

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	最是一年春好处
◎ 财税视野	2	从信息学角度看内部控制
	4	试论税务筹划的非税成本及其规避
	9	关于“虚假验资”法律责任的几点看法
◎ 业务指南	12	新《公司法》对公司财务行为的影响
	14	采购过程渗透税收管理
	19	房地产企业如何确认税前扣除额
	21	扩大费用列支范围可节所得税
◎ 业务咨询	24	房屋维修、大修、装修的区别
	25	预提费用的纳税调整
	25	发票问题
	26	筹建期的业务招待费
	26	设备维修费发票问题
◎ 地方财税	27	珠海市地方税务局关于做好 5 月份企业所得税申报准备工作的通知
	27	纳税信用 A 级纳税人评定前公示
◎ 法规速递	29	关于加强对提取住房公积金个人所得税管理工作的通知
	29	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
	39	《财政部 国家税务总局关于享受企业所得税优惠政策的新办企业认定标准的通知》

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

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

邮 编：519015

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339



从信息学角度看内部控制

内部控制是中国企业这儿在模仿国外公司那里学到的一个词。听起来，这个词以我们自 原本用的规章制度这个词时整。可是，如何理解这个新词呢？不仅一位企业家愿意向我表达过他们的困惑：这个内部控制和我们以前的规章制度到底有什么区别？

其实，这样的困惑不仅懂我们国家的企业管理者，外国公司的管理层在开始的时候也是同样地困惑。在内部控制这个词流行起来以前，外国公司有他们的政策和程序手册以及标准操作程序，我们的企业也有我们的规章制度，用词虽管不同，内涵是差不多同样的意思，就是一些关于它该做什么的步骤和规范。

为内部控制这个词自二十世纪九十年代末以来大行其道，与这一时期西方企业管理理论和实践中的风险管理、流程、反馈等新概念新名词的普及是 不开的。由于信息技术的飞速发展及其在各个领域包括企业管理领域的广泛应用，西方企业管理理论越来越多地借鉴了信息技术的一些概念。

从信息学的角度来看，企业内部存在两种信息流：一种是决策单元发指令给执行单元的执行单元一位 务的指示，这可以称为是“执行”信息流，处理这种信息流的内部控制流程就是“执行”流程；另一种是传感器将收集到的内部和外部信息传递给决策单元，这可以称为是“报告”信息流，处理这种信息流的内部控制流程就是“报告”流程。如果以人体的神经网络做比喻的话，人体的神经网络其 结构 为两大类，一类是运动神经又叫做传出神经，一类是感觉神经又叫做传入神经。这两类神经 别 对应于企业内部的两类内部控制流程。

信息学里还有一个常用的“黑箱”的概念，就是说我们只研究一个系统的输入和输出情况，而 不必去管其内部的具体操作是如何将一定的输入值转化成为特定的输出值的。这个“黑箱”概念尤其 适用于在研究 析问题时将复杂问题简单化。

套用以上的概念和思路来理解内部控制，就容易一些了。当然，如果我们去查一下有关的教科书，可以看到内部控制有三到四个主要的目的， 别是提高企业运营的效率、保证企业遵循法律法规、保证企业会计报表的准确以及资产的安全。我们可以看到内部控制包括五项要素，即控制环境、风险评估、控制活动、信息沟通和监督。这些是内部控制可以和我们以前的规章制度可以做 制以的地方，像是风险评估，就是我们过去的管理实践中做得比较薄弱的地方。不过，我们今天要 说的，是有关内部控制理论和我们原来的规章制度在思想上有什么不同，区别在哪里。



如果从上述信息学的概念和思路出发，我们可以看到内部控制与我们的规章制度相似，有以下几个特点：

首先，我们的规章制度一般是条文式地说明一件事情，而内部控制则强调信息的输入和输出，例如，需要什么样的信息输入到某个部门，这个部门会向另外那个部门输出什么样的信息，而这些输出信息又将成为下一个部门的信息输入信息；某个部门根据什么样的信息采取什么样的行为；某个部门要收集什么样的信息输出给另外一个部门。至于那个部门内部如何处理收到的信息以产生输出信息，可以另行规定或者另外描述，这就是“黑箱”理论的应用。这样的内部控制，无需用非常复杂的流程图来描述的。

其次，由于上面的这个特点，内部控制就经常强调流程的逻辑严密，因为信息的输入与输出是一环扣一环的。并且，内部控制经常强调每个部门以及每个人在什么情况下应该做什么。这样，控制主体和控制行为都会描述得非常清楚。而以前的规章制度不需要达到这种程度的严密合理和责任。

第三，在内部控制里，我们可以非常清楚地将企业的流程分为两类，即“执行”流程和“报告”流程。这样的分类有助于企业析其经营管理之不足并对症下药，这比以前的规章制度的环境下就不是那么一目了然。例如，如果企业的“执行力”不足，那就是企业的“执行”流程有问题，也可以形象一点地说是企业的“果敢神经”出了问题；如果企业纠结于如何评价下属的工作态度甚至没底，或者担心企业不能及时发现面临的风险，那就是企业的“报告”流程亟待不亡之虞，或者说企业的“感觉神经”亟待完善。

以这样的一种眼光去看企业管理，可能会有与以往不同的认识。例如，我们会发现，企业里几乎每个部门都是既有“执行”流程又有“报告”流程，大多数部门是以执行为主，会计部门也有“执行”流程，例如收款和付款，但是会计部门的“报告”流程更多，所以，会计部门是企业的“感觉神经”的重要组成部分。

其实企业里应该有一个信息管理框架，能够把企业管理决策所需要的大量内部外部信息按照统一的标准及时准确地收集上来，这才是一个好的“感觉神经网络”。而目前一般的企业管理结构里，能够按照这种方式提供大量信息的，首推会计部门。会计部门能够将企业里非规范化的那些信息按照一定的规则（即企业的财务会计制度及一些报告制度）收集起来，并按照事先定义好的口径（例



如会计准则的规定，或者企业自行规定）表达出来，既可以给管理层决策用（例如管理报表），也可以给外部人士了解企业之用（例如公司对外披露的会计报表及附注）。现在很多企业接的 ERP 系统，就是在这个基础上再扩大，将企业运转中方方面面的信息都收集起来，有了这样的一个 ERP 系统，企业的“感觉神经系统”就完善了；收集到了足够的信息，管理层进行各种经营管理决策也就有很好依据了。到了这个时候，原来意义上的会计部门已经不存在了，会计部门其实已经成了一个信息管理部门，不管是内部使用的管理报表，还是对外披露的会计报表，都只是企业经营管理信息的筛选、重组、整合和表达而已。

——来自《管理学家》

试论税务筹划的非税成本及其规避

一、税务筹划的非税成本

税务筹划的非税成本是指企业因实施税务筹划所产生的连带经济行为的经济后果。非税成本是一个内涵丰富的概念，有可以量化的部分也有不能够量化的内容，具有相当的复杂性和多样性。在不同的纳税环境下，不同筹划方案引发的非税成本的内容也有所不同。在一般情况下，税务筹划的非税成本有代理成本、交易成本、机会成本、组织协调成本、隐性税收、财务报告成本、沉没成本和违规成本等。

（一）经济学意义上的非税成本

1. 代理成本。信息的不对称，引发了许多经济现象，代理成本的产生就是信息不对称的必然结果。在税务筹划中，为了降低税负所选定的方案，在执行过程中同样不可避免地会产生代理成本。不论税务筹划的方案多么周密、多么精妙，都不能摆脱道德风险和逆向选择的负面影响，代理成

本的存在使很多筹划方案的非税成本被放大，资产重组的税务筹划就是典型的例子。

在企业重组中，企业如果采用分立策略，一个企业被分为几个企业，管理机构增加、管理人员增加、企业间的组织协调费用增加，更重要的是由于管理人员道德风险的存在，增加了企业的监督成本和潜在的损失，全部或部分抵免了税务筹划带来的收益，更有甚者会使成本的产生大于收益。同样，在合并过程中，逆向选择的存在，兼并方并不十分了解被兼并方的资产质量状况，可能造成其所支付的价格超过被兼并资产的价值。

2. 交易成本。制度经济学中，交易成本被定义为“在人们靠市场来交易产权时运用资源的成本。”它们包括信息搜集成本、谈判成本、缔约成本、监督成本、强制履约的成本以及可能发生的处理违约的成本等。在税



务筹划中，涉及产权交易的方案比比皆是，交易成本成为非税成本中重要的构成因素。例如通过收购外国公司进行税务筹划时，为了避免逆向选择带来的损失，也需对被收购公司的相关信息进行搜集，同样会产生谈判费用、协议签订费用、履约费用等。

另外，利用资产评估增值进行的所得税筹划、利用工程承包进行的营业税筹划、利用委托加工进行的消费税筹划等都涉及市场环境下的产权交易和契约的签署，因此，交易成本在税务筹划中是难以避免的。

（二）管理学意义上的非税成本

1.机会成本。税务筹划过程本身是一个决策过程，即在众多方案中选择某个可行且税负较低的方案，但选定一个方案必然要舍弃其他方案。不同的筹划方案具有不同的优势，有的方案具有税务优势，即税负较低，而有的方案则具备非税优势。这样，在选择具有税务优势方案的同时，可能会牺牲另一方案的非税优势。对于所选择的具有税务优势的筹划方案来说，因此而牺牲的非税优势就是此项筹划的非税成本，即机会成本。

2.组织协调成本。很多税务筹划方案的实施都需要进行大量的企业内部或企业间的组织变革和协调工作，与此同时，筹建或改建组织的成本、组织间物质和信息的交流成本、制定计划的成本、谈判成本、监督成本和相关管理成本等都会相继发生，这些就是税务筹划方案的组织协调成本。

收入和成本费用的转移，要在公司之间做大量的协调工作，同时需要强化集权管理。只有高度集中的管理模式才能够使税务筹划行为不超越税收规则的界限，集中管理模式要求垂直的组织

形式，这和流程再造理论中追求扁平的组织模式以降低管理成本、提高工作效率的理念相违背，不利于信息的传递，失去了适度分权的管理优势。这样，会使管理成本大幅攀升，工作效率急剧下降。

3.隐性税收。税收套利是税务筹划方式之一，但企业对于税收优惠资产的追逐会抬高该资产的价格，从而降低其税前收益率，使其税前收益率低于非税收优惠资产的税前收益率。税收优惠资产的税前收益率和非税收优惠资产税前收益率的差额，就是税收优惠资产承担的隐性税收。

在税务筹划实务中，投资者往往会选择税负较轻的投资项目，也就是选择税收优惠资产，而与此同时，也就等于投资者选择了较低收益率的投资项目，承担了隐性税收。所以，隐性税收也就形成了税务筹划的非税成本。

4.财务报告成本。在上市公司中频繁地进行税务筹划，连年的低税前利润极易引起国家税务部门的注意，一旦实施对公司的检查，给公司带来的不仅仅是形象上的损害。而且由于公司的债权人，对公司财务报告的盈利状况非常敏感，很可能由此影响企业的债务筹资，进而影响企业的营运资金，抬升企业财务杠杆，加剧企业财务风险。

