

内部刊物

仅供参考

目录

刊首语

1 新旧征管衔接

财税视野

2 契约理论下企业政策选择研究

6 纳税筹划法律风险及其规避

10 税收筹划案例解析

15 新税法下的纳税筹划：传统方法的革新筹划

17 企业重组中的四大涉税问题

业务指南

19 会计准则与税法在税务收入确认、计量上的差异

23 企业重组中的增值税筹划

26 生产企业免抵退税的计算与筹划

29 小型商贸企业认定为一般纳税人后的纳税筹划

33 企业重组中的税收筹划

业务咨询

36 业务咨询专栏

地方财税

42 关于工业园区内工业用地地价款收入分配的通知

法规速递

43 国家税务总局关于《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》有关条款的解释和执行的公告

48 国家税务总局关于外商投资企业和中国企业取得政府补贴有关涉税处理问题的批复

49 国家税务总局关于进一步加强公路内河货物运输业税收征收管理的通知

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

刊首语

我的爸爸妈妈

——吴再

妈妈的背弯成了一座桥

爸爸是憨厚的桥墩

岁月从桥下流过

我在上面走过

来回一生





契约理论与会计政策选择研究

来源：财会月刊 作者：赵艳 刘玉冰

一、企业会计政策选择的理论基础——契约理论

西班牙杰出的数学家、法学家耶戈杰里·卡斯基洛认为：会计核算的目的是反映契约双方的法律权利和要求，会计核算的对象就是契约；会计人员应该记录和反映的首先是契约要求的供货量，然后是契约的履行情况。他还认为，资产负债表包括了所有的契约参与者，并反映这些契约产生的权利和要求的数额。卡斯基洛开创了用契约理论解释会计问题的先河，也为我们用契约理论研究会计问题开辟了一条新的途径。

按照契约理论的观点，企业是“若干契约的联结体”，在各种契约签订后，各利益相关者就要对契约的履行情况进行监督。由于会计数据尤其是会计收益在契约中的重要性以及会计政策本身的契约特性，企业选择不同的会计处理方法会产生不同的代理绩效和契约责任。为了管理和协调各利益相关者之间的委托代理关系，避免某个利益集团产生侵害企业利益和其他利益相关集团利益的行为，就产生了如何进行会计政策选择的问题。在制定企业的各种契约条款以及在监督和评价这些条款的实施过程

中，会计都发挥了重要的作用。例如，在企业的两大主要契约——经理报酬契约和企业与银行签订的债务契约中，往往都是使用会计指标来定义契约各方的责任和权利的。鉴于会计数据在契约中的重要作用及会计政策本身的契约特性，企业管理者和各利益相关者的会计政策选择行为就会对委托代理关系及其他契约关系产生较大的影响。从会计学的角度来看，会计政策选择问题就是怎样为企业代理契约等契约关系的确立和考核提供公平、合理的衡量基础。因此，基于以上分析可以发现，契约理论构成了企业会计政策选择的理论基础。

契约理论被用来解释企业会计政策选择的研究是从实证会计研究开始的。近年来，在西方财务会计研究中日趋兴盛的实证研究，实际上是通过分析各利益相关者选择会计准则、会计政策和会计方法的行为来解释现存的并预测未来的各种经济实务。实证会计研究的重心是会计政策选择行为，目的是解释和预测各利益相关者为何选择这种而不选择那种会计政策。

从 20 世纪 70 年代末开始，实证会计研究的重点从验证盈利等会计数据的经济含量转向观察信息披露或会计准则对不同个人或团体所



产生的成本效用关系以及整体经济内部资源分配的影响,解释和预测实务中的会计政策选择。通过实证会计研究可以证明会计准则是具有经济后果的,换言之,会计准则不仅仅是一种纯粹的技术规范,不同的会计准则及会计政策选择都将生成不同的会计信息,导致企业利益相关集团的不同利益分配结果和投资决策行为,从而影响到不同利益相关者的利益,进而影响到社会资源的配置。正如迈克尔·查特菲尔德所提及的,倘若使用了不恰当的会计方法,就可能将投资者引入歧途,在资本市场上,资源就会被错误地配置。如果说会计报表是一种分配资源的手段,那么,滥用互相对抗的会计方法就会导致在整个市场经济中投资资本分配效率不高。而利用会计政策选择作弊是一种不通过实实在在劳动就可改变业绩的捷径,因此,会计准则的经济后果往往是借助于会计政策选择来实现的,形式多样的会计政策选择为不同利益相关者争取对自己有利的经济后果和政治利益提供了可能。所以,各利益相关集团都很重视和关注会计政策的制定和选择问题。

二、会计政策选择的契约动因

西方大量实证会计研究结果表明,企业的各利益相关者往往通过借助于形式多样的会计政策选择和契约安排来实现对自己有利的经济后果,以达到自身利益最大化。一般而言,这方面的实证会计研究结论包括了三个理论命题

或假说,即奖励计划假说、债务契约假说和政治成本假说。上述假说的运用都与契约理论相关联,也就是说,会计政策的契约条款以及会计数据的契约特性决定了会计政策选择在企业各种契约关系中具有重要的地位,所以这个时期的实证会计研究也被称为契约关系研究。

1. 代理契约,奖励计划假说与企业会计政策选择。契约理论认为,企业管理者和所有者之间存在着利益冲突,所有者为了达到自身效用最大化,往往给予代理人一定的激励和约束,即通过签订委托代理契约给予管理者一定的红利报酬,以实现经理人员的激励。检验这一报酬契约和企业会计政策选择之间关系的假说被称为奖励计划假说。

根据西方经济学和管理学理论,管理者和业主(股东)之间的契约关系侧重于管理者(尤其是高层主管)应用受托资源的绩效及相应的酬金。管理者酬金是由企业经营效果来决定的,而衡量经营绩效的基本指标主要来自于财务报表或财务数据。如多数企业在对主管人员的奖励计划中都明确列明需完成的一些主要财务指标,并将这些指标作为管理者红利或其他福利报酬的计算依据。因此,为达到自身效用或利益最大化,管理者有动机利用较有弹性的会计政策来改变相关财务数据,以增加其报酬。根据奖励计划假说,管理者通常倾向于选择可增加报告盈利的会计方法(如固定资产的折旧往

往采用直线法而非加速折旧法, 存货计价往往采用先进先出法而非后进先出法等), 其动因并非是要“误导”市场行为, 而主要是通过报告高收益来确保管理者的奖酬。

另外, 这一假说也说明, 管理者并非总是选择报告高盈利水平的会计方法。在一些特殊情况下, 如当本年度盈利将低于奖酬计划规定的最低标准时, 管理者则企图选择能降低盈利水平的会计方法。既然本年度无法获取任何奖酬, 管理者就尽可能通过多计费用或少计收益的方式降低盈利水平(扩大亏损), 即所谓的“盈利冲刷”, 以便增加未来期间的报告盈利和管理者奖酬。同理, 当本年度盈利水平将超出奖酬计划规定的最高标准时, 管理者亦将选择可能降低盈利的会计方法, 借以将部分盈利递延至未来期间。在西方财务会计研究文献中, 不少实证会计研究结果为奖酬计划假说的成立提供了证据。

2. 债务契约: 债务契约假说与企业会计政策选择。债务契约关系源于借贷业务, 当企业向债权人借入资金时, 借贷双方便产生了债务契约关系。当企业和债权人的借贷关系发生后, 股东和债权人之间就会产生利益不一致, 因为业主或股东关注的是企业的股利支付能力和股本增值能力, 而企业的债权人或其他贷款人关注的是按期收回贷款利息和本金的可能性(企业的偿债能力)。这种利益冲突具体表现为, 股

东或经理人员通过各种可能的方式转移、剥夺债权人的财富。如果缺乏必要的监督机制, 企业的管理者就会具有将债权人权益向股东权益转移, 借以达到自身利益最大化的动机。因此, 债权人和管理者之间亦形成了一定的契约关系, 即债务契约关系。

债务契约是指企业经理人员代表股东与债权人签订的、用于明确债权人和债务人双方权利和义务的一种法律文书, 包括各种贷款契约、债券发行契约等。企业债务契约的主要作用是限制经理人员的行为或要求其按照一定原则、目的行事, 以保护债权人的合法、正当权益。债权人通过正式的债务契约, 对借款企业提出一些约束条件, 如限制企业的股利支付、股票回购和举借新债务等行为。这些限制通常是依据相关财务比率加以监控的。此外, 债务契约还可能要求债务企业维持特定水平的营运资本、利息保障倍数、净资产总值等财务指标。显然, 会计政策选择决定了这些监控指标的计量和评估, 对评估既定债务契约的履行或违约有着直接影响。债务契约假说认为, 企业的管理者具有选择可降低违约可能性的会计政策的动机。企业与特定的基于会计数据的限制性契约条款联系越紧密, 企业经理人员便越有可能采用可增加当期收益的会计政策。例如, 负债比率高的企业的管理者将更倾向于选择可增加本期盈利的会计方法, 或者可增加资产或减少



负债的报告方式,借以降低因为违约而导致的代理人成本,如债权人要求清偿全部债务或是迫使企业清算还债等索偿行动。

3. 社会契约:政治成本假说与企业会计政策选择。企业的生产经营和管理不仅仅是一种纯粹的经济活动,企业还会受政治活动的影响而参与到政治活动中去,政治活动对企业管理者选择会计政策的影响也是现代实证会计研究的内容之一。

西方管理学理论认为,企业可能因为政治方面的原因而加大经营成本。在特定社会(国家),政治家或立法者可能为提高自身效用(如争取选票或执政机会),通过行政或立法手段干预企业行为(如增加税赋或行业管制),从而增加企业的经营成本。瓦茨等学者认为,政治活动是一种为转移财富而进行的竞争,这种竞争将导致企业部分财富转移至经营管理者之外的个人手中,这种由于政治活动的存在而对企业造成的种种损害被称为政治成本。一般而言,对财务报告以及会计数据的理解在这一政治化过程中有着一定的作用。例如,当某些行业或企业报告较高的盈利时,可能引发其他社会团体或公众的不满,或是产生企业利用社会福利而赚取“暴利”的指控,从而促使政治家或立法者运用行政与立法手段限制企业的产品定价(如20世纪80年代在美国的药品行业和一些公用事业部门)或是征收调节税(如石油天然气行

业等)。根据政治成本假说,对政治程序较敏感的企业倾向于选择可能减少报告盈利的会计方法(如多计费用、递延收益、提取准备金等),借以降低其可能承受的政治风险或政治成本。另外,一些实证会计研究表明,除了传统的公用服务行业外,大企业较之小企业,对政治程序更为敏感,或者需承受更大的社会压力,故更倾向于选择可减少报告盈利的会计方法。所以,这一假说又被称为经营规模假说。例如在美国的石油行业中,大公司偏向于选用成功钻探法确认会计收入和费用,而中小公司则更多地选用完全成本法。

三、结论

从契约理论角度分析,企业之所以会进行会计政策选择,是由于契约的不完全性,企业契约未能就企业会计核算、会计信息披露的所有会计政策条款做出详细规定。从社会根源来考察,企业的管理者选择会计政策是为了获得会计数据不同时间分布带来的各种可能的利益,特别是当企业某些会计指标处于会计契约条款的临界值附近时,此时会计政策选择对企业具有更重要的意义。应该明确的是,在现实经济生活中,人们不可能完全消除会计政策选择现象,所能做的是通过对企业契约、社会契约的规范和完善以及通过加强监督把企业会计政策选择控制在企业各利益相关者可接受的范围之内。这也是值得深思和进一步研究的课题。



纳税筹划法律风险及其规避

来源：财务与会计

近年来，会计职业界部分人士从税法自身的缺漏以及税法与会计制度之间的差异分析入手，对纳税筹划的理论与实务进行了大量的研究。但笔者认为，纳税筹划不能仅仅局限于会计、税收领域来进行讨论，其理论与实务研究不能够缺失法的观念，合法性应是纳税筹划方案的首要原则。本文拟从对一融资租赁纳税筹划案例的分析，就降低纳税筹划法律风险的途径作出探讨。

[案例]假定有S和T两个公司，S拟向T销售大型成套精密设备。设备账面价值200万元，经济使用年限为20年，双方协定的资产交易价款为300万元，价款以银行转账方式一次结清。S公司适用的所得税税率为30%。与之有关的交易费用等间接费用忽略不计，假定交易双方所属税务征管部门核定该设备的最低折旧年限为10年，S公司与T公司均按10年直线计提折旧。S公司的税收负担为：营业税 $300 \times 5\% = 15$ (万元)，再加上所得税 $(300 - 200 - 15) \times 30\% = 25.5$ (万元)，共计40.5万元。

一、纳税筹划方案不应违反强制性、禁止性法律规范

为了有效降低税负，有人主张通过一个租赁合同(合同一)、一个借款合同(合同二)和一个抵押合同(合同三)来进行筹划：合同一规定，S公司(甲方)向T公司(乙方)出租该资产10年，双方签订租赁合同，确认资产公允价值为300万元。甲方每年向乙方收取租赁费用20万

元，乙方须于租赁期间每一一年度的1月7日向甲方指定账户转账付款，逾期未付款时经双方协商一致本合同可以撤销。合同二规定，S与T签订借款合同，向T借款200万元用于T同意的投资项目，双方约定借款年利率为10%。S应当于每一一年度的7月1日之前向T指定账户支付借款年息20万元整。双方经协商一致同意，S逾期未向T支付当年应付利息，经书面通知催付10日内仍未付足的，T有权扣押、留置甲方与借款金额价值相当的担保物，自T邮寄出扣押该担保通知书之日起，本合同自动失效。合同三规定，S与T签订抵押合同。甲方逾期未向乙方支付、经书面通知催付10日内仍未付足当年应付利息时，双方以A资产折价价款200万元清偿甲方全部债务。

筹划者认为，这一安排使销售变成了经营租赁，符合法律规定。筹划当年，S公司将享有税上收益 $\{[20 - 20 + (20 \times 5\%) + 20] \times 30\% - (20 \times 5\%) = 5.3$ (万元)。而T公司报表上财务费用(借款利息)与管理费用(租赁费)正好相抵，将不发生额外税负。第二年及以后期间，如果甲方乙方保持第一年相互结算，直到合同终止，则资产清理净损益为零。10年安排期间综合效果为：S公司的租赁交易无所得税税负，有营业税税负10万元；S占有固定资产折旧等税上利益5.3万元。如果S第二年对T的催付利息通知书不予理睬，T亦不付给S租赁费。T按合同留置该资产并寄出资产折价清偿通知书，合同按失效条款自动终止。两种情况纳税义务都低于未作筹划时。

