



专精特新、独角兽企业税务内控指引

国家税务总局青岛市税务局

序

专精特新、独角兽企业是推进新型工业化、发展新质生产力的重要支撑，也是推动实体经济向纵深迈进的关键力量。为深入贯彻落实党中央、国务院关于促进专精特新、独角兽企业发展的决策部署，立足税务部门职能职责，聚焦助推企业提升税务内控能力，促进守法合规经营，特此编撰《专精特新、独角兽企业税务内控指引》。

本指引坚持问题导向和目标导向，以查风险、提建议、讲政策、举案例为重点，共性与个性阐述相结合、政策与实践案例相结合，力求做到结构清晰、内容丰富、简洁实用，帮助使用者准确理解税收政策，规范税务操作流程，降低涉税风险，实现税务合规。指引从发票管理、纳税申报、优惠政策享受、会计记账及财务报表填报四个方面，深入分析并介绍专精特新、独角兽企业日常经营管理中存在的涉税风险，结合实践案例和税收政策法规，为企业提供详尽的操作指南和风险防范建议。

希望本指引能够成为企业管理者和财税人员的合规助手，护航企业在高质量发展道路上行稳致远。本指引涉及的专精特新、独角兽企业税收服务管理相关政策法规和服务管理措施截至2024年12月底。由于税收政策不断完善和更新，加之编者水平所限，难免有疏漏之处，恳请使用者批评指正。

国家税务总局青岛市税务局

2025年3月31日

目录 | CONTENTS

第一章 发票管理风险

风险点一：以暂估成本入账并税前扣除，但年终汇算清缴未按规定纳税调整.....	02
风险点二：取得填写不规范的发票违规税前扣除.....	04
风险点三：取得发票之外的其他凭证违规税前扣除.....	06
风险点四：未发生经营业务但开具发票，或者开具发票与实际经营业务不符.....	07
风险点五：扩大技术转让免税范围，少缴增值税.....	08
风险点六：销售方未按照规定随意作废开具发票.....	10

第二章 纳税申报风险

风险点一：未按规定做进项税额转出.....	12
风险点二：发生非正常损失未足额做进项税额转出.....	13
风险点三：增值税销售额与企业所得税营业收入差异过大.....	15
风险点四：发生视同销售行为，企业所得税未及时确认收入.....	18
风险点五：企业所得税期间费用超限额列支.....	19
风险点六：为职工支付各类保险费税前扣除未作纳税调整.....	25
风险点七：取得政府补助收入相关涉税风险.....	27
风险点八：向关联方销售货物价格明显偏低，且无正当理由.....	29
风险点九：向客户免费赠送礼品未代扣代缴个人所得税.....	32
风险点十：以未分配利润、盈余公积和资本公积转增股本未代扣代缴个人所得税.....	34
风险点十一：将房产出租，未按照从租计征计算缴纳房产税.....	37
风险点十二：房产原值未包含土地价值，少缴纳房产税.....	39
风险点十三：企业存在多类型印花税应税凭证，未分别足额缴纳印花税.....	41

第三章 优惠政策享受风险

风险点一：取得增值税加计抵减额，未确认企业所得税应税收入.....	44
风险点二：销售自己使用过的固定资产违规享受优惠政策.....	45
风险点三：高新技术企业取得城镇土地使用税退税未同步调整企业所得税申报.....	47
风险点四：不属于可加计扣除的研发活动，违规享受加计扣除政策.....	48
风险点五：不属于可加计扣除的研发费用，违规享受加计扣除政策.....	51
风险点六：研发费加计扣除归集不合理.....	55
风险点七：违规加计扣除委托研发费用.....	56
风险点八：未按规定对研发活动发生的特殊收入、特殊费用冲减研发费用.....	59
风险点九：混淆委托研发和合作研发.....	61
风险点十：研发费用加计扣除与创意设计活动加计扣除重复享受.....	62
风险点十一：错误申报资产总额、从业人数导致小型微利企业税收优惠政策应享未享或不应享受而享受.....	63
风险指标十二：一个纳税年度内取得多次股权激励未合并纳税风险.....	66
风险指标十三：错把非货币性资产交换判断为非货币性资产投资，分期确认所得.....	68
风险指标十四：股权激励计划等待期内计提的成本费用未纳税调整.....	69

第四章 会计记账及财务报表填报风险

风险点一：其他应收/应付账款长期大额挂账.....	72
风险点二：预收款项存在延迟确认收入.....	75
风险点三：应收/应付账款长期大额挂账.....	78



PART01

发票管理风险

第一章 发票管理风险

发票合规是企业财务管理中的重要环节，也是企业税务内控的重点内容，直接影响企业的经营成本和纳税信用，企业因发票的开具、取得、使用、保管等方面出现问题而导致的税收风险不容忽视。本部分列举了企业在发票管理中较为常见的一些问题，提出了防范发票风险的建议，助力企业规范发票管理，降低涉税风险。

风险点一：以暂估成本入账并税前扣除，但年终汇算清缴未按规定纳税调整

风险描述：专精特新、独角兽企业因供应商的付款账期拉长，在未支付货款未取得发票的情况下，按照原材料暂估价值计入存货暂估科目并结转成本，因付款及开票的滞后性，在涉及跨年度支付货款等情形时，容易发生暂估成本未按要求进行纳税调整的涉税风险。

防控建议：建议专精特新、独角兽企业的财务人员，在企业所得税年度汇算清缴时，关注营业成本中是否包含暂估成本。如果在汇算清缴结束前未取得相应发票，应先按规定进行纳税调整。在5年内取得发票后，再更正相应年度企业所得税申报表。

政策依据：

1.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。

《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

2.除发生本办法第十五条规定的情形外，企业以前年度应当取得而未取得发票、其他外部凭证，且相应支出在该年度没有税前扣除的，在以后年度取得符合规定的发票、其他外部凭证或者按照本办法第十四条的规定提供可以证实其支出真实性的相关资料，相应支出可以追补至该支出发生年度税前扣除，但追补年限不得超过五年。

《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）第十七条

3.企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目的，对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出以发票（包括按照规定由税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证。

《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）第九条

4.企业在补开、换开发票、其他外部凭证过程中，因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，可凭以下资料证实支出真实性后，其支出允许税前扣除：

（一）无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明资料）；

（二）相关业务活动的合同或者协议；

（三）采用非现金方式支付的付款凭证；

（四）货物运输的证明资料；

（五）货物入库内部凭证；

（六）企业会计核算记录以及其他资料。

前款第一项至第三项为必备资料。



《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）第十四条

典型案例：B公司是一家光伏连接器生产企业，2017年——2019年经营业绩显著提升。为扩大生产规模，B公司投入大量资金购入土地、建设新厂区。2020年，受外部环境的影响，下游客户回款周期拉长，B公司运营资金严重不足，拖欠某上游供应商2020年9月——12月货款470万元，直至2021年9月才支付完毕。该上游供应商在收取货款后，向其开具了发票。B公司财务人员在拖欠货款期间，根据物料入库单，按照暂估价值计入存货暂估科目并结转成本。2020年度

企业所得税汇算清缴时，也未进行成本调整。经税务人员审核，B公司应调增2020年度企业所得税应纳税所得额，补缴企业所得税并缴纳滞纳金。

风险点二：取得填写不规范的发票违规税前扣除

风险描述：税前扣除凭证在管理中应遵循合法性原则，合法性是指税前扣除凭证的形式、来源符合国家法律、法规等相关规定。企业取得填写不规范的发票，不得作为税前扣除凭证，否则会产生违规税前扣除的风险。常见的填写不规范问题有：1.建筑服务未备注服务发生地县（市、区）名称及项目名称；2.货物运输服务未备注起运地、到达地、车种车号、运输货物信息；3.销售出租不动产未备注不动产的详细地址；4.保险代收车船税发票未备注保险单号、税款所属期、代收车船税金额、滞纳金金额、金额合计。

防控建议：建议专精特新、独角兽企业财务人员入账时重点关注取得的发票是否按规定开具，尤其要关注建筑服务、货运服务、不动产租赁服务等特殊业务类型发票的备注栏是否按规定填写相应信息，如果发现取得不合规发票，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。补开、换开后的发票符合规定的，可以作为税前扣除凭证。

政策依据：

1.企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目的，对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出以发票（包括按照规定由税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证。

《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）第九条

2.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。

《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)第十三条

3.企业在规定的期限未能补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证,并且未能按照本办法第十四条的规定提供相关资料证实其支出真实性的,相应支出不得在发生年度税前扣除。

《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)第十六条

4.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。《中华人民共和国发票管理办法》(国函〔1993〕174号)第二十条

5.增值税发票开具

(三)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。

(四)销售不动产,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“货物或应税劳务、服务名称”栏填写不动产名称及房屋产权证书号码(无房屋产权证书的可不填写),“单位”栏填写面积单位,备注栏注明不动产的详细地址。

(五)出租不动产,纳税人自行开具或者税务机关代开增值税发票时,应在备注栏注明不动产的详细地址。

《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)第四条

6.增值税一般纳税人提供货物运输服务,使用增值税专用发票和增值税普通发票,开具发票时应将起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息等内容填写在发票备注栏中,如内容较多可另附清单。

《国家税务总局关于停止使用货物运输业增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第99号)第一条

7.保险机构作为车船税扣缴义务人,在代收车船税并开具增值税发票时,应在增值税发票备

注栏中注明代收车船税税款信息。具体包括：保险单号、税款所属期（详细至月）、代收车船税金额、滞纳金金额、金额合计等。该增值税发票可作为纳税人缴纳车船税及滞纳金的会计核算原始凭证。

《国家税务总局关于保险机构代收车船税开具增值税发票问题的公告》（国家税务总局公告2016年第51号）

典型案例：A公司经营机械设备制造，向B公司租用办公厂房。2022年取得B公司开具的租赁不动产增值税专用发票，价税合计金额20.8万元，备注栏空白。经税务人员审核，A公司取得的不动产租赁发票没有按规定在备注栏注明不动产详细地址，属于不合规发票，不得作为扣除凭证。因该问题被发现时尚未超出当年度汇算清缴期，A公司及时向B公司要求换开了合规发票，该涉税风险消除。

风险点三：取得发票之外的其他凭证违规税前扣除

风险描述：专精特新企业在实际经营中可能取得发票之外的其他凭证，其中部分类型的凭证不得作为税前扣除凭证，例如大额白条入账，否则会产生违规税前扣除的风险。

防控建议：建议专精特新企业财务人员熟知税前扣除凭证的类型，对于取得发票以外的其他凭证，应核对其与对应业务的真实性、相关性。

政策依据：

1.税前扣除凭证按照来源分为内部凭证和外部凭证。内部凭证是指企业自制用于成本、费用、损失和其他支出核算的会计原始凭证。内部凭证的填制和使用应当符合国家会计法律、法规等相关规定。外部凭证是指企业发生经营活动和其他事项时，从其他单位、个人取得的用于证明其支出发生的凭证，包括但不限于发票（包括纸质发票和电子发票）、财政票据、完税凭证、收款凭证、分割单等。

《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

告2018年第28号) 第八条

2.企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目(以下简称“应税项目”)的,对方为已办理税务登记的增值税纳税人,其支出以发票(包括按照规定由税务机关代开的发票)作为税前扣除凭证;对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人,其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证,收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。小额零星经营业务的判断标准是个人从事应税项目经营业务的销售额不超过增值税相关政策规定的起征点。

《国家税务总局关于发布<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) 第九条

典型案例：A公司经营精密仪器生产销售，2021年11月在某文具超市采购办公用品，购入笔记本、中性笔、订书机等办公用品价税合计3000元，因对方增值税发票开具系统临时故障未取得发票（对方企业一直为正常经营的企业，未出现国家税务总局公告2018年第28号第十四条的情况），以对方自制收据代替并入账计入办公费用。2021年度企业所得税汇算清缴时，因财务疏忽未进行纳税调整。经税务人员审核，向企业发出《税务事项通知书》，告知企业自被告知之日起60日内补开符合条件的发票，A公司在规定期限内补开发票，风险点消除。

