

# 本 辑 要 目

## 总会动态

- 法务会计师（CFA）项目招生简章.....2
- 法务会计师（CFA）北京地区首期培训考试成功举办.....7
- 北京第三期法务会计师（CFA）班将于 2016 年 1 月 11 日开课.....7

## 财税信息

- 国家税务总局 关于推行通过增值税电子发票系统开具的增值税电  
子普通发票有关问题的公告 .....8
- 国家税务总局 关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题  
的公告.....9
- 财政部、国家档案局有关负责人就《会计档案管理办法》修订答记  
者问.....10
- 人力资源社会保障部 国家税务总局 关于印发《税务师职业资格制  
度暂行规定》和《税务师职业资格考试实施办法》的通知 .....14
- 税务师今起报名，明年 2 月开考 .....18

## 财税咨询

- 一次性收取不能分期确认收入 .....20
- “营改增”后不动产投资仍不征税吗？ .....22

滞纳金的收取应找准“责任方” .....	23
如何正确计算招待费的扣除限额 .....	25
职工教育经费可分三种情形扣除 .....	26
读懂免抵税额占比 明辨税务风险 .....	27
固定资产投资：算好税收账再决策 .....	30
溢价形成资本公积转增股本缴税吗？ .....	31
代垫运费可否抵扣进项税额 .....	34
有什么税收优惠 如何享受税收优惠 .....	35
转让 5 年以上非独占许可使用权 可减免所得税 .....	38

## **财经数据**

.....	40
-------	----

# 贺岁寄语

值此二零一六年即将到来之际，衷心祝愿轻工行业财务同仁在新的一年里，遵循中央财税体制改革的步伐，适应“互联网+”时代对财会工作的要求，立足本职，不断创新发展，为轻工财会事业更上层楼做出新的贡献！

《轻工财会工作简讯》将一如既往，竭诚为广大轻工财会工作者服务！

祝各位同仁新年快乐，身体健康！

《轻工财会工作简讯》编辑部

二零一五年十二月二十八日

# 法务会计师（CFA）项目招生简章

### 【法务会计（CFA）项目背景】

中国注册会计师协会按照财政部《会计行业中长期人才发展规划（2010-2020年）》的要求，学习和贯彻《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，以管理会计人才体系建设为依托，着眼于我国市场经济法治化对会计人才的新需求，通过对财会人员和相关法律工作者有针对性地进行法务会计的专业培训，探讨逐步建立完善的法务会计师资格认证体系，着力造就一批符合社会经济发展要求的高素质、会计与法律复合型人才——法务会计师。

目前，我国法治经济建设的发展对具有会计与法学复合知识结构的人才需求有着持续的高需求，这就要求我们的企业的总会计师、财务总监、会计师、审计师、注册会计师等各类会计人员以及律师、法官、检察官、纪检监察人员等法律工作者必须掌握法务会计的基本理论与实务技能，熟悉企业舞弊风险管理的理论与实践知识、了解诉讼程序与证据规则、了解法务会计司法鉴定以及计算机取证的基本知识，以适应我国经济法治化深化发展对会计法律人才的新需求。

### 【法务会计（CFA）在我国的发展】

法务会计是特定主体（法务会计师）综合运用会计学、法学知识以及审计方法与证据调查技术，旨在通过调查获取有关会计证据资料，并以法庭能接受的形式在法庭上展示与陈述，或以非专业人士能够理解的方式予以解释，以解决有关法律问题的一门融会计学、审计学、诉讼法学、证据法学、犯罪学与犯罪心理学等学科为一体的新兴边缘科学。法务会计是会计学的一个新领域，它主要涉及有四个方面的内容：调查会计、诉讼支持、损失计量和专家证人。

源于英美法系国家的法务会计本世纪初进入我国。党的十八届四中全会以来，在全面推进依法治国，在建设社会主义法治国家，构建中国特色社会主义法治体系大背景下，伴随着我们司法体制与诉讼制度的改革与发展，法务会计在查处经济犯罪、解决民事经济纠纷、治理财务舞弊、强化公司舞弊风险管理等方面发挥了重要作用。法务会计师职业队伍受到人们越来越多的关注，法务会计在我国迎来了大发展的新机遇。

### 【法务会计师在国际上的发展情况】

◆美国诉讼与纠纷附属委员会颁布了多项法务会计实务及特别报告。据调查，截止2015年1月美国至少有97所大学开展了法务会计教育；美国注册会计师协会（AICPA）开展项目支持法务会计，同时设置了一个法务会计导师项目。

◆英国特许公共财政与会计协会（CIPFA）开展项目支持法务会计；英国政府审计委员会将反舞弊职能移交 CIPFA，CIPFA 已经相应成立了新的反舞弊中心。

◆英格兰及威尔士特许会计师公会（ICAEW）成立的诉讼支持小组（LSG），为法务会计提供诉讼服务的指导和帮助，并在 1998 年成立了欺诈顾问组（FAP）。

◆加拿大注册会计师协会（CICA）在建立法务会计实务指南和准则等方面取得了显著的成绩。2004 年 10 月加拿大调查与法务会计协会（CA·IFA）和加拿大注册会计师协会（CICA）在多伦多召开调查与法务会计——卓越联盟第六届年度研讨会。加拿大的优秀法务会计联盟（the IFA Alliance）、多伦多大学的罗特曼管理学院及在蒙特利尔的 Ecole des Hautes Etudes 商业语言学校于 2001 年创办了法务会计专业。

◆澳大利亚会计师公会（CPA Australia）是澳大利亚两大会计组织之一，澳大利亚会计师公会（CPA Australia）于 2002 年成立法务会计讨论组；澳大利亚特许会计师公会（ICAA）是另一会计职业组织，它成立了法务会计专门兴趣小组，研究进行调查欺诈的方法等。澳大利亚特许会计师公会（ICAA）、澳大利亚莫纳什法学院的法务会计研究国际学会及澳大利亚辩护协会（FlAI）于 2002 年 7 月联合开办了法务会计硕士研究生学位课程。

◆“四大”国际会计事务所无一例外地提供比较全面的法务会计服务。他们所提供的法务会计服务在全世界有着十分重要的影响，代表会计与法律服务的新潮流、新趋势。最近，《美国新闻与世界报导》评出了本世纪 18 种热门行业中的“热门职业”。法务会计排在第一位。专家预测在未来 10 年，法务会计必将成为中国最热门的职业。

#### **【项目组织机构】**

中国总会计师协会是经财政部审核同意、民政部正式批准依法注册登记成立的跨地区、跨部门、跨行业、跨所有制的非盈利性国家一级社团组织。会员单位主体为国有重点大型企业、具有一定规模的民营企业及设置总会计师职位的行政事业单位。目前协会已在全国大部分省（市）、自治区建立了分会，并建立了十八个行业分会。经过 20 多年的发展，中国总会计师协会已经成为在国内具有一定影响力的财务专业社团组织。

#### **【项目学术指导单位】**

中国政法大学法务会计研究中心是中国政法大学的校级专门科研机构。中心的宗旨在于综合发挥中国政法大学的学科优势，为社会各界提供与法务会计有关的学术研究，培养高层次法务会计研究人才，以推进我国法务会计及相关学科的发展和建设。中心将努力建设成为我国重要的法务会计研究基地、对外服务基地、

学术交流基地、人才培养基地；使法务会计科学研究的整体水平在全国居于显著的领先地位，并在国际领域享有较高的学术声誉，成为公认的法务会计重点研究中心。

### 【项目特点及优势】

**行业权威性：**“法务会计师认证体系”是以《会计行业中长期人才发展规划（2010-2020年）》、《会计法》及十八届四中全会关于依法治国的重要论述为依据，提出我国法务会计师履行其工作职责应具备的专业知识、职业能力等资质标准，对经过专业培训考试合格的学员进行资格认证。本项目推出有助于促进我国经济法治化发展和廉政建设，有助于强化企业舞弊风险管理制度与内部控制制度建设，是在会计专业领域培养会计与法律复合型人才的有益尝试，是我国会计专业人才队伍建设的重要组成部分。

**品牌唯一性：**“法务会计师（CFA）培训认证项目”在我国尚属首次，填补了会计专业资格认证空白。因此，该项目的称谓、培训课程和考试科目内容等方面明显有别于目前社会上的其他财经或法律类培训认证项目，突出了会计与法律相融合的特点，在我国目前相关培训认证领域享有唯一性、专有性和独特性。

**项目必要性：**随着我国市场经济的不断深化发展，经济纠纷与经济犯罪案件以及发生在公司内部的各种舞弊案件时有发生，对这些涉及复杂会计问题的经济案件的调查取证需要大量的法务会计专业人员的介入。而我国现有的教育体系培养的会计或法律人才缺乏法务会计的知识体系，学会计的不学法律，学法律的不学会计，造成了我国法务会计专业人才的相对匮乏。本项目以培养具有会计与法学复合知识结构的专业人才为目标，满足了社会对法务会计人才的需要。

### 【证书颁发】

参加考试合格者，由中国注册会计师协会颁发《法务会计师（CFA）资格证书》，同时由中国政法大学法务会计研究中心颁发《法务会计师（CFA）证书》，证书可作为法务会计专业人才从业技能的重要依据。证书查询网址 <http://www.cacfo.com>。

### 【课程体系及教材】

《法务会计师（CFA）培训系列教材》丛书（共计5本），需培训96学时，其中32学时以网络教学形式进行，面授64学时。课程符合中国经济发展需要，顺应与国际接轨的发展趋势，具有广阔的市场应用需求。

《法务会计的理论与实务》

- ◆ 法务会计的概念框架研究
- ◆ 公司财务报表的阅读与分析：基于法务会计视角
- ◆ 财务舞弊问题研究

- ◆调查会计：舞弊的调查方法
- ◆舞弊审计准则的比较研究
- ◆法务会计的诉讼支持研究
- ◆法务会计的损失计量研究
- ◆法务会计的专家证人制度研究
- ◆会计证据研究
  - 《法务会计司法鉴定的理论与实务》
- ◆我国司法会计鉴定制度概述
- ◆司法会计鉴定机构设置制度研究
- ◆我国司法会计鉴定中的鉴定人出庭制度
- ◆司法会计在我国被运用情况的实证调查
- ◆司法会计鉴定技术规范
  - 《经济犯罪调查与侦查》
- ◆经济犯罪概述
- ◆经济犯罪调查概论
- ◆经济犯罪调查立案
- ◆经济犯罪案件侦查
- ◆经济犯罪案件的起诉
- ◆经济犯罪案件的审判
- ◆贪污贿赂犯罪案件调查
- ◆金融诈骗犯罪案件调查
- ◆合同诈骗犯罪案件调查
- ◆危害税收征管犯罪案件调查
- ◆知识产权犯罪案件调查
  - 《证据法学》
- ◆证据法学概述
- ◆证据制度沿革
- ◆证据法的基本原则
- ◆证据概述
- ◆证据的种类
- ◆证据的分类
- ◆证据规则
- ◆证明概述
- ◆证明对象

