

内部刊物
仅供参考

目录

刊首语	1	成功者的十三项习惯
财税视野	2	新会计准则与原会计准则的比较
	9	非法所得不可课税
	13	假损耗的发现和思考
	15	谈合并财务报表新会计准则的特点
业务指南	19	巧用新申报表做好捐赠筹划
	21	回笼货款缺章法 囿囿偷税遭处罚
	23	委托代购代销筹划有道
	25	几个筹划再投资退税的失败案例
业务咨询	27	我公司在香港购入一软件, 请问对方开给我司的发票可否能在税前扣除?
	27	本公司已注销, 现想申请恢复, 请问需要哪些资料, 要办哪些手续, 会不会有行政处罚, 罚多少?
	27	税收中的滞纳金具体如何计算?
	28	第一次交纳契税1%日期是1999年的, 第二次补交契税0.5%是2003年11月的。如果此房现在卖出是否要交营业税? 满5年不用交营业税的时间是以第一次交契税的日期为准还是以第二次的为准? 还是以开发票或办房产证上的发证日期为准呢?
	28	房地产开发企业开发的房产没有售出的部分转为固定资产是视同销售行为吗? 如是需要缴纳什么税? 如公司将这部分固定资产(或未转成固定资产仍是以存货形式存在的资产)投资给其他房地产开发企业或非其他房地产开发企业的, 是否免征营业税、土地增值税、企业所得税?
	29	外资企业的房产税是否实行从价计征? 不实行从租计征? 如果外资企业将自有房产出租是否需缴纳房产税?
地方财税	30	珠海市地方税务局关于统一换发税务登记证件的公告
	31	税务登记证换证办税指南
法规速递	32	关于出口合同备案采用电子数据处理方式的紧急通知
	34	转发省地税局关于进一步加强个人出租屋房屋税收征管的通知
	37	国家税务总局关于调整企业所得税计税工资政策具体实施有关问题的通知
	39	国务院办公厅转发建设部部门关于调整住房供应结构稳定住房价格意见的通知
	39	关于调整住房供应结构稳定住房价格的意见
	42	国家税务总局关于调整企业所得税计税工资政策具体实施有关问题的通知

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

成功者的十三项习惯

成功是一种习惯，失败也是一种习惯。你的习惯无法改变，但可以用好的习惯来替代。成功很简单，只要简单的事情重复做，养成习惯，如此而已。以下是成功者十三个价值连城的习惯，我们称之为“百万元的习惯”。

习惯一：成功者清楚地了解他做每一件事情的目的。

成功者虽重视事情的结果，但更重视事情的目的，而目的清楚则有助于他达到结果并且享受过程；

习惯二：成功者下决定迅速果断，之后若要改变决定，则慎思熟虑。

一般人经常在下决定时优柔寡断，决定之后却有轻易更改；成功者之所以能迅速下决定，因为他十分清楚自己的价值层级和信念，了解事情的轻重缓急，因此能有系统的处理；

习惯三：成功者具有极佳的倾听能力。

倾听并非是去听对方说的话，而是去听对方话中的意思。倾听的技巧包括：一、倾听时不打断对方的谈话；二、把对方的话听完；三、即使不需要记录，你都可以听出来对方的意思；四、把所有的问题记在脑海，等对方说完后在一同发问。

习惯四：成功者设定“当日计划”。

成功者在前一天晚上或一早就会把当天要处理的事情全部列出来，并依照重要性分配时间。他管理事情而非管理时间。

习惯五：写日记。

写日记的法则：一、保持弹性，重表达思想，而不用太多严格规则；二、持续；三、用来设计你的生命价值和中心思想；四、记录每件事情的差异化；五、记录特殊时刻及事件；六、解决问题；七、学习问更好的问题；八、在日记上写下自己的宣言；九、把每日写下的东西在月底复习；十、深刻自己的记忆和经验。

习惯六：做喜欢的事。

习惯七：勤于练习基本动作。

习惯八：运用自我暗示的力量。

自我暗示就是把目标用强烈语气不断念出声音，告诉自己，让潜意识无法分辨真假，因此相信它。

习惯九：运用冥想的技巧。

当你不断想象自己达成目标是情景，潜意识会引导身体作出那些效果。

习惯十：保持体力或创造更多精力。

习惯十一：成功者人生的目的通常超越自我，立志为大多数人贡献自己的力量。

为使命而非为金钱工作。

习惯十二：成功者有系统。

成功者都有一套方法来整理思想、行为，因此能不断实践在自己身上，并且教导别人。

习惯十三：成功者找方法，失败者找理由。

成功者愿意做失败者不愿意做的事情。

如果你能不断采取以上做法，进而养成习惯的话，这些习惯对你可能不只是百万元的价值，更可能带给你金钱和心中的富有。

新会计准则与原会计准则的比较

来源：会计之友 作者：马学国

2006年2月15日，中华人民共和国财政部在北京发布了39项企业会计准则(以下简称“新准则”)和48项审计准则。会计准则自2007年1月1日起在上市公司施行，鼓励其他企业施行。

新会计准则的实施，有利于贯彻以人为本的科学发展观，有利于完善市场经济体制，有利于提高对外开放水平，有利于资本市场健康稳定发展，有利于解决中国市场经济地位和反倾销问题，有利于金融改革和化解金融风险问题，有利于提高中国企业的形象。

为便于学习理解和实施新会计准则，本文对16项修订后发布的具体准则与修订前的原会计准则做了对比。

新准则是对原准则的继承、发展和完善，大部分规定与原准则相同。抛开体例和文字表述等形式上的差异，两者的主要差异(并非全部差异)如下：

1. 《企业会计准则第1号——存货》

① 存货发出计价

原准则：个别计价法、先进先出法、加权平均法、移动平均法和后进先出法等

新准则：个别计价法、先进先出法、加权平均法

② 借款费用

原准则：不能计入存货成本

新准则：符合条件的可以资本化

2. 《企业会计准则第2号——长期股权投资》

① 规范的范围

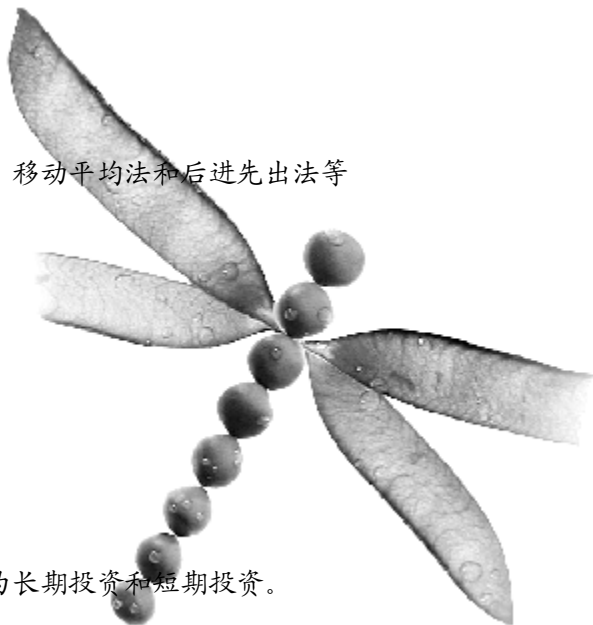
原《投资》准则包括股权投资、债权投资且划分为长期投资和短期投资。

新准则仅规范长期股权投资，债权投资和短期股权投资纳入《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范。

② 权益法的应用范围

原准则：投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响的，长期股权投资应采用权益法核算。

新准则：投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的，长期股权投资应采用权益法核算；投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资采用成本法核算；投资企业对被投资单位不具





有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资采用成本法核算；短期投资和投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，公允价值能可靠计量的长期股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定核算。

3. 《企业会计准则第 4 号——固定资产》

①规范的范围：新准则分离出部分固定资产由《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》规范。

②新准则规定确定固定资产成本时，应当考虑弃置费用因素。

③新准则取消了后续支出的确认原则

固定资产发生后续支出时其确认原则同初始确认固定资产的原则：该固定资产包含的经济利益很可能流入企业；该固定资产的成本能够可靠地计量。

④利息

原准则：不考虑购买固定资产延期付款的折现和利息问题；

新准则：购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，固定资产的成本以购买价格的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》应予以资本化的以外，应当在信用期间计入当期损益。

⑤减值：原准则允许转回；新准则不允许转回。

⑥新准则增加了至少每年末对固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核的规定。

4. 《企业会计准则第 6 号——无形资产》

①规范的范围

原准则包括可辨认无形资产和不可辨认无形资产，不可辨认无形资产即商誉；

新准则仅包括可辨认无形资产，不包括商誉。商誉由《企业会计准则第 20 号——企业合并》规范。

②企业内部研发费用

原准则：依法申请取得前发生的研究与开发费用，应于发生时确认为当期费用；

新准则：研究阶段的支出计入当期损益；开发阶段的支出符合条件的确认为无形资产。

③利息

原准则：不考虑购买无形资产延期付款的折现和利息问题；

新准则：购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的成本以购买价格的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》应予以资本化的以外，应当在信用期间计入当期损益。

④摊销



A、摊销方法

原准则：无形资产的成本，应自取得当月起在确定的期限内分期平均摊销。

新准则：无形资产的摊销方法，应当反映企业预期消耗该无形资产所产生的未来经济利益的方式。无法可靠确定消耗方式的，应当采用直线法摊销。

B、摊销年限

原准则：摊销年限为预计使用年限、合同规定的受益年限或法律规定有效年限三者中较短者，如果合同没有规定受益年限、法律也没有规定有效年限的，摊销年限不应超过 10 年。

新准则：使用寿命有限的无形资产，其应摊销额应当在使用寿命内系统合理摊销；使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

C、残值

原准则：无形资产摊销时不考虑残值；

新准则：考虑残值。

⑤减值：原准则允许转回；新准则不允许转回。

⑥新准则增加了至少每年末对寿命有限的无形资产的使用寿命以及未来经济利益消耗方式和使用寿命不确定的无形资产使用寿命进行复核的规定。

5. 《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》

①规范的范围

原准则：不涉及企业合并中的非货币性交易；

新准则：未明确排除企业合并中的非货币性资产交换。

②计价

原准则：

A、企业发生非货币性交易时，应以换出资产的账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。

B、如果发生补价，支付补价的，应以换出资产的账面价值，加上补价和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值；收到补价的，应按公式确定换入资产的入账价值和应确认的损益(公式略)。

C、除收到补价方按比例确认一部分收益外，不确认其他利润或损失。

新准则：

A、交换具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益；



B、交换不满足上述条件的，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认损益；

C、以上两种情况涉及补价的，直接用补价调整换入资产的成本，不用象原准则那样分配补价。

6. 《企业会计准则第 12 号——债务重组》

债务重组利润

原准则计入资本公积；新准则计入当期损益。

7. 《企业会计准则第 13 号——或有事项》

①规范的范围

原准则：不涉及债务重组、建造合同、所得税、保险合同、终止营业、租赁、企业重组、环境污染整治等项目引起并由其他会计准则规范的或有事项。

新准则：建造合同、所得税、企业合并、租赁、原保险合同和再保险合同形成的或有事项，适用其他相关会计准则。

②新准则明确了：

A、符合预计负债确认条件的待执行亏损合同和企业承担的重组义务应当确认为预计负债；

B、未来经营亏损不能确认为预计负债。

8. 《企业会计准则第 14 号——收入》

①商品销售收入计量

原准则：收入应按企业与购货方签订的合同或协议金额或双方接受的金额确定，即计量采用名义金额。

新准则：

A、企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售收入金额，已收或应收的合同或协议价款显失公允的除外。

B、合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定商品销售收入金额。

C、应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法摊销。

②提供劳务收入

新准则明确了混合销售(销售商品同时提供劳务)时的处理方法：能够区分的单独计量；不能区分的作为商品销售处理。



9. 《企业会计准则第 15 号——建造合同》

追加资产的建造

原准则：无规定

新准则：满足下列条件之一的，应当作为单项合同：A、该追加资产在设计、技术或功能上与原合同包括的(一项或数项)资产存在重大差异；B、议定该追加资产的造价时，不需考虑原合同价款。

