

# 目 录

## 财税文苑

- 1 包装物核算中缴纳“两税”会计处理的探讨
- 7 免费提供修理修配劳务的增值税与所得税差异
- 9 关于高新技术企业研发费用核算的几点建议
- 12 中国房地产企业的税收筹划

## 政策解读

- 16 解读国家税务总局令第 25 号：中华人民共和国发票管理办法实施细则
- 19 国家税务总局关于房地产开发企业注销前有关企业所得税处理问题的公告的解读

## 法规速递

- 23 国家税务总局关于企业所得税年度纳税申报口径问题的公告（国家税务总局公告[2011]29 号）
- 24 国家税务总局关于税务机关代收工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告（国家税务总局公告[2011]30 号）
- 25 财政部 国家税务总局关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知（财税[2011]47 号）
- 26 关于企业所得税若干问题的公告（国家税务总局公告[2011]34 号）
- 28 关于一般增值税先征后退工作有关问题的通知（财驻京监[2011]168 号）关于扩大适用
- 29 关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知（财税[2011]50 号）
- 30 国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告（国家税务总局[2011]第 24 号）

## 业务咨询

- 40 退还预缴所得税加算银行利息吗？
- 40 消费者在取得电子发票时应注意什么事项？
- 41 企业取得的代扣代缴个人所得税手续费企业所得税如何处理？
- 41 自制生产设备进项税额是否抵扣？
- 41 本公司销售自产的电梯，并为客户提供安装劳务，请问应征收增值税还是营业税？
- 42 同时符合研发开发费加计扣除和小型微利企业两个企业所得税优惠政策条件的，在享受了研发开发费加计扣除后，是否还可以享受小型微利企业优惠政策？
- 42 支付给外国单位的参展费是否计征营业税？
- 43 修缮与修理修配是缴纳营业税还是增值税？
- 43 用积分购物应该如何缴纳增值税？
- 43 清算中是否还可以享受研发费用加计扣除的优惠政策？

## 常见问题

- 45 常见问题

## 金税动态

- 47 2011 年中国税务咨询师（CTC）认证培训第三期圆满结束

主办单位：中联税务师事务所（广东）有限公司

广东中拓正泰会计师事务所有限公司

主 编：黄志刚

副 主 编：夏春丽

地 址：珠海市香洲柠溪路 338 号 I 段太和商务中心 10 层

邮 编：519001

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

网 址：<http://www.ztzt.cn>

电子邮件：[ztzt@ztzt.cn](mailto:ztzt@ztzt.cn)

珠海金税科技有限公司

编 委：田丽敏 刘庆强

美 编：周梅娟

地 址：珠海市香洲区兴业路52号银桦新村1栋2层

邮 编：519002

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

网 址：[www.zhjinshui.com](http://www.zhjinshui.com)

电子邮件：[service@zhjinshui.com](mailto:service@zhjinshui.com)



# 浅析房产税的计税依据

近几年来，房产税税收政策发生了很多变化；尤其是在该税种的计税依据方面，不断出现一些新的规定。现根据笔者研究，总结归纳如下：

## 一、土地使用权价值的政策

关于房屋所在土地使用权价值是否计入计税房产原值，在房产税征收史上发生了数度改变。

（一）《中华人民共和国房产税暂行条例》第三条规定，（房产自用的），房产税依照房产原值一次减除 10%至 30%后的余值计算缴纳。《财政部税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》（财税地字〔1986〕8 号）第十五条规定，房产原值是指纳税人按照会计制度规定，在账簿“固定资产”科目中记载的房屋原价。按照此时执行的分行业会计制度规定，土地使用税价值是不包含在房产价值之内的，因此，这时的房产税计税依据不包括土地使用权价值。

（二）2001 年发布的《企业会计制度》第

四十七条规定，企业因利用土地建造自用某项目时，应将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。从这时起，房产税计税依据包括了土地使用权价值。

（三）《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152 号）第一条，对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。而自 2007 年开始执行的《企业会计准则》已经再次对房屋价值构成作出了修改：企业取得的土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产核算（房地产开发企业建造商品房除外）。于是这时的房产原值就不再包括土地使用权价值。

（四）刚刚出台的《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）第三条规定，



对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。至此，国家再次明确，房产税的计税房产价值包括土地使用权价值。

## 二、关于房产原值的构成

（一）《财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定》（（1987）财税地字第 3 号）第一条、第二条对房产及房屋附属设备作出了解释，“房产”是以房屋形态表现的财产。房屋是指有屋面和围护结构（有墙或两边有柱），能够遮风避雨，可供人们在其中生产、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。独立于房屋之外的建筑物，如围墙、烟囱、水塔、变电塔、油池油柜、酒窖菜窖、酒精池、糖蜜池、室外游泳池、玻璃暖房、砖瓦石灰窑以及各种油气罐等，不属于房产。房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。主要有：暖气、卫生、通风、照明、煤气等设备；各种管线，如蒸气、压缩空气、石油、给水排水等管道及电力、电讯、电缆导线；电梯、升降机、过道、晒台等。属于房屋附属设备的水

管、下水道、暖气管、煤气管等从最近的探视井或三通管算起。电灯网、照明线从进线盒联接管算起。

（二）根据《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发〔2005〕173 号）第一条、第二条，对房产原值的构成作出进一步规定，为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值。

（三）在《财政部国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税〔2005〕181 号）中，国家对“地下建筑”的房产税政策作出相关规定，凡在房产税征收范围内的具备房屋功能的地下建筑，包括与地上房屋相连的地下建筑以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等，均应当依照有关规定征收房产税。上述具备房屋功能的地下建筑是指



有屋面和维护结构，能够遮风避雨，可供人们在其中生产、经营、工作、学习、娱乐、居住或储藏物资的场所。对于与地上房屋相连的地下建筑，如房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分等，应将地下部分与地上房屋视为一个整体，按照地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。

### 三、关于房产出租

《中华人民共和国房产税暂行条例》第三条规定，房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。现行法律法规还对以下几种特殊情形作出了相关规定：

（一）关于以房产进行投资。《国家税务总局关于安徽省若干房产税业务问题的批复》（国税函发〔1993〕368号）第一条规定，对于投资联营的房产，应根据投资联营的具体情况，在计征房产税时予以区别对待。对于以房产投资联营，投资者参与投资利润分红，共担风险的情况，按房产原值作为计税依据计征房产税；对于以房产投资，收取固定收入，不承担联营风险的情况，实际上是以联营名义取得房产的租金，应根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的有关规定由出租方按租金收入计缴房产税。

（二）出租地下建筑。根据《财政部国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税〔2005〕181号）文件规定，出租的地下建筑，按照出租地上房屋建筑的有关规定计算征收房产税。

（三）无租使用房产。《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）第一条规定，无租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴纳房产税。

（四）约定免收租金期间。《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）第二条规定，对出租房产，租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。

（五）融资租赁。《财政部国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）第三条规定，融资租赁的房产，由承租人自融资租赁合同约定开始日的次月起依照房产余值缴纳房产税。合同未约定开始日的，由承租人自合同签订的次月起依照房产余值缴纳房产税。



# 自产产品用于职工福利的税收与 会计处理的差异与协调

对于自己生产的产品视同销售处理相对比较简单而言较为复杂，它既涉及流转税，又涉及所得税，同时又受会计制度制约。因此，对于自产产品视同销售业务来说，既要考虑增值税规定，又要考虑所得税法规定，同时既要考虑适用企业会计制度，又要考虑适用会计准则，适用不同的会计制度其涉税处理也不尽相同。

## 一、自产产品用于职工福利的税收规定

增值税暂行条例第十六条规定，纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售者，按下列顺序确定销售额。

（一）按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定。

（二）按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定。

（三）按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率)，  
属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额。

对于自产产品来说，如果企业自身不对外销售，同时外界市场也没有同类货物销售就按组成计税价格处理。

企业将自产产品用于本企业职工福利和职工集体福利，应视同对外销售处理，按产品的市场价格计算缴纳增值税，借记“应付职工薪酬——应付福利费”科目，按产品的成本价格，贷记“库存商品”科目，按计算的增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

但在所得税处理上，根据国税函[2008]828号文件规定，视同销售处理要注意区分权属及收入确认条件，出现权属变化的所得税法规定应按视同销售处理。企业将资产移送他人的情形，因资产所有权属发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。属于自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入。

对于用于职工福利的自产消费品应区分情况处理，对于用于职工个人福利的，由于权属发生变化，应按视同销售处理。对于用于集体福利的，由于权属不发生变化，则所得税不按



视同销售处理。

## 二、自产产品用于职工福利的会计规定

按企业会计制度和小企业会计制度规定，企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、经生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面，是一种内部结转关系，不存在销售行为，不符合销售成立的标志，企业不会由于将自产的产品用于职工福利等而增加现金流量，也不会增加企业的营业利润。因此，会计上不作销售处理，按成本转账。

《新会计准则第9号——应付职工薪酬》明确规定：企业以生产的产品作为非货币福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费，计入职工薪酬金额，并确认为主营业务收入，其销售成本的结转和相关税费的处理，与正常商品销售相同。

因此，对于实施不同的会计制度的企业，对于视同销售会计处理是不相同的。

## 三、自产产品用于职工福利的税务处理与会计处理的差异与协调

对于自产应税产品用于集体福利和个人福利，以及企业适用企业会计制度、小企业会计制度和新会计准则都会产生不同的差异，会计处理、税务处理也都会产生不同差异，同时针对不同的差异，企业在年末进行汇算清缴时要

