

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	我心永恒
◎ 财税视野	2	公允价值计量模式研究
	7	国有商业银行纳税筹划的思考
	14	浅谈自制设备的会计与税务处理
	16	企业跨国经营的税收筹划问题
	20	SAP 财务系统总账应用技巧
◎ 业务指南	23	如何确定非货币性资产交换应税收入
	25	公司一分为三 税负降低四成
	27	设销售公司避税的再思考
	30	税务局与企业的捉迷藏游戏
◎ 业务咨询	33	业务咨询
◎ 法规速递	36	关于印发《广东省地方税务局废止或失效的税收规范性文件目录》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：珠海市香洲柠溪路 338 号 I 段太和商务中心 10 层

邮 编：519001

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

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

我心永恒

——吴再

或许春天已过，或许夏天已过，或许秋天已过，或许冬天已过……但我们总会拥有一个季节！

错过了桃花的绯红，但浪花的缠绵一样迷人；错过了菊花的金黄，但雪花的洁白一样动人；我们错失了历史的码头，请不要放弃今日的风帆！

亲爱的：假如还有来世，当你含苞欲放时，我愿意当你脚下的泥土。

亲爱的：假如还有来世，当你跋山涉水时，我愿意当你脚下的草鞋。

太阳又升起来了，祝愿你每天心情新鲜；太阳落下去之后，祝愿你每夜晚餐丰盛！

昔我往矣，杨柳依依；今我来迟，雨雪霏霏，维子之故，使我不能息兮！



公允价值计量模式研究

来源：财会通讯 作者：曹慧

一、公允价值计量模式的含义

(一) 公允价值的本质国际会计准则委员会(IASC)认为,公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的当事人自愿据以进行资产交换或债务清偿的金额。美国财务会计准则委员会(FASB)的定义与此基本相同。FASB 在 1984 年发布的第 5 号财务会计概念公告(SFAC NO.5)中列举了五种计量属性,即历史成本、现行成本、现行市价、可变现净值、未来现金流量的现值。公允价值属性与上述五种计量属性的关系是什么,是否成为独立的第六种计量属性,FASB 在 2000 年发布的第 7 号财务会计概念公告(SFACNO.7)中指出:SFAC NO.5 中所描述的某些计量属性也许和公允价值是一致的。在初始确认时,如果缺乏相反证据,已收或已付的现金或现金等价物通常被假定近似为公允价值。现行成本和现行市价都在公允价值的定义之内,未来现金流量的现值也符合公允价值的定义。只要短时间物价稳定,对于一些短期的应收应付项目而言,它们的可变现净值可以近似地代表其公允价值。由此可见,公允价值决不是一个独立的新的计量属性。公允价值的概念实际上已“嵌入”了各种计量属性,使公允价值成为一种复合(或综合)的计量属性。人们一般在谈到公允价值时并不包括历史成本。实际上公允

价值的本质是一种基于市场信息的评价,是市场而不是其它主体对资产或负债价值的认定。我国新《企业会计准则》中对公允价值的定义是:资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。可见,我国对公允价值的定义与 IASC 对公允价值的定义大体一致。

(二) 公允价值计量模式的含义在资产计价究竟是价值还是价格的问题上,价值计量与价格反映并不矛盾。从货币作为统一的计量尺度以来,资产计价就是价值计量,而价值计量的结果是价格。公允价值计量模式在本质上是强调对资产客观价值的计量。对资产公允价值计量的结果是资产的现行市价。公允价值计量模式的创意一是资产计价必须坚持客观价值计量,价格要能真正反映资产客观价值;二是资产计价必须立足于现在时点,坚持动态的反映观。因此,公允价值概念的指导思想是要求真实和公允。公允价值最大的特点是来自于公平交易的市场,参与市场交易理性双方充分考虑了市场信息后所达成的共识,这种达成共识后的市场交易价格即为公允价值。

二、公允价值计量的理论与现实基础

(一) 公允价值有利于企业的资本保全会计如采用公允价值作为计量属性,符合实物资



本维护的理论。实物资本维护观点认为,资本是企业的实物生产经营能力或取得这些能力所需的资金或资源。很明显,企业在生产过程中会耗费这些能力(资源),同时为了进行再生产又必须购回这些能力(资源),只有这样简单再生产才能维护,扩大再生产才有基础。但企业耗费的生产能力,如采用历史成本计量,在物价上涨的经济环境中,将购不回原来相应规模的生产能力。企业的生产只能在萎缩的状态下进行。反之,当企业耗费的生产能力如采用公允价值计量,一律按现行市价或未来现金流量现值计量,即使是在物价上涨的环境下,也可在现时情况下购回原来相应规模的生产能力,企业的实物资本得到维护,企业的生产将在正常的状态下进行。

(二)公允价值符合会计的配比原则要求一般认为,配比原则有两层含义:一方面是收入与成本、费用要保持时间上的配比,即某一时段的收入必须与成本、费用相对应;另一方面则要求进行配比的收入与成本、费用之间应具有经济内容和性质上的必然因果联系,即不同收入的取得是因为发生了与之相适应的不同成本和费用,而不同成本和费用的发生是为了获得不同的收入。笔者认为,配比原则还应有在计量方面进行配比的含义。目前收入和成本、费用在计量的单位方面是配比的,都是采用货币计量单位。但是在计量的属性方面却不配比,收入是按现行市价计量,成本、费用却是按历史成本计价。很明显这两者之间的差额(收益)

由两部分构成。一部分是劳动者创造的纯利润,另一部分则是由经济因素影响形成的价格差。但现行的利润分配制度对这两者却不加区分,从而出现收益超分配,虚利实分的现象。如企业计算收益的成本、费用是按公允价值计量,则这种现象就可避免。可见,为了使得会计核算符合配比原则就有必要在会计核算中推行公允价值计量。

(三)公允价值能合理地反映企业的财务状况公允价值与历史成本相比,能较准确地披露企业获得的现金流量,从而更确切地反映企业的经营能力、偿债能力及所承担的财务风险。也就是按公允价值计量得出的信息能为企业管理人员、债权人、投资者的经营、决策提供更有力的支持。因此,推行公允市价计量也是符合会计的相关性、稳健性和可比性等会计原则要求的。

(四)公允价值实现会计目标变化的需要随着资本市场的发展和股权结构的日益分散,投资者的观念开始发生变化,信息使用者对资产盈利能力的关注逐步超越了其对资产完整性的关注。同时,通货膨胀,衍生金融工具和知识经济的兴起,都对历史成本会计提出了挑战。股权的高度分散,使得投资者与管理层相比处于相对的劣势地位,这种情况下,公允的市场价格便成为投资者对管理层约束的重要手段之一。因此,决策有用就成为财务会计的目标。在目标责任下,资产计量的结果应当尽可能客观可靠,采用历史成本计量可以很好的达到这



一目标;而“决策有用观”则要求资产计量的结果应当能够有利于预测企业的未来现金流量,公允价值(或未来现金流量的现值)便成为一种选择。

三、公允价值应用中存在的问题

(一)公允价值难以取得虽然市场经济在我国已经有了长足的发展,但很多情况下公允价值仍然是难以取得的。主要是我国没有像西方国家一样发达的交易市场。在公允价值难以取得的情况下,会计准则要求运用公允价值进行计量,将会影响会计信息的可靠性。有许多会计要素如资产和负债在市场上很难找到可供观察的交易价格,将未来现金流量按一定的折现率折算成现在的现金价值的现值计量,往往就成为估计相关价格即公允价值的最重要的技术手段。但因未来现金流量的金额、时点和货币的时间价值等都是不确定的,在计量的操作上往往难度很大,因而现值计量的复杂性亦就是公允价值计量模式不易推行应用的难点。

(二)普遍存在的关联方交易严重影响交易价格的公允性 我国上市公司和大股东之间的交易非常普遍,尤其是上市公司与其母公司,关联公司进行债务重组,资产交换等交易中,交易价格缺乏公允性的情况时有发生,很多上市公司利用关联方交易粉饰报表,虚增会计利润。另外,公允价值是通过市场确认的,但市场环境是复杂多变的,有的会计要素或会计事项可以确认或寻找相类似的市场交易价格,有的却无法寻找而只能估计,尤其对于长期性的

应收应付之类的项目,在市场环境的预知性上难以把握。

(三)信息质量的可靠性难以判断选择公允价值计量模式这样一个非确定性、变动性和集合性的模糊计量概念作为会计计量的手段,相对于客观性、确定性和可验证性的历史成本计量模式,虽然在财务报告中能提供更为相关性的信息,但在可靠性的质量要求上却不能保证能提高或不会减弱。公允价值计量的数据、资料不易取得,计量过程存在主观随意性较大,信息不够可靠等缺点。目前我国经济发展的市场化程度较低,会计人员素质不高,会计信息化水平以及相关的信息处理能力较低等,这些都限制了公允价值大范围推广与应用。

四、公允价值在我国新会计准则中的应用

(一)投资性房地产的公允价值计量 《企业会计准则第3号——投资性房地产》中规定,投资性房地产在有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的,企业可以采用公允价值计量模式。采用公允价值计量的投资性房地产的折旧、减值或土地使用权摊销价值直接反映在公允价值变动中,并通过“公允价值变动损益”对企业利润产生影响,而不再单独计提。但房地产开发企业所拥有的待出售房屋建筑物,是作为企业的存货核算的,其计价基础仍采用成本模式,并不受公允价值升值的影响。该类企业即使为了适用公允价值计量模式,而将其持有的房屋建筑物改售为租,在准则实施的第一年,其公允价值超过账面成本的部分也只能调



整期初的股东权益，而不能调整当年的利润。

（二）金融工具和衍生金融工具的公允价值计量 根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定，以公允价值计量的金融工具主要包括交易性金融资产和金融负债，如企业为充分利用闲置资金、以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等，这些被列为公允价值计量的金融工具，其报告价值即为市场价值，且其变动直接计入当期损益；另外对于特征各异的衍生金融工具，如“票据发行便利”(Note Issuance Facilities, NIF)、“期货”(Futures)、“期权”(Options)、“远期合约”(Forwards Contracts)等，有些金融工具只产生合约的权利或义务，而交易和事项尚未发生。但从法律的角度看，由于签约双方之间的报酬与风险已开始转移，因为此时签约双方的权利、义务尚未执行，业务尚未发生，也不可能有历史成本（因为历史成本是已发生业务的价值），因此会计就不能对该业务进行计量、反映。而采用公允价值属性计量却能很好地解决这个问题。

（三）其他业务的公允价值计量 据不完全统计，在新会计准则体系中，目前已颁布的具体准则中不同程度地运用了公允价值计量属性，新会计准则之所以对这些交易或事项采用公允价值计量模式，主要是出于实质重于形式的原则。如对于企业间具有商业实质的非货币性资产交换，采用公允价值计量换出和换入的资产，实质上是确认企业非货币性资产的“售出”

与“购入”，“售出”，资产的公允价与账面价之差即为企业实现的收益。另外，如果企业在债务重组中用以清偿债务的非货币资产的公允价值高于其账面价值，则高出的部分连同获得的债务豁免，可以增加当期利润；在非共同控制下的企业合并中，购买方付出的资产、发生或承担的负债的公允价值与其账面价值的差额，体现在企业当期损益中。这些交易事项中对公允价值计量模式的采用，克服了因采用成本计价模式而对企业资产价值的低估的缺陷，从而可以更真实地反映企业的资产价值及经营业绩。

五、公允价值计量模式在我国应用的前景分析

（一）公允价值的广泛运用是理性的选择 公允价值范围的运用是一个两难选择。小范围运用可能会使会计信息的可验性相对提高，但信息的相关性会相应降低；而大范围运用虽然能提高会计信息的相关性，但可能会降低信息的可验证性。事实上运用公允价值的主要目的就是为了提高会计信息的相关性，若是小范围运用不仅会使信息的相关性得不到提高，还可能使信息的可靠性也得不到保障。因为企业向外界提供的会计信息虽然是分项目披露的，总体而言是一种汇总的会计信息，这种汇总的信息需要建立在可靠和可比的分项目信息基础之上。如果只是在个别会计准则项目中运用公允价值，就会导致因各个分项目所运用的计量属性不同而引致的会计信息可比性降低，进而使会计信息质量下降，相关性也就无从谈起。因



此，公允价值的较大范围运用便是一种理性的选择。另外，尽管从理论上分析公允价值的运用范围应由小到大，但实际中在量上迅速扩展也是国际会计和发达国家会计的普遍做法。

（二）公允价值的运用有利于提高会计信息相关性如果该资产存在着活跃市场，则该资产的市价即为其公允价值；如果该资产不存在活跃市场，则该资产的公允价值应比照相关类似资产的市价决定；如果该资产和与该资产相关的资产均不存在活跃市场，则该资产的公允价值可按其所能产生的未来现金流量以适当的折现率贴现计算的现值确定。可以看出“活跃市场”是对接近完全竞争的完善交易要求权市场的界定，市场价格是对该资产所能给企业带来的未来的经济利益的即时表现，使用公允价值对资产进行计量能够达到对企业的财务状况、经营成果进行公允、合理反映的目的。引入公允价值的概念使得换入资产的计量具有更强的可操作性，而且在限制操纵利润方面，公允价值也使得计量有客观的基础，换入的资产不可能被没有任何依据地任意高估或低估，同时使得损益大小的确认有客观的计量。公允价值着眼于现在和未来能真实反映资产给企业带来的经济利益，更准确地披露企业的经营能力，偿债能力和财务风险，更好地帮助信息使用者做出正确的决策。

