

中汇观点

税务师参与涉税案件的企业合规工作大有可为

中兴和华为因违反美国所谓的相关规定被美国强制合规的教训十分深刻，同时中国企业从几年前的屈指可数到目前已经累计至数百家因违反世行规则而先后受到制裁。由此，在全球经济一体化的大环境下，在中国一带一路的倡议和践行过程中，中国企业建立有效的合规体系，已经迫在眉睫。

一、什么是企业合规与涉案企业合规第三方监督评估机制

为加强央企在内的不同级别国企以及民企对企业合规重要性的认识，加快我国企业合规体系的建立，国家于 2018 年先后颁布了《中央企业合规管理指引（试行）》与《企业境外经营合规管理指引》，并自 2020 年 3 月起，最高人民检察院在上海浦东、金山、江苏张家港、山东郯城、广东深圳南山、宝安等 6 家基层检察院开展企业合规改革第一期试点工作。所谓“企业合规改革试点”，即检察机关通过对企业进行第三方监督评估下的合规审查后，认为企业达到了合规标准，从而对企业负责人涉经营类犯罪，依法能不诉的不诉、能不判实刑的提出适用缓刑的量刑建议。2021 年 4 月 8 日，最高人民检察院第二期企业合规改革试点工作启动，进一步扩大了试点范围。如今，在全国已有辽宁、江苏、广东等 10 个省市检察机关开展涉案企业合规改革试点后，合规工作已经在全国范围内全面推开。在两年的试点过程中，通过实践证明，企业合规改革，契合了中央“六稳”、“六保”的大政方针，也是落实民营企业和民营企业保护的重要创新举措。从理念上讲，企业合规即是企业治理体系和治理能力现代化的一个重要标志，也是国家治理体系和治理能力现代化的一个重要组成部分。

那么，在“企业合规改革试点”过程中涉案企业是否做到合规，检察院需要有一个相对客观公正、专业的评价，以及对处理好行政执法和刑事司法在合规当中衔接问题提供法律建议，增强整改的专业性、权威性、公正性。为此，2021 年 6 月 3 日，最高人民检察院、司法部、财政部、生态环境部、国务院国有资产监督管理委员会、国家税务总局、国家市场监督管理总局、国家工商联、中国国际贸易促进委员会研究制定了《关于建立涉案企业合规第三方监督评估机制的指导意见（试行）》。《指导意见》中的“涉案企业合规第三方监督评估机制”（以下简称“第三方机制”），是指人民检察院在办理涉企犯罪案件时，对符合企业合规改革试点适用条件的，交由第三方监督评估机制管理委员会选任组成的第三方监督评估组织，对涉案企业的合规承诺进行调查、评估、监督和考察。考察结果作为人民检察院依法处理案件的重要参考。

《指导意见》的出台，是我国企业刑事合规不起诉制度建设的重大突破与进展，不仅为建立健全涉案企业合规第三方监督评估机制指明了方向，也给了涉案企业改正错误、涅槃重生的机会，让涉案企业经过合规整改后，不但能够最大限度弥补此前造成的损失，更重要的是能够有效地预防将来再次犯错，能够根本性地提升企业治理水平。《指导意见》让涉案企业对法律保持敬畏的同时，也感受

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。

到法律惩前毖后、治病救人的人性关怀，感受到法律保障经济良性发展，维护社会公平正义的理念。

二、税务师在涉案企业合规建设中起到的作用和存在的问题

1. 税务师在合规中的作用

随着改革“企业合规改革试点”工作的深入，案件类型也逐步多样化，前期合规案件主要涉及涉税犯罪、污染环境罪、重大责任事故罪、职务侵占罪、非国家工作人员行贿罪、非法经营罪等罪名，其中涉税犯罪，我们国家一共有14个涉税罪名，分别在刑法201至210条，在这14个罪名里，除了逃税、骗税、抗税有4个罪名外，其它10个罪名都是围绕发票管理指定的，可见国家对发票管理的重视程度，最典型的虚开发票类案件约占所有犯罪总数的三分之一。涉税案件的不断增加，一方面是我国加大对税收违法的查处力度，尤其是近两年一些重点行业和公众性人群发生重大偷税、虚开发票事件，造成比较大的负面影响，使国家对高收入群体的税收监管在不断加强；另一方面反映了我国纳税人，特别是民营企业纳税遵从度还有很大差距，一些纳税人的税收知识缺乏，纳税意识淡薄，导致偷税、虚开发票现象普遍。

