

中汇观点

“主观故意”应为偷税定论的要件简析

《中华人民共和国税收征管法》第六十三条规定：纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，或者在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税；对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款，构成犯罪的，依法追究刑事责任；扣缴义务人采取非法手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

《税收征管法》第六十三条第一款对偷税及其行为方式进行了认定。但是，该条款并未明确偷税是否以纳税人主观故意为要件，以致于税务机关在行政执法过程中对纳税人少缴税款情形不加以区分，只要纳税人存在征管法中规定的少缴税款行为方式，即认定为偷税。这种不对纳税人主观状态加以认定的做法无疑是对纳税人合法权益的侵害。

一、偷税的定义及解读

根据《税收征管法》第六十三条表述，可以将偷税拆解为两个要素：

1. 违法手段：①伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证；②在帐簿上多列支出或者不列、少列收入；③经税务机关通知申报而拒不申报；④进行虚假的纳税申报。

2. 行为结果：不缴或者少缴应纳税款。

人们争论的是认定偷税时，对违法手段的判断是否需要考量“主观故意”因素。下面我们逐项分析一下：

▶ 违法手段一：伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证。显而易见，这是明知虚假、错误、违法而为之的行为，是明知故犯的“主观故意”的违法行为。

▶ 违法手段二：在帐簿上多列支出或者不列、少列收入。此处有双重含义，一是纳税人需按照会计准则、财务会计制度在会计账簿正确记录收入与支出；二是纳税人需在会计账簿正确记录的基础上依税法规定按实际收入与成本支出计算申报缴纳税款。

那么“在帐簿上多列支出或者不列、少列收入”是否需要考量“主观故意”呢？根据《国家税务总局关于进一步做好税收违法案件查处有关工作的通知》（税总发〔2017〕30号）：对未采取欺骗、隐瞒手段，只是因理解税收政策不准确、计算错误等失误导致未缴、少缴税款的，依法追缴税款、滞纳金，不定性为偷税。对涉嫌偷税案件，要着重取得不缴、少缴税款主观故意方面的证据，查明采取欺骗、隐瞒手段的事实。对采取欺骗、隐瞒手段，故意不缴、少缴税款的，应当认定为偷税。

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。

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。

“欺骗、隐瞒手段”是主观故意的，而“失误”却不是主观犯错的。显然税务机关在执法中对偷税的认定也是考量“主观故意”因素的。但笔者在此提醒一下，“因理解税收政策不准确、计算错误等失误”只是税务机关的考量因素，不是纳税人在税收复议、诉讼中申辩的理由。因为纳税人、从业人员有学习掌握税收法律法规、正确计算并按时缴纳税款的义务。

▶ 违法手段三：经税务机关通知申报而拒不申报。纳税人经税务机关通知申报而拒不申报，必然是一种主观意思表示。

▶ 违法手段四：进行虚假的纳税申报。税收征管法及其实施细则对“虚假的纳税申报”没有详细表述。根据《最高人民法院 关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》（法释[2002]33号）第二条：刑法第二百零一条第一款规定的“虚假的纳税申报”，是指纳税人或者扣缴义务人向税务机关报送虚假的纳税申报表、财务报表、代扣代缴、代收代缴税款报告表或者其他纳税申报资料，如提供虚假申请，编造减税、免税、抵税、先征收后退还税款等虚假资料等。“报送虚假的纳税申报表”、“提供虚假申请”、“编造虚假资料”均是主观欺骗税务机关的违法行为。

二、总局多次明确“主观故意是偷税认定的要件之一”

“偷税”认定“主观故意”是要件之一，该观点无论是从国家税务总局的税收法律法规宣讲、还是税总个案批复均有迹可循、有据可依。

1. 国家税务总局 12366 纳税服务平台《纳税人涉嫌偷税风险预防与应对培训》

国家税务总局 12366 纳税服务平台在线直播《纳税人涉嫌偷税风险预防与应对培训》（2020-11-25）培训内容讲述“偷税认定的必要条件有三”：

● 目的：不缴或者少缴应纳税款，“存在主观故意”是显著特征。

● 行为：四种违法手段。

● 后果：在税务机关稽查立案时点，已造成少缴或不缴税款的后果。显著特点：有少缴或不缴税款的主观故意，财务处理配合偷税目的实现。

如果不存在偷税的主观故意，或者未造成少缴或不缴税款的后果，不应当认定为偷税。

12366 纳税服务平台的培训视频明确提出：“存在主观故意”是偷税的显著特征；如果不存在偷税的主观故意，不应认定为偷税。

2. 《国家税务总局办公厅关于呼和浩特市昌隆食品有限公司有关涉税行为定性问题的复函》国（税办函[2007]513号）回复最高人民检察院：

税收征管法未具体规定纳税人自我纠正少缴税行为的性质问题，在处理此类情况时，仍应按税收征管法关于偷税应当具备主观故意、客观手段和行为后果的规定进行是否偷税的定性。

税务机关在实施检查前纳税人自我纠正属补报补缴少缴的税款，不能证明纳税人存在偷税的主观故意，不应定性为偷税。

3. 《国家税务总局关于税务检查期间补正申报补缴税款是否影响偷税行为定性有关问题的批复》（税总函〔2013〕196号）回复山西省地方税务局：

税务机关认定纳税人不缴或者少缴税款的行为是否属于偷税，应当严格遵循《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条的有关规定。纳税人未在法定的期限内缴纳税款，且其行为符合《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条规定的构成要件的，即构成偷税，逾期后补缴税款不影响行为的定性。

纳税人在稽查局进行税务检查前主动补正申报补缴税款，并且税务机关没有证据证明纳税人具有偷税主观故意的，不按偷税处理。

4. 《国家税务总局关于北京聚菱燕塑料有限公司偷税案件复核意见的批复》（税总函〔2016〕274号）回复北京市国家税务局：

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十六条，该企业为部分管理人员购买的商业保险支出不得在企业所得税税前扣除。但是，该企业税前扣除的上述支出，是企业真实发生的支出。

根据你局提供的材料：一、除本案所涉及稽查外，未对该企业进行过其他稽查立案处理；二、除本案所涉违规列支行为外，未发现该企业成立以来存在其他违规列支行为；三、本案所涉该企业为部分管理人员购买的商业保险已在当期代扣代缴了个人所得税。据此，从证据角度不能认定该企业存在偷税的主观故意。

