内部刊物

仅供参考

目　录

财税文苑	1	关于建筑产品混合销售业务税收问题的思考
	4	谈合作建房的营业税差异处理
	9	土地增值税征缴问题再思考
	13	税收筹划在企业中应用探讨
	15	纳税人资产重组有关增值税政策解读
	17	固定资产暂时性差异的涉税研究
政策解读	20	《关于贯彻执行修改后的个人所得税法有关问题的公告》政策解读稿
	21	企业政策性搬迁或处置收入的企业所得税处理政策解读
	25	增值税即征即退优惠管理措施调整
	27	解读财税[2011]110 号、财税[2011]111 号
法规速递	30	国家税务总局 关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告 （国家税务总局公告 2011 年第 51 号）
	30	财政部 国家税务总局关于退还集成电路企业采购设备增值税期末留抵税额的通知（财税[2011]107 号）
	32	国家税务总局 关于调整增值税即征即退优惠政策管理措施有关问题的公告 (国家税务总局公告 2011 年第 60 号)
	33	国家税务总局关于营业税改征增值税试点有关税收征收管理问题的公告国(家税务总局公告[2011]77 号)
	35	关于未按期申报抵扣增值税扣税凭证有关问题的公告(国家税务总局公告 2011 年第 78 号)
业务咨询	37	什么是同期资料和同期资料管理?
	37	企业准备、保存和提供同期资料的税收法律法规和文件依据有哪些?
	37	哪些企业需要准备、保存和提供同期资料?
	38	准备、保存和提供同期资料在时间上有什么要求?
	38	离退休人员统筹外补助能否税前扣除?
	40	按照修改后的个人所得税法相关规定，工资、薪金所得自 2011 年 9 月 1 日起适用新的减除费用标准和税率表，在实际操作中如何应用?
常见问题	41	开具发票是否一定要加盖发票专用章? 原使用财务专用章的单位，如何刻制发票专用章?
办事指南	43	即征即退企业申请办法
金税动态	47	2011 年中国税务咨询师(CTC)认证培训第六期圆满结束

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　　珠海金税科技有限公司

主　　编：黄志刚　　副 主 编：夏春丽　　编　　委：马淑君 刘庆强　　美　　编：梁嘉莉

地　　址：珠海市香洲柠溪路 338 号 I 段太和商务中心 10 层　　地　　址：珠海市香洲区兴业路52号银桦新村1栋2层

邮　　编：519001　　邮　　编：519002

电　　话：0756-3322336　　传　　真：0756-3322339　　服务热线：8888696（8线）　咨询热线：8110128　传　真：8110138

网　　址：http://www.ztzt.cn　　电子邮件：ztzt@ztzt.cn　　网　　址：www.zhjinshui.com　　电子邮件：service@zhjinshui.com

关于建筑产品混合销售业务税收问题的思考

随着中国社会经济的不断发展和市场竞争的日益加剧，企业生产经营所涉及的应税项目越来越复杂，特别是混合销售行为已成为企业商品及劳务销售过程中存在的普遍现象。

按现行税制，建筑业属于营业税的征收范畴，为该行业提供产品的建筑产品生产和销售行业，属于增值税的征收范畴，而有些企业既生产和销售建筑产品，又提供建筑安装劳务，如金属结构件、铝合金门窗、玻璃幕墙、涂料、防水材料、保温材料等产品生产销售的纳税人，常常在销售产品的同时伴随着建筑安装劳务行为，企业取得销售收入中既有产品销售收入又有建筑安装劳务收入，属典型的混合销售行为。

根据《增值税暂行条例实施细则》第5条规定，一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务，为混合销售行为，从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，应当缴纳增值税。对混合销售是依照纳税人的经营主业来确定的，也就是说，不是根据某笔合同中某一笔收入来确定，如果是从事货物的生产、批发或零售企业（简单的说就是缴纳增值税的工业或商业企业），这样的企业发生的混合销售行为，就应该征收增值税。其他单位和个人发生的混合销售，视同销售非应税劳务，不征收增值税，按劳务类别征收营业税。但是建筑行业却很特殊，《增值税暂行条例实施细则》第6条规定，销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为，应当分别核算货物的销售额和建筑劳务的营业额，并根据各自销售额分别计算缴纳增值税和营业税。笔者在调查中发现，建筑产品混合销售业务中，产品销售收入一般大于建筑劳务收入，但是按照新的增值税条例及实施细则规定，不再按销售比例是否超过50%来划分是交增值税还是交营业税，但国家税务总局《关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》（国税发[2002]117号）的第1条规定仍然有效。对关于纳税人销售自产货物提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务征收增值税、营业税划分问题，该文件明确纳税人以签订建设工程施工总包或分包合同（包括建筑、安装、修缮等工程总包和分包合同）方式开展经营活动时，销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务，同时符合以下条件的，对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税，提供建筑业劳务收入（不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值税应税劳务收入）征收营业税：一是必须具备建设行政部门批准的建筑业施工（安装）资质；二是签订建设工程施工总包或分包合同中单独注明建筑业劳务

价款。凡不同时符合以上两个条件的，对纳税人取得的全部收入征收增值税。纳税人通过签订建设工程施工合同，销售自产货物、提供增值税应税劳务的同时，将建筑业劳务分包或转包给其他单位和个人的，对其销售的货物和提供的增值税应税劳务征收增值税。由于生产企业产品销售的对象多为建筑及房产开发企业，属地税征收范围，在实际操作中，购买方经常出现只收建筑安装、工程劳务发票，而不收产品销售发票，从而造成了增值税税款的流失，侵蚀了增值税的税基，这就给税收征管带来了很大的难题，给国地两税部门之间管理制造了不小的矛盾，同时也给某些纳税人不缴或少缴税款以可乘之机。

一、建筑产品混合销售业务征税存在的问题

1.地税部门控制源头。由于建筑产品生产企业所生产的产品主要销售给建筑安装公司和房地产开发公司，这两类企业的主体税种是营业税，属地税部门管理，有些地方地税部门就要求建安企业和开发公司只有取得地税部门开具的建筑安装发票才能入账，否则税前不予列支。而企业也因为地税是他们的直接管理单位，只有遵照执行，拒绝接受产品销售发票。

2.地方政府部门硬性规定。我们在调查中发现，有的部门为了地方政府和本部门的利益，为地税代征营业税，强制要求在本地区销售建筑产品和施工的单位到税局代开建筑安装及工程劳务发票，特别是由财政结算中心审核支出的单位，结算中心规定只收建筑安装或劳务发票，一律不允许产品销售发票报销，硬性使建筑产品销售收入的增值税变成了营业税。由于目前的市场是买方市场，建筑产品生产销售纳税人为了与建筑安装公司或房地产开发公司做业务，只好按照他们的要求开具建筑安装或劳务发票，造成了实际上的增值税税款的流失。我们在调查中发现，不论是生产还是销售建筑类产品，这种情况非常普遍，涉及到的纳税人也很多。

3.生产销售纳税人利益驱动。对于个体户和小规模纳税人，根据新的增值税条例，连续 12 个月销售额累计达到 50 万元以上，就要强制认定为增值税一般纳税人，而 50 万元销售额中可以不包括非增值税应税劳务收入。而一般纳税人增值税税率又远大于营业税税率，有些个体和小规模纳税人企业为了不被认定为一般纳税人（建筑产品生产销售纳税人由于进项大多很难取得增票，抵扣少，就自身而言也不愿被认定为一般纳税人），采取少计产品销售收入多计建筑劳务收入，或者干脆到地税部门开票，从而多交营业税少交增值税；对于一般纳税人，产品销售的增值税税率 17%，建筑劳务营业税税率 3%，纳税人当然愿意多计建筑劳务收入而少计产品销售收入，从而达到少缴税款的目的。

4.税收链条断裂造成税款流失。建筑安装企业账证都不是很健全，因此地税部门一般采取以票管税方式，开具发票征收营业税的同时随征企业所得税或个人所得税，其购进的材料也不需要正式发票入账。建筑产品生产企业销售产品给建筑安装公司时，往往不需开票，链条的断裂造成该环节流转税的流失，应当缴纳的税款，实际上已经被建筑安装公司在价格上或低价，或回扣，被建筑

产品生产企业和建筑安装公司分别瓜分了。

二、产生上述问题的原因分析

1.现行流转税制度的缺陷，造成重复征税现象严重。建筑产品生产企业销售产品给建筑安装公司要按适用税率缴纳增值税和营业税；建筑安装公司提供建筑劳务给房地产开发公司要缴纳3%的营业税，营业税的计税依据中包含了上一环节的产品价款和税款，造成重复征税；房地产开发公司销售不动产，接规定要缴纳5%的营业税，发票金额中也要包含上一环节缴纳的营业税款，同样要重复征税。

2.增值税一般纳税人认定标准偏低，造成某些行业税负偏高。新的增值税条例将工业企业一般纳税人认定标准从100万元降至50万元，对于某些规模较小，难以取得进项增票的企业，其增值税的负担率将会大幅度提高，且这类企业产品销售对象大多是建安公司、房地产开发公司等营业税纳税人，他们不需要增票抵扣税款，必然导致这类企业在发票和税收上做文章，而目前的税收制度和经济环境给这些企业偷逃税款创造了条件。

3.部门利益冲突，国地税征管矛盾重重。受不断增长的税收收入任务的影响，国地两税都加大了征管力度，对属于本部门的管辖的税收更是寸步不让。新的增值税、营业税条例实施细则都规定，销售自产货物并同时提供建筑业劳务，未分别核算的，由国税、地税两个主管税务机关分别核定各自计征增值税的销售额和计征营业税的营业额，因两个细则都没有规定方法和标准，其核定结果必将产生此多彼少之争议。根据多年来国税、地税一直对新办企业所得税管辖权存在争议的实际情况，国税、地税两个主管税务机关不可能坐下来针对某一纳税人的混合销售行为或兼营非应税项目计税依据“合理”地协商确定各自征收增值税和营业税的销售（营业）额，最终还是导致国税、地税两个主管税务机关管理权的矛盾。

4.企业追求利润最大化，千方百计少缴税款。从调查情况来看，纳税人账外经营情况严重，一是纳税人在施工所在地政府或地税机关代开建筑安装发票，如果正常入账后国税部门必然不认账，要重复缴纳增值税；二是部分购货单位不要发票，纳税人取得的收入不入账，偷逃增值税和营业税。

三、解决上述问题的对策

1.加强税法宣传。对建筑产品生产销售企业的会计加强业务培训，积极宣传新《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》及两个细则，深刻领会文件精神，按照要求做好财务分类核算。

2.强化税收管理。针对建筑产品销售业务的特殊性，可以实行“以电管税”等征管措施，测算单位产品耗电量和行业税负率，要求纳税人按月提供电费收据等相关资料，定期进行纳税评估，及时发现和处理存在的问题。

3.加强部门协调。国地税有关部门应协商解决，对具有施工资质的建筑产品生产销售纳税人，明确其属于兼营行为，在合同中注明产品销售收入和工程施工收入，分别入账，分别计算缴纳增值税和营业税，而对没有资质的纳税人，则一律按销售收入缴纳增值税，而不能强迫纳税人缴纳营业税以避免产生不必要的矛盾，同时，也避免执法的风险。

4.扩大增值税征收范围。将建筑安装、

房地产开发、交通运输等纳入增值税征收范围，将现行营业税改成征收增值税，从税种设置上彻底解决增值税、营业税混合销售和兼营项目征税的难题。

※※

谈合作建房的营业税差异处理

所谓合作建房，通常是指由一方（以下简称出地方）提供土地使用权，另一方（以下简称出资方）提供资金，合作建房。从实践来看，合作建房存在形式多样性，而税收政策规定较模糊。如有的合作建房形式非法律规定和税收意义上的合作建房，究竟该如何纳税，使得合作双方存在困惑。鉴于合作双方通过成立合作企业进行合作建房的税收政策规定比较清晰，本文主要针对其中一方具备房地产开发经营资质，企业间的合作建房形式所涉及的营业税问题作个探讨，供商榷。

目前，营业税对合作建房的界定及相关征税规定，主要见于两个税收文件，一是国税函发[1995]156号《国家税务总局关于印发〈营业税问题解答（之一）〉的通知》（以下简称156号文），二是国税函[2005]1003号《国家税务总局关于合作建房营业税问题的批复》（以下简称1003号文）。其中156号文第十七条对合作建房的两种形式，即 以物易物 和成立合营企业，分别作了征税规定，而1003号文进一步界定了税收意义上的合作建房。即，对 以物易物 的合作建房如何征税，首先要确定合作双方是否取得了拥有部分新建房屋的所有权，再确认是否按156号文规定征税。

那么为什么要按是否取得新建房屋所有权来区分按不同税收规定缴纳营业税呢？

这是因为新建房屋如在合作双方之间按约定进行分配，可能导致出地方丧失一部分土地使用权，同时出资方因取得建筑物而取得一部分土地使用权，使得出地方的土地使用权的权属发生变化，带来新建房屋所有权相应的变化，从而使纳税主体及纳税义务发生改变。因此，确定新建房屋所有权归属，是界定合作双方纳税主体及纳税义务的前提。

这又带来另一问题，新建房屋的所有权究竟是出地方还是出资方，或是归双方共同所有？由于企业间的合作建房往往是为了进行房地产开发，根据《房地产开发经营管理条例》第十条规定，确定房地产开发项目，首先需要报经有批准权的各级政府发改委批准，习惯上把这种报批行为称为 立项 ，立项的主要目的是确认新建房屋的权属。《城市规划法》第三十一条及《城市房地产管理法》第六十一条规定，房地产开发建房立项后应取得建设用地规划许可证，并依据土地使用权证确认新建房屋权属。因此，简言之，谁立项，新建房屋所有权就属于谁。

实践中的合作建房立项方式通常有以下三种：一是出地方立项，二是出资方立项，三是双方联合立项。而156号文和1003号文并未明确以上三种立项方式哪种属于税

收意义上的合作建房，下面，笔者分别就以上三种立项方式，对合作双方如何缴纳营业税作个浅析。

一、出地方立项

出地方立项，土地使用权和房屋所有权都归出地方所有，出资方一般不承担经营风险，只是根据合同或协议规定的利润分配方式取得利润分配。1003 号文明确规定： 鉴于该项目开发建设过程中，土地使用权人和房屋所有权人均为甲方，因此，甲方提供土地使用权，乙方提供所需资金，以甲方名义合作开发房地产项目的行为，不属于合作建房，不适用 156 号文第十七条有关合作建房征收营业税的规定。 但文件并没有明确双方如何纳税。实际上，由于出资方利润分配方式的不同，带来了双方纳税义务的不同。

