

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	天生我才必有用 天下谁人不识君
◎ 财税视野	2	企业的税务筹划税务筹划探析
	5	税务代理现状及优化措施探析
	10	新会计准则企业涉税问题的处理
	14	新会计准则涉税问题的处理
◎ 业务指南	17	固定资产核算对企业涉税问题的处理 析
	19	如何在所得税申报表中填报公益性捐赠
	21	企业所得税筹划方案应随政策调整
	25	在建工程结转双方涉税问题
◎ 业务咨询	27	业务咨询
◎ 法规速递	29	关于单位低价向职工售房有关个人所得税问题的通知
	29	关于个转工商在空壳空壳征收管理有关问题的通知
	31	关于纳税人向科技型中小企业技术创新基金捐赠有关涉税问题的通知

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

天生我才必有用 天下谁人不识君

——读王文化

各位朋友，每年之间换了三个工作单位，总是匆匆忙忙不重用他，抱怨自己才华得不到发挥；最后应聘而去，到了新环境仍说岗位不行，感到压抑得很，自己的本事还是发挥不出来。笔者在一些交友场合也曾遇到不少这样的年轻人。有人问，是命？是运？

山东西儒著名友人贾谊，才华横溢，文章卷帙，北宋友人苏轼说他本应是个“王者之佐”。他曾多次上书天子，后被发配死，不得重用及死。千百年来，不少有志之士皆为贾谊在生之时怀才深感惋惜，而苏轼却在牢狱之中同时提出对他的批评。他说：“古之贤人，其才可取也，而其不能行其才者，未必其才之不足，盖其自取也。”苏轼认为贾谊一不被重用，就痛苦、失望，那么“天下无弃才，终不可得为耶？”苏轼说：贾谊志气大而度量小，才华有余而无识不足啊！他的郁郁而死、终无作为，实在是“自取”的呀，是因为“不能自用其才也！”贾谊作为汉初最伟大的政治家、哲学家，他留下多少著作精华得到我们了解，唯独不能正确认识自己，因此“不能自用其才”，造成人生最大的遗憾。

在古今社会中，千里马遇上伯乐一直被传为美谈。这说明一个人在得到了解和受到重用之后就会有所作为，这无疑是件美好的事，但却是少数人的事。如果一个人不自重、自尊和自强，在千变万化的复杂社会中积极主动地有所作为，而只是抱怨社会的不公平，没有伯乐来发现和重用他，那么他的不被重用和无作为实在是出自自取的，应该由他自己来负这个责任。即使我们的社会中伯乐很多，你也必须先是一个积极主动、奋发有为的人，才有可能被发现和重用。事实上所谓受到重用，无非是别人给你提供一个施展才华的环境和条件；但有时这样的环境和条件我们自己就能创造，甚至能创造出比别人提供的更好的环境和条件。这其中的关键是，一个人应该如何切实有效地认识自己、检讨自己、实践自己，有没有“自知之明”和“自省自”的意识观念。任何一个人，若是一种既有的社会关系和市场竞争的产物，你身处的社会是这个关系中的重负一员，就必须自觉主动地置身于社会市场竞争之中展现自己、自省自。“自省自”也是一种本事，是人生存的价值和意义所在，就像厂商有了好产品，若是不善经营，就不能展现它的价值和带来利润；一个企业，纵然有这证那证，不能学以致用，不能把业务做得有条不紊，还是人才吗？力量自 在某些方面自知和才干，但若不会自主经营，这些自知和才干就可能发挥不了作用，有许多人甚至把自己潜在的潜力资源埋没终生，如苏轼说他这其实是“自取”的，是不会“自省自”的无作为。当然一个人的自知和才干可以交给别人去经营，但前提条件是至少你自己必须先有“经营”这个观念，才会及时有效地把自己交给“会经营”的人，而“交给别人”本身就是一种“经营”啊。心以无定、学富五车、才高八斗就能重负，是成功的基础，“自省自”则是成功的关键，是实现自己理想的桥梁。

有位在孙林工位的网友，整天抱怨和埋怨也不好，那也不行，自己才华得不到发挥。我建议他说，那你何不到右林去，他说那也不见得好。我说那转到晋京如京去吧，那儿市场可大了，他就说天下乌鸦一般黑，皇林那下也不见得会好到哪里。我说，那你何不出国去呢？他又说出国没何容易。最后我直直告诉他：那你是一个没有本事的人，因为你最终没有经营好自己，没有给自己创造条件和机会去发挥作用。我们社会中存在许多人才，只是有许多自知和潜在的才干，但却没有经营自己的本领。古今中外怀才不遇、抱憾终生的人何止千万，真是值得深思，值得警惕啊！

如是，引自苏轼的另一句话：“能才之难，所以自用者实难。”文意是：一个人并不是才华的难得，怎样很好地使用和发挥自己的才华，那才是最难可贵的。

企业纳税临界点税务筹划浅探

来源：财会通讯 作者：冷琳

在税收制度中，许多税收处理差异是以数量标准为依据的，由此形成了许多“质量互变”的边界，即纳税临界点。通过对临界点的使用可以很好的降低税负。本文拟运用定量分析方法揭示有关起征点、增值税和企业所得税的临界点税务筹划策略。本文提及的纳税临界点策略只是一种理论上的描述，对复杂企业的实践情况进行了抽象，具体包括：假定企业只缴纳流转税和企业所得税，不考虑其他小税种；假定企业处在不变的市场环境中，不考虑相应的经济波动风险和政策风险。同时对筹划策略作如下说明：筹划成本只是方案中可量化的机会成本，不考虑人员成本、购买费用等；筹划收益表现为应纳税额的减少和货币的时间价值；策略的选择标准为税后净收益最大化。

一、起征点税务筹划

假设流转税起征点为 X ，流转税税率为 T ，所得税税率为 t ，显然起征点之下，计税依据越高，税后收益越大。按照原理描述，需要进行税务筹划的行为是计税依据略超过起征点的情况，为方便分析，直接用价格表示计税依据。设筹划前定价为 $P=X+\Delta X$ （即在起征点金额加上一个 ΔX ，其中 $\Delta X \geq 0$ ， $P \geq X$ ），则筹划方案为降低价格至 X （即降价 ΔX ）：

$$\text{筹划成本} = \Delta X + P \cdot T \cdot t$$

$$\text{筹划收益} = P \cdot T + \Delta X \cdot t$$

$$\begin{aligned} \text{筹划净收益} &= P \cdot T + \Delta X \cdot t - \Delta X - P \cdot T \cdot t \\ &= (P \cdot T - \Delta X) \cdot (1 - t) \end{aligned}$$

合理的税务筹划策略是筹划净收益大于 0，

$$\text{即：} (PT - \Delta X) \cdot (1 - t) > 0$$

$$\text{即 } (PT - \Delta X) \geq 0$$

将 $AX = P - X$ 代入，得：

$$P \leq X \div (1 - T)$$

税务筹划净收益的公式说明流转税的起征点筹划与所得税无关。价格位于 $[X, X / (1 - T)]$ 区间内所有点都可以通过税务筹划使得税后收益增加。而换一个角度来看，这意味着 $[X, X / (1 - T)]$ 区间内所有点，尽管税前收益较高，但考虑到税收因素影响，纳税人的实际收益反而小于临界点处，因此不是纳税人的最优定价点，该区间可以定义为“价格禁区”。

此外，我国税收制度中，除明确规定的起征点外，还存在一些符合起征点性质的特殊规定，如纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额 20% 的，免征土地增值税；企业销售自己使用过的固定资产，如果售价超过原值的，要按照 4% 的征收率征收增值税。这些规定实质上是两级全额累进税率，属于“隐性起征点”，同样存在税务筹划空间。

二、增值税临界点筹划

（一）影响纳税人身份选择的“增值率临界点” 假设增值税一般纳税人销项税和进项税税率均为 t_1 ，应纳税额为 T_1 ，小规模纳税人征税率为 t_2 ，应纳税额为 T_2 ，销售收入为 S ，购进货款为 B 。将 $(S - B) \div B$ 定义为增值率，用 RVA 表示。则：

$$RVA = (S - B) \div B$$

$$S = B \cdot (1 + RVA)$$



对小规模纳税人而言，增值率与其税收负担成反比，原因是较低的征收率优势逐步胜过不可抵扣进项税额的优势。而对一般纳税人而言，增值率与其税收负担成正比，原因是增值率越大，则可抵扣进项税额相对越少。下面对两种纳税身份进行分析：

$$T1 = (S - B) \cdot t1$$

$$T2 = S \cdot t2$$

$$\begin{aligned} T1 - T2 &= (S - B) \cdot h - S \cdot t2 \\ &= B \cdot RVA \cdot t1 - B \cdot (1 + RVA) \cdot t2 \\ &= B \cdot [RVA \cdot t1 - (1 + RVA) \cdot t2] \end{aligned}$$

由此得出结论：当 $RVA \cdot t1 - (1 + RVA) \cdot t2 < 0$ 时，即 $RVA < t2 \div (t1 - t2)$ 时， $T1 < T2$ ，从税负角度来看，认定为一般规模纳税人有利；当 $RVA \cdot t1 - (1 + RVA) \cdot t2 > 0$ 时，即 $RVA > t2 \div (t1 - t2)$ 时， $T1 > T2$ ，从税负角度来看，认定为小规模纳税人有利。因此增值率临界点为 $t2 \div (t1 - t2)$ 。

