

目录

刊首语	1	刊首语
财税文苑	2	房地产企业开发产品投入使用结算计税成本应注意事项
	5	房地产开发企业营业税政策变化及应对策略
	10	企业开办费用的核算及会计与税收差异的协调
政策解读	16	政策解读：“双薪制”办法停止执行后的计税方法
	17	3 专家解读物业税：必须按套征收 先从高档住宅起征
法规速递	20	国家税务总局 关于企业以前年度未扣除资产损失企业所得税处理问题的通知
	20	国家税务总局 关于企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题的通知
	21	财政部 国家税务总局 关于经营高校学生公寓和食堂有关税收政策的通知
	22	国家税务总局 关于出口货物退（免）税有关问题的通知
	23	国家税务总局 关于印发《研发机构采购国产设备退税管理办法》
	26	国家税务总局 关于建筑企业所得税征管有关问题的通知
	27	国家税务总局 关于税收协定有关条款执行问题的通知
	28	国家税务总局 关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知
	28	国家税务总局关于印发《非居民企业所得税核定征收管理办法》的通知
	31	国家税务总局关于政府关停外商投资企业所得税优惠政策处理问题的批复
业务咨询	32	污水处理费和垃圾处置费是否应征营业税？
	32	企业采取远期收汇出口货物的，在规定的期限内无法收齐单证，能否因此申请延期申报办理出口退税？
	33	纳税人受托进行建筑物拆除、平整土地取得劳务收入，并代垫拆迁补偿费，该纳税人应如何缴纳营业税？
	33	应纳税额超出核定税额是否补缴税款？
	33	企业对外投资持有其他企业股权所发生投资亏损是否可以在企业所得税税前扣除？
	34	增值税申报表中出口退税账务处理问题
办事指南	35	办事指南
常见问题	37	常见问题

主办单位：广东中拓正泰税务师事务所有限公司

广东中拓正泰会计师事务所有限公司

珠海金税科技有限公司

主 编：黄志刚

副 主 编：夏春丽

编 委：田丽敏 刘庆强

美 编：周梅娟

地 址：珠海市香洲柠溪路 338 号 I 段太和商务中心 10 层

地 址：珠海市香洲区兴业路52号银桦新村1栋2层

邮 编：519001

邮 编：519002

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

服务热线：8888696(8线) 咨询热线：8110128 传 真：8110138

网 址：<http://www.ztzt.cn>

电子邮件：ztzt@ztzt.cn

网 址：www.zhjinshui.com

电子邮件：service@zhjinshui.com

人的信念精神

有 一块石头在深山里寂寞地躺了很久，它有一个梦想：有一天能够像鸟儿一样飞翔。当它把自己的理想告诉同伴时，立刻招来同伴们的嘲笑：“瞧瞧，什么叫心比天高，这就是啊！”“真是异想天开！”。这块石头不去理会同伴们的闲言碎语，仍然怀抱理想等待时机。

有一天一个叫庄子的人路过这里，它知道这个人有非凡的智慧，就把自己的梦想告诉了他，庄子说：“我可以帮你实现，但你必须先长成一座大山，这可是要吃不少苦的。”石头说：“我不怕。”

于是石头拼命地吸取天地灵气，承接雨露惠泽，不知经过多少年，受了多少风雨的洗礼，它终于长成了一座大山。于是，庄子招来大鹏以翅膀击山，一时间天摇地动，一声巨响后，山炸开了，无数块石头飞向天空，就在飞的一刹那，石头会心地笑了。

但是不久它就从空中摔下来，仍旧变成当初的模样，落在原来的地方。庄子问：“你后悔吗？”“不，我不后悔，我长成过一座山，而且体会过飞翔的快乐！”石头说。

人的一生就像石头一样，最初的开始和最终的结局都是一样的，但过程却各各不同。一个人的目标定得高，他就必须付出更多的辛劳和汗水，即使经过全力打拼仍不得实现，但至少也比他人走得远、实现得多。林肯总结自己一生的经历得出这样的结论：自然界里喷泉的高度不会超过它的源头，一个人最终能取得的成就不会超过他的信念。





房地产企业开发产品投入 使用结算计税成本应注意事项

2009年6月26日国家税务总局对海南省国家税务局《关于海南永生实业投资有限公司偷税案中如何认定开发产品已开始投入使用问题的请示》批复《国家税务总局关于房地产企业开发产品完工标准税务确认条件的批复》（国税函[2009]342号）再次对于该问题进行了明确，该文批复如下：

根据《国家税务总局关于房地产开发经营业务征收企业所得税问题的通知》（国税发[2006]31号）规定的精神，房地产开发企业建造、开发的开发产品无论工程质量是否通过验收合格，或是否办理完工（竣工）备案手续以及会计决算手续，当其开发产品开始投入使用时均应视为已经完工。房地产开发企业应按规定及时结算开发产品计税成本并计算此前以预售方式销售开发产品所取得收入的实际毛利额，同时将开发产品实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年（完工年度）应纳税所得额。

虽然自2008年1月1日起，《国家税务总局关于房地产开发经营业务征收企业所得税问

题的通知》（国税发[2006]31号）文件已经因新企业所得税的实施而废止了，取而代之的是《国家税务总局关于印发<房地产开发经营业务企业所得税处理办法>的通知》（国税发[2009]31号）文件。但是海南永生实业投资有限公司偷税案发生在2005年，所以总局批复的国税函[2009]342号文件仍适用旧的国税发[2006]31号文件。

一、房地产开发产品完工条件的税法规定

《国家税务总局关于房地产开发经营业务征收企业所得税问题的通知》（国税发[2006]31号）对于除土地开发之外的其他开发产品完工条件规定如下：

开发产品符合下列条件之一的，应视为已经完工：

（一）开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案。

（二）开发产品已开始投入使用。

（三）开发产品已取得了初始产权证明。

《国家税务总局关于印发<房地产开发经营业务企业所得税处理办法>的通知》（国税发



[2009]31 号) 对此内容的规定, 沿用了国税发[2006]31 号文件的三个条件, 因此对于此内容新旧税法的规定没有区别。

沿用我们过去的理解, 以上三个条件如果同时满足, 遵循时点界定孰先原则, 以最早的一个时点确定开发产品完工时点。

开发产品完工前后企业所得税的计税处理, 根据国税发[2006]31 号文第九条的规定是不一样的, 企业销售未完工开发产品取得的收入, 应先按预计计税毛利率分季(或月)计算出预计毛利额, 计入当期应纳税所得额。开发产品完工后, 企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额, 同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额, 计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。

对于开发产品的实际毛利率高于国税发[2006]31 号规定的未完工开发产品的预计计税毛利率, 企业开发产品完工后结算计税成本, 必然需要在年度纳税申报中将实际毛利额与对应的预计毛利额之间的差额调整增加应纳税所得额且在当年产生较大税负的企业所得税, 这是企业不情愿的, 也就存在着部分房地产企业虽然开发产品已经交付业主使用但仍以种种理由将开发项目长期挂账, 不进行完工项目的结算, 或者竣工验收手续不全不进行备案, 不办

理初始产权证明等, 这些情况都是有的, 所以根据国税发[2006]31 号文的规定, 企业必须按照三个时点孰先的原则进行企业所得税的计税处理。

二、房地产开发产品完工条件的相关文件规定

开发产品开始投入使用是指房地产开发企业开始办理开发产品交付手续(包括入住手续)或已开始实际投入使用。

对于房地产开发产品的交付使用, 散见的法律规定有:

1、《建筑法》第六十一条: 交付竣工验收的建筑工程, 必须符合规定的建筑工程质量标准, 有完整的工程技术经济资料 and 经签署的工程保修书, 并具备国家规定的其他竣工条件。建筑工程竣工经验收合格后, 方可交付使用; 未经验收或者验收不合格的, 不得交付使用。

2、《中华人民共和国城市房地产管理法》第二十六条第二款: 房地产开发项目竣工, 经验收合格后, 方可交付使用。

3、《城市房地产开发经营管理条例》第十七条第一款: 建筑工程竣工经验收合格后, 方可交付使用; 未经验收或者验收不合格的, 不得交付使用。

4、《建设工程质量管理条例》第十六条: 建设单位收到建设工程竣工报告后, 应当组织



设计、施工、工程监理等有关单位进行竣工验收。建设工程经验收合格的，方可交付使用。

5、《房屋建筑工程和市政基础设施工程竣工验收暂行规定》第七条：工程竣工验收合格后，建设单位应当及时提出工程竣工验收报告；第九条：建设单位应当自工程竣工验收合格之日起 15 日内，依照《房屋建筑工程和市政基础设施工程竣工验收备案管理暂行办法》的规定，向工程所在地的县级以上地方人民政府建设行政主管部门备案。