笔者认为，上述筹划方案以租赁、借款加抵押，实现销售的目的，方案以节税为目的，



设计出环环相扣的交易链，形成复杂的交易结构。但是，该方案存在着一些与我国现行法律相悖的地方，主要有：

1. S 与 T 之间签订的抵押合同属于“流押契约”，将被认定无效。

综观以上三个合同安排，合同三(抵押合同)实际上是合同二(借款合同)的一个抵押条款，从文义上看，合同三已被合同二吸收，没有提供任何实质性的东西。而且，根据担保法与最高法院有关司法解释规定，合同三是一个无效合同。

合同三中，当事人约定，甲方逾期未向乙方支付、经书面通知催付 10 日内仍未付足当年应付利息时，双方以 A 资产折合价款 200 万元清偿甲方全部债务。这种约定属于担保法上所说的“流押契约”，又称为“抵押物代偿条款”，即在债务履行期届满抵押权人未受清偿时，抵押物的所有权转移为债权人所有。根据《中华人民共和国担保法》第四十条的规定，订立抵押合同时，抵押权人和抵押人在合同中不得约定流质契约。这是法律规定的禁止性条款。《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国担保法〉若干问题的解释》第五十七条规定，当事人在抵押合同中约定，债务履行期届满抵押权人未受清偿时，抵押物的所有权转移为债权人所有的内容无效。担保法及其司法解释之所以禁止流质契约，主要是出于保护债务人利益的考虑，避免债务人因一时急迫而蒙受重大不利。

虽然筹划者认识到了担保法对于流质契约的否定态度，并采取在合同中事先设立“折价条款”来规避，认为“合同中有折价条款的，债权人可以拥有抵押物(相同价款)的所有权”。

实际上，这是对《中华人民共和国担保法》五十三条关于抵押权实现方法的曲解，第五十三条规定，债务履行期届满抵押权人未受清偿的，可以与抵押人协议以抵押物折价或者以拍卖、变卖该抵押物所得的价款受偿；协议不成的，抵押权人可以向人民法院提起诉讼。抵押物折价或者拍卖、变卖后，其价款超过债权数额的部分归抵押人所有，不足部分由债务人清偿。

《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国担保法〉若干问题的解释》第五十七条第二款也规定，债务履行期届满后抵押权人未受清偿时，抵押权人和抵押人可以协议以抵押物折价取得抵押物。必须注意的是，法律对于折价作为抵押权实现的方法之一，是在“债务履行期届满抵押权人未受清偿”的情况之下，经抵押人与抵押权人协议，或者协议不成时经由人民法院判决，按照抵押物自身的品质、参考市场价格，把抵押物所有权由抵押人转移给抵押权人，实现抵押权。从法理上讲，以抵押物折价的方式实现抵押权，在时间上发生于债务不履行之后，在性质上属于所有权的转移，与流押契约具有本质不同。而且，折价还需要参考抵押物的市场价值，可能还要履行相应的评估程序。如果当事人的折价约定损害了顺序在后的担保物权人和其他债权人利益的，后者还可以依据合同法行使撤销权。本案例中合同三约定的折价条款，与《中华人民共和国担保法》五十三条所说之折价不是同一法律概念，实为流押契约的一种，应予禁止。

2. 我国现行法律禁止企业之间拆借资金。而借款协议作为主合同一旦被认定无效，所谓以设



备抵债来实现“销售改租赁节税”的方案设计可能无法实现。

担保合同是主合同的从合同,主合同无效,担保合同也无效,除非担保合同另有约定,在借款协议被认定无效的情况下,以设备抵债的担保协议也无效。担保合同被确认无效后,债务人、担保人、债权人有过错的,应当根据其过错各自承担相应的民事责任。

3. 筹划前S对T的设备销售应纳增值税而非营业税,这将导致筹划的基期数据全部失真。

二、纳税筹划不能够混淆法学与会计学语境的差异

上述案例中,疏漏之处在于,没有充分重视与研究法学与会计学之间的差异。就以上案例而言,租赁协议虽然在法律上签订为经营性租赁,但在会计、税务处理上应当归为融资租赁。

1. 现行租赁会计准则要求,按照“实质重于形式”的标准来判断一项租赁是融资租赁还是经营租赁,如果一项租赁满足了下述条件之一,就应当认定为融资租赁:在租赁期届满时,租赁资产的所有权转移给了承租人;承租人有购买租赁资产的选择权,所订立的购价预计低于行使选择权时租赁资产公允价值的5%;租赁期占租赁资产尚可使用年限的75%;就承租人而言,租赁开始日最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产原账面价值;就出租人而言,租赁开始日最低租赁收款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产原账面价值(90%);租赁资产存在专用性,如果不作重新改制,只有承租人才能使用。

2. 我国合同法将融资租赁合同作为与经营租赁合同并列的一种列名合同处理。融资租赁

是一种贸易与信贷相结合,融资与融物为一体的综合性交易。一般来说,融资租赁要有三方当事人(出租人、承租人和出卖人)参与,通常由两个合同(融资租赁合同、买卖合同)或者两个以上合同构成,其内容是融资,表现形式是融物。根据合同法,融资租赁合同是指“出租人根据承租人对出卖人、租赁物的选择,向出卖人购买租赁物,提供给承租人使用,承租人支付租金”的合同。融资租赁出租人享有所有权,租赁物不作为承租人的破产财产。租金应当根据购买租赁物的大部分或全部成本以及出租人的合理利润确定。租赁物不符合约定或不符合使用目的时,出租人不承担责任,但承租依赖出租人的技能确定租赁物或者出租人干预选择租赁物的除外。租赁物造成第三人损害的,出租人不承担责任。承租人应当履行占有租赁物期间的相关保养修理义务。如果对租赁期满后租赁物所有权归属约定不明确的,租赁物的所有权归出租人。当事人约定期满后租赁物归承租人,承租人已支付大部分租金,但无力支付剩余租金,出租人因此行使解除权收回租赁物的,收回的租赁物价值超过承租人欠付的租金以及其他费用的,承租人可以要求部分返还。

可见,会计制度对融资租赁的定义侧重于其经济实质,即与一项资产所有权有关的风险与报酬的转移问题;而合同法对于融资租赁的定义则侧重于交易的法律形式,即承租人选择出卖人、租赁物,出租人根据承租人的选择购买租赁物提供给承租人使用,承租人向出租人支付租金,同时将公平原则适用于出租人和承租人的风险承担与权利分配上。二者之间由于概念



定义的不同,对同一交易的划分可能出现截然不同的结果。

3. 税法关于融资租赁与经营性租赁的区分,在流转税上,倾向于合同法的定义;而在所得税上,倾向于现行会计准则的定义。国税函(2000)514号文规定:融资租赁是指具有融资性质和所有权转移特点的设备租赁业务。出租人根据承租人所要求的规格、型号、性能等条件购入设备租赁给承租人,合同期内设备所有权属于出租人,承租人只拥有使用权,合同期满后付清租金后,承租人有权按残值购入设备,以拥有设备的所有权。这个定义非常接近合同法的定义。而《企业所得税税前扣除办法》(国税(2000)84号)第三十九条规定:融资租赁是指实质上转移与一项资产所有权有关的全部风险和报酬的一种租赁。符合下列条件之一的租赁为融资租赁:在租赁期届满时,租赁资产的所有权转让给承租人;租赁期为资产使用年限的大部分(75%或以上);租赁期内租赁最低付款额大于或基本等于租赁开始日资产的公允价值。上述规定与租赁会计准则相比,区别仅仅在于稍微简单一些。但在融资租入固定资产的计价、拖欠租金、折旧政策以及坏账准备的提取上,税法与会计制度存在较大差异。

4. 不同学科之间概念框架差异的意义在于,同一交易可能会导致完全不同的适用税目和税率,从而导致不同的税收负担。对于融资租赁,税法规定,对经中国人民银行批准经营融资租赁业务的单位所从事的融资租赁业务,无论租赁的货物的所有权是否转让给承租方,均按《中华人民共和国营业税暂行条例》的有

关规定征收营业税,不征收增值税。其他单位从事的融资租赁业务,租赁的货物的所有权转让给承租方,征收增值税,不征收营业税;租赁的货物的所有权未转让给承租方,征收营业税,不征收增值税。这样,一份符合合同法形式要件的经营租赁合同,如果其租赁交易实质上转移了大部分与所有权有关的风险,则有可能被按照会计准则与税法认定为融资租赁,从而面临纳税税种的不确定性。如果其属于政府批准从事经营的融资租赁单位,则此交易应当交纳营业税;如果不是,则要看租赁期满设备所有权是否转移,即如果转移,则应负担增值税,如果不转移,负担营业税。由于流转税与所得税法规在融资租赁定义上的差别,还有可能导致上述合同被认定为分属于不同的税法类别,有的视为融资租赁,有的视为经营租赁。如果再考虑租赁会计准则与税法之间存在的固定资产计价、拖欠租金、折旧政策以及坏账准备提取方面的种种差异,则情况将更为复杂。

总之,纳税筹划,合法是首要前提。这里所说的合法不仅包括税法,而且包括民商、行政与刑事法律等。笔者认为,要规避纳税筹划的法律风险,一个比较妥当的解决方案是,让法学专业人员参与到纳税筹划方案中来,吸引律师与会计师、税务师一道来进行方案的设计,建立起必要的沟通与信任,展开充分的交流与合作。

作者: 颜延



税收筹划权分析

作者：梁云凤 逢振悦

一、税权分析

(一)从权利与义务的角度分析。

税权作为一个税法概念，应当将其置于税收法律关系中，按照法律权利的一般原理对其进行解释。在税收法律关系中，无论形式多么复杂，最基本的当事人是国家和纳税人，最基本的法律关系是国家与纳税人之间的权利义务关系。税权不是国家单方面的权力；国家和纳税人作为税收法律关系的两极，理应享有对等的权利义务，税权也应是国家和纳税人同时享有的税收权利或税法权力。

从法律权利与义务的角度看，税权即税法权利，是指税法确认和保护的国家与纳税人基于税法事实而享有的对税收的征纳和使用的支配权利。由此可见，对于国家而言，税权体现为对税金的取得和使用的权利；对于纳税人而言，税权体现为纳税人对税收要素的参与决定权和对税款使用的民主监督权等。从权利与义务的角度和纳税人作为税收双主体之一的角度来认识税权，提升了纳税人的主体地位并将纳税人税权系统地划分为税收使用权、税收知情权、税收参与权、税收监督权、税收请求权等几类。

(二)从公共财政的角度分析。

对于税收本质的认识，主要有两大类：一类是马克思主义的国家分配论，认为税收是国家凭借政治权力对社会产品进行再分配的形式；另一类是以西方社会契约思想为基础的等价交换说、税收价格说和公共需要说，认为税收是公民依法向征税机关缴纳一定的财产以形成国家财政收入，从而使国家得以具备满足公民对公共服务需要的能力的一种活动，是公民为获取公共产品而支付的价格。

从公共财政角度出发分析税权，将税权不仅定位在国家与纳税人之间权力与权利的追求，并将纳税人作为税收权利的主要地位，纳税人为了获得公共需要而纳税，政府则成为企业获得公共需要而必须提供公共服务的国家权力。

(三)税收权力与税收权利。

马克斯·韦伯说：“权力是指一个人或一些人在某一社会行动中，甚至是在不顾其他参与这种行动的人进行抵抗情况下实现自己意志的可能性”。而权利是权利主体在权力保障下的必须且应该得到的利益和索取，是社会管理者、领导者所保护的必须且应该的索取和必须且应该得到的利益。从“权利是权力保障下的必须且应该得到的利益和索取”的定义看，权力是权利的保障者和根本条件，而权利是权力所保障的对象，二者有一定的联系，但却是完全不同的两个概念，有着本质的区别。

税收权力就是保障税收活动正常运行必须且应该时，迫使被管理者不得不服从的强制力量，它为税收管理者——征税人所独自拥有且



为被管理者所承认的强制力量。事实上税收权力是保障社会公共资源和纳税人之间利益的根本手段，征税人是全体社会成员委托管理社会公共资源的维护与增加的代表。而税收权利是税收权力保障下的必须且应该得到的利益和索取，是社会管理者、领导者所保护的必须且应该的索取和必须且应该得到的利益。征税者的权利就是纳税人的义务，相反，纳税人的权利就是征税者的义务。

可见，税收权力和税收权利是完全不同的两个概念。税收权力是税收权利的根本保障，是保障税收权利主体必须且应该的索取与利益的强制力量；税收权利是税收权力保障下的权利主体必须且应该获得的利益。

二、企业的税收权利分析

市场经济是以权利为本位的经济，是“逐利”和“趋利”经济。企业是经济的基本单元，作为市场经济的经营实体和竞争主体，它具有各种能力和各种权利，能够独立享有权利并承担责任，是各种权利和义务的集合体，其中，享有权利对企业至关重要，如果不保护并肯定这些权利，作为市场主体的现代企业也丧失了权利能力，同时也就丧失了生机与活力，就没有了在市场中的价值。那么，税收筹划是不是企业的权利，还应该从企业依法享有的税收权利谈起。

企业的税收权利也即纳税人权利。纳税人权利是纳税人因纳税而拥有的权利，即通过税收来实现公共权力(政府)对个人产权的有效保护。经济学中的“公共物品”是个含义很广的

概念，不仅指有形物品，也包括许多无形物品：一种重要的无形的公共物品就是“对产权的保护”。通常人们说国家和政府的职能是实行“法治”，通过立法、执法和司法，来建立和稳定社会秩序，协调各利益集团之间以及个人之间的利益关系，但这些都不过是手段，所有这些手段最终生产出的东西，正是社会上的合法权益得到保障，而权益保障的前提则是权益的确认(合法化)，税收正是追求权益合法化的重要途径，纳税人权利正是通过纳税使得其自身权益得到合法化的确认和得到有效保障。纳税人权利在内容上有狭义与广义之分。狭义的纳税人权利指的是纳税人在履行纳税义务时，法律对其依法可以做出或不做出一定行为，以及要求他人做出或不做出一定行为的许可和保障，同时包括纳税人的合法权益受到侵犯时应当获得的救济与补偿，在一定意义上可以说是由纳税义务而生的纳税人权利，例如目前体现在《税收征管法》(2002年实施)中纳税人的19项权利(知法权、知情权、保密权、申请减免退税权、陈述权、申辩权、申请行政复议、提起行政诉讼权、请求国家赔偿的权利、控告、检举权、申请获取检举奖励权、受尊重权、要求回避权、延期申报权、延期缴纳税款权、基本生活用品无税所有、使用权、委托代理权、受赔偿权、退回多缴税款并受补偿等)。广义的纳税人权利指的是公民作为纳税人应该享受的政治、经济和文化等各个方面享有的权利。^①