进一步进行调整。这里假设不考虑教育费附加和城市维护建设税。

### （一）自产应税产品用于职工个人福利。

用于职工个人福利，资产权属发生了变化，企业所得税应按视同销售处理。下面举例说明：

[例1]某粮食加工厂本期将自产面粉10袋（每袋10斤）分给本厂职工作为福利，每袋不含增值税市场销售价格为5元，成本价4元。面粉已移送分配。该酒厂应做如下会计分录：

面粉移送分配时：

面粉的市场销售价格 =  $5 \times 10 = 50$ （元）

自用面粉的增值税销项税额 =  $50 \times 17\% = 8.50$ （元）

自用面粉的成本价格 =  $4 \times 10 = 40$ （元）

按企业会计制度（或小企业会计制度）规定，不适用新会计准则的企业做如下会计分录：

借：应付职工薪酬——应付福利费用 48.5

贷：库存商品 40

应交税费——应交增值税（销项税额） 8.5

年末企业所得税汇算清缴时，要调增应纳税所得额50元。同时调增主营业务成本40元。

按新会计准则规定，适用新会计准则的企业做如下会计分录：

借：应付职工薪酬——应付福利费 58.50

贷：主营业务收入 50



应交税费——应交增值税（销项税额）8.50

借：主营业务成本 40

贷：库存商品 40

年末企业所得税汇算清缴时，无需进行应纳税所得额的调整。

## （二）自产应税产品用于集体福利

用于食堂，职工集体福利，不发生权属变化，从企业所得税法角度不视同销售。仍以上例为例，假设用于集体福利，则会计处理仍然不变。

按企业会计准则（或小企业会计准则）规定，不适用新会计准则的企业做如下会计分录：

借：应付职工薪酬——应付福利费用 48.5

贷：库存商品 40

应交税费——应交增值税（销项税额）8.50

年末企业所得税汇算清缴时，不需要进行所得税纳税调整。

按新会计准则规定，适用新会计准则的企业做如下会计分录：

借：应付职工薪酬——应付福利费 58.50

贷：主营业务收入 50

应交税费——应交增值税（销项税额）8.50

借：主营业务成本 40

贷：库存商品 40

年末企业所得税汇算清缴时，要调减主营

业务收入 50 元，同时调减主营业务成本 40 元

## 四、自产应税消费品用于职工福利的税务

### 处理与会计处理的差异与协调

对于自产应税消费品用于集体福利和个人福利，以及企业适用《企业会计准则》、《小企业会计准则》或《企业会计准则》，其会计处理、税务处理都会产生不同差异，同时针对不同的差异，企业在年末进行所得税汇算清缴时要进行调整。（以下举例中假设不考虑教育费附加和城市维护建设税。）

### （一）自产应税消费品用于职工个人福利

自产应税消费品用于职工个人福利，资产权属发生了变化，企业所得税应视同销售处理。下面举例说明：

例：某酒厂本期将自产粮食白酒 10 箱（每箱 10 斤）分给本厂职工作为福利，每箱不含增值税市场销售价格为 500 元，成本价 400 元。酒已移送分配。根据增值税实施条例及细则、消费税实施条例及细则、市场销售价格及企业生产成本计算如下：

粮食白酒移送分配时：

粮食白酒的市场销售价格 =  $500 \times 10 = 5000$   
(元)

自用粮食白酒的增值税销项税额 =  $5000 \times 17\% = 850$  (元)



自用粮食白酒应纳消费税税额 =  
 $5000 \times 20\% + 10 \times 10 \times 0.5 = 1050$  (元)

自用粮食白酒的成本价格 =  $400 \times 10 = 4000$   
(元)

#### 1. 执行企业会计制度 (或小企业会计制度)

而不执行企业会计准则的企业, 应做如下会计  
分录:

借: 应付福利费 5900

贷: 库存商品 4000

应交税费——应交增值税 (销项税额) 850  
——应交消费税 1050

年末企业所得税汇算清缴时, 要调增应纳  
税所得额 5000 元。同时调增主营业务成本 4000  
元。

#### 2. 执行企业会计准则的企业, 应做如下会计

分录:

借: 应付职工薪酬——非货币性福利 6900

贷: 主营业务收入 5000

应交税费——应交增值税 (销项税额) 850  
——应交消费税 1050

借: 主营业务成本 4000

贷: 库存商品 4000

年末企业所得税汇算清缴时, 无需进行应  
纳税所得额的调整。

#### (二) 自产应税消费品用于集体福利

用于食堂等职工集体福利时, 由于不发生  
权属变化, 从企业所得税法角度不视同销售。  
仍以上例为例, 假设用于集体福利, 则会计处  
理仍然不变。

#### 1. 执行企业会计制度 (或小企业会计制度)

而不执行企业会计准则的企业, 应做如下会计  
分录:

借: 应付福利费 5900

贷: 库存商品 4000

应交税费——应交增值税 (销项税额) 850  
——应交消费税 1050

年末企业所得税汇算清缴时, 不需要进行  
所得税纳税调整。

#### 2. 执行企业会计准则的企业, 应做如下会计

分录:

借: 应付职工薪酬——非货币性福利 6900

贷: 主营业务收入 5000

应交税费——应交增值税 (销项税额) 850  
——应交消费税 1050

借: 主营业务成本 4000

贷: 库存商品 4000

年末企业所得税汇算清缴时, 要调减主营业  
务收入 5000 元, 同时调减主营业务成本 4000 元。



# 浅议加强应收帐款的管理

应收账款是企业日常经营活动中的重要环节，产生应收账款的直接原因是存在赊销活动。近年来，企业的应收账款总量逐年增加，应收账款不能及时收回，企业之间拖欠货款现象普遍，呆账和坏账比例逐渐提高，已经影响到企业的正常运转。这不仅对企业的资金流和资金周转带来危害，而且加大了企业的财务和运营风险，容易导致资金链断裂。因此在日常经营活动中，要充分重视应收账款的管理，最大限度地降低应收账款的风险。

## 一、应收账款的定义

应收账款指企业因赊销产品或提供劳务而形成的应收款项，是企业流动资产的一个重要项目。因此，应收账款的管理已经成为企业经营活动中日益重要的问题。

## 二、应收账款的利弊分析

从性质上看，应收账款属于公司的债权，是流动资产的一部分。从财务实践来看，企业应收账款的形成，有利也有弊。一方面，应收账款的形成，有利于扩大销售，增强企业的竞争力；减少库存，降低存货风险。另一方面，应收账款形成的弊端主要表现在以下几个方面：(1)企业资金被客户所占用，降低了企业的资金使用效率，使企业效益下降；(2)虚增了账面上的销售收入，夸大了企业经营成果，账面上利润的增加并不表示能如期实现现金流入；(3)应收账款使企业不得不运用有限的流动资

金来垫付各种税金和费用，加速了企业的现金流出。

## 三、应收账款增多的原因分析

### 1. 赊销现象严重

企业生产经营活动过程的最终目的就是最大限度的实现收益，但是收益的实现是建立在销售收入的基础上的，如何扩大销售收入就成了企业的头等大事。现金流对于企业来说至关重要，资金链的断裂必将使企业面临破产的风险。如此，赊销方式应运而生，赊销不仅可以购买到所需物品，而且还可以延迟付款，一方面解决了自身生产所需的材料等，另一方面，延续了自身使用应付账款的权利，扩大了自己的资金链，使企业自身资金充裕。但是，对于销售方来说，虽然扩大了自己的销售收入，账面上的收益得到增加，但无疑加大了收账的风险，扩大了呆账和坏账的比例。

### 2. 企业的信用状况不甚乐观

赊销方式的诞生和生存基础就是企业的信用。随着市场经济的逐步确立和规范，企业的信用状况已经成为交易的前提条件之一。不过，我国的信用体系尚不完善，信用制度还不健全，人们的信用习惯没有形成，这使得失信的收益往往大于守信的成本。并且，我国的信用考察制度基本上建立在主观决策和判断层面上，缺乏信用的决策系统，网络信用系统也没有建设完成。这些都表明赊销方式赖以生存的基础尚



不完善，面临巨大的挑战。

### 3. 管理制度不完善，缺乏奖惩制度

由于企业面临着残酷的竞争压力，往往将企业销售人员的工资与销售业绩挂钩，这在一定程度上刺激了员工的工作热情，调动了员工的积极性，但是员工往往为了完成销售任务采取赊销的办法。虽然销售任务圆满完成，大大提高了销售量，但也导致了应收账款的增加，这在一定程度上与企业的管理制度和奖惩制度有很大关系。再者，企业没有认真调查取证制定合理的应收账款信用政策，即使制定了相关政策，却因盲目扩大销售量没有认真落实。因此债权债务双方就经济往来的未了事项应定期对账，以明确双方的权利和义务。但是很多企业并未及时、不定期地对账，未根据不同情况采取不同的收账政策，造成资金外流，给企业的正常运营造成压力。

## 四、如何加强应收账款的管理

### 1. 明确内部分工

目前对相当多的企业来说，应注意完善财务制度。在应收账款管理方面应建立以财务部门为主，销售部门参与共同管理的制度。二者相互制约、相互监督。财务部门要控制好赊销额的最高限量，以降低因数量过多而带来呆账、坏账产生的风险。销售部门熟悉客户的有关信誉和产品的市场需求状况，这对于如何确定赊销期限和折扣率有重要价值，特别是应收账款的回收时间以及不同客户的信誉的调查，及其享受的折扣率的确定等内容，销售部门应参与