- ◆证明责任
- ◆证明标准
- ◆刑事诉讼证明过程
- ◆民事诉讼证明过程
- ◆推定与司法认知
- 《电子取证基础》
- ◆电子取证概述
- ◆电子取证模型
- ◆电子取证行业标准
- ◆计算机取证
- ◆加密与解密
- ◆证据固定
- ◆数据恢复
- ◆密码破解
- ◆司法分析
- ◆手机取证
- ◆案例共享和分析

#### **【申报条件】**

1、大学本科以上文化程度，具有助理会计师、助理审计师、助理律师等专业技术职称，或者具有相关专业同等职称与资格；或从事法律、财务、审计等专业性管理工作 5 年以上，具有良好的职业操守和工作业绩；

2、大学专科以上文化程度，具有助理会计师、助理审计师、助理律师等专业技术职称，或者具有相关专业同等职称与资格；或从事法律、财务、审计等专业性管理工作 8 年以上，具有良好的职业操守和工作业绩；

3、大学专科以上文化程度，具有法律从业者初级专业技术职称与资格；或从事司法及相关工作 8 年以上，具有良好的职业操守和工作业绩。

#### **【收费标准】**

法务会计师（CFA）资格考试全国统一收费标准为：8650 元/人（含教材费、培训费、考前辅导费、资料费、考试费等）。

#### **【考试介绍】**

法务会计师考试题目由中国总会计师协会法务会计师（CFA）项目专家组命题，考试科目为两科：（1）专业知识水平考核（闭卷）：200 道单项选择题，每题 0.5 分，60 分合格，考核时间 180 分钟；（2）能力水平考核（开卷）：2 个案例或背景材料题，每题 25 分，60 分及格，考核时间 210 分钟。注：（单科重考



费) 专业知识水平或专业能力水平测试重考费为 300 元/人。

**【报考方式】**

- (1) 填写并提交：电子版《法务会计师（CFA）项目报名申请表》；
- (2) 提供本人身份证、最高学历/学位证书、专业技术职称/相关资格证书复印件（A4 纸各 2 份），工作证明一份（加盖单位公章）；
- (3) 提供 8 张二寸免冠近期彩色蓝底照片（背面用铅笔书写姓名）。

## **法务会计师（CFA） 北京地区首期培训考试成功举办**

2015 年 9 月 21-25 日，北京世纪方略国际教育咨询有限公司承办的“法务会计师（CFA）北京地区首期培训班”在京举行。来自大中型企业、会计师事务所、税务师事务所、律师事务所相关负责人、财务管理人员及职业律师、法务工作者等 55 人参加了首期培训。本次培训班授课教师由中国政法大学法务会计研究中心主任张苏彤教授与北京政法学院张小海博士担任。培训课程以中国注册会计师协会法务会计师项目 5 本专用教材为主要授课内容，结合国内外法务会计领域相关案例进行讲解，培训课程得到了全体学员的广泛肯定和好评。学员一致认为培训课程内容丰富、通俗生动，理论与实务结合紧密、实效性强，在提高法务会计专业知识和实务操作能力方面效果显著。

9 月 26 日，首批培训班学员参加了由中国注册会计师协会组织的法务会计师水平考核。

## **北京第三期法务会计师（CFA）班 将于 2016 年 1 月 11 日开课**

授权机构：北京中盛达成文化有限公司

联系人：张老师

电话：010-57628520

报名截止时间：2016 年 1 月 4 日

培训时间：2016年1月11日-15日

考试时间：2016年1月16日

培训地点：北方工业大学（北京市石景山区晋元庄路5号）

## 财税信息

# 国家税务总局 关于推行 通过增值税电子发票系统开具的 增值税电子普通发票有关问题的公告

### 国家税务总局公告 2015 年第 84 号

为进一步适应经济社会发展和税收现代化建设需要，税务总局在增值税发票系统升级版基础上，组织开发了增值税电子发票系统，经过前期试点，系统运行平稳，具备了全国推行的条件。为了满足纳税人开具增值税电子普通发票的需求，现将有关问题公告如下：

一、推行通过增值税电子发票系统开具的增值税电子普通发票，对降低纳税人经营成本，节约社会资源，方便消费者保存使用发票，营造健康公平的税收环境有着重要作用。

二、通过增值税电子发票系统开具的增值税电子普通发票票样见附件 1。

三、增值税电子普通发票的开票方和受票方需要纸质发票的，可以自行打印增值税电子普通发票的版式文件，其法律效力、基本用途、基本使用规定等与税务机关监制的增值税普通发票相同。

四、增值税电子普通发票的发票代码为 12 位，编码规则：第 1 位为 0，第 2-5 位代表省、自治区、直辖市和计划单列市，第 6-7 位代表年度，第 8-10 位代表批次，第 11-12 位代表票种（11 代表增值税电子普通发票）。发票号码为 8 位，按年度、分批次编制。

五、除北京市、上海市、浙江省、深圳市外，其他地区已使用电子发票的增值税纳税人，应于 2015 年 12 月 31 日前完成相关系统对接技术改造，2016 年 1 月 1 日起使用增值税电子发票系统开具增值税电子普通发票，其他开具电子发票的系统同时停止使用。有关系统技术方案见附件 2。

六、各地税务机关要做好纳税人的宣传组织工作，重点做好开票量较大的行

业如电商、电信、快递、公用事业等行业增值税电子发票推行工作。

七、本公告自 2015 年 12 月 1 日起施行。

特此公告。

附件：1. ××增值税电子普通发票（票样）

2. 增值税电子发票系统技术方案

国家税务总局

2015 年 11 月 26 日

## 国家税务总局 关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题的公告

国家税务总局公告 2015 年第 82 号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116 号）规定，现就许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题公告如下：

一、自 2015 年 10 月 1 日起，全国范围内的居民企业转让 5 年（含，下同）以上非独占许可使用权取得的技术转让所得，纳入享受企业所得税优惠的技术转让所得范围。居民企业的年度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。

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。

二、企业转让符合条件的 5 年以上非独占许可使用权的技术，限于其拥有所有权的技术。技术所有权的权属由国务院行政主管部门确定。其中，专利由国家知识产权局确定权属；国防专利由总装备部确定权属；计算机软件著作权由国家版权局确定权属；集成电路布图设计专有权由国家知识产权局确定权属；植物新品种权由农业部确定权属；生物医药新品种由国家食品药品监督管理总局确定权属。

三、符合条件的 5 年以上非独占许可使用权技术转让所得应按以下方法计算：

技术转让所得=技术转让收入-无形资产摊销费用-相关税费-应分摊期间费用

技术转让收入是指转让方履行技术转让合同后获得的价款，不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、服务、培训等收入，不得计入技术转让收入。技术许可使用权转让收入，应按转让协议约定的许可使用权人应付许可使用权使用费的日期确认收入的实现。

无形资产摊销费用是指该无形资产按税法规定当年计算摊销的费用。涉及自用和对外许可使用的，应按照受益原则合理划分。

相关税费是指技术转让过程中实际发生的有关税费，包括除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加、合同签订费用、律师费等相关费用。

应分摊期间费用（不含无形资产摊销费用和相关税费）是指技术转让按照当年销售收入占比分摊的期间费用。

四、企业享受技术转让所得企业所得税优惠的其他相关问题，仍按照《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2009〕212 号）、《财政部 国家税务总局关于居民企业技术转让有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2010〕111 号）、《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 62 号）规定执行。

五、本公告自 2015 年 10 月 1 日起施行。本公告实施之日起，企业转让 5 年以上非独占许可使用权确认的技术转让收入，按本公告执行。

特此公告。

国家税务总局

2015 年 11 月 16 日

## 财政部、国家档案局有关负责人 就《会计档案管理办法》修订答记者问

为规范会计档案管理工作，提高会计档案现代化管理水平，财政部、国家档案局对原《会计档案管理办法》（财会字〔1998〕32 号，以下简称原《管理办法》）

进行了修订，以财政部、国家档案局令第 79 号发布了新的《会计档案管理办法》（以下简称新《管理办法》），将于 2016 年 1 月 1 日起施行。近日，财政部、国家档案局有关负责人就新《管理办法》回答了记者提问。

**问：请介绍修订出台新《管理办法》的背景和过程。**

**答：**1984 年财政部、国家档案局联合印发了《会计档案管理办法》，并于 1998 年对该办法进行了第一次修订。原《管理办法》实施 10 多年以来，对规范和加强单位会计档案管理、促进会计工作更好地服务经济社会发展发挥了积极作用。近年来，随着我国经济社会的快速发展以及信息技术的广泛应用，会计档案的内容范围、承载形式、管理手段、利用方式等均发生了较大变化，原《管理办法》已经无法较好地适应经济社会发展需要，突出表现在：（一）随着各单位信息化水平和精细化管理程度的日益提升，越来越多的会计凭证、账簿、报表等会计资料以电子形式产生、传输、保管，形成了大量电子会计档案，需要予以规范。（二）随着我国会计法律法规的不断完善，以及国家档案管理规范、标准的制定或修订，原《管理办法》的有关表述已不再适用，会计档案的范围、保管、利用、销毁等方面的规定需要相应予以调整或完善。

为做好原《管理办法》的修订工作，从 2012 年开始，财政部、国家档案局陆续组织部分信息化程度较高的企业和地区开展会计档案电子化管理试点工作；2013-2014 年财政部、国家档案局、国家税务总局、国家发展改革委专门针对电子发票的入账和保管问题多次开展研讨，并组织部分企业和地区开展电子发票及电子会计档案管理综合试点工作。随着试点工作的稳步推进，电子发票相关政策的逐步完善，2014 年财政部、国家档案局着手修订原《管理办法》，形成了《会计档案管理办法（征求意见稿）》，先后于 2014 年 12 月、2015 年 5 月向社会两次公开征求意见，形成了《会计档案管理办法（修订草案）》。2015 年 9 月财政部、国家档案局组织有关专家集中研究讨论《会计档案管理办法（修订草案）》，最终形成新《管理办法》。

**问：修订出台新《管理办法》有什么重大意义？**

**答：**一是有利于推动互联网创新经济的发展。近年来，党中央、国务院积极推动“互联网+”行动和“大众创业万众创新”，我国基于互联网的新业态、新模式蓬勃兴起。新《管理办法》肯定了电子会计档案的法律效力，电子会计凭证的获取、报销、入账、归档、保管等均可以实现电子化管理，将大大推动电子凭证的在线传递和线上应用，为互联网创新经济发展提供了有力的政策支持。

二是有利于促进形成绿色、低碳的发展方式。党的十八大报告强调，要着力推进绿色发展、循环发展、低碳发展，形成节约资源和保护环境的空间格局、产业结构、生产方式、生活方式；党的十八届三中全会进一步提出要加快建立生态

文明制度。新《管理办法》允许符合条件的会计凭证、账簿等会计资料不再打印纸质归档保存，同时要求建立会计档案鉴定销毁制度，完善销毁流程，推动会计档案销毁工作有序开展。这些新的规定将节约大量纸质会计资料的打印、传递、整理成本以及归档后的保管成本，减少社会资源耗费，推动节能减排，有利于形成绿色环保的生产方式。