10. 《企业会计准则第 17 号——借款费用》

①规范的范围

原准则：不涉及与融资租赁有关的融资费用和房地产商品开发过程中发生的借款费用。

新准则：与融资租赁有关的融资费用适用《企业会计准则第 21 号——租赁》；房地产商品开发过程中发生的借款费用适用本准则。

②符合资本化条件的资产

原准则：固定资产，不包括房地产商品开发企业作为存货管理的房地产。

新准则：需要相当长时间的购建或者生产活动才能达到可使用或者可销售状态的资产，包括固定资产和需要相当长时间的购建或者生产活动才能达到可使用或者可销售状态的存货、投资性房地产等。

③借款费用资本化的借款范围

原准则：专门借款

新准则：专门借款和一般借款

11. 《企业会计准则第 21 号——租赁》

①租赁开始日

原准则：企业应当将起租日作为租赁开始日。但是，在售后租回交易下，租赁开始日是指买主(即出租人)向卖主(即承租人)支付第一笔款项之日。

新准则：指租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。

②融资租赁承租人租赁资产入账价值及未确认融资费用

原准则：在租赁开始日，承租人通常应当将租赁开始日租赁资产原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产的入账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，并将两者的差额记录为未确认融资费用。但是如果该项租赁资产占企业资产总额的比例不大，承租人在租赁开始日可按最低租赁付款额记录租入资产和长期应付款。



新准则:

A、在租赁开始日,承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,并将两者的差额记录为未确认融资费用。

B、取消了“如果该项租赁资产占企业资产总额的比例不大,承租人在租赁开始日可按最低租赁付款额记录租入资产和长期应付款。”的规定。

③承租人融资租赁初始直接费用

原准则:在租赁谈判和签订租赁合同过程中承租人发生的、可直接归属于租赁项目的初始直接费用,如印花税、佣金、律师费、差旅费等,应当确认为当期费用。

新准则:在租赁谈判和签订租赁合同过程中承租人发生的、可直接归属于租赁项目的初始直接费用,如印花税、佣金、律师费、差旅费等,应当计入租赁资产价值。

④融资租赁承租人应收融资租赁款及未确认融资收益

原准则:在租赁开始日,出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额作为应收融资租赁款的入账价值,并同时记录未担保余值,将最低租赁收款额与未担保余值之和与其现值之和的差额记录为未实现融资收益。在租赁谈判和签订租赁合同过程中出租人发生的、可直接归属于租赁项目的初始直接费用,如印花税、佣金、律师费、差旅费等,应当确认为当期费用。

新准则:在租赁开始日,出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值,并同时记录未担保余值,将最低租赁收款额与未担保余值之和与其现值之和的差额记录为未实现融资收益。

⑤未确认融资收益/费用D的分摊

原准则:

A、承租人分摊未确认融资费用时,可以采用实际利率法,也可以采用直线法、年数总和法等。

B、出租人应当采用实际利率法计算当期应当确认的融资收入;在与按实际利率法计算的结果无重大差异的情况下,也可以采用直线法、年数总和法等。

新准则:

A、承租人分摊未确认融资费用时,应当采用实际利率法;

B、出租人应当采用实际利率法计算当期应当确认的融资收入。

⑥新准则取消了原准则“超过一个租金支付期未收到租金的,应当停止确认融资收入,其已确认的融资收入,应予冲回,转作表外核算。在实际收到租金时,将租金中所含融资收入确认为当期收入。”的规定。



12. 《企业会计准则 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》

①追溯调整法

新准则增加了“不切实可行”的规定：确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策；在当期期初确定会计政策变更对以前各期影响数不切实可行的，应当采用未来适用法进行处理。

②差错更正

原准则：

A、包括本期差错和前期差错；

B、前期差错划分重大和非重大差错采用不同的处理方法。

新准则：

A、仅规范前期差错，且不区分重大和非重大差错；

B、采用追溯重述法改正前期差错；

C、“追溯重述不切实可行”时的处理方法类似于追溯调整法“不切实可行”的规定。

13. 《企业会计准则 29 号——资产负债表日后事项》

股利或利润分配

原准则：资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构所制定利润分配方案中分配的现金股利(或分配给投资者的利润)，应在资产负债表所有者权益中单独列示。

新准则：资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日负债，但应当在附注中单独披露。

14. 《企业会计准则 31 号——现金流量表》

新准则与原准则没有实质上的变化。

15. 《企业会计准则 32 号——中期财务报告》

新准则增加了以下规定：

①基本的和稀释的每股收益应当在中期利润表中列报。

②企业在确认、计量和报告各中期财务报表项目时，对项目重要性程度的判断，应当以中期财务数据为基础，不应以年度财务数据为基础。中期会计计量与年度财务数据相比，可在更大程度上依赖于估计，但是，企业应当确保所提供的中期财务报告包括了相关的重要信息。

16. 《企业会计准则 36 号——关联方披露》

新准则：



①关联方关系扩大到包括

A、两方或两方以上同受一方共同控制或重大影响

B、母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员

C、受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员间接地控制、共同控制、重大影响的其他企业

②母子公司关系披露的层次：母公司、最终控制方、对外公开提供财务报表的最低中间控股公司

③关联方发生交易披露，取消金额或比例选择，要求企业必须披露交易金额

④强调只有在提供充分证据的情况下，企业才能披露关联方交易采用了与公平交易相同的条款。

——本文转载自《会计之友》

非法所得不可课税

来源：[经济观察报](#) 作者：[章深](#)

非法所得是否应当课税，不仅中国学术界讨论多年至今无法取得共识，在国外税法学界也长期聚讼纷纭。从国内新近发表的文章看，主张向非法所得课税者占压倒性多数。一个有代表性的看法是：“税务机关只需确认该经济价值增长的存在的事实，并根据税法的规定判断该经济价值的增长是否属于征税范围，即有权要求纳税人缴纳税款。取得该经济价值的行为是否有效、是否合法、是否将遭致法律的否定，则不属于税务机关认定的范围。”今年 1 月 12 日，财政部、国家税务总局发布的[《关于加强教育劳务营业税征收管理有关问题的通知》](#)，明确规定非法所得不得免税：“超过规定收费标准

的收费以及学校以各种名义收取的赞助费、择校费等超过规定范围的收入，不属于免征营业税的教育劳务收入，一律按规定征税。”

但是，如果某项“经济价值增长”的事实确实与非法行为有关，税务机关是否仍应课税？学校“超过规定收费标准的收费”属于学校的非法所得，应该归还原主，还是由税务机关征税？应当如何评价向非法所得课税的主张？

“实质课税”不应超越现行法律

[《中华人民共和国税收征收管理法》](#)第三条，对“税收法定原则”作了如下表述：“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，



依照国务院制定的行政法规的规定执行。”税收的开征、停征要依据法律法规，换言之，没有法律法规的规定，税务机关不得自作主张。税捐的课征还有一些重要原则，从不同角度要求税法的合理性，如“实质课税原则”、“税收平等原则”、“税捐稽征经济原则”等，它们是税法所追求的实际目标，不但是立法机关应当遵循的原则，也是执行机关应当遵循的原则。但是，执法者的行为首先应该合法。所以，与税法的合理性诸原则相比，税收法定原则居于优先地位。

主张对非法所得课税的人们，经常引用“实质课税”原则，要求根据实际情况，尤其注意根据课税要素经济目的和经济生活的实质，只要符合课税要件即应课税。按照这个标准，制造假药牟取暴利的企业也是符合条件的纳税主体。这些企业以盈利为目的，并因此获得巨额收入，税务机关应该对其课税。但是，《中华人民共和国刑法》第一百四十一条规定，“生产、销售假药，足以严重危害人体健康的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处销售金额百分之五十以上二倍以下罚金；对人体健康造成严重危害的，处三年以上十年以下有期徒刑，并处销售金额百分之五十以上二倍以下罚金；致人死亡或者对人体健康造成特别严重危害的，处十年以上有期徒刑、无期徒刑或者死刑，并处销售金额百分之五十以上二倍以下罚金或者没收财产。”这里并没有提出课税要求，实质课税原则在这类案件中一定不可行。实质课税原则只有应用于法律框架内才具备合法

性。

目前已经颁行的《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国企业所得税暂行条例》等法律法规都对自然人和法人的应税所得作出规定。单从条文上看，两个法律文件既没有排除非法所得，也都没有将非法所得包含在内。《个人所得税法》明确规定“其他所得”的征税要“经国务院财政部门确定”。《企业所得税暂行条例》中的“其他收入”，虽然未冠以“经国务院财政部门确定征税”之类的限定，但并没有把非法收入包括在内，也不能合乎逻辑地推出这个结论。司法解释应当严格局限于现有法律，不能超越法律规定，不能造成事实上的法院立法。如果不能从所得税法和立法意图中合乎逻辑地推出应税所得包含非法所得，司法解释在这个方面就不能有所作为。

而税务部门作为法律执行部门只能执行法律，其行为不能违反和超越法律的规定。日本税法学者北野弘久说，“如果一般、抽象地强调实质课税原则这一暧昧的法理，那么就会给在法的执行过程中滥用征税权力的事实带来正当化、合法化的危险。”而且还会给“租税法律主义带来沦于形式化、空洞化的危险”。

一项收入如果已被确定为非法所得，则违法者或者已依法受到处罚，或者尚未处理。对第一种情况课税，虽然加重了违法者的经济负担，但实际上是税务机关对违法者实施法外课税；如果非法所得已被全数罚没，则是税务机关向违法者的合法收入重复征税。至于第二种情况，非法所得应当面临的处置包括：依法罚



没和归还原主。税务机关把原本应该通过罚没直接送缴国库的钱财变为税款，通过税务部门转入国库，也就是把国家为禁止违法犯罪行为而实施的惩罚性罚没，转变为非惩罚性的课税。税务机关向应该归还原主的财物课税也毫无道理。超过标准的收费是学校或其他教育机构对他人财产的非法侵占。财产所有权属于学生或者学生的亲友，理应“完璧归赵”。税务部门没有理由对其征税。

另外，非法所得既可以包含犯罪收入，也可以局限于情节显著轻微危害不大的违法收入。判断一个人是否从事了非法经营，与确知违法经营的规模和获利大小相比，前者相对容易，后者比较困难。因此，允许对非法所得课税，实际上打开了向犯罪所得课税的大门。一个国家的税法一旦允许向犯罪所得课税，等于把国家的财政基础部分地建立在社会的毒瘤之上。向拐卖儿童的团伙课税，所得到的哪里是税款，分明是儿童及其家人的血泪。这类课税行为显然已经跌破道德底线，影响所及，不但会使税务机关沦为没有灵魂、不讲道德的经济动物，还会污损整个国家的形象。

向非法所得课税的另一个值得重视的理由是大量非法所得的存在。非法所得的大量存在暴露了我国法律制度上的缺陷，其中包括执法环节广泛存在着的有法不依，执法不严，使许多违法经营不受惩罚，逍遥法外。然而，违法经营者既然不顾忌违反刑法等法律，恐怕也不会顾忌违反税法。法律制度不能禁止非法活动，却能让违法者报税纳税，这种可能性是否存

在？违法活动实质上是对公民权利的侵犯，真正希望恢复公平和维护公民权利政府是采取有效行动制止违法犯罪。任何珍惜和维护自己道德形象的政府，都不能允许税务机关向非法所得课税。

法律体系不应自相矛盾

《中华人民共和国宪法》第五条规定，“一切违反宪法和法律的行为，必须予以追究。”宪法是国家的根本大法，所有法律法规都不能违反宪法，税法当然也不例外。宪法对违法犯罪的态度决定了税法对违法犯罪的态度。政府在立法和执法的各个环节对违法行为都应该有明确的态度和一致的行动，任何妥协和暧昧的态度都不符合宪法精神，都会导致法律体系内部的矛盾，并进而削弱制止违法的力度。

