

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	让员工流动起来
◎ 财税视野	2	浅谈税制差异诱惑外资企业虚亏
	4	使用“四小票”应注意的有关问题
	8	我国开征物业税的几个基础理论问题
	13	增值税征收模式转变的会计思考
◎ 业务指南	15	代购代销如何缴纳营业税
	16	合理选择代销方式可节税
	18	混合销售要节税 取得资质是关键
	21	新《资产减值准则》理论与实务
	25	一次性收费应如何进行纳税筹划
	27	撰稿人应如何筹划纳税才划算
◎ 业务咨询	30	培训费的税前扣除标准是如何规定的
	30	计入“期间费用”的增值税额能否税前扣除
	30	如何选择第一个获利年度
	30	租入汽车发生的油费等能否税前扣除
	30	已使用过的机器设备对外销售如何纳税
	31	企业营业机构间移送货物应如何征收增值税
	31	代开的增值税专用发票应如何抵扣进项税额
	32	一般纳税人进口或者委托进口货物如何抵扣进项税额
	32	批准为一般纳税人之后补做销售的,应如何征收增值税
◎ 地方财税	33	关于规范我市代开地方税发票管理的通告
	33	全面换发税务登记证 加强税源户籍管理
◎ 法规速递	35	《转发财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》
	35	转发国家税务总局关于规范汇总合并缴纳企业所得税范围的通知

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 向纬

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

让员工流动起来

——罗叹改编

人们用“树挪死，人挪活”来形容换工作带给个人的机遇，但从企业的角度讲，这意味着人才流失和再度招聘与培训的高昂成本。“人往高处走，水往低处流”，既然人才流动是一种必然现象，那么企业不妨试试让员工在公司内部流动。

阻碍员工流动等于帮助竞争对手

专门从事人力资源研究的艾洛格公司对全球知名企业进行的调查显示，在人才争夺白热化的今天，员工内部流动机制已成为国际企业人才管理的重要一环。受调查的近百家企业当中，76%的企业建立了员工内部流动制度，61%的公司每年有超过40%的职位从内部招聘。内部流动机制能使员工对工作保持新鲜感，并能帮助员工在公司内部找到更适合自己的岗位，由此带来的效益超出了不少企业管理者的预期。

在调查中，专家也发现了一个值得研究的现象：员工如果对现有岗位不满，并且在公司内部调动的要求遭到了拒绝，他就很有可能会选择去公司的同业竞争对手那里，即使他内心清楚那里的工作也并不尽如人意。专家认为：“这说明对于员工来说，不自由毋宁走。因此，阻碍人才内部流动是愚蠢的做法，是在给竞争对手帮忙。”

内部流动不能太自由

一个好的企业内部信息网能避免员工盲目流动，并增强内部竞争。拿德勤为例，这家全球著名的会计师事务所2002年在企业内部网的基础上，建立起员工个人发展咨询网，员工可以通过这个网络得到人事部门一对一的职位调换指导信息。萨斯软件公司也有类似的内部网络，该公司人事主管说：“我们不会告诉员工应该怎样在公司内部发展，但员工可以在公司内部自由寻找并申请自己喜欢的职位，然后去学习这个职位需要的技能。”

在创立企业内部流动机制的过程中，部门经理是个关键的环节。由于员工流动会直接影响部门业务，因此在人员内部流动方面，部门经理并不会自然而然地支持。国际著名培训机构DDI副总裁里奇·韦林斯说：“公司计划调任重用的高素质员工，多半是部门经理最不愿意放走的人。部门经理可能会人为设置障碍，阻止他们到其他部门工作。”

用“胡萝卜加大棒”争取部门经理支持

为了解决这个问题，一些公司采取严格措施，防止经理为人才内部流动设置障碍。比如，公司会圈定一些潜质优秀的员工，明确告诉员工所在部门的经理，这些员工属于整个公司，将会得到特别培养，告诫经理们不要阻止这些员工的内部流动。著名的软件公司、阿杜比公司就采取类似的做法。贝尔加拿大分公司则规定，只要员工在一个部门干满18个月，无需部门经理批准就可以到其他部门任职。只要调动不至于严重影响部门业务，部门经理必须在30到45天内放人。

越来越多的公司认识到，如果经理支持员工内部流动，员工也会主动同经理讨论调换部门的事，这种讨论往往能使员工重新认识本部门，使内部流动更理性。

启示：内部流动机制能帮助员工找到最适合自己的岗位，增加工作新鲜感，减少人才流失率。专家告诫还没有建立人才内部交流体系的公司：“快动手建立内部流动制度，否则你千辛万苦招来的人才，很可能不久就会用公司的电脑，浏览竞争对手的招聘计划！”



浅谈税制差异诱惑外资企业虚亏

近期媒体披露的苏州耐克“漏税事件”，可以看做是外资企业避税的典型案列。海关方面之所以选择耐克查税，一个重要的原因就是这家公司账面居然亏损。虽然耐克公司营业额很高，利润率非常高，成本很低，效益很好，但是这家公司账面上却不是盈利而是亏损。有报道说，在苏州近 1 万家外商投资企业中，亏损面曾达到了 70%，许多外商企业经营、效益都很好，却瞒盈报亏，目的就是为了避税。同样，在深圳有家外商独资企业从 2002 年到 2004 年，销售收入分别为 1800 多万元、1.16 亿元和 1.22 亿元，但利润总额分别仅为 -8 万元，-153 万元和 38 万元。这种经营规模不断扩大而盈利状况不佳的假象，引起当地国税机关的注意，经过派员对这家企业进行了现场审计，确定了企业的多个关联关系，掌握了企业转移定价的确凿证据。在翔实的资料面前，企业负责人不得不承认有避税行为，并补缴了税款。

目前，在中国累计开业的外商投资企业已达 25 万家，国家税务总局统计表明，其亏损面高达 51%。伴随着在中国的外企数量日益增多，出现的明亏暗盈的局面，多少让人感到匪夷所思。“经营红红火火，账面连年亏损”一面持续亏损，一面增加投资，甚至许多亏损的外资企业还是国际同行业的佼佼者。那么，外资企

业假亏损的背后到底隐藏着什么？事实上，在过半的亏损外企中，除小部分属经营性亏损外，虚亏避税是主流。时下，许多外商之所以愿意来中国投资，是因为全球公认到中国投资能够获得更多的利润。比如汽车业，在中国投资获得的利润率要远大于在自己国家的投资。而为了获得更多的利润，企业趋利的本性让这些外企学会了从商业贿赂到避税漏税的种种办法。国家税务总局日前公布数据表明，近年来，税务机关平均每年对 230 户企业开展反避税调查。通过反避税调查，累计调增应纳税所得额 200 多亿元，调整补税 30 多亿元，弥补亏损 80 亿元。2005 年，调整补税金额过千万元的企业有较大幅度增加。而此前的 2004 年，国内外国企业和外商投资企业的亏损面高达 51%-55%，其中很大部分是不合理的亏损。按此推算，跨国公司在国内避税超过了 300 亿元。而美国企业盈利面高达 90%-95%，平均亏损面才 10%。

国家税务总局 2005 年 9 月 10 日第五次发布的“中国纳税百强排行榜显示：纳税额名列前茅的是烟草、能源等垄断性国企，且其纳税额保持快速增长，私企纳税百强的纳税额也比 2003 年增长了 35.48%。而与人们一般想像大相径庭的是：外商及港澳台商投资企业纳税百强贡献税收几乎为零增长。究其原因，专家认为是“超



国民待遇在作怪”。1994 年税制改革，中国的内资企业和外资企业分别实行两套不同的企业所得税制，两套企业所得税制虽然法定的税率是相同的，都是 33%，但是实际的税负由于外资企业的税收优惠多于内资企业，所以实际税负是外资企业低于内资企业。这对于中国引进外国资本、技术和人才起到了相当大的推动作用，促进了外资企业的发展。但时至今日，为了吸引外资而给予外商的超国民待遇，仍然存在巨大的惯性作用，突出表现在现行的监管手段确实存在很多漏洞，给了外企合法避税的机会，同时，对外资企业税收征管、执法力度不够，也使外企避税屡屡得逞。

毋庸置疑，外商来中国投资办企业，肯定要利用税务方面的规定来尽量规避和降低税负，这可视为是企业的正常行为。如果是合理避税的行为，只能是无话可说，这是企业财务的分内之事。现在财务专业都专门开设避税课，就是如何学会在财务体系下怎样做才能尽量少纳税又不违反有关法律规定。对此，人们并无必要进行过多的指责，法律也无需干涉；但假若企业采取恶意做假账手段逃避税收，就应该运用法律手段来进行惩罚。当然，进一步加强反避税工作才是根本。一个企业总是有天生的趋利本性的。关键是税务机关如何提高反避税的能力。如在美国 11 万联邦税务人员中，有数百名专门从事反避税工作专家在夜以继日工

作。同时，美国还拥有一支精干的税务警察队伍，把避税当成偷税一样来严厉打击。因此，对于出现外企税免这样较为普遍的问题，国家不仅要制定出法律措施来严防外资企业的避税行为，而且应该切实加强执法力度。

应该说，长期以来实行内资企业和外资企业两套不同企业所得税制并存的格局，既不符合国际通行的市场规则惯例，也会对中国市场经济发展带来了一定的负面影响，理应予以统一和规范。今年初，全国人大常委会曾组织一批专家，研讨合并内外资企业所得税制的法律问题。据报道，企业所得税法已列入全国人大常委会 2006 年初次审议的法律草案，这表明企业所得税改革“两税合一的基本思路已经确定，讨论达 6 年之久的内外资企业所得税”两税合一方案，最终在刻意的低调中眉目渐清、初见端倪。至于内外资企业所得税制合并改革的进程，将按照法定的程序进行。其具体步骤是将现行内外资企业分别适用的两套所得税法合并为统一的企业所得税法，建立适用于内外资企业的统一规范透明的企业所得税制度，为各类企业创造平等的市场竞争的税收环境，提高利用外资的水平，优化国民经济的结构，推动产业升级和技术进步，促进国民经济持续、稳定、健康、协调地发展。人们有理由相信，随着“两税合一新的企业所得税制确立，外资企业靠虚亏避税的手法将会销声匿迹、无处生存。



使用“四小票”应注意的有关问题

增值税抵扣凭证,除了纳税人由防伪税控系统自行开具和税务机关由防伪税控系统代开的增值税专用发票外,还有海关完税凭证、废旧物资专用发票、农产品收购凭证及运费发票,也就是通常所说的“四小票”。虽然全国每年“四小票”抵扣的税额不到增值税专用发票抵扣税额的10%,但它一直是增值税管理上的薄弱环节,同时纳税人对如何正确使用“四小票”也存在认识上的不足。本文就纳税人在“四小票”使用中经常遇到的问题,谈一下自己的理解,以期抛砖引玉。

一、农产品收购凭证的使用

对营业执照中有农产品收购业务的纳税人,税法允许其自行开具由税务机关提供的收购凭证,并允许增值税一般纳税人按13%的抵扣率,自行计算申报进项税额。由于农产品收购凭证的开具及进项税额的申报都在收购企业一个环节进行,实际工作中难免会存在很多问题。为了加强对农产品收购凭证及增值税进项抵扣的管理,国家税务总局近日发布了《关于加强农产品增值税抵扣管理有关问题的通知》(国税函[2005]545号)。纳税人在使用农产品收购凭证时应注意以下几个问题:

1、农产品收购凭证的使用范围。农产品收购凭证是由农产品收购企业向农业生产者个人收购免税农产品时使用的。这里的农产品收购

企业,应是经工商部门批准,专门从事农产品收购或以农产品为主要生产原料的单位和个体工商户,且在申请领购收购凭证前,须向主管税务机关办理使用收购凭证的资格认定登记;这里的农业生产者个人;不包括从事农产品生产或收购的个体工商户,个体工商户销售农产品应自行开具或向税务机关申请代开发票;这里的农产品,是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各种动物、植物的初级产品,其具体范围,《农产品征税范围注释》财税[1995]52号作了专门规定。