制定。只有合理的分工，使应收账款的管理与整个资金流动衔接起来，才能强化财务管理，提高企业的经济效益。

### 2. 建立赊销审批制度

在每一笔赊销业务中，应建立按信誉额度大小、进行层层审批制度。即在企业内部要分别规定销售人员、销售部门负责人可批准的赊销权限，限额以上的赊销业务报请总经理审批。必要时由总经理召集财务部、销售部负责人一起根据客户所辖范围，规定各级人员违反赊销审批范围应承担的责任。要加强销售人员的资金回笼意识，进一步完善销售人员的“三包”责任制，对销售人员的业绩实行销售量与货款回收率双项指标进行考核，与奖金挂钩。

### 3. 改进应收账款的对账工作

应收账款对账工作包括两方面内容：一是总账与明细账核对，二是明细账同客户单位往来账目核对。前者是账务部门的内部事务，后者是企业的相关事务。做好应收账款对账工作，目的是保证收账工作能顺利进行。传统的做法，是由财务部门负责对账工作，销售部门则负责收账工作。然而，随着企业之间赊销业务的频繁，这种约定俗成的分工带来严重的负面效应，迫切要求对应收账款对账工作加以改进：

(1) 将企业之间对账工作分两个环节来完成。第一环节是营销人员同本单位财会部门核对应收账款账目；第二环节是营销人员同客户单位核对往来账目，使营销人员成为对账工作的主角。



(2) 借鉴银行定期对账管理模式, 由应收账款会计定期向营销人员提供对账单, 包括账款形式、货款回笼及余额。营销人员按其管理的客户单位设立统计台账, 对产品发出、销售发票开具和货款回笼进行序时记录, 定期同财会部门提供的对账单相核对。出现未达账项及时向财会部门反馈, 由应收账款会计查明原因后进行调整。保证应收账款明细账同相应的统计台账余额一致。

(3) 营销人员同客户单位核对往来账目。对客户单位已入账, 我方尚未入账的款项, 查清记录后向财会部门反馈, 由应收账款会计查明原因后进行调整, 保证统计台账余额同客户单位往来账目余额一致。对营销人员难以对清的往来账目, 可由应收账款会计配合进行。

#### 4、建立和健全往来账户结算登记、核查、

#### 清理制度

企业应严格按会计制度的规定来规范核算, 正确使用会计科目, 及时反映每笔往来款项, 以随时掌握应收账款的形成、回收增减变化情况, 并按月与客户核对和清理。要求制定严格的管理办法, 对过期的应收账款逐笔查清原因, 建档清查, 及时向领导汇报。公司领导应根据查明的情况, 分清责任, 责成有关人员提出明确的处理意见, 制定具体催收计划, 责任到人, 财务部门要跟踪督促执行。

综上所述, 赊销可以扩大销售量, 抢占市场, 但是也会导致坏账额度增加, 提高企业的财务风险, 不利于企业现金流的周转。因此, 在保证市场份额的基础上, 企业应该加强应收账款的管理, 将应收账款的风险降到最低。



## 无形资产会计处理与纳税调整实务

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, 通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地所有权等。企业会计准则规范了无形资产的确认、计量和相关信息披露。新企业所得税法等法律法规规范了无形资产的税务处理。两

者之间存在差异。本文试就其存在的差异分析探讨, 并进行纳税调整。

### 一、无形资产初始计量的会计处理与纳税调整

无形资产通常按实际成本计量, 即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支



出作为无形资产的成本。对于不同来源取得的无形资产，其成本构成不尽相同。外购无形资产，其成本包括买价、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出；投资人投入的无形资产成本，按照投资合同或协议约定的价值确定等。初始确认时，无形资产会计与税法规定之间的差异主要产生于采用分期付款方式购买无形资产和内部研究开发形成的无形资产两种情况。

#### （一）采用分期付款方式购买无形资产的会计处理与纳税调整

无形资产准则规定，采用分期付款方式购买无形资产的，购买价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的成本为购买价款的现值。实际支付的价款与购买价款现值之间的差额，除按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》应予资本化的以外，应在信用期内计入当期损益。

所得税法规定，外购无形资产以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础，无形资产按直线法计算的摊销费用准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于 10 年。由此产生两项差异需要调整：

1. 由于无形资产入账价值与计税基础之间的差异形成的无形资产累计摊销额的差异；

2. 实际支付价款与购买价款现值之间的差异计入当期损益部分形成的差异。

#### （二）内部开发产生的无形资产会计处理与纳税调整

对于企业自行进行的研究开发项目，无形资产准则要求区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行核算。研究阶段的有关支出在发生时应当费用化计入当期损益。开发阶段所发生的支出满足条件的可以资本化，确认为无形资产的成本。按照新企业所得税法的规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。

纳税调整：

1. 税法规定的税前加计扣除金额只在《企业所得税年度纳税申报表》中体现，在计算应纳税所得额时应予调整，不需要进行会计处理。

2. 形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销，也即该项无形资产的计税基础应为开发过程中符合资本化条件后达到预定用途前发生的实际支出的 150%。无形资产的成本小于计税基础，产生暂时性差异，如果该项无形资产并非产生于企业合并，同时初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，不应确



认该暂时性差异的所得税影响。后续计量时的摊销额产生的差异应进行纳税调整。

## 二、无形资产后续计量的会计处理与纳税调整

### (一) 无形资产摊销的会计处理与纳税调整

无形资产准则规定,企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命如为有限的,应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量;无法预见无形资产为企业带来未来经济利益期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产。

使用寿命有限的无形资产,需要在估计的使用寿命内采用系统合理的方法进行摊销。摊销方法有直线法、产量法,受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产,可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销,无形资产摊销金额一般应计入当期损益。新所得税实施细则规定,无形资产按直线法计算的摊销费用准予扣除,无形资产的摊销年限不得低于10年。由于税法的摊销方法和年限与会计规定不同,使无形资产的摊销对损益和所得税的影响不同而产生差异,导致企业需要进行纳税调整。

例1:某企业2008年1月从外购买一项非专利技术,共支付各种费用45万元,该项无形资产预计可使用5年。由于该无形资产的使用前期会使企业收入多,后期收入少,因此企业

决定采用年数总和法进行摊销。该企业所得税税率25%。

2008年摊销额=45×5÷15=15万元

借:管理费用 150000

贷:累计摊销 150000

以2008年为例,会计规定摊销额为15万元,税法规定摊销额为45÷10=4.5万元,会计上比税法上要多摊销10.5万元。无形资产账面价值30万元<计税基础40.5万元,由此产生可抵扣暂时性差异,形成递延所得税资产(10.5万元×25%)2.625万元,则纳税调整为:

借:递延所得税资产 26250

贷:应交税费——应交所得税 26250

### (二) 无形资产减值的会计处理与纳税调整

企业会计准则规定,当无形资产出现减值迹象时,应计算其可收回金额。可收回金额应根据资产的公允价值减去处置费用后的净值与资产预计未来现金流量的现值之间较高者确定。当无形资产账面价值大于其可收回金额时,应计提无形资产减值准备,计入当期损益。无形资产减值准备一经计提不准转回。新企业所得税法规定,企业的各项资产以历史成本为计税基础。企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。由此看出,会计上所确认的无形资产减值损失,



税法上不允许税前扣除，需要进行纳税调整。

例 2：某企业 2008 年 1 月从外购买一项无形资产，共支付各种费用 50 万元，该企业无法预计其为企业带来的经济利益，将其视为使用寿命不确定的无形资产。2008 年年末，对该项无形资产进行减值测试，发现市场上出现了对该无形资产不利的经济因素，使其发生减值，预计可收回金额为 25 万元。则企业的会计处理为：

借：资产减值损失 250000

贷：无形资产减值准备 250000

税法规定无形资产减值损失不允许扣除，只有按直线法计算的摊销额准予扣除，且摊销期为 10 年。2008 年会计确认的 25 万元减值损失税法不允许扣除，2008 年税法确认的无形资产累计摊销额为 5 万元，纳税调整为：

借：递延所得税资产 50000(200000×25%)

贷：应交税费——应交所得税 50000

### 三、无形资产处置的会计处理与纳税调整

无形资产的处置，主要是指无形资产对外出租、出售、对外捐赠，或者是无法为企业带来未来经济利益时，应予转销并终止确认。无形资产处置的会计处理与税法的处理一般不会产生差异。只有利用无形资产进行非货币性资产交换时，可能会产生差异。准则规定当非货币性资产交换不具有商业实质时，按账面价值

入账，不确认转让损益。税法规定将这类业务分为两步：第一步卖出无形资产，应确认收益；第二步买入资产，与一般交易一样。因此，需进行纳税调整。

### 四、企业在财务管理中应注意的问题

#### (一) 关于研发费用是资本化还是费用化的选择问题

新企业所得税法规定企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50%加计扣除，加计扣除部分的顺序为：先抵扣技术开发费，再抵扣加计扣除部分，如技术开发费在当年没有足额抵扣，可以在不超过 5 年的期限内延续抵扣。而加计扣除部分没有足额抵扣的，无论当年还是以后年度均不得抵扣。形成无形资产的，按照无形资产成本的 150%摊销，摊销期不低于 10 年。

无形资产准则规定，内部研发费用资本化是对开发阶段的支出资本化，并且要满足一定条件才能资本化。但由于资本化的五个“条件”在具体实施中较难掌握，需要较多的主观判断，资本化金额大小的确定存在很大的主观性，加之对资本化的时间没有具体的规定，这样给企业留下了很大的选择空间：如果企业有足够的应纳税所得额予以抵扣，选择费用化研发支出



可充分享受税收优惠政策;如果企业没有足够的应纳税所得额可以抵扣,选择资本化研发支出,可在未来的不低于10年的时间享受税收优惠政策。

## **(二) 注意区分无形资产减值准备和累计摊销**

无形资产减值与摊销是无形资产核算的重要组成部分,是无形资产的备抵项目,两者互为补充,共同反映无形资产账面价值的减少,有着许多共同之处。但是它们也存在一些不同之处,如不加以区别,容易导致实务中对两者的关系认识不清。其区别主要表现在以下几个方面:

### **1. 适用准则的区别**

无形资产的摊销在无形资产准则第四章后续计量中作了具体规定,它适用无形资产准则;而对无形资产如何计提减值准备,第二十条规定“无形资产的减值,应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理”,集中体现了资产减值的共同性和系统性。

### **2. 确认范围的区别**

无形资产准则规定,企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命,并对使用寿命有限的无形资产要进行摊销,而对使用寿命不确

定的无形资产则不应摊销。对计提减值准备《企业会计准则第8号——资产减值》中规定,对使用寿命确定的无形资产,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,存在减值迹象时,才对其进行减值测试;对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。可见,计提摊销的无形资产范围不包括使用寿命不确定的无形资产,而计提减值准备的无形资产范围不仅包括使用寿命确定的无形资产,还包括使用寿命不确定的无形资产。因此,计提减值准备的无形资产范围比计提摊销的无形资产范围要广一些。

### **3. 计提基数的区别**

无形资产摊销是以无形资产账面原值减去预计残值后的金额作为摊销基数,并在估计确定的使用寿命年限内计提摊销。已计提减值准备的无形资产,还应扣除已计提的无形资产减值准备的累计金额。使用寿命有限的无形资产,其残值应当视为零。而无形资产减值准备则是针对无形资产账面价值而言的,在期末时按账面价值与可收回金额孰低的原则来计量,对可收回金额低于账面价值的差额计提无形资产减值准备。



## 关于企业投资者向 企业借款纳税事宜的解读

关于企业投资者（个人独资企业、合伙企业除外）向企业借款的涉税问题处理规定，总局先后下发了四个文件。但是不同的文件，其中的用词各不相同。致使纳税人在纳税过程中出现各自不同的理解，对此作者就相关文件如何理解谈一谈自己的看法，供纳税人在实际业务处理过程中参考。

### 一、关于企业投资者向企业借款的税法规定

（一）《财政部 国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税[2003]158号）第二条规定：“纳税年度内个人投资者从其投资企业（个人独资企业、合伙企业除外）借款，在该纳税年度终了后即不归还，又未用于企业生产经营的，其未归还的借款可视为企业对个人投资者的红利分配，依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。”

（二）国家税务总局关于印发《个人所得税管理办法》的通知（国税发[2005]120号）第35条第（四）项规定：加强个人投资者从其投资企业借款的管理，对期限超过一年又未用于企业生产经营的借款，严格按照有关规定征税。

（三）财政部 国家税务总局关于企业为个

人购买房屋或其他财产征收个人所得税问题的批复（财税[2008]83号）文件第一条第（二）项规定：“根据《中华人民共和国个人所得税法》和《财政部 国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税[2003]158号）的有关规定，符合以下情形的房屋或其他财产，不论所有权人是否将财产无偿或有偿交付企业使用，其实质均为企业对个人进行了实物性质的分配，应依法计征个人所得税。

投资者个人、投资者家庭成员或企业其他人员向企业借款用于购买房屋及其他财产，将所有权登记为投资者、投资者家庭成员或企业其他人员，且借款年度终了后未归还借款的。”

（四）《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》（国税发[2010]54号）第二条第（二）项第3款规定：“加强个人从法人企业列支消费性支出和从投资企业借款的管理。对投资者本人、家庭成员及相关人员的相应所得，要根据《财政部 国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税[2003]158号）规定，依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。”



## 二、关于对上述政策的理解

（一）时限为时点，征税范围为投资人借款未用于企业生产经营进行征税

从上述四个文件可以看出，后三个文件都针对财税[2003]158 号的进一步解释，基本的法理应该以 158 号文件精神为基础。即纳税年度内个人投资者从其投资的法人企业中借款，在其纳税年度终了后不归还，借款未用于本企业的生产经营活动，其未归还的借款视为企业对个人投资者的红利分配，依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。这里需要把握一个时点，借款所在纳税年度终了，即 12 月 31 日尚未归还。对于这个时点的确定是一个比较固定标准，只要超过这个时点就要缴纳个人所得税，哪怕投资者在 12 月 30 日在其所投资的企业借款，不是用于企业的生产经营活动，就要缴纳个人所得税。对此，与相关税务机关税务人员沟通，对方认为，只要超过这个时限就要征税，对于针对这种极端行为的征税看起来不是十分合理，但是合法。

（二）时点转为期限，纳税人及征税范围不变

国税发[2005]120 号文件是一个《个人所得税管理办法》的规范性文件，则对于上述不合理现象进行了一个让步规定：国家税务总局关于印发《个人所得税管理办法》的通知（国税发[2005]120 号）第 35 条第（四）项规定：加强

个人投资者从其投资企业借款的管理，对期限超过一年又未用于企业生产经营的借款，严格按照有关规定征税。也就是说，对于个人投资者从其投资的法人企业借款，超过一年期限又未用于企业生产经营的，才按税法相关规定征收个人所得税。这个规定使前述文件时点限定变更为期限划分，未超过一年的先不用征收个人所得税，比较而言则更加合理、合法。

（三）针对不同的纳税人、征税范围，分别采用时点及时限规定征收个人所得税

财税[2008]83 号文件规定：“投资者个人、投资者家庭成员或企业其他人员向企业借款用于购买房屋及其他财产，将所有权登记为投资者、投资者家庭成员或企业其他人员，且借款年度终了后未归还借款的。”

首先，是对于 158 号文件借款人范围进行了扩大，不仅包括投资者个人，还包括家庭成员及企业其他人员；其次借款使用范围进行了限制，即用于购买资产且权属为借款人本人；还有就是借款年度终了后代替了 120 号文件的一年期限。

对此应该作如下解释：对于投资者个人从其投资的法人企业借款用于除 83 号文件列举的用途外，超过一年期限的又未用于企业生产经营的，即本企业生产经营的，则按 158 号文件规定缴纳个人所得税。

如果是用于 83 号文件规定用途的，且在借



一种理解, 54 号文件是对 158 号文件的强

笔者倾向于后一种解释。

## 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

### （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；在境内载运旅客或货物出境；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者个人在境内；同时，将提供劳务的境内单位或者个人给境内扩展到给境外单位或者个人。

（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）项规定的解释，即出租的不动产在境内属于营业税征税范围。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。

“境外单位或者个人在境外向境内单位或者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者个人在境外向境内单位或者个人提供的，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，对于境内单位或者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者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者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者个人是在境内还是境外，也不论是外国单位或者个人，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者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）领域境内单位或者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者个人在境内的标准，只是暂时性的免征。最后，接受劳务的单位或者个人在境内这条标准，不包括境外单位或者个人在境外向境内单位或者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，国际通讯服务。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。



## 对《中华人民共和国车船税法》有关问题的解读

2011年2月25日,第十一届全国人民代表大会常务委员会第十九次会议通过了《中华人民共和国车船税法》(以下简称《车船税法》)。同日,国家主席胡锦涛签署第43号主席令予以公布,自2012年1月1日起施行。

### 一、《车船税法》出台的背景和必要性是什么?

答:2006年12月,国务院废止《车船使用牌照税暂行条例》和《车船使用税暂行条例》,制定了《车船税暂行条例》。《车船税暂行条例》自2007年1月1日施行以来,取得了较好效果。2010年车船税收入241.6亿元,比2006年车船使用牌照税和车船使用税收入总额增长3.8倍。

按照全国人大授权决定和立法法有关规定,国务院制定的税收单行条例在条件成熟时应当上升为法律。现阶段将《车船税暂行条例》上升为《车船税法》的条件已经成熟:一是车船税收从建国初期开征以来,特别是改革开放以来,在税收体制改革过程中,根据情况变化,国务院对车船税收制度做过多次调整和完善,奠定了立法的制度基础。二是在60年的征收实践中,无论税种名称如何变化,车船税的相关制度已经为社会所知晓,并被纳税人所接受。三是近年来我国经济处于快速发展时期,居民

收入提高很快,汽车逐步进入家庭,机动车保有量快速增长。据统计,截至2010年10月,我国汽车产量和销量均超过美国,居世界第一,全社会机动车保有量达到1.99亿辆,成为仅次于美国的第二大机动车保有国。在我国人均资源拥有量少,经济社会发展资源环境承载能力较低,生态环境日益脆弱的情况下,汽车生产与消费的快速增长,面临着石油紧缺、交通拥堵、空气污染等问题。因此,在税制相对稳定,制定法律的条件比较成熟的情况下,有必要将车船税暂行条例上升为法律。

### 二、《车船税法》出台有哪些意义?

答:主要有以下四个方面的意义:一是体现税收法定原则。二是促进税收法律体系建设。三是通过立法完善了税制,体现税负公平。四是作为第一部由条例上升的法律和第一部地方税法律,具有标志性作用。

### 三、与《车船税暂行条例》相比,《车船税法》对相关税制要素作了哪些调整?

答:主要包括以下五个方面:

(一)完善征税范围。《车船税暂行条例》规定,车船税的征税范围是依法应当在车船管理部门登记的车船。不需登记的单位内部作业车船不征税。从车船税财产税性质和公平税负



的角度出发，不论车船是否应向管理部门登记，都应纳入征税范围。《车船税法》不再按车船是否登记来确定是否具有纳税义务，将征税范围统一为本法规定的车船。

（二）改革乘用车计税依据。《车船税暂行条例》及实施细则规定，微型、小型客车（乘用车）按辆征收。车船税作为财产税，计税依据理论上应当是评估价值，但由于乘用车数量庞大且分散于千家万户，难以进行价值评估。考虑到乘用车的排气量与其价值总体上存在着正相关关系，《车船税法》将排气量作为乘用车计税依据。

