中国注册税务师协会
THE CHINA CERTIFIED TAX AGENTS ASSOCIATION

税务合规管理实务指南

17 个税费 327 个风险点和解决方案

2023 年 3 月

中税研究小组整理

目录

目录 1
第一章 增值税风险指引 1
【风险点 1】企业收回逾期包装物押金未缴纳增值税 1
【风险点 2】销售货物销售额与折扣额不在同一张发票而在核算时减除了折扣额 2
【风险点 3】混合销售行为未以主营业务确定适用税率 3
【风险点 4】无真实业务却抵扣进项税额 4
【风险点 5】收取的价外费用和逾期包装物押金未换算成不含税收入，而多缴税款 5
【风险点 6】对外购免税货物在免税期间的进项税额予以了抵扣 5
【风险点 7】平销行为返还资金的没有冲减当期进项税额 6
【风险点 8】发生条款规定的视同销售情形，未在所在地与总机构所在地缴纳税款 7
【风险点 9】企业未开具红字专用发票即做冲减销项税额处理 9
【风险点 10】企业放弃免税权，但选择部分产品适用免税政策 10
【风险点 11】企业将购进用于免税项目的产品进项税额予以抵扣 11
【风险点 12】企业从事兼营行为未分别核算销售额的没有从高适用税率 12
【风险点 13】视同销售行为未及时确认收入 13
【风险点 14】销售商品的价外费用未入账 15
【风险点 15】外币结算的销售额折合人民币时适用汇率错误 16
【风险点 16】购进货物用于集体福利和个人消费未做进项税额转出 17
【风险点 17】特殊销售方式销售产品的销售额未及时入账 18
【风险点 18】未分别核算免税、减税项目等项目收入，导致未能享受免税、减税优惠 19
【风险点 19】销售使用过的固定资产选择简易办法征税的，未适用减按 2%的税率征收增值税 20
【风险点 20】企业安置残疾人未达到法定标准即享受增值税优惠政策，少缴税款 22
【风险点 21】代开、虚开增值税专用发票 23
【风险点 22】纳税人适用增值税征收率错误 25
【风险点 23】提供有形动产融资性售后回租服务在计算当期销售额扣除的有形动产本金不符合规定 26
【风险点 24】以保理方式将债权转让未继续按照现行规定缴纳增值税 27
【风险点 25】纳税人逾期预缴税款 27
【风险点 26】企业提供劳务派遣服务一般计税方法与简易计税方法混淆 28
【风险点 27】销售价格明显偏低且无正当理由 29
【风险点 28】固定业户到外县（市）销售货物或者劳务未报告外出经营事项 30
【风险点 29】非固定业户销售货物或者劳务未申报纳税 31
【风险点 30】出口货物办理退税后发生退货或者退关企业未按规定补缴增值税 32
【风险点 31】纳税人租入固定资产、不动产进项税额没有全额从销项税额中抵扣 33
【风险点 32】小规模纳税人月底或季度销售额不符合免征增值税要求，错误适用免征增值税规定 34
【风险点 33】纳税人取得的不动产或者不动产在建工程的进项税额未及时一次性抵扣，造成多缴纳税款的风险 35

【风险点 34】纳税人购进的国内旅客运输服务进项税额未扣除，造成多缴税款的风险 36
【风险点 35】将不符合标准的公益性捐赠错误适用免征增值税项目 37
【风险点 36】不合规抵扣凭证抵扣了进项税额 38
【风险点 37】以旧换新销售，未按规定缴纳增值税 39
【风险点 38】非正常损失进项税额从销项税额中抵扣 40
【风险点 39】企业从非直接从事种植的单位和个人购买的自产农产品不得扣除进项税 41
【风险点 40】个人所得税手续费返还未计算缴纳增值税 42
【风险点 41】企业金融商品买卖差价计算不准确 42
【风险点 42】过渡期增值税税率适用不正确 43
【风险点 43】企业支付与贷款相关的财务顾问费、咨询费等，其进项税额不得抵扣 44
【风险点 44】处置自己使用过的固定资产未计算缴纳增值税 45
【风险点 45】企业外购水电进行销售未计算缴纳增值税 46
【风险点 46】房地产企业发生“以租代售”业务隐瞒收入 47
【风险点 47】房地产企业收到预收账款不入账，少预缴增值税 48
【风险点 48】房地产企业以商品房抵债未计销售额，未缴纳增值税 48
【风险点 49】将持有物资对外投资未按照税法规定的公允价值处理 50
【风险点 50】房地产企业签订阴阳合同隐瞒收入，少缴增值税 51
第二章 企业所得税风险指引 52
【风险点 1】企业未按规定确认销售商品收入实现时间 52
【风险点 2】特许权使用费收入未按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期及时入账 53
【风险点 3】应收账款未及时计入收入 53
【风险点 4】确实无法偿付的应付款项未确认收入 54
【风险点 5】未就来源于境外的所得缴纳企业所得税 55
【风险点 6】企业未能正确核算来源于中国境内的全部所得 56
【风险点 7】收回已税前扣除的坏账损失未确认收入 57
【风险点 8】对后续收回的已扣除部分资产损失未计收入 58
【风险点 9】非货币性收入未计入应纳税所得额 59
【风险点 10】非货币性资产投资收入的确认时点错误 60
【风险点 11】取得产品分成收入未按企业分得产品的日期及时入账 61
【风险点 12】跨年度租金收入未按收入与费用配比原则确认收入 61
【风险点 13】租金收入未分期均匀计入相关年度 62
【风险点 14】股权转让所得非货币形式的收入未入账 64
【风险点 15】股权转让所得的计算和时点的确认不符合规定 65
【风险点 16】企业接受捐赠收入未按实际收到捐赠资产的日期及时入账 66
【风险点 17】企业处置资产未按照公允价值确定销售收入 66
【风险点 18】视同销售不确认收入 67
【风险点 19】政策性搬迁收入挂往来账，未计入收入总额 68
【风险点 20】售后回购方式未按售价确认收入 69
【风险点 21】企业接受符合条件的股东投资未计入应税收入缴纳税款 70
【风险点 22】限售股解禁前转让限售股纳税处理错误 71
【风险点 23】少记提供劳务或服务收入 71

【风险点 24】个税手续费收入未确认收入 72
【风险点 25】逾期未退包装物押金未按税法规定确认收入 73
【风险点 26】处置低值易耗品的收入未及时入账 74
【风险点 27】低估技术转让所得而享受了免征企业所得税优惠政策 75
【风险点 28】不符合不征税条件的政府补助 76
【风险点 29】将应税收入申报为免税收入核算 78
【风险点 30】企业虚增销售综合利用资源产品取得的收入 79
【风险点 31】企业承包经营、承包建设和内部自建自用基础设施项目经营收入错误享受三免三减半税收优惠 79
【风险点 32】企业未单独核算生产经营项目所得与享受优惠的公共基础设施项目经营所得 80
【风险点 33】财政资金长期挂往来款未计入收入总额 81
【风险点 34】免税的国债利息收入未准确划分 82
【风险点 35】非货币性资产转让所得未分期均匀计入相应年度 84
【风险点 36】企业存货计价方法前后不一致 84
【风险点 37】企业将不符合规定的工资支出计入工资薪金支出总额 85
【风险点 38】已预提汇缴年度工资薪金未实际支付错误在汇缴年度扣除 86
【风险点 39】国有企业虚增税前扣除的工资总额 87
【风险点 40】非货币性资产交换换入换出成本错误 88
【风险点 41】私车公用账面无车辆租赁费 89
【风险点 42】离退休等三类人员费用税前扣除 90
【风险点 43】专项资金改变用途后继续进行税前扣除 91
【风险点 44】不符合规定的劳动保护支出，未作纳税调整 92
【风险点 45】计提的未实际行权的股权激励费用未做纳税调整 93
【风险点 46】利息扣除不符合规定 94
【风险点 47】对向非金融机构的借款利息扣除不合规 95
【风险点 48】企业将不符合标准的工作服饰费用税前扣除 97
【风险点 49】应由个人负担的费用作为企业发生费用列支，在税前扣除 97
【风险点 50】不合规定的商业保险费误在税前扣除 98
【风险点 51】税收滞纳金和罚款支出在税前扣除 99
【风险点 52】其他不得列支项目在税前列支 101
【风险点 53】企业虚增工资薪金总额作为限额扣除的基数 102
【风险点 54】劳务派遣人员工资记入工资薪金加大“三费”扣除基数 103
【风险点 55】职工福利费税前扣除超过税法规定的扣除标准 104
【风险点 56】已计提但未实际支出的职工教育经费在税前进行列支 105
【风险点 57】职工教育经费扩大列支范围 106
【风险点 58】工会经费实际拨缴数小于计提数未做纳税调整 108
【风险点 59】企业未取得有关凭证即税前扣除工会经费 109
【风险点 60】企业工会经费税前扣除计算错误 110
【风险点 61】广告费和业务宣传费支出超过税法扣除标准 111
【风险点 62】广告费和业务宣传费核算方式和确认不正确 112
【风险点 63】业务宣传费中列支与经营活动无关赞助费未做纳税调整 113
【风险点 64】业务招待费支出超过税法扣除标准 114
【风险点 65】从事股权投资业务的企业业务招待费扣除限额有误【多缴税款风险】

.....115
【风险点 66】业务招待费混同宣传费.....116
【风险点 67】业务招待费混同会议费.....117
【风险点 68】企业将不符合规定的保险费在税前扣除.....118
【风险点 69】企业佣金及手续费支出不符合税法规定税前扣除.....119
【风险点 70】企业捐赠不符合公益性捐赠扣除条件.....120
【风险点 71】公益捐赠的税前扣除超过年度利润总额的 12%.....121
【风险点 72】委托境外研发费扣除不符合规定.....124
【风险点 73】企业随意扩大适用加计扣除的适用范围.....125
【风险点 74】将形成无形资产的研究开发费用费用化计入当期损益在当期加计 100%一次扣除.....127
【风险点 75】研发费用和生产经营费用未分别核算导致无法进行所得税税前加计扣除.....129
【风险点 76】资本性支出直接税前扣除.....130
【风险点 77】虚增残疾人员工资.....131
【风险点 78】企业安置残疾人未达到法定标准即享受企业所得税加计扣除政策.....132
【风险点 79】享受加计扣除的企业未享受残疾职工工资 100%加计扣除【多缴税款风险】.....133
【风险点 80】固定资产大修理支出作为费用化支出在当期一次性扣除.....134
【风险点 81】长期待摊费用支出摊销期限低于三年.....134
【风险点 82】维简费支出属于资本性支出的作为当期费用扣除.....135
【风险点 83】建造、购置固定资产发生的应予以资本化的利息支出，错误地作为财务费用税前列支.....136
【风险点 84】企业改制资产评估增值部分折旧和摊销税前扣除不符合规定.....137
【风险点 85】将购买达到固定资产标准的设备直接计入当期生产成本在税前一次性扣除.....138
【风险点 86】固定资产加速折旧最低年限低于税法规定的最低折旧年限的 60%.....144
【风险点 87】将固定资产作为低值易耗品核算，一次性列支.....150
【风险点 88】企业购进设备、器具一次性扣除或加速折旧不符合规定【多缴税款风险】.....155
【风险点 89】无形资产摊销年限不符合税法规定.....161
【风险点 90】停止使用的固定资产继续计提折旧.....162
【风险点 91】企业对固定资产采取的加速折旧方法随意变更.....163
【风险点 92】不征税收入形成资产折旧在税前扣除.....164
【风险点 93】对税前扣除项目未留有合法证据.....165
【风险点 94】未按规定审批直接在税前申报扣除，未作纳税调整.....165
【风险点 95】实际资产损失与法定资产损失申报扣除年度有误.....166
【风险点 96】虚增初始投资计量成本.....167
【风险点 97】股权投资损失不满足规定条件即在税前扣除.....168
【风险点 98】企业未能对权益性投资损失进行据实扣除.....169
【风险点 99】现金损失金额的确定不符合规定.....170
【风险点 100】固定资产或存货盘亏损失未按规定减除赔偿直接在税前申报扣除.....171
【风险点 101】固定资产或存货毁损、报废税前扣除的损失未扣除责任人赔偿和保险赔款.....171

【风险点 102】固定资产或存货被盗税前扣除的损失未扣除责任人赔偿和保险赔款172
【风险点 103】将境外营业机构资产损失用于境内企业税前扣除.....173
【风险点 104】虚增存货损失税前扣除金额.....174
【风险点 105】坏账损失不满足规定条件即在税前扣除.....175
【风险点 106】贷款损失不满足规定条件即在税前扣除.....176
【风险点 107】企业汇算清缴时未补充提供该成本、费用的有效凭证.....177
【风险点 108】不合规发票金额进行税前扣除.....178
【风险点 109】会议费税前扣除未留存相关证明.....179
【风险点 110】不能提供与税前扣除该项费用相关的材料却税前扣除服务费用.....181
【风险点 111】关联性劳务转让定价方法不合理.....181
【风险点 112】母子公司之间按照内部交易价格核算收入与费用.....183
【风险点 113】子公司对支付给母公司的管理费进行税前扣除.....184
【风险点 114】错误核定接受关联方的债权性投资与其权益性投资比例，从而错误核算税前可扣除利息.....185
【风险点 115】企业向关联方支付费用不符合独立交易原则.....186
【风险点 116】总部期间费用纳税申报时全部分摊到高税率的东部地区扣除，未在适用优惠税率的西部地区摊销.....186
【风险点 117】债务重组收入确定时点滞后.....187
【风险点 118】吸收合并业务未按规定备案，则不适用特殊重组政策.....188
【风险点 119】购进节能减排设备错误抵免应纳税所得额.....189
【风险点 120】企业购置并实际使用的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备在 5 年内转让、出租的，错误享受税额抵免政策.....190
【风险点 121】高新技术企业未适用税收优惠政策而多缴税款【多缴税款风险】....191
【风险点 122】企业虚增环保专用设备购进的投资额.....192
【风险点 123】境内外机构亏损抵免错误.....193
【风险点 124】未按期报送企业清算所得税纳税申报表或缴纳税款.....193
【风险点 125】企业未按照税法规定预缴税款.....194
【风险点 126】企业终止经营或注销登记时，未按照税法规定办理汇算清缴.....195
【风险点 127】扣缴义务人外币折算错误.....196
第三章 个人所得税风险指引.....198
【风险点 1】企业支付给实习生的工资未代扣代缴个人所得税.....198
【风险点 2】企业未按月履行预扣预缴义务.....198
【风险点 3】境内所得和境外所得划分不清.....200
【风险点 4】企业员工工资薪金所得总额计算不符合规定.....200
【风险点 5】扣缴义务人没有在规定的时间履行代扣税款的义务.....201
【风险点 6】实施股票期权计划扣缴税款时混淆税目.....202
【风险点 7】企业对提前退休员工支付的一次性收入未扣缴税款.....203
【风险点 8】企业对向投资者转让财产未履行扣缴义务.....204
【风险点 9】无税优识别码的商业保险在个税前扣除.....205
【风险点 10】员工个人借款长期挂账未扣个税.....206
【风险点 11】股东借款跨年未收回未扣个税.....208
【风险点 12】全年一次性奖金拆分，部分以费用报销形式发放规避个税.....209
【风险点 13】发放员工福利未扣个税.....210
【风险点 14】从超比例计提的福利费、工会经费中支付给个人的福利、补助未计征个

税 211
【风险点 15】为企业员工购买汽车、住房等消费性支出未计入工资薪金计算个税 213
【风险点 16】单位向员工低价售房，员工少支出部分未并入员工综合所得缴纳个人所得税 214
【风险点 17】对企业员工的业绩奖励未并入工资、薪金所得缴纳个人所得税 215
【风险点 18】超标准电话费、交通费未扣个税 216
【风险点 19】员工错误扣除继续教育专项附加支出 217
【风险点 20】住房租金专项附加扣除不正确 219
【风险点 21】差旅费补助超标准未扣个税 220
【风险点 22】为职工所有的房产支付的暖气费、物业费等未扣个税 221
【风险点 23】为员工及其子女支付的医药费、子女教育费未扣个税 222
【风险点 24】劳务报酬所得属于同一项目连续性收入的，拆分纳税 223
【风险点 25】支付劳务费未代扣代缴个税 224
【风险点 26】企业将中奖性质的网络红包变名为销售折扣或折让，逃避个税 224
【风险点 27】企业向本单位以外的人赠送礼品未代扣代缴个税 226
【风险点 28】个人为企业提供担保支付的报酬未代扣代缴个税 227
【风险点 29】员工社会保险超比例支付部分未缴个税 227
【风险点 30】员工住房公积金超比例支付部分未扣个税 228
【风险点 31】员工领取年金未扣缴个税 229
【风险点 32】超标准缴付的年金未扣个税 230
【风险点 33】一次性补偿收入并入综合所得缴纳税款 232
【风险点 34】恶意利用一次性补偿收入政策逃避个税 233
【风险点 35】退休再任用人员收入未按工资薪金所得扣缴个人所得税 233
【风险点 36】支付离退休人员各类补贴、奖金、实物未扣个税 234
【风险点 37】董事、监事费用未计入工资薪金所得缴纳个人所得税 235
【风险点 38】不在公司任职的董事、监事费用未按劳务报酬所得缴纳个人所得税 236
【风险点 39】企业接受个人境外股票或股份转让所得未按财产转让所得扣缴个人所得税 237
【风险点 40】股权转让收入明显偏低逃避个税 238
【风险点 41】股权转让协议生效因未收到转让款未交个税 239
【风险点 42】已履行的股权转让协议解除后未缴个税 240
【风险点 43】股权转让方收取的违约金收入未缴个税 241
【风险点 44】住房贷款利息支出扣除不正确 242
【风险点 45】赡养老人附加扣除不正确 243
【风险点 46】居住满五年的外籍个人未按境内外全部所得缴纳个税 244
【风险点 47】因使用图书、报刊上的图文作品等支付给个人费用未按稿酬所得计征个人所得税 245
【风险点 48】无住所非居民个人境内收入未缴个税 246
【风险点 49】员工个人大病医疗支出扣除不正确 247
【风险点 50】无住所居民外籍个人重复享受专项附加扣除 248
第四章 消费税风险指引 250
【风险点 1】兼营不同税率应税消费品未分别核算，税率未从高 250
【风险点 2】赊销和分期收款未约定日期的，未在发出商品时缴纳消费税 250
【风险点 3】预收货款结算方式，未在发出商品时缴纳消费税 252

【风险点 4】自产应税消费品馈赠赞助，未视同销售缴纳消费税.....253
【风险点 5】自产应税消费品用于职工奖励或福利，未视同销售缴纳消费税.....254
【风险点 6】自产应税消费品用于业务宣传样品，未视同销售缴纳消费税.....255
【风险点 7】自产应税消费品用于投资入股未视同销售缴纳消费税.....256
【风险点 8】自产应税消费品用于抵债未视同销售缴纳消费税.....256
【风险点 9】自产应税消费品用于换取生产资料未视同销售缴纳消费税.....257
【风险点 10】未将价外费用确认为消费税的计税基数.....258
【风险点 11】应税消费品连同包装物销售的，包装物未计入消费税计税基数.....260
【风险点 12】应税消费品以外币结算的，汇率适用错误.....261
【风险点 13】自产自用或委托加工应税消费品未准确核算组成计税价格.....262
【风险点 14】委托加工的应税消费品高于受托方的计税价格出售的，未再缴纳消费税.....264
【风险点 15】受托方提供原材料的委托加工，未按销售自制应税消费品缴纳消费税.....265
第五章 房产税风险指引.....267
【风险点 1】出租房屋在免租期未交房产税.....267
【风险点 2】土地价值未计入房产价值缴纳房产税.....267
【风险点 3】产权不清晰的房产未缴纳房产税.....268
【风险点 4】房屋配套设施未记入房产原值少缴房产税.....269
【风险点 5】未竣工验收但已实际使用的房产未缴房产税.....270
【风险点 6】具备房屋功能的地下建筑未按规定缴纳房产税.....271
【风险点 7】房屋改、扩建支出、更新改造支出未计入房产原值，少缴房产税.....272
【风险点 8】企业混淆办公与公益用房，少缴房产税.....273
【风险点 9】自建房屋未缴纳房产税.....274
【风险点 10】减免房产税，未留存必要的备查资料.....274
第六章 印花税风险指引.....277
【风险点 1】周转性借款合同未按最高限额计缴印花税.....277
【风险点 2】以单据作为合同使用的未贴花.....278
【风险点 3】企业对既填开借据又签订合同的错误适用计税依据.....279
【风险点 4】企业签订的购销合同采购方未缴纳印花税.....280
【风险点 5】签订电子合同未缴纳印花税.....280
【风险点 6】实收资本和资本公积未计缴印花税.....281
【风险点 7】合同终止履行未缴印花税.....282
【风险点 8】租赁合同未按合同总金额而是按月租金缴纳印花税.....283
【风险点 9】未注明金额或暂时无法确定金额的应税合同未缴印花税.....283
【风险点 10】未准确划分合同类别印花税税率错误.....284
【风险点 11】技术转让合同适用税目错误.....285
【风险点 12】按研发经费一定比例作为报酬的技术合同未缴印花税.....286
第七章 环境保护税风险指引.....288
【风险点 1】贮存或者处置不符合国家和地方环境保护标准的固体废物未缴纳环境保护税.....288
【风险点 2】不能准确界定应税污染物，少缴或多缴环保税.....288
【风险点 3】环境监测报告跨季度使用.....290

【风险点 4】环境污染监测数据失真 291
【风险点 5】当月无监测数据，申报减免环境保护税 292
【风险点 6】按规定安装且联网的自动监测设备故障期间未缴环保税 293
【风险点 7】因环境违法行为受到行政处罚的，未上缴环保税 294
【风险点 8】环保税计税基数错误，少缴税金 295
【风险点 9】纳税申报数据资料与环保主管部门数据比对严重不符 296
【风险点 10】应税污染物的计税依据错误 297
第八章 城镇土地使用税风险指引 299
【风险点 1】以出让或转让方式取得土地使用权未按规定缴纳土地使用税 299
【风险点 2】未区分安全防范用地与仓库库区、厂房用地 300
【风险点 3】无偿使用免税单位土地未缴土地使用税 300
【风险点 4】免税单位出租房屋未缴土地使用税 301
【风险点 5】应税土地面积不符合规定 303
【风险点 6】单独建造的地下建筑用地未交土地使用税 304
【风险点 7】共用土地未按规定计征土地使用税 305
【风险点 8】厂区内的绿化用地未缴土地使用税 306
【风险点 9】供热企业非供热厂房及土地错误享受免税政策 307
【风险点 10】减免土地使用税，未留存必要的备查资料 308
第九章 土地增值税风险指引 310
【风险点 1】混淆普通标准住宅界定 310
【风险点 2】预收款未按预征率预交土地增值税 310
【风险点 3】隐瞒、虚报房地产成交价格 312
【风险点 4】提供扣除项目不实 313
【风险点 5】推迟收款入账时间以不含增值税收入计账 314
【风险点 6】开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东等行为不申报土地增值税 315
【风险点 7】利息支出据实扣除超过同类同期贷款利率 316
【风险点 8】营改增后取得的发票不合规申报扣除项 317
【风险点 9】将不符合规定的评估费列入扣除项 318
【风险点 10】取得固定收益未申报 319
【风险点 11】多计施工水、电费增加成本 320
【风险点 12】将逾期开发的土地闲置费用申报扣除 320
【风险点 13】将未取得发票的质保金申报扣除 321
【风险点 14】将开发的商品转为自用或出租等，产权没有发生转移的，不征收土地增值税 322
【风险点 15】已清算项目但有未售产品的后续土地增值税缴纳 323
第十章 关税风险指引 324
【风险点 1】完税价格核算不准确，少缴关税的 324
【风险点 2】进口货物未按期申报税款 325
【风险点 3】租赁方式进口货物以虚假租赁合同少缴关税 326
【风险点 4】被免费更换的原进口货物不退运出境，未补关税 327
【风险点 5】复运进、出境未按规定办理延期风险 328
【风险点 6】监管货物转让或移作他用未补缴关税 329

第十一章 资源税风险指引.....331
【风险点1】虚报其生产经营取水量.....331
【风险点2】企业对不合规定的用水从低确定税额.....331
【风险点3】企业推迟确认纳税义务发生时间.....332
第十二章 车辆购置税风险指引.....334
【风险点1】虚减应税车辆购置价格.....334
【风险点2】购车发票低于实际车款，隐瞒收入少缴车辆购置税.....335
【风险点3】免减税车辆因转让、改变用途未计征车辆购置税.....336
第十三章 车船税风险指引.....338
【风险点1】为运输设备材料和配件购买的渔船，未缴纳车船税.....338
【风险点2】单位内部使用车辆和船舶未缴纳车船税.....338
第十四章 契税风险指引.....340
【风险点1】土地补偿费、地上附着物和青苗补偿费等未按规定缴纳契税的风险.....340
【风险点2】取得土地出让金减免未足额缴纳契税的风险.....340
【风险点3】补缴土地出让金未按规定缴纳契税的风险.....341
【风险点4】城市基础设施配套费未按规定缴纳契税的风险.....343
第十五章 耕地占用税风险指引.....344
【风险点】免税用地改变用途未按规定补缴税款.....344
第十六章 城市维护建设税风险指引.....346
【风险点1】缴纳增值税或消费税的同时未计算缴纳城建税.....346
【风险点2】纳税人在补缴增值税或消费税时，未补缴城市维护建设税.....347
【风险点3】出口货物实行“免抵退”还的增值税，抵减了城建税计税依据.....348
【风险点4】城市维护建设税适应税率错误.....349
【风险点5】增值税留底退税抵减城建税计税依据错误.....350
第十七章 教育费附加风险指引.....352
【风险点1】缴纳增值税或消费税的同时未计算缴纳教育费附加.....352
【风险点2】纳税人在补缴增值税或消费税时，未补缴教育费附加.....352
【风险点3】出口货物实行“免抵退”还的增值税，抵减了教育费附加计税依据.....353
【风险点4】增值税留底退税抵减教育费附加计税依据错误.....354

第一章 增值税风险指引

【风险点 1】企业收回逾期包装物押金未缴纳增值税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在销售产品时收取的出租出借包装物押金，在规定的时间内未退还给购买方，未视同企业销售收入的一部分，未缴纳相应的增值税税款。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于印发<增值税若干具体问题的规定>的通知》（国税发[1993]154 号）规定：

第二条第一款 纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记账核算的，不并入销售额征税。但对因逾期未收回包装物不再退还的押金，应按所包装货物的适用税率征收增值税。

根据《国家税务总局关于取消包装物押金逾期期限审批后有关问题的通知》（国税函[2004]827 号）规定：

纳税人为销售货物出租出借包装物而收取的押金，无论包装物周转使用期限长短，超过一年（含一年）以上仍不退还的均并入销售额征税。

【预计风险】

企业对取得的逾期包装物押金未将其计入销售货物的销售额之中，会对当期应纳税所得额产生影响。税务机关在核查企业主营业务收入时，对企业对外销售产品取得的逾期包装物押金是否已计入销售额是其核查重点，若企业存在上述情况，可能会产生补缴税款以及缴纳滞纳金罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查自身“主营业务收入”“其他业务收入”总账以及明细账，判断是否存在上述风险，若是存在上述问题，建议贵企业及时进行改正，将逾期的包

装物押金收入计入销售额中计算缴纳税款。

【风险点 2】销售货物销售额与折扣额不在同一张发票而在核算时减除了折扣额

【风险等级】★★

【风险描述】

企业采取折扣方式销售货物，折扣额与销售额单独开具发票，将折扣额从销售额中减除，少计与之对应的增值税税款。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于印发<增值税若干具体问题的规定>的通知》（国税发[1993]154 号）：

第二条第二款 纳税人采取折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税；如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。

《国家税务总局关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知》（国税函[2010]56 号）规定：

纳税人采取折扣方式销售货物，销售额和折扣额在同一张发票上分别注明是指销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税。

未在同一张发票“金额”栏注明折扣额，而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的，折扣额不得从销售额中减除。

【预计风险】

企业采取折扣方式销售货物，销售额和折扣额未在同一张发票“金额”栏注明折扣额，而是分别开具了销售发票和红字发票，折扣额不得从销售额中减除。如已将折扣额减除则需补缴税款、缴纳滞纳金，还有可能被罚款。

【解决方法】

建议企业将销售额与折扣额在同一张发票上分别注明，未在同一张发票中注明的，要加强财务与税务管理，周期性地展开自查，及时调整已经扣除的折扣额。

【风险点 3】混合销售行为未以主营业务确定适用税率

【风险等级】★

【风险描述】

一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。而企业在实务中可能统一按照应税服务税率缴纳增值税，导致适用税率有误；亦或者并没有对该部分销售形成的收入缴纳增值税，从而少缴税款，给企业带来税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于增值税若干征收问题的通知》（国税发[1994]122 号）第四条规定：

根据细则第五条规定，以从事非增值税应税劳务为主，并兼营货物销售的单位与个人，其混合销售行为应视为销售非应税劳务，不征收增值税。但如果其设立单独的机构经营货物销售并单独核算，该单独机构应视为从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位，其发生的混合销售行为应当征收增值税。

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 1<营业税改征增值税试点实施办法>第四十条，一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。本条所称从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户，包括以从事货物的生产、批发或者零售为主，并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。

【预计风险】

如果企业存在该种情形，很可能会导致企业当期的应交税款未能准确反映企业的销售情况，加大了企业的查账风险，同时也给企业的财务核算带来压力。

【解决方法】

建议企业加强混合销售行为的管理，严格划分与划定应税劳务与非应税劳务，提高业务经办人员的专业素质，并积极与税务机关沟通。

【风险点 4】无真实业务却抵扣进项税额

【风险等级】★★

【风险描述】

企业购进货物或应税劳务，所支付的款项的单位与开票对象、开具抵扣凭证的单位名称不一致，在进行进项税额抵扣的时候，无法证实业务的真实性，将该部分税款予以抵扣。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》（国税发[1995]192 号）第三条规定：

纳税人购进货物或应税劳务，支付运输费用，所支付款项的单位，必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致，才能够申报抵扣进项税额，否则不予抵扣。

【预计风险】

企业将不符合抵扣要求的发票在税前抵扣，多抵了进项税额，使应缴的增值税未足额缴纳，加大了企业的查账风险与税务风险。

“三流一致”在实务中理解一直存在争议，2016 年 10 月 14 日，《国家税务总局货物和劳务税司就旅行社业“营改增”反映集中的问题所进行的答复》中提到：国税发[1995]192 号该条款管的范围还仅限于货物和运输服务，营改增的服

务领域不适用该条规定。因此，企业在面对三流不一致的发票时，应区分情况具体对待，建议把握业务真实为首要原则，使得货物流、资金流、发票流与真实业务相符。

【解决方法】

建议在支付货款的时候认真核对现金流、货物、对应的单位是否一致，定期进行发票的自查，对不符合规定的发票及时进行更正，避免以错误的发票入账。

【风险点 5】收取的价外费用和逾期包装物押金未换算成不含税收入，而多缴税款

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在销售商品的同时，向购买方收取的价外费用和逾期包装物押金没有视同含税收入，未作换算直接计入了销售额，使得该部分重复缴纳增值税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于增值税若干征管问题的通知》(国税发[1996]155 号）第一条的规定：

对增值税一般纳税人（包括纳税人自己或代其他部门）向购买方收取的价外费用和逾期包装物押金，应视为含税收入，在征税时换算成不含税收入并入销售额计征增值税。

【预计风险】

如果企业未将价外费用与包装物押金换算成不含税收入，将使企业收入虚增，同时也缴纳了更多的税款，加大了财务风险与税务风险。

【解决方法】

建议企业展开自查，对价外费用与包装物押金单独核算。

【风险点 6】对外购免税货物在免税期间的进项税额予以了抵扣

【风险等级】★★

【风险描述】

企业在进一步加工产品需要购进免税产品或者外购免税的机器设备时，将免税货物的进项税额，在免税期间予以了抵扣，使得当期应纳税额减少，存在着多抵扣进项税额，少缴增值税税款的税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于增值税若干征管问题的通知》（国税发[1996]155号）第五条的规定：

免税货物恢复征税后，其免税期间外购的货物，一律不得作为当期进项税额抵扣。恢复征税后收到的该项货物免税期间的增值税专用发票，应当从当期进项税额中剔除。

【预计风险】

如果企业当期购进免税货物较多，存在较大的进项税额，将会导致企业当期的增值税应纳税额发生较大幅度的变动，容易引起税务机关的注意。

【解决方法】

建议企业对该部分免税购进货物的进项税额进行自查，按期比对，对金额较大的购进项目逐笔核对单独管理。

【风险点7】平销行为返还资金的没有冲减当期进项税额

【风险等级】★★

【风险描述】

企业的平销行为，因购买货物而从销售方取得的各种形式的返还资金在取得的当期未冲减进项税额，致使多抵扣了当期进项税额，存在少缴增值税税款的风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于平销行为征收增值税问题的通知》（国税发[1997]167号）第二条的规定：

自1997年1月1日起，凡增值税一般纳税人，无论是否有平销行为，因购买货物而从销售方取得的各种形式的返还资金，均应依所购货物的增值税税率计算应冲减的进项税金，并从其取得返还资金当期的进项税金中予以冲减。应冲减的进项税金计算公式如下：

当期应冲减进项税金=当期取得的返还资金×所购货物适用的增值税税率

【预计风险】

如果企业当期平销行为返还的资金较多，且没有冲减相应的进项税额，使得销售收入与应纳的增值税之间存在较大的差距，容易引起税务机关注意。

【解决方法】

建议企业加强对平销行为的管理，及时冲减当期收到资金对应的进项税额，定期展开自查。

【风险点8】发生条款规定的视同销售情形，未在所在地与总机构所在地缴纳税款

【风险等级】★★★

【风险描述】

同一企业在不同地区的分支机构与同一企业在同一地方的不同仓库之间发生条款规定的视同销售行为，没有向所在地的税务机关申报缴纳增值税税款，总机构也未统一缴纳税款而少缴税款，给纳税人带来税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部令第65号）第四条 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。

根据《国家税务总局关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》(国税发[1998]137 号)的规定:

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(中华人民共和国财政部令第65 号)第四条 视同销售货物行为的第(三)项所称的用于销售,是指受货机构发生以下情形之一的经营行为:

一、向购货方开具发票;

二、向购货方收取货款。

受货机构的货物移送行为有上述两项情形之一的,应当向所在地税务机关缴纳增值税;未发生上述两项情形的,则应由总机构统一缴纳增值税。

如果受货机构只就部分货物向购买方开具发票或收取货款,则应当区别不同情况计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地缴纳税款。

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 1 第十四条 下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产:

(一)单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(二)单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(三)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

【预计风险】

如果发生视同销售规定的销售行为却未缴纳税款,且金额较大的,将会加大企业的账务风险,很有可能引起税务机关检查。

【解决方法】

建议企业加强实物转移的跟踪管理,及时把握货物流向与发票信息,对发生规定情形的销售,及时办理税务事项,加强总机构与分支机构的涉税信息交流。

【风险点 9】企业未开具红字专用发票即做冲减销项税额处理

【风险等级】★★

【风险描述】

企业对正常生产经营过程中的已销售货物,后续发生价格优惠、折扣之类的,未开具增值税红字专用发票即冲减当期销项税额,以此减少当期应税收入,造成少缴税款、补缴罚款和滞纳金的风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问题的通知》(国税函[2006]1279 号)规定:

纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后,由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量,或者由于市场价格下降等原因,销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为,销货方可按现行《增值税专用发票使用规定》的有关规定开具红字增值税专用发票。

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(中华人民共和国财政部令第 65 号)第十一条:

小规模纳税人以外的纳税人（以下称“一般纳税人”）因销售货物退回或者折让而退还给购买方的增值税额，应从发生销售货物退回或者折让当期的销项税额中扣减；因购进货物退出或者折让而收回的增值税额，应从发生购进货物退出或者折让当期的进项税额中扣减。一般纳税人销售货物或者应税劳务，开具增值税专用发票后，发生销售货物退回或者折让、开票有误等情形，应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按规定开具红字增值税专用发票的，增值税额不得从销项税额中扣减。

【预计风险】

企业在生产经营过程中将已确认收入但后期予以折扣、价格优惠的销售行为，未开具增值税红字专用发票的即在会计处理上做销项税额转出，导致当期应税收入减少。税务机关在进行检查的过程中，对有关发票的查验是其核查重点，若企业存在上述情形，会产生补缴税款和缴纳滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应当自行检查有无开具增值税红字专业发票，并对开具的红字专用发票与其对应的业务之间的关联性进行审查，若是存在上述风险，请及时进行调整纠正。

【风险点 10】企业放弃免税权，但选择部分产品适用免税政策

【风险等级】★★

【风险描述】

针对免税产品而言，企业可以选择放弃享受减税的税收优惠，税法要求企业如放弃免税权，其全部货物或劳务均应征税。但实务中部分企业在放弃享受优惠政策时，仅是针对部分产品放弃免税政策，不符合税法的规定，会产生补缴税款及缴纳滞纳金、罚款的税收风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于增值税纳税人放弃免税权有关问题的通知》

（财税[2007]127 号）第三条的规定：

纳税人一经放弃免税权，其生产销售的全部增值税应税货物或劳务均应按照适用税率征税，不得选择某一免税项目放弃免税权，也不得根据不同的销售对象选择部分货物或劳务放弃免税权。

【预计风险】

企业在生产经营过程中针对免税权的具体运用存在风险，企业在选择放弃享受免税政策时仅仅是针对部分产品放弃享受优惠政策，这违反了税法的相关规定。税务机关在检查时，对企业有无按照税法规定适用相关政策是其核查重点，若是存在上述问题，可能会存在补缴税款及缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查本企业实际适用的税收优惠政策，针对免税优惠政策，企业是否选择放弃享受相关优惠，若是选择放弃，是否就全部产品放弃享受免税政策，若是仅就部分产品放弃免税，则存在上述缴纳罚款、滞纳金的风险，请及时进行调整纠正。

【风险点 11】企业将购进用于免税项目的产品进项税额予以抵扣

【风险等级】★★

【风险描述】

企业购进设备或是服务用于免税项目，并将该项设备或是服务的进项税额在销项中予以抵减，对当期应纳税所得额产生影响，少计当期应纳税款，产生补缴税款及滞纳金的风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于增值税纳税人放弃免税权有关问题的通知》（财税[2007]127 号）第五条规定：

纳税人在免税期内购进用于免税项目的货物或者应税劳务所取得的增值税扣税凭证，一律不得抵扣。

根据《中华人民共和国增值税暂行条例（2017 修订)》第十条规定：

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。

【预计风险】

企业购进货物或是服务用于免税项目的，其进项税额不能从销项税额中予以抵减。税务机关在检查时，对企业实际抵减的进项税额是否真实准确是其核查重点，若是存在多抵扣销项，造成少缴税款的，会存在补缴税款及缴纳罚款滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当检查自身实际抵减的进项税额是否真实有效，是否存在相应真实的票据凭证，以及该货物或服务购进的最终用途来判断是否存在多抵进项的问题。若是存在上述风险，请及时进行调整纠正。

【风险点 12】企业从事兼营行为未分别核算销售额的没有从高适用税率

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业同时销售不同税率的货物或服务不能对其分别核算的也没有从高适用税率，违反了税法上对未分别核算销售额需从高适用税率的规定，存在补缴税款和缴纳罚款和滞纳金的风险。

【政策依据】

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>第一条第一款规定，兼营，试点纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或

者不动产适用不同税率或者征收率的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额，未分别核算销售额的，按照以下方法适用税率或者征收率：

1.兼有不同税率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用税率。

2.兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用征收率。

3.兼有不同税率和征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用税率。

【预计风险】

企业在生产经营过程中同时提供不同税率的货物与服务，对税率不同的货物与服务，企业未对其分别核算，在此情况下，也没有按照税法规定对其从高适用税率，存在补缴税款及补缴罚款和滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当检查是否存在提供不同税率的货物与服务，若是存在，是否对其分开核算，未分开核算的，有无从高适用税率。若是也无从高适用税率的，请立即调整纠正。

【风险点 13】视同销售行为未及时确认收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业发生的视同销售行为销售货物、销售服务等，未及时确认收入，未及时计算销项税额，给纳税人带来少缴增值税的税务风险。

视同销售货物的情形包括：（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。

视同销售服务、无形资产等：(一)单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。(二)单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。(三)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

【政策依据】

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部令第 65 号）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。

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 1 第十四条 下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：

(一)单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(二)单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(三)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

【预计风险】

企业发生的视同销售行为应及时确认收入并计算销项税额，视同销售行为未及时确认收入导致少缴增值税，产生补缴增值税并加征滞纳金的风险。

【解决方法】

请企业自行检查有无存在对外视同销售行为，是否存在视同销售行为未及时确认销售收入的情况，若是存在，请企业及时确认收入并计算增值税销项税额。

【风险点 14】销售商品的价外费用未入账

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在销售商品和服务时，价外向购买方收取的手续费、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、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费都应该计入销售额，并计算销项税额。企业如不入账销售商品的价外费用，会导致当期少缴增值税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部令第 65 号）第十二条：

条例第六条第一款所称价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、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、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内：（一）受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；（二）同时符合以下条件的代垫运输费用：1.承运部门的运输费用发票开具给购买方的；2.纳税人将该项发票转交给购买方的。

【预计风险】

企业在生产经营过程中对销售商品所取得的价外费用未计入销售额之中，影

响应纳税所得额。税务机关在检查时，对企业是否已按税法规定全额确认其销售额是其核查重点，若企业存在上述问题，会产生补交税款与缴纳滞纳金的税务风险。

【解决方法】

核查企业销售商品时是否将手续费、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、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费计入销售额。

【风险点 15】外币结算的销售额折合人民币时适用汇率错误

【风险等级】★

【风险描述】

企业发生以外币结算的销售业务时，需要将外币按照一定汇率折合成人民币缴纳增值税，如果汇率选择不正确就会产生多记或少记销售收入的风险，导致增值税税额计算不准确。

【政策依据】

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部令第 65 号）第十五条：

纳税人按人民币以外的货币结算销售额的，其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价。纳税人应在事先确定采用何种折合率，确定后 1 年内不得变更。

【预计风险】

企业将以外币结算的销售收入折合成人民币时应按照销售额发生当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价，且一经选择一年内不得变更，如果企业汇率使用错误，则会多记或少计收入，从而多记或少记销项税额。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在以外币结算的销售业务，若是存在，对该外币结算业务的汇率适用是否规范正确，若是存在适用税率错误，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 16】购进货物用于集体福利和个人消费未做进项税额转出

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业将购进货物用于集体福利和个人消费的进项税额未做进项税额转出，多抵扣了进项税额，少缴纳增值税税额，产生补缴税款与缴纳滞纳金的税务风险。

【政策依据】

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 1<营业税改征增值税试点实施办法>第二十七条 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、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

（二）非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配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）、加工修理修配劳务和交通运输服务。

（四）非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

（五）非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

（六）购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

（七）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

本条第（四）项、第（五）项所称货物，是指构成不动产实体的材料和设备，包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

【预计风险】

企业对购进货物用于集体福利和个人消费的进项税额需要做进项税额转出处理，如果未做进项税额转出，会产生补缴税款并处以税务机关加征罚金和滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应当自行检查购进货物用于集体福利和个人消费的业务是否将进项税额予以转出，如果未转出，则需要做进项税额转出处理，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 17】特殊销售方式销售产品的销售额未及时入账

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业采取特殊销售方式销售产品，如直接收款、托收承付、赊销、分期收款、预收货款和其他视同销售方式，未及时准确入账，未确认销项税额，少缴增值税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部令第 65 号）第三十八条：

条例第十九条第一款第（一）项规定的收讫销售款项或者取得索取销售款项

凭据的当天，按销售结算方式的不同，具体为：（一）采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天；（二）采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天；（三）采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天；（四）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；（五）委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天；（六）销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天；（七）纳税人发生本细则第四条第（三）项至第（八）项所列视同销售货物行为，为货物移送的当天。

【预计风险】

企业采取特殊销售方销售产品，如直接收款、托收承付、赊销、分期收款、预收货款和其他视同销售方式，未及时入账，未确认销项税额，造成当期少缴增值税，产生补缴增值税并处罚金的风险。

【解决方法】

请企业自查是否存在直接收款、托收承付、赊销、分期收款、预收货款和其他视同销售方式销售产品未正确确认收入的情况，若存在，请及时确认收入并做纳税调整。

【风险点 18】未分别核算免税、减税项目等项目收入，导致未能享受免税、减税优惠

【风险等级】★★

【风险描述】

根据国家规定，企业有特定产品符合增值税即征即退、先征后退等减税、免税政策，企业应该将其分别核算。未分别核算的话，则符合条件的减免税项目不

得享受该优惠，这样会加重企业的税收负担，带来风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于纳税人既享受增值税即征即退 先征后退政策又享受免抵退税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 69 号）规定：

纳税人既有增值税即征即退、先征后退项目，也有出口等其他增值税应税项目的，增值税即征即退和先征后退项目不参与出口项目免抵退税计算。纳税人应分别核算增值税即征即退、先征后退项目和出口等其他增值税应税项目，分别申请享受增值税即征即退、先征后退和免抵退税政策。

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 1<营业税改征增值税试点实施办法>第四十一条 纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的，不得免税、减税。

【预计风险】

根据国家规定，如果相关企业未对增值税即征即退、先征后退项目和出口等其他增值税应税项目分别核算，则符合条件的增值税即征即退、先征后退项目也不得享受此项税收优惠，会加重企业税负。

【解决方法】

企业要对增值税即征即退、先征后退项目和出口等其他增值税应税项目分别进行核算。同时要经常进行账簿自查，杜绝未分别核算应税和退税项目情况的发生，若存在上述问题，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 19】销售使用过的固定资产选择简易办法征税的，未适用减按 2%的税率征收增值税

【风险等级】★

【风险描述】

企业为了维持日常的产品生产和企业运营，会存在大量生产器械等固定资产。

这样的固定资产是需要更新换代的，因此企业会存在大量销售使用过的固定资产业务。购进固定资产时未抵扣进项税额的，可以选择依 3%征收率减按 2%征收增值税。企业如不了解最新政策，依照 3%的征收率征收增值税，这样会加重企业的税负。

【政策依据】

依据国家税务总局发布的《一般纳税人销售自己使用过的固定资产增值税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 1 号）：

增值税一般纳税人销售自己使用过的固定资产，属于以下两种情形的，可按简易办法依 3%征收率减按 2%征收增值税，同时不得开具增值税专用发票：

一、纳税人购进或者自制固定资产时为小规模纳税人，认定为一般纳税人后销售该固定资产。

根据《国家税务总局关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 90 号）第二条规定：

纳税人销售自己使用过的固定资产，适用简易办法依照 3%征收率减按 2%征收增值税政策的，可以放弃减税，按照简易办法依照 3%征收率缴纳增值税，并可以开具增值税专用发票。

【预计风险】

企业作为增值税一般纳税人，销售自己使用过的固定资产，如果可以选择按简易办法征税的，根据税法规定可以依 3%征收率减按 2%征收增值税。但是企业可能不了解最新的税法政策，例如直接按 3%征收率计提增值税，或者按照 13%税率计提销项税额。企业会有两种结果，税负加重或者错误计税，都会给企业带来风险。

需要注意的是，若企业选择 3%征收率计提增值税，可以开具增值税专用发票。选择“依 3%征收率减按 2%征收增值税”，应开具普通发票，不得开具增值税专用发票。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在可享受免税政策的业务，若是存在，有无对其适用优惠政策，若是未适用优惠政策，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 20】企业安置残疾人未达到法定标准即享受增值税优惠政策，少缴税款

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业聘用非全日制用工的残疾人，残疾人未实际上岗工作，企业即享受了即征即退的税收优惠政策，导致企业少缴增值税，产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于促进残疾人就业增值税优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 73 号）中的规定：

安置残疾人单位聘用非全日制用工的残疾人，与其签订符合法律法规规定的劳动合同或服务协议，并且安置该残疾人在单位实际上岗工作的，可按照“通知”的规定，享受增值税优惠政策。

根据《财政部　国家税务总局关于促进残疾人就业增值税优惠政策的通知》（财税[2016]52 号）：

一、对安置残疾人的单位和个体工商户（以下称“纳税人”），实行由税务机关按纳税人安置残疾人的人数，限额即征即退增值税的办法。

安置的每位残疾人每月可退还的增值税具体限额，由县级以上税务机关根据纳税人所在区县（含县级市、旗，下同）适用的经省（含自治区、直辖市、计划单列市，下同）人民政府批准的月最低工资标准的 4 倍确定。

二、享受税收优惠政策的条件

（一）纳税人（除盲人按摩机构外）月安置的残疾人占在职职工人数的比例不低于 25%（含 25%），并且安置的残疾人人数不少于 10 人（含 10 人）；

盲人按摩机构月安置的残疾人占在职职工人数的比例不低于 25%（含 25%），并且安置的残疾人人数不少于 5 人（含 5 人）。

（二）依法与安置的每位残疾人签订了一年以上（含一年）的劳动合同或服务协议。

（三）为安置的每位残疾人按月足额缴纳了基本养老保险、基本医疗保险、失业保险、工伤保险和生育保险等社会保险。

（四）通过银行等金融机构向安置的每位残疾人，按月支付了不低于纳税人所在区县适用的经省人民政府批准的月最低工资标准的工资。

【预计风险】

企业在生产经营过程中聘用残疾人，不符合税法要求即自行享受税收优惠，导致少缴增值税，产生被税务局追缴税款以及缴纳滞纳金和罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应自查是否聘用残疾人参与生产工作，若是存在残疾人生产，其聘用非全日制用工的残疾人是否实际上岗工作，是否与其签订合法的劳务合同或服务协议，若不符合要求的应尽快调整纠正。

【风险点 21】代开、虚开增值税专用发票

【风险等级】★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中存在开具与实际经营情况不相符发票的情形，如没有销售商品、提供服务等经营活动，却虚构经济活动的项目、数量、单价、收取金额或者有关税率等等，而代开增值税专用发票（指为与自己没有发生直接购销关系的他人开具发票的行为）、虚开增值税专用发票（指在没有任何购销事实的前提下，为他人、自己或让他人为自己，或介绍他人开具发票的行为）作为增值税合法抵扣凭证抵扣进项税额，或申请出口退税。上述行为会给纳税人带来补缴税款和滞纳金的风险，同时也会被暂停享受部分增值税税收优惠。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于防范税收风险若干增值税政策的通知》(财税[2013]112 号）中的规定：

一、增值税纳税人发生虚开增值税专用发票或者其他增值税扣税凭证、骗取国家出口退税款行为（简称“增值税违法行为”），被税务机关行政处罚或审判机关刑事处罚的，其销售的货物、提供的应税劳务和营业税改征增值税应税服务（以下统称“货物劳务服务”）执行以下政策：（一）享受增值税即征即退或者先征后退优惠政策的纳税人，自税务机关行政处罚决定或审判机关判决或裁定生效的次月起 36 个月内，暂停其享受上述增值税优惠政策。纳税人自恢复享受增值税优惠政策之月起 36 个月内再次发生增值税违法行为的，自税务机关行政处罚决定或审判机关判决或裁定生效的次月起停止其享受增值税即征即退或者先征后退优惠政策。

根据《中华人民共和国发票管理办法》规定：

任何单位和个人不得有下列虚开发票行为，虚开发票的，由税务机关没收违法所得；虚开金额在 1 万元以下的，可以并处 5 万元以下的罚款；虚开金额超过 1 万元的，并处 5 万元以上 50 万元以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

（1）为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；

（2）让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；

（3）介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票。

【预计风险】

纳税人虚开增值税专用发票，会被税务机关行政处罚或审判机关刑事处罚，暂停其享受的增值税优惠政策，情形严重的将停止对其的税收优惠，产生补缴税款与缴纳罚款、滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应加强管理，加强对取得的增值税专用发票的审核工作，检查是否存在

虚开增值税专用发票的情况，若存在，请及时进行纳税调整。

【风险点 22】纳税人适用增值税征收率错误

【风险等级】★★

【风险描述】

自 2014 年起，纳税人适用 3%的征收率，若企业错误使用已废除的征收率（6%或 4%）则存在风险，导致少缴增值税税款，产生补缴税款与缴纳滞纳金罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》（财税[2014]57 号）中的规定，为进一步规范税制、公平税负，经国务院批准，决定简并和统一增值税征收率，将 6%和 4%的增值税征收率统一调整为 3%。现将有关事项通知如下：

一、《财政部　国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税[2009]9 号）第二条第（一）项和第（二）项中“按照简易办法依照 4%征收率减半征收增值税”调整为“按照简易办法依照 3%征收率减按 2%征收增值税”。

根据《财政部　国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税[2008]170 号）第四条第（二）项和第（三）项中“按照 4%征收率减半征收增值税”调整为“按照简易办法依照 3%征收率减按 2%征收增值税”。

二、财税[2009]9 号文件第二条第（三）项和第三条“依照 6%征收率”调整为“依照 3%征收率”。

三、财税[2009]9 号文件第二条第（四）项“依照 4%征收率”调整为“依照 3%征收率”。

【预计风险】

企业在生产经营过程中由于不了解税收新政策导致使用了错误的征收率而

导致的多缴纳增值税，占用了企业的现金流，对企业发展造成影响，若企业存在上述情形，请及时进行调整纠正。

【解决方法】

企业应多关注税收相关信息，了解最新的会计政策法规，财务人员多学习新的税收政策，对有所变动的税收政策及时做出调整，正确恰当地利用税收政策来缴纳税款，避免相关风险的产生。

