



中华会计网校  
www.chinaacc.com

税务网校

最具价值的N+1全方位财税服务专家

CDEL

正保远程教育

www.cdeledu.com

# 财税月刊

## FINANCE & TAX

2015年9月  
总第124期  
企业财税会员专享

- 10月1日起全面实施“三证合一”改革
- 部分税务行政审批取消后管理问题
- 加盖新版发票专用章有学问

中华会计网校 出品



## 卷首语

亲爱的读者：

新一期的中华会计网校税务网校《财税月刊》9 月刊又送到您见面了。本期的《财税月刊》内容跟以往一样的丰富，请允许小编我来为大家介绍一下。

国家税务总局再次加大了对小微企业的优惠扶持力度，从 2015 年 10 月 1 日起到 2017 年底，依法将减半征收企业所得税的小微企业范围，由年应纳税所得额 20 万元以内（含 20 万元）扩大到 30 万元以内（含 30 万元）。同时，从 10 月 1 日起，全国各地的新设立企业、变更企业将领取由工商部门发放的加载法人和其他组织统一社会信用代码的营业执照，无需再由工商、质检、税务三部门分别核发不同证照，组织机构代码证和税务登记证将不再发放。通知要求各地建立统一登记流程、统一编码和赋码规则等，全面实行“三证合一、一照一码”登记模式。以上精彩内容，都在本期的“税讯快报”里哟，大家可以到栏目中详细浏览。

“政策解读”栏目中收录了五篇重要政策的解读，当中大家可以作为资料保存的是“中国 32 个地区的股权投资税收优惠政策一览”这一篇文章。

“纳税辅导”栏目依然收录了不同行业、不同税种的多篇与纳税相关的文章，内容涉及发票、建筑业、个人投资等等。

此外，“账务处理”、“实务答疑”和“专家视点”栏目仍然一如既往的为您带来与实务方面相关的文章。

想学员之所想一直是我们不变的宗旨，因此，税务网校在接下来的面授课程中，会不断为大家呈现出精品课程，大家盼望已久的热点课程也已经推广开来，大家可以咨询各地分公司或拨打客服电话进行详细了解，提前做好充分的准备。

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专业的答疑服务。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！

中华会计网校·税务网校

联系邮箱：[chinaacc\\_swx@cdeledu.com](mailto:chinaacc_swx@cdeledu.com)

## 目 录

【税讯快报】 .....	4
国务院决定加大对小微企业的税收优惠 .....	4
税务总局出台 16 项措施提高出口退税效率 .....	4
10 月 1 日起全面实施"三证合一"改革 .....	5
2015 年 9 月 1 日起恢复化肥 13% 增值税税率 .....	5
【政策解读】 .....	6
关于残疾人就业税收优惠相关政策的解析 .....	6
税务总局:部分税务行政审批取消后管理问题 .....	9
税务总局解读公交企业购置车辆免税手续问题 .....	11
税务总局解读取消乙烯芳烃生产企业退税公告 .....	12
中国 32 个地区的股权投资税收优惠政策一览 .....	12
【纳税辅导】 .....	22
农村土地承包经营权如何核算, 是否属于股东出资 .....	22
加盖新版发票专用章有学问 .....	25
辅导期增值税一般纳税人最头疼的几个问题 .....	27
不要忽视小税种, 这些印花税问题一定要注意! .....	29
个人投资可在 5 年内分期缴纳税款 .....	30
建筑业应按合同约定 及时缴纳营业税 .....	32
【账务处理】 .....	33
会计往来账应如何对账 .....	33
教你如何巧妙的分析财务报表 .....	34
【实务答疑】 .....	36
全资母子公司往来款, 如工资电费可否用收据清算收回 .....	36
账外的固定资产现在想要入账, 通过什么方式入账 .....	36
为了使材料科学分配, 实际工作中车间投料有几种 .....	37
承受土地环节交契税, 取得建设规划许可证时还补交吗 .....	38
太阳能光伏发电企业有哪些优惠政策 .....	38
企业政策性搬迁所发生的设备的运费进项税额能否抵扣 .....	39
土地增值税清算后再销售房屋如何缴纳土地增值税 .....	39
公司增资其他企业, 应该计入什么科目, 按什么方法 .....	39
汇总缴纳企业所得税中职工薪酬指工资还是指工资薪酬 .....	40
投资者外币投入资本金, 新会计准则下采用何汇率折算 .....	40
根据哪个税法或文件来执行全员全额申报个人所得税 .....	41
存货盘亏如何分做账务处理和税务处理 .....	42
【专家视点】 .....	43
如何积极稳妥推进地方税改革 .....	43
资源和环境税: 税收家庭的重要成员 .....	47



## 【税讯快报】



### 国务院决定加大对小微企业的税收优惠

国务院总理李克强 8 月 19 日主持召开国务院常务会议，会议指出，小微企业是就业的主渠道、发展的生力军。继续实施定向调控，进一步加大对小微企业的税收扶持，让积极财政政策更大发力，可以为创新创业减负，让今天的“小微企业”赢得发展的大未来。会议决定，在落实好已出台税收优惠政策的同时，一是从 2015 年 10 月 1 日起到 2017 年底，依法将减半征收企业所得税的小微企业范围，由年应纳税所得额 20 万元以内（含 20 万元）扩大到 30 万元以内（含 30 万元）。二是将月销售额 2 万元至 3 万元的小微企业、个体工商户和其他个人免征增值税、营业税的优惠政策执行期限，由今年底延长至 2017 年底。

### 税总出台 16 项措施提高出口退税效率

为深入贯彻落实《国务院办公厅关于促进进出口稳定增长的若干意见》要求，近日，国家税务总局发出通知，从 4 个方面提出 16 项具体措施，进一步提高出口退税效率，推动对外贸易便利化，支持外贸稳定增长。通知要求，加快出口退税进度，确保及时足额退税，不得以计划不足等原因拖延办理出口退税。要积极探索“互联网+出口退税”，利用大数据、云计算等新兴技术进一步拓展出口退税服务的深度和广度。

通知明确，各级税务部门要认真落实《全国税务机关出口退（免）税管理工作规范（1.0 版）》和《出口退（免）税企业分类管理办法》的要求，严格按照规定时限审核审批出口退（免）税和开展函调工作，所有的发函、复函及结果处理，必须通过出口货物税收函调系统网上处理，不允许“机外运行”，进一步提高工作效率，准确、及时办理出口退税。要积极开展财国库银横向联网电子退库、更正、免抵调业务推广上线工作，提高退库效率，缩短税款退付在途时间。出现出口退税计划不足时，要及时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。

## 10 月 1 日起全面实施“三证合一”改革

自 10 月 1 日起，全国各地的新设立企业、变更企业将领取由工商部门发放的加载法人和其他组织统一社会信用代码的营业执照，无需再由工商、质检、税务三部门分别核发不同证照，组织机构代码证和税务登记证将不再发放。通知要求各地建立统一登记流程、统一编码和赋码规则等，全面实行“三证合一、一照一码”登记模式。

通知提出，各地和各有关部门要加快信息交换传递和数据共享机制、平台建设，加快系统升级改造，尽快实现数据实时交换。要适应“一照一码”登记模式的变化，实现与省内跨区域、跨部门的信息交换传递和数据共享机制相对接，推动企业基本登记信息和相关信用信息共享和应用。

通知要求各相关部门要在各自的领域认可、使用、推广“一照一码”营业执照，对已领取“一照一码”营业执照、探索试点的“一照三号”营业执照和“一照一号”营业执照的企业在办理相关事务时，不再要求企业提供组织机构代码证、税务登记证。

## 2015 年 9 月 1 日起恢复化肥 13% 增值税税率

一、自 2015 年 9 月 1 日起，对纳税人销售和进口化肥统一按 13% 税率征收国内环节和进口环节增值税。钾肥增值税先征后返政策同时停止执行。

二、化肥的具体范围，仍然按照《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）的规定执行。

三、财政部、国家税务总局《关于若干农业生产资料征免增值税政策的通知》（财税〔2001〕113 号）第一条第 2 项和第 4 项“化肥”的规定、《财政部 国家税务总局关于进口化肥税收政策问题的通知》（财税〔2002〕44 号）、《财政部 国家税务总局关于钾肥增值税有关问题的通知》（财税〔2004〕197 号）、《财政部 国家税务总局关于暂免征收尿素产品增值税的通知》（财税〔2005〕87 号）、《财政部 国家税务总局关于免征磷酸二铵增值税的通知》（财税〔2007〕171 号）自 2015 年 9 月 1 日起停止执行。



## 【政策解读】

### 关于残疾人就业税收优惠相关政策的解析



近日，国家税务总局下发了关于促进残疾人就业税收优惠政策相关问题的公告即国家税务总局公告 2015 年第 55 号，明确了以“劳务派遣”形式就业的残疾人，属于劳务派遣单位的职工，劳务派遣单位享受相关税收优惠政策。

你知道关于残疾人就业税收优惠政策都有哪些吗，今天小编特别给大家梳理了一下，以供大家学习。

为了更好地发挥税收政策促进残疾人就业的作用，进一步保障残疾人的切身利益，经国务院批准并商民政部、中国残疾人联合会同意，财政部和国家税务总局决定自 2007 年 7 月 1 日起，在全国统一实行新的促进残疾人就业的税收优惠政策。

#### 一、对安置残疾人单位的增值税和营业税政策

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。

(一) 实际安置的每位残疾人每年可退还的增值税或减征的营业税的具体限额，由县级以上税务机关根据单位所在区县（含县级市、旗，下同）适用的经省（含自治区、直辖市、计划单列市，下同）级人民政府批准的最低工资标准的 6 倍确定，但最高不得超过每人每年 3.5 万元。

安置残疾人单位既符合促进残疾人就业增值税优惠政策条件，又符合其他增值税优惠政策条件的，可同时享受多项增值税优惠政策，但年度申请退还增值税总额不得超过本年度内应纳增值税总额。

(二) 主管国税机关应按月退还增值税，本月已交增值税额不足退还的，可在本年度（指纳税年度，下同）内以前月份已交增值税扣除已退增值税的余额中退还，仍不足退还的可结转本年度内以后月份退还。主管地税机关应按月减征营业税，本月应缴营业税

不足减征的，可结转本年度内以后月份减征，但不得从以前月份已交营业税中退还。

(三) 上述增值税优惠政策仅适用于生产销售货物或提供加工、修理修配劳务取得的收入占增值税业务和营业税业务收入之和达到 50% 的单位，但不适用于上述单位生产销售消费税应税货物和直接销售外购货物（包括商品批发和零售）以及销售委托外单位加工的货物取得的收入。上述营业税优惠政策仅适用于提供“服务业”税目（广告业除外）取得的收入占增值税业务和营业税业务收入之和达到 50% 的单位，但不适用于上述单位提供广告业劳务以及不属于“服务业”税目的营业税应税劳务取得的收入。

单位应当分别核算上述享受税收优惠政策和不得享受税收优惠政策业务的销售收入或营业收入，不能分别核算的，不得享受本通知规定的增值税或营业税优惠政策。

(四) 兼营本通知规定享受增值税和营业税税收优惠政策业务的单位，可自行选择退还增值税或减征营业税，一经选定，一个年度内不得变更。

(五) 如果既适用促进残疾人就业税收优惠政策，又适用下岗再就业、军转干部、随军家属等支持就业的税收优惠政策的，单位可选择适用最优惠的政策，但不能累加执行。

## 二、对安置残疾人单位的企业所得税政策

企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，可以在计算应纳税所得额时按照支付给残疾职工工资的 100% 加计扣除。

企业就支付给残疾职工的工资，在进行企业所得税预缴申报时，允许据实计算扣除；在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时，再依照本条第一款的规定计算加计扣除。

## 三、对残疾人个人就业的个人所得税政策

根据《中华人民共和国个人所得税法》（主席令第四十八号）第五条和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国务院令 第 600 号）第十六条的规定，对残疾人个人取得的劳动所得，按照省（不含计划单列市）人民政府规定的减征幅度和期限减征个人所得税。具体所得项目为：工资薪金所得、个体工商户的生产和经营所得、对企事业单位的承包和承租经营所得、劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得。

以北京为例，北京市财政局 北京市地方税务局经市政府批准于 2006 年下发了京财税[2006]947 号《关于残疾、孤老人员和烈属的所得减征个人所得税问题的通知》，对残疾人就业的个人所得税的有关政策做了进一步的明确，具体如下：

持有区县以上民政部门、残联有效证件或证明的残疾人取得的下列所得，分别享受



减征个人所得税优惠政策:

1、个人取得的工资、薪金所得; 劳务报酬所得; 稿酬所得; 特许权使用费所得, 按应纳税额减征 50% 的个人所得税。

2、个人独立从事生产经营取得的个体工商户生产经营所得, 按应纳税额减征 100% 的个人所得税。

3、个人从事生产经营取得的个体工商户生产经营所得, 在生产经营中需雇请雇员的, 雇员中残疾人员比例为 30% 以上的, 按应纳税额减征 100% 的个人所得税。

#### 四、关于安置残疾人就业单位的城镇土地使用税政策

对在一个纳税年度内月平均实际安置残疾人就业人数占单位在职职工总数的比例高于 25% (含 25%) 且实际安置残疾人数高于 10 人 (含 10 人) 的单位, 可减征或免征该年度城镇土地使用税。具体减免税比例及管理办法由省、自治区、直辖市财税主管部门确定。

上述规定参考《财政部 国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121 号)。

#### 五、关于安置残疾人就业单位的房产税

政策

在国家税务总局的法规库, 本人未查询到有专门针对安置残疾人就业单位减免房产税的政策规定, 但是在地方性的政策规定中, 有部分省市对此有专门的相关规定。

比如辽宁省地方税务局于 2013 年发布了第 7 号公告《关于免征安置残疾人就业单位房产税的公告》, 具体规定如下:

根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的有关规定, 经省政府同意, 对在一个纳税年度内月平均实际安置残疾人就业人数占单位在职职工总数的比例高于 25% (含 25%) 且实际安置残疾人数高于 10 人 (含 10 人) 的单位, 可暂免征收该年度房产税。

符合免税条件的单位, 凭工商营业执照复印件、税务登记证复印件、房屋权属证明复印件、房产原值、职工月工资手册、残疾证及复印件、残疾人身份证及复印件等证明, 到主管地方税务机关办理备案减免手续。

其他地方性政策规定还有山东地方税务局下发的鲁地税函〔2008〕102 号《关于促进残疾人就业房产税、城镇土地使用税税收优惠政策有关问题的通知》对房产税的减免也有相关规定。◆

## 税总:部分税务行政审批取消后管理问题



### 一、公告出台的主要背景是什么

行政审批制度改革是简政放权、转变政府职能的突破口，是创新行政管理方式的重要举措。行政审批制度改革必须坚持放管结合，切实加强取消行政审批事项的后续管理，确保放得下、管得住，实现取消审批与强化事中事后监管的无缝衔接，不断提高税收治理能力和水平。2015年5月14日，国务院发布了《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》（国发〔2015〕27号），在前期大幅减少部门非行政许可审批事项的基础上，再取消49项非行政许可审批事项，今后不再保留“非行政许可审批”这一审批类别。为落实国发〔2015〕27号文件，加强后续管理，明确相关管理要求，税务总局制定发布

了该公告。

### 二、公告对部分税务行政审批事项取消后的有关管理问题作了哪些规定

1. 对取消的“对办理税务登记（外出经营报验）的核准”事项，要求税务机关对纳税人提交资料齐全、符合法定形式的，即时办结；纳税人提交资料不齐全或不符合法定形式的，税务机关制作《税务事项通知书》，一次性告知纳税人需补正的内容。同时，各部门要切实履行对纳税人的告知义务，及时提供咨询服务，强化内部督查和社会监督，提高登记办理效率。按照企业不重复填报登记申请文书内容和不重复提交登记材料的原则，加强部门之间及跨部门信息、数据共享工作。



2. 对取消的“偏远地区简并征期认定”事项，要求税务机关对实行偏远地区简并征期申报的纳税人进行严密的日常管理及监控，实行税源跟踪管理，及时掌握纳税人经营变化情况。加快征管信息系统在纳税人中的推广，强化计算机管税，采取“人机结合”的方式，提高征期申报率和入库率，以防止漏征漏管现象的出现。简化办税程序，建立纳税服务新机制，降低纳税人办税成本，提高工作效率。

3. 对取消的“出口退(免)税资格认定”、“出口退(免)税资格认定变更”、“出口退(免)税资格认定注销”以及“研发机构采购国产设备退税资格的认定”等事项，要求税务机关取消出口退(免)税资格认定，按备案管理。

出口企业首次向税务机关申报出口退(免)税时，应提交相关的文件资料进行备案；备案内容如有变化，企业应及时到备案机关办理备案内容的变更，如变更退税方法，应结清出口退(免)税款后，方可办理备案变更；出口企业撤回出口退(免)税备案的，主管国税机关应按规定结清退(免)税款后办理。出口企业申请注销税务登记的，主管国税机关应在结清出口退(免)税款后办理。

4. 对取消的“集团公司具有免抵退税资格成员企业认定”事项，要求集团公司按收购视同自产货物申报免抵退税，应当提供规定的资料，向集团公司总部所在地主管国

税机关备案。

5. 对取消的“以边境小额贸易方式代理外国企业、外国自然人出口货物备案登记及备案核销的核准”事项，要求以边境小额贸易方式代理外国企业、外国自然人出口货物，出口企业应当在货物报关出口后向主管国税机关办理代理报关备案。

6. 对取消的“设有固定装置的非运输车辆免征车辆购置税的审核”事项，纳税人在办理设有固定装置的非运输车辆免税申报时，应如实填写《车辆购置税纳税申报表》和《车辆购置税免(减)税申报表》，同时提供以下资料：(一)纳税人身份证明；(二)车辆价格证明；(三)车辆合格证明；(四)设有固定装置的非运输车辆内、外观彩色 5 寸照片；(五)税务机关要求提供的其他资料。主管税务机关应当依据免税图册对车辆固定装置进行核实无误后，办理免税手续。

7. 对取消的“企业享受符合条件的固定资产加速折旧或缩短折旧年限所得税优惠的核准”事项，纳税人享受《财政部国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税〔2014〕75 号)、《关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 64 号)规定的重点行业加速折旧政策，应当在汇算清缴期内，向主管税务机关提供《企业所得税优惠事项备案表》，同时可以在季度预缴环节享受该项优惠政策。纳税人享受其他固

定资产加速折旧政策，应当在汇算清缴时提供《企业所得税优惠事项备案表》，对于税法与会计核算一致的，可以在季度预缴环节享受该项优惠政策，对于税法与会计核算不一致的，在汇算清缴时享受该项优惠政策。

8. 对取消的“企业从事农林牧渔业项目所得享受所得税优惠的备案核准”事项，纳税人应当在汇算清缴期内，向主管税务机关提供《企业所得税优惠事项备案表》，同时可以在季度预缴环节享受该项优惠政策。◆



根据《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》（国发〔2015〕27号），公共汽电车辆免征车辆购置税的审核项目予以取消。为落实《财政部国家税务总局关于城市公交企业购置公共汽电车辆免征车辆购置税的通知》（财税〔2012〕51号）要求，对城市公交企业自2012年1月1日起至2015年12月31日止购置的公共汽电车辆，免征车辆购置税，国家税务总局、交通运输部对后续管理方式做出明确，停止执行原来车辆购置税征收管理机关依据地（市）级国家税务局审核意见，为城市公交企业办理车辆购置税免税手续的要求，规定车辆购置税征收管理机关依据城市公交企业申报资料

办理免税手续。

具体为，城市公交企业到车辆购置税征收管理机关申请办理车辆购置税免税手续，除应按照《车辆购置税征收管理办法》规定提供相关资料外，还应提供所在地县级以上（含县级）交通运输主管部门出具的城市公交企业和公共汽电车辆认定证明、公共汽电车辆购置计划、采购合同或税务机关要求提供的其他证明材料的原件与复印件，原件经税务机关核对后退还申请人，复印件由税务机关留存。车辆购置税征收管理机关依据上述材料为城市公交企业办理车辆购置税免税手续。此举提高了纳税服务水平和政策执行效率。◆



## 税总解读取消乙烯芳烃生产企业退税公告



为贯彻落实《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》（国发〔2015〕27号）规定，进一步明确“乙烯、芳烃生产企业退税资格认定”审批事项取消后有关消费税的管理问题，税务总局制定发布了本公告。

公告明确享受用于乙烯、芳烃类产品生产的石脑油、燃料油退（免）消费税优惠政策的纳税人，其退（免）税资格由事前审批

调整为事中备案。一是首次申请退税时，纳税人应在当月的纳税申报期内，将资格备案资料随同其他纳税申报资料一并报主管税务机关备案；二是资格备案事项发生变化的，纳税人应按规定在 30 日内向主管税务机关办理备案事项变更手续；三是在本公告发布之前，纳税人已经取得退（免）消费税资格的，不需重新办理资格备案手续。◆

## 中国 32 个地区的股权投资税收优惠政策一览



编者按：为鼓励社会资本积极进行股权投资，推动高新企业、创业企业及地区经济

的发展，国家及各地政府先后出台了大量促进股权投资基金企业发展的办法，其中的税

收优惠及财政返还政策对于股权投资者极具吸引力。小编在查阅大量法律文件的基础上，对我国 32 个省、市、县的股权投资税收优惠政策进行了梳理，为境内外股权投资者提供法律参考。

### 国家层面：

创业投资企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资，可以按投资额的一定比例抵扣应纳税所得额（《企业所得税法》第三十一条）。企业所得税法第三十一条所称抵扣应纳税所得额，是指创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业 2 年以上的，可以按照其投资额的 70% 在股权持有满 2 年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣（《企业所得税法实施条例》第 97 条）。

### 适用条件：

（1）创业投资企业投资的中小高新技术企业职工人数不超过 500 人，年销售额不超过 2 亿元，资产总额不超过 2 亿元。

（2）创业投资企业申请投资抵扣应纳税所得额时，所投资的中小高新技术企业当年用于高新技术及其产品研究开发经费须占本企业销售额的 5% 以上（含 5%），技术性收入与高新技术产品销售收入合计须占本企业当年总收入的 60% 以上（含 60%）。

自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按

15% 的税率征收企业所得税（《关于深入实施西部大开发战略有关税收政策问题的通知》（财税〔2011〕58 号）），创业投资属于《产业结构调整指导目录（2011 年本）（修正）》（国家发展改革委令 2013 年第 21 号）中的“金融服务业”。

企业同时符合西部大开发 15% 优惠税率条件，又符合《企业所得税法》及其实施条例和国务院规定的各项税收优惠条件的，可以同时享受。在减免税期内，符合条件的企业可以按照 25% 的税率计算的应纳税额减半征税（《财政部国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税〔2009〕69 号））。

按照西部大开发的标准，西部地区包括：内蒙古自治区、新疆维吾尔自治区、宁夏回族自治区、陕西省、甘肃省、青海省、重庆市、四川省、西藏自治区、广西壮族自治区、贵州省、云南省、湖南（湘西）、湖北（恩施）、吉林（延边）

### 32 个地区：

#### 1、北京

具体内容：鼓励和支持从事创业投资业务的股权基金或管理企业按照《创业投资企业管理暂行办法》（国家发展改革委等十部委第 39 号令）进行备案，并按照《企业所得税法》第三十一条和《企业所得税法实施条例》第九十七条的规定享受国家税收优惠政策支持。股权基金或管理企业可以依法采



取公司制、合伙制等企业组织形式。自然人合伙人取得的收益,按照“利息、股息、红利所得”或者“财产转让所得”项目征收个人所得税,税率为 20%。合伙制股权基金从被投资企业获得的股息、红利等投资性收益,属于已缴纳企业所得税的税后收益。

法律依据:《关于促进股权投资基金业发展的意见》(京金融办〔2009〕5号)

## 2、天津

具体内容:对自然人有限合伙人取得的收益、普通合伙人取得的投资收益或股权转让收益部分,个税税率适用 20%。

法律依据:《促进股权投资基金业发展办法》(津政发〔2009〕45号)

## 3、上海

具体内容:对自然人普通合伙人,按“个体工商户的生产经营所得”应税项目,适用 5%-35%的超额累进税率,计算征收个人所得税;对有限合伙人取得的股权投资收益,按“利息、股息、红利所得”应税项目,依 20%税率计算缴纳个人所得税。

法律依据:《关于本市股权投资企业工商登记等事项的通知》(沪金融办通〔2008〕3号)《关于本市股权投资企业工商登记等事项的通知》(沪金融办通〔2011〕10号)

## 4、深圳

具体内容:深府〔2010〕103号文中第三条有关地方性所得税优惠政策从 2014 年 12 月 1 日起停止执行。相关的财政奖励政

策继续保留,例如,以公司制(或合伙制)形式设立的股权投资基金,根据其注册资本(或募集资金)的规模,给予一次性 500 万—1500 万不等的落户奖励。

法律依据:《深圳市人民政府印发关于促进股权投资基金业发展的若干规定的通知》(深府〔2010〕103号)2015年2月深圳地税局发布《关于合伙制股权投资基金企业停止执行地方性所得税优惠政策的温馨提示》

