



中华会计网校
www.chinaacc.com

正保远程教育旗下品牌网站
美国纽交所上市公司(代码:DL)

财税月刊

FINANCE & TAX

2014年7月
总第110期

中华会计网校 主编
www.chinaacc.com

◆ 土地增值税的几种主要缴纳情形

◆ 补缴免、抵、退税款的会计处理

◆ 多交易环节的纳税筹划



会员专刊

卷首语

亲爱的读者：

时光飞逝，转眼已经到了盛夏，《财税月刊》2014 年 7 月刊与您见面了！经过了上半年的汇算清缴和税务稽查，我们财务人的工作进入到了相对轻松的阶段，有更多时间精力用于学习了。所以月刊的重点也从前几期的企业所得税转到其他税种，也突出了日常税收筹划，本期有如下几方面重点内容：

一是土地增值税成为国家税务总局关注税种。“业界动态”栏目刊登了有关新闻，“纳税辅导”栏目刊登了《土地增值税的几种主要缴纳情形》，帮助读者深入了解土地增值税实操。

二是小微企业税收优惠政策重在落实。从税收机关角度来说，国家一系列的后续措施要求小微企业减税见实效；从小微企业财务来说，如何全面了解、准确运用有关减税政策，则是重中之重。所以本期“账务处理”栏目刊登了两篇详细介绍小微企业税负临界点、免税会计处理的文章，供大家参考。

三是日常经营中的纳税筹划。《多交易环节的纳税筹划》、《融资统借统还需避免重复纳税》、《连锁经营企业涉税政策及纳税筹划》、《广告宣传费纳税筹划另类思路》等文章，非常精准实用，希望能为您在日常工作中做好筹划助一臂之力。

此外，本期的“热点咨询”栏目，也刊登了很多在日常业务中的实务问答，内容涉及面广，也推荐您阅读参考！

尊贵的企业财税会员，如果您在日常工作中遇到了各种涉税政策及实务问题，都可以随时通过网站答疑板或咨询电话，享受网校财税专家提供的答疑服务。欢迎广大会员读者投稿或互动提出意见建议，帮助我们更好为您服务！愿您工作顺利！

邮箱：zhaoweikai@cdeledu.com

目 录

【业界动态】	4
国家税务总局加大土地增值税清算力度	4
税总表示 2014 年“营改增”继续扩围	4
中国或不再征收一般化妆品 30%消费税	4
7 月 1 日起增值税征收率简并统一调整为 3%	5
税总将探索电子商务出口退税管理机制	5
税总央行规范推行银行卡实时缴税系统	6
【法规解读】	6
财税[2013]37 号文与财税[2013]106 号文比较	6
解读企业所得税应纳税所得额若干问题的公告	10
【纳税辅导】	13
土地增值税的几种主要缴纳情形	13
厘清与工资相关的四个基本概念	14
几种常见资产的所得税处理	17
境外所得有关个人所得税申报	18
【账务处理】	20
补缴免、抵、退税款的会计处理	20
小微企业减征所得税的两个税负临界点	23
代扣代缴资源税财税处理有差别	24
小微企业免征流转税会计处理	25
【纳税筹划】	27
连锁经营企业涉税政策及纳税筹划	27
广告宣传费纳税筹划另类思路	32
融资统借统还需避免重复纳税	34
多交易环节的纳税筹划	36
企业如何才能享受残疾员工相关优惠政策	37
【热点咨询】	38
涉农贷款利息可否享优惠税率	38
固定资产减值的相关税务处理	39
无偿提供厂房怎样缴纳房产税	39
养殖设备是否适用农机优惠	40
企业希望工程捐款所得税政策	40
职工食堂招待客户的账务处理	40
非全日制安置残疾人享受税惠	41
分配税后利润费用能否扣除	41
【专家视点】	42
企业政策性搬迁的会计与税务处理	42
我国财税体制改革的思考与建议	45

【业界动态】

国家税务总局加大土地增值税清算力度

国家税务总局近日印发通知，要求各级税务机关严格落实组织收入原则，认真落实税收政策，依法组织税收收入，加强征管堵漏增收。加大土地增值税清算力度。据统计，今年前 5 个月全国税务部门组织的税收收入完成 50999.8 亿元，增长 8.6%，呈现增幅回落的态势。

通知要求，各级税务部门要坚持组织收入原则。依法征税，坚决不收“过头税”，坚决防止突击收税的行为。全面梳理、认真开展国务院各项政策措施落实情况自查，不折不扣地落实好各项税收优惠政策，特别是扩大小型微利企业所得税减半征收范围、支持创业就业、加快出口退税进度支持外贸增长等税收政策。

通知明确，提高征管质量效率，要靠打击违法增收、靠堵塞漏洞增收、靠科技管理增收，增强税收征管主观努力程度，持续推进信息管税，加强税收风险分析监控，及时准确查找出风险点，采取有效措施防范应对提高征管质量和效率。

通知还要求，加大土地增值税清算力度，加强企业所得税预缴和汇算清缴管理，推进反避税工作，围绕打击骗取出口退税、营改增试点行业虚开发票、发票违法等重点内容，加强税务稽查，提高征管水平，规范税收秩序，让诚信纳税人一路绿灯，让违法失信者寸步难行。

税总表示 2014 年“营改增”继续扩围

国家税务总局局长王军日前表示，2014 年继续扩围，是深入推进营改增的第一步。接下来，还要将生活类服务业、建筑业和不动产营改增逐步向全国推开，并适时将金融保险业和其他行业纳入进来，基本完成营改增目标，实现全覆盖。然后，再进一步完善增值税税制，完善增值税中央和地方分配体制，实行增值税立法。

王军提出，今年税制改革的重点，除继续扩大营改增试点，还包括推进消费税、资源税改革，继续降低小微企业税费负担等。调整消费税征收范围、环节、税率，把高耗能、高污染产品及部分高档消费品纳入征收范围，可以更好地发挥其引导社会消费、促进节能减排的积极作用。“推进煤炭等重要矿产品资源税从价计征改革，清理相关收费基金，有利于进一步发挥税收的调节作用，促进资源节约和环境保护。”

中国或不再征收一般化妆品 30%消费税

据法制日报从权威人士处获悉，财政部正在考虑将化妆品的税目分类界定为高档化妆品和一般化妆品，一般化妆品可能将不再征收消费税，消费税征收范围的调整预计在今年下半年公布。

报道称，消费税即将调整的消息，来自财政部最近所做的中央决算报告。财

政部部长楼继伟最近向全国人大常委会作 2013 年中央决算报告和中央决算草案时，提到最近要实施的财税改革重点和方向，继续完善消费税改革方案就是其中的重要内容。

消费税的征收范围将有哪些变化？财政部财政科学研究所税收政策研究室主任孙钢说，调整的原则是把一部分已经成为日常生活用品的消费品移出征税范围，同时把高污染、高能耗和奢侈品纳入征收范围。

原则是扩大消费税的征收范围。把一些高档消费品、对环境有污染的产品放进来，另外把老百姓日常的日用品拿出去。真正把消费税作为对高档消费品和奢侈品或者是对环境污染起抑制作用的税种。

长期以来，国内销售的化妆品要征收 30% 的消费税，这就使得化妆品价格总体偏高。此次调整消费税的消息无疑对爱美的女士是利好消息。

7 月 1 日起增值税征收率简并统一调整为 3%

为进一步规范税制、公平税负，财政部、国家税务总局近日下发《关于简并增值税征收率政策的通知》（财税[2014]57 号），将 6% 和 4% 的增值税征收率统一调整为 3%，自 2014 年 7 月 1 日起执行。

《财政部国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税[2009]9 号）第二条第（一）项和第（二）项中“按照简易办法依照 4% 征收率减半征收增值税”调整为“按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税”。

《财政部国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税[2008]170 号）第四条第（二）项和第（三）项中“按照 4% 征收率减半征收增值税”调整为“按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税”。

财税[2009]9 号文件第二条第（四）项“依照 4% 征收率”调整为“依照 3% 征收率”。

税总将探索电子商务出口退税管理机制

国家税务总局近日发布通知，将采取加快进出口退税等多种措施支持外贸增长。并要求各地区根据电子商务特点，探索创新出口退税管理机制。为认真贯彻落实《国务院办公厅关于支持外贸稳定增长的若干意见》，充分发挥税收职能作用，有效支持外贸稳定增长，税务总局要求进一步加快出口退税进度，优化出口退税服务，确保及时足额退税，降低企业经营成本。同时，进一步落实外贸税收政策，增强企业竞争力，防范打击骗退税行为，营造健康外贸环境。

通知要求，积极落实跨境电子商务企业税收政策，密切关注跨境电子商务企业出口退税情况，根据电子商务特点，探索创新出口退税管理机制，为跨境电子商务贸易发展创造良好条件。严格落实外贸综合服务企业税收政策，发挥外贸综合服务企业提供出口服务的优势，支持中小企业有效开拓国际市场。此外，当出现出口退税计划不足时，要积极向上级税务机关反映，申请追加计划，不得以计划不足等原因拖延办理出口退税。

税总央行规范推行银行卡实时缴税系统

国家税务总局和中国人民银行近日联合发出通知，规范推行 POS 机银行卡实时缴税系统。通知称，税务机关在信息系统业务实现过程中，要积极推广安全规范的银行卡缴税业务；各商业银行、中国银联股份有限公司应做好与税收征管信息系统等相关系统的接口开发工作，配合税务机关开展安全规范的 POS 机银行卡缴税业务。

据介绍，安全规范的 POS 机银行卡缴税业务是通过在税务机关办税服务厅布设符合国家金融领域标准的 POS 机具，采用税务身份认证手段，在 POS 机具与税收征管系统间传递电子数据，为纳税人提供通用、安全、便捷和实时的电子缴税方式。

POS 机银行卡实时缴税系统有几点特点：现刷现缴，税款缴纳由纳税人主动发起，缴多少，划多少；通用方便，支持所有商业银行借记卡；一次办结，纳税人不出办税服务厅即可完成税款缴纳业务；简便省事，将办税人员从繁杂的事务中解放出来；加密安全，消除了外部信息系统与内部信息系统数据交换的安全隐患等。

据悉，随着税收信息化不断推进，我国纳税申报和税款缴纳等征管各环节基本已经实现了电子化，下一步 POS 机银行卡缴税方式将在全国推广应用。

【法规解读】

财税[2013]37 号文与财税[2013]106 号文比较

从 2012 年 1 月上海开始营改增试点，到 2013 年 8 月全国试点，历时 19 个月完成从“1+6”到“1+7”模式的转换，就在 5 个月后，营改增政策再次发生大的变化，将进化到“2+7”模式。财政部、国家税务总局近日出台《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税[2013]106 号）及 4 个附件，规定自 2014 年 1 月起，邮政业和铁路运输纳入营改增试点范围，还新增对多项业务差额征税的规定。届时，财政部、国家税务总局《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税[2013]37 号）将同时废止。

营改增试点再扩围“1+7”进化至“2+7”模式

根据财税[2013]106 号文件，中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑、机要通信和邮政代理等邮政基本服务的业务活动，从营业税“邮电通信业”中的分列为邮政业纳入营改增试点，具体包括：函件（信函、印刷品、邮资封片卡、无名址函件和邮政小包等）、包裹（按照封装上的名址递送给特定个人或者单位的独立封装的物品，其重量不超过五十千克，任何一边的尺寸不超过一百五十厘米，长、宽、高合计不超过三百厘米）等邮件寄递；以及邮票发行、报刊发行和邮政汇兑等邮政普遍服务；义务兵平常信函、机要通信、盲人读物和革命烈士遗物的寄递等邮政特殊服务和邮册等邮品销售、邮政代理等其他邮政服务。

邮政业增值税税率为 11%；上述企业提供的邮政普遍服务和邮政特殊服务免征增值税，为出口货物提供的邮政业服务免征增值税；为中国邮政速递物流股份有限公司及其子公司（含各级分支机构）代办速递、物流、国际包裹、快递包裹以及礼仪业务等速递物流类业务取得的代理收入，以及为金融机构代办金融保险业务取得的代理收入，2015 年 12 月 31 日前免征增值税。

对邮政储蓄业务仍按照金融保险业税目征收营业税

从营改增试点以来，交通运输业的铁路运输一直仍按营业税征税，这次财税[2013]106 号文件明确，将通过铁路运送货物或者旅客的铁路运输业务纳入营改增试点，从属于陆路运输税目，增值税税率 11%，从而使交通运输业完整的实现了营改增。

至此，营改增试点范围由“1+7”模式进化为交通运输业、邮政业和 7 项现代服务业的“2+7 模式”。

除上述两项大变化外，财税[2013]106 号文件还对营改增应税服务范围进行了部分新增和整合调整，统一体现在附件 1《营业税改征增值税试点实施办法》所附的《应税服务范围注释》中：

将原营业税邮政通信业中的快递业务分解为交通运输和物流辅助业的收派业务。函件和包裹在异地之间的传递属于运输业；在物流辅助服务税目下增设收派服务：接受寄件人委托，在承诺的时限内完成函件和包裹的收件（从寄件人收取函件和包裹，并运送到服务提供方同城的集散中心）、分拣（服务提供方在其集散中心对函件和包裹进行归类、分发）、派送（服务提供方从其集散中心将函件和包裹送达同城的收件人）服务。收派服务按物流辅助服务的 6%税率执行；为出口货物提供的收派服务免征增值税。

将利用火箭等载体将卫星、空间探测器等空间飞行器发射到空间轨道的航天运输服务增列进航空运输服务，并适用增值税零税率优惠；在其他陆路运输服务中增列了地铁运输、城市轻轨运输；在技术咨询服务中增加了技术测试、技术培训两项；把依托计算机信息技术提供的审计管理、税务管理、内部数据挖掘、内部数据管理、内部数据使用作为业务流程管理服务新增到信息技术服务税目中；将货物打包整理、铁路线路使用服务、加挂铁路客车服务、铁路行包专列发送服务、铁路到达和中转服务、铁路车辆编解服务、车辆挂运服务、铁路接触网服务、铁路机车牵引服务列入货运客运场站服务；对翻译服务按咨询服务征税。

调整并增加了多项可按差额征税的业务

2013 年 8 月全国营改增试点后，允许差额征税的仅保留了融资租赁业务这一项。本次财税[2013]106 号文件对融资租赁的差额征税办法进行了完善和调整，在附件 2《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》中规定了 7 项（调整 1 项新增 6 项）差额征税业务：

1. 经批准从事融资租赁业务的纳税人，提供有形动产融资租赁服务（融资性售后回租除外），以收取的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息、保险费、安装费和车辆购置税后的余额为销售额。可扣除项目增加了车辆购置税，但剔减了关税、进口环节消费税。解决了财税[2013]37 号文件原规定中，将本属于进口有形动产价款本金的关税和进口环节消费税作为费用扣除的问题。

2. 经批准从事融资租赁业务的试点纳税人，提供有形动产融资性售后回租（承租方以融资为目的，将资产出售给从事融资租赁业务的企业后，又将该资产租回）服务，以收取的全部价款和价外费用，扣除向承租方收取的有形动产价款

本金，以及对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息后的余额为销售额。试点纳税人提供融资性售后回租服务，向承租方收取的有形动产价款本金，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

在融资性售后回租业务中，承租方购进有形动产时其进项税额已抵扣，而根据《国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 13 号）规定，承租方出售有形动产的行为，不属于增值税征收范围，不征收增值税，如果出租方对租金中包含的本金再开具增值税专用发票，势必造成承租方重复抵扣税款。再者，由于出租方向承租方购买租赁标的物支付价款时无法取得增值税专用发票，出租时虽然收取了租赁标的物的价款本金但又在销售额中扣除，自然也不得开具增值税专用发票，只能开具普通发票。

3. 注册在北京市、天津市、上海市、江苏省、浙江省（含宁波市）、安徽省、福建省（含厦门市）、湖北省、广东省（含深圳市）等 9 省市的试点纳税人提供除有形动产融资租赁服务以外的应税服务，在 2013 年 8 月 1 日前按有关规定以扣除支付价款后的余额为销售额的，此前尚未抵减（仅限于凭 2013 年 8 月 1 日前开具的符合规定的凭证计算）的部分，允许在 2014 年 6 月 30 日前继续抵减销售额，到期抵减不完的不得继续抵减。

4. 航空运输企业的销售额，不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。

5. 自本地区试点实施之日起，试点纳税人中的一般纳税人提供的客运场站服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给承运方运费后的余额为销售额，其从承运方取得的增值税专用发票注明的增值税，不得抵扣。

6. 试点纳税人提供知识产权代理服务、货物运输代理服务和代理报关服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费，不得开具增值税专用发票，应当开具省级以上财政部门印制的财政票据。

7. 试点纳税人中的一般纳税人提供国际货物运输代理服务，以其取得的全部价款和价外费用，扣除支付给国际运输企业的国际运输费用后的余额为销售额。

试点纳税人从全部价款和价外费用中扣除价款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证，否则，不得扣除。在列举的有效凭证中增列了两项：融资性售后回租服务中向承租方收取的有形动产价款本金，以承租方开具的发票为合法有效凭证；扣除政府性基金或者行政事业性收费，以省级以上财政部门印制的财政票据为合法有效凭证。