（三）公允价值计量有利于金融衍生工具的核算随着我国金融市场的不断发展，新的金融衍生工具将不断增多。只有借助于公允价值

才能反映现在和将来的价值，反映真实的财务状况。因为有些金融工具只产生合约的权利或义务，而交易和事项尚未发生。但从法律的角度看，由于签约双方之间的报酬与风险已开始转移，为了使得会计信息使用者除了能了解已发生业务的信息外，还能了解正在发生的业务的现时信息以及其对企业未来财务状况和经济成果的影响；为了帮助会计信息使用者能正确地进行经营决策，此时尽管签约双方的权利和义务尚未完全实际履行，但在会计上也要求对其进行确认、计量。由于其没有历史成本，传统会计对此无能为力。因为，公允价值是理智双方在无干扰情况下，自愿进行交换的价值，其价值的确定并不取决于业务是否发生，只要双方同意就会有一个价值。因此，会计在任何时候都可以按公允价值对衍生金融工具产生的权利、义务进行计量、反映，并向信息使用者提供信息。

（四）计算机技术和互联网的发展为公允价值的运用提供了技术支持 在公允价值的确定过程中，需要处理大量的经济信息以减少估价过程中的不确定因素，计算机技术和互联网的发展使得会计估价方法取得了显著进步。互联网的迅速发展，使得价值信息的获取变得异常容易。计算机技术的不断进步使大量复杂信息的处理成为可能，复杂数学模型的运用不再是不可逾越的障碍，期权定价模型，矩阵定价模型，期权调整扩展模型的运用不再是难事，过去许多无法量化的因素，借助于互联网和计



算机技术很容易对其进行定量分析。此外，随着市场经济的不断发展，金融业在整个国民经济中的地位和比重不断提高，金融工具及衍生金融工具将不断推陈出新，与此相适应，金融工具项目在企业会计项目中的比例将会不断提高，这为公允价值计量发挥主导作用创造了越来越广阔的发展前景。

（五）公允价值的运用将使我国会计准则

与国际会计准则实现趋同 随着 WTO 的加入以及对外开放的进一步深入，会计这种国际商业通用语言必将在此过程中逐步实现国际化。尽管国际会计准则理事会并没有在其《编制财务报表的框架》中，明确地将公允价值列为计量属性，但在有关准则中却对公允价值进行了广泛的运用。我国引入公允价值的会计准则项目，与国际会计准则中公允价值的范围基本一致，与国际会计准则趋同的方向是一致的。

国有商业银行纳税筹划的思考

来源：会计之友 作者：李殿承 周晓峰

2006 年 12 月 11 日，我国对外资银行金融机构实行国民待遇，国内银行与外资行在业务范围、监管、客户等方面开始在一个平台展开竞争。纳税筹划、合理避税是外资银行常用的成熟的经营手段，国有商业银行要在竞争中取得优势，必须重视和运用纳税筹划手段，以实现经营目标。

一、国有商业银行需要进行纳税筹划

（一）合理的纳税筹划是银行实现经营目标的手段之一

实现国有资产的保值增值，为股东创造最大的价值是国有商业银行的终极经营目标。目前，税收成本在构成银行成本支出中占有很大

的比重。按照 OECD 多数国家的做法以及美国研究中国经济的著名专家尼古拉斯·R·拉迪的计算方法〔（营业税+所得税）/ 利润水平〕来分析我国银行业的纳税额占其收益的比重可知，目前我国银行企业的总体税负（营业税及附加和企业所得税）在 65%—75% 之间。据测算，银行营业税率每降低 1%，将使银行净利润提升 1.5% 左右。过高的税负既不利于资金的融通，又直接减少了银行的经营所得，导致银行企业所得税和税后利润相应下降，特别不利于银行的资本积累和长期、稳健发展，也削弱了银行的竞争力。

纳税筹划（Tax Planning）是现代国内外

企业经营中必须考虑的问题，是以税收政策为依据，在对企业发展战略和经营情况全面分析的基础上，通过对投资、财务和其他经营活动的精心安排，达到合法地降低税收成本的经济行为。税收筹划的四大特征为：

1、合法性

纳税筹划必须以依法合规作为前提，这是合理避税和偷漏税款的本质区别。纳税筹划的合法性有着积极的意义，一是能够最大限度地用好、用足税收政策，如充分利用各种税收优惠政策等，使税收对经济的宏观调控作用能够发挥到极致；二是能够帮助发现税收政策中的漏洞，完善税制。在全球经济一体化和知识经济时代，金融创新很快，金融产品和金融工具的创新总是超越税收制度的创新，这也是银行纳税筹划应重点考虑的策略和方法。通过金融工具的创新可以带来税制的创新和完善。

2、目的性

纳税筹划的目的性很明确，即通过各种投资、财务或其他经营活动的安排，达到降低税负或者滞延纳税时间的目的。

3、综合性

首先，纳税筹划不是一个简单的财务安排，其表现得更多的是对投资和具体经营活动的综合安排，这种综合安排的结果会导致企业的税负达到较低的水平；其次，要考虑整体税负和资本收益最大化，要统筹考虑各个税种（包括流转税、所得税、财产行为税、资源税等）和各项经营活动的影响，从中寻求最优方案。

（二）纳税筹划实现与外资银行平等竞争的必须选择

2006年12月11日，外资银行金融机构实行国民待遇，国内银行与外资银行在业务范围、监管、客户等方面开始在一个平台上开展竞争。由于各国税制存在差异、外资银行独特的经营方式和自身在产品、管理方面的优势，国外银行对避税手段的研究和运用有很成熟的经验。作为现代经济核心的金融业，国有银行面对的是很强的竞争对手。必须在税收政策方面进行适度调整，正确、合法地运用各种政策节税，才能在这场竞争中保持有利的地位。

1、关于营业税的问题

从国外情况来看，银行业务一般纳入增值税的征收范围，多数国家如欧盟各国、加拿大、澳大利亚、新西兰、韩国等对银行信贷等主要业务免征增值税；对于出口业务或与商品、劳务出口有关的金融业务，一般实行零税率，以鼓励出口。实行征收营业税的国家，商业银行的营业税一般不超过2%，甚至有的国家不征收银行营业税。而我国的税率偏高，导致中资银行所得税名义税负过重。在国内设立的外资银行通常利用转贷款业务来规避营业税。转贷业务是将在境内吸收的外币存款及自有资本金存入境外总行或关联行，境外总行或关联行按其内部约定的拆借利率支付利息。当需要向境内企业贷款时，再由境外总行或关联行拨入，同时按其约定的利率向境外支付利息，然后贷给需要贷款的境内企业。转贷业务是以贷款利息



减除借款利息后的余额为营业额计征营业税，实际上也是一种采用内部定价规避税收的手段。而国有商业银行转贷款比例很低，因此营业税税负较外资银行要重很多。

2、关于所得税的问题

近年来，不仅一些发展中国家和新兴工业国家的银行所得税税率比中国低，如韩国为 27%、泰国为 30%、巴西为 25%、俄罗斯为 24% 等，还有一些发达国家银行所得税税率也比中国低，如英国为 30%、澳大利亚为 30%、加拿大为 25%、新加坡为 22% 等。尽管部分发达国家银行的所得税税率也较高，如比利时为 39%、意大利为 36%、法国为 33.33%、奥地利为 34%、西班牙为 35% 等，但也都已经呈现出下调趋势。鉴于这种形势，2007 年 3 月 16 日，全国人大通过了新《企业所得税法》，将内外资企业的所得税税率统一为 25%。但是，应该看到，即使内外资税率统一了，由于国有银行税前扣除标准过严，如计税工资支出（新所得税已取消）、呆坏账核销、固定资产折旧、坏账准备提取、业务招待费支出、广告费支出、公益捐赠等，审批手续程序繁琐，国有银行所得税的实际负担率会远远高于名义税率。而按照国际税收惯例，与银行经营有关的支出和费用都允许在所得税前如实扣除。同时，外资银行也可以利用内部价格转移利润，降低应纳税所得额，减少所得税支出。

3、关于个人所得税的问题

人才已构成现代银行的核心竞争力，银行

业正在实现由劳动密集型产业向知识密集型、技术密集型的转变，人力成本在银行的经营成本中占有相当比重，人力资源费用通常会占到银行营业及管理费用的 60%—70%。一般而言，国有银行引进和使用的人才绝大部分是中国公民，而外资银行高管人员相当部分来自国外，且人员数量较少。由于我国个人所得税对国内公民的个人和外国居民实行不同的税率，国内公民所得税比外国居民要重很多。例如，现行国内公民个人所得税起征点为 1600 元，最高税率为 45%；而外国居民个人所得税起征点是 4000 元，个人所得税的最终负担者还是企业（相当于工资支出的组成部分）。同时，国有商业由于需要承担更多的社会服务义务（社会责任）和历史的原因，网点和员工人数是外资银行无法比拟的。因此，在目前个人所得税制度和客观环境下，国有商业银行要承担比外资银行更多的个人所得税负担。

4、关于其他税种的问题

如，外资银行不必缴纳城市维护建设税和教育费附加、各地为了招商引资在城市房地产税、土地使用费等方面有很多减免优惠，使得与国有商业银行之间也产生了税负不均的问题。

（三）现行税收政策为国有银行实施纳税筹划提供了可行性

目前，国有银行应缴纳的税种主要有营业税、城市维护建设税、企业所得税、个人所得税、房产税、车船使用税、印花税、土地使用税、土地增值税和具有税收性质的教育费附加

和银行监管费等。不同的资产负债结构会导致不同的税负水平，例如，贷款和转贷款产生的利息收入所应缴纳的营业税是不同的；贴现利息收入和金融往来利息收入可以免交营业税；自有房产须缴纳房产税，通过租赁方式取得的营业用房则可免交营业税。在折旧和房产税两项合计低于应付租金时，租赁可能也是可能的选择之一。银行经营管理者应该充分考虑不同的资产负债结构和经营方式在税收负担上的差异，选择税收成本最低、最适合本企业实际的结构和方式。

二、国有商业银行纳税筹划的重点及方法

国有商业银行纳税筹划的重点应是营业税和所得税，这两项在银行税负中所占的比重最大。

具体的纳税筹划方法概括起来一是创新金融工具；二是利用现行税收政策，调整资产负债结构和经营方式；三是争取政策支持。

（一）创新金融工具

创新金融工具是银行提高核心竞争力的途径，也能给银行带来可观的收益。新的金融工具尤其是衍生金融工具具有双重性，它既是套期保值、规避风险的工具，又是用来投资以获取报酬的工具。由于衍生金融工具的特殊性，它可以组成或复合成各种需要的经济实质。税收征纳是对其各组成部分分别进行处理，从而可使纳税人选择对其最有利的方式，或利用合约一方享有免税的政策等进行税收筹划和规避税收。

衍生金融工具收益一般由两部分构成：一

是公允价值变动，按《金融工具确认和计量》会计准则的规定，衍生工具的公允价值变动应计入当期损益，但这部分损益在实际交割前是银行尚未实现的收益；二是交易价差，类似于投资收益。

衍生金融工具如何征税是税制改革面临的课题之一。从目前的资产证券化产品来看，在营业税方面，基本按分拆方法来分别计算发起机构、受托机构、贷款服务机构、资金保管机构、证券登记机构的营业税、印花税和所得税，并对资产转让等采取免征营业税的优惠。

（二）利用现行税收政策，调整资产负债结构和经营方式

用好、用足各项税收优惠政策来降低税负是合理、合法避税的有效途径。目前，我国国有银行可资利用的主要税收优惠政策有：

1、金融机构往来业务不征税

下列金融机构往来业务暂不征收营业税：

一是金融机构从事贴现、转贴业务取得的收入；二是金融企业联行、金融企业与人民银行及同业之间的资金往来业务取得的收入，包括购买金融机构发行债券取得的利息收入。

2、转贷业务税项扣除

纳税人从事转贷业务，以贷款利息减去借款利息后的余额为计税依据，征收营业税。

3、国家助学贷款利息收入免税

对各类银行经办国家助学贷款业务取得的贷款利息收入，免征营业税。

4、金融商品转让税项扣除



从 2002 年 2 月 1 日起, 纳税人经营金融商品转让业务, 按股票、债务、外汇、其他金融商品转让四大类计算应税收入。其征收营业税的营业额为同一大类金融商品转让的价差收入, 即卖出价减去买入价的余额。金融商品的卖出价是指卖出原价, 不得扣除卖出过程中支付任何费用和税金; 金融商品的买入价, 可以选定按加权平均法或移动加权平均法进行核算, 选定后 1 年内不得变更。

5、金融企业买卖金融商品汇总纳税

金融企业买卖金融商品(包括股票、债券、外汇及其他金融商品)可在同一会计年度末, 将不同纳税出现的正差和负差按同一会计年度汇总的方式计算缴纳营业税。如果汇总计算应缴的营业税税额小于本年已缴纳的营业税税额, 可以向税务机关申请办理退税。

6、银行资产过户免税

对国有商业银行按财政部核定的数额, 划转给金融资产管理公司的资产, 在办理过户手续时, 免征增值税和营业税。

7、金融企业应收未收利息扣除

对各类金融企业 2001 年 1 月 1 日以后发生的已缴纳营业税的应收未收利息, 如果超过核算期限(90 天)后, 仍未收回或贷款本金到期后尚未收回的, 可从以后的营业额中减除。

