

税务辅导站·第7辑

纳税

审查实例

NA
SHUI
SHEN
SHI
'SHI
LI

税务辅导站·第7辑

纳税审查实例

本书编写组 编

中国税务出版社

编者的话

《税务辅导站》是部连续出版物，自出版以来，受到了广大企事业单位办税人员和财务人员的欢迎，本书是《税务辅导站》的第7辑。

本辑共4个分册——《办税操作实例》、《纳税审查实例》、《会计处理实例》和《纳税辅导实例》，本书为《税务辅导站》第7辑之《纳税审查实例》。

本书内容主要来源于中国税网（ctaxnews）税务案例库，其中部分案例已在《中国税务报》和《中国税网——税务规划》等媒体发表，收入本书时仅做了必要的文字加工和编辑处理。本书稿部分内容经裴林娇、李星红、刘志耕、秦文娇等审校。

本书内容的政策依据是财政部、国家税务总局发布的规范性文件，来源为财政部、国家税务总局网站及中国税网法规库，由于我国税收及会计相关法规不断更新，加之对有些政策理解角度的不同，所以对书中案例及援引法规中出现的不当之处，敬请广大读者提出意见，以便我们及时修订。有关意见及建议请发电子邮件至：taxbook@ctaxnews.com.cn。

本书编写组

2011年3月

税务辅导站

第7辑

作者

本书编写组 编

策划

黄琳

责任编辑

庄滨

责任校对

于玲

技术设计

刘冬珂

目 录

- 购入汽车抵扣进项税需把握政策要点 /5
- 汽车分销经营方式不当带来涉税风险 /8
- 个体户销售额达标必须申请一般纳税人认定 /11
- 油费能否抵扣要看合同性质 /14
- 装卸搬运按租赁开票税负高 /15
- 不处理非正常损失将得不偿失 /17
- 购置专用设备投资额的进项税额抵扣有条件 /18
- 赠品代发票有税收风险 /21
- 企业接受假发票要注意涉税风险 /23
- 买卖方收取违约金有不同的纳税处理 /26
- 边境贸易出口退(免)税政策调整有五大变化 /28
- 限售股转让缴个税需关注几个细节 /32
- 股东身份不同,分红纳税有别 /37
- 非近亲受赠房产要按“其他所得”缴个税 /39

- 九类“其他所得”要缴个税 /42
- 一次性奖金计税办法每年只能用一次 /45
- 个人限售股减持通过 ETF 基金避税并不靠谱 /46
- 股权结构变化难掩纳税风险 /50
- 股权投资人民币升值部分要纳税 /52
- 委托研发申报加计扣除时须提供费用明细 /54
- 向地方红十字会捐赠不能税前扣除 /56
- 公益捐赠受鼓励取得票据须合规 /57
- 非居民企业提供劳务如何规避税收风险 /59
- 股权转让,居民、非居民企业纳税地点有差异 /64
- 非居民企业要根据所得性质确定纳税方式 /67
- 境内企业“走出去”涉税风险提示 /71
- 四类跨年度应计未计税费不需调账 /74
- 准确把握职工福利费扣除范围 /76
- 福利费列支的票据要合法 /78
- 透过“佣金”表象看本质 /80
- 受托加工节余料“盘盈”方式入账

图书在版编目(CIP)数据

纳税审查实例

本书编写组 编

—北京:中国税务出版社,2011.3
(税务辅导站·第7辑)

ISBN 978-7-80235-618-4

I. ①纳… II. ①本…

III. ①税收管理—中国

IV. ①F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字
(2010)第250172号

北京市西城区木樨地北里

甲11号(国宏大厦B座)

邮编:100038

http://www.taxation.cn

E-mail:taxph@tom.com

发行部电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837

传真:(010)63908835

北京天宇星印刷厂印刷

2011年3月第1次印刷

880×1230毫米 1/32

5.5印张 125千字

ISBN 978-7-80235-618-4/F·1538

定价:10.00元(全套四册共40.00元)

