

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	高素人高素时的挑战
◎ 财税视野	2	税负 析不能简单以税负高低
	4	使电算化会计核算系统内部控制
	8	小企业税收与会计核算
	13	增值税弊端：高征收率本与高起征点
◎ 业务指南	17	接受虚开专用发票如何定性
	19	税收筹划不是纸面游戏
	21	逆向避税通析
	23	增值税日常的税筹划
◎ 业务咨询	29	生产型与消费型
	29	个人所得税问题
	29	外商吸收合并后所得税问题
	31	国外 直接间接投资
◎ 地方财税	33	关于土地出让金征收问题的通知(11月)
	34	关于实施增值税一般纳税人的税申报“一站式”管理的通知
◎ 法规速递	35	关于企业所得按核定征收率征收问题的通知
	36	国家税务总局关于明确关联企业间业务往来税务管理若干问题的通知
	36	国家税务总局关于北京捷成经腾工程有限公司外商投资企业职工住房补贴所得税扣除问题的批复
	37	国家税务总局关于调整企业所得工资支出税前扣除政策的通知
	39	关于公司职工协理报酬公司缴纳个人所得税扣除收入征收个人所得税问题的批复

主办单位：珠海中拓正泰税务师事务所有限公司

主 编：黄志刚 编 委：罗叹 向伟

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

高举人文会计的旗帜

——读陆达起新著《左为宫，右为人》

——朱语弛

平素听说会计界有一个叫陆达起的人，为人风雅，为人干净。我开始并不在意，心想他可能是会计，大约不过尔尔。后来，友人送来《相互学说》、《会计学礼》，粗略一翻，我知量，我重视起来了。

以会计的笔法写经济专业，固不是个新鲜的活计，但总能带来些风毛麟角。经济学家似乎独擅此量，如诺奖得主弗里德曼的《生活的经济学》，陈岱原的《学术上的私人生活》、熊秉真《熊秉真的故事》、茅于軾的《中国人的道德前景》、汪丁丁的《回家之路》，等等。著者是经济学家，思想宏阔。然而，会计界亦是经济学的一个大支，或许是不该太孤独（这么一说会计得跟多少会计学人），或许说到底是一门沉闷的学科，如我职业生涯中，鲜见会计与思想无衔接的佳品。

但陆达起的人为会计随笔却让我改变了内心的印象。他于2001年出版的《相互学说》无疑是我国第一本写会计与人类关系的书。作者以鲜活的笔调写会计和会计人，又在如诗的诗语里融入了一抹如歌的色韵，一嗅，是诗中生，是书而透的气味。作者2004年出版的《会计学礼》，以琳琅满目之载则暗喻注册会计师，有斤斤，有公同；有禁制，有沉迷；有现场，有醒寐；有祝福，有情致；有学术，有折冲。一个注册会计师的里里外外，就这样婉转而来，迤迤而去。一句话，演绎了“活”的会计。

故在我手写的这本《左为宫，右为人》，尚为作者10年人为会计字位之文集。序量是：“桃花春风一杯酒，江湖兼雨十年愁。”更添语：“删繁就简三秋树，领异标新二月花。”本书不但“一以贯之，而要高飞，三路时来，四方风潮，五色目眩”，更有“六神磅礴，七彩虹霓，八面生风，九九归一，十心留！”恰如作者语云，颇觉沉闷的活计，崇尚里升的快乐，宽阔激情的力量。

书名名叫“左为宫”、“经济礼俗”、“理性之魅”、“境界超越”、“故事新编”、“理论风生”、“专业制造”、“情感折冲”、“迎新燃情”的书籍单元，全无小异而小异的感喟，也无小女生式的憧憬。你所能到的，是会计(官)制历史、现在与未来衔接的链接；你感到的，是职业冷暖、淡栗之变与会计之美。

何谓“人为会计”？我想，恐怕作者还没有一个精确定义。但是，以会计串联其间，思而历史，思而哲学，在文智兼下，以字大言(官)制而思维，这就是“人为会计”的涉行，这就是“人为会计”的偶举，这种字位实践以家室一个概念不知要重要多少倍！

作者写会计之人：乱而，乱语，乱序论，乱来……业内掌故，随手拈来；写会计之事：银库夜案，科狱事件，准则致同……大千面前，侃侃而谈；写会计之理：我们的态度与怀疑，深刻的会计和会计的深刻，会计人的耳朵、嘴、眼……端正面前，是尔尔后。

当下的时代，浩 主家与实用主家盛行，慷慨激昂的会计专业人向下沉潜，同时，那些崇尚务实与稳健，并具不合量感激情与批判精神的存在之士也健壮起来，以人为翼情别举大在向上提升。是沉潜，还是提升？这是一个问题。我解这一问题的是案牍不异人为思想而切入。尽管《左为宫，右为人》一书无法承载如此重大的使命，但我相信，为宫在左、人为在右的本尝试，既有创新意义，也有时代价值。是故，我无法不抱以极大热情。

在风中，有一面人为会计的旗帜摇曳招展，我笑而看到了。

税负分析不能简单比税负高低

征收率是税收征管征收效能的直接考核指标，税收负担是说明税收经济关系的直接分析指标。初看，二者各有自己的分析应用领域，然而认识事物的本质就会发现这二者实际上是同一事物分析的两个方面，具有同一性和关联性。

一、关联性理论推导

所谓征收率，是税收征收结果与纳税能力的对比关系，是直接反映和考核税务机关征收效能的重要指标，其计算公式如下：

$$\text{征收率} = \frac{\text{实际征收入库数}}{\text{纳税能力}} \times 100\% \quad \text{.....①}$$

所谓税收负担，是税收与税源的比例关系。该指标是从静态说明税收经济关系的重要分析指标，其计算公式如下：

$$\text{税收负担} = \frac{\text{税收总量}}{\text{税源总量}} \times 100\% \quad \text{.....②}$$

税收负担从税法规定到实际征收，又可分别由下式表述之：

$$\text{理论税收负担} = \frac{\text{纳税能力}}{\text{涉税经济总量}} \times 100\% \quad \text{.....③}$$

$$\text{实际税收负担} = \frac{\text{实际税收入库数}}{\text{涉税经济总量}} \times 100\% \quad \text{.....④}$$

考核实际税收负担贴近税法规定的程度，

即合法性，其基本方法是用实际税收负担比理论税收负担，即用公式④比公式③，比较结果如下：

$$\frac{\text{实际税负}}{\text{理论税负}} = \frac{(\text{实际税收} / \text{涉税经济总量})}{(\text{纳税能力} / \text{涉税经济总量})} = \frac{\text{实际税收}}{\text{纳税能力}} = \text{征收率} \quad \text{.....⑤}$$

从①式到⑤式，虽然公式的表现形式不同，但推导的结果说明征收率与税收负担二者反映的内容都是一回事。税收负担从税收经济关系贴近税法规定的程度反映税收征管效能，征收率从征管效能的角度认识税收经济关系贴近税法规定的程度。

二、辩证认识两指标的内涵

虽然征收率和税收负担可以用于反映和分析税收征收效能这同一事物，但是并不排除这两项指标有其各自丰富的内涵和特点。

征收率以反映征管质量和征收效能为主，间接地可以认识税收经济关系贴近税法规定的程度。这一指标简洁直观，可以用清晰的数字说明税收征收效能和税收经济关系贴近税法规定的程度。以实际征收数与纳税能力的比值为参考标准：当这一比值等于1时，表明实际征收结果与纳税能力相匹配，说明税收经济关系与税法规定相吻合；当这一比值小于1时，表



明实际征收不到位，说明税收经济关系低于税法规定的要求；当这一比值大于 1 时，表明实际征收过头，说明税收经济关系大于税法规定的要求。

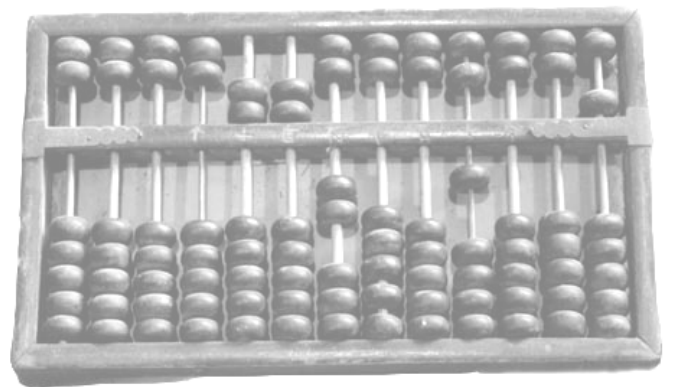
税收负担，取得的这一数据往往是实际税收负担，它可以直观地表现出税收经济关系，即税收经济比例关系，但并不能直接地表现出税收征收效能的情况和税收经济关系到位与否的判断。所以说这一指标更加隐晦，只有将其与理论税负作比较，才能反映征收效能与税收经济关系贴近税法规定的程度。同时，由于税收负担的形成凝聚着经济结构、税收政策和税收征管等诸多因素的影响，所以税收负担包含的内容更丰富，值得研究的视角更复杂，反映的情况既极具内涵又隐晦难解。因此，单凭实际税负这一指标，难以说清税收经济关系的合理性与合法性。

三、正确应用从第一部分的理论推导可知，不论税负的高低，征收率都可能等于 1。当一个地区的税负高于 20% 时，未必其征收率就接近于 1；反之，一个地区的税负低于 10%，其征收率未必就不等于 1。第一部分的理论推导说明，征收率是否等于或接近于 1，不是由税负的高低决定的，而是由实际税负与理论税负的贴近程度决定的。同时，一个地区的税收负担的形成是受经济结构、税收政策和税收征管诸多因素的影响，各地税负的高低与否没有直接可比性。

那么各地的税负如何比较呢？有两种途径：一是同业税负的比较；二是税负位差的比较。同业税负的比较，由于剔除了经济结构的影响和税收政策的影响，所以综合各行业的税负情况可以计算出一个地区的征收力度。税负位差是指实际税负与理论税负的差值。由上述可知，不能简单地比较税负的高低，而应比合理性，以及与理论税负的贴近程度。研究各地税负的合理性，不要看其税负高与低的绝对位置，而要看其实际税负与理论税负位差。

同业税负与税负位差两种分析方法中，由于税负位差需要计算理论税负，即估算纳税能力，所以应用难度较大。得不出纳税能力，就无法实现税负位差的分析。由于纳税能力的估算一方面难度大，另一方面尚不为地方重视，故目前同业税负的分析较为普及。

——作者单位：国家税务总局计划统计司





谈电算化会计系统的内部控制

来源：审计与理财 作者：敖为亮

一、电算化会计系统对内部控制的特殊要求

1、计算机的使用改变了企业会计核算的环境

企业使用计算机处理会计和财务数据后，企业的会计核算的环境发生了很大的变化。一是会计部门的组成人员从原来由财务、会计专业人员组成，转变为由财务、会计专业人员和计算机数据处理系统的管理人员及计算机专家组成。二是会计部门不仅利用计算机完成基本的会计业务，还能利用计算机完成各种原先没有的或由其他部门完成的更为复杂的业务活动，如销售预测、人力资源规划等。三是随着远程通讯技术的发展，会计信息的网上实时处理成为可能，业务事项可以在远离企业的某个终端机上瞬间完成数据处理工作，原先应由会计人员处理的有关业务事项，现在可能由其他业务人员在终端机上一次完成；原先应由几个部门按预定的步骤完成的业务事项，现在可能集中在一个部门甚至一个人完成。因此，企业内部控制制度的建立和完善就显得更为重要，内部控制制度的范围和控制程序较之手工会计系统更加广泛，更加复杂。

2、电算化会计系统改变了会计凭证的形式

在电算化会计系统中，会计和财务的业务处理方法和处理程序发生了很大的变化。一是各类会计凭证和报表的生成方式、会计信息的储存方式和储存媒介发生了变化。二是由于电子商务、网上交易、无纸化交易等的推行，每一项交易发生时，有关该项交易的有关信息由业务人员直接输入计算机，并由计算机自动记录，原先使用的每项交易必备的各种凭证、单据被部分地取消了，原来在核算过程中进行的各种必要的核对、审核等工作有相当一部分变为由计算机自动完成了。三是原来书面形式的各类会计凭证转变为以文件、记录形式储存在磁性介质上。因此，控制的重点由对人的控制为主转变为对人、机控制为主的，控制的程序也应当与计算机处理程序相一致。