8、金融保险企业购买(包括在二级市场购买)的国债到期(或分期)兑付所取得的国债利息收入, 免征企业所得税, 但相关费用不得在税前扣除。

9、金融保险汇总缴纳所得税

中国工商银行、农业银行、中国银行、建设银行、投资银行、交通银行和中国国际信托投资公司以及中国人民保险公司, 一律以总行(总公司)为单位汇总缴纳企业所得税。

10、公益性捐赠扣除

金融、保险企业通过中国境内非营利的社会团体、国家机关向公益、救济性事业的捐赠支出, 不超过当年应纳税所得额 1.5% 的部分, 可在所得税前据实扣除。

11、坏账准备金扣除

金融企业按年末应收账款余额的 3% 计提坏账准备金, 允许在税前扣除。

12、国债利息收入免征所得税

对试行国债净价交易的银行, 自试行净价交易之日起, 在付息日或买入国债后持有到期时取得的利息收入, 免征企业所得税。在付息日或持有国债到期之前交易取得的利息收入, 按其成交后交割单列明的应计利息额, 免征企业所得税。

13、呆账准备税前扣除

从 2001 年 1 月 1 日起, 对各类金融企业(不含金融资产管理公司)按资产期末余额 1% 计提的呆账准备, 可在企业所得税前扣除。(财税[2002] 1 号)

14、呆账损失税前扣除

从 2001 年 1 月 1 日起, 对各类金融企业(不含金融资产管理公司)符合规定核销条件的呆账损失, 首先冲减已在税前扣除的呆账准备,



不足冲减的部分，据实在企业所得税前扣除。

（财税〔2002〕1号）

15、金融企业应收未收利息税前扣除

从2002年11月7日起，金融企业已经计入应纳税所得额或已缴纳所得税的应收未收利息，如超过90天仍未收回的，准予冲减当期的应纳税所得额。

根据上述各项优惠税收政策，国有银行在经营过程中，应在发展战略、经营策略、重点和核心业务摆布上进行统筹谋划，进一步调整资产负债结构，强化核算和资产管理，实现税收上的“避重就轻”。具体而言，以下方面值得国有商业银行引进和借鉴：

第一，在资产业务上，提高贴现业务、转贷业务、债券（含国债）投资业务、银行拆借业务的比重，尝试和发展资产转让等金融商品转让业务。

第二，密切关注不良贷款和其他应收款项变动情况，及时完成呆、坏账报批工作。

应建立责任制度，对符合呆、坏账核销条件的贷款及应收款项，在进行责任追究的基础上，及时组织核销，以减少所得税支出。

第三，准确核算应收利息。

利息收入是国有银行的主要收入来源，尽管近年来国有商业银行的中间业务收入增长速度很快，但利息收入仍然占到营业收入的70%左右，因此，因利息收入而产生的营业税和所得税在银行税支出中也占有很大比重。按照税法的规定，各类金融企业2001年1月1日以

后发生的已缴纳营业税的应收未收利息，如果超过核算期限（90天）后，仍未收回或贷款本金到期后尚未收回的，可从以后的营业额中减除。因此，准确核算应收利息，对合理承担税收支出意义重大。

第四，在处理具体交易时，应在保证业务安全性的前提下，选择税负最轻的途径。

如在被迫收取和处置抵债资产的过程中要缴纳双重税收，房地产在收取、处置变现过程中，涉及营业税、土地增值税、契税、印花税、房产税和城建税等6种税及土地出让金、交易综合服务费等费用；交通工具收取、变现需缴纳营业税、车船使用税等。同时，由于债务人财务状况恶化，银行常常被迫承担应由债务人承担的费用，这使处置抵债资产的损失巨大。在实际操作中，可以采取抵债资产直接变现（即不过户自己名下）的方式，相当于现金收回贷款，这样就不需要缴纳上述税种。

第五，在因新设网点等情况需增加营业用房、车辆等固定资产时，应设计多种方案进行比较。

比如自行购建和经营租赁、资产置换等，选择综合成本最低的方案。

第六，及时做好财产清理、减少闲置房产。

房产税在银行税收成本中也占一定比重。做好房产的清理登记，将发生毁损、报废、超期使用和长期闲置不用的房产及时出账和向税务机关报批核销，也是减轻税负的有效手段。

三、国有商业相关税收政策的建议



国有商业银行是我国经济的命脉，由于历史和客观等各方面的原因，在核心竞争力方面与外资银行存在着相当的差距。在当前面临外资银行全面竞争的形势下，需要国家在税收政策方面给予扶持。

（一）取消银行营业税或对银行征收增值税

参照美国银行和其他国家的做法，对银行业免征营业税，或征收税率为零的增值税。

（二）参照国外做法，放宽银行所得税税前扣除项目标准

税前理应扣除的项目应予以合理扣除，减轻所得税税负。按照国际税收惯例，与银行经营有关的支出和费用都允许在所得税前如实扣除。

（三）运用税收政策，支持和鼓励金融创新

具体而言，应采纳财务会计的一般原则为金融创新工具的税务处理主要依据，衍生金融商品的税务处理包括所得额的认定、所得获取的时间确定等，都采用财务会计的准则，不再单独制定计税依据。在计征所得税方面，按照收付实现制计算应纳税所得额，避免银行为尚未实现的利润甚至亏损垫支税款。

（四）改革银行贷款损失准备计提办法

根据处理贷款损失的税收中性原则，从国际惯例来看，我国银行业贷款损失税收待遇模式应该是专项准备与一般准备相配合，对受损贷款设立专项准备金，并获得相应的税收减免。

同时，对尚未识别的可能性损失的贷款建立一般准备金，但要在税后提取。应准予内资银行按照中国人民银行发布的《银行贷款损失准备计提指引》和财政部 2005 年 6 月 21 日发布的《金融企业呆账准备提取管理办法》提取贷款损失准备，在企业所得税前扣除。

（五）改革银行贷款损失认定办法，放宽呆账核销条件，简化呆账核销程序

应借鉴发达国家的经验，建立拨备自主使用机制，但对贷款损失超过一定金额的大额呆账贷款，由银行监管部门与税务部门共同认定。这样做有利于银行的贷款损失得到及时核销，有利于实现税收中性和减少银行不良资产挂账，从而降低银行运营风险。

（六）关于公允价值重估产生利得是否缴纳所得税的问题应予明确

新《企业会计准则》体系已于 2007 年 1 月 1 日在上市公司执行，22 号准则规定，交易性金融资产（和负债）及可供出售的金融资产按公允价值计量，公允价值变动计入当期损益或权益。在债务重组时，抵债资产按公允价值计量。这些交易都会产生利得或损失，目前，我国对因公允价值变动产生的利得是否应计算缴纳所得税没有明确规定。笔者建议提请财政部对因公允价值变动而产生的利得或损失是否计入应税所得予以明确。



浅谈自制设备的会计与税务处理

来源：财会通讯 作者：许良虎 刘兰 潘娴

某机电公司因质量管理上的需要，准备为技研部添置某种型号的用于产品质量检测的设备属于。该公司设备部已对设备生产这种设备与检测设备的努力，经市场调研与论证，决定自行生产。该公司在自制该批设备过程中，耗用外购材料 5 万元，该批材料已抵扣进项税额 0.85 万元，另耗用自制产品 1 万元，耗用人工及其他费用 2 万元。对此项自制设备的会计处理，目前各执一词，认为，企业自制设备属于增值税应税项目；设备自制完工按产品入库，技研部领用时作为固定资产使用时，则属于增值税应税项目，应视同销售处理。会计处理上，自制设备通过“生产成本”科目核算，完工后作为产品入库，技研部领用时再由“产品”科目转入“固定资产”科目。笔者认为如此处理值得商榷。在本案例中，企业计划生产该设备之前已经明确其用途是技研部用于产品质量检测，即生产完工的设备将在其使用寿命期内为企业生产经营活动提供服务，其生产成本将在使用寿命期内通过商品销售收入实现而逐步收回。由此可见，该自制设备符合固定资产的特征，应确认为企业的固定资产，并按固定资产的管理要求进行管理。

一、自制设备的会计处理

由于新的企业会计准则规定了“生产成本”科目核算内容包含企业生产的各种产品、自制材料、自制工具、自制设备所发生的各种生产费用，所以自制的机器设备在“生产成本”科目核算，完工后作为产品入库，待技研部领用时再由“产品”科目转入“固定资产”科目。因此有人认为自制设备的会计处理上其是否为企业平时正常生产销售的产成品并无关系。但是笔者认为，企业会计实务中应该明确区分自制自用设备与自制正常销售的设备。若是区分自制设备的用途，将其统一到“生产成本”科目核算，可能导致企业在期末编制资产负债表时将尚未完工的自制设备（即在产品）归集到“存货”项目。而存货是一个企业拥有的、并准备通过正常的生产经营过程或一定的生产加工过程最终对外销售的某种商品或货物，因此，对于正常销售的自制设备这样处理是正确的，但对于自用的自制设备如果通过“生产成本”科目核算，在会计期末就需要折在产品的摊余，不利于会计核算操作，且易发生错报。

笔者认为，企业自制设备应通过“在建工程”科目核算。新企业会计准则将企业“自行建造的固定资产”分为自制固定资产和自建固定资产两种，自建固定资产为在建工程。从字面意思看，自制即自建，不应作为“在建工程”核算。但是从字面上对“建造机器设备”与“制造机器设备”



进行区 是不必要的，而是应该从业务性质角度考虑；另外，笔者认为没有必要区 自制固定资产与自建固定资产的范畴，而应统一通过“在建工程”账户核算。

二、自制设备的税务处理

笔者认为自制机器设备应作为一种不动产，不能将其作为增值税应税项目处理，但笔者认为其理由并不充分。《增值税暂行条例》规定：“增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，就其取得的货物或者应税劳务的销售款及进口货物的金额征税”，不动产用于正常销售时才可以作为增值税应税货物，本案例中自制机器设备是自用于销售，不能认定其作为增值税应税项目处理。《增值税暂行条例实施细则》第20条规定：“应税项目，是指销售应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程等，纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物，无论会计核算如何核算，均属于不动产在建工程。”笔者认为，如果自制机器设备，属于增值税应税项目中的“不动产在建工程”。按照财政部、国家税务总局关于印发《东北地区扩大增值税抵扣范围若干规定》的通知[财税(2004)156号]中的规定：“纳税人发生的用于自制(包括扩建、安装，下同)不动产的购进货物或者应税劳务的进项税额准予按规定抵扣”。因而，如果自制固定资产应属于增值税应税项目中的“不动产在建工程”。

一是领用外购材料的税务处理。对自制设备领用的外购材料的进项税额，东北地区按照《东北地区扩大增值税抵扣范围若干规定》准予按规定抵扣，不计入自制设备成本；东北以外地区根据《增值税暂行条例》第10条：用于应税项目的购进货物或者应税劳务进项税额不得从销项税额中抵扣，已抵扣的进项税额转出，转出的进项税计入自制设备成本。

二是领用自制产品的税务处理。对自制设备领用的自制产品的税务处理，根据《增值税暂行条例实施细则》第4条规定，将自产或者委托加工的货物用于应税项目，应视同销售货物处理，计提销项税额计入自制设备成本。

三是领用自制设备的税务处理。按照部门领用此项设备时，根据《增值税暂行条例实施细则》第4条规定，将自产或者委托加工的货物用于应税项目，应视同销售货物处理，计提销项税额。另外，内资企业按照部门领用该自制设备时，根据《关于企业取得几个凭证问题的通知》[财税字(1996)79号]的规定：“企业将自 生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构等，应视同对外销售处理”，在税务上应确认收入计入应纳税所得额；而外资企业根据《关于外商投资企业内部分配资产税务处理问题的通知》[国税函(2005)970号]中的规定，此时因资产所有权形式和实质上均未发生变化，属于内部处置资产，不确认收入及计入应纳税所得额。



企业跨国经营的税收筹划问题

来源：余新之发

作者：王玉英

我国加入 WTO 后，对外经济贸易激增，跨国经营企业若要在国际贸易中取得更大的赢利就必须寻求降低国际贸易成本和费用的方法，如何减少国际贸易税款支出即成为企业面临的现实问题。由于世界各国（或地区）的税种、税率、税收优惠政策等千差万别，为企业开展国际税收筹划提供了广阔的空间；经济全球化、贸易自由化、金融市场自由化以及电子商务的发展都为国际税收策划提供了可能。在科技进步、通讯发达、交通便利的条件下，跨国企业资金、技术、人才和信息等生产资料的流动更为便捷，这为进行国际税收筹划提供了条件。“国际税收筹划”在国际上早已成为企业投资、理财和经营活动中的一项重要工作，但在我国还是个新概念。我国企业要从维护自身整体的长远利益出发，摒弃偷、漏税等短期行为，利用国际税法规则，对生产经营活动事先进行安排和运筹，使企业既依法纳税又能充分享有国际税法所规定的权利和优惠政策，以获得最大的税收利益。

一、什么是国际税收筹划

国际税收筹划是指跨国纳税义务人利用各国税法差异，通过对跨国筹资、投资、收益分配等财务活动进行合理的事先规划和安排，在税法许可的范围内减少或消除其对政府的纳税义务。国际税收筹划是国内税收筹划在国际范围间的延伸和发展，其行为不仅跨越了国境，而且涉及到两个或两个以上国家的税收政策，因此国际税收筹划较国内税收筹划更为复杂。国际税收筹划必须同时满足下列三个条件：一是国际税收筹划的主体是具有纳税义务的单位和个人，即纳税人；二是税收筹划的过程或措施必须是科学的，必须在税法规定并符合立法精神的前提下，通过对经营、投资、理财活动的精心安排，才能达到的；三是税收筹划的结果是获得节税收益。因此，偷税、漏税尽管能达到税款的节省，但由于其手段违法，不属于税收筹划的范畴。

二、国际税收策划的可行性分析

企业要进行国际税务策划，首先要对各国的税制有较深的认识。因为国际税务策划的客观基础是国际税收的差别，即各国由于政治体制的不同，经济发展不平衡，各国税制之间存在着较大的差异，这种差异为跨国纳税人进行税务筹划提供了可能的空间和机会。企业只有在全面掌握有关国家税收法规及其具体税制的基础上，兼顾考虑一些其它客观因素，才有可能制定出正确的税务筹划方案。因此，笔者认为，应从以下四个方面进行分析：

