

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	盡力而為盡不憾
◎ 财税视野	2	我國稅制對公司兼併激勵的實施性探
	6	我國現行企業所得稅優惠政策的制度基礎
	8	新稅法對內、外資企業的影響
◎ 業務指南	11	籌劃投資抵免需考慮稅務變化
	12	年終獎發放的稅籌劃 析
	14	新會計準則和企業會計制度下所得稅會計核算方法
◎ 業務諮詢	17	業務諮詢
◎ 地方財稅	19	關於加強出租小汽車營業牌照委託經營稅收管理
◎ 法規速遞	21	關於加快煤層氣抽采有關稅收政策分類的通知
	22	關於加強和規範個人所得拍賣收入征收個人所得
	24	國家稅務總局關於融資擔保資產評估增值暫不征收個人所得稅的批复
	25	國家稅務總局關於印發《海外企業聯合稅務官計工促規程》的通知
	30	企業支付實習生報酬稅前扣除管理辦法

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

『尽力而为还不够』

作者：蒋光宇

在美国西雅图的一所著名教堂里，有一位德高望重的牧师——戴尔·泰勒。有一天，他向教会学校一个班的学生们讲了下面这个故事：

有一年冬天，猎人带着猎狗去打猎。猎人一枪击中了一只兔子的后腿，受伤的兔子拼命地逃生，猎狗在其后穷追不舍。可是追了一阵子，兔子跑得越来越远了。猎狗知道实在追不上了，只好悻悻地回到猎人身边。猎人气急败坏地说：“你真没用，连一只受伤的兔子都追不到！”

猎狗听了很不服气地辩解道：“我已经尽力而为了呀！”

兔子带着枪伤成功地逃生回家后，兄弟们都围过来惊讶地问它：“那只猎狗很凶呀，你又带了伤，是怎么甩掉它的呢？”

兔子说：“它是尽力而为，我是竭尽全力呀！它没追上我，最多挨一顿骂，而我若不竭尽全力地跑，可就没命了呀！”

泰勒牧师讲完故事之后，又向全班郑重其事地承诺：谁要是能背出《圣经·马太福音》中第五章到第七章的全部内容，他就邀请谁去西雅图的“太空针”高塔餐厅参加免费聚餐会。

《圣经·马太福音》中第五章到第七章的全部内容有几万字，而且不押韵，要背诵其全文无疑有相当大的难度。尽管参加免费聚餐会是许多学生梦寐以求的事情，但是几乎所有的人都浅尝辄止，望而却步了。

几天后，班上一个 11 岁的男孩，胸有成竹地站在泰勒牧师的面前，从头到尾按要求背了下来，竟然一字不落，没出一点差错，到了最后，简直成了声情并茂的朗诵。

泰勒牧师比别人更清楚，就是在成年的信徒中，能背诵这些篇幅的人也是罕见的，何况是一个孩子。泰勒牧师在赞叹男孩那惊人记忆力的同时，不禁好奇地问：“你为什么能背下这么长的文字呢？”

男孩不假思索地回答道：“我竭尽全力。”

16 年后，那个男孩成了世界著名软件公司的老板。他就是比尔·盖茨。

泰勒牧师讲的故事和比尔·盖茨的成功背诵对人很有启示：每个人都有极大的潜能。正如心理学家所指出的，一般人的潜能只开发了 2%~8% 左右，像爱因斯坦那样伟大的科学家，也只开发了 12% 左右。一个人如果开发了 50% 的潜能，就可以背诵 400 本教科书，可以学完十几所大学的课程，还可以掌握二十来种不同国家的语言。这就是说，我们还有 90% 的潜能处于沉睡状态。谁要想创造奇迹，仅仅做到尽力而为还不够，必须竭尽全力才行。

我国税制对公司并购激励的实效性探讨

来源：财经问题研究 作者：李维萍

在我国有关公司并购动因的理论探讨中，税制对公司并购的激励效应一直是不可忽略的因素。这一效应在西方国家被称为“税收协同效应”。艾克堡（Eckbo，1983）指出，税制中（尤其是所得税中）一直存在刺激公司并购的因素，以获得税收利益为目的而进行的公司并购是纳税人与税务机关的“零和博弈”。[1]经济学家认为，公司并购是存量资本优化整合的有效方式，是构建现代企业制度的重要途径，对并购给予的税收补贴就是社会性优化，达到私人市场体制无法产生的最优并购重组数量。笔者认为，由于我国中小企业所占比例很重，中小企业在生产、销售、人力资源、财务及研制开发上往往无法发挥规模经济的效益，企业并购重组是实现我国规模经济的有效手段，因此，税制中的有效激励措施应当确实提升纳税人的并购意愿，纳税人可以确实有效利用这些措施，而且不是借并购之名、行节税之实。

一、我国现行所得税制中的并购激励要素

我国现行所得税制中，对公司并购发挥激励效应的要素体现在一般性税收规则和专门性并购税收规则中。一般性税收规则中的并购激励要素可能不是出于鼓励公司并购重组的意图而制定的，但是这些税制共性实质上有刺激重组发生的效应，包括税法对亏损与所得的非对

称性待遇、源自债务的税收屏蔽、以及对股息歧视性课税导致的权益受困。专门性并购税收规则中的并购激励要素是指按照国际惯例，对满足股东权益和公司经营持续要求的并购给与免税待遇。

1.税法对亏损与所得的非对称性待遇

与大多数国家的做法一样，我国现行税法对于所得与亏损是采用非对称方式的，对于公司所得需要当期课税，而对于亏损则无法当期全额（亏损额与所得税率的乘积）偿还纳税人。我国规定亏损不可以前转，仅可后转冲抵将来应税所得，结转年限最高为5年。后转期限越短，那么税法的非对称性越强。在这一前提下，如果一家公司的亏损可以被转移给另一家公司，而后者可比前者更快地抵消这些亏损，那么与亏损后转相关的并购税收协同效应就产生了。因为目标公司目前或在最近的几年内无法利用亏损弥补这一规定，该规定的当前价值就很小；但是，如果亏损是转移给一个有足够利润、可以在目前或近几年内利用亏损弥补的收购公司，这种规定的价值就会提高。一家有累积亏损（净经营亏损）和税收减免的公司与一家有正收益的公司两者间合并，合并后公司价值的提高来源于通过兼并使得亏损提早向后结转。

2.源自债务的税收屏蔽



源自债务的税收屏蔽在我国也被称为税盾，主要来自于税制对公司不同融资方式的差别性税收待遇。我国税制对债务融资的利息支付允许税前扣除，而对股权融资的股息支付不允许扣除。因此，提高财务杠杆可以增加债务利息税前扣除的税收屏蔽效应，但是要考虑财务困境成本。财务困境成本源自破产的可能性，破产要消耗实际资源，而这些资源消耗既不能给股东、也不能给证券持有人带来任何收益。当财务困境成本增加时，贷款人将对某一限度之外的额外贷款要求更高的利率。在这一前提下，公司并购能够增加可承担的债务能力，当并购后联合公司的一个组成部分经营失败时，贷款人可以从另一个组成部分的获利中得到补偿，因此就使贷款人对额外贷款按较低利率来提供，这就是公司并购的“合作保险效应”。此外，如果两家公司的现金流量不是完全正相关，两公司资产并购重组后将使并购后公司的现金流波动波幅变小，破产的可能性就会进一步降低，这将降低“贷款人风险”[2]。因此，为获得更高的税盾节税效应，就存在促使公司并购重组的激励效应。

3.对股息歧视性课税导致的权益受困

与大多数国家的做法一致，我国对股息存在歧视性课税，不仅体现在股息经济性双重征税，而且资本所得税只有在资本所得实现时才

会征收，延期纳税事实上降低了该税的负担。基于这些原因，权益被困在了公司之中，我们称之为“权益受困”或者“锁住效应”。因此，有学者认为，公司所有者的最优策略是保留一切现金流量，不发放股息，并且在终止期将这些留存收益实现资本化价值。这种留存收益资本化价值的实现是通过出售整个公司或者公司资产达成的；也就是说，以并购的方式，将应发放而未发放的现金股息转化为资本所得。也有学者提出股息与收购负相关理论，认为收购是向市场分配现金的替代手段，人们可以将股息率，即股息分配作为解释变量，来检验当作出并购时，股息支付率是否就低。从而，由于权益受困在公司内，就产生了为解困而进行公司并购的税收激励效应。

