**30个企业所得税疑难案例解析**

一、收入类

二、成本费用扣除类

三、资产损失扣除类

四、发票等合规票据类

五、税收优惠类

**一、收入类**

**【案例1】计提关联方利息收入能在所得税前调减吗**

基本情况：

某公司为了达到上级交的任务增加会计利润，在2016年年底计提一笔关联方利息收入并没有实际发生。

问题：

这笔利息收入在所得税汇算时能否做调减处理？

政策依据：

《企业所得税法实施条例》第十八条规定，利息收入，按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

事务所意见：

对于此类运用盈余管理手段虚增利润的情况，根据相关借贷合同或协议判定，如果按照税法口径未达到收入确认条件，可以进行纳税调减处理；经判定已经达到确认条件的，则不应进行调减处理。

企业意见：无

建议：

1.按税法规定，利息收入按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现，可以进行纳税调减。

2.确认该项利息收入属于调节利润，并未实现，未来有合同取消的可能，调减有风险；

3.税务师不应扩大执业风险，根据目前证据发表意见，按照税法规定，可以调减。

（北京鑫税广通税务师事务所提供）

**【案例2】还建项目视同销售收入的价格如何确定**

基本情况：

某房地产企业开发的项目中，包括商业、写字楼、住宅、车位等业态，其中住宅包括商品房、自住型商品房、经适房三个类型。该项目自住型商品房和经适房在招标文件中确认为还建项目，单价已经由政府确定，不得更改。在进行该项目的完工清算时，还建用房的销售收入应做视同销售收入处理，同时，将此金额确认为项目拆迁补偿费计入开发成本。

问题：

如何确定还建项目视同销售收入的价格?

政策依据：

1.《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）第七条明确，企业将开发产品用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为，应视同销售，于开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益权利时确认收入(或利润)的实现。确认收入(或利润)的方法和顺序为：

(一)按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定；

(二)由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定；

(三)按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于15%,具体比例由主管税务机关确定。

2.《关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）规定，房地产企业用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，按《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）第三条第（一）款规定确认收入，同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。房地产开发企业支付给回迁户的补差价款，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费。

3.北京市五部门《关于加快中低价位自住型改善型商品住房建设的意见》（京建发〔2013〕510号）第三条规定，自住型商品住房销售均价，原则上按照比同地段、同品质的商品住房价格低30%左右的水平确定。

事务所意见：

根据文件规定，按自住型商品单价22000元除以0.7得出31500元/平方米的单价来确认视同销售单价。

企业意见：

如果按经适房或自住型商品政府规定的单价，作为视同销售单价太低，企业认为不合理；如果按商品房单价，则由于户型、建造标准和经适房不一样，也不合理，所以，企业最终同意事务所意见。

建议：

以实物方式进行补偿的情况下，销售收入的确定应以拆迁时点的价格进行调整。按照建委文件“自住型商品房销售均价原则上按照比同地段、同品质的商品住房低30%左右的水平确定”进行调整。

（北京中汇盛胜税务师事务所提供）

**【案例3】视同销售收入对应的增值税是否可以作为相关费用进行企业所得税处理**

基本情况：

企业将外购物品赠送个人或单位用于市场推广，属于《企业所得税法》规定的视同销售的行为，按照外购价格确认视同销售收入和视同销售成本，企业发生该类业务未按照视同销售流转税的相关规定自行计算缴纳流转税。如企业外购物品获取的增值税普通发票，则视同销售收入为发票金额价税分离后的金额，视同销售成本为发票金额，视同销售成本大于视同销售收入，产生视同销售亏损，因属于未实现的亏损，进行纳税调增处理，同时抵减相应的调整入广告及业务宣传费的金额，导致广告及业务宣传费审定金额比账面金额小，如企业存在广告及业务宣传费需要纳税调增的情况，则该年度广宣费调增金额减少，同时，视同销售收入增加业务招待费税前扣除限额计算基数，对于成立初期的企业或者招待费较大、收入较小的企业而言，招待费税前扣除的限额增加，招待费调增减少。

问题：

企业所得税视同销售处理，是否应考虑到实际的视同销售情况及流转税申报情况？

政策依据：

《企业所得税法实施条例》第二十五条规定，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

事务所意见：

企业视同销售未在计算缴纳流转税时作为应税收入额，是否需要在企业所得税处理时进行价税分离处理确认视同销售收入，如进行价税分离则导致视同销售亏损，企业广告及业务宣传费确认的金额比计入损益的金额小，在广告及业务宣传费需要进行纳税调增的情况下，当年度的广宣费调整额变小。另外，用于市场推广的视同销售收入，又可以作为业务招待费的扣除限额计算基数，当企业以收入的0.5%作为扣除限额时，业务招待费需要调整的金额变小。

企业意见：

在企业所得税上做视同销售处理，是否应考虑到实际的视同销售情况及流转税申报情况分类分细处理。

建议：

企业外购商品用于赠送，应视同收入处理，应缴纳增值税，相应的税金应计入业务招待费或广告费等费用科目，造成企业费用增加，亏损增加，而视同收入与视同成本形成的销售亏损正好和缴纳增值税金形成的亏损一致。

（致同<北京>税务师事务所提供）

**【案例4】政府专项补贴是否可以作为财政性资金处理？**

基本情况：

某企业2016年取得财政局一般公共预算1亿元，专项用于燃气电力价格补贴。资金拨付文件规定：“请专款专用，严禁改变资金使用用途，严格按照企业会计准则有关规定进行账务处理，并将入账处理结果以书面形式于30内报财政局备案。”

问题：

企业2016年取得的财政资金1亿元是否符合不征税收入条件？

政策依据：

1.《关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151号）规定，企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。

2.《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，以下简称“70号文”）规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，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：

（一）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；

（二）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；

（三）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

事务所意见：

企业2016年取得的财政资金1亿元，没有70号文规定的专门资金管理办法，因此应在收到补贴年度，即2016年计入应纳税所得额，计算缴纳企业所得税。

企业意见：

该项补贴虽然没有70号文规定的专门资金管理办法，但是拨付文件对该笔资金有专门的管理与核算要求，因此符合70号文关于不征税收入的条件，不同意在2016年计入应纳税所得额。