(二) 影响纳税人身份选择的“销售额临界点”增值率临界点分析是建立在购进货物种类单一，扣除率也唯一的前提下，而在现实生活中企业购进的货物种类很多，且有些特殊商品(如农产品)扣除率会有所差别。因此利用增值率临界点进行筹划空间分析就会受到较大限制，更一般意义上的判断在于对销售额临界点的判断。假设应税销售额为 $S1$ ，一般纳税人增值税税率为 Ti ，可抵扣项目金额为 Kj ，扣除率为 Tj ，小规模纳税人适用征税率为 t ，则：

$$\text{一般纳税人应纳税额} = \sum (Si \cdot Ti) - \sum (Kj \cdot Tj)$$

$$\text{小规模纳税人应纳税额} = \sum Si \cdot t$$

$$\text{两者税负均衡时须满足：} \sum (Si \cdot Ti) - \sum (Kj \cdot Tj) = \sum S1 \cdot t$$

满足等式的销售额被称为纳税人税负无差

异点，可以作为一个临界点。在一般化分析的基础上进行具体分析，假设企业销售货物适用统一税率，即 $Ti = T$ ，代人化简得：

$$S = \sum Si = \sum (Kj \cdot Tj) \div (T - t)$$

在税务筹划中，扣税金额属于无关变量，假设符合规定的扣税额为常量，即：

$$\sum (Kj \cdot Tj) = K$$

则此时临界点为：

$$S = K \div (T - t)$$

筹划方法为：当实际销售额 $> S$ ，从税负角度看，认定为小规模纳税人有利；当实际销售额 $< S$ ，从税负角度看，认定为一般纳税人有利。

(三) 小规模纳税人兼营行为核算方式的临界点我国税法规定，纳税人兼营非应税劳务的，企业应分别核算其应税货物或应税劳务和非应税劳务销售额，并对应税货物或应税劳务的销售收入按各自适用税率计算增值税，对非应税劳务的营业额，按其适用税率征收营业税，否则一律征收增值税。假设某企业为增值税小规模纳税人，适用征收率为 $t1$ ，兼营营业税应税劳务，适用税率为 $t2$ ，本月增值税业务额为 S ，营业税业务额为 R ，若分开核算，则：

$$T = S \div (1 + t1) \cdot t1 + R \cdot t2$$

若统一核算，则：

$$T = (S + R) \div (1 + t1) \cdot t1$$

因此税负均衡点为：

$$\begin{aligned} S \div (1 + t1) \cdot t1 + R \cdot t2 &= (S + R) \div (1 + t1) \cdot t1 \\ \text{即 } t2 &= t1 \div (1 + t1) \end{aligned}$$

如果将 $t1 \div (1 + t1)$ 定义为不含税征收率，当营业税税率小于不含税征收率时，分开核算有利；当营业税税率大于不含税征收率时，统一核算有利；当营业税税率等于不含税征收率时，核算方式无差异。



三、企业所得税临界点筹划

(一) 全额累进税率引发的临界点 企业所得税条例规定, 年应纳税所得额在 3 万元以下的(含 3 万元)企业, 暂减按 18% 的税率征收企业所得税, 年应纳税所得额在 10 万元以下的(含 10 万元)企业, 暂减按 27% 的税率征收企业所得税。显然, 企业所得税执行的是三级全额累进税率, 在临界点上下税负差异很大。假设企业筹划前应纳税所得为 x 万元 ($x > 10$), 适用税率为 33%, 筹划方案为新增税前可扣除支出 Y 万元, 使得 $X - Y < 10$, 适用税率 27%, 则:

$$\text{筹划成本} = Y \text{ (万元)}$$

$$\begin{aligned} \text{筹划收益} &= 33\%X - 27\% (X - Y) \\ &= 0.06X + 0.27Y \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{筹划净收益} &= 0.06X + 0.27Y - Y \\ &= 0.06X - 0.73Y \text{ (万元)} \end{aligned}$$

方案可行需同时满足以下条件:

$$0.06X - 0.73Y > 0$$

$$(1) X - Y \leq 10$$

$$(2) X > 10$$

(3) 化简 (1) 式, $Y < 0.082X$, 即满足此条件的筹划方案均可行。根据筹划净收益的计算公式, 显然 Y 越小, 净收益越大。化简 (2) 式, $Y \geq X - 10$, 因此 Y 的最小值为 $X - 10$ 。筹划方案存在极值的条件在于:

$$X - 10 < 0.082X$$

$$\text{即 } X \leq 10.893$$

由此得出结论: 当本年应纳税所得大于 10 万元且小于 10.893 万元时, 可以利用所得税优惠税率进行税务筹划, 筹划方案为: 新增税前可列支支出使应纳税所得正好等于 10 万元。同理可推出第二个临界点(即 3 万元)的筹划空

间为: 筹划前应税所得大于 3 万元且小于 3.0927 万元。

(二) 附加扣除引发的临界点我国税法规定, 盈利企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用, 比上年实际发生额增长达到 10% 以上(含 10%), 其当年发生的费用除按规定据实列支外, 年终经由主管税务机关审核批准后, 可再按其实际发生额的 50%, 直接抵扣当年应纳税所得额。增长比例未达到 10% 的, 不得加扣实际发生额的 50%。由此可以看出, 当盈利企业本年的研究开发费用增长率接近 10% 时, 可以利用这种附加扣除规定, 使其符合标准, 从而获得费用附加扣除。假定上年发生的研究开发费用为 s , 本年已经发生的研究开发费用为 R , 显然 $R < 1.1S$ 时, 才需要考虑临界点税务筹划的问题。筹划方法是新增研发费用 T , $R + T \geq 1.1S$ 。

$$\text{筹划成本} = T$$

$$\begin{aligned} \text{筹划收益} &= (1 + 50\%) \times 33\% (R + T) - 33\%R \\ &= 0.165R + 0.495T \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{筹划净收益} &= 0.165R + 0.495T - T \\ &= 0.65R - 0.505T \end{aligned}$$

此方案可行须同时满足以下三个条件:

$$R \quad (4) \quad R + T \geq 1.1S$$

$$(5) \quad 0.165R - 0.505T > 0$$

(6) 化简 (6) 式, $T < 0.33R$, 即满足此条件的筹划方案均可行。但我们需要找出一个最优方案, 即找到一个 T 使得筹划净收益最大。显然 T 越小, 净收益越大。化简 (5) 式, $T \geq 1.1S - R$, 因此 T 的最小值为 $1.1S - R$, 筹划方案



存在极值的条件在于：

$$1. 1S-R=0.33R$$

$$\text{即 } R=0.8271S$$

此时最优的 $T=1.1S-R$ 。由此得出结论：当本年已经发生的研究开发费用达到了上年的 82.71% 以上，并且增长率尚未超过 10% 时，可以进行税务筹划。此时的筹划方案为：新增研究开发费用，使得本年的研发费用正好比上年增长 10%。此外，研发费用的附加扣除必须经由主管税务机关审核批准，并且国家对于研发费用给出了一定的范围，即新产品设计费、工

艺规程制定费、设备调整费、原材料和半成品的试验费、技术图书资料费、未纳入国家计划的中间试验费、研究机构人员的工资、研究设备的折旧、与新产品的试制、技术研究有关的其他经费以及委托其他单位进行科研试制的费用等。因此企业在进行税务筹划时，应主动向主管税务机关咨询，并要绝对禁止将不能列入研发的其他费用并入研发费用中去，否则不但不能节税，还会造成较大的行政风险，并可能得到处罚。



税务代理现状及优化措施探析

来源：黑龙江对外经贸 作者：王蕾

一、加入 WTO 为我国税务代理行业带来了新的机遇和挑战

加入 WTO 为税务代理行业的快速发展提供了良好的机遇，我国企业可以享受到多边的、稳定的最惠国待遇，对外国资本有了更大的吸引力，从而可以引进更多的外资。外国企业的增多会给我国税务代理行业提供更加广泛的市场空间。因为各国的税制各不相同，具体的规章制度的执行更是灵活多样，如果外国企业聘用其本国人员从事税务工作，一则无法及时、全面地掌握我国的政策信息；二则很难做到将新的政策法规熟练、准确地加以运用而又不违反我国税法中的某些规定。所以，为了降低纳税风险，减少纳税成本，大多数外国企业会选择聘用我国人员为其做税务代理工作。这无疑为我国税务代理行业的快速发展提供了良好的机遇，同时也带来冲击与挑战。根据承诺，允许国外的税务代理机构和代理人员进入我国代理市场。这些机构和人员的经营理念和管理方式，以及长期从事中介服务积累下来的制度和经验，正是我们部分税务师事务所和注册税务师所欠缺的。当其进入我国代理市场后，势必会对我国税务代理行业产生一定冲击，要在这种冲击和激烈的竞争中站稳脚跟，我们必须了解自己的现状和不足，不断吸取国外的先进经验，努力优化和完善自我，才能获得更好的发展。

二、我国税务代理行业的现状及国外税务代理制度的基本特征

（一）我国税务代理行业的现状

1、立法滞后，法律效力低，约束性差

我国的税务代理实践开始于 1985 年，但直到 1994 年 9 月国家税务总局才发布了《税务代理试行办法》，随后相继发布了《注册税务师资格制度暂行办法》、《有限责任税务师事务所设立及审批暂行办法》等。这些法规为我国的税务代理制度化、规范化发挥了重要作用，但由于都是“暂行办法”或“试行办法”，法律级次偏低，约束性差，实践中缺乏有效监控，制约了税务代理业务的发展。

2、代理业务范围比较狭窄，代理层次低，无法适应新形势的需要

我国《征管法》目前只规定：“税务代理人可以接受纳税人、扣缴义务人的委托从事下列范围内的业务代理：（1）办理税务登记、变更税务登记和注销税务登记；（2）办理发票领购手续；（3）办理纳税申报或扣缴税款报告；（4）办理缴纳税款和申请退税；（5）制作涉税文书；（6）审查纳税情况；（7）建账建制，办理账务；（8）开展税务咨询、受聘税务顾问；（9）申请税务行政复议或税务行政诉讼；（10）国家税务总局规定的其他业务。”正如上所述，目前我国税务代理机构的业务中大多是这些基本的代理，然而，应该认识到的是，在我国加入 W T O 的新形势下，企业的财务会计制度不断健全，对税收的成本控制意识日益强烈。在这种形势下，传统的税务代理服务已很难满足纳税人特别是外资企业的要求，税务代理业务的服务范围亟待拓展和创新。

3、税务代理人员良莠不齐，业务素质和服务质量总体上不高

税务代理是一项权威性、垄断性、高智商业务，需要从业人员有强烈的责任感、事业心和较高的职业道德，而且精通税法，业务娴熟，经验丰富。但从我国现有税务代理人员配备来看，数量不足、年龄偏高以及业务能力参差不齐是比较突出的矛盾；从数量上看，目前实际代理客户占纳税企业的比例很小；从文化结构上看，代理人员中仅有 10% 左右是大中专毕业生；从年龄结构看，离退休老同志占大多数。而且据调查，我国税务代理公司聘用的人员大多没有执业资格。这些现象反映出了我国的税务代理业无论在职业人员的素质，还是服务质量方面，都难以适应经济形势发展的需要和我国加入 W T O 后的市场竞争环境。

