



华文财税之家财税周刊

刊号：15-086

刊首语

邯郸市华文税务师事务所是我市唯一的 A 级税务师事务所，具有专业的注税、注会团队，为您量身定做财税顾问、税务审计、风险内控服务，为客户建立系统的税务风险防范体系。我们倾力打造的“华文财税顾问”品牌服务产品，赢得了广大客户的充分认可。2015 年我们将继续秉承“诚信服务，开拓创新”的服务理念，为更好地服务客户而继续努力。

为方便广大财务人员及时掌握最新的财税政策信息，我们将最新的政策法规及有关解读、财税文章、精品问答等进行整理筛选，专门推出了电子刊物“华文财税周刊”，同时，应广大房地产企业财务人员的要求，在周刊中还特设有“房地产财税专栏”，本周刊将定期以电子邮件的方式发送给大家，欢迎共同学习、交流！

重要政策速递

国家税务总局

关于通过招拍挂方式取得土地缴纳城镇土地使用税问题的公告

(国家税务总局公告 2014 年第 74 号)

对以招标、拍卖、挂牌方式取得土地的城镇土地使用税问题公告如下：

通过招标、拍卖、挂牌方式取得的建设用地，不属于新征用的耕地，纳税人应按照《财政部 国家税务总局关于房产税 城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186 号）第二条规定，从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，从合同签订次月起缴纳城镇土地使用税。

本公告自发布之日起施行。

特此公告。

国家税务总局

2014 年 12 月 31 日

房地产财税专栏

房地产企业混合性投资业务税务处理应做好事先筹划

近几年来,混合性投资业务是信托公司在开展房地产融资业务中广泛采用的模式。但是,现行企业所得税法就这些问题,没有清晰规定。为此,国家税务总局专门出台了《国家税务总局关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 41 号,以下简称 41 号公告),明确了混合性投资业务的定义和企业所得税的税务处理。但是,我们需要提供广大房地产企业的财务经理,41 号公告虽然明确了混合性投资业务的税务处理问题,但是,文件要求的条件比较严格,并非所有的房地产企业信托融资模式都能够适用 41 号公告。因此,地产企业在前期设计融资模式,约定融资合同条款时要做好事先筹划,合理降低税收成本。

41 号公告对混合性投资业务进行了概念的界定。混合性投资业务是指兼具权益性投资和债权性投资双重特征的投资业务。但是,只有同时符合 41 号公告五个条件的混合性投资业务才能适用该公告进行税务处理。这五个条件是:

(一)被投资企业接受投资后,需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息(或定期支付保底利息、固定利润、固定股息,下同);

对于第一个条件,核心在于把握“固定”二字。因此,只有“固定”二字才突出了这种混合性投资业务更多是“债”的性质,而非“股”的性质,才能适用 41 号公告。如果房地产企业信托融资中采用“固定收益+浮动收益模式”的信托融资,则不符合 41 号公告的第一个条件。例如,阳光城(000671.SZ)2011 年 5 月 13 日公告终所称的其持股 75%的福建汇泰房地产发行“中信阳光·汇泰股权投资集合信托计划”,由于其合同约定的收益为固定收益和浮动收益之和,这种“类基金”的房地产信托就不符合 41 号公告。这一点,房地产企业财务经理在设计融资模式时需要提前考虑。

对于第二个条件中“有明确的投资期限或特定的投资条件”,一般的地产信托融资方案都能符合。但是,对于“在投资期满或者满足特定投资条件后,被投资企业需要赎回投资或偿还本金”这个条件,则需要房地产企业的财务经理特别关注。在“假股权、真债权”的融资模式中,信托主体虽然名义上股东,但实际是债权人,因此,这类信托计划都有一个明确的投资期限。此时,信托主体如何在投资期限到期时从房地产公司退出,即退出方式的选择是多样的。从我们查阅的各种地产企业信托融资的公告来看,信托主体的退出无外乎两种方式:

第一种是由地产企业进行减资,实现信托主体的退出;