4.免税并购规则

按照国际上的通行做法，当并购公司以股权而不是现金作为支付手段时，我国专门性并购税收规则规定，被并购公司和股东不需要确认应税所得，获得免税待遇。公司以股权进行资产并购和股票并购之时并不是课税的好时机，其目的一般是为了改善有关公司的结构，不是为了获取当期收益。免税并购要求满足两个条件：一是被重组公司经营的持续性，否则视为应税的清算解体；二是被重组公司股东权益的持续性，要求股东接受的收购款为重组公司的股票，否则作为应税的股权转让。我国给



予免税待遇的公司重组共有四种类型：整体资产转让、整体资产置换、合并与分立。

二、税收激励在我国公司并购中实效性分析

1.我国并购重组处于公司为形成规模经济而进行的扩张整合过程，税法非对称性激励效应无法体现

在发达国家，公司并购已经属于成熟行为，不少公司每年都出于税收筹划的目的，由专人负责寻找目标公司，进行相关操作。在公告栏或报纸广告中的亏损公司一向是资本运营者的最爱之一，积极寻求这些公司的可利用税收价值。而我国的并购重组从 20 世纪 90 年代后在国内才逐渐热起来，各市场主体的行为和认识尚不够成熟，亏损公司的“拖累”效应明显大于“规模”效应，虽然并购行为越来越多，但多数仍然未考虑税收筹划问题。例如，很多上市公司频频重组，但大多是为了剥离不良资产。有的是为了保住配股资格；有的是为了摘掉 ST 帽子；有的是为了大幅度提高业绩，为二级市场炒作提供素材，等等。具体目标和手法各有差异，但有一点是相同的，就是其重组方向是提高公司的利润率或赢利水平。这实际上与税收筹划的努力目标正好是相反的。由此可见，我国的公司资产重组还处于各个公司为形成规模经济而进行的扩张整合过程或提高行业中的竞争力、抢占市场份额的过程，并不是西方国家大集团公司的长期财务筹划与资本运营的阶段，亏损弥补的激励效应无法体现。

2.横向并购是我国目前资本运营的主要方式，参并公司现金流正相关，税收屏蔽激励的实效性比较差

在实践当中，我国公司在并购重组过程中充分利用未使用举债能力的效果并不明显，大致出于以下原因：其一，我国目前的公司并购重组尚处于形成规模经济时期，公司以横向并购为绝对主导来分得该行业中更大的“饼”（市场份额），而根本无需考虑《反垄断法》的要求。翻开 1999—2006 年的较大规模中国公司资产重组的报告，80%以上是横向并购，它是一荣俱荣、一损俱损式重组。而公司并购重组的“合作保险效应”是针对混合并购的财务效应和税收效应，要求两公司现金流的非正相关性。其二，我国公司并购重组税盾不佳的原因还在于公司并购当时用债券作支付手段的比例小。债务融资在西方国家公司并购重组中被广泛使用，随之也产生了 20 世纪 80 年代盛行的融资工具“垃圾债券”（Junk bond），在近期又出现了大量混合融资工具，在当前西方并购中扮演重要角色，包括可转换债券，以及与长期债券一起发行的认股权证。而在我国，尚无为并购发行公司债券的先例，更不用说使用可转换公司债券和认股权证了。

3.信息传递功能导致的股息悖论，使我国目前的股息分配率较高，权益受困现象在我国不明显



在对股息严重歧视性课税的前提下，我国需要筹资的公司还愿意向股东支付股息，而不是积累留存收益进行并购，对这种股息悖论可能要采用米勒和罗克股息的信息传递功能来解释。[3]他们的理论是从信息不对称的假设出发的，在这个假设中“管理者比外部投资者更多地了解公司当前收益的真实状况”；市场对当前收益的估计影响对未来预期收益的估计，而对未来预期收益的估计决定了公司的市场价值。但在信息不对称的情况下，这就会诱使管理者通过支付高于市场预期的股息（或者进行少于市场预期的外部融资），从而抬高股票的价格，即使这种做法削减了投资，增加了税收负担。这一理论也说明了我国受困权益现象不明显，歧视性股息课税对并购激励效应不佳的原因。

4.我国免税并购规则的法律文本定义过于严苛，可行性差，缺乏免税激励的实效性

按照 2000 年 6 月我国发布的《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题通知》和《国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题通知》，当企业发生整体资产转让、合并与分立三种重组方式，满足以下要求，就可以获得免税待遇，该要求为：在重组过程中，被重组企业或股东接受的支付款当中，非股权支付额不高于所支付的股权票面值（或支付的股本的账面价值）20%，则企业不确认转让所得或损失。当发生整体资产置换这一重组方式，它的免税要求是：置换交易补价的货币

性资产占换入总资产公允价值不高于 25%。从我国对企业并购免税规则的法律文本定义来看，它是一项过于严格的限制性规定，企业很难在并购中达到这一要求，无法获得免税激励。以企业合并为例，企业通过合并形式新设或存续是根据《公司法》依法进行的，它的法律性要求强；而且在合并当中，被并公司的存货、可折旧资产、资本性资产、盈余公积和留存收益、亏损结转、债务等都作完全转移，利益的关联性极强，这几乎很难成为仅出于税务筹划目的而选择的重组方式，尤其是它致使其中一个公司（吸收合并）或两个公司（新设合并）



失去法人资格。因此，与我国超过 80%的股权支付比例要求不同，在西方一些国家，例如美国，对企业合并当中的权益持续要求一般都是很宽松的，对于股权支付额的比例要求一般不高，只要超过 50%都是可接受的。由此可见，我国免税并购规则的字面定义过于严苛，对企业并购的激励效应比较小。



我国现行企业所得税优惠政策的制度基础

来源：税务与经济 作者：李文宏

1. 所得税优惠政策的简单界定——非基准税收制度。税收优惠是政府为实现特定的政策目标，在法定基准纳税义务的基础上，对一部分负有纳税义务的组织与个人免除或减轻一部分税收。所得税优惠是其中的一种。从理论上讲，任何国家的税收制度都包括基准与非基准两个部分，并以基准部分为主，非基准部分为辅，如果非基准税收制度成为税收制度中的主要部分，就要对整个税收制度进行改革。就企业所得税而言，各个国家均有程度不等的优惠政策，但在我国作为非基准税收制度的企业所得税优惠其种类相对较多，且十分繁杂，这与我国现行所得税制度密切相关。

2. 现行企业所得税制度——两税并存。(1) 对外资企业而言，1980年和1981年先后颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》，后于1991年4月合并为一个统一的税种，颁布了《中华人民共和国外商投资企业与外国企业所得税法》。(2)1994年税制改革时，将1984年颁布的《中华人民共和国国营企业所得税条例(草案)》、1985年颁布的《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》合并为《中华人民共和国企业所得税暂行条例》。(3)两税并存是我国现行企业所得税制度的最大特点，即对内

资企业与外资企业分别适用不同的税收制度。

外资企业所得税法属法律范畴，透明度和权威性比内资企业高；而内资企业所得税暂行条例为行政法规，立法层次低。

3. 现行两税并存制度形成的过程。(1)吸引外资是两税并存制度形成的基本动因。改革开放初期，为充分发挥“后发优势”，经济建设中迫切需要引进外资以及先进的技术和管理经验，因此，促进对外开放是我国制定涉外企业所得税的主要宏观背景。税收立法原则集中体现了对这一背景的积极回应，即为贯彻对外开放方针，在维护国家主权的基础上，对外商投资企业征收企业所得税时实行税率从低、优惠从宽、手续从简的政策，并参照国际惯例，确定合理的税基。这主要体现在计算所得额时对扣除项目的规定方面。(2)内资企业所得税税前扣除限制是企业改革过程中的制度选择。我国国有企业改革的历史就是内部控制问题产生和发展的历史，所得税税前扣除限制制度是在国有企业内部控制背景下的制度选择。我国1994年税制改革时，占经济主导地位的是国有企业和集体企业，对内资企业征收企业所得税时，在税基的确认方面也体现了当时国民收入分配的指导思想(国家拿大头，集体拿中头，个人拿小头)。控制国企的工资发放、抑制庞大的



