

目录

🌀 刊首语	1 刊首语
🌀 财税文苑	2 关于新准则取消待摊费用\预提费用两项内容的思考 5 用足税收优惠，享受股权投资收益 8 关于我国企业年金税收优惠模式的探讨 12 职工薪酬会计与税务处理差异分析
🌀 政策解读	17 关于对《国家税务总局关于国际电信业务营业税问题的通知》（国税函[2010]300号）文件的解读 19 个人所得税征管矛头指向高收入者 23 企业所得税由地税征管？还是国税征管？
🌀 法规速递	26 珠海市地方税务局关于修订《珠海市房地产开发企业土地增值税预征办法（暂行）》的公告 29 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 30 财政部 国家税务总局关于支持公共租赁住房建设和运营有关税收优惠政策的通知 31 财政部 国家税务总局 住房和城乡建设部关于调整房地产交易环节契税 个人所得税优惠政策的通知 32 国家税务总局 关于《内地和澳门特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》议定书生效执行的公告 35 国务院关于统一内外资企业和个人城市维护建设税和教育费附加制度的通知 36 财政部 工业和信息化部 海关总署 国家税务总局关于调整大型环保及资源综合利用设备等重大技术装备进口税收政策的通知
🌀 业务咨询	38 如何确定应该在中国境内发生的劳务收入计算应纳税额？ 38 以个人使用过的设备投资能否免增值税？ 38 外贸企业出口的货物如果用于投资，是否可以申请退税？ 39 利息和投资收益是否可以弥补今年和去年的亏损额？ 39 经认定合格的高新技术企业，何时可享受企业所得税优惠？ 40 房地产企业单独修建的售楼部等营销设施费，在土地增值税清算中如何扣除？ 40 转让在建工程应如何缴纳营业税？ 41 转让股权时如何确定股权转让所得？
🌀 办事指南	42 办事指南
🌀 常见问题	43 常见问题
🌀 金税动态	44 金税动态

主办单位：广东中拓正泰税务师事务所有限公司

广东中拓正泰会计师事务所有限公司

珠海金税科技有限公司

主 编：黄志刚

副 主 编：夏春丽

编 委：田丽敏 刘庆强

美 编：周梅娟

地 址：珠海市香洲柠溪路 338 号 I 段太和商务中心 10 层

地 址：珠海市香洲区兴业路 52 号银桦新村 1 栋 2 层

邮 编：519001

邮 编：519002

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

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

网 址：<http://www.ztzt.cn>

电子邮件：ztzt@ztzt.cn

网 址：www.zhjinshui.com

电子邮件：service@zhjinshui.com

困境即是赐予

一个障碍，就是一个新的已知条件，只要愿意，任何一个障碍，都会成为一个超越自我的契机。

有一天，素有森林之王之称的狮子，来到了天神面前：“我很感谢你赐给我如此雄壮威武的体格、如此强大无比的力气，让我有足够的能力统治这整座森林。”

天神听了，微笑地问：

“但是这不是你今天来找我的目的吧！看起来你似乎为了某事而困扰呢！”

狮子轻轻吼了一声，说：“天神真是了解我啊！我今天来的确是有事相求。因为尽管我的能力再好，但是每天鸡鸣的时候，我总是会被鸡鸣声给吓醒。神啊！祈求您，再赐给我一个力量，让我不再被鸡鸣声给吓醒吧！”

天神笑道：“你去找大象吧，它会给你一个满意的答复的。”

狮子兴匆匆地跑到湖边找大象，还没见到大象，就听到大象跺脚所发出的“砰砰”响声。

狮子加速地跑向大象，却看到大象正气呼呼地直跺脚。

狮子问大象：“你干嘛发这么大的脾气？”

大象拼命摇晃着大耳朵，吼着：“有只讨厌的小蚊子，总想钻进我的耳朵里，害我都快痒死了。”

狮子离开了大象，心里暗自想着：“原来体型这么巨大的大象，还会怕那么瘦小的蚊子，那我还有什么好抱怨呢？毕竟鸡鸣也不过一天一次，而蚊子却是无时无刻地骚扰着大象。这样想来，我可比他幸运多了。”

狮子一边走，一边回头看着仍在跺脚的大象，心想：“天神要我来看看大象的情况，应该就是想告诉我，谁都会遇上麻烦事，而它并无法帮助所有人。既然如此，那我只好靠自己了！反正以后只要鸡鸣时，我就当做鸡是在提醒我该起床了，如此一想，鸡鸣声对我还算是有益处呢？”

在人生的路上，无论我们走得多么顺利，但只要稍微遇上一些不顺的事，就会习惯性地抱怨老天亏待我们，进而祈求老天赐给我们更多的力量，帮助我们度过难关。但实际上，老天是最公平的，就像它对狮子和大象一样，每个困境都有其存在的正面价值。





关于新准则取消待摊费用

预提费用两项内容的思考

“待摊费用”和“预提费用”(以下简称“两费”)历来都是体现权责发生制最主要的账户。在原制度中,它们分属资产类和负债类账户,它们的期末余额在资产负债表中均有专门项目加以列示。但是新会计准则下的待摊费用、预提费用已经从财务报表和会计科目中彻底消失,其根本原因是新准则引入了当前全球流行的资产负债观,是中国会计准则与国际趋同的重要体现。实务中我们应通过取消“待摊费用”和“预提费用”科目,并将其余额按发生时的事项分别转入有关成本或损益类科目,实现新旧制度的衔接。

一、新准则下的权责发生制与“待摊、预提费用”

权责发生制是指企业按收入的权利和支出的义务是否归属于本期来确认收入、费用的标准,而不是按款项的实际收支是否在本期发生。待摊费用和预提费用科目的设置和应用是权责发生制的产物,它把预先支付的各项费用,在以后按照收益的期间均衡地加以摊销,或把需要

以后支付的费用按照收益期间预先加以提取,使各个月份的成本费用均衡发生,起到了“蓄水池”的作用,因而备受各企业的欢迎。

但是,我国于 2006 年颁布的新会计准则虽明确并提高了权责发生制的地位,却在经过准则应用指南的征求意见稿、草案、正式稿几次变化后逐步取消了“待摊费用”、“预提费用”科目。在个别具体准则中,对待摊和预提费用的处理有所说明。《企业会计准则第 31 号——现金流量表》准则第十六条规定,企业应当在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息,至少应单独披露对净利润进行调节的项目,其中包括了待摊费用和预提费用项目。《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》第十三条规定,企业在年度中不均匀发生的费用,应当在发生时予以确认和计量,不应在中期财务报表中预提或者待摊,但会计年度末允许预提或待摊的除外。从以上的规定可以看出,准则制定者的意图是强调年报,认为小的费用在年度内没有必



要均衡地分摊到每个月,可以直接计入当期损益,所以取消了待摊费用和预提费用。但留有余地,在必要的情况下也可以通过其他科目进行费用的摊销和预提。

二、新准则下关于“两费”业务的会计处理方法

1.费用摊销相关业务的会计处理

原准则、制度中常见的待摊费用有低值易耗品的摊销、出租出借包装物摊销、预付保险费、预付租金、预付报刊费以及一次交纳数额较大的印花税等,其特点是先支付,后摊入有关的成本费用。可根据待摊费用的不同性质选择合适的处理方法。

(1) 低值易耗品摊销、出租出借包装物摊销

根据新准则应用指南,低值易耗品、包装物应通过“周转材料”科目核算,也可以单独设置“低值易耗品”、“包装物”科目。本科目可按材料的种类,分别以“在库”、“在用”、“摊销”进行明细核算。

采用一次转销法的,领用时应按其账面价值,借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”等科目,贷记“周转材料”科目。采用其他摊销法的,领用时应按其账面价值,借记“周转材料”科目(在用),贷记“周转材料”科目(在库);摊销时应按其摊销额。借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费

用”等科目,贷记“周转材料”科目(摊销)。可见,对于低值易耗品和包装物,不论采用的是什么摊销方法,都不会再记入“待摊费用”科目,可以直接通过“周转材料”科目(摊销)核算。

(2) 预付保险费、预付租金、预付报刊费

对于先预付,后期才逐渐形成费用的项目,在理论上讲,可以通过“预付账款”或“其他应收款”科目核算。在新准则并没有明确规定的情况下。本人认为可以先通过普通会计实务工作者更容易理解并接受的“预付账款”科目核算。

企业应当在预付相关款项时按照实际支付的金额,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”科目,同时对于预付款项逐月摊销。每月摊销时按其摊销额,借记“管理费用”、“制造费用”等科目,贷记“预付账款”科目,直至摊销完毕。

(3) 一次交纳数额较大的印花税

根据新准则应用指南,企业按规定计算确定的应交矿产资源补偿费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税,借记“管理费用”科目,贷记“应交税费”科目。由此可知,企业在计算应缴纳的印花税时,可直接计入当期损益;在实际支付印花税时,则直接冲减“应交税费”科目。不再进行分摊。

2.费用预提相关业务的会计处理

原准则、制度中常见的预提费用有预提借



款利息、保险费、租金、固定资产大修理费等,根据重要性原则,当上述费用数额较小时可以一次性计入当期损益。如果数额较大且有确凿证据证明需要预提的只能记入应付款项目。

(1) 预提短期借款利息

在实际工作中,银行一般于每季度末收取短期借款利息,为此,企业的短期借款利息一般采用月末预提的方式进行核算。笔者认为可以参照分期付息长期借款的利息处理办法。通过“应付利息”科目核算。

企业应当在月末按照计算确定的短期借款利息费用,借记“财务费用”科目,贷记“应付利息”科目;实际支付利息时。根据已预提的利息,借记“应付利息”科目,根据当月应计利息,借记“财务费用”科目,根据应付利息总额,贷记“银行存款”科目。

(2) 预提保险费、租金

对于此类业务。新准则及应用指南中并没有明确规定,暂无非常合适的科目进行核算。笔者建议,本着重要性原则,对于数额较小的保险费、租金可以直接计入当期损益,数额较大时可通过“其他应付款”科目进行核算。

企业应当在月末按照计算确定的应付租金或保险费,借记相关费用科目,贷记“其他应付款”科目;实际交纳租金或保险费时,根据已预提的金额,借记“其他应付款”科目,根据当月应付租金

或保险费,借记相关费用科目,根据应付租金或保险费总额,贷记“银行存款”科目。

(3) 固定资产大修理费

新准则应用指南规定,固定资产后续支出,如果使可能流入企业的经济利益超过了原来的估计(如延长固定资产使用寿命或提高产品质量),应当计入固定资产账面价值;除此之外的固定资产修理费用,无论发生支出的金额大小。应当在发生时直接计入当期损益,不再通过费用摊提账户核算。

三、取消“待摊、预提费用”的有利影响

1.对资本市场影响小

新准则规定以年度作为会计期间,而企业“两费”年内摊提的占大多数,它们过渡前后不会引起年度会计报表的任何变化。只有跨年度摊提的小部分“两费”,才会因报告期末停止摊提、转入各成本费用项目而对报表造成些许影响。从最后一次在资产负债表中单独列示“两费”的上市公司2006年年报看,期末计入报表的“两费”不足总资产,总负债的0.2%,不足三项期间费用总和的0.5%。因此将这两项费用在报表中并入期间费用,对总资产、总负债以及期间费用的影响都是微乎其微。

2.有效提高信息质量

新准则实施前,“两费”成为某些企业利润指标的“变压器”。概括起来,利用“两费”做假账主



要有:随意改变“两费”的摊销、预提期和摊销、预提“挂而不摊”掩盖亏损;将不属于“两费”的内容列入“两费”,将属于“两费”的内容未列入“两费”;“两费”摊入和预提对象不正确;“两费”在会计报表上反映不正确(如将“两费”的总账余额直接填列)等情况。“两费”过渡后,这些违规做法将不复存在。同时还可减少审计成本,提高会计