风险点四：未发生经营业务但开具发票，或者开具发票与实际经营业务不符

风险描述：税法规定为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票、让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票、介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票均属于虚开发票的违法行为，严重者甚至构成犯罪，需要承担刑事责任。

防控建议：建议企业一方面强化内部培训，树立合规意识；另一方面不断优化发票管理流程，业务与财务、审批三方分离，大额发票双人复核并签字留痕。每月按一定比例抽查已开具发票，重点核查大额发票、频繁开给关联方的发票，从合同、交付、收付到发票开具各环节精准比

对信息，从源头上防控发票风险，保障企业依法依规运营。

政策依据：

1.填开发票的单位和个人必须在发生经营业务确认营业收入时开具发票。未发生经营业务一律不准开具发票。

《中华人民共和国发票管理办法实施细则》（国家税务总局令第56号）第二十四条

2.开具发票应当按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性如实开具，开具纸质发票应当加盖发票专用章。

任何单位和个人不得有下列虚开发票行为：

- （一）为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；
- （二）让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；
- （三）介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票。

《中华人民共和国发票管理办法》（国务院令第764号）第二十一条

3.违反本办法的规定虚开发票的，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。非法代开发票的，依照前款规定处罚。

《中华人民共和国发票管理办法》（国务院令第764号）第三十五条

典型案例：A公司经营手机批发零售，在没有真实业务发生的情况下，为B公司虚开增值税专用发票，按票面金额7%收取开票费，共计虚开3000万元增值税专用发票，赚取了开票费210万元。当地税务稽查部门通过大数据分析发现A企业存在虚开发票嫌疑，经核查，A公司为B公司开具与实际经营业务不符的增值税专用发票，没收违法所得210万元并处罚款，法定代表人及财务人员被依法追究刑事责任。

风险点五：技术咨询、技术服务类发票开具不规范，少缴增值税

风险描述：企业签订技术研究、技术开发合同，技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款未在同一张发票上开具，但一并做免征增值税申报，可能产生扩大免税项目范围，少缴增值税及附加的风险。

防控建议：与技术转让、技术开发相关的技术咨询、技术服务，是指转让方（或者受托方）根据技术转让或者开发合同的规定，为帮助受让方（或者委托方）掌握所转让（或者委托开发）的技术，而提供的技术咨询、技术服务业务。企业财务在开具发票时，应当注意将这部分技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款在同一张发票上开具，未在同一张发票上开具的，无法享受免征增值税优惠政策。

政策依据：

下列项目免征增值税：

（二十六）纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务。

1.技术转让、技术开发，是指《销售服务、无形资产、不动产注释》中“转让技术”、“研发服务”范围内的业务活动。技术咨询，是指就特定技术项目提供可行性论证、技术预测、专题技术调查、分析评价报告等业务活动。

与技术转让、技术开发相关的技术咨询、技术服务，是指转让方（或者受托方）根据技术转让或者开发合同的规定，为帮助受让方（或者委托方）掌握所转让（或者委托开发）的技术，而提供的技术咨询、技术服务业务，且这部分技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款应当在同一张发票上开具。

《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3第一条第（二十六）项

典型案例：A企业是一家从事技术咨询服务的“增值税一般纳税人”，最近将一项专利技术转让给B公司，转让费为1000万元。同时派人对其提供技术服务，收取了20万元的咨询服务费。

但企业财务在开票时，未将此笔技术咨询服务费与技术转让的价款开在同一张发票上，而是单独开具了一张金额为20万元的咨询服务费发票，此笔单独开具的咨询服务发票无法享受免征增值税政策，给企业造成一定损失。

风险点六：销售方未按照规定作废开具发票

风险描述：违规作废增值税发票或在免征额、小规模认定标准附近大量作废发票。

防控建议：建议专精特新、独角兽企业财务人员加强发票使用规定的学习，只有满足作废条件的才可以作废，比如发票开具有误、发生销货退回、服务中止等原因，不可随意作废已开具发票。

政策依据：

开具纸质发票后，如发生销售退回、开票有误、应税服务中止等情形，需要作废发票的，应当收回原发票全部联次并注明“作废”字样后作废发票。

《中华人民共和国发票管理办法实施细则》（国家税务总局令第56号）第二十六条

典型案例：A公司主营工程设计，2015年-2017年对外开具增值税普通发票7536份，作废高达6679份，引起税务机关注意。税务机关随即向企业核实，经审核后发现，企业承认确实存在通过违规作废发票隐匿收入的情况。针对该公司违法事实，税务机关依法将其行为定性为偷税，并作了追缴相关税费、加收滞纳金、并处罚款的处理决定。

PART02

纳税申报风险



第二章 纳税申报风险

纳税申报是税务管理的重要组成部分，纳税人必须依照税收法律、法规和相关政策规定办理纳税申报，并对财务核算和申报内容的真实性负责。从实际税收征管情况来看，部分企业在纳税申报上还存在一些问题，容易产生涉税风险。本部分列举了企业在纳税申报中常见的风险点，从税法角度开展风险剖析，提出风险防范建议，助力企业正确、规范进行纳税申报，促进合规经营。

风险点一：未按规定做进项税额转出

风险描述：专精特新、独角兽企业生产经营活动中有简易计税及免征增值税项目，或有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，未按规定做进项税额转出。

防控建议：

在日常财务核算中，加强对进项发票的管理，严格区分一般计税和简易计税的进项税额，并分项目核算。密切关注增值税税负情况，可以通过申报信息分别测算企业一般计税项目、简易计税项目增值税税负，看一般计税项目增值税税负是否明显偏低，对于无法划分一般计税项目和简易计税、免税项目的进项税额，按照公式计算，将不得抵扣的进项税额进行转出。

需要注意的是，有一般计税项目的纳税人同时兼营简易计税和免征增值税项目，其共用的进项税额包括物业费、水电等应按比例划分，不得全额抵扣；如有共用的货物进项，包括货物本身的进项税额以及与货物有关的仓储、运输费等均需要做进项税额转出处理；共用的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产无需划分出不得抵扣进项税额。

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额）÷当期全部销售额

政策依据：

1.下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：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。

《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令第691号）第十条第（一）项

2.适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额）÷当期全部销售额

主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行核算。

《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第二十九条

3.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。

《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第二十七条第（一）项

典型案例：

A企业成立于2007年4月，股份有限公司，增值税一般纳税人，主要经营药品销售。2018-2021年，该企业按简易计税方式开具了大量税率为3%的生物制品发票，但未对该部分简易计税项目对应的增值税进项税额进行转出。最终，该企业确认未就简易计税项目做进项税额转出，补缴2018-2021年增值税、附加税费及相关滞纳金。

风险点二：发生非正常损失未足额做进项税额转出

风险描述：非正常损失，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。将非正常损失项目取得的进项税额违

规从销项税额中抵扣。

防控建议：

建议企业内部建立健全存货的实物管理制度，做好存货的进、销、存管理。按照会计制度规定，按照存货的种类、品种和规格及有效的存放地点设置明细账，准确核算存货成本及流向；每年至少进行一次存货的盘点，对盘点结果与账面记录不符的，应于期末前查明原因，按照管理权限，报有关部门或机构批准后，在期末结账前处理完毕，确保账实相符。相关的涉税问题，也应一并处理，如属于管理不善或违反法律法规造成非正常损失的，作进项转出处理。若属于工业企业，尤其要按实际成本核算原则进行成本和费用的核算，合理确定产品成本和费用的核算方法，加强对成本费用的审核控制，正确划分各类成本费用的界定，确保成本计算准确无误。

政策依据：

下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

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。

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。

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。

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。

购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

财政部和国家税务总局规定的其他情形。

《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）第二十七条第（二）至（七）项

典型案例：

A企业成立于2017年6月，增值税一般纳税人，主要经营婴幼儿奶粉批发零售。该企业存在产品因管理不善造成的霉烂变质损失，2018-2020年共计1万余元，但未做进项转出。后自查补缴了增值税及相关滞纳金。

风险点三：增值税销售额与企业所得税营业收入差异过大

风险描述：企业当年度申报的增值税销售额与企业所得税营业收入不一致，或者差距过大，但无正当理由。

防控建议：

纳税申报中，由于某些视同销售行为，或收入确认原则不一致等原因，有时会存在增值税销售额与企业所得税营业收入不一致的情况。企业应关注增值税收入与企业所得税收入之间存在的差异，做好税收的规范化，按照增值税纳税义务发生时间，及时确认收入、正确申报增值税，按照企业所得税法的规定确认收入，做好季报的申报和年度汇算清缴。

政策依据：

1.企业发生下列情形的处置资产，除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入，相关资产的计税基础延续计算：

（四）将资产在总机构及其分支机构之间转移；

《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）第一条第（四）项

2.单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

...

（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；

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局令第50号）第四条第（三）（四）（五）项

3.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。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局令第50号）第三十八条第（四）项

4.企业在各个纳税期末，提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工进度（完工百分比）法确认提供劳务收入。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第二条

5.纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，应按规定计算缴纳增值税。

《关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2019年第45号）第七条

6.纳税人提供有形动产租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条第（二）项

典型案例：

某工业制造业企业，2010-2018年9个年度内，共有8个年度增值税销售额大于企业所得税

营业收入，年度申报的增值税销售额与企业所得税营业收入存在明显差异。2018年存货科目余额为2.11亿元，占当年销售收入的88.4%。该企业2018年度预收账款期末余额为9300万元，远小于存货科目。后经税务机关检查人员进行实地盘点，发现企业库存产成品的实际数量、成本远小于账面数量和金额。最终核实企业少申报2016-2018年三年内所得税收入近1.1亿元。税务部门共追缴税款1185.87万元，并处罚款及滞纳金。



风险点四：发生视同销售行为，企业所得税未及时确认收入

风险描述：

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，未视同销售货物、转让财产或者提供劳务，会产生少缴企业所得税的风险。

防控建议：

1.按照《企业会计准则第14号-收入》《企业会计准则第12号-债务重组》等规定，如果企业将货物或劳务用于非货币性资产交换、偿债、集资、职工福利或者利润分配等用途的，实质上已经完成了利益实现过程，偿付债务或获得的资产都是所转让货物或劳务实现的对价，会计核算时，除特殊情况外，一般要确认损益并计入当期的经营成果。如果是将财产用于这些方面，也要确认相关财产的转让所得或损失，并计入当期损益。所以，这类业务一般不存在会计与税法差异，无需进行调整，不需要填报A105010表。

如果企业将货物、财产、劳务用于捐赠、赞助、广告、样品等用途的，不会形成债务减少或资产增加，仅表现为资产消耗，会导致所有者权益减少，在会计处理中不能确认收入或处置损益，只能将所消耗资产的成本确认为费用或损失，抵减当期利润。这些业务发生后，会计与税法的规定存在差异，需要进行纳税调整，需要填报A105010表。对于企业将货物、资产、劳务用于捐赠、广告等用途时，进行视同销售纳税调整后，对应支出的会计处理与税收规定有差异需纳税调整的金额，需要在A105000表第30行“（十七）其他”填写。即税法确认的支出金额按照公允价值计量。

2.将自产货物用于捐赠、赞助、广告、样品等用途的，企业应注意自查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，是否在所得税申报时视同销售确认收入。

政策依据：

1.企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入：

- （一）用于市场推广或销售；
- （二）用于交际应酬；
- （三）用于职工奖励或福利；
- （四）用于股息分配；
- （五）用于对外捐赠；
- （六）其他改变资产所有权属的用途。



《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

典型案例：

A企业成立于2017年2月，外资企业，增值税一般纳税人，主要经营服装批发。该企业申报2022年度企业所得税年报时，在A105070《捐赠支出及纳税调整明细表》申报了“非公益性捐赠”金额，但A105010表中并未填写视同销售收入。后经税务机关核实，企业该部分捐赠支出是向关联公司无偿捐赠的闲置设备，确实存在未视同销售的情况。根据企业所得税法的相关规定，企业确认了视同销售收入和成本。