（一）各国之间税收的差异



世界各国都是根据本国的具体情况来制定符合其利益的税收制度的，因而在税收制度上各国存在一定的差别，跨国企业可利用这些差别如选择低税经营、对纳税义务确定标准的差异、税率的差异、税收基数上的差异等进行有效的税收策划。

此外，各国在实行税收优惠政策方面也存在一定的差别。一般说来，发达国家税收优惠的重点放在高新技术的开发、能源的节约、环境的保护上；而发展中国家一般不如发达国家那么集中，税收鼓励的范围相对广泛得多。为了引进外资和先进技术，发展中国家往往对某一地区或某些行业给予普遍优惠，税收优惠政策相对要多一些。可见，不同国家税收制度的差异为跨国经营的税收筹划提供了种种可能，跨国经营者面对的税收法规越复杂，税收负担差别越明显，其进行筹划的余地就越大。

（二）避税港的存在

避税港是指为跨国经营者取得所得或财产提供免税和低税待遇的国家和地区，为众多跨国投资者所青睐。由于避税港的税负很轻，如百慕大对所得、股息、资本利得和销售额不征收任何税收，也不开征预提和遗产税，因而成为跨国纳税人进行税收筹划的理想场所。

（三）税收协定网络的不断拓宽

目前，世界上国家与国家之间签订的双边税收协定已有 1000 多个，我国已与 63 个国家签订了避免双重征税协定，随着贸易全球化进程的日益加快，我国与世界其他国家所签订的税收协定将会越来越多，这将成为跨国纳税人进行税收筹划的温床。由于税收协定对缔约国的居民纳税人提供了许多优惠待遇，所以跨国纳税人在选择投资国时一定要注意这些国家对外缔结协定的网络情况。

（四）经济全球化提供了税收筹划的新环境

在经济全球化背景下，贸易自由化和金融市场自由化为跨国经营进行税收筹划提供了更大的可能。由于国际资本流动的加速和自由化降低了资本成本，提高了税收负担在公司决策中的重要性，因此也加强了跨国经营进行税收筹划的意识。

从上述分析可知，国际税务筹划的基础就是各国税制的差异。企业只有在全面掌握有关国家税收法规及其具体税制的基础上，加以考虑一些其它客观因素，才有可能制定出正确的税务筹划方案。

三、跨国公司进行税收筹划的主要方法

（一）利用投资地点的合理选择进行国际税收筹划

1. 充分利用各国的税收优惠政策，选择税负水平低的国家和地区进行投资

在跨国经营中，不同的国家和地区的税收负担水平有很大差别，且各国也都规定有各种优惠政策，如加速折旧、税收抵免、差别税率和亏损结转等。选择有较多税收优惠政策的国家和地区进行投资，必能长期受益，获得较高的投资回报率，从而提高在国际市场上的竞争力。同时，还应考虑投资地对企业的利润汇出有无限制，因为一些发展中国家，一方面以低所得税甚至免所得税来吸引投资；另一方面又以对外资企业的利润汇出实行限制，希望以此促使外商进行再投资。此外在跨国



投资中，投资者还会遇到国际双重征税问题，规避国际双重征税也是我国跨国投资者在选择地点时必须考虑的因素，应尽量选择与母公司所在国签订有国际税收协定的国家和地区，以规避国际双重征税。

2. 尽量选择在国际避税地进行投资

目前，世界各国普遍使用三种税制模式，即以直接税为主体的税制模式、以间接税为主体的税制模式和低税制模式。实行低税制模式的国家和地区一般称为“避税地”，主要有三种类型：（1）纯国际避税地，即没有个人所得税、公司所得税、净财产税、遗产税和赠与税的国家和地区，如百慕大、巴哈马等；（2）只行使地域管辖权，完全放弃居民管辖权，对源于国外所得或一般财产等一律免税的国家和地区，如瑞士、香港、巴拿马等。（3）实行正常课税，但在税制中规定了外国投资者的特别优惠政策的国家和地区，如加拿大、荷兰等。显然，投资者若能选择在这些避税地进行投资，无疑可以免税，取得最大的经济效益。

（二）选择有利的企业组织方式进行国际税收筹划

跨国投资者不同的企业组织方式在税收待遇上有很大的差别，如采用分公司和子公司时：子公司由于在国外是以独立的法人身份出现，因而可享受所在国提供的包括免税期在内的税收优惠待遇，而分公司则是企业的一部分派往国外，不能享受税收优惠，但子公司的亏损不能汇入国内总公司，而分公司的亏损则可汇入总公司。因此跨国经营时，可根据所在国企业情况采取不同的组织形式来达到减轻税负的目的。例如，在海外公司初创期，由于亏损的可能性较大，可以采用分公司的组织形式，而当海外公司转为盈利后，若及时地将其转变为子公司形式，便能获得分公司无法获得的许多税收好处。

（三）选择有利的资本结构和投资对象进行国际税收筹划

企业的经营资本通常由自有资本（权益）和借入资本（负债）构成，各国税法一般规定股息不作为费用列支，只能在税后利润中分配，而利息则可作为费用列支，允许从应税所得中扣减。因而，企业要选择自有资本与借入资本的适当比例以获得更多的利益，如企业选择融资租赁既可以迅速获得所需资产保障企业的举债能力，而且支付的租金利息也可按规定在所得税前扣除，减少了纳税基数。对于投资对象的选择，跨国经营者应着重了解投资国有关行业性的税收优惠及不同行业的税制差别。

（四）利用关联企业交易中的转让定价进行国际税收筹划

转让定价是指关联企业之间内部转让交易确定的价格，通常不同于一般市场上的价格，转让定价可以高于、低于或等于产品成本。国际关联企业的转让定价往往受跨国公司集团利益的支配，不易于受市场一般供求关系约束。由于在现代国际贸易中，跨国公司的内部交易占有很大的比例，因而可利用高低税收差异，借助转移价格实现利润的转移，以减轻公司的总体税负，从而保证整个公司系统获取最大利润。



（五）通过避免设常设机构来进行国际税收筹划

常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定场所，包括管理场所、分支机构、办事处、工厂和作业场所等。它已成为许多缔约国判定对非居民营业利润征税与否的标准。对于跨国经营而言，避免了常设机构也就避免了立刻在非居住国的有限纳税义务。特别是当非居住国税率高于居住国税率时，这一点显得更为重要。因而，跨国经营者可通过货物仓储、存货管理、广告宣传或其他辅助性营业活动而并非设立常设机构来达到在非居住国免税的义务优惠。

（六）通过选择有利的会计处理方法进行国际税收筹划

会计方法的多样性为税收筹划提供了保障，跨国企业应选择符合国际税务环境的会计核算方法。为减轻对外投资建立的公司的税务负担，跨国企业要注重对东道国税务会计的研究，巧妙地使用各种会计处理方法，以减轻税务或延缓纳税。如平均费用分摊是最大限度地抵销利润、减轻纳税的最佳方法。

除此之外，各项基金的提取、会计科目的使用与会计政策都是税务筹划的内容。

四、企业进行国际税收筹划时应注意的问题

跨国纳税人面对风云变幻的世界经济气候和错综复杂的国际税收环境制定国际税收计划，其根本目的在于纳税负担最小化。因此，笔者认为，我国跨国经营企业在进行国际税收筹划时应注意以下几个方面：

（一）要深入了解各国税收制度及相关信息

要了解各国的税收制度、税种、税率、计税方法以及在各国的经营形态、收益的种类、经营内容、税收地点以及政治、军事、科技、文化、民俗等，这些都影响着企业的经营活动，进而影响着企业的财务和税务安排。

（二）要有多个备选方案

跨国经营企业应全面分析情况，从各个角度尽可能地设计多个备选方案，并从中选择最有利的方案。

（三）要有全局观念

跨国企业应站在全球宏观角度看问题，追求每项税负最小化并不等于整体纳税负担最小，追求税负最小不等于收入一定最大。如某国税收情况于己有利，但该地的经济环境和地理环境却很糟糕，利用它反而因小失大等等。

（四）要有长远观念

税收筹划应具有前瞻性，不能杀鸡取卵，为追求眼前利益而忽略长远利益，我国跨国经营企业应有较长的总体税务计划和经营计划。



SAP财务系统总账应用技巧

来源：财会信报 作者：陈莹 陈雷雷

SAP 财务系统总账的功能强大而丰富，涵盖了组织结构、会计科目表、会计凭证、简化操作、定期处理、操作和维护、信息和查询、配置等各个方面，笔者选择了部分具有代表性的内容说明如何使用这些功能提高企业的财务水平。

三套会计科目表并存，为跨国公司属地化核算和集团化管理并行提供了可能

在 SAP 财务系统中存在三大类会计科目表：运营会计科目表、集团会计科目表和国家会计科目表。其中运营会计科目表是记账必须的会计科目表，集团会计科目表是集团出具合并会计报表使用的会计科目表，国家会计科目表是为了满足某国要求，出具的符合该国会计准则要求的科目表。

三套科目表的设置为一个经营实体按照不同的会计科目系统出具报告提供了可能，换句话说也就是每个公司都可以分别按照三套科目表出具财务报告，这种功能的设置为集团公司，特别是跨国集团公司提供了集团化管理和属地化管理并重的可能性。

SAP 财务系统对集团公司的会计科目表设计通常给出两种建议方案：

方案 1：全集团统一使用一套会计科目表：不论是控股公司还是下级单位都共享一套完整的会计科目表，各家公司在完整的会计科目表里选择自己需要的会计科目，从而生成每个公司代码的个性化的会计科目表。

方案 2：用分行业的会计科目表：如一个大型企业，同时经营多种行业，如果共用一套会计科目表，其中的科目数量将是庞大的，且覆盖了各种各样的行业特殊的科目。所以可以采用相同的行业共用一个会计科目表，这些分行业的会计科目表又能分配给同一个合并会计科目表，这个合并科目表中的科目与分行业科目表中的科目具有对应的关系。通过这样的管理，既实现了分行业的会计核算，整个集团又有一个统一的核算口径。

多重会计核算原则并行

在 SAP 财务管理系统中可以容纳多重的会计核算原则，即按照不同的核算规则进行核算，并分别记录。例如对于资产的折旧，会计准则规定的会计折旧方法和税法规定的折旧方法是不同的，对



于跨国公司中国的折旧方法与集团所在国的折旧方法也有可能是不同的，这就要求企业能够按照不同的折旧方法记录折旧，提供给不同的干系人。

SAP 财务系统提供了强大的平行记账功能，在业务发生时能够按照各种会计处理原则平行记账，并不增加操作人员的工作量，仍然使用资产折旧的例子，在每个月末运行资产折旧的时候，资产会计只需要点击折旧执行的按钮，系统就可以根据已经设置好的多种折旧计提方法平行记账。这种平行记账的功能为会计核算环境复杂的企业提供了巨大的帮助。

灵活的会计期间管理

在中国，习惯以自然年度和自然月度作为会计年度和会计期间，即 1 月 1 日到 12 月 31 日为一个会计年度，而会计期间就是 12 个自然月。但有些企业的经营是不适合使用自然年度的，这些企业就需要根据自己的需求来定义会计期间。在 SAP 财务系统中会计年度和期间是可以进行定义的，也就是说可以不使用自然年月作为会计年度和月度，而自行设置自己的会计期间变式。各公司可以共用一个会计年度变式，也可以各自用自己特殊的会计年度变式。

多货币处理

为了满足不同国家对货币的法规要求，SAP 支持同时使用 3 种货币作为记账和结算的本位币，所有的业务均能以本位币、集团公司货币以及客户自定义的硬通货记入账本。

此外，SAP 财务系统还提供自动处理外币评估、信息分类的功能，为月末结算带来很大的方便。

高度集成的系统大量减少财务人员的工作量，实现数据的一次性记账

强大的系统集成功能是 SAP 产品的重要特点，SAP 系统强大的系统集成性决定了 SAP 系统中的财务凭证绝大多数不是通过手工录入的，而是通过系统集成的方式由其他业务模块集成生成的。

高度集成的系统实现了一次性记账：采购原材料的收货入库、生产领料、完工产品入库、销售出库、收到的供应商发票校验、给客户开票记账，这些业务在发生时遵循有关记账原则，按照预先设置好的会计科目，自动记入总账。固定资产的购置、折旧和处理都会在更新每个明细资产的同时更新总账，而不需要财务人员录入凭证。通过权限的管理可以使所有子公司或工厂的原始数据的来源处于总部的监控之下。高度的系统集成实现了数据的单口录入，财务数据完全来源于业务原始数据，既提高了财务数据的准确性，同时大量减少了财务人员的工作量。

清晰的账户管理模式和简易的凭证录入方法

SAP 财务系统的日常记账是非常简单的，SAP 提供了各种工具来帮助用户简化他们的工作：

1. 简易凭证录入原则：在总分类账中凭证输入和凭证的维护是重要的内容，录入的内容主要包含了凭证抬头、凭证行项目和简化操作辅助功能等部分。

SAP 提供了各种简化凭证操作的辅助功能，凭证可以暂存，屏幕的格式可以调整并保存为预定义的屏幕变式供操作人员调用；还可以设置凭证输入的模板，例如，每月发放工资的凭证，由于科目与成本中心都是类似的，可以做成模板，每次做凭证时直接调用，并根据当月情况填入金额即可；还可以使用周期性凭证，把每个月都完全相同的业务，比如，计提和待摊费用制作成周期性运行凭证，每月运行就可以生成准确的财务凭证了。