向非法所得课税将同多部法律法规相抵触。各类法律法规，都设置了与违法犯罪性质和后果相适应的法律责任，却都没有关于税务机关在违法所得被罚没之前拥有优先课税权的规定。向非法所得课税的主张如果被采纳，意味着税收利益压倒了宪法原则。有些主张向非法所得课税的学者认为，“对非法收入课税并不意味着对非法行为的纵容，反而是更严厉的打击”，“在某种程度上可以对非法行为造成一种威慑”，这种说法没有根据。非法所得是计算罚没的基数。如果非法经营者已经缴纳税款，在计算非法所得时，要先将这笔款额从非法所得总数中排除出去。所以，先前缴纳的税款，多少可以减轻违法行为的法律责任，违法者实际承受的处罚会轻于本来应当受到的处罚。

向非法所得课税将使税务机关与其他执法部门的责任互相抵触。税务机关如果受命向非法所得课税，非法收入便理所当然地成为税源的一部分。于是，该税务机关便同公安、工商管理等机关的工作发生冲突。各个部门越是忠于职守，冲突就越剧烈。违法经营活动在许多地方愈演愈烈，一些地方政府在其中扮演了不光彩的角色。由于不少地方已经违法向非法经营者征税，为保持和增加财源，他们对生产不合格和有害产品的企业，对各种不正当竞争，或者默认纵容，或者干脆加以包庇，充当违法活动的保护伞。

税法合理的制度安排应该是税收的增长与社会利益相一致，与经济健康、市场繁荣成正比，相生相长，互为因果。经济的健康发展使国家拥有充足的税源，而国家所提供的公共产品又为经济发展造就更为有利的环境和更加充沛的条件。向非法所得课税的做法，有损于国家的道德形象，具有破坏法律体系的内在统一，使依法治国的道路更为坎坷等消极作用，因而不合理的制度安排。

他国立法经验不应曲解

主张对非法所得课税的人经常以德国、日本等国税法的有关规定支持自己的观点。《德国租税通则》第 40 条规定：“实现税法构成要件之全部或一部之行为，不因其违反法律之命令或禁止，或违反善良风俗，而影响其租税之课征。”这是“实质课税原则”的最早的表述，在德国它被称为“经济考察（观察）方法”。人们在引用这条规定说明德国税法主张对非法所得课税时，却

省略了不该省略的内容。

在《德国租税通则》第 40 条的“一般说明”中，立法者明确指出，该规定并不意味着税收实体法有任何变化，实施该规定也不得与法律相悖：“本条之规定并非创设补充性之构成要件，因此租税义务是否成立，以及其范围，仍应依各有关之税法规定定之。”作为《德国租税通则》的组成部分，《德国租税通则之简介》也说，“所谓经济考察方法者，依正确之理解，实为量能课征原则之表现，亦即租税法应依纳税能力衡量租税负担。惟不许可有逸脱于法律之经济考察方法。”立法者仅仅是授予执法者较大的自由裁量权而已，对超越授权的执法行为并不认同。某项所得如果显而易见来自非法所得，就应适用民法中涉及侵权行为的条款或刑法等，而不应适用本条款。德国的立法者十分小心谨慎地防范适用实质课税与其他法律规范可能出现的冲突。即使如此，它还是引起了长久的争议。人们看到实质课税与税收法定之间的紧张关系。

在日本，第二次世界大战后不久，由于政府对个人和法人的企业适用了不同方式的企业税制，企业业绩一旦超过某个阶段，在综合税负方面法人企业要比个人企业有利可图。因此，不少个人企业改为法人企业以逃避税收。日本政府便通过在税法中明文规定实行实质课税，制止人们的避税行为。虽然日本税法学界对实质课税原则的适用至今仍有不同意见，但该原则在引入日本时毕竟没有被曲解。



假损耗的发现和思考

来源：中国注册会计师 作者：彭德兴 刘志耕

一、假损耗的发现

笔者曾在一商品流通企业检查时发现，该企业每一两个月就有一次数量不等的烟酒报损，报损金额一般在一万元左右，最多的是春节前一个月，报损额达四万多元，全年累计报损十多万元。每次报损的会计凭证均后附报损实物清单和报损审批手续，企业也介绍说税务部门对以往年度的类似情况都作为正常损耗予以了确认。笔者对此产生三点疑问，一是该企业经营的烟酒品牌很多，为何损耗的烟和酒集中于两三个品牌？二是为何每次报损额基本在一万元左右？三是为何春节前一个月的报损为平时的四倍？对此，财务科长一口咬定均属正常损耗，并解释说销量大的烟酒其损耗自然就大，年终损耗多一点是因为年度大盘点，故报损较多。对此解释，笔者无法打消疑虑，遂借参观为由到了商场部，直接与营业员攀谈，从站柜台的辛苦、烟酒柜有几个人，再聊到年工资收入、奖金多少等。经过与营业员的直接交流，笔者了解到：营业员的奖金是分柜组按营业额计算：如发生损耗按规定要扣奖金，但通常不会有损耗，如有一般发生在年终盘点，并一次性扣发奖金。当问及最近柜台损耗一万元时，经营业员确认属领用，不是损耗，这是单位对外送礼或招待用的烟酒，平时总是先签单，累计到一万元左右再结账。至此，笔者的疑虑终于得到印证。财务科长对此的四点解释：一是单位送礼或招待用烟酒是请采购部代为统一采购，因是同一张发票账无法分割，就由商品部统一入账进库。同时还加强了对这部分商品的管理。二是为了节约和减少不必要的麻烦，反正是一进一出，享受进价，合情合理，故采用了报损的形式。三是春节前一个月报损较多主要是年终全面盘点，确有一部分报损，另外年终用于对外送礼较多。四是属避税行为，只要税务部门认可就是合理、合法的避税行为。当提及税务部门认可的凭据时，该科长反问到，你见过税务部门批准避税的批复吗？笔者哑然，但马上反应道，你总要有个证明来表示税务部门对此问题的认可吧？财务科长又说，多年税务部门没有要他们单位补税就是最好的认可，最好的证明。

笔者对此的三点意见：一是根据现行增值税条例实施细则第四条规定，单位“将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人”应“视同销售行为”。据此，该单位将自己购进的烟酒用于赠送他人，应该按照对外正常销售的价格（零售价）补交增值税。同时，用于招待的烟酒也应该比照上述规定视同销售一并缴纳增值税（税收实务中招待用的上述货物视同赠送）。另外，属于正常损耗的烟酒应该按照正常报批程序履行审批手续，其相应的进项税可以扣除，但由于该单位在账面上将这部分正常报损的与对外赠送和招待的混为一谈，所以，这部分报损的烟酒其进项税不可以扣除。二是单位



享受进价与视同销售并不矛盾，视同销售不是一定要企业进行形式上销售收入的核算，而是要企业将这部分货物按照对外的零售价计算缴纳增值税。税法作出此规定的目的是为了增值税税款抵扣制度的稳步实施，防止偷税漏税以及防止货物销售税收负担的不平衡。因此，在此情形下，企业赠送或招待用烟酒虽可以“享受”进价，但应该再加上按照零售价缴纳的增值税及附加税费。三是税务局个别人对此问题的默认不能作为依据，就是税务部门对此报损有书面批件，也应该谨慎，因为这种批件所依据的报损凭证是伪造的，报损实质上是虚假的，因此，该企业的行为实质上是偷税行为。

二、由此引发的一些思考

1. 检查人员要有合理怀疑和职业敏感检查中经常会遇到这样的情况:表面上看没有问题，正如上述案例，单独看一份会计凭证，因为手续齐备，可能不会产生疑问，但把几个月及全年的情况联系起来看，检查人员就要多问几个为什么？检查人员要有合理怀疑的态度，用其职业敏感和悟性去分析和判断。也就是说，检查人员要运用自己的思维和判断，不要被表面现象迷惑，更不能被检查对象牵着鼻子走。

实际上，问题的实质早就在笔者意料之中。在到该企业检查的第一天笔者就已经注意到企业招待客人用的是“中华”牌香烟，而从看见第一笔报损烟中有“中华”牌香烟时，笔者就将“报损烟”和“招待烟”联系在一起。账查多了，只要有任何蛛丝马迹，检查人员就应该根据自己的经验判断将产生的合理怀疑与一些可能存在的问题的相关迹象联系起来，得出初步的分析和判断，然后通过实施合理和必要的检查程序去证明或消除疑虑。

2. 检查人员要灵活运用检查方法和检查技巧

检查中如果被检查单位不能很好配合，检查人员不要拘泥于一种方法或一个方面，可以采取其他方法替代。如上述案例笔者就采取了迂回的方法，到烟酒柜去了解情况。这样不但避免了一些矛盾，而且由于其他方面的人员对检查人员提问的警惕性要小于财务人员（更小于财务科长）而容易说出实情。但是，与其他有关人员了解情况时要注意方式方法和问话技巧，要让被了解人在自觉自愿的情形下向你提供真实情况，谈话时要和蔼可亲、平易亲人，千万不能以检查者自居，不能盛气凌人，尽量不要引起被谈话人的防范甚至反感，让对方在不知不觉中回答了笔者要了解的情况。但须注意的是，如果需要请被谈话人提供书面证据，要向被谈话人说明清楚。

3. 检查人员要充分发挥专业判断检查人员不应因为对纳税问题有有关部门的认可而轻易放弃自己的主见。检查人员必须依据自己所履行的检查程序，获取充分适当的证据，通过全面分析，作出独立的判断而不应照搬其他部门的意见或结论。这是因为有关部门的结论不一定完全正确，对一些具体税收业务问题的判断往往是因人而异。上述案例中，如果检查人员因税务部门多年没有对所谓损耗问题提出补税的要求，而轻信没有问题且放弃对问题的深入了解和分析，就不会发现企业的偷税行为。



4. 注册会计师要精通税收业务注册会计师不管是接受财政、税务或审计等国家机关的聘请担任检查人员，还是自己履行社会审计职责，或者受聘担任企业的税务顾问，经常都会接触到纳税问题。所以注册会计师不但要精通税法，了解一些常见的避税或偷税的方式方法，而且还要具有对一些非常见的避税或偷税行为进行分析和判断的能力；不但要具有这方面的职业敏感和悟性，还要善于运用合理怀疑的态度去发现可能存在的偷税行为，更要善于分析和判断一些披着“节税”、“避税”外衣，行偷税之实的偷税行为。

（作者单位：江苏南通普发会计师事务所南通市注册会计师协会）

谈合并财务报表新会计准则的特点

来源：商业会计 作者：李刚

财政部于 1992 年 11 月发布的《企业会计准则》中规定：“企业对外投资如占被投资企业资本总额半数以上，或者实质上拥有被投资企业控制权的，应当编制合并会计报表。”这是我国有关合并会计报表编制要求的最早规范性文件。此后，1995 年 2 月，财政部制定并颁布了《合并会计报表暂行规定》(下称《暂行规定》)，填补了我国长期以来企业合并会计报表实务在理论上的空白。在过去的近 10 年多时间中，该规定在指导合并会计报表编制的实践方面发挥着相当重要的作用，然而，随着资本市场的发展和会计准则国际趋同步伐的加快，我国财政部于 2006 年 2 月发布的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》(下称新准则)，将于 2007 年 1 月在上市公司实施。

一、合并财务报表概念的变化

新准则对合并财务报表的定义是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

在《暂行规定》中，合并会计报表是指“由母公司编制的，将母公司和子公司形成的企业集团作为一个会计主体，综合反映企业集团整体经营成果、财务状况及其变动情况的会计报表。”

在《暂行规定》中，“子公司是指被另一公司拥有控制权的被投资公司，包括由母公司直接或间接控制其过半数以上权益性资本的被投资企业和通过其他方式控制的被投资企业。”在新准则中，“子公司是指被母公司控制的企业，同时被母公司控制的其他被投资单位(如信托基金等)也视同子公司。”可以看出，新准则中是基于“控制”概念对子公司进行定义的，当母公司能够统驭一个主体的财务和经营政策，并藉此从该主体的经营活动中获取利益时，该母公司就具有控制权。

