

## 中汇观点

## 案解新准则下附有销售退回条款销售税会差异调整建议与风险管理

近年来，我国会计准则的更新频率明显加快，多个准则被更新或修订。同时，与之配套的准则解释、准则适用案例说明等补充文件雨后春笋般出台。可以说，新一轮的准则变革风暴已经拉开大幕。

但是，我国的企业所得税法及其配套的处理原则的政策变更则需要更复杂的流程，更深入的调研。这也很大程度上造成了过去几年，税会差异并未真正出现“全面消除”的趋势，而是在某些特定业务领域和特殊行业，呈现出税会差异逐渐拉大的情形。本文中，笔者基于对新收入准则中“附有销售退回条款销售”的会计处理原则及对应企业所得税的规定的政策分析，基于实际案例简要分析在新准则下，纳税人处理附有销售退回条款销售业务时应关注的税会差异调整与风险管理。

### 一、案例解析

我们选取一个财政部的会计准则解释中相似的案例来分析该业务的税会差异事项：甲公司是一家食品销售公司。2020 年 10 月 1 日，甲公司向乙公司销售 5000 件食品，单位销售价格为 50 元，单位成本为 40 元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 25 万元，增值税税额为 3.25 万元。食品已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，乙公司应于 2020 年 12 月 1 日之前支付货款，在 2021 年 3 月 31 日之前有权退还未实现销售部分的临期食品。发出食品时，甲公司根据过去的经验，估计该批食品的退货率约为 20%：在 2020 年 12 月 31 日，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有 10% 的食品会被退回，2021 年 3 月 31 日发生销售退回，实际退货量 400 件。甲公司为增值税一般纳税人，适用 13% 的增值税税率，食品发出时纳税义务已经发生，实际发生退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。假设食品发出时控制权转移给乙公司。

上述案例中，甲公司作为一个典型的发生附有销售退回条款销售业务的企业，其 2020 年和 2021 年的财税处理与纳税调整应该如何处理呢？笔者的建议如下：

#### （一）甲公司 2020 年的财税处理与纳税调整

##### 1. 甲公司的会计处理按照新收入准则，如下所示：

###### （1）2020 年 10 月 1 日发出食品时：

借：应收账款 28.25 万元

贷：主营业务收入 20.00 万元（25 万元×80%）

预计负债—应付退货款 5.00 万元（25 万元×20%）

应交税费—应交增值税（销项税额） 3.25 万元（25 万元×13%）

借：营业成本 16.00 万元（20 万元×80%）

应收退货成本 4.00 万元（20 万元×20%）

贷：库存商品 20.00 万元

###### （2）2020 年 12 月 1 日前收到货款时：

## 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、海口等 20 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。

借：银行存款 28.25 万元

货：应收账款 28.25 万元

(3) 2020 年 12 月 31 日，甲公司对退货率进行重新评估

借：预计负债-应付退货款 2.50 万元 (25 万元×10%)

贷：主营业务收入 2.50 万元 (25 万元×10%)

借：主营业务成本 2.00 万元 (20 万元×10%)

贷：应收退货成本 2.00 万元 (20 万元×10%)

## 2. 税会差异及纳税调整

2020 年，甲公司在实际企业所得税申报环节，上述业务将面临税会差异，具体差异情况及纳税调整分析如下：根据前述企业所得税相关规定，原则上企业所得税层面不认可“预计类”事项，即 2020 年，甲公司基于该业务应确认的应纳税所得额 25 万元，同时允许在甲公司当年企业所得税税前扣除的成本 20 万元。这就与甲公司当年在会计上确认收入 22.5 万元，结转成本 18 万元出现了收入确认方面的税会差异为 2.5 万元，成本结转方面差异为 2 万元。即当年度，甲公司理论上应纳税调增 2.5 万元，纳税调减 2 万元。

### (二) 甲公司 2021 年的财税处理与纳税调整

1. 2021 年，甲公司的会计处理按照新收入准则，如下所示：

2021 年 3 月 31 日发生销售退回，实际退货量 400 件。

借：库存商品 1.6 万元 (400×0.004 万元)

    预计负债-应付退货款 2.50 万元

    应交税费-应交增值税(销项税额) 0.26 万元 (400×0.005 万元×13%)

贷：应收退货成本 1.60 万元

    主营业务收入 0.50 万元

    银行存款 2.26 万元 (400×0.005 万元×1.13)