虽然在现阶段我国股市经济晴雨表的效果并不理想，但在股票投资者渐趋理性的今天，财务报告的结果对股票价格的影响越来越大。低利润不但会导致股票价格的下降，而且还会影响企业在股票市场的再融资能



力。企业通过跨期转移收入、后进先出法等会计政策选择达到减少税前利润、降低税负的目的，但同时也造成企业经营的效率降低、与客户的关系恶化以及额外的存货持有成本等可计量和不可计量的损失。由此可见，税务筹划带来的财务报告成本可能对企业产生深远的负面影响。

5.沉没成本和违规成本。经济环境是复杂多变的，企业税务筹划方案在执行过程中因为无法预料的原因导致失败的事件并不罕见，伴随着筹划的失败，最初的资金投入也就变为沉没成本，成为企业无法弥补的损失。另外，随着税务筹划方式的增多，税收规则也在不断的完善，这是一个博弈过程。由于税收规则的存在，又因为税收规则对税务筹划的约束目的，使得税务筹划经常处于税收规则的监控之下，纳税人的税务筹划一旦违反了税收规则，就可能受到惩罚，承担相应的违规成本。

二、税务筹划非税成本产生的原因

（一）非税成本成因的经济学分析

1.市场的非完全性。税务筹划的目标是借助于一系列的经济活动来实现的，如上所述的套利行为、组织重构行为，每一种行为都离不开市场交易，离不开契约的签订。市场是不完全的，即存在着信息不对称、存在着市场摩擦。信息不对称是导致道德风险和逆向选择的直接根源，道德风险和逆向选择又引发了税务筹划中非税成本的产生。比如资产重组中可能产生的损失和集权化管理的成本，由于投资者不享有企业的实际经营和税务筹划的信息，对企业财务报表显示的利润降低所做出不利于企业的反映而给企业造成的损失等。市场摩擦的存在则直接造成了非税成本的产

生，如套利行为中产生的交易准备阶段的成本（搜集、处理有关交易客体的价格和质量以及交易主体的信息成本）、谈判和履约成本（包括订立契约并保证实施的成本以及处理冲突的成本）等。

2.经济人及其有限理性。在市场经济环境下，经济组织的趋利倾向是难以避免的。企业的财务目标为企业价值最大化，这是对经营效果上兼顾各方利益的合理追求。同样，经济个体对利益的追求似乎也在情理之中。于是，在经济人对物质利益的追求过程中产生了盈余管理、税务筹划、套利行为，同时也产生了道德风险和逆向选择。在套利行为中，市场机制的作用最终会促进均衡的实现，但是由于人的有限理性，使得他们无法正确预料均衡点的市场价格，因此导致了盲目投资，引发了隐性税收。另外，经济人及其有限理性同样适用于中介机构税务筹划的策划者，中介机构出于对自身成本的考虑，加以对国家税法的认知、税务筹划知识的掌握以及对客户状况了解的有限性，使得机会成本、代理成本、沉没成本、违规成本等各类成本的发生成为可能。

（二）非税成本成因的环境因素分析

1.环境的复杂性和不确定性。客观世界是复杂和不断变化的，经济事项的发生及其结果更是难以料定，经济领域里的风险无处不在。税务筹划的各个阶段都因处在这个变幻莫测的复杂环境中而产生了大量非税成本。税务筹划方案的制定，需要对客观环境有一个全面地了解和预测，而对环境变化的认知



和预测能力的有限性注定税务筹划方案不会非常完美。税务筹划的执行需要一定的技术条件、人才储备，还要在操作中把握合理的“度”，即便是这样也难保证意外费用的增加、难以完全避免筹划方案的失败，由此产生了机会成本、隐性税收、沉没成本和违规成本等。

2. 税务规则的约束。税务筹划是在一定的制度环境下实施的。税务筹划的实施者试图通过一定的合法行为减少、避免或递延纳税义务，不可否认，这是一种科学、合理的管理行为，但是和其他的管理行为不同的是，税务筹划具有显著的法律边缘性。正因为如此，才引起人们对“避税”与“偷逃税”关系的质疑；也正因为如此，税务筹划行为不可能得到政府的鼓励，毕竟企业的税务筹划所得减少了政府的财政收入。因此，国家的税收法规逐渐完善、日益严谨。税务筹划大多是在法律的边缘徘徊，以所得税税务筹划来说，其所利用的手段一般是将收入从高税率形式（地区）转为低税率或免税形式（地区）、从一个口袋转入另一个口袋、从一个纳税期间转移到另一个纳税期间，或者改变存货的计价方式等。这些行为都受到税法的严格限制，所以，税务筹划为了躲避法律法规的限制经常是“绕道而行”，结果无疑会造成费用的增加，并且一旦操作不慎跨越过雷池，将会受到惩罚。

（三）非税成本成因的主观因素分析

1. 税务筹划知识的有限性。税务筹划是一个复杂的系统工程，需要多方面的知识和技能做支撑。这就给税务筹划人员提出了更高的要求。税务筹划人员不仅应该熟练地掌握各种税收法规，还必须熟悉金融证券方面的知识，能够判断股票价格

的变化对公司的影响，财务报告的收益与股票价格的依存关系。另外，税务筹划人员还必须具备高层管理知识，熟练操作企业的并购、分立，正确判断筹划方案对管理组织效率的影响。不仅如此，高瞻远瞩的预测能力、决策能力和防范风险的能力也是税务筹划人员不可或缺的。实际情况是，税务筹划人员的知识、经验毕竟是有限的。税务筹划方案不可能尽善尽美、不可能对未来事项有十分准确的预期，因此，总会产生一定的非税成本。

2. 税务筹划目标和盈余管理目标的不一致性。纳税支出是企业的一项费用，它的发生直接导致企业的现金流出、费用增长。因此，降低税负成为税务筹划的直接目标。盈余管理的关注对象也是企业的利润，[2]但和所得税税务筹划不同，盈余管理因管理动因不同对利润的安排要求多种多样，一般采用的方式为注销巨额资产、利润最小化、利润最大化和利润平滑。因此，盈余管理的目标是要维持报告利润的稳定，以至于达到企业价值最大化的财务目标。

税务筹划和盈余管理虽然都会涉及到企业的利润，但由于两者的目的不同，税务筹划和盈余管理的效果有时是反向的，当公司本期收益远远超过预期，为了保持利润增长的稳定，企业往往采用后推利润的管理方式，这时所得税税务筹划和盈余管理的方向是一致的。相反，当公司本期利润没有达到预期水平，公司则需要通过利润前推的方式增加本期利润，以达到稳定公司股票价格，维护



公司形象的目的。这时，如果公司同时进行所得税税务筹划，就会与公司盈余管理的结果南辕北辙。显然，盈余管理的目标和企业财务目标相契合，更有利于公司的长远发展，而税务筹划目标促成了财务报告成本的产生。所以，税务筹划目标的短视性以及与企业财务管理目标的不和谐性是非税成本形成的重要原因。

三、税务筹划非税成本的规避

（一）应加强对非税成本的研究

目前，税务筹划已经成为我国财务、会计理论与实务界的一个热点，不少学校的财务专业、会计专业已经开设税务筹划课，但对税务筹划的非税成本尚未引起重视。要规避非税成本，必须从理论和实务两方面正确认识非税成本，加强对非税成本的研究。非税成本的综合性较强，它涉及到经济学、金融学、税法、会计以及财务管理等方面的知识。

（二）应树立有效税务筹划理念

传统的税务筹划理念没有认识到有效税务筹划和税负最小化之间的显著差异。“有效的税务筹划意味着要考虑所筹划的交易对所有交易方的税收影响：显性税收，隐性税收和税收顾客，以及执行各种税收筹划的战略成本。有效税务筹划要求筹划者认识到，税收仅仅是众多经营成本中的一种，在筹划过程中必须考虑所有成本：要实施某些被提议的税收筹划方案，可能会带来极大的商业重组成本。”之所以有税务筹划短视行为的产生，原因之一是没有科学的税务筹划原则做指导。把税负最小化作为筹划的目标，忽视了筹划的总体效果。就非税成本的复杂性来说，彻底规避是不可能的，然而，只要以有效税务筹划为基

本原则，以企业财务管理目标为导向，就能使企业获得较大的综合效益。有效税务筹划就是税务筹划给企业带来的收益大于其相应成本的税务筹划行为，成本效益原则应该贯穿于税务筹划的全过程。

（三）应正确区分不同性质的非税成本

在非税成本中，其中有些成本是可以通

过一定方式避免的，有的则是在税务筹划中必然发生的。我们应该区分不同性质的非税成本，针对其特点采用不同的规避方式。

1.不可避免的非税成本。对于随税务筹划必然要发生的非税成本，虽然无法避免其产生，但可以降低其成本。比如机会成本，因为税务筹划方案不止一种，机会成本永远是不可避免的，但可以分析判断不同机会成本的大小，以决定取舍。同样还有代理成本、组织协调成本等。代理成本可以通过强化管理，疏通信息传递渠道等方式来降低，组织协调成本则可以通过提倡科学管理、适度税务筹划来降低。

2.可以避免的非税成本。可以避免就意味着采用某种手段可以使其不发生，或在一定的时间段、一定的领域不发生。

隐性税收的产生主要是由于投资者对税收优惠资产的追逐降低了它的税前收益率，使得税收优惠资产税前收益率低于非优惠资产税前收益率。任何投资都需要一个时间周期，预见性比较强的企业就能够抓住投资的最佳时机，既可以享受税收优惠，又可以在投资额的高峰期到来之前也就是税收优惠资产提高价格之前充分享受高税前收益率。因



此,企业完全可以利用自己正确的预测能力打好时间差,尽量避免隐性税收的产生。

财务报告成本并不是所有税务筹划的企业都会产生,比如非上市公司,它不用公开自己的财务报告信息,不用担心报告利润的减少对利益相关者的影响;比如经营者和所有者合一的私营企业,不用顾及报表利润减少使经营者薪酬计划激励作用降低。因此,可以通过组织形式的选择规避非税成本,不同组织形式的企业对税务筹划可以有不同的态度。

违规成本往往发生在频繁进行税务筹划的企业,企业的税务筹划会减少政府的财政收入,不是政府鼓励的行为,在进行税务筹划的时候只要把握好一个“度”,就可以避免和国家税法的冲突。

税务筹划是一个巨大的行业,而且投资于税务筹划的回报也十分可观。[3]税务筹划不仅要看企业税负的降低程度,还应注重税务筹划的有效性,税务筹划的非税成本就是影响其有效性的主要因素,对此,我们才刚刚开始有所认识。

注释:

①根据迈伦·斯科尔斯等教授的界定,隐性税收是有税收优惠的投资以取得较低税前收益率的形式间接支付给税收当局的税收,而相对于隐性税收的显性税收则是直接支付给税务当局的税收。