业务招待费等在税前扣除方面的多种限额和按比例扣除的规定是其具体体现。这样,虽然内资企业所得税的名义税率与外企相同,但实际税率高于外企。主要体现在税基的确认上,例如在计算应纳税所得额时对扣除项目的规定方面与外企差异较大。现行所得税制度也是利益集团与政府部门(立法机构)博弈的结果。随着经济的高速发展,所有制认识上的突破及所有制结构的变化,社会各利益集团纷纷从各自的角度向决策层争取利益:内资企业与外资企业相比税负不公,外资企业享受超国民待遇,而且各行业之间税负差距也很大。决策层(政策制定者)会根据特定的政治经济环境出台各类的针对特定纳税人或特定行业的优惠政策,使得我国的企业所得税制度逐渐趋向于“高税率,多优惠”的税收制度。这样的税收制度使得税收优惠政策更具吸引力:一方面,政府运用税收工具调控经济的目标更容易达到,政府的优惠政策将对特定纳税人或特定行业产生明显的扶持作用;另一方面,这一制度也更加激励纳税人通过各种渠道和手段向政策制定者争取税收优惠,于是以税收优惠为主要手段的区域税收竞争,使得税收优惠政策按路径依赖最终走向“闭锁”,即在维持高名义税率的基础上税收优惠政策越出越多,目前约有七十种,涉及相关文件近二百个。

二、对现行企业所得税优惠政策的评析

我国现行企业所得税优惠政策有以下几种类型:(1)税率式优惠,如零税率、低税率;(2)

税基式优惠,如计算应纳税所得额时对各类扣除标准的突破,计税工资、折旧率、研发费的加计扣除规定,免税收入等;(3)税额式优惠,如国产设备投资抵免新增所得税,再投资退税,减半征收等。下面对我国“高税率,多优惠”的税收制度效果作简单评析:

1. 企业所得税优惠是一种“税式财政支出”。传统观点认为税收只是政府取得财政收入的工具,但随着经济的发展和理论研究的深入,人们开始从税式支出的角度理解税收优惠。即税收优惠是政府通过税收体系进行的支出,因此称之为税式支出。认为税式支出与财政支出一样,都是由政府进行的支出,只是支出形式不同而已。财政支出是直接给支出单位拨款,而税式支出是将国家应收的税款不征收上来,以税收优惠的形式给予纳税人,其实质是一样的。

实践中,尽管我国严格按照税收法律的规定,对税收优惠的条款进行了清理,但还没有编制我国的税式支出目录。在税收优惠政策的具体执行过程中,一些地方政府以促进本地区经济发展为名,出台了许多税收优惠方面的“土政策”,致使税收优惠政策非常混乱,直接导致财政收入的流失。

2. 税收优惠对吸引外资的作用有限。一般来说,对FDI(外国直接投资)的吸引力主要包括以下因素:一是市场潜力因素。一个潜力巨大的市场对吸引外资具有重要的作用。二是政局和法律因素。政局不稳定直接影响投资的安全



性，而法律不健全又使投资者的权益得不到有效保护。三是要素禀赋等比较优势因素。包括劳动力、资源禀赋等。四是成本和激励因素。包括地理优势节约运输成本，或是当地政府给予的优惠政策。五是一国区域内部的集群因素。东道国特定区域内的产业集群对 FDI 具有较强的吸引力，它使东道国在吸引 FDI 方面具有持续的竞争优势。市场潜力、政局的稳定与法律的健全是决定外资是否投资的基本条件。目前来看，政府的优惠政策在吸引 FDI 方面的作用

呈不断弱化的趋势。有学者对保加利亚、前捷克斯洛伐克、匈牙利、波兰和罗马尼亚等 5 个经济转型国家所实行的外国直接投资税收优惠政策进行了研究，研究结果表明，税收优惠并不是吸引外国直接投资的有效方法。除了极高的税收水平以及资本自由流动两种特殊情况以外，通常税收优惠在跨国公司的投资决策中并不起决定性作用，而且国家之间较小的企业所得税税负差异不可能对跨国公司的投资决策产生重大影响。



新税法对内、外资企业的影响

来源：新理财 作者：赵治纲

新《企业所得税法》实施后，将给内、外资企业带来哪些影响？影响程度有多深？范围有多大？本文对原内、外资企业所得税法的差异以及新《企业所得税法》的有关规定进行了分析研究。

一、税率

新税法将内、外资企业所得税率统一为 25%，适当降低了内资企业的所得税税负；同时，对于享受优惠税率的外资企业来说，税负略有增加，但在国际上仍属于适中偏低水平。

对内资企业的影响

根据全国企业所得税税源调查资料测算，

内资企业平均实际税负为 25% 左右，外资企业平均实际税负为 15% 左右，内资企业高出外资企业近 10 个百分点。

新税法规定企业所得税税率为 25%，从行业看，银行、饮料、通信、煤炭、钢铁、石化、商贸、房地产等实际税负高于 25% 的行业将受惠，这些行业的企业实际税负将有所减轻；而电力、有色金属冶炼、交通运输、医药生物、纺织服装、汽车、家电、机械设备、电子元器件等行业，由于享受各种税收优惠，行业整体税负水平已经低于 25%，在有关优惠政策调整前，所得税率降低带来的好处对这些行业的企



业并不明显。

对外资企业的影响。

统一税率意味着内、外资企业的税收差异将被弥合，外资企业因其投资来源的特殊性所享有的税收优惠政策将被取消。企业所得税的税率统一为 25%，名义税率由 33% 降低了 8 个百分点。但就实际税收负担率而言，在两税合并之前，由于外资企业享有各种形式的地方所得税的减免和税收优惠政策，其实际的税收负担率大约为 14.98%。因此，新税法颁布实施之后，外资企业的实际税率有所提高。

二、扣除标准

新税法规定，企业实际发生的与经营活动有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，可以在计算应纳税税额时进行扣除。对原企业所得税制度下内外资企业不同的扣除办法，新企业所得税法亦予以统一规范。

统一后的税前扣除政策有利于企业在生产经营过程中所发生的费用、成本得到实际的扣除，有利于以实际净所得衡量企业的税收负担能力，真正实现了企业的税收公平。但税前扣除政策的统一，对内、外资企业的影响仍有所不同。

对内资企业的影响

对于内资企业而言，新企业所得税法统一税前扣除标准后，改变企业所得税法改革之前

的费用限额扣除方式，取消计税工资的限制，提高捐赠支出的税前扣除标准等，其生产、经营过程中发生的成本、费用能够得到据实扣除，提高了内资企业可以进行税前扣除的成本、费用，增加了税前扣除总额，其应纳税所得额有所降低，实际上降低了企业的税收负担。这样，一方面，内资企业的税后剩余利润有所提高，有利于企业扩大其生产规模，促进内资企业的发展；另一方面，实现内、外资企业之间的公平税收负担，可以促进平等市场竞争环境的形成。

对外资企业的影响

对外资企业而言，两税合并之前适用据实扣除方式的部分费用改为限额扣除方式，如公益性捐赠仅在其年度利润总额 12% 以内的部分可以得到扣除，原可以据实扣除的广告费也仅在当年销售收入 15% 的部分可以扣除。因此，统一税前扣除政策后，外资企业的税前扣除总额有所下降，其应纳税所得额有所提高，其实际的税收负担略有增加。外资企业不能凭借其在税前扣除方面的特别待遇而处于优势的竞争地位，必须凭借企业自身经营与内资企业展开竞争。但统一后的税前扣除政策在一定程度上也扩大了外资企业的费用扣除范围，如原可抵扣其实际发生额 50% 的企业研发费用，现提高至按实际发生额的 150% 进行抵扣，这便有利于外资企业对高新技术的研究和开发，有利于提高外资企业的科技竞争力，促进其参与全球市

场的竞争。

三、捐赠样本

新税法中，公益性捐赠扣除标准的规定与现行内资企业所得税法相比，有两个明显的变化：一是扣除比例的变化，从3%提高到12%，这是在借鉴国际经验的基础上，结合我国目前的实际情况，稳步推进税收优惠的一种理性选择；二是扣除依据（即计算基数）的变化，将“应纳税所得

额”改为“年度利润总额”。笔者认为，“年度利润总额”和“应纳税所得额”不应该是同一个概念；“应纳税所得额”

是一个税法上的概念，根据原税法的解释，是指调整以后的税前利润；而“年度利润总额”则是会计上的概念，即会计报表上反映的未经调整的利润总额。

新税法中关于公益性捐赠扣除标准的规定，与现行外资企业所得税相比，取消了据实扣除的优惠，而坚持部分扣除政策，客观上增加了外资企业的纳税负担。但一个国家税收政

策的选择，是从综合利益考虑的。公益性捐赠的部分扣除，一方面，可以使得企业在创造利润的同时进行公益性的捐赠，保证纳税人可以从公益捐赠中得到一定的经济利益，对纳税人支持与参与社会公益事业产生引导作用，使企业承担更多的社会责任，获得良好的品牌形象和社会赞誉，也减少了国家的财政和经济压力；