## 5、横琴新区(广东)

具体内容:合伙制股权投资基金企业及合伙制股权投资基金管理企业由合伙人分别缴纳所得税,其中自然人有限合伙人的投资收益或股权转让收益部分,税率适用 20%;普通合伙人的投资收益或股权转让收益部分,税率适用 20%,其他营业收入按照 5%-35%征收。法人合伙人从被投资企业获得的股息、红利等投资性收益属于已缴纳企业所得税的税后收益。对股权投资基金企业及股权投资基金管理企业的高级管理人员,按照其当年个人所得税横琴新区留存部分的 80%给予奖励。股权投资基金管理企业自其完成工商注册之日起,前两年按所缴纳营业税横琴新区留存部分的 100%给予补贴,后三年按所缴纳营业税横琴新区留存部分的 60%给予补贴;自其获利年度起,前两年按所缴纳企业所得税横琴新区留存部分的 100%给予补贴,后三年按所缴纳企业所得税横琴新区

留存部分的 60%给予补贴。

法律依据：《珠海市横琴新区鼓励股权投资基金企业及股权投资基金管理企业发展的试行办法》（珠横新管〔2012〕21号）  
《横琴新区促进股权投资基金业发展的实施意见》（珠横新管〔2012〕22号）

## 6、东莞（广东）

具体内容：自然人有限合伙人的股权投资收益，按 20%的比例税率计征个人所得税；普通合伙人按照 5%-35%的五级超额累进税率计征个人所得税。合伙制股权投资基金从被投资企业获得的股息、红利等投资性收益，属于已缴纳企业所得税的税后收益。采取股权投资方式投资于未上市中小高新技术企业 2 年以上（含 2 年），凡符合国税发〔2009〕87 号文规定条件的，可按其对中小高新技术企业投资额的 70%，在股权持有满 2 年的当年抵扣该股权投资基金管理企业的应纳税所得额。以公司制（合伙制）形式设立的股权投资基金，根据其注册资本（募集资金）的规模，给予一次性落户奖励，从 500 万—1500 万不等。投资于本市的企业或项目，可根据其经济贡献，按其退出后形成地方财力的 30%给予一次性奖励，单笔奖励最高不超过 300 万元。

法律依据：《东莞市人民政府办公室关于印发通知》（东府办〔2012〕99号）

## 7、浙江

具体内容：对新设立的股权投资管理公

司，缴纳房产税、城镇土地使用税、水利建设专项资金确有困难的，经省金融主管部门确认并报经地税部门批准，可给予减免。对从省外、境外新引入成立的大型股权投资管理公司，报经地税部门批准，可给予三年内免征房产税、土地使用税、水利建设专项资金。以股权方式投资于未上市中小高新技术企业两年以上的，可以按照其投资额的 70%，在股权持有满两年的当年抵扣该股权投资管理公司的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

法律依据：《浙江省人民政府办公厅关于促进股权投资基金发展的若干意见》（浙政办发〔2009〕57号）

## 8、抚州（江西）

具体内容：股权投资基金及管理企业自缴纳第一笔营业税（企业所得税）之日起，所纳税的地方留成部分，前两年由受益财政奖励 80%，其余 20%由受益财政对其购房和租房经费进行补贴；从第三年起由受益财政奖励 50%，同时按 20%由受益财政对其购房和租房经费进行补贴。合伙人（企业高管人员）缴纳个人所得税的，所缴纳的个人所得税地方留成部分，前两年由受益财政奖励 80%，其余 20%由受益财政对其购房和租房经费进行补贴；从第三年起由受益财政奖励 50%，同时按 20%由受益财政对其购房和租房经费进行补贴。企业上市后，减持实现的所得税在本市缴纳的，按地方留成部分的 70%



给予奖励。采取股权投资方式投资于未上市中小高新技术企业的，可享受高新技术产业相关优惠政策。

法律依据：《抚州市人民政府办公室关于印发抚州市促进股权投资基金业发展的若干意见的通知》（抚府办发〔2013〕20号）

### 9、宣城（安徽）

具体内容：股权投资基金及管理企业可以依法采取公司制、合伙制等企业组织形式登记。自然人有限合伙人从有限合伙企业取得的股权投资收益，按 20% 的比例税率计征个人所得税；普通合伙人的投资收益或股权转让收益部分，税率适用 20%，其他的，适用 5%—35% 的五级超额累进税率计征个税。按缴纳的个人所得税地方留成部分的 60% 给予奖励。股权投资基金及管理企业自缴纳第一笔营业税（企业所得税）之日起，所缴税的地方留成部分前 2 年由受益财政全额奖励，以后年份减半奖励。企业上市后，减持实现的所得税在本市缴纳的，按地方留成部分的 60% 给予奖励。采取股权投资方式投资于未上市中小高新技术企业 2 年以上（含 2 年）的，凡符合国税发〔2009〕87 号文规定条件，可按其对中小高新技术企业投资额的 70%，在股权持有满 2 年的当年，抵扣应纳税所得额；当年不足抵扣的，可在以后纳税年度结转抵扣。

法律依据：《宣城市促进股权投资基金业发展办法》（宣政〔2011〕105号）

### 10、晋城（山西）

具体内容：自然人有限合伙人的股权投资收益，按 20% 的比例税率计征个人所得税。普通合伙人按照 5%—35% 的超额累进税率计征个人所得税。合伙制股权投资基金从被投资企业获得的股息、红利等投资性收益，属于已缴纳企业所得税的税后收益。采取股权投资方式投资于未上市中小高新技术企业 2 年以上（含 2 年），凡符合国税发〔2009〕87 号文规定条件的，可按其对中小高新技术企业投资额的 70%，在股权持有满 2 年的当年抵扣该股权投资基金管理企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可在以后纳税年度结转抵扣。

法律依据：《晋城市人民政府关于印发晋城市鼓励股权投资基金业发展办法（试行）的通知》（晋市政发〔2012〕26号）

### 11、陕西

具体内容：自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税。

法律依据：西部大开发政策

### 12、铜川（陕西）

具体内容：自然人有限合伙人按 20% 征收个人所得税；普通合伙人的投资收益或股权转让收益部分，税率适用 20%，其他收益按照适用 5%—35% 的超额累进税率计征个人所得税。股权投资基金及管理企业自成立之日起前三年，由企业纳税地财政部门

每年按照企业所得税地方分享部分的 50% 给予补贴。采取股权投资方式投资于未上市中小高新技术企业 2 年以上（含 2 年），凡符合国税发〔2009〕87 号文规定条件、且股权持有满 2 年的，可按其对中小高新技术企业投资额的 70% 抵扣当年应纳税所得额，当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

法律依据：《铜川市促进股权投资基金企业发展办法》（铜政发〔2012〕66 号）

### 13、武汉（湖北）

具体内容：自然人有限合伙人所得和自然人普通合伙人的投资收益或者股权转让收益部分，按照 20% 计征个税。普通合伙人，以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税；股权转让不征收营业税。采取股权投资方式投资未上市中小高新技术企业 2 年以上（含 2 年），凡符合国税发〔2009〕87 号文规定条件的，可按照其对中小高新技术企业投资额的 70% 抵扣企业的应纳税所得额。除税收优惠外，还有许多财政奖励及补贴。

法律依据：《促进资本特区股权投资产业发展实施办法》（武政办〔2011〕110 号）

### 14、恩施（湖北）

具体内容：自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税。

法律依据：西部大开发政策

### 15、长沙（湖南）

具体内容：对自然人有限合伙人，其从有限合伙企业取得的股权投资收益，依 20% 税率计征个税。普通合伙人适用 5%-35% 的超额累进税率计征个税；备案企业自开业年度起，前 3 年缴纳营业税形成的地方留成部分由财政部门依据当时市、区、县（市）两级分享政策给予全额奖励，后两年减半奖励；自获利年度起，在基金存续期内，由市财政部门依据当时市、区、县（市）两级分享政策按企业缴纳所得税形成的地方留成部分的 70% 给予奖励。备案企业投资于本市的企业或项目，由市财政部门按项目退出或获得收益后缴纳的所得税形成的地方留成部分的 60% 给予奖励。

法律依据：《长沙市人民政府办公厅关于印发通知》（长政办发〔2011〕29 号）

### 16、湘西（湖南）

具体内容：自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税。

法律依据：西部大开发政策

### 17、云南

具体内容：自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税。自然人普通合伙人适用 5%-35% 的超额累进税率计征个税；对自然人有限合伙人，其



从有限合伙企业取得的股权投资收益,依 20% 税率计征个税。以有限责任公司或股份有限公司形式设立的股权投资类企业的经营所得和其他所得,符合现行企业所得税(营业税)优惠政策的,按规定享受有关税收优惠政策。在规划的金融产业园区设立的股权投资基金,享受金融产业园区各项优惠扶持政策。

法律依据:西部大开发政策《云南省人民政府办公厅关于大力发展股权投资基金的意见》(云政办发〔2011〕159号)

#### 18、四川

具体内容:自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日,对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15%的税率征收企业所得税。

法律依据:西部大开发政策

#### 19、重庆

具体内容:对自然人有限合伙人,其从有限合伙企业中取得的股权投资收益,适用 20%的个税政策。法人合伙人从被投资企业获得的股息、红利等投资性收益属于已缴纳企业所得税的税后收益。此外,公司制股权投资类企业符合西部大开发政策的,按规定执行 15%的企业所得税税率。在合伙制股权投资类企业出资 1000 万元人民币以上的出资者,其股权投资所得缴纳的税收市级留存部分,由市财政按 40%给予奖励;所投资项目位于重庆市内的,按 60%给予奖励。

法律依据:《重庆市人民政府办公厅关

于印发重庆市进一步促进股权投资类企业发展实施办法的通知》(渝办发〔2012〕307号)

#### 20、重庆两江新区

具体内容:适用西部大开发政策;比照浦东新区和滨海新区享有税收优惠政策;所有国家鼓励类产业各类中资企业和外商投资企业,到 2020 年减按 15%的税率征收企业所得税。

#### 21、广西

具体内容:自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日,对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15%的税率征收企业所得税。

法律依据:西部大开发政策

#### 22、中国—马来西亚钦州产业园区(广西)

具体内容:2013 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日,园区享受国家西部大开发 15%税率以及减半征收期税收优惠政策的企业,除国家限制和禁止的企业外,免征企业所得税地方分享部分。

法律依据:《广西壮族自治区人民政府关于中国—马来西亚钦州产业园区开发建设优惠政策的通知》(桂政发〔2012〕67号)

#### 23、宁夏

具体内容:自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日,对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15%的税率征收企业所得税。

法律依据:西部大开发政策

#### 24、石嘴山（宁夏）

具体内容：新办商贸、金融和物流等服务业类企业，固定资产投资 3000 万元人民币以上或营业收入超过 5000 万元人民币的，从取得第一笔收入纳税年度起，前五年按税收总额地方留成部分的 70% 给予奖励；后三年按税收总额地方留成部分的 50% 给予奖励。

法律依据：《石嘴山市招商引资优惠政策》

#### 25、西藏

具体内容：自治区企业统一执行西部大开发战略中企业所得税 15% 的税率。自 2015 年 1 月 1 日起至 2017 年 12 月 31 日止，暂免征收自治区内企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分。对采取股权投资方式投资于旅游业、能源产业、特色农林畜产品加工业、藏医药业、民族手工业等特色优势产业的未上市企业满 2 年以上的，可以按照其投资额的 70% 在股权持有满 2 年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税额，当年不足抵扣的，可以在以后年度结转抵扣。

法律依据：西部大开发政策《西藏自治区人民政府关于印发西藏自治区企业所得税政策实施办法的通知》（藏政发〔2014〕51 号）《西藏自治区人民政府关于印发西藏自治区招商引资若干规定的通知》（藏政发〔2014〕103 号）

#### 26、拉萨经济开发区（西藏）

具体内容：按 10% 的税率征收企业所得税；外资企业从获利年度起，前 3 年免征企业所得税，后 3 年减半征收；外商投资额在 500 万美元以上的，从获利年起，前 5 年免征企业所得税，后 5 年减半征收；产业目录产业或项目，企业年缴纳所得税部分，100 万元以下（含 100 万元），扶持比率为 30%；100 万元至 200 万元（含 200 万元），扶持比率为 35%；200 万元至 400 万元（含 400 万元），扶持比率为 40%；400 万元以上，扶持比率为 45%（享受了其他所得税减免的企业不适用本条）。

