

内部刊物

仅供参考

目录

◎ 刊首语	1	祝福新春
◎ 财税视野	2	关于合并内外资企业所得税的几点思考
	4	加速折旧：三思而后行
	6	如何才能有效掌控企业的现金流
◎ 业务指南	9	对视同销售业务缴纳所得税几种会计处理方法的比较分析
	11	审计与税务负债表日后调整事项的差异与协调
	13	三种方法下会计差错更正如何作账
	15	怎样“广告”才节税
	16	增值税筹划误区：不考虑筹划对象的客户纳税人成本变化
◎ 业务咨询	17	增值税有关问题
	17	固定资产折旧
	18	房产税
	18	视同销售
	19	手续费的账务处理
	19	增值税相关账务处理
	19	税前列支问题
	20	所得税问题
	20	增值税发票问题
	20	以物抵债账务问题
◎ 地方财税	22	关于网上办税系统有关调整的通知
	22	国家税务总局发出通知提示纳税人个人所得税自行申报有关事项
	23	税务总局关于税控收款机税控 IC 卡灌装、初始化及异常处理工作流程的公告
◎ 法规速递	27	广东省国税系统出口退（免）税档案管理办法（试行）
	30	中华人民共和国国务院令 第 452 号
	37	国家税务总局关于印发《企业所得税汇算清缴管理办法》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 副 主 编：叶颖仪 编 委：罗叹 向纬

地 址：珠海市吉大海滨南路光大国际贸易中心 1808—1811 室

邮 编：519015

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

电 话：0756-3322336

传 真：0756-3322339

祝福新春

——陈军

新春，总是属于那些像春天一样的烂漫的人们。有春的耳朵、春的心跳、春的歌吟……才有春天的感悟。才能成为春天的人们，也才拥有真正的春天。

春天早已不是一个季节。春天是精灵，它是冬季炉火上那跳动的光焰，它是恋人树下那清凉而又明媚的轻叹，它是夏夜绿荫下闪烁的绿色萤光，它是一部古典书中字里行间缓行的亮点，它是你发间的嫩香，它是我心灵铁壁上的一抹微雕……

祝福孔子的告诫；祝福李白的月光；祝福大江东去；祝福杨柳岸残月晓风；祝福成功；祝福不见的凝眸；祝福飘忽的相思；祝福山高月小，水落石出；祝福四壁虫声，月白风清；祝福洞箫；祝福长笛；祝福心跳；祝福血凝；祝福初吻；祝福挥手；祝福朝阳；祝福雪消。

祝福那深秋之夜的遥远石板路上微响的马车。

祝福你唇边那紧咬着的熟透而又再生的苦涩。

祝福情感的鸥鸟所迎拥的那如丝如雾的小雨。

祝福伐木者盘桓绿色之后那酒醉神迷的浩歌。

祝福宣纸上一折一顿泼墨挥洒的矫健的奔马。

祝福红袖间如梦似幻般的花间莺语般的呢喃。

祝福大江入海直捣黄龙汗如雨下秋风大散关。

祝福高山崩雪一泻千里黄沙劲吹冰河入梦来。

啊——啊——这是新春的朝阳之血在喷涌！

关于合并内外资企业所得税的几点思考

改革开放以来，我国分别颁布了《中华人民共和国外商独资企业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，按不同的资金来源和所有制性质分别立法，形成以内资企业、外资企业两套所得税制度并存为特征的“双轨制”所得税制模式。不可否认，在当时对外资市场准入限制较多的情况，这种“双轨制”弥补了外资投资环境的缺陷，为中国的经济发展争取到了大量宝贵的外资。然而，随着我国改革开放的不断推进及社会主义市场经济体制的建立和完善，情况发生了重大变化，如果说在改革开放初期市场准入等方面限制较多的情况下，外资企业享受税收的“超国民待遇”有利于外资与内资的公平竞争，避免对外资歧视的话，那么目前则形成了对内资企业的“逆向歧视”。特别是目前我国已经步入 WTO 后的过渡期，两套税法并行给予外资的“超国民待遇”给我国经济带来了更严重的问题。若不及时实施企业所得税并轨改革，内资企业与既在资金、技术等方面就具有优势、又在税收方面享受优惠的外资企业进行竞争，必然会给民族企业带来更为严峻的挑战。实施企业所得税的并轨改革，既是大势所趋，更是迫在眉睫。

一、我国目前所处的经济环境是合并的最佳时机

第一，从对外开放所处的阶段来看，我国已经由“为外资创造投资机会”向“外资寻找

投资机会”转变。根据国际经验，外资是否进入一个国家，税收只是因素之一，而且并不一定是主要因素。例如，乌拉圭曾是世界上对外资征税最低的国家，但它对外资的吸引力并不大；美国尽管对外资企业不实行税收优惠，但过去它一直是世界上吸收外国直接投资最多的国家。我国安定的政治环境，低廉的劳动力成本以及巨大的国内市场等其他有利条件是其他国家所无法比拟的。尤其是加入 WTO 之后，中国经济一直保持着强劲的增长势头，越来越多的外商认识到中国具有其他国家和地区所不具有的巨大市场潜力和商机。

第二，从国际税收的角度来看，我国直接减免的税款对外资企业补贴效果不明显，最终实际上补贴了投资国政府。如果外资来自于实行“税收饶让”制度的国家，我国的税收优惠政策会给外资企业一定的特别利润空间。但如果外资来自于不实行“税收饶让”制度的国家，则我国的税收优惠可能对投资者的影响就比较小，甚至没有影响。尽管目前中国已经同 100 多个国家签订了“税收饶让”协定，但依然还有很多国家没有签订，如美国。美国作为中国很大的一个投资来源国，对中国的税收饶让是不承认的，所以对于美国投资者来说，有没有这种低税率的税收优惠根本没有影响。比如一个美国企业在中国经营享受 15% 的优惠税率，当企业把利润汇回美国时，由于美国的所得税税



率是 34%，所以其还需补交另外 19% 部分的所得税。

第三，从目前我们所处的经济环境来看，现在正是税制改革的良机。我国财政收入近年来的持续高速增长，特别是 2004 年超过 5000 亿元的巨大增长，给平稳推行这项改革提供了强大的财税支持，给国家承受减税压力提供了缓冲的空间。

第四，税制改革的技术性设计，也会减少对外资的冲击。企业所得税并轨改革如果能够与增值税转型改革同时推出，两种改革对外资企业利益的“一增一减”效应，有利于熨平利益波动；另外，增设过渡期，对老外资企业延长目前优惠政策的时间，也可以减缓冲击力度。

二、合并两税的设想

要建设统一、开放、竞争、有序的现代市场体系，使内外资企业在税收方面享受同等待遇，必须对目前我国企业所得税制进行全面改革，建立统一、公平、规范与简明的所得税制。

(一) 按照“统一性”原则，合并两税，建立统一的所得税模式

选择两税的合并的模式时，不仅要借鉴国际经验，还要充分考虑我国的实际情况，统一后的企业所得税制，应尽量避免重复征税。从目前来看，我国有很多不具备企业法人资格的公司，如个人独资企业和合伙企业等无限责任公司，如果将这些公司也纳入企业所得税征收范围，必然会出现征完企业所得税后，对出资者个人所得还要征收个人所得税的双重征税问

题。因此，我们应借鉴国际经验，所得税征收范围限定于“法人”资格的企业或单位，对不具备法人资格的企业仅对其征收个人所得税。这样，不仅解决了重复征税问题，而且还将纳税人的范围扩大为所有企业法人，而不论其是否具有公司形态。

(二) 按照“中性”原则，建立“低税率、高效率”的新税制

第一，新税制应继续执行目前的“古典制”税制，即企业取得的所有利润都要缴纳税款，企业支付给股东的股息不能在税前扣除；股东取得的股息必须作为投资所得再重新计算缴纳企业所得税或个人所得税。

第二，借鉴目前内资所得税法中的有关规定，采取单一比例税率和累进税率相结合的形式，这样既可以比较直接的反映横向公平原则，又能较好的体现纵向公平原则，符合我国国情，即：纳税人的年应纳税所得额不超过 3 万元的，适用 15% 的税率，超过 3 万元不满 10 万元(含)的部分，适用 20% 的税率，当纳税人的应纳税所得额超过 10 万元的，不再适用超额累进税率，而是就应税所得额全部适用 24% 的比例税率。这样，新税制不仅体现了量能负担原则，而且与目前所得税征管模式非常接近，操作性强，可以顺利实现新旧税制的衔接。此外，适中的税率还可以保证所得税收入的适度水平和调控能力。

(三) 按照“宽税基”原则，扩大计税收入项目。新税制应根据我国实际情况，重新设

计计税收入标准，扩大计税收入范围，严格限定免税收入，充分体现宽税基的原则。而且，拓宽税基也有利于简化税务机关的征收和管理，减少避税的情况。

（四）按照“公平”原则，统一扣除项目

现行的企业所得税制对内资企业的歧视，主要表现为税前扣除标准不同，其中最突出、对内资企业影响最大的就是职工工资支出和福利支出的列支标准与外资规定的不同，直接影响到内外资企业对人才的竞争。对外资企业来说，企业员工工资和福利费用可以在税前据实抵扣，因而外资企业实际负担的员工工资与其支付的员工工资是一致的；而内资企业来说因税前扣除标准不同，实际负担的员工工资高于支付的员工工资。如，内资企业要吸引每月工资 10000 元的人才，则每月要为此支付企业所得税为： $(10000 - 800) \times 33\% = 3036$ 元，即企业实际要负担 13036 元。而外资企业如果吸引该人才，它可以将工资提高到 13000 元。

针对目前内资企业在人才竞争中处于劣势的情况，新税制应重点改进工资和福利项目的税前扣除办法，既不能按目前外资所实行的无限扣除法，也不能按目前内资执行的 800 元计税工资扣除标准，而应根据我国现阶段的经济

发展和生活水平重新制定标准，可以参考个人所得税新起征点的标准。

（五）按照“导向性”原则，改区域性优惠为产业性优惠，改直接优惠为间接优惠

合并后的新税制不应完全取消税收优惠政策，但要做一些调整。第一是改区域性优惠为产业性优惠，对外商投资企业的税收优惠应将过去的全面优惠变为特定优惠。税收优惠应最大限度地给企业营造公平竞争的市场环境，而且优惠的程度要从国情出发，结合整体投资环境来考虑。第二是避免直接优惠方式，多采用间接优惠方式。从实践上看，减免税的直接优惠措施效果并不十分理想，它以牺牲国家即期的税收收入为代价，还要受税收饶让、资本输出国税率高低、税收管辖权等国际税收因素的制约，难以使外国投资者直接受益，优惠的税金白白补贴了投资者所在国政府。因此，统一后的新税制应借鉴国际惯例，采取税收抵免、亏损结转、加速固定资产折旧、再投资退税等间接优惠措施，这些措施不受国际税收因素的制约，才能真正达到使投资者直接受益的税收优惠目的。

