、第九十八条等对企业固定资产、生产性生物资产的折旧计提作了具体规定。折旧计提体现了税法的配比原则，不同的折旧方法会影响企业的应纳税所得额，从而对企业现金流量产生一定影响。根据《企业所得税法》及其实施条例的规定，企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。

对初创企业而言，符合税法规定购置的高新技术设备和环保产品设备，可以选择采用加速折旧法，在其他条件基本相似或利弊基本相抵的条件下，尽管总的折旧额基本相同，但选择加速折旧可以在投资初期缴纳最少的税收，而把税收推迟到以后期间，同样产生延迟纳税的效果。

### 五、延期申报与延期纳税

根据《税收征管法》第二十七条、《税收征管法实施细则》第三十七条的规定，1) 纳税人、扣缴义务人按照规定的期限办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表确有困难，需要延期的；2) 纳税人、扣缴义务人因不可抗力，不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的，可以申请延期办理。同时《税收征管法》第三十一条规定，纳税人因有特殊困难，不能按期缴纳税款的，经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局（包括计划单列市国家税务局、地方税务局）批准，可以延期缴纳税款，但是最长不得超过三个月。《税收征管法实施细则》第四十二条规定，纳税人需要延期缴纳税款的，应当在缴纳税款期限届满前提出申请，并报送相关材料。纳税人可以结合自身情况，在纳税申报和缴纳税款环节作出合理的延期安排，同时需注意相关程序以及后续的申报和缴纳税款的履行，避免潜在的税务风险。

### 总结——合法合理适用延期纳税政策

延迟纳税是利用货币的时间价值节减税收，几乎适用于所有纳税人，适用范围较大；加之延迟纳税主要是利用财务原理，具有相对确定性，因而是较为行之有效的节税方法。华税律师建议纳税人在选择延迟纳税时，可以通过寻求专业税务机构的协助，尽可能做到以下两点：1) 延迟纳税项目最大化；2) 延长期最长化。在合法和合理的情况下，尽量争取更多的项目、更长的时间延迟纳税。在其他条件包括一定时期纳税总额相同的情况下，延迟纳税的项目越多、时间越长，由延迟纳税增加的现金流量所产生的收益也将越多，因而相对节减的税收也越多。同时，应高度重视延迟纳税的合法合规性，在申请延迟纳税时，需及时提交相关的申请资料，并在法律规定的时间内继续履行纳税申报和缴纳税款的手续。



## 第五章：专家答疑

### 个人转让住房如何征收营业税？

问：个人转让住房如何征收营业税？

答：根据《财政部、国家税务总局关于调整个人住房转让营业税政策的通知》（财税[2015]39号）规定：个人将购买不足2年的住房对外销售的，全额征收营业税；个人将购买2年以上（含2年）的非普通住房对外销售的，按照其销售收入减去购买房屋的价款后的差额征收营业税；个人将购买2年以上（含2年）的普通住房对外销售的，免征营业税。

### 丈夫将股权平价转让给妻子是否需要缴纳个税？

问：丈夫将股权平价转让给妻子是否需要缴纳个税？

答：根据国家税务总局关于发布《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》的公告（国家税务总局公告2014年第67号）规定：第十三条 符合下列条件之一的股权转让收入明显偏低，视为有正当理由：

（二）继承或将股权转让给其能提供具有法律效力身份关系证明的配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人；

因此，丈夫将股权平价转让给妻子可不缴纳个税。

## 国家对失业人员从事个体经营有哪些优惠政策？

问：国家对失业人员从事个体经营有哪些优惠政策？

答：根据《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）规定：一、对持《就业失业登记证》（注明“自主创业税收政策”或附着《高校毕业生自主创业证》）人员从事个体经营的，在3年内按每户每年8000元为限额依次扣减其当年实际应缴纳的营业税、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%，各省、自治区、直辖市人民政府可根据本地区实际情况在此幅度内确定具体限额标准，并报财政部和国家税务总局备案。

纳税人年度应纳税款小于上述扣减限额的，以其实际缴纳的税款为限；大于上述扣减限额的，应以上述扣减限额为限。

## 实例解析某房地产企业纳税筹划遭遇稽查！

案情简介：某房地产公司成立于2007年2月，股东由某投资有限公司、某集团公司构成，随后购得327亩土地的使用权，进行房地产项目的开发，开发的楼盘有A、B、C、D等4栋高层楼房。根据稽查计划安排，某地税稽查局于2010年3月对该房地产公司进行稽查，按照惯例，稽查人员先是检查该公司的“预收账款”账户，从账面看2007年至2009年该公司预售商品房收取的预收款有1亿元，基本都按照房地产企业缴纳营业税的期限缴纳了营业税等税金，仅有少数预售售房款以及将“他项权利登记费”、“抵押手续费”等代收款项列入到“其他应付款”科目而少缴了20余万元的营业税及附加，再就是少缴了土地使用税和部分印花税，看上去再没有其他问题了。