建议：

财政局提供的资金拨付文件规定，可以理解为明确了资金管理办法，同时最好能够取得财政部门出具的资金管理预算等相应的其他资料来支持此项目，可以按照不征税收入进行处理。

（北京华政税务师事务所提供）

**【案例5】电动汽车补贴的收入如何确认**

基本情况：

电动汽车生产企业销售电动汽车可享受国家补贴和地方补贴，该项补贴会在一定时期内经审核是否符合条件，再发放给电动汽车生产企业。该项补贴的文件上明确该种补贴对象为购买者。在购买者购车时，仅支付车价减去补贴的部分。

问题：

该项补贴收入的确认时间为销售汽车时还是在收到补贴收入时确认收入？购车合同总价中包括地方补贴部分，不包括国家补贴部分，增值税的计税依据是什么？

政策依据：

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第一条明确，除《企业所得税法》及《实施条例》另有规定外，企业销售收入的确认，必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。（一）企业销售商品同时满足下列条件的，应确认收入的实现：

1.商品销售合同已经签订，企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方；

2.企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有实施有效控制；

3.收入的金额能够可靠地计量；

4.已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。

事务所意见：

国家制定政策以补贴的方式扶持企业发展，所以，补贴收入如果在未收到时就确认收入，不仅起不到扶持企业发展的作用，反而增加了企业负担。应在收到补贴时确认收入。合同总价中包括地方补贴，增值税计税依据应包括地方补贴，不包括国家补贴。

企业意见：

与事务所意见一致。

建议：

如果企业销售一辆车，国家即给予相应的补贴，那么应该在销售车辆完成、销售收入确认的时点时确认该笔补贴收入。

（北京洪海明珠税务师事务所提供）

**【案例6】转让承担连带责任受益权的收入和成本确认**

基本情况：

A投资公司与华金国际依托有限公司签订华鑫依托\*久鑫2号集合资金信托合同，该合同约定到期收益率为8.5%，在合同执行期间，A投资公司将华鑫依托\*久鑫2号5.5%的收益权转让给浙江稠州商业银行股份有限公司，A投资公司保留3%的收益权。如果浙江稠州商业银行股份有限公司未达到5.5%的收益率，相关的利息差额需由A投资公司进行支付，实质上风险并未完全转移，A投资公司需要承担连带责任。

在该种情况产生后，A投资公司采取了全额确认收入，并按转让收益权对应的收益计提利息计入利息支出——其他短期负债利息支出科目。

确认收益权时：

借：银行存款

       贷：投资收益

确认利息支出时：

借：本部——公共——利息支出——其他短期负债利息支出

       贷：应付利息—其他

问题：

如何确认收入和利息支出？

政策依据：

《企业所得税法》第六条第（七）项所称特许权使用费收入，是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

根据《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，A投资公司对于预提费用在2016年5月31日之前支付，并且取得有效凭证，不需要进行纳税调增处理。如果在2016年5月31日之前并未实际支付，需要对未实际支付的部分进行纳税调增处理。对于实际支付部分A投资公司需要提供证明资料，如：银行支付凭证、有效凭证等资料。

事务所意见：

1.收入确认。A投资公司按照8.5%确认收入，因为A投资公司与浙江稠州商业银行股份有限公司已经签订协议，并到相关机构进行变更登记，但是相关风险  并未完全转移，所以应全额确认收入。

2.利息支出确认。A投资公司按照5.5%收益率的计提利息，并在税前扣除。

企业意见：

全额确认收入、成本。

建议：

应将A投资公司与浙江稠州商业银行的信托受益权转让理解为一种融资行为，A投资公司在取得信托产品8.5%的收益时，作为投资收益确认收入，在支付商业银行5.5%利息时，作为利息支出处理，而作为银行应作为利息收入处理，应该给A投资公司开具正式发票。

（北京洪海明珠税务师事务所提供）

**【案例7】股权转让过程中，对未来盈利预测收到的补偿如何进行所得税处理**

基本情况：

A公司和B公司2016年将其分别持有的C公司的股份出售给D公司，同时签订盈利预测协议，约定2016~2018年C公司应实现利润，此外B公司和A公司签订盈利预测补偿协议，补偿A公司为实现C公司三年业绩承诺所做贡献，B公司同意按本次协议约定向本公司提供补偿，并支付A公司3000万元。

A公司(甲方)与B公司(乙方)签署的补偿协议部分条款：3.就甲方在本次重组中为实现C公司业绩承诺所做贡献，乙方同意按本协议约定向甲方提供补偿。

D公司(甲方)与A公司(乙方)签署的盈利预测补偿协议部分条款：第三条预测净利润数和承诺净利润数……2.根据资产评估机构对标的C公司未来年度净利润的预测情况，标的公司2016～2018三个年度的预计净利润分别为4000万元、4500万元、5000万元。第四条实际净利润的确定……1.双方同意，甲方应在利润补偿期间内每个会计年度结束时，聘请具有证券从业资格的会计师事务所对标的公司的实际盈利情况出具专项审核意见。双方同意，标的公司所对应的于利润补偿期间内每年实现的净利润应根据合格审计机构出具的专项审核意见为依据确定。

问题：

A公司收到3000万元计入预收账款，应如何进行所得税处理？

政策依据：

1.《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号）第四十五条明确，增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为：纳税人发生应税行为并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。收讫销售款项，是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。

2.《企业会计准则14号——收入》规定，销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

（1）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；

（2）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；

（3）收入的金额能够可靠地计量；

（4）相关的经济利益很可能流入企业；

（5）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

事务所意见：

1.就甲方在本次重组中为实现C公司业绩承诺所做贡献，贡献可以理解为是有偿的经济业务行为（销售服务），并且收到的预收款。

2.标的公司2016年实现了净利润4000万元。

3.根据签署的补偿协议、盈利预测补偿协议、深入分析、反复讨论；认为2016年度应根据盈利预测补偿协议的预计净利润的比例确认2016年度收入；缴纳增值税、企业所得税。

企业意见：

无

建议：

关键在于3000万元补偿金的性质确定，讨论中关注的问题在于A、B公司签订此项协议的目的以及相关受益方是谁。主要观点：

（1）股权转让中的或有事项；

（2）关联方利润转移；

（3）3000万元视为B公司对A公司的管理服务费；

（4）在实现业绩的过程中，A、B公司贡献程度不同，补偿作为股权转让的一个价格调整，作为转让价格的二次调整；

（5）税务机关无法判定此项经济转移为业务收入，也无法辨别其中的关联方相关利益联系；

（6）A公司在实现业绩中或许存在价格等让步。因此B公司给A公司相关补偿。

 （北京天扬君合税务师事务所提供）

**【案例8】企业股权收购过程中因对赌协议产生的企业所得税问题**

基本情况：

A上市公司以现金和股权收购B企业的股权，A与B签订股权对赌协议，协议规定如果B企业不能连续三年达到承诺的利润，B企业要对A企业进行补偿，首选现金补偿，不足部分再使用股份补偿，股份补偿时按照收购时的股票价格折股，另外股份补偿时A需向B支付一元现金。