（二）国外税务代理制度的特征

1、代理法规比较健全

制定严密的税务代理管理制度，并用法律、法规形式确立下来，这是保证税务代理制度顺利推行和健康发展的必要条件。许多国家都制定有专门的有关税务代理行为的法律规范。例如：日本的税理士制度是根据日本政府 1951 年制定并发布的《税理士法》确立的，这部法规从发布实施之日起，至今已做了二、三十次修改，是一部较为完善的税理士制度；法国、韩国有《税务士法》；德国有《税务咨询法》；美国和澳大利亚也都具有相当完善的和健全的税务代理法律法规。

2、代理业务比较广泛



国外一些国家市场经济高度发达，税收体系比较完善，这为税务代理业务的拓展提供了广阔的空间。在日本有 85% 的工商企业是委托税理士事务所代理其部分或全部纳税事宜，东京地区高达 96%；美国企业中的 50% 以上是委托代理人代办的，个人所得税几乎是 100% 的委托税务代理人代办。由此可见，发达国家或地区的税务代理业务所涉及的范围是相当广泛的。

3、代理手段先进

国外发达国家由于经济高速发展，科技领先，计算机的开发运用早已渗入社会经济生活的许多领域，税务代理也较早引入了这一先进手段。如：美国各事务所、税务公司除拥有一大批精明强干的税务代理人员外，还配备有现代化计算机管理设备，将税法的主要内容输入电脑存储，并随时更新，使用方便，调阅资料快速自如。一些跨国税务公司还将各国的分公司进行全程联网，便于及时掌握有关税收信息，及时分析，快速作出反应；再比如，澳大利亚的税务代理人员普遍用电脑操作，电脑与税务机关联网，在税务代理机构审定纳税人应缴纳税款后，经委托人同意，即输入电脑。税务机关为配合代理机构申报，则 24 小时开机，代理公司能及时收到税务机关反馈的信息，省略了人员往来、资料传递的时间，使纳税人、代理机构、税务机关有效节省工作时间。

4、建立了职业赔偿保险制度

随着税务代理行业的发展，税务代理人与纳税人之间的理赔案件逐年增多，涉及的金额也逐年加大，税务代理人的职业风险日益显著。在此种情况下，一些国家陆续出台了对税务代理行业的职业赔偿制度。如德国的《税理士法》规定：独立的税理士及税务代理士，对由于业务活动可能出现的赔偿责任，必须适当投保。因此，在代理一项业务前，税理士及税务代理士是必须考虑该项业务可能出现的各种风险，在自我责任方面决定适当的投保金额。如果由于没有投保而出现被告人要求赔偿，属于违反执业义务，可能招致取消执业资格的处罚；奥地利对税务代理行业的赔偿保险也有明确的规定：经济授托士从事业务时，必须投保执业责任赔偿保险。

三、优化税务代理的措施

（一）针对我国税务代理现状提出优化措施

1. 加强立法工作，完善税务代理的法律环境，提高法律级次

没有完备的法律体系来约束和管理税务代理行为，就不可能有税务代理事业的规范发展。因此，我们必须加快税务代理行业的法治建设。一方面，要尽快在《税务代理试行办法》、《注册税务师资格制度暂行规定》等法规的基础上，指定并公布实施《注册税务师法》，给税务代理人确立必要的法律地位，为税务代理行为提供明确的法律依据。《注册税务师法》应将已颁布的各项有关注

册税务师的暂行规定、通知、试行守则等进行统一，对有关注册税务师、税务代理机构、税务代理行业的管理等内容做出详细规定。另一方面，要健全现行的税收政策法律、法规。由于税收政策法规的不健全，弹性大，变动频，使税务代理工作很难进行规范化操作。因此我们首先应当从立法级次和立法程序上加以规范，改变大部分税法以条例和暂行规定的形式存在的现状，形成经人大审批，统一立法的局面；其次，在法律文字和内容上进行规范，制定准确严密的法律，降低税务代理的风险。

2、拓宽税务代理范畴，提高代理层次，满足外资纳税人的要求

为了满足税务代理需求的变化，我们应该针对需求，不断研究探索出新型的税务代理业务，只有这样才能适应市场的需要，扩大税务代理需求，从而才有能力和不断涌入我国市场的外资税务代理机构展开竞争。这些新型代理业务包括：涉税流程诊断、税务风险评估与控制、税收筹划以及税企争议协调等内容。通过这些业务，可以有目的地针对委托企业的实际情况，按照企业的具体要求，在符合税收政策法规的前提下，为企业制定出符合自身的涉税活动，从而使纳税人的税收成本最小化。从长远来看，新型的税务代理业务将会更加符合开放形势下纳税人的需求层次，从而更加有利于加入WTO后我国税务代理企业的发展。

3、严格税务代理人员准入制度，优化服务质量

严格税务代理人员的资格授予。我国经过几年的注册税务师考试，目前我国的注册税务师已达5万多人，为我国税务代理的全面展开储备了一定的人才。但相对于我国经济发展的需要还远远不够，还应加大宣传力度，鼓励和培养更多的优秀人才加入到注册税务师队伍中来。另外，要严格代理人员的年度审查，重视后续教育。税务代理人员取得资格后并不是一劳永逸，我们要对税务代理人员进行定期培训，使其不断更新知识，了解掌握税收法规的变化情况，提高自身的业务素质和道德素质，以求满足社会需要。为保证后续教育制度的贯彻实施，要对所有注册税务师进行年度审查，考查其是否接受了后续教育，经审查合格的方可进行注册登记。

（二）借鉴国外经验完善我国税务代理制度

1、优化税务代理服务手段

我国的税务代理机构目前还只停留在“纸化”操作阶段，与国外的先进代理水平相差甚远，代理效率低下，很难与之竞争。为此，我们应该充分借鉴国外经验，引入网络技术，将税务代理机构与税务机关进行联网，使税务代理机构及时了解税收政策法规的变化，同时也使税务机关能够及时获



得政策实施的反馈信息;逐步建立税务代理机构代替纳税人网上申报制度,既可以做到申报及时,又节省了人员往来,提高了代理效率。

2、建立税务代理风险赔偿保险制度

现今我国的许多税务师事务所的风险意识还不强,其思维还停留在依靠税务机关的时代,靠税务机关招徕业务,靠税务机关为其“消灾”。随着我国经济快速发展,纳税人的税收成本意识将逐渐增强,税务代理业必将在不远的将来有更大的发展,代理范围、规模、收费数额也必将逐渐增大。然而税务代理作为一种中介行为,很容易因为对税法的理解出现偏颇或一时疏忽大意等原因而发生责任事故,从而承担为此而带来的经济损失和相应的赔偿责任。因此,提高税务代理机构的风险意识,建立适当的风险赔偿保险制度是我国税务代理业务规范化的必然选择。我们可以借鉴国外税务代理的先进做法,当我国税务代理行业发展到一定的规模时,以法律的形式强制要求所有的税务代理机构办理必要的风险赔偿保险金。具体可以采取以下做法:由国家税务代理管理部门在对各种服务项目进行研究的基础上,结合不同服务项目的风险程度,对各种服务项目规定不同的最低风险保险金额,要求所有税务代理机构均要按照规定进行投保。这种风险赔偿金将不断增强税务代理机构承担经济责任的能力,是取得纳税人信赖的极其重要的条件。

综上所述,加入W T O后国外事务所对我国税务代理业冲击是巨大的。在这种激烈竞争的情况下,税务代理业面临着巨大挑战。当前必须借鉴国际经验,发挥本土优势,建立与国际接轨的税务师事务所的管理、运行体制,发挥税务师的积极性,加强税务师的危机意识和竞争意识,努力提高服务质量。只有这样,我国税务代理业才能得到迅速健康的发展,才能逐步与国际市场接轨,才能以平和的心态面对加入W T O的挑战。





我国现行对企业征收的所得税包括企业所得税（内资企业所得税）与外商投资企业和外国企业所得税（以下统称企业所得税）。这两个所得税性质上完全相同，都是综合所得税，以应纳税所得额为计算依据，实行比例税率。我国新颁布的企业会计准则对企业所得税的影响最大，现择要分析。

应税收入

企业所得税的征税对象是企业的生产经营所得税和其他所得。确定应税所得，从收入方面看，包括生产经营收入、财产转让收入、利息收入、租赁收入、特许权使用费收入、股息收入和其他收入。影响应税收入的准则主要是《企业会计准则第 14 号——收入》、《企业会计准则第 15 号——建造合同》、《企业会计准则第 25 号——原保险合同》、《企业会计准则第 26 号——再保险合同》、《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第 12 号——债务重组》、《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》、《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 6 号——无形资产》、《企业会计准则第 21 号——租赁》、《企业会计准则第 3 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》、《企业会计准则第 16

号——政府补助》等。除前已述及的外，这里重点分析三个问题。

新准则对企业所得税的影响

1. 视同销售。企业所得税的视同销售与流转税的视同销售关系，可分为三种情况：一是流转税视同销售，企业所得税也视同销售，大部分项目属于这种情况；二是流转税视同销售，企业所得税不视同销售，如中间产品、自建行为征税等；三是流转税不视同销售，企业所得税视同销售，如房地产开发企业的所得税部分视同销售。《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》中规定的方法，部分与税法要求一致（具有商业实质的非货币性资产交换），部分与税法要求不一致（不具有商业实质的非货币性资产交换）。《企业会计准则第 12 号——债务重组》中规定的方法与税法要求已经一致。

2. 投资收益。《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》将金融资产和金融负债的计量分为以公允价值计量和以摊余成本计量两种。涉及持有至到期投资时，如以公允价值计量且发生变动，准则要求将变动的影响计入当期损益，但税法对此尚无明确的处理规定。

《企业会计准则第 3 号——长期股权投资》对企业所得税的影响，主要有三个方面：一是权益法核算时，投资收益的确认方法与税法要求不同，主要是涉及补税和被投资企业亏损弥补的处理不同；二是成本法核算时，投资收益的金额确定与税法要求不同；三是股权投资差



额的处理与税法规定不尽一致。按该准则规定，长期股权投资的初始成本大于投资时，应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始成本，但税法对以非货币性资产投资发生该种情形允许调整应纳税所得额；长期股权投资的初始成本小于投资时，应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，但税法对以现金投资产生该种差额无明确征税规定。

3. 政府补助。《企业会计准则第 16 号——政府补助》将政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。并规定与资产相关的政府补助应当确认为递延收益，并在资产相关使用寿命内平均分配，计入当期损益；与收益相关的政府补助，应当分别情况，直接计入当期损益或者确认为递延收益。而按税法规定，政府补助如要征收企业所得税，则一般都应计入实际收到当年的应纳税所得额。

