

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	那些很少犯错误的人，也会很少有所发现
◎ 财税视野	2	中国企业所得税制发展史
	7	对新消费税政策的几点思考
	11	企业组织形式与税收筹划
	15	重视国际税务筹划
	17	浅谈利用委托加工进行税收筹划
◎ 业务指南	21	对集团公司销售运费纳税筹划的思考
	24	改善企业成本管理的七大举措
	26	税务行政执法过程中的自我保护
	31	浅谈企业赠品促销及其纳税筹划
	35	酒店业偷逃税手段分析
◎ 业务咨询	37	业务咨询
◎ 地方财税	42	关于港中旅（珠海）海洋温泉有限公司主题乐园分公司营业收入征收营业税问题的批复
◎ 法规速递	43	不动产、建筑业营业税项目管理及发票使用管理暂行办法
	46	财政部国家税务总局关于建筑业营业税若干政策问题的通知
	48	关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知
	49	关于加强代理报关业务营业税征收管理有关问题的通知
	50	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
	54	转发国家税务总局关于企业财产损失所得税前扣除中有关涉税鉴证业务问题的通知

主办单位：珠海中拓正泰税务师事务所有限公司

主 编：黄志刚 编 委：罗叹 温广智

地 址：珠海市吉大海滨南路光大国际贸易中心 1808-1811 室

邮 编：519015

网 址：<http://www.ztzt.cn>

电子邮件：ztzt@ztzt.cn

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

那些很少犯错误的人 也会很少有所发现

——约翰·坦普顿

《马太福音》第二十五章的十四至三十节中，耶稣讲了一个故事：某人在动身去旅行以前，将一笔钱留给三个仆人，他给了第一个仆人 5 个塔兰特 (Talents) (约合今天的 5,000 美元)；给了第二个仆人 2 个塔兰特；对第三个仆人，他仅给了 1 个塔兰特。他旅行回来之后，要求仆人们说明是如何使用所得到的那笔钱的，得到 5 个塔兰特的仆人说，他通过投资已使这笔钱翻了一番；得到 2 个塔兰特的仆人也是如此，然而，得到 1 个塔兰特的仆人害怕投资失败，将它埋在地下。前两名仆人受到了重重的奖赏，第三个仆人受到了谴责和惩罚。

听了这个故事之后可以问问自己：曾有多少次，我也像那位胆小的仆人一样，因为害怕失败而失去了机会？曾有多少次，害怕自己在同事面前显得愚蠢而抑制自己？是的，那些在害怕的基础上建立起来的自我强加的束缚是很难挣脱的，但越早挣脱，就能更快地脱离恐惧。不怕犯错误、不怕失败，往往会使我们获得成功。要牢牢记住：“失败乃成功之母。”

生活与我们已经经历的现实一样有趣和刺激，如果我们把认识停留在已知的思想和行为上，也许能防止失败，但也能阻止我们的生活变得更有趣和更刺激。探索思想、情感和行为的新领域，意味着我们不得不让自己进入以前从未进入过的领域。虽然新的情境中容易犯错，然而，错误仅在阻止我们取得更大的进步时才是消极的。所以，如果你害怕犯错而拒绝尝试用一个新思路去解决一个棘手的难题，你可能会出现真正的甚至是严重的错误，有时候我们害怕犯错，结果却犯了最大的错误。也许，一头栽进一个没有预先考虑过的环境中是很愚蠢的，但害怕冒险、害怕进入未知的领域，同样是愚蠢的。如果你在错误中成长，你就能学到如何在新的形势下更好地处理问题的方法。

当失败带来压力和痛苦时，它也给你提供了一个非常好的机会，失败会让你知道，哪些是你应该做的，哪些是不能做的。实际上，很多时候，相比正确方法指导的教育，失败可能给予我们的更多，衡量你的错误行为所造成的影响和忍受失败的考验，也是一个指导你走向成功的老师。

提姆·汉塞尔 (Tim Hansel) 在他的《你得一直跳下去》(《You Gotta Keep Dancing》)——书中谈论了克服环境和失败的重要性，他描述班扬 (John Bunyan) 怎样在监狱中写下了《天路历程》。南丁格尔 (Florence Nightingale) 病得十分严重，躺在床上不能移动，但她却整顿、改善了英格兰的医疗环境。在中风的困扰下，路易斯·巴斯特 (Louis Pasteur) 坚持不懈地与病魔作斗争。美国历史学家弗朗西斯·帕克曼 (Francis Parkman) 在他生命中的大部分时光中都遭受病痛的折磨，他每次仅能持续工作五分钟，他的视力极差，以至于仅能在稿子上潦草地写几个大字，但他仍然策划并写出了二十本历史巨著。他们无所畏惧地做自己最应该做的事。斯坦利·琼斯 (E. Stanley Jones) 这样描述自己坚强的信仰：“我明白我的精神是为了信仰而塑造的，而不是畏惧，畏惧不是我的本性，信仰才是。我如此坚定，以至于担忧和忧虑是我生命机器中的沙子，而信仰是润滑剂。信仰和自信比畏惧、怀疑、焦虑使我生活得更好。忧虑不利于现实生活。”

不管你是否完全认识到或还没有意识到，你就像耶稣寓言中的仆人那样，已经得到了许多“塔兰特” (Talent, 意思与“才能”相同)，它能使你得到你想要的生活，你不能因为害怕失去它而错误地将其掩埋。不要在未来回忆你的一生时充满悔恨，遗憾当时由于害怕失败而不去寻求机会。要大胆、自信、明智、合理地去投资你的“才能”，一定会获得丰厚的利润，发现更有意义更精彩的生活。

对于我们每个人来说，生活是成长的真实体验，它是美妙的、令人兴奋的体验。沿着这条路行进的时候，会遇到不少挑战和难题，我们也许会犯错，尝到失败的滋味。我们也许能知道失败的原因，也许不能，但知道原因不如我们知道在难题和挑战面前该怎么做更重要。让我们引用《Gui deposits》杂志上的话来鼓励自己，“痛苦使人消沉，忧虑使人徘徊，信仰催人向上。”

中国企业所得税制发展史

来源：中国财经报—财会世界 作者：刘佐

自20世纪70年代末期，中国开始改革开放，税制建设进入了一个新的发展时期，税收收入逐步成为政府财政收入最主要的来源，同时税收成为国家宏观调控的重要手段。在这二十多年里，中国的所得税制度有了很大的发展，大致可以分为三个阶段：

第一个阶段是20世纪80年代初。在这一时期的税制改革中，建立涉外所得税制度（包括中外合资经营企业所得税、外国企业所得税和个人所得税）是中国对外开放的一项重要措施先行出台的，它标志着中国所得税制度改革的起步。

第二个阶段是20世纪80年代中期至80年代后期。在这一时期的税制改革中，开征国营企业所得税是中国改革开放取得成功后城市改革、国有企业改革、配资改革的一项重要措施出台的，它标志着中国企业所得税制度改革的全面展开。同时，完善了兼营企业所得税制度，建立了私营企业所得税制度。为了适应个体经济的发展和调节个人收入，开征了城市个体工商户所得税和个人收入调节税。

第三个阶段是20世纪90年代初至今。在这一时期的税制改革中，所得税制度的改革适应了中国经济体制改革深入发展的新形势，体现了统一税法，简化税制，公平税负，促进竞争的原则。在实施步骤上，企业所得税的改革分为三步走，先后完成了外资企业所得税的统一、内资企业所得税的统一，并即将完成外资企业所得税与内资企业所得税的统一；个人所得税制度的统一则于1994年一步到位。这标志着中国的所得税制度改革向着法制化、科学化、规范化、合理化的方向迈出了重要的步伐。

起源

中国所得税制度的创建受欧美国家和日本的影響，始源于20世纪初。清末宣统年间（大约为1910年），曾经起草过《所得税章程》，其中既包括对企业所得税的内容，也包括对个人所得税的内容，但是未能公布施行。

1911年辛亥革命爆发，中华民国建立后，曾经以上述章程为基础制定过《所得税条例》，并于1914年初公布，但是在此后的二十多年里未能真正实行。

1936年7月21日，国民政府公布《所得税暂行条例》，按照不同的征税项目，分别于10月1日和次年1月1日起开征。至此，中国历史上第一次开征了所得税。

1943年，国民政府公布《所得税法》，这是中国历史上第一部所得税法。



由于当时的中国政治腐败，经济落后，穷人大量逃税，而穷人又无力纳税，所得税法只是徒存虚名，不可能很好地实施。1937年，国民政府的所得税收入为1874万元， 另外税收总额和财政收入总额的4.2%和0.9%。1946年，国民政府的所得税收入为5386亿元， 另外税收总额和财政收入总额的4.1%和0.8%。

从1949年中华人民共和国成立到1978年中国实行改革开放政策以前的30年里，中国所得税制度的发展历程是一段曲折的发展历程。

1949年10月1日新中国成立以来，在全国统一的新税收制度建立以前，为了保证财政收入和稳定经济，根据中共中央的指示，各解放区的人民政府暂时可以继续按照各自制定的税法征税，来不及制定新税法的解放区可以暂时沿用原国民党政府实行过的一些可以利用的税法征税，其中包括所得税方面的税法。

在1949年11月底至12月初召开的首届全国税务会议上，确定了统一全国税收制度、税收政策的六项方针和拟出台的七种税法的基本方案，其中包括对工商业所得税（包括国营所得税和利息所得税）和个人所得税（包括国营所得税，工资、薪金所得税和利息所得税）征税的方案。

1950年1月30日，中央人民政府政务院发布了新中国税制建设的纲领性文件——《全国税政实施纲要》，其中规定全国共设置14种税收。在这些税种中，涉及对所得税征收的有工商业税（所得税部）、存款利息所得税和薪给报酬所得税等3种税收。

在实施过程中，对私营企业、兼营企业和个体工商户的征收、国营所得税的工商业所得税自1950年开征以后，征税额几经腾跃，一直没有停止征收。但是，始终没有形成一套独立、完整、统一的私营企业所得税制度。与当时的经济、计划、财政、企业管理体制相适应，国营企业一直实行利润上缴制度，不缴纳所得税。利息所得税自1950年开征，后来由于征税范围缩小、配合银行降低利息而自1959年起停征。薪给报酬所得税没有开征。从1952年至1956年初，中国曾经多次研究开征个人所得税的问题，但是最终没有开征，此后不再提及这个问题。

在这一时期，鉴于当时中国的经济结构、财政 配给制和税制结构，国家财政收入的主要来源是国营企业上缴的利润，各项税收收入占财政收入的比例相对较小，合计只有50%左右。在税收收入中，又以在国内销售环节征收的货物和劳务税（起初为工商业税、货物税、商品流通税，后来逐步改为工商统一税、工商税）收入为主轴，这类税收收入占税收总额的比重一般都在70%以上，所得税（主要是工商所得税）收入占税收总额的比重极小。例如，1956年、1965年和1975年，中国的税收收入占财政收入的比例分别为49.0%、43.2%和49.4%，个体经济缴纳的各税收入占全国税收总额的比重分别为3.2%、2.3%和0.8%，其中所得税所占的比重就更微不足道了。因此，所得税对于国家经济的贡献是微不足道的。



改革开放后外资企业所得税制度的发展

20世纪70年代末至80年代初,为了适应中国对外开放、利用外资的需要,财税部门提出了对外资企业征收所得税的建议,并得到了中共中央、国务院和全国人民代表大会的批准。

1980年9月10日,第五届全国人民代表大会第三次会议通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》,同日以中华人民共和国全国人民代表大会常务委员会令公布施行。这是新中国成立以来制定出的第一部企业所得税法。

1981年12月13日,第五届全国人民代表大会第四次会议通过了《中华人民共和国外国企业所得税法》,同日以中华人民共和国全国人民代表大会常务委员会令公布,自1982年1月1日起施行。

随着中国对外开放政策的进一步实施和利用外资的发展,为了解决中外合资经营企业所得税法和外国企业所得税法在税势的发展不相适应的矛盾,1991年4月9日,第七届全国人民代表大会第四次会议将中外合资经营企业所得税法和外国企业所得税法合并,制定了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,同日以中华人民共和国主席令公布,自同年7月1日起施行。

外商投资企业和外国企业所得税的纳税人为外商投资企业和外国企业,征税对象为纳税人的生产、经营所得和其他所得。外商投资企业和外国企业在中国境内设立的生产、经营机构、场所每一纳税年度的收入总额减除成本、费用和损失以后的余额,为应纳税所得额。企业所得税的税率为30%,地方所得税的税率为3%。符合规定条件的生产性外商投资企业,可以定期免征、减征企业所得税。设在经济特区、经济技术开发区、沿海经济开放区等规定地区的外商投资企业,在规定的地区属于能源、交通等国家鼓励项目的外商投资企业,可以减按较低的税率征收企业所得税。对于鼓励外商投资的项目、行业、地区、自治区、直辖市人民政府可以根据实际情况决定免征、减征地方所得税。外商投资企业的外国投资者将已投资企业取得的利润再投资于该企业,可以按照规定退还其已缴纳的企业所得税税款。纳税人发生年度亏损的,可以用下一纳税年度的所得弥补;下一纳税年度的所得不足以弥补的,可以逐年连续弥补,但是最长不得超过5年。

外资企业所得税制度的统一适应了我国对外开放扩大的需要,对于促进我国经济的发展、增加财政收入,具有积极的信用。从1982年到2005年,我国的外资企业所得税收入从0.1亿元增加到1147.7亿元,23年间增长了11476倍,平均每年递增50.1%,大大高于我国同期经济的增长速度和税收总额的增长速度。这新 税收占全国税收总额的比重也从1982年的0.1%逐步上升到2005年的39.9%,23年间上升了39.8个百分点,平均每年上升1.7个百分点。



国营企业所得税制度的建立和其他内资企业所得税制度的完善

20世纪70年代末至80年代初，中国的财税部门就全面税制改革问题做了大量的调查研究，并在此基础上形成了关于税制改革的思路设想，其中的一项重要内容就是制定国营企业所得税，并得到了中共中央、国务院和全国人民代表大会的批准。

从1983年到1984年，中国逐步将实行了三十多年的国营企业上缴利润制度改为国营企业所得税制度，即国营企业“利改税”的第一步改革和第二步改革。1984年9月18日，国务院发布了《中华人民共和国国营企业所得税条例(草案)》和《国营企业调节税征收办法》，自同年10月1日起施行。

国营企业“利改税”推行以后，随着中国经济体制改革的发展，其不足之处也日益明显地表现出来，为了深化企业改革，从1987年起，中国在国营企业中普遍推行了各种形式的承包经营责任制，用契约(承包合同)的形式确定企业向国家上缴利润的数量，从而使得国营企业所得税近乎名存实亡。承包制的推行虽然对于调动企业的积极性产生一定的激励效应，但是同时不可避免地出现了争基数、少上缴、包盈不包亏、企业搞经营行为、国家税收收入下降和国民收入分配向企业和个人倾斜等弊端。

为了解决上述问题，财政、税务、经济体制改革等部门和财税理论家开始从理论和实践两个方面积极探索如何将企业所得税和承包制的优点结合起来的问题，并提出了“税利分流，税后包盈，税后承包”的新思路。这一思路很快得到了中共中央、国务院和全国人民代表大会的重视与肯定。经国务院批准，财政部和国家经济体制改革委员会相继组织了“税利分流”的改革试点，其主要内容是：降低企业所得税的税率，实行从10%至35%的5级超额累进税率；开征国营固定资产投资税前包盈；税后利润实行各种形式的承包，一定3年不变。