从以上规定可知，工程竣工验收合格后，建设单位应当及时提出工程竣工验收报告，并在法定的时间内交房地产主管部门备案，备案的前提是工程竣工验收合格。但是未备案的经竣工验收合格的开发产品不影响交付使用，实务中关于商品房交付的条件通常在《商品房买卖合同》第八条作出约定，开发商作为出卖方通常统一选择交付条件为选项 1“该商品房经验收合格”或在选项 5 注明“经建设单位验收合格并取得竣工验收报告”，购房者通常只能接受此约定。以上两种情形约定的交付条件实际为，商品房买卖合同约定的房屋施工工程竣工后，经过建设单位（即开发商）组织勘察、设计、施工、监理等有关单位进行验收，取得《建设工程竣工验收报告》。换言之，商品房取得《建设工程竣工验收报告》，即具备了合同约定的房屋交付条件。

三、举例说明国税函[2009]342 号文件的规定

一般情况下，国税发[2006]31 号所确定的三个时点以交付使用时点为早，尽管未经竣工验收的完工开发产品法律要件不完备，但实务中仍存在交付业主使用的情况存在，这种情况下根据国税发[2006]31 号文的精神和国税函[2009]342 号文的具体规定，则无论工程质量是否通过验收合格，或是否办理完工（竣工）备案手续以及会计决算手续，当其开发产品开始投入使用时均应视为已经完工。

完工的开发产品房地产开发企业应按规定及时结算开发产品计税成本，并计算此前以预售方式销售开发产品所取得收入的实际毛利额，同时将开发产品实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年（完工年度）应纳税所得额。实务中存在开发产品完工后，工程的结算成本仍然无法最终确定的情况，开发企业可以按照国税发[2006]31 号第三十二条规定预提成本费用计入完工产品的计税成本。

（一）出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%；

（二）公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广





（一）支付境外劳务费用需要代扣代缴营业税

我国的房地产开发企业，为了提高开发产品的质量、品质与档次等，出现了愈来愈多的与国际化团队的合作趋势，支付境外劳务费（工程设计费、营销策划费、销售代理费等）的情况时有发生。

新细则对支付境外劳务费的营业税政策作了重大调整。

《财政部税务总局关于对外商接受中国境内企业的委托或与中国境内企业合作进行建筑、工程等项目设计所取得的业务收入征税问题的通知》〔(86)财税外字第 172 号〕明确规定：

“二、外商接受中国境内企业的委托或与中国境内企业合作(或联合)进行建筑、工程等项目的设计，除设计工作开始前派员来我国进行现场勘察，搜集资料，了解情况外，设计方案、计算绘图等业务全部或部分是在中国境外进行，设计完成后，又派员来我国解释图纸并对其设计的建筑，工程等项目的施工进行监督管理和技术指导，已构成在中国境内设机构、场所从事经营活动。因此，对其所得的设计业务收入，除准许其扣除发生在中国境外的设计劳务部分所收取的价款外，其余收入应依照税法规定按营利企业单位征收工商统一税和企业所得税。但对在委托设计或合作(或联合)设计合同中，没有载明其在中国境外提供设计劳务价款的，或者不能提供准确的证明文件，正确

划分其在中国境内或境外进行的设计劳务的，都应与其在中国境内提供的设计劳务所取得的业务收入合并计算征税。

三、外商接受中国境内企业的委托或与中国境内企业合作(或联合)进行建筑、工程等项目的设计所取得的业务收入，按照本通知第二条的规定应缴纳工商统一税和企业所得税的应由其依照税法规定提出纳税申报，税务机关进行核实征收。”

也就是说，按照“(86)财税外字第 172 号”文件规定，支付境外劳务费（设计费等）需要分情况是否缴纳营业税，即劳务费在中国境外发生的部分，不需要缴纳营业税；在中国境内发生的劳务费需要缴纳营业税。

新《中华人民共和国营业税暂行条例》（国务院令 第 540 号）第一条规定：在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。

新《营业税暂行条例实施细则》第四条规定：

“条例第一条所称在中华人民共和国境内（以下简称境内）提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指：（一）提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内；……”

修订后的《营业税暂行条例》第十一条规定：

“营业税扣缴义务人：（一）中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务、



转让无形资产或者销售不动产，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以受让方或者购买方为扣缴义务人。……”

从上述可见，提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内均应该缴纳营业税，支付境外劳务费应该由支付方代扣代缴营业税。

因此，从 2009 年 1 月 1 日开始，房地产开发企业支付境外劳务费时，不论劳务是否发生在境内，均应该代扣代缴这一部分的营业税。

（二）预收租金的纳税义务发生时间发生变化

《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）文件规定：单位和个人提供应税劳务、转让专利权、非专利技术、商标权、著作权和商誉时，向对方收取的预收性质的价款（包括预收款、预付款、预存费用、预收定金等），其营业税纳税义务发生时间以按照财务会计制度的规定，该项预收性质的价款被确认为收入的时间为准。

也就是说当房地产开发企业将该预收账款（预收租金）确认为收入时，这一部分预收账款才具有了营业税纳税义务发生时间。

而新细则第二十五条明确规定，纳税人提供租赁业应税劳务，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

即是说，按照新细则规定，对于房地产开发企业提供租赁业应税劳务的营业税纳税义务

发生时间发生了重大变化，改变了过去按照权责发生制确认收入后缴纳营业税的规定，而实行收到预收账款（租金）的当天就具有了营业税纳税义务发生时间（收付实现制）。

这一重大变化，必须引起房地产开发企业财务人员的足够重视。在当前房地产销售持续低迷的情况下，有不少房地产企业将开发产品转自出租，先收取租金再销售的策略，不能说无道理。但是，根据营业税新细则的规定，预收的房屋租金从 2009 年 1 月 1 日开始，应该立即申报缴纳营业税，否则有涉税风险。

（三）提供建筑业劳务的同时销售自产货物分别缴纳营业税、增值税

新细则第七条明确规定：纳税人的下列混合销售行为，应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额，其应税劳务的营业额缴纳营业税，货物销售额不缴纳营业税；未分别核算的，由主管税务机关核定其应税劳务的营业额：

（1）提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为；

（2）财政部、国家税务总局规定的其他情形。

关于“提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为”的税务处理问题，国家税务总局曾于 2002 年下发了“国税发[2002]117 号文”进行规范。从该文件”纳税人销售自产货物提供增值税应税劳务并提供建筑业劳务征收增值税、营业税划分问题”可以看出，废除了原来重复征税的规定。这次修订，将上述内容纳入



并上升到了新实施细则的范围。

按照新细则规定,“提供建筑业劳务的同时销售自产货物”的纳税人,只要分别核算了应税劳务的营业额和货物的销售额,其应税劳务的营业额缴纳营业税,货物销售额不缴纳营业税。

然而,从最新发布的《国家税务总局关于公布废止的营业税规范性文件目录的通知》(国税发[2009]29号)可以看出,“国税发[2002]117号文”的部分条款已经失效,发生了下述变化:

1、取消了“扣缴分包人营业税”的规定

也就是说提供建筑业劳务的同时销售自产货物”的纳税人自行去工程所在地的主管税务机关缴纳建筑工程营业税金,总承包人没有必要代扣代缴了。

2、删除了关于“关于自产货物范围”的规定

原文件对“自产货物范围”采取了“列举”方式,没有在列举范围内的自产货物是不能执行该文件的。

现在按照“国税发[2009]29号”规定,实质上已经删除了关于“关于自产货物范围”的规定。凡是自产货物(包括建筑材料、建筑设备等),均可以按照新细则第七条以及调整后的“国税发〔2002〕117号文”文件规定执行。

房地产开发企业在执行该新政策时,应抓住以下几方面的工作,以降低企业的涉税风险。

首先,在进行建筑材料、建筑设备施工招

标时,对承包商的要求应与“国税发[2002]117号文”规定的一致,即承包商一方面要有相应的施工资质,同时应该是自产、自制、自销建筑材料设备的。否则,不能按照“国税发[2002]117号文”规定以及新细则第7条执行。

其次,与承包商进行商务谈判时,应明确合同价款总额是由建筑工程劳务费用、自制加工建筑材料费的金额而构成。

再者,在签订合同时应注意以下环节:

(1) 合同名称:应该是《×××建设工程施工合同》,而不能是《×××购销合同》、《×××加工合同》;

(2) 合同价款:合同中必须约定和注明“建筑业劳务价款”的具体金额;

(3) 发票的取得:房地产开发企业支付合同价款时,应分别取得加工制作的增值税发票以及建筑安装劳务的建筑业发票。

(四)进一步明确建筑装饰劳务的征税问题

关于建筑业的征税问题,新细则删除了原细则的第十八条规定,将其内容变更为新细则的第十六条。

新细则第十六条规定:除本细则第七条规定外,纳税人提供建筑业劳务(不含装饰劳务)的,其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内,但不包括建设方提供的设备的价款。