二、合并范围的变化

(一)新准则所强调的控制是实际意义上的控制，而不是仅仅法律形式的控制。

关于合并范围的规定，新旧准则对合并范围的规定基本一致。但是，在新准则中进一步强调了以控制为基础确定合并范围的基本理念，如新准则明确规定母公司应该合并其所有的子公司，除非存在例外情况，如按照破产程序已宣告被清理整顿的子公司；已宣告破产的子公司；非持续经营的所有者权益为负数的子公司；母公司不再控制的子公司；联合控制主体以及其他非持续经营的或母公司不能控制的被投资单位。无论是对应纳入合并范围的子公司的规定，还是对例外情形的规定，新准则所强调的是，控制是实际意义上的控制，而不是仅仅法律形式的控制。在某种情况下，虽然某一方具有形式上的控股权，但是根据公司章程或其他协议合同规定，可能这一方并没有实际的控制权，这时就不应编制合并财务报表；相反，虽然某一方没有控股权，但根据公司章程的规定，对投资对象却具有实际的控制权且能取得相应的控制利益，这时也应编制合并报表。

(二)将母公司控制的所有子公司都纳入合并范围

体现在对特殊行业子公司以及小规模公司的合并上，在《关于合并会计报表合并范围请示的复函》(财会二字[1996]2 号)中曾经规定：“对于子公司的资产总额、销售收入及当期净利润小于母公司与其所有子公司相应指标合计数的 10%时，该子公司可以不纳入合并范围，同时，对于银行和保险业等特殊行业的子公司，也可以不纳入合并范围。”但是，在新准则中根据控制原则，规定母公司控制的所有子公司都纳入合并范围，这表明，无论是小规模公司还是经营业务性质特殊的子公司都应纳入合并范围，从而使得合并报表是对由母公司和子公司所构成的企业集团经营成果和财务状况信息的真实反映。

(三)关于合并范围的具体规定

1. 合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。控制，是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。

母公司在编制合并财务报表时，应当将其所有子公司纳入合并财务报表的合并范围，不得因某子公司的经营活动与其他子公司的经营活动不同而将其排除在外。

2. 母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权，表明母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。在确定能否控制被投资单位时，应当考虑企业和其他企业持有的被投资单位的当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等潜在表决权因素。

3. 母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权，满足以下条件之一的，视为母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围；但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外，即：



- (1)通过与被投资单位其他投资者之间的协议，拥有被投资单位半数以上的表决权；
- (2)根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策；
- (3)有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员；
- (4)被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。

4. 母公司不应将下列被投资单位纳入合并财务报表的合并范围：

- (1)按照破产程序，已宣告被清理整顿的子公司；
- (2)已宣告破产的子公司；
- (3)非持续经营的所有者权益为负数的子公司；
- (4)母公司不再控制的子公司；
- (5)联合控制主体；
- (6)其他非持续经营的或母公司不能控制的被投资单位。

三、取消了比例合并法

对比比例合并法的规定主要体现在《企业会计制度》第 158 条中有关合并报表的相关规定中。《企业会计制度》第 158 条规定，企业在编制合并会计报表时，应当将合营企业合并在内，并按照比例合并法予以合并。在新准则中，考虑到控制实质上意味着只有一方能够对另一方实施控制，而在联合控制主体中，难找按合同约定同受两方或多方控制的合营企业不完全符合以上对控制的定义，因为母公司方面实际上是控制不了的，如果合并到母公司报表中的话并不具有实际上的意义，因此在新准则中取消了合并比例法的运用，而是规定对合营企业采用权益法进行核算。

四、合并财务报表的种类

在《暂行规定》中，合并财务报表的范围包括合并资产负债表、合并损益表、合并财务状况变动表和合并利润分配表四个部分；而在新准则中规定，合并财务报表的种类不仅包括合并资产负债表、合并利润表和合并利润分配表，而且还包括合并现金流量表、合并所有者权益增减变动表和附注三个部分，其中对合并现金流量表编制的规范，及时有效地填补了现行实务当中的理论空白。

五、少数股东权益的列报

我国《暂行规定》中指出：子公司所有者权益项目中不属于母公司拥有的数额，应当作少数股东权益，在合并资产负债表中所有者权益项目之前单列一类，以总额反映，在合并利润表中作净利润之前的扣减项目。而按照新准则第 13 条规定，子公司所有者权益中不属于母公司的份额，应当作为非控制权益。非控制权益应当以子公司资产负债表日的股本结构为基础确定，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“非控制权益”项目单独列示。此外，子公司当期净损益中属于非控制权益的份额，应当以子公司资产负债表日的股本结构为基础确定，在合并利润表“净利润”项目下以“非控制权益损益”项目列示。

六、合并财务报表的基本合并程序

1. 母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，母公司应当按照自身的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

2. 母公司应当统一子公司的财务报表决算日和会计期间，使子公司的财务报表决算日和会计期间与母公司保持一致。

子公司的财务报表决算日和会计期间与母公司不一致的，母公司应当按照自身的决算日和会计期间对子公司财务报表进行调整；或者要求子公司按照母公司的决算日和会计期间另行编报财务报表。

3. 合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表以及其他有关资料为依据，由母公司合并有关项目的数额编制。子公司应当向母公司提供下列有关资料：

- (1)子公司相应期间的财务报表；
- (2)子公司所采用的与母公司不同会计政策的说明；
- (3)子公司财务报表决算日和会计期间与母公司不同的说明；
- (4)与母公司及与其他子公司之间发生的内部交易、债权债务、投资及其产生的现金流量等资料；
- (5)子公司所有者权益变动和利润分配的有关资料；
- (6)编制合并财务报表所需要的其他资料。

七、合并财务报表的披露

合并财务报表附注中应当披露以下信息：

1. 子公司的名称、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例，成为子公司的原因；
2. 母公司直接或通过其他子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权但未能对其形成控制的原因；
3. 本期子公司增减变动的情况。本期不再纳入合并财务报表合并范围的原来子公司的情况(包括公司名称、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例)，本期不再成为子公司的原因，并单独披露其在处置日和以前期间资产负债表日资产、负债和所有者权益的金额，包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产、流动负债、长期负债和所有者权益以及本期期初至处置日止的收入总额和净利润；
4. 子公司向母公司转移资金的能力受到严格限制的情况；
5. 合并价差金额内容的说明；
6. 需要在合并财务报表附注中说明的其他事项。



巧用新申报表做好捐赠筹划

来源：财会信报 作者：吕绍昱

根据《国家税务总局关于修订企业所得税申报表的通知》（国税发[2006]56号），新修订的企业所得税申报表（以下简称“新申报表”）从2006年7月1日起在全国统一使用。原申报表（国税发[1998]190号）同时停止使用。由于新申报表对捐赠扣除项目的计算口径进行了明确和规范，使得企业在捐赠的同时可以更加地“按表索”进行纳税筹划。

扣除比例不同

原申报表只规定了3%的扣除比例，但根据新申报表附表八——《捐赠支出明细表》所列项目，公益救济性捐赠的扣除比例有100%、10%、3%、1.5%（金融、保险企业适用），非公益救济性捐赠不允许扣除（可视为扣除比例为0%）。这是近年来国家鼓励捐赠行为而不断给予税收优惠的结果。纳税人通过非营利性的社会团体和国家机关向红十字事业、青少年活动场所、农村义务教育、教育事业、寄宿制学校建设工程的捐赠，可以全额扣除。允许按10%比例扣除的捐赠也有明确规定，在此不再赘述。不允许扣除的非公益救济性捐赠包括直接向受赠人的捐赠、各种赞助支出（广告性的赞助支出按广告费的规定处理）等，但向第29届奥运会组委会的赞助可以全额扣除。

纳税人在进行捐赠时，应充分考虑税前扣除比例的高低。扣除比例越高，捐赠所得的税收利益越大。当纳税人有不同扣除比例的捐赠行为时，要分项计算扣除限额。全额扣除的捐赠项目，扣除限额与纳税人的实际捐赠支出相等。纳税人有多次捐赠行为时，应按扣除比例进行限额，如3%扣除比例的捐赠作为一项来计算扣除限额，再与其实缴捐赠支出比较，二者中较小的金额为允许税前扣除的公益救济性捐赠额。不同扣除比例（如3%与10%）的捐赠行为不能合并计算扣除限额。原申报表未明确是否合并计算是一项计算，新申报表得以改进，降低了纳税人的涉税风险。同时在进行不同扣除比例的捐赠行为时，纳税人应先估算各项的扣除限额，避免出现一项实际捐赠支出大于扣除限额而另一项扣除限额未用足的情况。

扣除率变化

新申报表按照主表第16行“纳税调整后所得”乘以税收规定的扣除比例计算公益救济性捐赠的扣除限额，这与原申报表按主表第42行“纳税调整前所得” $\times 3\%$ 来计算相似，扣除率虽发生了变化。新申报表主表“纳税调整后所得”为“纳税调整前所得”+“纳税调整增加额”-“纳税调整减少额”。纳税人在按企业所得税应纳税所得额计算扣除限额时，应充分考虑捐赠支出



项目，以及按照企业所得税的规定应确认的扣除项目的余额的基础上，按照企业所得税规定的调整项目进行调整，调整后的应纳税所得额即为捐赠扣除基数。由于在计算过程中，作为抵扣的“营业外支出”要扣除按会计准则核算已计入其中的捐赠额（包括公益救济性捐赠、非公益救济性捐赠及资助支出），因而使得企业所得税计算捐赠时的扣除基数比按账中报表计算要大，对企业更加有利。

需要注意的是，当“应纳税调整后所得”小于或等于零时，扣除限额均为零，该等捐赠均不得扣除；应补的应纳税所得额，应并入所属年度的应纳税所得中，按税法规定计算应纳税额，但不得弥补以前年度亏损，不得作为计算公益、救济性捐赠税前扣除的基数。

现金捐赠示例

企业现金捐赠可分为现金捐赠和实物捐赠。企业将自产、委托加工的产成品和外购的商品、原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠，会计准则上应将捐赠资产的账面价值及应缴纳的消费税等扣减后，作为营业外支出处理；按照税法规定应将上述捐赠事项作为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。与实物捐赠相似，现金捐赠的基数比现金流出少，对企业有利。

例如，某企业拟通过中国红十字会进行公益救济性捐赠 10000 元（可以税前全额扣除）。若捐出现金，由于捐赠抵税作用，实际的现金流出量为 6700 元。如果捐出市价 10000 元的商品（成本 6000 元），该企业会计核算为：

借：营业外支出 7870 元

贷：库存商品 6000 元

应交税金——应交增值税（销项税额） 1700 元

应交税金——应交城建税 119 元

其他应交款——应交教育 附加 51 元

该企业在申报所得税时，应将视同销售确认收入的全额 10000 元填入新申报表附表一(1)第 14 行“处置非货币性资产视同销售的收入”，扣减后的应税成本 6000 元填入新申报表附表二(1)第 15 行“处置非货币性资产视同销售成本”，城建税和教育 附加共计 170 元填入新申报表附表二(1)第 11 行“扣减税金及附加”，由此使得应纳税所得额增加 3830 元（10000 - 6000 - 170）。同时，计入营业外支出的 7870 元不在附表二《成本 费用明细表》填报，而在附表八《捐赠支出明细表》中填报，且可以税前全额扣除。该企业实际的现金流出量为 7839 元 $[10000 + 10000 \times 17\% - (3830 + 7870) \times 33\%]$ ，比现金捐赠多出 1139 元（7839 - 6700）。



回笼货款缺章法 囿囿偷税遭处罚

来源: 财会信报 作者: 王文海 仇红琴 马桂莲

案情回放

日前, 某市地方税务局对旅市大华混凝土有限公司(以下简称大华公司)的纳税情况进行了专项检查。混凝土企业通常采取以错空账的生产方式, 由于产品生产后不可能长期存放, 因此不可能有库存产品。但检查人员在调查中发现, 大华公司“发出商品”账上存近2千万元的余额。