我们认为,显性税收属于企业纳税成本中的直接成本。

②那些比其他投资者更倾向于选择某一项投资的纳税人(非边际投资者),我们称他们为税

收顾客。税收顾客和隐性税收概念密切相关。税收顾客的产生是因为税率存在横向差异。

本文转载自《当代财经》

关于“虚假验资”法律责任的 几点看法

仅仅两年多时间,针对验资报告的诉讼剧增,注册会计师成了众矢之的,大量的法律诉讼,既损害了事务所的经济利益,更影响了注册会计师在社会公众中的职业形象。从起诉的原因来看,原告几乎全部来自与事务所并没有合约关系的第三者,原告因购销、借贷业务等受到损失无法追偿,转而起诉事务所要求赔偿,如果注册会计师故意出具虚假报告,承担相应责任无可厚非,如果违反职业道德出具担保性质的报告,民事赔偿责任也不可推卸,但就民事赔偿责任来讲,目前就虚假验资报告而将注册会计师及事务所列为被告,要求注册会计师及事务所赔偿其他利害关系人的损失,是值得商榷的。

第一,将虚假验资报告直接定性为侵权行为,将虚假验资报告直接定性为损害其他利害关系人的合法权益过于牵强,也无充分的法理依据。

最高人民法院法释[1998]13号文中规定,虚假证明行为违反《民法通则》第一百零六条第二款的规定,属于过错侵害财产权,大家都知道,在民事侵权行为中,损害事实、行为的违法性,行为与损害事实的因果关系



及行为人的主观过错四者构成侵权行为的必要条件,因此,只有在注册会计师违法执业,其行为直接损害了委托人、其他利害关系人并造成损失的,才应追究其民事责任,因此,法院应依据事实,判定虚假验资报告是否属于侵权行为,而不宜直接定性。

同样的,依据法释[1998]13号,在事务所与自己没有直接法律关系的案件当事人中,认定虚假报告的行为损害了当事人的合法权益是不合适的,因法释[1998]13号第二款前段已认定上述两者并没有直接的法律关系,因此行为与损害事实的因果关系是不存在的,而该法释在第二款的后段认定虚假验资报告损害当事人的合法权益,其与前段没有逻辑连接的必然关系,且损害的原因及过程也没交代清楚,更何况行为人的主观过错与行为的违法也没有查明因此直接认定是侵权行为,损害了其他利害关系人的合法权益,是违反法律—《民法通则》规定的。

而且,从该法释来看,其他利害关系人释义完全被滥用,从《注册会计师法》的本意看,其他利害关系人是指使用注册会计师报告的有关者,从学术上解释,利害关系人是指依据证明文件作出决策的人。就验资报告而言,其他利害关系人是指股东,工商登记部门,审计报告则限于股东和注明的审计报告使用者,在司法实践中,有关验资报告的其他利害关系人的解释应运用立法原意,由立法部门来解释基本法而非随意地滥用其释义。

目前法院系统在实际工作中可能存在一些误区,比较典型的就是法院所支持的绝大部分验资诉讼案中原被告的推理:“因为注册会计师出具了虚假

验资报告——导致企业设立——企业设立后经营必然会出现盈利或亏损——导致债权人的损失”,其实这种观点存在逻辑缺陷,若按这种逻辑演绎下去,与债权人没有直接法律关系的财政部门、工商部门,是否会因监管不力让违法的事务所及企业存在而承担法律责任呢?验资报告仅是公司登记资料之一,虚假验资报告只是债权人损失的必要条件而非充分条件,必要条件构不成法律上指控的依据。侵害债权人的主体是出资人,如果债权人是依赖了虚假验资报告而非其他因素造成了损失(债权人应该举证),才会构成充分条件,也只有在这种情况下(即因依赖了验资报告)指控事务所才易被人接受。

二、“真实”与“虚假”——会计界与法律界的不同解释

“虚假”与“真实”的分歧是会计界与法律界在验资报告诉讼中的焦点。会计界对“真实性”的理解,集中体现在财政部颁布的《独立审计实务公告第1号—验资》的第四条,按照该条第二款的解释,“验资报告的真实性,是指验资报告应如实反映注册会计师的验资范围、验资依据,已实施的主要验资程序和应发表的验资意见”,对“真实性”的这种界定,是审计的本质决定的,由于审计固有的风险,注册会计师对于被审计的会计报表的“合理的保证”责任,并不能担保经过审计的财务报表中没有任何错误。对于遵循执业准则仍未能揭示被审计事项中的错弊,注册会计师是没有责任的。因此,对于那些与委托人通同作



弊的注册会计师,会计界普遍认为其出具的报告属于“虚假验资报告”,其所在的会计师事务所应该对有直接利害关系(依赖了验资报告)的第三人承担法律责任。但是,由于国内近年来普遍存在着出资不实现象,出资人的作假手段也日益高明,有时候注册会计师最信赖的银行证明或商检机构的证明也是假的,注册会计师即使尽职守也无法发现问题,在这种情况下,其出具的验资报告即使与事实不符也不能认为是虚假报告,而是真实的。

而在法律上,“虚假”即指验资报告的内容和结论与出资人实际实际的出资情况不相符,其针对的仅仅是验资报告的结论而非验资过程。通过比较,我们可以对会计界的“真实性”与法律上的“虚假性”作出这样一个判断:二者之间的关系是过程与结果的关系,满足了审计准则中的“真实性”并不能够排拆法律上的“虚假性”,“真实的程序”并不一定能导致“真实的结果”,无论是会计界的“真实”还是法律界的“虚假”,运用形式逻辑来讲,“非真即假”,真实或虚假,终究要作出判断,这就带出了下一个问题的讨论。

三、虚假验资报告界定的标准及机构

根据相应司法解释,事务所承担赔偿责任的前提是出具了虚假报告,也就是说,事务所应当承担的是过错责任,因此,验资报告是否为虚假报告就成了焦点问题,什么机构依据什么标准来界定验资报告的真实与虚假便成了问题的关键所在。因为注册会计师业务专业性极强,笔者认为需成立专门的鉴定委员会或类似机构,负责对注册会计师出具的报告鉴定真伪。在目前情况下,建议各地法院在

审理验资诉讼有关案件时,可委托注册会计师协会组织专门委员会进行鉴定,或征询协会的意见。

四、关于举证责任问题

目前法院受理的验资诉讼案件,绝大多数都是凭原告方一纸诉状便将事务所拉为被告。根据民诉法谁主张谁举证的原则,原告方认为事务所出具虚假验资报告,那么原告方应提供该报告为虚假报告的确切证据;原告方要求事务所赔偿其损失,那么原告方至少应提供其遭受损失以及该损失与事务所的违法行为之间存在直接因果关系,能够计算或证明的确切证据。而在此类案件的实际审理中,法院对原告方的这块举证责任却不予重视,相反却要求事务所举证证明其报告系真实合法的,事实上将原告的举证责任完全转嫁给了事务所,我们认为这是极不合理的,也是极不公正的。

(作者单位:江苏省如东县人民法院)





新《公司法》对公司财务行为的影响

1993年12月29日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过最初的《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》),并于1999年12月25日进行第一次修订,增设国有独资公司监事会;放松高新技术股份有限公司发行新股和申请股票上市等条件,但仍未从立法理念上对《公司法》进行全面修改。2005年10月27日,十届全国人大常委会第十八次会议表决通过修改后的《公司法》,已于2006年1月1日起施行。

与旧法相比,从结构上看,是在原公司法基础上增加了有限责任公司的股权转让和公司董事、监事、高级管理人员的资格和义务,从内容上看,是在股东出资、公司设立条件、公司的对外投资和对外担保、成立一人公司、小股东权益保护、公司管理者的义务和责任等方面做了较大的改动。这次修订对于健全公司法律制度,建立和完善社会主义市场经济体制、促进社会主义市场经济的发展具有十分重要作用,对未来中国经济的影响是深远的,但新公司法实施后可能出现的问题也不容忽视。

一、资本制度

1、鼓励投资

旧公司法规定了严厉的资本制度,如最低资本限额规定10万,生产企业为50万,股份有限公司为1000万,其次规定了虚假出资的严厉的法律后果。这些规定都是因为我们国家公司法在以往的制度上过度重视了资本的信用,在债权人利益和交易安全上过多地寄望于严格的资本制度的规定,其中包括最低资本额的限制。但公司实际的经营活动还有我们这些年来所经历的实践表明:资本并没有发生我们所期待它所发生的作用,很多公司破产倒闭,债权人的利益得不到保障。因此,旧公司法所设计的那套严格的资本制度并没有发挥公正的或者说所期待的作用,却反过来遏制了很多投资者的行为,遏制了很多公司的设立。所以新公司法降低了公司设立门槛,规定有限责任公司注册资本的最低限额为人民币3万元,股份有限公司注册资本的最低限额为人民币500万元。法律法规对有限责任公司注册资本的最低限额有较高规定的,从其规定。公司全体股东的首次出资额不得低于注册资本的20%,其余部分由股东自公司成立之日起两年内缴足,其中,投资公司可以在五年内缴足。公司的信用与资本有关系,但不应该全部取决于资本。公司法的制度不仅应该注意公司设立时的资本、静态的资本,更应该关注公司设立之后,公司资产的演变和变化,应该围绕公司的资产建立一套更为周密的制度和规则来实现对债权人和交易安全的保护。新《公司法》主张降低公司设立的门槛,但要强调资本真实原则和对于违反资本真实原则的法律后果,并且降低门槛之



后的管理问题应该加强。这里所说的管理不是政府的行政管理而是税收方面的管理，是对是否营业及纳税进行严格的管理。

2、出资形式

出资形式与资本制度是一个关联的制度。当特别重视资本作用的时候就会特别严格限制股东出资的形式，所以旧公司法严格规定了五种出资方式：货币、实物、工业产权、非专利技术、土地使用权。新《公司法》规定只要财产可以用货币估价、可以依法转让，满足这两种属性就可以出资。这样的规定能够充分利用社会的各种资源，开拓各种出资渠道，使更多的财富用于公司的经营。对于债权人而言，主要看公司资产有多少，有用的资产有多少。

但这两个条件仍存在漏洞，如债权。债权可以用货币评估可以转让，并且法律法规没有禁止债权不能够出资，那拿债权投资可以吗？十年以后才可回收的债权能不能作为出资呢？若可以，谁又能估计十年后的情况呢？这都是有待解决的问题。同样股权也可以转让，可以用货币评估，但股权的风险要好好研究。如果现阶段完全放开，允许任何一个人拿货币出资，另一个人拿股权出资设立公司A，那如果他再拿A公司的股权到另外一个地方设立，拿同样一笔钱很可能会设立七八个公司，这些问题我们都需要考虑。

3、承认一人公司

新《公司法》增加了一个法人或者一个自然人可以设立一人有限责任公司的规定。这表明一个自然人可以设立一个有限公司，那么他承担的是有限责任。这似乎有点不可思议。因此，新《公司法》主要设立了五项风险防范制度：第一，对一人公司实行严格的资本确定原则，注册资本不得低于10万元，并且一次缴足，第二，必须在公司营业执照中载明自然人独资或者法人独资，予以公示，第三，一个自然人只能设立一个一人公司，该一人公司不能再设立新的一个公司，第四，一人公司应当在每一会计年度编制财务会计报告，并经依法设立的会计师事务所审计，第五，在发生债务纠纷时，一人公司的股东有责任证明公司的财产与股东自己财产是相互独立的。如果股东不能证明公司的财产独立于股东个人的财产，股东即丧失只以其对公司的出资承担有限责任的权利，而必须对公司的债务承担无限连带清偿责任。