综上，我局同意你局的第二种复核意见，即不认定为偷税。

以上三个税务总局复函中均直接或间接明确：从证据角度能否确认企业的“主观故意”是认定偷税的必要条件。

三、近年法院判例

广东省深圳市中级人民法院（2019）粤03行终1898号行政判决书：

关于上诉人提及的偷税主观故意的认定问题，本院认为，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款的规定……是偷税。根据该规定，偷税行为包括违法手段和行为结果两个法定构成要件。有关主观意图的判断已包含在对行为人违法手段的认定上。如本案涉及的不列、少列收入行为，实质指向的是纳税人未按规定正常在账簿上列明收入，在纳税人未对此作出合理解释的情况下，税务主管部门可直接根据其行为表现认定其存在主观故意。市税务稽查局根据在案证据，据此认定上诉人的行为构成偷税，认定事实清楚，证据确凿。本案中，上诉人以房地产开发为主营业务，在日常经营活动中理应知晓且执行税务主管部门针对房地产企业税务管理方面的特别规定，即国税发[2009]31号文的相关规定，但上诉人却未按国税发[2009]31号文的规定申报缴纳企业所得税，且未对此作出合理解释。市税务稽查局根据在案证据，据此认定上诉人的行为构成偷税，认定事实清楚，证据确凿。故上诉人关于其不存在偷税主观故意的上诉主张不能成立，本院不予采信。

浙江省高级人民法院(2020)浙行再44号再审行政判决书：

《国家税务总局关于税务检查期间补正申报补缴税款是否影响偷税行为定性有关问题的批复》（税总函[2013]196号）《国家税务总局关于北京聚菱燕塑料有限公司偷税案件复核意见的批复》（税总函[2016]274号）等批复中均认为存在偷税的主观故意系认定偷税的构成要件之一。故国家税务总局XX市税务局稽查局称税法并没有强调偷税主观故意的意见，与法不符，不能成立。而对于行为人主观故意的认定，通常应从行为人的具体行为进行综合分析。鉴于在行政诉讼中，行政机关对其作出的行政行为的合法性负有举证责任。因此，税务机关对偷税违法行为的认定、处理，应当对当事人不缴、少缴应纳税款的主观故意进行调查、认定，并在行政诉讼程序中就此承担举证责任。具体到本案，原地税稽查一局提供的证据仅能证明XX公司存在未按规定按期足额申报缴纳相关税款的行为，未能证明XX公司该行为的目的是为了不缴或少缴税款。相反，在案证据反映，XX公司案涉售房预收账款由银行打入XX公司帐户后，XX公司均列为预收款入帐，并向税务机关报送相关财务会计报表，未发现伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，在帐簿上多列支出或者不列、少列收入的情形。而且，房产销售过程中，购房者通常都会在房屋交付后为办理不动产权证要求房地产开发公司开具销售发票。因此，XX公司也难以通过不开具销售发票的手段隐瞒实际销售款项达到不缴或少缴相关税款的目的。综上，本案在原地税稽查一局未能提供足够证据证明XX公司具有偷逃案涉税款故意的情况下，适用《征管法》第六十三条第一款的规定作出被诉税务处理决定，认定XX公司未按规定按期足额申报缴纳相关税款的行为为偷税并作处理，依据不足，依法应予撤销。XX公司就此提出的申请再审理由成立，本院予以采纳。

四、结语

综前所述，不论征管法、或总局与法院的实务口径：构成虚假纳税申报的偷税行为，主观上必须出于故意，即行为人明知自己的行为会造成国家税收损失，而积极希望或追求这一危害结果；客观上实施了提供虚假申请，编造相关虚假资料等行为。

如税务机关在行政执法过程中对纳税人少缴税款情形不加以区分，只要纳税人存在征管法中规定的少缴税款行为方式，即认定为偷税。这种不对纳税人主观状态加以认定的做法无疑是对纳税人合法权益的侵害。

同时纳税人也不能把“非主观故意”当作“偷税”的免死金牌；应当在实际工作中固定、保留充分适当的业务证据，加强税收法律法规学习，提高专业素养和技术水平，识别并降低或规避税务风险。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所助理 刘哲希

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

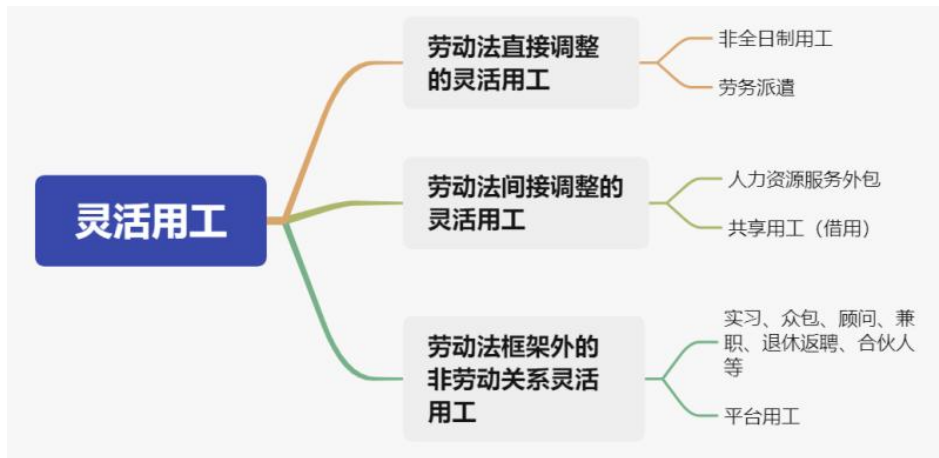
灵活用工平台涉及的税前合法扣除问

自 2020 年 3 月 17 日国务院常务会议上明确提出“支持发展共享用工、就业保障平台”以来，各部门积极响应发布鼓励灵活用工的政策，结合互联网经济的高速发展，灵活用工平台不断涌现。由于灵活用工业态模式多元化、法律形式多样化，灵活用工平台的税务风险日益显露，涉税违法案件层出不穷，灵活用工的涉税问题值得引起重视。

灵活用工平台涉税问题较多，含括增值税、委托代征、企业所得税、灵活用工人员的个税代扣代缴等问题，本文将主要针对灵活用工平台所涉及的企业所得税前合法扣除问题进行分析与探讨。

一、什么是灵活用工及灵活用工的分类

上海《劳动报》在《灵活用工法律适用研究（三）》中对“灵活用工”的定义为：现阶段灵活用工主要是指标准劳动关系之外的其他用工形式，包括劳务派遣、非全日制、人力资源服务外包、业务外包、兼职、退休返聘、实习、见习、新业态灵活就业等形式。灵活用工大致可以分为劳动法直接调整的灵活用工、劳动法间接调整的灵活用工以及劳动法框架外的非劳动关系灵活用工三类。