现场检查完毕后，稽查人员在科室的案情讨论会上汇报了上述问题，在汇报到印花部分时，提到该房地产公司“其他应付款”科目中反映从某机电设备销售公司借款4320万元，没有按借款合同税目缴纳印花税，据该公司财务人员解释是因公司开发资金不足，就找老板朋友开的某机电设备销售公司分几次借了这4320万元。

从某机电设备销售公司借款4320万元？科室负责人听到这里心中顿时升起一团疑云，果真如此吗？难道真的就只是印花的问题？在当前的经济形势下，一个机电设备销售公司居然能有几千万的资金外借给房地产公司？其中是否有猫腻？于是要求稽查人员次日再去该房地产公司，将这几笔借款的来龙去脉查清楚。次日，稽查人员再次来到该公司复查，该公司财务人员仍坚持上述说法，并表示他们当时认为这不是从银行贷的款就没有缴纳印花税，既然稽查局认定要按借款合同的税目缴印花税，公司愿意马上补缴。

为了彻底查清问题的真相，稽查局决定就此事展开外部调查，依照《税收征管法》第五十七条、五十九条的规定，向某机电设备销售公司发出了《税务检查通知书（二）》，对该机电设备销售公司

与某房地产公司的资金往来情况等进行检查。通过检查发现，该公司的确分几次将累计4320万元“资金借”给了某房地产公司，但奇怪的是，该机电设备销售公司几年来居然没有一分钱的销售收入，那么其借出去的几千万元资金又是怎么来的呢？再对“其他应付款”科目进行检查，发现其资金是来自于几十个自然人。随后在对公司的注册情况进行检查时又发现，这家机电设备销售公司的大股东与某房地产公司的大股东都是某矿业集团公司。

经过几番周折终于查明：这家机电设备销售公司与某房地产公司都是某集团公司的下属控股公司，在某房地产公司开发的楼盘中有一部分是定向销售给某集团公司的职工，其购房款先由机电设备销售公司出面向职工收取并开具收款收据，07—09年共收取售房款4300多万元，再由该机电设备销售公司以往来借款的名义汇给某房地产公司。某房地产公司在收到上述4320万元售房款后也列在往来款中，而没有作为预收售房款申报纳税，少缴营业税等税款240余万元。

稽查局根据查证的情况经过研究和集体审理认定，该房地产公司采取将收取的售房款挂列往来款、进行虚假纳税申报的手段，少缴税款，已构成偷税，决定责令其限期补缴少缴的营业税等税款并加收滞纳金，同时依照《税收征管法》第六十三条之规定，对其偷税行为处以少缴税款一倍的罚款。在接到稽查局的处理、处罚决定书后，该房地产公司按期缴纳了税款、滞纳金和罚款，随后，负责人道出了事情的原委：当初他们曾就此事咨询了某税务师事务所的人，为了少付咨询代理费就没有与事务所签订正式代理合同，在支付了几千元劳务费后，事务所以私人帮忙的形式帮公司就向集团内部职工出售房屋的纳税事项进行了筹划，公司根据这个筹划方案进行了如上操作，本以为占了大便宜，没想到因此违反了税法规定，不但要补缴税款、加收滞纳金还被处以了罚款，真正的是偷鸡不成蚀把米，山寨版的税务筹划造成公司“被偷税”了。

税务分析：稽查人员听闻后严肃的指出，对于税务代理人违反税收法律、法规，造成纳税人未缴或少缴税款的，税务机关可依照《税务征管法实施细则》第九十八条的规定追究代理人的责任，但本案中由于该房地产公司没有与事务所签订正式的代理合同，税务机关没有确凿证据来追究代理人的责任，“山寨筹划”引发的违法后果只能由该房地产公司自行承担。同时，稽查人员也对此案的查处经验进行了简单的总结，往来款科目有可能是隐匿着巨额税款的金库，在税务稽查过程中发现可疑的往来款项一定要追查到底，不能听凭纳税人的解释就了事，更不能有怕麻烦的思想，只有追根溯源，事实真相才能大白。





