

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	地震灾后重建补偿完善
◎ 财税视野	2	关于资产减值损失的思考
	6	金融衍生工具的税收分析
	9	跨境公允价值计量股权投资性房地产
	13	新准则视集中外商投资企业
◎ 业务指南	15	关于企业取得会计扣缴问题的探
	20	金融资产转移会计与税务处理的差异
	23	新企业会计准则外商投资企业股权转让
	25	新准则下公允价值计量的税调整问题
◎ 业务咨询	28	业务咨询
◎ 法规速递	33	财政部国家税务总局关于房产税征收适用住房和住房租赁有关税收政策的通知
	35	财政部国家税务总局关于调整完善抗震救灾及灾后重建税收政策的公告
	37	关于出口企业跨境出口收汇核销单留存有关问题的通知
	38	关于生育津贴和生育医疗费有关个人所得税政策的通知
	38	关于应用评估技术核定房地产交易计税价格的意见
	42	国家税务总局关于车船税征管若干问题的通知
	43	国家税务总局关于房产税开发企业取得股权转让问题的通知
	44	国家税务总局关于个人向地震灾区捐赠有关个人所得税征管问题的通知
	44	国家税务总局关于全资子公司接受母公司资产有关契税政策的通知

主办单位：珠海中拓正泰税务师事务所有限公司

主 编：黄志刚 编 委：罗叹 温广智

地 址：珠海市香洲柠溪路 338 号 1 段太和商务中心 10 层

邮 编：519001

网 址：<http://www.ztzt.cn> 电子邮件：ztzt@ztzt.cn

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

地震灾后审计亟待完善

连日来，来自海内外华人华侨以及国际友人的善款正在持续发往地震灾区，而如何合理合规，充分有效地用好捐款，将全球捐助者的心愿落到实处，当是相关职能部门必须尽到的职责。为确保救灾资金、物资按要求及时到位、严格管理和合理使用，审计署近日决定：将组织对汶川地震救灾资金和物资进行审计。

灾后审计的重要性不言而喻。首先，就赈灾捐款的可持续性而言，灾后审计无疑是保障捐助信心之本。纵览近日网友对筹措善款最为关切的话题，捐款的合理去向是其中主要的关注焦点，同时这也是部分民众在捐款时有所顾虑的主要障碍所在。

如何有效地审计监管善款的运用，敦促相关部门为使善款得到尽可能的合理使用而做出调整，防范善款被违规挪作他用，不仅是政府审计部门所应尽的责任，更是实现社会公众赈灾捐助善举的根本保障。与此同时，有效的审计监管与整治措施相结合也是今后再行赈灾捐款的基础。只有打消了捐助者的顾虑，才能吸引更多的善款。

其次，就政府的危机公关能力而言，灾后审计也是维护政府形象的保障。此次汶川地震灾害之后，中国政府的迅速反应和及时救援，获得了世界各国媒体的普遍认可，这也在很大程度上扭转了自今年年初以来部分世界舆论对中国政府的一些偏向。汶川地震使世界各国，包括一向以“民主、人权”说事的美国政府清醒地看到了中国、中国政府近年来在改善民主、人权方面显而易见的进步。

没有例外，灾中拯救医疗、灾后恢复重建的审查统计，历来都是世界各国政府赈灾过程中的难点与重点。有效的审计监管不仅有利于将有限的资金运用到保障灾民的实处，同时廉洁高效的救灾运作也能最有效地提升中国政府的形象。杜绝腐败，合理的善款资金运作将是中国民主与人权改善的重要见证。同时也将给夸夸其谈，借人权问题向中国发难的某些国际势力最好的回击。

一般而言，灾后救援与重建审计的原则应是透明、公正、效率。一是必须将资金流入与分配使用的信息公开化，防止出现暗箱操作，善款资金运用不明的情况。查处隐瞒、截留、挪用捐赠资金和倒卖捐赠物资等问题，促进完善社会捐赠管理运行机制，提高捐赠资金和物资的使用效果；二是必须保证善款能公正地分配到每位受灾民众手中，严防出现人为的随意分配，资金浪费现象，更不能出现营私舞弊、优待亲友的现象。查处挤占挪用、贪污、私分、克扣救灾资金等问题，促进救灾资金专款专用；三是必须提高善款利用的效率，将资金运用到灾民最需要的地方。从目前来看，解决灾民衣食住行等切实困难是当务之急。

在这些基本原则之下，还应进一步加强审计监管的力度，将未来灾后重建纳入到审计的范围之中。尤其是对涉及灾民家园重建计划的基础设施修复工程，必须严防出现建筑工程随意发包，将国家资金与筹措善款随意用于公款消费或私人侵吞等丑恶现象。保证灾后重建工程的“公开、公平、公正”，积极运用善款资金吸引更多投资者与建设者进入灾后重建工程，以实现运用合法监管促进重建效率提升的目标。

对灾中救援医疗、灾后重建恢复的审计监督，是政府抗震救灾工作不可分割的一部分，同时也是消除捐赠各方顾虑、保障推动救援工作持续深入进行不可或缺的组成部分。国人殷切期待国家审计部门充分发挥抗灾审计职能，尽最大可能维护政府与社会各界共同的救援努力成果。

关于资产减值认定的思考

来源：会计之友 作者：白雪梅 冯静

为进一步规范企业资产减值的会计处理，保证企业会计信息的真实可靠，在资产负债表日，必须依据一定的标准对资产减值进行准确的确认和计量。

一、资产减值认定理论依据

资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值，是资产的未来可收回金额低于账面价值时，减计资产的会计处理。资产减值是和资产计价相关的，是对资产计价的一种调整。

（一）资产减值的经济实质

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。资产的主要特征之一是它必须能够为企业带来经济利益的流入，如果资产不能够为企业带来经济利益或者带来的经济利益低于其账面价值，那么该资产就不能再予以确认，或者不能再以原账面价值予以确认，否则将不符合资产的定义，也无法反映资产的价值。其结果会导致企业资产虚增和利润虚增。因此，当企业资产的可收回金额低于其账面价值时，即表明资产发生了减值，企业应当确认资产减值损失，计提资产减值准备，把资产的账面价值减记至可收回金额。

（二）资产减值认定的政策依据

根据《企业会计准则——基本准则》的规定：“企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。”与此同时，企业对交易或者事项进行确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应当高估资产或者收益、低估负债或者费用。为了真实地反映企业资产的质量，为信息使用者提供客观的会计信息，企业也应当于资产负债表日对发生减值的资产确认资产减值损失，计提资产减值准备，把资产的账面价值减记至可收回金额。

二、资产减值认定一般标准

如果资产的账面价值超过其可收回金额，则资产已经减值，在资产负债表日需要重新确定其价值。对于减值资产的认定，通常应当以单项资产为基础估计其可收回金额，但是当企业难以对单项资产的可收回金额进行估计时，则应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。理论上应针对每一单项资产或资产组都重新确定可收回金额，再与账面价值对比确定该项资产是否减值。但从成本效益



方面考虑，实际工作中可首先界定资产减值的认定标准，如果资产已经发生了减值，再进一步计算减值的金额，并且予以确认、计量和披露。资产减值的认定标准主要有以下三种：

（一）永久性标准

所谓永久性的资产减值，即在可预见的未来不可能恢复的资产减值。永久性标准认为，只有永久性的资产减值损失才能予以确认。按此标准确认资产减值，可以避免企业为了自己的目的确认暂时性的资产减值损失，还可以防止在损失发生前就将其记录。但是分清哪些是暂时性损失，哪些是永久性损失是比较困难的，而且主观性较强。

（二）可能性标准

可能性标准是指对可能的资产减值损失予以认定。在可能性标准下，资产减值的确认被分为帐面价值“很可能”、“可能”、“极小可能”不能全部收回三种情况。第一种情况确认，第二种情况应当披露，第三种情况既不确认，也不披露。可能性标准其确认和计量的基础不同，确认时以未来现金流量的贴现值作为基础，而计量时采用公允价值。如果未来现金流量的贴现值大于帐面价值，那么即便公允价值小于帐面价值，也不确认资产减值损失。

（三）经济性标准

经济性标准是指只要资产发生减值，就应当予以确认，确认和计量采用相同的基础。在经济性标准下，资产被定义为“预期的未来经济

利益”，具有可定义性；可收回金额小于帐面价值的差额用以计量减值损失，具有可计量性和可靠性；另外还能提供相关的信息，具有相关性。

由于经济环境的不确定性对会计造成的影响，会计人员很难判断哪些是永久性的资产减值，哪些是可能性的资产减值。采用永久性标准可能导致管理层拖延减值损失的确认；采用可能性标准又会导致确认与计量基础不同的资产高估。所以我国对于资产减值的认定是采用与国际会计准则相同的做法，即以经济性标准为主。以经济性标准对资产发生减值进行确认和计量，需要综合考虑企业内外是否存在可能发生减值的迹象，因此需要对资产减值迹象加以判断。

三、关于资产减值迹象的判断

企业所有的资产在发生减值时，原则上都应当及时加以确认和计量。但是由于有关资产特性不同，其减值会计处理也有所差别，因而所适用的具体准则也不尽相同。《企业会计准则第8号——资产减值》主要规范了企业非流动资产和非金融资产减值的会计问题，指出企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。如存在减值迹象，应当估计其可收回金额，以确定减值损失；如不存在减值迹象，不应估计资产的可收回金额。对于可能发生减值的迹象，企业可从外部和内部信息来源两个方面加以判断。

一是资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅

明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。在市场经济条件下，资产的市场价格是其价值最为直观的表现形式。如某一资产的市场价格大幅度下跌，并且预计在近期内不可能恢复，那么这一资产就有可能发生了减值。

二是企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。当这种影响是负面影响时，企业应判断该资产是否发生减值。

三是市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。当以已经提高的同期市场利率作为折现率来计算可收回金额时，势必要大幅度降低可收回金额，表明资产有可能发生减值。

四是有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。资产陈旧过时或者发生实体损坏，将会直接影响到资产的生产能力，从而降低资产产生未来经济利益的能力，进而表明其可收回金额的降低，也可能导致资产发生减值。

五是资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。此种情况发生，表明资产为企业带来经济利益的能力受到重大影响，势必直接影响到可收回金额，此时，资产就有可能发生了减值。

六是企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造

的净现金流量或者实现的营业利润(或者亏损)远远低于(或者高于)预计金额等。

七是其他表明资产可能已经发生减值的迹象。在实际工作中，如果企业的资产存在上述减值迹象，则应按照准则的要求综合考虑各方面的影响因素，估计其可收回金额，并确认资产减值损失，反之不用。

四、资产减值认定中应注意的问题

根据准则要求，资产存在减值迹象的，应当进行减值测试，以确定资产是否出现了减值。进行减值测试的关键在于确定资产的可收回金额。可收回金额是指资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者，即一项资产的可变现净值与其未来现金流量两者之间的较高者。

(一) 如何确定资产的可变现净值

资产的公允价值减去处置费用后的净额为资产的可变现净值，可变现净值应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。如果不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应根据资产的买方出价确定。在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。企业按照规定仍然无法可靠估计资产可变



现净值的，则企业应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

（二）如何确定资产未来现金流量现值

资产未来现金流量的现值，应当按照预计资产持续使用过程中以及最终处置时所产生的未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。预计资产未来现金流量的现值，应当综合考虑资产的预计未来现金流量、使用期限和折现率等因素。

确定资产未来现金流量，必须考虑资产在持续使用过程中预计产生的现金流入、流出，资产在使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可以从资产的处置中获取或者支付的、减去处置费用后的金额。

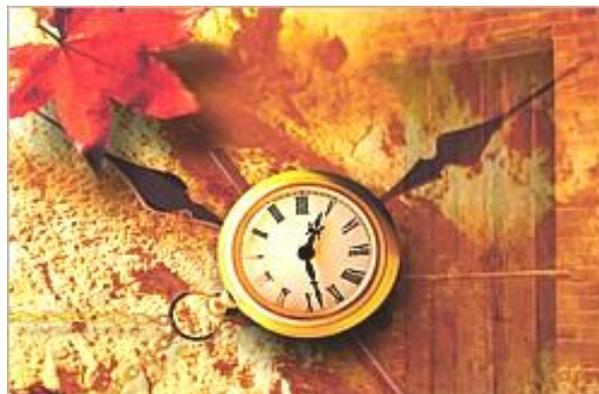
考虑使用期限，是因为预计资产未来现金流量，是企业管理层对资产剩余使用寿命内整个过程现金流量的最佳估计。建立在预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