三、税收筹划权分析

(一)税收筹划权的法理基础。



税收筹划存在的法理基础在于税收法定和私法自治，税收法定是规范和限制国家权力、保障公民财产权利的基本要求，私法自治则表现为公民个人参与市民生活、处分其私有财产权利的自主性。税收法定和私法自治二者相互融合、相互协调，共同保证纳税人权利的实现。

1. 筹划权是税收法定原则的应有之义。

税收法定原则产生于英国。1689年，英国的“权利法案”明确规定国王不经议会同意而任意征税是非法的，只有国会通过法律才能向人民征税。此后，这一原则被许多国家和地区的宪法或法律接受，成为保障人民权利的一个重要法律依据。税收法定原则正式建立在西方社会契约自由和税收价格说的基础之上，其基本含义是，征税主体和纳税主体必须依照法律的规定，“有税必须有法，未经立法不得征税”。税收法定是法治主义规范和限制国家权力以保障公民财产权利的基本要求和重要体现，其内容主要有两个方面：税收实体法定和税收程序法定。税收实体法定是指各单行税种法律中所共同规定的税收法律关系主体双方的权利义务，它具体包括征税主体、纳税人、税率、纳税环节、期限和地点、减免税、税务争议和税收法律责任等内容，由法律明确。税收程序法定是指在税收活动中，征税主体及纳税主体均须依法定程序行事。它具体包括税额核定、税收保全、税务检查、强制执行、追缴追征等内容。

税收法定原则要求对税法的解释原则上只能采用字面解释的方法，不得作任意扩张，也

不得类推，以加重纳税人的纳税义务。也就是说，当出现“有利国库推定”和“有利纳税人推定”两种解释时，应采用“有利纳税人推定”，当税法有欠缺或存在法律漏洞时，不得采用补充解释的方法使纳税人发生新的纳税义务。税收立法的过失、欠缺与不足应由立法机关通过合法程序来解决，在法律未经修改之前，一切责任和由此造成的损失应由国家负责，不能转嫁到纳税人身上。

由于税收法定主义原则的侧重点在于限制征税一方过度滥用税权，保护纳税人权利，它要求构成课税要素的规定应当尽量明确，避免出现歧义。因此凡规定含糊不清或没有规定的，都应从有利于纳税人的角度理解。也就是说，只要没有违背税法中明文规定的内容，纳税人无论是利用优惠规定也好，还是利用税法不完善之处也好，都是纳税人的权利，是合法的，应当受到保护。所谓“凡非法律禁止的都是允许的”反映在税法领域就是税收法定主义原则。

税收法定主义原则要求在税收征纳过程中应避免道德判断。因为道德标准不是法律标准。道德规范不能等同于法律。道德标准是人民长期以来形成的一种观念，属于意识形态。而法律是立法机关的明文规定。虽然法律在制定过程中会受到道德标准的影响，但是法律一旦形成，就与道德规范相脱离，不受道德规范左右。正因为如此，虽然违法行为通常是不道德的行为，但是不能反过来认为不道德的行为就是违法的。

2. 私法自治是筹划的内在动力。



私法自治原则建立在 19 世纪个人自由主义之上,强调国家应严格限制自己的权力范围和权力界限,充分关注个体利益和最大限度地发挥个体的主观能动性和积极性,以实现社会效益的最大化和社会的公平正义。按照我国台湾法学家王泽鉴在《民法总则》一书中的观点,私法自治是个人依照自己的理性判断,自主参与市民生活,管理自己的私人事务,不受国家权力和其他组织的非法干预。私法自治原则强调国家应严格限制自己的权力范围和权利界限,充分关注个体利益和最大限度地发挥个体的主观能动性和积极性,以实现社会效益的最大化和社会的公平正义。在私法范围内,个人能够自主地参与经济活动,自由处分其私有财产,进而促进市场交易,优化资源配置,推动社会经济发展。

根据英国著名法学家 AJM 米尔恩的阐释,权利可以理解为是一种资格。它可以分为两大类:行为权和接受权。享有行为权是指有资格去做某事或用某种方式做某事;享有接受权则是指有资格接受某物或以某种方式受到对待。基于私法自治原则,基于对税收利益的追求而在法律允许的范围内进行的税收筹划行为,是纳税人享有的行为权。按照经济学观点,纳税人(企业)是在社会经济状态中从事生产、消费、交换的行为人,具有追求自身利益最大化的行为偏好,这种对自身利益的追求在税收法律关系中,必然带来对税收筹划利益的追求与向往。

(二)税收法定与私法自治共同保障税收筹划权利的实现②。

法律作为一种行为标准和尺度,具有判断、衡量人们行为合法与否的评价作用。法律作为评判标准具有客观性,如果不想受到法律的制裁,必须在客观上使个体的行为与法的规定相协调。在税收法律关系中,税收法定原则同样为纳税人纳税、征税机关征税建立了明确的评价标准和规定,纳税人的税收筹划行为是合法还是非法,是税收筹划行为,还是偷税、漏税、骗税行为,这些都需要税收法定原则在相应的税收法律中予以明确。按照法学理论,法律一方面通过宣告权利,给予人们从事社会活动的选择范围,另一方面又通过设置义务,来要求人们做出或抑制一定的行为,使社会成员明确自己必须从事或不得从事的行为界限。在税收法定原则下,纳税人一方面享有税收筹划的权利,另一方面又必须按照税法的规定行事。

税收法定的根本目的是对纳税人权利的保护,并不背离私法自治原则。纳税人在税法规定的各种纳税范围内,有根据自己生产、生活需要任意选择生产经营方式的自由,但自由如果没有法律的约束,最终将导致自由的沦丧;权利如果没有法律的约束,同样导致权利的滥用。税收法定对私法自治的限制,不会妨碍私法自治原则的适用。税收法定不是封闭的,而是开放的,对鼓励国家产业发展,引导企业经营,调整私法自治具有现实意义。

综上所述,税收筹划权在税收法定中是法律在其规定范围内所享有的权利,私法自治原则使纳税人在法律允许的范围内自由地行使税收筹划权利,实现其经济利益的最大化,也正

是因为这两个原则的相互界定，将税收筹划权的具体权利与行为范围体现在明确而具体的范畴内。随着我国法治进程的推进，税收筹划权利必将作为一项纳税人的基本权利得到法律的认可。

(三) 税收筹划权的法律意义③。

税法确认和保护的国家 and 纳税人基于税法事实而享有的对税收的征纳和使用的支配权利，即税权。相应地，税收筹划权作为税权的一部分则可以界定为在法律权利义务规范下发挥主观能动性的行为。

在法治社会中，国家通过法律形式赋予纳税人各种权利，税收筹划权就是其中重要的一种。原因在于权利有两方面含义：一是法的规定性，它对权利拥有者来说是客观存在的；二是权利拥有者具有主观能动性。前者以法律界定为标准，具有强制性、固定性；后者则表明虽然法律对权利的规定是实施权利的前提，但还需要纳税人在守法的前提下，主动地实现其需求，即纳税人对自己主动采取的行为及其后果事先要有所了解，并能预测将给自己带来的利益。

从这个角度说，税收筹划就是这种具有法律意识的主动行为。市场经济条件中，经济主体有自身独立的经济权利和利益，税收筹划权也成为纳税人的一项基本权利。在税收筹划的发展史上，为大家公认的税收筹划产生的标志事件是 20 世纪 30 年代英国上议院议员汤姆林爵士针对“税务局长诉温斯特大公”一案的发言，他说“任何一个人都有权安排自己的事业。

如果依据法律所做的某些安排可以少缴税，那就不能强迫他多缴税收。”这一观点得到了法律界的认同，税收筹划第一次得到了法律上的认可，成为奠定税收筹划史的基础判例。另一重要判例为 1947 年美国法官汉德在一个税务案件中的判词更是成为美国税收筹划的法律基石，原文如下：“法院一直认为，人们安排自己的活动，以达到降低税负的目的是不可指责的。每个人都可以这样做，不论他是富人还是穷人，而且这样做是完全正当的，因为他无须超过法律的规定来承担国家的税收。税收是强制课征而不是无偿捐献，以道德的名义来要求税收纯粹是奢谈”。这两个判例，在国际上被认为是纳税人纳税筹划权利认可的重要法律依据，同时也在法律上承认了税收筹划是纳税人的一种权利。而且，中国加入的 WTO 和 OECD 组织赋予国民八项权利，其中便有纳税人的筹划权。我国税法规定，纳税人既是纳税义务人，又是税收法律关系的权利人，是税收法律关系的主体之一。在法律允许或不违反法律的前提下，纳税人有从事经济活动、获取收益的权利，有选择生存与发展、兼并与破产的权利。而企业税收筹划是企业对其资产、收益的正当维护，属于企业应有的经济权利。从长远和整体看，税收筹划权不仅不会减少国家的税收收入总量，甚至可能增加国家的税收收入总量。

来源：财政研究



新税法纳税筹划：折旧方法的最新筹划

来源：财会信报 作者：庄粉荣

新税法第三十二条规定，“企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。”这就为纳税人选择折旧方法进行税收筹划打开空间。

企业采用什么折旧方法在静态的角度来说没有什么区别，因为在利润率和适用所得税率不变的情况下，企业的固定资产损耗总是要补偿的，而从动态的角度来分析，就有不同折旧方法所补偿的时间早晚之分。所以在不同的税制条件下，所产生的效果也是不同的。在筹划时，应关注以下几个问题：

关注一：折旧筹划不一定使某年税款支付最小化

首先需要指出的是，税收筹划的根本出发点是服务于企业的生产经营目标，表面上看税收负担应尽可能少，但并非恒定不变，企业经营活动追求的目标相当复杂，投资报酬率、投资风险、投资回收速度、资本结构等都可能是其考虑的因素。因此，折旧税收筹划应符合企业经营目标为最终方向，以实现股东利益最大化为最终目的，而并非只考虑税款负担最低。企业一般按直线法提取折旧，特殊情况（如促进技术进步、环境保护、常年遭受高强度使用或强腐蚀）可以适用加速折旧等。这些方法的差异要求企业在进行筹划时必须对这些具体而复杂的法律条款十分清楚，把握好筹划方法选择

的尺度，否则不仅会丧失税收筹划收益，还会因为方法选择不当而遭受不必要的经济损失。

此外，在选择折旧方法时，切忌简单地将某一年度的折旧额与折旧抵税款进行比较，而应该将企业全部折旧年限内所产生的折旧额与折旧抵税额按市场利率（投资收益率）进行现值折算，再进行比较。在不违反政策、法规和不损害企业市场信誉的前提下，尽可能延迟税款资金的支付时间，控制税款现金支付的速度，尽量取得资金的时间价值。总之，它是一种动态的贴现综合比较，而不是静态的单一价值比较。

关注二：折旧筹划不一定使用加速折旧方法

一般认为：在比例税率下，采用加速折旧方法比较有利，这可以使纳税人在早期计入更多折旧额，从时间价值的角度来看，取得其资金的时间价值；而在累进税率制中则采用平均年限法有利，可避免利润的波动而提高所适用税率，从而增加税负。但是对于那些小型企业并非如此，在以下三种情况下，采取加速折旧须慎重。

一是税收减免期不宜加速折旧。企业所得税目前实行比例税率，固定资产在使用前期多提折旧，后期少提折旧，在正常生产经营条件下，这种加速折旧的做法可以递延缴纳税款。但若企业处于税收减免优惠期间，加速折旧对企业所得税的影响是负的，不仅不能少缴税，反而会多缴税。



二是加速折旧须考虑 5 年补亏期。由于税法对补亏期限作了严格限定，企业必须根据自身的具体情况，对以后年度的获利水平作出合理估计，使同样的生产经营利润获得更大的实际收益。特别对一些风险大、收益率高且不稳定的科技企业更要合理规划，避免加速折旧给企业带来不利影响。

三是加速折旧应从企业整体利益考虑。在现行体制下，我国企业的会计报告一般应向工商、税务、财政、金融等部门及投资各方提供，上市公司还需定期向社会公众公告其财务报告。如果仅仅从减轻税负的角度选择加速折旧，导致企业出现亏损，使投资者认为企业的盈利能力差，不予注入资金，错失发展壮大的机遇，如同捡了芝麻，丢了西瓜，得不偿失。企业要生存发展获利，就要做到销售增长，而销售增长的财务意义是应收账款或现金流入增长。完全依靠内部筹资会限制企业发展，完全依靠外部筹资也会因财务风险太大而无法实现，因此企业应该把加速折旧放到整体经营决策中考虑，不宜仅为减少税负造成连续亏损，而不利于取得支持销售增长的资金，这样就有点得不偿失了。

关注三：折旧筹划不一定就是尽量缩短折旧年限

一般认为，尽可能在较短的折旧期间内收回投资，有利于税收筹划目标的实现。这存在着两条途径：一是在折旧期间既定的情况下先加速折旧，二是在折旧方法既定的情况下选择缩短折旧期限。如果考虑到税收减免等政策的

存在（尤其是期间减免政策），减免期间折旧的大小最终对税收负担的影响是无关的，即在减免期间，并不存在折旧抵税效应，那么对企业有利的处理方法是减少减免期间的折旧额，从而在减免期满之后，使折旧抵税作用最大。这种方法的思路是在法律规定的范围内适当延长折旧期，而并非一味缩短折旧期。由于税法一般只规定了折旧的最低年限，该筹划方法还是可行的。由于税法中大量存在着减免税等政策，在特定情况下延长折旧期取得税收筹划收益还是可行的。

关注四：折旧筹划应注意对现行税收政策及运行环境的筹划

折旧主要是用于对固定资产价值补偿，但由于我国现行税法对固定资产的成本补偿主要根据账面成本，在补偿期间如果物价水平发生剧烈变动，将对其有效投资产生影响，可能导致企业税负加重或税收筹划收益丧失。如果预期物价将长期上升，则应尽快采用加快折旧法，一方面可以加快投资收回速度，将收回的价值补偿用于再投资，减少物价水平上升的投资风险；另一方面可以利用税收挡板效应，延缓税收支付现金流出量，从而使企业在物价上涨前期拥有较多的现金流量进行投资，获得收益再用于后期的税款支付。而预计物价将持续下降，则应采用直线法折旧，这时候可以保证紧缩时期企业税收负担的平均，相对于加速折旧，折旧年限在紧缩后期的税收负担较低，税后利益较大，可以利用其货币价值较高的购买力进行投资更新。



企业老总的四大涉税误区

来源：财会信报 作者：蔡昌 周佩珊

近年来，纳税方面的问题越来越频繁地被管理层提及。我国企业的税务风险问题和老总分不开。其根本原因是老总普遍缺乏正确的纳税意识，在企业运作管理中存在着错误的涉税观念和行为误区。