如何能在加大打击力度的同时，提高纳税人的纳税遵从度，各级检察院运用最高检下发的《关于开展企业合规改革试点工作方案》以及《关于建立涉案企业合规第三方监督评价机制的指导意见（试行）》两个制度，在开展企业合规改革试点工作中，将税务师纳入第三方组织，是一个针对性强、成效明显的措施。税务师作为税务专业服务群体，已经成为推动我国社会主义市场经济健康发展和税收现代化的重要力量，税务师运用专业特长，为纳税人提供税务代理、涉税审核和咨询等服务，对涉税信息进行鉴证，在优化纳税服务、提高征管效能、防范涉税风险和强化社会监督等方面发挥着不可或缺的作用。

然而，对于涉税涉案企业，进行税务合规整改的监督评估，无论检察院、我们税务师专家、还是涉案企业，都面临着很多挑战。比如：哪些案件适用合规整改？有了制度汇编，是不是就等同于完成了合规体系建设？有了制度，怎样去执行及持续改进？合规考察期，多长时间合适？税务师作为第三方组织，认定涉案企业合规建设有效性标准是什么？

中汇江苏税务师事务所近期在南京江北新区涉案企业合规第三方组织的选任下，参与了南京江北新区人民检察院的两件涉税案件的企业合规工作，在该项工作中积极贡献税务师专业知识的同时，学习新生事物的过程更是收获颇多。首先，企业合规整改方案是为了督促涉案企业作出合规承诺并积极整改落实，促进企业合规守法经营，减少和预防企业犯罪，而不是企业犯罪的庇护所。税务师作为第三方监督评估机制的参与者在工作过程中需要树立责任意识，体现责任担当，在积极投身企业合规建设指导的同时，客观公正地观察分析，识别“庐山真面目”，识别各种假合规，以利合规改革评估的公信力，因此，要找准税务师的角色定位，不缺位、不越位。其次，税务师应严格遵守相关的纪律，自觉地接受监督，履职期间，不接受涉案企业、个人或其他有利益关系的单位、人员的业务，不徇私舞弊。最后，我们认为税务师作为第三方监督评估机制的参与者，可以在合规工作中发挥以下重要作用：

- (1) 为合规专业委员会提供涉税意见。合规工作是一个继续探索并不断总结经验的过程，税务师可以为机制的完善发挥作用；
- (2) 审核涉案企业的税务合规承诺是否具有可行性。从实际操作角度出发，对企业内部治理存在的问题进行分析，根据情况协助涉案企业制定财务和税务合规计划，帮助企业有针对性地纠错；
- (3) 对涉案企业实施税务合规承诺进行调查。定期与不定期对涉案企业合规承诺执行情况进行调查、抽查，监督涉案企业履行依法纳税义务，促使其兑现合规承诺；
- (4) 对涉案企业实施税务合规承诺的结果进行评估。对照合规承诺，对涉案企业在税务合规的实质和形式进行分析，以评估涉案企业纳税的合规性；
- (5) 对合规验收后的企业不是一放了之。将在检察机关的指导下继续对合规企业的运营和发展的合规性进行监督。

2. 存在的问题

(1) 行业乱象迫使合规建设困难

在合规过程中，检察机关发现企业合规存在一定的行业困难，一时间难以解决，但也必须解决。例如，检察机关发现涉案企业虚开增值税专用发票案中，受票方接受虚开有其特殊的行业背景，其系无法取得相应的进项票而导