1、出资方只收取固定数额

货币对出地方来说，由于土地使用权未转移给出资方，并未涉及到转让无形资产的行为，实际上是相当于向出资方借款建房，法释[2005]5 号《最高人民法院关于审理涉及国有土地使用权合同纠纷案件适用法律问题的解释》（以下简称法释[2005]5 号文）规定，这种合同应认定为借款合同。因此，出地方如将房屋留为自用，则不需缴纳营业税；只有将新建房屋对外销售时，才以销售房屋的全部收入为营业额按 销售不动产 税目征收营业税。如出地方又自己建房，则又需要按组成计税价格缴纳 建筑业 税目营业税。

对出资方来说，应认定其拆借资金给出地方使用，根据 156 号文第十条规定，只要是发生将资金贷与他人使用的行为，均应视为发生贷款行为。因此，对出资方应以收取的货币金额按 金融保险业 税目征收营业税。

如甲企业投入 20000 平方土地，乙企业投入货币资金 6000 万元，由甲企业立项，合作建房。双方约定，房屋建成甲企业销售后，乙企业得到 2000 万元的收益。甲企业自建房屋的建筑成本为 5000 万元，房屋共 100 套，销售收入为 17000 万元，试问甲乙企业如何缴纳营业税？（当地建筑成本利润率为 10%）

根据以上分析：甲企业应纳销售不动产营业税=17000 5%=850 万元，应纳建筑业营业税=5000 （1+10%）/（1-3%） 3%=170.1 万元，甲企业合计应纳营业税为 1020.1 万元（850+170.1）

乙企业应纳金融保险业营业税=2000 5%=100 万元。

2、出资方只分配固定数量房屋

房屋建成后，出资方按合同内容分配房屋的，相当于出资方花钱购买出地方的房屋，法释[2005]5 号文将其认定为房屋买卖合同。因此，对出地方应以出资方的出资额，按 销售不动产 税目缴纳营业税。而对出资方来说，出资额实质是购买房屋的预付款，不需缴纳营业税。

房屋分配后，一方或各方分别将分得的房屋对外销售的，应对销售者再按 销售不动产 税目征收营业税。

接上例，如双方约定房屋建成后，乙企业分得 40 套房屋，乙企业将其全部销售，取得销售收入 7500 万元，甲企业将房屋留为自用，试问，甲乙企业如何缴纳营业税？

甲企业应纳销售不动产营业税为

6000 5%=300 万元;而由于甲企业土地使用权未转让，则不需要缴纳转让无形资产营业税。对于乙企业来说，需要注意的是，根据财税[2003]16 号《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》文件规定，单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。因此，乙企业应纳销售不动产营业税=（7500-6000） 5%=75 万元。

3、出资方只以租赁或者其他形式使用房屋

由于出地方将房屋出租给出资方或以其他形式给出资方使用，法释[2005]5 号文将其合同认定为房屋租赁合同，因此，对出资方来说，则不需缴纳营业税，而对出地方按照 服务业-租赁业 税目征收营业税毫无疑问。但需要注意的是，由于出地方和出资方存在利益关系，因此对其营业税的计税依据要按照公平交易原则进行确认。对出地方营业税计税依据明显偏低的且无正当理由的，税务机关可进行核定。

4、出地方以出租土地使用权为代价换取房屋所有权

出地方将土地使用权出租给出资方若干年，出资方投资在该土地上建造建筑物并使用，租赁期满后，出资方将土地使用权连同所建的建筑物归还出地方。在这一经营过程中，出资方是以建筑物为代价换得若干年的土地使用权，出地方是以出租土地使用权为代价换取建筑物。但由于土地使用权和房屋权属未发生转移，因此，这种情况只有在出地方立项的情况下才会出现，其实质是出地方用土地及新建房屋的使用权为代价，向出资方融资，换取资金建房。

对出地方来说，发生了出租土地使用权的行为，应对其按 服务业-租赁业 税目征收营业税；156 号文规定，对出资方要按 销售不动产 税目征营业税。但笔者认为 156 号文此项规定存在争议，因为，出地方以出租土地使用权为代价换取房屋所有权这种形式，只有在出地方立项的情况下才会存在，出资方不存在对房屋拥有所有权，因此，对出资方来说，不存在销售不动产行为，不需要缴纳营业税。

需要提醒的是，根据《营业税暂行条例实施细则》第二十五条规定，纳税人提供建筑业或者租赁业劳务，采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。对于以上出地方以出租土地使用权为代价换取房屋所有权的应税行为，虽然出地方在签订合同时未收取到预收款，但实质是一次性收取了若干年的房屋租金，计税依据应为出资方的出资额。

如 2011 年 1 月甲企业与乙企业签订合同，甲企业将土地使用权出租给乙方 10 年，乙企业出资 3000 万元委托他人在该土地上建房并使用，双方约定，租赁期限满后，乙方将土地使用权连同房屋归还甲企业。试问甲乙企业如何缴纳营业税？

甲企业应缴纳租赁业营业税=3000 5%=150 万元；乙企业则不需缴纳营业税。

二、出资方立项

有观点认为，此种立项方式不是税收意义上的合作建房，但笔者认为，出资方立项

进行合作建房才是 156 号文规定的合作建房，应按其规定进行税收处理。但由于双方利润分配方式的不同，仍然会带来双方纳税义务的不同:

1、出地方只按销售收入或利润取得分配收入

由于房地产开发项目立项应取得建设用地规划许可证，出资方立项，必然导致会使得出地方将土地使用权全部转移给出资方。因此，无论出地方是按销售收入或利润进行分配，还是分配房屋，根据法释[2005]5 号文规定，对这种合同应认定为土地使用权转让合同。因此，对出地方应按照按 转让无形资产 税目征收营业税。但需要注意的是，由于出地方转让土地使用权是取得房屋销售一定利润的经济效益，因此，对出地方按照房屋销售收入或利润取得分配收入的，要按照分配取得的收入作为其计税依据。

对出资方来说，如将房屋对外销售，应以销售房屋的全部收入为营业额，按 销售不动产 税目征收营业税。

如甲企业将 20000 平方土地作为投资，乙企业投入资金 5000 万元，由乙企业立项，合作建房。双方约定，房屋销售后，甲企业按销售收入的 55%获取收益，乙企业房屋销售共 13000 万元，试问甲乙企业如何缴纳营业税?

根据以上分析，甲企业应缴纳转让无形资产营业税=13000 55% 5%=357.5 万元; 乙企业应缴纳销售不动产营业税=13000 5%=650 万元。

2、出地方只分配获取固定数量的房屋

这种分配方式，是我们通常所说的 以物易物 ，即，出地方是 以地换房 ，出资方是 以房换地 ，应按照 156 号文规定进行税收处理。

对出地方，还是应按 转让无形资产 税目征收营业税，但计税依据发生变化，由于出地方转让土地使用权获得的是房屋，所以应以取得的房屋建造成本作为计税依据。对出资方来说，以转让部分房屋的所有权为代价，换取部分土地的使用权，发生了销售不动产的行为，也以转让房屋的建造成本作为计税依据。鉴于双方交易的基础是公平和等价交换，两者的计税依据应当相等。

而 156 号文规定,双方的计税依据应按《营业税暂行条例实施细则》第二十条规定进行核定。如甲、乙企业合作建房。双方签订合作建房协议: 由甲企业提供土地，乙企业提供资金及负责立项。房屋建成后以 4: 6 的比例分配。工程竣工后，经决算，建造房屋共耗资 1000 万元,（假设当地税务机关核定其成本利润率为 20%）。则，新建房屋的计税组成价格为 1000 （1+20%） （1-5%）=1263.16 万元。甲企业应纳营业税为 1263.16 40% 5%=25.2632 万元; 乙企业应纳营业税为 1263.16 60% 5%=37.8948 万元。

但笔者认为此规定存在商榷之处。因为，按《营业税暂行条例实施细则》中明确的公式进行核定，其计税依据是自建房屋并销售的组成计税成本价格，而实践中，出地方用来交换的土地价格实际上是根据房屋分配比例进行作价的，如果按公式进行核定，显然有失公允。因此，双方的计税依据应根据出资方的出资额及双方分得的房屋比例进行确定。如甲企业投入 20000 平方土

地，乙企业投入 6000 万元货币，由乙企业立项，合作建房。双方约定房屋建成后，甲乙双方按 4：6 比例进行分房，双方都留为自用。试问甲乙企业如何缴纳营业税？

由于乙企业实际是用 6000 万元获得了新建房屋 60%的所有权，对乙企业来说，如果建造 100%的房屋，则需要建造成本和地价 10000 万元，所以甲企业分得的房屋价值应为 10000 40%=4000 万元。又由于双方是等价交换的，双方计税依据的计算公式应为：营业额=（出地方分得的房屋比例/出资方分得的房屋比例） 出资方的出资额。因此，甲企业应缴纳转让无形资产营业税=6000 4/6 5%=200 万元；乙企业应缴纳销售不动产营业税=6000 4/6 5%=200 万元。

三、联合立项

这种合作形式是法律规定的合作建房，《最高人民法院关于审理房地产管理法施行前房地产开发经营案件若干问题的解答》（法发[1996]2 号令）规定，这种签订的合建合同是土地使用权有偿转让的一种特殊形式，除办理合建审批手续外，还应依法办理土地使用权变更登记手续。未办理土地使用权变更登记手续的，一般应当认定合建合同无效。也就是说，法律意义上的合作建房，应办理合建审批手续，并且由于出资方原来没有土地，办理分配所得的房屋初始登记申请手续时，应先办理该房屋占用范围内土地使用权的转移登记手续。

有观点认为，此种立项方式也不是税收意义上的合作建房，原因是双方联合立项，双方都拥有了部分房屋的所有权，其实质是双方自建房屋。对于出地方来说，是发生了转让土地使用权的应税行为，但对出资方来说，并未发生房屋所有权属转移的行为。《财政部国家税务总局<关于契税有关政策问题的请示>的批复》（财税[2000]14 号）文件规定： 供地方拥有土地，出资方提供资金，共建住房。出资方获得了供地方的部分土地使用权，属于土地使用权权属转移，根据《中华人民共和国契税暂行条例》的规定，出资方应征收契税，其计税依据为出资方取得土地使用权的成交价格。上述双方合建并各自分得的房屋，不发生权属转移，不征收契税。 因此，对出资方来说，不存在销售不动产行为，不需要缴纳营业税。

虽然从表面看，双方并没有涉及土地使用权和不动产互换，不具备 156 号文规定的以房屋产权换土地使用权的构成要件，但我们从开发流程来看，出资方先以签订的 土地使用权出让合同 取得了土地使用权，再与出地方签订联合建设意向书，确定合作方式和双方的权利义务，开始开发建设，因此从实质上，出资方虽然未取得土地的使用权属证书，其在转让土地过程中也未办理土地使用权属证书变更登记手续，但其实质上是享有占有、使用、收益或处分该土地的权利，且有合同等证据表明其实质转让土地并取得了相应的经济利益。因此，对于 联合立项 的运作模式应该认定为税收意义上的合作建房，应按 156 号文规定进行处理。

同上，笔者认为，对双方的计税依据应按《营业税暂行条例实施细则》第二十条规定进行核定存在商榷之处。

对双方都留为自用的，出地方由于发生了转让土地使用权的行为，应按 转让无形

资产 税目征收营业税，计税依据应为转让土地使用权而取得的经济利益，即取得的房屋价值。但带来一个问题，房屋的价值如何确定？由于新建房屋的总建造成本为出资方的出资额，因此，双方的计税依据应按分得房屋的比例进行计算。具体计算方法为：营业额 = 出地方分得的房屋比例 出资方的出资额。

如甲企业投入 10000 平方土地，乙企业投入 4000 万元，双方共同立项合作建房，双方约定，房屋建成后，双方按 5: 5 分取房屋，试问甲乙企业如何缴纳营业税？

根据以上分析，甲企业应缴纳转让无形资产营业税=4000 50% 5%=100 万元，乙企业则需缴纳销售不动产营业税=4000 50% 5%=100 万元综上所述，合作建房应根据不同的立项方式，分别按规定进行税收处理，对于出资方立项和双方联合立项才是税收意义上的合作建房，应按 156 号文进行税收处理，但计税依据是否按规定进行核定，存在商榷之处。

土地增值税征缴问题再思考

近期，国家税务总局密集出台了《关于房地产开发企业产品完工条件确认的通知》、《关于土地增值税清算有关问题的通知》和《关于加强土地增值税征管工作的通知》等三项政令，分别从产品完工条件、清算、预征三个环节加强土地增值税的征缴。显然，这是国家税务总局为贯彻执行《国务院关于坚决遏制部分城市房价过快上涨的通知》（“国十条”）而采取的一系列严厉举措，力度之大，前所未有，且可操作性较强，充分彰显出在复杂的内外部经济形势中，当前的畸高房价以及由此引起的社会问题已经引起党中央国务院的高度重视，中央稳定房价决心稳如磐石。

一、我国土地增值税征缴历程简要回顾

1.启动征收阶段

1994 年 1 月 1 日，国务院发布实施《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（以下称简称《条例》），标志着土地增值税开始征收。自那时起到 2006 年 12 月底国税总局出台《关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》为止，国家税务总局或单独、或联合财政部、国家国有资产管理局、国家土地管理局、建设部等部门发布实施的以及各省、自治区、直辖市等地方配套出台的有关土地增值税征管的政策文件达 60 余项，其中国家税务总局牵头发布的就有 10 项之多。内容涉及到条例的实施细则、相关会计处理方法以及在执行条例的过程中针对出现的问题适时应采取的措施事项等等。

但是，政策制度层面上的“刚性”和执行层面上的“柔性”之间的矛盾在这体现得淋漓尽致。土地增值税作为房地产行业的重要税种，操作起来难度相当大，需要大量的不

同专业的人力来密切配合，还要耗费数量众多的物力财力。虽然《条例》规定了四级超率累进税率，但是在涉及成本确定或其他原因而无法计算土地增值税时，允许开发商按照预（销）售房地产收入的1%-3%预先缴纳土地增值税，待楼盘销售交付后再进行清算，但由于清算难度大，最终被清算的极少。结果，这一道“活口”在实际操作中被普遍使用，四级超率累进税率异化成了固定税率，而正因为如此低的固定预征率，导致了各地财政收入巨额流失和土地增值税应有调控作用的难以发挥。

2.清算阶段

2006年底，国税总局出台《关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》,规定自2007年2月1日起开始清算，但因2008年的国际金融危机来袭而被弱化。虽然因市场状况变化较快导致这一次土地增值税清算政令没有得到落实，毕竟，清算土地增值税的冲锋号已经吹响，同时也给房地产开发商敲响了警钟：土地增值税征收的异常和政策执行的宽松状况不可能长期持续下去。

3.从严清算阶段

2010年5月19日，国家税务总局发布《关于土地增值税清算有关问题的通知》，明确了土地增值税清算过程中若干计税问题，拉开了从严清算土地增值税的大幕。为进一步落实“国十条”，5月25日，国家税务总局发布实施了《关于加强土地增值税征管工作的通知》，再加上之前发布的《关于房地产开发企业产品完工条件确认的通知》，这样构成了严格清算土地增值税的三步重棋，力度之大，前所未有。