法律依据：《西藏拉萨经济技术开发区优惠政策》

#### 27、昌都地区（西藏）

具体内容：符合产业目录产业或项目，缴纳所得税高于上年实际上缴的部分，超基数 100 万元（含 100 万元）以下的部分，扶持比率为 40%；超基数 100 万元到 200 万元（含 200 万元）的部分，扶持比率为 45%；超基数 200 万元以上的部分，昌都地区扶持比率最高为 60% 符合产业目录产业或项目，缴纳所得税高于上年实际上缴的部分，超基数 50 万元（含 50 万元）以下部分，扶持比率为 20%；超基数 50 万元以上至 100 万元（含 100 万元）的部分，扶持比率为 25%；超基数 100 万元以上至 300 万元（含 300 万元）的部分，扶持比率为 30%；超基数 300 万元以上至 500 万元（含 500 万元）的部分，



扶持比率为 35%；超基数 500 万元以上的部分。扶持比率为 40%，昌都地区扶持比率最高为 50%。

法律依据：《昌都地区关于进一步加强招商引资工作力度实施方案》《昌都地区招商引资优惠政策》

### 28、那曲地区（西藏）

具体内容：凡在我地缴纳企业所得税 20 万元以上的企业、单位，按收入归属关系报财政部门审批后，给予财政扶持。抵扣基数（20 万元）后，超基数 20 万元以下的，扶持比率 20%；超基数 20 万元（含 20 万元）以上至 50 万元（含 50 万元）的，扶持比率 30%；超基数 50 万元以上至 100 万元（含 100 万元）的，扶持比率 35%；超基数 100 万元以上的，扶持比率 40%。法律依据：《那曲地区进一步扩大开放和招商引资的优惠政策（试行）》

### 29、新疆

具体内容：自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税。符合西部大开发政策的公司制股权投资类企业，执行 15% 的所得税率的同时，自治区地方分享部分减半征收；不享受西部大开发政策的，减免企业所得税自治区地方分享部分的 70%。合伙制股权投资类企业的合伙人为自然人的，合伙人的投资收益，适用 20% 的个税政策，自治区按其地方财政贡献的 50%

予以奖励。股权投资类企业取得的权益性投资收益和权益转让收益，以及合伙人转让股权的，依法不征收营业税。

法律依据：西部大开发政策《新疆维吾尔自治区促进股权投资类企业发展暂行办法》（新政办发〔2010〕187 号）

### 30、喀什、霍尔果斯（新疆）

具体内容：自 2010 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对在新疆喀什、霍尔果斯两个特殊经济开发区内新办的属于《新疆困难地区重点鼓励发展产业企业所得税优惠目录》（以下简称《目录》）范围内、其主营业务收入占企业收入总额 70% 以上的企业，自取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起五年内免征企业所得税。

法律依据：《国务院关于支持喀什霍尔果斯经济开发区建设的若干意见》（国发〔2011〕33 号）《财政部国家税务总局关于新疆喀什霍尔果斯两个特殊经济开发区企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2011〕112 号）《关于在喀什霍尔果斯经济开发区试行特别机制和特殊政策的意见》（新党办发〔2014〕10 号）

### 31、喀什（新疆）

具体内容：公司制股权投资类企业，符合创业投资企业条件的，适用（财税〔2011〕112 号文；不符合条件，但公司股权 70% 以上由自然人持有且由自然人承诺在园区缴税的，享受企业所得税“两免三减半”优惠

政策；若以上两个条件都不满足，则适用 15% 市。

所得税率，地方分享部分减半征收。股东在园区纳税，按实际缴税地方留成部分的 50% 给予奖励。合伙制股权投资类企业缴纳的营业税或增值税，按实际缴税地方留成部分的 50% 给予奖励；自然人合伙人的投资收益，按 20% 计征个人所得税。股东缴税后，按地方留成部分的 50% 给予奖励。

法律依据：《关于印发〈喀什经济开发区促进部分产业发展若干政策的意见（试行）〉的通知》（喀经开发〔2014〕4 号）

### 32、新疆困难地区

具体内容：2010 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对在新疆困难地区新办的属于《新疆困难地区重点鼓励发展产业企业所得税优惠目录》（以下简称《目录》）范围内的企业，自取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，取得的营业收入占企业收入总额 70% 以上，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年减半征收企业所得税。按照本通知规定享受企业所得税定期减免税政策的企业，在减半期内，按照企业所得税 25% 的法定税率计算的应纳税额减半征税。“新疆困难地区”是指喀什地区、和田地区、克孜勒苏柯尔克孜自治州等三地州、其他国家扶贫开发重点县和边境县市，共计 50 个县

法律依据：《关于新疆困难地区新办企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2011〕53 号）《新疆维吾尔自治区财政厅自治区发展和改革委员会自治区经济和信息化委员会自治区国家税务局自治区地方税务局关于贯彻落实中央新疆困难地区新办企业“两免三减半”所得税优惠政策有关问题的通知》

### 总结

新一轮税制改革下，税收法定被提到了新的高度，包括营改增、税收征管法等税制的改革，对纳税人税务管理的规范性提出了更高的要求，同时也应看到，税收征管的规范化也为税务筹划提供了更大的空间，无论是企业还是个人都可以通过税收筹划争取自身利益的最大化。税收筹划是一项系统工程，投资方应从长远规划和整体利益考虑，合理合法节税。从境内来看，由于区域性税收等优惠政策的存在，各地也存在一定的税负差。尤其，国务院发布《关于税收等优惠政策相关事项的通知》（国发〔2015〕25 号），停止清理各地出台的税收优惠等政策，企业应该抓住这一契机，积极通过优化运营架构，争取享受到国家及地方税收、财政补贴等优惠政策，实现未来运营及投资退出阶段税负成本最小化。◆



## 【纳税辅导】



### 农村土地承包经营权如何核算，是否属于股东出资

关于能否以农村土地承包经营权能否用于出资的问题，首先是一个法律问题，建议咨询律师意见，并建议公司向当地农业、土地登记主管部门和工商登记机关咨询。

对于这一法律问题，我们基于我们对《公司法》和其他相关法律法规的理解，分析如下：根据《公司法》第二十七条规定，用作对公司出资的非货币财产应同时满足“可以用货币估价”和“可以依法转让”这两项基本条件。同时，《公司登记管理条例》第十四条规定：“股东的出资方式应当符合《公司法》第二十七条的规定。但是，股东

不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。”因此，这一问题的关键在于分析农村土地承包经营权是否符合此处所规定的用作出资的非货币性资产应满足的全部条件。

目前对于农村土地承包经营权规范的主要规定是《中华人民共和国农村土地承包法》、《农村土地承包经营权流转管理办法》（农业部令第 47 号）、《关于做好当前农村土地承包经营权流转管理和服务工作的通知》（农经发[2008]10 号）等。根据这些规定：（1）通过家庭承包取得的土地承包经

经营权可以依法采取转包、出租、互换、转让或者其他方式流转；承包方之间为发展农业经济，可以自愿联合将土地承包经营权入股，从事农业合作生产。（即“入股”也是法律认可的一种流转方式）。（2）农村土地承包经营权流转的受让方可以是承包农户，也可以是其他按有关法律及有关规定允许从事农业生产经营的组织和个人。在同等条件下，本集体经济组织成员享有优先权。受让方应当具有农业经营能力。（3）土地承包经营权采取转包、出租、互换、转让或者其他方式流转，当事人双方应当签订书面合同。采取转让方式流转的，应当经发包方同意；采取转包、出租、互换或者其他方式流转的，应当报发包方备案。（4）县级以上地方人民政府应当向承包方颁发土地承包经营权证或者林权证等证书，并登记造册，确认土地承包经营权。

根据上述规定，建议首先了解当地工商登记机关是否将土地承包经营权理解为《公司登记管理条例》规定的不可用作出资的“特许经营权”，如果当地工商登记机关是

这样理解的，则土地承包经营权将不能用作出资。如果当地工商登记机关认可将农村土地承包经营权用作出资的，除了对非货币性出资进行审验时应关注的一般问题以外，还应特别注意以下问题：（1）确保被投资方有适当的主体资格，其经营范围应包括农业生产。接受流转后，相关土地应继续用于农业生产用途。（2）应当确保法律法规规定的相关程序得到完整、恰当履行，尤其是签订书面合同（其内容应具备《农村土地承包法》第三十七条和《农村土地承包经营权流转管理办法》第二十三条规定的各项要件），并报发包方同意或备案。在这一过程中，如果同一集体经济组织的其他成员要求受让的，在同等条件下应保障其优先权（或取得放弃优先权的声明）。（3）应当以被投资企业获取县级以上地方人民政府颁发的土地承包经营权证或者林权证等证书作为该项流转获得有关政府部门确认的标志，并作为审验其出资到位情况（《公司法》规定的财产权转移手续）的必备要件。（4）根据《公司法》、《财政部、国家工商行政管理总



局关于加强以非货币财产出资的评估管理若干问题的通知》（财企[2009]46 号）等规定，对非货币性财产出资应进行评估，并在评估的基础上确定其作价金额。由于农村土地承包经营权流转可能涉及较为复杂的法律问题，建议必要时聘请律师就相关流转程序的合规性出具法律意见。

关于接受投资的农村土地承包经营权能否作为无形资产核算的问题 根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》第三条规定：“无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：（一）能够从企业中分离

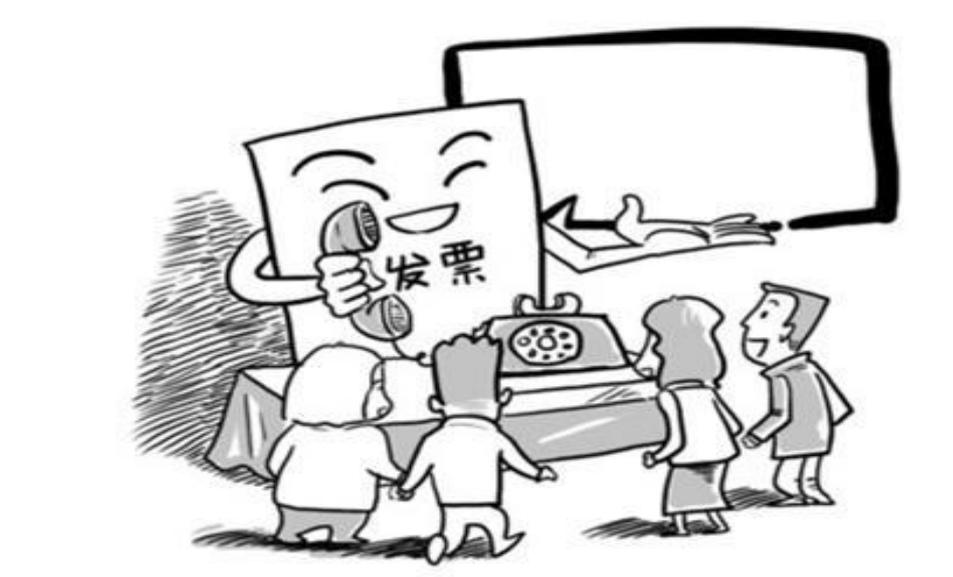
或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。（二）源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。”在认可农村土地承包经营权作为出资的前提下，对照《企业会计准则第 6 号——无形资产》对“无形资产”的定义和确认条件的规定，我们理解，农村土地承包经营权对于该准则第三条所给出的“可辨认性”两项标准都是符合的。因此，对于企业拥有或者控制的农村土地承包经营权，企业可从中获取经济利益并承担相应风险的，可以在财务报表中确认为一项无形资产。◆

### ※被评定为纳税信用 A 级的纳税人，有什么激励措施※

根据《国家税务总局关于发布〈纳税信用管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 40 号）的规定，对纳税信用评价为 A 级的纳税人，税务机关予以下列激励措施：

- （一）主动向社会公告年度 A 级纳税人名单；
- （二）一般纳税人可单次领取 3 个月的增值税发票用量，需要调整增值税发票用量时即时办理；
- （三）普通发票按需领用；
- （四）连续 3 年被评为 A 级信用级别（简称 3 连 A）的纳税人，除享受以上措施外，还可以由税务机关提供绿色通道或专门人员帮助办理涉税事项；
- （五）税务机关与相关部门实施的联合激励措施，以及结合当地实际情况采取的其他激励措施。

## 加盖新版发票专用章有学问



新《发票管理办法》实施后，都需要加盖新版的发票专用章，财务专用章和旧版的发票专用章都已经退出发票的舞台。关于发票专用章，你可能还有不知道的事。

### 1. 哪些联次需要盖章？

根据《发票管理办法实施细则》的规定，通常需要在发票联和抵扣联加盖发票专用章。但是机动车销售统一发票比较特殊，除需要在发票联上加盖印章外，根据《国家税务总局关于〈机动车销售统一发票〉注册登记联加盖开票单位印章问题的通知》（国税函〔2006〕813号）规定，需要在注册登记联上加盖发票专用章，根据《国家税务总局关