致企业主选择去接受虚开。对于单个企业的合规，尽管第三方组织明确要求其向上游单位索取进项发票，但面临上游单位均系自然人或小规模纳税人的情况下，根本无法提供增值税专用发票。面对这样的情况，第三方组织也无法强求企业在面临实际困难的情况下，凭空取得进项发票从而达到“合规”标准。所以，面临行业困难时，如何合法合规地指导和帮助企业进行合规建设，是实务操作中面临的一大困难。

（2）合规监管员是否完全“中立”

合规考察过程中，企业的一些创新想法提出后，合规监管员能否结合自身的工作背景、研究方向给企业提出一些合理化建议？合规监管员的角色是否完全保持中立，仅仅是一个审查者、考察员的角色？建议，在不违反涉案企业第三方监管机构相关规章制度的情况下，可以帮助企业完成企业合规工作。企业达到合规目标主要靠自身的合规力量，但也需要第三方组织的指导和帮助。合规监管员应当总体保持中立，适时帮助企业完成合规目标。

（3）合规资金谁来支付

针对此问题，目前全国很多第三方成员单位都在做探索研究，有的全额由企业支付，有的全额国家支付，有的企业和国家各支付一部分。实践中，大多数涉案企业案发后由于被司法机关控制，很多账户均被冻结，导致企业尤其是中小企业面临资金困难。建议，由第三方管委会建立涉案企业第三方合规基金，用于先行垫付企业合规费用。对于企业合规后，达到合规标准，在正常运作一段时间后，责令企业将合规费用全额补缴，最终达到由企业自行承担合规费用的目的。如果企业没有通过合规验收，这笔费用就需要从对企业依法判处的罚金中先行补偿，做到合规基金没有损失。这样的制度能够帮助企业渡过涉案期间的资金难关，保障合规目标能够实现。

三、企业合规建设的展望

欧美国家的法律对于企业合规，大多有相应的激励机制。比如，根据美国的法律，如果公司员工违反FCPA，除了直接责任人会被处罚外，公司和相关管理层人员如果参与其中，也可能被追究法律责任。但如果公司在发生违规事件后，主动配合调查或自行展开调查并主动向司法部披露，且证明公司有完善的合规体系，承诺并将进一步完善、执行切实有效的合规体系，则美国的司法部(DOJ)和证监会(SEC)有权根据企业合规体系建设和运行的实际情况决定延缓起诉或不起诉，而仅处以罚款。正是因为美国在法律制度层面有合规激励，才极大地推动美国企业对合规体系建设的重视，比较普遍地主动建立合规体系，培育合规理念和文化。

通过学习欧美国家对企业合规的法律机制，结合国内试点的经验，作为第三方监督评估机制的参与者，我们认为企业涉税案件适用第三方监督评估机制仍存在一些问題，期待进一步的完善。

1. 从立法层面上看，尚无法律明确规定，企业有完善的合规体系而发生重大合规风险时，尤其是可能引起行政处罚或刑事处罚时，可以免于、减轻行政处罚或暂缓起诉以及不起诉。建议，增加企业对自然人无权代理行为的合规抗辩制度。

2. 从涉案企业合规刑行衔接问题上看，在最高人民检察院的推行下，已经开始刑事合规不起诉的试点单位和案例。这一制度的试行，虽已经彰显出其巨大的制度价值，以及对于全社会建立合规体系的引导价值。然而，以涉税案件的企业为例，合规整改后仍面临着税务机关高额罚款以及降低纳税信用等级的行政处罚等，容易导致合规整改后的企业无法正常经营，面临破产风险。因此，如何真正挽救涉案企业的生命，在实体法的层面，后续行政处理中的衔接和认可企业的合规成果，尚无明确。

