

## 中汇观点

## 关于转让境外股权投资损失税前扣除的思考

近几年来，随着“一带一路”建设深入推进，我国企业“走出去”的步伐明显加快，对外投资规模不断扩大，境外股权交易越来越多，股权交易有盈利就有损失，对于转让境外财产所得有明确的税收文件可以参考执行，而对于转让境外股权损失的税前扣除目前尚无明确税收文件依据。

《国家税务总局关于〈企业所得税资产损失资料留存备查有关事项〉的公告》

【国家税务总局公告 2018 年第 15 号】文件的出台，资产损失企业所得税前扣除由审批制到备案制再到如今的自行申报，要求企业自身对资产损失税前扣除做出判断。关于转让境外股权投资损失的企业所得税前扣除问题，有些地区不允许税前扣除，有些地区是暂缓税前扣除，有些地区是企业自行判断是否税前扣除，以下是摘自中国税网的问答：

**问：《国家税务总局关于发布的公告》【国家税务总局公告 2011 年第 25 号】，以下简称 25 号公告）实施后，对于企业发生的涉及境外被投资企业的股权投资损失、涉及境外债权人的应收账款损失等境外损失能否申报扣除？**

**答：**经请示国家税务总局，鉴于因债务人或被投资企业在境外发生损失的情形复杂，涉及的证据不易判定，国家税务总局需做进一步研究，因此在国家税务总局未明确前暂不予受理。

税务机关研究暂不答复，但是纳税人的涉税事宜并不会停止，涉税风险依然存在。根据相关规定，若没有税前扣除，日后有充分依据可以扣除，但是超过了有效的时间，会造成纳税人实际的损失。对此项损失急需税务机关明确。

笔者认为转让境外股权投资损失如符合《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》【国家税务总局公告 2011 年第 25 号】文件要求，可以确认为股权转让损失在企业所得税税前扣除，应依法判断为来源于境外，在计算应纳税所得额时与境内应纳税所得额分别计算。以下梳理了相关文件参考及申报表填列说明，此如有不对之处，请批评指正：

### 一、境外股权投资的判断依据：

1、《企业所得税法》第十七条的规定，“企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。”同时，《关于企业资产损失税前扣除政策的通知》【财税[2009]57 号】第十二条规定，“企业境内、境外营业机构发生的资产损失应分开核算，对境外营业机构由于发生资产损失而产生的亏损，不得在计算境内应纳税所得额时扣除。”但是，转让境外股权发生的损失，并非是当地营业机构的资产损失，因为长期股权投资作为一项非货币性资产，不是境外机构的资产，而是境内机构的资产，据此，真实发生的股权投资损失应可以在境内进行扣除。

## 关于中汇



中汇税务师事务所是中国规模最大的税务专业服务机构之一，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAA 资质，2010-2017 年度连续八年名列本土品牌税务师事务所收入排名第一。总部设在北京，在上海、深圳、杭州、天津、成都、宁波、南京、太原、西宁、济南、乌鲁木齐、福州、武汉、南昌、长沙、郑州、重庆、厦门等 19 个省和直辖市设有子公司，是一家全国性的税务专业服务机构，拥有专业人员 1700 多名，其中注册税务师 600 余名。

## 专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

2、《企业所得税实施条例》第七条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：（三）转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。

**二、股权投资损失的税前扣除条件：**《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》【国家税务总局公告 2011 年第 25 号】

第四十一条：企业股权投资损失应依据以下相关证据材料确认：

- （一）股权投资计税基础证明材料；
- （二）被投资企业破产公告、破产清偿文件；
- （三）工商行政管理部门注销、吊销被投资单位营业执照文件；
- （四）政府有关部门对被投资单位的行政处理决定文件；
- （五）被投资企业终止经营、停止交易的法律或其他证明文件；
- （六）被投资企业资产处置方案、成交及入账材料；
- （七）企业法定代表人、主要负责人和财务负责人签章证实有关投资（权益）性损失的书面申明；
- （八）会计核算资料等其他相关证据材料。

第四十二条 被投资企业依法宣告破产、关闭、解散或撤销、吊销营业执照、停止生产经营活动、失踪等，应出具资产清偿证明或者遗产清偿证明。

上述事项超过三年以上且未能完成清算的，应出具被投资企业破产、关闭、解散或撤销、吊销等的证明以及不能清算的原因说明。

第四十五条 企业按独立交易原则向关联企业转让资产而发生的损失，或向关联企业提供借款、担保而形成的债权损失，准予扣除，但企业应作专项说明，同时出具中介机构出具的专项报告及其相关的证明材料。

第四十六条下列股权和债权不得作为损失在税前扣除：（六）其他不应当核销的企业债权和股权。

目前尚无文件指明境外股权属于第四十六条中不应当核销的企业股权。笔者认为企业若能提供文件要求的证明材料：如股权投资计税基础证明材料；企业法定代表人、主要负责人和财务负责人签章证实有关投资（权益）性损失的书面申明；会计核算资料；所在国或者地区法院的判决书；所在国或者地区主管税务机关的批复；境外股权处置方案；境外股权评估/估值报告；；境外投资前国内商务、外管等部门的批复等股权投资损失可以确认并在企业所得税前扣除。

**三、企业所得税申报表填报：转让境外股权损失从利润总额中扣除，与境内所得区别计算，填列 A108010 境外所得纳税调整后所得明细表，同时带入主表第 14 行“减境外所得”：**

1、转让境外股权损失符合损失确认条件，则此项损失按不分国不分项原则（有的企业可能选择分国不分项）抵减境外所得，然后再计算抵免限额，如不足抵的部分结转以后年度继续抵，如没有足够的境外所得补亏则境外所得税因限额问题影响境外所得税抵免。参考《财政部、国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》【财税（2009）125 号】以及《关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》【财税（2017）84 号】。建议如果对损失资料信心不足还是选择不在税前扣除此项损失。同时在 A105090 资产损失税前扣除及纳税调整明细表中填列。

