

# 中国财税人

ZHONGGUO CAISHUIREN



主办单位：  
安德信财税网  
上海安德信财务咨询有限公司  
咨询热线：400-6868-546

全 心 全 意  
成 就 你 我

## 集团简介

安德信集团成立于2010年，是一家以上海为中心辐射全国的专业的、综合的一站式财税服务平台。是由一批在财税行业内具有多年经验的精英人员，具有自主开发课题强大的师资团队，有着丰富的实战经验的财税专家组成。旨在为企业的财务发展提供最安全的保证；为企业的财务信息提供最道德的保密；为企业的财务服务提供最诚信的保障；安德信以“安全、道德、诚信”的经营理念，遵循“遵法、创新、卓越、共赢”的企业价值观，以“帮助企业和个人创造最大价值”的企业使命，经多年的积累，已为无数财税人员提供了财税面授培训和专业技能培训，并为近千家企业提供了专业财税服务。在发展的道路上，安德信为您化解工作的后顾之忧，为您的企业保驾护航。

用我们的真心、诚心、细心

—— 来实现企业及其财务人员的

舒心、放心、开心

## DIRECTORY 目录

### 第一章：财务管理视野

- 01 IPO的那些天坑与地雷
- 03 五大财务数据影响企业贷款审批能否通过
- 04 怎样做财务报表才能更让人满意？
- 06 不会汇报工作，还敢当财务经理？财务经理在人际交往中的一个最大障碍、
- 07 资产负债表编制时易错易混的项目
- 08 《易被财务忽略的企业人力成本控制》人力成本占用几何
- 09 管理型会计是会计的最好出路吗？

### 第二章：税务筹划

- 11 关于民政福利企业增值税退税是否属于免税收入的探讨
- 12 年终奖与双薪如何计缴个人所得税？
- 13 纳税调整：如何测试交易安排是否不具有合理商业目的
- 15 如何进行资产减值损失财税处理？
- 16 汇算：准确把握税前扣除项目内涵
- 17 企业所得税申报表：弥补亏损与抵扣应纳税所得孰先孰后？
- 18 企业重组性质认定产生的涉税争议案评析

### 第三章：税收的力量

- 20 《股权转让所得个税管理办法》解读
- 22 国家税务总局有关负责人就《一般反避税管理办法（试行）》有关政策问题
- 24 税务总局修订《重大税务案件审理办法》
- 25 关注新企业所得税申报表A107011中清算和减资中免税股息所得确认规则
- 26 一般反避税管理办法（试行）

### 第四章：风险管理

- 29 税务专家张伟：企业受了委屈咋办？
- 30 会计查账时的十大注意事项
- 32 年末还在为仓库的账目、管理发愁吗？
- 34 税务总局人民银行互通信息惩戒税收违法当事人，财务人当心！
- 35 企业所得税税前不能“任性”扣除，后果很严重！
- 37 税务稽查争议案例解析
- 40 三大秘诀规避兼并重组中的税务风险

### 第五章：专家答疑

- 43 热点问题汇编
- 46 常设机构税务问题相关问答
- 49 企业并购重组中的所得税筹划》公司正在重组改制，涉及哪些相关税费？
- 50 2014年的发票可否在2015年扣除
- 50 新企业所得税年度纳税申报表的特点

## 第一章：财务管理视野

### IPO 的那些天坑与地雷

导读：上市会给公司带来巨额的利益，但同时，财务舞弊的风险、行业周期风险、政策法规风险、恶意诉讼风险和被连坐的风险等五大风险和利益如影随形，在上市的进程中触碰了这些天坑和地雷，IPO 随时可能终止。今年海联讯就因为触碰了这些风险，导致该公司主要股东章锋、孔飙、邢文颢、杨德广出资 2 亿元设立补偿专项基金，用以赔偿适格投资者因海联讯财务数据差错而遭受的投资损失。这是中国证券市场民事侵权主体主动赔偿的首个案例。

补偿虽然已经开始，但证监会对海联讯的立案调查尚未结束，造假的风险也警示着 600 多家排队候审的预披露企业。在“受理即预披露”的新规则下，尽管这些拟上市公司距离首次公开募股 (IPO) 尚有距离，但已把自己放在了镁光灯下。

#### 1. 财务舞弊风险

一般情况下，在企业财务审查的这张事无巨细表格中，绝大部分财务操纵手段和异常交易都将现形。但是，源自企业侥幸心理导致的财务舞弊风险依然不容忽视。

今年 4 月份爆出的天丰节能造假事件，就是抱着这种侥幸心理。财务专项检查小组抽查后发现该公司造假严重。据披露，该公司从 2010 年至 2012 年共虚增销售收入 9256.06 万元。另外，天丰节能还存在虚增利润、虚增固定资产、虚列付款等行为。

近几年，严重造假的还有挂牌前夜被紧急叫停的胜景山河，以及触发刑事责任的绿大地、新大地和万福生科 [0.00% 资金研报]。而目前因造假仍在被立案调查的还有海联讯等公司。

纵观这些企业造假上市的手段，不外乎有虚增销售、伪造和虚增银行流水、人为虚报收入和利润。这类造假的结果是，企业即使上市了也需要耗费多年时间来填平这些窟窿。而一旦“东窗事发”，发行人和中介机构都难以置身事外，严重的还会触犯刑法。

#### 2. 行业周期风险



一些行业周期性较强的企业在行业低谷时业绩经常波动很大，而影响企业上市的进程。以外贸行业为例，在金融危机的冲击下，中国近几年外贸出口下降明显，再加上人民币汇率的波动，很多外贸企业利润空间不断被压缩，净利润下降显著。

深圳一家代销国产手机、电脑等电子产品的企业也出现这样的情形。该公司在 2013 年前净利润还相当可观，但随着海外购买力的下降、人民币升值等因素的影响，行业进入寒冬，该公司最终被迫宣布倒闭。

在证监会公布的终止审查的拟上市企业中，也同样有不少受行业周期影响的企业，比如广东长实通信股份公司、上海梁江通信系统股份公司和广东小猪班纳服饰股份公司等。

“在目前 A 股市场，从企业排队候审到拿到最终的发行批文，至少需要 2 年~3 年。”深圳某投行一位项目经理说，“如果很多企业在这个过程中正好赶上行业周期低谷，业绩很可能严重下滑而不符合上市条件。”

#### 3. 政策法规风险

“为保证拟上市企业业绩平稳，以前监管部门容忍的利润调节幅度是 20%，也就是说利润在上下 20% 内调节并不算造假或违规。但现在不行了。”一位投行副总裁私下称。

受此影响的典型案例就是被立案调查的海联讯。根据海联讯的公告，该公司 2010 年、



2011 年和 2012 年三年分别调减净利润 359 万元、2078 万元和 340 万元。对应到该公司招股说明书公布的净利润，这些调减的净利润占比均在 20% 以内。

同样受影响的还有奥赛康。尽管尚未出正式的调查结果，但多位投行人士分析，该公司 IPO 发行被叫停就是因为触及了新股发行规模和老股转让规模的底线，主承销商中金公司被迫中止发行工作。

奥赛康相关公告数据显示，该公司此次发行股份数量为 5546.6 万股，其中新股数量为 1186.25 万股，控股股东南京奥赛康转让老股数量则高达 4360.35 万股。这意味着控股股东将能够避开减持期限限制，直接套现 31.83 亿元。另外，67 倍的市盈率，72.99 元/股的定价，也再次触动了资本市场和监管部门的神经。

“政策法规的变化，对投行业务影响非常大。”一位投行发行业务人士表示，尤其是最近连续几年的新股发行体制改革，给投行发行人员的印象最为深刻。

#### 4. 恶意诉讼风险

2011 年，东南沿海某化工企业成功登陆创业板让该公司董秘张先生松了一口气，他最担心的一起专利恶意诉讼终于没有妨碍公司的上市。

据了解，该公司系当地国企改制后单独分离出来的企业，不少技术人员和工程师也都是源自分离前的国企。虽然已完全私有化，但该公司在好几项业务上与脱离前的国企有着相同的竞争关系。或许是因为疏忽，该公司有好几项自己的专利没有及时申请专利，而原公司却抢先申请了专利。

“要不是他们告我们专利侵权，我们都不知道他们已经抢前申请了我们的专利。”这位董秘说，该公司进入上市关键期时，原公司却一纸律师函发到了他们公司，官司先后打了一年。“不过还好，最终我们还是胜诉了，没有严重影响我们上市进程。”

一位负责投行业务的律师介绍，他们经常遇到类似的事情：企业在完成改制、即将申报材料时，会有举报信说该公司此前某个小股东股权转让有问题、某个员工被企业不公正地开除了等等，企业不得不中止上市进程，详细了解这些举报情况并耐心进行化解。

“这些都还算好的。”上海一位资深投行人士表示，现在随着预披露的提前，“不少企业的竞争对手对企业的经营情况了如指掌，再加上对自身行业的了解，要污蔑一家企业越来越容易了，企业化解这些不实举报信的成本也越来越高了。”

#### 5. 连坐风险

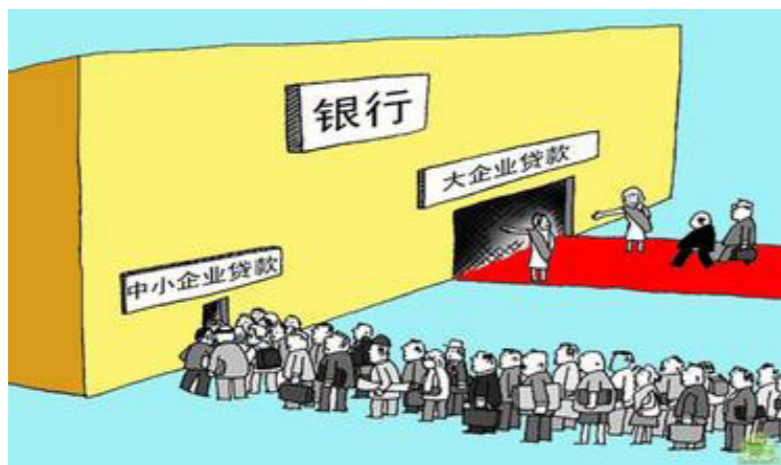
7 月 23 日，突然爆出的浙商证券承销的“12 金泰债”违约问题，让浙商证券 IPO 进程打上了问号。

原约定于明年 7 月 10 日到期的“12 金泰债”，因持有人选择“全额回售”而提前 1 年到期，实质性违约随之显现，涉及本金共计 3000 万元、利息 300 万元。2012 年 7 月 24 日，“12 金泰债”分两期发行，募集资金总额 3000 万元，发行人为湖州金泰科技股份有限公司，承销商为浙商证券。

而在此次私募债违约事件爆发前，浙商证券已与其他 6 家证券公司一起发布预披露，正冲刺 IPO。“这件事是否波及浙商证券上市，还需看后续事件的演变。”一位投行人士分析说，如果事件能妥善解决则好，如不能妥善解决则很可能影响浙商证券自身 IPO。



## 五大财务数据影响企业贷款审批能否通过



贷款，这个词儿是多么充满希望啊！大概许多企业在遇到资金紧张之际，都期待倚仗贷款度过难关吧！不过，不是所有企业都能够敲开银行借贷之门，除了信誉过关之外，关键在于要有一把钥匙，而这把钥匙就是财务数据，它可以是财务报表，银行流水的体现，也可以是贷前沟通后得知的结果。总之，它的表现一定要足够抢眼且真实，企业才有望获取银行的借贷通行证。

接下来，我们不妨切换到银行的视角，看看银行对哪些财务数据感兴趣，以及原因分析。

### 1. 损益表

(1) 每月/周/天的营业额分别是多少？销售淡旺季大多是在哪些时候？（确定营业额，并以此判断企业是否要“靠天吃饭”，季节性销售较为明显。）

(2) 企业多久进行一次采购？每月/周/天平均采购额是多少？最近的一次采购大概在什么时候？什么条件？（确定采购方式，采购额，一些现金流数据。）

(3) 原材料的采购成本是多少？每个产品制作过程中，需要使用多少原材料？每个产品的生产成本是多少？（确定采购方式，采购额，产品成本，一些现金流数据。）

(4) 每月，每周，每天的产品产量？（生产水平）

(5) 机器每月，每周，每天最大的生产量？（确定最大生产能力水平，与企业未来的商业计划做对比，推断其表述的贷款用途是否真实合理。）

(6) 机器每年的维护成本有多高？多长时间进行一次维修？（确定部分运行成本，间接判断客户对经营业务的认真程度。）

### 2. 成本/费用和收入

(1) 产品进货价、销售产品的成本？（确定利润）

(2) 运营成本大致在多少：人员工资、广告支出、房租、物业费、水电费等运营费用是多少？何时支付？（和销售额相比，利润在多少？）

(3) 企业需要缴纳哪些税款？每月纳税金额大概在多少？什么时候支付？有逾期未缴的现象吗？（评价风险：判断企业对经营管理的总体态度、信誉情况以及对他所经营业务的理念。）

(4) 除主营业务以外，企业有其他业务收入吗？这部分收入是时有时无，还是有一定规律？（确定实际可获得的“自由”的利润。）

(5) 近期企业进行了哪些显著的经营或个人投资？（挖掘企业“隐藏”的经营计划和贷款用途。）

### 3. 现金和应收账款

(1) 贷款调查时的现金有多少？客户有存款吗？金额？（确定现金流，交叉检验客户经营计

划/销售额和利润。）

(2) 客户的下游企业有哪些？结算方式是月结、批结还是其他？付款方式除了银行汇款、转账、支票等，包括现金形式吗？

(3) 企业是否有定期支付货款？有没有应收账款？如果有，这笔债务的金额是多少？何时能收回来？客户和上下游企业的关系如何？合作时间长吗？（确定现金流，现金流规律以及应收账款全款到期支付的可能性；间接反映企业的经营管理智慧和经营状况。）

### 4. 存货、固定资产、个人资产和其他资产

(1) 企业有库存吗？都有哪些库存？进价总额收多少？

(2) 客户有房、车或设备吗？价值几何？谁拥有所有权？有固定资产或用于企业厂房和设备的投资吗？有多少？（确定营运资本及用于私人用途的固定资产，较差交叉利润，间接交叉检验经营规划及客户作为管理者的经营水平。）

(3) 企业有预付账款吗？如预付的商品采购货款、订金或房租等。如果有，金额是多少？何时付款的？

### 5. 负债

(1) 关键问题：企业有逾期未偿清的债务吗？如果有，是什么原因所致？

(2) 企业有没有应付账款？如果有，向谁拖欠了多久？这笔债务什么时候还清？

(3) 企业有民间借贷或银行贷款吗？如果有，向谁借的，金额是多少？借款原因是什么？什么时候到期？还款方式是怎样的？（了解客户的偿还义务，以及债务到期日是否出现在近期，再一次判断企业贷款用途的真实性）

## 怎样做财务报表才能更让人满意？

一公司年度计划销售收入目标为 1000 万元，利润目标为 200 万元。一年下来，实际完成销售收入 900 万元，利润 200 万元，你认为该公司的总经理应该受到奖励还是批评呢？同样，假如该公司实际完成了销售收入 1200 万元，但利润只有 180 万元，又是否应受到奖励或批评呢？

### 驾驭企业，管理者要常看“财务仪表盘”

如果将企业比作一辆在路上行驶的汽车，企业的管理者就是这部车的驾驶员。那么，企业内各种报表的作用就相当于车里的仪表盘，它随时向您反映着整部车的车况。作为一名优秀的“司机”，既要率领自己的团队，沿着确定的路线，穿过重重险阻，安全抵达目的地，又要随时做好应付各种意外情况的准备，确保车况的正常与稳定。