借：主营业务成本 0.40 万元

贷：应收退货成本 0.40 万元

## 2. 税会差异及纳税调整

2021 年，甲公司在实际企业所得税申报环节，上述业务将面临税会差异，具体的税会差异情况及分析与纳税调整分析如下：2021 年甲公司实际发生退回 400 件商品，在企业所得税层面，允许扣减当年企业所得税应纳税所得额 2 万元，相应的，企业所得税税前允许扣除的成本应冲回 1.6 万元；2021 年甲公司在会计上确认收入 0.5 万元，结转成本 0.4 万元。因此，2021 年甲公司在收入确认方面税会差异为-2.50 万元，在成本结转方面税会差异为-2.00 万元。即当年度，甲公司理论上应纳税调增 2 万元，纳税调减 2.5 万元。

## 二、纳税调整的申报争议及选择

对于附条件销售退回销售的税会差异的纳税调整的具体申报方式，实务中有着前述不同的观点：

第一种观点的理由是基于《A105000 纳税调整项目明细表》的填表说明中提出——收入类调整项目(九)其他：填报其他因会计处理与税收规定有差异需要纳税调整的收入类项目金额，扣除类调整项目(十七)其他：填报其他因会计处理与税收规定有差异需要纳税调整的扣除类项目金额，企业将货物、资产、劳务用于捐赠、广告等用途时，进行视同销售纳税调整后，对应支出的会计处理与税收规定有差异需要纳税调整的金额填报在本行。

基于第一种观点，2020 年甲公司的纳税调整情况如下所示：

A105000

纳税调整项目明细表

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目（2+3+4+5+6+7+8+10+11）	*	*	25,000.00	-
11	（九）其他	-	25,000.00	25,000.00	-
12	二、扣除类调整项目 （13+14+15+16+17+18+19+20+21+22+23+24+26+27+28+29+30）	*	*	-	20,000.00
30	（十七）其他	-	20,000.00	-	20,000.00
46	合计（1+12+31+36+44+45）	*	*	25,000.00	20,000.00

第二种观点的理由是基于填表说明指出，该行填报其他会计处理与税收规定存在差异需要纳税调整的项目金额，包括企业执行《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号发布）产生的税会差异纳税调整金额。

基于第二种观点，2020年甲公司的纳税调整情况如下所示：

A105000

纳税调整项目明细表

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
45	六、其他	*	*	5,000.00	-
46	合计（1+12+31+36+44+45）	*	*	5,000.00	-

第三种观点的理由是基于填表说明指出，视同销售（营业）收入：填报会计处理不确认销售收入，而税收规定确认为应税收入的金额。（九）其他：填报发生除上述列举情形外，会计处理不作为销售收入核算，而税收规定确认为应税收入的金额。视同销售（营业）成本：填报会计处理不确认销售收入，税收规定确认为应税收入对应的视同销售成本金额。（九）其他：填报发生除上述列举情形外，会计处理不确认销售收入，税收规定确认为应税收入的同时予以税前扣除视同销售成本金额。

基于第三种观点，2020年甲公司的纳税调整情况如下所示：

第一步：填写《A105010 视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》

A105010

视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表

行次	项 目	税收金额	纳税调整金额
		1	2
1	一、视同销售（营业）收入（2+3+4+5+6+7+8+9+10）	25,000.00	25,000.00
10	（九）其他	25,000.00	25,000.00
11	二、视同销售（营业）成本（12+13+14+15+16+17+18+19+20）	20,000.00	20,000.00
20	（九）其他	20,000.00	20,000.00

第二步：填写（网上申报自动填录）《A105000 纳税调整项目明细表》

A105000

纳税调整项目明细表

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目（2+3+4+5+6+7+8+10+11）	*	*	25,000.00	-
2	（一）视同销售收入（填写A105010）	*	25,000.00	25,000.00	*
12	二、扣除类调整项目 （13+14+15+16+17+18+19+20+21+22+23+24+26+27+28+29+30）	*	*	-	20,000.00
13	（一）视同销售成本（填写A105010）	*	20,000.00	*	20,000.00
46	合计（1+12+31+36+44+45）	*	*	25,000.00	20,000.00

笔者赞同第三种观点，以甲公司 2020 年的税会差异为例，一方面，2020 年甲公司在收入确认方面税会差异为 2.5 万元，在成本结转方面差异为 2 万元，即 2020 年甲公司在税收上有 2.5 万元需要确认为收入，2 万元需要确认为成本，而会计上不确认为收入和成本，其符合视同销售（营业）收入/成本的填报的基本要求；另一方面，该调整在不违背当前企业所得税法律法规的前提下，在发生附条件销售业务的年度，形成了因视同销售收入增加对应的企业广宣费和业务招待费的扣除基数的增加，而从企业所得税法律法规的基本原理分析，发生上述调整的前提即为企业所得税层面已经确认上述差异应该归属当年度的企业所得税应纳税所得额，因此其作为相关费用扣除基数的税法逻辑准确，同时，作为时间性差异，在销售退回实际发生环节，上述“基数”也将一并冲回。