3. 从《指导意见》上看，涉案企业、个人认罪认罚是第三方监督评估机制适用的首要条件，如何避免涉案当事人由于对税法的不了解，导致为了适用第三方监督评估机制而选择认罪认罚，不去与检察机关作合理的从宽、从轻的辩解。如：在党中央、国务院保护民营企业、民营企业合法权益、维护“六稳”“六保”的大政方针下，最高人民检察院也出台《关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》，不仅明确“对于有实际生产经营活动的企业为虚增业绩、融资、贷款等非骗税目的且没有造成税款损失的虚开增值税专用发票行为，不以虚开增值税专用发票罪定性处理”，也为检察机关适用“六稳”“六保”政策作出相对不起诉提供依据。建议，不应放弃此类政策的适用。

4. 从涉案企业合规整改的验收标准实效性上看，在实践中，由于缺乏明确的验收标准的指引，使得第三方监督评估组织在督促企业从合规整改到验收的成效方面，更多关注合规管理流程，而实质性的合规体系重建的问题，如：合规风险预防、识别和应对等，得不到有效注重。同时，涉案企业合规建设的考察期限需要依照人民检察院办案期限进行，而涉税案件在适用第三方监督评估机制过程中，需要相当长的考察时间，才能反映出涉案企业的合规

建设是否有效，能否给予验收等。所以，为避免涉案企业的合规整改与验收流于形式，应从实操角度出发进行制度完善。如：涉案企业合规化建设应与信息化建设相结合。涉案企业因为事后合规的原因，相关规章制度和各项审批程序初立，不仅内容多且管理上也相对复杂、原始。建议，涉案企业开发内部管理系统或应用小程序，将通过本次合规验收的公司规章制度、审批流程等以信息化建设的方式进行固化，达到管理内容横向到边，审批流程纵向到底，线上线下相结合的管理目标，切实解决法律管理的全覆盖、全层级和全流程管理。

最后，今年4月2日，最高人民检察院会同全国工商联专门召开会议，涉案企业合规第二批试点结束，高检院总结经验，对全面推开改革试点工作作出具体部署。开展涉案企业合规改革试点，是检察机关全面贯彻习近平法治思想，充分发挥检察职能优势，更好推动企业依法守规经营的一项重要制度创新。经过两年试点，该项制度已经不断释放司法红利。

与此对应，涉案企业合规第三方监督评估机制的进一步开展与探索，需要在国家在制度层面做一些更新和突破，也需要税务师行业积极地参与研究，并在现有的法律框架范围内，创造性地运用、发展这一制度，为第三方监督评估机制的完善建言献策。尤其是在大型企业之外，针对很多中小企业，甚至微型企业，税务师利用自己的专业知识、能力为企业寻求适合自身特点的税务合规体系，必定能够大有所为。

作者：中汇江苏税务师事务所董事长 孙洋 / 合伙人 孔凡

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

如何界定普通住宅与非普通住宅

房地产企业是开发普通住宅，还是非普通住宅，在土地增值税上有着很大区别：一是预缴土地增值税上的区别；二是土地增值税清算上的区别：纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税，而非普通住宅就没有该优惠政策。

普通标准住宅是指按所在地一般民用住宅标准建造的居住用住宅。非普通住房是相对于普通住房定义的，非住宅指的是除了住宅以外的非居住用房屋，包括办公用房、商业用房和厂房仓库、车库等。那么普通住宅与非普通住宅如何界定？

凡同时符合以下条件住宅的界定为普通住宅：

1. 住宅小区建筑容积率在1.0（不含）以上。单套住房的建筑面积就是套型建筑面积。包括套内建筑面积和分摊的共有建筑面积。
2. 单套住宅建筑面积在120平方米（含）以下。建筑容积率简称容积率，又称建筑面积毛密度，是指项目规划建设用地范围内全部建筑面积与规划建设用地面积之比。附属建筑物也计算在内，但应注明不计算面积的附属建筑物除外。以上所提到的规划建设用地面积是指项目用地红线范围内的土地面积，一般包括建设区内的道路面积、绿地面积、建筑物（构筑物）所占面积、运动场地等等。一般来说，住宅小区容积率立项时即已固化，但实际验收时，实际容积率并非与规划完全一致，在认定普通住宅还是非普通住宅时，应当以验收后的实际容积率为准。
3. 实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格1.2倍以下。比如本区域市场指导价为10000一平，而房子的合同成交单价是13000一平，这就是非普通住宅了。