作为一名管理者，一定要养成经常看仪表盘的习惯，尤其是要结合公司的发展策略和当时的经济环境，来读懂仪表盘数字背后的涵义。

### 以“诚、智、勇”面对财务报表

第一要以诚信编制财务报表。

在国内外很多公司破产都是因为财务报表作假而倒闭的。美国的安然公司、中国的德隆集团都是因为财务报表上做了手脚，被像美国“秃鹰集团”的精英分子分析师查诺斯这样的人给最后点破的。查诺斯表示，他的公司专门放空三种类型的公司：高估获利的公司；营运模式有问题的公司（例如部分网络公司）；有舞弊嫌疑的公司。这三类公司是很有可能成为他们的猎物的。所以作为企业的高管，不仅是在财务经理层面，在企业其他高管层面也要树立以诚信编制财务报表的观念，不然将来公司很可能会因此破产！





第二要以智慧解读财务报表。

就想一开始的那个例子所述，作为企业高管，不能光看报表表面的数字，他还应该结合企业的发展战略和当时的经济环境来分析报表。假如此时公司是在市场的扩展阶段的话，销售收入上去了，表明市场份额上去了，那就应该是要表扬。

第三是要有勇气面对财务报表。

何为以勇气面对财务报表呢？“行为经济学”研究表明，一般投资人在投资决策时有种“汰强存弱”的倾向。这就像一些人买股票，投资获利时“风险规避”，急于套现获利；投资亏损时“风险爱好”，尽管股票已跌幅很大，仍不愿将其出售，承认亏损。芝加哥大学泰勒博士将此种行为归之为“心理会计”：要结清心中那个处于亏损的“心理账户”十分痛苦，因此他们宁愿继续接受账面损失的后也不愿抛售股票，最后血本无归。作为企业高管，一定要能跳出此种心理的作用，而明智的做出变革的决定。

### 财务报表的三大功能：信息、成本、管理

第一是，信息功能，以数字的形式详细准确地记录和披露企业的财务状况和经营结果。

如交易事项的分类、记录、汇总；收支盈亏的计算；资产的质量；企业的资本结构。财务报表为企业管理团队的成绩单，详细的反映企业的经营状况。

第二是，成本功能，正确地计算和说明企业生产产品、提供服务的成本，有一套完善的核算方法。

如成本的归集与计算；成本报表的编制、分析和解释；标准成本的制定；成本预算的编制与控制。加会计网微信，www.kuaijicom 在金融危机的今天，此项功能尤其重要，很多企业为了减低成本，开始了成本控制，但我们必需树立，这样的观念，成本控制并不是什么成本都可以减，有些战略性的成本就不能减，比如微软在研究方面的费用就不能减。还有就是有一个部门的成本减少可能带来另外一个或几个部门成本的上升，比如采购成本的减低可能带来的是生产成本和销售成本的升高。

第三是，管理功能。

首先管理者可通过对财务报表的分析，加强内部控制和监督，防止部门或个人工作错弊，保证资产安全。其次是管理者可运用财务比率分析，探讨经营得失，不断改进管理，如企业此时的资产负债比、损益表等，都是企业很好的仪表盘。第三，企业管理者可运用财务预算，规划利润，寻找最有利的产销途径，如根据财务报表指示的闲钱用于其他项目的投资和增值。第四，企业管理者可以运用财务模型探讨业务模式，拟定经营策略。即透过财务报看企业成长模式，及时变革或发展企业模式。

## 不会汇报工作，还敢当财务经理？ 财务经理在人际交往中的一个最大障碍

很多财务经理人，不能突破个人的格局，气度不够，是财务经理人在与人交往中的一个最大障碍，尤其是与比自己级别高、身份高的人交往中体现最为明显，比如：与公司的高层领导打交道、与公司董事会成员打交道、与客户老总、与政府官员、与银行的行长、税务局的局长、所长，与名人，与权威等等，打交道的时候，很困惑、很拘谨、很沮丧、甚至不知所措、以至于不愿意、也不主动去建立和维护这些用后脑勺都能想明白的有用关系，并给自己找一大堆理由躲避，以求心理平衡。

这个实际上是个交往障碍，你要成为优秀的财务经理人，就必须突破这个瓶颈，如果你不善于与高层交往，不能充分调动上面的、权威的力量为自己所用，就很难成就更大的个人价值。

本人曾经先后带过财务、营销和研发三个团队，对此深有体会，他们的典型特征是这样的：

(1) 财务人员做什么事情都非常拘谨，按规矩和流程办事，生怕自己不懂规矩出问题，或者坏了规矩，对自己不懂的事情，连碰都不碰，反正自己没有责任；比如：你让他/她去找客户要钱，最后他两手空空回来，跟你说，客户经理说了，他们老总不在，我只能回来交差。

(2) 销售人员做事情风风火火，看着就不放心，你还没交代完呢，他就以为明白了，冲了出去，你不是说去客户那儿要钱吗？他后半夜晃悠悠回来了，说：领导，钱要来了，好不容易把他们领导抓住了，一顿酒搞定，这不才喝完，您给报了吧。他们从来不讲规矩，也没有规矩，反正就认钱，他们这辈子注定跟“提成”这个词儿有缘。

(3) 研发人员非常认真并且认死理儿，你不给他交代清楚自己的理由，他们绝对不会去要钱，等你糊弄半天他们终于去了，不一会儿，打过电话来，说那边儿打起来了。工程师是逻辑型的，性格是坚强而有耐力的，但是他们有时候不通情理，因为在他们的公式里没这些乱七八糟的东西。



我认为，这些都是源自于长期的职业习惯和职业环境，它束缚了人的观念和思维，让人在不知不觉中给自己划了一个圈儿，然后就出不去了。如果能够认识到这一点，就可以有意识地突破它，给自己更加广阔的视角，提升自己看问题的高度，从而达到摆脱精神枷锁的束缚。别让人一眼就看出来你是做会计的，脸上都写着呢，这个特性已经不适合未来做财务经理和财务总监职位了。

有人认为上面这些是性格造成的，我不这么看，分享如何成为优秀财务经理人的时候，给大家举过一个例子：江总、普京、克林顿都是国家元首，他们性格其实差异很大，是吧？江总韬光养晦型的；普京显然是硬汉，可以演电影了；克林顿是活泼型的爱交女朋友。但是他们都能当领导，原因还是在于技能、观念和思想的高度。

人的性格是在一定程度上改变的，至少是可以完善的，人只要观念上接受了，有了意识，知道什么是对的，应该去做，什么是不对的，不应该去做，就会给自己增加暗示，当你毅然决然地去做某事的时候，外人可能看不出你的性格特征，其实这是在自己的主观意识控制下的结果。人若了解自己，就会主动掩饰自己性格上的缺陷，彰显自己性格上的优势，除非 IQ 有问题，否则，你一定会这么做。



“财务经理”这个不是真正的你，这是个角色，就像演员一样，你是需要为职业而献身的，这就叫专业。你是演财务经理的，那么当你走上舞台的那一刻，你就必须按照角色的要求来安排自己，应该具有什么样的性格、思想、技能、身手……否则就会被台下观众给哄下来（当然有很多人自己就放弃了，所以不是所有人都适合当财务总监的）。当然，最佳状态就是你与所演的角色是非常匹配的，不过这事儿有时候确实是可遇而不可求的，但你还是可以重新进行自我塑造的，如果确实是为了一个好的角色的话。

上面说了那么多，好像有点儿理论化，再给你举个身边的例子吧：本人，原来做财务的时候，是个性格内向，追求完美，做事谨慎，不善言谈的角色和个人特质；后来做销售后，就慢慢变成性格中性（外向是没戏了，本人A型血），难得糊涂，玩世不恭，乐观豁达，言谈举止更像商人。这些变化都来源于环境和角色使然，来源于观念和意识的控制。

我说这意思就是，你最好别给自己找一个性格上的借口，这样一下子就把责任推到你父母那一辈儿人那儿去了；要说智商有点儿关系，我信，我看这情商是关系不大的，还是后天的环境和自我意识造成的。

先要在观念上接受，然后，至于如何突破格局，那就有很多方法可循，自己的事儿当然不能求现成的了，自己去找吧！

## 资产负债表编制时易错易混的项目

在资产负债表填列中，如果不小心的话，很容易计算错误。下面列示了几项需要注意的地方，希望对大家有所帮助。

(1) “工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额，则反映施工企业建造合同已完工部分尚未办理结算的价款总额，在资产负债表“存货”项目列示；

“工程施工”科目余额小于“工程结算”科目余额，则反映施工企业建造合同未完工部分已办理了结算的价款总额，在资产负债表“预收账款”项目列示。

(2) 以人民币以外的货币作为记账本位币的企业，可以增设“外币报表折算差额”项目，列在“未分配利润”项目之后。

(3) 对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业预计能够自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归属为非流动负债。不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报表批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应归类为流动负债。

(4) 资产一般按照流动性大小排列，负债一般按要要求清偿时间先后顺序排列。

(5) “工程物资”是单独的一个资产负债表科目，并不计入存货项目中。

(6) 常见的备抵科目有：

坏账准备是应收账款科目的备抵科目；

长期股权投资减值准备是长期股权投资的备抵科目；

存货跌价准备是存货的备抵科目；

固定资产减值准备、累计折旧是固定资产的备抵科目；

无形资产减值准备、累计摊销是无形资产的备抵科目；

在建工程减值准备是在建工程的备抵科目；

未实现融资收益、坏账准备作为长期应收款的备抵科目；

未确认融资费用作为长期应付款的备抵科目等。

上述资产在资产负债表上填列时是以其账面价值填列的，也就是账面余额减去备抵科目之后的金额。

## 《易被财务忽略的企业人力成本控制》 人力成本占用几何

我所在的一家深圳私企，在山寨手机行业，是集团下的一个公司，以平均工资 4K/M 计算，200 人占用一个写字楼，人力成本基本是 800K，但是占用的写字楼租金（深圳福田区中心区）和月水电等耗费居然相对已经很可观了。而业务运营费用更为可观，广告费用这些不说，简单的，手机开一个 ID/ 板的模具都是 200K+。

boss 是做业务开始的，将一个贸易公司做到如此地步足以证明其能力，事实上直到现在的公司的 sale 部分仍然做得非常不错，但是 RD 这一块却出了很大问题，公司在拓展业务，同时启动了多个项目，结果 RD 人数不足，为了赶上 deadline，只好以部分牺牲质量为代价，结果出了很大问题。虽然 sale 拉来了客户，但是出货质量出问题，单单是赔款就不少了，何况做死了一些客户……

说来可笑，我一直以为因为现在薪水是公司运营成本很大的一部分支出，但是现在收到的一部分信息来看，并非如此。特别是生产部分工人成本应该说更容易计算，但是 RD 团队却变数相对较大。虽然 HR 讲究 everyone is replaceable，但是实际上不是那么容易做到，特别是中小型公司缺乏业务培训规范。由于过大的人才流动，使得业务开展出现问题，这样做我觉得根本会得不偿失。

那么财务和经理人是如何看待薪金和绩效奖金和人员流失的问题的呢？比如如何参考中高端人才的市场价格？一些私企采用的是既然无法阻止人员流动，那么高薪留住核心人员，普通人员不停招录 / 保证业务顺利开展即可。但是我发现，即使是小螺钉，也是不一样的，行政人员你可以随便换，项目也可以，RD 呢？sale 呢？会计呢？能保证快速招录到合适的人员吗？而且，工作的交接 / 业务的震荡，其实会增加一些业务上的成本，虽然这不是那么容易量化。

总之，如何平衡人力成本和业务开展的问题？

andy 老师的建议：



上面提到的问题，是一个非常现实的，又非常综合的问题。即跟财务有关，又似乎关系不密切。

但作为想进取的财务高层，是应该深入思考这些问题的。

下面是本人的一点考虑和建议。

首先，适当跳出财务，多考虑些运营和战略。

### 1. 人员的配置是如何支撑公司战略的

一般来说，管理人员，R&D 等都是战略支撑型人员，他们才能真正推动和落实公司的战略策略，推动公司向前发展。

一般员工比如生产、服务部门员工等是起到运营支撑的，这也同样重要，否则公司就会变成空中楼阁。

### 2. 人员成本是如何提高公司竞争力的

比如说对于客户来说，他们主要是需要具备如下几个特征的产品

A 匹配他们需求的产品（研发起到主要作用）

B 合适的价格（研发、生产、采购都有作用）

C 合适的交付期与交付方式（生产、销售）

D 合适的质量（研发、生产）

E 合适的服务（销售、售后）

在这些客户需求满足上，除去材料成本（好的采购也能做到成本和品质、交期等的合理匹配）设备、厂房折旧等生产资料成本外，其余的都是人力成本。

对于类似山寨品生产和销售而言，在产品成本结构中，还是材料、折旧占大头。

但可以说，真正形成竞争力的，却是由人



和战略推动的，只有人才能把客户这些组合要求完美呈现。所以说，人的成本不一定很高，但作用确实决定性的。

### 3. 人员成本是如何体现在成本上的

比如说，在产品成本中，可能仅仅体现了生产人员的成本，而其他更多的人力成本，表现在管理费用、销售费用等项目中，甚至被资本化推向后期。这是普通的成本管理方法难以打到的地方，而恰恰又是管理者头痛的地方。

一般来说，管理者是不心痛花费一些人力成本在研发、销售等关键环节上，更重要的是花出去要有效果，那这个问题就转化为战略明晰化和绩效管理以及激励方式上。可能确实有浪费和不尽人意的地方，这需要通过成本驱动分析，并把成本驱动也和战略相联系起来综合取舍或优化。

还有一个就是学习成本的问题，说通俗点就是，一个人从生手到成手需要时间、也会带来浪费和低效率，造成成本上升。可以从这个角度来分析。

### 4. 人力成本是如何转移影响其他成本要素的，包括长期的和短期的影响

除非纯粹的浪费，任何成本的发生都有结果跟着。相反，缩减成本也有相应的结果跟着。比如不增加人手（或裁员），成本是降下来了，如果没有配套的消除副作用的措施（更好的激励政策、更多的培训以提高现有人员效率、新的组织结构来简化已有的操作等等），纯成本消减可能得不偿失。

这时，可以着重分析人员增减的影响，以及哪些现实中的成本是由于人员配置问题导致的，再进行成本效益分析+战略思考才会有作用。

顺便说一下，类似研发这种投入，很难进行投入产出分析，所以上面才反复提战略思考和绩效管理这些非财务的管理方式。

先抛出一块砖头，欢迎大家多讨论，这个话题是带有很大普遍性的。

## 管理型会计是会计的最好出路吗？

一定记住，永远不要把会计定位于记记账、算算钱和混混日子，经济化大背景下，会计的出路远超出了你我的想象。

财务部门不再是项目或业务控制的终极风险承担者，财务人员也不再是以往鸦雀无声、默默付出的一个群体。

相反，财务部门已经是公司制度的传播者，财务人员已转变成为企业内各项业务、各大系统、各类数据、各种流程的综合管理者，他们是业务部门风险管控的协助者，是透视系统内在问题的把关者，是财务数据转向管理数据的集大成者，更是企业流程控制、效率提升的管理者，并正在逐渐成长为企业价值创造的推动者。

财务是一种工作，管理则体现着智慧。企业已经走到了继续财务会计与发展管理会计的岔路口，而对于财务人员而言，这不是一道向左还是向右的选择题，而是前进还是后退的淘汰赛。

### 进入数据

对于财会人员而言，进入数据似乎并不是一个新的方向，尤其是核算会计不是一直都在与数据打交道么？事实并非如此，管理数据与核算数据之间并不是等价的，而是存在巨大的差别。

每一家公司都有相应的管理成本，一般都整体列入“管理费用”科目核算，在传统分析上，管理费用科目属性定义似乎就只与行政管理成本相关，但实际上这些管理费用确实都是行政管理部在使用么，行政管理部的人能对这部分资金进行有效的控制么？显然不是这样。以差旅费来讲，任何一个部门都有出差，但基于业务拓展活动的出差、基于网络运行维护的出差和基于人

力资源管理的出差在传统会计科目上都纳入“管理费用”核算，并无区别。在广西联通的财务管理划分中，成本共被划分为5类，如基于业务拓展活动产生的差旅费重新被聚类归入“市场线成本”，基于网络运行维护的出差被归入“网运线成本”，而基于人力资源管理产生的差旅费则被归入“行政综合线成本”。