信息的质量。

新会计准则体系是与中国国情相适应,同时又充分与国际财务报告准则接轨、涵盖各类企业各项经济业务、能够独立实施的会计准则体系,对于提高我国财务信息透明度及可靠性、提升我国财务信息质量具有重要意义。



用足税收优惠, 享受股权投资收益

企业股权投资收益的取得主要有以下两种途径: 一是企业通过股权投资, 从被投资企业所得税后累计未分配利润和累计盈余公积金中分配取得股息、红利性质的投资收益; 二是企业因转让或处置股权投资收入, 减除股权投资成本后的余额, 为企业股权投资转让所得或损失。根据《企业所得税法》的规定, 企业取得的股息、红利等权益性投资收益为应纳税收入, 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; 转让企业股权取得的

所得为应纳税所得, 缴纳企业所得税。但何时确认股权转让的纳税义务? 股权转让的应纳税所得额如何确认? 股权转让的损失何时扣除? 本文对相关问题解析如下。

股权转让纳税义务发生时间及应纳税所得的确认

对何时确认股权转让的纳税义务, 如何确认股权转让行为的应纳税所得, 《企业所得税法》及其实施条例仅作了一般性规定。近期出台的国家税务总局《关于贯彻落实企业所得税



法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)对此明确规定,企业转让股权收入,应于转让协议生效且完成股权变更手续时,确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后,为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时,不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

例如 2006 年,甲企业用现金出资 1200 万元(持股比例为 60%),乙企业以实物出资 800 万元(持股比例为 40%)共同设立 A 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。A 公司成立后一直未进行利润分配。2009 年 12 月,甲企业将持有的 A 公司股权以 1580 万元的价款全部转让给 B 公司,并与受让方签订转让协议(自协议签订之日起生效),2010 年 1 月完成股权的变更手续(本例中的企业均为居民企业)。

根据现行税法规定,股息、红利收益和股权转让收益享受不一样的税收待遇,甲企业在股权转让过程中,被投资企业 A 公司所获得的利润是否向股东进行分配,将影响甲企业股权转让所得或损失额的确认并产生税负差异。

1.甲企业在 A 公司没有向股东分配利润的情况下转让股权。

《企业所得税法实施条例》第十六条规定,

《企业所得税法》所称转让财产收入,是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。甲企业转让股权取得的 1580 万元为财产转让收入,根据国税函[2010]79 号文件的规定,于转让协议生效且完成股权变更手续的时点确认收入的实现,即虽然 2009 年 12 月签订协议并已生效,但该企业于 2010 年 1 月才完成股权的变更手续,因此,股权转让收入确认的时点应为 2010 年 1 月。《企业所得税法实施条例》第七十一条规定,企业在转让或者处置投资资产时,投资资产的成本,准予扣除。通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本。甲企业的投资资产成本为 1200 万元。根据国税函[2010]79 号文件的规定,甲企业在计算股权转让所得时,不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

甲企业股权转让的应纳税所得为 380 万元(1580 - 1200),股权转让应纳税额为 95 万元(380×25%)。

2.A 公司向股东分配利润后甲企业转让股权。

《企业所得税法》第二十六条规定,企业取得的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,不征企业所得税。

2009 年 12 月, A 公司将未分配利润 600 万



元向股东进行分配，利润分配后，甲企业股权转让应纳税所得额为 20 万元 $[1580 - (600 \times 60\%) - 1200]$ ，股权转让应纳税所得额为 5 万元 $(20 \times 25\%)$ 。

甲企业在 A 公司利润分配后转让股权，比利润分配前转让股权少缴企业所得税 90 万元 $(95 - 5)$ 。

分析：体现在留存收益中的税后利润，对居民企业来说，虽然为免税收入，但是如果不进行利润分配而随着股权一并转让，就不被视为免税收入。因此，在甲公司取得的股权转让收入的 1580 万元中，所含的股息、红利收益 360 万元 $(600 \times 60\%)$ ，也由免税收入变成了应税收入，多缴了企业所得税。

股权投资损失的确认

《企业所得税法》实施后，企业对外进行股权投资所发生的损失如何在所得税前扣除，引起了大家的关注和争议。国家税务总局《关于印发〈企业资产损失税前扣除管理办法〉的通知》（国税发[2009]88 号）对此从资产损失角度作了规定，企业发生的股权（权益）性投资资产损失，应在按税收规定实际确认或者实际发生的当年申报扣除，不得提前或延后扣除。

接上例，甲企业 2009 年度应纳税所得 1000 万元（不包括转让 A 公司股权的损失），A 公司 2009 年 12 月会计账面未分配利润 600 万元。2009 年 12 月，由于该企业尚有其他不良资产，

甲企业只能将持有的 A 公司股权以 1250 万元的价款转让给 B 公司。假设甲企业与 B 公司在年度内签订转让协议并完成股权的变更手续。

1. 甲企业在 A 公司没有向股东分配利润的情况下转让股权。

甲企业转让 A 公司股权投资所得为 50 万元 $(1250 - 1200)$ ，应纳税所得额 1050 万元 $(1000 + 50)$ ，应纳所得税 262.5 万元 $(1050 \times 25\%)$ 。

2. 甲企业在 A 公司向股东分配利润后转让股权。

甲企业转让 A 公司股权投资损失为 -310 万元 $[1250 - (600 \times 60\%) - 1200]$ ，根据国税发[2009]88 号文件的规定，甲企业 2009 年发生的股权投资损失应该在本年度确认并税前扣除。应纳税所得额为 690 万元 $(1000 - 310)$ ，应纳所得税 172.5 万元 $(690 \times 25\%)$ 。

甲企业在 A 公司利润分配后转让股权，比利润分配前转让股权少缴企业所得税 90 万元 $(262.5 - 172.5)$ 。

点评

通过上例可以看出，企业股权转让时，无论是股权转让收益还是股权转让损失，被投资企业的未分配利润分配与否都是投资企业能否享受所得税优惠的关键。在不影响被投资企业其他经济利益的情况下，投资企业在发生股权转让行为时，应尽量要求被投资企业对获取的利润进行分配，以减少企业的税收负担。

关于我国企业年金税收优惠模式的探讨

企业年金在我国出现十余年来,虽然发展较快但总体规模和覆盖率仍比较低,很多业内人士主张借鉴西方国家的做法,采用 EET 税收优惠模式,以鼓励企业建立年金计划。笔者认为,从社会公平角度考虑,目前我国不应实行过高的税收优惠,TEE 税收优惠模式更符合我国现实情况。

一、企业年金的税收优惠模式

企业年金的税收优惠包括企业所得税和个人所得税。企业年金的涉税环节包括缴费、积累、领取三个阶段。相关的税收优惠主要在这3个环节展开,受惠方包括企业和员工,其中缴费阶段主要涉及企业所得税和个人所得税,积累阶段和领取阶段主要涉及个人所得税。

对三个涉税环节实行不同的税收政策,可以组合成不同的年金税收优惠模式。如果以 E 代表免税,T 代表征税,综合表示三个环节的课税情况,本文将其组合成五种税收优惠模式。

(一) EET 模式

在该模式下,缴费阶段免征企业所得税和个人所得税,积累阶段免征个人所得税,只是领取阶段征收个人所得税,即缴费和投资环节不征税,领取环节征税。其特点是实现税收递延,确保不

重复征税。EET 模式推迟了一部分个人收入及其投资回报的确认时间,从而推迟了个人所得税的交纳,既可以保证国家税收收入总体不减少,又给予个人延迟纳税的优惠,因此有利于吸引企业和职工参加企业年金计划。

从理论上讲,退休职工领取的企业年金实质上是一种推迟支付的劳动报酬,应当视同工资薪金缴纳个人所得税。特别是当企业缴费和投资收益已经享受了税前扣除待遇时,这种推迟支付的劳动报酬就更应当纳税。因此 EET 模式规定在年金领取环节纳税是有理论依据的,它既可以避免重复交税,又可以防止人们利用企业年金计划进行避税或偷税。目前大多数西方国家均采用 EET 模式。

(二) TEE 模式

该模式只在缴费环节征收企业所得税和个人所得税,积累环节和领取环节均免征个人所得税。与 EET 模式比较,TEE 模式不影响政府当期财政收入,但是员工履行纳税义务与享受权利在时间上的差别过大,不利于吸引企业和雇员参加企业年金计划。而且由于这种征税模式放弃了未来的征税权,随着人口老龄化及企业年金基金



的成熟,政府在以后阶段的财政收入可能因税基缩小而受到影响。

(三) TTE 模式

该模式对缴费环节和积累环节征税,对领取环节免征个人所得税。实际上 TTE 模式对举办企业和年金受益人均无任何税收优惠,可能会挫伤企业和员工的积极性,不利于企业年金的发展,但是可以保证国家财政收入,适用于国家财政状况不佳的情况。例如,新西兰在 1990 年就因财政困难放弃了 EET 模式,转而实行 TTE 模式,其目的就是希望使税收收入提前实现,以弥补当时的财政赤字。

(四) ETT 模式

该模式只对缴费环节免税,在积累环节和领取环节均要征收个人所得税。ETT 模式虽然能够推迟个人所得税的交纳时间,但由于对积累环节的投资收益即时征税,与一般储蓄和投资收益的税制没有区别,而且年金受益人还要牺牲存取款的自由,因此,ETT 模式不利于鼓励员工参加年金计划。

(五) EEE 模式

该模式对年金缴费、积累、领取三个环节均实行免税政策,无疑会提高企业和员工参加年金计划的积极性。缺点是对个人所得的免税过于宽容,有损社会公平,也使国家财政收入下降。该种模式在实际中运用较少。

上述五种模式各有利弊,EET 模式推迟了纳税时间,EEE 模式则完全免税,这两种模式都有助

于鼓励企业和员工参与企业年金计划,适用于年金发展初期阶段且国家财政收入十分充足的情况。但是 EET 模式会给政府带来即期财政压力,EEE 模式则完全放弃了一部分财政收入,因而这两种模式在财政状况不佳的国家较难实行。

TEE 模式和 TTE 模式将纳税时间提前,不会影响国家即期的财政收入,但是对于年金受益人来说,纳税与受益的间隔时间过长,一旦政府税收政策有变,年金受益人就可能得不到政府许诺的税收优惠,因此这两种模式对企业和员工的吸引力较小。ETT 模式给年金受益人带来的实惠很少,很难提高人们参与企业年金的热情。

二、我国现行的企业年金税收优惠模式

2000 年国务院发布的《关于完善城镇社会保障体系的试点方案》中规定:企业年金实行完全积累制,采用个人账户方式进行管理,费用由企业和职工个人缴纳。企业缴费在工资总额 4% 以内的部分,可从成本中列支。无论是企业还是个人缴付的企业年金缴费,都要并入个人当期的工资、薪金收入,计征个人所得税。

对年金积累环节,我国没有明确的税收政策,只能参照国家对投资收益的税收规定,即除了国债利息收入外,其他均不能免税。对股票、投资基金等分红按 20% 征收资本利得税。

对年金领取环节,我国没有税收优惠政策。国家税务总局 1999 年发布的《关于企业发放补充养老保险征收个人所得税问题的批复》中规定,职工领取补充养老保险时须比照工资薪金所



得计算并缴纳个人所得税。

可见,目前我国有关企业年金的税收优惠政策仅限于缴费环节,没有涉及积累和领取环节;从缴费主体看,也只对企业缴费给予税收优惠,对个人缴费没有作出规定。总体上看,我国对企业年金的税收优惠面较小,优惠幅度偏低,与ETT模式比较接近。从个人所得税负担的角度看,我国年金受益人在缴费、积累和领取阶段均要交税,实际上存在重复纳税问题,只是由于我国企业年金历史短,大部分年金尚未进入领取阶段,该问题还未引起足够的关注。