上述规定与原细则的第十八条看似相近,但是“建筑装饰劳务”的征税问题却发生了较



大的变化。

将建筑装饰劳务的营业额作了“例外”的处理，即业主提供的原材料和设备，可以不计入缴纳营业税的范围。

关于“建筑装饰劳务”的征税问题的变化，开始于财政部、国家税务总局的《关于纳税人以清包工形式提供装饰劳务征收营业税问题的通知》（财税〔2006〕114号）文件规定。该文件明确了纳税人采用清包工形式提供的装饰劳务，按照其向客户实际收取的人工费、管理费和辅助材料费等收入（不含客户自行采购的材料价款和设备价款）确认计税营业额。

在实际工作中，“财税〔2006〕114号”文件并没有得到很好的执行，甚至有个别省市地方税务局明确提出，该文件是答复上海的，我们不执行。因此，本人认为细则是重申关于建筑装饰劳务的征税问题，我们必须认真执行。

房地产开发企业应该充分利用新细则关于“建筑装饰劳务”征税的特殊规定，筹划这一部分营业税的缴纳，以降低工程成本支出。

首先，房地产开发公司在进行建筑工程招标时，可以将装饰工程单独进行。

其次，与施工单位签订《装饰工程合同》时，应该明确约定“甲供部分装饰材料及设备”，装饰公司仅仅是收取装饰工程劳务费（即人工费、管理费及辅助材料费等费用），并注明装饰工程劳务费总金额；同时合同中应明确，甲供装饰材料、设备价款不再与施工单位结算。

（五）建筑工程设备计税政策有重大调整

从新细则第十六条可以看出，建设方提供设备的价款，不需要缴纳营业税。这与“财税〔2003〕16号文”的规定是不一致的。

“财税〔2003〕16号文”明确规定，建筑安装工程的计税营业额不应包括设备价值，具体设备名单可由省级地方税务机关根据各自实际情况列举。也就是说，凡是属于列入省级地方税务机关列举的设备名单中的建筑工程设备，无论是甲方提供还是施工单位自行采购，均可以不缴纳营业税。

而按照新细则的规定，建设单位提供的设备价款不需要缴纳营业税，但是施工单位自行采购的设备价款需要缴纳营业税。

新细则关于建筑工程设备征税问题的重大变化，房地产开发企业必须高度重视，充分利用“建设方提供的建筑工程设备不缴纳营业税”的政策。

从2009年1月1日开始，房地产开发公司与施工单位签订《建筑安装工程承包合同》时，尽量对工程设备采取“甲方供应”方式，以减少不必要的税金成本支出。

对2009年1月1日之前已经签订的由施工单位购买设备的《建筑安装工程承包合同》、尚未竣工的工程，可以采取签订补充协议形式，将工程设备变更为“建设方提供”，以适应新细则的变化。

（六）房地产企业的价外费用外延扩展



◆一、正确划 军籍 与准军籍 的界限

内容，减少混军混政工促调整工促权益

关于军籍 的规定主要有1957年商业部颁布的《关于新成立的公司企业军籍与军籍 用 的规定》和1995年人事部颁布的《关于外商投资企业 管理 规定 的通知》(劳工字[1995]223号)。同时原《中华人民共和国外商投资企业 管理 规定 实施细则》和《中华人民共和国 管理 规定 暂行 条例 实施细则》对军籍 也有相关规定。

上述文件中，商业部在57年颁布的文件从法律意义上说已经作废，但是该文件的精神和一些做法在 管理 规定 实施细则中一直被沿用至今。

军籍 指企业在 管理 规定 颁布之日起，到开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日 止 期间(即筹建期间)发生的 用 支出。包括筹建期间人员工资、办公 、培训 、差旅 、印刷 、注册 以及不计入固定资产和无形资产 成本 的 汇兑 损益 和利息支出。

(一)军籍 的范围

1. 筹建人员军支 用

(1)筹建人员 用 支 用：包括包括筹建人员的工资薪金 工资 性支出，以及应支付的 各种 社会保险。在筹建期间发生的如 医疗 费

福利性 用，如果筹建期间 可 按 实 列支，筹建期间 发生 的，可按工资薪金 的 14%计提 福利 费 予以解决。

(2)差旅 ：包括市内交通 和外埠差旅 。

(3) 董事 会 和 联合 委员会

2. 企业 登记 、 公证 用：主要包括 登记 、 验资 、 税务 登记 、 公证 费。

3. 筹建 资本 用：主要是指 筹建 支付 的 手续费 以及不计入 固定资产 和 无形资产 的 汇兑 损益 和利息支出。

4. 人员 培训 ：主要有以下二种情况

(1)引进 设备 和 技术 需要 消化 吸收， 邀请 一些 技术人员 在 筹建 期间 外出 进修 学习 的 用。

(2)聘请 专家 进行 技术 指导 和 培训 的 书 费 及 相关 用 用。

5. 企业 资产 的 摊销 、 折旧 和 减值

6. 其他 用

(1)筹建期间发生的 办公 、 广告 、 交际 应酬 。

(2) 印花税

(3) 经 投资人 确认 由 企业 负担 的 进行 可行 性 研究 发生 的 用

(4) 其他 与 筹建 有关 的 用，例如 资讯 调 查 、 诉讼 、 文件 印刷 、 通讯 以及 其他 品 支出。



(二) 新办企业的范围

1. 取得各项资产时发生的费用。包括建造固定资产和无形资产是支付的费用、安装、保险和建造时发生的购买人工费用。

2. 规定应由投资方负担的费用。如投资方为筹建企业进行了调查、洽谈发生的差旅费、咨询、招待费等支出。我国政府是规定，中外合资进行谈判时，要求外商洽谈业务时发生的招待费用不得由该企业负担，由提出邀请的企业负担。

3. 为培训职工而建造的固定资产、无形资产等支出不得列入开办费。

4. 投资方因投入资本自行筹措款项而支付的利息，不得计入开办费，应由投资方自行负担。

5. 以外币现钞存入银行而支付的手续费用应由投资方负担。

◆二、筹建期的确定

筹建期是指企业被批准筹建之日起至开始生产、经营（包括试生产、试经营）之日止的时间。

(一) 企业开办费计算时间范围的规定

对开办费扣除的时间目前存在不少分歧，最常见的就是认为“开办费是指企业被批准筹建之日起至开始生产、经营之日止的时间，即企业取得营业执照上标注的设立日期止。”其主要依据是《国家税

务总局关于新办企业涉税问题暂行规定的批复》（国税函[2003]1239号）。国家税务总局

1997年颁布《关于企业涉税若干问题的通知》（国税发[1997]191号）附件规定“对新办

企业、单独核算之日有各种规定，为便于各地掌握执行和掌握，对新办企业、单独核算之日

的执行口径，统一为纳税人开始生产经营之日起开始计算。生产经营之日，是指纳税人开始

生产经营之日，即开始生产经营之日，包括试生产、试经营之日，即开始生产经营之日。

或者意见很大，用营业执照标注的设立日期代替1997年的规定，主要是为了防止企业骗取

优惠政策，避免税务机关滥用自由裁量权随意

认定生产经营日期，税务机关不得不采取使用营业执照这个易于掌握的标准。这样做对于

第三产业的企业来说开办费扣除，对其影响甚

本不大。但是对于工业企业的工业企业来说，

工业企业建造厂房也需要半年以上的时间，何况还要安装设备等其他准备时间，所以以营

业执照作为开办费扣除的截止日期是不妥的。同时

税务机关的上述文件只是第一个优惠政策的规定，不能随意扩大到开办费计算上来。

对此，国家税务总局颁布了关于印发《税收减免管理办法（试行）》的通知（国税发



[2005]129 号) 对《国家税务总局关于新办企业取得税务登记证执行口径的通知》(国税函[2003]1239 号) 附件的规定进行了辟证, 国税发[2005]129 号规定“规定新办企业减免税执行起始时间的生产经营活动之日是指纳税人取得第一笔收入之日。”财政部颁布的《关于外商投资企业筹建期间财务管理规定的通知》规定“中外合资、合作经营企业自签订合营合同之日起开始生产经营活动(包括试生产、试营业)为开办期, 外资企业自我国有关部门批准设立之日起到开始生产经营活动(包括试生产、试营业)为开办期为筹建期。”这个规定与 05 年国税总局的规定是一致的, 但是不同企业需要遵循的会计准则不同。例如一般的商贸企业和服務性行业可以正式开业的当天即为开办期结束, 工业企业可以第一次报料试生产即为开办期结束。

