

房开企业地下车位涉税问题探讨

房开企业地下车位主要分为两大类：人防车位和非人防车位，非人防车位又可划分为整体产权车位和单一产权车位。人防车位，即利用人防工程建成的车位，开发商在和平时期有管理和使用的权利，权属归政府人防办所有，开发商不得出售其产权。无产权的非人防车位情况稍微复杂，即测绘报告中明确为不分摊的公用面积，不计入容积率，同时也不属于人防设施，在商品房销售合同中也未明确车位的归属。

一、增值税

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《销售服务、无形资产、不动产注释》：“转让建筑物有限产权或者永久使用权的，转让在建的建筑物或者构筑物所有权的，以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地的使用权的，按照销售不动产缴纳增值税。”由此可见，基于实质重于形式的原则，房地产企业将无产权车位对外出租时，所签订租赁合同约定租期为20年（含）以上，并一次性收取租金的，应视同于转让建筑物永久使用权，按照“销售不动产”缴纳增值税；反之，则按照“不动产租赁”征收增值税。

在实务操作中，房地产企业对于地下车位的增值税开票及纳税申报有不同的处理方式，目前较为常见的方式有以下三种：1、开具不动产租赁发票，按租赁不动产的模式进行纳税申报。2、开具不动产租赁发票，按照销售不动产模式进行纳税申报，在收到预收款时按3%预征率进行预缴，在实际交付时，按照一般计税方法进行纳税申报。3、开具不动产销售发票，按不动产销售的模式进行增值税处理。需要注意的是，因各地执法口径不同，上述操作方式应基于各地税务机关的认可前提下方可进行。

二、企业所得税

目前大多数房地产企业的通常做法是将非人防车位计算单独成本，人防车位计入公共配套设施中。

依据《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）第十七条：“企业在开发区内建造的会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施，按以下规定进行处理：（一）属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位的，可将其视为公共配套设施，其建造费用按公共配套设施费的有关规定进行处理。（二）属于营利性的，或产权归企业所有的，或未明确产权归属的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位以外其他单位的，应当单独核算其成本。除企业自用应按建造固定资产进行处理外，其他一律按建造开发产品进行处理。”第三十三条：“利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。”

销售非人防车位按照销售正常开发产品处理。未完工时，按照预收账款计算其预计毛利；完工后，收入一次性计入企业所得税应税收入，并单独核算非人防车位成本作为计税成本。人防车位与非人防车位大体一致，但一般不作为开发产品处理。未完工时，按照预收账款计算其预计毛利；完工后，收入一次性计入企业所得税应税收入，成本作为公共配套设施计入其他开发产品计税成本。

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AAAAA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。

三、土地增值税

依据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第二条：“转让国有土地使用权，地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人，应当依照本条例缴纳土地增值税。”

依据《天津市地方税务局关于土地增值税相关政策的公告》（天津市地方税务局公告 2016 年第 22 号）第一条：“凡转让本市行政区域内国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人（以下简称纳税人），应缴纳土地增值税。”

依据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187 号）第四条：“（三）房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场（库）、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通讯等公共设施，按以下原则处理：1. 建成后产权属于全体业主所有的，其成本、费用可以扣除；2. 建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的，其成本、费用可以扣除；3. 建成后有偿转让的，应计算收入，并准予扣除成本、费用。”

目前天津市地下车库暂无法办理销售许可证及小产权证，无法实现所有权的销售，因此不能参与土地增值税清算，人防车位收入和非人防车位收入均不计入土地增值税确认收入。依据《中华人民共和国防空法》等相关法律规定，地下人防工程应当于工程竣工后无偿移交给相关部门并取得人防验收单。依据 187 号文，地下人防工程在移交至政府人防办后，人防车位成本即可在土地增值税清算时扣除。

此外，关于地下车位的土地增值税处理问题，其他各地也出台了不同的税收政策，大致可分为以下几种类型。陕西、黑龙江等地规定转让有产权地下停车位取得的收入，计入土地增值税收入，成本费用允许扣除。无产权地下停车位取得的收入，不计入土地增值税收入，成本费用允许扣除。