## 境内企业收购外国企业持有 境内公司的股权如何进行税务处理？

我司是一家制造企业，注册地在 A 省，根据我司制定的发展规划，准备扩张同类产品生产业务，拟并购大陆三家外商投资企业的港方部分股权，该转让方（港方）为独立第三方，与我司为非同一控制人。三家目标公司，现身份为外商投资企业，注册、住所所在地分别在 B、C 和 D 三省。

### 1 问题 1

我司（居民企业，受让方 / 支付对价款方）以公允价格收购目标公司部分港方股权，根据下列规定，在支付港方（非居民企业，转让方 / 收取对价款方）对价款时，我司负有扣缴义务。

(1) 《企业所得税法》第三条第三款“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。”

(2) 《企业所得税法》第四条“非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，适用税率为 20%。”；第二十七条第五款“本法第三条第三款规定的所得。”

《企业所得税法实施条例》第九十一条第一款“非居民企业取得企业所得税法第二十七条第（五）项规定的所得，减按 10% 的税率征收企业所得税。”

(3) 《企业所得税法》第三十七条“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。”

(4) 《企业所得税法》第五十一条“非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，以扣缴义务人所在地为纳税地点。”

(5) 《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》（国税发【2009】3 号）第三条“对非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得应当缴纳的企业所得税，实行源泉扣缴，以依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人。”

国税发【2009】3 号第七条“扣缴义务人在每次向非居民企业支付或者到期应支付本办法第三条规定的所得时，应从支付或者到期应支付的

款项中扣缴企业所得税。”

基于上述规定，能否这样理解：

我司是扣缴义务人，扣缴税率为 10%，纳税地点在扣缴义务人所在地。扣缴时点是在支付对价款时，目标公司在当地不负有扣缴义务？

### 2 问题 2

《企业所得税法》第五十一条“非居民企业取得本法第三条第二款规定的所得，以机构、场所所在地为纳税地点。非居民企业在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的，经税务机关审核批准，可以选择由其 主要机构、场所汇总缴纳企业所得税。”

我司理解：

本条仅对《企业所得税法》第三条第二款的规定，而不是对第三条第三款的规定，这样理解对吗？

### 3 问题 3

国税发【2009】3 号第八条“扣缴企业所得税应纳税额 = 应纳税所得额 × 实际征收率；应纳税所得额是指依照企业所得税法第十九条规定计算的下列应纳税所得额：（二）转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额；实际征收率是指企业所得税法及其实施条例等相关法律法规规定的税率，或者税收协定规定的更低的税率。”

请问：

应纳税所得额 = 外国投资者转让国内企业股权所得超出其出资的部分 = 股权投资转让所得 = 处置股权投资的收入 - 股权投资成本，股权投资成本如何确定？出资是否包括：① 2008 年前形成的未分配利润转增；② 2008 年前形成的其他被投资大陆企业利润再投资；③ 2008 年前形成的其他被投资大陆企业清算所得再投资；④ 2008 年后形成的未分配利润转增；⑤ 2008 年后形成的其他被投资大陆企业利润再投资；⑥ 2008 年后形成的其他被投资大陆企业清算所得再投资？

### 解答问题 1

《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 24 号）规定，非居民企业直接转让中国境内居民企业股权，如果股权转让合同或协议约定采取分期付款方式的，应于合同或协议生效且完成股权变更手续时，确认收入实现。

股权转让收入确认的当天就是受让方扣缴预提所得税的当天。税款在受让方所在地缴纳。

### 问题 2

本条款说的是外国企业在境内的分支机构（分公司或办事处或常驻机构，均无法人资格）从境内、境外取得的收入，需要在分公司、办事处、常驻机构所在地缴纳企业所得税。如果境内有两个这样的非法人机构，可以汇总缴纳企业所得税。本条款不适用于外国企业转让境内股权。

### 问题 3

《企业所得税法实施条例》第五十六条规定：企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。所称历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。

《企业所得税法实施条例》第七十一条规定：“企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予扣除。投资资产按照以下方法确定成本：

① 通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；

② 通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

根据上述规定，出资包括 2008 年前形成的未分配利润转增、2008 年前形成的其他被投资大陆企业税后利润再投资、2008 年前形成的其他被投资大陆企业清算所得再投资（同样属于外国企业的资金用于境内再投资）、2008 年后形成的未分配利润转增股本、2008 年后形成的其他被投资大陆企业利润再投资、2008 年后形成的其他被投资大陆企业清算所得再投资。