风险点五：企业所得税期间费用超限额列支

风险描述：

企业所得税期间费用中有多个项目存在列支限额，可能存在超限额列支期间费用，少缴纳企业所得税的风险。

防控建议：

企业发生的业务招待费、广告费和业务宣传费等期间费用，应按照税法规定的标准计算扣除。在填写企业所得税年度纳税申报表时，要注意各类限额扣除项目是否符合扣除标准，扣除基数是否准确，各类费用的归集是否准确。同时，各类费用只有真实发生才能税前扣除，因此要注意留存记账凭证及相应事项的业务合同、资金流水等证明材料，并对照检查相关费用的归集是否正确。

1.职工福利费、工会经费、职工教育经费

(1)职工福利费：企业注意梳理是否存在一些福利性质的费用，如防暑降温费、食堂费等，但没有通过职工福利费科目核算，因此造成超额度税前扣除的情形。企业应注意自查管理费用、销售费用、营业费用科目下其他-专项费用、差旅费用、特批开支等明细科目，是否有相关支出未在企业所得税申报时做调整。同时，准确理解文件，注意职工福利费的范围。严格按照《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》规定的福利费开支范围。不能将与生产经营无关的支出放入职工福利费中。企业发生的职工福利费，应该单独设置账册，进行准确核算。注意职工福利费税前扣除限额的计算基数为已实际支付发放的合理的工资薪金总额，并非“应付职工薪酬”。关于“合理工资薪金”企业应注意按照《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》第一条的原则进行判定。计算扣除限额基数的工资薪金，还要注意考虑劳务派遣人员。根据合同约定的支付方式的不同，支付劳务派遣人员工资薪金税前扣除方式不同。企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应分两种情况按规定在税前扣除：按照协议（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；直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的费用，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。企业要注意两种处理方式对计入企业工资薪金总额基数的影响。

(2)工会经费：注意工会经费的归集是否正确，企业组织劳动竞赛，发放给员工的奖品，按规定应由工会经费开支的作为工会经费支出，不得在“职工福利费”等科目进行税前重复扣除；注意工会经费税前扣除凭证是否齐全。没有《工会经费收入专用收据》或合法、有效的工会经费代收凭据，不得列支工会经费。因此在上缴工会经费时，一定要取得《工会经费收入专用收据》；工会经费税前扣除限额的计算基数为已实际支付发放的合理的工资薪金总额，并非“应付职工薪酬”。

(3)职工教育经费：注意职工教育经费列支范围，不得将不属于职工教育经费的项目列入其中。例如，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，不应作为职工教育培训经费在税前扣除；特殊类型企业的可全额扣除的职工培训费必须单独核算，不可混淆。

2.业务招待费

(1)业务招待费是指企事业单位为生产经营业务活动的需要而合理开支的接待费用。业务招待费仅限于与企业生产经营活动有关的招待支出，与生产经营活动无关的支出都不得作为业务招待费列支，也不得税前扣除。一般来讲，外购礼品用于赠送的，应作为业务招待费。但如果礼品是纳税人自行生产或经过委托加工，对企业的形象、产品有标记及宣传作用的，也可作为业务宣传费。同时要严格区分给客户的回扣、贿赂等非法支出，对此不能作为业务招待费而应直接作纳税调增。

(2)在实务中，部分企业可能存在只要看到餐饮发票、会务发票等就全部列入业务招待费支出，实际上是一种误区，应按照费用使用的对象和性质来决定是否属于业务招待费。以餐费为例，餐费是业务招待费的主要组成部分，但是餐费并非全都属于业务招待费，企业在实务中应注意区分。例如，①公司统一供应午餐支出，有的公司没有自己的食堂，会给员工统一订午餐，公司统一结算，供餐单位给公司统一开具餐费发票。这种情况下的餐费应属于职工福利费支出，不

超过工资、薪金总额14%的部分可在税前扣除。②职工出差的用餐支出。公司职工因工作需要到外地出差，差旅途中的用餐支出。在实务核算中，更多将职工差旅途中的用餐支出计入“差旅费”科目核算。在所得税处理中，依据《企业所得税法》第八条规定，职工出差的用餐支出作为企业实际发生的与取得收入有关的、合理的差旅费支出，可以在计算应纳税所得额时据实扣除。

③招待客户的餐费支出。这种情况下，餐费支出就属于为生产经营业务活动的需要而合理开支的接待费用，在会计处理上计入“管理费用-业务招待费”科目核算，在所得税处理上，依据《企业所得税实施条例》第四十三条规定扣除，即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‰。综上所述，企业发生的餐费支出应该根据实际业务区分，分别计入不同的明细科目核算。

(3)此外，注意作为计算扣除基数的销售（营业）收入一般是主营业务收入、其他业务收入和视同销售收入三部分，不包含营业外收入。

3.广告费及业务宣传费

注意广告费支出必须符合条件。广告费是指同时符合以下条件的费用：广告经工商部门批准的专门机构发布；通过一定的媒体传播；取得合法有效的凭证。业务宣传费包括企业发放的印企业标志的礼品、纪念品等。业务宣传费是指企业开展业务宣传活动所支付的费用，主要是指未通过广告发布者传播的广告性支出。

4.佣金和手续费支出

(1)审核提供中介服务的企业和个人的资质

财税〔2009〕29号文件明确提出“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”，因此在实务中企业在选择合作单位时，要注意选择有合法经营资质的中介服务企业和人，特别是金融、保险等特殊行业对中介资质有特殊要求的行业。

(2)注意佣金支付方式

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。因此要注意避免通过现金支付佣金。

(3)留存好税前扣除资料

除了发票等税前扣除凭证外，留存好销售合同或服务协议、佣金合同或协议、银行付款证明、佣金付款结算进度表、中介代理机构的营业执照、资格证明及代理自然人的身份证、资格证书等资料，确保佣金税前扣除的证据链完整。

政策依据：

1.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。

《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) 第四十条

2.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。

《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

3.为鼓励企业加大职工教育投入，现就企业职工教育经费税前扣除政策通知如下：

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。

本通知自2018年1月1日起执行。

《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)

4.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。

《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

5.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。

《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

6.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。

《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

7.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‰。

《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

8.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。

《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

9.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。

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。

《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）第三条

典型案例：

案例1：企业超限额列支佣金和手续费

A企业成立于2019年7月，增值税一般纳税人。该企业2019年企业所得税年度纳税申报表申报佣金和手续费税前列支0元，2020年佣金和手续费税前列支830万元，2021年佣金和手续费税前列支250万元，该企业2020年的期间费用明细表中的佣金和手续费列支的金额比其他年份明显偏大。税务人员通过分析佣金手续费占比情况发现，佣金手续费占销售收入的3.6%，且纳税调整明细表中该事项没有进行纳税调整，考虑到企业除委托代销外可能存在直接销售情况，税务机关判断该企业可能存在超限额列支手续费及佣金支出风险。经与企业核实，企业自查承认未按照服务协议或合同确认的收入金额的5%限额扣除，补缴企业所得税40余万元及相应滞纳金。

风险点六：为职工支付各类保险费税前扣除未作纳税调整

风险描述：

1.为部分职工或高管、股东购买的商业保险，未按规定进行纳税调增，全部税前扣除导致少缴企业所得税。

2.为本企业全体员工支付的补充养老保险、补充医疗保险费，超限额税前扣除，导致少缴企业所得税。

防控建议：

1.注意保险支付对象的范围

补充养老保险和补充医疗保险的缴费对象是在本单位任职或受雇的全体员工。仅为部分高管支付的保险费不能税前扣除。

2.注意支付的时效性

税前扣除的补充养老保险、补充医疗保险费为年度汇缴前向员工实际支付的补充养老保险、

补充医疗保险费，计提而未实际支付的，不得税前扣除。建议企业建立专项台账，跟踪记录补充养老保险和补充医疗保险的计提与支付情况，确保税务处理的准确性和合规性。

政策依据：

1.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。

《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512号）第三十六条

2.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。

《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）

典型案例：

1.A企业成立于2013年4月，增值税一般纳税人，主营批发业。税务机关通过企业进项发票明细，发现企业2021年除为员工缴纳基本五险取得大额进项保险发票外，另单独取得2份品目为*保险服务*其他人身保险服务的进项发票，金额均为6000元，合计12000元。经与企业核实，2份发票属于该企业为两名股东购买的商业保险，计入企业所得税管理费用-其他项，根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》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。因此，2021年应纳税调增12000元，并补缴企业所得税。

2.A企业成立于2011年8月，增值税一般纳税人，主营日用百货批发。税务机关通过查询该企业所得税申报表职工薪酬纳税调整明细表(A105050)，企业工资薪金支出总额2671656.24

元，补充医疗保险金额181182.81元，超过职工工资总额5%的列支标准，初步判断企业可能存在超标准列支补充医疗保险费的问题。经与企业核实，因企业对相关政策不了解，确实存在超限额扣除补充医疗保险的情形，应补缴企业所得税。

风险点七：误将不符合条件的政府补助列为不征税收入

风险描述：

1.将不符合条件的奖补资金、税收返还等政府补助列为不征税收入。

2.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。企业收到与资产相关的政府补助，存在税会差异，可能存在将取得的与资产相关的政府补助分期计入企业所得税收入的风险。

3.企业取得的符合条件的财政性资金可以作为不征税收入，但不征税收入用于支出所形成的费用或者折旧、摊销，不得税前扣除。企业取得了不征税收入，可能存在将不征税收入用于支出所形成的费用在税前扣除的风险。

4.企业取得了不征税收入，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，第六年末全额并入当年应纳税所得额，造成少缴企业所得税的风险。

防控建议：

1.正确区分财政拨款与政府补助，严格按照《财政部 国家税务总局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）文件的规定，判断是否为不征税收入。

2.注意保管好政府补助的相关涉税档案。特别是作为不征税收入时，要取得并保管相关的批文和凭据，并单独核算该资金支出，不征税收入用于支出形成的费用及资产的折旧摊销，不得税前扣除。汇算清缴时要及时对已扣除的费用做纳税调增。

3.建立非货币性资产政府补助纳税调整台账，正确纳税申报，及时按规定进行差异的纳税调整。

政策依据：

1.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。

《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）第一条

2.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。

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。

《财政部 国家税务总局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）第二条、第三条

典型案例：

企业用不征税收入购买研发设备形成的折旧未进行纳税调增并多加计扣除研发费风险。

A公司是一家生产节能灯的企业，税务机关在查询A公司企业所得税年度纳税申报表时，发现该企业在所属期2020年企业所得税年度申报时申报了不征税收入120万，经与企业沟通了解到，政府为了支持高效照明产品的生产，2020年3月11日向A公司一次性拨付财政补助120万元，用于购买新设备改造工艺。A公司当月利用该项补助资金购买了一台120万元的新设备专门用于研发。A公司向税务机关提供了当地政府的资金专项拨付文件，以及当地财政部门制定的资金专项管理办法，同时企业账目显示企业对该120万元的资金及

购买设备的支出、折旧等均能够单独核算清晰。但是，税务人员在后续审核中发现，A公司当期的A105080《资产折旧、摊销及纳税调整明细表》无任何纳税调增金额，经与企业核实，企业对该不征税收入购买设备形成的折旧未按规定进行纳税调增，同时，当年的研发费加计扣除金额也应当进行纳税调增，补缴企业所得税。

风险点八：向关联方销售货物价格明显偏低，且无正当理由

风险描述：向关联企业等销售产品，若是价格明显偏低而无正当理由的，需要特别注意产生低价转让产品的涉税风险。

防控建议：

1.企业发生关联交易，合理选用符合独立交易原则的转让定价方法。正确理解关联方，对于符合《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第42号）第二条条件的，均构成关联关系。对于关联方发生的交易，务必遵循独立交易原则，选用合理的转让定价方法。

2.妥善保管并按要求报送同期资料。达到国家税务总局公告2016年第42号文件第十一、十三、十五条同期资料准备条件的企业，需在规定时间内准备完毕同期资料，并需要按照公告要求披露关联交易的详细信息。对于税法要求提供的资料，企业务必注意收集和妥善保管，并按照税务机关要求及时报送相应资料。