A公司账务处理如下：

现金收购股权时：

借：长期股权投资

       贷：银行存款

     贷：长期应付款——收购股权款（留置部分保证金）

年末未完成承诺利润，现金补偿：

借：长期应付款——收购股权款

     贷：公允价值变动损益\投资收益\营业外收入

股票补偿时的两种处理方式，最后回购的股票A上市公司都进行工商减资：

第一种，按照视同回购库存股的处理方式进行会计处理，假如需要补偿的股票折股300万股（按照收购B企业股权时的发行价格折算），另外支付1元现金：

借：股本300万元

       贷：现金1元

       贷：资本公积300万元-1元

第二种，按照收购时的发行价格，视同现金补偿的处理方式，假如需要补偿的股票折价为1000万元，折股300万股（按照收购B企业股权时的发行价格折算），此时股票市场价格为1500万元（此处理未考虑市场价格与发行价格差额产生的损益）：

借：股本300万元

借：资本公积700万元

       贷：现金1元

      贷：营业外收入1000万元—1元（也有上市公司记入投资收益，如神州泰岳）

问题：

(1)A上市公司取得B企业进行现金补偿时，企业所得税如何处理？现金补偿的缴税时点如何确认？收到现金补偿时是否冲减长期股权投资的成本？B企业支付的现金补偿如何进行企业所得税处理？(2)B企业进行股票补偿时，上述两种方式下A上市公司与B企业的所得税如何处理？企业所得税是否考虑市场价格与发行价格差额产生的损益？

政策依据：

《海南省地方税务局关于对赌协议利润补偿企业所得税相关问题的复函》（琼地税函〔2014〕198号）明确，依据《企业所得税法》及其《实施条例》关于投资资产的相关规定，你公司在该对赌协议中取得的利润补偿可以视为对最初受让股权的定价调整，即收到利润补偿当年调整相应长期股权投资的初始投资成本。

事务所意见：

海南地税局曾经针对海南航空股份有限公司的个案，认为收到利润补偿方可以将利润补偿作为对长期股权投资成本的调整。我们就这个问题与北京税务局专业人士沟通的意见是将利润补偿作为收入征税。

企业意见：企业会计处理，作为公允价值变动损益处理，对因此事项确认的公允价值变动损益在做企业所得税汇算清缴时作为调减事项处理。

建议：

补偿作为股权转让的一个价格调整，调整投资成本，而不应该确认为收益。存在类似案例，实质上是对于投资成本的一个调整，不确认收入。但稽查不认可相关处理。此项业务存在政策空白。能否事先约定此项补偿为初始投资的调整事项，具体实务操作上可行性不强。

﹝大华（北京）税务师事务所提供﹞

**【案例9】代持股投资收益纳税主体问题**

基本情况:

A投资有限公司（简称“A公司”），注册地J市。2010年A公司与S市B投资有限公司（简称“B公司”）签订关于某限售股C公司相关股份的委托代持协议，委托B公司作为A公司的名义持有人认购C公司股份，A公司作为实际出资者，对C公司享有实际的股东权利并有权获得相应的投资收益。持有期间，A公司在账务上对C公司确认过三笔投资收益（均未考虑B公司应纳税款），分别为：

（1）2015年B代A收到C现金股利1000万元（其中A实际收到800万元，余款200万元记入“其他应收款——S市B投资有限公司”）。该笔股利收入当年未进行所得税减免税备案，于当年汇算清缴时计算所得税并弥补了以前年度亏损。

（2）2016年收到C公司现金股利450万元（记入“其他应收款——S市B投资有限公司”）。

（3）2016年抛售公司C部分股票取得款项23000万元（记入“其他应收款——S市B投资有限公司”），其中确认投资收益21000万元。

 B公司在2016年所得税汇算清缴中，其主管税务机关S市某区税务局根据《国家税务总局关于企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第39号，以下简称“39号公告”），认为C公司股票取得的相关投资收益应当在B公司的注册地计算缴纳税款。

A公司是否还需要就该收益在其主管税务机关缴纳企业所得税，若需要缴纳，计税基数应如何计算。

问题：

是否可以理解,A公司收益为贷款利息收入缴纳企业所得税，该行为是否涉及重复征税？

政策依据：

暂无特殊政策依据

事务所意见：

A公司委托代持业务并非投资性质，而是贷款性质，其相关收益应当正常缴纳企业所得税，应当调整报表投资收益数额，即B公司就C股票转让投资收益缴纳企业所得税后部分，于J市A公司主管税务机关缴纳企业所得税。

建议：

1.根据39号公告第三条“企业在限售股解禁前转让限售股征税问题”的规定，企业在限售股解禁前将其持有的限售股转让给其他企业或个人（以下简称“受让方”），其企业所得税问题按以下规定处理：

（1）企业应按减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的全部收入，计入企业当年度应税收入计算纳税。

（2）企业持有的限售股在解禁前已签订协议转让给受让方，但未变更股权登记、仍由企业持有的，企业实际减持该限售股取得的收入，依照本条第一项规定纳税后，其余额转付给受让方的，受让方不再纳税。

2.不认可代持行为，相关损失也无法确认。

3.相关款项为往来款，视为融资行为。

4.债转股，按分红分回收益，但存在未实现足够利润等问题。

5.登记人为纳税人。

  （北京天扬君合税务师事务所提供）

**【案例10】加油卡积分奖励的企业所得税处理。**

基本情况：

企业“递延收益”科目核算加油卡积分奖励款，余额7590万元。

问题：

企业“递延收益”科目核算加油卡积分奖励款余额7590万元是否应进行调增处理？

政策依据：

1.《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）规定，除企业所得税法及其实施条例另有规定外，企业销售收入的确认，必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。

2.《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》（国税函〔2010〕148号）第三条规定，根据企业所得税法精神，在计算应纳税所得额及应纳所得税时，企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的，应按照企业所得税法规定计算。

事务所意见：

积分本质上是对未来期限内消费的折扣承诺，会计处理上基于权责发生制原则对积分公允价值予以确认为递延收益，待积分使用或过期时，再行转入营业收入，以提高会计信息质量。在税务处理上，应在商品销售时全额计算缴纳增值税，并确认企业所得税收入。下次购买商品时，则按照折扣后（积分兑换后）的实收金额缴纳增值税，积分自递延收益转主营业务收入部分不再计算缴纳增值税。