三是有利于推进国家治理能力现代化。国家治理体系和治理能力现代化需要大数据的支撑，需要通过广度信息聚合、深度数据挖掘、扁平网络传递，实现决策科学化、管理精细化。电子会计档案是电子会计资料的归属，新《管理办法》明确将电子会计档案纳入会计档案范围，将大力推动电子会计数据的深度开发和有效利用，为政府决策和管理提供更多维度、更具参考价值的会计信息。

**问：新《管理办法》在哪些方面做了调整？**

**答：**新《管理办法》共 31 条，与原《管理办法》相比，主要作了以下调整：一是完善了会计档案的定义和范围。二是增加并明确了电子会计档案的管理要求。三是完善了会计档案的销毁程序。四是明确了会计档案出境的管理要求。五是调整了会计档案的定期保管期限，并延长了会计档案向单位档案管理机构移交的期限。

**问：明确电子会计档案的管理要求是此次修订的重点，新《管理办法》对电子会计档案作了哪些方面的规定？**

**答：**新《管理办法》在会计档案的范围、保管、移交、销毁等方面对电子会计档案均进行了相应规定，主要包括：一是将电子会计档案纳入了会计档案的范围，规定会计档案包括通过计算机等电子设备形成、传输和存储的电子会计档案。二是规定满足一定条件时单位内部生成和外部接收的电子会计资料可仅以电子形式归档保存。三是要求电子会计档案移交时将电子会计档案及其元数据一并移交，且文件格式应当符合国家档案管理的有关规定；特殊格式的电子会计档案应当与其读取平台一并移交。四是要求电子会计档案的销毁由单位档案管理机构、会计管理机构和信息系统管理机构共同派员监销。

**问：新《管理办法》提出了电子会计资料可仅以电子形式归档保存的条件，具体包括哪些条件，应如何理解？**

**答：**为确保电子会计档案的真实、完整、可用、安全，对于电子会计资料仅以电子形式归档保存的方式，新《管理办法》提出了如下要求：一是形成的电子会计资料来源真实有效，由计算机等电子设备形成和传输；二是使用的会计核算系统能够准确、完整、有效接收和读取电子会计资料，能够输出符合国家标准归档格式的会计凭证、会计账簿、财务会计报表等会计资料，设定了经办、审核、审批等必要的审签程序；三是使用的电子档案管理系统能够有效接收、管理、利

用电子会计档案，符合电子档案的长期保管要求，并建立了电子会计档案与相关联的其他纸质会计档案的检索关系；四是采取有效措施，防止电子会计档案被篡改；五是建立电子会计档案备份制度，能够有效防范自然灾害、意外事故和人为破坏的影响；六是形成的电子会计资料不属于具有永久保存价值或者其他重要保存价值的会计档案；七是电子会计资料附有符合《中华人民共和国电子签名法》规定的电子签名。以上要求中：第一、七项规定是确保电子会计档案的真实，第二、三、六项是确保电子会计档案的准确、完整、可用，第四、五项规定是确保电子会计档案的安全。单位内部生成的电子会计资料仅以电子形式归档保存必须同时满足第一至六项规定；单位外部接收的电子会计资料仅以电子形式归档保存必须同时满足第一至七项规定。

**问：新《管理办法》增加了会计档案鉴定销毁的相关内容，并修改了监销的有关规定，主要是出于什么考虑？**

**答：**会计档案的销毁是会计档案管理的重要环节，其中鉴定销毁工作是档案销毁的前提和基础。原《管理办法》规定了会计档案销毁的具体程序，要求“单位负责人在会计档案销毁清册上签署意见”，但未明确销毁前的鉴定工作和有关责任，这在一定程度上将销毁的最主要责任归于单位负责人。在实际工作中，为避免可能发生的风险，对于远远超过最低保管期限且符合销毁条件的会计档案，单位负责人一般也不愿销毁，大量已失去保存价值的会计档案占据了储存空间，造成了资源浪费。因此，新《管理办法》增加了鉴定销毁环节，要求“单位应当定期对已到保管期限的会计档案进行鉴定，并形成会计档案鉴定意见书。经鉴定，仍需继续保存的会计档案，应当重新划定保管期限；对保管期满，确无保存价值的会计档案，可以销毁。”

监销是保证销毁工作按照规定程序和要求进行的一项制度安排。原《管理办法》规定，“销毁会计档案时，应当由单位档案机构和会计机构共同派员监销。国家机关销毁会计档案时，应当由同级财政部门、审计部门派员参加监销。财政部门销毁会计档案时，应当由同级审计部门派员参加监销”。会计档案销毁属于单位的内部管理事务，国家机关销毁会计档案再由财政部门、审计部门派员监销，既增加了行政管理成本，也难以真正发挥监督作用。为此，新《管理办法》删除了财政部门、审计部门派员监销的规定，同时进一步明确了单位内部组织监销的有关要求，即“单位档案管理机构负责组织会计档案销毁工作，并与会计管理机构共同派员监销。监销人在会计档案销毁前，应当按照会计档案销毁清册所列内容进行清点核对；在会计档案销毁后，应当在会计档案销毁清册上签名或盖章。”

**问：新《管理办法》将会计档案的定期保管期限由 3 年、5 年、10 年、15 年、25 年五类调整为 10 年、30 年两类，主要理由是什么？**

**答：**近年来，国家档案局对机关和企业文件材料的定期保管期限进行了调整，《机关文件材料归档范围和文书档案保管期限规定》（国家档案局令第8号）、《企业文件材料归档范围和档案保管期限规定》（国家档案局令第10号）分别将企业管理类档案和机关文书档案的定期保管期限统一为10年、30年。另外，会计档案在很多民事案件中都作为重要证据，民事案件的诉讼时效最长为20年，但大部分会计档案的最低保管期限都低于20年。为便于单位档案的统一管理，并结合会计档案的实际利用需求，我们将会计档案的定期保管期限由原3年、5年、10年、15年、25年五类调整为10年、30年两类，并将原附表1、2中保管期限为3年、5年、10年的会计档案统一规定保管期限为10年，将保管期限为15年、25年的会计档案统一规定保管期限为30年。其中会计凭证、会计账簿等主要会计档案的最低保管期限已延长至30年，其他辅助会计资料的最低保管期限延长至10年。

**问：**新《管理办法》于2016年1月1日起开始施行，财政部、国家档案局打算如何安排贯彻和执行？

**答：**新《管理办法》自2016年1月1日起施行，为了贯彻落实好新《管理办法》，下一步，我们将积极做好以下工作：一是广泛开展新《管理办法》的宣传培训工作，引导各部门、各单位的有关负责人和会计、档案工作人员准确理解和把握新《管理办法》的内容和要求。二是加快制定新《管理办法》的新旧衔接办法，指导各部门、各单位做好会计档案的新旧衔接工作。三是根据新《管理办法》编写解读材料，对此次修订的重点内容进行详细讲解和说明，确保新《管理办法》的顺利实施。

## 人力资源社会保障部 国家税务总局 关于印发《税务师职业资格制度暂行规定》和《税务师职业资格资格考试实施办法》的通知

人社部发〔2015〕90号

各省、自治区、直辖市及新疆生产建设兵团人力资源社会保障厅（局）、国家税务局、地方税务局，国务院各部委、各直属机构人事部门，中央管理的企业：

根据《国务院机构改革和职能转变方案》和《国务院关于取消和调整一批行



政审批项目等事项的决定》（国发〔2014〕27号）有关取消“注册税务师职业资格许可和认定”的要求，为加强税务专业人员队伍建设，提高税务专业人员素质，在总结原注册税务师职业资格制度实施情况的基础上，人力资源社会保障部、国家税务总局制定了《税务师职业资格制度暂行规定》和《税务师职业资格考试实施办法》，现印发给你们，请遵照执行。

自本通知发布之日起，原人事部、国家税务总局《关于印发〈注册税务师资格制度暂行规定〉的通知》（人发〔1996〕116号）、《关于实施注册税务师资格认定考试工作的通知》（人发〔1998〕18号）、《关于印发〈注册税务师执业资格考试实施办法〉的通知》（人发〔1999〕4号）和原人事部办公厅、国家税务总局办公厅《关于注册税务师执业资格考试报名条件补充规定的通知》（人办发〔1999〕104号）同时废止。

人力资源社会保障部 国家税务总局

2015年11月2日

## 税务师职业资格制度暂行规定

### 第一章 总则

**第一条** 为规范税务专业人员队伍建设，提高税务专业人员素质，根据《国务院机构改革和职能转变方案》和国家职业资格证书制度的有关规定，制定本规定。

**第二条** 本规定适用于从事涉税服务的专业人员。

**第三条** 国家设立税务师水平评价类职业资格制度，面向社会提供税务专业人员能力水平评价服务，纳入全国专业技术人员职业资格证书制度统一规划。

**第四条** 税务师职业资格实行统一考试的评价方式。

税务师英文为：Tax Advisor（简称TA）

**第五条** 通过税务师职业资格考试并取得职业资格证书的人员，表明其已具备从事涉税专业服务的职业能力和水平。

**第六条** 人力资源社会保障部、国家税务总局共同负责税务师职业资格制度的政策制定，并按职责分工对税务师职业资格制度的实施进行指导、监督和检查。全国税务师行业协会具体承担税务师职业资格考试的评价与管理工作。

### 第二章 考试

**第七条** 税务师职业资格实行全国统一大纲、统一命题、统一组织的考试制度。原则上每年举行 1 次考试。

**第八条** 全国税务师行业协会负责税务师职业资格考试的组织和实施工作。组织成立税务师职业资格考试专家委员会，研究拟定税务师职业资格考试科目、考试大纲、考试试题和考试合格标准。

**第九条** 人力资源社会保障部、国家税务总局对全国税务师行业协会实施的税务师职业资格考试工作进行监督和检查，指导全国税务师行业协会确定税务师职业资格考试科目、考试大纲、考试试题和考试合格标准。

**第十条** 中华人民共和国公民，遵守国家法律、法规，恪守职业道德，具有完全民事行为能力，并符合下列相应条件之一的，可报名参加税务师职业资格考试。

(一) 取得经济学、法学、管理学学科门类大学专科学历，从事经济、法律相关工作满 2 年；或者取得其他学科门类大学专科学历，从事经济、法律相关工作满 3 年。

(二) 取得经济学、法学、管理学学科门类大学本科及以上学历（学位）；或者取得其他学科门类大学本科学历，从事经济、法律相关工作满 1 年。

**第十一条** 税务师职业资格考试合格，由全国税务师行业协会颁发人力资源社会保障部、国家税务总局监制，全国税务师行业协会用印的《中华人民共和国税务师职业资格证书》(以下简称税务师职业资格证书)。该证书在全国范围有效。

**第十二条** 对以不正当手段取得税务师职业资格证书的，按照国家专业技术人员资格考试违纪违规行为处理规定处理。

### **第三章 职业能力**

**第十三条** 取得税务师职业资格证书的人员，应当遵守国家法律、法规、规章及税务师行业相关制度、准则，恪守职业道德，秉承独立、客观、公正原则，维护国家利益和委托人的合法权益。

**第十四条** 取得税务师职业资格证书的人员，应当具备下列职业能力：

- (一) 熟悉并掌握涉税服务相关的法律、法规和行业制度、准则；
- (二) 有丰富的税务专业知识，独立开展包括涉税鉴证、申报代理、税收筹划、接受委托审查纳税情况在内的各项涉税专业服务工作；
- (三) 运用财会、税收专业理论与方法，较好完成涉税服务业务；
- (四) 独立解决涉税服务业务中的疑难问题。