折现率应当是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率，是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。也就是说，如果用于估计折现率的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率。

（三）如何对资产组进行认定

对于一些以单项资产为基础计提减值准备在操作上有困难的情况，准则引入了资产组的概念。资产组是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。

资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。同时在认定资产组时，还应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。几项资产组合生产的产品存在活跃市场的，即使部分或者所有这些产品均供内部使用，也应当将这几项资产的组合认定为一个资产组。如果该组的现金流入受内部转移价格的影响，应当按照企业管理层在公平交易中对未来价格的最佳估计数来确定资产组的未来现金流量。





金融创新是当代国际金融界最重要的发展趋势，是金融结构提升和金融发展的主要推动力量。金融创新又以金融工具创新为核心内容，金融衍生工具的不断涌现改变了整个金融领域的面貌。衍生工具是其价值取决于另一资产或参考利率或指数价值的一种金融工具（或一种合同）。实际中主要运用的金融衍生工具包括远期、期货、期权和掉期等，这些衍生工具在金融市场上发挥着管理风险、发现价格、提高交易效率等功能，带来了良好的社会效益。一般来说，金融衍生工具通过预测利率、汇率、股价、商品价格等的未来走势，采用支付少量保证金或权益金签订合同或者互相交换不同金融商品等方式进行交易，具有虚拟性、杠杆性、风险性的特点。

一、金融工具创新带来的税收难题

衍生金融工具交易与传统金融工具交易有着根本不同，这对传统税收制度提出了巨大的挑战，在理论与实践形成很多不一致、不对称的处理方法。

（一）收益性质的认定

确定金融衍生工具收益的性质是所得税制下要解决的核心问题，当前尚没有统一的方法为各国采用，也没有普适的标准涵盖各种工具。传统税法对两类金融工具（债务类与权益类）处理不同：债务类工具支付利息，利息可以按照权责发生制作为所得课税和减免，按照现金

收付制征收预提税，本金不征税；权益类工具支付股息，股息按照收付实现制征收预提税，可以享受归属抵免。但是衍生工具的复杂多变性使人们难以确认其收益是债务性质还是权益性质，对收益应如何课税存在争议。在具体税目方面，人们对衍生工具交易的收入/损失属于“资本利得/损失”、“普通所得/损失”，还是其他特殊所得存在争议。实践中各国立法主要将交易所得归属于“普通所得”或“资本利得”，对“普通所得”课征所得税，

对“资本利得”课征资本利得税；如果金融衍生交易构成营业的一般过程，则作为“营业利润”或作为“其他所得”征税；有些国家则采用新的所得类别征税，例如英国将金融衍生工具所得归为“收入项目”，荷兰将居民纳税人互换合约的交易所得作为“交易利润”。不同国家对收益性质认定和税目划分不同，相对应类似交易适用的课税办法和税率也不同。

根据金融衍生工具持有者的交易动机是套期保值还是投机，实践中存在区别课税和不区别课税两种做法。美国和英国实行区别课税制度：美国税法中将套期保值交易产生的损益界

金融衍生工具的税收问题探析



定为一般损益，将投机交易产生的损益界定为资本损益，适用不同课税规则；类似地，英国对套期保值交易产生的所得课征所得税，对投机交易所得课征资本利得税。交易目的不同，产生的经济影响也不同，税法上的这种区别对待具有一定合理性，符合税收公平和提高市场效率的原则，但由于主客观因素，实际区分往往要依据复杂的规则，存在概念边界模糊、征税效率不高等问题。日本实行不区别课税制度，不区分交易动机，不对未实现的损益课税，至交易结清时确认交易损益，这种方法简单易行，节约征税成本。这两种方法各有利弊，未来是延续现状或统一于某种方法还是发展一种更优越的新方法，需要探索和实践。

（二）税基的认定

国际上对金融衍生工具所得税税基的认定存在不同方法。分离课税原则将衍生工具视为组合交易，对衍生交易和基础交易区别课税，体现了按照经济实质公平征税的原则，但是不同衍生工具可分离程度不同，难以形成统一规则。不分离课税原则将衍生工具视为整体交易进行课税，这有利于促进衍生工具的创新与运用，但课税办法应有别于传统金融工具。实践中，上述两种原则分别为不同国家所采用，例如英国采取分离课税原则，法国采取不分离课税原则。

金融衍生工具在交易中通常有多个价值指标，比如期权具有内在价值和市场价格，市场价格往往偏离内在价值。选择内在价值作为交易税税基，税收负担随内在价值变化而变化，符合适度税负原则，但难以抑制市场价格偏离内在价值的投机炒作行为；选择市场价格作为交易税税基具有较强的调节功能，但当市场价格背离内在价值时，存在税负不均衡的可能。此外，金融衍生工具交易金额巨大，价值变化频繁且幅度大，无法适用传统会计原则计价（如历史成本原则、匹配原则等），也难以在传统报告体系中列示（如不在资产负债表中列示）。因此，在对衍生工具征税时，价值量与收益额的确定是一大难题。

（三）征税时间的确定

不同衍生工具交易发生时点差异甚大，同一衍生工具交易发生的时点也是可选择的。如金融期货既可以对冲平仓，也可以到期交割；金融期权合约到期时可以选择执行或不执行，因此交易环节的征税时点难以统一。

衍生工具从合约开始到最后清算交割，期间不发生实际资金流动，现货市场价格变动会给合约持有者带来损益，合约平仓或交割前的损益是否要在相应的会计期间确认，存在不同做法。英国、日本适用损益实现原则，不对合约期内未实现的损益征税，只有到合约终了损

益通过市场交易实现后，才予以确认。这种方法简便易行，但会刺激纳税人推迟所得实现时间，达到避税目的。而市场计价原则要求纳税人在每一纳税年度末，计算该年度未实现的损益并征税，美国采用这种方法。但这种方法也有问题：首先，合约存续期间价值变化都要作为税基征税，存在未实现收益纳税后最终未实现的矛盾；其次，按市值调整课税有悖传统所得税制，需要制定一些特殊规定；最后，有些流动性差的金融工具难以取得可靠的市场价格。除上述两个原则之外，还有研究者提出，在对冲交易获得收益时可以确认衍生交易损益的匹配原则和衡量衍生工具期望收益的修正实现原则，来确认衍生工具课税的会计期间。

二、建设我国金融衍生工具税制的一些思考

当前我国税制中适用于金融保险业的税种主要有营业税、所得税、印花税、城市维护建设税和教育费附加等税费，对货物期货征收增值税，暂不征收资本利得税。涉及的金融机构主要包括银行、证券交易所、证券公司、证券投资基金、金融资产管理公司、保险公司等，涉及的业务基本为传统的银行、证券和保险业务，新出现的创新金融业务主要沿用既有的相关税种、税目、税率，并以国家税务总局具体问题具体批复的形式进行详细规定。比如曾以国家税务总局批复的形式规定金融企业外汇转贷中发生的掉期业务可按照“转贷业务”征收

营业税；以岭澳核电有限公司为例，同意公司为降低外汇风险，开展保值交易，进行超远期外汇合约买卖收益的确认，按已交割部分外汇合约实现的损益计算缴纳企业所得税。随着我国金融衍生工具的开发应用，相关税制建设要侧重于促进市场发展的功能定位上，根据衍生工具的性质和特点，落实印花税、营业税、增值税、所得税、资本利得税等税种的恰当征收。

现行税法规定在中华人民共和国境内书立、领受应纳印花税凭证的单位和个人，都是印花税的纳税义务人，应当按照规定缴纳印花税。因此遵循惯例，衍生合约的签发可以作为印花税的征税对象。税法规定对买卖、继承、赠与所书立的A股、B股股权转让书据，由立据双方当事人缴纳证券（股票）交易印花税。衍生合约交易也可以类比征收交易印花税，通过增加交易成本抑制投机性交易，但税率设定必须适度，过高就会从根本上伤害到交易，同时要慎重征收基础资产交易税，防止对衍生交易造成冲击。金融机构买卖衍生工具属于金融商品转让，应比照其从事外汇、有价证券、非货物期货买卖业务征收营业税，与衍生交易相关的经纪业务、结算业务等同样类比征收营业税。营业税征收中的难点是对不同工具、不同业务营业额的确定，应该坚持参照基础交易，灵活分拆组合，实质重于形式的原则。营业税的税率设定要体现政策对衍生工具交易的支持



和控制。对金融机构和投资者（自然人和法人）从事衍生交易所得征收所得税是顺理成章的，转让衍生合约所得、利息、股息、红利所得应纳入企业所得税和个人所得税征收范围。我国目前尚未征收资本利得税，根据衍生交易参与主体和交易风险的特殊性，可以考虑对其征收资本利得税。征税过程体现出对投机交易与套期保值交易的区别对待，引导新兴的衍生工具市场朝规避风险、提高市场效率的方向发展。

衍生工具税制建设还需要考虑外资金金融机构的税收待遇问题。当前内外资企业所得税与营业税已经统一，未来与衍生交易相关的税收政策制定，应继续遵循平衡税收负担，促进公平竞争的原则，既要充分利用外资金金融机构的

经验优势和鼓励它们的参与积极性，又要防范战略地位和经济资源被他人控制。协调国内外衍生交易税制中纳税义务人、计税依据、应纳税额、纳税义务发生时间与纳税期限等税收要素的认定是最重要的，如果同样的衍生交易，在东道国和母国的税务处理不同，必然会引起征税混乱和制约业务开展。

总之金融衍生工具税制的完善必然与衍生工具不断被推出应用，属性特征不断被理解掌握，会计确认与计量不断进步革新的过程相一致并行，最终体现为对交易性质、交易数量（价值量）、所属会计期间的合理认定，使税收达到公平税负、提高市场效率的目的。

来源：税务研究 作者：赵锡军 顾苏秦

浅谈公允价值计量投资性房地产

来源：财会通讯 作者：潘立新 翟潇璐

投资性房地产作为一项带有投资性质的非金融资产，其确认和计量是理论界和实务界关注的焦点。新企业会计准则首次将投资性房地产作为一项单独的资产予以确认，并首次在对非金融资产计量中引入了公允价值。该准则的颁布实现了我国会计准则与国际会计准则的接轨，然而在实际应用中，企业仍需解决诸多投

资性房地产确认与计量的相关技术难题。

一、投资性房地产的确认

根据投资性房地产准则的定义，投资性房地产指“企业为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产”。首次执行投资性房地产准则的企业要按照准则定义对公司资产进行重新分类，将符合定义的资产从原有科目中分

离出来，列入投资性房地产科目。根据新准则的规定，投资性房地产的具体范围限定为“已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物”。企业可以按照土地使用权和建筑物两个类别，将所持有的投资性房地产分离出来。

(一)已出租的土地使用权和持有并准备增值后转让的土地使用权企业以交纳土地出让金或接受其他单位转让的方式获得的土地使用权，通常会会计入企业的“无形资产”或“存货——拟开发土地”科目；待开发建设开始时，再转入“在建工程”或“存货——开发成本”。开发建设完成后，若将土地使用权按经营租赁方式出租的，则属于已出租的土地使用权，应将其从“在建工程”或“存货——开发成本”科目转入投资性房地产中；若企业准备继续持有该土地使用权，并在增值后转让的，则属于持有并准备增值后转让的土地使用权，应将其从原科目转入投资性房地产中。

在将符合条件的土地使用权确认为投资性房地产时应特别注意以下两点：首先，企业依法取得土地使用权后，要按照国有土地有偿使用合同或建设用地批准书规定的期限动工开发建设。超过规定期限仍不动工的建设用地将被视为闲置土地，即使企业准备将其土地使用权持有至增值后再转让，该土地使用权也不能被确认为投资性房地产。其次，在实务中如何分