一是根据《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）规定，税务机关实施特别纳税调整时，应重点关注的风险特征之一就是企业未按照规定进行关联申报或者准备同期资料。

二是虽然《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》规定税务机关对企业做出特别纳税调整的，对于补征的企业所得税税款需按日加收利息，利息率按照税款所属纳税年度12月31日公布的与补税期间同期的中国人民银行人民币贷款基准利率加5个百分点计算，

但是企业按照有关规定提供同期资料及有关资料的，可以只按照基准利率加收利息，免除5个百分点的罚息。

由此可见，企业如果能提供资料证明关联交易定价符合独立交易原则，或按规定提供了同期资料，一定程度上会减轻纳税风险。

3.与税务机关达成预约定价安排。纳税人为了获取税收确定性，降低税收遵从成本，可以与税务机关就其未来年度关联交易的定价原则和计算方法达成预约定价安排。预约定价机制一方面将税务机关对企业的转让定价由事后调查调整变为事前预防，另一方面企业通过预约定价获得税收确定性。为了进一步提升单边预约定价安排的谈签效率，在《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第64号）的基础上，2021年国家税务总局发布了《国家税务总局关于单边预约定价安排适用简易程序有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第24号），对单边预约定价安排的适用程序进行了简化压缩。

政策依据：

1.企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。

《中华人民共和国税收征收管理法》（国务院令第362号）第三十六条

2.企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。

《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）第四十一条

3.第一百零九条企业所得税法第四十一条所称关联方，是指与企业有下列关联关系之

一的企业、其他组织或者个人：

- （一）在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系；
- （二）直接或者间接地同为第三者控制；
- （三）在利益上具有相关联的其他关系。

第一百一十条企业所得税法第四十一条所称独立交易原则，是指没有关联关系的交易各方，按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。

第一百一十一条企业所得税法第四十一条所称合理方法，包括：

- （一）可比非受控价格法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来的价格进行定价的方法；
- （二）再销售价格法，是指按照从关联方购进商品再销售给没有关联关系的交易方的价格，减除相同或者类似业务的销售毛利进行定价的方法；
- （三）成本加成法，是指按照成本加合理费用和利润进行定价的方法；
- （四）交易净利润法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法；
- （五）利润分割法，是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法；
- （六）其他符合独立交易原则的方法。

《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）第一百零九条、第一百一十条、第一百一十一条

4.企业可以与税务机关就其未来年度关联交易的定价原则和计算方法达成预约定价安排。预约定价安排的谈签与执行经过预备会谈、谈签意向、分析评估、正式申请、协商签署和监控执行6个阶段。预约定价安排包括单边、双边和多边3种类型。

《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》（2016年第64号）第一条、第二条

5.企业按照《国家税务总局关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》（2016年第64号，以下简称64号公告）的有关规定申请单边预约定价安排，符合本公告要求的，可以适用简易程序。《国家税务总局关于单边预约定价安排适用简易程序有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第24号）第一条

典型案例：

甲公司位于我国主要的无烟煤生产基地之一的Y市，为了拓展销路，甲公司决定在H市全资设立乙公司为其销售无烟煤。甲、乙公司于2020年3月20日签订了无烟煤销售合同，合同约定：执行期间为2020年4月1日——2022年3月31日，无烟煤结算价格按照1035元/吨（价格执行依据：2019.9.12至合同签订日2020.3.20，Y市无烟煤市场价格一直稳定在1035元/吨，近3年以来，Y市无烟煤市场价格波动不大）。2021年，受国际形势及国家政策等因素影响，无烟煤价格呈现高频宽幅式波动，其波动规律远远异于往年年份，最高点甚至达到3000元/吨，由于市场价格大幅提高，甲、乙结算价格明显偏低，Y市税务机关发现后，对甲乙公司的关联交易进行了特别纳税调整调查，甲公司面临补缴企业所得税、增值税等税款合计3亿余元。

风险点九：向客户免费赠送礼品未代扣代缴个人所得税

风险描述：

企业为促销产品或者举办商业年会，免费向客户赠送礼品，未履行代扣代缴个人所得税的义务。

防控建议：

1. 企业要熟悉相关税收政策，特别是内部各部门之间要做好沟通，例如，营销部门与企业财税部门要做好对接，发生向客户免费赠送礼品的情况时，要做好相关台账，保留客户信息，并做好部门间交接，确保企业及时履行扣缴申报义务。

2. 注意扣缴金额，企业赠送的礼品是自产产品（服务）的，按该产品（服务）的市场销售价格确定个人的应税所得；是外购商品（服务）的，按该商品（服务）的实际购置价格确定个人的应税所得。

3. 特别需注意代扣代缴个人所得税不能在企业所得税税前扣除。

政策依据：

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。

《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

典型案例：

A企业成立于2016年2月，外资企业增值税一般纳税人，主要经营化妆品及卫生用品批发。基于该企业主要是化妆品批发，税务人员通过查询该企业2018-2020年发票取得情况，发现该公司增值税发票进项中，存在大量发票品名为“多功能锅”“平板电视”等电器的发票数据，与实际经营范围不一致。查询同时期发票开具情况，未发现上述物品销售开票数据，怀疑企业可能存在为促进产品免费赠送礼品行为。结合企业代扣代缴个人所得税情况，经核实，企业赠送客户的礼品已申报增值税，但未代扣代缴个人所得税，补缴个人所得税60余万元。

风险点十：以未分配利润、盈余公积和资本公积转增股本未代扣代缴个人所得税

风险描述：

企业财务报表未分配利润减少，实收资本增加，但没有代扣代缴“利息、股息、红利所得”个税的记录，需特别注意是否以未分配利润、盈余公积和资本公积转增股本而未代扣代缴个人所得税。

防控建议：

1.企业财务人员要正确理解税法的相关规定，充分关注并熟悉转增股本过程中不同股东类型、不同转增股本方式下的税务处理，确认是否采取了正确的处理方式，是否履行了代扣代缴义务。对政策把握不准，必要时加强与税务机关的沟通，明确转增资本的税务处理口径，增强税收遵从和税收确定性。

2.熟悉以未分配利润、盈余公积和资本公积转增股本的相关税收优惠政策，合理利用递延纳税的相关税收优惠政策，减少股东的资金压力。

3.做好每次转增股本的相关资料的留存，定期梳理每次转增股本的形式、金额及当期的税务处理及纳税义务履行情况，确认转增股本时的税务处理正确、纳税义务及代扣代缴义务履行到位。

政策依据：

1.自2016年1月1日起，全国范围内的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。

个人股东获得转增的股本，应按照“利息、股息、红利所得”项目，适用20%税率征收个人所得税。

股东转让股权并取得现金收入的，该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

在股东转让该部分股权之前，企业依法宣告破产，股东进行相关权益处置后没有取得收益或收益小于初始投资额的，主管税务机关对其尚未缴纳的个人所得税可不予追征。

本通知所称中小高新技术企业，是指注册在中国境内实行查账征收的、经认定取得高新技术企业资格，且年销售额和资产总额均不超过2亿元、从业人数不超过500人的企业。

上市中小高新技术企业或在全国中小企业股份转让系统挂牌的中小高新技术企业向个人股东转增股本，股东应纳的个人所得税，继续按照现行有关股息红利差别化个人所得税政策执行，不适用本通知规定的分期纳税政策。

《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》(财税〔2015〕116号) 第三条

2.(一)非上市及未在全国中小企业股份转让系统挂牌的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本，并符合财税〔2015〕116号文件有关规定的，纳税人可分期缴纳个人所得税；非上市及未在全国中小企业股份转让系统挂牌的其他企业转增股本，应及时代扣代缴个人所得税。

(二)上市公司或在全国中小企业股份转让系统挂牌的企业转增股本(不含以股票发行溢价形成的资本公积转增股本)，按现行有关股息红利差别化政策执行。

《国家税务总局关于股权奖励和转增股本个人所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第80号) 第二条

典型案例：

A有限公司成立于2019年1月1日，增值税一般纳税人，注册类型为其他有限责任公司，主营其他软件开发。税务登记信息显示该企业股东均是自然人股东，李某持股比例98%。王某持股比例2%。2020年财报显示实收资本增加2378676.00元，资本公积减少2378676.00元，且股东个税利息股息红利所得无申报记录。经税务机关与企业核实，该业务为企业以资本公积（股票溢价除外）转增实收资本，但是没有代扣自然人股东的个人所得税，最终共补缴个人所得税及滞纳金50余万元。



风险点十一：将房产出租，未按照从租计征计算缴纳房产税

风险描述：

若开具房屋租赁发票，但未申报从租计征房产税，则可能存在将开发产品出租未申报房产税的风险。

防控建议：

1.关注免租期，避免涉税风险。出租房产，免租期免了租金，但是并未免房产税，无论是否约定免租期都应该缴纳房产税，因此需关注有无签订免租期的业务，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。

2.关注纳税义务起始时点。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。对于建筑施工项目的企业，对竣工验收期限较长的房屋，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，需以使用之次月起开始计征房产税。

政策依据：

1.房产税的税率，依照房产余值计算缴纳的，税率为1.2%；依照房产租金收入计算缴纳的，税率为12%。

《中华人民共和国房产税暂行条例》（国发〔1986〕90号）第四条

2.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。

《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

3. 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。

《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

4. 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。

《国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策规定的通知》（国税发〔2003〕89号）第二条

典型案例：

A公司成立于2006年8月，增值税一般纳税人，主要经营房地产开发经营。基于该公司属于房地产开发行业，分析人员率先开展发票信息分析判断公司基本生产经营情况。通过查询发现，该企业2020年除房屋销售外，开具房屋租赁费67.55万元，分析人员通过金三系统查询房产税申报明细，无从租计征房产税入库。同时查询了房源信息维护，发现该企业没有新增该出租房屋信息，基本证实该企业存在出租房屋但未缴纳房产税。经与企业沟通，企业确认未按规定申报房产税问题，补缴房产税及滞纳金8.11万元。在对企业进行发票分析时，如果存在出租不动产等发票信息，可以关联查询有无从租计征房产税申报信息，有无新增维护房产税从租税源信息，快速定位企业不动产租赁未及时申报缴纳房产税风险。

风险点十二：房产原值未包含土地价值，少缴纳房产税

风险描述：

根据 $\text{容积} = \text{总建筑面积} / \text{总用地面积}$ 的公式计算宗地容积率是低于或高于0.5，通过计算房产面积占土地面积的比例确定宗地容积率是否低于0.5，若宗地容积率低于0.5，则应按房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此计算地价。若宗地容积率高于0.5，应按全部地价计入房产原值，在宗地容积率高于0.5时，若房产原值小于地价，则可能存在未将全部地价计入房产原值的风险。

防控建议：

1.及时自查房产原值是否包含地价。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，会导致企业房产税计税基础不准确，因此取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等是否纳入房产原值是自查的重点，特别是宗地容积率低于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，需及时调整补缴房产税。

2.关注房产入账依据是否完整。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，存在潜在风险。在计算房屋原值时，需注意是否有房屋配套设施，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。

政策依据：

1.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。

《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）第三条

典型案例：

A公司成立于2014年9月，增值税一般纳税人，主要经营房地产开发经营。税务机关按照房地产开发项目分析发票流、业务流，通过企业开具“预收款”发票和正式税率的发票情况，基本判断该企业2020年11月开始进入房屋交付期，但是通过对比企业土地税源信息表及查询土地税申报明细，发现该企业开发的某房产项目占用面积未发生变化，一直是全额缴纳城镇土地使用税，基本判断企业存在多缴城镇土地使用税情况。经辅导企业，企业按照交房面积换算更正土地税源信息表中的土地面积，并办理了10.58万元退税。通常情况下，房地产开发企业随着房产、土地的实物或权利状态发生变化（如房屋交付）会逐步减少项目应税土地面积，可以通过发票信息基本判断项目是否处于交付期，同时查看土地税源信息表项目土地占用面积，核实是否存在未及时更正税源信息导致多缴城镇土地使用税风险。