2. 未清项账管理：对于 SAP 凭证输入和凭证管理来说，有一个基本概念需要解释，那就是“未清项账”管理。在财务管理中，有些科目只需要有“借贷余”的管理就可以了，但是有些科目不止需要“借贷余”，还需要管理到每笔交易的状态，比如银行未达科目，客户和供应商的明细科目等。

定期处理

财务核算中总是有些事务是定期处理的，最典型的是与日结，月结和年结相关的处理，比如包括自动清账、汇率评估和汇兑损益的计算、周期性凭证过账、预提费用、利息计算、重分类调整、计划、打印、归档、关账、余额结转等。在做月结和年结的时候有很多项这样的事务需要处理，而且要求在很短的时间内完成，这就给财务人员带来了很大的工作压力。

SAP 财务系统提供了“定期处理计划管理者”工具，来安排这些工作，在这个工具中我们把要完成的事项按顺序安排好，月结或年结时财务的工作就可以有条不紊的快速完成了。当然 SAP 的快速结账，除了这些工具外，最主要还是源自于它的集成特性。

信息和查询

SAP 财务管理信息系统包括了灵活和多样的报表和功能，如账户余额显示，账户行项目显示，审计线索，资产负债表，损益表，现金流量表，试算平衡表，纳税申报表，总账信息系统等。SAP 的信息系统具有一些特点，比如“钻取”的方式或称为“穿透”的方式，即可以进行多维的分析和不断地深入地挖掘，直至进入原始凭证。

除此以外，SAP 还提供了简便易学的编制报表工具，用户可以自己通过报表编制工具编写各种个性化报表。



如何确定非货币性资产交换应税收入

来源：财会信报 作者：待查

非货币性资产交换由于不是或不主要是以货币结算，而主要是以实物相互结算，根据税法规定，其在增值税、营业税、消费税、企业所得税以及印花税的计税收入的确认上有所区别：

一、增值税按顺序确定计税价格

根据《国家税务总局关于增值税若干征管问题的通知》（国税发[1996]155号）文件第三条规定：对商业企业采取以物易物、以货抵债、以物投资方式交易的，收货单位可以凭交易的书面合同，以及与之相符的增值税专用发票和运输费用普通发票，来确定进项税额，报经税务机关批准予以抵扣。如收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的，不能抵扣进项税额。企业以物易物进项税抵扣需要满足三个条件：一是以物易物的双方要签订相关书面合同；二是收货单位要取得与书面合同相符的增值税专用发票和运输费用普通发票，以便确定进项税额；三是要报经税务机关批准。

其计税价格按以下顺序和方法核定：

- 1、按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；
- 2、按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；
- 3、按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）

征收增值税的货物，同时又征收消费税的，其组成计税价格应加计消费税税额，其组成计税价格为：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）+消费税

或组成计税价格=成本×（1+成本利润率）÷（1-消费税税率）

公式中的成本，是指销售自产货物的为实际生产成本，销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率，对属于应从价定率征收消费税的货物，其成本利润率按《消费税若干具体问题的规定》中规定的成本利润率确定外，其他一律确定为10%。

二、营业税按市场价格或按顺序确定计税营业额

纳税人交换的为货物以外的非货币性资产，是属营业税征税范围的，应当依法征收营业税。如：交换物为不动产的，则应按“销售不动产”征收营业税；交换物为无形资产的，则应按“转让无形



资产”征收营业税。其计税价格主要是以市场价格来确定，但对房地产开发单位和个人以房产交换的，可以比照增值税核定的顺序及方法确认计税价格。

应当注意的是，虽然企业整体资产置换也属非货币性交换范畴，但整体资产置换并不征收营业税，因为企业整体置换是包括企业的债权、债务，而并非仅仅是企业的不动产。

三、消费税按同类应税消费品的最高销售价格确定

根据消费税政策规定，纳税人用于换取生产资料和消费资料（即以物易物方式销售）、投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

另外，纳税人自产自用的应税消费品，凡非用于连续生产应税消费品的其他方面应当纳税的，其计税价格按照纳税人生产的同类消费品的销售价格确定。同类消费品的销售价格是指纳税人当月销售同类消费品的销售价格，如果当月同类消费品的价格高低不同，应按销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品有下列情况之一的，不得列入加权平均计算：

- 1、销售价格明显偏低又无正当理由的；
- 2、无销售价格的。如果当月无销售或当月未完结，应按照同类消费品上月或最近月份的销售价格计算纳税。没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。其组成计税价格同增值税的组成计税价格。

四、企业所得税按公允价值（市场价格）确定

根据《企业所得税暂行条例实施细则》第五十八条规定：纳税人取得的收入为非货币性资产或者权益的，其收入额应当参照当时的市场价格计算或估定。也就是在交易发生时，将其分解为按公允价值销售资产和按公允价值购买另一方资产的经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。

但应当注意企业整体资产置换。国家对企业整体资产置换的企业所得税政策作了另行规定：对资产置换交易补价（双方全部资产公允价值的差额）的货币性资产占换入总资产公允价值高于 25% 的，双方均应按公允价值与账面价值确认收入或损失，进行相应的纳税调整；双方均可以以公允价值采取递延法于相应时期内在企业所得税前扣除。整体资产置换交易中，作为资产置换交易补价（双方全部资产公允价值的差额）的货币性资产占换入总资产公允价值不高于 25% 的，经税务机关审核确认，资产置换双方企业均不确认资产转让的所得或损失。

对符合上述条件进行所得税处理的企业整体资产置换交易，交易双方换入资产的成本应以换出资产原账面净值为基础确定。具体方法是按换入各项资产的公允价值占换入全部资产公允价值总额的比例，对换出资产的原账面净值总额进行分配，据以确定各项换入资产的成本。企业整体资产置



换交易中支付补价的一方，应以换出资产原账面净值与支付的补价之和为基础，确定换入资产的成本。企业整体资产置换交易中收到补价的一方，应以换出资产的账面净值扣除补价，作为换入资产成本确定的基础。

但国家税务总局在《关于执行企业会计制度需要明确的有关所得税问题的通知》（国税发[2003]45号）又规定：符合《国家税务总局关于股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发[2000]118号）和《国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》（国税发[2000]119号）暂不确认资产转让所得的企业整体资产转让、整体资产置换、合并和分立等改组业务中，取得补价或非股权支付额的企业，应将所转让或处置资产中包含的与补价或非股权支付额相对应的增值，确认为当期应纳税所得。

五、印花税按国家牌价或市场价格确定

在商品购销活动中，采用以货换货方式进行商品交易签订的合同，其实质上是反映既购又销双重经济行为的合同。根据印花税规定，“供应、预购、采购、购销结合及协作、调剂、补偿、易货等合同”均应按“购销合同”税目征收印花税。对合同未列明金额的，应按合同所载购、销数量，依照国家牌价或市场价格计算应纳税额。

企业整体资产置换或交换物为已办理产权手续的不动产，其交换的双方是以各自的产权作为交易，所以应当按“产权转移书据”征收印花税。交易的一方相当于签订了两次合同：一是转让自有产权；二是购买他人产权。各自按转让、购买的市场价格计算缴纳印花税。

公司一分为三 税负降低四成

来源：财会信报 作者：周长伟

基本案例

据了解，该公司主要是为汽车生产厂家设计、制造、安装专用生产设备。公司属于一般纳税人，公司自行提供运输并负责安装，没有建筑安装施工资质。年主营业务收入（以下均为含税收入）12000万元，其中设计收入3600万元，占收入总额的30%；设备销售收入6240万元，占收入总额的52%；运输收入720万元，占收入总额的6%；安装收入1440万元、占收入总额的12%。因年货物销售额达50%以上，属于以生产销售货物为主的企业。主营业务收入按混合销售，适用17%的税



率征收增值税。年购进原材料等取得进项税 435 万元，其中属于设计安装的进项税 21 万元，属于运输的进项税 20 万元。

筹划前流转税税负情况如下：

因属于混合销售，全部收入应交增值税

$$12000/1.17 \times 17\% - 435 = 1308.59 \text{ (万元)}$$

$$\text{应交城建税及附加 } 1308.59 \times (7\% + 3\%) = 130.86 \text{ (万元)}$$

$$\text{流转税及附加税负率 } (1308.59 + 130.86) / 12000 \times 100\% = 11.9\%$$

筹划方案

针对上述情况，我们为其设计了两套税收筹划方案。

方案一

一是将设计业务分立出来，成立独立核算的机械设备设计公司，与此同时，原公司申请办理建筑安装施工资质。这样，机械设备设计公司缴纳营业税，适用 5% 的税率；根据《国家税务总局关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》（国税发〔2002〕117 号，以下简称“国税发〔2002〕117 号”）文件规定，符合（一）必须具备建设行政部门批准的建筑业施工（安装）资质；（二）签订建设工程施工总包或分包合同中单独注明建筑业劳务价款两个条件的纳税人，对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税，提供建筑业劳务收入（不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值税应税劳务收入）征收营业税。

该公司的安装收入就可以适用 3% 的税率缴纳建筑行业营业税。预计因公司分设年增加管理费用 25 万元。

方案一筹划后税负情况如下：

设计公司缴纳设计劳务营业税

$$3600 \times 5\% = 180 \text{ (万元)}$$

因符合国税发〔2002〕117 号文件规定的条件，公司销售设备与提供安装可以分别缴纳增值税和营业税。

应交增值税

$$(6240 + 720) / 1.17 \times 17\% - (435 - 21) = 597.28 \text{ (万元)}$$

应交营业税

$$1440 \times 3\% = 43.2 \text{ (万元)}$$

$$\text{方案一合计应交流转税及附加 } (43.2 + 597.28 + 180) \times (1 + 10\%) = 902.53 \text{ (万元)}$$

$$\text{流转税及附加税负率为 } 902.53 / 12000 \times 100\% = 7.5\%$$



方案二

二是将公司一分为三，成立独立核算的机械设备设计、制造、安装三个公司。安装公司负责设备的运输和安装，适用 3% 的运输和建筑安装营业税。预计因公司分设年增加管理费用 50 万元。

方案二筹划后税负情况如下：

设计公司应交营业税

$$3600 \times 5\% = 180 \text{ (万元)}$$

制造公司应交增值税

$$6240 / 1.17 \times 17\% - (435 - 21 - 20) = 512.67 \text{ (万元)}$$

安装公司应交营业税

$$(1440 + 720) \times 3\% = 64.8 \text{ (万元)}$$

$$\text{方案二合计应交流转税及附加} (180 + 512.67 + 64.8) \times (1 + 10\%) = 833.22 \text{ (万元)}$$

流转税及附加税负率

$$833.22 / 12000 \times 100\% = 6.9\%$$

总之，筹划方案一比未筹划前少交流转税及附加 536.92 万元，税负率降低 4.4%，减去分立增加的费用 25 万元后，增加利润 511.92 万元。筹划方案二比未筹划前少交流转税及附加 606.23 万元，税负率降低 5%，减去分立增加的费用 50 万元，增加利润 556.23 万元。

设销售公司避税的再思考

来源：财会信报作者：庄粉荣 徐辉

此前《中国税务报》曾刊载过有关制药企业通过设立销售公司进行税收筹划的文章，后来虽有读者对该案例提出异议，但通过设立销售公司增加列支有关费用的法定限额，仍不失为是一种比较可行的筹划思路，只是在具体的实务操作过程中需要进行综合而全面的筹划，这里我们不妨再对该案例作一个简要分析。

基本案例

河南宛浙制药有限公司是一家成长性的大型制药企业，设有专门销售部门。2006 年公司实现销售收入 2 亿元，税前利润 3000 万元，但公司净利润并没随之增长。原因是公司 2006 年实际支付的广告费、业务宣传费、业务招待费超过了税法规定的税前扣除标准，三项费用需调增应纳税所得额 1000 万元，按照公司适用的企业所得税税率 33% 计算，须缴纳企业所得税 330 万元。假设企业当年



发生的广告费 5860 万元，业务宣传费 183 万元，业务招待费 120 万元。对该公司在税收筹划前，后三项费用的扣除及所得税纳税情况测算如下：

税前准予扣除的业务招待费： $20000 \times 3\% + 3 = 63$ （万元）

超标准列支业务招待费： $120 - 63 = 57$ （万元）

税前准予扣除的广告费： $20000 \times 25\% = 5000$ （万元）

超标准列支的广告费： $5860 - 5000 = 860$ （万元）

税前准予扣除的业务宣传费： $20000 \times 5\% = 100$ （万元）

超标准列支业务宣传费： $183 - 100 = 83$ （万元）

三项费用调增应纳税所得额： $57 + 860 + 83 = 1000$ （万元）

应纳企业所得税： $1000 \times 33\% = 330$ （万元）

方案一

将河南宛浙制药公司所属的销售部门分离出去，成立一家独立核算的销售公司。原作者的筹划意见是将公司产品以 1.6 亿元的价格销售给销售公司，销售公司再以 2 亿元对外销售。假定制药企业与销售公司发生的业务招待费分别为 55 万元、65 万元，广告费分别为 4260 万元、1600 万元，业务宣传费分别为 83 万元、100 万元。在此方案条件下，两个企业的有关税收情况分析如下：

对于制药企业

业务招待费扣除限额： $16000 \times 3\% + 3 = 51$ （万元）；

广告费扣除限额： $16000 \times 25\% = 4000$ （万元）；

业务宣传费扣除限额： $16000 \times 5\% = 80$ （万元）；

三项费用调增应纳税所得额： $(55 - 51) + (4260 - 4000) + (83 - 80) = 267$ （万元）；

因三项费用调整而使企业缴纳的企业所得税： $267 \times 33\% = 88.11$ （万元）。

对于销售公司

业务招待费扣除限额： $20000 \times 3\% + 3 = 63$ （万元）；

广告费扣除限额： $20000 \times 2\% = 400$ （万元）；

业务宣传费扣除限额： $20000 \times 5\% = 100$ （万元）；

三项费用共调增应纳税所得额： $(65 - 63) + (1600 - 400) + (100 - 100) = 1202$ （万元）；

三项费用调整而使企业缴纳的企业所得税： $1202 \times 33\% = 396.66$ （万元）。

显然，其结果是不如人意的，因为制药企业总体上因为三项费用调整缴纳的企业所得税为： $88.11 + 396.66 = 484.77$ （万元），比不进行任何的税收筹划情况下因三项费用调整而缴纳的企业所得税 330 万元还多出 154.77 万元。