辨某项土地使用权是否属于“已出租的土地使用权”相对容易，只需凭借有效的土地使用权经营租赁合同即可将某项土地使用权确认为投资性房地产。但因对企业持有某项土地使用权的目的是否为“准备增值后转让”的判断缺乏有力依据，使得如何辨认某项土地使用权是否属于企业“持有并准备增值后转让的土地使用权”存在一定难度，目前只能通过企业管理当局关于土地使用权持有目的的书面决议加以判断。为防止企业将囤积的用于开发后出售的土地使用权擅自转为投资性房地产，会计准则和规范应加快对此作出规定。

(二)已出租的建筑物 拥有这类投资性房地产的企业应将其从新准则实施前的资产类别里分离出来，具体情况是：对于以房地产经营为主营业务的企业，符合“已出租的建筑物”定义的投资性房地产在之前大多被确认为存货，记在“存货——出租开发产品”科目下，新准则实施后，这部分投资性房地产直接从存货转入投资性房地产中。其他主营房地产经营业务或是房地产经营业务为非主营业务的少数企业之前将符合“已出租的建筑物”定义的投资性房地产确认为固定资产，作为“出租经营固定资产”记在固定资产科目下，现应将其持有的投资性房地产从固定资产转入投资性房地产。

需注意的是，在实务中，某些企业将其持有的开发产品临时出租，并将其作为以出售为



主要目的、出租为次要目的的开发产品确认为企业的存货。但笔者认为，从经济实质上讲，在临时出租期间，企业持有该房地产的目的是赚取租金，即该出租房地产已具有投资性质，这满足投资性房地产的定义；即使是临时出租，房地产租金收入流入企业仍是事实，符合投资性房地产的特征，因此，企业的上述做法已构成将该项开发产品确认为投资性房地产的条件。但若要严格界定企业在上述经营活动中持有的开发产品是否应确认为投资性房地产，仍需会计准则和规范就临时出租的时间界限作出具体规定。企业将其持有的投资性房地产从原资产类别中分离出来，或是对原有资产改变用途重新分类为投资性房地产，应作为会计政策变更在变更年度会计报表中予以披露。

二、投资性房地产公允价值的确定

投资性房地产的公允价值计量属于会计技术难题。笔者认为，企业在实际操作中不妨借鉴房地产评估中的市场比较法。市场比较法在房地产评估中应用最广，是《国家标准房地产估价规范》中首推的方法，它是“将估价对象与在估价时点近期有过交易的类似房地产进行比较，对这些类似房地产的已知价格作适当的修正，以此估算估价对象的客观合理价格或价值的方法”。在以公允价值模式计量投资性房地产时，首先要求企业所在地有活跃的房地产

交易市场，以具备选用市场比较法的条件。然而对市场比较法合理有效的使用还离不开两个重要条件：其一，具备充足的市场交易资料，即要求资料数量充足、来源可靠；其二，运用主体应具备专业的房地产估价知识和丰富的工作经验。市场比较法的运用要求在比较交易实例后，对交易情况、交易日期，区域因素及个别因素作出修正，并按照严谨的资产评估程序，结合丰富的工作经验进行房地产价值评估，否则不易得出科学合理的评估结果。对于选择公允价值计量模式的企业，在投资性房地产所在地有活跃房地产交易市场的前提下，可以实现“获得充足的市场交易资料”，但要满足会计人员具备专业的房地产评估能力、对企业拥有的投资性房地产的公允价值作出科学合理的估计却很困难。因此，聘请专业的资产评估人员对投资性房地产的公允价值进行估计不失为目前最实用的方法。当然，为获得投资性房地产科学合理的公允价值，企业必须为资产评估中介机构提供充足的待估房地产相关财务会计资料，同时提供便利的条件，以便于中介机构考察待估房地产的实体特征、地理特征和经济特征，从而实现对其公允价值的科学合理估计。

三、以公允价值计量投资性房地产对企业的影响

(一)增强房地产企业融资能力，缓解资金



紧张的局面房地产业的资金需求量巨大，目前房地产企业的融资渠道主要是银行贷款。近年来，国家为控制信贷风险出台了一系列政策，使房地产企业向银行贷款的门槛提高，房地产企业陷入了资金紧缺的困境。新准则的出台为企业提供了以公允价值计量投资性房地产的选择，使被低估的房地产估价更符合其市场价值，无疑将有助于提高企业向银行贷款的信誉，增强其融资能力，在一定程度上缓解房地产企业资金紧张的局面。

（二）在不造成过大利润波动的同时实现企业利润增长 根据新准则的规定，采用公允价值模式的企业应在每个会计期末以公允价值为基础调整投资性房地产的账面价值，并将公允价值与资产原账面价值的差额计入“公允价值变动损益”科目。以目前全国房地产普遍持续升值的情况看，“公允价值变动损益”科目将存在一定额度的贷方余额，从而为企业贡献一定的利润增长。对拥有较多优质投资性房地产的企业而言，利润增长幅度可能更大。在公允价值计量模式下，企业的利润水平也将因投资性房地产公允价值的变动而产生波动，但企业无需对这部分利润波动过分担忧。因为从长远来看，执行新准则后，每个会计期末投资性房地产的价值调整都将以前一期的公允价值为基础，价值调整幅度将小于首次执行新准则时

的价值调整幅度，利润也不会因此出现更大程度的波动。与此同时，采用公允价值模式计量投资性房地产将不再计提固定资产折旧和无形资产摊销，在评估投资性房地产公允价值时，资产的折旧或摊销已被考虑在内，其结果应已体现在“公允价值变动损益”科目内，因此并不会对企业期末净利润产生实质性影响。

（三）公允价值变动不会造成企业实质性税赋增加采用公允价值模式计量投资性房地产后，企业每年的纳税额并不会受到严重影响：

第一，从企业所得税角度看，投资性房地产公允价值增加导致的利润增长将会使账面所得税费用增加，但税法遵循的是收付实现制，由于评估增值带来的公允价值变动损益不具备收付实现的特点，因此税法对这部分收益不征收所得税的可能性较大。第二，从即将开征的物业税角度看，世界主要国家已就对房地产进行评估并根据评估值征收房地产税达成共识，我国改革后的新税制也可能将目前从量又从价的双重征收方法统一为从价计征，且按照房地产评估值征税。按照新时期税制改革“简税制、宽税基、低税率、严征管”的原则，即使投资性房地产评估价值增加造成税基增加，在低税率的前提下，对企业实际税负带来的影响也不会太大。



新准则视角中的商誉会计

来源：会计之友 作者：丁一琳

商誉是在企业合并中产生的不具有实物形态的资产。随着中国经济改革的不断深入，许多涉及商誉的经济业务（如企业股份制改革、兼并等）不断涌现，使商誉概念、商誉会计理论向更深层次发展。2006年2月财政部颁布新的企业会计准则（以下简称新准则），再次对我国商誉会计处理作了进一步完善。

一、新准则中与商誉会计相关的规定

（一）商誉的确认和计量

关于商誉的确认和初始计量，根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，在非同一控制下的企业合并中，“购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉”。在《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》中又具体区分非同一控制下的吸收合并和控股合并，并对涉及商誉会计问题作出说明：对于非同一控制下的吸收合并，“购买方在购买日应当按照合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值确定其入账价值，确定的企业合并成本与取得被购买方可辨认净资产公允价值的差额，应确认为商誉或计入当期损益”。对于非同一控制下的控股合并，“合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为合并资产负债表中的商誉。企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产、公允价值份额的差额，在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。”又据《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》，商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不属于无形资产准则所规范的内容。因此，在新准则中商誉不属无形资产，而是一种特殊的资产要素，且其只有在非同一控制下的企业合并中形成；如果为吸收合并，可确认为购买方个别财务报表中的商誉；如果为控股合并，则确认为母公司所编制的合并财务报表中的商誉。

关于商誉的后续计量，《企业会计准则第8号——资产减值》规定：“因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。”就是将商誉结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组

合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，从而判断商誉是否发生减值，如发生减值的，则应当确认商誉的减值损失。

（二）期末商誉的报表列示

关于商誉的报表列示，根据《〈企业会计准则第 30 号——财务报表列报〉应用指南》和《〈企业会计准则第 33 号——合并财务报表〉应用指南》的规定，会计期末，商誉在资产负债表“资产”栏中单独设立“商誉”项目予以列报。

二、新准则中商誉会计的特点

在国际会计准则和其他国家会计准则中，由于自创商誉的形成是一长期过程，价值构成复杂，因其成本不能可靠计量、不易确定市场价值，出于谨慎性原则和历史成本原则考虑，一般不予资本化为资产。新准则规定商誉在企业合并中产生，也就明确了自创商誉不予确认。在会计处理上反映了国际趋同。

外购商誉因取得方式、计量方面具有一定的特殊性，国际会计准则及其他国家会计准则通常将其与企业合并联系在一起，在涉及企业合并的会计准则中规范商誉的会计处理。新准则既借鉴了国际准则的规定又考虑到中国经济发展中的实际情况。对于同一控制下的企业合并，采用了类似权益结合法的会计处理方法（即按照股权结合方法进行企业合并的会计处理），被购买方的资产、负债按照原账面价值确认，不按照公允价值进行调整，不形成商誉。购买方合并对价与合并中取得的净资产份额的差额调整权益项目，即首先调整资本公积，资本公积不足时冲减调整留存收益。因此，同一控制下的企业合并不产生商誉。这是由于目前中国的企业合并实例大部分是同一控制下的企业合并（如企业集团内部的企业合并，同一所有者控制下的企业合并等），这不一定是购买方和被购买方完全出于自愿的交易行为，合并对价也不是双方讨价还价的结果，不代表公允价值。出于遏制企业利用关联交易实行利润操纵的原因，以账面价值作为资产确认计量的基础。对于非同一控制下的企业合并，新准则规定采用购买法（即视同一个企业购买另一个企业的交易）进行核算，按照公允价值确认所取得的资产和负债。合并成本大于被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为购买方的商誉；合并成本小于被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，进行复核后确认为购买方的当期损益。可见，对于非同一控制下的企业合并看作是双方自愿交易的结果，在交易中有双方都认可的公允价值，可以确认商誉。

由于商誉是无法具体辨认的资源，并且能使企业获取超额收益的能力，因此不进行摊销。但是会计期末需测试其获得超额收益的能力是否降低，计算其减值金额。



关于企业所得税会计相关问题的探讨

一、新企业所得税会计准则对税务差异处理的新规范

企业所得税会计是会计制度与税收制度规定之间的差异在企业所得税会计核算中的具体体现。1994年财政部发布的《企业所得税会计处理暂行规定》和2000年发布的《企业会计准则》中关于企业所得税会计处理的规定(以下统称“老规范”)对2007年之前的企业所得税会计进行规范。2006年2月15日财政部发布了新的企业会计准则,其中《企业会计准则第18号—所得税》(以下简称“新企业所得税”),对企业所得税的确认、计量和扣减信息的列报行为进行规范(新会计准则2007年1月1日实施)。新企业所得税会计准则对税务差异的处理采取了与老规范完全不同的方法。

(一)新会计准则目标对税务差异处理的方法

目前,经济全球化进入了一个新的发展阶段,国际资本市场发展迅速,各国市场经济也进入了一个新的发展时期,这些因素要求经济领域包括会计准则在内的各种标准、制度应进行相应变革,以适应客观环境的要求。我国会计准则为了适应国内外经济环境的要求,在会计目标方面有了创新。新的《企业会计准则—基本准

则》将会计目标明确规定为:“财务报告的目标是向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务报告使用者做出经济决策。”会计准则基本准则还明确了会计信息质量要求:“企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。”财务报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。由此可见,新企业会计准则特别强调高质量会计信息的提供与需要为核心,要求财务报告在反映企业管理层受托责任履行情况的同时,应当向财务报告使用者提供决策有用信息。这些决策有用信息中包括企业所得税方面的信息,如企业当期应缴的所得税税款或应退的企业所得税税款,以及在当期已确认的递延所得税资产或递延所得税负债(确定未来应缴的所得税资产可以抵扣的所得税)。这标志着新会计准则将会计信息质量对决策有用性置于非常重要的地位,当然也要满足政府及其有关部门监管的需要,包括税收征管工作的需要。这就要求所得税会计采取适当的方法来反映税务差异及企业所得税的扣减情况。