3、计算机的使用加大了控制舞弊、犯罪的难度

由于储存在计算机磁性媒介上的数据容易被篡改，有时甚至能不留痕迹地篡改，加以数据高度集中，未经授权的人员有可能通过计算机和网络浏览全部数据文件，复制、伪造、销毁企业重要的数据，因此，计算机犯罪具有很大的隐蔽性和危害性，发现计算机舞弊和犯罪的难度较之手工会计系统更大。电算化会计系统的内部控制不仅难度大、复杂，而且还要有各种控制的计算机技术手段。与手工会计系统的内部控制制度相比较，计算机会计系统的内部控制是一个范围大、控制程序复杂的综合性控制；控制的重点为职能部门和计算机数据处理部门并重的全面控制，是人工控制和计算机自动控制相结合的多方位控制。



二、电算化会计系统内部控制的主要内容

（一）系统开发、发展控制

1、授权和领导认可

计算机会计系统的开发项目一般投资金额都比较大，对企业整体管理目标的影响也比较大，往往需要对原有的管理体制进行较大的改革，是牵一发而动全身的重大举措，因此必需得到授权和领导认可。计算机会计系统的发展和更新是对原有计算机会计系统进行重大改进，同样会对企业管理体制造成较大的影响，同时对现有计算机会计系统的任何改动都可能危及整个系统的安全可靠，因此也必需得到授权和领导认可。

2、符合标准和规范

不论是自行组织开发还是购买商品化软件，都必需遵循国家有关机关和部门制订的标准和规范。其中包括符合标准和规范的开发和审批过程、合格的开发人员或软件制造商、系统的文件资料和流程图、系统各功能模块的设计等等。按标准和规范开发和发展计算机会计系统可以使企业计算机会计系统更加可靠、更加完善，有利于对系统的维护和进一步的发展、更新。

3、人员培训

应在开发阶段就要对使用计算机会计系统的有关人员进行培训，提高这些人员对系统的认识和理解，以减少系统运行后出错的可能性。外购的商品化软件应要求软件制作公司提供足够的培训机会和时间。在系统运行前对有关人员进行培训，不仅仅是系统的操作培训，还应包括让这些人员了解系统投入运行后新的内部控制制度，计算机会计系统运行后的新的凭证流转程序、计算机会计系统提供的高质量的会计信息的进一步利用和分析的前景等等。

4、系统转换

新的计算机会计系统在投入使用，替换原有的手工会计系统或旧的计算机会计系统，必需经过一定的转换程序。企业应在系统转换之际，采取有效的控制手段，作好各项转换的准备工作，如旧系统的结算、汇总，人员的重新配置、新系统需要的初始数据的安全导入等。在系统转换之际，需要新旧系统并行运行一段时间，以便检验新的计算机会计系统。并行运行的时间一般不少于三个月。

5、程序修改控制

软件的修改是难以避免的。对会计软件进行修改必须经过周密计划和严格记录，修改过程的每一个环节都必须设置必要的控制，修改的原因和性质应有书面形式的报告，经批准后才能实施修改，计算机会计系统的操作人员不能参与软件的修改，所有与软件修改有关的记录都应该打印后存档。



（二）管理控制

1、组织机构设置

为适应计算机会计系统的要求，原有组织机构的调整必须适合企业的实际规模，符合企业总体经营目标，并且应按精简、合理的原则对组织机构的设置进行成本效益分析。企业可以按会计数据的不同形态，划分为数据收集输入组、数据处理组和会计信息分析组等组室；也可以按会计岗位和工作职责划分为计算机会计主管、软件操作、审核记账、电算维护、电算审查、数据分析等岗位。

2、职责划分

与手工会计系统一样，内部控制的关键是不相容职务的分离。在计算机会计系统中，不相容的职务主要有系统开发、发展与系统操作；数据维护管理与电算审核；数据录入与审核记账；系统操作与系统档案管理等。企业为防止舞弊或欺诈，应建立一整套符合职责划分原则的内部控制制度，同时，还应建立起职务轮换制度。

3、上机管理

企业应对计算机的使用建立一整套管理制度，以保证每一个工作人员和每一台计算机都只做其应该做的事情，使计算机尽可能为专用的。一般来讲，企业对用于计算机会计系统的计算机的上机管理措施应包括轮流值班制度、上机记录制度、完善的操作手册、上机时间安排等。此外，会计软件也应该有完备的操作日志文件。

4、档案管理

计算机会计系统有关的资料应及时存档，企业应建立起完善的档案制度，加强档案管理。一个合理完善的档案管理制度一般有合格的档案管理人员、完善的资料使用和归还手续、完善的标签和索引方法、安全可靠的档案保管设备等。除此之外，还应定期对所有档案进行备份的措施，并保管好这些备份。为防止档案被破坏，企业应制订出一旦档案被破坏的事件发生时的应急措施和恢复手段。企业使用的会计软件也应具有强制备份的功能和一旦系统崩溃能及时恢复到最近状态的功能。

5、设备管理

对硬件设备的管理包括对设备所处的环境进行的温度、湿度、防火、防雷击、防静电等的控制，也包括对人文环境的控制，如防止无关人员进入计算机工作区域、防止设备被盗、防止设备用于其他方面等。

（三）日常控制

1、业务发生控制

业务发生控制又称“程序检查”，主要目的是采用相应的控制程序，甄别、拒纳各种无效的、不



合理的及不完整的经济业务。在经济业务发生时。通过计算机的控制程序，对业务发生的合理性、合法性和完整性进行检查和控制，如表示业务发生的有关字符、代码等是否有效、操作口令是否准确，以及经济业务是否超出了合理的数量、价格等的变动范围。企业还应建立有效的控制制度以保证计算机的控制程序能正常运行。

2、数据输入控制

由于计算机处理数据的能力很强，处理速度非常快，一旦出错，影响极大，因此，企业应该建立起一整套内部控制制度以便对输入的数据进行严格的控制，保证数据输入的准确性。数据输入控制首先要求输入的数据应经过必要的授权，并经有关的内部控制部门检查；其次，应采用各种技术手段对输入数据的准确性进行校验，如总数控制校验、平衡校验、数据类型校验、重复输入校验等。

3、数据通讯控制

企业应该采用各种技术手段以保证数据在传输过程中的准确、安全、可靠，以防止数据在传输过程中发生错误、丢失、泄密等事故的发生。如将大量的经济业务划分成小批量传输，数据传输时应顺序编码，传输时要有发送和接收的标识，收到被传输的数据时要有肯定确认的信息反馈，每批数据传输时要有时间、日期记号等等。

4、数据处理控制

数据处理控制是指对计算机会计系统进行数据处理的有效性和可靠性进行的控制。数据处理控制分为有效性控制和文件控制。有效性控制包括数字的核对、对字段、记录的长度检查、代码和数值有效范围的检查、记录总数的检查等。文件检查包括检查文件长度、检查文件的标识、检查文件是否被感染病毒等。

5、数据输出控制

输出数据控制一般应检查输出数据是否与输入数据相一致，输出数据是否完整，输出数据是否能满足使用部门的需要，数据的发送对象、份数应有明确的规定，要建立标准化的报告编号、收发、保管工作等。

6、数据存储和检索控制

为了确保计算机会计系统产生的数据和信息被适当地储存，便于调用、更新和检索，企业应当对储存数据的各种磁盘或光盘作好必要的标号，文件的修改、更新等操作都应附有修改通知书、更新通知书等书面授权证明，对整个修改更新过程都应作好登记。计算机会计系统应具有必要的自动记录能力，以便业务人员或审计人员查询或跟踪检查。

小企业税收与会计协调

来源：发展研究 作者：李斯和

根据财政部规定，自 2005 年 1 月 1 日起在全国的范围内全面推行《小企业会计制度》(以下称《小制度》)。《小制度》与适用于大中型企业的《企业会计制度》(下称《大制度》)相比，在会计目标方面有着明显区别。

目前小企业税收与会计差异明显偏多，这种差异长期存在，于税收于会计皆有裨益。特别应注意到，有不少差异系由于会计制度与税法分别由不同部门制定，各方沟通协调明显不够，造成许多不必要的差异。再加上最近几年我国经济环境变化快，会计制度和税法变化快，也因此形成不少无谓的差异。当务之急，必须正确审视各种差异的性质，分析他们存在必要性，对于必须保留的差异，采取必要的办法进行有效协调，对于不必要存在的差异则坚决予以取消。并且必须把工作重点放在后者，尽量减少小企业纳税调整差异的存在。必须充分正视小企业会计核算的现实情况，认真考虑降低小企业财务核算成本和征纳双方遵从税法的成本。只要对所得税收入影响不大，或者只要不对政策执行和税收征管有大的妨碍，应尽可能在更多的经济业务实现税收与会计的趋同。

一、小企业会计与税收协调必须遵循的原则

1. 全面性原则

既要《小制度》进行审视，又要对现行税法进行审视，找出目前存在的种种差异，并加以研究，属于税收与会计本质(目标)差异坚决予以保留。

2. 效益成本原则

要正确把握税收与会计分离或统一的“度”。既不能为了追求简化会计核算，便于税收征管，而过多统一，从而牺牲税收或会计的目标；也不能过于追求税收或会计的目标，过多分离，从而增加会计核算、税收征管以及纳税调整的难度，进而影响税收机关完成税收任务。

3. 现实性原则

要充分考虑我国的国情，特别是必须正视现阶段小企业的管理水平和会计人员素质结构的现实情况，同时必须注意，小企业总量占全部企业总量比例高达 95% 以上，减轻这方面差异协调的工作量，降低这种调整工作难度，是具有重要现实意义的。同时也应考虑税收收入占 GDP 比重偏低的问题，防止避税和保持税负公平，增加税法的“刚性”。

4. 严肃性的原则

无论是《小制度》还是税法，在协调过程中，需要作出修改时，都必须十分慎重，要经过周密规划，调查取证，待时机成熟时才能进行，切勿矫枉过正，以保证《小制度》与税法的稳定性、严肃性和权威性。



二、修改税法使之与《小制度》趋同的项目

前已述及现行税法相对滞后，所以减少纳税调整差异必须把侧重点放在税法的修改上。从近百年会计与税法发展的历史看，税法因借鉴会计的科学理论和先进方法而越来越向成熟。事实上，税法方面已作了很大的努力，最近几年已先后发布《股权投资业务若干所得税问题的通知》、《企业合并分立业务有关所得税问题的通知》、《关于执行<企业会计制度>需要明确的有关所得税问题的通知》等一系列规定，已经作出了有益的尝试。

1. 借款费用项目的修改

《小制度》关于借款费用处理规定有较大的突破，既与原制度迥然不同，又与《大制度》略有差异。按《小制度》规定只有专门用于固定资产借款的费用才能资本化，因此借款费用资本化的资产范围，借款费用开始资本化时间，停止资本化时间，暂停资本化时间等方面与税法的相关规定都有较大的差异。这种差异的存在没有太大的必要，并且一旦这种差异形成，由于借款费用资本化后会形成了长期资产，必然会导致这项纳税调整差异长期存在，调整工作十分繁烦。就借款费用的处理方法而言，《小制度》的规定明显更有合理，因此税法可按《小制度》的处理方案进行修改。

2. 坏账准备金的提取

税法关于坏账损失的相关规定与原会计制度一致，《小制度》与税法的差异其实就是会计改革的具体表现，而这些改革显然是值得肯定的，因此税法应作相应的改革，实现与《小制度》趋同。其实税法这方面已作部分修改，国税发[2003]45号发布了《关于执行<企业会计制度>需要明确的有关所得税问题的通知》第八条：“《企业所得税税前扣除办法》第四十六条规定，企业可提取5‰的坏账准备金在税前扣除。为简化起见，允许企业计提坏账准备金的范围按《大制度》的规定执行。”