（作者：审计署驻太原特派办 张宁）

加速折旧：三思而后行

在许多企业财务人员的眼里，尽最大可能使用加速折旧是减少需缴纳企业所得税的最好方法。企业如果不计提折旧，会增加应纳税所

得额，所得税也会增加许多；如果计提折旧，会加大成本费用减少利润，从而使所得税减少。折旧抵减税负的作用，被称为“折旧抵税”或



“税收挡板”。根据《企业会计制度》的规定，企业固定资产计提折旧的方法可以在直线法、工作量法、双倍余额递减法、合计年限法中选择。其中，双倍余额递减法、会计年限法属于加速折旧方法，可以在资产使用的前期多提折旧，抵减应纳税所得额，从而少缴税款。

其实，无论采用哪种折旧方法，所计提的折旧总额都是相同的，总体上不会减少企业所得税。加速折旧的意义在于加速折旧可使固定资产成本在使用期限内加快得到补偿，可以使后期成本费用前移，前期会计利润后移。企业前期利润少，纳税少；后期利润多，纳税较多。从而使所得税递延缴纳，相当于使用一笔无息贷款为自己企业的生产经营服务，而且不存在任何财务风险。但是，按照税法规定，企业固定资产的折旧方法一般应采取平均年限法，需要加速折旧的须经当地主管税务机关审核，报国家税务总局批准后执行。因此，并不是想加速折旧就可以的。

对固定资产折旧进行筹划时，除了考虑是否可以采取加速折旧外，选择加速折旧还应考虑其他影响因素，在下面三种情况中，采取加速折旧须慎重，否则不仅达不到节税的目的，反而会增加税负。

税收减免期加速折旧法会反向影响税负

企业所得税目前实行比例税率，固定资产在使用前期多提折旧，后期少提折旧，在正常生产经营条件下，这种加速折旧的做法可以递延缴纳税款。但若企业处于税收减免优惠期间，加速折旧对企业所得税的影响就是反向的，不仅不能少缴税，反而会多缴税。

例如万华公司 1999~2003 年每年不提折旧

前的应纳税所得额为 1000 万元，需提折旧的固定资产原值为 2000 万元（残值忽略不计），没有其他纳税调整事项，1999 年、2000 年为免税期。如果采用直线法，每年的折旧额为 400 万元；采用双倍余额递减法，各年折旧额分别为 800 万元、480 万元、288 万元、216 万元、216 万元。采用直线法，5 年内平均每年税负 = $(3000 - 1200) \times 33\% \div 5 = 118.8$ （万元）；采取加速折旧法，平均每年税负 = $(3000 - 288 - 216 - 216) \times 33\% \div 5 = 150.48$ （万元）。显然采用加速折旧法比使用直线法平均每年增加税负 31.68 万元。

加速折旧在 5 年补亏期亦可能增加企业税负

《企业所得税暂行条例》和《外商投资企业和外国企业所得税法》对内、外资企业的亏损弥补期限和办法做出了统一规定，即企业发生年度亏损，可以用下一纳税年度的所得弥补，但最长不得超过 5 年。

由于税法对补亏期限作了严格限定，企业必须根据自身的具体情况，对以后年度的获利水平做出合理估计，使同样的生产经营利润获得更大的实际收益。特别对一些风险大、收益率高且不稳定的科技企业更要合理规划，避免加速折旧给企业带来不利影响。

荣通公司采用加速折旧，当年亏损总额 1000 万元，此后连续 5 年的税前收益总额为 700 万元，则此 700 万元可全额弥补亏损，无需纳税，余下的 300 万元亏损须用税后利润弥补；而与荣通公司规模相当的鼎丰公司采用直线法计提折旧，当年亏损总额 700 万元，此后连续 5 年的税前收益总额为 700 万元，则 700 万元亏



损可全额用税前收益弥补，实际税负为零。同样的收益，因为折旧方法不同，荣通公司比鼎丰公司增加税负 $300 \times 33\% = 99$ （万元）。

加速折旧应服从企业利益最大化

在现行体制下，我国企业的会计报告一般应向工商、税务、财政、金融等部门及投资各方提供，上市公司还需定期向社会公众公告其财务报告。财务报告是反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件，报告使用人据此可计算销售净利率、资产周转率、净资产收益率、资产负债率等财务指标，以判断企业的盈利能力、偿债能力、成长发展能力、资产运营状况等，作为决策的主要依据。

如果仅仅从减轻税负的角度选择加速折旧，导致企业出现亏损，使投资者认为企业的盈利能力差，不予注入资金，自然会使企业错

失发展壮大的机遇，如同捡了芝麻、丢了西瓜，得不偿失。还有许多民营企业为了不缴所得税，通过采用加速折旧等方法让报表出现巨额亏损，一旦需要去银行贷款，报表反映的亏损让银行望而却步即是例证。

企业要生存、发展、获利，销售增长无法回避，而销售增长的财务意义是资金增长。完全依靠内部筹资会限制企业发展，完全依靠外部筹资也会因财务风险太大而无法实现，因此企业应该把加速折旧放到整体经营决策中考虑，不要为减少税负造成连续亏损，无法取得支持销售增长的资金，从而影响企业的发展。

总之，企业选用加速折旧时，要充分关注税收优惠期、5年补亏期，趋利避害；要运用管理会计的方法，注意税收与非税收因素，进行统筹安排，谋取企业利益最大化。

如何才能有效掌控企业的现金流

当前，在中国企业战略转型重组的第三次浪潮中，企业更多的是通过横向兼并，以图占领更多的市场份额，但并购之于企业绝非易事，稍有不慎即有可能堕入财务黑洞。很显然，企业控制好现金流至关重要。而李嘉诚与郭广昌的投资战略，正是基于要保证良好的现金流。

现金管理的目的就是在保证企业生产经营活动所需现金的同时，尽可能节约现金，减少现金持有量，而将闲置的现金用于投资，以获取更多的投资收益。换言之，企业应该在降低

风险与增加收益之间如何寻求一个平衡点，以确定最佳现金流量。

那么，如何才能掌控企业的现金流？基本原则之一就是首先要有稳定的收入。如果没有稳定的收入，管理现金将无从谈起。那如何才能获得稳定的收入？稳定收入的取得是从降低风险开始的，在这一点上李嘉诚的投资战略堪称楷模。

投资回报期不同的业务



李嘉诚的思路是：不同的业务有着不同的回报期，对当前经济状况敏感度也不同。通常回报期短的业务，对当前经济状况较为敏感，这些业务的好处是在经济好的时候抓住时机获得较丰厚的利润，而现金流量也比较连续，例如：零售和酒店。通常回报期长的业务，受当前经济状况影响较低，这些业务的好处是收入稳定，但资本投资较为巨大，例如：基建和电力。

如果公司的业务大部分是回报期短的业务，盈利波动就会非常大。如果公司的业务大部分是回报期长的业务，资金回流会比较慢，而且因为资本投资较为巨大，容易出现资金周转不灵的风险。最理想的是将不同回报期的业务进行组合，以实现回报期上的风险分散。“长和系”的不同业务有着不同的回报期，确保了每段时间都有足够的资金回流，以资助长回报期业务。

透过收购稳定回报业务，也能将盈利波动幅度降低，从而达到平滑盈利的效果。除此之外，稳定回报项目还有其策略性的一面，例如：它能提供稳定现金流，有助于集团内其它业务的发展，再者它能降低遇到困境时出现财务或资金困难的机会。

投资不同地域的业务

而且，为了获得稳定的投资收入，在李嘉诚的投资战略安排中，他采取了分别投资于不同地域同一业务的方式。比如“和记黄埔”的货柜码头业务：“和黄”1977年成立后，一直将货柜码头作为其业务发展的重头戏。从上个世纪90年代初开始，此项业务便开始不断向海

外扩展。集团于1991年收购了英国最繁忙的港口菲力斯杜港，迈出了全球化拓展的第一步。之后的数年里，“和黄”就已经将其货柜码头业务扩展至全球不同的策略性地理位置，包括中国内地、东南亚、中东、非洲、欧洲和美洲的15个国家与地区。目前，“和黄”经营着全球30个港口，共169个泊位。根据“和黄”1995-2001年年报资料显示，货柜码头业务的收入这几年仍然是稳步增长。

货柜码头业务的总收入能保持稳定的增长，主要原因在于其港口业务分散在不同地区，无论集团面临什么样的经济大环境，各港口受影响程度都不尽相同。所以，在不同的时期，表现好、盈利增长快的地区往往可以支持表现相对较差、盈利增长缓慢甚至呈负增长的地区，使码头业务的整体盈利始终保持正增长。

采用增资方式投资

李嘉诚的投资堪称楷模，而一些国内企业的做法也值得借鉴，复星集团就是一例。近年来，郭广昌和他的“复星系”展露了最具想象力的运作模式：投身行业整合，公司投资收购范围涉及生物制药、房地产、信息产业、商贸流通、金融、钢铁、汽车等领域，直接和间接控股参股的公司超过了100家。而复星投资的核心，就是现金流的平衡。

复星如何掌控现金流？“我们主张以增资为主，不主张转让，因为增资的现金流就在我们的体系里面。”复星实业总经理汪群斌说。

2003年，复星巨资要约收购“南钢股份”（600282），则体现了其操控现金流的高超技艺。

这次收购简单来讲，就是复星出现金，南钢集团出资产，双方成立合资公司，由复星控股。然后通过增资，合资公司收购“南钢股份”。经过这样安排，收购资金仍掌握在复星手中。

为缓解出资压力，复星分两步走：“先设立、后增资”。第一步，复星三家关联公司以现金出资 6 亿元，南钢集团以一些经营性资产出资 4 亿元，成立合资公司“南钢联合”。而第二步双方同比例增资，复星仍以现金增资，南钢集团则以“南钢股份”股权增资。

采用控股方式投资

除了主张用增资方式收购以外，复星还有一个主张，就是控股。还以收购南钢为例：南钢集团以“南钢股份”股权增资，需经政府批准。而审批需要时间，况且先期成立的合资公司已由复星控制，所以复星第二步增资所需的现金就可通过各种融资安排来实现。另外，根据合资协议，为了“南钢联合”的增资收购，复星需要先期缴付 2.1 亿元。加上事先设立合资公司的 6 亿元资金，复星共出资 8.1 亿元就达到收购的目的，而且作为控股股东，这 8.1 亿元还在复星控制之中。

合资公司的最终注册资本 27.5 亿元，27.5 亿元的 60% 是 16.5 亿元。这样，一个需出资 16.5 亿元的合资计划，在精巧安排下，只需要 8.1 亿元的初期出资即可实现。

如果按照常规思路，往往是直接收购 60% 的“南钢股份”股权，而如果按照“南钢股份”2002 年年底的净资产数据 174253 万元计算，那

就意味着即刻有超过约 10 亿元的现金要流出复星集团。

而且“南钢股份”2002 年年底的货币资金余额高达 9 亿元。这大大减少了复星的筹资压力，因为复星集团 2002 年年底的货币资金余额只有 12 亿元。

现金流的行业战略

前文中提到，零售和酒店等行业的现金流比较连续，也是一种投资的好选择，具体说来，这就是掌控现金流的行业战略。近年来一些有实力的大企业投资流通业，就是冲着现金流去的。新希望集团总裁刘永好就坦言：新希望进军流通业的原因之一，就是零售业具有连续的现金流。而且在复星实业的战略版图中，商业流通领域对于复星也具有很重要的战略意义，复星旗下的联华超市、豫园商城，有遍布全国的连锁药店，有 200 亿的零售额，按照国内的惯例，起码有 3 到 4 个月的时间，大约有 60 亿的供货商的资金可以延期支付。