增加了一般纳税人可选择简易计税方法的项目

试点纳税人中的一般纳税人提供的电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务和收派服务，可以选择按照简易计税办法计算缴纳增值税。

自本地区试点实施之日起至 2017 年 12 月 31 日，试点纳税人中一般纳税人的动漫企业，为开发动漫产品提供的动漫脚本编撰、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码（面向网络动漫、手机动漫格式适配）服务，以及在境内转让动漫版权（包括动漫品牌、形象或者内容的授权及再授权），可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。

抵扣凭证及进项税额抵扣率的变化

财税[2013]37 号文件关于“接受铁路运输服务，按照铁路运输费用结算单

据上注明的运输费用金额和 7% 的扣除率计算进项税额”的规定废止，从 2014 年 1 月 1 日起，接受铁路运输服务，应按取得的增值税货运专票上注明的税额作为进项税额。

购进初级农业产品，符合《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》的，按核定扣除标准计算的税额抵扣进项税额。

减免税优惠、即征即退的过渡政策变化

财税[2013]37 号规定的减免税优惠过渡政策，除继续执行或在 2013 年底截止的以外，有下列变化：

1. 试点纳税人提供的离岸服务外包业务，享受免税的期限延续到 2018 年 12 月 31 日。

2. 3 广播电影电视行政主管部门（包括中央、省、地市及县级）按照各自职能权限批准从事电影制片、发行、放映的电影集团公司（含成员企业）、电影制片厂及其他电影企业转让电影版权、发行电影以及在农村放映电影，免征增值税的优惠政策不再延续，从 2014 年起，电影放映服务可以选择按照简易计税办法计算缴纳增值税。

3. 试点纳税人提供国际货物运输代理服务免征增值税，其向委托方收取的全部国际货物运输代理服务收入，以及向国际运输承运人支付的国际运输费用，必须通过金融机构进行结算。

试点纳税人为大陆与香港、澳门、台湾地区之间的货物运输提供的货物运输代理服务参照国际货物运输代理服务有关规定执行。

4. 《财政部国家税务总局关于世行贷款粮食流通项目建筑安装工程和服务收入免征营业税的通知》（财税字[1998]87 号）所附《世行贷款粮食流通项目一览表》所列明的世界银行贷款粮食流通项目，自 2014 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日免征增值税。

5. 中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供的邮政普遍服务和邮政特殊服务免征增值税。

6. 自 2014 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日，中国邮政集团公司及其所属邮政企业为中国邮政速递物流股份有限公司及其子公司（含各级分支机构）代办速递、物流、国际包裹、快递包裹以及礼仪业务等速递物流类业务取得的代理收入，以及为金融机构代办金融保险业务取得的代理收入免征增值税。

7. 青藏铁路公司提供的铁路运输服务免征增值税。

8. 注册在洋山保税港区和东疆保税港区内的试点纳税人，提供的国内货物运输服务、仓储服务和装卸搬运服务，实行的增值税即征即退政策执行至 2015 年 12 月 31 日。

9. 2015 年 12 月 31 日前，试点纳税人中的一般纳税人提供管道运输服务，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。

10. 试点纳税人中的一般纳税人提供管道运输服务，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策，执行至 2015 年 12 月 31 日。

11. 经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，提供有形动产融资租赁服务，在 2015 年 12 月 31 日前，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。商务部授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准的从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，2013 年 12 月 31 日前注册资本达到 1.7 亿元的，自 2013 年 8 月 1 日起，按照上述规定执行；2014 年 1 月 1 日以后注册资本达到 1.7 亿元的，从

达到该标准的次月起，按照上述规定执行。

上述所称增值税实际税负，是指纳税人当期提供应税服务实际缴纳的增值税额占纳税人当期提供应税服务取得的全部价款和价外费用的比例。

12. 航天运输服务参照国际运输服务，适用增值税零税率。

纳税人身份认定标准有微调

应税服务年销售额超过一般纳税人认定标准（500 万元）但可以选择按小规模纳税人纳税的对象中，“不经常提供应税服务的非企业性单位、企业”修改为“不经常提供应税服务的单位”，这是由于财税[2013]106 号文件一开始就已将企业纳入“单位”，没必要再分列。但需注意的是，营改增试点纳税人应税服务年销售额超过规定标准但“不经常提供应税服务的单位”可选择按照小规模纳税人纳税，与《增值税暂行条例》中“非企业性单位、不经常发生应税行为的企业”可选择按小规模纳税人纳税，仍是有区别的。

财税[2013]37 号文件规定“小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定，成为一般纳税人”，而财税[2013]106 号文件将该规定修改为“未超过规定标准的纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定，成为一般纳税人”，而看似修改不大，只是将“小规模纳税人”改为“未超过规定标准的纳税人”，实则意义深远，意味着只要非增值税小规模纳税人只要会计核算健全，能够提供准确税务资料，也可以申请为增值税一般纳税人。

其他营改增政策的细微变化

同一省级辖区内的总分支机构可汇总缴税：自 2014 年 1 月 1 日起，属于固定业户的试点纳税人，总分支机构不在同一县（市），但在同一省（自治区、直辖市、计划单列市）范围内的，经省（自治区、直辖市、计划单列市）财政厅（局）和国家税务局批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

不征税代收费用增设条件：对不计入价外费用的代为收取的政府性基金或者行政事业性收费，增设了必须同时符合的三个条件，从而与增值税暂行条例实施细则保存一致。

解读企业所得税应纳税所得额若干问题的公告

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例（以下简称税法）有关规定，就纳税人和基层税务机关反映的企业所得税应纳税所得额若干问题，国家税务总局下发了《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（以下简称公告）。为便于理解和执行，现对公告解读如下：

一、关于企业接收政府划入资产的企业所得税处理

近年来，国有企业资产重组改制事项日益增多。在国有企业资产重组改制过程中，经常发生各级人民政府将其拥有或控制的经营性资产划拨给国有企业进行经营管理的情况。对于此类事项如何进行企业所得税处理，在实际税收征管和纳税申报过程中，税企双方经常出现理解不一、引发分歧的情况。公告对该类事项的企业所得税处理进行了统一和规范。

（一）企业接收政府投资资产的企业所得税处理。县级以上人民政府及其有关部门将国有资产作为股权投资划入企业，属于政策性划转（投资）行为，按现

行企业所得税规定，不属于收入范畴，因此，企业应将其作为国家资本金（资本公积）进行企业所得税处理。另外，由于该项资产价值通常由政府划转时直接确定，因此，该项资产的计税基础可以按其实际接收价值确定。

（二）企业接收政府指定用途资产的企业所得税处理。县级以上人民政府及其有关部门将国有资产无偿划入企业，凡划出单位或业务监管部门指定了专门用途，且企业已按《财政部国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税[2011]70 号）规定进行了管理，就具备了财政性资金性质，因此，根据《企业所得税法》第七条规定，可以作为不征税收入进行税务处理。其中，无偿划入资产属于非货币性资产的，应按该项资产实际接收价值确定不征税收入。

（三）企业接收政府无偿划入资产的企业所得税处理。企业无偿接受县级以上人民政府及其有关部门无偿划入资产，属于上述（一）、（二）项情形以外的（税法另有规定除外），企业应按政府确定的该项资产的实际接收价值，并入当期应税收入，计算缴纳企业所得税。如果政府没有确定接收价值的，应按资产的公允价值确定应税收入。上述处理的政策依据是：现行企业所得税法将企业收入总额分为免税收入、不征税收入和应税收入三类，显然，该项收入如果不属于免税收入或不征税收入，就应当属于应税收入。

二、关于企业接收股东划入资产的企业所得税处理

企业接收股东划入资产（包括股东赠予资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠予的资产、股东放弃本企业的股权，下同），凡作为资本金（包括资本公积）处理的，说明该事项属于企业正常接受股东股权投资行为，因此，不能作为收入进行所得税处理。企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的，说明该事项不属于企业正常接受股东股权投资行为，而是接受捐赠行为，因此，应计入收入总额计算缴纳企业所得税。

三、关于保险公司准备金支出的企业所得税处理

2011 年以前，保险公司提取的各项准备金（包括未到期责任准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金、已发生已报告未决赔款准备金和已发生未报告未决赔款准备金 5 项）应按中国保监会有关规定计算扣除。根据《财政部国家税务总局关于保险公司准备金支出企业所得税税前扣除有关政策问题的通知》（财税[2012]45 号）规定，从 2011 年起，保险公司提取的各项准备金应按财政部的会计规定计算扣除。对于此前尚未衔接转换的，即仍按中国保监会有关规定计算扣除的，应将两者之间的差额调整 2013 年度应纳税所得额。

四、关于核电厂操纵员培养费的企业所得税处理

从核力发电企业的实际运作看，核电厂操纵员的培养费用是一项持续、必要和生产运行紧密相关的投入，是发电成本的重要组成部分，不同于一般的职工教育培训支出。因此，公告明确核电厂操纵员培养费可作为核电企业发电成本税前扣除，同时强调，企业应将核电厂操纵员培养费与员工的职工教育经费严格区分，单独核算。

五、关于固定资产折旧的企业所得税处理

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 15 号）第八条规定：企业依据财务会计制度规定，并在实际会计处理上已确认的支出，凡未超过税法及有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算其应纳税所得额。之所以做出上述规定，主要目的是为了减少税会差异，尽可

能使税收与会计协调一致，方便纳税人申报和税务机关税收征管。但 15 公告施行后，部分税务机关与纳税人在固定资产折旧税会差异的处理上存在分歧，公告对这类问题进行了明确。

（一）企业会计折旧年限短于税法最低折旧年限的协调。《企业所得税法》第八条规定：企业实际发生的与取得应税收入相关的、合理的成本、费用准予在税前扣除。企业会计折旧提足后，在剩余的税收折旧年限已没有会计折旧，但由于前期已提折旧按税法规定进行了纳税调增，也就是说，税收与会计之间差异部分已实际进行了会计处理，因此，应当准予将前期纳税调增的部分在后期按税法规定进行纳税调减。这样处理，符合企业所得税税前扣除基本原则，也与 15 号公告第八条规定不冲突。

（二）企业会计折旧年限长于税法最低折旧年限的协调。如果企业固定资产采用的会计折旧年限长于税法规定的最低折旧年限，视同会计与税法无差异，按 15 号公告规定应按会计年限计算折旧扣除，不需要在年度汇算清缴时进行纳税调减。这样处理，大大减少纳税调整成本，符合 15 公告的立法精神。

（三）会计上提取减值准备的固定资产折旧的税会差异协调。根据税法规定，企业计提的固定资产减值准备应进行纳税调增。另根据税法规定，企业持有固定资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。由于企业计提的固定资产减值准备已进行纳税调增，并未税前扣除，所以，尽管固定资产的账面净值已经减少，但此时该固定资产的计税基础并未调整，仍可按税法确定的计税基础计算折旧扣除。这样处理，符合税法和 15 号公告的立法意图。

（四）会计与税法折旧方法不同导致的税会差异协调。一种情况是，企业按《企业所得税法》第三十二条规定实行加速折旧的，公告明确其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除，而不必按 15 公告规定看会计上是否已按加速折旧处理。另一种情况是，《财政部国家税务总局关于开采油（气）资源企业费用和有关固定资产折耗摊销折旧税务处理问题的通知》（财税[2009]49 号）规定油气企业在开始商业性生产之前形成的开发资产，准予按直线法计提折旧扣除，最低折旧年限为 8 年。按会计准则规定，企业可以采用产量法或年限平均法对油气资产计提折耗。在采用产量法计提资产折耗的情况下，会形成税会差异，如果单纯套用 15 公告的规定，会导致折耗（折旧）得不到及时扣除，违背《企业所得税法》第八条规定。基于此，公告明确，石油天然气开采企业在计提油气资产折耗（折旧）时，由于会计与税法规定计算方法不同导致的折耗（折旧）差异，应按税法规定进行纳税调整。

六、关于公告下发前上述事项的企业所得税衔接处理

为充分保障纳税人合法权益，做到政策有机衔接，公告明确适用于 2013 年度及以后年度企业所得税汇算清缴。企业 2013 年以前发生的上述事项尚未进行企业所得税处理的，可按本公告规定执行。对于手续不全、证据不清的，企业应及时补充完善。考虑到企业 2013 年度汇算清缴前接收政府或股东划入资产，事项比较复杂，补充相关证据和手续需要一定时间，因此，公告将补充完善时间延长到 2014 年底，到期仍未完成的，一律按税法规定严格处理，防止企业滥用该政策。

【纳税辅导】

土地增值税的几种主要缴纳情形

土地增值税暂行条例规定，转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人。近几年来，国家税务总局、各省市税务机关对土地增值税税收政策逐步予以明确和规范。特别是《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号），对这一问题区分不同情形作了明确。笔者经过梳理，确认房地产开发企业的以下几种主要情形，应当申报缴纳土地增值税。

1. 房地产销售应缴土地增值税。纳税人转让房地产取得的应税收入，包括转让国有土地使用权、地上的建筑物及附着物的全部价款及有关的经济收益。从收入的形式来看，包括货币收入、实物收入和其他收入。企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入，应确认为销售收入的实现。

2. 转让在建工程缴纳土地增值税。在建项目是指立项建设但尚未完工的房地产项目或其它建设项目。根据规定，纳税人转让已完成土地前期开发或正在进行土地前期开发，但尚未进入施工阶段的在建项目，按“转让无形资产”税目中“转让土地使用权”项目征收土地增值税，转让已进入建筑物施工阶段的在建项目，按“销售不动产”税目征收土地增值税。

3. 视同销售缴纳土地增值税。根据规定，房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产。其收入按下列方法和顺序确认：第一，按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；第二，由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

4. 售后回租缴纳土地增值税。单位和个人转让房地产，同时要求购房者将所购房地产无偿或低价给转让方或者转让方的关联方使用一段时间，其实质是转让方获取与转让房地产有关的经济利益。对以此方式转让房地产的行为，应将转让房地产的全部价款及有关的经济收益确认为转让收入，依法计征土地增值税。如转让房地产价款以外的有关经济收益无法确认的，应判断其转让价格是否明显偏低。对转让价格明显偏低且无正当理由的，应采用评估或其他合理的方法确定其转让收入，依法计征土地增值税。

5. 公共设施有偿转让缴纳土地增值税。根据规定，房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场（库）、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通讯等公共设施，按以下原则处理：1，建成后产权属于全体业主所有的，其成本、费用可以扣除；2，建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的，其成本、费用可以扣除；3，建成后有偿转让的，应计算收入，并准予扣除成本、费用。

6. 房地产评估增值发生权属转让的缴纳土地增值税。根据规定，纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格计算征收土地增值税：（一）隐瞒、虚报房

地产成交价格的；（二）提供扣除项目金额不实的；（三）转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。

7. 房地产抵押典当拍卖抵债的征收土地增值税。根据规定，对房地产的抵押（权属未变），在抵押期间不征收土地增值税；抵押期满以房地产抵债（发生权属转让）的，应征收土地增值税。

8. 资产收购缴纳土地增值税。资产收购，是指一家企业（受让企业）购买另一家企业（转让企业）实质经营性资产的交易，不论是部分资产收购还是整体资产收购，被收购企业法人资格仍然保留。在资产收购中，被收购企业将房地产转让到收购企业中的，应按规定缴纳土地增值税。

9. 以房地产投资联营应缴土地增值税。根据相关规定，自 2006 年 3 月 2 日起，对于以土地（房地产）作价投资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，均按规定缴纳土地增值税。

厘清与工资相关的四个基本概念

“工资总额”、“职工薪酬”、“工资、薪金总额”和“工资、薪金所得”四者概念范畴、法规依据、使用范围等有何不同？

四者概念的区别

总体来说，“工资总额”、“工资、薪金总额”和“工资、薪金所得”三个概念虽有区别，但差别不大，主要是“职工薪酬”与这三个概念差别较大，集中体现在概念范畴、法规依据、使用范围和使用主体等方面。

一、概念范畴、法规依据、使用范围方面的区别

1. “工资总额”

“工资总额”属于统计范畴的概念，它是计划经济的产物。我国政府为了能对关系国计民生的重要经济指标进行宏观调控，特别设置了监控个人收入的“工资总额”指标和监控个人支出的“物价指数”指标，目的在于避免收入差距过大和物价波动过大的问题。为保证国家对工资进行统一的统计核算，1989 年 9 月 30 日，经国务院批准，国家统计局 1990 年 1 月 1 日发布第一号令《关于工资总额组成的规定》。该规定明确指出：工资总额是指各单位在一定时期内直接支付给本单位全部职工的劳动报酬总额。工资总额的计算应以直接支付给职工的全部劳动报酬为根据。