第二种方式是由原房地产企业的大股东从信托主体回购股权的方式实现信托主体的退出或信托主体变卖股权退出。从目前的实践来看,第二种退出模式更为普遍。

但是,我们需要关注的是,41 号公告所规范的混合性投资业务要求在投资期满或者满

足特定投资条件后，被投资企业需要赎回投资或偿还本金，这就意味着，只有第一种退出方式的“假股权、真债权”信托融资模式才能适用 41 号公告。对于这个问题，房地产企业财务经理在当时设计信托融资模式时需要提前考虑，筹划好正确的退出方式。

对于第三个条件“投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权”，把握的要点是，信托主体不拥有对被投资企业的剩余利润索取权，对被投资企业净资产不能按投资份额拥有所有权。如果合同约定了信托主体只享有固定利率（股息），这个条件基本也是符合的。同时，41 号公告解读还要求，被投资企业如果依法停止生产经营活动需要清算的，投资企业的投资额可以按债权进行优先清偿。但是，这个“优先清偿”并非完全优先于普通债权，因为在“假股权、真债权”的融资模式中，信托主体毕竟名义上是以股东身份进入的，不可能和普通债权一样优先清偿。这里的“优先清偿”一般是通过在信托计划中约定由房地产企业原先的股东承诺放弃对项目公司债权的优先受偿权来实现的。这一点，房地产企业财务经理和税务机关沟通时可能需要有所把握。

第四个条件“投资企业不具有选举权和被选举权”，对于这个条件，总局 41 号公告解读是这么把握的，即“投资企业不具有选举权和被选举权。被投资企业在选举董事会、监事会成员时，投资企业不能按持股份比例进行表决或被选为成员”。我们认为，这一规定 41 号公告在执行中存在最大争议的地方。如果对这条规定把握不好，很多“假股权、真债权”信托融资都很难适用 41 号公告的税务处理。在“假股权、真债权”这种信托融资模式中，由于地产企业并无任何资产抵押，因此，信托公司必须要通过增资取得控股权，通过控股权来保障其相关利益。比如，在一个典型的房地产企业“假股权、真债权”的信托融资方案中，信托公司股东履行控股监督，房地产企业原股东负责项目公司的日常生产经营。但是，信托公司要委派董事进入项目公司股东会，同时对其重大项目具有一票否决权，重大事项是指对本信托计划的运营带来重大影响或风险的事项，主要包括：经营计划；工程预算、决算；固定资产的处理；对外融资、负债；对外担保；股东分红、注册资本变更等事项。在国外的公司法中，公司重要的债权人对公司重大事项都享有一定的表决权。但是，我国公司法在对公司重要债权人权益的保护上面尚未类似的规定。虽然 41 号公告提出了要同时符合 5 个条件的混合性投资业务才适用 41 号公告，但是，个人的观点是，我们在执行 41 号公告时，不应把这个条件作为判定该业务是债权投资还是股权投资的关键性证据。毕竟混合性投资业务是指兼具权益性投资和债权性投资双重特征的投资业务。如果这种业务完全只有“债”的形式，毫无任何“股”的形式，也就不需要发布这个公告了。

因此，我们认为，第四个条件要和其他四个条件结合在一起进行判断，而非孤立的看待。如果选举权和被选举权的履行只是为了保障信托公司作为重要债权人的利益，在公司重大决策上享有控制权的话，不应简单认为该信托计划就不符合第四个条件。

第五个条件，“投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动”，一般而言，信托公司只是作为债权人介入，其自身不是从事房地产开发业务的企业，也不熟悉房地产经营，一般是不会参与到投资企业的日常生产经营活动中。一般而言，这个条件都会设计到信托融资的合同中的。但是，同样和第四个条件相联系，信托公司虽然不参与投资企业的日常生产经营活动中，但作为房地产公司的重要债权人，信托公司肯定会利用控股股东身份，享有对项目公司重大生产经营事项的表决权。

精品财税文章

税收自查风险点

共计 9 大类 67 个税务风险点，其中企业所得税风险点 42 个、增值税风险点 10 个、消费税风险点 5 个、营业税风险点 3 个、城建税和教育费附加风险点 1 个、印花税风险点 1 个、个人所得税风险点 3 个、房产税风险点 1 个和土地使用税风险点 1 个。具体风险点按税种归类如下：