三、我国企业年金税收优惠模式的选择

(一) 我国不宜采取高税收优惠政策

是否对企业年金实行税收优惠主要取决于两个因素:一是能否推动企业年金制度发展;二是兼顾社会公平。

随着人口老龄化速度的加快,我国面临着巨大的养老金缺口压力,由国家、企业和个人共同承担未来的养老压力是必然选择,而发展壮大企业年金规模有利于减轻政府的养老负担。从这个角度上讲,我国应该大力发展企业年金。

企业年金在我国出现十余年来,虽然发展较快,但总体规模和覆盖率还都比较低,与预期存在较大差距。曾有业内人士预计,2010年我国企业年金将达到1万亿元,参加人员将超过1亿人。世界银行也预测,2030年中国企业年金规模将达1.8万亿美元。截止到2007年底,我国企业年金规模实际只接近1500亿元,总量远远低于市场

预期。其制约因素虽然很多,但是与税收优惠政策缺失、企业年金市场的需求主体动力不足有直接关系。为此,很多业内人士极力主张采取EET模式,提高税收优惠幅度。

笔者认为,由于我国企业年金存在较大的制度性缺陷,实行EET模式和高税收优惠的结果很可能会强化这种缺陷,进一步扩大社会不公平,因此从社会公平角度考虑,目前不宜实行较大幅度的税惠政策。

1. 企业年金覆盖面小,难以发挥养老保障的第二支柱作用

我国政府对于企业年金计划的态度是“自愿和有条件的实行”。除了举办企业必须依法参加基本养老保险外,还需要企业有一定的实力和良好的持续盈利能力。企业达到规定条件的可以实行年金计划,不符合条件的可以不实行;企业经济效益好时可以多缴费,企业经济效益不好时可以少缴费或暂时不缴费。目前在银行利率、原材料价格、人工成本不断上涨的情况下,我国大部分企业处于微利状态,特别是大量的中小型企业,养老、医疗、工伤、失业四项社会保险加上住房公积金,总的费用已超过工资的50%,早已是不堪重负,举办企业年金更是力不从心。

截至2007年底,全国基本养老保险参保人数为2亿多人,而同期企业年金缴费职工人数仅为1000多万人,不足基本养老保险参保人数的5%,年金替代率也很低。可见,我国的企业年金还远远不能成为养老保障体系的第二支柱。在



这种情况下实施高税惠制度,其作用是十分有限的。

2.不同行业与地区的企业年金规模差别很大

企业年金是一种普惠制度,应该惠及所有企业和雇员。但目前我国 90%以上的年金基金来自大型国有企业,已经建立企业年金计划的基本上是工资水平较高的大型垄断性国有企业和经济发达地区的国有企业。

从行业分布看,国有垄断的电力、石油、石化、民航、电信、金融、高速公路等行业明显高于其他行业,其中电力行业的企业年金规模和待遇水平最高。从地区分布看,也呈现出明显的不平衡。上海、广东、浙江、福建、山东、北京等地区基金积累较多,东部沿海地区高于中、西部地区。从企业规模和职工收入水平看,小规模企业普遍缺乏企业年金制度,平均工资水平高的企业,建立企业年金的比例高于工资水平较低的企业。截止到 2006 年 2 月,全国只有 50 多家中小企业向各地劳动保障部门备案,规模不到 1 亿元人民币,所建立的企业年金占我国年金总额不足 1%。这些中小企业大多分布在沿海经济开发区,大多属于电力、烟草、IT 等高利润行业。也就是说,创造我国 GDP55%、出口总额 60%、税收 45%、就业机会 75%的大量中小企业还游离在企业年金计划之外。

在这种情况下,如果给予企业年金更多的税收优惠政策,受惠的只能是一小部分已经享受垄断利益的高收入人群,企业本身的高工资再加上

企业年金,进一步扩大了劳动者的待遇不公,使不同行业和地区的收入差距进一步扩大。

3.企业年金缺乏配套管理制度

对企业年金实行税收优惠相当于国家给予了税收补贴,一方面可以激励企业和员工的积极性;另一方面也可能成为企业和高薪雇员偷税漏税的工具。高薪雇员适用的边际税率较高,如果没有最高缴费额的限制,相当于国家给予的税收补贴就很高。低收入者适用的边际税率很低,甚至无需纳税,国家给予的税收补贴也就很少,甚至没有。因此,最希望通过缴纳企业年金避税的是高薪雇员,最有权力决定年金制度的也是高薪雇员,如果国家在给予企业年金税收优惠的同时,没有制定禁止优待高薪员工的相关规定,那么企业年金的公平性就会大打折扣。

为了使税收优惠政策体现公平性,西方国家在制定企业年金税收优惠政策时会设置很多限制性条件,包括个人最高缴费限额、年金受益的最高限额、领取年金的年龄等等,以迫使企业对高薪雇员和低收入雇员一视同仁,使企业年金成为覆盖全体雇员的普惠性保障。而我国目前尚无这方面的规定。如果片面强调税收优惠,无疑会给高收入者偷税漏税带来可乘之机,背离建立企业年金的初衷。

(二)现阶段我国应采取 TEE 税收优惠模式

从社会公平角度考虑,如果对企业年金实行税收优惠,则应该保证其惠及每一个雇员。如果不能保证普惠,则应将企业缴费在税后列支,将



同期对外销售价格确定销售收入；属于外购的资产，可按购入时的价格确定销售收入。

《企业会计准则第 9 号—职工薪酬》及其应用指南中也规定，如果企业将自产产品用于职工福利，企业应当根据受益对象，按照产品的公允价值计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。即对作为非货币性福利发放给职工的自产产品也确认会计收入，同时结转其营业成本。在此方面，会计与税收之间原则上趋于一致。如果企业执行《企业会计制度》，则仍然存在纳税调整。另外，如果企业用作非货币福利的资产为外购货物等，则会计核算中直接按外购成本计入成本费用，不确认会计收入，此时存在纳税调整问题。

例：甲公司为一家电脑生产企业，20×8 年 2 月，公司以其生产的成本为 2 000 元的电脑作为福利发放给 100 名公司总部管理人员。该型号电脑的公允价值为每台 2 800 元，甲公司适用的增值税税率为 17%。

电脑的增值税销项税额=100×2 800×17%=47 600（元）

甲公司如果执行新会计准则，则账务处理为：

借：管理费用—福利费 327 600

贷：应付职工薪酬 327 600

借：应付职工薪酬 327 600

贷：主营业务收入 280 000

应交税费—应交增值税（销项税额）47 600

发放电脑时：

借：主营业务成本 200 000

贷：库存商品 200 000

如果甲公司执行企业会计制度，会计分录为：

借：管理费用—福利费 247 600

贷：应付福利费 247 600

发放电脑时：

借：应付福利费 247 600

贷：库存商品 200 000

应交税费—应交增值税（销项税额）

47 600

此时，应对用作发放福利的电脑产品作视同销售，一方面调增收入 28 万元，同时调增视同销售成本 20 万元。

如果企业用外购商品实施非货币性福利，在计税时，增值税方面不作视同销售处理，只是要求对不得抵扣的进项税额予以转出。在企业所得税方面，国税函[2008]828 号文规定可按购入时的价格确定视同销售收入，由于视同销



售收入与视同销售成本相等，故并不实际产生视同销售所得，反而因此扩大了业务招待费、业务宣传费等费用限额计算依据的基数。但企业应注意非福利性福利存在的个人所得税扣缴义务。

◇二、职工福利费的税前扣除凭证问题

在新税法实施之前，由于职工福利费是按计税工资及规定比例提取后在税前列支，会计处理上也是先行计提，然后在发生时予以冲减负债。因此，在纳税调整时，主管税务机关更多的是关注于计提依据和计提比例的合规性。

新税法实施后，由于对职工福利费采取限额内的据实列支，故税务机关开始关注相关票据的合规性问题。总体而言，我们可将职工福利费按发生时的支付对象分为外部支付和内部支付两类。外部支付包括员工宿舍的租金、食堂经费中的外购原料、水、电、气消耗费用等；内部支付包括支付给员工的生活困难补贴等。如果属于内部支付，则不存在支付时的发票问题，支付依据为企业自制凭证。而对于外部支付，则存在发票管理问题，实务中，是否所有的外部支付都应取得发票呢？如果属于应取得且可取得而未取得的，主管税务机关往往根据《国家税务总局关于进一步加强普通发票管理工作的通知》（国税发[2008]80号）及其他法规的规

定要求作纳税调整。但是，如果不属于上述情形，则应另当别论，例如企业食堂经费中的外购农产品，常为农业生产者自产自销的免税农产品，企业无法取得销售方开具的发票，笔者认为在此情况下，只要企业能提供完善的内部控制和财务管理手续，则可作为税前扣除的凭据，而不应一律作为调整事项。事实上，税法中对职工福利费实行限额管理，便已经考虑到了企业常常不能取得其中部分支出的相应发票问题。

◇三、不作为职工福利费进行税收管理的事项

1. 基本医疗保险和补充医疗保险。财政部在《关于企业为职工购买保险有关财务处理问题的通知》（财企[2003]61号）中规定，各类型企业为职工缴纳的基本医疗保险费，从应付福利费中列支；有条件的企业为职工建立补充养老保险，辽宁等完善城镇社会保障体系试点地区的企业，提取额在工资总额4%以内的部分，作为劳动保险费列入成本（费用）；非试点地区的企业，从应付福利费中列支。而在《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》（国税发[2003]45号）中规定，企业为员工缴纳的基本医疗保险、补充养老保险可在税前直接扣除。正是因为上述规定的不同，在《国家税务总局关于修订企



业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)中的企业所得税申报表中,规定企业为员工缴纳的基本医疗保险、补充养老保险可作纳税调减。

新财务通则、会计准则实施后,社会保障性支出包括基本医疗保险等直接计入成本费用,不属于职工福利费的范畴。新税法规定,企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本医疗保险费等可在税前扣除,企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内,准予扣除。因此,现已不再存在纳税调减事项,相反,如果企业为职工支付的补充医疗保险等超过规定的范围和标准,构成纳税调增。

2. 辞退福利。新会计准则中规定的辞退福利大体相当于原来通常所述的“解除劳动关系一次性补偿金”。在现行税法中,并不将辞退福利支出视为“职工福利费”的组成部分,即企业无须将其纳入职工福利费发生额中计算是否超过扣除限额,可在按规定扣缴个人所得税后据实列支。

至于在实际发生原则下,辞退福利费用本身可能产生的其他会计核算与纳税处理方面的

差异,本文不作旁涉。

3. 劳动保护费。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第四十八条规定:企业发生的合理的劳动保护支出,准予扣除。税法上所说的合理的劳动保护支出,主要是指确因工作需要,为员工配备或提供的工作服、手套、安全保护用品等安全保护方面所发生的支出。此类费用与职工福利费无关。如果是企业为员工量身订做的工作服价值偏高或总价较高,税务机关对其提出调整的要求,此为对税前扣除“合理性”原则的裁量,而不关乎职工福利费的扣除限额。