于使用新版机动车销售统一发票有关问题的通知》（国税函〔2006〕479号）规定，抵扣联和报税联不得加盖印章。

### 2. 是否有不需要盖章的发票？

有部分发票是不需要加盖发票专用章的，比如：目前在上海范围试点税控收款机卷式发票，该类发票上已打印纳税人名称（即收款单位名称）、纳税识别号，为方便纳税人开具操作，该类发票开具时不加盖发票专用章。

再如：根据山东省国家税务局的规定，鉴于营改增试点尚处于过渡期内，且汽车客票调整改革方案正在拟定之中，因此在汽车



客票调整改革到位之前,暂不加盖发票专用章。

### 3. 财政票据是否需要加盖发票专用章?

发票专用章是在税务部门备案的,用以开具发票的专用印章,发票外的其他票据不能加盖发票专用章,财政票据可以加盖本单位财务专用章或收费专用章。

### 4. 代开发票是否盖发票专用章?

根据《国家税务总局关于加强和规范税务机关代开普通发票工作的通知》(国税函〔2004〕1024号)的规定,代开普通发票必须加盖税务机关代开发票专用章,不需要加盖收款方发票专用章;根据《国家税务总局关于印发〈税务机关代开增值税专用发票管理办法(试行)〉的通知》(国税发〔2004〕153号)规定,代开的增值税专用发票,收款方应在代开专用发票备注栏上,加盖本单位的发票专用章,不需要加盖税务机关代开发票专用章。

### 5. 所有发票上的印章都是统一规格吗?

《国家税务总局关于发票专用章式样有关问题的公告》(国家税务总局公告2011年第7号)明确规定了发票专用章式的样式和规格,一般发票上加盖的发票章都必须按照规定规格的。但是,也有特殊情况,比如我们常见的出租车专用发票等套印发票专用章的发票,由于发票规格小,不适合加盖7号公告规定规格的发票专用章,可以套印样式相同但是规格缩小的发票专用章,具体的规格可以参考各地的规定。

### 6. 发票盖章不清楚或盖错怎么办?

在实务操作中经常遇到这样的情况:开票人在盖章时没有盖清楚,然后在旁边重新加盖一次印章;甚至有的单位属于一班人马两套牌子运营的,开票人直接盖错章,然后加盖正确的印章。这两种都是不可取的,如果出现发票盖章不清楚或盖错的情形,建议当即作废,并重新开具发票,加盖清晰或者正确的印章。◆

## 辅导期增值税一般纳税人最头疼的几个问题



问：企业现在是辅导期一般纳税人，如果销售额不达标，还会被转为小规模纳税人吗？

答：《增值税一般纳税人资格认定管理办法》(国家税务总局令第 22 号)第十二条规定，除国家税务总局另有规定外，纳税人一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

因此，辅导期一般纳税人如果销售额不达标，也不会被转为小规模纳税人。

问：新成立的小规模商贸批发企业，注册资本金 100 万元，从业人数 10 人，是否实行辅导期的管理？

答：《增值税一般纳税人资格认定管理办法》(国家税务总局令第 22 号)第十三条规定，主管税务机关可以在一定期限内对下列一般纳税人实行纳税辅导期管理：(一)按照本办法第四条的规定新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业；(二)国家税务总局规定的其他一般纳税人。

《国家税务总局关于〈增值税一般纳税人

人纳税辅导期管理办法〉的通知》(国税发[2010] 40 号)第三条规定，认定办法第十三条第一款所称的“小型商贸批发企业”，是指注册资金在 80 万元(含 80 万元)以下、职工人数在 10 人(含 10 人)以下的批发企业。只从事出口贸易，不需要使用增值税专用发票的企业除外。

批发企业按照国家统计局颁发的《国民经济行业分类》(GB/T4754-2002)中有关批发业的行业划分方法界定。

由于您企业的注册资金超过 80 万元，因此不会实行辅导期管理。

问：一般纳税人辅导期期间没有销售额，请问此种销售额不达标的情况下可以转为正式一般纳税人吗？

答：《国家税务总局关于〈增值税一般纳税人纳税辅导期管理办法〉的通知》(国税发[2010] 40 号)第十五条规定，纳税辅导期内，主管税务机关未发现纳税人存在偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税或其他需要立案查处的税收违法行为的，从



期满的次月起不再实行纳税辅导期管理, 主管税务机关应制作、送达《税务事项通知书》, 告知纳税人; 主管税务机关发现辅导期纳税人存在偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税或其他需要立案查处的税收违法行为的, 从期满的次月起按照本规定重新实行纳税辅导期管理, 主管税务机关应制作、送达《税务事项通知书》, 告知纳税人。

因此, 按照上述文件规定, 销售额不达标可以转为正式一般纳税人。

问: 辅导期一般纳税人与正式一般纳税人有哪些不同点?

答: 《国家税务总局关于〈增值税一般纳税人纳税辅导期管理办法〉的通知》(国税发〔2010〕40号)第七条规定, 辅导期纳税人取得的增值税专用发票(以下简称专用发票)抵扣联、海关进口增值税专用缴款书以及运输费用结算单据应当在交叉稽核比对无误后, 方可抵扣进项税额。

第八条规定, 主管税务机关对辅导期纳税人实行限量限额发售专用发票。

(一) 实行纳税辅导期管理的小型商贸批发企业, 领购专用发票的最高开票限额不得超过十万元; 其他一般纳税人专用发票最高开票限额应根据企业实际经营情况重新核定。

(二) 辅导期纳税人专用发票的领购实行按次限量控制, 主管税务机关可根据纳税人的经营情况核定每次专用发票的供应数量, 但每次发售专用发票数量不得超过 25

份。

辅导期纳税人领购的专用发票未使用完而再次领购的, 主管税务机关发售专用发票的份数不得超过核定的每次领购专用发票份数与未使用完的专用发票份数的差额。

第九条规定, 辅导期纳税人一个月内多次领购专用发票的, 应从当月第二次领购专用发票起, 按照上一次已领购并开具的专用发票销售额的 3% 预缴增值税, 未预缴增值税的, 主管税务机关不得向其发售专用发票。

预缴增值税时, 纳税人应提供已领购并开具的专用发票记账联, 主管税务机关根据其提供的专用发票记账联计算应预缴的增值税。

因此, 请按照上述文件规定执行。

问: 辅导期一般纳税人, 2015 年 6 月份增购发票时, 预缴了部分税款, 请问如果辅导期结束时, 那笔预缴的税款如何处理?

答: 《国家税务总局关于〈增值税一般纳税人纳税辅导期管理办法〉的通知》(国税发〔2010〕40号)第十条规定, 辅导期纳税人按第九条规定预缴的增值税可在本期增值税应纳税额中抵减, 抵减后预缴增值税仍有余额的, 可抵减下期再次领购专用发票时应当预缴的增值税。

纳税辅导期结束后, 纳税人因增购专用发票发生的预缴增值税有余额的, 主管税务机关应在纳税辅导期结束后的第一个月内, 一次性退还纳税人。

因此, 请按照上述文件规定执行。◆

## 不要忽视小税种，这些印花税问题一定要注意！



问：企业集团内部使用的有关凭证是否缴纳印花税？

答：《国家税务总局关于企业集团内部使用的有关凭证征收印花税问题的通知》（国税函〔2009〕9号）规定，据有关地区和企业反映，一些企业集团内部在经销和调拨商品物资时使用的各种形式的凭证（表、证、单、书、卡等），既有作为企业集团内部执行计划使用的，又有代替合同使用的。根据《中华人民共和国印花税暂行条例》及有关规定，现将企业集团内部使用的有关凭证如何界定征收印花税的问题通知如下：

对于企业集团内具有平等法律地位的主体之间自愿订立、明确双方购销关系、据以供货和结算、具有合同性质的凭证，应按规定征收印花税。对于企业集团内部执行计划使用的、不具有合同性质的凭证，不征收

印花税。

问：对办理借款展期业务使用的借款展期合同是否贴花？

答：《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155号）第七条规定，对办理借款展期业务使用借款展期合同或其他凭证，按信贷制度规定，仅载明延期还款事项的，可暂不贴花。

问：我公司在省外注册一家金融企业，核算在总部的SAP系统进行，无纸质营业账簿，请问该公司的实收资本是否需要缴纳印花税？

答：根据《财政部、国家税务总局关于对金融系统营业账簿贴花问题的具体规定》（国税地字〔1988〕28号）第三条关于使用计算机记账如何贴花的问题规定，银行使用计算机记账，按照电子计算机会计核算的



账务组织和账簿设置要求,输入计算机的核算资料(包括综合、明细核算资料),需要输出打印账页、装订成册,具有账簿的作用。对通过计算机输出打印账页,装订账册的,应按照规定贴花。

根据上述规定,贵公司的电子账簿应在

打印账页,装订成册时按规定贴花。对于记载资金的账簿,按“实收资本”和“资本公积”总额的万分之五贴花,以后年度资金总额比已贴花资金总额增加的,增加部分应按规定贴花。◆

## 个人投资可在 5 年内分期缴纳税款



为鼓励和引导民间个人投资,财政部、国家税务总局先后颁布了《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》(财税〔2015〕41号)、《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第20号)。随着文件的下发,个人的非货币性资产投资税收征管问题得到了投资者的关注。

根据文件规定,个人以股权、不动产、技术发明成果等非货币性资产进行投资的实际收益,一次性纳税有困难,报经主管税务机关备案可在发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内(含)分期缴纳。享

受该项优惠政策,我们要提醒投资者个人如下几点:

一是申报缴纳个税的主体。非货币性资产投资个人所得税由纳税人向主管税务机关自行申报缴纳。

二是主管税务机关的确定。非货币性资产的具体形式不同,主管税务机关不同:纳税人以不动产投资的,以不动产所在地的地税机关为主管税务机关;纳税人以其持有的企业股权对外投资的,以该企业所在地地税机关为主管税务机关;纳税人以其他非货币资产投资的,以被投资企业所在地地税机关为主管税务机关。

三是应纳税所得额的确定。纳税人非货币性资产投资应纳税所得额为非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额。其中非货币性资产转让收入应按评估后的公允价值确认；扣除项目包括按取得资产时实际发生的支出来确定的非货币性资产原值和与资产转移相关的合理税费。

四是关于优先缴纳非货币性资产投资

个人所得税的规定。个人以非货币性资产投资交易过程中取得现金补价的，现金部分应优先用于缴税；现金不足以缴纳的部分，可分期缴纳。个人在分期缴税期间转让其持有的上述全部或部分股权，并取得现金收入的，该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。◆

### ※印花税法政策：如何计算应纳税额※



小税官您好，请问印花税的应纳税额如何计算呢？

应缴纳的印花税额等于凭证所载应税金额乘以适用比例税率；或者应税凭证的件数乘以适用定额税率。



那印花税的纳税义务发生时间又是如何规定的呢？

应纳税的凭证应在合同签订时、账簿的启用时和证照的领受时贴花。如果合同在国外签订，应在国内使用时贴花。





## 建筑业应按合同约定 及时缴纳营业税

案情简介：近期，税务机关在实施中等风险应对时发现，某建设集团有限公司（以下简称 A 公司）2012 年 9 月与某房地产公司（以下简称 B 公司）签订建筑工程合同，建设某小区一期工程，工程总价款 7156.1598 万元，合同约定工程竣工并通过验收后 3 日内支付全部工程款。工程于 2014 年 7 月底竣工，2014 年 8 月办理了竣工验收手续。经核查，竣工验收时，A 公司已经累计收到 B 公司支付工程款 4009.3118 万元，同时开具建筑发票，并按规定申报缴纳了营业税等相关税收，但核查人员发现企业没有按照合同约定全额开票纳税，造成少缴营业税及附加。该单位财务负责人认为：A 公司在该工程合同竣工时，建设单位总共支付了 4009.3118 万元工程款，施工单位每收取一笔工程款都是按规定到税务机关开票纳税的，不存在少缴税款的问题，对于合同约定付款但未实际收到的工程款，A 公司不应当提前开票纳税。

税法分析：《营业税暂行条例》（以下简称《条例》）第十二条规定：营业税纳税义务发生时间为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产并收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。

