



会计学会电子期刊-双月刊

第 09 期  
2010/6/18



- 期刊首页
- 学会动态
- 财税动态
- 法规信息
- 企业服务
- 实务探讨
- 税收筹划
- 有问必答
- 会计人生

- [税收筹划] 海外投资公司的纳税筹划
- [税收筹划] 广告宣传费节税的另类思路
- [税收筹划] 准确把握税收筹划的尺度
- [税收筹划] 进项税可否抵扣关键看合作方式
- [税收筹划] 企业吸收合并该选哪种方案
- [税收筹划] 子公司改分支机构年省税收超过千万
- [税收筹划] 纳税筹划的内涵及其思路指引
- [税收筹划] 员工报销私家车燃油费的企业所得税处理
- [税收筹划] 现行房屋租赁涉税处理政策盘点
- [税收筹划] 建筑企业异地施工如何纳税
- [税收筹划] 小型微利企业临界点的所得税筹划
- [税收筹划] 利用资源综合利用企业所得税优惠政策应注意的问题
- [税收筹划] 存货非正常损失的会计处理的筹划分析
- [税收筹划] 一般纳税人分立为小规模纳税人的筹划
- [税收筹划] 私车公用的节税技巧与风险规避
- [税收筹划] 营业税新政下改变收入性质的税收筹划
- [税收筹划] 物流集团公司纳税筹划
- [税收筹划] 混合销售与兼营行为纳税分析
- [税收筹划] “混搭”的税务筹划

**主 编:** 刘小玫

**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

**责任编辑:** 黄波 万彪

**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局

**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会

**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)

**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 海外投资公司的纳税筹划

2010-06-18 作者: 来源: 中华会计网校 阅读: 5 次

随着经济全球化进程的加快,我国越来越多的企业开始进入国际市场,参与国际化分工,进行国际化经营。企业生产经营面临着前所未有的复杂的国际政治、经济和法律环境,各国政府也对经济全球化和跨国企业国际化经营带来的税收征管方式方法的改变进行不断调整。了解和把握国际税收体制,加强税收管理,进行必要的纳税筹划,对于维护企业信誉、减少法律风险,降低税务成本,巩固和发展国际市场地位有着重要作用。笔者在此就海外投资公司涉及的纳税筹划问题谈几点看法。

### 一、纳税筹划及其特点

纳税筹划是指企业在税法规定许可的范围内,以追求效益最大化为目的,通过对企业生产经营、投资、理财等活动的事先筹划和安排,尽可能地节约税款,以获得最大的税收利益。它本质上是企业为实现收益最大化对涉及税收的事项进行安排,是企业独立自主权利的体现,也是企业对社会赋予其权利的具体运用。纳税筹划的特点:

1. 合法性。即纳税筹划应在允许的范围内,由税收政策指导筹划活动。企业要将自己的筹划行为与不当避税、偷税、漏税合理地区分开来,在合法的前提下进行纳税筹划,是对税法立法宗旨的有效贯彻,也体现了税收政策导向的合理有效性。

2. 筹划性。即事先的规划、设计、安排。在现实经济生活中,纳税义务通常具有滞后性,这就在客观上提供了纳税前事先作出筹划的可能性。另外,经营、投资和理财活动是多方面的,税收规定则是有针对性的,纳税人和征税对象不同,税收待遇也往往不同,这就向纳税人表明可以选择较低的税负决策。

3. 目的性。纳税筹划的目的是最大限度地减轻企业的税收负担。减轻税收负担一般有两种形式:一是选择低税负,在多种纳税方案中选择税负最低的方案;二是滞延纳税时间,即在纳税总额大致相同的各方案中,选择纳税时间滞后的方案,这就意味着企业得到一笔无息贷款,通过税负减轻而达到收益最大化的目的。

主 编: 刘小玫  
副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会

网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)

联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

4. 综合性。由于多种税基相互关联, 某种税基缩减的同时可能会引起其他税种税基的增大; 某一纳税期限内少缴或不缴税款可能会在另外一个或几个纳税期内多缴。因此, 纳税筹划还要综合考虑, 不能只注重个别税种税负的降低, 或某一纳税期限内少缴或不缴税款, 而要着眼于整体税负的轻重。

5. 动态性。国际环境风云变幻, 国际资本流动和贸易交流形式多样, 各国税收征管体制和政策不断变化, 跨国经营应充分考虑经济、政治、跨国投资和税收征管等方面经营环境的变化。有针对性地制定和适时调整纳税筹划方案, 进行动态的纳税筹划管理, 实时跟踪税收政策法规变动, 及时作出适当调整, 确保纳税筹划目标的实现。

## 二、海外投资公司在生产经营活动中几种主要纳税筹划方法的分析

1. 名义筹资方式。筹资筹划是指利用一定的筹资技巧使企业达到获利水平最大和税负最小的方法。筹资筹划主要包括筹资渠道筹划和还本付息筹划。从纳税角度看, 不同的筹资方法产生的纳税效果有很大的差异, 对某些筹资渠道的利用可有效地帮助企业减轻税负, 获得税收上的好处。

2. 名义工资与实际工资方式。名义工资是指列入财务报表中的应付薪酬部分, 在成本中列支; 而实际工资是按照与员工签订的用工合同中约定的工资按时发放的部分。一般情况下, 名义工资会高于实际工资, 从而达到避税的目的, 这也是很多海外公司利用工资避税的通行做法。但采用这种方法, 一定要充分熟悉公司驻在国的财税法规关于计税工资的有关规定, 并比较个人所得税税率和企业所得税税率的高低, 从而权衡利弊, 有选择地使用这一方法。

3. 设备租赁方式。从企业税收筹划的角度看, 租赁也是企业用以减轻税负的重要方式。对承租人来说, 租赁可获取双重好处: 一是可以避免因长期拥有设备而承担负担和风险; 二是可以在经营活动中以支付租金的方式冲减企业的利润, 减少税基, 从而减少应纳税额。

4. 折旧方法选取方式。由于折旧要计入产品成本或期间费用, 直接关系到企业当期成本、费用的大小, 利润的高低和应纳所得税的多少。因此, 折旧方法的选择、折旧的计算就成为十分重要的问题。在计算折旧时主要考虑以下几个因素: 固定资产原值、固定资产残值、固定资产清理费用和固定资产折旧年限。固定资产的折旧方法有: 直线折旧法、年数总和法、双倍余额递减法等。不同的折旧方法对纳税人会产生不同的税收影响。

5. 收入确定时间方式。通过合同结算方式的筹划, 选择不同的结算形式, 主动控制成本和收入的确认时间, 使其合理归属纳税年度, 调节应税所得。

6. 采购物资设备, 转让定价方式。所谓的转让定价是指集团内的关联企业之间为了确保集团利益的最大化, 在集团内部以协定价格相互提供产品、劳务或财产, 通过影响关税、增值税、所得税等降低整体税负。转移定价有利于控制资金流动方向和速度、税款交纳时间, 实现利润转移。

7. 存货计价方法的选用方式。存货计价是纳税人调整应税利润的有力工具, 选择最有利的存货计价方法能达到节税目的。依现行税法, 存货计价可以采用先进先出法、后进先出法、加权平均法、移动加权平均法等不同方法, 不同的存货计价方法对企业纳税的影响是不同的, 这既是财务管理的重要步骤, 也是纳税筹划的重要依据。采取何种方法最好, 则应具体情况具体分析。

8. 利用税收优惠政策, 办理免税文件方式。几乎世界上所有的国家和地区都会在鼓励投资和创业方面给予投资者一些税收优惠政策, 海外投资公司一定要充分研究和利用这些便利条件, 最大限度地避税, 壮大企业实力。

企业跨国经营, 面对日益复杂的国际政治、经济和社会环境, 建立全面系统的纳税筹划体系, 针对不同的国家和经济事项计算、比选和确定相应的筹划方案, 坚持事前规划、事中控制和事后评估, 可在法律允许的框架内最大限度地减少税务成本, 实现企业价值最大化。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 广告宣传费节税的另类思路

2010-06-18 作者: 冷雪静 湛祖江 来源: 中华会计网校 阅读: 5 次

广告宣传作为宣传产品和企业形象的一种重要途径,越来越受到企业的重视。政府为调节经济,对不同的行业实行不同的广告宣传费税前扣除政策。面对广告宣传费用税前扣除政策的变化,如何进行广告宣传策划,达到既有宣传效果又节约税收成本的目的,值得事先筹划。

### 【税法规定】

《企业所得税法实施条例》

第四十四条规定,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。财政部、国家税务总局《关于部分行业广告费和业务宣传费税前扣除政策的通知》(财税〔2009〕72号)规定,自2008年1月1日起至2010年12月31日,对化妆品制造、医药制造和饮料制造(不含酒类制造,下同)企业发生的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入30%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出,一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

由此可见,目前国家对不同行业所发生的广告宣传费税前扣除政策不一致,有些行业在当年按不超过销售(营业)收入15%比例扣除,有些行业在当年按不超过销售(营业)收入30%比例扣除,而有的行业则不允许在税前扣除。

### 【案例分析】

盈利甲公司作为一家生产经营企业,其从事行业发生的广告宣传费根据规定不允许税前扣除。该公司为增值税一般纳税人,适用企业所得税率为25%,未享受企业所得税优惠政策。虽然不能税前扣除广告宣传费支出,但甲公司为了不断扩大市场份额,每年还是要投入相当金额的广告宣传费用于企业形象宣传。以2009年为例,当年的财务预算预

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

计投入广告宣传费用6000万元,因不能在税前扣除,将调增应纳税所得额 $6000 \times 25\% = 1500$ 万元。

对此,企业有没有降低广告宣传费支出成本的空间呢?如果对生产经营流程进行分析,就可合理合法选择如下筹划思路:

1. 可考虑将委托他人促销改为员工促销。甲公司实行一品一策的营销策略,对新产品及新区域开拓采取终端营销策略,主要依靠人员直接对零售商进行产品宣传。2008年以前受计税工资税前扣除政策所限,甲公司为避免因计税工资纳税调增而委托广告公司进行上门宣传。新的《企业所得税法》实施后,可考虑招聘一些员工进行促销。如现拟开拓一新区域市场,在支付媒体广告费和提供实物促销品的同时,还需安排30个人计划用6个月的时间去上门促销。如招聘员工按人均月工资2000元计算,合计需 $6 \times 30 \times 2000 = 36$ 万元,加上社会保险费等费用合计为40万元。如委托广告公司促销,假定也需支付促销费用40万元。因自2008年1月1日起,其发生的广告宣传费不能在税前扣除,如继续委托广告公司运作,将调增应纳税所得额40万元,相应应缴所得税 $400000 \times 25\% = 10$ 万元。相比之下,招聘员工促销为佳。不过,企业在选择营销策略时,不能只顾及税收因素,还应从多个方面去考虑,如招聘员工促销还应考虑劳动合同法等有关规定,进行综合比较。

2. 可考虑由一些供应商进行广告宣传。甲公司为降低产品制造成本,投资控股了一些多元化企业作为原材料供应商。甲公司所投资的这些多元化企业经营效益尚可,每年均有利润可分配。并且,甲公司主打品牌与这些多元化企业的主打产品均注册为同一商标,只是涉及行业不同,商标使用相关费用也进行了合理分摊。甲公司往年也都是突出主打品牌来进行企业形象宣传,据此可利用这些多元化企业宣传同一商标的方式,从一定程度上来实现甲公司宣传主打品牌的目的。

这些多元化企业投入广告宣传费的额度,应从年度经营收入和实现利润方面考虑,既不能超过税前扣除限额,又尽量不要产生亏损。以2009年为例,广告宣传费投入2000万元就可全额在税前扣除,也不会产生亏损。具体比较为:

(1) 甲公司进行广告宣传。甲公司支付的广告宣传费不能在税前扣除,应纳税所得额调增2000万元,相应应缴所得税 $2000 \times 25\% = 500$ 万元。如果利用这些多元化企业进行广告宣传并在税前全额扣除,从甲公司及所属多元化企业作为一个整体考虑,将可少计缴所得税 $2000 \times 25\% = 500$ 万元。

(2) 供应商进行广告宣传。《企业所得税法》规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。甲公司支付2000万元广告宣传费,因不能税前扣除,对净利润的影响是2000万元。如果这些多元化企业支付2000万元广告宣传费,可税前扣除,对净利润的影响是 $2000 \times (1 - 25\%) = 1500$ 万元,并且从这些多元化企业分回的利润是免税收入,将甲公司和这些多元化企业作为一个整体考虑,由这些多元化企业支付广告费,将少影响净利润500万元。

经过上述比较可知,由供应商进行广告宣传有利。不过,所投资的多元化企业除是

甲公司投资的一人公司外, 其他类型公司要顾及其他股东的权益。并且还要事先分析评估此种方式的广告宣传效果。

3. 投资设立一个代理公司不可取。甲公司有部分员工认为, 本公司从事的行业发生的广告宣传费不允许在税前扣除, 代理行业政策不同, 可考虑设立一个代理公司, 以代理公司进行广告宣传, 这种思路不可取。根据财政部、国家税务总局《关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》(财税〔2009〕29号) 第一条第二项的规定, 其他企业, 按与具有合法经营资格的中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等) 所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%计算限额。

甲公司如投资设立一个全资代理公司, 负责原材料的代理采购。以全年代理采购200000万元、按5%手续费计算为 $200000 \times 5\% = 10000$ 万元代理收入, 可税前列支的广告宣传费限额为 $10000 \times 15\% = 1500$ 万元, 对应的应纳税额为 $1500 \times 25\% = 375$ 万元。代理手续费应按5%计征营业税, 按营业税的7%和3%分别计征城建税和教育费附加(不考虑印花税等), 则应缴营业税和城建税及教育费附加 $10000 \times 5\% \times [1 + (7\% + 3\%)] = 550$ 万元, 对净利润的影响为 $550 \times (1 - 25\%) = 412.5$ 万元。

比较可知, 由代理公司进行广告宣传可在税前扣除, 可少缴所得税375万元, 而增加净利润375万元。但因代理公司的代理手续费要缴营业税及附加税费550万元, 而要减少净利润412.5万元, 两者合计减少净利润 $412.5 - 375 = 37.5$ 万元, 所以设立代理公司不可取。

苏州工业园区会计学会 版权所有





期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 准确把握税收筹划的尺度

2010-06-18 作者: 来源: 中华会计网校 阅读: 2 次

### 一、税收筹划不应只是税收筹划人员“孤军奋战”

税收筹划是一项系统性工作,在税收筹划过程中,需要方方面面的协调配合。税收筹划的成功与否,受到多种因素的共同影响和制约。但总括来讲,成就税收筹划的充分条件不外乎三个方面,即“天时、地利、人和”。“天时”是指税收政策为税收筹划创造的空间;“地利”是指所在地方的税收政策和税收观念对税收筹划提供的环境支持;

“人和”是指税收筹划人员的税收政策水平和内外相关人员关系的协调。税务筹划涉及企业管理、生产经营的全过程,不仅仅是税收筹划人员、财务部门的事,也应是企业其他业务部门、工作人员的事,需要企业所有部门、所有人员步调一致,共同行动,才能完成。所以,税收筹划不应只是税收筹划人员的孤立筹划、“闭门造车”,而应与其他部门、其他人员沟通和协调,得到他们的理解和支持。税收筹划人员还应密切保持与税务部门的联系,在某些模糊或新生事物处理上及时得到税务机关的认可,与此同时,还能尽早获取国家对相关税收政策调整或新政策出台的信息,及时调整税务筹划方案,达到事半功倍的效果。

### 二、税收筹划不应忽视非税利益

税收筹划主要分析的是涉税利益,一般情况下对非税利益分析不够重视,而纳税人所关心的不仅仅是涉税利益,还关心非税利益。因此,税收筹划过程中要重视分析对纳税人有重大影响的政治利益、环境利益、规模经济利益、结构经济利益、比较经济利益、广告经济利益等非税利益,不能过分看重涉税利益而忽视重要的非税利益。对涉税利益较大但非税利益较小甚至有损的税收筹划方案要避免使用,对涉税利益和非税利益都较小的税收筹划方案要少用或不用,对涉税利益和非税利益都较大的税收筹划方案要多用、快用。

### 三、税收筹划不应忽略享用税收优惠政策潜在的机会成本

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)



当前,我国税制正处于日趋完善阶段,税收优惠政策的调整比较频繁,所以,对优惠政策的享用需要充分考虑机会成本问题。税务筹划成本包括显性成本和隐性成本,显性成本是筹划时花费的时间、精力、财力,较为直观,一般会予以考虑。隐性成本即机会成本,是指企业因采用拟定的税务筹划方案,从事某项经营、生产某种产品而不能从事其他经营、生产其他产品放弃的潜在收益,一般容易被忽视。如果税收优惠政策期限很短,企业为了享用这种优惠,必须对原有经营结构做大的调整,则企业付出的机会成本就会很大。并且,很多税收优惠有期限限制,一些没有期限限制的优惠政策,存在随时修改的可能性,因此,都存在机会成本问题。企业在筹划时,需认真进行成本效益分析,判断经济上是否可行、必要,能否给企业带来纯经济效益的增加,只有税务筹划的显性成本加隐性成本低于筹划收益时,方案才可行,否则应放弃筹划。选择税收优惠作为税务筹划突破口时,应注意两点:企业不得曲解税收优惠条款,滥用税收优惠,以欺骗手段骗取税收优惠;企业应充分了解税收优惠条款,并按规定程序进行申请,避免因程序不当而失去应有的权益。

#### 四、税收筹划不应忽视涉税风险

税收筹划一般需要在纳税人的经济行为发生之前做出安排。由于经济环境及其他考虑变数错综复杂,且常常有些非主观所左右的事件发生,这就使得税收筹划带有很多不确定性的因素,因此,筹划中运用风险分析原理,充分考虑不同节税方案的风险价值,具有重要的意义。现实中,有些筹划方案制订当时很完美,但其一般仅仅是立足当前的,长期看则蕴含着较大的风险性,如在较长一段时间内,国家可能调整税法、开征新税种、减少部分税收优惠等,所以,企业税务筹划时,必须充分考虑隐藏的涉税风险,采取措施分散风险,使风险适当地均衡,化险为夷,趋利避害,争取更大的税收收益。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 进项税可否抵扣关键看合作方式

2010-06-18 作者: 钟自强 来源: 中华会计网校 阅读: 3 次

甲企业主要从事机械设备的制造, 其中某部件是该企业核心专利技术, 需对外合作加工制造。为了保证该部件性能符合本企业的技术要求, 同时也出于管理的需要, 防止核心专利技术泄密, 该企业决定请一家模具厂为其专门设计制作生产某部件的模具, 甲企业从模具厂购买模具, 然后交给部件制造商乙企业, 由乙企业按照甲企业的要求生产某部件。

2009年10月, 甲企业主营业务收入6000万元, 成本5200万元, 取得进项税金800万元, 其中购进模具10套, 采购成本500万元, 取得进项税金85万元。根据新《增值税暂行条例》的规定, 从2009年1月1日起, 企业购进的固定资产进项税额可以抵扣。现甲企业和乙企业有以下两种业务合作方式: 第一, 甲企业采取出租的方式, 将模具租赁给乙企业使用, 甲企业向乙企业收取模具租赁费; 第二, 甲企业在支付乙企业部件加工费中剔除提供使用设备的价值, 不收取模具租赁费。

现对上述两种合作方式分析如下:

方式一: 甲企业采取出租的方式, 将模具提供给乙企业

假设甲企业支付乙企业加工某部件的单位劳务费为1800元/件, 10月份产量为5000件, 甲企业支付某部件的劳务费为900万元, 模具单位租赁费450元/件, 收取模具的租金为225万元。

甲企业应纳税费:

1. 营业税:  $租金225 \times 5\% = 11.25$  (万元)。

2. 增值税:  $6000 \times 17\% - (800 - 85) = 305$  (万元)。

3. 城市维护建设税、教育费附加:  $(11.25 + 305) \times (5\% + 4\%) = 28.46$  (万

主 编: 刘小玫  
副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会

网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)

联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

元)。

应纳税合计344.71万元。

《增值税暂行条例》第十条规定,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。《增值税暂行条例实施细则》第二十三条规定,《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。第五条规定,非增值税应税劳务,是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。模具的出租业务属营业税条例中规定的应税劳务范围,为非增值税应税劳务,因此,购进模具支付的进项税金85万元不得抵扣,作进项税转出处理。

方式二:甲企业采取在加工劳务中剔除使用设备的价值

假设甲企业提供给乙企业使用的模具单位租赁费450元/件,在支付乙企业的加工费劳务中作扣除项处理,扣除模具租赁费后,某部件的单位劳务费为1350元/件(1800-450),10月份产量为5000件,甲企业支付乙企业某部件的劳务费为675万元。

甲企业应纳税费:

1. 增值税:  $6000 \times 17\% - [800 - (900 - 675) \times 17\%] = 258.25$  (万元)。

甲企业购进的模具无论是甲企业自用,还是提供给乙企业使用,都是用于甲企业的增值税应税产品(设备),因此,该设备的进项税金可以抵扣。

2. 城市维护建设税、教育费附加:  $258.25 \times (5\% + 4\%) = 23.24$  (万元)。

应纳税合计为281.49万元。

从上述两种合作方式中不难看出,企业间的合作方式是灵活多变的,模具的进项税金可否抵扣,业务合作的方式是关键,不同的合作方式所产生的税收负担也不一样。模具的使用过程是制造某部件的一个加工环节,是构成应税产品(设备)的一个成本项目。甲企业购进的模具是甲企业拥有和控制的资产,方式一将模具出租给乙企业的行为,实际上是甲企业把应该由自己核算的成本项目向乙企业转移,并将模具的使用价值隐含在支付乙企业的加工劳务费中,然后再通过收取模具租赁费的方式收回,无形中增加了模具使用中的业务流转环节,多缴了税款  $344.71 - 281.49 = 63.22$  (万元)。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 企业吸收合并该选哪种方案

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 1 次

### 企业吸收合并该选哪种方案

案例: A公司是一家业绩较好的盈利企业, 至2006年底, 其净资产的公允价值约为4000万元。B公司最近3年连续亏损(2004年亏损200万元, 2005年亏损200万元, 2006年亏损400万元, 合计可在税前弥补的亏损为800万元), 净资产的账面价值和公允价值约为0, 濒临破产。A公司为了利用B公司现有资源进一步扩大生产经营规模, 在2007年初准备吸收合并B公司(假设合并过程中非股权支付额为0, 合并后的企业每年弥补亏损前的企业所得税应纳税所得额为1000万元)。