◇四、政策过渡期间,职工福利费余额所引发的差异调整问题

企业首次执行新会计准则时,对此前应付职工福利费的余额或转入“应付职工薪酬”科目,或转入当期损益。如果企业仍执行《企业会计制度》,则可作为负债挂账。

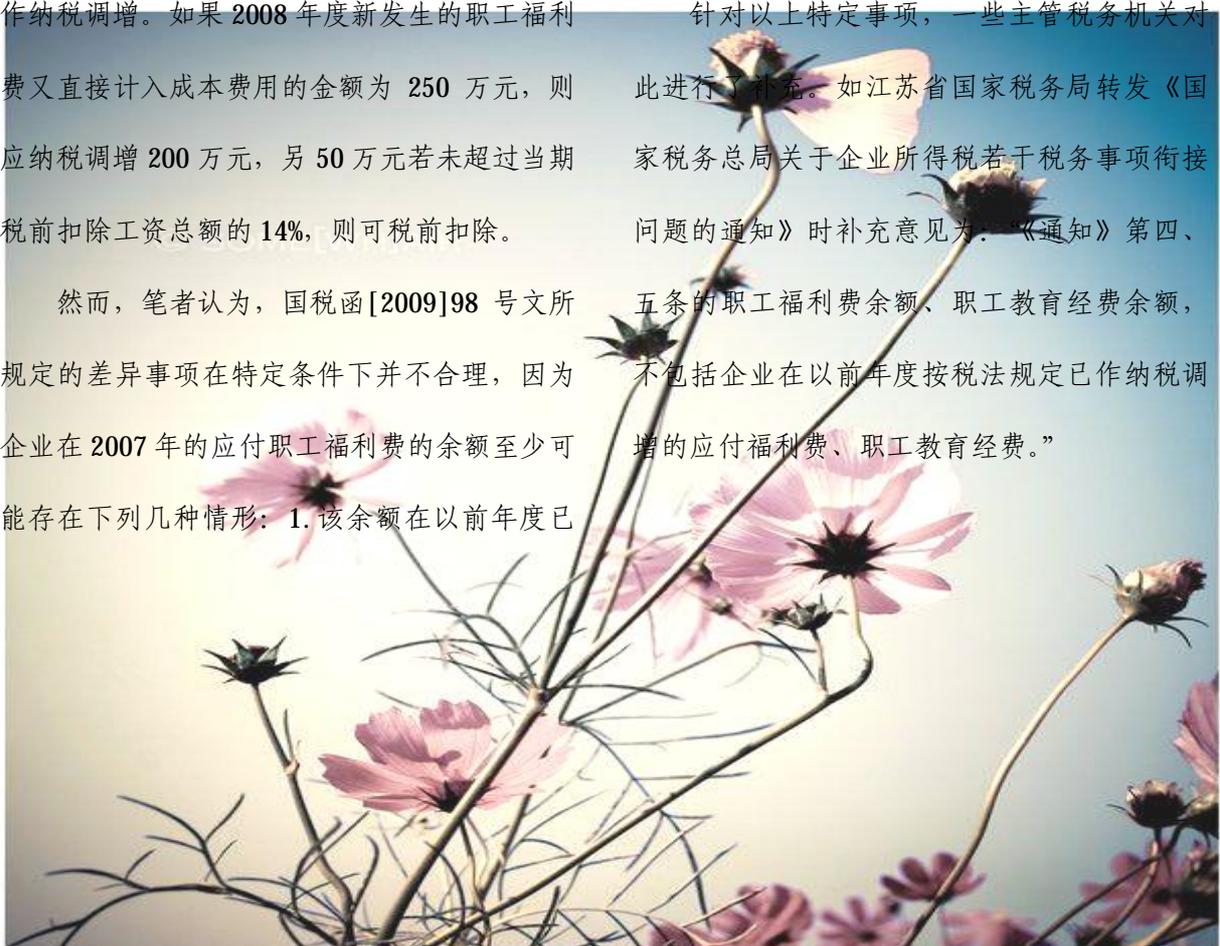
关于纳税处理,《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)规定:“根据《国家税务总局关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》(国税函[2008]264号)的规定,企业2008年以前按照规定计提但尚未使用的职工福利费

余额（注：该文件中对应付职工教育经费的结余也有相同规定），2008年及以后年度发生的职工福利费，应首先冲减上述的职工福利费余额，不足部分按新税法规定扣除；仍有余额的，继续留在以后年度使用。企业2008年以前节余的职工福利费，已在税前扣除，属于职工权益，如果改变用途的，应调整增加企业应纳税所得额。”据此规定，如果企业在2007年末存在应付职工福利费的余额（如200万元），且作为负债继续挂账，2008年度新发生的职工福利费又直接计入成本费用（如150万元），应对发生额作纳税调增。如果2008年度新发生的职工福利费又直接计入成本费用的金额为250万元，则应纳税调增200万元，另50万元若未超过当期税前扣除工资总额的14%，则可税前扣除。

然而，笔者认为，国税函[2009]98号文所规定的差异事项在特定条件下并不合理，因为企业在2007年的应付职工福利费的余额至少可能存在下列几种情形：1. 该余额在以前年度已

全额或部分作纳税调增。只要企业能够提供相关纳税调整的证据，则不应要求2008年度及以后年度新发生的福利费必须首先动用此作过纳税调整的结余。2. 该余额在以前年度未作纳税调增，即符合上文中“已在税前扣除，属于职工权益”的条件，则2008年度及以后年度新发生的福利费必须首先冲减上述的职工福利费余额。3. 该余额为外商投资企业从税后利润中提取的“职工福利及奖励基金”转化而来。2008年度及以后年度新发生的福利费不必首先冲减该项余额。

针对以上特定事项，一些主管税务机关对此进行了补充。如江苏省国家税务局转发《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》时补充意见为：“《通知》第四、五条的职工福利费余额、职工教育经费余额，不包括企业在以前年度按税法规定已作纳税调增的应付福利费、职工教育经费。”





关于对《国家税务总局关于国际电信业务 营业税问题的通知》

（国税函[2010]300号）文件的解读

6月28日，国家税务总局以国税函的形式对国际电信业务的征税范围进行了明确。文件指出，根据《中华人民共和国营业税暂行条例》及实施细则的有关规定，单位或个人出租境外的属于不动产的电信网络资源（包括境外电路、海缆、卫星转发器等）取得的收入，不属于营业税征税范围，不征收营业税。

根据《财政部 国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税[2009]111号）的有关规定，境外单位或个人在境外向境内单位或个人提供的国际通信服务（包括国际间通话服务、移动电话国际漫游服务、移动电话国际互联网服务、国际间短信互通服务、国际间彩信互通服务），不属于营业税征税范围，不征收营业税。对于这个新政策要结合基本法来进行理解：

一、营业税暂行条例实施细则的新变化

根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部国家税务总局令第52号）第四条规定，条例第一条所称在中华人民共和国境内（以下简称境内）提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，

是指：

（一）提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内；

（二）所转让的无形资产（不含土地使用权）的接受单位或者个人在境内；

（三）所转让或者出租土地使用权的土地在境内；

（四）所销售或者出租的不动产在境内。

这次营业税暂行条例实施细则是对原来细则的征收范围的一次修订，主要体现在以下几个方面：

（一）将原细则第七条及第八的涉及劳务的由原来的列举法，进行了归纳，并扩大了征税管理范围；原规定进行了列举：所提供的劳务发生在境内；在境内承运旅客或货物出境；在境内组织旅客出境旅游；境内保险机构提供的保险劳务，但境内保险机构为出口货物提供保险除外；境外保险机构以在境内的物品为标的提供的保险劳务；新规定提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内，在政策理解上与原规定没有冲突，同时，还将未列举的其他劳务也包括在内。将原来个别列示的境外提



供劳务给境内纳税人，扩展到所有营业税劳务范围，也就是接受条例规定劳务的单位或个人在境内；同时，将提供劳务的境内单位或个人给境内扩展到给境外单位或个人。

（二）新细则以转让的无形资产（不含土地使用权）的接受单位或者个人在境内代替了原细则转让的无形资产在境内使用，使新细则更加严谨。将土地使用权从无形资产中分离出来。

（三）新细则以所转让或者出租土地使用权的土地在境内，代替原细则所销售的不动产在境内。一方面，将出租土地使用权单独列示；另一方面，将不动产与土地使用权分开来，这主要由于新会计准则对土地使用权进行单独核算的原因。

（四）新细则以所销售或出租的不动产在境内代替了原细则的所销售的不动产在境内。将出租的不动产在此列示，便于对不动产的统一管理。

二、国际电信业务的征税范围是对新细则的进一步解释和应用

“单位或个人出租境外的属于不动产的电信网络资源（包括境外电路、海缆、卫星转发器等）取得的收入，不属于营业税征税范围，不征收营业税。”这是对细则第四条第（四）项规定的应用，即出租的不动产在境内属于营业税征收范围。但是出租的不动产在境外则不属于营业税征税范围。因此不能征收营业税。

“境外单位或个人在境外向境内单位或个人提供的国际通信服务（包括国际间通话服务、移动电话国际漫游服务、移动电话国际互联网服务、国际间短信互通服务、国际间彩信互通服务），不属于营业税征税范围，不征收营业税。”这是细则第四条第（一）项规定的一个特例，按第四条第（一）项规定，接受劳务的单位和个人在境内就应该是营业税的纳税人，但这里规定对国际通信劳务由境外单位或个人在境外向境内单位或个人提供的，不征收营业税。

三、对提供或接受条例规定的劳务的单位或个人的进一步解释

《财政部、国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税[2009]111号）第三条规定，“对中华人民共和国境内(以下简称境内)单位或者个人在中华人民共和国境外(以下简称境外)提供建筑业、文化体育业(除播映)劳务暂免征收营业税。”

第四条规定：“境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的完全发生在境外的《中华人民共和国营业税暂行条例》(国务院令 第 540 号，以下简称条例)规定的劳务，不属于条例第一条所称在境内提供条例规定的劳务，不征收营业税。上述劳务的具体范围由财政部、国家税务总局规定。”

根据上述原则，对境外单位或者个人在境外向境内单位或者个人提供的文化体育业(除播映)，娱乐业，服务业中的旅店业、饮食业、仓



储业，以及其他服务业中的沐浴、理发、洗染、裱画、誊写、镌刻、复印、打包劳务，不征收营业税。”

这个文件指出，对于境内单位或个人在境外提供建筑业、文化体育（除播映）劳务，暂免征收营业税，说明细则对境内单位或个人提供营业税劳务的，应该列为征税范围，只不过这里对其进行了例外处理，暂免征收营业税。

细则规定在接受营业税劳务的单位或个人在境内的为应税范围，也就是说，不论提供劳务的单位或个人是在境内还是境外，也不论是外国单位或个人，都应依法缴纳营业税。但此文件指出，对境外单位或者个人在境外向境内单位或个人提供的完全发生在境外的劳务，则不视为营业税征税范围。列举了文化体育业（除播映），娱乐业，服务业中的旅店业、饮食业、仓储业，以及其他服务业中的沐浴、理发、洗

染、裱画、誊写、镌刻、复印、打包劳务，不征收营业税。

总体来说，首先要对细则第四条要有一个比较全面的了解。其次，要掌握暂免征收营业税的范围仅局限于建筑业、文化体育业（除播映）领域境内单位或个人在境外提供劳务的；这个规定没有突破细则规定提供劳务的单位或个人在境内的标准，只是暂时性的免征。最后，接受劳务的单位或个人在境内这条标准，不包括境外单位或个人在境外向境内单位或个人提供相关的劳务，这里面包括文化体育业(除播映)，娱乐业，服务业中的旅店业、饮食业、仓储业，以及其他服务业中的沐浴、理发、洗染、裱画、誊写、镌刻、复印、打包劳务，国际通信服务。对于这项规定要给予特别关注，否则就无法理解和执行相关政策。