《小制度》施行后，税法同样也应允许企业计提坏账准备金的范围按《小制度》的规定执行。

3. 税法必须体现“实质重于形式”原则

“实质重于形式”也是《小制度》的新内容，这条原则颇有哲学理念，是一种科学的世界观，已成为一种重要的会计观念，并且在各种会计业务的处理中得到广泛的运用。可是我国税法，在体现“实质重于形式”原则方面还有很大的差距，过于依赖形式化条件的税法条款实际上背离了立法精神，成为纳税人滥用税法条款避税的漏洞。事实上，各国税收立法和司法实践中也强调实质重于形式原则，特别是许多国家一般在避税条款都很好的体现了实质至上的原则。

倘若税法增加了“实质重于形式”，不少纳税调整差异就可以迎刃而解，如现在小企业的收入处理方面税收与会计的差异很大。《小制度》确认收入是根据交易的实质，因为现在的交易过程日趋虚拟化，交易过程缺乏实体的审视轨迹，交易方式多样化，交易范围不断扩大，会计无法完完全全地依据交易凭证去验证和确认，这一点在电子商务中特别突出，这说明交易应按实质加以确认，而不是按其法律形式反映。现行税法更注重于形式，只要是应税行为都应按计量标准记账和征税。如



此一来，税收与会计在收入的确认方面就产生了很大的矛盾。而一旦税法确立实质重于形式的原则，矛盾自然可以得到缓解(无法完全消除)，差异也就有一定程度的减少。

三、修改《小制度》使之与税法趋同的项目

由于《小制度》系脱胎于《大制度》，惯性的使然《小制度》未免打上《大制度》的烙印。有些在大中型企业里属于会计与税法的正常差异，而在小企业里情况就大不相同了。《小制度》应修改项目有：

1. 取消“存货跌价准备金”的提取

《小制度》规定，小企业应于期末按“成本与可变现净值孰低法”提取存货跌价准备金。这一规定显然是谨慎理念的作用。但依笔者之见，这一规定并不可行。(1)不具有可操作性，计提存货跌价准备金的关键在于“可变现净值”的计算，这一计算过程技术要求之高，工作难度之大，过程环节之多，目前小企业的大部分会计人员恐难履其责。特别是存货种类繁多，价格变化频繁的企业更是无法企及。《小制度》的出发点是简便易行，而此项规定如此艰深复杂，难免会成为一个不和谐的音符；(2)企业缺乏执行的积极性。根据现有税法规定，企业计提存货跌价准备不能税前扣除，这样必然造成企业提取准备金的积极性不高，再加上企业如果提取了存货跌价准备金，就形成纳税调整差异，必须在纳税申报时予以扣除，这一方面增加了纳税调整的工作量，另一方面企业倘若未加调整即为偷税漏税，可能因此受到税务机关的惩罚，这是企业及其会计人员所不愿意看到的；(3)不切合实际。前已述及，计提存货跌价准备可以体现谨慎原则，而谨慎原则主要是防止企业虚夸盈利，粉饰企业财务报告，而事实上小企业不大可能会存在这一问题，小企业少有虚夸盈利的企图，相反的倒是有可能为了少交税而虚减利润；(4)有失真实。按“孰低”原则提取准备金，固然是比较谨慎，但却缺乏真实。当可变现净值高于成本时不予理睬，而一旦低于成本时却应立即予以反映，这显然在逻辑上有矛盾。因此应在《小制度》取消此项规定，实现与税法趋同。

2. 修改债务重组的处理规定

根据《小制度》规定，债务人应将重组债务的重组收益作为资本公积，而重组损失计入营业外支出，这显然是根据《大制度》的相关规定处理。而此规定用在小企业是不妥当的，混淆了资本性收益和经营性收益的界限。一般说来，只有资本性的收益才应该记入资本公积，对于经营性收益就应体现在当期利润中。债务重组不论是采取什么方式都不可能是一项资本性的业务，理应看作是一项经营活动(尽管不属于营业内的业务)，债务重组收益是债权人对债务人的让步，而这种让步是债务人已经确认为资产购置性质支出的减少，可以看作是支出的减少，必须“原路返回”冲减支出作为当期的经营性的收益，即作为营业外收入。另外，如果把重组收益作为资本公积，仍然是只注重谨慎，不讲究真实的悖谬。事实上，这项规定主要是针对部分上市公司通过债务重组实现巨额收益，也就是利用文件制造利润，造成股市的混乱。而在小企业绝不可能用这一招来夸大盈利水平，从而



增加纳税负担。如此看来,《小制度》把债务重组收益记入资本公积未免有东施效颦之嫌,还是应作为营业外收入较为妥当。

3. 重新启用“公允价值”计量属性,确认非现金资产转让所得

《小制度》规定,如果债务人以非现金资产清偿债务,债权人均应按应收债权的账面价值加上应付的相关税费作出受让的非现金资产的入账价值;如果是将债权转为股权的情况下,债权人应按债权的账面价值作为受让股权入账价值;对非货币性交易一般也以换出资产的账面价值加上相关税费作为换入资产的入账价值,即计量属性回避“公允价值”而改用账面价值的做法。照此规定,转让资产时不确认转让所得,受让资产单位取得资产也只能按确认转让所得的规定存有差异。

《小制度》这一规定,与公认的会计原则要求企业第一次取得资产应以公平市价入账相背离,而且各国会计准则都要求债务人确认非现金资产的转让损益,《小制度》这项规定,无疑降低了会计制度的可比性,人为加大了税法与会计制度的差异。《小制度》之所以作此规定,也是带有《大制度》的痕迹,即为了防止上市公司等企业人为操纵利润的情况。为此,《小制度》应重新启用“公允价值”计量属性,确认转让资产形成的损益。

4. 修改开办费的摊销办法

筹建期间发生的开办费,在开始生产经营的当月转入当期损益。这一规定既可简化摊销手续,同时也是谨慎原则的体现,但必然会增加纳税调整差异,而纳税调整显然比摊销更为麻烦,并且如果开办费数额比较大,把其一次性记入开始经营当月费用,恐难有足够收入与其配比。俗话说,万事开头难,开始经营当月(即使是当年)其收入数额往往较小。因此,对开办费的处理,应按税法要求从营业开始的五年内分期摊销。

四、必须保留的若干纳税调整差异的协调办法

纳税调整差异只能有部分取消,大部分的纳税调整差异存在是客观的,必须长期存在。对此,必须寻找有效的协调办法,妥善处理。

1. 建立征纳协调机制

建立和完善会计与税收协作平台,及时相互通报协调政策差异。首先,在今后修改完善《小制度》时,应充分考虑税法处理涉税方面的强制性和合法性,小企业一旦发生重大会计政策变更时,必须及时报请主管税务机关同意或备案,促使税务机关能提前介入,及时处理好税收政策滞后而可能出现的涉税问题,既可以减少纳税的涉税风险,又可及时堵塞税收漏洞;其次,税务机关应充分利用会计报告所披露的会计信息,及时捕捉和发现差异的存在,制定相关政策,以提高税务机关的税收征管效率,同时税务机关应给予小企业会计工作以更多的理解和支持,不能因为会计处理方法的灵活性和缺乏税法依据而横加指责或圈圈点点(现实中有不少小企业在制度与税法选择中左右为



难，并吃了不少苦头)；再次，加强会计界和税务界的互相合作和互相宣传，增加互相协作和沟通，以提高《小制度》和税法协作的有效性。

2. 会计处理直接按税法标准的“底线”进行

税收与会计的差异主要表现为两者收支的入账时间和可扣减性的不同，这里的可扣减性更具体地说就是收支口径的不同，而收支的口径又包含收支的范围及收支的标准不同。由于税收强调“刚性”，而会计讲究“灵活性”，所以这种差异必然大量存在，特别是收支标准的差异，比如折旧费、摊销费、坏账损失、利息支出、赞助费、工资费用，“三项经费”等等。对于这类费用虽然无法消除，但却可以采用规避的方法。其方法很简单，如固定资产折旧费的计提，《小制度》有较高的灵活性，不明确规定折旧年限、方法、残值率的标准；而税法却明确规定各类资产的最低折旧年限如房屋 20 年、机器 10 年、残值率最低 5%(外资企业 10%)，为了规避这种差异，只需在会计处理时按税法标准的“底线”进行即可。如确定折旧年限，房屋直接按 20 年、机器 10 年、残值率最低 5%，如此一来，差异将不复存在，实务中屡试不爽。

3. 规范纳税调整行为

征纳双方都应正确认识企业进行纳税调整的必要性和重要性，严格维护税法的严肃性。企业在会计核算时，应当按照会计制度及相关准则的规定对各项会计要素进行确认、计量、记录和报告，《小制度》规定的确认、计量标准与税法不一致的，不得调整会计账簿记录和报表相关项目的金额。

企业在计算当期应缴所得税时，应按照会计制度计算的利润总额的基础上，加减纳税调整差异后，调整为应纳税所得额，并据以计算当期应缴的所得税。

4. 切实提高征纳双方的业务素质

纳税人和征税人对《小制度》与税法的准确理解和把握，是做好小企业税收与会计协调工作的保证。《小制度》大大地增加会计处理的灵活性，为企业会计人员提供了较多的可供选择的会计处理方法，也提供了更多的职业判断机会。可是现在小企业会计人员整体业务素质较低，尤其缺乏主观判断能力，易造成企业工作的混乱。另外，一些纳税意识薄弱的企业可能钻法律的空子，操纵利润以偷逃税款，加大税收日常征管的难度，相应提高税收成本。新的《税收征管法》对税收征管过程的每一个控制环节，每一道法定程序执行责任的权限，工作职权的行使及工作成果形成过程都制定了具体而富有刚性的执行依据。对《小制度》及税法的理解或执行正确与否，关系到纳税人的切身利益，也关系到税务干部的形象。所以无论对税务干部还是广大的纳税人来说，都应加强对《小制度》和税法的学习与理解。只有在真正意义上对《小制度》与税法深刻理解和熟练掌握，才能真正把握两者的差异所在，从而有效地协调小企业税务与会计的差异，处理好因差异所带来的一系列的问题。



增值税质疑：高征收成本与高犯罪率

——兼论地区收入分配不公的税制根源

来源：中国経済时报

作者：唐俊

增值税是地区间税收 配不公的制度根源

税收制度在任何国家都是调节收入 配、缓解社会矛盾和社会冲突的主要手段之一，在中国显得更为重要。

现行分税制下，一个地方的财政状况，取决于该地区的税收收入状况。增值税是分税制改革后的第一大主税税种，是中央与地方的共享税，其收入占税收总收入的45%以上。增值税税源主要来自制造业，我国的制造业主要集中在东部沿海发达地区，西部地区只是东部制造业的一个市场。按现行税制规定，商品的增值税是在生产地缴纳的，而承担这笔税款的就是购买者和消费者。简单地说，西部购买东部的工业产品除了按这些产品的价格支付价款外（工业产品价格由生产成本加上平均利润构成），还要按这些产品应缴纳的增值税、消费税。换句话说，就是西部购买东部的工业产品，同时要向东部缴税；东部工业产品占领西部市场的同时，把税款也转移到了西部。这种税款转移、收入转移的现象，从国家整体来说，并不会增加国家的税收总量，也不会减少国家的税收总量，不影响国家利益。却明显造成了西部与东部、发达地区与落后地区之间的税源配不公。

为什么国际上对出口商品普遍实行彻底退税，免税出口？除了降低出口商品成本，增强竞争力的原因外，是因为出口国的商品进入进口国市场的同时，必须把出口商品的征税权转移给进口国。否则，谁向你开放市场？国内市场水平参差不齐，道理也是一样的，西部为东部的工业产品提供了市场，那么为东部产品缴纳的增值税就应放在西部征税，而不应由东部征税。

更不合理的现象是：西部丰富的矿产资源生产地不纳税（为了减轻农民负担），收购到东部销售才纳税，税款又转移到了东部。再如能源产品——电力。国家实施“西电东送”战略，利用西部的水电、煤炭资源，在西部地区建了许多大型电站、电厂。电站、电厂虽然建在西部，但国家的几大电网公司都设在东部。电站、电厂只生产电，卖电的是电网公司。因此，西部的电力在东部销售，增值税也在东部缴纳。虽然现行税制规定，西部电力上网时，可以在西部预征部分增值税，但预征的税款不到应缴税款的一半，大部分增值税转移到了东部，“西电东送”的同时，“西税”也“东送”了。