国家税务总局《关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》(国税发〔2000〕119号)文件规定, 如果合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中, 非股权支付额不高于所支付的股权票面价值(或支付的股本的账面价值)20%的, 被合并企业可不确认全部资产的转让所得或损失, 不计算缴纳所得税。被合并企业合并以前的全部企业所得税事项由合并企业承担, 以前年度的亏损, 如果未超过法定弥补期限, 可由合并企业继续按规定用以后年度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补。具体按下列公式计算: 某一纳税年度可弥补被合并企业亏损所得额=合并企业某一纳税年度弥补亏损前的所得额 $\times$ (被合并企业净资产公允价值 $\div$ 合并后合并企业全部净资产公允价值)。从上述公式可以看出, 合并后被合并企业的亏损弥补, 除了受法定弥补期限限制外, “被合并企业净资产公允价值”也是一个重要影响因素。在本例中, B公司净资产的公允价值为0, 按照上述计算公式, B公司的亏损将不可能在税前得到弥补。

### 筹划方案

如果B公司的亏损能够全部在税前得到弥补, 那么, 企业将有可能少负担企业所得税264万元( $800 \times 33\%$ )。因此, A公司吸收合并B公司前, 应当为税前弥补亏损创造条件。笔者认为, 在合并前, A公司可以要求B公司进行股权重组, 即由A公司股东购买B公司的全部股权, A公司股东可向B公司股东象征性地支付现金或其他利益。这样B公司实际上就成为了A公司的关联企业。根据国税发〔1998〕97号文件的规定, B公司在股权重组前尚未弥补的经营亏损, 可在税法规定的亏损弥补年限的剩余期限内, 在股权重组后

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

延续弥补。以此为基础，A公司与B公司的合并可以采取以下方案：

方案一：保留B公司的法人地位，A公司在资金、技术、管理等方面对B公司予以支持，或者转移部分盈利项目到B公司生产销售，使B公司扭亏为盈，并自行弥补亏损。待亏损弥补期结束后，再与A公司合并。

方案二：在合并前，A公司股东或者A公司的其他关联方（以下简称“A公司的关联方”）可先对B公司进行投资，从而增加B公司净资产公允价值，然后A公司再与B公司合并。假设A公司的关联方对B公司的投资额为1000万元，投资后B公司净资产的公允价值为1000万元，合并后的企业每年可弥补B公司亏损200万元 $\{1000 \times [1000 \div (1000+4000)]\}$ 。在企业合并后4年时间内，B公司的亏损可以在税前全部得到弥补。

方案三：在合并前，A公司的关联方可以先与B公司债权人协商，要求B公司债权人将其拥有的B公司债权全部或部分转让给A公司的关联方。

考虑到B公司濒临倒闭，其他单位拥有的B公司债权的价值将有所下跌，对于第三方出面收购债权，B公司债权人应当是十分乐意的。A公司的关联方在收购债权时，可以对债务偿还条件进行修改，如果能够以低于债权账面价值的现金收购债权，A公司的关联方还会获得一定的收益。A公司的关联方成为B公司的债权人后，可将其拥有的B公司债权转为对B公司的投资（债转股），从而增加B公司净资产的公允价值。最后A公司再与B公司合并，其弥补亏损的原理与方案二相同。

需要说明的是，上述方案也可以改为由A公司直接向B公司投资，或者由A公司直接收购债权，再进行债转股。但是在弥补亏损的计算公式中，A公司对B公司的投资额将作为双方的净资产公允价值被重复计算。因为税法对此现象尚未有明确规定，所以实施该方案前应当向主管税务机关咨询其可行性。

此外，国税发〔2000〕119号文件规定，如果企业合并过程中，非股权支付额高于所支付的股权票面价值（或支付的股本的账面价值）20%的，被合并企业以前年度的亏损，不得结转到合并后的企业弥补。因此从弥补亏损的角度来看，非股权支付比例超过20%是不可取的。如果某些股东在合并过程中需要支付现金，也可以采取合并时先支付股权，合并后需要现金的股东再转让股权的筹划方案。

筹划点评

“借尸还魂”，原意是说已经死亡的东西，又借助某种形式得以复活。用在军事上，是指利用、支配那些没有作为的势力来达到目的的策略。指挥官一定要善于分析战争中各种力量的变化，充分利用一切可以利用的力量，转被动为主动，改变战争形势，达到取胜的目的。上述筹划方案采取的策略是，对已经濒临破产的企业先实施控制，再加以改造，最后再吸收合并，从而充分利用其亏损弥补资源，获得税收利益。此类筹划方案与“借尸还魂”有异曲同工之妙。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 子公司改分支机构年省税收超过千万

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 1 次

A公司是湖北省的一家以建筑安装为主导产业的大型集团企业,该集团总公司下设建筑安装公司、钢结构公司、混凝土公司、门窗加工厂、预制构件公司五家子公司。该集团总公司顺应国家对税收政策的调整,对集团公司进行了全面的整合:对原有的全资子公司一律改组改制为非法人的分支机构。通过机构的整合,全年共节约税收成本上千万元。

根据原营业税的相关政策规定,对纳税人自己生产的货物用于建筑安装,应当在货物移送时征收增值税,同时对其货物价款还必须并入建筑业计税营业额,再征收一道增值税,这样就形成了重复征税。新《营业税暂行条例实施细则》第七条规定,对纳税人在提供建筑业劳务的同时销售自产货物的混合销售行为,应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额,其应税劳务的营业额缴纳营业税,货物销售额缴纳增值税,未分别核算的,由主管税务机关核定其应税劳务(或应税货物)的营业额(或销售额)。但分别纳税的前提必须是建筑企业自己生产的货物。对建筑企业外购的货物用于建筑安装,根据《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定,其营业额仍然应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内。

因为该集团公司下设的子公司为法人公司,对建筑安装公司从其他子公司购入的货物用于建筑安装的,子公司应当缴纳增值税,同时,对建筑安装公司在计算“建筑业”营业税时,还必须包括支付给子公司的货物价款。通过将子公司全面改组改制为非法人的分支机构后,对各分支机构生产的货物用于建筑安装,就构成了“自产货物自用”的事实,在计算“建筑业”营业税时,其计税营业额就不再包括自产货物的价款,从而避免了重复征税。

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
 陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
 工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
 区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)





期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 纳税筹划的内涵及其思路指引

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 2 次

近年来, 纳税筹划是在中国企业界叫得最响的流行词, 且大有星星之火、可以燎原之势, 迅速遍布我国的各类企业和组织。我国税务机关已由原来的反映转向默认, 进而许可; 会计师事务所、税务师事务所、律师事务所、财税咨询公司、税收筹划网站等涉税中介机构也将纳税筹划锁定为主打主推项目, 帮助企事业单位和个人进行纳税筹划; 跨国公司和国内一些大中型企业专门设置税务管理部, 专司本单位纳税筹划。纳税筹划在我国出现了“百家争鸣、百花齐放”的发展趋势。到底什么是纳税筹划? 主要有哪些设计思路? 本文拟谈些粗浅看法, 供同行批评指正。

### 一、纳税筹划的基本内涵

纳税筹划形成较为完整的理论与实务体系的标志应该是1959年欧洲成立的税务联合会, 其成员遍布美、法、德、意等22个国家, 由从事税务咨询的专业人士和团体组成, 明确提出以税务咨询为中心开展税务服务, 而纳税筹划就是其服务的主要内容。

荷兰国际财政文献局《国际税收辞汇》认为, 纳税筹划是指通过纳税人经营活动或个人事务活动的安排, 实现缴纳最低的税收。印度税务专家N.T雅萨期威《个人投资和税务筹划》则认为, 税务筹划是纳税人通过财务活动的安排, 充分利用税务法规提供的包括减免在内的一切优惠, 从而享得最大的税收利益。

美国加州大学W.B梅格斯与R.F.梅格斯合著的《会计学》也认为, 纳税筹划是人们合理而又合法地安排自己的经营活动, 使之缴纳可能最低的税收。

阿根廷的《宪法》规定: 不应强迫阿根廷的居民做法律没有规定的事情, 同时也不能禁止他们去做法律没有禁止的事情。

尽管在发达国家纳税人对纳税筹划耳熟能详, 充分利用, 而我国则处于初始阶段,

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

且参差不齐、人言言殊，但法人和自然人对纳税筹划极其关注却是不争的事实。鉴于纳税人和税务机关法律地位平等，但权利义务不对等，势必形成独具中国特色的纳税筹划原则：对税务机关来说，要依法行政，不折不扣地执行“法无授权不得行”的原则，不能超越范围滥用自由裁量权；对纳税人来说，要遵守税法 and 尊重税法，坚定不移地遵循“法无明文不为过（罪）”的原则，切实维护自身的合法权益。

沿着纳税筹划的发展轨迹，根据国内外关于纳税筹划的研究成果和最新实践，笔者认为，纳税筹划是指纳税人在国家现行税法及相关法规允许的范围内，依据税法中的“允许”、“不允许”以及“非不允许”的项目和内容等，采用一切合法和不违法的手段，通过对企业筹资、投资、经营等活动涉税事项的安排，以实现纳税人财富最大化和涉税风险最小化的财务管理活动。纳税筹划的核心是规范纳税，最终目标是既不多缴税，也不少缴税。

## 二、纳税筹划的思路指引

思路决定出路。没有新思路，就不会有好出路。在业务多元化的纷繁复杂的今天，在税制多变繁杂的今天，纳税筹划同样如此。因此，必须在现有税制框架内，针对经济业务导致的纳税行业，进行策划、筹划或者制订预案，为纳税人提供思路指引。一般而言，纳税筹划有再造流程思路、缔结契约思路 and 合理转化思路三种模式。

### （一）流程再造思路

业务流程再造是对企业的业务流程进行根本性的再思考和彻底性的再设计，从而使企业在成本、质量、服务和速度等方面获得戏剧性的改善。流程再造是一场革命，意味着企业一切从零开始，一切从头开始。

纳税产生于业务活动，不同的业务流程决定着纳税的性质和流量。进行纳税筹划，必须站在纳税人的角度，掌握纳税人的涉税事项和涉税环节，将业务流程与现行的税收政策相结合，将税收政策与其相应的纳税筹划方案相结合，将恰当的纳税筹划方案与适应的会计处理技巧相结合。必要时，应通过流程再造改变税收，运用创造性思维设计纳税筹划方案。

例如：大华钢铁厂为增值税一般纳税人，其主要原材料为废旧钢材。一年直接收购废旧钢材支出1000万元。回炉冶炼螺纹钢后，年销售收入达1800万元。在生产过程中，电费、水费、配件等的进项税额可以抵扣，增值税专用发票上注明的价款为300万元，税款为51万元，则该企业应纳增值税=1800×17%-51=255（万元）

如果企业设立一个具有独立法人资格的废旧物资回收公司，将废旧物资收购交由废旧物资回收公司完成，且回收公司独立核算并持有废旧物资经营许可证。那么，回收公司免缴增值税，不增加任何税收负担；大华钢铁厂在其他条件不变的情况下，应纳增值税=1800×17%-100×17%-51=85（万元）。经过流程再走，大华钢铁厂节税255-85=170（万元）

## （二）缔造契约思路

诺贝尔经济学得主科斯（coase）教授认为，公司的实质是一系列契约的联结体，市场经济其实就是契约经济。若从契约角度考虑纳税筹划问题至少包括但不限于两个层面：一是纳税人与税务当局之间的法定契约关系，是依靠征纳双方对税法的遵从来维护的；二是纳税人与利益攸关者（含股东、经营者、债权人、政府、供应商、消费者、员工等）之间的纯粹市场契约关系，是依靠博弈使多方共赢来维护的。