误区一：通过关系解决企业的税务问题

盛华房地产公司房产销售火爆，每年实现 3 亿元的销售额，为了规避金额庞大的土地增值税。

公司老总通过关系与当地税务局领导“协调”，并达成减免 50% 土地增值税的意向，但未取得税务局下达的正式认可文书，而是采取由上而下的层层打招呼的形式获得默许，盛华房地产公司

会计也未将该笔税款反映在账面上。

两年后稽查局进行税务稽查，认定该企业应纳未纳土地增值税行为属于偷税行为，查补欠税并处罚金多达 6000 万元。面对巨大的税务损失，老总追悔莫及，不得不思考这样一个问题：利用关系能最终解决企业税务问题吗？

这是中国的现状，许多企业老总特别是一些大企业老总都有一些社会关系和税务资源，他们在遇到棘手的涉税问题时，往往第一反应就是托关系、找路子解决问题。在现实中的确有些问题能以这种方式解决，但往往留有许多看不见的隐患，这种非基于法理的解决方式，

最终有可能会付出“亡羊补牢”的沉重代价。

误区二：财务可以处理好涉税问题

企业未发生税务处罚，并不代表企业就没有涉税问题。随着国家税收征管力度的加强，企业发生涉税问题的几率正在增加：一方面，税法的浩瀚繁杂以及税收环境的不断变化，使财务人员很难准确而系统地掌握税法并及时有效地调整企业的涉税行为；另一方面，企业老总忙于经营，一般不太关注财务或对财务不熟悉而疏于管理，财务往往片面追求税负最小，主观上易于导致偷漏税行为的发生。虽然企业税务存在着一定程度的“模糊而又可争取的节税空间”，但财务人员没能及时发现并



通过与税务机关积极沟通以争取最优惠的税收界定，这可能使企业财务人员在涉税问题上力不从心。

在企业财务实践中，限于时间和精力，财务人员往往不能够全面理解和把握税收政策，而过高地要求他们创造性运用税收政策并进行合法纳税筹划，几乎就是一种奢求。因此，当企业遇到棘手的涉税难题，借助中介机构或专家的智慧 and 力量往往可以规避风险，正确解决企业税务问题，这可能是一种最为便利、最为节约的解决模式。

误区三：请税务代理就一定可以少缴税

一些企业老总虽然有请税务代理专业理税的意识，但对税务代理的真正理税作用的认识还有许多偏差，最普遍的就是认为请了税务代理后企业纳税就一定比没请税务代理要少。在企业老总心目中，被聘请的税务代理机构通过与税务局的关系和专业知识和技能使企业纳税降

低，税务代理是疏通税企关系的一个桥梁，税务代理是帮助企业实现“合理”避税的工具。

但企业老总没有意识到，企业纳税的多少，即企业税负的高低是依据国家的税法并最终决定于企业自身的经营活动的，并不是企业纳税的多少决定于税务代理的税收资源及税企之间的关系融洽程度。但是，企业根据自身的特点和实际生产经营活动，借助于税务代理的事前筹划、事中指导、事后减免等专业操作途径，是可以追求合理降低企业税负，实现最大化的节税效益。

误区四：行政许可法实施后企业就没有涉税风险

随着《中华人民共和国行政许可法》的实施，国家税务总局下发了一系列文件取消和下放了多项涉税管理项目的审批权，企业的纳税自主权扩大了，纳税审批程序减少了。因此许多企业老总直观地认为，企业有了更多的纳税事务自由裁量权，

企业几乎就没有涉税风险了。其实，这是一种误解，行政许可法对企业而言是一把双刃剑，从深度的税务角度观察，纳税人的涉税风险加大了，因为在实际操作中，纳税人的权利与义务是对等的，在享受自由申报权的同时，也要对纳税申报资料的真实性、完整性负责。譬如，企业对弥补亏损的处理事项，在弥补亏损审批未取消之前，许多地方税务局都规定：企业亏损年度的亏损经过中介机构的审计后，由税务局对企业核发一个弥补亏损认定书，认定企业当年度的亏损数额。弥补亏损审批取消后，税务局只对弥补亏损的结果进行核实和稽查，对企业亏损的认定差异作出的滞纳金及罚款处理就是企业面临的实实在在的税务风险。

因此，不论出于何种原因，企业对纳税事务的裁量尺度的把握与税务局有一定出入或存在较大偏差时，就会面临被处罚的不利局面。



会计制度与税法在劳务收入确认、计量上的差异

来源：财会月刊 作者：周琪

对于劳务收入，会计制度和所得税法没有对劳务的概念予以界定，但从范围上看，增值税法中的劳务（加工、修理修配劳务）和营业税法中的劳务（交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务）包含了会计制度中的提供劳务、让渡资产使用权和建造合同劳务。

一、会计制度与税法在劳务收入确认上的差异及相关处理

1. 会计制度规定的劳务收入确认条件。对提供劳务收入，《企业会计制度》规定：①在同一会计年度内开始并完成的劳务，应在完成劳务时确认收入。②如劳务的开始和完成分属不同的会计年度，在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下，企业应在资产负债表日按完工百分比法确认相关的劳务收入。③如劳务的开始和完成分属不同的会计年度，但提供劳务交易的结果不能可靠估计，在资产负债表日，如果已经发生的劳务成本预计能够得到补偿，应按已经发生的劳务成本金额确认收入，并按相同金额结转成本；如果已经发生的劳务成本预计不能全部得到补偿，应按能够得到补偿的劳务成本金额确认收入，并将已经发生的劳务成本作为当期费用，确认的金额小于已经发生的劳务成本的差额，作为当期损失；如果已经发生的劳务成本全部不能得到补偿，应按已经发生的劳务成本作为当期费用，不确认收入。

对让渡资产使用权收入，《企业会计制度》规定，应当在以下条件均能满足时予以确认：

①与交易相关的经济利益能够流入企业；②收入的金额能够可靠地计量。

对建造合同收入，《企业会计制度》规定：①如果建造合同的结果能够可靠地估计，企业应当根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。②当期完成的建造合同，应按实际合同总收入减去以前会计年度累计已确认的收入后的余额作为当期收入，同时按累计实际发生的合同成本减去以前会计年度累计已确认的费用后的余额作为当期费用。③如果建造合同的结果不能可靠地估计，应当区别以下情况处理：合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认，合同成本在其发生的当期作为费用；合同成本不可能收回的，应当在发生时立即作为费用，不确认收入。④在一个会计年度内完成的建造合同，应当在完成时确认合同收入和费用。⑤如果合同预计总成本将超过合同预计总收入，应当将预计损失立即作为当期费用。

2. 所得税法规定的劳务收入确认条件。《企业所得税暂行条例实施细则》规定，纳税人应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则。纳税人建筑、安装、装配工程和提供劳务，持续时间超过一年的，可以按完工进度或完成的工作量确认收入的实现。

《增值税暂行条例》规定，销售货物的纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。《增值税暂行条例实施细则》规定，销售、提供应税劳务的纳税义务发生时间为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额凭据的当天。《营业税暂行条例》规定，营业税的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。《营业税暂行条例实施细则》规定，纳税人自己新建建筑物后销售的，其自建行为的纳税义务发生时间为其销售自建建筑物并收讫营业额或者取得索取营业额凭据的当天。总之，所得税法确认劳务收入的条件为“提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额凭据的当天”。

3. 差异分析及举例。会计制度在收入的确认条件上充分体现了谨慎性原则和实质重于形式原则，而所得税法不承认谨慎性原则，更注重收入确认的形式——提供劳务、开具发票、收取款项。这种差异具体体现在以下几个方面：

（1）提供劳务交易的结果不能可靠估计。对于持续时间超过一年的劳务，如果至年末无法估计劳务交易的结果，《企业会计制度》规定应按预计能够补偿的劳务成本金额确认收入，并按相同金额结转成本。但如果符合收入确认的条件（如已提供劳务、开具发票等），则应调增应纳税所得额。

例 1：A 公司于 2003 年 11 月受托为某企业培训一批职工，培训期为 3 个月（2003 年 11 月 1 日至 2004 年 1 月 31 日），收取培训费总额为 45000 元。该企业预付 5000 元，培训费于每月月末支付 15000 元，预付款抵作最后一次培训费。预付款及第一个月的培训费已按期收到，但由于该企业经营发生困难，第二个月的培训费未能支付，A 公司无法估计收到培训费的可能性。2004 年 1 月末，该企业财务状况好转，后两次的培训费一并付清。A 公司为该项培训每月发生成本费用 10000 元，共发生 30000 元。

A 公司应进行以下会计处理：①2003 年 11 月 1 日，预收培训费，借：银行存款 5000 元；贷：预收账款 5000 元。②2003 年 11 月发生成本，月末收取培训费、确认收入和成本，借：劳务成本 10000 元；贷：银行存款、应付工资等 10000 元。借：银行存款 15000 元；贷：其他业务收入 15000 元。借：其他业务支出 10000 元；贷：劳务成本 10000 元。③2003 年 12 月发生成本，月末确认收入、成本，借：劳务成本 10000 元；贷：银行存款、应付工资等 10000 元。借：预收账款 5000 元；贷：其他业务收入 5000 元。借：其他业务支出 5000



元；贷：劳务成本 5000 元。④2004 年 1 月发生成本，月末收取培训费、确认收入和成本，借：劳务成本 10000 元；贷：银行存款、应付工资等 10000 元。借：银行存款 25000 元；贷：其他业务收入 25000 元。借：其他业务支出 15000 元；贷：劳务成本 15000 元。⑤所得税处理。A 公司应当于 2003 年度在会计利润的基础上调增 5000 元（调增其他业务收入 10000 元，调增其他业务支出 5000 元）作为应纳税所得额，在 2004 年度会计利润的基础上调减 5000 元（调减其他业务 4 收入 10000 元，调减其他业务支出 5000 元）作为应纳税所得额。

（2）逾期 90 天的应收利息、贷款到期 90 天后仍未收回的利息和贷款逾期 90 天后的应计利息。按《金融企业会计制度》的规定，应收利息逾期 90 天后仍未收到的，冲减原已计入损益的利息收入，转作表外核算；已计提的贷款应收利息，在贷款到期 90 天后仍未收回的，冲减原已计入损益的利息收入，转作表外核算；贷款逾期 90 天后尚未收回的，其应计利息停止计入当期利息收入，纳入表外核算。

但《企业所得税暂行条例实施细则》规定，纳税人应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则。《营业税暂行条例》规定，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。

例 2：B 银行于 2002 年 8 月 1 日贷款 1000000 元给丙公司，期限 1 年，到期日为 2003 年 7 月 31 日，月利息率为 5%，利息按月支付。2003 年 6 月份，丙公司发生财务困难，未能支付当月及以后月份的利息，贷款到期后也未能归还，此种状况一直延续到 2004 年 5 月份。2004 年 5 月末，B 银行与丙公司达成协议，丙公司将自有的两套住房转让给 B 银行抵偿所欠贷款本息，作价 1060000 元，并不再追究其他责任。B 银行已于 2004 年 4 月末报出年度财务会计报告和完成所得税汇算清缴。

B 银行应进行以下会计处理：①2002 年 8 月发放贷款，借：短期贷款 1000 000 元；贷：存放中央银行款项 1000 000 元。②2002 年 8 月～2003 年 5 月每月计收利息，会计分录为：借：存放中央银行款项 5000 元；贷：利息收入 5000 元。③2003 年 6～8 月每月计提利息（至 8 月贷款逾期，但未超过 90 天，仍应正常计提利息），会计分录为：借：应收利息 5000 元；贷：利息收入 5000 元。④2003 年 9～10 月，分别冲减原已计入损益的 6～7 月利息收入（利息逾期 90 天），转作表外核算。每月的会计分录为：借：利息收入 5000 元；贷：应收利息 5000 元。同时，计提 2003 年 9～10 月利息，借：应收利息 5000 元；贷：利息收入 5000 元。实践中这两步可合并抵消。⑤2003 年 11 月，贷款逾期 90 天，应计利息停止计入当期利息收入，纳入表外核算，同时冲减原已计入损益的 8 月～10 月利息收入，转作表外核算，借：利息收入 5000 元；贷：应收利息 5000 元。⑥2004 年 2 月，贷款逾期半年，转为逾期贷款，

借：逾期贷款 1000000 元；贷：短期贷款 1000000 元。⑦2004 年 5 月，收到抵债资产（不考虑相关税费），借：固定资产 1060000 元；贷：逾期贷款 1000000 元，利息收入 60000 元。⑧所得税处理。B 银行应当在 2003 年度会计利润的基础上调增 35000 元（调增利息收入 35000 元）作为应纳税所得额，在 2004 年度会计利润的基础上调减 35000 元（调减利息收入 35000 元）作为应纳税所得额。

二、会计制度与税法在劳务收入计量上的差异及相关处理

1. 会计制度对劳务收入计量的规定。对提供劳务收入，《企业会计制度》规定，提供劳务的总收入，应按企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定。

对让渡资产使用权收入，《企业会计制度》规定，让渡资产使用权而发生的收入包括利息收入和使用费收入。利息收入应按让渡现金使用权的时间和适用利率计算确定；使用费收入应按有关合同或协议规定的收费时间和方法计算确定。

对建造合同收入，《企业会计制度》规定，当期完成的建造合同，应按实际合同总收入减去以前会计年度累计已确认的收入后的余额作为当期收入。

2. 所得税法对劳务收入计量的规定。《企业所得税暂行条例》规定，纳税人与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用。不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税所得额的，税务机关有权进行合理调整。

我国的《税收征收管理法》规定，纳税人与其关联企业之间的业务往来，不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税收入或者应纳税所得额的，税务机关有权进行合理调整。

3. 差异分析及差异事项处理。会计制度在劳务收入的计量上遵循稳健性原则，而所得税法坚持权责发生制原则而不接受稳健性原则，这使得两者在收入计量上存在以下几个方面的差异：

（1）预计只能有部分经济利益流入的劳务。会计制度规定提供劳务的收入应按企业与接受方签订的合同或双方共同接受的金额确定，但当预计只能有部分经济利益流入企业时，则只计量该部分收入金额；当预计全部经济利益均不能流入时，不确认收入。但税法规定，要按应收的金额确认应税收入。

（2）价格明显偏低且无正当理由或提供给关联企业的劳务。会计制度规定，提供劳务的总收入应按企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定，而无论价格高低。而所得税法规定，要按公允价值计算纳税。这使得会计收入和应税收入产生差异。