辽宁规定对房地产开发企业长期出租地下停车位、一次性收取的租金相当于停车位销售价值的，视同销售，征收土地增值税。

当前受市场的影响，许多房地产企业为促使销量提升推出了“买房送车位”的捆绑销售方式。此种方式在该项目进行土地增值税清算时，由于车位收入无法单独从签订的《商品房销售合同》总额中剥离，于是此种销售方式便增大了土增税清算时的计税收入。若企业选择单独签订一份捆绑销售车位的补充协议，虽解决了未来土增清算中计税收入增大的问题，但无形中又带来了购房者签约后毁约要求退车位的风险，给企业带来不必要的经济损失。因此关于是否选择“买房送车位”的销售方式，还需企业谨慎判断后订立最优的营销策略。

四、房产税

依据《财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税〔2005〕181 号）第一条：“凡在房产税征收范围内的具备房屋功能的地下建筑，包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等，均应当依照有关规定征收房产税。”地下车位作为具有房屋功能的地下建筑，应当按照有关规定征收房产税。

（1）从价计征

对于与地上房屋相连的地下建筑，如综合体项目中商场的地下车位部分，应将地下部分与地上房屋视作一个整体，按照地上房屋建筑的有关规定从价计征房产税。

此外，依据津地税地[2012]16 号文，对房地产开发企业、物业公司定期收取车位租金的地下停车场（位），也按照已出租车位房产原值征收房产税。

（2）从租计征

如果房地产企业将地下车位整体出租给物业公司，由物业公司来收取停车管理服务费，则房地产企业需就地下车位收取的租金部分从租计征房产税。

（3）未售车位

依据《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）第一条：“关于房地产开发企业开发的商品房征免房产税问题 鉴于房地产开发企业开发的商品房在出售前，对房地产开发企业而言是一种产品，因此，对房地产开发企业建造的商品房，在售出前，不征收房产税；但对售出前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房应按规定征收房产税。”

依据《天津市地方税务局关于地下停车场[位]等房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（津地税地[2012]16号）第一条：“未使用、未出租的地下停车场(位)属于房地产开发企业的待售商品，不征收房产税。”

由此可见，地下车位作为房地产企业的开发产品，在出售前，若房产企业尚未自用或对外出租，则无需缴纳房产税。

（4）长期租赁

依据《天津市地方税务局关于地下停车场[位]等房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（津地税地[2012]16号）第一条：“对房地产开发企业长期(不低于20年)出租的地下停车场(位)，视同不动产销售，不征收房产税；对停车场(位)的实际使用人征收或免征房产税，凡实际使用人为应税单位的，车位价值应并入房产原值征收房产税，凡实际使用人为免税单位或个人的，免征房产税。”

基于实质重于形式的原则，房地产企业将无产权车位长期对外租赁时，视同于转让不动产永久使用权，不需要缴纳房产税。

五、印花税

对于房地产企业销售无产权的车位是否需要缴纳印花税，若需要缴纳应以哪种税目缴纳，各地区税务机关掌握口径不大相同。《中华人民共和国印花税法》中列举了产权转移书据可细分为土地使用权出让书据；土地使用权、房屋等建筑物和构筑物所有权转让书据(不包括土地承包经营权和土地经营权转移)等。房地产企业销售无产权的车位，不需要到相关机构办理登记注册，并未发生权属的转移，不属于“产权转移书据”征税范围。虽然未发生产权转移，但其实质上属于一种长期租赁行为，应按照“租赁合同”税目即租金的千分之一缴纳印花税，且目前天津本地房地产企业在实际操作中大多按照“租赁合同”税目缴纳印花税。