除此之外，还有一些特殊的行业，也有充沛的现金流量，比如旅游业。德隆就把旅游业作为了自己的主导产业来发展，除了因为新疆丰富的旅游资源优势外，就是看好了旅游业的运营模式。正如德隆的一位负责人所说的那样：“德隆进入旅行社业最大原因是，这个行业的赢利模式有别于其它任何行业。其它行业是先投入再收钱，而旅行社组织的国内外旅游业务都是先收钱再做事。”这种资金停留的时间差，可以为企业运作提供广阔的空间。



对视同销售业务缴纳所得税几种会计处理方法的比较分析

《增值税暂行条例实施细则》规定企业有 8 种行为属于视同销售业务，应该缴纳增值税，但没有明确指出其中涉及的所得税如何处理。在 8 种行为中除“将货物交付他人代销；销售代销货物；设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）除外”3 项业务发生时一般均通过正常营业收入帐户核算，不在本文讨论范围之内。其余 5 项业务会计准则仅规定“企业将自产产品分配给股东或投资者的”在会计处理上做销售核算，剩余 4 项均按产品成本计价，不做销售处理，例如：某企业将自产产品用于在建工程，产品成本 100 万元，销售价 120 万元（不含税），增值税率 17%。目前企业通常帐务处理为：

借：在建工程	1204000
贷：产成品	1000000
应交税金—应交增值税销项税	204000

显然，这 4 种业务的帐务处理存在着忽视所得税的问题，围绕如何体现企业应纳所得税有些同志撰文提出一些方法，本文试图通过对这些方法的分析，旨在能对这一问题的解决提供一个参考。

方法一：有人提出为简化核算程序，将视同销售业务均通过“产品销售收入”核算，同时结转成本，结合本例做帐务处理为：

借：在建工程	1404000
贷：产品销售收入	1200000
应交税金—应交增值税销项税	204000

同时，借：产品销售成本	1000000
贷：产成品	1000000

这种方法的好处在于：既保证增值税和所得税足额缴纳，又简便易行。但也存在比较严重的缺陷：1、使“产品销售收入”、“产品销售成本”及“在建工程”帐户虚增，导致会计信息失真。众所周知，企业会计信息主要是为外部信息使用者服务，真实、可靠是信息的基本要求。视同销售业务不会为企业带来真实的经济利益流入，不是真正意义的销售，这样处理必然误导信息使用人，不符合公认会计准则。2、与现行会计准则规定不一致。持这一观点的同志依据的是《企业所得税暂行条例实施细则》第五十五条规定：“纳税人在基本建设、专项工程及职工福利等方面使用本企业的商品产品，均应作为收入处理”，因而就将视同销售业务均作为销售收入处理。其实这是对税法的曲解，税法目的是要明确以上业务应按收入足额纳税，但企业会计处理必须依据会计准则。所以，我们不赞成这种观点。

方法二：有些同志为了避免虚增收入和成本，又提出另外一种方法：发出产品以成本计价，但需同时将收入和成本之间差额转入本年利润帐户，仍以本例做帐务处理为：

借：在建工程	1404000
贷：产成品	1000000
本年利润	200000
应交税金—应交增值税销项税	204000

这种方法比方法一要合理得多，然而仍然



存在会计信息失真的问题：1、虚增（减）“本年利润”。导致与本年利润相关的一系列财务指标失灵，如：销售利润率、成本利润率、每股净收益等。2、“在建工程”失真。持这一观点的同志认为这样处理的在建工程成本更能真实地反映其市场价值。其实不然，一般来说，在建工程都要最终转为固定资产，会计准则规定固定资产必须按实际发生的成本入帐。如果这样处理，不但虚增本年利润，同时还把部分所得税资本化为工程成本，违背会计准则。所以，我们也不赞成这种做法。

方法三：还有些同志提出对这种因会计准则和税法核算口径不一致而产生的差异，都可以按照企业对所得税“永久性差异”的处理方法对待，在发生时不做帐务处理，只在明细帐中摘要反映，期末返还是从摘要栏中调出，在正常销售利润上再加上视同销售利润得出应纳税所得额，计缴所得税。这样做的好处是保证了所有会计信息的真实性。但实践中暴露出的问题是：每期末都需要逐笔调整出视同销售业务，而当企业业务较多时，无疑非常繁琐；另外，由于应税所得不通过帐户反映，不易掌握，还会使偷、漏税有可乘之机。这种方法有待改进。

基于以上分析，我们提出如下改进思路：增设“纳税差异”和“销售利润”两个帐户登记视同销售收入与成本间差额。其中：“纳税差异”借方登记销售收入大于成本数，贷方登记销售收入小于成本数。“视同销售利润”则与之相反。纳税期末在正常销售利润基础上加上“纳税差异”借方发生额或减去贷方发生额，也可以加“视同销售利润”贷方发生额或减去

其借方发生额，从而调整出本年应税利润。计算完所得税后两个帐户对冲结平，期末无余额。本例可做帐务处理为：

借：在建工程	1204000
贷：产成品	1000000
应交税金—应交增值税销项税	204000
同时，借：纳税差异	200000
贷：视同销售利润	200000

调整完所得税后两个帐户对冲。这样处理的好处是：1.维护会计信息的真实、可靠性。这样做帐务处理把视同销售业务通过单独科目反映，不涉及正常业务信息，所以不会使原有信息失真。2.保证所得税足额缴纳。由于所得税是以收入扣减成本后的差额为计税依据，我们直接计算出该差额然后加入本期利润中会使会计核算更简便。3.减少会计人员和税务人员的工作量，提高效率。由于发生视同销售业务时即做帐务处理，在有关科目中登记，所以期末只需通过调整该科目的发生额就能计算出应纳税所得额，从而减少会计工作量。同时，把这一方法作为一项制度实施，税务人员就能以此为依据，如果企业会计人员不做帐，则完全可视同其舞弊处理，从而在制度上堵住漏洞。4.保持与会计准则规定的一致性。5.将视同销售业务通过“纳税差异”和“视同销售利润”帐户核算，使企业会计信息披露更加公开化，使信息使用人对企业经营了解更深，并可作为相关决策的依据。

本文转载自《吉林财税》



会计与税务资产负债表日后调整事项的差异与协调

根据《企业会计制度》的规定，资产负债表日后发生的调整事项，应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样，做出相关账务处理，并对资产负债表日已编制的会计报表做出相应的调整。举例说明如下：

假设甲股份有限公司（以下简称甲公司）2003年4月销售给乙企业一批产品，价款为580万元（含应向购货方收取的增值税额），乙企业于5月份收到所购物资并验收入库。按合同规定，乙企业应于收到所购物资后一个月内付款，但由于其财务状况不佳，到年底仍未付款。甲公司于12月31日编制2003年报时，对该项应收账款提取坏账准备58万元（假定坏账准备提取比例为10%，税务允许按0.5%计提），将该项应收账款按522万元（ $580-58$ ）列入资产负债表“应收账款”项目内。2004年3月2日，甲公司收到乙企业已进行破产清算的通知，甲公司预计可收回40%的应收账款。甲公司所得税采用债务法核算，2004年2月15日完成了所得税汇算清缴。假定财务报告批准报出日均为次年4月30日，所得税率为33%；公司按净利润的10%提取法定盈余公积，按净利润的5%提取法定公益金，提取法定盈余公积和法定公益金之后，不再做其他分配。

根据会计制度的规定，甲公司在接到乙企业通知时，首先应判断该笔业务属于资产负债表日后事项中的调整事项，并应根据调整事项的处理原则进行处理。

(1)补提坏账准备290万元($580 \times 60\% - 58$):

借：以前年度损益调整—管理费用 290万元
贷：坏账准备 290万元

(2)日后调整事项期间，由于已完成所得税汇算清缴，债务法下，不应调整报告年度的应交税金，但要调整所得税费用和递延税款。因此，在汇算清缴时，如无其他的纳税调整因

素，假定甲公司会计利润为725万元，当时，甲公司应交税金为257.433万元{ $[725 + (580 \times 10\% - 580 \times 0.5\%)] \times 33\%$ }，可抵减时间性差异为55.10万元（ $580 \times 10\% - 580 \times 0.5\%$ ），递延税款（借方）为18.183万元（ $55.10 \times 33\%$ ），所得税为239.25万元（ $257.433 - 18.183$ ）；日后调整事项出现后，时间性差异发生变化，按照新的计提坏账的标准计算，时间性差异为345.10万元（ $580 \times 60\% - 580 \times 0.5\%$ ），递延税款（借方）为113.883万元（ $345.10 \times 33\%$ ）。显然，递延税款（借方）少记95.70万元（ $113.883 - 18.183$ ），应调整：

借：递延税款 95.70万元
贷：以前年度损益调整—所得税 95.70万元

(3)将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：利润分配—未分配利润 290万元
贷：以前年度损益调整 290万元

(4)调整利润分配有关数字：

借：盈余公积 43.5万元（ $290 \times 15\%$ ）
贷：利润分配—未分配利润 43.5万元

(5)调整报告年度会计报表相关项目的数字（略）。

(6)调整2004年3月份资产负债表相关项目的年初数（略）。

根据税法的规定，要按照实际发生原则确认收入和扣除成本费用。属于差错期的经济业务，应当确认差错期的所得。对已证实发生了资产减损、销售退回及获得或支付赔偿等事项，应在实际发生年度确认收入或成本费用。鉴于此，对上例中的资产负债表日后调整事项，甲公司在申报所得税时需要进行纳税调整，重新确认报告年度和当期的应纳税所得。具体来说，会计与税务上的差异主要体现在以下三个方面：



确认时间的差异对于某些调整事项而言，虽然会计和税法都允许确认所得，但二者在确认所得的时间上有不同的规定。如坏账损失，在会计上可以根据预估的金额提取坏账准备，调整以前年度损益；而现行税法规定，除经税务机关批准，可以按照每年年末应收账款一定比例提取坏账准备之外，纳税人的坏账损失都应在实际发生时，据实计入发生当期的税前扣除项目。再如销售退回，在会计上应将库存商品和应收账款冲回，同时将销售收入与销售成本之间的差额作为以前年度损益的调整项目；而根据现行税法的规定，销售退回必须调整当期损益，在销售退回实际发生的当期确认应纳税所得额。这种所得确认时间上的差异，在某些情况下往往会造成应纳税额计征数的差异，如两个年度适用所得税税率不一致，或者某个年度享受所得税的减免优惠等。

确认金额的差异 对于某些调整事项而言，会计处理要求全额确认损益，而现行税法可能不允许确认所得，或者不准全额确认所得。比如长期投资减值准备，在会计上应当全部计入损益，但现行税法规定，长期投资减值准备不得作为所得税前的扣除项目。再如坏账准备，在会计上可以于计提时全部计入损益；但现行税法只允许按照不超过年末应收账款余额 0.5% 的比例提取，超过部分不准在所得税前扣除。