个人所得税征管矛头 指向高收入者

2010年5月31日国家税务总局出台了
国税发[2010]54号文件《国家税务总局关于

进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通
知》(以下简称《通知》)，这是国家税务局第一



次针对高收入人群个人所得税征收出台的政策性文件，文中强调要加强高收入人群应税收入的监管，并针对高收入的主要应税所得项目进行管控，同时对其个人所得税进行纳税评估和专项检查。由此可见，国家税务总局，在个人所得税征收方面，已将工作重点由工薪阶层转移到高收入者身上。

一、出台背景

近年来，随着我国国民经济的持续快速发展，城乡居民收入水平不断提高。个人收入差距扩大的问题也引起了社会普遍关注。各级税务机关按照税法的规定，切实采取各项措施，不断加强高收入者个人所得税征收管理，努力发挥税收的调节作用，取得了一定成效。如通过大力推进全员全额明细申报管理和年所得12万元以上自行纳税申报管理，对高收入者税源监管措施明显加强；通过对高收入者主要所得来源（如股权转让所得等财产性所得）加强征管，实施限售股个人所得税政策等，相关项目个人所得税收入大幅增长，体现了税收对高收入的调节作用。

据统计，截至2010年3月31日申报期结束，全国共有2689150人到税务机关办理2009年度个税自行纳税申报，与上年同期相比，申报人数增加287573人，增长12%。申报已缴税额1384亿元，比上年增加108亿元，增长9%。申报应补税额16.42亿元，

申报应退税额0.53亿元。

但由于高收入者所得来源不一，所得形式多样，高收入者个人所得税征收管理工作难度日益加大。从分项目收入看，由于个人所得税实施代扣代缴制度，因而以工薪收入为主要来源的工薪阶层仍然是个税收入的主要来源。据财政部公布的数据，近年来工薪所得项目个人所得税收入占个人所得税总收入的比重为50%左右。

为进一步加强税源监控和税收征管，强化对高收入的调节力度，在广泛调查研究的基础上，税务总局出台了相关措施，力求解决高收入者个人所得税征管中出现的新情况和新问题，进一步发挥税收调节收入分配的作用。

二、政策解析

该《通知》是一个政策方向性文件，通过四个重点关注的方面，从宏观上来加强对高收入者个税的征管。从《通知》的内容来看，国家税务总局对高收入人群的个人所得税征管主要通过以下五个步骤来实现

● 1、确定征税对象——开展高收入人群摸底排查工作

从目前的情况来看，税务机关已经通过调查摸底，并与税务机关的全员全额明细申报数据和年所得12万元以上自行纳税申报数据对比分析，掌握了高收入者分布和所得来源的有关情况。下一步，各级税务机关将结合本地区



实际情况，继续深入开展调查摸底互作，强化税源管理。

据调查分析，当前高收入行业和单位主要集中在：

(1) 电力、电信、金融、保险、证券、石油、石化、烟草、航空、铁路、房地产、城市供水、供气等行业。

(2) 律师事务所、会计师事务所、税务师事务所、评估师事务所等中介机构；

(3) 足球俱乐部；

(4) 高新技术企业和新兴产业；

(5) 外商投资企业、外国企业和外国驻华代表机构；

(6) 高等院校；

(7) 星级饭店；

(8) 娱乐业企业；

(9) 效益好的其他企事业单位。

高收入个人主要是：

(1) 规模较大的私营企业主、个人独资企业和合伙企业的投资者，个体工商户；

(2) 企业承包、承租人员和供销人员；

(3) 建筑互程承包人；

(4) 企事业单位的管理人员、董事会和监事会成员；

(5) 演员、时装模特、足球教练员和运动员

(6) 文艺、体育和经济活动的经纪人；

(7) 独立和合伙执业的律师、会计师、审计师、税务师、评估师；

(8) 大、中学教师；

(9) 医生、导游、美容美发师、厨师、股评人、乐手(师) 音响师、装饰装修设计师等具有专业特长的自由职业者。

●2、加强基础日常管理互作——利用信息化手段，加强监管

税务机关将进一步推广应用个人所得税管理系统，推进与有关部门的信息共享，扩大涉税信息来源，利用信息化手段全面推进全员全额明细申报管理和年所得 12 万元以上自行纳税申报管理，大力加强高收入者的税源监控。

(1) 全员全额申报方面：

从目前的情况来看，税务机关的日常互作重点仍是全员全额申报的管理，但将全员对象与范围扩大到其他所得及非本单位人员取得收入的申报。《通知》指出“扣缴义务人已经实行全员全额扣缴明细申报的，主管税务机关要促使其提高申报质量，特别是要求其如实申报支付互薪所得以外的其他所得（如劳务报酬所得等）、非本单位互互的支付信息和未达到费用扣除标准的支付信息。”

同时，加强了管理力度，《通知》指出“税务总局将不定期进行地查、考评和通报相关情况。”“扣缴义务人未依法实行全员全额扣缴明细申报的，主管税务机关应按照税收征管法有



关规定对其进行处罚。”

(2) 12万元以上纳税人申报管理

通过信息化管理，实行资源共享，以保证申报的真实性与准确性。12万元以上纳税人申报，是加强高收入者征管的重要措施，是掌握高收入收入分布与来源的重点依据。加强该项互作的征管，是高收入征管互作的重点。

《通知》指出要“加强与工商、房管、人力资源和社会保障、证券机构等部门的协作和信息共享，进一步促进年所得12万元以上纳税人自行纳税申报”

●3、重点关注主要所得——采取针对性措施

《通知》用五个“加强”分别对高收入者五个主要方面所得的征管互作加以强调。下一步国家税务总局对高收入者个人所得税的征管，将重点放在以下五个方面：

(1) 财产转让所得；

(2) 利息、股息、红利所得；

(3) 规模较大的个人独资企业、合伙企业和个体工商户的生产、经营所得；

(4) 劳务报酬所得和工资、薪金所得；

(5) 外籍个人所得。

根据五个方面性质和特点，按照相关法律法规的规定，分别采取有针对性的措施，强化个人所得税征管。

如对股权转让所得，税务机关将继续推进

与相关部门的合作，获取股权转让信息，加大计税依据的审核力度，对计税依据明显偏低的，要依法核定；对限售股转让所得、房屋转让所得及其他财产转让所得，税务机关将严格执行相关税收政策，并结合征管中出现新的问题，尽快研究出台解决措施。要通过企业的财务报表和资产核查，调查企业向个人借款、派息分红及转增资本等情况，严格代扣代缴，强化个人取得利息、股息、红利所得的管理；对境外上市的境内公司分配股息红利，要严格执行现行有关征免个人所得税的规定；纳税人的生产经营所得，应依法申报纳税，特别是本身从事税务代理及涉税服务的会计、税收和法律等专业性中介机构，应严格遵守相关法律法规，如实申报缴税，不得采取核定征收的申报缴税方式；对高收入者的其他所得，税务机关也将按照通知的有关规定，强化其个人所得税征管。

●4、事后监督——开展纳税评估与专项检查

《通知》要求各税务机关，要充分利用现有信息及共享信息，建立评估体系，并对评估发现的问题进行严查。《通知》规定：“对纳税评估发现的疑点，要进行跟踪核实、约谈和调查，督促纳税人自行补正申报、补缴税款。发现纳税人有税收违法嫌疑的，要及时移交税务稽查部门立案检查。”“对逃避纳税、应申报未申报、申报不实等情形，要严格按照税



收征管法相关规定进行处理。对典型案例，要通过媒体予以曝光。”。

●五、加强自身建设——加强税务机关自身的服务质量管理，提高税法遵从度

税务机关在对纳税人进行严征管的同时，对自身的服务质量及其义务也更加重视。《通知》指出“各地税务机关在加强高收入者个人所得税征收管理的同时，要切实做好纳税服务互动。要针对性地对高收入者开展个人所得税宣传和政策辅导，引导高收入者主动申报、依法纳税，形成诚信纳税的良好氛围；要推进“网上税务局”建设，建立多元化的申报方式，

为纳税人包括高收入者提供多渠道、便捷化的申报纳税服务；要积极了解纳税人的涉税诉求，拓展咨询渠道，提高咨询回复质量和效率；要做好为纳税人开具完税证明和纳税人的收入、纳税信息保密管理互动，切实维护纳税人合法权益”。

从《通知》的规定不难看出，税务机关从以前关注其征管权利的同时，更加关注其义务的施行，宣传税法，为纳税人提供便捷的服务，使纳税人从心理上更遵从税法，而不是以权强制性实现税收的征管。



企业所得税由地税征管？

还是国税征管？

企业所得税的征管经历了几次的变革。2002年和2008年是两个分界点。

根据国家税务总局《关于所得税收入分享体制改革后税收征管范围的通知》（国税发〔2002〕8号）规定：一、2001年12月31日

前国家税务局、地方税务局征收管理的企业所得税、个人所得税（包括储蓄存款利息所得个人所得税），以及按现行规定征收管理的外商投资企业 and 外国企业所得税，仍由原征管机关征收管理，不作变动。



二、自 2002 年 1 月 1 日起，按国家工商行政管理总局的有关规定，在各级工商行政管理部门办理设立（开业）登记的企业，其企业所得税由国家税务局负责征收管理。但下列办理设立（开业）登记的企业仍由地方税务局负责征收管理：

（一）两个以上企业合并设立一个新的企业，合并各方解散，但合并各方原均为地方税务局征收管理的；

（二）因分立而新设立的企业，但原企业由地方税务局负责征收管理的；

（三）原缴纳企业所得税的事业单位改制为企业办理设立登记，但原事业单位由地方税务局负责征收管理的。

在工商行政管理部门办理变更登记的企业，其企业所得税仍由原征收机关负责征收管理。

三、自 2002 年 1 月 1 日起，在其他行政管理部门新登记注册、领取许可证的事业单位、社会团体、律师事务所、医院、学校等缴纳企业所得税的其他组织，其企业所得税由国家税务局负责征收管理。

四、2001 年 12 月 31 日前已在工商行政管理部门和其他行政管理部门登记注册，但未进行税务登记的企事业单位及其他组织，在 2002 年 1 月 1 日后进行税务登记的，其企业所得税按原规定的征管范围，由国家税务局、地方税务局

分别征收管理。

五、2001 年底前的债转股企业、中央企事业单位参股的股份制企业和联营企业，仍由原征管机关征收管理，不再调整。

六、不实行所得税分享的铁路运输（包括广铁集团）、国家邮政、中国工商银行、中国农业银行、中国银行、中国建设银行、国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行以及海洋石油天然气企业，由国家税务局负责征收管理。

七、除储蓄存款利息所得以外的个人所得税（包括个人独资、合伙企业的个人所得税），仍由地方税务局负责征收管理。

根据国家税务总局《关于调整新增企业所得税征管范围问题的通知》国税发〔2008〕120 号规定：

一、基本规定

以 2008 年为基年，2008 年底之前国家税务局、地方税务局各自管理的企业所得税纳税人不作调整。2009 年起新增企业所得税纳税人中，应缴纳增值税的企业，其企业所得税由国家税务局管理；应缴纳营业税的企业，其企业所得税由地方税务局管理。

同时，2009 年起下列新增企业的所得税征管范围实行以下规定：

（一）企业所得税全额为中央收入的企业和在国家税务局缴纳营业税的企业，其企业所



得税由国家税务局管理。

(二) 银行(信用社)、保险公司的企业所得税由国家税务局管理,除上述规定外的其他各类金融企业的企业所得税由地方税务局管理。

(三) 外商投资企业和外国企业常驻代表机构的企业所得税仍由国家税务局管理。

二、对若干具体问题的规定

(一) 境内单位和个人向非居民企业支付《中华人民共和国企业所得税法》第三条第三款规定的所得的,该项所得应扣缴的企业所得税的征管,分别由支付该项所得的境内单位和个人的所得税主管国家税务局或地方税务局负责。

