



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 16 期
2011/09/24



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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] 企业纳税筹划的内涵及思路指引
- [税收筹划] 企业节税 借立广告公司
- [税收筹划] 企业改制重组契税优惠政策
- [税收筹划] 企业分立中增值税的筹划
- [税收筹划] 企业单独签定水电转售合同可降税负
- [税收筹划] 企业产品定价决策中的税收筹划
- [税收筹划] 特许权使用费存在筹划空间
- [税收筹划] 农林牧渔并非样样可减税
- [税收筹划] 买单出口不是赢利渠道而是经营陷阱
- [税收筹划] 利用娱乐业“幅度税率”节税
- [税收筹划] 开票主体变一变 纳税支出更划算
- [税收筹划] 卷烟企业的筹划案例
- [税收筹划] 境外非居民企业如何应对所得税新规
- [税收筹划] 进料加工与来料加工的税收成本分析
- [税收筹划] 简易征收PK正常纳税如何选择有学问
- [税收筹划] 加工贸易方式如何选择进料与来料“税”主沉浮
- [税收筹划] 技术转让减免税所得的计算
- [税收筹划] 积分返利需注明方可节税
- [税收筹划] 国税总局：企业资产重组免征营业税
- [税收筹划] 关于啤酒企业“税收筹划”的探讨
- [税收筹划] 关联企业“明算账”才能享受税收优惠
- [税收筹划] 固定资产借款费用的所得税处理
- [税收筹划] 公司安置残疾人可节税
- [税收筹划] 拆迁补偿方式不同 营业税征免有异

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

[税收筹划] 不当税收筹划引发的税务危机不容小觑

[税收筹划] 包装物押金的税法规定与税收筹划

[税收筹划] “合同能源管理”之节税筹划

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

包装物押金的税法规定与税收筹划

2011-09-21 作者：中国军 来源：中华会计网校 阅读：2 次

包装物是在生产流通过程中，为包装企业产品而随同产品一起出售、出借或出租给购货方而储备的各种包装容器，它包括桶、箱、瓶、坛、袋等用于起存储及保管之用的各类材料。对出租或是出借用途的包装物，销货方为了促使购货方将其尽早退回，通常需要向购货方收取一定金额的押金。现行税法规定，在符合条件的情况下，包装物押金会被征收相应的流转税。关于对包装物征收的流转税主要涉及增值税和消费税两类。

包装物押金的相关税法规定

（一）涉及增值税的相关规定

根据《国家税务总局关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》（国税发[1993]154号）文件的要求：“纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记账核算的，可不并入销售额征税。但对逾期未收回包装物不再退回的押金，应按所包装货物的适用税率征收增值税。”同时，《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》（国税发[1995]192号）文件对涉及酒类包装物的押金作出了更为详细的说明：“对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还以及会计上如何核算，均应并入当期销售额征税。”

（二）涉及消费税的相关规定

《财政部、国家税务总局关于酒类包装物押金征税问题的通知》（财税字[1995]53号）号文指出：“实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装销售的，无论包装是否单独计价，也不论在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中征收消费税。如果包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。但对因逾期未收回的包装物不再退还的和已收取一年以上的押金，应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率征收消费税。对既作价随同应税消费品销售，又另外收取押金的包装物的押金，凡纳税人在规定的期限内不予退还的，均应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率征收消费税。”

从以上两类涉税法规定可以看出，包装物押金的涉税处理，关键是围绕是否逾期的时间界定以及是否区分酒类产品两个方面展开的。这里用下表来说明：

押金种类	收取时、未逾期	逾期时

主 郭纲

编：

副 姚青 陶洁

主 金大荣

编：

责任 黄波 万彪

编

辑：

主管 苏州工业园区财政局

单

位：

主办 苏州工业园区会计服

单 务外包示范基地、

位： 苏州工业园区会计学

会
网 www.sipkj.org
址：
联系 shangw@si pac.gov.cn
邮
箱： master@sipkj.org

非酒类产品包装物押金	不缴纳增值税	缴纳增值税
啤酒、黄酒包装物押金	不缴纳增值税	缴纳增值税
酒类（不含啤酒、黄酒）包装物押金	缴纳增值税、消费税	不缴纳增值税、消费税

包装物押金的税收筹划

包装物押金的会计处理方式不同，对企业的税收负担也是不同的。因此，企业在做产品销售时，应选择合适的包装物押金处理方式，以降低企业的税收成本。

（一）变“包装物作价出售”为“收取包装物押金”的方式

根据国税发[1993]154号文件和财法字[1995]53号文对包装物押金的税务处理规定，我们可以看出：如果将包装物的“出售”改为“收取押金”的形式，而且在税法认可的约定时间内及时返还，则可以合理的避免对包装物部分的税收支出。下面用实例5说明：

例1：某焰火生产企业为增值税一般纳税人，2009年度销售焰火50000件，每件价值200元，另外包装物的价值为每件20元，以上均为不含税价格。那么该企业应该进行怎样的销售处理才能够达到税后利润最大化的目的？（根据现行税法规定，鞭炮、焰火的消费税税率为15%）

方案一：采取包装物作价出售的方式（单位：元）

企业当期发生的销项税额=200×50000×17%+20×50000×17%=1870000（元）

企业当期缴纳的消费税额=200×50000×15%+20×50000×15%=1650000（元）

方案二：采取包装物押金的形式。这里不妨假设企业对每件包装物单独收取押金20元，显然此项押金将不会并入焰火产品的销售额中征税。

1.若包装物押金在1年内收回。企业当期发生的销项税额=200×50000×17%=1700000（元），企业应交纳的消费税税额=200×50000×15%=1500000（元）。较之方案一，该企业可节约增值税支出170000元，可节约消费税支出150000元。

2.若包装物押金在1年内未收回。那么企业在1年后应补交增值税税额20×50000÷（1+17%）×17%=145299.15（元），补交消费税税额20×50000÷（1+17%）×15%=128205.13（元）。较之方案一，节约增值税支出170000—145299.15=24700.85（元），可节约消费税支出150000—128205.13=21794.87（元）。同时将金额为24700.85元的增值税和21794.87元的消费税的纳税期限延缓了1年，这也充分利用了资金的时间价值。

从该案例我们可以看出，企业在条件允许的情况下，不应将包装物作价随同主要产品出售，而是应该采用收取包装物押金的方式，而且不论押金是否按期收回，都能够达到税后利润最大化的目的。

（二）变收取“包装物租金”为“包装物押金”的方式

根据税法的相关规定，包装物租金属于价外费用，凡随同销售应税消费品向购买方收取的价外费用，无论其会计上如何核算，均应并入销售额计算应纳税额。另外，对增值税一般纳税人向购买方收取的价外费用，均应视为含增值税收入，在征税时要换算为不含税收入再并入销售额。然而，包装物押金则不并入销售额计税：纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独计价核算的，不并入销售额征税。但对因逾期未收回包装物不再退还的押金，则需要按所包装货物的适用税率计算应纳税额。因此，企业在做产品销售时，选择用包装物押金替代包装物租金的处理方式，也能够起到节税的作用。下面用例6来说明：

例2：某企业2009年10月销售产品10000件，每件价值500元（不含税价），另外收取包装物租金为每件117元。如果该包装物押金在1年内可以收回，那么该企业应该进行怎样的销售处理才能够达到税后利润最大化的目的？

方案一：采取包装物租金的方式。那么企业当期应交纳增值税的销项税额=10000×500×17%+10000×117÷（1+17%）×17%=1020000（元）。

方案二：采取包装物押金的方式。显然此项押金不用并入销售额中征税，那么企业当期应缴纳的增值税销项税额=10000×500×17%=850000（元）。较之方案一，节约增值税税额支出=1020000—850000—170000元。

从该案例我们可以看出，企业在条件允许的情况下，不应采用收取包装物租金的方式，而是应该采用收取包装物押金的方式，这样才能够达到税后利润最大化的目的。

（三）采用适当调整产品与包装物押金价格分配比例的方式

根据税法的相关规定，凡随同货物一起出租出借的包装物，所收取的包装物押金已在规定时间内予以退还的，如果单独核算可不并入销售额征税。除此之外，都应按规定征税。因此，企业应单独核算出租出借包装物所收取的押金，并在规定时间（一般为一年）内退还。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

“合同能源管理”之节税筹划

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：1 次

目前，有关“十二五”节能减排的规划还未发布，但我国进一步加大节能减排力度是没有悬念的，企业面临的节能减排压力也将加大。而节能减排要想取得进一步成效，则有待于构建完整的节能减排产业体系，为各种类型的企业降低能耗、减少污染物排放提供服务。

上世纪70年代中期以来，一种基于市场的、全新的节能项目投资机制“合同能源管理”（ENERGY MANAGEMENT CONTRACT，简称EMC）在市场经济国家中逐步发展起来。所谓合同能源管理，即由节能服务公司（简称EMC公司）通过与生产企业（用能公司）签订节能服务合同，为其提供包括能源审计、项目设计、项目融资、设备采购、工程施工、设备安装调试、人员培训、节能量确认和保证等一整套节能服务，并从用能公司进行节能改造后获得的节能效益中收回投资和取得利润的一种商业运作模式。

EMC公司的经营机制就是一种节能投资服务管理。用能公司见到节能效益后，EMC公司才与其共同分享节能成果。而用能公司不需要承担节能实施的资金、技术及风险，并且可以更快地降低能源成本，获得实施节能后带来的收益，合同结束后，节能设备将全部归用能企业所有。目前，基于这种机制运作、以盈利为直接目的的专业化节能服务公司（在国外简称ESCO）的发展十分迅速，尤其是在美国、加拿大和欧洲一些国家，ESCO已发展成为一种新兴的节能产业。

合同能源管理机制在上世纪90年代末被引进我国后，通过示范、引导和推广，节能服务产业迅速发展，服务范围已扩展到工业、建筑、交通、公共机构等多个领域。2009年，全国节能服务公司达502家，完成总产值580多亿元。合同能源管理机制的引入，大大促进了我国节能企业的发展，很多节能企业已由单纯的制造节能设备转变为节能投资。从先行国家的经验来看，合同能源管理从起步到发展壮大离不开政府的支持和引导，发展节能产业最终受惠的不仅是有关企业，而是整个社会，所以节能服务具有公共事业的性质，国家有必要在财政、税收等方面予以支持。

为此，经国务院同意，国家发改委、财政部、人民银行、国家税务总局等部委在2010年联合发布了《关于加快推行合同能源管理促进节能服务产业发展的意见》（国办发[2010]25号），积极推行以分享节能效益为基础，建立市场化的合同能源管理节能服务机制。而在该文件提出的完善促进节能服务产业发展的措施中，最吸引眼球的是在加强

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

税收征管的前提下，对节能服务产业首次明确了多税种的扶持政策。2010年末，财政部、国家税务总局发布《关于促进节能服务产业发展增值税、营业税和企业所得税政策问题的通知》（财税[2010]110号），明确了促进节能服务产业发展的有关增值税、营业税和企业所得税具体优惠政策。财税[2010]110号文件规定，自2011年1月1日起，对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目，取得的营业税应税收入，暂免征收营业税。节能服务公司实施符合条件的合同能源管理项目，将项目中的增值税应税货物转让给用能企业，暂免征收增值税。对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目，符合企业所得税税法有关规定的，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年按照25%的法定税率减半征收企业所得税。

上述税收优惠政策在我国目前合同能源管理还没有得到足够的重视，节能服务产业还存在财税扶持政策少、融资困难以及规模偏小、发展不规范等突出问题的情况下出台，无疑是一个重大利好。用足用好相关税收优惠政策，将带来节能服务企业、用能企业、国家多赢的局面。特别是节能服务企业，将会取得节能又节税的良好效果。

同时，财税[2010]110号文件规定了享受以上税收优惠政策需符合的条件。

一、享受增值税、营业税相关税收优惠政策，要求实施合同能源管理项目的节能服务公司相关技术应符合国家质量监督检验检疫总局和国家标准化管理委员会发布的《合同能源管理技术通则》（GB/T24915-2010）规定的技术要求。节能服务公司与用能企业签订《节能效益分享型》合同的格式和内容，应符合《合同法》和国家质量监督检验检疫总局和国家标准化管理委员会发布的《合同能源管理技术通则》（GB/T24915-2010）等规定。

二、享受企业所得税相关税收优惠政策在符合以上条件的同时，必须具备以下条件：

（一）具有独立法人资格，注册资金不低于100万元，且能够单独提供用能状况诊断、节能项目设计、融资、改造（包括施工、设备安装、调试、验收等）、运行管理、人员培训等服务的专业化节能服务公司；

（二）节能服务公司实施合同能源管理的项目符合财政部、国家税务总局、国家发改委《关于公布环境保护节能节水项目企业所得税优惠目录（试行）的通知》（财税[2009]166号）“4. 节能减排技术改造”类中第一项至第八项规定的项目和条件；

（三）节能服务公司投资额不低于实施合同能源管理项目投资总额的70%；

（四）节能服务公司拥有匹配的专职技术人员和合同能源管理人才，具有保障项目顺利实施和稳定运行的能力。

另外，节能服务公司要注意在与用能企业发生业务往来过程中，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用。否则，税务机关有权进行合理调整。如果在享受以上税收优惠政策的同时，还从事其他适用不同税收政策待遇项目的，应当单独计算享受税收优惠项目的收入、扣除，并合理分摊企业的期间费用；没有单独计算的，是不能享受税收优惠政策的。

用能企业对从节能服务公司取得的与实施合同能源管理项目有关的资产，也应做到与企业其他资产分开核算，并建立辅助账或明细账。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

不当税收筹划引发的税务危机不容小觑

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：1 次

近几年来，很多企业热衷于搞税收筹划，一旦税收筹划出现失误，往往给企业带来税务危机。笔者去年参与查办的一起案件，正是由于企业开展税收筹划时未能正确有效地遵守税法规定，导致企业利益的损失。

根据稽查计划安排，某市地税稽查局于2010年11月对一家房地产公司进行税务稽查。该房地产公司股东由某投资有限公司、某集团公司构成，2007年购得400余亩土地的使用权，进行房地产项目的开发。从账面看，2008年至2009年该公司预售商品房收取的预收款1亿多元，基本都按照期限缴纳了营业税等税金，仅有少数预收售房款以及一些代收款项列入“其他应付款”科目而少缴了20余万元的营业税及附加，再就是少缴了土地使用税和部分印花税，看上去再没有其他问题了。

现场检查完毕后，稽查人员整理稽查工作底稿时，对该房地产公司“其他应付款”科目中反映从某贸易公司借款5621余万元，没有按借款合同税目缴纳印花税一事颇有疑虑。对此，该公司财务人员解释是因公司开发资金不足，老板找朋友的某贸易公司分几次借了5621万元，并表示他们当时认为这不是从银行贷的款就没有缴纳印花税，既然稽查局认定要按借款合同税目缴印花税，公司愿意马上补缴。

一个贸易公司居然能有几千万元的资金外借给房地产公司？其中是否有猫腻？难道真的就只是印花税的问题吗？为了彻底查清问题，稽查人员到该贸易公司进行调查。从该贸易公司的账簿看，该贸易公司的确是分几次累计将5621万元的资金借给了房地产公司。稽查人员进一步对“其他应付款”科目进行检查，发现有几个自然人分别将数十万元资金打到该贸易公司。随后稽查人员在对公司的注册情况进行检查时又发现，这家贸易公司的大股东与房地产公司的大股东都是某集团公司。经过几番周折终于查明：这家贸易公司与房地产公司都是某集团公司的下属控股公司，在房地产公司开发的楼盘中有一部分是定向销售给某集团公司的职工，其购房款先由贸易公司出面向职工收取并开具收款收据，再由该贸易公司以往来借款的名义将收取的售房款分几次汇给房地产公司。房地产公司在收到上述5621万元售房款后列在往来款中，而没有作为预收售房款申报纳税，少缴营业税等税款300余万元。

因为该房地产公司采取将收取的售房款挂列往来款，进行虚假纳税申报的手段少缴税款，已构成偷税，稽查局决定责令其限期补缴少缴的营业税等税款并加收滞纳金，同

主 编： 郭纲

副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 苏州工业园区财政局

主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn

master@sipkj.org

时依法对其偷税行为处以少缴税款一倍的罚款。

在接到稽查局的处理、处罚决定书后，该房地产公司马上缴纳了税款、滞纳金和罚款。随后，该房地产公司的负责人道出了事情的原委：当初他们曾就此事咨询了某税务师事务所，为了少付一些咨询代理费就没有与事务所签订正式代理合同，在支付了几千元劳务费后，事务所以私人帮忙的形式就该房地产公司向集团内部职工出售房屋的纳税事项进行了筹划。公司根据这个筹划方案进行了如上操作，本以为占了大便宜，没想到违反了税法规定，真正的是偷鸡不成蚀把米，不当的税收筹划给公司带来了一场不小的税务危机。