确认条件的差异 对于某些调整事项而言，虽然会计和税法都允许确认所得，但二者在确认所得的条件和依据上有不同的规定。如坏账损失，在会计上可以根据坏账损失的实际发生数和坏账准备的计提数，直接确认损益；而作为所得税前的扣除项目，则必须在扣除前报经税务机关批准。再如销售退回，在会计上可以根据原先入账的销售收入和销售成本以及退回货物的验收入库记录，直接确认损益；而在调整应纳税所得额时，则必须依据购买方退回的原始发票，或者销售方按照税法规定另行开具的红字发票予以确认。

此外，所得税的调整，因所得税会计处理方法和所得税是否汇算清缴完毕不同而不同：

应付税款下 所得税未汇算清缴完毕，应调整报告年度应交税金和所得税费用；所得税已汇算清缴完毕，不应调整报告年度应交税金和所得税费用，而作为本年度的纳税调整。

纳税影响会计法下 所得税未汇算清缴完毕，应调整报告年度应交税金、递延税款和所得税费用；所得税已汇算清缴完毕，应调整报告年度递延税款和所得税费用，但不调整应交税金，应交税金作为本年度的纳税调整。

若上例中，甲公司所得税采用应付税款法核算，在 2004 年 3 月 2 日前未完成所得税汇算清缴，会计又如何处理呢？

(1) 补提坏账准备 290 万元 $(580 \times 60\% - 58)$ ：
借：以前年度损益调整—管理费用 290 万元
贷：坏账准备 290 万元

(2) 在资产负债表日后调整事项期间，由于未完成所得税汇算清缴，如无其他的纳税调整因素，假定甲公司会计利润为 725 万元，在应付税款法下，无论任何差异，均未做调整，当时，应交税金为 257.433 万元 $\{ [725 + (580 \times 10\% - 580 \times 0.5\%)] \times 33\% \}$ ：

借：所得税 257.433 万元
贷：应交税金 257.433 万元

由于未完成所得税汇算清缴，应调整报告年度的应交所得税和所得税费用：

借：应交税金 95.7 万元 $(290 \times 33\%)$
贷：以前年度损益调整—所得税 95.7 万元

(3) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：利润分配—未分配利润 194.3 万元
贷：以前年度损益调整 194.3 万元

(4) 调整利润分配有关数字：

借：盈余公积 29.145 万元
贷：利润分配—未分配利润 29.145 万元

(5) 调整报告年度会计报表相关项目的数字（略）



三种方法下会计差错更正如何作账

在会计差错更正的方法里,有3种方法:(1)本期发现与本期相关的会计差错;(2)本期发现与以前期间相关的非重大会计差错;(3)本期发现与以前期间相关的重大会计差错。

一、资料:

1、甲公司于2000年5月份发现,当年1月份购入的一项管理用低值易耗品,价值1500元,误计为固定资产,并已提折旧150元,该低值易耗品尚未领用。

2、甲公司于2000年5月份发现,1999年购置的一台设备发生的安装费2000元,计入了“管理费用”账户,由此产生的差错少提折旧50元,假定该设备的折旧计入“制造费用”科目。另外,本月份还发现,上年从承租单位收到的一笔设备租金1800元(属于1999年度租金),误计入“其他应付款”科目的贷方。假定该公司设备租金收入作为其他业务收入处理。

3、甲公司于2000年5月份发现,1999年对外出售了一批产品,账上借计了“银行存款”234000元,贷计了“其他应付款”234000元。1999年底未作任何调整分录,销售成本也没有作相应结转。该批产成品账面成本为120000元。假定所得税按应付税款法核算,所得税税率为

33%,该公司按净利润的10%提取法定盈余公积,按净利润的5%提取公益金,不考虑城市维护建设税和教育费附加。

二、要求:

分析甲公司上述会计差错的类型,并作出更正的会计分录。

三、解答:

1、分析:该差错属于“本期发现与本期相关的会计差错”,应直接调整本期相关项:

会计处理为:

借: 低值易耗品	1500
贷: 固定资产	1500
借: 累计折旧	1500
贷: 管理费用	1500

2、分析:由于该笔错误的金额相对于整个公司来说并不大,不足以影响会计报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断,因此,应按照“本期发现与以前期间相关的非重大会计差错”方法进行更正。对此类差错,不调整会计报表相关项目的期初数,只需直接调整发现当期与前期相同的相关项目。其中,属于影响损益的,应直接计入本期



与上期相同的净损益项目；属于不影响损益的，应调整本期与前期相同的相关科目。

会计处理为：

(1) 借：固定资产 2000

贷：管理费用 2000

(2) 借：制造费用 50

贷：累计折旧 50

(3) 借：其他应付款 1800

贷：其他业务收入 1800

3、分析：由于该笔错误额较大，应按照“本期发现与以前期间相关的重大会计差错”进行更正。对于发生的重大会计差错，如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整；如不影响损益，应调整会计报表相关项目的期初数。在编制比较会计报表时，对于比较会计报表期间的重大会计差错，应调整各该期间的净损益和其他相关项目，视同该差错在产生的当期已经更正；对于比较会计报表期间以前的重大会计差错，应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益，会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。

1999年少计销售收入20万元，少计增值税销项税额3.4万元，多计存货12万元，少计利润8万元(20-12)，少计所得税2.64万元(8

×33%)，少计净利润5.36万元(8-2.64)，少提法定盈余公积0.536万元(5.36×10%)，少提公益金0.268万元(5.36×5%)。

会计处理为：

(1) 补记收入：

借：其他应付款 234000

贷：以前年度损益调整 200000

应交税金—应交增值税(销项税额) 34000

(2) 补转成本：

借：以前年度损益调整 120000

贷：产成品 120000

(3) 调整所得税：

借：以前年度损益调整 26400

贷：应交税金—应交所得税 26400

(4) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：以前年度损益调整 53600

贷：利润分配—未分配利润 53600

(5) 调整利润分配有关数字：

借：利润分配—未分配利润 8040

贷：盈余公积—法定盈余公积 5360

盈余公积—公益金 2680

本文转载自《中国税务报》



怎样“广告”才节税

不少企业在广告策划时，成本意识不足，没有考虑到不同的广告方式企业承担的赋税不同。因此，结合企业的实际情况，选择适合的广告宣传方式十分重要。

委托广告公司宣传比企业自己宣传成本低。例如，某摩托车制造厂制作一批宣传条幅，向当地工商等相关部门申报审批后，悬挂在诸多繁华商业街道醒目处，以提高企业知名度，为此花去费用 20 万元。而在达到同等效果的情况下，委托广告公司则需支付促销费用 24 万元。单从费用上比较，企业自己操作促销比委托广告公司节约 4 万元。

按照会计制度规定，企业发生的广告费可以全额计入营业费用。但根据税法的相关规定，企业自己操作发生的促销费用只能作为业务宣传费在企业所得税前列支。而通过广告公司宣传，则可以按广告费在企业所得税前扣除。但这两项费用税前扣除的规定比例是不同的，广告费支出在每一纳税年度不超过销售（营业）收入 2% 的，可据实扣除。超过部分可无限期向以后纳税年度结转。并且自 2001 年 1 月 1 日起，制药、食品、日化、家电、通信、软件开发、集成电路、房地产开发、体育文化和家具建材商城等行业的企业，每一纳税年度可在销售（营业）收入 8% 的比例内据实扣除广告支出。超过比例部分的广告支出可无限期向以后纳税年度结转。而业务宣传费每一纳税年度在不超过销售（营业）收入 5% 范围内的，可据实扣除。显然，业务宣传费可在税前扣除的比例较广告费可在税前列支的比例要低，容易引起纳税调整。

委托独立的单位或个人促销比招聘员工促销赋税轻。比如一家实行计税工资制企业，计税工资标准为每月人均 800 元。除媒体广告费和促销实物产品由企业提供外，还需组织安排 40 人用 6 个月时间去专门操作。若招聘员工促销，则人均月工资为 1400 元，工资总额应当是 33.6 万元。如果委托独立的单位或个人操作，那么企业应支付促销费用 38 万元。单从费用上比较，招聘员工方式要少花费 4.4 万元。但招聘员工因实发工资超过了计税工资标准而应纳税调整 14.4 万元，造成企业多缴所得税 4.752 万元。与委托独立的单位或个人促销相比，减少企业利润为 3520 元。倘若工资总额相对稳定的企业采取招聘员工的方式促销新产品，则在达到同等效果情况下，企业调整应纳税所得额的几率会更大。

扩大法定扣除范围可以减轻企业所得税负担。由于企业的广告费和业务宣传费均以销售（营业）收入为依据计算，如果纳税人将企业的销售部门设立成一个独立核算的销售公司，企业将产品卖给销售公司，销售公司再对外销售，这样便增加了一道销售收入，而整个企业集团的利润总额并未改变，但允许税前扣除费用的依据标准却成倍增加，节税效果也就比较理想。但因设立一个独立核算的销售单位会相应增加一些管理费用，且与企业集团之间构成了销售关系，需缴纳按销售营业收入 0.3% 的印花税。所以在采取这种扩大法定扣除范围进行广告费、业务宣传费节税筹划时，应视企业规模和产品特点以及成本效益原则，考虑是否设立销售公司，是否能给企业带来绝对的收益。



增值税筹划误区：不考虑筹划对象的客户纳税人成本变化

李小川去年初办了个配件公司，专门为某大型拖拉机厂提供配件。公司拥有成套机床 30 台，价值 120 万元，厂房是临时租赁的。加工配件每吨 3744 元，每吨 20 只，成品配件售价每吨 4680 元，每只 234 元。工人工资按件计酬，每只加工费 10 元。预计年加工量约 2 万只，1000 吨，产值 468 万元。加工费为 93.6 万元，电费柴油支出约为 11.7 万元，房租及其它支出 15 万元。

根据以上资料,李小川公司的纳税方案有下列四种:

方案一：公司以小规模纳税人身份从事经营。公司对外销售配件时，购进价为每吨 3477 元，但外售价最高只能为每吨 4240 元(假设公司能够代开 6%的增值税专用发票),此时拖拉机厂的进价成本为每吨 4000 元，而不可能是 4680 元（因为拖拉机厂加工后配件成本为每吨 4415 元），应纳增值税为 $0.4240 \times 1000 \div 1.06 \times 0.06 = 24$ 万元。公司全年的收入为 400 万元，材料成本为 374.4 万元，折旧费为 $120 \div 10 \div 12 = 1$ 万元。工资支出为 $10 \times 2 = 20$ 万元，其它支出为 15 万元,其利润为 $400 - 374.4 - 1 - 20 - 15 - 11.7 = -22.1$ 万元。

方案二：公司马上申请增值税一般纳税人。外购加工配件时，进货成本为每吨 3200 元，进项税为每吨 544 元，加工后每吨 4000 元，销项税每吨 680 元。此时，电费柴油支出中含有进

项税 $11.7 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 1.7$ 万元，电费柴油支出计入成本为 $11.7 - 1.7 = 10$ 万元。企业应纳增值税为 $0.068 \times 1000 - 0.0544 \times 1000 - 1.7 = 11.9$ 万元；应纳税所得额为 $0.4 \times 1000 - 0.32 \times 1000 - 1 - 20 - 15 - 10 = 34$ 万元；净利润为 $34 \times (1 - 33\%) = 22.78$ 万元。