工资总额由六部分组成：（一）计时工资，（二）计件工资，（三）奖金，（四）津贴和补贴，（五）加班加点工资，（六）特殊情况下支付的工资。

工资总额不包括：（一）根据国务院发布的有关规定颁发的创造发明奖、自然科学奖、科学技术进步奖和支付的合理化建议奖和技术改进奖以及支付给运动员、教练员的奖金；（二）有关劳动保险和职工福利方面的各项费用；（三）有关离休、退休、退职人员待遇的各项支出；（四）劳动保护各项支出；（五）稿费、讲课费及其他专门工作报酬；（六）出差伙食补助费、误餐补助、调动工作的旅费和安家费；（七）对自带工具、牲畜来企业工作职工所支付的工具、牲畜等补偿费用；（八）实行租赁经营单位的承租人的风险性补偿收入；（九）对购买本企业股票和债券的职工所支付的股息（包括股金分红）和利息；（十）劳动合同制职工解除劳动合同时由企业支付的医疗补助费、生产补助费等；（十一）

因录用临时工而在工资以外向提供劳动力单位支付的手续费或管理费；（十二）支付给家庭工人的加工费和按加工订货办法支付给承包单位的发包费用；（十三）支付给参加企业劳动的在校学生的补贴；（十四）计划生育独生子女补贴。

过去，“工资总额”主要用于统计指标本身。现在，除此之外，更主要的还是用于计算各单位缴纳各项社保金和企业年金的基数。

2. “职工薪酬”

“职工薪酬”属于企业会计准则的概念。在企业会计准则颁布之前，仅仅是一个会计核算的概念，即“应付工资”。此时的“应付工资”核算范围和口径与统计上的“工资总额”基本一致。但存在企业核算工资成本口径过小，不能全面、真实反映企业工资性的成本支出，导致企业在确定产品售价时，低估了人力成本的因素。特别是出口企业的产品定价，没有全面考虑人力成本的全部支出，如福利性、非货币性的实物性支出，致使产品定价偏低，引发进口国的低价倾销投诉。

为了解决这些问题，财政部于 2006 年颁布了《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》，第一次正式明确了企业会计核算有关职工薪酬的确认范围和计量方法。2014 年 1 月，财政部又重新修订了该准则，进一步完善了有关核算要求。

根据财政部最新颁布的《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》的规定，“职工薪酬”是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。从该准则的有关规定来分析，“职工薪酬”所包含的人员范围和项目范围，要远远超过“工资总额”的范围。例如，“职工薪酬”不仅包括向本企业职工支付的各项薪酬，还包括企业为个人缴纳的各项社保金、企业提供的食宿等，但却不在工资总额的统计范围。可以说，“职工薪酬”囊括了企业为员工甚至关系利益人支付的所有支出。

3. “工资、薪金总额”

“工资、薪金总额”属于企业所得税法的概念范畴。根据企业所得税法的规定，工资、薪金总额是纳税人每一纳税年度支付给在本企业任职或与其有雇佣关系的员工的所有现金或非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与任职或者受雇有关的其他支出。地区补贴、物价补贴和误餐补贴也应作为工资、薪金总额。

但下列支出不作为工资、薪金总额：雇员向纳税人投资而分配的股息性所得；根据国家或省政府的规定为雇员支付的社会保障性缴款；在职工福利费中支付的各项福利支出（包括职工生活困难补助、探亲路费等）；各项劳动保护支出；独生子女补助；纳税人负担的各项社保金；国家税务总局认定的其他不属于工资薪金总额的项目。

在 2008 年前，“工资、薪金总额”称为“工资、薪金支出”，也叫“计税工资”，即对企业的工资、薪金总额采取限额列支的办法，具体规定是：内资非国有企业按个人所得税起征标准，作为企业所得税前列支的限额；国有企业采取税利挂钩的，以企业主管部门核定的工资总额基数与实现税利增减比例浮动管理方式；“三资”企业没有限额要求；事业单位企业化管理的，以上级单位核定的工资总额为准。

2008 年以后，我国实行新的企业所得税法，将“工资、薪金支出”改为“工资、薪金总额”，取消了内资非国有企业按个人所得税起征标准作为企业所得税前列支的限额管理，但其他管理要求依然实行。但对不实行限额管理的企业实际

发生的工资、薪金总额，增加了支出合理性与真实性的要求。根据《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）文件的规定，“合理工资、薪金”，是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资、薪金。税务机关在对工资、薪金进行合理性确认时，可按以下原则掌握：

- （一）企业制订了较为规范的员工工资、薪金制度；
- （二）企业所制订的工资、薪金制度符合行业及地区水平；
- （三）企业在一定时期所发放的工资、薪金是相对固定的，工资、薪金的调整是有序进行的；
- （四）企业对实际发放的工资、薪金，已依法履行了代扣代缴个人所得税义务；

（五）有关工资、薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的。

其中第（四）条的规定是首次提出的要求，彰显了刚性管理的特征。从企业所得税法对“工资、薪金总额”的规定来看，如果是采取非限额管理的方式，与国家统计局对“工资总额”的规定基本相同。另外，“工资、薪金总额”还是企业按比例计算在企业所得税前列支的职工福利费、工会经费、职工教育经费的基数依据。

4. “工资、薪金所得”

“工资、薪金所得”属于个人所得税法的概念范畴，是公民个人取得收入的一个税目。个人所得税法实施细则明确“工资、薪金所得”，是个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

但下列收入不计入工资、薪金所得：独生子女补贴、托儿补助费、差旅费津贴、误餐补助，执行公务员工资制度未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额和家属成员的副食品补贴等。

一般来说，属于单位“工资、薪金总额”的项目，也应属于单位雇员“工资、薪金所得”的项目，但不属于单位“工资、薪金支出”的项目，也可能属于单位雇员“工资、薪金所得”的项目。例如 1：补充医疗保险问题。根据国税函（2009）3 号文件规定，工资、薪金总额，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，即补充医疗保险不计入“工资、薪金总额”，但要计入“工资、薪金所得”，计算个人所得税。例如 2：按照财政部规定，个人因公在城区、郊区工作，不能在工作单位或返回就餐的，根据实际误餐顿数，按规定标准领取的误餐补助包括在“工资、薪金总额”中，不属于“工资、薪金所得”范围。如果是单位以误餐补助名义发给职工的补助、津贴就须计入“工资、薪金所得”。

二、适用主体的区别

“工资总额”、“职工薪酬”、“工资、薪金总额”是单位主体的工资概念，而“工资、薪金所得”则是雇员个人主体的工资概念，不是单位主体的支出概念。但又由于单位必须履行为本单位员工代扣代缴个人所得税的法定义务，要求单位要争取掌握理解“工资、薪金所得”的概念。

四者之间的联系

“工资总额”、“职工薪酬”、“工资、薪金总额”及“工资、薪金所得”之间虽然存在一定的差异，但互相之间的交集还是很多。在很多情况下，如果不

存在各自的特殊性差异，它们之间会经常发生重合，这也是四者之间容易混淆的主要原因。特别是“工资总额”、“工资、薪金总额”及“工资、薪金所得”三者之间的重合度较高。例如，如果单位的“工资总额”都是在成本费用列支的，那么，“工资总额”可能等同于“工资、薪金总额”。另外，在计算企业应纳税所得额时，为便于考核管理，实行工效挂钩的企业需同时使用“工资、薪金总额”、“工资总额”这两个概念，而不仅仅是“工资、薪金总额”的概念。

同样，很多情况下，单位的“工资、薪金总额”可能等同于雇员的“工资、薪金所得”。

几种常见资产的所得税处理

由于财务会计与税收会计的差异，纳税人往往对可供出售金融资产、内部研发无形资产和投资性房地产的所得税处理不当，遭受损失。纳税人在进行上述业务处理时，应遵照税法的规定。

可供出售金融资产的处理

可供出售金融资产，通常是指企业没有划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项的金融资产。在会计处理上，资产负债表日，可供出售金融资产应当以公允价值计量，且公允价值变动计入资本公积（其他资本公积）。处置可供出售金融资产时，应将取得的价款与该金融资产账面价值之间的差额，计入投资损益；同时，将原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额对应处置部分的金额转出，计入投资损益。

在税务处理上，可供出售金融资产属于企业所得税法第十四条规定的投资资产。对于可供出售的金融资产，在公允价值变动、计提资产减值损失、出售时会计和税法都可能存在差异，需要做出相应的调整。

内部研发无形资产的处理

《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定，企业内部研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益；仅对于开发阶段中发生的部分支出，在符合一定条件的情况下，才能计入无形资产的入账价值。内部研发无形资产的后续计量主要是对使用寿命有限的无形资产才需要在估计使用寿命内采用系统合理的方法进行摊销；对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要摊销，但应当在每个会计期间进行减值测试，如经减值测试表明已发生减值，则需要计提相应的减值准备。

企业所得税法规定，内部研发无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础；在计算应纳税所得额时，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销；未经核定的内部研发无形资产减值准备金支出，在计算应纳税所得额时不予扣除；自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产不得计算摊销费用扣除，在计算应纳税所得额时不予扣除；无形资产的摊销年限不得低于 10 年。

投资性房地产处理

企业会计准则规定，投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。企业所得税上对投资性房地产的处理，应依据企业所得税法对固定资产和无形资产的相关规定进行。

关于后续支出问题，企业会计准则规定，投资性房地产发生后续支出时，如果该支出将会引起相关的经济利益很可能流入企业而且该支出的成本能够可靠计量，就应该将其资本化，计入投资性房地产的成本；如果不能满足上述条件的，应当在发生的时候直接计入当期损益。企业所得税相关法规规定，符合下列条件之一的固定资产修理，应视为固定资产大修理支出：1. 发生的修理支出达到固定资产原值 20%以上；2. 经过修理后有关资产的经济使用寿命延长 2 年以上。纳税人的固定资产修理支出可在发生当期直接扣除。纳税人的固定资产大修理支出，如有关固定资产尚未提足折旧，可增加固定资产价值；如有关固定资产已提足折旧，可作为递延费用，在尚可使用年限的期间内平均摊销。

关于计量问题，会计准则规定，对于采用公允价值计量模式投资性房地产，其会计处理在企业所得税上不予确认。在没有减值迹象，采用成本计量模式的会计处理与企业所得税处理基本一致，在存在减值迹象的减值损失不允许扣除。

关于转换问题，企业将投资性房地产转换为一般性固定资产或无形资产有三种情形：一是企业将原采用成本计量模式计价的投资性房地产（没有提取减值准备），转换为一般性固定资产或无形资产时，会计和企业所得税对资产的计价基本一致；二是企业将原采用成本计量模式计价的投资性房地产（已提取减值准备），转换为一般性固定资产或无形资产时，会计和企业所得税对资产的计价不一致；三是企业将原采用公允价值计量模式计价的投资性房地产，转换为一般性固定资产或无形资产时，会计和企业所得税对资产的计价不一致。

境外所得有关个人所得税申报

随着我国走出去战略的推进，个人境外所得数量日益增加。根据个人所得税法及其实施条例的规定，国内人员除了要就境内收入申报纳税外，从境外取得的所得同样需要在国内申报缴纳个人所得税。具体哪些所得需要申报以及如何办理申报？针对这些纳税人关注的问题，广州市地方税务局给予了回应。

准确理解境外所得概念

对个人而言，判断所得来源不应以支付地为判定标准。下列所得，不论支付地点是否在中国境外，均为来源于中国境外的所得：

1. 因任职、受雇、履约等而在中国境外提供劳务取得的所得；
2. 将财产出租给承租人在中国境外使用而取得的所得；
3. 转让中国境外的建筑物、土地使用权等财产或者在中国境外转让其他财产取得的所得；
4. 许可各种特许权在中国境外使用而取得的所得；
5. 从中国境外的公司、企业以及其他经济组织或者个人取得的利息、股息、红利所得；
6. 税收法律、法规规定的其他所得。

应计算缴纳个人所得税的境外所得包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。

两种申报方式

代扣代缴：纳税人受雇于中国境内的公司、企业和其他经济组织以及政府部门并派往境外工作，其所得由境内派出单位支付或负担的，境内派出单位为个人所得税扣缴义务人，税款由境内派出单位负责代扣代缴。

自行申报：境外所得来源于两处以上的纳税人，取得境外所得没有扣缴义务人的，或者扣缴义务人未按规定扣缴的纳税人，均应自行申报纳税。

被中国境内派出或投资机构（下称境内派出机构）派往境外分支机构、使（领）馆、关联公司、代表处（以下统称为境外任职、受雇的中方机构）任职、受雇的外派人员，其境外所得由境外任职、受雇的中方机构支付、负担的，可委托其境内派出机构办理纳税申报；没有境内派出机构的纳税人，可以委托有税务代理资质的中介机构或者他人代为办理纳税申报。

依申报方式区分申报期限

扣缴义务人所扣税款，应当在次月十五日内缴入国库，并向税务机关报送纳税申报表以及税务机关要求报送的其他资料。

自行申报纳税的纳税人，应在年度终了后三十日内，将应纳的税款缴入国库，并向税务机关报送纳税申报表。如所得来源国与中国的纳税年度不一致，年度终了后三十日内申报纳税有困难的，经主管地税机关登记备案后，可在所得来源国的纳税年度终了、结清税款后三十日内申报纳税。纳税人如在税法规定的纳税年度期间结束境外工作任务回国，应当在回国后的次月十五日内，向主管地税机关申报缴纳个人所得税。

申报地点有区别

扣缴义务人：扣缴义务人应向其主管地税机关申报。

自行申报：有境内派出单位的，但按要求应自行申报的纳税人，向其派出单位所在地的主管地税机关申报。其他纳税人向中国境内户籍所在地主管地税机关申报。在中国境内有户籍，但户籍所在地与中国境内经常居住地不一致的，选择并固定向其中一地主管地税机关申报。在中国境内没有户籍的，向经常居住地主管地税机关申报。

派出机构勿忘报送纳税信息

中国境内的公司、企业和其他经济组织以及政府部门，凡有外派人员的，应在每一年度终了后三十日内向主管税务机关报送外派人员情况。内容主要包括：外派人员的姓名、身份证或护照号码、职务、派往国家和地区、境外工作单位名称和地址、合同期限、境内外收入状况、境内住所及缴纳税收情况等。

市地税局提醒，根据《纳税信用等级评定管理试行办法》，派出机构不能依法报送纳税资料的，其纳税信用等级将不得评为 A 级。

分国分项计算应纳税额

纳税人在计算境外所得应纳个人所得税额时，应区别不同国家或者地区 and 不同所得项目，分别计算应纳税额。也就是说，应按“既分国（地区）又分项”的原则计算应纳税额。

境外缴纳税额可抵免

纳税义务人从中国境外取得的所得，可以在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。纳税人在境外某一国家或地区实际缴纳的个人所得税额，超过扣除限额的部分，不得在本年度应纳税额中扣除，但可在以后年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣，补扣期不超过五年。

同一国家或者地区内不同所得项目的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额。也就是说，应按“分国（地区）不分项”的原则计算扣除限额。

可扣除的境外缴纳个人所得税额是指个人来源于中国境外的所得依照该所得来源国家或地区的法律应当缴纳并实际已经缴纳,且能提供境外税务机关填发的完税凭证或其他完税证明材料原件的个人所得税款。

逾期申报将受罚

纳税人未按照规定期限办理纳税申报和报送纳税资料的,税务机关可根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十二条规定,对纳税人处二千元以下的罚款;情节严重的,可以处二千元以上一万元以下的罚款。

纳税人不进行纳税申报,造成不缴或少缴税款的,税务机关可根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十四条第二款规定追缴其税款、滞纳金,并处不缴或少缴税款百分之五十以上五倍以下的罚款。

【账务处理】

补缴免、抵、退税款的会计处理

《国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税管理办法》(国家税务总局公告 2012 年第 24 号)规定,对生产企业已申报办理免抵退税的出口货物,如果跨年度发生退运,或者跨年度依照规定应当适用免征增值税政策,或者跨年度依照规定应当适用征收增值税政策,生产企业应当依照规定补缴免抵退税额。由于适用政策不同,其相应会计处理也各不相同。

一、生产企业退运,补缴免抵退税额的处理

生产企业出口货物跨年度发生退关退运,如果出口货物已申报办理免抵退税的,应当依照规定补缴已办理免抵退税额。对补缴的免抵退税额不得计入营业成本,应当红字贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目,贷记“银行存款”等科目,相当于列作进项税额予以抵扣;同时将免抵退税不得免征和抵扣税额从成本中转回,红字借记“以前年度损益调整”科目,红字贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

例 1,某纺织公司属于可以出口退(免)税申报后提供出口收汇核销单的生产企业,具有增值税一般纳税人资格。2011 年 10 月,公司以一般贸易方式出口棉布一批,出口离岸价 5130002.96 元,征税率 17%,退税率 16%。该笔出口货物当月取得出口报关单退税联和电子信息,公司 2011 年 11 月办理免抵退税申报,单证信息齐全,计算免抵退税额 820800.47 元,其中出口退税 420000 元、免抵税额 400800.47 元。2012 年 3 月,公司发生退关退运,主管税务机关通知公司依照规定补缴免抵退税款。