风险点十三：企业存在多类型印花税应税凭证，未分别足额缴纳印花税

风险描述：

企业取得或开具运费发票、仓储费发票、财产保险发票、技术服务、无形资产或不动产发票等，申报了租赁费、保险费、运输仓储费、技术转让费等，借款合同金额、实收资本、资本公积金额有变动，而未分别足额缴纳印花税，存在少缴印花税的风险。

防控建议：

实操中往往因为忘记申报印花税这些附加税导致出现涉税风险，要注意印花税的合同范围是非常广泛的，并不仅仅局限于购销，所以在进行这些业务处理的时候，一定要关注有没有忽视了印花税的计算和申报缴纳，否则很容易导致涉税风险。

1.注意具有合同性质的凭证是否缴纳印花税。印花税相关的需要缴纳的凭据分为两种，第一种是合同，第二种是具有合同性质的凭证。具有合同性质的凭证是指具有合同效力的协议、契约、合约、单据、确认书以及其他各种名称的凭证，无论是纸质或非纸质的，都属于具有合同性质的凭证。

2.注意区分多类型的印花税。纳税人在经营过程中签订合同，及时申报缴纳应税凭证对应的印花税。由于印花税征税范围较广、税目较多，纳税人需要事前准确把握相关税收政策，避免出现税款滞纳金风险。

(1)关注产权转移书据印花税。特别是取得或开具无形资产或不动产购销发票信息，注意是否及时缴纳了产权转移书据印花税。

(2)借款合同印花税。特别需注意资产负债表长期借款、短期借款期初期末余额变化情况，是否同时缴纳对应借款合同印花税。同时，企业所得税汇算清缴申报《期间费用明细表》财务费用中利息支出，如果有利息支出申报，注意是否与银行之间有借款，向银行的借款合同是否缴纳了印花税。

(3)关注实收资本和资本公积变动产生印花税。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是否按照实收资本金额缴纳印花税。再如，企业追加实收资本、计提资本公积等业务发生后，是否及时缴纳了相关印花税。

(4)其他项目印花税。需关注是否取得或开具了运费发票、仓储费发票、财产保险发票、技术服务发票等，注意是否及时缴纳了对应的财产租赁合同印花税、货物运输合同印花税、仓储保管合同印花税、财产保险合同印花税、技术合同印花税等。同时，注意企业所得税汇算清缴是否申报了《期间费用明细表》中租赁费、保险费、运输仓储费、技术转让费等，对应相关品目印花税是否缴纳。

3.关注合同所载金额是否含税。如包含增值税金额且未分别注明的，按合同所载金额（即含税金额）作为印花税的计税依据；分开注明的，按不含增值税合同金额确定计税依据。

4.关注电子合同印花税。以电子形式签订的电子合同，也需缴纳印花税。

政策依据：

1.在中华人民共和国境内书立应税凭证、进行证券交易的单位和个人，为印花税的纳税人，应当依照本法规定缴纳印花税。在中华人民共和国境外书立在境内使用的应税凭证的单位和个人，应当依照本法规定缴纳印花税。

《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）第二条

2.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。

《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

典型案例：

案例：税务部门2021年在对C电镀厂进行税务稽查时发现，该企业以营业收入的80%为核定应纳税所得额申报缴纳了购销合同印花税，而该企业主要经营业务是金属表面处理及热处理加工，两年共收取加工费5597471.73元，签订加工合同并开具发票。税务部门检查后认定该企业营业收入是加工费收入，应按照加工承揽合同补缴印花税1662.3元。该企业经营业务是对来料进行表面处理及热处理加工，实际收取的是加工费，并不是产品销售，因此应当按照加工承揽合同税目申报缴纳印花税。

PART03

优惠政策享受风险



第三章 优惠政策享受风险

正确享受税费优惠政策，是企业合法降低税负、提高经济效益的重要途径。近年来，国家高度重视专精特新、独角兽企业发展，相继出台了一系列税费优惠政策进行培育和扶持，有效激发经营主体活力。在享受税费优惠政策的同时，也需关注相关涉税风险，本部分列举了企业错享误享优惠政策的常见风险点，提出防范建议，助力企业正确享受政策红利。

风险点一：取得增值税加计抵减额，未确认企业所得税应税收入

风险描述：

企业适用加计抵减政策，未将享受的增值税加计抵减额确认为企业所得税的应税收入，导致企业所得税少计收入。

防控建议：

企业会计在适用增值税加计抵减政策时，会计上做其他收益，申报企业所得税时应严格按照《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表有关问题的公告》（国家税务总局公告2019年第41号）对《企业所得税年度纳税申报表》主表的填报说明，在营业外收入——政府补助利得填写增值税加计抵减金额。

政策依据：

生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，应当按照《增值税会计处理规定》的相关规定对增值税相关业务进行会计处理；实际缴纳增值税时，按应纳税额借记“应交税费——未交增值税”等科目，按实际纳税金额贷记“银行存款”科目，按加计抵减的金额贷记“其他收益”科目。

财政部会计司在《关于〈关于深化增值税改革有关政策的公告〉适用〈增值税会计处理规定〉有关问题的解读》（财政部会计司2019年4月18日）

典型案例：

C公司是一家注册于青岛市的广告服务企业。2021年全部销售额为336.9万元，其中广告服务发票销售额273.5万元。2022年C公司按照10%的比例申报增值税加计抵减，全年共加计抵减进项税额10.8万元。企业所得税处理时，C公司确认的“营业外收入——政府补助利得”为0。C公司认为，增值税加计抵减额属于财政性资金，应作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。按照税收政策规定，企业取得财政性资金，并不意味着可以直接按照不征税收入处理。《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）明确规定，只有当财政性资金同时满足能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件、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、企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算等三项条件时，才可作为不征税收入进行企业所得税处理。很明显，增值税加计抵减额并不符合上述条件，不属于企业所得税不征税收入，也不属于企业所得税免税收入。

风险点二：销售自己使用过的固定资产违规享受优惠政策

风险描述：

纳税人销售自己使用过的固定资产，未区分是否适用3%征收率减按2%征收增值税政策。或者企业适用销售自己使用过的固定资产增值税减征优惠政策，不应开具而开具了增值税专用发票，导致下游企业错误抵扣。

防控建议：

企业首先应明确固定资产基本情况，包括入账时间，前期是否抵扣，入账时间是判断是否适用政策的重要因素，前期已抵扣固定资产后期无法享受优惠政策。根据以上情况判别是否符合财

税〔2008〕170号及国家税务总局公告2012年第1号政策。符合条件的固定资产可选择3%征收率减按2%征收增值税或者放弃减征开具正常税率增值税专用发票。

政策依据：

1.自2009年1月1日起，纳税人销售自己使用过的固定资产（以下简称已使用过的固定资产），应区分不同情形征收增值税：（一）销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税；（二）2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产，按照3%征收率减按2%征收增值税；（三）2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产，按照3%征收率减按2%征收增值税；销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。

《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

2.一般纳税人销售自己使用过的属于《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令538号）第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，可以选择简易计税按照3%减按2%征收增值税。

《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）第二条第一款

3.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。

《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

典型案例：

B公司是一家注册于青岛市的制造业企业。企业2008年成立，一直从事制造业，2013年1月1日登记为一般纳税人。因生产工艺要求企业2023年上半年对设备进行了更新换代，旧设备因仍能使用存在一定价值，企业以650万元的价格对外出售并开具3%税率减按2%征收增值税专用发票。2023年7月，税务部门发现企业对外出售的设备中价值400万元的设备为2017年购买，前期已正常抵扣，本次销售不符合《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）及《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）规定的优惠情形，应按13%税率开具发票。价值250万元的设备为2012年购买，前期因企业不是一般纳税人未抵扣增值税，本期可以适用3%税率减按2%征收增值税，但只能开具增值税普通发票或放弃优惠开具13%税率发票，经B公司权衡后价值250万元的设备选择换开普票。税务风险提示后，B公司于2023年7月换开正确发票。

风险点三：高新技术企业取得城镇土地使用税退税未同步调整企业所得税申报

风险描述：

高新技术企业新认定及复评认定高新技术企业的第一年，取得城镇土地使用税退税，但未调整以前年度企业所得税年度纳税申报表中税金及附加金额，导致多计税金及附加，后期需补缴税款及滞纳金。

防控建议：

对于高新技术企业，存在因享受税收优惠等导致的城镇土地使用税退税情况，此部分“税金及附加”在前期已经列支，但高新认定证书一般在12月发布，城镇土地使用税退税时间在后，容易造成未及时做纳税调增已退税款情况，导致出现多列支税金及附加少缴纳企业所得税问题，企业取得退税时应第一时间调整账务并更正企业所得税申报表，避免产

生滞纳金。

政策依据：2019年1月1日以后认定的高新技术企业，自高新技术企业证书注明的发证时间所在年度起，按现行城镇土地使用税税额标准的50%计算缴纳城镇土地使用税。

《关于高新技术企业城镇土地使用税有关问题的通知》（鲁财税〔2019〕5号）第二条

典型案例：A公司成立于2014年4月，为增值税一般纳税人，主营橡胶和塑料制品业，2019年新认定高新技术企业，2022年复评高新技术企业。

A公司2022年12月14日复评高新技术企业通过，2023年2月公司会计通过更正城镇土地使用税报表形成多缴办理退税，取得城镇土地使用税退税461010元，未进行其他操作。2023年7月税务部门发现，A公司2022年所得税汇算申报中税金及附加多计461010元，通知A公司调减并补缴企业所得税69151.5元及滞纳金。

风险点四：不属于可加计扣除的研发活动，违规享受加计扣除政策

风险描述：

根据文件规定，研发活动是指企业为获得科学与技术新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、产品（服务）、工艺而持续进行的具有明确目标的系统性活动。然而在实务中，企业的研发活动、生产活动等往往同时进行，难以区分，企业可能发生将产品或服务的常规性升级、对某项科研成果的直接应用、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、以及市场调查研究、效率调查或管理研究不属于研发活动的项目，归入研发活动范围，错误适用研发费用加计扣除政策。

防控建议：

建议企业财务人员从有明确创新目标、有系统组织形式、研发结果不确定三点合理判定研发活动，对于难以判断的点可以与属地税务部门进行沟通，减少风险。研发活动一般

具有明确的创新目标，例如要探索以前未发现的现象结构或关系、在一定范围要突破现有的技术瓶颈、研发成果不可预期等；研发活动以项目、课题等方式组织进行，围绕具体目标，有较为确定的人、财、物等支持，经过立项、实施、结题的组织过程，因此是有边界的和可度量的；研发活动的结果是不能完全事先预期的，必须经过反复不断的试验、测试，具有较大的不确定性，存在失败的可能。

某些情况下，研发活动与生产活动、科技活动等较难区分，有时同时进行，下面通过表格对研发活动与其他科技活动之间的边界进行说明：

表1：研发活动（R&D）与其他产业活动之间的边界说明
来源：《研发费用加计扣除政策执行指引（2.0版）》

项目	处理方式	备注
原型	计入 R&D	原型的设计、制造和测试都属于研发活动；但为了进行批量生产而试生产的首批产品不是原型，其制造不属于研发活动
小试	计入 R&D	为了验证新产品、新工艺等能否正常运行的研发活动
中试	计入 R&D	为了验证新产品、新工艺等在大规模投产前能否正常运行的研发活动
中试工厂（中试设施）	区别对待	主要目的是研发活动，其建造与运行则属于研发活动，包括为了对假设进行评估、编写新产品方案、确定新成品规则、设计新工艺所需要的专用设备和建筑物、编制工艺操作说明书或手册等搜集数据，或者获得经验；否则，不属于研发活动
工业设计	区别对待	为研发活动开展的设计属于研发活动，如设计程序、制定技术规格、开发其他用途等；为生产进行的设计不属于研发活动
工业工程和工装准备	区别对待	“反馈”研发及与创新过程中的工装准备和工程属于研发活动；为产品流程而进行的工作不属于研发活动
软件开发	区别对待	在不以软件为最终产品的情况下，如果软件开发是研发项目整体组成的一部分，属于研发活动；否则，需要进一步判断
试生产	区别对待	为新产品、新工艺全面测试及随后进一步的设计和工程化进行的试生产属于研发活动；否则，不属于研发活动
售后服务和故障排除	不属于 R&D	“反馈”研发除外
专利与许可证工作	不属于 R&D	与研发项目直接相关的专利工作除外
常规测试	不属于 R&D	即使由 R&D 人员进行的常规测试也不属于研发活动
数据收集	区别对待	作为研发项目必不可少组成部分的数据收集属于研发活动；否则，不属于研发活动
公共检验控制、标准与规章的执行	不属于 R&D	