检查人员向大华公司一财务部门负责人了解情况, 终于弄清了该公司的错账流程: 该公司与客商签订供货合同, 再根据甲方工程进度 批准供应混凝土, 送货时开具三联“发货小票”, 甲乙双方和送货司机各执一联, 业务管理人员再根据“发货小票”和工程结转完工情况做“商品混凝土决算表”, “决算表”上存借给甲方的混凝土数量、金额, 盖有甲乙双方负责人和整理人签字, 表示甲方签收混凝土的验收, 同时也表示了该批混凝土库存的转移。但业务部并不在上报“商品混凝土决算表”的同时, 向财务部门报告错账, 而是根据收到货款的进度按甲方的要求, 需要开票发货时, 才向财务部门提出开票发货, 这时财务部门再根据发票确认错账, 申报纳税。也有一些是对方汇入进度款, 虽然没有要求开票发货, 财务部门也确认了错账, 申报纳税。对于没有收到进度款, 也没有业务人员要求开票发货的发出货物, 财务人员无法确认错账, 就没有申报纳税。

某市国税局以旅市地税局稽查局认为, 大华公司与甲方签订的合同属于 预收款发出商品合同, 应按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第33条第3款规定, 采取预收款和预收款方式销售货物, 纳税义务发生时间为按合同约定收款日期当天。也就是说, 合同约定收款日期一到, 无论是否收到货款, 纳税义务即发生, 均应申报缴纳增值税。而对于没有收到收款日期也没有提前收到货款的发出商品, 是不能确认错账的。

案件处理

经某市地税局大案案审理委员会审理认定, 大华公司有以下违法事实: 该公司2004年度少申报错账金额为13,310,883.25元(含税), 这部 产品成本挂在“发出商品”科目, 应结转成本11,642,399.89元, 应调增应纳税所得额915,037.14元; 2005年度少申报错账金额为4,472,274.15元(含税), 这部 产品成本挂在“发出商品”科目, 应结转成本3,850,620.60元, 应调增应纳税所得额368,505.96元。

以上合计查补增值税100余万元, 查补所得税33余万元, 罚款51.9万元, 加收滞纳金4万元。目前, 已全部执行入库。



几点启示

企业营销环节在企业整个生命周期中占据非常重要的地位，它直接关系到企业产品最终价值的实现。在这个环节中企业的税务筹划意识，极为增加企业的税负。而企业营销环节的筹划主要有两个切入点：

一、销售实现时间的确定。销售时间的确定是指产品销售时，通过不同的结算方式，应在什么时候确定销售额，计算增值税销项税额。企业销售产品时，《增值税暂行条例实施细则》规定不同的结算方式，收入的确认时间不同，纳税义务发生时间也不同。主要有以下几种情况：1. 采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天；2. 采取赊销和分期收款方式销售货物，纳税义务发生时间为按合同规定的收款日期当天；3. 采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天。

采取直接收款方式销售货物，意味着在销售货物的时候，如果卖方与买方办理了货款结算手续，或者为买方开具了发票，无论卖方是否提货，都要计算缴纳增值税。很多企业往往因为“白条”受到税务机关处罚。为什么呢？一些公司销售货物，买方没有付款，而打了白条，公司认为没有收到货款，不需要申报纳税。其实，白条就是“索取销售额的凭据”，公司可以凭白条来要回货款。

同样，企业还可以采取预收货款方式销售货物，避免提前缴税。就上举案例而言，如果企业采取预收货款方式，双方签订合同规定先预收货款，当货物全部发出后再结清余款。这样处理，在收到预收款时，货物还未发出，不用申报纳税。待货物交付使用，并实现了全部销售额时，才全额缴税。

二、销售方式的选择。销售方式的选择是指通过不同的方式销售产品，应根据什么价格确定销售额，计算增值税销项税额。企业为了增加产品的市场竞争力，往往采取各种各样的销售方式，例如以物易物、返本销售、折扣销售等。不同的销售方式对企业税负影响不同。企业在决定采取何种销售方式之前，必须明确税法对各种不同销售方式的规定，达到节税的目的。

1. 折扣销售：是指销售方在销售货物或提供应税劳务时，按照销售方销售价格的大小，与给予销售方价格优惠的一种销售方式。按税法规定，如果销售额和折扣额在同一张发票上注明时，可以按照折扣后的余额作为销售额计算缴纳增值税；如果将折扣额另开发票，无论其在会计上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。折扣销售仅限于货物价格的折扣，实物折扣应按税法“视同销售”规定计算缴纳增值税。

2. 销售折扣：是指销售方在销售货物或提供应税劳务后，为了鼓励销售方及早付款而给与销售方的一种价格优惠。由于销售折扣是发生在销售之后，是一种融资性的理财行为，因而不允许从其销售额中减除。虽然企业收回的货款似发票开具的少，但是要按照发票注明的全额计算缴纳增值税。



3. 以物易物：是指购货双方不以货币进行结算，而是用各自的货物相互交易，是一种以物抵付的购销活动。税法规定以物易物双方都应作为购销核算，计算缴纳增值税。

4. 以旧换新：是指纳税人在销售过程中，将价收回同种货物，并以折价冲减货物价款的一种销售方式。税法规定，纳税人采取以旧换新方式销售货物时(金银首饰除外)，应按新货物的同期销售价格确定销售额计算缴纳增值税。

对于以上销售方式，企业需要根据实际情况，例如增值税进项税额大小、增值额大小以及销售对象的多少进行测算，选择最佳销售方式。

委托代购代销筹划有道

来源：财会信报 作者：郭庆 胡娟

委托代购代销货物的链条属于企业购销业务活动，作为特殊的购销方式，代购和代销有着共同的商业基础——同为代理法律关系在购销活动中的应用，但是它们的税收待遇差异却较为明显。通过一定方式的税务筹划，可以使企业 得一定的节税收益。

委托代购、代销的链条活动基础一致，购货方的委托代购和销售方的委托代销是同一问题的不同视角。在购、销需求和购、销、代理三方关系若确定条件下，委托代销可以转化为委托代购，从而达到降低税负的目的。

这种筹划方式的依据在于将委托代销转化为委托代购从而避免代销方式下委托方视同销售的税务风险发生。但是这种筹划方式需要购销各方的合作与认同，且只适用于未明确的销售需求。具体操作可以通过以下几点实现：一、确定购、销、代理三方主体，掌握各自的市场需求。本着税收成本最小的原则，各方达成“委托代购”协议。实务中，这可以采用“逆向工程”方式实行，即先掌握委托代销方的销售需求，后发现销售方的销售需求，据此搭建委托代购模式；二、建立起“代购”模式后，再按照税法规定的要求规范资金流、票据流和物流，使整个交易形式满足税法关于“代购”的规定；三、在代理方与销售方存在利益共享关系时，还可进一步将收取的销售额收入，适当转化为代理方的代理手续费收入。通过改变应税收入税种，进一步降低流转税。需要注意的是，虽然税法规定当事人可以自行约定代理手续费的金额，但是对于手续费收入即视同销售并无正当理由（不限关联公司）以及公司间协议不合理的嫌疑，税务机关可以依照税法进行纳税调整。

例如，某设备生产企业A（一般纳税人）与在某市开拓市场，销售其生产的大量设备。在某市委托某机电经销商B（商业小规模纳税人，适用税率4%）代销其产品。临巧该市C企业欲购买一套该设备，于是B以A在某市代理人的身份达成交易，并与A签订委托代购协议。



假设 A 企业一套房产原值金额为 1000 万元，增值税为 170 万元。一套房产的错卖成本为 800 万元。B 作为产品代理，可以按照不缴税卖价 5% 取手续费，暂不计算其他税费。这是一则典型的委托代销案例，我们可以计算该笔错卖各方应缴纳的流转税以及所得税款：A 企业应缴纳的增值税 170 万元，城市建设税及教育附加 17 万元 $[170 \times (7\%+3\%)]$ ，所得税 43.89 万元 $[(1000-800-17-1000 \times 5\%) \times 33\%]$ 。B 企业应缴纳的增值税 45 万元 $[1170 \div (1+4\%) \times 4\%]$ ，营业税 2.5 万元 $(1000 \times 5\% \times 5\%)$ ，城市建设税及教育附加 4.75 万元 $[(45+2.5) \times (7\%+3\%)]$ ，所得税 14.1075 万元 $[(1000 \times 5\%-2.5-4.75) \times 33\%]$ 。C 企业未发生相关的税费。综上所述该错卖方式下各方应缴纳的税款，A 企业合计 230.9 万元，B 企业合计 66.3575 万元，总额为 297.2475 万元。

现在换一种思路，假设 B 企业和 C 的需求信息后，假设与 C 采取代销模式进行交易并签订代销协议。此时，该笔错卖分为两部：一部作为 B 的代销手续，金额为 50 万元，A 的货款为 1120 万元 $(1170-50)$ ，其他条件不变。该笔交易变为代销模式后，各方应缴纳的税款为：A 企业应缴纳的增值税 162.735 万元 $[1120 \div (1+17\%) \times 17\%]$ ，城市建设税及教育附加 16.2735 万元 $[162.735 \times (7\%+3\%)]$ ，所得税 46.5271 万元 $[(1120-162.735-800-16.2735) \times 33\%]$ 。B 企业应缴纳的营业税 2.5 万元 $(1000 \times 5\% \times 5\%)$ ，城市建设税及教育附加 0.25 万元 $[2.5 \times (7\%+3\%)]$ ，所得税 15.5925 万元 $[(50-2.5-0.25) \times 33\%]$ 。C 企业未发生相关的税费。综上所述该错卖方式下各方应缴纳的税款，A 企业合计 225.5356 万元，B 企业合计 18.3425 万元，总额为 243.8781 万元。

从以上计算可知，由于将委托代销模式转变为受托代销模式进行该笔产品的错卖，A 企业总共可以少缴税款 5.3544 万元 $(230.89-225.5356)$ ，B 企业总共可以少缴税款 48.015 万元 $(66.3575-18.3425)$ ，双方合计共可以节约税款 53.3694 万元 $(297.2475-243.8781)$ 。

并且，假如 A、B 之间存在共同关联方（如 B 是 A 的控股股东或关联企业），则可以进一步提高 B 的代销手续费的比例，进一步减少 A 的错卖毛利，从而流转税所得税款。如果关联方 B 企业所在所得税低税率地区，则可以进一步节约所得税款。

此外，委托代销主要有支付手续费、视同买断两种方式。在支付手续费代销方式下，如果受托方将代销货物加价出售，那么受托方按照协议结算，并同时收取手续费，那么受托方的收入应包括错卖货物价差及另行收取的手续费两部分，制造两部分均应缴纳的营业税。为避免对差价部分的增值税与营业税的税款的“重合”，可以通过采用视同买断方式避免营业税的税款的产生。但此种方式下需要注意的是，错卖双方若必须是一般的税人，且受托错卖方和受托错卖方必须在协议中明确，受托方可以按货物自行定价，其实际卖价与协议上的差价归受托方所有。在发票开具上，要注意的是，受托错卖方应以实际卖价确定错卖款向其错卖方开具增值税专用发票，并向受托方按照协议索取增值税进项发票。否则，没有按成本价视同买断代销模式，则属于发票违章，将受到税务机关的处罚。



几个筹划再投资退税的失败案例

来源: [中国税网](#)

近年来,在我国整体经济开始发展势态带动下,许多外国投资者将国外投资企业 的税后利润用于追加在我国的投资,努力扩大生产经营范围。根据《外商投资企业和外国企业所得税法》第十条规定:“外商投资企业的外国投资者将企业取得的税后利润直接再投资于该企业,增加注册资本,或者作为资本投资开办其他外商投资企业,经营期不少于五年的,经投资者申请,税务机关批准,退还其再投资部分已缴纳的企业所得税百分之四十税款。”另根据《外商投资企业和外国企业所得税法实施条例》第八十一条规定,外国投资者在中国境内再投资举办、扩建产品出口企业或先进技术企业,可以按照国务院的有关规定,全部退还其再投资部分已缴纳的企业所得税款。应该说,再投资退税的规定对投资者而言相当优惠,但是许多企业在进行再投资的时候,由于未能预先做好税务筹划,导致税后利润未汇出境外而确实用于境内投资,但最终未能享受退税政策。以下是笔者在实务工作中遇到的几个失败案例。