（三）调整税负结构。一方面，为支持交通运输业发展，《车船税法》对占汽车总量 28% 左右的货车、摩托车以及船舶（游艇除外）仍维持原条例税额幅度不变；对载客 9 人以上的客车税额幅度略作提高；对挂车由原条例规定的与货车适用相同税额改为减按货车税额的 50% 征收。另一方面，为更好地发挥车船税的调节功能，体现对汽车消费和节能减排的政策导向，《车船税法》对占汽车总量 72% 左右的乘用车（也就是载客少于 9 人的汽车）的税负，按发动机排气量大小分别作了降低、不变和提高的结构性调整。一是占现有乘用车总量 87% 左右、排气量在 2.0 升及以下的乘用车，税额幅度适当降低或维持不变；二是占现有乘用车总

量 10% 左右、排气量为 2.0 升至 2.5 升（含）的中等排量车，税额幅度比现行税额幅度适当调高；三是占现有乘用车总量 3% 左右、排气量为 2.5 升以上的较大和大排量车，税额幅度比现行税额幅度有较大提高。

此外，为了体现车船税调节功能，《车船税法》将船舶中的游艇单列出来，明确按长度征税，并将税额幅度确定为每米 600 元至 2000 元。

（四）规范税收优惠。《车船税法》除了保留《车船税暂行条例》规定的省、自治区、直辖市人民政府可以对公共交通工具船给予定期减、免税优惠外，还增加了以下三项优惠规定：一是对节约能源、使用新能源的车船可以减征或免征车船税；二是省、自治区、直辖市人民政府根据当地实际情况，可以对农村居民拥有并主要在农村地区使用的摩托车、三轮汽车和低速载货汽车定期减征或免征车船税；三是对受严重自然灾害影响、纳税困难以及有其他特殊原因确需减、免税的，可以减征或免征车船税。

（五）强化征收管理。考虑到机动车数量庞大，税源分散，仅靠税务机关自身力量征管难度较大。公安机关交通管理部门的机动车管理机构比较健全，制度和管理手段比较严密，在不过多增加工作量的情况下，由其对车船税的征收予以协助，对于提高征收绩效、防止税



源流失具有重要作用。为此,《车船税法》规定:车辆所有人或者管理人在申请办理车辆相关登记、定期检验手续时,应向公安机关交通管理部门提交依法纳税或者免税证明。公安机关交通管理部门核查后予以办理相关手续。

此外,船舶的流动性大,目前对船舶征税在源泉控制上效果不够理想。为此,《车船税法》规定,船检机构应当在提供船舶有关信息方面协助税务机关加强车船税的征收管理。

#### 四、为什么将车船管理人作为车船税的纳税人?

答:车船管理人是指对车船具有管理使用权,不具有所有权的单位。通常情况下,车船的所有人与车船的管理人是一致的。但在我国实践中,经常会出现车船的所有权与管理权分离的情形,如国家机关拥有所使用车船的管理使用权,其所有权属于国家所有。因此,就出现了车船的所有人与车船的管理人是不一致的情况。如果让抽象意义上的国家作为车船的所有人去缴纳车船税,在实践中是无法操作的。所以,《车船税法》将车船管理人也规定为车船税的纳税人。

#### 五、为什么对乘用车按排气量征税?

答:对乘用车按排气量征税,主要基于以下考虑:从理论上讲,车船税作为财产税,其计税依据应当是车船的评估价值。但从实际情

况看,车船价值难以评估。据统计分析,乘用车的排气量与其价值总体上存在着显著的正相关关系,排气量越大,销售价格越高。以2008年国内乘用车的数据为例,排气量与价格之间相关系数高达0.97175。从征管角度看,按排气量征税简便易行,在计税依据方面,排气量是替代价值或评估值的最佳选择。据了解,英国、德国、日本、韩国等都选择以排气量作为机动车保有环节征税的计税依据。如日本对乘用车按10档排气量征税,韩国对乘用车按6档排气量征税。

#### 六、确定乘用车税额幅度的原则是什么?是否普遍增加了纳税人的负担?

答:主要原则有三项:一是考虑各地目前实际执行的税额标准。二是不增加大多数乘用车所有人的税负。三是参照大多数国家乘用车保有环节税负水平。据此,《车船税法》对占比87%的2.0升(含)以下乘用车保持原有税负或适度降低,对占比约为10%的2.0升至2.5升(含)乘用车税额幅度略有提高,对占比不到3%的2.5升以上乘用车税额幅度有较大提高。

此外,《车船税法》对除乘用车之外的货车、客车和船舶(游艇除外)等,基本维持了原有税负水平,对挂车由现行的与货车适用相同税额改为减按货车税额的50%征收。

总的来看,这次车船税立法税负维持不变,



只做结构性调整。

**七、为什么将部分档次乘用车的适用税额设置为前后相交叉？会否造成不同档次、不同地区税额出现倒挂现象？**

答：《车船税法》将税额设置为前后相交叉，主要考虑有三：一是确保 1.6 升以上至 2.0 升（含）排量乘用车的名义税额幅度维持 360 元至 660 元不变。二是为涵盖和照顾现行各地乘用车实际税收负担情况，以避免法定税额与实际税负之间出现差异过大情况，有利于现行条例向新税法平稳过渡。三是考虑经济社会发展情况以及地方政府对机动车节能减排、交通拥堵实施调控的需要，为地方制定具体适用税额预留适当空间。

对税额前后相交叉引起税额倒挂问题，从理论上看，有这种可能性。但从实际情况看，省内税额由地方政府根据本地区乘用车保有情况统一制定，基本上不会出现税额倒挂问题，省际间税额由于地区间相互沟通、协商，税额倒挂出现的可能性也较小。同时，现行《车船税暂行条例实施细则》规定的载客汽车税额也是前后相交叉的，在实践中并未因此产生较大矛盾。

**八、在当前通胀预期比较明显以及国家要逐步提高居民收入的形势下，为什么还要出台车船税法？**

答：出台车船税法的主要原因在于，我国车船税制度已有 60 年的征收实践，目前制度比较稳定，立法条件比较成熟。通过立法进一步完善税制，体现税负公平，并不是为了增加收入。《车船税法》根据“总体税负不变”原则，优化了税负结构。对货车、挂车和船舶（游艇除外），以及 87%左右的乘用车维持或下调了税负，对 13%左右的乘用车增加了税负。作为保有环节征收的税种，车船税对交易价格基本不造成影响。车船税收入规模不大，不会对居民收入在国民收入分配中比重的提高造成大的影响。

**九、为什么对游艇按长度征税？**

答：游艇不同于一般船舶，具有特殊性，其计税依据和税额需要具体研究确定。一般来说，可考虑将净吨位、发动机功率、实际价值和长度作为游艇的计税依据。从净吨位看，由于制造游艇的材料多数由玻璃钢、铝合金等高级材料组成，此类材料具有重量轻的特点，净吨位与其价值关联性较低。从发动机功率看，同一长度的游艇可以根据个性化需要，选择不同功率的发动机，发动机功率大小与其价值也没有必然的正相关关系。从实际价值看，确定游艇的实际价值与确定车辆的实际价值存在同样的困难，在现行征管条件下难以按价格计征。基于此，国际大多数国家都将长度作为游艇的



计税依据，主要考虑是游艇长度与其价值关联性较高，且直观易于测量，从长远考虑，也可较好地避免其他计税依据可能导致的征管漏洞。因此，《车船税法》选择长度作为游艇的计税依据。

#### 十、为什么将游艇的适用税额确定为每米600元至2000元？

答：《车船税暂行条例》将游艇视同普通船舶按净吨位征税，税额偏低，与游艇的实际价格偏差很大。考虑到游艇作为休闲娱乐用品，与乘用车作为代步工具不同，为体现税负公平，《车船税法》将税额具体确定为每米600元至2000元。据了解，目前我国游艇一般长度范围在7.9米到30米之间，按上述税额幅度，税额约为每艘4800元至60000元之间。

#### 十一、为何将扣缴义务人所在地也规定为车船税的纳税地点？

答：扣缴义务人是指承办机动车交强险的保险机构。将保险机构所在地也作为车船税的纳税地点，可使车主在购买交强险时，一并缴纳车船税，这既方便纳税人缴税，使车主少跑路，减少完税所需时间和成本，也避免了车主自行到税务机关交税因不熟悉道路、停车不方便、排队等候等带来的麻烦，并有利于通过源泉控管，提高车船税征收效果。

#### 十二、目前，对乘用车的所有人或管理人

#### 主要征收哪些税，是否属于重复征税？

答：我国目前对乘用车的所有人或管理人征收的税种主要有三个：车辆购置税、燃油消费税和车船税。其中，车辆购置税来源于车辆购置附加费，燃油消费税来源于养路费等收费。这两个税种都是通过费改税而来的，筹集的资金专门用于公路建设和养护。车船税属于财产税，是在保有环节征收的税种。新中国成立以来，车船税已有60年的征收历史，此次车船税立法不是新开征税种，只是立法。这三个税种各有侧重，功能不同，不存在重复征税或重复设置问题。

#### 十三、为什么自2012年1月1日起施行？

#### 2011年应如何征收车船税？

答：《车船税法》自2012年1月1日起施行的主要考虑：一是国务院制定实施条例，地方明确乘用车适用税额，税法宣传及人员培训等各方面工作需要一定准备时间。二是车船税按年征收，自1月1日起施行有利于实现平稳过渡，方便计征。

