

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	城市，或者灰尘
◎ 财税视野	2	浅谈现代企业纳税理念
	4	商住楼土地增值税双重思考
	7	试析上市公司利润分配的纳税影响与会计处理
	12	二手房转让税收政策调控效果初探
	15	捐赠利得的新旧核算
◎ 业务指南	18	公允价值模式下投资性房地产的纳税调整
	21	两进两出查税案
	24	判断“负债计税基础”的方法
	26	土地增值税稽查实例
	28	政府补助涉税处理的内外资差异
◎ 业务咨询	30	业务咨询
◎ 法规速递	34	财政部 国家税务总局关于企业政策性搬迁收入有关企业所得税处理问题的通知
	35	关于取消促进科技成果转化暂不征收个人所得税审核权有关问题的通知
	36	国家税务总局关于延期申报预缴税款滞纳金问题的批复

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：珠海市香洲柠溪路 338 号 I 段太和商务中心 10 层

网 址：<http://www.ztzt.cn> 电子邮件：ztzt@ztzt.cn

邮 编：519001

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

城市，或者灰尘

——吴 再

告别了乡村，我们匆匆进入了灰尘：那是一团被文明包裹起来的灰尘，包着一群五光十色的男男女女……

吸进去的是灰，呼出来的是尘；灰蒙蒙的天空，灰蒙蒙的马路，灰蒙蒙的大楼，灰蒙蒙的眼光，一直漫过长城漫过长江，一直遮住黄河遮住黄山。

农田草原丘陵湖泊，慢慢在灰尘中夭折；书包摊上花花绿绿的思想、杂志封面上肥肥瘦瘦的明星、报纸头条上高高矮矮的人物……飘成了灰尘中的一颗颗一粒粒。

灰在抹去最后的一缕阳光，尘在覆盖最后的一片绿叶。从西伯利亚到蒙古大地：沙尘暴，箭在弦上！



浅谈现代企业纳税理念

来源：财会信报 作者：杜国利

改革开放以来，中国的经济发展取得了举世瞩目的成就。宏观方面，经济总量的迅猛增长已使中国跨入经济大国之列；微观方面，各项经济指标的攀升又彰显中国经济质量的持续优化。而后者更能凸显中国现代企业日渐成熟于市场经济的主旨。

从细化的经济指标包括能耗率、收益指数和纳税额等多个方面看，作为市场经济主体的企业与国家之间的连结纽带——现代企业纳税理念的转化似乎更能从“窥一斑而见全豹”的角度体现企业的成熟。

中国企业的纳税理念是随着中国的财税体制改革逐步成熟完善的。多年以来财税体制改革一直在如火如荼地进行着，与国民经济发展保持同步，与国际税收规则保持一致。相应地，一系列旧的法规废止，新的法规出台，就需要企业以更加积极的态度去应对，去思考。

单单以 2007 年 7 月 1 日作为分界点，就有像土地使用税税率调整，中部六省崛起相应税收优惠措施出台等新变化。笔者认为，在这样一个政策逐步完善的动态过程中，作为纳税主体的企业，特别是大规模的现代型企业在纳税理念上只有作到事前纳税筹划，才能行远道。

整体上来说，国家税收政策的调整综合了多方面的因素，既要保证国家财政收入不断增长又要保持国民经济的持续发展。在政策调整

的各个阶段，企业承担的整体税负并不会有大的起落，差异只在于各个税种或某一税种的政府调节力度的强化或减弱，但往往就在这局部调整和细微变化之间，不同的纳税理念与态度决定了企业的不同命运。要在当前这样一个税收政策调整完善的动态过程中，自主掌握企业命运，惟有强化学习，及时掌握最新动态、运筹帷幄，方能从容应对。

例如，A 企业是一家大型国有企业的省级分公司，结构健全，人事配备也相当完善。财务上虽是独立核算，但从企业所有制性质来说，交纳税费或上交利润等同于经营所得上交国家。本来，该企业或者该企业的主要负责人并无偷逃税款的必要或动机。但出乎所有人的意料，这样一个连续多年的纳税大户、纳税明星企业，在一次主管税务机关的例行检查中被发现一项不应在所得税汇算时予以扣除的费用却作了扣除。再检查以前年度账目，令检查人员大吃一惊，同样的错误存在于该企业连续 4 年的账目之中。追踪其源头，原来是该企业会计对一个 4 年前开始实施的税收文件的理解产生错误。经过深度调查之后，税务机关作出了补缴税款并处罚金的处理决定。随后，集团公司又对相关责任人作出了或辞退或降职或调离的处分。综观始末，该企业并没有偷逃税款的主观故意却造成了巨额的经济损失和严重的负面



影响，这是为什么呢？答案就在于该企业在实际工作当中，在税务问题的处理上没有准确地理解并掌握税收政策的正确含义。

由于税收政策的复杂性和地域差异性，作为企业的法定代表人或财务负责人，在大多数精力被耗费在企业的发展壮大上时，无论从主观意志或客观能力上都很难 100%投入税收方面；而税收相对于国家的重要性又决定了涉税问题的严肃性。这两者矛盾的化解，只能是企业积极调整本身的纳税理念：及时了解税收政策变化，准确把握政策实质，用足用活纳税技巧。

市场经济中，企业的命运由多种因素制约，不可枉言孰轻孰重，但是作为企业的财会人员，从对本职工作负责任的角度出发，笔者认为：把纳税筹划引入企业的纳税理念当中，将大大降低企业的经营风险，间接创造经济效益。

现代企业怎样才能实现既符合税法规定又合理节税的纳税筹划呢？笔者认为应把握好以下几点：

（一）超前性 在企业的税务活动中，经营行为的发生是企业纳税义务产生的前提，纳税义务通常具有滞后性。而正确的纳税理念不是在纳税义务发生之后想办法减轻税负，而是在应税行为发生之前通过纳税人充分了解现行税法知识和财务知识，结合企业全方位的经济活动进行有计划的规划、设计、安排来寻求未来税负相对最轻，经营效益相对最好的决策行为，是一种合理合法的预先筹划，具有超前性特点。

（二）合法性 税收体现了国家与纳税人

之间的经济利益分配关系，税法则体现了国家与纳税人之间的权利义务关系。正确的纳税理念是在遵守税法的前提下进行规划，税法本身赋予了纳税人实施税收筹划的权利。

（三）全面性 正确的纳税理念要贯穿于企业生产经营活动的全过程，任何一个可能产生税金的环节，均可进行税收筹划。不仅企业生产经营规模的确定、会计方法的选择、购销活动的安排需要进行税收筹划，而且在企业设立之前、生产经营活动产生之前、新产品开发设计阶段，都应当进行税收筹划，选择具有节税效应的注册地点、组织类型、产品类型。从空间上看，税收筹划活动不仅限于本企业，还应同其他企业联合，共同寻求节税的途径。比如：兼并亏损企业可抵减应税利润；集团内公司间的资产重组，既可实现资源的优化合理配置，又可使利润与亏损相抵；与税务机关配合，加强联系与业务咨询，避免不必要的税务处罚和办税成本，以实现相对节税目的。可见，正确的纳税理念能全方位统筹纳税人的总体利益，兼顾局部利益与整体利益、短期利益与长期利益。

（四）时效性 国家税收政策是随着政治、经济形势的不断变化而变化的。因此，纳税人必须随时关注税收政策的变化，适时地做出相应的调整，注重税收政策的变化，切不可“以不变应万变”。

在市场经济下如何运用税收筹划知识减轻企业的税负是一个复杂的问题，没有通行的法则。相比之下，企业树立这样的意识并把它融



入到企业经营决策的始终，要比机械地学习，运用几个具体方法更为重要，毕竟意识是行为的先导。

总之，随着我国市场经济的日渐完善和不断成熟，依法治税各项政策措施的出台，企业必须彻底摒弃那些“找市长不找市场”的随意弃权的拙劣做法，领导不仅要加强对税收政策法规的学习，树立依法纳税、合法节税的理财观，而且要积极关注企业纳税筹划意识的培养，从组织、人员以及经费上为企业强化税务知识学

习提供支持；办税人员不仅要消除自身核算员的定位思维，从思想上完成向管理决策者角色转变，更应加紧税法知识的学习，将税收筹划意识贯穿于企业各项财务活动中，通过为企业开展税收筹划，为财务人员赢得更高的职业地位，使领导认识到纳税筹划对企业经营的重要性。只要作到以上几点，企业和办税人员就有可能多上“光荣榜”少上“曝光台”，也只有这样的企业及其办税人员，才能在国家税收阳光的普照下“行万里路”。

商住楼土地增值税双重思考

来源：财会信报 作者：顾海晞 仇红琴 王知由

基本案例：

2006 年 7 月，某市大地房地产开发公司在市区中心地段开发多功能商住楼一幢，开发总面积 5000 平方米，其中 1、2 层为超市，面积 1000 平方米，3、4、5 层为普通住宅，面积 4000 平方米。商住楼的土地购置成本为 400 万元，房屋开发成本 700 万元，房地产开发费用为土地成本和开发成本两者之和的 10%（其他费用不计），公司以该幢楼为成本核算对象。

1、2 层超市平均售价为 8500 元/平方米，销售收入 850 万元。普通住宅部分平均售价 3500 元/平方米，实现销售收入 1400 万元。商住楼销售收入合计 2250 万元。营业税金及附加为 123.75 万元。

两种计算方法简析

根据国家税务总局《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)文件的规定：“开发产品必须按一般经营常规和会计惯例合理地划分成本对象”，如果一个开发项目既建有住宅（含普通住宅、非普通住宅）又建有写字楼或商业用房，甚至一栋楼中就有几种用途不同的商品房，开发公司财务上通常是以单栋楼为核算对象或者以一个建筑商所承揽的建筑工程为核算对象，这就是经营常规，也符合会计核算惯例，同时企业所得税的核算上是符合政策规定的，在这种情况下如何计算其应纳的土地增值税呢？我们通过以上案例试加以分析。



方法一：住宅和超市分别计算土地增值税

1、住宅部分：

住宅分摊的土地成本（按照建筑面积分摊，下同）： $400 \times 4000 \div 5000 = 320$ （万元）；

住宅分摊的建造成本： $700 \times 4000 \div 5000 = 560$ （万元）；

分摊的开发费用： $(320 + 560) \times 10\% = 88$ （万元）；

加计扣除项目： $(320 + 560) \times 20\% = 176$ （万元）；

营业税金及附加： $123.75 \times 1400 \div 2250 = 77$ （万元）；

住宅部分扣除项目合计：1221 万元；

增值率： $(1400 - 1221) \div 1221 \times 100\% = 14.66\%$ 。

增值率小于 20%，按照《土地增值税暂行条例》第八条(一)项的免税规定，即：纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超出扣除项目金额 20%的，免征增值税。因而住宅部分不征收增值税。