成本费用

大部分准则都会影响到成本费用，现重点分析以下几项：

1. 资产计量。有关资产的各项准则都详细规定了资产的初始确认计量方法，从计量属性看，较多采用历史成本和公允价值计量，尤其是大量采用公允价值计量是新准则的一大突破。企业所得税的资产管理大都基于历史成本计量，因而在初始计量时就产生了资产的账面价值与计税基础的差异。

2. 存货计价。《企业会计准则第 1 号——存货》规定，企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本，而税法中还允许采用后进先出法计算发出存货的实际成本。

3. 固定资产折旧。《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定，除已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地外，企业应当对所有固定资产计提折旧，但税法对企业计提折旧有范围限制。

4. 无形资产摊销。《企业会计准则第 6 号——无形资产》把企业内部研究开发项目的支出区分为研究阶段的支出和开发阶段的支出，税法对此未作出区分。该准则还规定，使用寿命有限的无形资产，其摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销，使用寿命不确定的无形资产不应摊销。而税法对无形资产的摊销不仅规定了摊销方法，而且规定了摊销年限。

5. 投资房地产。按《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》规定，采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。按税法规定，出租房地产和土地使用权应当按规定的方法进行折旧和摊销。

6. 资产减值。按《企业会计准则第 1 号——存货》规定，存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备；以前减记存货价值的

影响因素已经消失的，减记的金额应当恢复，并在原已计提的存货跌价准备金内转回。按《企业会计准则第 15 号——建造合同》规定，合同预计总成本超过合同总收入的，应当将预计损失确认为当期费用。按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定，以摊余成本计量的金融资产发生减值时应当计提减值准备；有客观证据表明该金融资产价值已恢复，原确认的减值损失应予以转回。按《企业会计准则第 8 号——资产减值》规定，可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备；资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。对于商誉减值的处理，该准则规定，经减值测试，如相关资产组或资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认商誉的减值损失。按税法规定，除应收款项计提坏账准备有条件确认扣除外，其他各项资产减值损失计算应纳税所得额时都不得扣除。商誉按税法规定也不得摊销。

7. 职工薪酬。《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》规定，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将应付的职工薪酬确认为负债，并根据受益对象分别计入有关成本或损益。企业为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，与薪酬的处理相同。按内

资企业所得税规定，职工工资和相关费用的税前扣除有特别规定。社会保险费和住房公积金可在缴纳当期一次性扣除。

8. 预计负债。按《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定，与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认预计负债：（1）该义务是企业承担的现时义务；（2）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；（3）该义务的金额能够可靠地计量。按税法规定，确认预计负债的损失，在计算应纳税所得额时不能扣除。

9. 借款费用。《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定，企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。该准则不仅对专门借款费用的资本化方法作了详细规定，还对一般借款费用的资本化方法作了明确规定。按税法规定，不论是资本化的借款费用，还是计入损益的借款费用，都不同于准则的处理要求。

10. 租赁费。《企业会计准则第 21 号——租赁》规定，融资租赁的承租人发生的未确认融资费用应当在租赁期内各个期间进行分摊，当期的融资费用应当采用实际利率法计算确认；经营租赁的承租人，对于经营租金，应当在租赁期内各个期间按照直线法计入相关资产成本或当期损益，其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法。而企业所得税对租赁费的扣除没有类似规定。



会计调整

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》规定，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理。但从企业所得税规定来看，如会计政策变更发生在年度所得税汇算清缴前，且按税法规定影响应纳税所得额的，应调整纳税年度的应纳税所得额和应纳税额。会计估计变更，按该准则规定，应当采用未来适用法处理。而从税法要求看，会计估计变更如果影响损益，凡不符合税法规定的，会计处理后还应当作纳税调整。前期会计差错更正，按该准则规定，应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。按照税法规定，如更正差错发生在所得税汇算清缴前，有关费用可以扣除，如更正发生在所得税汇算清缴后，纳税人补提、补摊的费用在计算应纳税所得额时不得扣除。

资产负债表日后事项

按《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》规定，企业发生资产负债表日后事项应当调整资产负债表日的财务报表。但按税法规定，该类事项如发生在所得税汇算清缴前，且影响损益，应调整纳税年度的应纳税所得额和应纳税额；如发生在所得税汇算清缴后，则应调整发生年度的应纳税所得额和应纳税额。

企业合并

按《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定，同一控制下的企业合并，合并方在合并

中取得的资产和负债应当按照合并日在被合并方的账面价值计量；合并方取得的净资产账面价值与支付对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积。非同一控制下的企业合并，合并成本为购买方（合并方）在购买日为取得对被购买方（被合并方）的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值；购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。税法对企业合并不区分同一控制下的合并和非同一控制下的合并。按内资企业所得税有关规定，合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中，除合并企业股权以外的现金、有价证券和其他资产（简称为非股权支付额）不高于所支付的股权票面价值（或支付的股本的账面价值）20%的，经税务机关审核确认，被合并企业不确认全部资产的转让所得或损失，不计算缴纳所得税；合并企业接受被合并企业全部资产的计税成本，须以被合并企业原账面净值为基础。合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中，非股权支付额高于所支付的股权票面价值（或支付的股本的账面价值）20%的，被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产，计算转让的所得，依法计算缴纳所得税；合并企业接受被合并企业的有关资产，计税时可以按评估确认的价值确定成本。

（来源：新理财 作者：黄董良）

新准则对流转税等若干税种的影响

来源：新理财 作者：黄董良

新准则对增值税的影响

增值税是对销售和进口应税货物及提供应税劳务的单位和个人征收的一种税。纳税人分一般纳税人和小规模纳税人。新准则对增值税的影响，主要是指对一般纳税人的影响。

（一）对销项税额的影响

销项税额按计税销售额和适用税率计算。对销项税额影响的准则主要是《企业会计准则第14号——收入》、《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》和《企业会计准则第12号——债务重组》。其影响包括以下几个方面：

1. 销售的范围。《增值暂行条例实施细则》第四条规定：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（指提供非应税劳务、转让无形资产、销售不动产和固定资产在建工程等）；(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、委托加工或购买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。

这些视同销售的行为，相当一部分属于非货币性交换行为，按非货币性交换准则规定，

凡具有商业实质的，按公允价值为基础确认计量，与税法要求相同；凡不具有商业实质的，按账面价值为基础确认计量，与税法要求不同。另外，准则还特别强调，“关联方关系的存在可能导致非货币性资产交换不具有商业实质”。

2. 销售额的构成。税法规定，价外费用应作为计税销售额，但收入准则没有规定可以确认为商品销售收入。对于商业折扣，收入准则要求“应当按照扣除商业折扣后的金额确定商品销售金额”，但税法规定，必须在同一张发票上注明的商业折扣才可以在销售额中扣除。

3. 收入的确认条件。收入准则规定，符合以下条件才能确认收入：（1）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；（2）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；（3）收入的金额能够可靠计量；（4）相关的经济利益很可能流入企业；（5）相关的已发生或将发生的成本能够可靠计量。税法主要按照销售方式和结算方式确定纳税义务发生时间。

（二）对进项税额的影响

按税法规定，进项税额的扣除分凭票（增值税专用发票和海关完税凭证）扣除与计算扣除。对进项税额影响的主要准则仍然是上述三项准则。其主要影响：一是外购存货，不再区分工业与商业，其运费均计入采购成本，但进项税额仍应与买价分别确定抵扣；二是非货币



性交换和债务重组取得存货，如以公允价值为基础计价，进项税额的确定与税法要求基本一致，如以账面价值为基础计价，进项税额的确定与税法要求不相一致。

新准则对消费税的影响

消费税是对生产、委托加工、进口应税消费品的单位和个人征收的一种税，实行一次性征税办法。计征方式分为：从价计征、从量计征和从价与从量计征三种。影响消费税从价计征部分的准则主要是《企业会计准则第 14 号——收入》、《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》和《企业会计准则第 12 号——债务重组》，其影响内容与增值税销项税额类似。

1. 销售范围。总体上消费税视同销售行为，比增值税还要大一些，增值税没有中间产品的征税问题，但按照消费税规定，纳税人以自产应税消费品连续生产非应税消费品，其自产的应税消费品应当征税。而按收入准则规定，这种自产自用的应税消费品不能确认为商品销售收入。

2. 销售额的构成。按收入准则规定确认的商品收入，一般可理解为体现了公允价值的要求，但按税法规定视同销售征税时，消费税规定一般按同类应税消费品市场平均价格计税，但对纳税人用于换取生产资料、消费资料、投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格为计税依据计算消费税。

3. 收入确认条件。与增值税一样，消费税法也按照应税消费品的销售方式和结算方式，具体规定了各种纳税义务的发生时间，这些规定与收入准则确认商品销售收入的条件不同。

新准则对营业税的影响。

营业税是对提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产的单位和个人征收的一种税，实行从价计征方法。

(三) 提供应税劳务

营业税的应税劳务包括交通运输、建筑安装、金融保险、邮电通信、文化体育、娱乐及服务业务的劳务。影响营业税应税劳务部分的准则主要是《企业会计准则第 14 号——收入》、《企业会计准则第 15 号——建造合同》、《企业会计准则第 21 号——租赁》、《企业会计准则第 25 号——原保险合同》和《企业会计准则第 26 号——再保险合同》。其主要影响如下：

1. 提供一般劳务。收入准则规定，在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入，并强调应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收入总额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。在资产负债表日提供劳务交易的结果不能够可靠估计的，应当分别下列情况处理：（1）已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，按照已发生的劳务成本金额确认提供劳务收入，并按相同金额结转劳务成本；（2）已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的，应当将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务成本。按营业税规定，有关应税劳务的纳税义务发生时间和金额的确定方法，与收入准则的规定不同。

2. 让渡资产使用权。收入准则规定的让渡资产使用权收入，包括利息收入和使用费收入。准则要求同时满足下列条件时确认收入：（1）相关的经济利益很可能流入企业；（2）收入的

金额能够可靠计量。其中利息收入金额，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定；使用费收入金额，按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。税法对这方面的收入确定，有一些特别的规定。

3. 建造合同。建造合同准则规定的收入确认方法，与收入准则规定的提供劳务收入确认方法基本相同；建造合同准则对合同收入内容的规定，与营业税有关价外费用的规定精神相似。但营业税税法对建筑业纳税义务发生时间的规定，以及营业税计税依据的规定与建造合同准则大不相同。