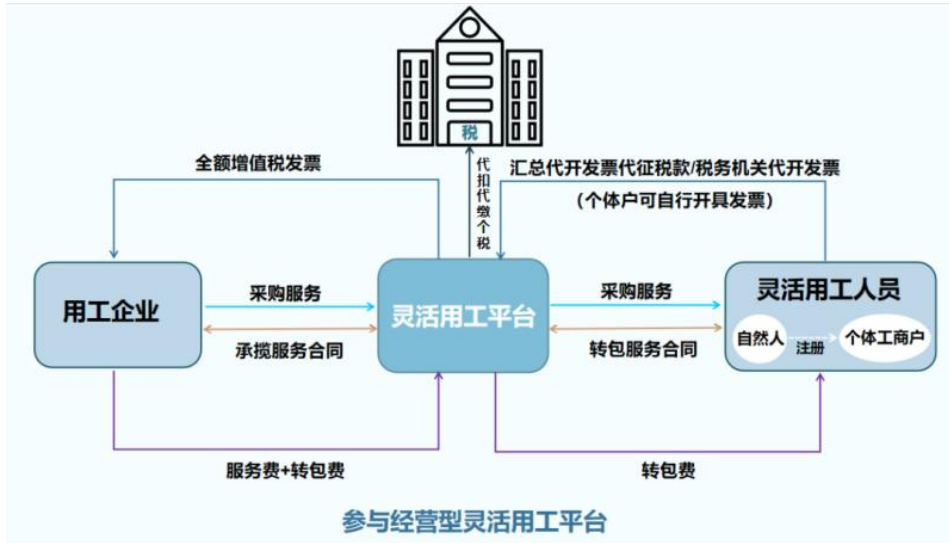
根据人力资源社会保障部、国家发展改革委、交通运输部、应急部、市场监管总局、国家医保局、最高人民法院、全国总工会联合发布的《关于维护新就业形态劳动者劳动保障权益的指导意见》第二条明确，符合确立劳动关系情形的，企业应当依法与劳动者订立劳动合同。不完全符合确立劳动关系情形但企业对劳动者进行劳动管理（以下简称不完全符合确立劳动关系情形）的，指导企业与劳动者订立书面协议，合理确定企业与劳动者的权利义务。个人依托平台自主开展经营活动、从事自由职业等，按照民事法律调整双方的权利义务。

因此，用工企业、灵活用工平台、灵活用工人员之间属于民事法律关系，而非劳动关系、雇佣关系。

二、灵活用工平台的模式

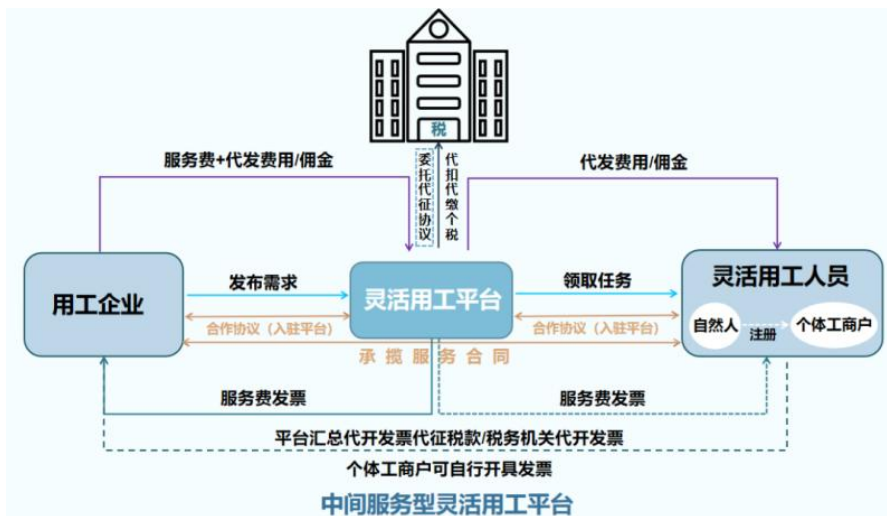
在灵活用工平台模式下，企业、灵活用工人员不建立正式的劳动关系，而是通过灵活用工平台，实现供需双方的快速匹配。当前灵活用工平台业务模式多样，主要包含参与经营型灵活用工平台和中间服务型灵活用工平台。

■ 参与经营型灵活用工平台模式下，用工企业与灵活用工平台签订合同，将所需要的服务或劳务全包给灵活用工平台，灵活用工平台承接业务后根据服务需求将服务转包给符合条件的灵活用工人员。灵活用工平台作为劳务的直接提供方与企业进行业务活动，本质上属于购买服务再转售。灵活用工平台同平台上的个人建立劳务关系，代扣代缴个人所得税。灵活用工平台为灵活用工人员办理税务临时登记并代扣代缴个税（自然人），灵活用工人员若为个体工商户，或者平台授权个人在平台注册为个体工商户，实现从自然人到个体工商户的转变，则个体工商户所取得的收入为经营所得，灵活用工平台不再代扣代缴个税。



在这种模式下，用工企业按照合同约定向灵活用工平台支付服务费，灵活用工平台按照合同约定的服务费全额为用工企业开具发票，用工企业取得进项发票抵扣作为企业所得税前列支成本的合法凭证。灵活用工平台收取服务费后，将剩余资金支付给灵活用工人员，并代扣代缴个人所得税。

■ 中间服务型灵活用工平台模式下，用工企业在灵活用工平台上发布需求，灵活用工人员在平台上注册个人信息后，由平台快速匹配和组织灵活用工人员为企业提供服务。用工企业直接与灵活用工人员建立服务关系并签订服务合同，灵活用工人员将服务直接提供给企业。



灵活用工平台作为中介提供资金结算代理服务，灵活用工平台收到企业支付的员工劳务费和业务服务费，代用工企业为灵活用工人员发放报酬。灵活用工平台按照收取平台使用费的业务性质开具发票给用工企业，劳务费部分代理灵活用工人员或者由灵活用工人员开具发票给用工企业。

三、企业所得税合法税前扣除的口径

由于灵活用工人员大多是自然人或者个体工商户，数量和规模庞大，灵活用工平台或单位在获取发票方面存在一定的困难，仅凭银行流水入账，能否在企业所得税前扣除呢？

政策依据：

根据《企业所得税税前扣除凭证管理办法》第九条规定，企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目（以下简称“应税项目”）的，对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出以发票（包括按照规定由税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证；对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证

号、支出项目、收款金额等相关信息。小额零星经营业务的判断标准是个人从事应税项目经营业务的销售额不超过增值税相关政策规定的起征点。

国家税务总局在《对十三届全国人大三次会议第 8765 号建议的答复》中明确，自然人持续开展经营业务的，如办理了税务登记，并选择按期纳税，履行按期申报纳税义务，则可以按规定享受小规模纳税人月销售额 10 万元以下免税政策；自然人不经常发生应税行为的，如未办理税务登记，或只选择了按次纳税，则应按规定享受按次纳税的起征点政策，自然人按次纳税的增值税起征点为 500 元每次。

根据上述规定，我们可以将灵活用工人员可以分为以下三类，一类是未办理临时税务登记的自然人，一类是办理了临时税务登记的自然人，一类是注册登记的个体工商户。

由于实务中灵活用工个人大多数从事增值税应税项目取得收入，因此笔者认为，针对办理临时税务登记的自然人和注册登记的个体工商户，灵活用工平台需要取得发票作为企业所得税前扣除的合法凭证；针对未办理临时税务登记的自然人，收入金额若不超过 500 元每次，可以仅以银行流水入账；收入金额若超过 500 元每次，应向税务机关申请代开发票，作为企业所得税前合法扣除的涉税凭证。