2、超市部分：

超市分摊的土地成本（仍然按照建筑面积分摊，下同）： $400 \times 1000 \div 5000 = 80$ （万元）；

分摊的建造成本： $700 \times 1000 \div 5000 = 140$ （万元）；

分摊的开发费用： $(80 + 140) \times 10\% = 22$ （万元）；

加计扣除项目： $(80 + 140) \times 20\% = 44$ （万元）；

营业税金及附加： $123.75 \times 850 \div 2250 = 46.75$ （万元）；

扣除项目合计：332.75 万元；

增值率： $(850 - 332.75) \div 332.75 \times 100\% = 155.45\%$ ；

应纳土地增值税： $(850 - 332.75) \times 50\% - 332.75 \times 15\% = 208.7125$ （万元）。

方法二：住宅和超市合并，以整个商住楼为单位计算土地增值税

收入总额：2250 万元；

扣除项目总额： $1221 + 332.75 = 1553.75$ （万元）；

增值额： $2250 - 1553.75 = 696.25$ （万元）；

增值率： $696.25 \div 1553.75 \times 100\% = 44.81\%$ ；

超市和住宅应缴纳土地增值税= $696.25 \times 30\% - 0 = 208.875$ （万元）。

两种计算方法应纳税额仅相差 0.1625 万元，不足以整个商住楼为单位计算的土地增值税的应纳税额的 0.08%，如果认为两种方法都可取的话，无法解释的一个本质问题是：第一种计算方法中普通住宅的增值额不缴纳土地增值税；第二种方法中却包含了普通住宅增值额应纳的土地增值税。

哪一种方法更符合政策规定呢？

（一）规定规定

（一）规定规定

该文件要求分别核算增值额，但怎样核算并未作出具体要求。对于开发的住宅或者商用独幢楼是能够操作的；如果对房地产开发企业所开发的商住连体楼，要求会计上必须分不同用途归集成本费用的话是不可能的，或者归集的过程本身就是分摊成本费用的过程，难以准确把握。而且在现实工作中也没有一个开发企业的会计人员在账务处理上是分层核算成本费用的。

案例中，计算方法一显然是分别核算，确切地讲是分摊核算，符合财税字[1995]48 号文件的精神。而计算方法二是以核算对象整栋楼为单位进行的核算。

（二）法规规定

《土地增值税暂行条例实施细则》第八条规定：土地增值税以纳税人房地产成本核算的最基本的核算项目或核算对象为单位计算。这一规定与计算方法二计算土地增值税的方法相吻合。

笔者认为，从法律位阶来讲，国务院发布的《土地增值税暂行条例实施细则》属于税收行政法规，《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》则属于规范性文件，税收行政法规的法律效力要高于税收规章和规范性文件的法律效力，因此计算方法二是可取的。

需要注意的是，如果纳税人既建普通标准住宅又搞其他房地产开发的，按方法二计算出的增值率未超过 20% 的，应对其非普通住宅的部分按《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]48 号）的规定分摊成本费用并计算相应的土地增值税。





试析上市公司利润分配的纳税影响与会计处理

来源：会计之友 作者：王军会 刘广生

一、我国上市公司利润 配的形式

现金股利和股票股利是上市公司利润 配的两种主要形式。我国上市公司利润 配方案中，通常包括派发现金股利、送红股、资本公积转增股本以及上述三种形式的不同组合。

现金股利即现金股利，是指公司以现金的形式向股东支付的股利。这种 配方式可以使股东直接获得现金收益，方法简便，是上市公司股利 配中最常见、最普遍的形式。在我国， 配现金股利常用“10派几元（含税）”的说法，表示“每10股派发现金股利多少元（含税）”。

送红股即股票股利，是指公司以增发股票的方式代替现金，按股东持有股份的比例向股东支付的股利。发放股票股利，对公司而言，资产、负债和股东权益总额不变，但股东权益的内部结构发生了变化，留存收益（未 配利润和盈余公积）转化为股本；对股东而言，股东持有的股票数量增加，但是持股比例不变。在我国， 配股票股利常用“10送几股”的说法，表示“每10股送红股多少股”。

资本公积转增股本属于资本性账户的内部结转，不影响利润 配的性质。但是，我国上市公司通常将利润 配方案与资本公积转增股本方案并列披露。因此，尽管资本公积转增股本不属于利润 配形式，学者也将对其进行 析。在我国，资本公积转增股本常用“10转增几股”的说法，表示“每10股转增多少股”。

二、现金股利 配的纳税影响与会计处理

（一）现金股利 配的纳税影响

《中华人民共和国个人所得税法》规定，股息、红利所得应纳个人所得税，以每次收入额为应纳税所得额，适用比例税率，税率为20%。财政部、国家税务总局曾发[2005]102号《关于股息红利有关个人所得税政策的补充通知》及曾发[2005]107号《关于股息红利有关个人所得税政策的补充通知》规定，“对个人投资者和证券投资基金从上市公司取得的股息红利所得，扣缴义务人在代扣代缴个人所得税时，暂减按50%计入个人应纳税所得额，依照现行税法规定计征个人所得税。”另外，国家税务总局国税发[1994]089号《征收个人所得税若干问题的规定》第18条规定，“利息、股息、红利所得实行源泉扣缴的征收方式，其扣缴义务人应当直接向纳税义务人支付利息、股息、红利的单据。”国家税务总局国税发[1995]065号《个人所得税代扣代缴暂行办法》第17条规定，“对扣缴义务人按照税法规定的税率，代扣2%的手续 。”



根据上述法规可知，上市公司用税后利润 配现金额时，虽然其本身不是纳税义务人，但依据代扣代缴公司个人所得税和证券投资资金个人所得税的范畴，同时也可由此 得 2% 的代扣代缴手续费。因此，上市公司 配现金额时，也要进行涉及纳税的会计处理。

（二）现金额 配 的会计处理

从会计角度 析，上市公司 配现金额有各种来源：一种是税后利润中 配；另一种是以盈余公积 配。前者是上市公司 配现金额最主要、最常见的来源。根据我国新《公司法》（2005 年）及《企业会计准则》（2001 年）的规定，公司当期实现的净利润，加上年初未 配利润和盈余公积弥补后的余额，为可供 配的利润。可供 配的利润应按下列顺序 配：1. 提取法定公积金；2. 应付优先股股利；3. 提取任意盈余公积；4. 应付普通股股利，对于上市公司 配给普通股股东的现金额；5. 转作资本（或股本）的普通股股利，对于上市公司 配给普通股股东的股票股利。公司利润 配方案须经股东大会决议后对外公布。

通常情况下，如果公司经董事会决议，当年没有可供 配的利润，则不能向投资者 配利润。但有时为了保持投资者对公司及其股票的信心，增强公司形象，公司也可用盈余公积支付股利。《企业会计准则》第 83 条规定，“企业的盈余公积可以用于弥补亏损、转增资本（股本）。符合规定条件的企业，也可以用盈余公积 派现金额。”盈余公积是上市公司现金额 配的特殊来源。按照其规定，公司用盈余公积支付现金额时应满足以下三个条件：一是该项 配方案须经公司股东大会特别决议；二是支付股利后留存法定盈余公积不得低于股利支付前注册资本金的 25%；三是股利支付以后不应超过股票面值的 6%。

上市公司 配现金额时，不管其来源是税后利润还是盈余公积，其会计处理的基本步骤都是相同的，唯一的区别在于应付股利的来源不同，前者是“利润 配”科目中结转，而后者是“盈余公积”科目中结转。上市公司现金额 配涉税会计处理的基本步骤为：1. 在现金额宣告发放日，按计算的现金额总额借记“利润 配——应付现金额”或“盈余公积——法定盈余公积或任意盈余公积”科目，贷记“应付股利”科目；2. 在现金额实际发放日，按含税的现金额总额借记“应付股利”科目，按应代扣代缴的个人所得税贷记“应交税金——代扣代缴个人所得税”科目，按实际支付给股东的税后现金额贷记“银行存款”或“现金”科目；3. 在次月 7 日以内上缴代扣税款时，按代扣税款总额借记“应交税金——代扣代缴个人所得税”科目，按以代扣税款的 2% 计算的代扣代缴手续费 贷记“营业外收入”科目，按其差额 2 实际上缴税款借记“代扣代缴”科目。

三、股票股利 配的纳税筹划与会计处理

（一）股票股利 配的纳税筹划

1. 代扣代缴个人所得税



国家税务总局国税发〔1994〕089号《征收个人所得税若干问题的规定》第11条规定，“股份制企业分配股息和红利时，以股票形式向股东个人支付应得的股息、红利（即派发股息），应以派发股息的红股票面金额作为收入额，按利息、股息、红利项目计征个人所得税。”国税发〔1997〕198号《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发股息红利免征个人所得税问题的通知》规定，“股份制企业用盈余公积派发股息红利属于股息、红利性质，对个人取得的股息红利，应作为个人所得税。”同时规定，“派发股息红利的股份制企业作为支付所得的单位应按照税法规定履行扣缴义务。”

2. 缴纳印花税

根据《中华人民共和国印花税暂行条例》、《中华人民共和国印花税暂行条例施行细则》和国税发〔1994〕25号《国家税务总局关于资金账簿印花税问题的通知》的规定，印花税“营业账簿”税目中“记载资金的账簿”的计税依据为“实收资本（股本）”与“资本公积”两项的合计金额，按万分之五贴花。以后年度“实收资本（股本）”和“资本公积”两项的合计金额增加的，就其增加额补缴印花。上市公司发放股票股利，应按“股本”账页增加额按万分之五缴纳印花税。

（二）股票股利 配股的会计处理

上市公司配股票股利有兩種情况：一是作为利润配发发放的股票股利；二是盈余公积转增股本而派送新股。公司股票股利 配方案须经股东大会批准通过后才能对外宣告实施。同时，作为利润配发发放的股票股利应符合会计准则规定的利润 配顺序，而盈余公积转增股本则应满足《公司法》第169条的规定，即“法定公积金转为资本时，所留存的该项公积金不得少于转增前公司注册资本的25%”。上市公司股票股利 配的涉税会计处理通常包括以下步骤：