分析这场税务危机产生的原因，可以看出，企业想少缴税款是主观因素，不当的税收筹划则是直接的客观因素。就本案而言，对于税务代理人违反税收法律、法规，造成纳税人未缴或少缴税款的，税务机关本来可依法追究代理人的责任，并相应减轻该企业的责任，但由于该房地产公司没有与事务所签订正式的代理合同，税务机关很难追究代理人的责任，不当税收筹划引发的违法后果只能由该房地产公司承担。

此案说明，不当税收筹划带来的税务危机不容小觑。企业不但要承担因此造成的补缴税款、加收滞纳金，被处以巨额罚款的后果，还有可能面临刑事责任的严重后果。税收筹划只能在税法的框架内合法筹划，否则会引发税务危机。同时，在税务危机发生后，纳税人妥善处理危机的方法也很重要，不应消极逃避责任，而应积极补缴税款、滞纳金，接受税务机关的处罚，避免可能造成的更为严重的后果，最大限度地化解危机。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

拆迁补偿方式不同 营业税征免有异

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：2 次

拆迁补偿是指房屋征收部门自身或者委托房屋征收实施单位依照我国集体土地和国有土地房屋拆迁补偿标准的规定，在征收国家集体土地上单位、个人的房屋时，对被征收房屋所有权人给予公平补偿。拆迁补偿方式主要有3类，即货币补偿、产权置换和两者相结合的补偿方式。

根据我国目前营业税法规定，单位和个人销售地面建筑物等不动产取得收入的，需要按规定缴纳营业税。那么，在拆迁补偿过程中，被征收人由于不动产拆迁取得的拆迁补偿收入，是否按照销售不动产缴纳营业税呢？同时，如果实行产权置换方式补偿的，对于房地产企业将自建的房屋用于补偿支出时，其房屋所有权转移给被拆迁人，是否也要按销售不动产缴纳营业税呢？

首先，拆迁补偿收入不缴纳营业税。根据《国家税务总局关于单位和个人土地被国家征用取得土地及地上附着物补偿费有关营业税问题的批复》（国税函[2007]969号）规定，国家因公共利益或城市建设规划需要收回土地使用权，对于使用国有土地的单位和个人来说，是将土地使用权归还土地所有者。根据《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，土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，不征收营业税。因此，对国家因公共利益或城市规划需要而收回单位和个人所拥有的土地使用权，并按照《土地管理法》规定标准支付给单位和个人的土地及地上附着物（包括不动产）的补偿费，不征收营业税。根据上述规定分析，房屋征收部门按照《土地管理法》规定标准支付给单位和个人的土地及地上附着物，包括不动产的补偿费收入，均不征收营业税。但是，税收政策强调不征收营业税的补偿收入，仅指按照国家标准取得的收入。

现实中，支付补偿款项的单位往往是一些实际受让土地使用权的单位，对从这些单位获得的拆迁补偿收入是否可以免征营业税呢？《国家税务总局关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》（国税函[2008]277号）规定，纳税人将土地使用权归还给土地所有者时，只要出具县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，无论支付征地补偿费的资金来源是否为政府财政资金，该行为均属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，按照《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，不征收营业税。而且，按照《国家税务总局关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

营业税问题的通知》（国税函[2009]520号）第一条规定，关于县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，包括县级（含）以上地方人民政府出具的收回土地使用权文件，以及土地管理部门报经县级（含）以上地方人民政府同意后由该土地管理部门出具的收回土地使用权文件。因此，无论资金来源何处，纳税人取得符合上述文件规定的拆迁补偿收入，不征收营业税。

其次，产权置换的房屋要缴纳营业税。产权置换也被称作产权调换，根据评估方法不同，有两种置换方式。一是价值标准产权置换，指的是依照法定程序，通过对被拆迁人房屋的产权价值进行评估，之后再以新建房屋产权予以价值的等价置换。二是面积标准产权置换，指的是以房屋建筑面积为基础，在应安置面积内不结算差价的异地产权房屋调换。上述产权置换中，由于负责补偿的单位将自己的房屋抵债换出，按照税法规定，其置换出去的房产应缴纳营业税。《国家税务总局关于个人销售拆迁补偿住房征收营业税问题的批复》（国税函[2007]768号）规定，房地产开发公司对被拆迁户实行房屋产权调换时，其实质是以不动产所有权为表现形式的经济利益的交换。房地产开发公司将所拥有的不动产所有权转移给了被拆迁户，并获得了相应的经济利益，根据现行营业税有关规定，应按“销售不动产”税目缴纳营业税。

置换出的房产没有取得收入，按照什么计税依据缴纳营业税呢？《国家税务总局关于外商投资企业从事城市住宅小区建设征收营业税问题的批复》（国税函发[1995]549号）明确规定，对外商投资企业从事城市住宅小区建设，应当按照《营业税暂行条例》的有关规定，就其取得的营业额计征营业税。对偿还面积与拆迁建筑面积相等的部分，由当地税务机关按同类住宅房屋的成本价核定计征营业税。该文件虽是对外资企业的营业税问题答复，但我国税法对内外资企业营业税政策处理是一致的。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

公司安置残疾人可节税

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：3 次

近年来，国家加大了对残疾人就业的支持力度，只要属于缴纳增值税、营业税和企业所得税的范围，并且属于生产销售货物或提供加工、修理修配劳务以及提供服务业的所有制企业及其他单位。他们安置视力残疾、听力残疾、言语残疾、肢体残疾、智力残疾和精神残疾人员10人或10人以上，并且安置的残疾人占单位在职职工总数的比例等于或高于25%以上的，就可以享受“天上掉馅饼”的美差。单位享受的税收优惠，远远高于其因安置残疾人而发生的工资、费用等各项支出。在残疾人为单位创造价值的同时，大多数单位相当于不必支付任何费用，还能够得到额外的财政补贴。

案例

例如，湖北省大华汽车零部件制造有限责任公司，成立于2007年，注册资本500万元。在职人员50人，其中符合残疾人就业政策的残疾人员15人，并依法与安置的每位残疾人签订了3年的劳动合同。该公司每年支付给每位残疾人员工资为1.2万元。假定公司所得税税率为25%，2011年申报缴纳增值税100万元，不考虑城建税和教育费附加的利润总额60万元。除此之外，不考虑其他纳税调整因素，不存在以前年度弥补亏损问题，那么该公司安置的15名残疾人员是否对自己有利呢？

根据《财政部、国家税务总局关于促进残疾人就业税收通知》（财税[2007]92号）第一条和第二规定规定：对安置残疾人的单位，实行由税务机关按单位实际安置残疾人的的人数，限额即征即退增值税或减征营业税的办法。实际安置的每位残疾人每年可退还的增值税或减征的营业税的具体限额，由县级以上税务机关根据单位所在区县级人民政府批准的最低工资标准的6倍确定，但最高不得超过每人每年3.5万元。同时，单位支付给残疾人的实际工资可在企业所得税前据实扣除，并可按支付给残疾人实际工资的100%加计扣除。而根据目前湖北省规定，每年可退还的增值税或减征的营业税每人每年3.5万元。

根据《企业所得税法实施条例》（国务院令[2007]512号）第九十六条的规定，企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。并且在企业当期亏损的情况下，仍然可以享受加计扣除，作为允许税前扣除的基数，在以后年度继续弥补。《企业所得税法》（主席令[2007]63号）第五条规定：企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允

主 编： 郭纲

副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 苏州工业园区财政局

主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： shangw@si pac.gov.cn

master@si pkj .org

许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除组成“各项扣除”内容之一，应允许扣除。

企业安置残疾人享受增值税或营业税优惠必须具备一定的条件。根据《财政部、国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税[2007]92号）的规定，安置残疾人就业的单位同时符合以下条件，并且必须经过有关部门依法认定为福利企业后，方可申请享受增值税或营业税的税收优惠政策：1. 依法与安置的每位残疾人签订了1年以上（含1年）的劳动合同或服务协议，并且安置的每位残疾人在单位实际上岗工作。2. 月平均实际安置的残疾人占单位在职职工总数的比例应高于25%（含25%），并且实际安置的残疾人人数多于10人（含10人）。3. 为安置的每位残疾人按月足额缴纳了单位所在区县人民政府根据国家政策规定的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险。4. 通过银行等金融机构向安置的每位残疾人实际支付了不低于单位所在区县适用的经省级人民政府批准的最低工资标准的工资。5. 具备安置残疾人上岗工作的基本设施。

由上述规定可知，大华汽车零部件公司可以充分利用这些税收优惠政策，对2011年的税收作一番筹划。

方案一：不享受残疾人就业优惠政策

2011年应纳的增值税=100（万元）。

2011年应纳的城建税和教育费附加=100×（7%+3%）=10（万元）。

2011年应纳的所得税=（60-10）×25%=12.5（万元）。

2011年实现的净利润=60-10-12.5=37.5（万元）。

方案二：向国税部门申请享受残疾人就业优惠政策

该公司2011年安置残疾人员15人，已超过10人的法定标准，并且安置残疾人员15人全部依法签订了3年的劳动合同。

2011年应纳的增值税=100-15×3.5=47.5（万元）。

2011年应纳的城建税和教育费附加=47.5×（7%+3%）=4.75（万元）。

2011年应纳的所得税=（60-4.75-15×1.2）×25%=9.3125（万元）。

2011年实现的净利润=60-4.75-9.3125=45.9375（万元）。

由此我们不难发现，方案二比方案一少缴纳增值税、城建税和教育费附加57.75 [（100-47.5）×（1+7%+3%）]万元；方案二比方案一少缴纳企业所得税3.1875（12.5-9.3125）万元；方案二比方案一多实现净利润8.4375（45.9375-37.5）万元。据此，方案二比方案一少缴纳各种税收60.9375（57.75+3.1875）万元。这与该公司支付给残疾人员的工资18（1.2×15）万元相比，公司净赚42.9375万元。所以，公司安置残疾人就业不但能为社会做贡献，积善行德，而且自己还能得实惠，可谓一举两得。



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 16 期
2011/09/24



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

固定资产借款费用的所得税处理

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：2 次

所谓借款费用是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本，包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额。其中，借款利息是指企业向其他组织、个人借用资金而支付的利息，包括企业向银行或者其他金融机构等借入资金发生的利息、发行公司债券发生的利息等。因借款而发生的折价或者溢价是指发行企业债券等所发生的折价或者溢价。因外币借款而发生的汇兑差额是指由于汇率变动对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额。因借款而发生的辅助费用是指企业在借款过程中发生的手续费、佣金等费用。

《企业所得税法》第三十七条规定：企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照本条例的规定扣除。

固定资产借款费用资本化需注意两点：一是固定资产借款费用资本化的期间是指固定资产的购建期间，即固定资产竣工决算投入使用之前；二是资本化的利息支出不高于金融机构同类、同期贷款利率计算的数额。

主 编： 郭纲

副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 苏州工业园区财政局

主办单位： 苏州工业园区会计服
务外包示范基地、
苏州工业园区会计学
会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn

master@sipkj.org



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

关联企业“明算账”才能享受税收优惠

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：2 次

随着企业经济初期积累的完成，企业的多元化发展已形成一种趋势，企业对外投资或吸收投资业务日趋增多，企业间有这种投资与被投资的关系，一般情况下被称为关联企业，俗称兄弟企业。税法规定，关联企业间的经济业务应按照独立企业交易原则进行税务处理，否则，因业务往来收取或者支付价款、费用而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。这就是我们所说的“亲兄弟也要明算账”。

案例一

甲、乙公司均是由A企业控股设立的关联企业（增值税一般纳税人），甲、乙企业分别从事机械加工和服装制造，由于两企业地理位置相邻，为了节约固定资产的投资成本，A股东在投资时就考虑甲、乙公司共用供电设施，经考证后决定由甲公司建造供电设施，设施建成后甲、乙公司共同使用。2009年甲公司购入电力1600万元，发生供电设施固定资产折旧40万元，供电设施修理费15万元，合计1655万元，其中，应乙企业负担的电力、折旧、修理及人工费等成本600万元。甲公司在业务处理时将1655万元均在本公司成本费用中列支，没有将应乙公司负担的电力成本向乙公司分摊。

现对本例中甲、乙公司所涉及的增值税、企业所得税分析如下（本文没有考虑其他税费、罚款）：1、增值税甲公司对甲公司向乙公司无偿提供电力及电力设施的行为，根据《增值税暂行条例实施细则》第四条的规定，单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人的行为，视同销售货物。《增值税暂行条例实施细则》第十六条规定，纳税人有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售者，按下列顺序确定销售额：纳税人最近时期同类货物的平均销售价格、其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格和组成计税价格确定。由于甲公司购入的电力为自用，无近期同类货物的销售价格比照，假设主管税务机关确定按组成计税价格确定销售额，核定成本利润率为10%。

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）

甲企业视同销售电力收入=600×（1+10%）=660（万元）

销项税金=660×17%=112.2（万元）

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

乙公司

根据《增值税暂行条例》第二十一条规定，纳税人销售货物或者应税劳务，应当向购买方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。由于甲公司未向乙公司开具增值税发票，以致乙公司少抵扣进项税金112.2万元（660万元×17%）。

2、企业所得税

甲公司

根据《征管法》第三十六条的规定，企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。《征管法实施细则》第五十四条规定，纳税人与其关联企业之间的业务往来未按照独立企业之间业务往来作价的，税务机关可以按照合理的方法调整计税收入额或者所得额。假设，主管税务机关按照成本加合理费用和利润的方法（成本利润率为10%）计算：

甲企业视同销售电力收入=600×（1+10%）=660（万元）

甲企业视同销售电力所得=660-600=60（万元）

甲企业视同销售电力应纳所得税=60×25%=15（万元）

乙公司

乙公司未能在2009年度取得电力成本660万元扣除凭证，以致多交企业所得税165万元（660×25%）。

综上所述，由于关联企业甲、乙之间没有按照税法的要求清算账，2009年度甲公司将面临在主管税务机关查补税款127.2万元（112.2+15）并处以罚款、滞纳金的情况下，乙公司又多缴纳税款277.2万元（165+112.2）。乙公司如在以后年度取得电力成本发票后，可调整所属年度的应纳税所得，但已缴纳税款所占资金的时间价值、罚款等损失已无法挽回。

案例二

甲公司为集团公司，A企业和B企业均是由甲公司控股的关联企业，适用企业所得税率均为25%，主要从事服装制造，企业为了资金管理的需要，甲公司对所有下属子公司实行资金集中管理，统一调配使用，只允许下属公司保留基本的资金额度，剩余资金及时划解甲公司。2009年度甲公司累计从A企业调取资金积数8000000000；从B企业调取资金积数15000000000。在不考虑其他税费、罚款的情况下，对集团公司和A、B企业所涉及的营业税、企业所得税作如下分析：

1、营业税

甲公司和A企业、B企业是相互独立的经济主体分别纳税，甲公司对A企业、B企业实行资金集中管理统一使用的行为，从独立企业的角度来看，由于A企业、B企业没有向甲公司取得货币、货物或者其他经济利益，其实质就是甲公司无偿的占用了A企业、B企业的资

金。根据《营业税暂行条例》第一条规定，在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。《营业税暂行条例实施细则》第三条规定，条例第一条所称提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为。前款所称有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。因此，A企业、B企业将资金让渡给甲公司使用的行为不符合营业税纳税条件。但是，《征管法》第三十六条规定，企业与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款，而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。所以，由于甲公司和A企业、B企业存在关联关系，主管税务机关有权核定A企业、B企业让渡资金的利息收入，并根据国家税务总局关于印发《营业税问题解答（之一）的通知》国税函发[1995]156号文件的规定，贷款属于《营业税税目注释》中“金融保险业”税目的征收范围，而贷款是指将资金贷与他人使用的行为。根据这一规定，不论金融机构还是其他单位，只要是发生将资金贷与他人使用的行为，均视为发生贷款行为，按“金融保险业”税目征收营业税。假设，主管税务机关确定资金使用的利率为8.5%。

①A企业应确认利息收入=8000000 000×8.5%/30=226.67万元应缴纳营业税=226.67×5%=11.33（万元）

②B企业应确认利息收入=15000000 000×8.5%/30=425（万元）

应缴纳营业税=425×5%=21.25（万元）

2、企业所得税

A企业、B企业根据《企业所得税法》第四十一条的规定，企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。A企业、B企业应确认让渡资金给他人使用的利息应纳税所得并缴纳企业所得税。