(二) 2008 年底之前已成立跨区经营汇总纳税企业,2009 年起新设立的分支机构,其企业所得税的征管部门应与总机构企业所得税征管部门相一致;2009 年起新增跨区经营汇总纳税企业,总机构按基本规定确定的原则划分征管归属,其分支机构企业所得税的管理部门应与总机构企业所得税管理部门相一致。

(三) 按税法规定免缴流转税的企业,按其免缴的流转税税种确定企业所得税征管归属;既不缴纳增值税也不缴纳营业税的企业,其企业所得税暂由地方税务局管理。

(四) 既缴纳增值税又缴纳营业税的企业,原则上按照其税务登记时自行申报的主营业务

应缴纳的流转税税种确定征管归属;企业税务登记时无法确定主营业务的,一般以工商登记注明的第一项业务为准;一经确定,原则上不再调整。

(五) 2009 年起新增企业,是指按照《财政部 国家税务总局关于享受企业所得税优惠政策的新办企业认定标准的通知》(财税〔2006〕1 号)及有关规定的企业。

税局办理税种登记和征管应该是按照文件的规定执行的。

外管证的开具税务机关

《征管法实施细则》第二十一条规定,从事生产、经营的纳税人到外县(市)临时从事生产、经营活动的,应当持税务登记证副本和所在地税务机关填开的《外管证》,向营业地税务机关报验登记,接受税务管理。《税务登记管理办法》第三十二条也明确指出,纳税人到外县(市)临时从事生产经营活动的,应当持税务登记证向主管税务机关申请开具《外管证》。主管税务机关是指办理具体涉税事项的税务机关,依照设置权限的规定,具体涉税事项应由哪级办理的,哪级税务机关就是主管税务机关。如果一个企业的税种涉及到地税局、国税局两个机关,那么《外管证》应到两个机关办理。

珠海市地方税务局关于修订

《珠海市房地产开发企业土地增值税预征办法（暂行）》的公告

珠海市地方税务局公告 2010 年第 1 号

根据《国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》（国税发[2010]53号）第二条规定、《转发国家税务总局关于加强土地增值税征管工作的通知》（粤地税发[2010]105号）第二条规定，现对《珠海市房地产开发企业土地增值税预征办法（暂行）》（珠地税发[2009]283号）修订的相关规定公告如下：

一、第十条修改为：“除保障性住房项目外，纳税人报备的预征率不得低于 2%，对报备预征率低于 2%的，税务机关应加强审核，在审核结果确定前纳税人应先按 2%进行预缴。”

二、第十六条修改为：“本规定自 2010 年 10 月 1 日起施行。”

《关于开征土地增值税有关政策问题的通知》（珠地税发[1995]268号）于 2009 年 9 月 1 日起停止执行。

《珠海市房地产开发企业土地增值税预征办法（暂行）》根据本规定做相应的修订，重新公布。

特此公告

二〇一〇年九月一日

珠海市房地产开发企业土地增值税预征办法（暂行）

第一条 为加强土地增值税征收管理，规范土地增值税预征工作，根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》及其实施细则等规定，结合土地增值税清算管理规程，制定本暂行办法（以下简称《办法》）。

第二条 《办法》适用于珠海市房地产开发项目土地增值税预征工作。在我市开发经营房地产的各类企业及其他单位和个人（以下简称“纳税人”），在房地产项目未进行土地增值税清算前取得销售收入的，为预征土地增值税的纳税人，应当依照本办法预征土地增值税。



第三条 考虑到房地产开发项目土地增值税清算的复杂性以及增值率在不同项目之间的差异性，为减少预缴的税款与实际应缴税款的差异，保证税款及时入库，纳税人应分不同项目单独确定适用预征率并向项目所在地主管税务机关（以下简称“税务机关”）申报备案。

第四条 纳税人取得《房地产预售许可证》后，须自首次取得销售收入的次月 15 日内，填写《土地增值税预征率备案表》到税务机关办理预征率报备手续，并按照清算管理规程的规定报送相关的资料。

第五条 纳税人应以项目内不同类型商品房上月的平均售价作为平均（每平方米）售价报备。

第六条 纳税人根据项目开发的开发预算计划及前期开发的证明资料，归集各项预算成本费用，按可售面积分摊计算每平方米可扣除金额报备。

（一）归集预算成本费用，包括：

- 1、取得土地使用权所支付的金额。
- 2、房地产开发成本。包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用。
- 3、房地产开发费用。包括房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。
- 4、财政部规定的其他扣除。按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和的 20% 计算扣除。
- 5、与转让房地产有关的税金。

（二）按有关部门批准的可售面积分摊计算每平方米可扣除金额。

第七条 纳税人备案的成本费用应当遵循真实性、合理性的原则，具体条件应符合土地增值税清算管理规程的要求，其中：

（一）取得土地使用权所支付的金额必须是企业为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用。

（二）房地产开发成本中建筑安装工程费不得超出珠海市建设管理部门公布的单位定额成本的 10%，超出的部分，如无正当理由，报备时不得扣除。

（三）房地产开发成本中园林绿化、环境工程费用、装修工程费用等应当据实合理，税务机关应严格审核，对明显偏高又无正当理由的部分予以调整。

第八条 纳税人以每平方米售价和每平方米可扣除金额为计算依据，计算每平方米的增值额和增值率，按适用税率计算应缴税款，以税款占每平方米售价的百分比为依据，确定本项目当年度的预征率。

第九条 为计算和操作简便，预征率统一以 0.2% 为间距。百分比在间距中的，从低确定预征率。

第十条 除保障性住房项目外，纳税人报备的预征率不得低于 2%，对报备预征率低于 2% 的，税务机关应加强审核，在审核结果确定前纳税人应先按 2% 进行预缴。

第十一条 预征率报备后，纳税人应当自首次实现收入的次月起，在月度终了后的纳税申报期内按月申报预缴税款，税款金额为当月的销售收入额乘以预征率。

销售收入的实现以下列方式确定：

- (一) 以预售方式出售商品房的，以实际取得预售房收入的当天确认为收入实现；
- (二) 以分期付款方式出售商品房的，以每期实际取得收入的当天确认为收入实现；
- (三) 以银行按揭方式出售商品房的，以取得首期付款收入和银行贷款的当天确认为收入实现；
- (四) 以其他方式出售商品房的，以实际取得售房收入的当天确认为收入实现。

第十二条 纳税人应在年度终了后的两个月内向税务机关报送上年实际发生的平均售价和成本费用。如实际的平均售价或成本费用与报备时所填报的金额发生较大变化的，纳税人应向税务机关重新报备、调整年度预征率。

如无特殊情况，纳税人不得要求在年中进行预征率的调整。

第十三条 税务机关应当按照清算管理规程的规定对房地产开发项目实施项目管理，对开发的全过程情况实行跟踪监控和成本审核，并积极关注纳税人项目开发期间的会计核算工作。

如审核发现纳税人有虚报、多报扣除项目金额或少报平均售价情况的，税务机关应在审核结果确定后的次月要求纳税人按结果调整预征率。

第十四条 纳税人开发的项目只有普通标准住宅一种类型且报备增值额未超过扣除项目金额 20% 的，经税务机关审核后，免于预征土地增值税。

第十五条 纳税人开发的项目达到清算管理规程规定的土地增值税清算条件的，应当按规定及时清算，预缴的税款按照清算的结果多退少补。

第十六条 本规定自 2010 年 10 月 1 日起施行。



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 2010 年第 13 号

现就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公告如下：

融资性售后回租业务是指承租方以融资为目的将资产出售给经批准从事融资租赁业务的企业后，又将该项资产从该融资租赁企业租回的行为。融资性售后回租业务中承租方出售资产时，资产所有权以及与资产所有权有关的全部报酬和风险并未完全转移。

一、增值税和营业税

根据现行增值税和营业税有关规定，融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为，不属于增值税和营业税征收范围，不征收增值税和营业税。

二、企业所得税

根据现行企业所得税法及有关收入确定规定，融资性售后回租业务中，承租人出售资产的行为，不确认为销售收入，对融资性租赁的资产，仍按承租人出售前原账面价值作为计税基础计提折旧。租赁期间，承租人支付的属于融资利息的部分，作为企业财务费用在税前扣除。

本公告自 2010 年 10 月 1 日起施行。此前因与本公告规定不一致而已征的税款予以退税。

特此公告。

国家税务总局

二〇一〇年九月八日

财政部 国家税务总局

关于支持公共租赁住房建设和运营有关税收优惠政策的通知

财税[2010]88号

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

根据国务院办公厅《关于促进房地产市场平稳健康发展的通知》（国办发[2010]4号）、《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》（国发[2010]10号）和住房城乡建设部等七部门《关于加快发展公共租赁住房的指导意见》（建保[2010]87号）精神，现对公共租赁住房（以下简称公租房）建设和运营有关税收政策通知如下：

一、对公租房建设期间用地及公租房建成后占地免征城镇土地使用税。在其他住房项目中配套建设公租房，依据政府部门出具的相关材料，可按公租房建筑面积占总建筑面积的比例免征建造、管理公租房涉及的城镇土地使用税。

二、对公租房经营管理单位建造公租房涉及的印花税予以免征。在其他住房项目中配套建设公租房，依据政府部门出具的相关材料，可按公租房建筑面积占总建筑面积的比例免征建造、管理公租房涉及的印花税。

三、对公租房经营管理单位购买住房作为公租房，免征契税、印花税；对公租房租赁双方签订租赁协议涉及的印花税予以免征。

四、对企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为公租房房源，且增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税。

五、企事业单位、社会团体以及其他组织捐赠住房作为公租房，符合税收法律法规规定的，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。

六、对经营公租房所取得的租金收入，免征营业税、房产税。公租房租金收入与其他住房经营收入应单独核算，未单独核算的，不得享受免征营业税、房产税优惠政策。



七、享受上述税收优惠政策的公租房是指纳入省、自治区、直辖市、计划单列市人民政府及新疆生产建设兵团批准的公租房发展规划和年度计划，以及按照建保[2010]87号文件和市、县人民政府制定的具体管理办法进行管理的公租房。不同时符合上述条件的公租房不得享受上述税收优惠政策。

八、上述政策自发文之日起执行，执行期限暂定三年，政策到期后将根据公租房建设和运营情况对有关内容加以完善。

财政部 国家税务总局

二〇一〇年九月二十七日



财政部 国家税务总局 住房和城乡建设部关于调整房地产交易环节契税 个人所得税优惠政策的通知

财税[2010]94号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、地方税务局、住房城乡建设厅（建委、房地局），
西藏、宁夏、青海省（自治区）国税局，新疆生产建设兵团财务局、建设局：

经国务院批准，现就调整房地产交易环节契税、个人所得税有关优惠政策通知如下：

一、关于契税政策

（一）对个人购买普通住房，且该住房属于家庭（成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女，下同）唯一住房的，减半征收契税。对个人购买90平方米及以下普通住房，且该住房属于家庭唯一住房的，减按1%税率征收契税。

征收机关应查询纳税人契税纳税记录；无记录或有记录但有疑义的，根据纳税人的申请或授权，由房地产主管部门通过房屋登记信息系统查询纳税人家庭住房登记记录，并出具书面查询结果。如因当地暂不具备查询条件而不能提供家庭住房登记查询结果的，纳税人应向征收机关提交家庭住房



《内地和澳门特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》议定书

内地和澳门特别行政区，为修订 2003 年 12 月 27 日在澳门签订的《内地和澳门特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》（以下简称《安排》），达成协议如下：

第一条

取消《安排》第二条第三款第（一）项的规定，用下列规定替代：

“（一）在内地

1. 个人所得税；
2. 企业所得税；

（以下简称“内地税收”）”

