

税务辅导站·第7辑

纳税

辅导实例

NA

SHUI

FU

SHI

SHI

LI

税务辅导站·第7辑

纳税辅导实例

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《纳税辅导实例》。

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

- 企业发生存货损失,进项税额如何处理? /5
- 购置专用设备投资额是否包含增值税进项税额? /7
- 设备“构筑物”可否抵扣增值税? /10
- 购入软件能否抵扣进项税? /13
- 厂区内装路灯可否抵扣进项税? /14
- 产成品用于对外投资是否视同销售? /17
- “捆绑销售”行为该如何缴税? /20
- 丢失专用发票,如何办理退税? /22
- 信托及融资性售后回租方式有何纳税差异? /24
- 建筑企业异地施工如何纳税? /28
- 已签合同未收款,何时缴纳营业税? /32
- 设备价款是否计入安装工程营业额? /34
- 青苗补偿费是否征收营业税? /36
- 房企代收费是否缴营业税? /37
- 建筑劳务分包业务适用什么税目? /39

借款利息支出在所得税前如何扣除? /42

“同期同类”贷款利率如何确定? /46

哪几类准备金可税前扣除? /48

当年未扣损失以后可否补扣? /50

跨境重组业务企业所得税如何处理? /51

资产减值准备计提和转回如何进行纳税处理? /56

政府补助收入的财务处理有何差异? /59

母子公司互相提供服务如何纳税? /63

总分机构所得税率为何不同? /65

新办企业的所得税缴给谁? /66

哪些所得税优惠可叠加享受? /70

如何选择计税成本核算终止日? /74

项目利润分配按股息还是利息处理? /78

注销税务登记需要清算企业所得税吗? /79

外企吸收合并,所得税如何缴纳? /82

股权转让损失如何在税前扣除? /84

税收协定特许权使用费条款有何细节规定? /87

图书在版编目(CIP)数据

纳税辅导实例

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 978-7-80235-619-1

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250170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 126千字

ISBN 978-7-80235-619-1/F·1539

定价:10.00元(全套四册共40.00元)

- 境外分支机构取得利息如何适用税收协定? /92
- 境外企业劳务派遣,常设机构如何认定? /95
- 外国企业常驻代表机构税收管理有哪些变化? /100
- 股权激励所得如何缴纳个人所得税? /105
- 兼职律师如何缴纳个税? /109
- 集资利息是否按股息红利所得缴纳个税? /111
- 个人股权投资是否缴纳个税? /112
- 全年一次性奖金如何计算个税? /115
- 向劳务派遣人员付酬如何纳税? /117
- 如何判定外籍在华人员纳税义务? /120
- 清算后转让房产,土地增值税扣除项目如何确定? /124
- 免租金期间房产税怎样缴? /127
- 车间设备大修,房产税该如何确定? /130
- 哪些设备要计入房产原值缴税? /133
- 房产作价入股是否缴纳契税? /135
- 旧城拆迁改造土地契税如何计算? /137
- 企业异地购房出租如何纳税? /138
- 购置新建商品房的“交付使用”时间如何确定? /139
- 企业分立转移土地使用权要缴哪些税? /143
- 房地产企业取得土地返还款后如何做账? /145
- 土地使用税纳税起止期如何确定? /148
- 股权转让作价,公允性如何评估? /150
- 企业取得扣缴个人所得税手续费要缴哪些税? /153
- 企业已开具发票未提供劳务事项如何处理? /156
- 企业公益性捐赠股权如何处理? /161
- 节能环保企业享受哪些税收优惠? /164
- 购买国外商标,合同如何贴花? /169
- 怎样申报扣除因经济纠纷引发的坏账损失? /170