对于纳税人来说，可以充分缔结契约，在更大范围主要地实现纳税筹划，并按签订的契约统一安排纳税事宜。

比如，为规避关联企业的业务往来风险，纳税人可以通过与关联方缔结条约签订合同来实现。特别是国家税务总局建立的预约价制度，提供了法律上的保障。《税收征收管理法》实施细则第53条规定，纳税人可以向主管税务机关提出与关联企业之间业务往来的定价原则、计算方法，主管税务机关审核批准后与纳税人预先约定有关定价事项，监督纳税人执行。《关联企业间业务往来预约定价实施规则（试行）》（国税发[2004]118号）第20条也规定，纳税人遵守了预约定价安排并符合安排条件，主管税务机关应当认可预约定价安排所述关联交易的转化定价原则和方法。

## （三）合理转化思路

穷则变，变则通，通则久。在设计纳税筹划方案时，需引入转化思路。其主要内容包括：改变业务形式，朝着降低税负和税种的方式转化；利用税率差异，通过转让定价实现收入、费用（成本）等在关联企业之间的适度转化；提前或递延业务收入费用（成本）的跨期转化，以实现节税目的。

再如，利民公司是一家批零兼营企业，因近几年市场竞争激烈，该公司拟从事其他经营活动，公司用于储存商品的仓库大量闲置。2006年，利民公司将房产原值100万元的仓库出租给某物流公司，年租金收入为30万元，则其应纳营业税金及附加 $=30 \times 5.5\% \times (1+10\%) = 1.815$ （万元），应纳房产税 $=30 \times 12\% = 3.6$ （万元），税负合计为5.415万元。

如果利民公司与物流公司友好协商，继续利用仓库为客户存放商品，并将租赁合同改为仓储保管合同，配备保管人员，为客户提供24小时安全服务；假定为服务收入仍为30万元，则其应纳营业税金及附加为1.815万元，应纳房产税 $=100 \times (1-30\%) \times 1.2\% = 0.84$ （万元），税负合计2.655万元。比较可知，租赁转化成仓储后，税负总额下降2.76万元，下降比率为103.95%。

[期刊首页](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)[学会动态](#)

## 员工报销私家车燃油费的企业所得税处理

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 4 次

员工报销私家车燃油费的企业所得税处理

1、2008年1月1日（不含）以前，根据国税函[2007]305号规定，企事业单位公务用车制度改革后，在规定的标准内，在规定标准内为员工报销的油料费、过路费、停车费、洗车费、修理费、保险费等相关费用，以及以现金或实物形式发放的交通补贴，均属于企事业单位的工资薪金支出，应一律计入企事业单位的工资总额，按照现行计税工资标准进行税前扣除。

2、2008年1月1（含）以后，根据国税函[2009]3号规定，企业为员工报销的燃油费，应作为职工交通补贴在职工福利费中扣除。

3、新税法实施后，企业发生的合理工资薪金支出实行据实扣除办法，企便函[2009]33号文要求2008年1月1日（含）以后为员工报销的燃油费作为职工福利费处理，则仍可能出现纳税调整，因此这一改变显然对企业是不利的；

4、国税函[2007]305号文规定为员工在规定的标准内报销的油料费、过路费、停车费、洗车费、修理费、保险费等相关费用均作为工资薪金处理，国税函[2009]3号文则只笼统地规定为职工发放的交通补贴作为职工福利费处理，而并未明确“交通补贴”的具体内容。企便函[2009]33号文只明确在规定的标准内报销的燃油费在新税法实施后作为职工福利费处理，那么为职工报销的过路费、停车费、洗车费、修理费、保险费等相关费用在税前如何处理呢？文件并未明确；只能认为属于与生产经营无关的支出。

5、按交通补贴全额的30%作为个人收入扣缴个人所得税。

**主 编：** 刘小玫  
**副 主 编：** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

**责任编辑：** 黄波 万彪

**主管单位：** 江苏省苏州  
工业园区财政局

**主办单位：** 江苏省苏州工业园  
区会计学会

**网 址：** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)

**联系邮箱：** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 现行房屋租赁涉税处理政策盘点

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 2 次

### 现行房屋租赁涉税处理政策盘点

#### 关于房产租赁的基本税收规定

目前,我国房屋租赁主要涉及房产税、营业税、城市维护建设税和教育费附加、印花税、城镇土地使用税、所得税等税种。

一般规定:财政部、国家税务总局《〈关于房产税、车船使用税若干具体问题的解释和暂行规定〉的通知》(财税地[1986]8号)规定:免税单位出租的房产应征收房产税;纳税单位和个人无租使用房产管理部门、免税单位及纳税单位的房产,应由使用人代缴房产税;纳税人在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋,应按规定征收房产税;凡是在基建工地为基建工地服务的各种工棚、材料棚、休息棚和办公室、食堂、茶炉房、汽车房等临时性房屋,不论是施工企业自行建造还是由基建单位出资建造交施工企业使用的,在施工期间,一律免征房产税;承租人使用房产,以支付修理费抵交房产租金的,仍应由房产的产权所有人依照规定缴纳房产税。

《财政部、国家税务总局关于廉租住房经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》(财税[2008]24号)规定:对个人出租住房取得的所得减按10%的税率征收个人所得税;对个人出租住房,不区分用途,在3%税率的基础上减半征收营业税,按4%的税率征收房产税;对企事业单位、社会团体以及其他组织按市场价格向个人出租用于居住的住房,减按4%的税率征收房产税。其他政策仍按现行规定执行。

免税优惠: 1. 《财政部、国家税务总局关于调整住房租赁市场税的政策的通知》(财税[2000]125号)规定:自2001年1月1日对按政府规定价格出租的公有住房,包括企业和自收自支事业单位向职工出租的单位自有住房;房管部门向居民出租的公有住房;落实私房政策中带户发还产权并以政府规定租金标准向居民出租的私有住房等,暂免征收房产税、营业税。

2. 《财政部、国家税务总局关于暂免征收军队空余房产租赁收入营业税房产税的通知》(财税[2004]123号)规定:自2004年8月1日起,对军队空余房产租赁收入暂免征收营业税、房产税;暂免征收营业税、房产税的军队空余房产,在出租时必须悬挂

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣  
**责任编辑:** 黄波 万彪  
**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局  
**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会  
**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)  
**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)



《军队房地产租赁许可证》，以备查验。

3. 财税[2008]24号文规定：对廉租住房经营管理单位按照政府规定价格、向规定保障对象出租廉租住房的租金收入，免征营业税、房产税；对廉租住房经营管理单位按照政府规定价格、向规定保障对象出租的廉租住房用地，免征城镇土地使用税；对廉租住房经营管理单位与廉租住房相关的印花税以及廉租住房承租人涉及的印花税予以免征。对个人按《廉租住房保障办法》（建设部等9部委令第162号）规定取得的廉租住房货币补贴，免征个人所得税。

对个人出租、承租住房签订的租赁合同，免征印花税；对个人出租住房，不区分用途，免征城镇土地使用税。

房产租赁中特殊情况的税收处理

（一）明确租赁年限的税收处理《营业税暂行条例实施细则》第四条规定“转让不动产永久使用权，视同销售不动产”。但是《国家税务总局关于营业税若干政策问题的批复》（国税函[2005]83号）规定“对具有明确租赁年限的房屋租赁合同，无论租赁年限为多少年，均不能将该租赁行为认定为转让不动产永久使用权，应按照‘服务业-租赁业’征收营业税。”也就是说，只要合同明确了房屋租赁期限，哪怕租赁期限等于或者超过国家在现有规定中对于房产有明确的使用年限，也应该按照“服务业-租赁”项目征收营业税，其房产税当然也就从租计征了。

（二）内部承包租赁的税收处理《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）规定：双方签订承包、租赁合同（协议，下同）将企业或企业部分资产出包、租赁，出包、出租者向承包、承租方收取的承包费、租赁费（承租费，下同）按“服务业”税目征收营业税。出包方收取的承包费凡同时符合以下3个条件的，属于企业内部分配行为不征收营业税：

1. 承包方以出包方名义对外经营，由出包方承担相关的法律责任；2. 承包方的经营收支全部纳入出包方的财务会计核算；3. 出包方与承包方的利益分配是以出包方的利润为基础。所以内部承包租赁涉及房屋的，按上述规定进行营业税等税收处理，涉及房产税的实行从价计征。

（三）房屋用于仓储的税收处理《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释〉（试行稿）的通知》（国税发[1993]149号）规定：仓储业，是指利用仓库、货场或其他场所代客贮放、保管货物的业务。租赁业，是指在约定的时间内将场地、房屋、物品、设备或设施等转让他人使用的业务，对于房产提供人分别按“服务业-仓储业”、“服务业-租赁业”征收营业税，但是采用仓储业，其房产税从价计征，按房产原值一次减除10%至30%后的余值为计税依据，税率1.2%。

但要注意的是，《国家税务总局关于货物运输业若干税收问题的通知》（国税发[2004]88号）规定：物流企业将承揽的业务外包给其他单位并由其统一收取价款的，以其全部收入减去其他项目支出后的余额，作为营业税计税基数。物流企业提供公路、内河货物运输劳务取得的运输收入按“交通运输业”税目征收营业税并开具货物运输业发票，提供其他劳务取得的收入按“服务业”税目征收营业税并开具服务业发票。

（四）物业代收房租的税收处理《国家税务总局关于物业管理企业的代收费用有关营业税问题的通知》（国税发[1998]217号）规定：物业管理企业代有关部门收取水费、房租等的行为，属于营业税“服务业”税目中的“代理”业务。因此，对物业管理企业代有关部门收取的水费、房租等不计征营业税，对其从事此项代理业务取得的手续费收入应当征收营业税。



（五）房屋视同出租的税收处理1. 《国家税务总局关于以不动产或无形资产投资入股收取固定利润征收营业税问题的批复》（国税函[1997]490号）规定：以不动产、土地使用权投资入股，收取固定利润的，属于将场地、房屋等转让他人使用的业务，应按“服务业”税目中“租赁业”项目征收营业税。《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发[2000]118号）规定：企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资，应在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。

2. 《国家税务总局关于酒店产权式经营业主税收问题的批复》（国税函[2006]478号）规定：酒店产权式经营业主（下称“业主”）在约定的时间内提供房产使用权与酒店进行合作经营，如房产产权并未归属新的经济实体，业主按照约定取得的固定收入和分红收入均应视为租金收入，根据有关税收法律、行政法规的规定，应按照“服务业-租赁业”征收营业税，按照“财产租赁所得”项目征收个人所得税。由于房产用于商业用途，需要按收入额的5%缴纳营业税，12%缴纳房产税，同时按10%缴纳个人所得税。

（六）房屋进行转租的税收处理《国家税务总局关于营业税若干问题的通知》（国税发[1995]76号）第五条规定：单位和个人将承租的场地、物品、设备等再转租给他人的行为也属于租赁行为，应按“服务业”税目中“租赁业”项目征收营业税。

《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）对于融资租赁行为采用的是差额计征营业税的规定，但是对于房屋转租行为是否也可以按差额征收营业税目前没有规定，即需要按全额缴纳营业税。对于转租行为是否要征收房产税，国家至今没有明确政策规定，所以建议以各地税务部门出台的征收办法为准。

（七）房屋售后返租的税收处理《国家税务局关于从事房地产开发的外商投资企业售后返租业务所得税处理问题的批复》（国税函[2007]603号）规定：从事房地产开发经营的外商投资企业以销售方式转让其生产、开发的房屋建筑物等不动产，又通过租赁方式买受人回租该资产，企业无论采取何种租赁方式，均应将售后回租业务分解为销售和租赁两项业务分别进行税务处理。