4. 租赁。租赁准则规定，融资租赁的出租人，在租赁期开始日，应将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额，确认为未实现融资收益；出租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资收入。经营租赁的出租人，应当在租赁期内各个期间按照直线法确认当期损益；如果其他方法更为系统合理，也可以采用其他方法。营业税税法中没有具体规定租赁收入的确定方法。

5. 保险合同。原保险合同准则规定，保费收入同时满足下列条件的才能确认：（1）原保险合同成立并承担相应保险责任；（2）与原保险合同相关的经济利益很可能流入；（3）与原保险合同相关的收入能够可靠计量。同时该准则还对收入金额的确定作出了明确规定。再保险合同准则对分保费收入的确认条件作了大致与原保险合同相同的规定。营业税税法对初保收入的计税依据、征免税划分作了具体规定；对分保规定免税。

（四）转让无形资产

影响转让无形资产营业税的准则主要是《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》和《企业会计准则第 6 号——无形资产》。前者影响的是土地使用权，后者影响的是其他无形资产。这两项准则中涉及的有关资产处置收入，应当作为营业税的计税依据。

（五）销售不动产

影响销售不动产营业税的准则主要是《企业会计准则第 14 号——收入》和《企业会计准则第 4 号——固定资产》。前者影响的主要是房地产开发企业的开发商品销售收入，后者影响的是作为固定资产核算的不动产处置收入。

新准则对其他税种的影响

除以上几个主要税种，新会计准则对房产税和个人所得税等税种也产生影响。

1. 新准则对房产税的影响外。影响房产税的新准则主要是《企业会计准则第 4 号——固定资产》和《企业会计准则第 21 号——租赁》。前者影响的是自用房产的计税依据，后者影响的是出租房产的计税依据。

2. 新准则对个人所得税的影响。影响个人所得税的准则主要是《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》和《企业会计准则第 11 号——股份支付》。前者影响的是个人工资薪金所得的计税依据，后者影响的是个人股息、红利的计税依据。

3. 对土地增值税的影响。影响土地增值税的准则主要是《企业会计准则第 14 号——收入》、《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》和《企业会计准则第 1 号——存货》。前者影响土地增值额，后两者影响扣除项目金额。



固定资产核算对企业所得税的影响分析

固定资产是指企业使用期限超过 1 年的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。不属于生产经营主要设备的物品，单位价值在 2000 元以上，并且使用年限超过 2 年的，也应当作为固定资产。固定资产同时具有以下三个特征：一是为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有；二是使用年限超过一年；三是单位价值较高。固定资产的价值随着产品的生产而转移到产品的生产成本中，因产品的销售而形成销售成本，或者随固定资产的耗用而形成管理费用或营业费用，从而影响企业的利润总额，最终影响企业的净利润。在一个企业中，特别是生产型企业，固定资产在资产中占有相当大的比重，因此，固定资产的核算对所得税额的多、少有重大的影响。

1 固定资产取得时的计价对企业所得税的影响

固定资产取得时的成本包括企业为购建固定资产并使其达到预定可使用状态前所发生的一切合理的、必要的支出。这些支出既有直接发生的，如买价、进口关税、运输和保险等相关费用，也有间接发生的，如：应分摊的借款利息、外币借款折合差额以及应分摊的其他间接费用等。今天的固定资产就是明天的成本和费用，固定资产取得时的成本会影响到以后的折旧，从而影响到成本和费用及应纳税所得额。

因此，企业可以通过固定资产取得时的计价来节约纳税成本。

1.1 中华人民共和国企业所得税暂行条例规定，纳税人在生产、经营期间，向金融机构借款的利息支出，按照实际发生数扣除；向非金融机构借款的利息支出，不高于按照金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内的部分，准予扣除（利息支出是指建造、购进的固定资产竣工决算投产后发生的各项贷款利息支出）。又规定企业为购建固定资产而发生的借款，若在有关资产购建期发生的借款费用，应作为资本性支出计入有关资产的成本。不得在发生当期直接扣除，必须按税收法规规定分期折扣，这就为企业所得税筹划提供可空间。企业在生产经营中为生产经营的需要，会考虑购建固定资产，其中对外借款是购建固定资产的一项重要资金来源。因此，企业在进行借款筹资时，可根据其借款利息对所得税的影响考虑将借款利息资本化或费用化，使企业获得税收收益，最终决定所借款项的用途。

1.1.1 若在正常纳税期间，企业计划购建固定资产，企业货币资金不足，需专门借入款项购建。在这种情况下，企业可以考虑将其他用途的资金（如计划用来购买原材料的资金）用来购建固定资产，避免借入专门款项，再从外借入款项来满足其生产经营所需的资金。这样，企业就可以将借款费用在税前扣除，从而



减少当期应纳税额。例如，企业计划在 2006 年期间新建一栋办公楼需 1000 万元，办公楼于 2006 年 1 月 1 日开工，年底完工。企业于 2005 年 12 月 1 日从银行获得两年期贷款 500 万元，贷款利息率为 5%。则：

2006 年的应计利息=500×5%=25 万元

若不采用上述方法，企业为新建办公楼专门借入 500 万元，25 万元的利息应该资本化，不能抵减 2006 年应纳税所得额；若采用上述方法，25 万可以税前扣除，2006 年应纳税额将减少 $25 \times 33\% = 8.25$ 万元，相当于从国家得到了一笔无息贷款。1.1.2 若在免税期间，企业在借款时应说明其用途，尽量将所借款项用于购建固定资产，使借款利息计入成为固定资产成本，增加固定资产的应计折旧额，从而减少以后各期的应纳税款，这样就可以避免白白乱废掉一笔可扣除费用。

1.2 国税发[2003]45 号文件规定，企业接受捐赠的非货币性资产，须按接受捐赠时资产的入账价值确认收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大，并入一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过 5 年的期间内均匀计入各年度应纳税所得额。在这种情况下，企业可以根据税法允许的范围和企业的纳税期来确定应税收入的期间，如果在正常的纳税期，企业将固定资产捐赠收入均匀计入 5 年的应纳税所得额，可以推迟税款的缴纳，以获得时间价值；如果在免税期，企业应该将固定资产捐赠收入一次性计入当期所得，

以避免递延到正常纳税期后为此缴纳税款。当然，其他非货币性资产捐赠收入可以参照上述办法处理。

1.3 企业在购进固定资产时，同时也可能购进无形资产。无形资产是否单独计价，纳税应事先测算，正确判断，寻求税收收益。《所得税税前扣除办法》第 30 条规定：“纳税人购买计算机硬件所附带的软件，未单独计价的，应并入计算机硬件作为固定资产管理；单独计价的软件，应作为无形资产管理。”因有此规定，企业在购买计算机硬件时，其所附带的软件，是单独计价、还是合并计价，应从固定资产的折旧年限与无形资产的摊销年限孰长、孰短考虑，另外，还需考虑固定资产折旧要预计残值；而无形资产摊销一般是摊完为止，企业应该在购买前加以测算，然后作出最有利的决策。

2 固定资产折旧与企业所得税

固定资产折旧是指在固定资产使用寿命内，按照规定的方法对应计折旧额进行系统分摊。固定资产折旧是缴纳所得税前准予扣除的项目。因此，折旧额越大，应纳税所得额就越少。我国会计制度允许使用平均年限法、工作量法和加速折旧方法中的年数总和法和双倍余额递减法。不同的折旧方法对纳税企业会产生不同的税收影响。首先，不同的折旧方法对于固定资产价值补偿和补偿时间会造成早晚不同。其次，不同折旧方法导致的年折旧额提取直接影响到企业利润额受冲减的程度，因而造成累进税制下纳税额的差异及比例税制下纳税义务承担时间的差异。企业正是利用这些差异



来比较和分析，以选择最优的折旧方法，达到最佳税收效益。

目前，国家采用比例税制对企业征收所得税，因此，企业只需考虑不同的折旧方法对于固定资产价值补偿和补偿时间造成的影响。企业在选择折旧方法时，应考虑不同的折旧方法给企业带来的影响，即所取得的税收筹划收益如何。加速折旧方法由于前期折旧额大，后期折旧额小，就递延了一部分的所得税款，相当于从国家那里得到了一笔无息贷款。因此，相比较而言，采用加速折旧法计提折旧是一种有

效的节税方法。另外，企业财务制度虽然对固定资产折旧年限作了分类规定，但仍有一定的弹性。对没有明确规定折旧年限的固定资产可尽量选择较短的年限，以尽快将固定资产折旧提完，这样就递延了税款。

企业所得税是对企业生产经营所得和其他所得征收的税种，企业所得税的轻重、多寡，直接影响企业税后净利润的形成，关系到企业的切身利益。综上所述，固定资产取得时的计价以及固定资产折旧方法、折旧年限的有效选择，能给企业带来一笔较大的税收收益。



如何在所得税申报表中填报公益性捐赠

来源：中国税务报 作者：刘志耕 姜兴农

2006年度企业所得税年度纳税申报表与以往年度的申报表相比，企业发生的公益、救济性捐赠在计算税前扣除的口径、基数以及在申报表中填列的位置等均发生了很大的变化。对此笔者分析如下：

1. 计算税前扣除的口径发生变化。

2006年度以前的企业所得税年度纳税申报表对公益、救济性捐赠的税前扣除限额，是按照申报表中“纳税调整前所得”乘以规定的扣除比例来计算，而2006年度的企业所得税年度纳税申报表对公益、救济性捐赠的税前扣除限额，是按照所得税申报表中“纳税调整后所得”乘以规定的扣除比例来计算，即“纳税调整前所得”增加纳税调整增加额、减去纳税调整减少额后的余额为基数。可见，对公益、救济性捐赠支出计算税前扣除的口径明显发生了变化。

笔者认为，新所得税申报表的上述变化使计提公益、救济性捐赠扣除限额的基数更加接近应纳税所得额，更符合税法的要求。因为根据税法规定，对企业发生的公益、救济性捐赠应按照“应纳税所得额”的一定比例计算扣除，但是，2006年度以前填列企业所得税年度纳税申报表时却要求按照“纳税调整前所得”计算扣除，明显与税法规定的应纳税所得额不符，所以从2006年度起改为按“纳税调整后所得”计算公益、救济性捐赠税前扣除限额更加符合税法的规定。