企业发生存货损失，进项税额 如何处理？

新修订的《增值税暂行条例》第十条规定了以下几种情形的进项税额不得从销项税额中抵扣：

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

（二）非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；

（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；

（四）国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；

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

对照以上规定可以看出，增值税进项税额转出的核心问题是正确区分和判断正常损失与非正常损失，才能正确处理正常损失与非正常损失的进项税额及进项税转出。

新修订的《增值税暂行条例实施细则》第二十四条规定，《增值税暂行条例》第十条第（二）项所称非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。该规定对需要作进项税额转出的非正常损失作了限制性解释，仅列举了“因管理不善造成的被盗、丢失、霉烂变质的损失”3种情形。

企业在生产经营中，难免会发生各种存货损失，以下情形是否属于上述规定中所称的非正常损失呢？

1. 由于国家产业政策和市场因素，导致公司存货发生价

值减少，实际货物并未损失，这种情形也被称为“价损”。这种情形不是企业本身所能掌控的。比如国家规定停止使用塑料餐盒，生产塑料餐盒的企业因此发生的损失，不应认定为管理不善，其进项税额无须作转出处理。国家税务总局《关于企业改制中资产评估减值发生的流动资产损失进项税额抵扣问题的批复》（国税函〔2002〕1103号）也规定，旧《增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定的非正常损失，是指生产、经营过程中正常损耗外的损失。对于企业由于资产评估减值而发生流动资产损失，如果流动资产未丢失或损坏，只是由于市场发生变化，价格降低，价值量减少，则不属于旧《增值税暂行条例实施细则》中规定的非正常损失，不作进项税额转出处理。

需要注意的是，由于新《增值税暂行条例》的实施，国家税务总局《关于修改若干增值税规范性文件引用法规规章条款依据的通知》（国税发〔2009〕10号）对国税函〔2002〕1103号文件的相应条款进行了修改，将“非正常损失是指生产、经营过程中正常损耗外的损失”修改为“非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失”。

2. 对有保质期的货物，不仅是出于质量管理的要求，而且这类存货往往关系人身安全，如食品、药品等，同时国家相关部门对此也作出严格的保质期限。这类存货超过保质期，不属于管理不善造成的。对此，安徽省国税局《关于若干增值税政策和管理问题的通知》（皖国税函〔2008〕10号）规定，纳税人因库存商品已过保质期、商品滞销或被淘汰等原因，将库存货物报废或低价销售处理的，不属于非正常损失，不需要作进项税额转出处理。

3. 存货由于未到保质期而发生损失，通常情况下是与采

购计划盲目、货物采购质量、验收人、生产过程等多因素相关，不能排除与管理责任有关，税务机关一般将其认定为非正常损失。如果企业能提供不是管理不善的证明，且被税务机关认可，可不作非正常损失处理。

还有一种情况就是企业定额内损耗，在实务中对“定额”判断标准存在多种形式，如企业自己制定的标准，也有行业或部门的标准。可是，这些标准都会随着生产技术的进步、经营环境、地理、气候等诸多原因而发生相应的调整或变化。因此，税务相关不能作出统一标准加以规范。在这种情况下，企业所执行的定额，一定要符合常规。但这并不是说只要在定额内的损失就是生产经营的正常损失，增值税进项税额就无须转出，如自定标准不符合客观实际，同样会被税务机关确定为非正常损失。

通过上述分析发现，对于处理一些可能不完全符合《增值税暂行条例》和《增值税暂行条例实施细则》中所说的“生产经营中的合理损耗”（一般是指工艺损耗或保管中的自然挥发等合理的自然损耗），要注意收集符合客观实际的证据，以减少被认定为非正常损失的税收风险。

购置专用设备投资额是否 包含增值税进项税额？

为明确增值税政策转型后企业购置专用设备投资抵免企业所得税的投资额，国家税务总局近日出台了《关于环境保护节能节水安全生产等专用设备投资抵免企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2010〕256号）。