《国家税务局关于个人与房地产开发企业签订有条件优惠价格协议购买商店征收个人所得税问题的批复》（国税函[2008]576号）规定：房地产开发企业按优惠价格出售其开发的商店给购买者个人，但购买者个人在一定期限内必须将购买的商店无偿提供给房地产开发企业对外出租使用，对上述情形的购买者个人少支出的购房价款，应视同个人财产租赁所得，按照“财产租赁所得”项目征收个人所得税，每次财产租赁所得的收入额，按照少支出的购房价款和协议规定的租赁月份数平均计算确定。同时，按《营业税暂行条例》的相关规定，购房者需计算缴纳营业税等。

有关房产租赁的几项特别税收政策

1. 《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）规定：从2006年1月1日起对地下建筑纳入房产税征收范围，并按用途实行50%-80%的计算原值的优惠政策，但“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”。

2. 根据新《营业税暂行条例》及其实施细则规定，各省、自治区、直辖市财政厅（局）、税务局应当在规定的幅度内，根据实际情况确定本地区适用的起征点，并报财政部、国家税务总局备案。据此，各地结合当地实际情况，对个人出租房屋营业税起征点进行了确定。如江西省的起征点全省统一为1000元（含）。纳税人（个人，下同）的

营业额未达到财政部规定的营业税起征点的, 免征营业税; 纳税人营业额达到起征点的, 应按营业额全额计算应纳税额。

3. 《国家税务总局关于印发<征收个人所得税若干问题的规定>的通知》(国税发[1994]089号)规定: 纳税人出租财产取得财产租赁收入, 在计算征税时, 准予扣除能够提供有效、准确凭证, 证明由纳税人负担的该出租财产实际开支的修缮费用。

允许扣除的修缮费用, 以每次800元为限, 一次扣除不完的, 准予在下一次继续扣除, 直至扣完为止。同时, 《国家税务总局关于个人转租房屋取得收入征收个人所得税问题的通知》(国税函[2009]639号)规定: 取得转租收入的个人向房屋出租方支付的租金, 凭房屋租赁合同和合法支付凭据允许在计算个人所得税时, 从该项转租收入中扣除。

4. 《财政部、国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》(财税[2006]186号)明确规定: 对居民住宅区内业主共有的经营性房产, 由实际经营(包括自营和出租)的代管人或使用人缴纳房产税。

5. 《财政部、国家税务总局关于经营高校学生公寓及高校后勤社会化改革有关税收政策的通知》(财税[2006]100号)规定: 自2006年1月1日起至2008年12月31日止, 对为高校学生提供住宿服务并按高教系统收费标准收取租金的学生公寓, 免征房产税。对与高校学生签订的 学生公寓租赁合同, 免征印花税。对高校后勤实体经营学生公寓和教师公寓及为高校教学提供后勤服务取得的租金和服务性收入, 免征营业税。但对利用学生公寓或教师公寓等高校后勤服务设施向社会人员提供服务取得的租金和其他各种服务性收入, 按现行规定计征营业税。对社会性投资建立的为高校学生提供住宿服务并按高教系统统一收费标准收取租金的学生公寓取得的租金收入, 免征营业税; 但对利用学生公寓向社会人员提供住宿服务取得的租金收入, 按现行规定计征营业税。

6. 《财政部、国家税务总局关于国家大学科技园有关税收政策问题的通知》(财税[2007]120号)和《财政部、国家税务总局关于科技企业孵化器有关税收政策问题的通知》(财税[2007]121号)规定, 自2008年1月1日至2010年12月31日, 对符合条件的科技园和孵化器无偿或通过出租等方式提供给孵化企业使用的房产、土地, 免征房产税和城镇土地使用税; 对其向孵化企业出租场地、房屋以及提供孵化服务的收入, 免征营业税; 对符合非营利组织条件的科技园、孵化器的收入, 自2008年1月1日起按照税法及其有关规定享受企业所得税优惠政策。

7. 财税[2008]24号文件规定: 对于所在单位以廉租住房名义发放的不符合规定的补贴, 应征收个人所得税。企事业单位、社会团体以及其他组织捐赠住房作为廉租住房的, 按《中华人民共和国企业所得税法》有关公益性捐赠政策执行。个人捐赠住房作为廉租住房的, 捐赠额未超过其申报的应纳税所得额30%的部分, 准予从其应纳税所得额中扣除。廉租住房、廉租住房承租人以及廉租住房租金、货币补贴标准等须符合国发[2007]24号文件及《廉租住房保障办法》的规定; 廉租住房经营管理单位为县级以上人民政府主办或确定的单位。

8. 《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), 则对无租使用其他单位房产、出典房产、融资租赁房产的房产税政策进行了重新明确。



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 建筑企业异地施工如何纳税

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 1 次

### 建筑企业异地施工如何纳税

近日,国家税务总局在综合了《关于跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理若干问题的通知》(国税函〔2009〕221号)以及《关于建筑企业所得税征管有关问题的通知》(国税函〔2010〕39号)文件的基础上,充分考虑各地对建筑行业的实际征管状况,发布了《国家税务总局关于跨地区经营建筑企业所得税征收管理问题的通知》(国税函〔2010〕156号),对建筑企业总机构直接管理的跨地区设立的项目部的企业所得税纳税问题进行了规范。

#### 企业所得税处理的三种情形

1. 总机构直属的项目部跨区施工情形。一般由总机构与建设方签订施工合同,且直接以总机构的名义组织施工。施工企业凭有效的《外出经营活动税收管理证明》回机构所在地缴纳企业所得税。但是建筑企业总机构直接管理的跨地区(指跨省、自治区、直辖市和计划单列市)设立的项目经理部(包括与项目经理部性质相同的工程指挥部、合同段等),根据国税函〔2010〕156号文件规定,自2010年1月1日起,要按项目实际经营收入的0.2%按月或按季度由总机构向项目所在地预分企业所得税,并由项目部向所在地主管税务机关预缴。总机构扣除已由项目部预缴的企业所得税后,按照其余额就地缴纳。

对于一些手续不齐全的挂靠单位,若没有按税法规定的时间、程序开具《外出经营活动税收管理证明》以及开具的证明超过税法规定的有效期限的,或者没有向所在地主管税务机关提供总机构出具的证明该项目部属于总机构或二级分支机构管理的证明文件的,应作为独立纳税人就地缴纳企业所得税,其工程项目所得税由工程所在地税务机关结合当地实际就地征收。

#### 2. 二级分支机构的异地施工情形。具体可分两种情况处理:

属于跨省经营的,根据国家税务总局《关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法〉的通知》(国税发〔2008〕28号)规定,按照“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的办法计算缴纳企业所得税,分支机构应在项目

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

所在地按月或按季度预缴企业所得税。例外的情形为新设立的分支机构，设立当年不就地预缴企业所得税。若总机构既有直接管理的跨地区项目部，又有跨地区二级分支机构的，先扣除已由项目部预缴的企业所得税后，再按照国税发〔2008〕28号文件规定计算总、分支机构应缴纳的税款。

属于在同一省内经营的，国税发〔2008〕28号文件的第三十九条规定，居民企业在一省、自治区、直辖市和计划单列市内跨地、市（区、县）设立不具有法人资格营业机构、场所的，其企业所得税征收管理办法，由各省、自治区、直辖市和计划单列市国税局、地税局参照本办法联合制定。根据这一规定，各省均作出相关管理规定。如浙江省地税局、国税局、财政厅联合下发的《关于省内跨地区经营建筑安装企业有关所得税管理问题的通知》（浙地税发〔2009〕52号）规定，对不符合二级分支机构判定标准的非法人分支机构（如总机构直接设立的项目公司、工程部等），若同时符合以下3个条件，该分支机构在向施工地税务机关报验登记后，其经营所得由总机构统一计算缴纳企业所得税，分支机构在施工地不预缴企业所得税：

- （一）分支机构未在施工地领取非法人营业执照；
- （二）分支机构持有总机构主管税务机关开具的《外出经营活动税收管理证明》；
- （三）由总机构出具并由总机构主管税务机关确认的该分支机构在财务、业务、人员等方面纳入总机构统一核算和管理的证明。

对三级及以下分支机构（如二级分支机构设立的项目公司、工程部等），持《外出经营活动税收管理证明》向施工地税务机关报验登记，并提供由总机构出具并经总机构和二级分支机构主管税务机关确认的该分支机构在财务、业务、人员等方面纳入二级分支机构统一核算和管理的证明后，该分支机构不就地预缴企业所得税，其经营收入、职工工资总额和资产总额统一计入二级分支机构。

3. 分支机构直属的项目部跨区施工情形。建筑企业跨地区在二级分支机构之下设立的项目经理部（包括与项目经理部性质相同的工程指挥部、合同段等），若以分支机构名义与建设方签订合同并组织施工，则其收入汇总计入该分支机构，适用国税发〔2008〕28号文件的分级管理规定计算缴纳企业所得税。

#### 异地施工管理

《税收征管法实施细则》规定，纳税人到外县（市）临时从事生产、经营活动的，应当持税务登记证副本和所在地税务机关填开的《外出经营活动税收管理证明》，向营业地税务机关报验登记，接受税务管理。纳税人外出经营，在同一地累计超过180天的，应当在营业地办理税务登记。

另外，根据国家税务总局《关于换发税务登记证有关问题的补充通知》（国税发〔2006〕104号）第三条规定，对外来经营的纳税人（包括超过180天的），只办理报验登记，不再办理临时税务登记。据此对于未在异地设立分支机构的，施工企业采用由机构所在地开具《外出经营活动税收管理证明》，经工程所在地税务机关进行报验登记后，按照《营业税暂行条例》规定的时间确认收入，由工程所在地税务机关代开工程款发票并申报缴纳营业税等相关税费。

若施工企业在工程所在地设立二级分支机构，则要按规定办理税务登记，接受当地税务机关的税务管理。

#### 营业税纳税地点

根据《营业税暂行条例》规定，异地施工，无论总、分支机构还是跨地区设立的不

符合二级分支机构条件的项目经理部（包括与项目经理部性质相同的工程指挥部、合同段等），其营业税纳税地点的规定是一致的，均应在应税劳务发生地申报缴纳营业税以及城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、防洪费等税费。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 小型微利企业临界点的所得税筹划

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 1 次

《中华人民共和国企业所得税法》第二十八条规定,符合条件的小型微利企业,减按20%的税率征收企业所得税。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定:“企业所得税法第二十八条第一款所称符合条件的小型微利企业,是指从事国家非限制和禁止行业,并符合下列条件的企业:

(一)工业企业,年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过100人,资产总额不超过3000万元;

(二)其他企业,年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过80人,资产总额不超过1000万元。

《财政部、国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》(财税[2009]69号)规定:“企业所得税法第二十八条规定的小型微利企业待遇,应适用于具备建账核算自身应纳税所得额条件的企业,按照《企业所得税核定征收办法》(国税发[2008]30号)缴纳企业所得税的企业,在不具备准确核算应纳税所得额条件前,暂不适用小型微利企业适用税率。”

从上述规定可以看出,资产总额和从业人数符合小型微利企业条件的企业(假设企业从事国家非限制和禁止行业且财务核算健全,下同),其适用20%优惠税率的临界点是“应纳税所得额30万元”,如果应纳税所得额超过30万元,将整体适用25%的税率。此类企业的企业所得税适用税率可以理解为全额累进税率,其临界点处的税负存在跳跃式上升的现象,在一定范围内应纳税所得额的增长额小于税负增长额。

临界点处两边税负差异为:  $300000 \times (25\% - 20\%) = 15000$  (元)

临界点处增加应纳税所得额与增加税负的平衡点为:  $300000 + 15000 \div (1 - 25\%)$

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)



=320000（元）

从上述计算结果可以看出，资产总额和从业人数符合小型微利企业条件的企业，当其应纳税所得额（假设会计利润等于应纳税所得额）为30万元和32万元时，税后利润相等（均为24万元），当其应纳税所得额在30万元至32万元之间时，临界点处增加的应纳税所得额小于增加的税负。因此，此类企业应当尽可能避免应纳税所得额处于30万元至32万元这一区间。