【风险点 23】提供有形动产融资性售后回租服务在计算当期销售额扣除的有形动产本金不符合规定

【风险等级】★★★

【风险描述】

在进行融资性售后回租业务时对于从当期销售中可以扣除的有形动产价款本金的确定会出现偏差，对于书面约定的当期应收款与无书面约定而实际收取的本金，二者之间存在差距，企业若混淆两种情形，未正确适用，则会存在少计或者多计销售额的情况，导致增值税税额计算不准确。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 90 号）第三条规定：

纳税人提供有形动产融资性售后回租服务，计算当期销售额时可以扣除的有形动产价款本金，为书面合同约定的当期应当收取的本金。无书面合同或者书面合同没有约定的，为当期实际收取的本金。

【预计风险】

企业在对外提供有形资产融资业务选择扣除的价款本金不符合政策，则会导致减少企业的销售额，从而会少缴纳增值税，因错误运用政策企业会面临补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业在生产经营过程中对于所能扣除的有形动产价款本金的依据，企业需要仔细审查清楚以此正确确定适用的政策，若是存在上述问题，请企业及时进行调整与纠正。

【风险点 24】以保理方式将债权转让未继续按照现行规定缴纳增值税

【风险等级】★★

【风险描述】

进行有形动产融资租赁服务，以保理方式将融资租赁合同项下未到期应收租金的债权转让给银行等金融机构，不改变其与承租方之间的融资租赁关系，未按照现行规定缴纳增值税，未向承租方开具发票，导致少缴增值税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 90 号）第四条规定：

提供有形动产融资租赁服务的纳税人，以保理方式将融资租赁合同项下未到期应收租金的债权转让给银行等金融机构，不改变其与承租方之间的融资租赁关系，应继续按照现行规定缴纳增值税，并向承租方开具发票。

【预计风险】

企业在生产经营过程中未按现行规定缴纳增值税，未向承租方开具发票，税务机关会要求进行调整，追缴税款，甚至征收罚款，会给企业带来补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业对于以保理方式融资租赁合同项下未到期应收租金的债权转让给银行等金融机构，融资租赁关系未改变，要认真审查，向税务机关了解，要按现行规定缴纳增值税。

【风险点 25】纳税人逾期预缴税款

【风险等级】★★

【风险描述】

企业对于出租不动产适用政策中需要预缴税款，而并没有在取得租金的次月纳税申报期预缴税款或者没有在相关税务机关核定的纳税期限预缴税款，这些行为会使企业在纳税期内少申报纳税，税务机关也不能及时了解纳税人的相关信息。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于发布<纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法>的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 16 号）第六条规定：

纳税人出租不动产，按照本办法规定需要预缴税款的，应在取得租金的次月纳税申报期或不动产所在地主管国税机关核定的纳税期限预缴税款。

【预计风险】

企业存在对外出租不动产业务的，未按照税法规定在不动产所在地办理预缴税款手续，税务机关在检查时，对企业有无按照税法规定办理预缴税款是其核查重点，若企业存在上述问题，会产生被税务机关加征罚款和滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在对外出租不动产行为，若存在上述行为，在取得租金的次月纳税申报期内企业有无正确向不动产所在地主管税务机关核定的期限预缴，若未履行预缴手续，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 26】企业提供劳务派遣服务一般计税方法与简易计税方法混淆

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业提供劳务派遣服务，按照一般计税方法计算缴纳增值税，也可以选择差额征税适用简易计税。如企业适用一般计税方法已扣除相关费用却按照简易计税方法适用低税率，会导致当期少缴纳增值税。

【政策依据】

根据《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）规定：

一、劳务派遣服务政策

一般纳税人提供劳务派遣服务，可以按照《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）的有关规定，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照一般计税方法计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依 5%的征收率计算缴纳增值税。

【预计风险】

企业提供劳务派遣服务，如混淆两种计算方式，导致应纳税额申报错误，税务机关会要求补缴税款，缴纳罚款等，产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当检查自身是否存在劳务派遣业务，若是存在，应当判断企业实际对其所采取的计算方法，是否存在适用一般计税方法计算却在核算应用简易计税税率，导致少缴税款，产生补缴税款与缴纳滞纳金罚款的税务风险。

【风险点 27】销售价格明显偏低且无正当理由

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业提供的自产产品给关联企业时销售价格低于同期、同类、相同的产品价格还低于其他企业的平均价格则会有利用关联企业逃避缴纳税款的嫌疑，存在补缴税款的风险。

【政策依据】

根据《国务院关于废止<中华人民共和国营业税暂行条例》和修改《中华人民共和国增值税暂行条例>的决定》（中华人民共和国国务院令第 691 号）第七条规定：

纳税人发生应税销售行为的价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定其销售额。

【预计风险】

企业如果在纳税筹划时故意降低销售价格来达到少缴税款的目的，并且无法提供正当理由，可能会在税务局进行检查时带来查账或者补缴增值税、滞纳金、罚款的风险，也可能会带来税务机关核定销售额的风险。

【解决方法】

企业应该自查是否存在应税销售行为的价格明显偏低并无正当理由的情况，提前与主管税务机关协商合理的价格，并提供正当理由，准确计算缴纳增值税，避免带来一系列风险。

【风险点 28】固定业户到外县（市）销售货物或者劳务未报告外出经营事项

【风险等级】★

【风险描述】

企业外出经营，到外县销售产品但是没有向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项，没有向其机构所在地的主管税务机关申报纳税，也没有向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税，会造成不符合税收法律法规的规定，应纳税而未纳税、少纳税，从而面临补税、罚款、加收滞纳金、刑罚处罚以及声誉损害等风险。

【政策依据】

根据《国务院关于废止<中华人民共和国营业税暂行条例>和修改<中华人民共和国增值税暂行条例>的决定》（中华人民共和国国务院令第 691 号）第二十二

条第二款规定：

（二）固定业户到外县（市）销售货物或者劳务，应当向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项，并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税；未报告的，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

【预计风险】

企业在外出经营时忽略了向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项，或者是出于纳税筹划的原因隐瞒了外出经营收入，主管税务机关在检查时会带来补征税款、罚款、加收滞纳金以及影响纳税信用等级的风险。

【解决方法】

企业在外出经营时应该及时向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项，并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税，取得外管证，在合法的前提下外出经营。同时企业应该自查是否有外出经营事项没有按照税务机关要求申报纳税，并及时改正。

【风险点 29】非固定业户销售货物或者劳务未申报纳税

【风险等级】★★

【风险描述】

非固定业户销售产品或者劳务没有向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税，也没有在机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款，造成应纳税而未纳税、少纳税，从而面临补税、罚款、加收滞纳金、刑罚处罚以及声誉损害等风险。

【政策依据】

根据《国务院关于废止<中华人民共和国营业税暂行条例>和修改<中华人民共和国增值税暂行条例>的决定》（中华人民共和国国务院令第 691 号）第二十二

条第三点规定：

（三）非固定业户销售货物或者劳务，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

【预计风险】

非固定业户出于纳税筹划的原因隐瞒了销售货物或者劳务部分或者全部收入，并不向税务机关申报纳税，主管税务机关在检查时会带来补征税款、罚款、加收滞纳金以及影响纳税信用等级的风险。

【解决方法】

非固定业户应该在发生销售货物或者劳务的时候及时向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税，同时企业应该自查在以往的交易和事项中是否存在不合规定的未申报纳税的情况并及时足额地补缴税款。

【风险点 30】出口货物办理退税后发生退货或者退关企业未按规定补缴增值税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业销售产品到国外申报出口退税，出口产品办理退税后发生退货或者退关的，纳税人没有依法补缴已退的税款，会造成不符合税收法律法规的规定，应纳税而未纳税、少纳税，从而面临补税、罚款、加收滞纳金、刑罚处罚以及声誉损害等风险。

【政策依据】

根据《国务院关于废止<中华人民共和国营业税暂行条例>和修改<中华人民共和国增值税暂行条例>的决定》（中华人民共和国国务院令第 691 号）第二十五条规定：

纳税人出口货物适用退（免）税规定的，应当向海关办理出口手续，凭出口

报关单等有关凭证，在规定的出口退（免）税申报期内按月向主管税务机关申报办理该项出口货物的退（免）税；境内单位和个人跨境销售服务和无形资产适用退（免）税规定的，应当按期向主管税务机关申报办理退（免）税。具体办法由国务院财政、税务主管部门制定。

出口货物办理退税后发生退货或者退关的，纳税人应当依法补缴已退的税款。

【预计风险】

纳税人利用出口货物适用退（免）税规定假报出口来骗税，或者纳税人出口货物办理退税后发生退货或者退关的，没有依法补缴已退的税款在税务机关检查时会被定性为骗税，面临补税、罚款、加收滞纳金、刑罚处罚以及声誉损害等风险。

【解决方法】

企业应该杜绝为了蝇头小利来利用出口退税的规定进行骗税等违法犯罪的活动。企业也应该自查是否有出口货物办理退税后发生退货或者退关的，如有发现应该及时依法补缴已退的税款。

【风险点 31】纳税人租入固定资产、不动产进项税额没有全额从销项税额中抵扣

【风险等级】★★

【风险描述】

企业自 2018 年 1 月 1 日起租入机器设备、厂房等既用于一般计税方法计税项目，又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，其一般计税项目的进项税额没有及时从销项税额中抵扣，产生多缴纳税款的风险，加重企业负担。

【政策依据】

根据《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）第一条规定：

自 2018 年 1 月 1 日起，纳税人租入固定资产、不动产，既用于一般计税方法计税项目，又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，其进项税额准予从销项税额中全额抵扣。

【预计风险】

企业在经营过程中总会遇到需要租入固定资产、不动产的时候，如果遇到既用于一般计税方法计税项目，又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，之前税法规定不能全额从销项税额中扣除，按照财税[2017]90 号的规定可以从销项税额中全额扣除，如果企业及时了解政策变化，没有及时抵扣进项税额，可能会造成多缴税款的风险，给企业带来不必要的负担。

【解决方法】

企业以及企业的税务工作人员应该及时更新税法知识，按照最新的税收政策及时准确地计算缴纳税款。同时企业应该自查现阶段是否存在租入的固定资产、不动产的进项税额符合抵扣要求但是没有及时抵扣的，可以与税务局协商抵扣方法。

【风险点 32】小规模纳税人月底或季度销售额不符合免征增值税要求，错误适用免征增值税规定

【风险等级】★★

【风险描述】

企业月度或季度销售额核定错误，未达到免征增值税的标准却错误享受了免征增值税的优惠，导致纳税人资格错误，当期少缴纳了增值税。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局关于明确增值税小规模纳税人减免增值税等政策的公告》（国家税务总局公告 2023 年第 1 号）的规定，现将有关征管事项公告如下：

一、增值税小规模纳税人（以下简称小规模纳税人）发生增值税应税销售行

为，合计月销售额未超过 10 万元（以 1 个季度为 1 个纳税期的，季度销售额未超过 30 万元，下同）的，免征增值税。

小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额超过 10 万元，但扣除本期发生的销售不动产的销售额后未超过 10 万元的，其销售货物、劳务、服务、无形资产取得的销售额免征增值税

【预计风险】

企业为了纳税筹划等原因，把本来应该核定为本季度的增值税应税销售额，划分到其他季度，或者直接采取瞒报的方式进行偷漏税，很容易引起税务机关的检查，引发补缴税款、滞纳金、罚款等处罚，也会影响纳税人的信誉度。

【解决方法】

建议小规模纳税人企业认真核查每个季度的增值税季度销售额，并扣除本期发生的销售不动产的销售额，如果超过 10 万元则应该按照规定准确地计算应纳税额。

【风险点 33】纳税人取得的不动产或者不动产在建工程的进项税额未及时一次性抵扣，造成多缴纳税款的风险

【风险等级】★★

【风险描述】

企业自 2019 年 4 月 1 日起购建的房屋，进项税额没有及时从销项税额中抵扣，产生多缴纳税款的风险，给企业带来不必要的税收负担。

【政策依据】

根据《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 年第 39 号）第五条规定：

自 2019 年 4 月 1 日起，《营业税改征增值税试点有关事项的规定》（财税[2016]36 号印发）第一条第（四）项第 1 点、第二条第（一）项第 1 点停止执行，纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额不再分 2 年抵扣。此前按

照上述规定尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额，可自 2019 年 4 月税款所属期起从销项税额中抵扣。

【预计风险】

在 2019 年 4 月 1 日之前，纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额分 2 年抵扣，企业在经营过程中可能没有注意到最新政策的变化，对于新购入的不动产或者不动产在建工程，以及以前尚未扣除完毕的待抵扣进项税额没有及时去税务局抵扣，导致企业部分资金不能及时收回，使企业承担不必要的经济负担。

【解决方法】

企业的税务工作人员应该及时更新税法知识，按照最新的税收政策及时准确地计算缴纳税款。同时企业应该自查现阶段是否存在尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额但是没有及时抵扣的，可以与税务局协商抵扣方法。

【风险点 34】纳税人购进的国内旅客运输服务进项税额未扣除，造成多缴税款的风险

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在外派、员工出差等情况时购进的国内旅客运输服务未抵扣进项税，企业承担不必要的经济负担。

【政策依据】

根据《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 年第 39 号）第六条规定：

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。

【预计风险】

企业在《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 年第 39 号）发文之前，购进的旅客运输服务的增值税进项税额不允许从销项税额中抵扣，现在由于政策的改变，纳税人购进的旅客运输服务允许从销项税额中抵扣，企业如果不了解政策的变化，不抵扣购进的国内旅客运输服务的进项税额，存在多缴增值税的风险。

【解决方法】

企业以及企业的税务工作人员应该及时更新税法知识，按照最新的税收政策及时准确地计算缴纳税款。同时企业应该自查现阶段是否存在购进的国内旅客运输服务没有抵扣进项税额，可以与税务局协商抵扣方法。

【风险点 35】将不符合标准的公益性捐赠错误适用免征增值税项目

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业将自产、委托加工或购买的货物捐赠但是没有通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构，或直接捐赠给目标脱贫地区的单位和个人，而是直接捐赠给非目标脱贫地区的单位和个人，此时企业自产、委托加工或购买的货物捐赠，属于视同销售业务，应该缴纳增值税，如果企业视其为公益性捐赠支出则会带来少缴税款的风险。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局 国务院扶贫办关于扶贫货物捐赠免征增值税政策的公告》（财政部 税务总局 国务院扶贫办公告 2019 年第 55 号）（政策延期）第一条规定：

自 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，对单位或者个体工商户将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构，或直接捐赠给目标脱贫地区的单位和个人，免征增值税。

根据《关于延长部分扶贫税收优惠政策执行期限的公告，本法规中规定的税收优惠政策》（财政部 税务总局 人力资源社会保障部 国家乡村振兴局公告 2021

年第 18 号）规定，财政部 税务总局 国务院扶贫办公告 2019 年第 55 号中规定的税收优惠政策执行期限延长至 2025 年 12 月 31 日。

【预计风险】

企业可能会将自产、委托加工或购买的货物捐赠、但是没有通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构，或直接捐赠给目标脱贫地区的单位和个人，而是直接捐赠给非目标脱贫地区的单位和个人，但是此时自视为公益性捐赠支出，没有按照视同销售来缴纳增值税，在税务机关检查时很可能被认定为漏税，带来补缴税款、滞纳金、罚款以及影响纳税信誉度的风险。

【解决方法】

企业应该通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构，或直接捐赠给目标脱贫地区的单位和个人，这样才能免征增值税，并且避免通过公益捐赠等方式来隐瞒应税收入。

【风险点 36】不合规抵扣凭证抵扣了进项税额

【风险等级】★★★

【风险描述】

将不合规抵扣凭证进行抵扣进项税额，凭证错误类别有的是技术性错误，如录入错误、已申报但漏采集等；也有涉及发票的一般性违规行为，不需要立案查处；严重的为涉嫌偷骗税，需要立案查处。

【政策依据】

根据国家税务总局关于发布的《增值税专用发票和其他抵扣凭证审核检查有关问题的通知》（国税发[2004]119 号）第一条规定：

造成稽核比对中发现异常的增值税专用发票和其他抵扣凭证的类型：一类是技术性错误，如录入错误、已申报但漏采集、漏传递、错报为失控或作废发票等；二类是涉及发票的一般性违规行为，需要进行补税、加收滞纳金和罚款，但不需要立案查处；三类是涉嫌偷骗税，需要立案查处。

【预计风险】

企业将不合规凭证进行抵扣，未做纳税调整，技术性的错误需重新申报，一般性违规行为需缴纳滞纳金、罚款。严重的涉嫌偷骗税，需面临立案查处。

【解决方法】

企业要核查是否存在在成本费用列支时使用白条、假发票等不符合规定的票据。

【风险点 37】以旧换新销售，未按规定缴纳增值税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业采取以旧换新方式销售货物（本条风险点不含金银首饰以旧换新的情况）时，未按新货物的同期销售价格确定销售额，而是按照扣减旧货物收购价格后的销售额缴纳增值税，少缴纳了增值税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于印发<增值税若干具体问题的规定>的通知》（国税发[1993]154 号）第二条第（三项）规定：

纳税人采取以旧换新方式销售货物，应按新货物的同期销售价格确定销售额。

根据《财政部　国家税务总局关于金银首饰等货物征收增值税管理问题的通知》（财税字[1996]74 号）规定：

考虑到金银首饰以旧换新业务的特殊情况，对金银首饰以旧换新业务，可以按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。

【预计风险】

企业采取以旧换新方式销售货物的（不含金银首饰），对新货物的销售应按同期销售价确定销售额，如果企业将销售额扣减了旧货物收购价后缴纳增值税，则需补缴税款、缴纳滞纳金，还有可能被罚款。

【解决方法】

核查企业是否存在采取以旧换新方式销售货物，如有则按新货物的同期销售价格确定销售额，缴纳增值税。

【风险点 38】非正常损失进项税额从销项税额中抵扣

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在生产、经营过程中因管理不善、违反法律法规等原因导致非正常损失。企业未作进项税转出处理，在当期抵扣了进项，导致少缴纳增值税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（中华人民共和国国务院令第 691 号） 第二十七条：

下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（二）非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务或者交通运输业服务。

（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）、加工修理修配劳务或者交通运输业服务。

（四）非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

（五）非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

【预计风险】

企业在经营管理中，因管理问题，造成购进货物或是在产品、产成品等产生非正常损失，却未将进项税额转出，而是仍然将其从销项税额中抵扣，需补缴税

款、缴纳滞纳金，还有可能被罚款。

【解决方法】

核查本期原材料、在产品、产成品、在建工程所耗用物资等发生的损失是否为非正常损失，如为非正常损失，则将其进项税额转出。

【风险点 39】企业从非直接从事种植的单位和个人购买的自产农产品不得扣除进项税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业购进农产品，但其销售方不是从事植物、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人，而是从经纪人、中间商等处购入，但对当期的进项税额进行扣除处理，不符合可抵扣的条件，少缴纳增值税。

【政策依据】

根据《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》第五条规定:

企业自直接从事植物、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人处购进的其自产而且免征增值税的农业产品，可按买价乘以 10%的扣除率计算进项税额。但必须是从直接从事植物、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人处购进。

【预计风险】

企业从经纪人、中间商等处购进农产品，不是从从事植物、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人处直接购得，并按买价一定比例计算扣除了进项税额，多扣除了进项税额，需补缴税款、缴纳滞纳金，还有可能被罚款。

【解决方法】

查看购销合同，核查本期所购进的农产品是否是从从事植物、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人处直接取得。

【风险点 40】个人所得税手续费返还未计算缴纳增值税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业因代扣代缴个人所得税而取得的手续费返还，应按照经纪代理服务征收增值税。实务中企业常常未并入企业当期收入，而是计入其他付收款等科目，未缴纳增值税。

【政策依据】

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 1<营业税改征增值税试点实施办法>附注：销售服务、无形资产、不动产注。8.商务辅助服务。商务辅助服务，包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务、安全保护服务。(2)经纪代理服务，是指各类经纪、中介、代理服务。包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、代理报关、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。

【预计风险】

企业因代扣代缴个人所得税而取得的手续费返还，未缴纳增值税。需补缴税款、缴纳滞纳金，还有可能被罚款。

【解决方法】

审核“营业外收入”“其他业务收入”“其他应付款”等科目结合“应交税费—应交增值税—销项税额”科目，核查代扣代缴个人所得税而取得的手续费返还收入是否缴纳增值税，如未缴纳则补缴。

【风险点 41】企业金融商品买卖差价计算不准确

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业的金融商品转让，因在股票、债券、债券红利收入余额的计算差额扣减

项方面，或者在跨年度结账金融商品的负差计算方面存在计算不准确、不完整，导致少缴纳增值税。

【政策依据】

根据《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 规定：

金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

转让金融商品出现的正负差，按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度。金融商品的买入价，可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算，选择后 36 个月内不得变更。金融商品转让，不得开具增值税专用发票。

【预计风险】

企业因频繁买卖金融商品转让，在计算价差时，存在计算不准确、不完整等，导致少缴纳了增值税。需补缴税款、缴纳滞纳金，还有可能被罚款。

【解决方法】

核查路径“投资收益”下的明细科目，并与“交易性金融资产”“可供出售金融资产”“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”“应交税费-转让金融商品应交增值税” 等科目进行比对、分析、核实。确保计算准确，足额纳税。

【风险点 42】过渡期增值税税率适用不正确

【风险等级】★★★

【风险描述】

自 2019 年 4 月 1 日起，国家税务总局对增值税税率进行调整，企业在过渡期直接将全部业务按低税率纳税，或将规定日期前发生的业务推迟确认收入，开具发票，少缴纳增值税。

【政策依据】

根据《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 年第 39 号):

一、增值税一般纳税人(以下称“纳税人”)发生增值税应税销售行为或者进口货物,原适用 16%税率的,税率调整为 13%;原适用 10%税率的,税率调整为 9%。

二、纳税人购进农产品,原适用 10%扣除率的,扣除率调整为 9%。纳税人购进用于生产或者委托加工 13%税率货物的农产品,按照 10%的扣除率计算进项税额。

三、原适用 16%税率且出口退税率为 16%的出口货物劳务,出口退税率调整为 13%;原适用 10%税率且出口退税率为 10%的出口货物、跨境应税行为,出口退税率调整为 9%。

【预计风险】

企业在增值税税率调整过渡期,未按税收规定的时间确认纳税义务,而是简单粗暴地适用低税率,导致少缴增值税,后期可能被追缴税款。

【解决方法】

根据纳税义务发生时间,合理适用增值税税率调整过渡期税率,按规定确认收入实现。

【风险点 43】企业支付与贷款相关的财务顾问费、咨询费等,其进项税额不得抵扣

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业向银行贷款,在贷款的同时,银行除要求支付利息外,还要求企业支付与该贷款相关的财务顾问费、咨询费等,企业将这些支出产生的进项税额从销项税额中抵扣,少缴纳增值税。

【政策依据】

根据《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》第二条规定：

纳税人接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

【预计风险】

企业向金融机构等贷款，在贷款的同时，除支付利息外，还支付附加费用，如财务顾问费、咨询费等，企业将这些支出产生的进项税额从销项税额中抵扣，少缴纳增值税。需补缴税款、缴纳滞纳金，还有可能被罚款。

【解决方法】

核查企业本期是否支付了与贷款相关的财务顾问费、咨询费等，如支付，则其进项税额不得从销项税额中抵扣。

【风险点 44】处置自己使用过的固定资产未计算缴纳增值税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业在销售使用过的固定资产，如处置旧汽车、旧设备等，可选择按照简易征税方法缴税并可开具增值税专用发票或者适用减税政策，但是企业如果没有将销售的使用过的固定资产计入增值税计税依据，会产生少缴纳增值税的风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 90 号）第二条规定：

纳税人销售自己使用过的固定资产，适用简易办法依照 3%征收率减按 2%征收增值税政策的，可以放弃减税，按照简易办法依照 3%征收率缴纳增值税，并可以开具增值税专用发票。

【预计风险】

企业在生产经营过程中存在销售自己使用过的固定资产的业务，如果未按照规定将其计入企业所得税应纳税所得额，会导致企业违反规定，使企业少缴纳增值税，在税务机关检查的时候，产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业核查固定资产等科目，企业销售自己使用过的固定资产未提增值税如果存在应该及时改正。在生产经营过程中在筹划时需正确适用税收政策，按照规定进行账簿记录，完整准确地记录和计算增值税应纳税所得额，按照法律、法规的规定计算缴税款。

【风险点 45】企业外购水电进行销售未计算缴纳增值税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业发生的将购入的水、电销售出去，这在税法上是视同销售行为的销售货物，企业可能出现未及时确认收入，未及时计算销项税额的情况。

【政策依据】

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部令第 65 号）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。

【预计风险】

企业发生的视同销售行为应及时确认收入并计算销项税额，在企业销售购入的水、电的时候，属于将购入的货物用于销售的视同销售行为，未及时确认收入会导致少缴增值税，产生补缴增值税并加征滞纳金的风险。

【解决方法】

请企业自行检查有无存在将购入的水、电对外销售，是否存在视同销售行为未及时确认销售收入的情况，若是存在，请企业及时确认收入并计算增值税销项税额。

【风险点 46】房地产企业发生“以租代售”业务隐瞒收入

【风险等级】★

【风险描述】

“以租代售”是房地产企业出租空置的商品房的同时，与租房者签订一个合同，约定：在固定的期限内购买所租的商品房，开发商以租房时的价格卖给租房者，而租房者在租房期内所交的租金抵冲部分购房款，如果租房者付清冲抵租金后的房款，便取得了该商品房的全部产权；如果租房者在合同期限内不购房，先期交纳的租金退回或者作为开发商收取的房租。上述行为很可能导致少计收入，带来少缴增值税的风险。

【政策依据】

根据财政部国家税务总局发布的《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》规定：

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。

销售不动产，是指转让不动产所有权的业务活动。不动产，是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物等。

【预计风险】

房地产企业用“以租代售”形式销售房屋，以所交的租金抵冲部分购房款的，存在少计不动产租赁收入，以及少计销售房屋的收入，少缴纳增值税。此外在计算土地增值税时，也存在以冲抵租金的房款计算土地增值税收入的情况。

【解决方法】

房地产企业在出售房屋，不得不采取“以租代售”方式销售房产的，应关注经营租赁和不动产销售计税收入的具体金额，确保不少缴增值税及其他相关税费。

【风险点 47】房地产企业收到预收账款不入账，少预缴增值税

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产企业普遍存在预售的情况，由于管理疏忽或使用个人银行账号收款等原因，出现预收款未及时入账，出现不确认或少确认应税收入的风险。

【政策依据】

根据国家税务总局发布《房地产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》公告（国家税务总局公告 2016 年 18 号）第十条规定：

一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款时按照 3%的预征率预缴增值税。

【预计风险】

预收账款没有准确及时核算，使得预缴增值税时点延迟，会给企业带来税务稽查风险，从而产生罚款及滞纳金。

【解决方法】

企业应自查是否存在预收账款不入账的情况，应在预售行为发生时，按政策要求时间将符合条件的预收账款预缴增值税，准确计算应纳税所得额。

【风险点 48】房地产企业以商品房抵债未计销售额，未缴纳增值税

【风险等级】★★★

【风险描述】

以商品房抵冲其所欠施工款、材料款、广告费等，未及时计入销售收入当中，未缴纳增值税。

【政策依据】

《国家税务总局关于以房屋抵顶债务应征收营业税问题的批复》（国税函[1998]771 号）规定：

单位或个人以房屋抵顶有关债务，不论是经双方（或多方）协商决定的，还是由法院裁定的，其房屋所有权已发生转移，且原房主也取得了经济利益（减少了债务），因此，对单位或个人以房屋或其他不动产抵顶有关债务的行为，应按“销售不动产”税目征收营业税。

《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）规定：

自 2016 年 5 月 1 日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税（以下称“营改增”）试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人，纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税。

根据财政部　国家税务总局关于发布《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》规定：

第十条 销售服务、无形资产或者不动产，是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产，但属于下列非经营活动的情形除外：……

第十一条 有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。

【预计风险】

采用以房抵债情形，没有确认收入和成本，而是直接减少存货成本、冲销往来账款等，使企业未计入销售收入，产生少缴纳增值税的风险。同时带来罚款及滞纳金的风险。

【解决方法】

自查“开发成本、开发产品、资本公积以及往来科目”等是否有大额红字冲销，同时对未售房源实时跟踪盘点，比对销售台账及财务核算数据，翻阅相关合同，通过摘要内容和原始凭证等资料，确认是否存在以房抵债未确认收入的行为。

【风险点 49】将持有物资对外投资未按照税法规定的公允价值处理

【风险等级】★★

【风险描述】

一些企业将持有的、有价值的固定资产、存货等作为实物对外投资，往往按账面价值确认收入，未按照税法规定的公允价值处理，存在少缴增值税及附加、企业所得税的风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部令第 65 号）规定：

四、单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

（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。

根据《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 33 号)规定：

五、企业应将股权投资合同或协议、对外投资的非货币性资产（明细）公允价值评估确认报告、非货币性资产（明细）计税基础的情况说明、被投资企业设立或变更的工商部门证明材料等资料留存备查，并单独准确核算税法与会计差异情况。

【预计风险】

企业将持有物资、原材料、残料出售不按照公允价值确认收入，会对企业的

收入、增值税及所得税的应纳税额产生影响，存在补缴企业所得税、增值税及附加、滞纳金及罚款等风险。

【解决方法】

企业应对投资协议的条款进行风险评估，对外投资价格应符合税收公允的原则。

【风险点 50】房地产企业签订阴阳合同隐瞒收入，少缴增值税

【风险等级】★★

【风险描述】

合同当事人就同一事项订立两份以上的内容不相同的合同，一份对内，一份对外。其中对内的一份则是双方真实意思表示，列示真实的合同履行金额。而对外的一份并不是双方真实意思表示，通常列示的金额要少于真实发生的合同履行金额，隐瞒收入，少缴增值税。

【政策依据】

根据国家税务总局发布的《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 第 18 号）：

第四条 房地产开发企业中的一般纳税人（以下简称“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。

【预计风险】

合同当事人就同一事项签订两份金额不一致的合同，隐瞒收入或者改变收入的性质，改变适用的税率，少缴增值税，同时带来罚款及滞纳金的风险。

【解决方法】

当事人应按照真实的合同履行价格订立相同合同，防止阴阳合同的现象发生。

第二章 企业所得税风险指引

【风险点 1】企业未按规定确认销售商品收入实现时间

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业销售商品计算收入总额时应注意销售收入的实现时间，不同的销售方式确认销售收入的标准不同，企业在计算时应核实其实际采取的销售方式和收入确认的时点，如果已满足收入确认的条件而未确认收入，则存在当期少缴纳企业所得税的税务风险。

【政策依据】

根据《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）中的规定：（二）符合上款收入确认条件，采取下列商品销售方式的，应按以下规定确认收入实现时间：

1. 销售商品采用托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入。

2. 销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。

3. 销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入。

4. 销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入。

【预计风险】

企业销售商品已经满足确认收入的条件而未确认收入的，导致少缴税款，税务部门将予以追缴并加收滞纳金，并按《税收征管法》予以罚款，会产生补缴税款等一系列税务风险。

【解决方法】

企业在确认销售额时应重点核实其实际采取的销售方式和收入确认的时点。根据税法规定，针对不同的销售方式确认其销售收入实现的时间。若存在延迟确

认的情况，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 2】特许权使用费收入未按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期及时入账

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业也会产生特许权使用费收入，例如专利权、非专利技术等。对于特许权使用费收入，会存在不按合同约定特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的风险。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第二十条规定：

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。特许权使用费收入，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。

【预计风险】

合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期就是确认特许权使用费收入的日期。企业可能会不及时确认这笔收入，从而产生少计收入，少缴税款的风险。

【解决方法】

企业应当自行判断是否存在对外经营取得特许权使用费收入，若存在上述情形，企业对取得的收入是否已在税法规定期间及时确认收入，若是未及时确认收入，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 3】应收账款未及时计入收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

此类风险是一般企业最常见风险之一。很多情况下，企业收入往来不是即收即付的，收入可能会挂在应收账款，预收账款上。例如，企业采取分期销售方式时就会产生这种情况。收入长期挂在往来账户而不及时入账，会有少计收入，少缴税款嫌疑，从而带来税务风险。

【政策依据】

根据国务院《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。

【预计风险】

企业将收入长期挂往来账户而不及时入账。此类情况一向是税务局重点稽查对象之一，一旦被税务局查获，不但要补缴税款，缴纳滞纳金和罚款，还会进入征信名单，对企业带来不好的影响。

【解决方法】

企业要严格按照权责发生制对当期收入及时完整入账，若存在上述问题，请及时进行调整纠正，平时要经常对会计账簿进行自查，尤其是应收预收等往来账户，杜绝此种不良情况的发生。

【风险点 4】确实无法偿付的应付款项未确认收入

【风险等级】★★

【风险描述】

企业存在确实无法偿付的应付款项长期挂账不处理，除另有规定外，应该按税法规定均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税，否则存在少缴所得税的风险。【政策依据】

根据《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 19 号）的规定：

一、企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

【预计风险】

税务局在稽查企业收入时，超账期应付款项未确认营业外收入是稽查重点，也存在虚列成本风险，会对企业所得税的应纳税额产生影响，存在补缴企业所得税、附加税、滞纳金及罚款等风险。

【解决方法】

企业应核查“应付账款”“其他应付款”明细科目中长期未核销余额。自查有无超账期应付款项，重点关注账龄三年以上的应付款，如果确认无法支付，应及时进行债务重组或采取债权债务抵销的方法进行冲销处理，或直接转入营业外收入，计入应纳税所得额，缴纳企业所得税。

同时需要注意：应付利息、应付股利的对方如果是自然人，还可能会涉及扣缴个人所得税。

【风险点 5】未就来源于境外的所得缴纳企业所得税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业来源于境外的所得未在中国境内缴纳企业所得税，存在少缴税款的风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》规定：

第三条 居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

第十七条 企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

【预计风险】

企业境外所得未并入境内所得缴纳企业所得税，存在偷逃税款的风险。

【解决方法】

根据规定，居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

【风险点 6】企业未能正确核算来源于中国境内的全部所得

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业进行日常生产经营主要都是在国内，所得自然也是来源于国内，但是有些特殊情况可能会较难界定，例如转让其拥有的境外动产，虽然使用者在境外，但是转让动产的企业或者机构、场所所在地为国内，这笔财产转让所得也是来源于境内。企业可能界定不清，从而少计收入，少缴税款。

【政策依据】

依据国务院《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）第七条规定：

企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

（一）销售货物所得，按照交易活动发生地确定；

（二）提供劳务所得，按照劳务发生地确定；

（三）转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；

（四）股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定；

（五）利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定；

（六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

【预计风险】

企业企图通过少计收入来少缴税款的方式在税法上是绝对不允许的；企图模糊境内、境外所得界限也是不行的。少计收入一旦被税务局查获，不但要补缴税款，缴纳滞纳金和罚款，还会进入征信名单，对企业带来不好的影响。

【解决方法】

企业在日常经营过程中要正确区分销售过程中取得的收入类型，对于来源于境内的收入，企业要严格据实记账，并且正确预提所得税，不得少记。平时企业要经常进行自查，杜绝这种情况的发生。

【风险点 7】收回已税前扣除的坏账损失未确认收入

【风险等级】★★

【风险描述】

企业存在已作坏账损失处理后在以后年度又全部收回或部分收回的应收款项，通过“其他应付款”“其他应收款”等往来科目核算，未按税法规定在收回时确认当期收入，存在少缴所得税的风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第四条规定：

企业除贷款类债权外的应收、预付账款符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的应收、预付款项，可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除：（一）债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照，其清算财产不足清偿的；（二）债务人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿的；（三）债务人逾期 3 年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的；（四）与债务人达成债务重组协议或法院批准破产重整计划后，无法追偿的；（五）因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的；（六）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

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）第三十二条规定：

企业已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时，应当计入当期收入。

【预计风险】

企业存在已作坏账损失处理后在以后年度又全部收回或部分收回的应收款项，通常通过“其他应付款”“其他应收款”等往来科目核算，未按税法规定在收回时确认当期收入，存在少缴所得税的风险。

【解决方法】

企业已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时，应当计入当期收入，增加应纳税所得额。

【风险点 8】对后续收回的已扣除部分资产损失未计收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业已经确认扣除的资产损失在以后纳税年度全部或部分收回，此时增加收入，需计入应纳税所得额中。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第十一条规定：

企业在计算应纳税所得额时已经扣除的资产损失，在以后纳税年度全部或者部分收回时，其收回部分应当作为收入计入收回当期的应纳税所得额。

【预计风险】

收回损失，应计收入而未计收入，税务机关会要求调整，追缴税款。

【解决方法】

企业需查核应计收入而未计收入的项目，对于收回的资产损失，需在相应纳税年度增加应纳税所得额，补缴税款。

【风险点 9】非货币性收入未计入应纳税所得额

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业对于取得财产，无论是否为货币形式，未一次性计入应纳税所得额。未计收入减少应纳税所得额，税务机关会要求改正，补缴税款，缴纳罚款等。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 19 号）第一条规定：

企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、

接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

【预计风险】

未计收入减少应纳税所得额，税务机关会要求改正，补缴税款，缴纳罚款等。

【解决方法】

查核企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等） 转让收入， 不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，是否均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

【风险点 10】非货币性资产投资收入的确认时点错误

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业非货币性资产转让收入的确认时点错误会减少企业当期的收入，收入未入账减少企业当期应纳税所得额。

【政策依据】

根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税[2014]116 号）第二条规定：

企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

【预计风险】

收入确认时点的错误使当期的应税收入减少，应纳税所得额的调整不符合规定，税务机关会要求重新进行纳税调整，补缴税款，缴纳罚款等。

【解决方法】

企业可以咨询税务代理机构，在纳税申报时保证各事项正确完整，避免出现错误。

【风险点 11】取得产品分成收入未按企业分得产品的日期及时入账

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业取得收入可能并非是货币收入，也有可能是采取产品分成形式。对于产品分成收入，可能存在未按照企业分得产品的日期确认收入的风险。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第二十四条规定：

采取产品分成方式取得收入的，按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定。

【预计风险】

企业在生产经营过程中对采取收入分成方式取得的所得未按照税法规定及时确认收入，影响应纳税所得额，进而影响应纳税额，少计收入，少缴税款，产生被税务机关加征罚款和滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查自身“主营业务收入”“其他业务收入”的情形，判断销售产品取得的所得是否已经及时确认收入，若是未及时确认，请企业及时进行调整，在分得产品的日期及时确认产品分成收入。

【风险点 12】跨年度租金收入未按收入与费用配比原则确认收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业出租的固定资产或者无形资产，如厂房、机器设备、土地使用权等，取得的跨年度租金收入，相关折旧和摊销已经计入成本费用，但租金收益没有确认收入。

【政策依据】

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）第九条规定：

第九条　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。

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79 号）第一条规定：

根据《实施条例》第十九条的规定，企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

【预计风险】

企业出租资产取得的跨年度租金收入若未按收入与费用配比原则确认收入，会少计当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税并加处罚金的风险。

【解决方法】

核查其他业务收入等科目，审核租赁合同，如果存在出租资产取得的跨年度租金收入未按收入与费用配比原则确认收入的情况，请及时确认收入，并调整应纳税所得额。

【风险点 13】租金收入未分期均匀计入相关年度

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业会提供租赁服务。例如经营租赁大型机械设备等固定资产等，对于没有收到的租金收入，未按照合同约定付款日或分期均匀计入相关年度，产生被税务机关加征罚款和滞纳金的税务风险。

【政策依据】

依据国务院《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）第十九条规定：

企业所得税法第六条第（六）项所称租金收入，是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79 号）规定：

一、关于租金收入确认问题

根据《实施条例》第十九条的规定：

企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

【预计风险】

合同约定租金付款日的，企业可能会不及时确认这笔收入，从而产生少计收入，少缴税款的风险。

【解决方法】

企业应当自行判断是否存在对外经营取得租金收入，若存在上述情形，企业

对取得的租金收入是否已在税法规定期间及时确认收入，若是未及时确认收入，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 14】股权转让所得非货币形式的收入未入账

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在将股权转让时应该将转让人转让股权所收取的对价，包括货币形式和非货币形式的各种收入全部计入收入。如果以非货币形式的股权转让收入未入账则会产生少计收入，使应纳税所得额变小，产生少缴所得税税款的风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 37 号）第三条规定：

企业所得税法第十九条第二项规定的转让财产所得包含转让股权等权益性投资资产（以下称“股权”）所得。股权转让收入减除股权净值后的余额为股权转让所得应纳税所得额。

股权转让收入是指股权转让人转让股权所收取的对价，包括货币形式和非货币形式的各种收入。

股权净值是指取得该股权的计税基础。股权的计税基础是股权转让人投资入股时向中国居民企业实际支付的出资成本，或购买该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权受让成本。股权在持有期间发生减值或者增值，按照国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益的，股权净值应进行相应调整。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

多次投资或收购的同项股权被部分转让的，从该项股权全部成本中按照转让比例计算确定被转让股权对应的成本。

【预计风险】

企业在进行纳税筹划的时候，可能会将部分股权转让所得以实物形式来作为部分价格，出现非货币形式的收入未入账的情况，从而少计收入，导致应纳税所得额虚减，在税务机关检查的时候，会被检查出少缴企业所得税，从而产生补缴税款、滞纳金以及影响纳税人信誉度的风险。

【解决方法】

建议企业认真核查股权转让收入是否全部入账，是否存在非货币性收入没有入账的情况，是否扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额，如果有上述不合规的情况，应该及时改正。

【风险点 15】股权转让所得的计算和时点的确认不符合规定

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业未于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79 号）的规定：

三、关于股权转让所得确认和计算问题

企业转让股权收入，应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

【预计风险】

未确认收入的实现，违反法规，减少了应纳税款，会面临补缴税款，缴纳罚款等风险。

【解决方法】

企业要核查存在的股权（包括转让股票或股份）买卖，及时确认收入。

【风险点 16】企业接受捐赠收入未按实际收到捐赠资产的日期及时入账

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业会存在接受其他企业、组织或者个人捐赠的情况。对于接受捐赠收入，会存在不按照实际收到捐赠资产的日期及时确认收入，产生被税务机关加征罚款和滞纳金的税务风险。

【政策依据】

依据国务院《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）第二十一条规定：

企业所得税法第六条第（八）项所称接受捐赠收入，是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。接受捐赠收入，按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

【预计风险】

企业收到捐赠资产的日期就是确认接受捐赠收入的日期。企业可能会不及时确认这笔收入，从而产生少计收入，少缴税款的风险。

【解决方法】

企业应当自行判断是否存在对外经营取得捐赠收入，若存在上述情形，企业对取得的收入是否已在税法规定期间及时确认收入，若是未及时确认收入，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 17】企业处置资产未按照公允价值确定销售收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业处置资产应该按照被移送资产的公允价值确定销售收入，如果企业瞒报转让资产的收入，或者按照历史成本或者重置价格来确定收入，则会带来风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局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）第二条规定：

企业发生《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函[2008]828号）第二条规定情形的，除另有规定外，应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。

【预计风险】

企业处置资产应该按照被移送资产的公允价值确定销售收入，如果企业瞒报转让资产的收入，或者按照历史成本或者重置价格来确定收入，则会带来风险，在税务机关进行税务检查时会带来补缴税款、滞纳金等风险。

【解决方法】

建议企业对企业处置资产的销售收入进行核对，对于没有按照要求按资产公允价值确定销售收入的要及时改正。

【风险点18】视同销售不确认收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

税务局重点稽查对象之一。对于企业来说，视同销售可能存在几种情况，例如，将自产产品用于投资等。会产生视同销售不确认收入、少缴税款的风险。税务机关在对企业进行检查时，会要求补缴税款并缴纳滞纳金和罚款。

【政策依据】

依据国务院关于《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。

【预计风险】

企业在生产经营过程中对符合税法规定的视同销售未将其确认为收入，会产生少计收入，少缴税款的风险。税务机关在对企业进行检查时，会要求补缴税款并缴纳滞纳金和罚款。

【解决方法】

企业应当核查判断销售产品取得的所得是否已经及时确认收入，若是未及时确认，请企业及时进行调整，在分得产品的日期及时确认产品分成收入。

【风险点 19】政策性搬迁收入挂往来账，未计入收入总额

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业发生政策性搬迁，在搬迁完成年度取得的政策性搬迁收入扣除固定资产重置、改良支出、技术改造支出、职工安置支出等搬迁支出后的余额挂往来账，未计入收入总额，会少计当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税和滞纳金的风险。

【政策依据】

根据《企业政策性搬迁所得税管理办法》（国家税务总局公告 2012 年第 40 号）第五章应税所得第十六条规定，企业的搬迁收入，扣除搬迁支出后的余额，为企业的搬迁所得。企业应在搬迁完成年度，将搬迁所得计入当年度企业应纳税所得额计算纳税。第十七条规定，下列情形之一的，为搬迁完成年度，企业应进行搬迁清算，计算搬迁所得：

（一）从搬迁开始，5 年内（包括搬迁当年度）任何一年完成搬迁的。

(二)从搬迁开始，搬迁时间满 5 年(包括搬迁当年度)的年度。

【预计风险】

企业发生政策性搬迁，取得的政策性搬迁收入扣除固定资产重置、改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额挂往来账，未计入收入总额，会少计当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税并加处罚金的风险。

【解决方法】

核查其他业务支出或专项应付款等科目，审核搬迁合同、立项合同等搬迁过程中相关文书，对收入扣除支出后的余额进行纳税调整。

【风险点 20】售后回购方式未按售价确认收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业采用售后回购方式销售商品时，未按售价确认收入，未将回购商品作为购进处理，造成收入额偏低，少缴企业所得税，产生风险。

【政策依据】

根据《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）中的规定：

一、(三）采用售后回购方式销售商品的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。有证据表明不符合销售收入确认条件的，如以销售商品方式进行融资，收到的款项应确认为负债，回购价格大于原售价的，差额应在回购期间确认为利息费用。

【预计风险】

企业销售商品时采用售后回购的方式，未按售价确认销售收入，导致少缴税款，税务机关会追缴税款和滞纳金。

【解决方法】

企业应自行检查、判断是否存在通过售后回购方式销售商品但是未及时正确确认收入的情形，若是存在上述问题，请企业及时进行调整纠正，将销售的商品按售价确认收入，并将回购的商品作为购进商品处理。

【风险点 21】企业接受符合条件的股东投资未计入应税收入缴纳税款

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业接受股东投资不满足“合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的”，未计入应税收入缴纳企业所得税。存在税务机关要求进行调整，追缴税款，缴纳滞纳金及罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 29 号）的规定：

二、企业接收股东划入资产的企业所得税处理

（一）企业接收股东划入资产（包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权，下同），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。

（二）企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的，应按公允价值计入收入总额，计算缴纳企业所得税，同时按公允价值确定该项资产的计税基础。

【预计风险】

未计入应税收入，未缴纳税款，税务机关要求进行调整，追缴税款，缴纳滞纳金及罚款。

【解决方法】

企业应加强自查，对于接收股东划入资产首先要认定是否计入收入，再确定是否作为计税基础缴纳企业所得税。

【风险点 22】限售股解禁前转让限售股纳税处理错误

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业若在限制股解禁前将持有的限售股转让给受让人，且未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应纳税所得额，会存在影响当期应纳税所得额，进而影响应纳税额，产生补缴税款的税务风险。

【政策依据】

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）的规定：

三、企业在限售股解禁前转让限售股征税问题

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：

（一）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。

【预计风险】

企业未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应纳税所得额，产生补缴税款以及缴纳滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业需要进行自查，及时确定收入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应纳税所得额。

【风险点 23】少记提供劳务或服务收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在日常生产经营中，除了传统的货物销售收入，也会产生提供劳务收入。例如运输代理服务收入。这部分收入不是来自于日常活动，存在少计收入、偷漏税款的风险。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第十四条规定：

企业所得税法第六条第（一）项所称销售货物收入，是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

【预计风险】

对于生产销售企业来说，提供劳务或者服务并不常见，但这部分收入也要及时完整入账，否则会有少缴税款的风险。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在提供劳务或者服务取得的收入，若是存在上述业务，对其取得的收入是否已经及时完整入账，若未进行入账的，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 24】个税手续费收入未确认收入

【风险等级】★

【风险描述】

对于取得个税手续费返还的企业而言，其会计核算可以说是五花八门。大部分企业通常将收到的手续费作为其他应付款核算，实际支付时直接冲减其他应付款，不体现任何损益，未并入企业收入，少缴了所得税。

【政策依据】

财政部会计司在2018年9月7日发布的《关于2018年度一般企业财务报表格式有关问题的解读》（财会[2018]15号）中明确指出：企业作为个人所得税的扣缴义务人，根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，应作为其他与日常活动相关的项目在利润表的“其他收益”项目中填列。企业财务报表的列报项目因此发生变更的，应当按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》等的相关规定，对可比期间的比较数据进行调整。

根据《财政部 税务总局 人民银行关于进一步加强代扣代收代征税款手续费管理的通知》（财行[2019]11号）第四条第三款第四项规定：

“三代”单位所取得的手续费收入应单独核算，计入本单位收入，用于与“三代”业务直接相关的办公设备、人员成本、信息化建设、耗材、交通费等管理支出。上述支出内容，国家已有相关支出标准的，严格执行有关规定；没有支出标准的，参照当地物价水平及市场价格，按需支出。单位取得的“三代”税款手续费以及手续费的使用，应按照法律、法规有关规定执行。

【预计风险】

企业因代扣代缴个人所得税而取得的手续费返还，未并入企业当期收入，存在少缴所得税的风险。

【解决方法】

企业应核查其他应付款科目下的“其他”“手续费”等明细科目贷方发生额及余额，是否存在收到手续费挂往来不作收入。若未将返还个税手续费记入收入，应补记收入，并入应纳税所得额，上缴所得税。

【风险点25】逾期未退包装物押金未按税法规定确认收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中取得的逾期包装物押金，未按照税法规定要及时确认收入，影响应纳税所得额，进而少缴税款，产生补缴税款以及被税务机关加征罚

款的税务风险。

【政策依据】

依据国务院《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）第二十二条规定：

企业所得税法第六条第（九）项所称其他收入，是指企业取得的除企业所得税法第六条第（一）项至第（八）项规定的收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

【预计风险】

企业收取逾期包装物押金要及时确认收入，企业可能会不及时确认这笔收入，从而产生少计收入，少缴税款的风险。

【解决方法】

企业应当自行判断是否存在逾期包装物押金，若存在上述情形，企业对取得的租金收入是否已在税法规定期间及时确认收入，若是未及时确认收入，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 26】处置低值易耗品的收入未及时入账

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业低值易耗品主要配件、一次性损耗的办公用品等。这类收入相较于日常货物销售收入，数额较小也不经常发生，因此可能会有少记收入的风险。

【政策依据】

依据国务院《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）第十四条规定：

企业所得税法第六条第（一）项所称销售货物收入，是指企业销售商品、产

品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

【预计风险】

低值易耗品收入不入账这种行为有少记收入企图少缴税款的嫌疑，一旦被税务局发现，不但要补缴税款，缴纳滞纳金和罚款，还会进入征信名单，对企业带来不好的影响。

【解决方法】

企业应当自行检查是否有销售低值易耗品业务，若存在上述情形，判断对其取得的收入是否已经及时入账，即使收入数额相对较少，也要及时完整入账，及时检查有没有遗漏此部分收入的情形。

【风险点 27】低估技术转让所得而享受了免征企业所得税优惠政策

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业进行技术转让，技术转让所得大于 500 万元，但为了享受到条款规定的优惠条件，故意降低技术转让所得给企业带来税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 82 号)第一条规定，自 2015 年 10 月 1 日起，全国范围内的居民企业转让 5 年(含，下同)以上非独占许可使用权取得的技术转让所得，纳入享受企业所得税优惠的技术转让所得范围。居民企业的年度技术转让所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税;超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。

【预计风险】

如果企业低估年净收入而享受了免征所得税的优惠政策，将给企业带来查账风险，同时因为收入与成本费用之间的对应关系很可能会引起税务机关的注意，带来不必要的税务检查风险。

【解决方法】

建议企业如实核算进行技术转让，加强相关成本费用科目间的联动检查。

【风险点 28】不符合不征税条件的政府补助

【风险等级】★★★

【风险描述】

符合条件的财政性资金才可作为不征税收入。且不征税收入用于支出所形成的费用和财产，对应的折旧和摊销不得税前扣除。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》第七条规定：

收入总额中的下列收入为不征税收入：

（一）财政拨款；

（二）依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；

（三）国务院规定的其他不征税收入。

根据《财政部、国家税务总局关于财政性资金、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：

第一条、财政性资金。

(一)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。

(二)对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

(三)纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，准予作为不征税收入，

在计算应纳税所得额时从收入总额中减除，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

本条所称财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款；所称国家投资，是指国家以投资者身份投入企业、并按有关规定相应增加企业实收资本(股本)的直接投资。

第三条，企业的不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；企业的不征税收入用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

根据《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）第一条规定：

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。

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十八条规定，企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

【预计风险】

不征税收入所对应的折旧和摊销不得税前扣除，企业如在税前对其折旧和摊销扣除，会产生补缴税款和滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应核实取得的各种政府财政性资金，如财政补贴、补助、补偿、等，如不符合财税[2011]70 号规定的三项条件的，应当按照实际取得收入的时间确认收入，不得作为不征税收入核算。