“税利分流”改革的试点与探索，为正确处理国家与企业分配关系，促进企业转换经营机制，进行了有益的探索，并为下一步企业所得税制度的改革做了积极的尝试，提供了有益的借鉴。

此外，根据激活国营大中型企业的需要，经国务院批准，国营企业调节税的税率逐步调减，征税范围也逐步缩小。

1992年10月召开的中国共产党第十四次全国代表大会提出了建立社会主义市场经济体制的战略目标，从而为中国企业所得税制度的改革提供了重要的契机。财税部门提出：为了适应社会主义市场经济的需要，公平税负，促进竞争，必须改革企业所得税制度。在实施步骤上，可以分为两步走：第一步，先将全国国营企业、集体企业、私营企业等内资企业分别征收的所得税统一起来；第二步，再将对内资企业和外资企业分别征收的所得税统一起来。这一建议得到了中共中央、国务院的批准。



1993年12月13日，国务院将国营企业所得税、国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税合并，制定了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，自1994年1月1日起施行。

企业所得税的纳税人为中国境内的国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业和其他组织，征税对象为纳税人来源于中国境内、境外的生产、经营所得和其他所得。纳税人为个体工商户收入减除成本费用和准予扣除项目金额以后的余额，为应纳税所得额。一般企业适用33%的税率，水利企业暂时适用27%或者18%的税率，金融、保险企业暂时适用55%的税率（1997年以后降为33%）。符合国家有关规定的高新技术企业和软件企业可以享受一定的免税或者减税待遇。纳税人发生年度亏损的，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足以弥补的，可以逐年连续弥补，但是最长不得超过5年。

追求企业所得税内外统一步伐

1994年税制改革以后，根据发展经济，深化改革，扩大开放的需要，中国开始对国内资企业所得税制度与外资企业所得税制度的统一，几经曲折，历经三个五年计划、十多年的时间。

1996年3月17日，第八届全国人民代表大会第四次会议批准了《中华人民共和国国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》，其中明确提出统一内外资企业所得税。

2001年3月15日，第九届全国人民代表大会第四次会议批准了《中华人民共和国国民经济和社会发展第十个五年计划纲要》，其中再次明确提出统一内外资企业所得税。

2003年10月14日，中国共产党第十六届中央委员会第三次全体会议审议通过了《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》，其中提出统一各类企业税收制度，自然也包含统一内外资企业所得税制度。

自2004年3月召开的第十届全国人民代表大会第二次会议以后，共有541位全国人大代表提出16项议案，要求将内资企业所得税与外资企业所得税统一起来。仅在2006年3月召开的十届全国人大四次会议期间，全国人大代表提出的8项涉税议案中就有多项涉及立法合并。广东省代表连续3年提出立法合并的议案。并同时召开的中国人民政治协商会议第十届全国委员会第四次会议期间，中国民主建国会中央提交的提案《尽快统一内外资企业所得税制度》被列为第一类提案。杨崇喜委员连续两年提出立法合并的议案。

2005年10月11日，中国共产党第十六届中央委员会第五次全体会议审议通过《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十一个五年规划的建议》，其中再次提出统一各类企业税收制度。



2006年3月14日，第十届全国人民代表大会第四次会议批准了《中华人民共和国国民经济和社会发展第十一个五年规划纲要》，其中提出统一各类企业税收制度。而且，全国人大常委会已将内资企业所得税制度与外资企业所得税制度的统一（即两法合并）列入了当年的立法计划。

同年8月23日，国务院常务会议通过了《中华人民共和国企业所得税法（草案）》，并决定将其提交全国人大常委会常务委员会审议。

同年9月28日，国务院将《中华人民共和国企业所得税法（草案）》提请全国人民代表大会常务委员会审议。

同年12月29日，第十届全国人民代表大会常务委员第二十五次会议通过决议，将《中华人民共和国企业所得税法（草案）》提请2007年3月召开的第十届全国人民代表大会第五次会议审议。

在2007年3月召开的第十届全国人民代表大会第五次会议上，国务院提请会议审议的《中华人民共和国企业所得税法（草案）》得到了与会各家代表的普遍高度评价和积极赞同，极有可能顺利通过，从而成为中国企业所得税发展史上的一个新四、具有伟大历史意义的里程碑。

对新消费税政策的几点思考

来源：中国税务报 作者：顾海兵 赵小平

4月1日起，我国对消费税进行了重大调整。消费税作为对特定的消费品和消费行为征收的一种税，体现了国家的产业政策和消费政策，新的消费税向全社会发出了节约型消费、环保式消费和理性化消费的信号。在看到消费税调整所取得的进步的同时，对消费税新政中的有关问题，笔者认为有进一步反思的必要。

一、消费税应该正名为“特种消费税”或者“特别消费税”

我国的消费税是国家为体现消费政策，对生产、委托加工、零售和进口的应税消费品征收的一种税。西方税收界把消费税分为直接消费税和间接消费税。直接消费税是对个人的实际消费支出额的课税，直接向消费者课征，纳税人和负担税收的人都是消费者个人。直接消费税应该被归为直接税的范畴。间接消费税是对消费品的课税，向消费品的经营者课征，税收通过价格转嫁给消费者。国内所谈到的消费税其实是间接消费税。

如在美国，除少数特定商品外，无论是到商店购物，到饭店住宿用餐，还是到停车场停车，凡是要花钱的地方差不多都要支付相当于售价 3%~9% 的销售税，销售税是美国消费税的一种常见形式。并且，美国是典型的销售税和消费税结合模式。在零售环节就一般商品按零售价格课征销售税，同时在产制环节选择烟、酒、石油等少数商品，从量课征消费税。销售税选择一个环节对所有商品普遍课征，税率单一或有所差别，主要发挥流转税的收入调节功能；消费税则在产制或零售环节，选择少数商品，按差别税率征收，主要发挥流转税的个别调节功能。

目前世界上有 130 多个国家开征了消费税，有的国家征收范围较广，有的国家征收范围较窄。但大多数国家的共同点都是把非必需品、奢侈品、高档消费品等列入征收范围。我国的消费税，征收的范围具有很强的选择性，实际上很多消费并没有征税。我国的消费税是对一些特定消费品和消费行为征收的税，因此，应该更准确地称之为“特种消费税”或者“特别消费税”。

二、消费税“立法”：层次较低、不够透明

2005 年，我国的消费税达到 1634 亿元人民币，占财政收入大约 5%。消费税在中央财政收入比重中仅次于增值税和企业所得税排名第三，在全国财政收入中排行第五。由此可以看出消费税已经是一种非常重要的税种。尽管消费税总额目前在国家的税收中比重还较低，但随着经济的发展和消费结构的升级，消费税的作用将会越来越重要。

截至目前，我国征收消费税的依据有：1994 年开始实施的《消费税暂行条例》和《消费税暂行条例实施细则》；国家税务总局 1993 年底发布的《消费税征收范围注释》和《消费税若干具体问题的规定》；2006 年 3 月 21 日财政部、国家税务总局公布的《调整和完善消费税政策征收管理规定》。我国征收消费税依据的主要是国务院的条例和部门的规定。

笔者认为，对消费税这样重要的税种应该由国务院颁布的条例和部门的规定上升到全国人大及其常务委员会批准通过的法律。消费税的调整关系到纳税人的切身利益，应该由纳税人的代表——全国人大对该法进行修改和颁布。同时，WTO 也就税法问题对其成员国有如下的要求：税法和国际税收法律制度要接轨，成员国政府应该公开税收法律信息，按照国际标准确定适度的税收负担，成员国的征税机关必须严格按照法律征税，开征、停征等调整必须要有法律依据。

除了立法层次较低之外，消费税的立法过程不够透明。市场经济体制条件下，国家在制定法规与政策时要坚持公开性和透明性原则。在税收立法中应该发扬民主，广泛听取意见。全国人大有关的专门委员会和常务委员会工作机构可以召开相关机构和专家的座谈会、听证会、论证会，采取多种形式听取各方面的意见。应该提前将草案公布，广泛征求意见。但这次消费税的调整，对业界的意见和消费者的意见听取得不够，制定过程不够透明。



三、消费税课征：借鉴增值税征收办法

我国现行的消费税的征收环节具有单一性，除了金银首饰消费税在零售环节课税，其他消费税主要在生产、委托加工和进口环节，不是在消费品生产、流通和消费的多环节征收。消费税不能像增值税那样形成环环抵扣、环环监督的链条，不能形成严密的监督制约机制，给偷、逃税以可乘之机。征收环节难以界定，厂商通常采取生产环节定低价、流通领域定高价的办法避税。尽管原则上税务部门针对这种情况在稽查过程中可以进行调整，但征收成本很高。一旦生产者或进口者逃避了消费税，就很难将其所偷逃的消费税从下一环节补征回来。

基于上面的问题，可以考虑将征税的链条拉长，从生产（进口）一直延伸到最终的零售阶段，同时采取税款抵扣制度。也就是在生产（进口）——批发——零售各个环节实行凭消费税发票注明的消费税税款进行道道抵扣的方式，以便在各个环节形成征收消费税的监督链条，对不能如实提供购买消费品发票的将不能进行消费税税款抵扣。这样有利于堵塞现有的消费税偷、逃税现象。对无购买发票或未完消费税的消费品，如继续用于生产资料或进入流通领域，那么，在下一道环节可将上道环节未缴纳的消费税税款补回，防止税收流失，同时也对企业销售货物必须开具发票起到了控制监督作用。同时应该将消费税纳入“金税”工程系统管理，从发票的开具到税款的抵扣，及消费税的协查形成一系列税收监督管理链条。

四、消费税应该是价外税

目前消费税采用的是价内税的方法，价内税是一种隐蔽的形式，将消费税金额包括在货物价格之内，即在产品价格中包含了消费税但并不标明。参照国外销售税的经验，我们可以采用价外税。即在应税商品的价格之外，另外收取消费税金。采用价外税好处至少有三个方面：一是发挥消费税引导作用。消费者在付款之时，发票上分别注明货物价格和消费金额，透明公开，消费者知晓自己承担的税款的具体数额。这有利于发挥消费税引导消费方向、调节消费结构和限制某些消费品的消费的作用。二是体现纳税人的知情权，强化纳税意识。三是可以形成消费者对生产商（进口商）和经销商的监督。比如这次消费税调整，纳税人可能听说但具体细节不清楚，个别商家可以利用信息的不对称，趁消费税调整涨价。在价格之外注明消费税税率和税额，就可以更有效地保护消费者的权益。

五、消费税的范围需要扩大

由于每个国家的财政状况、税制结构、经济开放程度和消费水平不尽相同，在已经实行消费税的国家中约有 50% 采取有限型消费税（征税品目一般在 11 种 ~ 15 种之间），30% 采取中间型消费税（征税品目一般在 15 种 ~ 30 种之间），20% 采取延伸型消费税（包括消费品及一些生产资料）。这次调整，我国消费税的征收品目从 11 个增加到 14 个，但还不够。

从我国目前实际情况来看，消费税课征范围还可以扩展到：（1）奢侈消费品和消费行为。对豪宅、高档家具、高档电子设备、艺术品、私人飞机、赛马、高档娱乐等课征消费税。

（2）对资源消耗量大并可能对环境造成破坏的消费品和消费行为。对含磷用品、一次性塑料包装物、电池等课征消费税。

此次消费税调整，征收了木质一次性筷子的消费税，税率为5%，但木质一次性筷子本来价格不高，利用消费税对其进行调整并不会太有效。而对高档家具这类消耗木材量大、生产中对环境污染严重得多的产品倒没有征收消费税，可谓“捡了芝麻，丢了西瓜”。

六、部分产品消费税税率太低

这次消费税调整对部分产品税率进行了调高、调低。但笔者认为对部分产品消费税课征的税率太低。

应对烟和烈性酒征收更高的消费税，以起到调节消费行为的作用。我国在此次消费税的调整中没有对卷烟进行调整。定额税率部分的课征为每标准箱（5万支）仅收150元人民币。并且对粮食白酒的税率从25%下调为20%，从国家粮食安全角度考虑，粮食白酒的消费税税率应该提高。当然，对不同质量等级的白酒可以有不同的税率。汽油和柴油的税率也很低。汽油和柴油的使用涉及资源的消耗和环境污染的问题。含铅汽油消费税为0.28元人民币每升；无铅汽油消费税为0.20元人民币每升；柴油消费税为0.10元人民币每升。从国际比较看，我国消费税在汽油、柴油价格中的比重严重偏低。另外，应该提高鞭炮和焰火等易导致安全事故的消费品的消费税。

七、消费税应该专款专用

消费税是对社会财富的一种再分配。以政府主导的再分配要体现公平的特征，消费税的课征和使用也应该体现这一特性。在税收收入的使用上，消费税不应等同于其他税种，专项收入应该专项使用。

一些发达国家对于消费税的利用做到了专款专用。在美国，对课税项目征收的消费税形成对应的基金，如公路信托基金、机场和航线信托基金、矽肺残疾信托基金等特定的基金，用于联邦政府对相关项目的支出，避免专项资金被占用和挪用。英国也有类似规定：为了迫使各航班减少温室气体的排放量，所有航空乘客将需要支付最高达50英镑的航空环保税。在爱尔兰，嚼口香糖也要缴税，而所缴之税将作为清扫粘在公路上的口香糖的资金。2003年，在爱尔兰一份关于垃圾的报道中透露，一年清除垃圾的费用竟然达到7000万欧元，清除口香糖所占的费用达所有费用的30%。于是，政府颁布的法令规定，嚼口香糖者将缴纳10%的口香糖税，相当于一包口香糖缴纳5欧分，而每年缴纳口香糖的总税收将在400万欧元~500万欧元。

在消费税的使用分配上，我们可以尝试设立专门的基金对税改后的消费税进行专款专用。比如，对环境造成破坏的消费品、消费行为的征税所得可专门用于国家环境的改善。对一次性木筷的开征消费税是为了保护森林资源、减少环境污染，那么这一行业的消费税收入就应被用于保护森林生态环境中去，这样才能够实现征税的初衷。



企业组织形式

与税收筹划

企业存在的目标与国家税收之间的博弈将永远伴随企业始终。而企业减少税负的方式很多：如偷税、漏税和避税，前两者是不合法的，避税也是国家不予以提倡的。因此既要符合国家政策的导向，又能实现企业目标，那就想到了税收筹划。企业在组建、并购、分离、合并与技改投资过程中，因组织形式的不同而给企业整体带来的税收负担存在很大的差异，企业进行税收筹划的方式也就很多。本文仅就企业组织形式的合理安排来谈企业如何进行税收筹划。

企业并购与税收筹划

企业并购的方式虽然不同，但并购的目标却是一致的——服务于企业(集团)整体利益。按照我国现行企业所得税法规定，如果采用分公司兼并的，被兼并的企业财务成果将纳入本企业，一并进行核算计算所得税，因此很多盈利较高，且技术领先又想急于扩张的大型企业，就将那些技术比较落后、近几年处于严重亏损且属于同类行业(或者相近行业)作为企业并购的对象。除了在税收筹划上获得高额的利益之外，还可以获得低廉的厂房、设备、营销网络和技术工人等，同时也能大大地降低因自行建设固定资产，而交纳的固定资产投资方向调节税和土地使用税。举例分析如下：

例 1：A 公司为国内生产冰箱的大型企业，地处东部沿海地区，2005 年实现利润总额为 50 亿元，应交所得税为 16.5 亿(50 亿 × 33%)，2006 年公司决定进一步扩大生产经营规模：拟有两个方案可选：方案一，在原区内自行投资建造该生产线；方案二，通过调查研究决定并购西部地区的 B 冰箱厂，B 冰箱厂因缺少技术含量、型号单一、管理混乱等导致成本居高不下，累计发生亏损 1.5 亿元。通过谈判协商，并购后 A 公司将一盈利能力较好待安装的甲生产线移至 B 冰箱厂，并购后原 B 冰箱厂人事作出重大调整，45 岁以上职工按原有工资水平一次性买断工龄，整个并购过程 A 公司发生现金净流出量 3500 万，并购后原 B 冰箱厂更名为 A 公司某某分公司，投入运行后，分公司通过总公司担保和以自有资产作抵押可向银行贷款 4000 万。为了研究方便，假定 A 公司直接投资建设甲生产线与并购 B 冰箱厂两方案均可以使整个集团公司 2006 年预计实现利润总额为 60 亿。现分析自建和并购两方案对 2006 年所得税额的影响：

自建方案：2006 年总公司所得税额 = 60 亿 × 33% = 19.8 亿

并购方案：并购后由于分公司以前 5 年内的亏损可以在当年税前利润中弥补。

2006 年总公司所得税额=(60 亿-1.5 亿)×33%=19.305 亿

通过比较, 并购方案比自建方案节税 0.495 亿(19.305 亿-19.8 亿), 除此之外分公司还可以获得因银行贷款而产生的财务杠杆效用, 同时获得一大批廉价且技术熟练的工人。整个并购 A 公司自始至终未拿出一分钱。这难道不是一箭多雕的好事吗?