2011 年 10 月出口销售时

借:应收账款 5130002.96

贷:主营业务收入——出口 5130002.96

2011 年 10 月计算转出不予免征和抵扣税额

借:营业成本 51300.03

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 51300.03

2011 年 11 月计算办理出口退税和免抵税额

借:其他应收款——应收出口退税 420000

应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额） 400800.47

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）820800.47。

2012 年 3 月退运冲减出口销售

借：应收账款-5130002.96

贷：以前年度损益调整 -5130002.96。

同时冲减出口销售成本，会计处理略。

2012 年 3 月转回不予免征和抵扣税额

借：以前年度损益调整-51300.03

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）-51300.03。

2012 年 3 月补缴免抵退税额

应补缴免抵退税额=5130002.96×16%=820800.47（元）

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）-820800.47

贷：银行存款 820800.47

对退运的出口销售额，生产企业应在增值税申报表上用负数填写第七栏“免抵退办法出口货物销售额”；对补缴的免抵退税额，生产企业应当用负数填列第十五栏“免抵退货物应退税额”；对转回的免抵退税不得免征和抵扣税额，生产企业应当用负数填列在增值税纳税申报表附列资料（表二本期进项税额明细）第十八栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”。

二、生产企业出口货物由于适用免征增值税政策而补缴免抵退税额的处理

生产企业已申报办理出口退（免）税的货物跨年度按照规定可以适用免征增值税政策的，应当依照规定全额补缴免抵退税额。对于补缴的免抵退税额应当如何处理？

第一种办法，生产企业应当将补缴的免抵退税额红字贷记“应交税费——应交增值税（出口退税）”科目，贷记“银行存款”等科目；同时按照当期免税出口销售额计算划分转出相应进项税额，虽然补缴免抵退税额符合哪里来哪里去的会计处理要求，但是免抵退税额红字记入“应交增值税（出口退税）”科目贷方，实质上就列作了进项税额予以抵扣，这不符合出口免税不得抵扣进项税额的原则，同时当期出口货物相应进项税额（即补缴的免抵退税额）不属于不可划分的进项税额，不应当适用计算划分转出进项税额办法。

第二种办法，生产企业应当将补缴的免抵退税额红字贷记“应交税费——应交增值税（出口退税）”科目，贷记“银行存款”等科目，这属于出口免税货物直接可区分的进项税额，应当直接作进项转出处理，借记“以前年度损益调整”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。从简便出发，生产企业出口货物适用免税政策，其补缴的免抵退税额应当直接计入成本，不得红字贷记“应交税费——应交增值税（出口退税）”科目。

笔者赞同第二种办法。

例 2，某纺织公司属于可以出口退（免）税申报后提供出口收汇核销单的生产企业，具有增值税一般纳税人资格。2011 年 10 月，公司以一般贸易方式出口棉布一批，出口离岸价 5130002.96 元，征税率 17%，退税率 16%。该笔出口货物当月取得出口报关单退税联和电子信息，公司 2011 年 11 月办理免抵退税申报，单证信息齐全，计算免抵退税额 820800.47 元，其中出口退税 420000 元、免抵税额 400800.47 元。2012 年 7 月，公司仍然未收汇核销，不能提供出口收汇核销单，依照规定公司可以适用免征增值税政策。因而公司 2012 年 8 月办理出口货物免税申报手续，同时依照规定补缴已办理的免抵退税额。

2012 年 8 月补缴免抵退税额

贷：应交税费——应交增值税（出口退税） -820800.47

贷：银行存款 820800.47

由于适用免征增值税政策，将补缴的免抵退税额计入营业成本

借：以前年度损益调整 820800.47

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 820800.47

值得注意的是，由于出口货物适用免征增值税政策，因而其免抵退税不得免征和抵扣税额不得再从成本中转回。

对适用免征增值税政策的出口销售额，生产企业应在增值税申报表上用负数填写第七栏“免抵退办法出口货物销售额”，同时在第八栏“免税货物及劳务销售额”和第九栏“其中：免税货物销售额”填写；对补缴的免抵退税额，生产企业应当用负数填列第十五栏“免抵退货物应退税额”；对计入成本的补缴免抵退税额，由于没有直接对应的栏目，因而生产企业可以填列在增值税纳税申报表附表资料（表二本期进项税额明细）第十四栏“免税货物用”。

三、生产企业出口货物由于适用征收增值税政策而补缴免抵退税额的处理

生产企业已申报办理退（免）税的出口货物，跨年度依照规定应当适用征收增值税政策而补缴免抵退税额的，生产企业应当按照补缴的免抵退税额红字贷记“应交税费——应交增值税（出口退税）”科目，贷记“银行存款”等科目；将以前申报的免抵退税不得免征和抵扣税额冲回，红字借记“以前年度损益”等科目，红字贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目；计提销项税额，借记“以前年度损益”等科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

例 3，某纺织公司属于可以出口退（免）税申报后提供出口收汇核销单的生产企业，具有增值税一般纳税人资格。2011 年 10 月，公司以一般贸易方式出口棉布一批，出口离岸价 5130002.96 元，征税率 17%，退税率 16%。该笔出口货物当月取得出口报关单退税联和电子信息，公司 2011 年 11 月办理免抵退税申报，单证信息齐全，计算免抵退税额 820800.47 元，其中出口退税 420000 元、免抵税额 400800.47 元。2012 年 7 月，公司仍然未收汇核销，不能提供出口收汇核销单，公司 2012 年 8 月未办理出口货物免税申报手续，因此 2012 年 9 月公司这笔出口货物依照规定应当适用征收增值税政策，同时依照规定补缴已办理的免抵退税额。

2012 年 9 月适用征收增值税政策计提销项税额

销项税额 = $5130002.96 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 745385.05$ （元）

借：以前年度损益调整 745385.05

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 745385.05

2012 年 9 月补缴免抵退税额

贷：应交税费——应交增值税（出口退税） -820800.47

贷：银行存款 820800.47

2012 年 9 月将免抵退税不得免征和抵扣税额从成本中转回

借：以前年度损益调整 -51300.03

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） -51300.03

应纳增值税 = $745385.05 - 820800.47 - 51300.03 = -126715.45$ （元），当月该笔出口货物应纳增值税额为零，留抵税额 126715.45 元。

小微企业减征所得税的两个税负临界点

小型微利企业年应纳税所得额处于 6 万元（10 万元）和 30 万元这两个临界点时，即使是极小的金额变动，也会引起企业所得税税负的较大变化。

企业所得税法及实施条例规定，符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征收企业所得税。《财政部、国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税〔2011〕117 号）规定，年应纳税所得额低于 6 万元的小型微利企业，其所得减按 50% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税，即减半征收企业所得税。《财政部、国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税〔2014〕34 号）规定，将 6 万元从 2014 年起上限提升到 10 万元。纳税人享受上述税收优惠，该注意哪些事项呢？

税法对于小型微利企业并没有作出界定，而是直接对符合减征企业所得税优惠的对象即“符合条件的小型微利企业”作出规定：从事国家非限制和禁止行业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 100 人，资产总额不超过 3000 万元的工业企业和从业人数不超过 80 人，资产总额不超过 1000 万元其他企业。可见，企业所得税减税优惠的小型微利企业与月销售（营业）额不超过 2 万元免征增值税、营业税的小微企业是不同的标准，两者不应混淆。

在企业所属行业和从业人数、资产总额均符合规定条件的情况下，准确计算应纳税所得额，就成为能否享受上述减税优惠的关键，特别是两个临界点，决定着纳税人的税负高低。

第一个临界点：6 万元

年应纳税所得额不超过 6 万元的，按应纳税所得额的 50% 作为计税的基数，再按 20% 的优惠税率计算应缴的企业所得税。由于现行企业所得税税率是比例税率而非超额累进税率，相关减税规定实行的是应纳税所得额不超过 6 万元的减半计入计税依据，应纳税所得额超过 6 万元的，则全额（而非仅超过部分）计入计税依据，这也就意味着当应纳税所得额高于 6 万元时，其税负将增加一倍以上。

例如：A 企业年应纳税所得额为 60000 元，应缴纳企业所得税 6000 元（ $60000 \times 50\% \times 20\%$ ）；B 企业应纳税所得额为 60001 元，应缴纳企业所得税 12000.2 元（ $60001 \times 20\%$ ），应纳税所得额增加 1 元，其税负增加 6000.2 元，比例高于 100% 以上。

2014 年开始，年应纳税所得额不超过 10 万元的，按应纳税所得额的 50% 作为计税的基数，再按 20% 的优惠税率计算应缴企业所得税。例如：C 企业年应纳税所得额为 100000 元，应缴纳企业所得税 10000 元（ $100000 \times 50\% \times 20\%$ ）；D 企业应纳税所得额为 100001 元，应缴纳企业所得税 20000.2 元（ $100001 \times 20\%$ ），应纳税所得额增加 1 元，而其税负增加 10000.2 元，比例高于 100% 以上。

第二个临界点：30 万元

年应纳税所得额不超过 30 万元的，可减按 20% 的优惠税率计税，但超过 30 万元时，则全额按 25% 的基本税率计税。税法对此项优惠是在比例税率的基础上降低税率，这样一来，应纳税所得额是否超过 30 万元，将导致幅度 25% 以上的税负变化。

例如：E 企业年应纳税所得额 300000 元，应缴纳企业所得税 60000 元（ $300000 \times 20\%$ ）；F 企业年应纳税所得额 300001 元，应缴纳企业所得税 75000.25 元

($300001 \times 25\%$)，应纳税所得额增加 1 元，其税率从 20% 上升至 25%，税负增加 15000.25 元，比例高于 25% 以上。

从以上分析可以看出，应纳税所得额处于 6 万元（10 万元）和 30 万元这两个临界点时，即使是极小的金额增加，也会引起企业所得税税负的较大变化。

按照现行税法规定，企业所得税实行分月或者分季预缴，年度终了后或者实际经营终止后汇算清缴的征缴方式。企业应当自月份或者季度终了之日起 15 日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款；应自纳税年度终了之日起 5 个月内或实际经营终止之日起 60 日内，依照税收法律、法规、规章及其他有关企业所得税的规定，自行计算本纳税年度应纳税所得额和应缴所得税额，并填写企业所得税年度纳税申报表，向主管税务机关办理企业所得税年度纳税申报、提供税务机关要求提供的有关资料、结清全年企业所得税税款，即进行汇算清缴。小型微利企业在预缴时享受了优惠政策，但年度汇算清缴时超过规定标准的，应按规定补缴税款。

享受前述减税优惠的企业，应在汇算清缴办理年度纳税申报时，附报相关资料，就享受小型微利企业税收优惠事项进行备案。以免因未按规定办理备案而不能享受减税优惠。

申报缴纳税款是纳税人的义务，汇算清缴的主体是纳税人，而税务机关则将着力点集中在企业备案或自行申报后、预缴申报后以及汇算清缴后的管理上，主要侧重汇算清缴后的管理。

符合条件的小型微利企业享受上述税收优惠，应当严格按照税法及相关税收政策的规定，准确核算应纳税所得额，尤其是在应纳税所得额临近 6 万元（10 万元）和 30 万元这两个临界点时，更应引起高度重视，准确、谨慎的核算，及时调整相关账务，以避免因适用税收政策或计算错误，在日后的税收检查时被税务机关调增应纳税所得额后超过临界点，而导致税负大幅增加。

代扣代缴资源税财税处理有差别

某环保发展有限公司成立于 2011 年 3 月，主要通过收购当地资源税应税石灰石用于 A 电厂的除尘脱硫。近期，税务部门在对该单位例行检查时，发现 7 月份收购石灰石 5000 吨，每吨收购价格为 30 元，取得增值税普通发票含税金额 150000 元，该石灰石单位税额为 2 元/吨，由于销售方不能提供“资源税管理证明”，该企业在履行代扣代缴义务并进行相关的财务处理：应代扣代缴资源税 $= 5000 \times 2 = 10000$ （元）。账务处理如下， 借记：原材料 138205.13，借记：应交税费——应交增值税（进项税额）21794.87，贷记：应交税费——应交资源税 10000，贷记：银行存款 150000。

对代扣代缴的含义未予正确理解

企业财务人员解释其上述财务处理是按照《财政部关于资源税会计处理的规定》（财会字[1994]8 号）第四条的规定要求进行的，此种处理，一是不影响国家应收缴的资源税，二是成本可以从企业所得税应纳税所得额中扣除。针对上述财务与税务处理，税务人员指出，虽然资源税的计算无误，但企业没有正确理解资源税的纳税义务、代扣代缴义务及相关财务处理的实质，导致的结果是，企业没有正确代扣代缴资源税，还会形成虚增成本，影响当期或后期的企业所得税。

《资源税暂行条例》第一条明确规定资源税的纳税义务人(以下简称纳税人),为在中华人民共和国境内开采本条例规定的矿产品或者生产盐的单位和个人。本例中的石灰石销售方作为纳税人,由于其不能提供“资源税管理证明”,才导致了该公司的扣缴义务行为的发生。为此,国家税务总局关于印发《中华人民共和国资源税代扣代缴管理办法》的通知(国税发[1998]49号)和《国家税务总局关于认定收购未税矿产品的个体户为资源税扣缴义务人的批复》(国税函[2000]733号)的规定,收购资源税未税矿产品的独立矿山、联合企业以及其他单位包括收购未税矿产品的个体户在内为资源税代扣代缴义务人。这里的代扣代缴是依照税法规定负有代扣代缴义务的单位和个人,从纳税人持有的收入中扣取应纳税款并向税务机关解缴的一种纳税方式,这里的扣缴是从纳税人持有的收入中扣缴而不是从其所持有的收入外另行收缴。就本例而言,该公司应从其所持有的150000元扣缴纳税人应缴纳的资源税10000元,而不通过加大成本的方式进行“代负代缴”。

对财务处理中“实际支付的收购款”未予正确理解

此前,《财政部关于资源税会计处理的规定》(财会字[1994]8号)第四条规定,企业收购未税矿产品,按实际支付的收购款,借记:材料采购等科目,贷记:银行存款等科目,按代扣代缴的资源税,借记:材料采购等科目,贷记:应交税金——应缴资源税科目;上缴资源税时,借记:应交税金——应缴资源税(现改为应交税费——应交资源税)科目,贷记:银行存款科目。

这里“实际支付的收购款”的正确理解应为按扣除应代扣代缴资源税后的价款支付的收购款,上例中实际应支付的收购款应该是140000(150000-10000)元,而不是发票开具金额150000元。

因此,本例中,在财务处理上应,借记:原材料128205.13,借记:应交税费——应交增值税(进项税额)21794.87,贷记:应交税费——应交资源税10000,贷记:银行存款140000。在税务处理上,该环保公司在依法代扣代缴资源税的10000元的同时还需向纳税人开具代扣代缴税款凭证,并向收购地的税务机关缴纳上述资源税。据此,该企业应正确理解资源税扣缴义务的程序履行义务,并在遵从税法的前提下,正确进行财务处理。另外,《税收征管法》第三十条第二款规定,扣缴义务人依法履行代扣、代收税款义务时,纳税人不得拒绝。纳税人拒绝的,扣缴义务人应当及时报告税务机关处理,因此,作为资源税的纳税人也应对上述政策予以理解并协助支持扣缴义务人依法履行扣缴义务。

小微企业免征流转税会计处理

近年来,国家财税部门出台一系列政策措施帮助中小企业克服困难。2013年9月,《财政部、国家税务总局关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税的通知》(财税〔2013〕52号)规定,自2013年8月1日起,符合条件的小微企业暂免征收增值税和营业税。此后,财政部又制定了《关于小微企业免征增值税和营业税的会计处理规定》(财会〔2013〕24号)。现就小微企业流转税的财税处理做一探讨。

流转税优惠相关税法规定

《财政部、国家税务总局关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税的通知》(财税〔2013〕52号)规定,自2013年8月1日起,对增值税小规模纳税人中

月销售额不超过 2 万元的企业或非企业性单位，暂免征收增值税；对营业税纳税人中月营业额不超过 2 万元的企业或非企业性单位，暂免征收营业税。但应关注以下 3 点：

1. 小微企业享受免税优惠有前提

并不是所有的小微企业都能享受增值税暂免的优惠政策，而仅限于增值税小规模纳税人中月销售额不超过 2 万元的企业或非企业性单位。营业税纳税人中月营业额不超过 2 万元的企业或非企业性单位，是指除个人（包括个体工商户）以外的企业或非企业性单位。月销售额或营业额超过 2 万元的，应全额缴税。

2. 兼营行为会计核算要分离

对纳税人兼营营业税业务和增值税业务，应分别计算其营业额，分别核算，分别免征营业税和增值税，而不是按合计营业额来确定是否征免税。因此，兼营增值税和营业税项目的小微企业，一定要准确把握增值税项目与营业税项目的界限，健全会计核算，重视准确划分并分别核算增值税与营业税的收入，避免在纳税申报时混淆不同税种的收入而造成其中一个税种的收入超标，最终导致无法享受免税的优惠。