二、收益分配问题

新《公司法》规定，公司弥补亏损和提取法定公积金后所余税后利润，有限责任公司股东按照实缴的出资比例分取红利，公司新增资本时，股东有权优先按照实缴的出资比例认缴出资。但是，全体股东约定不按照出资比例分取红利或者不按照出资比例优先认缴出资的除外。股份有限公司按照股东持有的股份比例分配，但章程规定不按持股比例分配的除外。



1、按实缴资本比例分配利润产生的问题

这个规定不免产生这样的问题，如：某公司 2006 年 1 月 1 日成立，股东缴付了 20 % 的出资，并规定于 2007 年 1 月 1 日缴付第二期出资。但公司成立后，利润相当可观，于是有些股东于 2006 年提前缴付第二期出资，在这种情况下，在分配 2006 年利润时，应该如何分配呢？

笔者认为新法规定按实缴资本比例分配红利，虽然股东未按照约定出资，而是提前缴付了第二期出资，但仍可以将股东第二期出资按照投资期限约当为本年的出资分取利润，因为公司发展需要资本的注入，应鼓励资本的投入。但从另一方面看，若公司经营不善，出现严重亏损，股东缴付了部分出资后，未按章程规定的期限后续出资，或者法律规定的两年期限届满时，部分或者全部股东都没有缴纳后续出资怎么办？很可能的结果是全体股东均不再缴纳后续出资，此时，除了根据新《公司法》第 200 条规定(公司的发起人、股东虚假出资，未交付或者未按期交付作为出资的货币或者非货币财产的，由公司登记机关责令改正，处以虚假出资金额 5 % 以上 15 % 以下的罚款)承担法律责任外，似乎没有其他任何措施使各股东补缴出资。还有可能一部分股东继续缴纳后续出资，另一部分不继续缴纳，因为股东是按照实缴资本来进行利润分配的，所以已缴纳全部出资的股东可能也没有动力要求后续出资的股东补缴出资。

2、可不按照出资比例分配利润产生的问题

新《公司法》下，不管是有限责任公司还是股份有限公司股东都可以选择不按照出资比例分配利润。笔者认为，这一规定极有可能被滥用，容易引发纠纷。如：甲和乙两人成立一家有限公司，双方约定共同出资各占 50 % 股权，前两年全部利润归甲，后两年的利润归乙。这样的约定不可谓不公平，但大多公司刚刚成立时期利润不会很多，发展两年之后会赢利，所以这可能成为一种变相的行贿方式。总之，允许股东约定不按照出资比例进行分配是一项危险的创新。

本文转载自《会计师》

采购过程渗透税收管理

采购环节纳税筹划的核心是合法地利用相关税收政策设计业务过程，实现为企业减轻税负的目的。继前两期探讨的“利用税收政策设计采购方式”和“加强合同管理规避税收风险”的话题，本期将结合案例具体介绍采购环节的几种节税方式。

企业的发展离不开管理，从国内到国外，每一个成功的企业背后都有一套完善的管理机制，管理是公司得以长足发展的手段。从美国微软、IBM 等国际著名企业到中国的海尔，每一家成功企业



都有自己的管理体系，大家学习的海尔模式，实际就是学习海尔的管理方式，通过管理使企业得以规范发展，提高竞争能力，逐步走向国际市场，成为国际著名企业是每一家有远大企图心的企业的成功路径。

目前由于企业都很重视管理，将管理渗透到公司的每个部门。如营销的管理、采购的管理、员工的管理、财务管理等。甚至对公司的每一项业务都进行了管理，如固定资产的管理、车辆的管理、原材料的管理、费用控制管理等。公司的每一个环节几乎都存在着管理，不同的管理方式具有不同的目的。如采购的管理主要是为了保证原材料的最低价格，保质、保量按时供应，保证生产部门工作的顺利进行。生产的管理是为了保证在最低的成本下，生产出质量最好的产品等等。无论怎样管理，其目的都是：规范运作、规避风险、做大做强。

但目前企业最缺乏的一种管理就是税收管理。前面我们与大家谈到：税怎么交不是看账怎么做，而是看业务怎么做。业务部门产生税，财务部门交纳税。只有加强业务过程的税收管理，才能真正规避税收风险。因此，业务过程是税收产生的根源，同时税收风险也是业务过程产生的。要规避风险只能从设计业务过程入手，任何财务上的避税手段都会导致偷税、漏税。所以，加强业务过程的税收管理格外重要。

所谓“税收管理”就是公司运用管理手段，制定各种制度，对公司的经营过程加以控制，来达到规范纳税行为、规避税收风险的目的。怎样加强企业采购过程的税收管理呢？

定点采购节税

【案例 1】

某公司一司机开车到加油站去加油，拿着发票回到财务部门报销。

财务人员：“你怎么不取得增值税发票，而取得一张普通发票呢？取得增值税发票可以抵扣 17% 的增值税，普通发票可不行。”

司机：“加油站哪有增值税发票？”

【分析】

加油站真的没有增值税发票吗？我国税法明确规定：全国的加油站必须是一般纳税人，不得是小规模纳税人，都有增值税发票。但是，根据增值税发票的管理规定，增值税发票都是由财务部门来管理的。通常，加油站的窗口都不会放着增值税发票。司机又不可能到加油站加油，再到石油公司财务部门开增值税发票。这样就导致司机在窗口加油时就得不到增值税发票；公司也得不到 17% 的进项税抵扣，给公司造成了很大的损失。

企业通过经营赚钱是很不容易的，要付出很大的人力、财力和物力。一张发票就能节省 17% 的



税，为什么不取得？只能说明缺乏税收管理。其实解决这一问题非常简单。

【筹划】

方式 1：公司可以找一家临近的加油站与其进行长期合作，将公司所有的车辆都统一到该加油站加油。并要求对方每个月进行一次货款结算，同时开具增值税专用发票。这样一来，既可以达到购油的目的，又可以取得增值税发票，可谓一举两得。

方式 2：公司统一到石油公司大批量购买油票并开具增值税专用发票。司机持油票到加油站加油，这样既可取得专用发票，又可以为公司节省 17% 增值税。

【案例 2】

某公司办公室主任到商场购买办公用品或者劳保用品后将发票送到财务部门报销。

财务人员：“为什么不取得一张增值税发票？”

办公室主任：“我们这次的采购量少，商场不给开增值税发票。”

【分析】

事实上，根据税法规定：销售额超过 180 万元的商业单位，必须要到税务机关申请一般纳税人并可以取得增值税发票。一般商场的年销售额都在 180 万元以上，因此，各大商场都有增值税发票，只不过取得时要比取得普通发票的难度要大一些。其实，公司只需稍作调整就可以节省 17% 的增值税。

【筹划】

公司制定统一规定：以后该公司的办公用品等实行统一采购，到指定的商场购买，每月与商场进行一次货款的结算，并由商场开具增值税专用发票。这样一来，既可以得到 17% 的进项税抵扣，又可以与商场协商，根据购买金额获得一定的价格优惠。

从以上两个简单案例可以看出，目前内资企业往往只重视经营管理，忽视税收管理。只知赚钱，不知省钱。没有税收管理的经营活动往往赚不到钱。举个简单例子：某公司购进 10 万元货物，对外销售 15 万元，公司盈利 5 万元。很多业务部门认为，这 5 万元是他们为公司赚到的钱，至于将来要从这 5 万元中扣除多少交税就是财务部门的事了。业务部门很少关心做这项业务时取得了怎样的发票，会对经营的最终结果产生什么影响。

这种业务与财务“坚壁清野”的观念，使我们企业在税收上蒙受了很大损失。企业在经营过程中必须加强公司内部的税收管理，通过管理来规范业务行为，让业务部门按照税法的规定做业务、签合同，这样才可以有效减轻公司的税负。

别人买材料，我“埋单”？



【案例】

山东某工程局 2004 年 5 月承包了济南某商场的建设工程，合同标底为 2.2 亿元。根据预算，在施工中需要购买施工材料共计 1.8 亿元。商场财务部门为了少交税，对整个工程进行了分析：如果商场与工程局签订的承包合同为“包工包料”，那么商场在决算时，应将 3% 的营业税计入工程款中付给工程局，商场要承担这部分税收，既 $1.8 \text{ 亿元} \times 3\% = 540 \text{ 万元}$ 。工程局要为商场开具 2.2 亿元的工程发票。

如果商场与工程局签订的承包合同为“包工不包料”，由商场来负责购买施工材料，商场不用将营业税 540 万元付给工程局，工程局也不用给商场开具 2.2 亿元的发票，只需要开 2.146 亿元发票即可，这样可以少交 540 万元的税，对工程局来说也没有什么损失。于是，商场就按照“包工不包料”的方式与工程局签订了合同。一切按计划推进。

后来，税务机关在对工程局查账时认定工程局偷税。因为，《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十八条规定：纳税人从事建筑、修缮、装饰工程作业，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的价款在内。

根据这一规定商场签订的“包工不包料”合同，是不符合税法规定的。商场虽然少付了工程局 540 万元的税，但是这笔税款应该由工程局来交，并对该工程局进行了罚款处理。这种操作方法给工程局带来了巨大的损失。

【分析】

根据上述案例描述，我们可以看出：目前很多企业都是按照自己的想像来做业务、签合同，没有详细去了解、核实税收政策的具体规定。常常等业务做完后，到税务机关查账时才知道问题的严重性。工程局认为：无论签“包工包料”还是“包工不包料”对自己来说都没有损失。如按“包工包料”方式签合同，工程局的营业额为 2.2 亿元，但工程局要承担 1.8 亿元的材料费。如果签订“包工不包料”，工程局的营业额为 0.4 亿元，工程局就不用承担 1.8 亿元的材料费了，对工程局来说没有损失。可是工程局万万没想到，虽然营业额仅有 0.4 亿元，但要按照 2.2 亿元交纳 3% 的营业税。

本案例中，工程局因为忽视税收问题而带来沉重的税负。其实，只需加强内部的税收管理就可以规避这些问题。

改变购进原材料节税

【案例】

安徽某人造板生产企业成立于 1996 年，是由马来西亚投资者和当地一家人造板厂共同投资成立的合资企业。主要生产高密度纤维板（人造板），年生产能力为 5 万立方米。企业从当地木材加