2、农产品收购凭证的开具。纳税人填开收购凭证时,应在收购现场按规定时限、号码顺序,就每一笔收购业务逐笔开具,并逐项填写销货人姓名、地址、身份证号码等。收购凭证应一人(户)一票,不得汇总开具。有些地方在具体执行时,特殊情况下经税务机关批准,也可汇总开具,但在收购凭证后须附上购货清单,并对销售者的姓名、身份证号码、货物名称、数量等逐项登记。

3、异地收购农产品时收购凭证的使用。农产品收购凭证也是一种发票,我国的发票管理实行属地原则,因此纳税人前往异地收购农产品不得私自携带收购凭证。实际工作中纳税人异地收购农产品使用收购凭证有以下两种方法:(1)长期在异地设立收购点的,应在收购地办理税务登记。并向收购地税务机关申请领购收购凭证;(2)临时到异地收购的,可凭所在地税务机关开具的有关证明,向收购地税务



机关交纳保证金后领购收购地税务机关的收购凭证。实际操作中也有在异地收购后，再回机构所在地开具收购凭证的。

4、异地农户上门交售农产品时收购凭证的使用。纳税人对于上门交售的异地农户，可直接向其开具收购凭证。需要注意的是，对于商贩收购农户的农产品再上门交售的，纳税人不得向其开具收购凭证，而应由商贩自行或申请税务机关代开发票。

5、农产品收购凭证的抵扣时间。对农产品收购凭证的抵扣时间，目前没有相关文件予以明确，各地税务部门在具体执行时，规定不一，有的参照其他几种凭证的申报抵扣时间，即自取得的票据开具之日起 90 天后的第一个纳税申报期结束前向税务机关申报抵扣；有的规定在收购凭证开具之日起一个月内申报；有的仍按照国税发[1995]15 号文关于进项税额申报抵扣时限的规定，即商业企业在收购款已付后、工业企业在收购的农产品入库后方可申报抵扣。

二、废旧物资销售发票的使用

《关于废旧物资回收经营业务有关增值税政策的通知》（财税[2001]78 号）规定，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。纳税人在使用废旧物资销售发票抵扣进项税额时应注意以下几个问题：

1、使用废旧物资发票抵扣的有关范围。可使用废旧物资发票抵扣进项税额的主体必须是生产企业增值税一般纳税人；可开具废旧物资销售发票的主体必须是符合《关于加强废旧物资回收经营单位和使用废旧物资生产企业增值税征收管理的通知》（国税发[2004]60 号）规定的免税条件，并经主管税务机关免税资格认定的废旧物资回收经营单位；可按 10% 计算抵扣进项税额的发票，只能是防伪税控系统废旧物资开票子系统开具的“废旧物资销售统一发票”。与农产品收购凭证不同，生产企业不能直接使用废旧物资收购凭证收购废旧物资并计算抵扣进项税额，同时，废旧物资回收经营单位兼营的非废旧物资及收购废旧物资加工后再销售的，不能免税，也不能使用“废旧物资销售统一发票”，而只能开具普通发票。生产企业取得的这类发票不能按 10% 计算抵扣进项税额。

2、纳税人使用废旧物资发票的几种特殊情况。（1）旧设备是旧货而非废旧物资，废旧物资回收经营单位销售旧设备不应该使用“废旧物资销售统一发票”，而应使用普通发票，并按 4% 的税率减半缴纳增值税。纳税人购买旧设备取得“废旧物资销售统一发票”，属于《发票管理办法》中“未按规定取得发票”的情形，首先该设备计提的折旧不能在税前扣除，其次更不能计算抵扣进项税额，同时税务部门还会按《发票管理办法》中的有关规定进行处罚。

（2）纳税人从收购废旧物资的个体工商户或个人处购买废旧物资，因个体工商户和个人经营废旧物资不能免税，也不能使用“废旧物资销



售统一发票”，只能自行开具或到税务机关申请代开普通发票，纳税人取得的这类票据不能按 10% 的税率计算抵扣进项税额。如果要获得进项税额抵扣，根据《关于取消小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务由税务所代开增值税专用发票审批后有关问题的通知》（国税函[2004]895 号）规定，可由个体工商户到税务部门申请代开增值税发票（个人不属于小规模纳税人，不能到税务部门申请代开增值税专用发票）。

3、纳税人申报抵扣废旧物资进项税额应注意的事项。纳税人取得废旧物资专用发票，应自废旧物资发票开具之日起 90 天后的第一个纳税申报期结束前向主管税务机关申报抵扣，同时需报送《废旧物资抵扣清单》的纸质及电子信息，经主管税务机关与采集的有关信息稽核比对相符后方可抵扣。

三、运费发票的使用

《关于运输费用和废旧物资抵扣进项税额的通知》（财税[1998]114 号）规定，增值税一般纳税人外购和销售货物所支付的运费，取得的套印有全国统一发票印章的运输费用结算单据，可按 7% 的税率计算抵扣进项税额。纳税人使用运输费用票据抵扣进项税额应注意以下问题：

1、使用运输票据抵扣的有关范围。可使用运费发票抵扣进项税额的主体应是一般纳税人（不限于生产企业）；可开具运费发票的主体可以是属于自开票纳税人的运输单位自行开具的运输发票，也可以是按代开票纳税人管理的单位和个人由税务部门代开的运输发票；可抵

扣的运输发票应是一般纳税人销售或采购增值税应税货物所发生的运费；可抵扣的金额限于运费发票上的运费和建设基金，不包括装卸费、搬运费、保险费等杂费，将所有费用合并注明为“运杂费”的运费票据，不得用于抵扣进项税额。

2、纳税人使用运费发票的几种特殊情况。

（1）纳税人销售增值税免税货物及销售或采购增值税非应税货物时，其取得的运费发票不得用于抵扣进项税额。（2）纳税人在生产过程中搬运货物而发生的运费不是在销售或采购货物环节发生的，因此也不得用于抵扣进项税额。（3）出口货物实行增值税“免、抵、退”的生产企业或“先征后退”的外贸企业，其在境内发生的运费，可以用于抵扣进项税额。（4）纳税人采取邮寄方式销售或采购货物，其取得的邮局包裹票据不能用于抵扣进项税额。（5）

《国家税务总局关于铁路运费进项税额抵扣有关问题的补充通知》（国税函〔2003〕970 号）规定，纳税人接受中国铁路包裹快运公司提供的运输劳务，如果取得的票据是“中国铁路小件货物快运运单”，可以抵扣进项税额。（6）纳税人取得的“国际货物运输代理业专用发票”，以前在能否抵扣问题上各地执行不一，对此《国家税务总局关于增值税一般纳税人支付的货物运输代理费用不得抵扣进项税额的批复》（国税函〔2005〕54 号）明确。国际货物运输业务是国际货运代理企业受托办理国际货物运输和相关事宜而收取中介报酬的业务，并非运输劳务，因此该票据不得用于抵扣进项税额。

（7）纳税人取得的铁路货运发票上的临管线、



新线运输费用，国家税务总局曾多次发文明确哪些可以抵扣进项税额。由于这方面的文件很多，而且我国每年新投入使用的临管线、新线增长较快，这不但给纳税人掌握哪些临管线、新线的运输费用可以抵扣带来困难，也导致铁路运费增值税抵扣政策的不平衡，因此《国家税务总局关于铁路运费进项税额抵扣问题的补充通知》（国税函[2005]332号）规定，从2005年4月1日起，纳税人采购或销售货物所支付的铁路运费，均可用于抵扣。（8）有些单位取得的由税务机关代开的运输发票，除了运费外，还有按6.6%的税率征收的税款。严格地说，这里征收的税款应另行开具税票。而且，由于这些税款应由运输企业承担，因此不得参与计算可抵扣的进项税额。（9）《国家税务总局关于货物运输业若干税收问题的通知》（国税发[2004]88号）规定，单位和个人利用自备车辆偶尔对外提供运输劳务的，可以到税务机关代开运输发票。有些单位利用这条规定，在用自备车辆运送本单位自产货物时，将运费从货款中分离出来，到税务机关申请代开运费发票，交3%的营业税，抵扣7%的进项税额。这种筹划方案实际上是不可行的，因为不但地税部门在代开票时要按次征收营业税，国税部门还会按混合销售一并征收增值税，并不得抵扣进项税额。

3、纳税人申报抵扣运费进项税额应注意的问题。纳税人取得的货运发票，应自发票开具之日起90天后的第一个纳税申报期结束前申报抵扣，而不论该款项是否已支付。纳税人申报

时，要同时报送《增值税运输发票抵扣清单》纸质和电子信息，由主管国税部门按照税务管理流程与地税部门采集的有关信息稽核比对相符后，方予抵扣。

四、海关完税凭证的使用

海关完税凭证，是进口货物的纳税人在进口货物时由海关代征增值税后取得的进口货物增值税专用缴款书。《增值税一般纳税人取得海关进口增值税专用缴款书抵扣进项税额的通知》（国税发[2004]148号）规定，纳税人进口货物，凡已缴纳了增值税的，不论货款是否已支付，其取得的海关完税凭证均可作为增值税进项税额抵扣凭证。纳税人使用海关完税凭证申报抵扣进项税额时，应注意以下问题：

1、自营进出口业务或委托代理进出口业务的外贸企业，须在签订进口合同（包括委托代理进口合同）后五日内报送合同复印件，未按期报送的，其报关进口货物取得的海关完税凭证不得作为抵扣凭证。

2、对于纳税人丢失的海关完税凭证，可凭海关出具的相关证明，向主管税务机关提出抵扣申请。

3、纳税人申报抵扣进项税额时，应同时报送《海关完税凭证抵扣清单》纸质及电子信息，由税务部门与有关信息稽核比对相符后，方予抵扣。另外，海关完税凭证的复印件作为必报资料，应随同《海关完税凭证抵扣清单》一起报送。

本文转载自《财务与会计》



我国开征物业税的几个基础理论问题

要在我国开征物业税，最早是在 2003 年的中央文件中提出来的。开征物业税的问题一直是学术界和政界关注的热点，研究论文颇多，见仁见智。本文从基础理论的角度探讨在我国开征物业税的问题。

物业税实际上和财产税的含义是相同的，前者在东南亚国家和我国的香港地区使用；后者则是英语国家“Property Tax”的中文翻译。因此，“物业税”和“财产税”是同一概念的不同表述。物业税并不是一个具体的税种名称，而是税收分类中的一个类别，其基本含义是对财产征税。那么，什么是财产？凡是对人有用的东西都是财产，包括可用于消费或可用于取得收入。对财产征税和对财产的收入征税是两个不同的概念：前者是对财产的价值存量征税；后者是对财产产生的价值流量征税。财产税不可能对所有财产普遍征收，而只能是选择性征收，通常可供选择的财产税税种有：房产税、遗产税和馈赠税。有些学者或政府官员认为印花税也属于财产税的一种，这是可以商榷的。从印花税的制度安排来看，是对合法权利的征税。“权利”也是财产，但印花税中征税对象的“权利”是由政府认定的，因此印花税虽然有“税”的形式，实际上却是政府对提供公共劳务收取的使用者费。印花税可以大大节约商