将类似这样的传统核算数据重新聚类展示，更能贴近业务活动的本身及管理的需求，也更能体现各管理条线在企业中的完全投入产出关系，从而促进价值的内在挖掘。而且，对于业务部门而言，这样的核算明显让他们增强了控制成本的责任感。而在此前，由于相当一部分成本费用都是笼统地核算归集，难免出现“大锅饭”情况，业务部门控制成本的意识也会相对薄弱。

### 进入流程

从财务部门转向市场部门，其难度绝不亚于一次转行，然而，在广西联通就有这样成功的案例。这正是从一个普通财务人员成长为管理型会计人的最典型案例。

“在企业，尤其是发展到一定规模和程度的国有企业中，业务都非常庞杂，需要后台强有力的支撑。在这种背景下，往往企业内的账下审批流程都非常普遍和繁杂。若要高效地完成这些审批流程，这中间存在着管理诉求与财务控制的矛盾。这是因为若设置冗长的审批流程以达到目标，效率将大打折扣，而若审批流程太过简易则可能丧失对风险的监控，管理型会计人员首先需破解这个矛盾。”专家表示。

这就要求财会人有意识地去熟悉整个公司的流程与状态，设计并不断优化每个系统之间的关联度和闭环性，提前评估出流程中可能存在的风险和漏洞，强化有效的管控举措、优化授权体系提高效率等。

### 进入业务

在财会人眼中，账本是财务管理的立足点，很多分析与管理都要从账本出发，要成为管理型会计人就要跨越账本。

“管理会计做得比较好的一个重要标志就是财务管理能进入到业务层面，并拥有一定的话语权，在企业的商业模式、业务政策等确定过程中都要有财务的影子，而不是说在业务进



行的尾声阶段，财务部门才作为消防队员甚至扫垃圾的角色进场。”

这就需要财会人从业务的角度去探讨项目可行性问题，透过项目可行性的评估融入到公司业务发展趋势预判以及相应的资源配置等问题，而不仅仅是隔山看海而已。

### 进入系统

为了在这个充斥各类信息的微竞争时代获利与发展，企业的财务人员正在经历一个前所未有的大数据时代。

与大数据同时滋生的还有企业内无处不在的各类系统。当前在企业内就需要这样一类人，他们要对电脑操作很熟悉，同时具有相关的财务知识，能够透视系统带来的管理效果，可能存在的经营风险和财务风险。

企业中使用的管理系统很多已经脱离了财务管理传统意义上的借贷关系表征，集中度越高的系统，管理操作就会越下沉。中国联通从2009年起建立大ERP系统以来，就已经实现了从一项业务发生或项目立项开始为起点的财务数据渗透之行，传统意义上的会计做账操作已被自动串联入系统完成。在这种系统化的背景下，企业对管理型会计人才一个很大的需求方向就在于要对系统具有透视和辨别的能力，即不仅能够运用系统，还要能够在一定程度上实现对系统的管理，将系统管理变成财务制度的层层穿透、环环贯通。



## 第二章：税务筹划

### 关于民政福利企业增值税退税是否属于免税收入的探讨

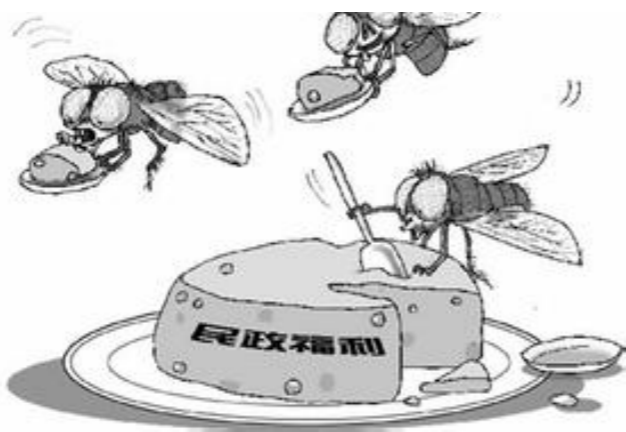
最近在税务稽查中，笔者发现部分民政福利企业纳税人将增值税退税在汇算清缴时作纳税调减处理，对这部分收入形成的支出和费用不作纳税调增处理，纳税人的涉税风险急剧加大。如何看待这一政策性问题，笔者认为应从以下几个方面来分析。

#### 第一，从企业所得税法条来分析

《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例将收入总额划分为应税收入、不征税收入和免税收入，并对不征税收入和免税收入予以明确。企业所得税法第七条规定，收入总额中的下列收入为不征税收入：（一）财政拨款；（二）依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；（三）国务院规定的其他不征税收入。第二十六条规定，企业的下列收入为免税收入：（一）国债利息收入；（二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；（三）在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益；（四）符合条件的非营利组织的收入。对照法条，对民政福利企业的增值税退税肯定不属于免税收入。

#### 第二，从不征税收入的内涵和范围来分析

企业所得税法实施条例第二十六条规定，企业所得税法的不征税收入中第（一）项所称财政拨款，是指各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。第（二）项所称行政事业性收费，是指依照法律法规等有关规定，按照国务院规定程序批准，在实施社会公共管理，以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务过程中，向特定对象收取并纳入财政管理的费用。第（三）项所称政府性基金，是指企业依照法律、行政法



规等有关规定，代政府收取的具有专项用途的财政资金。企业所得税法第七条第（三）项所称国务院规定的其他不征税收入，是指企业取得的，由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政资金。根据实施条例规定，民政福利企业增值税退税是否属于其他不征税收入范畴呢？

#### 第三，从民政福利企业增值税退税的资金性质来看

根据《财政部 国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151号）文件规定，企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款作为财政性资金处理，计入企业当年收入总额。对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政资金，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。企业的不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；企业的不征税收入用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。因此，民政福利企业增值税退税的资金属于财政性

资金，那么是否符合不征税收入的确认条件呢？

#### 第四，从退税的用途来分析

《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2009〕87号）、《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：（一）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；（二）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；（三）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。笔者认为，民政福利企业减免税规定，从1994年税制改革以来，从国务院到相关部委，都有一系列相关文件，对这些减免税用途和管理也有相应的要求，只要企业能够单独核算反映，就可以作为不征税收入处理。

民政福利企业增值税退税在2008年1月1日企业所得税法实施以后，作为免税收入处理的法理依据是不存在的，如果企业能够提供相关的文件并按规定进行会计核算，可以作为不征税收入处理，不能提供的，一律作为应税收入处理。

### 年终奖与双薪如何计缴个人所得税？



近段时间是集中发放年终奖和年底双薪的高峰期。这部分收入应如何计缴个人所得税，省地税局相关人士给予了解答。

对职工在同一个月取得全年一次性奖金和年终双薪，应将所取得的双薪与全年一次性奖金合并后，计算征收个人所得税，即先将全部所得数额除以12，按其商数并根据个人所得税法规定的税率表确定适用的税率和速算扣除数，再根据全部所得数额、适用的税率和速算扣除数，按照税法规定计算征税。

纳税人取得全年一次性奖金，应单独作为一个工资、薪金所得计算纳税，并按以下计税办法，由扣缴义务人发放时代扣代缴：

（一）先将雇员当月内取得的全年一次

性奖金，除以12个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。如果在发放年终一次性奖金的当月，雇员当月工资、薪金所得低于税法规定的费用扣除额，应将全年一次性奖金减除“雇员当月工资、薪金所得与费用扣除额的差额”后的余额，按上述办法确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。

（二）如果雇员当月工资、薪金所得高于（或等于）税法规定的费用扣除额的，适用公式为：应纳税额=雇员当月取得全年一次性奖金×适用税率-速算扣除数。如果雇员当月工资、薪金所得低于税法规定的费用扣除额的，适用公式为：应纳税额=(雇员当月取得全年一次性奖金-雇员当月工资、薪金所得与费用扣除额的差额)×适用税率-速算扣除数。

需要注意的是：一次性奖金个人所得税的计算方法，在一个纳税年度内，对每一个纳税人，该计税办法只允许采用一次。实行年薪制和绩效工资的单位，个人取得年终兑现的年薪和绩效工资也适用。但雇员取得除全年一次性奖金以外的其他各种名目奖金，如半年奖、季度奖、加班奖、先进奖、考勤奖等，一律与当月工资、薪金收入合并，按税法规定缴纳个人所得税。



## 纳税调整：如何测试交易安排是否具有合理商业目的

《企业所得税法》第四十七条规定：“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其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”。

但是目前尚未有相关法律或规范性文件对“不具有合理商业目的”进行定义。

《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2号，以下简称“实施办法”）第九十二条列举了五种不具有合理商业目的的交易安排类型：（一）滥用税收优惠；（二）滥用税收协定；（三）滥用公司组织形式；（四）利用避税港避税；（五）其他不具有合理商业目的的安排。但仍缺少具体衡量标准。

现实中税务部门判断一项交易安排是否具有合理商业目的主要依靠执法人员自由裁量和税企双方谈判，容易出现对同一类交易安排的不同认定结果，有违执法的合理性和公平性。因此税务部门有必要针对特定的交易安排是否符合“不具有合理商业目的”的构成条件进行测试，并根据测试结果得出结论。

在具备什么条件时一项交易安排可以被认为“不具有合理商业目的”？

首先，有关“不具有合理商业目的”的测试只针对减少或推迟纳税义务的交易安排进行，税务部门会虚拟一个参照的交易安排用于比较，这个虚拟的交易安排应当达到和现实交易安排相同的法律效果和商业目的，例如针对转让海外控股公司间接转让境内公司的交易，税务部门会虚拟“直接转让境内公司”的交易安排并对两者在企业所得税法上产生的境内纳税义务进行比较。

第二，如果现实的交易安排不具有合理商业目的，则它与虚拟的交易安排相比，除了税收义务减少或推迟以外应不会产生的其他主要商业利益。

第三，交易主体应当是出于主观上减少或推迟纳税为目的有意做出这种安排。为证实上述三个条件是否成立，需要进行以下测试：



### 一、税务部门虚拟的交易安排是否合理？

税务部门如果以虚拟的交易安排作为判定相对应的现实交易安排不具有合理商业目的的参照标准，则虚拟的交易安排应当是“可实现”的，且符合经济活动的理性“经济人”一般逻辑。如果虚拟的交易安排存在明显的不合理之处，则税务部门需要另择参照对象。这种不合理情况分为2种：

1. 交易主体不合理，甚至无法实现交易，例如公开市场投资者通过购买境外上市公司股票间接参股境内未上市子公司。投资者不可能在公开市场直接购买未上市子公司股票，因此后一种交易安排不宜作为税务部门的参照标准。

2. 交易内容不合理，即虚拟交易安排中义务无法履行或缺乏效益，例如某些境外公司向境内公司提供特殊的技术服务，其他商事主体实际上无法以相同交易条件提供相同功能的技术服务，或提供的服务将是明显不经济的。

### 二、现行交易安排与税务部门虚拟的交易安排相比是否能增加交易主体的商业利益？

如果税务部门虚拟的交易安排是合理的，可行的，下一步需要判断，采用现行交易安排能为交易主体增加哪些利益？减轻或推迟税负是否是增加的唯一利益或主要利益？如果除了减轻或推迟税负之外，企业还通过现行交易安排享受到其他不能被视为次



要的商业利益，则不能说明此项交易安排不具有合理商业目的。

需要注意的是：

第一，某项交易安排本身即使能达成某种商业目的，但是如果与税务部门虚拟的交易安排相比不可能带来更大的商业利益，仍然不能说明此项交易安排具有合理商业目的，例如国家税务总局在税总函〔2013〕82号批复的沃尔玛收购好又多股权一事，沃尔玛公司通过收购设在避税地中间控股公司间接收购了好又多的股权，实现了在中国扩张的商业目的，但与直接收购好又多股权相比，除减少了转让股权方的纳税义务，该项交易安排没有带来任何更大的商业利益，因此该项交易安排仍然不能被认为具有合理商业目的。

第二，有的交易安排与税务部门虚拟的交易安排相比可能带来新的商业利益，但是与减少或推迟纳税义务相比，新增利益是非主要的。这里可以通过比较减少或推迟纳税义务的经济利益现值与新增商业利益的现值孰高来衡量新增商业利益是否是非主要的。

三、税收政策差异是否是采用现行交易安排的决定因素？

即使税务部门虚拟的交易安排是合理的，且现行交易安排与税务部门虚拟的交易安排相比不能增加行为主体的商业利益，也不说明此项交易一定不具有合理商业目的，还需要考虑纳税人采用现行交易安排的主观因素，即是否出于减少或推迟纳税义务的动机才采用现行交易安排。

在税务部门已经证实现行交易安排与税务部门虚拟的交易安排相比不能增加行为主体的商业利益的情况下，如果纳税人能够证明自己无权选择交易安排类型，则不属于不具有合理商业目的的情况，这种情形包括：

1. 某些交易安排是更大的一揽子交易安排的一部分，是一揽子交易的必要步骤，纳税人没有选择权。这种情形下除非一揽子交易整体被认为不具有合理商业目的，否则不宜否认其具有商业目的。

2. 纳税人在此项交易安排发生之前已经基于商业目的构建了一系列民事主体和承担了一系列民事义务，为履行民事义务必须作出此种交易安排。但是，纳税人不是基于商业目的而是基于减少和推迟纳税义务的目的构建民事主体和承担民事义务的活动仍然是不具有合理商业目的的交易安排。



## 如何进行资产减值损失财税处理？



问：

按照企业会计准则的要求，企业应当在资产负债表日对资产是否发生减值进行测算，资产负债表日资产的可变现净值（可收回金额）以资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定，对资产的可变现净值（可收回金额）低于账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可变现净值（可收回金额）。请问，对确认的资产减值损失如何进行财税处理？

某企业 李 魁

答：本着谨慎性原则，企业会计准则要求企业于资产负债表日对资产可变现净值（即可收回金额）进行测算，其中对低于其账面价值的，其低于部分确认为资产减值损失，计入当期损益。高于部分（指高于账面价值低于原始入账价值）冲抵当期的减值损失，但是，按照企业所得税法的规定，企业计提的各项资产减值准备属于未经核定的准备金支出，在计算应纳税所得额时不得扣除，需调增应纳税所得额。现将财税处理办法介绍如下，供参考：

一、会计处理

按照《财政部关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》（财会〔2006〕18号）附录《会计科目和主要账务处理》的要求，企业根据资产减值等准则确定资产发生减值时，按应减记的金额，借记“资产

减值损失”科目，贷记“坏账准备”、“存货跌价准备”、“长期股权投资减值准备”、“持有至到期投资减值准备”、“固定资产减值准备”、“在建工程——减值准备”、“工程物资——减值准备”、“生产性生物资产——减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉——减值准备”、“贷款损失准备”、“抵债资产——跌价准备”、“损余物资——跌价准备”等科目。待计提减值损失的相关资产价值又恢复时，应在原已计提的减值准备金额内，按恢复增加该资产的账面价值，做相反的会计分录。处置计提减值损失的资产时，借记“银行存款”、“现金”、“应收账款”等科目，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“营业外收入”、“固定资产清理”等科目；同时按扣除已计提减值损失的价值，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”、“营业外支出”、“固定资产清理”等科目，按已计提的减值损失，借记“坏账准备”、“存货跌价准备”、“长期股权投资减值准备”、“持有至到期投资减值准备”、“固定资产减值准备”、“在建工程——减值准备”、“工程物资——减值准备”、“生产性生物资产——减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉——减值准备”、“贷款损失准备”、“抵债资产——跌价准备”、“损余物资——跌价准备”等科目，按资产的原始入账价值，贷记“库存商品”、“原材料”、“固定资产”、“无形资产”等科目。可见，各项“资产减值准备”既是计提“资产减值损失”的对应科目，也是计提减值损失资产的备抵账户，其数额是动态的，即同一资产在存续期间各个资产负债表日的累计减值准备数额不等，有时多，有时少，取决于负债表日可变现净值的大小。

例如：某企业2013年12月计提坏账准备5万元、存货跌价准备3万元、固定资产减值准备6万元，在会计处理上应借记“资产减值损失”14万元，贷记“坏账准备”、“存货跌价准备”、“固定资产减值准备”