综上，我国近二十年土地增值税征缴实践给了如下启示：诸多清算的税政措施历尽波折效果不佳，表面上看是由于技术以及市场原因，但根源却在于中央政府和地方政府诉求迥异。中央政府开征土地增值税的根本目的在于运用此税种调控房地产业的利润，抑制房地产行业的过度投机行为，促进房地产业平稳、健康发展，希望地方政府与中央政府协调一致，维持房价的稳定，进而维护宏观经济的良好态势。而地方政府基于各种原因则更多的从地方经济发展的视角来实施土地增值税政策，实施前会对严格预征和清算给地方经济带来的影响与地方财政收入的增加展开博弈，尤其是一些地方政府把房地产作为本地经济发展的龙头支柱产业，在执行土地增值税政策时会更会大打折扣。

二、目前土地增值税征缴存在的一些问题

1.纳税人和基层税务人员对于土地增值税相关法规了解不够。

这是2007年税收专项检查所暴露出来的问题，土地增值税检查收效甚微没有达到预期效果。究其原因，主要就是纳税人不知道如何计算缴纳土地增值税，而基层税务人员也缺乏清算检查土地增值税的相关法律法规知识。另外，土地增值税是小税种，预征操作技术含量不高，而各地很少实施清算操作，造成税务工作人员对该税种研究较少，缺乏经验。

2.清算过程极为复杂，地方税务机关存在畏难情绪。

土地增值税实行超率累进税率，其允许扣除项目金额、增值额的确定较为复杂，其

纳税申报表的设计甚为严谨，须与房地产开发过程以及会计核算紧密衔接，是一个计算复杂、清算难度较大的税种，地方税务机关产生畏难情绪在所难免。

3.地方政府对房地产商的保护。

房地产开发商在追逐暴利的过程中，必然为当地经济做出了贡献，而这些贡献都揉进了地方政府的政绩中，尤其是在以房地产开发为主要经济支柱的地方更是明显。“国十条”中所谓的“定价过高”和“上涨过快”的项目的开发商往往与地方政府更是关系密切。地方税务机关如果对土地增值税展开严厉的清算，当地地方政府很可能就是一个不可忽视的障碍。

4.长期以来的土地增值税征缴政策的“柔性”执行。

这一方面造成中国土地增值税理论税负的畸高和实际税收的畸低之间鲜明的对比，另一方面使开发商存在侥幸心理，对于目前的调控政令持观望态度，他们认为政府逐项目进行清算，在现实中是难以行通的，只不过又是一次“狼来了”而已。

5.各地的预征基本都能执行，但清算完成者数量极少。

税务局来征收土地增值税，税负往往都是纳税人和税务工作人员双方商谈而定，一般比预征额略高即可，难以进行清算。在二三线城市，预征情况执行得都不容乐观，遑论清算情况了。

三、强化土地增值税征缴的若干建议

1.准备阶段

不言而喻，此次调控新政是在中央已经认识到房价上涨过快即将成为影响社会稳定的政治问题的前提下而出台的。具体说来，在准备阶段应该从以下几个方面来着手:

（1）思想宣传方面，各级地税机关要深刻领会中央此次调控房价的核心精神，树立百折不扣地执行中央新政令的信心，要充分认识到土地增值税征缴的复杂性和艰巨性，要认识到此举关系到全体人民的切身利益，关系到社会的稳定和长治久安，坚决克服畏难情绪，打好这一场攻坚战。

（2）组织领导方面，因为此次新政得以全面贯彻执行的难度较大，建议由地税机关牵头，成立一个由地税、物价、房产、财政、国土和审计等部门组成的临时性的联席办公室，由当地政府行政首长推荐其分管地税的副手亲自挂帅，联席办公室常务副主任由当地地税一把手兼任，其他各部门行政首长分别兼任副主任，具体落实此次调控政策；当然，各地也可以通过设立领导小组，下面再设不同工作组的方式来组织实施此次新政。

（3）人员技术方面，要充分考虑到实施土地增值税的特殊性和艰巨性，按照《关于加强土地增值税征管工作的通知》的要求，抽调精兵强将，组成精悍队伍，在知识结构方面要注重搭配合理，确保团队的战斗力；另外，要重视信息系统平台的构建和评估审计工作，做到地税、物价、房产、财政、国土等部门的信息共享，确保信息安全。

（4）法律普及方面，要对纳税人和基层税务人员进行土地增值税法规的教育和普及，基于此，至少要达到两个目的：一是纳税人知道如何计算缴纳土地增值税；二是税务人员清楚理解当前土地增值税与预征

和清算对于当前我国经济生活产生的巨大影响以及清算检查的具体操作。

（5）激励设计方面，不能一味地提高奖励的力度，因为边际效应递减规律，奖励的力度达到一定程度后，其激励作用会逐步下降，同时也提高了征税成本，应将税务人员的固定工资水平与最终完成的税收收入额联系起来，使政府和税务人员共同承担征税风险，藉此充分调动税务人员的积极性。

2.征缴具体过程阶段

（1）预征环节上，按照《关于加强土地增值税征管工作的通知》的要求，在预征工作方面做到四个“结合”，严格对预征率根据不同情况进行调整，一定确保土地增值税在预征阶段及时、充分发挥调节作用。各地地方税务局根据本地情况颁发地方性预征文件，重点是要针对普通住房和别墅采取有显著差别的预征率。

（2）清算环节上，要做到以下几点:

①严格按照《关于土地增值税清算有关问题的通知》中有关技术操作层面上的明确具体规定来执行，针对开发商迟交、少交和不交三种具体情况，分别采取相应的措施和对策，谨防开发商在清算问题上“拖时间”。特别注意，在清算过程中，重点摸清开发商的“避税空间”，借鉴《特别纳税调整实施办法（试行）》之规定，对开发商通过与自己集团内的建筑公司做关联交易以及将未竣工的开发项目在开发商之间整体相互转让等方式来避税或者协作避税启动一般反避税调查。

②按照《关于加强土地增值税征管工作的通知》的要求，选择3-5个定价过高、涨幅过快的项目作为重点清算审核对象，以点带面推动本地区清算工作。如何确定需要重点清算的项目，即如何定“点”。枪打“出头鸟”，这个“出头鸟”的落实过程中，要警惕寻租的发生。因此，清算之前必须要尽量准确具体摸底，在符合清算条件的项目中，再具体制定一个“定价过高、涨幅过快”的标准，按照这个标准，对项目不对开发商的“有针对性选择”。

③鉴于同一个省、市、自治区的实际情况有时也悬殊过大，各地税务机关要根据本地区实际情况，将本地区按照收入水平或经济发展水平或其他的标准划分成不同的类型，在不同类型的地区执行不同的清算方案和清算力度。譬如，在中央政策压力下，财政资金越紧张的地方，越要严格执行清算。

④建立清算工作进程状况详细说明书，对清算过程中发生的一切重要问题和问题的重要方面都要详细记录，以备核查。

⑤清算过程财务审计和核查都很繁杂，可以借助会计师事务所和注册税务师事务所的力量，一方面，可以加速清算过程、提高清算效率，另一方面可以使社会中介力量发挥其应有的作用，有利于该行业的稳定发展和成长。

（3）核定征收环节上，首先，要严格遵守核定征收条件；其次，“核定征收率原则上不得低于5%”的规定给税务部门使用自由裁量权提供了充分的空间，但是，在实施核定操作时，如果难度较大，税务部门就会不用或者少用自由裁量权，结果就就仅仅按照5%的最低预征率来执行。质言之，这种“不用或者少用自由裁量权”也是在滥用自由裁

量权，这种现象必须坚决加以杜绝。

3.督查阶段

（1）本着“执行到位则调控效果显现，执行不到位则调控再次流产”的理念，严格督查，充分发挥监督权的威力。首先，强化税务稽查“推进器”的作用；再次真正发挥国家税务总局督导检查组的作用；最后，要使查到的问题具有“警示”作用，必须做到整改、责任追究和复查三结合。

（2）必须建立一套科学合理的清算质量评价指标体系，它是进行土地增值税督查所依据的标准，要在考核评估这套体系的有效性的基础上，据此进行全面严格核查。

（3）建立并完善两级问责机制，第一级是国务院相关部委作为问责主体对省级人民政府进行问责；第二级是省级政府相关厅局作为问责主体对责任城市进行问责。理顺两级问责机制的关系，使其具备切实可行性。尤为要注意的是，在确定开发商成本和费用时，由于该项工作复杂、难度大，税务工作人员出现差错的概率大，对由此出现的问题追究责任时要根据具体情况具体对待。

（4）督查还要着眼于土地增值税预征和清算惯例的依法形成，使该税种能够在房地产市场发生周期性波动时发挥“自动调节”作用，促进房地产业平稳发展，使其成为我国宏观调控机制中不可缺少的一环。

☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆☆

税收筹划在企业中应用探讨

1 企业税收筹划的必要性

税收负担的多少直接影响了企业的利润，这就启发和刺激了企业作为纳税人在法律允许的范围内，充分运用各种税收政策，使得税负最低。市场经济的发展，特别是中国加入 WTO 后，大量的外国企业来到中国进行投资，由于各国税收政策的差异，刺激了各企业进行税收筹划，从而促进了税收筹划的发展。

（1）税收筹划是企业实现利益最大化的重要措施。追求股东财富最大化是企业的目标之一。实现该目标的途径总体来说有两条：一是增加企业收入，二是降低企业成本。税款作为一项费用，在收入不变的情况下，降低税务支出，就等于降低成本费用，从而实现股东财富最大化。随着社会主义市场经济体制的不断完善，企业通过偷税骗税等违法手段来降低税收成本所付出的代价将越来越大，而税收筹划则能通过合法的手段有效地规避纳税风险。另一方面，通过税收筹划，可以使纳税人在一定时间内，利用有限的资源为社会提供更多的产品与服务，树立企业品牌，提升企业的公众形象，扩大企业产品或服务市场份额，有利于企业的不断发展。

（2）税收筹划可以维护纳税人的合法权益。纳税人具有依法履行纳税的义务，同

时也有税收筹划的权利。追求税后利益最大化是市场经济条件下企业生存与发展的客观要求，纳税人在法律许可的范围内进行税收筹划，有利于维护自身的合法权益。纳税人可以充分利用税收法规和各种税收优惠政策从而实现节税的目的。税收筹划除了可以实现节税功能外，还可以防止纳税人陷入税法陷阱，从而维护其正当权益。

2 税收筹划的应用

（1）企业筹资过程中的税收筹划。

对一个企业来讲，筹资是其进行一系列生产经营活动的首先具备的条件。企业的筹资方式一般分为两种：负债筹资和权益筹资，但无论是哪种筹资方式，都存在着一定的资金成本。筹资决策的目标不仅要求筹集到足够数额的资金，而且要使资金成本达到最低。现代企业的筹资方式主要有：向银行借款、向非金融机构或企业借款、企业内部集资、企业自我积累、向社会发行债券和股票等。企业的筹资渠道也是多种多样，如吸收直接投资、发行股票、利用留存收益、向银行借款、商业信用、发行债券、融资租赁等。由于我国税法对不同筹资方式取得的资金成本的列支方式不同，这便为企业筹资决策中的税收筹划提供了可能。

我国税法规定，权益资本以股息形式获得报酬，一般要被征两次税，一次是分配前作为企业的利润或应纳税所得额，征收企业所得税，另一次是分配后作为股东的股息收入，征收个人所得税，这样就形成了重复征税的现象。企业通过借款所支付的利息可以在税前扣除，因此企业可以通过改变资本来源结构，提高债务在总资本中的比重，减少应纳税所得额，降低税收负担。但需要注意的是，负债筹资虽然可以极大地降低企业的资金成本，但这并不意味着负债越多越好，企业的负债筹资应该以保持合理的资本结构、有效地控制风险为前提，否则有可能使企业陷于财务危机甚至破产。

（2）企业经营过程中的税收筹划。

第一，通过投资产业的选择进行税收筹划。企业的下列所得，可以免征、减征企业所得税：从事农、林、牧、渔业项目所得；从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得；从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得；符合条件的技术转让所得。

第二，通过投资地点的选择进行税收筹划。企业在投资经营中，除了要考虑投资地区基础设施、原材料供应、环境、技术和劳动力供应等常规因素外，不同地区的税制差别也应作为一个重要的考虑因素，要选择整体税负较低的地区或税区投资，在我国国内一般可以考虑以下重点区域：特区；经济技术开发区；高新技术产业开发区；保税区；沿海经济开放区；西部大开发地区等七大地区。

（3）企业组建过程中的税收筹划。

企业在组建的过程中既可以采用子公司的形式也可以采用分公司的形式，不同的组织形式各有利弊。子公司是以独立的法人身份出现的，因而可以享受子公司所在地提供的包括减免税在内的税收优惠。但设立子公司手续繁杂，需要具备一定的条件。子公司必须独立开展经营、自负盈亏、独立纳税，在经营过程中还要接受当地政府部门的监督管理等。

分公司不具有独立的法人身份，因而不

能享受当地的税收优惠。但设立分公司手续简单，有关财物资料也不必公开，分公司不需要独立缴纳企业所得税，并且分公司这种组织形式便于总公司管理控制。

税收是企业成本中的重要组成部分，企业进行税收筹划可以规避涉税风险，控制或减轻税负。有助于提高企业财务与会计水平，有利于纳税人实现财务利益最大化，有利于提高纳税人纳税意识和提高企业竞争力，有助于优化产业结构和资源优化配置。因此企业应高度重视税收筹划对企业的影响，在不违反法律法规的前提条件下进行税收筹划，合理的降低税收负担，从而实现企业价值最大化。

▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲

纳税人资产重组有关增值税政策解读

近年来，我国采取“借壳上市”方式，希望通过资产重组实现资源优化配置的上市公司越来越多。这其中就涉及到资产重组过程中的应税货物转让等行为的税务处理问题。为此，国家税务总局于 2009 年 10 月 21 日发布《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，以下简称国税函[2009]585 号文），对相关问题进行了明确。

一、上市公司向控股股东转让货物应照章征收增值税

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）规定，根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的规定，增值税的征收范围为销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物。而转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为，因此，转让企业全部产权涉及的应税货物的转让不属于增值税的征税范围，不征收增值税。即当企业产权转让的主体是企业的产权人，交易的对象是企业的产权时，其性质属于股权转让，涉及的应税货物的转让不征收流转税。但应注意的是，国税函[2009]585 号文规定，纳税人在资产重组过程中将所属资产、负债及相关权利和义务转让给控股公司，但保留上市公司资格的行为，不属于国税函［2002］420 号规定的整体转让企业产权行为。对其资产重组过程中涉及的应税货物转让等行为应照章征收增值税。同时还规定，上述控股公司将受让获得的实物资产再投资给其他公司的行为也应照章征收增值税。