企业混合经营行为的分合与企业税收筹划

增值税条例规定: 企业混合销售行为若销售商品并提供非应税劳务时, 不能准确区别销售商品与提供非应税劳务的, 应将非应税劳务并入销售行为计征增值税。尽管销售商品的增值税率为 17%, 但可以抵扣进项税; 而非应税劳务则只交营业税, 税率为 3%~6%。因此可以通过分析测算混合销售行为的分合对企业整体税收负担的影响程度, 来选择企业混合经营行为下的分与合, 从而达到降低企业整体税收负担之目的。

例 2: 某建材经营商为增值税一般纳税人, 在销售建材的同时也提供部分装修服务, 全年共计营业收入 180 万元, 其中销售建材收入为 120 万元, 装修服务收入为 60 万元, 可以抵扣的进项税额为 13.6 万元(建材进价为 80 万), 则该建材经营商应缴纳增值税为 17 万元(180 万元×17%-13.6 万元)。当该建材经营商查阅了有关税务文件后, 发现目前公司整体税负较重, 决定将装修服务从公司分离出去, 重新登记

注册一家装修公司, 装修公司缴纳营业税税率为 3%。假设公司一分为二后对收入、成本费用和所得税等总额均不会产生影响, 在此不予以考虑。则分离后两公司的增值税、营业税税负分析情况如下:

销售公司应缴纳增值税=120 万×17%-13.6 万=6.8 万

装修公司应缴纳营业税=60 万×3%=1.8 万

两公司增值税、营业税共计税负=6.8 万+1.8 万=8.6 万

不难看出公司分离后可节税 8.4 万(17 万-8.6 万)。然而如果是装修公司兼营销售建筑材料时, 是不是就要合并呢? 那就不一定。何时分、何时合的关键在于整个经营活动中产品的增值率, 因为它将影响到公司整体税负。为了分析比较, 设产品的销售价为 A, 增值率为 T, 则有:

$$A \times T \times 17\% = A \times 3\%$$

$$T = 17.6\%$$

通过分析比较发现, 当经营的产品增值率高于 17.6% 时, 如上例中建材的增值率为 30%[(120 万-80 万)/120 万], 公司的实际增值率高于营业税率 3%, 则应分离混合经营, 这样总体税负低; 反之当经营的产品增值率低于 17.6% 时, 公司的实际增值率低于营业税率 3%, 则应合并混合经营, 这样总体税负低。当经营的产品增值率等于 17.6% 时, 分与合对整个公司税负不产生影响。



单位应用独立运输公司进行税收筹划

大中型企业都有专门的运输部门或机构,由于运输部门或机构对本单位提供的是劳务服务,在我国专门提供运输劳务与销售商品分别征收营业税和增值税。同时国家税务部门为了降低生产和销售产品企业的增值税负担,允许生产和销售产品的企业利用专门运输企业运输本企业产品的,可按运输企业开具的正式运输发票总额的 7%计算作为进项税额予以抵扣。如果只是自营的运输部门或机构运输本企业产品的,由于不能开具正式的运输发票,那就谈不上 7%的进项抵扣问题,而能予以抵扣的则只是该运输部门或机构所发生的有关燃油、零配件等物耗所获取的进项税额。因此根据运输发票可以抵扣的 7%与自营运输车队有关燃油、零配件等物耗所获取的进项税额进行分析比较来选择是将车队独立出去,成立独立的运输公司,还是自营运输车队,哪一个对整个公司更有利些?现就有关税收筹划举例分析如下:

例 3:某集团公司目前生产和销售产品主要采用自营车队运输。该自营运输车队每年共计发生费用为 300 万元。其中燃料费 40 万元,零配件等费 10 万元,均为不含税价格,则运输部门每年可以抵扣的进项税额为 8.5 万 $[(40 \text{ 万元} + 10 \text{ 万元}) \times 17\%]$ 。进行测算分析后拟将运输车队分离为独立核算的运输公司,该运输公司仍然是为本集

团公司提供运输服务,每年向集团公司内的生产和销售公司收取运输费用共计 300 万元,并提供正式运输发票。运输公司应交纳 3%的营业税。而生产和销售公司则按运费的 7%计算进项税。分析分离方案对整个集团公司税负的影响。

分离后生产和销售公司可以抵扣的进项税额 $=300 \text{ 万} \times 7\%=21 \text{ 万}$

运输公司应交纳的营业税额 $=300 \text{ 万} \times 3\%=9 \text{ 万}$

这样一抵一交,整个集团公司实际享受到的抵扣税额为 12 万 $(21 \text{ 万} - 9 \text{ 万})$,从而自营运输车队节约了 3.5 万 $(12 \text{ 万} - 8.5 \text{ 万})$ 。通过上述分析可以看到,将运输部门独立出来后,接受运输服务的单位按 7%抵扣,而独立出来的运输公司则要交纳 3%的营业税。因此真正能抵扣的税率为 4% $(7\% - 3\%)$,现寻找一个自营运输车队与独立运输公司抵扣率相等的平衡点,此时运输部门燃油、零配件等物耗所占整个运输费用的比重为 R,总的运费为 P,即:

$P \times R \times 17\% = P \times 4\%$, $R = 23.53\%$,这说明当物耗比例低于 23.53%时,可以抵扣的进项税少,则应采用独立运输公司方式;反之当物耗比例高于 23.53%时,则应采用自营运输车队方式。

利用固定资产再投资进行税收筹划

根据《财税字(1999)290 号《技术改造国产设备投资抵免企业所得税暂行办法》之

规定，国家鼓励本国企业购买国产设备进行技术改造，在所得税抵扣上给予优惠政策，规定在境内投资符合国家产业政策的技术改造项目，其项目所购国产设备投资的40%可以从企业技术改造项目设备购置年比前一年新增的企业所得税中抵免，如果当年新增的企业所得税不足抵免的，未抵免的投资额可以用以后年度比设备购置年前的一年新增的企业所得税额继续抵免，但投资设备抵免最长不超过五年。如果设备购置前一年为亏损的，可以用税前利润先弥补亏损，补亏后应缴企业所得税可以抵免国产设备投资额。因此企业在进行投资方案选择时，有可能对旧设备项目进行改造，享受投资设备的40%可以抵免所得税的优惠政策；同时也可以选择在高新技术开发区投资新建高新技术企业，享受“两免三减半”的所得税优惠政策。所以在投资进行相关预测时应准确选定投资方案，从而达到减少税负之目的，现举例分析如下：

例4：某公司由于设备落后，产品技术含量低，近两年累计发生亏损300万元。目前可利用资产抵押可以从银行获得5年期贷款1,000万元。通过市场调查分析，提出两套方案：方案一，对本企业内部进行技术改造，其中购买国产设备800万元，根据国家有关技术改造政策，该技改项目享受购买国产设备额的40%可以抵免所得税的政策。方案二，在高新技术开发区投资新建高新技术企业，共计需投资1,000万元。

假设投产后两方案产生的相关收入、利润和其他税费均相同。两方案投资的有效期均为五年，

投产后两方案每年的利润情况相同：第一年200万，第二年400万，第三年300万，第四年250万，第五年150万。现比较分析两方案五年总的税负情况如下：

方案一，投资购买国产设备800万的40%，即320万可以抵免所得税额，第一年的200万和第二年的100万利润首先用于弥补以前年度亏损，第二年至第五年共计应交所得税额为330万 $(300万+300万+250万+150万) \times 33\%$ ，实际交纳所得税为10万 $(330万-320万)$ 。

方案二，由于新的高新技术企业应进行独立核算，因此不能用税前利润弥补亏损。第一、二年免交所得税，第三、四、五年应交所得税额为105万元 $(300万+250万+150万) \times 15\%$ 。

比较两方案第一方案比第二方案节税95万 $(105万-10万)$ 。鉴于上述方案分析，企业在选择项目投资时应考虑的是利用技改购入国产设备可以抵免所得税总额，与在高新技术开发区投资新建高新技术企业享受税收优惠总额之间进行比较来决策。

综上所述分析可以看到，企业可以通过不同的组织形式选择进行有关的税收筹划，从而达到降低整个企业的税负。

来源：经济管理者 作者：况培颖



重视国际税务筹划

“到什么山头唱什么歌”

如何进行跨国税务筹划？

业内专家建议，“到什么山头唱什么歌”——企业在规范自身财务管理的同时，应对相关国家的税收政策和管理方式作深入的研究，从而选择正确的投资经营地点，恰当安排企业组织形式和资本结构，选择符合国际税务环境及运作机制的会计政策。

企业应研究有关国家的税收法规和税收政策，根据各国不同的税收制度和政策，选择有利的投资地点，这要求企业随时关注各国税收政策的动态和发展。在选择投资地或市场时，要从该国的税收结构、优惠条件等多方面充分认识和考虑。中国已经有一些企业基于税务筹划来选择对外投资地点的实践例子，如中信、首钢、中旅等在香港设立基地公司或控股公司对外投资。

恰当安排企业组织形式和资本结构。企业的组织形式主要有独资企业、合伙企业和股份有限公司，各个国家适用于这三种组织形式的税法规定有很大差别。因此，如果是在国外投资组建企业，就要选择特定的组织形式以减少纳税。如美国税法规定股份有限

公司满足特定条件时，可以适用按照合伙企业形式计算缴纳所得税。如果企业设立时注意满足这种小型股份有限公司的条件，就可以按合伙企业缴纳所得税以节约大量的税款。

由于中国企业自身发展水平不高，企业的资本结构容易出现不合理现象。例如，企业的债务资本与权益资本之间比例的适当调整可以增加企业价值，但当存在个人所得税时，这种税收屏蔽效应会被个人所得税削减。所以，投资者在安排企业资本结构时要找到企业最优负债比例点。中国企业在跨国经营时，要注意首先熟知与筹划目标相关的经营国税收法律及法规的规定，密切关注法规的内容及其变化。企业在选择债务资本与权益资本之间的比例时，应本着税后净利润和企业价值最大化原则，综合考虑企业风险、税收风险和政治风险，最终选定可行性方案。

企业除了本身要加强对所选择国家税收制度的研究以外，最好应该选择一家高素质的财务咨询公司参与企业的跨国税务筹划。由于中国很多企业税务筹划工作缺乏良好基础，同时中国部分企业财务管理存在严重不规范现象，比如管理活动不严格按照财务工作规程，未经充分可行性论证，未经必要的财务预算就由企业领导主观决定，这种

情况十分不利于企业进行跨国税务筹划。因此,委托一家高素质的财务咨询公司参与企业的跨国税务筹划,有助于企业跨国投资经营的成功进行。

案例说话

某国跨国集团公司在国内有一制造总公司,在国外有一销售子公司,制造和销售两家公司独立核算,各自缴纳公司所得税,而且所在国所得税税率高达30%,结果当制造公司将产品卖给国外子公司时,高价卖和低价卖同样无效,因为两边都是同样高的税率,结果该跨国公司为此专门在避税地设立了一家中介国际贸易公司,将制造公司的产品低价卖给中介公司,中介公司再高价卖给销售公司,销售公司再按市场竞争价销售给其他非关联公司,结果两家公司都减少了大部分应纳税所得额,中介公司利润大增,然而中介公司处于避税地,不缴或少缴所得税,这样给集团公司带来了巨大的税收利益。

实际上,如果制造公司为国外关联公司提供原材料或中间产品,再由国外关联公司加工制造成产品出售,也需要上述避税安排,因为上述两个公司都位于高税区的情况下,制造公司无论是按高价还是按低价向关联公司提供中间产品或原材料,都与出售产成品时一样,总要有一个公司实现较多的利润,负担较重的税收,如果采取避税地中间

贸易公司转售的办法,问题就可以得到解决。这时,对于中介贸易公司的定价策略而言,同样是低价进、高价出。当然,如果上面所说的销售子公司或关联制造公司处在一个税率很低的国家,也可以考虑不通过中介贸易公司转售,而由高税国的制造公司直接以低价将产品或中间产品销售给它,并使利润积累在低税的外国销售子公司或关联制造公司账上。

利用中介国际贸易公司避税,跨国集团公司还需注意两点:①中介贸易公司应避免在高税的销售子公司所在国设立常设机构,因为许多国家要根据常设机构标准来确定是否对外国公司来自于本国的经营所得课税,如果中介贸易公司在这类国家设立了常设机构,其低价进、高价出所形成的转移利润就可能要在高税国(常设机构所在国)缴税,从而达不到避税的目的。②中介贸易公司不仅要在避税地或低税国注册成立,而且其管理机构也应设在这些地区。因为目前许多高税国判定本国居民身份的标准中有管理机构所在地标准,如果中介贸易公司的实际管理机构不设在避税地或低税国,中介贸易公司就可能被高税国判定为本国的居民公司,高税国就要根据居民管辖权对其高额的转移利润征税,这样跨国公司的筹划安排就会落空。

来源:中国经贸 作者:张丽娟



浅谈利用委托加工进行税收筹划

来源：特区经济 作者：陈庆红 曹愉

一、委托加工的税收筹划原理

1. 委托加工应税消费品往往比自行加工税负低

《中华人民共和国消费税暂行条例》规定：委托加工的应税消费品由受托方代收代缴消费税，委托方收回应税消费品后直接对外销售的不再缴纳消费税。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。同类消费品的销售价格是指受托方(即代收代缴义务人)当月销售的同类消费品的销售价格，如果当月无销售或者当月未完结，应按照同类消费品上月或者最近月份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。组成计税价格的计算公式为：