方案三：公司以小规模纳税人的身份为拖拉机厂进行加工，可以收取加工费为 84.8 万元。因为收取 84.8 万元的加工费后拖拉机厂的成本支出为 80 万元，这时拖拉机厂加工后的成本才保持不变（原来 400 万元的加工后成本减除 320 万元的加工前成本为 80 万元）。此时公司应纳增值税为 $84.8 \div 1.06 \times 0.06 = 4.8$ 万元；应纳税所得额为 $80 - 1 - 20 - 15 - 11.7 = 32.3$ 万元；净利润为 $32.3 \times (1 - 33\%) = 21.641$ 万元。

方案四：公司以一般纳税人身份进行加工，收取 80 万元加工费和 13.6 销项税。此时，应纳增值税为 $13.6 - 1.7 = 11.9$ 万元；应纳税所得额为 $80 - 1 - 20 - 15 - 10 = 34$ 万元；净利润为 $34 \times (1 - 33\%) = 22.78$ 万元。

从上述四种方案来看，最优方案是方案二和四，最差是方案一。产生差异的原因是，公司在进行增值税的筹划时，要坚持不能使筹划对象的客户成本上升，否则的话筹划方案不可行。



业务咨询专栏

1、问：我公司为主营农机产品的流通企业，是增值税一般纳税人。根据国家有关政策规定，我公司经营农机产品免征增值税。现就相关问题请教如下：（1）根据政策规定，农机整机免征增值税，其配件按 17% 税率缴纳增值税。我公司一直分开单独核算，就免税货物和应税货物分别计算进、销项税额，如有免税额直接计入补贴收入，此核算办法是否正确？是否有国家明文规定？（2）如果上述方法正确，对我公司购进货物所取得的普通发票，其进项税额如何确定？（3）现用的增值税纳税申报表，只能列示免税货物销售额，而免税货物进项税却无法列示，请问如列示应列在哪一栏？

答：（1）按照目前增值税相关法规的规定，贵单位的情况应该按兼营不同税率应税货物或者兼营应税货物与非应税货物的有关政策进行账务处理，即分别核算的，分别适用相应的税率和征免政策；未分别核算的，可能会被惩罚性地适用相对较高的税率，免税部分的政策也可能得不到落实。所以，贵单位分开单独核算是正确的。（2）一般来说，除税法明确规定不得开具增值税专用发票的情况外，经营单位都应该尽可能取得专用发票。因为取得的普通发票，无论是与应税货物对应的，还是与免税货物对应的，都不能核算进项税额，这样一来，经营单位就可能多计缴本环节增值税。而且，即使是本环节免税，因为计算的免税额较多，

也可能涉及补贴收入要并入利润总额征收所得税的问题。（3）免税货物进项税可以列示，但不是增值税纳税申报表中，而是在增值税申报表附列资料（附列表二）中第 14 栏即“二、进项税额转出”栏目中的“免税货物用”项下填列。

2、问：我公司目前在对计算机、打印机等电子设备类固定资产计提折旧时，一般按 5 年的折旧年限来计提，但实际上这类资产的使用价值递减得非常快，通常两三年就要更新一次。我听说过这类资产折旧年限可以改为 2 年，请问有没有相关文件规定？另外，改变固定资产折旧年限或者残值率是否必须要到新的会计年度才能变更？

答：（1）根据《国家税务总局关于下放管理的固定资产加速折旧审批项目后续管理工作的通知》（国税发[2003]113 号）规定，可以按 2 年折旧的电子设备仅限于证券公司的电子类设备以及外购的达到固定资产标准或构成无形资产的软件。另外，该文件同时规定：固定资产加速折旧方法不允许采用缩短折旧年限法，对符合上述加速折旧条件的固定资产，应采用双倍余额递减法或年数总和法。这是一个总体原则，企业在实施加速折旧时应考虑这一规定与企业实际采用的折旧办法的差异所造成的影响。（2）折旧年限变更，一般来说应该是在年初进行。《企业所得税税前扣除办法》（国税发



[2000] 84 号) 规定, 纳税人的成本计算方法、间接成本分配方法、存货计价方法一经确定, 不得随意改变, 如确需改变的, 应在下一纳税年度开始前报主管税务机关批准。否则, 对应纳税所得额造成影响, 税务机关有权调整。虽然目前已取消该等变更需报税务机关批准的规定, 但是, 原则上企业还是应该尽可能在年度交替时变更。(3) 为了避免经常办理提前报废手续建议你公司对于新购入的计算机、打印机等这类使用价值递减很快的固定资产, 在会计处理时, 按 2 年计提折旧, 在年度所得税申报时, 按 5 年计算税前可列支的折旧费, 前 2 年将差额作纳税调增处理, 后 3 年将差额作纳税调减处理。

3、问: 我公司是有限责任公司, 以前要交房产税和土地使用税, 去年进行了房改, 职工领取了房产证。请问我公司以后是否还要交房产税及土地使用税?

答: 按照我国目前税法规定, 房产税是对经营用房征收, 对个人所有的非经营用房免征房产税。对于个人所有的居住房屋及院落用地, 由省、自治区、直辖市地方税务局确定减免土地使用税。比照上述规定, 房改后, 职工取得住宅房完全产权, 并办理了房产证的, 权属不再属于企业, 无论职工个人是否用于经营, 企业都不要再负担其房产税。但是这里有一个执行标准, 就是企业要将住宅房从企业的总房产证上剥离, 且在账务上做固定资产清理。

至于城镇土地使用税, 问题比较复杂, 因

为按理来说如果房屋建在单位的土地上, 房改时应该将土地使用权价值分摊计入房改房价值, 严格来说房改之后相应的土地使用权已经转移。但是, 现实中很多企业这部分处理不规范, 也就会造成一些遗留问题, 包括土地使用税的征收问题。比较好的做法是在做固定资产清理时, 按照计算分摊的土地使用权价值冲减无形资产价值, 并按评估确定应分摊的土地使用权面积做备查登记并变更土地使用权登记。这样一来, 如果当地规定有减免政策的, 可以方便适用。

4、问: 税务局要求我们将促销品做视同销售, 这样做分录: 购入时, 借记“库存商品”、“应交税金—应交增值税(进项税额)”科目, 贷记“应付账款”、“银行存款”科目; 赠送时, 借记“营业费用”科目, 贷记“库存商品”、“应交税金—应交增值税(销项税额)”科目。(1) 从税务局检查的角度这个分录有问题吗? (2) 第二个分录进入营业费用的库存商品, 是否以原价进入, 不加价可以吗? (税务局要求我们加价 10%)

答: (1) 分录正确。(2) 第二个分录中库存商品可以按原价进入, 不用加价。税务局要求加价 10% 是作为计算销项税的依据的影子价格, 不需要实际计入。例如, 购进商品成本 100 元, 计税价格应该按 110 元 $[100 \times (1+10\%)]$ 而不是 100 元, 税额为 18.7 元, 完整分录为:

借: 营业费用	118.7
贷: 库存商品	100



应交税金—应交增值税（销项税额） 18、7

视同销售的会计处理中，应交税金应该按照税法规定来计算，成本则以实际成本结转。

5、问：我单位欠某客户应付账款 1000 元，通过银行汇款，对方同意负担汇现金应支付的手续费 30 元，所以我们汇款时直接从应付总金额中扣除汇款费用汇 970 元，那么该如何进行账务处理？

答：因为严格来说这 30 元是收款单位应负担的财务费用（手续费），所以建议按照以下方法处理：第一步汇款，“借：应付账款 1000 贷：银行存款 1000。”。第二步是手续费处理，贵单位按照手续费金额向对方单位开具收据，由对方做财务费用，而贵单位一方面以银行的手续费单据做其它应收款处理，收款后根据自己开的收据冲减其它应收款。

6、问：我公司为生产型企业，是一般纳税人，增值税抵扣联上货物写：喷漆加工：100，税额：17。分录：借记“管理费用 100 元”，“应交税金—应交增值税（进项税额） 17 元”，贷记“现金 117 元”。又一张，货物写：汽车修理 100，税额 17。分录：借记“经营费用—运输费用 100 元”，“应交税金—应交增值税（进项税额）”17 元，贷记“现金 117 元”。请指教，对不对？

答：按照目前增值税相关法规的规定，以下几种情况不得抵扣进项税额：购进固定资产；用于非应税项目的购进货物或者应税劳务；用

于免税项目的购进货物或者应税劳务；用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；非正常损失的购进货物；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；未取得合规票据。其中明确包括纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物等所耗用材料物资包含的进项税。所以，如果“喷漆加工”是设备等的维修和喷漆保养，可归为修理修配劳务，其进项税应该可以抵扣。至于贵单位核算为管理费用，是否合适，另当别论。但如果贵单位的喷漆业务是属于应征营业税的“建筑业—安装（油漆）”劳务的，劳务提供方就不应该开具增值税专用发票。而汽车修理费所包含的进项税，也是可以抵扣的，所以做进项税核算应该是正确的，但修理费计入经营费用是否合理，另当别论。

7、问：（1）我公司会在中秋节及春节时向各客户购买月饼及圣诞票等，能取得发票，此类支出能否在税前列支？（2）有些客户会要求我们赞助现金，假如能取得发票可否在税前列支？（3）我公司赞助某知名品牌的模特大赛，取得正式发票，请问在税前如何列支，可列支比例多少？

答：您说的情况不能一概而论。第一种情况实际掌握尺度不一样，但应该不算赞助费。如果此类费用确属于与生产经营有关的交际应酬费，可以按规定限额在税前扣除；如果属于非广告性的赞助费支出的话是不能列支的。还有，如果税务机关认为发生的此类支出与生产



经营无关，就不能税前列支。后两个问题同样要看与生产经营有无直接关系，如果与生产经营无直接关系或是非广告性的赞助支出，不能税前扣除。

还需要说明的是，企业确实发生的各类费用，并不是取得了正规发票就允许税前列支，而要看是否符合税法规定。另外，税法不允许列支而会计制度允许列支或者会计制度未禁止列支，同时企业自身制度允许列支的，会计处理上一般可以计入费用或损益，但要作纳税调整。

8、问：某企业在本年前三个季度预缴了1000 万的所得税，但是在当年第四季度汇算清缴时全年应纳税为 50 万，请问这种预缴超过应缴的部分，是应该退还还是应该抵下一年度所得税？

答：《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》（财法[1999]43 号）第五十三条规定：纳税人在年终汇算清缴时，少缴的所得税税额，应在下一年度内缴纳；多预缴的所得税税额，在下一年度内抵缴。

9、问：我公司是一般纳税人企业，所用原料中含有化肥，但一直以来供应商开具给我们的发票都是普通发票。近日，我提出向他们索要增值税发票，他们以习惯为由，且说化肥属免税产品，拒绝开具增值税专用发票。请问这种说法对吗？