①A企业应确认利息收入的应纳税所得额=（226.67-11.33）×25%=53.84（万元）

②B企业应确认利息收入的应纳税所得额=（425-21.25）×25%=100.94（万元）

甲公司

甲公司未能在2009年度取得占用A企业、B企业资金利息651.67万元的扣除凭证，以致多交企业所得税162.92万元[（226.67+425）×25%]。由于甲公司和A、B企业之间没有按照税法的要求清算账，将面临主管税务机关查补A企业税款65.17万元

（11.33+53.84），查补B企业税款122.19万元（21.25+100.94）并处以罚款、滞纳金的情况下，甲公司又多缴纳企业所得税162.92万元。甲公司在以后年度取得利息成本后，可调整所属年度的应纳税所得。但已缴纳税款所占资金的时间价值、罚款等损失同样无法挽回。

通过上述两则案例我们可以看出，自然人间的亲兄弟发生的经济账目，出于和谐社会的目的，则不必算得十分清楚。但企业间的亲兄弟发生的经济业务，要清清楚楚算清账目，以规避不必要的纳税风险。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

关于啤酒企业“税收筹划”的探讨

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：1 次

本杰明·富兰克林曾经说过：“世界上只有两件事情是不可避免的，一是死亡，二是税收”。在我国社会主义市场经济体制下，依法纳税和追求股东财富最大化的企业经营目标必然要求企业积极研究涉税业务，恰当履行纳税义务，实现纳税成本最低、税收负担最轻、涉税风险为零的目标。作为高税赋的啤酒企业，税收筹划理所当然走进管理层的视线。

一、啤酒企业税收筹划的原则及特点

税收筹划是指在国家税收法律、法规及政策允许的范围内，通过对经营、投资等财务运作进行前期筹划，既能消除不合理的税收负担，又能符合国家宏观调控政策导向的活动。因此税收筹划的首要原则是合法，结果应是增大企业的财务成果。在具体制定税收筹划方案时应全面系统，并随着相关税收法规的调整而适时更新。啤酒企业税收主要源自三部分，一是消费税，二是增值税，三是所得税。特别是在消费税和增值税上，国家还出台了专门针对啤酒行业的税收法规。啤酒企业的主导产品虽然属于高税负产品，但也有一定税收筹划空间。现结合啤酒企业特点，研究这“三大税种”在税收筹划上的一些具体作法。

二、啤酒企业税收筹划的方法及运用

做好啤酒企业的税收筹划首先要求我们系统掌握与啤酒行业相关的税收法律、法规知识，全面熟悉啤酒企业的业务流程和会计核算，深入分析税收筹划的空间。经济业务一旦发生，往往纳税义务就已经发生，再进行筹划为时已晚。运筹帷幄之中，方能决胜于千里之外，税收筹划方案必须具有前瞻性。因为税收政策颁布在前，我们可以准确预见一项经济业务所导致的税收结果。这就要求我们在不影响企业经营的情况下重整业务流程，从而达到节税效果。下面结合具体案例予以阐述。

1、巧用临界点税率变化来定价。

某啤酒企业推出一种新品啤酒，成本为1100元/吨，有两个定价方案，A方案拟将吨酒销价定为3029元/吨，B方案拟将吨酒销价定为2999元/吨。啤酒消费税税率包括两个档次，吨酒销售额在3000元以下的消费税税率为220元/吨，吨酒销售额在3000元以上的消

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

费税税率为250元/吨。假定不考虑其他特殊情况，我们对这两个方案的销售毛利进行对比分析如下：

A方案吨酒销售毛利=3029-1100-250=1679元

B方案吨酒销售毛利=2999-1100-220=1679元

A、B两个方案销价不同，但企业取得的销售毛利却完全一样。

显而易见，同一品种的啤酒，低价销售无疑具有更大的竞争力。前后两种方案孰优孰劣，一目了然。进一步思考本方案，如果企业在制定价格时将销售单价定在3000元-3029元之间时，企业不但丧失价格优势，而且销售毛利也不如B方案。

2、构建及时退押流程。

目前啤酒企业为增强竞争力，一般由客户交付啤酒包装物押金，啤酒企业提供包装物给客户周转。对此，国税发[1993]154号文件规定：纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记账核算的，不并入销售额征税。但对因逾期未收回包装物不再退还的押金，应按所包装货物的适用税率征收增值税。国税函发[1995]288号文件进一步指出：包装物押金征税规定中“逾期”以1年为期限，对收取1年以上的押金，无论是否退还均并入销售额征税。国税发[1998]228号文件规定：企业收取的包装物押金，凡逾期未退还买方的，应确认为收入。为了加强应税收入的管理，企业收取的包装物押金，从收取之日起计算，已超过一年（指12个月）仍未退还的，原则上要确认为期满之日所属年度的收入。以上三份文件表明，啤酒企业包装物押金逾期一年未退既要征增值税，也要征所得税。目前一个二十万吨的啤酒企业包装物押金一般在0.8亿左右，有些企业采取每年一次换票来消除不合理税赋，但往往兴师动众，不胜其烦，而且由于客户不会完全按企业要求办理，一般会有10%以上的押金逾期，据此计算应交税金将达到300万以上。事实上单纯换票并不一定被税务机关认可，因为正常的退押必须伴随收回包装实物票的过程。目前啤酒企业规模一般较大，基本上都实现了ERP管理，但在包装物押金和包装实物上仍模拟手工习惯实行单据式管理。如果将包装物押金和包装实物在ERP中全部实行帐户管理，客户不再手持一张张押金和包装单据，而是一本类似银行存折的帐本，客户在每次归还包装时，由系统自动将客户的押金和包装物实物进行核对后退还，然后根据客户需要立即重新开押，并在客户存折帐本上打印退开记录，每月ERP系统根据数据库中记录的数据打印退押及上押报表，财务部门据此进行帐务处理以供税务部门检查。只要客户归还包装，就会自动完成真实的退押流程，彻底解决了企业面临的困境。对客户超过一年仍没有包装实物退押的，企业应通过与客户的合同予以规范，将这种情况下的包装物销售给客户，将包装物押金结转收入后如实向税务部门申报纳税。这种作法不仅减少了不合理税收负担，而且严格了财务管理。

3、调整返利支付方式。

随着啤酒市场竞争日趋激烈，企业往往通过向经销商支付大量返利来稳定销售渠道。为提高经销商积极性，返利一般与经销商完成的销量挂钩。每月终了，财务部门按返利政策计算提取销售折扣，然后结算给客户。对此国家税务总局关于印发《增值税若干具体问题的规定》的通知（国税发[1993]154号）中规定：“（二）纳税人采取折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税；如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。”国税函发[1997]472号规定：“一、纳税人销售货物给购货方的销售折扣，如果销售额和折扣额在同一张销售发票上注明的，可按折扣后的销售额计算征收所得税；如果将折扣额另开发票，则不得从销售额中减除折扣额。二、纳税人销售货物给购货方的

回扣，其支出不得在所得税前列支。”这表明这种事后支付的折扣，不能抵减收入少交增值税，同时要交所得税。为消除不合理的税收负担，必须对返利流程进行改进，具体办法如下：月末根据经销商的销量计算出应返利金额，并将其输入计算机管理系统作为客户以后购酒的返利额度，同时在系统中设定每种啤酒的单瓶最低开票单价。设定最低单价的目的是保证销价不致过低而导致税务部门重新按组成计税价格核定。单瓶最低单价=组成计税价格=成本价×（1+成本利润率）+消费税，啤酒的成本利润率为5%。客户每次开票时享受的折扣额度等于剩余的返利额度减去购酒数量乘最低开票单价，折扣额度通过此办法扣完为止。由于折扣额在同一张销售发票上注明，因此可以同时减少增值税和所得税。由于单价下降，还可能使吨酒销价在3000元以上的品种销价降至3000元以下，从而享受到降低30元消费税的好处。对于返利动辄过千万的大型啤酒企业，一年可节约税收400余万。

4、实物折扣货币化。

啤酒企业为扩大市场占有率，经常出台买几送几的促销政策。根据税法规定，实物折扣应按“视同销售”中“无偿赠送他人”计算征收消费税和增值税。税法同时规定，对符合条件的折扣销售是可以按照税法规定扣减收入，少交增值税。即销售额和折扣额在同一张发票上分别注明，可以按照折扣后的余额作为销售额计算增值税，如果将折扣额另开发票，无论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。下面我们用实例分析企业的促销活动。假定某啤酒企业每瓶啤酒不含税销售价2元，成本1元，每件12瓶，客户购100件酒。A方案对客户实行买一件送一瓶，企业按1200瓶开发票，发票中价税合计2808元，另给客户赠酒100瓶。B方案对100件啤酒给予每件2.34元的折扣，折扣只能按原价全部购酒，企业开票时销售数量为1300瓶，发票第一行反映价税合计金额为3042元，第二行为红字反映价税合计234元，发票最终的价税合计金额为2808元。

客户利润对比：

A方案客户实际购酒数量=100×12+100×1=1300瓶，客户支付总金额=2×100×12×1.17=2808元；

B方案客户实际购酒数量=100×12+100×2.34÷（2×1.17）=1300瓶，客户支付总金额=1300×2×1.17-100×2×1.17=2808元。

两种方案对客户而言没有区别。

假定AB两方案吨酒销售额均超过3000元，按250元/吨换算后每瓶应征消费税0.1元，啤酒企业利润对比：

A方案啤酒企业利润=2808÷1.17-2×100×0.17-1300×1-1300×0.1=936元

B方案啤酒企业利润=2808÷1.17-1300×1-1300×0.1=970元

B方案比A方案增加利润34元，由于B方案单价较低，可能还会享受到单价下降到3000元以下，消费税仅按220元/吨标准征收的利润。A方案因为存在视同销售的问题，视同销售部分还须计算所得税。

5、主辅分离节税法。

啤酒企业为方便客户，一般都成立了内部的运输机构帮助客户运输，对于这种混合销售的情况，收到的运输费应视同价外费用缴纳增值税。《中华人民共和国增值税暂行条例

实施细则》第十二条第（三）项规定，同时符合以下条件的代垫运费不属于价外费用：
1. 承运部门的运费发票开具给购货方的；2. 纳税人将该项发票转交给购货方的。因此企业如果将运输机构单独注册为运输公司，然后按前述规定操作啤酒运输，原来按17%征收增值税的运输费就可以改征3%的营业税。运输企业单独出来后，会增加注册年检及相应的管理费用，同时还会丧失购进的汽车油料、配件及修理费进项税抵扣的机会，该方案要求运输规模达到一定程度才会产生效益。因此，企业只有通过详细计算对比后方可做出决策。

作为企业，依法纳税是光荣的义务，但企业也必须深入了解自己作为纳税人的权利，因为实行税收筹划有利于实现企业价值最大化，有利于规范企业纳税行为，有利于税法目的的实现，有利于国家税法的完善，企业研究和运用税收筹划与依法纳税并不矛盾。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



苏州工业园区会计服务外包示范基地
苏州工业园区会计学会
<http://www.sipkj.org>

苏州工业园区会计服务外包示范基地

苏州工业园区会计学会

电子期刊-双月刊

第 16 期
2011/09/24



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

国税总局：企业资产重组免征营业税

2011-09-21 作者：来源：中华会计网校 阅读：1 次

国家税务总局近日发布公告，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，对纳税人资产重组有关营业税问题进行了明确。

公告规定，自2011年10月1日起，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。

专家认为，企业在资产重组过程中，不仅会涉及机器设备等实物资产的转让，也会涉及不动产、土地使用权转让。国税总局此次对企业资产重组免征营业税政策的明确，有利于降低企业并购成本，加快推进企业通过合并和股权、资产收购等方式进行兼并重组的步伐。通过促进企业兼并重组，深化体制机制改革，可以推进技术进步和自主创新，淘汰落后产能，促进节能减排，提高市场竞争力；有利于加快国有经济布局和结构的战略性调整，健全国有资本有进有退的合理流动机制，鼓励和支持民营企业参与竞争性领域国有企业改革、改制和改组，促进非公有制经济和中小企业发展。

主 编：郭纲

副 主 编：姚青 陶洁
金大荣

责任编辑：黄波 万彪

主管单位：苏州工业园区财政局

主办单位：苏州工业园区会计服
务外包示范基地、
苏州工业园区会计学
会

网 址：www.sipkj.org

联系邮箱：shangw@sipac.gov.cn

master@sipkj.org



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

主 编：郭纲
副 主 编：姚青 陶洁
金大荣
责任编辑：黄波 万彪
主管单位：苏州工业园区财政局
主办单位：苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址：www.sipkj.org
联系邮箱：shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

积分返利需注明方可节税

2011-09-21 作者：来源：中华会计网校 阅读：1 次

近年来，大部分零售企业都将回馈给消费者的礼品或现金消费券（提货单），在会计核算中计入经营费用。这样处理，不仅造成企业多缴增值税，且每逢税务稽查时，容易被税务检查人员认为不属于允许从企业所得税前列支的项目，而导致偷漏税的认定，甚至认为企业无偿给予顾客，给企业在涉税方面带来很大风险。

案例

目前，某企业的会员积分回馈方案为：会员累计积满199分，可换价值20元的精美礼品一份；累计积满299分，可换价值30元的精美礼品一份；累计积满399分，可换价值40元的精美礼品一份；累计积满499分，可换价值50元的精美礼品一份；累计积满599分，奖励价值60元的精美礼品一份。

由于该企业的积分返利规则中没有明确返利的性质是否为“销售折扣”，而是表达为“积分赠送商品”，因而可能被税务部门解释为“无偿赠送商品”，按增值税条例细则和所得税条例细则的规定，必须视同销售，缴纳增值税和作为企业收入缴纳企业所得税，即该积分折扣不能扣减商品标价的增值税销项，多纳增值税，也不能在所得税前列支，造成多纳企业所得税，甚至有可能要交代扣代缴顾客个人所得税；税务部门可能根据《增值税若干具体问题的规定》（国税发[1993]154号）和《国家税务总局关于企业销售折扣在计征所得税时如何处理问题的批复》（国税函[1997]472号）文件规定，“折扣和销售在同一张发票列明的，可以扣除”，“折扣另开发票的，不能扣除”。由于该企业会员手册中没有规定如何开票，也就无从说明“折扣和销售在同一张发票列明的”，因而在增值税与所得税方面都是难以获得税务检查人员的认可。

筹划

建议企业采取如下的会员积分回馈方案：会员累计积满199分，可换价值20元的折扣券；累计积满299分，可换价值30元的折扣券；累计积满399分，可换价值40元的折扣券；累计积满499分，可换价值50元的折扣券；累计积满599分，奖励价值60元的折扣券。同时，在折扣券上注明，使用折扣券购物后，如需要开具发票，在发票上分行写明“货物原价、折扣金额和实收银金额”。

根据《增值税若干具体问题的规定》（国税发[1993]154号）的规定：“纳税人采取折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税；如果将折扣额另开发票，不论财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额”，可以认为税务局限定的折扣从税基中扣减的条件是：销售额和折扣额在同一且在发票上分别注明。

据此，建议在折扣券的使用范围与原有提货单条件一样，但会员积分的回馈返利性质上却明确属于“折扣销售”，既符合增值税和所得税条例，也符合国税总局的内部规范性文件规定，因此可以扣减应税销售收入以减少相应的增值税额和所得税额。

上述筹划方案不仅可以应用于零售企业会员卡积分返利操作，还可应用于零售企业“满即送”的促销操作方案。现在企业常见的满100元送30元现金券、满68元送20元现金券等“满即送”促销方案，赠送出券额计入到门店促销费中，或者先列往来，再从供应商处收取金额（需扣除增值税）以平账；在财务处理上，将送出的促销券全额计入销售收入并缴纳增值税。但实际上，零售促销的折价是在零售企业为扩大销售量而对商品进行变相的价格让步。根据上述税务处理思路，可在“满即送”促销活动中，广告宣传送折扣券，而不是现金券（避免税务认为是无偿赠送），对顾客说明此凭券等同于现金券，并告知顾客开发票的规则，这样，在财务处理上便可扣减应税销售收入和增值税销项。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

技术转让减免税所得的计算

2011-09-21 作者: 赵国庆 来源: 中华会计网校 阅读: 2 次

根据《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的通知》（国税函[2009]212）的规定，技术转让所得按如下公式计算：

技术转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费

下面我们就企业技术转让所得计算中涉及的收入、成本和税费的问题进行详细的探讨。

一、技术转让收入

技术转让收入是指当事人履行技术转让合同后获得的价款，不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、技术服务、技术培训等收入，不得计入技术转让收入。