【风险点 29】将应税收入申报为免税收入核算

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中对取得的环保项目所得可享受免征政策，但是企业将其他项目取得所得也一并计入环保项目所得错误享受税收优惠政策，影响当期应纳税所得额，产生补缴税款的税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第六十三号)第二十七条的规定：

企业的下列所得，可以免征、减征企业所得税：

（一）从事农、林、牧、渔业项目的所得；

（二）从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得；

（三）从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得；

（四）符合条件的技术转让所得。

【预计风险】

企业将非免税项目取得的所得申报为免税收入适用税收优惠政策，少缴相应部分税款。税务机关在检查时，企业有无正确适用税收优惠政策是其核查重点，若企业存在不当适用的问题，会产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查“主营业务收入”“其他业务收入”账户的明细金额，准确归类取得的收入类别，判断是否存在将不符合税收优惠的收入划为减免税类别，

以此少缴税款，若是存在上述情形，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 30】企业虚增销售综合利用资源产品取得的收入

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中通过综合利用资源进行生产而取得的收入按照税法可予以减计，企业通过虚增其销售收入的方式从而缩小其应纳税所得额，进而影响当期应纳税额，产生补缴税款的税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第六十三号)第三十三条的规定：

企业综合利用资源，生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入，可以在计算应纳税所得额时减计收入。

【预计风险】

企业虚增综合利用资源销售产品取得的收入，从而少计其应按税所得额。税务机关在检查时，企业确认的应税收入是否真实合理是其核查重点，若存在虚增情形，会产生补缴税款与滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应当自行检查“主营业务收入”“主营业务成本”科目的明细金额与总账金额，根据权责发生制原则判断相关收入的确认是否符合税法的规定，若是存在上述情形，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 31】企业承包经营、承包建设和内部自建自用基础设施项目经营收入错误享受三免三减半税收优惠

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业承包经营、承包建设和内部自建自用的铁路、公路、通勤班车等基础设施项目，不属于《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》，错误享受三免三减半税收优惠。

【政策依据】

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）第八十七条规定：

企业所得税法第二十七条第(二)项所称国家重点扶持的公共基础设施项目，是指《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定的港口码头、机场、铁路、公路、城市公共交通、电力、水利等项目。企业从事前款规定的国家重点扶持的公共基础设施项目的投资经营的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。企业承包经营、承包建设和内部自建自用本条规定的项目，不得享受本条规定的企业所得税优惠。

【预计风险】

企业承包经营、承包建设和内部自建自用的铁路、公路、通勤班车等基础设施项目，不属于《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》，错误享受三免三减半税收优惠，减少当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税并处罚金的风险。

【解决方法】

请企业自查是否存在承包经营、承包建设和内部自建自用的铁路、公路、通勤班车等基础设施项目错误享受三免三减半的税收优惠政策，若存在，及时做纳税调整。

【风险点 32】企业未单独核算生产经营项目所得与享受优惠的公共基础设施项目经营所得

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业从事《目录》以外的生产经营项目取得的所得没有与享受优惠的公共基础设施项目经营所得分开核算，但却将所有费用一并在税前扣除，影响应纳税所得额，进而影响应纳税额，产生补缴税款以及滞纳金、罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于实施国家重点扶持的公共基础设施项目企业所得税优惠问题的通知》（国税发[2009]80 号）中的规定：

六、企业同时从事不在《目录》范围的生产经营项目取得的所得，应与享受优惠的公共基础设施项目经营所得分开核算，并合理分摊企业的期间共同费用；没有单独核算的，不得享受上述企业所得税优惠。

【预计风险】

企业没有单独核算优惠范围外的生产经营项目所得，未分摊企业的期间共同费用，却将所有相关费用一并在税前扣除，全额享受“三免三减半”的企业所得税优惠，导致少缴税款，产生补缴税款以及缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行核算是否同时存在税收优惠事项和应税项目，若同时存在，企业是否能够对该事项产生的成本分开核算，若是不能对其分开核算的，其是否已就全额享受税收优惠政策，若是未享受的，请企业及时进行调整与纠正。

【风险点 33】财政资金长期挂往来款未计入收入总额

【风险等级】★★

【风险描述】

财政资金超过 5 年以上仍未支出或缴回财政，在第六年应作为应收收入总额中，目前很多单位仍然挂账专项应付款中，存在企业所得税风险。

【政策依据】

根据《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）第三条规定：

企业将符合本通知第一条规定条件的财政性资金作不征税收入处理后，在5年（60 个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

【预计风险】

已作为不征税收入处理的财政资金5年内未发生支出且未缴回财政，又不计入应纳税所得额的，存在少缴所得税的风险。

【解决方法】

核查其他应付款、专项应付款等科目贷方发生额，以及其相关拨付文件是否符合不征税财政性资金的相关规定。财政性资金作不征税收入处理后，在 5 年（60个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

【风险点34】免税的国债利息收入未准确划分

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在国债到期前转让国债，仅持有期间国债利息收入免税。转让国债金额减去本金超持有期间利息的部分，无法享受免税。若企业就国债转让利息全额免税，存在税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于企业国债投资业务企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告2011年第36号）的规定：

一、关于国债利息收入税务处理问题

（一）国债利息收入时间确认

1.根据企业所得税法实施条例第十八条的规定，企业投资国债从国务院财政部门（以下简称发行者）取得的国债利息收入，应以国债发行时约定应付利息的日期，确认利息收入的实现。

2.企业转让国债，应在国债转让收入确认时确认利息收入的实现。

（二）国债利息收入计算

企业到期前转让国债，或者从非发行者投资购买的国债，其持有期间尚未兑付的国债利息收入，按以下公式计算确定：

国债利息收入=国债金额×（适用年利率÷365）×持有天数

上述公式中的“国债金额”，按国债发行面值或发行价格确定；“适用年利率”按国债票面年利率或折合年收益率确定；如企业不同时间多次购买同一品种国债的，“持有天数”可按平均持有天数计算确定。

（三）国债利息收入免税问题

根据企业所得税法第二十六条的规定，企业取得的国债利息收入，免征企业所得税。具体按以下规定执行：

1.企业从发行者直接投资购买的国债持有至到期，其从发行者取得的国债利息收入，全额免征企业所得税。

2.企业到期前转让国债，或者从非发行者投资购买的国债，其按本公告第一条第（二）项计算的国债利息收入，免征企业所得税。

【预计风险】

收入时点的错误影响纳税年度应纳税额的确定，税务机关要求进行调整。

【解决方法】

企业需查核已作为免征企业所得税的国债利息收入，是否符合税法规定的免税收入条件，是否准确计算免税利息收入，有无将非免税债券利息收入混入。

【风险点 35】非货币性资产转让所得未分期均匀计入相应年度

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得可分期均匀计入相应年度的应纳税所得额中，企业若不均匀计入若干个年度，会导致企业在不同年度收入会畸高或者畸低。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税[2014]116 号）第一条规定：

居民企业（以下简称企业）以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

【预计风险】

未分期均匀计入各年度应纳税所得额，会导致不同年度收入差异较大，不利于税务机关的管理，而且也是违反规定的行为，税务机关会责令限期改正。

【解决方法】

企业需要做好自查，核实是否将非货币性资产转让所得分期均匀计入各年度应纳税所得额中。

【风险点 36】企业存货计价方法前后不一致

【风险等级】★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中对销售存货错误适用计价方法，或者是随意变更适用的计价方法，影响其应纳税所得额，进而影响其应纳税额，产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第七十三条：

企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意变更。

【预计风险】

企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意变更。如果企业随意变更存货计价方法，会影响当期应纳税所得额，需要做纳税调整。

【解决方法】

请企业自查是否存在随意更改存货计价方法的情况，若存在上述情形，请及时调整存货计价方法，前后保持一致并做相应纳税调整。

【风险点 37】企业将不符合规定的工资支出计入工资薪金支出总额

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业发放的工资薪金，超过政府有关部门给予的限定数额的部分，错误计入企业税前扣除的工资薪金总额，在计算企业应纳税所得额时扣除。

【政策依据】

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）的规定：

二、关于工资薪金总额问题

《实施条例》第四十、四十一、四十二条所称的“工资薪金总额”，是指企业按照本通知第一条规定实际发放的工资薪金总和，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险

费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。属于国有性质的企业，其工资薪金，不得超过政府有关部门给予的限定数额；超过部分，不得计入企业工资薪金总额，也不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

【预计风险】

国有企业错误扣除超过限定数额部分的工资薪金，会导致应纳税所得额低于实际值，少缴纳企业所得税，税务部门将追缴税款并加收滞纳金。

【解决方法】

企业应检查计算应纳税所得额时扣除的工资薪金，如果有超过限额的扣除额，应及时调整。

【风险点 38】已预提汇缴年度工资薪金未实际支付错误在汇缴年度扣除

【风险等级】★★

【风险描述】

企业预提汇缴年度工资薪金可能出现在汇算清缴之前无法全额支付给员工，或者虚增预提汇缴的工资薪金的情况，这样在汇缴时扣除会影响应纳税所得额，产生补缴企业所得税和滞纳金的风险。

【政策依据】

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）的规定：

二、企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度按规定扣除。

【预计风险】

企业在纳税筹划时可能会虚增实际支出的工资薪金来增加企业所得税税前扣除，也有可能对已预提汇缴的年度工资薪金无法在汇算清缴结束前实际发放。在税务局稽查时很可能被认定为逃避缴纳税款，有补缴税款、滞纳金、罚款以及

影响纳税信誉等风险。

【解决方法】

企业应该按照法律规定准确计算工资薪金支出，对于实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，在汇缴年度按规定扣除。自查是否有不符合规定的工资薪金税前扣除的情况，有则及时改正。

【风险点 39】国有企业虚增税前扣除的工资总额

【风险等级】★★★

【风险描述】

资源开采企业在生产经营过程中虚报员工的工资薪金，以此在计算缴纳企业所得税时多扣费用，进而影响企业的应纳税所得额，少缴企业所得税，产生补缴税款和缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《国务院国有资产监督管理委员会 国家税务总局关于国资委监管企业实行工效挂钩办法工资税前扣除有关管理问题的通知》(国资发分配[2004]209号)第三条的规定：

企业税前扣除的计税工资不得超过根据经审核批准的工效挂钩方案提取的效益工资总额。企业在效益工资总额范围内实际发放的工资可以税前扣除；效益工资中用于建立工资储备部分只能在实际发放年度税前扣除；提取的效益工资改变用途的不得在税前扣除。

【预计风险】

企业虚报实际从事生产经营业务员工的工资薪金所得，使得在计算企业所得税应纳税所得额时多扣除相关费用，造成少缴企业所得税税款的税务风险，会被税务机关加征罚款和滞纳金。

【解决方法】

企业应当自行检查实际发放的工资薪金总额，并结合本企业实际工作人数和缴纳社会保险情况判断是否存在上述虚增工资薪金税前扣除的情形，若存在上述情形，请企业及时调整与纠正。

【风险点 40】非货币性资产交换换入换出成本错误

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中将对通过将产品、机器设备与其他企业交换其他产品，企业对这项非货币性资产交换业务未按照税法和相关财务准则的要求正确确认换入换出成本，影响应纳税所得额，带来相应税务风险。

【政策依据】

根据《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》（财会〔2019〕8 号）第九条规定：

第九条 以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当按照下列规定进行处理：

（一）支付补价的，以换出资产的公允价值，加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

（二）收到补价的，以换出资产的公允价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

【预计风险】

企业在生产经营过程中未准确计量换入以及换出产品的计价，影响应纳税所得额，进而影响应纳数额。税务机关在检查时，对企业有无按照税法规定正确确认产品成本是其核查重点，若存在上述情形，会产生补缴税款与缴纳滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查“主营业务收入”、“存货”等账户的明细金额，判断是否存在有对该非货币资产交换错误确认交换成本的情形，若存在上述问题，请企业及时进行调整与纠正。

【风险点 41】私车公用账面无车辆租赁费

【风险等级】★★

【风险描述】

公司名下没有汽车，员工个人汽车用于公司公务，公司采取实报实销的方式，承担车辆的相关费用但账面无车辆租赁费发生额。

企业未与个人签订租车协议，个人也未向企业提供代开的租赁发票，这种情况与车辆相关费用不允许在税前扣除，企业存在被调增应纳税所得额，查补所得税、滞纳金、罚款等风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》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。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条规定：

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。

【预计风险】

私车公用，如果企业未与个人签订租车协议，个人也未向企业提供代开的租赁发票，不允许税前扣除与车辆相关的费用，否则存在被查补所得税、滞纳金、罚款等风险。【解决方法】

企业应自查有无车辆租赁协议，企业按照独立交易原则支付合理的租赁费凭租赁费发票税前扣除，租赁合同约定的在租赁期间发生的，由企业负担的且与企业使用车辆有关的、合理的费用，包括油费、修理费、过路费、停车费等，凭合法有效凭据税前扣除；与车辆所有权有关的固定费用包括车船税、年检费、保险费等，不论是否由企业负担均不予税前扣除，应做纳税调整。因此，企业职工将私人车辆提供给企业使用，应与企业按照独立交易原则签订租赁协议并提供租赁发票。租赁合同约定其他相关费用一般包括油费、修理费、过路费等租赁期间发生的与企业取得收入有关的、合理的变动费用凭合法有效凭据准予税前扣除。

【风险点 42】离退休等三类人员费用税前扣除

【风险等级】★

【风险描述】

根据企业所得税规定，企业支付的离退休职工统筹外退休津贴、统筹外费用，不属于与取得收入直接相关的支出，不能在企业所得税前直接扣除。企业向离退休、遗属、内退和下岗人员（简称三类人员费用）支付各种费用全额在税前扣除，未做纳税调整，少缴了所得税。

【政策依据】

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）第三条规定：

关于职工福利费问题 《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费，包括以下内容：（一）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。（二）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。（三）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。

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条的规定：

与企业取得收入不直接相关的离退休人员工资、福利费等支出，不得在企业所得税前扣除。

【预计风险】

企业支付的离退休职工统筹外退休津贴、统筹外费用，不属于与取得收入直接相关的支出，不能在企业所得税前直接扣除。企业如果全额在税前扣除，则少缴了所得税。

【解决方法】

（国税函[2009]3 号）文件关于福利费的规定为正列举，不在列举范围的不能作为福利费处理。根据企业所得税规定，企业支付的离退休职工统筹外退休津贴、统筹外费用，不属于与取得收入直接相关的支出，不能在企业所得税前直接扣除。企业向离退休、遗属、内退和下岗人员（简称三类人员费用）支付各种费用不得在税前扣除，应做纳税调整。

【风险点 43】专项资金改变用途后继续进行税前扣除

【风险等级】★★

【风险描述】

由于行业特性，会对环境造成一定负担。企业依照法律、行政法规有关规定

提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，改变用途后，不得扣除。企业可能会对这部分专项资金继续扣除，从而少缴税款。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第四十五条规定：

企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。

【预计风险】

企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金提取后改变用途的，不得扣除。继续扣除会产生多计支出，少缴税款的风险。税务机关一旦查获，会要求补缴税款并缴纳滞纳金和罚款。

【解决方法】

建议企业自查是否有上述情况，存在的话及时调整。

【风险点 44】不符合规定的劳动保护支出，未作纳税调整

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业发生合理的劳动保护支出可以在税前扣除，但是以劳动保护为名，向职工发放的现金、人人有份的生活用品和非防护装备等福利和劳动报酬支出不属于合理的劳动保护支出，不能在税前扣除。如果错误扣除，会使当期的劳动保护支出额高于实际值。

【政策依据】

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）第四十八条规定：

企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

【预计风险】

企业将不合理的劳动保护支出在税前扣除，会造成当期的费用增加，应纳税所得额低于实际值，企业少缴企业所得税，存在被税务机关追缴税款和滞纳金的风险。

【解决方法】

根据《劳动保护用品管理规定》（劳部发[1996]138 号）规定，劳动保护用品是指劳动者在劳动过程中为免遭或减轻事故伤害或职业危害所配备的防护装备，凡以劳保为名向职工发放的现金、人人有份的生活用品和非防护装备等福利和劳动报酬支出，企业应作纳税调整。

【风险点 45】计提的未实际行权的股权激励费用未做纳税调整

【风险等级】★★

【风险描述】

会计准则将上市公司实行股权激励计划换取激励对象的支出，认定为企业的营业成本，其所发生的支出，属于企业职工工资薪金范畴。而上市公司实行股权激励计划，是设定一定条件的，在实施过程中，有可能满足不了；况且股市发生变化，也可能影响行权（如授予价高于行权时的股票市场价格，现实中有许多公司出现这种情况），这种不确定性的成本费用，税法不允许当时就给予扣除。因此，根据税法的规定，这种费用，应在激励对象行权时给予扣除。企业如果把员工未实际行权的股权激励费用税前扣除，而不做纳税调整，少缴了所得税。

【政策依据】

根据《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：

二、（二）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。三、在我国境外上市的居民企业和非上市公司，凡比照《管理办法》的规定建立职工股权激励计划，且在企业会计处理上，也按我国会计准则的有关规定处理的，其股权激励计划有关企业所得税处理问题，可以按照上述规定执行。

【预计风险】

税务局在稽查股权激励支出时，通过股权激励方案以及股权激励实际费用列支情况进行核查。企业如果把员工未实际行权的股权激励费用不做纳税调整，少缴了所得税，存在补缴所得税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

上市公司实行股权激励计划，实质上是通过减少企业的资本公积，换取公司激励对象的服务，会计准则将上市公司实行股权激励计划换取激励对象的支出，认定为企业的营业成本，其所发生的支出，属于企业职工工资薪金范畴。企业会计准则规定，上市公司股权激励计划一旦开始实施，其估计的金额将计入成本费用。根据税法规定，这种费用，应在激励对象行权时给予扣除。计提的未实际行权的股权激励费用应做纳税调整。

【风险点 46】利息扣除不符合规定

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业税前扣除不满足真实、合法、有效的，与个人之间签订借款合同的借款利息支出，违反了企业与个人之间利息支出扣除的规定，产生税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知》（国税函[2009]777 号）中的规定：

二、企业向除第一条规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出，其借

款情况同时符合以下条件的，其利息支出在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，根据税法第八条和税法实施条例第二十七条规定，准予扣除。

（一）企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为；

（二）企业与个人之间签订了借款合同。

【预计风险】

企业与个人之间不符合真实、合法、有效签订借款合同的借款利息支出，直接在税前扣除，会对企业所得税应纳税所得额产生影响，存在补缴企业所得税并加收滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应审查税前扣除的利息支出，超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的和不符合规定的利息支出不得扣除，如果有不符合规定的税前扣除，应及时调整。

【风险点 47】对向非金融机构的借款利息扣除不合规

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在日常经营中有时需要通过对外借款以购买设备或者是扩大再生产，对发生的向非金融机构的借款，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予税前扣除。企业将其中超过银行同期贷款利率的利息支出予以税前扣除，违反了税法规定，会产生补缴税款与缴纳滞纳金的税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局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）第一条，关于金融企业同期同类贷款利率确定问题。根据《实施条例》第三十八条规定，非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按

照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予税前扣除。鉴于目前我国对金融企业利率要求的具体情况，企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时，应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”，以证明其利息支出的合理性。

根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第 63 号文件）第四十六条规定：企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

根据《财政部　国家税务总局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）规定：企业实际支付给关联方的利息支出，不超过债权性投资与权益性投资 2∶1 比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除。但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。

根据《国家税务总局关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知》（国税函[2009]777 号文件）的规定：一、企业向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款的利息支出，应根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称税法）第四十六条及《财政部　国家税务总局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）规定的条件，计算企业所得税扣除额。

【预计风险】

企业在生产经营过程中存在向银行等金融机构借款，同时也存在向其他企业或个人等非银行机构借款，对这部分借款，企业将其中超过银行同期贷款利率的利息支出予以税前扣除，违反了税法规定，会产生补缴税款与缴纳滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在向非金融机构借款的业务，若是存在，其贷款总

数是否满足债资比例的要求，其贷款利率是否有超过银行同期贷款利率，若是存在上述情形，请企业及时进行调整与纠正。

【风险点 48】企业将不符合标准的工作服饰费用税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业未按要求制作服饰（包括不限于所制作的服装不满足统一制作且要求员工工作时统一着装），却按照规定作为合理支出在税前全额扣除。如全额扣除则存在少缴企业所得税的风险，应纳税所得额需要重新调整。

【政策依据】

根据《国家税务总局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）第二条规定：

企业根据其工作性质和特点，由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生的工作服饰费用，根据《实施条例》第二十七条的规定，可以作为企业合理的支出给予税前扣除。

【预计风险】

企业未按要求制作服饰却按照规定作为合理支出在税前扣除，应纳税所得额需要重新调整，税务机关会追缴税款，责令缴纳罚款等。

【解决方法】

企业需要自查，所制作的服装是否符合标准，统一制作并要求员工工作时统一着装的服饰费用才能税前扣除。

【风险点 49】应由个人负担的费用作为企业发生费用列支，在税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

如：个人车辆消费的油费、修车费、停车费、保险费以及其他个人家庭消费发票；已出售给职工个人的住房维修费；职工参加社会上学历教育以及个人为取得学位而参加在职教育所需费用。这些费用应由个人负担，企业可能作为费用在税前列支。

【政策依据】

根据国务院《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条规定：

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。

【预计风险】

油费、修车费、停车费、保险费以及其他个人家庭消费等，这些费用应由个人负担，企业若作为费用在税前列支，会多记成本，从而减少应纳税所得额。会产生补缴税款，缴纳行政罚款和税收滞纳金的风险。

【解决方法】

核查企业是否在管理费用、销售费用、财务费用、生产成本、制造费用等成本费用科目中列支应由职工个人负担的个人所得税、私人车辆维修费、养路费、年检费和保险费等费用。如有的话，请企业及时调整。

【风险点 50】不合规定的商业保险费误在税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

“五险一金”是依照税法规定，允许进行税前扣除。但是对于企业为职工缴纳的商业保险费（特殊工种职工除外），不得扣除。企业可能误将商业保险费与“五险一金”混为一谈，进行税前扣除。此外，需要关注税收文件对商业保险可以允许扣除的规定，例如，因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出、雇主责任险和公众责任险可以在企业所得税前扣除。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第三十六条规定：

除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

根据《国家税务总局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）规定：

一、关于企业差旅费中人身意外保险费支出税前扣除问题

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。

根据《国家税务总局关于责任保险费企业所得税税前扣除有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 52 号）规定：

企业参加雇主责任险、公众责任险等责任保险，按照规定缴纳的保险费，准予在企业所得税税前扣除。

【预计风险】

除税收允许可以扣除的商业保险外，其他的如非因公出差的意外保险、非补充医疗保险等不可以在税前扣除。企业将不允许扣除的商业保险费进行税前扣除，会产生多计支出，少缴税款的风险。税务机关一旦查获，会要求补缴税款并缴纳滞纳金和罚款。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在为员工缴纳商业保险的情况，若是存在，应核查有无将商业保险在税前予以扣除，若直接扣除则企业应将计税基础进行调整，将“五险一金”与商业保险费合理区分，分开记账。不得将商业保险费税前扣除。

【风险点 51】税收滞纳金和罚款支出在税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业的生产经营过程中，如果存在向税务机关缴纳税收滞纳金和罚款的情况，按照企业所得税法，其税收滞纳金和罚款的支出是不能在计算企业所得税应纳税所得额时税前扣除的，如果错误扣除，则会产生税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第 63 号）第十条规定：

在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：

（一）向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；

（二）企业所得税税款；

（三）税收滞纳金；

（四）罚金、罚款和被没收财物的损失；

（五）本法第九条规定以外的捐赠支出；

（六）赞助支出；

（七）未经核定的准备金支出；

（八）与取得收入无关的其他支出。

【预计风险】

企业如果在税前扣除了税收滞纳金和罚款支出，会使应纳税所得额低于实际值，少缴纳企业所得税，存在被税务机关追缴税款和滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应该核查在管理费用和营业外支出等科目里支付的税收滞纳金和各种行政罚款，是否在企业所得税申报时做了纳税调整。如果存在税前扣除税收滞纳金和罚款支出的，应及时调整。

【风险点 52】其他不得列支项目在税前列支

【风险等级】★★★

【风险描述】

列支企业所得税法第十条规定不得扣除的八类项目（向投资者支付的股息红利等权益性投资收益款项、企业所得税税款、税收滞纳金、罚金罚款和被没收财物的损失、第九条规定以外的捐赠支出、赞助支出、未经核定的准备金支出、与取得收入无关的其他支出），未调增应纳税所得额。

【政策依据】

依据全国人大常委会《中华人民共和国企业所得税法》第十条：

在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：

（一）向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；

（二）企业所得税税款；

（三）税收滞纳金；

（四）罚金、罚款和被没收财物的损失；

（五）本法第九条规定以外的捐赠支出；

（六）赞助支出；

（七）未经核定的准备金支出；

（八）与取得收入无关的其他支出。

【预计风险】

向投资者支付的股息红利等权益性投资收益款项、企业所得税税款、税收滞纳金、罚金罚款和被没收财物的损失、第九条规定以外的捐赠支出、赞助支出、未经核定的准备金支出、与取得收入无关的其他支出，这八项支出不得在税前列支，企业若作为费用在税前列支，会多记成本，从而减少应纳税所得额。会产生补缴税款，缴纳行政罚款和税收滞纳金的风险。

【解决方法】

核查营业外支出、营业费用、管理费用、销售费用等科目，看已计入损益的前述八类项目是否进行纳税调整，重点核实各种准备金、赞助支出、与取得收入无关的其他支出。

【风险点 53】企业虚增工资薪金总额作为限额扣除的基数

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业可能在税前扣除的工资薪金中虚假提高基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪。税务局在稽查职工福利费扣除时，职工福利费扣除额是否超过标准是核查重点，职工福利费超过税法规定扣除标准会对企业所得税应纳税所得额产生影响，存在补缴企业所得税并加收滞纳金和罚款的风险。再比如为其他普通员工缴纳的人身安全等商业保险费用税前当作工资薪金的一部分扣除，也会影响应纳税所得额，产生补缴企业所得税和滞纳金的风险。

【政策依据】

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，应作为国税函[2009]3 号文件第三条规定的职工福利费，按规定计算限额税前扣除。

【预计风险】

企业在纳税筹划时可能会虚增实际支出的工资薪金来增加企业所得税税前扣除，也有可能对实际发生的职工福利费，超过工资薪金总额 14%的部分税前列

支，影响应纳税所得额，产生补缴企业所得税和滞纳金的风险，税务局在稽查职工福利费扣除时，职工福利费扣除额是否超过标准是核查重点，职工福利费超过税法规定扣除标准会对企业所得税应纳税所得额产生影响，存在补缴企业所得税并加收滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应该按照法律规定准确计算工资薪金支出，对于不符合工资薪金要求的福利性补贴，应作为国税函[2009]3 号文件第三条规定的职工福利费，按规定计算限额税前扣除。企业建议自查企业发生的职工福利费发生额，职工福利费税前扣除应在税法规定的比例范围内。

【风险点 54】劳务派遣人员工资记入工资薪金加大“三费”扣除基数

【风险等级】★★

【风险描述】

企业按照合同约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出，取得发票记入成本，很多企业将这部分支出计入了工资薪金。工资薪金范围不符合税前扣除标准，继而加大了“三费”扣除限额，减少了应纳税所得额，少缴所得税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令第 707 号）第六条规定：

（一）工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

（二）劳务报酬所得，是指个人从事劳务取得的所得，包括从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得。

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） 第三十四条规定：企业发生的合理的工资、薪金支出，准予扣除。

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 号文件规定:《实施条例》第三十四条所称的“合理工资、薪金”，是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资、薪金制度规定实际发放给员工的工资、薪金。

【预计风险】

企业将劳务费支出计入了工资薪金，导致工资薪金范围不符合税前扣除标准，继而加大了“三费”扣除限额，减少了应纳税所得额，少缴所得税。

【解决方法】

工资薪金的支付应以工资表按实列支，并按规定代扣代缴工资薪金类个人所得税；对支付劳务报酬的企业可到劳务地主管国税机关申请代开劳务服务发票，并扣缴相应的个人所得税等税费，据以入账，企业取得了代开的发票，涉及支付的劳务费用可在企业所得税前扣除。两种支出的计税方式完全不同，核算科目也不同，工资薪金的支付一般通过“应付职工薪酬”科目核算，劳务报酬则通过“主营业务成本—人工费或劳务费”科目核算。企业应将劳务费支出从工资薪金中调出，调增应纳税所得额，补缴所得税。

【风险点 55】职工福利费税前扣除超过税法规定的扣除标准

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中对发生的职工福利费随意扩大其扣除金额，影响应纳税所得额，进而影响应纳税额，产生补缴税款与缴纳滞纳金的税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》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。

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）规定：

三、关于职工福利费扣除问题

《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费，包括以下内容：

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。

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。

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。

【预计风险】

企业对实际发生的职工福利费，超过工资薪金总额 14%的部分税前列支，影响应纳税所得额，产生补缴企业所得税和滞纳金的风险。税务局在稽查职工福利费扣除时，职工福利费扣除额是否超过标准是核查重点，职工福利费超过税法规定扣除标准会对企业所得税应纳税所得额产生影响，存在补缴企业所得税并加收滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应当自行检查实际发生的职工福利费发生额是否合规，对职工福利费税前扣除是否在税法规定的比例范围内，若企业存在上述问题，请企业及时进行调整与纠正。

【风险点 56】已计提但未实际支出的职工教育经费在税前进行列支

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业对职工教育经费的税前扣除的计算操作有误。将已计提但未实际支出的职工教育经费在税前进行列支，少缴企业所得税，会产生补缴所得税的税务风险。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税[2018]51 号）规定：

自 2018 年 1 月 1 日起，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

【预计风险】

企业按职工教育经费计提数税前扣除，对税前扣除的口径存在误解。企业的职工教育经费已计提但未实际支出的部分不允许税前扣除，否则存在补缴所得税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业发生的职工教育经费只有在规定比例范围之内并且实际使用了才可在税前扣除，企业当年虽然按规定提取，未实际使用完的部分不能在税前扣除，企业应做纳税调整。

【风险点 57】职工教育经费扩大列支范围

【风险等级】★★★

【风险描述】

软件和集成电路企业、航空企业、核电企业职工培养费可全额扣除，对于其他企业，发生的职工教育经费超过工资薪金总额 8%的部分进行税前列支的，少缴税款。另外，职工教育经费有规定的列支范围，对职工参加社会上的学历教育

以及个人为取得学位而参加的在职教育，其费用应由个人承担，不能在税前扣除。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第四十二条：

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

根据《财政部 税务总局关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税[2018]51 号）规定：

一、企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

根据《关于印发关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见的通知》（财建[2006]317 号）规定：

（五）企业职工教育培训经费列支范围包括：1．上岗和转岗培训；2．各类岗位适应性培训；3．岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训；4．专业技术人员继续教育；5．特种作业人员培训；6．企业组织的职工外送培训的经费支出；7．职工参加的职业技能鉴定、职业资格认证等经费支出；8．购置教学设备与设施；9．职工岗位自学成才奖励费用；10．职工教育培训管理费用；11．有关职工教育的其他开支。

（九）企业职工参加社会上的学历教育以及个人为取得学位而参加的在职教育，所需费用应由个人承担，不能挤占企业的职工教育培训经费。

允许职工培训费全额税前扣除的情形。

一是软件和集成电路企业。《财政部　国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税[2012]27 号）第六条规定：“集成电路设计企业和符合条件软件企业的职工培训费用，应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。”

二是航空企业。《国家税务总局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）第三条规定：“航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费等空勤训练费用，根据《实施条例》第二十七条规定，可以作为航空企业运输成本在税前扣除。”

三是核电企业。《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 29 号）第四条规定：“核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用，可作为企业的发电成本在税前扣除。企业应将核电厂操纵员培养费与员工的职工教育经费严格区分，单独核算，员工实际发生的职工教育经费支出不得计入核电厂操纵员培养费直接扣除。”

【预计风险】

企业将职工教育经费超过工资薪金总额 8%的部分进行税前列支，会产生多计支出，少缴税款的风险。税务机关一旦查获，会要求补缴税款并缴纳滞纳金和罚款。

【解决方法】

建议企业自查企业发生的职工教育经费发生额，职工教育经费税前扣除应在税法规定的比例范围内。

【风险点 58】工会经费实际拨缴数小于计提数未做纳税调整

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中对发生的工会经费随意扩大其扣除金额，影响应纳税所得额，进而影响应纳税额，产生补缴税款与缴纳滞纳金的税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十一条规定：

企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额 2%的部分，准予扣除。

【预计风险】

企业按照工会经费计提数进行税前扣除，对税前扣除的口径理解有误。工会经费实际拨缴数进行税前扣除，计提数大于实际拨缴数的部分需做纳税调整。

【解决方法】

工会经费的税前扣除应满足以下条件：必须是实际缴纳数才能在税前扣除；税前扣除额不能超过税法规定的限额，超限额部分不能向以后年度结转扣除；必须凭规定的税前扣除凭据方可税前扣除。企业应将不符合税前扣除的工会经费按规定进行纳税调整。

【风险点 59】企业未取得有关凭证即税前扣除工会经费

【风险等级】★★★

【风险描述】

职工教育经费在企业所得税税前扣除没有取得工会组织开具的《工会经费收入专用收据》，或者未取得税务机关代收工会经费的有效凭据。

【政策依据】

根据《中华全国总工会　国家税务总局关于进一步加强工会经费税前扣除管理的通知》（总工发[2005]9 号）第三条规定：

对企业、事业单位以及其他组织没有取得《工会经费拨缴款专用收据》而在税前扣除的，税务部门按照现行税收有关规定在计算企业所得税时予以调整，并按照《税收征管法》的有关规定予以处理。

根据《企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令第 512 号）第四十一条规定：企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额 2%的部分，准予扣除。

根据《关于工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告》（国家税务总局公告[2010]24 号）的规定：自 2010 年 7 月 1 日起，企业拨缴的职工工会经费，不超过工资薪金总额 2%的部分，凭工会组织开具的《工会经费收入专用收据》在企业所得税税前扣除。

根据《国家税务总局关于税务机关代收工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 30 号）规定：自 2010 年 1 月 1 日起，在委托税务机关代收工会经费的地区，企业拨缴的工会经费，也可凭合法、有效的工会经费代收凭据依法在税前扣除。

【预计风险】

企业在计算应纳税所得额时对工会经费可税前扣除的标准适用错误，使得多扣相关费用。税务机关在检查时，对企业税前扣除的金额是否满足权责发生制原则是其核查重点，企业若存在上述问题，可能会导致补征税款并被加征滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查各项费用类账户的明细科目，判断工会经费的计提拨缴是否符合税法的规定，若是超过了税法规定的可扣除金额，请及时进行调整纠正。

【风险点 60】企业工会经费税前扣除计算错误

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在计算可税前扣除的工会经费时，未按照全部职工工资总额 2%的比例限额扣除，从而减少当期应纳税所得额，从而导致少缴企业所得税，产生补缴税款以及缴纳滞纳金罚款的税务风险。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第四十一条规定：企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额 2%的部分，准予扣除。

【预计风险】

企业将超出税法规定拨缴的工会经费在计算应纳税所得额时进行税前扣除，造成少缴企业所得税，产生补缴税款及滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在工会经费，若是存在该项业务，其拨缴的税款在税前扣除的数额是否符合税法规定的标准，若是不符合标准，请及时进行调整纠正。

【风险点 61】广告费和业务宣传费支出超过税法扣除标准

【风险等级】★★★

【风险描述】

对于一般企业，发生的广告费和业务宣传费支出，企业可能将超过当年销售（营业）收入的 15%的部分进行税前列支，从而少缴税款。需要注意的是，化妆品制造或销售、医药制造和饮料制造（不含酒类制造）企业扣除限额是收入 30%的部分，烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出不得税前扣除。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第四十四条：

企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入 15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

根据《财政部 税务总局关于广告费和业务宣传费支出税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 43 号）一、对化妆品制造或销售、医药制造和饮料制造(不含酒类制造)企业发生的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入 30%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。二、对签订广告费和业务宣传费分摊协议(以下简称分摊协议)的关联企业,其中一方发生的不超过当年销售(营业)收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除,也可以将其中的部分或全部按照分摊协议归集至另一方扣除。另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时,可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

三、烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出，一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

【预计风险】

企业将广告费和业务宣传费超过当年销售（营业）收入的15%的部分进行税前列支，会产生多计支出，少缴税款的风险。税务机关一旦查获，会要求补缴税款并缴纳滞纳金和罚款。

【解决方法】

建议企业自查企业发生的广告费和业务宣传费发生额，广告费和业务宣传费税前扣除应在税法规定的比例范围内。

【风险点62】广告费和业务宣传费核算方式和确认不正确

【风险等级】★★

【风险描述】

税法对广告费、业务宣传费的确认以费用支付、内容审批、媒体传播、取得发票为依据，在核算上受总额不能超过准予扣除的标准限制，企业将广告费和业务宣传费计入其他费用科目或将非广告费和业务宣传费误计入广告费和业务宣传费科目，都会对其核算产生影响。

【政策依据】

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）第四十四条规定：企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

根据《财政部 税务总局关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知》（财税[2017]41号）规定：二、对签订广告费和业务宣传费分摊协议（以下简称分摊协议）的关联企业，其中一方发生的不超过当年销售（营业）收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除，也可以将其中的部分

或全部按照分摊协议归集至另一方扣除。另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时，可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

【预计风险】

税务局在稽查广告费用支出时，会重点稽查广告费用是否符合税法规定的条件；核查企业广告宣传方式和支付方式有哪些，支付的费用通过哪些明细科目核算，是否正确归集；核查归集后的符合条件的广告和业务宣传费总额是否不超过准予扣除的标准。这些情况都会对企业所得税的应纳税额产生影响，导致存在补缴企业所得税、滞纳金及罚款等风险。

【解决方法】

企业应自查：1.企业发生的广告费和业务宣传费是否符合税法规定的条件，已实际支付费用，并已取得相应发票，通过一定的媒体传播。2.准确归集发生的广告费和业务宣传费，没有将广告费和业务宣传费计入其他费用科目或将非广告费和业务宣传费误计入广告费和业务宣传费科目。3.核查归集后的符合条件的广告和业务宣传费总额是否不超过准予扣除的部分申报扣除。

【风险点 63】业务宣传费中列支与经营活动无关赞助费未做纳税调整

【风险等级】★★

【风险描述】

企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质的赞助支出不允许在企业所得税税前扣除；广告性质的赞助支出可按广告和业务宣传费的规定扣除。个别企业将与生产经营活动无关的赞助支出记入业务宣传费中进行扣除，而不做纳税调整，存在风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》（主席令第 63 号）第十条第六项的规定：

在计算应纳税所得额时，赞助支出不得扣除。

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令第 512 号）第五十四条的规定：

企业所得税法第十条第六项所称赞助支出，是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令第 512 号）第四十四条的规定：

企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入 15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

【预计风险】

企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质的赞助支出不允许在企业所得税税前扣除；企业若将与生产经营活动无关的赞助支出记入业务宣传费中进行扣除，而不做纳税调整，存在少缴所得税的风险。

【解决方法】

广告性质的交易具有以下特征：1.广告是有偿双务合同，即一方支付费用，一方提供广告服务。2.广告服务的内容是通过一定媒介和形式介绍广告主提供的产品或服务。3.广告服务者应具有合法经营资格。企业应核查广告费合同，以及发生的大额的业务宣传费的合同协议、与关联公司签订的广告费和业务宣传费分摊协议，结合“业务管理费-业务宣传费”“业务管理费-广告费”等科目审阅税前扣除凭证是否合规。对不符合广告性质的与生产经营活动无关的赞助支出不允许在所得税前扣除，应做纳税调整。

【风险点 64】业务招待费支出超过税法扣除标准

【风险等级】★★★

【风险描述】

对于企业发生的业务招待费支出，企业发生额的60%可能超过当年销售（营业）收入的5‰，企业将超过部分进行税前列支，从而少缴税款。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第四十三条规定：

企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5‰。

【预计风险】

企业将业务招待费超过当年销售（营业）收入的 5‰的部分进行税前列支，会产生多计支出，少缴税款的风险。税务机关一旦查获，会要求补缴税款并缴纳滞纳金和罚款。【解决方法】

建议企业自查企业发生的职工业务招待费发生额，业务招待费税前扣除应在税法规定的比例范围内。

【风险点 65】从事股权投资业务的企业业务招待费扣除限额有误【多缴税款风险】

【风险等级】★★★

【风险描述】

从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入计算的业务招待费限额有误，影响税前扣除，增加应纳税所得额。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79号）的规定：

八、从事股权投资业务的企业业务招待费计算问题

对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），其从

被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。【预计风险】

未按规定比例计算业务招待费限额，在业务招待费税前扣除时，导致企业存在多缴税款的风险。

【解决方法】

企业要查核是否按照规定的比例对业务招待费进行限额扣除。

【风险点 66】业务招待费混同宣传费

【风险等级】★★

【风险描述】

由于业务招待费税前扣除金额根据税法规定有一定限制，企业通常将业务招待费混同业务宣传费，此种情况在广告费和业务宣传费发生额较少的企业非常普遍。企业将自行生产或委托加工的，对企业的形象、产品有标记及宣传作用的，如带有企业 LOGO 的礼品赠送给客户，可以作为业务宣传费。但除此之外的礼品赠送活动，应作为业务招待费，不能混淆概念，除了要扣个税外还要在所得税前做纳税调整，否则存在风险。

【政策依据】

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）第四十三条规定：

企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 5‰。

【预计风险】

在税务执法实践中，税务机关通常将招待费的支付范围界定为餐饮、住宿费、香烟、食品、礼品、正常的娱乐活动、安排客户旅游等项目，《企业所得税法实施条例释义》中解释，招待客户的住宿费和景点门票可以作为业务招待费核算。

【解决方法】

自查是否存在将业务招待费列支业务宣传费的情况，如果存在则需要进行纳税调整。

【风险点 67】业务招待费混同会议费

【风险等级】★★

【风险描述】

由于业务招待费税前扣除金额根据税法规定有一定限制，企业为了多扣费用通常将业务招待费混同会议费进行税前扣除。但如果会议费不能提供会议时间、地点、人员、目的、议程及各项费用开支标准等证明材料，会议费中列支的餐费应进行纳税调增。

【政策依据】

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）第四十三条规定：

企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 5‰。根据《宁波市地方税务局关于明确所得税有关问题解答口径的函》（甬地税一函[2013]18 号）规定：

答复：业务招待费支出，是指企业在生产、经营活动中发生的必要的、合理的交际应酬支出。企业申报扣除的业务招待费，税务机关要求提供证明资料的，应当提供证明真实发生的足够的有效凭证或资料。不能提供的，不得在税前扣除。其证明资料内容包括支出金额、商业目的、与被招待人的业务关系、招待的时间地点。企业投资者或雇员的个人娱乐支出和业余爱好支出不得作为业务招待费申报扣除。企业申报扣除的会议费支出，税务机关要求提供证明资料的，应当提供证明真实发生的足够的有效凭证或资料。其证明资料内容包括：会议时间、地点、出席人员、内容、目的、费用标准、支付凭证等。企业应当区分业务招待费、业务宣传费、会议费支出，上述费用无法分清的，均计入业务招待费。

【预计风险】

税务局在稽查企业业务招待费时，对其是否按照税法规定进行税前调整是核查重点，同时列支的会议费是否能提供相应的证明材料：时间、地点、出席人员、内容、目的、费用标准、支付凭证等也是稽查重点。若企业未调整招待费或无法提供会议费证明材料，对企业所得税应纳税所得额产生影响，存在少缴企业所得税并加收滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

根据《企业所得税税前扣除办法》（国税发[2000]84 号）的规定：

在税务执法实践中，税务机关通常将业务招待费的支付范围界定为餐饮、香烟、水、食品、茶叶、礼品、正常的娱乐活动、安排客户旅游产生的费用等其他支出。

企业应自查：1.业务招待费有无合规发票；2.有无将业务招待费记入会议费或其他科目未做所得税纳税调整现象；3.在会议费用中列支的会议费用证明材料是否齐全。

如果不能提供详细的会议证明材料且属于业务招待费性质的支出，建议进行纳税调整。

【风险点 68】企业将不符合规定的保险费在税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业为员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，超过职工工资总额 5%的限定额的部分，仍然在计算企业应纳税所得额时扣除，影响应纳税所得额，进而影响应纳税额，产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《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）的规定：

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。

【预计风险】

企业为员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，超过职工工资总额 5%的税前列支，影响应纳税所得额，进而影响应纳税额，产生补缴企业所得税和滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应检查计算应纳税所得额时扣除的补充养老保险费、补充医疗保险费，如果存在对超过限额的扣除额仍在税前扣除的，企业应当及时调整纠正，对有关扣除项目是否合规进行自行审查。

【风险点 69】企业佣金及手续费支出不符合税法规定税前扣除

【风险等级】★★

【风险描述】

个别企业为了降低利润少缴所得税，存在多开佣金、手续费发票虚列费用的现象，虚列部分账内往往以现金支付方式体现。按税法规定一般企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，按服务协议或合同确认的收入金额的 5%算限额，除委托个人代理外，必须转账支付，否则不得扣除。即使是正常经营业务发生的佣金手续费支出，若以现金方式支付，仍不得在税前扣除。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》（财税[2009]29 号）规定：

一、企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，不超过以下规定计算限额以内的部分，准予扣除；超过部分，不得扣除。

2.其他企业：按与具有合法经营资格中介服务机构或个人（不含交易双方及其雇员、代理人和代表人等）所签订服务协议或合同确认的收入金额的 5%计算限额。

二、企业应与具有合法经营资格中介服务企业或个人签订代办协议或合同，并按国家有关规定支付手续费及佣金。除委托个人代理外，企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

【预计风险】

企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，除委托个人代理外，必须转账支付，若以现金方式支付，不得在税前扣除，存在补缴所得税的风险。

【解决方法】

按税法规定一般企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，按服务协议或合同确认的收入金额的 5%算限额，除委托个人代理外，必须转账支付，否则不得扣除，如有现金支付业务，应做纳税调整。

【风险点 70】企业捐赠不符合公益性捐赠扣除条件

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业捐赠不符合公益性捐赠的条件或未取得公益性捐赠票据或加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》，而进行了税前扣除

【政策依据】

根据《企业所得税法实施条例》第五十一条规定：

企业所得税法第九条所称公益性捐赠，是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

根据《财政部 税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局 民政部公告 2020 年第 27 号）十一、公益性社会组织、县级以上人民政府及其部门等国家机关在接受捐赠时，应当按照行政管理级次分别使用由财政部或省、自治区、直辖市财政部门监（印）制的公益事业捐赠票据，并加盖本单位的印章。企业或个人将符合条件的公益性捐赠支出进行税前扣除，应当留存相关票据备查。

根据《财政部 税务总局关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 20 号） 三、本公告第一条所称公益性群众团体，包括依照《社会团体登记管理条例》规定不需进行社团登记的人民团体以及经国务院批准免予登记的社会团体(以下统称群众团体)，且按规定条件和程序已经取得公益性捐赠税前扣除资格。

四、群众团体取得公益性捐赠税前扣除资格应当同时符合以下条件： (一)符合企业所得税法实施条例第五十二条第一项至第八项规定的条件;(二)县级以上各级机构编制部门直接管理其机构编制;(三)对接受捐赠的收入以及用捐赠收入进行的支出单独进行核算，且申报前连续 3 年接受捐赠的总收入中用于公益慈善事业的支出比例不低于 70%。

【预计风险】

如果企业发生捐赠对象不符合规定的捐赠行为，可能会使企业面临更加严峻的财务环境，同时，也会引起税务机关对捐赠支出的调查，加大了工作量。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在公益性捐赠行为，若是存在，应当严格遵守相关程序和法规，向国家有关部门指定的公益性组织捐赠款项，并取得有效证明，以备税务机关检查。

【风险点 71】公益捐赠的税前扣除超过年度利润总额的 12%

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在进行公益捐赠的税前扣除时，将超出年度利润总额 12%的部

分也扣除，使应纳税所得额低于实际值，少缴企业所得税税款，产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《企业所得税法实施条例》第五十一条规定：

企业所得税法第九条所称公益性捐赠，是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

根据《财政部　国家税务总局关于公益性捐赠支出企业所得税税前结转扣除有关政策的通知》（财税[2018]15 号）规定：

一、企业通过公益性社会组织或者县级（含县级）以上人民政府及其组成部门和直属机构，用于慈善活动、公益事业的捐赠支出，在年度利润总额 12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过年度利润总额 12%的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。

根据《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》财政部 税务总局公告 2020 年第 9 号规定：一、企业和个人通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门等国家机关，捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的现金和物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。二、企业和个人直接向承担疫情防治任务的医院捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。

根据《财政部 税务总局 海关总署关于北京 2022 年冬奥会和冬残奥会税收政策的通知》（财税[2017]60 号）第三条，对北京 2022 年冬奥会、冬残奥会、测试赛参与者实行以下税收政策。（一）对企业、社会组织和团体赞助、捐赠北京 2022 年冬奥会、冬残奥会、测试赛的资金、物资、服务支出，在计算企业应纳税所得额时予以全额扣除。

根据《财政部 税务总局 海关总署关于杭州 2022 年亚运会和亚残运会税收

政策的公告》(财政部公告 2020 年第 18 号)第九条，对企业、社会组织和团体赞助、捐赠杭州亚运会的资金、物资、服务支出，在计算企业应纳税所得额时予以全额扣除。

根据《关于企业扶贫捐赠所得税税前扣除政策的公告》(财政部 税务总局 国务院扶贫办公告 2019 年第 49 号）规定：

一、自 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，企业通过公益性社会组织或者县级（含县级）以上人民政府及其组成部门和直属机构，用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出，准予在计算企业所得税应纳税所得额时据实扣除。在政策执行期限内，目标脱贫地区实现脱贫的，可继续适用上述政策。“目标脱贫地区”包括 832 个国家扶贫开发工作重点县、集中连片特困地区县（新疆阿克苏地区 6 县 1 市享受片区政策）和建档立卡贫困村。二、企业同时发生扶贫捐赠支出和其他公益性捐赠支出，在计算公益性捐赠支出年度扣除限额时，符合上述条件的扶贫捐赠支出不计算在内。

根据《财政部 国家税务总局关于对青少年活动场所、电子游戏厅有关所得税和营业税政策问题的通知》（财税〔2000〕21 号）规定：

一、“对公益性青少年活动场所暂免征收企业所得税；对企事业单位、社会团体和个人等社会力量，通过非营利性的社会团体和国家机关对公益性青少年活动场所（其中包括新建）的捐赠，在缴纳企业所得税和个人所得税前准予全额扣除。

本通知所称公益性青少年活动场所，是指专门为青少年学生提供科技、文化、德育、爱国主义教育、体育活动的青少年宫、青少年活动中心等校外活动的公益性场所。”

根据《财政部 国家税务总局关于对老年服务机构有关税收政策问题的通知》（财税〔2000〕97 号）规定：

二、“对企事业单位、社会团体和个人等社会力量，通过非营利性的社会团体和政府部门向福利性、非营利性的老年服务机构的捐赠，在缴纳企业所得税和个人所得税前准予全额扣除。

本通知所称老年服务机构，是指专门为老年人提供生活照料、文化、护理、健身等多方面服务的福利性、非营利性的机构，主要包括：老年社会福利院、敬老院(养老院)、老年服务中心、老年公寓(含老年护理院、康复中心、托老所)等。”

根据《财政部 国家税务总局关于向中华健康快车基金会等 5 家单位的捐赠所得税税前扣除问题的通知》(财税〔2003〕204 号)规定：“对企业、事业单位、社会团体和个人等社会力量，向中华健康快车基金会和孙冶方经济科学基金会、中华慈善总会、中国法律援助基金会和中华见义勇为基金会的捐赠，准予在缴纳企业所得税和个人所得税前全额扣除。”

根据《财政部 国家税务总局关于教育税收政策的通知》(财税〔2004〕39 号)第一条第八款规定：

“纳税人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关向教育事业的捐赠，准予在企业所得税和个人所得税前全额扣除。”

【预计风险】

企业公益捐赠的税前扣除超过年度利润总额的 12%，导致少缴税款，税务部门将予以追缴并加收滞纳金，并按《税收征管法》予以罚款。需要关注的是，自 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出可以全额在税前扣除。若将用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出，也按照利润总额的 12%扣除，会多计算企业所得税。

【解决方法】

准确划分公益性捐赠、非公益性捐赠、用于目标脱贫地区的扶贫捐赠等，按照规定进行企业所得税税前扣除的计算。

【风险点 72】委托境外研发费扣除不符合规定

【风险等级】★★★

【风险描述】

委托境外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

方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。但是企业如果利用与关联企业之间的交易多计研发费用，增加企业所得税的税前加计扣除，将带来逃避缴纳税款的风险。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局 科技部关于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税[2018]64 号）第一条规定：

委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80%计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。

上述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。

【预计风险】

企业委托境外进行研发活动所发生的费用可以加计扣除，企业在税收筹划时可能会通过关联企业之间，多计研发费用活动的费用，达到增加加计扣除的数额，达到少缴部分企业所得税税款的目的，在税务机关检查的时候很可能被查出逃避缴纳税款，产生补缴税款、加收滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应该按照独立交易的原则确定、委托境外进行研发活动所发生的费用。在委托方与受托方存在关联关系时，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。自行检查是否存在不符合规定的研发费用，并及时改正。