也就是说，转让企业全部产权和企业整体资产转让不是同一个概念，其税务处理也是迥然不同的。从定义来看，企业转让全部产权和企业整体资产转让的区别主要是：①企业转让全部产权的转让主体是企业，从性质上来说属于企业股权转让；而企业整体资产转让的转让主体是企业的整体资产。②企

业转让全部产权的内容是企业资产、债权、债务、劳动力，四者缺一不可；而企业整体资产转让的内容是企业的资产、负债和所有者权益。③企业转让全部产权后，被转让企业可能存在，也可能不存在，由转让企业和接受企业协商确定；而企业整体资产转让后，转让企业继续存在，只是将经营类型由从事营业活动（制造业、加工业、交通运输等）转变为投资活动（投资公司或持有的长期股权投资），作为继续存在的独立纳税人的地位没有发生任何变更。只有整体转让企业全部产权，包括资产、债权、债务和劳动力四个要素同时满足的行为，才符合不征收流转税的条件。需要注意的是，上市公司不仅要同时满足上述四项条件，其上市公司资格也不得保留，如果保留，则意味着作为继续存在的独立纳税人的地位没有发生任何变更，转让不能视为整体转让企业产权行为，因而对其资产重组过程中涉及的应税货物转让等行为应照章征收增值税。

二、资产重组过程中所涉及的固定资产应按规定征收增值税

国税函[2009]585 号文规定，纳税人在资产重组过程中所涉及的固定资产征收增值税问题，应按照《财政部、国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税[2008]170 号）、《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税[2009]9 号）及相关规定执行。

财税[2009]9 号文规定，一般纳税人销售自己使用过的属于《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，按简易办法依 4%征收率减半征收增值税。一般纳税人销售自己使用过的其他固定资产应按财税[2008]170 号文第四条的规定执行，即自 2009 年 1 月 1 日起，纳税人销售自己使用过的固定资产，应区分不同情形征收增值税：①销售自己使用过的 2009 年 1 月 1 日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税；②2008 年 12 月 31 日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的 2008 年 12 月 31 日以前购进或者自制的固定资产，按照 4%征收率减半征收增值税；③2008 年 12 月 31 日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产，按照 4%征收率减半征收增值税；销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。此外根据财税[2009]9 号文的规定，小规模纳税人（除其他个人外）销售自己使用过的固定资产减按 2%征收率征收增值税。所称已使用过的固定资产是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。需要指出的是，固定资产销售额是含税的，在实际计征时应作调整。

[例]某上市公司是一般纳税人，2008 年 12 月 31 日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点，现因与另一公司进行资产重组，其中有一批使用过的 2008 年 12 月 31 日前购买的属于征收消费税的机动车，原值 5200 万元，已计提折旧 1090 万元，假定发生固定资产清理费为 110 万元，现按固定资产净额

4000 万元视同出售该项固定资产。则按规定其需缴纳增值税为：4000/（1+4%）×4%×50%=77（万元）。

三、增值税简易征收政策下的发票开具及其他相关规定

1.采用四档简易办法征收率的不得抵扣进项税额。财税[2009]9 号明确按简易办法征收增值税的优惠政策继续执行，税率分6%、4%、3%和 2%四档，但不得抵扣进项税额。同时还规定，一般纳税人选择简易办法计算缴纳增值税后，36 个月内不得变更。如果企业（上市公司）发生资产转让前销售自产货物选择按 6%简易征收率计算缴纳增值税，不满 36 个月的，则其所转让的货物只能按 6%简易征收率计算缴纳增值税。

2.销售自己使用过的固定资产不得开具专用发票。《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（国税函[2009]90 号）规定，一般纳税人销售自己使用过的固定资产，凡根据财税[2008]170 号和财税[2009]9 号文件等规定适用按简易办法依 4%征收率减半征收增值税政策的，应开具普通发票，不得开具增值税专用发票。但销售自己使用过的 2009 年 1 月 1 日以后购进或者自制的固定资产，则可以开具增值税专用发票，购入方可以按规定抵扣进项税额；小规模纳税人销售自己使用过的固定资产应开具普通发票，不得由税务机关代开增值税专用发票。同时，纳税人销售旧货应开具普通发票，不得自行开具或者由税务机关代开增值税专用发票。但应注意，国税函[2009]90 号规定，一般纳税人销售自产的自来水、建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料等选择按照简易办法 6%征收率计算缴纳增值税的货物，以及暂按简易办法依照 4%征收率计算缴纳增值税的典当业销售死当物品等，可自行开具增值税专用发票。

3.视同销售情况下固定资产和货物销售额的确定。①视同销售固定资产销售额的确定。财税[2008]170 号文规定，纳税人发生增值税暂行条例实施细则第四条规定的固定资产视同销售行为，对已使用过的固定资产无法确定销售额的，以固定资产净值为销售额。②视同销售货物行为销售额的确定。新增值税暂行条例实施细则规定，视同销售货物行为而无销售额者，按下列顺序确定销售额：按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；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）。

固定资产暂时性差异的涉税研究

2006 年 2 月 15 日，财政部颁布的《企业会计准则 18 号—所得税》，要求企业采用资产负债务法对所得税进行会计处理。资产负债表债务法的重点是确定递延所得税资产和负债，目标是确定利润表的所得税费用，关键是确定资产和负债的计税基础，核

心是确定资产与负债账面价值与其计税基础的差异(可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异)。企业从不同渠道取得的固定资产，其暂时性差异形成的原因不同，但都会对企业应交的所得税产生影响，进而影响到企业的财务状况和经营成果。笔者就其资产负债表债务法下固定资产暂时性差异的形成及纳税调整作如下分析研究。

一、固定资产初始计量的暂时性差异

固定资产初始计量时账面价值与计税基础的差异，是指固定资产入账时形成的暂时性差异。企业取得固定资产初始计量时，一般情况下按照《企业会计准则》(以下简称《准则》)规定确认的入账价值与按新《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《条例》)规定计量的计税基础基本上是一致的，即账面价值等于计税基础，暂时性差异为零。但企业自行建造取得的固定资产初始计量时，由于《准则》与《条例》规定不同产生了暂时性差异。

自行建造固定资产的暂时性差异来源于，一是固定资产建造过程中领用本企业的存货，《准则》按存货的成本计入固定资产的建造成本，《条例》要求按存货的公允价值视同销售(存货的企业所得税部分本文不讨论)；二是固定资产调试或试生产期间发生的收支，《准则》将固定资产调试或试生产期间所发生收支的差额作为固定资产建造成本的调整，《条例》却要求按照营业收支处理。由于《准则》与《条例》规定不同产生了暂时性差异，企业应在暂时性差异发生时将其在《纳税备查账簿》中进行登记，不定期与主管税务局的《企业纳税台账》相核对，并据以在汇算清缴时进行纳税调整，确认相应的递延所得税资产(或负债)和所得税费用。

例1.方达公司为增值税一般纳税人，建造生产线时发生采购成本1000万元，领用企业自产商品100万元，该商品的市场价格为200万元(公允价值)，安装成本200万元。生产线在试生产期间发生收入100万元，相关的税费4万元、生产成本140万元。本年度生产线达到预定可使用状态(假定不考虑其他税费)。

固定资产账面价值(入账价值)=采购成本+安装成本+领用商品成本+应交增值税+试生产期间收支差额

=1000+200+100+34-(100-140-4)=1378(万元)

固定资产计税基础=采购成本+安装成本+领用商品公允价值+应交增值税=1000+200+200+34=1434(万元)

暂时性差异=固定资产账面价值(入账价值)-固定资产计税基础

=1378-1434=-56(万元)

上例中，企业取得固定资产时会计账面价值小于计税基础产生了可抵扣暂时性差异56万元，在未来期间转回时，会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间应交的所得税。该差异转回具体表现为折旧计提额(不考虑减值准备等因素)的纳税调整。

二、固定资产后续计量的暂时性差异

固定资产后续计量的暂时性差异主要来源于折旧方法、预计使用年限和固定资产减值准备的计提。

1.折旧方法的差异

《准则》和《条例》列举的折旧方法种类没有差异，但在具体选择时却有差异，主要是会计处理中折旧方法选择的自由度大，《条例》规定折旧方法选择的自由度小（一般采用直线法）。比如企业对双倍余额递减法和年数总和法等加速折旧方法的选用，会计上基本没有来自于《准则》层面上的障碍，而《条例》却对加速折旧方法的选用设置了实质上的行政审批。

2.预计使用年限的差异

《准则》对固定资产折旧年限没有具体规定，由企业根据实际情况确定。《条例》规定了相关固定资产折旧的最低年限，由于《准则》与《条例》规定的预计使用年限不同，产生了暂时性差异。

3.固定资产减值的差异

《准则》规定，企业每年末要对固定资产进行减值测试，并计提固定资产减值准备。《条例》规定不得税前扣除，待实际发生损失时才予以确认，两者之间产生了暂时性差异。

企业固定资产后续计量产生的暂时性差异，应在以后各期进行纳税调整时，增加（应纳税暂时性差异）或减少（可抵扣暂时性差异）未来期应税所得额及应交纳的所得税，其调整亦体现为计提折旧额的调整。

三、固定资产处置损益的暂时性差异

固定资产处置是指对固定资产报废、毁损、变卖等的处理。按会计计算的处置损益：固定资产处置损益=处置收入-相关税费-固定资产账面价值；按税法规定计算的处置损益：固定资产处置的纳税所得=处置收入-相关税费-固定资产计税基础。由于固定资产账面价值与其计税基础不同，导致了会计处理中的固定资产处置损益和纳税所得中的固定资产处置损益的差异。对这种差异的纳税调整，实际上是对以前固定资产使用期间折旧和减值准备等计提额所进行纳税调整的转回。

实际工作中，人们往往不会忽视固定资产后续计量产生暂时性差异的纳税调整，但对固定资产初始计量时产生暂时性差异的纳税调整，常常被遗忘或忽略。其结果：由于固定资产账面价值（或全部的折旧总额）小于计税基础，则会计计提的折旧小于税法计提的折旧，会导致由于少计提折旧而多计应税所得额，重复交纳所税费，增加了企业的税负。同时不能客观地反映企业的财务状况和经营成果，不利于会计信息使用者进行经济决策。

《关于贯彻执行修改后的个人所得税法有关问题的公告》政策解读稿

修改后的《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例将自 2011 年 9 月 1 日起施行，国家税务总局近日发布了《关于贯彻执行修改后的个人所得税法有关问题的公告》（2011 年第 46 号），相关负责人接受了记者的采访。

一、公告主要包括哪些内容？

答：针对修改后的《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例将从 2011 年 9 月 1 日起施行，公告主要明确了工资薪金所得、个体工商户的生产经营所得、对企事业单位的承包经营承租经营所得如何适用税法修改前后的减除费用标准和税率表问题及如何计算缴纳个人所得税。此外，为方便纳税人、扣缴义务人计算缴纳税款，还公布了含有速算扣除数的税率表。

二、工资、薪金所得如何适用新老税法的规定？

答：具体来讲，纳税人 2011 年 9 月 1 日（含）以后实际取得的工资薪金所得，应适用税法修改后的减除费用标准和税率表，计算缴纳个人所得税。而纳税人 2011 年 9 月 1 日前实际取得的工资薪金所得，无论税款是否在 2011 年 9 月 1 日以后由扣缴义务人申报入库，均应适用税法修改前的减除费用标准和税率表，计算缴纳个人所得税。请扣缴义务人准确理解税法的有关规定，并依法扣缴税款。

三、个体工商户的生产、经营所得如何适用新老税法的规定？

答：个体工商户的生产经营所得项目的相关税法规定不仅适用于个体工商户，也适用于个人独资企业和合伙企业的生产经营所得。

在计算方法上，个体工商户、个人独资企业、合伙企业 2011 年 9 月 1 日（含）以后的生产经营所得应适用税法修改后的减除费用标准和税率表。

由于新税法的施行时间是在年度中间的 9 月 1 日，年终汇算清缴时涉及到分段计算应纳税额的问题，需要分步进行：①按照有关税收法律、法规和文件规定，计算全年应纳税所得额；②然后计算前 8 个月应纳税额：前 8 个月应纳税额=（全年应纳税所得额×税法修改前的对应税率-速算扣除数）×8/12；③再计算后 4 个月应纳税额：后 4 个月应纳税额=（全年应纳税所得额×税法修改后的对应税率-速算扣除数）×4/12；④全年应纳税额=前 8 个月应纳税额+后 4 个月应纳税额。

对企事业单位的承包经营承租经营所得也是比照这个计算方法计算缴纳个人所得税。

需要注意的是，这个计算方法仅适用于纳税人 2011 年的生产经营所得，2012 年以后则按照修改后的税法全年适用统一的税率。

四、能否举个例子说明一下？

答：如某个人独资企业按照税法相关规定计算出全年应纳税所得额为 45000 元（其中，个人独

资企业投资者本人的减除费用标准，前8个月按2000元/月计算，后4个月按3500元/月计算），则其全年应纳税额计算如下：

前8个月应纳税额=（45000×30%-4250）×8/12=6166.67元

后4个月应纳税额=（45000×20%-3750）×4/12=1750元

全年应纳税额=6166.67+1750=7916.67元

五、对生产经营所得为什么采取这种计算方法？

答：按照个人所得税法规定，生产经营所得是根据一个完整纳税年度产生的实际所得，实行按年计算应纳税额、平时预缴、年终汇算清缴的方法。由于修改后的个人所得税法自9月1日起施行，为使个体工商户、个人独资企业和合伙企业投资者能够切实享受今年后四个月的减税优惠，需要在汇算清缴时对其2011年度的应纳税额实行分段计算。

因此，在根据税法相关规定计算2011年度的应纳税所得额时，涉及个体工商户、投资者个人的减除费用标准应区分前8个月和后4个月，分别按照修改前后税法的规定计算。并在此基础上分段计算应纳税额，即将全年应纳税所得额分别按修改前后税率表对应的税率算出两个全年应纳税额，再分别乘以修改前后税率表在全年适用的时间比例，并相加得出全年的应纳税额。

※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※

企业政策性搬迁或处置收入的企业所得税处理政策解读

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，2009年3月，国家税务总局制定颁行了国税函[2009]118号文，即《国家税务总局关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》（以下简称118号文），对《中华人民共和国企业所得税法》施行后企业所得税纳税人政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题作出了明确。为了方便纳税人理解和掌握该政策，本文试对118号文进行解读。