### 三、纳税人实际业务处理的合规性风控应对

在实务中，基于上述税会差异，纳税人如果无法做到准确把握会计处理原则与企业所得税法律法规原理，容易出现实操错误从而引发涉税风险。因此，笔者建议存在此类业务的纳税人做好以下应对：

一方面，对于存在预计销售退回的变更和实际销售退回业务的企业，应及时、准确的进行会计处理，避免相关税务风险。企业预计销售退回的改变和实际销售退回的发生都会对会计上确认的收入和成本产生影响，进而会影响税会差异和当期的应纳税所得额，如果相关事项发生企业没有及时、准确的进行会计处理，则会造成企业当期多缴或少缴税款。

另一方面，建议做好税会差异登记台账，准确进行纳税申报。如果该业务属于企业的经常性业务，企业需要做好税会差异登记台账，准确记录业务发生时的税会差异，以便在进行企业所得税汇算清缴时，针对该事项进行准确的纳税调整。

作者：中汇盛胜（北京）税务师事务所助理经理 杨高伟

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

## 自然灾害造成的企业财产损失涉税简析

经营情况中，财产损失是企业发展路上不可避免的现象，那么实操中企业应如何看待、处理相关财产损失并审查各类资料可满足税法规定，最大程度降低或避免税务风险呢？

### 一、财产损失定义

《财政部 国家税务总局关于企业财产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号第一条）财产损失，是指企业在生产经营活动中实际发生的、与取得应税收入有关的财产损失，包括现金损失，存款损失，坏账损失，贷款损失，股权投资损失，固定资产和存货的盘亏、毁损、报废、被盗损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

### 二、自然灾害损失增值税涉税分析

#### 1. 自然灾害损失资产的进项税额是否需要转出？

按照《中华人民共和国增值税暂行条例》的规定：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；（二）非正常损失的购进货物，以及相关的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）、劳务和交通运输服务；（四）国务院规定的其他项目。

怎么判断企业的财产损失是不是“非正常损失”呢？

按照《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 1 第二十八条的规定：非正常损失，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

因此，自然灾害造成的损失，属于因不可抗力因素造成的货物毁损，不属于因管理不善等原因造成的，故其进项税额可以抵扣，无需做进项转出处理。

#### 2. 企业收到的保险赔付是否需要缴纳增值税？

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2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第（二）项，下列项目不征收增值税：（1）根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务，属于用于公益事业的服务。（2）存款利息。（3）被保险人获得的保险赔付。（4）房地产主管部门或者其他指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金。（5）在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。

由上可知，自然灾害造成的企业资产损失获得的保险赔付不征收增值税。

### 三、自然灾害损失企业所得税涉税分析

#### 1. 自然灾害导致的存货损失是否属于企业所得税中“损失”范围？

《企业所得税法》第八条所称损失，是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。按照《中华人民共和国企业所得税法》的规定：企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

#### 2. 如何确定资产损失扣除时点？

《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）以下简称“25号公告”第四条的规定：企业实际资产损失，应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

如公司部分固定资产2021年发生报废损失，但当年未实际处置，在2022年进行变卖处理，变卖损失计入2022年损益。对于这种情况，企业发生的固定资产报废损失属于实际资产损失，应在实际处置和会计上已作损失处理两项条件同时具备的年度申报扣除，上述损失应作为2022年发生的损失，在2022年申报扣除。

### 四、自然灾害损失如何申报扣除资产损失

根据《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）的规定，企业仅需填报《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》，其他相关资料留存备查，保证资料的真实性、合法性。

自然灾害造成常见的资产损失包括现金损失、固定资产损失和在建工程损失。“25号公告”对相关存查资料予以了明确：

1. 现金损失的证据材料：（一）现金保管人确认的现金盘点表（包括倒推至基准日的记录）；（二）现金保管人对于短缺的说明及相关核准文件；（三）对责任人由于管理责任造成损失的责任认定及赔偿情况的说明；（四）涉及刑事犯罪的，应有司法机关出具的相关材料；（五）金融机构出具的假币收缴证明。