(二) 采用资产负债表债务法来处理税金之间的暂时性差异

新所得税会计准则规定企业采用资产负债表债务法来处理税金之间的暂时性差异。

适用范围依旧是“收入 用款”。在“收入 用款”下，企业遵循实现原则，即收款的确认以实际发生的经济业务为基础，对于因协作核算而产生的变动而产生的协作变动，只有没有发生实际的业务，就不予以确认。按照“收入 用款”而产生的资产负债表错弊是以收款表为重心，强调已实现的收款，报表以历史成本计量属性和实现原则为基础编制，从而保证会计信息的可靠性，因此也导致了报表主要为反映过去，使财务报告使用者决策所需的信息相关性差。对于按照会计准则计算的税前会计利润（或亏损）与按照税法计算的应纳税所得额之间的差异，会计准则规定企业采用应付税款法和纳税影响会计法核算，纳税影响会计法又分为递延法和债务法。应付税款法是一种简单的方法，按照此法，将本期发生的暂时性差异和永久性差异同样处理，本期所得税 用于本期应纳税所得额适用所得税税率计算的应缴所得税，暂时性差异产生的纳税影响额不反映在会计报表中，这种方法不符合配比原则，据此提供的所得税 用信息不能满足相关性的要求；纳税影响会计法遵循的是“收入 用款”，强调的是历史成本计量属性和信息的可靠性，据此提供的所得税 用信息也不能有效满足信息使用者进行决策的需要。

为了提高企业涉税信息的相关性和决策有用性，所得税会计准则采用资产负债表债务法。新会计准则的重要创新内容之一，在确认、计量和负债折衷结转方面确立了资产负债表观的核心地位。“资产负债表观”是以资产负债表为中心，从资产负债表的角度出发确认资产、负债和收款，即首先定义并规范企业过去的业务与事项形成的资产和负债的确认和计量，然后根据资产和负债的变化确认收款，收款来源于企业资产价值的增加或负债价值的减少，可进一步认为是企业净资产的增加额。在“资产负债表观”下，利润代表净资产的增加，亏损代表净资产的减少，利润表成为资产负债表的附属报表；与此相适应的收款观是全面收款观，即收款包括已实现的收款和未实现的收款。在此观点下，要求企业提高资产负债信息质量，及时对资产减值准备，恰当反映资产未来经济利益，不高估资产价值；要求企业合理确认预计负债，全面反映现时义务，不低估负债和损失。由此可见，“资产负债表观”强调信息的相关性和决策的有用性。按照“资产负债表观”进行企业涉税核算的方法称为资产负债表债务法。

资产负债表债务法，是从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于二者之间的差异 别确定应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确定相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基



础上确定每一套财务报表中的所得税费用。

(三) 计税基础和暂时性差异的确定是资产负债表中债务法的核心问题

资产负债表中债务法的正确运用，关键在于按照税法规定确定资产、负债的计税基础，在此基础上确定资产、负债的账面价值与计税基础的差异，即确定其暂时性差异。因此，计税基础和暂时性差异的确定也是税务差异处理的核心问题。新所得税会计准则规定：“企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。”资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法可以自应税经济利益中抵扣的金额，即该项资产在未来使用或最终处置时，按照税法规定可以税前扣除的金额。负债的计税基础，指其账面价值减去未来期间可予税前扣除的金额，即：负债的计税基础=账面价值-未来可税前扣除的金额

一般负债的确认和计量不影响所得税的计算，未来可税前扣除的金额为零，计税基础即为账面价值。但按会计准则规定确认的某些负债与计税基础会产生差异。例如，企业因销售商品提供售后服务义务等原因确认的预计负债的账面价值与计税基础产生差异。企业因销售商品提供售后服务义务而确认的负债，按照会计准则规定，企业应于确认提供售后服务义务时发生支出并在满足其确认条件时，销售当期即确认费用，同时确认预计负债。税法规定，与销售商品相关的支出应于发生时税前扣除，对于这一款

计的负债，其计税基础为零，因而使其账面价值与计税基础产生了差异。

新所得税会计准则明确了税务暂时性差异的认定概念并规定确认暂时性差异。暂时性差异，是指资产与负债的账面价值与其计税基础之间的差额；按照暂时性差异的未来期间应纳税金额的转回，将其分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异：存在应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的，相应确认递延所得税负债或递延所得税资产。企业适用企业所得税税率时要确认暂时性差异，就是确认企业报告期间（当期）发生的收入和事项对企业未来的应纳税金额的转回，即未来应纳的企业所得税税率为多少，未来可抵扣的企业所得税为多少。对企业的一项资产的账面价值小于其计税基础（税法规定可以税前扣除的金额）的，两者之间的差额可产生抵减未来期间应纳税所得额和应缴所得税，应确认为资产，称为可抵扣暂时性差异；反之，一项资产的账面价值大于其计税基础的，两者之间的差额会增加未来期间应纳税所得额和应缴所得税，应确认为负债，称为应纳税暂时性差异。

由此可见，资产负债表中债务法较好地体现了权责发生制原则，即应计原则；同时也体现了配比原则，即资产和负债事项发生时确认所得税费用。因此，据此计提的会计损益与损益使用企业决策相关性更强，新实现新会计准则为会计损益使用企业决策服务的目的。

二、新所得税会计准则对企业会计工作和税



征收管理产生的影响

(一) 新会计准则实施后企业会计准则和税务人提出了更高要求

新会计准则变化的内容多、难度大。新准则规定企业采用资产负债表债务法这种全新的方法来核算企业所得税，并规定企业应确认递延所得税负债或递延所得税资产这些暂时性差异。企业会计准则只注重准确理解并掌握这些扣减内容，才能达到会计准则制定和实施的目的；税收征管人只注重准确把握其内容，才了解企业核算的所得税是否符合会计准则的要求和税法的规定，才可对企业所得税缴纳的情况做出正确的评价，从而提高税收征管水平。

(二) 新会计准则实施后更注重投资者提供决策所需的扣减信息

企业核算所得税，主要是为确定当期应纳税所得额以及利润表中应确认的所得税费用。所得税费用包括当期所得税和递延所得税两部分，即：

$$\begin{aligned} \text{所得税费用} &= \text{当期所得税} + \text{递延所得税} \\ \text{当期所得税} &= \text{应纳税所得额} \times \text{当期适用税率} \\ \text{递延所得税} &= (\text{期末递延所得税负债} - \text{期初递延所得税负债}) - (\text{期末递延所得税资产} - \text{期初递延所得税资产}) \end{aligned}$$

新会计准则实施后重点解决的是递延所得税问题，准则对暂时性差异的确认与计量做了更详细的规范，这些信息更与投资者的投资决策

相关。企业按照会计准则计算的税前会计利润与按照税法规定计算的应纳税所得额存在差异，差异包括永久性差异和暂时性差异，而资产负债表债务法只涉及暂时性差异的处理，即递延所得税的确定，也可以说资产负债表债务法不能解决永久性差异问题。

当期应纳税所得额的确定是企业所得税核算的基本内容，更是税收征管人员重点关注的问题。而当期应纳税所得额的确定在实际工作中是一项非常复杂的工作，企业年末要以税前会计利润为基础，按税法规定进行调整后计算当期应纳税所得额，在此基础上才能确定当期应纳税额。资产负债表债务法并没有完全解决当期应纳税额这一问题。

三、关于税务差异协调的建议

新会计准则与新企业所得税法规的差异，虽然存在方面减少或取消，但错误之处是更复杂了。因此，在会计准则和企业所得税法规完善和规范的基础上应尽量减少双方的差异并协调好差异，达到节约社会成本的目的。

(一) 自行建造固定资产初始成本的确定有必要协调

会计准则规定：企业自行建造的固定资产的初始成本，由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。在达到预定可使用状态前，因试车行而形成的可对外销售的产成品，其发生的成本，计入在建工程，销售或转为库存商品时，按实际销售收入或按转让公允价值冲减



工程成本。新税法规定：自建固定资产以竣工结算前发生的支出为计税基础。对于该固定资产试置行过程中产生的收入，应作为销售商品，计征增值税和消费税，同时，在中报所得税时，应将在建工程试置行收入扣除试置行所发生的支出后的差额，确认为应纳税所得额。当某项自行建造固定资产在试置行情况时，在建项固定资产初始成本计量上会存在税金差额，这一差额导致固定资产以此为计税基础的折旧率不同，折旧率导致企业的应纳税所得额和会计核算不同，需要及时进行差额处理，如果此项固定资产的折旧年限较长，则进行差额处理的工程量较大，也给税收管理工作在这项内容上变得复杂。笔者认为此项差额没有存在必要。其原因主要有：

其一，会计准则的这种处理方法并不符合谨慎性原则。这种处理方法将固定资产试置行过程中产生的收入抵扣发生的支出后的净支出计入固定资产成本，这些支出需要在整个固定资产折旧年限内才能确认；企业将固定资产试置行过程中产生的收入抵扣发生的支出后的净支出计入应纳税额，这些支出在当期得到确认，更符合谨慎性原则。

其二，不符合降低核算成本和降低税收管理成本的要求。由于固定资产初始成本计量上的差额导致企业在折旧额的确定上存在差额，企业在固定资产整个折旧年限内若要进行差额处理，反而会计核算工作量增加，同时也增加税收管理成本。

因此，建议取消自行建造固定资产初始成本计量上的税金差额。建议固定资产初始成本包括的内容以税法为准，时点为达到预定可使用状态前。

(二) 会计准则和税法在对外投资方面的协调问题

新会计准则将对外投资重新进行了分类，分为“交易性金融资产”、“可供出售金融资产”、“持有至到期投资”和“长期股权投资”。其核算方法也有了较大变化，这些变化是新会计准则中变化最大的内容之一。而新税法仍是按投资性质分为债权投资和股权投资，对这两种投资的持有收益给予了不同的税收待遇，对于股权投资收益原则上不重复征税，比如，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。这部分收益在计算企业应纳税所得额时调减。而会计准则将股权投资收益和处置收益同时结转，若是企业利润的增加额。因此，在目前情况下，企业按会计准则的规定核算“长期股权投资”的投资收益时，原则上可一并遵照税法规定。通过设置专栏式明细账将“长期股权投资”的投资收益分为“持有收益”和“处置收益”专栏进行核算，这便于处理持有收益的税金差额，易于确定企业的应纳税所得额。

(三) 公允价值计量方面的协调

新会计准则创新的重要内容之一是增加了公允价值这一计量属性。新准则规定，在公允价值计量下，资产和负债按照公平交易中，熟悉情



况的友与双方自愿进行资产交换或者债务清偿的差额计入；并规定公允价值在企业一些资产的计量中作条件地使用，例如企业与金融资产、投资性房地产、非货币性交易、债务重组、企业合并等方面作条件地使用公允价值；新税法也作规定对一些资产的计量采用公允价值。例如，新《企业所得税法实施条例》第十三条规定：“企业所得税法第六条所称企业以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额。前款所称公允价值，是指按照市场价格确定的价值。”会计准则与税法中“公允价值”所包含的内容是有所不同的。建议会计准则和税法在那些采用公允价值计量的资产方面，或者在那些各自目的的前提下尽量统一，包括公允价值使用的条件、采用的标准等，这样可以减少两者的差异。

来源：税务研究 作者：陈均平

金融资产转移会计与税务处理的差异

一、金融资产转移的未终止确认与税务处理

在会计处理上，终止确认扣除效应，未终止确认时，企业不得将金融资产或金融负债从企业的资产负债表内予以转销。

第一，企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产。企业判断是否已将金融资产所有权上几乎所有风险和报酬转移给了转入方时，应当以按转移前后该金融资产未来现金流量净现值及时间分布的波动及其面临的风险。企业面临的风险没有因金融资产转移发生实质性改变的，表明企业仍保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。以下情形通常表明企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬：