品劳务交易税和生产要素收入税的征管成本，对减轻纳税人的税收负担是有利的。而财产税的征管成本是很高的，也不存在降低纳税人税收负担的功能。

开征财产税的目的是使税收制度和财政体制更能体现效率和公平，理由如下：（1）房产税有利于房产转移到更能创造价值者的手里。物业税属于对物税，并不考虑纳税人的纳税能力，因此当纳税人缺乏负担能力的时候，只能把房产转移到更有纳税能力者的手里，有利于社会价值财富的增加，从而提高经济运行效率；（2）遗产税和馈赠税有利于实现“人”的公平。一个人一生中拥有的财产分两种：一种是靠自己挣得的财产；另一种是靠继承遗产和馈赠获得的财产。因此对后者征税更能体现“人”的公平；（3）房产税有利于提高政府的资源配置效率。公共受益和公共成本负担对称原则是构建效率财政体制的要求，房产税通常是地方税，以房产作为居民公共受益的成本分摊依据可以较好地贯彻对称原则。这正如对高速公路的收费可以由汽油税和轮胎税替代一样，因为以汽油和轮胎的消耗来计算使用高速公路的费用是符合效率原则的。

当然，财产税也经常遭到批评。因为房产税是对物税，所以不符合税收量能负担的基本原则，有失公平，同时遗产被征税却会挫伤财产所有者创造价值的积极性。财产税虽然有利有弊，而且也是一些实施国家争论的热点之一，



但基本倾向是认为利大于弊，也没有更好的政府收入形式来替代房产税。因此，房产税一直是地方财政收入的重要来源。例如英国，平均要占财政收入的 30-40%，高的可达 70-80%，低的也有 10-15%。

但我国却有另一种观点，认为开征物业税的主要目的是理顺房产的市场价格，或者说有利于改善房产价格过高的态势。由于这种观点开始是由官方人员说出来的，因此影响很大，以致于对物业税的研究主要集中在房产税，甚至使居民产生要通过增加税收的办法来降低房产价格的印象。这无论是在理论上还是在实践上都是有问题的。从理论上讲，房产税和房产的市场交易价格是两个不同领域的问题。前者属于公共劳务的成本分摊问题；后者则属于私人商品的资源配置问题。因此，前者属于公共财政的范畴；后者则属于市场经济的范畴。把不同性质的问题相混不利于我国市场经济体制的完善。从实践上看，将会产生“劫贫济富”的不良效果。因为在我国购买得起房产的只是极少数人，但人人都要有房居住，因此人人都成为降低房价的负担者。这显然是极不公平的。应该说，房产价格过高与土地非农业利用的政府垄断和其他政府垄断有关，和房产税并没有直接的关系。而前者的问题是公有制国家建立市场经济体制的重点和难点之一，是全局性的问题，不是靠房产税可以解决得了的。

如果要开征物业税，那么要了解中国的现状，然后再考虑如何通过物业税来改善我国的税收制度和财政体制。在我国的税收制度中，物业税安排了房产税，但没有遗产税和馈赠税。

我国的“房产税”究竟是不是真正意义上的财产税这个问题是需要进一步研究的。我国的房产税只是对盈利性企业的房产和出租的房产征税，而对非盈利组织、政府公共部门、居民自有住房的房产都是免税的。在征税房产中，计税依据也是不统一的，盈利性企业房产的计税依据是房产的原值而对出租的房产则采用租金。在市场经济中，房产价值是被不断折现的过程，因此从效率的角度看应该对房产的现值征税而不是对房产的原值征税。对原值征税失去了财产税的性质，更有点像投资方向调节税。以租金为计税依据虽然是对房产现值征税的一种方法，但我国的计量办法却失去了房产估值的特征。房产的租金是房产的利率回报，要使其反映房产的市场交易价格，就必须是市场利率而不是个别利率。但我国的计税办法是房产的实际租金而不是市场租金。这样，对出租房产的现实租金征税实际上成了“营业税”而不是财产税。因此，我国税收制度中虽然有房产税名称的税种，实际上却并不是真正的财产税。在我国的税制安排中，征税对象涉及到“土地”财产的税种有三个城镇土地使用税、耕地占用税和土地增值税。它们是不是属于财产税的问题需要研究。



为什么叫“城镇土地使用税”而不叫“城镇土地税”或“城镇地产税”？主要原因可能是：我国的城镇土地都是国有（公有）的，国家征税也是代表国家的，因此不存在国家对国有土地征税的问题。但我国的经济体制改革的一个重要指导思想是所有权和经营权的分离，因此对“分离”出去的“土地使用权”而不是所有权进行征税。土地使用权是国家认定的，从这个意义上说属于政府对公共劳务收取使用者费。但城镇土地使用税是按土地面积定额征收的，因此还具有国有土地租金的性质。因此，现有的城镇土地税并不是房产税。

耕地占用税是对农用地转为非农利用的一次性征税。在我国的税制安排中，对农用地形式上是免税的，但土地使用方式的转变可以看作是一种“交易”，因此实际上是对土地交易设置的一种特别税，属于商品交易税范畴。农用地转为非农利用是政府垄断的，最初改变使用方向的是政府，因此政府似乎应该是纳税人。然而，政府只是土地非农利用的“批租人”，因为最终非农利用的是社会其他组织和个人，所以后者才是真正的纳税人。由此，政府可以获得大量的“批租”净收入。土地批租净收入由两部分构成：一是政府批租土地使用权的价格和政府征用农用地的价格之间的差额；二是政府利用土地这一特殊商品的交易获得的税收收入。因此，土地批租收入实际上是政府土地经营收入和土地交易的税收收入集于

一身的收入，并没有房产税的性质。这种处理方式在逻辑上似乎是有疑问的，原因就在于土地所有权、国家征税权、国有资产经营权等一些基础理论问题并没有完全搞清楚。

土地增值税是按土地使用权可以交易的原理设置的税种，因此属于商品交易税的特殊税种。政府认定使用权的费用一般说来不会有很大的增加，增加的实际上是土地的价格。土地价格为什么会上升，一般说来和该地方段的投资密集度和消费密集度有正相关。这是政府和市场共同作用的结果。按市场经济体制的方式思维，那么属于市场经营的增值收入应该属于经营者；属于政府投入引起的增值额应该由真正意义上的房产税解决。但该税的设置可能是从所有权角度考虑的，认为土地所有权是国家的，因此应该把土地增值的一部分收归国有。因此这也不属于房产税。

上述分析表明，我国确实没有真正意义上的物业税。在我国开征物业税的问题应该提上议事日程。上述分析也同样表明，应该从完善税制和财政体制的角度研究物业税的开征问题。当然，国有资产（包括土地）市场化的制度安排是必要的前提条件。

在我国开征物业税的讨论，主要集中在如何开征房产税的问题，因此下文主要讨论与此相关的理论问题。由于我国目前存在房产税名称的税种，为了区别新开征的具有房产税性质的房产税，因此把后者称为“物业房产税”。



上述分析表明，我国现行的房产税并不是真正意义上的财产税。要把我国的房产税改造为物业房产税需要进行三个方面的改造：以房产现值为税基、对房产普遍征税，以及房产税的优惠设置。

以房产现值为税基是物业税特征的关键，对房产现值的评估有两种方式：按房产市场交易的效率价格估值；或按房产的效率租金估值。前者称之为房产交易法；后者称之为房产收入法。理论上说，如果能正确认定房产市场交易的效率价格或房产出租的效率租金，那么两者的现值评估应该是一致的。但房产的市场交易频率和出租频率都不是很高的，而且市场制度总是有缺陷的，因此评估方法的选择对房产现值的评估会产生很大的差异。由于房产税是地方税种，国外通常的作法是由地方政府确定评估方法，原则是使评估更接近市场的效率价格。

在我国开征物业房产税，尽管效率价格和效率租金价格的市场条件都不具备，但笔者认为采用房产收入法评估税基有利于税负的设计。我国的房产已经进行了私有化改革，但这一政策只适用于1999年底以前参加工作的国有职工，享受了按工龄和职级为计算依据的房价补贴。这种补贴可以理解为以往的工资中不含住房费用，因此相当于专用于房产投资的工资补发。也可理解为房产投资的收益补助，因为职工购房的房产价格即使按银行贷款利率计算也大大超过了改革前支付的租金。开征物业房

产税意味着减少补贴，因此以收入法评估税基有利于税负设计。1999年底以后参加工作的国有职工，按政策应享受房租补贴，但至今并未真正落实，以收入法评估税基也有利于房租补贴额的确定；同时也有利于1999年底以前参加工作但房改政策没有落实到位者的补助。如果按上述思路设计物业房产税的税负，意味着和工薪制度的改革是联动的。

另一个方面应该考虑的是税率，即开征物业房产税以后，居民总税负有所增加还是保持目前的水平？如果是前者，那么意味着将增加纳税人的税收负担。如果是后者，那么意味着将调整我国的政府收入制度，包括税收制度和非税收入制度。笔者主张后者。目前我国的预算支出占GDP的比例在23%左右；预算外和制度外支出占GDP的比例估计不会少于预算内的50%，两者合计占GDP的比例高达35%左右。这个总负担率是很高的，按市场经济体制的要求以及历史的经验来看，总负担率的水平是不宜再提高的。但开征物业房产税需要对房产进行全面的重估，征管成本是非常之高的。如果总负担相对稳定，那么意味着将会减少政府的可支配财力。这是静态地看问题，从完善市场经济体制的态势来看，将有利于效率、公平原则的贯彻。但这需要思想观念上的转变，即效率和公平原则的贯彻并不意味着一定要提高政府收入的比例。减少政府的收入比例，意味着增加市场经济发挥作用的空間。因此，非但不会



增加财政困难，还能促进国民经济的可持续发展。

对房产普遍征税，意味着所有房产都是征税对象。对非盈利组织和政府公共部门房产征税的依据是什么？这主要涉及国家征税权和财产所有权的关系问题。在国家征税权中，“国家”是公众（全民）的代表；在我国的公有制中，“国家”又是“全民所有制”的代表。因此，似乎不存在“国家”对自身征税的问题。我国房产税中的免税制度可能是出于这种考虑。尽管“利改税”突破了这一思路，但仍然在其他领域顽强地表现出来。

其实，国家征税权应该高于财产所有权。“国家”是“市民社会”和“政权社会”的统一体。市民社会由家庭、企业、非盈利组织构成；政权社会是凌驾于市民社会之上的组织。市民社会从事物质财富或货币表达的价值财富的再生产，政权社会从事精神财富或非货币表达的价值财富的再生产。两类社会中的财产所有权虽然是由政权社会界定的，但目的是为了规范市民社会和政权社会的行为。国家征税权虽然也表现为政权的行为，但却是为了维护市民社会和政权社会的存在而设定的，因此高于财产所有权。这表明，不论是市民社会的财产，还是政权社会的财产都在国家征税权的覆盖之下。

我国现有的房产税对非盈利组织和政权组织占用的房产免税，相当于对这些组织的运行费用的补助。这会扭曲资源配置效率。因此，

如果我国开征物业房产税，对“国家”内部的所有房产征税是符合效率原则的。但这需要重新核定上述组织的经常费用和政府预算的支出额，这涉及到预算制度和财政体制的改革。

在物业房产税的优惠问题上涉及到纳税人的负担能力和房产的性质问题。物业房产税的征税对象是房产，并没有考虑纳税人的负担能力，因此从负担能力方面考虑优惠是必要的。有一种观点主张对居民住房优惠一定的面积，即把一定面积作为物业房产税的免征额或起征点。这种观点是可以商榷的。以面积为免征额或起征点形式上似乎很公平，实际上是有利于富人的。一般说来，富人房产的单位面积的租金较高，穷人房产的单位面积的租金较低，这意味着对富人的优惠高于穷人。因此，这种优惠政策是不可取的。笔者主张设立包括住房租金在内的最低生活标准，家庭收入达不到的应予免税，差额部分还应该得到政府的社会救济或房租补助，后者相当于物业房产税应设置负税率。