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-消费税税率)。

可见，委托加工的应税消费品与自行加工的应税消费品的税基是不同的，委托加工时，委托方代收代缴税款，税基为组成计税价格或同类产品销售价格；自行加工时，计税的税基为产品销售价格。在通常情况下，委托方收回委托加工的应税消费品后，要以高于成本的价

格售出以求盈利。不论委托加工费大于或小于自行加工成本，只要收回的应税消费品的计税价格低于收回后的直接出售价格，委托加工应税消费品的税负就会低于自行加工的税负。当然，从表面上看由于受托方也需追逐利润，委托加工会比自行加工成本高，这样在委托方降低税负的同时成本也增加了，即相当于委托方将一部分利润让与受托方，这对于委托方的整体效益不一定有好处。不过，专业化分工告诉我们委托加工不一定比自行加工成本增加，另外，如果委托方与受托方属于同一企业集团的话，那么，双方之间的让利并不会影响到集团整体利益。

2. 委托加工方式可以降低企业集团总的税负

常见的方式有：a. 利用货物转让定价。即集团内企业之间的货物买卖定价偏离正常交易原则。或是高价买进，低价出售；或是低价买进，高价出售，以达到利润由高税率的企业向低税率的企业转移的目的。b. 利用贷款利息收入的转让定价。即集团内企业之间的贷款偏离市场信贷利率水平，或是提高贷款利率，或是降低贷款利率，以达到利润由高税率的企业向

低税率的企业转移的目的。c. 专利或专有技术的转让定价。即集团内企业之间的专利或专有技术的转让偏离正常交易原则，或是提高售价，或是降低售价，以达到利润由高税率的企业向低税率的企业转移的目的。d. 管理费的转让定价。即集团内通过子公司向母公司缴纳的管理费的调整来转移利润。

但是对于转让定价世界上各个国家都有相应的调整政策，我国《外商投资企业和外国企业所得税法》第十三条及其实施细则第四章，对对外经济活动中关联企业转让定价的处理也做出了一些规定：①企业有义务就其与关联企业之间的业务往来，向当地税务机关提供有关的价格、费用标准等资料；②企业与关联企业之间的购销业务，不按独立企业之间的业务往来作价的(独立企业之间的业务往来，是指没有关联关系的企业之间按照公平成交价格 and 营业常规所进行的业务往来)，当地税务机关可以按照下列顺序和确定的方法进行调整：a. 按照独立企业之间进行相同或者类似业务活动的价格；b. 按再销售给无关联关系的第三者价格所应取得的利润水平；c. 按照成本加合理的费用和利润；d. 在不能使用上述方法的情况下可采用其他合理的方法，例如限定应有最低限度利润率的方法等。③企业与关联企业之间融通资金所支付或者收取的利息，超过或者低于没有关联关系所能同意的数额，或者其利率超过或者

低于同类业务的正常收费标准进行调整。④企业与关联企业之间提供劳务，不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付劳务费用的，当地税务机关可以参照类似劳务活动的正常收费标准进行合理调整。企业与关联企业之间转让财产、提供财产使用权等业务往来，不按照独立企业之间业务往来作价或者收取、支付使用费的，当地税务机关可以参照没有关联关系所能同意的数额进行调整。可见，采用转让定价的常用方法来进行税收筹划的空间是比较小的，不妨考虑委托加工方式。当集团内相关企业之间存在上下游关系，而上下游企业的所得税税率有差异时，可以由下游企业委托上游企业加工产品，通过加工费的收取实现利润重新分配。当然，我国《外商投资企业和外国企业所得税法》也规定：企业与关联企业之间提供劳务，不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付劳务费用的，当地税务机关可以参照类似劳务活动的正常收费标准进行合理调整。但是，委托加工方式本身就会导致这样一个结果：以前某产品从生产到销售的利润由某企业独享，采用委托加工方式后利润会由委托方和受托方分享。因此，就算采用正常的加工费标准，利润的转移也是在所难免的。而且，加工费标准的灵活性相当大，只要高于受托方的成本费用并小有盈余就应该是正常可行的。

二、委托加工税收筹划案例



1. 案例背景

A 集团在美国注册,在内地 3 个省有 3 家日化企业,这 3 家企业分别生产洗发水、护发素等护肤护发品,3 家企业使用 A 集团品牌,分别向 A 集团交纳品牌使用费。这 3 家日化企业所享受的所得税优惠政策即将到期。A 集团拟在深圳成立一个销售公司,既可以增强企业销售能力,又可以获得再投资退税。因为根据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》规定:外商投资企业的外国投资者,将从企业取得的利润直接再投资于该企业,增加注册资本,或者作为资本投资开办其他外商投资企业,经营期不少于 5 年的,经投资者申请,税务机关批准,退还其再投资部分已经缴纳所得税的 40%的税款。另外,选择深圳,除了深圳优越的地理位置外,还由于相关税法规定:设在经济特区的外商投资企业,在经济特区设立机构、场所从事生产、经营的外国企业和设在经济技术开发区的生产性外商投资企业,上海浦东新区开办的生产性外商投资企业,减按 15%的税率征收企业所得税。这样销售公司可以享受 15%的所得税税率。可见,对于 A 集团来说,如果不采用其他税收筹划措施,它的 3 家日化企业都即将按 30%的税率缴纳企业所得税,另外还有 3%的地方所得税,而新成立的销售公司则适用 15%的所得税税率。那么能否通

过税收筹划使得 A 集团在我国的整体税负更轻呢?

2. 税收筹划分析

最普遍的思路是通过转让定价的常用方法,将利润由税率高的 3 家日化企业转移到税率低的深圳销售公司,实现整体税负降低。但是前面已经述及无论是利用货物、贷款利息收入还是专利或专有技术的转让定价来转移利润,都会受到国家税法的限制。那么采用委托加工方式呢?由深圳销售公司委托 3 家内地的日化企业生产日化品,即三日化企业成为深圳销售公司的加工厂,深圳销售公司是委托方,三日化企业成为受托方。具体步骤如下:第一步,A 集团与三日化企业解除品牌使用合同,将品牌让渡给深圳销售公司使用;第二步,所有的对外业务均由深圳销售公司承接;第三步,深圳销售公司承接产品合同后,与三日化企业之间签订委托加工合同,委托其加工生产;第四步,三日化企业的原材料统一由深圳销售中心购进,由原材料供应商直接运往三日化企业;第五步,三日化企业按定单生产产品,以由深圳销售公司使用的注册商标贴牌;第六步,深圳销售中心只付给三日化企业略高于成本的加工费用。

经过上述步骤保证了委托加工的合法性,同时可以得到以下税收上的好处:

①设立的深圳销售公司不是单纯的商业企业，它也可算作生产性外商投资企业，根据我国《外商投资企业和外国企业所得税法》对生产性外商投资企业，经营期在 10 年以上的，从开始获利的年度起，第一年和第二年免征企业所得税，第三年至第五年减半征收企业所得税，减半征收企业所得税的税率为 15%。这样，深圳销售公司前两年的所得税税率由 15% 减为 0；

②通过委托加工方式将原属三日化企业独享的利润变为由深圳销售公司与其分享，使三日化企业税收优惠政策到期后，其部分利润得以继续享受深圳提供的所得税优惠政策。实质是通过加工费的收取导致利润大部分流向所得税税率低的深圳销售公司，使得集团在中国的所得税总额降低。加工费支付标准的灵活性相当大，只要兼顾平等，利润的转移完全可以作到合法，不会受到税务机关关于关联企业劳务费的调整。

③由于 3 家日化企业生产的护肤护发品是属于消费税应税产品，采用委托加工还可以使 3 家企业应纳消费税额降低。因为前面已经述及，委托加工的应税消费品税基为组成计税价格或同类产品销售价格，由于 3 家日化企业自己不再对外销售产品，消费税计税依据为：

组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 消费税税率)。

这种税基低于直接出售的产品市价，导致委托加工的消费税税额比自行加工时降低。

由于深圳销售公司成立前两年免税，从第三年起所得税税率为 15%。因此从第三年起

年应纳消费税合计：

组成计税价格 = [(250+500+750) + (350+700+1050)] ÷ (1-8%) = 3913 (万元)

年应纳消费税合计 = 3913 × 8% = 313 (万元)

将 A 集团采用委托加工方式前后税负进行比较：

前两年企业所得税节约：396 - 138.6 = 257.4 (万元)

从第三年起企业所得税节约：
396 - 273.6 = 122.4 (万元)

年消费税节约：480 - 287 = 193 (万元)

上述案例中采用委托加工方式导致的税负明显减少，而且采用委托加工方式后 3 日化企业的销售利润率仍然能达到 20%，可见加工费的支付也是合理的。从这个案例可以看到利用委托加工方式合法节税的效果。并且，采用委托加工方式后，由深圳销售公司专门负责营销，还能给企业带来其他好处，甚至达到扩大销量，增加市场份额的效果，由此带来的节税效应更是无法估量的。



对集团公司销售运费纳税筹划的思考

来源：新理财 作者：乔勇

问题的提出

A 集团公司是某生产制造企业，为增值税一般纳税人，主要产品为石脑油。产品运输主要由其下属分支机构专业汽车队完成，由于每年石脑油的运量很大，相应的税收负担也很大。A 集团公司为了达到节税目的，聘请有关税务专家进行筹划，拟定了如下几个方案：

方案一是由 A 集团公司统一缴纳增值税，A 集团公司将专用发票统一开给购货方 C；

方案二是将专业汽车队改建成立独立核算的运输公司 B，运输公司将运输发票直接开给购货方 C；

方案三是将专业汽车队改建成立独立核算的运输公司 B，运输公司将运输发票直接开给 A，再由 A 将专用发票统一开给购货方 C。

对三个方案的定性分析

对于第一种方案，A 集团公司采用的是送货上门的销售方式，将产品销售收入及运费合在一起计算增值税销项税额，统一开具增值税专用发票，税法称之为混合销售行为。混合销售行为是指一项销售行为既涉及货物销售又涉及非应税劳务的行为，两者之间密切相连，且从同一受让方取得价款。现行税法规定，从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位和个体经营者以及从事货物的生产、批发或零售为主，并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为，征收增值税。其他单位和个人的混合销售行为，征收营业税。本案非应税劳务即为交通运输劳务。很显然方案一的结果是由 A 集团公司统一缴纳 17% 的增值税，相应地进项扣除仅为运输工具耗用的油料、配件以及正常修理费等物料消耗项目。所以，

$$\text{运费应纳税额} = \text{运费金额} \times 17\% - \text{物料消耗金额} \times 17\%$$

对于第二个方案，将专业汽车队改建成立独立核算的运输公司 B，B 公司将运输发票直接开给购货方 C，由 B 直接向购货方收取运费，税法称之为兼营行为。兼营行为是指增值税的纳税人在销售货物和提供应税劳务过程中，还兼营非增值税应税劳务的行为。现行税法规定，纳税人兼营非应税劳务的，应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额；不分别核算或者不能准确核算的，其非应税劳务营业额应并入货物或应税劳务的销售额中，一并征收增值税。由于 A 集团公司将专业



汽车队改建成立独立核算的运输公司 B，可视为 A、B 分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额，B 公司可以只按交通运输业缴纳 3% 的营业税，不纳增值税。所以，

$$\text{运费应纳税额} = \text{运费金额} \times 3\%$$

对于第三个方案，起因是购货方 C 在支付运费时要求用增值税专用发票抵扣，而不是运费发票。这是因为税法明确规定一般纳税人外购货物（固定资产除外）所支付的运输费用，根据运费结算清单，按 7% 的扣除率计算进项税额进行抵扣，既然运费发票只能抵扣 7% 的进项税额，增值税专用发票却能抵扣 17% 的进项税额。理性的客户会选择后者。税务专家的意见是由 B 向 A 开具运费发票，然后由 A 将专用发票统一开给购货方 C。这样 B 缴 3% 营业税，即 B 应纳税额 = 运费金额 × 3%；那么 A 缴 17% 增值税，但 A 也只能抵扣 7%，A 应纳税额 = 运费金额 × 17% - 运费金额 × 7%。合计：

$$\begin{aligned} \text{运费应纳税额} &= \text{B 应纳税额} + \text{A 应纳税额} \\ &= \text{运费金额} \times 3\% + \text{运费金额} \times 17\% - \text{运费金额} \times 7\% \\ &= \text{运费金额} \times 13\% \end{aligned}$$

对三个方案的定量分析

纳税筹划中有增值税节税点的说法，在不影响企业生产经营、遵守税法和企业财务会计制度的前提下，纳税人可采用增值税节税点分析适用身份，即通过分析纳税人的销售额增长率是否超过节税点来确定。为便于分析，本例假设运费金额为不含税运费，则：

$$\begin{aligned} \text{增值率} &= (\text{运费金额} - \text{物料消耗金额}) \div \text{运费金额} \\ &= (\text{运费金额} \times 17\% - \text{物料消耗金额} \times 17\%) \div \text{运费金额} \times 17\% \\ &= (\text{运费销项税额} - \text{物料进项税额}) \div \text{运费销项税额} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{运费应纳增值税额} &= \text{运费销项税额} - \text{物料进项税额} \\ &= (\text{运费销项税额} - \text{物料进项税额}) \div \text{运费销项税额} \times \text{运费销项税额} \\ &= \text{增值率} \times \text{运费销项税额} \\ &= \text{增值率} \times \text{运费金额} \times 17\% \dots\dots\dots \text{①} \end{aligned}$$

$$\text{方案二中运费应纳税额} = \text{运费金额} \times 3\% \dots\dots\dots \text{②}$$

$$\text{方案三中运费应纳税额} = \text{运费金额} \times 13\% \dots\dots\dots \text{③}$$

令①=②,有增值率节税点 = 17.65%；令①=③,有增值率节税点 = 76.47%。

我们首先对方案一与方案二进行比较：

比如，2006 年运费金额 100 万元，物料消耗金额 85 万元，计算得出增值率为 15%；



方案一运费应纳税额 = $(100 - 85) \times 17\% = 2.55$ (万元)

方案二运费应纳税额 = $100 \times 3\% = 3$ (万元)

方案一优于方案二，因为增值率 15% 小于增值率节税点 17.65%

再如，2006 年运费金额 100 万元，物料消耗金额 80 万元，计算得出增值率为 20%；

方案一运费应纳税额 = $(100 - 80) \times 17\% = 3.4$ (万元)

方案二运费应纳税额 = $100 \times 3\% = 3$ (万元)

方案二优于方案一，因为增值率 20% 大于增值率节税点 17.65%

我们再对方案一与方案三进行比较：

又如，2006 年运费金额 100 万元，物料消耗金额 30 万元，计算得出增值率为 70%；

方案一运费应纳税额 = $(100 - 30) \times 17\% = 11.9$ (万元)

方案三运费应纳税额 = $100 \times 13\% = 13$ (万元)

方案一优于方案三，因为增值率 70% 小于增值率节税点 76.47%

再如，2006 年运费金额 100 万元，物料消耗金额 20 万元，计算得出增值率为 80%；

方案一运费应纳税额 = $(100 - 20) \times 17\% = 13.6$ (万元)