一、政策性搬迁和处置收入的内涵

118号文首先对政策性搬迁与处置收入的内涵进行了界定。所谓企业政策性搬迁和处置收入，是指因政府城市规划、基础设施建设等政策性原因，企业需要整体搬迁（包括部分搬迁或部分拆除）或处置相关资产而按规定标准从政府取得的搬迁补偿收入或处置相关资产而取得的收入，以及通过市场（招标、拍卖、挂牌等形式）取得的土地使用权转让收入。

很显然，118号文从两个方面对政策性搬迁或者处置收入进行了界定：其一是对取得搬迁收入与处置收入的原因的限定；其二是搬迁或者处置收入的内容限定。

（一）搬迁和处置收入原因的限定。从118号文的规定中不难看出，企业取得的政策性搬迁或处置收入仅限于因政策城市规划、基础设施建设而发生。那么，何谓城市规划？何谓基础设施建设呢？118号文虽然并未给予进一步的解释。对税收征纳双方来说，也就可以按照一般的理解，或者说按照最为常规的理解进行解释。按照我们的理解，其中有两点可供税收征纳双方参考：其一，在搬迁或者处置中，起主导作用的必须是政府，进一步讲企业的搬迁，是根据政府的指令实施的，就形式而言，此类动迁一般都有政府的相关文件予以行明确。其二，城市规划与基础设施建设一般可以理解为政府为实现城市总体规划、水库库区建设或者建造重大市政设施（如道路拓宽、地铁、绿地等）而实施的。例如：某城市进行城市总体规划，考虑将五六十年代创办的高污染的企业从市区搬迁到远郊，那么在这种情况下，导致了高污染企业被动搬迁的原因是政府的城市规划，因此相关的高污染企业从政府收到的搬迁补偿款项也就完全可以适用118号文的规定。也就是不论原处于市区的高污染企业的土地后来是用于市政建设，还是用于高级住宅楼的开发，都不会影响其搬迁收入的定性与适用。

（二）搬迁和处置收入的内容限定。应该说，118号文所规范的收入内容具有多性，其中至少包括三个方面的内容：其一是按规定标准从政府取得的搬迁补偿收入；其二是处置相关资产而取得的收入；其三是通过市场（招标、拍卖、挂牌等形式）取得的土地使用权转让收入。

对于第一项收入，即按照规定从政府取得的补偿收入，不需要作过多的解释。只要是因为搬迁原因而由政府部门如财政部门拨付的，如果没有特殊情况如政府增加投资，一般都可以视为政府给予的补偿收入。

对于第二项收入，从会计制度的角度予以理解可能更方便一些。从会计上讲，所谓资产处置收入是指纳税人转让、变卖各类拆迁固定资产所取得的收入减除各类拆迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额。这些收入通常通过“其他业务收入”（处置以公允价值模式计量的投资性房地产），以及“营业外收入”（处置固定资产、土地使用权等产生的收益）核算确认的收入。我们还必须强调，通常只有资产转让、变卖收入减除资产折余价值和处置费用后的余额大于零时，才可以视为资产处置收入，否则，称为资产处置损失。也就是说，我们应当将118号文所称的资产处置收入理解为资产转让、变卖收入大于资产折余价值和处置费用。

对于第三项收入，118号文其实作了两个限定：一是对资产对象的限定，二是对收入途径的限定。就资产对象而言，仅限于土地使用权；就收入途径而言，仅限于通过市场渠道获得。虽然118号文进行了一些列举，即市场渠道包括招标、拍卖、挂牌等形式，但是在理解上，我们应当对市场作广义的理解，即企业必须按照独立交易原则遵循市场规律所进行的转让都可以视为通过市场渠道转让。至于企业内部或者说关联企业未按照独立交易原则进行的转让均不属于市场渠道转让。

二、政策性搬迁或者处置收入的所得税处理

按照118号文的规定，对企业取得的政策性搬迁或处置收入，应当区分不同情况进行所得税处理。具体地讲，应当按照以下方式进行企业所得税处理：

（一）企业根据搬迁规划，异地重建后恢复原有或转换新的生产经营业务，用企业搬迁或处置收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途或者新的固定资产和土地使用权（以下简称重置固定资产），或对其他固定资产进行改良，或进行技术改造，或安置职工的，准予其搬迁或处置收入扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额，计入企业应纳税所得额。

此规定实际上可以看作是一种税收优惠，即对于搬迁企业发生资产重置等特定支出的，只就搬迁和处置收入减除相关支出后的余额纳税。对纳税人来说，需要注意的是能够从搬迁收入或者处置收入中扣除的特定支出的范围仅限于下列几项：（1）购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途的固定资产和土地使用权；（2）购置或建造新的固定资产和土地使用权；（3）对其他固定资产进行改良或进行技术改造；（4）安置职工。

按照 118 号文的规定，我们实际上可以概括出这样一个公式：

应纳税所得额 = 搬迁补偿收入 + 资产处置收入 – 特定的 4 项支出

「例」某企业根据市政府城市规划要求，从老市区搬迁，从政府相关部门取得搬迁补偿收入 1000 万元，资产处置收入 100 万元，企业将其中的 800 万元用于购置了土地使用权，那么，对该搬迁企业而言，应当计入应纳税所得额的金额即为拆迁补偿收入 1000 万元加上资产处置收入 100 万元减去 800 万元后的余额 300 万元。

这里，我们需要讨论另外一种情况，即资产处置损失的情况。我们说企业搬迁过程中相关资产的转让、变卖收入可能会大于资产折余价值和处置费用，即表现为资产处置收入，但最有可能出现的情况则是相关资产的转让、变卖收入会小于资产折余价值和处置费用，即表现为资产处置损失。118 号文仅规定了企业存在资产处置收入这一种情况，却未规定资产处置损失时的处理。因而，有人即据此认为 118 号文的规定是不全面的、不合理的，还提出了下列的完善思路：即应纳税所得额 = 搬迁补偿收入 ± 资产处置收入 – 特定的 4 项支出。也就是说，在搬迁企业出现资产处置损失时，应该允许企业先用搬迁补偿收入减除资产处置损失。

应该说这样的思路确实有其合理性。但是如果按照上述的思路完善 118 号文，那么也就意味着企业在搬迁过程中发生的资产处置损失不需要进行任何的审批可以直接进行税前扣除。如此，118 号文就会与《财政部、国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57 号）以及《企业资产损失税前扣除管理办法》（国税发[2009]88 号）等的规定发生冲突。

因此，我们说，118 号文在该条款中未对搬迁企业发生资产处置损失的情况进行规定其实是合理的。也就是说企业发生资产处置损失时，必须按照上述的财税[2009]57 号、国税发[2009]88 号的规定程序进行处理。

（二）企业没有重置或改良固定资产、技术改造或购置其他固定资产的计划或立项报告，应将搬迁收入加上各类拆迁固定资产的变卖收入、减除各类拆迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额计入企业当年应纳税所得额，计算缴纳企业所得税。

此规定实际上可以用下列的公式进行表示，即：

应纳税所得额＝搬迁收入＋Σ资产变卖收入－Σ资产的折余价值－Σ资产处置费用

由于各类拆迁固定资产的变卖收入、减除各类拆迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额可能为正数，也可能为负数，因而上述公式实际上可以进一步简化为：应纳税所得额＝搬迁补偿收入＋资产处置收入（或者－资产处置损失）

从公式分析，我们可以得出这样的结论，即企业在发生政策性搬迁时，如果资产处置表现为损失，那么企业可以直接进行处理，而不需要向主管税务机关进行审批。对此，可能有些人难以理解。我们不妨换一种思路。实际上，企业从政府取得搬迁收入，就相当于企业将原先的资产等转变卖给了政府，如此企业从政府取得的搬迁收入以及全部资产变卖收入实际上也就可以看作是企业全部资产的转让收入。按照财税[2009]57 号、国税发[2009]88 号等的规定，企业在正常的生产经营活动中因销售、转让、变卖资产发生的损失属于企业自行计算扣除的资产损失，不需要报主管税务机关审批。

那么这和第一条的区别在哪里呢？我们注意到第一条中的公式是：

应纳税所得额＝搬迁补偿收入＋资产处置收入－特定的 4 项支出

也就是说并入应纳税所得额的是资产处置收入，而所谓资产处置收入应是相关资产的转让、变卖收入可能会大于资产折余价值和处置费用的情况，因此，在第一条中不存在损失并入应纳税所得额的情况。但是在第二条中，“Σ资产变卖收入－Σ资产的折余价值－Σ资产处置费用”是有可能会出现损失的，那么在这种情况下，才会由企业自行申报扣除。

（三）企业利用政策性搬迁或处置收入购置或改良的固定资产，可以按照现行税收规定计算折旧或摊销，并在企业所得税税前扣除。

应该说，该条款的含义相当明确的，不会发生什么争议。但，必须强调的是：该条款实际上对上述的搬迁补偿收入以及资产处置收入的性质进行了补充性的界定，即企业因为政策性搬迁而取得的搬迁收入以及资产处置收入既不属于免税收入，也不属于不征税收入，而是对应税收入的税收优惠。

【例】甲企业新建房产（A）1000 万，尚未开始计提折旧，就因政策性原因拆迁了。政府因此给予补偿 1000 万，该企业在 5 年内用于购建固定资产（B），支出 1000 万。那么我们可以很清楚的看出，该 1000 万的收入扣除 1000 万的支出后，以余额 0 计入应纳税所得额的。也就是说该企业以房产（A）换成了固定资产（B），取得的收入为 0.那么试问最初的房产（A）1000 万税法规定是否可计提折旧？显而易见是可以的，但事实上该企业尚未计提折旧，那么现在重新购置的 1000 万固定资产（B）如果还是不允许计提折旧的话，对于企业而言不就是房产（A）没有来得及提折旧，固定资产（B）又不允许提折旧？

因此，笔者认为：企业利用政策性搬迁或处置收入购置或改良的固定资产，可以按照现行税收规定计算折旧或摊销，并在企业所得税税前扣除。

（四）企业从规划搬迁次年起的五年内，其取得的搬迁收入或处置收入暂不计入企业当年应纳税所得额，在五年期内完成搬迁的，企业搬迁收入按上述规定处理。

该条款主要是考虑搬迁企业通常都是先取得搬迁补偿收入，后实施搬迁购置资产的实际情况。如果在先取得搬迁补偿收入尚未发生购置资产或支付搬迁费用时就征税，显然会极大的影响企业的搬迁行为。因而，118 号文从企业的税收负担的能力出发，给予企业的时间优惠：其取得的搬迁收入或处置收入暂不计入企业当年应纳税所得额，在五年期内完成搬迁的，企业搬迁收入按上述规定处理。因此，对税收征纳双方而言，五年的时间起点与终点的确定也就显然非常重要了。那么如何确定这个五年时间的起点与终点呢？118 号文只是简单地规定：从规划搬迁次年起的五年内。但是这个规划是政府的规定，还是企业的搬迁规划呢？我个人认为，应当以政府规划为准。只有以政府的规定为依据，才能够促使企业尽早实施搬迁，也才能使政府规划早日实现。

需要注意的是该条款未对企业是否购置资产作出限定，这也就意味着，对企业而言，取得的搬迁收入都可以适用。

三、税务管理

主管税务机关应对企业取得的政策性搬迁收入和原厂土地转让收入加强管理。重点审核有无政府搬迁文件或公告，有无搬迁协议和搬迁计划，有无企业技术改造、重置或改良固定资产的计划或立项，是否在规定期限内进行技术改造、重置或改良固定资产和购置其他固定资产等。

也就是说，对纳税人来说，可否以及能否充分享受到 118 号文所规定的所得税优惠需要注意收集和保存相关的文件与资料，这些文件资料包括：政府搬迁文件或公告；企业自身的搬迁协议和搬迁计划；企业技术改造、重置或改良固定资产的计划或立项文书等等。

▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲▼▲

增值税即征即退优惠管理措施调整

近期国家税务总局出台了《国家税务总局关于调整增值税即征即退优惠政策管理措施有关问题的公告》（国家税务总局 2011 年公告第 60 号，以下简称“60 号公告”），将原《关于增值税即征即退实施先评估后退税有关问题的通知》（国税函[2009]432 号），对增值税即征即退实施先评估后退税的管理措施改为先退税后评估，此项政策于 2011 年 12 月 1 日起施行。笔者现就该政策发布后，税务机关纳税评估的定位的变化、原政策执行的问题以及新政策执行的风险作一解析。

纳税评估是世界各国在税收管理工作上的一种通用做法，是税务机关对纳税人履行纳税义务情况进行事中税务管理、提供纳税服务的方式之一，税务机关的纳税评估管理事项实质上是一个纳税服务过程。

税务机关通过信息化手段，设置能够了解和掌握纳税人财务核算和相关经营情况的纳税申报表，并结合审查账簿报表，可以及时发现并纠正纳税申报中的错误与偏差，帮助纳税人提高纳税申报质量。纳税评估通过约谈、举证等方式，可以有效解决纳税人因主观疏忽或对税法理解错误而产

生的涉税问题，充分体现税务行政执法教育与惩戒相结合的原则。

我国的税收纳税评估政策依据是根据国家税务总局出台的《纳税评估管理办法》（国税发[2005]43号）的有关精神，其纳税评估的对象为主管税务机关负责管理的所有纳税人及其应纳所有税种，并将纳税评估工作定位为事后评估，纳税评估的工作环节一般在纳税人、扣缴义务人按期缴纳税款及办理有关纳税事项之后。

为了加强部分行业增值税即征即退的管理，堵塞税收漏洞，防范虚开增值税专用发票及骗税等涉税违法行为，国家税务总局于2009年在特定的环境下，出台了“增值税即征即退实施先评估后退税”的政策，对增值税即征即退企业实施先评估后退税的管理措施，政策的核心是享受增值税即征即退优惠政策的纳税人在申请增值税即征即退退税时，要求税务机关对其纳税人的“销售额变动率”或“增值税税负率”异常的企业实施先评估再退税政策。各地税务机关为了便于实际操作，一般都会相应地制定各地掌握的正常的“销售额变动率”或“增值税税负率”标准值，对于超出标准值的企业采取先评估后退税政策。

此政策执行近两年来，虽然对组织税收起到了积极的作用，但在执行中还是存在一些问题。比如增值税先征后退相关政策中，在退税上只有实体要求，并不涉及程序规定。而国税函[2009]432号“销售额变动率或者增值税税负率异常的，主管税务机关应暂停退税审批”的规定，无疑将增值税先征后退作为审批类减免处理，缺乏必要的法律依据和法律授权。此外，税务机关计算设定的行业税负等预警值，只是筛选纳税评估对象的参考指标，不能用作征税的依据和标准。而国税函[2009]432号则规定是以省级或计划单列市国税局确定的参考指标值为标准，这种对纳税人退税申请进行事前管理监控的做法，很可能会造成纳税人不能及时退税的后果。

因此，笔者认为，正是基于上述考虑，国家税务总局近期发布的60号公告，决定将增值税即征即退优惠政策的管理措施，由先评估后退税改为先退税后评估的政策，使得我国在增值税管理上更加趋于规范，为提高纳税人资金使用效率，扶持企业发展，起到积极的作用。