1. 股票股利转增股本

经股东大会批准作为利润配发发放的股票股利，应在办理增资手续后，于实际派发股票股利时，借记“利润 配——转增股本的股利”科目，贷记“股本”科目。用盈余公积配股票股利转增股本时，应在办理增资手续后，于实际发放股票股利时，借记“盈余公积”科目，贷记“股本”科目。

2. 代扣代缴个人所得税

根据前述国家税务总局相关文件的规定，上市公司派发股票股利时，个人股东和证券投资基金应以其派发股息的红股票面金额为应纳税所得额计征个人所得税，并由上市公司履行扣缴义务。但是，上市公司配股票股利只涉及账目结转，不能像配现金股利时那样方便代扣代缴，给股票股利代扣代缴个人所得税在实际操作中比较困难。正是由于这种因素，不仅理论界存在“股息是否应征税”的争论，在实际中上市公司对股息扣税的处理也不相同。对此，有专家指出，个人所得税作为地方税，各地有权自行决定减免税事宜。一些地区的上市公司未对股息征收个人所得税可以看作是一种免税处理。



上市公司 配股派股利时，代扣代缴个人所得税的会计处理通常包括：（1）在实际 派股派股利日，随增股本的同时扣缴税款：按个人股东和证券投资基金 得股票面值计算税款总额，借记“其他应收款”科目，贷记“应交税金——代扣代缴个人所得税”科目。（2）上缴税款时，按税款总额借记“应交税金——代扣代缴个人所得税”科目，按以税款总额的 2% 计算的代扣代缴手续费 贷记“营业外收入”科目，按其差额即实际上缴税款总额 贷记“银行存款”科目。（3）收到个人股东缴来税款时，按实际收到的税款总额，借记“银行存款”科目，贷记“其他应收款”科目。

筆者认为，上市公司如果未及时收到个人股东缴纳的税款，则应于会计期末按这部 计入“其他应收款”的金额计提坏账准备，并在符合特定条件时确认坏账损失。

3. 缴纳的印花税

上市公司发放股票股利，办理增资手续后，应以“股本”账户增加的金额按万分之五计算的应缴纳的印花税，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”科目。

四、资本公积金额转增股本的纳税筹划与会计处理

（一）资本公积金额转增股本的纳税筹划

国税发[1997]198 号《关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》第 1 条规定：“股份制企业用资本公积转增股本不属于股息、红利性质的分配，对个人取得的转增股本数额，不作为个人所得，不征收个人所得税。”但是应注意，这里的“资本公积”仅指股票溢价发行收入形成的资本公积。

印花税率虽未调整，上市公司资本公积转增股本时，印花税率虽未调整（“股本”和“资本公积”两项合计金额）没有发生改变，因此不需缴纳印花税。

与利润 配或盈余公积转增股本发放股票股利相似，资本公积转增股本可得到类似的结果，即：股东权益总额不变但结构改变，公司股票数量增加，每股收市价和每股净资产摊薄，每股市价下降。但是，由以上 析可知，按照我国现行税收法规的规定，资本公积转增股本不仅可使股东免缴 20% 的个人所得税，而且公司也不必补缴印花税。这是我国上市公司经常采用资本公积转增股本形式的重要原因之一。

（二）资本公积转增股本的会计处理

上市公司经股东大会决议，以资本公积转增股本，应于办理增资手续后，按转增股本的金额，借记“资本公积——股本溢价”科目，贷记“股本”科目。

五、上市公司利润 配涉税会计处理的实例 析

笔者根据巨潮资讯网和新浪财经网公布资料，以内蒙古伊利实业集团股份有限公司（证券代码：600887；证券简称：伊利股份）为例，对该公司利润 配涉税会计处理进行实例 析。



伊和股份 2005 年度利润 配发资本公积转增股本方案为：以现有股本 391264988 股为基数，向全體股东每 10 股派发现金股利 2.6 元（含税）；以现有股本 391264988 股为基数，向全體股东每 10 股转增 3.2 股。

1. 派现金股利和转增股本的会计处理

(1) 现金股利宣告发放日（2006 年 3 月 28 日）

公司以当时现有股本 391264988 股为基数，向全體股东每 10 股派发现金股利 2.6 元（含税），扣税前应派现金股利总额为： $391264988 \times 0.26 = 101728896.88$ 元

借：利润 配——应付现金股利 101728896.88

贷：应付股利 101728896.88

(2) 现金股利实际发放日（2006 年 4 月 14 日）

对于社会公众股中的个人股东和投资者，公司应代扣个人所得税，扣税后实际派发现金股利为每股 0.234 元（ $0.26 - 0.26$

$\times 50\% \times 20\%$ ）；对于机构投资者及法人股股东，实际派发现金股利为每股 0.26 元。个人股和投资者共付 257710710 股，代扣税款合计 6700478.46 元（ $257710710 \times 0.26 \times 50\% \times 20\%$ ）。

借：应付股利 101728896.88

贷：应交税金——代扣代缴个人所得税 6700478.46

银行存款 95028418.42

(3) 上缴代扣税款时（假设 2006 年 4 月 30 日）

按照应扣缴税款的 2% 计算应得的手续 收入为：

$6700478.46 \times 2\% = 134009.57$ 元

借：应交税金——代扣代缴个人所得税 6700478.46

贷：银行存款 6566468.89

营业外收入 134009.57

2. 资本公积转增股本的会计处理

公司以当时现有股本 391264988 股为基数，每 10 股转增 3.2 股，将增加股本 125204796 股（ 391264988×0.32 ），转增后总股本将增至 516469784 股。由于每股面值 1 元，因此资本公积账面转增至股本账面金额为 125204796 元。公司应于办理增资手续后，做如下 账：

借：资本公积——股本溢价 125204796

贷：股本 125204796



二手房转让税收政策调控效果初探

来源：中国财经报—财会世界 作者：欧阳韵清

随着国家对二手房交易市场调控力度的加强，二手房税收调整政策频频出台，这些政策是否起到了应有的作用？在实际操作过程中又出现了哪些新问题？作为执行者的税务机关，有必要对政策落实情况进行深度探讨。笔者结合所在城市实际工作，分析总结了一些焦点、难点问题，旨在为二手房交易税收的规范化管理提供研讨依据，并尽快找到解决问题的途径。

转让收入难以核定的计税价格

2006年8月1日，国家税务总局下发通知，进一步明确住房转让以实际成交价格为转让收入。纳税人申报的住房成交价格明显低于市场价格且无正当理由的，征收机关依法有权根据有关信息核定其转让收入，但必须保证各税种计税价格一致。从江西省赣州市情况看，市政府在2005年8月出台了搞活住房二级市场的有关政策，即对中心城区存量房屋区域进行了等级划分，相关部门参考各等级基准价核定最低交易价格。随后，赣州市地税局、财政局、规划建设局、房地产局又联合下发通知，指出对申报成交价格明显偏低的，可采取三种方法进行核定：一是参照同类地区、同类地段、同类结构和同等楼层价格进行核定；二是提请有关中介机构评估；三是参照各级政府确定的最低交易价格核定。

但实际操作过程中，按“政府基准价”核定的

最低交易价格往往低于房屋原价，使许多纳税人以房产证上注明的原价甚至更低的价格虚报交易价。对于近几年建筑的新房，如按“政府基准价”核定，转让收益为零，而建筑年代久远的房屋交易因原价低，转让收益畸高，税负出现倒挂，显失税负公平。如把“宝”押在中介对交易价进行评估上，且不说增加纳税人负担，鱼目混珠的评估机构，同样不能评估出合法公正的交易价格。

个税税率难调众口的自助餐

个税是个早已存在、但至今才被推至台前的二手房交易税种，日前，国家税务总局正式发布了二手房交易应强制征收个税的通知。而通知却似乎留有三处“活口儿”：一是纳税人不提供房屋原值凭证，税务机关可实行核定征收，幅度为住房转让收入的1%-3%。由此出现“20%据实征收”和“1%-3%核定征收”两个征收标准，造成地税部门的自由裁量权过大。二是卖房人会在两个标准之间权衡，取其轻。典型的表现是税法“自助餐”，导致弹性税收。三是通知规定了据实征收扣除成本的装修费用扣除限额，容易导致虚报装修费用，高报成本，减少税基。

个税优惠难以执行的好政策

财税字[1999]278号通知中出台了两个优惠政策：对出售自有住房并拟在现住房出售1年内按市场价重新购房的纳税人，其出售现住房



所缴纳的个人所得税，先以纳税保证金形式缴纳，再视其重新购房的金额与原住房销售额的关系，全部或部分退还纳税保证金。同时规定，对个人转让自用 5 年以上，并且是家庭唯一生活用房取得的所得，免征个人所得税。国家税务总局还在 2006 年 8 月 1 日的通知中强调，要不折不扣地确保维护纳税人的合法权益。这就带来两个问题：一是到底是应该先买房还是先卖房？如果要享受个税保证金返还的优惠，只能先卖后买。而现有住房出售后，再购买新房到装修完工搬进新房，至少要半年以上，那么，这段时间卖房者该往何处安居？二是售房者出售已经居住五年以上的住房，要想免缴个人所得税，条件是“惟一的自有住房”。然而在实际操作上却没有操作性，因为存在异地购房、以亲属名义多处购房等因素，税务机关难以调查核实，房产管理部门也难当此任。有些税务机关采取让售房者书立保证书的形式确定“惟一住房”，也无异于纸上谈兵。

上述政策的难以操作，导致部分地方对二手房转让的个税征收时征时停。

营业税政策难显公平的“重典”

1999 年 8 月 1 日，政府开始对个人将购买不足 1 年的住房销售实行全额征收营业税，2005 年 6 月 1 日国税发[2005]89 号文又将该政策的 1 年期限改为 2 年，2006 年 6 月 1 日国税发[2006]74 号文再将该政策的 2 年期限改为 5 年。几年时间，三易政策，可谓“乱世重典”。“重典”之下，又难免殃及池鱼。

根据营业税暂行条例实施细则第四条规

定，“单位将不动产赠与他人，视同销售不动产”，应当征收营业税。就是说，只有单位无偿赠与不动产的行为才征收营业税，对个人无偿赠与不动产的行为不征收营业税。面对二手房交易税负的日益加重，当今一些购买未满 5 年的二手房正以“赠与”或遗产继承的方式悄然变相交易，偷逃国家税款。