家庭住房形式上是消费品，但从人的再生产角度看应该属于投资品。而且，住房建筑是纳入城市建设规划的，从社会发展的角度看也属于投资品。对于社会价值财富的增长来说，投资是应该受到鼓励的。因此，如果住房出售收入用于住房再投资的话，相应的交易税应该返回，即只对改变用途的交易收入部分征税，这表明优惠还涉及到其他税种之间的联动关系。

——来自《涉外税务》



增值税征收模式转变的会计思考

我国一直大范围采用生产型增值税征收模式，即不允许企业以购进固定资产产生的增值税作进项税额的抵扣。这种征收模式在短期内虽能确保增值税的税源，但从长远看，由于存在重复征税的弊端。在一定程度上会挫伤企业加大固定资产投入、及时进行技术更新的积极性，制约了企业的持续发展。《2004 年东北地区扩大增值税抵扣范围暂行办法》（以下简称《暂行办法》）的发布，扩大了东北地区增值税进项税额的抵扣范围，从而拉开了我国增值税由生产型向消费型转变的序幕，本文拟对东北增值税转型相关规定作出介绍的同时，就这一转变对企业会计报表及财务指标的影响谈点浅见。

一、东北地区试行消费型增值税的相关规定

2004 年 7 月 1 日起，国家对黑龙江省、吉林省、辽宁省和大连市从事装备制造业、石油化工业、冶金业、船舶制造业、汽车制造业、农产品加工业产品生产为主的增值税一般纳税人，扩大了增值税进项税额抵扣的范围，包括：购进（包括接受捐赠和实物投资）固定资产；用于自制（含改扩建、安装）固定资产的购进货物或应税劳务；通过融资租赁方式取得的固定资产。凡出租方按照相关规定缴纳增值税的；为固定资产所支付的运费。关于以上地区 2004

年企业增值税缴纳的衔接问题，在《暂行办法》中又进一步明确，2005 年 1 月 1 日起企业才可正式作进项税额抵扣，在 2004 年 12 月 31 日前暂采取退税方法，并按照下列顺序办理；第一，抵减 2004 年 7 月 1 日之前欠缴的增值税（按欠税发生时间先后，先欠先抵）；第二，抵减后有余额的，据以计算应退还准予抵扣的固定资产进项税额（简称“应退税额”）应退税额不得超过本期新增增值税税额，本期新增增值税税额等于本期应缴增值税累计税额（进项税额不含本期固定资产进项税额）减去 2003 年同期应缴增值税累计税额；第三，在“应退税额”内抵减 2004 年 7 月 1 日以后新欠缴增值税额。抵减后有余额的主管税务机关予以退税。

二、增值税转型对企业会计报表以及财务指标的影响

（一）对资产负债表的影响

增值税征收模式在转变为消费型增值税后，企业购置固定资产的增值税进项税额可以在当期全额抵扣，也就是说此时“固定资产”的原值比在生产型增值税状况下少了相当于进项税额的一块价值。因此该项固定资产在以后年度每年计提的折旧相对于税改前有所降低，而由于受这部分折旧的影响，利润会相应增加，最后将导致企业所得税的上涨。从宏观的角度来看。增值税转型对企业资产负债表直接的影响是投资当年固定资产项目金额会大幅度地上



升，以后年度“累计折旧”在总数上比以往有所上涨；间接影响是由于消费型增值税时投资的刺激力度较大，可能导致企业对外增加筹资或者依靠企业内部积累而减少利润分配，最终体现为企业负债比例的上升。

（二）对利润表的影响

消费型增值税下，投资当年新增固定资产的增值税进项税额一次性全额抵扣，会导致企业当年利润大幅度上升。具体来说，一方面退税的部分按照《暂行办法》的规定，企业账务处理上是计入“补贴收入”科目，这意味着增加了企业利润；再一方面设备的更新和技术的改进可能会给企业带来经营业务收入的增加。不过，采取对外筹资办法更新设备的企业例外，因企业“财务费用”的增加有可能抵销部分由于增值税抵扣或者退税所带来的利润。

（三）对现金流量表的影响

对“经营活动的现金流量”项目的影响。
转型的当年。经营现金流量由于增值税的大幅度减少而有所上升，即“支付的各项税费”减少。而以后年度由于新增固定资产的年折旧额相对于转型前有所降低，则累计折旧时现金流量支出的冲抵作用被削弱了，即相当于“支付的其他与经营活动有关的现金”增加了。

对“投资活动的现金流量”项目的影响。

“构建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”的值在转型后较转型前有所减少，

减少数为认定的进项税额数。“投资活动的现金流量流出”也将以同样金额减少，而“投资活动净现金流量”则以同样数额增加。

对“筹资活动的现金流量”项目的影响。

企业外借的长短期负债如采取一次性还本付息逐年计提的形式。在还本付息前对当期现金流量不会产生影响，在还本付息后因支付了利息，则会导致当期现金流量的支出，即“分配股利、利润和偿还利息所支付的现金”的增加。

增值税的转型在减少了企业增值税纳税额的同时。又相应地会增加企业的所得税金额，而且企业还会因为加大了投资力度而增加现金流量的支出，这三者抵销之后。企业的现金流量会减少。

（四）对财务指标的影响

盈利能力指标的变化。由于增值税转型之后。企业净资产不变，净利润相应增加，因此净资产报酬率上升。

资产运营指标的变化。固定资产周转率是一项重要的资产运营指标， $\text{固定资产周转率} = \text{营业收入} / \text{固定资产}$ 。固定资产周转率越大资产运营效率越高。增值税转型之后，企业的盈利能力相应地会增加。固定资产价值则相应地会减少，这将使该指标上升。

本文转载自《财务与会计》



代购代销如何缴纳营业税

案例：某建筑公司委托金属材料公司购进钢材，事先预付一笔周转金 130 万元，该金属材料公司代购钢材后按实际购进价格向建筑公司结算，并将销货方开具给委托方的增值税专用发票转交，共计支付价税合计金额 120 万元，另扣 5% 的手续费 6 万元，并单独开具发票收取。同时又有一家冶金企业委托该金属材料公司出售 1000 吨有色金属，单价由冶金企业决定，金属材料公司每代销一吨，收取手续费 20 万元。若干天后，该金属材料公司按指定单价 3600 元将货物销售完毕，将销售额全部支付给冶金企业，按增值税的有关规定计算的销项税额与进项税额相等，该业务按规定收取手续费 2 万元。但金属材料公司对这两笔业务都没有交纳营业税，税务机关令其补缴营业税共 0.4 万元。

分析：本案例涉及代购代销的征税问题。代购代销货物本身经营活动属于购销货物，在某经营过程中，货物实现了有偿转让应属增值税的征收范围。营业税对代购代销货物的征税，不是针对货物有偿转让这个过程的经营业务，而是对代理者为委托方提供的代购或代销货物的劳务行为征税。

点评：《中华人民共和国营业税暂行条例》中规定了服务业营业税税目，其中就包括代理业，所谓代理业就是指代委托人办理受托事项的业务。确定是否属于代理业务，有两个基本条件，一是代委托人办理，二是受托事项。代委托人办理是指受托人与委托人之间确实存在代理关系，双方订有合同、协议等。受托事项是指委托人所委托的事宜属于受托人的营业范围，如委托进出口必须是委托具有进出口经营权的企业，而不能委托一般的商业企业。因为，只有这样，双方的委托代理关系才能够成立。营业税中代理业征税范围包括了代购代销货物、代办进出口、介绍服务和其他代理业务。

在金属公司与建筑公司代购业务中，如果该金属公司将增值税专用发票不转交给建筑公司，而是先购进钢材，增值税专用发票自留，并按照原购进发票的原价，另用本公司的增值税专用发票填开给建筑公司，同时再按原协议收取手续费。在这种情况下，金属材料公司的所谓代购钢材行为就变成了自营钢材的行为，所收取的手续费属于销售货物时所收取的价外费用，应当并入货物的销售额中，征收增值税。



通过以上比较可知，凡同时具备以下条件的代购货物行为，不论企业的财务和会计账务如何处理，均应征收营业税：一、受托方不垫付资金；二、销货方将增值税专用发票开具给委托方，并由受托方将该发票转交给委托方；三、受托方按代购实际发生的销售额的增值税额与委托方结算货款，并另收取手续费。

在上述金属公司与冶金企业的业务中，如要该金属公司将代销物加价出售，仍与冶金企业按原价结算，以商品差价作为经营报酬，则此差价构成了代销货物的手续费，对此差价仍应征收营业税，或者该金属公司将代销货物加价出售，仍与委托方原价结算，另外收取手续费，那么金属公司收取的手续费收入包括两部分，一是销售货物的差价；二是另外收取的手续费。同样，对此收入仍应征收营业税。

由此可见，对于代销行为只要同时具备以下条件：一、代销的货物所有权属于委托方；二、受托方按委托方规定的条件（如价格等）出售；三、货物的销售收入为委托方所有，受托方只收取手续费。不论其如何结算，也不论是否作为销售货物的价格或价补收费征了增值税，它仍属于营业税的征收范围。

——来自《财会信报》

合理选择代销方式可节税

代理销售通常有两种方式：一是收取手续费的方式，即受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费，这对受托方来说是一种劳务收入，需要缴纳营业税；二是视同买断，即委托方不采用支付手续费的方式委托代销商品，而是通过制定较低的协议价格鼓励受托方。而受托方对外销售的价格由受托方自行决定，与委托方无关。如果委托方为了统一市场价格，执意要受托方按一定的价格销售，那么双方可以调整协议价格以达到共同满意的结果。这种情况受托方无须缴纳营业税，但委托方、受托方之间的流通环节应视为正常销售行为，缴纳增值税。两种代销方式对委托双方的税务处理及总体税负水平是不相同的，合理选择代销方式可以达到合法节税的目的。



利群商贸公司用收取手续费的方式为中华制衣公司代销品牌服装，销售单价为 1000 元/件，每销售 1 件收取手续费 200 元。2005 年 6 月利群商贸公司共销售服装 100 件，收取手续费 20000 元。则双方的涉税处理如下：

利群商贸公司应缴纳营业税= $20000 \times 5\% = 1000$ （元）

利群商贸公司应缴纳城建税及附加= $1000 \times (7\% + 3\%) = 100$ （元）

利群商贸公司应纳增值税由于销项税额和进项税额相等，实际负担增值税额为零。

假定中华制衣公司的进项税额为 7000 元，则中华制衣公司承担的增值税税负= $1000 \times 100 \times 17\% - 7000 = 10000$ （元）

中华制衣公司应缴纳城建税及附加= $10000 \times (7\% + 3\%) = 1000$ （元）

两个公司承担的流转税之和= $1000 + 100 + 10000 + 1000 = 12100$ （元）

如果利群商贸公司按视同买断方式为中华制衣公司代销品牌服装，中华公司按 800 元/件售给利群商贸公司，利群商贸公司再按 1000 元/件对外销售。2005 年 6 月利群商贸公司共销售服装 100 件。则双方的涉税处理如下：

利群商贸公司应缴纳增值税= $100 \times 1000 \times 17\% - 100 \times 800 \times 17\% = 3400$ （元）

利群商贸公司应缴纳城建税及附加= $3400 \times (7\% + 3\%) = 340$ （元）

假定中华制衣公司的进项税额仍为 7000 元，则：

中华制衣公司承担的增值税税负= $100 \times 800 \times 17\% - 7000 = 6600$ （元）

中华制衣公司应缴纳城建税及附加= $6600 \times (7\% + 3\%) = 660$ （元）

中华制衣公司承担的总税负= $6600 + 660 = 7260$ （元）

中华制衣公司的税后收益= $100 \times 800 - (6600 + 660) = 72740$ （元）

两个公司承担的流转税之和= $3400 + 340 + 6600 + 660 = 11000$ （元）

比较上述两种方式，在视同买断方式下，利群商贸公司节省了营业税 1000 元，但多缴纳了增值税 3400 元，取得的收益减少了 2640（ $3400 + 340 - 1000 - 100$ ）元；中华制衣公司少缴纳增值税 3400