根据《企业所得税法》的相关规定，积分奖励销售收取的货款应全部确认为当期收入缴纳企业所得税。也就是说，企业按积分奖励的公允价值确认的“递延收益”这一负债的计税基础为零。与会计核算的“递延收益”账户形成了可抵扣暂时性差异。需在计算企业所得税时对此项进行纳税调增。

企业意见：

《企业所得税法》对递延收益的税务处理没有明确规定，所以在没有明确规定之前，暂按企业财务、会计规定计算。因此认为不应纳税调增。

建议：

积分销售作为销售折扣，有些人兑换，有些人不兑换，兑换时作为折扣。

 ﹝致同（北京)税务师事务所提供﹞

**【案例11】预售房款在计算预计毛利时的计算基数**

基本情况：

2016年营改增，企业所辖项目选择简易征收方式计征增值税，收到的预售房款依据文件规定按照3%预征增值税。

问题：

在所得税汇算清缴时计算预计毛利的计算基数是按照收款金额减去预交的3%增值税后的余额作为计算预计毛利的基数还是按照收款金额除以1.05后的金额作为计算预计毛利的基数？

政策依据：

《关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类，2014年版)〉的公告》（国家税务总局公告2014年第63号）。

事务所意见：

尽管两种方式下，预缴年度与完工年度在同一方法内处理能够保持一致，但如果按照实际预缴计算，在完工年度会出现转回数与账载数不一致情况。在计算业务招待费基数时，同样存在这种情况。在按照公式计算方法下，招待费基数小，所得税毛利小；在倒算方法下，招待费基数大，所得税毛利大。从实操角度看，按照公式方式计算较为合理。

企业意见：

无

建议：

按照收款金额除以1.05后的金额还原为收入。而不应使用预征率。税务局更趋向于除以1.03作为收入。

 （北京鑫税广通税务师事务所提供）

**【案例12】政府拨款的收入确认年度问题**

基本情况：

某公司分别在2013年、2014年收到了三笔政府拨款，以产业扶持资金的形式发放到位，发放单位是北京某开发区财政局，并附有财政局文件。

据公司会计描述，公司在2013年、2014年企业所得税汇算清缴时在主管税务机关提交过材料。公司与税务局沟通后，税务局并没有给书面反馈材料，只是口头答应可以随分期确认的递延收益分期确认企业所得税应纳税所得。在汇算清缴过程中，查看该公司以往年度的汇算清缴报告，发现以往年度中介机构对此事均未做处理。

问题：

企业是否应追溯至2013年、2014年度进行补充申报，补缴相应的税金及滞纳金后，才能进行相应的纳税调减？

政策依据：

《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）明确，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，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：（1）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；（2）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；（3）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

事务所意见：

因为之前年度其他中介机构未对此事进行一次性纳税调增，因此没有在2016年度进行相应的纳税调减。我们提出的建议是：客户应追溯至2013年、2014年度进行补充申报，补缴相应的税金及滞纳金后，在以后年度方可进行相应的纳税调减。

企业意见：

由于以前年度中介机构没有对此事进行调整处理，且主管税务机关已经默许之前的做法，因此没有必要进行补充申报调整。

建议：

客户应追溯至2013年度、2014年度进行补充申报，补缴相应的税金及滞纳金后，在以后年度方可进行相应的纳税调减。

﹝尤尼泰（北京)税务师事务所提供﹞

**二、成本费用扣除类**

**【案例13】关于接受混合性投资利息税前扣除的问题**

基本情况：

M公司2015年度接受H基金公司6亿元投资，投资以资本金方式入资，持股比例为60%。H基金以资本金的方式注入M公司，增加其实收资本，并需完成工商变更。但是，增资协议约定，M公司每年按照1.5%的比例支付给H基金固定利润；3年后由M公司原股东赎回此640%的股权；H基金不参与M公司生产经营、没有表决权、选举权和被选举权，如果M公司发生清算等，H基金较老股东享有优先清算权。

问题：

M公司向H基金按1.5%的比例支付的固定利润，能否在企业所得税税前扣除？

政策依据：

《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）指出：“根据《企业所得税法》及其《实施条例》 （以下简称“税法”）的规定，就企业混合性投资业务企业所得税处理问题公告如下：

“一、企业混合性投资业务，是指兼具权益和债权双重特性的投资业务。同时符合下列条件的混合性投资业务，按本公告进行企业所得税处理：（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）；（二）有明确的投资期限或特定的投资条件，并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；（三）投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权；（四）投资企业不具有选举权和被选举权；（五）投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。”

“二、符合本公告第一条规定的混合性投资业务，按下列规定进行企业所得税处理：（一）对于被投资企业支付的利息，投资企业应于被投资企业应付利息的日期，确认收入的实现并计入当期应纳税所得额；被投资企业应于应付利息的日期，确认利息支出，并按税法和《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（2011年第34号）第一条的规定，进行税前扣除。（二）对于被投资企业赎回的投资，投资双方应于赎回时将赎价与投资成本之间的差额确认为债务重组损益，分别计入当期应纳税所得额。”

事务所意见：

M公司接受H基金投资，不满足41号公告规定的“混合性投资”的条件，将支付的固定利润作为利息支出在税前扣除存在税务机关不认可的风险。

1. M公司接受H基金投资不符合41号公告规定条件主要是两个方面：投资期满或者满足特定投资条件后，赎回投资或偿还本金的主体不符合规定。M公司案例中，投资期满或者满足特定投资条件后，不是由M公赎回投资或偿还本金，而是由原股东回购H基金股权，这与41号公告的规定不相符。

2. 投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权。M公司案例中，若M公司发生清算等，H基金较老股东享有优先清算权，这与41号公告“投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权”的规定不符。

企业意见：

41号公告关于混合性投资的规定条件较为苛刻，由于原股东回购股权就直接否定该项融资行为的债务属性太草率；关于净资产的所有权，这仅是投资的风控措施，而并非实际的股东权利。希望支付的固定利润作为利息支出在企业所得税税前扣除。

建议：

按照41号公告执行。

 （北京中翰联合税务师事务所提供）

**【案例14】股东借款利息支出扣除问题**

基本情况：

甲企业201\*年度向关联方乙企业借入资金2亿元，期限均为1年～2年，利率为4.437%~4.5675%，金融企业同期同类贷款利率4.75%～6.46%，低于银行同期贷款利率。假设甲企业注册资本为6000万元，允许借款金额为12000万元，实际借款金额超过允许借款的限额，税前是否准许扣除，若准许则需要准备哪些资料来佐证先关交易活动符合独立交易原则。