3. 销售额（营业额）的确定

对于增值税纳税人，增值税属于价外税，财税〔2013〕52 号文件所指的 2 万元是指不含税销售额；对于营业税纳税人，营业税属于价内税，财税〔2013〕52 号文件所指的 2 万元营业额为含税营业额。

流转税优惠的会计处理

1. 免征增值税的会计处理

财会〔2013〕24 号文件规定，小微企业在取得销售收入时，应当按照税法的规定计算应交增值税，并确认为应交税费，在达到财税〔2013〕52 号文件规定的免征增值税条件时，将有关应交增值税转入当期营业外收入。

增值税属于价外税，由于该政策中的 2 万元属于起征点概念，月销售额超过 2 万的，全额征收增值税，只有月度终了，方能判断是否免征。因此在会计核算时，必须遵循价税分离原则。

（1）销售货物或提供应税劳务及应税服务时：

借：银行存款或应收账款

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税

（2）月末汇总销售收入，符合免税条件的，再作如下会计分录：

借：应交税费——应交增值税

贷：营业外收入

例 1：某小微企业销售一批货物含税收入 10300 元，在发生这笔业务时，会计处理如下：

借：应收账款（银行存款） 10300

贷：主营业务收入 10000

应交税费——应交增值税 300

在月度中间，不能合理确定本月销售额是否超过 2 万元时，正常计提应纳税额，假设本月只发生了该项经营行为，则符合免税条件，将无须缴纳的已计提的增值税转入当月营业外收入。

借：应交税费——应交增值税 300

贷：营业外收入 300

2. 免征营业税的会计处理

提供应税劳务时：

借：银行存款或应收账款

贷：主营业务收入

营业税的纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入或者取得索取营业收入款项平均的当天，为书面合同确定的付款日期的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为应税行为完成的当天。相应的营业税应做如下的处理：

借：营业税金及附加

贷：应交税费——应交营业税

小微企业满足财税〔2013〕52 号文件规定免征营业税条件的，所免征的营业税做如下的会计处理。

借：应交税费——应交营业税

贷：营业外收入

例 2：某小微企业本月取得了 5 笔营业税应税收入，均为银行存款，金额分别为 4000 元、6000 元、1000 元、5000 元、3000 元。全月营业额为 19000 元，营业税税率为 5%。

取得第一笔收入时，作如下会计处理：

借：银行存款等 4000

贷：主营业务收入 4000

借：营业税金及附加 200

贷：应交税费——应交营业税 200

本月营业额小于月营业额 20000 元，符合免征营业税条件。

借：应交税费——应交营业税 200

贷：营业外收入 200

【纳税筹划】

连锁经营企业涉税政策及纳税筹划

一、连锁经营盈利模式考察

微观层面的税收法律关系具有一定的可选择性；盈利模式设计是选择适用微观税收法律关系的有效手段。为了揭示连锁经营业态主要的带有普遍性的涉税问题，有必要对连锁经营的盈利模式——其实质是对商品流转增加值的实现环节和实现方式——作系统考察。

根据我们对连锁经营业态的考察，在包括外部供应商、自身生产制造基地、仓储配送中心、维修工厂、连锁分销网络、第三方物流组织和终端客户在内的整条“供应链”上，连锁业态主要的盈利模式包括：

（一）连锁分销商品的 3 种成本发生方式：

1. OEM 方式（俗称“贴牌”加工）；
2. 外购方式；
3. 自产方式。

（二）连锁分销商品流转增值额的 8 种实现方式：

1. 设点直营;
2. 进场专柜租赁经营;
3. 进场专柜“扣点”经营;
4. (单店、区域) 托管经营;
5. “发包”经营;
6. 特许加盟商专卖经营;
7. 法人型联营;
8. 合同型联营。

二、盈利模式涉税分析

上举各盈利模式中, 分销商品成本发生方式的选择主要属于企业成本管理范畴, 涉税筹划意义较小, 在此不作赘述。此外, 鉴于特许经营法律关系的多样性, 其涉税分析及节税筹划另见专文。下面对其他连锁经营盈利模式涉税问题逐项进行分析。

(一) 设点直营

经营特征:

1. 连锁经营企业设立分支机构直营自管, 直接面对终端客户;
2. 直营网点中, 以非独立或半独立核算的分支机构居多。

涉税分析:

1. 纳税义务人:

(1) 深圳市内未跨征管区域的非独立核算的直营店统以总公司为增值税、企业所得税纳税人;

(2) 深圳市内跨征管区域的非独立核算的直营店是增值税纳税人, 非经申请获准不得由总机构汇总缴纳增值税;

(3) 其他县市的直营自管店是增值税纳税人, 就地缴纳增值税;

(4) 不满足“企业所得税纳税义务人认定条件”的非独立核算的分支机构, 以总机构为所得税纳税义务人。

2. 增值税计税依据: 向购货方收取的全部价款和价外费用;

3. 适用增值税率: 小规模纳税主体适用 3% 征收率, 增值税一般纳税人适用法定税率;

4. 适用企业所得税率: 25%。

5. 内部调拨业务适用的税务管理政策:

(1) 货品在跨征管区域的总分支机构(指非独立核算的分支机构)间调拨且用于“销售”(指由受货方向购货方开具发票或收取货款), 应“视同销售”计征增值税(政策依据国税发[1998]137 号文);

(2) 独立核算的总分机构之间的货品“调拨”当然征收增值税;

(3) 深圳市对连锁经营企业增值税纳税事项的优惠政策:

实行统一采购、统一配送、统一核算的连锁经营商业企业在深圳市内的分支机构的申报纳税事项经深圳市国税局审批同意可以集中在总机构进行。

集中在总机构申报纳税的连锁商业企业所需发票(含分支机构)统一由总机构所在地征收机关提供或审批印制; 税款(含各分支机构)由总机构统一计提, 并按各分支机构的销售比例分别到分支机构所在地征收机关申报纳税; 申报时, 首先向总机构所在地征收机关提供完备的申报资料及附表, 再向分支机构所在地征收机关提供申报表, 并按销售比例缴纳税款。

集中申报缴纳的连锁商业企业的发票稽核、进项税额的审核、销售比例的审定等方面的工作由总机构所在地征收机关负责,分支机构所在地征收机关仅对分支机构的销售额有核实权,税务检查由总机构所在地税务机关负责。

6. 增值税一般纳税人固定业户到外县、市销售货物或应税劳务的税务管理规定:

(1) 企业所得税纳税地点不变。

(2) 适用如下增值税税务征管规定:

固定业户到外县(市)销售货物的,应当向其机构所在地主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明,向其机构所在地主管税务机关申报纳税。

固定业户(指增值税一般纳税人)临时到外省、市销售货物的,必须向经营地税务机关出示“外出经营活动税收管理证明”回原地纳税,需要向购货方开具专用发票的,亦回原地补开。对未持“外出经营活动税收管理证明”的,经营地开具专用发票的,经营地主管税务机关根据发票管理的有关规定予以处罚并将其携带的专用发票逐联注明“违章使用作废”的字样。

(二) 进场专柜租赁经营

经营特征:

1. 经营合同反映“租赁经营”特征,进场商户租赁商场柜台,自主经营;
2. 双方之间无货品购销和货款结算关系,商场一般不为租金商户提供统一对外开票的便利。

涉税分析:

1. 从涉税角度看,租赁经营显然仍是自营、直营,其税务管理适用分支机构相关规定,在此不作赘述。
2. 商业实践中,专柜租赁经营发生较少,主要是因为这种经营模式会增加进场商户的税务管理成本和日常开票事务。

(三) 进场专柜“扣点”经营

经营特征:

1. 依专柜经营合同规定,专柜货品所有权一般归属进场商户,专柜经营商品价格在不高于其在销售地其他商场同类专柜商品的零售价格的前提下,连锁经营企业有权调整。

2. 销售人员由连锁经营企业派驻但应遵循商场的营业规范。

3. 专柜商品销售款由商场统一收取,顾客如需发票,由商场以自己的名义统一开具。

4. 商场按月按专柜营业款的一定比例“提成”即“扣点”。扣点比例一般不低于专柜营业款的 20%,有的商场还有保底提成要求。提成款从进场结算货款中由商场扣除,进场商户于次月某日前按商场扣点后的销售额向商场开具(增值税)专用发票。如果连锁经营企业不能提供增值税专用发票与商场结算,商场则另从销售货款中扣除相当于商场应纳增值税款的货款作为补偿。

5. 在“扣点”之外,商场一般还向进场商户一次性收取履约保证金、开业赞助费和按期收取水电综合管理费等。

涉税分析:

基于专柜经营合同条款的一般约定并对照《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》相关规定,我们认为:

1. 专柜经营未改变商户自营性质,进场商户应就其向购货方收取的全部营业款确认增值税应税收入;商户支付给商场的“扣点”提成、开业赞助费、水电综

合管理费，构成其营业费用；商场因提供场地、收款服务、营业规范指导、商誉而获取的收入，构成其“服务业”税目下的营业税应税收入。

2. 与此相关联，商户按扣点后的营业款向商场开具销售发票理由不充分，商场以自己的名义向顾客开具发票涉嫌代开发票，因为专柜经营协议不仅往往有使商场免于承担经营风险的保底条款，有的专柜经营合同甚至还有“在经营中，商场商户所发生的债权、债务及纠纷诉讼等概由商户负责，一切与商场无关”的约定。

鉴于商品流通行业“进场自营、扣点开票”商业模式较为流行，连锁经营企业与商场之间这种实为自营、名为购销（买断式代销）的商业关系暨发票开具与取得的基础法律关系在一定程度上已得到税务管理部门的认可。但是在连锁经营企业增值税专用发票的开具时间是否滞后暨进场商户发运商品至“扣点”商场业务的增值税纳税义务的发生时间的问题上，税企双方往往发生争议。

此种未按税法规定的严格条件及时确认增值税销项税额的违章行为虽然算不上严重，但却是商品流通企业在税务检查中会经常遇到的“老大难”问题。

纳税检查调整风险主要是：

税务检查部门查实连锁经营企业进场商场（增值税专用发票票列购货方）的发货情况，将商场专柜库存货品数量，按当月或近期同类货品价格核定应税收入补征各税、加算滞纳金及处以行政处罚。

附：增值税专用发票开具时限的具体规定：

1. 采用预收货款、托收承付、委托银行收款结算方式的，为货物发出的当天；
2. 采用交款提货结算方式的，为收到货款的当天；
3. 采用赊销、分期付款结算方式的，为合同约定的收款日期的当天；
4. 将货物交付他人代销，为收到受托人送交的代销清单的当天；
5. 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，按规定应当征收增值税的，为货物移送的当天；
6. 将货物作为投资提供给其他单位或个体经营者，为货物移送的当天。
7. 将货物分配给股东，为货物移送的当天。

显然，在委托代销方式和分期付款这两种方式下，纳税人可以合法地推迟纳税义务发生的时间。

（四）托管经营

经营特征：

1. 连锁经营企业在统一进货、统一核算、统一企业形象的经营框架内将异地新设分销机构的日常管理职能有期限地委托给其他单位或个人行使；
2. 此种方式多发生在连锁分锁网络超常规扩张阶段或原有家族式企业经营管理权发生“渐进式”分权分治的发展阶段。

涉税分析：

1. 托管经营实质上是连锁经营企业总部对区域分销网络或个别分销机构管理控制权的调整与让渡，相关分销机构的税务法律地位并未因此改变。
2. 托管经营方式下，同样可能发生托管层面的“设点直营”、“租柜经营”、“扣点结算”等复杂情形，从而适用相应的税务管理规范。在此不作赘述。

（五）发包经营

经营特征：

1. 在基本保持连锁经营外部特征的前提下, 连锁经营企业将特定分销机构转让给其他单位或个人承包、承租经营, 放弃销售风险收益, 获取稳定的发包、发租收益;

2. 此种方式多发生在连锁经营市场趋于萎缩或连锁经营企业业务转型时期, 主要作为一种市场“退出”的过渡安排被采用。

涉税分析:

发包经营方式对连锁经营企业原有的税收法律关系变动很大, 需要结合承包、承租具体形式及经营成果分配方式加以识别和判定:

1. 连锁经营企业暨发包、发租方的税收法律关系。

(1) 发包、发租方所获发包、发租收益, 属企业所得税应税收入, 应与发包、发租分销机构的其他应税收入、成本、费用或损失一并核算, 单独或汇总缴纳企业所得税。

(2) 发包、发租方向承租、承包方移交、转让各类资产, 涉及应税行为(如让售增值税应税货物、外分不动产、土地使用权、商标使用权等)的, 应履行相应的纳税义务并遵循发票管理规范。

(3) 发包、发租方开展新的经营活动, 发生相关纳税义务, 应履行相应的纳税义务和接受相应的税务管理。

2. 承包、承租经营活动中承包、承租主体税收法律关系分析。

(1) 承包、承租经营单位是增值税、营业税、企业所得税的纳税义务人;

(2) 承包、承租经营个人是流转税纳税义务人和个人所得税纳税义务人(详见下“3”)。

3. 承包、承租经营活动中承包、承租人个人所得适用税目的识别与判定实务中, 对企事业单位的承包、承租经营所得应根据承包、承租形式以及经营成果分配方式的差别而分别适用以下三类税目和税率:

(1) 适用个体工商户的生产、经营所得税目和税率的情形:

对企事业单位承包、承租经营后, 工商登记改变为个体工商户的。这类承包、承租经营所得, 实际上属于个体工商户的生产、经营所得, 应按个体工商户的生产、经营所得项目征收个人所得税, 不再征收企业所得税。

(2) 适用对企事业单位承包、承租经营所得或工薪所得税目和税率的情形:

个人对企事业单位承包、承租经营后, 工商登记仍为企业的, 不论其分配方式如何, 均应先按照企业所得税的有关规定缴纳企业所得税, 然后根据承包、承租经营者按合同(协议)规定取得的所得, 依照个人所得税法的有关规定缴纳个人所得税。具体为:

①承包、承租人对企业经营成果不拥有所有权, 仅按合同(协议)规定取得一定所得的, 应按工资、薪金所得项目征收个人所得税。

②承包、承租人按合同(协议)规定只向发包方、出租人交纳一定的费用, 交纳承包、承租费后的企业的经营成果归承包、承租人所有的, 其取得的所得, 按企事业单位承包、承租经营所得项目征收个人所得税。

③外商投资企业采取发包、出租经营且经营人为个人的, 对经营人从外商投资企业分享的收益或取得的所得, 亦按照个人对企事业单位的承包、承租经营所得征收个人所得税。

(六) 法人型联营

经营特征:

1. 连锁经营企业与其他投资主体共同出资设立商场（法人企业），出资各方联营共管。

2. 商场与各入场商户签订《联营合作协议》，由各商户自主进货、自主销售并以商户名义索取进货发票。

3. 商场统一收取营业款和以商场名义开具销售发票并以“扣点”的形式分成。

4. 商场不组织进场商户的存货盘点工作。

5. 会计处理上，商场将进场客户的业务视同自营销售确认为商品销售收入，将扣点后的销售“收入”确认为商品销售“成本”，故存在账列销售成本无合法票据支持的突出问题。

涉税分析：

1. 从合同法及税务管理角度看，商场与各商户之间“联营合作”的法律关系不能成立，二者之间实为经营租赁合同关系。

2. 商场扣点收入属租赁所得，应该申报缴纳营业税和房产税，各商户自主进货、自主销售、自负盈亏、均系独立的纳税主体，均应办理注册税务登记手续，接受某种形式（如“定期定额”征收）的税务管理。

3. 商场代开销售发票，构成发票违章。

4. 由于缺乏基础法律关系支持，商场存在巨大的纳税检查调整和行政处罚风险。

如欲采用“联合经营”统一核算、税后分成的业务模式则需在合同条款及事实行为上作相应的调整。

（七）合同型联营

经营特征：连锁经营企业与其他市场主体订立联营、协作合同，开展互利合作。

涉税分析：

应视联营合同具体规定作具体分析，一般来讲，合同型联营重心落在资源互补、价格同盟等市场主体之间的初级协作层面，对双方的涉税法律关系的内容调整要求不大，此略。

以上系我们对连锁经营企业主要盈利模式所涉税收法律关系的专门分析。毋庸置疑的是：从税务筹划的视角，综合运用会计方法选择、票据关系调整、合同优化等多种手段完全可以在满足基本税务管理目标——避免被动税务违章——的前提下，发现和创设节税空间，获取经常性的节税收益。

广告宣传费纳税筹划另类思路

广告宣传作为宣传产品和企业形象的一种重要途径，越来越受到企业的重视。政府为调节经济，对不同的行业实行不同的广告宣传费税前扣除政策。面对广告宣传费用税前扣除政策的变化，如何进行广告宣传策划，达到既有宣传效果又节约税收成本的目的，值得事先筹划。