序号	灵活用工人员类别	服务内容	平台企业税前扣除凭证		备注
1	未办理临时税务登记的自然人	增值税应税项目	未达到增值税起征点500元/次(免税)	收款凭证及内部凭证/税务机关代开发票	收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息
			超过增值税起征点500元/次	税务机关代开发票	——
2	办理临时税务登记的自然人		发票		享受增值税小规模纳税人优惠政策
3	个体工商户	发票		享受增值税小规模纳税人优惠政策	

相关增值税小规模纳税人优惠政策：

- 2021 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日：月销售额 15 万元以下（含本数）的增值税小规模纳税人，免征增值税。——财政部 税务总局公告 2021 年第 11 号
- 2022 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，增值税小规模纳税人适用 3%征收率的应税销售收入免征增值税。——财政部 税务总局公告 2022 年第 15 号
- 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，月销售额 10 万元以下（含本数）的增值税小规模纳税人，免征增值税。——财政部 税务总局公告 2023 年第 1 号
- 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，增值税小规模纳税人适用 3%征收率的应税销售收入，减按 1%征收率征收增值税。——财政部 税务总局公告 2023 年第 1 号

国家税务总局关于按次纳税和按期纳税的答复中明确，按次纳税和按期纳税，以是否办理税务登记或者临时税务登记作为划分标准。

如何理解按次纳税和按期纳税？

留言时间:2019年03月16日 答复时间:2019年03月18日 答复单位:国家税务总局网站

【字体：大 中 小】 打印本页 

按次纳税和按期纳税，以是否办理税务登记或者临时税务登记作为划分标准。凡办理了税务登记或临时税务登记的小规模纳税人，月销售额未超过10万元（按季申报的小规模纳税人，为季销售额未超过30万元）的，都可以按规定享受增值税免税政策。未办理税务登记或临时税务登记的小规模纳税人，除特殊规定外，则执行《增值税暂行条例》及其实施细则关于按次纳税的起征点有关规定，每次销售额未达到500元的免征增值税，达到500元的则需要正常征税。对于经常代开发票的自然人，建议主动办理税务登记或临时税务登记，以充分享受小规模纳税人月销售额10万元以下免税政策。

可见，灵活就业人员若办理了税务登记或者临时税务登记选择按期纳税，可以充分享受增值税小规模纳税人的免税政策；若未办理上述登记，则需要按次纳税，高于增值税起征点 500 元每次就需要缴纳增值税，此时，企业仅以银行流水做账存在税前扣除风险，个人可前往税务局申请代开发票作为企业税前扣除的合法凭证。

四、结语

发票在我国现行税收征管中扮演着重要的角色，因此，企业应当在汇算清缴前取得上述合法合规的涉税凭证，并留存相关的协议、合同、资金交易支付凭证等能证明业务真实性的资料以备查，避免因扣除形式依据不合规而导致实际支出无法在企业所得税前扣除、进而面临被税务局追缴税款和滞纳金的风险。

参考文献：

①劳动报-灵活用工法律适用研究（二）[李干 李磊]

②人力资源社会保障部 国家发展改革委 交通运输部 应急部 市场监管总局 国家医保局 最高人民法院 全国总工会关于维护新就业形态劳动者劳动保障权益的指导意见

③灵活用工模式税务风险问题研究[邵丽丽]

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所助理 李姣

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

融资租赁与类融资租赁业务增值税差异

融资租赁（financial lease）是国际上最普遍、最基本的非银行金融形式。2007 年后，国内融资租赁业进入了几何级数增长的时期，经过十几年的发展，融资租赁在我国经济发展中的作用和地位越来越重要。国家税务总局 2021 年 6 月 10 日发布的《中华人民共和国印花税法》中，首次将“融资租赁合同”列入印花税的税目表里面，确认税率为租金的万分之零点五。人民银行和银保监会今年也先后发布《地方金融监督管理条例（征求意见稿）》、《融资租赁公司非现场监管规程》（【2022】3 号）、《中国银保监会办公厅关于加强金融租赁公司融资租赁业务合规监管有关问题的通知》（【2022】12 号）、《中华人民共和国金融稳定法（征求意见稿）》等多项规章制度，进一步规范我国的融资租赁行业。

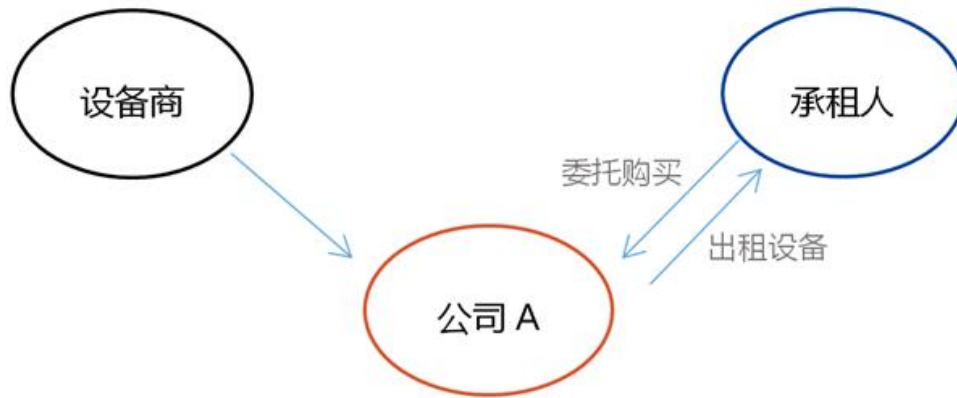
常见的融租租赁分为以下几种类型：直接融资租赁、融资性售后回租、联合融资租赁、杠杆融资租赁、转租赁。

目前我国审批类的融资租赁业务主要有 3 种类型：第一类，外商投资融资租赁公司由商务部负责审批，注册资本 1000 万美元以上，2010 年 3 月 6 日以后，外商投资的融资租赁公司的审批权限下放到各省、直辖市商务主管部门；第二类，金融租赁公司，由银监会（继承中国人民银行）审批和监管，金融租赁公司名称中应当标明“金融租赁”字样，注册资本 1 亿人民币以上；第三类，内资试点融资租赁公司，由各省级商务委受理后转报商务部和国税总局审批，现受理权限逐渐下放，注册资本 1.7 亿人民币以上。

正式的融资租赁公司的审批都是有一定的门槛要求的，注册资本、人员经验、公司业务类型等等。那么，如果一间公司没有达到相应的资质要求，从事了类似融资租赁的业务，增值税应该如何处理呢？下面以直接融资租赁和融资性售后回租两个业务的增值税征收情况作为对比。

直接融资租赁

直接融资租赁，由承租人指定设备及生产厂家，委托出租人融通资金购买并提供设备，由承租人使用并支付租金，租赁期满由出租人向承租人转移设备所有权。在整个租赁期间承租人没有所有权但享有使用权，并负责维修和保养租赁物件。它以出租人保留租赁物所有权和收取租金为条件，使承租人在租赁期内对租赁物取得占有、使用和收益的权利。这是一种最典型的融资租赁方式。