问题：

股东借款利息支出能否在企业所得税税前扣除？

政策依据：

1.根据《关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税〔2008〕121号）第二条规定，企业如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

2.根据《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第42号）第十五条规定，特殊事项文档包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档，企业关联债资比例超过标准比例需要说明符合独立交易原则的，应当准备资本弱化特殊事项文档。

3.根据《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2号）第八十九条规定，企业关联债资比例超过标准比例的利息支出，如要在计算应纳税所得额时扣除，除遵照本办法第三章规定外，还应准备、保存、并按税务机关要求提供以下同期资料，证明关联债权投资金额、利率、期限、融资条件以及债资比例等均符合独立交易原则：

（一）企业偿债能力和举债能力分析；

（二）企业集团举债能力及融资结构情况分析；

（三）企业注册资本等权益投资的变动情况说明；

（四）关联债权投资的性质、目的及取得时的市场状况；

（五）关联债权投资的货币种类、金额、利率、期限及融资条件；

（六）企业提供的抵押品情况及条件；

（七）担保人状况及担保条件；

（八）同类同期贷款的利率情况及融资条件；

（九）可转换公司债券的转换条件；

（十）其他能够证明符合独立交易原则的资料。（注：该办法第八十九条已于2016年6月29日起失效，目前尚没有相关替代文件。）

事务所意见：

可以进行税前扣除。

企业意见：

进行税前扣除。

建议：

先看是否符合独立交易原则，如果符合就不存在债资比的问题，如果不符合就需要查看是否符合债资比。

（北京天扬君合税务师事务所提供）

**【案例15】本年支付员工以前年度奖励的税前扣除**

基本情况：

本年度计提并支付自有员工和劳务派遣人员2013～2015年营销奖励，其中：2013～2014年营销奖励283755元，2015年营销奖励207543元，年终奖564884.70元，共计1056182.7元。

问题：

本年度计提并支付自有员工和劳务派遣人员2013～2015年营销奖励1056182.7元如何税前扣除？

政策依据：

1.《企业所得税法实施条例》第九条规定，企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

2、《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，以下简称 “15号公告”）第六条规定，关于以前年度发生应扣未扣支出的税务处理问题，根据《税收征收管理法》的有关规定，对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出，或盈利企业经过追补确认后出现亏损的，应首先调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款，并按前款规定处理。

事务所意见：

根据税法相关规定，不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。所以建议纳税调增1056182.7元。

企业意见：

建筑施工单位前期投入成本较大，虽然按照完工百分比法确认收入，但是收入款项并不能及时收到，前期没有钱发绩效奖，本年度经营效益好了，有钱发奖励了，所以按施工项目实际盈利情况计算发放项目的营销奖励和年终奖，故不做纳税调整。

建议：

对于这个问题，在企业实际生产经营中非常普遍，就是企业在2016年计提并发放以前年度的绩效等问题，在一定程度上来考虑，在2016年计提并列支，就应该为2016年的成本费用，但是这种做法没有明确的税收法律文件来支持。

同时还需要考虑个税缴纳的年度，如果在个税缴纳的年度计提并发放应该是合理的。15号公告确规定，在企业做出专项说明后准予在发生年度扣除，对于以前年度费用扣除的问题，我们都是要求企业去找税务机关沟通，并追补到以前年度来扣除。因为如果以前年度有政策优惠等情况，其在本年度扣除就不能享受以前年度的政策，所以都是建议到以前年度追补扣除。

这个问题，最稳妥的方法就是追溯调整，但是追溯调整的成本非常大。

 （北京曲信通税务师事务所提供）

**【案例16】PPP项目开办期间界定问题**

基本情况:

PPP项目成立高速公司项目公司，在高速公路项目建造期间发生的招待费用、宣传费用等，财务核算计入“在建工程”。

问题：

是否按照开办期间税收政策处理？此类型的项目公司的开办期间如何界定？

政策依据:

《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“关于筹办期业务招待费等费用税前扣除问题”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；发生的广告费和业务宣传费，可按实际发生额计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

事务所意见:

高速公路PPP项目建设期间比较长，从开始建设到高速公路正式运营之前作为筹建期间，发生的招待费用、宣传费用等按照筹建期间税收政策处理。

企业意见：

无

建议：

在PPP项目中存在，在基建期间没有收入，这个所有文件对这个筹建期没有描述，我们从《公司法》来说，通过与当地主管税务机关沟通，也比较认可将公司开始筹建到PPP项目开始运营前作为基建期。同时按照税法的一些优惠来看，也都是从取得第一笔收入开始的，把这个全过程做为基建期来处理。

（北京天扬君合税务师事务所提供）

**【案例17】股东支付给股东的违约金**

基本情况：

A、B、C、D、E共5家公司发起设立甲股份公司，其中：A取得60%股权，B、C、D、E分别占10%股权。A与B、C、D、E分别签署了投资协议，约定3年内甲股份公司在A股上市，或者证监会受理甲公司上市。否则，B、C、D、E有权要求A收购其股份或赔偿损失。

假设：

约定时间内因甲股份公司未能上市等原因，未达到投资协议约定条件，2016年12月，A公司向B公司支付2000万元违约金。全部股东、甲公司继续为上市作准备。

问题：

这种违约金能否税前扣除？

政策依据：

根据《企业所得税法》第八条关于相关性、合理性的规定，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。

《企业所得税法实施条例》第二十七条关于相关性、合理性的解释是：企业所得税法第八条所称有关的支出，是指与取得收入直接相关的支出。企业所得税法第八条所称合理的支出，是指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。

事务所意见：

可凭A、B公司之前的协议、函件、付款凭据，可以税前扣除。A公司以获得投资收益为目的，相关支出与收入有关且合理。该违约金不属于增值税征税范围，无需开具增值税专用发票。

企业意见：

参照事务所意见，在税前扣除。收集资料备查。

建议：

这本身是一种对赌的赔偿问题，如果是赔偿就不存在凭发票扣除的问题。是按照其他的证据资料来做相应的扣除依据。

（北京洪海明珠税务师事务所提供）

**【案例18】差旅意外综合保险的税前扣除**

基本情况：

B公司于2016年为公司所有员工投保差旅意外综合保险，包括交通工具意外险及出差过程中伤害补偿，保险期限一年。

问题：

公司所有员工投保差旅意外综合保险是否允许税前扣除？

政策依据：

《关于企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第80号）第一条规定，企业职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出，准予企业在计算应纳税所得额时扣除。