企业分立中的增值税筹划

来源：财会学习 作者：黄凤羽

一 分立农副业生产部门

提高进项税额的案例分析

某食品厂为增值税一般纳税人，适用 17% 的增值税税率。根据市场需求，该食品厂开发种植猕猴桃，并将猕猴桃加工成果脯、饮料等(以下简称“加工品”)对外销售。2005 年猕猴桃开始产生经济效益。2006 年 5 月该食品厂共销售猕猴桃加工品 100 万元(不含增值税价格)，产生 17 万元的销项税额。但经核算，发现与该项业务有关的进项税额数量很少，只有化肥等项目产生了 1 万元的进项税额。这样，该食品厂需要就该项业务缴纳 16 万元的增值税。为了降低增值税负担，该企业在购进可抵扣项目时，十分注重取得合格的增值税专用发票，但收效不大。

从税收筹划的角度讲，该食品厂可以采取企业分立的方法降低增值税负担。即：食品厂将猕猴桃的种植业务分立为一个独立的企业，并使其具有独立的法人资格，实行独立核算，也就是使之成为一个独立的纳税人。原因在于，我国增值税法规定：一般纳

税人向农业生产者购买的免税农业产品，或者向小规模纳税人购买的农业产品，准予按照购买价格和 13% 的扣除率计算进项税额，从当期销项税额中扣除。这样，食品厂就可以按照“购买价格 $\times$ 13%”计算出进项税额，而种植企业也不必缴纳增值税，因为直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的自产农业产品，免征增值税。当然，相应的进项税额也不能再抵扣。结果是，种植企业没有因为分立而多承担任何税收，而食品厂却在原有进项税额、销项税额不变的前提下，因为有了“向农业生产者购买的免税农业产品”，而可以增加大量的进项税额。

在上述方案中，食品厂分立后的税收负担及有关变化，体现在以下几个方面：

1. 分立后的食品厂，销项税额不变，仍为 17 万元；

2. 分立后的食品厂增加了进项税额。假设按照市场正常的交易价格，该食品厂 2006 年 5 月用于生产猕猴桃加工品的原料价值 60 万元，那么分立后的食品厂就可以按照 60 万元的买价和 13% 的扣除率计算进项税额，即 7.8 万元(如果企业进行转移定价操作，还可以计算更多的进项税额)；

3. 种植企业享受增值税免税优惠，但同时，有关的增值税进项税也不能够再抵扣。根据前文介绍，这部分增值税进项税为1万元；

4. 种植企业可以享受农业特产税的免税政策。

所以，分立后食品厂的这项业务需要缴纳的增值税为：

$$\text{应纳增值税} = 17 - 7.8 = 9.2 (\text{万元})$$

与筹划前相比，增值税负担降低了6.8万元，相当于新增加的进项税额与企业原有的进项税额之差。

这一税收筹划方案的效果，主要取决于两个因素：

1. 新增加的进项税额的数量，即根据13%的扣除率计算的进项税额。这一数额越大，这项税收筹划的方案就越好。实际上这一数量直接取决于种植企业和加工企业之间的交易价格。交易价格越高，可抵扣的进项税额就越多。

2. 原有的进项税额的数量。这一数额会直接增加这项税收筹划方案的机会成本。

以上我们分析了该企业筹划前后增值税负担的变化，在实际操作中，企业所得税的负担也是必须同时考虑的因素。本案例中，种植企业增加的销售收入就是食品厂增加的成本，因此种植企业增加的利润就是食

品厂减少的利润。所以，两者之间的猕猴桃销售价格最终不会影响两者总的所得税负担。

二 分立废旧物资收购部门提高进项税额的案例分析

根据财政部和国家税务总局2001年04月29日发布的《关于废旧物资回收经营业务有关增值税政策的通知》(财税字[2001]第078号)，自2001年5月1日起，生产企业增值税一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的废旧物资，可按照废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票上注明的金额，按10%计算抵扣进项税额。同时，对废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资免征增值税。根据以上规定，使用废旧物资进行生产的企业可以将原来属于企业内部的收购部门进行独立，以适用以上的抵扣规定。

例如，某造纸厂是增值税一般纳税人，适用17%的增值税税率。该企业的主要业务是将废纸经脱墨等程序加工成日用纸制品。长期以来，企业有大量原材料来源于民间收购者。由于对方不能开具增值税专用发票或其他合法的抵扣票据，企业长期有大量原材料不能抵扣进项税额。

根据前述的抵扣规定，该企业为了抵扣进项税额，也曾改为从当地正规的废旧物资

生产企业免抵退税的核算与筹划

来源：财会月刊 作者：姜华忠

财政部、国家税务总局发布的《关于进一步推进出口货物实行免抵退税办法的通知》规定，自 2002 年 1 月 1 日起，生产企业自营或委托外贸企业代理出口自产货物，除另有规定外，增值税一律实行免、抵、退税管理办法。所谓“免”税，是指对生产企业出口的自产货物，免征本企业生产销售环节增值税；“抵”税，是指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含应予退还的进项税额，抵顶内销货物的应纳税额；“退”税，是指生产企业出口的自产货物在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额时，对未抵顶完部分予以退税。

一、生产企业免抵退税计算方法

1. 当期免抵退税额 = 当期出口货物离岸价 × 外汇人民币牌价 × 出口货物退税率 - 当期免抵退税额抵减额；当期免抵退税额抵减额 = 免税购进原材料价格 × 出口货物退税率。

2. 当期免抵退税不得免征和抵扣税额 = 当期出口货物离岸价 × 外汇人民币牌价 × (出口货物征税率 - 出口货物退税率) - 当期免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额；当期免抵

退税不得免征和抵扣税额抵减额 = 免税购进原材料价格 × (出口货物征税率 - 出口货物退税率)。

3. 当期应纳税额 = 当期内销货物的销项税额 - (当期进项税额 - 当期免抵退税不得免征和抵扣税额) - 上期留抵税额。

当期应退税额和免抵税额按以下公式计算：①若当期应纳税额 ≥ 0，则当期应退税额 = 0；②若当期期末留抵税额 > 当期免抵退税额，则当期应退税额 = 当期免抵退税额，当期免抵税额 = 0；③若当期期末留抵税额 ≤ 当期免抵退税额，则当期应退税额 = 当期期末留抵税额，当期免抵税额 = 当期免抵退税额 - 当期应退税额。

二、不同销售方式下的退税核算与筹划

根据《国务院关于完善中央与地方出口退税负担机制的通知》，在坚持中央与地方共同负担出口退税前提下完善现有机制，并自 2005 年 1 月 1 日起执行，国务院批准核定的各地出口退税基数不变，超基数部分中央与地方按照 92.5 : 7.5 的比例共同负担。此举将大大减轻地方政府的财政压力，从而进一步促进出口的稳步增长。对于生产企业出口产品而言，使企业资金能够得到充分有



效的使用,并获得更多的税收补贴。下面通过实例进行说明:

例 1: 某生产企业具有进出口经营权,在 2004 年度生产产品 20 000 吨,生产成本共计 7 000 万元,进项税额 1 190 万元,产品全部出口,单价 585 美元,出口离岸价共计 1 170 万美元,货款未收到,美元记账汇率为 8.00。假设内外销货物增值税税率为 17%,出口退税率为 13%,无上期留抵税额,无其他直接成本。

首先,计算当期出口货物不得免征和抵扣税额:当期免抵退税不得免征和抵扣税额 $=1\,170 \times 8 \times (17\% - 13\%) - 0 = 374.4$ (万元)。会计分录为:借:主营业务成本——自营出口销售成本 374.4 万元;贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出) 374.4 万元。其次,计算当期免抵退税额:当期免抵退税额 $=1\,170 \times 8 \times 13\% - 0 = 1\,216.8$ (万元)。再次,计算当期应纳税额:当期应纳税额 $= 0 - (1\,190 - 374.4) = -815.6$ (万元)。

由于当期应纳税额小于零,说明当期期末留抵税额为 815.6 万元,当期期末留抵税额 815.6 万元 $<$ 当期免抵退税额 1 216.8 万元,所以,当期应退税额 $=815.6$ (万元),当期免抵税额 $=1\,216.8 - 815.6 = 401.2$ (万元)。会计分录为:借:应收账款——应收出口退税 815.6 万元,应交税金——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额) 401.2 万元;贷:应交税金——应交增值税(出口退税) 1 216.8 万元。

从以上计算可以看出,在生产企业产品全部出口时,不用缴纳增值税,而且享受退税 815.6 万元。

例 2: 接例 1,假定其他条件不变,生产企业将产品全部销售给有外贸经营权的关联公司,内销单价为 4 680 元(585 美元,汇率 8.00),总价为 9 360 万元,计税价格为 8 000 万元,款项未收到。关联公司外销价格与生产企业外销价格相同,出口离岸价为 1 170 万美元。

计算生产企业内销产品缴纳的增值税:销项税额 $=8\,000 \times 17\% = 1\,360$ (万元),进项税额为 1 190 万元,生产企业应缴纳增值税 170 万元 $(1\,360 - 1\,190)$ 。关联公司外销产品应退税额 $=8\,000 \times 13\% = 1\,040$ (万元)。

通过例 2 可以发现,将产品全部销售给关联公司后,生产企业要缴纳增值税 170 万元,关联公司可退税 1 040 万元,实际享受税收补贴 870 万元,和例 1 比较,多享受税收补贴 54.4 万元。生产企业将货物通过关联公司对外销售可以享受更多的税收补贴。税收补贴增加的原因在于计税价格不同,生产企业以出口离岸价计算不得免征和抵扣税额,而关联公司以双方确定的内销价格计算不予退税金额。在例 1 中,计税价格是 1 170 万美元(即 9 360 万元),在例 2 中计税价格是 8 000 万元,两者相差 1 360 万元,对于退税的影响为 54.4 万元 $[1\,360 \times (17\% - 13\%)]$ 。

征税率和退税率的不同是造成企业实际得到不同税收补贴的根本原因。可是上述做法的不利之处在于生产企业在内销时需要缴纳 170 万元增值税,并承担相应的城建税、教育费附加等,占用企业现有资金,增加企业资金成本。而关联公司退税金额较大,退税需要一定的时间,也无形中增加了资金成本。

例 3: 接例 1, 假定其他条件不变, 生产企业将产品中的 16 000 吨销售给有外贸经营权的关联公司, 4 000 吨自营出口, 内销单价不变, 为 4 680 元(585 美元, 汇率 8.00), 内销总价为 7 488 万元, 计税价格为 6 400 万元, 关联公司外销价格与生产企业外销价格相同, 出口离岸价为 936 万美元。生产企业外销单价也为 585 美元, 出口离岸价为 234 万美元。

计算当期出口货物不得免征和抵扣税额: 当期免抵退税不得免征和抵扣税额 $= 234 \times 8 \times (17\% - 13\%) = 74.88$ (万元)。会计分录为: 借: 主营业务成本——自营出口销售成本 74.88 万元; 贷: 应交税金——应交增值税(进项税额转出) 74.88 万元。计算当期免抵退税额: 当期免抵退税额 $= 234 \times 8 \times 13\% = 243.36$ (万元)。计算当期应纳税额: 当期应纳税额 $= 6\,400 \times 17\% - (1\,190 - 74.88) = -27.12$ (万元)。

由于当期应纳税额小于零, 说明当期期末留抵税额为 27.12 万元, 当期期末留抵税额 27.12 万元 < 当期免抵退税额 243.36 万

元, 所以, 当期应退税额 $= 27.12$ (万元), 当期免抵税额 $= 243.36 - 27.12 = 216.24$ (万元)。会计分录为: 借: 应收账款——应收出口退税 27.12 万元, 应交税金——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额) 216.24 万元; 贷: 应交税金——应交增值税(出口退税) 243.36 万元。关联公司外销应退税额 $= 6\,400 \times 13\% = 832$ (万元)。

通过例 3 可以发现, 生产企业在将部分产品销售给关联公司、部分产品内销后, 可以用出口免税后的出口货物进项税额来抵顶内销部分的销项税额, 从而使内销部分应纳税额减少。在例 3 中, 生产企业不仅不需要缴纳增值税, 而且享受 27.12 万元的退税。关联公司退税额为 832 万元, 实际上享受税收补贴 859.12 万元, 和例 1 相比, 多享受税收补贴 43.52 万元。通过这种方式销售, 与例 2 相比, 虽然税收补贴有所减少, 但生产企业不需要缴纳增值税, 等于生产企业无偿使用了这部分资金, 而且关联公司退税金额减少了 208 万元, 也等于提前使用了这部分资金, 并减轻了关联公司的退税压力。

以上分析说明, 在现有的退税机制下, 采用例 3 的销售方式(部分外销、部分内销)后, 用出口货物进项税额来抵顶内销部分的销项税额, 从而使内销部分应纳税额减少或者不用缴纳增值税, 并享受退税的优惠政策, 对企业最有利。当然, 企业必须在国家法律法规许可的范围内, 通过对经营的精心安排进行纳税筹划。



小型商贸企业认定为一般纳税人的纳税筹划

来源：市场论坛 作者：张海英

一年半以前，国家税务总局以明传电报[2004]37号文件下发《国家税务总局关于加强新办商贸企业增值税征收管理有关问题的紧急通知》，这个文件对新办小型商贸企业关于认定为一般纳税人的条件做出了新的较为严格的限制。新政策明确要求对新办小型商贸企业改变目前按照预计年销售额认定一般纳税人的办法，必须一年内实际销售额达到180万元方可在一年后申请一般纳税人资格。固然，该政策有不合理之处：国家因为少数违法经营户的行为，对全部小规模商业企业实施“集体惩罚”，不仅仅有些措施的合法性值得推敲，变化莫测的税收政策的也使得广大的企业丧失了合理的经济预期，加

剧了企业的短期行为倾向；虽然短期内遏制偷逃国家税款势头，但强硬的政府干预也影响了整个经济的效率。从纳税人角度讲，即使政策有失公平，小型企业至多是呼吁政策的公平，并无能力干预政策，进行政策寻租。倒不如在既定的政策环境中认真研究税收政策，进行有益的纳税筹划，减轻税负，获取更大的利益。

经过一年的努力经营，目前，已有很多小型商贸企业已达到一般纳税人认定标准，在认定前，首先要明确有关增值税政策存在的问题以便做好认定过程中的税收筹划。

一、小规模纳税人为何要转换为一般纳税人

尽管国家政策为小规模经济提供了广阔的发展

空间，小规模纳税人在增值税纳税人数量中占绝大部分，但在流转税方面，由于其纳税额少，账务不健全等原因，被排除在增值税运行规则之外，现行增值税制对小企业在客观上存在着歧视和限制：第一，从利润率方面来看，按目前小规模商业企业4%增值税率、一般纳税人17%税率计算出二者税收负担平衡点的利润率是23.53%，也就是说，只有小商贸企业利润率达到23.53%，其税负才能降低到与一般纳税人持平。但是，随着市场竞争的加剧，社会平均毛利润率即增值率逐步降低，远远低于该平衡点。一般纳税人的税负可以随着增值率下降而下降，但小规模纳税人的征收率已固定，与其利润率升降无