2. 在申报表中填列的位置发生变化。

2006 年度以前的企业所得税年度纳税申报表，将调整公益、救济性捐赠支出的超支额放在“纳税调整增加额”栏目中填列。而 2006 年度企业所得税年度纳税申报表将调整公益、救济性捐赠支出的超支额，放在“应纳税所得额的计算”栏目中填列。笔者认为，对公益、救济性捐赠纳税调整额在表中位置的变化，说明了对公益、救济性捐赠支出调整的定义发生了变化，即今后不再将税前调整公益、救济性捐赠支出作为所得税“纳税调整”的内容，而是与“弥补以前年度亏损”、“免税所得”、“加计扣除额”等事项一样，作为对纳税调整后所得进行的再调整，并计算应纳税所得额的内容。

笔者认为，填列位置的变化实际上与前述计算税前扣除口径的变化相对应，是对按“应纳税所得额”一定比例计算扣除的具体体现。

3. 影响计算扣除限额因素的变化。

2006 年度以前企业所得税年度纳税申报表以“纳税调整前所得”作为计算公益、救济性捐赠支出税前扣除的基数，所以当企业纳税调整前的所得额小于零时，按比例计算公益、救济性捐赠支出的扣除限额为零，即企业不得扣除公益、救济性捐赠。但当企业纳税调整前的所得额大于零时，则可以按比例计算公益、救济性捐赠的税前扣除限额，并按实际发生的公益、救济性捐赠支出在扣除限额内税前列支。

在此情形下，如果企业纳税调整后的所得小于零时，企业不仅可以按照纳税调整前所得计算公益、救济性捐赠的税前扣除限额，并在限额内按实际支出数扣除，而且还可以用以后年度的应纳税所得额进行弥补，即捐赠支出作为纳税调整中调减所得额的部分，其内容不受纳税调整后所得小于零的影响，此时的捐赠支出实际上增加了企业应由以后年度税前利润弥补的亏损。

由于 2006 年度起使用的企业所得税年度纳税申报表以“纳税调整后所得”作为计算基数，与以往年度的规定明显不同。当企业纳税调整后的所得小于零时，按比例计算的公益、救济性捐赠支出的扣除限额则为零，即企业也不得扣除公益、救济性捐赠。但当企业纳税调整后的所得额大于零时，而且在扣除公益、救济性捐赠后仍有应纳税额，则可以按照纳税调整后所得计算税前扣除公益、救济性捐赠的限额，并按实际发生的公益、救济性捐赠支出在扣除限额内税前列支。此时，扣除限额的计算及捐赠限额内按实列支不受企业纳税调整前所得额高低的影响，而且，由于多数企业纳税调整后的所得一般大于纳税调整前的所得，所以新所得税申报表使多数企业计算扣除的基数加大，提高了企业公益、救济性捐赠的税前扣除限额。

需要注意的是，从明年 1 月 1 日起，公益性捐赠将按新的《企业所得税法》执行扣除。



外企购设备筹划方案应随政策调整

来源：财会信报 作者：庄粉荣 马忠庭

华达实业股份有限公司是一家外商投资企业，主要生产化工产品。公司成立于 20 世纪 90 年代初，10 多年来，该公司已从一家小型镇办企业，发展成为拥有固定资产 4.28 亿元、年创利 1.98 亿元的股份制企业。该公司快速发展的原因主要是公司注重加强财务管理和成本控制，特别是在规范纳税 3001 降低税收成本方面做了大量工作。

为了扩大公司规模，2001 年初，该公司决定投资增加一条生产流水线。计划投资 1.86 亿元，董事会决定从法国采购这套生产流水线。

【筹划基础】

该企业的税务顾问、上海荣业东兴财务咨询有限公司的税务专家对此提出了不同的看法。在对企业的技术状况进行调查研究的基础上，税务专家发现，从生产设备的情况来分析，目前国产的和国外进口的性能上差不了多少。而且，该公司拥有全国一流的科研院所，有自制高水平设备的生产能力。于是建议，如果采用国产设备来自行加工组装的方法，只需人民币 1.25 亿元，这样可以节约投资成本 6100 万元。更主要的是在适应企业生产技术要求、降低投资成本的同时，还可以享受税收优惠。

该项目是当时国家限制生产的项目，符合税法规定的条件，属于《国务：关于调整进口

设备税收政策的通知》（国发[1997]37 号）中规定的《外商投资产业指导目录》（鼓励类和限制乙类），并已取得当地外经贸委审批的《符合国家产业政策项目确认书》，如果购买国产设备，根据财政部、国 5BB6 税务总局《关于外商投资企业和外国企业购买国产设备投资抵免企业所得税有关问题的通知》（财税字[2000] 暂 049 号）（以下简称“税法”）规定：“对在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业，其项目所需国产设备投资的 40%，可从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。企业每一年度投资抵免的企业所得税税额，不得超过该企业当年比设备购置前一年新增的企业所得税税额。如果当年新增的企业所得税税额不足抵免时，未予抵免的投资额，可用以后年度企业比设备购置前一年新增的企业所得税税额延续抵免，但抵免的期限最长不得超过 5 年。”可以享受 7440 万元（1.86 亿元×40%）的所得额优惠。根据预测，该公司只需 3 年，就能在“新增税款”中全部享受 7440 万元的所得税优惠。

华达公司采纳了税务专家的意见，采购国产设备自己进行组装。在具体操作过程中增加了各种税费 1850.32 万元（其中包括少量的人员工资和利息费用等）。



但是却能获得 7440 万元的税收抵免优惠，同时节约了投资成本咱大约为 4249.68 万元（6100—1850.32）暂。2006 年 8 月，该公司想将原来的一条生产流水线进行改造，能不能用原来的方案进行操作？

【政策分析】

2005 年 5 月 20 日，国家税务总局《关于外商投资企业和外国企业购买国产设备投资抵免企业所得税若干问题的通知》（国税函【2005】第 488 号）就如何贯彻落实《财政部、国家税务总局关于外商投资企业和外国企业购买国产设备投资抵免企业所得税有关问题的通知》（财税字咱 2000 暂 049 号）若干问题，对生产线、集成设备抵免企业所得税问题进行了具体的规定：企业购建的生产线、集成设备，如由进口设备、国产设备以及各种零配件、辅助材料等组成，应仅就其中属于国内制造的、且购进时按单项资产判定已符合固定资产标准的部分，给予抵免企业所得税。

2006 年 7 月 24 日，国家税务总局、国家发展和改革委员会联合颁发《关于印发外商投资项目采购国产设备退税管理试行办法业的通知》（国税发【2006】第 111 号），结合最近财政部和国家税务总局联合下发的《关于调整外商投资项目购买国产设备退税政策范围的通知》（财税【2006】第 061 号）中可发现，国家对外商投资企业购买国产设备的投资抵免政策作出了重大调整。

【筹划结论】

华达实业股份公司继续使用原来的方法进行税收筹划显然是行不通的。但是，这并不是说没有筹划的空间，企业需要对有关业务情况进行重新分析和解剖，寻找其他税收筹划的操作点。

【筹划建议】

通过对有关政策进行分析发现，国家对外商投资企业投资项目购买国产设备的退税政策进行了调整，同时也为纳税人提供了税收筹划的新空间。在这里就外商投资企业购买国产设备的一般情况做一个筹划建议：一、注意纳税人的身份和业务筹划《外商投资企业采购国产设备退税管理试行办法》（国税发【1999】第 171 号）第三条明确：享受国产设备退税的外商投资企业，是指已经办理税务登记的外商投资企业，包括中外合资企业、中外合作企业、外商独资企业。外商投资企业的外国投资者已投入的资本金必须达到企业投资各方已到位资本金的 25%（含）以上。

资本金到位率是否达到 25%（含）以上是判断享受国产设备退税的外商投资企业的关键性因素。而国税发【2006】第 111 号文件和财税【2006】第 061 号文对以上政策作了调整，明确享受国产设备退税的企业范围是指，被认定为增值税一般纳税人的外商投资企业和非增值税一般纳税人从事交通运输、开发普通住宅的外商投资企业以及从事海洋石油勘探开发生产的中外合作企业。



因此，纳税人应当开展有针对性的税收筹划：对于货物生产和销售企业来说，在购买国产设备之前，需要申请认定为增值税一般纳税人，否则就难以获得有关税收优惠。而对于“非增值税一般纳税人从事开发普通住宅的外商投资企业”来说则需要将开发项目进行分别核算，即将普通住宅业务与其他业务区分开来。但是，在具体操作过程中，对有关业务分别核算存在操作上的风险，一旦被税务机关认为有关业务划分不清，就可能不得享受相应的税收优惠，因此，比较安全的做法是，以项目为单位成立独立核算的公司，从而使从事普通住宅开发业务的公司享受税收优惠。

二、分公司享受税收优惠需要厘清关系
国家税务总局《关于外商投资企业采购国产设备有关退税问题的批复》（国税函【2001】第954号）明确，对外商投资企业下设不具有企业法人资格但又实行独立经济核算的分公司（分厂），其以外商投资企业名义采购、自用的国产设备，由外商投资企业按《国家税务总局关于印发外商投资企业采购国产设备退税管理试行办法的通知》（国税发【1999】暂171号）的有关规定申报办理退税。外商投资企业下设的不具有企业法人资格的分公司（分厂）不得申报办理退税。

现行政策对分公司的退税问题进行了调整，外商投资企业以其分公司（分厂）的名义采购的自用国产设备，由该分公司（分厂）向所在地主管退税机关申请办理退税。对外合作

开采海洋石油资源的中外合作油气田项目，由合作油气田的作业者、作业机构或作业分公司申请办理退税。按规定应实行扩大增值税抵扣范围的外商投资企业在投资总额内采购的国产设备不实行增值税退税政策。

所以，在具体操作过程中需要厘清关系，事先明确该设备是总公司使用还是分公司使用的，然后按使用主体办理项目确认书，在项目按规定核准并在采购国产设备清单确定以后，由项目业主单位在项目核准后一个月内按程序向省级发展改革委提出申请。否则就可能导致承办困难，对于总公司与分公司异地经营的，还可能无法落实有关税收优惠。（

三、注意享受退税设备的范围

《外商投资企业采购国产设备退税管理试行办法》（国税发【1999】第171号）第四条明确规定享受退税的设备范围：是指符合《国务院关于调整进口设备税收政策的通知》（国发【1997】37号）中规定的《外商投资产业指导目录》（鼓励类和限制乙类），以及当前国家重点鼓励发展的产业、产品和技术目录的投资项目，在国内采购的设备。对符合上述规定的项目，购货合同中列名的随设备购进的部分塑料件、橡胶件、陶瓷件及石化项目用的管材等，也可以退税。对列入国务院《外商投资项目不予免税的进口商品目录》和《国内投资项目不予免税的进口商品目录》，在国内采购的设备，不能享受退税的税收优惠政策。国税发【1999】第171号文第五条同时明确享受退税的设备，必须同时具备以下两个条件：一是必须是以货