各省、自治区、直辖市根据实际情况，制定本地区享受优惠政策普通住房的具体标准。允许单套建筑面积和价格标准适当浮动，但向上浮动的比例不得超过上述标准的20%。比如：以湖北省为例，根据湖北省地方税务局公告2015年第6号规定，住宅小区建筑容积率在1.0（含1.0）以上、单套建筑面积在144平方米（含144平方米）以下、实际成交价格低于同级别土地上住房平均交易价格1.2倍以下。

凡不同时符合上述条件的住宅界定为非普通住宅。也就是说，住宅只要满足上述任何一个条件即为非普通住宅。因各地城市具体不同，因此非普通住房与普通住房的划分标准有一定差异。同时政府也会根据本地实际情况适时对非普通住房与普通住房的划分标准进行调整。

在实际操作中，“同级别土地上住房平均交易价格”指报告期内同级别土地上住房交易的平均价格，经加权平均后形成的住房综合平均价格。所以，不同级别上的住房平均交易价格是不一样的。“同级别土地上住房平均交易价格”应当由市、县房地产管理部门会同有关部门测算，报当地人民政府确定，每半年公布一次。但很多地方由于住建部门没有测算的平均价格，税务机关却没有“同级别土地上住房平均交易价格”的公告或通知可予以参考。导致税务机关实务中无法操作，无奈之下只能放弃。不得不说，实际成交价格高于同级别土地上住房平均交易价格1.2倍以上情况普遍存在。但实际成交价是就一单套住宅而言？还是以住宅小区住宅平均交易价而言？还是以土地增值税清算单位住宅平均交易价而言？这也是需要政策明确的地方。

作者：中汇（武汉）税务师事务所合伙人 纪宏奎

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

“土地价款”抵减销售额如何财税处理

对于房地产企业来说，土地成本是其成本的重要组成部分，以深圳为例，深圳开发企业的直接成本在总成本中，土地成本所占比例最高，达到了41.20%。实行营改增之后，房地产企业一般计税采取进项抵扣方式，而对房地产企业一级市场取得的土地不能取得增值税抵扣凭据，怎么办？采取抵减增值税销售额的方式，也就相当于9%进项抵扣，但与一般增值税抵扣又有所区别：增值税抵扣是在取得抵扣凭据的当期一次性抵扣，而土地价款是分期抵减销售额。土地价款抵减销售额财税处理如下：

一、土地抵减销售额的适用范围

国家以土地所有者的身份将土地使用权在一定年限内出让给房地产企业，房地产企业必须一次性或分次支付一定数额的货币资金即土地出让金。国土资源部门收到的土地出让金只能开具省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据。土地作为房地产企业一项重大成本费用，支付的土地出让金无法取得增值税专用发票进行进项税额抵扣。营改增之后，为了减轻房地产企业的增值税税负，允许房地产企业在一般计税方式下计算增值税销售额时，采取差额扣除土地价款。即土地抵减销售额的适用范围仅限于从事房地产开发的企业，并且仅适用一般计税方法。比如工业企业将营改增之后新建厂房销售，虽然也是适用一般计税方法，但不能抵减土地价款。

二、土地价款抵减的具体内容

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(三)项第10点规定：房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外)，以取得的全部价款和价外费用，扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》(国家税务总局公告2016年第18号)第四条规定：支付的土地价款，是指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款。《财政部 国家税务总局关于明确金融房地产开发教育辅助服务等增值税政策的通知》(财税〔2016〕140号)第七条规定：《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(财税〔2016〕36号)第一条第(三)项第10点中“向政府部门支付的土地价款”，包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外)，在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。纳税人按上述规定扣除拆迁补偿费用时，应提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料。