◆三、开办期会计处理

(一) 企业会计准则

《企业会计准则》(财会[2000]25 号) 对开办期摊销期限做了重大调整。原行业会计准则规定, 企业发生的开办费应当从生产经营活动开始之日起不超过五年的期限内平均摊销。《企业会计准则》第四十条规定: “除建造固定资产以外, 应当筹建期间发生的费用,

先在长期待摊费用中归集, 待企业开始生产经营活动后分期计入开始生产经营活动当月的损益。如果企业长期待摊费用项目不能使以后会计期间受益的, 应当将尚未摊销的该项目的摊余价值全部转入当期损益。”由此可见, 对开办费的会计处理, 无论该会计科目的设置还是摊销的期限都与原行业财务制度有较大改变。

(二) 新准则下开办费会计处理

从 2007 年 1 月 1 日开始, 新会计准则体系(以下简称新准则)在全国上市公司执行, 许多企业(证券公司、保险公司、中央国有企业、深圳市的民营企业)也执行了新准则。新准则对开办费的会计处理相对于行业会计准则、企业会计准则而言, 发生了一些变化。

从《企业会计准则 应用指南》附录

“会计科目及主要账务处理”(“财会[2006]18 号”)中关于“管理费用”会计科目的核算内容上主要账务处理可以看出, 开办费的会计处理有以下特点:

1. 改变了过去将开办费作为资产处理的办法。开办费不再是“长期待摊费用”或“递延资产”, 而是直接费用化。
2. 新的资产负债表没有反映“开办费”的项目, 也就是说不再披露开办费信息。
3. 明确规定, 开办费在“管理费用”会计



科目核算。

4. 统一了筹建期的核算范围，即筹建包括筹建人员工资福利、办公、培训、差旅、印刷、注册登记以及不计入固定资产成本的借款费用。

5. 规范了筹建期的账务处理程序，即筹建首先在“管理费用”科目核算，然后计入当期损益，不再按照摊销处理。

◆四、新税法下筹建期的税务处理

《中华人民共和国企业所得税法》及其《实施条例》(以下简称新税法)自2008年1月1日开始在全国实施。新税法不仅统一了内外资企业适用的所得税法、降低了所得税税率，而且在资产处理、税前扣除等方面与会计准则密切相关的许多方面有了重大变化与突破。

原《企业所得税暂行条例实施细则》第三十四条规定，企业在筹建期间发生的开办费，应当从开始生产、经营月份的次月起，在不大于5年的期限内分期扣除。

原《外商投资企业所得税法实施条例》第四十九条规定，企业在筹建期间发生的费用，应当从开始生产、经营月份的次月起，分期摊销；摊销期限不得少于五年。

前款所说的筹建期，是指从企业被批准筹办之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日止的期间。

而新税法完全没有关于筹建期税前扣除的表述，但不表明对筹建期的处理没有限制。

《企业所得税法》第十三条规定：在计算应纳税所得额时，企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定的摊销年限(《企业所得税法实施条例》第七十条明确规定，摊销期限不少于三年)，准予扣除：

(一)已足额提取折旧的固定资产的改建支出；

(二)租入固定资产的改建支出；

(三)固定资产的大修理支出；

(四)其他应当作为长期待摊费用的支出。

从上述可以看出，在“长期待摊费用”中并没有提及筹建期。

而《企业所得税法实施条例》第六十八条是对《企业所得税法》第十三条的解释性说明，从中也并没有产生关于筹建期税前扣除的任何表述。

根据《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》国税函[2009]98号第九条的规定：关于筹(筹)建期的处理作了如下规定：

新税法中筹(筹)建期未明确列作长期待摊费用，企业可以在开始经营之日当期一次性扣除，也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理，但一经选定，不得改变。在



果在新税法实施以前年度尚未摊销完的摊销，也可根据上述规定处理。

上述规定表明，摊销 用可以采取两种方式，一种是一次性计入 用；另一种是按长期待摊 用进行摊销。

◆五、根据税法相关要求，企业变更会计处理采取适当处理。

(一) 针对实施小企业会计准则的企业，采用长期待摊 用科目对摊销 进行归集，并按税法规定在不少于三年的期限内摊销。你可以选择五年，也可以十年摊销，但最低不少于三年。如果会计上选择二年，则需要进行的纳税调整。

企业摊销科目：

借：长期待摊 用——摊销 。

贷：银行存款

从生产经营活动开始，企业按税法规定一个不少于三年的摊销期限， 月摊销 用：

借：管理 用

贷：长期待摊 用。

(二) 针对实施企业会计准则和新会计准则

的企业，生产经营活动开始当期一次计入 用。

这里需要明确的是生产经营活动开始当期，一次性计入 用。对此，有的企业发生摊销 用时，

直接计入管理 用科目，借：管理 用，贷：

银行存款，这样如果从第二年开始生产经营活动，

则之前发生的 用就单独作为一个会计年度并

取来了新账，相当于第二年生产经营活动一次性计入

成本的方式，新账提前了一年，新账弥补年限

则少了一年。对此正确的方式如下：

企业摊销科目仍然用长期待摊 用科目核算：

借：长期待摊 用

贷：银行存款

待生产经营活动时，一次性计入成本 用。

借：管理 用

贷：长期待摊 用

根据上述 析可以看出，税法中的摊销规定与会计方式，是力图实现会计政策与税收政策的协调一致。





政策解读 “双薪制”办法停止执行后的计税方法

关于“双薪制”计税方法，国家税务总局曾先后下发了两个文件——《国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的批复》（国税函[2002]629号）和《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发[2005]9号）。上述两个文件的不同之处在于个人取得的所得是否除以12个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。由于国税发[2005]9号文件中并没有明确说明国税函[2002]629号文件废止，造成了某些地方的税务机关依然按照国税函[2002]629号文件计算个人所得税的情况出现。因此，为了明确个人所得税若干政策执行口径，公平税负，加强征管，根据《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例等相关规定，国家税务总局发布了《关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》（国税发[2009]121号），明确《国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的批复》（国税函[2002]629号）第一条有关“双薪制”计税方法停止执行。这次文件的下发，满足了定期清理过时或者作废文件的要求，不会增加普通工薪收入者的负担。

△一、“双薪制”原计税办法的政策规定

按照国税函[2002]629号文件第一条规定，国家机关、事业单位、企业和其他单位在实行

“双薪制”（按照国家有关规定，单位为其雇员多发一个月工资）后，个人因此而取得的“双薪”，应单独作为一个月的工资、薪金所得计征个人所得税。对上述“双薪”所得原则上不再扣除费用，应全额作为应纳税所得额按适用税率计算纳税，但如果纳税人取得“双薪”当月的工资、薪金所得不足2000元的，应以“双薪”所得与当月工资、薪金所得合并减除2000元后的余额作为应纳税所得额，计算缴纳个人所得税。

案例1：在某事业单位工作的王先生，2008年12月取得工资、薪金收入3000元以及“双薪”工资3000元。王先生应缴纳的个人所得税为：

$$\text{应纳税所得额} = 3000 - 2000 = 1000 \text{（元）}$$

$$\text{应纳税额} = 1000 \times 10\% - 25 = 75 \text{（元）}$$

$$\begin{aligned} \text{“双薪”所得应缴纳的个人所得税} &= 3000 \\ &\times 15\% - 125 = 325 \text{（元）} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{因此，王先生12月应纳税额为：} &75 + 325 \\ &= 400 \text{（元）} \end{aligned}$$

案例2：假如王先生2008年12月取得工资、薪金收入1800元以及“双薪”工资1800元。根据国税函[2002]629号规定，在计算个人所得税时，可以将“双薪”所得与当月工资、薪金所得合并减除2000元之后的余额，计算个人所得税。



应纳税额 = (1800 + 1800 - 2000) × 10% - 25 = 135 (元)

△二、“双薪制”可以适用“一次性奖金”

的政策规定

国税发[2005]9号规定,纳税人取得全年一次性奖金,单独作为一个月工资、薪金所得计算纳税,并按以下计税办法,由扣缴义务人发放时代扣代缴:先将雇员当月内取得的全年一次性奖金,除以12个月,按其商数确定适用税率和速算扣除数。如果在发放年终一次性奖金的当月,雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额,应将全年一次性奖金减除“雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额”后的余额,按上述办法确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。

案例3:案例中1的王先生2008年12月取得工资、薪金收入3000元以及“双薪”工资3000元。王先生应缴纳的个人所得税适用国税发[2005]9号的计税办法为:

应纳税所得额 = 3000 - 2000 = 1000 (元)

应纳税额 = 1000 × 10% = 100 (元)

“双薪”所得按照“一次性奖金”应适用的税率

3000/12=250元,适用税率5%

“双薪”所得按照“一次性奖金”应缴纳的个人所得税 = 3000 × 5% = 150 (元)