工点采购木片，通过生产加工后制成人造板出售。

该企业 1997 年开始获利，由于属于生产性的外商投资企业，报经税务部门批准后，开始享受“两免三减半”的所得税优惠政策，到 2001 年年底优惠期已结束。

从投入生产起，企业就一直觉得增值税税负过高，税收负担率在 9% 以上。从 1997 年到 2001 年享受所得税优惠期间，企业对增值税税负过高也没有太在意，2001 年后，优惠期结束了，企业马上感到了巨大的税负压力。在参加纳税筹划培训后，产生了筹划增值税的强烈愿望，于是聘请笔者做该公司的财务顾问，对企业的涉税问题进行诊断分析。经过深入查看、分析财税资料，笔者发现了导致该企业税负过高的原因和筹划的途径。

【筹划】

该企业生产使用的原材料是从当地小规模纳税人企业采购的木片。由于各种原因，企业无法从这些小规模纳税人处取得增值税专用发票，没有进项税额可以抵扣，而造成企业增值税税负明显偏高。由于当地生产销售木片的企业都是小规模纳税人，改变进货渠道或者压低进价都不可行。那么，该企业利用外购的木片生产中密度纤维板产品还有没有其他节税的途径呢？

根据《财政部 国家税务总局关于以三剩物和次小薪材为原料生产加工的综合利用产品增值税优惠政策的通知》（财税[2001]72 号）规定，纳税人直接以三剩物和次小薪材为原料生产加工的综合利用产品实行增值税即征即退政策。

但是，由于该企业的原材料——木片属于综合利用后的产品，不属于三剩物和次小薪材；而且对纳税人外购的，已享受综合利用增值税优惠政策的木片为原料生产的中密度纤维板，也不属于财税[2001]72 号文件规定的综合利用产品。

因此，根据此项规定，该企业利用木片生产的产品还是不能享受增值税即征即退政策，筹划陷入僵局。

但是，究竟什么属于三剩物和次小薪材呢？我们又仔细查看了相关的税收政策发现：财税[2001]72 号《财政部 国家税务总局关于以三剩物和次小薪材为原料生产加工的综合利用产品增值税优惠政策的通知》中规定：

本通知所指“三剩物”包括：采伐剩余物（指枝丫、树梢、树皮、树叶、树根及藤条、灌木等）；造材剩余物（指造材截头）；加工剩余物（指板皮、板条、木竹截头、锯沫、碎单板、木芯、刨花、木块、边角余料等）。

本通知所指“次小薪材”包括：次加工材（指材质低于针、阔叶树加工用原木最低等级但具有一定利用价值的次加工原木，其中东北、内蒙古地区按 ZB B68009-89 标准执行，南方及其他地区



按 ZB B68003-86 标准执行)；小径材(指长度在 2 米以下的原木或径级 8 厘米以下的小原木条、松木杆、脚手杆、杂木杆、短原木等)；薪材。

根据此规定，结合该公司的业务特点，我们发现该公司购买的木片是由上游企业到农户家收购的原木，经过加工后生产出来的。但是，这些原木都是些不成材的原木，基本符合税法规定的“小径材(指长度在 2 米以下的原木或径级 8 厘米以下的小原木条、松木杆、脚手杆、杂木杆、短原木等)”的规定。

如果该公司的原材料属原木，并控制在上述规格范围之内，就可以享受税收优惠。那么如何将木片改成原木呢？很简单，企业只需直接到农户手中收购规格在直径 8 厘米以下，长度 2 米以内的原木，再委托其他企业将其加工成木片。这样，原材料就变成了原木，也达到了国家关于“三剩物”和“次小薪材”的标准。

该企业在 2002 年进行上述操作后，享受“即征即退”优惠政策，当年为公司节省了 2200 多万元的增值税支出。

【分析】

从上述案例可以看出，这家企业承担的高额税负完全是由于企业根本不注意经营过程中的税收管理、不认真研究税法政策造成的。很多企业在类似的税的问题上往往和这家企业一样，只看结果，不看过程。常常是等业务做完，结果出来后，或者等税务机关查处后，才想利用关系来处理问题，既被动又容易造成违规操作。

公司要发展，业务要规范，就必须加强内部的管理。税收作为公司一项很大的成本支出，也必须对之进行控制、管理。要与加强经营管理一样，制订相应的税收管理制度来约束业务部门的行为。通过规范业务行为，按照税法规定签订合同，达到规避税收风险、减轻税收负担的目的。这样，企业才能真正做到依法纳税、诚信纳税。

本文转载自《首席财务官》

房地产企业如何确认税前扣除额

房地产企业开发产品完工以后，按什么标准结算成本，成为税收征管工作中至关重要的一环。为了防止开发企业通过随意确定成本对象或混淆成本界线等方式逃避纳税义务，为成本对象的准确、合理计量提供基础，应单独制定房地产开发企业的计税成本标准。因此，根据房地产开发企业



计税成本标准涉及的内容比较多、问题也比较复杂的情况，国税发〔2006〕31号文规定了计税成本结算的一般原则、主要成本项目的核算方法和扣除标准。

一、共用部位、共用设施设备维修基金。国税发（2003）83号文件规定：房地产开发企业按照有关法律、法规或合同的规定，因对已售开发产品共用部位、共用设施设备承担维护、保养、修理、更换等责任而发生的费用，可按实际发生额进行扣除，提取的维修基金不得扣除。国税发（2006）31号明确：开发企业将已计入销售收入的共用部位、共用设施设备维修基金按规定移交给有关部门、单位的，应于移交时扣除。代收代缴的维修基金和预提的维修基金不得扣除。

二、广告费、业务宣传费、业务招待费。国税发（2003）83号文件规定：新办房地产开发企业在取得第一笔开发产品销售收入之前发生的，与建造、销售开发产品相关的广告费和业务宣传费，可无限期结转以后年度，按规定的标准扣除。国税发（2006）31号规定：开发企业取得的预售收入不得作为广告费、业务宣传费、业务招待费等三项费用的计算基数，至预售收入转为实际销售收入时，再将其作为计算基数；新办开发企业在取得第一笔开发产品实际销售收入之前发生的，与建造、销售开发产品相关的广告费、业务宣传费和业务招待费，可以向后结转，按税收规定的标准扣除，但结转期限最长不得超过3个纳税年度。

三、借款利息。国税发（2003）83号文件规定，房地产开发企业为建造开发产品借入资金而发生的借款费用，如属于成本对象完工前发生的，应按其实际发生的费用配比计入成本对象中；如属于成本对象完工后发生的，应作为财务费用直接在税前扣除。而国税发（2006）31号规定：开发企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用，属于成本对象完工前发生的，应配比计入成本对象；属于成本对象完工后发生的，可作为财务费用直接扣除；开发企业向金融机构统一借款后转借集团内部其他企业、单位使用的，借入方凡能出具开发企业从金融机构取得借款的证明文件，其支付的利息准予按税收有关规定在税前扣除；开发企业将自有资金借给全资企业（包括分支机构）和其他关联企业的，关联方借入资金金额超过其注册资本50%的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除；未超过部分的利息支出，准予按金融机构同类同期贷款基准利率计算的数额内税前扣除。

四、应付款项。开发企业发生的各项应付款项，可以凭合法凭证计入开发产品计税成本或在税前扣除，其预提费用除税收另有规定外，不得在税前扣除。



五、维修费用。开发企业对尚未出售的开发产品和按照有关法律、法规或合同规定对已售开发产品（包括共用部位、共用设施设备）进行日常维护、保养、修理等实际发生的费用，准予在当期扣除。

六、开发企业在开发区内建造的会所、停车场库、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施，按以下规定进行处理：属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位的，可将其视为公共配套设施，其建造费用按公共配套设施费的有关规定进行处理。属于营利性的，或产权归开发企业所有的，或未明确产权归属的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位以外其他单位的，应当单独核算其成本。除开发企业自用应按建造固定资产进行处理外，其他一律按建造开发产品进行处理。

七、开发企业在开发区内建造的邮电通讯、学校、医疗设施应单独核算成本，按以下规定进行处理：由开发企业投资建设完工后，出售的，按建造开发产品进行处理；出租的，按建造固定资产进行处理；无偿赠与国家有关业务管理部门、单位的，按建造公共配套设施进行处理。由开发企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设，完工后有偿移交的，国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本，抵扣的差额应计入当期应纳税所得额。

八、开发企业建造的售房部（接待处）和样板房，凡能够单独作为成本对象进行核算的，可按自建固定资产进行处理，其他一律按建造开发产品进行处理。售房部（接待处）、样板房的装修费用，无论数额大小，均应计入其建造成本。

九、保证金。开发企业采取银行按揭方式销售开发产品的，凡约定开发企业为购买方的按揭贷款提供担保的，其销售开发产品时向银行提供的保证金（担保金）不得从销售收入中减除，也不得作为费用在当期税前扣除，但实际发生损失时可据实扣除。

来自《财会信报》

扩大费用列支范围可节所得税

随着现代企业制度的建立与不断完善，经济不断增长和改革的进一步深入，许多企业的经营规模越来越大，经济业务越来越复杂，更有许多企业跨行业、跨区域集团化经营，企业间竞争越来越加剧，尤其对于新兴产业企业，在成长期间，为了提高知名度和扩大影响，广告费、业务宣传费和



业务招待费都大幅度提高，超出了税法规定的扣除限额，在企业所得税汇算清缴时不能税前扣除，需作纳税调整，加重了纳税负担。

解决办法：可成立单独核算的销售分公司，这样同一种产品在总公司和分公司之间作两次销售，销售额增大一倍，从而广告费、业务宣传费和业务招待费列支标准随之加大，企业通过设立独立核算的分设机构，在某些方面一定程度上经过合理纳税筹划，便可达到节税的目的，但成立分设机构需承担相关费用以及增加一道销售环节印花税，所以在筹划时企业要从整体观念和综合效益出发，权衡得失，以期达到效益最大化。

例：山东甲企业为新建企业，产品适用广告费扣除率 2%，适用企业所得税税率 33%，企业年初推出一种新产品，预计年销售收入 8000 万元（假若本地销售 1000 万元+东北地区销售 7000 万元），需要广告费支出 260 万元、需要业务宣传费支出 70 万元、需要业务招待费支出 50 万元。

方案一：产品销售统一在本公司核算，需要在当地电视台、东北地区电视台分别投入广告费 120 万元、140 万元。

方案二：鉴于产品主要市场在东北地区，可在东北地区设立独立核算的销售公司，销售公司设立以后，与甲企业联合起来做广告宣传。成立公司估算需要支付场地、人员工资等相关费用 10 万元，向当地电视台、东北地区电视台分别支付广告费 120 万元、140 万元，其中：东北销售公司销售额 7000 万元，甲企业向东北销售公司按照出厂价 6000 万元作销售，甲企业当地销售额 1000 万元。

分析：

根据《企业所得税税前扣除办法》国税发[2000]84 号规定：纳税人每一纳税年度发生的广告费支出，除特殊行业另有规定外，不得超过销售（营业）收入的 2%，可据实扣除，超过部分可无限期向以后纳税年度结转；纳税人每一纳税年度发生的业务宣传费（包括未通过媒体的广告性支出），在不超过销售（营业）收入的 5% 比例内据实扣除，超过 5% 的部分当年不得扣除，以后年度也不得扣除。由此计算甲企业方案一由于广告费超出扣除限额 $260 - 8000 \times 2\% = 100$ （万元），尽管 100 万元广告费可以无限期得到扣除，但毕竟提前缴纳所得税 33 万元（ $100 \times 33\%$ ）；业务宣传费超出扣除限额 $70 - 8000 \times 5\% = 30$ （万元）。