国税函〔2010〕256号文件具体规定：

增值税转型前，无论是增值税一般纳税人还是小规模纳税人，购置专用设备支付的增值税进项税额都不允许抵扣，企业购买专用设备所支付的进项税额当然就构成其投资额，在会计核算上，所支付的增值税进项税额也应计入固定资产价值。但从2009年1月1日起，我国增值税转型改革后，根据财政部、国家税务总局《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170号）规定，一般纳税人购进或者自制固定资产发生的进项税额，可凭增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和运输费用结算单据等增值税扣税凭证，从销项税额中抵扣，其进项税额应当记入“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。一般纳税人购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备，其用途如果并不属于《增值税暂行条例》及其实施细则规定的不得抵扣的情形，并且其购置上述设备取得了符合规定的增值税抵扣凭证，则其支付的增值税进项税额可以自当期销项税额中抵扣，当然就不能作为可抵免所得税的设备投资额，会计上也不计入固定资产价值。增值税转型后，也不是所有企业购买所有的专用设备都能抵扣进项税额或者能取得增值税专用发票的。因此，国税函〔2010〕256号文件对自2009年1月1日起企业购进并实际使用的专用设备的投资额进行了界定。

1. 如增值税进项税额允许抵扣，其专用设备投资额不再包括增值税进项税额。比如一般纳税人购买专用设备，这里购买的专用设备，不仅包括新设备，也包括销售方已使用的专用设备。根据《关于执行环境保护专用设备企业所得税优惠目

录、节能节水专用设备企业所得税优惠目录和安全生产专用设备企业所得税优惠目录有关问题的通知》（财税〔2008〕48号）规定，企业购置并实际投入使用、已开始享受税收优惠的专用设备，如从购置之日起5个纳税年度内转让、出租的，应在该专用设备停止使用当月停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。同时，受让方可以按照购置该专用设备投资额的10%抵免当年企业所得税应纳税额；当年应纳税额不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免。而根据财税〔2008〕170号文件规定，纳税人销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税并可开具或申请代开增值税专用发票。如果受让方是一般纳税人并取得了增值税抵扣凭证，则其购进的已使用设备也可抵扣进项税额，其购进专用设备的投资额相应也不应包括增值税进项税额。

2. 如增值税进项税额不允许抵扣，其专用设备投资额应为增值税专用发票上注明的价税合计金额。比如小规模纳税人购买专用设备取得增值税专用发票，或一般纳税人购买专用设备用于非增值税应税项目、免征增值税项目，或一般纳税人购买专用设备未在规定期限内到税务机关办理认证、申报抵扣或者申请稽核比对的。上述情形中，纳税人取得的专用发票都不允许抵扣进项税额，则进项税额就应包括在设备投资额中。

3. 企业购买专用设备取得普通发票的，其专用设备投资额为普通发票上注明的金额。这里普通发票注明的金额实际上是包括增值税的。比如一般纳税人向小规模纳税人购买设备，而销售方未申请代开增值税专用发票；或者购买方是小规模纳税人，则销售方可以不开具增值税专用发票而开具普通发票；或者购买方购买销售方已使用过的2008年12月31日以前购

进的固定资产，销售方应按照4%征收率减半征收增值税，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）规定，一般纳税人销售自己使用过的固定资产，凡适用按简易办法依4%征收率减半征收增值税政策的，应开具普通发票，不得开具增值税专用发票。

会计与税务处理应注意的问题：

无论纳税人购买专用设备的进项税额是否可以抵扣，会计上该设备的入账价值与税法上的投资额往往不一致。根据《企业会计准则第4号——固定资产》，固定资产的入账价值不仅包括购买价款、相关税费，而且包括使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。而根据财税〔2008〕48号文件规定，可抵免的专用设备投资额不包括按有关规定退还的增值税税款以及设备运输、安装和调试等费用。如某一般纳税人购进一套节能设备，取得的增值税专用发票上注明价款为100万元，增值税额为17万元，另支付运输费、安装调试费5万元，会计处理为：借记“固定资产”105万元，“应交税费——应交增值税（进项税额）”17万元；贷记“银行存款”122万元。该节能设备会计入账价值为105万元，而税法上该设备的投资额为100万元。

设备“构筑物”可否抵扣增值税？

增值税转型政策自2009年1月1日起实施以来，一般纳税人购建固定资产增值税进项税额抵扣范围在操作中一直存在争议。2009年9月，财政部、国家税务总局专门下发了《关