因此,王先生12月应纳税额为:100 + 150 = 250 (元),较“双薪”计税办法少纳税150元(400-250)。

案例4:假如王先生2008年12月取得工资、薪金收入1800元以及“双薪”工资1800元。根据国税函[2005]9号规定,费用扣除额2000元与工资1800元的差额为200元(2000-1800),奖金减去这个差额后的余额为1600,1600除以12等于133.33,对照税率表,适用税率为5%,速算扣除数为0,应纳税额 = {1800 - (2000 - 1800)} × 5% - 0 = 80元。较“双薪”计税办法少纳税55元(135-80)。

通过以上案例可以说明,同样的所得按照国税发[2005]9号文件的规定比按国税函[2002]629号文件规定所缴纳的个人所得税要少。



3专家解读物业税: 必须按套征收

■ 隆国强 国务院发展研究中心对外经济研究部副部长

■ 计金标 中央财经大学税务学院院长、博士生导师



■何维达 北京科技大学管理学院经济贸易系主任

不久前，国务院通过并对外公布了《关于2009年深化经济体制改革工作的意见》，其中财政部、税务总局、发展改革委、住房和城乡建设部研究开征物业税的消息受到普遍关注。“是不是又要多交税？”“为什么要征收？”针对有关物业税的种种疑问，3位专家为大家解疑释惑。

增加闲置空置住房成本

问：研究开征物业税的原因是什么？

隆国强：近两年，房地产税制没有重大的改革，征收物业税，首先是为了完善税制；第二可以节约土地资源。如果你把房子闲着，房子的成本就提高了，这就促使你想办法把房子用起来，提高利用率。另外，不少人认为中国目前房地产存在投机性，征收物业税将使闲置空置住房的成本提高，从而起到抑制投机的作用。

计金标：在前几年房地产价格最高的时候没有推出物业税，为什么在宏观经济形势不容乐观的情况下反而要重提物业税？我个人认为，这是调节收入分配、筹集地方财政收入的一个可能途径。推出物业税旨在通过比较规范的税收方式，取代各种并不规范的收费形式，使房地产开发过程的成本更加透明，避免地方政府过度依赖土地出让金来取得城市建设资金。

按套征还是按面积征？

◇问：要做到公平合理，物业税应该如何征收？

何维达：要保持公平合理，应该做到三个“必须”：一是必须全国统筹，无论城市还是农村。农村之所以要征，是为了抑制农村盲目占用耕地；二是必须按照套而不是按面积计算，原则上第一套住房不征收物业税，这样至少可以防止房地产过度炒作，也可以有效抑制农村盲目占用耕地；三是必须区分经济适用房和商品房，原则上超过两套房都要征收。

计金标：应对拥有超出正常水平住房的人征税，所谓正常水平，可从房产面积和套数等方面去限定。从税制设计的角度，一般居民都不是该税的纳税人，比如按三口之家来说，拥有一套150平方米左右的住房就不应该属于物业税的纳税人，因为这是其正常的住房条件。至于这个标准如何定，还需要结合我国平均居住水平、各地的实际情况来确定。但有一点是应该明确的，对独立别墅应首先纳入到征税范围中。因为它是真正意义上的房地产。而一般的公寓其实仅仅是房产，并不是严格意义上的地产；另外通过套数限制也是为限制炒房。为了公平合理也可以在规定了面积后采取累进方式征税。拥有面积越大的，税率就越高。

单靠物业税难以抑制房价

◇问：开征物业税就可以抑制房价吗？

隆国强：对于房地产市场的投机行为，出台物业税会起到一定抑制作用，但这种效应是短期的。从中长期来讲，还需要采取综合措施抑制房地产泡沫。美国也征收物业税，但是这次金融危机还是由房地产泡沫引起的。



计金标：由于我国房价形成过程过于复杂，征物业税对房价的影响可能会呈现出复杂现象。但有一点可以肯定，单靠物业税是难以承担抑制房价重任的。抑制房价要靠大量的经济房和廉租房建设。

◇问：开征物业税对老百姓和其他行业有怎样的影响？

隆国强：从短期看，业主在住房上花的钱多了，会导致他在其他方面消费减少。对于租房者来说，由于业主持房成本提高，租金也可能上涨，这对租房者不利。从长期看，物业税可以调整消费结构，人们不再贪图大房、贵房子，而会选择适合的房子。另外，与房地产相关的产业会受到不同程度影响，如建材、家电、装修等行业。

计金标：开征物业税，对房产投机者、倒房者是一个较大的打击。假定每年按房产评估价3%征收，一套100万元的房产加上物业费、取暖费等一年的固定支出将会在4万元左右。但对购买房产仅用于自住的一般消费者不会有较大影响。其次，地方之间将会产生竞争，他们希望建设高档住房，因为这会提高物业税收入，加剧所谓“富人区穷人区”的区分。此外，由于物业税的计税依据需要进行评估，可能会刺激房产评估业的发展。

何维达：如果能够使房地产市场泡沫减少，将有利于普通消费者买房。此外，对于股市也有一定影响，目前的房地产上市公司以及依托房地产上市公司炒作的机构，在未来几个月将面临方向性选择，这两类公司可能会减少对该

类上市公司概念的盲目炒作和拉高股价，从而使其减少泡沫。

征收时机尚未完全成熟

◇问：您认为开征物业税难点在哪儿？

隆国强：要征收就需要批量评估，一是要有房屋建筑、交易的资料，二是要有专业人士来评估，但这两个方面我们都有欠缺，没有完善的统计资料，缺乏一大批有专业能力的评估人才。

何维达：最大的难点，就是获得大多数老百姓的认可，需要做很多工作。

计金标：难点不少：第一是税收立法权问题。我国现在的税收立法权是高度集中的，但物业税是真正的地方税，理应给地方一定的立法权或至少是调整权。第二是征收范围确定问题，即确定纳税人的范围和房产的征收范围。第三是计税依据。起征点、免税范围如何确定？是根据面积还是根据住房套数？第四是征管方面的，房产还没有实名制，税费关系还有待研究理清。

◇问：您预计会在什么时候正式开征？

隆国强：要分批开征，不可能一下都征，先从高档住宅、经营性用房、高价公寓等开始。

计金标：物业税我认为还不具备开征条件。什么时候开征的问题基本上不能预测。

何维达：最好明年经济情况好转时推出。但是还要征求各方面的意见，包括城乡居民；另外必须经全国人大审议通过，这样才有法律权威性



现就企业向自然人借款的利息支出企业所得税税前扣除问题，通知如下：

一、企业向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款的利息支出，应根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称税法）第四十六条及《财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》（财税[2008]121号）规定的条件，计算企业所得税扣除额。

二、企业向除第一条规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出，其借款情况同时符合以下条件的，其利息支出在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，根据税法第八条和税法实施条例第二十七条规定，准予扣除。

（一）企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为；

（二）企业与个人之间签订了借款合同。

国家税务总局

二〇〇九年十二月三十一日



财政部 国家税务总局

关于经营高校学生公寓和食堂有关税收政策的通知

财税[2009]155号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、地方税务局，北京、西藏、宁夏、青海省（区、市）国家税务局，新疆生产建设兵团财务局：

经国务院批准，现对高校学生公寓和食堂有关税收政策通知如下：

一、对高校学生公寓免征房产税。

二、对与高校学生签订的高校学生公寓租赁合同，免征印花税。

三、对按照国家规定的收费标准向学生收取的高校学生公寓住宿费收入，免征营业税。

四、对高校学生食堂为高校师生提供餐饮服务取得的收入，免征营业税。

五、本通知所述“高校学生公寓”，是指为高校学生提供住宿服务，按照国家规定的收费标准收取住宿费的学生公寓。

“高校学生食堂”，是指依照《学校食堂与学生集体用餐卫生管理规定》（中华人民共和国教育部令第14号）管理的高校学生食堂。

六、本通知执行时间自2009年1月1日至2010年12月31日，2009年1月1日至文到之日的已征房产税、印花税、营业税税款分别在纳税人以后的应纳房产税、印花税、营业税税额中抵减或者予以退税。《财政部 国家税务总局关于经营高校学生公寓及高校后勤社会化改革有关税收政策的通知》（财税[2006]100号）相应废止。

财政部 国家税务总局

二〇〇九年十二月二十四日



国家税务总局

关于出口货物退(免)税有关问题的通知

国税函[2010]1号

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局：

近接一些地区来文反映，部分企业出口货物因以前的一些政策规定导致其留抵税额无法消化，要求予以解决。经研究，现将有关问题通知如下：

出口企业因《国家税务总局关于印发〈生产企业出口货物“免、抵、退”税管理操作规程（试行）〉的通知》（国税发[2002]11号）第二条第（五）款有关新发生出口业务企业的税收处理规定和