关,因而两类纳税人之间税负差异日益扩大。第二,从市场选择机制来看:小规模纳税人购进货物,进项税金不能抵扣,使其进货成本增加。另一方面,小规模纳税人销售货物不能开具专用发票,使其在激烈的市场竞争中与一般纳税人相比处于极其不利的地位,客户更愿意从能够开具增值税专用发票的一般纳税人处购买货物。由于我国小规模纳税人的税负水平偏高以及增值税运作机制等原因,客观上促使小规模纳税人千方百计认定为一般纳税人,从而形成了对一般纳税人资格的强烈需求。

二、小规模纳税人认定为一般纳税人过程中存在税制脱节

《增值税暂行条例》规定,对一般纳税人按规范化的增值税抵扣机制计税,对小规模纳税人按简易办法(直接用销售额乘以征收率)

计税。从纳税情况看,80%以上的纳税人属于小规模纳税人,对他们不按照增值税的课税原理征税而是按简易征税办法征税,并且不使用增值税专用发票。税法这样规定的直接后果是阻断了一般纳税人与小规模纳税人之间的正常交往,导致增值税抵扣链条中断面过大,从本质上讲违背了增值税设立的初衷,影响了增值税税制的规范运转,不能真正发挥增值税的优越性。为此,税法又规定,只要小规模企业有会计、有账册、能够正确计算进项税额、销项税额和应纳税额,并能按规定报送有关税务资料,年应税销售额不低于30万元(商业企业实际销售额不低于180万元),可以认定为一般纳税人。然而,税法没有规定转换时存货中所含的增值税如何抵扣。在实际操作中,由于转换前存货中所含的增值税不能抵扣,而

转换后,销售这批存货必需再按17%缴纳销项税,造成重复征税,加重企业税负。

例:某商业企业2006年1月申请由小规模纳税人转换为一般纳税人,2006年2月主管国税机关批准其成为一般纳税人,从3月1日开始按一般纳税人抵扣机制计税,2月底该企业有存货117万元,含供货方收取的销项税17万元,3月份企业将该批货销售售价120万元,销项税20.4万元,企业3月份应纳增值税20.4万元。如果该企业一直为小规模纳税人则其缴纳增值税为 $120/(1+4\%) \times 4\% = 4.62$ 万元。假设该企业一直是一般纳税人,其缴纳增值税则为 $20.4 - 17 = 3.4$ 万元。由于小规模纳税人转换为一般纳税人而使税负额外增加15.78万元。

从以上实例可以看出,此项税制的脱节所造成的税负加重导致企



业资格转换成本大幅度增加，这无疑为中小企业前进道路上设置一块绊脚石。此项税制脱节也与我国大力发展小企业经济的政策取向相背离。

三、税制脱节对经济的影响

(一)从微观经济学的角度分析税制脱节阻碍了一般纳税人资格的供给与需求

经济学是研究稀缺的，它研究的主要内容是在市场完全竞争机制下通过对稀缺资源合理有效配置达到帕累托最优即社会福利最大化，如果把一般纳税人资格作为一种稀缺资源，政府则为资源的提供者，小规模纳税人是资源的需求者，其完全竞争市场价格为小规模纳税人向一般纳税人的转换所要达到的法定标准和要增加的转换成本。如果在转换时小规模纳税人

额外负担增值税负，等于抬高了交易价格，导致对一般纳税人资格的需求减少，交易便得不到充分进行。这是因为如果小规模纳税人由于税负减轻而带来的收益尚不足以抵扣这些成本的支出，则宁可保持小规模纳税人身份。而政府作为供给方获得额外的租金成为事实上的垄断方形成垄断交易，这使得交易不具备帕累托最优，不能实现社会福利最大化，从而不能促使经济最大程度地发展。

(二)从制度经济学的角度分析

从制度经济学分析：制度是上层建筑，对经济基础具有强大的反作用。制度的关键是增进秩序，制度经济学研究制度对经济的影响，它把制度看作是减少经济交往中的交易成本、维护经济高效运行的经济规则，是影响经济增长的内生参数而不是外部既定的。政府既

是成文制度的制定者又是监督执行者，制定和执行的偏差会对经济增长产生副作用。按此原理税制脱节可以定义为一项偏差，对国民经济的增长产生不利影响。

(三)从税收的严肃性分析

西方税收理论认为高税率就是鼓励偷税。小规模纳税人税负过重，又不能转换为一般纳税人，为了在激烈竞争中生存下来势必要偷税漏税达到减轻税负的目的，同时，这也很可能从客观上造成“松”的税收征管，从而弱化了税法的严肃性。一方面是部分企业采取少报销售额等违规违法行为来减轻税收负担；另一方面，征收率虽然较高，但计税依据——销售额一般定得都较低。之所以如此，是因为目前市场竞争特别是价格竞争十分激烈，毛利率一般是3%—5%，有的甚至1%—2%，若按一般纳税人

17%的税率征税，税负为销售额的 0.51%—0.85%，与目前的实际税负基本吻合，但是如按小规模纳税人 4% 的“征收率”征税，则大部分经营户将亏损关门，因此，基层征管部门考虑到小规模纳税人的税负较重，有意降低计税依据以达到征纳双方都可以接受的水平，这样不但纳税人能继续经营下去，同时也稳定了税源。但是无论是“默许”少报销售额、还是隐瞒销售额，在实际的征收过程中名义税率与实际税率都是脱节的，都破坏了税法的严肃性。总之，不管实际征管中执行政策产生了多大偏差，也不管小规模纳税人出于对自身利益的维护采取了多少违反规定的做法，仅就政策本身而言，增值税的公平性、严肃性在小规模纳税人身上被明显扭曲。

四、对小规模纳税人申请认定的建议

(一) 尽量保证认证时的低库存

由以上分析可知，由于税制脱节，纳税人资格转换时存货越高，重复征税造成的税负越重。核定小规模纳税人转换为一般纳税人时的库存商品越低，重复税收负担越低。因此，在认定的前夕，切记不要大量进货，同时，尽可能将现有的存货在合理价格下销售出去。

(二) 综合考虑相关因素，相继抉择

税法规定，当小规模商贸企业财务会计制度健全，年销售额达到 180 万元，可以申请认定一般纳税人，而不是必须转为一般纳税人，这就给企业选择的机会，事实上，并不是说所有的小规模纳税人都适合转为一般纳税人，因此，小型商贸企业应综合考虑相关因素，做出选择。比如：当企业库存商品大部分来自小规模纳税人时，因为购进的货物不能

取得可抵扣的增值税专用发票，即使转为一般纳税人也不能抵扣，而销售要按 17% 缴税，这时就不适合转为一般纳税人，作为小规模纳税人将获得更大的纳税利益。再者，看客户是否要求取得可抵扣的增值税专用发票。如果购货方坚持索要增值税专用发票，为了占有市场争夺客户应选择一般纳税人。另外，还要考虑增值税金额变化的同时，还会引起城市维护建设税、教育费附加以及企业所得税的变化，从而对利润产生影响。因此，小型商贸企业选择认定一般纳税人时不能单纯地考虑某个或某几个因素，而应结合宏观经济环境、相关法律法规的限制、本行业本企业以及客户的特点进行综合分析，以确定本企业是申请增值税一般纳税人，还是做小规模纳税人。



企业运费的税收筹划

来源：经营与管理 作者：尹磊

随着交通设施的改进和运输工具的普及，运费收支已成为企业财务管理的重要内容。根据我国现行税法规定，增值税一般纳税人所支付的运输费用依 7% 的扣除率计算进项税额并准予扣除，而企业收取运费要缴纳增值税或营业税。可见运费收支与企业的税收状况有着密切的联系。因此，运用税收筹划的原理，选取合适的运费处理方式，对于降低企业纳税负担，提高经营利润具有积极作用。

运用“税收平衡点”处理企业所支付的运费

“税收平衡点”是指纳税人在面临不同的纳税选择时，事先对各种纳税方案进行计算和比较，人为地使不同的纳税方案具有相同的税收负担，从而解出一个使不同的纳税方案具有相同税负的数值，该数值即为“税收平衡点”。拿“税收平衡点”和企业真实的经营数据比较，从而得出较优的纳税选择，以达到减轻税负、增加利润的目的。企业采购或销售活动所发生的运费同样可利用“税收平衡点”进行税收筹划。拥有自营车辆的企业有以下两种纳税方案。

方案一：企业内部核算运费。根据规定，对于增值税一般纳税人自营车辆所发生的运费，其中运输工具所耗用的油料、配件和正常的修理支出等项目，如索取专用发票，可以按 17% (设企业增值税税率为 17%，下同) 的比例计提增值税进项税额。假设不含税运费价格中可扣税物耗的比率为 X ，那么此时增值税的抵扣率为 $17\%X$ 。

方案二：企业利用自营车辆独立核算运费。如果设立隶属于本企业的运输子公司，独立核算运费，那么按规定，一方面该企业可按运费的 7% 扣税；另一方面，该运输子公司应按运费的 3% 缴纳营业税。从总体上看，企业扣税与运输子公司缴纳营业税相抵后，运费的实际扣税率为 $7\%-3\%=4\%$ 。

根据“税收平衡点”原理，令方案一和方案二的税收负担相等，具有相同的扣税率，即 $17\%X=4\%$ ，解出 $X=23.53\%$ ，即为运费处理中的“税收平衡点”，其具体含义是处于“税收平衡点”时，运费中可抵扣增值税的物耗比率。假设企业实际发生的运费中可抵扣税的物耗比率为 R ，则存在以下三种情况：当 $R=23.53\%$ 时，两种方案下企业抵扣的税额相等，采取哪种运费处理方式对企业而言都没有什么区别；当 $R>23.53\%$ 时，企业应采取内部核算运费

的方式，以达到多抵扣税额的目的；当 $R < 23.53\%$ 时，企业应利用自营车辆独立核算运费的方式以多抵扣税额。对于拥有自营车辆的企业的运费处理，这一结论是十分有用的。

例如：甲企业为增值税一般纳税人，以自营车辆采购原材料，2005 年的运费 100 万元，据估算其运费中可扣税的物耗比率为 12% 。根据前面的结论，从理论上讲， $12\% < 23.53\%$ ，应采取设立运输子公司独立核算运费的方式。这样的话，该企业一方面可以计提进项税额 $100 \times 7\% = 7$ 万元，另一方面运输子公司要缴纳营业税 $100 \times 3\% = 3$ 万元，总体而言，该企业实际可抵扣税款 $7 - 3 = 4$ 万元。如果企业采取内部核算运费的方式，则该年度企业运费部分可以抵扣的进项税额为 $100 \times 12\% \times 17\% = 2.04$ 万元。可见如果采取设立运输子公司独立核算的方式，比实行内部核算运费多抵扣 $4 - 2.04 = 1.96$ 万元。

改变运费收取方式筹划企业所收取的运费

企业在销售货物时所收取的运费，根据不同情况，应缴纳增值税或营业税，这种选择性为企业运费的税收筹划提供了空间。在一定条件下，企业可以将自营车辆设立为运输子公司，通过让子公司开具普通发票收取运费，使运费收入转变为符合免征增值税条件的代垫运费，从而降低税负。

例如：甲企业为增值税一般纳税人，某月销售给乙企业某产品 8000 件，不含税销售价 100 元/件，价外运费 15 元/件，同期进项税额为 100000 元，其中自营汽车所耗用的油料等抵扣进项税额 5000 元。如果不对运费收取方式进行处理，则甲企业该月的销项税额为 $8000 \times 100 \times 17\% + 8000 \times 15 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 153435.89$ 元，应纳增值税额为 $153435.89 - 100000 = 53435.89$ 元。如果设立运输子公司，改变运费收取方式，使运费收入转变为符合免征增值税条件的代垫运费，则甲企业的销项税额为 $8000 \times 100 \times 17\% = 136000$ 元，同时甲企业自营汽车原本可以抵扣的 5000 元进项税额此时不能予以抵扣，进项税额变为 95000 元，甲企业应纳增值税 $136000 - 95000 = 41000$ 元，运输子公司应缴纳的营业税为 $8000 \times 15 \times 3\% = 3600$ 元，总体而言甲企业该月税收负担为 $41000 + 3600 = 44600$ 元。由此可见，改变运费收取方式后甲企业税负降低 $53435.89 - 44600 = 8835.89$ 元。如果考虑城市维护建设税和教育费附加的减少，甲企业税负降低的幅度会更大。

需要说明的是，在上例中，仅从甲企业的角度出发，通过改变运费收取方式进行税收筹划是比较划算的，但是该方式可能会损害购货方乙企业的利益。上例中，甲企业如果不进行



运费处理，乙企业的增值税进项税额为 153435.89 元，甲企业改变运费收取方式后，对于乙企业而言，一方面，从甲企业购货时的进项税额为 136000 元；另一方面，乙企业支付给甲企业运输子公司的运费可以计提进项税额 $8000 \times 15 \times 7\% = 8400$ 元，两项共计可以抵扣进项税额 $136000 + 8400 = 144400$ 元，与甲企业进项运费处理前相比少抵扣税款 $153435.89 - 144400 = 9035.89$ 元。可见，如果乙企业需要抵扣进项税额时，甲企业设立运输子公司，变运费收入为代垫运费的做法，显然对乙企业不利，因此可能会遭到购货方的抵制和反对。但是，这并不意味着企业在进行运费处理时不能采用这种方法。如果购货方是增值税小规模纳税人，或是消费者，或是购货方虽然是增值税一般纳税人，但所购货物为机械设备等，购货方将之作为固定资产入账的，此时购货方不需要或不能抵扣进项税额，销货企业完全可采取变运费价款为代垫运费的方式进行税收筹划，既减轻了销货方的税收负担，又不会增加采购方的税收负担。即使购货方是增值税一般纳税人，而且需要抵扣进项税额，如果通过做工作或提供一定的优惠条件征得购货方的同意，则仍然可利用此方法进行运费筹划。

运用税收筹划处理运费时需要注意的问题 企业运用税收筹划的目的是为了获取最大的税收利益，尽可能多地增加利润。税收筹划作为一项经济活动，在为企业带来收益的同时，也必然会耗费一定的成本。运用税收筹划处理运费时，无论是利用“税收平衡点”分析法，在内部核算运费与设立运输子公司独立核算运费之间进行转换，还是把运费收入转化为代垫运费，都必然存在一定的转换成本，比如设立运输子公司而发生的开办费、管理费等支出，导致企业增加经营成本。因此，在运用运费的税收筹划时，事前需要进行必要的估算和相应的成本收益分析。当税收利益大于转换成本时，说明运费的税收筹划是可行的，反之，当税收利益小于转换成本时，则没有必要进行税收筹划。

税收筹划是一项兼具综合性和复杂性的工作，在运用税收筹划处理运费时，要综合考虑各方面的影响因素，着眼于企业利润的稳定增长，而不仅仅是个别税种税负的高低。“税收平衡点”主要是从与企业运费收支密切相关的流转税的角度对运费的税收筹划进行了分析，在实际操作中还应适当考虑其他影响企业税收负担和经营利润的影响因素。另外，还要具有一定的灵活性，如把运费收入转变成代垫运费方式会减少购货方进项税额，可能会增加购货方的税负。这时就要求根据购货方的情况有选择地实施该方法，而对于确实需要扣除增值税进项税额的购货方，也可灵活运用，通过努力使其接受这种运费处理方式。



业务咨询专栏

问题一：

- 1、清算所得能否弥补以前年度未弥补亏损？
- 2、如果清算所得可以弥补亏损，是否受5年弥补期限的限制？

(注：(89)国税外字第134号《国家税务总局关于制浆企业××自行车有限公司盈亏清算所得税问题的批复》中，明确了深圳××自行车有限公司在清算清算所得时，可以扣除其以前年度未弥补亏损的计算，请问这个文件是否仍然有效？)

回复：

- 1、清算所得不能弥补以前年度未弥补亏损，请按照以下计算公式计算：

清算所得 = 清算时的全部资产或资产 - (清算费用 + 损失 + 负债 + 企业未分配利润 + 资本公积 + 盈余公积) + (清算资产公允价值增值 + 接受捐赠的资产价值) - 实缴资本
应纳税所得额 = 清算所得 × 适用税率

- 2、该文件只是批准该深圳公司可以享受该政策，范围不可以扩大。

问题二：

现因企业产品结售，需报废大批固定资产，应怎样向税局申报，方可税前扣除(公司企业所得是向地税申报的，报废固定资产是向地税申报，还是向国税)?