60号公告中关于税务机关对即征即退企业增值税退税的评估指标的相关规定，与此前下发的国税函[2009]432号文件基本一致，只是调整了管理环节的规定，即将前置评估管理调整为后续评估管理。同时，60号公告要求各地可根据不同的即征即退项目设计、完善评估指标。因此，各地税务机关在事后纳税评估环节，对于“销售额变动率”或“增值税税负率”指标异常的企业，将会采取约谈、举证等方式进行核查，对其存在虚假行为造成的退税，应按税收征收管理法的相关条款进行补税和处罚。

总体而言，60号公告对纳税人而言应该是一个利好，对于税务机关而言，也是在税收管理的真正归位，也符合我国增值税的立法方向。

解读财税[2011]110 号、财税[2011]111 号

近日，财政部、国家税务总局发布通知，决定自 2012 年 1 月 1 日起，在上海市开始营业税改征增值税试点。财政部和国家税务总局相关负责人表示，营业税改征增值税是一项重要的减税措施。

如何理解“结构性减税”

有媒体称，营业税改征增值税后，上海部分试点行业的税负并未减轻。笔者认为，这种观点只是从试点企业就事论事，而没有从行业上下游整个产业链条去考虑。

例如，上海市某交通运输企业 A 公司为生产企业 B 公司提供运输劳务，取得收入 1000 万元，其中耗用油品等可抵扣费用为 470.6 万元。B 公司当年确认销项税额 500 万元，进项税额 300 万元（不包括运费进项）。

（一）假设业务发生在 2011 年，按照现行政策计算。

1.A 公司按照 3%的税率缴纳营业税，缴纳 30 万元营业税。

2.B 公司按照 7%的进项抵扣，抵扣运费进项 70 万元。

3.B 公司应缴增值税 500-300-70＝130（万元）。

（二）假设该业务发生在 2012 年，按照上海营业税改征增值税政策计算。

1.A 公司应缴增值税 1000×11%-470.6×17%＝30（万元），即 A 公司税负既没有增加，又没有减少。

2.B 公司按照 11%的进项抵扣，抵扣运费进项税 110 万元。

3.B 公司应缴增值税 500-300-110＝90（万元）。

两种方案比较，营业税改征增值税后，A 公司税负持平，B 公司减少增值税款支出 40 万元，达到了结构性减税的目的。因此，所谓结构性减税，不是着眼于一个行业，而是着眼于整个产业链条，减少重复纳税。

为何设置两档低税率

上海营业税改征增值税方案中，将有形动产租赁税率设定为 17%，同时选择了 11%和 6%两档低税率，分别适用于交通运输业和部分现代服务业。之所以这样设置，主要是为了保障试点行业税负不会增加。由于上述行业的成本构成不同，导致可抵扣项目不同，从而税率设计有高有低。

（一）有形动产租赁

1.出租企业的有形动产为外购的情形。

例如，2012 年 1 月，上海市 A 公司外购设备价款为 1000 万元（不含税），已经取得增值税专用发票，并抵扣进项税额 170 万元。当月 A 公司和 B 公司签订租赁合同，约定将该设备租给 B 公司，每年租金 300 万元，租赁期 4 年。

A 公司 4 年应缴增值税 1200×17%－1000×17%＝34（万元）。

从以上案例可以看出，A 公司所有的成本都可以得到抵扣，而销项税额却是分 4 年实现，因此税法对有形动产租赁税率采取了 17%的高线。

2.出租企业的有形动产为自产的情形。

例如，2012 年 1 月，上海市 A 公司将自产的设备一台租赁给 B 公司，设备耗费的进项税为 60 万元，市场公允价值为 1000 万元。租赁合同约定租赁期 4 年，每年租金 300 万元，共 1200 万元。

假设该业务发生在 2011 年，则首先 A 公司自产货物用于非应税项目行为应该缴纳增值税 110 万元，同时 4 年的租赁费再缴纳 5%的营业税 60 万元，重复纳税的现象很明显。营业税改征增值税后，A 公司 60 万元的进项税仍然可以抵扣，即 A 公司只需要缴纳一道增值税 144 万元即可，避免了重复征税，且其主要进项均可以得到抵扣，抵扣的范围同其他工业企业相同，因此税率采取 17%也是合适的。

3.融资租赁业务

例如，上海 A 融资租赁公司购进设备价值为 1000 万元，并将该设备租赁给 B 公司，合同约定租赁期为 3 年，每年租金 500 万元，3 年租金合计 1500 万元。

（1）如果该事项发生在 2011 年，A 融资租赁公司的进项税额不能抵扣，但是根据财政部、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）的规定，A 公司享受差额征收营业税的政策，即 A 公司缴纳营业税 25 万元。由于下游企业融资租赁的设备不能得到抵扣，而外购设备可以得到抵扣，大大压缩了 A 公司的经营空间。

（2）如果该事项发生在 2012 年，A 融资租赁公司的进项税可以抵扣，租金收入按照 17%计提销项税额，即 A 公司的税负由 2011 年的差额 500×5%变为了差额 500×17%，A 公司的税负提高了 12 个百分点。但是由于下游企业的进项税额可以得到抵扣，融资租赁公司的经营空间大为扩展。

对融资租赁企业更为有利的是，《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第二条第（四）款规定：“经人民银行、银监会、商务部批准经营融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人提供有形动产融资租赁服务，对其增值税实际税负超过 3%的部分实行增值税即征即退政策。”这样，融资租赁企业税负减少，且由于下游企业得到抵扣，其业务范围扩大，因此得到了双重的利益。

（二）交通运输业

交通运输业的耗费中，车辆购进费、维修费用及油品消耗费用占很大比例，这些耗费均可以取得进项税额。但交通运输业的过路费、过桥费等无法取得进项税额，其进项取得不如有形动产租赁行业比例高。经测算，按照 11%的税率，交通运输业在抵扣进项税额后，税负不会提高。

（三）其他现代服务业

其他现代服务业，如会计师鉴证等行业取得进项税额的比例很小，试点方案采取了 6%的税率，比较起原来 5%的营业税税率，税率提高了 1 个百分点，但由于其设备、费用等能够得到一定的抵扣，其税负不会提高。

虽然其他现代服务业的税负不一定降低，但是由于下游环节支付的税款可以得到抵扣，从而可能会大大促进现代服务业的发展。

（四）小规模纳税人

对于交通运输业和部分现代服务业中的小规模纳税人，为了减轻其负担，此次改革方案规定，小规模纳税人按照3%的征收率执行，而营业税中交通运输业税率为3%，服务业为5%，按照3%的征收率与原税率基本持平，因此不会加重其税收负担。

警惕虚开增值税专用发票违法行为

增值税有不重复征税等优点，但是由于采取凭票扣税的方式，虚开与接受虚开发票一直是增值税制度的顽疾。交通运输业是虚开发票的高危行业，上海营业税改征增值税之前，为了少缴税款，该行业存在运输企业多开发票，按3%缴纳营业税，而生产企业多抵扣的虚开现象。改革之后，该行业“低征高抵”的漏洞将得到遏制，但预计随之而来的虚开发票问题会前移。即可能会出现运输企业多取得柴油发票作为进项税额，而对生产企业进行二次虚开。

因此，营业税改征增值税后，税务部门应大力加强征管，以减少虚开增值税专用发票违法行为的发生。

国家税务总局 关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告

国家税务总局公告 2011 年第 51 号

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

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、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。

本公告自 2011 年 10 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产权不征营业税问题的批复》（国税函[2002]165 号）、《国家税务总局关于深圳高速公路股份有限公司产权转让不征营业税问题的批复》（国税函[2003]1320 号）、《国家税务总局关于鞍山钢铁集团转让部分资产产权不征营业税问题的批复》（国税函[2004]316 号）、《国家税务总局关于中国石化集团销售实业有限公司转让成品油管道项目部产权营业税问题的通知》（国税函[2008]916 号）同时废止。

特此公告。

国家税务总局

财政部 国家税务总局关于退还集成电路企业采购设备增值税期末留抵税额的通知

财税[2011]107 号

北京、天津、内蒙古、大连、上海、江苏、安徽、厦门、湖北、深圳、重庆、广东省（自治区、直辖市、计划单列市）财政厅（局）、国家税务局，财政部驻北京、天津、内蒙古、大连、上海、江苏、安徽、厦门、湖北、深圳、重庆、广东省（自治区、直辖市、计划单列市）财政监察专员办事处:

为落实《国务院关于印发进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展若干政策的通知》（国发[2011]4号）有关要求，解决集成电路重大项目企业采购设备引起的增值税进项税额占用资金问题，决定对其因购进设备形成的增值税期末留抵税额予以退还。现将有关事项通知如下:

一、对国家批准的集成电路重大项目企业（具体名单见附件）因购进设备形成的增值税期末留抵税额（以下称购进设备留抵税额）准予退还。购进的设备应属于《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十一条第二款规定的固定资产范围。

二、准予退还的购进设备留抵税额的计算

企业当期购进设备进项税额大于当期增值税纳税申报表“期末留抵税额”的，当期准予退还的购进设备留抵税额为期末留抵税额;企业当期购进设备进项税额小于当期增值税纳税申报表“期末留抵税额”的，当期准于退还的购进设备留抵税额为当期购进设备进项税额。

当期购进设备进项税额,是指企业取得的按照现行规定允许在当期抵扣的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书（限于2009年1月1日及以后开具的）上注明的增值税额。

三、退还购进设备留抵税额的申请和审批

（一）企业应于每月申报期结束后10个工作日内向主管税务机关申请退还购进设备留抵税额。

主管税务机关接到企业申请后,应审核企业提供的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书是否符合现行政策规定，其注明的设备名称与企业实际购进的设备是否一致，申请退还的购进设备留抵税额是否正确。审核无误后，由县（区、市）级主管税务机关审批。

（二）企业收到退税款项的当月，应将退税额从增值税进项税额中转出。未转出的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定承担相应法律责任。

（三）企业首次申请退还购进设备留抵税额时，可将2009年以来形成的购进设备留抵税额，按照上述规定一次性申请退还。

四、退还的购进设备留抵税额由中央和地方按照现行增值税分享比例共同负担。

五、本通知自2011年11月1日起执行。

财政部 国家税务总局

二〇一一年十一月十四日

国家税务总局 关于调整增值税即征即退优惠政策管理措施有关问题的公告

国家税务总局公告 2011 年第 60 号

为加快退税进度，提高纳税人资金使用效率，扶持企业发展，税务总局决定调整增值税即征即退企业实施先评估后退税的管理措施。现将有关问题公告如下：

一、将增值税即征即退优惠政策的管理措施由先评估后退税改为先退税后评估。

二、主管税务机关应进一步加强对即征即退企业增值税退税的事后管理，根据以下指标定期开展纳税评估。

（一）销售额变动率的计算公式：

1.本期销售额环比变动率＝（本期即征即退货物和劳务销售额-上期即征即退货物和劳务销售额）÷上期即征即退货物和劳务销售额×100％。

2.本期累计销售额环比变动率＝（本期即征即退货物和劳务累计销售额-上期即征即退货物和劳务累计销售额）÷上期即征即退货物和劳务累计销售额×100％。

3.本期销售额同比变动率＝（本期即征即退货物和劳务销售额-去年同期即征即退货物和劳务销售额）÷去年同期即征即退货物和劳务销售额×100％。

4.本期累计销售额同比变动率＝（本期即征即退货物和劳务累计销售额-去年同期即征即退货物和劳务累计销售额）÷去年同期即征即退货物和劳务累计销售额×100％。

（二）增值税税负率的计算公式

增值税税负率＝本期即征即退货物和劳务应纳税额÷本期即征即退货物和劳务销售额×100％。

三、各地可根据不同的即征即退项目设计、完善评估指标。主管税务机关通过纳税评估发现企业异常情况的，应及时核实原因并按相关规定处理。

四、本公告自 2011 年 12 月 1 日起施行。《国家税务总局关于增值税即征即退实施先评估后退税有关问题的通知》（国税函[2009]432 号）同时废止。

特此公告。

国家税务总局

二〇一一年十一月十四日

国家税务总局关于营业税改征增值税试点有关税收征收管理问题的公告

国家税务总局公告[2011]77号

经国务院批准，自2012年1月1日起，在部分地区部分行业开展深化增值税制度改革试点，逐步将营业税改征增值税。为保障改革试点的顺利实施，现将税收征收管理有关问题公告如下：

一、关于试点地区发票使用问题

（一）自2012年1月1日起，试点地区增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人）从事增值税应税行为（提供货物运输服务除外）统一使用增值税专用发票（以下简称专用发票）和增值税普通发票，一般纳税人提供货物运输服务统一使用货物运输业增值税专用发票（以下简称货运专用发票）和普通发票。

小规模纳税人提供货物运输服务，接受方索取货运专用发票的，可向主管税务机关申请代开货运专用发票。代开货运专用发票按照代开专用发票的有关规定执行。

（二）2012年1月1日以后试点地区纳税人不得开具公路、内河货物运输业统一发票。

（三）试点地区提供港口码头服务的一般纳税人可以选择使用定额普通发票。

（四）试点纳税人2011年12月31日前提供改征增值税的营业税应税服务并开具发票后，如发生服务中止、折让、开票有误等，且不符合发票作废条件的，应开具红字普通发票，不得开具红字专用发票。对于需重新开具发票的，应开具普通发票，不得开具专用发票（包括货运专用发票）。

（五）试点地区从事国际货物运输代理业务的一般纳税人，应使用六联增值税专用发票或五联增值税普通发票，其中第四联用作购付汇联；从事国际货物运输代理业务的小规模纳税人开具的普通发票第四联用作购付汇联。

（六）为保障改革试点平稳过渡，上海市试点纳税人发生增值税应税行为，需要开具除专用发票（包括货运专用发票）和增值税普通发票以外发票的，在2012年3月31日前可继续使用上海市地税局监制的普通发票。

二、税控系统使用有关问题

自2012年1月1日起，试点地区新认定的一般纳税人（提供货物运输服务的纳税人除外）使用增值税防伪税控系统，提供货物运输服务的一般纳税人使用货物运输业增值税专用

发票税控系统。试点地区使用的增值税防伪税控系统专用设备为金税盘和报税盘。纳税人应当使用金税盘开具发票，使用报税盘领购发票、抄报税。

三、货运专用发票开具有关问题

（一）一般纳税人提供应税货物运输服务使用货运专用发票，提供其他应税项目、免税项目或非增值税应税项目不得使用货运专用发票。

（二）货运专用发票中“承运人及纳税人识别号”栏内容为提供货物运输服务、开具货运专用发票的一般纳税人信息:“实际受票方及纳税人识别号”栏内容为实际负担运输费用、抵扣进项税额的一般纳税人信息:“费用项目及金额”栏内容为应税货物运输服务明细项目不含增值税额的销售额:“合计金额”栏内容为应税货物运输服务项目不含增值税额的销售额合计:“税率”栏内容为增值税税率:“税额”栏为按照应税货物运输服务项目不含增值税额的销售额和增值税税率计算的增值税额:“价税合计（大写）（小写）”栏内容为不含增值税额的销售额和增值税额的合计:“机器编号”栏内容为货物运输业增值税专用发票税控系统税控盘编号。