2. 固定资产报废、毁损损失的证据材料：固定资产报废、毁损损失，为其账面净值扣除残值和责任人赔偿后的余额，应依据以下证据材料确认：（一）固定资产的计税基础相关资料；（二）企业内部有关责任认定和核销资料；（三）企业内部有关部门出具的鉴定材料；（四）涉及责任赔偿的，应当有赔偿情况的说明；（五）损失金额较大的或自然灾害等不可抗力原因造成固定资产毁损、报废的，应有专业技术鉴定意见或法定资质中介机构出具的专项报告等。

3. 在建工程停建、报废损失的证据材料：在建工程停建、报废损失，为其工程项目投资账面价值扣除残值后的余额，应依据以下证据材料确认：（一）工程项目投资账面价值确定依据；（二）工程项目停建原因说明及相关材料；（三）因质量原因停建、报废的工程项目和因自然灾害和意外事故停建、报废的工程项目，应出具专业技术鉴定意见和责任认定、赔偿情况的说明等。

#### 我们的总结

除常见的资产损失外，一些企业受自然灾害影响，无法正常生产经营，致使无法偿还已有债务，因此，一些企业还会面临投资损失。25号公告明确，债务人遭受重大自然灾害，企业对其资产进行清偿和对担保人进行追偿后，未能收回的债权，应出具债务人遭受重大自然灾害或意外事故证明、保险赔偿证明、资产清偿证明等材料，以证明投资损失的真实性。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所经理 叶边



本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：  
电话：010-57961169

## 行业资讯

### 企业所得税汇算清缴中，叠加享受减免税优惠如何计算？举例告诉您

为贯彻落实《中华人民共和国企业所得税法》及有关税收政策，进一步优化办税服务，税务总局近日发布《国家税务总局关于企业所得税年度汇算清缴有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 34 号，以下简称《公告》）。

《公告》明确，企业从事农林牧渔业项目、国家重点扶持的公共基础设施项目、符合条件的环境保护、节能节水项目、符合条件的技术转让、集成电路生产项目、其他专项优惠等所得额应按法定税率 25% 减半征收，同时享受小型微利企业、高新技术企业、技术先进型服务企业、集成电路生产企业、重点软件企业和重点集成电路设计企业等优惠税率政策，对于按优惠税率减半叠加享受减免税优惠部分，进行调整。

#### 叠加享受减免税优惠金额的计算公式如下：

A=需要进行叠加调整的减免所得税优惠金额

$B=A \times [(\text{减半项目所得} \times 50\%) \div (\text{纳税调整后所得} - \text{所得减免})]$

叠加享受减免税优惠金额=A 和 B 的孰小值

其中，需要进行叠加调整的减免所得税优惠金额为《减免所得税优惠明细表》（A107040）中第 1 行到第 28 行的优惠金额，不包括免税行次和第 21 行。

下面，以小型微利企业为例说明叠加享受减免税优惠的计算方法。企业选择享受其他减免所得税优惠政策，可据此类推。

#### 【例 1】甲公司

- 从事非国家限制或禁止行业，2021 年度的资产总额、从业人数符合小型微利企业条件
- 纳税调整后所得 400 万元
- 其中 300 万元是符合所得减半征收条件的花卉种植项目所得

甲公司以前年度结转待弥补亏损为 0，不享受其他减免所得税额的优惠政策。此时，甲公司应先选择享受项目所得减半优惠政策，再享受小型微利企业所得税优惠政策，并对叠加享受减免税优惠部分进行调整，计算结果如下：

项目	计算
纳税调整后所得	400
所得减免	$300 \times 50\% = 150$
弥补以前年度亏损	0
应纳税所得额	$400 - 150 = 250$
应纳所得税额	$250 \times 25\% = 62.5$
享受小型微利企业所得税优惠政策的减免税额	$100 \times (25\% - 12.5\% \times 20\%) + (250 - 100) \times (25\% - 50\% \times 20\%) = 45$
叠加享受减免优惠金额	A=45； B= $45 \times [(300 \times 50\%) \div (400 - 150)] = 27$ ； A和B的孰小值=27
应纳税额	$62.5 - (45 - 27) = 44.5$

### 【例2】乙公司

- 从事非国家限制或禁止行业
- 2021 年度的资产总额、从业人数符合小型微利企业条件
- 纳税调整后所得 1000 万元
- 其中符合所得减半征收条件的花卉养殖项目所得 1200 万元
- 符合所得免税条件的林木种植项目所得 100 万元

乙公司以前年度结转待弥补亏损 200 万元，不享受其他减免所得税额的优惠政策。此时，乙公司应先选择享受项目所得减半优惠政策，再享受小型微利企业所得税优惠政策，并对叠加享受减免税优惠进行调整，计算结果如下：