分别为5万元、3万元和6万元。

二、税务处理

按照《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第63号）第十条及其《实施条例》（国务院令第512号）第五十五条的规定，未经核定的准备金支出在计算应纳税所得额时不得扣除，其“未经核定的准备金支出”是指不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出。因此，企业在资产负债表日依照《企业会计准则第8号——资产减值》等准则计提并记入当期损益的资产减值损失，在计征所得税时，特别是在年度所得税汇算清缴时应调增应纳税所得额。计算公式为：

单项减值资产损失调整额=期末减值准备账户余额-期初减值准备账户余额。

全部减值资产损失调整额=各单项减值资产损失调增额之和。

将上述计算结果分项归类填入《资产减值准备项目调整明细表》（附表十）各个栏目内，如果第17行“合计”第5列“纳税调整额”为正数，应填入《纳税调整项目明细表》（附表三）第51行“四、准备金调整项目”第3列“调增金额”；如为负数，说明在会计上虚增了利润，则应将负数的绝对值填入第4列“调减金额”。第1列“账载金额”、第2列“税收金额”不填。

假如上述企业全年只对应收账款、存货和固定资产计提损失准备，年初“坏账准备”、“存货跌价准备”、“固定资产减值准备”账户贷方余额分别为20万元、30万元和40万元，年末贷方余额分别为30万元、35万元和45万元。则该企业全年实际计提的资产损失准备合计为 $(30 - 20) + (35 - 30) + (45 - 40) = 20$ 万元，填入《资产减值准备项目调整明细表》（附表十）后，《纳税调整项目明细表》（附表三）第51行“四、准备金调整项目”第3列“调增金额”应填入20（万元）；假如为负数，应在第4列“调减金额”填入20万元。

## 汇算：准确把握税前扣除项目内涵

准确确定各扣除项目的内涵，应作为企业所得税处理的重点和难点之一。这是因为，现行企业所得税法及相关规定对一些扣除项目内涵的界定不够明确，实务处理中难免存在不同的观点，从而在税务处理中产生理解分歧。

第一，企业要结合实际，具体分析，综合判断。

以业务招待费这一最常见的科目为例。企业所得税法实施条例第四十三条规定，企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5%。对于哪些内容计入业务招待费，税法并未明确规定。

这就需要在税务处理中具体分析，综合判断。其一，从性质上看，业务招待费必须是业务往来中对企业外部有关人员发生的招待应酬



费用。企业召开内部会议时发生的合理的餐费，或者因员工加班发生的餐费，不应作为业务招待费进行税前扣除。其二，从内容上看，业务招待费不仅限于餐费。它包括对外接待而发生的各项费用，比如香烟、茶叶、食品、饮料、高尔夫会员卡等，容易判断错误。



## 第二，除了吃透全国性税法规定外，企业还要关注有效的地方性税法规定。

一些地区的税务机关出台的地方性税法规定，对某些具体问题作出了明确和规范。这些地方性规定对当地企业具有约束力，企业要给予充分关注。

比如，企业组织本单位员工旅游的费用能否作为职工福利费项目进行扣除处理，各地税务机关就存在不同的执行口径。

比如，《青岛市地方税务局2013年度所得税问题回答》（青地税二函〔2014〕2号）就明确规定，根据《企业所得税法实施条例》第四十条规定，企业组织本单位员工旅游的费用可以按照职工福利费进行处理。

但江苏省南通地方税务局的“每日热点问题解答”认为，对全体雇员组织旅游而支付的费用，可以作为职工福利费处理；对营销业绩突出的人员和其他人员组织旅游支付的费用，则可以作为销售费用处理。也有一些地区的税务机关坚持组织员工旅游费用不能作为职工福利费税前列支。企业需要关注当地税务机关下发的地方性规定或政策适用口径，想当然处理或片面参照外地政策口径，都可能带来税务风险。

## 第三，对存在理解分歧的问题，企业应主动与税务机关做好沟通。

实务中，一些项目的税前扣除规定不够明确或存在不同理解。这就需要企业在深刻理解税法规定的前提下，与税务机关积极沟通。比如，员工到外地参加培训发生的培训费用应计入职工教育经费项目，但对往返发生的交通费，应计入差旅费还是职工教育经费，可能存在不同的理解。有观点认为，出差发生的交通费，无论是因何种目的发生，都应计入差旅费，据实在税前扣除。

也有观点认为，凡是为培训发生的费用，就应计入职工教育经费，因此因培训发生的交通费应作为职工教育经费进行税前扣除处理。

对于类似问题，企业应与税务机关多做沟通，争取取得较为明确的答复，努力减少税企分歧，降低和规避税务风险。

## 企业所得税申报表：弥补亏损与抵扣应纳税所得孰先孰后？

深投创业投资公司，2014年应税利润300万元，2012年10月投资于一个未上市的中小高新技术企业，投资额400万元。该投资公司2012年及以前年度无亏损，2013年亏损90万元。如果没有其他纳税调整项目，主表19行“纳税调整后所得”如何填报？附表A106000如何填报？

【第一种】填报分析：主表19行“纳税调整后所得”填报300万元，第20行“所得减免”填报0，第21行“抵扣应纳税所得额”填报280万元（ $400 \times 70\%$ ）；

附表A106000第2列第6行填20万元（ $300 - 280$ ），因为2013年亏损90万元，所以第10列第5行“本年度实际弥补以前年度亏损额”填报20万元，第11列第5行填报“可结转以后年度弥补的亏损额”填报70万元。

【第二种】附表A106000第2列第6行填90万元，因为2013年亏损90万元，所以第10列第5行“本年度实际弥补以前年度亏损额”填报90万元，第11列第5行填报“可结转以后年度弥补的亏损额”填报0万元。

附表A107030《抵扣应纳税所得额明细表》第1行填报400万元，第3行填报280万元，第4行填报0，第5行填报280万元，第6行填报210万元，第7行填报70万元。

主表A100000第19行“纳税调整后所得”填报300万元，第20行“所得减免”填报0，第22行“抵扣应纳税所得额”填报210万元（ $300 - 90 < 280$ ）；第23行“应纳税所得额”填报0。

## 企业重组性质认定产生的涉税争议案评析

G公司成立于2001年，注册地址位于辽宁省沈阳市，注册资本为人民币3500万元。公司主要经营范围为机械设备制造，主要资产包括三个生产车间。R公司为钢铁集团公司，成立于1998年，注册地址位于辽宁省沈阳市，注册资本为68888万元人民币。因产业重组需要，R公司拟收购G公司全部股权。2013年8月，G公司唯一股东王某与R公司签署《股权转让协议》，将王某持有的G公司100%股权转让给R公司，转让价款为11273.2万元。在债权债务承担方面，王某与R公司在《股权转让协议》中约定，“本协议签署前的G公司债权债务由王某负责和承担，本协议签署后的G公司债权债务由重组后的G公司承担。”在职工安置方面，双方约定G公司部分职工由王某负责解除劳动关系并妥善安置，部分职工的劳动关系由重组后的G承继。本次重组已于2013年12月完成工商变更登记，王某已申报缴纳个人所得税。

2014年2月，G公司主管税务机关对本次重组进行税务检查。经检查后认为，本次重组中，G公司重组前的债权债务由王某负担，并未一并转让，不符合《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第51号）规定的“不征收营业税”的规定。因此，认定本次重组的整合形式属资产转让，除需缴纳所得税外，还应当依法缴纳营业税、城建及教育费附加。2014年3月10日，主管税务机关G公司下达了《责令限期改正通知书》，责令G公司于2014年3月30日前进行纳税申报，否则将按照《税收征管法》第四十条之规定对未缴纳的税款及滞纳金采取强制执行措施，并按照《税收征管法》第六十三条、第六十四条进行处罚外，依法移送司法机关追究刑事责任。

针对税务机关的认定，G公司及王某均产生了疑义。G公司及王某认为，本次重组为王某向R公司转让其持有的G公司100%股权，而非G公司向R公司转让G公司的全部资产。本次重组的性质应当被认定为股权转让，不应缴



纳营业税、城建及教育费附加。经与税务机关沟通无效，G公司向华税律师事务所提出咨询。华税律师事务所经过审查本案的案件资料后认为，税务机关对本次重组的性质认定错误，王某已经依法缴纳了个人所得税，本次重组的纳税义务已经履行完毕。

目前，本案争议已经得到妥善解决，税务机关最终没有对本次重组征收营业税、城建及教育费附加。

### 一、本次重组的性质为股权转让

根据51号公告的规定，“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。”从立法目的来看，本条规定的目的在于明确对股权转让交易不征收营业税，而不是界定何种行为应当被认定为股权转让。因此，税务机关以本条为依据认定本次重组的性质为资产转让，为适用法律错误。从文字解释来看，本条仅规定了不征收营业税的情形。若将本条解释为不符合本条规定的情形便应征收营业税，则是对本条规定进行了扩大解释，与税收法定原则产生冲突。因此，51号公告并未规定本次重组需要征收营业税，税务机关的认定没有法律依据。



我国现行税法仅在《财政部国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）中规定了股权收购和资产收购的定义。根据财税[2009]59号文第一条的规定，股权收购，是指一家企业购买另一家企业的股权，以实现对被收购企业控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。资产收购，是指一家企业购买另一家企业实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。除此以外没有更加细致的规定，无法用来准确区分股权转让和资产转让。我们仅能根据相关法学理论，对本次重组的性质做如下分析：从转让标的来看，本次重组一并转让了G公司全部资产和相应的公司职工；从转让主体来看，本次重组的交易双方为G公司股东王某和R公司，并非G公司与R公司；从转让后的效果来看，本次重组完成后，G公司作为独立的法人，仍自主经营，并非由R公司直接控制G公司的资产。因此，本次重组不同于仅转让企业资产权属的资产转让。

综上所述，税务机关认定本次重组交易的性质为资产转让并无法律依据；经过分析可知，本次重组实际上应当被认定为股权转让。

## 二、本次重组不应征收营业税、城建及教育费附加

企业资产转让的，应当按照转让资产的性质缴纳营业税或增值税；但股权转让的，不征收营业税。对于股权转让是否缴纳营业税问题，国家税务总局曾先后多次下发文件，如《国家税务总局关于股权转让不征收营业税的通知》（国税函[2000]961号）、《国家税务总局关于中国建筑工程总公司重组改制过程中转让股权不征营业税的通知》（国税函[2003]12号）等。但对这一问题统一进行明确在于《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税[2002]191号）。根据财税[2002]191号第二条的规定，对股权转让不征收营业税。由于本次重组性质上确为股权转让，因此，根据财税[2002]191号的规定不应征收营业税。相应地，本次重组也不应征收城建及教育费附加。

在法律规定不够细致的情况下，容易发生对法条理解不够精准，适用法律错位的情况。这就要求税务机关和广大纳税人熟悉相关法律概念间的区别和联系，综合运用立法目的解释、文字解释、体系解释等法律解释方法对已有法律法规进行正确解读，避免出现类似的争议。我们同时建议广大纳税人在遇到复杂、专业的法律问题时，积极咨询专业人士的意见，依法保护自身的合法权益。



## 第三章：税收的力量

### 《股权转让所得个税管理办法》解读

为加强股权转让个人所得税征收管理，国家税务总局制定了《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》（以下简称《办法》），为便于理解和执行，现对《办法》中的主要问题解读如下：

#### 一、哪些行为属于股权转让行为？

《办法》第三条规定了七类情形为股权转让行为：（1）出售股权；（2）公司回购股权；（3）发行人首次公开发行新股时，被投资企业股东将其持有的股份以公开发行方式一并向投资者发售；（4）股权被司法或行政机关强制过户；（5）以股权对外投资或进行其他非货币性交易；（6）以股权抵偿债务；（7）其他股权转让行为。

以上情形，股权已经发生了实质上的转移，而且转让方也相应获取了报酬或免除了责任，因此都应当属于股权转让行为，个人取得所得应按规定缴纳个人所得税。

#### 二、纳税人、扣缴义务人是如何规定的？

《办法》第五条规定，个人股权转让所得个人所得税，以股权转让方为纳税人，以受让方为扣缴义务人。受让方无论是企业还是个人，均应按个人所得税法规定认真履行扣缴税款义务。

#### 三、股权转让收入确定的原则及方法如何把握？

《办法》第十条规定，股权转让收入应当按照公平交易原则确定，这是股权转让收入确定的基本原则。也就是说纳税人转让股权，应当获得与之相匹配的回报，无论回报是何种形式或名义，都应作为股权转让收入的组成部分。《办法》第七至九条规定了不同情形下，股权转让收入确定的方法。通常情况下，股权转让收入就是转让方在转让当期或后续期间获得的各种形式及名义的转让所得。

#### 四、何种情况下需要核定股权转让收入？

《办法》第十一条规定了纳税人申报的股权转让收入明显偏低等四种主管税务机关可以核定股权转让收入的情形，主要是对违反了公平交易原则或不配合税收管理的纳税人实施的一种税收保障措施。同时，《办法》第十二条对何为股权转让收入明显偏低进行了说明，但实际情况中，确实存在部分股权转让收入因种种合理情形而偏低的情形。为此，《办法》第十三条对转让收入偏低的合理情形进行了明确，主要是三代以内直系亲属间转让、受合理的外部因素影响导致低价转让、部分限制性的股权转让等。

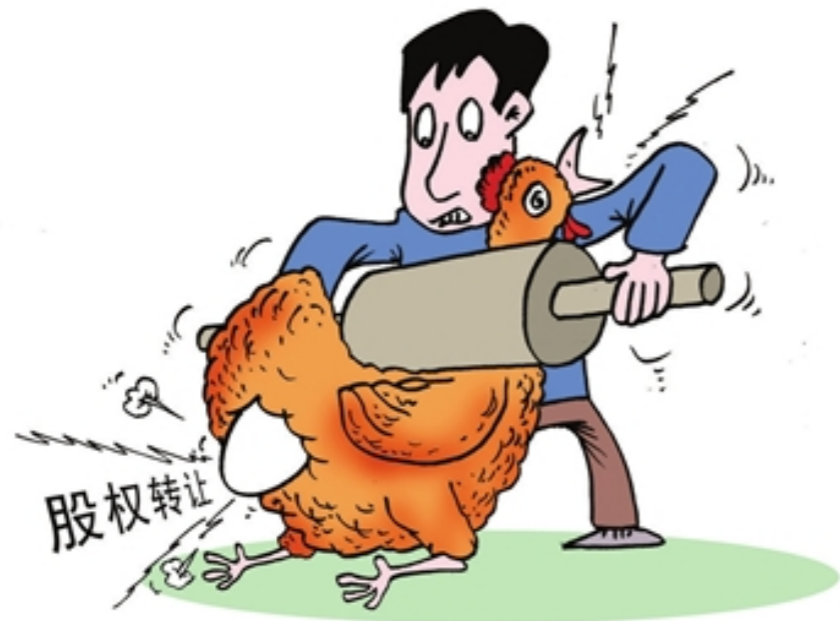
#### 五、股权转让收入的核定方法如何把握？

根据《办法》第十四条有关规定，主管税务机关在对股权转让收入进行核定时，必须按照净资产核定法、类比法、其他合理方法的先后顺序进行选择。被投资企业账证健全或能够对资产进行评估核算的，应当采用净资产核定法进行核定。被投资企业净资产难以核实的，如其股东存在其他符合公平交易原则的股权转让或类似情况的股权转让，主管税务机关可以采用类比法核定股权转让收入。以上方法都无法适用的，可采用其他合理方法。

净资产主要依据被投资企业会计报表计算确定。对于土地使用权、房屋、房地产企业未销售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产占比超过20%的企业，其以上资产需要按照评估后的市场价格确定。评估有关资产时，由纳税人选择有资质的中介机构，同时，为了减少纳税人资产评估方面的支出，对6个月内多次发生股权转让的情况，给予了简化处理，对净资产未发生重大变动的，可参照上一次的评估情况。