【风险点 73】企业随意扩大适用加计扣除的适用范围

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中，需要对自身的技术进行研究开发，会产生相应的研

发费用。企业在适用加计扣除时，将不符合规定的费用计入加计扣除标准，产生补缴税款等税务风险。

【政策依据】根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第六十三号）第三十条的规定：

企业的下列支出，可以在计算应纳税所得额时加计扣除：

（一）开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用；

（二）安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资。

根据《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）的规定：

一、（二）下列活动不适用税前加计扣除政策。

1.企业产品（服务）的常规性升级。

2.对某项科研成果的直接应用，如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等。

3.企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动。

4.对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变。

5.市场调查研究、效率调查或管理研究。

6.作为工业（服务）流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护。

7.社会科学、艺术或人文学方面的研究。

第四条规定：不适合研发费加计扣除的行业有：1.烟草制造业。2.住宿和餐饮业。3.批发和零售业。4.房地产业。5.租赁和商务服务业。6.娱乐业。7.财政部和国家税务总局规定的其他行业。

【预计风险】

企业在适用加计扣除政策时，将不符合税法规定的各项费用也并入可加计扣除的范围在税前进行扣除，如常规性升级的费用、房屋折旧等，影响当期应纳税

所得额，进而影响应纳税额，产生补缴税款以及缴纳滞纳金罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查成本费用类账户的总账金额与明细金额，并根据配比原则判断是否存在多计费用扣除和对不合规的费用适用加计扣除的情形，若是存在，请及时进行调整和纠正。

【风险点 74】将形成无形资产的研究开发费用费用化计入当期损益在当期加计 100%一次扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

自 2023 年 1 月 1 日起，企业研究开发形成无形资产的费用，应该计入无形资产成本，并按照无形资产成本的 200%摊销；不能将形成无形资产的研究开发费用费用化计入当期损益在当期加计 100%一次扣除。

注：2018 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间，加计扣除比例为 75%，无形资产成本摊销比例为 175%；2016 年 1 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日，加计扣除比例为 50%，无形资产成本摊销比例为 150%。

特殊行业规定：高新技术企业在 2022 年 10 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间允许计入当期损益加计扣除 100%；制造业企业自 2021 年 1 月日起研发费用加计扣除比例提高至 100%，无形资产成本按照 200%在税前摊销。

【政策依据】

《财政部 税务总局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 2023 年第 7 号)

第一条、企业开展研发活动中实际发生的研发费用，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，自 2023 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除;形成无形资产的，自 2023 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200%在税前摊销。

根据《财政部 税务总局 科技部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）规定：

一、企业开展研发活动中实际发生的研发费用，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，在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，再按照实际发生额的 75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的 175%在税前摊销。，

根据《财政部 税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 6 号）附件 1，财税[2018]99 号文件税收优惠政策执行期限延长至 2023 年 12 月 31 日。

根据《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）第一条第一款，允许加计扣除的研发费用。企业开展研发活动中实际发生的研发费用，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，按照本年度实际发生额的 50%，从本年度应纳税所得额中扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150%在税前摊销。本通知自 2016 年 1 月 1 日起执行。

根据《关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告》（财政部 税务总局 科技部公告 2022 年第 28）

一、高新技术企业在 2022 年 10 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行 100%加计扣除。

根据《财政部 税务总局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）[全文废止，但 2021-2022 年期间适用]

一、制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，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，自 2021 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除;形成无形资产的，自 2021 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200%在税前摊销。

【预计风险】

企业研究开发形成无形资产的费用，应该计入无形资产成本，并按照无形资产成本的 175%摊销。若将形成无形资产的研究开发费用费用化计入当期损益在当期加计 75%一次扣除，会减少当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税并处罚金的风险。

【解决方法】

请企业自查是否存在将形成无形资产的研究开发费用费用化计入当期损益在当期加计 75%一次扣除的情形，若存在，请及时做纳税调整。

【风险点 75】研发费用和生产经营费用未分别核算导致无法进行所得税税前加计扣除

【风险等级】★★

【风险描述】

企业应该按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理；同时，对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的，应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。

【政策依据】

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）第三条规定：

1. 企业应按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理；同时，对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的，应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。

2. 企业应对研发费用和生产经营费用分别核算，准确、合理归集各项费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。

【预计风险】

企业在进行会计核算的时候，可能存在比较粗糙的情况下，没有对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。研发费用和生产经营费用没有分别核算，导致不能实行加计扣除，从而会多缴纳企业所得税，给企业带来不必要的经济负担。

【解决方法】

建议企业按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理；同时，对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。分别核算生产经营费用和研发费用，按照规定加计扣除。

【风险点 76】资本性支出直接税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业要正确区分收益性支出和资本性支出。资本性支出不得税前直接扣除。企业的资本性支出包括符合资本化条件的技术研发费用等。企业可能将这笔费用在税前一次性扣除，从而少缴税款。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第二十八条规定：

企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。除企业所得税法和本条例另有规定外，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。

【预计风险】

企业在生产经营过程中对资本性支出直接进行税前扣除，会产生多计支出，少缴税款的风险。税务机关在进行检查时，会要求补缴税款并缴纳滞纳金和罚款。

【解决方法】

企业应正确划分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。

【风险点 77】虚增残疾人员工资

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业安置残疾人员就业的，将普通员工工资混在残疾人员工资支出中，虚增残疾人员工资支出总额，影响应纳税所得额，产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。【政策依据】

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）第九十六条规定：

企业所得税法第三十条第（二）项所称企业安置残疾人员所支付的工资的加计扣除，是指企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的 100%加计扣除。残疾人员的范围适用《中华人民共和国残疾人保障法》的有关规定。企业所得税法第三十条第（二）项所称企业安置国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资的加计扣除办法，由国务院另行规定。

【预计风险】

企业安置残疾人员就业的，将普通员工工资混在残疾人员工资支出中，虚增残疾人员工资支出总额，会减少当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税并处罚金的风险。【解决方法】

请企业自查是否存在将普通员工工资混在残疾人员工资支出中，虚增残疾人员工资支出总额，若存在，请及时调整残疾人员工资支出，补缴企业所得税。

【风险点 78】企业安置残疾人未达到法定标准即享受企业所得税加计扣除政策

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业安置残疾人，存在残疾人未实际在企业上岗工作等不符合加计扣除条件的情况，企业就享受了税收优惠政策，导致企业少缴企业所得税，产生了风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策问题的通知》（财税[2009]70 号）的规定：

三、企业享受安置残疾职工工资 100%加计扣除应同时具备如下条件：

（一）依法与安置的每位残疾人签订了 1 年以上（含 1 年）的劳动合同或服务协议，并且安置的每位残疾人在企业实际上岗工作。

（二）为安置的每位残疾人按月足额缴纳了企业所在区县人民政府根据国家政策规定的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险。

（三）定期通过银行等金融机构向安置的每位残疾人实际支付了不低于企业所在区县适用的经省级人民政府批准的最低工资标准的工资。

（四）具备安置残疾人上岗工作的基本设施。

【预计风险】

企业聘用残疾人，对其实际未上岗、不符合要求即享受工资加计扣除税收优惠的残疾人，在计算缴纳税款时仍将其计算在内，导致少缴企业所得税，存在被税务局追缴税款，需要缴纳滞纳金和被罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查聘用非全日制用工的残疾人是否实际上岗工作，是否与其签订合法的劳务合同或服务协议，若不符合上述要求，是否已就全部残疾人适用税收优

惠政策，若是存在的，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 79】享受加计扣除的企业未享受残疾职工工资 100%加计扣除【多缴税款风险】

【风险等级】★★

【风险描述】

企业安置残疾人员，按照规定，支付给残疾职工的工资可以 100%加计扣除，企业不使用该优惠政策，会影响企业费用总额、当年应纳税所得额，使企业的应纳税所得额高于实际值，应纳企业所得税额偏高，企业的资金被占用，影响投资者的决策，不利于企业的正常生产经营。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策问题的通知》（财税[2009]70 号）的规定：

一、企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，可以在计算应纳税所得额时按照支付给残疾职工工资的 100%加计扣除。

企业就支付给残疾职工的工资，在进行企业所得税预缴申报时，允许据实计算扣除；在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时，再依照本条第一款的规定计算加计扣除。

【预计风险】

企业支付给残疾职工的工资，未享受 100%加计扣除的政策，会使企业的应纳税所得额高于实际值，应纳企业所得税额偏高，企业的资金被占用，影响投资者的决策。

【解决方法】

建议企业检查应纳税所得额的计算过程，自行审查“应交税费”科目的总金额和明细金额，判断是否存在未享受加计扣除等优惠政策的情况，如果存在及时进行调整，享受应有的税收优惠。

【风险点 80】固定资产大修理支出作为费用化支出在当期一次性扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

同时符合下列条件的固定资产的大修理支出：修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上；修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上，在发生当期作为费用化支出一次性税前扣除，会减少当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税并处罚金的风险。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第六十九条：

企业所得税法第十三条第（三）项所称固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：（一）修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上；（二）修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。企业所得税法第十三条第（三）项规定的支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。

【预计风险】

符合条件的大修理支出，根据税法规定，应按照固定资产尚可使用年限分期摊销。如企业在发生当期作为费用化支出一次性税前扣除，会减少当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税并处罚金的风险。

【解决方法】

请企业自查是否存在固定资产大修理支出作为费用化支出在当期一次性扣除情况，若存在，请及时调整应纳税所得额。

【风险点 81】长期待摊费用支出摊销期限低于三年

【风险等级】★★

【风险描述】

企业发生的已足额提取折旧的固定资产的改建支出、租入固定资产的改建支出、固定资产的大修理支出以及其他应当作为长期待摊费用的支出，其摊销期限少于三年。【政策依据】

依据国务院关于《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）第七十条：

企业所得税法第十三条第（四）项所称其他应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于 3 年。

【预计风险】

企业发生的已足额提取折旧的固定资产的改建支出、租入固定资产的改建支出、固定资产的大修理支出以及其他应当作为长期待摊费用的支出，其摊销期限少于三年，则会虚增当期费用，减少当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税并处罚金的风险。

【解决方法】

请企业自查已足额提取折旧的固定资产的改建支出、租入固定资产的改建支出、固定资产的大修理支出以及其他应当作为长期待摊费用的支出摊销期限是否低于三年，若摊销期限低于三年则不符合税法规定，需要调整摊销期限。

【风险点 82】维简费支出属于资本性支出的作为当期费用扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业实际发生的维检费属于资本性支出的，不得作为当期费用扣除，只能计入相关资产成本，在日后计提折旧或摊销费用税前扣除，预提的维检费不得扣除。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于企业维简费支出企业所得税税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 67 号）第一条规定：

企业实际发生的维简费支出，属于收益性支出的，可作为当期费用税前扣除；属于资本性支出的，应计入有关资产成本，并按企业所得税法规定计提折旧或摊销费用在税前扣除。

企业按照有关规定预提的维简费，不得在当期税前扣除。

【预计风险】

作为资本性支出的维检费支出若在当期直接扣除则会减少当期应纳税额，税务机关会追缴税款，征收罚款。

【解决方法】

企业需要自查维检费支出的类别，预缴的维检费支出不得税前扣除。

【风险点 83】建造、购置固定资产发生的应予以资本化的利息支出，错误地作为财务费用税前列支

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在建设、生产经营的过程中，与固定资产有关的更新改造等后续支出，符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除，如果企业将应予以资本化的利息支出作为财务费用税前扣除，属于虚增费用。

【政策依据】

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）的规定：

第二十八条 企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。

企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应

的折旧、摊销扣除。

除企业所得税法和本条例另有规定外，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。

第三十七条 企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。

企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照本条例的规定扣除。

【预计风险】

企业固定资产的更新改造等后续支出，如果存在应予以资本化的利息，应当计入固定资产成本，如果企业错误地将这部分利息支出作为财务费用在税前扣除，则会使本期的费用增加，应纳税额偏低，存在被税务机关追缴税款和滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应自行核查财务费用、在建工程、固定资产等科目，审核相关借款合同，用途支出，将应资本化的利息进行纳税调整。

【风险点 84】企业改制资产评估增值部分折旧和摊销税前扣除不符合规定

【风险等级】★★★

【风险描述】

全民所有制企业改制为国有独资公司或者国有全资子公司，属于财税[2009]59 号文件第四条规定的“企业发生其他法律形式简单改变”的改制中资产评估增值不计入应纳税所得额；资产的计税基础按其原有计税基础确定；资产增值部分的折旧或者摊销不得在税前扣除。如果企业将资产增值的部分的折旧和摊销在税前扣除了，则会产生少缴税款的风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于全民所有制企业公司制改制企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 34 号）第一条规定：

全民所有制企业改制为国有独资公司或者国有全资子公司，属于财税[2009]59 号文件第四条规定的“企业发生其他法律形式简单改变”的，可依照以下规定进行企业所得税处理：

改制中资产评估增值不计入应纳税所得额；资产的计税基础按其原有计税基础确定；资产增值部分的折旧或者摊销不得在税前扣除。

【预计风险】

全民所有制企业改制为国有独资公司或者国有全资子公司时资产评估增值部分如果计入了资产的计税基础，就会在后续的折旧和摊销时进行税前扣除，这样会导致企业应纳税所得额计算出现偏差，导致企业所得税计算错误，在税务机关进行纳税检查的时候会产生补缴税款、加收滞纳金，以及影响纳税人信誉度的风险。

【解决方法】

建议企业自查在改制过程中资产的增值部分是否计入了资产的计税基础，是否存在资产增值部分的折旧和摊销在税前错误进行扣除，如果存在，应该及时改正。

【风险点 85】将购买达到固定资产标准的设备直接计入当期生产成本在税前一次性扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业将购买的达到固定资产认定标准的生产设备，如，巷道车、破碎器械、筛选设备，购置费用作为生产成本在税前一次性列支扣除，未做分期折旧处理，需要进行纳税调整。需注意固定资产满足一次性扣除的除外。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第二十八条规定：

企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。

根据《财政部 税务总局关于设备 器具扣除有关企业所得税政策的通知》（财税[2018]54 号）第一条规定：

企业在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过 500 万元的，仍按企业所得税法实施条例、《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2014]75 号）、《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2015]106 号）等相关规定执行。

根据《财政部 税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 6 号），财税[2018]54 号税收优惠政策执行期限延长至 2023 年 12 月 31 日。

根据《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》（国税发〔2009〕81 号）规定：“一、根据《企业所得税法》第三十二条及《实施条例》第九十八条的相关规定，企业拥有并用于生产经营的主要或关键的固定资产，由于以下原因确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法：（一）由于技术进步，产品更新换代较快的；（二）常年处于强震动、高腐蚀状态的。”三、企业采取缩短折旧年限方法的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于《实施条例》第六十条规定的折旧年限的 60%；若为购置已使用过的固定资产，其最低折旧年限不得低于《实施条例》规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%。最低折旧年限一经确定，一般不得变更。四、企业拥有并使用符合本通知第一条规定条件的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。

根据《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2014]75 号）

一、对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等 6 个行业的企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。对上述 6 个行业的小型微利企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧;单位价值超过 100 万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

二、对所有行业企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧;单位价值超过 100 万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

三、对所有行业企业持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

四、企业按本通知第一条、第二条规定缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%;采取加速折旧方法的，可 采取双倍余额递减法或者年数总和法。本通知第一至三条规定之外的企业固定资产加速折旧所得税处理问题，继续按照企业所得税法及其实施条例和现行税收政策规 定执行 。

根据《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 64 号） 为落实国务院完善固定资产加速折旧政策，促进企业技术改造，支持创业创新，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例、《财政部国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75 号）规定，现就落实完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题公告如下：

一、对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等行业企业（以下简称六大行业），2014 年 1 月 1 日后购进的固定资产（包括自行建造），允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60%缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。六大行业企业是指以上述行业业务为主营业务，其固定资产投入使用当年主营业务收入占企业收入总额 50%（不含）以上的企业。所称收入总额，是指企业所得税法第六条规定的收入总额。

二、企业在 2014 年 1 月 1 日后购进并专门用于研发活动的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除；单位价值超过 100 万元的，允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60%缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。

三、企业持有的固定资产，单位价值不超过 5000 元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。企业在 2013 年 12 月 31 日前持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产，其折余价值部分，2014 年 1 月 1 日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

四、企业采取缩短折旧年限方法的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定的折旧年限的 60%；企业购置已使用过的固定资产，其最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%. 最低折旧年限一经确定，一般不得变更。

五、企业的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。所称双倍余额递减法或者年数总和法，按照《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》（国税发〔2009〕81 号）第四条的规定执行。

根据《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2015]106 号）

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业（具体范围见附件）的

企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

二、对上述行业的小型微利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过 100 万元的，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

三、企业按本通知第一条、第二条规定缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可采取双倍余额递减法或者年数总和法。按照企业所得税法及其实施条例有关规定，企业根据自身生产经营需要，也可选择不实行加速折旧政策。

根据《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 68 号 ） 为落实国务院扩大固定资产加速折旧优惠范围的决定，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例（以下简称实施条例）、《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2015]106 号）规定，现就进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题公告如下：

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业（以下简称四个领域重点行业）企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产（包括自行建造，下同），允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。

二、对四个领域重点行业小型微利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元（含）的，允许在计算应纳税所得额时一次性全额扣除；单位价值超过 100 万元的，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。三、企业按本公告第一条、第二条规定缩短折旧年限的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于实施条例第六十条规定的折旧年限的60%；对其购置的已使用过的固定资产，最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%。最低折旧年限一经确定，不得改变。

四、企业按本公告第一条、第二条规定采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，不得改变。双倍余额递减法或者年数总和法，按照《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发[2009]81 号)第四条的规定执行。

根据《财政部 税务总局关于扩大固定资产加速折旧优惠政策适用范围的公告》(财政部 税务总局公告 2019 年第 66 号)

一、自 2019 年 1 月 1 日起，适用《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75 号)和《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106 号)规定固定资产加速折旧优惠的行业范围，扩大至全部制造业领域。

根据《关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告》(财政部 税务总局 科技部公告 2022 年第 28)

一、高新技术企业在 2022 年 10 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行 100%加计扣除。

根据《财政部 税务总局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) [全文废止，但 2021-2022 期间适用]

为进一步激励企业加大研发投入，支持科技创新，现就企业研发费用税前加计扣除政策有关问题公告如下：一、制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，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，自 2021 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2021 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200%在税前摊销。

根据《财政部 税务总局关于中小微企业设备器具所得税税前扣除有关政策的公告》(财政部 税务总局公告 2022 年第 12 号)

为促进中小微企业设备更新和技术升级，持续激发市场主体创新活力，现就有关企业所得税税前扣除政策公告如下：

一、中小微企业在 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，单位价值在 500 万元以上的，按照单位价值的一定比例自愿选择在企业所得税税前扣除。其中，企业所得税法实施条例规定最低折旧年限为 3 年的设备器具，单位价值的 100%可在当年一次性税前扣除；最低折旧年限为 4 年、5 年、10 年的，单位价值的 50%可在当年一次性税前扣除，其余 50%按规定在剩余年度计算折旧进行税前扣除。

【预计风险】

企业未正确处理生产经营过程中对购买设备所支出的成本费用，对其应当予以资本化的部分列入费用化部分在税前扣除，影响应纳税所得额，进而影响应纳税额，产生补缴税款以及被税务机关加征罚款和滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查自身是否存在购进固定资产行为，若是存在，对其购进业务所产生的费用是否已区分资本化支出和费用化支出两类，是否存在将资本化支出一次计入费用化项目在税前扣除的情形，若是存在，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 86】固定资产加速折旧最低年限低于税法规定的最低折旧年限的 60%

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产或者常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产， 采取缩短折旧年限方法加速折旧，折旧最低年限低于税法规定的最低折旧年限的 60%。需注意固定资产满足一次性扣除的除外。

【政策依据】

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）第九十八条规定：

企业所得税法第三十二条所称可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧的

方法的固定资产，包括：（一）由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；（二）常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于本条例第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

根据《财政部 税务总局关于设备 器具扣除有关企业所得税政策的通知》（财税[2018]54 号）第一条规定：企业在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过 500 万元的，仍按企业所得税法实施条例、《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2014]75 号）、《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2015]106 号）等相关规定执行。

根据《财政部 税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 6 号），财税[2018]54 号税收优惠政策执行期限延长至 2023 年 12 月 31 日。

根据《财政部 税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 6 号），财税[2018]54 号税收优惠政策执行期限延长至 2023 年 12 月 31 日。

根据《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发〔2009〕81 号)规定：“一、根据《企业所得税法》第三十二条及《实施条例》第九十八条的相关规定，企业拥有并用于生产经营的主要或关键的固定资产，由于以下原因确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法：(一)由于技术进步，产品更新换代较快的；（二)常年处于强震动、高腐蚀状态的。”三、企业采取缩短折旧年限方法的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于《实施条例》第六十条规定的折旧年限的 60%；若为购置已使用过的固定资产，其最低折旧年限不得低于《实施条例》规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%. 最低折旧年限一经确定，一般不得变更。四、企业拥有并使用符合本通知第一条规定条件的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双

倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。

根据《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2014]75 号）

一、对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等 6 个行业的企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。对上述 6 个行业的小型微利企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧;单位价值超过 100 万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

二、对所有行业企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧;单位价值超过 100 万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

三、对所有行业企业持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

四、企业按本通知第一条、第二条规定缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%;采取加速折旧方法的，可 采取双倍余额递减法或者年数总和法。本通知第一至三条规定之外的企业固定资产加速折旧所得税处理问题，继续按照企业所得税法及其实施条例和现行税收政策规 定执行 。

根据《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 64 号） 为落实国务院完善固定资产加速折旧政策，促进企业技术改造，支持创业创新，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例、《财政部国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75 号）规定，现就落实完善固

定资产加速折旧企业所得税政策有关问题公告如下：

一、对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等行业企业（以下简称六大行业），2014 年 1 月 1 日后购进的固定资产（包括自行建造），允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60%缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。六大行业企业是指以上述行业业务为主营业务，其固定资产投入使用当年主营业务收入占企业收入总额 50%（不含）以上的企业。所称收入总额，是指企业所得税法第六条规定的收入总额。

二、企业在 2014 年 1 月 1 日后购进并专门用于研发活动的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除；单位价值超过 100 万元的，允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60%缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。

三、企业持有的固定资产，单位价值不超过 5000 元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。企业在 2013 年 12 月 31 日前持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产，其折余价值部分，2014 年 1 月 1 日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

四、企业采取缩短折旧年限方法的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定的折旧年限的 60%；企业购置已使用过的固定资产，其最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%. 最低折旧年限一经确定，一般不得变更。

五、企业的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。所称双倍余额递减法或者年数总和法，按照《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》（国税发〔2009〕81 号）第四条的规定执行。

根据《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2015]106 号）

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业（具体范围见附件）的企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

二、对上述行业的小型微利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过 100 万元的，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

三、企业按本通知第一条、第二条规定缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可采取双倍余额递减法或者年数总和法。按照企业所得税法及其实施条例有关规定，企业根据自身生产经营需要，也可选择不实行加速折旧政策。

根据《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 68 号 ） 为落实国务院扩大固定资产加速折旧优惠范围的决定，根据《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称企业所得税法)及其实施条例(以下简称实施条例)、《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106 号)规定，现就进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题公告如下：

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业(以下简称四个领域重点行业)企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产(包括自行建造，下同)，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。

二、对四个领域重点行业小型微利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元(含)的，允许在计算应纳税所得额时一次性全额扣除；单位价值超过 100 万元的，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。

三、企业按本公告第一条、第二条规定缩短折旧年限的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于实施条例第六十条规定的折旧年限的 60%；对其购置的已使用过的固定资产，最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限

减去已使用年限后剩余年限的60%。最低折旧年限一经确定，不得改变。

四、企业按本公告第一条、第二条规定采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，不得改变。双倍余额递减法或者年数总和法，按照《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发[2009]81号)第四条的规定执行。

根据《财政部 税务总局关于扩大固定资产加速折旧优惠政策适用范围的公告》(财政部 税务总局公告2019年第66号)

一、自2019年1月1日起，适用《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号)和《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106号)规定固定资产加速折旧优惠的行业范围，扩大至全部制造业领域。

根据《关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告》(财政部 税务总局 科技部公告2022年第28)

一、高新技术企业在2022年10月1日至2022年12月31日期间新购置的设备、器具，允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行100%加计扣除。

根据《财政部 税务总局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) [全文废止，但2021-2022期间适用]

为进一步激励企业加大研发投入，支持科技创新，现就企业研发费用税前加计扣除政策有关问题公告如下：一、制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，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，自2021年1月1日起，再按照实际发生额的100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自2021年1月1日起，按照无形资产成本的200%在税前摊销。

根据《财政部 税务总局关于中小微企业设备器具所得税税前扣除有关政策的公告》(财政部 税务总局公告2022年第12号)

为促进中小微企业设备更新和技术升级，持续激发市场主体创新活力，现就

有关企业所得税税前扣除政策公告如下：

一、中小微企业在 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，单位价值在 500 万元以上的，按照单位价值的一定比例自愿选择在企业所得税税前扣除。其中，企业所得税法实施条例规定最低折旧年限为 3 年的设备器具，单位价值的 100%可在当年一次性税前扣除；最低折旧年限为 4 年、5 年、10 年的，单位价值的 50%可在当年一次性税前扣除，其余 50%按规定在剩余年度计算折旧进行税前扣除。

【预计风险】

企业由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产或者常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产， 采取缩短折旧年限方法加速折旧，折旧最低年限低于税法规定的最低折旧年限的 60%，会减少当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税并处罚金的风险。

【解决方法】

请企业自查是否存在固定资产加速折旧最低年限低于税法规定的最低折旧年限的 60%的情况，若存在，请及时做纳税调整。

【风险点 87】将固定资产作为低值易耗品核算，一次性列支

【风险等级】★★★

【风险描述】

在核算时将固定资产作为低值易耗品核算，混淆科目，误将固定资产一次性列支。界定错误会导致本应分期计提折旧的固定资产以低值易耗品核算，未计提折旧。需注意固定资产满足一次性扣除的除外。

【政策依据】

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） 第五十七条规定：

企业所得税法第十一条所称固定资产，是指企业为生产产品、提供劳务、出

租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 个月的非货币性资产，包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。

根据《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》（国税发[2009]81 号 ）

三、企业采取缩短折旧年限方法的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于《实施条例》第六十条规定的折旧年限的 60%;若为购置已使用过的固定资产，其最低折旧年限不得低于《实施条例》规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%.最低折旧年限一经确定，一般不得变更。

四、企业拥有并使用符合本通知第一条规定条件的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。

根据《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2014]75 号）

一、对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等 6 个行业的企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。对上述 6 个行业的小型微利企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧;单位价值超过 100 万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

二、对所有行业企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧;单位价值超过 100 万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

三、对所有行业企业持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产，允许一次

性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

四、企业按本通知第一条、第二条规定缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%;采取加速折旧方法的，可 采取双倍余额递减法或者年数总和法。本通知第一至三条规定之外的企业固定资产加速折旧所得税处理问题,继续按照企业所得税法及其实施条例和现行税收政策规 定执行 。

根据《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 64 号） 为落实国务院完善固定资产加速折旧政策，促进企业技术改造，支持创业创新，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例、《财政部国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75 号）规定，现就落实完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题公告如下：

一、对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等行业企业（以下简称六大行业），2014 年 1 月 1 日后购进的固定资产（包括自行建造），允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60%缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。六大行业企业是指以上述行业业务为主营业务,其固定资产投入使用当年主营业务收入占企业收入总额 50%（不含）以上的企业。所称收入总额，是指企业所得税法第六条规定的收入总额。

二、企业在 2014 年 1 月 1 日后购进并专门用于研发活动的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除；单位价值超过 100 万元的，允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60%缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。

三、企业持有的固定资产，单位价值不超过 5000 元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。企业在 2013 年 12 月 31 日前持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产，其折余价值部分，2014 年 1 月 1 日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

四、企业采取缩短折旧年限方法的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定的折旧年限的 60%；企业购置已使用过的固定资产，其最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%. 最低折旧年限一经确定，一般不得变更。

五、企业的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。所称双倍余额递减法或者年数总和法，按照《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》（国税发〔2009〕81 号）第四条的规定执行。

根据《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2015]106 号）

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业（具体范围见附件）的企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

二、对上述行业的小型微利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过 100 万元的，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

三、企业按本通知第一条、第二条规定缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可采取双倍余额递减法或者年数总和法。按照企业所得税法及其实施条例有关规定，企业根据自身生产经营需要，也可选择不实行加速折旧政策。

根据《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 68 号 ） 为落实国务院扩大固定资产加速折旧优惠范围的决定，根据《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称企业所得税法)及其实施条例(以下简称实施条例)、《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106 号)规定，现就进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题公告如下：

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业(以下简称四个领域重点行业)企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产(包括自行建造，下同)，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。

二、对四个领域重点行业小型微利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元(含)的，允许在计算应纳税所得额时一次性全额扣除;单位价值超过 100 万元的，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。

三、企业按本公告第一条、第二条规定缩短折旧年限的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于实施条例第六十条规定的折旧年限的 60%;对其购置的已使用过的固定资产，最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%。最低折旧年限一经确定，不得改变。

四、企业按本公告第一条、第二条规定采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，不得改变。双倍余额递减法或者年数总和法，按照《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发[2009]81 号)第四条的规定执行。

根据《财政部 税务总局关于扩大固定资产加速折旧优惠政策适用范围的公告》(财政部 税务总局公告 2019 年第 66 号)

一、自 2019 年 1 月 1 日起，适用《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75 号)和《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106 号)规定固定资产加速折旧优惠的行业范围，扩大至全部制造业领域。

根据《关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告》(财政部 税务总局 科技部公告 2022 年第 28)

一、高新技术企业在 2022 年 10 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行 100%加计扣除。

根据《财政部 税务总局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）［全文废止，但 2021-2022 期间适用］

为进一步激励企业加大研发投入，支持科技创新，现就企业研发费用税前加计扣除政策有关问题公告如下：一、制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，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，自 2021 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2021 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200%在税前摊销。

根据《财政部 税务总局关于中小微企业设备器具所得税税前扣除有关政策的公告》（财政部 税务总局公告 2022 年第 12 号 ）

为促进中小微企业设备更新和技术升级，持续激发市场主体创新活力，现就有关企业所得税税前扣除政策公告如下：

一、中小微企业在 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，单位价值在 500 万元以上的，按照单位价值的一定比例自愿选择在企业所得税税前扣除。其中，企业所得税法实施条例规定最低折旧年限为 3 年的设备器具，单位价值的 100%可在当年一次性税前扣除；最低折旧年限为 4 年、5 年、10 年的，单位价值的 50%可在当年一次性税前扣除，其余 50%按规定在剩余年度计算折旧进行税前扣除。

【预计风险】

企业本应按固定资产核算，却误计入低值易耗品科目，由于固定资产可分期计提折旧，错误界定则导致企业在经营期间成本或费用相对增加，企业所得税税前扣除减少。【解决方法】

企业需审查周转材料或低值易耗品等科目，将应按固定资产核算的，进行纳税调整。

【风险点 88】企业购进设备、器具一次性扣除或加速折旧不符合规定【多缴税款风险】

【风险等级】★★★

【风险描述】

自 2014 年起，国家颁布多条法规规定固定资产加速折旧政策。包括企业在 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除等。若未享受加速折旧政策，将会导致企业未充分享受税收优惠，导致购置当年企业所得税多缴。其中中小微企业在 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，单位价值在 500 万元以上的，按照单位价值的一定比例自愿选择在企业所得税税前扣除。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局关于设备 器具扣除有关企业所得税政策的通知》(财税[2018]54 号）第一条规定：

企业在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过 500 万元的，仍按企业所得税法实施条例、《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2014]75 号）、《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2015]106 号）等相关规定执行。

根据《财政部 税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 6 号)，财税[2018]54 号税收优惠政策执行期限延长至 2023 年 12 月 31 日。

根据《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发〔2009〕81 号)规定：“一、根据《企业所得税法》第三十二条及《实施条例》第九十八条的相关规定，企业拥有并用于生产经营的主要或关键的固定资产，由于以下原因确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法：(一)由于技术进步，产品更新换代较快的； (二)常年处于强震动、高腐蚀状态的。”三、企业采取缩短折旧年限方法的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于《实施条例》第六十条规定的折旧年限的 60%;若为购置已使用过的

固定资产，其最低折旧年限不得低于《实施条例》规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%.最低折旧年限一经确定，一般不得变更。四、企业拥有并使用符合本通知第一条规定条件的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。

根据《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2014]75 号）

一、对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等 6 个行业的企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。对上述 6 个行业的小型微利企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧;单位价值超过 100 万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

二、对所有行业企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧;单位价值超过 100 万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

三、对所有行业企业持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

四、企业按本通知第一条、第二条规定缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%;采取加速折旧方法的，可 采取双倍余额递减法或者年数总和法。本通知第一至三条规定之外的企业固定资产加速折旧所得税处理问题，继续按照企业所得税法及其实施条例和现行税收政策规 定执行 。

根据《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 64 号） 为落实国务院完善固定资产加速折旧政策，

促进企业技术改造，支持创业创新，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例、《财政部国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75 号）规定，现就落实完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题公告如下：

一、对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等行业企业（以下简称六大行业），2014 年 1 月 1 日后购进的固定资产（包括自行建造），允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60%缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。六大行业企业是指以上述行业业务为主营业务，其固定资产投入使用当年主营业务收入占企业收入总额 50%（不含）以上的企业。所称收入总额，是指企业所得税法第六条规定的收入总额。

二、企业在 2014 年 1 月 1 日后购进并专门用于研发活动的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除；单位价值超过 100 万元的，允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60%缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。

三、企业持有的固定资产，单位价值不超过 5000 元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。企业在 2013 年 12 月 31 日前持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产，其折余价值部分，2014 年 1 月 1 日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

四、企业采取缩短折旧年限方法的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定的折旧年限的 60%；企业购置已使用过的固定资产，其最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的 60%. 最低折旧年限一经确定，一般不得变更。

五、企业的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。所称双倍余额递减法或者年数总和法，按照《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》（国税发〔2009〕81 号）第四条的规定执行。

根据《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2015]106 号）

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业（具体范围见附件）的企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

二、对上述行业的小型微利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过 100 万元的，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

三、企业按本通知第一条、第二条规定缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的 60%；采取加速折旧方法的，可采取双倍余额递减法或者年数总和法。按照企业所得税法及其实施条例有关规定，企业根据自身生产经营需要，也可选择不实行加速折旧政策。

根据《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 68 号 ） 为落实国务院扩大固定资产加速折旧优惠范围的决定，根据《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称企业所得税法)及其实施条例(以下简称实施条例)、《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106 号)规定，现就进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题公告如下：

一、对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业(以下简称四个领域重点行业)企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产(包括自行建造，下同)，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。

二、对四个领域重点行业小型微利企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元(含)的，允许在计算应纳税所得额时一次性全额扣除；单位价值超过 100 万元的，允许缩短折旧年限或采取加速折旧方法。三、企业按本公告第一条、第二条规定缩短折旧年限的，对其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于实施条例第六十条规定的折旧年限的

60%;对其购置的已使用过的固定资产，最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的60%。最低折旧年限一经确定，不得改变。

四、企业按本公告第一条、第二条规定采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，不得改变。双倍余额递减法或者年数总和法，按照《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发[2009]81号)第四条的规定执行。

根据《财政部 税务总局关于扩大固定资产加速折旧优惠政策适用范围的公告》(财政部 税务总局公告2019年第66号)

一、自2019年1月1日起，适用《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号)和《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106号)规定固定资产加速折旧优惠的行业范围，扩大至全部制造业领域。

根据《关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告》(财政部 税务总局 科技部公告2022年第28)

一、高新技术企业在2022年10月1日至2022年12月31日期间新购置的设备、器具，允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行100%加计扣除。

根据《财政部 税务总局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) [全文废止，但2021-2022期间适用]

为进一步激励企业加大研发投入，支持科技创新，现就企业研发费用税前加计扣除政策有关问题公告如下：一、制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，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，自2021年1月1日起，再按照实际发生额的100%在税前加计扣除;形成无形资产的，自2021年1月1日起，按照无形资产成本的200%在税前摊销。

根据《财政部 税务总局关于中小微企业设备器具所得税税前扣除有关政策的公告》(财政部 税务总局公告2022年第12号)

为促进中小微企业设备更新和技术升级，持续激发市场主体创新活力，现就有关企业所得税税前扣除政策公告如下：

一、中小微企业在 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，单位价值在 500 万元以上的，按照单位价值的一定比例自愿选择在企业所得税税前扣除。其中，企业所得税法实施条例规定最低折旧年限为 3 年的设备器具，单位价值的 100%可在当年一次性税前扣除；最低折旧年限为 4 年、5 年、10 年的，单位价值的 50%可在当年一次性税前扣除，其余 50%按规定在剩余年度计算折旧进行税前扣除。

【预计风险】

企业可能不了解最新的税收政策，在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，没有一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，而是分年度计算折旧，这样会导致企业的应纳税所得额增大，导致多缴纳税款，给企业带来不必要的经济负担。

【解决方法】

建议企业自查在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的是否在计算企业所得税时一次性扣除，如果没有，应与税务机关协商扣除方法，减轻企业的税收负担。

【风险点 89】无形资产摊销年限不符合税法规定

【风险等级】★★★

【风险描述】

无形资产的摊销年限低于税法规定，会导致税前扣除的无形资产摊销额增加。或者外购软件使用缩短年限政策的，未在企业所得税汇算申报表 A105080 第 13 行次或第 26 行次填报。

【政策依据】

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）第六十七条规定：

无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。

无形资产的摊销年限不得低于 10 年。

作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

《财政部　国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税[2012]27 号）规定：“七、企业外购的软件，凡符合固定资产或无形资产确认条件的，可以按照固定资产或无形资产进行核算，其折旧或摊销年限可以适当缩短，最短可为 2 年（含）。”

【预计风险】

企业在摊销无形资产时，如果摊销年限低于规定的年限，会使摊销期内各年度的摊销费用偏高，应纳税所得额减少，面临被税务机关责令整改的风险。

【解决方法】

核查企业累计摊销科目中发生摊销时间是否低于税法规定的最低摊销年限，如果有摊销年限过低的，需要及时做出调整。

【风险点 90】停止使用的固定资产继续计提折旧

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业的固定资产应当自停止使用月份的次月起停止计提折旧，如果违反规定，在停止使用后继续计提折旧，会虚增各期的费用和成本，减少应纳税所得额，少缴税款。【政策依据】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）第五十九条规定：

固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

【预计风险】

企业在停止使用固定资产后，还继续对其计提折旧，通过虚增费用成本来少缴纳企业所得税，会被税务机关追缴税款和滞纳金以及罚款。

【解决方法】

企业应核查长期停工费用科目，结合企业财务报告，审核停工项目费用明细，对还在计提折旧但已经停止使用的固定资产等不符合税法规定的项目进行纳税调整。

【风险点 91】企业对固定资产采取的加速折旧方法随意变更

【风险等级】★★

【风险描述】

企业固定资产折旧方法确认后不得变更，否则会导致纳税年度内折旧额的飘忽不定，计算应纳税所得额出现错误。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 64 号）第五条规定：

企业的固定资产采取加速折旧方法的，可以采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定，一般不得变更。

【预计风险】

固定资产的折旧额在税前可以扣除，由于随意变更折旧方法违反了规定，税务机关会责令改正并追缴税款，而且折旧方法的变更也会导致计算的复杂同时也

不符合要求。

【解决方法】

企业要进行自查，阅读相关文件要求，不要出现错误，具体适用事宜可以前去咨询税务机关或上网查询。

【风险点 92】不征税收入形成资产折旧在税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

将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，符合条件作为不征税收入，在日后进行处理，支出不征税收入形成了企业的资产，违反规定将资产的累计折旧或摊销在税前扣除。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于专项用途财政性资金有关企业所得税处理问题的通知》（财税[2009]87 号）的规定：

二、根据实施条例第二十八条的规定，上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

【预计风险】

企业将不征税收入确认，因形成资产的支出已作为不征税收入，但支出所形成的资产仍然计提折旧在税前重复扣除，导致企业应纳税所得额减少，面临税务机关责令调整、追缴税款和征收罚款的风险。

【解决方法】

企业需核查取得来源于政府及其他有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息和港建费分成收入等不征税财政专项资金，其支出所形成的费用，或其资产所形成的折旧、摊销是否在计算应纳税所得额时扣除。

【风险点 93】对税前扣除项目未留有合法证据

【风险等级】★★

【风险描述】

企业对于扣除的各项资产损失未留有各项证明，未根据《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）规定的资料留存，无法证明各项资产损失属实。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第十三条规定：

企业对其扣除的各项资产损失，应当提供能够证明资产损失确属已实际发生的合法证据，包括具有法律效力的外部证据、具有法定资质的中介机构的经济鉴证证明、具有法定资质的专业机构的技术鉴定证明等。

【预计风险】未留有证明各项资产损失属实的证明，可能在税务机关稽查时面临不合理进行税前扣除的风险，可能需要补缴税款。

【解决方法】

企业要核查已税前扣除的资产损失是否按规定的程序和要求取得证明。

【风险点 94】未按规定审批直接在税前申报扣除，未作纳税调整

【风险等级】★★★

【风险描述】

纳税人发生的资产损失未经过审批或申报后在税前扣除，申报的损失不符合税法文件规定，影响应纳税所得额，会给企业带来补缴税款及缴纳滞纳金的税务风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第一条规定：

本通知所称资产损失，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资产损失，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。

【预计风险】

未经审批的资产损失在税前扣除或者申报的资产损失不符合税法文件规定，减计应纳税所得额，少缴税款，企业面临税务机关的追缴并罚款的风险。

【解决方法】

查核企业的资产损失，是否准确区分自行计算扣除的资产损失和须经税务机关审批后才能扣除的资产损失， 如将须经税务机关审批后才能扣除的资产损失误作为自行计算扣除的资产损失， 企业应及时进行调整纠正。

【风险点 95】实际资产损失与法定资产损失申报扣除年度有误

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业实际资产损失未在实际发生且会计上已做出处理的年度申报扣除，法定损失未在税务机关提供有关证明资产损失符合条件，且实际发生，会计上做出处理的年度进行申报扣除。

【政策依据】

根据《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）第四条规定：

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；法定资产损失，应当在企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已符合法定资产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

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）规定：

一、企业向税务机关申报扣除资产损失，仅需填报企业所得税年度纳税申报表《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》，不再报送资产损失相关资料。相关资料由企业留存备查。

三、本公告规定适用于 2017 年度及以后年度企业所得税汇算清缴。《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）第四条、第七条、第八条、第十三条有关资产损失证据资料、会计核算资料、纳税资料等相关资料报送的内容同时废止。

【预计风险】

未按照规定要求在合理年度进行申报税前扣除，影响纳税年度应纳税额，主管税务机关要求进行调整，补缴税款。

【解决方法】

企业要查核是否按规定的程序和时点向主管税务机关申报，否则不得在税前扣除。税法规定企业发生的资产损失，应按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。

【风险点 96】虚增初始投资计量成本

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在取得投资资产时，将非资产初始成本项目纳入资产初始计量成本，虚增投资资产成本，减少当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税的税务风险。

【政策依据】

依据国务院关于《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）第七十一条规定：

企业所得税法第十四条所称投资资产，是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予扣除。投资资产按照以下方法确定成本：（一）通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；（二）通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

【预计风险】

企业资产初始计量成本不实，包含了与项目无关的成本，导致账面虚增成本，当期少缴了企业所得税，产生补缴税款并处罚金的风险。

【解决方法】

请企业自查是否存在将非资产初始成本项目纳入资产初始计量成本，虚增投资资产成本的情况，若存在，请及时调整投资资产初始成本，调整应纳税所得额。

【风险点 97】股权投资损失不满足规定条件即在税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在确认股权投资无法收回时需按规定进行扣除，若未减除可收回金额，将股权投资全额扣除，或者不满足无法收回的条件，违反规定进行税前扣除，将导致应纳税所得额减少。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第六条规定：

企业的股权投资符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的股权投资，可以作为股权投资损失在计算应纳税所得额时扣除：

（一）被投资方依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照的；

（二）被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已连续停止经营 3 年以上，且无重新恢复经营改组计划的；

（三）对被投资方不具有控制权，投资期限届满或者投资期限已超过 10 年，且被投资单位因连续 3 年经营亏损导致资不抵债的；

（四）被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已完成清算或清算期超过 3 年以上的；

（五）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

【预计风险】

不符合股权投资不可收回条件进行税前扣除，税务机关会追缴税款并进行罚款，符合条件但未减除可收回金额，税务机关则会责令进行纳税调整。

【解决方法】

企业进行股权投资无法收回确认时需要仔细阅读政策，可以咨询税务机关或者其他税务代理机构，在进行纳税申报时，需要将可收回金额减除，避免在进行税前扣除中出现错误。

【风险点 98】企业未能对权益性投资损失进行据实扣除

【风险等级】★★

【风险描述】

大型股份制企业在扩张过程中会对其他公司进行股权投资，但投资并非一定有回报。被投资企业可能经营不佳甚至破产，这时投资企业就会产生权益性投资损失，对于这部分损失，国家允许在计算应纳税额时一次性扣除。但是企业可能会存在多扣情况，从而少缴税款。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于企业股权投资损失所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 6 号）的规定：

企业对外进行权益性（以下简称“股权”）投资所发生的损失，在经确认的损失发生年度，作为企业损失在计算企业应纳税所得额时一次性扣除。

【预计风险】

企业在生产经营过程中通过采取多扣损失从而达到少缴税款的目的，这在税法上是决不允许的。一旦被税务局查获，不但要补缴税款，缴纳滞纳金和罚款，还会被记入征信名单。

【解决方法】

企业应当自行检查“长期股权投资”等权益性投资账户明细金额，并结合权责发生制原则对其发生的资产损失进行审核，判断是否存在多抵扣资产损失的情形，若是存在，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 99】现金损失金额的确定不符合规定

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业已确认税前扣除的损失是否已经扣除了责任人赔偿和保险赔款的净损失，是否存在将收到的赔偿未计入相应的科目，而在应付款挂账的情况。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第二条规定：

企业清查出的现金短缺减除责任人赔偿后的余额，作为现金损失在计算应纳税所得额时扣除。

【预计风险】

未扣除责任人赔偿或保险赔款而进行税前扣除，会导致企业的应纳税所得额减少，税务机关会责令进行税收调整，追缴税款。

【解决方法】

企业需查核现金短缺符合资产损失时，在进行税前扣除时是否已经为扣除责任人赔偿的净损失，若是不符合上述情形，企业应当及时进行调整纠正。

【风险点 100】固定资产或存货盘亏损失未按规定减除赔偿直接在税前申报扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业固定资产盘亏所确定的损失需扣除责任人赔偿才能在税前扣除，否则会减计应税收入，使应纳税所得额减少。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第七条规定：

对企业盘亏的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货盘亏损失在计算应纳税所得额时扣除。

【预计风险】

企业错误税前扣除损失，应纳税款减少，税务机关会追缴税款，责令进行纳税调整。

【解决方法】

企业要查核已确认税前扣除的损失是否已经扣除了责任人赔偿的净损失，是否存在将收到的赔偿未计入相应的科目，　而在应付款挂账的情况。

【风险点 101】固定资产或存货毁损、报废税前扣除的损失未扣除责任人赔偿和保险赔款

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业固定资产或存货的报废、损失可扣除金额的确定未减除责任人赔偿或保险赔款，虚增税前扣除额，减少了应纳税所得额，相应会计核算也会不正确。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第八条规定：

对企业毁损、报废的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除残值、保险赔款和责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货毁损、报废损失在计算应纳税所得额时扣除。

【预计风险】

企业税前扣除未将赔偿和保险赔款扣除，减少了应纳税所得额，申报缴纳的税款减少，税务机关会追缴税款，要求纳税调整。

【解决方法】

企业在进行纳税调整时需要核实处理结果与政策是否相符，不符则需要重新调整，税前扣除金额的确定需要减除赔偿和赔款。

【风险点 102】固定资产或存货被盗税前扣除的损失未扣除责任人赔偿和保险赔款

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业固定资产或存货被盗可扣除金额的确定未减除责任人赔偿或保险赔款，虚增税前扣除额，减少了应纳税所得额，相应会计核算也会不正确。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第九条规定：

对企业被盗的固定资产或存货，以该固定资产的账面净值或存货的成本减除

保险赔款和责任人赔偿后的余额，作为固定资产或存货被盗损失在计算应纳税所得额时扣除。

【预计风险】

企业税前扣除未将赔偿和保险赔款扣除，减少了应纳税所得额，申报缴纳的税款减少，税务机关会追缴税款，要求纳税调整。

【解决方法】

企业在进行纳税调整时需要核实处理结果与政策是否相符，不符则需要重新调整，税前扣除金额的确定需要减除赔偿和赔款。

【风险点 103】将境外营业机构资产损失用于境内企业税前扣除

【风险等级】★★

【风险描述】

境内企业计算应纳税所得额时扣除境外经营机构资产损失，未分别核算资产损失。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第十二条规定：

企业境内、境外营业机构发生的资产损失应分开核算，对境外营业机构由于发生资产损失而产生的亏损，不得在计算境内应纳税所得额时扣除。

【预计风险】

境内企业应纳税所得额的计算不得扣除境外经营机构的资产损失，违反规定需要重新调整，补缴税款。

【解决方法】

企业需要核查境外经营机构和境内企业的申报表，不得统一核算资产损失。

【风险点 104】虚增存货损失税前扣除金额

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业对各类存货损失，在税前扣除未扣减变价收入、可收回金额以及责任和保险赔款后的余额，虚增了存货税前扣除金额，影响了应纳税所得额，产生少缴企业所得税款的税务风险。

【政策依据】

根据《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]第 25 号）规定：

第二十七条 存货报废、毁损或变质损失，为其计税成本扣除残值及责任人赔偿后的余额，应依据以下证据材料确认：

（一）存货计税成本的确定依据；

（二）企业内部关于存货报废、毁损、变质、残值情况说明及核销资料；

（三）涉及责任人赔偿的，应当有赔偿情况说明；

（四）该项损失数额较大的（指占企业该类资产计税成本 10%以上，或减少当年应纳税所得、增加亏损 10%以上，下同），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。

【预计风险】

企业发生存货损失，在税前扣除未扣减变价收入、可收回金额以及责任和保险赔款后的余额，虚增存货税前扣除金额，少记应纳税所得额，少缴企业所得税，产生补缴税款及加征滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在存货损失税前扣除不符合规范以及虚增存货损失金额在税前扣除的情形，若存在上述问题，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 105】坏账损失不满足规定条件即在税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业除贷款类债权外的应收账款和预付账款，预期无法收回的可能性较小或者不满足条件则不得扣除。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第四条规定：

企业除贷款类债权外的应收、预付账款符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的应收、预付款项，可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除：

（一）债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照，其清算财产不足清偿的；

（二）债务人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿的；

（三）债务人逾期 3 年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的；

（四）与债务人达成债务重组协议或法院批准破产重整计划后，无法追偿的；

（五）因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的；

（六）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

【预计风险】

企业坏账损失的税前扣除并不满足规定，从而减少了应纳税所得额，错误适用税收政策，税务机关会责令进行调整。

【解决方法】

企业需要查核应收账款和应付账款作为坏账损失进行税前扣除时是否符合

条款中的规定，企业还需避免将已入账的款项纳入应收账款中。

【风险点 106】贷款损失不满足规定条件即在税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业贷款类债权，未经过必要程序，采取所有可能的措施和实施必要的程序，预期无法收回的可能性较小或者不满足条件则不得扣除。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）第五条规定：

企业经采取所有可能的措施和实施必要的程序之后，符合下列条件之一的贷款类债权，可以作为贷款损失在计算应纳税所得额时扣除：

（一）借款人和担保人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，并终止法人资格，或者已完全停止经营活动，被依法注销、吊销营业执照，对借款人和担保人进行追偿后，未能收回的债权；

（二）借款人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，依法对其财产或者遗产进行清偿，并对担保人进行追偿后，未能收回的债权；

（三）借款人遭受重大自然灾害或者意外事故，损失巨大且不能获得保险补偿，或者以保险赔偿后，确实无力偿还部分或者全部债务，对借款人财产进行清偿和对担保人进行追偿后，未能收回的债权；

（四）借款人触犯刑律，依法受到制裁，其财产不足归还所借债务，又无其他债务承担者，经追偿后确实无法收回的债权；

（五）由于借款人和担保人不能偿还到期债务，企业诉诸法律，经法院对借款人和担保人强制执行，借款人和担保人均无财产可执行，法院裁定执行程序终结或终止（中止）后，仍无法收回的债权；

（六）由于借款人和担保人不能偿还到期债务，企业诉诸法律后，经法院调解或经债权人会议通过，与借款人和担保人达成和解协议或重整协议，在借款人和担保人履行完还款义务后，无法追偿的剩余债权；

（七）由于上述（一）至（六）项原因借款人不能偿还到期债务，企业依法取得抵债资产，抵债金额小于贷款本息的差额，经追偿后仍无法收回的债权；

（八）开立信用证、办理承兑汇票、开具保函等发生垫款时，凡开证申请人和保证人由于上述（一）至（七）项原因，无法偿还垫款，金融企业经追偿后仍无法收回的垫款；

（九）银行卡持卡人和担保人由于上述（一）至（七）项原因，未能还清透支款项，金融企业经追偿后仍无法收回的透支款项；

（十）助学贷款逾期后，在金融企业确定的有效追索期限内，依法处置助学贷款抵押物（质押物），并向担保人追索连带责任后，仍无法收回的贷款；

（十一）经国务院专案批准核销的贷款类债权；

（十二）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

【预计风险】

贷款类债权如若未按规定程序，未采取所有可能措施或必要程序去追回，即未证明债权不能收回，不能作为坏账损失进行扣除，亦或进过必要程序之后，不满足相关条件，企业都需要对应纳税所得额进行调整，重新计算应纳税额所得额，补缴税款。