币购进的未使用过的国产设备，不包括投资方的实物投资和无形资产投资；二是必须是在税务机关核定退税投资总额内且在 1999 年 9 月 1 日以后购进的国产设备；国产设备是指中华人民共和国境内生产的设备。

《财政部、国家税务总局关于调整出口货物退税率的补充通知》（财税函 2003 暂 238 号）第四条所述“……外商投资企业采购符合退税条件的国产设备……”是指：其一，在 2002 年 3 月 31 日前批准的外商投资企业，符合《国务院关于调整进口设备税收政策的通知》（国发函 1997 暂 37 号）中规定的《外商投资产业指导目录》（鼓励类和限制乙类）的投资项目，采购国产设备准予退税；其二，在 2002 年 4 月 1 日以后批准的外商投资企业，符合原国家计委、原国家经贸委、原外经贸部联合发布的《外商投资产业指导目录》（第 21 号令）中鼓励外商投资产业目录的投资项目，采购国产设备准予退税。

国税发【2006】第 111 号文件和财税【2006】第 061 号文件明确，属于《外商投资产业指导目录》中鼓励类和《中西部地区外商投资优势产业目录》（以上两个目录简称鼓励类外资目录，下同）的外商投资项目（简称鼓励类外资目录，下同）所采购的国产设备享受增值税退税政策。调整鼓励类外资目录时，项目采购国产设备实行退税政策以项目核准时施行的鼓励类外资目录为准。鼓励类外商投资项目在国内采购的国产设备，凡属于《外商投资项目不予

免税的进口商品目录》（简称不予免税目录，下同）的，不实行退税政策。国家调整不予免税目录时，设备是否属于不予免税目录范围以购进国产设备的增值税专用发票开具时施行的不予免税目录为准。此外，鼓励类外商投资项目中的工程项目，若外商投资企业以包工包料方式委托其他企业承建，外商投资企业可与承建企业签订委托购买国产设备协议，其委托由承建企业采购的国产设备并取得增值税专用发票，交由外商投资企业按规定申请办理退税。

可以享受退税的国产设备的具体范围，鼓励类外商投资项目采购的中华人民共和国境内生产、作为固定资产管理的设备，包括按照购货合同随设备购进的配套件、备件等。

因此，我们在具体操作过程中应当注意：

一是在采购主机的过程中应当充分考虑配套件和备件，因为只在《项目确认书》中确定的设备和配件才能够享受有关优惠。有的人认为，以后采购配件和备件同样也可以抵扣增值税，的确，不属于固定资产的修理用备件等是可以抵扣增值税，也可以在企业所得税前列支，但是却不能享受购买国产设备抵免所得税的优惠，两者的优惠力度是不同的。

二是注意采购设备的类型，属于鼓励类外资目录和鼓励类外资目录的设备才能享受有关优惠，否则即使办理了《项目确认书》也不行。三是属于外包项目，应当注意委托合同的书立，应当符合财税【1994】第 026 号文件规定的委托代购要件。



在建工程转让 双方节税共赢

来源：财会信报 作者：李明玉 龚厚平

四川 A 房地产公司（由两个法人股东组成）注册资本为 3500 万元，无其他所有者权益。该公司正在修建一幢住宅楼，原计划 12 层已修到 4 层，在建工程科目金额为 3500 万元。因公司贷款困难，公司股东会准备转让给 B 房地产公司继续开发。有两种方式可以选择：B 公司支付 6000 万元购买整个在建工程项目，或支付 6000 万元购买 A 公司的全部股权。假设 B 公司开发完成后总售价为 9000 万元，追加的开发成本为 1000 万元（为简化分析，此处暂不考虑印花税、契税）。

从出售方 A 公司的角度进行分析，如果采取第一种方式，即 B 公司购买整个在建工程项目，A 公司直接转让该项目的纳税情况是：营业税及附加 330 万元（ $6000 \times 5.5\%$ ）；土地增值税 441 万元 [$(6000 - 3500 - 3500 \times 20\% - 330) \times 30\%$]；企业所得税 570.57 万元 [$(6000 - 3500 - 330 - 441) \times 33\%$]；合计应纳各项税金 1341.57 万元；A 公司转让项目的现金流入为 1158.43 万元（ $6000 - 3500 - 330 - 441 - 570.57$ ）。如果采取第二种方式，即 B 公司购买 A 公司的全部股权，A 公司转让该公司的全部股权，使股权差价与项目差价相等，其纳税情况是：A 公司的企业所得税 825 万元 [$(6000 - 3500) \times 33\%$]；A 公司的现金流入为 1675 万元（ $6000 - 3500 - 825$ ）。由于 A 公司采取第二种方式较第一种方式现金多流入 516.57 万元（ $1675 - 1158.43$ ），可见，第二种方式对 A 公司有利。

从购买方 B 公司进行分析，如果采取第一种方式，B 公司的纳税情况是：营业税及附加 165 万元 [$(9000 - 6000) \times 5.5\%$]；土地增值税 130.5 万元 [$(9000 - 7000 - 7000 \times 20\% - 165) \times 30\%$]；企业所得税 562.48 万元 [$(9000 - 7000 - 165 - 130.5) \times 33\%$]；合计应纳各项税金 857.98 万元；受让项目的现金流入为 1142.02 万元（ $9000 - 7000 - 857.98$ ）。如果采取第二种方式，B 公司的纳税情况是：营业税及附加 495 万元（ $9000 \times 5.5\%$ ）；土地增值税 947.25 万元 [$(9000 - 4500 - 4500 \times 20\% - 495) \times 40\% - 5895 \times 5\%$]；企业所得税 1009.05 万元 [$(9000 - 4500 - 495 - 947.25) \times 33\%$]；合计应纳税金 2451.30 万元；受让股权的现金流入为 -451.30 万元（ $9000 - 7000 - 2451.30$ ）。由于，B 公司采取第一种方式较第二种方式现金多流入 1593.33 万元 [$1142.02 - (-451.30)$]。可见，采取第一种方式对 B 公司有利。

如上所述，我们可看出，采取第二种方式即转让股权，对 A 公司法人股东而言是最佳方案，但它会导致 B 公司现金流入为负数，故以 6000 万元转让股权是不可行的。而采取第一种方式，对 A 公司又不公平。交易是双方行为，只有符合双方公平交易的方案才具有可行性。笔者通过计算机排序计算，得出两组数据，分别是转让股权与转让项目时 A 公司与 B 公司现金流入的平衡点。其具体操作，也即第三种方式为，当转让股权时转让价款为 4727 万元时，A 公司的法人股东税负如下：企业所得税 404.91 万元 $[(4727-3500) \times 33\%]$ ，此时 A 公司因转让股权的现金流入为 822.09 万元 $(4727-3500-404.91)$ ；B 公司的税负为：营业税及附加 495 万元 $(9000 \times 5.5\%)$ ；土地增值税 947.25 万元 $[(9000-4500-4500 \times 20\%-495) \times 40\%-5895 \times 5\%]$ ；企业所得税 1009.05 万元 $[(9000-4500-495-947.25) \times 33\%]$ ；合计应纳税金 2451.30 万元；受让股权的现金流入为 821.69 万元 $(9000-5727-2451.31)$ 。此时，交易双方现金流入相近，双方现金总流入为 1643.78 万元 $(822.09 + 821.69)$ 。双方总税负为 2856.22 万元 $(2451.31 + 404.91)$ 。

第四种方式，也即当转让项目时转让价款为 5980 万元时，A 公司的税负为：营业税及附加 328.9 万元 $(5980 \times 5.5\%)$ ；土地增值税 435.33 万元 $[(5980-3500-3500 \times 20\%-328.9) \times 30\%]$ ；企业所得税 566.2 万元 $[(5980-3500-328.9-435.33) \times 33\%]$ ；合计应纳税金 1330.43 万元；转让股权的现金流入为 1149.57 万元 $(5980-3500-1330.43)$ 。B 公司的税负为：营业税及附加 166.1 万元 $(9000-5980) \times 5.5\%$ ；土地增值税 137.37 万元 $[(9000-6980-6980 \times 20\%-166.1) \times 30\%]$ ；企业所得税 566.45 万元 $[(9000-6980-166.1-137.37) \times 33\%]$ ；合计应纳税金 869.92 万元；受让股权的现金流入为 1150.08 万元 $(9000-6980-869.92)$ 。此时，交易双方现金流入相近，双方现金总流入为 2299.65 万元 $(1149.57 + 1150.08)$ 。双方总税负为 2200.35 万元 $(1330.43 + 869.92)$ 。

如果把 A 公司与 B 公司作为一个整体来考虑，转让项目较转让股权现金总流入增加为 655.87 万元 $(2299.65-1643.78)$ ；转让项目较转让股权总税负减少为 655.87 万元 $(2856.22-2200.35)$ 。很明显，双方应采取转让项目方式，总体税负最轻且双方现金流入最大，至于双方内部转让价格，可协商考虑解决。

综上所述，在进行在建工程的转让中，有关人员首先要通过计算，确认不同转让方式下双方现金净流入情况，只要达到双方都有利益可得才可能达成交易。其次应测算双方在不同方式下总的现金流入情况和总税负情况，选择对交易双方都有利的方式进行交易。最后双方在总税负一定的情况下进行利益的合理分配，以便达到双方均赢目的，尽量不要选择总税负大、双方现金流入少的方案。



业务咨询

1、**问题：**公交车身广告费、户外灯箱广告费、路牌广告支出能否作为广告费按税法规定的标准税前扣除？

回答：转发国家税务总局关于印发《企业所得税税前扣除办法》的通知》（粤地税发[2000]255号）第四十一条规定：“纳税人申报扣除的广告费支出应与赞助支出严格区分。纳税人申报扣除的广告费支出，必须符合下列条件：

- （一）广告是通过经工商部门批准的专门机构制作的；
- （二）已实际支付费用，并已取得相应发票；
- （三）通过一定的媒体传播。

2、**问题：**未标明金额、按实际购销情况结算的购销和代销合同怎样计缴印花税？

回答：《关于印花税若干具体问题的规定》（[1988]国税地字第 025 号）规定：“4. 有些技术合同、租赁合同等，在签订时不能计算金额的，如何贴花？”