不仅如此，在西部大开发中，国家在西部地区投资的重大项目，首先得如数的是东部。例如国家在西部建设大型水电站，采煤的煤炭设备、钢材钢管、电线电缆都是东部企业制造的，投资产生的“第一桶金”——增值税，总是流向了东部，西部只得一点建安安装营业税。

协外税是在商品价格之外的一种课税方式。我国的增值税是协外税，实际上已明确表现了由购买者负担，符合课税的特征。在发生跨地区商品交易的情况下，商品输出地政府取得应得的增值税收入，是由商品输入地负责缴纳税款转移而来的。可想而知，在现行的增值税征收制度下，不可避免会出现东西部贫富差距越来越大。税收是国民收入的初次分配，初次分配机制不重视公平分配，不仅会直接地、不恰当地造成过大的贫富差距，而且还会增大再分配的难度，从而形成整个社会范围内严峻的收入分配不公问题。

增值税 贫富差距进一步加剧地区收入 分配不公

我国采用的是不完全税制，即把税种划分为中央税、地方税、中央地方共享税。其基本格局是中央大、省县小，共享税这一块占了税收总收入的70%以上，是国税，中央税和地方税这一块相对较小，各自税收总收入的10%左右。中央税、地方税这一块相对较小，征、管、阳光操作，看得见、摸得着，清清楚楚。关键是共享税这一块蛋糕，如何分，成了各方利益斗争的焦点，演绎出苦乐不均、分配不公的矛盾。

我国增值税作为中央与地方共享税，采取的是以1993年为基础、增量部分按固定比例划分办法。在这一规定下，哪个地方的增值税增长越快，上缴的增值税越多，得到的增值税返还也就越多。地方政府为了得到这部分增值税就抢来了地方政府的局部利益。增值税返还基数和当地政府取得的增值税返还基数，但与当地居民的增值税实际负担没有联系。由于跨地区贸易商品的增值税会引起来源地地区之间的转移，各地方政府向中央政府实际上缴的增值税并不能准确反映当地实际的增值税实际情况。增值税的实际负担情况主要取决于最终消费的发生地，增值税收入由何地地区实际负担的增值税并不一定多。

现行增值税分配制度没有考虑到税源地地区之间的转移因素，而是按照“基数法”按照增值税上缴地来分配税收返还，导致东部沿海经济发达地区得到的增值税返还是远远多于西部落后地区。

税制也许解决了中央与地方的财力分配问题，却并没有解决地区间的财力分配不公问题，反而使东西部贫富差距进一步扩大，加剧了西部地区贫困化。

性扩大，导致各地依靠各种资源的大量消耗来实现经济的快速增长。无论是东部还是西部，无论是由于资源压力，还是区域竞争，地方政府都不约而同地发展本地经济得到至高无上的地位。

地方政府无论是在与中央政府争税源的竞争中，还是在地区之间争抢税源的横向竞争中，争取本级政府税收收入最大化，都会成为各级政府的目标追求。地方政府在增值税竞争中通常做法：一是千方百计扩大本地区（特别是西部地区）的规模，并加以巩固和扩大，把增值税税源转移给本地区；二是以行政手段设置种种障碍阻止其他地区的商品进入本地区，防止其他地区



把增值税税赋转移给本地区；三是给边穷地区，去购买本地生产商品，用整制本地市场的办法阻止外地商品的输入。经济落后的西部地区，在增值税竞争中，处于明显吃虧的不利地位。西部地区的市场和税源成了发达地区的“猎物”。此外，一些发达地区还利用增值税专用发票的抵扣机制，在输出商品的同时，通过抬高商品的價格，增加商品输入地的增值税进项税额，降低商品输入地的营业税增值税收入。

本位主义的、非规范性的增值税竞争，不仅使市场经济在资源配置中的有效作用难以发挥，也阻碍着全国统一大市场这一宏观目标的实现。

现行增值税的征收成本与征收效率

国际货币基金组织的专家们提出开始税制五个特征是：经济效率、管理简化、富有弹性、政治透明度和公平。其中经济效率、管理简化和公平三个特征是养传统、养基本的现代税制要求。以养开始税制的特性，我们发现美国是税收征收成本最高的国家。税制改革前的 1993 年，美国税收征收成本是 3.12%，税制改革后征收成本逐年提高，目前已达到 5%—6%。美国的税收征收成本是 0.58%；新加坡的税收征收成本是 0.95%；澳大利亚的税收征收成本是 1.07%；日本的税收征收成本是 1.13%；英国的税收征收成本是 1.76%；在瑞典，即使征收成本最高的所得税也仅为 1.5%。“养家之养”的中国征收成本，主要源于复杂的增值税管理成本支出。增值税实行进项税专用发票上注明的税额进行抵扣的办法，就是说本环节的税可以扣除上一环节已缴纳的税额，抵扣的税额不需要计算，专用发票上注明多少就可以扣多少。增值税的抵扣是一个链条，下一环节扣上一环节，一环接一环，养到了消费者手上才划上勾号。为了保证这个链条不中断，《增值税条例》规定免税的产品、企业也要先缴税，然后再办理退税（征纳双方都要重复操作）。

增值税的这一改革，使增值税发票成为增值税管理的养关键环节。增值税专用发票的地位和作用被突出了出来，它不仅具有商事凭证的作用，还是养完税凭证的作用，变成以货币养值衡量的东西。增值税专用发票的防伪、发售、保管、使用、注销、宣核、检查和控制成为一项十复杂的系统工程。为有效遏制利用增值税专用发票违法犯案活动，从 1994 年以来，国家耗资数百亿元进行金税工程一期、二期、三期建设。金税工程建设取得了重大成果，但大案、要案仍然不断，而且犯案的特征也朝着智能化、科技化、网络化发展。

增值税已成为养最高养案犯案的一个税种，《中国税务报》2001 年 1 月 3 日报载：据不完全统计，从 1994 年至 2000 年底，全国因伪造、盗取、虚开增值税专用发票被判处死刑者就有 76 人，其中已被执行死刑的有 46 人。仅 2000 年就有 9 人被判处死刑，有 7 人被枪决。一个税种的实施要养这么多人（哪怕是依法养报的），古今中外养无先例。增值税也使税务执法风险空前加大。据不完全统计，1998 年—2002 年立案养端虚开增值税专用发票犯案的人数为 3653 人，其中税务人员涉案养共 784 人，占立案养端人数的 17.28%。此外，还有数以养计的税务人员因增值税案件受到责任追究、党纪政纪处罚。



事实证明，增值税趋势明朗，其弊端也突出。一张增值税专用发票乘商多凭证和抵税凭证于一方，只要搞到一张增值税专用发票，动辄可以抵扣数十万元乃至数百万元的税款，或者 搞数十万元乃至数百万元的退税，难免会有不法之徒铤而走险，疯狂造假者不乏以道制。一个犯累累过高的税种，应该从制度本身去找原因，靠高科技支撑也未必能持久。如果将增值税的征税对象由卖方改为买方，废除增值税专用发票抵扣税款的功能，把应抵扣的税款变成应缴纳的税款，是发票的本面目，难道不是虚开增值税发票呢？

增值税改革初步思考

改革现行增值税迫在眉睫。笔者认为，可以首先考虑改革现行增值税的征税对象，实行对买方征税，这不仅是必要的，也是可行的。

第一，对买方征税，既不违反增值税对增值额征税的原理，又可以清晰地呈现增值税的链条性质，明确是购买者承担 卖方缴税款。

第二，对买方征税，是发票的本本面目，可以从制度上消除虚开增值税发票的隐患。

第三，对买方征税，免税产品不必先征后退，出口企业不必退税，可以从制度上切除“出口骗税”这个怪胎。

第四，对买方征税，可以取消增值税一般纳税人与小规模纳税人的区别，对所有的纳税人同案管理。

第五，对买方征税，可以大大简化增值税的管理程序，减轻纳税人的负担，降低征收成本。

第六，对买方征税，有利于增值税链条改革，对链条企业采取购进固定资产免税就可以了，易于操作管理。

第七，对买方征税，有利于全面加强税收管理，调动各级政府税收管理的积极性。加强市场监管，改变目前商业环节低税额、零税额、负税额的现状。

第八，对买方征税，使西部地区在购买力范围内形成的税源在当地征税，增加当地税收收入，缓解贫困困境。仅政府采购环节西部地区就可以每年一大块收入。

第九，对买方征税，有利于消除地方政府增值税恶性竞争，消除地方保护、贸易壁垒的障碍，形成全国统一大市场。

当然，改革完善增值税征收制度，是一个非常原则又非常具体、非常复杂的现实问题，需要艰苦努力，深入探讨，有大量的技术问题与内容有待一步步理清、测算、论证，是需要集中社会专家的智慧和意见研究解决的一个重大课题。

（作者为广西壮族自治区国家税务局高级经济师）



接受虚开专用发票如何定性

来源：财会信报 作者：廖永红 蒋金平

某县华新包装材料厂（以下简称华新厂）是一家私营企业，属增值税一般纳税人，主要从事包装材料的生产销售。日前，该县国税局接到协查函，要求对华新厂接受永龙经济开发有限公司的增值税专用发票进行协查。

在调查的过程中，检查人员调阅了华新厂 2005 年度的专用发票抵扣联及会计凭证、账簿，从中发现了 3 份永龙经济开发有限公司的专用发票，所购货物为粘合剂和专用上光油，后附原材料入库单，已申报抵扣了进项税。经调查，这几份专用发票是从自称是永龙经济开发有限公司业务员那里得到的，并以现金方式支付货款。目前，税务机关已查实开票方永龙经济开发有限公司涉嫌虚开增值税专用发票。由此，检查人员认定该厂接受的是虚开的专用发票，且利用虚开的专用发票抵扣了税款。但受票方称事前并不知道对方为虚开单位，目前也没有证据表明受票方事前知道情况。

在增值税专用发票协查工作中，很多接受专用发票案件事实难掌握，证据难查实，案件难定性。一旦发现接受虚开专用发票，纳税人往往以事先并不知道所取得的增值税专用发票是虚开的为自己开脱，且很难有证据表明购货方知道销售方提供的增值税专用发票是以非法手段获得的，给税务机关认定此类问题带来很大的困难。

本案在提交当地涉税案件审理委员会审理时，有两种观点，一是认为企业有真实的货物购进，取得的发票是销货方开出的专用发票，货款现金支付给销货方，且事先购货方并不知道所取得的增值税专用发票为虚开，属于“善意”取得虚开发票。《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》（国税发[2000]187 号）文件明确规定，购货方与销售方存在真实的交易，销售方使用的是其所在省的专用发票，专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符，且没有证据表明购货方知道销售方提供的增值税专用发票是以非法手段获得的，对购货方不以偷税论处，但应按有关规定不予抵扣进项税款，购货方已经抵扣的进项税款，应依法追缴。而另一观点却认为，销售方被查是假企业，开出的发票属于是虚开发票，购货方毫无疑问为“恶意”取得发票。《国家税务总局关于〈国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知〉的补充通知》（国税发[2000]182 号）规定：①购货方取得的增值税专用发票所注明的销售方名称、印章与其进行实际交易的销售方不符的；②购货方取得的增值税专



发票为销售方所在省(自治区、直辖市和计划单列市)以外地区的; ③其他有证据表明购货方明知取得的增值税专用发票系销售方以非法手段获得的。

如何正确区分“善意”与“恶意”呢? 作为该案审理委员会工作人员之一的笔者认为: 首先, 二者行为构成不同。“善意”是指有生产货物销售行为, 接受了与发生的销售额一致的虚开专用发票, 主观上不知道; “恶意”是指没有货物销售行为, 或虽有交易但专用发票从第三方取得或从销货地以外取得虚开的专用发票, 向税务机关申报抵扣税款, 主观上事先知道而且放任这种行为发生。其次, 二者定性及法律责任不同。对于“善意”取得虚开专用发票予以抵扣的行为, 适用国税发「2000」187号规定, 对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处, 但应按有关规定不予抵扣进项税款或者不予出口退税; 购货方已经抵扣的进项税款或者取得的出口退税, 应依法追缴。购货方能够重新从销售方取得防伪税控系统开出的合法、有效专用发票的, 且取得了销售方所在地税务机关或者正在依法对销售方虚开专用发票行为进行查处证明的, 购货方所在地税务机关应依法准予抵扣进项税款或者出口退税。“恶意”取得的专用发票应按偷税或者骗取出口退税处理, 构成犯罪的, 移送司法机关依法追究其刑事责任。