作者：中汇（天津）税务师事务所经理 李若晨

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

研究开发费加计扣除实务操作中亟待明确的几个口径

为激励企业加大研发投入，2022年财政部、税务总局和科技部又联合出台了两项研发费用税前加计扣除政策：一是，《财政部 税务总局 科技部关于进一步提高科技型中小企业研发费用税前加计扣除比例的公告》（2022年第16号），将科技型中小企业研发费用税前加计扣除比例由原来的75%提高至100%；二是，《财政部 税务总局 科技部关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告》（2022年第28号），将现行适用研发费用税前加计扣除比例75%的企业，在2022年10月1日至2022年12月31日期间，税前加计扣除比例提高至100%。年末，税务总局发布修订后的企业所得税年度纳税申报表，将《A107012 研发费用加计扣除优惠明细表》及填报说明进行了修改，以适应调整后的研发费用加计扣除政策。但实务操作过程中，仍然存在一些问题未明确，亟待解决，本文尝试探讨，不妥之处恳请读者指正。

一、经限额调整后的其他相关费用

《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）规定：“6. 其他相关费用。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%”。《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2021年第28号）第三条规定：“企业在一个纳税年度内同时开展多项研发活动的，由原来按照每一研发项目分别计算“其他相关费用”限额，改为统一计算全部研发项目“其他相关费用”限额。”

根据《财政部 税务总局 科技部关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告》（2022年第28号）：“现行适用研发费用税前加计扣除比例75%的企业，在2022年10月1日至2022年12月31日期间，税前加计扣除比例提高至100%。企业在2022年度企业所得税汇算清缴计算享受研发费用加计扣除优惠时，四季度研发费用可由企业自行选择按实际发生数计算，或者按全年实际发生的研发费用乘以2022年10月1日后的经营月份数占其2022年度实际经营月份数的比例计算。”

也就是我们所说的现行适用研发费用税前加计扣除比例 75%的企业，在计算第四季度的研发费用时可根据实际情况从比例法和实际数法两种方法中选择一种方法。如果企业选择按实际发生数法计算第四季度允许加计扣除的研发费用金额，是否需要考虑上述超限额调减部分，如何计算归属于第四季度应该负担的金额。

举例说明，假设某高新技术企业，现行适用研发费用税前加计扣除比例为 75%，2022 年发生符合条件的研发费用 1500 万元（均为自主研发），其中，前三季度 900 万元，第四季度 600 万元。发生的“其他相关费用”250 万元，其中，前三季度 150 万元，第四季度 100 万元。“其他相关费用”限额为 $(1500-250) / 0.9 \times 0.1 = 139$ 万元，超限额 111 万元，应作剔除。现在的问题是，超限额的这 111 万元，如何计算归属于第四季度的部分？实务中，可以按实际发生数所占比例计算，即第四季度应负担的超限额金额 $= 111 \times (600/1500) = 44$ 万元。也可以按第四季度实际发生数单独计算，即第四季度限额 $= 600 / 0.9 \times 0.1 = 67$ 万元，第四季度应负担的超限额金额 $= 100 - 67 = 33$ 万元。笔者认为第一种方法更合理。

二、其他相关费用中涉及的限额计算项目

《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 40 号）第六条规定：“其他相关费用，指与研发活动直接相关的其他费用，如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费，差旅费、会议费，职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费。”，其中，职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费三项属于企业所得税中的限额扣除项目，具体限额规定如下：

（一）职工福利费。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令 第 714 号）第四十条规定：“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。”

（二）补充养老保险费、补充医疗保险费。《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）规定：“自 2008 年 1 月 1 日起，企业根据国家有关政策规定，为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过职工工资总额 5% 标准内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。”

如果年度企业所得税汇算清缴过程中，企业发生的职工福利费、补充养老保险费或补充医疗保险费超过扣除限额，应进行纳税调增处理。在计算研发费用加计扣除时，是否应把超限额调整金额在研发费用与其他成本费用间进行分摊，核减研发费用金额？实务中存在争议。笔者认为，职工福利费、补充养老保险费和补充医疗保险费是站在全公司整体的角度，计算是否超限额的，而研发费是单独归集，政策也未明确规定需要调整，加之这三项费用归属于“6. 其他相关费用”，受到 10% 比例的限制，因此不建议单独考虑限额。