- 有风险 /84
- 财产损失报批须把握四个要点 /86
- 财产损失须及时处理 /89
- 虚报亏损必受罚 /95
- 固定资产报损在内部审批期间计提折旧须谨慎 /96
- 无偿划转股权视同转让财产 /99
- 跨年度租金收入分期纳税有条件 /100
- 劳保税前扣除须满足条件 /103
- 人为调控利润有涉税风险 /105
- 关联企业将借款包装成“预付款”的涉税风险 /108
- 成本分摊比例应与预期收益比例一致 /111
- “预收账款”挂账需要注意涉税风险 /116
- “往来账户”涉税问题及风险分析 /118
- 财务软件的数据要定期审核 /124
- 代建房屋纳税风险不可忽视 /125
- 土地闲置费扣除,不同税种有差异 /128
- 买房赠车与销售折扣纳税有别 /130
- 如何正确理解房屋“自建自用”免税政策 /132
- 异地施工注意纳税规定变化 /135
- “甲供材料”合同签订方式不同,纳税处理有异 /139
- 商铺预租与出租纳税有别 /144
- 开发商延期交房免物业费有税务风险 /146
- 房产完工与否的会计税务处理不一样 /148
- 代建房屋纳税风险不可忽视 /150
- 房企代垫首付款须全额计算缴税 /153
- 所得税汇算不同于项目清算 /155
- 联合建房须依法纳税 /157
- “交付使用”有不同判定标准 /160
- 评估价不能作为土地增值税扣除依据 /164
- 不是自己开发的房产不享受加计扣除 /166
- 注意房产税、城镇土地使用税四大政策变化 /167

购入汽车抵扣进项税 需把握政策要点

自2009年1月1日起实行增值税扩抵政策后，增值税一般纳税人购入的固定资产可以抵扣进项税。根据新《增值税暂行条例》的规定，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。汽车属于固定资产的范围，购入汽车能否抵扣进项税，应该如何抵扣呢？笔者认为应把握好以下3个要点。

购入汽车应用于可抵扣的项目

《增值税暂行条例实施细则》第二十五条强调，纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

如果购入的汽车是应征消费税的汽车，是不可以抵扣进项税的，而且这里也强调“自用”，即如果购入汽车不是自用，而是为了销售，则可以抵扣进项税。《消费税暂行条例》所附的《消费税税目税率表》列举的征收消费税的小汽车范围，为乘用车和中轻型商用客车两种，不包括其他类型机动车。

根据《增值税暂行条例》第十条的规定，对用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物不得抵扣进项税。《增值税暂行条例实施细则》规定，所称购进货物，不包括既用于增值税应税项目（不含免征增值税项目）也用于非增值税应税项目、免征增值税（以下简称免税）项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

以上规定强调企业购入的汽车不能用于不得抵扣的项目，

而且如果该汽车是应征消费税的汽车；无论用于可以抵扣项目还是不可以抵扣项目都不可以抵扣进项税。

归纳起来，可以抵扣进项税的购入汽车要同时符合下列条件：

1. 购入的汽车能够取得税控系统开具的机动车销售统一发票或海关进口增值税专用缴款书。
2. 购入后在规定的时间内认证并申报。
3. 购入的汽车不属于应征消费税的汽车。
4. 购入的汽车可以既用于应税项目又用于非增值税应税项目、免税项目、集体福利、个人消费。比如购入货车既用于生产经营方面的运输又用于在建工程运送物资，再比如购入的货车既用于应税项目又用于免税项目，都是可以抵扣进项税的，但对仅用于接送职工上下班的班车就属于用于职工福利，不能抵扣进项税。

要取得相应的抵扣凭证

企业在购入汽车时，无论用于哪个方面，都应该取得相应的发票。根据《增值税暂行条例》第十条的规定，纳税人购进货物或者应税劳务，取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

《增值税暂行条例实施细则》第十九条规定，条例第九条所称增值税扣税凭证，是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票和农产品销售发票以及运输费用结算单据。

国家税务总局《关于推行机动车销售统一发票税控系统有关工作的紧急通知》（国税发〔2008〕117号）第五条规定，自2009年1月1日起，增值税一般纳税人购买机动车取

得的税控系统开具的机动车销售统一发票，属于扣税范围的，应自该发票开具之日起 90 日内到税务机关认证，认证通过的可按增值税专用发票作为增值税进项税额的扣税凭证。

因此，企业在购入新汽车时要取得税控系统开具的机动车销售统一发票，该发票属于扣税凭证。但如果企业购入的是旧汽车，无论是从一般单位购买还是从旧机动车经销单位购买，也无论这些单位是否为增值税一般纳税人，根据国家税务总局《关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》（国税函〔2009〕90号）的规定，只能取得普通发票，无法抵扣进项税。