1. 采用附追索权方式出售金融资产。企业出

售金融资产时，如果按照与购买方之间的协议约定，企业出售金融资产的未来现金流量无法收回时，购买方有权向企业追偿，企业也承担任何未来损失。此时，可以认定企业保留了该金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，不应当终止确认该金融资产。

2. 附回购协议的金融资产出售，回购价固定或是原售价加合理回报。在附回购协议的金融资产出售中，转出方将予回购的资产与卖出的金融资产相同或实质上相同、回购价固定或是原售价加上合理回报的，表明企业保留了该金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，因此不应当终止确认该出售的金融资产。例如，采用买断式回购、质押式回购及卖出债券等。

3. 附返回购互换的金融资产出售，该互换使



市场风险又转回给了金融资产出售方。在附返回购互换的金融资产出售中，企业出售了一项金融资产，并与转入方达成一项附返回购互换协议，如将该资产产生的利息现金流量支付给企业以换取固定付款或变动利率付款，该项资产公允价值仍由卖方承担，因而其市场风险并未转回企业。在这种情况下，企业保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，因此不应终止确认该出售的金融资产。

4. 将金融资产或应收款项整体出售，同时保证金融资产购买方可发生的话用损失由卖方全额补偿。企业将金融资产或应收款项整体出售，符合金融资产转移的条件，但由于企业出售金融资产时做出承诺，当已转移的金融资产发生话用损失时，由企业(出售方)进行全额补偿。在这种情况下，企业实质上保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，因此不应终止确认该出售的金融资产。

5. 附重大话用风险的金融资产出售，持有该话用风险的金融资产购买方可在话用到期时或到期前行使。企业将金融资产出售，同时按照与购买方之间签订的该话用风险协议，购买方有权将该金融资产出售给该企业，但话用风险判断，由于该话用风险为重大话用风险，购买方到期时或到期前很可能行使，此时可以认定企业保留了该项金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，故不应终止确认该金融资产。

6. 附重大话用风险的金融资产出售，持有该话用风险的金融资产卖方可在话用到期时或到期前行使。

第二，企业既没有转移也没有保留金融资产

的所有权上几乎所有的风险和报酬，但未放弃对该金融资产的控制，应当按照其继续涉入的转移金融资产的程度确认其金融资产，并相应确认其负债。继续涉入的转移金融资产的程度，是指该金融资产价值变动使企业面临的风险水平。在这种情况下，这种转移实际上反映了企业继续转移金融资产风险和报酬的程度，这一风险敞口并不与资产整体有关，而是限制为一定的金额。即企业对被转移资产继续涉入的程度。继续涉入的方式主要有：持有追索权、享有继续涉入权、签订回购协议、签发或持有期权以及提供担保等。有时，企业仅继续涉入的转移金融资产的一部分，例如，保留一项买入期权，以回购该转移金融资产的一部分；保留的转移金融资产上的一项剩余权益，该剩余权益是企业仅保留了的转移金融资产所有权上的部分重大风险和报酬。此时，企业应当按照其继续涉入的转移金融资产的部分确认其金融资产，并相应确认其负债。

在税务处理上，金融资产转移未终止确认的，从理论上讲当不满足计入收入总额的条件的，不应确认为应税收入，因为此时企业并未具备纳税能力。

二、金融资产整体转移满足终止确认条件时的计量和税务处理

在会计处理上，金融资产整体转移满足终止确认条件的，应当将下列各项金额的差额计入当期损益：该转移金融资产的账面价值；因转移而收到的对价，与原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额之和。完整计算公式如下：金融资产整体转移损益=因转移收到的对价+原直接



计入所有者权益的公允价值变动累计额(如为累计损失, 应为减项)-因转移金融资产账面价值。其中, 因转移收到的对价=因转移收到的对价+新 得金融资产公允价值+因转移金融资产公允价值-新承接金融负债的公允价值-因转移承接的金融负债的公允价值。

企业在用上列金融资产总额转移取得的其他资产的计算公式时, 应当注意以下问题: 一是因金融资产转移 得了新金融资产或承接了新金融负债, 应当在转移日按照公允价值确认该金融资产或金融负债, 并将该金融资产扣除金融负债后的净额作为上述对价的组成部分。新 得的金融资产或新承接的金融负债, 包括看涨期权、看跌期权、担保负债、远期合同、互换等。二是原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额或损失, 涉及转移的金融资产为可供出售金融资产的情况, 是指该转移金融资产转移前公允价值变动直接计入所有者权益的累计额。

金融资产划 为可供出售金融资产, 按照规定应当按照公允价值进行计量, 并且公允价值变动计入所有者权益。因此, 对于可供出售的金融资产总额转移满足终止确认条件的, 在计量该项转移取得的其他资产时, 应当将原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额或损失予以转出。

在税务处理上, 金融资产总额转移满足终止确认条件的, 金融资产转移取得的收入属于《企业所得税法》第六条第(三)项规定的转让财产收入。根据《实施条例》第十六条规定, 企业所

得税法第六条第(三)项规定的转让财产收入, 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。《企业所得税法》第六条规定, 企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入, 为收入总额。《实施条例》第十二条规定, 企业所得税法第六条所称企业取得收入中的货币形式, 包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等。企业所得税法第六条所称企业取得收入中的非货币形式, 包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务以及权益性资产等。第十三条规定, 企业所得税法第六条所称企业以非货币形式取得的收入, 应当按照公允价值确定收入额。前款所称公允价值, 是指按照市场价格确定的价值。因此, 企业因转移收到的对价、新 得金融资产的公允价值、因转移 得金融资产公允价值等应当计入收入总额。

然后, 根据《实施条例》第七十一条规定, 企业所得税法第十四条所称投资资产, 是指企业对外进行权益性投资和债权性投资取得的资产。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。投资资产按照以下方法确定成本: (1) 通过支付现金方式取得的投资资产, 以购买价款为成本; (2) 通过支付现金以外的方式取得的投资资产, 以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。企业的金融资产属于投资资产, 金融资产总额转移满足终止确认条件并已计入收入总额时, 金融资产的成本应允许在税前扣除。



新企业所得税对外商投资企业的影响分析

来源：中国会计视野社区 作者：孙玖

新的企业所得税主要做了六个方面的调整：一是将内、外资企业所得税税率由现行的 33%、24% 和 15% 统一确定为 25%。二是取消了对生产性外资企业实行的“免二减三”政策，及对出口型外企减半征收的优惠政策。三是新《税法》公布前实行 15% 和 24% 等低税率的老企业，享受低税率过渡照顾并在五年内逐步过渡到新税率；享受“免二减三”等定期减免税优惠的，可以继续享受尚未享受完的优惠。四是高新技术企业 15% 的税收优惠，扩大到全国范围。五是对重点扶持和鼓励发展的产业和项目，对农林牧渔业项目、公共基础设施项目，保留免征、减征企业所得税的优惠。六是只对经济特区、浦东新区、西部大开发地区给予特定区域优惠政策。

一、实际税负率的总体变化

在新的企业所得税法实施之前，我国对外商投资企业适用的旧的外商投资企业所得税的特点是名义税率高（33%/24%/15%），而实际税率低（存在各种税收优惠）。

新的企业所得税实施之后，一方面调低名义税率为 25%，另一方面减少了诸多的税收优惠。新企业所得税法除了保留老税法中对农、林、牧、渔和公共基础设施项目免征、减征企业所得税的优惠以外，基本取消了其他方面的原有优惠政策，同时又新增了一些对环境保护、节能节水、资源综合利用和高科技等方面的优惠政策。因此，总体来说外商投资企业税负上升。

二、新老优惠政策的对比情况

老的外商投资企业所得税主要针对外资企业采用的诸如降低税率、定期减免税、经济特区、经济技术开发区等区域优惠措施，而现在这些目前基本上都取消了。

新的税收优惠主要以产业优惠为主、区域优惠为辅、兼顾社会进步的新的税收优惠格局。主要的税收优惠政策包括：

（1）对环境保护、节能节水、资源综合利用、安全生产的税收优惠。企业所得税法规定，企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目，如公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等项目的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，给予“三免三减半”的优惠。企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，减按 90% 计入收入总额。企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备，可以按该专用设备投资额的 10% 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) 促进技术创新和科技进步的税收优惠。国家需要重点扶持的高新技术企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。企业符合条件的技术转让所得可以免征，一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，可以在计算应纳税所得额时加计扣除。实施条例据此明确，企业的上述研究开发费用在据实扣除的基础上，再加计扣除 50%。

(3) 企业所得税法规定，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。实施条例据此明确，这一优惠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。

(4) 企业所得税法规定，企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。实施条例据此明确，可以享受这一优惠的固定资产包括：由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

因此，可以预测对于那些投资规模小且投资于制造业的外商投资企业因税负会增加较大，与此同时，由于新企业所得税产业政策导向加强，对节能、环保、技术创新等行业有许多新的优惠，这会对外商投资企业有很大的吸引力，因此，这些行业的外资流入会大量增加。

三、对于避税的影响

老的外商投资企业避税手段，一方面是尽量用好各种税收优惠，另一方面就是利用在避税天堂成立公司来华投资。

对实行抵免制并同时与中国签订饶让抵免协定国家的投资者而言在中国的税收就是其实际税务成本，回国后不需补税，因此可以充分享受中国低税率。比如台商在我国改革开放之前，往往选择在东南亚国家投资设厂，中国改革开放后，台商选择在地理位置较近、开放程度较高的珠三角地区投资设厂，当“两免三减半”的优惠期满后，台商投资企业迁往苏州工业园区设立新工厂，新工厂的优惠期满后，台商投资企业开始了又一次的迁移，迁移的目的地是环渤海地区。

而在避税天堂成立公司的好处，一是这些国家不征海外所得税（如香港）或者根本就不征所得税（如开曼），因此可以充分享受我国的低税率，而不必再回本国补税；另一方面本身不征所得税的地方则可以利用转移定价方式将利润转入海外避税地。

新的企业所得税法在提高了外商投资企业实际税负，同时为了防范各种避税行为，借鉴国际惯例，对防止关联方转让定价做出明确规定，同时增加了一般反避税、防范资本弱化、防范在避税地避税等特别纳税调整条款。因此今后避税天堂的作用明显减少，来自于这些国家或地区的投资将受到较大的影响，会有减少的趋势。



新准则下公允价值对纳税调整的影响

来源：会计之友 作者：郭梅 贾旻

企业的会计核算和税收处理 则遵循不同的原则，服务于不同的目的。在我国，会计的确认、计量、报告应当遵循企业会计准则的规定，目的在于真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等，为投资者、债权人及其他会计信息使用者提供决策有用的信息。税收则是以课税为目的，按照国家有关税收法律、法规的规定，确定一定时期内的纳税人应缴纳的税款。税收法规和会计准则规定相互 独立，不完全一致，企业会计核算和税收处理依照不同的规定，进行的税调整就成为了必然结果。

一、新会计准则体系中公允价值的应用

新会计准则体系的特点之一是重新引入了“公允价值”计量属性。在 1998 年制定的“债务重组”、“非货币性资产交换”等会计准则中，我国会计准则首次开始应用“公允价值”，后因实际工作中出现很多公司滥用公允价值操纵利润的情况，在 2001 年修订后的准则中被限制使用这种计量属性。鉴于我国市场经济体系的逐步完善，公允价值应用的环境逐步成熟，新颁布的会计准则体系，为与国际会计准则趋同的需要，重新引入公允价值作为会计计量属性。但考虑到我国当前市场经济体系尚不成熟，公允价值的确定仍存在不确定性较高、主观估计成分 较多的情况，为最大程度地避免企业利用公允价值操纵利润，新会计准则体系对公允价值的适用范围进行了严格限定，主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性资产交换等方面可以应用公允价值。同时，在《企业会计准则——基本准则》第四十二条中明确指出：“采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素能够取得并可靠计量。”在后续会计准则中，对公允价值计量也都有明确规定的限制条件。例如，关于公允价值的运用，《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》规定：在非货币性资产交换时，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益的五个前提条件，即该项交换必须具有商业实质，并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。再例如，在《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》中规定采用公允价值模式计量的，应当同时满足下列条件：一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；二是企业能够从该房地产交易市场上 获得同类类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而能够对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。从这些规定中可以看出，新会计准则体系应用公允价值计量属性是极为谨慎的。