另外，由于实现了两次购销，纳税人的印花税负将会大大增加，制药企业将产品销售给分公司，须缴纳一次印花税；销售分公司购入商品，也须缴纳一次印花税；销售公司是独立核算，就必须有注册资本、有经营账簿，也须缴纳印花税。新增加的印花税负至少为： $160000000 \times 0.3\% \times 2 = 96000$ 元，即 9.6 万元。须多缴企业所得税与印花税合计为： $154.77 + 9.6 = 164.37$ （万元）。



方案二

同样将河南宛浙制药公司所属的销售部门分离出去，成立一家独立核算的销售公司，将公司产品以 1.95 亿元的价格销售给销售公司，销售公司再以 2 亿元对外销售。假定制药企业与销售公司发生的业务招待费分别为 65 万元、55 万元，广告费分别为 4900 万元、960 万元，业务宣传费分别为 100 万元、83 万元（将相关经济指标作相应地调整）。

对于制药企业

业务招待费扣除限额： $19500 \times 3\% + 3 = 61.5$ （万元）；

广告费扣除限额： $19500 \times 25\% = 4875$ （万元）；

业务宣传费扣除限额： $19500 \times 5\% = 97.5$ （万元）；

三项费用调增应纳税所得额： $(65 - 61.5) + (4900 - 4875) + (100 - 97.5) = 31$ （万元）；

因三项费用调整而使企业缴纳的企业所得税： $31 \times 33\% = 10.23$ （万元）。

对于销售公司

业务招待费扣除限额： $20000 \times 3\% + 3 = 63$ （万元）；

广告费扣除限额： $20000 \times 2\% = 400$ （万元）；

业务宣传费扣除限额： $20000 \times 5\% = 100$ （万元）；

三项费用中招待费用和业务宣传费不超标，只有广告费用超标应调增应纳税所得额：

$960 - 400 = 560$ （万元）；

三项费用调整而使企业缴纳的企业所得税： $560 \times 33\% = 184.8$ （万元）。

两家公司合计应纳企业所得税：

$10.23 + 184.8 = 195.03$ （万元）。通过筹划我们发现，可以使企业少缴税款 $330 - 195.03 = 134.97$ 万元（未考虑印花税）。

案例分析

分析发现，方案一的筹划有关企业的税收负担不仅没有下降，反而有所上升。为什么会多出来？主要是因为成立独立核算的销售公司后，可以税前扣除的广告费用限额减少了。在筹划前，可税前扣除的广告费为 5000 万元，而筹划之后，可税前扣除的广告费则为 4400 万元。两相比较，筹划后税前减少列支 600 万元的广告费。

而如果再考虑到因为设立分公司而新增加的 9.6 万元的印花税，该制药企业因为进行税收筹划而多缴纳的税款将会达到 164.37 万元。因此，我们说这一税收筹划案例不仅不能让企业从税收筹划中得到任何的收益，而且会使企业的收益大幅度的减少。

但是，并不能否认该筹划思路的可行性。如果我们对方案进一步分析，我们就可发现，导致方案失败的原因不是筹划思路错误，而是操作细节上发生错误。如果我们将有关数据作适当调整，变成方案二，情况就不同了。

事实上，对于方案一中将产品的出厂价格放得太低，还会引起当地主管税务机关的关注。因此，企业选择税收筹划方案一定要谨慎从事，以避免不必要的税收风险。



税务局与企业的捉迷藏游戏

2006年11月初，J县国税局稽查局接到管理部门转来案源信息，反映盐城市某鞋制品有限公司有8份增值税专用发票涉嫌违反税收规定，其中1份发票与清单重复抵扣，属于违反增值税发票使用常识中的简单错误。该局立即组织稽查人员对该公司2003年1月1日至2006年9月30日期间发票使用情况和增值税、企业所得税缴纳情况实施了全面税收检查。

案件回放

盐城市某鞋制品有限公司是1993年投产经营的外商独资企业，注册资本100万美元，从业人员1700人，属增值税一般纳税人。主要生产旅游鞋及鞋制品，产品全部出口。该公司1999年进入获利年度，2003年实行减半征收，2004年以来实行免抵退。该公司2003~2005年申报销售收入、进项税额、进项转出、销项税额及应交已缴增值税情况见表一。2003~2005年该公司申报亏损。几年来该公司一直是根据韩国总部的定单组织生产、发货，产、供、销均衡。

到达该公司后，稽查人员首先针对上述疑点发票进行了调查落实，经查证8份增值税专用发票全部有问题，其中6份专用发票是取得虚开票，1份是未经认证抵扣，1份发票联和清单重复抵扣。在取得上述收获后，稽查人员并未立即“鸣金收兵”，而是对其全部的发票及账务情况进行全面详细检查。

通过对其账簿资料初步检查发现，该企业财务核算健全，账簿记录清晰，先征后退及免抵退税计算正规，说明该企业的会计掌握财务

知识和税务知识的水平是比较高的。但令人感到困惑的是，该企业在发票方面的确存在不少问题，除管理部门提供的8份有问题增值税专用发票外，该企业还存在购进固定资产发票9笔抵扣税款9.58万元的问题。另外账面还明显存在一笔长期挂账的应付款项，经询问，会计承认是加工收入未申报纳税，上述问题共计少申报增值税23.77万元。

根据企业生产规模、销售特点和财务核算情况，稽查人员判断，该企业除增值税发票知识掌握薄弱外，账务记录核算很正规，在增值税方面存在大疏漏的可能性不大，随即将检查重点转移到所得税方面。

翻开企业“产成品”账簿，稽查人员惊奇的发现其“产成品”科目已全部结转销售成本，年末账面余额竟然为零，就此推理该企业年终应无库存。结合该企业当时的生产情况，这一现象显然不合常规。再联系到进点前查询的案底资料显示，该企业以往曾利用多转原材料成本的手段偷逃企业所得税。

种种迹象表明，该企业存在故伎重演，再次利用多转成本手段偷逃企业所得税的重大嫌疑。针对上述疑点，稽查人员迅速调整工作方法，决定采取抽查与盘库相结合的方式，从账外寻找证据。虽然检查方案已成竹在胸，但鉴于当日天色已晚，机警的稽查人员为避免打草惊蛇，既没有要会计对“产成品”账面余额作出合理解释，更没有表示要对企业的库房实施盘点，而是起身告辞。



时隔数日，在企业以为检查工作已经结束的时候，稽查人员在没有事前通知的情况下来了个“回马枪”，一大早再次来到企业。恰逢会计不在，一位负责行政管理的该企业理事接待了他们。双方从企业的行政管理、经营状况开始闲谈。闲谈空当，稽查人员不动声色的提出想参观一下厂容厂貌，不明就里的理事欣然同意。在转到企业仓库时，稽查人员发现仓库里果然库存商品不少，与稽查人员事前判断完全一致。正好仓库管理员在场，稽查人员当即提出对产成品“鞋”清点库存。经现场盘点，确定了前一天“鞋”的实际库存量，当场掌握了切实的证据，继而结合账面资料倒算，确定2005年底“鞋”的实际库存数量87,608双，单位成本102元，总成本893.60万元，而绝不是该企业账面反映的“零”余额。

掌握切实证据后，稽查人员围绕“产成品”科目余额问题与企业会计交谈，会计声称，该部分货物成本确实已转，但相应年末均已做销售处理。面对会计的解释，稽查人员进一步提出质疑，大量货物存放在仓库中，如何实现销售？且该企业产品全部出口，不出库如何能够报关？若真已报关，相应的报关手续和申报资料又在哪里呢？一连串的质问，句句都在要害处，会计开始沉默不语。稽查人员抓住有利时机，继续陈述《企业会计制度》是如何规定销售实现的四个条件，并同时呈现已掌握的库存证据。

在铁证面前，该企业会计的解释可以说是自相矛盾，漏洞百出，欲盖弥彰。最终，会计不得不承认，该企业不管货物是否销售，从韩国总部每来一批原材料就全部投入生产结转成本的涉税违法行为。

至此该企业提前结转销售成本的事实得以查实，应调增计税所得额893.60万元，该单位2005年申报所得税应纳税额为-177.50万元，补亏后尚盈利716万元，应补缴企业所得税86万元，加之发现的其他违规行为应补缴40万元，共应补缴外资企业所得税126万元。

案件处理及执行

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》及国税发[1997]134号《国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》、国税发[2003]17号《国家税务总局关于增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票进项税额抵扣问题的通知》、《中华人民共和国企业会计准则》等法律法规的规定，税务机关对该企业作出了补交增值税23.77万元，外资企业所得税126.24万元，并从税款滞纳之日起加收滞纳金的处理决定，同时对认定的偷税事实处以罚款75.72万元。

2006年12月8日上述税款、罚款225.73万元以及滞纳金30.09万元已全部执行入库。鉴于该公司所得税偷税率为100%，已达到涉嫌偷税罪的标准，移送至司法机关追究其刑事责任。

案件分析

从账务资料中查找问题，获取偷税证据，是目前税务稽查查处涉税违法问题的主要手段。但随着企业会计“做账”水平的日益提高，部分纳税人的偷税手段日趋复杂化和隐蔽化。在此情况下，从账外入手，账外获取不容推翻



的“铁证”已成为打击偷税的一种行之有效的检查方法。本案查处过程虽不曲折，但稽查人员根据查账经验选准案件突破口，成功获取账外证据的方法却很灵活，不失为较成功的案例。

随着纳税服务和税法宣传的广泛深入开展，企业会计的业务素质有了很大提高，并且已逐步“适应”了税务检查，突出表现在企业会计的“做账”水平越来越高，检查人员要单从账面上发现大问题越来越难。通过本案的查处可以看出，要做到对涉税案件查深查透，需要从以下几方面加以努力。

（一）正确的案头分析是增强办案效果的有效途径。

充分利用系统数据和外围调查资料，结合企业特性分析疑点，选准问题突破口，避免查办案件的盲目性。本案正是利用正确的逻辑思维，制定行之有效的检查方案，使得案件在短时间内顺利结案。

（二）实施账内账外结合的综合查账办法。

企业偷税手段无论如何掩盖，但百密一疏，都有或多或少的蛛丝马迹。账内寻找疑点，账外获取不容推翻的“铁证”，内外出击，双管齐下，不放过任何疑点，不惜使用盘库等具体、繁杂的工作手法，才能有效的全面查处企业存在的涉税问题。

（三）应讲究稽查策略的正确运用并配以高度认真负责的工作态度。

讲究稽查策略就是在案件查办过程中充分发挥人的主观能动性，运用智谋、策略，抓住薄弱环节，掌握主动，以实事求是的工作态度寻求解决问题的方法，摒弃得过且过，应付公事的陋习。用熟练掌握的政策业务知识，达到查办案件轻车熟路，游刃有余的境地。本案就

是检查方法的合理制定、及时转换的正确运用，由开始的全查法筛选疑点，及时调整为抽查与盘存相结合的方法固定证据。全面查处一个税收违法案件，依靠的是检查人员业务的熟练、对企业状况充分的了解、账务认真的分析和检查方法的灵活综合运用。

（四）密切与征管部门的配合，实现良性互动，提高整体效果。

征管环节在日常征管中遇到的有价值线索及时反馈稽查部门，有助于提高选案质量和稽查工作效率；稽查部门在查账过程中发现的违法新动向及时反馈管理环节，有助于指导提高征管质量。以查促管，实现查管意义上的实质性互动，就会达到双赢目的，将在很大程度上推动整体工作上台阶。

案件启示

从本案的查处看，为应付税务机关的检查，该企业妄图利用账面故意反映的小纰漏误导检查人员，以期检查人员带着上述“收获”结束检查，以掩盖其偷逃巨额企业所得税的大问题。因此对于税务稽查人员来说，全面细致的工作态度和深挖细查的工作方法是做到“查深查透”的基本要求。具体的说，就是首先要做到全面检查，不能因为查出一点儿问题就心满意足，以免“捡了芝麻、丢了西瓜”；另外对发现的疑点问题，要合理运用正确的检查方法加以落实，尤其针对账外偷税的情况，要特别注意从账外资料中收集相关证据资料。只有这样，才能确保税务稽查的工作质量，从而有力地打击涉税违法犯罪行为。

来源：财会信报

作者：王文海 余建良





业 务 咨 询

问题一：

房地产企业的预售收入与销售收入有什么不同？两者在纳税时间上有什么不同？

回答一：

房地产企业以预售方式销售不动产，取得的收入（含预收款）为预售收入，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天；

房地产企业销售不动产向对方取得的全部价款和价外费用为销售收入，其纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得营业收入款项凭据的当天。

问题二：

某外资公司，向劳务公司雇用劳务工若干人，该批劳务工在外资公司常年上班，视同公司正式员工管理，公司按月发放劳务工工资给劳务公司，并按实际报销劳务工为公司办事发生的差旅费等各项费用。劳务工的工资是否可以计算在工资总额范围内？支付给劳务工的费用——为公司办事发生的，若有合法票据，可以进入差旅费等费用科目在所得税前扣除吗？

回答二：

- 1、劳务工的工资应在劳务公司领取，不应计算在外资公司工资总额范围内；
- 2、公司支付给劳务工为办事发生的费用，若有合法票据，可以进入差旅费等费用科目在所得税前扣除。

问题三：

某公司有一员工工资 16000 元，代扣社保 528 元，代扣住房公积金 1410 元，那员工应交个人所得税是否为 $(16000-528-1410-1600)*20\%-375=2117.40$ 元？税法是否有规定住房公积金超过多少应交个人所得税？依据是什么？

回答三：

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》(财税[2006]10号)规定:“企事业单位按照国家或省(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,免征个人所得税;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。

企事业单位和个人超过规定的比例和标准缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费,应将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入,计征个人所得税。

根据《住房公积金管理条例》、《建设部 财政部 中国人民银行关于住房公积金管理若干具体问题的指导意见》(建金管[2005]5号)等规定精神,单位和个人分别在不超过职工本人上一年度月平均工资 12%的幅度内,其实际缴存的住房公积金,允许在个人应纳税所得额中扣除。单位和职工个人缴存住房公积金的月平均工资不得超过职工工作地所在设区城市上一年度职工月平均工资的 3 倍,具体标准按照各地有关规定执行。

单位和个人超过上述规定比例和标准缴付的住房公积金,应将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入,计征个人所得税。”

2006 年度珠海职工月平均工资为 1981 元,即住房公积金个人的列支限金额为 $1981 \times 3 \times 12\% = 713.16$ 元。

问题四:

某公司取得政府资助的研发经费是否需要缴纳企业所得税?某公司 2007 年取得高新技术企业称号,是否只有新企业才可以享受税收优惠了?