例一,某国投资者在上海、苏州、北京 分别设立三家外商投资企业,后又在上海设立投资控股公司,并由投资公司统一负责三家投资企业的投资管理事宜。2003 年该投资者决定用苏州公司的税后利润在武汉再投资兴建一家外资工厂。根据公司内部制度,投资公司下属三家企业的每年税后利润必须为汇转到投资公司统一管理使用,因此苏州厂的税后利润先汇到上海的投资公司,再经由投资公司将款项转到武汉建厂。由于苏州厂的税后利润未直接付到被投资企业的账面上,因而无法证明用于再投资的那一部 分是源于苏州厂的利润,外方投资者在申请再投资退税时未能通过税务机关的审核。

例二,某国投资者在上海设立 B 公司, B 公司“两免三减半”优惠期已到,账面累计未 分配利润 5000 万元,2004 年进入全额征税期。2004 年该投资者在北京又投资设立一外商投资企业 C,注册资本 500 万美元,计划用现汇投资。在首批资金 300 万美元到位后,由于资金紧张,决定用 B 公司 分配的税后利润再投资到 C 公司。虽然事实上外国投资者确实是用 B 公司 的税后利润投入到 C 公司,但因为这种情况的再投资是补充已存在外资企业应到位资本金,而非增加其注册资本,因而未能享受再投资退税的优惠。如果企业预先做好筹划, C 企业先注册 300 万美元,然后用 B 企业 的税后利润再投资到 C 企业,增加其注册资本 200 万美元,这样就可以享受到再投资退税的优惠了。

例三,某国投资者在上海设立投资公司,公司“两免三减半”优惠期已到,账面累计未 分配利润 5000 万元,其中前五年免税期内的利润 2000 万元,减半征税期内的利润 3000 万元。投资者决定用税后利润对本公司进行增资 2500 万元。由于企业事先未筹划,在办理再投资退税时仅 将 500 万元税后利润作为计算基数计算退税。因为企业未明确用哪一年的税后利润进行增资,税务机关则是按第一年度后推,前面五年免税期的税后利润 2000 万元因未涉及实际税款入库不办理退税,结果仅



将前年的 500 万元作为第一年抵免当期应纳税额。如果企业明确用于再投资的利润是属于三年抵免期的，则可以按 2500 万元享受再投资退税。

从以上的分析案例可以看出，同样是税后利润未汇出境外用于再投资，由于对再投资退税政策理解上存在偏差，在税收筹划上亦存在缺陷，从而最终导致无法享受扣缴税款抵免。纳税人在进行再投资扣缴税款筹划时应着重注意以下几点政策进行理解和把握。

关于再投资方式的理解。再投资方式有增加原利润、得企业（以下简称本企业）的注册资本、增加其他已存在外资企业的注册资本或新建一家外资企业三种方式。对于前两种方式需要特别强调的是“增加”二字，即不管是再投资于本企业或再投资于它企业，一定为在其原注册资本基础上增加其注册资本。如果用税后利润去投资购买国内已设立的企业股权，则不能享受再投资退税。

再投资方式的选择。在选择再投资方式时，投资者当然会考虑市场、行业前景、投资风险等各方面进行可行性因素分析，但单从税收优惠角度来看，这三种方式的不同选择结果也有很大差异。对再投资于本企业来说，由于本企业已经享受过“五年三抵免”优惠，对再投资扩大生产所得只按规定直接计入应纳税所得额，除非再投资项目能够达到扣缴政策规定可单独计算享受的退税优惠。不过这样规定对投资金额要求较高，一般企业难以达到。投资于其他已存在外资企业也属于直接外资企业已享受的税收优惠情况。在选择再投资方式时属于上述三种情况下的被投资企业哪种以投资为本企业出口型企业或高新技术企业，以便金额达到已缴纳的企业所得税。

再投资利润年度选择。生产性外资企业由于自 2008 年起享受“五年三抵免”优惠，免稅、抵免、全额征收的年度之间缴纳的企业所得税有很大差别。根据《外商投资企业和外国企业所得税实施条例》第八十条规定：“在依照税法规定计算退税时，外国投资者应当提供能够证明其用于再投资利润属于年度的证明，不能提供证明的，由税务机关采用合理的方法予以推定确定”，因此企业应当事先明确用于再投资的利润所属年度。在进行再投资筹划时，应选择抵免，或者选择全额征税的税后利润进行再投资，并且为企业的董事会决议、扣缴部门新增投资项目批准、外管局的外汇核准件、验资报告中均要明确表示用于再投资的利润所属年度，以便税务机关核查。

再投资的资金流转。再投资退税强调“直接再投资”，即用于再投资的税后利润资金一定为从利润所得企业账簿上直接转到被投资企业账簿上，是利润汇到境外再转回，或者由其他关联公司转付或者享受不到退税优惠。

各个时限问题。退税申请的时限在再投资资金到账之日起一年内，一般以验资报告为准，逾期税务机关不予办理。此外再投资企业注册资本保持五年以上，未满五年的投资者将再投资形成的股权转让、撤出的，原已退税的税款要补缴，但股权转让给与其有直接拥有或被同一人拥有 100% 股权关联的公司除外，企业在实际操作时应注意把握。

再投资与其他优惠统筹考虑。外资企业退税优惠项目较多，除再投资退税外还有如抵免税额优惠、追加投资减免优惠、国产设备抵免的所得税优惠等，在进行再投资筹划时应统筹考虑各项优惠，以用足用好政策。

业务咨询专栏

1、问题：我公司在香港购入一软件，请问对方开给我司的发票可否能在税前扣除？

回答：国外发票按以下规定在税前扣除：《中华人民共和国发票管理办法》第三十四条规定：“单位和个人从中国境外取得的与纳税有关的发票或者凭证，税务机关在纳税审查时有疑义的，可以要求其提供境外公证机构或者注册会计师的确认证明，经税务机关审核认可后，方可作为记帐核算的凭证。”另外，若该商品需要办理报关手续的，还应有相关的报关单据。

2、问题：本公司已注销,现想申请恢复,请问需要哪些资料,要办哪些手续,会不会有行政处罚,罚多少?

回答：请附上新办企业的资料：

- 1、《税务登记证》一份（需加盖公章）
- 2、工商营业执照（正本或副本均可）或其他核准营业证件原件及复印件；
- 3、组织机构代码证副本原件及复印件；
- 4、法定代表人（负责人）居民身份证（或者护照、户口簿、临时身份证；港、澳、

台人士往来大陆通行证等）原件及复印件；

5、企业成立的章程（或者合同、协议书）原件及复印件(股份/有限责任公司、合伙/合作/合资/联营企业等国内企业法人需提供，而国内企业非法人则不需要提供此资料，只需要提供总机构的《税务登记证》副本复印件即可)；

6、批准证书和外经委批文原件及复印件（对涉外企业纳税人要求）；

7、外国企业常驻代表机构登记证原件及复印件（只对外国企业常驻代表机构要求）。

到主管检查所里办理，经审核后即可恢复，会不会有行政处罚视具体情况而定。

3、问题：税收中的滞纳金具体如何计算？

回答：纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

滞纳金分两段计征(新《征管法》第三



十二条), 2001 年 4 月 30 日前按照千分之二计算, 从 2001 年 5 月 1 日起按照万分之五计算, 累计后征收。

例如: 某公司没有解缴上个月 (9 月) 的税款 1 万元, 上月的缴税期限是 15 日内, 则从 16 日起计算滞纳金。假如该公司今天 (逾期共 28 日) 到征收厅解缴税款, 则其应算的滞纳金为: $10000 \times 0.005\% \times 28 = 140$ (元)。

4、问题: 第一次交纳契税 1% 日期是 1999 年的, 第二次补交契税 0.5% 是 2003 年 11 月的。如果此房现在卖出是否要交营业税? 满 5 年不用交纳营业税的时间是以第一次交契税的日期为准还是以第二次的为准? 还是以开发票或办房产证上的发证日期为准呢?

回答: 计算五年的时间按办房产证上的发证日期或交纳契税的日期, 其中, 交纳契税的日期中可以选择较前的一个日期。

5、问题: 房地产开发企业开发的房产没有售出的部分转为固定资产是视同销售行为吗? 如是需要缴纳什么税? 如公司将这部分固定资产 (或未

转成固定资产仍是以存货形式存在的资产) 投资给其他房地产开发企业或非其他房地产开发企业的, 是否免征营业税、土地增值税、企业所得税?

回答: (1)、房地产开发企业以开发的房产对外投资, 必然会先确权后才能对外投资。房地产开发企业将开发的产品过户到本企业名下, 作为经营性资产的, 视同销售不动产行为征收涉及的各项税收。

(2)、财税[2006]21 号文件《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》第五点规定: “关于以房地产进行投资或联营的征免税问题

对于以土地 (房地产) 作价入股进行投资或联营的, 凡所投资、联营的企业从事房地产开发的, 或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的, 均不适用《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]048 号) 第一条暂免征收土地增值税的规定。”

(3)、《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31 号) 第六点规定: “关于开发产品视同销售行为的税务处理问题

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。”

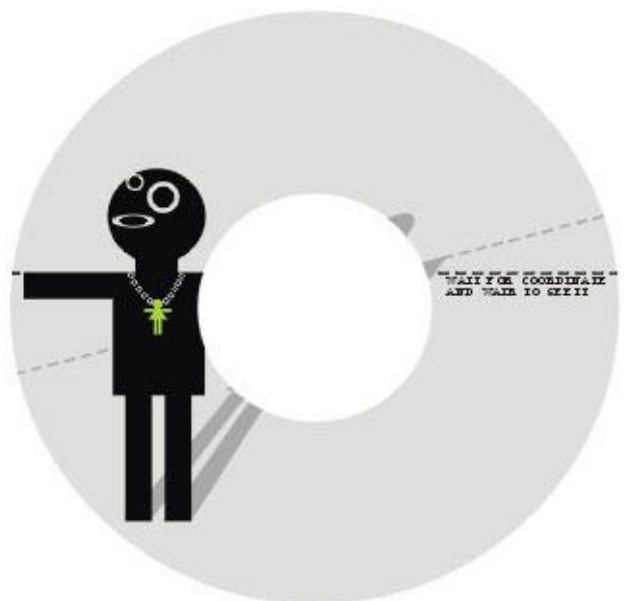
根据上述规定，视同销售行为的应按规定缴纳所得税。

6、问题：外资企业的房产税是否实行从价计征？不实行从租计征？如果外资企业将自有房产出租是否需缴纳房产税？

回答：根据《城市房产税暂行条例》、《广东省房产税稽征办法》、《广东省对外商投资企业征免房产税若干规定》（粤府函[1988]178 号）以及《国家税务总局关于外商投资企业征收城市房产税若干问题的通知》（国税发[2000]44 号）中省局的补充

意见：“结合我省的实际，补充明确如下：《通知》第二点关于出租柜台征收城市房产税问题，仍按《广东省对外商投资企业征免房产税若干规定》（粤府函[1988]178 号）第三条关于“外商投资企业的自有房产按照房产原值一次减除 30% 后的余值，依 1.2% 的税率计算缴纳房产税”的规定执行。”等有关规定，从 2005 年度起，外商投资企业、外国企业及外籍个人（包括华侨、港澳台同胞）在计算缴纳城市房产税时，统一按房产原值一次减除 30% 后的余值，依 1.2% 的税率计算缴纳城市房产税。

外资企业将自有房产出租按上述规定缴纳房产税，由房产所有人承担。





转发省地税局关于进一步加强个人出租屋房屋税收征管的通知

发文单位：珠海市地方税务局 发文时间：2006-10-08

文 号：珠地税发〔2006〕313号

稽查局、各分（区）局、局内各单位：

现将省地税局《关于进一步加强个人出租屋房屋税收征管的通知》（粤地税发〔2006〕121号）转发给你们，市局补充意见如下，请一并遵照执行：

请香洲区局重新对原有的个人私房出租纳税定额作出调研，可委托有关中介机构对全市的房地产按楼盘、地段整理出比较接近实际租金水平的定额表，报市局批准后执行；金湾、斗门区范围内的个人出租屋应缴纳的税款，由主管的检查区（分）局相应制定有关征管措施，以加强出租屋的税收管理。