项目	计算
纳税调整后所得	1000
所得减免	$100+1200 \times 50\%=700$
弥补以前年度亏损	200
应纳税所得额	$1000-700-200=100$
应纳税所得税额	$100 \times 25\%=25$
小型微利企业所得税优惠政策减免税额	$100 \times (25\%-12.5\% \times 20\%) = 22.5$
叠加享受减免优惠金额	$A=22.5$ $B=22.5 \times [(1200 \times 50\%) \div (1000-700)] = 45$ A和B的孰小值=22.5
应纳税额	$25 - (22.5 - 22.5) = 25$

▲在例 1、例 2 情形下，企业应选择同时享受项目所得减半和小型微利企业优惠政策。

### 【例3】丙公司

- 从事非国家限制或禁止行业
- 2021 年度的资产总额、从业人数符合小型微利企业条件
- 纳税调整后所得 500 万元
- 其中符合所得减半征收条件的花卉养殖项目所得 150 万元
- 符合所得免税条件的林木种植项目所得 300 万元

丙公司以前年度结转待弥补亏损 20 万元，不享受其他减免所得税额的优惠政策。此时，丙公司享受项目所得减半优惠政策、小型微利企业所得税优惠政策时，有 2 种处理方式，计算结果如下：

项目	享受小型微利企业所得税优惠政策，但不享受项目所得减半优惠政策	先选择享受项目所得减半优惠政策，再享受小型微利企业所得税优惠政策，并对叠加部分进行调整
纳税调整后所得	500	500
所得减免	300	$300+150\times 50\%=375$
弥补以前年度亏损	20	20
应纳税所得额	$500-300-20=180$	$500-375-20=105$
应纳所得税额	$180\times 25\%=45$	$105\times 25\%=26.25$
小型微利企业所得税优惠政策减免税额	$100\times (25\%-12.5\%\times 20\%)+(180-100)\times (25\%-50\%\times 20\%)=34.5$	$100\times (25\%-12.5\%\times 20\%)+(105-100)\times (25\%-50\%\times 20\%)=23.25$
叠加享受减免优惠	0	A=23.25 B= $23.25\times [(150\times 50\%)\div (500-375)]=13.95$ A和B的孰小值=13.95
应纳税额	$45-34.5=10.5$	$26.25-(23.25-13.95)=16.95$

▲在例3情形下，企业不选择享受项目所得减半优惠政策，只选择享受项目所得免税和小型微利企业优惠政策的，可以享受最大优惠力度。

综上，建议纳税人在申报时关注以下两方面：

一是可以同时享受两类优惠政策时，建议纳税人根据自身实际情况综合分析，选择优惠力度最大的处理方式。

二是纳税人通过电子税务局申报，申报系统将帮助纳税人自动计算叠加享受减免税优惠，无需纳税人再手动计算。

来源：国家税务总局

## 子女教育、继续教育、大病医疗等个税专项附加扣除 12366 热点问答来啦！

近期 12366 热线接到不少纳税人咨询关于子女教育、继续教育、大病医疗等个人所得税专项附加扣除填报的问题，小编就特地整理了一波相关的热点问答，快来学习吧！

1. 我报名参加了成人自学考试，考试通过后是否可以享受继续教育享受扣除？



答：可以，按照《高等教育自学考试暂行条例》的有关规定，高等教育自学考试应考者取得一门课程的单科合格证书后，教育部门即为其建立考籍管理档案。具有考籍管理档案的考生，可以按规定享受继续教育专项附加扣除。

## 2. 孩子本科毕业后准备考研究生期间，父母是否可以扣除子女教育？

答：不可以，您的孩子已经本科毕业，未实际参与全日制学历教育，尚未取得研究生学籍，不符合《个人所得税专项附加扣除暂行办法》相关规定。研究生考试通过入学后，可以享受高等教育阶段子女教育专项附加扣除。

## 3. 纳税人的大病医疗支出必须是住院费用才可享受扣除吗？

答：不是的，根据《个人所得税专项附加扣除暂行办法》规定，纳税人发生的与基本医保相关的医药费用支出，扣除医保报销后个人负担(指医保目录范围内的自付部分)累计超过 1.5 万元的部分，在 8 万元限额内据实扣除。也就是说，大病医疗支出只需满足上述条件即可，不考察纳税人是否住院治疗。