#### 六、股权原值如何确认？





根据《办法》第十五至十八条规定，通常情况下，股权原值按照纳税人取得股权时的实际支出进行确认。如纳税人在获得股权时，转让方已经被核定征收过个人所得税的，纳税人在此次转让时，股权原值可以按照取得股权时发生的合理税费与税务机关核定的转让方股权转让收入之和确定。这也是为了使整个转让环节前后衔接，避免重复征税。

对自然人多次取得同一被投资企业股权的，转让部分股权时，采用“加权平均法”确定其股权原值。

#### 七、股权转让的纳税地点和纳税时点如何确认？

《办法》第十九条规定，个人股权转让所得个人所得税以被投资企业所在地地税机关为主管税务机关。也就是说，股权转让所得纳税人需要在被投资企业所在地办理纳税申报。

股权转让的纳税时间为股权转让行为发生后的次月15日内。《办法》第二十条对何时作为股权转让行为发生时点进行了界定，主要包括六种情形：（1）受让方已支付或部分支付股权转让价款的；（2）股权转让协议已签订生效的；（3）受让方已经实际履行股东职责或享受股东权益的；（4）国家有关部门判决、登记或公告生效的；（5）办法第三条第四至第七项行为已完成的；（6）税务机关认定的其他有证据表明股权已发生转移的情形。

#### 八、纳税人、扣缴义务人、被投资企业在股权转让过程中需要履行哪些义务？

##### （一）事先报告义务

《办法》第六条规定，扣缴义务人应于股权转让相关协议签订后5个工作日内，将股权转让的有关情况报告主管税务机关。

《办法》第二十二条规定，被投资企业应在董事会或股东会结束后5个工作日内，向主管税务机关报送与股权变动事项相关的董事会或股东会决议、会议纪要等资料。

##### （二）纳税申报义务

《办法》第二十条规定了在股权转让行为发生后，纳税人、扣缴义务人应在次月15日内向主管税务机关申报纳税。

##### （三）事后报告义务

《办法》第二十二条规定，被投资企业发生个人股东或股东所持股权变动的，应在次月15日内向主管税务机关报送含有股东变动信息的《个人所得税基础信息表（A表）》及股东变更情况说明。

## 国家税务总局有关负责人就《一般反避税管理办法（试行）》有关政策问题

2014年11月16日，国家主席习近平在澳大利亚布里斯班举行的G20领导人第九次峰会第二阶段会议讨论世界经济抗风险能力议题时指出：“加强全球税收合作，打击国际逃避税，帮助发展中国家和低收入国家提高税收征管能力”。这是我国最高领导人首次在国际重大政治场合就税收问题发表重要意见。随后，为落实习主席“打击国际逃避税”的指示，国家税务总局迅速行动，发布了《一般反避税管理办法（试行）》（以下简称“办法”），进一步规范和明确税务机关采取一般反避税措施的适用范围、判断标准、调整方法、工作程序、争议处理等相关问题。近日，税务总局有关负责人就《一般反避税管理办法（试行）》有关政策问题回答了记者提问。

记者：为什么要出台《一般反避税管理办法（试行）》（以下简称“办法”）？

答：中国从2008年《企业所得税法》开始引入一般反避税条款，一般反避税在中国尚属较新的领域，目前《企业所得税法》及其实施细则、《特别纳税调整实施办法（试行）》等法律法规提供了一般反避税管理的原则性规定，但是至今尚缺乏一套全面、综合的管理办法来规范各地税务机关的操作流程和执行标准。中国税务机关在过去6年多的时间中，在一般反避税调查方面，积累了一定的实践经验，同时也迫切感受到出台一套统一管理办法的必要性。《办法》旨在为一般反避税条款提供详细的程序操作指引，以便建立更加透明、统一和公平的一般反避税机制。

记者：《办法》的主要内容是什么？

答：《办法》进一步明确了一般反避税的适用范围和判断标准，也明确了“税收利益”的含义、“避税安排”的主要特征等概念和问题，有助于税务机关在实践中更精准地掌握启动一般反避税的尺度。

此外，《办法》还制定了一套严谨的一般反避税管理程序，贯穿立案、调查、结案三个阶段，并对每个阶段中不同层级税务机关承担的职能和权限作出详细且具有操作性的规定，旨在通过严谨的程序来保证一般反避税措施能够透明、公平和公正地执行。《办法》也赋予被调查企业提出异议、申请救济、协调解决争议等权利，切实保护了纳税人的合法权利。

记者：一般反避税针对什么样的避税安排？

答：根据《企业所得税法》第四十七条及其实施条例第一百二十条的规定，一般反避税是针对企业实施的不具有合理商业目的而获取税收利益的安排。这里有两个要素，一个是不具有合理商业目的，在评估一项安排的合理商业目的时，需要根据个案的具体情况，综合考虑各方面因素，重点判断该安排的经济实质；另一个要素是获取税收利益，税收利益包括减少、免除或者推迟缴纳企业所得税应纳税额。当然，不能仅仅因为一项安排获取了税收利益，就认定其为一般反避税安排，因为《企业所得税法》为企业提供了法定的税收优惠，如果企业经济实质符合《企业所得税法》规定的相关条件而享受税收优惠政策的，不属于一般反避税的范畴。

此外，为便于基层税务机关判定及纳税人自我评估，《办法》也明确了避税安排的主要特征：一是以获取税收利益为唯一目的或主要目的；二是以形式符合税法规定但与其经济实质不符的方式获取税收利益。

记者：《办法》的适用范围是针对所有的境内以及跨境交易么？

答：《办法》不适用于下面两种情况：

一是与跨境交易或者支付无关的安排。跨境的避税安排会造成我国税款的流失，而境内交易的调整有可能会造成两地之间重复征税，因此境内交易不是我们关注的重点，现阶段本《办法》只针对跨境交易或支付。

二是涉嫌逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等税收违法行为。这些违



法行为应根据《税收征收管理法》的相关规定处理。

**记者：**《特别纳税调整实施办法（试行）》第九十二条也提到了应当启动一般反避税调查的避税安排的范围，和《办法》里的相关规定有何联系？

**答：**本《办法》和现有的政策相辅相成，形成了一个完整的一般反避税法体系。《企业所得税法》及其实施细则和《特别纳税调整实施办法（试行）》为一般反避税条款的适用提出了原则性规定，本《办法》在工作层面明确了启动一般反避税调查程序的具体判定要件，是对现有政策相关条款的细化和解释。税务机关和纳税人应当结合整个法规体系提供的原则性规定来综合考量。

**记者：**一般反避税通常是在什么情况下启用的？如何看待它和其它反避税条款的关系？

**答：**《企业所得税法》第六章规定了一系列反避税措施，包括转让定价、资本弱化、成本分摊、受控外国企业等，这些条款分别针对一些特定的避税安排。企业的避税安排如果属于这些反避税条款调整范畴时，应首先适用该反避税条款的相关规定。只有当一项避税安排不能够适用任何一项具体反避税条款时，我们才会启用一般反避税条款。也就是说，一般反避税条款是穷尽所有其他的反避税措施后的最后手段。

**记者：**一旦启用一般反避税条款，如何进行调整？

**答：**一旦启用一般反避税条款，税务机关应以具有合理商业目的和经济实质的类似安排为基准，按照实质重于形式的原则实施特别纳税调整。调整方法包括重新定性安排的全部或者部分交易；在税收上否定交易方的存在，或者将该交易方与其他交易方视为同一实体；对相关所得、扣除、税收优惠、境外税收抵免等重新定性或者在交易各方间重新分配；或其他合理方法。

**记者：**哪一层级的税务机关拥有决定一般反避税立案调查和结案的权限？

**答：**考虑到一般反避税案件的复杂性，一般反避税的立案调查和最终结案都需要经过税务总局的批准。主管税务机关的立案申请，以及不予调整或初步、最终调整方案都需要分别层报省级税务机关复核同意后，报税务总局审核决定。这与现有的政策规定也是一致的。

**记者：**基层税务机关在整个一般反避税程序中，行使怎样的职能和权限？

**答：**基层主管税务机关应结合企业所得税汇算清缴、纳税评估、同期资料管理、对外支付税务管理、股权转让交易管理、税收协定执行等工作，及时发现一般反避税案源。发现企业存在避税嫌疑的，层报省级税务机关复核同意后，报税务总局申请立案。在调查阶段，主管税务机关审核企业、筹划方、关联方以及与关联业务调查有关的其他企业提供的资料，可以采用现场调查、发函协查和查阅公开信息等方式核实。主管税务机关根据调查过程中获得的相关资料，自税务总局同意立案之日起9个月内进行审核评估，综合判断企业是否存在避税安排，形成案件不予调整或初步、最终调整方案的意见和理由，层报税务总局结案。

**记者：**在一般反避税案件的整个立案、调查和结案过程中，被调查企业能否提出异议维护企业权益？

**答：**当一般反避税案件立案后，被调查企业会收到《税务检查通知书》，此时企业可以在60日内（或申请延期）提供资料说明安排的商业目的等信息，证明其税收安排不属于避税安排。在结案阶段，被调查企业如果对《特别纳税调查初步调整通知书》存在异议的，可以在7日内提出异议，之所以提出这些时限要求，一方面是为了保证案件的高效处理，另一方面也是为了督促企业做好日常税务风险内控和合规工作。被调查企业对税务机关做出的一般反避税调整决定不服的，还可以按照有关法律法规的规定申请法律救济。

**记者：**《办法》是否适用于境外间接股权转让？

**答：**如果境外间接股权转让存在一般反避税规范的避税安排，本《办法》也适用于境外间接股权转让。

## 税总修订《重大税务案件审理办法》



作为落实《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》的“税务行动”之一，近日，国家税务总局局长王军签发第34号税务总局令，公布了将于2015年2月1日起施行的《重大税务案件审理办法》，在推进税务机关科学民主决策、强化内部权力制约、保护纳税人合法权益等方面，又迈出了重要一步。

据了解，为了贯彻实施《中华人民共和国行政处罚法》和国务院《关于贯彻〈中华人民共和国行政处罚法〉的通知》，推动依法行政、加强内部监督制约，早在2001年2月17日，税务总局就印发了《重大税务案件审理办法（试行）》。十多年来，各级税务机关在实践和制度方面做了大量探索，取得了丰富经验，税务总局决定对试行办法进行修订完善，在省以下税务机关正式实施。

据税务总局政策法规司有关负责人介绍，由于重大税务案件涉案金额较大、案情复杂、涉及面广，案件处理结果可能产生较大的政治、经济、法律和社会影响，因此，这类案件在作出决定之前，必须经各级税务局重大税务案件审理委员会集体审理。同时，健全重大税务案件审理制度也是税务总局完善内控机制建设的一项重要举措，有利于监督、规范各级税务局稽查局的行政执法权。

重大税务案件的范围是：重大税务行政处罚案件，根据《重大税收违法案件督办管理暂行办法》督办的案件，应司法、监察机关要求出具认定意见的案件，拟移送公安机关处理的案件，审理委员会成员单位认为案情重大、需要审理的案件，其他需要审理委员会审理的案件。

重大税务案件审理委员会由主任、副主任和成员单位组成，实行主任负责制。审理委员会成员改以往的部门负责人个人制为单位制，有利于发挥业务部门的集体智慧，确保及时审理重大税案。

重大税务案件采取书面审理和会议审理相结合的方式。审理委员会成员单位能够达成一致意见的适用书面审理，不能达成一致意见的适用会议审理。无论书面审理还是会议审理，审理意见均须经审理委员会主任批准，由稽查部门制作税务处理处罚决定等相关文书。对审理流程的严格控制，能够有效避免久审不决的问题，提高重大税务案件审理的质量和效率。

“《重大税务案件审理办法》修订中最显著的特点是贯彻了公众参与、专家论证、风险评估、合法性审查、集体讨论决定等依法决策机制。”税务总局政策法规司负责人介绍说，《办法》修订过程中，通过调研会、座谈会、协调会、书面函件、专题会等形式，多次听取基层税务机关、一线执法人员和专家学者的意见建议，并通过政府法制信息网和税务总局网站向社会公开征求意见，对合理意见均予采纳。

《办法》突出了纳税人合法权益保护，当事人要求听证的必须组织听证，让纳税人充分陈述申辩、举证主张；参与重大税务案件审理的人员应当严格遵守国家保密规定和工作纪律，依法为纳税人、扣缴义务人的商业秘密和个人隐私保密；各级税务局督察内审部门将加强对重大税务案件审理工作的监督。



## 关注新企业所得税申报表 A107011 中清算和减资中 免税股息所得确认规则

根据企业所得税的规定，符合条件的居民企业间的股息所得是免税的。那企业在哪一种情况下回取得免税的股息所得呢？新的企业所得税申报表在附表 A107011《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》中给予了明确：

第一种情况是在被投资单位实际分配股息环节

第二种情况是在被投资单位清算环节

第三种情况是在投资单位对被投资单位撤回或减少投资环节

但是，究竟对于这个免税的股息所得应该如何计算，在相关的税收法规中并没有给予明确。而在新企业所得税申报表 A107011《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》中，该表格对于第二种情况（清算）和第三种情况（减资）环节，投资企业股息所得确认规则给予了明确，这个值得我们关注。

A107011 表中清算环节的股息所得确认规则：

A107011 表中减资环节的股息所得确认规则（第 12 列“收回初始投资成本”计算规则有瑕疵，这里不探讨，先假设是对的）：

我们首先来看一下，对于企业清算和减资环节股息所得的确认，在税收政策上的具体规定：

清算环节：根据《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60 号）的规定：被清算企业的股东分得的剩余资产的金额，其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分，应确认为股息所得；剩余资产减除股息所得后的余额，超过或低于股东投资成本的部分，应确认为股东的投资转让所得或损失。

减资环节：根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）的规定：投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投



资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

我们可以看到，无论是清算所依据的财税〔2009〕60 号，还是减资所依据的国家税务总局公告 2011 年第 34 号，股息所得的确认规则都是根据被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积直接按照相关比例计算出来的部分，该部分就直接定义为免税的股息所得。但是，在 A107011 表中，无论是在清算还是减资中，股息所得的确认都出现了一个新的“孰小”规则。

在清算中，免税的股息所得是根据第 7 列“分得的被投资企业清算剩余资产”与第 8 列“被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积应享有部分”孰小来填入第 9 列的“应确认股息所得”。而在减资中，免税的股息所得时根据第 13 列“取得资产中超过收回初始投资成本部分”与第 14 列“撤回或减少投资应享有被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积”孰小来确认。

在清算和减资的“孰小”规则中，“被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积应享有部分”与“撤回或减少投资应享有被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积”本质是一样的。但他们比较的对象有差异，清算中，比较的对象是“分得的被投资企业清算剩余资产”，而减资中比较的对象是“取得资产中超过收回初始投资成本部分”。即清算中，我们比较的对象是按投资者从清算企业分得的全部资产，没有减去其初始投资的成本。而在减资中，比较的对象则是投资企业取得的资产中超过收回初始投资成本部分。在清算中，如果你将第 7 列定义为“分得的被投资企业清算剩余资产”，这部分剩余资产既包含清算环节投资者收回的投资成本，也包括了投资

者取得的股息。因此，如果在被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积为正数的情况下，第 7 列肯定是大于第 8 列的。此时，“孰小”规则没有太大意义。只有当被投资企业累计盈余公积或累计未分配利润为负数时，第 8 列填 0，则“孰小”规则才起作用。最后在清算环节，企业用分得的剩余资产，首先减去免税的股息所得，再减去初始投资成本，剩余的部分计算投资转让所得或损失。

而在减资中，免税的股息所得是根据第 13 列“取得资产中超过收回初始投资成本部分”与第 14 列“撤回或减少投资应享有被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积”孰小来确认。虽然在国家税务总局 2010 年 34 号公告中没有这个“孰小”规则，但是，34 号公告规定“投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。”即在减资环节，投资企业只能确认资产转让所得，不能确认资产转让损失。而在财税〔2009〕60 号文中，清算环节则既可以确认资产转让所得，也可以确认资产转让损失。可能正是基于这一规则的差异，所以 A107011 在股息所得确认上引入了这个“孰小”规则。我们可以看到，在减资环节，由于股息所得的确认比较的对象是“取得资产中超过收回初始投资成本部分”而不是“减资环节取得的资产”。因此，在减资环节，投资企业确认的只能确认资产转让所得，无法确认资产转让损失。因此，A107011 在减资环节引入的这个“孰小”规则也算是准确贯彻了国家税务总局 2010 年 34 号公告的规定。