事务所意见：

公司为职工所投保的险种内容除包含交通工具意外险外，还承保出差过程发生的伤害补偿，无法明确划分具体单一险种金额，应全额按照商业保险处理，不得在企业所得税税前扣除。

企业意见：

出差中的保险符合与取得收入直接相关的支出，可以在企业所得税前扣除。

建议：

未形成统一意见，进一步研究。

（北京致同税务师事务所提供）

**【案例19】企业因政府行为承担的费用的税前扣除问题**

基本情况：

企业根据国资委相关文件将企业内部的不良资产无偿划转给国资委规定的接收公司，相关不良资产划转后企业根据国资委文件每年负担一定比例的补助款给予接收不良资产的公司，并获取合规票据。

问题：

企业因政府行为承担的在税收方面没有明确规定费用，是否允许在税前扣除？

政策依据：

《企业所得税法》第八条规定，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。

事务所意见：

根据企业列支的成本费用与取得收入相关的原则，企业在划转不良资产后支付给接收公司的补助费相对应的资产已不属于企业所有，补助费也无法为企业带来未来的经济利益流入，故应属于与企业收入无关支出。

企业意见：

根据国家相关部委的文件执行，按照国家相关部委的规定划拨不良资产，支付补助费也是严格按照相关文件计算并实施，并非企业自行决定的行为产生的相关支出，且支付的补助费也获得了对方开具的合规票据，不应不让在企业所得税前扣除。

建议：

无

（北京致同税务师事务所提供）

**【案例20】党团活动经费能否税前扣除问题**

基本情况：

大型国企都有自己的党建部门，平时会有一些会议、培训、出差等支出，有些公司在管理费用下设二级明细科目“党团活动经费”，有些没有单独核算，混在企业的生产经营费用中。

问题：

这类费用能否在企业所得税税前扣除？

政策依据：

1.《企业所得税法》第八条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.《关于非公有制企业党组织工作经费问题的通知》（组通字〔2014〕42号，以下简称“42号文”）规定，非公有制企业党组织工作经费纳入企业管理费列支,不超过职工年度工资薪金总额1%的部分,可以据实在企业所得税前扣除。

事务所意见：

42号文规定了非公有制企业的党组织经费税前扣除方法，而对于公有制企业的党组织工作经费税前扣除，并无文件规定。因此，公有制企业的党组织工作经费，应该从党员上缴的党费中列支，不能在单位的生产经营费用中列支，因此，属于与公司的生产经营收入无关的支出，不能在所得税前扣除。

企业意见：

企业的所有生产经营都是在党的领导下发生的，因此，党组织发生的工作经费均属于与企业生产经营有关的支出，可以在所得税前扣除。还有客户认为这类费用是企业的正常生产经营支出，应该在所得税前扣除。

建议：

央企国企里面党组织是非常大的组织，党员交的费用都是逐级上交。党组织发生的费用在企业列支的部分，应属于企业的正常经营支出，应该据实扣除。

（北京华政税务师事务所提供）

**三、资产损失扣除类**

**【案例21】买入返售金融资产计提的损失准备金，是否可按规定在所得税前扣除**

基本情况：

银行将买入返售金融资产纳入提取贷款损失准备金的贷款资产范围，对该项资产计提的贷款损失准备金，是否按政策规定在所得税前扣除。

问题：

买入返售金融资产计提的损失准备金，是否可按规定在所得税前扣除？

政策依据：

《关于金融企业贷款损失准备金企业所得税税前扣除有关政策的通知》（财税〔2015〕9号，以下简称“9号文”）第一条规定，准予税前提取贷款损失准备金的贷款资产范围包括：贷款（含抵押、质押、担保等贷款）；银行卡透支、贴现、信用垫款（含银行承兑汇票垫款、信用证垫款、担保垫款等）、进出口押汇、同业拆出、应收融资租赁款等各项具有贷款特征的风险资产；由金融企业转贷并承担对外还款责任的国外贷款，包括国际金融组织贷款、外国买方信贷、外国政府贷款、日本国际协力银行不附条件贷款和外国政府混合贷款等资产。

事务所意见：

买入返售金融资产未包含在政策规定的准予税前提取贷款损失准备金的贷款资产范围内，因此，其计提的贷款损失准备金不能在所得税前扣除。

企业意见：

9号文第一条规定的各项具有贷款特征的风险资产，应包含买入返售金融资产，因此，相应的贷款损失准备金可按规定比例在所得税前扣除。

建议：

应按金融行业分类来判断该项目在不在风险资产里。

（北京华政税务师事务所提供）

**【案例22】销售打包资产发生损失的处理方式**

基本情况：

甲股份公司将其持有的18家全资子公司及部分债权，打包销售给甲公司的控股股东乙。交易一次完成，其中：转让收入为国资委批准的资产评估价值；转让成本为历史成本；10家股权及债权销售盈利10000万元、8家股权及债权销售亏损6000万元，合计盈利4000万元；以上盈亏，甲公司全部计入投资收益核算。

问题：

该交易如何进行所得税申报？

政策依据：

《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，以下简称“2011年25号公告”）第四十七条规定，企业将不同类别的资产捆绑（打包），以拍卖、询价、竞争性谈判、招标等市场方式出售，其出售价格低于计税成本的差额，可以作为资产损失并准予在税前申报扣除，但应出具资产处置方案、各类资产作价依据、出售过程的情况说明、出售合同或协议、成交及入账证明、资产计税基础等确定依据。

事务所意见：

盈利部分按处置每家子公司股权进行申报，债权部分确认所得0元。损失部分按每家子公司分别专项申报资产损失。损失类型为其他损失中的销售打包资产损失。如果整体看作一项交易进行所得税申报，即转让打包资产盈利4000万元。将隐藏了资产损失内容，将来存在纳税风险。

企业意见：

参照事务所意见，在税前扣除。收集资料备查。

建议：

应该对每一个法人单位进行损失或收益的确认，所得税是以法人单位来处理，资产捆绑打包也应都是按法人单位来处理的，并不是所理解的18家企业一起打包处理。该案中按资产包整体转让应该没问题，而且不涉及流转税。这种收益严格意义上不是股权投资收益，因为其属于资产打包的整体收益。处理方式没问题，损失单独报损，这个前提是必须的。