为了堵塞假赠与规避营业税，国家税务总局出台了《关于加强房地产交易个人无偿赠与不动产税收管理有关问题的通知》，对受赠人取得赠与人无偿赠与的不动产后，再次转让该项不动产的，在缴纳个人所得税时，以财产转让收入减除受赠、转让住房过程中缴纳的税金及有关合理费用后的余额为应纳税所得额，按 20% 的适用税率计算缴纳个人所得税。差额计税不减除房屋原价，其税负接近偶然所得个税税负，对假赠与确实是杀手锏。但对于通过继承、离婚、直系亲属赠与方式取得的住房再转让，却等同于普通赠与方式再转让实行重税负，显失公平。

也许，国家的“重典”是为抑制住宅用房的炒卖，但在住宅与非住宅之间也同样凸现税负的不公，厚此薄彼。如不足五年交易的住宅和非住宅，同样的购置年限却适用全额和差额征收两种不同的营业税政策。非住宅购置单价远远高于住宅，有时税负却远远低于住宅。

税务发票抵扣难煞买房人

根据国税发[2005]89 号和国税发[2006]74 号文件，对个人购买的非普通住房超过 5 年对外销售的，在向地方税务部门申报缴纳营业税

时，需提供购买房屋时取得的税务部门监制的发票，作为差额征税的扣除凭证。今年 8 月 1 日国税发[2006]108 号相关通知第二条也强调，对转让住房收入计算个人所得税应纳税所得额时，纳税人可凭原购房合同、发票等有效凭证，经税务机关审核后，允许从其转让收入中减除房屋原值、转让住房过程中缴纳的税金及有关合理费用。此举对买房人在潜意识里增加了索取发票的观念，增强了公民的纳税意识，也有利于房地产开发公司、房屋装修公司、建材市场等经营者规范经营、依法纳税，减少税款流失。但交易成本费用没有正式发票将不予抵扣，即意味着对无发票者（购房消费者）追缴了以前的税款。

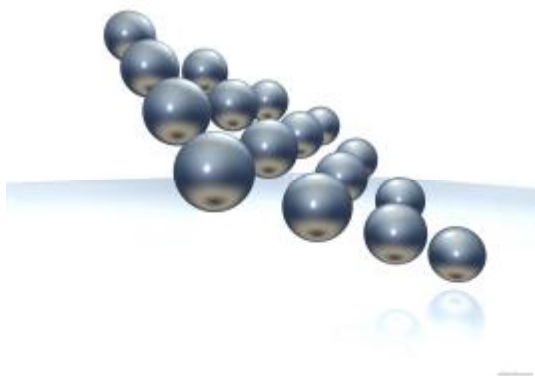
笔者发现，目前二手房交易中至少 20% 以上无法提供发票，原因主要有：发票遗失，以前源头控管不到位，未开具发票，也有开发商或卖房人故意偷税不给购房消费者提供发票，或是消费者没有索要属于自己的发票。这便使纳税主体发生倒置，为开发商或卖房人买单，就要承受被迫缴税款的“伤痛”，显然不合情理。同时值得我们注意的是，税务机关在这个执法程序上是否合法。

再从另一个层面上讲，对于 5 年之内的普

通住房全额征收营业税，这时没有差额“发票抵扣”，那么还要不要纳税人提供以前的购房发票呢？在窗口的税务工作人员并非税务稽查人员，有权追缴无票偷税事件吗？况且要定位到以前办证时间点的税收政策，确定是补税还是免税，也是耗时费力的事。

“统一计价”与“先税后证”难以统一的程序

早在 2005 年 10 月初，国家税务总局就下发了《关于实施房地产税收一体化管理若干问题的通知》，要求全国各地区在存量房交易过程中所涉及的契税、营业税、个人所得税、印花税等一律施行“一窗式”征收，同时，统一对房地产交易价格的认定，保持相关税种计税依据或计税价格的一致性，实行“先税后证”。值得关注的是，税务机关从税收管理的角度出发，要求房地产部门凭税务发票和税票办理产权证书，实行“先税后证”。同时对“二手房”交易价格明显低于社会平均交易价格的，由地税机关依法核定计税价格。而房产管理部门的职责是不断激活住房二级市场，扩大交易总量，希望税负越轻越好，因此向社会发布的交易指导价格往往远低于实际交易价格，活跃的交易市场也是地方政府所希望的。因此，对“统一计价”、“先税后证”的做法难免出现变通执行的情况。





捐赠利得的新旧核算

来源：财会信报 作者：王学军

在会计实践中，企业既可能是捐赠人，向对方（受赠人）做出捐赠；也可能是受赠人，接受对方（捐赠人）的捐赠。本文重点讨论作为受赠人的企业接受捐赠的有关核算。

一、从旧核算

我国企业会计制度及相关准则规定，企业接受捐赠取得的资产，应按会计制度及相关准则的规定确定其入账价值。同时，企业按税法规定确定的接受捐赠资产的入账价值在扣除应缴纳的所得税后，计入资本公积，即对接受捐赠的资产不确认收入，不计入企业接受捐赠当期的利润总额。

税法规定，企业接受捐赠的货币性资产，须并入当期的应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税；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捐赠收入，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的应纳税所得。举例说明如下：

例 1：2007 年 9 月，江苏公司向淮安公司捐赠现金 10 万元，淮安公司当年实现的利润总额为 30 万元。根据会计制度及相关准则规定，淮安公司计入“待转资产价值”科目的金额为 10 万元。

借：现金 100000

贷：待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值 100000

根据税法规定，淮安公司 2007 年接受捐赠的现金应缴企业所得税 33000 元（ $100000 \times 33\%$ ）。

借：待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值 100000

贷：资本公积——其他资本公积 67000

应交税金——应交所得税 33000

按照税法规定，淮安公司应将接受捐赠的现金计入应纳税所得额，因此，申报 2007 年企业所得税时应调增应纳税所得额 6.7 万元。

接本例，如果淮安公司 2007 年亏损 80 万元，则 2007 年度的应纳税所得额为 -70 万元（ $-800000 + 100000$ ），可免缴企业所得税。此时，应将“待转资产价值”科目的余额全部转入“资本公积”科目。

借：待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值 100000

贷：资本公积——其他资本公积 100000

例 2: 2004 年 1 月 1 日, 江苏公司向淮安公司捐赠一批原材料, 账面成本为 80 万元, 市场价格为 100 万元(不含税)。淮安公司开具的增值税专用发票上注明价款 100 万元、增值税 1.7 万元。由于捐赠数额较大、淮安公司将其并入当年应纳税所得额缴税有困难, 经主管税务机关审核确认, 将其均匀计入 2004 年和 2005 年的应纳税所得。假定江苏公司和淮安公司均为增值税一般纳税人, 该产品的增值税率为 17%, 淮安公司 2004 年、2005 年均实现利润 100 万元。

企业取得的非货币性资产捐赠, 应按会计制度及相关准则规定确定入账价值, 一般纳税人如涉及可抵扣的增值税进项税额, 按可抵扣的增值税进项税额, 借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目, 按接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值, 贷记“待转资产价值”科目。淮安公司接受捐赠材料的入账价值为 100 万元。

借: 原材料 1000000

 应交税金——应交增值税(进项税额) 170000

 贷: 待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 1170000

2004 年, 淮安公司应转出的“待转资产价值”科目的金额为 585000 元($1170000 \div 2$), 应缴企业所得税 193050 元($585000 \times 33\%$)。

借: 待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 585000

 贷: 资本公积——其他资本公积 391950

 应交税金——应交所得税 193050

根据税法规定, 淮安公司应将接受捐赠的资产并入应纳税所得额, 因此, 淮安公司申报 2004 年企业所得税时, 应调增应纳税所得额 585000 元。2005 年会计、税务处理与 2004 年相同。

二、从新核算

2007 年 1 月 1 日开始实施的新会计准则体系并没有包括专门针对捐赠的单项准则, 但是以上的会计处理方法显然无法满足《企业会计准则第 18 号——所得税》的核算要求, 联系基本准则对利得概念的界定, 笔者认为企业应当在实际收到捐赠时确认接受捐赠的资产, 并将其计入当期损益。具体而言, 可以从以下几个方面进行核算:

1. 企业应当在“营业外收入”科目下设置“捐赠利得”明细科目对接受捐赠的资产进行核算。取消原先设置的“待转资产价值”科目。不妨可以这样理解, 过去我们将捐赠利得当作直接计入所有者权



益的利得，虽然先通过“待转资产价值”科目过渡，最终是计入资本公积的。而在新准则下，我们将捐赠利得当作直接计入当期利润的利得，当然不需要通过“待转资产价值”科目过渡，而是计入营业外收入。

2. 企业接受捐赠的货币资产，应当按照其实际金额入账。承前例 1，淮安公司接受捐赠现金 10 万元，应当编制会计分录：

借：现金 100000

贷：营业外收入——捐赠利得 100000

根据税法规定，如果淮安公司当年实现的利润总额为 30 万元，淮安公司 2007 年接受捐赠的现金应缴企业所得税 33000 元（ $100000 \times 33\%$ ），直接在纳税申报时进行纳税调整，无需进行账务处理，编制会计分录。如果淮安公司 2007 年亏损 80 万元，则 2007 年度的应纳税所得额为 -70 万元（ $-800000 + 100000$ ），可免缴企业所得税，可以按照所得税准则的要求确认相应的递延所得税资产。

3. 接受捐赠的非货币资产，应当分别以下情况确定其入账价值：

（1）如果捐赠方提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费，作为入账价值。如果凭据上标明的金额与受赠资产的公允价值相差较大，应当按照受赠资产的公允价值入账。

承前例 2：淮安公司接受捐赠一批原材料，账面成本为 80 万元，市场价格为 100 万元（不含税）。淮安公司开具的增值税专用发票上注明价款 100 万元、增值税 1.7 万元。淮安公司接受捐赠材料的入账价值为 100 万元。

借：原材料 1000000

应交税金——应交增值税（进项税额） 170000

贷：营业外收入——捐赠利得 1170000

（2）如果捐赠方没有提供有关凭据的，受赠资产应当以其公允价值作为入账价值。公允价值的确定顺序如下：如同类或类似资产存在活跃市场，应按同类或类似资产的市场价格估计的金额加上应支付的相关税费作为入账价值；如同类或类似资产不存在活跃市场的，应按接受捐赠资产的预计未来现金流量现值作为入账价值。