根据《企业所得税税前扣除办法》（国税发[2000]84 号）规定：纳税人发生的与其经营业务直接相关的业务招待费，在下列规定比例范围内，可据实扣除：全年销售（营业）收入净额在 1500 万元及其以下的，不超过销售（营业）收入净额的 5%；全年销售（营业）收入净额超过 1500 万元的，不超



过该部分的 3‰。由此计算甲企业方案一由于业务招待费超出扣除限额 $50 - [1500 \times 5‰ + (8000 - 1500) \times 3‰] = 23$ (万元)；三项费用共超支 $100 + 30 + 23 = 153$ 万元。企业所得税汇算清缴时需作纳税调整增加应税所得额 153 万元，补缴企业所得税 $153 \times 33\% = 50.49$ 万元。

在方案二中，若东北销售公司销售收入仍为 7000 万元，这样甲企向东北销售公司移送产品可按照出厂价作销售，此产品的出厂价为 6000 万元，甲企业准予扣除的广告费限额为： $(1000 + 6000) \times 2\% = 140$ (万元)，东北销售公司准予扣除的广告费限额为： $7000 \times 2\% = 140$ (万元)，这样准予税前扣除的广告费限额为 280 万元，实际支出 260 万元的广告费可由两公司分担，分别在甲企业和销售公司的销售限额内列支 120 万元、140 万元，且均不被纳税调整。业务宣传费扣除限额 $[(1000 + 6000) + 7000] \times 5‰ = 70$ (万元)；业务招待费扣除限额 $[1500 \times 5‰ + (7000 - 1500) \times 3‰] \times 2 = 54$ (万元)；这样甲企业发生的业务宣传费支出 70 万元和业务招待费支出 50 万元分别在总公司和销售分公司的限额内分别列支，均不超扣除标准。但因设立一个独立核算的销售单位会相应增加一些管理费用 10 万元，且与总公司之间构成了销售关系，需缴纳按销售营业收入 $6000 \times 0.3‰ = 1.8$ 万元的印花税，由于销售公司对外销售的价格不变，整体增值额不变，也不会加重总体的增值税负担；对两公司来说，方案二比方案一当年增加净利 38.69 万元 ($50.49 - 10 - 1.8$)。

值得注意的是，企业在进行企业所得税扩大费用列支范围的纳税筹划时，应结合每个企业所处的不同行业、不同规模以及自身经营条件，根据国家相关税收政策，制订对企业最有利的方案，切忌片面追求降低税负而顾此失彼。一个好的税收筹划方案，不仅仅是纳税最少，而应当是充分考虑成本效益原则，且实施的纳税筹划方案很好地配合企业的发展战略，对企业的可持续发展有利。

来自《财会信报》



业务咨询专栏

1、房屋维修、大修、装修的区别

问：房屋维修、大修、装修有何区别？价值界定标准？

答：《企业会计准则--固定资产》规定，与固定资产有关的后续支出，如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计，如延长了固定资产的使用寿命，或者使产品质量实质性提高，或者使产品成本实质性降低，则应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。除此以外的后续支出，应当确认为当期费用，不再通过预提或待摊的方式核算。企业在日常核算中应依据上述原则判断固定资产后续支出是应当资本化，还是费用化。

在具体实务中，对于固定资产发生的下列各项后续支出，通常的处理方法如下：

1、固定资产修理费用，应当直接计入当期费用。

2、固定资产改良支出，应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。

3、如果不能区分是固定资产修理还是固定资产改良，或固定资产修理和固定资产改良结合在一起，则企业应按上述原则进行判断，其发生的后续支出，分别计入固定资产价值或计入当期费用。

4、固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应当在“固定资产”科目下单设“固

定资产装修”明细科目核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时，该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。

5、经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应单设“1503 经营租入固定资产改良”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

企业因执行《企业会计准则—固定资产》，对固定资产大修理费用的核算方法由原采用预提或待摊方式改为一次性计入发生当期费用的，其原为固定资产大修理发生的预提或待摊费用余额，应继续采用原有的会计政策，直至冲减或摊销完毕为止；自执行《企业会计准则—固定资产》后新发生的固定资产后续支出，再按上述原则处理。

税务处理规定：

内资企业按《企业所得税税前扣除办法》的规定执行：

纳税人的固定资产修理支出可在发生当期直接扣除。纳税人的固定资产改良支出，如有关固定资产尚未提足折旧，可增加固定资产价值；如有关固定资产已提足折旧，可作为递延费用，在不短于5年的期间内平均摊销。

符合下列条件之一的固定资产修理，应视



为固定资产改良支出：

（一）发生的修理支出达到固定资产原值20%以上；

（二）经过修理后有关资产的经济使用寿命延长二年以上；

（三）经过修理后的固定资产被用于新的或不同的用途。

外资企业：

1、固定资产在使用过程中，因扩充、更换、翻修和技术改造而增加价值所发生的支出，应当增加该固定资产原价，其中，可以延长使用年限的，还应当适当延长折旧年限，并相应调整计算折旧（外商投资企业所得税法实施细则第四十二条）。

2、修理费用支出，一般是指为了恢复固定资产原状或维持其原有效能而发生的费用支出。如对固定资产进行周期性的修理；对机器设备、运输工具等进行全部拆卸、更换部分主要部件、配件；对窑、炉进行岁修或定期大修；对房屋、建筑物进行检修和局部翻修等支出，均可作为企业当期费用列支（财税外[1986]331号）。

3、外商投资企业和外国企业发生的房屋装修费，凡房屋产权属于本企业拥有的，其投入使用前所发生的房屋装修费，应并入房屋价格，按照税法所规定的房屋固定资产折旧年限计提折旧；房屋投资使用后所发生的房屋装修费，可在房屋重新装修后投入使用的次月开始，按5年平均摊销。

外商投资企业和外国企业发生的房屋装修费，凡房屋产权不属于本企业的，可在房屋装修后投入使用的次月开始，按5年平均摊销（国税函[2000]704号）。

2、预提费用的纳税调整

问：年末预提费用有余额进行纳税调整后，请问次年是否可转回？如果次年末的此项预提费用余额大于或小于前年末的余额如何处理？依据的相关法规有哪些？

答：对于预提费用是否应做纳税调整问题税法没有明确的调整规定，但是扣除办法的原则之一是权责发生制原则，对企业按权责发生制原则计提的预提费用，应予承认税前扣除，一般税务机关也不要求调整。

如果当地税务机关要求企业调整，并且企业已经调整，次年可按实际支付的金额调减应纳税所得额，相当于调整为收付实现制。次年的余额如有增加，只就增加部分调增。也就是对于该项费用而言，税务上的应纳税所得额的计算改为收付实现制，在计算所得额时将该项预提费用的余额冲为零。

3、发票问题

问：最近开始从事一些个人的商务活动，需要提供给客户税务发票，不含增值税发票，只是普通的经营性发票，请问这种情况下税务局能提供发票吗？

答：《中华人民共和国发票管理办法》规定，依法办理税务登记的单位和个人，在领取税务登记证后，向主管税务机关申请领购发票。需



要临时使用发票的单位和个人，可以直接向税务机关申请办理。按照这一规定，你可以先去办理税务登记证，再凭证领取发票；如果是临时需要使用发票，可以直接向所在地税务机关申请办理。

同时，根据

《国家税务总局关于调整国家税务局、地方税务局税收征



管范围若干具体问题的通知》（国税发〔1996〕37号）精神，“纳税人缴纳增值税、消费税所需填开的普通发票由国家税务局负责印制、发放、管理；缴纳营业税（中央集中缴库单位缴纳的营业税除外）所需填开的普通发票由地方税务局负责印制、发放、管理”。你可以根据你的商务活动情况向所在地国家税务局或地方税务局申请办理发票事宜。

同时，根据《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第二十六条，凡需向税务机关申请开具发票的单位和个人，均应提供发生购销业务、提供接受服务或者其他经营活动的书面证明。对税法规定应当缴纳税款的，税务机关应当在开具发票的同时征税。

4、筹建期的业务招待费

问：筹建期发生的业务招待费、职工工资等费用有没有扣除标准，可否按发生数全额列入开办费核算？

答：根据《中华人民共和国企业所得税暂

行条例实施细则》第三十四条，“企业在筹建期发生的开办费，应当从开始生产、经营月份的次月起，在不短于5年的期限内分期扣除。”《实施细则》所说的“筹建期，是指从企业被批准筹建之日起至开始生产、经营（包括试生产、试营业）之日的期间。开办费是指企业在筹建期发生的费用，包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产和无形资产成本的汇兑损益和利息等支出。”

由此可见，企业在筹建期发生的职工工资，应当在企业开始生产、经营月份的次月起，在不短于5年的期限内分期扣除；而发生的业务招待费，不属于开办费的范畴，不能计入开办费进行扣除。

5、设备维修费发票问题

问：设备维修费不开具“劳务清单”，只开发票，附件为内部计算的明细能符合规定吗？

答：国家对汇总填开的专用发票，要求必须附有销售方开具并加盖财务专用章或发票专用章的销货清单（国税发〔1994〕057号）。但对于因设备维修而要求开具“劳务清单”还没有明确的规定，个人意见如果单纯的就是提供维修、加工劳务的话只开具专用发票也无可厚非。不过，尽量将“维修合同、协议”或是内部结算的相关附件附上，增加对所发生业务的证明力。限。



珠海市地方税务局关于做好 10 月份企业所得税申报准备工作的通知

珠海市地方税务局关于五月份纳税
申报期的温馨提示

敬的纳税人：

“五一”节放假七天，根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，五月份的征收期顺延七天至五月二十二日。

由于每月申报高峰期全省地税系统的数据处理比较繁忙，为避免网上报税的纳税人在网上申报时出现系统塞车现象从而导致申报不成功，敬请网上报税纳税人于 5 月 19 日前完成纳税申报，望有关纳税人积极配合。

咨询电话：12366-2

二〇〇六年四月三十日

纳税信用 A 级纳税人评定前公示

根据国家税务总局《纳税信用等级评定管理试行办法》规定，经过纳税人自评，国、地税务机关逐级评审及市国、地税联合评审委员会评定，初步评定出我市 2004—2005 年度纳税信用 A 级纳税人 132 户。为使评定为纳税信用

A 级的纳税人名副其实，对推进我市诚信纳税真正起到示范、榜样作用，现将拟定为纳税信用 A 级纳税人名单予以公示，希望全社会本着实事求是的原则和负责任的态度，开展社会监督。对公示的纳税人持不同意见者，请于 15 天内通过来信、来电、来访等形式反映情况。