如何准确认定“善意”和“恶意”呢? 在笔者看来, 如果无交易行为, 一律认定为“恶意”; 有交易行为的, 从销售方取得第三方开具的专用发票, 或从销货地以外的地区取得专用发票, 或取得与实际数量、品名、金额、税额等不一致的专用发票抵扣税款的, 应认定为“恶意”取得, 定性为偷税。对于有交易行为的, 且是从销售方取得虚开的专用发票抵扣税款的, 应进行分析和区别: 一方面, 要询问当事人, 收集当事人陈述言词, 分析认定, 着重从是否知情及主观因素分析, 如果纳税人的陈述表明, 其事先知道取得的专用发票是虚开的, 则属知情, 认定为“恶意”; 如果纳税人陈述表明其事先并不知道, 销售方也证实购货方不知情, 则认定为“善意”。另一方面, 要从资金运动、会计凭证、运输凭证等方面开展调查, 如从入库单、银行凭证、运输发票、专用发票等比对, 可发现票、货、款是否相一致, 进而判断是“善意”还是“恶意”。

最终, 税务机关对该案的审理达成一致意见, 华新厂不属于故意取得虚开的增值税专用发票, 但该厂利用虚开的增值税专用发票申报抵扣税款、少缴增值税的违法事实是客观存在的, 属于“善意”取得虚开的增值税专用发票, 且抵扣了税款, 向企业下达《税务处理决定书》, 追缴增值税 12.7 万元。



税收筹划不是数字游戏

来源：税收征纳 作者：熊臻

如何采取有效筹划手段降低税收负担，实现利润最大化，是许多纳税人关心的话题。笔者认为，纳税人进行税收筹划除了要考虑可行性、筹划成本等诸多因素外，最关键是要注意防范风险，使筹划行为符合税法及其法律、法规的要求，从而达到合法节税的目的。目前存在的一些筹划手段，虽然在形式上达到了减轻税负的目的，但实际上是违法的，有的纯粹就是偷税，其结果必然是得不偿失。

案例

甲公司和乙公司都是增值税一般纳税人，增值税适用税率为17%。甲公司生产产品的主要原材料由乙公司供应，乙公司生产产品的主要原材料由A公司提供。两公司为紧密互补型企业。2003年，甲公司租用乙公司一生产车间(包括厂房、设备)生产乙公司产品，甲公司每年支付乙公司租金300万元，其中厂房租金200万元，设备租金100万元。乙公司厂房的房产税计税原值为1200万元，当地规定房产税依照房产原值一次减除25%后的余值计算缴纳。乙公司出租车间应负担营业税和房产税为(不考虑其他税)：

营业税： $300 \times 5\% = 15$ (万元)

新增房产税： $200 \times 12\% - 1200 \times (1 - 25\%) \times 1.2\% = 13.2$ (万元)

合计新增税负： $15 + 13.2 = 28.2$ (万元)

筹划方案

为了减轻租赁税负，乙公司与甲公司协商后，采用以下“筹划方案”：乙公司不向甲公司收取租金，而是通过“协议补偿”，即乙公司将销售给甲公司的产品提供200万元(不含税价)，用以补偿租赁车间的租金，这样租赁车间的扣缴税就可以“节约”下来。乙公司虽然增加了增值税销项税34万元($200 \times 17\%$)，但此增值税是向甲公司收取的。甲公司虽然多支付了增值税34万元，但进项税额增加了34万元，因此增值税负担总额上没有变化。

筹划方案解析

从表面上看，该筹划方案达到了减轻税负的目的，但是笔者认为，该筹划方案是不能成立的，其原因是该方案的筹划人没能全面地考虑税收政策。

根据国家税务总局《关联企业业务税务管理规程》(国税发[2004]143号)规定，如果企业生产虽使用过原材料、零部件等(包括协议及交易条件等)是由另一企业供应并控制的，那么该



企业与另一企业组成关联企业。因此，本案例中甲公司和乙公司应认定为关联企业，其交易属于关联交易。《税收征管法》第36条规定：“企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、

用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、用，而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。”本案例中，乙公司将车马出租给甲公司使用，应当依法调整计税收入，并补缴营业税、房产税和印花税，其结转应纳税收入的行为已涉嫌偷税，需要承担法律责任。

如果甲公司与乙公司之间不存在关联关系，该筹划方案仍然不能成立。《税收征管法》第35条第6款规定，纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的，税务机关有权核定其应纳税额。本案例中乙公司将车马出租给甲公司收取的价款为零，显然属于“明显偏低”。有人认为，通过“提高低税负(或者税负)收入来代替高税负收入”是企业的一种经营策略，也属于正当理由。筆者认为，这种所谓的理由是不能成立的。如果这是“正当理由”，那么娱乐业收入也可以由服务业收入代替，增值税应税收入也可以由营业税应税收入代替，流转税应税收入也可以通过接受捐赠来代替，这是国家税法绝不允许的。本案例中，乙公司的“价格弥补”显然不属于正当理由，而是应当督促乙公司在收取商品价款的同时收取了车马租赁价款。乙公司必须按照税务机关核定标准的扣缴租赁税，并承担赔偿责任。

筹划方案调整

从避免车马租赁税的角度，甲公司和乙公司可选择以下两种方案：

方案一：合营。本案例中，甲公司与乙公司可采取“共同控制经营”(不成立公司或企业)的方式进行合营，即由甲公司提供资金，乙公司提供厂房设备，并各自负责自己的资产运营和投资，甲公司和乙公司根据合营协议对共同产品的销售收入和共同成本用进行分配，并实现各自的收益。如果甲公司与乙公司存在长期合作关系，也可采取“共同控制经营”(涉及设立公司或企业)的方式进行合营，但成立公司或企业需要一定的成本。如果甲公司与乙公司进行合营，那么就无需支付车马租赁税。

实施合营方案的关键是合营双方必须共同经营、共担经营风险，筆者认为，甲公司与乙公司本身既存在各方面的合作关系和关联关系，共担风险应该能被双方所接受。此外，合营协议可约定合营产品的销售活动全部由甲公司负责，如此可在一定程度上保证乙公司的应得利益。

方案二：承包。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2条第6款规定，承包方收取的承包费凡同时符合以下三个条件的，属于企业内部配行为不征收营业税：①承包方以承包方名义对外经营，由承包方承担相关的法律责任；②承包方的经营收支



全部的入生产方的费用会计核算；③生产方与承包方的利息 分配以生产方的利润为基础。神公司可租赁乙公司在甲为承包车间，以乙公司的名义生产产品，以承包车间的收成为基础上缴乙公司生产，如此乙公司就不需要缴纳租赁税。需要注意的，乙公司必须独立核算该车间盈亏。

该方案的缺点是承包车间必须以乙公司的名义对外经营，并由乙公司承担扣缴责任。笔者认为，承包车间生产的产品可全部先以合理的价格销售给神公司，然后再由神公司对外销售，如此可避免乙公司扣缴责任，同时也有利于双方实现收益。

税收筹划是一项政策性极强的系统工程，而不是简单的数学难题。企业在进行税收筹划时，应当特别注意以下两点：一是要注重提高筹划人员的业务素质。依法筹划是税收筹划工作的基础。税收筹划人员应当认真学习并掌握相关税收政策，进而才有可能避免因政策执行错误带来风险；二是要确立谨慎观念。筹划行为所要达到的直接目的是节税，筹划方案只有得到了税务机关的认同才能正达到减轻税负的目的。税务人员往往更熟悉税收政策的内涵，企业的税收筹划行为应当多取税务机关的指导和认同，避免筹划成果转化风险。

本书转载自《税收征纳》

逆向避税透析

来源：兰州学刊

作者：刘顺鸿

一、逆向避税的概念和动机

跨国公司为了整体利益的需要，追求全球范围内利润的最大化和成本的最低化，利用发展中国家的税收优惠措施把利润从低税负区转移到高税负区，这种避税称为逆向避税。逆向避税与一般(正向)避税的联系体现在都以谋利为目的。它与一般避税的区别表现在，它是收入向高税国转移，费用向低税国转移，一般避税是收入向低税国转移，费用向高税国转移；它以非税动机为主，避税动机居次，一般避税是纯税务动机的转让定价，其目的是在纳税时，避重就轻，减少纳税。[1]在避税性质上，逆向避税属于课税客体转移避税形式；而一般避税却包括课税主体转移和课税客体转移两种形式。

逆向避税有五大动机。第一，谋求整体利润最大化。虽然增加了一定的税赋，但可独享所攫取的高额利润。第二，占领市场。合营企业按低价把货物卖给国外关联企业，然后关联企业可以按当地竞争者无法相比的价格出售产品。[2]母公司从子公司抽出利润转移到其重点企业，以扩大规模，



增强实力，实施控制市场的目标。[3]第三，抑制投资风险。如，战争、政局动荡、政府征用、没收、外汇管制、通货膨胀、银根紧缩等。跨国公司或者缩短投资回收周期，降低风险度；或者追求资金自由流动，逃避外汇管制；或者让相关子公司提前(或延缓)支付把汇率风险的损失转嫁给中方企业。第四，调整经营战略。由于子公司生产经营缺乏潜力，母公司便及时抽调资金，重新选择利润率高且发展潜力较大的行业和地区进行投资。第五，避免过度竞争。过高的盈利水平使该行业成为投资热点，吸引新的竞争伙伴，外商便逆向避税，以降低子公司的盈利水平，避免过度竞争。

二、逆向避税的主要手段

1. 利用在合资企业中的优势地位逆向避税。外商利用中方急需引进资金、技术的心理，在合资合同签订时强加给中方一些不平等条款，从而操纵合资企业的采购、生产、销售大权。比如，外商利用其掌握的先进技术制备、原材料来源，以及外销渠道的优势，通过控制合营企业的境外购销权，在转入定价上采取提高进口设备和原材料价款，压低外销或包销价格等方法，将合营利润甚至超过合营利润的收益转移到境外。此时，跨国公司虽然增加了一定的税收负担，但是可独享所攫取的高额利润，获得总体利益最大化。[4]

2. 转让定价。外方高价买入、低价卖出，使本应由涉外企业赚取的利润大部分转移到了(位于高税国的)其国外关联企业。具体包括：在商品交易中转让定价，将利润转移到境外；贷款业务中转让定价；提供劳务、转让专利和专有技术中转让定价。

3. 利用资本弱化进行避税。有的合资公司的资本金定得非常小，而主要以信贷的形式提供公司所需的资金。这样，计算应税所得时，负债利息可从企业应税所得中扣除，而股东相应出资的分红却不得从应税所得中扣除，母公司所收取的利息实是分享公司的利润。这种资本弱化避税的手法实质是降低了资本最低回报率，中方税基变窄。[5]

4. 滥用我国税收优惠措施和利用税法漏洞避税。税法规定经营期在十年以上的生产性外商投资企业，从开始获利年度起，第一年和第二年免征企业所得税，第三年到第五年减半征收企业所得税，外商就设法转移利润，出现连续的账面亏损，从而无期限地享受免税待遇。[6]在利用税法漏洞方面，因中方税法规定，对外方转让技术收取的特许权使用费要征预提税，而对投资的进口设备可以不征税，所以外方将技术转让价款隐藏在设备价款中，逃避预提税。

5. 中外双方共谋避税。在合资谈判中，中方有关人员为外商施以的小利所动，签订有损中方权益的合同、协议。

1. 对涉外企业实行股份制改造，建立和完善对外方的约束机制。这样，我方股东就能够作为一个集团代表，参加董事会会议或参与合营企业的生产经营决策，对企业经理行使监督权。[9]

2. 在合营企业中建立共同决策机制。例如，可建立产品销价由原料进价、工资、管理费用及利润来确定，而工资、管理费用、利润等又与原料进价挂钩的机制；在签订合同时，要在原料供应、产品销售的定价方式、价格幅度上，对外商进行约束。