另一方面，从国家的根本利益出发，公益性、救济性捐赠直接侵蚀企业所得税税基，从而影响国家财政收入。国家对进



行公益性捐款的企业给予税前扣除的优惠，其实是让渡了部分税收利益，以减少财政收入为代价激励企业进行公益性、救济性捐赠。捐赠如果在企业所得税税前扣除上不加以限制，就相当于纳税人将一部分属于国家的税收一并予以捐赠。这也是平衡国家利益与纳税人利益的一个理性选择。



筹划投资抵免需考虑税率变化

来源：中国税务报 作者：陈萍生 梁涛

新颁布的《企业所得税法》第三十四条规定，企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。这点与现行税收规定基本上是相同的。财政部、国家税务总局关于印发《技术改造国产设备投资抵免企业所得税暂行办法》的通知(财税字〔1999〕290号)第二条规定，凡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。《技术改造国产设备投资抵免企业所得税暂行办法》的通知(财税字〔1999〕290号)所称的技术改造是指企业为了提高经济效益、提高产品质量、增加花色品种、促进产品升级换代、扩大出口、降低成本、节约能耗、加强资源综合利用和三废治理、劳保安全等目的，采用先进、适用的新技术、新工艺、新设备、新材料等对现有设施、生产工艺条件进行的改造。新法规定，从2008年开始，企业所得税税率将统一按25%的比例执行。假设设备投资的抵免办法不变，正是由于税率的变动，企业购置专用设备税收抵免进行税收筹划更应考虑税率变化。

按照现行规定，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五年。

这里涉及两个重要的指标，一是计算税收增长的基数，二是抵免的期限。税收上是这样规定的，以设备购置前一年实现的所得税为基数，抵免期只有5年，超过5年后不再抵免。因此，选择实现所得税税收少的年度为基数，对企业抵免更为有利，企业可以享受更大的利益。

举例说明：假如甲企业可以选择在2008年或2009年购置符合所得税抵免的专用设备，该项设备价值500万元，税法规定允许用新增所得税抵免设备价值的40%即200万元。企业2007年实现利润200万元，之后每年递增10%。2007年所得税税率为33%，2008年所得税税率25%。不考虑折旧时间的影响。

2008 年投资购置专用设备抵免所得税计算结果如下:

2007 年实现利润 200 万元, 按 33% 计算, 所得税 66 万元($200 \times 33\%$), 基数为 66 万元。

2008 年实现利润 220 万元, 按 25% 计算, 所得税 55 万元($220 \times 25\%$), 无新增所得税, 不能抵免。

2009 年实现利润 242 万元, 按 25% 计算, 所得税 60.5 万元($242 \times 25\%$) 无新增所得税, 不能抵免。

2010 年实现利润 266.2 万元, 按 25% 计算, 所得税 66.55 万元($266.2 \times 25\%$), 新增所得税 0.55 万元($66.55 - 66$), 可以抵免 0.55 万元。

2011 年实现利润 292.8 万元, 按 25% 计算, 所得税 73.2 万元($292.8 \times 25\%$), 新增所得税 7.2 万元($73.2 - 66$), 可以抵免所得税 7.2 万元。

2012 年实现利润 322.1 万元, 按 25% 计算, 所得税 80.53 万元($322.1 \times 25\%$), 新增所得税 14.53 万元($80.53 - 66$) 可以抵免所得税 14.53 万元。

以上从 2008 年~2012 年 5 年合计抵免所得税 22.28 万元($0.55 + 7.2 + 14.53$)。这是因为 2007 年所得税率比 2008 年高 8 个百分点, 所得税基数相应提高 16 万元($200 \times 8\%$), 随后 5 年每年均要抵消 16 万元新增所得税。如果要全部享受抵免 200 万元所得税, 五年需要新增利润为: $(16 \times 5 + 200) \div 0.25 = 1120$ (万元), 年均利润比 2007 年增加 224 万元。



年终奖发放纳税筹划分析

作者: 王婷婷 何丽梅

全年一次性奖金是指行政机关、企事业单位等扣缴义务人根据其全年经济效益和对员工全年工作业绩的综合考核情况, 向员工发放的一次性奖金。2005 年 1 月 26 日, 国家税务总局出台了一个新的文件——《关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发

[2005]9 号), 对年终一次性奖金的计税方法做出了新的规定。新文件规定, 纳税人取得全年一次性奖金, 单独作为一个月工资、薪金所得计算纳税, 先将员工当月内取得的全年一次性奖金, 除以 12 个月, 按其商数确定适用税率和速算扣除数。如果在发放一次性奖金的当月, 员工工资薪金所得低于税法



规定的费用扣除数，应将全年一次性奖金减除“员工当月工资薪金所得与费用扣除数的差额”后的余额，按上述办法确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。文件还明确，在一个纳税年度里，对每一个纳税人，该计税办法只允许采用一次。同时，员工取得全年一次性奖金以外的其它各种奖金，如半年奖、季度奖、加班奖、先进奖、考勤奖等，一律与当月工资、薪金合并，按税法规定缴纳个人所得税。

在新规定出台后，企业管理者可选择的员工一次性奖金的发放方式有以下 4 种：把全年一次性奖金除以 12 平摊到每月作为工资的一部分分月发放；年终、年末两次发放；年终一次发放；奖金中的一部分作为月奖随每月的工资一同发放，其余年终一次发放。下面以案例来说明各种方法的优劣。

案例：2006 年某企业员工张某的月基本工资为 5000 元，年末确定的张某的奖金共计 36000 元。按照四种方案分别计算各种应缴纳的个人所得税比较如下：

方案一：奖金按月发放，每月发放 3000 元。个人所得税计算如下：

月应纳税所得额 = $5000 + 3000 - 1600 = 6400$ (元)(适用税率为 20%)

月应纳税所得额 = $6400 \times 20\% - 375 = 905$ (元)

年应纳税个人所得税为 = $905 \times 12 = 10860$ (元)

方案二：年中 7 月份发放一次性半年奖 10000 元，年末再发放一次性全年奖 26000 元。个人所得税计算如下：

除 7 月份外各月应纳税所得额
= $5000 - 1600 = 3400$ (元)(适用税率为 15%)

除 7 月份外各月应纳税所得额 -
 $3400 \times 15\% - 125 = 385$ (元)

7 月份应纳税所得额 = $5000 + 10000 - 16130 = 13400$ (元)(适用税率为 20%)

7 月份应纳税所得额 = $13400 \times 20\% - 375 = 2305$ (元)

根据新规定，年终奖 26000 元适用税率和速算扣除数分别为 15% 和 125(依据 $26000/12 = 2167$ 元确定)

年终奖金应纳税所得额 - $26000 \times 15\% - 125 = 3775$ (元)

年应纳税个人所得税为 = $385 \times 11 + 2305 + 3775 = 10315$ (元)

方案二：年终一次性发放奖金 36000 元。计算如下：

每月应纳税所得额 = $5000 - 1600 = 3400$ (元)(适用税率为 15%)

每月应纳税所得额 $3400 \times 15\% - 125 = 385$ (元)

根据新规定，年终奖 36000 元适用税率和速算扣除数分别为 15% 和 125(依据 $36000/12 = 3000$ 元确定)

年终一次性奖金应纳税所得额 = $36000 \times 15\% - 125 = 5275$ (元)

年应纳税个人所得税为 = $385 \times 12 + 5275 = 9895$ (元)

方案四:奖金中的一部分作为月奖 1000 元随月工资薪金发放,其余 24000 元作为年终一次性奖发放。计算如下: 每月应纳税所得额=5000+1000-1600=4400(元)(适用税率为 15%)

每月应纳税所得额=4400×15%, -125 =535(元)

根据新规定,年终奖 24000 元适用税率和速算扣除数分别为 10%和 25(依据 24000/12=2000 元确定)

年终一次性奖金应纳税所得额=24000×10%-25=375(元)

年应纳个人所得税为=535×12+2375 =8795(元)

由以上四种方案可知,方案四所纳的税金最少,方案一所纳的税金最多。在新出台的规定下,原先最优的方案一(也即奖金按月发放)已成为税负最重的一种筹划方案。而选择一部分年终奖随月工资薪金一起发放,另一部分年终一次性发放能使税负最轻。在确定两部分的比例时,企业应充分利用不同税率的临界点,根据本企业的具体情况进行筹划。