三、研发费用抵减事项

在研发费用加计扣除政策中，有两个抵减事项，分别是：一是，特殊收入抵减。《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 40 号）第七条规定：“企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，应从已归集研发费用中扣减该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。”；二是，形成产品的材料费用抵减。《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 40 号）第二条规定：“企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。产品销售与对应的材料费用发生在不同纳税年度且材料费用已计入研发费用的，可在销售当年以对应的材料费用发生额直接冲减当年的研发费用，不足冲减的，结转以后年度继续冲减。”

在计算研发费用加计扣除时，如果企业属于现行适用研发费用税前加计扣除比例 75%的企业，假如企业选择按实际发生数法计算第四季度允许加计扣除的研发费用金额，上述抵减项涉及的金额如何在第四季度和前三季度间分摊，目前政策不明确。又出现了上文“一、经限额调整后的其他相关费用”面临的问题，笔者建议按第一种方法计算第四季度研发费用，再倒算前三季度。

四、委托关联方研发计算问题

《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）第二条规定：“企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方研发费

用并计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。”

实务中，委托关联单位进行研发的情形也比较多见，如果受托方向委托方提供的研发项目费用支出明细中总额不足委托研发服务费用的 80%，委托方还能否继续按委托研发服务费用的 80%计算加计扣除？还是直接按受托方研发项目实际费用支出计算？笔者认为，委托关联方进行研发，要求受托方提供研发项目费用支出明细，主要是出于关联交易管理的需要。企业所得税法第四十一条规定：“企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。”，只要符合独立交易原则，即使受托方实际发生的研发项目费用支出不足委托研发服务费用的 80%，委托方也可以按照委托研发服务费的 80%计算加计扣除。当然了，是否符合独立交易原则，需要企业结合实际交易情况进行评估、提供说明资料了。

作者：中汇山西税务师事务所技术总监 韩鸣鸣

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

研发人员的股权激励支出如何加计扣除？

股权激励，是企业为了激励和留住核心人才而推行的一种长期激励机制，是最常用的激励员工的方法之一。股权激励主要是通过附条件给予员工部分股东权益，使其具有主人翁意识，从而与企业形成利益共同体，促进企业与员工共同成长，从而帮助企业实现稳定发展的长期目标。

《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 18 号)规定了股权激励的支出如何在企业所得税前扣除。研发人员的股权激励的支出是否可以做为工资薪金进行加计扣除？答案是肯定的，在《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》(国家税务总局公告 2017 年第 40 号)中明确规定，工资薪金包括按规定可以在税前扣除的对研发人员股权激励的支出。但是具体如何加计？如何申报？没有明确，下面我们举例进行讨论。

案例：甲公司为上市公司，以限制性股票对高管进行股权激励，2020 年 1 月 1 日公司以非公开发行方式向 100 名管理人员每人授予 1 万股股票，每股面值为 1 元，授予价格为每股 6 元。2020 年授予股权的人员中张先生、王先生为研发人员，2 人共同研发项目 1 和项目 2，2020 年底甲公司计提股权激励费用计入管理费用 150 万元。2021 年张先生、王先生共同研发项目 3 和项目 4，2021 年底甲公司计提股权激励费用计入管理费用 150 万元。2022 年 1 月 1 日人员岗位调动，原来的研发人员张先生调到生产部门，原生产部门的赵先生调到研发部门，2022 年参与研发活动的人员为赵先生和王先生，共同研发项目 5 和项目 6，以上所有项目都是费用化项目，于当年研发结束。2022 年 9 月 30 日 100 人全部行权，行权当日的股票收盘价是 8 元，请问研发人员的股权激励的支出如何加计扣除？