**【例1】**甲公司2009年度会计利润和企业所得税应纳税所得额均为301000元。甲公司从事国家非限制和禁止行业，其财务核算健全，采用查账征收方式征收企业所得税，2009年度资产总额和从业人数符合小型微利企业条件。

因为甲公司应纳税所得额超过30万元，所以甲公司不能适用20%的优惠税率。其2009年度应缴企业所得税为： $301000 \times 25\% = 75250$ （元）

甲公司2009年度税后利润为： $301000 - 75250 = 225750$ （元）

筹划分析：

假设甲公司在2009年12月底前，增加可在税前扣除的公益性捐赠支出2000元，或者增加其他可在税前扣除的费用支出2000元，将会计利润和应纳税所得额降为299000元（ $301000 - 2000$ ），那么甲公司就完全符合小型微利企业条件，并适用20%的优惠税率。

筹划后甲公司应缴企业所得税为： $299000 \times 20\% = 59800$ （元）

筹划后甲公司税后利润为： $299000 - 59800 = 239200$ （元）

由此可见，筹划后甲公司虽然会计利润减少了2000元，但是税后利润反而增加了13450元（ $239200 - 225750$ ）。

《国务院关于进一步促进中小企业发展的若干意见》（国发[2009]36号）规定：“为有效应对国际金融危机，扶持中小企业发展，自2010年1月1日至2010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。”因此，在2010年度，资产总额和从业人数符合符合小型微利企业条件的企业，当其应纳税所得额小于等于3万元时，其企业所得税适用税率可视为10%，其享受10%优惠税率的临界点为“应纳税所得额3万元”。如果其应纳税所得额超过3万元并且不超过30万元，将整体适用20%的税率。

临界点处两边税负差异为： $30000 \times 20\% - 30000 \times 50\% \times 20\% = 3000$ （元）

临界点处增加应纳税所得额与增加税负的平衡点为： $30000 + 3000 \div (1 - 20\%) =$

33750（元）

从上述计算结果可以看出，资产总额和从业人数符合符合小型微利企业条件的企业，当其应纳税所得额（假设会计利润等于应纳税所得额）为30000元和33750元时，税后利润相等（均为27000元），当其应纳税所得额在30000元至33750元之间时，临界点处增加的应纳税所得额小于增加的税负。因此，此类企业在2010年度应当同时避免应纳税所得额处于30000元至33750元这一区间。

**【例2】** 假设例1中甲公司2010年度会计利润和企业所得税应纳税所得额均为30100元，其他条件与例1相同。

因为甲公司应纳税所得额超过3万元，所以甲公司不能适用“所得减按50%计入应纳税所得额”的优惠政策，但仍然可以适用20%的优惠税率。其2010年度应缴企业所得税为： $30100 \times 20\% = 6020$ （元）

甲公司2010年度税后利润为： $30100 - 6020 = 24080$ （元）

筹划分析：

假设甲公司在2010年12月底前，增加可在税前扣除的支出200元，将会计利润和应纳税所得额降为29900元（ $30100 - 200$ ），那么甲公司就可享受“所得减按50%计入应纳税所得额”的优惠政策，并且仍然适用20%的优惠税率。

筹划后甲公司应缴企业所得税为： $29900 \times 50\% \times 20\% = 2990$ （元）

筹划后甲公司税后利润为： $29900 - 2990 = 26910$ （元）

由此可见，筹划后甲公司虽然会计利润减少了200元，但是税后利润反而增加了2830元（ $26910 - 24080$ ）。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 利用资源综合利用企业所得税优惠政策应注意的问题

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 1 次

根据《企业所得税法实施条例》第九十九条规定, 企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料, 生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入, 减按90%计入收入总额。

但是, 在实务中, 有很多这样的企业, 其内部设有非法人的发电分厂, 这些电厂利用企业生产过程中的余热进行发电, 发出的电力供企业生产自用, 这样的企业可否享受上述税收优惠呢?

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

日前, 国家税务总局在《关于资源综合利用有关企业所得税优惠问题的批复》

国税函[2009]567号中给与了明确答复。此批复是国家税总对江西泰和玉华水泥有限公司旋窑余热利用电厂利用该公司旋窑水泥生产过程中产生的余热发电, 是否可享受优惠政策得到答复。文件规定, 其生产活动虽符合《资源综合利用企业所得税优惠目录(2008年版)》的规定范围, 但由于旋窑余热利用电厂属于江西泰和玉华水泥有限公司的内设非法人分支机构, 不构成企业所得税纳税人, 且其余热发电产品直接供给所属公司使用, 不计入企业收入, 因此, 旋窑余热利用电厂利用该公司旋窑水泥生产过程中产生的余热发电业务不能享受资源综合利用减计收入的企业所得税优惠政策。

据了解, 目前很多水泥企业内部都有余热利用的发电厂, 但这些电厂一般都不是独立法人, 且所发电力基本都供本企业使用, 并不对外销售, 这样如批复中所述, 一是由于这些电厂不是独立纳税人, 所以不能成为享受政策的主体, 还有就是由于都是内部使用, 并没有取得相应的销售收入, 因而无法减计收入。所以也就享受不到税收优惠。

所以, 这里提醒纳税人, 如果要享受上述税收优惠, 一是要把这些电厂独立出去, 成立发电公司。另外, 发电公司所发的电力应按公允价格出售给水泥厂, 这样就可以起

到税收筹划的效果, 当然其中可能还有很多操作的细节问题, 纳税人还需进一步研究。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 存货非正常损失的会计处理的筹划分析

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 1 次

增值税暂行条例及实施细则规定,非正常损失的购进货物的进项税额不得从销项税额中抵扣。所谓非正常损失是指生产经营过程中正常损耗以外的损失,包括自然灾害损失,因管理不善而造成的货物盗窃、发生霉烂变质等损失和其他的非正常损失。虽然税法规定非正常损失存货进项税额不能抵扣,然而会计上对于存货非正常损失的不同的账务处理却可以对增值税产生不同的影响。

下面通过举例来说明不同的账务处理对于存货非正常损失增值税税务筹划的影响。

### 【案例】

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

甲公司属增值税一般纳税人,销售货物使用17%的增值税税率。2006年甲公司购入一批生产用原材料,该批原材料不含税价格为100万元,取得的增值税专用发票注明的增值税额为17万元。后来该批原材料由于管理不善变质导致无法使用,甲企业对其进行清理后作价出售,取得变价收入10万元,假设甲企业的会计处理如下:

第一种会计处理方法:

(1) 转入清理时

借: 待处理财产损溢--待处理流动资产损溢 1170000

贷: 原材料 1000000

应交税费--应交增值税(进项税额转出) 170000

(2) 取得变价收入时

借：银行存款100000

贷：待处理财产损益--待处理流动资产损益 85470

应交税费--应交增值税（销项税额） 14530

### （3）结转清理损益

借：营业外支出1084530

贷：待处理财产损益--待处理流动资产损益 1084530

分析：按照上述会计处理方法甲企业在进行账务处理时将该批原材料全部转入清理，这就意味着该批原材料全部发生损失，因此与该批原材料有关的进项税额也应全部转出，不得抵扣。同时企业在将原材料清理出售时取得的变价收入还应按17%的税率计算应交纳的增值税。

然而事实上，企业在将原材料变价时取得收入10万元，我们可以认为该批原材料并不是全部发生损失。由此可以看出不得抵扣的进项税额应该是发生非正常损失部分的进项税额，应该将这部分对应的进项税额转出，而对于取得的清理收入部分则可以认为未发生损失，在税法上对此也未作明确的规定，只要企业在进行账务处理时不将其作为非正常损失处理，就无须将该部分的进项税额转出。

## 第二种会计处理方法

### （1）转入清理时

企业实际发生的存货非正常损失金额=1000000-100000/（1+17%）=914530（元）

存货非正常损失应转出的进项税额=914530×17%=155470（元）

企业实际发生损失时，按扣除取得的变价收入后的金额转入待处理财产损益。

借：待处理财产损益--待处理流动资产损益 1070000

贷：原材料914530

应交税费--应交增值税（进项税额转出） 155470

（2）取得变价收入时，将取得的变价收入确认为“其他业务收入”，同时结转该部分原材料的成本计入“其他业务支出”。



借：银行存款 100000

贷：其他业务收入 85470

应交税费--应交增值税（销项税额）14530

借：其他业务成本 85470

贷：原材料 85470

（假设本例中原材料按成本价出售）

分析：相比第一种会计处理方法，少缴增值税14530万元

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 一般纳税人分立为小规模纳税人的筹划

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 2 次

假定某商业批发企业,年应纳增值税销售额100万元,会计核算制度比较健全,符合作为一般纳税人条件,适用增值税率17%,但该企业准予从销项税额中抵扣的进项税额较少,只占销项税额的10%。而且企业管理层估计,在未来的一段时间,企业规模不会有太大增长,经营业务项目也不会有大的改变。

### 筹划案例

该企业年应纳增值税=100×17%-100×17%×10%=15.3(万元),同时在未来的一段时间,企业规模不会有太大增长,经营业务项目也不会有大的改变。因此可以考虑的纳税筹划方式为将企业分设为A、B两个批发企业,各自作为独立核算单位,销售额分别为60万元和40万元,成为小规模纳税人,税率为3%,分设后:

A公司应纳增值税=60×3%=1.8(万元)

B公司应纳增值税=40×3%=1.2(万元)

减轻税负额=15.3-1.8-1.2=12.3(万元)

### 筹划结果

如果分立以后企业规模扩大,达到一般纳税人的标准,或者一些业务增值税率高于税负平衡点,其他业务增值税率低于税负平衡点,可以将两个公司之间的业务分类安排。增值税高于税负平衡点的业务由小规模纳税人经营,增值税率低于税负平衡点的业务由一般纳税人经营。

主 编: 刘小玫  
副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会

网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)

联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)



[期刊首页](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)[学会动态](#)

## 私车公用的节税技巧与风险规避

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 1 次

### 【案例】

甲公司董事长的一辆别克家用小轿车经常为公司业务所用,于是董事长决定将此车作价20万元由公司将这辆车买下来,但因办理过户手续需缴纳相关税费1万余元,觉得不划算,所以未办理车辆过户手续。根据新会计准则实质重于形式的原则,公司财务部门以银行转账付款凭条、个人收款收据以及车辆购置发票复印件等附件作依据将20万元小车购置支出记入了“固定资产”账目,并按期计提折旧。现在2009年度企业所得税汇算清缴正在进行,请问:甲公司的上述处理正确吗?计提折旧能否税前扣除?如存在税务风险,该如何规避?

### 【分析】

上述处理不管从会计还是税务上,都是行不通的。

1、根据《会计基础工作规范》合法性的要求,会计记账所依据的原始附件必须具备起码的形式要件,而不是仅仅看其经济实质,外购二手车而未取得过户成交发票违反了《中华人民共和国发票管理办法》的有关规定。即便是看经济实质,会计上判定所购车辆归公司开展业务公用又有什么证据呢?