1、技术转让必然是通过一定的载体进行的。

比如，转让人通过图纸、计算机软件等形式将专利或非专利技术的资料提供给受让人进行技术转让。涉及生物、医药、动植物的技术转让，转让人可能会通过动物或者植物的新品种、微生物菌种、血液制品的形式进行技术转让。还有一些生产性专利或非专利技术是嵌入在成套设备或样机中的，这种形式的技术转让往往是伴随着样机或设备的销售进行的。因此，对于纳税人签订的技术转让合同中，对符合企业所得税减免税条件的技术转让收入应把握如下几点：（1）技术转让中销售设备、仪器、零部件、原材料等的收入属于非技术性收入，不包含在符合减免税条件的技术转让收入中的；（2）对于纳税人通过计算机软件、动物或者植物的新品种、微生物菌种、血液制品的形式进行技术转让的，计算机软件、动物或者植物的新品种、微生物菌种、血液制品的数量仅限于合理的范围；（3）对于纳税人通过批量销售计算机软件、动物或者植物的新品种、微生物菌种、血液制品的方式进行技术转让的，属于批量销售计算机软件、动物或者植物的新品种、微生物菌种、血液制品的收入应作为非技术转让收入，不得享受减免税。

2、如何把握与技术转让项目密不可分的技术咨询、技术服务、技术培训等收入问题。

根据《中华人民共和国合同法实施条例》的规定，非专利技术转让合同的条款中，

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

一般应包含技术服务内容与技术指导内容的条款。因此，对于与技术转让项目密不可分的把握，实践中一般认为只有包含在技术转让合同条款中的技术咨询、技术服务、技术培训，且价款是包含在整体技术转让合同中的，才能被认为是与技术转让合同密不可分的。实践中另一个参考的标准是这些与技术转让密不可分的技术咨询、技术服务、技术培训等收入是否随同技术转让收入享受了营业税的减免税。如果这些收入随同技术转让收入享受了营业税减免税的，则一般认为他们是与技术转让收入密切相关的。如果这些收入没有随同技术转让收入享受到营业税减免税，则这些收入肯定不能认定为是和技术转让密不可分的，也就不能享受企业所得税减免税待遇。

二、技术转让成本

技术转让成本是指转让的无形资产的净值，即该无形资产的计税基础减除在资产使用期间按照规定计算的摊销扣除额后的余额。

（一）无形资产的计税基础

根据《企业所得税法实施条例》第六十六条的规定，无形资产按照以下方法确定计税基础：

- 1、外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；
- 2、自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后达到预定用途前发生的支出为计税基础；
- 3、通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

对于企业外购以及通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产的计税基础和按会计相关法规确认的账面价值基本一致。只不过需要提醒的是，在企业外购无形资产是通过超过正常信用条件分期付款的情况下，会计上需要按分期付款的折现价值作为无形资产的入账价值，而税收上确认的计税基础按付款总额计算，不考虑货币时间价值。

对于自行开发无形资产计税基础的确认问题，执行《企业会计准则》的企业按会计确认的无形资产的入账价值和计税基础基本一致。根据《企业会计准则》的规定：内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和。而执行《企业会计制度》的企业，自行开发无形资产的会计入账成本只包括依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用。在研究与开发过程中发生的材料费用、直接参与开发人员的工资及福利费、开发过程中发生的租金、借款费用等，直接计入当期损益。因此，对于执行《企业会计制度》的企业，自行开发的无形资产，会计上确认的入账价值和按照《企业所得税法实施条例》应确认的计税基础是存在很大差异的。

（二）无形资产的摊销

对于无形资产的摊销，《企业所得税法实施条例》第六十七条规定：无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。

无形资产的摊销年限不得低于10年。

作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

对于技术转让合同中，涉及的无形资产的摊销主要是专利或非专利技术的摊销问题。根据《专利法》的规定，对于发明专利自申请日起有效期20年。实用新型专利和外观设计专利自申请日起有效期10年。因此，对于专利的摊销期限，由于《专利法》对于专利的有效期有明确的规定，所以对于纳税人通过自行开发取得的专利的摊销期限，会计和税法是一致的，即发明专利按20年摊销，实用新型专利和外观设计专利按10年摊销。对于纳税人通过外购或其他方式取得的专利，应在专利的剩余有效期内摊销。

对于非专利技术的摊销期限问题，由于非专利技术的特殊性，一般没有规定的有效期。只要该非专利技术具有实用价值且处于保密状态的，非专利技术都有效。《企业会计制度》中对于合同没有规定受益年限，法律也没有规定有效年限的无形资产，摊销年限不应超过10年。而《企业会计准则》中则对于企业根据可获得的情况判断，有确凿证据表明无法合理估计其使用寿命的无形资产，可作为使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要摊销，如果期末重新复核后仍为不确定的，则应当在每个会计期间进行减值测试。比如象可口可乐的配方，已经有100多年的历史了，由于可口可乐公司并没有就该配方申报专利，因此他一致是处于保密阶段且仍在产生经济效益，所以这项非专利技术就属于使用寿命不确定的无形资产。但是，在具体的税收实践中，对于非专利技术，税收上一般应按不低于10年的期限进行摊销。

三、技术转让中的相关税费

（一）技术转让中涉及的税收

企业在技术转让中，转让方一般会涉及如下税种：

1、营业税。企业取得的技术转让收入应按转让无形资产缴纳营业税。但是，根据《财政部 国家税务总局关于贯彻落实〈中共中央 国务院关于加强技术创新，发展高科技，实现产业化的决定〉有关税收问题的通知》（财税字[1999]273号）的规定，对单位和个人从事技术转让、技术开发业务和与之相关的技术咨询、技术服务收入取得的收入，免征营业税。同时，目前税务机关对于技术转让收入免征营业税实行备案类管理。纳税人的技术转让合同只要进行科技部门认定报税务机关备案后，实际取得收入时可以直接享受减免税，而无须先交税后退税。因此，纳税人在计算技术转让所得时，在扣除税费时一般是不涉及营业税的。如果纳税人技术转让收入营业税是先交后退的，则退还的营业税应作为相关税费的减项，并入技术转让所得减免企业所得税。

2、城建税、教育费附加处理方法同营业税。

3、印花税。根据《印花税法暂行条例》的规定，技术转让合同应按转让收入的0.3%缴纳印花税。对于有些技术转让合同在签定时无法确定计税金额，如技术转让合同中的转让收入，是按销售收入的一定比例收取或者按实现利润分成的，对这类合同，可在签订时先按定额5元贴花，以后结算时再按实际金额计税，补贴印花。虽然企业缴纳的印花税会计核算上是进入管理费用，而非其他业务支出的。但是他是属于和技术转让相关的税费，在计算减免企业所得税的技术转让所得时，印花税应进行扣除。

（二）技术转让中涉及的相关费用

技术转让中涉及的相关费用主要是合同签订费用、律师费等相关费用及其他支出。这里需要提醒大家的和印花税一样，需要注意会计和税法的核算差异。如果企业对于这些费

用在发生时是直接计入管理费用而非其他业务支出的，在税收上确认享受减免税的技术转让所得时，这些与技术转让相关的费用应包含在内，从技术转让收入中扣除。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

主 编：郭纲
副 主 编：姚青 陶洁
金大荣
责任编辑：黄波 万彪
主管单位：苏州工业园区财政局
主办单位：苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址：www.sipkj.org
联系邮箱：shangw@si pac.gov.cn
master@si pkj .org

加工贸易方式如何选择进料与来料“税”主沉浮

2011-09-21 作者：王文清 高峻 来源：中华会计网校 阅读：2 次

在对外贸易中，进料和来料是加工贸易的两种主要经营方式，出口货物分别享受退（免）税与免税政策，两者选择，“谁”更让出口企业为之心动，其实好多原因都因“税”而左右，因为贸易方式选择取决于税收政策，是进料还是来料，是退税还是免税在选择的AB之间，可能都会因贸易形势变化、国内政策调整以及条件、成本、时效等多方因素，而改变A或B的选择，最终还要看“税”上谁能让出口企业利益拥有最大化。

一、进料加工与来料加工的区别

进料加工与来料加工之间有着本质上的区别。一是贸易。进料加工是出口企业用外汇从国外进口原材料、元器件、配套件和包装材料，经生产加工后复出口的一种贸易方式；而来料加工是由外商提供一定的原材料、半成品、零部件、元器件及技术设备，出口企业根据外商的要求进行加工装配，将成品出口并收取加工费的一种贸易方式。二是风险。进料加工使用外汇占用周转资金，承担着出口货物质量与国外市场销售的风险；来料加工不必占用资金，只要货物质量合格也不考虑销售存在的风险。三是物权。进料加工拥有出口货物的所有权，出口企业与外商是买出与卖入的交易关系。来料加工不拥有出口货物的所有权，出口企业与外商之间是受托与委托的协议关系。四是税收。进料加工自营或委托代理出口的货物生产企业增值税执行“免、抵、退”税办法，即出口货物在产品的销售环节免税，内、外销货物进项税额准予抵扣的部分与销项税额抵扣，不足抵扣的按规定申报办理退税；其出口的应税消费品免征消费税。外贸企业增值税执行“免、退”税办法，即对本环节增值部分免税，进项税额退税；其收购出口的应税消费品退还消费税。来料加工出口货物实行免征增值税、消费税，加工企业取得的工缴费收入免征增值税、消费税，出口货物所耗用国内原料支付的进项税额不得抵扣，转入生产成本，其国内配套的原材料已征税款也不予退税。

二、税收政策比较与分析

在加工贸易中，进口料件的占比、征退税率之差的大小以及出口价格的高低，都会影响出口企业对进料还是来料加工方式的选择，在同等条件下看点就是税负的差异（不考虑所得税因素，只涉及与出口退税有关的税种）。

（一）征、退税率之差的大小

按照税法规定，出口货物FOB价换算为人民币的外销收入乘以征、退税率之差的积要计入主营业务成本，如果在外销收入一定的前提下，征、退税率之差越大，出口企业所要承担的成本税负就越高。

例如，某生产型出口企业A为国外客商B加工一批货物，进口料件组成计税换算为人民币的价格为2000万元，加工后复出口的货物换算为人民币的总价格为3500万元（单证收齐）。假设货物全部出口无内销发生，其加工所耗用国内购进的料件及其它费用进项税额为70万元人民币，增值税适用税率为17%，出口退税率为13%，试分析出口企业选择进料还是来料加工较为合适。

1、采用来料加工方式：

根据来料加工免税政策，3500万元的出口货物按免税，70万元进项税额不予抵扣转入主营业务成本自行负担，其应纳税额为70万元人民币。

2、采用进料加工方式：

3500万元的出口货物执行“免、抵、退”税政策，进口料件2000万元所计算的免税税额不予办理退税，应在计算的“免、抵、退”税额中抵减。

当期免抵退税不予免征和抵扣税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物征退税率差-免税购进原材料价格×出口货物征退税率差=(3500-2000)×(17%-13%)=60(万元)

当期应纳税额=销项税额-(进项税额-当期免抵退税不予免征和抵扣税额)=0-(70-60)=-10(万元)

当期免抵退税额=出口货物离岸价(单证收齐)×外汇人民币牌价×出口货物退税率-免税购进原材料价格×出口货物退税率=(3500-2000)×13%=195(万元)

由于留抵税额10万元小于“免、抵、退”税195万元，则退税等于10万元，免抵税额为195-10=185(万元)。如果考虑免抵税额参与城市维护建设税和教育费附加(以下简称税费)计算。那么，其税费额为185×(7%+3%)=18.5(万元)

从以上假设的条件看，采用进料加工方式出口企业能得到10万元的增值税退税，其应纳税额为零，就算缴纳了18.5万元的税费，但税负也小于来料加工缴纳的70万元的税款。

再假设，如果出口退税率出现下调，由原退税率13%下调为5%，采用进料加工方式，那么：

当期免抵退税不予免征和抵扣税额=(3500-2000)×(17%-5%)=180(万元)

当期应纳税额=0-(70-180)=110(万元)

当期免抵退税额=(3500-2000)×5%=75(万元)

由于当期应纳税额大于零，则免抵退税额=免抵税额=75(万元)，其缴纳税费为75×(7%+3%)=7.5(万元)。

如果采用来料加工在税收负担上要少于进料加工47.5(110+7.5-70)万元。

（二）进口料件占比的多少

出口货物所耗用进口料件与国内耗料之间所占比例大小与加工贸易方式的选择密切相关。在进料加工方式下，国内耗料增值税进项税额的大小只直接影响税额的计算。

延用上例，假设A企业加工出口的货物国内耗料占的比重较大，国外进料只是其中的一小部分，如将国内耗料等费用的进项税额由70万元调增为90万元，进口料件组成计税价格由2000万元调减为1500万元，则情况又有所改变：

$$\text{当期免抵退税不予免征和抵扣税额} = (3500 - 1500) \times (17\% - 13\%) = 80 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期应纳税额} = 0 - (90 - 80) = -10 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期免抵退税额} = (3500 - 1500) \times 13\% = 260 \text{ (万元)}$$

由于留抵税额10万元小于“免、抵、退”税260万元，则退税等于10万元，免抵税额为260-10=250（万元），其缴纳税费为250×（7%+3%）=25（万元）。

如在来料加工方式下，则应纳税额为70万元，税负大于进料加工缴纳的25万元税费。

相反，如果A企业加工出口的货物国内耗料占的比重较小，其国内耗料等费用的进项税额由70万元调减为10万元，进口料件组成计税价格由2000万元调增为3000万元，则：

$$\text{当期免抵退税不予免征和抵扣税额} = (3500 - 3000) \times (17\% - 13\%) = 20 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期应纳税额} = 0 - (10 - 20) = 10 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期免抵退税额} = (3500 - 3000) \times 13\% = 65 \text{ (万元)}$$

由于当期应纳税额大于零，则免抵退税额=免抵税额=65（万元），其缴纳的税费为65×（7%+3%）=6.5（万元）。

如在来料加工方式下，应纳税额为10万元，税负小于进料加工的10+6.5=16.5（万元）应缴税款。

（三）出口货物价格的高低

出口货物价格的高低也是影响税负大小选择加工贸易方式的因素之一。延用上述案例，在进料加工方式下，如果出口价格由3500万元上调为5000万元，则：

$$\text{当期免抵退税不予免征和抵扣税额} = (5000 - 2000) \times (17\% - 13\%) = 120 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期应纳税额} = 0 - (70 - 120) = 50 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期免抵退税额} = (5000 - 2000) \times 13\% = 390 \text{ (万元)}$$

由于当期应纳税额大于零，则免抵退税额=免抵税额=390（万元），其缴纳的税费为390×（7%+3%）=39（万元）。

如在来料加工方式下，则应纳税额为70万元，税负小于进料加工 $50+39=89$ （万元）的应缴税款。

相反，如果出口价格由3500万元下调为2500万元，则：

当期免抵退税不予免征和抵扣税额 = $(2500 - 2000) \times (17\% - 13\%) = 20$ （万元）

当期应纳税额 = $0 - (70 - 20) = -50$ （万元）

当期免抵退税额 = $(2500 - 2000) \times 13\% = 65$ （万元）

由于留抵税额50万元小于“免、抵、退”税65万元，则退税等于50万元，免抵税额为 $65 - 50 = 15$ （万元），其税费为 $15 \times (7\% + 3\%) = 1.5$ （万元）。

如在来料加工方式下，则应纳税额为70，税负大于进料加工 $0 + 1.5 = 1.5$ （万元）的应缴税款。

综上分析，出口企业应根据实际业务的需要，考虑上述三种条件，找出一个最佳的经营方式，使税收负担减到最低，利润收益增到最佳限度。

三、选择与效益

从以上分析来看，加工贸易无论采用进料还是来料方式关键取决于条件的设定与税负的大小，可综述如下：

（一）当出口货物所耗用的进口料件占比小于国内耗料，且征退税率之差较小时，选择进料加工方式较为合适。因为在国内耗料比例较大时，对于来料加工而言其不予抵扣的进项税额转入成本就会增多，税负相应变大且是免税没有退税。而采用进料加工由于国外进料占比少，所以，在计算的退税当中所要抵减的国外进料免税税额也相对较少，实际可以办理退税的数额相对变大。另外，征、退税率之差较小，还说明进项税转出的就少，相比之下进项税额就会变大，容易形成留抵税额带来退税。

（二）当出口货物所耗用的进口料件占比大于国内耗料，且征退税率之差比较大时，选择来料加工方式较为合适，而非进料加工方式。特别是在出口退税率下调的前提下，征、退税之差相对会变大，这表明进项税额不予抵扣部分就会变大，随之成本税负也会变大。又因来料加工由于是免税不存在征、退税之差变化的因素。所以，在国内耗用原料较少时，购进国内原料的进项税额转出较多，所承担的税负相对变小，并且不会占用更多的周转资金。