第二条

取消《安排》第四条第一款的规定，用下列规定替代：

“一、在本安排中，‘一方居民’一语是指按照该一方法律，由于住所、居所、总机构、成立地或实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该一方负有纳税义务的人。但是，该用语不包括仅由于来源于该一方的所得，而在该一方负有纳税义务的人。”

第三条

取消《安排》第五条第三款第（二）项的规定，用下列规定替代：

“（二）一方企业通过雇员或者雇用的其他人员，在另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何十二个月中连续或累计超过一百八十三天的为限。”

第四条

取消《安排》第十条第二款的规定，用下列规定替代：

“二、然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的一方，按照该一方的法律征税。但是，如果股息受益所有人是另一方居民，则所征税款：

（一）如果受益所有人是直接拥有支付股息公司至少百分之二十五资本的公司（合伙企业除外），不应超过股息总额的百分之五；

（二）在其他情况下，不应超过股息总额的百分之十。

双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。

本款不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。”

第五条

取消《安排》第十一条第二款的规定，用下列规定替代：

“二、然而，这些利息也可以在该利息发生的一方，按照该一方的法律征税。但是，如果利息受益所有人是另一方居民，则所征税款不应超过利息总额的百分之七。双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。”

第六条

取消《安排》第十二条第二款的规定，用下列规定替代：

“二、然而，这些特许权使用费也可以在其发生的一方，按照该一方的法律征税。但是，如果特许权使用费受益所有人是另一方居民，则所征税款不应超过特许权使用费总额的百分之七。双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。”

第七条

一、《安排》第十三条第四款按以下规定执行：

在股份持有人转让公司股份之前三年内，该公司财产至少百分之五十曾经为不动产。

二、取消《安排》第十三条第五款的规定，用下列规定替代：

“五、除第四款外，一方居民转让其在另一方居民公司资本中的股份或其他权利取得的收益，如果该收益人在转让行为前的十二个月内，曾经直接或间接参加该公司至少百分之二十五的资本，可以在该另一方征税。”

第八条

《安排》第二十二条增加一款，作为第三款：

“三、虽有第一款和第二款的规定，一方居民的各项所得，凡本安排上述各条未有规定，而发生在另一方的，可以在该另一方征税。”

第九条

一、《安排》增加一条，作为第二十七条：

“第二十七条 其他规则

本安排并不妨碍一方行使其关于防止规避税收（不论是否称为“规避税收”）的法律及措施的权利，但以其不导致税收与本安排冲突为限。”



二、《安排》第二十七条、第二十八条顺延为第二十八条、第二十九条。

第十条

本议定书应在各自履行必要的批准程序，并互相书面通知后，自最后一方发出通知之日起生效。

本议定书将适用于在议定书生效年度的次年一月一日或以后开始的纳税年度中取得的所得。

第十一条

本议定书应随《安排》长期有效。

下列代表，经正式授权，已在本议定书上签字为证。

本议定书于 2009 年 7 月 15 日在澳门签订，一式两份，每份都用中文写成。

国家税务总局 澳门特别行政区政府

副局长 经济财政司司长

王力 谭伯源

分送：各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局。



国务院关于统一内外资企业和个人城市维护建设税和教育费附加制度的通知

国发[2010]35 号

各省、自治区、直辖市人民政府，国务院各部委、各直属机构：

为了进一步统一税制、公平税负，创造平等竞争的外部环境，根据第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过的《全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》，国务院决定统一内外资企业和个人城市维护建设税和教育费附加制度，现将有关问题通知如下：

自 2010 年 12 月 1 日起，外商投资企业、外国企业及外籍个人适用国务院 1985 年发布的《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》和 1986 年发布的《征收教育费附加的暂行规定》。1985 年及 1986 年以来国务院及国务院财税主管部门发布的有关城市维护建设税和教育费附加的法规、规章、政策同时适用于外商投资企业、外国企业及外籍个人。

凡与本通知相抵触的各项规定同时废止。

国务院

二〇一〇年十月十八日



财政部 工业和信息化部 海关总署 国家税务总局

关于调整大型环保及资源综合利用设备等 重大技术装备进口税收政策的通知

财关税[2010]50 号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、工业和信息化主管部门、国家税务总局，新疆生产建设兵团财务局，海关总署广东分署、各直属海关：

按照《财政部 国家发展改革委 工业和信息化部 海关总署 国家税务总局 国家能源局关于调整重大技术装备进口税收政策的通知》（财关税[2009]55 号）规定，根据国内相关产业发展情况，在广泛听取有关主管部门、行业协会及企业意见的基础上，经研究决定，对大型环保和资源综合利用设备、应急柴油发电机组、机场行李自动分拣系统、重型模锻液压机及其关键零部件、原材料进口税收政策予以调整，现通知如下：

一、自 2010 年 6 月 1 日起，对符合规定条件的国内企业为生产国家支持发展的大型环保和资源综合利用设备、应急柴油发电机组、机场行李自动分拣系统、重型模锻液压机（见附件 1）而确有必要进口部分关键零部件、原材料（见附件 2），免征关税和进口环节增值税。



二、自 2011 年 1 月 1 日起，对财关税[2009]55 号文件附件《重大技术装备进口税收政策暂行规定》第三条所列项目和企业进口本通知附件 3 所列自用设备以及按照合同随上述设备进口的技术及配套件、备件，一律征收进口税收。

三、国内企业申请享受本通知附件 1 有关领域进口税收优惠政策的，具体申请要求和程序应参照财关税[2009]55 号文件有关规定执行。其中，企业在 2010 年 6 月 1 日至 12 月 31 日、2011 年 1 月 1 日至 12 月 31 日期间进口规定范围内的零部件、原材料申请享受本进口税收政策的，分别应在 2010 年 10 月 15 日至 11 月 15 日、2011 年 3 月 1 日至 3 月 31 日期间按照财关税[2009]55 号文件规定的程序提交申请文件。

工业和信息化部或省级工业和信息化主管部门应按照财关税[2009]55 号文件规定审查企业的申请文件，申请文件符合规定的，应当予以受理，并向申请企业出具受理证明文件。申请企业凭受理部门出具的证明文件，可向海关申请凭税款担保先予办理有关零部件及原材料放行手续。省级工业和信息化主管部门在 2010 年 10-11 月和 2011 年 3 月期间受理的申请企业，应在 2011 年 4 月 15 日前一并将申请文件及初审意见汇总上报工业和信息化部。

四、《财政部海关总署国家税务总局关于调整重大技术装备进口税收政策暂行规定有关清单的通知》（财关税[2010]17 号）附件 1、2、3 中“大型高炉余压透平发电装置”更名为“大型高炉煤气余压透平能量回收利用装置”，国内企业申请享受该装备进口税收优惠政策的，具体申请要求和程序比照本通知第三条执行。

财关税[2010]17 号文件附件 3 第十三类“输变电设备”项下“直流输变电设备”包括第 1、2、4、5、9 条商品；“交流输变电设备”包括第 10、11、13、14、15、17、18 条商品；“交直流通用输变电设备”包括第 3、6、7、8、12、16、19、20、21、22、23、24、26 条商品。

财政部 工业和信息化部 海关总署 国家税务总局

二〇一〇年九月三十日



业务咨询

◆如何确定应该在中国境内发生的劳务收入计算应纳税额？

问：中国境内的非居民企业为中国境内的其他企业提供劳务，如果同一笔业务既有在中国境内的劳务收入，又有在境外的劳务收入，该如何确定应该在中国境内发生的劳务收入计算应纳税额？

答：根据《国家税务总局关于印发非居民企业所得税核定征收管理办法的通知》（国税发〔2010〕19号）第七条规定，非居民企业为中国境内客户提供劳务取得的收入，凡其提供的服务全部发生在中国境内的，应全额在中国境内申报缴纳企业所得税。凡其提供的服务同时发生在中国境内外的，应以劳务发生地为原则划分其境内外收入，并就其在中国境内取得的劳务收入申报缴纳企业所得税。税务机关对其境内外收入划分的合理性和真实性有疑义的，可以要求非居民企业提供真实有效的证明，并根据工作量、工作时间、成本费用等因素合理划分其境内外收入。如非居民企业不能提供真实有效的证明，税务机关可视同其提供的服务全部发生在中国境内，确定其劳务收入并据以征收企业所得税。

◆以个人使用过的设备投资能否免增值税？

问：按照现行增值税规定对外投资应视同销售。请问，个人将自己使用过的设备向企业投资，个人在到税务机关代开发票时，能否免缴增值税？

答：根据《增值税暂行条例实施细则》第四条第六项规定，单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户行为，视同销售货物。同时根据《增值税暂行条例》和《增值税暂行条例实施细则》的规定，其他个人销售自己使用过的物品，免征增值税。因此，个人将自己使用过的设备向企业进行投资，到税务机关代开发票时，应免缴增值税。

◆外贸企业出口的货物如果用于投资，是否可以申请退税？

问：外贸企业出口的货物如果用于投资，是否可以申请退税？如何申请？

答：根据《国家税务总局关于印发〈出口货物退（免）税管理办法〉的通知》（国税发〔1994〕31号）和《国家税务总局关于清理简并纳税人报送涉税资料有关问题的通知》（国税函〔2007〕1077



号)的有关规定,外贸企业在国内采购并运往境外作为在国外投资的货物特准退还增值税和消费税。外贸企业应在货物报关出口之日(以出口货物报关单上注明的出口日期为准)起 90 日内,向所在地主管税务机关退税部门申报办理出口货物退(免)税手续。纳税人应提供的资料有: 1. 出口货物退(免)税正式申报电子数据。2. 购进出口货物的增值税专用发票(抵扣联)。3. 加盖海关验讫章的出口货物报关单(出口退税专用)。4. 商务部及其授权单位批准其在国外投资的文件(复印件)。5. 在国外办理的企业注册登记副本和有关合同副本。6. 出口消费税应税货物的还应提交消费税专用缴款书或消费税完税分割单。

◆ 利息和投资收益是否可以弥补今年和去年的亏损额?

问: 企业去年亏损,今年体现为盈利,但扣除企业取得的国债利息和免税的投资收益后,仍为亏损。请问,在进行所得税汇算清缴时,该国债利息和投资收益是否需弥补今年和去年的亏损额?

答: 根据《企业所得税法》第五条规定,企业每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及以前年度亏损后,为应纳税所得额。因此,对企业取得的免税收入、减计收入以及减征、免征所得额项目,不用弥补当期及以前年度应税项目亏损。企业发生的亏损额,可以按照规定往后转移。

因此,对国债利息和符合条件的免税投资收益,不可弥补今年和去年的亏损额。

◆ 经认定合格的高新技术企业,何时可享受企业所得税优惠?

问: 经认定(复审)合格的高新技术企业,何时可享受税率为 15%的企业所得税优惠?