一、企业所得税

（一）收入类

1. 取得手续费收入，未计入收入总额。如：代扣代缴个人所得税取得手续费收入。
2. 确实无法支付的款项，未计入收入总额。
3. 违约金收入未计入收入总额。如：没收购货方预收款。
4. 取得补贴收入，不符合不征税收入条件的，长期挂往来款未计入收入总额。
5. 取得内部罚没款，长期挂往来款未计入收入总额。
6. 用于交际应酬的礼品赠送未按规定视同销售确认收入。政策依据：《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828 号）。
7. 外购水电气用于职工福利未按规定视同销售确认收入。政策依据：《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828 号）。政策上应作视同销售，但因为销售收入按外购的成本确认，从而导致视同销售收入与视同销售成本金额一致，不影响最终的应纳税额。
8. 集团公司收取的安全生产保证金，扣除当年实际发生的损失赔付以及返回给下属企业金额等后，余额（含利息）未确认收益，未并入应纳税所得额计算纳税。
9. 租金收入未按收入与费用配比原则确认收入。如：土地使用权出租，跨年度取得租金收入，相关摊销已经计入成本，但是租金收益没有确认。政策依据：所得税法实施条例第九条和《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）。
10. 政策性搬迁收入扣除固定资产重置、改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额挂往来，未计入收入总额。政策依据：《国家税务总局关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》（国税函〔2009〕118 号）。已过期国家税务总局公告 2013 年第 11 号国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告

（二）扣除类

11. 下属企业收到总部返回的安全生产保证金，未冲减相关费用；返回款形成资产的，

其折旧和摊销在税前重复列支，未作纳税调整。

12. 安保基金返回款用于有税前扣除标准规定的支出，合并计算后超标准部分未做纳税调整。如用上级返还的安保基金直接发奖金或补助未计入工资薪金总额计算纳税调整；用上级返还的安保基金直接列支职工教育经费，造成实际列支的职工教育经费支出超标，超过部分未作调整。政策依据：《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》第二条和所得税法实施条例第四十二条。

13. 计提但未实际支出的安全生产费，未调增应纳税所得额。

14. 应视同工资薪金的各种劳动报酬支出，未作纳税调整。一是补贴性质的劳动报酬支出，如：年终奖、岗位能手奖金、码头津贴等，未通过应付职工薪酬科目核算，也未合并计入工资薪金总额计算纳税调整。二是临时工、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的工资薪金性费用，未合并计入工资薪金总额计算纳税调整。三是超过政府有关部门给予限定数额的工资薪金性支出未作纳税调整。

15. 计提但未实际支出的福利费和补充养老保险等，以及计提但未实际拨缴的工会经费，未作纳税调整。

16. 支付与取得收入无关的其他支出，未作纳税调增。如：奥运会和世博会门票等。

17. 应由个人负担的费用作为企业发生费用列支，未作纳税调整。如：个人车辆消费的油费、修车费、停车费、保险费以及其他个人家庭消费发票；已出售给职工个人的住房维修费；职工参加社会上学历教育以及个人为取得学位而参加在职教育所需费用。

18. 列支以前年度费用，未作纳税调整。

19. 职工福利费超过税法规定扣除标准，未作纳税调整。如发生一些福利费性质的费用，防暑降温费、食堂费用等，未通过职工福利费科目核算，也未并入福利费总额计算纳税调整。政策依据：所得税法实施条例第四十条和《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）。

20. 工会经费税前扣除凭据不合规，未作纳税调整。如用普通收款收据拨缴工会经费。政策依据：《国家税务总局关于工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告》（国家税务总局公告2010年第24号）。

21. 补充养老保险费和补充医疗保险费超过税法规定扣除标准，未作纳税调整。政策依据：《财政部国家税务总局关于补充养老保险费 补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2009〕27号）。

22. 业务招待费用支出超过税法规定扣除标准，未作纳税调整。如：部分企业技术开发、消防警卫、外宾接待、在建工程、特批费和奥运会专项经费中发生的业务招待费，未并入业务招待费总额计算纳税调整。