## 4. 纳税人是非独生子女，但是兄弟姐妹都已去世，是否可以按独生子女赡养老人扣除？

答：一个纳税年度内，如纳税人的其他兄弟姐妹均已去世，其可在第二年按照独生子女赡养老人标准 2000 元/月扣除。

来源：上海税务

## 哪些票据凭证可以抵扣增值税进项税额？

一提到可以作为进项税额抵扣的凭证，大家首先想到的一定是增值税专用发票。其实，除了增值税专用发票之外，还有很多票据凭证也可以用来抵扣增值税。下面就请跟随小编一起来梳理一下吧！

### 01. 增值税发票

从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额，准予从销项税额中抵扣。

政策依据：《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 691 号）第八条第一项

### 02. 海关进口增值税专用缴款书

从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额，准予从销项税额中抵扣。

政策依据：《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 691 号）第八条第二项

### 03. 农产品收购发票或销售发票

购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和扣除率计算的进项税额。

计算公式为：进项税额=买价×扣除率

买价，是指纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按照规定缴纳的烟叶税。购进农产品，按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》抵扣进项税额的除外。

政策依据：《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 691 号）第八条第三项

### 04. 代扣代缴的完税凭证

从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，自税务机关或者扣缴义务人取得的代扣代缴的完税凭证上注明的增值税额，准予从销项税额中抵扣。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。

政策依据：《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 691 号）第八条第四项

### 05. 机动车销售统一发票

从销售方取得的税控机动车销售统一发票上注明的增值税额，准予从销项税额中抵扣。

需要注意：

销售机动车开具机动车销售统一发票时，应遵循以下规则：

1. 按照“一车一票”原则开具机动车销售统一发票，即一辆机动车只能开具一张机动车销售统一发票，一张机动车销售统一发票只能填写一辆机动车的车辆识别代号/车架号。

2. 机动车销售统一发票的“纳税人识别号/统一社会信用代码/身份证明号码”栏，销售方根据消费者实际情况填写。如果消费者需要抵扣增值税，则该栏必须填写消费者的统一社会信用代码或纳税人识别号，如消费者为个人则应填写个人身份证明号码。

政策依据：《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1《营业税改征增值税试点实施办法》第二十五条

《国家税务总局 工业和信息化部 公安部关于发布〈机动车发票使用办法〉的公告》（国家税务总局 工业和信息化部 公安部公告 2020 年第 23 号）第九条

#### 06. 道路、桥、闸通行费

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。

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：

1. 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抵扣进项税额。
2. 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%

特别提醒：客户通过经营收费公路，由经营管理者开具征税发票，可按规定用于增值税进项抵扣；客户采取充值方式预存通行费，可由 ETC 客户服务机构开具不征税发票，不可用于增值税进项抵扣。

政策依据：《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）第七条

《交通运输部 财政部 国家税务总局 国家档案局关于收费公路通行费电子票据开具汇总等有关事项的公告》（交通运输部公告 2020 年第 24 号）第二条

#### 07. 旅客运输凭证

纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。纳税人未取得增值税专用发票的，暂按照以下规定确定进项税额：

1. 取得增值税电子普通发票的，为发票上注明的税额；
2. 取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的，为按照下列公式计算进项税额：  
航空旅客运输进项税额=（票价+燃油附加费）÷（1+9%）×9%
3. 取得注明旅客身份信息的铁路车票的，为按照下列公式计算的进项税额：  
铁路旅客运输进项税额=票面金额÷（1+9%）×9%
4. 取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的，按照下列公式计算进项税额：  
公路、水路等其他旅客运输进项税额=票面金额÷（1+3%）×3%

政策依据：《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年 39 号）第六条

来源：上海税务

### 增值税申报收入 ≠ 开票收入 税申报收入 ≠ 开票收入

问：我正在进行征期申报，请问申报增值税时的销售收入是否仅指开具增值税发票的收入呀？

答：不是哦！申报增值税时的销售收入，除了开具增值税发票的收入，还包括未开票收入、视同销售收入、预收的租金收入等。跟小编一起来看一下吧！

#### 一、未开票收入

《增值税暂行条例》第十九条第一款规定，发生应税销售行为，增值税纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。有些面向个人消费者的企业，收取货款后，客户没有索要发票，但企业收取货款就应当承担纳税义务，应在增值税申报表中“未开票收入”中填报。

#### 二、视同销售收入

《增值税暂行条例实施细则》第四条规定，单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

（一）将货物交付其他单位或者个人代销；

（二）销售代销货物；

（三）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其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；