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》2016年36号，附件1，《营业税改征增值税试点实施办法》中规定“租赁服务，包括融资租赁服务和经营租赁服务。融资租赁服务，是指具有融资性质和所有权转移特点的租赁活动。即出租人根据承租人所要求的规格、型号、性能等条件购入有形动产或者不动产租赁给承租人，合同期内租赁物所有权属于出租人，承租人只拥有使用权，合同期满付清租金后，承租人有权按照残值购入租赁物，以拥有其所有权。不论出租人是否将租赁物销售给承租人，均属于融资租赁。

税率方面，按照标的物的不同，融资租赁服务可分为有形动产融资租赁服务和不动产融资租赁服务，分别适用17%（现为13%）或11%（现为9%）。对于不动产融资租赁服务，根据《财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知财税》〔2016〕47号第三条第三款规定，一般纳税人2016年4月30日前签订的不动产融资租赁合同，或以2016年4月30日前取得的不动产提供的融资租赁服务，还可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

销售额计算方面可以采用差额扣除的方式进行计算，以取得的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。

税收优惠方面，根据《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》，提供有形动产融资租赁服务，对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。

类直接融资租赁

如果一家非批准从事融资租赁的公司A，按照承租人的要求去指定的设备及生产厂家购买设备并且出租给承租人，并且若干年后将设备转让给承租人，那公司A应该如何缴纳增值税呢？

企业A出租环节，在适用的税率方面，《商务部 国家税务总局关于从事融资租赁业务有关问题的通知》商建发〔2004〕560号第六条阐述，本通知第二、三条所列的融资租赁公司（即内资融资租赁试点企业、外商投资融资租赁公司）可按照《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）的规定享受融资租赁业务的营业税政策。该文件所述为已经报批了的融资租赁公司可以享受融资租赁业务的营业税政策，该文件现时仍然有效。虽然营改增的文件没有沿用该表述，但是考虑到文件的延续性，即使公司从事的业务实质与融资租赁业务一致，仍然考虑只有通过审批的融资租赁公司，税法才将其纳税融资租赁的范围。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》2016年36号，附件1中阐述“租赁服务，包括融资租赁服务和经营租赁服务。”类直接融资租赁租赁服务不能归类为融资租赁服务，那只能归类为经营租赁，适应税目“现代服务-租赁服务”，对于出租标的物为有形资产的，适用税率17%（现为13%），对于标的物为不动产的自2016年5月1日后取得，适用一般计税方法计税，适用税率为11%（现为9%）。不动产为2016年4月30日前取得，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算应纳税额。

销售额计算和税收优惠方面，也适用一般经营租赁的相关规定。

最后把资产卖给承租人，由于出售价格会远远低于买入价格，所以不需要缴纳增值税。

融资性售后租回

融资性售后租回，有时又称出售回租、回租赁等，是指物件的所有权人首先与租赁公司签定《买卖合同》，将物件卖给租赁公司，取得现金。然后，物件的原所有权人作为承租人，与该租赁公司签订《回租合同》，将该物件租回。承租人按《回租合同》还全部租金，并付清物件的残值以后，重新取得物件的所有权。



税率方面，《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》附件 1 规定“金融服务，是指经营金融保险的业务活动。包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。”“贷款，是指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动。融资性售后回租，是指承租方以融资为目的，将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后，从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。”文件将融资性售后回租业务划分为金融贷款类业务，适用税目“金融服务-贷款服务”，一般计税方式适用 6% 税率计算增值税。2016 年 4 月 30 日前签订的有形动产融资性售后回租合同可以继续选择按照税目“现代服务-租赁服务”税率 17%（现行税率 13%）进行计税。

销售额方面，以取得的全部价款和价外费用（不含本金），扣除对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额作为销售额。2016 年 4 月 30 日前签订的有形动产融资性售后回租合同选择继续按照税目“现代服务-租赁服务”进行纳税的，可以选择“①以向承租方收取的全部价款和价外费用，扣除向承租方收取的价款本金，以及对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额为销售额。”或“②以向承租方收取的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额为销售额。”进行差额计税。

税收优惠方面，根据《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》，提供有形动产融资性售后回租服务，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。

类融资性售后租回业务

我们先看融资性售后回租业务的税务认定，《国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》国家税务总局公告〔2010〕13 号中阐述，“融资性售后回租业务是指承租方以融资为目的将资产出售给经批准从事融资租赁业务的企业后，又将该项资产从该融资租赁企业租回的行为。融资性售后回租业务中承租方出售资产时，资产所有权以及与资产所有权有关的全部报酬和风险并未完全转移。”就是只有将资产出售给经批准从事融资租赁业务的企业再租回，在税法上面才认定属于融资性售后租回业务的范畴。

如果企业并没有获得融资租赁的批准，从事类融资性售后租回业务的话，资产原持有人指将自制或外购的资产出售，然后向买方企业 A 租回使用，最后再以低价买回。从类融资性售后租回业务的交易实质看，其实和融资性售后租回是一样的，但由于没有获取批准，所以不能适用税法中有关融资性售后回租的政策。企业 A 无论会计如何核算，在税法上面都应该单独的区分为资产购入、资产出租和资产出售三个行为。

企业 A 出租环节，在适用的税率方面《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》2016 年 36 号，附件 1 中阐述“租赁服务，包括融资租赁服务和经营租赁服务。经营租赁服务，是指在约定时间内将有形动产或者不动产转让他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。”根据文件规定，从事类融资性售后租回业务的出租环节，适应税目“现代服务-租赁服务”，对于出租标的物为有形资产的，适用税率 17%（现为 13%），对于标的物为不动产的自 2016 年 5 月 1 日后取得，适用一般计税方法计税，适用税率为 11%（现为 9%）。不动产为 2016 年 4 月 30 日前取得，可以选择适用简易计税方法，按照 5% 的征收率计算应纳税额。

销售额计算和税收优惠方面，也适用一般经营租赁的相关规定。

最后把资产卖回给承租人，由于出售价格会远远低于买入价格，所以不需要缴纳增值税。

从以上可以看出，经过批准的企业从事融资租赁活动与未经批准的企业从事类融资租赁业务在增值税的处理方面还是有较大不同的，目前融资租赁在国内经济活动中的占比不断的增加，但是批准的准入门槛还是比较的高，预计随着规范性文件的不断出台，包括批准的政府层级以及注册资本在内的门槛都会逐渐的有所放宽。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所经理 冯景堂