回答四:

若是内资企业按以下政策执行:《关于企业取得地方财政性补贴收入征免企业所得税问题的通知》(粤地税发[2001]251号)第二条规定:“对企业取得的地方财政性补贴收入,如果财政部门指定了用途的,不纳入当年应纳税所得额征收企业所得税,未指定用途的,应并入当年应纳税所得额征收企业所得税。”

《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)第四条规定:“关于高新技术企业税收优惠政策 ——自 2006 年 1 月 1 日起,国家高新技术产业开发区内新创办的高新技术企业,自获利年度起两年内免征企业所得税,免税期满后减按 15% 的税率征收企业所得税。”如果非新办企业则不能享受优惠。



问题五：

珠海市外资企业解散发给员工的经济补偿金该如何缴纳个人所得税？

回答五：

该补偿金按以下文件规定缴纳个人所得税，对《通知》第一点“其收入在当地上年职工平均工资 3 倍以内的部分”，珠海市 2007 年的标准为人民币 71316 元以下。

《财政部 国家税务总局关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知》（财税[2001]157 号）

财政部 国家税务总局关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知

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

为进一步支持企业、事业单位、机关、社会团体等用人单位推进劳动人事制度改革，妥善安置有关人员，维护社会稳定，现对个人因与用人单位解除劳动关系而取得的一次性补偿收入征免个人所得税的有关问题通知如下：

一、个人因与用人单位解除劳动关系而取得的一次性补偿收入（包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费用），其收入在当地上年职工平均工资 3 倍数额以内的部分，免征个人所得税；超过的部分按照《国家税务总局关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税的通知》（国税发[1999]178 号）的有关规定，计算征收个人所得税。

二、个人领取一次性补偿收入时按照国家和地方政府规定的比例实际缴纳的住房公积金、医疗保险费、基本养老保险费、失业保险费，可以在计征其一次性补偿收入的个人所得税时予以扣除。

三、企业依照国家有关法律规定宣告破产，企业职工从该破产企业取得的一次性安置费收入，免征个人所得税。

本通知自 2001 年 10 月 1 日起执行。以前规定与本通知规定不符的，一律按本通知规定执行。对于此前已发生而尚未进行税务处理的一次性补偿收入也按本通知规定执行。

关于印发《广东省地方税务局废止或失效的税收规范性文件目录》的通知

营业税 全文废止 《关于邮电部门向报装电话用户一次性收取长途电话费押金征收营业税问题的批复》 粤地税函〔1996〕105号

营业税 全文废止 《关于对邮电部门向电话用户收取预收款不征收营业税问题的批复》 粤地税函〔1997〕32号

营业税 全文废止 《关于武装警察部队系统的建筑工程免征营业税的通知》 粤地税发〔1997〕155号

营业税 全文废止 《转发财政部关于调整金融保险企业应收利息核算办法的通知》 粤地税发〔1997〕169号

营业税 全文废止 《关于广东省科研单位技术性收入免征营业税审批办法的通知》 粤地税发〔1997〕248号

营业税 全文废止 《关于广东省出售、出租公房免征营业税审批管理办法的通知》 粤地税发〔1997〕269号

营业税 全文废止 《关于对个人出售、抵押房改房的行为免征营业税、土地增值税问题的批复》 粤地税函〔1998〕154号

营业税 全文废止 《检发财政部关于修改金融机构应收利息核算年限及呆帐准备金提取办法的通知》 粤地税函〔1998〕192号

营业税 全文废止 《转发省人民政府办公厅关于非经营性收费站缴纳营业税问题的通知》 粤地税函〔1998〕350号

营业税 全文废止 《转发国家税务总局关于下岗职工从事社区居民服务业享受有关税收优惠政策问题的通知》 粤地税发〔1999〕116号

营业税 全文废止 《关于农民将承包土地转包或出租给他人种养的行为应征收营业税的批复》 粤地税函〔1999〕217号



营业税 全文废止 《关于出租滩涂养殖场地的行为应征收营业税的批复》 粤地税函〔1999〕275号

营业税 全文废止 《转发财政部、国家税务总局关于国务院各部门机关服务中心有关税收政策问题的通知》 粤地税发〔2000〕56号

营业税 全文废止 《关于网吧经营收入适用营业税税目问题的通知》 粤地税函〔2001〕479号

营业税 全文废止 《转发国家税务总局关于退役士兵自谋职业享受有关税收优惠政策问题的通知》 粤地税发〔2001〕52号

营业税 全文废止 《关于印发<广东省金融企业冲减应税营业额审批管理办法>的通知》 粤地税发〔2001〕248号

营业税 部分废止 《关于增值税、营业税若干问题的通知》 粤税发〔1994〕13号 四、营业税起征点问题(一)按期纳税的起征点为月营业额800元。(二)按次纳税的起征点为每次(日)营业额50元。 五、娱乐业适用税率问题：娱乐业税率在省政府未明确之前，暂按10%税率征收

营业税 部分废止 《关于金融业营业税若干税政问题的通知》 粤地税发〔1995〕042号 一、关于按外汇结算营业额的人民币折合率确定问题

营业税 部分废止 《关于对企业实行承包(租赁)经营征收营业税问题的复函》 粤地税函〔1995〕244号 一、凡承包(租赁)者在经济是独立核算、自负盈亏的，实际上企业的有关经营权已转移到承包(租赁)者，企业收取包(租赁)者定额上交的承包(租赁)费收入，属于企业在约定的时间内将场地、房屋、物品、设备或设施等转让他人经营而取得劳务收入的征税范围。因此，应按“服务业--租赁业”税目征收营业税；对实行内部指标考核，承包者不自负盈亏，仍由企业统一核算盈亏的内部承包，由于企业的经营权没有改变，其收取的承包费不属于营业税征收范围，不征收营业税

营业税 部分废止 《关于企业、事业、行政单位收取管理费征收营业税问题的通知》 粤地税发〔1996〕004号 二、对行政单位向其属下单位收取的管理费或类似性质的费用，应按税法规定征、免营业税。即：其收取的费用，凡符合营业税暂行条例实施细则第十三条规定同时具备两个条件的，不征营业税；否则，应按税法规定征收营业税。

营业税 部分废止 《关于证券公司从事证券买卖收取的交易手续费应按全额计征营业税问题的通知》 粤地税发〔1997〕74号 证券公司为股民买卖股票收取的交易手续费，应按全额计征营业税。对转给证券交易所(或证券交易所坐扣的手续费)不得从证券公司计税营业额中扣除

营业税 部分废止 《关于明确娱乐业征收营业税范围的通知》 粤地税发〔1998〕52号 一、娱乐业的征税范围，仅指经营歌厅、舞厅、卡拉OK歌舞厅、音乐茶座、台球、高尔夫球、保龄球场的娱乐场所，和经营射击、狩猎、跑马、玩游戏机的游艺、游乐活动场所。

营业税 部分废止 《关于经营性与非经营性收费站收取的车辆通行费一律应征收营业税等问题的通知》 粤地税发〔1999〕157号 二、无论经营性还是非经营性收费公路项目，一律应征收营业税。

营业税 部分废止 《转发财政部国家税务总局关于贯彻落实《中共中央国务院关于加强技术创新，发展高科技，实现产业化的决定》有关税收问题的通知》 粤地税发〔2000〕21号 一、关于营业税(一)凡持有《广东省科研单位技术性收入免征营业税资格证书》的科研单位取得技术转让收入的，继续按省地税局、省科委《关于广东省科研单位技术性收入免征营业税审批办法的通知》执行。没有取得《广东省科研单位技术性收入免征营业税资格证书》的单位和个人取得技术转让收入的，须向当地主管地方税务机关提出申请，经审核无误后，层报省地方税务局审批，免征营业税。(二)单位和个人从事技术开发业务取得收入，须向当地主管地方税务机关提出申请，经审核无误后，层报省地方税务局审批，免征营业税。

营业税 部分废止 《关于对声讯业务征税问题的批复》 粤地税函〔2001〕74号 除168台外的声讯台是租赁电信局终继线经营的非电信部门直属的企业……对其向客户提供声讯服务所取得的收入应按“服务业”征收营业税。

营业税 部分废止 《关于印发《广东省技术转让、技术开发及相关服务性收入免征营业税审批管理办法》的通知》 粤地税发〔2002〕196号 四、免征营业税的审核程序

营业税 部分废止 《关于提高营业税起征点问题的通知》 粤地税发〔2003〕82号 一、按期纳税的起征点：“服务业—租赁业”税目的起征点为月营业额1000元，其他税目的起征点为月营业额2000元。



土地使用税 全文废止 《广东省税务局关于对中国北方工业（集团）总公司所属的兵工企业征免土地使用税问题的通知》 （89）粤税三字第 029 号 全文

土地使用税 全文废止 《广东省税务局关于城镇土地使用税减免税审批权限问题的通知》（89）粤税三字第 080 号 全文

土地使用税 全文废止 《转发国家税务总局关于林业系统的林区贮木场、水运码头用地征免土地使用税的通知》 粤税办发[1992]135 号 全文

土地使用税 全文废止 关于对“九五”期间我省“菜篮子”工程建设给予税收优惠政策的通知 粤地税发[1995]144 号 全文

土地使用税 部分废止 《广东省税务局转发国家税务总局关于印发<关于土地使用税若干具体问题的补充规定>的通知》 粤税发（1990）67 号 六、关于对房地产开发公司建造商品房的用地要否征税问题.九、关于对关闭、撤销的企业占地应否征税问题

土地使用税 全文废止 《广东省税务局关于物资储运企业征免土地使用税问题的通知》 粤税发 [1991]049 号 全文

土地使用税 全文废止 《转发国家税务总局关于军队房地产经营管理机构管理的营房地征免土地使用税的通知》 粤税办发[1992]162 号 全文

土地使用税 全文废止 《转发国家税务总局关于对国营华侨农（林）场、工厂征免印花税、城镇土地使用税的通知》 （89）粤税三字第 012 号 全文

土地使用税 部分废止 <广东省税务局关于对军队系统用地征免城镇土地使用税的通知> “对军队整编期间交由军队房地产经营管理机构管理的营房用地，在 1990 年底前，暂免征收土地使用税。军队其他部门出租、营业等房产占地，应依照规定征收土地使用税。” （89）粤税三字第 062 号 对军队整编期间交由军队房地产经营管理机构管理的营房用地，在 1990 年底前，暂免征收土地使用税。

土地使用税 部分废止 《广东省税务局关于对城市公共交通公司所属单位用地征免土地使用税问题的通知》 （89）粤税三字第 074 号 一、对城市公共交通公司所属的汽车公司、电车公司从事市区及郊区运营业务的车站、停车场用地，在 1989 年内暂免征收土地使用税；三、对城市公共交通公司的其他用地，在 1989 年内给予适当的减税或免税照顾。

土地使用税 全文废止 《广东省税务局转发国家税务总局<关于对中国物资储运总公司所属物资储运企业征免土地使用税问题的规定>的通知》 粤税发[1990]109号 全文

土地使用税 部分废止 《广东省税务局关于“七五”期间铁道部所属单位征免土地使用税问题的通知》 (89)粤税三字第 043 号 一、对执行铁道部经济承包方案的铁路运输、工业、供销、建筑施工企业,铁道部直属铁路局的工副业企业和由铁道部自行解决工交事业费的单位自用的土地,自 1988 年 11 月 1 日起,到 1990 年 12 月 31 日止,免征土地使用税。

印花税 部分废止 《广东省税务局关于印花税两个具体问题的通知》 (89)粤税三字第 089 号 一、与房地产开发公司或房管部门订立的商品房买卖合同,按“购销合同”税目贴花。

印花税 部分废止 《广东省税务局关于摘转国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》 粤税发〔1991〕346 号 五、土地使用权出让、转让书据(合同)是否贴花?土地使用权出让、转让书据(合同),不属于印花税列举征税的凭证,不贴印花。