答：《财政部、国家税务总局关于农业生产资料征免增值税政策的通知》（财税[2001]113

号）规定，生产销售的氮肥、除磷酸二铵以外的磷肥以及以免税化肥为主要原料的复混肥（企业生产复混肥产品所用的免税化肥成本占原料中全部化肥成本的比重高于 70%）免征增值税；批发和零售的化肥免征增值税。《财政部、国家税务总局关于暂免征收尿素产品增值税的通知》（财税 [2005]87 号）规定，自 2005 年 7 月 1 日起，对国内企业生产销售的尿素产品暂免征收增值税。所以如果贵单位购买的化肥不属于免税范围，那么对方的说法就不成立，贵单位应该要求对方开具增值税专用发票。如果贵单位购入的化肥属于税法规定的免征增值税的范围，那么对方说法有一定道理，但不是因为习惯，而是税法规定了销售免税货物不得开具增值税专用发票。《国家税务总局关于加强免征增值税货物专用发票管理的通知》（国税函 [2005]78 号）进一步明确：“增值税一般纳税人销售免税货物，一律不得开具专用发票（国有粮食购销企业销售免税粮食除外）。如违反规定开具专用发票的，则对其开具的销售额依照增值税适用税率全额征收增值税，不得抵扣进项税额，并按照《中华人民共和国发票管理办法》及其实施细则的有关规定予以处罚。”这里没有例外规定也就同样适用销售产品给贵单位这样的情况。

10、问：我公司欠某单位货款 30 万元，现准备全部清偿，通过双方协商决定以用过的固定资产汽车一部抵偿部分欠款，汽车双方协议价为 12 万元，该汽车原值 20 万元，已提折



旧 9 万元，净值 11 万元，另发生过户费 70 元，修理费 1000 元，请问具体的会计分录该如何做？涉及那些会计科目？要交那些税？何时交？再有，通过汽车交易市场评估价为 7 万元，帐务处理是否不考虑评估价，就以双方协议价做帐？

答：根据《企业债务重组业务所得税处理办法》（国家税务总局令 2003 年第 6 号）第四条 债务人（企业）以非现金资产清偿债务，除企业改组或者清算另有规定外，应当分解为按公允价值转让非现金资产，再以与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务进行所得税处理，债务人（企业）应当确认有关资产的转让所得（或损失）；债权人（企业）取得的非现金资产，应当按照该有关资产的公允价值（包括与转让资产有关的税费）确定其计税成本，据以计算可以在企业所得税前扣除的固定资产折旧费用、无形资产摊销费用或者结转商品销售成本等。

《财政部 国家税务总局关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》（财税[2002]29 号）

一、纳税人销售旧货（包括旧货经营单位销售旧货和纳税人销售自己使用过的应税固定资产），无论其是增值税一般纳税人或小规模纳税人，也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位，一律按 4% 的征收率减半增收增值税，不得抵扣进项税额。

二、纳税人销售自己使用过的属于应征消费税的机动车、摩托车、游艇，售价超过原值

的，按照 4% 的征收率减半征收增值税；售价未超过原值的，免征增值税。旧机动车经营单位销售旧机动车、摩托车、游艇，按照 4% 的征收率减半征收增值税。

根据以上规定，贵公司的旧汽车用以抵偿所欠款项时，应按转让旧货处理，因公允价值不超过原值，所以免征增值税，但是对于这部分转让非现金资产的转让所得要缴纳企业所得税。

贵公司的会计应如下处理：

借：固定资产清理	110000
累计折旧	90000
贷：固定资产	200000
借：固定资产清理	1070
贷：现金	1070
借：应付帐款	300000
贷：固定资产清理	111070
资本公积	188930



广东省国家税务局关于印发《广东省国税系统出口退（免）税档案管理办法（试行）》的通知

粤国税发〔2005〕272号

一、为进一步规范我省国税系统出口退（免）税档案管理，提高档案管理工作质量，更好地为出口退税管理工作服务，根据《中华人民共和国档案法》、《中华人民共和国税收征收管理法》及国家税务总局《出口货物退（免）税管理办法（试行）》的有关规定，结合我省实际，制订本办法。

二、各级国税局退（免）税主管部门应根据各自的管理模式和职责分工负责所辖地区出口退（免）税档案的管理，包括档案的收集、整理、归档、保存和使用等。

三、出口退（免）税档案的范围

出口退（免）税档案包括纸质档案和电子档案。

（一）出口退（免）税纸质档案包括：出口退（免）税认定资料，出口退（免）税申报、审核、审批资料，退（免）税相关证明资料，退（免）税会统资料和退（免）税文书资料等。

1、出口退（免）税认定资料：

出口退（免）税认定资料是指出口商按规定到主管国税机关办理出口货物退（免）税认定、变更手续以及注销认定时使用的凭证和资料。主要包括《出口货物退（免）税认定表》、《出口货物退（免）税变更认定申请表》、《出

口货物退（免）税注销认定申请表》（后两种表为各市自行编制）及企业办理认定、变更及注销手续所提供的相关资料。

2、出口退（免）税申报、审核、审批资料

出口退（免）税申报、审核、审批档案是指税务机关受理出口商申报，进行出口退（免）税审核、审批时涉及的凭证资料，主要包括：

（1）出口商按国家有关规定进行退（免）税申报时提供的资料，如各种退（免）税单证和申报表等；

（2）出口退（免）税主管税务机关受理企业申报出具的《出口退税申报接单登记回执》（该回执由各市自行编制）；

（3）对出口商申报的出口货物退（免）税凭证、资料有疑问，按规定进行疑点处理所形成的相关函调、调查资料（复印件）；

（4）对在计算机审核中发现的疑点进行人工核实处理形成的《疑点处理情况表》（该表由各市自行编制）；

（5）出口商申报出口退（免）税所提供的各类退（免）税相关证明；

（6）在审核、审批、退库、调库过程中使用、产生的其他纸质凭证和各地税务机关要求提供的其他凭证。

3、退（免）税相关证明资料

退（免）税相关证明档案是指出口退（免）税主管税务机关审核、出具出口退（免）税相关证明时涉及的凭证、资料，包括纳税人要求开具证明的申请和相关凭证、资料以及税务机关按出口退（免）税政策规定开具的各种证明、单证。如《补办报关单证明》、《补办核销单证明》、《来料加工贸易免税证明》、《出口商品退运已补税证明》、《出口货物退运已办结税务证明》、《代理出口货物证明》、《代理出口未退税证明》等。

4、退（免）税会统资料

退（免）税会统资料包括收入退还书、免抵退审批通知单、各种统计报表和统计分析表等。

5、退（免）税文书资料

退（免）税文书资料是指出口退（免）税主管税务机关日常管理工作中形成的文书，主要包括：

（1）退（免）税审核过程中的疑点处理所形成的资料

退（免）税审核过程中的疑点处理所形成的资料是指税务机关对出口商申报的出口货物退（免）税凭证、资料有疑问，按规定进行疑点处理所形成的相关函调、调查资料（原件）。

（2）清算资料

清算资料是指企业上报的清算表和相关资料；各级退税部门汇总上报上级主管部门的清算报告和清算报表。

（3）检查资料

检查资料是指检查各个环节形成的各种资

料、检查报告和案件移交表。

（4）其他文书资料

其他文书资料是指年度内有关出口退（免）税的政策性文件、出口商或退税部门要求退税机关审批或答复有关退（免）税事宜的各种凭证和资料以及退税机关的审批意见等，如办理出口企业出口货物退（免）税延期申报所形成的资料等。

（二）电子档案包括：企业基本资料；企业申报数据[包括企业的退（免）税申报数据及各类单证的申报数据]；各类电子信息（包括海关报关单、增值税专用发票、出口收汇核销单、专用税票、代理出口货物证明、代理进口货物证明等电子信息）；审核、审批、退库、调库过程中产生的审核系统数据；税务机关通过审核系统对外出具各类证明的电子信息和审核参数配置。

四、纸质资料的整理、立卷、装订与归档

各岗位工作人员应遵循“谁主办谁负责”的原则对应归档的凭证、资料进行整理。按照归档范围的规定，归档的资料必须齐全完整。已破损的文件应予修整，字迹模糊或易退变的文件、热敏传真纸文件应予复制；凡文件尺寸大于 A4 纸规格的，要按 A4 规格进行折叠或裁剪，小于 A4 纸规格及破损的要进行托裱。

出口退（免）税认定资料、出口退（免）税申报、审核、审批资料按户立卷，检查资料按检查事项分户立卷，退（免）税相关证明材料按类立卷，其他纸质资料按年立卷。

纸质资料应用专用装订封面封装成册，每



册的厚度以不超过档案盒的厚度为宜，档案册封面应显著标注所封装档案的相关信息。

出口退（免）税认定资料应在认定、变更、注销等程序结束后的次月进行整理归档；检查资料应在该次检查结束后一个月进行整理归档；清算资料在每年清算期结束后一个月进行整理归档；其他纸质档案资料的整理归档工作则应在次年二月底前进行。各类纸质档案资料整理完毕，确认完整、齐全、有效后，除出口退（免）税认定资料设专柜存放外，其他纸质档案移交档案室保存。

纸质档案先装订成册再放入档案盒，同时填写档案盒内备考表、盒内文件情况说明、整理人、日期。一个档案盒可存放多册，但不同种类的档案不能混装于一个档案盒中。

五、电子档案管理要求

各级国税局退税部门应配备专人对电子档案进行严格管理。

电子档案要及时备份，确保审核系统和相关数据安全。审核系统数据库每天进行一次本机增量备份，每周进行一次异机增量或完整备份。年终后次月对数据库进行完整备份并刻录光盘留存。各市可根据本地计算机审核业务量实施更严格、安全性更高的数据库备份策略。

六、档案室管理要求

（一）为确保档案的安全，必须设置专门的档案室、档案柜来存放出口退（免）税档案资料，有条件的还应设置专门的阅档案室。

档案室应严格做好防火、防盗、防潮、防蛀工作，经常检查，发现问题及时解决。

（二）档案室应配备专职或兼职的档案管理人员，非档案管理人员不得随意进出库房。

（三）档案移交档案室时应在《档案室登记册》上登记。入室未满三年的资料应分类、分年单独包装，存放在资料柜中；入室满三年的资料可分类、分年用档案室统一编号的纸箱打包存放，并对应纸箱编号建立纸箱内资料清单，在《档案室登记册》中登记以备查找。

七、档案的借阅与审批权限

（一）借阅档案须知

1、借阅档案，必须遵循有关规定，履行必要手续。填写《借阅档案登记表》，按规定经有关领导批准后方可借阅。

2、借阅档案人员应确保档案安全和整洁。借阅档案，不得转借他人和无关人员阅览。借阅人员对案卷要妥善保管，防止遗失、泄密和污损。

3、借出和归还档案时，均应当面核对清楚，检查有无遗失、涂损现象。

（二）档案借阅的审批权限

各级出口退（免）税主管机关工作人员因工作需要可以借阅库存档案，借阅属于本人主管业务的档案，由借阅人填写登记后，即可借阅；借阅非本人主管业务的档案，须经部门负责人同意。

外单位借阅本部门档案必须持有单位介绍

信，并经部门分管领导批准。

八、档案保存期限

(一) 出口退(免)税认定资料为永久保存资料；其他出口退税纸质档案及磁介质备份电子档案、光盘备份电子档案，除法律、法规另有规定者外，保存期限为10年。

(二) 档案的保管期限，从档案所属年代的次年1月1日起计算。

九、档案的鉴定与销毁

(一) 对超过保管期限需要销毁的档案，档案管理人员应写出销毁档案报告，说明拟销毁档案的理由和所属年代、保管期限、销毁数量和简要内容，报市局退税机关核准并经分管领导批准后方可销毁。