科技活动的范围更广，包括研究开发、科技服务、科技成果转化等与科学技术相关的各类活动总称。很多科技活动单独看其本身并不是研发活动，但如果主要是为了实现研发需求，则可视为研发活动。例如，科技信息服务、通用信息收集和编制、测试与规范化、质量控制、可行性研究等；否则，不是研发活动。以下科技服务活动不属于研发活动：①以常规手段或者为生产经营目的进行一般加工、定作、修理、修缮、广告、印刷、测绘、标准化测试，建设工程的勘察、设计、安装、施工、监理等服务，但以非常规技术手段，解决复杂、特殊技术问题而提供的服务除外；②描晒复印图纸、摄影摄像等服务；③计量检定单位提供的强制性计量检定服务；④理化测试分析单位提供的仪器设备的购售、租赁及用户服务。

建议企业加强研发人员工作量统计的线上化、系统化管理，对于人员工时等信息可系统直接取数；企业财税人员可与技术部门沟通协商，将作为佐证的底层基础资料，包括需求文档、设计文档、项目总结、测试报告、产品查验报告、产品销售合同、测试报告，以及对应技术成果，如专利、期刊杂志及科学奖励等，进行统一的文件管理，同时定期审查各类底层技术资料的留存情况，做好完整底层基础资料的保存。

政策依据：

（二）以下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。

《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(二)项

典型案例：

案例 1:A 公司是一家游戏开发公司，在年终汇算清缴时，财务人员将公司当前三个项目均按照研发费用加计扣除政策进行申报。A 公司所申报的加计扣除项目中，有两个项目属于商品化后为顾客提供的技术支持活动，同时也是作为工业（服务）流程环节或常规指令控制、测试分析、维修维护活动。按照政策规定，A 公司相关的游戏售后技术支持、游戏故障的维护和游戏常规性升级，属于产品（服务）的常规性升级，以及作为工业（服务）流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护，不可享受研发费用加计扣除优惠。

案例 2:A 公司成立于 2006 年 1 月，增值税一般纳税人，主营业务为机械制造、防滑器、减振器及其配件的生产、维修、设计、安装、咨询服务。税务机关发现，2020 年至 2022 年该企业取得的发票中，存在较大数量和金额的住宿服务发票且研发费研发人员人工费用金额常年较大，可能存在研发人员人工费用归集错误导致少申报企业所得税风险。经核查，部分住宿服务发票取得是因为研发人员出差为客户提供售后技术支持服务活动而产生的。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)第一条第二款：下列活动不适用税前加计扣除政策。3. 企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动。企业确认其研发费加计扣除中研发人员人工费用归集有误，合计补缴企业所得税 32129.57 元，并缴纳了滞纳金。

风险点五：不属于可加计扣除的研发费用，违规享受加计扣除政策

风险描述：

研发费用加计扣除政策相比其他财税文件存在差异，企业财务人员容易混淆相关概念，

产生违规享受加计扣除的风险。主要风险有以下两点：

1. 超范围计入研发费用：例如房屋的租赁费用、折旧费用。财会政策、高新技术企业认定与研发费用加计扣除政策在房屋租赁费用、折旧费用方面存在差异，前两者都将用于研发活动的房屋租赁费用、折旧费用归集入研发费用，但研发费用加计扣除政策只规定了用于研发活动的仪器、设备的相关费用，不含房屋费用。

2. 超范围计入其他相关费用：其他相关费用的扣除范围为正列举，如水电费、快递费等不在列举范围的费用不能加计扣除；其他相关费用不能全额加计扣除，扣除限额为其他相关费用不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

防控建议：

建议企业加强研发费加计扣除的合规管理，比对其他财税文件，掌握其中的相同点和不同点，严格按照加计扣除文件规定的费用类别和范围进行归类，避免将不可扣除的费用计入其中。

对其中一些容易混杂的问题，应着重关注。如：1. 企业采取加速摊销的无形资产，且按加速摊销金额适用了加计扣除政策，企业在后续年度是否均按照税收摊销的金额计算加计扣除，是否存在将会计摊销金额重复享受研发费用加计扣除问题。2. 企业是否将委托研发费用作为新产品设计费超额享受加计扣除。3. 企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，是否计算加计扣除或摊销。4. 企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，其资本化的时点是否与会计处理保持一致。

政策依据：

1. 研发费用税前加计扣除归集范围。

一、人员人工费用

指直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、

工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。

（一）直接从事研发活动人员包括研究人员、技术人员、辅助人员。研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员；技术人员是指具有工程技术、自然科学和生命科学中一个或一个以上领域的技术知识和经验，在研究人员指导下参与研发工作的人员；辅助人员是指参与研究开发活动的技工。外聘研发人员是指与本企业或劳务派遣企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。

接受劳务派遣的企业按照协议（合同）约定支付给劳务派遣企业，且由劳务派遣企业实际支付给外聘研发人员的工资薪金等费用，属于外聘研发人员的劳务费用。

（二）工资薪金包括按规定可以在税前扣除的对研发人员股权激励的支出。

（三）直接从事研发活动的人员、外聘研发人员同时从事非研发活动的，企业应对其人员活动情况做必要记录，并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

二、直接投入费用

指研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费；用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。

（一）以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的，企业应对其仪器设备使用情况做必要记录，并将其实际发生的租赁费按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

（二）企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。

...

《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 40 号）第一条、第二条

2.关于“其他相关费用”限额计算。（一）全部研发项目的其他相关费用限额 = 全部研发项目的人员人工等五项费用之和 $\times 10\% / (1 - 10\%)$ 。（二）当“其他相关费用”实际发生数小于限额时，按实际发生数计算加计扣除额；当“其他相关费用”实际发生数大于限额时，按限额计算加计扣除额。

《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）第三条

典型案例：

A 有限公司成立于 2015 年 5 月 21 日，增值税一般纳税人，主营业务是球形石墨及锂离子电池负极材料的生产销售。企业 2020-2022 年《研发费用加计扣除优惠明细表 (A107012)》中折旧费用分别为 364624.79 元、374573.21 元、644037.73 元，2022 年折旧费用突增，可能存在税前列支不规范的问题。经税务机关检查，A 公司 2022 年用于研发活动的研发楼竣工转固定资产，错误的将研发楼的折旧费用 181540.30 元也列入了可加计扣除的折旧费用，最终补缴税款 45385.08 元。



风险点六：研发费加计扣除归集不合理

风险描述：

因企业的生产经营活动和研发活动往往同时进行，且受办公条件、成本控制等因素影响，会存在人员和设备共用的情况，若划分不清，无法准确、合理归集各项费用支出，则会发生研发费用归集不合理的风险。

防控建议：

建议企业财务人员从财务核算和会计处理层面进行规范，如明确划分研究阶段与开发阶段，避免对资本化时点产生争议；厘清加计扣除的范围和边界；对于非全职的研发人员及非专用的仪器设备、无形资产，采用合理的方式进行费用分摊；建立研发费用明细账，对研发费用进行准确核实等。

该项工作需要企业研发、财务等各职能部门密切配合，如研发费用加计扣除政策要求的留存备查资料涉及公司决议、研发合同、会计账簿、相关科技成果资料等，因此，企业应加强相关职能部门协作，获取、留存完整的相关资料，准确进行会计核算和研发费用归集；建议企业在年度结束后，及时准备和完善研发费加计扣除的备查资料，对于一些存在不规范的地方在企业所得税汇算清缴前及时采取补救措施。

政策依据：

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。

3.企业研发费用各项目的实际发生额归集不准确、汇总额计算不准确的，税务机关有

权对其税前扣除额或加计扣除额进行合理调整。

《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）第三条、第五条第二款

典型案例：

A公司成立于2006年1月，增值税一般纳税人，主营业务为机械制造、防滑器、减振器及其配件的生产、维修、设计、安装、咨询服务。税务机关发现，2020年至2022年该企业人员人工费用占比连续三年过高，超过预警值，怀疑企业可能存在研发费人员人工费用归集不规范的风险。经核查企业的研发人员花名册发现，企业的研发人员中存在兼职生产人员的情形，企业将其工资薪金全部计入了研发费中加计扣除。随后企业重新将兼职人员的工资薪金按照实际工时占比进行了规范划分，并补缴企业所得税及滞纳金。

风险点七：违规加计扣除委托研发费用

风险描述：

企业可能存在委托外部机构或个人进行研发的情况，外部机构或个人又分为境内、境外，情况较为复杂，加计扣除规定也各有不同，可能发生违规扣除的风险。主要风险点集中在以下几点：

- 1.委托外部研发未取得合法合规凭证；
- 2.允许加计扣除的委托境外研发费用金额（按照费用实际发生额的80%）超过境内符合条件的研发费用的三分之二；
- 3.委托关联方研发未取得研发项目费用支出明细情况；
- 4.受托方违规加计扣除；
- 5.委托研发合同未经科技行政主管部门登记；
- 6.委托境外个人研发违规加计扣除；
- 7.委托关联方研发，受托方未向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

防控建议：

研发过程中签订的相关合同是研发费加计扣除相关事项判定的重要依据，建议企业在相关合同起草过程中充分考虑税务因素，多部门联动，交易各方通过充分沟通，事先对合同性质做出初步判定，事先做好规划；财务人员在处理委托外部研发活动相关费用时应关注受托方信息，例如其来自于境内或境外、属于个人或机构、是否为关联方等，再依据相关文件，判断该活动是否可享受加计扣除、加计扣除限额以及应取得的合法扣除凭证和留存备查资料等；企业应重视研发项目资料的管理，建议通过明确牵头部门和责任人、及时建立档案、定期进行审查等途径建立文件管理制度，对于研发活动中形成的文件及时进行更新和归档，防止由于研发周期较长导致的资料损毁丢失，或者因未及时更新资料导致的书面资料与项目实际执行不一致的情况。

政策依据：

1.企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119号）第二条

2.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。

3.本通知所称委托境外进行研发活动不包括委托境外个人进行的研发活动。

《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、第六条

4.企业应当不迟于年度汇算清缴纳税申报时，向税务机关报送《企业所得税优惠事项备案表》和研发项目文件完成备案，并将下列资料留存备查(1)自主、委托、合作研究开发项目计划书和企业有权部门关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件；(2)自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；(3)经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的合同，科技行政主管部门一般是指技术合同登记机构；(4)从事研发活动的人员（包括外聘人员）和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录及费用分配计算证据材料）；(5)集中研发项目研发费决算表、集中研发项目费用分摊明细情况表和实际分享收益比例等资料；(6)“研发支出”辅助账及汇总表；(7)企业如果已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，应作为资料留存备查；(8)省级税务机关规定的其他资料。

《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第97号）第六条第三款

5.企业应在年度申报享受优惠时，按照《国家税务总局关于发布修订后的〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告2018年第23号）的规定办理有关手续，并留存备查以下资料：(1)企业委托研发项目计划书和企业有权部门立项的决议文件；(2)委托研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；(3)经科技行政主管部门登记的委托境外研发合同，科技行政主管部门一般是指技术合同登记机构；(4)“研发支出”辅助账及汇总表；(5)委托境外研发银行支付凭证和受托方开具的收款凭据；(6)当年委托研发项目的进展情况等资料。企业如果已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，应作为资料留存备查。

《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）第三条

6.企业享受研发费用加计扣除优惠政策采取“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式，由企业依据实际发生的研发费用支出，自行计算加计扣除金额，填报《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》享受税收优惠，并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况（上半年或前三季度）填写《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）。《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）与规定的其他资料一并留存备查。