珠海市国家税务局联系电话：12366—1、
8110232

珠海市地方税务局联系电话：12366—2、
2616293

珠海市国家税务局

珠海市地方税务局

二〇〇六年五月十日

拟定为纳税信用 A 级纳税人名单（排名不分先后）

珠海市达田汽车贸易有限公司

珠海市公共汽车公司

珠海市煤气公司

珠海市邮政局

北京易初电子技术有限公司珠海分公司

珠海经济特区畜保企业有限公司

珠海优特电力科技股份有限公司

珠海市拍卖行有限公司



珠海万力达电气股份有限公司	珠海仕高玛机械设备有限公司
珠海市银通典当行有限责任公司	丽珠医药集团股份有限公司
广东威尔医学科技股份有限公司	珠海保税区摩天宇航空发动机维修有限公司
珠海高凌信息科技有限公司	珠海东洋油墨有限公司
东信和平智能卡股份有限公司	珠海斗门金海三喜空调网业有限公司
珠海市苏石石油化工有限公司	珠海星宇模型实业有限公司
珠海中富实业股份有限公司	珠海市斗门区冠兴工业有限公司
仓纺（珠海）纺织有限公司	青岛啤酒（珠海）有限公司
佳能珠海有限公司	广东电网公司珠海斗门供电局
珠海藤仓电装有限公司	珠海星光制药有限公司
珠海炬力集成电路设计有限公司	
珠海美蓓亚精密马达有限公司	
珠海乐星电子有限公司	
珠海松下通信系统设备有限公司	
珠海纳思达电子科技有限公司	
珠海碧辟液化石油气有限公司	
天威打印机耗材制造厂	
珠海天威飞马打印耗材有限公司	
珠海可口可乐饮料有限公司	
珠海经济特区红塔仁恒纸业股份有限公司	
健康药业（中国）有限公司	
珠海醋酸纤维有限公司	
珠海许瓦兹制药有限公司	
珠海市乐通化工制造有限公司	
吉林敖东珠海药业有限公司	

关于加强对提取住房公积金个人所得税管理工作的通知

珠地税发〔2006〕141号

稽查局、各区（分）局、局内各单位：

根据市审计局审计报告（2005年第9号），我市目前部分企业和行政事业单位的公积金缴存金额超出了规定的缴存标准，有的甚至达到缴存上限的25倍，极易造成税收流失。根据财政部和国家税务总局“关于住房公积金、医疗保险金、养老金征收个人所得税问题的通知”精神（财税字[1997]144号），对超过国家或地方政府规定的比例缴付的住房公积金，应将其超出部分并入职工个人当期的工资、薪金收入，计征个人所得税。

为了进一步强化我市住房公积金提存相关的个人所得税管理工作，我局特就住房公积金提存的相关政策问题，发函给市住房公积金管理中心，请其协助明确住房公积金的提存政策。现将市住房公积金管理中心“关于住房公积金缴存相关问题的复函”和市审计局审计报告中“审计抽查部分单位名单”转发给你们，各管理区(分)局要对照相关政策，通知审计部门抽查的各单位进行自查纠正，对拒不执行的单位要进行质疑约谈，进一步加强住房公积金个人所得税管理工作。

成文日期：2006.04.10

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

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

为了加强和规范房地产开发企业的企业所得税征收管理，根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则、《中华人民共和国税收征收管理法》等有关法律、法规规定，结合房地产开发企业（以下简称开发企业）的经营特点，现就房地产开发的有关企业所得税问题通知如下：

一、关于未完工开发产品的税务处理问题



开发企业开发、建造的住宅、商业用房以及其他建筑物、附着物、配套设施等开发产品，在其未完工前采取预售方式销售的，其预售收入先按预计计税毛利率分季（或月）计算出当期毛利额，扣除相关的期间费用、营业税金及附加后再计入当期应纳税所得额，待开发产品结算计税成本后再行调整。

（一）经济适用房项目必须符合建设部、国家发展改革委员会、国土资源部、中国人民银行《关于印发〈经济适用房管理办法〉的通知》（建住房〔2004〕77号）等有关法规的规定，其预售收入的计税毛利率不得低于3%。开发企业对经济适用房项目的预售收入进行初始纳税申报时，必须附送有关部门的批准文件以及其他相关证明材料。凡不符合规定或未附送有关部门的批准文件以及其他相关证明材料的，一律按销售非经济适用房的规定计算缴纳企业所得税。

（二）非经济适用房开发项目预计计税毛利率按以下规定确定：

- 1、开发项目位于省、自治区、直辖市和计划单列市人民政府所在地城市城区和郊区的，不得低于20%。
- 2、开发项目位于地级市城区及郊区的，不得低于15%。
- 3、开发项目位于其他地区的，不得低于10%。

二、关于完工开发产品的税务处理问题

（一）符合下列条件之一的，应视为开发产品已经完工：

- 1、竣工证明已报房地产管理部门备案的开发产品（成本对象）；
- 2、已开始投入使用的开发产品（成本对象）；
- 3、已取得了初始产权证明的开发产品（成本对象）。

（二）开发产品完工后，开发企业应根据收入的性质和销售方式，按照收入确认的原则，合理地将预售收入确认为实际销售收入，同时按规定结转其对应的计税成本，计算出该项开发产品实际销售收入的毛利额。该项开发产品实际销售收入毛利额与其预售收入毛利额之间的差额，计入完工年度的应纳税所得额。凡已完工开发产品在完工年度未按规定结算计税成本，或未对其实际销售收入毛利额和预售收入毛利额之间的差额进行纳税调整的，主管税务机关有权确定或核定其计税成本，据此进行纳税调整，并按《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定对其进行处理。

（三）开发产品完工后，开发企业应于年度纳税申报前将其完工情况报告主管税务机关。在年度纳税申报时，开发企业须出具有关机构对该项开发产品实际销售收入毛利额与预售收入毛利额之间差异调整情况的税务鉴定报告以及税务机关需要的其他相关资料。

上述差异调整情况鉴定报告的基本内容包括：开发项目的地理位置及概况、占地面积、开发用途、初始开发时间、完工时间、可售面积及已售面积、预售收入及其毛利额、实际销售收入及其毛利额、开发成本及其实际销售成本等。

（四）开发产品销售收入的范围为销售开发产品过程中取得的全部价款，包括现金、现金等价物及其他经济利益。开发企业代有关部门、单位和企业收取的各种基金、费用和附加等，凡纳入开发产品价内或由开发企业开具发票的，应按规定全部确认为销售收入；凡未纳入开发产品价内并由开发企业之外的其他收取部门、单位开具发票的，可作为代收代缴款项进行管理。

（五）开发产品销售收入应按以下规定确认：

1、采取一次性全额收款方式销售开发产品的，应于实际收讫价款或取得索取价款凭据（权利）之日，确认收入的实现。

2、采取分期收款方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款和付款日确认收入的实现。付款方提前付款的，在实际付款日确认收入的实现。

3、采取银行按揭方式销售开发产品的，应按销售合同或协议约定的价款确定收入额，其首付款应于实际收到日确认收入的实现，余款在银行按揭贷款办理转账之日确认收入的实现。

4、采取委托方式销售开发产品的，应按以下原则确认收入的实现：

（1）采取支付手续费方式委托销售开发产品的，应按销售合同或协议中约定的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

（2）采取视同买断方式委托销售开发产品的，属于开发企业与购买方签订销售合同或协议，或开发企业、受托方、购买方三方共同签订销售合同或协议的，如果销售合同或协议中约定的价格高于买断价格，则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现；如果属于前两种情况中销售合同或协议中约定的价格低于买断价格，以及属于受托方与购买方签订销售合同或协议的，则应按买断价



格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

（3）采取基价（保底价）并实行超基价双方分成方式委托销售开发产品的，属于由开发企业与购买方签订销售合同或协议，或开发企业、受托方、购买方三方共同签订销售合同或协议的，如果销售合同或协议中约定的价格高于基价，则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现，开发企业按规定支付受托方的分成额，不得直接从销售收入中减除；如果销售合同或协议约定的价格低于基价的，则应按基价计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。属于由受托方与购买方直接签订销售合同的，则应按基价加上按规定取得的分成额于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

（4）采取包销方式委托销售开发产品的，包销期内可根据包销合同的有关约定，参照上述（1）至（3）项规定确认收入的实现；包销期满后尚未出售的开发产品，开发企业应根据包销合同或协议约定的价款和付款方式确认收入的实现。

已销开发产品清单应载明售出开发产品的名称、地理位置、编号、数量、单价、金额、手续费等内容，以月或季为结算期，定期进行结算，并在规定期限内向税务机关进行纳税申报、预缴税款。对不按规定定期结算、纳税申报和预缴税款的，按《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定进行处理。

5、开发企业将开发产品先出租再出售的，凡将开发产品转作固定资产的，其租赁期间取得的价款应按租金确认收入的实现，出售时再按销售固定资产确认收入的实现；凡未将开发产品转作固定资产的，其租赁期间取得的价款应按租金确认收入的实现，出售时再按销售开发产品确认收入的实现。

三、关于开发产品预租收入的确认问题

开发企业新建的开发产品在尚未完工或办理房地产初始登记、取得产权证前，与承租人签订租赁预约协议的，自开发产品交付承租人使用之日起，出租方取得的预租价款按租金确认收入的实现，承租方支付的预租费用同时按租金支出进行税前扣除。

四、关于合作建造开发产品的税务处理问题

开发企业以本企业为主体联合其他企业、单位、个人合作或合资开发房地产项目，且该项目未成立独立法人公司的，按下列规定进行处理：

（一）凡开发合同或协议中约定向投资各方分配开发产品的，开发企业在首次分配开发产品时，如该项目已经结算计税成本，其应分配给投资方（即合作、合资方，下同）开发产品的计税成本与其投资额之间的差额计入当期应纳税所得额；如未结算计税成本，则将投资方的投资额视同预售收入进行相关的税务处理。

（二）凡开发合同或协议中约定分配项目利润的，应按以下规定进行处理：

1、开发企业应将该项目形成的营业利润额并入当期应纳税所得额统一申报缴纳企业所得税，不得在税前分配该项目的利润。同时不能因接受投资方投资额而在成本中摊销或在税前扣除相关的利息支出。

2、投资方取得该项目的营业利润应视同取得股息、红利，凭开发企业的主管税务机关出具的证明按规定补交企业所得税。

五、关于以土地使用权投资开发项目的税务处理问题

（一）企业、单位以换取开发产品为目的，将土地使用权投资房地产开发项目的，按以下规定进行处理：

1、企业、单位应在首次取得开发产品时，将其分解为转让土地使用权和购入开发产品两项经济业务进行所得税处理，并按应从该项目取得的开发产品（包括首次取得的和以后应取得的）的市场公允价值计算确认土地使用权转让所得或损失。

2、接受土地使用权的开发方应在首次分出开发产品时，将其分解为按市场公允价值销售该项目应分出的开发产品（包括首次分出的和以后应分出的）和购入该项土地使用权两项经济业务进行所得税处理，并将该项土地使用权的价值计入该项目的成本。

（二）企业、单位以股权的形式，将土地使用权投资房地产开发项目的，按以下规定进行处理：

1、企业、单位在投资交易发生时，应将其分解为销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理，并计算确认资产转让所得或损失。