有些合同在签订时无法确定计税金额，如技术转让合同中的转让收入，是按销售收入的一定比例收取或是按实现利润分成的；财产租赁合同，只是规定了月(天)租金标准而却无租赁期限的。对这类合同，可在签订时先按定额 5 元贴花，以后结算时再按实际金额计税，补贴印花。”

3、**问题：**外籍个人出租自建厂房如何缴纳房产税？何时申报？是开出租发票时由税局代征？还是每年 11 月时自行申报缴纳？还是由厂房使用者代扣代缴？

回答：《关于明确房产税及城市房地产税有关问题的通知》（珠地税发[2005]245号）规定：“一、根据《城市房地产税暂行条例》、《广东省房地产税稽征办法》、《广东省对外商投资企业征免房产税若干规定》（粤府函[1988]178号）以及《国家税务总局关于外商投资企业征收城市房地产税若干问题的通知》（国税发[2000]44号）中省局的补充意见：“结合我省的实际，补充明确如下：《通知》第二点关于出租柜台征收城市房地产税问题，仍按《广东省对外商投资企业征免房地产税若干规定》（粤府函[1988]178号）第三条关于“外商投资企业的自有房产按照房产原值一次减除 30%后的余值，依 1.2%的税率计算缴纳房产税”的规定执行。”等有关规定，从 2005 年度起，外商投资企业、外国企业及外籍个人（包括华侨、港澳台同胞）在计算缴纳城市房地产税时，统一按房产原值一次减除 30%后的余值，依 1.2%的税率计算缴纳城市房地产税。

三、对于房产税及城市房地产税的征收期限问题，按照《广东省房产税施行细则》、《广东省房地产税稽征办法》的规定，从 2006 年 1 月 1 日起，改为于每年五月及十一月分两期交纳。”



4、**问题：**签订合同的公司员工,发放的交通补贴费和通讯补贴费能否在企业所得税前扣除吗?

回答：《国家税务总局关于执行《企业会计制度》需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)省局补充规定：“四、关于企业所得税纳税人发给职工与取得应税收入有关办公通讯费用税前扣除问题。纳税人发给职工与取得应税收入有关的办公通讯费，按照主要负责人每人每月500元，其他人员每人每月300元的额度内凭发票据实扣除，超过上述规定范围和标准为职工报销的办公通讯费用，或以办公通讯费名义发放给职工的现金补贴以及为未签订劳动合同的职工报销的办公通讯费用，应作为工资薪金支出处理。纳税人年度申报时应将通讯费发放形式、发放人员类型、人员总数及其占总人数比重、实际报销金额以及申报在税前扣除的金额等情况报送税务机关。”

5、**问题：**堤围费是以什么为计提基数,计提税率又是多少?视同销售的那部份销售是否应像计提所得税那样调整计入其计提基数?

回答：增值税纳税人以不含税销售收入(包括不含税出口收入和不含税内销收入)为计费依据。

计征费率：

(一)批发零售企业按营业(销售)额的0.5%计征。

(二)三资企业、外贸企业、“双软”认证企业、生物医药企业按营业(销售)额的0.7%计征。

(三)对自营出口收入、委托外贸出口的业务收入、供货珠海外贸出口的业务收入、劳动出口及技术出口的业务收入，按0.7%计征。缴费单位、个人，除经营此类业务外，取得的其他应税收入均按1%计征。

(四)其他工商业户及从事生产经营活动的单位和个人按应纳税营业(销售)额的1%计征。

(五)对不能准确提供营业(销售)额的单位和个人，按征收流转税换算营业收入计征，但每月最低应不低于10元。

(六)对每月应缴费超过1.5万元的，不分行业、性质一律按每月1.5万元征收，超过部分暂予豁免。

视同销售的那部份计入其计提基数。

6、**问题：**本公司一股东将自有商铺无偿提供给公司经营用(已签订无偿使用协议书)，请问公司对该商铺应缴纳哪些税?

回答：《检发〈关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定〉、〈关于车船使用税若干具体问题的解释和暂行规定〉的通知》规定：“七、关于纳税单位和个人无租使用其他单位的房产，如何征收房产税?纳税单位和个人无租使用房产管理部门、免税单位及纳税单位的房产，应由使用人代缴纳房产税。”

7、**问题：**下属独立核算的分公司为母公司提供服务，这些服务费母公司可以在所得税前扣除吗?

回答：《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第五十六条规定：“企业与关联企业之间提供劳务，不按独立企业之间业务往来收取和支付劳务费用的，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调整。”

若企业与关联企业之间提供劳务，按照独立企业之间业务往来收取和支付劳务费用的，并有合法凭证的，可以在税前扣除。



关于单位低价向职工售房有关个人所得税问题的通知

财税[2007]13号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局)、地方税务局:

近日部分地区来文反映,一些企事业单位将自建住房以低于购置或建造成本价格销售给职工,对此是否征收个人所得税亟需予以明确。经研究,现就有关政策问题明确如下:

一、根据住房制度改革政策规定,国家统一、企事业单位及其他组织(以下统称单位)在住房制度改革中,按照所在地县级以上人民政府规定的房改成本价格向职工出售公有住房,职工因支付的房价成本价格低于房屋建造成本价格或市场价格而取得的差价收益,免征个人所得税。

二、除本通知第一条规定情形外,根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例的有关规定,单位按低于购置或建造成本价格出售住房给职工,职工因此而少支出的差价部分,属于个人所得税应税所得,应按照“工资、薪金所得”项目缴纳个人所得税。

前款所称差价部分,是指职工实际支付的购房价款低于该房屋的购置或建造成本价格的差额。

三、对职工取得上述应税所得,按照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金有关计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发[2005]9号)规定的全年一次性奖金征税办法,计算征收个人所得税,即先将全部应纳税款除以12,按其商数按照个人所得税法规定的税率表确定适用税率和速算扣除数,再根据全部应纳税款、适用税率和速算扣除数,按照税法规定计算征税。

四、本通知自印发之日起施行。此前未征税款不再追征。



关于个体工商户定期定额征收管理有关问题的通知

国税发[2006]183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:

国家税务总局令(第16号)发布的《个体工商户税收定期定额征收管理办法》(以下简称《办法》)将于2007年1月1日开始施行。为了有利于征纳双方准确理解和全面贯彻落实《办法》,现将有关问题明确如下:

一、《办法》第二条所称的“经营数量”，是指批量计征的货物数量。

二、对擅自设置账簿，但账目混乱或成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的个体工商户，税务机关可以实行定额征收。

三、个人所得稅附征率应当按照法律、行政法规的规定和当地实际情况，地域、行业进行换算。

个人所得稅可以按照换算后的附征率，依扣增值税、消费税、营业税的计税依据实行附征。

四、核定定额的六种方式

(一) 定额定额户应当自行申报经营情况，税务机关按照规定的期限自行申报的，税务机关可以不经过自行申报程序，按照《办法》第七条规定的方法核定其定额。

(二) 税务机关核定定额可以到定额定额户生产、经营场所，对其自行申报的内容进行核实。

(三) 雇用个体工商户定额核定管理系统的，在采集数据时，应当由两名以上税务人员参加。

(四) 税务机关不得委托其他单位核定定额。

五、新开业的个体工商户，在未接到税务机关送达的《核定定额通知书》前，应当按月向税务机关申报纳税，并缴纳税款。

六、对未达到起征点的定额户的管理

(一) 税务机关应当按照核定程序核定其定额。对未达到起征点的定额户，税务机关应当送达《未达起征点通知书》。

(二) 未达到起征点的定额户月实际经营额达到起征点，应当在纳税期限内申报纳税，并缴纳税款。

(三) 未达到起征点的定额户连续三个月达到起征点，应当向税务机关申报，提请重新核定定额。税务机关应当按照《办法》有关规定重新核定定额，并送达《核定定额通知书》。

七、定额定额户委托银行或其他金融机构划缴税款的，其账户内存款余额，应当足以缴纳税款。为保证税款及时入库，其存款入账时不得影响银行或其他金融机构在纳税期限内将税款划缴入库。

八、定额定额户在定额执行期结束后，应当将纳税期内实际发生经营额、所得额向税务机关申报（以下简称月汇报申报），申报额超过定额的，税务机关按照申报额应缴的税款减去已缴的税款差额补缴税款。

九、《办法》第二十条“……或者当期发生的经营额、所得额超过定额一定幅度……”中的“当期”，是指定额执行期内发生的税款。



十、滞纳金的具体分期

(一) 定期定额户在定期执行所属溢 月汇报申报时，月中申报高于定额又低于右 税务核算规定申报幅度的应缴税款，在规定的期限内申报的税不加收滞纳金。

(二) 对实行管征定额的定期定额户，其按照定额申报缴纳的税款在规定的期限内 申报的税不加收滞纳金。

十一、实行管征定额的定期定额户，在管征定额结束后应当办理 月汇报申报。

十二、定期定额户的营业额、课税额连续申报超过或低于定额一定幅度的，应当 提请税务核算重新核定定额。申报幅度由右税务核算确定。

十三、定期定额户注销税务登记，应当向税务核算进行 月汇报申报并缴清税款。 其停业是否 月汇报申报由主管税务核算确定。



关于纳税人向科技型中小企业技术创新基金捐赠 有关所得税政策问题的通知

财税[2006]171号

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

根据《国务院关于印发〈国家中长期科学和技术发展规划纲要(2006—2020年)〉 配套政策的通知》(国发[2006]6号)精神，为鼓励社会资本捐赠创新活动，现将的税 人向科技型中小企业技术创新基金捐赠有关所得税政策问题通知如下：

一、对企事业单位、社会团体和个人向社会力量通过公益性社会团体和国家机关 向科技部科技型中小企业技术创新基金管理中心用于科技型中小企业技术创新基金的 捐赠，企业年度企业所得税应纳税所得额3%以内的部分，个人申报个人所得应纳税 所得额30%以内的部分，准予在计算应纳税所得额税前扣除。

二、科技部科技型中小企业技术创新基金管理中心鼓励纳税人向科技型中小企业技 术创新基金捐赠，实行封闭式财务管理，全部捐赠资产专项用于科技型中小企业技 术创新基金事业，并制定相应的管理办法，管好、用好捐赠资产。

三、本通知所称科技型中小企业技术创新基金，是指1999年5月经国务院批准设 立，由科技部主管的科技型中小企业技术创新基金。所称科技部科技型中小企业技 术创新基金管理中心是指1999年经批准成立的，专门负责科技部科技型中小企业技 术创新基金管理工作的非营利性法人。

四、本通知自2007年1月1日起执行。