国家税务总局

国税发[2010]9 号

附件：研发机构采购国产设备退税申报审核审批表

国家税务总局

二〇一〇年一月十七日

23

第二条 主管研发机构退税的国家税务局负责研发机构采购国产设备退税的认定、审核审批及监管工作。

第三条 采购国产设备适用退还增值税政策的研发机构范围和设备清单范围，按财税[2009]115号文件相关规定执行。

第四条 享受采购国产设备退税的研发机构，应在申请办理退税前持以下资料向主管退税税务机关申请办理采购国产设备的退税认定手续。

- (一) 企业法人营业执照副本或组织机构代码证（原件及复印件）；
- (二) 税务登记证副本（原件及复印件）；
- (三) 退税账户证明；
- (四) 税务机关要求提供的其他资料。

本办法下发前已办理出口退税认定手续的，不再办理采购国产设备的退税认定手续。

第五条 研发机构发生解散、破产、撤销以及其他依法应终止采购国产设备退税事项的，应持相关证件、资料向其主管退税税务机关办理注销认定手续。已办理采购国产设备退税认定的研发机构，其认定内容发生变化的，须自有关管理机关批准变更之日起 30 日内，持相关证件、资料向其主管退税税务机关办理变更认定手续。

第六条 属于增值税一般纳税人研发机构购进国产设备取得的增值税专用发票，应在规定的认证期限内办理认证手续。2009 年 12 月 31 日前开具的增值税专用发票，其认证期限为 90 日；2010 年 1 月 1 日后开具的增值税专用发票，其认证期限为 180 日。未认证或认证未通过的一律不得申报退税。

第七条 研发机构应自购买国产设备取得的增值税专用发票开票之日起 180 日内，向其主管退税税务机关报送《研发机构采购国产设备退税申报审核审批表》（见附件）及电子数据申请退税，同时附送以下资料：

- (一) 采购国产设备合同；
- (二) 增值税专用发票（抵扣联）；
- (三) 付款凭证；
- (四) 税务机关要求提供的其他资料。



不属于独立法人的公司内设部门或分公司的外资研发中心采购国产设备，由总公司向其主管退税税务机关申请退税。

第八条 对属于增值税一般纳税人研发机构的退税申请，主管退税税务机关须在增值税专用发票稽核信息核对无误的情况下，办理退税。对非增值税一般纳税人研发机构的退税申请，主管退税税务机关须进行发函调查，在确认发票真实、发票所列设备已按照规定申报纳税后，方可办理退税。

第九条 采购国产设备的应退税额，按照增值税专用发票上注明的税额确定。凡企业未全额支付所购设备货款的，按照已付款比例和增值税专用发票上注明的税额确定应退税款；未付款部分的相应税款，待企业实际支付货款后再予退税。

第十条 主管退税税务机关对已办理退税的增值税专用发票应加盖“已申报退税”章，留存或退还企业并按规定保存，企业不得再作为进项税额抵扣凭证。

第十一条 主管退税税务机关应对研发机构采购国产设备退税情况建立台账（纸质或电子）进行管理。

第十二条 研发机构已退税的国产设备，由主管退税税务机关进行监管，监管期为 5 年。监管期内发生设备所有权转移行为或移作他用等行为的，研发机构须按以下计算公式，向主管退税税务机关补缴已退税款。

应补税款=增值税专用发票上注明的金额×（设备折余价值÷设备原值）×适用增值税税率

设备折余价值=设备原值-累计已提折旧

设备原值和已提折旧按企业会计核算数据计算。

第十三条 研发机构以假冒采购国产设备退税资格、既申报抵扣又申报退税、虚构采购国产设备业务、提供虚假退税申报材料等手段骗取国产设备退税款的，按照现行有关法律、法规处理。

第十四条 本办法由国家税务总局会同财政部负责解释。

第十五条 本办法执行期限为 2009 年 7 月 1 日至 2010 年 12 月 31 日，具体以增值税专用发票上的开票时间为准。

抄送：财政部、商务部、科技部、海关总署。

国家税务总局

关于建筑企业所得税征管有关问题的通知

国税函〔2010〕39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：

为加强和规范建筑企业所得税的征收管理，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法〉的通知》（国税发〔2008〕28号）的规定，现对跨地区（指跨省、自治区、直辖市和计划单列市，下同）经营建筑企业所得税征收管理问题通知如下：

一、实行总、分机构体制的跨地区经营建筑企业应严格执行国税发〔2008〕28号文件规定，按照"统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库"的办法计算缴纳企业所得税。

二、建筑企业跨地区设立的不符合二级分支机构条件的项目经理部（包括与项目经理部性质相同的工程指挥部、合同段等），应汇总到总机构或二级分支机构统一计算，按照国税发〔2008〕28号文件规定的办法计算缴纳企业所得税。

三、各地税务机关自行制定的与本通知相抵触的征管文件，一律停止执行并予以纠正；对按照规定不应就地预缴而征收了企业所得税的，要及时将税款退还给企业。未按本通知要求进行纠正的，税务总局将按照执法责任制的有关规定严肃处理。

国家税务总局

二〇一〇年一月二十六日



国家税务总局

关于税收协定有关条款执行问题的通知

国税函〔2010〕46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，扬州税务进修学院：

近接广东省地方税务局函，反映《国家税务总局关于执行税收协定特许权使用费条款有关问题的通知》（国税函〔2009〕507号）执行中的一些问题。根据来函反映的情况，现就该文件有关执行问题补充通知如下：

一、转让专有技术使用权涉及的技术服务活动应视为转让技术的一部分，由此产生的所得属于税收协定特许权使用费范围。但根据协定关于特许权使用费受益所有人通过在特许权使用费发生国设立的常设机构进行营业，并且据以支付该特许权使用费的权利与常设机构有实际联系的相关规定，如果技术许可方派遣人员到技术使用方为转让的技术提供服务，并提供服务时间已达到按协定常设机构规定标准，构成了常设机构的情况下，对归属于常设机构部分的服务收入应执行协定第七条营业利润条款的规定，对提供服务的人员执行协定非独立个人劳务条款的相关规定；对未构成常设机构的或未归属于常设机构的服务收入仍按特许权使用费规定处理。

二、如果技术受让方在合同签订后即支付费用，包括技术服务费，即事先不能确定提供服务时间是否构成常设机构的，可暂执行特许权使用费条款的规定；待确定构成常设机构，且认定有关所得与该常设机构有实际联系后，按协定相关条款的规定，对归属常设机构利润征收企业所得税及对相关人员征收个人所得税时，应将已按特许权使用费条款规定所做的处理作相应调整。

三、对2009年10月1日以前签订的技术转让及服务合同，凡相关服务活动跨10月1日并尚未对服务所得做出税务处理的，应执行上述规定及国税函〔2009〕507号文有关规定，对涉及跨10月1日的技术服务判定是否构成常设机构时，其所有工作时间应作为计算构成常设机构的时间，但10月1日前对技术转让及相关服务收入执行特许权使用费条款规定已征收的税款部分，不再做调整。

国家税务总局

二〇一〇年一月二十六日



办法》，现印发给你们，请遵照执行。执行中发现的问题请及时反馈税务总局（国际税务司）。

国家税务总局

二〇一〇年二月二十日

非居民企业所得税核定征收管理办法

第一条 为了规范非居民企业所得税核定征收工作，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例和《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）及其实施细则，制定本办法。

第二条 本办法适用于企业所得税法第三条第二款规定的非居民企业，外国企业常驻代表机构企业所得税核定办法按照有关规定办理。

第三条 非居民企业应当按照税收征管法及有关法律法规设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算，并应按照其实际履行的功能与承担的风险相匹配的原则，准确计算应纳税所得额，据实申报缴纳企业所得税。

第四条 非居民企业因会计账簿不健全，资料残缺难以查账，或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的，税务机关有权采取以下方法核定其应纳税所得额。