一、确定可以加计扣除的年度

对于不是立即可行权的股权激励，研发支出加计扣除的相关政策没有明确规定是在哪一年加计扣除。这个可以参考企业所得税的规定，因为研发费用加计扣除是企业所得税的范畴，所以不能违背企业所得税的相关规定。国家税务总局公告 2012 年第 18 号第二条第(二)款规定，对股权激励计划实行后，需待一定服务年限或者达到规定业绩条件(以下简称等待期)方可行权的。上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。在股权激励计划可行权后，上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价格与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。

上例中，甲公司 2020 年 1 月 1 日授予股票，等待期为 2020 和 2021 年，2022 年 9 月 30 日行权，根据上述文件规定，研发支出加计扣除的年度应该在 2022 年度，而非 2020 及 2021 年。

二、确定可以加计扣除的项目

研发费用加计扣除的政策精神，是直接从事研发活动发生的费用才可以加计，即便是直接从事研发活动的人员，同时有从事非研发活动的，也要按工时予以分配，如果某研发人员参与多个项目研发则需要按工时占比分配到每个项目。

在行权时点，之所以能行权是因为股权激励人员在股权激励期间满足股权激励计划的各项规定，期间涵盖授予日开始至行权日结束，理论上应当按照权责发生制原则分摊至每一年，分摊到每个项目，只不过加计扣除时间是在

行权年度，即 2022 年度。简单讲就是先确定人，再确定项目。在上例中，在等待期 2020-2021 年参与研发的人员为张先生、王先生，2022 年 1 月 1 日-2022 年 9 月 30 日为王先生、赵先生。那么可以计入研发费用的人为张先生、王先生、赵先生的股权激励费用，参与加计扣除的项目为这三人在 2020 年 1 月 1 日-2022 年 9 月 30 日期间参与的研发项目。

三、确定可以加计扣除的金额

18 号公告规定，无论是可立即行权的股权激励计划还是需要等待的股权激励计划，其股权激励费用的扣除金额均是根据该股票实际行权时的公允价格与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量来计算确定作为当年上市公司工资薪金支出。

上列中实际行权时的公允价格为股票收盘价是 8 元/股，当年激励对象实际行权支付价格为授予价 6 元/股，2022 年可以作为工资薪金支出的股权激励费用为 200 万元（ $(8-6) \times 100 \times 10000$ ）。在计算可以加计扣除的工资薪金时分二步，第一步，200 万的费用先分摊至每个人，其中 2020 年从事研发活动的有张先生和王先生，2021 年也是张先生和王先生，2022 年 1-9 月为赵先生和王先生。每人按从事研发活动的工时占比分配股权激励费用，假设他们专门从事研发活动，没有从事其他经营活动，且没有请假，可以按月份占比分摊，2020 年和 2021 年张先生和王先生每年应分摊 0.73 万元/人（ $200 \text{ 万} / 100 \text{ 人} / 33 \text{ 月} \times 12 \text{ 月}$ ），2022 年 1-9 月应分摊 0.55 万元/人（ $200 \text{ 万} / 100 \text{ 人} / 33 \text{ 月} \times 9 \text{ 月}$ ）。第二步，将每人分摊的工资薪金分摊至每个项目，这里假设每个项目的研发工时一致，各分摊 50%，最终分配结果如下表：

时间	2020年			2021年			2022年1月1日-2022年9月30日			
研发人员	张先生	王先生	其他人	张先生	王先生	其他人	赵先生	王先生	其他人	
从事研发项目	1	2	/	3	4	/	5	6	/	
账载股权激励费用	150			150			-			
可以税前扣除的股权激励费用	0			0			$(8-6) \times 100 \times 10000 = 200$			
可以加计扣除的研发费用归集	200万/100人/33月*12月=0.73万元/人									
	1. 分摊至每人			200万/100人/33月*9月=0.55万元/人						
	0.73	0.73		0.73	0.73		0.55	0.55		
	2. 分摊至项目		0.365		0.365		0.275		0.275	
加计总金额							4.02			

四、申报中存在的问题

1. 在行权年度研发项目已结束还可以申请加计吗？

目前大部分企业都是费用化项目，资本化项目较少，上例中研发项目都是当年结束的费用化项目，2022 年可以加计扣除的项目是 1-6，其中项目 1-4 是以前年度研发的，在 2022 年都已结束，那么还可以在 2022 年申报加计扣除吗？