（三）当同等条件下，加工贸易出口额较大且国内耗料较少时，如采用进料加工方式，则当期免抵退税不得免征和抵扣的税额就会变大，容易产生应纳税额，有时在无内销的前提下也会形成现倒交税现象。另外，由于国内耗料少国外进料就相对变大，在当期计算的应退税额中抵减的进口免税税额就会多，实际形成的退税额就会变少。相比之下，采用来料加工较为合适。相反，在加工贸易出口额较大且国内耗料比较多时，可能采用进料加工更为合适。

总之，不同的贸易经营方式、不同的退税计算方法对出口企业的成本、效益及周转资金都有很大影响。另外，出口企业无论是采用来料还是进料加工，还应考虑出口货物的所有权的问题。在来料加工方式下，进口料件和出口货物的所有权都归外商所有，承接方只收取加工费（工缴费）没有定价权。但在进料加工方式下，进口料件及加工后成

品的所有权及定价权都归承接方，购买的进口材料可以比较灵活的操作，如果出口货物国内市场有需求，可以在海关补缴关税和增值税的前提下，转而将出口货物在国内销售，因此平衡部分国外市场的销售风险，增加企业的利润总额。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

简易征收PK正常纳税如何选择有学问

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：1 次

某公司在政府部门的支持下，准备投资兴建一家混凝土公司。由于公司地处中部的小县城，销售商品混凝土还是一个新生事物，人们接受还有一个过程，公司计划3年内主要推广商品混凝土，预计销售额不是很大。实行消费型的增值税后，外购的搅拌设备，搅拌运输车、输送泵车的进项税额可以抵扣，加上这些设备的进项税额比较大。对于这种情况，纳税人是选择按照简易办法依照6%征收率计算缴纳增值税？还是选择按增值税一般纳税人的一般纳税人的计算方法计算增值税？这里面有一定的学问，值得进行税收筹划。

税收规定

一、《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）第三条规定，一般纳税人销售自产的下列货物，可选择按照简易办法依照6%征收率计算缴纳增值税：

1. 县级及县级以上小型水力发电单位生产的电力。小型水力发电单位，是指各类投资主体建设的装机容量为5万千瓦以下（含5万千瓦）的小型水力发电单位。
2. 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。
3. 以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含粘土实心砖、瓦）。
4. 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品。
5. 自来水。
6. 商品混凝土（仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土）。

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。

二、《增值税暂行条例实施细则》第五条规定，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。除本细则第六条的规定外，从事货物的生产、批发

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

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；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非增值税应税劳务，不缴纳增值税。

三、《增值税暂行条例实施细则》第二十条规定，混合销售行为依照本细则第五条规定应当缴纳增值税的，该混合销售行为所涉及的非增值税应税劳务所用购进货物的进项税额，符合条例第八条规定的，准予从销项税额中抵扣。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

进料加工与来料加工的税收成本分析

2011-09-21 作者: 王文清 高峻 来源: 中华会计网校 阅读: 3 次

在对外贸易中, 进料和来料是加工贸易的两种主要经营方式, 出口货物分别享受退(免)税与免税政策, 由于贸易方式与税收政策密切相关, 是进料还是来料, 是退税还是免税, 税负低是主要影响因素。

进料加工与来料加工的区别

一是贸易。进料加工是出口企业用外汇从国外购进原材料, 经生产加工后复出口的一种贸易方式; 而来料加工是由外商提供一定的原材料或技术设备, 出口企业根据要求进行加工装配, 将成品出口收取加工费的一种贸易方式。二是风险。进料加工使用外汇占用周转资金, 承担着出口货物质量与国外销售的风险; 来料加工不占用资金, 也不考虑销售存在的风险。三是物权。进料加工拥有产品的所有权, 出口企业与外商是买入与卖出的交易关系。来料加工不拥有产品的所有权, 出口企业与外商之间是受托与委托的协议关系。四是税收。进料加工自营或委托代理出口的货物生产企业增值税执行“免、抵、退”税办法, 其应税消费品免征消费税。外贸企业增值税执行“免、退”税办法, 其应税消费品退还消费税。来料加工出口货物实行免征增值税、消费税办法, 加工企业取得的工缴费收入免征增值税、消费税, 出口货物所耗用国内原料支付的进项税额不得抵扣, 转入生产成本, 其国内配套的原材料已征税款也不予退税。

税收政策比较与分析

在加工贸易中, 进口料件的占比、征退税率之差的大小以及出口价格的高低, 都会影响出口企业对进料还是来料加工方式的选择, 在同等条件下, 看点就是税负的差异(不考虑所得税因素)。

(一) 征、退税率之差的大小

按照税法规定, 外销收入乘以征、退税率之差的积要计入主营业务成本, 如果在外销收入一定的前提下, 征、退税率之差越大, 出口企业所要承担的成本税负就越高。

例如: 某生产型出口企业A为国外客商B加工一批货物, 进口保税料件组成计税换算为人民币的价格为2000万元, 加工后复出口的货物换算为人民币的总价格为3500万元

主 编: 郭纲
副 主 编: 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 苏州工业园区财政局
主办单位: 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: shangw@si pac.gov.cn
master@si pkj .org

（单证收齐）。假设货物全部出口无内销发生，其加工所耗国内购进的料件及其他费用进项税额为70万元人民币，增值税适用税率为17%，出口退税率为13%，试分析出口企业选择进料还是来料加工较为合适。

1. 采用来料加工方式：3500万元的出口货物免税，70万元进项税额不予抵扣成本自行负担，其应纳税额为70万元。

2. 采用进料加工方式：3500万元的出口货物执行“免、抵、退”税政策，进口料件2000万元所计算的免税税额不予办理退税，应在计算的“免、抵、退”税额中抵减。

当期免抵退税不予免征和抵扣税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×出口货物征退税率差-免税购进原材料价格×出口货物征退税率差=(3500-2000)×(17%-13%)=60(万元)

当期应纳税额=销项税额-(进项税额-当期免抵退税不予免征和抵扣税额)=0-(70-60)=-10(万元)

当期免抵退税额=出口货物离岸价(单证收齐)×外汇人民币牌价×出口货物退税率-免税购进原材料价格×出口货物退税率=(3500-2000)×13%=195(万元)

则退税为10万元，免抵税额为185万元。如果考虑免抵税额参与城市维护建设税和教育费附加(以下简称税费)计算，那么，其税费为18.5万元。

从以上假设的条件看，采用进料加工方式出口企业应纳税额为零，只缴纳了18.5万元的税费，税负小于来料加工应缴纳的税款。

再假设，如果将原退税率13%下调为5%，采用进料加工方式，那么：

当期免抵退税不予免征和抵扣税额=(3500-2000)×(17%-5%)=180(万元)

当期应纳税额=0-(70-180)=110(万元)

当期免抵退税额=(3500-2000)×5%=75(万元)

则免抵税额为75万元，其缴纳税费为7.5万元。如果采用来料加工，在税负上要少于进料加工方式。

(二) 进口料件占比的多少

在进料加工方式下，国内耗料增值税进项税额的大小直接影响税额的计算。

延用上例，如将国内耗料的进项税额调增为90万元，进口料件组成计税价格调减为1500万元，则：

当期免抵退税不予免征和抵扣税额=(3500-1500)×(17%-13%)=80(万元)

当期应纳税额=0-(90-80)=-10(万元)

当期免抵退税额=(3500-1500)×13%=260(万元)

其退税为10万元，免抵税额为250万元，缴纳税费为25万元。如在来料加工方式

下，则应纳税额70万元，税负大于进料加工缴纳的25万元税费。

相反，如将国内耗料的进项税额调减为10万元，进口料件组成计税价格调增为3000万元，则：

$$\text{当期免抵退税不予免征和抵扣税额} = (3500 - 3000) \times (17\% - 13\%) = 20 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期应纳税额} = 0 - (10 - 20) = 10 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期免抵退税额} = (3500 - 3000) \times 13\% = 65 \text{ (万元)}$$

其免抵税额为65万元，缴纳的税费为6.5万元。如在来料加工方式下，应纳税额为10万元，税负小于进料加工的16.5万元应缴税款。

（三）出口货物价格的高低

延用上述案例，在进料加工方式下，如将出口价格上调为5000万元，则：

$$\text{当期免抵退税不予免征和抵扣税额} = (5000 - 2000) \times (17\% - 13\%) = 120 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期应纳税额} = 0 - (70 - 120) = 50 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期免抵退税额} = (5000 - 2000) \times 13\% = 390 \text{ (万元)}$$

其免抵税额为390万元，缴纳的税费为39万元。如在来料加工方式下，应纳税额为70万元，税负小于进料加工89万元的应缴税款。

相反，如将出口价格下调为2500万元，则：

$$\text{当期免抵退税不予免征和抵扣税额} = (2500 - 2000) \times (17\% - 13\%) = 20 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期应纳税额} = 0 - (70 - 20) = -50 \text{ (万元)}$$

$$\text{当期免抵退税额} = (2500 - 2000) \times 13\% = 65 \text{ (万元)}$$

其退税为50万元，免抵税额为15万元，税费为1.5万元。如在来料加工方式下，则应纳税额为70，税负大于进料加工1.5万元的应缴税款。

选择与效益

综上分析，加工贸易的选择必须要考虑以上三种条件，找出一个最佳的经营方式。

（一）当出口货物耗用进口料件较小，且征退税率之差较小时，选择进料加工方式较为合适。因为在退税额中要抵减的进口料件不予退税额相对较少，应办理退税的实际数额就大。另外，征、退税率之差较小，则进项税转出的就少，相比之下容易形成留抵税额带来退税。

（二）当出口货物耗用进口料件较大，且征退税率之差较大时，选择来料加工方式较为合适。因为来料加工免税与征、退税之差大小无关，并且进口料件较大则说明国内耗料较少，进项税额不予抵扣部分相对变小，所承担的税负相对变少，又不动用资金购

买进口料件。相比之下，进料加工当期免抵退税不得免征和抵扣的税额就会变大，有时在无内销的前提下也能形成倒缴税现象。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

卷烟企业的筹划案例

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：1 次

案例：

青山卷烟厂是a市一家大型国有企业，其成立以来一直是a市纳税大户，1995年6月、7月青山卷烟厂销售情况如下：

1. 销售卷烟厂生产的甲类卷烟100万元，其中包括销售卷烟时向购买方收取的手续费25万元、集资费10万元，包装押金5万元，并将承运部门的运费发票开具给购货方，但青山卷烟厂已将该项发票转交给购货方，并作为运输装卸费5万元等价外费用。

2. 青山卷烟厂7月生产的甲类卷烟是由卷烟厂生产出的烟丝。其中烟丝价值总额为10万元，卷烟的销售额为20万元。

3. 受b市卷烟厂委托，为其加工卷烟。青山卷烟厂利用b市卷烟厂提供的烟丝加工出价值总额60万元的两类卷烟。收取加工费10万元。

a市税务机关在核定青山卷烟厂应纳税额时，计算如下：

(1) 6月份应纳消费税税额=100×50%=50（万元）

(2) 7月份应纳消费税税额=（10+20）×50%=15（万元）

(3) 受委托加工卷烟，应纳消费税税额=60×50%=30（万元）

对此，青山卷烟厂表示异议，并向上一级c市税务机关申请复议，c市税务机关在审理后，决定撤销a市税务机关的核定。

分析：

1. 应税消费品销售额的确定。《中华人民共和国消费税暂行条例》第五条规定，消费税实行从价定率或者从量定额的办法计算应纳税额。应纳税额计算公式如下：

实行从价定率办法计算的应纳税额=销售额×税率

主 编： 郭纲

副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 苏州工业园区财政局

主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn

master@sipkj.org

实行从量定额办法计算的应纳税额=销售数量单位×税额

纳税人销售的应税消费品，以外汇计算销售额的，应当按外汇市场价格人民币计算应纳税额。

第六条规定，本条例第五条规定的销售额，为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。

《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》第十四条规定，条例第六条所说的“价外费用”是指价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金（延期付款利息）和手续费、包装费、储备费、运输装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种性质的价外收费。但下列款项不包括在内：

一、承运部门的运费发票开具给购货方的。

二、纳税人将该项发票转交给购货方的。

其他价外费用，无论是否属于纳税人的收入，均应并入销售额计算征税。

第十三条规定：如果包装物不作价随同销售，而是收取押金，此项押金则不应并入应税消费品的销售额中征税。

根据上述规定，a市税务机关在确定青山卷烟厂的应税销售额时犯了如下两个错误，其一是把承运部门开给购货方，但青山卷烟厂已将该项发票转交给购货方的运费计入销售额；其二是把包装物押金计入销售额。正确计算如下：

$$(100-5-5) \times 5\% = 45 \text{ (万元)}$$

2.《消费税暂行条例实施细则》第七条规定，委托加工的应税消费品是指由委托方提供原料的主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。根据此项规定，青山卷烟厂的行为应当属于委托加工行为，而非销售自制应税消费品的行为。对此，税务机关只能向天长卷烟厂征收增值税，而不能再增收消费税。

其应纳增值税税额为：

$$20 \times 17\% = 3.4 \text{ (万元)}$$

3.《消费税暂行条例实施细则》第六条规定，纳税人自产自用的消费品，用于连续生产应税消费品的是指作为生产最终应税消费品的直接材料，并构成最终产品实体应税消费品。根据此项规定，青山卷烟厂将自己生产出来的烟丝生产甲类卷烟的行为应当不征税。税务机关只能就其最终产品实体——甲类卷烟征收消费税，其应纳税额计算如下：

$$20 \times 50\% = 10 \text{ (万元)}$$

点评：

对于a市税务机关的税务人员而言，该案例表明，他们确实是不懂税法，没有仔细学习税法，或许他们是懂税法的，但他们一直把税法丢在脑后。比如，青山卷烟厂为b市一家卷烟厂委托加工两类卷烟，他们不但增收消费税税额，而且也没有把甲类卷烟和丙类卷烟的税率区别开来，而是统一按最高税率征收，这就错上加错，再如，他们又该对青山卷烟厂自产自用的应税消费品征税，同时，没有确定烟丝的税率，而是按甲类卷烟的

税率征收，使得纳税人蒙受了重大损失。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

境外非居民企业如何应对所得税新规

2011-09-21 作者：李思 来源：中华会计网校 阅读：3 次

今年4月，国家税务总局发布《关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第24号），对到期应支付而未支付的所得扣缴企业所得税、担保费税务处理、土地使用权转所得征税等问题进行明确。日前，英格索兰亚太区的税务经理励贺林在高顿税务峰会上对24号文件进行了解读。他表示，24号文件对某些收入出现会计处理、税务扣除和支付时间差异的指示更加明确，为现金流紧张的企业提供了舒缓压力的空间。尤其该文件的前五条规定，涵盖了各类跨境交易的企业所得税的事项。

对消极所得扣缴预提所得税的时点进行规定消极所得包括利息、租金及特许权使用费等：对于已计入中国企业（支付方）当期成本、费用的到期应支付而未支付的消极所得，并在企业所得税年度纳税申报中做税前扣除的，应在企业所得税年度纳税申报时，代扣代缴企业所得税。如果企业上述款项计入企业资产相应资产原价或企业筹办费，即将分期摊入成本、费用并分年度在企业所得税前扣除的，中国的支付方应在其计入相关资产年度的年度纳税申报时，就上述所得全额代扣代缴企业所得税；如果中国的支付方在约定的支付日期前支付上述所得款项，应在实际支付时按规定代扣代缴企业所得税。

对中国境内企业、机构或个人在生意中，因接待、买卖、货物运输、加工、租赁、工程承包等，接受境外非居民企业提供的担保的费用如何支付和扣缴税费进行规定励贺林表示，收入是境外非居民企业获得的，而中国公民企业的责任是代扣代缴。24号文件规定，非居民企业取得来源于中国境内的担保费应视同利息，并据此适用于有关国内法及相关协定条款的规定，即一般10%的所得税税率。

对土地使用权转让所得进行规定土地使用权是指在中国国内取得土地使用权，如果境外非居民企业转让了在中国境内土地使用权，该怎么计算应纳税多得额？励贺林阐述，24号文件规定境外非居民企业在中国境内未设立机构、场所而转让中国境内土地使用权，或者虽设立机构、场所，但取得的土地使用权的转让所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应以其取得的土地使用权转让收入总额减除计税基础后的余额作为土地使用权转让所得计缴企业所得税。此税应由扣缴义务人在支付时代扣代缴。

对非居民企业的融资租赁所得进行规定励贺林表示，24号文件把非居民企业取得的融资租赁收入作为贷款利息来计算企业所得税。企业出租位于中国的不动产的租金所得，若该企业未在中国境内设立机构、场所对该不动产进行管理的，取得的租金全额为