（一）按收入总额核定应纳税所得额：适用于能够正确核算收入或通过合理方法推定收入总额，但不能正确核算成本费用的非居民企业。计算公式如下：

应纳税所得额=收入总额×经税务机关核定的利润率

（二）按成本费用核定应纳税所得额：适用于能够正确核算成本费用，但不能正确核算收入总额的非居民企业。计算公式如下：

应纳税所得额=成本费用总额/（1—经税务机关核定的利润率）×经税务机关核定的利润率

（三）按经费支出换算收入核定应纳税所得额：适用于能够正确核算经费支出总额，但不能正确核算收入总额和成本费用的非居民企业。计算公式：

应纳税所得额=经费支出总额/（1—经税务机关核定的利润率—营业税税率）×经税务机关核定的利润率

第五条 税务机关可按照以下标准确定非居民企业的利润率：

（一）从事承包工程作业、设计和咨询劳务的，利润率为 15%-30%；

(二) 从事管理服务的，利润率为 30%-50%；

(三) 从事其他劳务或劳务以外经营活动的，利润率不低于 15%。

税务机关有根据认为非居民企业的实际利润率明显高于上述标准的，可以按照比上述标准更高的利润率核定其应纳税所得额。

第六条 非居民企业与中国居民企业签订机器设备或货物销售合同，同时提供设备安装、装配、技术培训、指导、监督服务等劳务，其销售货物合同中未列明提供上述劳务服务收费金额，或者计价不合理的，主管税务机关可以根据实际情况，参照相同或相近业务的计价标准核定劳务收入。无参照标准的，以不低于销售货物合同总价款的 10% 为原则，确定非居民企业的劳务收入。

第七条 非居民企业为中国境内客户提供劳务取得的收入，凡其提供的服务全部发生在中国境内的，应全额在中国境内申报缴纳企业所得税。凡其提供的服务同时发生在中国境内外的，应以劳务发生地为原则划分其境内外收入，并就其在中国境内取得的劳务收入申报缴纳企业所得税。税务机关对其境内外收入划分的合理性和真实性有疑义的，可以要求非居民企业提供真实有效的证明，并根据工作量、工作时间、成本费用等因素合理划分其境内外收入；如非居民企业不能提供真实有效的证明，税务机关可视同其提供的服务全部发生在中国境内，确定其劳务收入并据以征收企业所得税。

第八条 采取核定征收方式征收企业所得税的非居民企业，在中国境内从事适用不同核定利润率的经营的，并取得应税所得的，应分别核算并适用相应的利润率计算缴纳企业所得税；凡不能分别核算的，应从高适用利润率，计算缴纳企业所得税。

第九条 拟采取核定征收方式的非居民企业应填写《非居民企业所得税征收方式鉴定表》（见附件，以下简称《鉴定表》），报送主管税务机关。主管税务机关应对企业报送的《鉴定表》的适用行业及所适用的利润率进行审核，并签注意见。

对经审核不符合核定征收条件的非居民企业，主管税务机关应自收到企业提交的《鉴定表》后 15 个工作日内向其下达《税务事项通知书》，将鉴定结果告知企业。非居民企业未在上述期限内收到《税务事项通知书》的，其征收方式视同已被认可。

第十条 税务机关发现非居民企业采用核定征收方式计算申报的应纳税所得额不真实，或者明显与其承担的功能风险不相匹配的，有权予以调整。

第十一条 各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局和地方税务局可按照本办法第五条规定确定适用的核定利润率幅度，并根据本办法规定制定具体操作规程，报国家税务总局（国际税务司）备案。

第十二条 本办法自发布之日起施行。



国家税务总局

关于政府关停外商投资企业所得税 优惠政策处理问题的批复 国税函[2010]69号

江苏省国家税务局：

你局《关于政府关停外商投资企业所得税优惠政策处理问题的请示》（苏国税发[2009]88号）收悉。关于外商投资企业因国家发展规划调整（包括城市建设规划等）被实施关停并清算，导致其不符合原《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及过渡性政策规定条件税收优惠处理问题，经研究，批复如下：

一、根据原《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》第七十九条的规定，应当补缴或缴回按该条规定已享受的企业所得税优惠税款。

二、外商投资企业和外国企业依照原《财政部 国家税务总局关于外商投资企业和外国企业购买国产设备投资抵免企业所得税有关问题的通知》（财税字[2000]049号）有关规定将已经享受投资抵免的2007年12月31日前购买的国产设备，在购置之日起五年内出租、转让，不论出租、转让行为发生在2008年1月1日之前或之后的，均应在出租、转让时补缴就该购买设备已抵免的企业所得税税款。

三、外商投资企业的外国投资者依照《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第十条的规定，将从企业取得的利润于2007年12月31日前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，如经营期不少于五年并经税务机关批准已退还其再投资部分已缴纳所得税的40%税款，再投资不满五年撤出的，应当缴回已退的税款。

国家税务总局

二〇一〇年二月十二日

抄送：各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局。



业务咨询



问：污水处理费和垃圾处置费是否应征营业税？

答：1、根据国税函[2004]1366号《国家税务总局关于污水处理费不征收营业税的批复》相关规定：按照《中华人民共和国营业税暂行条例》规定的定点营业税征税范围，单位和个人提供的污水处理劳务不属于营业税应税劳务，其处理污水取得的污水处理费，不征收营业税。因此，单位和个人提供的污水处理劳务属于增值税应税劳务，应当征收增值税。

2、根据国税函[2003]388号《国家税务总局关于从事污水、垃圾处理业务的外商投资企业认定为生产性企业问题的批复》相关规定：对各级政府及主管部门委托自来水厂（公司）随水费收取的污水处理费，免征增值税。

3、根据国税函[2005]1128号《国家税务总局关于垃圾处置费征收营业税问题的批复》相关规定：单位和个人提供的垃圾处置劳务不属于营业税应税劳务，对其处置垃圾取得的垃圾处置费，不征收营业税。



问：企业采取远期收汇出口货物的，在规定的期限内无法收齐单证，能否

因此申请延期申报办理出口退税？

答：根据国家税务总局、国家外汇管理局《关于远期收汇出口货物出口退税有关问题的通知》（国税发〔2006〕168号）规定，企业出口货物如采取远期收汇方式，应在规定期限内向税务机关申报办理出口货物退（免）税，申报时需凭所在地外汇管理局开具的《远期收汇备案证明》，无须提供出口收汇核销单（出口退税专用联）。因此，出口企业采取远期收汇方式的，确因其他原因无法在规定期限内收齐有关单证，可根据国家税务总局《关于出口货物退（免）税管理有关问题的通知》（国税发〔2004〕64号）规定，在出口货物退（免）税申报期限内，向税务机关提出延期办理出口货物退（免）税申报的申请，经批准后，可延期3个月申报。



问：纳税人受托进行建筑物拆除、平整土地取得劳务收入，并代垫拆迁补偿费，该纳税人应如何缴纳营业税？

答：根据国家税务总局《关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关营业税问题的通知》（国税函〔2009〕520号）规定，纳税人受托进行建筑物拆除、平整土地并代委托方向原土地使用权人支付拆迁补偿费的过程中，其提供建筑物拆除、平整土地劳务取得的收入应按照“建筑业”税目缴纳营业税。其代委托方向原土地使用权人支付拆迁补偿费的行为属于“服务业——代理业”行为，应以提供代理劳务取得的全部收入减去其代委托方支付的拆迁补偿费后的余额为营业额，计算缴纳营业税。



问：实行核定定额征收办法缴纳企业所得税的纳税人，2009年度全年实际应纳税额超出税务机关核定的税额，应如何处理，是否需要补缴税款？

答：根据《国家税务总局关于印发〈企业所得税核定征收办法〉（试行）的通知》（国税发〔2008〕30号）规定，纳税人的生产经营范围、主营业务发生重大变化，或者应纳税所得额或应纳税额增减变化达到20%的，应及时向税务机关申报调整已确定的应纳税额或应税所得率。

纳税人年度终了后，在规定的时限内按照实际经营额或实际应纳税额向税务机关申报纳税。申报额超过核定经营额或应纳税额的，按申报额缴纳税款；申报额低于核定经营额或应纳税额的，按核定经营额或应纳税额缴纳税款。



问：企业对外投资持有其他企业股权所发生投资亏损是否可以在企业所得税税前扣除？

答：《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）文件第六点规定，企业的股权投资符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的股权投资，可以作为股权投资损失在计算应纳税所得额时扣除：

- （一）被投资方依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照的；
- （二）被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已连续停止经营3年以上，且无重新恢复经营改组计划的；



(三) 对被投资方不具有控制权, 投资期限届满或者投资期限已超过 10 年, 且被投资单位因连续 3 年经营亏损导致资不抵债的;

(四) 被投资方财务状况严重恶化, 累计发生巨额亏损, 已完成清算或清算期超过 3 年以上的;

(五) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

因此, 对于符合上述文件规定条件之一的股权投资持有损失, 可以在企业所得税税前扣除。不符合上述文件规定条件的, 不准予在企业所得税税前扣除。



问: 我单位去年 12 月份出口一批货, 但现在还没回款, 正与客户沟通, 收汇应没问题, 我们可以先不做销售处理等收汇后再做账务处理及退税申请吗? 另外, 我们目前为辅导期, 3 月份转正, 报 1 月份的税时增值税表二进项税明细表第 26 栏待抵扣进项税中按税法规定不允许抵扣项目是否需要填上在 1 月份已认证成功待下月抵扣的外销进项发票金额, 还是这栏不需填写只按实际认证的进项发票数量填写, 等下月能正常抵扣时再在表中第二大项进项税额转出额中填写。