 （北京洪海明珠税务师事务所提供）

**【案例23】以资产证券化方式进行资产处置，处置损失如何进行适用财产损失相关条款**

**基本情况：**

某国有银行2016年分三批对不良信贷资产以证券化的方式进行处置，分别为对公不良贷款100笔，不良个人住房抵押贷款100笔，信用卡不良债权100笔，发行规模2亿元，实现不良处置10亿元。

问题：

该笔资产损失是否可以按打包资产报送损失？

政策依据：

2011年25号公告第四十七条规定：“企业将不同类别的资产捆绑（打包），以拍卖、询价、竞争性谈判、招标等市场方式出售，其出售价格低于计税成本的差额，可以作为资产损失并准予在税前申报扣除。”

事务所意见：

根据资产损失税前申报扣除的相关文件，以上不良资产证券化的损失属于同一类别，对公、对个人以及信用卡都是信贷类资产下的细项，因此不能按照打包资产报送损失。

企业意见：

该损失笔数繁多金额较大，且与打包转让同属转让形式，可以按照打包资产类别报送资产损失。

建议：

应如何理解2011年25号公告中对打包资产损失不同类别的界定，对于资产证券化这样的损失，由于在证券化的过程中是一笔会计处理，无法按单笔损失逐一划分对价，应对打包资产损失的不同类别要有所突破。

  （北京尤尼泰税务师事务所提供}

**四、发票等合规票据类**

**【案例24】不予返还的投标保证金是否凭收据在税前扣除？**

基本情况：

在某公司项目的招标采购中，A公司中标成为第一中标候选人。大唐洛阳公司按照要求向A公司发出中标通知书，但是在A公司和某公司进行技术协议洽谈中就电器控制体统部分的意见未达成一致，A公司书面向某公司说明放弃声波吹灰采购招标中标权利，根据招标文件规定，招标人被通知中标后，拒绝签订合同的，投标保证金不予返还。该笔保证金未取得发票，于2016年4月列支在营业外支出中，后附A公司弃标说明及某公司不予返还保证金说明。

问题：

不予返还的投标保证金是否凭收据在税前扣除？

政策依据：

《营业税暂行条例实施细则》第五条规定，纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。第十三条规定，条例第五条所称价外费用，包括收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、罚息及其他各种性质的价外收费，但不包括同时符合条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费。

事务所意见：

该笔费用可以在企业所得税税前扣除，双方就该笔经济业务并未发生实质的经营活动而产生的违约金，不属于价外费用无需缴纳营业税。上述问题中的投标保证金不属于流转税征税范围，无需开具发票，作为支付方可依据项目投标资料及相关说明税前扣除。

企业意见：

无

建议：

无

（北京鑫税广通税务师事务所提供）

**【案例25】出版社支付稿费、校订费、编辑费未取得发票是否可以在税前扣除**

基本情况：

2016年度企业生产成本中支付非本单位职员的稿费、校订费、编辑费21659119.74元，未取得合规发票。

问题：

出版社行业支付稿费、校订费、编辑费未取得发票是否可以在税前扣除？

政策依据：

1.《进一步加强税收征管若干具体措施》(国税发〔2009〕114号）规定：“未按规定取得的合法有效凭据的企业所得税税前扣除项目不得在税前扣除。”

2.根据2013年企业所得税政策辅导解答，市局对于类似问题答复如下：“企业临时向社会雇工，应签订劳动合同或劳务协议，对于签订劳动合同的，企业发生的支出按工资薪金支出从税前扣除；对于签订劳务协议的，企业应作为劳务费，应凭税务机关代开的发票从税前扣除。”

事务所意见：

根据税法相关规定，未取得合法票据不能税前列支。所以建议纳税调增21659119.74元。

企业意见：

由于该项支出属于出版行业正常的成本列支项目[参见财政部印发的《新闻出版业会计核算办法》（财会〔2004〕1号）]，其著者、译者、校订者分布在全国各地，无法取得发票，故不做纳税调整。

建议：

无

（北京曲信通税务师事务所提供）

**【案例26】汇算清缴期后取得发票的税前扣除年度问题**

基本情况：

2013年，M公司与Y电视台签订《网络广告销售承包经营协议》，明确双方建立网络广告销售承包经营合同关系，约定Y电视台将拥有的域名下网络电视台所包含的广告销售业务授权M公司承包经营。

2014年，M公司向Y电视台支付了一笔3000万元的合同价款，但未取得发票。2014年度汇算清缴时，M公司将该笔成本3000万元纳税调增。2016年12月，Y电视台就原3000万元向M公司开具发票。

问题：

M公司取得3000万元成本发票，能否在2016年度企业所得税税前扣除，不追补至2014年度扣除？（如果追补至2014年度扣除，2014年度需退税；无论3000万元是否在2016年度扣除，2016年度均需要缴纳企业所得税）

事务所意见：

追补至成本发生年度至2014年度扣除，多缴纳的税款，可以递延抵扣或申请退税。

M公司3000万元成本发生在2014年度，当年度未取得发票纳税调增处理；2016年取得发票，可追补至2014年度税前扣除；追补扣除需调整2014年度至2015年度期间的申报表，由此造成2014年度至2015年度期间多缴纳的税款750万元，可以递延抵扣或申请退税。

未履行专项申报及说明程序，在2016年度自行扣除存在的税收风险：若M公司未履行专项说明及重新申报程序，将3000万元在2016年度企业所得税应纳税所得额中自行抵减，税务机关可能提出：未履行专项说明及申报前不得自行扣除，自行扣除3000万元成本造成少缴纳2016年度企业所得税750万元需先行补缴，并自2017年6月1日至税款入库期间征收滞纳金。

政策依据：

《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）第六条“关于以前年度发生应扣未扣支出的税务处理问题”明确：“根据《税收征收管理法》的有关规定，对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。

“企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。

“亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出，或盈利企业经过追补确认后出现亏损的，应首先调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款，并按前款规定处理。”

企业意见：

希望将3000万元成本在2016年度企业所得税税前扣除。

建议：

直接在2016年申报扣除，有税收风险。

（北京中翰税务师事务所提供）

**五、税收优惠类**

**【案例27】无偿划转双方入账金额不一致，是否可以选择特殊性税务处理**

基本情况：

集团母公司将其持有的A公司1%股权无偿划转给全资子公司B，集团母公司按照划转的比例相应减少对A公司的长期股权投资账面价值1929000元，划入方B公司以评估价11899800元对A公司的股权投资入账。划入方与划出方对该划转股权的入账金额不一致，但双方均按照特殊性税务处理进行了备案。