方案三运费应纳税额 = $100 \times 13\% = 13$ (万元)

方案三优于方案一，因为增值率 80% 大于增值率节税点 76.47%

通过以上分析我们可以得出，在方案一与方案二中选择时，当增值率（运费金额与物料消耗金额之差与运费金额比值）大于 17.65% 时，选用方案二税负低，当增值率小于 17.65% 时，选用方案一税负低。在方案一与方案三中选择时，当增值率大于 76.47% 时，选用方案三税负低，当增值率小于 76.47% 时，选用方案一税负低。

最后我们比较方案二与方案三之间的优劣。如前所述，两者区别是方案二购货方只能拿到运费发票抵扣 7%。对于第三个方案，购货方可以得到增值税专用发票抵扣 17%。当购货方对发票没有要求时，方案二只需负担运费的 3% 税负，方案三要承担运费的 13% 税负，就运费而言方案二较方案三减轻 10% 的税负。但是理性的购货方都会选择要增值税专用发票抵扣 17%，这样出于稳定客户、扩大产品销售的目的，只能选择方案三。

总结

本文通过对工作中遇到的实际案例的思考，结合 MPAcc 课堂中的理论学习，从定性和定量两方面分析了如何对集团公司销售产品中发生的运输费用进行纳税筹划。这也只是笔者对运费纳税筹划的粗浅认识和体会，在实际工作中一定要综合考虑各种因素，具体问题具体分析，切不可生搬硬套。



改善企业成本管理的七大举措

来源：中国经济时报 作者：林苗苗 周金鑫

在全球经济迅猛发展的今天，中国经济环境发生了剧变。信息技术的发展，一方面给企业提供了更好的成本控制手段；另一方面，使得全球经济一体化进程加速，市场需求瞬息万变，竞争变得异常激烈。成本控制对于一个企业的生存更加重要，而成本控制取得绝不限于成本本身，成本管理的高度去挖掘降低成本和 取效益的潜力。在中国，对成本控制的研究和应用更是迫在眉睫的任务，企业管理者要及时转变传统陈旧的观念，结合企业实际情况，广泛 采用现代先进成本管理方法增强企业在全球市场的竞争力。

一、加强成本理论的研究，提高我国成本会计水平

要建立起具有中国特色的会计理论研究方法体系，理论研究者必须冲破传统会计观的束缚，解放思想，勇于开拓新的研究领域和研究课题；应深入企业调查研究，同实际工作者密切配合，广泛开展案例 析，从理论高度提炼成功经验；理论研究应致力于将研究成果转化为生产力。在此基础上，建立成本会计理论研究体系、评价和激励机制。

二、树立企业成本管理的系统观念，实行全面成本管理

一方面，为企业产品在市场上占有强大竞争力，成本管理就不能再局限于产品的生产过程，而应该将视野向前延伸到产品的市场需求 析、相关技术的发展趋势 析，以及产品的设计；向后延伸到顾客的使用、维修及处置。

另一方面，随着市场经济的发展，非物质产品日益商品化。与此相适应，成本管理的内涵也应由物质产品成本扩展到非物质产品成本，如人力资源成本、资本成本、无形资产、产障成本、环境成本，等等。

企业各项活动进行、各项战略措施的实施都是由人来进行的，人的活动在成本发生的过程中始终占主导地位，人的素质、技能是企业成本最为重要的影响因素。其中对企业成本影响最大的是员工的成本意识与降低成本的主观性。成本意识(Cost Consciousness)是指节约成本与控制成本的观念，是“节约成本观念，并了解成本控制的结果。”成本意识包括注意控制成本，努力把成本降低到最低水平并设法使其保持在最低水平。树立员工的成本意识，就是要让员工树立这样一种思想：成本是可以控制的，成本控制需要大家的共同努力，在工作中时刻注意节约成本。



由于目前有不少的企业领导和工程技术人员不懂成本，因为对他们进行的设计、擴容的工艺、制定计划、采取的措施，对制造产品成本能什麼作用、有多大影响，一概心中无数。因此，加强成本管理，首要的工作在于提高广大员工对成本管理的认识，培养全员成本意识，变少数人的成本管理为全员的成本管理。企业应该高度重视成本专业人才的培养和任用，积极举办各种类型的成本培训班，使技术经济领域军师降低成本的广泛宣传。在企业内部开展职工的民主和自主管理意识。在日常成本管理中，积极运用心理学、社会学、社会心理学、组织行为学的研究成果，努力在职工行为规范中引入一种内在的激励机制。

三、在成本管理中引入战略成本管理思想

在现代，企业所处的经济环境发生了很大的变化：产品的批量生产需求达到饱和时，出现了多样化的趋势，顾客对产品的质量、时尚、服务等方面提出了新的要求，现代高新技术被广泛应用于生产领域，如生产自动化设备、机器人、电脑辅助生产等，企业制造环境也较过去的劳动密集型向技术密集型转化；市场竞争激烈，而制造行业的竞争，企业开始重视制定竞争战略，并随时根据市场需求与竞争态势的变化，做出相应调整。这样就进入了战略成本管理阶段。

战略成本管理是一种全面性和前瞻性的结合的全新成本管理模式。它是企业成本管理与

企业经营战略相结合的产物。主要是从战略的角度研究影响成本的全方位全过程，进一步寻求降低成本的途径。

四、学习外国一切先进的经验和方法，博采众长，为我所用

西方成本会计是一门历史悠久的生机勃勃的学科。特别是随着计时制、战略管理、质量管理、限制理论、行为科学、运筹学、系统工程和电子计算机等科学技术在成本会计中的广泛应用，形成了新型的着重管理的综合成本会计。例如，当前我国尚有许多企业实际需要标准成本会计、责任成本会计、目标成本计算、质量成本会计、成本决策、成本预测和近十几年兴起的计时制与倒挂成本法、作业成本法与作业管理、成本企划、产品生命周期成本会计以及战略成本管理。对此，我们应该结合国情和不同企业的实际情况调查研究。有些方法可以直接引进，有些方法应加以改革和完善，有些方法只能在少数具备条件的企业采用，或局部吸收。

五、建立成本管理保障措施，进行工艺流程的整合，减少不必要的工序

成本管理保障措施是为了保证成本管理方法的有效性和成本管理方法的顺利实施而建立的各种规范。它主要通过建立统一系列的规章制度与报告应遵循的程序和规范，以及通过制定总结反馈、培训计划与工艺，来保证组织内的各项活动按照有利于降低成本、有利于进行成本管理的方式运行。这些方法和



措施的功能不直接作用于资本发生过程本身，而是对处理业务的行为按照资本管理的要求加以约束和规范，其作用具有基础性和防范性的。另外，在激烈的市场竞争环境中，为了及时了解和掌握内部条件和竞争条件的变化及时对资本的构成进行调整，及时构建建立资本预警、拆控系统，对外部环境、竞争条件及企业自身条件的变化进行密切观察，及时发现出现的重大变化、可能面临的风险和危机做出及时预报，使企业能够及时做出反应。

六、加强市场调查和信息反馈在资本管理中的应用

信息作为企业经营活动的一个重要因素，也是企业资本管理的重要组成部分。随着经济的发展和，资本管理越来越复杂，尤其是现代资本管理已与科技越来越紧密相联。企业资本管理水

平则会随形势发展而提高，经营则会顺利进行，很大程度上又取决于对资本的信息反馈水平。因此，企业资本管理也必须适应这一客观要求，不断提高信息管理水平。

七、完善资本会计核算，增强企业资本意识和素质

对于资本会计核算人员来说，在掌握会计核算理论的基础上，不仅要懂会计和财务管理，还要懂经营管理，特别是熟悉生产技术，学会运用价值工程、资本最佳化理论和方法；同时还要熟悉并掌握现代资本会计核算理论与方法，学会预测、决策和控制，学会使用电子计算机进行信息处理。根据资本会计核算的要求，我国一些工业企业在资本岗位上配备资本工程师，有利于资本会计做到技术与经济相结合，充分发挥资本会计核算作用。



税务行政执法过程中的自我保护

作者：陈子龙

近年来，我国的税收法律体系不断建立和完善。但由于我国地域辽阔，情况复杂，所以目前的税收法律在税收实践工作中也暴露了一些问题，例如税收任务问题、法律规定含糊或不明确等等。那么作为税收行政执法人员在税收执法实践中遇到这些问题该怎么办？根据在法律面前人人平等的原则，税收执法人员首先应该是一个社会人，在执法的过程中同样也必须严格按照法律规定办事，并且要学会自我保护，免得出现执法犯法的现象。所以税务行政执法人员也应懂得自我保护，以适应日益复杂的税收检查工作环境。那么税务行政执法人员应当如何实现自我保护呢，笔者认为，税务执法人员应当从如下几个方面做起。



一、多掌握相关的法律知识，以增强对税收执法法律依据的理解

税务行政执法的依据是税收法律，税收法律不是一部单独的法律，而是法律体系。这个法律体系也不仅仅是带有“税”字的法律构成，而且还包括其他一些不带“税”字的法律。税务行政执法如果离开其他相关法律来理解带“税”字的法律，那是很难贯彻到位的。例如，某税务机关于 2005 年 11 月 11 日对某纳税人采取了税收保全措施，纳税人于 11 月 12 日上午 9 时缴清了税款滞纳金，税务机关于 11 月 13 日下午 3 时解除税收保全措施。如果按照旧《税收征管法实施细则》的规定应当是在 24 小时立即解除税收保全措施，那么该税务机关解除税收保全措施则超出了规定的时间界限。现行《税收征管法实施细则》规定将税务机关立即解除税收保全措施的时限由 24 小时改为一日，那该税务机关于 11 月 13 日下午 3 时解除税收保全措施是否属于立即解除了保全措施呢？关键就在于如何理解“一日”的规定。《民法通则》第一百五十四条规定：“民法所称的期间按照公历年、月、日、小时计算”。“规定按照小时计算期间的，从规定时开始计算。规定按照日、月、年计算期间的，开始的当天不算入，从下一天开始计算”。“期间的最后一天的截止时间为二十四点。有业务时间的，到停止业务活动的时间截止。”参照《民法通则》的有关规定，上述税务机关是属于立即解除税收保全措施的。

二、参照司法实践判断税务行政执法活动的正确性

例如，《税收征管法》第六十三条规定：“……税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假纳税申报，……”。什么是税务机关通知申报？过去税务实践工作中有三种看法：一是在纳税人不申报的情况下税务机关必须书面通知其申报；二是税收征管法本身就规定了纳税人只要是发生纳税义务就应当向税务机关申报纳税，也就是说税收征管法的出台就是通知了；三是认为在办理税务登记时，税务机关同时要办理税种登记，告诉纳税人应该缴哪些税，如何缴税等等，这个过程就是一种通知。那么究竟上述哪个观点是正确的呢？目前有关税收法律法规对此并无具体规定，但最高人民法院在 2002 年 11 月出台了《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》。该司法解释第二条对上述问题做了具体解释：“税务机关通知申报”分三种情况：一是纳税人、扣缴义务人已经依法办理税务登记或者扣缴税款登记的即为税务机关通知申报；二是依法不需要办理税务登记的纳税人，必须经税务机关依法书面通知其申报；三是尚未依法办理税务登记、扣缴税款登记的纳税人、扣缴义务人，也必须经税务机关依法书面通知其申报的。该司法解释是对刑法第二百零一条偷税罪的解释，明显不能作为税务行政执法的法律依据。而税收法律、法规对上述问题又没有做具体规定，那么在税务实践工作中应该参照《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用



法律若干问题的解释》来理解上述问题。司法解释实际上就是对司法实践标准的统一，司法解释一旦出台，下级人民法院应当按照执行。也就是说，司法机关就是按照上述司法解释理解上述两个问题的，这就是司法实践。所以税务机关在实际工作中根据上述司法实践来判断什么是税务机关通知申报，在司法实践中是站得住脚的。

在税收检查执法过程中，除了要多掌握相关书面的法律知识，多看税收方面的案例之外，还应该多看民事、刑事方面的案例。通过这些案例可以把握法官、检察官对相关问题是如何理解的。另外，在税收执法过程中税务机关还应当多与法官、检察官沟通。因为法官、检察官对税收政策和会计制度并不如税务人员熟悉，税务机关应当多向法官、检察官多介绍税收法律法规和会计法律法规的规定，使其对涉税案件的理解更准确。

三、对税务机关的行政权力从严把握，对纳税人的义务从宽把握

税收法律体系明确了征纳双方在税收分配活动中的权利和义务，但有些权利和义务明确得不是很具体，那么在这种情况下应当如何把握征纳双方在税收分配活动中的权利和义务又成了一个重要问题。解决这个问题的原则应当是：对税务机关的行政权力从严把握，对纳税人的义务从宽把握。例如，《税收征管法》第三十八条规定：“个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品，不在税收保全措施的范围之内。”从字面理解，“扶养”是指同辈之间的一种帮助关系，而不包含老人和儿童。对老人应当是用赡养，对儿童应该用抚养。最高人民法院关于合同法的司法解释第十二条也是这么理解的。那么能据此说明上述《税收征管法》的规定就不包含老人和儿童了吗？很明显是不能这么理解的。再有，什么是家属？《税收征管法实施细则》第六十条对此做了含糊的解释：税收征管法第三十八条、第四十条、第四十二条所称个人所扶养家属，是指与纳税人共同居住生活的配偶、直系亲属以及无生活来源并由纳税人扶养的其他亲属。根据这个规定好象是不共同居住的配偶就不是纳税人的家属了？那么对“个人及其所扶养家属”应如何理解呢？正确的理解应当是：纳税人的配偶以及符合下列三个条件的其他人，三个条件是：一是与纳税人共同居住生活；二是无生活来源；三是由纳税人扶养。只要是符合这三个条件的，不管与纳税人是什么关系都应当是纳税人的家属。

四、合理解释税务行政执法依据

法律条文是死的，如何在税收执法过程中运用法律条文这就需要依靠税务行政执法人员根据不同的事实合理解释运用了。那么税务行政执法人员对税收法律条文的理解是否正确就直接关系到征收权力的落实和纳税人利益的保护。



例如,《税收征管法》第三十八条规定:“税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的,可以在规定的纳税期之前,责令限期缴纳应纳税款”。这个规定的宗旨是为了保全税款不至流失,即为一种税收保全措施,也就是赋予税务机关在特定条件下的提前征收权力。提前征收毕竟是对纳税人权益的合法侵犯,但如果错误地运用了这个权力则是对纳税人权益的非法侵犯了。提前征收的前提是:税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为。那么什么是“有根据”认为呢?一种说法是有一定线索,另一种说法是有证据。根据一定的线索作出符合逻辑的判断可能会发生什么,那是将来可能会发生的事,也就是说根据一定的线索作出符合逻辑的判断可能会发生什么这只能是一种可能,或者说有迹象,但并不一定会发生,那就更不是行为了。因为行为是正在发生或者过去已经发生过的,将来可能会发生的那是迹象。《税收征管法》第三十八条明确的前提条件是有逃避纳税义务行为,所以,“有根据”就不能理解为是有线索就可以了,而应当理解为有一定的证据,但也不能理解为要有充分的证据,因为税务机关要掌握充分的证据可能需要相当长的时间,而提前征收的目的就是为了及时防止税款流失,如果等到收集到纳税人逃避税款的充分证据后也就失去了提前征收的必要了。