（3）如果以上方法均无法确定受赠资产的入账价值，则以其名义金额作为入账价值。



公允价值模式下投资性房地产的纳税调整

来源：会计之友 作者：林志宏

一、界定投资性房地产资产要素的现实意义

随着经济的发展和投资观念的改变，对有关房地产或物业项目进行投资，渐成一种时尚。有的企业将房地产投资作为主营业务；有的企业在经营其他业务的同时，兼营房地产投资业务；有的企业投资房地产主要是为了房地产增值而盈利；有的企业投资房地产则是为了抵御通货膨胀的风险。目前，在西方国家的企业中，将房地产作为一种投资手段，已经是非常普遍的经济现象。在我国，近几年来，这种投资行为已逐渐在一些企业中流行，甚至成为了一些企业新的经济增长点。

与新形势不相协调的是，对这一新生事物在以往只是将其作为一般的固定资产或无形资产看待。但是，这种固定资产或无形资产的净值往往不能反映投资性房地产的真实价值。投资性房地产在经过数年以后，它们的 market 价值不仅可能高于其账面净值，而且经常高出其账面原值的数倍，甚至数十倍。另外，对房地产的投资一般金额大、周期长、流动与变现能力较差，往往具有高收益和高风险并存的特点。在这种情况下，将投资性房地产作为一般的固定资产或无形资产处理显然是不合适的；但是将它们按照流动资产以成本与可变现净值孰低的计价原则来处理，也是不合适的。因此，在新会计准则中，将“投资性房地产”单独予以界定是顺应经济形势发展的重要举措，对于规范企业对投资性房地产的会计处理和相关信息的披露具有重要的现实意义和深远的历史意义。

二、投资性房地产计量模式的选择——公允价值模式

在会计实务中，一项房地产是属于一般固定资产或无形资产还是作为投资性房地产，其确认取决于其持有的目的。《企业会计准则第3号——投资性房地产》中规定：投资性房地产，是指为了赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。投资性房地产的范围包括：1.已出租的土地使用权；2.持有并准备增值后转让的土地使用权；3.已出租的建筑物。显然，投资性房地产的持有目的是为了赚取租金或资本增值，或两者兼而有之；凡是符合上述确认条件的房地产均作为投资性房地产核算，否则，作为固定资产或无形资产核算。关于这一点，《企业会计准则第3号——投资性房地产》第四条规定得很清楚：下列各项不属于投资性房地产：

- （一）自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。
- （二）作为存货的房地产。

如果企业将一项房地产确认为投资性房地产，其会计计量模式将有两种选择，一种是我国目前经常采用的成本计量模式；另一种是目前国际上流行的公允价值计量模式。无论采用哪种计量模式，其初始计量都没有太大差别，差别主要在后续计量中。



关于投资性房地产的后续计量,《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定了两种计量模式由企业根据客观实际加以选择。一是成本模式,《企业会计准则第3号——投资性房地产》第9条规定:企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量;采用成本模式计量的建筑物的后续计量,适用《企业会计准则第4号——固定资产》;采用成本模式计量的土地使用权的后续计量,适用《企业会计准则第6号——无形资产》。二是公允价值模式,《企业会计准则第3号——投资性房地产》第10条规定:有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的(即投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计),可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。显然,新会计准则为适应经济发展和会计实务的需要,对投资性房地产的会计处理不再单一地使用成本计量模式,同时引入了公允价值计量模式,由企业根据实际情况进行选择。笔者认为在投资性房地产的后续计量中使用公允价值计量模式核算更符合投资性房地产的特性,能够较好地反映投资性房地产的市场价值和盈利能力,能够为信息使用者提供真实的相关信息,以便信息使用者做出正确的决策。因此,企业应当在资产负债表日首选成本模式对投资性房地产进行后续计量。

三、在公允价值模式下,企业应当如何进行账务处理并进行纳税调整

在公允价值计量模式下,企业对投资性房地产业务的账务处理及纳税调整比在成本计量模式下复杂得多,因为税法仍然将投资性房地产作为一般固定资产或无形资产对待,成本计量模式下,该业务与以往处理没有区别,而公允价值计量模式下,会计法和税法对投资性房地产的界定有很大差别,导致业务处理比以往更复杂。下面笔者通过一个案例来加以说明。

(一)2007年1月1日,A企业(非房地产开发企业)将一栋新建成的厂房出租给某单位,该厂房实际建造成本为80万元。这时A企业应将出租的厂房确认为投资性房地产:

借:投资性房地产——成本 800,000

贷:在建工程 800,000

(二)2007年12月31日,该厂房的市场价格为100万元。这时A企业应当按照《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定对投资性房地产的账面价值进行调整:

借:投资性房地产——公允价值变动 200,000

贷:公允价值变动损益 200,000

(三)假设A企业2007年度共计实现利润100万元。这时A企业应当于年度终了计算所得税:

1、税法允许计提折旧(假设按20年直线法计提折旧不考虑残值),而会计准则不允许计提折旧,因此,多计纳税所得4万元

($800,000 \div 20$),应当予以调整;

2、税法不确认公允价值变化所产生的利得或损失,因此,多计纳税所得20万元,应当予以调整;



3、厂房账面价值为 100 万元，而计税基础为 76 万元（800,000-40,000），两者之间的差额为 24 万元（1,000,000-760,000）属于应纳税暂时性差异，应当确认递延所得税负债。

根据以上，企业应做如下账务处理：

借：所得税费用 330,000

贷：应交税费——应交所得税 250,800

〔（1,000,000-40,000-200,000）×33%〕

递延所得税负债 79,200（240,000×33%）

（四）2008 年 12 月 31 日，该厂房的市场价格为 90 万元，假设以上其他条件不变

1、A 企业应当按照《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》的规定对投资性房地产的账面价值进行调整：

借：公允价值变动损益 100,000

贷：投资性房地产——公允价值变动 100,000

2、A 企业应当于年度终了计算所得税：

借：所得税费用 330000

递延所得税负债 19800〔79,200-（900,000-720,000）×33%〕

贷：应交税费——应交所得税 349,800

〔（1,000,000-40,000+100,000）×33%〕

（五）2009 年 12 月 3 日，A 企业将该厂房出售，取得价款 120 万元，假设以上其他条件不变

1、A 企业取得价款：

借：银行存款 1,200,000

贷：其他业务收入 1,200,000

借：其他业务成本 900,000

贷：投资性房地产——成本 800,000

——公允价值变动 100,000

借：公允价值变动损益 100,000

贷：其他业务收入 100,000

2、A 企业应当于年度终了计算所得税：

借：所得税费用 396 000

递延所得税负债 59 400〔79 200-19 800-（0-0）×33%〕

贷：应交税费——应交所得税 455 400

〔（1 000 000-40 000-100 000+1 200 000-680 000）×33%〕



“两进两出”查税案

来源：财会信报 作者：马桂莲 王由之

2006年10月，某县国税局稽查局根据工作计划和举报举报，先后两次对某淀粉有限公司进行了税务稽查，共查补入库税款、罚款、加收滞纳金合计2206116.75元。无论是第一次稽查还是第二次稽查，明确的主攻方向只有两个：稽查手段，使企业取得以假乱真的成本。但综合回顾两次稽查的情况，确实得有很多值得反思的方面。

初次稽查发现疑点

位于某县的淀粉有限公司下属味精、热电厂、淀粉三个公司，主要原料味精、黄原胶、吡啶；蒸汽、电力；淀粉、饲料的生产和销售。各公司均为股份制企业，一般纳税人，独立核算，自负盈亏，自行申报纳税。

其中味精公司2005年度申报销售收入354,452,796.23元，应纳增值税6,384,613.00元，已交税金7,587,130.41元，税负率1.8%；热电厂公司2005年度申报销售收入76,924,133.44元，应纳增值税4,313,984.60元，已交增值税3,956,305.92元，税负率5.61%；淀粉公司2005年度申报销售收入225,038,141.48元，应纳增值税6,411,712.64元，已交增值税6,151,475.99元，税负率2.84%。

2006年10月，我们根据年初的稽查工作计划，对淀粉有限公司进行了税务稽查。查前，我们进行了调查的分解：淀粉有限公司是某县最大的股份制企业，靠近几个企业规模不断膨胀，生产能力迅速扩大，特别是2005年

在建工程以数亿元，运用的重要原料大豆、玉米的用量大幅提高，货物的吞吐量巨大。

在调查企业进行全面分析的基础上，我们把稽查的重点确定为四个方向：一是在建工程的进项税额转出；二是农产品进项的抵扣；三是货物运费发票的抵扣；四是注意“两套账”的嫌疑。

2006年10月6日，我们派出三个稽查组共6人，同时到三个公司实地调取了企业的账簿、凭证、报表、发票等资料，开始了调查的稽查。每个星期后，稽查问题浮出水面。

三 公司账目各不相同

在味精公司，农产品收购发票未按规定开具，抵扣进项税398,89.72元，工低收到支于“应付福利”科目，抵扣进项税19,156.24元。在重点稽查在建工程时，稽查组发现，土建工程以数亿元，企业账面通过自设自建在建工程用料做了进项转出，但一个重要的问题是，在建工程科目借方只有土建及大修改建支出。1~6月份制造费用科目的平均发生额是150万元，以7~8月份大修清理时平均金额100万元为基准，这显然不合常规。进一步检查账面，没有发现在建工程的详细资料，企业财务人员只承认有大修清理，而大修工程规模在建工程。因企业内部分账材料单据，也没有发现什么破绽。

在调查这种情况下，我们及时与国税稽查部门取得了联系。据他们了解，味精公司新建了生物园、淀粉厂两个车间，在建工程领用原材料



应该是大量存在的。于是，我们不断声色俱厉地到了味精公司，查访了工程负责人和车间工人，掌握了企业建设工程的真实情况。

在此基础上，我们又回到乱来，对礼账凭证进行了认真地检查，终于发现，在凭证的一张附件上，礼账的内容是五金材料，非常模棱两用地用铅字标注“生”、“能”的字样，至此，我们认定“生”、“能”就是生物圈、皮泥泥车间的缩写。企业的确定和我们玩“猫腻儿”。我们迅速依法对企业负责人进行调查，在强大的政策攻心下，其不得不承认生物圈、皮泥泥车间建设工程乱用原材料——五金材料3971188.00元的事实。

至此，味精公司利用建设工程偷税的事实水落石出。我们依据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条规定，该味精公司补缴675101.96元，依据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条，定性为偷税，罚50%的罚款347129.10元。

在热电厂公司，检查进展得以顺利进行。该公司从H市取得部分票据发票，其中有的发票只有开票金额，发货人、收货人、开票地、到达地、货物名称、数量、单位等空白。在H市进行了外部调查后，我们依据国税发[1995]192号通知规定，该项税款447371.53元不予抵扣。