二、新准则下公允价值计量纳税调整的部署

新会计准则借鉴引入公允价值计量属性，在一些方面与我国扣缴税收制度规定趋向一致，减少了企业的纳税调整内容，但在某些领域，准则规定与税收制度规定进一步趋同，也增加了企业的纳税调整内容。

(一) 公允价值视下新准则与税收制度的趋同

我国扣缴税收制度规定，只有资产转移视为资产销售，按照“公允价值”作为计税的依据，计算缴纳流转税与所得税。如增值税视同销售的8种情况，无论会计核算中是否作为销售处理，均应以公允价值（市场价格、计税价格或者税务核算规定的价格）计算缴纳的增值税。对于非货币性资产交换业务，税收制度规定：按换出资产的公允价值作为计税收入，与换出资产的账面价值之间的差额确认为资产销售收益；按换入资产的公允价值加上应支付的扣缴费用作为换入资产的计税成本。税收制度这些方面的规定与准则采用账面价值计量资产的转移价值存在着很大的差异，企业日常核算按会计准则，但在计算应纳税额时需要进行较大的纳税调整。新会计准则采用公允价值计量的做法，在一些方面与税收制度的规定基本相同，企业在新会计准则下的纳税调整内容相应减少。

以债务重组业务为例，新债务重组准则引入公允价值作为重组后债权和债务以及重组中涉及的现金资产和股权的计量属性，将资产销售业务和债务重组业务一并，并在当期损益中同时确认资产销售收益和债务重组收益。《企业债务重组业务所得税处理办法》规定，以抵债现金资产的公允价值作为资产销售收入——计税收入，以抵债现金资产的账面价值为计税成本，抵债现金资产的公允价值与账面价值的差额作为资产销售收益计算缴纳的所得税；将重组债务账面价值与抵债现金资产公允价值之间的差额作为重组收益计算缴纳的所得税。由此可见，在新准则下，企业确认债务重组收益和资产销售收益的确认是符合税法规定基本相同的。与原准则相比，新准则中应用公允价值大大缩小了会计和税法的差异。

但在一些细节问题上，会计准则与税收制度还是存在一定差异的，如《企业债务重组业务所得税处理办法》规定，债务人在债务重组业务中因现金资产抵债而确认的资产销售收益或债务重组收益，如果数额较大，一次性的税确有困难的，经主管税务机关核准，可以在不超过5个纳税年度的期限内摊销。这使债务重组需在会计上确认的收益在税法上确认的应纳税额之间产生暂时性差异。

(二) 公允价值视下新准则增加了纳税调整的内容

在我国税收政策中，为了保障国家财政收入，确保纳税主体之间的税负公平，防止企业利用各种手段调节税收，税法强调确定性，并实施时强调税法的刚性和强制性，与公允价值强调运用市场价格信息计量成本和风险对业务特定项目的部署，并运用时发挥主观判断，强调业务的经济实质。因此在我国税收制度中强调采用历史成本原则进行计价。如《企业所得税税前扣除办法》第七条明确规定：“纳税人的存货、固定资产、无形资产和股权投资等各项资产成本的确定



空应遵循历史成本原则”。会计准则引入公允价值计量，与税收制度在计量属性上的差异将加大税与费之间的差异，增加的税调整的内容。

以公允价值在金融工具核算中的应用为例，《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定，对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，于某一会计期末的账面价值为该时点的公允价值。按照税收制度规定，资产在持有期间公允价值变动在计税时不予考虑，即其金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成本，会造成在公允价值变动的情况下，该金融资产账面价值与计税基础之间的差异，需要进行的税调整。

案例：2007年12月10日，A公司与公开市场取得一项权益性投资，支付价款1200万元，作为交易性金融资产核算。12月31日，该项权益性投资的市价为1450万元。

该项交易性金融资产的期末市价为1450万元，按会计准则规定其在2007年底资产负债表日的账面价值为1450万元。因按照税收制度规定，交易性金融资产在持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额，其在2007年资产负债表日的计税基础应维持其取得成本不变，即1200万元。

该交易性金融资产的账面价值1450万元与其计税基础1200万元之间产生了250万元的暂时性差异，在计算应纳税所得额时需进行的税调整。

再比如：公允价值在长期股权投资核算中的应用，《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十二条规定，投资企业在确认应享有被投资单位净资产份额时，应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。这实际上是采用了权益法。在权益法下，企业的当期长期股权投资账面价值和投资收益在很大程度上依赖于公允价值的确认，其期末的财务状况和当期损益受公允价值应用的影响较大。而权益法中关于这些资产的后续计量若采用历史成本原则与实现原则，则投资收益按持有收益和处置收益来处理。在收到持有收益时应确认为一项应纳税所得，并并入企业收入总额时应按照投资企业适用的税率进行还原；处置收益在按投资进行处置时直接并入收入总额。因此，在新准则中公允价值应用将使得会计和税务对投资收益确认的时间和金额产生更大的偏差，这一偏差使会计与税务计量应纳税所得额时会产生差异。

此外，新会计准则对于固定资产和无形资产后续计量若用了公允价值的做法，对于固定资产按照其性质和使用情况确定使用寿命和净残值，按照其经济利益实现方式选用合理的折耗方法，对于无形资产，按照其预期为企业带来经济利益的范围进行摊销。而税法对固定资产计提折耗的范围、折耗方法、折耗年限、无形资产摊销年限等方面若仍以较严格的规范，给予企业较少的选择自由，这也将与新会计准则规定有较大差异，会产生新的税调整内容。

新会计准则重新引入公允价值计量属性，是会计准则国际化发展的需要，但由于我国的市场经济状况尚未完全成熟，公允价值的应用也应当谨慎，准则的规定与按照税法规定有差异，又有限，使得企业的税调整内容有所增加。企业在采用新会计准则时，需要采用应纳税会计处理方法，合理反映这些差异，提高会计信息质量。



业务咨询专栏

业务咨询专栏

问题一：

某公司是去年8月份以一般贸易方式有第一笔出口的外商独资企业，从今年9月份免抵退系统操作方法将“免抵不退”改为“免抵退”，在9月份收齐7、8月份出口单证，从“免抵退申报汇总表”上显示应退税为7、8月份出口的应退税额，那么在7月份之前的免抵不退的税额将如何处理？

回答：

根据国税发[2003]139号文件有关规定，对新发生出口业务的企业，自发生首笔出口业务之日起12个月内发生的应退税额，不实行按月退税的办法，而是采取结转下期继续抵顶其内销货物应纳税额。12个月后，如该企业属于小型出口企业，则年底对未抵顶完的部分一次性办理退税；如该企业属于小型出口企业以外的企业，则实行统一的按月计算办理免、抵、退税的办法。

据上述文件精神，出口企业如为新发生出口业务，则一年内都按“免抵不退”来办理退（免）税，如12个月后仍未抵顶完的则一次性办理退税。因此，你公司今年7月份之前“免抵不退的税额”则在8月份时可一次性办理退税。至于办理退税的数额，则需与8月底时企业的增值税进项留抵税额进行比较，如8月期末留抵税额 $>$ 8月免抵退税额，则8月应退税额等于8月免抵退税额。如仍未抵顶完，则继续结转下期抵扣。至于7月份之前的“免抵不退的税额”其实已一次性结转到8月的免抵退税中，因此并不存在“免抵不退”的情况。

问题二：

某公司是一般贸易出口生产企业，进口一批原材料，如何将材料的进项税抵减？

回答：

如你公司是以“进料加工”贸易方式进口原材料生产货物后复出口，发生进料加工业务的，应按规定向退税部门办理进料加工业务登记、进口料件申报和进料加工业务核销手续。

- 1、开展进料加工业务的企业，在第一次进料之前，应向退税部门办理登记备案手续。



2、企业应在每月 1-15 日办理免、抵、退税正式申报时，一并办理申报进料加工业务进口料件申报。

3、生产企业完成《进料加工登记手册》最后一笔出口业务在海关核销后，到退税部门办理进料加工业务核销手续。退税部门根据进口料件和出口货物的实际发生情况出具《进料加工登记手册》核销后的《免税证明》，与当期申报时出具的《免税证明》一起参与免抵退税计算。

如公司不采用“进料加工”贸易方式而是采用一般贸易进口原材料，则海关在进口环节征收增值税，公司可凭进口海关完税凭证申报抵扣增值税进项税额，与国内购进货物的增值税额一起参与“免、抵、退”税的计算。

问题三：

怎样开具废旧物资专用发票？

回答：

国家税务总局关于废旧物资回收经营企业使用增值税防伪税控一机多票系统开具增值税专用发票有关问题的通知》（国税发[2007]43 号）规定，应按下列要求开具：（一）税率栏填写零；（二）税额栏填写零；（三）项目齐全，与实际交易相符；（四）字迹清楚，不得压线、错格；（五）发票联和抵扣联加盖财务专用章或者发票专用章；（六）按照增值税纳税义务的发生时间开具。

问题四：

公司购进汽油和办公用品取得的增值税专用发票能否抵扣？

回答：

《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令[1993]124 号）第十条规定，不得抵扣进项税额有以下情况：

- 1、购进固定资产；
- 2、用于非应税项目的购进货物或者应税劳务；
- 3、用于免税项目的购进货物或者应税劳务；
- 4、用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；
- 5、非正常损失的购进货物；



6、非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

因此，如果购进汽油和办公用品与生产经营有关，并取得增值税专用发票，且不属于上述不得抵扣进项税额的情况，可以按规定抵扣进项。

问题五：

支付境外设计咨询机构的费用是否需要代扣营业税及所得税？

回答：

一、境外设计咨询机构向境内机构提供设计咨询而收取的设计咨询费，应认定以下具体事实后，按照有关税收法律、法规以及税收协定的规定判定在中国的纳税义务：

- 1、该设计咨询费是属于特许权使用费，还是劳务费；
- 2、在该设计咨询费属于劳务费的情况下，该劳务活动是发生在中国境内，还是中国境外。

二、就上述事实认定以及有关税收规定的适用等具体税务案件处理问题，当地主管税务机关有权依法做出处理决定。纳税人对主管税务机关的处理决定有异议的，可以向主管税务机关陈述、申辩；或者依法申请行政复议、提起行政诉讼。

问题六：

取得违约赔偿金是否要纳税？

回答：

是否纳税要看是何种赔偿。如果是国家赔偿，根据《国家赔偿法》第三十四条规定：“对赔偿请求人取得的赔偿金不予征税。”因此，对当事人取得的国家赔偿金，法律规定不用缴纳任何税款，相应应在企业所得税(或个人所得税)上应当一律作为免税收入。

如果是民事赔偿，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)文规定：单位和个人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产时，因受让方违约而从受让方取得的赔偿金收入，应并入营业额中征收营业税。因此，当事人因提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产而取得的损失赔偿，应按营业税的规定计算征收营业税，并依法计算缴纳企业所得税(或个人所得税)。



问题七:

股权投资转让损失最长 6 年扣完?

