

税法运用中几个易被忽视的问题

朱光磊 周 宵

由于我国税法的许多精神是散见于各个文件之中,因而给财务人员系统学习和掌握带来了一定难度,即使一些有多年实务经验的财务人员对于税法中有些问题的认识也仍然存在偏差。笔者在本文中就税法中几个易被忽略的问题作一简析。

一、税法中几个税种的关系

税法中除了征收管理法外其他都是实体法。所谓实体法是指明确规定了权利义务的法律,因而各税种之间的规定是不能通用的,尤其是外商投资企业所得税法和企业所得税法虽然都是所得税法,但两者是不能通用的,后者对许多事项作了详细规定而前者则没有,实务界许多人认为可以参照执行,其实这是没有法律依据的。再如:流转税、所得税法中都对视同销售作了规定,但却并不一致:流转税法中规定的视同销售的行为如果所得税法中没有规定,则在所得税法中不认为是视同销售;同样,所得税法中规定的视同销售的行为流转税法中没有规定的,则在流转税法中该行为也不认为是视同销售。

二、企业财务人员与税务机关的互动关系

根据我国的有关法律,税务机关只有合法行政的时候其行为才有公权力。现实中,执行税收行政权的是一个具体的税务人员,而我国目前的现状是税务人员作为个体对税法的理解水平是参差不齐的,这时,财务人员对税法的理解水平更显重要。深刻理解税法不但有利于企业依法纳税,还可以帮助企业对税务机关的一些不合规行为进行抵制,使征纳双方形成一个良好的互动。

笔者在实务中曾接触过这样的例子。某外资房地产公司有一闲置地块,地块成本5 000万元,使用权限50年,为了尽量减少地块闲置所带来的损失,该公司在地块上建造了一批临时用房出租,临时用房建造成本400万元,并实现租金收入1 000万元。在做外商投资企业所得税年度汇算清缴时,企业财务人员和主管税务机关就该企业的涉税事项产生了严重分歧。租金收入1 000万元是应税所得、临时用房建造成本400万元可以作为期间费用扣除,征纳双方没有异议。双方的分歧集中在两点:1、该公司的年度管理费用100万元是否可以作为期间费用扣除;2、和产生租金收入有直接因果关系的土地使用权是否可以摊销一年(即100万元)计

入期间费用税前扣除。《国家税务总局关于外商投资房地产开发经营企业所得税管理问题的通知》(国税发〔2001〕142号)第五条规定:“企业销售房地产所发生相应成本费用的确定,应以收入与支出相匹配为原则。企业应根据当期销售面积以及可售单位工程成本费用,确定当期成本费用。企业可售单位工程成本费用按下述公式确定:可售单位工程成本费用=可售总成本费用÷总可售面积。可售总成本费用是指应归属于可售房地产的土地使用费,拆迁补偿费,七通一平、勘查设计等开发前期费用,建筑安装费,基础设施费,公用设备、绿化、道路等配套设施费以及企业为开发建设工程而发生的管理费用、财务费用和销售费用。”

根据该规定,主管税务机关认为该房地产公司的管理费用、财务费用、销售费用及土地使用费都属于可售总成本费用的构成部分,即属于今后所开发房产的开发成本(存货价值),只有今后所开发的房产销售时才可作为销售成本计入期间损益。从文件字面理解,主管税务机关的行政行为似乎有理有据。但该公司财务人员根据文件并结合税法精神提出了不同意见,理由如下:1、国家对房地产企业这么规定其实有一个隐含的前提,那就是房地产企业在某块土地上的房产未开发销售前,该房地产企业应是没有来自于该地块上的相关收入,可事实上该土地有了收入,因此,就必须与相关费用配比。2、既然1 000万元租金是收入作为应税所得,那么企业的100万元管理费用、100万元土地使用费也应作为期间费用进行税前扣除。否则1 000万元的租金收入也只能冲减房产开发成本,而不能作为当期应税所得。经过反复讨论与沟通,主管税务机关最终遵循合理性原则,接受了企业的意见。

因此,企业依法纳税、服从管理,并不意味着对税务机关盲目地遵从,税法面前人人平等。掌握了税法的精神实质,税法就是企业保护自己的法律武器。

三、发票的作用

税法要求所得税税前扣除要有真实、合法的凭据。真实性要求能证明事项是真实的,合法性指凭据要符合税法的要求,但到底什么才是合法的凭据,税法既没有进行定义也没有列举。实务中税务机关认为税务监制的发票、行政事业单位收据、社会团体法人收据是合法凭据,除此以外的票据大都会被认为不是合法凭据,不得作为所得税税前扣除的凭据。