新会计准则和企业会计制度下所得税会计核算方法

作者: 李建兵

新企业会计准则体系于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司中执行,并将逐步在其他企业中开始实施。现就《企业会计准则第 18 号——所得税》(以下简称《所得税准则》)与现行的《企业会计制度》和《小企业会计制度》对所得税务不同的会计核算方法进行比较分析。

一、采用所得税会计核算方法的差别:

《所得税准则》规定:采用资产负债表债务法核算所得税。

《企业会计制度》规定:企业应当根据具体情况,选择采用应付税款法或者纳税影响会计法进行所得税核算。

《小企业会计制度》规定:小企业应采用应付税款法核算所得税。

即《企业会计制度》允许企业选择采用应付税款法、纳税影响会计法(包括递延法和利润表债务法),而《小企业会计制度》只允许采用应付税款法,

《所得税准则》只允许采用资产负债表债务法核算所得税。



二、不同会计核算方法的主要差别

应付税款法,是将本期税前会计利润与应税所得之间产生的差异在当期确认所得税费用的会计处理方法。该方法不确认时间性差异对所得税的影响金额,按照当期计算的应交所得税确认为当期所得税费用。在这种方法下,当期所得税费用等于当期应交的所得税。

纳税影响会计法,是将本期时间性差异的所得税影响金额,递延和分配到以后各期的会计处理方法。采用纳税影响会计法,所得税被视为企业在获得收益时发生的一项费用,并随同有关的收入和费用计入同一期间内,以达到收入和费用的配比。在具体运用纳税影响会计法核算时,税率变动情况下的会计处理有两种可供选择的方法,即递延法和债务法。采用递延法核算时,税率变动或开征新税时,不需要对原已确认的时间性差异的所得税影响金额进行调整,但是,在转回时间性差异的所得税影响金额时,按照原所得税率计算转回;采用债务法核算时,税率变动或开征新税时,应当对原已确认的时间性差异的所得税影响金额进行调整,在转回时间性差异的所得税影响金额时,按照现行所

得税率计算转回。 利润表债务法是将时间性差异对未来所得税的影响看作是对本期所得税费用的调整,当预期税率或税基发生变动时,必须对已发生的递延税款按现行税率进行调整。

资产负债表债务法是从暂时性差异产生的本质出发,分析暂时性差异产生的原因及其对期末资产负债的影响,当税率或税基变动时,必须按预期税率对“递延所得税负债”和“递延所得税资产”账户余额进行调整。

三、实例比较分析:

例:某企业核定的全年计税工资总额为 200000 元,2007 年至 2010 年实际发放的工资总额均为 240000 元。该企业 2006 年底购入一台价值 120000 元不需要安装的设备,该设备预计使用 4 年,会计上采用加速折旧法的年数总和法计提折旧,无残值;假设税法规定应采用直线法计提折旧,也无残值。2007 年至 2010 年该企业利润表上反映的税前会计利润均为 300000 元,适用的所得税税率 2007 年和 2008 年为 33%,2009 年起改为 30%。

(一)计算应交所得税和所得税费用的基础数据

1、2007 年会计上计提折旧 48000 元，设备的账面价值为 72000 元；税务上计提折旧 30000 元，设备的计税基础为 90000 元。相关数据为： 税前会计利润 300000 永久性差异 40000(240000-200000)

时间性差异 18000(48000 - 30000)
时间性差异的所得税影响金额
5940(18000 × 33 %)

暂时性差异 18000 元(90000-72000)
递延所得税资产 5940 元(18000 × 33 %)

2、2008 年会计上计提折旧 36000 元，设备的账面价值为 36000 元；税务上计提折旧 30000 元，设备的计税基础为 60000 元。相关数据为： 税前会计利润 300000 永久性差异 40000(240000-200000)

时间性差异 6000(36000-30000)
时间性差异的所得税影响金额
1980(6000 × 33 %)
暂时性差异 24000 元(60000-36000)

应保留的递延所得税资产余额 7920 元(24000 × 33 %)

3、2009 年会计提折旧 24000 元，设备的账面价值为 12000 元；税务上计

提折旧 30000 元，设备的计税基础为 30000 元。相关数据为：

税前会计利润 300000
永久性差异 40000(240000-200000)
时间性差异 6000(30000-24000)
时间性差异的所得税影响金额

1980(6000 × 33 %)或 1800(6000 × 30 %)

暂时性差异 18000 元(30000-12000)
应保留的递延所得税资产余额 5400 元(18000 × 30 %)

4、2010 年会计上计提折旧 12000 元，设备的账面价值为 0 元；税务上计提折旧 30000 元，设备的计税基础为 0 元。相关数据为：

税前会计利润 300000
永久性差异 40000(240000 - 200000)

时间性差异 18000(30000-12000)
时间性差异的所得税影响金额
5940(18000 × 33 %)或 5400(18000 × 30 %)
暂时性差异为 0 元(0 - 0)

应保留的递延所得税资产余额 0 元

业务咨询

问题一：

财税[2003]16《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》中规定，单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。

应如何理解受让原价？房地产企业为取得土地时，向政府缴交的土地出让金是否也可以进行扣减。即房地产公司能否以销售收入扣减土地出让金后的余额作为营业额，计缴销售营业税？

回答：

《关于明确有关税收政策执行问题的通知》（珠地税发[2003]138号）第(三)点规定：“根据该文第三条(二十)规定：单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。但在执行中应把握以下几个原则：

从事房地产开发的纳税人在销售自行开发的不动产(包括随同分摊土地使用权)取得收入计征营业税时，不得减除受让土地使用权的价款，也不得减除被拆迁房产的补偿款。

问题二：

建筑企业自建房屋后用于投资另一企业占60%的股份，建筑环节是否缴纳营业税？建筑企业将自建的房屋捐赠给另一企业，建筑环节是否缴纳营业税？

回答：

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第四条规定：“单位或个人自己新建(以下简称自建)建筑物后销售,其自建行为视同提供应税劳务。转让不动产有限产权或永久使用权,以及单位将不动产无偿赠与他人,视同销售不动产。”

按照税法的规定，视同提供应税劳务的自建行为，仅限于自建的建筑物用于出售的自建行为。投资入股的自建建筑物，所有权并出有发生转移，不属于出售，所以，其自建行为，不是建筑业的征税范围。

建筑企业将自建的房屋捐赠给另一企业，视同销售不动产，建筑环节也需缴纳“建筑业”营业税

问题三：

某公司是外资企业,因没给员工购买社保,经仲裁后双方协商以现金方式支付给员工作为社保补贴,请问此笔费用能在税前列支吗,如可以是直接列入费用的社保项目,还是列入费用的工资项目,是否还要交个税呢?



回答:

《转发财政部 国家税务总局关于基本养老保险费 基本医疗保险费 失业保险费 住房公积金有关个人所得税政策的通知》(珠地税函[2006] 213 号)第一点规定:“个人按照国家或省(自治区、直辖市)人民政府规定的缴费比例或办法实际缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费,允许在个人应纳税所得额中扣除。”贵司以现金的形式支付给员工的社保补贴,没有按照规定交付给社保部门,个人所得税前不允许扣除。该笔社保补贴可以在企业所得税税前扣除。按照《企业会计准则》(2006 年度)社保费用列入“职工薪酬”范围。

问题四:

某公司 2005 年确认为出口型企业(2006 年已考核通过),2005 年和 2006 年企业所得税按 10%

征收。今年 3 月由中外合资变更为外商独资企业,外方用 2003 年至 2006 年部分税后利润增资,请问企业所得税退税如何计算?退税比例是多少?依据是什么?

回答:

1、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第十条规定:“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,经营期不少于五年的,经投资者申请,税务机关批准,退还其再投资部分已缴纳所得税的 40%税款,国务院另有优惠规定的,依照国务院规

定办理;再投资不满五年撤出的,应当缴回已退的税款。”

若贵司由中外投资企业变更为外商独资企业,外方仍为原外国投资者可以享受上述政策。

2、退税额的计算:

退税额=再投资额÷(1-原实际适用的企业所得税税率与地方所得税税率之和)×原实际适用的企业所得税税率×退税率

问题五:

某公司是一家外资企业,停产多年后于 2006 年重新开始生产,但生产出大量不合格品,因质量问题只好低价出售,如:产品正常

平均销售价格为 120 元,成本为 90 元;不合格销售价格为 50 元,由此产生销售毛亏 40 元。问:

1 上述不合格品销售净亏损能否在企业所得税前列支?