国务院财政、税务主管部门另有规定的，从其规定。《营业税暂行条例实施细则》第二十四条规定：《条例》第十二条所称收讫营业收入款项，是指纳税人应税行为发生过程中或者完成后收取的款项。《条例》第十二条所称取得索取营业收入款项凭据的当天，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。根据上述规定，从事建筑安装工程业务，如果双方签订合同中明确付款期限的，则以合同约定的付款期限为营业税纳税义务发生时间；如果合同未约定的，则以应税行为完成的当天为纳税义务发生时间。实际经营过程中，建设方是否按合同约定付款、实际付多少工程款不是营业税纳税义务发生的前提条件。

本案中，A 公司和 B 公司签订建筑工程承包合同，合同中明确约定：工程竣工通过验收后 3 日内支付全部工程款（7156.1598 万元），根据营业税政策规定在工程竣工通过验收 3 日后，该工程全部建筑营业税的纳税义务已发生。因此，本案中，A 公司应当补申报缴纳 3146.8480 万元工程款应纳的营业税及附加。◆

## 【账务处理】



### 会计往来账应如何对账

会计往来账应如何对账？与往来单位核对账项，主要是针对会计单位的债权债务与相关单位进行核对，验证双方记录是否相符。财务人员掌握对账技巧，便可以提高对账工作的效率。

#### 技巧一：往来账自查

在与对方单位核对余额之前，应将全部经济业务入账并结出余额，然后进行往来账自查：

1. 审查往来账余额的大小及方向，看是否有不正常的余额和方向，如出现异常情况，应重点审查相应的明细账。

2. 审查明细账时，应当逐笔浏览该账户借贷方有无不正常的发生额，有无异常摘要。如果存在异常的发生额或着摘要等，应审查相应的记账凭证及原始凭证，以确定往来账无错记金额等错误发生。

3. 逐笔审查期初至期末业务的记账凭证及原始凭证，并记录日期、金额、发票编号等，以备在与对方单位对账时使用。

#### 技巧二：余额核对

在往来账自查无误的基础上，与对方单位进行余额核对。如果双方余额一致，则表明双方的业务记录无误。如果双方余额不一致，则要计算两者差额，并对差额的方向和大小进行分析：查看是否有与差额相同金额的业务发生；判断是否存在未达账项，是否需编制“余额调节表”进行调节；查看是否有与差额的二分之一相同金额的业务发生，判断账户方向是否记错。

双方期末余额不一致时，还可分段核对余额，也就是按月度或者季度核对余额。如果期中某一时点的余额一致，则可以判断该时点之前的业务记录无误，只需核对该时点



之后的账目。

### 技巧三：发生额核对

造成双方余额不一致的原因有很多，如果通过分析差额无法确定双方余额不一致的原因，则需进行发生额核对。核对发生额，有以下两种方法：

1. 核对双方的业务发生额，可不按时间顺序逐笔核对，而是分别核对借方发生额或

者贷方发生额。

2. 核对单位往来账中的借方发生额或者贷方发生额，找出借方发生额或者贷方发生额对应的业务。若此类业务对余额不产生影响，则问题可能存在与没有借贷对应关系的业务中。如此可缩小详细核对的范围，从而减少对账工作量。◆

## 教你如何巧妙的分析财务报表



财务分析的目的是了解一个企业经营业绩和财务状况的真实面目，从晦涩的会计程序中将会计数据背后的经济涵义挖掘出来，为投资者和债权人提供决策基础。如何分析财务报表对一企业财务人员来说就显得尤为重要。

一般来说，财务分析的方法主要有以下五种：

### 一、比较分析

是为了说明财务信息之间的数量关系与数量差异，为进一步的分析指明方向。这种比较可以是将实际与计划相比，可以是本期与上期相比，也可以是与同行业的其他企

业相比。

### 二、趋势分析

是为了揭示财务状况和经营成果的变化及其原因、性质，帮助预测未来。用于进行趋势分析的数据既可以是绝对值，也可以是比率或百分比。

### 三、因素分析

是为了分析几个相关因素对某一财务指标的影响程度，一般要借助于差异分析的方法。

### 四、比率分析

是通过对财务比率的分析，了解企业的财务状况和经营成果，往往要借助于比较分

析和趋势分析方法。上述各方法有一定程度的重合。在实际工作当中，比率分析方法应用最广。

财务比率最主要的好处就是可以消除规模的影响，用来比较不同企业的收益与风险，从而帮助投资者和债权人作出理智的决策。它可以评价某项投资在各年之间收益的变化，也可以在某一时刻比较某一行业的不同企业。由于不同的决策者信息需求不同，所以使用的分析技术也不同。一般来说，用三个方面的比率来衡量风险和收益的关系：

#### 1、偿债能力：

**短期偿债能力：**短期偿债能力是指企业偿还短期债务的能力。短期偿债能力不足，不仅会影响企业的资信，增加今后筹集资金的成本与难度，还可能使企业陷入财务危机，甚至破产。一般来说，企业应该以流动资产偿还流动负债，而不应靠变卖长期资产，所以用流动资产与流动负债的数量关系来衡量短期偿债能力。

**长期偿债能力：**长期偿债能力是指企业偿还长期利息与本金的能力。一般来说，企业借长期负债主要是用于长期投资，因而最好是用投资产生的收益偿还利息与本金。通常以负债比率和利息收入倍数两项指标衡量企业的长期偿债能力。

#### 2、营运能力：

营运能力是以企业各项资产的周转速度来衡量企业资产利用的效率。周转速度越快，表明企业的各项资产进入生产、销售等经营环节的速度越快，那么其形成收入和利润的周期就越短，经营效率自然就越高。

#### 3、盈利能力：

盈利能力是各方面关心的核心，也是企

业成败的关键，只有长期盈利，企业才能真正做到持续经营。因此无论是投资者还是债权人，都对反映企业盈利能力的比率非常重视。

### 五、现金流分析

在财务比率分析当中，没有考虑现金流的问题，而我们在前面已经讲过现金流对于一个企业的重要意义，因此，下面我们就来具体地看一看如何对现金流进行分析。分析现金流要从两个方面考虑。一个方面是现金流的数量，如果企业总的现金流为正，则表明企业的现金流入能够保证现金流出的需要。但是，企业是如何保证其现金流出的需要的呢？这就要看其现金流各组成部分的关系了。这方面的分析我们在前面已经详细论述过，这里不再重复。另一个方面是现金流的质量。这包括现金流的波动情况、企业的管理情况，如销售收入的增长是否过快，存货是否已经过时或流动缓慢，应收账款的可收回性如何，各项成本控制是否有效等等。最后是企业所处的经营环境，如行业前景，行业内的竞争格局，产品的生命周期等。所有这些因素都会影响企业产生未来现金流的能力。

### 六、小结

对企业财务状况和经营成果的分析主要通过比率分析实现。常用财务比率衡量企业三个方面的情况，即偿债能力、营运能力和盈利能力。对现金流的分析一般不能通过比率分析实现，而是要求从现金流的数量和质量两个方面评价企业的现金流动情况，并据此判断其产生未来现金流的能力。比率分析与现金流分析作用各不相同，不可替代。

◆



## 【实务答疑】



### 全资母子公司往来款，如工资电费可否用收据清算收回

问：全资母子公司之间的往来款，如工资、电费等可以用收据清算收回吗？是否要开营业税发票？

答：母子公司之间的往来入属于关联交易，应符合独立的原则，关联方交易，应以交易是否发生为依据，而不是以是否收取价款为前提。关联方的交易类型主要有：

（一）购买或销售商品。购买或销售商品是关联方交易较常见的交易事项，例如，企业集团成员之间互相购买或销售商品，从而形成了关联方交易。

（二）购买或销售除商品以外的其他资产。例如，母公司出售给其子公司设备或水电费等。

（三）提供或接受劳务。例如，A 企业是 B 企业的联营企业，A 企业专门从事设备维修服务，B 企业的所有设备均由 A 企业负责维修，B 企业每年支付设备维修费用 300 万元。

.....

（十一）关键管理人员薪酬。企业支付给关键管理人员的报酬，也是一项主要的关联方交易。

所以，母子公司之间发生的工资、通讯费、电费属于关联交易，应按独立交易原则缴纳税款，需要开具流转税发票，电费属于购买的商品他人使用，应视同销售开具增值税发票。如果往来款项是用来支付母子公司一起办公所发生水、电费支出，那么可以根据电力和供水公司出具给水、电发票或复印件，经双方确认的用水、电量分割单等凭据，据实进行税前扣除，无需开具发票。

### 账外的固定资产现在想要入账，通过什么方式入账

问：我单位有一些账外的固定资产现在想要入账，通过什么方式入账？计提的折旧能税前列支吗？

答：根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》及其应用指南的有关规定，固定资产盘盈应作为前期差错记入“以前年度损益

调整"科目，因为固定资产出现由于企业无法控制的因素而造成盘盈的可能性极小甚至是不可能的，企业出现了固定资产的盘盈必定是企业以前会计期间少计、漏计而产生的，应当作为会计差错进行更正处理，这样也能在一定程度上控制人为的调解利润的可能性。

会计处理：首先应确定盘盈固定资产的原值、累计折旧和固定资产净值。

借：固定资产

贷：累计折旧

以前年度损益调整

计提折旧是可以税前扣除的。

税务处理方面：应当依据企业所得税法实施条例第二十二条规定作为其他收入（资产溢于收入）计入当期应纳税所得额。

《企业所得税法实施条例》第二十二條企业所得税法第六条第（九）项所称其他收入，是指企业取得的除企业所得税法第六条第（一）项至第（八）项规定的收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

## 为了使材料科学分配，实际工作中车间投料的方式有几种

问：在实际工作中，为了能够使材料成

本在当月完工产品和在产品之间科学分配，实际工作中是不是车间投料就只分两种：一种是一次性投料，第二种是陆续的根据生产工艺、配方有计划的投料？

答：如果是一次性投料，一般材料不确定约当产量，转化成本（人工成本、机械成本）按约当产量法确定完工产品及在产品分配成本；如果是计划投料，那么按分步成本法计算和分批成本法计算；产品的约当产量=期初存货数量\*（100%-期初存货完工率%）+当期投入并完工数量+期末在制品存货约当产量。使用分步成本法时，生产成本可以选择先进先出法和加权平均法；先进先出法是存货的一种计价方法，将期初在制品存货和当期开始制造并完工的存货分开处理，先进先出法假设期初在制品存货在当期首先被制造完成，因此在期末时一定已经时成品，先进先出法要求正确地计量两类存货的成本，期初在制品和当期投入并完工的产品；期初在制品存货属于部分完工产品，这部分工作量在当期之前已发生，与该部分工作量相关的成本和当期完工产品的成本是各自独立的，期初在制品存货在当期会转化为成品，在计算这部分成品的单位成本时，发生在上一期的成本应包含进来；加权平均存货计价方法时使用当期成本和先前期间包含在当期期初在制品存货中的成本的总和来计算单位成本，加权平均法在求解先前期间和当期的平均成本，先进先出法关心是投入产出两者的计量，即一定期间内期初和期末



的产品状态，加权平均法关心的只是期末时产品状态。

## 承受土地环节交契税，取得建设规划许可证时还补交吗

问：国有土地出让的契税计税价格包含出让价、城市配套建设费等，企业在承受土地环节已经交了契税了，当时没有产生城市配套建设费，后续取得房屋建设规划许可证时缴纳的城市配套建设费还要补证契税吗？

答：需要补缴契税的，因为契税的计税基础包括城市配套建设费，所以，缴纳出让金时或以后补缴的城市配套建设费属于契税的计税价格的，根据财政部 国家税务总局《关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税〔2004〕134号）的规定：

（一）以协议方式出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。

（二）以竞价方式出让的，其契税计税价格，一般应确定为竞价的成交价格，土地出让金、市政建设配套费以及各种补偿费用应包括在内。

## 太阳能光伏发电企业有哪些优惠政策

问：太阳能光伏发电企业有哪些优惠政

策？

答：一、根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局第 50 号令）第二条规定，条例第一条所称货物，是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。

所以太阳能光伏发电企业需要缴纳增值税。

二、目前没有文件针对太阳能光伏发电企业的增值税优惠，但是企业若符合节能节水项目条件的话可以享受所得税税收优惠政策。具体企业所得税政策如下：1）根据《财政部 国家税务总局关于执行环境保护专用设备企业所得税优惠目录、节能节水专用设备企业所得税优惠目录和安全生产专用设备企业所得税优惠目录有关问题的通知》（财税〔2008〕48号）规定，企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的 10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。

2）根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 512 号）第八十八条规定：企业所得税法第二十七条第（三）项所称符合条件的环境保护、节能节水项目，包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排

技术改造、海水淡化等。项目的具体条件和范围由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门制订，报国务院批准后公布施行。