税法规定

《企业所得税法实施条例》

第四十四条规定，企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。财政部、国家税务总局《关

于部分行业广告费和业务宣传费税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕72号）规定，自2008年1月1日起至2010年12月31日，对化妆品制造、医药制造和饮料制造（不含酒类制造，下同）企业发生的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入30%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出，一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

由此可见，目前国家对不同行业所发生的广告宣传费税前扣除政策不一致，有些行业在当年按不超过销售（营业）收入15%比例扣除，有些行业在当年按不超过销售（营业）收入30%比例扣除，而有的行业则不允许在税前扣除。

案例分析

甲公司为一家生产经营企业，其从事行业发生的广告宣传费根据规定不允许税前扣除。该公司为增值税一般纳税人，适用企业所得税率为25%，未享受企业所得税优惠政策。虽然不能税前扣除广告宣传费支出，但甲公司为了不断扩大市场份额，每年还是要投入相当金额的广告宣传费用于企业形象宣传。以2009年为例，当年的财务预算预计投入广告宣传费用6000万元，因不能在税前扣除，将调增应纳税所得额 $6000 \times 25\% = 1500$ 万元。

对此，企业有没有降低广告宣传费支出成本的空间呢？如果对生产经营流程进行分析，就可合理合法选择如下筹划思路：

1. 可考虑将委托他人促销改为员工促销。甲公司实行“一品一策”的营销策略，对新产品及新区域开拓采取终端营销策略，主要依靠人员直接对零售商进行产品宣传。2008年以前受计税工资税前扣除政策所限，甲公司为避免因计税工资纳税调增而委托广告公司进行上门宣传。新的《企业所得税法》实施后，可考虑招聘一些员工进行促销。如现拟开拓一新区域市场，在支付媒体广告费和提供实物促销品的同时，还需安排30个人计划用6个月的时间去上门促销。如招聘员工按人均月工资2000元计算，合计需 $6 \times 30 \times 2000 = 36$ 万元，加上社会保险费等费用合计为40万元。如委托广告公司促销，假定也需支付促销费用40万元。因自2008年1月1日起，其发生的广告宣传费不能在税前扣除，如继续委托广告公司运作，将调增应纳税所得额40万元，相应应缴所得税 $400000 \times 25\% = 10$ 万元。相比之下，招聘员工促销为佳。不过，企业在选择营销策略时，不能只顾及税收因素，还应从多个方面去考虑，如招聘员工促销还应考虑劳动合同法等有关规定，进行综合比较。

2. 可考虑由一些供应商进行广告宣传。甲公司为降低产品制造成本，投资控股了一些多元化企业作为原材料供应商。甲公司所投资的这些多元化企业经营效益尚可，每年均有利润可分配。并且，甲公司主打品牌与这些多元化企业的主打产品均注册为同一商标，只是涉及行业不同，商标使用相关费用也进行了合理分摊。甲公司往年也都是突出主打品牌来进行企业形象宣传，据此可利用这些多元化企业宣传同一商标的方式，从一定程度上来实现甲公司宣传主打品牌的目的。

这些多元化企业投入广告宣传费的额度，应从年度经营收入和实现利润方面考虑，既不能超过税前扣除限额，又尽量不要产生亏损。以2009年为例，广告宣传费投入2000万元就可全额在税前扣除，也不会产生亏损。具体比较为：

（1）甲公司进行广告宣传。甲公司支付的广告宣传费不能在税前扣除，应纳税所得额调增2000万元，相应应缴所得税 $2000 \times 25\% = 500$ 万元。如果利用这些多元化企业进行广告宣传并在税前全额扣除，从甲公司及所属多元化企业作为一个整体考虑，将可少计缴所得税 $2000 \times 25\% = 500$ 万元。

(2) 供应商进行广告宣传。《企业所得税法》规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。甲公司支付 2000 万元广告宣传费,因不能税前扣除,对净利润的影响是 2000 万元。如果这些多元化企业支付 2000 万元广告宣传费,可税前扣除,对净利润的影响是 $2000 \times (1-25\%)=1500$ 万元,并且从这些多元化企业分回的利润是免税收入,将甲公司和这些多元化企业作为一个整体考虑,由这些多元化企业支付广告费,将少影响净利润 500 万元。

经过上述比较可知,由供应商进行广告宣传有利。不过,所投资的多元化企业除是甲公司投资的一人公司外,其他类型公司要顾及其他股东的权益。并且还要事先分析评估此种方式的广告宣传效果。

3. 投资设立一个代理公司不可取。甲公司有部分员工认为,本公司从事的行业发生的广告宣传费不允许在税前扣除,代理行业政策不同,可考虑设立一个代理公司,以代理公司进行广告宣传,这种思路不可取。根据财政部、国家税务总局《关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》(财税〔2009〕29 号)第一条第二项的规定,其他企业,按与具有合法经营资格的中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等)所签订服务协议或合同确认的收入金额的 5% 计算限额。

甲公司如投资设立一个全资代理公司,负责原材料的代理采购。以全年代理采购 200000 万元、按 5% 手续费计算为 $200000 \times 5\%=10000$ 万元代理收入,可税前列支的广告宣传费限额为 $10000 \times 15\%=1500$ 万元,对应的应纳税额为 $1500 \times 25\%=375$ 万元。代理手续费应按 5% 计征营业税,按营业税的 7% 和 3% 分别计征城建税和教育费附加(不考虑印花税等),则应缴营业税和城建税及教育费附加 $10000 \times 5\% \times [1 + (7\% + 3\%)] = 550$ 万元,对净利润的影响为 $550 \times (1-25\%) = 412.5$ 万元。

比较可知,由代理公司进行广告宣传可在税前扣除,可少缴所得税 375 万元,而增加净利润 375 万元。但因代理公司的代理手续费要缴营业税及附加税费 550 万元,而要减少净利润 412.5 万元,两者合计减少净利润 $412.5 - 375 = 37.5$ 万元,所以设立代理公司不可取。

融资统借统还需避免重复纳税

随着我国经济结构转型升级,企业的融资渠道越来越多样化,但部分中小企业遭遇融资难问题,集团性企业的部分子公司往往要借助集团的资信或信用额度才能取得银行借款。在这种背景下,重新梳理研究统借统还税收政策,避免重复纳税,对集团性企业显得尤为重要

统借统还营业税相关规定

《财政部、国家税务总局关于非金融机构统借统还业务征收营业税问题的通知》(财税字〔2000〕7 号)规定,对企业主管部门或企业集团中的核心企业等单位(以下简称统借方)向金融机构借款后,将所借资金分拨给下属单位(包括独立核算单位和非独立核算单位),并按支付给金融机构的借款利率水平,向下属单位收取用于归还金融机构的利息不征收营业税。统借方将资金分拨给下属单位,不得按高于支付给金融机构的借款利率水平向下属单位收取利息,否则,将视为具有从事贷款业务的性质,应对其向下属单位收取的利息全额征收营业税。

《国家税务总局关于贷款业务征收营业税问题的通知》(国税发〔2002〕13号)进一步规定,企业集团或集团内的核心企业(以下简称企业集团)委托企业集团所属财务公司代理统借统还贷款业务,从财务公司取得的用于归还金融机构的利息不征收营业税;财务公司承担此项统借统还委托贷款业务,从贷款企业收取贷款利息不代扣代缴营业税。

适用统借统还营业税政策的构成要件

依据上述两个文件,集团性企业要适用统借统还免征营业税的税收优惠政策,必须同时满足以下 3 个要件:

一是资金来源必须是金融机构借款,而不是自有资金、发债、资金归集等筹资手段取得的资金。

二是符合形式要件。集团向金融机构借款后,如需分拨给成员企业,必须与成员企业签订“一对一”(一笔金融机构借款对应一笔成员企业分拨款)或者“一对多”(一笔金融机构借款对应多笔成员企业分拨款)的统借统还贷款合同。其中合同名称需符合国税发〔2002〕13 号文件的规定,合同中的约定利率需与集团向金融机构借款的利率相同(执行期间不可以有利息返还或加息),同时合同的约定期限不得长于集团向金融机构借款的期限。

三是符合实质要件。集团和成员单位都执行了上述合同,集团向成员单位收取的利率水平没有超过金融机构借款利率,并有计息单据、资金往来单据及会计核算结果验证,从而可以证明集团实际上从事的是统借统还业务,而没有从事贷款业务。

统借统还税收政策主要执行风险

一是金融机构借款以外的资金来源,都不适用统借统还免征营业税政策。

二是统借统还税收政策要求必须找到资金利息水平的对应关系。统借统还税收政策形式上要求一笔金融机构借款按照相同的利率水平,对应一家或者多家子公司,但不可以是多对多的借贷关系。多对多的借贷关系中,有一部分在实质上是符合统借统还政策规定的,但不满足形式要件。具体分析如下:

1. 借款期限相等的多笔金融机构借款对应多家子公司。

一般企业拿到多笔期限相等但利率不等的借款后,会按照借款本金作为权数,与各借款方签订借款协议。这种情况在实质上是满足统借统还政策规定的,但形式要件不符合统借统还政策免征营业税的规定,税务机关一般要求企业拿出一份金融机构借款合同,同时要求企业找出该笔金融机构借款流向了哪几家子公司,要找到一对一或者一对多的对应关系,然后结合合同判定是否符合政策规定。上述操作方法,往往无法通过会计核算证明实质要件符合统借统还税收政策依据。税务机关往往认定其不符合统借统还的规定,要全额征收营业税。

2. 借款期限与利率不等的多笔金融机构借款,仅按本金作为权数加权平均利率对应多家子公司。

这种情况下,形式要件不符合规定,实质要件在期限最短的金融机构借款到期之前是符合规定的,但因为形式要件不满足银行存款一对一或一对多的情况,税务机关往往认定不符合统借统还的规定,要全额征收营业税。

3. 借款期限与利率不等的多笔金融机构借款,按本金及借款期限作为权数加权平均利率对应多家子公司。

这种情况形式要件不符合,实质要件符合,税务机关往往认定不符合统借统还的规定,要全额征收营业税。

多交易环节的纳税筹划

纳税筹划是目前企业需求较多的纳税服务之一。一个成功的纳税筹划方案不仅需要考虑服务对象涉及的税负问题,更需要综合考虑服务对象的相关方涉税问题;不仅需要考虑一个交易环节的涉税问题,更需要综合考虑多个交易环节问题。

案例:2006 年初,香港居民企业吉祥公司用现金出资 1200 万元(持股比例为 60%),中国居民企业如意公司以现金出资 800 万元(持股比例为 40%)共同在设立 A 居民公司,A 公司注册资本 2000 万元。2009 年 12 月,A 公司所有者权益总额为 2600 万元,其中实收资本 2000 万元、未分配利润 600 万元(2006 年到 2007 年末未分配利润为 200 万元;2008 年到 2009 年末未分配利润为 400 万元)。A 公司成立后一直未进行利润分配。2010 年 1 月 1 日,吉祥公司转让股权与如意公司,转让价款为 1580 万元。吉祥公司此笔股权转让涉及的税额为 $= (1580 - 1200) \times 10\% = 38$ 万元。

吉祥公司的财务经理,请国内税务专家张三作纳税筹划,张三根据现行常用的纳税筹划思路得出一纳税筹划方案:A 公司先将 600 万元的未分配利润分配按比例分配给吉祥和如意两股东。如意公司再出资 1220 万元购买上述股权。对于吉祥公司而言,收入金额仍为 1580 万元($600 \times 60\% + 1220 = 1580$)。该筹划方案的涉税分析如下:

(一) 分回股息红利涉及的税法相关规定

1、非居民企业分回股息红利应纳企业所得税依据

根据《企业所得税法》(主席令 63 号)第三条:“非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。”与第六条:“企业所得税法第三条所称所得,包括股息红利等权益性投资所得。”规定可知:上述吉祥公司作为非居民企业收到居民企业支付的股息红利应纳企业所得税。

2、非居民企业收到股息红利应纳税所得额的依据

根据《企业所得税法》(主席令 63 号)第十九条第一款:“非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得,按照下列方法计算其应纳税所得额:股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得,以收入全额为应纳税所得额;”规定可知:吉祥公司应以收入全额计算应纳税所得额。

3、非居民企业收到居民企业的股息红利的适用税率

根据《企业所得税法》(主席令 63 号)第四条:“非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得,适用税率为 20%。”以及第二十七条:“本法第三条第三款规定的所得,可以免征、减征企业所得税。”和《企业所得税法实施条例》(国务院令 512 号):“第九十一条:非居民企业取得企业所得税法第二十七条第(五)项规定的所得,减按 10% 的税率征收企业所得税。”规定可知:吉祥公司分回股息红利适用的税率为 10%。

4、对于新旧税法下不同年度股息红利征免税政策

根据《关于企业所得税若干优惠政策的通知》(财税〔2008〕1 号)第四条:“关于外国投资者从外商投资企业取得利润的优惠政策,2008 年 1 月 1 日之前外商投资企业形成的累积未分配利润,在 2008 年以后分配给外国投资者的,免征企业所得税;2008 年及以后年度外商投资企业新增利润分配给外国投资者的,

依法缴纳企业所得税”。规定可知：吉祥公司收到 2008 年 1 月 1 日前的未分配利润免征企业所得税；收到 2008 年 1 月 1 日后的股息红利需依法征企业所得税。

5、关于协定问题

根据《企业所得税法》（主席令 63 号）第五十八条：“中华人民共和国政府同外国政府订立的有关税收的协定与本法有不同规定的，依照协定的规定办理。”和《关于印发内地和香港避免双重征税安排文本并请做好执行准备的通知》（国税函[2006]884 号）第十条第一款：“如果受益所有人是直接拥有支付股息企业至少 25%股份的，为股息总额的 5%；在其它情况下，为股息总额的 10%。”以及《关于执行税收协定股息条款有关问题的通知》（税函〔2009〕81 号）第三条：“根据有关税收协定股息条款规定，凡税收协定缔约对方税收居民直接拥有支付股息的中国企业公司一定比例以上资本（一般为 25%或 10%）的，该对方税收居民取得的股息可按税收协定规定税率征税。该对方税收居民需要享受该税收协定待遇的，应同时符合以下条件：取得股息的该对方税收居民根据税收协定规定应限于公司；在该中国居民公司的全部所有者权益和有表决权股份中，该对方税收居民直接拥有的比例均符合规定比例；该对方税收居民直接拥有该中国居民公司的资本比例，在取得股息前连续 12 个月以内任何时候均符合税收协定规定的比例。”规定可知：吉祥公司分回股息红利可享受 5%的税率优惠。

综合以上规定：吉祥公司分回股息红利应纳税金额为：2006 年到 2007 年产生的未分配利润 200 万元免税；2008 年到 2009 年产生的未分配利润按 5%征税。

应纳税额 = $400 \times 60\% \times 5\% = 12$ 万元。

（二）关于股权转让所得涉及企业所得税

依据《企业所得税法》（主席令 63 号）第十九条第二款：“非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，按照下列方法计算其应纳税所得额：转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。”和《关于加强非居民公司股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函[2009]698 号）第一条：“本通知所称股权转让所得是指非居民公司转让中国居民公司的股权（不包括在公开的证券市场买入并卖出中国居民公司的股票）所取得的所得。”和第三条：“股权转让所得是指股权转让价减除股权成本价后的差额。股权转让价是指股权转让人就转让的股权所收取的包括现金、非货币性资产或者权益等形式的金额。如被投资企业有未能分配的利润或税后提存的各项基金等，股权转让人随股权一并转让该股东留存收益权的金额，不得从股权转让价中扣除。股权成本价是指股权转让人投资入股时向中国居民企业实际交付的出资金额，或购买该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权转让金额。”规定可知，吉祥公司应纳股权转让税款为： $(1220 - 1200) \times 10\% = 2$ 万元。

综上所述，吉祥公司纳税筹划方案总共涉税金额为 $2 + 12 = 14$ 万元；纳税筹划方案节税为 $38 - 14 = 24$ 万元。

企业如何才能享受残疾员工相关优惠政策

近日，某福利企业致电湖北省国税局 12366，称该企业一直为残疾员工按月足额缴纳职工基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险。今年，公司从成本控制的角度考虑，在为残疾员工缴纳保险时，想用城镇居民基

本医疗保险取代职工基本医疗保险，如果这样操作，能否继续享受促进残疾人就业相关税收优惠？

湖北省国税局 12366 座席员回答，《财政部、国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税〔2007〕92 号）规定，对安置残疾人的单位，实行由税务机关按单位实际安置残疾人的人数，限额即征即退增值税或减征营业税的办法。能够享受税收优惠政策的条件之一就是企业为安置的每位残疾人按月足额缴纳了单位所在区县人民政府根据国家政策规定的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险。

职工基本医疗保险与城镇居民基本医疗保险虽然只有一词之差，但参保对象和缴费对象却有很大区别。按照人力资源和社会保障部门的解释，职工基本医疗保险费应由用人单位和职工（包括残疾人职工）按照国家规定共同缴纳，无雇工的个体工商户、未在用人单位参加职工基本医疗保险的全日制从业人员以及其他灵活就业人员也可以参加，但需由个人按照国家规定全额缴纳保费。城镇居民基本医疗保险应由不属于职工基本养老保险、职工基本医疗保险覆盖范围的城乡非从业居民个人自愿缴费并参加，相关费用也无需用人单位承担。根据上述解释，职工基本医疗保险与城镇居民基本医疗保险有着明显区别，不能混为一谈。