回复：

若是内资企业需要向地税局报批，才可税前扣除。

所需资料：

- 1、企业申请报告(加盖公章)：必须详细说明资产损失的数量、程度、数量、金额、原因和处置方式；
- 2、《企业资产损失税前扣除申报表》和《资产损失明细表》；
- 3、申请损失资产购置的原始凭证和记账凭证原件及其复印件；
- 4、根据该国税函[2005]505号要求提供相应资产损失认定的证据；



5、通过海关稽查的反馈可要求提供海关准予扣缴的批准资料；

6、通过物资回收公司向单位处理固定资产清单和收入发票原件及其复印件。（注：证明的原件及其复印件需证明材料按固定资产盘点明细表的顺序编号、 款和装订）；

7、视具体情况要求提供其他资料。

办理流程：

第一步 持税务登记证副本，填写《涉税事项综合申请表》，提出申请和取得《受理回执》有个解税办税服务处盖章签字

第二步 提供所需资料，待主管税务征收资料和投资审核

第三步 凭《受理回执》取得批复

若是外资企业，已申报税务核算审批手续，但是企业发生的固定资产盘亏，在向主管税务核算申报年度所得税申报表时，应附其固定资产盘亏的款额、程度、数量、价格、盘亏理由、扣除限额等做出书面说明，同时附送企业内部有关部门的固定资产盘亏鉴定证明材料等，若涉及由企业外部造成固定资产盘亏的，还应附送企业外部有关部门、机构鉴定的固定资产盘亏证明材料。

问题三：

初次取得发票需提供哪些资料办理？

回答：

为申请取得发票提供：

所需资料

第一步：刻发票专用章

- (1) 营业执照副本复印件
- (2) 法定代表人或负责人（非法人单位）身份证复印件。
- (3) 属 分支机构、国有、集体所需经上级主管部门出具同意刻章证明。
- (4) 需附地税税务登记证的原件及其复印件。

注：以上所需资料请用 A4 纸复印，并提供原件核对

第二步：安装税控装置

- (1)《发票领票初次（调整）核定申请表》一式两份（加盖公章专用章）
- (2) 税务登记证副本原件及其复印件；



(3) 开票单位出具指定开票人员身份证明(加盖公章);

(4) 指定开票人员身份证明原件及其复印件;

第三步: 领购税控发票

(1) 《领(销)发票申请书》一式两份(加盖公章)

(2) 税控卡(已由主管税务机关植入内容)

为申请领购税控发票:

所需资料

第一步: 领发票专用章

(1) 营业执照副本复印件

(2) 法定代表人或负责人(非法人单位)身份证明复印件。

(3) 属 直接接、国有、集体所需经上级主管部门出具同意刻章证明。

(4) 需附地税税种登记证原件及其复印件。

注: 以上所需资料请用 A4 纸复印, 并提供原件核对

第二步: 领购税控发票

(1) 《领购发票初次(调整)核定申请表》一式两份(加盖公章)

(2) 税种登记证副本原件及其复印件;

(3) 开票单位出具指定开票人员身份证明(加盖公章);

(4) 指定开票人员身份证明原件及其复印件;

问题四:

地下车库(属人防工程)在买卖合同中约定权属归开发商所有, 开发商在计算土地增值税及所得税时未本, 如果此车库已办理产权证并以出租使用, 该如何确定土地增值税及所得税?

回答:

1、土地增值税方面:

《转发各地税局 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[2007]57号)第四款规定: “土地增值税扣除项目(三)房地产开发企业开发建造的项目配套的房屋会所和派出所用房、会所、停车场(库)、物业管理房



证、变电站、热力站、水厂、鸟猎场馆、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. 建成后座楼属于全體業主所有，其成本、 用可以扣除；

2. 建成后无償移交給政府、公用事業單位用于經營利性社會公共事業的，其成本、 用可以扣除；

3. 建成后有償轉讓的，應計算收入，並准予扣除成本、 用。”

詳按以上規定執行。

所得稅方面：

《國家稅務總局關於房地產開發業務征收企業所得稅問題的通知》（國稅發[2006]31號）第八點規定：“關於開發產品成本、 用扣除問題（二）下列項目按以下規定進行扣除：6. 開發企業在開發區內建造的公告、停車場庫、物業管理場所、電站、热力站、水厂、鳥獵场馆、幼兒園等配套設施，按以下規定進行處理：

（1）属于經營利性座樓属于全體業主所有，或无償贈与地方政府、公用事業單位的，可將其視為公共配套設施，其建造 用按公共配套設施 用有关规定進行處理。

（2）属于營利性的，或座樓隔間開發企業所有，或承租座樓隔間所有，或无償贈与地方政府、公用事業單位以外其他單位所有，應當單獨核算其成本。除開發企業自用應按建造固資資產進行處理外，其他一律按建造開發產品進行處理。”

詳按以上規定執行。

2、土地增值稅方面：

土地稅發 57 號文第三點規定：“應直接銷售和自用房地產的收入確定（二）房地產開發企業將開發的部 房地產轉為企業自用或用于出租或商業用途時，如果座樓未發生轉移，不征收土地增值稅，在稅款清算時不列收入，不扣除相應的成本和 用。”若座樓已發生轉移，按照 57 號文第三點中規定：“（一）房地產開發企業將開發產品用于職工福利、獎勵、對外投資、 配股股東或投資人、抵償債務、獲取其他單位和個人的經營利性資產等，發生座樓轉移時應視同銷售房地產，其收入按下列方法和順序確定：

1. 按本企業在同一地區、同一年度銷售的同類房地產的平均價格確定；

2. 由主管稅務機關參考當地當年、同類房地產的市場價格或評估價值確定。應列入收入，進行成本扣除計算。”



所得税方面：

《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31号)第六条规定：“关于开发产品视同销售行为的税务处理问题——

开发企业将开发产品转作固定资产或用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人非货币性资产等行为，应视同销售，于开发产品所有权或使用权转移，或于实际取得利益并取得收入(或利润)时实现。确认收入(或利润)的方法和顺序为：

- (一) 按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定；
- (二) 由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定；
- (三) 按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于15%，具体比例由主管税务机关确定。”

对于成本、费用扣除问题详见上节第八点“关于开发产品成本、费用的扣除问题”规定执行。

问题五：

一、某单位是市政府批准设立的非营利单位，属于人民团体、社会团体，来源是财政拨款，现在接受企业捐赠的房屋，那么本公司这样性质的单位是否需要向税务部门缴纳的企业所得税？

二、国税发[2006]31号文所述的代建行为的概念是什么？代建行为包含的要素有什么？

回答：

1、根据《转发各地税局、国家税务总局关于印发《非营利组织、社会团体、民办非企业单位企业所得税征收管理办法》的通知》(珠地税发[1999]第243号)第一条规定：“根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则和有关规定，非营利组织、社会团体和民办非企业单位取得的生产、经营所得和其他所得，应当缴纳企业所得税。应纳税的非营利组织、社会团体、民办非企业单位以实行独立经济核算的单位为纳税人。”非营利组织取得所得应缴纳的企业所得税。

另《国家税务总局关于执行〈企业会计准则〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)第二条规定：关于企业捐赠：

(二) 企业接受捐赠的非货币性资产，须并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。



(三) 企业接受捐赠的非货币性资产, 应当按照捐赠时资产的入账价值确认捐赠收入, 并入当期应纳税所得额, 依法计算缴纳企业所得税。企业取得捐赠收入金额较大, 并入一个纳税年度缴税确有困难的, 经主管税务机关核实其真实情况后, 可以在不超过 5 年的期限内均匀计入各年度的应纳税所得额。

企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和股权投资, 在经营中使用或准备处置时, 可按税法规定结转存货销售成本、投资结转成本或扣除固定资产折旧、无形资产摊销额。

2、代建工程是指开发企业接受委托承建的工程, 代为开发的工程, 包括土地、房屋、市政设施等, 以作参考。

问题六:

将公司建造的新房屋无偿捐赠给公用事业单位, 该房屋的成本如何处理, 是否视同销售?

回答:

1、《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31 号) 第六点规定: “关于开发产品视同销售行为的确权处理问题——开发企业将开发产品转作固定资产或用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为, 应视同销售, 于开发产品所有权或使用权转移, 或于实际取得利益权利时确认收入(或利润)的实现。”

2、该条第八点规定: “关于开发产品成本、费用的扣除问题——(二) 下列项目按以下规定进行扣除:

开发企业在开发区内建造的道路、停车场、物业管理用房、电站、热力站、水厂、化粪池、幼儿园等配套设施, 按以下规定进行处理:

(1) 属于非营利性土地权属属于公共配套的, 或无偿赠予地方政府、公用事业单位的, 可将其视为公共配套设施, 其建造费用按公共配套设施的有关规定进行处理。

(2) 属于营利性的, 或产权归开发企业所有的, 或未明确产权归属的, 或无偿赠予地方政府、公用事业单位以外其他单位的, 应当单独核算其成本。除开发企业自用应按规定扣除固定资产外, 其他一律按建造开发产品进行处理。”



关于工业园区内工业用地地价计收问题的通知

(珠府[2007]50 号)

各区人民政府，经济功能区，市府直属各单位：

为贯彻落实《国务院关于深化改革严格土地管理的决定》精神，鼓励工业项目增资扩产，提高土地利用效率和工业用地项目投资强度，促进集约节约用地，现就我市工业园区内工业用地的地价计收问题通知如下：

一、我市工业园区内的工业用地，容积率小于或等于 1 时，按规定标准计收地价；容积率大于 1 时，大于 1 以上的部分，其建筑面积给予免收低价款。

二、此政策实施前工业园区内原已出让(划拨)并建成的工业项目，因增资扩产需要，在规划允许加（扩）建并办妥工业项目立项手续后，加（扩）建的面积在容积率超过 1 以上的部分，给予免征地价款。

三、工业项目容积率原则上最低不得低于 0.8。特种产业达不到 0.8 的，须符合国土资源部《工业项目建设用地控制指标（施行）》的相关规定并经市规划局批准，并送市国土资源局备案；非特种产业达不到 0.8 的，须按规定缴纳土地闲置费。

四、工业项目为厂房配套的单身宿舍、办公、展厅等面积指标，维持原有政策规定不变，即配套项目的用地面积不超过项目总用地的 7%，建筑面积不超过项目总建筑面积的 15%。

五、上述政策规定试用我市各工业园内（含市政府批准现按项目供地的各个新工业片区）范围内的工业用地项目。

六、工业园区内工业用地地价计收文件自 2007 年 5 月 29 日起执行。



国家税务总局 关于《内地和香港特别行政区关于对 所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》

有关条文解释和执行问题的通知

国税函〔2007〕403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：

2006年8月21日内地与香港特别行政区正式签署了《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》（以下简称《安排》）。《安排》于2007年1月1日起在内地执行。为做好《安排》的执行工作，现就《安排》有关条文解释等问题明确如下：

一、关于《安排》与税收法规的关系

《安排》是协调划分两地税收管辖权并对两地纳税人共同适用的法律规范。在税收法规与《安排》规定不一致时，应以《安排》为准。但当税收法规所规定的待遇优于《安排》时，可以按照税收法规处理。

二、关于《安排》的执行时间

《安排》在内地于2007年1月1日起执行。适用于纳税人2007年1月1日以后取得的所得。在对居民企业或个人执行《安排》规定按停留时间判定纳税义务时自2007年1月1日起开始计算。

三、关于第四条居民

（一）居民的定义及判定

本条款对居民的定义分别按各自法律做出规定。是否为本地居民由双方自行判定。

（二）第四条第一款（二）项，在香港特别行政区，居民是指：

1. 通常居于香港特别行政区的个人，即在香港拥有其本人及家人生活、居住的永久性住所的个人；
2. 在某课税年度内在香港特别行政区逗留超过180天或在连续两个课税年度（其中一个是有关系的课税年度）内在香港特别行政区逗留超过300天的个人，即临时在香港工作、居住的个人；
3. 香港法人居民，是指在香港成立的法团公司（包括具有法团地位的公司，下同）；或在香港以外成立的，但通常实际管理或控制中心在香港的法团公司，即公司整体日常业务营运的管理或施行管理层决策，或由董事会制定管理决策等在香港进行（例如外国银行设在香港的分行如并不承担

该外国银行整体营运的管理和决策，不应属于享受“安排”待遇的香港居民）。

（三）符合居民条件享受《安排》待遇问题

上述 1 项所述通常居于香港的居民个人如到其他国家或地区工作，虽然会按照工作所在国或地区法律关于居民标准的规定，构成该国家或地区税收居民，但如其按香港法律规定由于其永久性住所所在香港等原因仍是香港永久性居民，仍应享受《安排》待遇。