在规定期限内认证抵扣

国家税务总局《关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》（国税函〔2009〕617号）规定，对增值税一般纳税人取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的增值税专用发票、公路内河货物运输业统一发票和机动车销售统一发票，应在开具之日起 180 日内到税务机关办理认证，并在认证通过的次月申报期内，向主管税务机关申报抵扣进项税额。如果是实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人，其取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的海关缴款书，应在开具之日起 180 日内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》（包括纸质资料和电子数据），申请稽核比对。未实行海关缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的海关缴款书，应在开具之日起 180 日后的第一个纳税申报期结束以前，向主管税务机关申报抵扣进项税额。

而 2010 年 1 月 1 日以前的机动车销售统一发票认证的时间为 90 日。因此，取得发票要在规定的时间内认证通过，并

于申报期内进行申报，不能提前或滞后，否则将不予抵扣进项税额。

汽车分销经营方式不当带来涉税风险

国家出台的家电下乡系列政策，对扩大内需、拉动农村消费、惠农强农起到了重要作用。其中的汽车下乡政策已推行半年，给农村消费者购买汽车带来了极大的实惠和方便。但在汽车下乡政策的推行过程中，一些地方的税务部门也发现，经销商五花八门的运营模式，存在不少涉税隐患。

目前，从县城到乡村出现了一大批汽车销售公司和门店，他们有的办理了营业执照和税务登记证，有的挂靠为省、市级经销企业的分支机构，有的则是独立的法人，还有的以代理人的名义经营。这其中，有不少经销商与省、市级汽车经销企业签订销售协议，每销售一定数量的汽车，赚取一定数量的手续费或佣金，由省、市级经销企业提供缴纳车购税和上牌照需要的机动车统一发票。税务人员认为，这种经营方式看似合理，其实隐含着很大的涉税违法问题。

按照《增值税暂行条例实施细则》第四条第一款、第二款的规定，将货物交付其他单位或者个人代销、销售代销货物，都视同销售货物。如果汽车经销商是独立的法人单位，无论他与上游企业签订什么样的协议或合同，机动车统一发票必须由汽车经销商开具，税务机关对通过该企业实现的销售收入全额征收增值税。如果机动车统一发票由上游企业开具，汽车经销商不能够向上游企业索取增值税专用发票抵扣进项税款，作为一般纳税人，其税收负担只能为17%。若为小规模纳税

人，年销售额不超过 50 万元，税收负担为 3%；超过 50 万元，视同一般纳税人，负担 17%。如果汽车经销商不给消费者开具发票，而让上游企业开具发票，二者行为都属于《中华人民共和国发票管理办法》中未按规定开具发票的行为，将受到税务机关 1 万元以下的罚款。

按照《增值税暂行条例实施细则》第四条第三款规定，设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送不在同一县（市）的其他机构用于销售，应当缴纳增值税。对于什么是用于销售，国家税务总局在《关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》（国税发〔1998〕137 号）中进行了明确，实行统一核算的总机构统一纳税而分支机构不纳税的情况为：分支机构既不向消费者开具发票，也不向消费者收取货款。如果分支机构有其中的一项行为，即成为增值税的直接纳税人，税务机关有权对其全额征税。

同时，对于汽车销售代理人，如果他与被代理的汽车销售企业属实行统一核算的总分支机构，且隶属于同一县（市），该项销售行为可视同汽车销售企业的销售行为，由汽车销售企业开具机动车发票给消费者，统一纳税。但对汽车销售代理人取得的代理费或佣金，应并入个人所得，计算缴纳个人所得税。如果他与被代理的汽车销售企业隶属于不同的县市，又有自己的展厅或门店，则视同于独立企业，应全额纳税。

汽车销售的火爆必然造成同行业竞争的加剧，厂家和销售公司也会采取各种各样的促销手段。不论采取哪种促销方式，都要考虑税收政策的限制。如果对税收政策把握不够，则可能出现这样或那样的涉税风险。

收取各种代办费用和价外费用。根据《增值税暂行条例实施细则》第十二条第四款规定，汽车经销商销售汽车的同

时，向购买方收取的代办保险费，代缴车购税、车辆牌照费不属价外费用。在为购车者提供按揭、挂牌、保险等服务时，收取的代办费、服务费和装潢费、试车费、提车费、加快费等，则属于价外费用，应一并计入应税销售额申报纳税。