2011年，仍按现行《车船税暂行条例》及其实施细则和各地制定的征收办法计征车船税。自2012年1月1日起，《车船税法》施行，2006年12月29日国务院公布的《中华人民共和国车船税暂行条例》同时废止。



## 关于居民企业技术转让有关企业所得税 政策问题的通知

财税[2010]111 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：

根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令 第 512 号，以下简称实施条例）的有关规定，现就符合条件的技术转让所得减免企业所得税有关问题通知如下：

一、技术转让的范围，包括居民企业转让专利技术、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种，以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。

其中：专利技术，是指法律授予独占权的发明、实用新型和非简单改变产品图案的外观设计。

二、本通知所称技术转让，是指居民企业转让其拥有符合本通知第一条规定技术的所有权或 5 年以上（含 5 年）全球独占许可使用权的行为。

三、技术转让应签订技术转让合同。其中，境内的技术转让须经省级以上（含省级）科技部门认定登记，跨境的技术转让须经省级以上（含省级）商务部门认定登记，涉及财政经费支持产生技术的转让，需省级以上（含省级）科技部门审批。

居民企业技术出口应由有关部门按照商务部、科技部发布的《中国禁止出口限制出口技术目录》（商务部、科技部令 2008 年第 12 号）进行审查。居民企业取得禁止出口和限制出口技术转让所得，不享受技术转让减免企业所得税优惠政策。

四、居民企业从直接或间接持有股权之和达到 100%的关联方取得的技术转让所得，不享受技术转让减免企业所得税优惠政策。

五、本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。

国家税务总局 财政部

二〇一〇年十二月三十一日

## 关于高新技术企业资格复审期间 企业所得税预缴问题的公告

国家税务总局公告 2011 年第 4 号

根据《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法实施条例》、《科学技术部 财政部 国家税务总局关于印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火[2008]172号）、《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）的有关规定，现就高新技术企业资格复审结果公示之前企业所得税预缴问题公告如下：

高新技术企业应在资格期满前三个月内提出复审申请，在通过复审之前，在其高新技术企业资格有效期内，其当年企业所得税暂按 15% 的税率预缴。

本公告自 2011 年 2 月 1 日起施行。

特此公告。

国家税务总局

二〇一一年一月十日

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。

☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆

## 关于调整个人住房转让 营业税政策的通知

财税[2011]12 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：



为了促进房地产市场健康发展，经国务院批准，现将个人住房转让营业税政策通知如下：

一、个人将购买不足 5 年的住房对外销售的，全额征收营业税；个人将购买超过 5 年（含 5 年）的非普通住房对外销售的，按照其销售收入减去购买房屋的价款后的差额征收营业税；个人将购买超过 5 年（含 5 年）的普通住房对外销售的，免征营业税。

二、上述普通住房和非普通住房的标准、办理免税的具体程序、购买房屋的时间、开具发票、差额征税扣除凭证、非购买形式取得住房行为及其他相关税收管理规定，按照《国务院办公厅转发建设部等部门关于做好稳定住房价格工作意见的通知》（国办发[2005]26 号）、《国家税务总局 财政部 建设部关于加强房地产税收管理的通知》（国税发[2005]89 号）和《国家税务总局关于房地产税收政策执行中几个具体问题的通知》（国税发[2005]172 号）的有关规定执行。

三、本通知自发文次日起执行，《财政部 国家税务总局关于调整个人住房转让营业税政策的通知》（财税[2009]157 号）同时废止。

财政部 国家税务总局

二〇一一年一月二十七日



## 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

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

经研究，现将安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策通知如下：

### 一、关于安置残疾人就业单位的城镇土地使用税问题

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。





一、自 2011 年 1 月 1 日至 2011 年 12 月 31 日，对年应纳税所得额低于 3 万元（含 3 万元）的小型微利企业，其所得减按 50% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税。

二、本通知所称小型微利企业，是指符合《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例以及相关税收政策规定的小型微利企业。

请遵照执行。

财政部 国家税务总局

二〇一一年一月二十七日



## 关于纳税人资产重组 有关增值税问题的公告

国家税务总局公告 2011 年第 13 号

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的有关规定，现将纳税人资产重组有关增值税问题公告如下：

纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

本公告自 2011 年 3 月 1 日起执行。此前未作处理的，按照本公告的规定执行。《国家税务总局关于转让企业全部产权不征收增值税问题的批复》（国税函[2002]420 号）、《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税政策问题的批复》（国税函[2009]585 号）、《国家税务总局关于中国直播卫星有限公司转让全部产权有关增值税问题的通知》（国税函[2010]350 号）同时废止。

特此公告。

国家税务总局

二〇一一年二月十八日

# 中华人民共和国车船税法

中华人民共和国主席令第 43 号

《中华人民共和国车船税法》已由中华人民共和国第十一届全国人民代表大会常务委员会第十九次会议于 2011 年 2 月 25 日通过，现予公布，自 2012 年 1 月 1 日起施行。

中华人民共和国主席 胡锦涛

2011 年 2 月 25 日

第一条 在中华人民共和国境内属于本法所附《车船税税目税额表》规定的车辆、船舶（以下简称车船）的所有人或者管理人，为车船税的纳税人，应当依照本法缴纳车船税。

第二条 车船的适用税额依照本法所附《车船税税目税额表》执行。

车辆的具体适用税额由省、自治区、直辖市人民政府依照本法所附《车船税税目税额表》规定的税额幅度和国务院的规定确定。

船舶的具体适用税额由国务院在本法所附《车船税税目税额表》规定的税额幅度内确定。

第三条 下列车船免征车船税：

- （一）捕捞、养殖渔船；
- （二）军队、武装警察部队专用的车船；
- （三）警用车船；
- （四）依照法律规定应当予以免税的外国驻华使领馆、国际组织驻华代表机构及其有关人员的车船。

第四条 对节约能源、使用新能源的车船可以减征或者免征车船税；对受严重自然灾害影响纳税困难以及有其他特殊原因确需减税、免税的，可以减征或者免征车船税。具体办法由国务院规定，并报全国人民代表大会常务委员会备案。



第五条 省、自治区、直辖市人民政府根据当地实际情况，可以对公共汽车船，农村居民拥有并主要在农村地区使用的摩托车、三轮汽车和低速载货汽车定期减征或者免征车船税。

第六条 从事机动车第三者责任强制保险业务的保险机构为机动车车船税的扣缴义务人，应当在收取保险费时依法代收车船税，并出具代收税款凭证。

第七条 车船税的纳税地点为车船的登记地或者车船税扣缴义务人所在地。依法不需要办理登记的车船，车船税的纳税地点为车船的所有人或者管理人所在地。

第八条 车船税纳税义务发生时间为取得车船所有权或者管理权的当月。

第九条 车船税按年申报缴纳。具体申报纳税期限由省、自治区、直辖市人民政府规定。

第十条 公安、交通运输、农业、渔业等车船登记管理部门、船舶检验机构和车船税扣缴义务人的行业主管部门应当在提供车船有关信息等方面，协助税务机关加强车船税的征收管理。

车辆所有人或者管理人在申请办理车辆相关登记、定期检验手续时，应当向公安机关交通管理部门提交依法纳税或者免税证明。公安机关交通管理部门核查后办理相关手续。

第十一条 车船税的征收管理，依照本法和《中华人民共和国税收征收管理法》的规定执行。

第十二条 国务院根据本法制定实施条例。

第十三条 本法自 2012 年 1 月 1 日起施行。2006 年 12 月 29 日国务院公布的《中华人民共和国车船税暂行条例》同时废止。

附： 车船税税目税额表

税目：乘用车〔按发动机汽缸容量（排气量）分档〕1.0 升（含）以下的 计税单位：每辆 年  
基准税额：60 元至 360 元备注：核定载客人数 9 人（含）以下

税目：乘用车〔按发动机汽缸容量（排气量）分档〕1.0 升以上至 1.6 升（含）的 计税单位：  
每辆 年基准税额：300 元至 540 元备注：核定载客人数 9 人（含）以下

税目：乘用车〔按发动机汽缸容量（排气量）分档〕1.6 升以上至 2.0 升（含）的 计税单位：  
每辆 年基准税额：360 元至 660 元备注：核定载客人数 9 人（含）以下

税目：乘用车〔按发动机汽缸容量（排气量）分档〕2.0 升以上至 2.5 升（含）的 计税单位：  
每辆年基准税额：660 元至 1200 元 备注：核定载客人数 9 人（含）以下

税目：乘用车〔按发动机汽缸容量（排气量）分档〕2.5 升以上至 3.0 升（含）的 计税单位：  
每辆年基准税额：1200 元至 2400 元 备注：核定载客人数 9 人（含）以下

税目：乘用车〔按发动机汽缸容量（排气量）分档〕3.0 升以上至 4.0 升（含）的 计税单位：  
每辆年基准税额：2400 元至 3600 元 备注：核定载客人数 9 人（含）以下

税目：乘用车〔按发动机汽缸容量（排气量）分档〕4.0 升以上的 计税单位：每辆 年基准税  
额：3600 元至 5400 元备注：核定载客人数 9 人（含）以下