在淀粉公司，检查进展得以顺利进行，但账面上没有发现企业偷税的任何迹象，也没有发现“两套账”的嫌疑，检查组按规定程序结束了检查。随后，味精、热电厂公司清查税款、罚款、滞纳金全部入库。

一封举报信引发再次检查

在我们认为制冰厂公司检查可以结束

时，2007年3月初，我们接到了一封举报信。信中称制冰厂有限公司03年利用建设工程偷税，销售煤炭、混蛋白不入账偷税金额巨大。

对于味精公司，我们已经调查完毕，而对于热电厂、淀粉公司，我们感到，如果举报属实的话，那我们就能查到一个生财——制冰厂公司的检查不彻底，没有完全得到实处。

我们迅速成立了专案检查组，在取证，第一次对企业账目检查是认真、全面的，账面上没有煤炭和混蛋白的销售记录。而煤炭从哪来？混蛋白又是如何产生的？这是问题的关键。

我们与税务监察部门进一步联系，监察部门也不得不介入。看来，要查清这个分账，企业的工艺流程、附加产品的生产是关键。我们再一次进入了企业，这一次，我们直接来到了公司的各个车间，详细地了解了整个生产工艺流程。原来，热电厂生产需要燃烧大量的煤炭，形成的煤炭灰可作为生产砖瓦的原料。而淀粉生产过程中，随水冲走的那部分淀粉中的提纯物就是混蛋白，可作为饲料。据此，检查组对企业负责人进行了询问，负责人承认有煤炭和混蛋白，但均作为垃圾处理了，没有取得收入。难道举报不实？是企业另设一套账？我们决定从外围进行突破。

我们查访了几个砖瓦厂和饲料生产企业，并尽可能地提取到该公司销售煤炭与混蛋白的全部收据，依照收据按号码、按顺序填写的日期，对这一部分收据进行了逐笔核对，确定了该公司开票收据的最低份数。在证据面前，该公司的负责人不得不承认煤炭、混蛋白确有销售的事实，并承认发出了皮泥泥车间的煤炭、



混蛋白销售账，同时报白了他们销售煤渣、混蛋白的私账账目。

经计算，2005年1月至2006年9月账外销售煤渣706186.53元，混蛋白324202.50元。依据《中华人民共和国增值税暂行条例》第一条，补缴增值税149714.65元，依据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条，对企业行为定性为偷税，处以偷税数额的1.5倍罚款计224571.98元，并加收滞纳金。随后税款、罚款、滞纳金全部缴入库。同时把这一情况反馈给了税源管理部门，迅速将煤渣与混蛋白的销售纳入监管，堵塞了这一漏洞。

“家贼难防”的案因之启示

(一) 涉案的案因

一是企业受利益驱动，故意隐瞒、混账并建工程与大楼账内账，暗里通过自置第二在建工程用料做了进项税额转出，暗里施展手脚，企图偷逃税款。对于煤渣与混蛋白的销售，不上公司财务账，在企业另设立第二套账，作为福利、招待、奖励等方面的支出，自欺或竟不觉自欺，得以隐匿逃税收入。

二是税务稽查人员的检查更多地注重了账目，没有全面深入、多角度地实地勘察与了解，取得了新账利能认为大功告成，殊不知有私账，企业的偷税行为得以延续。

三是税收管理员制度不够完善，税收管理员没有深入地了解企业的生产工艺流程、产品生产环节的损耗以及销售数量，致使企业附加产品的销售长时间游离于账外。

四是稽查 取信息渠道过于狭窄，仅局限于税源内部账目、企业账面资料，没有拓展

到社会层面。同时，稽查局与主管税务机关的情报交流没有形成常态化、制度化。

(二) 案件之启示

一是在中策同一企业案进行两次检查，在第一次稽查访谈中是不多见的。在本案中，可以说第二次检查取得的线索源于第一次检查的疏漏，这给我们的启示是深刻的。

1.稽查人员的敬业责任心薄弱、严谨细致的工作作风，是案件查处失败的關鍵，只有提高稽查人员的业务素质，切实加强责任心，培养严谨细致的工作作风，应是我们下一步稽查队伍建设的目标。

2.只重账面检查的工作方法已经要不得了。在本案中，两次检查均以取得账目，都是因为注重了对实际生产经营情况的了解；而第一次检查的不彻底，也是因为对实际情况掌握的不全面、不深入。因此，在完整的稽查工作中，既要“查”账又要“查”人。只有从账面到实际，从实际到账面的反复查证，才是我们办案制胜的法宝。因此，培养稽查人员实地检查与账目检查相结合的能力也应该是下一步的努力方向。

3.要进一步重视举报工作。举报是发现案件线索的重要来源。应加强与社会各界广泛宣传公民的举报权利与义务，进一步细化举报奖励的方式，以及保密与奖励的制度等。

4.切实加强征、管、查密切衔接的常态化。从内部部门的信息交流，工作及制度化、常态化，要进一步完善税收管理员制度，全面、熟练、准确地掌握企业的工艺流程，生产经营



状况。稽查工作要坚持“从征管中来，到征管中去”的思路，在确保发挥稽查基本职能的基础上，努力做税源管理的生力军。

5.要严查“两套账”旧行为。从本来看，企业将“第二套账”放在了幕后，有较强的隐蔽性和欺骗性。应该看到，在新的形势下，“两套账”已成为社会经济运行上的毒瘤，国家税收的损失。稽查人员要把“两套账”的发现和

予以功倍的效果。

打击当前重中之重，切实加大对“两套账”的查处力度，为行业、区域进行整治，努力整顿和规范税收秩序。

6.要加强社会信息的采集与整理，密切与地税、工商、银行、公安等部门的信息。同时要注意对不同地区同类型及相近行业稽查成果的应用，以期 得事半功倍的效果。

判断“负债计税基础”的方法

来源：财会信报 作者：郑海英

我国新的所得税法规定，企业应当采用资产负债表债务法核算递延所得税。资产负债表债务法的关键是确定资产、负债的计税基础，计税基础确定了，暂时性差异也能确定了，相应地，递延所得税资产或递延所得税负债的确认、计量也能迎刃而解了。那么负债的计税基础如何判断呢？

判断方法

首先：将负债区分为预收款项类负债及应付款类款项类负债

预收款项类负债主要包括企业预先收取客户的货款、预收款及资产的使用，但尚未向客户交付商品、提供劳务或将资产交付对方使用而形成的负债，如预收账款、预收收入等；应付款类款项类负债是指企业已接受了对方交付的商品、提供劳务，或已使用了对方的资产

（或货币资金），但尚未支付相应款项而形成的负债以及企业的应付利息。资产负债表中的大多数负债均属于应付款类款项类负债。如借款类负债、应付账款类负债、应付利息类负债等。

应付款类款项类负债是企业根据现时义务，其清偿义务会导致未来经济利益流出企业，但其清偿方式或时间与其未来经济利益流出的方式即有不同：预收款项类负债的清偿方式是向债权人交付商品、提供劳务或将资产交付对方使用；应付款类款项类负债通常以现金或现金等价物流出的方式进行清偿。

其次：则按照不同方法确定应付款类负债的计税基础

预收款项类负债的计税基础，等于其账面价值减去未来清偿负债时不缴纳的应纳税收入部分。



实务中,如果一项预收账款在收款时按税法规定已计入收款当期应纳税所得额,则未来清偿该负债时不需再交纳税,即未来清偿该负债时不需纳税的预收账款金额等于其账面价值,其计税基础等于其账面价值减去未来清偿该负债时不需纳税的预收账款金额=账面价值-账面价值=0。

如果一项预收账款在收款时按税法规定没有计入预收账款的应纳税所得额,则在未来清偿时(会计上确认收入时)该预收账款的收入要计入清偿期应纳税所得额,即负债清偿时免于交纳税所得额为0,所以其计税基础等于账面价值减去未来清偿利息产生时不需纳税金额=账面价值-0=账面价值;该预收账款项负债的计税基础,等于其账面价值减去未来清偿利息产生时可予税前扣除额。

实务中,该预收账款项负债的计税基础的确切也应根据不同情况:

(1)如果该预收账款确认(指会计上确认)时,税法已允许其当期应纳税所得额中扣除,则以后清偿时不能再进行扣除,即未来扣除额为0,这种情况下负债的计税基础=账面价值-未来清偿利息产生时可予税前扣除额=账面价值-0=账面价值;

(2)如果该预收账款确认(指会计上确认)时,按税法规定不能当期应纳税所得额中扣除,而是以后清偿时才允许扣除,即未来扣除额等于其账面价值,这种情况下负债的计税基础=负债的账面价值-未来可税前扣除额=账面价值-账面价值=0;

(3)如果一项预收账款项负债发生时按税法规定不允许扣除,以后清偿时按税法规定也不允许扣除,未来可扣除额为0,则其计税基础=账面价值-未来可扣除额=账面价值-0=账面价值。

案例

依据上述“负债的计税基础”的确切步骤,针对各负债项目的具体情况,举例说明如下:

1.某企业资产负债表中的预收账款(货款)项目账面价值为180万元。税法规定,该预收账款收到时,不计入收款期应纳税所得额,企业将产品发出时(清偿负债时)纳税。

【析】预收账款属预收账款项负债,其计税基础=账面价值-未来清偿该负债时不需纳税的金额=180-0=180(万元)。

2.某企业资产负债表中的预收账款项目账面价值为200万元,该预收账款为企业收到政府补助款,税法规定该补助款已全部计入收款当期应纳税所得额。

【析】预收账款属预收账款项负债,其计税基础=账面价值-未来清偿该负债时不需纳税的预收账款金额=200-200=0(万元)。

3.某企业资产负债表中的应付账款项目为200万元。

【析】应付账款属预收账款项负债。一般而言,企业确认应付账款时按税法规定不允许其扣除,清偿时也不允许税前扣除额,其计税基础=账面余额-未来清偿时允许税前扣除额=200-0=200(万元)。



4.某企业资产负债表中长期应付账款项目的账面价值为 300 万元，该项长期应付账款为企业融资租入固定资产应付账款。

【析】长期应付账款属应纳税款项类负债。一般而言，企业融资租入固定资产属变相融入资金，按税法规定未来偿还是变相融资款时不得税前扣除，其计税基础 = 账面价值 - 未来清偿时允许税前扣除额 = 300 - 0 = 300（万元）。