印花税 全文废止 《转发国家税务总局关于全国棉花交易市场棉花购销合同暂免征收印花税的通知》 粤地税发[2000]80 号 全文

企业所得税 全文废止 《关于第七届世界蹼泳赛、第九届省运会集资收入税收问题的复函》 粤税函〔1994〕136 号

企业所得税 全文废止 《关于金融、保险企业所办从事非金融保险业务的企业所得税征管问题的通知》 粤地税发〔1994〕054 号

企业所得税 全文废止 《关于继续执行省政府有关企业所得税优惠政策的通知》 粤地税发〔1994〕034 号

企业所得税 全文废止 《关于电力建设费等征免所得税问题的通知》 粤地税发〔1995〕106 号

企业所得税 全文废止 《关于企业所得税优惠政策执行问题的复函》 粤地税函〔1995〕025 号

企业所得税 全文废止 《关于加强对企业投资收益的所得税管理的通知》 粤地税发〔1996〕025 号



企业所得税 全文废止 《关于我省山区贫困县有关所得税优惠政策问题的通知》 粤地税发〔1996〕75号

企业所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于印发<企业所得税汇算清缴管理办法>的通知》 粤地税发〔1999〕6号

企业所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于印发<企业所得税税前弥补亏损审核管理办法>的通知》 粤地税发〔1998〕65号

企业所得税 全文废止 《关于佛山市办理水灾企业减免所得税审批权限问题的通知》 粤地税函〔1998〕203号

企业所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于印发并试行新修订的<企业所得税纳税申报表>的通知》 粤地税函〔1999〕43号

企业所得税 全文废止 《关于九运会集资业务有关地方税收问题的通知》 粤地税发〔1999〕209号

企业所得税 全文废止 《关于规范企业所得税征收方式的通知》 粤地税发〔1999〕325号

企业所得税 全文废止 《关于从珠江三角洲地区向山区迁移的来料加工企业免征企业所得税的通知》 粤地税发〔1999〕140号

企业所得税 全文废止 《转发财政部、国家税务总局关于模具产品增值税先征后返问题的通知》 粤地税函〔2001〕487号

企业所得税 全文废止 《关于广州铁路集团集体企业主管部门提取管理费问题的通知》 粤地税函〔2001〕598号

企业所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于军队保障性企业移交地方管理后有关所得税问题的通知》 粤地税函〔2004〕43号

企业所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于企业所得税几个具体问题的通知》 粤税联发〔1994〕078号

企业所得税 全文废止 《关于企业拆迁收入税务处理问题的通知》 粤地税发〔1999〕326号

企业所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于军队系统企业和军工企业征免税暂按原规定办理的通知》 粤税发〔1994〕44号

企业所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于企业所得税几个业务问题的通知》 粤税联发〔1995〕006 号

企业所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于印发企业所得税减免税管理办法的通知》 粤地税发〔1997〕196 号

企业所得税 全文废止 《关于明确对下岗职工和失业人员有关税收扶持政策的通知》 粤地税发〔2002〕69 号

企业所得税 全文废止 关于纳税人向广东省慈善总会捐赠所得税税前扣除问题的通知 粤地税发〔2004〕129 号

企业所得税 部分废止 《关于企业所得税若干政策问题的补充通知》 粤地税发〔1994〕014 号 第一、二、三、四、五

企业所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于森工企业、林场、苗圃所得税征免问题的通知》 粤地税发〔1995〕016 号 二、非国有林场、苗圃的主业收入、综合利用项目收入在 1995 年底前暂免征所得税。

企业所得税 部分废止 《关于企业所得税若干征管问题的通知》 粤地税发〔1995〕054 号 第三、四、六、七点

企业所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于企业虚报亏损如何处理的通知》 粤地税发〔1996〕281 号 一、关于企业虚报亏损如何处罚问题

企业所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于印发总机构提取管理费税前扣除审批办法的通知》 粤地税发〔1996〕283 号 一、集体企业行政管理费的提取和扣除办法仍按我省规定执行

企业所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于加强企业所得税征收管理确保完成收入任务的通知》 粤地税发〔1998〕209 号 一、各地要加强……规定进行处罚。

企业所得税 部分废止 《关于做好优化资本结构试点城市职工再就业工作有关企业所得税问题的通知》 粤地税发〔1998〕23 号 原劳动就业服务企业新安置上述人员……可享受新办劳动就业服务企业税收优惠。

企业所得税 部分废止 《关于企业所得税几个具体问题的通知》 粤地税发〔1999〕12 号 第一、三、四



企业所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于印发<电力企业所得税征收管理办法>的通知》
粤地税发〔1999〕64号 第二、三、四

企业所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于总机构提取管理费税前扣除审批办法的补充通知的通知》 粤地税函〔1999〕141号 二、关于提取管理费审批权限问题。

企业所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于印发<企业技术开发费税前扣除管理办法>的通知》 粤地税发〔1999〕150号 六、对所属企业技术开发项目完全由集团公司承担……抵扣应纳税所得额的政策。

企业所得税 部分废止 《关于企业所得税有关问题的批复》 粤地税函〔1999〕260号 二、集体企业转制后，如按规定……可在税前扣除。

企业所得税 部分废止 《关于律师事务所企业所得税若干征管问题的通知》 粤地税发〔1999〕324号 第一、二、五点

企业所得税 部分废止 《关于我省择优扶持 50 家工业大企业集团办好工程技术研究开发中心有关地方税收问题的通知》 粤地税发〔1999〕173号 第一点中（二）企业对“重点工程中心”投入的……抵扣应税所得额。

企业所得税 部分废止 《转发财政部 国家税务总局关于贯彻落实<中共中央国务院关于加强技术创新，发展高科技，实现产业化的决定>有关税收问题的通知》 粤地税发〔2000〕21号 第二点（一）需接受社会力量资助研究开发新产品……第四款规定办理；第二点（二）《通知》第三大点……予以在税前扣除政策

企业所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于贯彻落实<中共中央国务院关于加强技术创新，发展高科技，实现产业化的决定>有关所得税问题的通知》 粤地税发〔2000〕67号 二、软件开发企业的工资税前扣除问题

企业所得税 部分废止 《转发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》 粤地税发〔2000〕136号 四、纳税人技术改造项目计划调整涉及采购设备调整的，……不得抵免企业所得税。”

企业所得税 部分废止 《转发财政部、国家税务总局关于对青少年活动场所、电子游戏厅有关所得税和营业税政策问题的通知》 粤地税发〔2000〕213号 二、实行核定征收企业所得税的电子游戏厅……经营情况确定。

企业所得税 部分废止 《关于下发农业产业化国家重点龙头企业名单的通知》 粤地税发〔2001〕107号 一、对重点龙头企业从事……暂免征收企业所得税。；二、企业研究开发新产品……执行。

企业所得税 部分废止 《关于企业所得税若干政策问题的通知》 粤地税发〔2001〕197号 一、关于利息支出问题

企业所得税 部分废止 《关于进一步做好税收工作促进非典型肺炎防治的通知》 粤地税发〔2003〕120号 第二条到第九条

企业所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于执行<企业会计制度>需要明确的有关所得税问题的通知》 粤地税函〔2004〕547号 一、本通知适用于实行《企业会计制度》的纳税人，不实行《企业会计制度》的纳税人可参照执行。

企业所得税 部分废止 《转发财政部、国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》 粤财税发〔1994〕1号 一、按照省政府领导的批示，在地方税务局……由同级财政部门负责审批。

个人所得税 全文废止 《省地方税务局、省国家税务局转发国家税务总局关于个人对企事业单位实行承包经营、承租经营取得所得征税问题的通知》 粤税联发〔1994〕021号

个人所得税 全文废止 《省地方税务局、省国家税务局、省文化厅关于印发<广东省演出市场个人所得税征税管理办法>的通知》 粤地税发〔1994〕056号

个人所得税 全文废止 《关于做好股份制企业投资基金管理公司派息分红所得征收个人所得税问题的通知》 粤地税发〔1996〕80号

个人所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于个人从投资基金管理公司取得的派息分红所得税征收个人所得税问题的通知》 粤地税发〔1996〕304号

个人所得税 全文废止 《关于个人取得有奖销售、有奖竞猜、有奖储蓄中奖所得征收个人所得税问题的通知》 粤地税发〔1997〕252号

个人所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于个人从事医疗服务活动征收个人所得税问题的通知》 粤地税发〔1997〕283号

个人所得税 全文废止 《关于国家税务总局关于保险企业营销员（非雇员）取得的收入计征个人所得税问题的通知》 粤地税发〔1998〕50号



个人所得税 全文废止 《关于明确股息红利所得扣除银行存款利率标准问题的通知》 粤地税发[1998]214 号

个人所得税 全文废止 《关于印发<广东省行政事业单位个人所得税征收管理办法>的通知》 粤地税发[1999]61 号

个人所得税 全文废止 《转发国家税务总局关于退役士兵自谋职业享受有关税收优惠政策问题的通知》 粤地税发[2001]52 号

个人所得税 全文废止 《转发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》 粤税发[1994]159 号

个人所得税 全文废止 《转发财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》 粤税发[1994]290 号

个人所得税 全文废止 《关于个人所得税若干政策问题的通知》 粤地税发[1998]197 号

个人所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于社会福利有奖募捐发行收入税收问题的通知》 粤税发[1994]289 号 一、对个人购买体育奖券和公益券的中奖所得，参照国税发[1994]127 号文第二点的规定，从六月一日起征收个人所得税。

个人所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于印发广告市场个人所得税征收管理暂行办法的通知》 粤地税发[1996]244 号 第二点

个人所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于印发<个体工商户个人所得税计税办法（试行）>的通知》 粤地税发[1997]149 号 第一点

个人所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于国有企业职工因解除劳动合同取得一次性补偿收入征免个人所得税问题的通知》 粤地税发[2000]133 号 第一点 “国有控股企业职工因解除劳动合同取得一次性补偿收入可参照本文的规定征免个人所得税”

个人所得税 部分废止 《转发国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的批复的通知》 粤地税函[2002]467 号 第一点

涉外：房产税 全文废止 广东省税务局关于中外合资经营企业等的房屋定期免征房产税规定的通知 （84）粤税外字第 023 号

涉外：印花税 全文废止 广东省税务局关于对涉外保险业务凭证征免印花税的通知 粤税发[1990]115 号

车船使用牌照税 全文废止 广东省税务局关于对香港运输公司（行）车辆进入我境内地运输征收牌照税的通知 （79）粤税二字第 31 号

车船使用牌照税 全文废止 转发税务总局关于对中外合资营企业经营运输业务所使用的船舶只征收吨税不征收车船使用牌照税的通知 （86）粤税外字第 095 号

车船使用牌照税 全文废止 广东省税务局关于涉外税收中征免机动车辆使用牌照税和管理问题的通知 （80）粤税外字第 16 号

车船使用牌照税 全文废止 广东省税务局关于对三资企业征收车船使用牌照税统一征收时间的通知 （87）粤税外字 006 号

车船使用牌照税 全文废止 广东省税务局关于三资企业使用车船使用牌照税纳税标志的通知 （87）粤税外字 126 号

车船使用牌照税 全文废止 广东省税务局关于临时从澳门进入我省境内行驶的车辆更改使用纳税标志的通知 粤税发[1990]188 号

车船使用牌照税 全文废止 关于车船使用牌照税若干问题的通知 粤地税函[2002]382 号

涉外：印花税 部分废止 广东省税务局转发财政部关于对外商投资企业、外国公司、企业书立、领受应税凭证征、免印花税的通知 （89）粤税外字第 146 号 省局补充意见：一、外国公司企业在华设立的常驻代表机构按经费额征收工商统一税或对其收入依照《工商统一税条例》规定应缴纳工商统一税的，其在境内书立、立帐、立据和领受属于《印花税暂行条例》列举征税的凭证，暂免征收印花税。



涉外：印花稅 部分废止 广东省税务局关于对外商投资企业、外国公司、企业征收印花稅有关问题的通知 （89）粤稅外字第 263 号 第一条：对外商提供勞務服务收入，按照《财政部关于对外商承包工程作业和提供勞務服务征收工商统一稅和企业所得稅的暫行規定》第二条規定免征工商统一稅的，其所簽的合同、凭证也可免征印花稅。

稅收征管 全文废止 转发国家税务总局关于印发个体工商户建帳管理暫行办法和个体工商户定期定额管理暫行办法的通知 粤地稅发[1997]212

稅收征管 全文废止 广东省地方稅务局、广东省交通厅关于水路货物运输发票管理问题的通知 粤地稅发[1995]224

稅收征管 全文废止 关于保險行业支付代理手续费使用发票问题的通知 粤地稅发[1997]109

稅收征管 全文废止 关于印发《广东省地方稅收委托代征暫行办法》的通知 粤地稅发[1998]9

稅收征管 全文废止 转发国家税务总局关于印发稅务登記管理辦法的通知 粤地稅发[1998]115

稅收征管 部分废止 关于印发《广东省地方稅务局延期繳納稅款审批管理辦法》的通知 粤地稅发〔2003〕86 第五条第二款：“当期货币资金是指申請延期繳納稅款所属期的最后一天納稅人的庫存現金、銀行存款以及其他各种货币资金余额。”

稅收征管 部分废止 关于扣繳义务人应扣未扣个人所得稅滯納金问题的批复 粤地稅发〔2003〕560 第二条

稅收征管 部分废止 转发国家税务总局关于医院收費使用凭证问题的通知 粤地稅发[1996]006 第一条：医院、診所和其他医疗机构提供医疗服务收取費用使用的各种收費凭证，属地方稅务机关发票管理的范围，票面应套印地方稅务机关的发票监制章。

規費处 全文废止 关于对受“非典”疫情影响比较严重的行业文化事业建設費征收问题的通知 粤地稅发[2003]153 号

規費处 全文废止 转发省财政厅关于对受“非典”疫情影响比较严重的行业减免部分政府性基金暫行征收办法的补充通知 粤地稅发[2003]203 号