2、转让境外股权损失不符合损失确认条件，则此项损失需要在 A108010 表的第 17 列填列，即境外所得对应调整的相关成本费用支出不允许列支，填列负数；在 A105000 第 28 行境外所得分摊的共同支出中体现调减此项损失。同时在 A105090 资产损失税前扣除及纳税调整明细表中调增此项损失。

**四、专业机构的协助不可缺少：**

资产损失税前扣除由企业自行判断，对相关人员的专业水平要求较高，这项工作需要税务师事务所在内的专业机构的协助，一是增加是否可以税前扣除的专业性；二是确保有关文档和资料可以长期保存等等。

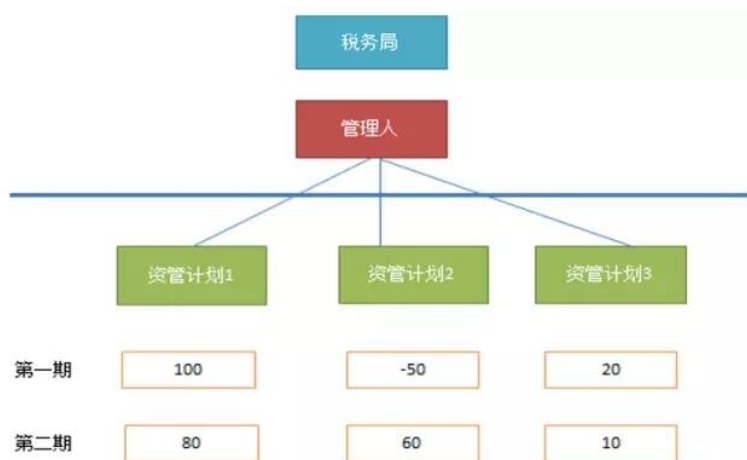
作者：中汇税务咨询股份有限公司总经理 孙洋

中汇税务（北京）高级经理 周艳

## 资管产品管理人不得不关注的风险——资管产品究竟合并还是分开算税

资管增值税新政 2018 年 1 月 1 日已经实施，在实施的过程中，我们不断碰到客户咨询我们这样一个问题，根据《财政部 税务总局关于资管产品增值税有关问题的通知》（财税【2017】56）的第四条的规定：管理人可选择分别或汇总核算资管产品运营业务销售额和增值税应纳税额。那资管产品的管理人在计算产品增值税时，究竟是应该按单个产品分别计算增值税还是将所有产品汇总缴纳增值税呢？目前，从财税的文件来看，分别计算和合并计算在税法上都是合规的，所以，企业比较困惑。对于这个问题，我们在给我们相关客户做资管增值税专项服务时，提出了相关的专业建议。

资管产品分别和合并计算缴纳增值税实际只是涉及到金融商品转让正负差的问题，利息则不受影响。因为利息只有正数没有负数，且利息也不能和金融商品转让的负差相抵。因此，资管产品利息的增值税无论是分开计算还是合并计算，最终的结果都是一样的。有影响的主要是金融商品转让的正负差合并计算时的相互弥补问题。我们可以通过一个案例看一下：



对于这个资管计划管理人，假设有三个资管计划，资管计划 1 第一个纳税期（简称第一期）金融商品转让盈利 100，资管计划 2 亏损 50，资管计划 3 盈利 20。首先，无论管理人分开计算产品增值税还是合并计算产品增值税，根据监管机构的要求，每个产品必须独立核算、独立做账，那也应该独立算税，否则无法清算。

### 分开计算

在这种方式下，管理人应该按照 120 缴纳增值税及附加税。具体的资金清算是资管计划 1 将 100 对应的增值税金及附加给管理人，资管计划 3 将 20 对应的增值税金及附加给管理人，资管计划 2 亏损，不交税。管理人拿到 120 对应的增值税金和附加后直接交给税务局，管理人和资管计划之间的税金结算账户不留存任何余额。

### 合并计算

在合并计算下，每个产品还是单独计算缴纳增值税。资管计划 1 将 100 对应的增值税金及附加给管理人，资管计划 3 将 20 对应的增值税金及附加给管理人，资管计划 2 亏损，无须给管理人任何税金。但是，在管理人层面，我将资管计划 1、2、3 合并在一起计算，那这个纳税期我只有 70 的盈利，而不是 120 的盈利。因此，我合并计算后只向税务局缴纳 70 盈利部分对应的增值税金和附加，剩余 50 部分的增值税金及附加留在管理人账户上。但是，到第二个纳税期，资管计划 1 将 80 对应的增值税金及附加给管理人，资管计划 3 将 10 对应的增值税金及附加给管理人，但是资管计划 2 当期盈利 60，上一期有 50 的亏损可以弥补，实际产品层面只有 10 的盈利，则资管计划 2 第二期只需要向管理人上交 10 部分对应的增值税金及附加。此时，在管理人层面，计算的当期盈利是 150，但当期资管计划只交来了 100 盈利对应的增值税金及附加，但上期我账面还留有 50 盈利对应的税金及附加，正好一起交给税务局。交完后，管理人和资管计划税金清算户中也没有余额。

但是，在这种方式下，考虑到不同资管计划之间有不同的期限，有些资管计划亏损后就到期了，还有跨年度亏损作废的影响等。合并计算导致的一个结果就是，在运行一段时间后，在管理人账户上一定有保留一个税金的结余金额，这个金额根本无法对应到资管产品，也说不清属于产品的还是管理人的。