主 编：郭纲
副 主 编：姚青 陶洁
金大荣
责任编辑：黄波 万彪
主管单位：苏州工业园区财政局
主办单位：苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址：www.sipkj.org
联系邮箱：shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

应纳税所得额；若是该非居民企业委派人员在中国境内或委托中国境内其他单位或个人对上述不动产进行日常管理的，应视为其在中国境内设计机构、场所，该企业应在规定期限内自行申报缴纳而非由支付方代扣代缴。

对于非居民企业权益性投资收益（股息和红利所得）的纳税方法的规定励贺林指出，如果境内的非居民企业向未在中国境内设立机构场所的非居民企业分配股息、红利等权益性投资收益时，应在作出利润分配决定的日期代扣代缴企业所得税。如实际时间先于利润分配决定日期的，应在实际支付时代扣代缴企业所得税。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

开票主体变一变 纳税支出更划算

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：3 次

一家空调销售公司常年向某电器商场供货，该公司老板感慨利润不高，与同行业平均税负比较，其增值税税负要高出1.5个百分点。笔者翻看该公司资料后发现，该公司向商场供应的空调，售价比零售价高13%左右，高出部分并未形成实际利润，商场定期与其结算货款时，按照结算价款10%收取返利，之外还有各种名目的店庆费、促销费、信息费等。对于结算的返利，商场为其开具了货物销售普通发票，就其他促销费开具了服务业发票。

商场的作法并不违反税法规定。国家税务总局《关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》（国税发[2004]136号）规定，采购方向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的各种返还收入，均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金，不征收营业税，并不得开具增值税专用发票。其向供货企业收取的与商品销售量、销售额无必然联系的其他促销费不冲减当期增值税进项税金，应按营业税服务业的适用税目税率征收营业税，开具服务业发票。

这种开票模式造成一种表象，销售公司净利很少，可是毛利很高，未扣除返利的销售收入无形中拔高了其增值税销项税额，与实际经营情况不符。

那么，该销售公司的这种开票模式能否变通呢？其实有两种方式可以实现：

一是销售方开具销售折让红字发票。国家税务总局《关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问题的通知》（国税函[2006]1279号）规定，纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后，由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量，或者由于市场价格下降等原因，销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为，销货方可按现行《增值税专用发票使用规定》的有关规定开具红字增值税专用发票。根据增值税暂行条例实施细则的规定，销售公司自行冲减当期销售收入和销项税额即可。提醒注意的是，这需要商场出具《开具红字增值税专用发票通知单》，经主管税务机关确认后后方可为商场开具负数发票。可见，与商场沟通很重要。

二是开具发票体现销售折扣。应支付的商场返利定期结算后可以在下次开具销售发票时作销售折扣冲减处理。但要注意遵循国家税务总局《关于印发增值税若干具体问题的决定的通知》（国税发[1993]154号）的规定，纳税人采取折扣方式销售货物，如果销售

主 编： 郭纲

副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 苏州工业园区财政局

主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： shangw@si pac.gov.cn

master@si pkj .org

额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税；如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。这种方式也要得到商场的认可，对商场的影响是其前期进项税额会随之减少。

以上返利支出通过由商场开具普通发票转换为由销售公司开具增值税专用发票，对于商场特定阶段的增值税抵扣并没有影响，对于销售方来说，按5000万元收入计算，减少10%的收入，意味着减少近73万元的增值税支出。从双方整体利益上说，开票主体变一下，税收支出更划算。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

利用娱乐业“幅度税率”节税

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：1 次

根据《中华人民共和国营业税暂行条例》的规定，娱乐业是指为娱乐活动提供场所和服务的业务，包括经营歌厅、舞厅、卡拉OK歌舞厅、音乐茶座、台球、高尔夫球、保龄球场、游艺场等娱乐场所，及其为顾客进行娱乐活动提供服务的业务。

进行娱乐业营业税的税务筹划，首先是设法降低人为因素增加的纳税成本，其次通过可行的技术手段进行操作，在法律许可的范围内降低税负。

利用幅度税率设立企业

《中华人民共和国营业税暂行条例》规定，娱乐业执行5%-20%的幅度税率，具体适用的税率由各省、自治区、直辖市人民政府根据当地实际情况在税法规定的幅度内决定。

娱乐业是营业税中惟一适用幅度税率的行业，也是惟一由省级政府决定营业税税率的行业。从全国范围看，娱乐业在不同省份税率规定存在差异，这就为纳税人提供了税务筹划的空间。譬如，广东省规定，歌厅、舞厅、卡拉OK歌舞厅营业税税率为15%，高尔夫球、网吧为10%，游艺、音乐茶座、台球、保龄球场为5%；又如，浙江省和安徽省规定，高尔夫球营业税税率10%，其他娱乐业税率5%；再如，重庆市规定，歌厅、舞厅、卡拉OK歌舞厅、高尔夫球、游戏机营业税税率10%，台球、保龄球场、游艺厅为5%。

由于娱乐业税率各地差异较大，纳税人在投资娱乐项目之前，应通过地税局了解当地税负情况，根据经营项目选择低税率地区设立企业，达到降低税负的目的。

兼营项目分别核算

我国税法规定，纳税人兼营不同税目应税行为的，应分别核算不同税目的营业额、转让额、销售额，然后按各自的适用税率计算应纳税额；未分别核算的，将从高适用税率计算应纳税额。

如果娱乐业企业在提供娱乐项目的同时，还兼营旅店业、饮食业，则属于兼营不同税目的应税行为，应分别核算娱乐业、饮食业和旅店业的营业额，分别按娱乐业和服务业税率缴纳营业税。未分别核算不同应税项目的营业额，按娱乐业的税率进行纳税。

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

娱乐业企业经营歌厅、舞厅、台球、保龄球等不同娱乐项目的，应分别核算不同税率项目的营业额，未分别核算的，从高适用税率。

大型购物中心提供购物、餐饮、娱乐、休闲等项目，应分别核算商品销售额和餐饮、娱乐项目的营业额，对商品销售额征收增值税，对餐饮、娱乐项目按各自适用税率征收营业税。若纳税人不分别核算或不能准确核算商品销售额和餐饮、娱乐项目的营业额的，由主管税务机关核定销售额或营业额。

合理选择企业形式

既然娱乐业企业兼营不同税目或不同税率应税行为的，分别核算有利于减轻税负。那么，在具体操作中，究竟是通过设立子公司、分公司的形式分别核算，还是仅在财务处理中设立明细科目分别核算呢？这里有讲究。

以近年来流行的量贩式KTV为例，其供应的酒水、零食等，由顾客在单独设立的超市中购买，房间按时计费，价格比原有的歌厅消费标准低。如果量贩式

KTV把超市零售业务从娱乐业中分离出来，则超市必须是具有独立法人资格的子公司或是个人独资企业、合伙企业、个体工商户，而不能是娱乐公司的分公司、分支机构。

合理设置关联业务价格

娱乐业除了在税率方面存在筹划空间，在关联业务收费方面也存在节税可能。消费者到娱乐场所消费往往不是单项的，而是接受综合性服务消费，对这些项目，消费者关心的是消费总额，至于单项消费金额或价格则往往不太计较。

假定消费者在量贩式KTV中餐饮、酒水、包房消费的比例为2：2：6，在10000元的消费额中，餐饮费2000元，酒水费2000元，包房消费6000元。若餐饮费适用饮食业的5%税率，酒水费按小规模纳税人适用的3%的税率征收增值税，包房费适用娱乐业20%的税率，则：应纳流转税=2000×5%+2000÷1.03×3%+6000×20%=1358.25（元）。

如果企业进行定价筹划，提高餐饮消费和酒水消费价格，降低包房费用，将餐饮、酒水、包房消费的比例调整为3：3：4，即在10000元的消费额中，餐饮费3000元，酒水费3000元，包房消费4000元，则：应纳流转税=3000×5%+3000÷1.03×3%+4000×20%=1037.38（元）。

通过关联业务定价筹划，娱乐企业每万元的营业收入就可以节约流转税1358.25-1037.38=320.87元。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

买单出口不是赢利渠道而是经营陷阱

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：1 次

出口退税是国际贸易中为鼓励和保障世界贸易各国出口货物参与公平竞争而采取的一种税收措施，也是我国为增强国内货物的国际市场竞争力而实行的一项鼓励性政策。但是，近年来，随着出口退税机制改革与政策调整的转型，一些不法分子为谋私利，采取各种不法手段骗取出口退税款，致使国家蒙受了巨大的经济损失，其中买单出口就是不法分子最为常见的一种骗税手段。

部分出口企业因对现行出口退税政策以及法律制裁缺乏清醒认识，贪图眼前利益为不法分子骗税提供便利条件，最终身陷泥潭，成为他们的利用工具。

何谓“买单出口”

“买单出口”是指没有进出口经营权的单位或个人假借出口企业的名义，买卖使用有进出口经营权出口企业提供的空白出口货物报关单及出口收汇核销单等单证，进行虚假出口贸易活动，并将收回的出口货物报关单、出口收汇核销单、报关委托书、装箱单、发票、合同、报检委托书、存仓委托书等出口单证和手续转给出口企业申报退税，从而骗取国家退税的一种违法行为。

它的特点是出口企业虽以自营名义出口，但不承担出口货物质量、结汇风险，也不承担未按期结汇导致不能核销的责任，因此出口企业并未实质参与出口经营活动、仍以自营名义出口报关。而不法分子却是充当中间人的角色，游离于监测体系之外，暗箱操纵从货物的购进至出口到结汇的全过程，很明显“买单出口”扰乱了国家正常的出口贸易秩序，是最容易诱发出骗税的一种操作形式。

对于这种行为，在税法上，《国家税务总局、商务部关于进一步规范外贸出口经营秩序切实加强出口货物退（免）税管理的通知》（国税发[2006]24号）规定：“对出口企业将空白的出口货物报关单、出口收汇核销单等出口退（免）税单证交由除签有委托合同的货代公司、报关行，或由国外进口方指定的货代公司（提供合同约定或者其他相关证明）以外的其他单位或个人使用的……”并列举了7种不规范出口业务，如果出口企业有此行为不得向税务机关申报办理出口货物退（免）税。否则，已退（免）税款的予以追回，未退（免）税款不再办理。骗取出口退税款的，由税务机关追缴其骗取的退税款，并处骗取退税款1倍以上5倍以下罚款；并由省级以上（含省级）税务机关批准，停

主 编： 郭纲

副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 苏州工业园区财政局

主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： shangw@si pac.gov.cn

master@si pkj .org

止其半年以上出口退税权。涉嫌构成犯罪的，移送司法机关依法追究刑事责任。该文全面客观的对“买单出口”行为进行了鉴别与解释，同时，也提醒广大出口企业注意“出口须谨慎，买单有风险”。

“买单出口”与委托代理出口区别很大

委托代理出口是指出口企业（外贸型）受客户委托，代办出口销售的一项经营活动，是我国当前对外贸易主要经营方式之一。

它的特点是受托单位对出口货物不作进货和自营出口销售的账务处理，不承担出口货物的盈亏，只收取一定比例代办报关出口的手续费，对于其他事项（包括供货企业的生产能力、货物的具体情况等）不需涉及，而委托企业凭受托企业出具的代理证明申报办理出口退税，通常这种形式委托企业都不具有进出口经营权。“买单出口”则是把虚假业务以真实的名义购进货物和出口销售，背后购买出口退税单证，造成虚假的自营出口，目的就是想方设法骗取国家出口退税款。

表面看买单业务与真实的出口贸易形式一样，都有货物购进、出口销售环节，并且有货物实体往来、货款结算和相应的会计记录凭证。实际在“买单出口”交易过程中，出口企业一般要求不法分子提供能够顺利办理出口退税的出口单证，同时压低“换汇成本”，以谋取最大份额的退税款。至于组织货源、运输、检验和报关等工作一般由不法分子或厂方负责，出口企业往往不闻不问或听之任之。因此，“买单出口”与委托代理出口有着本质区别，在实际工作中一定要严格区分，谨慎处理。

“买单出口”存巨大税收风险

“买单出口”存在巨大的税收高危风险毫无质疑。通过对其操作流程、方式方法的深入解析，我们可以清楚地看到这种行为会引发以下3种高风险：

在纳税环节出现问题。对出口企业而言，正常经营却不正常纳税，必然会引起税务机关的关注与调查。一旦发现问题存在立案查处的风险，而暗中操作的不法分子遇事会逃之夭夭，出口企业却要负连带责任并承担全部退税款项的退回与处罚，势必给企业的外部形象和长远发展造成严重影响。

在出口环节出现问题。出口报关单上填写的出口企业名称一般由代理报关的人或单位自行填写，不一定有实际出口业务，出现问题很难处理。如双方货款不到位或发生纠纷等，还可能会发生出口货物退运，势必造成不应有的损失。

在查验环节出现问题。通常不法分子为了获取高额出口退税，会将报关商品名称篡改为高退税率商品，标的金额被大幅抬高。如果在查验环节被海关部门查到与报关申报货物不符，势必会被扣留并处以高额罚款，受牵连的还是报关出口的企业。

总之，“买单出口”对出口企业而言不是赢利的快车道，而是经营的一个陷阱。出口企业要想合法赢利，规避风险，首先要认真学习和掌握国家出口退税法律法规及税收基本知识，提高风险预警系数和法律、责任意识，加强企业合规经营。其次，要牢固树立依法纳税意识，不能为一点蝇头小利铤而走险，违法操作，一旦事发，势必丧失企业诚信，对企业的长远发展而言得不偿失。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

农林牧渔并非样样可减税

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：3 次

《企业所得税法》第二十七条规定，企业从事农、林、牧、渔业项目的所得，免征企业所得税。此项税收优惠政策在《税收优惠明细表》“四、减免所得额合计（一）免税所得”栏中得以体现。本文拟从税收优惠政策应用的角度出发，对上述免税所得项目进行分析，通过典型案例揭示其税收风险控制点，帮助纳税人更好地理解和掌握企业所得税优惠政策。

税收政策

《企业所得税法》第二十七条明确，企业从事农、林、牧、渔业项目的所得，可以免征企业所得税。

《企业所得税法实施条例》第八十六条进一步明确，可以免征企业所得税项目是指：蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植；农作物新品种的选育；中药材的种植；林木的培育和种植；牲畜、家禽的饲养；林产品的采集；灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目；远洋捕捞。

财政部、国家税务总局《关于发布享受企业所得税优惠政策的农产品初加工范围（试行）的通知》（财税[2008]149号）自2008年1月1日起执行，并明确国务院财政、税务主管部门会同有关部门将根据经济社会发展需要，适时对上述项目内容进行调整和修订。

注意事项

需要注意的是，并非《国民经济行业分类》所列农、林、牧、渔业项目都享受免税或减半征收的待遇。税法规定可以免征企业所得税的农、林、牧、渔业项目，是指对《国民经济行业分类》中列举的农、林、牧、渔业项目，再根据与基本生活必需的关系远近，对涉及国计民生最基础、最重要的项目，关系到大多数人生计、健康的项目，以及最为薄弱、最需要扶持的项目给予免税待遇；对有一定收入，国家在一定期间仍鼓励发展，仍需要扶持的项目实施减半征收；对没有列明的项目及国家禁止和限制发展的项目，不得享受税法规定的税收优惠。

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服
务外包示范基地、
苏州工业园区会计学
会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

此外，水果、坚果的种植免征企业所得税，但不包括生水果和坚果等的采集。

中药材的种植免征企业所得税，但不包括用于杀虫和杀菌目的植物的种植。

牲畜、家禽的饲养免征企业所得税，但不包括鸟类的饲养和其他珍禽如山鸡、孔雀等的饲养。

林产品的采集免征企业所得税，但不包括咖啡、可可等饮料作物的采集。

农、林、牧、渔服务业项目免征企业所得税，但不包括水利工程的建设、水利工程的管理。

兽医服务免征企业所得税，但不包括对动物的检疫。

纳税实例

某粮油加工企业2009年度发生如下业务：当年取得销售（营业）收入58545万元，其中主营业务收入58490万元（销售制成的小麦面粉收入19180万元，大米收入20210万元，油料植物初加工收入7230万元，精炼植物油收入8800万元，糠麸收入3070万元），其他业务收入40万元，视同销售收入15万元。另取得政府补助收入255万元。

全年营业成本55800万元。其中，工资、薪金支出700万元，职工福利费支出66万元，职工教育经费支出20.5万元，工会经费支出14万元。

营业税金及附加20万元。

全年发生销售费用1100万元；管理费用780万元，其中列支业务招待费60万元；财务费用400万元，其中银行罚息30万元。

营业外支出80万元。其中，通过中国红十字会向地震灾区捐款20万元，税收罚款及滞纳金支出15万元。

2009年度取得账面利润620万元。其中，小麦面粉项目所得200万元，大米项目所得215万元，油料植物初加工项目所得75万元，精炼植物油项目所得90万元，糠麸项目所得32万元，其他项目所得8万元。