企业从事前款规定的符合条件的环境保护、节能节水项目的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。

## 企业政策性搬迁所发生的设备的运费进项税额能否抵扣

问：企业政策性搬迁过程中所发生的设备的运费进项税额能否抵扣？

答：设备如果用于生产经营是可以抵扣进项税的，如果用于非应税项目发生的进行税不允许抵扣。依据《中华人民共和国增值税暂行条例》第八条规定，纳税人购进货物或者接受应税劳务（以下简称购进货物或者应税劳务）支付或者负担的增值税额，为进项税额。下列进项税额准予从销项税额中抵扣：（四）购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的，按照运输费用增值税专用发票抵扣进项税额。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条第（一）项规定，用于非增值税应税项目的购进货物或者应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十三条规定，条例第十条第（一）项和本细则所称非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、

销售不动产和不动产在建工程。前款所称不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

所以，搬迁过程所发生的设备运费不符合抵扣条件，不能抵扣进项税。

## 土地增值税清算后再销售房屋如何缴纳土地增值税

问：土地增值税清算后再销售房屋如何缴纳土地增值税（有商铺、住宅、别墅）？

答：《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）规定：“在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的，纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报，扣除项目金额按清算时的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

单位建筑面积成本费用=清算时的扣除项目总金额÷清算的总建筑面积”。

因而，您应当区分不同类型的房产，根据上述政策的规定进行处理。

## 公司增资其他企业，应该计入什么科目，按什么方法核算

问：我公司增资国外一公司，增资后我公司持股比例为 18%，增资后的公司董事会



有 4 名成员，我公司委派 1 名。增资协议约定：合资公司的章程修改、中止解散、注册资本的增加或减少、合并分立、收购兼并、批准年度利润分配方案等，需要出席董事会会议的董事一致通过。对于该项投资，我公司是计入“长期股权投资”，按权益法核算？还是计入“可供出售金融资产”，按成本法核算？

答：我们认为应计入长期股权投资核算，根据《企业会计准则——长期股权投资》规定，长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。因您公司对被投资单位实施了重大影响，应计入长期股权投资核算。

如果您公司对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，投资方都可以按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益，并对其余部分采用权益法核算。

## 汇总缴纳企业所得税中职工薪酬指工资还是指工资薪酬

问：汇总缴纳企业所得税中职工薪酬单纯指工资还是指工资薪酬？

答：根据《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》（国家税务总局公告

2012 年第 57 号）：第十七条 本办法所称分支机构营业收入，是指分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等日常经营活动实现的全部收入。其中，生产经营企业分支机构营业收入是指生产经营企业分支机构销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等取得的全部收入。金融企业分支机构营业收入是指金融企业分支机构取得的利息、手续费、佣金等全部收入。保险企业分支机构营业收入是指保险企业分支机构取得的保费等全部收入。

本办法所称分支机构职工薪酬，是指分支机构为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。

本办法所称分支机构资产总额，是指分支机构在经营活动中实际使用的应归属于该分支机构的资产合计额。

本办法所称上年度分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额，是指分支机构上年度全年的营业收入、职工薪酬数据和上年度 12 月 31 日的资产总额数据，是依照国家统一会计制度的规定核算的数据。

## 投资者外币投入资本金，新会计准则下采用何汇率折算

问：投资者外币投入的资本金，在新会计准则下该采用何种汇率折算？

答：《企业会计准则第 19 号——外币折算》规定：第十条 外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照

系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

第十一条 企业在资产负债表日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：（一）外币货币性项目，采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。

（二）以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

货币性项目，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。

非货币性项目，是指货币性项目以外的项目。

《企业会计准则应用指南》规定：二、汇兑差额的处理（三）外币投入资本企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算，这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

## 根据哪个税法或文件来执行全员全额申报个人所得税

问：我市地税这两年在各个单位搞《全员全额申报个人所得税》，同城在多个单位兼职的人员合并申报个税，请问是根据哪个税法或文件来执行的呢？

答：文件依据请参考：《中华人民共和

国个人所得税法》：第八条 个人所得税，以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。个人所得超过国务院规定数额的，在两处以上取得工资、薪金所得或者没有扣缴义务人的，以及具有国务院规定的其他情形的，纳税义务人应当按照国家规定办理纳税申报。扣缴义务人应当按照国家规定办理全员全额扣缴申报。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》：第三十六条 纳税义务人有下列情形之一的，应当按照规定到主管税务机关办理纳税申报：（一）年所得 12 万元以上的；（二）从中国境内两处或者两处以上取得工资、薪金所得的；（三）从中国境外取得所得的；（四）取得应纳税所得，没有扣缴义务人的；（五）国务院规定的其他情形。

年所得 12 万元以上的纳税义务人，在年度终了后 3 个月内到主管税务机关办理纳税申报。

纳税义务人办理纳税申报的地点以及其他有关事项的管理办法，由国务院税务主管部门制定。

《国家税务总局关于印发〈个人所得税全员全额扣缴申报管理暂行办法〉的通知》（国税发〔2005〕205 号）规定：第二条 扣缴义务人必须依法履行个人所得税全员全额扣缴申报义务。

第三条 本办法所称个人所得税全员全额扣缴申报（以下简称扣缴申报），是指扣缴义务人向个人支付应税所得时，不论其是否属于本单位人员、支付的应税所得是否达到纳税标准，扣缴义务人应当在代扣税款的次月内，向主管税务机关报送其支付应税所得个人（以下简称个人）的基本信息、支付



所得项目和数额、扣缴税款数额以及其他相关涉税信息。

## 存货盘亏如何分做账务处理和税务处理

问: 请问存货盘亏如何分做账务处理和税务处理? 要去税局备案吗? 具体如何操作?

答: 1、存货盘亏的会计处理

《企业会计准则第 1 号——存货》第二十一条规定: 存货盘亏造成的损失, 应当计入当期损益。

存货发生的盘亏, 应作为待处理财产损溢进行核算。按管理权限报经批准后, 根据造成存货盘亏的原因, 分别以下情况进行处理: (一) 属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺, 应先扣除可以收回的保险赔偿和过失人赔偿, 将净损失计入管理费用。

(二) 属于自然灾害等非常原因造成的

存货毁损, 应先扣除可以收回的保险赔偿和过失人赔偿, 将净损失计入营业外支出。

### 2、存货盘亏的税务处理

增值税方面: 如果因管理不善造成被盗、丢失所导致的存货盘亏, 依据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条第二款规定, 不能抵扣进项税额, 会计处理应该做进项税额转出。

企业所得税方面: 存货盘亏损失, 应该做清单申报或专项申报, 不是专项备案。需要提供的备案材料需要依据国家税务总局公告 2011 年第 25 号规定提交: 第二十六条存货盘亏损失, 为其盘亏金额扣除责任人赔偿后的余额, 应依据以下证据材料确认: (一) 存货计税成本确定依据; (二) 企业内部有关责任认定、责任人赔偿说明和内部核批文件; (三) 存货盘点表; (四) 存货保管人对于盘亏的情况说明。◆

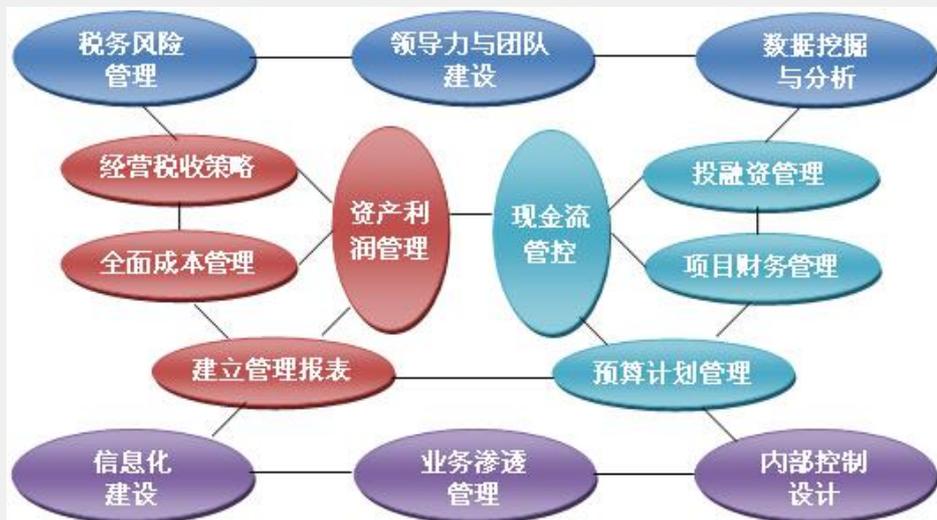
☆课程推荐☆

### 财务经理“6天三级跳”核心管理能力旗舰班(17期脱产班)

#### 【课程简介】

财务经理旗舰班以创新引入“专家团助教”和“实战工作坊”两大教学服务, 全面升级四项教学方式, 运用先进的财务理念和教学手段, 讲解企业财务总监/财务经理的正确思维模式, 以丰富的案例分享先进的财务技术、方法和工具, 帮助财务人员打破固化思维误区、系统提升 14 项核心技能。

- 全实务, 学完你就能当财务一把手!
- 有问题, 老师手把手给你当教练!
- 全落地, 专家团提供实战互动助教!
- 独家研发, 只在中华会计网校才能学到!



## 【专家视点】



### 如何积极稳妥推进地方税改革

可匹配现代市场经济的财政体制，是以分税制为基础的分级财政，地方税体系与分税分级财政体制直接相关。在全面改革的新时期，中国地方税体系的构建与完善，是深化财政改革并推进全面配套改革的重要组成部分。1992 年邓小平南巡后确立了中国经济社会转轨的市场经济目标模式，随即于一年多后推出了构建间接调控框架的 1994 年分税制财政体制改革。构建地方税体系的正面表述于“94 改革”之际正式写入官方文件。其后，关于地方税的理论探讨和实践探索始终没有停止。2012 年 1 月 1 日上海市试点营业税改征增值税改革并较快推向全国后，地方税体系改革与完善问题变得更加现实而

迫切。2013 年党的十八届三中全会公告明确提出：“深化税制改革，完善地方税体系”。如何积极稳妥贯彻这一指导方针，亟需研究相关的可行改革方案。

#### 税制改革倒逼和敦促其他改革

税收制度本身作为一国制度体系中非常重要的组成部分，具有“牵一发而动全身”的联动效应，税制改革的完善也能为其他方面的配套改革提供契机和条件，倒逼和敦促其他改革。笔者在此不拟展开探讨营业税改征增值税改革对财政体制配套改革产生的倒逼作用，也不拟展开论述房地产税改革对包括土地开发、不动产建造、销售及保有各环节相关税费制度改革的影响，仅就资源税



改革的联动效应，便可以获得很好说明。

中国在一般商品的比价关系和价格形成机制已经较充分地实现市场化之后，资源、能源产品的比价关系和价格形成机制却长期呈现改革滞后、严重扭曲的局面。比如，“市场煤、计划电”的格局存在多年，其弊端已十分突出，但由于种种既得利益阻碍，电力体制改革和电力市场化定价改革举步维艰。为此，习近平同志 2014 年 6 月 13 日主持召开中央财经领导小组第六次会议研究中国能源安全战略时指出：“坚定不移推进改革，还原能源商品属性，构建有效竞争的市场结构和市场体系，形成主要由市场决定能源价格的机制。”煤炭资源税从量计征变为从价计征的改革，可以为此重大改革提供契机、切入点和正向动力。

此项“还原能源商品属性”的配套改革对于全局及长远发展更为重要的效应是，通过化石能源开采环节的资源税、煤炭使用环节的环境税以及油电使用环节的能源消费税等改革，进而“倒逼”中国基础能源产品和主力能源供给品——电力的比价关系与价格形成机制的市场化。于是，借助市场力量、优胜劣汰机制和利益驱动，可望在中国“内生地”形成贯穿整个产业链上全部环节（开采、生产、使用）的节能降耗减排激励机制，从利益关系的规范调整优化入手，促使千千万万的市场主体和社会成员千方百计地厉行节能降耗、想方设法地开发有利于

节能降耗的工艺、技术和产品，从而形成有利于可持续发展的资源合理与高效开采、能源节约与清洁使用、促进生态环境保护的长效机制。

总之，完善地方税体系不仅需要关注地方政府收入问题，需要算筹资账，更要通盘审视和把握其对中国“现代国家治理”能力提升、包容性释放发展潜力方面的制度体系建设、体制机制创新的重要作用和独特贡献。

### 深化改革，完善地方税体系

针对当前中国地方税体系存在的问题以及经济社会发展对地方税体系的要求，我们认为，地方税体系的构建和完善应从地方税基确定、税权下放、地方税种制度改革以及完善共享税收入划分办法这四个方面重点切入。