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

连带负债的资产划转真的就不能享受特殊性税务处理吗

最近很多人咨询，针对 100%同一控制下的企业资产划转行为，如果在资产的划转中连带负债，这样的资产划转能否享受企业所得税特殊性税务处理，总有税务机关质疑，认为资产划转中带有负债就需要缴纳企业所得税，这样的观点正确吗？同时，大家也都提到，在实际案例中，我们也能够看到我国部分上市公司在 100%同一控制下的资产划转重组公告中披露了，他们在满足《财政部 国家税务总局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）和《国家税务总局关于资产（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）相关条件下的资产划转中，连带了负债的划转也向税务机关进行了特殊性税务处理备案，最起码从公告发布来看，这些税务机关暂时并未质疑。鉴于目前对于企业重组的特殊性税务处理，都是实行的事后申报备案制度，并非税务机关批准许可。所以，这些案例并不能完全证明连带负债的划转就一定可以。

所以，我们这一篇文章还是回归到税法的基本规定中，严格对照《财政部 国家税务总局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）和《国家税务总局关于资产（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）这两个文件的规定来看看，在 100%同一控制下的资产划转中，连带负债的划转是否就一定要缴纳企业所得税。

首先，我们认为，在征管实践中，很多人将 100%同一控制下资产划转的特殊性税务处理简单的和《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）中针对一般企业间重组特殊性税务处理的规定相混淆，而忽视了 100%同一控制，这个资产划转特殊性税务处理的基本股权构架特点，从而对连带负债的资产划转产生了以下两种错误的认识：

1. 连带负债的资产划转属于非股权支付，不满足股权支付比例的要求，从而不可以享受 109 号文的特殊性税务处理；

2. 负债的划转使得划出方取得了债务清偿损益，从而划转方需要就划出的负债部分确认所得缴纳企业所得税。

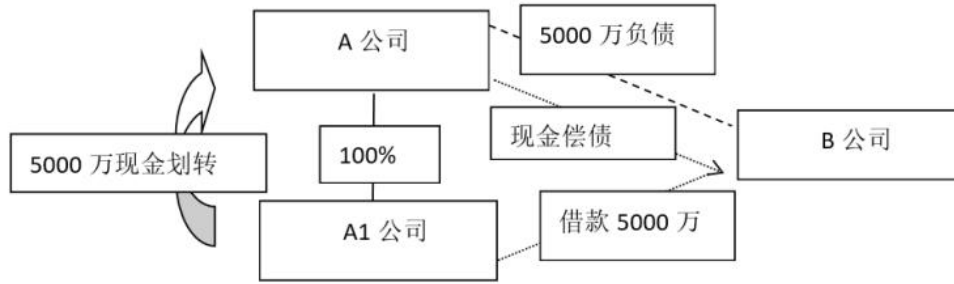
首先，对于第一个认识，我们要知道，不同于财税〔2009〕59 号文的针对一般企业的重组行为，财税〔2014〕109 号是针对的 100%同一控制下的企业的资产划转。正是因为这类资产划转是出现在 100%同一控制的母、子公司（子公司与子公司之间），他们之间的交易完全属于权益性交易。所以，对于 109 号文的资产划转，享受特殊性税务处理从来就没有规定有股权支付比例的要求，甚至在 100%同一控制下的子公司—母公司的资产划转，以及子公司—子公司之间的资产划转，对照国家税务总局公告 2015 年第 40 号规定，都必须是无偿的，即都不能有股权支付。所以，我们对照 109 号文的条件，100%同一控制下的资产划转特殊性税务处理条件：

1. 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
2. 按账面净值划转股权或资产
3. 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
4. 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
5. 划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益

我们可以看到，109 号文对于 100%同一控制下的资产划转特殊性税务处理的所有条件中，均没有对于股权支付比例的要求。本质上就是因为这种划转的前提属于 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才能进行，他们之间的这种特殊股权关系就决定了，这些企业之间的资产划转本质上都是权益性交易，既然都是权益性交易行为，也就不存在要求所谓的股权支付比例问题。换句话说，他们的股权比例关系就保证了他们之间的交易都肯定满足权益的连续性要求。

现在核心的问题是第二个，就是有人认为，在资产划转中，如果一方在资产划转的同时把负债划给另一方，那负债的划出方属于取得了债务清偿损益，所以债务的划出方需要确认所得缴纳企业所得税。这种观点，实际上也是忽视了 100%同一控制这个股权特点而得出的错误结论。我们重点要来分析一下这种错误观点。

对于 100%同一控制企业间的负债划转，很多人并没有清晰的认识，负债的划转实际上就是反向的资产划转。很多人并没有真正理解这句话的意思。实际上，真正把这句话的意思理解了，我们就能清晰的得出，在 100%同一控制下的资产划转中，连带负债的划转，只要不在会计上确认损益，就完全符合 109 号文和 40 号公告的规定，不需要缴纳企业所得税。那怎么理解“负债的划转实际上就是反向的资产划转”这句话呢？



我们假设 A 公司在资产划转中，将其对 B 公司 5000 万的负债划转给了全资子公司 A1。那划转结束后，A1 公司账面就有了对 B 公司的 5000 万负债的偿还义务。

那如何理解这笔 A 公司向 A1 公司的负债划转呢？我们换个角度理解一下这个交易，这个交易是这样进行的：

第一步：A1 公司向 B 公司借款 5000 万

第二步：A1 公司将 5000 万现金无偿划转给 A 公司

第三步：A 公司用从 A1 公司无偿划转取得的 5000 万现金偿还对 B 公司的借款

大家可以看一下，我通过这个交易步骤是不是也实现了 A 公司向 A1 公司无偿划转 5000 万负债一样的交易结果呢？

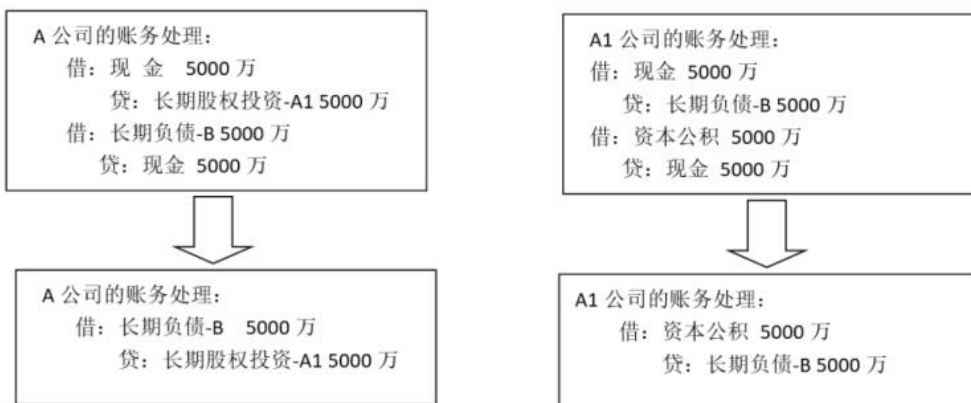
所以，母公司（A）向全资子公司（A1）的负债划转，他的等价交易就是全资子公司（A1）向母公司（A）的资产划转。也就是负债的划转本质上是资产划转的逆运算。那我们就可以把负债的划转能否享受特殊性税务处理放到资产划转的角度上去分析了。