**第十五条** 取得税务师职业资格证书的人员，应当按照国家专业技术人员继续教育以及税务师行业管理的有关规定，参加继续教育，不断更新专业知识、提高职业素质和业务能力。

#### 第四章 登记

**第十六条** 税务师职业资格证书实行登记服务制度。税务师职业资格证书登记服务的具体工作由全国税务师行业协会负责。

**第十七条** 各级税务师行业协会定期向社会公布税务师职业资格证书的登记情况，建立持证人员的诚信档案，并向社会提供相关信息查询服务。

**第十八条** 取得税务师职业资格证书的人员，应当自觉接受各级税务师行业协会的管理，在工作中违反法律法规及相关规定或者职业道德，造成不良影响的，由全国税务师行业协会取消登记，收回其职业资格证书并向社会公告。

**第十九条** 各级税务师行业协会在税务师职业资格登记服务工作中，应当严格遵守国家和本行业的各项管理规定以及协会章程。

#### 第五章 附则

**第二十条** 本规定施行前，按照原人事部、国家税务总局印发的《关于印发〈注册税务师资格制度暂行规定〉的通知》（人发〔1996〕116号）规定，取得的注册税务师职业资格证书效用不变。

**第二十一条** 本规定自发布之日起施行。

## 税务师职业资格考试实施办法

**第一条** 人力资源社会保障部、国家税务总局按照职责分工负责指导、监督和检查税务师职业资格考试（以下简称税务师资格考试）的实施工作。

**第二条** 全国税务师行业协会具体负责税务师资格考试的实施工作。

**第三条** 税务师资格考试设置《税法（一）》、《税法（二）》、《涉税服务实务》、《涉税服务相关法律》和《财务与会计》5个科目。每个科目考试时间为两个半小时，成绩满分为140分。

**第四条** 考试成绩实行5年为一个周期的滚动管理办法，在连续的5个考试年度内参加全部（5个）科目的考试并合格，可取得税务师职业资格证书。

截至2015年，在原制度文件规定的有效期内的各科目合格成绩有效期顺延。

**第五条** 符合《税务师职业资格制度暂行规定》（以下简称《暂行规定》）报考条件的人员，均可申请参加税务师资格考试。

**第六条** 符合《暂行规定》报考条件，并具备下列条件之一者，可免试相应科目：

（一）已评聘经济、审计等高级专业技术职务，从事涉税工作满两年的，可

免试《财务与会计》科目。

(二) 已评聘法律高级专业技术职务, 从事涉税工作满两年的, 可免试《涉税服务相关法律》科目。

免试相应科目人员在报名时, 应当提供相应证明文件。

免试部分科目的人员, 须在连续的 4 个考试年度内通过应试科目的考试。

**第七条** 参加考试由本人提出申请, 按有关规定办理报名手续。考试实施机构按规定的程序和报名条件审核合格后, 核发准考证。参加考试人员凭准考证和有效证件在指定的日期、时间和地点参加考试。

中央和国务院各部门及所属单位、中央管理企业的人员按属地原则报名参加考试。

**第八条** 考点原则上设在地级以上城市的大、中专院校或者高考定点学校。如确需在其他城市设置考点, 须经全国税务师行业协会批准。考试日期原则上为每年的 11 月份。

**第九条** 坚持考试与培训分开的原则。凡参与考试工作(包括命题、审题与组织管理等)的人员, 不得参加考试, 也不得参加或者举办与考试内容相关的培训工作。应考人员参加培训坚持自愿原则。

**第十条** 考试实施机构应当严格执行考试工作的各项规章制度, 遵守考试工作纪律, 切实做好从考试试题的命制到使用等各环节的安全保密工作, 严防泄密。

**第十一条** 对违反考试工作纪律和有关规定的人员, 按照国家专业技术人员资格考试违纪违规行为处理规定处理。

## 税务师今起报名, 明年 2 月开考

11 月 20 日, 2015 年度全国税务师职业资格考试开始接受考生报名, 考生可通过中税协官网登陆报名系统报名, 报名成功后于 2016 年 2 月 27 日~28 日参加考试。这是注册税务师职业资格改革为税务师职业资格后的首次亮相, 备受关注。

### 税务师考试“三变一不变”

2014 年 7 月, 国务院发布《关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》(国发〔2014〕27 号), 取消了一批职业资格许可和认定, 注册税务师赫然在列。注册税务师职业资格许可取消后, 是否还举行考试, 如何考试让注税行业牵肠挂肚。直到 2015 年 11 月 2 日, 人力资源社会保障部、国家税务总局联合发布《税务师职业资格制度暂行规定》和《税务师职业资格考试实施办法》, 规定

国家设立税务师水平评价类职业资格制度，税务师职业资格实行统一考试的评价方式后，税务师行业人士高悬的心才落了地。

在11月11日举行的中税协五届六次常务理事会议扩大会议和全国税务师职业资格评价和考试委员会工作会议上，中税协会长宋兰指出，注册税务师改革为税务师并继续举行考试的结果来之不易，是各级领导关心、支持和全行业艰苦努力的结果。税务师考试与过去的注册税务师考试相比，是“三变一不变”：名称变了，标准不变；门槛变了，标准不变；组织单位变了，标准不变。她还强调这次考试对行业发展意义重大，希望考试委员会的全体委员履行好职责，确保此次考试成功举办。

记者了解到，名称变了，指注册税务师职业资格变成了税务师职业资格，由准入类职业资格变成了水平评价类职业资格。

门槛变了，一是指报名条件发生了变化，取消或缩短了对考生工作年限的要求。比如，原来规定，我国公民在经济类、法学类大学本科毕业后，或非经济、法学类第二学士或研究生班毕业后，从事经济、法律工作满4年才能报考注册税务师，而《税务师职业资格制度暂行规定》明确，我国公民取得经济学、法学、管理学学科门类大学本科及以上学历（学位）；或者取得其他学科门类大学本科学历，从事经济、法律相关工作满1年即可报考税务师。对取得专科学历人员报考税务师的工作年限要求也大为缩短。二是指考试成绩有效期延长。原来规定考试成绩实行3年为一个周期的滚动管理办法，考生在连续的3个考试年度内参加全部（5个）科目的考试并合格，方可取得注册税务师职业资格证书。《税务师职业资格考试实施办法》规定，考试成绩实行5年为一个周期的滚动管理办法，考生在连续的5个考试年度内参加全部（5个）科目的考试并合格，就可取得税务师职业资格证书。也就是说，考试成绩有效期从原来的3年延长为5年。

组织单位变了，指考试的组织单位发生了变化。《注册税务师职业资格考试实施办法》规定，人事部和国家税务总局共同负责注册税务师执业资格考试工作，日常管理工作由国家税务总局注册税务师管理中心负责。具体考务工作委托人事部考试中心组织实施。各地考试工作由各地人事部门会同当地注册税务师管理机构组织实施。《税务师职业资格考试实施办法》规定，人力资源社会保障部、国家税务总局按照职责分工负责指导、监督和检查税务师职业资格考试的实施工作。全国税务师行业协会具体负责税务师资格考试的实施工作。国家税务总局办公厅《关于全国税务师职业资格有关工作的函》（税总办函〔2015〕1294号）要求，中国注册税务师协会应抓紧做好更名为“中国税务师协会”的相关工作。在更名程序完成前，税务师职业资格考试的评价与管理，以及考试的组织和实施工作暂由中国注册税务师协会承担。也就是说，中税协变成了税务师考试的组织

单位。

### 行业热议税务师“含金量”

注册税务师改革为税务师后，其“含金量”是否发生了变化？换句话说，就是考税务师还有没有前途？这个问题引发了行业热议和思考。

首都经贸大学税收研究所副所长兼秘书长刘颖认为，注册税务师更名为税务师，不仅仅由于取消行政许可摘了“注册”的帽子，其内涵定位也发生了变化。从英文表述看，原来注册税务师的英文是 Certified Tax Agents，意思为“注册过的税务代理人”，而税务师的英文则是 Tax Advisor，意思为税务顾问，更名带来更加厚重的专业内涵。原注册税务师具备执业资格和职称性两大性质，报考的门槛高，需要多年工作年限。而如今的税务师，行政许可取消，只体现职业资格水平，随着降低报考门槛和由协会组织考试，职称性也渐行渐远。

刘颖说，任何资格的含金量都取决于内外两个方面：从内部看，要体现自身业务过硬；从外部看，一定要有市场需求。税务师需要完成从代理人到顾问的蜕变，行业需要内生动力打造出色的队伍。从市场需求看，复杂的税制和经济转型期纳税遵从与否的博弈，都会给专业能力强的税务师带来巨大的市场需求。与其说是涉税专业服务离不开经济社会的舞台，倒不如说是经济社会离不开涉税专业服务。登上经济社会舞台的税务师队伍，需要自律、自强，顺应经济发展的规律和法制建设的步伐，才能被市场所接受；才能被政府所重视；才能被考生所追捧。

接受记者采访的几位常务理事认为，随着考试的启动，行业近两年的“寒冬期”已经过去，2016年将迎来“曙光期”。

## 财税咨询

### 一次性收取不能分期确认收入

近期，某基层税务机关确定了对该地区 10 家热电生产行业的风险管理工作，审计评估 2010 年~2014 年的企业纳税及风险管控情况。在初步梳理、案头分析的基础上，发现这 10 家企业对同一笔经济业务存在不同的税务处理方法，产生了不同的税务风险。即对一次性收取管网建设费所涉及的所得税，出现了按 20 年分期结转，按 10 年结转，按 5 年结转和按 3 年结转等不同的处理，形成了不同的纳税情形。这 10 家企业对自己按不同年限结转，分别阐述了各自的理由，似乎都很充分。那么，究竟按多长时间结转才最接近这笔经济业务的实质呢？

管网建设费是指从事热力生产的增值税纳税人，向购买方收取的一次性费

用。供热企业通过集中供热管网，以向建筑物供热的方式服务民众，建筑物为供热的实际目标。根据现行政策规定，城市基础设施配套费是政府向建设单位收取的一项费用，一般按新建、扩建和改建的面积作为征收基数，一个项目仅纳一次。专项用于城市基础设施和城市公用设施建设，包括城市道路、桥梁、公交、集中供热、供水、燃气等设施的建设。供热企业收取的一次性管网建设费为城市建设费的一种。因此，对于供热、供水、燃气等城市配套设施的建设，由于相关专业性，技术要求等方面的原因，往往由专门的企业组织实施。这就引申出了一次性收取的管网建设费如何确认收入并纳税的问题。由于一次性收取金额较大，且与此相应的成本主要是固定资产（入网工程转资后形成）计提的折旧，在企业所得税上，一次性收取的入网费是否可以分期确认收入？在这里的“分期”是以何作为标准来确认呢？