23. 为职工支付商业保险费税前扣除，未作纳税调整。如：为职工支付人身意外险，为高管支付商业险。

24. 赞助性支出，未作纳税调整。如：向武警支付的慰问金和补助。

25. 税收滞纳金和罚款支出，已在税前扣除，未作纳税调整。

26. 建造、购置固定资产发生的应予资本化的利息支出，作为财务费用税前列支，未作

纳税调整。

27. 应予资本化的固定资产大修理支出，一次性列支，未作纳税调整。

28. 不符合规定的劳动保护支出，未作纳税调整。

（三）资产类

29. 资产处置所得，未计入应纳税所得额。如固定资产、无形资产等财产的处置。

30. 资产损失未按规定审批直接在税前申报扣除，未作纳税调整。政策依据：《企业资产损失税前扣除管理办法》（国税发〔2009〕088号）第五条和《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告2011年第25号）第五条。

31. 无形资产摊销年限不符合税法规定，未作纳税调整。

32. 停止使用的固定资产继续计提折旧，未作纳税调整。

33. 将固定资产作为低值易耗品核算，一次性列支，未作纳税调整。

34. 不征税收入形成资产折旧在税前扣除，未作纳税调整；如企业取得来源于政府有关部门的港建费补贴，按不征税收入确认，但支出所形成的资产仍然计提折旧在税前重复扣除。政策依据：所得税法实施条例第二十八条和《财政部国家税务总局关于专项用途财政性资金有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2009〕87号）。

（四）税收优惠类

35. 资源综合利用产品自用部分视同销售，不能享受减计收入的税收优惠，未作纳税调整。如：资源综合利用项目回收蒸汽、可燃气，用于本企业再生产部分。政策依据：所得税法实施条例第九十九条、《国家税务总局关于资源综合利用企业所得税优惠管理问题的通知》（国税函〔2009〕185号）和《国家税务总局关于资源综合利用有关企业所得税优惠问题的批复》（国税函〔2009〕567号）。

36. 研发费用加计扣除不符合税法规定，未作纳税调整。

（五）其他类

37. 新税法实施后补计2008年之前发生的收入或冲销2008年之前列支的支出，未按照当期适用税率进行核算。

38. 总部期间费用纳税申报时全部分摊到高税率的东部地区扣除，未在适用优惠税率的西部地区摊销。政策依据：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百零二条规定，企业同时从事适用不同企业所得税待遇的项目的，其优惠项目应当单独计算所得，并合理分摊企业的期间费用。

39. 在销售费用中折扣额与销售额不在同一张发票的，未作纳税调整。

40. 不合规抵扣凭证，未作纳税调整。

41. 吸收合并业务不适用特殊重组政策。依据《财政部 国家税务总局关于企业重组业务所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号），企业未按规定备案，不得按特殊重组进行税务处理。

42. 天然气产销量差异超过合理损耗部分未确认收入。

二、增值税

(一) 销项类

43. 将购进货物无偿赠送其他单位或者个人未视同销售货物计算缴纳增值税。

44. 从事货物生产及销售的企业发生除《中华人民共和国增值税暂行条例》第六条规定之外的混合销售行为，应当缴纳增值税。

45. 处置自己使用过的固定资产，未计算缴纳增值税。如处置旧汽车、旧设备等。政策依据：《财政部国家税务总局关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》（财税〔2002〕第 29 号）和《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），注意 2009 年前后相关政策的变化。

46. 出售废旧货物未计算缴纳增值税。如销售自己使用过的除固定资产以外的废旧包装物、废旧材料等未按 17% 税率申报缴纳增值税；政策依据：《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税〔2009〕9 号）。

47. 销售购进的水、电未计算缴纳增值税。如加油站向施工方收取的水电费和租赁房屋单独收取的水电费。

(二) 进项类

48. 非油气田企业的非增值税应税劳务取得的进项不得抵扣，未作进项转出。如接受技术服务、装卸、含油污泥处理和废催化剂处理等劳务，取得的增值税进项税额不得抵扣。

49. 购进材料用于不动产在建工程，不得抵扣，未作进项转出。如新建、改建、扩建、修缮、装饰加油站所购进的彩钢瓦、涂料、地砖、铝塑板、卫生洁具、墙面漆等货物的进项税额不得抵扣。