我们来看一下，如果 A 公司向 A1 公司划转 5000 万的负债，他们的会计处理是这样的：



如果这个交易变成的是 A1 公司先向 B 公司借款 5000 万，然后 A1 公司向 A 公司无偿划转 5000 万的现金资产，这就变成了一个子公司向母公司的资产划转。对照国家税务总局公告 2015 年第 40 号：100%直接控制的母子公司之间，子公司向母公司按账面净值划转其持有的股权或资产，子公司没有获得任何股权或非股权支付。母公司按收回投资处理，或按接受投资处理，子公司按冲减实收资本处理。母公司应按被划转股权或资产的原计税基础，相应调减持有子公司股权的计税基础。

我们看一下，他们账务处理如何（现金资产的划转本身账面净值和公允价值就一样）：



所以，我们通过会计处理规定也可以看出来，实际上母公司向子公司负债的划转，本质上就等于在同一控制下子公司向母公司的资产划转，也就是说负债的划转就等于反方向的资产划转，即：

母公司—全资子公司无偿划转负债=子公司—母公司无偿划转资产

全资子公司—母公司无偿划转负债=母公司—全资子公司无偿划转资产

全资子公司 1—全资子公司 2 无偿划转负债=全资子公司 2—全资子公司 1 无偿划转资产

这里就可以反驳第二个观点，即在 100%同一控制下的负债划转，只要交易各方在会计上没有确认损益，我们可以把负债的划转等同于反向的资产划转，他们就没有债务清偿损益，而仅仅属于权益性交易，负债的划出方不需要确认债务清偿所得，不需要缴纳企业所得税。

所以，我们可以看到，比如在母公司向全资子公司的连带负债的资产划转交易中，我们实际上可以把他看成为：一方面母公司向全资子公司无偿划转了一项资产；

另一方面是，在此同时，子公司也向母公司划转了一项现金资产（用于债务的替换）。

我们可以看到，40 号公告明确列明了资产的划转包括母公司—全资子公司、全资子公司—母公司以及全资子公司之间。且 109 号文和 40 号公告没有任何一条规定限制了说，在一次划转重组交易中，只能进行一种划转，不能同时进行母公司—全资子公司和全资子公司—母公司划转。既然没有任何规定限制在同一重组交易中，多种资产划转行为不可以同时进行，那我们也没有任何理由去否定，在资产划转中连带负债的划转不可以享受特殊性税务处理。

所以，我们结合税法的规定，从交易的本质、会计处理入手，严格对照 109 号文和 40 号公告的规定，可以得出这样的结论：

即在 100%同一控制下的资产划转交易中，如果连带了负债的划转，只要划出方和划入方中任何一方在会计上均没有确认损益，那连带负债的划转是完全可以享受 109 号文特殊性税务处理的，不需要确认债务清偿所得缴纳企业所得税。

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

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

房地产开发项目“竣工备案”后发生的开发间接费用在土地增值税税前扣除探

案例：

某市的 A 房开企业开发的某商品房住宅项目，于 2020 年 9 月底基本预售完毕，2020 年 12 月 20 日取得当地住建局通过的《竣工验收备案书》。与购房者的合同约定于 2020 年 12 月 21 日交房，2021 年 10 月完成小区绿化、大门、公共配套设施等发生建筑安装工程费用支出 5000 万；2020 年 12 月-2021 年 10 月发生开发间接费用 600 万（其中资本化利息支出 200 万，项目管理人员工资及福利等开发间接费用 400 万元）。项目于 2021 年 9 月份按税务机关要求开始土地增值税清算，出具土地增值税清算报告时，各方就 2020 年 12 月-2021 年 10 月发生的开发间接费用 400 万（不含资本化利息 200 万）能否在清算时扣除有不同理解。案例是房地产开发企业在土地增值税清算过程中经常遇到的问题，在土地增值税清算审核过程中：

有些观点认为：房地产开发项目竣工备案后发生的开发间接费用不能在土地增值税清算时扣除，理由是项目既然已“竣工备案”，房屋达到可使用状态就可交付业主使用，对“达到可使用状态”后发生的工程支出认为不属于“直接组织、管理开发项目发生的费用”，因此应当费用化并计入了当期损益，土地增值税清算当然也不予扣除。

有些观点认为：土地增值税相关的税收法规并没有规定竣工备案后项目发生的开发间接费用不能扣除，因此竣工备案后项目发生的开发间接费用都可以扣除。

那竣工备案后发生的开发间接费用是否可以作为土地增值税扣除项目扣除？笔者认为不能一刀切，应根据税收法规规定和开发项目实际情况进行判定。笔者结合案例对此问题进行剖析，以期与读者探讨交流。

一、土地增值税税收法规对开发项目发生的“费用”支出扣除的相关规定

土地增值税税收法规对土地增值税增值额的计算逻辑和扣除项目金额的规定是明确的，《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（以下简称暂行条例）第四条规定以转让房地产所取得的收入减除扣除项目金额后的增值额计算增值税。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（财法字[1995]6 号，以下简称实施细则）对土地增值税扣除项目采用列举形式，扣除范围包括了开发项目实际发生的成本、费用、税金及加计扣除金额。《实施细则》第七条规定：条例第六条所列的计算增值额的扣除项目具体为：

（二）开发土地和新建房及配套设施的成本，是指纳税人房地产开发项目实际发生的成本，包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用。

开发间接费用，是指直接组织、管理开发项目发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等。

（三）开发土地和新建房及配套设施的费用（以下简称房地产开发费用），是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用；……其他房地产开发费用，按本条（一）、（二）项规定计算的金额之和的5%以内计算扣除。

上述相关规定对列入土地增值税扣除项目的“费用”包括两部分：（1）直接组织、管理开发项目且实际发生的费用（开发间接费）；（2）与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。对于直接组织、管理开发项目且实际发生列入“开发间接费”的“费用”直接据实扣除，对与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用作为土地增值税“其他房地产开发费用”按5%比例扣除。

既然税收法规规定开发项目实际发生的“费用”可以作为土地增值税扣除项目扣除，其中对直接组织、管理开发项目且实际发生列入“开发间接费”的费用可以直接据实扣除，对与房地产开发项目有关的“销售费用、管理费用、财务费用”按比例扣除，那对项目“竣工备案”后实际发生的“费用”只需判断该部分“费用”支出是属于“开发间接费”还是属于“销售费用、管理费用、财务费用”，就可以解决项目“竣工备案”后发生的费用是否可以据实扣除的问题了。

为了找到答案，我们对土地增值税税收法规相关规定进行梳理发现，包括《实施细则》等在内的相关规定对“开发间接费用”只强调属于直接组织、管理开发项目发生的费用。并没有对包括“费用”在内的支出从时间上划分或确认的规定和标准。