三、土地价款抵减时间

土地价款并不是一次性差额扣除的，而是在增值税纳税义务发生后，在增值税申报期随着销售比例逐期抵减。根据国家税务总局公告[2016]18号等规定，房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目，适用一般计税方法计税，按照取得的全部价款和价外费用，扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。销售额的计算公式如下：销售额=(全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款)÷(1+9%)，当期允许扣除的土地价款按照以下公式计算：当期允许扣除的土地价款=(当期销售房地产项目建筑面积÷房地产项目可供销售建筑

面积)×支付的土地价款。当期销售房地产项目建筑面积,是指当期进行纳税申报的增值税销售额对应的建筑面积。房地产项目可供销售建筑面积,是指房地产项目可以出售的总建筑面积,不包括销售房地产项目时未单独作价结算的配套公共设施的建筑面积。

四、土地价款抵减销售额的土地增值税处理

《国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》(国家税务总局公告2016年第70号)第一条规定,营改增后,纳税人转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税。适用增值税一般计税方法的纳税人,其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税销项税额。上述政策规定:“转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税销项税额”,而增值税销项税额=(含增值税收入-土地成本)÷(1+9%)×9%。土地增值税应税收入=含增值税收入-增值税销项税额=含增值税收入-(含增值税收入-土地成本)÷(1+9%)×9%=(含增值税收入+土地成本×9%)÷(1+9%)

举例:

甲房地产开发企业为增值税一般纳税人,开发的A项目是按一般计税方法计税,土地增值税清算时,取得项目销售收入(含增值税)88.8亿元。假设增值税允许扣除的土地价款和拆迁补偿费用为27.75亿元,房地产开发成本15亿元,甲企业不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明,房地产开发费用按“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的10%以内计算扣除,不考虑其他情况,则:

(1)土地增值税清算收入=88.8-(88.8-27.75)÷(1+9%)×9%=88.8-5.04=83.76(亿元)。

(2)计入取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本(开发土地和新建房及配套设施的成本)中土地价款和拆迁补偿费用为27.75亿,则:其他扣除项目=(取得土地使用权所支付的金额+开发成本)×20%=(27.75+15)×20%=8.55(亿元)。

(3)房地产开发费用=(27.75+15)×10%=4.275(亿元)。

纳税人选用增值税简易计税方法计税的,土地增值税预征、清算收入均按“含税销售收入/(1+5%)”确认。

五、土地价款抵减销售额的税会处理

根据财会[2016]22号规定,企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理。按现行增值税制度规定企业发生相关成本费用允许扣减销售额的,发生成本费用时,按应付或实际支付的金额,借记“主营业务成本”、“存货”、“工程施工”等科目,贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时,按照允许抵扣的税额,借记“应交税费——应交增值税(销项税额抵减)”或“应交税费——简易计税”科目(小规模纳税人应借记“应交税费——应交增值税”科目),贷记“主营业务成本”、“存货”、“工程施工”等科目。因此,土地价款抵减销售额应冲减“主营业务成本”。也就是说,销售房产项目的主营业务成本是不含土地出让价款所抵减的销项税额的,计算企业所得税时允许扣除的主营业务成本,应以剔除土地出让价款所抵减的销项税额后的金额确认。

举例:

A房地产公司2021年12月的销售额是5450万元,购买土地的总价款是2180万元,该公司是一般纳税人,可供销售的建筑面积是100万平方米,当期销售房地产项目建筑面积是50万平方米。账务处理如下:

当期允许扣除的土地价款=50÷100×2180=1090万元

借:银行存款 5450万元

贷:主营业务收入 5000万元

应交税费——应交增值税(销项税额) 450万元

土地价款允许抵减的销项税额=1090÷(1+9%)×9%=90万元

借:应交税费——应交增值税(销项税额抵减) 90万元

贷:主营业务成本 90万元

作者:中汇(武汉)税务师事务所合伙人 纪宏奎

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

研发过程中产出的产品或副产品对外销售时，会计与税收的差异分析

企业开展研发活动中实际发生的研发费用，在会计核算和享受研发费加计扣除的税收优惠中，存在数据归集口径的差异，如果是高新技术企业，高新技术企业认定的数据归集，与前两者均存在差异。实务中企业经常对研发费用不同使用场景下的数据归集感到困惑，本文主要对研发过程中产出的产品或副产品在对外销售时，三种不同情况的数据归集口径进行分析梳理。