2、企业购入资产必须凭真实、合法凭证方能在所得税前列支,白条列支的费用不允许在所得税前扣除。更为重要的是,根据《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)和《国家税务总局关于外商投资企业和外国企业一业以实物向雇员提供福利如何计征个人所得税问题的通知》(国税发[1995]115号)两个文件的规定,企业出资购买住房、汽车等个人消费品;将所有权登记为投资者个人、投资者家庭成员或企业其他人员的,对除个人独资企业、合伙企业以外其他企业的个人投资者或其家庭成员取得的上述所得,视为企业对个

**主 编:** 刘小玫**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣**责任编辑:** 黄波 万彪**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

人投资者的红利分配,按照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税,那么,甲公司购买小汽车向个人支付20万元须代扣代缴董事长个人所得税4万元( $200000 \times 20\% = 40000$ ),否则税务稽查一旦发现,将补税、加收滞纳金并罚款,与办理过户手续需缴纳1万多元税费相比,甲公司的上述处理无疑是不明智的。

建议:公司可选择以下两个规避税务风险的方案。

方案一:公司与董事长签订车辆租用协议,公司所付租金可以在所得税前扣除,但必须取得正式发票,董事长须到税务局申请代开租赁业发票,缴纳租赁业营业税、城市维护建设税、教育费附加,并按“财产租赁所得”缴纳个人所得税。因为是租用,车辆折旧及与该车相关的保险费、车船税等不能在公司所得税前列支。

方案二:签订旧机动车买卖合同,办理车辆过户手续,一次性缴纳二手车交易税费,公司取得交易发票,该车所有权转归公司名下,这样车辆折旧及其保险费规费支出等均可顺利在2009年所得税前扣除,董事长也不用再按“利息、股息、红利所得”承担个人所得税。

#### 【结论】

比较而言,方案一显得繁琐,而且并不省税。而方案二既为董事长规避了个人所得税纳税义务,也为公司在汇算清缴中避免纳税调整、少缴所得税提供了可能。甲公司更宜选择按方案二执行。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 物流集团公司纳税筹划

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 1 次

**摘要:** 纳税筹划 (Tax planning), 一般是指纳税人在法律许可的范围内, 以符合政府政策导向为前提, 以税制要素中税负弹性的存在为基础, 通过对投资、组织、交易等事项的事先安排和策划, 利用税法所提供的包括税收优惠在内的政策规定和会计政策所提供的选择机会, 来获取最大的税后利益。它是纳税人在充分了解和掌握税收政策法规的基础上, 在诸多可供选择的纳税方案中选其最优, 以期达到税后总体利润最大化。如何发现纳税筹划空间并实施纳税筹划是企业首先要考虑的问题。由于物流集团公司相对于独立企业来说选择空间更大, 因而, 本文把物流集团公司的纳税筹划作为研究问题的切入点。

**关键词:** 物流集团公司 纳税筹划 方式、方法、技术 筹划方案

**主 编:** 刘小玫  
**副 主 编:** 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

**责任编辑:** 黄波 万彪

**主管单位:** 江苏省苏州  
工业园区财政局

**主办单位:** 江苏省苏州工业园  
区会计学会

**网 址:** [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)

**联系邮箱:** [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

### 一、物流集团公司组建的纳税筹划

1. 经营地域的纳税筹划。我国存在着企业在不同地区经营税收负担不同的情况。物流集团公司可以通过对成员企业所在地和核心控股公司所在地的选择进行有效的纳税筹划, 以享受政府区域性政策所提供的税收优惠。

2. 投资方向的纳税筹划。我国现在给予的税收优惠, 目标之一是为了调整产业结构。物流集团公司可以利用自身优势, 有意识地进行多元化投资, 充分利用政府在调整产业结构上的政策, 调整成员企业的经营结构, 通过筹划降低企业的整体纳税成本。

3. 选择从属机构的纳税筹划。当企业决定对外投资时, 其可选择的组织形式通常有子公司和分公司两种形式。子公司一般为独立的纳税人, 可享受较多的税收减免优惠。分公司的财务会计制度要求则比较简单, 一般不要求其公开财务资料, 在组建初期发生亏损时可以冲减总公司的利润, 减轻税收负担。但采用分公司形式不能享受政府为子公司提供的减免税优惠及其他投资鼓励。



## 二、企业筹集资金的纳税筹划

1. 租赁模式。租赁也是物流集团公司用以减轻税负的重要筹划方法。对承租人来说, 租赁可获得双重好处: 一是可以避免因长期拥有机器设备而承受的负担和风险; 二是可在经营活动中以支付租金的方式冲减企业的利润, 从而减轻税负。这样, 承租企业可从减轻税负的角度出发, 通过租金的平衡支付使利润在各个年度均摊, 以减轻税负。

2. 可转换债券模式。企业利用发行可转换债券的方式筹集资金的好处是: 一方面, 可以在债券的存续期内享受利息减税的优惠; 另一方面, 债券的存续期满时, 若债券转换获得成功, 企业则不需现金偿还本金。所以该方式能为筹资企业带来较大的经济利益。

## 三、纳税筹划的技术

1. 合理选择存货计价方式。存货计价方式的不同, 会导致不同的期末存货价值和销货成本, 从而对企业财务状况、盈亏情况及所得税产生较大影响。对企业来说, 存货计价可供选择的方案较多。在对存货计税方式进行选择时, 必须考虑市场物价变化因素的影响。在物价持续上涨的前提下, 可选择加权平均法计价, 使期末存货成本降低、本期存货发出成本提高, 使企业的应纳税所得额的基数相对降低, 从而达到减轻企业所得税负担、增加税后利润。相反, 在物价持续下降时应选择先进先出法。

2. 合理选择固定资产折旧方式。一般来说, 在税率不变的情况下, 选择加速折旧法可以使企业获得延期纳税的好处, 初期较大的折旧额会使企业初期缴纳所得税降低, 相当于获得了一笔无息贷款。采用加速折旧法计提折旧的节税效果较采用直线法明显, 尤其是采用双倍余额递减法节税在通货膨胀的环境下更为有效。

3. 合理选择费用列支方式。企业应在税法允许的范围内, 充分列支费用和预计可能发生的损失, 这样才能缩小税基, 减少所得税。首先, 要使企业发生的费用尽量得到补偿。企业应将国家允许列支的费用足额列支, 包括按规定提足折旧费、按照规定比例列支职工福利费、教育费附加、工会经费等。其次, 要充分预计可能发生的损失和费用, 对一些可预计的损失和费用以预提的方式提前计入。

4. 销售收入的确认。销售收入不仅影响企业利润的形成, 进而影响企业所得税的缴纳, 而且它还是计算确认企业增值税、营业税等税额的关键因素。不同的结算方式, 企业确认销售收入的时间不同。企业可根据产品销售策略选择适当的收入确认方式, 尽量推迟确认收入, 从而推延纳税义务的发生时间。即体现了财务管理资金的时间价值观, 又得到延期纳税的纳税筹划利益。

以上是一些纳税筹划的方式、方法和技术, 集团物流公司运用其中的一些纳税筹划方式、方法和技术, 达到节税与避税的效果。现就集团物流公司纳税筹划实践举例描述

如以下诸文:

纳税筹划方案适应税率

深圳特区税率内地税率 备注

企业所得税 15%25%

运输收入营业税3% 3%

仓储收入营业税 5% 5%

增值税17% 17%

注: 为便于纳税筹划表述, 涉及其他税种节税此文予以忽略(除文章另有说明以外)。

#### 四、集团公司组建的纳税筹划(纳税筹划一)

经营地域的纳税筹划, 享有免所得税、所得税税率减半优惠, 即按15%所得税税率交纳所得税。

例: 2002年新成立集团公司时, 组成方式: 有以下两个纳税筹划方案可供选择:

方案一: 在内地设立物流分公司, 将集团物流公司总部设在深圳特区。

方案二: 在内地设立集团物流公司总部, 在深圳特区设立物流分公司。

2002年内地物流分公司实现利润100万元, 深圳物流公司实现利润300万元。(均无其他纳税调整项目)

2002年集团物流公司交纳所得税:

方案一: 应交纳所得税=100\*15%=15(万元), 可享有免所得税=300\*15%=45(万元), 需要交纳所得税15万元。

方案二: 交纳所得税=300\*33%=99(万元), 可享有免所得税=100\*33%=33(万元), 需要交纳所得税99万元

经过计算比较分析: 采纳方案一, 2004年可节税84万元。[99-15]

#### 五、集团物流各公司能否成为自开票纳税人的纳税筹划(纳税筹划二)

### 一、对自开票纳税人从事联运业务按差额征税

### 二、对代开票纳税人从事联运业务按全额征税

例：2003年集团物流公司实现货物运输收入2000万元，支付给其他联运合作方联运支出500万元（取得联运抵扣发票）。公司财税部门作出下面两个方案进行纳税筹划。

方案一：申请为自开票纳税人

方案二：申请为代开票纳税人

2003年集团物流公司交纳营业税：

方案一：  $(2000-500) \times 3\% = 45$ （万元）

方案二：  $2000 \times 3\% = 60$ （万元）

经过计算比较分析：采纳方案一，2003年可节约营业税15万元（60-45）；同时方案一联运支出500万元，使运输成本增加500万元，这样以来集团物流公司减少利润500万元，从而集团物流公司还可以少交企业所得税75万元。（ $500 \times 15\%$ ）

集团物流公司2003年按照方案一进行实际运作，使公司当年合计节约税款90万元。（15+75）

### 六、自开票纳税人运输收入、仓储收入能否分开核算的纳税筹划（纳税筹划三）

例：2004年集团物流公司实现货物运输收入2500万元、仓储收入600万元。公司财税部门作出下面两个方案进行纳税筹划。

方案一：自开票纳税人运输收入、仓储收入按规定分别核算

方案二：自开票纳税人运输收入、仓储收入未能按规定分别核算

2004年集团物流公司交纳营业税：

方案一：  $2500 \times 3\% + 600 \times 5\% = 75 + 30 = 105$ （万元）

方案二：  $(2500 + 600) \times 5\% = 155$ （万元）

集团物流公司2004年按照方案一进行了实际运作，使公司当年节约营业税款50万元。

## 七、集团物流公司利用非货币性资产对外投资的纳税筹划（纳税筹划四）

企业取得的收入，符合营业税征税范围的，就要缴纳营业税，而不管其是实际的经营收入，还是转让财产物资的收入，都要依法缴纳营业税。

对此的纳税筹划做法是：通过变更收入项目，避开营业税的征税范围，达到合理节约税收成本的目的。

例：2005年集团物流公司与某外国企业联合投资设立中外合资企业，投资总额为6000万元，注册资本为3000万元，中方（集团物流公司）1200万元，占40%，外方1800万元，占60%。中方准备以自己使用过的机器设备1200万元和房屋建筑物1200万元投入，投入方式有两种：

1. 以房屋、建筑物作价1200万元作为注册资本投入，机器设备作价1200万元作为其他投入。

2. 以机器设备作价1200万元作为注册资本投入，房屋、建筑物作价1200万元作为其他投入。

上述两种方案看似字面上的交换，但事实上蕴含着丰富的税收内涵，最终结果也大相径庭。

方案一，房屋、建筑物作为注册资本投资入股，参与利润分配，承担投资风险，按国家税收政策规定，可以不征营业税、城建税及教育费附加，但需征契税（由受让方缴纳）。同时，税法又规定，纳税人以使用过的机器设备等动产对外投资时如果交易价格低于或等于原值，可免征增值税。在方案一中，企业把自己使用过的机器设备直接作价给另一企业，视同转让固定资产，且其售价一般达不到设备原值，因此，按政策规定可以不征增值税。其最终的税收负担：

$$\text{契税} = 1200 \times 3\% = 36 \text{（万元）（由受让方缴纳）}$$

方案二，按照税法规定，企业以设备作为注册资本投入，参与合资企业利润分配，同时承担投资风险，不征增值税和相关税金及附加。但把房屋、建筑物直接作价给另一企业，作为新企业的负债，不共享利润、共担风险，应视同房产转让，需要缴纳营业税、城建税、教育费附加及契税，具体数据为：

$$\text{营业税} = 1200 \times 5\% = 60 \text{（万元）}$$

$$\text{城建税、教育费附加} = 60 \times (7\% + 3\%) = 6 \text{（万元）}$$

$$\text{契税} = 1200 \times 3\% = 36 \text{（万元）（由受让方缴纳）}$$

集团物流公司2005年按照方案一进行了实际运作,使公司当年节约税款66万元。  
(60+6-0)从上述两个方案的对比中可以看到,中方企业在投资过程中,虽然只改变了几个字,但由于改变了出资方式,最终降低了税负。