上述 2 项所述临时居住于香港的个人在内地取得所得或发生纳税义务时，应按其作为永久性居民所属地执行相关协定（安排）。即，如其仅为香港临时居民，同时也是其他国家或地区永久性居民，则应对其执行中国与该国其他国家或地区间税收协定；如中国与该国其他国家或地区间没有税收协定，则执行国内法的规定。

对要求享受《安排》待遇的香港居民，尤其是涉及构成其他国家（地区）居民个人或在香港以外地区成立的居民法人，应慎重执行《安排》规定。对其居民身份判定不清的由县级以上主管税务机关向上述居民开具《关于请香港特别行政区税务主管当局出具居民身份证明的函》，由纳税人据此向香港税务局申请为其开具香港居民身份证明（身份证明表样附后），或将情况报送税务总局审定。

四、 关于第五条常设机构

（一）第五条第一款，“常设机构”是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所，其中固定营业场所不仅指一方企业在另一方从事经营活动经登记注册设立的办事处、分支机构等固定场所，也包括由于为另一方企业提供长期服务而使用的办公室或其他类似的办公设施等。该规定不影响本条其他款项规定的执行。

（二）关于第三款（二）项，判定一方企业通过雇员或者雇用的其他人员在另一方提供的劳务活动构成常设机构问题。

由于条款“一方企业派其雇员到另一方从事劳务活动在任何 12 个月中连续或累计超过 6 个月”的规定中仅提及“月”为计算单位，执行中可不考虑具体天数。为便于操作，对上述月份的计算暂按以下方法掌握：

即香港企业为内地某项目提供服务（包括咨询服务），以该企业派其雇员为实施服务项目第一次抵达内地的月份起直到完成服务项目雇员最后离开内地的月份作为计算期间，在此期间如连续 30 天没有雇员在境内从事服务活动，可扣除一个月，按此计算超过 6 个月的，即为在内地构成常设机



构。对超过 12 个月的服务项目，应以雇员在该项目总延续期间中任何抵达月份或离开月份推算的 12 个月为一个计算期间。

（三）关于“来料加工”业务的纳税判定

内地企业从香港企业承接加工贸易业务，香港企业在内地参与加工产品的生产、监督、管理或销售，按照《安排》第五条规定，可视该香港企业构成了内地的常设机构，并应对归属于该常设机构的利润征税。但此规定尚未改变目前内地对承揽“来料加工”的上述内地企业按其取得的加工费收入征收企业所得税的实际做法。

五、关于第九条联属企业

执行此条规定涉及对联属企业的认定及税务管理，以及在执行第十一条利息第七款及第十二条特许权使用费第六款提及的支付款项人与受益所有人之间有特殊关系，并涉及纳税调整时，应按国内法及有关规定执行。

六、关于第十一条利息

根据《安排》第十一条利息条款规定，香港居民无论是企业还是个人从内地取得的利息收入，按 7% 税率在内地交纳利息所得税。为防止对《安排》的滥用，对构成香港临时居民，但同时仍为第三方永久性居民的，或香港居民个人已失去其香港永久性居民身份，成为第三方居民的，不享受《安排》待遇。

对香港居民个人从内地取得的储蓄存款利息可凭其身份证、回乡证或香港税务局开具的证明等有效证件直接向储蓄机构办理享受《安排》优惠待遇手续。具体征税程序仍按《国家税务总局关于外籍个人和港澳台居民个人储蓄存款利息所得个人所得税有关问题的通知》（国税发〔1999〕201 号）执行。

对香港居民个人或法人从内地取得的其他形式的利息收入，可由其扣缴义务人凭相关资料（居民身份证明、产生利息收入的合同等相关资料），向利息发生地税务机关申请享受《安排》优惠待遇，当地税务机关按《安排》规定税率办理相关征税事宜。

七、关于第十三条财产收益

（一）转让主要财产为不动产所组成的公司股份取得的收益

第十三条第四款及议定书第二条，关于转让公司股份取得的收益，如该公司的财产主要由不动

产所组成，则该不动产所在方拥有征税权的规定中“主要”一词，根据议定书的规定为 50% 以上。对该规定暂按该股份持有人持有公司股份期间公司帐面资产曾经达到 50% 以上为不动产理解及执行。

（二）转让其他公司股份取得的收益

第十三条第五款，关于转让公司股份取得的收益，该项股份又相当于一方居民公司至少 25% 的股权时，可以在该一方征税的规定，执行时暂按以下原则掌握：即如香港居民曾经拥有内地公司 25% 以上的股份，当其将该项股份全部或部分转让并取得收益时，内地拥有征税权。

（三）虽有上述规定，双方可以通过磋商对“曾经”另行商定具体时限。

八、关于第十四条受雇所得

受雇所得是指非独立个人劳务所得。本条第二款（一）项将原安排的“在有关纳税年度停留连续或累计不超过 183 天”改为“在有关纳税年度开始或终了的任何十二个月停留连续或累计不超过 183 天”，对此项规定暂按以下解释执行：

（一）“在有关纳税年度开始或终了的任何十二个月停留连续或累计不超过 183 天”一语，是指以任何入境日所在月份往后计算的每 12 个月或以任何离境日所在月份往前计算的 12 个月中停留连续或累计不超过 183 天。

按上述原则计算，香港居民个人在内地停留连续或累计超过 183 天的 12 个月的开始或终了月份分别处于两个年度的，在两个年度中其内地的所有工作月份取得的所得均应在内地负有纳税义务。

例如：某香港个人分别在 2007 年度的 2 月、4 月、11 月、12 月和 2008 年度的 3 月、4 月、5 月、10 月、12 月来内地从事受雇活动，其中 2007 年 11 月至 2008 年 10 月期间停留超过了 183 天，应对该受雇人员按其达到 183 天停留期的 2007 年 11 月和 2008 年 10 月所在的纳税年度即 2007 年和 2008 年度所有在内地停留的月份征税，即：既包括 2007 年 11 月至 2008 年 10 月的 12 个月期间的停留月份，也包括此 12 个月期间所在年度 2007 年的 2 月、4 月和 2008 年的 12 月。

（二）具体操作确定纳税义务和计算应税所得时，可按以下步骤进行：

1. 在有关个人每次申报纳税期限内或离境日时，往回推算 12 个月，并计算在此 12 个月中该个人停留连续或累计是否达到 183 天，对达到 183 天所涉及的一个或两个年度中在内地的的工作月份均应确定负有纳税义务。

2. 具体计算有关月份的应纳税所得额及适用公式时，仍按《国家税务总局关于执行税收协定和个人所得税法有关问题的通知》（国税发〔2004〕97 号）规定的方法和计算公式执行。



九、关于独立个人劳务活动

《安排》第三条对“企业”的定义包括了法人实体和个人，对“经营”的定义包括了法人实体和个人的经营活动。因此，《安排》中不再单列独立个人劳务条款。对独立个人劳务活动，可根据常设机构条款规定判定纳税义务。如香港居民以独立个人身份在内地从事经营活动，按常设机构条款规定符合构成常设机构标准的，对该香港居民以独立个人身份在内地取得的所得按个人所得税法有关规定处理。

十、关于第二十一条消除双重征税方法

《安排》增加了第三款关于间接抵免的规定，指一方居民公司到另一方进行投资活动，如在另一方的公司投资股份不少于10%时，对从该公司取得的股息在另一方所负担的企业所得税给予抵免。

十一、关于第二十三条协商程序

根据第一款规定，当纳税人认为一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本《安排》规定的征税，可以不考虑各自内部法律的补救办法，直接将案情提交本人为其居民的主管当局（但必须在三年内提出）。各级税务机关在执行《安排》时发生异议，需与香港税务当局联系交涉的，应上报税务总局，统一由税务总局与香港税务局协商解决。

十二、关于第二十四条信息交换

《安排》执行后，双方税务当局即可开展信息交换工作。要求交换的信息可以是纳税人发生于《安排》开始执行以前年度的信息。但该信息应适用于《安排》执行后纳税年度的税收。

十三、关于第二十五条其它规则

此条款涉及的防止“规避缴税的法律及措施”应理解为包括防止滥用《安排》的规定。

十四、其他

对于本通知未予明确的其他规定，凡与我对外所签协定规定一致的，可以参照有关协定的解释性文件及相关执行程序等规定处理；本通知所做解释的有关条款规定，凡与我对外所签协定有关条款规定内容完全一致，但在以往有关协定解释文件中未做明确的，本通知的解释规定同样适用于其他协定相同条款的解释及执行；对原安排条款规定所作的解释性文件，凡与本《安排》条款规定内容一致的，应继续有效。

请各地正确理解、执行《安排》各条款规定，对执行中出现的问题及时向税务总局国际司反映。

国家税务总局关于外商投资企业和 外国企业取得政府补助有关所得税处理问题的批复

甘肃省国家税务局：

你局《甘肃省国家税务局关于耐驰（兰州）泵业有限公司政府补贴收入是否缴纳企业所得税问题的请示》（甘国税发〔2006〕146号）收悉。现批复如下：

一、外商投资企业以及外国企业在中国境内设立的机构、场所（以下称企业）以各种方式从政府无偿取得货币资产或非货币资产（以下称政府补助），应分别以下情况进行税务处理：

（一）按照法律、行政法规和国务院规定，企业取得的政府补助免于征收企业所得税的，企业对取得的该项政府补助按接受投资处理，即接受的政府补助资产按有关接受投资资产的税务处理规定计价并可以计算折旧或摊销；该项政府补助资产的价值不计入企业的应纳税所得额。

（二）除本条第（一）项规定情形外，企业取得的政府补助符合以下条件之一的，该政府补助额不记入企业当期损益，但应对以该政府补助所购置或形成的资产，按扣减该政府补助额后的价值计算成本、折旧或摊销。

1. 政府补助的资产为企业长期拥有的非流动资产；

2. 企业虽以流动资产形式取得政府补助，但已经或必须按政府补助条件用于非流动资产的购置、建造或改良投入。

（三）企业取得的政府补助不属于本条第（一）项和第（二）项规定情形的，该政府补助额应计入企业当期损益计算缴纳企业所得税。

二、按本批复规定进行税务处理，涉及补税或者退税的，按《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的有关规定办理。



国家税务总局关于进一步加强 公路内河货物运输业税收征收管理的通知

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

2007年1月1日起，公路、内河货物运输业发票税控系统（简称货运发票税控系统）已在全国范围投入使用。为充分发挥货运发票税控系统的作用，进一步加强公路、内河货物运输业（以下简称货运业）税收征收管理，有效防止发生货运业税款转引、虚开发票现象，要切实抓好以下各项管理工作：

一、认真做好货运业自开票纳税人认定和年审工作

各地税务机关要严格按照《国家税务总局关于加强货物运输业税收征收管理的通知》（国税发〔2003〕121号）和《国家税务总局关于认定外商投资货物运输企业为自开票纳税人的通知》（国税函〔2007〕223号）规定，认真开展货运业自开票纳税人认定工作。对申请认定自开票纳税人的货物运输单位，税务机关除审核相关资料外，还要实地调查了解纳税人的实际生产经营状况，核实纳税人的运输能力，不符合自开票纳税人认定条件的，不得认定为自开票纳税人；对已认定的自开票纳税人，要结合自开票纳税人年审工作，对其自备运输工具、年运输收入、财务核算等情况进行核实，确认其是否符合国税发〔2003〕121号文件规定的自开票纳税人条件，对不符合规定条件的，取消其自开票纳税人资格。

二、加强货运业代开票纳税人的税收管理

各地税务机关要加强对货运业代开票纳税人的审核管理。主管税务机关应对代开票纳税人是否具备运输工具等情况进行审核，对未提供货物运输劳务的单位或个人，不得为其代开货物运输业发票。税务机关和中介机构在为代开票纳税人代开货物运输业发票时，必须实行“先税后票”。各项税款必须严格按照规定征收。主管税务机关应定期对货运业代开票纳税人的实际运输能力情况进行核查，将其实际运输能力与代开发票金额情况进行比对，

防止出现未提供运输劳务而代开货运发票的现象，同时加大对虚开货运发票的处罚力度。

三、规范货运业承包人、承租人和挂靠人征收管理

各地税务机关应加强对承包人、承租人和挂靠人的管理。实行承包、承租、挂靠方式提供货物运输劳务的代开票纳税人，只有符合国税发〔2003〕121号文件附件《货物运输业营业税征收管理试行办法》第三条规定的条件时，方可使用出包方、出租方或被挂靠方的单位名称和纳税人识别号开具货运发票。对不同时具备《货物运输业营业税征收管理试行办法》第三条规定条件的承包人、承租人和挂靠人，要开展一次全面清查，对于应办理税务登记的，必须依法办理税务登记。

四、加强货运业自开票纳税人营业税申报的审核工作

自开票纳税人在办理营业税纳税申报时，必须同时提交申报表、税控盘等规定资料。税务机关要严格按照《国家税务总局关于全国范围内推行公路、内河货运发票税控系统有关工作的通知》（国税发〔2006〕163号）附件《公路、内河货运业发票税控系统营业税“票表比对”及货运发票稽核比对管理操作规程（试行）》（简称《规程》）的有关规定，对申报进行审核。审核时工作人员要首先读取其报送的税控盘（或税控传输盘）开票信息，与其营业税申报表填报的相关内容进行比对，即“票表比对”。对“票表比对”相符的，受理其纳税申报并对税控盘返写监控数据。地税局在计征营业税以后，将发票信息传递给国税局。“票表比对”不符的，按照《规程》第三章的有关规定进行处理。

五、加强货运业自开票纳税人企业所得税征收管理

税务机关要定期开展自开票纳税人的所得税纳税评估，要注意运用税控机具记录的纳税人开具货运发票的数额，对营业税和企业所得税统筹分析，评估其应纳税所得额，并与其申报的企业所得税应税收入进行比对，保证纳税人的开票收入均已计入其应税收入，防止企业所得税流失。

六、严格货运业自开票纳税人领购发票管理

自开票纳税人在购领发票时，税务机关必须严格按照“验旧售新”，也即先缴税后购票的要求发售发票。



国家税务总局关于水利工程水费 征收流转税问题的批复

山东省地方税务局：

你局《关于水利工程水费征收营业税问题的请示》（鲁地税发〔2007〕35号）收悉，批复如下：

《财政部 国家计委关于将部分行政事业性收费转为经营服务性收费（价格）的通知》（财综〔2001〕94号）规定，水利工程水费由行政事业性收费转为经营服务性收费。因此，水利工程单位向用户收取的水利工程水费，属于其向用户提供天然水供应服务取得的收入，按照现行流转税政策规定，不征收增值税，应按“服务业”税目征收营业税。