附件：

粤地税发〔2006〕121号

广东省地方税务局关于进一步加强个人出租房屋税收征管的通知

各市地方税务局：

近年来，全省各级地税部门在加强个人出租房屋税收征管方面进行了积极有益的探索，总结了一些行之有效的经验，促进了个人出租屋税收收入的快速增长。但是个人房屋出租点多面广，税额小，隐蔽性强，征管难度大，税务机关缺乏有效的信息来源渠道和控管手段，难以准确把握个人房屋租赁的真实税源。对个人出租房屋实行综合治理，构建社会化协税护税网络，挖掘税源潜力，可以最大限度减少税收流失。为切实加强个人出租房屋税收管理，维护社会稳定，根据省委主要领导批示精神，现就有关事项通知如下：

一、构筑个人出租房屋税收征管的协税护税网络

全省各级地税机关要以学习贯彻省委主要领导关于加强个人出租屋税收管理批示为契机，把握机遇，积极争取当地党政领导的重视和支持，加强与公安、工商、建设、国土、房管等部门紧密协作，建立由流动人口和出租屋管理服务中心代征个人房屋租赁税收的制度和管理办法，逐步完善个人出租屋税收管理网络，形成党委、政府领导，各方面齐抓共管，社会综合治税的良好局面。



二、按综合征收率征收个人出租住宅房屋税收

(一) 为了便于征管,对个人出租住宅房屋应征收的营业税、城市维护建设税、教育费附加、房产税(城市房地产税)和个人所得税合并按综合征收率进行计征。个人出租住宅房屋应缴的印花税、城镇土地使用税仍按现行有关规定执行。

(二) 个人出租住宅房屋月租金收入未达 1000 元的,综合征收率为 4%。

个人出租住宅房屋月租金收入 1000 元以上(含 1000 元),2000 元以下的,综合征收率为 8%,其中:营业税 3%、城市维护建设税 0.21%、教育费附加 0.09%、房产税 4%、个人所得税 0.7%。

个人出租住宅房屋月租金收入 2000 元以上(含 2000 元),综合征收率为 10%,其中:营业税 3%、城市维护建设税 0.21%、教育费附加 0.09%、房产税 4%、个人所得税 2.7%。

外籍个人(包括港、澳、台同胞和华侨,下同)出租住宅房屋租金收入不征收城市维护建设税和教育费附加。外籍个人新建的房屋免征城市房地产税 3 年。对外籍个人出租住宅房屋征税时相应调减综合征收率。

(三) 按综合征收率征收的税款按下列比例拆分入库:

个人出租住宅房屋月租金收入未达 1000 元的:房产税占 100%。

个人出租住宅房屋月租金收入 1000 元以上(含 1000 元),2000 元以下的:营业税占 37.5%、城市维护建设税占 2.5%、教育费附加占 1.25%、房产税占 50%、个人所得税占 8.75%。

个人出租住宅房屋月租金收入 2000 元以上(含 2000 元)的:营业税占 30%、城市维护建设税占 2%、教育费附加占 1%、房产税占 40%、个人所得税占 27%。

外籍个人出租住宅房屋,相应的不分拆城市维护建设税、教育费附加,符合政策减免城市房地产税的,相应的不分拆房产税。

三、合理确定个人出租住宅房屋的计税依据

个人出租住宅房屋税收的计税依据为出租房屋取得的租金收入,出租人应据实申报出租房屋的租金收入。不申报或者不如实申报租金收入的,应按照《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的有关规定,由税务机关核定其计税租金收入。各地参照国土房管部门对房屋出租分地段、分房屋结构核定租金标准参考价的办法,核定每平方米计税租金收入标准,并适时予以调整。

四、委托代征单位征收个人出租住宅房屋应纳税款

(一) 各地税务机关可委托乡镇、街道的“流动人口和出租屋管理服务中心”等出租屋管

理部门（以下简称代征单位）代征个人出租住宅房屋应征的税收。

（二）税务机关应与代征单位签定《委托代征税款协议书》，并向代征单位颁发《委托代征税款证书》。

代征单位应严格按照税收法律、法规和规章的规定，严格依照《委托代征税款协议书》规定的代征范围、代征内容、权限以及期限进行税款的代征代缴工作，认真履行代征义务，严格遵守《广东省地方税收委托代征管理办法》，并指定有关人员为办税人员，办税人员在税务机关的指导下专门负责具体的代征工作。办税人员的数量要满足代征业务量的需要，确保代征工作顺利开展。

（三）税务机关应按 5% 的支付比例向财政部门编报代征手续费预算，并依据实际入库的代征税款向代征单位支付手续费。

五、个人按月申报缴纳出租住宅房屋税收

个人出租住宅房屋收讫租金收入或取得索取租金收入凭据的当天为纳税义务发生时间。个人出租房屋税收按月缴纳，于月终后 10 日内申报纳税。逾期申报或不申报的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的有关规定处理。

六、大力宣传个人出租屋税收政策和征管办法

个人出租屋税收涉及千家万户，各级地税部门采取多种方式，利用各种渠道开展个人出租屋税收宣传。个人出租屋税收宣传是 2006 年我省地税系统税收宣传重点之一。省局和市局通过制作个人出租屋税收宣传提纲、宣传片、召开新闻发布会等形式在报纸、电视、电台、互联网、地税网站等媒体上进行宣传，县（市、区）、乡镇基层地税机关通过张贴通告、举办现场咨询会、印发宣传资料、手册等途径，采取群众喜闻乐见，通俗易懂的方式进行宣传。通过宣传，使广大纳税人了解出租房屋要缴税、缴多少税、在何时、何地缴税的各项规定，提高纳税人申报纳税的自觉性。

七、利用政府部门出租屋管理信息平台共享信息资源

个人出租屋管理工作点多面广，是一项复杂的系统工程，需要大量信息的支撑。目前我省政府部门正在开发、完善出租屋管理的综合信息系统。各级地税部门要利用当地政府部门的信息平台，将个人出租屋税收代征系统整合到政府部门的综合信息系统中，或协助政府出租屋管理部门共同开发税收代征软件，纳税人在办理出租屋登记备案时，统一将出租人、承租人、租屋套（间）数、地址、面积、租期、租金及停租等资料数据一次性录入，既可避免纳税人重复填写表格，又可以使纳税业户与登记业户对碰，审核未申报完税的出租屋主，实现出租屋信息共享，提高征管效能。



八、个人出租非住宅房屋仍按现行税法有关规定执行。

本通知从 2006 年 6 月 1 日（税款所属期）起执行。

各地应根据当地实际情况，制定加强个人出租房屋税收征管的实施办法，并报省地方税务局备案。

二〇〇六年五月二十三日

国家税务总局关于调整企业所得税计税工资政策具体实施 有关问题的通知

国税发[2006]137 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：

经国务院批准，自 2006 年 7 月 1 日起，企业所得税税前扣除的计税工资定额标准统一调整为每人每月 1600 元，同时停止执行按 20% 比例上浮的政策。为保证该项政策从今年下半年起顺利实施，根据《财政部、国家税务总局关于调整企业所得税工资支出税前扣除政策的通知》（财税〔2006〕126 号）精神，现就具体实施中有关问题通知如下：

一、调整计税工资税前扣除标准，是落实中央经济工作会议精神的一项具体措施，是企业所得税“两法合并”改革前一项重要的政策调整，有利于缩小内资企业与外资企业的税负差距，逐步实现公平竞争。这项政策调整意义重大，涉及广大纳税人的利益，因此，各级税务机关应高度重视政策落实工作，及时、广泛、深入地宣传新的计税工资政策，使纳税人尽快了解新政策精神，并依据新政策进行企业所得税的预缴纳税申报。

二、各级税务机关，尤其是基层税务机关要抓紧做好政策调整的相应工作，确保今年内新的计税工资政策落实到位，使纳税人在 12 月底前享受到计税工资政策调整的实惠。

（一）各基层税务机关要认真测算企业因计税工资政策调整而减少企业所得税的数额，据此调整纳税人今年 7 - 12 月各月（季）的申报预缴额。

（二）对实行按纳税期限的实际数预缴税的企业，分两种情况处理：

1. 按月预缴的，在今年 9 - 12 月份申报各月预缴企业所得税时，应根据按上述要求测

算的减收比例计算调减预缴额。其中，9月份预缴申报时，应一并计算7、8月份的调减额，从9月份的应预缴税额中冲抵，不足冲抵的部分在今年以后各月的应预缴税额中冲抵，直至完全冲抵；12月份申报预缴11月份的税额时，应一并计算12月份的调减额，并从11月份的应预缴税额中冲抵，不足冲抵的部分，应在12月底前办理完退税手续。

2. 按季预缴的，在申报预缴三季度的企业所得税时，除按测算的减收比例计算调减三季度的预缴额外，还要一并计算四季度的调减额，并从三季度的应预缴税额中冲抵，不足冲抵的部分，应在12月底前办理完退税手续。

（三）对实行按上一年度应纳税所得额的一定比例预缴的，分两种情况处理：

1. 按上一年度应纳税所得额的 $1/12$ 分月预缴的，应根据按上述要求测算的减收比例，同比例调减各月预缴税额，其中，9月份应一并计算调减7、8月份的预缴税额，计算调减后出现负数的，应将超过9月份应预缴税额的部分，在以后各月申报预缴时继续调减，直至完全调减；12月份申报预缴11月份的税额时，应一并计算12月份的调减额，并从11月份应预缴税额中冲抵。

2. 按上一年度应纳税所得额的 $1/4$ 分季预缴的，按照本条第（二）款第2项的方法处理。

（四）对实行核定征收的企业，分两种情况处理：

1. 核定应税所得率的，应根据按上述要求测算的减收比例，相应调低应税所得率，并计算调低应税所得率后减收的数额，按照本条第（二）款的方法处理。？

2. 核定应纳税所得额的，应根据按上述要求测算的减收比例，相应核减各月定额，并按照本条第（二）款的方法处理。

三、本年度结束后，应将纳税人执行计税工资政策调整而发生的减税额，纳入汇算清缴范围，一并进行汇算清缴。

四、各级税务机关要严格执行政策，实行新的计税工资政策后，不得以任何理由、任何方式擅自提高计税工资标准或规定地区浮动比例。实际执行的计税工资标准高于国家统一规定标准的，应立即纠正。要严格执行工效挂钩计税工资政策的适用范围，除国有和国有控股的工商企业、经财政部和国家税务总局审核同意执行工效挂钩计税工资政策的改组改制为股份制的金融保险企业外，其他企业一律不得采用工效挂钩办法。

新的计税工资政策执行中如有什么问题，请及时向总局报告。



国务院办公厅转发建设部等部门关于调整住房供应结构稳定 住房价格意见的通知

国办发〔2006〕37号

各省、自治区、直辖市人民政府，国务院各部委、各直属机构：

建设部、发展改革委、监察部、财政部、国土资源部、人民银行、税务总局、统计局、银监会《关于调整住房供应结构稳定住房价格的意见》已经国务院同意，现转发给你们，请认真贯彻执行。

房地产业是我国新的发展阶段的一个重要支柱产业。引导和促进房地产业持续稳定健康发展，有利于保持国民经济的平稳较快增长，有利于满足广大群众的基本住房消费需求，有利于实现全面建设小康社会的目标。当前，要针对房地产业发展中存在的问题，进一步加强市场引导和调控。要按照科学发展观的要求，坚持落实和完善政策，调整住房结构，引导合理消费；坚持深化改革，标本兼治，加强法治，规范秩序；坚持突出重点，分类指导，区别对待。各地区、特别是城市人民政府要切实负起责任，把调整住房供应结构、控制住房价格过快上涨纳入经济社会发展工作的目标责任制，促进房地产业健康发展。国务院有关部门要组成联合检查组，对各地2005年以来落实中央关于房地产市场调控政策的情况进行一次集中检查。对宏观调控政策落实不到位、房价涨幅没有得到有效控制、结构性矛盾突出、拆迁问题较多的城市，要予以通报批评，并限期整改。