涉税故事二则

赵新贵 孙宏顶

一、赠送的烦恼

甲公司为了表达对其长期客户乙的敬意,也为了进一步拉近双方的关系,决定向乙赠送轿车一辆。心意美矣,但麻烦却就此接踵不断:

乙说我是正规单位,财务管理一向规范,汽车入账我要有正规票据,而且这汽车还没上牌照,没有汽车发票我也不好办入户手续啊,你干脆把汽车发票也送给我吧。甲公司的会计则说,我把汽车发票给你那我拿什么入账啊?再说发票抬头是我,你拿去也没用,罢了,我自个开张发票给你吧。

甲公司的会计是个会计师,颇有点税务常识,他跟头儿汇报说,赠送汽车得按视同销售处理,根据销售旧货的有关规定,要按4%的税率减半缴纳增值税。头儿大度地说,汽车都舍得送人,还在乎这点小税钱吗?再说咱一直诚信经营,遵章纳税,这税啊,该怎么交就怎么交!

两个多月后,税务来查,严肃地说,你们偷税了知道不?甲公司的会计一头雾水,说,我连赠送都老老实实在地按视同销售交税了,我怎么可能偷税呢?我们这种诚信经营的单位又怎么敢偷税呢?税务说,问题就出在这赠送汽车上。这车

你们在赠送的时候连牌照都没上,固定资产目录中也从来没有这辆车,更未提过折旧,根本不符合销售旧货的规定,得作为正常销售货物处理,按17%的税率计提增值税。甲公司的会计闻听此言,不禁冒汗:当时购买汽车,因我不是汽车经销商,厂家只能开给我“机动车销售统一发票”,而非增值税专用发票,现在赠送要按正常销售货物处理,却无一分钱的进项税可抵扣,这个赠送税负可太大了!当时我怎么没想到先上好牌照、入固定资产账以后再赠送呢?头儿安慰说,遵章纳税是咱的传统,传统不能丢,这税啊,该怎么交就怎么交,花钱买个教训吧。

可事还没完。工商又找上门来,说这汽车是随便谁都可以卖的吗?过几天你们还不卖飞机大炮啊!你们应该通过二手车交易市场来转移车辆产权嘛,都像你们这样社会主义市场经济秩序不就被扰乱了吗?罚款!税务恍然地跟上说,对啊,汽车也不是你们的经营范围,不是你们的经营范围你们怎么可以开发票呢?你们当初应该找我们代开发票嘛。违反发票使用规定,罚款!头儿无奈地说,既然事都出了,罚就罚吧,可是我听说不是“一事不二罚”吗?甲公司的会计回答说,这二罚不是就一事,咱一违反工商规定,二违反税法上的发票

因而许多财务人员都以为取得发票是为了获得所得税前扣除的凭据。但事实上取得发票和所得税前扣除是两个法律关系,取得发票既是企业的权利更是企业的义务。为了防止对方偷逃税款而累及自己,购买企业需主动索取发票,可它并不是可以进行所得税前扣除的形式要件。

四、避税的四种境界

我国税务筹划的兴起和发展,是纳税人观念更新的产物,也是适应市场经济的需要、同国际接轨的体现。笔者将避税方法总结为四种境界。

第一种境界:乱账阶段。这是初级阶段,多列支出、少列收入,涉税风险极大,最终结果往往是被税务机关核定征收,交税款、滞纳金、罚款,甚至被追究刑事责任。第二种境界:经济行为税法化。熟悉税收法规,钻税法空子,并能够利用税法的优惠政策来设计经济行为达到节税的目的,此时避税和偷税有时只有一步之遥。第三种境界:形式重于实

质。税收法规极其注重经济行为的形式,并将一些形式要件作为区分不同经济行为的依据,因而形式重于实质已成为一种避税的手法,该手法极具隐蔽性,对我国的税收造成了极大危害。第四种境界:争取独享的税收政策。主要是对法规中的滞后情况积极向上反映,争取新的对自己及社会经济发展均有利的税收法规政策及时出台。

以上四种境界,可以说只有第四种境界完全是合法行为,不会给企业带来涉税风险。事实上,税法作为一种法律也是国家用来对宏观经济进行调控的一种工具,它与其他法律一样,要体现国家立法的基本原则。实务界很习惯从微观角度来理解税法,实际上,换一个角度,从宏观层面来理解税法也许更能有助于领悟税法的精神实质。财务人员只要认真学习财税法规、在工作中争取税务机关的理解和支持,是可以利用合法的手段达到节税目的的。■

(作者单位:苏州爱建环球房地产公司 四川大学法学院)

责任编辑 崔洁