此外，《国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 78 号）规定，《财政部、国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税〔2007〕92 号）第五条第（三）款规定的基本养老保险和基本医疗保险，指职工基本养老保险和职工基本医疗保险，不含城镇居民社会养老保险、新型农村社会养老保险、城镇居民基本医疗保险和新型农村合作医疗。

因此，该福利企业在为残疾员工缴纳保险费时，如果用城镇居民基本医疗保险取代职工基本医疗保险，就不能再享受相关的税收优惠政策。在此提醒福利企业纳税人，一定要按照国家规定的种类和标准为残疾员工缴纳保险，避免因缴纳的保险不符合规定而失去享受税收优惠的资格。

【热点咨询】

涉农贷款利息可否享优惠税率

提问：

我行是一家纳入“三农金融事业部”改革试点的中国农业银行县域支行，向举家长期外出谋生但仍保留承包耕地的农户发放了一笔贷款，这笔贷款到期时收回的利息收入，能否按 3% 的优惠税率申报缴纳营业税？

解答：

《财政部、国家税务总局关于中国农业银行三农事业部涉农贷款营业税优惠政策的通知》（财税〔2014〕5 号）规定，自 2013 年 11 月 1 日~2015 年 12 月 31 日，对中国农业银行纳入“三农金融事业部”改革试点的河北、吉林、黑龙江、江苏、浙江、安徽、福建、江西、山东、河南、湖北、湖南、广东、广西、重庆、四川、云南、陕西、甘肃 19 个省（自治区、直辖市）分行下辖的县域支

行（也称县事业部），提供农户贷款、农村企业和农村各类组织贷款取得的利息收入减按 3% 的税率征收营业税。

农户，指长期（指一年及一年以上，下同）居住在乡镇（不包括城关镇）范围内或者城关镇所辖行政村范围内（以下统称农村）的住户，包括户口不在农村而长期在农村居住的住户、国有农场的职工和农村个体工商户。农户以户为单位，既可以从事农业生产经营，也可以从事非农业生产经营。但位于农村的国家机关、社会团体、学校、国有企业和事业单位的集体户，或者有农村户口但举家长期外出谋生的住户，无论是否保留承包耕地，均不属于农户。因此，举家长期外出谋生但仍保留承包耕地的农户，不属于法规界定的农户，你行向其发放的这笔贷款到期收回的利息收入，不能享受 3% 的营业税优惠税率，应按 5% 的税率申报缴纳营业税。

固定资产减值的相关税务处理

提问：

我公司 2012 年度固定资产原值为 1000 万，按 10 年折旧，不留残值，每年折旧 100 万，至 2012 年已使用 4 年。2012 年发生减值，可变现净值为 400 万，因此我公司计提了 200 万的减值准备，在申报 2012 年企业所得税汇算清缴时已就减值准备作了纳税调增。

根据会计准则的要求，发生减值的固定资产按减值后的净值计提折旧，因此，2013 年度我公司按减值后固定资产的价值计提折旧 66.67 万，在生产成本中反映。如按计税基础计算，可提折旧为 100 万，那么我公司在申报 2013 年企业所得税时可就两者的差异纳税调减 33.33 万吗？

解答：

在税法上，不能认可因为做了固定资产减值以后再计提折旧。正确的方式应该是贵司经过主管税务机关批准后按照固定资产未计提减值准备前的金额计提折旧，由此产生的差异可以纳税调增。

无偿提供厂房怎样缴纳房产税

提问：

我企业将自有的部分厂房，无偿提供给其他企业使用，那么这部分厂房的房产税和土地使用税应由谁缴纳？

解答：

根据《财政部、国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128 号）第一条规定，无租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴纳房产税。《国家税务总局关于检发〈关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行法规〉的通知》（国税地〔1988〕15 号）第四条规定，土地使用税由拥有土地使用权的单位或个人缴纳。拥有土地使用权的纳税人不在土地所在地的，由代管人或实际使用人纳税；土地使用权未确定或权属纠纷未解决的，由实际使用人纳税；土地使用权共有的，由共有各方分别纳税。该房产属于无租使用，应由使用单位依照房产余值代缴房产税。土地使用税由拥有土地使用权的企业即该企业缴纳，如果该企业不在土地所在地，则由实际使用人纳税。

养殖设备是否适用农机优惠

提问：

我公司是一家养猪企业，最近购进一批自动控温系统、移动式装猪台等价值 38 万元的养猪设备。请问，养猪设备系列产品是否属于农机？是否适用农机 13% 的增值税税率？

解答：

增值税暂行条例第二条规定，农机适用 13% 税率。《国家税务总局关于印发〈增值税部分货物征税范围注释〉的通知》（国税发〔1993〕151 号）对农机采取了正列举的方式，包括拖拉机、土壤耕整机械、种植机械、收获机械等 14 类。而农用挖掘机、养鸡设备系列、养猪设备系列产品不在该文件正列举范围之内。

针对全国不少地区国税局来文请示，请求明确农用挖掘机、养鸡设备系列、养猪设备系列产品是否属于农机，是否适用农机 13% 增值税税率这一情况，国家税务总局发布《关于农用挖掘机养鸡设备系列养猪设备系列产品增值税适用税率问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 12 号）称，对于农用挖掘机、养鸡设备系列、养猪设备系列产品是否属于农机问题，我们征求了农业部意见，农业部回函：农用挖掘机型式和相关参数如满足《农用挖掘机质量评价技术规范》（NY/T1774-2009）要求，则属于农业机械。养鸡设备系列、养猪设备系列产品属于农机。根据农业部回函，我局印发该公告，明确符合要求的农用挖掘机、养鸡设备系列、养猪设备系列产品属于农机，适用 13% 增值税税率。所以，贵企业所购置的养猪设备，可以适用 13% 的增值税税率。

企业希望工程捐款所得税政策

提问：

我企业在 2013 年 6 月份捐希望工程 1 万元，如果企业盈利，是可以全额扣除应纳税所得额么？如果企业亏损 10 万元，问一下希望工程捐款需要做纳税调整么？以后年度弥补亏损基数是 10 万元，还是 9 万元？

解答：

企业所得税法规定：企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。所称公益性捐赠，是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。亏损企业利润为负，其发生的捐赠不允许扣除。

职工食堂招待客户的账务处理

提问：

中央改进作风八项规定出台后，各单位对业务招待都有严格的规定，一般招待安排在职工食堂，但是没有发票，根据业务性质此类费用不能挤占职工福利费，政府机关在内部食堂招待按规定可以在“三公经费”开支，企业可以据实列支业务招待费吗？

解答：

《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施〉的通知》（国税发〔2009〕114 号）第六条规定，未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除。根据上述规定，单位内设职工食堂属于不需要办理税务登记的内设机构，而且是为本企业招待外来人员提供餐饮服务，属于单位内部行为，发生的支出企业所得税前可作为业务招待费申报扣除，但也需要取得合规票据，如果企业加工餐费原料未取得相关发票，不得在企业所得税前申报扣除。会计处理为：借记管理费用——业务招待费，贷记原材料或银行存款。

非全日制安置残疾人享受税惠

提问：

我公司是生产加工铸件的企业，安置了部分聋哑残疾人就业。根据国家规定，安置残疾人的单位可以享受即征即退增值税的优惠。请问，我公司安置的残疾人每天工作半天，能否同样享受这一优惠？

解答：

《国家税务总局关于促进残疾人就业增值税优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 73 号）规定，自 2013 年 10 月 1 日起，安置残疾人单位聘用非全日制用工的残疾人，与其签订符合法律法规规定的劳动合同或服务协议，并且安置该残疾人在单位实际上岗工作的，可按照《财政部、国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税〔2007〕92 号）规定，享受增值税优惠政策。其中，“依法与安置的每位残疾人签订了一年以上（含一年）的劳动合同或服务协议”中的“劳动合同或服务协议”，包括全日制工资发放形式和非全日制工资发放形式劳动合同或服务协议。

《劳动合同法》规定，非全日制用工是法律规定的用工形式之一。对企业采取何种形式安排残疾人上岗工作，是企业自主经营的权利，只要符合法律规定，符合残疾人就业人群的利益，就应受到法律保护。因此，你公司安置残疾人每天工作半天，可以享受即征即退增值税优惠政策。

分配税后利润费用能否扣除

提问：

我公司在向境外股东支付税后利润时，由于账户人民币额度不够，通过银行以美元兑换人民币，发生换汇损失 1.6 万元计入财务费用。请问，分配税后利润产生的费用能否税前扣除？

解答：

企业所得税法实施条例第三十九条规定，企业在货币交易中，以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。因此，企业在向所有者进行利润分配时，因货币兑换产生的汇兑损失，不能在税前扣除。

【专家视点】

企业政策性搬迁的会计与税务处理

罗允尧/文

关于企业政策性搬迁的会计处理,《企业会计准则解释第3号》规定:

企业由于城镇整体规划等公共利益的需要而进行搬迁的,其所收到财政拨给的搬迁补偿款,应作为专项应付款处理。

其中,属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的,应由“专项应付款”科目转入“递延收益”,并按照政府补助准则进行会计处理。企业取得搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后有结余的,作为资本公积处理。

搬迁补偿款用于有关费用性支出以及发生的损失部分,其性质属于与收益相关的政府补助,发生时,直接冲销“递延收益”科目,即在该科目的借方进行记录。

用于购建固定资产和无形资产的部分,应作为与资产相关的政府补助进行会计处理,也由“专项应付款”科目转入“递延收益”科目,然后按照资产折旧或摊销的进度,分次由“递延收益”科目转入“营业外收入”科目。

财政拨付的搬迁补偿款总额扣除以上用于补偿搬迁费用和损失的部分以及与购建资产相关的部分后,结余的金额,应由“专项应付款”科目转入“资本公积”科目。

关于税务处理,主要涉及企业所得税的处理问题,国家税务局先后发布过以下三个文件:

其一,国家税务总局2009年3月12日发布的国税函[2009]118号《关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》;

其二,国家税务总局2012年8月14日发布的第40号公告,即“关于发布《企业政策性搬迁所得税管理办法》的公告”,自2012年10月1日起施行,国税函[2009]118号文同时废止。

以上40号公告与118号文件相比较,其相关应纳税所得额的计算,存在以下区别:118文件的第二款第(一)项规定,企业在搬迁中发生的购置资产的支出,可以从搬迁收入中扣除,而40号公告的第14条则规定不得扣除;

其三,国家税务总局2013年3月12日发布的第11号公告,其内容是针对40号公告第26条的规定进行了调整。

40号公告第26条规定:“办法(指40号公告规定的办法)生效(指2012年10月1日)前尚未完成搬迁的,符合本办法规定的搬迁事项,一律按本办法执行。本办法生效年度以前已经完成搬迁且已按原规定进行税务处理的,不再调整。”

2013年11号公告规定:“40号公告生效前已经签订搬迁协议且尚未完成搬迁清算的企业政策性搬迁项目,企业在重建或恢复生产过程中购置的各类资产,可以作为搬迁支出,从搬迁收入中扣除。但购置的各类资产,应剔除该搬迁补偿收入后,作为该资产的计税基础,并按规定计算折旧或费用摊销。凡在国家税务局2012年第40号公告生效后签订搬迁协议的政策性搬迁项目,应按国家税务

总局 2012 年第 40 号公告有关规定执行。”11 号公告还明确规定，40 号公告中的第 26 条即行废止。

假定，A 公司的政策性搬迁协议签订于 2012 年 10 月 5 日，次日起开始实施，显然，该政策性搬迁的税务处理应执行 40 号公告第 14 条的规定，即在计算应纳税所得额时，购建固定资产以及无形资产的支出不能从搬迁收入中扣除，现分别举例说明企业政策性搬迁的会计处理和税务处理方法如下：

2012 年 10 月 4 日，市政府根据环境和资源保护的需要，制定了整体搬迁计划，计划规定 A 公司由市内搬迁至城郊，次日，市政府即与 A 公司签订了协议。A 公司于 10 月 6 日取得市财政局拨入的搬迁补偿款 1700 万元。被拆除的固定资产原值为 600 万元，已计提折旧 560 万元；取得拆迁资产处置收入 20 万元；原工厂旧址的“无形资产——土地使用权”的账面余额为 720 万元，累计摊销 400 万元；发生人工等其他搬迁费用 40 万元；2012 年 11 月 5 日，A 公司在新厂区重置土地支出 600 万元。

2013 年，A 公司异地重建。2013 年 6 月 5 日，新建厂房完工并交付使用，建造费用 500 万元；并于 6 月 6 日购置机器设备 100 万元，2013 年末搬迁改造完毕。A 公司执行《企业会计准则》，土地按 50 年摊销，厂房按 20 年计提折旧，机器设备按 10 年计提折旧，不考虑残值。2012 年和 2013 年度的会计和税务处理为：

（一）2012 年的会计处理（单位：万元，下同）

1. 取得搬迁补偿款时

借：银行存款 1700
贷：专项应付款 1700

2. 清理固定资产时

借：累计折旧 560
固定资产清理 40
贷：固定资产 600

3. 搬迁资产处置收入 20 万元

借：银行存款 20
贷：固定资产清理 20
借：固定资产清理 20
贷：营业外收入 20

4. 结转资产处置损失

借：递延收益 360
累计摊销 400
贷：固定资产清理 40
无形资产 720

5. 发生人工等其他搬迁费用 40 万元

借：递延收益 40
贷：银行存款 40

6. 同时核销专项应付款（360+40）

借：专项应付款 400
贷：递延收益 400

7. 重置土地时

借：无形资产 600

贷：银行存款 600

同时核销专项应付款

借：专项应付款 600

贷：递延收益 600

8. 11 月至 12 月摊销土地成本时 $(600/50 \times 12) \times 2 = 2$

借：管理费用 2

贷：累计摊销 2

同时结转递延收益

借：递延收益 2

贷：营业外收入 2

（二）2012 年度的所得税处理

根据国税公告[2012]40 号“关于发布《企业政策性搬迁所得税管理办法》的公告”的规定，企业发生的购置资产支出，不得从搬迁收入中扣除。所以，搬迁期间所购置的固定资产和无形资产，与使用企业自有资金购买固定资产和无形资产相同，其计提的折旧或摊销可以税前扣除，营业外收入 2 万元，应作纳税调减处理；另外，国税公告[2012]40 号还规定，“企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。”因此，2012 年度营业外收入中的搬迁资产处置收入 20 万元，也应作纳税调减处理。

（三）2013 年的会计处理（单位：万元，下同）

1. 发生厂房建造支出

借：在建工程 500

贷：银行存款 500

同时核销专项应付款

借：专项应付款 500

贷：递延收益 500

2. 2013 年 6 月，新建厂房完工并交付使用时

借：固定资产 500

贷：在建工程 500

3. 2013 年 6 月购置机器设备并交付使用时

借：固定资产 100

贷：银行存款 100

同时核销专项应付款

借：专项应付款 100

贷：递延收益 100

4. 计提两项固定资产 7~12 月份的折旧 $(500/20 \times 12) \times 6 + (100/10 \times 12) \times 6 = 12.5 + 5 = 17.5$

借：制造费用 17.5

贷：累计折旧 17.5

同时结转递延收益

借：递延收益 17.5

贷：营业外收入 17.5

5. 计提“无形资产——土地”的摊销 $(600/50) = 12$

借：管理费用 12

贷：无形资产 12

同时结转递延收益

借：递延收益 12

贷：营业外收入 12

6. 结转“专项应付款”科目余额 100 万元（ $1700 - 400 - 600 - 500 - 100 = 100$ ）

借：专项应付款 100

贷：资本公积 100

（四）2013 年度的所得税处理

国税[2010]40 号公告规定，企业取得的搬迁补偿收入加上搬迁处置收入，扣除搬迁费用、损失等支出后的余额，计入应纳税所得额。企业发生的购置资产支出，不得从搬迁收入中扣除。根据以上计算口径，搬迁补偿拨款的余额为 1320 万元（ $1700 + \text{拆迁资产处置收入 } 20 - \text{固定资产处置损失 } 40 - \text{无形资产处置损失 } 320 - \text{搬迁费用 } 40 = 1320$ ），应计入 2013 年度纳税所得，计缴企业所得税。

以上搬迁补偿拨款结余中的 100 万元，是专项应付款科目的余额，已经计入资本公积。1200 万元，是搬迁期间购建固定资产（ $500 + 100$ ）和无形资产（600）的支出，按照原国税函[2009]118 号文规定，是可以在搬迁补偿拨款收入中扣除的，不需要计入应纳税所得额缴纳企业所得税，会计处理时已经由“专项应付款”转入“递延收益”科目。由于 2012 年 10 月起实施的 40 号公告规定购建资产的支出不允许在搬迁补偿收入中扣除。所以这 1200 万元也应作纳税调增。