国务院办公厅

二〇〇六年五月二十四日

关于调整住房供应结构 稳定住房价格的意见

建设部 发展改革委 监察部 财政部 国土资源部
人民银行 税务总局 统计局 银监会

去年以来，各地区、各部门贯彻中央关于加强房地产市场调控的决策和部署，房地产投资增长和房价上涨过快的势头初步得到抑制。但是，房地产领域的一些问题尚没有得到根本解决，少数城市房价上涨过快，住房供应结构不合理矛盾突出，房地产市场秩序比较混乱。为切实解决当前房地产市场存在的问题，要继续认真落实《国务院办公厅关于切实

稳定住房价格的通知》（国办发明电〔2005〕8号）和《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（国办发〔2005〕26号）提出的各项政策措施，并根据房地产市场的新情况对部分政策措施作适当调整。现就调整住房供应结构、稳定住房价格提出以下意见：

一、切实调整住房供应结构

（一）制定和实施住房建设规划。要重点发展满足当地居民自住需求的中低价位、中小套型普通商品住房。各级城市（包括县城，下同）人民政府要编制住房建设规划，明确“十一五”期间，特别是今明两年普通商品住房、经济适用住房和廉租住房的建设目标，并纳入当地“十一五”发展规划和近期建设规划。各级城市住房建设规划要在2006年9月底前向社会公布。直辖市、计划单列市、省会城市人民政府要将住房建设规划报建设部备案；其他城市住房建设规划报省级建设主管部门备案。各级建设（规划）主管部门要会同监察机关加强规划效能监察，督促各地予以落实。

（二）明确新建住房结构比例。“十一五”时期，要重点发展普通商品住房。自2006年6月1日起，凡新审批、新开工的商品住房建设，套型建筑面积90平方米以下住房（含经济适用住房）面积所占比重，必须达到开发建设总面积的70%以上。直辖市、计划单列市、省会城市因特殊情况需要调整上述比例的，必须报建设部批准。过去已审批但未取得施工许可证的项目凡不符合上述要求的，应根据要求进行套型调整。

二、进一步发挥税收、信贷、土地政策的调节作用

（三）调整住房转让环节营业税。为进一步抑制投机和投资性购房需求，从2006年6月1日起，对购买住房不足5年转手交易的，销售时按其取得的售房收入全额征收营业税；个人购买普通住房超过5年（含5年）转手交易的，销售时免征营业税；个人购买非普通住房超过5年（含5年）转手交易的，销售时按其售房收入减去购买房屋的价款后的差额征收营业税。税务部门要严格税收征管，防止漏征和随意减免。

（四）严格房地产开发信贷条件。为抑制房地产开发企业利用银行贷款囤积土地和房源，对项目资本金比例达不到35%等贷款条件的房地产企业，商业银行不得发放贷款。对闲置土地和空置商品房较多的开发企业，商业银行要按照审慎经营原则，从严控制展期贷款或任何形式的滚动授信。对空置3年以上的商品房，商业银行不得接受其作为贷款的抵押物。

（五）有区别地适度调整住房消费信贷政策。为抑制房价过快上涨，从2006年6月1日起，个人住房按揭贷款首付款比例不得低于30%。考虑到中低收入群众的住房需求，对购买自住住房且套型建筑面积90平方米以下的仍执行首付款比例20%的规定。

（六）保证中低价位、中小套型普通商品住房土地供应。各级城市人民政府要编制年度用地计划，科学确定房地产开发土地供应规模。要优先保证中低价位、中小套型普通商



品住房（含经济适用住房）和廉租住房的土地供应，其年度供应量不得低于居住用地供应总量的 70%；土地的供应应在限套型、限房价的基础上，采取竞地价、竞房价的办法，以招标方式确定开发建设单位。继续停止别墅类房地产开发项目土地供应，严格限制低密度、大套型住房土地供应。

（七）加大对闲置土地的处置力度。土地、规划等有关部门要加强对房地产开发用地的监管。对超出合同约定动工开发日期满 1 年未动工开发的，依法从高征收土地闲置费，并责令限期开工、竣工；满 2 年未动工开发的，无偿收回土地使用权。对虽按照合同约定日期动工建设，但开发建设面积不足 1/3 或已投资额不足 1/4，且未经批准中止开发建设连续满 1 年的，按闲置土地处置。

三、合理控制城市房屋拆迁规模和进度

（八）严格控制被动性住房需求。各地要按照《国务院办公厅关于控制城镇房屋拆迁规模严格拆迁管理的通知》（国办发〔2004〕46 号）的要求，加强拆迁计划管理，合理控制城市房屋拆迁规模和进度，减缓被动性住房需求的过快增长。2006 年各地房屋拆迁规模原则上控制在 2005 年的水平以内。要量力而行，严禁大拆大建，在没有落实拆迁安置房源和补偿政策不到位的情况下，不得实施拆迁，不得损害群众合法权益。

四、进一步整顿和规范房地产市场秩序

（九）加强房地产开发建设全过程监管。对已经规划许可仍未开工的项目，要重新进行规划审查。对不符合规划控制性要求，尤其是套型结构超过规定的项目，不得核发规划许可证、施工许可证和商品房预售许可证。对擅自改变设计、变更项目、超出规定建设的住房要依法予以处理直至没收。

（十）切实整治房地产交易环节违法违规行为。房地产、工商行政主管部门要依法查处合同欺诈等违法违规交易行为，对不符合条件擅自预售商品房的，责令停止并依法予以处罚；对捂盘惜售、囤积房源，恶意炒作、哄抬房价的房地产企业，要加大整治查处力度，情节恶劣、性质严重的，依法依规给予经济处罚，直至吊销营业执照，并追究有关负责人的责任。

五、有步骤地解决低收入家庭的住房困难

（十一）加快城镇廉租住房制度建设。廉租住房是解决低收入家庭住房困难的主要渠道，要稳步扩大廉租住房制度覆盖面。尚未建立廉租住房制度的城市，必须在 2006 年年底前建立，并合理确定和公布今明两年廉租住房建设规模。要落实廉租住房资金筹措渠道，城市人民政府要将土地出让净收益的一定比例用于廉租住房建设，各级财政也要加大支持力度。2006 年年底以前，各地都要安排一定规模的廉租住房开工建设。

（十二）规范发展经济适用住房。各地要继续抓好经济适用住房建设，进一步完善经济适用住房制度，解决建设和销售中存在的问题，真正解决低收入家庭的住房需要。严格

执行经济适用住房管理的各项政策，加大监管力度，制止违规购买、谋取不正当利益的行为。严格规范集资合作建房，制止部分单位利用职权以集资合作建房名义，变相进行住房实物福利分配的违规行为。

（十三）积极发展住房二级市场和房屋租赁市场。引导居民通过换购、租赁等方式，合理改善居住条件，多渠道增加中低价位、中小套型住房供应。

六、完善房地产统计和信息披露制度

（十四）建立健全房地产市场信息系统和信息发布制度。城市人民政府要抓紧开展住房状况调查，全面掌握当地住房总量、结构、居住条件、消费特征等信息，建立健全房地产市场信息系统和信息发布制度，增强房地产市场信息透明度。要完善市场监测分析工作机制，统计和房地产主管部门要定期公布市场供求和房价情况，全面、及时、准确地发布市场供求信息。

（十五）坚持正确的舆论导向。要加强对房地产市场调控政策的宣传，客观、公正报道房地产市场情况，引导广大群众树立正确的住房消费观念。对提供虚假信息、恶意炒作、误导消费预期的行为，要严肃处理。

国家税务总局关于调整企业所得税计税工资政策具体实施 有关问题的通知

国税发[2006]137号 生效日期：2006-07-01

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

经国务院批准，自2006年7月1日起，企业所得税税前扣除的计税工资定额标准统一调整为每人每月1600元，同时停止执行按20%比例上浮的政策。为保证该项政策从今年下半年起顺利实施，根据《财政部 国家税务总局关于调整企业所得税工资支出税前扣除政策的通知》（财税〔2006〕126号）精神，现就具体实施中有关问题通知如下：

一、调整计税工资税前扣除标准，是落实中央经济工作会议精神的一项具体措施，是企业所得税“两法合并”改革前一项重要的政策调整，有利于缩小内资企业与外资企业的税负差距，逐步实现公平竞争。这项政策调整意义重大，涉及广大纳税人的利益，因此，各级税务机关应高度重视政策落实工作，及时、广泛、深入地宣传新的计税工资政策，使纳税人尽快了解新政策精神，并依据新政策进行企业所得税的预缴纳税申报。

二、各级税务机关，尤其是基层税务机关要抓紧做好政策调整的相应工作，确保今年内新的计税工资政策落实到位，使纳税人在12月底前享受到计税工资政策调整的实惠。



(一) 各基层税务机关要认真测算企业因计税工资政策调整而减少企业所得税的数额, 据此调整纳税人今年 7-12 月各月(季)的申报预缴额。

(二) 对实行按纳税期限的实际数预缴税的企业, 分两种情况处理:

1. 按月预缴的, 在今年 9-12 月份申报各月预缴企业所得税时, 应根据按上述要求测算的减收比例计算调减预缴额。其中, 9 月份预缴申报时, 应一并计算 7、8 月份的调减额, 从 9 月份的应预缴税额中冲抵, 不足冲抵的部分在今年以后各月的应预缴税额中冲抵, 直至完全冲抵; 12 月份申报预缴 11 月份的税额时, 应一并计算 12 月份的调减额, 并从 11 月份的应预缴税额中冲抵, 不足冲抵的部分, 应在 12 月底前办理完退税手续。

2. 按季预缴的, 在申报预缴三季度的企业所得税时, 除按测算的减收比例计算调减三季度的预缴额外, 还要一并计算四季度的调减额, 并从三季度的应预缴税额中冲抵, 不足冲抵的部分, 应在 12 月底前办理完退税手续。

(三) 对实行按上一年度应纳税所得额的一定比例预缴的, 分两种情况处理:

1. 按上一年度应纳税所得额的 1/12 分月预缴的, 应根据按上述要求测算的减收比例, 同比例调减各月预缴税额, 其中, 9 月份应一并计算调减 7、8 月份的预缴税额, 计算调减后出现负数的, 应将超过 9 月份应预缴税额的部分, 在以后各月申报预缴时继续调减, 直至完全调减; 12 月份申报预缴 11 月份的税额时, 应一并计算 12 月份的调减额, 并从 11 月份应预缴税额中冲抵。

2. 按上一年度应纳税所得额的 1/4 分季预缴的, 按照本条第(二)款第 2 项的方法处理。

(四) 对实行核定征收的企业, 分两种情况处理:

1. 核定应税所得率的, 应根据按上述要求测算的减收比例, 相应调低应税所得率, 并计算调低应税所得率后减收的数额, 按照本条第(二)款的方法处理。

2. 核定应纳税所得额的, 应根据按上述要求测算的减收比例, 相应核减各月定额, 并按照本条第(二)款的方法处理。

三、本年度结束后, 应将纳税人执行计税工资政策调整而发生的减税额, 纳入汇算清缴范围, 一并进行汇算清缴。

四、各级税务机关要严格执行政策, 实行新的计税工资政策后, 不得以任何理由、任何方式擅自提高计税工资标准或规定地区浮动比例。实际执行的计税工资标准高于国家统一规定标准的, 应立即纠正。要严格执行工效挂钩计税工资政策的适用范围, 除国有和国有控股的工商企业、经财政部和国家税务总局审核同意执行工效挂钩计税工资政策的改组改制为股份制的金融保险企业外, 其他企业一律不得采用工效挂钩办法。

新的计税工资政策执行中如有什么问题, 请及时向总局(所得税管理司)报告。