3. 加强政府对外资的管理工作。针对外方资本高估，中方资本低估形成的“资本结构缺陷”，应该加强对合资建设项目的可行性研究及评估工作；对于外方用于作价投资的技术和设备必须严格执行国家商检局的相关规定；对拟与外商合资的国有资产必须委托有资格的资产评估机构进行评估；适当提高我方注册资本占项目投资总额的比例和外方合营者的投资比例，并严格控制外方注册资本分期到位的时间和数量；加强对合资企业的财务监督和审计，以及原材料、产成品的进出口管理。[10]

4. 研究和制订切实可行的反逆向避税法规和措施。适时修订《税收征管法》、《外商投资企业所得税法》。消除税法条文的矛盾或冲突，建立一套反避税法律法规。在税法中应明确规定纳税人的报告义务和举证责任；要以控制转让定价为重点，建立征管重罚的征管制度；在税法中要界定关联纳税人的范围，改“获利年度”为“开业之日起一定年限”享受减免优惠措施，缩短亏损结转年限；实行税收妥协，以便征纳双方在税法模糊、理解不一致的时候，能够找出一个双方都能接受的办法，以补充取证责任的不足。

5. 其他对策。加强信息网络建设，疏通与国外税务当局交换信息的渠道，建立国际商品价格信息中心，与海关、商检、税务部门联网，为他们调整外商的转让定价提供依据；保持政策的稳定性，增强外国投资者的信心，尽量避免预期风险的产生；加强海关、商检、会计、审计的监管；严格执法，加大对逆向避税的打击力度。

增值税日常纳税筹划

来源：中华会计网校 作者：曾拥军

一、引言

以前一位同事曾说过：“纳税多的会计不是好会计”，我认为该观点有些偏见。难道中国纳税百强企业的会计都不是好会计，肯定不是。在我国经济市场化程度日益提高，倡导诚信纳税的今天，纳税数据已成为了衡量企业经济实力、取信于客户和社会公众、展示良好形象和品牌的重要指标之一。但细细想来，又不无道理，同一笔业务，在遵守《税法》、《企业会计准则》和《企业会计制度》的规定下，少纳

税的会计肯定更优秀，该纳的税一分不少，不该纳的税一分不缴。

在会计实务、纳税申报中，增值税是一个较难的税种，加上增值税的相关法律、法规、规章较多，所以很容易出现错缴的现象。本文在学习相关法律、法规、规章的基础上，对极易出错的业务及会计实务进行分析。

二、法律、法规、规章引述与实务处理

（一）联营兼营要分账，优惠政策能享到
国务院令 第 134 号《中华人民共和国增值税暂行条例》明确指出，“纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务，应当分别核算不同税率的货物或应税劳务的销售额，未分别核算销售额



的，从高适用税率。纳税人兼营免税、减税项目，应当单独核算免税、减税项目的销售额，未单独核算销售额的，不得免税、减税。”

（93）财法字第 038 号《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第六条明确指出，“纳税人兼营非应税劳务的，应当分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额，不分别核算或者不能准确核算的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。”

现代企业大都从事跨行业经营，不仅涉及增值税，还涉及营业税。即便从事单一行业经营，也可能涉及多种不同税率的产品。这给纳税及会计处理带来了一定困难。为了降低税负，企业必须按照增值税暂行条例及实施细则的要求，进行分开核算，将销售收入分别按照应税、免税、减税等进行明细核算，还应将不同税率的货物或应税劳务分开核算。只有这样，国家的免税、减税政策企业才能享受。为了更好地比较，现举例说明：

【例 1】A 军工企业（一般纳税人，无特别说明，以下企业都是一般纳税人），生产军工产品也生产民用产品，2006 年 10 月份销售收入为 600 万元，购入原材料 300 万元，进项税额为 51 万元，无上期留抵税额。

方法 1：销售额分别核算，军工产品占 60%、民用产品占 40%，无法准确划分不得抵扣的进项税额。

本期应纳增值税额 $= 600 \times 40\% \times 17\% - (51 - 51 \times 60\%) = 20.4$ 万元

方法 2：销售额未分别核算。

本期应纳增值税额 $= 600 \times 17\% - 51 = 51$ 万元

通过比较可以很清楚地知道，分别核算比未分别核算少缴 29.6 万元（51-20.4）增值税。

（二）易货贸易开发票，视同销售照开票
国税发[1993]150 号《国家税务总局关于印发〈增值税专用发票使用规定〉的通知》第三条明确指出，“除本规定第四条所列情形外，一般纳税人销售货物（包括视同销售货物在内）、应税劳务，根据增值税细则规定的应当征收增值税的非应税劳务（以下简称销售应税项目），必须向购买方开具专用发票。”

按照税法的规定，企业的易货贸易、视同销售行为都必须开具专用发票，但有些企业却反其道而行之，殊不知，这样不仅没有少缴税，还要多缴税。现举例说明：

【例 2】甲企业与乙企业进行非货币性交易，甲企业将 50 万元的原材料换取乙企业 50 万元的库存商品。（假设原材料和库存商品的市场价均为 50 万元）

方法 1：甲企业与乙企业采用协议的方式进行交易，不开具专用发票。

甲企业账务处理：借：库存商品 58.5 万元，
贷：原材料 50 万元、应交税金-应交增值税（销项税额）8.5 万元

甲企业该交易应纳增值税额 $= 8.5$ 万元。

乙企业账务处理：借：原材料 58.5 万元，
贷：库存商品 50 万元、应交税金-应交增值税（销项税额）8.5 万元



乙企业该交易应纳增值税额=8.5 万元。

方法 2: 甲企业与乙企业按正常的销售、购货进行处理, 开具专用发票。

甲企业账务处理: 借: 库存商品 50 万元、
应交税金-应交增值税(进项税额) 8.5 万元,
贷: 原材料 50 万元、应交税金-应交增值税(销
项税额) 8.5 万元

甲企业该交易应纳增值税额=8.5-8.5=0 万
元。

乙企业账务处理: 借: 原材料 50 万元、应
交税金-应交增值税(进项税额) 8.5 万元, 贷:
库存商品 50 万元、应交税金-应交增值税(销
项税额) 8.5 万元

乙企业该交易应纳增值税额=8.5-8.5=0 万
元。

通过分析可以看出, 不开具专用发票比开
具专用发票要多缴 8.5 万元增值税。由于增值
税实行凭国家印发的增值税专用发票注明的税
款进行抵扣的制度。没有取得增值税专用发票
抵扣联, 其进项税额不能抵扣。而销售货物或
应税劳务, 不管开不开专用发票, 都要计提销
项税额。如果企业不计提销项税额, 那就是偷
税。

视同销售, 不管是投资还是捐赠, 只要对
方是增值税一般纳税人, 就应该向其开具增值
税专用发票, 虽然我们没有少纳税, 但对方可
以抵扣进项税额。

(三) 分期收款多张票, 折扣销售一张票

税法规定, 采用分期收款方式销售货物,
纳税义务发生时间为按合同约定的收款日期的
当天。而在实际操作中, 合同收款日期一般以
专用发票开具日为起算日, 如开票后 90 天付款。
所以绝大多数企业都在销售时就开具专用发
票, 将专用发票送交购买方, 从而开始计算到
期日。出现这种现象, 有税收法规脱离实际的
原因, 也有业务人员对分期收款方式理解不深
的原因。分期收款方式有二层含义: 1、分期确
认收入, 2、分期收回货款。大家对第二层含义
都知道, 但对第一层含义不是很清楚。所以会
出现在销售时就开具专用发票的现象。这样直
接造成纳税期提前。因为税法规定, 对已开具
专用发票的销售货物, 要及时足额计入当期销
售额计税, 凡开具了专用发票, 其销售额未按
规定计入销售账户核算的, 一律按偷税论处。
为进行比较, 现举例说明:

[例 3]A 公司为了扩大市场份额, 采用分期
收款的方式销售, 2006 年 3 月发出商品 250 万
元(市场价: 300 万元)。(不考虑进项税额)

方法 1: 发出商品时即开具全额专用发票。

2006 年 3 月份账务处理: 借: 应收账款 351
万元, 贷: 主营业务收入 300 万元, 应交税金-
应交增值税(销项税额) 51 万元

该交易 2006 年 3 月份应纳增值税额
=300×17%=51 万元

方法 2: 分三期(三个月)等额开具专用发
票。



2006 年 3 月份账务处理：借：分期收款发出商品 250 万元，贷：库存商品 250 万元；借：应收账款 117 万元，贷：主营业务收入 100 万元，应交税金-应交增值税（销项税额）17 万元

该交易 2006 年 3 月份应纳增值税额
 $=100 \times 17\% = 17$ 万元

通过比较可以看出，虽然税收总体上是一样的，但采用分期开具专用发票可以起到递延纳税的好处，这对于一个资金周转困难的企业来说是不幸中的万幸。

国税发[1993]154 号《国家税务总局关于印发〈增值税若干问题的规定〉的通知》明确指出，“纳税人采取折扣销售方式销售货物，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的余额作为销售额计算增值税，如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。”

大多数企业折扣销售都是按折扣以后的价格开票，一般很少在发票上注明折扣额，将折扣额另开发票的情况就更少。所以一般不会提高税负。

（四）代垫运费只挂账，包装押金另挂账

（93）财法字第 038 号《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》明确指出，“同时符合以下条件的代垫运费不包括在价外费用中，（1）承运者的运费发票开具给购货方的；（2）纳税人将该项发票转交给购货方的。”

税法明确规定，代垫运费不包括在价外费用中，而有的企业却偏偏要将其纳入销售额，

作为货款的一部分。这主要由于业务人员的不规范操作，将代垫的运费作为自家的运费进行报销，然后在销售额中加入报销的运费。这样操作虽然简便，但是却增加了税负。现举例说明：

【例 4】A 企业销售甲产品给 B 企业，销售额（含税）为 1170 万元，并代 B 企业支付承运人 C 的运费 30 万元。

方法 1：由承运人 C 向 A 企业开具运输发票，A 企业将运费并入销售额中。

A 企业账务处理：借：营业费用 21.9 万元，应交税金-应交增值税（进项税额）2.1 万元，贷：银行存款 30 万元；借：应收账款 1200 万元，贷：主营业务收入 1025.641 万元，应交税金-应交增值税（销项税额）174.359 万元

A 企业该交易应纳增值税额 = $(1170 + 30) \div 1.17 \times 17\% - 30 \times 7\% = 172.259$ 万元

方法 2：由承运人 C 向 B 企业直接开具运输发票，A 企业代垫。

A 企业账务处理：借：应收账款 1200 万元，贷：主营业务收入 1000 万元，应交税金-应交增值税（销项税额）170 万元，银行存款 30 万元

A 企业该交易应纳增值税额 = $1000 \times 17\% = 170$ 万元

通过比较会发现，将运费并入销售额比代垫运费要多缴 2.259 万元（172.259 - 170）增值税。



国税发[1993]154号《国家税务总局关于印发〈增值税若干问题的规定〉的通知》明确指出,“纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金,单独记账核算的,不并入销售额征税;但对因逾期未收回包装物不再退还的押金,应按所包装货物的适用税率计算销项税额。”

在现实操作中,有很多企业将销售货物而出租出借包装物收取的押金作为销售额,当然,这样操作比较简单,但是却享受不到税收的优惠。要降低税负,必须将出租出借包装物收取的押金进行单独记账。现举例说明:

[例 5] 甲公司为加强包装物管理,对出租出借包装物收取部分押金,本月销售产品 600 万元,收取包装物押金 10 万元。

方法 1: 甲公司对包装物押金未进行单独记账核算,而是并入销售额。

账务处理:借:银行存款 712 万元,贷:主营业务收入 608.547 万元,应交税金-应交增值税(销项税额) 103.453 万元

该交易应纳增值税额
 $=600 \times 17\% + 10 \div 1.17 \times 17\% = 103.453$ 万元

方法 2: 甲公司对包装物押金进行单独记账核算。

账务处理:借:银行存款 712 万元,贷:主营业务收入 600 万元,应交税金-应交增值税(销项税额) 102 万元,其他应付款 10 万元

该交易应纳增值税额 $=600 \times 17\% = 102$ 万元

通过比较可以看出,单独记账核算要比不单独记账核算少缴 1.453 万元(103.453-102)。

但对逾期未收回包装物不再退还的押金,应按所包装货物的适用税率计算销项税额,否则就偷税。税法还规定,从 1995 年 6 月 1 日起,对销售除啤酒、黄酒外的其它酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,均应并入当期销售额征税。所以进行会计处理时一定要注意。