五、正确认识和理解各级税务机关和地方政府的涉税文件

人无完人,都难免犯这样那样的错误。法律、法规、规章和各种规范性文件也都是由人制定出来的,所以也难免存在一些问题,有些可能是出于某种目的有意识地出台的错误的文件,例如有些地方违反法律法规出台的擅自减免税的规定等。所以税务执法人员在执法过程中应当正确认识和理解各级税务机关和地方政府的涉税文件,对那些已经出台的税收方面的各种文件应当认真研究其合法性,以避免执行错误的文件导致纳税人合法权益的损害,导致不必要的行政诉讼,甚至于执法犯法。

那么如果税务执法人员发现有关规定是错误的该怎么办呢?对此,《税收征管法实施细则》和《公务员法》已做了明确规定。《税收征管法实施细则》第三条第一款规定:任何部门、单位和个人作出的与税收法律、行政法规相抵触的决定一律无效,税务机关不得执行,并应当向上级税务机关报告。《公务员法》第五十四条规定:公务员执行公务时,认为上级的决定或者命令有错误的,可以向上级提出改正或者撤销该决定或者命令的意见;上级不改变该决定或者命令,或者要求立即执行的,公务员应当执行该决定或者命令,执行的后果由上级负责,公务员不承担责任;但是,公务员执行明显违法的决定或者命令的,应当依法承担相应的责任。



六、细节决定成败

细节并不就一定就决定成败，但成败关键就在于细节。目前，在税务行政执法人员思想中有这么一种普遍的想法，就是：我就这么做了也没有出现什么问题啊。对的，纳税人不告的确是没有问题，但纳税人把税务机关告上法庭后那些细节就成了决定税务行政诉讼胜败的关键了。在税务行政执法过程恰恰又有很多方面的细节，如果对这些细节稍不注意就又可能导致税务行政决定的失效，导致税务行政复议或者税务行政诉讼案件的发生。如某税务稽查局所作出的《税务处理决定书》中有个数据与事实不符，打印校对时也没有发现，依法送达纳税人后，纳税人发现了这个问题，把税务机关告上了法庭，最后法庭判决该处理决定与事实严重不符，作出撤销该处理决定的判决。再如，某税务所对纳税人作出了税务行政处罚决定并依法送达后，纳税人在三个月内既不履行，也不申请税务行政复议，也不向法院起诉，税务所根据《税收征管法》第八十八条第三款的规定对纳税人采取强制执行措施，在《税收强制执行决定书》上是加盖该税务所还是该税务所所属的县级税务机关的公章呢？对此很多税务执法人员认同应该加盖县级税务机关的公章，因为税务行政处罚强制执行都应该经县以上税务局批准。如果在《税收强制执行决定书》上加盖的是县以上税务局的印章，则说明这次税收强制执行的执法主体即是该税务局。而《税收征管法》第八十八条第三款规定：“……，作出处罚决定的税务机关可以采取本法第四十条规定的强制执行措施，……”。可见，强制执行的主体应当是“作出处罚决定的税务机关”，也就是说，谁作出的处罚决定应当由谁实施强制执行措施，而上述税务行政处罚是由税务所作出的，所以对税务所作出的税务行政处罚决定强制执行的主体也应当是该税务所。

七、执法程序要合法

作为税务行政执法的法律依据的税收法律体系既包括实体法也包括程序法。税收实体法主要是指各税种的法律法规，税收程序法主要是《税收征管法》和《税收征管法实施细则》。《税收征管法》和《税收征管法实施细则》对税款征收、税务管理和税务检查的程序做了具体规定，在税务行政执法应当严格按照《税收征管法》和《税收征管法实施细则》规定的程序进行。在税务行政执法过程中，不管税收实体法运用得如何正确，只要是执法程序上发生错误都会导致税务行政诉讼的败诉。以往的事实证明，很多税务行政诉讼案件的败诉败就败在执法程序违法方面。

八、行必有法

过去大家都注意：有法必依，执法必严，违法必究。那么在税务行政执法中还应当注意“行必有法”，也就是说每一项税务行政执法活动都应当找到法律依据。没有法律依据的税务行政行为都是越权行政，税务机关不得为之。因为税务行政权力是属于公权力，而公权力的特点即是法无明确规定不得为之。所以衡量某一税务行政执法活动是否有法律效力关键就看其是否有法律依据。

除以上八个方面以外，在税务行政执法中还应尽量规避可能出现的风险，如税务行政诉讼风险、执法工作难度风险和执法成本风险等。



浅谈企业赠品促销及其纳税筹划

来源：湖北经济学院学报 作者：伍冬凤

在公司的市场战略确定后，各业务单位应根据这个战略制定出相应的市场营销方案，以实现公司的战略目标和本业务单位的任务。市场营销是指在适当的时间与空间，以适当的价格，通过适当的促销手段，向适当的消费者提供适当的产品和服务。适当的促销活动是市场营销的重要组成部分，开展促销活动的目的，就是营造一种声势和氛围，扩大公司产品的影响，推动产品的销售，让更多的消费者了解本公司的产品和相关信息，争取更多的目标顾客和潜在顾客。促销活动一般包括五种促销工具：广告；销售促进；公共关系与宣传；人员推销；直接营销。企业一般根据营销战略计划，在适当的时机，选择适当的促销形式和促销手段，实现阶段性的促销目标。各种不同的促销工具及促销方式对企业的收入及税负的影响不尽相同，本文主要就及如何选择促销方式及加量不加价赠品促销方式对企业增值税税负的影响略作探析。

企业促销活动的方式不一而足，而且层出不穷，开展的形式也多种多样，较常用的方式有以下几种：

折价促销：即利用商品的降价吸引消费者增加购买，如××牌洗衣粉原价12元，特价8元的活动。限时抢购：即推出特定时段提供优惠商品刺激消费者购买的活动。如：限定下午4时至6时，××饮料一个1元。有奖促销：即购物满一定金额即可获得奖券进行立即兑奖或于指定时间参加公开抽奖。如购物满100元即得奖卷1张参加抽奖活动。此活动对消费者而言有以小搏大的乐趣，而且主办超市通常备有各式大小奖品以吸引消费者，故在国内超市实施效果良好，尤以家庭主妇为主要客流的超市和收入较低的地区效果更佳。免费试用：即现场提供免费给消费者使用的活动，如免费试吃香肠、水饺等。此类活动对于以供应食品为主，以家庭主妇为主要客流的超市，是提高特定商品销售量的有效方式。因为通过实际食用及专业人员的介绍，会增加消费者购买的信心及日后持续购买的意愿。



面对面销售：即超市人员直接与顾客面对面进行销售商品的活动。如鲜鱼、肉制熟食、散装水果、蔬菜等都可采用此方式进行销售。此类活动主要目的是为了满足不同顾客对某些特定商品适量购买的需求，同时也可以适时对消费者提供使用说明。折扣券促销：即顾客凭超市发行的优惠券购物，可享受一定折让金额的活动。如凭券至某超市购买××牌咖啡，原价108元，现只须付88元即可获得。赠品促销：即消费者免费或付某些代价即可获得特定物品的活动。常见的赠品促销方式有：自助获赠，自助获赠是指顾客将购买某种商品的证明附上少量的金钱换取赠品的形式；免费样品派发，如前来超市购物的顾客实施购买即可获赠气球，面巾纸等。

企业在进行促销时，首先要选择促销工具，促销工具选择得当，可收到事半功倍的效果。促销的主要手段一共有四种，即人员推销、广告、营销推广和公共关系，它们都有各自的作用，也有自身的缺点。因此，在筹备促销活动时，就应该从产品自身特点和总的促销预算出发，考虑各种促销方式之间如何分配使用。如果选择赠品促销的话，而且赠品选择将产品作为赠品，开展买一赠一或买二赠一促销活动，这样做风险很大，尤其是对新产品而言，对于产品的档次和价值感都会有所影响，如果一瓶酒售价是60元/瓶，那么产品一旦开展买一赠一活动，消费者就可能误认为这瓶酒只值30元/瓶，促销活动一旦结束，产品就会很难再以原价出售，损失亦将是极为惨重的。

赠品促销虽是小问题，但绝对不可忽视，于细微之处见操作市场的真功夫，勿因善小而不为，营销市场贵在于无声处听惊雷，在司空见惯中执着创新。赠品促销并不是纸上谈兵，贵在执行和根据市场变化的调整和创新，促销亦是市场营销过程中一个不可或缺的环节，而赠品促销有时又是促销形式中一个最为常用的手段，同样采取赠品促销手段，不同的方式哪怕仅仅体现在包装上也关系到企业的税收筹划问题，可见对其进行一定的归纳和探讨必然具有一定的现实意义，为市场的促销工作提供可比性参考。

增值税是对销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人就其实现的增值额征收的一个税种，应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。即：应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。而当期销项税额=销售额×税率，税率是由当地税务机关对企业进行审核后确定适用的，所以在税率既定的情况下，销售额的计



算确定很关键，一般而言，销售额的基本规定为：价外费用的税务处理规定，价外费用（实则是价外收入）是指货物销售价款这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（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收费。销售额还有一些特殊规定：(1)采取折扣方式销售货物，包括商业折扣和现金折扣；(2)采取以旧换新方式销售货物；(3)采取还本销售方式销售货物；(4)采取以物易物方式销售货物；(5)包装物押金。其中：以折扣方式销售货物时，商业折扣或称价格折扣，是指销货方在销售货物或应税劳务时，因购货方购货数量较大等原因，而给予购货方的价格优惠，即购买愈多，价格愈低。商业折扣一般从销售价格中直接扣算，即购货方所付的价款和销货方所收的价款，都是按打折后的售价来计算的。也就是说在中华人民共和国境内销售货物或者应税劳务以及进口货物，均应缴纳增值税，包括一般规定的销售货物、销售应税劳务、进口货物等，还包括特殊规定如：视同销售行为、混合销售行为、兼营非应税劳务以及货物期货等其他特殊项目及行为等都属于按规定须缴纳增值税的范围。对于一般规定，企业税负很明确，但对于视同销售行为企业有时可适当避开税负，一般情况，单位或个体经营者的下列行为，视同销售货物。(1)将货物交付他人代销；(2)销售代销货物；(3)设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将其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；(4)将自产或委托加工的货物用于非应税项目；(5)将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；(6)将自产、委托加工的货物分配给股东或投资者；(7)将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；(8)将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。由于折扣是在实现销售时同时发生的，这样有些商家在做促销的时候，容易忽略一些小问题，给公司造成不必要的负担，影响到企业的经济效益，比如有一种是加量不加价的赠品促销，即买一赠一，外加赠送促销方式，例如：购买一大盒酸奶赠送同品牌一小盒酸奶，大盒进价 5 元/盒，售价 8 元/盒；小盒进价 2 元/盒，售价 3 元/盒。以上售价为含税价，增值税税率为 17%。税法规定，将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人，应视同销售缴纳



每瓶的收入还是 16 元，但据税法规定，这 80ML 税务上视同销售，在原基础上多交易 80ML 销售额的税，应计算的缴税基数就变成 $800 \times (1+20\%)$ ，相应的应交税额计算为 $16 \times (1+20\%) \times 17\% = 3.264$ 。

从企业成本管理的角度出发，相同的产品和在其他条件完全相同的环境下，采取相同的方式进行促销，只是促销时所用的包装形式不一样，对企业的税负影响就不一样。所以说，一个企业拥有了优质的产品并不意味着必然的市场，还必须依靠行之有效的营销策略去进行拓展，一个企业拥有了必然的市场，也应从行之有效，效率最高的角度比较所有方案，为企业创造最高的经济效益。

在产品从上游厂商到中下游商家、终端、消费者的市场链中，任何一环发生了问题，都会导致整个市场链的滞缓与阻塞。在组织市场营销时，时常都能碰到诸如：“价值 100 元的产品加价值 25 元的赠品促销”不如“价值 100 元的产品卖 75 元”等许多实际情况。而好的促销，特别是各方面全面考虑的促销方式就能做到在吸引最大多数化目标消费受众参与进来的同时，更能使物流、信息传播、服务等 A-MCR 营销全沟通渠道真正互动与顺滑起来，如果再加上合理规避视同销售收入或所得，比如视同销售业务是企业的资产转移行为不属于一般意义上的销售，其本身无现金流入或未取得应收账款，会计上也不确认会计收入，但税收上要求确认应税收入。以增值税为例，企业可以考虑将外加包装的“买一赠一”加量不加价方式改为不单独包装的折扣销售。

酒店业偷逃税手段分析

来源：财会信报 作者：王福宽

随着社会主义市场经济不断深入发展，居民收入水平的不断提高，商务、旅游等服务业的逐渐升温，市场需求旺盛，增长势头强劲，发展潜力巨大，酒店业已成为名副其实的朝阳产业。但有一些酒店经营者绞尽脑汁，想方设法偷逃税款，这种行为扰乱了社会主义市场经济税收秩序。笔者结合酒店业经营的特点及多年

酒店业审计实践，就酒店业偷逃税款问题进行分析，以期对解决该类问题有所帮助。

截留或转移营业收入偷逃营业税款

餐饮部主要以截留营业收入、少记应收账款或者不记应收账款的方式，少缴纳营业税款。在实务中，餐饮部会计核算时一般以营业日报和开出的发票作为核算收入的依据。营业日报



是依据顾客点菜单汇总编制而成的，核算员常常会将收取现金和开具的发票的账单作为汇总编制的基础，将未开发票收取的现金截留作为账外收入，将签单收入不作为应收账款纳入会计核算范围，所以会计账上的收入减少了。

客房部会计核算一般也是以营业日报表和发票作为营业收入核算的依据，营业日报表是以旅客登记表为基础汇总编制而成的。按照公安部门将旅店业作为特种行业管理的规定，前台接待员每天必须将当天住宿的旅客在旅客登记表中登记，但是由于有些旅客不能提供有效的证件，有的是几个人一同来住宿而只登记一人，还有旅客是深夜或次日凌晨住宿的，第二天上午就退房走人，像这几种没有有效证件或短时间租住的情况，客房部很有可能不在旅客登记表中进行登记，形成的收入款截留，还有的旅客在办理结算时不索要发票，进而偷逃营业税款。

宾馆酒店既有按照5%税率缴纳营业税的住宿、饮食等业务，又有按照20%缴纳营业税的歌厅、舞厅、音乐茶座、及高尔夫球、保龄球等娱乐业务。所以财务部不是按照税法规定，而是按照经营项目分别核算其经营收入，按照各自的税率缴税，把营业收入转移到餐饮、客房等税率较低的部门中，用餐饮专用发票代替娱乐行业所用发票，利用税率的差额达到少交营业税的目的。

另外，酒店通常将长期闲置的房间提供给承租者后，便不再提供管理服务，只按期收取租金。按照税法规定，这部分租金收入既要缴纳5%的营业税，又要缴纳12%的房产税。如果将租金收入转变为住宿费收入，就不需要缴纳房产税。

虽然宾馆酒店以营业税业务为主，但也会发生一些如货物销售等增值税应税业务。比如一些酒店企业在中秋节或其他节假日利用酒店资源生产月饼、蛋糕等并进行销售，销售后将这些收入不作营业收入而是挂在其他应付款上，在其需要增加利润时再进入营业收入。按照规定，饮食、娱乐场所内设吧台向顾客提供烟酒取得的收入，应当缴纳营业税，不缴纳增值税。酒店业还存在利用这一规定，将酒店商品部取得的商品销售收入转移偷逃增值税的行为。

以少记收入、虚增成本、费用减少应纳税所得额偷逃企业所得税少记企业总收入减少应纳税所得额，减少企业所得税。如何少记收入，这里不再赘述。虚增营业成本，减少应纳税所得额，减少应交所得税。酒店业主要通过虚购原材料，虚增出库数额达到虚增营业成本的目的。虚列营业费用及管理费用，减少应纳税所得额以达到减少应交所得税的目的。由于酒店业备品更换频繁的特点，利用与供货商签订虚假的购货合同虚列营业费用；利用酒店业招聘人员多，更换频繁的特点，虚增工资费用；利用酒店业每隔3至5年重新装修、改造、更新设施家具备品等特点，与供货商签订虚增货物单位价值的购货合同，虚增当期费用或在建工程和固定资产的价值，以便以后摊销时增加摊销的成本费用。

其他偷逃税款行为

虚列员工人数，将一人工资拆列成两人或多人进而降低个税税率，偷逃个人所得税的行为；以免费提供员工工作餐为由，偷逃营业税的行为；减少销售合同数量和降低合同标的额，偷逃印花税的行为。



1、问题：

我公司现有一项勘探工程需分包出去, 请问发票是不是这样开: 我公司按合同的全额开发票, 然后到税务部门开代扣代缴税务凭证, 要求分包方找税务机关代开勘探发票给我公司? 但是我公司开的发票与分包方开发票的税率不一样, 怎样扣减?