一、研发费用相关的会计处理

企业在研究开发过程中产出产品或副产品时，根据《企业会计准则解释第15号》（财会〔2021〕35号）规定：应按《存货》和《收入》准则对相关收入成本进行会计处理，计入当期损益，不应将销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减研发支出。会计分录分为以下两种情况：

第一种情况，研发支出资本化

（1）研发项目在开发阶段的支出满足资本化确认条件的，应予以资本化核算，分录为：

借：研发支出-资本化支出

贷：原材料或应付职工薪酬或银行存款等科目

（2）研发项目达到预定用途形成无形资产的：

借：无形资产

贷：研发支出-资本化支出

（3）研究开发过程中产出产品或副产品时：

借：库存商品

贷：研发支出-资本化支出

（4）产品或副产品对外销售时：

借：营业成本

贷：库存商品

借：银行存款

贷：营业收入

贷：应交税费-应交增值税（销项税）

第二种情况，研发支出费用化

（1）当研发项目无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。分录为：

借：研发支出-费用化支出

贷：原材料或应付职工薪酬或银行存款等科目

（2）月末，结转当期损益：

借：管理费用-研发费用

贷：研发支出-费用化支出

（3）研究开发过程中产出产品或副产品时：

借：库存商品

贷：研发支出-费用化支出或研发费用

（4）产品或副产品对外销售时：

借：营业成本

贷：库存商品

借：银行存款

贷：营业收入

贷：应交税费-应交增值税（销项税）

二、研发费用的税前加计扣除归集口径

企业开展研发活动中实际发生的研发费用，在享受研发费用加计扣除的税收优惠时，根据《财政部、国家税务总局、科学技术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）、《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99号）以及《关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 13 号）规定：允许加计扣除的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，再按照实际发生额的 75%或 100%在税前加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 175%或 200%在税前摊销。

根据《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 97 号）和《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）规定：研发过程中直接产出产品或副产品对外销售时，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。

在实务中，研发产出的产品或副产品在当期销售的，其对应的材料费用直接冲减当期允许加计扣除的研发费用，如果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。即按材料成本，冲减税前加计扣除的研发费用基数。

需要提醒的是，研发过程中形成下脚料、残次品、中间试制品的加计扣除处理，则不同于“直接产出的产品或副产品”，而是作为特殊收入，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。即按下脚料、残次品、中间试制品的销售收入，冲减税前加计扣除的研发费用基数。

三、研发费用的高新技术企业认定归集口径

企业在申请高新技术企业认定时，根据《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发火〔2016〕195号）规定，研发费用是指企业内部研究开发活动实际支出的全部费用与境内委托研发费用之和。研发费用的归集范围包括：人员人工费用、直接投入费用、折旧费用与长期待摊费用、无形资产摊销费用、设计费用、备调试费用与试验费用、委托外部研究开发费用（按实际发生额的 80%计算）、其他费用（按不超过研究开发总费用的 20%计算）。

我们注意到，高新认定政策中强调是研发活动实际支出的全部发生额，并未要求在研发过程中产出产品或副产品对外销售时，需将相应材料成本从已归集研发费用中冲减。同时，也未要求企业在研发过程中取得下脚料、残次品、中间试制品等销售收入时，从已归集研发费用中冲减。那么我们可理解为：高新技术企业认定中对研发费用额度这一指标的考量，重点在于企业为研发活动而发生的研发总投入量，无关产出。

四、案例

A 公司 2021 年度开展了 5 项研发活动，财务归集的研发支出费用化金额为 300 万元，其中：投入人工 50 万，耗用材料 150 万，折旧费用 50 万，委托境内其他单位开发费用 50 万。其中 2 项研发活动（耗用材料 50 万），在研发过程中产出的产品，2021 年度对外销售实现营业收入 100 万元，销售成本 60 万元。A 公司是制造业，高新技术企业，A 公司在研发过程中未取得下脚料、残次品等销售收入，暂不考虑增值税。