随车无偿赠送物品。几乎所有的汽车经销商都有一条不成文的规矩：在顾客买车时随车赠送一些装饰用品，比如防爆膜、真皮座套、地胶板、倒车雷达、导航设备、防盗报警器等，车子的档次越高，赠品价值也越高。根据《增值税暂行条例实施细则》第四条规定，汽车经销商向购车者无偿赠送的物品，应按规定申报纳税。

售后服务收入。如更换零配件、汽车维修等向消费者收取的费用、从汽车生产企业取得售后服务费，不能长期挂往来账户，隐匿收入，应按规定申报缴纳税款。也不要故意混淆应税项目，将增值税应税收入申报缴纳营业税。

返还利润。返利名目繁多，一般包括实销奖、达标奖、广告费支援、促销费补助、建店补偿等，返还方式既有资金返利，也有实物返利。不管是资金还是实物，汽车经销商不能将其收入全部作为利润支配。按照国家税务总局《关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》（国税发〔2004〕136号）规定，商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系，且商业企业向供货方提供一定劳务的收入，例如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等，应按营业税的适用税目和税率缴纳营业税。商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩（如以一定比例、金额、数量计算）的各种返还收入，均应按照《关于平销行为征收增值税问题的通知》规定，冲减进项税额，申报缴纳增值税。

在这里，税务部门也提醒经销商，在选择经营方式时，应慎重考虑税收政策的限制，建立健全会计核算制度，走合法经营的道路。销售汽车开具机动车发票要按实际销售金额开具，不能为了少缴税或应消费者要求少开具发票金额，否则将被以偷税和未按规定开具发票行为受到补税罚款的处罚。对于想借汽车下乡开拓新业务的企业或个人，建议及时向税务机关咨询相关政策规定，系好涉税安全带。

个体户销售额达标必须申请 一般纳税人认定

一年一度的增值税一般纳税人申请认定工作正在进行。近日，国家税务总局下发《关于办理2009年销售额超过标准的小规模纳税人申请增值税一般纳税人认定问题的通知》（国税函〔2010〕35号），《通知》明确，按照新修订的《增值税暂行条例实施细则》（以下简称“新《细则》”）及国家税务总局《关于增值税一般纳税人认定有关问题的通知》（国税函〔2008〕1079号）的规定，2010年1月底前应对2009年应税销售额超过标准的小规模纳税人进行增值税一般纳税人资格认定。但考虑到新规定下增值税一般纳税人认定户数较多的实际情况，允许分期分批认定，于2010年6月底前完成认定工作。

值得注意的是，造成此次增值税一般纳税人认定户数较多的原因，除了认定标准降低（生产企业年销售额超过50万元，其他企业年应税销售额超过80万元）之外，更重要的原因是个体工商户首次纳入一般纳税人认定范围。

对纳入征税范围的“个人”，新《细则》第九条第二款明

确，所称个人，是指个体工商户和其他个人。而旧《细则》第八条第二款规定，个人，是指个体经营者及其他个人。

在销售额超过规定标准的小规模纳税人的处理上，新《细则》第二十九条规定，年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。而旧《细则》第二十四条规定，年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，视同小规模纳税人纳税。相比而言，对于个体工商户，过去销售额超过标准仍可以按小规模纳税人计税，有需要按旧《细则》第二十八条个体经营者符合条例第十四条所定条件的，经国家税务总局所属分局批准，可以认定为一般纳税人，其一般纳税人认定是可选择的。而新《细则》下则必须申请办理一般纳税人认定，否则，根据新《细则》第三十四条及国税函〔2008〕1079号文件的规定，未申请办理一般纳税人认定手续的，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。

相对于企业，个体工商户无论是财力、人力还是管理方面都处于完善阶段，其财务核算停留在粘贴簿基础之上，征税模式主要基于双定模式（定期定额）。因此，当新《细则》公布之时，更多人还处于观望阶段，因为销售额达到一般纳税人标准的个体工商户可能无法满足一般纳税人的核算要求。

国税函〔2010〕35号文件的出台，标志着国家税务总局在税务实践层面正式加强了个体工商户的增值税税务管理，个体工商户增值税管理步入了正轨。

对认定为一般纳税人的个体工商户增值税专用发票的使用，国税函〔2010〕35号文件规定，个体工商户超过小规模

纳税人标准，在认定为增值税一般纳税人后，如需使用防伪税控开票子系统的，须待防伪税控系统升级后方可使用。防伪税控系统升级的具体安排另行通知。

尽管当前针对个体工商户的一般纳税人认定还有些细节问题需要解决，新制度下一般纳税人认定办法尚未出台，但是广大个体工商户仍应正确对待 2010 年的一般纳税人认定工作。