#### 八、集团物流公司设立子公司与分公司的比较选择纳税筹划(纳税筹划五)

例:集团物流公司下属有多家分公司和子公司,经过2002年-2005年的经营运作发展,各分公司管理制度已经完善、财务管理已经具备独立核算并独立申报纳税的能力。2006年集团总部实现利润3000万元,原分公司变更为子公司后实现利润500万元,集团财税部门在2006年纳税筹划作了以下两个方案:

方案一:2006年1月1日原分公司注册变更为子公司。(我国对新成立的物流子公司实行“一免二减半”的所得税税收优惠政策,则适用于独立核算的子公司)

方案二:2006年保持集团下属的分公司性质不变

2006年集团物流公司交纳所得税计算:

方案一:计算交纳所得税=3000\*15%+500\*0%=450(万元)

方案二:计算交纳所得税=3000\*15%+500\*15%=525(万元)

集团物流公司2006年按照方案一进行了实际运作,使公司当年节约所得税税款75万元。(525-450)

集团物流公司按照所处运营时期,运用不同的纳税筹划方式方法与技术,达到节税之目的。通过实施以上五个纳税筹划方案,可节约税款365万元。(84+90+50+66+75)

总之,集团物流公司在市场经济条件下,会计制度中对会计政策的选择空间较大。企业要结合自己的情况,利用会计政策的可选择性进行筹划。但应注意到,会计政策选择是整体性的选择。由于不同会计政策的作用点、作用方向和作用程度不同,进行组合性会计政策选择,使其既能最恰当地表达企业的财务状况和经营成果,又能与企业整体目标相协调;既以节省税收数额作为标准,还需要考虑纳税筹划的风险。这就需要强化选择意识,并掌握可选择空间。同时,纳税筹划的正确态度应以企业整体利益为出发点,细致分析一切影响和制约纳税筹划的条件和因素,权衡会计政策选择的利和弊,选择可能使企业税负并非最轻却使企业整体利益最大化的方案。



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## 混合销售与兼营行为纳税分析

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 1 次

《营业税暂行条例实施细则》第六条和《增值税暂行条例实施细则》第五条规定,除特殊情况外,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,缴纳增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为提供营业税应税劳务,缴纳营业税。其中所称从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主,并兼营应税劳务的企业、企业性单位和个体工商户在内。

所以混合销售行为的筹划思路以降低税负为标准,如果增值税税负较高,可将非增值税劳务部分独立出来,缴纳营业税。如果营业税税负较高,将销售部分独立出来缴纳增值税。这主要取决于企业选择的组织形式和核算方式。

主 编: 刘小玫  
副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

### 混合销售行为案例分析

案例一: A空调安装公司是增值税一般纳税人,主要从事中央空调销售安装业务,2009年9月对外销售空调收入1000万元,当期进项税额100万元。

由于其属于从事货物销售为主的企业,其发生的空调销售安装混合销售行为,视为销售货物,应当缴纳增值税 $1000 / (1 + 17\%) \times 17\% - 100 = 45.30$ 万元,税负为4.53%。

该公司接受税务顾问建议把销售和安装业务分离,另外成立一公司专门对于A公司的空调销售提供配套安装服务。同样条件下,安装费单独计价为200万元,空调销售价款800万元,则此时A公司应当缴纳增值税 $800 / (1 + 17\%) \times 17\% - 100 = 16.24$ 万元,安装公司应当缴纳营业税 $200 \times 3\% = 6$ 万元,合计税金22.24万元,税负为2.22%。

混合销售的分离可以改变实际税负,但前提条件是能够满足销售经营的需要且合同设计得当为客户所接受。



案例二：B运输公司主要从事运输业务，利用自身便利条件经常采购商品运输并自行销售，2009年9月运输收入1000万元，连带销售商品收入200万元。该公司对于销售进行了单独核算。

运输收入1000万元应当计算缴纳营业税没有异议，对于混合销售收入200万元如何缴纳税款，新旧政策是有区别的。财政部、国家税务总局《关于增值税、营业税若干政策规定的通知》（财税字〔1994〕第26号）第四条第二项规定：“从事运输业务的单位与个人，发生销售货物并负责运输所售货物的混合销售行为，征收增值税。”该条规定与现行政策中的“其他单位和个人的混合销售行为，视为提供应税劳务，缴纳营业税。”规定相违背。并且《财政部国家税务总局关于公布若干废止和失效的营业税规范性文件的通知》（财税〔2009〕61号）对财税字〔1994〕第26号文件第四条第二项规定作了失效处理。这就意味着新的政策下，主要从事运输的单位和个人，发生销售货物并负责运输所售货物的混合销售行为，自2009年1月1日起应缴纳营业税。

本案例中运输营业税税率3%，略高于增值税小规模纳税人税负2.91%（3%/（1+3%）），远低于一般纳税人增值税税率17%或13%，假如B公司销售业务分离，为小规模纳税人，税收收益变化不大。假如B公司业务分离，为一般纳税人，则业务分离后税负会有明显变化。

#### 兼营行为案例分析

《营业税暂行条例实施细则》第八条和《增值税暂行条例实施细则》第七条均规定，纳税人兼营营业税应税行为和货物或者增值税应税劳务的，应当分别核算应税行为的营业额和货物或者增值税应税劳务的销售额，其营业额缴纳营业税，销售额缴纳增值税；未分别核算的，由主管税务机关核定其应税行为营业额和货物或者应税劳务的销售额。

原政策规定：纳税人兼营应税劳务与货物或非应税劳务的，应分别核算应税劳务的营业额和货物或者非应税劳务的销售额。不分别核算或者不能准确核算的，其应税劳务与货物或者非应税劳务一并征收增值税，不征收营业税。

案例三：C公司从事装饰材料的销售业务，并承揽部分装饰装修业务，2009年9月对外销售装饰材料收入1000万元，当期进项税额100万元，承接装饰装修业务收入500万元。

1. C公司分开核算收入，新、旧政策规定是一样的，应计算缴纳增值税1000/（1+17%）×17%-100=45.30万元，计算缴纳营业税500×3%=15万元，合计缴纳税款60.30万元。

2. C公司若没有分开核算收入，按照原政策规定，其当月收入合计1500万元都需要缴纳增值税，1500/（1+17%）×17%-100=117.95万元。

3. C公司若没有分开核算收入,按照新政策规定,主管国家税务机关对其货物销售额有权进行核定,主管地方税务机关也有权对其营业税营业额进行核定。假定 主管国家税务机关核定货物销售额1100万元,主管地方税务机关核定营业税营业额600万元,那么企业要承担更高的税负。

兼营业务分开核算要表现在:合同或协议分开。发票开具分开,货物销售额开具国税销售发票,营业税业务开具地税发票。会计处理分开核算,分别入账。

#### 混合销售与兼营的区别

实践中,混合销售和兼营行为容易混淆,两者的共同点是都包括销售货物与提供营业税应税劳务两种行为。不同点是混合销售行为强调在同一项销售行为(同一业务)中存在两者的混合且价款难以分清,兼营行为强调是在纳税人的经营活动中存在着两类不同性质的应税项目,即不是在同一销售行为(同一业务)中发生或不同时发生在同一个购买者(客户)身上。因此混合销售和兼营行为的判定标准,主要是看其销售货物行为与提供劳务的行为是否同时发生在同一业务中,如果是,则为混合销售行为;如果不是,则为兼营行为。

混合销售和兼营行为的性质有别,故其纳税原则也不相同。前者是以纳税人的经营主业为标准划分,就全部销售收入(营业额)只征一种税,或征增值税,或征营业税;而后者强调纳税人能够分别核算、准确核算,则分别征收增值税和营业税,否则由主管税务机关核定其应税行为营业额和货物或者应税劳务的销售额。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

## “混搭”的税务筹划

2010-06-18 作者: 来源: 中国财税在线 阅读: 2 次

### “混搭”的税务筹划

在实际经营活动中,企业的兼营和混合销售行为往往同时进行,充分运用税收政策进行筹划,就能使企业达到合法降低税负的目的。

对于兼营增值税和营业税应税行为的税务处理,税法规定,纳税人应分别核算货物或增值税应税劳务及非增值税应税劳务的销售额,不分别核算或者不能准确核算的,由主管税务机关核定其销售额。

对于营业税的兼营行为,税法规定,应分别核算不同税目的营业额,未按不同税目分别核算的,从高适用税率。

对于从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为,均视为销售货物,征收增值税;对于其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非应税劳务,征收营业税。

#### 案例1: 变混合销售为兼营行为

某钢结构生产企业销售钢结构的同时为客户进行安装,假设总价为10000万元(不含税),其中钢结构价值8000万元、安装费2000万元。

如果企业签订的是购销合同,则上述业务属于典型的增值税混合销售业务。

增值税销项税额=10000×17%=1700(万元) 应纳城建税=1700×7%=119(万元) 应纳教育费附加=1700×3%=51(万元) 实际税负率=(1700+119+51)÷11700×100%=15.98%

如果企业改变合同签订方式,改为与客户签订销售合同,金额为8000万元(不含税),与客户签订安装合同,金额为2000万元。则应纳税额为: 增值税销项税额=8000×17%=1360(万元)。

应纳营业税=2000×3%=60

应纳城建税=(1360+60)×7%=99.4(万元) 应纳教育费附加=(1360+60)×3%=42.6(万元) 实际税负率=(1360+60+99.4+42.6)÷(9360+2000)×100%=13.75%

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁  
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州  
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园  
区会计学会网 址: [www.sipkj.org](http://www.sipkj.org)联系邮箱: [master@sipkj.org](mailto:master@sipkj.org)

税负率相差2.23%，如果考虑企业所得税的话，税负率相差将更大。

#### 案例2：改变混合销售业务的性质

如果生产企业业务量较大，则可以考虑通过成立独立核算的运输公司来降低企业的整体税负。

某风电设备生产企业，年销售额为25000万元（不含税），其中收取的运费为350万元。

如企业与客户签订购销合同则应纳税额为：增值税销项税额=25000×17%=4250（万元）应纳城建税=4250×7%=297.5（万元）应纳教育费附加=4250×3%=127.5（万元）实际税负率为（4250+297.5+127.5）÷（25000+4250）×100%=18.7%

如果企业将自有车辆整合，设立独立核算的运输公司，负责产品运输，则生产企业应纳税额为：增值税销项税额=24650×17%=4190.5（万元）增值税进项税额=350×7%=24.5（万元）应纳增值税额=4190.5-24.5=4166（万元）应纳城建税=4166×7%=291.62（万元）应纳教育费附加=4166×3%=124.98（万元）运输公司应纳税额为：应纳营业税=350×3%=10.5（万元）应纳城建税=10.5×7%=0.735（万元）应纳教育费附加=10.5×3%=0.315（万元）总体税负率=

（4166+291.62+124.98+10.5+0.735+0.315）÷（24650+4166）×100%=16.27%

税负率相差2.43%，如果考虑企业所得税的话，税负率相差将更大。

苏州工业园区会计学会 版权所有