(五) 小小规模开税票,进项转出见税票

税法规定,增值税小规模纳税人不得领用专用发票。从而造成从小规模纳税人购买货物不能计算进项税额,这在一定程度上增加了一般纳税人的税负。但税法同时规定,小规模纳税人可以向主管国税局申请代开增值税专用发票。为了降低增值税税负,一般纳税人向小规模纳税人购买货物,一定要小规模纳税人提供代开的专用发票。

(93) 财法字第 038 号《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十二条明确指出,“已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务发生条例第十条第(二)至(六)项所列情况的,应将该项购进货物或应税劳务的进项税额从当期发生的进项税额中扣减。无法准确确定该项进项税额,按当期实际成本计算应扣减的进项税额。”

通过对税法的理解可以知道,进项税额转出是有条件的:1、该项购进货物或应税劳务的进项税额已经抵扣了,如果没有抵扣,也就不存在进项税额转出。如:从小规模纳税人购进的货物被盗。2、已抵扣进项税额的购进货物或



应税劳务事后改变用途，即用于非应税项目、用于免税项目、用于福利或个人消费、购进货物发生非正常损失、在产品或产成品发生非正常损失等。所以在确定进项税额转出时，一定要查看以前购入的货物是否有专用发票或其他可以抵扣的发票、单据，是否抵扣了进项税额。如果没有抵扣，就不用进项转出。

（六）普通税票不漏掉，小小诀窍真见效

准予从销项税额中抵扣的进项税额，除了从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额及从海关取得的完税凭证上注明的增值税额外，还包括许多普通发票，如：收购农产品发票、货物运输发票、铁路运输发票、废旧物资收购发票等。

财税[2002]105号《财政部、国家税务总局关于增值税一般纳税人向小规模纳税人购进农产品进项税抵扣率问题的通知》明确指出，“增值税一般纳税人向小规模纳税人购买农产品，可按照《财政部 国家税务总局关于提高农产品进项税抵扣率的通知》（财税[2002]12号）的规定依13%的抵扣率抵扣进项税额。”

国税发[2003]121号《国家税务总局关于加强货物运输业税收征收管理的通知》中《运输发票增值税抵扣管理试行办法》第三条明确指出，“运输单位提供运输劳务自行开具的运输发票，运输单位主管地方税务局及省级地方税务局委托的代开发票中介机构为运输单位和个人代开的运输发票准予抵扣。其他单位代运输单位和个人开具的运输发票一律不得抵扣。”

国税函[2005]332号《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》明确指出，“增值税一般纳税人购进或销售货物（固定资产除外）所支付的运输费用（包括未列明的新增的铁路临管线及铁路专线运输费用）准予抵扣。准予抵扣的范围仅限于铁路运输企业开具各种运营费用和铁路建设基金，随同运费支付的装卸费、保险费等其它杂费不得抵扣。”

财税[2001]78号《财政部、国家税务总局关于废旧物资回收经营业务有关增值税政策的通知》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，可按照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。

在实际操作中，经常会将这些可以抵扣的普通发票给漏掉，尤其是没有抵扣联的普通发票。所以一定要注意。

通过上述分析可以知道，降低增值税税负，除了从战略上进行筹划外，在日常操作中，只要认真按照增值税减税法则去做，也可以在一定程度上降低增值税税负。







业务咨询专栏

1、生产经营期限

问：税法所说的企业开始生产经营是以什么为标志的？生产性外商投资企业享受二免三减的一个条件是生产经营时间不低于 10 年，企业停止生产经营又是以什么为标志的？

答：《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十四条第一款规定：“税法第八条第一款所说的经营期，是指从外商投资企业实际开始生产、经营（包括试生产、试营业）之日起至企业终止生产、经营之日止的期间。”税法所说的企业开始生产经营及终止生产经营是企业的实际动作为标志，上述期限均由主管税务机关最终认定。

2、个人所得税问题

问：已退休人员被外单位返聘其工资所得是否要交个人所得税？

答：已退休人员被外单位返聘其工资所得要交个人所得税，并按下述规定界定是属于工资薪金所得还是属于劳务报酬所得。

《国家税务总局关于离退休人员再任职界定问题的批复》（国税函[2006]526 号）规定：“北京市地方税务局：

你局《关于学校外聘教师征收个人所得税问题的请示》（京地税个[2006]174 号）

收悉。经研究，批复如下：

《国家税务总局关于个人兼职和退休人员再任职取得收入如何计算征收个人所得税问题的批复》（国税函[2005]382 号）所称的“退休人员再任职”，应同时符合下列条件：

一、受雇人员与用人单位签订一年以上（含一年）劳动合同（协议），存在长期或连续的雇用与被雇用关系；

二、受雇人员因事假、病假、休假等原因不能正常出勤时，仍享受固定或基本工资收入；

三、受雇人员与单位其他正式职工享受同等福利、社保、培训及其他待遇；

四、受雇人员的职务晋升、职称评定等工作由用人单位负责组织。”

3、外企吸收合并后的税务问题

问：我公司是一间外资企业，2005 年 5 月吸收合并其它 4 家企业（与本公司属同一股东），请问（1）在 2005 年汇算清缴中，本公司收入成本费用等是否应包括合并前（2005 年月 1 至 4 月）其它 4 家企业发生数？

（2）被合并的 4 家企业合并前亏损如何弥补？

答：国家税务总局《外商投资企业合并、



分立、股权重组、资处理的暂行规定购通知》(国税发[1997]071 号)规定：“一、合并的税务处理

合并是指：两个或两个以上的企业，依照有关法律、法规的规定，合并为一个企业。其中，合并各方解散而共同设立为新的企业，为新设合并(也称解散合并)。合并一方存续，其他多方解散而并入存续一方，为吸收合并(也称存续合并)。企业无论采取何种方式合并，均不须经清算程序，合并前企业的股东(投资者)除要求退股的以外，将继续成为合并后企业的股东；合并前企业的债权和债务，通过法律规定的程序，由合并后的企业承继。

对企业在合并前后的营业活动应作延续的营业活动进行税务处理。凡合并后的企业依据有关法律规定仍为外商投资企业的，其有关税务事项按以下规定处理：

(一)资产计价的处理

合并后企业的各项资产、负债和股东权益，应按合并前企业的帐面历史成本计价，不得以企业为实现合并而对有关资产等项目进行评估的价值调整其原帐面价值。凡合并后的企业在会计损益核算中，接评估价调整了有关资产帐面价值并据此计提折旧或投销的，应在计算申报年度应纳税所得额时，按下述方法之一进行调整：

1. 按实逐年调整。对因改变资产价值，每一纳税年度通过折扣、摊销等方式实际

多计或少计当期成本、费用的数额，在年度纳税申报的成本费用项目中予以调整，相应调增或调减当期应纳税所得额。

2. 综合调整。对资产价值变动的数额，不分资产项目，平均分十年，在年度纳税申报的成本、费用项目中予以调整，相应调增或调减每一纳税年度的应纳税所得额。以上调整方法的选用，由企业申请，报主管税务机关批准。企业在办理年度纳税申报时，应将有关计算资料一并附送主管税务机关审核。

(二)定期减免税优惠的处理

合并后企业的生产经营业务符合税法规定的定期减免税优惠适用范围的，应延续合并前的税收待遇，具体税务处理按以下方法进行：

1. 合并前各企业应享受的定期减免税优惠已享受期满的，合并后的企业不再重新享受。

2. 合并前各企业应享受的定期减免税优惠未享受期满且剩余期限一致的，合并后的企业继续享受优惠至期满。

3. 合并前各企业剩余的定期减免税期限不一致的，或者其中有不适用定期减免税优惠的，合并后的企业应按本款第(五)项的规定，划分计算相应的应纳税所得额。对其中剩余减免税期限不一致的业务相应部分的应纳税所得额，分别继续享受优惠至期满 6 对不适用税收优惠的业务业务的应纳税所得额，不享受优惠。



(三)减低税率的处理

对合并后的企业及其各营业机构，应根据其实际生产经营情况，依照税法及其实施细则及有关规定，确定适用有关地区性或行业性减低税率，并按本款第(五)项的规定，划分计算相应的应纳税所得额计算纳税。

(四)前期亏损的处理

合并前各企业尚未弥补的经营亏损，可在税法第十一条规定的亏损弥补年限的剩余期限内，由合并后的企业逐年延续弥补。如果合并后的企业在适用不同税率的地区设有营业机构，或者兼有适用不同税率或不同定期减免税期限的生产经营业务的，应按本款第(五)项的规定，划分计算相应的所得额。合并前企业的上述经营亏损，应在与该合并前企业相同税收待遇的所得中弥补，具体应比照税法实施细则第九十一条第二款规定的方法进行。

(五)应纳税所得额的划分计算

从事适用不同税率的业务或者剩余的定期减免税期限不一致的企业进行合并，合并后的企业按以上款项规定，须对其应纳税所得总额进行划分以适用不同税务处理的，依据税法实施细则第九十一条、九十二条和九十三条的规定，对其应纳税所得额的划分计算，按以下方法进行。

1. 合并前的企业在合并后仍分设为相应的营业机构，延续合并前的生产经营业务，凡合并后的企业能够分别设立帐册，

准确合理的计算其各营业机构的应纳税所得额的，可采取据实核算的方法分别计算各营业机构的应纳税所得额。

2. 合并前的企业在合并后未分设为相应的营业机构，或者虽分设为营业机构，但经主管税务机关认定，合并后的企业未能准确合理的计算其各营业机构的应纳税所得额的，应以该企业中适用不同税务处理的各营业机构成各类业务间的年度营业收入比例、成本和费用比例、资产比例、职工人数或者工资数额比例中的一种比例或多种比例的平均比例，对其当年度应纳税所得总额进行划分计算。上述比例中涉及合并后年度的有关项目数额不易确定的，可以按合并前最后一个完整纳税年度或其他合理期间的有关项目数额确定上述比例。”

有关外企吸收合并后的税务问题按上述规定处理。

4、国外分支机构营业税

问：我分支机构核定交营业税，但我方无收入，请问是按费用换算收入还是按0收入缴纳营业税？

答：外国企业常驻代表机构的纳税问题，应按以下几种情况确定：

一、常驻代表机构为其总机构在我国进行了解市场情况，提供商情资料，以及从事其他业务的联络、咨询、服务活动，凡没有营业收入、服务收入的，不征收工商统一税、



企业所得税。(注：原规定中“工商统一税”已改为“营业税”)

常驻代表机构接受中国境内企业的委托，在中国境外从事代理业务，其活动主要是在中国境外进行的，所取得的收入不征税。

二、常驻代表机构有下列收入的，应当征税：

1、常驻代表机构为其总机构在中国境外接受其他企业委托的代理业务，在中国境内从事联络洽谈、介绍成交，所取得的佣金、回扣、手续费；

2、常驻代表机构为其客户（包括其总机构客户）在中国境内负责了解市场情况、联络事务、收集商情资料、提供咨询服务，由客户按期定额付给的报酬或者按代办事项业务量付给的报酬；

3、常驻代表机构在中国境内为其他企业从事代理业务，为其他企业之间的经济贸易交往从事联络洽谈、居间介绍，所收取的佣金、回扣、手续费。

三、根据《关于对外国企业常驻代表机构征收工商统一税、企业所得税问题的补充规定》第一条（二）规定：“依照《暂行条例》第二条规定，常驻代表机构为其总机构在中国境外接受其它企业委托的商品贸易代理业务，在中国境内居间介绍成交，或者在中国境内为其它企业从事进口商品的代理业务，其所取得的商品进销差价收入，应视同佣金、手续费收入征税”。

常驻代表机构若有上述收入，应根据（85）财税外字第 200 号《国家税务总局关于外国企业常驻代表机构征税方法的通知》规定：

（一）对外国企业常驻代表机构在中国境内从事居间介绍等业务所取得的收入，各地税务机关凡是可以按其实际收入申报纳税的，或已掌握其签订合同以及佣金率等情况，都应当依照《暂行条例》，分别采用按实申报或核定征收的方法计算征税。