《国家税务总局 财政部关于优化预缴申报享受研发费用加计扣除政策有关事项的公告》（国家税务总局 财政部公告2023年第11号）第三条

典型案例：

A公司成立于2019年1月，增值税一般纳税人，主营业务为汽车零部件的生产、维修、设计、安装等。根据2022年企业所得税年度汇算清缴申报表研发费用加计扣除优惠明细表（A107012）中填写了委托境内机构和个人研发费用300万元，并可加计扣除的金额为 $300 \times 80\% \times 100\% = 240$ 万元。后经税务机关检查，企业的委托研发实际为委托境外个人进行研发活动，不得加计扣除240万元，A公司补缴相应税款及滞纳金。

风险点八：未按规定对研发活动发生的特殊收入、特殊费用冲减研发费用

风险描述：

企业研发活动产生的下脚料、残次品、中间试制品等，通过变卖会获取一部分收入，此类收入按规定应扣减研发费用；也可能产生可直接销售的产品，其对应的材料费用应扣减研发费用。此类特殊收入、特殊费用在加计扣除方面的处理容易忽略，易产生未冲减研发费用的风险。

防控建议：

财务人员应该及时关注研发部门、科技部门产生的废品废料支出、试制产品收入等，

准确进行会计核算和研发费用加计扣除的申报。对于有条件的企业，建议在建立线下管理制度的基础上，逐步建立线上化的管理体系，实现对研发项目和费用智能化、自动化的管理。企业在汇算清缴、高新认定初审、复审等时点，应形成专门审核台账对以下两点进行着重核实：(1)企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，其对应的材料费用是否进行了加计扣除。对于产品销售和对应的材料费用发生在不同纳税年度，且材料费用已经计入研发费用的，是否以发生的材料费用金额冲减销售当年的研发费用，不足冲减的，是否在以后年度继续冲减；(2)企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，是否按规定从已归集研发费用中扣减该特殊收入。

政策依据：

1.企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。产品销售与对应的材料费用发生在不同纳税年度且材料费用已计入研发费用的，可在销售当年以对应的材料费用发生额直接冲减当年的研发费用，不足冲减的，结转以后年度继续冲减。

2.企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，应从已归集研发费用中扣减该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（国家税务总局公告2017年第40号）第二条第二款、第七条第二款

典型案例：

A企业成立于2014年9月，增值税一般纳税人，主营碳素制品、锂电池负极材料、石墨制品加工等。税务机关发现企业2020-2022年申报的直接消耗材料费用占比明显偏大存在

直接消耗材料费用占研发费用比例过高的涉税风险。经核查，确认企业存在销售研发活动直接形成产品对应的材料部分未冲减直接消耗材料费用，导致直接消耗材料费用占研发费用比例过高。企业随即补缴了企业所得税及滞纳金。

风险点九：混淆委托研发和合作研发

风险描述：

有些大型的研究开发项目，往往不是企业自身独立完成，需要与其他单位进行合作。而委托研发和合作研发适用的加计扣除政策不一致，企业易混淆委托研发和合作研发，多加计扣除研发费用的风险。

防控建议：

企业财务应了解委托研发和合作研发的定义，明确研发项目是委托研发还是合作研发。委托研发是指企业委托外部机构或个人基于企业研发需求而开展的研发项目，企业以支付报酬的形式获得受托方的研发成果所有权。如果研发成果所有权仅属于受托方，委托方不能享受研发费用加计扣除政策；合作研发是指立项企业通过契约形式与其他企业共同投入资金、技术、人力等资源的研发项目。合作研发共同完成的知识产权，其归属由合同约定，合同没有约定的，由合作各方共同所有。企业委托外部研发，一定要注意是否拥有产品的最终所有权。委托项目的特点，是研发经费受委托人支配，项目成果必须体现委托人的意志和实现委托人的使用目的，研究开发活动成果须为委托方企业拥有，且与该企业的主要经营业务紧密相关。

政策依据：

1.企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

2.企业共同合作开发的项目，由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。

《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119号）第二条第一款、第二款

典型案例：

A企业成立于2010年，是一家食品机械加工企业。2020年度享受研发费用加计扣除优惠的项目共有五个，其中一个为委托研发项目，发生委托研发费用合计174.5万元，按80%的比例计入年度研发费用139.6万元，全部形成无形资产，本年形成无形资产摊销46075.75元，按照无形资产成本的175%在税前摊销80632.56元。在税务机关检查中发现，企业提供的一份软件产品委托研发技术合同显示，该内嵌软件为A企业与丁公司合作开发。合同约定，A企业与丁公司对产品共同享有知识产权。根据规定，企业共同合作开发的项目，由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。由此，A公司应就自身实际承担的研发费用加计扣除。

风险点十：研发费用加计扣除与创意设计活动加计扣除重复享受

风险描述：

企业汇缴时享受“开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除”或“科技型中小企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除”，同时申报享受相同金额的“企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用加计扣除”，可能存在重复享受风险。

防控建议：

企业财务人员应明确“开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除”“科技型中小企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除”“企业为

获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用加计扣除”相关政策细则，创意设计活动可享受加计扣除，但并不代表创意设计活动属于研发活动。同时从事研发活动和创意设计活动的企业，应特别注意将两者进行明确划分。

政策依据：

1.企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用，可按照本通知规定进行税前加计扣除。创意设计活动是指多媒体软件、动漫游戏软件开发，数字动漫、游戏设计制作；房屋建筑工程设计（绿色建筑评价标准为三星）、风景园林工程专项设计；工业设计、多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计等。

《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119号）第二条第四款

典型案例：

A公司为一家经营模具设计及制造的高新技术企业，2021年度享受研发费用加计扣除568.25万元，创意设计活动相关费用加计扣除58.36万元，税务机关在核查时，发现其研发活动项目中包含某工业设计类项目，该项目费用金额为58.36万元，经确认，该工业设计类项目重复享受了开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除政策和企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用加计扣除政策，重复扣除费用58.36万元。最终，企业应调增应纳税所得额58.36万元，并补缴企业所得税和滞纳金。

风险点十一：错误申报资产总额、从业人数导致小型微利企业税收优惠政策应享未享或不享受而享受

风险描述：

纳税人在进行企业所得税申报时，因错误申报或错误计算资产总额、从业人数导致错误

享受小型微利企业税收优惠。

防控建议：

小型微利企业应纳税所得额、从业人数、资产总额三项指标需要同时满足方可享受小型微利企业优惠，任意指标超过标准都不能享受小微优惠。因此企业在实务申报中，务必按照税法规定正确核算相关指标。

1.正确掌握从业人数和资产总额的计算公式，做好从业人数花名册管理。

小型微利企业的从业人数和资产总额均按企业全年的季度平均值确定。

季度平均值=（季初值+季末值）÷2

全年季度平均值=全年各季度平均值之和÷4

2.申报时注意资产总额的单位。

企业所得税年度申报表和季度申报表中，资产总额的单位为“万元”，填报时要注意，否则容易导致资产总额超标，从而无法享受小微优惠。

3.正确核算从业人数。

在计算小型微利企业的从业人数时，是包括与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数，因此不能忘记统计接受劳务派遣的人员人数。

政策依据：

对小型微利企业减按25%计算应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税政策，延续执行至2027年12月31日。

本公告所称小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，且同时符合年度应纳税所得额不超过300万元、从业人数不超过300人、资产总额不超过5000万元等三个条件的企业。

从业人数，包括与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数。所

称从业人数和资产总额指标，应按企业全年的季度平均值确定。具体计算公式如下：季度平均值=（季初值+季末值）÷2

全年季度平均值=全年各季度平均值之和÷4

年度中间开业或者终止经营活动的，以其实际经营期作为一个纳税年度确定上述相关指标。小型微利企业的判定以企业所得税年度汇算清缴结果为准。登记为增值税一般纳税人的新设立的企业，从事国家非限制和禁止行业，且同时符合申报期上月末从业人数不超过300人、资产总额不超过5000万元等两个条件的，可在首次办理汇算清缴前按照小型微利企业申报享受第二条规定的优惠政策。

《财政部 税务总局关于进一步支持小微企业和个体工商户发展有关税费政策的公告》
(财政部 税务总局公告2023年第12号) 第五条

典型案例：

A公司2022年企业所得税年度申报时享受了小型微利企业所得税减免优惠，但经税务机关大数据比对，其年度申报的资产总额与系统测算的数据差距较大。经核查，A公司2022年资产总额情况如下表。A公司并未按照文件规定的全年季度平均值计算资产总额，只是对年初与年末资产进行了简单的平均值计算，其年度申报计算的资产总额2750万元，远低于按照公式计算的资产总额平均值5087.5万元（4个季度资产总额平均值分别为3000万元、5300万元、6800万元、5250万元，年度平均值5087.5万元），超过小微企业标准。

季度	资产总额（万元）	
	期初	期末
第 1 季度	2000	4000
第 2 季度	4000	6600
第 3 季度	6600	7000
第 4 季度	7000	3500

风险指标十二：一个纳税年度内取得多次股权激励未合并纳税风险

风险描述：

居民个人取得符合条件的股票期权、股票增值权、限制性股票、股权激励等股权激励的，在享受单独计税政策时，存在员工在一个纳税年度内取得两次以上（含两次）股权激励，扣缴单位没有合并计算应缴纳的个人所得税，员工也没有在次年3月1日至6月30日自行办理合并申报。

防控建议：

若本公司员工在一个纳税年度内从本公司多次取得股权激励的，公司在扣缴个人所得税时应合并计算扣缴税款。同时应告知在本公司取得股权激励的员工，若本年在其他公司也取得了股权激励，可将之前公司取得的股权激励有关信息提供给现公司，并由其合并计算扣缴税款，也可在次年3月1日至6月30日自行向税务机关办理合并申报。

政策依据：

1.居民个人取得股票期权、股票增值权、限制性股票、股权激励等股权激励（以下简称股权激励），符合《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）、《财政部 国家税务总局关于股票增值权所得和限制性股票所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕5号）、《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）第四条、《财政部 国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号）第四条第（一）项规定的相关条件的，不并入当年综合所得，全额单独适用综合所得税率表，计算纳税。计算公式为：

应纳税额=股权激励收入×适用税率-速算扣除数

2.居民个人一个纳税年度内取得两次以上(含两次)股权激励的，应合并按本公告第一条

规定计算纳税。

《财政部 税务总局关于延续实施上市公司股权激励有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告2023年第25号）第一条、第二条

3.纳税人在一个纳税年度内从同一单位多次取得股权激励的，由该单位合并计算扣缴税款。纳税人在一个纳税年度内从不同单位取得股权激励的，可将之前单位取得的股权激励有关信息提供给现单位并由其合并计算扣缴税款，也可在次年3月1日至6月30日自行向税务机关办理合并申报。

《国家税务总局关于办理2023年度个人所得税综合所得汇算清缴事项的公告》（国家税务总局公告2024年第2号）第八条

典型案例：

某上市公司为激励员工提高积极性、继续创造价值，于2021年6月和员工李先生约定，如未来两年李先生继续在该公司任职，自2023年6月份起将有权以10元/股的价格，购买公司20000股股票，授予日公司股票的收盘价为12元/股。股权激励方案同时约定，被激励对象可分期行权。在2023年6月，李先生以10元/股的价格行权购入10000股，行权当日股票收盘价为18元/股。2023年10月，李先生再次行权购入股票5000股，施权价仍为10元/股，行权当日股票收盘价为25元/股。

其在2023年6月，第一次行权购入股票时，该上市公司应按规定计算扣缴股权激励所得的个人所得税，股权激励的应纳税所得额 $= (18 - 10) \times 10000 = 80000$ (元)，应纳个人所得税税额 $= 80000 \times 10\% - 2520 = 5480$ (元)。2023年10月，李先生第二次行权购入股票时，股权激励的应纳税所得额 $= (25 - 10) \times 5000 = 75000$ (元)，两次股权激励应纳税所得额合计 $= 80000 + 75000 = 155000$ (元)，两次股权激励应纳个人所得税税额 $= 155000 \times 20\% - 16920 = 14080$ (元)，减去第一次行权已扣缴的个人所得税税额，那么第