回答： 发票业务-建筑安装工程分转包申请代开发票

一、所需资料

- 1、分（转）包方《清缴发票纳税申报表》（本市单位须加盖公章）
- 2、分（转）包方《代开发票资格认定证明》原件（对实行代开发票管理的纳税人作要求）
- 3、分（转）包方合法身份证件原件及复印件（如税务登记证副本、税务登记证、身份证、护照等，国家机关为《组织机构代码证》副本）
- 4、付款方付款证明原件（须加盖单位公章）或相关合同的原件及复印件（个人提供劳务金额在 2000 元以下的除外）
- 5、总包方（扣缴义务人）提供的《代扣代收税款凭证》；
- 6、超过一次分（转）包的，须提供上一手分（转）包及本次分（转）包的合同原件及复印件。

二、办理程序

办事步骤 业务项目 办事地点

第一步 备齐所需资料, 申请代开发票 各办税服务厅纳税申报窗口

第二步 缴税、领取发票 各办税服务厅纳税申报窗口

备注：对实行代开发票管理的纳税人，尚未取得《代开发票资格认定证明》的，必须凭税务登记证副本原件和书面申请先向注册地主管税务所申请代开发票资格认定。

三、办理时限 一个小时。

四、办理须知

- 1、取得《代扣代收税款凭证》的两种方式：



A、自行填开：扣缴义务人如为本市固定纳税人的，经注册地主管税务机关批准，可领用《代扣代收税款凭证》并自行填开。

B、税务机关代开：扣缴义务人应在申报解缴代扣税款后，凭解缴代扣税款的税票原件及复印件、总分（转）包合同原件及复印件等资料向主管税务机关申请开具《代扣代收税款凭证》，并当场加盖扣缴义务人公章或财务专用章。

2、分（转）包人填报《清缴发票纳税申报表》时，须同时申报应缴的各项税费（指《代扣代收税款凭证》未列明已扣缴的税费）

3、征收前台已取消现金收税（费），交纳税款有以下方式可供选择：

- （1）事先在扣税账户存足需缴纳的税款，申报时在账户扣缴。
- （2）持个人银行卡（须印有“银联”标志）在前台刷卡。
- （3）以现金或转帐方式缴入各办税厅开立的税款账户（账号可向办税服务厅索取）。

2、问题：

- （1）差旅费年度可入账限额是否有规定？
- （2）公司制定出差补助标准是否可直接做为费用支出，还是一定需实报实销之正规发票？

回答：根据国税发[2000]84号文，企业所得税税前扣除办法，第五十二条 纳税人发生的与其经营活动有关的合理的差旅费、会议费、董事会费，主管税务机关要求提供证明资料的，应能够提供证明其真实性的合法凭证，否则，不得在税前扣除。

差旅费的证明材料应包括：出差人员姓名、地点、时间、任务、支付凭证等。

3、问题：

我司委托货运公司托运货物，签有运输合同，但在运输途中货物发生了损失，按照合同应由货运公司负责赔偿，请问赔偿的款是否应该包含在货物运输发票中，还是直接从运输款中扣除后再开具运输发票？

回答：赔偿的款不包含在货物运输发票。不能直接从运输款中扣除后再开具运输发票。

4、问题：

外资企业注销需提供什么资料，程序怎样。

回答：税务登记-非“双定户”注销登记

一、办理条件

除“双定户”（此处专指定期定额加定额发票）外的纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形，依法终止纳税义务的，应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前，持有关证件向办税服务厅申报办理注销税务登记；按照规定不需要在工商行政管理机关或者



其他机关办理注册登记的，应当自有关机关批准或者宣告终止之日起 15 日内，持有关证件向办税服务厅申报办理注销税务登记。

二、所需资料

- 1、《注销税务登记申请审批表》一式三份（单位需加盖公章）
- 2、工商行政管理机关吊销营业执照的文件原件和复印件（被吊销执照的提供）；
- 3、原发放的税务登记证正、副本原件；
- 4、已申请了网上办税卡的业户要交回原办税卡；
- 5、需要缴销的发票（有领购地税发票的纳税人）；
- 6、社保局出具的无欠社保费证明；
- 7、若在国、地税都办理了税务登记的，需要国税局的注销审批表；
- 8、若属外商投资企业，还需提供会计师事务所出具的清算报告原件及外经贸局同意注销的批文。

三、办理程序

办事步骤 业务项目 办事地点

第一步 持税务登记证副本，填写《涉税事项综合申请表》，提出申请和领取《受理回执》
各个办税服务厅文书登记窗口

第二步 备齐所需资料，待主管税务所收取资料和调查审核

第三步 凭《受理回执》领取办理结果 主管税务所

备注：开业时间在三个月内，且税务机关尚未定税的个体工商户办理注销手续，无需经主管税务所调查审核，直接在办税服务厅文书登记窗口办结。

如涉及补缴税费并以现金或转帐方式缴纳的，持主管税务所出具的《清缴税款报告书》或《税务处理决定书》，以及税务登记证正、副本，到办税服务厅用刷卡或转帐方式交纳后，办税服务厅开出“完税凭证”，纳税人缴清税款后，主管税务所为纳税人办结注销手续。

四、办理时限 18 个工作日

五、办理须知

1、纳税人在办理注销税务登记前，应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款，缴销发票、税务登记证和其他税务证件。

2、纳税人清税时交纳税款有以下方式可供选择：（1）事先在扣税帐户存足需缴纳的税款，清税时在帐户扣缴。（2）持个人银行卡（须印有“银联”标志）在前台刷卡。（3）以现金或转帐方式缴入各办税厅指定的税款账户（帐号可向办税服务厅索取）。



3、装有税控装置的纳税人在注销税务登记时，必须到原购机厂商办理税控装置的有关注销手续。

5、问题：

(1) 在购货时没有签订购货合同和在销售时也没有签订销售合同的, 在这种情况下, 如何缴纳印花税呢?

回答：印花税的纳税人：凡在中华人民共和国境内书立、领受应税凭证的单位和个人，都是印花税的纳税人。它可分为立合同人、立帐簿人、立据人和领受人。

只有在中华人民共和国境内书立、领受应税凭证的单位和个人才是印花税的纳税人。

同时包括：

一、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。

二、外商投资企业与境外的母公司或子公司在经济活动中分属不同的独立法人。因此，外商投资企业与境外的母公司或子公司相互之间开出的订单、要货单、要货生产指令单等，均应按规定贴花。

外贸企业开具的各种要货单据，是按照有关部门的供需计划，以对外贸易合同为依据，与供货单位订立的购销合约。有些要货单据，虽然在填制和使用上，形式不够规范，条款不够完备，手续不够健全，但具有合同的性质和作用。因此，外贸企业开具的各种名称，各种形式的要货单据，均应按规定贴花。

商业企业开具的要货成交单据，是当事人之间建立供需关系，以明确供需各方责任的常用业务凭证，属于合同性质的凭证，应按规定贴花。

三、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。

6、问题：

请问国有企业的抚恤及丧葬费是否应在福利费中开支，不能税前直接列支？

回答：财务制度规定：职工福利费的范围主要包括：职工的医药费（包括企业参加职工医疗保险缴纳的医疗保险费），医护人员的工资、医务经费，职工因公负伤赴外地就医路费，职工生活困难补助，职工浴室、理发室、幼儿园、托儿所人员的工资，以及按照国家规定开支的其他职工福利支出。

对于上述列举的内容可在福利费中列支。



会计上，职工死亡丧葬补助费、抚恤费开支应该进管理费用-劳动保险费，而不应该冲应付福利费。允许税前扣除按规定范围支付的职工死亡丧葬补助费、抚恤费。

7、问题：

一家生产化妆品的外资企业，预计在两个年度会代理进口的产品，自己生产的产品销售额不到全部销售额的 50%，以后年度自产产品将超过全部销售额的 50%，对这种情况，如何认定是否符合享受两免三减的优惠条件？获利年度如何界定？

回答：国家税务总局关于外商投资企业兼营生产性和非生产性业务如何享受税收优惠问题的通知---国税发[1994]209 号：

根据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及其实施细则(以下简称税法、细则)的有关规定，现对外商投资企业兼营生产性和非生产性业务(以下简称兼营性外商投资企业)适用税收优惠问题，通知如下：

一、外商投资企业的营业执照所限定的经营范围无生产性业务的，无论其实际经营活动中，生产性业务的比重多大，均不得作为生产性企业享受有关税收优惠政策。

二、外商投资企业的营业执照所限定的经营范围兼有生产性业务和非生产性业务的，或者营业执照所限定的经营范围仅有生产性业务，但其实际也从事非生产性业务的，可按以下办法确定其所适用的税收优惠政策：

(一)在税法第八条规定的从企业开始获利年度起计算的减免税期限内，兼营性外商投资企业可在其生产性经营收入超过全部业务收入 50%的年度，提出申请，经主管税务机关核准后，享受该年度相应的免、减税待遇；其在生产性经营收入未超过全部业务收入 50%的年度，不得享受该年度相应的免、减税优惠待遇。

(二)设在税法第七条和国务院规定的减低税率征税地区的兼营性外商投资企业，应从生产性经营收入首次超过全部业务收入 50%的年度起，开始享受有关减低税率征税的优惠。

本通知自 1994 年 1 月 1 日起执行。





关于港中旅（珠海）海洋温泉有限公司主题乐园分公司
营业收入征收营业税问题的批复
广东省地方税务局

粤地税函〔2007〕62号

珠海市地方税务局：

你局《关于港中旅（珠海）海洋温泉有限公司主题乐园分公司营业收入适用营业税税目问题的请示》（珠地税发〔2006〕430号）收悉。经研究，现批复如下：

港中旅（珠海）海洋温泉有限公司主题乐园分公司经营主题乐园神秘岛取得的一票通游项目收入，以及乐园内其他项目收入，按照现行营业税法及相关政策规定，除餐饮、游艺（即飞镖）等项目按规定的税目征收营业税外，其他收入暂按“文化体育业”税目征收营业税。

二〇〇七年二月五日



国家税务总局关于印发《不动产、建筑业营业税项目管理及发票使用管理暂行办法》的通知

国税发[2006]128号

不动产、建筑业营业税项目管理及发票使用管理暂行办法

为加强和规范不动产、建筑业营业税征收管理，贯彻“以票控税、网络比对、税源监控、综合管理”的治税方针，实现对不动产、建筑业营业税的精细化管理，制定本办法。

第一条 各地税务机关应对不动产和建筑业营业税实行项目管理制度。

不动产和建筑业营业税项目管理是指税务机关根据不动产和建筑业特点，采用信息化手段，按照现行营业税政策规定，以不动产和建筑业工程项目为管理对象，指定专门的管理人员，利用不动产和建筑业营业税项目管理软件，对纳税人通过计算机网络实时申报的信息进行税收管理的一种模式。

第二条 税务机关不动产和建筑业营业税项目管理的具体内容如下：

- (一) 受理不动产和建筑业工程项目的项目登记；
- (二) 对不动产和建筑业工程项目的登记信息、申报信息、入库信息进行采集、录入、汇总、分析、传递、比对；
- (三) 对税收政策进行宣传解释，及时反馈征管中存在的问题；
- (四) 掌握不动产销售和工程项目进度及工程项目结算情况；
- (五) 根据不动产销售和建筑业工程项目进度监控不动产和工程项目的纳税申报、税款缴纳情况，确保税款及时、足额入库；
- (六) 监督纳税人合法取得、使用、开具不动产销售和建筑业发票；
- (七) 不动产销售及建筑业工程项目竣工后及时清缴税款，并出具清算报告。

第三条 纳税人销售不动产或提供建筑业应税劳务的，应在不动产销售合同签订或建筑业工程合同签订并领取建筑工程施工许可证之日起 **30** 日内，持下列有关资料向不动产所在地或建筑业应税劳务发生地主管税务机关进行不动产、建筑工程项目登记：

- (一) 《不动产项目情况登记表》（见附件 1）或《建筑业工程项目情况登记表》（见附件 2）的纸制和电子文档；

- (二) 营业执照副本和税务登记证件副本；
- (三) 不动产销售许可证、建筑业工程项目施工许可证；
- (四) 不动产销售合同、建筑业工程施工合同；
- (五) 纳税人的开户银行、帐号；
- (六) 中标通知书等建筑业工程项目证书，对无项目证书的工程项目，纳税人应提供书面材料，材料内容包括工程施工地点、工程总造价、参建单位、联系人、联系电话等；
- (七) 税务机关要求提供的其他有关资料。

纳税人提供异地建筑业应税劳务的，应同时按照上述规定向机构所在地主管税务机关进行建筑业工程项目登记。

第四条 纳税人不动产、建筑业工程项目登记内容发生变化，应自登记内容发生变化之日起 **30** 日内，持《不动产项目情况登记表》、《建筑业工程项目情况登记表》的纸制和电子文档，向不动产所在地或建筑业应税劳务发生地主管税务机关进行项目登记。

纳税人不动产销售完毕和建筑业工程项目完工注销的，应自不动产销售完毕和建筑业工程项目完工之日起 **30** 日内，持下列资料向不动产所在地和建筑业应税劳务发生地主管税务机关进行项目登记：

- (一) 《不动产项目情况登记表》、《建筑业工程项目情况登记表》的纸制和电子文档；
- (二) 不动产、建筑业工程项目的税收缴款书；
- (三) 建筑业工程项目竣工结算报告或工程结算报告书
- (四) 税务机关要求提供的其他有关资料。