笔者认为项目虽然结束了，但是根据实际发生原则，所得税确认为 2022 年度的工资薪金，研发加计时也确定为 2022 年的研发费用，税法文件并没有明确规定项目结束了就不允许发生研发费用，不允许加计，根据实质重于形式原则，应当可以加计。

2. 申报加计扣除的研发费用大于期间费用表里的研发费用系统能通过吗？

假设上例中，账上核算的研发费用均符合税法的相关规定，均可以加计，那么 2022 年申报的加计扣除金额就等于账上核算的研发费用加上股权激励行权费用，一定会大于账上核算的研发费用，而企业所得税汇算清缴纳税申报时，金税系统会将《A104000 期间费用明细表》第 19 行的“研究费用”与《A107012 研发费用加计扣除优惠明细表》第 40 行“年度研发费用小计”两处数据进行比对，如《A107012 研发费用加计扣除优惠明细表》里的数据大于《A104000 期间费用明细表》里的数据，系统是否可以审核通过？即使能够正常完成申报，后期是否会形成风险从而引发税务检查？

以上仅为笔者观点，由于研发人员的股权激励支出如何加计到项目扣除未做明确规定，而实际申请加计扣除时都以项目为单位进行申报，这给实务操作带来一定的困惑，也容易出现错误，建议企业在适用时先行咨询主管税务机关，同时也期盼税法文件对之进行明确。

作者：中汇税务师事务所（江西）有限公司高级合伙人 张行琴

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

补征以前年度少计算的企业所得税滞纳金是否存在追征期的说法？

对于税收滞纳金是否可以超过本金的问题，一直以来存在税企争议。笔者最近碰到一个客户的咨询，对于市稽查局已下达税务行政处罚决定，计算并要求企业缴纳不超过本金的滞纳金，企业也已实际缴纳，但在后期省稽查局对市稽查局审计过程中，查出当年对该企业滞纳金的计算未超过本金的事实认为不符合规定，要求企业补缴滞纳金，由于当年该查补税款及滞纳金事项已过数十年，对于省稽查局是否还有权下达补缴滞纳金，是否已超过追征期存在疑虑。我们今天就该事项进行讨论。

该客户的情况是市稽查局于2010年5月—2011年9月间对该公司2007年至2009年的纳税情况进行检查，并于2012年8月下达了税务处理决定书和税务行政处罚决定书，要求补缴2005年至2009年少缴的企业所得税8300多万元，加收滞纳金，并处少缴税款的0.7倍罚款。该企业2012年9月针对税务机关认定少缴的企业所得税8300多万元进行了补缴并已入库，但对于滞纳金与罚款一直拖欠未缴纳。2019年8月税务机关清查企业欠缴税款，针对该企业欠缴的滞纳金和罚款又下达了税务稽查案件欠税信息通知书，明确了该企业欠缴滞纳金和罚款的所属期限和金额，对于各年欠缴税款计算的滞纳金按不超过本金数额予以追缴并已入库。2022年11月市稽查局又对该企业下达了“追征滞纳金”的税务事项通知书，明确省稽查局在对市稽查局执法事项检查过程中发现对该企业计算少缴税款的滞纳金计算方法不符合税法规定，要求市稽查局进行整改，故市稽查局对该企业又下达了补缴滞纳金的税务事项通知书。

针对该公司的疑问，我们查找了相关税法文件规定予以了回复。

根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）第32条规定，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。加收滞纳金的起止时间从法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的税款缴纳期限届满次日起至纳税人、扣缴义务人实际缴纳或者解缴税款之日止。