研发费用的会计处理

（1）研发费用归集时，会计处理：

借：研发支出-费用化支出-工资 50 万
借：研发支出-费用化支出-材料 150 万
借：研发支出-费用化支出-折旧费用 50 万
借：研发支出-费用化支出-委外研发费用 50 万
贷：应付职工薪酬 50 万
贷：原材料 150 万
贷：累计折旧 50 万
贷：应付账款 50 万

（2）在研发过程中产出产品时，会计处理：

借：库存商品 60 万
贷：研发支出-费用化支出或研发费用 60 万

(3) 研发过程中产出的产品对外销售实现营业收入时，会计处理：

借：营业成本 60 万

贷：库存商品 60 万

借：银行存款 100 万

贷：营业收入 100 万

研发费用的税前加计扣除归集口径

(1) 2021 年度允许扣除的研发费用=50 万+150 万+50 万+50 万*80%=290 万

(2) 减：当年销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应的材料部分=50 万

(3) 加计扣除的比例=100%

(4) 2021 年度研发费用加计扣除金额=（290 万-50 万）*100%=240 万

(5) 填写《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）

A107012 研发费用加计扣除优惠明细表		
行次	项 目	金 额
1	本年可享受研发费用加计扣除项目数量	5
2	一、自主研发、合作研发、集中研发（3+7+16+19+23+34）	250.00
3	（一）人员人工费用（4+5+6）	50.00
7	（二）直接投入费用（8+9+10+11+12+13+14+15）	150.00
16	（三）折旧费用（17+18）	50.00
35	二、委托研发（36+37+39）	50.00
36	（一）委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用	50.00
40	三、年度研发费用小计（2+36×80%+38）	290.00
41	（一）本年费用化金额	290.00
42	（二）本年资本化金额	
45	六、允许扣除的研发费用合计（41+43+44）	290.00
46	减：特殊收入部分	
47	七、允许扣除的研发费用抵减特殊收入后的金额（45-46）	290.00
48	减：当年销售研发活动直接形成产品（包括组成部分）对应的材料部分	50
50	八、加计扣除比例（%）	100%
51	九、本年研发费用加计扣除总额（47-48-49）×50	240.00

研发费用的高新技术企业归集口径

(1) 2021 年度归集的高新技术企业研发费用金额=50 万+150 万+50 万+50 万*80%=290 万

(2) 填写《高新技术企业优惠情况明细表》（A107041）

A107041 高新技术企业优惠情况及明细表				
税收优惠基本信息				
1	企业主要产品（服务）发挥核心支持作用的技术所属范围	国家重点支持的高新技术领域	一级领域	
2			二级领域	
3			三级领域	
税收优惠有关情况				
4	收入指标	一、本年高新技术产品（服务）收入（5+6）		
5		其中：产品（服务）收入		
6		技术性收入		
7		二、本年企业总收入（8-9）		
8		其中：收入总额		
9		不征税收入		
10	三、本年高新技术产品（服务）收入占企业总收入的比例（4÷7）			
11	人员指标	四、本年科技人员数		
12		五、本年职工总数		
13		六、本年科技人员占企业当年职工总数的比例（11÷12）		
14	研发费用指标	高新研发费用归集年度	本年度 1	
15		七、归集的高新研发费用金额（16+25）		290
16		（一）内部研究开发投入（17+...+22+24）		250
17		1. 人员人工费用		50
18		2. 直接投入费用		150
19		3. 折旧费用与长期待摊费用		50
20		4. 无形资产摊销费用		
21		5. 设计费用		
22		6. 装备调试费与实验费用		
23		7. 其他费用		
24		其中：可计入研发费用的其他费用		
25		（二）委托外部研发费用[(26+28)×80%]		40
26		1. 境内的外部研发费		50
27		2. 境外的外部研发费		

作者：中汇开来（河南）税务师事务所高级经理 谷斌霞
 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

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/>