元，但多取得收益 3740 元。委托双方流转税的总体税负水平，视同买断方式比收取手续费方式少纳 1100 元。

因此，在代理销售业务中，委托双方应争取采取视同买断方式。而采用这种方式代销时，受托方需多缴纳一部分增值税，委托方可少缴纳等额的增值税，因此，受托方可以要求委托方在协议价格上做出一定的让步，以使受托方多缴纳的增值税额在协议价格制订时就得到补偿，最终使委托双方的具体税负水平趋于合理。现假定在协议价格为 w 时，受托方多缴纳的增值税及其附加税金能够通过议价让步而得到补偿，则下列方程式成立：

$$(100 \times 1000 \times 17\% - 100 \times w \times 17\%) \times (1 + 7\% + 3\%) = 100 \times (800 - w)$$

解得： $w = 754$ （元）

即中华制衣公司应按 754 元/件的协议价格销售给利群商贸公司，利群商贸公司再按 1000 元/件的价格对外销售，这样利群商贸公司销售 100 件服装取得的收益为 $100 \times (1000 - 754) \times (1 - 17\%) - 100 \times (1000 - 754) \times (1 - 17\%) \times (7\% + 3\%) = 18376$ （元），比收取手续费方式增加收益 1624（20000-18376）元。

对于中华制衣公司，其所负担的税计算如下：

中华制衣公司承担的增值税税负 $= 100 \times 754 \times 17\% - 7000 = 5818$ （元）

中华制衣公司应缴纳城建税及附加 $= 5818 \times (7\% + 3\%) = 581.8$ （元）

中华制衣公司承担的总税负 $= 5818 + 581.8 = 6399.8$ （元），其负担的税负总额降低了 860.2（7260-6399.8）元。

混合销售要节税 取得资质是关键

对于纳税人兼营不同税率或不同税种的业务，以及既涉及增值税应税货物又涉及非应税劳务的混合销售行为，一般的纳税人都是采取将混合销售行为进行业务分拆（成立全资子公司或独立核算



的二级法人)以及对兼营行为进行分别核算成为这些企业纳税筹划。但也有例外,生产销售建筑材料并负责建筑安装的纳税人的混合销售行为,如果还是沿用上述方法进行税收筹划,就会陷入要么适用高税率(增值税),要么虽适用了不同的税率,但企业的税负反而增加的两难境地,下面举例说明。

永明有限责任公司是一家生产销售钢结构房及钢结构产品的企业,为增值税一般纳税人(适用17%的税率)。为了方便客户,公司同时提供建筑安装服务。2004年实现销售收入2000万元(不含税),建筑安装收入234万元(含税),当年可抵扣的进项税额为230万元,城市建设税及教育费附加分别按7%和3%缴纳。由于永明公司当年未对上述两项业务进行分拆,而且又符合(国税函(1996)447号)界定的混合销售行为的条件,因此不能通过分别核算业务收入的办法来适用不同税率,所以其取得的建筑安装收入应按规定征收增值税。该公司当年混合销售行为的流转税负为增值税= $(2000+234 \div 1.17) \times 17\% - 230 = 144$ 万元,城建税及教育费附加为14.4万元($144 \times 10\%$),流转总税负158.40万元(不考虑印花税,下同)。

为了能使公司取得的建筑安装收入适用建筑业税目的税率,从而降低公司的税负,永明公司决定从2005年起对公司的混合销售行为进行业务分拆,即母公司只负责生产和销售,另成立一全资子公司专门负责建筑安装业务,这样一来母子公司可以分别就各自取得的业务收入分别缴纳增值税和营业税。为此,他们对分拆后的公司税负进行了测算,以2004年的业务收入为基础,分拆后的母公司税负为增值税= $2000 \times 17\% - 230 = 110$ 万元,城建税及教育费附加为11万元($110 \times 10\%$)。子公司取得的建筑安装收入按建筑业征收营业税,其营业额根据《营业税条例实施细则》关于"建筑企业从事建筑、修缮、装饰作业无论与对方如何结算,其营业额均应包括工程所用原材料及其他物资和动力价款在内"的规定,子公司的营业额应该包括所用材料的价款,因此其营业税为 $(2000+2000 \times 17\%+234) \times 3\% = 77.22$ 万元,城建税及教育费附加为7.72万元($77.22 \times 10\%$),永明公司及其子公司合计流转税总税负为205.94万元($121+84.94$)。

通过上述测算可以看出,永明公司对混合销售业务进行分拆后,其承担的税负不仅没有减轻,反而增加了47.54万元($205.94-158.40$)。



进一步的分析发现，在上述两种不同的情况下，产品销售收入 2000 万元承担的税负并未发生变化，主要是取得的建筑安装收入的税负发生了变化。分业经营后尽管使取得的建筑安装收入适用了 3% 的低税率，但由于应纳税所得（营业额）的大幅增加，不仅未能使企业因此而减轻税负，反而加重了负担。

那么究竟应通过怎样的途径才能合理合法地降低像永明公司这样的企业税负呢？要达到这一目的，纳税人的业务结构或分拆就必须按国家税务总局关于《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）来设计和筹划。该通知对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增值税、营业税的划分问题是这样规定的：纳税人以签订建设工程施工总包或分包合同（包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同）的方式开展经营活动时，销售自产货物、提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务（包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同），同时符合以下条件的，对销售自产货物和提供增值税应税劳务的收入征收增值税，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：1. 必须具备建设行政部门批准的建筑业施工（安装）资质；2. 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。

凡不同时符合以上条件的，对纳税人取得的全部收入征收增值税，不征收营业税。上述所称建筑劳务收入，以签订的建设工程施工总包或分包合同上注明的建筑业劳务价款为准。

同时通知还对自产货物和纳税人作了界定。

从上述规定中不难看出，类似永明公司这样的纳税人如果要想就取得的销售自产货物并同时提供建筑业劳务的不同收入，分别缴纳增值税和营业税，首先必须在当地建设行政管理部门处申请取得建筑业施工（安装）资质；其次销售自产货物并提供建筑劳务两项业务合并到建设工程施工总包或分包合同之中，且在合同中单独注明建筑业劳务价款。只要符合了这些条件，无论纳税人是否对混合销售业务进行分拆，其因提供建筑业劳务而取得的收入均可以只就其取得的劳务收入缴纳营业税。满足了上述条件后，永明公司 2004 年的流转税变为增值税 = $2000 \times 17\% - 230 = 110$ 万元，营业税 = $234 \times 3\% = 7.02$ 万元，两项合计的城建税和教育费附加为 11.70 万元 $117.02 \times 10\%$ ，流转税总税负



为 128.72 万元；比混合销售行为节税 29.68 万元（158.40—128.72），比成立子公司对业务进行分拆节税 77.22 万元（205.94—128.72）。

新《资产减值准则》理论与实务

一、起因

长期以来，由于诸多因素的影响，我国的企业界普遍存在着高估资产价值的现象。因此，企业通过确认资产减值，可将长期积累的不良资产泡沫予以消化，提高资产的质量，使资产能够真实地反映企业未来获取经济利益的能力，同时，企业对外披露的会计信息中通过确认资产减值，可使利益相关者相信企业资产已得到优化，对企业盈利能力和抵御风险能力更具信心。但是，原对企业资产减值会计核算只是在有关会计制度中作了少数几项特殊的规定，并未作出全面系统的规范，未形成独立的资产减值准则。特别突出的是对资产减值确认与计量范围及基础尚未形成明确一致的共识，导致在会计实务中缺乏可操作性。为此，财政部于 2006 年 2 月 15 日又印发了《企业会计准则第 1 号——存货》等 38 项具体准则的通知，（以下简称新准则），资产减值准则作为第 21 号准则写入其中，为了更好的理解新准则概念、要求以及实务，本文对资产减值的相关问题进行探讨，以期对资产减值会计更加准确的进行操作。

二、定义

新准则将资产减值定义为“资产的可收回金额低于其账面价值”。包括单项资产和资产组，新准则首次引入了资产组这一概念，规定“资产组是企业可以认定的最小资产组合”。在单项资产减值准备难以确定时，应当按照相关资产组确定资产减值。

三、资产减值的确认标准

资产减值损失的确认标准，目前主要有三种：即永久性标准（permanent criterion）、可能性标准（probability criterion）和经济性标准（economic criterion）。



所谓永久性标准，指只有永久性（在可预计的未来期间内不可能恢复）资产减值损失才予以确认。支持这种标准的主要理由是可以避免确认暂时性减值损失。反对者认为要分清什么是暂时性减值、什么是永久性减值是困难的，采纳这种标准，可能促使管理当局故意递延减值损失的确认；而且，永久性标准不符合“资产是能产生未来经济利益的经济资源”这一观念。

可能性标准指对可能的资产减值损失予以确认。美国等一些国家在使用可能性标准时，确认和计量的基础是不一样的，确认时使用未来现金流量的不贴现值，计量时使用公允价值。因此，如果未来现金流量的不贴现值大于帐面价值，那么，即使公允价值小于帐面价值，也不确认资产减值损失。其目的主要在于与历史成本框架保持一致和避免对不必要减值损失的确认。

经济性标准指只要发生减值（比如，当可收回金额小于帐面价值时）就予以确认，确认和计量采用相同的基础。由于经济性标准在估算在用价值（value in use）、确定可收回金额时已考虑各种“可能性”因素，不再要求对可收回金额小于帐面价值的可能性进行评估。

我国采用可能性和经济性标准相结合的方法，在减值迹象判断上，新准则比现行制度有要求更加明确。一是明确“企业应当在会计期末对各项资产进行核查，判断资产是否有迹象表明可能发生了减值”，并明确“如不存在减值迹象，不应估计资产的可收回金额”，对可收回金额的计量原则比现行制度更具实务操作指导性。对公允价值、处置费用和预计未来现金流量现值（如预计未来现金流量、折现率）的计算等分别作了较为详细操作指导规定。

四、资产减值的计量标准

新准则规定：资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。那么如何确认可收回金额呢？可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。

不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。

在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。



企业按照上述规定仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

新准则规定：资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。公允价值很大程度是靠人为判断，中国目前还无法广泛使用公允价值，人为调整利润的行为屡屡出现，所以对公允价值采取限制使用的态度。

五、新准则特点

与原《企业会计制度》中规定的八项资产减值准备相比，《企业会计准则——资产减值》有以下特点：

1、明确了进行减值测试的前提。新准则规定，会计期末企业是否必须计提资产减值准备，首先取决于资产是否存在减值迹象，如果资产不存在减值迹象，则既不必估计资产的可收回金额，也不必确认减值损失。只有在存在减值迹象的情况下，才要求估计资产可收回金额。

2、更具有操作性。新准则规定，资产可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。准则对资产的公允价值减去处置费用后的净额以及资产预计未来现金流量的现值的计量提供了较为详细的应用指南，便于实务操作。

3、明确了按资产组计提减值准备的方法。准则规定，某项资产产生的主要现金流入如果难以独立于其他资产或资产组的，不应按照该单项资产为基础确定其可收回金额，而应当按照该资产所属的资产组为基础确定可收回金额，然后据以确定资产的减值损失。

4、规定了计提商誉减值准备的方法。准则规定，对于企业合并所形成的商誉，企业应每年必须至少进行一次减值测试，而且商誉必须分摊到相关资产组或者资产组组合后才能据以确定是否应当确认减值损失。

5、减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。新资产减值准则明确，计提的减值准备在转回后不得计入损益，而应计入公积金。