《税收征管法》第四十条规定，税务机关采取强制执行措施时，对前款所列纳税人、扣缴义务人、纳税担保人未缴纳的滞纳金同时强制执行。

《欠缴税金核算管理暂行办法》第十六条规定，各基层税务机关清缴呆账税金、往年陈欠和本年新欠时，应同时加收其滞纳金。不能单收欠缴税款，而不收其相应的滞纳金；也不能单收滞纳金，而不收其相应的欠缴税款。本条所称欠税，是指依照《欠税公告办法（试行）》第三条规定，纳税人、扣缴义务人、纳税担保人超过税收法律、行政法规规定的期限或者超过税务机关依照税收法律、行政法规规定确定的纳税期限未缴纳的税款，包括：（一）办理纳税申报后，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；（二）经批准延期缴纳的税款期限已满，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；（三）税务检查已查定纳税人的应补税额，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；（四）税务机关根据《税收征管法》第二十七条、第三十五条核定纳税人的应纳税额，纳税人未在税款缴纳期限内缴纳的税款；（五）纳税人的其他未在税款缴纳期限内缴纳的税款。税务机关对前款规定的欠税数额应当及时核实。本办法公告的欠税不包括滞纳金和罚款。

由于该公司与当地税务机关一直保持良好的沟通关系，故对于该公司欠缴的滞纳金和罚款一直未催缴，依据的应该是《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》（国家税务总局公告2019年第48号）第一条第（一）项“关于欠税滞纳金加收问题”的规定，对纳税人、扣缴义务人、纳税担保人应缴纳的欠税及滞纳金不再要求同时缴纳，可以先行缴纳欠税，再依法缴纳滞纳金。

2019年由于税务机关开展清缴企业历史欠税行动，故又下达了税务稽查案件欠税信息通知书给企业，要求补征欠缴的滞纳金和罚款，并附上了滞纳金计算表，补征的滞纳金未超过2012年补缴的税款本金。根据《税收征管法》第五十二条的规定，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，税务机关在三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。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，税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到五年。对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制。故对于市稽查局2019年8月下达的税务稽查案件欠税信息通知书要求该公司补征的滞纳金和罚款，即使是税务机关的责任（是指税务机关因自身执法过错，运用税收法律、行政法规不当或执法行为违法），致使该公司少缴滞纳金，税务机关在三年内可

以要求纳税人补缴，但是不得加收滞纳金。故市稽查局只对 2019 年计算到 2012 年 9 月 24 日的滞纳金超出已缴纳部分进行追征，未重新加算滞纳天数。

对于滞纳金是否有不超过本金的上限规定，目前只在《中华人民共和国行政强制法》第 45 条（2012 年 1 月 1 日起施行）有规定，行政机关依法作出金钱给付义务的行政决定，当事人逾期不履行的，行政机关可以依法加处罚款或者滞纳金。加处罚款或者滞纳金的标准应当告知当事人。加处罚款或者滞纳金的数额不得超出金钱给付义务的数额。而《税收征管法》对“滞纳金”没有明确的上限规定。如果出现滞纳金的时间越长，计算的滞纳金完全会出现超过欠缴税款的本金的现象。

从法律适用原则看，《税收征管法》与《行政强制法》既是特别法与一般法关系，也是新法与旧法的关系。《中华人民共和国立法法》第九十二条规定：“同一机关制定的法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、规章，特别规定与一般规定不一致的，适用特别规定；新的规定与旧的规定不一致的，适用新的规定”。该条规定了两项法律适用原则，若仅从特别法优于一般法来理解《中华人民共和国行政强制法》与《中华人民共和国税收征管法》的关系，并以此为依据确认滞纳金只能适用《中华人民共和国税收征管法》是不全面的，这也必将导致与新法（《中华人民共和国行政强制法》）优于旧法（《中华人民共和国税收征管法》）的适用原则相冲突。