上述土地使用权转让所得占当年应纳税所得额的比例如超过 50%，可从投资交易发生年度起，按 5 个纳税年度均摊至各年度的应纳税所得额。

2、接受土地使用权的开发方在投资交易发生时，可按上述投资交易额计算确认土地使用权的成本，并计入开发产品的成本。



六、关于开发产品视同销售行为的税务处理问题

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

（一）按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定；

（二）由主管税务机关参照当地同类开发产品市场公允价值确定；

（三）按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于 15%，具体比例由主管税务机关确定。

七、关于代建工程和提供劳务的税务处理问题

（一）开发企业代建工程和提供劳务不超过 12 个月的，可按合同约定的价款结算日或在合同完工之日确认收入的实现；持续时间超过 12 个月的，可采用完工百分比法按季确认收入的实现。

完工百分比法即是根据合同完工进度同比例确认收入和费用。完工进度可按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、测量已完成合同工作量等方法确定。

（二）开发企业在代建工程、提供劳务过程中节省的材料、下脚料、报废工程或产品的残料等，如按合同规定留归开发企业所有的，应于实际取得时按市场公平成交价确认收入的实现。

八、关于开发产品成本、费用的扣除问题

开发企业在进行成本、费用的核算与扣除时，必须按规定区分期间费用和开发产品成本、开发产品会计成本与计税成本、已销开发产品计税成本与未销开发产品计税成本的界限。

（一）开发企业在结算开发产品的计税成本时，按以下规定进行处理：

1、开发产品建造过程中发生的各项支出，当期实际发生的，应按权责发生制的原则计入成本对象；当期尚未发生但应由当期负担的，除税收规定可以计入当期成本对象的外，一律不得计入当期成本对象。

2、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，同时还应将各项支出合理地划分为直接成本、间接成本和共同成本。

3、开发产品完工前发生的直接成本、间接成本和共同成本，应按配比原则将其分配至各成本对象。其中，直接成本和能够分清成本负担对象的间接成本，直接计入成本对象中；共同成本以及因多个项目同时开发或先后滚动开发而不能分清负担对象的间接成本，应按各个成本对象（项目）占地面积、建筑面积或工程概算等方法计算分配。

4、计入开发产品成本的费用必须是真实发生的，除税收另有规定外，各项预提（或应付）费用不得计入开发产品成本。

5、计入开发产品成本的费用必须符合国家税收规定。与税收规定不一致的，应以税收规定为准进行调整。

6、开发产品完工后应在规定的时限内及时结算其计税成本，不得提前或滞后。如结算了会计成本，则应按税收规定将其调整为计税成本。

（二）下列项目按以下规定进行扣除：

1、已销开发产品的计税成本。当期准予扣除的已销开发产品的计税成本，按当期已实现销售的可售面积和可售面积单位工程成本确认。可售面积单位工程成本和已销开发产品的计税成本按下列公式计算确定：

可售面积单位工程成本=成本对象总成本÷总可售面积

已销开发产品的计税成本=已实现销售的可售面积×可售面积单位工程成本

2、开发企业发生的应计入开发产品成本中的费用，包括前期工程费、基础设施建设费、公共配套设施费、土地征用及拆迁费、建筑安装工程费、开发间接费用等，应根据实际发生额按以下规定进行分摊：

（1）属于成本对象完工前发生的，应按计税成本结算的规定和其他有关规定直接计入成本对象。

（2）属于成本对象完工后发生的，应按计税成本结算的规定和其他有关规定，首先在已完工成本对象和未完工成本对象之间进行分摊，然后再将应由已完工成本对象负担的部分，在已销开发产品和未销开发产品之间进行分摊。

3、应付款项。开发企业发生的各项应付费用，可以凭合法凭证计入开发产品计税成本



或进行税前扣除，其预提费用除税收另有规定外，不得在税前扣除。

4、维修费用。开发企业对尚未出售的开发产品和按照有关法律、法规或合同规定对已售开发产品（包括共用部位、共用设施设备）进行日常维护、保养、修理等实际发生的费用，准予在当期扣除。

5、共用部位、共用设施设备维修基金。开发企业将已计入销售收入的共用部位、共用设施设备维修基金按规定移交给有关部门、单位的，应于移交时扣除。代收代缴的维修基金和预提的维修基金不得扣除。

6、开发企业在开发区内建造的会所、停车场库、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施，按以下规定进行处理：

（1）属于非营利性且产权属于全体业主的，或无偿赠与地方政府、公用事业单位的，可将其视为公共配套设施，其建造费用按公共配套设施费的有关规定进行处理。

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

7、开发企业在开发区内建造的邮电通讯、学校、医疗设施应单独核算成本，按以下规定进行处理：

（1）由开发企业投资建设完工后，出售的，按建造开发产品进行处理；出租的，按建造固定资产进行处理；无偿赠与国家有关业务管理部门、单位的，按建造公共配套设施进行处理。

（2）由开发企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设，完工后有偿移交的，国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本，抵扣的差额应计入当期应纳税所得额。

8、开发企业建造的售房部（接待处）和样板房，凡能够单独作为成本对象进行核算的，可按自建固定资产进行处理，其他一律按建造开发产品进行处理。售房部（接待处）、样板房的装修费用，无论数额大小，均应计入其建造成本。

9、保证金。开发企业采取银行按揭方式销售开发产品的，凡约定开发企业为购买方的按揭贷款提供担保的，其销售开发产品时向银行提供的保证金（担保金）不得从销售收入

中减除，也不得作为费用在当期税前扣除，但实际发生损失时可据实扣除。

10、广告费、业务宣传费、业务招待费。按以下规定进行处理：

（1）开发企业取得的预售收入不得作为广告费、业务宣传费、业务招待费等三项费用的计算基数，至预售收入转为实际销售收入时，再将其作为计算基数。

（2）新办开发企业在取得第一笔开发产品实际销售收入之前发生的，与建造、销售开发产品相关的广告费、业务宣传费和业务招待费，可以向后结转，按税收规定的标准扣除，但结转期限最长不得超过 3 个纳税年度。

11、利息。按以下规定进行处理：

（1）开发企业为建造开发产品借入资金而发生的符合税收规定的借款费用，属于成本对象完工前发生的，应配比计入成本对象；属于成本对象完工后发生的，可作为财务费用直接扣除。

（2）开发企业向金融机构统一借款后转借集团内部其他企业、单位使用的，借入方凡能出具开发企业从金融机构取得借款的证明文件，其支付的利息准予按税收有关规定在税前扣除。

（3）开发企业将自有资金借给全资企业（包括分支机构）和其他关联企业的，关联方借入资金金额超过其注册资本 50% 的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除；未超过部分的利息支出，准予按金融机构同类同期贷款基准利率计算的数额内税前扣除。

12、土地闲置费。开发企业以出让方式取得土地使用权进行房地产开发的，必须按照土地使用权出让合同约定的土地用途、动工开发期限开发土地。因超过出让合同约定的动工开发日期而缴纳的土地闲置费，计入成本对象的施工成本；因国家无偿收回土地使用权而形成的损失，可作为财产损失按税收规定在税前扣除。

13、成本对象报废和毁损损失。成本对象在建造过程中如单项或单位工程发生报废和毁损，减去残料价值和过失人或保险公司赔偿后的净损失，计入继续施工的工程成本；如成本对象整体报废或毁损，其净损失可作为财产损失按税收规定扣除。

14、折旧。开发企业将开发产品转作固定资产的，可按税收规定扣除折旧费用；未转作固定资产的，不得扣除折旧费用。

九、关于征收管理问题



(一) 开发企业在年度申报纳税时, 应对涉及报税务机关审批或备案的税前扣除项目逐笔逐项进行核实。凡未按规定报批或备案以及手续、资料不全的, 要及时补办有关手续、资料, 否则, 不得在税前扣除。

(二) 开发企业出现下列情形之一的, 税务机关可对其以往应缴的企业所得税按核定征收方式进行征收、管理并逐步规范, 同时按《中华人民共和国税收征收管理法》等税收法律、法规的规定进行处理, 但不得事先规定开发企业的所得税按核定征收方式进行征收、管理。

- 1、依照法律、行政法规的规定可以不设账簿的;
- 2、依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账薄的;
- 3、擅自销毁账簿的或者拒不提供纳税资料的;
- 4、虽设置账簿, 但账目混乱或成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不齐, 难以查账的;
- 5、发生纳税义务, 未按照规定的期限办理纳税申报, 经税务机关责令限期申报, 逾期仍不申报的;
- 6、纳税人申报的计税依据明显偏低, 又无正当理由的。

十、关于适用减免税政策问题

根据房地产开发业务的特点, 房地产开发企业和以销售(包括代理销售)开发产品为主的企业不得享受新办企业的税收优惠。

十一、关于本通知适用范围和执行时间问题

本通知适用于各种经济性质的内资房地产开发企业, 以及从事房地产开发业务的其他内资企业。各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局应联合制定具体实施办法, 并报国家税务总局备案。

本通知自 2006 年 1 月 1 日起执行, 《国家税务总局关于房地产开发有关企业所得税问题的通知》(国税发〔2003〕83 号)同时废止。此前没有明确规定且尚未进行处理的税务事项, 按本通知执行。



《财政部国家税务总局关于享受企业所得税优惠政策的新办企业认定标准的通知》

财税[2006]1 号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财务局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

随着社会经济的不断发展和企业改革的逐步深化，出现了享受企业所得税优惠政策的新办企业认定标准不够明确的问题。经研究，现对享受企业所得税定期减税或免税的新办企业的认定标准重新明确如下：

一、享受企业所得税定期减税或免税的新办企业标准

1、按照国家法律、法规以及有关规定在工商行政主管部门办理设立登记，新注册成立的企业。

2、新办企业的权益性出资人(股东或其他权益投资方)实际出资中固定资产、无形资产等非货币性资产的累计出资额占新办企业注册资金的比例一般不得超过 25%。其中，新办企业的注册资金为企业在工商行政主管部门登记的实收资本或股本。非货币性资产包括建筑物、机器、设备等固定资产，以及专利权、商标权、非专利技术等无形资产。新办企业的权益性投资人以非货币性资产进行出资的，经有资质的会计(审计、税务)事务所进行评估的，以评估后的价值作为出资金额；未经评估的，由纳税人提供同类资产或类似资产当日或最近月份的市场价格，由主管税务机关核定。

二、新办企业在享受企业所得税定期减税或免税优惠政策期间，从权益性投资人及其关联方累计购置的非货币性资产超过注册资金 25% 的，将不再享受相关企业所得税减免税政策优惠。

三、本通知自文发之日起执行。国家税务局、地方税务局关于新办企业的具体征管范围按本通知规定的新办企业标准认定。对文发之前，国家税务局或地方税务局实际征管的企业，其征管范围不作调整，已批准享受新办企业所得税优惠政策的新办企业，可按规定执行到期。

四、《国家税务总局关于企业所得税几个具体问题的通知》（国税发[1994]229 号）中，有关“六、新办企业的概念”及其认定条件同时废止。