企业尚有5年内亏损100万元未弥补。

根据上述资料，对该工业企业2009年度企业所得税进行汇算清缴。

经审核，在“三项费用”中，职工教育经费支出调增应纳税所得额3万元，职工福利费、工会经费据实扣除；业务招待费调增应纳税所得额24万元；捐赠据实扣除，税收罚款及滞纳金调增应纳税所得额15万元。计算过程如下：企业2009年销售（营业）收入合计58490（主营业务收入）+40（其他业务收入）+15（视同销售收入）=58545（万元）；减、免税项目所得为200（小麦面粉项目）+215（大米项目所得）+75（油料植物初加工项目所得）+32（糠麸项目所得）=522（万元）。

企业当年应纳税所得额为620（利润总额）+3（“三项费用”调增）+24（业务招待费调增）+15（税收罚款及滞纳金）-522（减、免税项目所得）-100（弥补亏损）=40（万元）。

应纳企业所得税为 $40 \times 25\% = 10$ （万元）。

从上述该企业2009年度汇算清缴计算过程来看，对企业从事农产品初加工取得的减、免税项目所得，在计算应纳税所得额时直接作为“纳税调整减少额”从“利润总额”中扣减。企业当年从减、免税项目所得中节税130.5万元（ $522 \times 25\%$ ）或减少应纳税所得额522万元。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

特许权使用费存在筹划空间

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：3 次

当外国企业不断以技术输出的形式从中国赚取利益的时候，他们越来越感受到中国各地税务机关对非居民企业或者个人取得源自我国境内的特许权使用费的所得征税问题越来越重视。这就不免要涉及双边税收协定对特许权使用费课税权利的分配以及来源地判定标准的界定。

一、判定特许权使用费来源地的四类常见标准

从国际税收实务上来看，特许权使用费来源地的判定标准主要有以下几种情况：

1、以特许权使用费支付者的居住地为特许权使用费的来源地。在这种情况下，特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。我国现行的企业所得税法及其实施条例就采用此标准。按照这种标准，只要是非居民企业从我国境内的个人、法人以及其他非法人机构处取得特许权使用费所得，就必然认定为来源于我国境内。

比如，在南非共和国首都比勒陀利亚注册的某南非居民公司授权中国境内的广西壮族自治区注册的某中国居民公司在中国大陆使用其享有的注册商标，由于该商标特许权使用费支付者的居住地是在中华人民共和国境内，中国税务当局就会将该笔特许权使用费所得判定为来源于中国境内的所得。

2、以特许权的使用地为特许权使用费的来源地。和我国现行的企业所得税法及其实施条例不同的是，我国现行的个人所得税法及其实施条例、已经作废的原《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及其实施细则都采取的是特许权使用地标准。按照这种标准，特许权在哪里使用，原则上就会在哪里产生使用收益，那么就会在哪里产生应当支付给所有权人的特许权使用费。美国税法也规定特许权使用费以被许可人使用或者有权使用特许权的地点为来源地，不考虑支付或者取得特许权使用费的当事人的居住地。

按照这种标准，在2008年1月1日之前，如果位于美利坚合众国阿拉巴马州的某美国居民公司授权中国境内的广西壮族自治区注册的某中国居民公司在中国大陆使用其享有的注册商标，由于该商标特许权是在中国大陆使用，则该笔特许权属于来源于中国境内的

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

所得。同样还是这家美国居民公司，如果其授权在中国香港注册的某中国香港居民公司在中国香港使用其享有的注册商标，由于该商标特许权并不是在中国大陆使用，则该笔特许权不属于来源于中国境内的所得。

在2008年1月1日以后，由于我国的企业所得税法已经修改为按照支付者居住地判定特许权使用费来源地，上述美国居民企业从中国境内的广西壮族自治区注册的被授权许可使用特许权的某中国居民公司处取得的特许权使用费依然会被认定为来源于中国境内的特许权使用费所得。

3、以特许权所有者的居住地为特许权使用费的来源地。这种标准其实就是以对无形资产提供法律保护的国家为特许权使用费的来源地。比如南非共和国就采取这样的标准。

按照这种标准，在南非共和国首都比勒陀利亚注册的某南非居民公司授权中国境内的广西壮族自治区注册的某中国居民公司在中国大陆使用其享有的注册商标，由于该商标特许权所有者的居住地在南非共和国，南非税务当局就会将该笔特许权判定为属于来源于南非共和国境内的所得。如果将这个举例特许权双方位置互换，假定在中国大陆广西壮族自治区注册的某中国居民公司授权在南非共和国首都比勒陀利亚注册的某南非居民公司在南非境内使用其享有的注册商标，在该笔特许权使用费并不会被南非当局视为来源于南非共和国境内的所得。

4、以无形资产的开发地为特许权使用费的来源地。这种标准主要是看无形资产在哪里进行研发，比如阿根廷等少数国家就采用此标准。

按照这种标准，在南非共和国首都比勒陀利亚注册的某南非居民公司授权中国境内的广西壮族自治区注册的某中国居民公司在中国大陆使用其享有的注册商标，但是该项特许权是在阿根廷研发的，并且在当地申请了专利权保护。此时、所有者居住地是南非、支付者居住地是中国，研发地是阿根廷，依据三国各自的税法，三国都可以将其视为来源于本国的特许权使用费所得。

二、基于特许权使用费来源地的筹划

长期以来，我国对特许权使用费来源地的判定标准是以特许权的使用地为特许权使用费的来源地。例如，现行《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第五条规定，许可各种特许权在中国境内使用而取得的所得，不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得。原《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第六条也规定，外国企业提供在中国境内使用的专利权、专有技术、商标权、著作权等而取得的使用费，属于来源于中国境内的所得。不过，2008年开始实施的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的规定与过去有所不同，这部税法专门规定，特许权使用费所得的来源地按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定。也就是说，某项特许权转让给中国境内的企业使用，但使用费由其在境外关联企业支付或者负担，则这笔特许权使用费就不属于来源于中国境内的所得。这种标准其实是采用的特许权使用费支付者的居住地为特许权使用费的来源地，不仅我国新的企业所得税法采用这一标准，而且法国、比利时等一些欧陆国家也采用这一标准。这一变化没有引起纳税人足够的重视，客观上来讲，如果特许权许可一方授权中国境内企业使用其特许权，同时在使用合同中约定，由该使用特许权的中国境内企业的设在不征收特许权使用费预提所得税的国家或者地区的关联企业向许可一方缴纳特许权使用费，就可能绕开中国政府对特许权使用费课征的预提税。目前来看，不征收特许权使用费预提所得税的国家包括荷兰、挪威、瑞士、瑞典等国。当然，这种基于使用地和付费地分离的筹划也存在一定的风险，因为虽然依据中国税法该笔所得的支付地不在中国境内，但由于中国税法并未严

格地界定“负担”一词的含义，如果税务当局将“负担”解释为和实际使用一致，上述筹划也可能落空。

三、两部现行所得税法在特许权使用费来源地上矛盾

前已述及，我国现行的个人所得税法和企业所得税法对特许权使用费所得的来源地标准并不相同。举例来说，一个日本国居民自然人将其拥有的专利技术授权给在中国广西壮族自治区防城港市注册的中国居民企业新坐标公司在中国大陆使用，由于该项特许权使用地在中国大陆广西壮族自治区，则该日本居民自然人取得的特许权使用费所得属于来自于中国境内的所得。还是这个日本国居民自然人将其拥有的专利技术授权给在中国广东省深圳市注册的中国居民企业新坐标公司在中国香港使用，由于该项特许权使用地在中国香港而不是中国大陆，则该日本居民自然人取得的特许权使用费所得就不属于来自于中国境内的所得。

如果我们将上述举例中的特许权所有者更换为一家日本居民企业法人，一个日本居民法人将其拥有的专利技术授权给在中国广西壮族自治区防城港市注册的中国居民企业新坐标公司在中国大陆使用，由于该项特许权使用费的负担一方是在中国大陆的广西壮族自治区的企业，则该日本居民法人取得的特许权使用费所得属于来自于中国境内的所得。还是这个日本国居民法人，现在将其拥有的专利技术授权给在中国广东省深圳市注册的中国居民企业新坐标公司在中国香港使用，此时虽然该项特许权使用地在中国香港而不是中国大陆，但是由于负担支付特许权使用费的一方还是中国大陆的居民企业新坐标公司，那么该日本居民法人取得的特许权使用费所得就依然属于来自于中国境内的所得。

将上述两种企业所得税法规定的情形结合起来加以考虑，就可能出现一定的税收筹划空间。如果被授权使用许可权的一方企业所在地和特许权的使用地是一致的，所得的来源地也保持一致。如果被授权使用许可权的一方企业所在地和特许权的使用地并不一致，就上述举例中的“日本国居民法人将其拥有的专利技术授权给中国注册的居民企业新坐标公司在中国香港使用”而言，由于按照中国企业所得税法会被认定为来源于中国境内的所得，作为授权方的日本国居民法人就可能会事先将有关特许权在其本国转让给某个日本关联自然人，再由该自然人将专利技术授权给中方使用，此时非居民自然人取得的所得就不会被认定为来源于中国境内的所得，从而规避掉相应的预提所得税。因此，如何协调个人所得税法和企业所得税法在特许权使用费来源地上的不一致，是一个值得关注的问题。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

企业产品定价决策中的税收筹划

2011-09-21 作者：熊彩虹 来源：中华会计网校 阅读：3 次

一、价税平衡点临界价格的税收筹划

该种税收筹划方法适用于税法对于同种产品由于不同价格而规定不同税率的情况。如按消费税政策规定，卷烟消费税采取复合计税的办法，即先从量每标准箱（每箱250标准条）征收150元，再从价单对每标准条（200支）调拨价为50元（含50元，不含增值税）以上的按45%的税率征收，对每标准条调拨价为50元以下的按30%的税率征收。因此，卷烟价格的提高，会引起纳税人应缴纳的消费税税额的增加，如果价格的增长没有达到无差别平衡点的临界价格时，价格的提高，将会减少企业的收益。因此纳税人在商品提价前，应事先计算价税平衡点的临界价格。

例：某卷烟厂拟销售10标准箱卷烟（每标准箱250标准条），将每一标准条的销售价格从48元提高到58.8元（城建税和教费附加忽略不计），每一标准条成本为20元，企业所得税税率为25%。

调价前，企业应缴纳的消费税和所得税税后净收益为：

$$\text{应纳消费税} = 10 \times (150 + 250 \times 48 \times 30\%) = 37500 (\text{元})$$

$$\text{税后净收益} = 10 \times (250 \times 48 - 20 \times 250 - 37500) \times (1 - 25\%) = 24375 (\text{元})$$

而调价后，企业应缴纳的消费税和所得税税后净收益为：

$$\text{应纳消费税} = 10 \times (150 + 250 \times 58.8 \times 45\%) = 67650 (\text{元})$$

$$\text{税后净收益} = 10 \times (250 \times 58.8 - 5000 - 67650) \times (1 - 25\%) = 22012.5 (\text{元})$$

由此可见，每一标准条卷烟的价格虽然提高了10.8元，但企业的税后净收益总额却下降了2362.50元，其原因就是每一标准条卷烟的实际销售价格低于无差别平衡点的临界价格63.636元。这一临界价格可以按如下方式计算得出，假定每标准条的临界价格为P，有：

主 编：郭纲
副 主 编：姚青 陶洁
金大荣
责任编辑：黄波 万彪
主管单位：苏州工业园区财政局
主办单位：苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址：www.sipkj.org
联系邮箱：shangw@si pac.gov.cn
master@si pkj.org

$$P - P \times 45\% \geq 50 - 50 \times 30\%$$

由此可以解得P为63.636元。

此外，在消费税税目中，对于实行从量全额累进计税的税目，只要价格的增长幅度超过定额消费税的增长幅度，价格的提高，就会给企业带来超额收益。目前，我国消费税税目中，实行从量全额累进计税的只有啤酒税目，财税[2001]84号规定，每吨啤酒在出厂价格(不含增值税，含包装物及包装物押金，下同)不超过3000元时，定额税为220元，超过3000元时，定额税为250元，因此，在不考虑其他税金的情况下，每吨啤酒的临界点计税价格应为3030元，否则，价格的提高将会增加企业的税负。

二、企业固定资产销售价格的筹划

许多人认为，销售自己使用过的固定资产不缴纳增值税；固定资产定价越高产生的收益越大。这两种观点都是片面的。

例：2005年6月企业欲将一台用了两年现已闲置的设备转让，设备原值100000元，转让价101000元，应纳增值税 $= [101000 / (1 + 4\%)] \times 4\% \times 50\% = 1942.31$ (元)，税后收益为99057.69元，怎样定价筹划使该企业收益更高?(为简化，本例仅考虑增值税)

方案一：由于该设备的转让价超过原值，依前述规定应按4%的征收率减半征收增值税1942.31元。如果企业充分利用增值税税收优惠条款，将设备定价100000元，由于其未超出设备原值，可以免征增值税，税后收益100000元，比原方案多出942.31元。

方案二：如果转让价足够高，也可以不考虑享受免征增值税优惠。但其税后净收益至少为100000元(当考虑享受免征增值税优惠时，设备定价为100000元时，税后净收益最大为100000元)，设转让价为X，则有： $X - X / (1 + 4\%) \times 4\% \times 50\% > 100000$ ， $X > 101960.79$ 元，即该企业设备转让价超过101960.79元时，税后收益才会超过100000元。

固定资产销售价格筹划的一般规律：可以计算一个净收益增减平衡点。设旧固定资产原值为P，销售价格为X，有 $X - X \div (1 + 4\%) \times 2\%P$ ，解方程得， $X > 1.0196P$ 。其含义为：销售旧固定资产的价格高于原值时，价格必须大于原值的1.0196倍，净收益才会比以原值价格出售多(此处不考虑城建税和教育费附加)，否则就不如按原值出售。

三、合理运用税负转嫁

所谓税负转嫁，就是纳税人不实际负担所纳税款，而通过提高销售价格或压低购进价格的方法，将税负转嫁给购买者或供应者的一种经济现象。税负转嫁并不会影响税收的总体负担，但会使税收负担在不同的纳税人之间进行分配，对不同的纳税人产生不同的经济影响。税负转嫁是企业进行税收筹划获得税收利益的特殊而重要的形式。一般来说，税负能否转嫁及转嫁多少，要看商品需求弹性如何，需求数量对价格变化越是敏感，则通过提高卖价把税负向前转嫁就越困难，且向前转给消费者的少，向后转给原供应者的多；反之，需求数量对价格变化不敏感或无弹性，则税负越有可能向前转嫁，且向前转给消费者的多，向后转给原供应者的少。

四、合理降价，用足企业税收优惠政策

税收优惠是政府根据一定时期政治、经济和社会发展的总目标，对某些特定的课税对象、纳税人或地区给予的税收鼓励和照顾性措施。税收优惠最直接的方式之一就是税率式减免，比如在国家高新技术产业开发区内，经有关部门认定的高新技术企业，除减

按15%的税率征收企业所得税外，对于新办的企业，自获利年度起，免征企业所得税两年。最优筹划不应只顾及享受税收优惠政策，更应考虑如何用好足税收优惠政策。

综上所述，企业在实际经营过程中，除根据市场条件确定企业产品的价格以外，还应考虑税收的调节作用，掌握企业定价决策中税收筹划的技巧和方法，合理确定企业产品的价格，使企业获得更大的收益。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

企业单独签定水电转售合同可降税负

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：2 次

在实际经营过程，企业为了盘活资产，经常将自己闲置的办公楼用于出租，由此产生租金收入，相应地也产生了缴税行为。为了追求利润最大化目标，企业可以通过税收筹划，选择最优的出租方案，由此达到节税的目的。

例如：某企业为增值税一般纳税人，2011年1月份，该企业将1000平方米的办公楼出租给某公司，由于房屋出租属于营业税应税行为，同时又涉及水电等费用的处理问题，因此在合同的签署上存在如下两种方案：

第一，双方签署一个房屋租赁合同，租金为每月每平方米160元，含水电费，每月租金共计160000元，每月供电7000度，水1500吨，电的购进价为0.45元/度，水的购进价为1.28元/吨，均取得增值税专用发票。

该企业房屋租赁行为应缴纳营业税为： $160000 \times 5\% = 8000$ （元）（其他各税忽略不计）。

而该企业提供给公司的水电费，由于是用于非应税项目的购进货物，其进项税额不得从销项税额中抵扣。因此，对该企业购进的水电进项税金应作相应的转出，即相当于缴纳增值税：

$7000 \times 0.45 \times 17\% + 1500 \times 1.28 \times 13\% = 785.4$ （元）。该企业最终应负担营业税和增值税合计： $8000 + 785.4 = 8785.4$ （元）。