答: 根据《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠有关问题的通知》(国税函〔2009〕203号)第四条规定,认定(复审)合格的高新技术企业,自认定(复审)批准的有效期当年开始,可申请享受企业所得税优惠。企业取得省、自治区、直辖市、计划单列市高新技术企业认定管理机构颁发的高新技术企业证书后,可持高新技术企业证书及其复印件和有关资料,向主管税务机关申请办理减免税手续。手续办理完毕后,高新技术企业可按 15%的税率进行所得税预缴申报或享受过渡性税收优惠。



因此，高新技术企业自认定（复审）批准的有效期当年开始，就可以享受企业所得税 15%的税收优惠。例如，颁发证书的时间为 2009 年 12 月 22 日，批准有效期 3 年。从 2009 年度至 2011 年度，企业可享受税率为 15%的企业所得税优惠。

◆06 房地产企业单独修建的售楼部等营销设施费，在土地增值税清算中如何扣除？

问：房地产企业单独修建的售楼部、样板房等营销设施费，在土地增值税清算中如何扣除？

答：房地产企业单独修建的售楼部、样板房等营销设施费，应分不同情况处理：

一、房地产企业在开发小区内、主体外修建临时性建筑物作为售楼部、样板房的，其发生的设计、建造、装修等费用，应计入房地产销售费用扣除。售楼部、样板房内的资产，如空调、电视机等资产性购置支出不得在销售费用中列支。

二、房地产企业在主体内修建临时售楼部、样板房的，其发生的设计、建造、装修等费用，建成后有偿转让的，应计算收入并准予扣除。

三、房地产企业利用规划配套设施（如：会所、物业管理用房），发生的售楼部、样板房的设计、建造、装修等费用，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。

◆转让在建工程应如何缴纳营业税？

问：转让在建工程应如何缴纳营业税？

答：根据《财政部国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税[2003]16 号）第二条第七项规定，单位和个人转让在建项目时，不管是否办理立项人和土地使用人的更名手续，其实质是发生了转让不动产所有权或土地使用权的行为。对于转让在建项目行为应按以下办法征收营业税：

1. 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”项目征收营业税。



2. 转让已进入建筑物施工阶段的在建项目，按“销售不动产”税目征收营业税。在建项目是指立项建设但尚未完工的房地产项目或其他建设项目。该文件第三条第二十项规定，单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。

◆ 转让股权时如何确定股权转让所得？

问：外商投资企业的境外股东将其持有的企业股权全部转让，该股东最初是以港币投资，中间用分得的税后利润增加了投资，现在转让股权时如何确定其股权转让所得？

答：《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函〔2009〕698号）规定，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、非货币资产或者权益等形式的金额。如被持股企业有未分配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。

在计算股权转让所得时，以非居民企业向被转让股权的中国居民企业投资时或向原投资方购买该股权时的币种计算股权转让价和股权成本价。如果同一非居民企业存在多次投资的，以首次投入资本时的币种计算股权转让价和股权成本价，以加权平均法计算股权成本价。多次投资时币种不一致的，则应按照每次投入资本当日的汇率换算成首次投资时的币种。





普金发票系统V5.1 升级操作指南

一、备份原系统数据

使用V3.5、V4.0、V5.0的客户请进入软件，按如下方法备份。

操作方法：系统管理->数据库备份->选择保存的位置->保存，完成后系统自动生成一个“数据库备份.mdb”文件。

二、升级系统

1. 下载升级补丁

下载地址：http://www.zhjinshui.com/download/d_list.asp?cid=4

下载：普金发票打印管理系统升级补丁5.1

2. 运行升级补丁

操作方法：直接双击升级补丁，再双击其中的“fpdy_SP_V5.1_20100810.exe”文件，
请选择

注：补丁路径默认为：C:\ProgramFiles\普金发票打印管理系统，请注意选择路径。

三、激活系统

1、获得激活码方法：

参考：<http://www.zhjinshui.com/news/detail.asp?id=444>

2、进入系统，点击“未激活”按钮键，输入识别号和激活号。

注：未激活，软件能试用30天。

3、激活码查询

地址：<http://www.taxrights.cn/invoice/regserial.asp?aclass=5>

完成上述操作后，即可升级系统并正常使用。



常见问题

一、在打开沪友采集软件时提示“Digit:Load correlationMatrix!!can't open pca.dat”

解决方法：出现这情况是因为电脑中病毒引起的，需要重装电脑操作系统后，再安装沪友软件就可以解决问题。

二、普金软件在导出报盘数据时提示“导出失败，请检查 WINDOWS 控制版面下 ODBC 数据源'用户 DSN' 下 Dbase Files 驱动是否存在”

解决方法：在控制面板-管理工具-数据源(ODBC)-添加，选择第三个-驱动名称添加为 dBASE Files-确定（如果原本有，当还是提示导出失败，关闭发票软件，删掉原来的数据源，重新添加数据源）。

三、增值税抵扣联采集软件在扫描时提示“图像异常大小”

解决方法：点击开始->程序->选择扫描安装程序 Avision BF-0505 Scanner->Avision capture Tool，选择 Setup 按键，在里面选择正确发票大小即可解决问题。

四、普金软件在开具新版的千元版发票时，提示“你开具的金额不能少于 1000 元”。

解决方法：出现这情况是因为普金软件还没有升级到最新版本。目前最新版本号为 V5.1。

2010年中国税务咨询师 (CTC) 认证培训

第一期圆满结束

广东省珠海市金税科技有限公司第一期中国税务咨询师（以下简称 CTC）认证培训班顺利举行，并在 2010 年 10 月 23 日、24 日圆满结束认证培训及资格考试。来自 80 多家服务单位的 93 位学员参加了此次培训。

21 世纪是知识经济大放异彩的世纪，是税务统筹安排制胜的世纪。对于任何一个企业而言，培训作为提高员工素质最重要的一种手段，也日益受到企业的重视，逐渐从企业的辅助性职能上升到决定企业生存与发展的战略行为。本次 CTC 培训班通过五天的学习与交流，大家均能较好地完成了培训内容，达到了了解政策规定、熟悉标准制度、明确工作程序、掌握涉税风险及纳税筹划的目的，达到了预期的效果。

此次 CTC 认证培训的时间紧，内容多，我们优秀的奚卫华、刘国东两位讲师备课充分，对现行的税务政策法规结合实际工作的需要，进行了认真的总结归纳，并对相关的政策规定进行了重点讲解，培训内容针对性强，实用性和可操作性高，另加采用先进的教学手段，课程生动精彩；而我们参加 CTC 培训的学员能克服困难，主动利用工作之余配合上课，听课认真、讨论热烈，课堂秩序良好，保证了人员、时间、效果的三到位。

在本次培训中，CTC 全体学员们表现出了浓厚的学习兴趣，主动利用课余时间认真复习巩固，在培训之余，学员们更与我们的讲师及金税公司 CTC 学习中心全体成员建立了良好的关系和友谊，通过此次培训，学员们掌握了中国税务咨询师 CTC 的技能，都深感本次培训很有收获，提高了税务统筹安排的基础理论和实际应用的能力。

在此次培训班的筹备、学习过程中，得到了各级领导的关心与支持，得到了北京总部的热心帮助支持，也得到了参加培训的学员们的支持和鼓励，在此对关心、帮助和支持我们 CTC 认证培训班的领导、总部以及学员们表示衷心感谢！

中国税务咨询师 (CTC) 培训认证

官方网站: www.china-tax.org

一、【项目背景】

随着企业多元化、国际化经营成为常态,企业纳税事宜日趋复杂,涉税成本日益增加,涉税风险逐渐加大,企业迫切需要一大批既懂税收政策,又具有实践经验的复合型、实战型涉税专业人才,对企业的经营、投资、理财、组织和交易等各项经济活动进行事先计划和统筹安排。同时,是否能够熟练充分运用国家税收优惠政策也已成为企业选聘、考核财税专业人才的新标准。

税务安排作为税务咨询师的主要工作职能之一,在国外已经发展为一个相对成熟的行业,而在国内,尽管早有“四大”事务所在为企业提供相关的服务,但作为一个行业,与国外相比还处于刚刚起步阶段,很多企业的会计人员往往对税务知识一知半解,只知道怎么填写报表,对国家的税收减免、优惠政策知之甚少,更谈不上进行税务安排,而更多的小公司连专职的会计人员都没有。由于专业税务咨询师在控制公司税务风险和降低税务成本方面发挥的重要作用,以及我国税务专业人才储备少、人才极度紧缺的现状,造成税务咨询人员的薪酬和佣金相当丰厚。据调查,企业内部的税务经理、区域税务经理的基本薪酬为 12000-20000 元/月;中国区税务经理的基本薪酬为 25000-40000 元/月;涉税咨询服务的收入一般是为客户直接受益值的 15-30% 作为佣金。

二、【项目特色】

- 1、定位于高层次和国际化,目标是培养一批熟悉中国国情、了解国际惯例,掌握先进税务管理技术和方法,擅长于国际合作的高层次财经管理复合型人才。
- 2、结合国际最新税收政策走向,随时紧跟国内税收政策法规的变化调整培训内容。
- 3、国际国内业内权威专业人士授课,大量采用案例分析等主观考题,激发学员的主动性和创造性,培养学员的综合分析、判断和决策能力。
- 4、向用人单位推荐,解决就业问题。

三、【证书效用】

证书说明:

中国税务咨询师(China taxation consultants, 简写 CTC)

中国税务咨询师(CTC)职业培训合格证书是由人力资源和社会保障部中国就业培训技术指导中心核发的全国性职业(岗位)培训证书,是对申请人的具体岗位专业知识、技术能力的认可,是从业人员的就业“上岗证”,是求职、任职、单位录用的依据之一,是持证人申请职业技能鉴定的合法有效证明。证书序列号为唯一编码、国家认可、全国通用,有效性可通过中国职业培训与技能鉴定服务网 www.cettic.cn 查询。

四、【培训对象】

- 1、企业主管税务的副总经理、财务总监、财务总监、税务经理、税务主管等企业、高层管理人员;
- 2、税务局、税务师事务所、会计师事务所等税务机关及税务中介专业人士;
- 3、高等院校财税、会计专业的教师、学生及涉税人员;
- 4、从事税务、财务专业人员。

五、【申报条件】

一**办税人员(助理税务咨询师)**(具备以下条件之一即可)

- 1.高职、高专及以上学府在校财会、税务相关专业大三、大四学生;
- 2.中专及以上学历,且从事财会涉税工作经验一年以上;
- 3.具有会计从业资格者。

一**税务咨询师**(具备以下条件之一即可)

- 1.高等院校在校财会、税务相关专业大三、大四学生;
- 2.大专及以上学历,且从事财会涉税岗位工作三年以上;
- 3.具有本科学历,且从事财会涉税岗位工作两年以上;
- 4.具有会计从业资格,且从事财会涉税岗位工作三年以上;
- 5.取得“办税人员(助理税务咨询师)岗位证书”后,且从事财会涉税岗位工作两年以上。

六、【考试科目】

考试级别	考试科目	备注
办税人员	《税法》	
	《税务会计》	《税法》和《税务会计》综合考试 2.5 小时
税务咨询师	《税法》 《税务会计》	
	《税收筹划》	《税法》、《税务会计》和《税收筹划》 综合考试 2.5 小时

七、【组织方式】

实行全国统一组织、统一考试时间、统一考试大纲、统一考试命题阅卷、统一合格标准的考试制度，每年的3月、6月、9月、12月，具体考试时间以中国税务咨询师官网公布的时间为准。培训采用面授与自学相结合的方式，集中进行考前辅导、答疑，分为通用知识、实务知识、操作技能三部分。

八、【培养目标】

培养熟练掌握国内外财税法规及各项优惠政策，根据企业发展目标和业务特点制定税务规划，依法统筹各项税务关系，确保国家税务政策贯彻执行，能够为企业经营、投资、理财、组织和交易等决策提供涉税方面的专业建议的高层次、复合型实战专业人才。

九、【收费标准】

一办税人员

统一收费：1680元/人（含6天培训+1天考前辅导、教材、培训课件、答疑、考试、阅卷、专家评审、证书）；

一税务咨询师

统一收费：3800元/人（含4天培训+1天考前辅导、教材、培训课件、答疑、考试、阅卷、专家评审、证书）。

十、【颁证机构】

人力资源和社会保障部中国就业培训技术指导中心

中国就业培训技术指导中心（同人力资源和社会保障部职业技能鉴定中心合署办公）是人力资源和社会保障部直属事业单位，主要负责全国就业、职业培训的技术指导以及职业技能鉴定的技术指导和组织实施工作。

报名热线：0756-2265581、2265582、2265583、2261212

全国报名咨询热线：400-616-2827