因此，我们可以看到，A107011 的背后大有玄机，“孰小”规则的引入明确了清算和减资环节的免税股息所得确认规则，而且清算和减资环节免税股息的确认方法还存在差异。

但这里有另外一个问题确值得我们进一步关注，即减资环节，投资企业只能确认资产转让所得，不能像清算环节一样既可以确认所得也可以确认损失，这一规则是否合理，这是一个政策问题，可以进一步探讨，但这个已经和申报表无关了。

## 一般反避税管理办法（试行）

一般反避税管理办法（试行）  
国家税务总局令 第 32 号

《一般反避税管理办法（试行）》已经 2014 年 11 月 25 日国家税务总局 2014 年度第 3 次局务会议审议通过，现予公布，自 2015 年 2 月 1 日起施行。

国家税务总局局长：王军  
2014 年 12 月 2 日

一般反避税管理办法（试行）

### 第一章 总则

第一条 为规范一般反避税管理，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征收管理法）及其实施细则，制定本办法。

第二条 本办法适用于税务机关按照企业所得税法第四十七条、企业所得税法实施条例第一百二十条的规定，对企业实施的不具有合理商业目的而获取税收利益的避税安排，实施的特别纳税调整。

下列情况不适用本办法：

（一）与跨境交易或者支付无关的安排；



(二) 涉嫌逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等税收违法行为。

第三条 税收利益是指减少、免除或者推迟缴纳企业所得税应纳税额。

第四条 避税安排具有以下特征：

- (一) 以获取税收利益为唯一目的或者主要目的；
- (二) 以形式符合税法规定、但与其经济实质不符的方式获取税收利益。

第五条 税务机关应当以具有合理商业目的和经济实质的类似安排为基准，按照实质重于形式的原则实施特别纳税调整。调整方法包括：

- (一) 对安排的全部或者部分交易重新定性；
- (二) 在税收上否定交易方的存在，或者将该交易方与其他交易方视为同一实体；
- (三) 对相关所得、扣除、税收优惠、境外税收抵免等重新定性或者在交易各方向重新分配；
- (四) 其他合理方法。

第六条 企业的安排属于转让定价、成本分摊、受控外国企业、资本弱化等其他特别纳税调整范围的，应当首先适用其他特别纳税调整相关规定。

企业的安排属于受益所有人、利益限制等税收协定执行范围的，应当首先适用税收协定执行的相关规定。

## 第二章 立案

第七条 各级税务机关应当结合工作实际，应用各种数据资源，如企业所得税汇算清缴、纳税评估、同期资料管理、对外支付税务管理、股权转让交易管理、税收协定执行等，及时发现一般反避税案源。

第八条 主管税务机关发现企业存在避税嫌疑的，层报省、自治区、直辖市和计划单列市（以下简称省）税务机关复核同意后，报税务总局申请立案。

第九条 省税务机关应当将税务总局形成的立案申请审核意见转发主管税务机关。税务总局同意立案的，主管税务机关实施一般反避税调查。

## 第三章 调查

第十条 主管税务机关实施一般反避税调查时，应当向被调查企业送达《税务检查通知书》。

第十一条 被调查企业认为其安排不属于本办法所称避税安排的，应当自收到《税务检查通知书》之日起 60 日内提供下列资料：

- (一) 安排的背景资料；
- (二) 安排的商业目的等说明文件；
- (三) 安排的内部决策和管理资料，如董事会决议、备忘录、电子邮件等；
- (四) 安排涉及的详细交易资料，如合同、补充协议、收付款凭证等；
- (五) 与其他交易方的沟通信息；
- (六) 可以证明其安排不属于避税安排的其他资料；
- (七) 税务机关认为有必要提供的其他资料。

企业因特殊情况不能按期提供的，可以向主管税务机关提交书面延期申请，经批准可以延期提供，但是最长不得超过 30 日。主管税务机关应当自收到企业延期申请之日起 15 日内书面回复。逾期未回复的，视同税务机关同意企业的延期申请。

第十二条 企业拒绝提供资料的，主管税务机关可以按照税收征管法第三十五条的规定进行核定。

第十三条 主管税务机关实施一般反避税调查时，可以要求为企业筹划安排的单位或者个人（以下简称筹划方）提供有关资料及证明材料。

第十四条 一般反避税调查涉及向筹划方、关联方以及与关联业务调查有关的其他企业调查取证的，主管税务机关应当送达《税务事项通知书》。



第十五条 主管税务机关审核企业、筹划方、关联方以及与关联业务调查有关的其他企业提供的资料，可以采用现场调查、发函协查和查阅公开信息等方式核实。需取得境外有关资料的，可以按有关规定启动税收情报交换程序，或者通过我驻外机构调查收集有关信息。涉及境外关联方相关资料的，主管税务机关也可以要求企业提供公证机构的证明。

## 第四章 结案

第十六条 主管税务机关根据调查过程中获得的相关资料，自税务总局同意立案之日起 9 个月内进行审核，综合判断企业是否存在避税安排，形成案件不予调整或者初步调整方案的意见和理由，层报省税务机关复核同意后，报税务总局申请结案。

第十七条 主管税务机关应当根据税务总局形成的结案申请审核意见，分别以下情况进行处理：

- (一) 同意不予调整的，向被调查企业下发《特别纳税调查结论通知书》；
- (二) 同意初步调整方案的，向被调查企业下发《特别纳税调查初步调整通知书》；
- (三) 税务总局有不同意见的，按照税务总局的意见修改后再次层报审核。

被调查企业在收到《特别纳税调查初步调整通知书》之日起 7 日内未提出异议的，主管税务机关应当下发《特别纳税调查调整通知书》。

被调查企业在收到《特别纳税调查初步调整通知书》之日起 7 日内提出异议，但是主管税务机关经审核后认为不应采纳的，应将被调查企业的异议及不应采纳的意见和理由层报省税务机关复核同意后，报税务总局再次申请结案。

被调查企业在收到《特别纳税调查初步调整通知书》之日起 7 日内提出异议，主管税务机关经审核后认为确需对调整方案进行修改的，应当将被调查企业的异议及修改后的调整方案层报省税务机关复核同意后，报税务总局再次申请结案。

第十八条 主管税务机关应当根据税务总局考虑企业异议形成的结案申请审核意见，分别以下情况进行处理：

- (一) 同意不应采纳企业所提异议的，向被调查企业下发《特别纳税调查调整通知书》；
- (二) 同意修改后调整方案的，向被调查企业下发《特别纳税调查调整通知书》；
- (三) 税务总局有不同意见的，按照税务总局的意见修改后再次层报审核。

## 第五章 争议处理

第十九条 被调查企业对主管税务机关作出的一般反避税调整决定不服的，可以按照有关法律法规的规定申请法律救济。

第二十条 主管税务机关作出的一般反避税调整方案导致国内双重征税的，由税务总局统一组织协调解决。

第二十一条 被调查企业认为我国税务机关作出的一般反避税调整，导致国际双重征税或者不符合税收协定规定征税的，可以按照税收协定及其相关规定申请启动相互协商程序。

## 第六章 附则

第二十二条 本办法自 2015 年 2 月 1 日起施行。2015 年 2 月 1 日前税务机关尚未结案处理的避税安排适用本办法。

分送：各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局。



## 第四章：风险管理

### 税务专家张伟：企业受了委屈咋办？

企业受了委屈咋办？

张伟学习《税务行政复议规则》（21号令）

《行政诉讼法》（修订后）将于2015年5月1日实施，借这股东风，张伟将21号令重新梳理一遍，任他条款千千万，我只取“能用的上的”一瓢饮！

问题1：

税务稽查局1月1日下发税务《处理决定书》，要求15日之内缴纳，企业彷徨中，还在想着和税务局再交涉交涉，结果20号被强制执行。企业能不能申请行政复议啊？这可是个大事情，因为你懂得，如果不能申请行政复议，表明连诉讼权也一并丧失了啊！

回答：

很不幸，这种情形您失去了复议权，按照现行征管法，连诉讼权也丧失了，即使您再冤枉，也无法启动救济程序啦！

国税发【1997】125号文件已经明确表示，强制执行的案件，由于纳税人未按时限缴税，不具备复议资格。您可能说，97年的文件太老了！来个新的，21号令第33条规定，企业只有按照规定税额、期限缴纳税款才有复议权，注意：这里有“期限”！

问题2：

南京市国税局稽查局查局检查我，要求我补税100万元，我可委屈了，告你去，咱去行政复议，可是该到南京市局复议呢，还是到省局复议啊？我真的想到省局复议去，省局相对超脱些吧？

回答：

哥们儿，这个问题的回答是三个字：“不一定”！

第一种情况：如果是南京市局稽查局审理委员会审理的案件，也就是这个案件还没有惊动南京市局的那帮大爷们，答案是到南京市局去复议，记住：找南京市局法规处！

第二种情况：如果该案件已经经过南京市局重大案件审理委员会审理了，找省局复议去，



投名状交给省局法规处！因为重大案件审理时，就是南京市局法规处那帮家伙们审理的，您现在再找他们复议，那不是羊入虎口么！所以复议规则29条告诉你，经过重大案件审理的案件，找其上级税务机关。

哥们儿，看到这，您自作聪明的说，我知道，看《税务处理决定书》的印章，大局审理的，一定盖着大局章，稽查局审理的盖着稽查局章！您又错了！根据总局34号令规定34条规定，即使大局审理的案件，也要求加盖稽查局印章！

于是，您又说，《税务处理决定书》下面有税务局注明的复议机关啊！您说对了，但是大局审理案件，由于加盖稽查局印章，税务局不愿意让您去省局复议，很有可能将复议机关写成市局，而不是省局。

您终于明白了，关键是搞清楚，到底是不是经过了市局重大案件审理程序，这一点儿，处理决定书是不会写的，如何能知道啊？问呗！

问题3：

南京市地税局根据苏地税规【2012】1号文件，不允许我们公司“红线外支出”在土地增值税前扣除，我怒发冲冠，告他去！可是南京局说，你告也没有用，我们是根据省局的文件执行文件啊。原来根子在“红头文件”！能不能向省局复议的同时，要求附带审查苏地税规【2012】1号文件？

回答：

第一句话是，允许附带审查非规章规范性文件。第二句话是，允许附带审查也没有用！苏地税规【2012】1号文件是人家省地税局自己制定的，你要求自己审查自己，那不是“瞎子点灯白费蜡”么！

那能不能到法院去告红头文件啊！2015年5月1日即将实施的《行政诉讼法》（修订后）规定，您告南京局的同时，也可以要求附带审查“红头文件”！这叫做：“诉讼跟着复议学”，明年，人民法院见！或许法院也会判我败诉，总比要求“人家自己审查自己”强些吧！

问题4：

税务局12月1日下发《税务处理决定书》，要求12月15日之前缴纳税款，我12月10日缴纳税款，根据规定60日之内可以申请行政复议，到底从12月1号、12月10日，还是12月15日开始计算60天期限呢？

回答：

哥们儿，根据21号令第33条规定，是在缴纳税款或者提供纳税担保得到确认之日，开始计算60天期限，也就是说从12月10日，记住了，别晚了！

问题5：

南京市国税稽查局对我单位的问题定性为偷税，要求补税100万元，偷税罚款50万元，我想申请复议，却没有钱缴税！难道是：衙门口，八字开，有理没钱别进来？

回答：

恭喜你，答对了！目前的规定，正是如此，新《征管法》讨论稿，据说要改变，不过目前仍然是，没钱别想复议！

不过，哥们儿，别着急，这个规定只是浮云！您别复议税款问题，直接复议偷税罚款问题，就会绕过不交税，不能复议的规定。复议机关会不会只审查，偷税和罚款之前的逻辑关系，例如：是否超比例啊！而不审查偷税本身呢？您放心，根据笔者的经验，绝对不可能，法规处谨慎起见，绝对会连税款本身一起审查的。

什么，什么？不交税，也不想复议，就想到法院告他去。方法相同，如法炮制！

### 会计查账时的十大注意事项

会计查账是通过会计凭证、账簿、报表和分析会计资料，从中找出账目出现差错的原因。作者通过工作实践，总结出七种会计查账的方法，并对每种方法的适用范围做出简析，以便简便有效地查出差错。本文介绍查账时要注意的十大事项内容。

#### 一、要注意了解单位情况

不同的单位有不同的生产、经营、服务、职能特点，也有不同的资金收支和财务管理特点。每到一单位查账，首先要了解被查单位的基本情况、业务概况和财务管理状况、生产、经营、服务、职能和资金收支、财务管理的特点，特别要注意抓住单位中的重点部位和发现管理上的薄弱环节，以便根据查账目的有针对性地快速有效进行查账。

#### 二、要注意突出查账重点

根据被查单位的特点和查账的目的，要注意突出查账重点。一是在环节上要突出重点。如某企业销售环节混乱，则要重点查销售环节的账；二是在时间上要突出重点。如查某单位滥发钱物，则要突出元旦、春节、五一节、端午节、中秋节、国庆节等重点节日；三是在人员上要突出重点。如查某领导的虚报贪污行为，则除查其本人签经手人的发票外，要突出查该领导亲信签经手人的



发票。

### 三、要注意选用查账方法

查账的技术方法很多，在具体查账中，要根据被查单位的实际情况和查账的目的科学地选用查账方法，并要注意各种查账方法的配合运用，因为查账方法选用的好坏，直接关系到查账的成败。查账方法选用得好，就能提高查账的工作效率，收到事半功倍的效果；查账方法选用得不当，就有可能达不到查账的目的，甚至得出错误的查账结论。

### 四、要注意利用掌握线索

在查违法违纪行为时，由于很多作案者手段狡诈、踪迹隐蔽，确实给查账带来了难处。为此，如掌握有违法违纪线索的，要充分利用已经掌握的线索进行查账，以增强查账的针对性和有效性。同时，也要千方百计收集有关被查对象和所查账目的违法违纪线索以备查账时利用。

### 五、要注意依靠人民群众

群众的眼睛是雪亮的，觉悟也是高的。在查账中，一是要发动群众踊跃举报，积极提供违法违纪线索；二是要找单位里的一些比较熟悉情况，作风正派，敢说真话的人。特别是共产党员、老同志了解情况，这是收集违法违纪线索的一条有效途径；三是要对发现的疑点或问题找有关人员，如有关领导、业务人员、财会人员进行核实。当然，依靠群众还要善于做好群众的思想工作，激发群众维护正义的热情。

### 六、要注意快速进行核实

对发现的违法违纪线索要周密组织快速进行调查核实，以免违法违纪者得知自己的违法违纪问题被暴露后采取措施对抗检查，给违法违纪问题的核实增加难度，甚至造成无法核实。在不失时机的快速核实中，还要注意把握以下四点：一是要注意保密，防止打草惊蛇；二是要迅速查封有关账目，避免转移、涂改证据；三是要账上核实和账外调查工作紧密衔接同步进行，不给违法违纪者喘息的机会；四是要及时追赃，增加证据的确凿力。



### 七、要注意熟悉财经法规

经济业务及其所形成的资金收、付合法与否，只需用现有的法规、制度相对照就可以看出来，因此，在查账时必须熟悉财经法规。只有熟悉财经法规，才能准确无误地进行查账，否则，违法违纪的证据摆在眼前也会视而不见。当然，要熟悉财经法规，必须靠平时加强学习。

### 八、要注意部门协调配合

纪检、监察、检察、财政、审计、物价等许多部门都会涉及到查账，在具体查账中，要注意部门之间的协调配合。如纪检、监察、检察部门查账时，可以请审计部门协助；财政、审计部门查账中涉及到重大违法违纪问题时，可以请纪检、监察或检察部门支持；查账中需要进行笔迹鉴定时，可以请公安部门协助；查账中需要进行产品质量鉴别时，可以请质量技术监督部门协助等。