第二，该企业与公司分别签订转售水电合同、房屋租赁合同，分别核算水电收入、房屋租金收入，并分别作单独的帐务处理。转售水电的价格参照同期市场上：转售价格确定为：水每吨1.78元，电每度0.68元。房屋租赁价格折算为每月每平方米152.57元，当月取得租金收入152570元，水费收入2670元，电费收入4760元。

则该企业的房屋租赁与转售水电属相互独立且能分别准确核算的两项经营行为，应分别缴纳营业税： $152570 \times 5\% = 7628.5$ （元）。

增值税： $(2670 \times 13\% + 4760 \times 17\%) - 785.4 = 370.9$ （元）。

主 编： 郭纲

副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 苏州工业园区财政局

主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： shangw@si pac.gov.cn
master@si pkj.org

该企业最终应负担营业税和增值税合计： $7628.5+370.9=7999.4$ （元）。

两种方案税负相差： $8785.4-7999.4=786$ （元）。

第二个方案优于第一个方案，最终企业选择了第二个方案。

从以上分析可以看出，两个方案差异在于对转售水电这一经营行为的处理方式不同。第一个方案，双方只签订一个房屋租赁合同，把销售水电视同营业税的混合销售，一并征收营业税，而相应的水电费进项税额又不得扣除；而第二个方案，双方分别签订房屋租赁合同、转售水电合同，并分别核算租赁收入、水电费收入，这样水电费收入就应缴纳增值税，进项税额可以抵扣，从而减轻了企业税收负担，获得正当的税收利益。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

企业分立中增值税的筹划

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：2 次

（一）从事混合销售行为的企业可通过企业分立进行增值税筹划

所谓混合销售行为，是指一项销售行为，既涉及到增值税应税货物，又涉及到营业税的应税劳务。对于混合销售行为，我国税法规定：从事货物生产、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，视为销售货物，征收增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不征收增值税。由于增值税一般纳税人税率为17%、13%（进项税额可以抵扣），小规模纳税人的征收率为6%和4%。而营业税（娱乐业除外）的税率一般为3%—5%。因此，从整体上看，增值税的税负高于营业税。所以，对于一些从事混合销售行为的企业来说，可以考虑将这一部分营业税的应税劳务分离出去，单独成立一个企业，从而实现企业总体流转税税负的降低。

（二）以自产初级农产品或自行收购的废旧物品为原料进行产品生产的企业可利用企业分立进行增值税筹划

我国税法规定：对于直接从事种植业、养殖业、林业、水产业的单位和个人销售的自产初级农产品免征增值税。同时考虑到一般纳税人购进这些农产品时没有进项税额抵扣，因此又规定：自2002年1月1日起，一般纳税人向农业生产者购买的免税农产品或向小规模纳税人购买的农业产品，准予按照买价和13%的抵扣率计算可抵扣的进项税额。但对于使用自己生产的农产品，则不予抵扣进项税额。对于废旧物资的收购也有类似的规定。这就为这两类企业通过企业分立进行增值税筹划提供了空间。

（三）通过企业分立对增值税纳税人身份进行筹划

为了便于增值税的征收管理，我国税法将增值税纳税人按其经营规模（销售收入）及会计核算体系的健全程度划分为一般纳税人和小规模纳税人。由于小规模纳税人购进货物所包含的进项税额不能抵扣，一般认为，小规模纳税人的税负较高。但有时候情况恰恰相反，对于一些产品增值率高，进项税额少的一般纳税人来说，它所承担的增值税税负有时会远远超过小规模纳税人。一般纳税人与小规模纳税人的税负差异情况可通过以下公式来进行推导：（这里假设一般纳税人的税率为17%，小规模纳税人的征收率为6%，其他档次税率的推导方法相同。）

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

一般纳税人产品的增值率=（不含税销售收入- 不含税购进额）÷ 不含税销售收入

=（不含税销售收入×17%-不含税购进额×17%）÷（不含税销售收入×17%）

=（销项税额-进项税额）÷销项税额

所以：

进项税额=销项税额×（1-增值率）=不含税销售收入×17%×（1-增值率）

一般纳税人应纳增值税税额=销项税额-进项税额=不含税销售收入×17%-不含税销售收入×17%×（1-增值率）=不含税销售收入×17%×增值率

而小规模纳税人应纳增值税税额=不含税销售收入×6%

当两类纳税人应纳税额相等时，即：

不含税销售收入×17%×增值率=不含税销售收入×6%

可算出纳税平衡点的增值率为35.29%。

即当所销售货物的增值率为35.29%时，小规模纳税人与一般纳税人的税负相等。当增值率大于35.29%时，小规模纳税人的税负较轻；反之，则否。而且，随着产品增值率的上升，小规模纳税人的税负优势更为明显。因此，在这种情况下，企业应当选择作为小规模纳税人。

但是，我国税法也规定：对于符合一般纳税人条件但不申请办理一般纳税人认定手续的纳税人，应按销售额依照增值税一般纳税人税率计算应纳税额，且不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票。也就是说，只要具备了一般纳税人的条件，就必须办理一般纳税人的认定手续。那么，怎样做才能既不违反税法的规定，又可以享受小规模纳税人低税负的优惠呢？这时，通过企业分立，来降低单个企业的经营规模无疑是一种好的筹划方法。

案例：C公司是一家从事商品批发的企业，年预计销售额为250万元，进项税额为20万元。作为一般纳税人：

C公司应纳增值税税额：250×17%-20=22.5（万元）

如果将C公司分立为两家独立的公司，一家公司的销售额为150万元，另一家为100万元，这时两家新公司都获得了小规模纳税人身份，它们总共应该缴纳的增值税税额=100×4%+150×4%=10万元，远远小于分立前C公司缴纳的增值税。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

企业改制重组契税优惠政策

2011-09-21 作者：杜旭冬 来源：中国会计视野 阅读：2 次

近日，为配合企事业单位改制重组，财政部和国家税务总局联合下发《关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税[2012]4号），对于企业事业单位改制重组契税政策做出规范，该文件基本延续了财税[2008]175号文件的基本精神，文字也大多类似，但是该文件在很多地方却发生了本质的变化。

“划转”起源于90年代

笔者记忆中，第一次看到“划转”这个词是在90年代，《财政部关于印发关于企业国有资产办理无偿划转手续的规定的通知》（财管字[1999]301号）规定：“企业国有资产无偿划转是指企业因管理体制变革、组织形式调整和资产重组等原因引起的整体或部分国有资产在不同国有产权主体之间的无偿转移”。

财政部这个文件只是对国有资产划转做出定义，但是对非国有资产是否适用于资产划转并没有明确界定。这在90年代非国有经济并不发达的时代倒不是问题，但是在非公有经济已经进入频繁的资本运作时代，问题就比较大了。

无偿划转是什么？

很明显，在无偿划转中，买方没有支付价款的义务，未构成双务关系，买方也无需对外支付经济利益，也不属于有偿性质，所以不构成合同法中的“买卖合同”关系。

无偿划转也不属于投资，因为在投资的情况下，出资方是获得股权作为投资资产的对价，而无偿划转则在很多情况下，无法获得股权作为对价。

无偿划转在形式上类似是合同法中的“赠与合同”关系，划转当事人双方一致的意思表示才能成立，构成一种合意；划出方必须将财产所有权转给划入方，是转移财产所有权的合同；划入方不必向对方偿付相应代价，构成无偿合同；划入方对划出方并不负有义务，所以是单务合同。因此，笔者认为，在法人制度下，则划转构成不同法人之间的赠与关系。但是从非法人制度角度上看，同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，虽然法人所有权

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@si pac.gov.cn
master@si pkj .org

发生变化，但是实际控制人一直未发生任何变化。

纳税人是单位

我国的《契税法》第一条规定“在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税法所称的纳税人，应当依照本法的规定缴纳契税法。”

很明显，我国契税法所称的纳税人规范为“单位”，对于单位，国家统计局解释规定为：“单位是指能以自己的名义拥有资产、发生负债、从事经济活动并与其他实体进行交易的经济实体。”

可见，“单位”的概念明显大于“法人”，也就是说，不同法人可以组成一个单位来构成契税法所称的纳税人，尤其在发生企业改制重组时，是否应该更多从“单位”这个角度出发考虑问题？

“不征收”变成“免征”

和财税[2008]175号文件相比，财税[2012]4号文件对很多业务属性的认定发生变化，比如企业分立、资产划转等都由原来的“不征收契税法”改为“免征契税法”，从结果上说并无区别，但是从其属性上却发生了本质变化。因为“不征收契税法”是该业务指不属于《契税法》的征税范围，不应该征收契税法。而“免征契税法”则是指该业务指虽然属于《契税法》的征税范围，但是享受契税法优惠政策，暂时不征收契税法。

优惠政策“扩容”？

财税[2012]4号文件规定“本通知所称企业、公司是指依照中华人民共和国有关法律法规定立并在中国境内注册的企业、公司。”，因此是否可以推论，文件第8条关于资产划转的优惠政策也从国有经济扩大到非国有经济？

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

企业节税 借立广告公司

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：3 次

企业业务宣传费超过了税前扣除比例，需纳税调增，企业净利润减少，这对企业来说是很大弊端。对于企业因业务宣传费而导致企业税务剧增，企业不妨设立自己的广告公司，通过广告公司的运作，部分宣传费用符合条件可以广告费名义在税前扣除，以达到节税目的。

曾承志来至香港，今年是他佛山南海开办鑫辉发展有限公司的第八个年头了。经过这么多年的努力，曾承志的公司渐渐上了轨道。鑫辉公司在去年利润较前年有较大增长，但是曾承志却并没有眉开眼笑。

原来，公司财务负责小张告诉他，公司2007年实现利润虽比2006年有较大的增长，但公司的净利润却并不多，原因是公司发生的业务宣传费超过了税前扣除比例，需纳税调增600万元，按照公司适用的企业所得税率33%计算要多缴198万元企业所得税；并且财务负责人小张还告诉他，为了避免发生这类情况，在编制2008年财务预算时，要严控此类费用。

曾承志认为鑫辉公司作为一家成长性较好的企业，在激烈的市场竞争中，品牌形象很重要。只有不断通过有效的广告宣传来开拓新市场、巩固已有市场和树立企业良好的形象，企业才能立于不败之地。因此，曾承志并不想缩减广告宣传费用来降低税费。

但是，目前利润上来了，净利润却因为广告宣传投入存在要多缴税而减少，曾承志很是困惑。虽然在内地做生意多年，但曾承志这位香港人还是不了解内地的税法情况。经朋友介绍，他向广州一家税务师事务所的注册税务师柳永乐咨询。

柳永乐在详细了解鑫辉发展有限公司的生产经营情况和财务状况后认为：鑫辉公司近几年来每年发生的符合税前扣除条件的广告费均远低于2%的扣除比例，即使加上业务宣传费也不会超过该比例。公司年度发生的业务宣传费超过扣除比例，主要是因为公司的产品有相当一部分是面向广大的县、乡镇市场。公司在许多县城和乡镇做了许多促销活动，而县城具有经工商部门批准的专门机构较少，很多广告宣传费用不符合税法规定的条件，只能在业务宣传费用中开支。

在向柳永乐介绍公司情况时，曾承志也透露了公司原本也想通过市区一些具有资质的广

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@sipac.gov.cn
master@sipkj.org

告公司去开展工作的想法。但由于市区广告公司收取的费用较高，投入较大因而放弃这一想法。鉴于这种情况，税务师柳永乐建议鑫辉公司与其全资子公司合资设立一家广告公司，鑫辉公司占广告公司95%股份，这样一来，既可解决公司的部分广告费用列支问题，又可利用公司营销人才优势和客户渠道，对外承接业务，并使公司银行账上闲置的资金得以盘活增值。

通过设立广告公司来减少原公司的税款，主要有以下两个方面的内容：

第一，公司大部分广告宣传均可委托广告公司进行。

鑫辉公司因超过扣除比例后的100元业务宣传费用不能在税前扣除要进行纳税调整，最终将影响公司净利润100元。

而设立广告公司后，鑫辉公司直接和间接全部控股广告公司，可将公司与广告公司视为一个整体来分析。通过广告公司的运作，部分宣传费用符合条件可以广告费名义在税前扣除。

对广告公司来讲，广告费要按5%的税率缴营业税 $100 \times 5\% = 5$ （元），相应的城建税和教育费附加 $5 \times (7\% + 3\%) = 0.5$ （元）（城建税率7%，教育费附加为3%），按3%比例缴文化事业建设费 $100 \times 3\% = 3$ （元）（暂不考虑其他税费）。

该100元广告费对广告公司净利润的影响只有 $(5 + 0.5 + 3) \times (1 - 33\%) = 5.7$ （元）；

而对鑫辉公司净利润的影响为 $100 \times (1 - 33\%) = 67$ （元），合计为72.7元。

这个结果，较设立广告公司前多获净利润 $100 - 72.7 = 27.3$ （元），比率为 $27.3 \div 100 = 27.3\%$ 。

至于一些广告宣传品，因视同销售要缴增值税，注册税务师建议由鑫辉公司直接购买，避免因广告公司购买后不能抵扣增值税而增加成本（广告公司难以达到一般纳税人资格）。

据测算，公司2008年有600万元业务宣传费通过转换为广告费而避免纳税调增，因此可比不设广告公司多获净利润 $600 \times 27.3\% = 163.8$ （万元）。

第二，广告公司宜在下半年登记开业

税法规定，广告公司开业之日起，第一年、第二年均免征所得税。因此，曾承志设立广告公司也要把握好良机。

根据《财政部、国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税[1994]001号）和《国家税务总局关于企业所得税若干问题的通知》（国税发[1994]132号）的规定，对新办的独立的从事信息业（含广告业）的企业，自开业之日起，第一至第二年免征所得税。广告公司可按照《税收减免税管理办法（试行）》（国税发[2005]129号）文件规定的程序和要求申请免税优惠。

又根据《国家税务总局关于新办企业减免税执行期限问题的通知》（国税发[1996]23号）和《国家税务总局关于新办企业所得税优惠执行口径的批复》（国税函[2003]1239号）的规定，对部分予以定期减免税的企业，如为年度中间开业，当年实际生产经营期不足6个月的，可向主管税务机关申请选择就当年所得缴纳所得税，其减征、免征所得

税的执行期限，可推延至下一年度计算。对新办企业单位开业之日的执行口径统一为纳税人取得营业执照上标明的设立日期。因筹划设立广告公司需一定时间，前期操作需一定过渡期，可考虑广告公司选择在下半年登记开业，据此公司在当年正常纳税，而从下一年开始免税。

至于鑫辉公司从广告公司分回的投资收益要不要补税的问题，根据《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）的规定，企业通过股权投资从被投资企业所得税后累计未分配利润和累计盈余公积金中分配取得股息、红利性质的投资收益，凡投资方企业适用的所得税税率高于被投资企业适用的所得税率，除国家税收法规规定的定期减税、免税优惠以外，其取得的投资所得应按规定还原为税前收益后，并入投资企业的应纳税所得额，依法补缴企业所得税。

广告公司与鑫辉公司适用的企业所得税率均为33%，所以不管是免税期间还是正常纳税期间分回的投资收益均不需要补税。如广告公司被批准两年免税，获利润500万元，则可少缴所得税165万元。

同时，要注意的是，鑫辉公司与广告公司属关联企业交易，广告宣传费的定价要合理，避免被税务局作关联企业交易调整。

听了税务师柳永乐的分析后，曾承志顿时眼前一亮，心里可欢喜了。等今年下半年设立一广告公司后，广告宣传不仅可以加大投资力度，而且又不用担心出现2007年那种利润增长而净利润没有相应增长的尴尬，一举两得。



期刊首页

基地动态

媒体报道

学会活动

行业速递

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

企业纳税筹划的内涵及思路指引

2011-09-21 作者： 来源：中华会计网校 阅读：7 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《个人投资和投资筹划》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，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。

主 编： 郭纲
副 主 编： 姚青 陶洁
金大荣
责任编辑： 黄波 万彪
主管单位： 苏州工业园区财政局
主办单位： 苏州工业园区会计服务外包示范基地、
苏州工业园区会计学会
网 址： www.sipkj.org
联系邮箱： shangw@si pac.gov.cn
master@si pkj .org

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%-1000×17%-51=85（万元）。经过流程再走，大华钢铁厂节税255-85=170（万元）

（二）缔结契约思路

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，则其应纳营业税额附加为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%。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1