5.某企业资产负债表中应付利息项目账面价值为 500 万元。按税法规定该利息于实际支付时税前扣除。

【析】应付利息属应纳税款项类负债，因企业支付利息时税法规定可税前扣除，故其计税基础 = 账面余额 - 未来支付利息时可税前扣除额 = 500 - 500 = 0（万元）。

6.某企业资产负债表中应付职工薪酬项目账面余额为 800 万元，其中 400 万元为生产部门人员工资，400 万元管理部门人员工资，该企业工资水平超过税法允许扣除的计税工资 25%。

【析】应付工资属应纳税款项类负债，无论是生产人员工资，还是管理人员工资；不论是计税工资标准内部，还是超过计税工资标准部分，支付时按税法规定不得税前扣除，故其计税基础 = 账面余额 - 未来支付利息时可税前扣除额 = 800 - 0 = 800（万元）。

7.某企业资产负债表中新到负债项目的账面价值为 200 万元，为企业新到销售产品的保修。税法规定该费用未来发生时准予税前扣除。

【析】新到负债属应纳税款项类负债，因未来支付保修时可税前扣除，故其计税基础 = 账面余额 - 未来支付时可税前扣除额 = 200 - 200 = 0（万元）。

综上所述实例可以看出，企业确定资产负债表中有负债项目的计税基础时，应当先将其区分为应纳税款项类负债及应纳税款项类负债两种，再根据不同种类负债计税基础确定方法，进一步判断其计税基础，不能一概而论。

土地增值税稽查实例

来源：财会信报 作者：石济海

基本案例

某市地税征管分局 2007 年 4 月在日常纳税评估中，发现某集团公司将位于繁华地段一幢 10000 平方米的办公大楼，以账面原价 1000 元/平方米的明显低价转让给下属子公司，2006 年在转让时只按规定缴纳了营业税及附加，没有申报缴纳土地增值税。

处理结果

纳税评估岗发现情况后，立即向主管局长作了汇报，该地税征管分局派员经过详细调查核实，发现该办公大楼旁边同类楼价出售为 5000 元/平方米。该地税征管分局经查实其明显低价转让无正当理由后，按照同类房地产销售价格作为评估价格，按 5000 元/平方米向该集团



公司征收了营业税及附加，土地增值税，并要求企业调整相关账户。调查中核实该办公大楼建于 2001 年 12 月，2002 年 1 月投入使用，当时办理房产证时按结算价 1000 万元的发票金额缴纳 3% 的契税 30 万元。

案例分析

一、根据《中华人民共和国营业税暂行条例》销售不动产应按 5% 缴纳营业税，该集团公司应补营业税及附加：

$10000 \times (5000 - 1000) \times 5\% = 2000000$ (元)；

应补城市维护建设税： $2000000 \times 7\% = 140000$ (元)；

应补教育费附加： $2000000 \times 3\% = 60000$ (元)；

小 计 $2000000 + 140000 + 60000 = 2200000$ (元)。

二、根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第九条的规定，纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格征收：（一）隐瞒、虚报房地产成交价格的；（二）提供扣除项目金额不实的；（三）转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。

根据《财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21 号）第二条关于转让旧房准予扣除项目的计算问题的规定，纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，《条例》第六条第（一）、（三）项规定的扣除项目的金额，可按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计 5% 计算。对纳税人购房时缴纳的契税，凡能提供契税完税凭证的，准予作为与转让房地产有关的

税金予以扣除，但不作为加计 5% 的基数。对于转让旧房及建筑物，既没有评估价格，又不能提供购房发票的，地方税务机关可以根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称“税收征管法”）第 35 条的规定，实行核定征收。

该地税征管分局补征某集团公司土地增值税如下：

扣除项目：购买年度起至转让年度止每年加计 5% 计算的金额：

$1000 \times 5\% \times 5 = 250$ (万元)

$1000 + 220 + 250 + 30 = 1500$ (万元)

增值额： $5000 - 1500 = 3500$ (万元)

增值额与扣除项目额比例： $(3500 \div 1500) \times 100\% = 233\%$

土地增值税税额 = 增值额 $\times 60\%$ - 扣除项目金额 $\times 35\%$

$= 3500 \times 60\% - 1500 \times 35\% = 2100 - 525 = 1575$ (万元)；

合计补税 $220 + 1575 = 1795$ (万元)。

三、根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》的规定，销售不动产收入应并计企业的应纳税所得额缴纳企业所得税，该集团公司此项交易应补企业所得税：
 $[4000 - 1795] \times 33\% = 727.65$ (万元)

四、账务处理

借：以前年度损益调整 2522.65 万

贷：应交税金——应交营业税 200 万

——城市维护建设税 14 万

——土地增值税 1575 万

——企业所得税 727.65 万

其他应交款——教育费附加 6 万



在汇算清缴后由于账户处理已经结束，直接通过以前年度损益调整处理。

借：应交税金——应交营业税 200 万
——城市维护建设税 14 万
——土地增值税 1575 万
——企业所得税 727.65 万
其他应交款——教育费附加 6 万
贷：银行存款 2522.65 万

根据《财政部国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21 号）第三条关于土地增值税的预征和清算问题的规定，对未按预征规定期限预缴税款的，应根据《税收征管法》及其实施细则的有关规定，从

限定的缴纳税款期限届满的次日起，加收滞纳金。为简便起见，滞纳金未作计算。实际征管中还需要考虑相应的滞纳金。

五、由于该案在征收年度内发生，由征管部门调查处理，可以不作处罚。如果涉及跨年度，由税务稽查部门查处，则必须按《中华人民共和国税收征收管理法》的要求进行相应的处罚，并根据其情节，追究相应的法律责任。

从本案可以说明，作为房地产开发企业，必须高度重视土地增值税的缴纳，积极配合当地主管税务机关做好土地增值税的清算工作，如果处理不当，其后果是非常严重的。

政府补助涉税处理的内外资企业

来源：财会信报 作者：纪宏奎

政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。政府补助在内、外资企业的所得税处理上有所不同。

外资企业

根据《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》（国税函〔2007〕408 号，见法规一）文规定，外商投资企业和外国企业取得的政府补助分三种情形分别进行企业所得税处理：

一、第一种情形。即“按照法律、行政法规和国务院规定，企业取得的政府补助免征企业所得税的，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。”对法律、行政法规和国务院规定免征企业所得税的，并且企业按接受投资处理，即在接受政府补助时，借记货币资金（或固定资产等），贷记实收资本（或股本），则该项政府补助不论是货币性资产还是实物资产，均不计入企业的应纳税所得额，并且对企业接受的资产所计提的折旧或摊销的费用允许所得税前扣除。实质上是企业对政府的补助作为政府对企业的权益性投资处理。

二、第二种情形。即“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。”按照法律、行政法规和国务院规定，企业取得的政府补助免予征收企业所得税的，但企业不是作为投资处理的，而是作为“资本公积”、补贴收入等处理的，如果政府补助的资产为企业长期拥有的非流动资产或者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、建造或改良投入的，该政府补助额不记入应纳税所得额。但对政府补助所形成的资产的成本、折旧或摊销的税前扣除上，对以政府补助部分计提折旧或摊销的费用不允许税前扣除，企业应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差额价值部分允许税前扣除。

三、第三种情形。即“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。”

第(一)项和第(二)项规定的以外情形包括：

1.取得的政府补助，法律、行政法规和国务院没有规定免予征收企业所得税的；

2.企业收到的政府无偿补助的流动资产超过企业实际“专款专用”的资产的剩余部分；

3.企业收到的非用于非流动资产的购置、建造或改良投入的流动资产等，应当直接计入应

纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。

内资企业

根据《财政部 国家税务总局关于企业补贴收入征税等问题的通知》（财税[1995]81号，见法规二）文的第一条规定：“企业取得财政性补贴和其他补贴收入，除国务院、财政部和国家税务总局规定不计入损益者外，应一律并入实际收到补贴收入年度的应纳税所得额。”如果不能提供上述不计入损益的文件，则应计入该补贴收入年度的应纳税所得额，对其相应发生的支出允许企业所得税税前扣除，依法计算缴纳企业所得税。如果国务院、财政部和国家税务总局确定为免税的补贴收入的，应当对免税收入相关的支出、费用项目不允许税前扣除。

而对事业单位、社会团体取得的政府补助，根据《关于事业单位社会团体征收企业所得税有关问题的通知》（财税字[1997]75号）文规定：财政拨款属免征企业所得税的项目。并且规定：对取得的应税收入有关支出项目和免税收入有关支出项目应分别核算，没有分别核算或确实难以划分支出的，经主管税务机关审核同意，纳税人可采取分摊比例法确定纳税收入总额应分摊的成本费用金额。具体计算公式如下：与取得应税收入有关的支出项目金额=支出总额×（应税收入总额÷收入总额）。

值得注意的是2008年1月1日起施行的《中华人民共和国企业所得税法》第七条规定：“收入总额中的下列收入为不征税收入：（一）财政拨款；（二）依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；（三）国务院规定的其他不征税收入。”2008年1月1日后，对内、外资企业取得的财政拨款将不再列为征税收入。



力清偿消除后应立即向税务机关报告。税务机关应当查明事实，予以核准。”

问题三：

土地税是否需要交的房产税？

回答三：

如果公司 2007 年执行新的《企业会计准则》，按照新的准则规定：土地使用费用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用费的账面价值不于地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算，土地使用费地上建筑物 别进行摊销和提取折旧，不计入房产税计税依据。

为执行新的会计准则，则按《关于明确实施新的会计准则后房屋原值的价值如何确定的通知》（国税发[2002]185 号）第一条规定：“按照《企业会计准则》第四十七号以及财政部《实施〈企业会计准则〉及其相关准则问题解答》的有关规定，对企业在购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权规定了三种会计处理方法：一是在土地尚未开发时，按取得土地使用权的实际支付的价款作为实际成本，并作为无形资产核算，并按第四十六号规定的期限 摊销；二是房地产开发企业开发产品时，将需要开发的土地使用权账面价值转入开发成本；三是企业利用土地自建工程时，将土地使用权账面价值转入在建工程成本。根据有关规定，企业自建房屋的原值，应为该房屋达到预定可使用状态后，在建工程科目转入固定资产科目的全部价值。该房屋尚未用的土地自建房屋时账面上的土地使用权按规定的摊销后的摊余价值（即该土地账面净值），应当计入该房屋固定资产科目的价值，并按税法规定计算缴纳的房产税。”