根据企业所得税法及其实施条例，所得税确认收入的原则有两个，一是相关的经济利益能够流入企业，二是收入的金额能够合理地计量。基于此，所得税法实施条例第二十三条列举了分期确认收入实现的情形。一是以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现；二是企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。在上述条款列举的项目中，并没有一次性收取的管网建设费。

近几年，我国城市化进程不断加快，加上专业性的企业的组织实施，使得供热（水、气）无论在总体规模上，还是在供应产品的质量上，都有了大幅提高，而这一切的发展，都离不开城市配套费相关的投入。相关供热企业根据政府文件，为了满足北方地区人民冬季生活的刚性需求，向受热方居民收取一次性的管网建设费，其实质是经政府授权，由供热公司代为收取，利用这些费用建成供热公司必要资产后，又由政府无偿转让给热企业，而此时的资产所有权已归属供热企业。

当供热资产归属供热公司后，供热公司可以选择是否将一次性收取的管网建设费作为不征税收入。当一次性收取的管网建设费不符合不征税收入的情形时，应该按照《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（税务总局公告 2010 年第 19 号）的规定，一次性记入确认收入的年度，计算缴纳企业所得税；当供热公司一次性收取管网建设费符合不征税收入条件时，即满足《财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70 号）的规定，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除，减除的部分应是取得的全部收入金额，而不是按所谓“受益期”结转的金额。

综上所述，笔者认为供热企业收取的一次性管网建设费，无论从性质上，还

是用途上，均属于特许权使用费收入。根据企业所得税法实施条例第二十条的规定，在使用人一次性交纳管网建设费的日期确认收入的实现；使用人提前交纳或者未按约定日期交纳管网建设费的，按实际收到管网建设费的日期确认收入。也就是说，供热企业收取的一次性管网建设费不能结转，凡是分期结转的，都是不正确的。

## “营改增”后不动产投资仍不征税吗？

在“营改增”即将收官之际，不动产投资或将征税的议题引起投资各方的密切关注，一些拥有土地或房屋等不动产的企业从税收筹划角度出发，将转让不动产的交易方式改变为先以不动产投资入股、后转让股权的交易方式。其结果就是不动产转让由一步到位的直接交易，演变为分步到位的间接交易，因而节省了一大笔营业税。

《财政部、国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191号）第一条规定，以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税；第二条规定，对股权转让不征收营业税。

### 不动产不征税而动产征税，理在何方？

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条规定，将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户，视同销售货物。

为什么将作为动产的货物对外进行投资，应当视同销售缴纳增值税？原因在于，增值税实行链条式抵扣，对外投资的货物在自产、委托加工或者购进的环节，其增值税进项税额允许抵扣。

为什么将作为不动产的土地或房屋对外进行投资，不征收营业税？原因在于，营业税实行道道征税而不抵扣，为鼓励对外投资和盘活资产，财税〔2002〕191号文件给出了不征税的优惠。

动产和不动产同样是资产，却因为属于不同的征税范畴，因而得到不一样的税收待遇。那么，在“营改增”以后，动产和不动产都属于增值税的征税范畴了，是否会得到同样的税收待遇呢？从增值税实行链条式抵扣的原理出发，笔者认为答案已经很清楚了。

### 如果不动产继续不征税，后果如何？

“营改增”以后，如果继续保持现行政策不变，即：以动产投资缴纳增值税，以不动产投资不缴纳增值税，我们可以试想一下，投资各方的税收利益会发生什



么样的变化？

首先是投资方。一方面，投资方以不动产对外投资，其不动产在自产或购进环节的进项税额允许抵扣；另一方面，因为不动产投资不征收增值税，投资方无销项税额，势必造成投资方的增值税进销倒挂。

其次是被投资方。一方面，因为投资方不征收增值税，不能给被投资方开具增值税专用发票，被投资方无增值税进项税额可以抵扣；另一方面，被投资方在处置不动产时，应当按全额适用税率计算缴纳增值税。

也就是说，被投资方需要为投资方的不征税规定“埋单”。与其由被投资方“埋单”，不如由投资方缴税，免得投资方增值税进销倒挂，而被投资方又得不到抵扣。

总而言之，“营改增”以后，不动产投资将征税，已成必然趋势。

## 滞纳金的收取应找准“责任方”

加收滞纳金是对纳税人未按时缴纳税款和扣缴义务人未按时解缴税款所实施的一种经济上的补偿性与惩罚性相结合的措施，我国税收征管法及其实施细则有关滞纳金的规定比较原则，实际执行中难以准确掌握，尤其是在税务稽查中，对纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，不能一概而论，采取“一刀切”的方式，一律加收或不加收滞纳金。税务机关应区分4种不同情形，分别作出相应处理。

### 属于税务机关责任的

税收征管法第五十二条规定，因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。实施细则第八十条规定，税收征管法第五十二条所称税务机关的责任，是指税务机关适用税收法律、行政法规不当或者执法行为违法。

属于税务机关的责任，在税务实践中可归纳为两种情况：

一是税务机关履责不完整，即不充分、不准确。

如《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算管理规程〉的通知》（国税发〔2009〕91号）第十五条规定，主管税务机关受理纳税人清算资料后，应在一定期限内及时组织清算审核；《国家税务总局关于印发〈企业所得税汇算清缴管理办法〉的通知》（国税发〔2009〕79号）第二十条规定，主管税务机关受理纳税人年度纳税申报后，应对纳税人年度纳税申报表的逻辑性和有关资料的完整

性、准确性进行审核;《国家税务总局关于发布〈税收减免管理办法〉的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 43 号)第五条规定,纳税人享受核准类减免税,经依法具有批准权限的税务机关按本办法规定核准确认后执行。纳税人享受备案类减免税,应当具备相应的减免税资质,并履行规定的备案手续。

因此,税务机关若没有按规定充分履责,对纳税人的无主观过错责任的申报及时纠偏,使应申报的税款一直处于不确定状态,此期间则不应加收滞纳金。

二是执法错误。

如越权征税、滥用职权、征税不作为、事实与证据上的错误、适法错误、程序违法等,致使纳税人、扣缴义务人未缴或少缴税款的,也不应加收滞纳金。以上两种情况均涉及税收的行政确认问题,应自相关税收获税务机关的行政确认之日起,考虑滞纳金的加收。

**属于纳税人、扣缴义务人责任的**

税收征管法第五十二条规定,因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,未缴或者少缴税款的,税务机关在 3 年内可以追征税款、滞纳金;有特殊情况的,追征期可以延长到 5 年。实施细则第八十一条进一步明确,税收征管法第五十二条所称纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,指非主观故意的计算公式运用错误以及明显的笔误。

根据上述规定,对于纳税人、扣缴义务人的过错责任,应区分两种情况,一是过失过错。即由于疏忽大意或者过于自信,致使不缴或者少缴税款的,应追征应缴未缴或者少缴税款,还应加收滞纳金,但不予行政处罚,并限定了追征期。此规定体现了对按期纳税的纳税人、扣缴义务人的引导和激励。二是故意过错。即明知会发生不缴或者少缴税款的结果,而追求或放任结果的发生。对此,不仅应追征税款、滞纳金,还应按规定罚款;构成犯罪的,应移送司法机关,依法追究刑事责任。

**双方都有责任的**

纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款,既有税务机关的责任,又有纳税人、扣缴义务人的责任,应按孰先原则判断,如果税务机关的责任在先,不应加收滞纳金。如果纳税人、扣缴义务人的责任在先,应按规定加收滞纳金。如果二者责任同时发生,纳税人、扣缴义务人应按规定缴纳滞纳金,税务机关或工作人员应承担相应的经济、行政甚至刑事责任。

**双方都无责任的**

此种情形主要是指纳税人、扣缴义务人因不可抗力,不能按期申报缴纳税款,纳税人、扣缴义务人和税务机关对未缴或者少缴税款都无责任,当然不应加收滞纳金。不可抗力指不能预见、不能避免并不能克服的客观情况,包括战争,自然

灾害，通信、电力和交通等基础设施大规模中断等，纳税人、扣缴义务人缺乏赖以申报纳税的基本条件。

## 如何正确计算招待费的扣除限额

很多企业往往以最简单的方法对待业务招待费税前扣除限额的计算，如直接将会计报表上的销售收入乘以 5% 后与业务招待费发生额的 60% 比较，取其小者作为税前扣除的限额，这不仅暴露了相关企业没有了解和掌握税法的相关规定，而且使得企业不能充分利用好税收政策。为此，笔者对企业应该如何正确确定业务招待费税前扣除计提基数的问题分析如下。

### 对计提基数的调增

正常情况下，销售收入的大小往往决定了可以税前扣除业务招待费的高低，收入越高，企业可以税前扣除的业务招待费可能就越多。但是，作为计算业务招待费基数的销售收入往往不仅仅是会计报表上反映的销售收入，还必须经过必要的调整，且调整的结果往往会大于会计报表上反映的收入，常见有三种情形需要调整：

一是根据《国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》（国税函〔2009〕202 号）的规定，企业在计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额时，其销售（营业）收入额应包括《实施条例》第二十五条规定的视同销售（营业）收入额。

二是根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31 号）规定，企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入，应确认为销售收入的实现。

三是《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）规定，对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

上述三种情形下的收入均应作为计算业务招待费的基数。

### 当收入为零能否扣除招待费

企业筹建期间的销售收入虽为零，但仍可以扣除业务招待费。根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 15 号）第五条规定，企业在筹建期间，发生的与筹办活动有关的

业务招待费支出，可按实际发生额的 60% 计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

因此，企业在筹建期间发生的与筹办活动有关的业务招待费将不受销售金额高低的影响，即使在筹建期未能取得销售收入，仍可按照业务招待费实际发生额的 60% 直接计入企业筹办费，并按规定在税前扣除。

## 职工教育经费可分三种情形扣除

《财政部、国家税务总局关于中关村、东湖、张江国家自主创新示范区和合芜蚌自主创新综合试验区有关职工教育经费税前扣除试点政策的通知》（财税〔2013〕14 号）以及《财政部国家税务总局关于苏州工业园区职工教育经费税前扣除和股权奖励个人所得税试点政策的通知》（财税〔2013〕95 号）曾规定，中关村、东湖、张江三个国家自主创新示范区和合芜蚌自主创新综合试验区（以下统称试点地区）、苏州工业园区内的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。日前，《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〔2015〕63 号）将此范围扩展至所有高新技术企业，并自 2015 年 1 月 1 日起执行。此后，职工教育经费税前扣除将分为三种情形，纳税人在实务操作时应加以区别。

第一种情形。一般企业（特殊规定外的企业）发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 2.5% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