六、资产减值实务



固定资产、无形资产等长期资产减值适用于新准则，其他如存货减值等八项适用于特定准则。具体实务操作中，一是要把握一个判断资产减值的原则，即应确保资产以不超过其可收回金额的前提下进行计量，如果资产原值超过其可收回金额，该资产视为已经减值，则资产应确认减值损失。二是计量资产减值应核查两个重要金额，即确认被核查资产的销售净价和使用价值。三是分三个步骤评估减值：

步骤一、评估一项资产是否存在减值迹象；

步骤二、确认资产可收回金额与账面价值比较；

步骤三、资产减值损失的会计处理。

[例] 2005 年 12 月 31 日，长江公司发现 2002 年 12 月 31 日购入一项利用专利技术设备，发现类似的专利技术在市场上已经出现，发现此项设备可能减值，1) 如果该企业准备出售，市场上厂商愿意以 2,200,000 元的销售净价收购该设备，2) 尚可使用 5 年，未来 5 年的现金流量为 500,000 元、480,000 元、460,000 元、440,000 元、420,000 元，第 6 年现金流量及使用寿命结束时预计处置带来现金流量为 380,000 元。3) 采用折现率 5%，假设 2005 年账面价值 3,000,000 元，已经计提折旧 500,000 元，以前年度已计提减值准备 200,000 元。

如何对长江公司进行减值测试？如发生减值损失，应如何进行会计处理？

第一、比较固定资产账面价值与可收回金额：

账面价值=原值-折旧-已计提资产减值=3000000-500000-200000=2300000 元

销售净价 2,200,000 元，

该设备账面价值已经超过比销售净价，因此该设备存在资产减值损失。

第二、计算资产使用价值。通过计算未来预计现金流量现值，来确定资产的使用价值。

表 1 预计未来现金流量现值计算表

年份	预计未来现金流量	折现率	折现系数	现值
2006	500000	5%	0.9524	476,190
2007	480000	5%	0.9070	435,374



2008	460000	5%	0.8638	397,365
2009	440000	5%	0.8227	361,989
2010	420000	5%	0.7835	329,081
2011	380000	5%	0.7462	283,562
合 计				2,283,561

资产使用价值为 2283561 元，销售净价为 2200000 元，取两者较高者为资产可收回金额。确认资产减值损失为 16439 元（2300000-2283561）。

第三，资产损失的会计处理。

借：营业外支出 16439

贷：固定资产减值准备 16439

——来自《财会研究》

一次性收费应如何进行纳税筹划

《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税〔2005〕165 号）第八条对从事公用事业的纳税人收取的一次性费用是否征收增值税问题做了明确，对从事热力、电力、燃气、自来水等公用事业的增值税纳税人收取的一次性费用，凡与货物的销售数量有直接关系的，征收增值税；凡与货物的销售数量无直接关系的，不征收增值税。

有人认为，税法规定从事公用事业的纳税人收取的一次性收费如果与货物的销售数量无直接关系的，不征收增值税，也就是意味着从事公用事业的纳税人收取的一次性收费不需要纳税了。

这样的观点是错误的。财税〔2005〕165 号文件第八条只是对从事公用事业的纳税人收取的一次性费用是否征收增值税做出了规定，而对这部分收入没有明确免税。因此，如果从事公用事业的纳税人收取的一次性费用与货物的销售数量无直接关系的，不征收增值税，但是应该征收营业税。

《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税〔2005〕165 号）第九条的规定，纳



税人代有关行政管理部门收取的费用，凡同时符合以下条件的，才不属于价外费用，不征收增值税。其条件是：一、经国务院、国务院有关部门或省级政府批准；二、开具经财政部门批准使用的行政事业收费专用票据；三、所收款项全额上缴财政或虽不上缴财政但由政府部门监管，专款专用。这里需要说明的是，税法在这里已经明确只要同时符合三个条件的一次性收费，就不作为价外费用，也就不再是应税收入，所以不用缴纳营业税。

那么，应当征收营业税的一次性费用应该按照什么税目、税率来征收呢？公用事业企业向新用户收取的一次性费用，通常包括开户费（或称登记费，注册费，增容费等），计量表盘费用（如水表、电表等），线路管道等材料费用，以及安装费等。一般说来，这些一次性收费与货物的销售数量无直接关系，那么就不需要申报缴纳增值税，而应该按照建筑、安装业，申报缴纳 3% 税率的营业税。至于具体的征收依据，根据《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16 号）第三条第十三款。

《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税〔2005〕165 号）给我们提供了纳税筹划的操作空间，下面我们举一个例子来说明：某县自来水公司为小规模纳税人，某月收取的一次性费用共 16 万元。其中开户费 5 万元（含销售水表 0.5 万元），销售水管等材料 5 万元（其中防腐管道、管件 4 万元），安装费 6 万元。

按《增值税暂行条例》第六条和《增值税暂行条例实施细则》第十二条规定，应并入自来水的销售额，缴纳增值税；安装费是随同销售管道线路发生的，按《增值税暂行条例实施细则》第五条规定，为混合销售行为，生产性企业的混合销售行为，视为销售货物，缴纳增值税，不征营业税。销售自来水的征收率为 6%，生产性企业小规模纳税人销售货物的征收率也为 6%，其应纳增值税额为 $16 \times 6\% = 0.96$ （万元）。

如果该公司设立独立核算的安装公司，则自来水公司开户费应纳增值税 $5 \times 6\% = 0.3$ （万元）；安装公司销售水管及安装的混合销售行为，按《增值税暂行条例实施细则》第五条和《营业税暂行条例实施细则》第五条规定，不缴增值税，应缴营业税。应纳营业税额为 $(5+6-4) \times 3\% = 0.21$ （万元）。两公司合计纳税 0.51 万元。

两者相比，可以节税 0.45 万元。



如果该公司属于一般纳税人并且按 17%征收增值税的话，则因销售水管的增值税税率也适用 17%，这与建筑安装营业税 3%相差 14%，其节税效果则更佳。

《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税〔2005〕165 号）规定“凡与货物的销售数量无直接关系的，不征收增值税”所以，就不再需要另外设立安装公司将混合销售业务分拆开来，从而直接按建筑安装业务计算缴纳 3%的营业税。自来水公司收取的“与货物的销售数量无直接关系的”的一次性费用，应当与货物销售额分别核算，如果没有分别核算，或者有关业务划分不清的，税务机关会依法将其合并按增值税的税销售额计算缴纳增值税。

无论企业是否合并，作为“与货物的销售数量无直接关系的”的一次性费用都不征增值税，应当征收营业税。所以笔者认为，如果没有其他经营方面的需要，可以将自来水公司和安装公司合并，这样可以节约管理成本。

——来自《财会信报》

撰稿人应如何筹划纳税才划算

案例：小王是某省级报纸的特约撰稿人。近日，该报社想聘请他为该报社的正式记者，这个提议对小王很具有吸引力，但是他又听说正式记者与自由撰稿人在税收的待遇上不同，一时拿不定主意。专家对他的情况进行诊断后认为，稿酬收入的纳税事宜一般可能涉及个人所得税的三个税目，即稿酬所得、工资和薪金所得以及劳务报酬所得。

分析点评：

（一）工资、薪金所得

如果小王作为该报的记者，则他与报社之间存在雇佣和被雇佣关系。国家税务总局的国税函[2002]146 号文件《关于个人所得税若干业务问题的批复》第三款对报刊、杂志、出版社等单位的职员在本单位的刊物上发表作品、出版图书取得的所得的征税问题作出了具体规定：(1)任职、受



雇于报刊、杂志等单位的记者、编辑等专业人员，因在本单位的报刊、杂志上发表作品取得的所得，应与其当月工资收入合并，按“工资、薪金所得”项目征收个人所得税。除上述专业人员以外，其他人员在本单位的报刊、杂志上发表作品取得的所得，应按“稿酬所得”项目征收个人所得税。(2)出版社的专业作者撰写、编写或翻译的作品，由本社以图书形式出版而取得的稿费收入，应按“稿酬所得”项目计算缴纳个人所得税。

假设小王的工资加奖金的收入每月正好 10000 元。这类个人所得适用九级超额累进税率 5%-45%。个人所得税的免征额为 1600 元，小王作为报社的记者，其每月应缴纳个人所得税的金额是 1315 元[即 $(10000 \text{ 元} - 1600 \text{ 元}) \times 20\% - 375 \text{ 元}$]。

(二) 稿酬所得

如果小王作为撰稿人，与报社之间没有签订雇佣合同，他可以向该报社自由投稿，则其个人所得税应按照“稿酬所得”计算缴纳。《个人所得税法》第三条第三款和第六条第四款规定：稿酬所得，每次收入不超过 4000 元的，减除费用 800 元；超过 4000 元的，减除 20% 的费用，其余额为应纳税所得额，税率 20%。另外，如减除 20% 的费用后，超过 16000 元至 37000 元的，税率 30%，超过 37000 元的，税率 40%。稿酬所得适用 20% 税率，并按应纳税额减征 30%，实际税率为 14%。

对稿酬所得计征个人所得税，在具体征收过程中其计算方法又分两种情况：第一，分次计算。

《个人所得税法实施条例》第二十一条第二款规定，稿酬收入，以每次出版、发表取得的收入为一次。第二，合并计算。国家税务总局国税发[1994]89 号文件《关于征收个人所得税若干问题的规定》中关于稿酬所得的征税问题明确：(1)个人每次以图书、报刊方式出版、发表同一作品，不论出版单位是预付还是分笔支付稿酬，或者加印该作品后再付稿酬，均应合并其稿酬所得按一次计征个人所得税。在两处或两处以上出版、发表或再版同一作品而取得稿酬所得，则各处取得的所得或再版所得按分次所得计征个人所得税。(2)个人的同一作品在报刊上连载，应合并其因连载而取得的所有稿酬所得为一次，按税法规定计征个人所得税。在其连载之后又出版书取得稿酬所得，或先出书后连载取得稿酬所得，应视同再版稿酬分次计征个人所得税。



如果小王平时自由投稿，并且假设他当月共投了 10 篇稿，每篇稿费为 1000 元，则稿酬的个人所得税应分次计算，其当月应纳个人所得税额为 280 元[即 $(1000 \text{ 元} - 800 \text{ 元}) \times 20\% \times (1 - 30\%) \times 10$]。

如果小王将自己的稿件作为一个整体连载，并且假设 10 篇(一个月的稿件)作为一个整体单元，应将 10 篇稿件的稿酬合并为一次，按税法规定计征个人所得税。小王当月应缴纳的个人所得税额为 1120 元[即 $10000 \text{ 元} \times (1 - 20\%) \times 20\% \times (1 - 30\%)$]。

(三) 劳务报酬

如果小王与报社签署写作合同，每月定期按报社的要求提供 10 篇每篇字数在 3000 左右的稿件，报社以每月 10000 元作为劳务报酬，则该行为带有劳务服务的性质，其取得的劳务收入应该按劳务报酬项目计算缴纳个人所得税。

《个人所得税法》第三条第三款和第六条第四款规定：劳务报酬所得，适用比例税率为 20%，每次收入不超过 4000 元的，减除费用 800 元；4000 元以上的，减除 20% 的费用，其余额为应纳税所得额。同时，《个人所得税法实施条例》第二十一条第一款明确：劳务报酬所得，属于一次性收入的，以取得该项收入为一次；属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次。因此该月小王应缴纳个人所得税额为 1600 元[即 $10000 \text{ 元} \times (1 - 20\%) \times 20\%$]。

归纳以上的分析和计算，可以发现小王的 10000 元收入如果作为工资，其应缴纳个人所得税额为 1315 元；如果作为劳务报酬，则要缴纳个人所得税额为 1600 元；如果作为连载所得稿酬，则要缴纳个人所得税 1120 元；如果作为自由投稿所得稿酬，则要缴纳个人所得税 280 元。