【解决方法】

企业需要进行自查，避免出现政策上的错误，企业对贷款类债权认定为坏账损失时，所实施必要的程序的具体内容可咨询税务机关等。

【风险点 107】企业汇算清缴时未补充提供该成本、费用的有效凭证

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在预缴时无有效证明，汇算清缴时对于实际发生的成本费用也未进行补充有效证明。有可能造成前后计算不一致，税务机关要求进行调整，补缴税款。

【政策依据】

根据《国家税务总局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）第六条规定：

企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

根据《国家税务总局关于发布<企业所得税税前扣除凭证管理办法>的公告》（国家税务总局公告2018年第28号）规定：

第十三条 企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证的，若支出真实且已实际发生，应当在当年度汇算清缴期结束前，要求对方补开、换开发票、其他外部凭证。补开、换开后的发票、其他外部凭证符合规定的，可以作为税前扣除凭证。

【预计风险】

汇算清缴时对于实际发生的成本费用未进行补充有效证明，有可能造成前后计算不一致，税务机关要求进行调整，补缴税款。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在汇算清缴行为，若是存在，是否已就汇算清缴业务提供真实完整的资料，若是未提供的，请企业及时调整与纠正。

【风险点108】不合规发票金额进行税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

常见的不合规发票，如使用白条收据、虚构票据内容、票面字迹模糊、作废发票入账、互相串用各种票据、填写项目缺失、单联填开票据、无印章发票，不得用于税前扣除。

【政策依据】

根据《中华人民共和国发票管理办法》第二十一规定，不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，任何单位和个人有权拒收。

根据《国家税务总局关于进一步加强普通发票管理工作的通知》（国税发[2008]80 号）第八条(二)规定，在日常检查中发现纳税人使用不符合规定发票特别是没有填开付款方全称的发票，不得允许纳税人用于税前扣除、抵扣税款、出口退税和财务报销。

【预计风险】

汇算清缴时对于实际发生的成本费用未进行补充有效证明，有可能造成前后计算不一致，税务机关要求进行调整，补缴税款。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在汇算清缴行为，若是存在，是否已就汇算清缴业务提供真实完整的资料，若是未提供的，请企业及时调整与纠正。

【风险点 109】会议费税前扣除未留存相关证明

【风险等级】★★

【风险描述】

企业发生的会议费应提供会议时间、地点、人员、目的、议程及各项费用开支标准等证明材料，无法提供上述材料仅凭发票入账的，有虚列费用的嫌疑，存在少缴所得税风险。

【政策依据】

根据《国家税务局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》（国税发

[2000]84 号）（本法规自 2010 年 11 月 29 日起全文失效，但规则仍有效）规定：

会议费税前扣除应提供相应的证明材料：时间、地点、出席人员、内容、目的、费用标准、支付凭证等。

《河北省地方税务局关于企业所得税若干业务问题的公告》（河北省地方税务局公告 2011 年第 1 号）规定，对纳税人年度内发生的会议费，同时具备以下条件的，在计征企业所得税时准予扣除。（一）会议名称、时间、地点、目的及参加会议人员花名册；（二）会议材料（会议议程、讨论专件、领导讲话）；（三）会议召开地酒店（饭店、招待处）出具的服务业专用发票。企业不能提供上述资料的，其发生的会议费一律不得扣除。

根据《江苏省地方税务局关于发布〈企业所得税税前扣除凭证管理办法〉的公告》（苏地税规[2011]13 号）第二十一条规定：

企业发生的会议费，以发票和付款单据为税前扣除凭证。企业应保存会议时间、会议地点、会议对象、会议目的、会议内容、费用标准等内容的相应证明材料，作为备查资料。

【预计风险】

税务局稽查企业会议费时，税前列支的会议费是否具备相应的证明材料是重点，企业无法提供会议费的证明材料或有证明材料但金额明显不符，都将引起无法税前扣除进行纳税调整的风险，如果造成少缴税款的，还要追缴、加收滞纳金并处以少缴税款的罚款。同时如果涉及虚开还存在触犯刑法的风险。

【解决方法】

会议费允许扣除的标准与招待费、广告费等限额扣除不一样，只要真实、合理的会议费支出都是允许税前扣除的。但是，没有限额，并非没有限制。目前，各地税务机关一般都是按国税发[2000]84 号文件规定来掌握，文件虽废止但规则依然有效。即会议费税前扣除应提供相应的证明材料：时间、地点、出席人员、内容、目的、费用标准、支付凭证等。会议费的证据链一般包括：①会务审批单；②会务合同或者协议；③会务进程单；④出席签到单；⑤付款证明；⑥合规的增值税专用发票；⑦费用的预算情况；⑧会务现场照片（或者其他影像资料）；⑨

其他资料。无法提供上述证明材料或有证明材料但金额明显不符的会议费不允许税前扣除，应做纳税调整。

【风险点 110】不能提供与税前扣除该项费用相关的材料却税前扣除服务费用

【风险等级】★★★

【风险描述】

子公司在申报税前扣除向母公司支付的服务费用时，如果不能提供相关材料的，支付的服务费用不得税前扣除。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于母子公司间提供服务支付费用有关企业所得税处理问题的通知》（国税发[2008]86 号）中的规定：

五、子公司申报税前扣除向母公司支付的服务费用，应向主管税务机关提供与母公司签订的服务合同或者协议等与税前扣除该项费用相关的材料。不能提供相关材料的，支付的服务费用不得税前扣除。

【预计风险】

子公司如果不能提供与母公司签订的服务合同或者协议等材料，不可税前扣除支付的服务费用，则会多缴税款，占用企业资金，不利于企业的正常生产经营。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在支付管理费税前扣除的情形，若是存在，相关管理费用是否可以取得相应真实有效凭证，若是未取得有效凭证是否已对该管理费在税前扣除，若是已扣除的，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 111】关联性劳务转让定价方法不合理

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在接受或者提供受益性劳务的时候应该充分考虑劳务的具体内容和特性，劳务提供方的功能、风险、成本和费用，劳务接受方的受益情况、市场环境，交易双方的财务状况，以及可比交易的定价情况等因素，按照法律、法规的要求选择合理的转让定价方法，遵循以劳务接受方、劳务项目合理的成本费用为基础，确定交易价格。

如果无法合理归集划分相关劳务成本费用，采用合理标准和比例向各劳务接受方分配，并以分配的成本费用为基础，确定交易价格。这样的话就会有关联交易避税的风险，这也是税务机关进行检查的时候的重点，企业可能会面临补缴税款、加收滞纳金的风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）第三十六条规定：

企业接受或者提供的受益性劳务应当充分考虑劳务的具体内容和特性，劳务提供方的功能、风险、成本和费用，劳务接受方的受益情况、市场环境，交易双方的财务状况，以及可比交易的定价情况等因素，按照本办法的有关规定选择合理的转让定价方法，并遵循以下原则：

（一）关联劳务能够分别按照各劳务接受方、劳务项目为核算单位归集相关劳务成本费用的，应当以劳务接受方、劳务项目合理的成本费用为基础，确定交易价格；

（二）关联劳务不能分别按照各劳务接受方、劳务项目为核算单位归集相关劳务成本费用的，应当采用合理标准和比例向各劳务接受方分配，并以分配的成本费用为基础，确定交易价格。分配标准应当根据劳务性质合理确定，可以根据实际情况采用营业收入、营运资产、人员数量、人员工资、设备使用量、数据流量、工作时间以及其他合理指标，分配结果应当与劳务接受方的受益程度相匹配。非受益性劳务的相关成本费用支出不得计入分配基数。

【预计风险】

企业在接受或者提供收益性劳务时可能为了税收筹划的需要转让定价确定不合理，关联劳务没有按照劳务接受方、劳务项目合理的成本费用为基础，确定交易价格；没有采用合理标准和比例向各劳务接受方分配，并以分配的成本费用为基础，确定交易价格。这样的话就会有关联交易来避税的风险，这也是税务机关进行检查的时候的重点，企业可能会面临补缴税款、加收滞纳金的风险。

【解决方法】

企业在接受关联劳务的时候应该按照规定选择合理的转让定价方法并遵循：

（一）关联劳务能够分别按照各劳务接受方、劳务项目为核算单位归集相关劳务成本费用的，应当以劳务接受方、劳务项目合理的成本费用为基础，确定交易价格；

（二）关联劳务不能分别按照各劳务接受方、劳务项目为核算单位归集相关劳务成本费用的，应当采用合理标准和比例向各劳务接受方分配，并以分配的成本费用为基础，确定交易价格。分配标准应当根据劳务性质合理确定，可以根据实际情况采用营业收入、营运资产、人员数量、人员工资、设备使用量、数据流量、工作时间以及其他合理指标，分配结果应当与劳务接受方的受益程度相匹配。非受益性劳务的相关成本费用支出不得计入分配基数。检查在以前的业务中是否存在不合理转让定价，如果存在应该及时改正。

【风险点 112】母子公司之间按照内部交易价格核算收入与费用

【风险等级】★★

【风险描述】

母公司为其子公司提供各种服务而发生的费用，按照内部交易价格核算，未按照独立企业之间公平交易原则确定服务的价格，导致少缴税款，税务部门将予以追缴并加收滞纳金。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于母子公司间提供服务支付费用有关企业所得税处理

问题的通知》（国税发[2008]86 号）中的规定：

一、母公司为其子公司（以下简称子公司）提供各种服务而发生的费用，应按照独立企业之间公平交易原则确定服务的价格，作为企业正常的劳务费用进行税务处理。

母子公司未按照独立企业之间的业务往来收取价款的，税务机关有权予以调整。

【预计风险】

母公司为其子公司提供各种服务而发生的费用，未按照独立企业之间公平交易原则确定服务的价格，导致少缴税款，税务部门将予以追缴并加收滞纳金，并按《税收征管法》予以罚款。

【解决方法】

企业应检查是否存在未按照独立企业之间公平交易原则确定服务价格的情况，若是存在，其计税价格是否与关联交易之间的价格一致，若是一致，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 113】子公司对支付给母公司的管理费进行税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

母公司向子公司提取费用，子公司支付的管理费用在税前扣除，使应纳税所得额低于实际值，少缴企业所得税税款。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于母子公司间提供服务支付费用有关企业所得税处理问题的通知》（国税发[2008]86 号）中的规定：四、母公司以管理费形式向子公司提取费用，子公司因此支付给母公司的管理费，不得在税前扣除。

【预计风险】

母公司以管理费形式向子公司提取费用，子公司支付给母公司的管理费在税前扣除，导致少缴税款，税务部门将予以追缴并加收滞纳金，不利于企业的正常生产经营。【解决方法】

子公司在计算应纳税所得额，进行所得税税前扣除时，如果存在扣除支付给母公司管理费的情况，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 114】错误核定接受关联方的债权性投资与其权益性投资比例，从而错误核算税前可扣除利息

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在扣除支付给关联方的利息支出时，错误核定关联方债权性投资与其权益性投资比例，从而错误地扣除了利息支出，少缴增值税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局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）的规定：

一、在计算应纳税所得额时，企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出，除符合本通知第二条规定外，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：

（一）金融企业，为 5：1；

（二）其他企业，为 2：1。

【预计风险】

企业错误核算债权性投资与权益性投资比例，导致扣除利息支出不合规，少缴税款，税务部门将予以追缴并加收滞纳金，产生补缴税款等税务风险。

【解决方法】

企业应检查支付给关联方的利息支出中，是否有超过规定比例扣除的部分，对该部分超过规定比例部分，企业是否在计算税款时做税前扣除处理，如果已经发生扣除，企业应当及时进行调整纠正。

【风险点 115】企业向关联方支付费用不符合独立交易原则

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业如果向境外未执行功能、承担风险，无实质性经营的关联方支付费用不符合独立交易原则，可能会造成税务机关进行特别纳税调整。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）第三十七条规定：

企业向未执行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付费用，不符合独立交易原则的，税务机关可以按照已税前扣除的金额全额实施特别纳税调整。

【预计风险】

企业可能在税收筹划的过程中向未执行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付费用，如果该项行为不符合独立交易原则，可能会带来税务机关按照已税前扣除的金额全额实施特别纳税调整。这样就会产生补缴税款、滞纳金以及影响纳税信誉度的风险。

【解决方法】

企业在向境外关联方支付费用的时候，应该考虑是否符合独立交易的原则。建议企业与税务机关商讨合理的定价，减少税务稽查时的风险。

【风险点 116】总部期间费用纳税申报时全部分摊到高税率的东部地区扣除，

未在适用优惠税率的西部地区摊销

【风险等级】★★

【风险描述】

同时从事适用不同企业所得税待遇的项目的，涉及不同地区，未在不同地区分别核算，如项目涉及东西部地区，需将期间费用在二者之间合理分摊。由于企业未合理分摊，将期间费用全部分摊到适用高税率的东部地区进行税前扣除，不当减少税收负担，少纳企业所得税，面临税务机关责令调整，追缴税款，征收罚款及滞纳金的风险。

【政策依据】

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）第一百零二条规定：

企业同时从事适用不同企业所得税待遇的项目的，其优惠项目应当单独计算所得，并合理分摊企业的期间费用。

【预计风险】

企业将负担的期间费用未在不同地区分别核算，如项目涉及东西部地区，需将期间费用在二者之间合理分摊，由于企业未合理分摊，将期间费用全部分摊到适用高税率的东部地区进行税前扣除，不当减少税收负担，少纳企业所得税，面临税务机关责令调整，追缴税款，征收罚款及滞纳金的风险。

【解决方法】

企业需核查共同负担的期间费用是否在不同税率的东、西部企业合理分摊。

【风险点 117】债务重组收入确定时点滞后

【风险等级】★★★

【风险描述】

债务重组合同或协议生效时未确认收入的实现，此时少计收入，减少了应纳

税所得额，会面临补缴税款，缴纳罚款等风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79 号）的规定：

二、关于债务重组收入确认问题

企业发生债务重组，应在债务重组合同或协议生效时确认收入的实现。

【预计风险】

未确认收入的实现，违反法规，减少了应纳税款，会面临补缴税款，缴纳罚款等风险。

【解决方法】

企业在债务重组时要按照合同或协议生效时确认收入的实现，认真核实。

【风险点 118】吸收合并业务未按规定备案，则不适用特殊重组政策

【风险等级】★★

【风险描述】

企业吸收合并业务符合特殊性重组条件时，合并后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按存续企业合并前一年的应纳税所得额（亏损计为零）计算。但是如果企业进行有关书面备案，却按照特殊重组业务处理，在税务机关检查的时候，会产生补缴税款的税务风险。

【政策依据】

根据《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）的规定：

第九条 企业吸收合并中，合并后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受合并前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按存

续企业合并前一年的应纳税所得额（亏损计为零）计算。

在企业存续分立中，分立后的存续企业性质及适用税收优惠的条件未发生改变的，可以继续享受分立前该企业剩余期限的税收优惠，其优惠金额按该企业分立前一年的应纳税所得额（亏损计为零）乘以分立后存续企业资产占分立前该企业全部资产的比例计算。

第十一条 企业发生符合本通知规定的特殊性重组条件并选择特殊性税务处理的，当事各方应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件。企业未按规定书面备案的，一律不得按特殊重组业务进行税务处理。

【预计风险】

企业发生的吸收合并业务，如果企业没有及时向税务机关报送有关资料，进行有关书面备案。企业没有书面备案，但是却按照特殊重组业务处理，在税务机关检查的时候，会产生补缴税款、滞纳金、罚款的风险。

【解决方法】

建议企业自行核查合并重组协议，对于符合特殊重组规定的，向主管税务机关提交书面备案资料，证明其符合各类特殊性重组规定的条件。对未向税务机关备案的，在计算应纳税所得额的时候，应进行纳税调整。

【风险点 119】购进节能减排设备错误抵免应纳税所得额

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业购进并使用的用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额的10%可用于抵免当年的企业所得税应纳税额，企业错误用来抵免应纳税所得额，导致多缴纳税款。

【政策依据】

根据《财政部国家税务总局关于执行环境保护专用设备企业所得税优惠目录、

节能节水专用设备企业所得税优惠目录和安全生产专用设备企业所得税优惠目录有关问题的通知》（财税[2008]48 号）的规定：

一、企业自 2008 年 1 月 1 日起购置并实际使用列入《目录》范围内的环境保护、节能节水和安全生产专用设备，可以按专用设备投资额的 10%抵免当年企业所得税应纳税额；企业当年应纳税额不足抵免的，可以向以后年度结转，但结转期不得超过 5 个纳税年度。

【预计风险】

企业购进并使用的专用设备投资额的10%可以用来抵免当年的企业所得税应纳税额，而不是应纳税所得额，如果错误抵扣，则会多缴税款，占用企业的资金。

【解决方法】

企业应检查专用设备投资额的抵免所得税情况，如果存在错误抵免的情况，应及时调整。

【风险点 120】企业购置并实际使用的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备在 5 年内转让、出租的，错误享受税额抵免政策

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业购置并实际使用的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备在 5 年内转让、出租的，错误享受专用设备的投资额的 10%的税额抵免政策，会减少当期应纳税所得额，产生补缴企业所得税的税务风险。

【政策依据】

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）第一百条规定：

企业所得税法第三十四条所称税额抵免，是指企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生

产等专用设备的,该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免;当年不足抵免的,可以在以后5个纳税年度结转抵免。享受前款规定的企业所得税优惠的企业,应当实际购置并自身实际投入使用前款规定的专用设备;企业购置上述专用设备在5年内转让、出租的,应当停止享受企业所得税优惠,并补缴已经抵免的企业所得税税款。

【预计风险】

企业购置并实际使用的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备在5年内转让、出租,应当停止享受企业所得税优惠,企业如错误享受专用设备的投资额的 10%的税额抵免政策,导致少缴企业所得税,产生补缴税款并处罚金的风险。

【解决方法】

请企业自查是否存在购置并实际使用的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备在5年内转让、出租的,错误享受税额抵免政策的情况,若存在,立即停止享受企业所得税优惠,并补缴已经抵免的企业所得税税款。

【风险点121】高新技术企业未适用税收优惠政策而多缴税款【多缴税款风险】

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业境内外经营活动取得所得且企业符合高新技术企业认定资格,可享受税收优惠的,企业忽略未享受15%优惠税率等,导致多缴税款,影响企业的正常生产经营。

【政策依据】

根据《财政部 国家税务总局关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知》(财税[2011]47号)第一条规定:

以境内、境外全部生产经营活动有关的研究开发费用总额、总收入、销售收入总额、高新技术产品(服务)收入等指标申请并经认定的高新技术企业,其来

源于境外的所得可以享受高新技术企业所得税优惠政策，即对其来源于境外所得可以按照 15%的优惠税率缴纳企业所得税，在计算境外抵免限额时，可按照 15%的优惠税率计算境内外应纳税总额。

【预计风险】

高新技术企业在生产经营过程中对符合税法规定的优惠事项因为未适用税收优惠政策而多缴税款，对企业的正常生产经营产生不利影响。

【解决方法】

企业需要自查，可以享受税收优惠的一定要进行适用，避免多缴税款。

【风险点 122】企业虚增环保专用设备购进的投资额

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在生产经营过程中对为了保护环境而购进的环保专用设备，采取虚增设备投资额的方式扩大税额抵免的金额，进而影响当期应纳税额，产生补缴税款以及缴纳滞纳金、罚款的税务风险

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第六十三号)第三十四条的规定：

企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。

【预计风险】

企业通过虚增购进环保设备投资额的方式从而达到多抵税款的目的。税务机关在检查时，企业有无按照税法规定确定设备投资额是其核查重点，若企业存在上述问题，会产生补缴税款以及加征滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在购进环保专用设备的业务，若是存在，检查取得该设备的购进发票，判断其实际的购进投资额，若存在虚增金额情形，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 123】境内外机构亏损抵免错误

【风险等级】★★

【风险描述】

企业同时存在境内机构与境外机构的，对其境内外机构取得的所得或是亏损，企业错误使用抵免政策，用境外企业亏损抵减境内企业盈利，造成少计境内企业应纳税所得额，产生补缴税款等税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第六十三号）第十七条的规定：

企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

【预计风险】

企业用境外企业亏损来抵减境内企业的盈利的，会造成少计当期企业境内应纳税所得额，进而影响应纳税额。税务机关在检查时，对企业境内外税额抵免政策的适用是否正确是其核查重点，若存在上述问题，会产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当判断是否有设立境外机构，若存在的，需要检查其当期境外机构与境内机构的营运状况，是否真实存在用境外亏损抵减境内盈利的情形，若是存在上述情形，请及时进行调整纠正。

【风险点 124】未按期报送企业清算所得税纳税申报表或缴纳税款

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在企业所得税清算时，没有按照规定期限向主管税务机关报送企业清算所得税纳税申报表或未按照期限缴纳税款，产生被税务机关加征罚款以及缴纳滞纳金的税务风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于企业清算所得税有关问题的通知》（国税函[2009]684号）的规定：

一、企业清算时，应当以整个清算期间作为一个纳税年度，依法计算清算所得及其应纳所得税。企业应当自清算结束之日起15日内，向主管税务机关报送企业清算所得税纳税申报表，结清税款。

企业未按照规定的期限办理纳税申报或者未按照规定期限缴纳税款的，应根据《中华人民共和国税收征收管理法》的相关规定加收滞纳金。

二、进入清算期的企业应对清算事项，报主管税务机关备案。

【预计风险】

企业清算结束之日起15日内未向主管税务机关报送企业清算所得税纳税申报表，结清税款，税务机关根据《中华人民共和国税收征收管理法》的相关规定加收滞纳金，会对企业的生产经营产生不利影响。

【解决方法】

企业应当自行审查是否存在未在规定期限内办理纳税申报、缴纳税款的情形，若是存在上述情形，请企业及时进行调整纠正，按照规定在限定期限内办理申报纳税，缴清税款。

【风险点125】企业未按照税法规定预缴税款

【风险等级】★

【风险描述】

企业对实际销售应税品而取得的销售额，未在税法规定的时间期限内向税务机关办理预缴税款手续，且不符合税法规定的延期申报条件的，会带来被税务机关加征滞纳金、罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第六十三号)第五十四条的规定：

企业所得税分月或者分季预缴。

企业应当自月份或者季度终了之日起十五日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。

企业应当自年度终了之日起五个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

企业在报送企业所得税纳税申报表时，应当按照规定附送财务会计报告和其他有关资料。

【预计风险】

企业未在税法规定的期限内办理预缴税款手续。税务机关在进行检查时，企业是否在规定时间期限内按规定程序办理纳税申报是其核查重点，若是存在上述情形，会产生缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查是否已经在税法规定的时间期限内办理预缴税款手续，若是不符合相关规定，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 126】企业终止经营或注销登记时，未按照税法规定办理汇算清缴

【风险等级】★★

【风险描述】

企业终止经营或注销登记时，未在税法规定的时间期限内向税务机关办理汇算清缴程序，且不符合税法规定的延期申报条件的，会带来被税务机关加征滞纳金、罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第六十三号）第五十五条的规定：

企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起六十日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。

【预计风险】

企业未在税法规定的期限内办理汇算清缴手续。税务机关在进行检查时，企业是否在规定时间期限内按规定程序办理纳税申报是其核查重点，若是存在上述情形，会产生缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查是否已经在税法规定的时间期限内办理纳税申报手续，若是不符合相关规定，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 127】扣缴义务人外币折算错误

【风险等级】★★

【风险描述】

企业在支付到期应支付的款项以人民币以外的货币支付或计价的作为扣缴义务人扣缴企业所得税的时候 ，没有按照扣缴义务发生之日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额，产生少扣缴税款的风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 37 号）第四条规定：

扣缴义务人支付或者到期应支付的款项以人民币以外的货币支付或计价的，分别按以下情形进行外币折算：

（一）扣缴义务人扣缴企业所得税的，应当按照扣缴义务发生之日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。

（二）取得收入的非居民企业在主管税务机关责令限期缴纳税款前自行申报缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照填开税收缴款书之日前一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。

（三）主管税务机关责令取得收入的非居民企业限期缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照主管税务机关作出限期缴税决定之日前一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。

【预计风险】

企业在代扣代缴企业所得税时遇到税款是以外币征收的，可能会为了少缴税款而按照有利的汇率计算折算而不是按照规定按扣缴义务发生之日的汇率折算人民币，产生补缴税款的风险。

【解决方法】

建议企业自查代扣代缴的企业所得税是否按照扣缴义务发生之日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。如果存在疏漏应该及时改正。

第三章 个人所得税风险指引

【风险点 1】企业支付给实习生的工资未代扣代缴个人所得税

【风险等级】★

【风险描述】

与中等职业学校和高等院校签订三年以上期限合作协议的企业，支付给学生实习期间的报酬未代扣代缴个人所得税，产生被税务机关查处并处以加征罚款以及滞纳金的税务风险。

【政策依据】

根据《财政部 国家税务总局关于企业支付学生实习报酬有关所得税政策问题的通知》（财税[2006]107 号）第一条规定：

凡与中等职业学校和高等院校签订三年以上期限合作协议的企业，支付给学生实习期间的报酬，准予在计算缴纳企业所得税税前扣除。具体征管办法由国家税务总局另行制定。

对中等职业学校和高等院校实习生取得的符合我国个人所得税法规定的报酬，企业应代扣代缴其相应的个人所得税款。

【预计风险】

企业在生产经营过程中存在与中等职业学校和高等院校签订三年以上期限合作协议，但支付给学生实习期间的报酬未代扣代缴个人所得税的情形，会产生被税务机关加征罚款和滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查支付给实习生的实习报酬是否代扣代缴个人所得税，若存在上述情形，请及时进行调整纠正，及时依法代扣代缴个人所得税。

【风险点 2】企业未按月履行预扣预缴义务

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在扣缴职工个人的综合所得的时候，由扣缴义务人按月或者按次预扣预缴税款；办理汇算清缴的，应当在取得所得的次年三月一日至六月三十日内办理汇算清缴，企业很可能在扣缴税款的时候，由于没有按照规定的时间标准或者资料不全，导致未能及时扣缴税款，给企业带来税务风险。

【政策依据】

根据《全国人民代表大会常务委员会关于修改<中华人民共和国个人所得税法>的决定》（中华人民共和国主席令第九号）第十条的规定：

将第九条改为四条，分别作为第十一条、第十二条、第十三条、第十四条，修改为：

“第十一条　居民个人取得综合所得，按年计算个人所得税；有扣缴义务人的，由扣缴义务人按月或者按次预扣预缴税款；需要办理汇算清缴的，应当在取得所得的次年三月一日至六月三十日内办理汇算清缴。预扣预缴办法由国务院税务主管部门制定。

居民个人向扣缴义务人提供专项附加扣除信息的，扣缴义务人按月预扣预缴税款时应当按照规定予以扣除，不得拒绝。

非居民个人取得工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得和特许权使用费所得，有扣缴义务人的，由扣缴义务人按月或者按次代扣代缴税款，不办理汇算清缴。”

【预计风险】

如果企业存在未能及时准确扣缴税款的情形，可能会加大企业的查账风险，给企业的长期发展带来不利影响。

【解决方法】

建议企业对职工薪酬进行专案管理，建立完善职工个人纳税信息，及时向税

务机关缴纳个人所得税税款。

【风险点 3】境内所得和境外所得划分不清

【风险等级】★★

【风险描述】

企业雇佣境外个人到境内工作，可能会因为对境外个人在因任职、受雇、履约等在中国境内提供劳务取得的所得等核算不准确，导致境内企业少记了应纳税所得额，给企业带来少缴税款的税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令第 707 号） 第三条规定：

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，下列所得，不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得：（一）因任职、受雇、履约等在中国境内提供劳务取得的所得；（二）将财产出租给承租人在中国境内使用而取得的所得；（三）许可各种特许权在中国境内使用而取得的所得；（四）转让中国境内的不动产等财产或者在中国境内转让其他财产取得的所得；（五）从中国境内企业，事业单位，其他组织以及居民个人取得的利息、股息、红利所得。

【预计风险】

如果企业存在该种情形，会使当期应纳税额小于实际的应纳税额，可能会引起税务机关的检查，加大企业的经营风险。

【解决方法】

建议企业对境外个人的所得加强管理，与本企业有关的支出实行专人负责，同时与税务机关积极交流，取得境外个人的所得信息。

【风险点 4】企业员工工资薪金所得总额计算不符合规定

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业给职工的各种薪酬，包括个人因任职或者受雇取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得，企业很可能未将劳动分红、津贴计入工资薪金所得，导致少计应纳税所得额，给企业带来税务风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令第 707 号）第六条：

（一）工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

【预计风险】

如果存在少计应纳税所得额的情形，导致企业没有足额缴纳应当代扣代缴的税款，可能会面临税务机关的处罚，也会引起企业的查账风险，加大了企业经营的不确定性。

【解决方法】

建议企业熟悉掌握相关税收政策，准确核算企业的工资薪金所得，完善企业相关薪金管理的风险防范机制。

【风险点 5】扣缴义务人没有在规定的时间履行代扣税款的义务

【风险等级】★★

【风险描述】

企业作为向个人支付所得的扣缴义务人，应当依法办理全员全额扣缴申报。全员全额扣缴申报，是指扣缴义务人应当在代扣税款的次月十五日内，向主管税务机关报送其支付所得的所有个人的有关信息、支付所得数额、扣除事项和数额、扣缴税款的具体数额和总额以及其他相关涉税信息资料的义务，而在实务中扣缴义务人很可能没有按时进行代扣税款，或者向税务机关报送的资料不符合要求，

给企业带来税务风险。

【政策依据】

根据国家税务总局关于发布《个人所得税扣缴申报管理办法（试行）》的公告（国家税务总局公告 2018 年第 61 号）第二条规定：

扣缴义务人，是指向个人支付所得的单位或者个人。扣缴义务人应当依法办理全员全额扣缴申报。全员全额扣缴申报，是指扣缴义务人应当在代扣税款的次月十五日内，向主管税务机关报送其支付所得的所有个人的有关信息、支付所得数额、扣除事项和数额、扣缴税款的具体数额和总额以及其他相关涉税信息资料。

【预计风险】

如果企业没有在规定的时间履行代扣税款的义务，很可能会给企业带来查账风险，并面临税务机关罚款的可能性，加大了企业的经营风险。

【解决方法】

建议企业熟悉掌握相关的纳税义务时间，及时向税务机关缴纳税款，应着重加强相关专业素质的队伍建设，建立完善的防范机制。

【风险点 6】实施股票期权计划扣缴税款时混淆税目

【风险等级】★★

【风险描述】

企业对实施股票期权计划授予该企业员工的股票期权所得，企业在员工行权时未对所得性质进行区分，对行权前转让时或者行权时未按“工资、薪金”所得扣缴个人所得税，对行权后转让时未按“财产转让”所得扣缴个人所得税，造成适用税目错误。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税[2005]35 号）第二条规定：

（二）员工行权时，其从企业取得股票的实际购买价（施权价）低于购买日公平市场价（指该股票当日的收盘价，下同）的差额，是因员工在企业的表现和业绩情况而取得的与任职、受雇有关的所得，应按“工资、薪金所得”适用的规定计算缴纳个人所得税。对因特殊情况，员工在行权日之前将股票期权转让的，以股票期权的转让净收入，作为工资薪金所得征收个人所得税。

【预计风险】

企业对向员工授予的股票期权，存在授予时即约定可转让和授予时未约定可转让两种，两种股票期权适用税目不同。税务机关在检查企业对有关股票期权所得有无正确代扣代缴税款是其核查重点，若企业存在上述问题，会产生补缴税款与缴纳滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查自身发生的股票期权业务，若是存在上述业务，企业对该股票期权的具体类型分类，若是存在业务处理与该类型不符的情形，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 7】企业对提前退休员工支付的一次性收入未扣缴税款

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业将个人因提前退休而提前支付的一次性补贴作为“退休金”，将其视为免税收入而未按照“工资薪金所得”为个人扣缴税款，多享受税收优惠政策，带来被税务机关加征罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知财税》【2018】164 号第五条（二）规定：

个人办理提前退休手续而取得的一次性补贴收入，应按照办理提前退休手续至法定离退休年龄之间实际年度数平均分摊，确定适用税率和速算扣除数，单独

适用综合所得税率表，计算纳税。计算公式：

应纳税额={〔（一次性补贴收入÷办理提前退休手续至法定退休年龄的实际年度数）－费用扣除标准〕×适用税率－速算扣除数}×办理提前退休手续至法定退休年龄的实际年度数

【预计风险】

企业对因为提前退休而向员工支付的一次性补贴未按照税法规定履行自身代扣代缴义务。税务机关在检查时，企业有无按照税法规定代扣代缴税款是其核查重点，若企业存在上述情形，会存在产生补缴税款与滞纳金的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查“应交税费”科目下的代扣代缴个人所得税账户明细金额，判断是否存在未履行代扣代缴义务而导致少计金额，若存在上述情形，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 8】企业对向投资者转让财产未履行扣缴义务

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业对生产经营过程中通过向投资者进行的房屋、财产性质的转移未将其视为对投资者的个人分配，从而未履行自身的代扣代缴义务，产生被税务机关加征罚款的税务风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业为个人购买房屋或其他财产征收个人所得税问题的批复》（财税[2008]83 号）第一条规定：

根据《中华人民共和国个人所得税法》和《财政部　国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税[2003]158 号）的有关规定，符合以下情形的房屋或其他财产，不论所有权人是否将财产无偿或有偿交付企业使用，其实质均为企业对个人进行了实物性质的分配，应依法计征个人所得税。

（一）企业出资购买房屋及其他财产，将所有权登记为投资者个人、投资者家庭成员或企业其他人员的；

（二）企业投资者个人、投资者家庭成员或企业其他人员向企业借款用于购买房屋及其他财产，将所有权登记为投资者、投资者家庭成员或企业其他人员，且借款年度终了后未归还借款的。

【预计风险】

企业对向投资者分配房产、财产未按照税法规定履行代扣代缴义务，税务机关在检查时，企业有无按照税法规定代扣代缴税款是其核查重点，若是存在上述情形，会产生补缴税款与缴纳滞纳金、罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查是否存在将财产和房屋分配给投资者的情形，若是存在，企业是否有未履行代扣代缴义务的问题，若是存在，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 9】无税优识别码的商业保险在个税前扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

员工个人或企业为员工购买的商业健康保险产品，企业在扣缴员工个人所得税时直接全额在税前扣除，但部分员工的商业健康保险费未取得注明税优识别码的保单凭证，少交了个税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局 保监会关于将商业健康保险个人所得税试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税[2017]39 号）的规定：

对个人购买符合规定的商业健康保险产品的支出，允许在当年（月）计算应纳税所得额时予以税前扣除，扣除限额为 2400 元/年（200 元/月）。单位统一为员工购买符合规定的商业健康保险产品的支出，应分别计入员工个人工资薪金，视同个人购买，按上述限额予以扣除。

根据《国家税务总局关于推广实施商业健康保险个人所得税政策有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 17 号）规定：

五、保险公司销售符合规定的商业健康保险产品，及时为购买保险的个人开具发票和保单凭证，并在保单凭证上注明税优识别码。

个人购买商业健康保险未获得税优识别码的，其支出金额不得税前扣除。

六、本公告所称税优识别码，是指为确保税收优惠商业健康保险保单的唯一性、真实性和有效性，由商业健康保险信息平台按照“一人一单一码”的原则对投保人进行校验后，下发给保险公司，并在保单凭证上打印的数字识别码。

【预计风险】

企业对未获得税优识别码的商业健康保险在计算税款予以税前扣除，造成多扣费用，使得在履行代扣代缴义务时错误适用方法和扣除项目，产生被税务机关加以罚款的税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查自身“管理费用”等成本费用明细账户，判断是否存在多计扣除费用，从而错误代扣代缴税款的税务风险，若是存在，请企业及时进行调整纠正。

【风险点 10】员工个人借款长期挂账未扣个税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业账面其他应收款明细科目—员工个人有借款跨年长期挂账一直未收回。对员工个人向企业借款跨年未收回的，应视同员工个人收入，按照“工资、薪金所得”项目计征个税，企业未代扣代缴员工个税，员工少缴了个税，企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业为个人购买房屋或其他财产征收个人所得税问题的批复》（财税[2008]83 号）批复江苏省地税局《关于以企业资金为个人购房是否征收个人所得税问题的请示》中明确规定：

一、根据《中华人民共和国个人所得税法》和《财政部　国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税[2003]158 号）的有关规定，符合以下情形的房屋或其他财产，不论所有权人是否将财产无偿或有偿交付企业使用，其实质均为企业对个人进行了实物性质的分配，应依法计征个人所得税。

（一）企业出资购买房屋及其他财产，将所有权登记为投资者个人、投资者家庭成员或企业其他人员的；

（二）企业投资者个人、投资者家庭成员或企业其他人员向企业借款用于购买房屋及其他财产，将所有权登记为投资者、投资者家庭成员或企业其他人员，且借款年度终了后未归还借款的。

二、对个人独资企业、合伙企业的个人投资者或其家庭成员取得的上述所得，视为企业对个人投资者的利润分配，按照个体工商户的生产、经营所得项目计征个人所得税；对除个人独资企业、合伙企业以外其他企业的个人投资者或其家庭成员取得的上述所得，视为企业对个人投资者的红利分配，按照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税；对企业其他人员取得的上述所得，按照“工资、薪金所得”项目计征个人所得税。

根据《个人所得税法》（主席令第 48 号）第八条规定：

个人所得税，以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。

根据《税收征收管理法》（主席令第 49 号）第四条规定：

纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定缴纳税款、代扣代缴、代收代缴税款。

根据《税收征收管理法》（主席令第 49 号）第六十九条规定：

扣缴义务人应扣未扣税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人

处应扣未扣税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

【预计风险】

对员工个人向企业借款跨年未收回的，应视同员工个人收入，按照“工资、薪金所得”项目计征个税，企业未代扣代缴员工个税，员工少缴了个税，企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

企业每年年末应自查账面有无员工个人借款尚未收回的情况，应及时督促上交或报销，对员工个人借款跨年仍未归还的，应视同员工个人收入，按照“工资、薪金所得”项目计征个税，企业进行代扣代缴。

【风险点 11】股东借款跨年未收回未扣个税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业纳税年度内个人股东从其企业借款，在该纳税年度终了后既不归还，又未用于企业生产经营的，其未归还的借款，视为企业对个人投资者的红利分配，依照“利息、股息、红利所得”项目扣缴个人所得税。企业未代扣代缴股东个税的，员工少缴了个税，企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税[2003]158 号）第二条规定：

纳税年度内个人投资者从其投资企业(个人独资企业、合伙企业除外)借款，在该纳税年度终了后既不归还，又未用于企业生产经营的，其未归还的借款可视为企业对个人投资者的红利分配，依照‘利息、股息、红利所得’项目计征个人所得税。

【预计风险】

个人股东借款，在该纳税年度终了后既不归还，又未用于企业生产经营的，其未归还的借款，应视为企业对个人投资者的红利分配，依照“利息、股息、红利所得”项20%税率扣缴个人所得税。企业未代扣代缴股东个税的，存在股东个人补缴个税、滞纳金的风险，同时企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

企业应在每年年底疏理往来科目余额，企业的借款在其他应收款长时间挂账，分别不同的款项内容，存在以下风险：

（1）对其他单位或个人的借款，涉及缴纳增值税。（2）对自然人股东个人借款超期未归还，视同对股东个人的股息红利分配缴纳20%个税。（3）对员工个人借款超期未归还且用于购买房屋或其他，视同工资薪金发放缴纳个税。企业间往来长期挂账不处理，视同企业间借贷行为，应视同贷款服务，按银行同期贷款利率计算利息，并按利息收入缴纳增值税，同时要调整企业应纳税所得额。

【风险点12】全年一次性奖金拆分，部分以费用报销形式发放规避个税

【风险等级】★★★

【风险描述】

2023年12月31日前，居民个人取得的全年一次性奖金可以不并入当年综合所得，单独计算纳税，为了避开临界点降低税率，企业通常将超出临界点部分奖金以费用报销形式发放，账面计提奖金数与企业奖金发放文件或其他资料不符，存在少缴个税风险。

【政策依据】

根据《财政部关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税[2018]164号文）第一条规定：

对居民个人取得全年一次性奖金，符合《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》，在2021年12月31日前，不并入当年综合所得，以全年一次性奖金收入除以12个月得到的数额，按

照本通知所附按月换算后的综合所得税率表，单独计算纳税。自 2022 年 1 月 1 日起，居民个人取得全年一次性奖金，则应并入当年综合所得计算缴纳个人所得税。

《关于延续实施全年一次性奖金等个人所得税优惠政策的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 42 号）规定：

一、《财政部 税务总局关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》(财税〔2018〕164 号)规定的全年一次性奖金单独计税优惠政策，执行期限延长至 2023 年 12 月 31 日;上市公司股权激励单独计税优惠政策，执行期限延长至 2022 年 12 月 31 日。

【预计风险】

全年一次性奖金拆分，将超出临界点部分以报销形式发放，少缴了个税，同时报销的费用部分涉嫌虚开，存在补缴个税、所得税、滞纳金和罚款的风险。同时企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

2023 年 12 月 31 日前，居民个人取得的全年一次性奖金可以不并入当年综合所得，以全年一次性奖金收入除以 12 个月得到的数额，按照本通知所附按月换算后的综合所得税率表单独计算纳税，自 2024 年 1 月 1 日起，居民个人取得全年一次性奖金，则应并入当年综合所得计算缴纳个人所得税。企业应保证账面计提奖金数与企业奖金发放文件或其他资料相符，作为以后税务稽查备用。对员工少缴的个税应进行补缴。

【风险点 13】发放员工福利未扣个税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业从福利费和工会经费中支付给单位职工的人人有份的可以量化的且可以分割的福利，未按税法规定并入工资、薪金所得扣缴个人所得税。比如：购物

卡、过节福利等。

【政策依据】

国家税务总局所得税司 2012 年 4 月 11 日在国家税务总局网站就所得税相关政策中答复，集体享受的、不可分割的、非现金方式的福利不需缴纳个人所得税。国家税务总局在官方网站进行 2018 年第三季度税收政策解读也明确，对于任职受雇单位发给个人的福利，不论是现金还是实物，依法均应缴纳个人所得税。但对于集体享受的、不可分割的、未向个人量化的非现金方式的福利，原则上不征收个人所得税。

根据《国务院关于修改<中华人民共和国个人所得税法实施条例>的决定》（中华人民共和国国务院令第 600 号）第十条规定：

个人所得的形式，包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。所得为实物的，应当按照取得的凭证上所注明的价格计算应纳税所得额；无凭证的实物或者凭证上所注明的价格明显偏低的，参照市场价格核定应纳税所得额。所得为有价证券的，根据票面价格和市场价格核定应纳税所得额。所得为其他形式的经济利益的，参照市场价格核定应纳税所得额。

【预计风险】

企业从福利费和工会经费中支付给单位职工的人人有份的可以量化的且可以分割的福利，应并入员工工资、薪金所得，代扣代缴个人所得税，否则存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

企业从福利费和工会经费中支付给单位职工的人人有份的可以量化的且可以分割的福利，比如：购物卡、过节福利等，未按税法规定并入工资、薪金所得扣缴个人所得税，应及时予以调整。

【风险点 14】从超比例计提的福利费、工会经费中支付给个人的福利、补助未计征个税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业从超出国家规定的比例或基数计提的福利费、工会经费中支付给个人的各种福利、补贴、补助，不属于免税的福利费，未按税法规定并入工资、薪金所得扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国个人所得税法》（中华人民共和国主席令第 9 号）第四条第四款的规定：福利费免纳个人所得税。

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第十一条规定：个人所得税法第四条第一款第四项所称福利费，是指根据国家有关规定，从企业、事业单位、国家机关、社会组织提留的福利费或者工会经费中支付给个人的生活补助费；所称救济金，是指各级人民政府民政部门支付给个人的生活困难补助费。

根据《国家税务总局关于生活补助费范围确定问题的通知》（国税发[1998]155 号）规定：

生活补助费是指由于某些特定事件或原因而给纳税人本人或其家庭的正常生活造成一定困难，其任职单位按国家规定从提留的福利费或者工会经费中向其支付的临时性生活困难补助。此外根据该文，还规定了三种情况不能免纳个人所得税，第一，从超出国家规定的比例或基数计提的福利费、工会经费中支付给个人的各种补贴、补助；第二，从福利费和工会经费中支付给本单位职工的人人有份的补贴、补助；第三，单位为个人购买汽车、住房、电子计算机等不属于临时性生活困难补助的支出。

【预计风险】

企业从超出国家规定的比例或基数计提的福利费、工会经费中支付给个人的各种补贴、补助，不属于免税的福利费，应并入职工工资、薪金所得扣缴个人所得税，否则员工存在补缴个税、企业因未履行代扣代缴义务面临罚款的风险。

【解决方法】

企业应按税法规定的比例计提福利费、工会经费等费用，如存在超比例计提现象应在所得税前进行纳税调整，从超比例计提的福利费、工会经费中支付给员工个人的福利、补贴、补助不能免纳个税，应区别于临时性生活困难补助，应并入职工工资、薪金所得扣缴个人所得税。

【风险点 15】为企业员工购买汽车、住房等消费性支出未计入工资薪金计算个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业出资金为企业人员（除个人投资者外）支付与企业生产经营无关的消费性支出及购买汽车、住房、电子计算机等财产性支出（所有权不属于企业）未按照“工资、薪金所得”项目扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于生活补助费范围确定问题的通知》（国税发[1998]155 号）第二条规定：“下列收入不属于免税的福利费范围，应当并入纳税人的工资、薪金收入计征个人所得税：1.从超出国家规定的比例或基数计提的福利费、工会经费中支付给个人的各种补贴、补助；2.从福利费和工会经费中支付给本单位职工的人人有份的补贴、补助；3.单位为个人购买汽车、住房、电子计算机等不属于临时性生活困难补助性质的支出。”

【预计风险】

企业出资金为企业人员（除个人投资者外）支付与企业生产经营无关的消费性支出及购买汽车、住房、电子计算机等财产性支出（所有权不属于企业）的，未按照“工资、薪金所得”项目扣缴个人所得税，存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

个人所得的范围是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终

加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。企业应自查有无为员工支付与企业生产经营无关的消费性支出及购买汽车、住房等财产性支出的情况，如有，应按照“工资、薪金所得”项目并入员工工资扣缴个人所得税。

【风险点 16】单位向员工低价售房，员工少支出部分未并入员工综合所得缴纳个人所得税

【风险等级】★★

【风险描述】

单位按低于购置或建造成本价格出售住房给职工，职工因此而少支出的差价部分，未计入个人应纳税所得，少计税款。比如，房地产开发企业按内部价格售房给职工。

【政策依据】

根据《财政部关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税[2018]164 号）第六条规定：

单位按低于购置或建造成本价格出售住房给职工，职工因此而少支出的差价部分，符合《财政部　国家税务总局关于单位低价向职工售房有关个人所得税问题的通知》（财税[2007]13 号）第二条规定的，不并入当年综合所得，以差价收入除以 12 个月得到的数额，按照月度税率表确定适用税率和速算扣除数，单独计算纳税。应纳税额＝职工实际支付的购房价款低于该房屋的购置或建造成本价格的差额×适用税率－速算扣除数。其中，差价部分是指职工实际支付的购房价款低于该房屋的购置或建造成本价格的差额。

【预计风险】

单位按低于购置或建造成本价格出售住房给职工，职工因此而少支出的差价部分，未计入个人应纳税所得，存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

个人所得的范围是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。企业应自查有无出售住房给员工、出售价格是否低于购置价或建造成本价，如有应按照“工资、薪金所得”项目，将职工少支出的差价部分并入员工工资扣缴个人所得税。

【风险点 17】对企业员工的业绩奖励未并入工资、薪金所得缴纳个人所得税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业以组织境内外免费培训班、研讨会、工作考察等形式，对本企业雇员营销业绩进行奖励（包括实物、有价证券等），未根据所发生费用全额计入企业雇员应税所得，与当期的工资薪金合并，按照“工资、薪金所得”项目扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于企业以免费旅游方式提供对营销人员个人奖励有关个人所得税政策的通知》（财税[2004]11 号）规定：

按照我国现行个人所得税法律法规有关规定，对商品营销活动中，企业和单位对营销业绩突出人员以培训班、研讨会、工作考察等名义组织旅游活动，通过免收差旅费、旅游费对个人实行的营销业绩奖励（包括实物、有价证券等），应根据所发生费用全额计入营销人员应税所得，依法征收个人所得税，并由提供上述费用的企业和单位代扣代缴。其中，对企业雇员享受的此类奖励，应与当期的工资薪金合并，按照“工资、薪金所得”项目征收个人所得税；对其他人员享受的此类奖励，应作为当期的劳务收入，按照“劳务报酬所得”项目征收个人所得税。

【预计风险】

对本企业雇员营销业绩进行奖励（包括实物、有价证券等），未根据所发生费用全额计入企业雇员应税所得，与当期的工资薪金合并，按照“工资、薪金所

得”项目扣缴个人所得税，存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

个人所得的范围是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。该企业应当将对营销业绩突出的人员以培训班、研讨会、工作考察等名义组织旅游活动发生的费用，与当期工资薪金合并，征收个人所得税。

【风险点 18】超标准电话费、交通费未扣个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业以现金形式发放的电话费和交通费，超出企业制定的标准部分，或企业标准超出地方财税政策部分未并入员工“工资、薪金”所得项目扣缴个人所得税，少缴纳个人所得税。

【政策依据】

根据财政部《关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企[2009]242 号）第二条规定 ：企业为职工提供的交通、住房、通信待遇，如果已实行货币化改革的，按月按标准发放或支付的交通补贴或者车改补贴、住房补贴、通信补贴，无论是直接发放给个人，还是个人提供票据报销后支付的，由于已形成对劳动力成本进行“普惠制”定期按标准补偿的机制，具有工资性质，因此，应当纳入职工工资总额，不再纳入职工福利费管理。

根据《国家税务总局关于个人所得税有关政策问题的通知》（国税发[1999]58 号）第二条规定：个人因公务用车和通信制度改革而取得的公务用车、通讯补贴收入，扣除一定标准的公务费用后，按照“工资、薪金”所得项目计征个人所得税。按月发放的，并入当月“工资、薪金”所得计征个人所得税；不按月发放的，分解到所属月份并与该月份“工资、薪金”所得合并后计征个人所得税。公务费用的扣除标准，由省级地方税务局根据纳税人公务交通、通信费用的实际发生情

况调查测算，报经省级人民政府批准后确定，并报国家税务总局备案。

根据《黑龙江省地方税务局关于个人取得公务交通、通讯费补贴有关公务费用个人所得税扣除标准的通知》（黑地税函[2006]11 号）的规定：

第一条 实行公务用车改革的党政机关和企事业单位交通费用补贴每人每月扣除 1000 元，超出部分计征个人所得税。其他形式的交通费补贴一律计征个人所得税。

第三条 保留行政级别的企事业单位，其领导班子成员及特殊岗位人员住宅电话和移动电话补贴，扣除参照党政机关干部的相关规定标准发放的通信费补贴额，超出部分计征个人所得税；没有行政级别的企事业单位，其领导班子成员住宅电话和移动电话补贴两项合计每人每月扣除 400 元，超出部分计征个人所得税；特殊岗位人员两项合计每人每月最高扣除 300 元，超出部分计征个人所得税。

【预计风险】

企业以现金形式发放的电话费和交通费，超出企业制定的标准部分，或企业标准超出地方财税政策部分未并入员工“工资、薪金”所得项目扣缴个人所得税，存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款的风险。

【解决方法】

个人所得的范围是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。电话费和通讯费按月发放的，并入当月“工资、薪金”所得扣缴个人所得税；不按月发放的，分解到所属月份并与该月份“工资、薪金”所得合并后扣缴个人所得税。如果所在省制定了免税补贴标准（税前扣除标准）的，在标准限额内的部分可免予征收个人所得税，在标准外以发票方式为职工报销费用的，计入当月个人收入征税；未明确税前扣除标准的，应合理确定补贴中因私用形成的个人收入部分，扣缴个人所得税。

【风险点 19】员工错误扣除继续教育专项附加支出

【风险等级】★

【风险描述】

纳税人接受继续教育，但没有取得相关证书的，3600 元的职业资格继续教育专项支出不得扣除。纳税人接受某专业学历继续教育，但已经超出了 48 个月的，每年 4800 元的继续教育专项支出不得扣除。纳税人子女未满 3 周岁的，子女教育的专项支出（每月 1000 元）不得扣除。

【政策依据】

根据《国务院关于印发个人所得税专项附加扣除暂行办法的通知》（国发[2018]41 号）规定：

第八条 纳税人在中国境内接受学历（学位）继续教育的支出，在学历（学位）教育期间按照每月 400 元定额扣除。同一学历（学位）继续教育的扣除期限不能超过 48 个月。纳税人接受技能人员职业资格继续教育、专业技术人员职业资格继续教育的支出，在取得相关证书的当年，按照 3600 元定额扣除。