既然税收法规没有明确规定，我们从财务核算、项目“竣工备案”与土地增值税的税收关系继续进行分析。

二、开发间接费用财务核算规定与土地增值税税收关系分析

土地增值税在1993年立法并在1994年度开始实施，土地增值税税收法律规范性文件所列示的房地产开发成本一直是沿用原财政部《房地产开发企业会计制度》（93财会字第02号）的相关要求设置，《房地产开发企业会计制度》中房地产开发成本包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用。其中开发间接费用核算内容为“本科目核算企业内部独立单位为开发产品而发生的各项间接费用，包括工资、福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等”，核算的范围与《实施细则》开发间接费所列举的范围是一致的。该文件虽然于2015年已废止，但是其中关于成本核算的规定对于《实施细则》有重大影响，《房地产开发企业会计制度》六大类成本项目分类和开发间接费用的核算内容直接被《实施细则》所采用，虽然后来随着房地产行业发展，开发间接费用的内涵也越来越丰富，但当时立法的原意应该是土地增值税开发间接费用的范围和核算内容与会计核算一样的。

《企业产品成本核算制度（试行）》（财会[2013]17号）第五条规定企业应当根据所发生的有关费用能否归属于使产品达到目前场所和状态的原则，正确区分产品成本和期间费用。

第二十六条指出开发间接费，指企业为直接组织和管理开发项目所发生的，且不能将其直接归属于成本核算对象的工程监理费、造价审核费、结算审核费、工程保险费等。

从上述与房地产开发有关的财务核算制度可以看出：财务核算上需正确区分成本和期间费用，对“开发间接费用”强调属于直接组织、管理开发项目发生的费用，这点与土地增值税“开发间接”规定也是一致的，但财务核算上也并没有从时间上划分或确认的规定和标准。

《企业会计准则第1号——存货》第八条规定：存货的其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到场所和状态所发生的其他支出。

第九条 下列费用应当在发生时确认为当期损益，不计入存货成本：……（三）不能归属于使存货达到场所和状态的其他支出。

我们再参考看看《企业会计制度》和《会计准则》关于规定固定资产的核算相关规定：

《企业会计制度》对固定资产应按取得时的成本入账。取得时的成本包括……以及为使固定资产达到预定可使用状态前所必要的支出。第七十八条规定：本制度所称的“达到预定可使用状态”，是指固定资产已达到购买方或建造方预定的可使用状态。

《企业会计准则第4号-固定资产》第九条规定：自行建造的固定资产，按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，作为入账价值。

综合《企业会计准则第1号——存货》、《企业会计制度》、《企业会计准则》及其他财务核算要求，对于如何确认成本和期间费用只有原则性要求，即“达到预定可使用状态”等类似的判定，也并没有把时间作为划分或确认成本和期间费用的规定和标准。

三、房地产项目“竣工备案”与土地增值税税收关系分析

根据建筑业相关法律法规的要求，房地产开发项目施工图纸必须在满足城市规划、消防、节能、环保等部门和公共安全的要求，并经专业审图机构审图合格、办理好施工许可证后才能开始施工，工程竣工后，各主管部门对各单项工程进行验收，在各单项工程验收合格后再进行综合验收，综合验收合格后报建设主管部门进行竣工验收备案，同时由住房和城乡建设部门出具《建设工程竣工验收备案回执》，整个流程完成就是房地产开发项目的“竣工备案”。

各主管单位根据相关法律法规对工程进行验收，在报建施工图范围外的小型工程，例如局部增加部分绿化工程、部分公共配套工程、小型装修工程、零星工程等根据建筑法律法规可不用办理施工许可证的单项工程，不需要作为住房和城乡建设局出具《建设工程竣工验收备案回执》的前置要件。

由于房地产开发项目开发周期长，开发商为了履行在合同期限内向业主交楼的合同义务，普遍的做法是项目达到报建施工图竣工验收条件并在综合验收合格后就会向住建主管部门进行“竣工验收备案”，在这阶段报建施工图范围内的各单项工程可能达到会计准则要求的“达到预定可使用状态”，但实际上在报建施工图以外的包括绿化工程、部分公共配套设施、装修工程和零星改造工程等工程还可能存在未开始施工、或未完工、或未竣工结算、或工程款未支付及工程人员未撤场等等情况，房地产开发商“竣工备案”后还必须继续完成这部分工程，这部分工程所发生的工程支出会计核算上应当计入“开发成本”，从逻辑上来讲，其所对应发生的“费用”必然是属于直接管理、组织开发项目所发生的费用应当被计入项目的“开发间接费用”核算，因此理所当然可以作为土地增值税扣除项目据实列支。

这点也可以在《实施细则》第十六条规定中得到佐证。《实施细则》第十六条规定纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入，由于涉及成本确定或其他原因，而无法据以计算土地增值税的，可以预征土地增值税，待该项目全部竣工、办理结算后再进行清算，多退少补。《实施细则》指出在“全部竣工结算”前“涉及成本确定”无法计算土地增值税，在项目“全部竣工结算”后才可以据以计算土地增值税。因此从立法规定和原意上理解，土地增值税扣除项目是包括所有工程全部竣工结算前所发生的成本费用的。

四、结论

综合上述分析，笔者认为，对土地增值税来说，判定一项“费用”是否可以作为扣除项目进行扣除，应根据税收法规的规定和会计核算、各个项目的实际情况、交楼标准和约定、项目工程完成情况进行综合判断，对工程完成之前属于直接管理、组织开发项目所发生“费用”可作为土地增值税扣除项目。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所合伙人 蔡荣钦

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

中汇收到中国证券投资基金业协会感谢信

近日，中汇税务师事务所收到中国证券投资基金业协会感谢信。感谢中汇的大力支持及全国技术总监赵国庆凭借专业的学识、丰富的从业经验、严谨尽责的工作态度，在参与协会财税工作小组2022年度工作中为基金税收研究相关工作作出的贡献。

中国证券投资基金业协会依据《基金法》授权，立足行业自律，组织成立委员会。委员会定位于行业标准的研究和制定工作，致力于夯实金融基础设施、培育行业良好生态圈，聚焦行业估值基准、税收和技术接口规范等标准

问题。委员会下设的财税小组在证监会指导下成立，负责推动解决基金行业税收痛点问题，研究境内外资本市场税收机理，为行业税制改革提供政策储备，推动完善中国基金税收政策顶层设计。

中国证券投资基金业协会

感谢信

中汇税务师事务所：

2019年9月，中国证券投资基金业协会托管与运营委员会下设的财税工作小组成立。财税工作小组在证监会指导下，负责推动解决基金行业税收痛点问题，研究境内外资本市场税收机理，为行业税制改革提供政策储备，推动完善中国基金税收政策顶层设计。

贵所专家赵国庆先生在参与财税工作小组2022年度工作中，凭借专业的学识、丰富的从业经验、严谨尽责的工作态度，为基金税收研究相关工作作出贡献，我会对贵所的大力支持和赵国庆先生的辛勤付出谨表示衷心的感谢！

为基金行业搭建合理有效的税制体系是一项长期、系统性工程，为保证相关工作科学和连贯性，期待贵所一如既往地支持财税工作小组后续工作！

中国证券投资基金业协会

2023年1月18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/>