纳税人异地提供建筑业应税劳务的，应同时按照上述规定向机构所在地主管税务机关进行相应的项目登记。

如纳税人由于办理临时税务登记发生税务登记号变更时，应同时向机构所在地主管税务机关提供《建筑业工程项目情况登记表》的纸制和电子文档。

第五条 纳税人应按月向主管税务机关进行纳税申报，按照《营业税纳税申报办法》填报《建筑业营业税纳税申报表》，按照主管税务机关的要求填报不动产销售的纳税申报表。各地税务机关应积极创造条件，实现不动产销售和建筑业营业税纳税申报的电子化。

纳税人异地提供建筑业应税劳务的，应按照上述规定向机构所在地主管税务机关报送《建筑业营业税纳税申报表》和《异地提供建筑业劳务税款缴纳情况申报表》。



第六条 扣缴义务人履行代扣代缴义务时，应建立代扣代缴税款台帐，如实记载被扣缴纳税人的名称、工程项目的名称、地点及编号、代扣代收税款凭证号、代扣代缴税款的时间和税额，同时接受税务机关的检查。代扣代缴业务结束后，扣缴义务人应将余下的代扣代收税款凭证交还主管税务机关，并结清应代扣代缴的税款。

第七条 各地税务机关应积极与规划、建设部门建立畅通的信息沟通渠道，及时了解已批准立项的建筑工程项目的基本情况。

第八条 主管税务机关应根据项目管理人员岗位职责，制定相应的岗位考核责任制。

第九条 不动产和建筑业纳税人区别不同情况分为自开票纳税人和代开票纳税人。

(一) 同时符合下列条件的纳税人为自开票纳税人，可以在不动产所在地和建筑业劳务发生地自行开具由当地主管税务机关售给的发票：

- 1.依法办理税务登记证；
- 2.执行不动产、建筑业营业税项目管理办法；
- 3.按照规定进行不动产和建筑业工程项目登记；
- 4.使用满足税务机关规定的信息采集、传输、比对要求的开票和申报软件。

(二) 不同时符合上述条件的纳税人为代开票纳税人，由其不动产所在地和应税劳务发生地主管税务机关为其代开发票。代开票纳税人须提供以下资料到税务机关申请代开发票：

- 1.完税凭证；
- 2.营业执照和税务登记证复印件；
- 3.不动产销售、建筑劳务合同或其他有效证明；
- 4.外出经营税收管理证明（提供异地劳务时）；
- 5.中标通知书等工程项目证书，对无项目证书的工程项目，纳税人应提供书面材料，材料内容包括工程施工地点、工程总造价、参建单位、联系人、联系电话等；
- 6.税务机关要求提供的其他材料。

第十条 税务机关应积极创造条件，逐步实现纳税人通过电子信息网络联通方式在主管税务机关的实时监控和授权下自行开票。

第十一条 销售不动产发票、建筑业发票的样式和内容由国家税务总局统一制定。销售不动产发票、建筑业发票的印制、领购、开具、取得、保管、缴销均由税务机关管理和监督。

税务机关对代开的销售不动产发票、建筑业发票应按建筑工程项目逐户建立收入台账，逐笔登记代开发票数量、发票号码、开具金额。

第十二条 不动产、建筑业营业税项目管理软件由国家税务总局统一研究开发、统一部署实施。

第十三条 加强信息化管理工作是实现“以票控税、网络比对、税源监控、综合管理”的重要手段，各地税务机关应积极创造条件，逐步实现不动产、建筑业营业税管理工作的信息化、网络化。

第十四条 信息的传输和比对。

（一）不动产、建筑业应税劳务发生地税务机关应按月使用不动产、建筑业营业税项目管理软件将《建筑业营业税纳税申报表》及当地的不动产销售营业税纳税申报表上传给上级税务机关。

上级税务机关按照管理权限，对信息进行清分，并将清分结果下传给下级税务机关或者上传给上级税务机关。

（二）机构所在地主管税务机关应对接收信息进行有效比对、分析，并将比对结果不相符的情况转相关部门处理。

第十五条 各省、自治区、直辖市地方税务局可根据本办法，结合本地区的实际情况，制定具体实施办法，并报国家税务总局备案。

第十六条 本办法由国家税务总局负责解释。



财政部 国家税务总局 关于建筑业营业税若干政策问题的通知

财税〔2006〕177号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、地方税务局、新疆生产建设兵团财务局：

为完善现行建筑业营业税税收政策，加强建筑业营业税征收管理，现将建筑业营业税有关政策问题通知如下：

一、纳税人提供建筑业应税劳务时应按照下列规定确定营业税扣缴义务人：



(一) 建筑业工程实行总承包、包方式的，以总承包人为扣缴义务人。

(二) 纳税人提供建筑业应税劳务，符合以下情形之一的，无论工程是否实行包，税务核算可以建设单位和个人作为营业税的扣缴义务人：

1. 纳税人在异地（包括省、市、县，下同）工程提供建筑业应税劳务的；
2. 纳税人在劳务发生地没有办理税务登记或临时税务登记的。

二、建筑业纳税人及扣缴义务人应按照下列规定确定建筑业营业税的纳税义务发生时间和扣缴义务发生时间：

(一) 纳税义务发生时间。

1. 纳税人提供建筑业应税劳务，施工单位与发包单位签订书面合同，如合同明确规定付款（包括提供原材料、动力和其他物资，不含预收工程价款）日期，按合同规定的付款日期为纳税义务发生时间；合同未明确付款（同上）日期，其纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。

上述预收工程价款是指工程项目尚未开工时收到的款项。对预收工程价款，其纳税义务发生时间为工程开工后，主管税务机关根据工程进度按月确定的纳税义务发生时间。

2. 纳税人提供建筑业应税劳务，施工单位与发包单位未签订书面合同的，其纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。

3. 纳税人自建建筑物，其建筑业应税劳务的纳税义务发生时间为纳税人销售自建建筑物并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。

纳税人将自建建筑物对外转让，其建筑业应税劳务的纳税义务发生时间为该建筑物产权转移的当天。

(二) 扣缴义务发生时间。

建设单位为扣缴义务人的，其扣缴义务发生时间为扣缴义务人支付工程款的当天；总承包人为扣缴义务人的，其扣缴义务发生时间为扣缴义务人代纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。

三、纳税人及扣缴义务人应按照下列规定确定建筑业营业税的纳税地点：

纳税人提供建筑业应税劳务，其营业税的纳税地点为建筑业应税劳务的发生地。

纳税人从事跨县工程的，应向其承接所在地主管税务机关申报纳税。

纳税人在本省、自治区、直辖市和计划单列市范围内提供建筑业应税劳务的，其营业税纳税地点需要调整的，由省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关确定。

扣缴义务人代扣代缴的建筑业营业税税款和解缴地点为该工程建筑业应税劳务发生地。

扣缴义务人代扣代缴跨县工程的，其建筑业营业税税款和解缴地点为被扣缴纳税人的承接所在地。

四、纳税人提供建筑业劳务，应按月就其本地区和异地提供建筑业应税劳务取得的全部收入向其承接所在地主管税务机关申报纳税，就其本地区提供建筑业应税劳务取得的收入缴纳营业税；同时，自申报之月（含当月）起6个月内向承接所在地主管税务机关提供其异地建筑业应税劳务收入的完税凭证，否则，应就其异地提供建筑业应税劳务取得的收入向其承接所在地主管税务机关缴纳营业税。

上述本地区提供的建筑业应税劳务是指独立核算的纳税人在其承接所在地主管税务机关管辖范围内提供的建筑业应税劳务；上述异地提供的建筑业应税劳务是指独立核算的纳税人在其承接所在地主管税务机关管辖范围以外提供的建筑业应税劳务。

五、本通知自2007年1月1日起施行。此前与本通知不符的一律以本通知为准。



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

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、地方税务局，新疆生产建设兵团财务局：

经研究，现对房产税、城镇土地使用税有关政策明确如下：

一、关于居民住宅区内业主共有的经营性房产缴纳房产税问题

对居民住宅区内业主共有的经营性房产，由实际经营（包括自营和出租）的代管人或使用人缴纳房产税。其中自营的，依照房产原值减除10%至30%后的余值计征，没有房产原值或不能将业主

(一) 支付给海关的税金、签证费、滞报费、滞纳金、查验费、打单费、电子报关平台费、仓储费;

(二) 支付给检验检疫单位的三检费、熏蒸费、消毒费、电子保险平台费;

(三) 支付给预录入单位的预录费;

(四) 国家税务总局规定的其他费用。

二、代理报关业务的营业税征收管理

纳税人从事代理报关业务, 应按其从事代理报关业务取得的全部价款和价外费用向委托人开具发票。 纳税人从事代理报关业务, 应凭其取得的开具给本纳税人的发票或其它合法有效凭证作为差额征收营业税的扣除凭证。

本通知自 2007 年 1 月 1 日起执行。



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

各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局, 西藏、宁夏回族自治区国家税务局:

为进一步加强房地产开发企业土地增值税清算管理工作, 根据《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及有关规定, 现就有关问题通知如下:

一、土地增值税的清算单位

土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算, 对于分期开发的项目, 以分期项目为单位清算。

开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的, 应分别计算增值额。

二、土地增值税的清算条件

(一) 符合下列情形之一的, 纳税人应进行土地增值税的清算:

1、房地产开发项目全部竣工、完成销售的;



- 2、整体转让未竣工决算房地产开发项目的；
- 3、直接转让土地使用权的。

(二) 符合下列情形之一的，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算：

- 1、已竣工验收的房地产开发项目，已转让的房地产建筑面积占整个项目可售建筑面积的比例在 85% 以上，或该比例虽未超过 85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的；
- 2、取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的；
- 3、纳税人申请注销税务登记但未办理土地增值税清算手续的；
- 4、省税务机关规定的其他情况。

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。

(二) 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。

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。

五、土地增值税清算应报送的资料

符合本通知第二条第（一）项规定的纳税人，须在满足清算条件之日起 90 日内到主管税务机关办理清算手续；符合本通知第二条第（二）项规定的纳税人，须在主管税务机关限定的期限内办理清算手续。

纳税人办理土地增值税清算应报送以下资料：

- （一）房地产开发企业清算土地增值税书面申请、土地增值税纳税申报表；
- （二）项目竣工决算报表、取得土地使用权所支付的地价款凭证、国有土地使用权出让合同、银行贷款利息结算通知单、项目工程合同结算单、商品房购销合同统计表等与转让房地产的收入、成本和费用有关的证明资料；
- （三）主管税务机关要求报送的其他与土地增值税清算有关的证明资料等。

纳税人委托税务中介机构审核鉴证的清算项目，还应报送中介机构出具的《土地增值税清算税款鉴证报告》。

六、土地增值税清算项目的审核鉴证

税务中介机构受托对清算项目审核鉴证时，应按税务机关规定的格式对审核鉴证情况出具鉴证报告。对符合要求的鉴证报告，税务机关可以采信。

税务机关要对从事土地增值税清算鉴证工作的税务中介机构在准入条件、工作程序、鉴证内容、法律责任等方面提出明确要求，并做好必要的指导和管理工作的。



七、土地增值税的核定征收

房地产开发企业有下列情形之一的，税务机关可以参照与其开发规模和收入水平相近的当地企业的土地增值税税负情况，按不低于预征率的征收率核定征收土地增值税：

- （一）依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；
- （二）擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；
- （三）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以确定转让收入或扣除项目金额的；
- （四）符合土地增值税清算条件，未按照规定的期限办理清算手续，经税务机关责令限期清算，逾期仍不清算的；
- （五）申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

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

本通知自 2007 年 2 月 1 日起执行。各省税务机关可依据本通知的规定并结合当地实际情况制定具体清算管理办法。

国家税务总局

二〇〇六年十二月二十八日



转发国家税务总局关于企业财产损失所得税前 扣除中有关涉税鉴证业务问题的通知

国税发[2006]185号

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局，扬州税务进修学院：

《企业财产损失所得税前扣除管理办法》(国家税务总局令第13号，以下简称《办法》)第十五条规定：企业申报扣除各项财产损失时，均应提供能够证明财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和特定事项的企业内部证据。为规范税务师事务所的执业行为，提高执业质量，发挥税务师事务所及注册税务师在涉税鉴证业务中的作用，现将有关问题通知如下：

一、税务师事务所在受托办理企业财产损失所得税前扣除业务时，应当汇集税法规定的具有法律效力的外部证据和特定事项的企业内部证据，按照独立、客观、公正原则，在充分调查研究、论证和计算基础上，进行职业推断和客观评判，出具涉税鉴证证明或鉴定意见书。税务机关对税务师事务所的涉税鉴证证明或鉴定意见书具有检查、审核和认定权。

二、企业发生自然灾害、永久或实质性损害申报审批财产损失的，受托办理的税务师事务所必须根据国家及授权专业技术鉴定部门的鉴定材料以及《办法》第四十条规定的其他证据，出具涉税鉴证证明。

三、关于货币资产损失的鉴证

(一)对现金损失的鉴证，受托办理的税务师事务所应将《办法》第十九条规定的证据收集齐全，连同涉税鉴证证明一并提交税务机关确认。

(二)对符合《办法》第二十条申请税前扣除条件的企业应收、预付账款发生坏账损失尚未清算的，受托办理的税务师事务所应在充分调查研究、论证和计算基础上，进行职业推断和客观评判，出具涉税鉴证证明。

(三)对《办法》第二十一条规定的货币资产损失的其他情形，受托办理的税务师事务所除应依据该条规定收集相关书据和出具涉税鉴证证明外，同时还应提供第二十二条规定的相应依据。



四、关于非货币性资产损失，受托办理的税务师事务所应对企业盘亏、报废、毁损、被盗的存货和固定资产以及因停建、废弃和报废、拆除的在建工程发生的损失，收集齐全《办法》相应规定的证据，在此基础上进行职业推断和客观评判，出具涉税鉴证证明。

五、关于资产评估损失，受托办理的税务师事务所应首先严格审查企业申请税前扣除是否符合《办法》第四十二条规定的条件，办理时应注意收集齐全规定的各项证据，出具涉税鉴证证明，提交税务机关确认。

六、关于其他特殊财产损失，受托办理的税务师事务所对因政府规划搬迁、征用发生财产损失申请税前扣除的企业要严格审查相关条件，收集齐全规定证据；对企业之间因销售商品发生的商业信用损失、企业对外提供担保损失以及企业抵押财产被拍卖或变卖的价差损失等，必须严格按照《办法》相应规定办理。

七、受托办理企业财产损失所得税前扣除申请的税务师事务所必须严格遵守国家法律、法规；遵守独立、客观、公正的执业原则，保证行为合法、执业规范、操作严谨、档案完整；本着委托人自愿的原则接受委托，签订协议，做到规范严谨、标的明确、权责清晰，并按照国家价格主管部门的有关规定收取费用，不得采用不正当手段招揽业务。

八、对在办理涉税鉴证业务过程中，税务师事务所和注册税务师违规操作，出具虚假报告，造成不良影响的，由省级税务机关按照《注册税务师管理暂行办法》（国家税务总局令第14号）的有关规定给予通报、警告、罚款、撤销执业备案或收回执业证等处罚。

九、各级税务机关在受理企业财产损失所得税前扣除申请时，应对出具涉税鉴证证明的中介机构的法定资质进行严格审查。

十、各级税务机关和税务人员必须严格遵守有关规定，不得参与税务师事务所的中介业务，不得指定、推荐中介机构。对税务师事务所按照规定出具的涉税鉴证证明，税务机关不得拒绝受理。

国家税务总局