另外 20 万元，是 2012 年度作纳税调减的拆迁资产处置收入，2013 年度搬迁工作已经完成，需要对搬迁收入和支出进行汇总清算，也应作纳税调增处理。以上说明了纳税调增 1320 万元的由来。

另外，2013 年度营业外收入中的资产折旧、摊销额 29.5 万元，由于资产购置时所使用的拨款是交税的，应视同自有资金购买，其资产的折旧、摊销额可以税前扣除，应作纳税调减处理。综上，2013 年度纳税调增净额为 1290.5 万元。（ $100 + 1200 + 20 - 29.5 = 1290.5$ ）

作者单位：浙江中铭会计师事务所

我国财税体制改革的思考与建议

莫塔荣/文

一、被“曲解”的分税制

（一）分税制的缺陷

分税制实施 20 年来为我国经济发展做出了重要的贡献，最近却一直饱受诟病。大家普遍认为当前的财税体制存在以下几大缺陷：

1. 中央和地方的财权与事权不匹配。中央和地方在财政收入上的比重大体为 50%：50%，而支出上的比重却为 20%：80%。地方事权过多而财力不足，因而得大量依赖中央对地方的转移支付，造成地方“跑部钱进”的情况越来越严重。

2. 中央对地方的转移支付整体无效率。现有的研究大多认为，中央转移支付对经济的正向作用不显著，甚至存在负向拖累，激励扭曲降低经济增长潜力。

3. 地方债务问题日趋严重，土地财政盛行。地方积累了巨额的显性债务、隐性债务和或有债务。地方政府的支出越来越多地依赖土地出让收入。

4. 财政支出结构和税制不合理。当前税制并不合理，地方税基并不稳固。另外，整个税收结构抑制个人创业和企业投资。

本质上，分税制带来的上述缺陷都是由财权和事权不匹配造成的。

（二）导致财权和事权不匹配的真实原因

“财权”即“收钱”，“事权”即“花钱”，收到的钱与花费的钱的差额，即所谓的“地方财政缺口”。分税制除了规定了税收收入在中央和地方之间的分配外，还规定了地方本级财政不足的部分，由“中央转移支付”弥补。图 1 显示，1997 年，中央转移支付占到地方本级财政收入的 60%，而到了 2008 年，中央转移支付占到地方本级财政收入的 77%，该比例呈现逐年增加的趋势。图 2 则表明，地方的实际财力要高于地方的财政支出，当初转移支付的机制设计，解决的就是“地方财政缺口”的问题。通过这种转移机制，地方的实际财权和事权则是相匹配的。

地方本级财政收入和中央转移支付

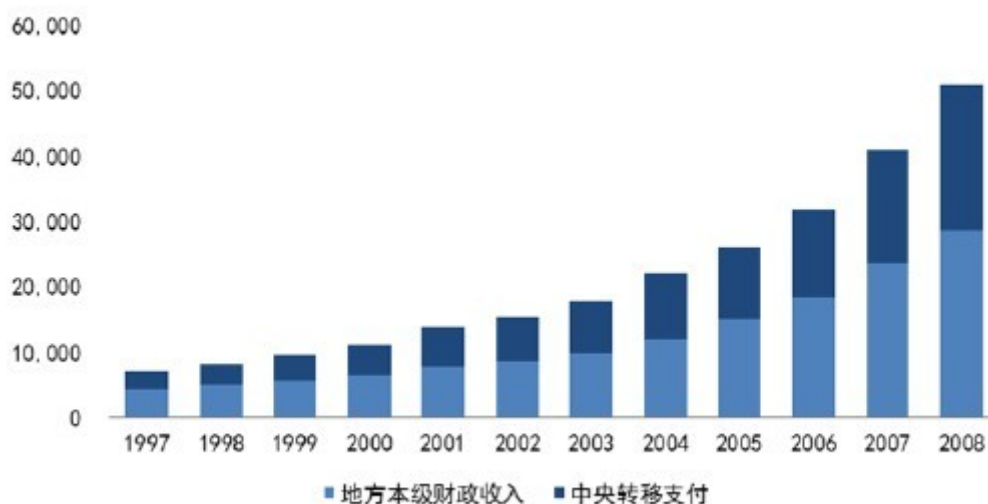


图 1 资料来源：国家统计局，国信证券经济研究所

地方财政支出略小于地方实际财力

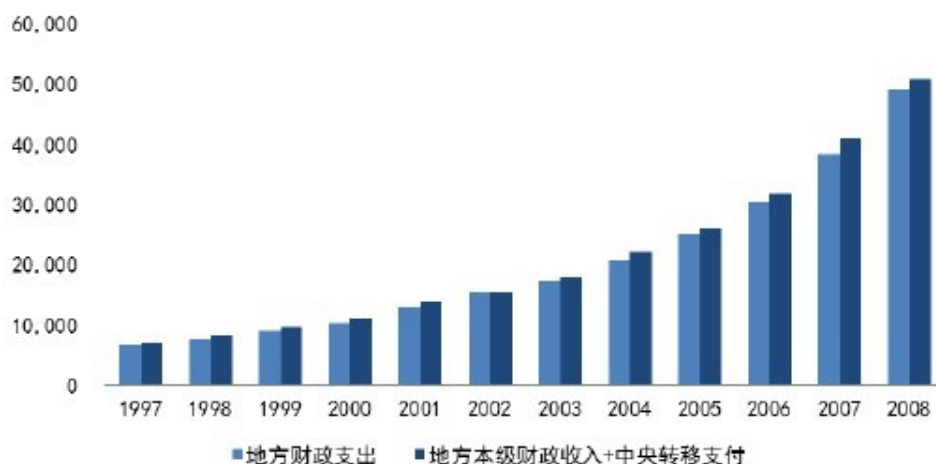


图 2 资料来源：国家统计局，国信证券经济研究所

既然地方政府并不缺钱，为什么还有疯狂的“土地财政”和当前的“地方政府隐性债务危机”出现？

我国每年的土地出让金收入在量级上已经和财政收入相当，且全部归地方政府支配。预算体系内的财政收入用于维持基本的政府职能，而预算体系外的收入则用于投资建设，是地方政府财政收支安排的主要形式。土地财政的模式，使得地方政府具备了足够的财力，通过招商引资发展工业，强化基建投资。2007 年之后，国家将土地出让收支纳入了预算外财政收支管理体系，2012 年，财政部又将全部的预算外收入纳入到预算内。地方政府通过卖地推动地方经济发展的模式已经难以为继。

房地产调控之后，地方政府卖地收入受到限制，而与此同时，配套 4 万亿的财政刺激，地方政府又必须另辟财源获得投资资金。而我国法律本身不允许地方政府发债，因此，设立由地方政府担保的融资平台，以融资平台为名义进行债券发行和银行贷款。同样，地方政府债务多用于基建投资，而且资金量更大。地方政府融资平台通过土地抵押向银行贷款。如果土地价格不断上涨，这一模式还能维持，而一旦土地价格难以为继，对银行来说，则面临巨大的坏账风险。

显然，土地财政和隐性债务问题，并非分税制的问题，而更多的是一个经济和发展问题，或者直接点说，是地方政府单纯追求 GDP 的问题。

二、现行财税体制的问题

（一）分税不合理，地方缺乏主体税源

我国的分税制目前主要存在两方面的问题：其一，省级层面以下的分税模式混乱，实际上并没有进入分税状态；其二，中央占据主体税种，而地方缺乏稳定的主体税源。

我国三大主体税种分别是增值税、营业税和所得税，其中增值税比重最大，占到 27%，如果考虑进口增值税和消费税的话，则比重更是扩大到 42%。第二大税种为企业所得税，占比 18.7%，第三大为营业税，这是地方税收最重要的来源之一，整体占比达 15.2%。而房产税、土地增值税等则处于边缘化地位。而在三大主体税种当中，增值税中央 75%，所得税中央 60%，而营业税大部分归地方。因此分开来看，中央主体税种为增值税（32%），而营业税对于地方来说则是尤为重要（33%）。理论上来说，“营改增”会进一步压缩地方的财政收入。“营改增”之后，税权究竟如何分配，争议仍然存在。

（二）财政预算管理不完善

自 2011 年起，我国已经全面将预算外的收入纳入到预算管理当中。但是，我国目前的财税预算管理体制仍不完善。一方面，虽然在 2007 年我国已经将土地出让金收入纳入预算体系，但是至今仍有很大一部分游离在监控范围之外，规模也没有能够得到有效控制；而地方政府的隐性债务，则仍然没有纳入预算管理的范畴，而其规模让人担忧。

三、对我国财税体制改革的思考与建议

（一）结构性减税，优化税收收入结构

2008 年金融危机以来，结合宏观经济调控与社会发展，我国政府已经采取了一系列结构性减税措施。已实施的结构性减税措施包括：企业所得税两税并轨、增值税转型、停征利息税、降低股市交易印花税、提高个人所得税中工薪收入“起征点”及改进税率设计，提高小微企业增值税和营业税“起征点”等等。结构性减税的实质内涵除了降低政府全部收入占 GDP 比重、调整政府全部收入结构以外，

还包括调整政府税收收入的结构,有必要进一步优化税收收入结构、坚持以减税为主线的结构性减税。

笔者认为,结构性减税政策应该把不以税收名义征收的政府收入和行政收费以税的形式征收的项目还原成税收,即“费改税”,实现政府绝大部分收入项目的税收化,并实现各个税收项目的宽税基、低税率、严征管。

从优化税制结构和税收收入结构的目标出发,提高直接税在国家税收收入中的比例,逐步改变间接税为主的税收体系,推行增值税“扩围”改革的同时,有必要进一步降低增值税税率。

(二) 简政放权,实施“省管县”和财政层级扁平化

压缩财政层级,按照我国当前的配套改革进程,变五级财政为三级财政,见图3。我国在改革开放之前的行政体制就是三级,即中央-省-县,但从80年代开始,行政体制却逐渐演变为5级,从国际行政管理来看,三级行政和财政体系也较为通用。联邦制的美国,单一制的英国和日本,都是典型的实行分税制的国家,都是采用三级财政体制。

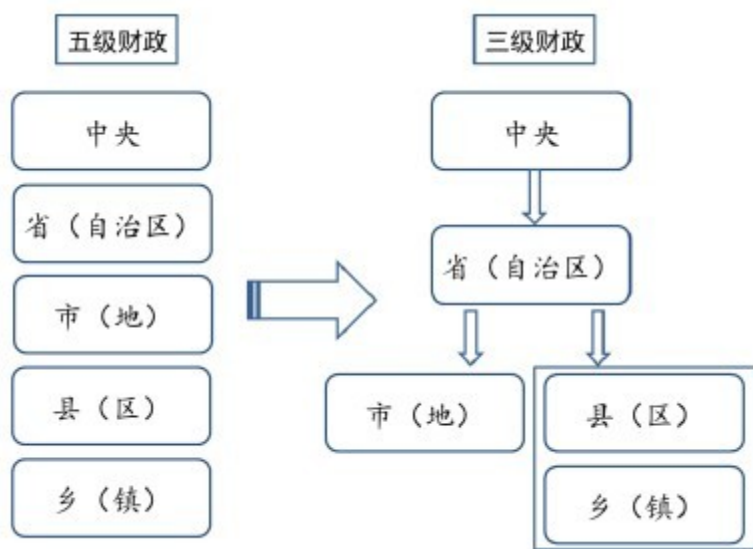


图3 五级财政改革为三级财政

“省管县”的改革已经开始推进。当前的“省管县”仅仅是实现了直接转移支付,并没有增加转移支付的数量,没有显著增加县级财政的收入。当前的“省管县”仅仅是缩短了财政划拨的链条,并没有对分税制度作出新调整,而如果要对分税制度作出调整,实际上又需要地方税系的配合。笔者认为,在已有的财政“省管县”基础上确立三级财政体系,配合其他综合税费改革,厘清中央地方分税关系。同时优化转移支付结构,严格控制专项转移支付规模,提高一般性转移支付比重。

(三) 培育地方主体税源

营业税改征增值税全国范围内展开之后,为弥补地方财力不足,应加强房产税和消费税为主的地方税建设。笔者认为,应加快推动不动产登记制度,扩大房产税试点,一定过渡期后全国推广,并明确为地方的主体税。按照消费地原则将国内消费税转化为地方税,生产环节改为零售环节征收,车辆购置税划归地方税。

加快资源税改革并开征环境税。按照属地原则解决税源和征税地分离问题,把水、森林等纳入资源税征收范围。2011年国务院修订了资源税暂行条例,主要是将原油和天然气从过去的从量征收改为从价征收。未来的资源税改革,方向

是将更多的资源品由从量税改为从价税。一方面，这可以抑制资源品消耗，促进节能环保行业的发展。另一方面，这降低了资源品生产行业的垄断利润。因此，资源税的改革将促进企业采用先进技术、减少对资源的消耗。从地方政府的发展规划来看，由于资源税改革将会导致高污染、高耗能、资源密集型的两高一资企业的成本上升、利润下降，地方政府对这类企业的招商引资动力也会相应下降，这些行业的固定资产投资也会相对减少，有利于产业结构调整。

（四）上收事权解决财权事权不匹配

根据中央财税改革的思路，分税制主体不变，中央将上收事权来解决财权事权匹配问题。过去地方政府事权无限，而财权又有限，主要靠营业税收入，导致了土地财政以及融资平台债务的失控，并造成了资源和效率的极大浪费。笔者认为，未来中央将营业税改增值税，将消费税和财产税培育成地方税种，并赋予地方依法举债的权力。同时将环保、文教卫、科研和社保的部分职能上交中央政府，会给社会生产效率带来极大提升。

（五）积极化解地方债务问题，完善财政预算体系

在审计署就全国范围的政府性债务进行审计，摸清地方债规模之后，压缩地方政府通过表外形式进行融资，推进政府会计制度改革，加快建立政府财务报告制度，将地方政府债务分类纳入预算管理，建立规范的地方政府举债融资机制。在资金使用方面，需要严格控制地方债用于建设性支出，而不是经常性开支。同时，地方举借债务也应实行分类管理，公益性事业建设债务应以政府为主体，以后用公共财政收入来偿还；收益性项目债务则用取得的收益来还债。而中央政府对地方市政债的偿还责任范围，则需要通过立法予以明确，从而打消债券市场对隐形担保的预期，使得地方债市场的定价能准确地反映这些地方的债务风险。

中央要将地方政府的显性和隐性债务（城投债）纳入财政预算管理范围之内，更加严格监管和掌控地方融资。笔者认为，应当尽快建立全口径的预算管理体系，将广义的公共收支纳入财政预算管理。虽然预算外收入和支出在过去十几年中逐步纳入财政预算，并在 2011 年正式取消，但目前的财政预算管理仍不是全口径的：政府性基金预算、社会保险预算和国有资本经营预算仍没有纳入财政预算管理对全口径的预算管理体系的设想见图 4。

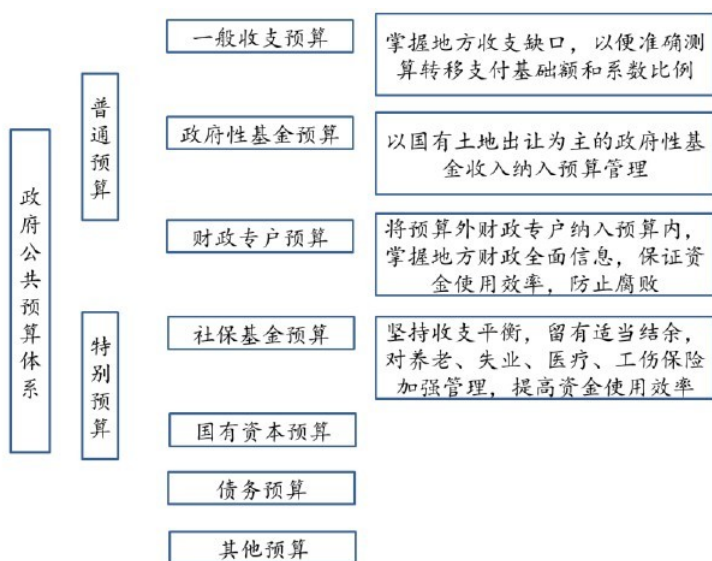


图 4 全口径的预算管理体系

作者单位：国泰投资发展有限公司

www.chinaacc.com

会计人的网上家园!

- 在这里, 我们为您提供了及时全面的财经会计资讯;
- 在这里, 我们为您设计了各层次的会计教育和培训课程;
- 在这里, 我们为您创造可以自由发挥的网上会计人社区。

自由选择 改变未来

Your future, Your choice



报名咨询电话: 010-82318888

免费咨询热线: 400 810 4588 / 800 810 4588

传 真: 010-82330109

咨询时间: 全天24小时服务(周六、周日及节假日不休息)

E-mail地址: webmaster@chinaacc.com csdept@chinaacc.com

邮 编: 100083

地 址: 北京市海淀区知春路1号, 学院国际大厦18层