回答:

国家税务总局日前下发通知,明确在 2007 年的企业所得税汇算清缴中,企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的权益性投资转让损失,可以在税前扣除,但每一纳税年度扣除的股权投资损失,不得超过当年实现的股权投资收益和股权投资转让所得,超过部分可向以后纳税年度结转扣除。企业股权投资转让损失连续向后结转 5 年仍不能从股权投资收益和股权投资转让所得中扣除的,准予在第 6 年一次性扣除。

通知同时明确,企业在一个纳税年度发生的转让、处置持有 5 年以上的股权投资所得、非货币性资产投资转让所得、债务重组所得和捐赠所得,占当年应纳税所得 50% 及以上的,可在不超过 5 年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额。

2007 年度是执行原内资、外资企业所得税制度的最后一年。为保证 2007 年度企业所得税汇算清缴工作顺利进行,做好《企业所得税法》实施的衔接工作,国家税务总局就 2007 年度内资企业所得税汇算清缴的相关问题专门下发文件,予以明确。

对于汇率变动损益的所得税处理问题,通知规定,企业外币货币性项目因汇率变动导致的计入当期损益的汇率差额部分,相当于公允价值变动,在未实际处置或结算时不计入当期应纳税所得额。在实际处置或结算时,处置或结算取得的价款扣除其历史成本后的差额,计入处置或结算期间的应纳税所得额。

关于职工福利费的税前扣除,通知明确,2007 年度的企业职工福利费,仍按计税工资总额的 14% 计算扣除,未实际使用的部分,应累计计入职工福利费余额。2008 年及以后年度发生的职工福利费,应先冲减以前年度累计计提但尚未实际使用的职工福利费余额,不足部分按新《企业所得税法》规定扣除。企业以前年度累计计提但尚未实际使用的职工福利费余额已在税前扣除,属于职工权益,如果改变用途的,应调整增加应纳税所得额。

通知对金融企业呆账损失的税前扣除问题也予以明确。通知规定,金融企业符合五种情形的债权或股权,可以认定为呆账,经税务机关审批后,准予在企业所得税前扣除:一是金融企业对借款人和担保人诉诸法律后,因借款人和担保人主体资格不符或消亡,同时又无其他债务承担人,被法



院驳回起诉或裁定免除债务人责任，或因借款合同、担保合同等权利凭证遗失或法律追溯失效，法院不予受理或不予支持，金融企业经追偿后确实无法收回的债权；二是金融企业经批准采取打包出售、公开拍卖、招标等市场方式出售、转让股权、债权，其出售转让价格低于账面价值的差额；三是金融企业因内部人员操作不当、金融案件原因形成的损失，经法院裁决后应由金融企业承担的金额或经公安机关立案侦查 3 年以上仍无法追回的金额；四是银行卡被伪造、冒用、骗领而发生的应由银行承担的净损失，经法院裁决后应由金融企业承担的金额或经公安机关立案侦查 3 年以上仍无法追回的金额；五是由于借款人和担保人不能偿还到期债务，逾期 3 年以上，且经金融企业诉诸法律，法院对借款人和担保人强制执行，借款人和担保人均无财产可执行，经法院裁定中止执行后，符合《企业财产损失所得税前扣除管理办法》（国家税务总局第 13 号令）第二十一条第五款规定情形的金额。

金融企业符合五种情形的银行卡透支款项，也可以认定为呆账损失，经税务机关审批后，准予在企业所得税前扣除：一是持卡人和担保人依法宣告破产，财产经法定清偿后，未能还清的透支款项；二是持卡人和担保人死亡或依法宣告失踪或者死亡，以其财产或遗产清偿后，未能还清的款项；三是经诉讼或仲裁并经强制执行程序后，仍无法收回的透支款项；四是持卡人和担保人因经营管理不善、资不抵债，经有关部门批准关闭、工商行政管理部门注销，以其财产清偿后，仍未能还清的透支款项；五是 5000 元以下，经追索 2 年以上，仍无法收回的透支款项。另外，金融企业符合两种情形的助学贷款，也可认定为呆账损失，在企业所得税前扣除：一是借款人死亡，或者依照《民法通则》的规定宣告失踪或者死亡，或丧失完全民事行为能力或劳动力，无继承人或受遗赠人，在依法处置其助学贷款抵押物及借款人的私有财产，并向担保人追索连带责任后，仍未能归还的贷款；二是经诉讼并经强制执行程序后，在依法处置其助学贷款抵押物及借款人的私有财产，并向担保人追索连带责任后，仍未能归还的贷款。

对于经财政部、国家税务总局批准实行工效挂钩工资税前扣除政策的金融企业，通知进一步明确规定，应以 2006 年度工资税前扣除限额为基数，按照工资总额增长低于经济效益增长、工资总额增长低于劳动生产率增长原则，计算 2007 年度工资税前扣除限额。



财政部

国家税务总局关于廉租住房经济适用住房和 住房租赁有关税收政策的通知

财税〔2008〕24号

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

为贯彻落实《国务院关于解决城市低收入家庭住房困难的若干意见》（国发〔2007〕24号）精神，促进廉租住房、经济适用住房制度建设和住房租赁市场的健康发展，经国务院批准，现将有关税收政策通知如下：

一、支持廉租住房、经济适用住房建设的税收政策

（一）对廉租住房经营管理单位按照政府规定价格、向规定保障对象出租廉租住房的租金收入，免征营业税、房产税。

（二）对廉租住房、经济适用住房建设用地以及廉租住房经营管理单位按照政府规定价格、向规定保障对象出租的廉租住房用地，免征城镇土地使用税。

开发商在经济适用住房、商品住房项目中配套建造廉租住房，在商品住房项目中配套建造经济适用住房，如能提供政府部门出具的相关材料，可按廉租住房、经济适用住房建筑面积占总建筑面积的比例免征开发商应缴纳的城镇土地使用税。

（三）企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为廉租住房、经济适用住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。

（四）对廉租住房、经济适用住房经营管理单位与廉租住房、经济适用住房相关的印花税以及廉租住房承租人、经济适用住房购买人涉及的印花税予以免征。

开发商在经济适用住房、商品住房项目中配套建造廉租住房，在商品住房项目中配套建造经济适用住房，如能提供政府部门出具的相关材料，可按廉租住房、经济适用住房建筑面积占总建筑面积的比例免征开发商应缴纳的印花税。

（五）对廉租住房经营管理单位购买住房作为廉租住房、经济适用住房经营管理单位回购经济适用住房继续作为经济适用住房房源的，免征契税。

(六) 对个人购买经济适用住房，在法定税率基础上减半征收契税。

(七) 对个人按《廉租住房保障办法》（建设部等 9 部委令第 162 号）规定取得的廉租住房货币补贴，免征个人所得税；对于所在单位以廉租住房名义发放的不符合规定的补贴，应征收个人所得税。

(八) 企事业单位、社会团体以及其他组织于 2008 年 1 月 1 日前捐赠住房作为廉租住房的，按《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（国务院令第 137 号）、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》有关公益性捐赠政策执行；2008 年 1 月 1 日后捐赠的，按《中华人民共和国企业所得税法》有关公益性捐赠政策执行。个人捐赠住房作为廉租住房的，捐赠额未超过其申报的应纳税所得额 30% 的部分，准予从其应纳税所得额中扣除。

廉租住房、经济适用住房、廉租住房承租人、经济适用住房购买人以及廉租住房租金、货币补贴标准等须符合国发[2007]24 号文件及《廉租住房保障办法》（建设部等 9 部委令第 162 号）、《经济适用住房管理办法》（建住房[2007]258 号）的规定；廉租住房、经济适用住房经营管理单位为县级以上人民政府主办或确定的单位。

二、支持住房租赁市场发展的税收政策

(一) 对个人出租住房取得的所得减按 10% 的税率征收个人所得税。

(二) 对个人出租、承租住房签订的租赁合同，免征印花税。

(三) 对个人出租住房，不区分用途，在 3% 税率的基础上减半征收营业税，按 4% 的税率征收房产税，免征城镇土地使用税。

(四) 对企事业单位、社会团体以及其他组织按市场价格向个人出租用于居住的住房，减按 4% 的税率征收房产税。

上述与廉租住房、经济适用住房相关的新的优惠政策自 2007 年 8 月 1 日起执行，文到之日前已征税款在以后应缴税款中抵减。与住房租赁相关的新的优惠政策自 2008 年 3 月 1 日起执行。其他政策仍按现行规定继续执行。

各地要严格执行税收政策，加强管理，对执行过程中发现的问题，及时上报财政部、国家税务总局。

特此通知。



财政部

国家税务总局关于认真落实抗震救灾及 灾后重建税收政策问题的通知

国税发〔2008〕47号 财税〔2008〕62号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局：

随着抗震救灾工作的不断深入，灾后重建工作也将陆续展开。为贯彻落实好党中央、国务院关于抗震救灾工作的重要指示精神，积极支持受灾地区做好抗震救灾及灾后重建工作，现就有关税收政策问题通知如下：

各级财政税务机关要将支持抗震救灾和灾后重建工作作为当前一项十分紧迫的重要任务，采取有效措施，认真贯彻落实好现行税收法律、法规中可以适用于抗震救灾及灾后重建的有关税收优惠政策。主要包括：

一、企业所得税

- （一）企业实际发生的因地震灾害造成的财产损失，准予在计算应纳税所得额时扣除。
- （二）企业发生的公益性捐赠支出，按企业所得税法及其实施条例的规定在计算应纳税所得额时扣除。

二、个人所得税

- （一）因地震灾害造成重大损失的个人，可减征个人所得税。具体减征幅度和期限由受灾地区省、自治区、直辖市人民政府确定。
- （二）对受灾地区个人取得的抚恤金、救济金，免征个人所得税。
- （三）个人将其所得向地震灾区的捐赠，按照个人所得税法的有关规定从应纳税所得中扣除。

三、房产税

- （一）经有关部门鉴定，对毁损不堪居住和使用的房屋和危险房屋，在停止使用后，可免征房产税。
- （二）房屋大修停用在半年以上的，在大修期间免征房产税，免征税额由纳税人在申报缴纳房产税时自行计算扣除，并在申报表附表或备注栏中作相应说明。

四、契税

因地震灾害灭失住房而重新购买住房的，准予减征或者免征契税，具体的减免办法由受灾地区省级人民政府制定。

五、资源税

纳税人开采或者生产应税产品过程中，因地震灾害遭受重大损失的，由受灾地区省、自治区、直辖市人民政府决定减征或免征资源税。

六、城镇土地使用税

纳税人因地震灾害造成严重损失，缴纳确有困难的，可依法申请定期减免城镇土地使用税。

七、车船税

已完税的车船因地震灾害报废、灭失的，纳税人可申请退还自报废、灭失月份起至本年度终了期间的税款。

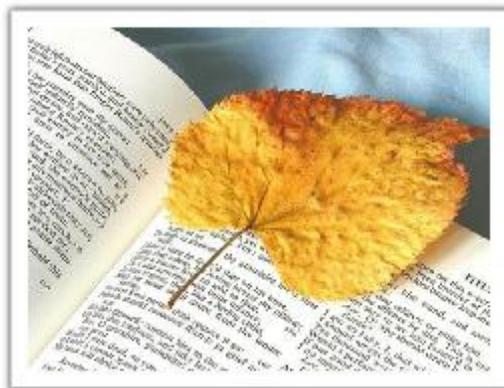
八、进出口税收

对外国政府、民间团体、企业、个人等向我国境内受灾地区捐赠的物资，包括食品、生活必需品、药品、抢救工具等，免征进口环节税收。

九、现行税收法律、法规中适用于抗震救灾及灾后重建的其他税收政策。

财政部 国家税务总局

二〇〇八年五月十九日





国家税务总局

关于出口企业提供出口收汇核销单期限有关问题的通知

国税发〔2008〕47号

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局：

针对部分地区反映出口企业提供出口收汇核销单期限方面的问题，经研究，现将有关事项通知如下：

一、《国家税务总局关于出口货物退（免）税管理有关问题的通知》（国税发〔2004〕64号）第二条第二款中关于出口企业在申报出口货物退（免）税时，向主管退税部门提供出口收汇核销单（远期收汇除外）的期限由180天内调整为自货物报关出口之日（以出口货物报关单〈出口退税专用〉上注明的出口日期为准，下同）起210天内。

二、对于各地试行申报出口退税免予提供纸质出口收汇核销单的出口企业，由《国家税务总局国家外汇管理局关于山东等五地试行申报出口退税免予提供纸质出口收汇核销单的通知》（国税发〔2006〕188号）第四条中规定“核销日期”超过出口货物报关单（出口退税专用）上注明的“出口日期”180天（远期结汇除外）调整为210天。