问题：

A、B公司是否可以适用特殊重组？

政策依据：

1.《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）第三条 “关于股权、资产划转”规定，对100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

1、划出方企业和划入方企业均不确认所得。

2、划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。

3、划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

2. 《关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第40号，以下简称“2015年40号公告”）第三条明确，《通知》[编者注：指《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号），下同]第三条所称“划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定”，是指划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原计税基础确定。《通知》第三条所称“划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除”，是指划入方企业取得的被划转资产，应按被划转资产的原计税基础计算折旧扣除或摊销。

事务所意见：

划出方集团母公司与划入方B公司对划转股权的入账金额不一致，根据前述政策规定及系统备案要求，不能按照特殊性税务处理方法进行备案，应按照一般性税务处理方法，即视同销售确认转让所得或损失，进行企业所得税处理。

企业意见：

该项股权划转行为双方账务处理方法符合会计准则规定，且会计账面均未确认损益，符合无偿划转的特殊性税务处理条件，可不确认划转所得和损失，不应按照视同销售进行处理。

建议：

不符合特殊性重组，划出划入的金额不一致，划入方B不能按照评估价入账，不是无偿划入。

（北京华政税务师事务所提供）

**【案例28】股权划转后12个月内发生股权转让，是否可适用特殊重组？**

基本情况：

A公司100%控股B公司，B公司100%控股C公司；D公司为上市公司，A公司对D公司的持股比例为55%。

2016年6月，B公司将持有C公司100%的股权划转至A公司，A公司、B公司当月完成会计处理；2016年8月，A公司将C公司60%股权转让给D上市公司。

问题：

A公司取得划入资产不足12个月内转让，是否导致B公司向A公司划转C公司股权不得适用特殊性税务处理？

政策依据：

2015年40号公告第二条明确，《通知》第三条所称“股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动”，是指自股权或资产划转完成日起连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动。股权或资产划转完成日，是指股权或资产划转合同（协议）或批复生效，且交易双方已进行会计处理的日期。

2015年40号公告第七条明确，交易一方在股权或资产划转完成日后连续12个月内发生生产经营业务、公司性质、资产或股权结构等情况变化，致使股权或资产划转不再符合特殊性税务处理条件的，发生变化的交易一方应在情况发生变化的30日内报告其主管税务机关，同时书面通知另一方。另一方应在接到通知后30日内将有关变化报告其主管税务机关。

事务所意见：

股权划转完成后，被划转股权是否要求在12个月内不得转让，这点2015年40号公告中并未明确，换句话说，对“划转完成日起连续12个月内不改变被划转股权原来的实质性经营活动”的含义，40号公告并未予以明确。

A公司取得划入资产不足12个月内转让，存在税务机关不认可B公司向A公司划转C公司股权适用特殊性税务处理的风险。

企业意见：

A公司取得划入资产不足12个月内转让，B公司向A公司划转C公司股权可适用特殊性税务处理。

建议：

不符合特殊性税务重组，企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。因为特殊性税务处理，要求权益的连续性和经营的连续性，必须要强调在12个月之内是不能发生变化的。通过增资、互换持股比例、引进新的股东等其他的方式来改变股权的结构和比例的，都不符合税法上特殊性税务处理的条件。

 （北京中翰税务师事务所提供）

**【案例29】研发费加计扣除时，如何确定研发项目研发方式？**

基本情况：

某工业集团有限公司委托关联A公司进行研发。项目组审核该公司提供的委外费用明细单时，发现A公司列支外协费用35万元（也就是A公司有委托其他公司进行研发项目开发过程中产品的定制和开发）。

问题：

A公司列支外协费用35万元，是否应按委托开发进行处理？是否应按发生额的80%计入A公司研发费用？

政策依据：

《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，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。企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用，不得加计扣除。

事务所意见：

经与企业财务人员沟通后，确定A公司委托其他公司发生的委外费并没有涉及重复加计，并让其提供A公司将外协费用列支到主营业务成本的记账凭证，证明未重复加计，因此这部分费用可以加计扣除。

企业意见：

同意事务所意见。

建议：

A公司发生的外协费用35万元是按第二次委托开发，按80%进行加计扣除处理，还是按研发过程中发生的费用100%扣除？关于研发项目是属于自主研发还是委托研发、合作开发、集中开发，研发项目采取什么样的研发方式，如何来进行定性？目前并没有统一的规定。是否可按照研发项目在科委备案的开发方式进行判定？对于委托研发的界定，能不能进行多层的穿透？如果能多层的穿透下去，那么整个研发项目所有能扣除的就很少了，大的研发项目都是一环套一环的，技术等所有的事项不可能由一个单位来完成的。目前存在需要按多层穿透的方法进行处理的执行现象，该执行口径不利于鼓励企业加大研发投入，应呼吁相关部门对该问题进行明确。

 （北京鑫税广通税务师事务所提供）

**【案例30】QDII收到的投资分红，是否可以按免税收入处理**

基本情况：某企业在2016年度持有一个信托账户，通过QDII（合格境内机构投资者）做了股权投资，投资对象是香港上市公司，本年度收到分红。企业认为应效仿QFII相关政策做纳税调减处理。

问题：

QDII收到的投资分红，是否可以按免税收入处理？

政策依据:

《关于QFII和RQFII取得中国境内的股票等权益性投资资产转让所得暂免征收企业所得税问题的通知》（财税〔2014〕79号）明确,经国务院批准，从2014年11月17日起，对合格境外机构投资者（简称QFII）、人民币合格境外机构投资者（简称RQFII）取得来源于中国境内的股票等权益性投资资产转让所得，暂免征收企业所得税。在2014年11月17日之前QFII和RQFII取得的上述所得应依法征收企业所得税。本通知适用于在中国境内未设立机构、场所，或者在中国境内虽设立机构、场所，但取得的上述所得与其所设机构、场所没有实际联系的QFII、RQFII。

事务所意见:

因为目前政策没有明确通过QDII投资取得的分红收益属于免税范畴，因此不能做纳税调减处理。可以持相关境外完税凭证，在境内所得税前进行抵免。

企业意见：

应效仿QFII相关政策做纳税调减处理。且目前此笔分红没有在境外（香港）进行完税。

建议:

从适用条件方面考虑，应依据《财政部  国家税务总局  证监会  关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81号）进行处理。

﹝尤尼泰（北京）税务师事务所提