第九条 个人接受本科及以下学历（学位）继续教育，符合本办法规定扣除条件的，可以选择由其父母扣除，也可以选择由本人扣除。

第十条 纳税人接受技能人员职业资格继续教育、专业技术人员职业资格继续教育的，应当留存相关证书等资料备查。

【预计风险】

纳税人在计算个税时，如果错误申报继续教育扣除，存在补缴个税的风险。

【解决方法】

纳税人在中国境内接受学历（学位）继续教育的支出，在学历（学位）教育期间按照每月 400 元定额扣除。同一学历（学位）继续教育的扣除期限不能超过 48 个月。纳税人接受技能人员职业资格继续教育、专业技术人员职业资格继续教育的支出，在取得相关证书的当年，按照 3600 元定额扣除。个人接受本科及以下学历（学位）继续教育，符合本办法规定扣除条件的，可以选择由其父母扣除，也可以选择由本人扣除。纳税人接受技能人员职业资格继续教育、专业技术人员职业资格继续教育的，应当留存相关证书等资料备查。

【风险点 20】住房租金专项附加扣除不正确

【风险等级】★

【风险描述】

纳税人本人及其配偶在纳税人的主要工作城市有住房的，住房租金的专项支出每月 1500 元/每月 1100 元/每月 800 元不得扣除。一个纳税年度内，纳税人本人及其配偶已选择了住房租金扣除，其发生的每月 1000 元住房贷款利息专项支出，不得扣除。

【政策依据】

根据《国务院关于印发个人所得税专项附加扣除暂行办法的通知》（国发[2018]41 号）的规定：

第十七条　纳税人在主要工作城市没有自有住房而发生的住房租金支出，可以按照以下标准定额扣除：

（一）直辖市、省会（首府）城市、计划单列市以及国务院确定的其他城市，扣除标准为每月 1500 元；

（二）除第一项所列城市以外，市辖区户籍人口超过 100 万的城市，扣除标准为每月 1100 元；市辖区户籍人口不超过 100 万的城市，扣除标准为每月 800 元。纳税人的配偶在纳税人的主要工作城市有自有住房的，视同纳税人在主要工作城市有自有住房。市辖区户籍人口，以国家统计局公布的数据为准。

第十八条 本办法所称主要工作城市是指纳税人任职受雇的直辖市、计划单列市、副省级城市、地级市（地区、州、盟）全部行政区域范围；纳税人无任职受雇单位的，为受理其综合所得汇算清缴的税务机关所在城市。夫妻双方主要工作城市相同的，只能由一方扣除住房租金支出。

第十九条 住房租金支出由签订租赁住房合同的承租人扣除。

第二十条 纳税人及其配偶在一个纳税年度内不能同时分别享受住房贷款利息和住房租金专项附加扣除。

第二十一条 纳税人应当留存住房租赁合同、协议等有关资料备查。

【预计风险】

纳税人在计算个税时，如果错误申报住房租金扣除，或夫妻双方重复扣除的，存在补缴个税的风险。

【解决方法】

纳税人在主要工作城市没有住房的，对应三档标准进行扣除。纳税人配偶在纳税人主要工作城市有房的，视同纳税人有房；纳税人及其配偶主要工作城市相同的，只能由一方扣除；纳税人及其配偶不能同时分别享受住房贷款利息支出和住房租金出租。住房租金按月扣除。

【风险点 21】差旅费补助超标准未扣个税

【风险等级】★★

【风险描述】

员工按国家规定发放的差旅费补贴免征个人所得税，不少企业存在利用补助渠道进行变相发放工资性补贴津贴的情况，比如把不能正常报销的费用或其他员工奖金并入差旅费补助进行发放等。超标准发放的差旅费补贴应该并入员工“工资、薪金所得”计征个税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国务院令第 707 号）规定：

第六条 税法第二条所说的各项个人所得的范围：

（一）工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

第八条 个人所得的形式，包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。

根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》

（国税发[1994]89 号）第二条第（二）项规定，下列不属于工资、薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税人本人工资、薪金所得项目的收入，不征税：1.独生子女补贴；2.执行公务员工资制度未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额和家属成员的副食品补贴；3.托儿补助费；4.差旅费津贴、误餐补助。

【预计风险】

企业恶意扩大差旅费补助金额变相发放工资、奖金，存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

企业能够采用据实报销的，就据实报销；难以据实报销的，企业建立差旅费补助标准和报销制度，规范报销手续，只要按照制度和标准实事求是、有足够依据表明差旅费补助不是变相发放工资性补贴津贴就可以不征税，否则要将超标准部分并入工资薪金计征个税。

【风险点 22】为职工所有的房产支付的暖气费、物业费等未扣个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业为员工支付的如暖气费、物业费、护眼费、降温费、洗衣费等，通常在销售费用、管理费用、营业外支出等科目中列支，未与当期工资合并按“工资、薪金所得”项目扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国务院令第 707 号）的规定：

第六条 税法第二条所说的各项个人所得的范围：（一）工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

第八条 个人所得的形式，包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利

益。

【预计风险】

企业为员工支付的如暖气费、物业费、护眼费、降温费、洗衣费等费用，未与当期工资合并按“工资、薪金所得”项目扣缴个人所得税，存在少缴个税风险。

【解决方法】

个人所得的范围是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。企业为员工支付的如暖气费、物业费、护眼费、降温费、洗衣费等应与当期工资合并按“工资、薪金所得”项目扣缴个人所得税。

【风险点 23】为员工及其子女支付的医药费、子女教育费未扣个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业以发票、非货币形式或现金发放形式为员工或其子女支付或报销医药费、子女教育费，通常记入福利费或职工教育经费当中，未与员工当期工资合并，按“工资、薪金所得”项目扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国务院令第 707 号）的规定：

第六条 税法第二条所说的各项个人所得的范围：（一）工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

第八条 个人所得的形式，包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。

【预计风险】

企业为员工或其子女支付或报销医药费、子女教育费，未与员工当期工资合并，按“工资、薪金所得”项目扣缴个人所得税，存在少缴个税风险。

【解决方法】

个人所得的范围是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。企业无论以何种形式为员工或其子女支付或报销医药费、子女教育费，都应与员工当期工资合并，按“工资、薪金所得”项目扣缴个人所得税。

【风险点 24】劳务报酬所得属于同一项目连续性收入的，拆分纳税

【风险等级】★

【风险描述】

劳务报酬所得属于一次性收入的，以取得该项目收入为一次；属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次。个人为了少缴税款将一个月内连续性收入进行拆分，使得每次收入都低于个税起征点，达到逃避个税的目的。

【政策依据】

《个人所得税法》第六条第二项规定：劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以每次收入额为应纳税所得额。

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国务院令第 707 号）的规定：

第十四条规定 个人所得税法第六条第一款第二项、第四项、第六项所称每次，分别按照下列方法确定：（一）劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，属于一次性收入的，以取得该项收入为一次；属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次。

【预计风险】

劳务报酬所得属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次。如果将一个月内连续性收入进行拆分，使得每次收入都低于个税起征点，达到逃

避个税的目的。

【解决方法】

劳务报酬所得属于一次性收入的，以取得该项目收入为一次；属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次。个人为了少缴税款将一个月内连续性收入进行拆分，使得每次收入都低于个税起征点，达到逃避个税的目的。

【风险点 25】支付劳务费未代扣代缴个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业发生临时雇用人员支付劳务费，未代扣代缴个税情况，比如支付零星运费、支付讲师培训费等。

【政策依据】

根据《中华人民共和国税收征管法》（主席令 2013 年第 5 号）第六十九条的规定：

对扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣，应收未收税款 50%以上 3 倍以下的罚款。

【预计风险】

企业未履行代扣代缴义务的，个人应补缴欠缴的个税，企业应承担 50%以上 3 倍以下罚款。

【解决方法】

企业应在支付个人劳务费时要求个人提供劳务发票，严格核查票面信息有无记载代扣个税情况，对代开发票时未交个税的个人劳务或未不提供发票的个人劳务在支付劳务费时按现行劳务报酬税率进行代扣代缴。

【风险点 26】企业将中奖性质的网络红包变名为销售折扣或折让，逃避个税

【风险等级】★★

【风险描述】

近年来，不少企业通过发放“网络红包”开展促销业务，网络红包成为一种常见的营销方式。“网络红包”既包括现金网络红包，也包括各类消费券、代金券、抵用券、优惠券等非现金网络红包。从性质上看，企业发放的网络红包，也属于《公告》所指礼品的一种形式，为进一步明确和细化政策操作口径，便于征纳双方执行，《公告》明确礼品的范围包括网络红包，网络红包的征免税政策按照《公告》规定的礼品税收政策执行，即：企业发放的具有中奖性质的网络红包，获奖个人应缴纳个人所得税，但具有销售折扣或折让性质的网络红包，不征收个人所得税。

【政策依据】

《财政部 税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 74 号）第三条规定：

企业在业务宣传、广告等活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼品（包括网络红包，下同），以及企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品，个人取得的礼品收入，按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税，但企业赠送的具有价格折扣或折让性质的消费券、代金券、抵用券、优惠券等礼品除外。

【预计风险】

企业发放的具有中奖性质的网络红包，获奖个人应缴纳个人所得税，否则存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

企业发放的网络红包，也属于《公告》所指礼品的一种形式。为进一步明确和细化政策操作口径，便于征纳双方执行，《公告》明确礼品的范围包括网络红包，网络红包的征免税政策按照《公告》规定的礼品税收政策执行，即：企业发放的具有中奖性质的网络红包，获奖个人应缴纳个人所得税，但具有销售折扣或

折让性质的网络红包，不征收个人所得税。

【风险点 27】企业向本单位以外的人赠送礼品未代扣代缴个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业在业务宣传、广告等活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼品（包括网络红包，下同），以及企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品，个人取得的礼品收入，未按“偶然所得”代扣代缴个税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 74 号）第三条规定：

企业在业务宣传、广告等活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼品（包括网络红包，下同），以及企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品，个人取得的礼品收入，按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税，但企业赠送的具有价格折扣或折让性质的消费券、代金券、抵用券、优惠券等礼品除外。前款所称礼品收入的应纳税所得额按照《财政部　国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税[2011]50 号）第三条规定计算。

【预计风险】

企业在业务宣传、广告等活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼品（包括网络红包，下同），以及企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品，个人取得的礼品收入，未按“偶然所得”代扣代缴个税，存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

企业在业务宣传、广告等活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼品（包括网络红包，下同），以及企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以

外的个人赠送礼品，个人取得的礼品收入，应按“偶然所得”代扣代缴个税。

【风险点 28】个人为企业提供担保支付的报酬未代扣代缴个税

【风险等级】★★

【风险描述】

个人为单位或他人提供担保获得收入，按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税，企业未代扣代缴个税的，存在少交个税风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 74 号）第一条规定：

个人为单位或他人提供担保获得收入，按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税。

【预计风险】

个人为单位或他人提供担保获得收入，按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税，企业未代扣代缴个税的，存在少缴个税风险。

【解决方法】

个人为单位或他人提供担保获得收入，按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税，企业应代扣代缴个税。

【风险点 29】员工社会保险超比例支付部分未缴个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企事业单位和个人超过规定的比例和标准缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费，将超过部分未并入个人当期的工资、薪金收入，计算扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于基本养老保险费基本医疗保险费失业保险费住房公积金有关个人所得税政策的通知》（财税[2006]10 号）第一条规定：

企事业单位按照国家或省（自治区、直辖市）人民政府规定的缴费比例或办法实际缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费，免征个人所得税；个人按照国家或省（自治区、直辖市）人民政府规定的缴费比例或办法实际缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费，允许在个人应纳税所得额中扣除。企事业单位和个人超过规定的比例和标准缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费，应将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入，计征个人所得税。

【预计风险】

企事业单位和个人超过规定的比例和标准缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费，未将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入，计算扣缴个人所得税，存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

企事业单位和个人超过规定的比例和标准缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费，将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入，计算扣缴个人所得税。

【风险点 30】员工住房公积金超比例支付部分未扣个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企事业单位和个人超过规定的比例和标准缴付的住房公积金，将超过部分未并入个人当期的工资、薪金收入，计算扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于基本养老保险费基本医疗保险费失业保险

费住房公积金有关个人所得税政策的通知》（财税[2006]10 号）第二条规定：

单位和个人分别在不超过职工本人上一年度月平均工资 12%的幅度内，其实际缴存的住房公积金，允许在个人应纳税所得额中扣除。单位和职工个人缴存住房公积金的月平均工资不得超过职工工作地所在设区城市上一年度职工月平均工资的 3 倍，具体标准按照各地有关规定执行。单位和个人超过上述规定比例和标准缴付的住房公积金，应将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入，计征个人所得税。

【预计风险】

企事业单位和个人超过规定的比例和标准缴付的住房公积金，将超过部分未并入个人当期的工资、薪金收入，计算扣缴个人所得税，存在员工被补缴个税、企业未履行扣缴义务人职责面临罚款风险。

【解决方法】

企事业单位和个人超过规定的比例和标准缴付的住房公积金，将超过部分应并入个人当期的工资、薪金收入，计算扣缴个人所得税。

【风险点 31】员工领取年金未扣缴个税

【风险等级】★

【风险描述】

无论是企业年金还是职业年金，按照现行政策规定，员工在达到法定退休年龄及其他规定情况下领取时，应依法缴纳个人所得税。年金托管人未按规定在领取时代扣代缴个税，或因申报错误少扣年金个税的，存在风险。

【政策依据】

按照《财政部关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税[2018]164 号）第四条规定：

个人达到国家规定的退休年龄，领取的企业年金、职业年金，符合《财政部 人力资源社会保障部 国家税务总局关于企业年金职业年金个人所得税有关问题

的通知》(财税[2013]103 号)规定的，不并入综合所得，全额单独计算应纳税款。其中按月领取的，适用月度税率表计算纳税；按季领取的，平均分摊计入各月，按每月领取额适用月度税率表计算纳税；按年领取的，适用综合所得税率表计算纳税。

个人因出境定居而一次性领取的年金个人账户资金，或个人死亡后，其指定的受益人或法定继承人一次性领取的年金个人账户余额，适用综合所得税率表计算纳税。对个人除上述特殊原因外一次性领取年金个人账户资金或余额的，适用月度税率表计算纳税。

【预计风险】

员工领取年金时，未按规定计入个人账户工资、薪金所得计算扣缴个人所得税的，存在被补缴个税的风险。

【解决方法】

企业应向主管税务局报送年金方案、人社部出具的方案备案函、计划确认函等资料。托管人根据受托人指令及账户管理人提供的资料，按照规定计算扣缴个人当期领取年金待遇的应纳税款，并向托管人所在地主管税务机关申报解缴。在年金领取环节，由托管人在为个人支付年金待遇时，根据个人当月取得的年金所得、往期缴费及纳税情况计算扣缴个人所得税，并向托管人主管税务机关申报缴纳。年金托管人在第一次代扣代缴年金领取人的个人所得税时，应在《个人所得税基础信息表（A 表)》“备注”中注明“年金领取”字样。其余项目仍按《个人所得税基础信息表（A 表)》的填表说明填写。

扣缴义务人应将个人领取的年金所属期间填入《扣缴个人所得税报告表》第 6 列“所得期间”，将领取年金金额填入第 7 列“收入额”，将允许减计的金额填入第 15 列“其他”。其余项目仍按《扣缴个人所得税报告表》的填表说明填写。

【风险点 32】超标准缴付的年金未扣个税

【风险等级】★★

【风险描述】

很多大型国企或外企都实行年金制度，按现行政策，个人根据国家有关政策规定缴付的年金个人缴费部分，在不超过本人缴费工资计税基数的 4%标准内的部分可以在个人当期的应纳税所得额中扣除，但超出 4%部分应并入个人当期的工资、薪金所得，依法计征个人所得税。企业若未代扣代缴，存在少缴个税风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局 人力资源和社会保障部关于企业年金职业年金个人所得税有关问题的通知》（财税[2013]103 号） 规定：

第一条 2.个人根据国家有关政策规定缴付的年金个人缴费部分，在不超过本人缴费工资计税基数的 4%标准内的部分，暂从个人当期的应纳税所得额中扣除。

3.超过本通知第一条第 1 项和第 2 项规定的标准缴付的年金单位缴费和个人缴费部分，应并入个人当期的工资、薪金所得，依法计征个人所得税。税款由建立年金的单位代扣代缴，并向主管税务机关申报解缴。

第四条 建立年金计划的单位，应于建立年金计划的次月 15 日内，向其所在地主管税务机关报送年金方案、人力资源社会保障部门出具的方案备案函、计划确认函以及主管税务机关要求报送的其他相关资料。年金方案、受托人、托管人发生变化的，应于发生变化的次月 15 日内重新向其主管税务机关报送上述资料。

【预计风险】

企业超标准缴付的年金，如果未并入员工当期工资薪金所得的，存在员工少缴个税、企业未按规定履行扣缴义务，会被补缴个税、企业面临罚款的风险。

【解决方法】

企业应向主管税务局报送年金方案、人社部出具的方案备案函、计划确认函等资料。在年金缴费环节，由个人所在单位在其缴费时，对超出免税标准的部分随同当月工资、薪金所得一并计算代扣个人所得税，并向其所在单位主管税务机关申报缴纳。扣缴义务人应将个人允许税前扣除的年金缴费部分填入《扣缴个人

所得税报告表》第 14 列“允许扣除的税费”。其余项目仍按《扣缴个人所得税报告表》的填表说明填写。

【风险点 33】一次性补偿收入并入综合所得缴纳税款

【风险等级】★

【风险描述】

员工与用人单位解除劳动关系取得一次性补偿收入，在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分，免征个人所得税；超过 3 倍数额的部分，不并入当年综合所得，单独适用综合所得税率表，计算纳税。在员工工资未达到起征点时，企业将超出部分并入综合所得抵减未达起征点数额后，再适用税率纳税，少交个税。

【政策依据】

按照《财政部关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税[2018]164 号）第五条（一）规定：

个人与用人单位解除劳动关系取得一次性补偿收入（包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费），在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分，免征个人所得税；超过 3 倍数额的部分，不并入当年综合所得，单独适用综合所得税率表，计算纳税。

【预计风险】

员工与用人单位解除劳动关系取得一次性补偿收入，超过 3 倍数额的部分如果并入综合所得抵减未达起征点数额后计算个税，在员工当月工资未达起征点时，存在少缴个税的风险。

【解决方法】

个人与用人单位解除劳动关系取得一次性补偿收入（包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费），在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分，免征个人所得税；超过 3 倍数额的部分，不并入当年综合所得，单独适用综合所得税率表，计算纳税。

【风险点 34】恶意利用一次性补偿收入政策逃避个税

【风险等级】★★★

【风险描述】

员工与用人单位解除劳动关系取得一次性补偿收入，在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分，免征个人所得税；超过 3 倍数额的部分，不并入当年综合所得，单独适用综合所得税率表，计算纳税。企业为了逃避个税或虚增成本，让同一员工在几个关联企业之间频繁跳槽，利用一次性补偿收入的减免政策，既达到逃避个税的目的，又在所得税前列支了补偿成本，少缴所得税。

【政策依据】

按照《财政部关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税[2018]164 号）第五条（一）规定：

个人与用人单位解除劳动关系取得一次性补偿收入（包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费），在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分，免征个人所得税；超过 3 倍数额的部分，不并入当年综合所得，单独适用综合所得税率表，计算纳税。

【预计风险】

企业同一员工在几个关联企业之间频繁跳槽，利用一次性补偿收入的减免政策，达到逃避个税的目的，又在所得税前列支了补偿成本，少缴了所得税，存在少交个税、所得税、滞纳金罚款的风险。

【解决方法】

个人与用人单位解除劳动关系取得一次性补偿收入（包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费），在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分，免征个人所得税；超过 3 倍数额的部分，不并入当年综合所得，单独适用综合所得税率表，计算纳税。

【风险点 35】退休再任用人员收入未按工资薪金所得扣缴个人所得税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业支付退休返聘人员工资，因为不需要缴纳社保，通常也不扣个税，直接全额发放的现象普遍存在。企业未按“工资、薪金所得”应税项目扣缴个人所得税，存在风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于个人兼职和退休人员再任职取得收入如何计算征收个人所得税问题的批复》（国税函[2005]382 号）的规定，退休人员再任职取得的收入，在减除按个人所得税法规定的费用扣除标准后，按“工资、薪金所得”应税项目缴纳个人所得税。

【预计风险】

企业支付退休返聘人员工资，直接全额发放，未按“工资、薪金所得”应税项目扣缴个人所得税，存在少缴个税风险。

【解决方法】

企业再任用已退休人员取得的收入，在减除按个人所得税法规定的费用扣除标准后，应按“工资、薪金所得”应税项目扣缴个人所得税。

【风险点 36】支付离退休人员各类补贴、奖金、实物未扣个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业给离退休人员支付除税法规定的退休工资、离休工资、离休生活补助费之外的其他各类补贴、奖金、实物等时，未按照“工资、薪金”所得代扣代缴个人所得税。

【政策依据】

《国家税务总局关于离退休人员取得单位发放离退休工资以外奖金补贴征

收个人所得税的批复》（国税函[2008]723 号）规定，离退休人员除按规定领取离退休工资或养老金外，另从原任职单位取得的各类补贴、奖金、实物，不属于《中华人民共和国个人所得税法》第四条规定可以免税的退休工资、离休工资、离休生活补助费。根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例的有关规定，离退休人员从原任职单位取得的各类补贴、奖金、实物，应在减除费用扣除标准后，按“工资、薪金所得”应税项目缴纳个人所得税。

【预计风险】

离退休人员取得除税法规定的退休工资、离休工资、离休生活补助费之外的其他各类补贴、奖金、实物，应该按照“工资、薪金”所得交个税，企业未代扣代缴个人所得税的存在少缴个税风险。

【解决方法】

离退休人员从原任职单位取得的各类补贴、奖金、实物，应在减除费用扣除标准后，按“工资、薪金所得”应税项目缴纳个人所得税。企业应在支付时进行代扣代缴个税。

【风险点 37】董事、监事费用未计入工资薪金所得缴纳个人所得税

【风险等级】★★

【风险描述】

个人在公司（包括关联公司）任职、受雇，同时兼任董事、监事的，未将董事费、监事费与个人工资收入合并，未统一按“工资、薪金所得”项目缴纳个人所得税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》（国税发[2009]121 号）第二条的规定：

（一）《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发[1994]89 号）第八条规定的董事费按劳务报酬所得项目征税方法，仅

适用于个人担任公司董事、监事，且不在公司任职、受雇的情形。

（二）个人在公司（包括关联公司）任职、受雇，同时兼任董事、监事的，应将董事费、监事费与个人工资收入合并，统一按工资、薪金所得项目缴纳个人所得税。

【预计风险】

企业未将董事费、监事费与个人工资收入合并，未统一按“工资、薪金所得”项目缴纳个人所得税，存在少缴个税风险。

【解决方法】

个人在公司（包括关联公司）任职、受雇，同时兼任董事、监事的，未将董事费、监事费与个人工资收入合并，应统一按“工资、薪金所得”项目缴纳个人所得税。

【风险点 38】不在公司任职的董事、监事费用未按劳务报酬所得缴纳个人所得税

【风险等级】★

【风险描述】

企业董事、监事由于只担任董事或监事职务所取得的董事费收入，属于咨询服务，企业如果未取得该项业务发票，凭公司自制原始凭证进行财务报销，错用“工资、薪金所得”项目征税，未按照“劳务报酬所得”项目扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》（国税发[2009]121 号）第二条的规定：

（一）《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发[1994]89 号）第八条规定的董事费按劳务报酬所得项目征税方法，仅适用于个人担任公司董事、监事，且不在公司任职、受雇的情形。

（二）个人在公司（包括关联公司）任职、受雇，同时兼任董事、监事的，应将董事费、监事费与个人工资收入合并，统一按工资、薪金所得项目缴纳个人所得税。

【预计风险】

董事费收入，未取得发票，用“工资、薪金所得”项目征税，未按照“劳务报酬所得”项目扣缴个人所得税，除了存在少缴个税的风险外，还存在成本不能税前列支的风险。

【解决方法】

企业董事、监事由于只担任董事或监事职务所取得的董事费收入，应按照“劳务报酬所得”项目扣缴个人所得税。

【风险点 39】企业接受个人境外股票或股份转让所得未按财产转让所得扣缴个人所得税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业接受个人转让的股票或股份，除转让境内上市公司股票免税外，未按税法规定按“财产转让所得”项目扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于发布<股权转让所得个人所得税管理办法（试行）>的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）的规定：

第三条 本办法所称股权转让是指个人将股权转让给其他个人或法人的行为，包括以下情形：（一）出售股权；（二）公司回购股权；（三）发行人首次公开发行新股时，被投资企业股东将其持有的股份以公开发行方式一并向投资者发售；（四）股权被司法或行政机关强制过户；（五）以股权对外投资或进行其他非货币性交易；（六）以股权抵偿债务；（七）其他股权转移行为。

第四条 个人转让股权，以股权转让收入减除股权原值和合理费用后的余额

为应纳税所得额，按“财产转让所得”缴纳个人所得税。合理费用是指股权转让时按照规定支付的有关税费。

第五条 个人股权转让所得个人所得税，以股权转让方为纳税人，以受让方为扣缴义务人。

根据《财政部 国家税务总局关于个人转让股票所得继续暂免征收个人所得税的通知》（财税字[1998]61 号） 规定：

为了配合企业改制，促进股票市场的稳健发展，经报国务院批准，从 1997 年 1 月 1 日起，对个人转让上市公司股票取得的所得继续暂免征收个人所得税。

【预计风险】

企业接受个人转让的股票或股份，未按税法规定按“财产转让所得”项目扣缴个人所得税，存在被补缴个税的风险。

【解决方法】

企业接受个人转让的股票或股份，除转让境内上市公司股票免税外，应按税法规定按“财产转让所得”项目扣缴个人所得税。

【风险点 40】股权转让收入明显偏低逃避个税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业自然人股东转让股权时，通常存在低价转让或 0 元转让的现象，比如认缴制下实缴注册资本为 0，0 元转让股权，股权转让收入为 0，转让人往往认为不需要缴个税。但申报的股权转让收入低于股权对应的净资产份额的，视为股权转让收入明显偏低，存在被核定转让收入补缴税款的风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）的规定：

第十一条 符合下列情形之一的，主管税务机关可以核定股权转让收入：

（一）申报的股权转让收入明显偏低且无正当理由的；

（二）未按照规定期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；

（三）转让方无法提供或拒不提供股权转让收入的有关资料；

（四）其他应核定股权转让收入的情形。

【预计风险】

如果自然人申报的股权转让收入明显偏低且无正当理由的，存在被核定转让收入补缴税款的风险。

【解决方法】

申报的股权转让收入明显偏低且无正当理由的，主管税务机关可以核定股权转让收入。主管税务机关应依次按照净资产核定法、类比法以及其他合理方法核定股权转让收入。以现金出资方式取得的股权，按照实际支付的价款与取得股权直接相关的合理税费之和确认股权原值。即以股权转让收入减除取得股权时的原值和合理费用后的余额为应纳税所得额，按“财产转让所得”项目缴纳个人所得税。

【风险点 41】股权转让协议生效因未收到转让款未交个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业股东转让股权合同已经生效，并完成工商变更，但股权转让款有时也存在延迟交付或无法收到的情况，转让方因未收到转让款也不申报个税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于发布<股权转让所得个人所得税管理办法（试行）>公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）的规定：

第二十条 具有下列情形之一的，扣缴义务人、纳税人应当依法在次月 15 日内向主管税务机关申报纳税：（二）股权转让协议已签订生效的；

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79 号）规定：

第三条 企业转让股权收入，应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。

【预计风险】

企业转让股权，应于转让协议生效且完成股权变更手续时确认收入的实现，并申报个税，否则企业存在逃避个税的风险。

【解决方法】

企业转让股权收入，应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现。即使未收到款项，扣缴义务人、纳税人也应当依法在次月 15 日内向主管税务机关申报纳税。

【风险点 42】已履行的股权转让协议解除后未缴个税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业发生股权转让行为，如果股权转让协议已经履行，受让人已经向转让方支付了股权转让款，并在当地工商部门办理了工商变更登记手续，在尚未缴付个税的情况下，双方又解除了原股权转让合同并收回转让的股权。很多企业因合同解除认为股权交易未实际发生，也就不缴个税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于纳税人收回转让的股权征收个人所得税问题的批复》（国税函[2005]130 号）第二条规定，股权转让合同履行完毕、股权已作变更登记，且所得已经实现的，转让人取得的股权转让收入应当依法缴纳个人所得税。

转让行为结束后，当事人双方签订并执行解除原股权转让合同、退回股权的协议，是另一次股权转让行为，对前次转让行为征收的个人所得税款不予退回。

【预计风险】

如果股权转让协议已经履行，受让人已经向转让方支付了股权转让款，并在当地工商部门办理了工商变更登记手续。即使解除原股权转让合同、退回股权，也应缴付前一次转让行为对应的个税，否则存在偷逃个税的风险。

【解决方法】

如果股权转让协议已经履行，受让人已经向转让方支付了股权转让款，并在当地工商部门办理了工商变更登记手续。即使解除原股权转让合同、退回股权，也应缴付前一次转让行为对应的个税，如果前次交易已经缴了个税，对前次转让行为征收的个人所得税款不予退回。

【风险点 43】股权转让方收取的违约金收入未缴个税

【风险等级】★

【风险描述】

企业在股权转让过程中，股权成功转让后，转让方因受让方个人未按规定期限支付价款而取得的违约金收入，属于因财产转让而产生的收入，转让方往往认为违约金与转让价款没有联系，未能按照“财产转让所得”项目计算缴纳个人所得税，少缴了个税。

【政策依据】

根据《关于个人股权转让过程中取得违约金收入征收个人所得税问题的批复》（国税函[2006]866 号）规定：

根据《中华人民共和国个人所得税法》的有关规定，股权成功转让后，转让方个人因受让方个人未按规定期限支付价款而取得的违约金收入，属于因财产转让而产生的收入。

【预计风险】

转让方取得的违约金收入，属于因财产转让而产生的收入，转让方如果不按照“财产转让所得”项目计算缴纳个人所得税，存在被补缴个税的风险。

【解决方法】

转让方个人取得的该违约金应并入财产转让收入，按照“财产转让所得”项目计算缴纳个人所得税，税款由取得所得的转让方个人向主管税务机关自行申报缴纳。

【风险点 44】住房贷款利息支出扣除不正确

【风险等级】★

【风险描述】

住房贷款利息支出税前扣除不合理，比如纳税人的非首套住房贷款利息支出进行了扣除；纳税人首套贷款年限已经超过 20 年的，住房贷款利息的专项支出每月 1000 元也进行了扣除；夫妻双方分别在各自单位在税前进行了扣除等。

【政策依据】

根据《国务院关于印发个人所得税专项附加扣除暂行办法的通知》（国发[2018]41 号）

第十四条 纳税人本人或者配偶单独或者共同使用商业银行或者住房公积金个人住房贷款为本人或者其配偶购买中国境内住房，发生的首套住房贷款利息支出，在实际发生贷款利息的年度，按照每月 1000 元的标准定额扣除，扣除期限最长不超过 240 个月。纳税人只能享受一次首套住房贷款的利息扣除。

本办法所称首套住房贷款是指购买住房享受首套住房贷款利率的住房贷款。

第十五条 经夫妻双方约定，可以选择由其中一方扣除，具体扣除方式在一个纳税年度内不能变更。

夫妻双方婚前分别购买住房发生的首套住房贷款，其贷款利息支出，婚后可以选择其中一套购买的住房，由购买方按扣除标准的 100%扣除，也可以由夫妻双方对各自购买的住房分别按扣除标准的 50%扣除，具体扣除方式在一个纳税年

度内不能变更。

第十六条 纳税人应当留存住房贷款合同、贷款还款支出凭证备查。

【预计风险】

纳税人在计算个税时，如果扣除的是非首套住房贷款利息支出及贷款年限已经超过 20 年的住房贷款利息支出，存在少缴个税的风险。

【解决方法】

纳税人发生的首套住房贷款利息支出，在实际发生贷款利息的年度，按照每月 1000 元的标准定额扣除，扣除期限最长不超过 240 个月。纳税人只能享受一次首套住房贷款的利息扣除。首套住房贷款是指购买住房享受首套住房贷款利率的住房贷款。

【风险点 45】赡养老人附加扣除不正确

【风险等级】★

【风险描述】

纳税人赡养一位以上年满 60 岁老人的，即可享受。其中独生子女每月 2000 元，非独生子女可采取三种分摊方式，但不管哪一种，最多不能超过每人每月 1000 元标准。纳税人的父母或其他法定被赡养人未满 60 周岁的，赡养老人的专项支出（每月 2000 元）不得扣除。

【政策依据】

根据《国务院关于印发个人所得税专项附加扣除暂行办法的通知》（国发[2018]41 号）第二十二条规定：

纳税人赡养一位及以上被赡养人的赡养支出，统一按照以下标准定额扣除：（一）纳税人为独生子女的，按照每月 2000 元的标准定额扣除；（二）纳税人为非独生子女的，由其与兄弟姐妹分摊每月 2000 元的扣除额度，每人分摊的额度不能超过每月 1000 元。可以由赡养人均摊或者约定分摊，也可以由被赡养人指定分摊。约定或者指定分摊的须签订书面分摊协议，指定分摊优先于约定分摊。

具体分摊方式和额度在一个纳税年度内不能变更。

第二十三条 本办法所称被赡养人是指年满60岁的父母，以及子女均已去世的年满60岁的祖父母、外祖父母。

【预计风险】

纳税人在计算个税时，如果错误申报赡养老人扣除额，存在会被补缴个税的风险。

【解决方法】

纳税人赡养一位及以上被赡养人的赡养支出，统一按照以下标准定额扣除：（一）纳税人为独生子女的，按照每月2000元的标准定额扣除；（二）纳税人为非独生子女的，由其与兄弟姐妹分摊每月2000元的扣除额度，每人分摊的额度不能超过每月1000元。可以由赡养人均摊或者约定分摊，也可以由被赡养人指定分摊。约定或者指定分摊的须签订书面分摊协议，指定分摊优先于约定分摊。具体分摊方式和额度在一个纳税年度内不能变更。第二十三条 本办法所称被赡养人是指年满60岁的父母，以及子女均已去世的年满60岁的祖父母、外祖父母。

【风险点46】居住满五年的外籍个人未按境内外全部所得缴纳个税

【风险等级】★★

【风险描述】

无住所居民个人，在境内居住累计满183天的年度连续满六年后，其从境内、境外取得的全部工资薪金所得均应计算缴纳个人所得税。很多企业仍旧以为境外所得免个税，未将境外所得并入境内工资薪金所得一并计征个人所得税。

【政策依据】

根据《财政部 国家税务总局关于非居民个人和无住所居民个人有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告2019年第35号） 第二条规定：

在境内居住累计满183天的年度连续满六年后，不符合实施条例第四条优惠

条件的无住所居民个人，其从境内、境外取得的全部工资薪金所得均应计算缴纳个人所得税。

【预计风险】

对于在境内居住累计满 183 天的年度连续满六年的无住所居民个人，企业若不将其境内、境外取得的全部工资薪金所得一起计算缴纳个人所得税，存在漏缴个税的风险。

【解决方法】

对于在境内居住累计满 183 天的年度连续满六年的无住所居民个人，企业应将其境内、境外取得的全部工资薪金所得合并计算缴纳个人所得税，计算方法为：应纳税额=当月境内、外的工资、薪金应纳税所得额×适用税率-速算扣除数。

【风险点 47】因使用图书、报刊上的图文作品等支付给个人费用未按稿酬所得计征个人所得税

【风险等级】★

【风险描述】

企业在广告设计、制作、发布过程中支付提供图书、报刊上发布的图文作品的个人报酬，一并归入广告费中计入费用，对个人未按“稿酬所得”项目扣缴个人所得税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国个人所得税法（2018 年修正）》（中华人民共和国国务院令第 707 号）第六条第（二）项及《国家税务总局关于发布<个人所得税扣缴申报管理办法（试行）>的公告》规定：

非居民个人的工资、薪金所得，以每月收入额减除费用五千元后的余额为应纳税所得额；劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，以每次收入额为应纳税所得额，适用个人所得税税率表三（见下表）计算应纳税额。劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以收入减除百分之二十的费用后的余额为收入额。

其中，稿酬所得的收入额减按百分之七十计算。

【预计风险】

企业在广告设计、制作、发布过程中支付提供图书、报刊上发布的图文作品的个人报酬，对个人所得如果不按“稿酬所得”项目扣缴个人所得税，个人存在被补缴个税风险，企业存在未履行扣缴义务被处罚款的风险。

【解决方法】

企业在广告设计、制作、发布过程中支付提供图书、报刊上发布的图文作品的个人报酬，应按“稿酬所得”项目扣缴个人所得税。

【风险点 48】无住所非居民个人境内收入未缴个税

【风险等级】★

【风险描述】

企业在中国境内无住所而在一个纳税年度中在中国境内连续或累计工作不超过 90 日或在税收协定规定的期间在中国境内连续或累计居住不超过 183 日的个人，由中国境外雇主支付并且不是由该雇主的中国境内机构负担的工资薪金，可免予扣缴个人所得税。但对前述个人其实际在中国境内工作期间（包括在中国境内工作期间在境内、外享受的公休假日、个人休假日以及接受培训的天数）由中国境内企业或个人雇主支付或者由中国境内机构负担的工资薪金所得未按税法规定扣缴个人所得税。

【政策依据】

《财政部　国家税务总局关于非居民个人和无住所居民个人有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 35 号）第二条规定：

1. 在一个纳税年度内，在境内累计居住不超过 90 天的非居民个人，仅就归属于境内工作期间并由境内雇主支付或者负担的工资薪金所得计算缴纳个人所得税。凡是该中国境内企业、机构属于采取核定利润方法计征企业所得税或没有营业收入而不征收企业所得税的，在该中国境内企业、机构任职、受雇的个人实

际在中国境内工作期间取得的工资薪金，不论是否在该中国境内企业、机构会计账簿中有记载，均应视为该中国境内企业支付或由该中国境内机构负担的工资薪金。

2. 在一个纳税年度内，在境内累计居住超过 90 天但不满 183 天的非居民个人，取得归属于境内工作期间的工资薪金所得，均应当计算缴纳个人所得税；其取得归属于境外工作期间的工资薪金所得，不征收个人所得税。

【预计风险】

对于无住所非居民个人，来自于境内的所得应缴个人所得税，企业若未代扣代缴，则存在个人被补缴个税、企业因未履行扣缴义务被罚款的风险。

【解决方法】

对于无住所非居民个人，来自于境内的所得应缴个人所得税。对于境内累计居住不超过 90 天的，个税应纳税额计算公式为：应纳税额=（当月境内外工资薪金应纳税所得额×适用税率-速算扣除数）×当月境内支付工资÷当月境内外支付工资总额×当月境内工作天数÷当月天数。“当月境内外工资薪金应纳税所得额”是指当月按中国税法规定计算的工资薪金收入全额（包括由境内、外各种来源支付或负担的数额），减除准予扣除的费用后的余额。 境内累计居住超过 90 天但不满 183 天的非居民个人，个税应纳税额计算公式为：应纳税额=（当月境内外工资薪金应纳税所得额×适用税率-速算扣除数）×当月境内工作天数÷当月天数。

【风险点 49】员工个人大病医疗支出扣除不正确

【风险等级】★

【风险描述】

纳税人在一个纳税年度内，其在医保目录范围内的自付部分累计没有超过 15000 元医药费用的支出，不属于大病医疗支出，不得扣除。

【政策依据】

根据《国务院关于印发个人所得税专项附加扣除暂行办法的通知》（国发[2018]41号）第十一条规定：

纳税人发生的医药费用，超过自己负担15000元后的部分，可以选择由本人扣，也可以由其配偶扣；未成年子女发生的医药费用在超过15000元自付部分后，可以选择由其父母一方扣。年度预扣预缴时不扣除，在年度汇算清缴时按年扣除。

【预计风险】

纳税人在进行个税汇算清缴时，如果错误申报大病医疗扣除，存在会被补缴个税的风险。

【解决方法】

纳税人发生的医药费用，超过自己负担15000元后的部分，可以选择由本人扣，也可以由其配偶扣；未成年子女发生的医药费用在超过15000元自付部分后，可以选择由其父母一方扣。年度预扣预缴时不扣除，在年度汇算清缴时按年扣除。

【风险点50】无住所居民外籍个人重复享受专项附加扣除

【风险等级】★

【风险描述】

外籍个人在计算个税时，按规定可以从收入当中减除住房补贴、子女教育费、语言训练费等八项津补贴，但不能再同时享受专项附加扣除。很多企业财务不熟悉政策重复享受专项附加扣除。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于非居民个人和无住所居民个人有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告2019年第35号）规定：

第三条 无住所居民个人为外籍个人的，2022年1月1日前计算工资薪金收入额时，已经按规定减除住房补贴、子女教育费、语言训练费等八项津补贴的，不能同时享受专项附加扣除。

【预计风险】

外籍个人应选定扣除方案，不得同时享受减除八项津贴补贴政策和专项附加扣除政策，否则存在少交个税的风险。

【解决方法】

无住所居民个人为外籍个人的，2022 年 1 月 1 日前计算工资薪金收入额时，已经按规定减除住房补贴、子女教育费、语言训练费等八项津补贴的，不能同时享受专项附加扣除。外籍个人应选定扣除方案，一经选定，一个纳税年度内不允许变更。2022 年起取消外籍个人享受津贴免税政策，只能进行专项附加扣除。

第四章 消费税风险指引

【风险点 1】兼营不同税率应税消费品未分别核算，税率未从高

【风险等级】★★★

【风险描述】

纳税人兼营不同税率的应当缴纳消费税的消费品（以下简称“应税消费品”），应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。

【政策依据】

按照《中华人民共和国消费税暂行条例》（中华人民共和国国务院令第 539 号）第三条规定：

纳税人兼营不同税率的应当缴纳消费税的消费品（以下简称“应税消费品”），应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。

【预计风险】

税务局在稽查企业应税消费品兼营业务时，对是否分别核算不同税率业务收入是稽查的重点。没有分开核算又未从高适用税率，少缴了消费税，存在补缴税款、滞纳金及罚款等风险。

【解决方法】

企业兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。

【风险点 2】赊销和分期收款未约定日期的，未在发出商品时缴纳消费税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业销售应税消费品采取赊销和分期收款结算方式的，部分企业在发出商品后，收到款项或给客户开发票时才确认收入缴纳消费税，存在延迟确认收入滞纳消费税的风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部　国家税务总局令第 51 号）第八条：

消费税纳税义务发生时间，根据《中华人民共和国消费税暂行条例》第四条的规定，分列如下：

（一）纳税人销售应税消费品的，按不同的销售结算方式分别为：

1.采取赊销和分期收款结算方式的，为书面合同约定的收款日期的当天，书面合同没有约定收款日期或者无书面合同的，为发出应税消费品的当天；2.采取预收货款结算方式的，为发出应税消费品的当天；3.采取托收承付和委托银行收款方式的，为发出应税消费品并办妥托收手续的当天；4.采取其他结算方式的，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

（二）纳税人自产自用应税消费品的，为移送使用的当天。

（三）纳税人委托加工应税消费品的，为纳税人提货的当天。

（四）纳税人进口应税消费品的，为报关进口的当天。

【预计风险】

企业销售应税消费品采取赊销和分期收款结算方式的，纳税义务发生时间为书面合同约定的收款日期的当天，书面合同没有约定收款日期或者无书面合同的，为发出应税消费品的当天。合同里未约定收款日期的，如果不在发出商品时计提消费税，而是在收款或开发票时才确认收入，则延迟缴纳消费税、存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应核查销售业务的收款方式，与消费税纳税义务时点进行比对，发现不相符的及时进行调整。

【风险点 3】预收货款结算方式，未在发出商品时缴纳消费税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业销售应税消费品采取预收货款结算方式的，纳税义务发生时间为发出应税消费品的当天。客户在支付预付款时往往不要发票只要企业开具收款收据，企业在收款时记入“预收账款”科目，发出商品记入“发出商品”冲减“库存商品”，等到给客户开发票时才确认收入缴纳消费税，存在延迟确认收入滞纳消费税的风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部　国家税务总局令第 51 号）第八条规定：

消费税纳税义务发生时间，根据《中华人民共和国消费税暂行条例》第四条的规定，分列如下：（一）纳税人销售应税消费品的，按不同的销售结算方式分别为：

2. 采取预收货款结算方式的，为发出应税消费品的当天。

【预计风险】

企业销售应税消费品采取预收货款结算方式的，纳税义务发生时间为发出应税消费品的当天。企业如果等到给客户开发票时才确认收入缴纳消费税，存在延迟确认收入滞纳消费税的风险。

【解决方法】

企业销售应税消费品采取预收货款结算方式的，为发出应税消费品的当天，企业应及时按纳税义务发生时间确认收入并计提消费税。

【风险点 4】自产应税消费品馈赠赞助，未视同销售缴纳消费税

【风险等级】★★

【风险描述】

生产应税消费品的企业，比如金银首饰企业、烟厂、酒厂等企业用自产消费品进行馈赠、赞助等活动未视同销售，而是直接减少库存商品增加营业外支出，未视同销售在商品移送时计提消费税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》（国务院令 2008 年第 539 号） 第四条规定：

纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局令第 51 号）第六条规定：

条例第四条第一款所称用于其他方面，是指纳税人将自产自用应税消费品用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

【预计风险】

税务局在稽查企业应税消费品处置时，企业自产应税消费品用于赠送或赞助未视同销售是稽查的重点，存在补缴消费税并加收滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查：是否有自产的应税消费品用于赠送或赞助的行为，核查“应交税金-消费税”科目及产成品科目贷方，直接对应管理费用、销售费用、营业外支出等科目，并结合产品移送情况，核实是否在消费税申报时视同销售，按同类产品的售价计提消费税。

【风险点 5】自产应税消费品用于职工奖励或福利，未视同销售缴纳消费税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业将自产的应税消费品用于职工奖励或福利未视同销售，而是直接减少库存商品增加职工福利费，未视同销售在商品移送时计提消费税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》（国务院令 2008 年第 539 号） 第四条规定：

纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局令第 51 号）第六条规定：

条例第四条第一款所称用于其他方面，是指纳税人将自产自用应税消费品用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

【预计风险】

税务局在稽查企业应税消费品处置时，企业自产应税消费品用于职工奖励或福利未视同销售是稽查的重点，存在补缴消费税并加收滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查是否有自产的应税消费品用于职工奖励或福利的行为，核查“应交税金-消费税”科目及产成品科目贷方，直接对应管理费用、销售费用、应付职工薪酬-福利费等科目，并结合产品移送情况，核实是否在消费税申报时视同销售，按同类产品的售价计提消费税。

【风险点 6】自产应税消费品用于业务宣传样品，未视同销售缴纳消费税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业将自产的应税消费品用于企业广告宣传或宣传样品时未视同销售，而是直接减少库存商品增加费用，未视同销售在商品移送时计提消费税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》（国务院令 2008 年第 539 号）第四条规定：

纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部　国家税务总局令第 51 号）第六条规定：

条例第四条第一款所称用于其他方面，是指纳税人将自产自用应税消费品用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

【预计风险】

税务局在稽查企业应税消费品处置时，企业自产应税消费品用于广告或业务宣传样品未视同销售是稽查的重点，存在补缴消费税并加收滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查是否有自产的应税消费品用于广告或业务宣传样品的行为，核查“应交税金-消费税”科目及产成品科目贷方，直接对应管理费用、销售费用等科目，并结合产品移送情况，核实是否在消费税申报时视同销售，按同类产品的售价计提消费税。

【风险点 7】自产应税消费品用于投资入股未视同销售缴纳消费税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业将自产的应税消费品用于投资入股时未视同销售，而是直接减少库存商品增加长期股权投资，未视同销售在商品移送时计提消费税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》（国务院令 2008 年第 539 号） 第四条规定：

纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局令第 51 号）第六条规定：

条例第四条第一款所称用于其他方面，是指纳税人将自产自用应税消费品用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

【预计风险】

税务局在稽查企业应税消费品处置时，企业自产应税消费品用于投资入股未视同销售是稽查的重点，存在补缴消费税并加收滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查是否有自产的应税消费品用于投资入股的行为，核查“应交税金-消费税”科目及产成品科目贷方，直接对应长期股权投资科目，并结合产品移送情况，核实是否在消费税申报时视同销售，按同类产品的售价计提消费税。

【风险点 8】自产应税消费品用于抵债未视同销售缴纳消费税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业将自产的应税消费品用于抵债时未视同销售，而是直接减少库存商品冲减应付账款、其他应付款等科目，未视同销售在商品移送时计提消费税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》（国务院令 2008 年第 539 号）第四条规定：

纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部　国家税务总局令第 51 号）第六条规定：

条例第四条第一款所称用于其他方面，是指纳税人将自产自用应税消费品用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

【预计风险】

税务局在稽查企业应税消费品处置时，企业自产应税消费品用于抵债未视同销售是稽查的重点，存在补缴消费税并加收滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查是否有自产的应税消费品用于抵债的行为，核查“应交税金-消费税”科目及产成品科目贷方，直接对应“应付账款”“其他应付款”“应付股利”“应付利息”等科目，并结合产品移送情况，核实是否在消费税申报时视同销售，按同类产品的售价计提消费税。

【风险点 9】自产应税消费品用于换取生产资料未视同销售缴纳消费税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业将自产的应税消费品用于换取生产资料时未视同销售，而是直接减少库存商品增加原材料、低值易耗品等，未视同销售在商品移送时计提消费税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》（国务院令 2008 年第 539 号） 第四条规定：

纳税人生产的应税消费品，于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不纳税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局令第 51 号）第六条规定：

条例第四条第一款所称用于其他方面，是指纳税人将自产自用应税消费品用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

【预计风险】

税务局在稽查企业应税消费品处置时，企业自产应税消费品用于换取生产资料未视同销售是稽查的重点，存在补缴消费税并加收滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查是否有自产的应税消费品用于换取生产资料的行为，核查“应交税金-消费税”科目及产成品科目贷方，直接对应“原材料”“低值易耗品”“周转材料”“库存商品”等科目，并结合产品移送情况，核实是否在消费税申报时视同销售，按同类产品的售价计提消费税。

【风险点 10】未将价外费用确认为消费税的计税基数

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业的销售额包括销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。价外费用包括销售货物或应税劳务时向购买方收取的价款以外的各种费用，比如：手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金（延期付款利息）、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外费用。很多企业不把价外费用确认为销售收入，通过往来科目进行处理，减少计税基数，少缴消费税等其他税款。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》（国务院令 2008 年第 539 号）第六条规定：

销售额为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部　国家税务总局令第 51 号）第十四条规定：

条例第六条所称价外费用，是指价外向购买方收取的手续费、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、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内：（一）同时符合以下条件的代垫运输费用：1.承运部门的运输费用发票开具给购买方的；2.纳税人将该项发票转交给购买方的。（二）同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费：1.由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费；2.收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；3.所收款项全额上缴财政。

【预计风险】

税务局稽查企业消费税的计税基数时，企业的销售额是否包括销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用是稽查重点。企业如果不把价外费用确认

为销售收入，通过往来科目进行处理，减少计税基数，少缴消费税等其他税款，存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业销售额为销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。价外费用，是指价外向购买方收取的手续费、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、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费（除税法规定的不包括的项目）。因此企业在计算消费税的计税基数时，应将价外费用并入销售额计提缴纳消费税。

【风险点 11】应税消费品连同包装物销售的，包装物未计入消费税计税基数

【风险等级】★★

【风险描述】

企业销售应税消费品时通常连同包装物一起销售，如果包装物是单独计价的，企业通常将此部分计入往来或是冲减包装物成本，不计入销售收入，也就不作为消费税的计税基数，少缴消费税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部　国家税务总局令第 51 号）第十三条规定：

应税消费品连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价以及在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。如果包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的或者已收取的时间超过 12 个月的押金，应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。

对既作价随同应税消费品销售，又另外收取押金的包装物的押金，凡纳税人

在规定的期限内没有退还的，均应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。

【预计风险】

税务局稽查企业消费税的计税基数时，企业销售应税消费品时通常连同包装物一起销售，是否把包装物价格并入应税消费品的销售额缴纳消费税是稽查重点。企业如果未将包装物价格计入销售收入，不作为消费税的计税基数，少缴消费税，存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

应税消费品连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价以及在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。如果包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的或者已收取的时间超过 12 个月的押金，应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。

对既作价随同应税消费品销售，又另外收取押金的包装物的押金，凡纳税人在规定的期限内没有退还的，均应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。

【风险点 12】应税消费品以外币结算的，汇率适用错误

【风险等级】★

【风险描述】

企业销售应税消费品如果以外币结算的，其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价。纳税人应在事先确定采用何种折合率，确定后 1 年内不得变更。企业往往为了降低税负在一年内随意变更折合率，存在风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部　国家税务总局

令第 51 号）第十一条：

纳税人销售的应税消费品，以人民币以外的货币结算销售额的，其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价。纳税人应在事先确定采用何种折合率，确定后 1 年内不得变更。

【预计风险】

企业销售应税消费品如果以外币结算的，其销售额的人民币折合率一年内是否随意变更是稽查重点，存在利用汇率差少缴消费税的风险。

【解决方法】

企业销售应税消费品如果以外币结算的，其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价。企业应在事先确定采用何种折合率，确定后 1 年内不得变更。