（三）税务机关在代开货运专用发票时，货物运输业增值税专用发票税控系统在货运专用发票左上角自动打印“代开”字样；货运专用发票“费用项目及金额”栏内容为应税货物运输服务明细项目含增值税额的销售额:“合计金额”栏和“价税合计（大写）（小写）”栏内容为应税货物运输服务项目含增值税额的销售额合计:“税率”栏和“税额”栏均自动打印“***”:“备注”栏打印税收完税凭证号码。

（四）一般纳税人提供货物运输服务，开具货运专用发票后，发生应税服务中止、折让、开票有误以及发票抵扣联、发票联均无法认证等情形，且不符合发票作废条件的，需要开具红字货运专用发票的，实际受票方或承运人应向主管税务机关填报《开具红字货物运输业增值税专用发票申请单》（附件1），经主管税务机关审核后，出具《开具红字货物运输业增值税专用发票通知单》（附件2，以下简称《通知单》）。承运方凭《通知单》在货物运输业增值税专用发票税控系统中以销项负数开具红字货运专用发票。《通知单》暂不通过系统开具和管理，其他事项按照现行红字专用发票有关规定执行。

四、货运专用发票管理有关问题

（一）货运专用发票暂不纳入失控发票快速反应机制管理。

（二）货运专用发票的认证结果、稽核结果分类暂与公路、内河货物运输业统一发票一致，认证、稽核异常货运专用发票的处理暂按照现行公路、内河货物运输业统一发票的有关规定执行。

（三）对稽核异常货运专用发票的审核检查暂按照现行公路、内河货物运输业统一发票的有关规定执行。

五、本公告自2012年1月1日起实施。

特此公告。

附件:

1.开具红字货物运输业增值税专用发票申请单

2.开具红字货物运输业增值税专用发票通知单

国家税务总局

二○一一年十二月二十六日

※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※※

关于未按期申报抵扣增值税扣税凭证有关问题的公告

国家税务总局公告2011年第78号

为解决增值税一般纳税人增值税扣税凭证因客观原因未按期申报抵扣增值税进项税额问题，现将有关规定公告如下:

一、增值税一般纳税人取得的增值税扣税凭证已认证或已采集上报信息但未按照规定期限申报抵扣;实行纳税辅导期管理的增值税一般纳税人以及实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人，取得的增值税扣税凭证稽核比对结果相符但未按规定期限申报抵扣，属于发生真实交易且符合本公告第二条规定的客观原因的，经主管税务机关审核，允许纳税人继续申报抵扣其进项税额。

本公告所称增值税扣税凭证，包括增值税专用发票（含货物运输业增值税专用发票）、海关进口增值税专用缴款书和公路内河货物运输业统一发票。

增值税一般纳税人除本公告第二条规定以外的其他原因造成增值税扣税凭证未按期申报抵扣的，仍按照现行增值税扣税凭证申报抵扣有关规定执行。

二、客观原因包括如下类型:

（一)因自然灾害、社会突发事件等不可抗力原因造成增值税扣税凭证未按期申报抵扣;

（二）有关司法、行政机关在办理业务或者检查中，扣押、封存纳税人账簿资料，导致纳税人未能按期办理申报手续;

（三）税务机关信息系统、网络故障，导致纳税人未能及时取得认证结果通知书或稽核结果通知书，未能及时办理申报抵扣;

（四）由于企业办税人员伤亡、突发危重疾病或者擅自离职，未能办理交接手续，导致未能按期申报抵扣；

（五）国家税务总局规定的其他情形。

三、增值税一般纳税人发生符合本公告规定未按期申报抵扣的增值税扣税凭证，可按照本公告附件《未按期申报抵扣增值税扣税凭证抵扣管理办法》的规定，申请办理抵扣手续。

四、增值税一般纳税人取得2007年1月1日以后开具，本公告施行前发生的未按期申报抵扣增值税扣税凭证，可在2012年6月30日前按本公告规定申请办理，逾期不再受理。

五、本公告自2012年1月1日起施行。

特此公告。

附件：未按期申报抵扣增值税扣税凭证抵扣管理办法.doc

国家税务总局

二〇一一年十二月二十九日

业务咨询

★什么是同期资料和同期资料管理?

问：什么是同期资料和同期资料管理?

答: 同期资料是指企业与其关联方交易中发生的有关价格、费用的制定标准、计算方法及说明的资料。同期资料准备、保存和提供是企业转让定价文档管理的基础。同期资料管理，是指企业应根据企业所得税法及其实施条例等规定，按纳税年度准备、保存、并按税务机关要求提供其关联交易的同期资料。同期是指发生关联交易的当年度。

★企业准备、保存和提供同期资料的税收法律法规和文件依据有哪些?

问: 企业准备、保存和提供同期资料的税收法律法规和文件依据有哪些?

答: 企业准备或报送同期资料的税收法律法规和文件依据主要有:《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法（试行）〉的通知》（国税发〔2009〕2 号）、《国家税务总局关于加强转让定价跟踪管理有关问题的通知》（国税函〔2009〕188 号）、《国家税务总局关于强化跨境关联交易监控和调查的通知》（国税函〔2009〕363 号）。

★哪些企业需要准备、保存和提供同期资料?

问: 哪些企业需要准备、保存和提供同期资料?

答: 企业应根据所得税法实施条例第一百一十四条的规定，按纳税年度准备、保存、并按税务机关要求提供其关联交易的同期资料。

（一）属于下列情形之一的企业，可免于准备同期资料。

1.年度发生的关联购销金额（来料加工业务按年度进出口报关价格计算）在 2 亿元人民币以下且其他关联交易金额（关联融通资金按利息收付金额计算）在 4000 万元人民币以下，上述金额不包括企业在年度内执行成本分摊协议或预约定价安排所涉及的关联交易金额;

2.关联交易属于执行预约定价安排所涉及的范围;

3.外资股份低于 50%且仅与境内关联方发生关联交易。

（二）以下企业应准备、保存和提供同期资料:

1.被实施转让定价纳税调整，并处于跟踪管理期内的企业;

2.执行成本分摊协议期间的企业;

3.关联债资比例超过标准比例的利息支出，要在计算应纳税所得额时扣除的企业;

4．跨国企业在中国境内设立的承担单一生产（来料加工或进料加工）、分销或合约研发等有限功能和风险的企业，出现亏损的，无论是否达到准备同期资料的标准，均应在亏损发生年度准备同期资料及其他相关资料。

★准备、保存和提供同期资料在时间上有什么要求?

问: 准备、保存和提供同期资料在时间上有什么要求?

答:（一）企业应在关联交易发生年度的次年 5 月 31 日之前准备完毕该年度同期资料，并自税务机关要求之日起 20 日内提供。

企业因不可抗力无法按期提供同期资料的，应在不可抗力消除后 20 日内提供同期资料。

（二）跟踪管理期内的企业，涉及 2008 年度的转让定价调整，企业应在 2009 年 12 月 31 日之前向税务机关提供年度同期资料; 涉及 2009 年及以后年度的转让定价调整，企业应在跟踪年度的次年 6 月 20 日之前向税务机关提供年度同期资料。

（三）执行成本分摊协议期间的企业，应在本年度的次年 6 月 20 日之前向税务机关提供成本分摊协议的同期资料。

（四）跨国企业在中国境内设立的承担有限功能和风险的企业，如出现亏损，应于次年 6 月 20 日之前报送主管税务机关。

★离退休人员统筹外补助能否税前扣除?

问: 离退休人员统筹外补助能否税前扣除?

答: 案例: 某集团分公司是一家成立比较早的老中央企业，如今，公司的离退休人员逐年增多。虽然公司已将这些人员交由社会统筹管理，但由于先前的统筹支付标准过低，很多离退休人员纷纷找公司反映要求给予补助。为此，总公司专门下发文件，要求下属各分公司给予相应补助。2007 年-2009 年 3 年间，该分公司共支付离退休人员补贴 300 多万元，并以离退休补助的名义在成本中进行了列支。

2011 年 4 月，上述企业的主管税务机关在对其进行纳税评估时，认为企业离退休人员统筹外补助不能进行税前扣除，应进行纳税调整。但在如何调整时，评估人员与财会人员产生了分歧。一种观点认为，应按《企业所得税法实施条例》第三十四条《国家税务总局关于企业工资、薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函[2009]3 号，下称 3 号文件）的规定，对这 300 多万元的补助全额进行调整。另一种观点认为，2007 年补贴额应全额进行调

整，2008 至 2010 年的补贴则应按《企业所得税法实施条例》第四十条、3 号文件、《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企[2009]242 号，下称 242 号文件）的规定，按不超过职工工资、薪金总额 14%的限额进行税前扣除。

法理分析： 那么，上述两种观点到底哪种符合税法的规定，更加合理合法呢？

第一种观点的法律依据，一是根据《关于 2009 年度税收自查有关政策问题的函》（企便函[2009]33 号）的规定，其明确规定离退休人员补助不得税前扣除，二是 3 号文件中对职工福利费的范围列举当中没有离退休人员统筹补助这一项，其不属于职工福利费开支项目，故应全额调整。

笔者认为，新《企业所得税法》实施后，《企业所得税税前扣除办法》（国税发[2000]84 号）已全文失效，税收政策上对离退休人员统筹补助也就没有了硬性规定。虽然《关于 2009 年度税收自查有关政策问题的函》（企便函[2009]33 号）明确离退休人员补贴不能扣除，但这个答复所依据的国税发[2000]84 号文件已经废止，其自然失去了效力。

需要注意的是，《企业所得税法实施条例》第三十四条只是对工资薪金支出的扣除进行了限制，但离退休人员统筹补助能否以福利费扣除并没有禁止。2009 年 1 月 4 日发布的 3 号文件，以列举的方式对职工福利费的扣除范围进行了明确规定，并特别指出，“按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等”也属于职工福利费。该文虽然列举范畴中没有离退休人员统筹外费用，但这种列举并不是全列举法，其没有排除离退休人员统筹外费用成为职工福利费用核算内容的可能。

同年 11 月 12 日，财政部又发布了 242 号文件，该文件在列举福利费的内容时明确规定，离退休人员统筹外费用，包括离休人员的医疗费及离退休人员其他统筹外费用都属于福利费。实际上，该文件是对 3 号文件的补充。值得一提的是，虽然 242 号文件是针对财务、会计核算的规范性文件，但它符合《中华人民共和国企业所得法》第二十条“本章规定的收入、扣除的具体范围、标准和资产的税务处理的具体办法，由国务院财政、税务主管部门规定”这一条款，且并不与税收法律、法规相冲突。

因此，综合 3 号文件和 242 号文件的精神和具体规定，在《企业所得税法》没有明确禁止，财会规定有明确范围的前提下，企业按照财政部门规定核算的离退休人员统筹外费用应当属于职工福利费，符合《企业所得税法实施条例》第四十条和 3 号文件规定的扣除范围。因此，离退休人员统筹外补助显然是职工福利费用，所以就应当按照职工福利费 14%的限额扣除。

政策建议：随着物价的上涨，有很多企业都开始纷纷向离退休人员发放统筹外补助，此类问题越来越多，而且在企业所得税汇算清缴中反映得越来越明显，不仅影响汇算清缴质量，而且会对税务部门的税收执法造成一定的操作难度。因此，建议有关部门进一步明确企业向离退休人员发放的统筹外补助能否税前扣除的问题，以便于企业和基层税务机关操作。

★按照修改后的个人所得税法相关规定，工资、薪金所得自2011年9月1日起适用新的减除费用标准和税率表，在实际操作中如何适用？

问：按照修改后的个人所得税法相关规定，工资、薪金所得自2011年9月1日起适用新的减除费用标准和税率表，在实际操作中如何适用？

答：修改后的《个人所得税法》及其《实施条例》通过后，国家税务总局制定下发了《关于贯彻执行修改后的个人所得税法有关问题的公告》（2011年第46号，以下简称“46号公告”），并在税务总局网站发布了46号公告及政策解读稿。

按照税法及公告的规定，纳税人2011年9月1日（含）以后实际取得的工资薪金所得，应适用新税法的减除费用标准和税率表，计算缴纳个人所得税。而纳税人2011年9月1日前实际取得的工资薪金所得，无论税款是否在2011年9月1日以后由扣缴单位申报入库，均应适用旧税法的减除费用标准和税率表，计算缴纳个人所得税。

比如某单位在8月份向员工发放工资、薪金并代扣税款，不管发放的是哪个月份的工资、薪金，均应适用旧税法规定的减除费用标准（2000元）和税率表。同样，该单位在9月份发放工资、薪金并代扣税款，不管发放的是哪个月份的工资、薪金，均应适用新税法规定的减除费用标准（3500元）和税率表。

对一些单位应在8月底发放工资，而有意延迟到9月初发放，同时，9月底又发放当月工资，按税法规定，应合并两次发放的工资收入，统一扣除3500元，同时再扣除税法规定的住房公积金、养老金等，余额按照新的税率表计算缴纳个人所得税。

开具发票是否一定要加盖发票专用章?

原使用财务专用章的单位，如何刻制发票专用章?