第二种情形。高新技术企业与技术先进型服务企业。

1. 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。

2. 根据《财政部国家税务总局商务部科技部国家发展改革委关于技术先进型服务企业有关企业所得税政策问题的通知》（财税【2010】65 号）规定，经认定的技术先进型服务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。

第三种情形（职工培训费）。

1. 根据《关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的

通知》(财税[2012]27号)规定,集成电路设计企业和符合条件软件企业发生的职工培训费用全额税前扣除。

2. 根据《关于扶持动漫产业发展有关税收政策问题的通知》(财税【2009】65号)规定,认定的动漫企业的职工培训费用全额税前扣除。

3. 核电厂操纵员培养费。根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号)规定,核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用,可作为企业的发电成本在税前扣除。

4. 航空企业空勤训练费。根据《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)规定,航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费等空勤训练费用,根据《实施条例》第二十七条规定,可以作为航空企业运输成本在税前扣除。

## 读懂免抵税额占比 明辨税务风险

生产企业出口货物免抵退税中的免抵税额是计算城市建设维护税和教育费附加的计税依据,它的大小直接影响到生产企业的税费负担。因此,免抵税额的所占比例对出口企业十分重要,如果超越正常指标人为调节比例大小,就会带来税务风险。

### 免抵税额占比的影响

#### (一) 出口货物内外销比例的影响

##### ● 内外销售收入比例按 7:3

例 1: 某生产企业出口健身器材征税率为 17%, 退税率为 13%。2015 年 4 月, 该企业从国内购进原材料, 增值税专用发票注明的进项税额为 13.6 万元并已认证, 出口健身器材 FOB 价 30 万元(人民币)单证与信息齐全, 内销不含税收入为 70 万元, 上期无结转的留抵进项税额。

应纳税额 = 销项税额 - (进项税额 - 免抵退不得免征和抵扣税额) - 上期结转的留抵进项税额 =  $70 \times 17\% - (13.6 - 1.2) = -0.5$  万元  $< 0$ , 产生留抵税额 0.5 万元。

免抵退不得免征和抵扣税额 = 出口货物离岸价  $\times$  汇率  $\times$  (出口货物适用税率 - 出口货物退税率) =  $30 \times (17\% - 13\%) = 1.2$  (万元)。

免抵退税额 = 出口货物离岸价  $\times$  汇率  $\times$  出口货物退税率 =  $30 \times 13\% = 3.9$  (万元), 由于留抵税额 0.5 万元  $<$  免抵退税额 3.9 万元, 则应退税额为 0.5 万元。

免抵税额 = 免抵退税额 - 应退税额 =  $3.9 - 0.5 = 3.4$  (万元), 免抵税额比例 =  $3.4 \div 3.9 \times 100\% = 87.17\%$ 。

● 内外销售收入比例按 3 : 7

接例 1: 在其他数据及条件不变的前提下, 调整内外销售额的比例, 出口健身器材 FOB 价 70 万元 (人民币) 单证与信息齐全, 内销不含税收入为 30 万元。

应纳税额 =  $30 \times 17\% - (13.6 - 2.8) = -5.7$  万元  $< 0$ , 产生留抵税额 5.7 万元。

免抵退不得免征和抵扣税额 =  $70 \times (17\% - 13\%) = 2.8$  (万元)。

免抵退税额 =  $70 \times 13\% = 9.1$  (万元), 由于留抵税额 5.7 万元  $<$  免抵退税额 9.1 万元, 则应退税额为 5.7 万元。

免抵税额 =  $9.1 - 5.7 = 3.4$  (万元), 免抵税额比例 =  $3.4 \div 9.1 \times 100\% = 37.36\%$ 。

从以上两种情形得知, 免抵税额所占比例是随着内销收入的增大而逐步增大, 直至免抵税额比例达到最高值。

(二) 出口退税率高低的影响

● 17% 全额退税

例 2: 某生产企业出口健身器材的征税率为 17%, 出口退税率为 17%。2015 年 4 月, 该企业从国内购进原材料, 增值税专用发票注明的进项税额为 17 万元并已认证, 当月出口健身器材 FOB 价 70 万元 (人民币), 单证与信息齐全, 内销不含税收入 50 万元, 上期无结转的留抵进项税额。

应纳税额 =  $50 \times 17\% - (17 - 0) = -8.5$  万元  $< 0$ , 产生留抵税额 8.5 万元。

免抵退不得免征和抵扣税额 =  $70 \times (17\% - 17\%) = 0$ 。

免抵退税额 =  $70 \times 17\% = 11.9$  (万元), 由于留抵税额 8.5 万元  $<$  免抵退税额 11.9 万元, 则应退税额为 8.5 万元。

免抵税额 =  $11.9 - 8.5 = 3.4$  (万元), 免抵税额比例 =  $3.4 \div 11.9 \times 100\% = 28.57\%$

● 15% 差额退税

接例 2, 在其他数据及条件不变的前提下, 调整出口退税率比例由 17% 下调为 15%。

应纳税额 =  $50 \times 17\% - (17 - 1.4) = -7.1$  万元  $< 0$ , 产生留抵税额 7.1 万元。

免抵退不得免征和抵扣税额 =  $70 \times (17\% - 15\%) = 1.4$  (万元)。

免抵退税额 =  $70 \times 15\% = 10.5$  (万元), 由于留抵税额 7.1 万元  $<$  免抵退税额 10.5 万元, 则应退税额为 7.1 万元。

免抵税额 =  $10.5 - 7.1 = 3.4$  (万元), 免抵税额比例 =  $3.4 \div 10.5 \times 100\% =$

32.38%。

从以上两种情形得知，免抵税额所占比例是随着征退税率之差大小变化而变化，在征税率、退税率之差越大时免抵比例将达到最高值。

### （三）出口货物增值率的影响

#### ● 出口货物增值率在 20% 时

例 3：某生产企业出口健身器材的征税率为 17%，出口退税率为 13%。2015 年 4 月，该企业从国内购进原材料，增值税专用发票注明的进项税额为 13.6 万元并已认证，产品完工入库金额为 100 万元。当月出口健身器材 FOB 价 120 万元（人民币）单证与信息齐全，上期无结转的留抵进项税额。

应纳税额 =  $0 \times 17\% - (13.6 - 4.8) = -8.8$  万元  $< 0$ ，产生留抵税额 8.8 万元。

免抵退不得免征和抵扣税额 =  $120 \times (17\% - 13\%) = 4.8$ （万元）。

免抵退税额 =  $120 \times 13\% = 15.6$ （万元），由于留抵税额 8.8 万元  $<$  免抵退税额 15.6 万元，则应退税额为 8.8 万元。

免抵税额 =  $15.6 - 8.8 = 6.8$ （万元），免抵税额比例 =  $6.8 \div 15.6 \times 100\% = 43.59\%$ 。

#### ● 出口货物增值率在 40% 时

接例 3：在其他数据及条件不变的前提下，调整出口货物增值率由 20%~40%，则当月出口健身器材 FOB 价为 140 万元。

应纳税额 =  $0 \times 17\% - (13.6 - 5.6) = -8$  万元  $< 0$ ，产生留抵税额 8 万元。

免抵退不得免征和抵扣税额 =  $140 \times (17\% - 13\%) = 5.6$ （万元）。

免抵退税额 =  $140 \times 13\% = 18.2$ （万元），由于留抵税额 8 万元  $<$  免抵退税额 18.2 万元，则应退税额为 8 万元。

免抵税额 =  $18.2 - 8 = 10.2$ （万元），免抵税额比例 =  $10.2 \div 18.2 \times 100\% = 56.04\%$ 。

从以上两种情形得知，免抵税额所占比例随着产品增值率的增加而增大，直至免抵比例达到最高值。

### 免抵税额占比风险预控

#### （一）进项税额防止人为虚抵

生产企业进项税额虚抵对免抵占比影响较大。因此，在实务中企业应分析进项税额对原材料、能耗等重要指标的影响，熟悉进项税额不予抵扣的各类情形，税务风险防范于未然。

#### （二）内销收入不可隐瞒

内销隐瞒收入，增大进项税的留抵税额会导致免抵比例下降。对此，企业应综合分析产品单位增值率，合理测算产品理论税负，排除正常指标对企业税负带

来的不利影响。

### （三）企业自觉维护税法遵从度

生产企业要了解出口退税政策带来的利好，注意违规操作应当承担的法律责任，认识发生隐瞒收入、进项虚抵和虚报出口等情形带来的严重后果，从而提高自身的税法遵从度。

## 固定资产投资：算好税收账再决策

企业，特别是大企业投资固定资产时，一般只考虑企业所得税，不考虑其他税种或税收优惠的影响，从而忽略了大部分税收政策对投资决策的影响，最终影响投资收益。企业应该明白：投资固定资产，算好税收账再决策。

### 假设条件

为了更好地说明问题，需要假设以下几个前提：一是本文考虑的税种仅为流转税、企业所得税，忽略其他税种及附加。二是被分析的企业假定为高新技术企业，企业所得税税率为 15%；固定资产属于可加速折旧和加计扣除的范围，银行贷款利率为 5%。折旧方法为年限平均法，机器设备年限为 10 年，残值为 0。三是购入不超过 100 万元的固定资产，可以抵扣不含税价 17% 的进项税额，现金净流出量为不含税价。

### 投资分析

在实践中，固定资产投资主要有直接购买、股东投入、企业重组和股东调拨四种方式。

第一种，直接购买固定资产。用这种方式，既可以享受企业所得税前一次性扣除，又可以按会计准则计算的每年折旧加计扣除。以贷款利率作为投资报酬率测算：享受税收优惠（一次性抵扣），产生的现金流量现值 =  $100 \times 15\% = 15$ （万元）。无税收优惠（按 10 年折旧），产生的现金流量净值 =  $100 \div 10 \times 15\% \times 7.7217 = 11.58$ （万元）。因加速折旧而产生的货币时间价值 =  $15 - 11.58 = 3.42$ （万元），为企业创造的价值为 3.42 万元。企业固定资产投资实际现金净流量 =  $100 - 3.42 = 96.58$ （万元）。

第二种，股东直接用固定资产投资。用这种方式，股东自身的税收成本 = 增值税 + 附加税 + 企业所得税。按规定，企业不符合固定资产加速折旧的条件，企业应至少按 10 年计提折旧，分 10 年税前扣除，不能产生货币时间价值利润。这样，企业固定资产投资实际现金净流出量为 100 万元。



第三种，企业重组、合并方式取得的资产。假定重组涉及的固定资产账面净值与市场公允价值相等，没有计提减值准备。如果采用一般重组方式，企业按双方约定的固定资产的公允价作为入账价值，不符合固定资产加速折旧的条件，不能在企业所得税前一次性扣除。按规定，应至少按 10 年计提折旧，分 10 年税前扣除，不能产生货币时间价值利润。企业固定资产投资实际现金净流出量为 100 万元。如果采用特殊重组方式，由于本文假定固定资产账面净值与市场公允价值相同，因此，测算的现金净流出量结果与一般重组相同为 100 万元。增值税的风险与一般重组与相同。