有关投资成本的合法凭据：如果是直接投资，必须能够提供验资报告。非居民企业持有境内的股权如果是通过受让股权方式取得的，必须能够提供原股权转让合同。

外国企业转让境内的股权计算预提所得税时不得扣除股权转让日外国企业享有的目标公司的留存收益。

计算公式如下：

应扣缴预提所得税 = (股权转让价款 - 投资成本) × 10%

投资成本 = 外国企业初始出资额 + 追加出资额 (含目标公司用留存收益转增资本、外国企业用境内其他企业的税后利润在目标公司再投资金额)

如果三家公司的目前投资不是受让取得，三家公司也没有用资本公积转增资本，则三家公司的投资计税成本应当等于实收资本。

由于只是转让了部分股权，投资成本应当按照所转让份额占持有股权总份额的比例分配确定。

收购方账务处理如下：

借：长期股权投资

贷：其他应付款——股权受让款

应交税费——应交预提所得税

《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。”

《税收征管法》第三十二条规定：“扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。”

目标公司在当地不负有扣缴义务。股权转让后，目标公司必须保留外商投资企业资格（外方所占股份不得少于 25%），否则目标公司如果经营期不满十年需补交已享受的二免三减半所得税优惠。

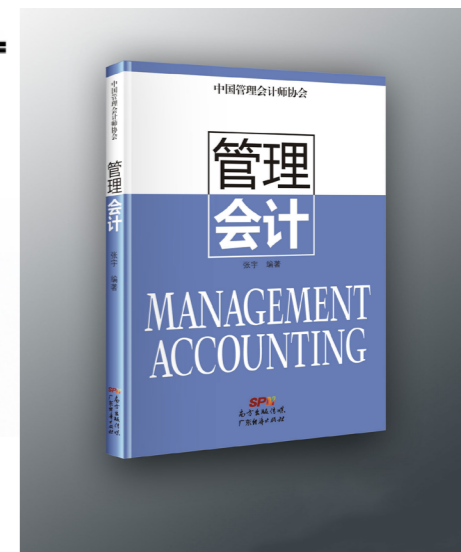
香港公司所得税的税率是 16.5%，但香港是不征资本利得税的，即香港公司转让持有其他公司（包括境内、境外）的股权是不征企业所得税的。因此，香港公司不用在香港补缴所得税。

## 会计行业的人才变革机遇来临了 你准备好了吗？

通过本课程的学习，你将拥有

- 更全面的管理能力
- 更高的职位
- 更多的薪水

安德信独家代理  
咨询热线：4006-868-546



# 安德信集团

## 2015年10月课程一览表

### 上海分公司

课题：引领业务创造价值 - 业财融合推进财务  
讲师：孙老师  
时间：2015年10月20-21日（星期二、三）

### 广东分公司

课题：2015 云计算发数据时代九大业务流程  
讲师：边老师  
时间：2015年10月20-21日（星期二、三）

### 湖南分公司

课题：业务循环中的内控实务  
讲师：孙老师  
时间：2015年10月22-23日（星期四、五）

### 湖北分公司

课题：实战新三板挂牌（上市）  
讲师：刘老师  
时间：2015年10月24日（星期六）  
课题：财务大转型之管理会计  
讲师：何老师  
时间：2015年10月27-28日（星期二、三）

### 河南分公司

课题：突破预算管理的“十面埋伏”案例与操作实务  
讲师：钱老师  
时间：2015年10月23-24日（星期五、六）

### 新疆分公司

课题：基于经营决策的企业财务报表解读与分析  
讲师：石老师  
时间：2015年10月21-22日（星期三、四）



### 上海公司

地址：上海市闵行区宜山路1728号  
5楼  
电话：021-64967811  
传真：021-62211290-8008

### 湖南公司

地址：湖南省长沙市天心区芙蓉中路  
2段200号华侨国际大厦504室  
电话：0731-88918193  
传真：0731-88938193

### 湖北公司

地址：武汉市武昌区中北路1号  
楚天都市花园D栋22层C号  
电话：027-87738086  
传真：027-87738101

### 杭州公司

地址：杭州湖墅南路103号百大  
A706室  
电话：0571-56315588  
传真：0571-56315566

### 广州公司

地址：广州市天河区中山大道棠东东路  
25号御景商业大厦108室  
电话：020-38337012  
传真：020-38337694

### 河南公司

地址：河南省郑州市金水区经三路  
37号银丰商务A座816-818室  
电话：0371-60607718  
传真：0371-67260012

### 吉林公司

地址：吉林省长春市朝阳区西安大路  
8号世纪鸿源二号官寓1505室  
电话：0431-81857641  
传真：0431-85802268

### 新疆公司

地址：新疆乌鲁木齐市南湖北路友好  
花园3期11号楼  
电话：0991-6560579  
传真：0991-4659701