根据《中华人民共和国发票管理办法》第二十二条规定，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。以上规定自 2011 年 2 月 1 日起施行。

根据《国家税务总局关于发票专用章式样有关问题的公告》（2011年第7号）规定：1、发票专用章的形状为椭圆形，长轴为40mm、短轴为30mm、边宽1mm，印色为红色。发票专用章中央刊纳税人识别号；外刊纳税人名称，自左而右环行，如名称字数过多，可使用规范化简称；下刊“发票专用章”字样。使用多枚发票专用章的纳税人，应在每枚发票专用章正下方刊顺序编码，如“（1）、（2）……”字样。发票专用章所刊汉字，应当使用简化字，字体为仿宋体；“发票专用章”字样字高4.6mm、字宽3mm；纳税人名称字高4.2mm、字宽根据名称字数确定；纳税人识别号数字为Arial体，数字字高为3.7mm，字宽1.3mm。2、发票专用章自2011年2月1日起启用。旧式发票专用章可以使用至2011年12月31日。本公告发布之前印制的套印旧式发票专用章的发票，可继续使用。

需购领、使用发票的纳税人必须到公安局刻制、备案发票专用章。根据珠海市公安局 2010 年 5 月 18 日函件《关于进一步加强印章业治安管理工作的通知》的要求，全市各行政机关和企事业单位、社会团体、个体工商户若需办理印章备案，应到所在地的辖区公安分局办理。

一机多票开票系统年结转常见问题及其解决方案

防伪税控一机多票开票系统每年 1 月份抄税时都会自动进行年结转的处理，给用户带来以下问题：

上年 1-11 月份发票数据无法直接查询;

无法直接打印发票核销报表;

无法打印发票明细;

数据的不完整。

同时，随着税务部门对增值税发票的管理越来越严格，任何原因造成的防伪开票系统数据丢失都会影响到企业的抄税、报税及购买发票，给企业造成很大的麻烦。为此，防伪税控开票用户必须要保证防伪开票系统数据的安全。本公司为解决上述问题，满足企业与税务机关对防伪开票系统数据安全的要求，特意推出了一套发票管理软件----**税票通**，不仅很好地解决以上问题，还可以实现：

数据采集：采集开票系统中已开发票数据；（准确而快速）

发票验旧核销：系统自动生成发票核销验旧报表；（简单又方便）

备份专家：自动备份开票系统和电子申报系统核心数据；（高枕无忧）

申报接口：直接快速、准确的把销项发票数据导入电子申报系统中，解决电子申报系统与防伪开票系统要安装在同一部电脑上的问题，实现开具发票与电子申报互不干扰;

个性化的统计查询：根据所需按产品、规格型号等进行查询统计（方便、快速）；

发票数据导出：根据所需将统计查询的结果导出到 EXCEL 表中方便作账;

跨年结转数据的采集和管理：利用税票通的“采集发票”功能，可以轻松实现对一机多票系统中历史数据的采集和管理，解决用户由于“年度结转”原因不能查询上一年度数据的问题。

即征即退企业申报办法

根据财政部、国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知 （财税[2011]100号），对软件产品增值税政策作出规范、调整。现希望各软件产品企业根据《通知》的要求对本企业1－9月份软件产品销售收入及其可抵扣的进项税额进行认真核算并向主管税务机关递交退税申请，由主管税务机关评估审批后，需对增值税申报表重新调整的应在11月（税款所属月份10月）申报期进行调整，享受软件产品增值税优惠政策。

一、销项发票调整方法:

1、软件产品（即征即退）收入多计，一般货物及劳务收入少计:

（1）冲减多计的软件产品收入

在电子申报中：销项发票管理->其他应税项目管理->新增->输入内容（负数不含税金额、负数税额、税目等资料，其中的选项选择“不开票项目”，“即征即退”、“应税”、“货物”）->保存->审核。

（2）增加少计的一般收入

在电子申报中：销项发票管理->其他应税项目管理->新增->输入内容（正数不含税金额、正数税额、税目等资料，其中的选项选择“不开票项目”、“一般”、“应税”、“货物”）->保存->审核。

2、软件产品（即征即退）收入少计，一般货物及劳务收入多计:

（1）增加少计的软件收入

在电子申报中：销项发票管理->其他应税项目管理->新增->输入内容（正数不含税金额、正数税额、税目等资料，其中的选项选择“不开票项目”，“即征即退”、“应税”、“货物”）->保存->审核;

（2）冲减多计的一般收入

在电子申报中：销项发票管理->其他应税项目管理->新增->输入内容（负数不含税金额、负数税额、税目等资料，其中的选项选择“不开票项目”、“一般”、“应税”、“货物”）->保存->审核。

二、进项税额调整方法

1、软件产品进项税额多计，一般货物及劳务进项税额少计:

在电子申报中：生成主表时，在即征即退的第14栏（进项税额转出），输入多计的进项税额

（输入正数），则一般货物及劳务的第14栏会有自动生成一个负数的进项税额;

2、软件产品进项税额少计，一般货物及劳务进项税额多计:

在电子申报中：生成主表时，在即征即退的第14栏（进项税额转出），输入少计的进项税额（输入负数），则一般货物及劳务的第14栏会自动生成一个正数的进项税额。

三、当月销售收入的处理

在电子申报中：把销项发票导入到电子申报系统后，根据情况有如下几种处理办法:

（1）同一份发票只包含一般货物及劳务销售收入:

销项发票导入到电子申报系统后无须作任何处理，因为导入的销项发票默认类型为一般货物及劳务票;

（2）同一份发票只包含软件产品销售收入:

销项发票导入到电子申报系统后，把其分类为即征即退票即可。

（3）同一份发票既含有一般货物及劳务销售收入又含有软件产品的销售收入，若软件产品收入大，

把该分发票设为即征即退票，然后按上述第1点，冲减多计的软件产品收入，增加一份（不开票销售）少计的一般货物及劳务票销售收入。

（4）同一份发票既含有一般货物及劳务销售收入又含有软件产品的销售收入，若一般货物及劳务收入大，无须重新分类，整张票都默认为一般货物及劳务销售收入，冲减多计的一般货物及劳务销售收入，然后按上述方法，增加一份（不开票销售）少计的软件产品收入，。

注意：销项发票分类方法（以专用发票为例）

在电子申报中：销项发票管理->防伪税控销项专用发票管理，把发票查询出来后，选中需要分类的发票，点击分类，然后选择需要分类的发票类型即可。

提示：开具发票时，尽量避免一般货物及劳务和软件产品收入开在同一张发票。

四、当月进项发票的处理方法

（1）进项发票为即征即退操作方法（同一份进项发票只含有即征即退的情况）

在电子申报中：由于把进项发票导入到电子申报系统后，导入的进项发票默认的类型为一般货物及劳务票，需把其分类为即征即退票，按如下方法操作:

进项发票管理->防伪税控进项专用发票管理->查询->全部(或按月份)->选中需要设置为即征即退的进项发票->分类->将所选择的发票设为即征即退票->确定（设置完成后，在生成主表第12栏会自动统计即征即退可以抵扣的税额）

例如：一份进项发票金额为51000元，税额为8670元，则设置为即征即退票后，如表显示:

增值税纳税申报表

申报月份 201108　　税款所属期 2011-08-01 2011-08-31

项目		栏次	一般货物及劳务		先征后退，即征即退货物及劳务	
			本月数	本年累计	本月数	本年累计数
销售额	一 适用税率征税货物及劳务额	1=2+3+4	113534.76	755333.51	0.00	0.00
	其中：应税货物销售额	2	113534.76	755333.51	0.00	0.00
	应税劳务销售额	3	0.00	0.00	0.00	0.00
	纳税检查调整的销售额	4	0.00	0.00	0.00	0.00
	二 简易征收征税货物销售额	5	0.00	0.00	0.00	0.00
	其中：纳税检查调整的销售额	6	0.00	0.00	0.00	0.00
	三 免抵退办法出口货物销售额	7	0.00	0.00	-	-
	四 免税货物及劳务销售额	8=9+10	0.00	0.00	-	-
	其中：免税货物销售额	9	0.00	0.00	-	-
	免税劳务销售额	10	0.00	0.00	0.00	0.00
税款计算	销项税额合计	11	19300.91	128406.70	0.00	0.00
	进项税额合计	12	0.00	97357.67	8670.00	8670.00
	上期留抵税额	13	0.00	-	0.00	-
	进项税额转出	14	0.00	0.00	0.00	0.00
	免抵退货物已退税额	15	0.00	0.00	-	-
	适用税率计算纳税检查补缴额	16	0.00	0.00	0.00	0.00
	应抵扣税额合计	17=12+13-14-15+16	0.00	-	8670.00	-
	实际抵扣税额	18=Min(17,11)	0.00	97357.67	0.00	0.00
	应纳税额	19=11-18	19300.91	31049.03	0.00	0.00
	期末留抵税额	20=17-18	0.00	-	8670.00	-
	简易征收办法计算的应纳税额	21	0.00	0.00	0.00	0.00
	简易办法计算的查补应纳税额	22	0.00	0.00	0.00	0.00

（2）进项发票按比例进行分配的操作方法（同一份进项发票有混合销售的情况）

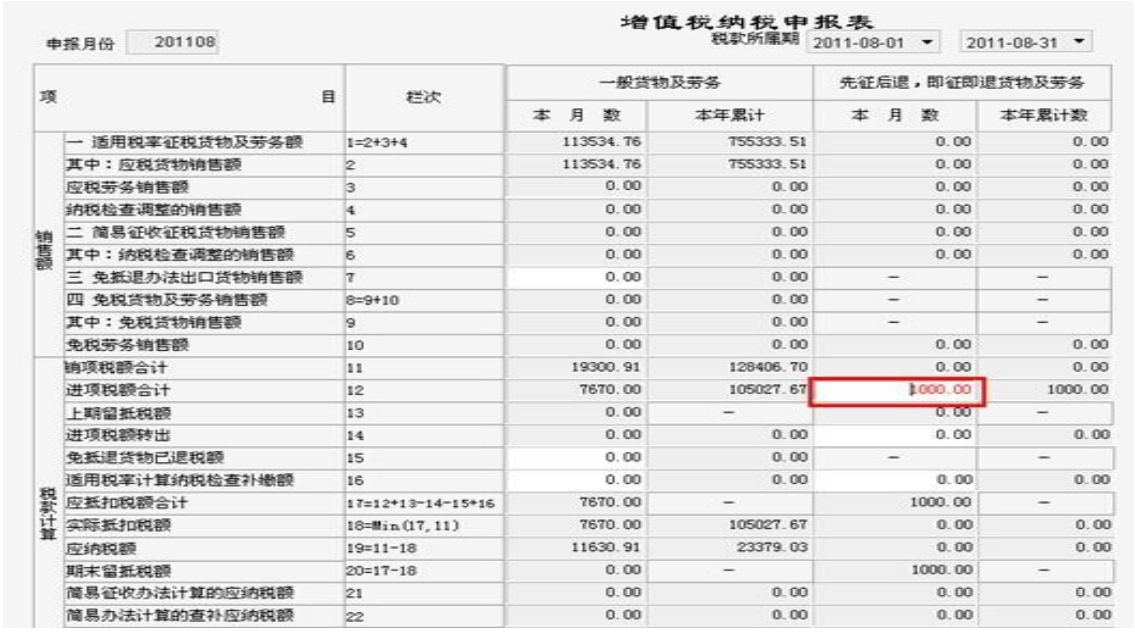
由于把进项发票导入到电子申报系统后，导入的进项发票默认的类型为一般货物票及劳务，把其分类为按分配比例票，按如下方法操作:

在电子申报中：进项发票管理->防伪税控进项专用发票管理->查询->全部(或按月份)->选中需要设置为按分配比例的进项发票->分类->将所选择的发票设为按分配比例票->确定（设置完成后，在生成主表时，系统自动弹出提示窗口，按确认后人工填写本期进项即征即退税额，->确定）。

例如：一张进项发票金额为 51000 元，税额为 8670 元，则设置为分配比例票后，其中税额中 7670 元为一般货物，1000 元为按比例分到即征即退，在生成主表时，会有以下提示:

双击主表第 12 栏，即会出现如下窗口，此时人工在即征即退税额栏输入本期按比例分配票中合计的即征即退进项税额，然后点击确定即可。

在主表 12 栏检查即征即退税额是否正确，如不正确双击 12 栏征即退税额可返回上述界面重新填写。



增值税纳税申报表

申报月份 201108　　税款所属期 2011-08-01 — 2011-08-31

项目		栏次	一般货物及劳务 本月数	一般货物及劳务 本年累计	先征后退，即征即退货物及劳务 本月数	先征后退，即征即退货物及劳务 本年累计数
销售额	一 适用税率征税货物及劳务额	1=2+3+4	113534.76	755333.51	0.00	0.00
	其中：应税货物销售额	2	113534.76	755333.51	0.00	0.00
	应税劳务销售额	3	0.00	0.00	0.00	0.00
	纳税检查调整的销售额	4	0.00	0.00	0.00	0.00
	二 简易征收征税货物销售额	5	0.00	0.00	0.00	0.00
	其中：纳税检查调整的销售额	6	0.00	0.00	0.00	0.00
	三 免抵退办法出口货物销售额	7	0.00	0.00	–	–
	四 免税货物及劳务销售额	8=9+10	0.00	0.00	–	–
	其中：免税货物销售额	9	0.00	0.00	–	–
	免税劳务销售额	10	0.00	0.00	0.00	0.00
税款计算	销项税额合计	11	19300.91	128406.70	0.00	0.00
	进项税额合计	12	7670.00	105027.67	1000.00	1000.00
	上期留抵税额	13	0.00	–	0.00	–
	进项税额转出	14	0.00	0.00	0.00	0.00
	免抵退货物已退税额	15	0.00	0.00	–	–
	适用税率计算纳税检查补缴额	16	0.00	0.00	0.00	0.00
	应抵扣税额合计	17=12+13-14-15+16	7670.00	–	1000.00	–
	实际抵扣税额	18=Min(17,11)	7670.00	105027.67	0.00	0.00
	应纳税额	19=11-18	11630.91	23379.03	0.00	0.00
	期末留抵税额	20=17-18	0.00	–	1000.00	–
	简易征收办法计算的应纳税额	21	0.00	0.00	0.00	0.00
	简易办法计算的查补应纳税额	22	0.00	0.00	0.00	0.00

2011年中国税务咨询师（CTC）认证培训第六期圆满结束

由广东省珠海市香洲区金税财税培训中心主办的第六期中国税务咨询师（以下简称CTC）认证培训班顺利举行，并在2011年12月17日圆满结束认证培训及资格考试。来自50多家服务单位的60位学员参加了此次培训。

在这2011年里，广东省珠海市香洲区金税财税培训中心主办的第三期、第四期、第五期、第六期中国税务咨询师（以下简称CTC）认证培训班顺利举行并圆满结束。来自270多家服务单位的280多位学员参加了这一年的培训。

每一期的CTC培训班均通过五天的学习与交流，优秀的奚卫华、刘国东两位讲师备课充分，对现行的税务政策法规结合实际工作的需要，进行了总结归纳，对相关的政策规定进行了重点讲解，培训内容针对性强，实用性和可操作性高。我们参加CTC培训的学员，主动利用工作之余配合上课，听课认真、讨论热烈。培训中，学员们掌握了中国税务咨询师 CTC的技能，提高了税务统筹安排的基础理论和实际应用的能力。

很多学员都向我们反映希望能多些听到两位老师的课程，在五天培训过程中学员课堂活跃，听课认真、讨论热烈，而且学员对讲师及专业辅导员、班主任都十分认可，彼此间建立了良好的关系，我们也衷心希望做到让学员间多一份关心和问候，更让大家多一个交流的平台和空间。

经过今年CTC的成功举办，已经体现出中国税务咨询师（CTC）品牌的建设、知名度的扩展，让我们一起期待CTC第六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以此来结束2011年的精彩，让更多的学员成为我们的朋友。在到来的2012年里我们更要将学员的支持化为动力积极展望中国税务咨询师（CTC）认证培训班越办越火热!