三、《国家税务总局关于印发〈增值税小规模纳税人出口货物免税管理办法（暂行）〉的通知》（国税发〔2007〕123号）第六条中规定，增值税小规模纳税人在货物报关出口之日起180天内提供出口收汇核销单（出口退税专用）调整为210天内。

四、《国家税务总局关于出口货物退（免）税若干问题的通知》（国税发〔2006〕102号）第四条中规定，代理出口企业须在货物报关之日起180天内向签发代理出口证明的税务机关提供出口收汇核销单（远期收汇除外）调整为210天内。

五、现行出口退税审核系统可通过修改系统设置参数的方式调整出口收汇核销单信息对审时限，请各地按本通知要求自行调整。

本通知自2008年6月1日起执行。

国家税务总局

二〇〇八年五月五日



一、指导思想

根据《中华人民共和国税收征收管理法》及《中华人民共和国契税暂行条例》的有关规定，对于房地产交易中纳税人申报的计税依据明显低于市场价格并且无正当理由的，参照市场价格核定计税价格，逐步将房地产评税技术应用到计税价格的核定工作中，增强核定工作的科学性和权威性，同时在实践中检验评税技术，推动相关税收改革。

二、总体思路

按照房地产评税原理，在测算房地产基准价格和价格影响因素修正系数的工作基础上，开发计税价格核定模块（以下简称“核定模块”），建立房地产交易计税价格核定应用功能，并将其应用到实际征管工作中核定计税价格，用核定结果与纳税人申报价格相比较，按照孰高原则确定计税价格，征收交易环节各项税收。在核定功能的应用过程中，通过定期评测核定效果，及时调整基准价格和价格影响因素修正系数，调整完善核定模块。同时，以公平、简便、有效化解征纳矛盾为原则，在现行税收法律法规框架下，制定适合本地情况的争议处理办法。

三、工作内容

（一）建立房地产交易计税价格核定应用功能

开展此项工作的城市，应根据本地情况选择核定模块的建立方式。首先应考虑利用现有的系统资源：可移植使用现有评税系统中的模块，也可以根据评税原理，完善现有契税征管系统中的相应模块。不具备利用现有系统资源条件的，应根据评税原理重新设计核定模块，核定模块的模型与评税系统的模型间应存在对应关系。

1、移植使用现有评税系统中的模块

已开发评税系统的城市，可直接将评税系统中的评税模块移植应用到征管系统作为核定模块；或者以评税系统为基础，修改相关参数，简化数学模型，形成新的核定模块。

2、根据评税原理，完善现有契税征管系统中的模块

在契税征管系统中已开发应用核定模块的城市，应根据评税原理完善核定模块。

3、以上条件均不具备的城市，可根据评税原理，重新设计核定模块。具体步骤为：

（1）抽样采集数据信息

采集覆盖本地各个区域的房地产数据信息，数据来源包括：从国土、房管等部门取得信息、在税收征管中取得信息、从房地产中介机构取得信息等。采集大批量房地产信息存在困难的，可分区域抽样取得信息。

（2）测算基准价格和价格影响因素修正系数

根据采集数据中的房地产价格构成情况，应用市场比较法原理，将数据分片区、分类别进行整理，测算分片区、分类别房地产基准价格及价格影响因素修正系数。

（3）开发核定模块

以方便征管为原则，按照税务总局规定的有关数据存储、传输标准，应用评税原理开发设计核定模块。

（二）运行、完善房地产交易计税价格核定应用功能

1、试运行核定应用功能

选择部分交易环节税收征收窗口进行核定应用功能的试运行工作，用核定模块核定的价格作为参考计税价格，征收交易环节各项税收。

2、测评核定效果

（1）设置检测指标。选择能够对核定模块的核定结果进行量化评价和分析的检测指标，如：纳税人对于核定结果的投诉量，核定结果与市场交易价格的偏离值等。

（2）采集标准数据。采集房地产成交案例作为检测的标准数据，各地可以根据本地情况确定数据采集量，但每个片区的标准数据一般应不少于5例。标准数据可来源于：房地产市场一手房价格，中介机构提供的二手房成交价格，房地产交易信息网发布的一手、二手房交易价格信息等。

（3）检测核定结果。根据征管人员的反馈意见、纳税人对于核定结果的投诉量及个案的调整数量，确定核定模块的适用性；根据核定结果与市场价格水平的偏离程度，确定基准价格及价格影响因素修正系数设置的合理性。具体检测标准暂由各地根据市场状况和征管实际情况确定。

3、调整完善核定应用功能

根据核定应用功能试运行中发现的问题，适时调整基准价格及价格影响因素修正系数，并对核定模块中的数学模型进行调整。

（三）制定计税价格争议解决机制

按照公平、简便、有效化解征纳矛盾的原则，在现行税收法律法规框架下，制定适合本地情况的争议处理办法，建立争议解决机制：

1、履行事前告知程序。在纳税人申报前，应向纳税人告知虚假申报所需承担的法律责任及相应处罚标准。



2、纳税人对核定价格持有异议的，各地根据本地情况探索解决方式，如可采取：由征收机关指定具有公信力及资质等级的评估机构进行评估，参考评估结果，确定计税价格；由征收机关成立争议处理小组，派人员（两人以上）实地勘察房产情况，根据查看情况参照计算机核定价格，酌情确定计税价格；从银行等相关部门获取房产交易的资金往来记录作为计税依据等方式。

（四）正式运行核定应用功能

核定应用功能的各项检测指标达到标准后，在各交易环节税收征收窗口正式应用核定功能进行计税价格的核定工作。用核定价格与纳税人申报价格进行比较，按照孰高原则，取较大值为计税价格，征收交易环节各项税收。根据核定应用功能实际运行中出现的问题，定期调整核定模块的数学模型。

设有评税部门的，征管部门应将核定应用功能的运行及调整情况，定期向评税部门反馈，提出调整完善评税系统的建议，以便及时研究评税系统模型的调整方案。（工作流程图见附件 1）

四、工作要求

（一）加强组织领导，制定工作方案。开展此项工作的各城市要高度重视此项工作，加强组织领导，配备专门人员，明确工作责任，保障工作的顺利实施。要尽快制定本地具体的工作方案，明确工作范围、工作内容、工作步骤、工作进度安排、工作流程、人员组织和经费预算等。

（二）加强部门配合，广泛采集信息。开展此项工作城市的财政、税务征收部门之间应加强工作沟通，协调好与国土、房管、建设等部门的关系，既要取得相关部门工作上的支持配合，又要主动工作。要广泛收集房地产信息，一方面，建立从国土、房管以及中介机构等部门取得信息的固定信息渠道；另一方面，在税收征管中积累信息，为核定模块提供数据支持。

（三）做好内部协调，建立沟通机制。设有评税部门的，税收征管部门和评税部门要建立信息沟通机制。对于征管中出现的评估问题，评税部门应提供评税技术支持；对于核定模块的调整修正情况，税收征管部门要向评税部门及时反馈。

（四）及时总结经验，定期报告情况。自 2008 年 7 月 1 日起，开展此项工作的各城市每季度初 10 日前要向总局书面报告工作进展情况。首次报告材料中应附送本地区工作方案。（报告内容提纲见附件 2）

附件：1、应用评税技术核定房地产交易计税价格工作流程图（略）

2、关于应用评税技术核定房地产交易计税价格工作情况的报告提纲（略）

国家税务总局

二〇〇八年四月八日

国家税务总局关于车船税征管若干问题的通知

国税发〔2008〕48号

各省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务局，西藏、宁夏、青海省（自治区）国家税务局：

为方便车船税征收，进一步提高征管质量和效率，切实做好车船税的征收工作，根据《中华人民共和国车船税法》（以下简称“税法”）及其实施条例的有关规定，现就车船税征管有关问题通知如下：

一、关于对在车船登记地购买保险代收代缴车船税问题

在一个纳税年度内，纳税人在车船登记地由保险机构代收代缴机动车车船税，并能够提供合法有效完税证明的，纳税人不再向车船登记地地方税务机关缴纳的车辆车船税。

二、关于车船管理权属发生变更的车船征收车船税问题

在一个纳税年度内，已缴纳的车船税的车船变更车船管理权属的，地方税务机关对原车船所有人或管理人不予办理退税手续，对现车船所有人或管理人也不再征收当年度税款；未缴的车船税的车船变更车船管理权属的，由现车船所有人或管理人缴纳该年度的车船税。

三、关于对在车船管理部门登记的新购置车船办理减免税手续问题

为优化办税程序，做好纳税服务，对尚未在车船管理部门办理登记、属于应减免税的新购置车船，车船所有人或管理人可提出减免税申请，并提供车辆或个人身份证明复印件和车船权属证明复印件以及地方税务机关要求的其他相关资料。经税务机关审核符合车船税减免条件的，税务机关可为纳税人开具该年度的减免税证明，以方便纳税人购买机动车交通事故责任强制保险。

新购置应予减免税的车船所有人或管理人在购买机动车交通事故责任强制保险时已缴的车船税的，在办理车船登记手续后可向税务机关提出减免税申请，经税务机关审核符合车船税减免条件的，税务机关应退还纳税人多缴的税款。

四、关于排量汽车的标准问题

凡发动机排量小于或等于1升的微型汽车，应按按照排量汽车的税额标准征收车船税。微型排量汽车如下项指标项目均应符合标准：

- （一）车船登记证书；
- （二）车船行驶证；
- （三）车船出厂合格证；
- （四）车船登记凭证。

五、关于新车计税依据的确定问题

对于按照税法实施条例的规定，无法准确获得自重数值或自重数值不符合规定的微型汽车、三轮汽车、低速货车、专项作业车和轮式专用机械车，由主管税务机关根据车辆出厂状况并参照同类车辆确定计税依据。对于无法获得自重和核定载重值的，可按照车辆的总质量和核定载重值的差值为车辆的自重；无法获得核定载重值的专项作业车和轮式专用机械车，可按照车辆的总质量确定自重。

本通知施行过程中，各地地方税务机关应结合实际情况，充实、完善各项征管制度和办法。对于征管中遇到的实际困难，要及时研究解决，确保车船税征管工作顺利运行。

二〇〇八年五月八日



国家税务总局关于房地产开发企业所得税预缴

国税函〔2008〕299号

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

为贯彻落实新的企业所得税法，确保企业所得税预缴工作顺利开展，经研究，现就房地产开发企业所得税预缴问题通知如下：

一、房地产开发企业按当年实际利润据实分季（或月）预缴企业所得税的，对开发、建造的住宅、商业用房以及其他建筑物、附着物、配套设施等开发产品，在未完工前采取预售方式销售取得的预售收入，按照规定的预计利润率分季（或月）计算出预计利润额，计入利润总额预缴，开发产品完工、结计税成本后按照实际利润再行调整。

二、预计利润率暂按以下规定的标准确定：

（一）非经济适用房开发项目

- 1、位于省、自治区、直辖市和计划单列市人民政府所在地城区和郊区的，不得低于 20%。
- 2、位于地级市、地区、盟、州城区及郊区的，不得低于 15%。
- 3、位于其他地区的，不得低于 10%。

（二）经济适用房开发项目

经济适用房开发项目符合建设部、国家发展改革委员会、国土资源部、中国人民银行《关于印发<经济适用房管理办法>的通知》（建住房〔2004〕77号）等有关规定的，不得低于 3%。

三、房地产开发企业按当年实际利润据实预缴企业所得税的，对开发、建造的住宅、商业用房以及其他建筑物、附着物、配套设施等开发产品，在未完工前采取预售方式销售取得的预售收入，按照规定的预计利润率分季（或月）计算出预计利润额，填报在《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》（国税函〔2008〕44号文件附件1）第4行“利润总额”内。

四、房地产开发企业对经济适用房项目的预售收入进行初始纳税申报时，必须附送有关部门批准经济适用房项目开发、销售的文件以及其他相关证明材料。凡不符合规定或未附送有关部门的批准文件以及其他相关证明材料的，一律按销售非经济适用房的规定执行。

五、本通知适用于从事房地产开发经营业务的居民纳税人。

六、本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。已按原预计利润率办理完毕 2008 年一季度预缴的外商投资房地产开发企业，从二季度起按本通知执行