正是基于这样的原因，我们在给客户提供专业咨询服务的时候，对于基金公司，特别是公募基金公司，我们是强烈建议一定要采用分别计算的模式。因此，虽然合并计算和分开计算在税法上都可以，但是基于监管的规则，资管产品和管理人自营要分离，不同资管产品之间也要分开核算，且不能产生相互交易，这个是监管红线。我们在考虑缴税方式时，一定要考虑监管合规问题。我们给我们客户说明了，合并计算实际按监管口径来看，你产生的结余是因为你将不同资管产品之间盈亏互抵，产生了不同资管产品之间的交易，这种是不符合监管要求的。而且这种税金的结余根本说不清权属的归属，既无法分配到产品，直接并入管理人收入更加违规。有些管理人说，我能不能把这个作为资管产品税收合规风险准备金，在我产生滞纳金和罚款用这个余额。我们综合评估后认为，什么样的准备金要计提，用于什么目的，公募基金应该严格有监管规定，不能私自做。所以，基于如上考虑，公募基金是肯定不能采用合并计算缴纳增值税这种方式的。

同样，私募基金我们也不建议这种模式。而信托、券商、保险资管我们也是建议采用分别计算模式。有些券商提出来我能不能部分产品合并，部分产品分开，这个也是不合理的，而且清算难度加大。

唯一我们认为可以采用合并计算模式的是银行。因此，针对银行客户，我们还是认为可以采用合并计算模式。但是，即使是银行，我们也是建议对于表内保本理财和表外非保本理财不能合并，只能是保本合并，非保本合并，保本和非保本不能合并。但是，我们也提醒银行客户，随着资管新规，后期银行理财净值化以后，理财类公募基金，则也不能再采用合并计算模式了。

据我们了解，相关监管部门已经了解到这个问题了。我们建议对这个问题，相关行业监管部门应该通过行业监管明确这个操作。从我们的专业研究来看，证券投资基金行业的管理人（包括公募和私募）对于不同资管产品合并计算缴纳增值税是不符合资管监管的宗旨和整体要求的，应该严格执行分别计算的方式。

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

## 行业资讯

### 例解公益性捐赠支出税前扣除新规

2017年修订的《企业所得税法》第九条规定，企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过年度利润总额12%的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。近日，财政部、税务总局发出《关于公益性捐赠支出企业所得税税前结转扣除有关政策的通知》（财税〔2018〕15号），进一步明确公益性捐赠支出企业所得税税前结转扣除规定。

本文结合实务案例介绍公益性捐赠税前扣除政策。

（一）当年发生公益性捐赠支出不超过企业当年年度利润总额的12%，则当年发生公益性捐赠支出可全额扣除。

**案例一：**某企业2017年实际发生的符合限额扣除条件的公益性捐赠支出为8万元，2017年利润总额为100万元。

**解析：**2017年公益性捐赠支出扣除限额12万元（ $100 \times 12\%$ ）。当年发生公益性捐赠支出8万元，可全额扣除。

（二）企业当年发生及以前年度结转的公益性捐赠支出，准予在当年税前扣除的部分，不能超过企业当年年度利润总额的12%。

**案例二：**某企业2016年结转的公益性捐赠支出为4万元，2017年实际发生的符合限额扣除条件的公益性捐赠支出为7万元，2017年利润总额为100万元。

**解析：**2017年公益性捐赠支出扣除限额12万元（ $100 \times 12\%$ ）。以前年度结转的公益性捐赠支出加上当年发生公益性捐赠支出为11万元，小于企业当年年度利润总额的12%，11万元可全额扣除。

（三）企业发生的公益性捐赠支出未在当年税前扣除的部分，准予向以后年度结转扣除，但结转年限自捐赠发生年度的次年起计算最长不得超过三年。

**案例三：**某企业 2017 年度发生的公益性捐赠支出 20 万元，当年利润总额为 100 万元。

**解析：**2017 年公益性捐赠支出扣除限额 12 万元(100×12%)。企业当年未扣除金额 8 万元，允许扣除的三年时限，从次年 2018 年开始，最长可以在 2020 年扣除。

(四)企业在对公益性捐赠支出计算扣除时，应先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出。

**案例四：**某企业 2016 年结转的公益性捐赠支出为 5 万元，2017 年实际发生的符合限额扣除条件的公益性捐赠支出为 8 万元，2017 年利润总额为 100 万元。

**解析：**以前年度结转的公益性捐赠支出加上当年发生公益性捐赠支出为 13 万元，2017 年公益性捐赠支出扣除限额为 12 万元(100×12%)。这 12 万元里面，应先扣除 2016 年的 5 万元，余下的 7 万元归属于 2017 年，剩余未扣除的 1 万元准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除，即最长可以在 2020 年扣除。

(五)自 2016 年 9 月 1 日至 2016 年 12 月 31 日发生的公益性捐赠支出未在 2016 年税前扣除的部分，可按本通知执行。

**案例五：**某企业 2016 年 6 月发生符合限额扣除条件的公益性捐赠支出 8 万元，10 月发生符合限额扣除条件的公益性捐赠支出 6 万元，2016 年利润总额为 100 万。

**解析：**2016 年公益性捐赠支出扣除限额为 12 万元。2016 年度汇算清缴时，准予税前扣除的公益性捐赠支出为 12 万元。由于 6 月发生的 8 万元已扣除，10 月发生的 6 万元中扣除了 4 万元，剩余 2 万元未能税前扣除。因此 10 月剩余的 2 万元准予结转在 2017 年、2018 年、2019 年依次扣除。