第四种，股东无偿调拨。企业接受股东无偿调拨资产，不论作为股东的投资还是捐赠，入账价值都是按公允价值作为计税基础。在此种情况下，固定资产不符合加速折旧的条件，不能享受一次性扣除，必须按税法规定的年限计提折旧扣除，不能产生货币时间价值利润。这样，企业固定资产投资实际现金净流出量为 100 万元。在此情况下，股东的资产在增值税和企业所得税属于视同销售，可以给企业开具增值税专用发票，企业可以抵扣进项，因此增值税可以不考虑。

#### 投资建议

基于上述分析，在直接外购方式下，企业可以同时享受固定资产的加速折旧和加计扣除优惠，在投资过程中获取了额外的货币时间价值，投资现金净流量最小，按银行贷款 5% 利率计算时，现金净流出量为 96.58%，与其他几种方式相比节约比例为 3.42%；增值税进项正常抵扣，没有其他税收负担和风险。

也就是说，四种方式中，直接外购不仅手续简单，交易过程证据充足，企业账务处理简单明了，还可以享受最大限度的税收优惠，获取因此产生的货币时间价值，使得企业所需的投资资金量最小，并且在企业投资报酬率越高时对企业越有利。

## 溢价形成资本公积转增股本缴税吗？

实务中，有观点认为“资本溢价形成的资本公积转增股本”不缴税，随着财税〔2015〕116 号文件和税总 80 号公告的相继出台，对资本公积转增股本要不要缴纳个人所得税，以及如何缴纳予以明确。

#### 转增股本的个人所得税规定

近日，财政部、国家税务总局发出了《关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116 号）和《国家税务总

局关于股权激励和转增股本个人所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第80号),明确了“个人股东获得转增的股本,应按照利息、股息、红利所得项目,统一适用20%税率征收个人所得税”,同时对相关征管事项予以了明细列示:

1. 个人取得上市公司或在全国中小企业股份转让系统挂牌(简称“公开发行和转让市场”)以未分配利润、盈余公积、资本公积(不含以股票发行溢价形成的资本公积转增股本)转增的股本,不适用分期纳税政策,而继续按现行有关股息红利差别化政策执行:

- (1) 持股期限超过1年的,股息红利所得暂免征收个人所得税。
- (2) 持股期限在1个月以内的,其股息红利所得全额计入应纳税所得额。
- (3) 持股期限在1个月以上至1年的,暂减按50%计入应纳税所得额。

2. 个人取得非“公开发行和转让市场”的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积转增的股本,一次缴纳个人所得税确有困难的,纳税人可分期5年缴纳个人所得税。

3. 个人从非“公开发行和转让市场”的中小高新技术企业以外的其他企业取得的以未分配利润、盈余公积、资本公积转增的股本,应一次性缴纳个人所得税,实施转增的企业应及时代扣代缴。

#### **特定项目不征税及常见误区**

国家税务总局《关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》(国税发〔1997〕198号)第一条规定,股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配,对个人取得的转增股本数额,不作为个人所得,不征收个人所得税。

国家税务总局又在《关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股增值所得应纳个人所得税的批复》(国税函〔1998〕289号)作出解释及补充规定:国税发〔1997〕198号文件中所称的“资本公积金”是指股份制企业股票溢价发行收入所形成的资本公积金。将此转增股本由个人取得的数额,不作为应税所得征收个人所得税。而与此不相符合的其他资本公积金分配个人所得部分,则应当依法征收个人所得税。

实务中经常有人对此项规定产生如下误区:

1. 只看到国税发〔1997〕198号文件而没看到国税函〔1998〕289号文件,由此造成错误的理解,片面地认为个人取得的以所有来源形成的资本公积金转增股本数额,都不征收个人所得税。

2. 对国税发〔1997〕198号文件中“股票溢价发行收入所形成的资本公积金”这句话的理解有误,对“股票发行”的理解扩大化,将非股份有限公司的资本溢

价行为也误为股票发行的范围。

### 正确理解“股票发行”

我国依法可以签发股票的只能是股份有限公司，有限责任公司无权发行股票。因此，股票溢价与资本溢价是完全不同的概念。而国税发〔1997〕198号文件和国税函〔1998〕289号文件只规定以溢价发行股票收入形成的资本公积转增的股本不征收个人所得税，因而没有包括有限责任公司资本溢价时形成的资本公积。因此，简单地认为以资本和股票溢价形成的资本公积转增股本（资本），自然人股东都无需缴纳个人所得税的观点是错误的。

### 现代企业制度下的资本公积属性

对于此问题还有一种观点，认为谁投入的资本（现金或非货币性资产）形成的资本公积就是该股东个人的。那么理解了什么是资本公积，什么是现代企业制度，将有利于理解这误区。

按照现代企业制度，资本公积是投资者的出资中超出其在注册资本中所占份额的部分，以及直接计入所有者权益的利得和损失，它不直接表明所有者对企业的基本产权关系。不管是资本溢价形成的资本公积还是其他方式形成的，资本公积属于公司财产，而不单独属于某位股东。

按照公司法规定，公司是企业法人，有独立的法人财产，享有法人财产权；股东以其认缴的出资额（认购的股份）为限对公司承担责任。

股东不管以何种（资本、股本溢价形成的资本公积）方式对公司的投资，原则上股东均按出资比例或股份分享公司的收益，而资本公积则是属于公司的财产，股东同样也只按出资比例或股份享有资本公积。

假设：甲股东投入现金100万元，60万元作为股本，40万元进入资本公积；乙股东以价值50万元的固定资产入股，作为股本30万元，资本公积20万元。现在出现突发状况，该固定资产毁损了，是不是意味着乙股东就不占有公司的股权了？也不再享有资本公积了？显然不是，因为毁损的是公司的财产，对投入该项资产的乙股东的股本并不因此直接发生影响。

在企业改制为股份制有限公司时，将账面的资本公积等转增股本；或者改制后的股份有限公司转增股本，应注意原企业的资本公积在股改时计入股份公司的资本公积后，其中原资本溢价部分也仍不属于股份公司的“股票溢价发行收入”。

在实务中，认为“资本溢价形成的资本公积转增股本”也不征税，其理由就是，国税发〔1997〕198号文件和国税函〔1998〕289号文件规定“股票溢价发行收入所形成的资本公积金”不征个人所得税；《国家税务总局关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知》（国税发〔2010〕54号）、《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)及《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 23 号)等文件虽然对资本公积转增股本的涉及个人所得税问题作了表述,但并没有写明“资本溢价所形成的资本公积金要征个人所得税”。

那么,财税〔2015〕116 号文件,特别是“税总 80 号公告”对此问题已明确表述为:非上市及未在全国中小企业股份转让系统挂牌的其他企业转增股本,应及时扣代缴个人所得税。

综上所述,现行税收政策对于个人股东取得转增股本有四种税收处理方式:取得以股票溢价形成的资本公积转增股本,不征个人所得税;取得“公开发行和转让市场”企业转增股本,按现行有关股息红利差别化政策执行;取得非“公开发行和转让市场”的中小高新技术企业转增的股本,符合条件的可分期缴纳个人所得税;从非“公开发行和转让市场”其他企业取得的转增股本,应一次性缴纳个人所得税,实施转增的企业应及时扣代缴。

## 代垫运费可否抵扣进项税额

甲企业销售货物给乙企业,合同约定:运费 11100 元由甲企业垫付,丁运输公司负责承运,丁公司将货运增值税专用发票开具给乙公司,由甲企业将此发票交与乙公司,并收回垫付运费。那么,乙公司收到的该货运增值税专用发票可否抵扣进项税额?

法规依据:根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局第 50 号令)第十二条规定,条例第六条所称价外费用,包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润等运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内:

1. 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。
2. 同时符合以下条件的代垫运输费用:

(1) 承运部门的运输费用发票开具给购买方的。(2) 纳税人将该项发票转交给购买方的。

从上述规定得知,甲公司垫付的运费完全符合不应包括在价外费用的条件,并且增值税相关政策法规认可符合条件的代垫运费不计入销售额计税。甲公司垫付运费时,应将货运增值税专用发票复印件及相关合同作为原始凭证,借记“其他应收款——乙公司”,贷记“银行存款”。从乙公司收回垫付运费时,借记“银

行存款”，贷记“其他应收款——乙公司”。乙公司收到该货运增值税专用发票时，借记“库存商品”10000元，借记“应交税费——应交增值税——进项税额”1100元，贷记“其他应付款——甲公司”或“银行存款”11100元。

有观点认为：乙公司所支付款项单位与提供劳务单位不一致，该抵扣凭证不能抵扣进项税额。

法规依据：《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》（国税发〔1995〕192号，条款失效）购进货物或应税劳务支付货款、劳务费用的对象。纳税人购进货物或应税劳务，支付运输费用，所支付款项的单位，必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致，才能够申报抵扣进项税额，否则不予抵扣。

对此，笔者认为把握法规不能生搬硬套，国税发〔1995〕192号文件规范的是正常购进货物或接受劳务必须“资金流、货物流、票据流一致”，而垫付运费行为在日常经营活动中是很平常的业务，且增值税相关政策也界定了何种情况下代垫运费不并入销售额征税，实际认可了这种业务常规。上例中，只要乙公司对此业务能提供相关合同及付款凭证，准确核算被垫付业务全过程，取得的代垫运费的货运增值税专用发票是可以抵扣进项税额的。

## 有什么税收优惠 如何享受税收优惠

日前，国家税务总局发布了《关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第81号），明确落实有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题。国家税务总局所得税司负责人就社会关注的若干问题作出解答。

**1. 此次推广有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税优惠政策的背景是什么？**

**答：**为鼓励企业投资，促进科技创新，根据国务院决定，今年6月，财政部、国家税务总局发出《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），在前期政策试点基础上，将有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税政策推广至国家自主创新示范区、合芜蚌自主创新综合实验区和绵阳科技城。

经过近半年的运行，相关政策在促进创业创新、培育经济发展新动能等方面取得了一定效果，也为相关政策的全国推广积累了经验。为此，为进一步发挥税

收优惠的积极作用，促进大众创业、万众创新，10月21日，国务院第109次常务会议决定，将该项试点政策推广至全国范围实施，持续加大对企业创业创新的税收扶持力度。

**2. 此次推广的有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税政策的主要内容是什么？**

**答：**自2015年10月1日起，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满2年的，其法人合伙人可按照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。

**3. 为贯彻落实国务院决定，税务总局采取了哪些措施？**

**答：**为贯彻落实国务院常务会议精神，使有关税收优惠政策尽快落地，10月28日，财政部、国家税务总局发出《关于将国家自主创新示范区税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号），对有关政策作出明确。为解决政策掌握口径及税收征管问题，11月16日，国家税务总局发布《国家税务总局关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第81号），就贯彻落实该项优惠政策具体征管问题作出了详细规定。同时，国家税务总局有关部门积极行动起来，通过持续开展政策宣传、加强业务培训、简化优惠手续、完善纳税申报软件、优化纳税服务等措施，确保优惠政策落到实处。