目前对于税收滞纳金能否超过税款本金的问题，存在税企争议，从税收司法案例实践中就有因加收滞纳金的数额超出了金钱给付义务的数额，认为违反了法律的强制性规定，而给予撤销可不予认定的判例。对于该公司咨询的税务机关对于滞纳金补缴行为是否合理，该事项已过数十年，是否仍有权对该公司下达补缴事项提出的疑问，我们认为，根据《国家税务总局关于欠税追缴期限有关问题的批复》（国税函〔2005〕813 号）文件规定，按照《税收征收管理法》和其他税收法律、法规的规定，纳税人有依法缴纳税款的义务。纳税人欠缴税款的，税务机关应当依法追征，直至收缴入库，任何单位和个人不得豁免。税务机关追缴税款没有追征期的限制。《税收征管法》第五十二条有关追征期限的规定，是指因税务机关或纳税人的责任造成未缴或少缴税款在一定期限内未发现的，超过此期限不再追征。纳税人已申报或税务机关已查处的欠缴税款，税务机关不受该条追征期规定的限制，应当依法无限期追缴税款。故我们认为对于税务机关作出稽查结论后，行政相对人补缴了税款，但未缴纳滞纳金和罚款的，不受征管法追征期的限制，可以无限期追缴。

《新税收征收管理法及其实施细则释义》（2002 年 9 月版）就《税收征管法》第三十二条关于“滞纳金”的释义，“滞纳金是一种执行罚，是当事人不及时履行他所不能代替履行的义务时，国家行政机关对其采用课以财产上新的给付义务的办法，也就是在经济上加重义务，促进其履行义务。执行罚不同于行政处罚，行政处罚是因公民、法人或者其他组织违反行政法上的义务，而受到的行政制裁。税务行政处罚是行政处罚的一种。执行罚的目的不在于制裁，而在于促使违反行政法上的义务的公民、法人或者其他组织尽快履行义务。”

至于补缴滞纳金是否合理，因税务系统暂无相关文件明确规定税收滞纳金能否超过本金，故各省税务机关的咨询回复与法院判例均有所不同。部分税务机关认为税收滞纳金本质上是税收征收行为，按上述释义解释不是行政强制法所规定的“加收罚款及滞纳金”行为，故不适用行政强制法，因此可以超过欠缴税款的金额。省稽查局认为市稽查局对该公司滞纳金的计算不超过本金的算法认为有误，责令补缴滞纳金，说明江西省也是认为税收滞纳金不适用行政强制法规定，滞纳金是可以超过税款本金的。在这样认定的背景下作出补缴滞纳金的决定我们认为是合理的。

作者：中汇税务师事务所（江西）有限公司高级合伙人 熊娟

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

中汇动态

强党性 寻差距 促整改 明方向——记中汇山西党支部召开组织生活会

根据《中共山西省注册税务师行业委员会关于召开 2022 年度基层党组织组织生活会和开展民主评议党员的通知》（晋税行党发〔2023〕5 号）工作要求，为深入学习贯彻落实党的二十大精神，用习近平新时代中国特色社会主义思想凝心铸魂，进一步提升基层党组织政治功能和组织能力，更好的发挥党组织战斗堡垒作用和党员先锋模范作用，3 月 15 日，中汇山西党支部组织召开了 2022 年度组织生活会和民主评议党员会议，深入开展批评与自我批评。

会上，各位党员同志本着批评与自我批评的原则，实事求是、开诚布公，相互提出中肯的意见和建议，“党味”和“辣味”十足。真正地“洗洗澡”、“红红脸”、“出出汗”，达到了强党性、找问题、寻差距、促整改和明方向的预期效果。

中共山西省注册税务师行业委员会党委副书记贾志坚与党委委员李晋芳同志亲临现场指导。贾书记对中汇山西党支部所做出的工作给予了充分肯定，并给与会的党员做了一场生动的二十大精神专题学习讲座。最后，贾书记对如何进一步做好党建工作、贯彻落实二十大精神和习近平新时代中国特色社会主义思想提出指导意见。



通过这次组织生活会，中汇山西党支部全体党员的思想认识有了进一步的提高。大家一致认为，目前党支部成员在不断查找自身存在问题的同时，要不断增强组织观念、责任意识和理论素质，在工作中不断提高业务能力、服务水平和工作效率，为推动税务师行业高质量发展贡献自己的力量。

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/>