由此可见，从税收筹划的角度讲，小王以自由撰稿人的身份向报社投稿最划算！

——来自《财会信报》







业务咨询专栏

1、培训 税前扣除标准是如何规定的

问：公司为派遣员工去国外进行产品技术培训及现代管理方面培训的费用，能否在管理费用中列支？是否包括在 1.5% 的 Educating 范围内？若超过了 1.5%，公司是否纳税所得额调整？

答：员工培训 应当在员工 Educating 中列支，不得列入当期费用。申报纳税时，主要审查“其他应付款—应付员工 Educating”账户贷方发生额，如果本期实际提取数额超过了允许扣除工资的 1.5%，则超过部分不得扣除。此外，根据国税[2000]25 号文件规定，软件产品开发企业员工培训 费实际支出，允许扣除，不受限制。

2、计入“管理费用”的增值税款能否税前扣除

问：我公司将生产的粮食白证用于招待客人，按规定应视同销售处理。账务处理为：

借：管理费用--业务招待

贷：库存商品

应交税金--应交增值税（销项税额）

应交税金--应交消费税

请问：在成本 费用中列支的增值税能否税前扣除？

答：在视同销售业务中，列入成本 费用的增值税属于成本 费用的一部分，允许扣除，不做调整。

3、如何选择第一个 纳税年度

问：企业年度中开业，出现盈利，如何选择

第一个 纳税年度，怎样享受免征三载半的税收优惠？

答：《国家税务总局关于外商投资企业 纳税年度的确定和减免税期限计算问题的通知》（国税发[1995]121 号）规定，外商投资企业属于税法实施后第七十七条所述情况，于年度中开业，当年生产经营不满 6 个月，企业选择当年 所得利润依照税法规定缴纳的企业所得税，其免征、减征企业所得税期限可推迟于下一年度（而不是从下一 纳税年度）起计算。因此，如企业 利润年度发生亏损，不得重新确定开始 纳税年度及再推迟计算免征、减征企业所得税期限。

4、租入汽车发生的油 费能否税前扣除

问：在日常征管中（或评估中）发现不少企业存在私车公用，企业没有固定资产（如汽车），但账上 费用中油 、差旅 、汽车修理 费发生额很大，对此款问题，如果企业及个人有租赁汽车协议或合同，且取得支付租赁 费的合法凭证，发生的上述 费用可以税前扣除，否则应进行纳税调整，这样处理是否违反税收政策？

答：对于企业租入汽车而发生的油 、修理 、过桥 费可以税前扣除，但对应属于该车者支付的保险 、差旅 费不得从租入企业税前扣除。

5、已使用过的机器设备对外销售如何纳税

问：某单位已使用过的机器设备对外销售，如何纳税？



答：根据《财政部、国家税务总局关于货物和应税劳务在增值税政策的通知》（财税[2002]29 号）的规定：“纳税人销售货物（包括应税劳务）和应税劳务（包括应税货物），无论是否属于一般纳税人或小规模纳税人，也无论是否属于批发或零售，一律按 4% 的征收率征收增值税，不得抵扣进项税额。”同时在《增值税分税制》（国税函[1995]288 号）中规定：“销售自 用过的其他属于货物的固定资产，暂免征收增值税。在实际征收中“使用过的其他属于货物的固定资产”的具体标准如下：使用过的其他属于货物的固定资产“应同时具备以下几个条件：（一）属于企业固定资产目录所列货物；（二）企业按固定资产管理，并确已使用过的货物；（三）销售价格不超过其原值的货物。对不同时具备上述条件的，无论会计核算如何核算，均应征收增值税。”

所以，请企业根据上述规定进行处理。

6、企业委托代销货物在如何征收增值税

问：企业委托代销货物在如何征收增值税？

答：按照增值税暂行条例实施细则第四条的规定，受托代销一个机构移送其他机构用于销售，如果受托机构设在同一县（市），视同销售货物，征收增值税；如果受托机构设在同一县（市），不征收增值税。

关于的税地位问题，按照国家税务总局《关于企业委托代销货物征收增值税问题的规定》（国税发[1998]137 号）及《关于的税人以资金结算网络方式收取货款增值税的税地位问题的通知》（国税函[2002]802 号）的规定，受托机构发生以下情形之一时经营行为，应当向所在地税务机关缴纳增值税，否则由受托机构统一缴纳。

（1）向供货方开具发票；

（2）向供货方收取货款。

如果的税人以受托机构的名义在各地区设立账簿，通过资金结算网络在各地区向供货方收取货款，由受托机构直接向供货方开具发票的行为，不属上述任何一种情形之一，其取得的应税收入应当在受托机构所在地缴纳增值税。

7、代开增值税专用发票应如何抵扣进项税额

问：一般的税人收到税局代开为小规模纳税人代开增值税专用发票应如何抵扣进项税额？

答：根据《国家税务总局关于加强税局代开增值税专用发票管理问题的通知》（国税函[2004]1404 号）的规定，自 2005 年 1 月 1 日起，凡税局代开增值税专用发票必须通过防伪税控系统开具。因此，增值税一般的税人取得税局代开通过防伪税控系统代开的增值税专用发票，不再按照《代开专用发票管理办法》，应当按专用发票开具之日起 90 日内到税局代开认证，否则不予抵扣进项税额。因此符合的税局代开通过防伪税控系统代开的增值税专用发票



票，应在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并中抵抵扣，否则也不予抵扣进项税额。

8、一般纳税人进口或者委托进口货物如何抵扣进项税额

问：一般纳税人进口或者委托进口货物如何抵扣进项税额？

答：根据现行政策的規定，一般纳税人进口或者委托进口货物，凭海关取得的完税凭证上注明的增值税税额准予抵扣进项税额。

增值税一般纳税人进口或者委托进口货物，凡已缴纳了进口环节增值税的，不论其是否已经支付货款，其取得的海关完税凭证均可作为增值税进项税额抵扣凭证，在开具之日起90天后第一个纳税申报期结束以前向主管税务机关申报抵扣，逾期不得抵扣进项税额。纳税人必须通过企业电子申报管理系统逐条采集海关完税凭证抵扣信息，并生成《海关完税凭证抵扣清单》，连同其他申报资料一并报送主管税务机关。如果纳税人未按照规定采集填写《海关完税凭证抵扣清单》或填写内容不全的，该凭证就不能抵扣进项税额。

对于进口业务委托代理进口业务的商贸企业，应在签订进口合同（包括委托代理进口合同）后5日内报送合同复印件，未按时报送的，其扣关进口货物的海关增值税完税凭证不得作为扣税凭证。

9、批准为一般纳税人之后补缴增值税，应如何征收增值税

问：企业是否批准为一般纳税人之前所补

货，由于一些原因，在批准为一般纳税人之后补缴增值税，是否按小规模纳税人的适用税率征税？

答：根据根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十九条“增值税的纳税义务发生时间：

（一）销售货物或者应税劳务，为收讫销售款或者取得索取销售款项凭据的当天”，以及《增值税暂行条例实施细则（试行）》（国税发[1993]150号）第六条关于专用发票开具时限之規定，在批准为一般纳税人之前所补货，因生产链条中的补货与增值税的纳税义务时间之间可断存在一定的时间间隔，因此，其增值税的纳税义务产生时间可断为批准为一般纳税人之后，似乎应当适用纳税义务时间时适用的税率。

但我们认为，无论增值税的纳税义务产生时间如何規定，其仅仅为应当缴纳的增值税在什么时候缴纳的，也即纳税人缴纳的补货产生时的增值税纳税义务时间的确定问题，至于该补货产生的增值税的税额，应当与其纳税义务时间严格匹配。也就是说，增值税税额的确定仍然应当按照补货当时适用的增值税税率予以计算缴纳的。关于这一点，参照《国家税务总局关于增值税若干征管问题的通知》第五条“免退税货物退税后，其免退税货物外购的货物，一律不得作为当期进项税额抵扣。退税后收到的该项货物免退税货物的增值税专用发票，应当从当期进项税额中剔除”之規定，应可更好地理解。

因此，该企业上述补货应当按小规模纳税人的适用税率征税。



业务咨询专栏

1、培训 税前扣除标准是如何规定的

问：公司为派遣员工出国进行产品技术培训及现代管理方面培训的费用，能否在管理费用中列支？是否包括在 1.5% 的 Educating 范围内？若超过了 1.5%，公司是否纳税所得额调整？

答：员工培训 应当在员工 Educating 中列支，不得列入当期费用。申报纳税时，主要审查“其他应付款—应付员工 Educating”账户贷方发生额，如果本期实际提取数额超过了允许扣除工资的 1.5%，则超过部分不得扣除。此外，根据国税[2000]25 号文件规定，软件产品开发企业员工培训 费实际支出，允许扣除，不受限制。

2、计入“管理费用”的增值税款能否税前扣除

问：我公司将生产的粮食白证用于招待客人，按规定应视同销售处理。账务处理为：

借：管理费用--业务招待

贷：库存商品

应交税金--应交增值税（销项税额）

应交税金--应交消费税

请问：在成本 费用中列支的增值税能否税前扣除？

答：在视同销售业务中，列入成本 费用的增值税属于成本 费用的一部分，允许扣除，不得调整。

3、如何选择第一个 纳税年度

问：企业年度中开业，出现盈利，如何选择

第一个 纳税年度，怎样享受免征三载半的税收优惠？

答：《国家税务总局关于外商投资企业 纳税年度的确定和减免税期限计算问题的通知》（国税发[1995]121 号）规定，外商投资企业属于税法实施后第七十七条所述情况，于年度中开业，当年生产经营期不足 6 个月，企业选择当年 所得利润依照税法规定缴纳的企业所得税，其免征、减征企业所得税期限可推迟于下一年度（而不是从下一 纳税年度）起计算。因此，如企业 利润年度发生亏损，不得重新确定开始 纳税年度及再推迟计算免征、减征企业所得税期限。

4、租入汽车发生的油 费能否税前扣除

问：在日常征管中（或评估中）发现不少企业存在私车公用，企业没有固定资产（如汽车），但账上 费用中油 、差旅 、汽车修理 费发生额很大，对此款问题，如果企业及个人有租赁汽车协议或合同，且取得支付租赁 费的合法凭证，发生的上述 费用可以税前扣除，否则进行纳税调整，这样处理是否违反税收政策？

答：对于企业租入汽车而发生的油 、修理 、过桥 费可以税前扣除，但对属于该 车者支付的保险 、差旅 费不得从租入企业税前扣除。

5、已使用过的机器设备对外销售如何纳税

问：某单位已使用过的机器设备对外销售，如何纳税？



答：根据《财政部、国家税务总局关于货物和应税劳务在增值税政策的通知》（财税[2002]29 号）的规定：“纳税人销售货物（包括应税劳务）和应税劳务（包括应税货物），无论是否属于一般纳税人或小规模纳税人，也无论是否属于批发或零售，一律按 4% 的征收率征收增值税，不得抵扣进项税额。”同时在《增值税分税制》（国税函[1995]288 号）中规定：“销售自 用过的其他属于货物的固定资产，暂免征收增值税。在实际征收中“使用过的其他属于货物的固定资产”的具体标准如下：使用过的其他属于货物的固定资产“应同时具备以下几个条件：（一）属于企业固定资产目录所列货物；（二）企业按固定资产管理，并确已使用过的货物；（三）销售价格不超过其原值的货物。对不同时具备上述条件的，无论会计核算如何核算，均应征收增值税。”

所以，请企业根据上述规定进行处理。

6、企业委托代销货物在如何征收增值税

问：企业委托代销货物在如何征收增值税？

答：按照增值税暂行条例实施细则第四条的规定，受托代销一个机构移送其他机构用于销售，如果受托机构设在同一县（市），视同销售货物，征收增值税；如果受托机构设在同一县（市），不征收增值税。