（四）将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目；

（五）将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；

（六）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；

（七）将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；

（八）将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

企业发生上述视同销售行为，例如将产品赠送客户，或者将产品作为福利发放给员工，都要按规定进行视同销售处理，同时在增值税申报表“未开具发票收入”中填报。

### 三、预收款收入

《增值税暂行条例实施细则》第三十八条第四项规定，采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。

《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条第二项规定，纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

对于以上两种预收款收入，纳税义务已经发生，如果发票尚未开具，就应该在增值税申报表“未开票收入”中填报。

### 四、稽查查补收入、纳税评估收入

《增值税一般纳税人登记管理办法》第二条规定，本办法所称年应税销售额，是指纳税人在连续不超过 12 个月或四个季度的经营期内累计应征增值税销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额。因此，企业除了申报开票收入外，还应申报稽查查补收入、纳税评估收入。在增值税申报表附表一中有“纳税检查调整”栏，企业被检查后如需自行更正申报增值税，可以在此栏中填列稽查查补收入。

来源：上海税务

## 企业职工福利费都可以税前扣除吗？六问六答为您全面梳理

### Q1：我单位发放的所有职工福利都可以税前扣除吗？

答：不是哦。根据《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》（国税函〔2009〕3号）第三条的规定，企业职工福利费包括以下内容：

1. 尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。

2. 为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利，包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

3. 按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。

### Q2：我单位向员工发放的福利性补贴是否均能作为职工福利在企业所得税税前扣除？

答：不一定哦。根据《国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 34 号）第一条的规定，列入企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，符合《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）第一条规定的，可作

为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。不能同时符合上述条件的福利性补贴，应作为职工福利费，按规定计算限额税前扣除。

**Q3:我单位向劳务派遣员工发放的福利费可以税前扣除吗？**

答：可以。根据《国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 34 号）第三条的规定，企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，按照协议（合同）约定直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出，按规定在税前扣除。

**Q4:我单位因行业需要聘用了大量大学实习生和临时工，发放给他们的福利费可以税前扣除吗？**

答：可以。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）第一条的规定，企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按规定在企业所得税前扣除。

**Q5:我单位进行福利费税前扣除时有什么核算要求呢？**

答：根据《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》（国税函〔2009〕3号）第四条的规定，企业发生的职工福利费，应该单独设置账册，进行准确核算。没有单独设置账册准确核算的，税务机关应责令企业在规定的期限内进行改正。逾期仍未改正的，税务机关可对企业发生的职工福利费进行合理的核定。

**Q6:职工福利费企业所得税税前可以全额扣除吗？**

答：不能哦。根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第四十条的规定，企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额 14% 的部分，准予扣除。

政策依据：

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）第四十条

《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）第三条、第四条

《国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 34 号）第一条、第三条

《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）第一条

来源：上海税务

法规速递

关于进一步深化信息共享 便利不动产登记和办税的通知

税总财行发〔2022〕1号

国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局，国家税务总局驻各地特派员办事处，各省、自治区、直辖市及计划单列市自然资源主管部门，新疆生产建设兵团自然资源局：

为深入推进不动产登记便利化改革，根据党中央、国务院关于优化营商环境的决策部署，按照中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》以及《国务院办公厅关于压缩不动产登记办理时间的通知》（国办发〔2019〕8号）工作要求，不断巩固拓展党史学习教育成果，现就进一步深化税务部门和自然资源主管部门协作、加强信息共享有关事项通知如下：

一、深化部门信息共享

税务部门和自然资源主管部门要立足本地信息化建设实际，密切加强合作，以解决实际问题为导向，合理确定信息共享方式，及时实现共享实时化。2022 年底前，全国所有市县税务部门和自然资源主管部门应实现不动产登记涉税业务的全流程信息实时共享。



（一）信息共享内容。自然资源主管部门应向税务部门推送统一受理的不动产登记申请和办税信息。主要包括：权利人、证件号、共有情况、不动产单元号、坐落、面积、交易价格、权利类型、登记类型、登记时间等不动产登记信息，以及办理纳税申报时所需的其他登记信息。

税务部门应向自然资源主管部门推送完税信息。主要包括：纳税人名称、证件号、不动产单元号、是否完税、完税时间，以及办理不动产登记时所需的其他完税信息。

（二）信息共享方式。各省、自治区、直辖市和计划单列市（以下简称各省）税务部门和自然资源主管部门原则上应通过构建“省对省”模式实现信息共享，即两部门在省级层面打通共享路径，通过政务服务平台或连接专线实现不动产登记和办税信息实时共享。