**案例六：**某企业 2016 年 6 月发生符合限额扣除条件的公益性捐赠支出 20 万元，10 月发生符合限额扣除条件的公益性捐赠支出 6 万元，2016 年利润总额为 100 万元。

**解析：**2016 年公益性捐赠支出扣除限额为 12 万元。2016 年度汇算清缴时，准予税前扣除的公益性捐赠为 12 万元，剩余 14 万元(20+6-12)未在 2016 年度汇算清缴税前扣除。其中 6 月发生的 20 万元已扣除 12 万元，剩余 8 万元未扣除；10 月发生的 6 万元未扣除。根据规定，6 月剩余未扣除的 8 万元不能再扣除，10 月发生的 6 万元准予结转在 2017 年、2018 年、2019 年依次扣除。

来源：中国税务报 作者：齐松磊

作者单位：河南省济源市国税局

## 进项税额抵扣的规则你掌握了吗？七点注意事项请留意！

### 问题一：

**纳税人取得了增值税专用发票等扣税凭证，进项税额符合什么样的条件才能抵扣？**

一看人。纳税人是一般纳税人还是小规模纳税人，只有一般纳税人才有可能抵扣进项税额。

二看方法。纳税人采用一般计税方法、简易计税方法或是二者兼而有之。全部适用简易计税方法的一般纳税人不可以抵扣进项税额，只有一般纳税人采取一般计税方法或二者兼而有之的才可以按规定抵扣进项税额。

三看扣税凭证。符合抵扣条件的一般纳税人，只有取得符合抵扣条件的增值税扣税凭证才可以抵扣进项税额。目前增值税扣税凭证包括增值税专用发票(包括税控机动车销售统一发票)、收费公路通行费增值税电子普通发票(征税发票)、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票、代扣代缴税款的完税凭证、道路、桥、闸通行费发票。

四看票面。检查一下扣税凭证票面是否符合开具要求，例如：无税收分类编码、发票专用章不规范、备注栏不符合规定、纳税人名称、税号等要素填写不规范等等。

五看用途。如果上面均符合规定，但用途不符合相关规定的进项税额也不得抵扣。例如：用于集体福利、个人消费；简易计税项目、免税项目、购进贷款服务、餐饮服务等等。

六看是否超期。认证、勾选、稽核比对应在规定时间内操作，一定自开具之日起 360 日内认证或勾选。

七看申报。一般纳税人均按规定操作，最后还要看是否按规定填写增值税纳税申报表。

## 问题二

### 企业购进货物用于免征增值税项目，其进项税额能否抵扣？

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（中华人民共和国国务院令 第 691 号）第十条规定：“下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产；……”

## 问题三

### 不动产进项税额分 2 年从销项税额中抵扣，具体应如何操作？

《国家税务总局关于发布〈不动产进项税额分期抵扣暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 15 号）规定：“国家税务总局制定了《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》，现予以公布，自 2016 年 5 月 1 日起施行。

……

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

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

## 问题四

### 公司发生房屋装修费用进项税额可以一次性抵扣吗？

视情况而定，有可能分期抵扣，有可能一次性抵扣。

根据《国家税务总局关于发布〈不动产进项税额分期抵扣暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 15 号）第三条规定，纳税人 2016 年 5 月 1 日后购进货物和设计服务、建筑服务，用于新建不动产，或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过 50%的，其进项税额依照本办法有关规定分 2 年从销项税额中抵扣。不动产原值，是指取得不动产时的购置原价或作价。上述分 2 年从销项税额中抵扣的购进货物，是指构成不动产实体的材料和设备，包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

同时文件第四条规定，纳税人按照本办法规定从销项税额中抵扣进项税额，应取得 2016 年 5 月 1 日后开具的合法有效的增值税扣税凭证。上述进项税额中，60%的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣；40%的部分为待抵扣进项税额，于取得扣税凭证的当月起第 13 个月从销项税额中抵扣。

因此，如果装修费用超过不动产原值 50%的，需按上述文件分期抵扣进项。

来源：中税答疑新媒体智库 综合 12366 北京中心

## 这 10 大业务，财务做错账，企业多缴税！

企业在税收缴纳的过程中，往往只关注各税种的税收缴纳规定，却忽视了财务人员对企业经营业务的账务处理，很多“冤枉税”都是由于财务人员的错误账务处理所造成的。

今天小编就来同大家讲一讲财务常做错的十笔账，希望能引起你的重视。

### 错账一

将独立于房屋之外的建筑物，如围墙、烟囱、水塔、变电塔、油池油柜、酒窖菜窖、酒精池、糖蜜池、室外游泳池、玻璃暖房、砖瓦石灰窑以及各种油气罐等，会计核算时错误的计入房产原值，造成多缴房产税。

### 错账二

注册资本认缴制下，未收到股东实缴资本，仍然做“借：其他应收款贷：实收资本”，纳税时，根据“实收资本”增加额，计缴印花税，造成提前缴纳印花税。

### 错账三

电梯销售企业，财务未将“电梯销售”与“电梯安装”分别核算，致使造成从高适用税率，多缴增值税。

### 错账四

营改增后，房地产企业，取得建筑安装服务公司开来的增值税发票时，备注栏未注明建筑服务发生地县(市、区)名称及项目名称或备注栏填写错误，使得计算土地增值税时不得扣除该项目金额，造成多缴土地增值税。

### 错账五

将印有企业 logo 的产品赠送给客户，本应计入宣传费，却计入了招待费，使得费用支出在所得税前费用享受低标准扣除，有利润的企业，将会造成多缴企业所得税。

### 错账六

“买一送一”不开票，企业对外促销，“买一送一”未在同在张发票上体现折扣，所开发票只销售货物，未开赠送货物。实收金额与货物销售金额未在同一张发票上以折扣体现，使得赠送货物需要视同销售，造成多缴增值税。