(二) 销毁档案，应编写“销毁清册”或在原“案卷目录”上予以注销。销毁档案应指定两人以上监销，监销人应在销毁清册上签字。销毁清册应作为永久保存文件归档。

十、各市国税局出口退(免)税主管部门要建立出口货物退(免)税资料管理责任制，明确各职能岗位和管理人员资料管理方面的职责，确保退(免)税资料的完整性、安全性和保密性。

十一、本办法由广东省国家税务局负责解释。

十二、本办法自2006年1月1日起施行。

中华人民共和国国务院令 第452号

2005-12-19 中华人民共和国国务院

现公布《国务院关于修改〈中华人民共和国个人所得税法实施条例〉的决定》，自2006年1月1日起施行。

总 理 温家宝

二〇〇五年十二月十九日

国务院关于修改《中华人民共和国个人所得税法实施条例》的决定

国务院决定对《中华人民共和国个人所得税法实施条例》作如下修改：

一、第十三条修改为：“税法第四条第三项所说的按照国家统一规定发给的补贴、津贴，是指按照国务院规定发给的政府特殊津贴、院士津贴、资深院士津贴，以及国务院规定免纳个人所得税的其他补贴、津贴。”

二、第十八条修改为：“税法第六条第一款第三项所说的每一纳税年度的收入总额，是指纳税义务人按照承包经营、承租经营合同规定分得的经营利润和工资、薪金性质的所得；所说的减除必要费用，是指按月减除1600元。”

三、增加一条，作为第二十五条：“按照国家规定，单位为个人缴付和个人缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、住房公积金，从纳税义务人的应纳税所得额中扣除。”

四、第二十六条改为第二十七条，修改为：“税法第六条第三款所说的附加减除费用，是指



每月在减除 1600 元费用的基础上，再减除本条例第二十九条规定数额的费用。”

五、第三十五条改为第三十六条，修改为：“纳税义务人有下列情形之一的，应当按照规定到主管税务机关办理纳税申报：

“（一）年所得 12 万元以上的；

“（二）从中国境内二处或者二处以上取得工资、薪金所得的；

“（三）从中国境外取得所得的；

“（四）取得应纳税所得，没有扣缴义务人的；

“（五）国务院规定的其他情形。

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

“纳税义务人办理纳税申报的地点以及其他有关事项的管理办法，由国家税务总局制定。”

六、增加一条，作为第三十七条：“税法第八条所说的全员全额扣缴申报，是指扣缴义务人在代扣税款的次月内，向主管税务机关报送其支付所得个人的基本信息、支付所得数额、扣缴税款的具体数额和总额以及其他相关涉税信息。

“全员全额扣缴申报的管理办法，由国家税务总局制定。”

同时，对条文的顺序作相应调整。

本决定自 2006 年 1 月 1 日起施行。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》根据本决定作相应的修改，重新公布。

中华人民共和国个人所得税法实施条例

（1994 年 1 月 28 日中华人民共和国国务院令 第 142 号发布 根据 2005 年 12 月 19 日《国务院关于修改〈中华人民共和国个人所得税法实施条例〉的决定》修订）

第一条 根据《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称税法）的规定，制定本条例。

第二条 税法第一条第一款所说的在中国境内有住所的个人，是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人。

第三条 税法第一条第一款所说的在境内居住满一年，是指在一个纳税年度中在中国境内居住 365 日。临时离境的，不扣减日数。

前款所说的临时离境，是指在一个纳税年度中一次不超过 30 日或者多次累计不超过 90 日的离境。

第四条 税法第一条第一款、第二款所说的从中国境内取得的所得，是指来源于中国境内的所得；所说的从中国境外取得的所得，是指来源于中国境外的所得。

第五条 下列所得，不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得：

（一）因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得；

（二）将财产出租给承租人在中国境内使用而取得的所得；

(三) 转让中国境内的建筑物、土地使用权等财产或者在中国境内转让其他财产取得的所得；

(四) 许可各种特许权在中国境内使用而取得的所得；

(五) 从中国境内的公司、企业以及其他经济组织或者个人取得的利息、股息、红利所得。

第六条 在中国境内无住所，但是居住一年以上五年以下的个人，其来源于中国境外的所得，经主管税务机关批准，可以只就由中国境内公司、企业以及其他经济组织或者个人支付的部分缴纳个人所得税；居住超过五年的个人，从第六年起，应当就其来源于中国境外的全部所得缴纳个人所得税

第七条 在中国境内无住所，但是在一个纳税年度中在中国境内连续或者累计居住不超过 90 日的个人，其来源于中国境内的所得，由境外雇主支付并且不由该雇主在中国境内的机构、场所负担的部分，免于缴纳个人所得税。

第八条 税法第二条所说的各项个人所得的范围：

(一) 工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

(二) 个体工商户的生产、经营所得，是指：

1、个体工商户从事工业、手工业、建筑业、交通运输业、商业、饮食业、服务业、修理业以及其他行业生产、经营取得的所得；

2、个人经政府有关部门批准，取得执照，从事办学、医疗、咨询以及其他有偿服务活动取得的所得；

3、其他个人从事个体工商业生产、经营取得的所得；

4、上述个体工商户和个人取得的与生产、经营有关的各项应纳税所得。

(三) 对企事业单位的承包经营、承租经营所得，是指个人承包经营、承租经营以及转包、转租取得的所得，包括个人按月或者按次取得的工资、薪金性质的所得。

(四) 劳务报酬所得，是指个人从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、新闻、广播、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得。

(五) 稿酬所得，是指个人因其作品以图书、报刊形式出版、发表而取得的所得。

(六) 特许权使用费所得，是指个人提供专利权、商标权、著作权、非专利技术以及其他特许权的使用权取得的所得；提供著作权的使用权取得的所得，不包括稿酬所得。

(七) 利息、股息、红利所得，是指个人拥有债权、股权而取得的利息、股息、红利所得。

(八) 财产租赁所得，是指个人出租建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。



(九) 财产转让所得，是指个人转让有价证券、股权、建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。

(十) 偶然所得，是指个人得奖、中奖、中彩以及其他偶然性质的所得。

个人取得的所得，难以界定应纳税所得项目的，由主管税务机关确定。

第九条 对股票转让所得征收个人所得税的办法，由财政部另行制定，报国务院批准施行。

第十条 个人取得的应纳税所得，包括现金、实物和有价证券。所得为实物的，应当按照取得的凭证上所注明的价格计算应纳税所得额；无凭证的实物或者凭证上所注明的价格明显偏低的，由主管税务机关参照当地的市场价格核定应纳税所得额。所得为有价证券的，由主管税务机关根据票面价格和市场价格核定应纳税所得额。

第十一条 税法第三条第四项所说的劳务报酬所得一次收入畸高，是指个人一次取得劳务报酬，其应纳税所得额超过 20000 元。

对前款应纳税所得额超过 20000 元至 50000 元的部分，依照税法规定计算应纳税额后再按照应纳税额加征五成；超过 50000 元的部分，加征十成。

第十二条 税法第四条第二项所说的国债利息，是指个人持有中华人民共和国财政部发行的债券而取得的利息所得；所说的国家发行的金融债券利息，是指个人持有经国务院批准发行的金融债券而取得的利息所得。

第十三条 税法第四条第三项所说的按照国家统一规定发给的补贴、津贴，是指按照国务院规定发给的政府特殊津贴、院士津贴、资深院士津贴，以及国务院规定免纳个人所得税的其他补贴、津贴。

第十四条 税法第四条第四项所说的福利费，是指根据国家有关规定，从企业、事业单位、国家机关、社会团体提留的福利费或者工会经费中支付给个人的生活补助费；所说的救济金，是指国家民政部门支付给个人的生活困难补助费。

第十五条 税法第四条第八项所说的依照我国法律规定应予免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得，是指依照《中华人民共和国外交特权与豁免条例》和《中华人民共和国领事特权与豁免条例》规定免税的所得。

第十六条 税法第五条所说的减征个人所得税，其减征的幅度和期限由省、自治区、直辖市人民政府规定。

第十七条 税法第六条第一款第二项所说的成本、费用，是指纳税义务人从事生产、经营所发生的各项直接支出和分配计入成本的间接费用以及销售费用、管理费用、财务费用；所说的损失，是指纳税义务人在生产、经营过程中发生的各项营业外支出。

从事生产、经营的纳税义务人未提供完整、准确的纳税资料，不能正确计算应纳税所得额的，由主管税务机关核定其应纳税所得额。

第十八条 税法第六条第一款第三项所说的每一纳税年度的收入总额，是指纳税义务人按照承包经营、承租经营合同规定分得的经营利润和工资、薪金性质的所得；所说的减除必要费用，是指按月减除 1600 元。

第十九条 税法第六条第一款第五项所说的财产原值，是指：

（一）有价证券，为买入价以及买入时按照规定交纳的有关费用；

（二）建筑物，为建造费或者购进价格以及其他有关费用；

（三）土地使用权，为取得土地使用权所支付的金额、开发土地的费用以及其他有关费用；

（四）机器设备、车船，为购进价格、运输费、安装费以及其他有关费用；

（五）其他财产，参照以上方法确定。

纳税义务人未提供完整、准确的财产原值凭证，不能正确计算财产原值的，由主管税务机关核定其财产原值。

第二十条 税法第六条第一款第五项所说的合理费用，是指卖出财产时按照规定支付的有关费用。

第二十一条 税法第六条第一款第四项、第六项所说的每次收入，是指：

（一）劳务报酬所得，属于一次性收入的，以取得该项收入为一次；属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次。

（二）稿酬所得，以每次出版、发表取得的收入为一次。

（三）特许权使用费所得，以一项特许权的一次许可使用所取得的收入为一次。

（四）财产租赁所得，以一个月内取得的收入为一次。

（五）利息、股息、红利所得，以支付利息、股息、红利时取得的收入为一次。

（六）偶然所得，以每次取得该项收入为一次。

第二十二条 财产转让所得，按照一次转让财产的收入额减除财产原值和合理费用后的余额，计算纳税。

第二十三条 二个或者二个以上的个人共同取得同一项目收入的，应当对每个人取得的收入分别按照税法规定减除费用后计算纳税。

第二十四条 税法第六条第二款所说的个人将其所得对教育事业和其他公益事业的捐赠，是指个人将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠。

捐赠额未超过纳税义务人申报的应纳税所得额 30% 的部分，可以从其应纳税所得额中扣除。



第二十五条 按照国家规定，单位为个人缴付和个人缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、住房公积金，从纳税义务人的应纳税所得额中扣除。

第二十六条 税法第六条第三款所说的在中国境外取得工资、薪金所得，是指在中国境外任职或者受雇而取得的工资、薪金所得。

第二十七条 税法第六条第三款所说的附加减除费用，是指每月在减除 1600 元费用的基础上，再减除本条例第二十九条规定数额的费用。

第二十八条 税法第六条第三款所说的附加减除费用适用的范围，是指：

（一）在中国境内的外商投资企业和外国企业中工作的外籍人员；

（二）应聘在中国境内的企业、事业单位、社会团体、国家机关中工作的外籍专家；

（三）在中国境内有住所而在中国境外任职或者受雇取得工资、薪金所得的个人；

（四）财政部确定的其他人员。

第二十九条 税法第六条第三款所说的附加减除费用标准为 3200 元。

第三十条 华侨和香港、澳门、台湾同胞，参照本条例第二十七条、第二十八条、第二十九条的规定执行。

第三十一条 在中国境内有住所，或者无住所而在境内居住满一年的个人，从中国境内和境外取得的所得，应当分别计算应纳税额。

第三十二条 税法第七条所说的已在境外缴纳的个人所得税税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，依照该所得来源国家或者地区的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的税额。