### 九、要注意发现其他行为

在进行某一目的的查账时，要注意发现其他的违法违纪行为。如在对违规发放津补贴进行专项检查时，也要注意发现有无贪污、挪用等其他违法违纪行为；在查某一同志的贪污问题时，也要注意发现单位有无私设“小金库”、滥发钱物、乱收费等其他违法违纪行为。

### 十、要注意做好查账记录

根据查账的目的，对查到的有关证据或情况，该摘录的就可摘录，该复制的就要复制，不论摘录还是复制都要在摘录、复制件上注明摘录或复制原件的出处。如某单位某年某月第几册会计凭证内第几号会计凭证或第几号会计凭证中，原件存何处？并由被查单位摘录、复制件上签署摘录或复制属实意见和盖上行行政公章或财务专用章。

## 年末还在为仓库的账目、管理发愁吗？

财务去仓库盘点、对账总是一件让人头疼的事，尤其是对仓库管理不到位的企业，年末头大有木有？小编强力推荐一篇仓库管理审计报告，这篇文章从仓库的内部控制、账务处理、出入库管理等方面，详细指出出现的问题、原因以及处理的建议，另人茅塞顿开，喜欢要点赞额！

× 公司仓库管理审计报告  
2014年10月31日，审计部会同财务部进行了每月仓库例行抽盘工作，审计部通过询问、观察以及实际盘点同时对仓库管理内部控制情况进行审计。本次审计过程中发现仓库管理内部控制设计方面存在缺陷：（1）生产余料入库未进行硬性规定；（2）未建立有效的绩效考核体系；（3）品质部进料检验时间未进行硬性规定；（4）ERP系统工单入库单据入库数量应设置为可修改。内控执行基本有效，但也存在以下方面的问题：（1）仓管员未按规定定期进行自盘；（2）存在未见单发料情况；（3）未按规定摆放存货，登记物料收发卡。下面我们针对具体问题进行原因分析及提供初步的建议。

#### 1. 存在问题

仓库人员对存货摆放位置不熟悉，物料收发卡登记不完整，同一种物料存放位置比较分散，盘点效率较低。本次实际抽盘共49个样本，西丽工厂及西丽冲压厂共39笔，石岩数

控共10笔。因寻找物料花费时间较多，盘点效率低下，导致石岩工厂未能按计划时间盘点。（在11月3日进行盘点）

#### 原因

①仓库职责划分不合理，同种物料入库、出库不同人员负责，责任不清晰。  
②未按规定摆放存货，登记物料收发卡。  
建议  
①按照物料设置责任仓管员，对物料入库、出库、日常管理、定期自盘、账实相符负责。  
②对仓管员进行宣导，物料摆放要求整齐规范，物料收发卡标识完整清晰并及时登记，定期与ERP结存核对。  
③将物料摆放情况、物料卡标识、账实相符率纳入考核指标，每月例行抽盘对其进行考核评分。



#### 2. 存在问题

生产余料未办理入库，导致账实不符，形成账外资产，同时影响成本计算，财务报表失真。

#### 原因

①内部控制存在缺陷，公司未对生产余料管理进行硬性规定。  
②生产部门单纯考虑生产方便，仓库部门亦没有“余料必须入库，所有领料必须经过

仓库”的意识。

③部分仓管员责任意识缺乏，认为物料已发出，不在仓库账上，事不关己。

④缺乏成本考核，未形成“奖励节约、杜绝浪费”的理念。

⑤BOM资料不准确或未及时更新。

#### 建议

①增加对生产余料的管理规定，并在生产部门物料员及仓库管理员之间进行宣导。

②生产部每月按工单统计《计划与实际使用物料差异表》，将单位材料成本纳入生产部门绩效考核指标。

③BOM表尽量准确，生产部每月按工单统计《计划与实际使用物料差异表》，若存在实际使用物料小于计划物料需求，需及时调整BOM表。

#### 3. 存在问题

因物料无法分割以整数发料导致实际生产数量大于工单数量部分未办理入库，实物数量多余账面数量，形成账外资产，并影响成本计算的准确性。

#### 原因

ERP系统中生产入库单须由工单生成，数量无法修改。

#### 建议

生产入库单数量设置为可修改。入库时，仓管员根据实际数量确认入库单。

#### 4. 存在问题

仓库存在先发料事后补单的情况，本次盘点发现实物库存小于ERP库存未见未扣帐的领料单的情况。

#### 原因



生产部门未严格按照规定流程进行领料，仓管员工作中缺乏原则。

#### 建议

在生产部门物料员与仓管员之间进行大力宣导，仓管员必须见单发料。

#### 5. 存在问题

进货检验时间较长，货到后入库单长时间不审核，该部分存货未进入ERP库存系统，导致库存结余不准确，账实不符。

#### 原因

公司未对进货检验做出时间规定。

#### 建议

①根据来料的性质不同，对物料检验时间进行规定。逾期未检，仓管人员应负责跟催。

②仓库人员对逾期验货的品号，逾期天数进行登记，作为检验人员的绩效考核依据。

#### 6. 存在问题

冲压厂的不良品管理不规范，无标签，直接装入麻袋堆积在二楼走廊，导致本次抽盘冲压厂的5笔不良品无法进行盘点。

#### 原因

①产部门及仓库人员未建立存货规范管理意识，不良品不等于报废品，不良品为公司资产，经过报废审批流程后，才是报废品。生产部门及仓库人员将不良品等同于报废品，未经过点收分装，直接混装入袋随意堆放。

②未划分指定区域作为不良品仓库，不良品随意堆放，无人管理。

#### 建议

①强化不良品规范管理的意识，对于产线生产产生不良品，经品质检验，无使用价值的可以申请报废，有使用价值的需退至不良品仓，不良品仓须由专门的仓管员进行点收、办理入库及分类管理。

②划分指定区域作为不良品仓库，并安排专门的仓管员进行管理。

#### 7. 存在问题

账实不符的情况较严重，本次抽盘A工厂及B工厂的39个样本，其中B工厂5个不良品无法盘点，剩余34个样本账实不符25个，其中差异率达到10%有19个。C厂本次抽盘10个样本，其中5个不良品无法盘点，剩余5个样本账实不符3个，差异率10%以上2个。针对



该部分不符，仓管员无法提供具体单据。

#### 原因

①余料未办理入库；  
②实际生产数量大于工单数量未入库；  
③系统根据工单生成领料单，实际未领料（使用之前的余料）；

④仓管人员责任意识缺乏。

⑤仓管员未对所负责物料进行定期自盘。

#### 建议

①增加以上原因①②③的管理规定，切实保证实物流与信息流一致。

②将仓库账实相符率纳入仓管员的考核指标，每月例行抽盘对其进行考核评分，与绩效挂钩。

③每月物流部经理要求仓管员提交自盘表并与ERP系统库存进行核对。

#### 8. 存在问题

存在超额收料情况，仓库收料后再录入ERP系统，未在收料时核对送货单、采购订单。收料后录入ERP系统时无法录入超额数据再通知采购部补采购订单。

#### 原因

进货检验不及时，导致库存未及时过账，系统查询采购订单已送货的数量不准确，无法在收货时进行判断供应商是否超订单送货。

#### 建议

①超额收料应严格禁止，仓库在收货时，应核对送货单及采购订单，对供应商超订单送货应拒收。

②采购部要求供应商按订单数量或在一定

比例内（考虑合理损耗）送货。

③财务部付款时须仔细核对采购订单、送货单、入库单。

#### 9. 存在问题

C工厂不良品管理不规范，无标签，直接装入麻袋，无法清点数量

原因及建议

同（6）

#### 10. 存在问题

C工厂生产余料未办理入库，存放在生产部会议室，形成帐外资产，影响成本计算。

原因及建议

同（2）

#### 11. 存在问题

C工厂存在开具领料单但未领实物的情况，导致账实不符，影响成本计算的准确性，实物流与信息流不一致。

#### 原因

生产余料未办理入库，生产部门直接从余料中领用，但由于领料单根据工单自动生成，为了工单结案需要，仓管员必须在系统中审核确认，实际却没有领料。

#### 建议

同（2）

## 税务总局人民银行互通信息惩戒税收违法当事人，财务人当心！

2014年12月9日，国家税务总局稽查局与中国人民银行征信中心联合签署了《关于对重大税收违法案件信息交换利用合作备忘录》，此举旨在实现重大税收违法信息与个人金融信贷信息的实时交换，对惩戒税收违法当事人，提升纳税遵从度，防范金融风险具有积极作用。《合作备忘录》的签署是对重大税收违法（“黑名单”）企业开展联合惩戒的具体措施，标志着税务“黑名单”工作进入了一个全新的阶段，对于税务信用体系建设具有重要意义。

《合作备忘录》中的信息交换对象是税务机关公布的重大税收违法案件信息中所列明的当事人信息，主要包括法人相关信息、自然人相关信息、负有直接责任的财务人员相关信息、主要违法事实、相关法律法规、行政处理处罚情况等。

税务机关定期将以上信息交换给中国人民银行征信中心后，中国人民银行征信中心将信息纳入征信系统并将其整合至当事人的信用档案中，以信用报告的形式向金融机构等单位提供查询服务，向商业银行等授信机构实时发送涉及重大税收违法案件信息的当事人名单信息。金融机构在对这些当事人融资授信时，应参考使用信用报告中的重大税收违法案件信息，审慎处理，以防范金融风险。

在信息交换方式上，实施专线传送方式，由税务机关按季向人民银行征信中心提供信息，征信中心负责将税务机关提供的信息导入征信系统。

同时信息交换采取动态管理方式，按照《重大税收违法案件信息公开办法（试行）》的规定，重大税收违法案件信息自公布之日起满2年的，从税务机关公布栏中撤出，相关失信记录在后台予以保存。中国人民银行征信中心应按照有关规定实施或者解除惩戒措施。

据了解，今年7月份，税务总局发布了《重大税收违法案件信息公开办法（试行）》，从今年10月份起，各级税务机关按季公布重大税收违法案件信息（俗称“黑名单”），并将联合有关部门对“黑名单”当事人实施联合惩戒，让失信者寸步难行，让守信者一路畅通。



## 企业所得税税前不能“任性”扣除，后果很严重！

临近岁末，下月起企业即将进入为期5个月的企业所得税汇算清缴期。企业所得税作为较重要的一个税种，其税务处理（核定征收申报方式除外）也较为复杂，尤其是税前扣除方面政策点较多，容易出错。南京地税就企业所得税税前扣除中常见的疑惑点进行了梳理，帮助纳税人规范纳税。

### 软件企业职工培训费可税前全额扣除

“我们公司鼓励和支持职工参加各类计算机技能培训学习，每年职工培训费的支出都很大，以前并不知道这部分能税前全额扣除。”某软件开发企业的财务经理在园区纳税人之家活动时，谈及企业所得税税前扣除问题。

对于职工教育经费支出的税前扣除问题，纳税人基本都是按照《企业所得税法实施条例》第四十二条的规定执行，“除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。”

税务人员提醒，符合条件的软件企业在职工教育经费中职工培训费用的税前处理上有优惠政策。财政部和国家税务总局为了鼓励软件企业发展，2012年下发了《关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税[2012]27号），其中第六条明确，集成电路设计企业和符合条件软件企业的职工培训费用，应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。

税务人员解释，软件类企业想要适用财税（2012）27号文件政策，必须符合两个条件：一是企业符合该文件第十条中列举的7个条件；二是企业发生的职工培训费用，应单独进行核算。

### 两类固定资产税前可一次性扣除

某电气公司2013年5月购置了一批电脑，会计上对电子设备按照3年进行折旧。税务人员在日常管理时，向企业宣传了国家新出台的固定资产税前扣除规定。为落实国务院完善固定资产加速折旧政策，促进企业技术改造，支



持创新创业，财政部、国家税务总局近期出台了完善固定资产加速折旧企业所得税相关政策，规定两类固定资产可以税前一次性扣除。

一是对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过100万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。其中的关键词，“新购进”是指2014年1月1日以后购买，并且在此后投入使用。“固定资产”包括购进全新的固定资产和购进已使用过的固定资产。“购进”方式包括以货币购进和自行建造。

二是对所有行业企业持有的单位价值不超过5000元的固定资产，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。那么该电气公司以前年度购置的单位价值不超过5000元的固定资产，该如何处理呢？《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》明确，企业在2013年12月31日前持有的单位价值不超过5000元的固定资产，其折余价值部分，2014年1月1日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

### 企业利息支出需区分资本化支出和收益性支出

近日，某地税局在对辖区内某化工企业风险评估过程中发现，该公司2013年4月投资兴建了一条生产线，并于当年10月31日完工并投入使用。同时该公司2013年4月1日从银行借入专项资金300万元（年借款利息8%）用于生产线

建设，该年度支付了借款利息18万元全部列支在“财务费用”中。

税务工作人员解释，根据《企业所得税法实施条例》的规定，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。

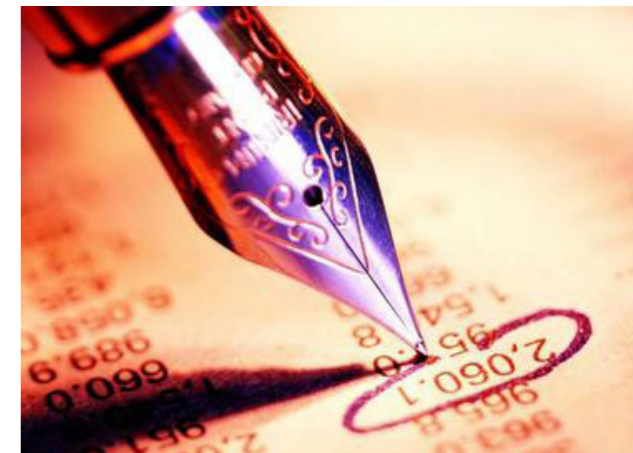
因此，该化工企业2013年4-10月期间发生的借款利息费用14万元应当予以资本化，按照规定计入生产线成本，结转为固定资产，在以后进行折旧处理。而2013年11月1日以后发生的借款利息费用4万元作为“财务费用”，准予在当期企业所得税税前扣除。

### 各类险种税前扣除大不同

某化工园企业，除了为职工缴纳国家规定的“五险一金”以外，考虑到企业一线操作人员的工作特殊性，还为其投了人身安全险和家庭财产险。企业财务人员咨询，这几种保险费用是不是都可以在企业所得税税前扣除？

根据《企业所得税法实施条例》的规定，企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准，为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

因此，虽然都是保险性质的支出，但是各个险种的税前扣除规定是不同的，若该公司为一线操作人员投保的人身安全险属于依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费，则可以在企业所得税税前扣除；若该公司为职工缴纳的人身安全险和家庭财产安全险属于企业为职工缴纳的其他类商业保险，一律不



得在企业所得税前扣除。

### 投资未到位的借款利息不得全额扣除

某企业2013年注册资本500万元，实收资本只有300万元，根据企业章程约定，200万注册资金未到位。在此期间，企业向银行借款300万元，将形成的利息支出18万元全部在企业所得税税前进行了扣除。税务人员依据税法规定，要求企业将这部分对外借款发生的18万利息中的12万元进行纳税调增，并补缴相应的企业所得税。

税务人员解释：根据《国家税务总局关于企业投资者投资未到位而发生的利息支出企业所得税税前扣除问题的批复》（国税函[2009]312号）的规定，凡企业投资者在规定期限内未缴足应缴资本额的，该企业对外借款所发生的利息，相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，其不属于企业合理的支出，应由企业投资者负担，不得在计算企业应纳税所得额时扣除。具体计算不得扣除的利息，应以企业一个年度内每一账面实收资本与借款余额保持不变的期间作为一个计算期，每一计算期内不得扣除的借款利息按该期间借款利息发生额乘以该期间企业未缴足的注册资本占借款总额的比例计算，公式为：

企业每一计算期不得扣除的借款利息 = 该期间借款利息额 × 该期间未缴足注册资本额 ÷ 该期间借款额。企业一个年度内不得扣除的借款利息总额为该年度内每一计算期不得扣除的借款利息额之和。