### 错账七

将支付给不在公司任职的董事、监事人员的费用，按工资薪金列支，造成多代扣代缴个人所得税，如：月度支付董事费 1 万元。

### 错账八

酒店行业，客人入住期间损坏地毯、茶杯等，收到赔款，应按住宿服务的外费列支收入，却错误的按销售货物核算，适用 17% 的税率，造成多缴增值税。

### 错账九

酒店行业，客人消费房间内陈列的避孕药品和用具，财务未单独核算，本应属于享受免征增值税的项目，却同其他销售货物或服务一道缴纳增值税，造成多缴增值税。

### 错账十

支付给劳务派遣人员的工资，未在职工薪酬中核算，错误的列入劳务费用，使得影响职工福利费、职工教育经费、工会经费限额标准计算，有可能造成企业多缴企业所得税。

来源：中税答疑新媒体智库

## 增值税发票，哪些可以抵扣？哪些不可抵扣？

### 问题一：增值税发票“抵扣联”认证后丢失了，业务怎么处理？

根据《国家税务总局关于简化增值税发票领用和使用程序有关问题的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 19 号)文第三条规定，一般纳税人丢失已开具专用发票的抵扣联，如果丢失前已认证相符的，可使用专用发票发票联复印件留存备查。

### 问题二：增值税发票“抵扣联”认证前丢了，业务怎么处理？

根据《国家税务总局关于简化增值税发票领用和使用程序有关问题的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 19 号)文第三条规定，如果丢失前未认证的，可使用专用发票发票联认证，专用发票发票联复印件留存备查。

### 问题三：增值税“发票联”、“抵扣联”都丢了，该怎么办？

根据《国家税务总局关于简化增值税发票领用和使用程序有关问题的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 19 号)文第三条规定，一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联和抵扣联，如果丢失前已认证相符的，购买方可凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》或《丢失货物运输业增值税专用发票已报税证明单》(附件 1、2，以下统称《证明单》)，作为增值税进项税额的抵扣凭证；

注意：根据《国家税务总局关于停止使用货物运输业增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 99 号)货运专票已于 2016 年 7 月 1 日起停止使用。

如果丢失前未认证的，购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件进行认证，认证相符的可凭专用发票记账联复印件及销售方主管税务机关出具的《证明单》，作为增值税进项税额的抵扣凭证。专用发票记账联复印件和《证明单》留存备查。

#### **问题四：可从销项税额中抵扣进项税额的发票种类，有哪些？**

根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》财税(2016)36号附件一《营业税改征增值税试点实施办法》第二十六条规定，增值税扣税凭证，是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和完税凭证。

根据《财政部、税务总局关于租入固定资产进项税额抵扣等增值税政策的通知》(财税[2017]90号)文相关规定，七、自2018年1月1日起，纳税人支付的道路、桥、闸通行费，按照以下规定抵扣进项税额：(一)纳税人支付的道路通行费，按照收费公路通行费增值税电子普通发票上注明的增值税额抵扣进项税额。2018年1月1日至6月30日，纳税人支付的高速公路通行费，如暂未能取得收费公路通行费增值税电子普通发票，可凭取得的通行费发票(不含财政票据，下同)上注明的收费金额计算可抵扣的进项税额。2018年1月1日至12月31日，纳税人支付的一级、二级公路通行费，如暂未能取得收费公路通行费增值税电子普通发票，可凭取得的通行费发票上注明的收费金额计算可抵扣进项税额。(二)纳税人支付的桥、闸通行费，暂凭取得的通行费发票上注明的收费金额计算可抵扣的进项税额。

#### **问题五：认证抵扣后的增值税专用发票“抵扣联”保存多久？**

根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(国务院令 第362号)文第二十九条规定，账簿、记账凭证、报表、完税凭证、发票、出口凭证以及其他有关涉税资料应当合法、真实、完整。

账簿、记账凭证、报表、完税凭证、发票、出口凭证以及其他有关涉税资料应当保存10年；但是，法律、行政法规另有规定的除外。

因此，根据规定，抵扣联也属于发票，应该存10年。

#### **问题六：符合规定的“公路通行费发票”可以抵扣？**

根据《财政部、税务总局关于租入固定资产进项税额抵扣等增值税政策的通知》(财税[2017]90号)文相关规定，七、自2018年1月1日起，纳税人支付的道路、桥、闸通行费，按照以下规定抵扣进项税额：

(一)纳税人支付的道路通行费，按照收费公路通行费增值税电子普通发票上注明的增值税额抵扣进项税额。

2018年1月1日至6月30日，纳税人支付的高速公路通行费，如暂未能取得收费公路通行费增值税电子普通发票，可凭取得的通行费发票(不含财政票据，下同)上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额：

高速公路通行费可抵扣进项税额=高速公路通行费发票上注明的金额÷(1+3%)×3%

2018年1月1日至12月31日，纳税人支付的一级、二级公路通行费，如暂未能取得收费公路通行费增值税电子普通发票，可凭取得的通行费发票上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣进项税额：

一级、二级公路通行费可抵扣进项税额=一级、二级公路通行费发票上注明的金额÷(1+5%)×5%

(二)纳税人支付的桥、闸通行费，暂凭取得的通行费发票上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额：

桥、闸通行费可抵扣进项税额=桥、闸通行费发票上注明的金额÷(1+5%)×5%

(三)本通知所称通行费，是指有关单位依法或者依规设立并收取的过路、过桥和过闸费用。

#### **问题七：符合规定的“海关进口增值税专用缴款书”可以抵扣？**

《国家税务总局、海关总署关于实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法有关问题的公告》(国家税务总局 海关总署公告2013年第31号)文相关规定，