综合考虑各方因素，从当前和未来发展来看，可以纳入地方税体系的税种包括：国内增值税（包括营改增后全国的该项税收）、国内消费税、企业所得税、个人所得税、环境税、资源税、不动产相关税种以及车船使用税。

1. 国内增值税：改变收入分享办法。目前地方政府按照征收规模 25% 的比例分享国内增值税收入，对现实经济发展带来的弊端（地方政府抢夺税源、刺激投资冲动）较为明显。从中国现实情况看，即使“营改增”完全到位后，要达到国内增值税的完全消费型特征，还需要时日，因为完全消费型的增

值税除了要保证所有固定资产进项税完全纳入抵扣范围外，还要保证所有投资完全不负税。这意味着目前所采用的负税额（当期销项税款小于进项税款）向下期结转的处理方法要改成完全退税，短期内不但征管条件不具备（试观目前出口退税中骗退税情况时有发生），也会带来财政减收。同时，出于适当发挥地方政府发展经济积极性的考虑，我们建议仍将国内增值税作为共享税，但尽可能较大幅地降低地方政府分享比例，比如可考虑降低至 10%-15%，然后将中央政府分享的收入作为中央政府对地方一般性转移支付的来源。

2. 国内消费税：改革收入划分办法。无论从收入规模还是从辖区财政的“受益性”原则来衡量，国内消费税是“营改增”后短期内最直接有效的“顶替”税种。

从现实可行性看，消费税也具有作为地方税收入的可能。首先，从规模上看，2013 年消费税收入 8230 亿元，收入规模相当大。其中 90% 以上来源于烟、酒、汽车和汽油，而这四类税目的批发零售环节主体较为规范，如烟酒为专卖体制，批发公司多为国有企业；汽油的批发零售也多由中石油、中石化等大型国有企业所垄断，且因控管增值税的需要，各地加油站多安装了税控机，汽车销售也多由各个地区 4S 店控制。所以，将目前消费税的主要税目征收环节后移至批发或零售环节是可能的，这为把消费税打造

成地方税主要税基之一提供了可能。

另外，从税基上看，目前车辆购置税与汽车消费税大致相同，未来可考虑将车辆购置税并入汽车消费税一并作为地方税。2013 年，车辆购置税收入为 2596 亿元，将其作为地方税，也可以较好地缓解营改增带来的地方自有收入减少的问题。

从长远来看，应探索研究开征电力消费税，这样，既可以调控电力消费，实现节能降耗的发展目标，也可以为地方筹集财政收入。

3. 所得税：逐步调整分享比例。目前，地方政府对企业所得税和个人所得税的分享比例均为 40%。未来可视税制改革情况和地方收入规模缺口（按照现在地方自有收入占比）适度调整分享比例。从学理上分析，个人所得税是对生产要素（人力资本）征税，从中国目前促进劳动力作为生产要素无壁垒充分流动、提高资源配置效率角度看，个人所得税收入不宜与地方政府分享，但原来迫于地方自有收入占比不能过低的压力，还是将其与企业所得税一起作为地方收入来源之一，未来则可探讨将其完全划为中央专享税。同时还要指出，由于个人所得税在中国税收总收入中的占比近年已降低为不足 7%，相比较而言，地方政府可能更青睐企业所得税（对资本要素征税），且目前中国企业所得税的法人纳税特点已经对地区间收入分配产生不良影响，今后适度降低企业所



得税地方分享比例可一定程度上缩小地区间财力差距。

4. 资源税和环境税：统筹税费制度改革。有关方面对推进资源税和环境税的改革方向已达成共识，但在这两种税的改革过程中，均面临一个有一定难度的问题，即协调税费关系。煤炭资源税的税费综合改革已于 2014 年实施。资源税今后还面临扩大征税范围的改革，即逐步将其他金属、非金属矿、水流、森林等可再生资源下的收入归属相衔接，便于推进改革。环境治理责任也主要归属地方政府，符合收入的“受益性”原则。同时，环境税基本不会引起税源竞争，从税种属性看，比较适宜作为地方收入。

5. 房地产相关税收改革。与房地产相关的税收应作为完善地方税体系在中长期内考虑的重点，因为房地产这类税基不可转移，最适宜作为地方税，且城镇化必然带来房地产价值的上升，相应税基规模提升空间大。所以，只要房地产相关税种设计科学合理，未来可以成长为许多地区的地方税收入支柱。目前应借营改增“倒逼”之际，系统研究设计房地产相关税制。

仅考虑房地产销售和使用（租赁和保有）环节，目前涉及的税种便包括企业所得税、个人所得税、营业税、契税、印花税、城镇土地使用税、土地增值税等诸多税种，其中契税、城镇土地使用税和土地增值税是专门针对房地产而征收。目前房地产税存在的比

较大的问题是同一环节征收多种税，如二手房交易既要缴纳营业税，又要缴纳契税，其税基基本相同；税负分配不均衡，流转环节税负偏高，保有环节税负过低甚至空缺。同时，随着营改增的逐步到位，房地产的增值税设计也面临现实挑战。

基于以上考虑，我们认为：

（1）对于居住用房的租赁和居住用二手房的交易，可免征增值税。这样，可规避居住用房的租赁和二手交易纳入增值税的征税困难。另外，可考虑将目前二手房交易和居住用房租赁适用的营业税和二手房交易适用的契税合并为居住用房交易租赁税，税负适度降低。这样，可以降低流转环节税负，为保有环节税负提高预留空间。二手房交易因牵涉到房屋主管部门产权过户，征管较为容易，对于租赁税收的征管，可委托房产中介代扣代缴。随着现金交易的减少以及个人所得税改革和征管的加强，租赁行为的流转税也可以得到有效控管。

（2）归并城镇土地使用税和房产税为房地产税，并将其扩大至居民用房，按照评估价计征，成为真正意义上的财产保有环节税。

（3）对房地产销售所得，正常纳入企业所得税和个人所得税的征缴范围。

（4）在正常征缴所得税的基础上，可加征一道超额利润税，作为土地增值税的改革完善，定位为土地资源租金税性质。此时，

土地增值税代表土地资源的稀缺性，其与市场主体生产经营无关，不会影响资源配置。

如按上述思路改革设计中国房地产税收，则有望既覆盖房产交易、保有全环节，税负分布均衡，又能体现合理分配房地产收益（中央与地方、政府与企业）的不动产税收体系。

### 近中期构建、完善地方税体系的重点任务

前述全套设想不可能在短期实现，需要攻坚克难，循序渐进，稳妥、协调、联动推行。近中期需要推进的重点改革包括：

（1）积极推进营改增改革，研究开征居民二手房交易与租赁税。（2）推进消费税部分税目征税环节后移改革，适时将车辆购

置税归并至汽车消费税中，研究开征电力消费税。（3）积极推进煤炭资源税从价计征方式改革，以提高煤炭资源税税负为契机，统筹资源税费改革和中国资源、能源产品价格改革。（4）积极立法，推进环境费改税。（5）积极推进不动产统一登记制度的建立，加快房地产税法立法，为房地产税法改革及相关税、费、租配套改革奠定基础。（6）以“综合与分类相结合”为基本要领适时推进新一轮个人所得税改革，合理设计考虑家庭赡养系数、住房按揭给付等因素的专项扣除。（7）建立涉税信息共享机制。在大力推进信息定税管税体系建设的前提下，有效协调各相关部门，建立健全由社会信息共享机制支持的各相关税种的监管、治理体系。◆

## 资源和环境税：税收家庭的重要成员

资源和环境问题的加剧，促使资源和环境税日益成为税收家庭的重要组成部分。

### 界定含义

资源和环境税，并不是一个严谨的学术概念，也不是一个具体的税种，它只是强调有利于资源和环境保护的各种税收的泛称。但为了反映、比较世界上资源和环境税的发展现状和最新动态，有必要按资源税和环境税两个角度对其含义作一界定。

资源税有广义和狭义之分。广义的资源

税是指以自然资源为征税对象的各种税收的统称，包括资源开采环节征收的资源开采税（如中国的资源税）、资源产品加工销售环节征收的资源产品消费税（如对煤等能源产品征收的消费税）和资源收益实现环节征收的资源收益税（如澳大利亚的资源租赁税）。狭义的资源税仅指资源开采税，有的国家就称开采税。本文主要考察狭义的资源税，即资源开采税（以下简称“资源税”）。

环境税一词使用广泛，不同人不同场合



使用的含义也不尽相同。有时指一个具体的税种，而具体内容则可能大相径庭，如美国联邦征收的“环境税”是对公司年应税所得超过规定标准的部分按 0.12% 的税率征收，其性质属于一种特别所得税，只是其资金专项用于环保，作为环保基金的资金来源；安圭拉的“环境税”是对企业和家庭按电费的 5% 征收，其性质属于电力消费税；等等。但通常是指与环境保护目的相关的各种税收的泛称，如美国国内收入法典第 38 章章名就是“环境税”，内含汽油税、特定化学品消耗税、臭氧消耗物质税等具有环保意义的税种。各国语种的同义、近义词和不同的翻译，更增加了名称的复杂性。这就是说，按税种实际使用的名称很难进行国际比较，现实可行的是按征收的内容进行分类比较。基于此，本章按下列含义使用“环境税”一词并进行分类：

环境税是指以环境保护为目的开征的税种，主要分为三类：一是对排放污染物行为征收的各种排污税（污染税）。具体又可以根据污染的种类进一步细分。二是对污染产品征收的各种污染产品税，如对煤、燃油等矿物能源的征税，其性质属于特定消费税。三是如美国联邦征收的“环境税”那样的对公司所得征收但资金专项用于环保目的的税，笔者称之为“一般环境税”。一般环境税是从资金的使用上来体现环保目的的，其征税本身并不体现环保特征。

### 特点和发展趋势

从 OECD 主要国家资源税和环境保护税的征收情况和近些年的变化来看，具有以下几个方面的特点和发展趋势：

从零散的税种开征到体系化发展。从历史看，资源和环境税的发展经历了三个阶段：一是在普通税收中存在“无意识的环境税收措施”阶段。在环保问题不受重视，税收还没有被有意识地作为一种实现环保目标的调控手段的时期，税收的某些措施实际上对环境保护已具有一定的促进作用。如将某些污染项目纳入消费税征收范围等。

二是有针对性地开征某些环境税阶段。这一阶段始于 20 世纪五六十年代。由于多次发生严重的污染事故，使工业化较早的经济发达国家开始重视环境问题，纷纷着手制定治理污染、保护环境的法规，同时开始有意识地运用税收手段，主要是开征各种污染税，如二氧化硫税、氮氧化物税、垃圾税等。

三是系统、全面地开征资源和环境税阶段。这一阶段开始于 20 世纪 90 年代。随着人们对环保认识的提高，环保措施开始从注重“末端治理”转向“全程防治”。与此相适应，以欧盟为代表的西方经济发达国家，开始从不同的角度设计开征有利于资源节约和环境保护的税种，主要体现在 20 世纪 90 年代出现了一大批资源税和环境税。不仅开征相关的资源税和环境税的国家越来越多，就单个国家来说，资源和环境税也呈

现出体系化发展的态势：资源税开征的范围越来越广，逐步覆盖矿产资源、生物资源、水资源等各种自然资源；越来越多的污染行为（包括空气污染、固体垃圾污染、水污染和噪音污染等）和环境有害型产品（包括污染型产品和资源消耗型产品，如农药、化肥、包装物、轮胎、电池、各种电子产品和一次性消费税等）开始纳入环境税征收范围，资源和环境税已基本覆盖资源开采、产品消费和排污行为三大环节。

斯洛文尼亚(3.07%)五个国家。◆

传统税制“绿化”趋势明显。税收发展开始从简单地征收污染税转向全面、系统地调整税制，以体现税收的整体环保要求，即所谓的“绿化税制”。原有税制的“绿化”调整，从内容看，主要包括两个方面：一是取消原有税制中不符合环保要求，不利于可持续发展的规定，如取消对煤等污染能源的税收优惠等；二是对原有税种采取新的有利于环保的税收措施。对污染产品普遍征税就是“税制绿化”的重要体现。

资源和环境税作用日益提高。这不仅表现在减少污染、保护资源和环境方面已体现出良好调控效果，如对含铅汽油征收高消费税，目前欧盟国家的无铅汽油的使用已占绝大多数。而且，资源和环境税收入占有一定的财政地位。OECD34 成员国与资源环境相关的税收收入占 GDP 比重 2010 加权平均为 1.65%，该比重超过 3%的已有丹麦(4.03%)、土耳其(3.89%)、荷兰(3.81%)、以色列(3.41%)、