2 如不能在税前列支

文件依据是什么?

3 如能在税前列支是否要作为财产损失向主管税务机关提供备案资料,需提供哪些备案资料?

回答:

财产损失是指纳税人在一个纳税年度内生产经营过程中发生的固定资产、流动资产的盘亏、毁损、报废净损失,坏帐损失,以及遭受自然灾害等人类无法抗拒因素造成的非常损失。根据您说提供的情况,贵公司产生的“毛亏”不符合财产损失的范围,不能在税前扣除。





关于加强出租小汽车营运牌照委托经营税收管理

稽查局、各区（分）局、局内各单位：

《珠海市出租小汽车管理条例》（2005 年 9 月 29 日珠海市第六届人民代表大会常务委员会第十二次会议通过，2005 年 12 月 2 日广东省



省第十届人民代表大会常务委员会第二十一次会议批准）自 2006 年 5 月 1 日实施以来，确立了出租小汽车公司、营运牌照持有人、驾驶员等市场三大主体的地位，明确了出租小汽车公司与营运牌照持有人的委托经营关系。

根据有关部门统计，截至 2006 年 12 月 31 日，全市有 9 家具备经营资质的出租小汽车公司，其中有 1588 个营运牌照由营运牌照持有人委托出租小汽车公司经营。

为了规范出租小汽车营运牌照委托经营税收管理，经市局 5 月 10 日局务扩大会议研究，现将有关事项通知如下：

一、各管理职能局必须对所辖出租小汽车公司受托经营情况进行彻底调查清理，全面掌握营运牌照委托经营的状况，并要求出租小汽车公司报送《珠海市出租小汽车牌照委托经营合同》（复印件）。

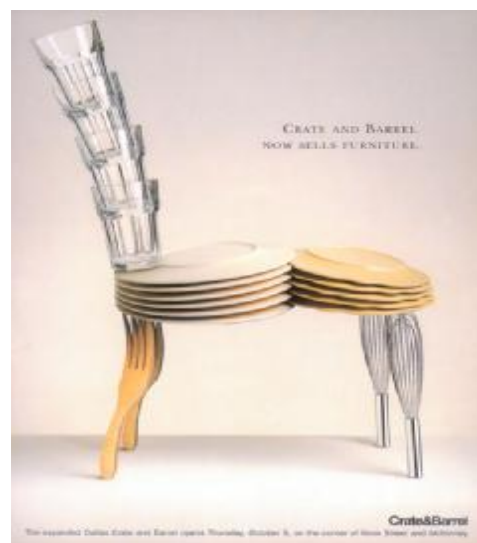
二、为加强营运牌照委托经营的税收征管，出租小汽车公司支付给营运牌照持有人的租金的应纳各项税费，统一按照《转发省地税局关于印发〈广东省地方税收委托代征办法〉的通知》（珠地税发[2004]37 号）等有关文件要求采取委托代征的方式征收。



三、各征收职能局、管理职能局应该加强协调沟通，加大对委托出租小汽车公司代征营运牌照委托经营行为各项税费的监督管理力度，按照《广东省地方税收委托代征办法》等有关文件规定的要求签订《委托代征协议》、发放《委托代征证书》，要求代征单位开设代征税款专用账户、建立代征税款台账、按规定及时解缴代征税款等有关委托代征程序、税款解缴的要求严格管理。

四、新旧《珠海市出租小汽车管理条例》在衔接实施的过渡期，仍然保留大量由营运牌照持有人直接雇请驾驶员的现象。对过渡期内未委托出租小汽车公司收取委托经营牌照租金，征管实践中难以核实每个营运牌照每月租金金额。为了维护国家税收收入和平衡税负，在过渡期内全市暂实行统一核定租金金额的方式计征各项税费，2008年前的每个营运牌照每月租金金额暂核定为7,000元。

各区（分）局必须从促进出租小汽车行业稳定健康发展和加强出租小汽车行业税收征管的角度出发，加强出租小汽车公司和营运牌照持有人的政策宣传解释工作，并积极采取各项有效措施，进一步规范行业税收秩序，确保国家税收收入及时入库。





关于加快煤层气抽采有关税收政策问题的通知

财税[2007]16 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，新疆生产建设兵团财务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

为加快推进煤层气资源的抽采利用，鼓励清洁生产、节约生产和安全生产，经国务院批准，现就鼓励煤层气抽采有关税收政策问题通知如下：

一、对煤层气抽采企业的增值税一般纳税人抽采销售煤层气实行增值税先征后退政策。先征后退税款由企业专项用于煤层气技术的研究和扩大再生产，不征收企业所得税。

煤层气是指赋存于煤层及其围岩中与煤炭资源伴生的非常规天然气，也称煤矿瓦斯。

煤层气抽采企业应将享受增值税先征后退政策的业务和其他业务分别核算，不能分别准确核算的，不得享受增值税先征后退政策。

煤层气抽采企业增值税先征后退政策由财政部驻各地财政监察专员办事处根据财政部、国家税务总局、中国人民银行《关于税制改革后对某些企业实行“先征后退”有关预算管理问题的暂行规定的通知》([94]财预字第 55 号)的规定办理。

二、对独立核算的煤层气抽采企业购进的煤层气抽采泵、钻机、煤层气监测装置、煤层气发电机组、钻井、录井、测井等专用设备，统一采取双倍余额递减法或年数总和法实行加速折旧，具体加速折旧方法可以由企业自行决定，但一经确定，以后年度不得随意调整。

三、对独立核算的煤层气抽采企业利用银行贷款或自筹资金从事技术改造项目国产设备投资，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。具体管理办法按财政部、国家税务总局《关于印发〈技术改造国产设备投资抵免企业所得税暂行办法〉的通知》(财



税字[1999]290号)、国家税务总局《关于印发<技术改造国产设备投资抵免企业所得税审核管理办法>的通知》(国税发[2000]13号)、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[2000]49号)和国家税务总局《关于印发<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管理办法>的通知》(国税发[2000]90号)的规定执行。

四、对财务核算制度健全、实行查账征税的煤层气抽采企业研究开发新技术、新工艺发生的技术开发费，在按规定实行100%扣除基础上，允许再按当年实际发生额的

50%在企业所得税税前加计扣除。具体管理办法按财政部、国家税务总局《关于企业技术创新有关企业所得税优惠政策的通知》(财税[2006]88号)第一条的有关规定执行。

五、对地面抽采煤层气暂不征收资源税。

六、本通知自2007年1月1日起执行。现行对中联公司中外合作开采陆上煤层气按实物征收5%的增值税以及中联公司自营开采陆上煤层气增值税超5%税负返还政策同时废止。

请遵照执行。

财政部 国家税务总局

关于加强和规范个人取得拍卖收入征收个人所得税

国税发[2007]38号

各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局，宁夏、西藏自治区国家税务局：

据部分地区反映，对于个人通过拍卖市场拍卖各种财产（包括字画、瓷器、玉器、珠宝、邮品、钱币、古籍、古董等物品）的所得征收个人所得税有关规定不够细化，为增强可操作性，需进一步完善规范。为此，根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例和《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则规定，现通知如下：

一、个人通过拍卖市场拍卖个人财产，对其取得所得按以下规定征税：

（一）根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国



税发〔1994〕089号),作者将自己的文字作品手稿原件或复印件拍卖取得的所得,应以其转让收入额减除800元(转让收入额4000元以下)或者20%(转让收入额4000元以上)后的余额为应纳税所得额,按照“特许权使用费”所得项目适用20%税率缴纳个人所得税。

(二)个人拍卖除文字作品原稿及复印件外的其他财产,应以其转让收入额减除财产原值和合理费用后的余额为应纳税所得额,按照“财产转让所得”项目适用20%税率缴纳个人所得税。

二、对个人财产拍卖所得征收个人所得税时,以该项财产最终拍卖成交价格为其转让收入额。

三、个人财产拍卖所得适用“财产转让所得”项目计算应纳税所得额时,纳税人凭合法有效凭证(税务机关监制的正式发票、相关境外交易单据或海关报关单据、完税证明等),从其转让收入额中减除相应的财产原值、拍卖财产过程中缴纳的税金及有关合理费用。

(一)财产原值,是指售出方个人取得该拍卖品的价格(以合法有效凭证为准)。具体为:

- 1.通过商店、画廊等途径购买的,为购买该拍卖品时实际支付的价款;
- 2.通过拍卖行拍得的,为拍得该拍卖品实际支付的价款及交纳的相关税费;
- 3.通过祖传收藏的,为其收藏该拍卖品而发生的费用;
- 4.通过赠送取得的,为其受赠该拍卖品时发生的相关税费;
- 5.通过其他形式取得的,参照以上原则确定财产原值。

(二)拍卖财产过程中缴纳的税金,是指在拍卖财产时纳税人实际缴纳的相关税金及附加。

(三)有关合理费用,是指拍卖财产时纳税人按照规定实际支付的拍卖费(佣金)、鉴定费、评估费、图录费、证书费等费用。

四、纳税人如不能提供合法、完整、准确的财产原值凭证,不能正确计算财产原值的,按转让收入额的3%征收率计算缴纳个人所得税;拍卖品为经文物部门认定是海外回流文物的,按转让收入额的2%征收率计算缴纳个人所得税。

五、纳税人的财产原值凭证内容填写不规范,或者一份财产原值凭证包括多件拍卖品且无法确认每件拍卖品一一对应的原值的,不得将其作为扣除财产原值的计算依据,应视为不能提供合法、完整、准确的财产原值凭证,并按上述规定的征收率计算缴纳个人所得税。

六、纳税人能够提供合法、完整、准确的财产原值凭证，但不能提供有关税费凭证的，不得按征收率计算纳税，应当就财产原值凭证上注明的金额据实扣除，并按照税法规定计算缴纳个人所得税。

七、个人财产拍卖所得应纳的个人所得税税款，由拍卖单位负责代扣代缴，并按规定向拍卖单位所在地主管税务机关办理纳税申报。

八、拍卖单位代扣代缴个人财产拍卖所得应纳的个人所得税税款时，应给纳税人填开完税凭证，并详细标明每件拍卖品的名称、拍卖成交价格、扣缴税款额。

九、主管税务机关应加强对个人财产拍卖所得的税收征管工作，在拍卖单位举行拍卖活动期间派工作人员进入拍卖现场，了解拍卖的有关情况，宣传辅导有关税收政策，审核鉴定原值凭证和费用凭证，督促拍卖单位依法代扣代缴个人所得税。

十、本通知自 5 月 1 日起执行。《国家税务总局关于书画作品、古玩等拍卖收入征收个人所得税有关问题的通知》（国税发〔1997〕154 号）同时废止。

国家税务总局关于非货币性资产评估增值暂不征收个人所得税的批复

福建省地方税务局：

你局《关于房地产等非货币性资产评估增值征收个人所得税问题的请示》（闽地税发〔2005〕37 号）收悉。经研究，批复如下：

考虑到个人所得税的特点和目前个人所得税征收管理的实际情况，对个人将非货币性资产进行评估后投资于企业，其评估增值取得的所得在投资取得企业股权时，暂不征收个人所得税。在投资收回、转让或清算股权时如有所得，再按规定征收个人所得税，其“财产原值”为资产评估前的价值。



国家税务总局关于印发《涉外企业联合税务审计工作规程》的通知

国税发[2007]35 号

第一章 总则

第一条 为规范和加强外商投资企业
和外国企业（以下简称涉外企业）联合税务
审计工作，根据《中华人民共和国税收征收
管理法》及其实施细则、《涉外税务审计规
程》（以下简称《规程》）和《涉外企业联合
税务审计暂行办法》（以下简称《办法》），
制定本规程。

第二条 涉外企业联合税务审计工作
由各级税务机关国际（涉外）税务管理部门
负责实施或组织实施。

第三条 对于跨区域联合税务审计，总
机构或负责合并申报缴纳企业所得税的营
业机构（以下简称汇缴机构）所在地主管税
务机关负责前期的纳税评估初评和疑点的
提供，与所属分支机构或营业机构（以下简
称营业机构）所在地主管税务机关的联络和
承办协调会以及资料 and 数据的汇总工作。营
业机构所在地主管税务机关应按照汇缴机

构所在地主管税务机关的统一步骤和时间
安排开展工作。

第四条 对于国地税联合税务审计，国
税局、地税局应成立联合税务审计领导小
组，制定联席会议制度，组织、指导和监督
联合税务审计工作的开展。国税局、地税局
在开展联合税务审计时，应在履行好各自职
责的基础上，加强配合，协调一致地开展工
作。

第二章 审计对象的选择与确定

第五条 跨区域联合税务审计的对象，
按照以下程序确定：

（一）跨省（含自治区、直辖市和计划
单列市，下同）联合税务审计的对象，由国
家税务总局国际税务司从各地上报的跨省
经营的涉外企业中确定。

（二）跨市（含州、盟，下同）和县（含
县级市、区和旗，下同）联合税务审计的对
象，分别由省级和市级税务局根据所辖涉外

企业的实际情况选择确定。

第六条 国地税联合税务审计的对象，按照以下程序确定：

（一）对涉外企业所得税和其主体业务适用的流转税均由同一税务局主管的涉外企业，由该主管税务局提出备选纳税人名单，与其他适用税种的主管税务机关共同研究确定审计对象。

（二）对涉外企业所得税和其主体业务适用的流转税由国税局、地税局分别主管的涉外企业，由主管国税局和地税局分别提出备选纳税人名单，双方共同研究确定审计对象。

（三）国地税联合税务审计对象的确定，应报经联合税务审计领导小组批准。

第三章 案头准备

第七条 跨省联合税务审计对象确定后，按照以下程序进行案头准备：

（一）汇缴机构所在地省级税务局应在一个月内组织完成以下工作：对汇缴机构的纳税评估初评；《规程》所规定的纳税人信息资料的收集整理、审计项目分析与评价、会计制度及内部控制的分析与评价；起草被审计纳税人基本情况的报告并上报总局，报

告应包括纳税人投资和生产经营情况、纳税和享受税收优惠情况、案头准备情况、可能存在的问题以及联合税务审计要点提示等内容。

（二）总局在接到报告后 10 个工作日内，向汇缴机构和营业机构所在地省级税务局下文部署联合税务审计的具体工作和进度安排。

（三）各营业机构所在地省级税务局在收到总局文件后，应在规定时限内组织完成对营业机构的案头准备和相关报告工作。

在案头准备阶段，应注意结合联合税务审计要点提示，按照《规程》要求采用分析性复核、会计制度和内部控制评价等方法，提高案头分析的质量。

案头准备阶段结束后，应分别向总局和汇缴机构所在地省级税务局报送案头分析报告。报告内容应包括：纳税人基本情况（注册资本、核算方式、经营范围等）、财务管理及内控水平分析（包括收支内控、发票管理、资金运转和流向等）、税务登记和纳税情况、审计所属期经营状况、案头分析情况（主要为财务报表重要指标分析）、案头分析发现的可能存在问题的领域以及联系人



姓名、联系电话等。

（四）汇缴机构所在地省级税务局应在收到各地案头分析报告后 15 个工作日内汇总完毕案头分析情况，拟定重点审计项目，并向总局报告。

（五）总局通过下文或召开工作协调会等形式，确定重点审计项目，部署现场实施阶段的工作。

（六）汇缴机构和营业机构所在地省级税务局接到总局现场实施阶段的部署后，应根据确定的重点审计项目，组织编制审计计划。

（七）汇缴机构所在地主管税务机关向汇缴机构发出《税务审计通知书》，并抄送各营业机构所在地主管税务机关。在《税务审计通知书》中，应注明委托营业机构所在地主管税务机关同期进行税务审计事项。各营业机构所在地主管税务机关按照授权分别向营业机构下发《税务审计通知书》。

第八条 国地税联合税务审计对象确定后，按照以下程序进行案头准备：

（一）国税局、地税局应根据需要收集资料，做到信息共享，并充分使用现有的税收征管信息资料。需要纳税人额外提供资料

的，国税局、地税局应商定后以书面形式告知纳税人，不得重复收集资料。

（二）国税局、地税局应根据职责范围合理分工，按照《规程》要求采用分析性复核、会计制度和内部控制评价等方法，寻找可能存在问题的领域。

（三）国税局、地税局根据各自情况编制会计制度和内部控制调查问卷，经双方汇总整理后，共同向纳税人发放和回收。根据回收的调查问卷，由国、地税双方共同对纳税人会计制度及内部控制的有效性、完整性和准确性进行初步分析评价。