二次股票期权行权时应扣缴个人所得税税额=14080-5480=8600(元)。

风险指标十三：错把非货币性资产交换判断为非货币性资产投资，分期确认所得

风险描述：

在资本市场中，企业间的股权交易日益频繁，其中非货币性资产投资和非货币性资产交换作为两种常见的交易方式，在税务处理上存在显著差异。存在企业错把非货币性资产交换判断为非货币性资产投资，错误适用分期5年缴纳企业所得税政策，导致交换当年少缴企业所得税风险。

防控建议：

非货币性资产投资是指投资企业将一项资产投入到被投资企业中，取得被投资企业的自身股权。如果投资企业将一项资产转让给被投资企业，未取得被投资企业自身的股权，而是取得被投资企业持有的其他公司的股权，则该项行为属于非货币性资产交换。建议严格按照政策规定，准确判断非货币性资产投资和非货币性资产交换两种交易形式并进行合理的税务处理。

政策依据：

1.实行查账征收的居民企业（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，可自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间内，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。

《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）第一条

2.非货币性资产投资指居民企业以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。

《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

典型案例：

A集团于2024年11月以其持有B公司4.8%的股权作为交易对价，受让C投资管理合伙企业（有限合伙）持有的D有限公司67%的股权。A集团认为，上述换股行为的非货币性投资所得，可自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间内，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。经税务机关核实，A集团在上述交易中未获得C投资管理合伙企业自身的股权，而是取得了C投资管理合伙企业持有的D公司股权，不属于非货币性资产投资。即A集团以其持有B公司4.8%的股权，与C投资管理合伙企业持有的D有限公司67%的股权进行置换。该交易不属于符合规定的非货币性资产投资，不能享受分期确认所得的税收政策。

风险指标十四：股权激励计划等待期内计提的成本费用未纳税调整

风险描述：

企业在股权激励计划的等待期内，股权支付所引起的费用在会计处理与税务处理原则上存在显著差异。具体来说，根据会计准则的规定，企业在等待期和约束性条件的期间内，逐期分摊计提确认成本费用。但在税务上，由于股权支付所涉及的个人所得税属于企业实际发生的有关职工薪酬支出，因此仍需按实际行权计算应纳个人所得税确认该成本费用，并于当期在企业所得税前扣除。若企业未能及时关注税会差异并作出适当调整，则可能造成多扣除成本费用、少缴企业所得税风险。

防控建议：

做好会计与税务处理的衔接，识别税会的差异性，根据实际情况合理确认成本费用，防止出现重大纳税调整差异而导致的税务风险。等待期内的会计成本费用需进行纳税调增，即计入应纳税所得额后确认递延所得税费用，而待实际行权后根据个税缴纳情况作相应调减。

政策依据：

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值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。

《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）第二条第二款

典型案例：

A公司为一上市公司，2022年1月1日，公司向其200名管理人员每人授予100股股票期权，这些职员从2022年1月1日起在该公司连续服务3年，即可以4元每股的价格购买100股A公司股票。公司估计该期权在授予日的公允价值为15元。从授予日起的三年时间内，共有45名职员离开A公司。剩余155名职员都在2025年12月31日行权，A公司股份面值为1元，行权日的公允价值为10元。A公司可以在职工实际行权时，允许当年在企业所得税税前扣除93000元。

PART04

会计记账及财务报表 填报风险



第四章 会计记账及财务报表填报风险

记账做账对于企业财务管理至关重要，准确的会计记账及填报财务报表是规范纳税的前提，也是合规经营的基础。本部分列举了当前财务会计管理中较常出现的涉税风险点，提出防范建议，助力企业在日常记账过程中有效化解或降低涉税风险。

风险点一：其他应收/应付账款长期大额挂账

风险描述：

- 1.若其他应收款和其他应付款期末余额较大，需要注意是否存在将应计入收入的款项计入其他应收和其他应付款科目，不计少计收入或延缓确认收入问题。
- 2.若其他应收款-自然人股东和其他应付款-自然人股东长期挂账，要注意是否存在未足额缴纳股息红利个人所得税的问题。

防控建议：

“其他应收款”和“其他应付款”记载企业在商品交易业务以外发生的各类应收应付款，是财务报表中的重要科目，如果“其他应收款”和“其他应付款”中有大量长期挂账的款项，且没有合理解释或处理，可能会给企业带来债务风险、税务风险等。在实务处理中，需要定期核实“其他应付款”“其他应收款”长时间未发生变化或逐年增加款项是否存在未按税法规定确认收入的情况，重点关注是否存在将资金借给集团外单位无偿使用未计利息等问题；是否存在长期挂账未转入收入的情况；是否存在个人股东借款且在该纳税年度终了后既不归还，又未用于生产经营的情况，未偿还借款未按“利息、股息、红利所得”项目代扣代缴个人所得税；是否存在计提的未实际支出的工资薪金、补充养老保险费、补充医疗保险费长期挂在其他应付款科目，一直未实际支付但已在企业所得税前扣除等风险。同时，与客户签订合同前，应对合同内容进行审查，明确双方权利义务、价格、交付期限等条款，以避免出现纠纷。可采取提前收款、分期付款、保险等方式，降低其他应收款、其他应付款长期挂账的风险。

政策依据：

1.企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：（一）销售货物收入；（二）提供劳务收入（三）转让财产收入；（四）股息、红利等权益性投资收益（五）利息收入；（六）租金收入（七）特许权使用费收入（八）接受捐赠收入（九）其他收入。

《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）第六条

2.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。

《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512号）第二十二条

3.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。

《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

4.企业年度汇算清缴结束前支付汇缴年度工资薪金税前扣除问题。

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。

《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）第二条

5.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。

《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)

6.关于个人投资者从其投资的企业（个人独资企业、合伙企业除外）借款长期不还的处理问题。纳税年度内个人投资者从其投资的企业（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。

《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

7.有下列情形之一的，税务机关有权按照合理方法进行纳税调整：（一）个人与其关联方之间的业务往来不符合独立交易原则而减少本人或者其关联方应纳税额，且无正当理由；（二）居民个人控制的，或者居民个人和居民企业共同控制的设立在实际税负明显偏低的国家（地区）的企业，无合理经营需要，对应当归属于居民个人的利润不作分配或者减少分配；（三）个人实施其他不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益。

《中华人民共和国个人所得税法》（中华人民共和国主席令第九号）第八条

典型案例：

案例1:A投资公司向银行、证券公司等多家金融机构贷款并支付利息费用，但并非全部用于本公司生产经营，而是被两家股东YH公司和HS公司长期占用。虽然在此过程中，两家股东公司

有借有还，但A投资公司“其他应收款”项目始终保持较高余额。而A投资公司将这些借款资金产生的利息支出全部计入财务费用并在税前进行了列支。检查人员认为，A投资公司的借款超过了自身经营需要，被股东企业长期占用并且未合理分担利息支出，因此企业需要对税前不合理列支的财务费用进行纳税调整。最终，税务机关依法对其作出补缴企业所得税加收滞纳金的决定。

案例2:B老板开了一家公司，自己需要买一套房子改善生活，于是便从自己所开的公司“借”走了350万元拿去买房子。税务部门在对B老板的公司税务稽查中，在公司的“其他应收款”下发现了这笔老板转走多年都没有归还的350万元“借款”。最后，税务机关依法对老板这笔借走的350万依照“利息、股息、红利所得”计征了个人所得税。

风险点二：未及时将预收款项确认收入

风险描述：

预收账款是买卖双方协议商定，由购货方预先支付给供应方的一部分款项。预收款项期末金额长期偏大，可能存在已实现收入长期挂账，未及时确认收入风险。

防控建议：

1.密切关注“预收账款”（新收入准则中，部分通过“合同负债”核算）变化趋势，核实是否存在未按规定少计或迟延确认收入风险。

2.针对大型设备制造企业生产周期长、预收账款金额大的特点，建议企业建立完善的增值税收入确认管理机制：一是严格按期确认收入，对于工期超过12个月的合同，必须按照增值税相关规定，在货物发出、服务提供或合同约定的收款节点及时确认应税收入，避免滞后申报风险；二是在合同签订阶段要明确税务处理条款，详细约定收款进度、交付节点等关键税务触发点，确保业务操作与税务处理同步；三是要建立动态跟踪管理机制，通过建立项目台账监控生产进度、发货情况及收款时点，定期开展业财对账，确保收入确认的及时性和准确性。

政策依据：

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：

...

（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。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局第50号令）第三十八条第四款

2.除企业所得税法及实施条例另有规定外，企业销售收入的确认，必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。

（一）企业销售商品同时满足下列条件的，应确认收入的实现：1.商品销售合同已经签订，企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方；2.企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有实施有效控制；3.收入的金额能够可靠地计量；4.已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。

（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。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第一条

典型案例：

某大型装备制造企业A公司2022年4月底预收账款余额148.31亿元，近12个月（2021年5月~2022年4月）申报增值税销售收入167.31亿元，预收账款余额占销售收入比例高达88.64%。截至2022年4月底，A公司预收账款中共有114笔合同项第一笔预收账款账龄超过12个月，其中非建造合同18笔。尽管这18笔合同收到的第一笔预收账款时间已经超过12个月，但A公司财务部门依然将其作为非建造合同未采取相应税务处理。企业虽设立了专门的合同管理部门，但与财务部门沟通不及时，财务人员对合同性质、执行情况了解不全以及合同进度跟进不及时，导致A公司收到预收账款超过1年但未确认销售收入，由此产生税务风险。



风险点三：应收/应付账款长期大额挂账

风险描述：

若应收账款和应付账款期末余额较大，需要注意是否存在未及时确认收入的问题。

防控建议：

应收账款和应付账款往来账管理一直是重点也是难点，发生在企业销售与购进环节，与企业的收入以及成本费用息息相关。在此，特别需注意以下问题。

(1)关注暂估入账是否虚列成本。以会计利润暂估成本入账，如果有实际发生的成本、费用，但没有支付款项，或者尚未取得发票，可以按照购货清单或者合同协议价格进行估算和入账。只要在次年汇算清缴前取得相应的发票，就可以在企业所得税前列支。但需要注意的是，只有具备真实的业务基础、合同等相关单据，才能预估成本，应付账款账户也必须有相应的供应商信息。

(2)关注是否存在通过“应付账款”和“其他应付款”核算，未确认收入问题。

(3)若业务真实，在款项无法支付情况下，依据《企业所得税法实施条例》第7条规定需要确认为企业收入，并缴纳企业所得税，实务中，对于长期挂账的应付账款需关注是否存在确实无法支付的应付款项未按规定程序转作营业外收入。

政策依据：

1.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。

《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

2.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。

企业在规定的期限未能补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证，并且未能按照本办法第十四条的规定提供相关资料证实其支出真实性的，相应支出不得在发生年度税前扣除。

《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）第十三条、第十六条

3.企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：（一）销售货物收入；（二）提供劳务收入；（三）转让财产收入；（四）股息、红利等权益性投资收益；（五）利息收入；（六）租金收入；（七）特许权使用费收入；（八）接受捐赠收入（九）其他收入。

《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）第六条

4.《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。

《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512号）第二十二条

5.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。

《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

6.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。

《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512号）第九条

典型案例：

案例1.A公司财务报表2021年底“应付账款”科目金额为2.03亿元，同期企业总负债为2.41亿元，“应付账款”占总负债比例高达83%，并且2021年-2022年呈逐年递增状态。与同行业数据相比，该企业“应付账款”占总负债比例较高，不符合行业常规。经核实，该公司股东通过隐匿收入、虚构业务等方式逃避纳税，依法对该公司追缴税款共计3039万元，加收滞纳金265万元。

案例2.B公司存在一笔挂账3年以上的应付账款300万元，该笔账款为2018年B公司欠C公司的货款，C公司已于2021年1月因经营不善进行破产清算，并已注销，B公司至今未做任何处理。税务部门在检查中发现该笔未支付的应付账款，辅导该企业将这笔应付款确认收入，同时补缴税款及滞纳金。