条件暂不具备的，可由省税务部门与自然资源主管部门协商，以接口方式实现信息实时共享；对不动产登记信息管理基础平台已迁移至电子政务外网的市县，可通过调用省税务部门部署于电子政务外网的数据接口实现信息实时共享；已实现信息实时共享的市县暂可保持原有共享方式。各省自然资源主管部门要积极创造条件，会同税务部门推动实现“省对省”模式。

（三）信息共享要求。各省税务部门和自然资源主管部门要强化部门协作，共同研究确定信息共享方式、制定接口规范标准、完成接口开发，确保不动产登记和办税所需信息实时共享到位。要建立安全的信息共享物理环境、网络环境、数据加密与传输机制，保障数据安全。要制定信息共享安全制度，共享信息仅用于不动产登记和办税工作，防止数据外泄，确保信息安全。

各省税务部门和自然资源主管部门要深入推进“以地控税、以税节地”工作，以不动产单元代码为关键字段，加强地籍数据信息的共享。税务部门要加快构建基于地理信息系统的城镇土地使用税、房产税税源数据库，不断提升税收征管质效；自然资源主管部门要加强地籍调查工作，在不动产登记信息管理基础平台上，建立健全地籍数据库，推进地籍数据信息的共享应用。

## 二、大力推进“一窗办事”

税务部门和自然资源主管部门要在巩固“一窗受理、并行办理”工作成果基础上，以部门信息实时共享为突破口，大力推进信息化技术支撑下的线上线下“一窗办事”。不动产登记和办税联办业务原则上应该通过“一窗办事”综合窗口受理，不得通过单一窗口分别受理、串联办理。2022年底，全国所有市县应实现不动产登记和办税线下“一窗办事”；2023年底，全国所有市县力争实现不动产登记和办税“网上（掌上）办理”。

（一）线下实现“一窗办事”。各省税务部门和自然资源主管部门要统一线下综合受理窗口业务规范，坚决取消违法违规的前置环节、合并相近环节，对退税、争议处理等特殊业务，可单独设置业务窗口，进一步改善企业群众办事体验。要积极推动税务部门税收征管系统与自然资源主管部门不动产登记系统对接，应用信息化手段整合各部门业务，将纸质资料“现场传递”提升为电子资料“线上流转”。要认真梳理优化办理流程，在综合受理窗口统一收件、统一录入后，自然资源主管部门不动产登记系统自动将税务部门所需信息推送至税收征管系统。税务部门并行办理税收业务，及时确定税额，为纳税人提供多渠道缴纳方式，力争实现税费业务现场即时办结。纳税人完税后，税收征管系统向自然资源主管部门不动产登记系统实时反馈完税信息，自然资源主管部门依法登簿、发证。

（二）积极推进线上“一窗办事”。各省税务部门和自然资源主管部门要围绕智慧税务建设和“互联网+不动产登记”的目标，加强网上不同业务系统相互融合，实行“一次受理、自动分发、集成办理、顺畅衔接”，实现登记、办税网上申请、现场核验“最多跑一次”或全程网办“一次不用跑”。各省要结合本地区实际，明确“一窗办事”平台开发层级和应用范围，统筹加快手机APP、小程序等开发应用，逐步实现不动产登记和办税全程“掌上办理”。要打通信息数据壁垒、统一流程环节，实现线上线下业务办理有机贯通衔接。

## 三、切实保障各项任务有序落地

税务部门和自然资源主管部门要从党史学习教育中汲取继续前进的智慧和力量，切实为群众办实事解难题，增强群众的获得感和满意度。

（一）提高政治站位。各省税务部门和自然资源主管部门要高度重视不动产登记和办税便利化，将此项工作作为巩固拓展党史学习教育成果的有力措施。要向当地党委、政府主动汇报工作情况，积极争取党委和政府的信息数据、经费、技术、场地等方面给予支持。要努力将不动产登记和办税打造为本地优化营商环境的“排头兵”，持续规范办事流程，不断提升服务质效，营造和谐稳定、可持续的政务服务环境。



（二）细化任务措施。各省税务部门和自然资源主管部门要尽快研究制定适合本地区的实施方案，明确目标任务，细化具体措施。对本辖区范围内尚未实现信息共享的市县，要及时统计梳理，分析原因，制定时间表、任务图，逐一挂账销号。要坚持问题导向，因地制宜采取创新举措，及时解决存在问题。

（三）狠抓责任落实。各省税务部门和自然资源主管部门要围绕目标加大绩效考评和督导力度，严格工作标准，压实职责任务。必要时联合开展实地督查，跟踪指导，督促工作落实，确保各市县按期实现工作任务，及时将便利化改革成效惠及广大群众。

国家税务总局 自然资源部

2022年1月7日

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