（四）国税局、地税局应共同研究确定重点审计项目，并按照《规程》的要求制定统一的审计计划，保证现场实施阶段的进度协调一致。

（五）国税局、地税局应分别填制《税务审计通知书》，同时送达纳税人。

第四章 现场实施

第九条 对于跨省联合税务审计，按照以下程序组织现场实施：

（一）汇缴机构和营业机构所在地主管税务机关应按照《规程》的要求，分别完成对所属汇缴机构和营业机构会计制度及内

部控制的遵行性测试、确定性审计等程序。

（二）各营业机构所在地主管税务机关应根据审计中发现的问题形成《税务审计报告》，在规定时限内层报总局，并抄送汇缴机构所在地主管税务机关。

（三）汇缴机构所在地主管税务机关对各营业机构所在地主管税务机关的《税务审计报告》进行汇总，确定需进一步审计的问题，形成总的《税务审计报告》，并结合审计终结的需要编制《联合税务审计汇总表》（见附件），一并层报总局。

（四）总局根据现场审计结果，通过下文或召开工作协调会等形式，确定税务审计结论，部署审计终结阶段的工作。

第十条 对于国地税联合税务审计，按照以下程序组织现场实施：

（一）国、地税双方应共同派员调取或现场查阅纳税人账簿资料。

（二）在确定性审计中，国、地税双方应在规定的时间内优先完成共同需要的审计项目工作底稿。所形成的工作底稿应一式两份，一份留存，一份传递给另一方。

（三）现场实施阶段结束后，国、地税双方应及时汇总情况、交换意见、核实结果，

确保相关数据口径一致，问题定性公正、准确。双方按分工对所辖税种进行汇总整理，按照《规程》要求编制《审计汇总表》，并形成《税务审计报告》。

第五章 审计终结

第十一条 对于跨省联合税务审计，按照以下程序进行审计终结：

（一）对于现场实施阶段遗漏或需进一步确认的问题，汇缴机构和营业机构所在地主管税务机关应向纳税人进一步核实。

（二）根据总局部署，各营业机构所在地主管税务机关应就发现的问题形成《初审意见通知书》，送交各营业机构确认。

（三）各营业机构所在地主管税务机关应及时将《税务审计报告》、纳税人确认的《初审意见通知书》和已填制好的《联合税务审计汇总表》及相关工作底稿报汇缴机构所在地主管税务机关汇总。

（四）汇缴机构所在地主管税务机关应在汇总各地《初审意见通知书》和整理相应工作底稿的基础上，编制总体的《初审意见通知书》，送交汇缴机构确认。

（五）汇缴机构所在地主管税务机关应根据总体的《初审意见通知书》和汇缴机构



回复意见，研究下发《税务处理决定书》，同时抄送各营业机构所在地主管税务机关，并按入库级次办理税款退补、滞纳金和罚款入库事宜。

（六）审计终结阶段结束后，汇缴机构所在地省级税务局应在 15 个工作日内向总局上报联合税务审计工作情况报告。该报告应包括纳税人基本情况、汇缴机构和各营业机构案头准备情况、现场实施情况、审计结论和处理结果以及在此次联合税务审计的体会、存在的问题和改进建议等。

第十二条 对于国地税联合税务审计，按照以下程序进行审计终结：

（一）国税局、地税局应分别制作《初审意见通知书》，并共同派员送达纳税人确认。

（二）根据《初审意见通知书》和纳税人回复意见，国税局、地税局应共同研究，分别制作《税务处理决定书》，同时送达纳税人，并按入库级次办理税款退补、滞纳金和罚款入库事宜。

（三）审计终结阶段结束后，国税局、地税局应在年度终了后 15 个工作日内联合向总局上报联合税务审计工作情况报告。该

报告应包括纳税人基本情况、案头准备情况、现场实施情况、审计结论和处理结果以及在此次联合税务审计的体会、存在的问题和改进建议等。

第六章 后续管理

第十三条 联合税务审计中发现纳税人有避税嫌疑的，应在联合税务审计结束后，将相关案头分析疑点、税务审计相关案卷副本移交国际税务管理部门实施反避税调查。必要时，联合税务审计和反避税调查可结合进行。

第十四条 联合税务审计中发现纳税人有重大偷、逃、骗税嫌疑的，应在联合税务审计结束后 10 个工作日内，将相关案头分析疑点、税务审计相关案卷副本移交税务稽查部门处理。

第十五条 联合税务审计结束后，汇缴机构和营业机构所在地主管税务机关或国、地税双方应按照《规程》要求按户归档，并加强跟踪管理。

第七章 附则

第十六条 跨市、县的联合税务审计，由省级局或市级局主办，比照跨省联合税务审计的有关程序办理。

第十七条 根据需要,跨区域联合税务
审计和国地税联合税务审计可合并进行。

市税务机关可根据本规程制定具体实施方
案,并报总局备案。

第十八条 本规程由国家税务总局负
责解释。各省、自治区、直辖市和计划单列

第十九条 本规程自下发之日起执行。

企业支付实习生报酬税前扣除管理办法

第一条 为进一步促进教育事业的发展,加强企业支付学生实习报酬税前扣除的管理,根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《财政部、国家税务总局关于企业支付学生实习报酬有关所得税政策问题的通知》(财税[2006]107号)和有关规定,制定本办法。

第二条 本办法所称“企业”,是指在中华人民共和国境内依照《中华人民共和国企业所得税暂行条例》缴纳企业所得税的纳税人。

第三条 本办法所称“学校”,是指在中华人民共和国境内依法设立的中等职业学校和高等院校(包括公办学校与民办学校)。其中,中等职业学校包括中等专业学校、成

人中等专业学校、职业高中(职教中心)和工
学校;高等院校包括高等职业院校、普通高
等院校和全日制成成人高等院校。

第四条 企业按照财税[2006]107号文件规定支付给在本企业实习学生的报酬,可以在计算缴纳企业所得税时依照本办法的有关规定扣除。

第五条 接收实习生的企业与学生所在学校必须正式签订期限在三年以上(含三年)的实习合作协议,明确规定双方的权利与义务。

第六条 对未与学校签订实习合作协议或仅签订期限在三年以下实习合作协议的企业,其支付给实习生的报酬,不得列入企业所得税税前扣除项目。

第七条 企业虽与学校正式签订期限在



三年以上(含三年)的实习合作协议,如出现未满三年停止履行协议情况的,主管税务机关对已享受税前扣除实习生报酬税收政策的企业应调增应纳税所得额,补征企业所得税,并依法加收滞纳金;对因企业主体消亡或学校撤销等客观原因导致未满三年停止履行协议情况的,不再补征企业所得税和加收滞纳金。

第八条 企业可在税前扣除的实习生报酬,包括以货币形式支付的基本工资、奖金、津贴、补贴(含地区补贴、物价补贴和误餐补贴)、加班工资、年终加薪和企业依据实习合同为实习生支付的意外伤害保险费。

企业以非货币形式给实习生支付的报酬,不允许在税前扣除。

第九条 企业或学校必须为每个实习生独立开设银行账户,企业支付给实习生的货币性报酬必须以转账方式支付。

第十条 企业税前扣除的实习生报酬,依照税收规定的工资税前扣除办法进行管理。实际支付的实习生报酬高于允许税前扣除工资标准的,按照允许税前扣除工资标准扣除;实际支付的实习生报酬低于允许税前扣除工资标准的,按照实际支付的报酬税前扣除。

第十一条 企业税前扣除实习生报酬实

行备查制,即企业在向主管税务机关申报时自行计算扣除,但企业日常管理中必须备齐以下资料供税务机关检查核实:

(一)企业与学校签订的实习合作协议书;

(二)实习生名册(必须注明实习生身份证号、学生证号及实习合同号);

(三)实习生报酬银行转账凭证;

(四)为实习生支付意外伤害保险费的缴付凭证。

第十二条 企业因接受学生实习而从国家或学校取得的补贴收入,应并入企业的应税收入,缴纳企业所得税。

第十三条 各地税务机关应加强实习生报酬税前扣除的监督管理,对企业故意弄虚作假骗取实习生报酬税前扣除的,税务机关除责令其纠正外,应根据《中华人民共和国税收征收管理法》等有关规定,予以处罚。

第十四条 本办法从2006年1月1日起执行。

第十五条 各省、自治区、直辖市和计划单列市国税局、地税局,可根据本办法制定具体实施方案。

第十六条 本办法由国家税务总局负责解释。