第三十三条 税法第七条所说的依照税法规定计算的应纳税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，区别不同国家或者地区和不同应税项目，依照税法规定的费用减除标准和适用税率计算的应纳税额；同一国家或者地区内不同应税项目的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额。

纳税义务人在中国境外一个国家或者地区实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照前款规定计算出的该国家或者地区扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过该国家或者地区扣除限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中扣除，但是可以在以后纳税年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过五年。

第三十四条 纳税义务人依照税法第七条的规定申请扣除已在境外缴纳的个人所得税税额时，应当提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

第三十五条 扣缴义务人在向个人支付应税款项时，应当依照税法规定代扣税款，按时缴库，并专项记载备查。

前款所说的支付，包括现金支付、汇拨支付、转账支付和以有价证券、实物以及其他形式的支付。

第三十六条 纳税义务人有下列情形之一的，应当按照规定到主管税务机关办理纳税申报：

- （一）年所得 12 万元以上的；
- （二）从中国境内二处或者二处以上取得工资、薪金所得的；
- （三）从中国境外取得所得的；
- （四）取得应纳税所得，没有扣缴义务人的；
- （五）国务院规定的其他情形。

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

纳税义务人办理纳税申报的地点以及其他有关事项的管理办法，由国家税务总局制定。

第三十七条 税法第八条所说的全员全额扣缴申报，是指扣缴义务人在代扣税款的次月内，向主管税务机关报送其支付所得个人的基本信息、支付所得数额、扣缴税款的具体数额和总额以及其他相关涉税信息。

全员全额扣缴申报的管理办法，由国家税务总局制定。

第三十八条 自行申报的纳税义务人，在申报纳税时，其在中国境内已扣缴的税款，准予按照规定从应纳税额中扣除。

第三十九条 纳税义务人兼有税法第二条所列的二项或者二项以上的所得的，按项分别计算纳税。在中国境内二处或者二处以上取得

税法第二条第一项、第二项、第三项所得的，同项所得合并计算纳税。

第四十条 税法第九条第二款所说的特定行业，是指采掘业、远洋运输业、远洋捕捞业以及财政部确定的其他行业。

第四十一条 税法第九条第二款所说的按年计算、分月预缴的计征方式，是指本条例第四十条所列的特定行业职工的工资、薪金所得应纳的税款，按月预缴，自年度终了之日起 30 日内，合计其全年工资、薪金所得，再按 12 个月平均并计算实际应纳的税款，多退少补。

第四十二条 税法第九条第四款所说的由纳税义务人在年度终了后 30 日内将应纳的税款缴入国库，是指在年终一次性取得承包经营、承租经营所得的纳税义务人，自取得收入之日起 30 日内将应纳的税款缴入国库。

第四十三条 依照税法第十条的规定，所得为外国货币的，应当按照填开完税凭证的上一月最后一日中国人民银行公布的外汇牌价，折合成人民币计算应纳税所得额。依照税法规定，在年度终了后汇算清缴的，对已经按月或者按次预缴税款的外国货币所得，不再重新折算；对应当补缴税款的所得部分，按照上一纳税年度最后一日中国人民银行公布的外汇牌价，折合成人民币计算应纳税所得额。

第四十四条 税务机关按照税法第十一条的规定付给扣缴义务人手续费时，应当按月填开收入退还书发给扣缴义务人。扣缴义务人持收入退还书向指定的银行办理退库手续。



第四十五条 个人所得税纳税申报表、扣缴个人所得税报告表和个人所得税完税凭证式样，由国家税务总局统一制定。

第四十六条 税法和本条例所说的纳税年度，自公历1月1日起至12月31日止。

第四十七条 1994 纳税年度起，个人所得税依照税法以及本条例的规定计算征收。

第四十八条 本条例由财政部会同国家税务总局解释。

第四十九条 本条例自发布之日起施行。1987年8月8日国务院发布的《中华人民共和国国务院关于对来华工作的外籍人员工资、薪金所得减征个人所得税的暂行规定》同时废止。

国家税务总局关于印发《企业所得税汇算清缴管理办法》的通知

国税发[2005]200号

2005-12-15 国家税务总局

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

为加强企业所得税征收管理，进一步完善企业所得税汇算清缴工作，按照“明确主体，规范程序，优化服务，提高质量”的工作要求，现将修订的《企业所得税汇算清缴管理办法》印发给你们，请遵照执行。

国家税务总局

二〇〇五年十二月十五日

企业所得税汇算清缴管理办法

第一条 为加强企业所得税征收管理，进一步规范企业所得税汇算清缴工作，根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则（以下简称“征管法及其实施细则”）和《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则（以下简称“条例及其实施细则”）的有关规定，制定本办法。

第二条 企业所得税汇算清缴，是指纳税人在纳税年度终了后4个月内，依照税收法律、法规、规章及其他有关企业所得税的规定，自行计算全年应纳税所得额和应纳所得税额，根据月度或季度预缴所得税的数额，确定该年度应补或者应退税额，并填写年度企业所得税纳税申报表，向主管税务机关办理年度企业所得税纳税申报、提供税务机关要求提供的有关资料、结清全年企业所得税税款的行为。

第三条 实行查账征收和实行核定应税所得率征收企业所得税的纳税人，无论是否在减税、免税期间，也无论盈利或亏损，都应按照条例及其实施细则和本办法的有关规定进行汇算清缴。

实行核定定额征收企业所得税的纳税人，不进行汇算清缴。

第四条 纳税人在进行企业所得税汇算清缴时，应按照税收法律、法规和企业所得税的

有关规定进行纳税调整。纳税人需要报经税务机关审核、审批的税前扣除、投资抵免、减免税等事项，应按有关规定及时办理。税务机关受理和办理纳税人企业所得税审核、审批事项，应符合有关规定。

第五条 纳税人 12 月份或者第四季度的企业所得税预缴纳税申报，应在纳税年度终了后 15 日内完成。

第六条 纳税人除另有规定外，应在纳税年度终了后 4 个月内，向主管税务机关报送《企业所得税年度纳税申报表》和税务机关要求报送的其他有关资料，办理结清税款手续。主管税务机关受理纳税人年度纳税申报时，应对企业年度纳税申报表的逻辑性和有关资料的完整性、准确性进行审核，并及时办结企业所得税多退少补或抵缴其下一年度应纳税款等事项。

第七条 纳税人（包括汇总、合并纳税企业及成员企业）办理企业所得税年度纳税申报时，应如实填写和报送下列资料：

（一）企业所得税年度纳税申报表及其附表；

（二）企业会计报表（资产负债表、利润表、现金流量表及相关附表）、会计报表附注和财务情况说明书；

（事业单位为各类收支与结余情况、资产与负债情况、人员与工资情况及财政部门规定的年度会计决算应上报的其他内容）

（三）备案事项的相关资料；

（四）主管税务机关要求报送的其它资料。

纳税人采用电子方式办理纳税申报的，应附报纸质纳税申报资料。

第八条 纳税人在办理年度企业所得税纳税申报时，如委托中介机构代理纳税申报的，中介机构应当出具包括纳税调整的项目、原因、依据、计算过程、调整金额等内容的报告。

第九条 纳税人应当根据税收法律、法规和有关税收规定正确计算应纳税所得额和应纳税所得额，如实、正确填写企业所得税纳税申报表及其附表，完整报送相关资料，并对纳税申报的真实性、准确性和完整性负法律责任。

第十条 纳税人因不可抗力，不能按期办理纳税申报的，可按照征管法及其实施细则的规定，办理延期纳税申报。

第十一条 纳税人在规定的年度纳税申报期内，发现纳税申报有误的，可在年度纳税申报期内重新办理纳税申报。

第十二条 纳税人在纳税年度内预缴的税款少于全年应纳税额的，应在汇算清缴期限内结清应补缴的税款；预缴的税款超过全年应纳税额的，主管税务机关应及时办理退税或者抵缴其下一年度应缴纳的所得税。

第十三条 纳税人补缴税款确因特殊困难需延期缴纳的，按征管法及其实施细则的有关规定办理。

第十四条 纳税人在年度中间发生解散、破产、撤销情形的，应在清算前报告主管税务机关，办理当期企业所得税汇算清缴；纳税人有



其他情形依法终止纳税义务的，应当在停止生产、经营之日起 60 日内，向主管税务机关办理当期所得税汇算清缴。

第十五条 经批准实行汇总或合并申报缴纳企业所得税的总机构或集团公司（以下简称汇缴企业），应在汇算清缴期限内，向所在地主管税务机关报送汇总各成员企业的《企业所得税年度纳税申报表》、本办法第七条所规定的有关资料及各个成员企业的《企业所得税年度纳税申报表》，统一办理汇缴企业及其成员企业的企业所得税汇算清缴。

汇缴企业应根据汇算清缴的期限要求，对各个成员企业规定向汇缴企业报送本办法第七条所规定的有关资料的期限。成员企业向汇缴企业报送的上述资料，必须经成员企业的主管税务机关审核。

第十六条 纳税人未按规定期限进行汇算清缴和与税务机关在纳税上发生争议，按征管法及其实施细则的有关规定办理。

第十七条 各级税务机关要结合当地实际，对每一纳税年度的汇算清缴工作进行统一安排和组织部署。税务机关内部各职能部门应充分协调和配合，共同做好汇算清缴的管理工作。

第十八条 各级税务机关要在汇算清缴开始之前和汇算清缴期间，为纳税人提供优质服务。应通过多种形式进行企业所得税的政策宣传，使纳税人了解企业所得税的政策规定，特别是了解当年出台的新政策和涉及纳税调整的

政策；应通过各种途径向纳税人说明汇算清缴的工作程序和要求。

第十九条 汇算清缴工作结束后，税务机关应组织开展企业所得税纳税评估和检查。纳税评估的对象、内容、方法、程序等按照国家税务总局的有关规定执行。

第二十条 汇算清缴工作结束后，各级税务机关应认真总结，写出书面报告逐级上报。各省、自治区、直辖市、计划单列市国家税务局和地方税务局，应在每年 7 月底前将汇算清缴工作总结报告、年度企业所得税税源报表报送国家税务总局（所得税管理司）。总结报告的内容应包括：

- （一）汇算清缴工作的基本情况；
- （二）企业所得税税源结构的分布情况；
- （三）企业所得税收入增减变化及原因；
- （四）企业所得税政策的贯彻落实情况及存在问题；
- （五）企业所得税管理的工作经验、问题及建议。

第二十一条 各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局可根据本办法制定具体实施办法。

第二十二条 本办法自 2006 年 1 月 1 日起执行。《国家税务总局关于印发〈企业所得税汇算清缴管理办法〉的通知》（国税发〔1998〕182 号）同时废止。