于固定资产进项税额抵扣问题的通知》（财税〔2009〕113号），以文字和附表的形式进一步明确了固定资产增值税进项税额抵扣范围。

实务中，对购建固定资产增值税抵扣还存在一些问题，如大型生产线或大型安装装置中砌体、罐、塔、平台等是否可抵扣增值税进项税额？

对设备中“砌体”是否构成独立建筑物或构筑物，是界定能否抵扣增值税进项税额的关键。本文以被列入《固定资产分类与代码》07-7的工业炉窑为例进行说明。

通常情况下，工业用炉的种类有熔铸炉、加热炉、热处理炉、烘干炉、其他工业窑炉。无论哪种炉，都是由工业炉砌体、工业炉排烟系统、工业炉预热器和工业炉燃烧装置组成，这里的“砌体”是任何一座工业炉不可缺少的部分。虽然购建该炉过程中，既涉及土建又涉及设备，但土建部分最后没有构成独立构筑物，所以“砌体”耗用材料中的进项税额按规定是可以抵扣的。

再如炼油企业的常减压蒸馏设备，其计量单位为“套”，是因为该设备由电脱盐罐、换热网络、闪蒸塔、常压塔、回流罐、气体压缩机、气体脱硫装置、稳定塔、汽提塔、加氢罐、减压炉、减压塔、污水处理系统、集油箱、换热冷却设备构成。该套装置在上述设备之间连接，还需要通过一些平台、通道等，最后才能建成《固定资产分类与代码》27中的炼化化工基本设备类炼化化工专用设备中炼油专用设备——常减压蒸馏生产设备。包括在整套设备中的“罐”、“塔”、“平台”、“通道支架”等，这些部件与整套设备不能分开，如不分析和了解这些“罐”、“塔”、“平台”、“通道支架”的用途和功能，仅从字面上确认，就是《固定资产分类与代码》03中的

建筑物和构筑物，相关的增值税进项税额不得抵扣。这种界定并不正确。

实务中还有一个问题，建筑物或构筑物附属设备和配套设施不得抵扣增值税进项税额的范围存在扩大现象。

作为建筑物或者构筑物的附属设备和配套设施，之所以不得抵扣增值税进项税额，是因为其不是直接参与生产的设备。如财税〔2009〕113号文件中所述，给排水、采暖、卫生、通风、照明、通信、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施，主要功能是为建筑物或者构筑物创造安全、卫生、方便、舒适和优美的办公和生产环境。

在理解固定资产抵扣增值税进项税额时，还应注意几个问题：一是对企业购建了财税〔2009〕113号文件附表《固定资产分类和代码》中列举的部分构筑物，也可以抵扣增值税，如03-2中“槽”、03-3中“塔、烟囱”、03-4中“井”，这些设备虽然被列入构筑物，但该附表在备注中对上述3项作出了特别注明，应将上述用于生产的设备分别按“炼油化工专用设备”（27-2）类、“炼油化工专用设备”塔类（27-1-1）、“采油专用设备”井类（25-1-1）分类和命名；二是对于属于建筑物或者构筑物的附属设备和配套设施，尽管都列为《固定资产分类和代码》03之外的通用设备、专用设备、电气设备中，但按财税〔2009〕113号文件规定也不得抵扣进项税额。

2009年起实施增值税转型改革方案的核心是允许企业新购入的机器设备所含进项税额在销项税额中抵扣，旨在实现增值税由生产型向消费型的转换。为了将该项政策落实到位，税企双方对容易发生不同意见的固定资产进项税抵扣，应慎重和认真分析该项资产的综合情况，特别是对包括在设备中的