答: 企业的账务处理, 应按照《企业会计制度》与《企业会计准则》的要求来做处理。如果贵公司销售商品符合收入准则确认收入的条件, 在账务处理上应作为收入处理。

贵公司如果符合收入确认条件, 不确认收入既违背的收入确认原则, 也违背了权责发生制的要求。

另外出口退税期限: 货物报关出口之日 (以出口货物报关单〈出口退税专用〉上注明的出口日期为准) 起 90 天后第一个增值税纳税申报期截止之日。

而不是以账务处理时间为准, 为企业掌握好时间, 以避免不必要的损失。

26 栏要求填写的内容是“按照税法规定不允许抵扣”的进项税。不是指辅导期一般纳税人本期认证下期抵扣的增值税发票的进项税额。如: 企业购入的用于上下班使用汽车, 取得的增值税专用发票, 按照税法规定是不能抵扣的应填入此项。税法规定: “下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣: (一) 用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;”此班车属于集体福利性质, 不能抵扣进项税, 因此应作为税法规定不能抵扣进项税填写此项。



办事指南

沪友扫描认证系统提示“key 的已过有效期” 时处理办法的通知

尊敬的沪友扫描认证系统客户：

近日发现，使用沪友扫描认证系统导出网上认证加密文件时，扫描软件系统可能会提示“key 的已过有效期”。这是因为税局给出的“KEY 密钥授权文件”有问题造成的，遇到此问题的客户请从我公司网站下载最新的补丁，安装补丁后，会提示“注册信息损坏，请重新注册”，这时需要对软件进行重新注册，具体步骤如下：

第一步：下载补丁并进行安装；

第二步：在金税公司网站上查询企业的注册码；

第三步：登录沪友软件—>点击新增—>填入企业税号、企业名称和注册码—>确定，即可完成注册。

沪友扫描采集系统升级补丁（3.5 升级 3.5.2）

温馨提示：我公司已与上海中晶科技有限公司已达成协议，成为珠海中晶唯一指定授权维修服务站，对于中晶所有型号扫描仪都可以进行保内保外的维修，如：扫描之星、扫描超人、DI610、扫描先锋、DI2010 等，我们严格按照中晶公司服务宗旨，为客户提供专业、及时、周到的优质服务，客户遇到扫描仪硬件故障导致无法正常扫描时，欢迎致电我公司咨询。

服务热线：8888696

珠海金税科技有限公司

2010 年 1 月 18 日



珠海各国税局的税务机关代码

税务机关代码	税务机关名称	税务机关代码	税务机关名称
144040201	香洲区办税服务厅	144049300	万山区局
144040202	南湾税务分局	144049400	横琴区局
144042101	斗门区办税服务厅	144049100	高新技术开发区局
144042102	白蕉税务分局	144040403	红旗税务分局
144042103	乾务税务分局	144040401	三灶税务分局
144042104	莲洲税务分局	144040402	平沙税务分局
144049000	直属税务分局	144049800	保税区局
144049200	珠海港国税局	144049900	珠海跨境工业区局

关于海关增值税专用缴款书稽核系统升级有关事项的通知

纳税人：

现将省局《关于海关增值税专用缴款书稽核系统升级有关事项的通知》[货便函（2009）18号]转发给你们，市局补充强调如下：

- 一、每月的稽核结果通知书导出时间，由原来的每月通知，改变为每月1日（纳税人申请稽核的海关缴款书在月底前全部生成了最终比对结果的）、1日至14日企业自行决定生成下载（每月1日前未能全部生成最终比对结果的）、14日（其余的系统将在每月14日自动批量生成稽核结果通知书）。
- 二、对有海关缴款书抵扣的企业，在海关增值税专用缴款书稽核系统或者网上办税服务厅，稽核结果通知书每月只能生成下载一次。如果企业在1日至14日自行决定生成下载，则稽核结果通知书生成时滞留的海关缴款书即使在14日前比对相符，当月也不能抵扣，在下月才能抵扣。所以，建议有滞留票的企业如需抵扣，应等至14日取得系统自动批量生成稽核结果通知书。具体说明详见附件。

流转税管理科

二〇〇九年十月九日



常见问题

◆如果纳税人使用过旧二手车，怎样填写相应的减免税申报？在申报时如何填写增值税的税中申报表？

答：如果纳税人使用过旧二手车，在填写增值税的税中申报表：

（一）对于增值税一般纳税人：填写增值税的税中申报表时，二手车销售款、税款在主表第5、21栏反映，在主表23栏“应纳税款抵减额”填入二手车应纳税收入按照4%征收率减半征收税款，并按下列公式确定销售款和应纳税款：

$$\text{销售款} = \text{含税销售款} \div (1 + 4\%)$$

$$\text{应纳税款（第21栏）} = \text{销售款} \times 4\%$$

$$\text{应纳税款抵减额（第23栏）} = \text{销售款} \times 4\% \div 2$$

因为税控系统现时使用的征管系统暂未直接支持4%征收率的税目资料录入企业使用的电中申报系统和防伪税控开票系统，企业只能通过如下手工方式来完成4%征收率的设置：

1、电中申报系统维护：基础资料管理->常用税目设置->税目资料->按生产用途标识左键点击需要选择旧税目->添加到常用税目表中；

2、防伪税控开票系统维护：基础资料管理->开票系统税目初始化->常用税目初始化->更新。

（二）对于小规模纳税人：在《增值税的税中申报表》第4栏“销售使用过旧应税固定资产不含税销售款”填入二手车应纳税收入，即：不含税销售款=含税销售款 $\div$ （1+3%）；第11栏“本期应纳税款抵减额”为二手车应纳税收入的1%，即：本期应纳税款抵减额=含税销售款 $\div$ （1+3%） $\times$ 1%。

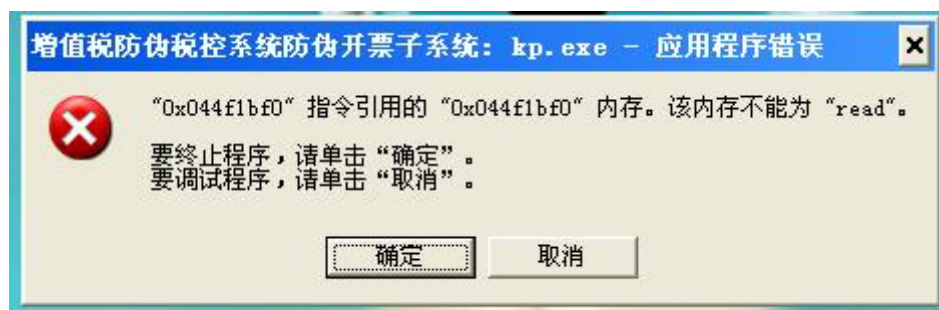
电中申报：海关出版社：

在电力申报——进项发票管理——海关专用缴款书管理——海关专用缴款书，
输入海关专用缴款书内容，
然后进项发票管理——海关专用缴款书管理——海关专用缴款书导出，导出文件为 txt 文件。
导出后上传到国税网站，海关稽查网站上上传，过 1 到 2 天就可以在网站上查到。
最后在海关稽查网站上——海关缴款通知书——通知书下载（右上角），下载下来，下载文件
为 excel 文件。
进项发票管理——海关专用缴款书管理——海关专用缴款书导入。

关于进入防伪开票系统时提示 “内存不能为 read” 时的解决办法

尊敬的防伪开票用户：

在进入防伪开票系统时，如果有类似如下提示：“0x044f1bf0”指令引用的“0x044f1bf0”内存。该内存不能为“read”，如下图所示：



经检查发现，这是因为 QQ 升级后，自行安装了 QQ 医生导致软件冲突造成的。解决方法：退出 QQ 医生（最好卸载 QQ 医生），然后再进入防伪开票系统。

具体操作如下：



2.卸载 QQ 医生：选到控制面板——添加或删除程序——找到 QQ 医生的程序——选更改/删除，卸载完 QQ 医生。再进入防伪开票系统。

珠海金税科技有限公司

2010年2月20日

在使用企业报税管理系统时，提示：本年度程序尚未注册，请与服务单位联系。这是由于你的电子报税软件 2010 年没有注册，所以在电子报税系统中操作税款所属期为 2010 年 01 月以后的月份时，每打开一个功能操作就会出现这个提示。直接点击确定就可以了，不影响你的使用。每年 7 月税控服务单位会给你新的注册码或是能注册的升级补丁，系统才不会出这个提示。具体请留意税局或服务单位的最新通知。