税目：商用车客车 计税单位：每辆 年基准税额：480 元至 1440 元 备注：核定载客人数 9 人  
以上，包括电车

税目：商用车货车 计税单位：整备质量每吨 年基准税额：16 元至 120 元备注：包括半挂牵引  
车、三轮汽车和低速载货汽车等

税目：挂车 计税单位：整备质量每吨 年基准税额：按照货车税额的 50%计算

税目：其他车辆专用作业车 计税单位：整备质量每吨 年基准税额：16 元至 120 元 备注：不  
包括拖拉机

税目：其他车辆轮式专用机械车 计税单位：整备质量每吨 年基准税额：16 元至 120 元 备注：  
不包括拖拉机

税目：摩托车 计税单位：每辆 年基准税额：36 元至 180 元

税目：船舶机动船舶 计税单位：净吨位每吨 年基准税额：3 元至 6 元备注：拖船、非机动驳  
船分别按照机动船舶税额的 50%计算

税目：船舶游艇 计税单位：艇身长度每米 年基准税额：600 元至 2000 元



# 业务咨询

## ◆企业筹建期的电费进项税是否可以抵扣?试生产期间呢?

问：公司筹建期的电费 主要为安装设备、搞厂房基建等发生的电费，其进项税可以抵扣吗？

进入试生产期间，发生的电费，其进项税可以抵扣吗？

一边试生产，一边继续进行其他项目的建设，而且电费无法具体分清受益对象时，其进项税能抵扣吗？

答：能否抵扣要根据其用途。判断标准如下：

《增值税暂行条例》规定：

第十条下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；

（二）非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；

（三）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；

（四）国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；

（五）本条第（一）项至第（四）项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

《增值税暂行条例实施细则》规定

第二十一条条例第十条第（一）项所称购进货物，不包括既用于增值税应税项目（不含免征增值税项目）也用于非增值税应税项目、免征增值税（以下简称免税）项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

前款所称固定资产，是指使用期限超过 12 个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。

第二十二条条例第十条第（一）项所称个人消费包括纳税人的交际应酬消费。



第二十三条条例第十条第（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。

第二十四条条例第十条第（二）项所称非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。

第二十五条纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

不属于上述范围的就可以抵扣，有多个项目使用电费，则需要按照合理的比例分摊，不能全部抵扣。

#### ◆06 年发生股权投资损失可否在 2010 年度一次性扣除？

问：我公司于 2006 年发生股权投资损失，主管税务机关已经确认，因没有对应的股权转让所得和投资收益，在当年汇算清缴时就没能在税前扣除。请问，我公司可否在 2010 年度一次性扣除？

答：《国家税务总局关于企业股权投资损失所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 6 号）规定，企业对外进行权益性（以下简称股权）投资所发生的损失，在经确认的损失发生年度，应作为企业损失在计算企业应纳税所得额时一次性扣除。这项规定自 2010 年 1 月 1 日起执行。规定发布以前，企业发生的尚未处理的股权投资损失，按照本规定，准予在 2010 年度一次性扣除。因此，上述公司可在 2010 年度一次性税前扣除。

#### ◆外资股东特许权使用费如何处理？

问：一合资企业，与外资股东鉴定技术转让协议，外方转让产品技术取得一块技术转让费，并还规定在日后年度按产品销售收入的一定比例提成作为使用费，但并不是每年都提，并且数额也不一样，这块费用是否可以在企业所得税前扣除？

答：《中华人民共和国企业所得税法》第八条规定：“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。”因此，技术转让费可以税前扣除。但关联方交易要符合税法相关规定。



#### ◆设立在外省的分支机构如何缴税?

问：我公司总机构已被认定为高新技术企业，适用企业所得税税率为 15%。2010 年初我公司在外省成立分支机构（企业所得税税率为 25%），企业所得税并入总机构缴纳，该分支机构是否还需要在当地预缴企业所得税？如果需要在当地预缴，我公司应如何缴纳总分机构的企业所得税？

答：根据《国家税务总局跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法》（国税发〔2008〕28 号）规定，居民企业在中国境内跨地区设立不具有法人资格的营业机构、场所（分支机构）的，该居民企业为汇总纳税企业，汇总纳税企业实行“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法。企业总机构统一计算包括企业所属各个不具有法人资格的营业机构、场所在内的全部应纳税所得额、应纳税额。总机构、分支机构应分月或分季分别向所在地主管税务机关申报预缴企业所得税。因此，上述公司在外省成立的分支机构企业所得税应由总机构统一计算，但该分支机构仍应向所在地主管税务机关申报预缴企业所得税。同时，国税发〔2008〕28 号文件第十三条规定，新设立的分支机构，设立当年不就地预缴企业所得税。

另外，上述公司被认定为高新技术企业后，总机构和分支机构统一计算应纳税额，并适用 15% 的税率。如果分支机构是在取得高新技术企业证书之后设立的，按照《科技部、财政部、国家税务总局关于印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火〔2008〕172 号）第十四条规定，应在 15 日内向认定管理机构报告，变化后不符合规定条件的，应自当年起终止其高新技术企业资格。

#### ◆增值税实行先征后返的企业，附征的附加税费是否可以退还?

问：增值税实行先征后返的企业，附征的附加税费是否可以退还？

答：根据《财政部、国家税务总局关于增值税营业税消费税实行先征后返等办法有关城建税和教育费附加政策的通知》（财税〔2005〕72 号）规定，对增值税、营业税、消费税（以下简称“三税”）实行先征后返、先征后退、即征即退办法的，除另有规定外，对随“三税”附征的城市维护建设税和教育费附加，一律不予退（返）还。



#### ◆外籍个人从合资经营企业取得的红利是否免税？

问：我公司是一家合资经营企业（台资），董事会决议分配 2010 年度税后利润给台湾个人投资者，请问，是否要缴纳企业所得税？根据财税[2008]1 号文，是说在 2008 年以后形成的利润分配给投资者需要按 10%缴纳企业所得税。但我们有些不明白，因为分配给境外的是个人，而不是企业，根据《企业所得税法》规定，需要征收企业所得税的对象是：居民企业和非居民企业，而个人不属于这两种情况，所以说国税局要按 10%征收企业所得税我们觉得不合理。若是按财税[2008]1 号的规定，它又和大法《企业所得税法》相冲突，所以应以大法为准。另外，如果外籍个人取得的红利以个人所得论的话，根据《财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字[1994]20 号）规定：“二、下列所得，暂免征收个人所得税（八）外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得。”该条款是否有效？我公司分配给台商个人的红利是否要代扣代缴个人所得税？或者要缴纳 10%企业所得税？

答：《财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字[1994]20 号）文件有效，台湾个人投资者从外商投资企业取得的股息、红利所得暂免征收个人所得税。你公司不必扣缴台湾个人投资者的红利所得。由于对方系个人，不存在源泉扣缴企业所得税的问题。

#### ◆股东投入的土地在计算土地增值税时如何扣除？

问：我公司是一家国有房地产开发企业，股东将一块部分开发的土地投资给我公司作为实收资本增加。该地块取得时缴纳的出让金等为 1 亿元，投资进我公司时按评估值作价 5 亿元，增值部分当时已按规定缴纳土地增值税。我公司将该开发后进行了销售。请问我公司在计算缴纳土地增值税时，该土地是否可按 5 亿元作为土地成本计算扣除额？

答：根据《财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税[2006]21 号）文件第五条规定：“关于以房地产进行投资或联营的征免税问题，对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]048 号）第一条暂免征收土地增值税的规定。”

股东已就投资宗地申报缴纳土地增值税，你公司应按评估值 5 亿元作为取得土地使用权的成本，在计算土地增值税时作为扣除项目处理。



#### ◆房地产企业利用地下设施修建了地下车库并取得收入如何列支？

问：房地产企业利用地下设施修建了地下车库，并将该车库转让取得收入。根据财税〔2009〕31号文件第三十三条规定，利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。请问，文件中所称“作为公共配套设施进行处理”是否指该车库无论是否对外销售，均一次性计入开发成本，待停车场出售时，一次性确认收入而不能结转成本？

答：根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31号）第三十三条规定，利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。同时，该文件第二十七条规定，公共配套设施费包括在开发产品计税成本支出中。因此，利用地下基础设施形成的停车场所应计入开发成本，待停车场所出售时，一次性确认收入，同时不能再结转成本。

#### ◆免税收入和不征税收入有什么区别？

问：免税收入和不征税收入有什么区别？

答：免税收入项目由《企业所得税法》规定，企业取得的各项免税收入所形成的各项成本费用，除另有规定者外，可以在计算企业应纳税所得额时扣除。免税收入项目范围很明确，目前税法规定只有以下四类：

- （一）国债利息收入；
- （二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；
- （三）在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益；
- （四）符合条件的非营利组织的收入。

需要注意，除上述四类免税收入外，不能任意扩大免税收入的范围，对企业取得的政府补助，不属于免税收入，而应该根据不征税收入的相关规定确认是否属于不征税收入。

不征税收入与免税收入的最大区别在于，企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

不征税收入主要分为三类，且有明确的定义和解释，只有符合规定的收入才能确认为不征税收入从企业的应纳税所得额中扣除。



(一) 财政拨款。是指各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

(二) 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金。

行政事业性收费，是指依照法律法规等有关规定，按照国务院规定程序批准，在实施社会公共管理，以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务过程中，向特定对象收取并纳入财政管理的费用。

政府性基金，是指企业依照法律、行政法规等有关规定，代政府收取的具有专项用途的财政资金。

(三) 国务院规定的其他不征税收入。是指企业取得的，由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。对企业在 2008 年 1 月 1 日至 2010 年 12 月 31 日期间从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

- 1、企业能够提供资金拨付文件，且文件中规定该资金的专项用途；
- 2、财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；
- 3、企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