“土建”部分对应的增值税，不能武断地认定为“构筑物”，也不能简单确定一些设备就是建筑物或者构筑物的附属设备和配套设施，影响正常的增值税进项税额抵扣。

购入软件能否抵扣进项税？

企业在日常经营中，往往会购买各种用途的软件产品。对于购入的软件是否可以抵扣增值税进项税额，要从三个方面考量：一是看购入的软件是否为增值税的课税对象；二是看是否取得了可以抵扣增值税进项税额的合法凭据；三是看软件的使用寿命，是否属于不得抵扣项目的范围。

如果购买的是具有合法复制品权利的软件产品，就属于增值税的课税对象。财政部、国家税务总局、海关总署《关于鼓励软件产业和集成电路产业发展有关税收政策问题的通知》（财税〔2000〕25号）规定，自2000年6月24日起至2010年底以前，对增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按17%的法定税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。从该文件可以看出，软件产品是增值税的应税项目，销售这样的软件产品可以开具增值税专用发票。对于取得增值税专用发票的购货方来讲，如果不属于《增值税暂行条例》中不可抵扣的范围，就可以按规定抵扣进项税额。

如果购入的软件是以取得的专利权、非专利技术或著作权的形式，根据国家税务总局《关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》（国税发〔1993〕154号）的规定，因转让著作所有权而发生的销售电影母片、录像带母带、录音磁带

母带的业务，以及因转让专利技术和非专利技术的所有权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。

如果购入的软件是取得的专利权、非专利技术或著作权的形式，这样的软件就属于营业税课税对象，不允许抵扣增值税进项税额。国家税务总局《关于印发〈营业税税目注释〉（试行稿）的通知》（国税发〔1993〕149号）第八条规定，转让无形资产，是指转让无形资产的所有权或使用权的行为。本税目的征收范围包括：转让土地使用权、转让商标权、转让专利权、转让非专利技术、转让著作权、转让商誉。所谓转让专利权，是指转让专利技术的所有权或使用权的行为。转让非专利技术，是指转让非专利技术的所有权或使用权的行为。提供无所有权技术的行为，不按本税目征税。转让著作权，是指转让著作的所有权或使用权的行为。著作，包括文字著作、图形著作（如画册、影集）、音像著作（如电影母片、录像带母带）。

《增值税暂行条例》第十条和《增值税暂行条例实施细则》第二十三条规定了不得抵扣进项税额的几种情形。

根据上述文件规定，如果公司购入的软件属于具有合法复制品权利的软件产品，用途不属于不得抵扣的范围，又取得了合法的增值税专用发票，是可以抵扣进项税额的。

厂区内装路灯可否抵扣进项税？

近日，在与某增值税一般纳税人企业财务人员进行交流时，他问了这样一个问题：企业在厂区内安装路灯，自己采购路灯钢杆、灯罩、灯泡及其他配件，并取得增值税专用发票，委托另一家企业安装并支付安装费，那么安装路灯是否可以抵

扣进项税？

新《增值税暂行条例》及其实施细则实施后，将固定资产也纳入了可以抵扣进项税的范围。企业厂区内的路灯作为固定资产核算，那么，路灯是否属于可以抵扣进项税的固定资产，安装路灯的施工企业如何纳税？对路灯的后续维修费用如何进行判断，属于增值税应税行为还是营业税应税行为呢？对此，笔者认为，该问题的关键点是要判断路灯是属于动产还是不动产。

根据《增值税暂行条例》第十条第（一）项规定，用于非增值税应税项目的购进货物或者应税劳务的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》第二十三条规定，条例第十条第（一）项和本细则所称非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。前款所称不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

财政部、国家税务总局《关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》（财税〔2009〕113号），对《增值税暂行条例》及其实施细则所称构筑物做了进一步解释，即构筑物是指人们不在其内生产、生活的人工建造物，具体为《固定资产分类与代码》（GB/T14885-1994）中代码前两位为“03”的构筑物。而“道路”属于代码为“03”的构筑物。该文件同时强调：“以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施，无论在会计处理上是否单独记账与核算，均应作为建筑物或者构筑物的组成部分，其进项税额不得在销项税额中抵扣。附属设备和配套设施是指：给排水、采暖、卫生、通风、照明、通