增值税一般纳税人进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书，经税务机关稽核比对相符后，其增值税额作为进项税额在销项税额中抵扣。

#### **问题八：符合规定的“完税凭证”可以抵扣？**

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》(中华人民共和国国务院令 第691号)第八条 纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产支付或者负担的增值税额，为进项税额。下列进项税额准予从销项税额中抵扣：……(四)



自境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产，从税务机关或者扣缴义务人取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

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

#### 问题九：哪些进项不得抵扣？

根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》财税(2016)36号附件一《营业税改征增值税试点实施办法》第二十七条规定，

下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

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

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

(二)非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

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

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

(五)非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

(六)购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

(七)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

来源：中税答疑新媒体智库 综合 12366 北京中心

## 汇算清缴进行时：税收优惠 4 大常见误区！

2017 年度企业所得税汇算清缴工作已接近尾声。为帮助大家享受好企业所得税税收优惠政策，小编选取了纳税人经常遇到的 4 个误区予以分析，希望对您有帮助～

### 误区 1：当年亏损不能享受税收优惠

在填写中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类)(A100000，以下简称主表)时，有人认为，根据企业所得税法第五条所称亏损，是指企业依照企业所得税法和本条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。因此得出当年亏损不能享受税收优惠的结论。这种说法是不准确的。

主表中将涉及税基减免的“免税、减计收入及加计扣除”，“所得减免”和“抵扣应纳税所得额”3个行次分开放置，主要是因为收入减免、加计扣除与所得减免的性质不同，前者是税基计算过程的优惠，后者是税基计算结果的优惠，因此，税基计算过程的优惠应当放在“纳税调整后所得”的前面，而税基计算结果的优惠应当放到“纳税调整后所得”的后面。

在间接法下计算应纳税所得额时，“免税、减计收入及加计扣除”遵循应享尽享原则，这意味着会计利润经过税会差异调整后，无论是正数还是负数，都不影响收入类优惠和扣除类优惠的充分享受。如果因为纳税调整后所得形成了亏损，按照《中华人民共和国企业所得税法》第十八条：“企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。”因此，当年亏损时享受收入类优惠和扣除类优惠在享受时没有任何限制。

但是当年亏损时，无法享受所得减免和抵扣应纳税所得额优惠。原因在于享受这两种税收优惠时应当遵循“无所得，不优惠”的原则。从表格的逻辑关系看，所得减免不能增加可弥补的亏损额。只有当第 19 行“纳税调整后所得”为正数时，才能享受所得减免和抵扣应纳税所得额优惠，而且享受税收优惠以纳税调整后的正数为限额，最多

将第 19 行“纳税调整后所得”冲减为零为限，所得减免不能增加可弥补的亏损额。如果 19 行纳税调整后所得为负数，那么就不能再减除所得减免和抵扣应纳税所得额。

### 误区 2：弥补以前年度亏损一定优先于税收优惠

企业所得税中涉及的税收优惠事项具体到主表，共涉及 5 个行次，分别为第 17 行“免税、减计收入及加计扣除”，第 20 行“所得减免”，第 22 行“抵扣应纳税所得额”；第 26 行“减免所得税额”和第 27 行“抵免所得税额”。

这 5 行次在分布时，以第 21 行“弥补以前年度亏损”为分水岭，“免税、减计收入及加计扣除”，“所得减免”行次顺序在“弥补以前年度亏损”前，意味着这两项税收优惠优先于弥补亏损，而“抵扣应纳税所得额”，“减免所得税额”和“抵免所得税额”行次顺序在“弥补以前年度亏损”后，弥补亏损优先于这三项税收优惠。也就是说，如果弥补亏损后仍为负数，则“抵扣应纳税所得额”等三项税收优惠无法享受。此规则是为了防止计算应纳税所得额为负数，企业发生亏损时，应当通过以后年度弥补亏损进行处理，而不是计算出负数的应纳税额。

需要强调的是，为使纳税人可最大限度享受所得税税前弥补亏损政策(有限定期限)和抵扣应纳税所得额优惠政策(无限定期限)，按照有利于纳税人原则，2017 版企业所得税申报表将原第 21 行“抵扣应纳税所得额”与第 22 行“弥补以前年度亏损”的行次顺序进行对调。调整后，纳税人先用纳税调整后所得弥补以前年度亏损，再用弥补以前年度亏损后的余额抵扣可抵扣的应纳税所得额。因此要具体问题具体分析，不能简单得出弥补亏损优先于税收优惠的结论。

### 误区 3：减免税所得不得放弃

主表将企业按规定享受的所得减免优惠项目放在第 19 行“纳税调整后所得”后单独处理，即第 20 行“所得减免”。这样处理所得减免是出于以下考虑：税收优惠政策属于授权性行为，从事税收优惠项目的纳税人具有选择是否享受税收优惠的权利。也就是说，如果纳税人不提出或者不主张税收优惠政策，税务部门是无权要求纳税人必须享受税收优惠的；反之，企业提请享受减免税优惠需要举证，否则视为放弃税收优惠。

### 误区 4：持有优惠证书就可以享受税收优惠

《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2017 年第 24 号)规定：“企业获得高新技术企业资格后，自高新技术企业证书注明的发证时间所在年度起申报享受税收优惠，并按规定向主管税务机关办理备案手续。”