50. 以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施，取得的进项不得抵扣，未作进项转出。政策依据：《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）。

51. 购进货物用于集体福利或者个人消费，不得抵扣进项，未作进项转出。如职工食堂耗用的食用油和液化气等。

(三) 其他

52. 适用税率错误。《中华人民共和国增值税暂行条例》正列举了适用低税率货物，除此之外的其他货物应当区分具体情况按照适用税率征收。如：企业销售自产水蒸汽、加工水（例如：冷凝水、循环水、除氧水、化学水、盐水等）。

三、消费税

对个别企业存在的下述税收风险，应依据《中华人民共和国消费税暂行条例》及实施细则、《财政部 国家税务总局关于提高成品油消费税税率的通知》（财税〔2008〕167 号）等消费税文件的规定作纳税调整。

53. 个别应征消费税产品未计提消费税。

54. 石脑油对外销售，未取得《石脑油免税证明单》应计提未计提消费税。

55. 自产自用应税消费品,用于职工福利、作为燃料耗用或生产非应税消费品等其他方面,没有计算缴纳消费税。

56. 部分产品改变名称后应计提未计提消费税。

57. 消费税成品油子税目和税率适用错误。

四、营业税

58. 股份总部将自有资金(不含下属分、子公司)提供给成员企业使用收取的利息,未申报缴纳营业税。政策依据:《营业税问题解答(之一)》(国税函〔1995〕156号)第十条和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》。

59. 取得代扣代缴、代收代缴、委托代征税款手续费收入,未计算缴纳营业税。政策依据:《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)。

60. 提供营业税应税劳务收取的延期付款利息,未计算缴纳营业税。

五、城建税和教育费附加

61. 缴纳消费税、增值税、营业税的同时未计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。

六、印花税

62. 企业以订单、要货单等确立供需关系、明确供需各方责任、据以供货和结算的业务凭证,未按规定贴花。政策依据《中华人民共和国印花税暂行条例》及其细则、《国家税务总局关于各种要货单据征收印花税问题的批复》(国税函〔1990〕994号)和《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》(国税发〔1991〕155号)。

七、个人所得税

63. 单位和个人缴纳的补充医疗保险金、补充养老保险费,未代扣代缴个人所得税。政策依据:《财政部 国家税务总局关于基本养老保险费基本医疗保险费失业保险费住房公积金有关个人所得税政策的通知》(财税〔2006〕10号)、《国家税务总局关于单位为员工支付有关保险缴纳个人所得税问题的批复》(国税函〔2005〕318号)。

64. 发放给个人的过节费、高温费(或购物卡),未代扣代缴个人所得税。

65. 单位和个人超过规定比例和标准缴付的住房公积金,超过部分未并入个人当期的工资、薪金收入,计征个人所得税。政策依据:《财政部国家税务总局关于基本养老保险费基本医疗保险费失业保险费住房公积金有关个人所得税政策的通知》(财税〔2006〕10号)、《住房公积金管理条例》、《建设部 财政部中国人民银行关于住房公积金管理若干具体问题的指导意见》(建金管〔2005〕5号)。

八、房产税

66. 企业自建(购置)房屋、建筑物,未依法缴纳房产税。政策依据:《财政部 国家税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》(财税地字〔1986〕8号)、《国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策规定的通知》(国税发〔2003〕89号)。

九、土地使用税

67. 企业以出让或转让方式有偿取得土地使用权,未按税法规定的纳税义务发生时间计

算缴纳土地使用税。政策依据：《财政部国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）。

Education



主办单位:

邯郸市华文税务师事务所

财税之家专线:

3212366

财税之家邮箱:

hdcs868@163.com

财税之家地址: 邯郸市人民路 312 号

新时代商务大厦 25 层

『态度』

决定一切
……