【风险点 13】自产自用或委托加工应税消费品未准确核算组成计税价格

【风险等级】★★

【风险描述】

企业自产自用的应税消费品，应按照企业生产的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。委托加工的应税消费品，按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。企业为了少缴消费税，将组成计税价格的成本故意降低，或对复合计税的商品组价中只含从价部分未含从量部分价格。应税消费品的计税价格明显偏低并无正当理由的，由税务机关核定其计税价格，企业存在补缴消费税的风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》（国务院令 2008 年第 539 号）第七条规定：

纳税人自产自用的应税消费品，按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计

算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格=（成本+利润）÷（1-比例税率）

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格=（成本+利润+自产自用数量×定额税率）÷（1-比例税率）

【预计风险】

企业自产自用的应税消费品，应按照企业生产的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。委托加工的应税消费品，按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。企业为了少缴消费税，将组成计税价格的成本故意降低，或对复合计税的商品组价中只含从价部分未含从量部分价格。应税消费品的计税价格明显偏低并无正当理由的，由税务机关核定其计税价格，企业存在补缴消费税的风险。

【解决方法】

企业自产自用的应税消费品，应按照本企业生产的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格=（成本+利润）÷（1-比例税率）

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格=（成本+利润+自产自用数量×定额税率）÷（1-比例税率）

如果是委托加工的应税消费品，应按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格=（材料成本+加工费）÷（1-比例税率）

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式：

组成计税价格=（材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率）÷（1-比例税率）

【风险点 14】委托加工的应税消费品高于受托方的计税价格出售的，未再缴纳消费税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业存在委托加工应税消费品业务，由受托方在交货时代收代缴消费税款，委托方收回委托加工货品后通常会加价出售，但因受托方已经在加工环节代扣代缴过消费税，委托方对于加价出售部分不再补缴消费税，存在少缴消费税的风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于<中华人民共和国消费税暂行条例实施细则>有关条款解释的通知》（财法[2012]8 号）：

《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部令第 51 号）第七条第二款规定，“委托加工的应税消费品直接出售的，不再缴纳消费税”。现将这一规定的含义解释如下：

委托方将收回的应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税；委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按照规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

【预计风险】

企业存在委托加工应税消费品业务，如果收回委托加工货品后不是直接出售而是高于受托方计税价格出售时，对于加价出售部分不补缴消费税，则存在少缴消费税的风险。

【解决方法】

企业应自查有无委托加工业务，委托方将收回的应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税；委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按照规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

【风险点 15】受托方提供原材料的委托加工，未按销售自制应税消费品缴纳消费税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业存在委托加工应税消费品业务，经常存在由受托方提供主要原材料进行生产的情况，比如受托方先将原材料卖给委托方，或受托方以委托方名义购进原材料再进行生产。此种情况不属于委托加工，受托方应按销售自制应税消费品处理。但如果受托方不作销售处理也不代扣代缴消费税，就会存在少缴消费税的风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部令第 51 号）第七条规定：

条例第四条第二款所称委托加工的应税消费品，是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。对于由受托方提供原材料生产的应税消费品，或者受托方先将原材料卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品，以及由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品，不论在财务上是否作销售处理，都不得作为委托加工应税消费品，而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税。

【预计风险】

受托方提供主要材料的加工业务不属于委托加工，如果受托方不按销售自制应税消费品处，就会存在少缴消费税的风险。

【解决方法】

企业应核查委托加工业务合同，如果合同约定主材由受托方提供，则应在合同里明示消费税由受托方缴纳。按规定，委托方提供原材料，受托方提供辅料和加工劳务，由委托方缴纳消费税，受托方代收代缴，计税依据是受托方的同类产品售价或组成计税价格。

受托方提供原材料并加工，相当于受托方销售自制应税消费品，由受托方作为纳税人缴纳消费税，计税依据为产品的售价。

第五章 房产税风险指引

【风险点 1】出租房屋在免租期未交房产税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业出租房产，会存在合同里与承租方约定免收租金期限情况，企业通常认为免租期间不需要交房产税，未按房产原值缴纳房产税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税[2010]121 号）第二条规定：

对出租房产，租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。

【预计风险】

企业出租房产，免租期免了租金，但是并未免房产税，因此无论是否约定免租期都应该缴纳房产税，否则存在少缴房产税的风险，同时存在滞纳金及罚款。

【解决方法】

企业应自查有无免租期的业务，对出租房产，租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。企业对未缴部分房产税应补缴。

【风险点 2】土地价值未计入房产价值缴纳房产税

【风险等级】★★★

【风险描述】

对按照房产原值计税的房产未将取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等计入房产原值缴纳房产税，导致企业房产税计税基础不准确，少缴

房产税，存在一定风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税[2010]121 号）的规定：

三、关于将地价计入房产原值征收房产税问题

对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

【预计风险】

取得土地价款、开发土地发生的成本费用如果未计入房产原值，导致企业房产税计税基础不准确，存在少缴房产税的风险。

【解决方法】

企业应自查：房产原值是否包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。按照房产原值计税的房产，如果地价未含在房产税计税基础里，企业应补缴房产税。

【风险点 3】产权不清晰的房产未缴纳房产税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业有些房屋由于历史原因导致产权不清晰，未取得房产所有权证，也未在企业账面核算，因此企业往往未对房产缴纳房产税，但从实际上看企业对房产拥有代管及使用权，应按规定缴纳房产税，否则存在一定风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》（国发[1986]90 号）第二条规定：

房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。

【预计风险】

房屋产权不清晰时，应由房产代管人或有使用权的人缴纳房产税。企业若因为没有房屋所有权证房产不明等原因逃避纳税，则存在少缴房产税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应明确：房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。

【风险点 4】房屋配套设施未记入房产原值少缴房产税

【风险等级】★★

【风险描述】

很多企业为了在当年多列成本，将房屋附属设施和配套设施费用一次性记入费用，或记入长期待摊费用后进行摊销，未将此类费用归集到房产原值当中，使得房产税的计税基数不准确，少缴了房产税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发[2005]173 号）的规定：

一、为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

二、对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

【预计风险】

企业房屋附属设施和配套设施费未计入房产原值的，使得房产税的计税基数不准确，少缴了房产税，存在欠缴税金、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查房产入账依据，是否按房屋配套设施，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。配套设施未计入房产原值的，企业应调整房产原值，补缴房产税。

【风险点 5】未竣工验收但已实际使用的房产未缴房产税

【风险等级】★★

【风险描述】

很多企业经营用房是委托施工企业建设的，按规定房产税应从办理验收手续之次月起征收，但竣工验收手续通常都比较麻烦，往往要历时几个月到一年时间，有的工程复杂的时间会更长，企业往往在办理验收手续前就开始装修使用或进行出租、出借房屋，对这种情况应自使用之次月起开始计征房产税，企业以房屋未竣工验收为由拒缴或漏缴房产税。

【政策依据】

根据《财政部　税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》（财税地字[1986]第 008 号）的规定：

十九、纳税人自建的房屋，自建成之次月起征收房产税。

纳税人委托施工企业建设的房屋，从办理验收手续之次月起征收房产税。

纳税人在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋，应按规定征收房产税。

根据《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）的规定：

二、关于确定房产税、城镇土地使用税纳税义务发生时间问题

（四）房地产开发企业自用、出租、出借本企业建造的商品房，自房屋使用或交付之次月起计征房产税。

【预计风险】

竣工验收期限较长的房屋，企业如果在办理验收手续前就开始装修使用或进行出租、出借房屋，如果不自使用之次月起开始计征房产税，仍以房屋未竣工验收为由拒缴或漏缴房产税，存在补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

按规定，企业将原有的房产用于生产经营，从生产经营之月起缴纳房产税。出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起缴纳房产税。因此企业委托施工企业建设的房屋，如果在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋，应按规定在交付出租、出借房产之次月起征收房产税。

【风险点 6】具备房屋功能的地下建筑未按规定缴纳房产税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业办公场地和经营用房包含地下室、半地下室的，可以用来生产、经营、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资，因为比较隐蔽不容易被发现，通常不缴房产税。

【政策依据】

根据《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）第一条规定：

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。上述具备房屋功能的地下建筑是指有屋面和维护结构，能够遮风避雨，可供人们在其中生产、经营、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。

【预计风险】

企业办公场地和经营用房包含地下室、半地下室的，应计入房产税的计税基础，否则存在少缴房产税的风险。

【解决方法】

企业应自查有无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。如有，均应当依照有关规定缴纳房产税。上述具备房屋功能的地下建筑是指有屋面和维护结构，能够遮风避雨，可供人们在其中生产、经营、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。

【风险点 7】房屋改、扩建支出、更新改造支出未计入房产原值，少缴房产税

【风险等级】★★

【风险描述】

很多企业为了在当年多列成本，将房屋改扩建支出或更新改造支出费用一次性记入办公费、装修费，或记入长期待摊费用后进行摊销，未将此类费用归集到房产原值当中，使得房产税的计税基数不准确，少缴了房产税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税[2008]152 号）第一条规定：

对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核

算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

【预计风险】

房屋改扩建支出或更新改造支出费用如果不计入房产原值当中，使得房产税的计税基数不准确，少缴了房产税。

【解决方法】

对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。企业如果未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估，并按调整或评估后的房产原值计征房产税。

【风险点 8】企业混淆办公与公益用房，少缴房产税

【风险等级】★

【风险描述】

企业办的各类学校、医院、托儿所、幼儿园自用的房产，可以比照由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的房产，免征房产税。有的企业为了少缴房产税，故意混淆办公经营用房与上述房产，达到免缴房产税的目的，存在风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于教育税收政策的通知》（财税[2004]39 号）的规定：

二、关于房产税、城镇土地使用税

对国家拨付事业经费和企业办的各类学校、托儿所、幼儿园自用的房产、土地，免征房产税、城镇土地使用税。

【预计风险】

企业如果故意混淆办公经营用房与学校，医院，托儿所，幼儿园自用的等免

征房产税的房产，达到免缴房产税的目的，存在补缴税款、滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查有无免征房产税的公益用房与经营用房混淆，经营用房未缴房产税的，应及时补缴。

【风险点 9】自建房屋未缴纳房产税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业自建的房屋，自建成之次月起征收房产税。企业委托施工单位建设的房屋，从办理验收手续之次月起征收房产税。企业将自建的房屋长期放在“在建工程”或“基本建设”等科目不转入固定资产，也不缴纳房产税。

【政策依据】

根据《财政部税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》（财税地字[1986]第 008 号）第十九条规定：

纳税人自建的房屋，自建成之次月起征收房产税。纳税人委托施工企业建设的房屋，从办理验收手续之次月起征收房产税。纳税人在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋，应按规定征收房产税。

【预计风险】

企业自建的房屋有否按照规定及纳税义务发生时间上缴房产税，是税务稽查重点。新建房屋若未在房屋交付使用之次月起上缴房产税，则存在补缴税款、滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

企业应核查“固定资产”账户中房屋、建筑物、构筑物等应税资产的原值，应按纳税义务性时间计算是否足额缴纳房产税。

【风险点 10】减免房产税，未留存必要的备查资料

【风险等级】★★

【风险描述】

国家税务总局公告 2019 年第 21 号规定纳税人享受“六税一费”优惠实行“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”办理方式，申报时无须再向税务机关提供有关资料。纳税人根据具体政策规定自行判断是否符合优惠条件，符合条件的，纳税人申报享受税收优惠，并将有关资料留存备查。企业若资料未留存或留存资料不全，都会对企业的房产税缴纳金额及是否能享受减免等问题产生影响。

【政策依据】

根据《财政部　税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》(财税[2019]13 号）第三条规定：

由省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况，以及宏观调控需要确定，对增值税小规模纳税人可以在 50%的税额幅度内减征资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税（不含证券交易印花税)、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加。

根据《关于城镇土地使用税等“六税一费”优惠事项资料留存备查的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 21 号）规定：

一、纳税人享受“六税一费”优惠实行“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”办理方式，申报时无须再向税务机关提供有关资料。纳税人根据具体政策规定自行判断是否符合优惠条件，符合条件的，纳税人申报享受税收优惠，并将有关资料留存备查。

二、纳税人对“六税一费”优惠事项留存备查资料的真实性、合法性承担法律责任。

三、各级税务机关根据国家税收法律、法规、规章、规范性文件等规定开展“六税一费”减免税后续管理。对不应当享受减免税的，依法追缴已享受的减免税款，并予以相应处理。

【预计风险】

税务机关在稽查时，对是否留存了企业符合减免土地使用税条件的备查资料是稽查的重点。资料不全或未留存资料的，存在无法享受减免政策，并且补缴房产税的风险。

【解决方法】

企业享受“六税一费”优惠实行“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”办理方式，申报时无须再向税务机关提供有关资料。纳税人根据具体政策规定自行判断是否符合优惠条件，符合条件的，纳税人申报享受税收优惠，并将有关资料留存备查。纳税人对“六税一费”优惠事项留存备查资料的真实性、合法性承担法律责任。各级税务机关根据国家税收法律、法规、规章、规范性文件等规定开展“六税一费”减免税后续管理。对不应当享受减免税的，依法追缴已享受的减免税款，并予以相应处理。

第六章 印花税风险指引

【风险点 1】周转性借款合同未按最高限额计缴印花税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业在经营过程中会与金融机构签订流动资金周转性借款合同借入资金，此类合同一般按年（期）签订，规定最高限额，借款人在规定的期限和最高限额内随借随还。为此，在签订流动资金周转借款合同时，应按合同规定的最高借款限额计税贴花。以后，只要在限额内随借随还，不再签新合同的，就不另贴印花。比如：企业和银行签订了一份借款合同，在一年之内可以借款的数额由企业决定，但借款额不得超过 50 万元，实际上企业借了 30 万元，但借款合同的印花税应按照 50 万元缴纳贴花，但很多企业只按实际借款金额 30 万贴花，少缴了印花税。

【政策依据】

根据《国家税务局关于对借款合同贴花问题的具体规定》（国税地字[1988]30 号）规定：

第二条 关于对流动资金周转性借款合同的贴花问题.借贷双方签订的流动资金周转性借款合同，一般按年（期）签订，规定最高限额，借款人在规定的期限和最高限额内随借随还。为此，在签订流动资金周转借款合同时，应按合同规定的最高借款限额计税贴花。以后，只要在限额内随借随还，不再签新合同的，就不另贴印花。

【预计风险】

流动资金周转借款合同时，应按合同规定的最高借款限额计税贴花。企业如果只按实际借款金额贴花，很有可能少缴了印花税。

【解决方法】

企业签订的流动资金周转性借款合同，一般按年（期）签订，规定最高限额，借款人在规定的期限和最高限额内随借随还。为此，在签订流动资金周转借款合

同时，应按合同规定的最高借款限额计税贴花。以后，只要在限额内随借随还，不再签新合同的，就不另贴印花。

【风险点 2】以单据作为合同使用的未贴花

【风险等级】★★★

【风险描述】

对货物运输、仓储保管、财产保险、银行借款等，办理一项业务既书立合同，又开立单据的，只就合同贴花；凡不书立合同，只开立单据，以单据作为合同使用的，应按照规定贴花。对货物运输单、仓储保管单、财产保险单、银行借据等单据，即使没签合同，也应就单据记载金额计税贴花，否则存在少缴印花税的风险。

【政策依据】

根据《国家税务局关于印花税若干具体问题的规定》（国税地字[1988]25 号）第五条的规定：

对货物运输、仓储保管、财产保险、银行借款等，办理一项业务既书立合同，又开立单据的，只就合同贴花；凡不书立合同，只开立单据，以单据作为合同使用的，应按照规定贴花。

【预计风险】

对货物运输单、仓储保管单、财产保险单、银行借据等单据，即使没签合同，也应就单据记载金额计税贴花，否则存在少缴印花税的风险。

【解决方法】

供需双方当事人（包括外商投资企业）在供需业务活动中由单方签署开具的只标有数量、规格、交货日期、结算方式等内容的订单、要货单，虽然形式不够规范，条款不够完备，手续不够健全，但因双方当事人不再签订购销合同而以订单、要货单等作为当事人之间建立供需关系、明确供需双方责任的业务凭证，所以这类订单、要货单等属于合同性质的凭证，应按规定贴花。对货物运输、仓储

保管、财产保险、银行借款等，办理一项业务既书立合同，又开立单据的，只就合同贴花；凡不书立合同，只开立单据，以单据作为合同使用的，应按照规定贴花。

企业应逐项翻阅订单、要货单等具有合同性质的凭证，根据所载金额计算应缴纳印花税，与已缴纳印花税比对，查看是否足额缴纳印花税。

【风险点 3】企业对既填开借据又签订合同的错误适用计税依据

【风险等级】★★

【风险描述】

企业在对借款合同贴花时，向银行取得借款既涉及签订合同又填开借据的，错误适用贴花的计税依据，以借据上少计借款金额为计税依据漏缴印花税。

【政策依据】

根据《国家税务局关于对借款合同贴花问题的具体规定》国税地字[1988]第30号第一条规定：

关于以填开借据方式取得银行借款的借据贴花问题。目前，各地银行办理信贷业务的手续不够统一，有的只签订合同，有的只填开借据，也有的既签订合同又填开借据。为此规定：凡一项信贷业务既签订借款合同又一次或分次填开借据的，只就借款合同按所载借款金额计税贴花；凡只填开借据并作为合同使用的，应按照借据所载借款金额计税，在借据上贴花。

【预计风险】

企业在对借款合同贴花时，向银行取得借款既涉及签订合同又填开借据的，错误适用贴花的计税依据，以借据上少计借款金额为计税依据漏缴印花税，会导致企业少缴纳印花税，税务机关责令补缴税款，让企业缴纳罚款及滞纳金等。

【解决方法】

企业以填开借据方式取得银行借款，涉及既签订合同又填开借据，一定要查核清楚，要以借款合同所载金额计税贴花，若存在以借据上少记的借款金额为计

税依据贴花，请及时补贴印花税票并做纳税调整。

【风险点 4】企业签订的购销合同采购方未缴纳印花税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业签订的购销合同或具有合同性质的凭证（包括供应、预购、采购、购销结合及协作、调剂、补偿、易货等合同），在签订时应按合同所列示金额计税贴花，实际操作时销货方一般按合同金额能够缴纳印花税，购货方因无相对严格的监管措施通常都不交印花税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国印花税法》（中华人民共和国主席令第八十九号）的规定：

第十条 同一应税凭证由两方以上当事人书立的，按照各自涉及的金额分别计算应纳税额。

【预计风险】

企业签订的购销合同或具有合同性质的凭证，双方都应贴花，采购方若因监管不严不缴印花税，则存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

同一凭证，由两方或者两方以上当事人签订并各执一份的，应当由各方就所执的一份各自全额贴花，漏缴印花税的，应补缴。

【风险点 5】签订电子合同未缴纳印花税

【风险等级】★★★

【风险描述】

纳税人以电子形式签订的电子合同，未计算缴纳印花税，存在少缴税款的涉

税风险。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于印花税若干政策的通知》（财税[2006]162号）第一条规定：

对纳税人以电子形式签订的各类应税凭证按规定征收印花税。

【预计风险】

企业以电子形式签订的电子合同，未计算缴纳印花税，存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

按规定对纳税人以电子形式签订的各类应税凭证按规定征收印花税。企业应自查有无电子合同，并照章贴花。

【风险点6】实收资本和资本公积未计缴印花税

【风险等级】★★

【风险描述】

目前注册公司实行认缴制，注册当时不需要缴印花税，等以后企业注入实收资本时未能按照实收资本金额上缴印花税，再比如，企业追加实收资本、计提资本公积等业务发生后，也存在不缴印花税的情况。

【政策依据】

根据《中华人民共和国印花税法》（中华人民共和国主席令第八十九号）规定：

第五条 应税营业账簿的计税依据，为账簿记载的实收资本（股本）、资本公积合计金额。

第十一条 已缴纳印花税的营业账簿，以后年度记载的实收资本（股本）、资本公积合计金额比已缴纳印花税的实收资本（股本）、资本公积合计金额增加的，

按照增加部分计算应纳税额。

【预计风险】

企业注实资本时或追加实收资本如果未能按照实收资本金额上交印花税，存在被补缴印花税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

按规定“记载资金的账薄”的印花税计税依据现改为“实收资本”与“资本公积”两项的合计金额。企业应根据实缴资本和资本公积累计金额计缴贴花。

【风险点 7】合同终止履行未缴印花税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业偶尔会发生已签订合同或具有合同性的凭证，因未兑现或不按期兑现终止履行或解除的情况，企业往往因为合同终止相关义务未履行为由，不缴印花税。

【政策依据】

根据《国家税务局关于印花税若干具体问题的规定》（国税地字[1988]第 25 号）第七条规定：

依照印花税暂行条例规定，合同签订时即应贴花，履行完税手续。因此，不论合同是否兑现或能否按期兑现，都一律按照规定贴花。

【预计风险】

企业已签订合同因未兑现或不按期兑现终止履行或解除的情况，应正常缴纳印花税，否则存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

依照规定，合同签订时即应按照合同金额履行完税手续。因此，不论合同是否兑现或能否按期兑现，都一律按照规定缴纳印花税。

【风险点 8】租赁合同未按合同总金额而是按月租金缴纳印花税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业出租房屋或租赁经营用地等租期涉及多年的，租赁合同签定时租金往往是年租金，同时约定租期，不体现合同总价，企业通常按每年租金的金额申报缴纳印花税，而不是以合同总价为计税基数，少缴印花税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国印花税法》（中华人民共和国主席令第八十九号）规定：

第五条 应税合同的计税依据，为合同所列的金额，不包括列明的增值税税款。

【预计风险】

企业租赁合同应按合同所列金额缴纳印花税，不能按年租金的金额申报缴纳印花税，否则存在被补缴印花税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查有无租赁合同，合同约定为总价合同还是年租金形式，应按年租金与租期计算的累计租金计算缴纳印花税。

【风险点 9】未注明金额或暂时无法确定金额的应税合同未缴印花税

【风险等级】★★★

【风险描述】

有一些经济业务在签订合同时往往签的是意向合同，金额不确定，要等到最终结算时才能确定金额，很多企业对此类合同，因为没有金额通常都不缴印花税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国印花税法》（中华人民共和国主席令第八十九号）第六条规定：

应税合同、产权转移书据未列明金额的，印花税的计税依据按照实际结算的金额确定。

计税依据按照前款规定仍不能确定的，按照书立合同、产权转移书据时的市场价格确定；依法应当执行政府定价或者政府指导价的，按照国家有关规定确定。

【预计风险】

意向合同，如果因为金额不确定，企业漏缴或故意不缴印花税，存在被补缴印花税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查有无未注明金额或暂时无法确定金额的应税合同，应按实际结算金额确定，仍不能确定的，按照市场价格确定，依法应当执行政府定价或者政府指导价的，按照国家有关规定确定。

【风险点 10】未准确划分合同类别印花税税率错误

【风险等级】★★

【风险描述】

同一应税凭证，存在两种或两种以上业务事项而适用不同税目税率，如分别记载金额的，应该分别计算印花税应纳税额，相加后按合计税额贴花；如未分别记载金额的，应按税率高的计税贴花。

【政策依据】

根据《中华人民共和国印花税法》（中华人民共和国主席令第八十九号）的规定：

第九条 同一应税凭证载有两个以上税目事项并分别列明金额的，按照各自适用的税目税率分别计算应纳税额；未分别列明金额的，从高适用税率。

【预计风险】

同一应税凭证，存在两种或两种以上业务事项而适用不同税目税率，未分别记载金额的，应按税率高的计税贴花。否则存在被补缴印花税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查同一应税凭证是否存在两种或两种以上业务事项而适用不同税目税率的，如分别记载金额的，应该分别计算印花税应纳税额，相加后按合计税额贴花；如未分别记载金额的，应按税率高的计税贴花。

【风险点 11】技术转让合同适用税目错误

【风险等级】★★

【风险描述】

不同类型技术转让所书立的凭证，按照印花税税目税率表的规定，分别适用不同的税目、税率。其中，专利申请权转让、非专利技术转让所书立的合同，适用“技术合同”税目；专利权转让、专利实施许可所书立的合同、书据，适用“产权转移书据”税目。企业未准确划分合同性质错误，容易将专利权转让与专利申请权转让混淆。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于对技术合同征收印花税问题的通知》（国税地字［1989］034 号）第一条规定：

技术转让包括：专利权转让、专利申请权转让、专利实施许可和非专利技术转让。为这些不同类型技术转让所书立的凭证，按照印花税税目税率表的规定，分别适用不同的税目、税率。其中，专利申请权转让、非专利技术转让所书立的合同，适用“技术合同”税目；专利权转让、专利实施许可所书立的合同、书据，适用“产权转移书据”税目。

【预计风险】

专利申请权转让、非专利技术转让所书立的合同，适用“技术合同”税目；专利权转让、专利实施许可所书立的合同、书据，适用“产权转移书据”税目。企业如果未准确划分合同性质错误，容易将专利权转让与专利申请权转让混淆。

【解决方法】

企业应自查，有无技术转让合同，分清专利权转让、专利申请权转让、专利实施许可和非专利技术转让。为这些不同类型技术转让所书立的凭证，按照印花税税目的规定，分别适用不同的税目。其中，专利申请权转让、非专利技术转让所书立的合同，适用“技术合同”税目；专利权转让、专利实施许可所书立的合同、书据，适用“产权转移书据”税目。

【风险点 12】按研发经费一定比例作为报酬的技术合同未缴印花税

【风险等级】★★★

【风险描述】

技术开发合同，只就合同所载的报酬金额计税，研究开发经费不作为计税依据。但对合同约定按研究开发经费一定比例作为报酬的，应按一定比例的报酬金额计税贴花。企业签订技术开发合同，约定按研发经费一定比例作为报酬，但误认为是研究开发经费，未计征印花税。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于对技术合同征收印花税问题的通知》（国税地字［1989］034 号）第四条规定：

对各类技术合同，应当按合同所载价款、报酬、使用费的金额依率计税。为鼓励技术研究开发，对技术开发合同，只就合同所载的报酬金额计税，研究开发经费不作为计税依据。但对合同约定按研究开发经费一定比例作为报酬的，应按一定比例的报酬金额计税贴花。

【预计风险】

合同约定按研究开发经费一定比例作为报酬的技术开发合同应按一定比例

的报酬金额计税贴花，如果企业误认为是研发经费不缴印花税，则存在被补缴印花税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

对各类技术合同，应当按合同所载价款、报酬、使用费的金额依率计税。为鼓励技术研究开发，对技术开发合同，只就合同所载的报酬金额计税，研究开发经费不作为计税依据。但对合同约定按研究开发经费一定比例作为报酬的，应按一定比例的报酬金额计税贴花。

第七章 环境保护税风险指引

【风险点 1】贮存或者处置不符合国家和地方环境保护标准的固体废物未缴纳环境保护税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业贮存或者处置不符合国家和地方环境保护标准的固体废物未缴纳环境保护税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国环境保护税法》(中华人民共和国主席令第六十一号)第五条规定:

依法设立的城乡污水集中处理、生活垃圾集中处理场所超过国家和地方规定的排放标准向环境排放应税污染物的，应当缴纳环境保护税。

企业事业单位和其他生产经营者贮存或者处置固体废物不符合国家和地方环境保护标准的，应当缴纳环境保护税。

【预计风险】

企业贮存或者处置不符合国家和地方环境保护标准的固体废物未缴纳环境保护税，会产生补缴环境保护税并处罚金的风险。

【解决方法】

请企业自查是否存在贮存或者处置不符合国家和地方环境保护标准的固体废物未缴纳环境保护税的情况，若存在，请及时做纳税调整并补缴环境保护税。

【风险点 2】不能准确界定应税污染物，少缴或多缴环保税

【风险等级】★★

【风险描述】

很多企业依据环保部门相关文件申报交纳环保税。《环保部关于发布计算污染物排放量的排污系数和物料衡算方法的公告》（环保部公告 2017 年第 81 号）中列举了纳入排污许可管理的火电等 17 个行业污染物排放量计算方法，未纳入排污许可管理行业适用的排污系数、物料衡算方法。很多纳税人直接使用该方法进行环保税申报，却忽略了该公告仅是已知应税污染物的排污系数法，大部分仅是各个行业的特征污染物排放系数法，并不能用此公告直接确定应税污染物的种类，否则漏税风险很大。

【政策依据】

根据《中华人民共和国环境保护税法》（中华人民共和国主席令第 61 号）的规定：

第三条 本法所称应税污染物，是指本法所附《环境保护税税目税额表》《应税污染物和当量值表》规定的大气污染物、水污染物、固体废物和噪声。附件 2《应税污染物和当量值表》明确了应税大气污染物、应税水污染物、应税固体废物和噪声的种类。

【预计风险】

企业如果不能准确界定应税污染物种类，容易漏缴环保税。

【解决方法】

《环境保护税法》附件 2《应税污染物和当量值表》明确了应税大气污染物、应税水污染物、应税固体废物和噪声的种类，可见并不是所有污染物都是需要缴税的应税污染物。企业必须准确判断自身排放的应税污染物种类。应税水污染物和有组织排放的应税大气污染物及噪声可以通过监测的方法确定。无组织排放的应税大气污染物的种类，则要通过分析物料的种类、生产工艺的反应原理等方式确定。无论采取何种手段，应税污染物的种类确定方式必须是有据可查、有法可依的。比如，采用监测的方法确定水污染物种类，就应该监测全部应税水污染物，并将应税水污染物按污染当量数从大到小排序，对一类水污染物按前五项征收，对其他类按前三项征收；对没有排放口进行无组织排放的应税大气污染物，可以按某车间的生产工艺流程涉及的物料种类及反应过程判断应税污染物的种类。对

因污染物种类判断错误造成漏缴环保税的，应补缴。

【风险点 3】环境监测报告跨季度使用

【风险等级】★★★

【风险描述】

排污许可证以及生态环境保护主管部门的相关规定明确规定了企业开展自行监测的内容和监测频次，大部分纳税人把监测报告的内容，直接作为纳税的凭证。一方面，并不是所有的污染物都是应税污染物，都需要缴纳环保税。另一方面，生态环境保护主管部门的监测内容及频次，与税务机关的相关要求明显不同。监测报告可以跨月沿用，但不得使用跨月沿用的数据申报减税，同时明确监测报告不能跨季度沿用。因此，相关的纳税人必须要区分生态环境保护部门和税务机关对于监测报告的不同要求，否则风险极大。

【政策依据】

根据《财政部　税务总局　生态环境部关于明确环境保护税应税污染物适用等有关问题的通知》（财税[2018]117 号）规定：

第三条 关于应税污染物排放量的监测计算问题

（二）纳税人委托监测机构监测应税污染物排放量的，应当按照国家有关规定制定监测方案，并将监测数据资料及时报送生态环境主管部门。监测机构实施的监测项目、方法、时限和频次应当符合国家有关规定和监测规范要求。监测机构出具的监测报告应当包括应税水污染物种类、浓度值和污水流量；应税大气污染物种类、浓度值、排放速率和烟气量；执行的污染物排放标准和排放浓度限值等信息。监测机构对监测数据的真实性、合法性负责，凡发现监测数据弄虚作假的，依照相关法律法规的规定追究法律责任。纳税人采用委托监测方式，在规定监测时限内当月无监测数据的，可以沿用最近一次的监测数据计算应税污染物排放量，但不得跨季度沿用监测数据。

根据《财政部　税务总局　生态环境部关于环境保护税有关问题的通知》（财税[2018]23 号）第一条规定：

在环境保护主管部门规定的监测时限内当月无监测数据的，可以跨月沿用最近一次的监测数据计算应税污染物排放量。

【预计风险】

企业如果跨季度使用监测报告，数据失真，环保税计税基数不准确，导致多交或少交环保税。

【解决方法】

企业采用委托监测方式，在规定监测时限内当月无监测数据的，可以沿用最近一次的监测数据计算应税污染物排放量，但不得跨季度沿用监测数据。委托监测机构监测的，企业应当按照国家有关规定制定监测方案，并将监测数据资料及时报送生态环境主管部门。监测报告的必备内容：

1）应税水污染物：应税水污染物种类、浓度值和污水流量。

2）应税大气污染物：应税大气污染物种类、浓度值、排放速率和烟气量。

3）大气、水污染物的执行的污染物排放标准和排放浓度限值。这点主要为了计算其是否超标排放应税大气水污染物，以及是否满足减征环保税的条件。

【风险点 4】环境污染监测数据失真

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业为了少缴环保税，对申报的环境污染监测数据进行造假或失真现象居多。

【政策依据】

根据《财政部　税务总局　生态环境部关于明确环境保护税应税污染物适用等有关问题的通知》（财税[2018]117 号）的规定：

三、关于应税污染物排放量的监测计算问题

生态环境主管部门、计量主管部门发现委托监测数据失真或者弄虚作假的，税务机关应当按照同一纳税期内的监督性监测数据或者排污系数、物料衡算方法

计算应税污染物排放量。

【预计风险】

企业通过对申报的环境污染监测数据进行造假或失真手段逃避纳税，存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业通过对申报的环境污染监测数据进行造假或失真手段逃避纳税，税务机关应当按照同一纳税期内的监督性监测数据或者排污系数、物料衡算方法计算应税污染物排放量。企业应注意：税务机关可以直接这样计算排放量，而无须再通过环保部门进行监测取数。

【风险点 5】当月无监测数据，申报减免环境保护税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业享受环保税减免政策，依法只有监测及自动监测数据可以作为减免依据。同时规定，若当月无监测数据的，不予减免环境保护税。企业如果用其他月份的监测数据申请减免，逃避纳税，存在风险。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局 生态环境部关于明确环境保护税应税污染物适用等有关问题的通知》（财税[2018]117 号）规定：

三、关于应税污染物排放量的监测计算问题（二）纳税人采用监测机构出具的监测数据申报减免环境保护税的，应当取得申报当月的监测数据；当月无监测数据的，不予减免环境保护税。

【预计风险】

企业享受环保税减免政策，依法只有监测及自动监测数据可以作为减免依据。同时规定，若当月无监测数据的，不予减免环境保护税。企业如果用其他月份的

监测数据申请减免，逃避纳税，存在少缴税款风险。

【解决方法】

四种计算污染物排放量的方法，依法只有监测及自动监测数据可以作为减免依据。企业采用监测机构出具的监测数据申报减免环境保护税的，如果当月无监测数据的，不予减免环境保护税，应正常缴纳环保税。

【风险点 6】按规定安装且联网的自动监测设备故障期间未缴环保税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业按规定安装且联网的自动监测设备出状况“故障、设备维护、启停炉、停运等状态”时，因没有监测数据通常不申报缴纳环保税。根据规定，此时企业应先按照相关规范，对数据状态进行标记，以及对数据缺失、无效时段的污染物排放量进行修约和替代处理，并按标记、处理后的自动监测数据计算应税污染物排放量。纳税人当月不能提供符合国家规定和监测规范的自动监测数据的，应当按照排污系数、物料衡算方法计算应税污染物排放量。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局 生态环境部关于明确环境保护税应税污染物适用等有关问题的通知》（财税[2018]117 号）的规定：

三、关于应税污染物排放量的监测计算问题

（一）纳税人按照规定须安装污染物自动监测设备并与生态环境主管部门联网的，当自动监测设备发生故障、设备维护、启停炉、停运等状态时，应当按照相关法律法规和《固定污染源烟气（SO2、NOx、颗粒物）排放连续监测技术规范》（HJ75－2017）、《水污染源在线监测系统数据有效性判别技术规范》（HJ／T356－2007）等规定，对数据状态进行标记，以及对数据缺失、无效时段的污染物排放量进行修约和替代处理，并按标记、处理后的自动监测数据计算应税污染物排放量。相关纳税人当月不能提供符合国家规定和监测规范的自动监测数据的，应

当按照排污系数、物料衡算方法计算应税污染物排放量。纳入排污许可管理行业的纳税人，其应税污染物排放量的监测计算方法按照排污许可管理要求执行。

【预计风险】

企业按规定安装且联网的自动监测设备出状况“故障、设备维护、启停炉、停运等状态”时，因没有监测数据通常不申报缴纳环保税。

【解决方法】

企业按规定安装且联网的自动监测设备出状况“故障、设备维护、启停炉、停运等状态”时应按如下规定进行处理：

1.先按照相关规范，对数据状态进行标记，以及对数据缺失、无效时段的污染物排放量进行修约和替代处理，并按标记、处理后的自动监测数据计算应税污染物排放量。

2.纳税人当月不能提供符合国家规定和监测规范的自动监测数据的，应当按照排污系数、物料衡算方法计算应税污染物排放量。

【风险点 7】因环境违法行为受到行政处罚的，未上缴环保税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业因环境违法行为受到行政处罚的，应当依据相关法律法规和处罚信息，计算违法行为所属期的应税污染物排放量，并据此向税务局申报缴纳环保税。如果企业认为已经受到行政处罚无须再交纳相关税款，存在漏缴税款的风险。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局 生态环境部关于明确环境保护税应税污染物适用等有关问题的通知》（财税[2018]117 号）的规定：

三、关于应税污染物排放量的监测计算问题。

（四）纳税人因环境违法行为受到行政处罚的，应当依据相关法律法规和处

罚信息计算违法行为所属期的应税污染物排放量。生态环境主管部门发现纳税人申报信息有误的，应当通知税务机关处理。

根据《环境保护税法实施条例》第十五条规定：

环境保护主管部门应当通过涉税信息共享平台向税务机关交送在环境保护监督管理中获取的下列信息：

（一）排污单位的名称、统一社会信用代码以及污染物排放口、排放污染物种类等基本信息；（二）排污单位的污染物排放数据（包括污染物排放量以及大气污染物、水污染物的浓度值等数据）；（三）排污单位环境违法和受行政处罚情况；（四）对税务机关提请复核的纳税人的纳税申报数据资料异常或者纳税人未按照规定期限办理纳税申报的复核意见；（五）与税务机关商定交送的其他信息。

【预计风险】

企业发生环境违法行为受到行政处罚，则期间的自行监测或委托监测数据基本为假，这时应依据相关法律法规和处罚信息计算违法行为所属期的应税污染物排放量。如果企业认为已经受到行政处罚无须再缴纳相关税款，存在漏缴税款的风险。

【解决方法】

企业应自查有无因环境违法行为受到行政处罚的情况，如有，应当及时依据相关法律法规和处罚信息，计算缴纳违法行为所属期的应税污染物排放量。

【风险点 8】环保税计税基数错误，少缴税金

【风险等级】★★

【风险描述】

很多企业在申报环保税的时候有误区，就是直接利用在线监测数据申报。很多纳税人在利用在线数据进行报税的时候，主观、片面地认为，在线监测的指标就是环保税应该报税的税目，没有充分认识到环保税法中明确的应税大气污染物和应税水污染物，要按每个排放口污染当量数从大到小顺序排列，并对前 3 项进

行征收的规定，少缴了环保税，存在风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国环境保护税法》（中华人民共和国主席令第 61 号）规定：

第九条 每一排放口或者没有排放口的应税大气污染物，按照污染当量数从大到小排序，对前三项污染物征收环境保护税。

每一排放口的应税水污染物，按照本法所附《应税污染物和当量值表》，区分第一类水污染物和其他类水污染物，按照污染当量数从大到小排序，对第一类水污染物按照前五项征收环境保护税，对其他类水污染物按照前三项征收环境保护税。

【预计风险】

在线监测的指标并非是环保税应该报税的税目，环保税法中明确的应税大气污染物和应税水污染物，要按每个排放口污染当量数从大到小顺序排列，并对前 3 项进行征收的规定，否则只按监测指标缴税，少缴了环保税，存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业要充分认识到环保税法中明确的应税大气污染物和应税水污染物，要按每个排放口污染当量数从大到小顺序排列，并对前 3 项进行征收的规定，在线监测的指标并非是环保税应该报税的税目。

【风险点 9】纳税申报数据资料与环保主管部门数据比对严重不符

【风险等级】★★

【风险描述】

企业申报的纳税申报数据资料与环保部门提供的数据进行比对时显示异常，存在数据失真或弄虚作假的情况，少缴环保税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国环境保护税法》（中华人民共和国主席令第61号）的规定：

第二十条 税务机关应当将纳税人的纳税申报数据资料与环境保护主管部门交送的相关数据资料进行比对。

税务机关发现纳税人的纳税申报数据资料异常或者纳税人未按照规定期限办理纳税申报的，可以提请环境保护主管部门进行复核，环境保护主管部门应当自收到税务机关的数据资料之日起十五日内向税务机关出具复核意见。税务机关应当按照环境保护主管部门复核的数据资料调整纳税人的应纳税额。

【预计风险】

企业申报的纳税申报数据资料如果与环保部门提供的数据进行比对时显示异常，存在数据失真或弄虚作假的情况，易被补缴环保税、滞纳金和罚款。

【解决方法】

企业应如实申报污染物监测数据，不得隐瞒或弄虚作假。在纳税申报数据显示异常或纳税人未按照规定期限办理纳税申报，税务局可以提请环保部门进行复核，并且税务机关应当按照环保部门复核的数据资料调整纳税人的应纳税额。

【风险点10】应税污染物的计税依据错误

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业排放的应税大气污染物、应税水污染物、应税固体废物、应税噪声计税依据错误。

【政策依据】

根据《中华人民共和国环境保护税法》（中华人民共和国主席令第六十一号）第七条规定：

应税污染物的计税依据，按照下列方法确定：

（一）应税大气污染物按照污染物排放量折合的污染当量数确定；

（二）应税水污染物按照污染物排放量折合的污染当量数确定；

（三）应税固体废物按照固体废物的排放量确定；

（四）应税噪声按照超过国家规定标准的分贝数确定。

【预计风险】

企业排放的应税大气污染物、应税水污染物、应税固体废物、应税噪声计税依据错误，会导致企业多缴或少缴环境保护税。

【解决方法】

请企业核查应税污染物的计税依据确定是否符合规定，入不符合规定请及时做纳税调整。

第八章 城镇土地使用税风险指引

【风险点 1】以出让或转让方式取得土地使用权未按规定缴纳土地使用税

【风险等级】★★

【风险描述】

以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2006]186 号）第二条规定：

以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

【预计风险】

以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。企业若不按纳税义务发生时间缴纳土地使用税，则存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应通过土地使用证等权属资料证明自查取得土地使用权的方式，如果是以出让或转让方式取得土地的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。要根据权属资料所载时间，查看相应应税面积是否在规定时间内缴纳土地使用税。

【风险点 2】未区分安全防范用地与仓库库区、厂房用地

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业未区分危险品仓库、厂房所需的防火、防爆、防毒等安全防范用地与仓库、厂房本身用地，全部使用暂免征收土地使用税的优惠政策，少缴纳土地使用税。

【政策依据】

根据《国家税务局关于印发<关于土地使用税若干具体问题的补充规定>的通知》国税地字[1989]第 140 号）的规定：

八、关于对防火、防爆、防毒等安全防范用地应否征税问题对于各类危险品仓库、厂房所需的防火、防爆、防毒等安全防范用地，可由各省、自治区、直辖市税务局确定，暂免征收土地使用税；对仓库库区、厂房本身用地，应照章征收土地使用税。

【预计风险】

企业未区分暂免征收土地使用税的安全防范用地与应照章征收仓库库区、厂房本身用地，导致少缴土地使用税，存在被税务机关追缴土地使用税税款、滞纳金和被罚款的风险。

【解决方法】

企业应自行区分对防火、防爆、防毒等安全防范用地与仓库库区、厂房本身用地，如果有免税范围外的土地使用了免税政策，应及时进行纳税调整。

【风险点 3】无偿使用免税单位土地未缴土地使用税

【风险等级】★★★

【风险描述】

纳税单位无偿使用军队、铁路、民航等免税单位的土地从事生产经营的，应

该由纳税单位按税法规定照章缴纳城镇土地使用税，而有的企业因为土地是免税单位的未缴纳土地使用税。

【政策依据】

根据《国家税务局关于印发〈关于土地使用税若干具体问题的补充规定〉的通知》（国税地字[1989]140 号）规定：

第一条 免税单位无偿使用纳税单位的土地（如公安、海关等单位使用铁路、民航等单位的土地），免征城镇土地使用税。纳税单位无偿使用免税单位的土地，纳税单位应照章缴纳城镇土地使用税。

第二条 纳税单位与免税单位共同使用、共有使用权的土地上的多层建筑，对纳税单位可按其占用的建筑面积占建筑总面积的比例计征城镇土地使用税。

【预计风险】

企业如果因为使用的土地是免税单位的而未缴纳土地使用税，则存在补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查有无使用免税单位的土地情况。企业无偿使用免税单位的土地，应照章缴纳城镇土地使用税。企业若与免税单位共同使用、共有使用权的土地上的多层建筑，企业应按其占用的建筑面积占建筑总面积的比例计征城镇土地使用税。

【风险点 4】免税单位出租房屋未缴土地使用税

【风险等级】★★

【风险描述】

免税单位自用的土地不交税，但对外出租应按规定交土地使用税，个别企业隐瞒出租事实，继续享受免税政策，偷逃土地使用税。

【政策依据】

根据现行《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》（中华人民共和国国务院令第 483 号）规定：

第六条 下列土地免缴土地使用税：

一、国家机关、人民团体、军队自用的土地；

二、由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的土地；

三、宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的土地；

四、市政街道、广场、绿化地带等公共用地；

五、直接用于农、林、牧、渔业的生产用地；

六、经批准开山填海整治的土地和改造的废弃土地，从使用的月份起免缴土地使用税 5 年至 10 年；

七、由财政部另行规定免税的能源、交通、水利设施用地和其他用地。

根据《国家税务局关于印发《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》的通知》（国税地字〔1988〕15 号）

十、关于免税单位自用土地的解释

国家机关、人民团体、军队自用的土地，是指这些单位本身的办公用地和公务用地。

事业单位自用的土地，是指这些单位本身的业务用地。

宗教寺庙自用的土地，是指举行宗教仪式等的用地和寺庙内的宗教人员生活用地。

公园、名胜古迹自用的土地，是指供公共参观游览的用地及其管理单位的办公用地。

以上单位的生产、营业用地和其他用地，不属于免税范围，应按规定缴纳土地使用税。

【预计风险】

免缴土地使用税的企业对外出租土地，如果不按规定缴土地使用税，除了存在补缴税款、滞纳金和罚款外，还存在不得继续享受免税政策的风险。

【解决方法】

属于免缴土地使用税的企业，应自查有无土地出租现象，免税单位自用的土地不缴税，但对外出租应按规定缴土地使用税。

【风险点 5】应税土地面积不符合规定

【风险等级】★★★

【风险描述】

土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，依照规定税额计算征收，但纳税人持有政府部门核发的土地使用证书的，以证书确认的土地面积为准；尚未核发土地使用证书的，应由纳税人据实申报土地面积。企业通常实际占用面积比土地证书登记面积要大，企业申报时不如实填列实际占地面积少交税，或企业占用土地没有证书的，企业往往少报实际占地面积。企业未按规定计算应税土地面积，存在偷税风险。

【政策依据】

根据现行《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》（中华人民共和国国务院令第 483 号）规定：

第三条　土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，依照规定税额计算征收。前款土地占用面积的组织测量工作，由省、自治区、直辖市人民政府根据实际情况确定。

根据《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》（[1988]国税地字第 15 号）第六条规定：

纳税人实际占用的土地面积，是指由省、自治区、直辖市人民政府确定的单位组织测定的土地面积。尚未组织测量，但纳税人持有政府部门核发的土地使用证书的，以证书确认的土地面积为准；尚未核发土地使用证书的，应由纳税人据

实申报土地面积。

【预计风险】

土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据。税务部门对企业实际占用土地面积的确定，以省、自治区、直辖市人民政府组织测量的土地面积为计税依据；尚未组织测量的，以政策部门核发的土地使用证书或土地管理部门提供的土地使用权属资料所确认的土地面积为计税依据；尚未核发土地使用证书或土地管理部门尚未提供土地权属资料的，暂以企业（土地使用者）据实申报的土地面积为计税依据。企业申报时不如实填列实际占地面积少交税，企业未按规定计算应税土地面积，存在偷税风险。

【解决方法】

企业应按实际占用的土地面积申报缴纳土地使用税。持有政府部门核发的土地使用证书的，以证书确认的土地面积为准；尚未核发土地使用证书的，企业应据实申报土地面积。企业如果申报面积小于实际使用面积的，应补缴土地使用税。

【风险点 6】单独建造的地下建筑用地未交土地使用税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地，不管有无取得土地使用权证，都应缴土地使用税。因为地下建筑用地比较隐秘，不容易被税务机关发现，企业一般对地下建筑用地瞒而不报，偷逃土地使用税。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税[2009]128 号）第四条规定：

对在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地，按规定征收城镇土地使用税。其中，已取得地下土地使用权证的，按土地使用权证确认的土地面积计算应征税款；未取得地下土地使用权证或地下土地使用权证上未标明土地面

积的，按地下建筑垂直投影面积计算应征税款。

对上述地下建筑用地暂按应征税款的50%征收城镇土地使用税。

【预计风险】

企业在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地，不管有无取得土地使用权证，都应缴土地使用税。企业如果对地下建筑用地瞒而不报，偷逃土地使用税，存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查有无单独建造的地下建筑用地，如有，应按规定征收城镇土地使用税。其中，已取得地下土地使用权证的，按土地使用权证确认的土地面积计算应征税款；未取得地下土地使用权证或地下土地使用权证上未标明土地面积的，按地下建筑垂直投影面积计算应征税款。对上述地下建筑用地暂按应征税款的50%征收城镇土地使用税。

【风险点7】共用土地未按规定计征土地使用税

【风险等级】★★

【风险描述】

企业与其他单位和个人共用土地的，或企业与免税单位共用土地的，应按比例分摊土地使用税，未正确分摊或未缴的存在风险。

【政策依据】

根据国家税务局《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》（国税地字[1988]015号）规定：

四、关于纳税人的确定

土地使用税由拥有土地使用权的单位或个人缴纳。拥有土地使用权的纳税人不在土地所在地的，由代管人或实际使用人纳税；土地使用权未确定或权属纠纷未解决的，由实际使用人纳税；土地使用权共有的，由共有各方分别纳税。

五、关于土地使用权共有的，如何计算缴纳土地使用税

土地使用权共有的各方，应按其实际使用的土地面积占总面积的比例，分别计算缴纳土地使用税。

【预计风险】

企业与其他单位和个人共用土地的，或企业与免税单位共用土地的，应按比例分摊土地使用税，未正确分摊或未缴的，存在补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查有无与其他单位和个人共用土地的情况，如有，应按企业实际使用的土地面积占总面积的比例准确计算缴纳土地使用税。如有与免税单位共同使用共有使用权土地上的多层建筑，企业应按其占用的建筑面积占建筑总面积的比例计算缴纳城镇土地使用税。

【风险点 8】厂区内的绿化用地未缴土地使用税

【风险等级】★★

【风险描述】

厂区外的公共绿化用地和向社会开放的公园用地是免土地使用税的，但企业厂区（包括生产、办公及生活区）以内的绿化用地，应按税法规定照章申报缴纳城镇土地使用税，企业通常只申报厂区占地面积，而隐瞒绿化地面积，少缴土地使用税，存在风险。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于印发〈关于土地使用税若干具体问题的补充规定〉》（国税地字[1989]第 140 号）第十三条规定：

对企业厂区（包括生产、办公及生活区）以内的绿化用地，应照章征收土地使用税，厂区以外的公共绿化用地和向社会开放的公园用地，暂免征收土地使用税。

【预计风险】

但企业厂区（包括生产、办公及生活区）以内的绿化用地，应按税法规定照章申报缴纳城镇土地使用税，企业通常只申报厂区占地面积，而隐瞒绿化地面积，少缴土地使用税，存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业厂区（包括生产、办公及生活区）以内的绿化用地，应照章征收土地使用税，企业应按厂区内绿化用地面积据实申报缴纳土地使用税。

【风险点 9】供热企业非供热厂房及土地错误享受免税政策

【风险等级】★★★

【风险描述】

向居民供热收取采暖费的供热企业，供热所用的厂房和土地免征房产税、城镇土地使用税，其非供热所用的厂房和土地也享受了免征房产税、城镇土地使用税的优惠政策。

【政策依据】

根据《财政部　税务总局关于延续供热企业增值税　房产税　城镇土地使用税优惠政策的通知》（财政部　国家税务总局公告 2019 年第 38 号）的规定：

二、自 2019 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对向居民供热收取采暖费的供热企业，为居民供热所使用的厂房及土地免征房产税、城镇土地使用税；对供热企业其他厂房及土地，应当按照规定征收房产税、城镇土地使用税。

根据《财政部 税务总局关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 6 号）的规定：

二、《财政部 税务总局关于延续供热企业增值税房产税城镇土地使用税优惠政策的通知》（财税〔2019〕38 号）规定的税收优惠政策，执行期限延长至 2023 年供暖期结束。

【预计风险】

供热企业不符合规定的厂房和土地不免征房产税、城镇土地使用税，如果错误享受了免税政策，存在被税务机关追缴税款、滞纳金的风险。

【解决方法】

供热企业应区分供热与非供热使用的厂房和土地，如果有非供热使用的土地享受了免税政策，应及时做出纳税调整。

【风险点 10】减免土地使用税，未留存必要的备查资料

【风险等级】★★

【风险描述】

国家税务总局公告 2019 年第 21 号规定纳税人享受“六税一费”优惠实行“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”办理方式，申报时无须再向税务机关提供有关资料。纳税人根据具体政策规定自行判断是否符合优惠条件，符合条件的，纳税人申报享受税收优惠，并将有关资料留存备查。企业若资料未留存或留存资料不全，都会对企业的土地使用税缴纳金额及是否能享受减免等问题产生影响。