总局在《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠政策有关问题的公告》的解读中指出：“根据企业所得税法的规定，企业所得税按纳税年度计算，因此高新技术企业也是按年享受税收优惠。而高新技术企业证书上注明的发证时间是具体日期，不一定是一个完整纳税年度，且有效期为 3 年。这就导致了企业享受优惠期间和高新技术企业认定证书的有效期限不完全一致。为此，公告明确，企业获得高新技术企业资格后，自其高新技术企业证书注明的发证时间所在年度起申报享受税收优惠，并按规定向主管税务机关办理备案手续。”

但是根据最新文件精神，目前备案制改为了留存备查制。根据《关于发布修订后〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》(国家税务总局公告 2018 年第 23 号)第四条规定，企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。企业应当根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合优惠事项规定的条件，符合条件的可以按照《目录》列示的时间自行计算减免税额，并通过填报企业所得税纳税申报表享受税收优惠。同时，按照本办法的规定归集和留存相关资料备查。

来源：中税答疑新媒体智库

一般纳税人转登记时间、申报方式以及农产品扣除率等 6 个精答

### 热点问答

1. 按 12%扣除率计算农产品进项税额，可有特定的适用范围？

答：12%扣除率的适用范围，仅限于纳税人生产16%税率货物购进的农产品，农产品流通企业或者产成品适用税率是10%的企业，不在加计扣除政策范围内，要按照10%扣除率计算进项税额。

## 2. 为什么农产品深加工企业购进农产品按照12%计算扣除呢？

答：2017年7月，增值税税率实施“四并三”改革，农产品税率下调后，为了解决农产品深加工企业可能出现的税负上升问题，给予这部分企业维持扣除力度不变的过渡措施，也就是在11%扣除率的基础上加计了2个点，按照13%扣除率计算进项税额，征扣税率差保持在4个百分点（销项17%，进项13%）。

此次税率调整，农产品深加工企业产成品适用税率由17%下调至16%，总体考虑是征税率下调，退税率、扣除率均应同步下调，这样有利于下一步规范增值税制度，减少税收风险。因此将其扣除率也同步下调一个点，确定为12%。

## 3. 纳税人购进农产品时，要取得什么凭证进行扣除呢？

答：一是农产品收购发票或者销售发票，必须是农业生产者销售自产农产品适用免税政策开具的普通发票；二是取得一般纳税人开具的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书；三是从按照3%征收率缴纳增值税的小规模纳税人处取得的增值税专用发票。需要说明的是，取得批发零售环节纳税人销售免税农产品开具的免税发票，以及小规模纳税人开具的增值税普通发票，均不得计算抵扣进项税额。

## 4. 办理转登记手续的时间有哪些规定？

答：此项政策的执行时间是2018年5月1日，停止时间是2018年12月31日，即：符合条件的一般纳税人如果需要转登记为小规模，在2018年5月1日到12月31日，这8个月的期间里，都可以到主管税务机关办理转登记手续。换言之，5月1日前和12月31日后，不可以办理转登记手续。

## 5. 转登记后从什么时候开始按照简易计税方法纳税？

答：一般纳税人转登记为小规模后，自转登记日的下期起，按照简易计税方法计算缴纳增值税；转登记日当期仍按照一般纳税人的有关规定计算缴纳增值税。

## 6. 转登记日的“下期”“当期”，是以申报期还是所属期为准？

答：所谓“下期”、“当期”，指的都是税款所属期。

来源：国家税务总局第二季度税收政策解读

### 法规速递

#### 关于创业投资企业和天使投资个人有关税收政策的通知

### 财税〔2018〕55号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财政局：为进一步支持创业投资发展，现就创业投资企业和天使投资个人有关税收政策问题通知如下：

#### 一、税收政策内容

（一）公司制创业投资企业采取股权投资方式直接投资于种子期、初创期科技型企业（以下简称初创科技型企业）满2年（24个月，下同）的，可以按照投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该公司制创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

（二）有限合伙制创业投资企业（以下简称合伙创投企业）采取股权投资方式直接投资于初创科技型企业满2年的，该合伙创投企业的合伙人分别按以下方式处理：

1. 法人合伙人可以按照对初创科技型企业投资额的70%抵扣法人合伙人从合伙创投企业分得的所得；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

2. 个人合伙人可以按照对初创科技型企业投资额的70%抵扣个人合伙人从合伙创投企业分得的经营所得；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

(三) 天使投资个人采取股权投资方式直接投资于初创科技型企业满 2 年的, 可以按照投资额的 70% 抵扣转让该初创科技型企业股权取得的应纳税所得额; 当期不足抵扣的, 可以在以后取得转让该初创科技型企业股权的应纳税所得额时结转抵扣。

天使投资个人投资多个初创科技型企业的, 对其中办理注销清算的初创科技型企业, 天使投资个人对其投资额的 70% 尚未抵扣完的, 可自注销清算之日起 36 个月内抵扣天使投资个人转让其他初创科技型企业股权取得的应纳税所得额。

## 二、相关政策条件

(一) 本通知所称初创科技型企业, 应同时符合以下条件:

1. 在中国境内(不包括港、澳、台地区)注册成立、实行查账征收的居民企业;
2. 接受投资时, 从业人数不超过 200 人, 其中具有大学本科以上学历的从业人数不低于 30%; 资产总额和年销售收入均不超过 3000 万元;
3. 接受投资时设立时间不超过 5 年(60 个月);
4. 接受投资时以及接受投资后 2 年内未在境内外证券交易所上市;
5. 接受投资当年及下一纳税年度, 研发费用总额占成本费用支出的比例不低于 20%。

(二) 享受本通知规定税收政策的创业投资企业, 应同时符合以下条件:

1. 在中国境内(不含港、澳、台地区)注册成立、实行查账征收的居民企业或合伙创投企业, 且不属于被投资初创科技型企业的发起人;
2. 符合《创业投资企业管理暂行办法》(发展改革委等 10 部门令第 39 号)规定或者《私募投资基金监督管理暂行办法》(证监会令第 105 号)关于创业投资基金的特别规定, 按照上述规定完成备案且规范运作;
3. 投资后 2 年内, 创业投资企业及其关联方持有被投资初创科技型企业的股权比例合计应低于 50%。

(三) 享受本通知规定的税收政策的天使投资个人, 应同时符合以下条件:

1. 不属于被投资初创科技型企业的发起人、雇员或其亲属(包括配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹, 下同), 且与被投资初创科技型企业不存在劳务派遣等关系;
2. 投资后 2 年内, 本人及其亲属持有被投资初创科技型企业股权比例合计应低于 50%。

(四) 享受本通知规定的税收政策的投资, 仅限于通过向被投资初创科技型企业直接支付现金方式取得的股权投资, 不包括受让其他股东的存量股权。

## 三、管理事项及管理要求

(一) 本通知所称研发费用口径, 按照《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税〔2015〕119 号)等规定执行。

(二) 本通知所称从业人数, 包括与企业建立劳动关系的职工人员及企业接受的劳务派遣人员。从业人数和资产总额指标, 按照企业接受投资前连续 12 个月的平均数计算, 不足 12 个月的, 按实际月数平均计算。

本通知所称销售收入, 包括主营业务收入与其他业务收入; 年销售收入指标, 按照企业接受投资前连续 12 个月的累计数计算, 不足 12 个月的, 按实际月数累计计算。

本通知所称成本费用, 包括主营业务成本、其他业务成本、销售费用、管理费用、财务费用。

(三) 本通知所称投资额, 按照创业投资企业或天使投资个人对初创科技型企业的实缴投资额确定。

合伙创投企业的合伙人对初创科技型企业的投资额, 按照合伙创投企业对初创科技型企业的实缴投资额和合伙协议约定的合伙人占合伙创投企业的出资比例计算确定。合伙人从合伙创投企业分得的所得, 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)规定计算。

(四) 天使投资个人、公司制创业投资企业、合伙创投企业、合伙创投企业法人合伙人、被投资初创科技型企业应按规定办理优惠手续。

(五) 初创科技型企业接受天使投资个人投资满 2 年, 在上海证券交易所、深圳证券交易所上市的, 天使投资个人转让该企业股票时, 按照现行限售股有关规定执行, 其尚未抵扣的投资额, 在税款清算时一并计算抵扣。

(六) 享受本通知规定的税收政策的纳税人，其主管税务机关对被投资企业是否符合初创科技型企业条件有异议的，可以转请被投资企业主管税务机关提供相关材料。对纳税人提供虚假资料，违规享受税收政策的，应按税收征管法相关规定处理，并将其列入失信纳税人名单，按规定实施联合惩戒措施。

#### 四、执行时间

本通知规定的天使投资个人所得税政策自 2018 年 7 月 1 日起执行，其他各项政策自 2018 年 1 月 1 日起执行。执行日期前 2 年内发生的投资，在执行日期后投资满 2 年，且符合本通知规定的其他条件的，可以适用本通知规定的税收政策。

《财政部 税务总局关于创业投资企业和天使投资个人有关税收试点政策的通知》(财税〔2017〕38 号)自 2018 年 7 月 1 日起废止，符合试点政策条件的投资额可按本通知的规定继续抵扣。

财政部 税务总局  
2018 年 5 月 14 日

### 关于 2018 年提高全国城乡居民基本养老保险基础养老金最低标准的通知

#### 人社部规〔2018〕3 号

各省、自治区、直辖市人民政府，新疆生产建设兵团，计划单列市人民政府：

根据《人力资源社会保障部 财政部关于建立城乡居民基本养老保险待遇确定和基础养老金正常调整机制的指导意见》(人社部发〔2018〕21 号)精神，统筹考虑近年来城乡居民收入增长、物价变动和职工基本养老保险等保障标准调整情况，经党中央、国务院批准，决定自 2018 年 1 月 1 日起，全国城乡居民基本养老保险基础养老金最低标准提高至每人每月 88 元，即在原每人每月 70 元的基础上增加 18 元。提高标准所需资金，中央财政对中西部地区给予全额补助，对东部地区给予 50% 的补助。

各地应当根据当地实际提高基础养老金标准，进一步健全参保缴费激励机制，积极引导参保居民选择更高档次缴费，增加个人账户积累，逐步提高养老保障水平，促进城乡居民基本养老保险制度可持续发展。各地人力资源社会保障和财政部门要做好提高基础养老金标准的相关工作，尽快将提高后的养老金及时足额发放到位，并做好政策宣传工作，正确引导社会舆论。

人力资源社会保障部 财政部  
2018 年 5 月 10 日

### 关于进口租赁飞机有关增值税问题的公告

#### 国家税务总局公告 2018 年第 24 号

现将进口租赁飞机有关增值税问题公告如下：

自 2018 年 6 月 1 日起，对申报进口监管方式为 1500 (租赁不满一年)、1523 (租赁贸易)、9800 (租赁征税) 的租赁飞机 (税则品目：8802)，海关停止代征进口环节增值税。进口租赁飞机增值税的征收管理，由税务机关按照现行增值税政策组织实施。

特此公告。

国家税务总局 海关总署  
2018 年 5 月 11 日

北京·上海·杭州·深圳·成都·南京·宁波·太原·天津·西宁  
乌鲁木齐·济南·福州·武汉·长沙·郑州·南昌·重庆·厦门  
更多联系方式 · <http://www.zhcpa.cn/>