第一，准确计算并申报 2009 年度销售额。

新规定下，个体工商户的销售额超过小规模纳税人标准后其征税方法不再具有选择性，这意味着如果不按规定申请一般纳税人认定，将会带来惩罚性征税，即适用税率征税，同时不得抵扣进项税。比如，某从事零售的个体户 2009 年开票销售收入 70 万元，其中 2009 年底一笔不开票销售收入 20 万元，如果该个体户按开票额进行申报，因未超过小规模纳税人销售标准，无须办理一般纳税人认定手续。根据新规定，该个体户不仅要补上 20 万元的应税销售额，还将对其 2010 年的销售额按适用税率征税，并不得抵扣进项税。而按照原来的规定，该个体户仅对 20 万元应税销售额补税即可。因此，个体工商户应对照税法规定，仔细检查 2009 年度增值税销售额是否及时全额申报。

第二，正确计算并申报 2010 年增值税应纳税额。

增值税小规模纳税人销售额标准是按照公历年度应税销售额计算的，因此对于上年度销售额超过小规模纳税人标准的增值税纳税人，下一个年度就应按照一般纳税人核算增值税进销项，即新办法是从次年的 1 月 1 日起开始适用。销售额超过小规模纳税人标准的个体工商户，不能因为国税函〔2010〕35 号文件提出了分期分批一般纳税人认定，就忽视了征税方法的适用期（即从 2010 年 1 月 1 日起开始执行），应正确计算并申

报 2010 年增值税应纳税额。

第三，及时申请办理一般纳税人认定手续。

对于销售额超过小规模纳税人标准的个体工商户，应按照国家税务总局〔2010〕35号文件及相关规定，主动准备相应资料，及时申请办理一般纳税人认定。需要注意的是，目前增值税专用发票纳入防伪税控系统，其进项发票认证抵扣，必须是其一般纳税人认定日期之后开具的增值税专用发票。

随着个体工商户增值税管理逐渐步入正轨，特别是增值税小规模纳税人认定标准降低，广大个体户的经营必然受到一定影响，如何适应新的征税环境、征税要求，需要税务机关和纳税人进一步探索、思考和实践。

油费能否抵扣要看合同性质

为了给外地客户发货，某汽车配件加工企业与个体运输司机黄某签订了《车辆租赁合同》。由黄某负责企业货物的长途运输，企业负责提供车辆用油，并按照里程数给予一定标准补贴。2009年，企业共为黄某货运车辆外购柴油411.76万元，并取得进项抵扣凭证抵扣进项税70万元。近期，当地税务机关对企业纳税评估时指出，企业外购柴油取得的进项税不能抵扣，应作进项税转出。这让企业十分不解，租车发货是经营性租赁行为，为什么油费支出不能抵扣进项税？

根据《企业会计制度》第十一条第二款规定：企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。上述汽车配件加工企业与黄某签订的合同，就实质而言，并非是车辆租赁合同，而是

车辆运输合同。

经营性租赁行为必须要具备两个条件：一是出租方让渡使用权给承租方；二是承租方按规定支付出租方相应的租金。就此例来看，如果企业取得了车辆使用权，并能够聘请司机充分行使该车辆的使用权，并单独支付给出租方租赁费，那么就形成了经营性租赁。显然，黄某始终没有将车辆的使用权让渡给企业，因而不具备经营性租赁的条件，企业外购的柴油不能抵扣进项税。

那么，此例中的涉税问题又该如何处理呢？根据《增值税暂行条例》第八条第四款规定：购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的，按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算进项税额。因此，应该由黄某按照企业外购柴油费用和补贴确定运输费用，并向汽车配件加工企业开具运输费用结算单据，该企业按照运输费用结算单据金额，以7%的扣除率计算进项税额。

装卸搬运按租赁开票税负高

老秦今年买了台钩机，最近与某建筑公司签订了钩机租赁协议，承担该公司施工现场的土方挖掘工程，约定租赁费20万元。工程完工申请付款时，建筑公司财务人员要求老秦到当地税务机关代开租赁费发票。税务人员在审核代开发票资料时，认为该项业务不能适用营业税“服务业——租赁”税目，而应该适用“交通运输业——装卸搬运”或者“建筑业——其他工程作业”税目。到底是怎么回事呢？

原来，对上述土方挖掘工程，老秦虽然与建筑单位签订的