【政策依据】

按照《关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税[2019]13 号）第三条规定：

由省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况，以及宏观调控需要确定，对增值税小规模纳税人可以在 50%的税额幅度内减征资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税（不含证券交易印花税）、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加。

根据《关于城镇土地使用税等 “六税一费”优惠事项资料留存备查的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 21 号）规定：

一、纳税人享受“六税一费”优惠实行“自行判别、申报享受、有关资料留

存备查”办理方式，申报时无须再向税务机关提供有关资料。纳税人根据具体政策规定自行判断是否符合优惠条件，符合条件的，纳税人申报享受税收优惠，并将有关资料留存备查。

二、纳税人对“六税一费”优惠事项留存备查资料的真实性、合法性承担法律责任。

三、各级税务机关根据国家税收法律、法规、规章、规范性文件等规定开展“六税一费”减免税后续管理。对不应当享受减免税的，依法追缴已享受的减免税款，并予以相应处理。

【预计风险】

税务机关在稽查时，对是否留存了企业符合减免土地使用税条件的备查资料是稽查的重点。资料不全或未留存资料的，存在无法享受减免政策，被补缴土地使用税的风险。

【解决方法】

企业享受“六税一费”优惠政策的，根据具体政策规定自行判断是否符合优惠条件，符合条件的，申报享受税收优惠，并将有关资料留存备查。企业对“六税一费”优惠事项留存备查资料的真实性、合法性承担法律责任。各级税务机关根据国家税收法律、法规、规章、规范性文件等规定开展“六税一费”减免税后续管理。对不应当享受减免税的，依法追缴已享受的减免税款，并予以相应处理。

第九章 土地增值税风险指引

【风险点 1】混淆普通标准住宅界定

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业建造高级公寓按普通标准住宅申报增值额未超过扣除项目金额 20%的免征土地增值税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（国务院令第 138 号）第八条规定：

有下列情形之一的，免征土地增值税：

（一）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。

【预计风险】

房地产开发企业建造高级公寓或者既建高级公寓又建普通住宅，应分别核算增值额。不分别核算增值额或不能准确核算增值额的，其建造的普通住宅也不能适用免税规定。同时带来产生土地增值税的风险。

【解决方法】

房地产开发企业应严格按照项目所在地规定的普宅标准划分业态类型。

【风险点 2】预收款未按预征率预交土地增值税

【风险等级】★★

【风险描述】

房企未按照项目所在地规定预征率交土地增值税。

【政策依据】

根据《土地增值税暂行条例实施细则》(财法字[1995]6 号)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。具体办法由各省、自治区、直辖市地方税务局根据当地情况制定。

《财政部国家税务总局关于营改增后契税、房产税、土地增值税、个人所得税计税依据问题的通知》(财税〔2016〕43 号)第三条第一款规定:“土地增值税纳税人转让房地产取得的收入为不含增值税收入。”

《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)

一、关于营改增后土地增值税应税收入确认问题

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;适用简易计税方法的纳税人,其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税应纳税额。

为方便纳税人,简化土地增值税预征税款计算,房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目的,可按照以下方法计算土地增值税预征计征依据:

土地增值税预征的计征依据=预收款-应预缴增值税税款

【预计风险】

房地产开发企业未按项目所在地规定预征交土地增值税产生罚款、滞纳金的风险。

【解决方法】

在各地具体征管处理时有两种方式:一种是按照公式换算,预征土地增值税按照不含税金额确定计税依据,另一种是按照预收款扣除应预缴增值税税款,余额作为土地增值税的计征依据。

企业应按照当地政策规定，确定土地增值税的计征依据，乘以预征率计算应预缴的土地增值税，预征率由各省、自治区、直辖市地方税务局根据当地情况核定。房地产开发企业应及时与项目所在地的税务机关联系，了解并掌握土地增值税预征的方式、方法，并严格按照规定履行纳税义务。

【风险点 3】隐瞒、虚报房地产成交价格

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业通过签订阴阳合同等方式，隐瞒、虚报房地产实际成交价格。

【政策依据】

《土地增值税暂行条例》 第九条 纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格计算征收：

（一）隐瞒、虚报房地产成交价格的；

（二）提供扣除项目金额不实的；

（三）转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。

《土地增值税暂行条例实施细则》法字[1995]6 号

第十四条 条例第九条（一）项所称的隐瞒、虚报房地产成交价格，是指纳税人不报或有意低报转让土地使用权、地上建筑物及其附着物价款的行为。

隐瞒、虚报房地产成交价格，应由评估机构参照同类房地产的市场交易价格进行评估。税务机关根据评估价格确定转让房地产的收入。

【预计风险】

税务局在复核土地增值税清算报告时，房屋成交价格是稽查重点。房地产开发企业通过隐瞒、虚报房地产成交价格，存在少计收入，产生少交土地增值额的风险。

【解决方法】

房地产开发企业应核查销售台账，是否存在同类型房屋售价不一致、偏差过大的情况。同时要注意，税务局一般会要求房地产开发企业提供定价方案，通过售价偏差的情况，找出隐瞒、虚报成交价格的线索。

【风险点 4】提供扣除项目不实

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业在土地增值税清算申报时，不据实提供扣除项目金额。

【政策依据】

根据《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）：

四、土地增值税的扣除项目

（一）房地产开发企业办理土地增值税清算时计算与清算项目有关的扣除项目金额，应根据土地增值税暂行条例第六条及其实施细则第七条的规定执行。除另有规定外，扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、费用及与转让房地产有关税金，须提供合法有效凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。

（二）房地产开发企业办理土地增值税清算所附送的前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、开发间接费用的凭证或资料不符合清算要求或不实的，地方税务机关可参照当地建设工程造价管理部门公布的建安造价定额资料，结合房屋结构、用途、区位等因素，核定上述四项开发成本的单位面积金额标准，并据以计算扣除。具体核定方法由省税务机关确定。

（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。

（四）房地产开发企业销售已装修的房屋，其装修费用可以计入房地产开发成本。

房地产开发企业的预提费用，除另有规定外，不得扣除。

（五）属于多个房地产项目共同的成本费用，应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例或其他合理的方法，计算确定清算项目的扣除金额。

【预计风险】

税务局在复核土地增值税清算报告时，扣除项目是核查重点。房地产开发企业通过不实申报扣除项目，减少增值额，产生少缴土地增值税的风险。

【解决方法】

房地产开发企业在土地增值税清算过程中，应核查下列重点内容：1.开发成本是否高于同类型项目平均成本。2.核查建筑经济指标是否过高。3.价格签证单是否与市场价格一致。

【风险点 5】推迟收款入账时间以不含增值税收入计账

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业利用营改增计税方法不同，为降低土地增值税的收入金额，人为推迟老项目收入入账时间，少计收入。

【政策依据】

根据《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）：

一、关于营改增后土地增值税应税收入确认问题

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；适用简易计税方法的纳税人，其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税应纳税额。

【预计风险】

房地产开发企业利用营业税与增值税计税方法不同，推迟销售款入账时间，以不含税的收入确认土地增值税销售收入，降低增值率，少计算土地增值税。

【解决方法】

房地产开发企业在土地增值税清算过程中，对于收入确认时间，要注意下列两个时间点：1.核查销售合同约定的收款时间。2.核查预收账款明细账入账时间。

【风险点 6】开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东等行为不申报土地增值税

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业将所有权转让的开发产品用于职工福利、奖励等行为，未视同销售房地产申报土地增值税。

【政策依据】

《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）：

三、非直接销售和自用房地产的收入确定（一）房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产， 其收入按下列方法和顺序确认：1.按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；2.由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

【预计风险】

房地产开发企业将所有权转让的开发产品用于职工福利、奖励等行为，未视同销售房地产申报土地增值税，少计增值额，产生少缴土地增值税的风险。

【解决方法】

房地产开发企业在土地增值税清算过程中，核查收入时，要重点核查销售台账，是否存在未收房款直接用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东的行为。应按照政策规定的方法和顺序计算收入金额。

【风险点 7】利息支出据实扣除超过同类同期贷款利率

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业据实扣除的利息支出超过商业银行同类同期贷款利率。

【政策依据】

《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）第七条第三款规定：

财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。凡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的，利息支出不得单独计算，而应并入房地产开发费用中一并计算扣除。在这种情况下，房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的 10%以内计算扣除，具体比例由省、自治区、直辖市人民政府规定。

【预计风险】

房地产开发企业据实扣除的利息支出超过商业银行同类同期贷款利率，减少增值额，产生少缴土地增值税的风险。

【解决方法】

房地产开发企业土地增值税清算时，在计算扣除项中的利息时，如果符合据实扣除利息支出的条件，一定要核查借款合同、约定的利率、时间等。提供借款方是否为金融机构，是否有合规利息票据，与同期人民银行公布的商业银行同类同期贷款利率比对，是否利率超标，正确计算应扣除的利息金额。

【风险点 8】营改增后取得的发票不合规申报扣除项

【风险等级】★★

【风险描述】

房地产开发企业取得营改增后建安发票，备注栏未注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称。

【政策依据】

《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 23 号）的规定：

（二）提供建筑服务，纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时，应在发票的备注栏注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称。

《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）规定：

五、关于营改增后建筑安装工程费支出的发票确认问题

营改增后，土地增值税纳税人接受建筑安装服务取得的增值税发票，应按照《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 23 号）规定，在发票的备注栏注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称，否则不得计入土地增值税扣除项目金额。

【预计风险】

营改增后，房地产企业取得建筑安装服务公司开来的增值税发票时，备注栏未注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称或备注栏填写错误，使得计算土地增值税时，不得扣除该项成本。

【解决方法】

房地产开发企业土地增值税清算过程中，在计算扣除项目时，必须逐一复核发票的开具时间，如果是“营改增”后取得的建筑施工发票，备注栏未按要求填写清楚的，不得计入扣除项目中。

【风险点 9】将不符合规定的评估费列入扣除项

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业将隐瞒、虚报房地产成交价格等情形，而按房地产评估价格计算征收土地增值税所发生的评估费用计入扣除项目。

【政策依据】

《财政部　国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]48 号）：

十二、关于评估费用可否在计算增值额时扣除的问题

纳税人转让旧房及建筑物时因计算纳税的需要而对房地产进行评估，其支付的评估费用允许在计算增值额时予以扣除。对条例第九条规定的纳税人隐瞒、虚报房地产成交价格等情形而按房地产评估价格计算征收土地增值税所发生的评估费用，不允许在计算土地增值税时予以扣除。

【预计风险】

房地产开发企业将隐瞒、虚报房地产成交价格等情形，而按房地产评估价格计算征收土地增值税所发生的评估费用计入扣除项目，减少增值额，产生少缴土地增值税的风险。

【解决方法】

房地产开发企业在转让旧房缴纳土地增值税时，计算扣除项中的评估费时，要核查评估费对应的合同内容，确定是否存在隐瞒、虚报房地产成交价格等情形

产生的评估费情况。准确计算评估费列入扣除项目金额。

【风险点 10】取得固定收益未申报

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业名为合作开发，提供土地方取得固定收益，实为土地使用权转让，仍按正常房地产开发申报土地增值税。

【政策依据】

《财政部　国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]48 号）：

二、关于合作建房的征免税问题

对于一方出地，一方出资金，双方合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收土地增值税；建成后转让的，应征收土地增值税。

《关于审理涉及国有土地使用权合同纠纷案件适用法律问题的解释》（法释[2005]5 号）第二十四条规定：

合作开发房地产合同约定提供土地使用权的当事人不承担经营风险，只收取固定利益的，应当认定为土地使用权转让合同。

【预计风险】

合作开发房地产，土地出资一方取得固定收益，通过规避土地转让所对应的较高累计税率档，带来少缴土地增值税的风险。

【解决方法】

房地产开发企业未通过招拍挂方式取得土地使用权时，要注意合同条款约定中不能出现固定收益、不承担合作风险字样。同时账务处理的利润分配要与合同保持一致。

【风险点 11】多计施工水、电费增加成本

【风险等级】★★★

【风险描述】

合同约定建设单位提供水、电，而施工单位工程造价报告中包含水、电费。房地产开发企业申报时，未剔除造价成本中列示的电费，多申报扣除项。

【政策依据】

根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（国务院令第 138 号）第六条计算增值额的扣除项目：（三）新建房及配套设施的成本、费用，或者旧房及建筑物的评估价格。

【预计风险】

房地产开发企业垫付施工单位水电费计入开发间接费，通过多计成本的方式，减少增值额，少缴土地增值税的风险。

【解决方法】

房地产开发企业在土地增值税清算时，需要注意是否收取建设单位水电费，以及收取的水电费是否小于造价成果报告数据。如果未收取施工单位水电费，而将垫付的水电费计入开发间接费，土地增值税清算时不能扣除。如果收取的水电费小于造价成果报告，要以造价成果报告中的水电费补收施工单位水电费，并冲减计入开发间接费用中列支的垫付水电费。

【风险点 12】将逾期开发的土地闲置费用申报扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业将逾期开发缴纳的土地闲置费用申报扣除，多计扣除项。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函[2010]220号）第四条的规定，房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费不得税前扣除。

【预计风险】

房地产开发企业将逾期开发缴纳的土地闲置费用申报扣除，减少增值额，少缴土地增值税，带来稽查罚款及滞纳金的风险。

【解决方法】

房地产开发企业在土地增值税清算时，要核查前期费用中是否存在支付土地闲置费用，计入扣除项目的情况。如果存在这种情况，此项费用不能作为扣除项目计算。

【风险点13】将未取得发票的质保金申报扣除

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业将未取得对应发票的质保金作为成本申报扣除。

【政策依据】

根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函[2010]220号）第二条规定：

房地产开发企业在工程竣工验收后，根据合同约定，扣留建筑安装施工企业一定比例的工程款，作为开发项目的质量保证金，在计算土地增值税时，建筑安装施工企业就质量保证金对房地产开发企业开具发票的，按发票所载金额予以扣除；未开具发票的，扣留的质保金不得计算扣除。

【预计风险】

房地产开发企业将未取得对应发票的质保金作为成本申报扣除，少计增值额，少缴土地增值税，带来罚款及滞纳金的风险。

【解决方法】

房地产开发企业在土地增值税清算过程中，要核查开发成本明细账与申报表中的数据是否一致。如果申报表是以造价成果报告数据进行填制，则需要调整为剔除未开发票的造价金额。

【风险点 14】将开发的商品转为自用或出租等，产权没有发生转移的，不征收土地增值税

【风险等级】★★★

【风险描述】

将开发产品部分转为企业自用或用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，但是也不扣除相应的成本和费用。

【政策依据】

《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）第三条第二款：

房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，不扣除相应的成本和费用。

【预计风险】

房地产开发企业将开发商品转为自用出租，产权未转移，误作为视同销售，多缴增值税、城建教育费附加、印花税，带来减少企业利润风险。

【解决方法】

房地产开发企业在土地增值税清算过程中，需要核查其开发的商品房是否存在转为自用或出租等情况。如产权没有发生转移的，则不征收土地增值税，清算时也不计入收入。

【风险点 15】已清算项目但有未售产品的后续土地增值税缴纳

【风险等级】★★★

【风险描述】

已清算项目继续销售剩余房产的，应在销售当月进行清算，扣除项目金额按清算时单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算，不再先预征后清算。

【政策依据】

根据国家税务总局《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）：

八、清算后再转让房地产的处理

在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报，扣除项目金额按清算时的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

单位建筑面积成本费用=清算时的扣除项目总金额÷清算的总建筑面积

【预计风险】

房地产开发企业已清算完项目后，销售未售开发产品时，未直接清算，仍然按预征后清算，不符合土地增值税缴纳的规定，可能少缴纳土地增值税。

【解决方法】

房地产开发企业在土地增值税清算后，对已清算项目的剩余房屋销售时，特别要注意，忌重新计算。应按清算报告的单位建筑面积成本计算扣除项目金额。

第十章 关税风险指引

【风险点 1】完税价格核算不准确，少缴关税的

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业存在进出口业务，计算关税的完税价格通常包括货物的成交价格、货物运抵境内输入、输出地的装卸费、运费等费用、保险费。货物成交价格通常包含很多项，比如佣金、经纪费、容器费、包装材料和劳务费、料件、工具、模具、消耗材料，以及境外开发、设计等相关服务费。如果漏掉其中一项就会导致关税完税价格计算不准，影响关税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国进出口关税条例》（国务院令第 392 号）的规定：

第十八条 进口货物的完税价格由海关以符合本条第三款所列条件的成交价格以及该货物运抵中华人民共和国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费为基础审查确定。进口货物的成交价格，是指卖方向中华人民共和国境内销售该货物时买方为进口该货物向卖方实付、应付的，并按照本条例第十九条、第二十条规定调整后的价款总额，包括直接支付的价款和间接支付的价款。

第十九条 进口货物的下列费用应当计入完税价格：

（一）由买方负担的购货佣金以外的佣金和经纪费；

（二）由买方负担的在审查确定完税价格时与该货物视为一体的容器的费用；

（三）由买方负担的包装材料费用和包装劳务费用；

（四）与该货物的生产和向中华人民共和国境内销售有关的，由买方以免费或者以低于成本的方式提供并可以按适当比例分摊的料件、工具、模具、消耗材料及类似货物的价款，以及在境外开发、设计等相关服务的费用；

（五）作为该货物向中华人民共和国境内销售的条件，买方必须支付的、与

该货物有关的特许权使用费；

（六）卖方直接或者间接从买方获得的该货物进口后转售、处置或者使用的收益。

【预计风险】

进口货物的完税价格计算错误，导致少缴关税是税务和海关的稽查重点，存在被补缴关税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应正确核算进口货物的完税价格。进口货物的完税价格包含进口货物的成交价格以及该货物运抵中华人民共和国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费等。同时还应包含以下费用：（一）由买方负担的购货佣金以外的佣金和经纪费；（二）由买方负担的在审查确定完税价格时与该货物视为一体的容器的费用；（三）由买方负担的包装材料费用和包装劳务费用；（四）与该货物的生产和向中华人民共和国境内销售有关的，由买方以免费或者以低于成本的方式提供并可以按适当比例分摊的料件、工具、模具、消耗材料及类似货物的价款，以及在境外开发、设计等相关服务的费用；（五）作为该货物向中华人民共和国境内销售的条件，买方必须支付的、与该货物有关的特许权使用费；（六）卖方直接或者间接从买方获得的该货物进口后转售、处置或者使用的收益。企业对于完税价格少计算造成少缴关税的，应向所在地海关补缴。

【风险点 2】进口货物未按期申报税款

【风险等级】★

【风险描述】

进口货物的企业，应当自海关填发税款缴款书之日起十五日内缴纳税款；逾期缴纳的，存在滞纳金风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国海关法》规定：

第六十条　进出口货物的纳税义务人，应当自海关填发税款缴款书之日起十五日内缴纳税款；逾期缴纳的，由海关征收滞纳金。纳税义务人、担保人超过三个月仍未缴纳的，经直属海关关长或者其授权的隶属海关关长批准，海关可以采取下列强制措施：（一）书面通知其开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款；（二）将应税货物依法变卖，以变卖所得抵缴税款；（三）扣留并依法变卖其价值相当于应纳税款的货物或者其他财产，以变卖所得抵缴税款。

海关采取强制措施时，对前款所列纳税义务人、担保人未缴纳的滞纳金同时强制执行。进出境物品的纳税义务人，应当在物品放行前缴纳税款。

【预计风险】

进出口企业应当自海关填发税款缴款书之日起十五日内缴纳税款；如果逾期缴纳的，应上缴滞纳金。超过三个月仍未缴纳的，存在被海关强制扣缴税款、应税货物依法变卖抵税等风险，同时海关采取强制措施时未缴纳的滞纳金同时强制执行。

【解决方法】

企业应当自海关填发税款缴款书之日起 15 日内向指定银行缴纳税款。未按期缴纳税款的，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。海关可以对企业欠缴税款的情况予以公告。企业如果因不可抗力或者在国家税收政策调整的情形下，不能按期缴纳税款的，经海关总署批准，可以延期缴纳税款，但是最长不得超过 6 个月。

【风险点 3】租赁方式进口货物以虚假租赁合同少缴关税

【风险等级】★

【风险描述】

进出口企业以租赁方式进口货物，收货人或代理人在租赁进口货物时应当向海关提供租赁合同，按照应支付的租金和货物的实际价格分别填制报关单向海关申报，提供相关的进口许可证和其他单证，按海关审查确定的完税价格计算税款数额，缴纳进口关税和进口环节海关代征税。企业为了少交关税，编制虚假租赁

合同瞒报租金，以较低的租金作为关税完税价格，达到少缴关税的目的。

【政策依据】

根据《中华人民共和国进出口关税条例》（国务院令第 392 号）的规定：

第二十三条　以租赁方式进口的货物，以海关审查确定的该货物的租金作为完税价格。

纳税义务人要求一次性缴纳税款的，纳税义务人可以选择按照本条例第二十一条的规定估定完税价格，或者按照海关审查确定的租金总额作为完税价格。

【预计风险】

进出口企业如果为了少缴关税，编制虚假租赁合同瞒报租金，以较低的租金作为关税完税价格，则存在补缴关税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应核查有无以租赁方式进口的货物，企业应如实向海关申报租金，提供真实租赁合同，正确填制报关单，以海关审查确定的该货物的租金作为完税价格。

【风险点 4】被免费更换的原进口货物不退运出境，未补关税

【风险等级】★★

【风险描述】

进出口企业在进口货物时，通常会出现因残损、短少、品质不良或者规格不符原因，由进出口货物的发货人、承运人或者保险公司免费补偿或者更换的相同货物的情况，免费更换的货物在进出口时不征收关税。但被免费更换的原进口货物不退运出境或者原出口货物不退运进境的，海关应当对原进出口货物重新按照规定征收关税。企业为了缴交关税，免费更换的货物通常会隐瞒不报或延迟申报关税。

【政策依据】

《中华人民共和国进出口关税条例》（国务院令第 392 号）第四十四条：

因残损、短少、品质不良或者规格不符原因，由进出口货物的发货人、承运人或者保险公司免费补偿或者更换的相同货物，进出口时不征收关税。被免费更换的原进口货物不退运出境或者原出口货物不退运进境的，海关应当对原进出口货物重新按照规定征收关税。

【预计风险】

进出口企业出现因残损、短少、品质不良或者规格不符原因，免费补偿或者更换的相同货物的，被免费更换的原进口货物不退运出境或者原出口货物不退运进境的，如果不重新按照规定上缴关税，则存在被补缴税款、滞纳金的风险。

【解决方法】

进出口企业应自查有无因残损、短少、品质不良或者规格不符原因，由进出口货物的发货人、承运人或者保险公司免费补偿或者更换的相同货物的情况。被免费更换的原进口货物不退运出境或者原出口货物不退运进境的，应当对原进出口货物重新按照规定缴纳关税。

【风险点 5】复运进、出境未按规定办理延期风险

【风险等级】★

【风险描述】

暂时进境或者暂时出境的下列货物，在进境或者出境时纳税义务人向海关缴纳相当于应纳税款的保证金或者提供其他担保的，可以暂不缴纳关税，并应当自进境或者出境之日起 6 个月内复运出境或者复运进境；需要延长复运出境或者复运进境期限的，纳税义务人应当根据海关总署的规定向海关办理延期手续：企业未及时办理延期手续，同时未补关税，则存在风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国进出口关税条例》（国务院令第 392 号）的规定：

第四十二条 暂时进境或者暂时出境的下列货物，在进境或者出境时纳税义务人向海关缴纳相当于应纳税款的保证金或者提供其他担保的，可以暂不缴纳关

税，并应当自进境或者出境之日起6个月内复运出境或者复运进境；需要延长复运出境或者复运进境期限的，纳税义务人应当根据海关总署的规定向海关办理延期手续：（一）在展览会、交易会、会议及类似活动中展示或者使用的货物；（二）文化、体育交流活动中使用的表演、比赛用品；（三）进行新闻报道或者摄制电影、电视节目使用的仪器、设备及用品；（四）开展科研、教学、医疗活动使用的仪器、设备及用品；（五）在本款第（一）项至第（四）项所列活动中使用的交通工具及特种车辆；（六）货样；（七）供安装、调试、检测设备时使用的仪器、工具；（八）盛装货物的容器；（九）其他用于非商业目的的货物。

第一款所列暂准进境货物在规定的期限内未复运出境的，或者暂准出境货物在规定的期限内未复运进境的，海关应当依法征收关税。

第一款所列可以暂时免征关税范围以外的其他暂准进境货物，应当按照该货物的完税价格和其在境内滞留时间与折旧时间的比例计算征收进口关税。具体办法由海关总署规定。

【预计风险】

暂时进境或者暂时出境的下列货物，如果未在自进境或者出境之日起6个月内复运出境或者复运进境；或者未向海关办理延期手续，存在被补缴关税、滞纳金的风险。

【解决方法】

企业应自查暂时进出境货物、暂时进出境货物是否在规定期限内办理复运进出境。对于暂时进出境货物，企业向海关缴纳保证金或者提供其他担保的，可以暂不缴纳关税，并应当自进境或者出境之日起6个月内复运出境或者复运进境；需要延长复运出境或者复运进境期限的，企业应当根据海关总署的规定向海关办理延期手续。暂准进境货物在规定的期限内未复运出境的，或者暂准出境货物在规定的期限内未复运进境的，应当依法缴纳关税。

【风险点6】监管货物转让或移作他用未补缴关税

【风险等级】★

【风险描述】

需由海关监管使用的减免税进口货物，在监管年限内转让或者移作他用的，海关应当根据该货物进口时间折旧估价，补征进口关税。企业会通过逃避监管或人为调整转让期限的方式，越过监管年限，躲避关税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国进出口关税条例》（国务院令第 392 号）第四十九条规定：

需由海关监管使用的减免税进口货物，在监管年限内转让或者移作他用需要补税的，海关应当根据该货物进口时间折旧估价，补征进口关税。

特定减免税进口货物的监管年限由海关总署规定。

【预计风险】

需由海关监管使用的减免税进口货物，在监管年限内转让或者移作他用的，企业如果通过逃避监管或人为调整转让期限的方式，越过监管年限，则存在被补缴关税、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应自查进口货物是否为海关监管使用的物品。如果有，需由海关监管使用的减免税进口货物，在监管年限内转让或者移作他用的，需要补缴关税，海关应当根据该货物进口时间折旧估价，补征进口关税。

第十一章 资源税风险指引

【风险点 1】虚报其生产经营取水量

【风险等级】★★★

【风险描述】

超过水行政主管部门规定的计划取用水，需要从高确定税额，对于超过计划部分的取用水量，需要在原税额的基础上加征 1～3 倍。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局 水利部关于印发<扩大水资源税改革试点实施办法>的通知》（财税 2017 年 80 号）的规定：

第十二条对超计划（定额）取用水，从高确定税额。纳税人超过水行政主管部门规定的计划（定额）取用水量，在原税额基础上加征 1～3 倍，具体办法由试点省份省级人民政府确定。

【预计风险】

超计划取用水，企业需要从高确定税额，如果未从高确定税额，未加征超过计划的用水量，面临税务风险。

【解决方法】

企业应当自行检查其在生产经营过程中实际的耗水量，判断是否存在少报其用水量，从而达到适用较低税率，少缴税款的目的，若存在上述情形，请企业及时进行调整与纠正。

【风险点 2】企业对不合规定的用水从低确定税额

【风险等级】★★

【风险描述】

企业回收利用的水，不属于疏干排水和地源热泵取用水的，错误使用从低确

定税额的政策。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局 水利部关于印发<扩大水资源税改革试点实施办法>的通知》（财税 2017 年 80 号）的规定：

第十四条 对回收利用的疏干排水和地源热泵取用水，从低确定税额。

【预计风险】

企业错误使用从低确定税额的税收政策，会对企业的水资源税额产生影响，存在少缴水资源税，产生滞纳金及罚款等风险。

【解决方法】

企业在使用从低确定税额的政策时，应注意是否在政策规定的范围之内，如果有不符合规定的取用水从低确定税额，要及时做出调整。

【风险点 3】企业推迟确认纳税义务发生时间

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在取用水资源的当天没有确认水资源税的纳税义务，而是在以后的时间才确认纳税义务，从而推迟纳税。

【政策依据】

根据《财政部 税务总局 水利部关于印发<扩大水资源税改革试点实施办法》的通知>（财税[2017]80 号）的规定：

第十七条 水资源税的纳税义务发生时间为纳税人取用水资源的当日。

【预计风险】

企业将取用水的行为滞后记录，从而推迟确认纳税义务，而不是在实际取用水的当天就确认纳税义务。存在被税务机关罚款的风险。

【解决方法】

自查取用水资源的业务，如果存在推迟确认纳税义务的情况，应及时调整。

第十二章 车辆购置税风险指引

【风险点 1】虚减应税车辆购置价格

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业在购置车辆的时候，可能会与交易方确定一个低于正常价格的交易价格，或者将某一部分非货币性的支出不计入交易价格，这样的话就会减少车辆购置税应计税的价格，从而少缴纳本来应该缴纳的车辆购置税，在税务机关检查的时候，会产生补缴税款、加收滞纳金的风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国车辆购置税法》（中华人民共和国主席令第十九号）第六条规定：

应税车辆的计税价格，按照下列规定确定：

（一）纳税人购买自用应税车辆的计税价格，为纳税人实际支付给销售者的全部价款，不包括增值税税款；

（二）纳税人进口自用应税车辆的计税价格，为关税完税价格加上关税和消费税；

（三）纳税人自产自用应税车辆的计税价格，按照纳税人生产的同类应税车辆的销售价格确定，不包括增值税税款；

（四）纳税人以受赠、获奖或者其他方式取得自用应税车辆的计税价格，按照购置应税车辆时相关凭证载明的价格确定，不包括增值税税款。

【预计风险】

企业在购置车辆的时候，如果出于纳税筹划的需要，将本来的车辆购置税的价款减少一部分，用实物来代替或者虚开发票，减少记录的计税价格，达到少缴税款的目的，在税务机关检查的时候，会产生补缴税款、加收滞纳金的风险。

【解决方法】

建议企业自查在购置车辆时是否存在将实物抵减部分价款，而没有完整的计入车辆购置的费用的情况，或者是否存在车辆价格明显偏低且无正当理由的情况，如果存在，应该及时改正。

【风险点 2】购车发票低于实际车款，隐瞒收入少缴车辆购置税

【风险等级】★★

【风险描述】

汽车行业为了隐瞒收入不据实开票、少开发票现象比较普遍，由于车辆购置税是按照国家规定的最低计税价格与发票价孰高来确定，而实际成交价往往高于国家规定的最低计税价，因此应按实际成交价作为缴纳车辆购置税的计税依据。部分客户，在按实付款的情况下，经销商利用消费者希望降低车购税的心理，只针对部分价款开具《机动车销售统一发票》，分解销售收入，另一部分开收据不入账，客户按机动车销售发票缴纳车辆购置税，此种做法满足了双方的心理，但偷逃国家税款，存在风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国车辆购置税法》（中华人民共和国主席令第十九号）规定：

第五条 车辆购置税的应纳税额按照应税车辆的计税价格乘以税率计算。

第七条 纳税人申报的应税车辆计税价格明显偏低，又无正当理由的，由税务机关依照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定核定其应纳税额。

第八条 纳税人以外汇结算应税车辆价款的，按照申报纳税之日的人民币汇率中间价折合成人民币计算缴纳税款。

【预计风险】

售车企业如果通过分解收入少开机动车发票的形式隐瞒收入，购车企业则存在少交车辆购置税，会存在被补缴税款、滞纳金和罚款的风险。

【解决方法】

企业应如实申报购车价款，应税车辆的计税价格，按照下列规定确定：（一）纳税人购买自用应税车辆的计税价格，为纳税人实际支付给销售者的全部价款，不包括增值税税款；（二）纳税人进口自用应税车辆的计税价格，为关税完税价格加上关税和消费税；（三）纳税人自产自用应税车辆的计税价格，按照纳税人生产的同类应税车辆的销售价格确定，不包括增值税税款；（四）纳税人以受赠、获奖或者其他方式取得自用应税车辆的计税价格，按照购置应税车辆时相关凭证载明的价格确定，不包括增值税税款。

【风险点 3】免减税车辆因转让、改变用途未计征车辆购置税

【风险等级】★

【风险描述】

免税、减税车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，纳税人未在办理车辆转移登记或者变更登记前缴纳车辆购置税。

【政策依据】

根据《中华人民共和国车辆购置税法》（中华人民共和国主席令第十九号）规定：

免税、减税车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，纳税人应当在办理车辆转移登记或者变更登记前缴纳车辆购置税。计税价格以免税、减税车辆初次办理纳税申报时确定的计税价格为基准，每满一年扣减百分之十。

【预计风险】

免税、减税车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，纳税人未在办理车辆转移登记或者变更登记前缴纳车辆购置税。

【解决方法】

企业应自查有无已经办理免税、减税手续的车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，如有，纳税人、纳税义务发生时间、应纳税额按以下

规定执行:1.发生转让行为的,受让人为车辆购置税纳税人;未发生转让行为的,车辆所有人为车辆购置税纳税人。2.纳税义务发生时间为车辆转让或者用途改变等情形发生之日。3.应纳税额计算公式如下:应纳税额=初次办理纳税申报时确定的计税价格×(1-使用年限×10%)×10%-已纳税额,应纳税额不得为负数。使用年限的计算方法是,自纳税人初次办理纳税申报之日起,至不再属于免税、减税范围的情形发生之日止。使用年限取整计算,不满一年的不计算在内。

第十三章 车船税风险指引

【风险点 1】为运输设备材料和配件购买的渔船，未缴纳车船税

【风险等级】★★

【风险描述】

渔业机械制造企业为了在水面运输设备材料和配件购买的渔船，已经在渔业船舶管理部门登记，但未缴纳车船税。

【政策依据】

《中华人民共和国车船税法》（中华人民共和国主席令第 51 号）第三条规定：下列车船免征车船税：（一）捕捞、养殖渔船。

《中华人民共和国车船税法实施条例》（中华人民共和国国务院令第 611 号）第七条规定，《车船税法》第三条第一项所称的捕捞、养殖渔船，是指在渔业船舶登记管理部门登记为捕捞船或者养殖船的船舶。

【预计风险】

渔业机械制造企业为了在水面运输设备材料和配件购买的渔船，已经在渔业船舶管理部门登记，却未缴纳车船税，不符合免纳车船税的规定，需要补缴车船税。

【解决方法】

《中华人民共和国车船税法实施条例》（中华人民共和国国务院令第 611 号）第七条规定，车船税法第三条第一项所称的捕捞、养殖渔船，是指在渔业船舶登记管理部门登记为捕捞船或者养殖船的船舶。渔业机械制造企业为了在水面运输设备材料和配件购买的渔船，不属于捕捞船或者养殖船，应当缴纳车船税。

【风险点 2】单位内部使用车辆和船舶未缴纳车船税

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业对于依法不需要在车船登记管理部门登记的在单位内部场所行驶或者作业的机动车辆和船舶，未缴纳车船税，在税务机关检查的时候，会产生补缴车船税税款、加收滞纳金的风险。

【政策依据】

根据《中华人民共和国车船税法实施条例》(中华人民共和国国务院令第 611 号）第二条规定：

车船税法第一条所称车辆、船舶，是指：

（一）依法应当在车船登记管理部门登记的机动车辆和船舶；

（二）依法不需要在车船登记管理部门登记的在单位内部场所行驶或者作业的机动车辆和船舶。

【预计风险】

企业在对于依法不需要在车船登记管理部门登记的在单位内部场所行驶或者作业的机动车辆和船舶，可能存在瞒报或者忘记纳税申报的情况，在税务机关进行检查的时候，可能出现补缴税款、加收滞纳金以及影响纳税人信誉度的风险。

【解决方法】

建议企业自行检查依法不需要在车船登记管理部门登记的在单位内部场所行驶或者作业的机动车辆和船舶，是否存在漏报的情况，如果存在，应该及时改正。

第十四章 契税风险指引

【风险点 1】土地补偿费、地上附着物和青苗补偿费等未按规定缴纳契税的风险

【风险等级】★★★

【风险描述】

土地补偿费、地上附着物和青苗补偿费等未计入契税依据。

【政策依据】

《税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》(财政部 税务总局公告 2021 年第 23 号)

二、关于若干计税依据的具体情形,(五)土地使用权出让的,计税依据包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、征收补偿费、城市基础设施配套费、实物配建房屋等应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款。

【预计风险】

土地补偿费、地上附着物和青苗补偿费等未计入契税依据,存在少缴纳契税的风险

【解决方法】

检查企业“开发成本”科目下与土地补偿费、地上附着物和青苗补偿费相关的成本金额,与企业申报的契税计税依据比对,核实企业是否存在少缴契税的情况。

【风险点 2】取得土地出让金减免未足额缴纳契税的风险

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产企业取得土地使用权时，政府部门对其应缴纳的土地出让金给予部分或全额减免，企业按减免后实际缴纳的土地出让金计算缴纳契税，存在少缴契税的风险。

【政策依据】

《国家税务总局关于免征土地出让金出让国有土地使用权征收契税的批复》（国税函〔2005〕436 号）

根据《中华人民共和国契税暂行条例》及其细则的有关规定，对承受国有土地使用权所应支付的土地出让金，要计征契税。不得因减免土地出让金，而减免契税。

【预计风险】

取得土地出让金减免，而少计契税依据，存在少缴纳契税的风险

【解决方法】

了解当地政府是否存在土地出让金减免或者返还等优惠政策的情况，比对企业土地实际付款金额和土地出让合同，检查企业“开发成本”“资本公积”“其他应付款”“长期应收款”等会计科目，审核企业土地实际付款金额是否与土地出让合同的金额一致，核实合同里的土地使用权金额与契税计税依据是否一致，是否存在契税未按规定缴纳的情形。

【风险点 3】补缴土地出让金未按规定缴纳契税的风险

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产开发企业，先以划拨方式取得土地使用权，后经批准改为以出让方式取得该土地使用权的，其计税依据为包含后续发生的出让费用。

将工业用地变性为商业，补交土地出让金签订土地变性合同后，其契税计税依据为包含补交的土地出让金。

缴纳契税。

【政策依据】

《财政部　国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税[2004]134 号）第二条：

先以划拨方式取得土地使用权，后经批准改为出让方式取得该土地使用权的，应依法缴纳契税，其计税依据为应补缴的土地出让金和其他出让费用。

《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 23 号）第二条

二、关于若干计税依据的具体情形

（一）以划拨方式取得的土地使用权，经批准改为出让方式重新取得该土地使用权的，应由该土地使用权人以补缴的土地出让价款为计税依据缴纳契税。

（二）先以划拨方式取得土地使用权，后经批准转让房地产，划拨土地性质改为出让的，承受方应分别以补缴的土地出让价款和房地产权属转移合同确定的成交价格为计税依据缴纳契税。

（三）先以划拨方式取得土地使用权，后经批准转让房地产，划拨土地性质未发生改变的，承受方应以房地产权属转移合同确定的成交价格为计税依据缴纳契税。

【预计风险】

房地产开发企业在先以划拨方式取得土地使用权，后改为出让方式补缴出让金取得该土地使用权时，计算契税时应包含后续的土地出让金和其他出让费用。未包括的，存在少缴契税、罚款及滞纳金的风险。

【解决方法】

房地产开发企业如果先以划拨方式取得土地使用权，后改为出让方式取得该土地使用权时应按下列步骤操作：1. 查验土地转让合同约定详细内容中是否存在其他出让费约定。2. 核查是否缴纳市政配套费。3. 计算契税计税基数是否准确。

【风险点 4】城市基础设施配套费未按规定缴纳契税的风险

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产企业取得土地使用权后，按规定缴纳相应的市政建设配套费，才能办理《建设施工许可证》，开始房地产项目开工建设。企业缴纳市政建设配套费后，未按规定申报缴纳相应的契税，存在少缴契税的风险。

【政策依据】

《财政部 税务总局关于贯彻实施契税法若干事项执行口径的公告》（财政部税务总局公告 2021 年第 23 号）二、关于若干计税依据的具体情形

（五）土地使用权出让的，计税依据包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、征收补偿费、城市基础设施配套费、实物配建房屋等应交付的货币以及实物、其他经济利益对应的价款。

【预计风险】

房地产企业取得土地使用权后，按规定缴纳相应的市政建设配套费后，未按规定申报缴纳相应的契税，存在少缴契税的风险。

【解决方法】

检查企业“开发成本”科目市政建设配套费列支情况，根据当地市政建设配套费标准和开发面积取得企业应缴纳市政建设配套费的数据，与企业申报的契税计税依据比对，核实企业是否存在少缴契税的情况。

第十五章 耕地占用税风险指引

【风险点】免税用地改变用途未按规定补缴税款

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业对于占用的耕地之前属于耕地占用税免税范围的，但是再后来的经营过程中需要改变耕地的用途，但是没有在改变用途后补缴耕地占用税，造成了少缴耕地占用税的风险，在税务机关进行纳税检查的时候，可能会产生补缴税款、加收滞纳金以及影响纳税人信誉度的风险。

【政策依据】

《中华人民共和国耕地占用税法》第八条 依照本法第七条第一款、第二款规定免征或者减征耕地占用税后，纳税人改变原占地用途，不再属于免征或者减征耕地占用税情形的，应当按照当地适用税额补缴耕地占用税。

《财政部 税务总局 自然资源部 农业农村部 生态环境部关于发布《中华人民共和国耕地占用税法实施办法》的公告》（财政部公告 2019 年第 81 号）第十七条 根据税法第八条的规定，纳税人改变原占地用途，不再属于免征或减征情形的，应自改变用途之日起 30 日内申报补缴税款，补缴税款按改变用途的实际占用耕地面积和改变用途时当地适用税额计算。

【预计风险】

企业对于占用的耕地的用途总是在不停地改变，或者企业会占用之前用于免征耕地占用税的用地，于是就会出现，之前属于耕地占用税免税范围的，但是再后来的经营过程中需要改变耕地的用途，但是没有在改变用途后补缴耕地占用税，造成了少缴耕地占用税的风险，在税务机关进行纳税检查的时候，可能会产生补缴税款、加收滞纳金以及影响纳税人信誉度的风险。

【解决方法】

建议企业在占用土地的时候了解它是否属于耕地占用税征税范围内用地，了

解免征或者减征耕地占用税情形，如果之前用于免税项目，但此次要改变用途用于非免税项目，应及时补缴耕地占用税。

第十六章 城市维护建设税风险指引

【风险点 1】缴纳增值税或消费税的同时未计算缴纳城建税

【风险等级】★

【风险描述】

企业实际缴纳了增值税、消费税，但却不按适用税率计算缴纳城建税，导致已缴“二税”与按适用税率计算缴纳的城建税金额不匹配，存在少缴城建税的风险。

【政策依据】

《中华人民共和国城市维护建设税法》第二条 城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。

《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 28 号）

一、城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额（以下简称两税税额）为计税依据。

依法实际缴纳的两税税额，是指纳税人依照增值税、消费税相关法律法规和税收政策规定计算的应当缴纳的两税税额（不含因进口货物或境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的两税税额），加上增值税免抵税额，扣除直接减免的两税税额和期末留抵退税退还的增值税税额后的金额。

直接减免的两税税额，是指依照增值税、消费税相关法律法规和税收政策规定，直接减征或免征的两税税额，不包括实行先征后返、先征后退、即征即退办法退还的两税税额。

【预计风险】

城市维护建设税以企业实际缴纳的增值税、消费税的税额为计税依据，企业若未分别与增值税、消费税同时缴纳城建税，则存在少缴城建税、滞纳金及罚款

的风险。

【解决方法】

应通过配比检查，测算企业实际缴纳的增值税、消费税金额与适用城市建设税率计算后是否与缴纳的城建税相匹配，如不匹配，则存在漏缴或少缴情况的，应该补缴。

【风险点 2】纳税人在补缴增值税或消费税时，未补缴城市维护建设税

【风险等级】★★★

【风险描述】

纳税人少缴、漏缴增值税和消费税，后期补缴两税时，未补缴城市维护建设税

【政策依据】

《国家税务总局关于城市维护建设税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 26 号）第五条第二款规定，采用委托代征、代扣代缴、代收代缴、预缴、补缴等方式缴纳两税的，应当同时缴纳城建税。

【预计风险】

纳税人少缴、漏缴增值税或消费税，后期补缴两税时，未补缴城市维护建设税，存在少缴城建税、滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

检查纳税人补缴增值税或消费税时，是否同时补缴城市维护建设税，未补缴的，要求补缴税款，以及滞纳金罚款等。

【风险点 2】纳税人在补缴增值税或消费税时，未补缴教育费附加

【风险等级】★★★

【风险描述】

纳税人少缴、漏缴增值税和消费税，后期补缴两税时，未补缴教育费附加

【政策依据】

《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 28 号）

一、城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额（以下简称两税税额）为计税依据。

二、教育费附加、地方教育附加计征依据与城市维护建设税计税依据一致，按本公告第一条规定执行。

《国家税务总局关于城市维护建设税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 26 号）第五条第二款规定，采用委托代征、代扣代缴、代收代缴、预缴、补缴等方式缴纳两税的，应当同时缴纳城建税。

【预计风险】

纳税人少缴、漏缴增值税或消费税，后期补缴两税时，未补缴教育费附加，存在少缴教育费附加、滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

检查纳税人补缴增值税或消费税时，是否同时补缴教育费附加，未补缴的，要求补缴税款，以及滞纳金罚款等。

【风险点 3】出口货物实行“免抵退”还的增值税，抵减了城建税计税依据

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业出口符合“免抵退”情况的应税矿产品，增值税可以退还，以其为计税依据计算的城建税却不可以退还。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于生产企业出口货物实行免抵退税办法后有

关城市维护建设税、教育费附加政策的通知》（财税〔2005〕25 号）规定：

一、经国家税务局正式审核批准的当期免抵的增值税税额应纳入城市维护建设税和教育费附加的计征范围，分别按规定的税（费）率征收城市维护建设税和教育费附加。

二、2005 年 1 月 1 日前，已按免抵的增值税税额征收的城市维护建设税和教育费附加不再退还，未征的不再补征。

【预计风险】

企业有正式审核批准的当期免抵的增值税税额，以其为计税依据计算的城建税不得扣除。否则违反规定少缴纳税款，面临税务机关追缴税款，征收滞纳金与罚款等风险。

【解决方法】

检查纳税人收到出口“免抵退”还的增值税时，是否抵减了城建税计税依据，抵减的，要求补缴税款，以及滞纳金罚款等。

【风险点 4】城市维护建设税适应税率错误

【风险等级】★

【风险描述】

企业未按所在地区适用税率申报城市维护建设税，混淆适用税率进行纳税申报。

【政策依据】

《城市维护建设税法》第四条规定：城市维护建设税税率如下：

（一）纳税人所在地在市区的，税率为百分之七；

（二）纳税人所在地在县城、镇的，税率为百分之五；

（三）纳税人所在地不在市区、县城或者镇的，税率为百分之一。

前款所称纳税人所在地，是指纳税人住所地或者与纳税人生产经营活动相关的其他地点，具体地点由省、自治区、直辖市确定。

【预计风险】

企业未按所在地区适用税率申报城市维护建设税，存在少缴城建税的风险。

【解决方法】

检查企业缴纳的城建税，适应税率是否与所在地区匹配，不匹配，要求改正补缴。

【风险点 5】增值税留底退税抵减城建税计税依据错误

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产企业预售阶段预缴增值税时，收到增值税留底退税，扣减城建税计税依据。

【政策依据】

《城市维护建设税法》第二条规定：

城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。

城市维护建设税的计税依据应当按照规定扣除期末留抵退税退还的增值税税额。

《国家税务总局关于城市维护建设税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 26 号）

一、城建税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税（以下称两税）税额为计税依据。

依法实际缴纳的增值税税额，是指纳税人依照增值税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的增值税税额，加上增值税免抵税额，扣除直接减免的增值税税额和期末留抵退税退还的增值税税额（以下简称留抵退税额）后的金额。

依法实际缴纳的消费税税额，是指纳税人依照消费税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的消费税税额，扣除直接减免的消费税税额后的金额。

应当缴纳的两税税额，不含因进口货物或境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的两税税额。

纳税人自收到留抵退税额之日起，应当在下一个纳税申报期从城建税计税依据中扣除。

留抵退税额仅允许在按照增值税一般计税方法确定的城建税计税依据中扣除。当期未扣除完的余额，在以后纳税申报期按规定继续扣除。

【预计风险】

房地产企业预售阶段预缴增值税时，收到增值税留底退税，扣减城建税计税依据，少缴纳城市维护建设税。

【解决方法】

检查企业收到增值税留抵退税，扣减城建税计税依据的，是否为一般计税方法计税的增值税，除此之外，如预缴的增值税，不能扣减城建税计税依据。

第十七章 教育费附加风险指引

【风险点 1】缴纳增值税或消费税的同时未计算缴纳教育费附加

【风险等级】★

【风险描述】

企业实际缴纳了增值税、消费税，但却不按适用税率计算缴纳教育费附加，导致已缴“二税”与缴纳的教育费附加金额不匹配，存在少缴教育费附加的风险。

【政策依据】

《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 28 号）

一、城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额（以下简称两税税额）为计税依据。

二、教育费附加、地方教育附加计征依据与城市维护建设税计税依据一致，按本公告第一条规定执行。

【预计风险】

教育费附加以企业实际缴纳的增值税、消费税的税额为计税依据，企业若未分别与增值税、消费税同时缴纳教育费附加，则存在少缴教育费附加、滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

应通过配比检查，测算企业实际缴纳的增值税、消费税金额与教育费附加税率计算后是否与缴纳的教育费附加相匹配，如不匹配，则存在漏缴或少缴情况的，应该补缴。

【风险点 2】纳税人在补缴增值税或消费税时，未补缴教育费附加

【风险等级】★★★

【风险描述】

纳税人少缴、漏缴增值税和消费税，后期补缴两税时，未补缴教育费附加

【政策依据】

《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 28 号）

一、城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额（以下简称两税税额）为计税依据。

二、教育费附加、地方教育附加计征依据与城市维护建设税计税依据一致，按本公告第一条规定执行。

《国家税务总局关于城市维护建设税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 26 号）第五条第二款规定，采用委托代征、代扣代缴、代收代缴、预缴、补缴等方式缴纳两税的，应当同时缴纳城建税。

【预计风险】

纳税人少缴、漏缴增值税或消费税，后期补缴两税时，未补缴教育费附加，存在少缴教育费附加、滞纳金及罚款的风险。

【解决方法】

检查纳税人补缴增值税或消费税时，是否同时补缴教育费附加，未补缴的，要求补缴税款，以及滞纳金罚款等。

【风险点 3】出口货物实行“免抵退”还的增值税，抵减了教育费附加计税依据

【风险等级】★★★

【风险描述】

企业出口符合“免抵退”情况的应税矿产品，增值税可以退还，以其为计税依据计算的教育费附加却不可以退还。

【政策依据】

根据《财政部　国家税务总局关于生产企业出口货物实行免抵退税办法后有关城市维护建设税、教育费附加政策的通知》（财税〔2005〕25 号）规定：

一、经国家税务局正式审核批准的当期免抵的增值税税额应纳入城市维护建设税和教育费附加的计征范围，分别按规定的税（费）率征收城市维护建设税和教育费附加。

二、2005 年 1 月 1 日前，已按免抵的增值税税额征收的城市维护建设税和教育费附加不再退还，未征的不再补征。

【预计风险】

企业有正式审核批准的当期免抵的增值税税额，以其为计税依据计算的教育费附加不得扣除。否则违反规定少缴纳税款，面临税务机关追缴税款，征收滞纳金与罚款等风险。

【解决方法】

检查纳税人收到出口“免抵退”还的增值税时，是否抵减了教育费附加计税依据，抵减的，要求补缴税款，以及滞纳金罚款等。

【风险点 4】增值税留底退税抵减教育费附加计税依据错误

【风险等级】★★★

【风险描述】

房地产企业预售阶段预缴增值税时，收到增值税留底退税，扣减教育费附加计税依据。

【政策依据】

《城市维护建设税法》第二条规定：

城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。

城市维护建设税的计税依据应当按照规定扣除期末留抵退税退还的增值税

税额。

《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 28 号）

一、城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额（以下简称两税税额）为计税依据。

二、教育费附加、地方教育附加计征依据与城市维护建设税计税依据一致，按本公告第一条规定执行。

《国家税务总局关于城市维护建设税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 26 号）

一、城建税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税（以下称两税）税额为计税依据。

依法实际缴纳的增值税税额，是指纳税人依照增值税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的增值税税额，加上增值税免抵税额，扣除直接减免的增值税税额和期末留抵退税退还的增值税税额（以下简称留抵退税额）后的金额。

依法实际缴纳的消费税税额，是指纳税人依照消费税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的消费税税额，扣除直接减免的消费税税额后的金额。

应当缴纳的两税税额，不含因进口货物或境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的两税税额。

纳税人自收到留抵退税额之日起，应当在下一个纳税申报期从城建税计税依据中扣除。

留抵退税额仅允许在按照增值税一般计税方法确定的城建税计税依据中扣除。当期未扣除完的余额，在以后纳税申报期按规定继续扣除。

【预计风险】

房地产企业预售阶段预缴增值税时，收到增值税留底退税，扣减教育费附加计税依据，少缴纳教育费附加。

【解决方法】

检查企业收到增值税留抵退税，扣减教育费附加计税依据的，是否为一般计税方法计税的增值税，除此之外，如预缴的增值税，不能扣减教育费附加计税依据。