（二）对某些外国企业常驻代表机构为其总机构客户、其他企业从事居间介绍等业务收入，不能提供准确的证明文件，或者不能区分其是自营商品贸易还是代理商品贸易的，为简化征收手续，经税务机关审查同意，可按其经费支出额计算征税。按经费支出额计算征税的公式：

（1）工商统一税的计算

本期经费支出额=收入额（1-核定利润率15%-工商统一税税率 5%）

收入额×（工商统一税税率）5%=应纳工商统一税额

（2）企业所得税的计算

收入额×（核定利润率）15%=应纳税所得额
应纳税所得额×外国企业所得税税率=应纳税所得税额

（注：上述公式的核定利润率现已改按10%）

请你按上述规定自行规定应否缴纳营业税及所得税。



关于出口退税事项的通知(11月)

发布时间：2006年11月21日

各出口企业：

11月20日，市国税局联合市外经贸局、海关、市外汇管理局、市检疫局等部门在市商会召开了信息会议。会议上，市国税局进出口税收管理科主要对申报系统升级、已备案申报等有关问题进行明确。现将有关出口退税事项通知如下：

一、出口退税申报系统升级：生产企业申报系统 6.3 版和外贸企业申报系统 8.3 版的升级程序可在“中国出口退税咨询网”（网址 www.taxrefund.com.cn）直接下载安装。

二、外贸出口企业的有关事项：

（一）2006年9月15日后出口涉及退税率降低或取消、且已办理了合同备案的货物，必须使用升级后的退税申报系统 8.3 版进行申报退税。其他情况的在 12 月开始正式使用新系统申报。

（二）已办理合同备案的货物申报录入时必须在备注栏录入“HTBA”字样；新增的“备案合同号”和“合同项号”两栏必须正确录入，否则影响申报；原申报备案时在申报系统 8.2 版录入的合同备案资料要导入或重新录入 8.3 版，否则无法生成申报；已备案申报时须提供《出口合同备案审核结果回执》和《出口合同备案申请表》和相应合同的复印件各一份，复印件须盖公章。

三、生产出口企业的有关事项：

（一）申报出口退税免予提供纸质出口收汇核销单问题：根据有关规定，从 2006 年 10 月 1 日起（以出口货物报关单<出口退税专用>上注明的出口日期为准），我市出口企业向税务部门申报出口退（免）税时，免予提供纸质出口收汇核销单，因此，在免、抵、退税申报时，无须在“单证不齐”中设置“H”标志。而且，对属于《国家税务总局关于出口货物退（免）税管理有关问题的通知》（国税发[2004]64 号文件）第二条所列的六类情况之一的生产性出口企业，须在出口退税申报系统中将“分类管理代码”设为“C”。

（二）已备案出口合同项下的货物申报出口退税的问题：2006 年 12 月 14 日（含 14 日，以出口货物报关单<出口退税专用>上注明的出口日期为准）前出口并已办理了合同备案的货物在申报免、抵、退税时，其主要内容应与备案合同的相关内容相符。备案合同项下出口企业、外商、出口商品名称等其中一项内容发生变化的，该合同备案金额以内的出口货物按调整后的出口退税率计算办理退税。

珠海国税进出口税收管理科

二 00 六年十一月二十一日



关于实施增值税一般纳税人纳税申报“一窗式”管理的通知

发布时间：2006 年 11 月 02 日

各增值税一般纳税人企业：

为进一步提高增值税纳税申报“一窗式”管理工作水平，优化纳税服务，堵塞征管漏洞，按照国家税务总局的通知，我市从 2006 年 10 月（所属期）起正式实施增值税一般纳税人纳税申报“一窗式”管理操作规程。

一、“一窗式”管理纳税人认证、申报、报税的工作流程：

- 1、增值税专用发票抵扣联认证（在税款所属期内进行，和以前的规定时间一样）；
- 2、税控 IC 卡报税（税控 IC 卡暂不解锁）；
- 3、纳税人进行增值税纳税申报；
- 4、税务机关操作一窗式票表税比对软件进行票表税比对；
- 5、比对结果为相符的对税控 IC 卡进行解锁，解锁后可继续开具及购买增值税专用发票；比对结果不相符的由税务机关按规定程序进行处理。

实行上门申报且纳入防伪税控系统管理的纳税人，纳税申报和报税应**同时进行**，未纳入防伪税控系统管理的一般纳税人不必进行税控 IC 卡报税。经税务机关批准延期申报的，可以在报税后 will 税控 IC 卡解锁。

票表比对是指利用认证系统、报税系统及其它系统采集的增值税进、销项发票数据与纳税申报表及附列资料中的对应数据进行比对，**表税比对**是指利用《增值税纳税申报表》的应纳税额合计数与已当期入库的税款进行比对。

二、纳税人进行增值税纳税申报时应提供的资料：

- 1、《增值税纳税申报表（适用于增值税一般纳税人）》及《增值税纳税申报表附列资料（表一）、（表二）》。
 - 2、《资产负债表》和《损益表》。
 - 3、税控 IC 卡（使用小容量税控 IC 卡的企业还需要持有报税数据软盘）。
 - 4、《成品油购销了情况明细表》和加油 IC 卡、《成品油购销存数量明细表》。
 - 5、《增值税运输发票抵扣清单》。
 - 6、《海关完税凭证抵扣清单》。
 - 7、《废旧物资发票开具清单》。
 - 8、《废旧物资发票抵扣清单》。
- 以上 4—8 项资料为当期发生该项业务才要求报送。

珠海市国家税务局
2006 年 10 月 30 日



关于企业所得税核定征收有关问题的通知

粤地税发〔2006〕272号

各市地方税务局，省局直属税务分局：

按照《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》（国税发〔2006〕56号）要求，我省“大集中”征管系统即将上线使用新的《企业所得税纳税申报表》（适用于核定征收企业），为使我省核定征收的方式符合国税发〔2000〕38号文和国税发〔2006〕56号文的规定，现将有关问题通知如下：

一、新的《企业所得税纳税申报表》（适用于核定征收企业）上线使用后不能再对核定征收企业采取定额加发票核定征收方式。按照国税发〔2000〕38号文第五条的规定，应当采用定额征收方式的，主管税务机关应严格按照国税发〔2000〕38号文第三条、第九条的规定直接核定纳税人年度应纳企业所得税税额，并据此通知纳税人预缴期内应预缴的企业所得税额。



二、市、县级税务机关要加强对主管税务机关的政策指导，主管税务机关要做好新申报表实施后征收方式转变的衔接工作，及时在“大集中”征管系统将征收方式更改为定额征收。并通知、指导纳税人做好纳税申报。

三、主管税务机关要采取有力措施，尽量减少实行定额征收企业所得税的户数，促进纳税人从定额征收过渡到申报收入（或成本费用）按应税所得率征收的方式，进而促进企业健全、完善账务和会计核算，从核定征收方式向查账征收方式转变，以利于进一步提高我省企业所得税的征收管理水平。

二〇〇六年十一月三日

国家税务总局关于明确关联企业间业务往来税务管理有关文件效力问题的通知

国税函〔2006〕807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：

考虑到《国家税务总局关于修订〈关联企业间业务往来税务管理规程〉的通知》（国税发〔2004〕143号）是依据2001年5月1日实施的《中华人民共和国税收征收管理法》及其2002年10月15日实施的《税收征收管理法实施细则》对《国家税务总局关于印发〈关联企业间业务往来税务管理规程〉的通知》（国税发〔1998〕059号）相关部分条款的修订，两个文件间相互依存，互为补充。为了避免税务行政执法产生歧义，现明确国税发〔1998〕059号文件中没有被国税发〔2004〕143号文件修订或废止的条款及附件仍然有效。

二〇〇六年八月二十三日

国家税务总局关于北京飞机维修工程有限公司等外商投资企业职工住房补贴所得税扣除问题的批复

国税函〔2006〕867号

北京市国家税务局：

你局《关于北京飞机维修工程有限公司等外商投资企业职工住房补贴税前扣除问题的请示》（京国税发〔2006〕177号）收悉。现批复如下：

北京飞机维修工程有限公司（以下称飞机维修公司）是由中国国际航空公司与德国汉莎航空公司共同投资成立的中外合资经营企业。按照该公司2004年修订后的章程规定，鉴



于飞机维修公司过去所取得成绩以及员工所做出的贡献，双方股东同意，在公司赢利的年度内，同时在股东就其在注册资本中的出资能获得合理回报的情况下，为公司中方员工提供总额为 3.4 亿人民币的一次性福利补贴，但为尽量降低给公司带来的额外财务负担，上述资金的分配期限应当为 10 年。根据飞机维修公司章程的上述规定，该公司制定了《Ameco 住房分配货币化实施方案》，对飞机维修公司未享受福利房或住房未达到该公司规定标准的职工发放住房现金补贴，并制定了分 10 年执行的具体标准和支付方案。《Ameco 住房分配货币化实施方案》已经北京市人民政府房改办公室审核批准。按照《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第二十四条以及《国家税务总局关于取消外商投资企业和外国企业所得税若干审批项目后续管理有关问题的通知》（国税发〔2003〕127 号）的有关规定，飞机维修公司根据公司章程规定以及公司董事会决议实际发放的上述职工住房现金补贴，可作为支付给职工的工薪报酬，在计算该公司发放当期的应纳税所得额时扣除；该项职工工薪报酬应按照个人所得税的有关规定扣缴个人所得税。对相同情况的北京航空食品有限公司，可按此原则办理。

二〇〇六年九月二十二日

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

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：

经国务院批准，现就企业所得税工资支出税前扣除政策调整的有关问题通知如下：

一、自 2006 年 7 月 1 日起，将企业工资支出的税前扣除限额调整为人均每月 1600 元。企业实际发放的工资额在上述扣除限额以内的部分，允许在企业所得税税前据实扣除；超过上述扣除限额的部分，不得扣除。

对企业在 2006 年 6 月 30 日前发放的工资仍按政策调整前的扣除标准执行，超过规定扣除标准的部分，不得结转到今年后 6 个月扣除。

二、各省、自治区、直辖市人民政府在不高于 20% 的幅度内调增计税工资扣除限额的规定停止执行。

三、原按国家规定可按照工资总额增长幅度低于经济效益增长幅度、职工平均工资增长幅度低于劳动生产率增长幅度的原则（以下简称“两个低于”原则），执行工效挂钩办法的国有及国有控股企业可继续适用工效挂钩办法。企业实际发放的工资总额在核定额度内的部分，可据实扣除；超过部分不得扣除。

四、国有及国有控股和改组改制后的金融保险企业计税工资，可以比照工效挂钩办法，按照“两个低于”原则，由国务院财政、税务主管部门核定。

五、企业支付给职工的各种形式的劳动报酬及其他相关支出，包括奖金、津贴、补贴和其他工资性支出，都应计入企业的工资总额。



六、各地不得擅自提高企业工资支出的税前扣除限额，扩大实行工效挂钩办法的企业范围。各地已出台不符合上述政策的规定，应一律停止执行。

七、各级税务机关应认真落实上述政策规定，对计税工资扣除政策调整减少企业所得税收入的影响情况进行测算，据此及时调整每个企业今年 7 月-12 月的预缴企业所得税额。

八、本通知自 2006 年 7 月 1 日起执行。财政部、国家税务总局《关于调整计税工资扣除限额的通知》（财税字

[1996]43 号）和《关于调整计税工资扣除限额等有关问题的通知》（财税字[1999]258 号）第一条同时废止。

二〇〇六年九月一日



关于公司员工折价认购公司股份取得的折扣收入征收个人所得税问题的批复

粤地税函〔2006〕574号

惠州市地方税务局：

你局《关于惠州市华阳集团有限公司员工认购国有股权征收个人所得税的请示》（惠地税发〔2006〕199号）收悉。经研究，现批复如下：

你局来文反映的公司员工折价认购公司股份，属于员工因受雇期间的表现或业绩从公司取得的折扣或补贴，属于员工因受雇而取得的工资、薪金所得。根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第八条及《国家税务总局关于认购股票等有价证券而从雇主取得的折扣或补贴收入有关征收个人所得税问题的通知》（国税发〔1998〕9号）的有关规定，对公司员工折价认购公司股份所取得的折扣收入，在公司员工实际认购股份时，按“工资薪金所得”项目征收个人所得税。

二〇〇六年十月二十三日