问题四：

某公司拟收购 A 公司的股权，A 公司拟由 B 公司 立来立的公司，A 公司由 B 公司 立后，股权成本为 300 万，每公司拟以 400 万的收购 A 公司的股权，A 公司股东应如何缴税？A 公司是以免税方式 立的（根据[2000]118 号文，不确因资产增值而得或损失），立时股权市场价值 450 万元，A 公司 立后再变更股东，A 公司是否需要缴的税？

回答四：

1、A 公司股东若是个人，应缴纳 20% 的个人所得税；若是公司，投资方企业立用的所得税税率高于被投资企业立用的所得税税率，除国家税收法规规定的免税、先免后征以外，其立用的投资所得应按规定的税率补征企业所得税。若所得税税率一致，无需补缴企业所得税。

2、A 公司 立后再变更股东：首先根据《转发国家税务总局关于企业合并 立企业所得税问题的通知》（粤地税发[2000]263 号）第二条第三款规定确定股权成本；再确定股权增值是否应纳税，计算企业的所得税。

问题五：

1、外资企业为员工向商业保险公司购买的养老或医疗保险费应在税前扣除？

2、国内 商业保险员工是否需要缴纳个人所得税，何时交的？

回答五：

1、《转发国家税务总局关于外商投资企业和外国企业为其雇员提供医疗保险费三项费用以外的职工福利费 用税务处理问题的通知》（粤地税函[1999]383 号）规定：“外商投资企业和外国企业按照国务院及地方政府规定，为



其雇员提供三项基金外,可按照现行会计准则制定规定的标准,计提职工教育费、工会费。除此之外,企业不得在税前计提其他职工福利费。企业实际发生的不属于上述五项计提基金费开支范围内的其他职工福利费支出,可按实际发生额在当年度税前扣除。但当年度税前扣除的数额,不得超过企业全年职工工资薪金总额的14%,其超过部分也不得在以后年度扣除。”, 请按以上规定执行。

2、《财政部、国家税务总局关于个人所得税有关问题的批复》(财税[2005]94号)第一条规定:“关于单位为个人办理补充养老保险后,个人应纳个人所得税及企业应纳企业所得税的问题。单位为职工个人购买商业性补充养老保险时,在缴纳投保手续时应当作为个人所得税的“工资、薪金所得”项目,按税法规定缴纳个人所得税。”

应当在办理投保手续当月计算个人所得税,于次月申报缴纳。

分析:

某公司经营节电产品,按每月需节电若干,电价为该月的租量,该月节电后需象征性补一些钱,才能该月的节电额度结转至下月,这种经营方式是否属于融资租赁? 融资租赁企业在平时收取租金时是否按5%交营业税? 结转该节电时才交增值税?

回复:

1、融资租赁资产是属于专业租赁公司购买,然后租赁给需要使用的企业,同时,该租赁资产行为为认定标准,一是租赁期占租赁开始日该资产尚可使用寿命的75%以上;二是支付给租赁公司的最低租赁付款额现值大于或大于租赁开始日该资产账面价值的90%及以上;三是

承租人对租赁资产有优先购买权,并可行使优先购买权时该支付购买金额低于优先购买权日该租赁资产公允价值5%。四是承租人有续租该租赁资产的权利,其支付的租赁 低于租赁期满日该租赁资产正常租赁 的70%。总而言之,融资租赁其实质就是转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬,某种意义上讲类似于购买,行使优先购买权的承租企业,融资租赁实质上就是一种分期购置固定资产的一种变通方式,但要以直接购买为前提。而经营租赁则不同,仅仅转移了该资产的使用权,而该资产的所有权有关的风险和报酬却没有转移,仍然属于出租方,承租企业只按合同约定支付租金,承租期满的该经营租赁资产由承租企业归还出租方。你上述的经营方式是否属于融资租赁,请按前面融资租赁的定义及范围条件判断。

《关于营业税若干问题的通知》(国税发[1995]76号)第一条规定:“《营业税税目注释》中的‘融资租赁’是指经中国人民银行批准经营融资租赁业务的企业提供的融资租赁业务,其他单位提供融资租赁业务应按“服务业”税目中的“租赁业”项目征收营业税。”

2、国税函[2000]514号《国家税务总局关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》明确如下: 经中国人民银行批准经营融资租赁业务的企业提供的融资租赁业务,无论租赁的货物的所有权是否转移给承租方,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。其他单位提供的融资租赁业务,租赁的货物的所有权转移给承租方,征收增值税,不征收营业税;租赁的货物的所有权未转移给承租方,征收营业税,不征收增值税。



财政部 国家税务总局关于企业政策性 搬迁收入有关企业所得税处理问题的通知

财税[2007]61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：

为支持城市的规划改造工作，经研究，现将企业政策性搬迁收入有关企业所得税处理问题明确如下：

一、本通知所称企业政策性搬迁收入，是指因当地政府城市规划、基础设施建设等原因，搬迁企业按规定标准从政府取得的搬迁补偿收入，以及搬迁企业通过市场（招标、拍卖、挂牌等形式）取得的土地转让收入。

二、对企业取得的政策性搬迁收入，应按以下方式进行企业所得税处理：

（一）搬迁企业根据搬迁规则，用企业搬迁收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途的固定资产和土地（以下简称重置固定资产），以及进行技术改造或安置职工的，准予搬迁企业的搬迁收入扣除重置固定资产、技术改造和安置职工费用，其余额计入企业应纳税所得额。

（二）企业因转换生产经营方向等原因，没有用上述搬迁收入进行重置固定资产或技术改造，而将搬迁收入用于购置其他固定资产或进行其他技术改造项目的，可在企业政策性搬迁收入中将相关成本扣除，其余额计入企业应纳税所得额。

（三）搬迁企业没有重置固定资产、技术改造或购置其他固定资产的计划或立项报告，应将搬迁收入加上各类拆迁固定资产的变卖收入、减除各类拆迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额计入企业当年应纳税所得额，计算缴纳企业所得税。

（四）搬迁企业利用政策性搬迁收入购置的固定资产，可以按照现行税收规定计算折旧或摊销，并在企业所得税税前扣除。

（五）搬迁企业从规划搬迁第二年起五年内，其取得的搬迁收入暂不计入企业当年应纳税所得额，在五年期内完成搬迁的，企业搬迁收入按上述规定扣除相关成本费用后，其余额并入搬迁企业当年应纳税所得额，缴纳企业所得税。

三、对于符合西部大开发、高新技术企业等企业所得税优惠政策的搬迁企业，其取得企业搬迁收入，在审核企业享受税收优惠政策有关主营业务收入占总收入比例的条件时，不计入企业的总收入。

四、主管税务机关要对企业取得的政策性搬迁补偿收入和原厂土地转让收入加强管理。重点审核有无政府搬迁文件或公告，有无搬迁协议和搬迁计划，有无企业技术改造、重置固定资产的计划或立项，是否在规定期限内进行技术改造、重置固定资产和购置其他固定资产等。

五、本通知印发之前已做税务处理的，不再调整；尚未进行税务处理的，按照本通知的规定执行。

请遵照执行。

财政部 国家税务总局

关于取消促进科技成果转化暂不征收 个人所得税审核权有关问题的通知

国税函[2007]833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：

根据国务院关于行政审批制度改革工作要求，现对取消促进科技成果转化暂不征收个人所得税审核权的有关问题通知如下：

一、《国家税务总局关于促进科技成果转化有关个人所得税问题的通知》（国税发〔1999〕125号）规定，科研机构、高等学校转化职务科技成果以股份或出资比例等股权形式给予个人奖励，经主管税务机关审核后，暂不征收个人所得税。此项审核权自2007年8月1日起停止执行。

二、取消上述审核权后，主管税务机关应加强科研机构、高等学校转化职务科技成果以股份或出资比例等股权形式给予个人奖励暂不征收个人所得税的管理。

（一）将职务科技成果转化为股份、投资比例的科研机构、高等学校或者获奖人员，应在授（获）奖后30日内，向主管税务机关提交相关部门出具的《出资入股高新技术成果认定书》、技术成果价值评估报告和确认书，以及奖励的其他相关详细资料。

（二）主管税务机关应对科研机构、高等学校或者获奖人员提供的上述材料认真核对确认，并将其归入纳税人和扣缴义务人的“一户式”档案，一并动态管理。

（三）主管税务机关应对获奖人员建立电子台账（条件不具备的可建立纸质台账），及时登记奖励相关信息和股权转让等信息，具体包括授奖单位、获奖人员的姓名、获奖金额、获奖时间、职务转化股权数量或者出资比例，股权转让情况等信息，并根据获奖人员股权或者出资比例变动情况，及时更新电子台账和纸质台帐，加强管理。

（四）主管税务机关要加强对有关科研机构、高等学校或者获奖人员的日常检查，及时掌握奖励和股权转让等相关信息，防止出现管理漏洞。

三、科研机构、高等学校和获奖人不能提供上述资料，或者报送虚假资料，故意隐瞒有关情况的，获奖人不得享受暂不征收个人所得税的优惠政策，税务机关应按照税收征管法的有关规定对报送虚假资料，故意隐瞒有关情况的科研机构、高等学校和获奖人进行处理。

国家税务总局



国家税务总局关于延期申报预缴税款滞纳金问题的批复

深圳市国家税务局：

你局《关于延期申报是否加收滞纳金问题的请示》（深国税发〔2007〕92号）收悉。对于纳税人经税务机关批准延期申报，并在核准的延期内办理税款结算，因预缴税款小于实际应纳税额所产生的补税是否应当加收滞纳金的问题，经研究，批复如下：

一、《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）第二十七条规定，纳税人不能按期办理纳税申报的，经税务机关核准，可以延期申报，但要在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款，并在核准的延期内办理税款结算。预缴税款之后，按照规定期限办理税款结算的，不适用税收征管法第三十二条关于纳税人未按期缴纳税款而被加收滞纳金的规定。

二、经核准预缴税款之后按照规定办理税款结算而补缴税款的各种情形，均不适用加收滞纳金的规定。在办理税款结算之前，预缴的税额可能大于或小于应纳税额。当预缴税额大于应纳税额时，税务机关结算退税但不向纳税人计退利息；当预缴税额小于应纳税额时，税务机关在纳税人结算补税时不加收滞纳金。

三、当纳税人本期应纳税额远远大于比照上期税额的预缴税款时，延期申报则可能成为纳税人拖延缴纳税款的手段，造成国家税款被占用。为防止此类问题发生，税务机关在审核延期申报时，要结合纳税人本期经营情况来确定预缴税额，对于经营情况变动大的，应合理核定预缴税额，以维护国家税收权益，并保护真正需要延期申报的纳税人的权利。