关于的税地位问题，按照国家税务总局《关于企业委托代销货物征收增值税问题的规定》（国税发[1998]137 号）及《关于的税人以资金结算网络方式收取货款增值税的税地位问题的通知》（国税函[2002]802 号）的规定，受托机构发生以下情形之一时经营行为，应当向所在地税务机关缴纳增值税，否则由受托机构统一缴纳。

（1）向供货方开具发票；

（2）向供货方收取货款。

如果的税人以受托机构的名义在各地区设立账簿，通过资金结算网络在各地区向供货方收取货款，由受托机构直接向供货方开具发票的行为，不属上述任何一种情形之一，其取得的应税收入应当在受托机构所在地缴纳增值税。

7、代开增值税专用发票应如何抵扣进项税额

问：一般的税人收到税局代开为小规模纳税人代开增值税专用发票应如何抵扣进项税额？

答：根据《国家税务总局关于加强税局代开增值税专用发票管理问题的通知》（国税函[2004]1404 号）的规定，自 2005 年 1 月 1 日起，凡税局代开增值税专用发票必须通过防伪税控系统开具。因此，增值税一般的税人取得税局代开通过防伪税控系统代开的增值税专用发票，不再按照《代开专用发票管理办法》，应当按专用发票开具之日起 90 日内到税局代开认证，否则不予抵扣进项税额。因此符合的税局代开通过防伪税控系统代开的增值税专用发票



票，应在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并中抵抵扣，否则也不予抵扣进项税额。

8、一般纳税人进口或者委托进口货物如何抵扣进项税额

问：一般纳税人进口或者委托进口货物如何抵扣进项税额？

答：根据现行政策的規定，一般纳税人进口或者委托进口货物，凭海关取得的完税凭证上注明的增值税税额准予抵扣进项税额。

增值税一般纳税人进口或者委托进口货物，凡已缴纳了进口环节增值税的，不论其是否已经支付货款，其取得的海关完税凭证均可作为增值税进项税额抵扣凭证，在开具之日起90天后第一个纳税申报期结束以前向主管税务机关申报抵扣，逾期不得抵扣进项税额。纳税人必须通过企业电子申报管理系统逐条采集海关完税凭证抵扣信息，并生成《海关完税凭证抵扣清单》，连同其他申报资料一并报送主管税务机关。如果纳税人未按照规定采集填写《海关完税凭证抵扣清单》或填写内容不全的，该凭证就不能抵扣进项税额。

对于进口业务委托代理进口业务的商贸企业，应在签订进口合同（包括委托代理进口合同）后5日内报送合同复印件，未按时报送的，其扣关进口货物的海关增值税完税凭证不得作为扣税凭证。

9、批准为一般纳税人之后补缴增值税，应如何征收增值税

问：企业是否批准为一般纳税人之前所补

货，由于一些原因，在批准为一般纳税人之后补缴增值税，是否按小规模纳税人的适用税率征税？

答：根据根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十九条“增值税的纳税义务发生时间：

（一）销售货物或者应税劳务，为收讫销售款或者取得索取销售款项凭据的当天”，以及《增值税暂行条例实施细则（试行）》（国税发[1993]150号）第六条关于专用发票开具时限之規定，在批准为一般纳税人之前所补货，因生产链条中的补货与增值税的纳税义务时间之间可断存在一定的时间间隔，因此，其增值税的纳税义务产生时间可断为批准为一般纳税人之后，似乎应当适用纳税义务时间时适用的税率。

但我们认为，无论增值税的纳税义务产生时间如何規定，其仅仅为应当缴纳的增值税在什么时候缴纳的，也即纳税人缴纳的补货产生时的增值税纳税义务时间的确定问题，至于该补货产生的增值税的税额，应当与其纳税义务时间严格匹配。也就是说，增值税税额的确定仍然应当按照补货当时适用的增值税税率予以计算缴纳的。关于这一点，参照《国家税务总局关于增值税若干征管问题的通知》第五条“免退税货物退税后，其免退税货物外购的货物，一律不得作为当期进项税额抵扣。退税后收到的该项货物免退税货物的增值税专用发票，应当从当期进项税额中剔除”之規定，应可更好地理解。

因此，该企业上述补货应当按小规模纳税人的适用税率征税。



关于规范我市代开地方税发票管理的通告

珠地税通字〔2006〕3号

根据《中华人民共和国发票管理办法》及其实施细则、国税函[2004]1024号文等规定，为进一步规范我市代开发票管理，提高办税效率，现就税务机关代开发票的管理事项通告如下：

一、在我市已办税务登记的固定纳税人，原则上应按规定自行向我局申请领用与经营范围相应的发票，业务量小、发票使用频率低，在一个纳税年度内累计代开发票份数在15份（含本数）以下的，可申请由税务机关代开发票。

申请代开发票的纳税人，应持书面申请和《税务登记证》副本原件到其主管税务所办理代开发票资格认定，领取《代开发票资格认定证明》。

二、按规定无需办理税务登记临时取得收入的单位和个人，以及外地来我市临时从事经营项目的纳税人，可直接到我市各办税服务厅申请代开《税务机关代开统一发票》，不受上述代开发票资格认定、年度代开发票份数限额等规定约束。

三、纳税人申请代开发票时，应填报《税务机关代开统一发票填用申请表》，并提供下列资料：

1、付款证明（个人提供2000元以下劳务除外）；

2、合法身份证件原件及复印件；

3、《代开发票资格认定证明》（对认定实行代开发票管理的纳税人作要求）；

4、有关规定要求报送的其他资料。

四、纳税人依规定应自行领用发票而不自行领用，且又不符合代开发票管理条件的，其经营所需发票可按相关规定委托我市注册的税务中介机构代理领用。

全面换发税务登记证 加强税源户籍管理

为了进一步加强税源户籍管理，夯实征管基础，堵塞税收漏洞，在税收工作中贯彻落实科学发展观，实施科学化、精细化管理，日前，国家税务总局专门发文，对2006年在全国范围内开展换发税务登记证工作进行部署。

税务登记换证工作依据税收征管法实施细则关于税务机关对税务登记证实行定期换证制度的规定进行。新的税收征管法及其实施细则和税务登记管理办法对税务登记作了新的规定。例如，新的税务登记管理办法将税务登记划分为正式的税务登记和临时税务登记两类，针对不同类型纳税人核发不同类型的税务登记证；新税收征



管法规定纳税人开户银行于纳税人开立帐户时在纳税人税务登记副本填登银行帐号等，这些制度规定只有通过换发新设计的税务登记证，才能真正贯彻落实。同时，国家税务总局要求各级税务机关要结合换证工作，规范、统一管理基础制度，按照统一口径填登新修订的税务登记表，按照统一的编码原则编制纳税人识别号，促进信息共享；通过采集、比对、更新、补充纳税人基础信息，及时掌握纳税人基本情况；通过充分利用各部门信息资料，开展日常巡查工作，摸清税源底数，清理漏管户，以加强税源管理基础，强化科学管理。

换发税务登记证的范围为：一、已经办理了税务登记的纳税人都应当更换新的税务登记证；

二、按照税务登记管理办法的规定应当办理而未办理税务登记的纳税人，应当到税务机关办理税务登记。

2006年8月1日起全国统一开始换发、启用新税务登记证件；2007年1月1日起旧税务登记证件不再有效。2006年8月1日前，不能提前换发、启用新的税务登记证件。2006年8月1日起对新办税务登记的纳税人核发新的税务登记证件。对2006年当年办理税务登记领取旧式样税务登记证件的纳税人，8月1日后也要换发新证，但不再另行收取工本费。纳税人应当在税务机关公告要求的期限内，持原税务登记证件和相关资

料到税务机关填写、递交税务登记表，办理换证或新办税务登记手续。

为了降低纳税人成本、为纳税人提供更好的服务，本着节约的原则，本次统一换发税务登记证件只换发正本内芯和副本，纳税人可以继续沿用已有的正本外框，也可以选择到市场购买或者由税务机关提供正本外框。对新办税务登记的纳税人，核发包括外框的整套税务登记证件。省级税务局应当根据本次换证减少了工本费的情况，向当地物价部门报批新的收费标准。对从事个体经营的下岗失业人员和高校毕业生办理税务登记的，自2006年1月1日起至2008年12月31日，免交税务登记工本费。

负有扣缴个人所得税义务的扣缴义务人应当办理扣缴税款登记。已办理税务登记的扣缴义务人，不需要再办理扣缴税款登记。扣缴义务人应当在税务机关公告的期限内携带组织机构代码证书等资料到税务机关办理扣缴税款登记。

国家税务总局要求，各级税务机关要周密安排，认真准备，加强领导，精心组织；要采取多种形式积极向纳税人宣传换证工作的必要性、意义以及换证工作的程序，确保换发税务登记证工作平稳有序进行，圆满完成。

纳税人服务中心 2006年3月29日



最新财税法规速递

《转发财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》

珠地税函〔2006〕53号
稽查局、各区（分）局、局内各单位：

现将财政厅、省地税局《转发财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（粤财法〔2006〕12号）转发给你们，请遵照执行。

转发财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知

粤财法〔2006〕12号
各地级以上市财政局、地方税务局（不发深圳）：

现将《财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税〔2005〕181号）转发给你们，并提出以下贯彻意见，请一并遵照执行。

自用地下建筑的房屋原价折算为应税房产原值的具体比例为：工业用途房产，以房屋原价的50%作为应税房产原值；商业和其他用途房产，以房屋原价的70%作为应税房产原值。

转发国家税务总局关于规范汇总合并缴纳企业所得税范围的通知

粤地税函〔2006〕80号
各市地方税务局，省局直属税务分局：

现将《国家税务总局关于规

范合并汇总缴纳企业所得税范围的通知》（国税函〔2006〕48号，以下简称《通知》）转发给你们，省局补充以下意见，请一并贯彻执行。

一、全省各级地税机关要对越权执行审批汇总纳税或扩大汇总纳税范围的情况进行一次自查，自查发现的问题必须予以纠正，并将有关情况于2006年3月15日前上报省局。

二、税务部门受理符合《通知》第二点规定的纳税人提出的汇总纳税申请，必须层报省局，由省局上报国家税务总局。

三、出现对非独立核算分支机构的核算地发生争议的情况时，各级税务部门应及时层报上一级税务部门，并由市局上报省局，在国家税务总局或省局未明确纳税申报所在地前，各级税务机关都不得单方面做出纳税申报所在地的规定。

二〇〇六年二月二十三日

国税函〔2006〕48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：

为强化汇总、合并缴纳企业所得税（以下简称汇总纳税）的征收管理，现就规范汇总纳税范围的有关问题通知如下：

一、严格执行汇总纳税的有关审

批规定。按照现行规定，汇总缴纳企业所得税必须经国家税务总局审批。各级税务机关要严格执行汇总纳税的有关审批规定，不得越权审批。凡越权自行审批汇总纳税或扩大汇总纳税范围的，必须予以纠正。

二、下列企业可按规定申请汇总纳税：

（一）国务院确定的120家大型试点企业集团；

（二）国务院批准执行试点企业集团政策和汇总纳税政策的企业集团；

（三）《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则规定的铁路运营、民航运输、邮政、电信企业和金融保险企业（含证券等非银行金融机构）；

（四）文化体制改革的试点企业集团；

（五）汇总纳税企业重组改制后具集团性质的存续企业。

三、非独立核算分支机构按照《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则的有关规定，由核算地统一纳税。对核算地发生争议的，分情况处理：（一）总分机构均在一省范围内的，由省级税务机关明确纳税申报所在地；

（二）总分机构跨省市的，由国家税务总局明确纳税申报所在地。

2006年1月17日