**4. 什么是有限合伙制创业投资企业？**

**答：**有限合伙制创业投资企业，指依照《中华人民共和国合伙企业法》、《创业投资企业管理暂行办法》（国家发展和改革委员会令 第39号）、《私募投资基金监督管理暂行办法》（证监会令 第105号）和《外商投资创业投资企业管理规定》（外经贸部、科技部、工商总局、税务总局、外汇管理局令 2003年第2号）设立的专门从事创业投资活动的有限合伙企业。

**5. 未上市中小高新技术企业的标准是什么？**

**答：**所称中小高新技术企业，除应按照《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）和《关于印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》（国科发火〔2008〕362号）的规定，取得高新技术企业资格以外，还应符合职工人数不超过500人，年销售（营业）额不超过2亿元，资产总额不超过2亿元的条件。

所称未上市，指未通过证券交易所首次公开向投资者发行股票，募集资金。

**6. 对有限合伙制创业投资企业的法人合伙人有什么规定？**

**答：**有限合伙制创业投资企业的法人合伙人，指依照《中华人民共和国企业

所得税法》及其实施条例以及相关规定的居民企业。换言之，以核定征收方式缴纳企业所得税的企业不享受此项优惠政策。

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中小高新技术企业满 2 年的，同时，该法人合伙人对该创业投资企业的实缴出资满 2 年以上的，该有限合伙制创业投资企业的法人合伙人才可以享受该项优惠政策。

**7. 有限合伙制创业投资企业的法人合伙人的投资额与应纳税所得额如何确定？**

**答：**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。

有限合伙制创业投资企业的法人合伙人应纳税所得额的确定及分配，按照《财政部、国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》（财税〔2008〕159 号）相关规定执行。

**8. 法人合伙人投资于多个有限合伙制创业投资企业如何享受优惠政策？**

**答：**法人合伙人投资于多个符合条件的有限合伙制创业投资企业，可合并计算其可抵扣的投资额和应分得的应纳税所得额。当年不足抵扣的，可结转以后纳税年度继续抵扣；当年抵扣后有结余的，应按照企业所得税法的规定计算缴纳企业所得税。

**9. 2015 年 10 月 1 日前已经投资于未上市中小高新技术企业的有限合伙制创业投资企业的法人合伙人能否享受此项优惠政策？**

**答：**对于 2015 年 10 月 1 日前已经投资于未上市的中小高新技术企业的有限合伙制创业投资企业，只要该实缴投资在 2015 年 10 月 1 日以后满 2 年以上，且其法人合伙人对该创业投资企业的实缴出资满 2 年以上的，该法人合伙人可以享受此项优惠政策。

例如，A 企业于 2012 年 10 月 2 日投资于某有限合伙制创业投资企业，该有限合伙制创业投资企业又于 2013 年 10 月 2 日投资于未上市中小高新技术企业，至 2015 年 10 月 2 日该投资满 2 年，则 A 企业满足优惠政策条件。

**10. 企业享受此项优惠政策如何办理相关手续？**

**答：**首先，对于有限合伙制创业投资企业而言，其法人合伙人符合享受优惠条件的，该有限合伙制创业投资企业应在符合条件的年度终了后 3 个月内向其主管税务机关报送《有限合伙制创业投资企业法人合伙人应纳税所得额分配情况明细表》。

其次，法人合伙人在年度汇算清缴向其主管税务机关备案享受优惠政策时，应提交《法人合伙人应纳税所得额抵扣情况明细表》，以及有限合伙制创业投资所在

地主管税务机关受理后的《有限合伙制创业投资企业法人合伙人应纳税所得额分配情况明细表》，同时将国税发〔2009〕87号文件规定报送的备案资料留存备查。

需要强调的是，为转变政府职能，优化纳税服务，有效落实税收优惠政策，税务总局对企业享受企业所得税优惠政策的办理手续进行调整，通过采取事后备案管理方式进行了大幅度简化，并且，绝大部分涉税资料由企业留存备查即可。企业享受此项优惠政策的具体手续，可参看税务总局新近出台的《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 76 号）的相关规定。

国家税务总局所得税司负责人强调

## 转让 5 年以上非独占许可使用权 可减免所得税

日前，国家税务总局发布《关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题的公告》，明确落实居民企业转让 5 年以上（含 5 年）非独占许可使用权取得的技术转让所得企业所得税有关问题。国家税务总局所得税司负责人解答了相关问题。

**1. 此次推广居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权企业所得税优惠政策的背景是什么？**

**答：**在中关村政策试点基础上，根据国务院决定，今年 6 月，财政部、国家税务总局发出《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），将居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权企业所得税优惠政策推广至国家自主创新示范区、合芜蚌自主创新综合实验区和绵阳科技城。为进一步推动技术转化为生产力，充分发挥税收优惠政策的积极作用，10 月 21 日，国务院第 109 次常务会议决定，将该项试点政策推广至全国范围实施，持续加大对企业创业创新的税收扶持力度。

**2. 此次推广居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权企业所得税优惠政策的主要内容是什么？**

**答：**自 2015 年 10 月 1 日起，全国范围内的居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权取得的技术转让所得，纳入享受企业所得税优惠的技术转让所得范围。居民企业的年度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。

### **3. 为贯彻落实国务院决定，国家税务总局采取了哪些措施？**

**答：**为贯彻落实国务院常务会议精神，使有关税收优惠政策尽快落地，10月28日，财政部、国家税务总局发出《关于将国家自主创新示范区税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号），对有关政策进行了明确。为解决政策掌握口径及税收征管问题，11月16日，国家税务总局发布《关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第82号），就贯彻落实该项优惠政策具体征管问题作出了详细规定。同时，国家税务总局有关部门积极行动起来，通过持续开展政策宣传、加强业务培训、简化优惠手续、完善纳税申报软件和优化纳税服务等措施，确保优惠政策落到实处。

### **4. 许可使用权技术转让中技术的范围是什么？**

**答：**所称技术，包括专利技术（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。

### **5. 对非独占许可使用权技术转让有什么要求？**

**答：**非独占许可使用权技术转让限于转让方拥有所有权的技术转让。换言之，转让方将其不具有所有权的技术对外许可使用，不能享受相关税收优惠政策。有关技术所有权的权属由国务院行政主管部门确定。

### **6. 采用核定征收方式缴纳企业所得税的企业能否享受此项优惠政策？**

**答：**企业采取核定征收方式（含定率征收、定额征收）缴纳企业所得税的，不能享受此项优惠政策。

### **7. 企业在2015年10月1日以前已签订许可使用权技术转让合同，其在2015年10月1日以后取得的技术转让收入能否享受该项优惠政策？**

**答：**国家税务总局公告2015年第82号规定，自2015年10月1日起，企业转让5年以上非独占许可使用权确认的技术转让收入，按本公告执行。为更大力度支持技术转让，企业虽在2015年10月1日以前签订了许可使用权技术转让合同，但如果其按合同约定的部分技术转让收入是在2015年10月1日以后确认取得的，则该技术转让收入可以享受优惠政策。

### **8. 企业享受此项优惠政策如何办理相关手续？**

**答：**企业在预缴时即可享受该项企业所得税优惠，年度汇缴时提交有关文件资料完成备案。具体手续可参看税务总局新近发布的《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第76号）的相关规定。

# 我国已成功培养 507 名全国会计领军人才

截至 11 月 5 日,我国共有 1327 名学员入选全国会计领军人才培养工程,507 名学员顺利毕业。全国会计领军人才培养工程由财政部于 2005 年正式启动,旨在培养造就一大批高素质、复合型、国际化高端会计人才,提升会计人才队伍素质。

# 10 月份全国财政收入 14435 亿元

10 月份全国一般公共预算收入 14435 亿元,同比增长 8.7%;全国一般公共预算支出 13491 亿元,同比增长 36.1%,连续四个月 24%以上增速,与财政收入增速差创多年以来新高。

# 前三季度税收优惠政策减税 2375 亿元

据 11 月 16 日财政部发布的数据显示,今年前三季度全国落实支持“双创”新税收优惠政策减税 2375 亿元。

# 2014 年全国社保基金滚存结余 51635 亿元

11 月 16 日公布的关于 2014 年全国社会保险基金决算的说明显示,2014 年全国社会保险基金总收入 40439 亿元,年末滚存结余 51635 亿元。

# 2015 高级会计资格考试“金榜”131 名考生 上榜

日前全国会计资格考试评价网上公布了《2015 年度全国会计专业技术资格考试高级资格考试“金榜”》名单,共有 22 个省市自治区的 131 名考生上榜。

## “双 11” 天猫交易额超 912 亿元

据阿里巴巴实时数据显示，截至 11 月 11 日 24 时，2015 天猫“双 11”全球狂欢节交易额超 912 亿元。今年“双 11”零点开场仅用 12 分 28 秒，交易额就超过 100 亿元。

## 10 月外汇占款增 129 亿元 走出八连降

央行 11 月 15 日发布的数据显示，10 月金融机构外汇占款增加 129 亿元人民币，扭转此前连续四个月减少的势头。当月中国央行口径外汇占款也走出八连降，增加 533.37 亿元。

## 创业板 6 年现 134 只 10 倍股

据 Wind 数据统计显示，以 2015 年 10 月 30 日收盘价作为基准，计算创业板已有的 484 只个股上市后的最大涨跌幅，共出现了 134 只 10 倍股，占比高达 27.69%。

## 前三季度服务贸易增长 15.9%

商务部 11 月 17 日公布的数据显示，前三季度累计实现服务进出口总额（不含政府服务）4953.3 亿美元，同比增长 15.9%，连续 9 个月增幅超过 10%。

## MSCI 指数首纳 14 只中概股 阿里、京东入选

11 月 13 日，M S C I 公布了半年审核报告，14 家中概股首度纳入 M S C I 旗下的中国指数（MSCI China Index）和新兴市场指数（MSCI Emerging Market Index）。这 14 家公司分别是：58 同城、阿里巴巴、百度、京东、携程、网易、

新东方、奇虎、去哪儿、搜房、唯品会、优酷土豆、欢聚时代和学而思。

## 数据速览

1. 1-10 月全国固定资产投资(不含农户)447425 亿元,同比名义增长 10.2%。  
(来源:国家统计局)

2. 10 月末 M2 同比增长 13.5%; M1 同比增长 14.0%; M0 同比增长 3.8%。  
(来源:央行)

3. 10 月 CPI 同比上涨 1.3% ; PPI 同比下降 5.9%。(来源:国家统计局)

4. 10 月我国外汇储备规模为 35255.07 亿美元,较 9 月增加 113.87 亿美元。  
(来源:央行)

5.前 10 个月全国实际使用外资金额 6394.2 亿元,同比增长 8.6%。(来源:  
商务部)

6. 10 月营业税 1870 亿元,同比增长 11%。其中,房地产营业税增长 25.3%。  
(来源:财政部)

7. 1-10 月我国进出口 32269.6 亿美元,同比下降 8.5%。(来源:海关总署)