#### ◆境内企业在境外提供劳务是否需要征收营业税，有无相关文件规定？

问：境内企业在境外提供劳务是否需要征收营业税，有无相关文件规定？

答：营业税暂行条例以后，对纳税义务的确认原则由原来的“属地”原则改为“属地+属人”原则。境内企业在境外提供劳务是否需要征收营业税，可根据以下原则进行判定：

属地原则。劳务发生地在境内时。无论劳务提供者或者劳务接受者是境内单位和个人还是境外单位和个人，都需要在境内纳税。

属人原则。劳务发生地在境外时。如果提供劳务方是境内单位和个人，除提供建筑业、文化体育业（除播映）劳务暂免征收营业税外，其余劳务均要征收营业税。

如果提供劳务方是境外单位和个人，而接受劳务方是境内单位和个人，除提供的文化体育业（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，不征收营业税外，其余劳务均要征收营业税。需要征收营业税比较典型的有设计服务、咨询服务等。



## 防伪开票



### ◇专用发票和普通发票的购买与读入

企业持税控 IC 卡到税务机关购买专用发票和普通发票，税务机关将所购买发票的发票种类、发票数量等电子信息写入税控 IC 卡，税控 IC 卡每次最多可以购买 5 卷发票，在写入企业税控 IC 卡的同时税务端在发票发售子系统中将记录这些发票的流向信息。

企业在获取发票的电子信息和纸质发票后，进入开票系统，点击“发票管理”模块中的“发票读入”菜单，系统弹出“您确认要从 IC 卡读入发票吗？”，单击“确认”，此时开票系统会将企业购买的所有发票信息一次性全部读入金税卡，并显示发票读入成功的提示信息，此时，企业应将获取的纸质发票与电子发票信息进行核对，核对无误后方可开具发票。

### ◇征期抄税

每月到了征期抄税起始日（一般为每月 1 至 15 号，期间有国家规定的节假日税局会相应延长），当企业进行发票填开等相关操作时系统就会提示：“金税卡已到抄税期，请您及时抄税”，此时企业无法开具发票，必须进行抄税处理操作（如果企业的开票数量为 0，也必须进行抄税），即将金税卡中的发票领用存汇总信息和发票明细数据写到税控 IC 卡中。否则，发票填开功能将被禁用，无法开票。企业执行抄税处理后，系统自动恢复开票业务功能为可用状态，但要注意的是抄税后必须在每月的征期内将所抄的税额上报税局（到税局前台抄税或使用远程抄报税软件），若逾期仍未上报则金税卡锁死，直到企业报税成功后重新进入系统方能自动解锁。

### ◇非征期抄税

非征期抄税是为了解决开票量大的企业，金税卡和税控 IC 卡存储空间有限的问题，当企业开票量达到一定值（64K 的 IC 卡：1350 张，32K 的 IC 卡：630 张），存储空间已满时，系统会提示“发票明细区满抄税提示”，此时企业只要将这部分发票抄税后，就可以继续开具发票了，抄出的税可以随时到税务机关进行当月抄税。但对于开票量不是很大的用户，完全没有必要使用此功能，只需要在征期抄一次税即可，以免增加企业和税务机关的负担。



若在非征期抄税了，则需要税务机关进行抄税以免数据丢失。征期时，也抄一次税，才能正常报税。

### ◇系统初始化

系统初始化是对防伪税控开票子系统的初始状态进行设置，这是初次使用本系统时首要的操作，如果初次使用本系统时未进行初始化，则以后可能会造成数据的混乱。初次安装防伪税控开票子系统软件时，必须进行初始化操作功能，而使用本软件进行了一定时间的业务处理之后，切勿轻易使用本功能。只有当原来的业务数据有误且无法通过备份数据恢复时才能使用本功能，否则正常的发票数据将被清空。进行系统初始化可以建立本系统使用的全套数据库，清空系统所有的开票数据，即会删除本帐套中所有的业务单据、清空各项累加信息且不可恢复，因此执行前必须慎重，建议在此操作前要做一次数据备份。请在操作前，咨询当地防伪税控服务单位。

## 税控开票系统接口

税控开票系统接口（财务 ERP 软件与防伪税控开票系统的接口）

### 一、接口系统包含部分

导入接口：从企业信息管理系统（财务软件、ERP/MRPⅡ、进销存、销售管理软等系统）导入待开票销售数据，或者使用 EXCEL、TXT 等文件直接导入进行管理的待开票数据，经税控接口系统处理后发送到防伪税控开票系统进行处理。

### 二、主要功能

1、数据快速导入 2、数据批量校验 3、合并拆分 4、发票加密 5、发票批量打印 6、手工开票 7、折扣处理 8、发票回写 9、统计查询 10、小数点差额自动调整

### 三、适用的企业管理系统

SAP 软件、ORACLE 软件、用友、金蝶等

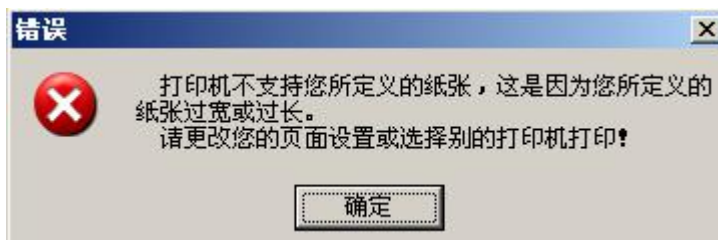
### 四、服务与联系

珠海金税科技有限公司 0756-8888696



## 常见问题

### 1、开票时，提示：



解决方法：把针式打印机设为默认打印机。

操作方法：开始——设置——打印机和传真机，对针式打印机图标（鼠标右键），选设为默认打印机。

### 2、我开完发票后就到税所买回新发票，但未报税，现在客户退回发票，那我应该直接作废发票还是再开红字发票呢？

解决方法：使用防伪开票的用户，当月的可以直接作废，隔月的需要开红字票。

注意点：当月的开具的发票，已经核销，对方退票，则作废发票后，重新把新的发票核销表交给税局即可！

### 3、增值税专用发票打印出来在右上角会出现发票号码及发票代码，发票号码及发票代码都出现在日期月份的正上方，是不是我的系统出现问题？

回答：不是系统问题，该发票为正常发票。防伪开票升到 6.15 后，对于使用新型金税卡客户，可以开具密文为 108 位的发票，其中发票号码和发票代码在发票右上角。对于旧金税卡客户，没有开具密文为 108 位的发票的功能，所以只能开具密文为 84 位的发票。



#### 4、发票上盖公司章或者财务章，可以吗？

回答：《中华人民共和国发票管理办法》（修订）将于 2011 年 2 月 1 日起施行，第 22 条“开具发票应当按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性如实开具，并加盖**发票专用章**”。

特别关注事项：《中华人民共和国发票管理办法》（修订）第 35 条“违反本办法的规定，有下列情形之一的，由税务机关责令改正，可以处 1 万元以下的罚款；有违法所得的予以没收：（一）应当开具而未开具发票，或者未按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性开具发票，或者未加盖**发票专用章**的”的规定，开具发票不允许加盖单位财务印章，没有刻制**发票专用章**的纳税人，尽快自行到公安机关刻制**发票专用章**。

5、大家好!我想问一下,开票系统中自己所添加的规格型号,如何导出?!!!因为每次都要一个个找,很麻烦和浪费时间,我想将数据导出系统,放在 EXCEL 中,以便查找,请高手指教!

回答：关于如何导出的问题，防伪开票软件不具备把商品导出 EXCEL 功能。你可以通过使用税票通软件实现商品导出 EXCEL 功能，也可以按照客户筛选在某个时间段的购买情况。

解决方案：打开税票通，客户可以查到相对应的发票资料并选择导出。若初次使用的客户，需要采集发票后，才能正常在税票通查到。

#### 温馨提示：如何导入？

回答：关于如何导入的问题，防伪开票软件不具备该功能你可以通过使用税控开票系统接口同时实现导入和导出。



## 2011 年中国税务咨询师 (CTC) 认证培训 第三期圆满结束

由广东省珠海市金税科技有限公司主办的第三期中国税务咨询师（以下简称 CTC）认证培训班顺利举行，并在 2011 年 03 月 26 日圆满结束认证培训及资格考试。来自 80 多家服务单位的 86 位学员参加了此次培训。

经过第一期、第二期 CTC 成功举办的经验，本次 CTC 认证培训班整个过程顺理成章的进行，已经逐步在珠海区体现出中国税务咨询师品牌的建设、知名度的影响力。

结合前两期的经验分析，我们珠海金税科技有限公司 CTC 学习中心仍然坚持认证培训班全程配置专业的辅导员和班主任原则，以便更好的协助各位学员解决专业上的知识疑问以及日常开班的服务协助，力求专业与服务的完美结合。

第三期 CTC 培训班仍然是五天的学习与交流，大家均能较好地提高自己的实际应用水平，达到理想的效果。第三期 CTC 认证培训班仍然请到的是我们优秀的师资力量奚卫华、刘国东两位讲师主讲税，让学员们学习到更多有关如何应对税务稽查方面技巧，提高了税务统筹安排的基础理论和实际应用的能力。而我们参加 CTC 培训的学员主动利用工作之余配合上课，与我们的讲师及专业辅导员、班主任进行了良好的互动。

由刘国东讲师自撰的专业税务书籍《“税”主沉浮——企业所得税法与汇算清缴实务 600 问》一书，在 2011 年 03 月 26 日和 27 日刘国东讲师任课的这两天，学员们有幸一览书籍，并获得了大家的一致好评，也让学员们受益匪浅，起到了画龙点睛的用处。



让我们一起期待 CTC 第三期学员们顺利考证成功，共同热情准备我们的学员集体聚会，新的一年新的展望，愿我们在 2011 年共同的努力下让中国税务咨询师 CTC 认证培训班越办越成功，更多的学员学业有成，在工作岗位上更好的实现。