根据上述规定，2013年企业不得扣除的借款利息为12万元，超出的100万元部分的利息支出6万元可依法扣除。



## 税务稽查争议案例解析

### 案例一：关联交易价格不公允

#### 案例概览

S地的S集团在B地设立全资子公司B水泥公司，B公司生产的水泥全部以240元/吨的价格向S集团销售，不再向任何第三方销售。S集团公司从B公司购进的水泥全部自用，也不再向第三方销售。在S地生产此类工业水泥的企业只此一家，当地没有其他同类产品的市场销售价格可以参考。距S集团200km的C地，有同类水泥的市场销售价格为420元/吨。在税务稽查中，税务机关认为S集团和B公司的关联交易定价偏低。而S集团认为，B地距S地540km，C地离S地200km，由于运费差，S公司从两地进口的实际成本是一样的。

**请问：面对税务稽查时认为关联交易价格不公允时，该如何解释与说明“合理理由”？**

解决争议的思路：

关联方的身份：内关联？外关联？

根据《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法（试行）〉的通知》（国税发〔2009〕2号），国内的关联交易如果实质上没有规避国家税收，原则上不作转让定价的调整。因此，我国目前重点关注的是跨境管理交易（外关联）。并且如果关联双方是全资的关系，转让定价的操作空间较大；如果不是全资关系，则较难操控。

涉及双方哪些税种？其实际税负如何？

双方实际税负不一致并不一定是规避国家的税收，不一定需要进行企业所得税调整。假设水泥厂是高新技术企业，集团是房地产企业，税率为25%，如果水泥厂压低价格向集团销售水泥是不合理的。

增值税主要看抵扣的链条是否完整。在案例中，由于S集团不得进项抵扣，如果B公司压低价格销售，确实可以少交增值税。

可比性分析与功能风险分析的结合。

案例中虽然税务机关找了可比企业C公司，但是忽略了分析运输功能和仓储功能。同时，C公司向非关联公司销售的价格中，可能还包含营销功能、存货积压风险、向无关联第三方销售的坏账风险等。而关联方交易，则不存在营



销成本，坏账损失和积压风险也显著小于非关联方。

交易决策的流程和证明材料。

首先需要看交易是否有合理的商业目的。假设某公司在西藏设有销售公司，工厂在上海，客户在江苏。如果该公司的销售流程是先从上海卖到西藏，再由新疆卖给江苏，那么该企业的交易决策目的一定是因为西藏的增值税和企业所得税返还高，那么该交易不具有合理的商业目的，是以避税为目的的。

如果案例中的B公司和S公司完全按照独立交易的原则进行决策，有价格的商定、汇款日期、延期付款利息等信息，具有合理的商业目的，也支持了不是以避税为目的的判定。

### 案例二：平价转让股权

#### 案例概览

C公司为国内知名汽车生产企业，2013年C公司到主管税务机关办理税务登记变更手续，其内容为其日本一股东J将其3%的股权转卖给日本另一股东K，且其成交价为当初的股权购买价。J属于平价转让其所持C公司股权，无转让财产所得。

**请问：这样的平价转让安排可能有哪些税务风险？如何看待税务机关要求的按公允价值确认转让所得？**

解决争议的思路：

如果根据税务机关的要求，按照公允价值转让，那么企业就需要就转让股权的公司进行

整体的评估，评估的过程可能需要很长的时间，花费的费用也将非常多，对于企业来说，非常不合理。那么企业需要：

分析被投资企业转让日的财务状况，即被转让企业在转让基准日的资产负债表。

如果该资产负债表显示企业亏损较大，净资产远远低于股本，一般和税务局友好沟通后平价转让是可行的。

看资产负债表中不动产的占比。了解到税务局内部的口径，当被投资企业不动产占总资产50%以上时，由于净资产增值主要来自于不动产，原则上需要评估被投资企业。

分析转让方与受让方的关系及支付对价的形式，确定能否特殊税务处理；

如果转卖股份得到的是钱，那么肯定是一般税务处理；如果得到的是股权或股票，那么可能特殊税务处理。现在的特殊处理门槛较高，股权重组要求转让的股权占目标公司总股份的75%，案例中的3%是无法按特殊重组递延纳税的。

国务院2014年下发了《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发〔2014〕14号），要求各个部门拿出支持企业合理重组的措施。同时，财政部和国家税务总局也在对财税〔2009〕59号进行修改，放低特殊重组的门槛，以后的比例可能会下降。如果企业是和关联方之间的股权转让、平价转让，可以考虑以股换股，向税务局申请特殊税务处理。

重新确定股权转让价格的方法。

案例中，如果企业单独将汽车厂进行评估，时间长、费用高，不切实际。一般税务局会认可评估公司就股权作为单独的标的物进行评估，如C公司为非上市公司，可以找对比的同类的上市公司，根据税务局的上市和非上市的折价系数折合C公司的估价。

### 案例三：企业买卖股票、转让长期股权投资等的税务处理

#### 案例概览

S公司于2009年取得B公司10%的股权，支付价款400万元，支付给中介人的咨询费后100万元，后B公司成功上市。2013年12月20日，S公司决定出售其持有的B公司股票1/4，出售取得价款1070万元。S公司在年度汇算清缴时确认了该事项应纳税所得额： $1070 - (400 + 100) / 4 = 945$ （万元）。未计交其他税款。

**现税务机关提出应补交营业税及附加税费，并调增其应纳税所得额。是否正确？**

出售金融产品的计税基础需要以卖价减成本，案例中的成本相对比较清晰，但是很多企业出售的长期股权投资是很多年前产生，在过程中有反复的增资、配股、送红股等，导致成本很难确定。对于成本的确定，财政部和国家税务总局只对个人限售股进行规定，对于无法确认成本的，按照转让价格的15%核定成本。但是对于法人企业如何确定成本一直没有明确，在实务中此类争议属于灰色地带，税务局往往会暂缓征收。但如果成本比较明确，税务局征税的可能性是比较高的。

案例中100万的中介费是否允许作为成本计算，主要取决于中介费如何入账。根据会计准则，买股权时相关的费用可以资本化到长期股权投资成本中，如果S公司当时确实是计入长期股权投资成本，并没有计入管理费用，根据企业所得税法实施条例中，资产的计税基础以历史成本为计税基础，历史成本是指企业取得该项资产所实际支付的成本，S公司在出售时扣除相应的成本应该是合理的。案例中的S公司是居民企业，如果是非居民企业转让在华公司的股权，目前了解到税务局的口径是以转让价格减除初始投资成本，该初始投资成本指直接成本，境外发生的律师费、手续费、佣金、咨询费等都不允许扣减。

### 案例四：转让或处置旧资产的税收争议

#### 案例概览

Z公司为集团在苏州设立的工厂，主要生产汽车零部件。2013年5月，集团由于经营需要，



在苏州设立新的汽车零部件工厂 J 公司，并由 Z 公司向 J 公司转让三部生产设备：

——用于产品生产的机器设备为 2007 年购置，原值 200 万元，已经计提折旧了 100 万元，转让收入为 100 万元，J 按 4% 征收率计交增值税

——用于生产出口产品的机器设备为 2010 年购置，原值 500 万元，已经计提折旧了 100 万元，转让收入为 400 万元。购入时 J 未抵扣进项税额，现按 17% 计提增值税销项税额；

——用于出租的机器设备为 2013 年元月购置，原值 500 万元，已经计提折旧 12 万元，转让收入 488 万元。由于购入时系二手设备，未取得专用发票，J 按 4% 征收率计交增值税。

现税务机关提出的问题是：

所有设备转让未作评估，价格不公允；

第二笔业务按 4% 征收率计交增值税；

第三笔业务应按 17% 计算销项税额。

如何看待税务机关的要求？

根据国税函 [2009]90 号，设备转让简易征收不得开增值税专用发票，由于普通发票是增值税链条断裂，不存在交和抵的机制，税务局就会对价格产生争议。在增值税条例中指出，价格明显偏低而无正当理由的，税务机关有权调整。企业可以寻找相同设备在市面上的价格波动变化，如果设备价格是变高的，企业按照账面净值出售可能是价格偏低；如果市面上的价格是降低的，那么按照账面净值出售不一定是偏低的。同时，从 Z 公司的设备年限都是大于等于 10 年，折旧年限偏长，账面的净值应该是偏高的，也支持了企业没有“价格明显偏低”。

根据财税 [2008]170 号，如果企业在 2008 年后买入的资产属于税法不允许抵扣，并且企业也没有抵扣的，如当时的小汽车、用于不动产在建工程的中央空调、福利食堂的灶具等，在企业转卖时按照 4% 简易征收。注：由于案例中的纳税年度是 2013 年，因此仍适用旧的征收率。近期兼并征收率后应按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税。而第二笔业务的机器用于生产出口产品，不属于不允许抵扣的资产，应该按照 17% 计提增值税。

第三笔业务中的设备，并不属于进入流通领域的旧货，而是企业自己使用且计提折旧过的。该设备在买入时并没有规定不得抵扣，是



企业自己没有取得专用发票没有抵扣。在再次出售时，企业应该按照 17% 计算销项税额。

#### 案例五：财政补贴收入是否缴纳流转税

案例概览

A 公司生产塑料机械，2012 年 3 月与省经信委签订项目协议，承诺研发生产精密高效节能大型注塑机，项目总投资 3500 万元，实施期限为 2012 年 1 月至 2013 年 12 月 31 日，项目经济指标为达产后年度产量 1500 台，产值 5000 万元，新增利润 1200 万元，新增税金 800 万元。还有项目技术指标和研发成果数量要求。企业于 2012 年 5 月取得财政拨款 300 万元，取得省经信委和财政厅共同下发的专项拨款用途文件。

请问：A 公司取得的财政拨款应如何进行税务处理？是否需要缴纳流转税？

解决问题的思路：

对价外费用的认识：

增值税的价外费用是指销售方向购买方在正常价款之外收取的费用。案例中企业生产设备后出售给客户，而 300 万财政拨款是财政上的补贴，并不构成价外费用，不需要缴纳流转税。

是否与政府部门之间存在货物交易或劳务交易？补贴收入与之是否有直接关系？

此前某房地产企业接受政府的 3000 万元对大明宫遗址进行修缮，大明宫修缮的受益人是政府，该房地产企业与政府之间形成了交易，因此税务机关要求对这 3000 万征营业税是合理的。反之，如果是房地产企业向政府购买了一块 10 亿的地皮，政府返还其 3 亿，由于是政府向企业出售，并不是企业向政府出售，获得的 3 亿补贴不构成营业税的纳税义务。案例中的 A

公司并没有与政府之间有交易行为，因此也不构成流转税的纳税义务。

#### 案例六：互抵交易中的税务争议

案例概览

R 公司为服装生产企业，2013 年 1 月，R 公司以从 E 贸易公司购进某种进口布料 10,000 米用以成衣生产，该布料的进口价格一般为 4.2 元 / 米。R 公司委托 E 公司生产，由 R 无偿提供设备，作为交换，R 要求 E 削减加工费，并签订了相关合同。

问题：现税务机关提出 R 公司应按抵减的加工费视同销售补交租赁收入的 17% 增值税销项税额，同时，补计企业所得税应税收入。而企业认为，如果双方正常结算，双方的进、销项税额相等，收入、成本相等，不会产生少交国家税款的结果，不应单方面补税。

如何看待上述争议？

营改增之后，向他人无偿提供应税服务的，如运输、宣传、仓储等，除了列举的抗灾救灾等，都需要视同销售。所以 R 公司无偿提供设备，税务局要求视同销售是有依据的。

在 2008 年新企业所得税法实施条例中规定，以劳务进行交换、以劳务作价投资、无偿为他人提供劳务等都被纳入了企业所得税视同销售的范围。所以税务局要求企业所得税视同销售也是有依据的。

所以不建议企业进行互抵交易，会有很大的风险。

## 三大秘诀规避兼并重组中的税务风险

企业在进行兼并重组的过程中，可能涉及到国家诸多税种，包括企业所得税、个人所得税、增值税、营业税、土地增值税、契税、印花税等。与企业所得税相比，企业重组涉及的其他税种复杂程度相对较低，故企业所得税被认为是企业重组的核心税种。本文重点阐述兼并重组中的企业所得税处理。

#### 国内重组 -- 特殊重组范围仍有不确定性

2008 年企业所得税法实施后，财政部、国家税务总局先后出台《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号，以下简称“59 号文件”）和《企业重组业务企业所得税管理办法》（2010 年国家税务总局第 4 号公告，以下简称“4 号公告”。59 号文件和 4 号公告以及其他相关文件，共同构成了我国现行企业重组企业所得税政策体系。

59 号文件和 4 号公告借鉴了企业重组税收政策和征管模式的国际经验（如美国税法中商业目的、持续经营以及股东利益持续等要求），初步规范和建立了企业兼并重组过程适用的企业所得税法规体系，特别体现在对符合特定要

求的兼并重组适用特殊性税务处理（以下简称“特殊重组”）。

符合此税务处理条件是：兼并重组具有合理商业目的，经营期限限制（重组后 12 个月内不改变原实质性经营活动），持股期限限制（重组后连续 12 个月不得转让），标的资产、股权比例要求（占总体资产股权不少于 75%），股权支付限制（股权支付不低于 85%）。但特殊重组并不是永久免税，而是税法特别许可的纳税递延，体现了税收不妨碍企业正常重组业务的中性原则，因为企业在特殊重组中通常没有或仅有很少现金收入，若是强行要求相关方企业均按一般重组缴税，明显会给相关企业带来现金流压力，从而妨碍企业从商业需要出发开展重组业务，最终导致全社会经济效率损失。虽然上述文件体系明确适用特殊重组的情形条件，但后续有关的说明、解读和释例仍有待完善。

另外值得一提的是，在西方发达国家税法中，通常将所得区分为一般所得和资本利得，一般所得适用一般税率，而对于长期积累形成的资本利得适用较低税率分别征税，而中国所



得税法未加以区分，故未能享受特殊重组待遇的重组行为从某种意义上说将承担更重税负。

### 跨境重组 -- 受 698 号文件“穿透”规定的影响

2009 年 12 月 10 日，国家税务总局发布《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函〔2009〕698 号，以下简称“698 号文件”）。698 号文件第五条规定，境外投资方（实际控制方）间接转让中国居民企业股权，如果被转让的境外控股公司所在国（地区）实际税负低于 12.5% 或者对其居民境外所得不征所得税的，应自股权转让合同签订之日起 30 日内，向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供股权转让合同或协议等资料；第六条规定，“境外投资方（实际控制方）通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权，且不具有合理的商业目的，规避企业所得税纳税义务的，主管税务机关层报税务总局审核后可以按照经济实质对该股权转让交易重新定性，否定被用作税收安排的境外控股公司的存在”。

698 号文件对跨境重组的税务处理有直接影响。698 号文件重申了中国税务机关可视情执行一般反避税原则来否定境外中间控股公司存在的权力，即意味着在非居民企业通过转让中间控股公司股权（另一非居民企业）从而间接转让中国居民公司股权的情形下，如果中间控股公司缺乏在当地的商业实质，则可能被认定为是通过“滥用组织形式”来“规避企业所得税纳税义务”，最终该股权转让会被视为非居民企业直接转让中国居民企业股份而负有缴纳企业所得税的义务。从全国多个执行案例可以看出，只要主管税务机关认定被转让的中间控股公司在其注册成立地无商业实质（即没有或极少当地资产、当地雇员和当地缴税），通常税务机关就要求转让方企业就股权转让收益缴纳企业所得税。另值得一提的是，698 号文件一定程度上可以视为完善股权转让来源地规则的补充规定，以堵塞非居民企业间接转让居民企业股权税收征管漏洞。但由于 59 号文件特殊重组对非居民企业的规定相对狭窄，直接导致同一控制下的跨境集团内部重组即使没有任何现金流收入也必须适用 698 号文件作为企业所得税处理

的依据，作为股权转让方的非居民企业必须就股权转让产生的评估收益缴税。

为了进一步完善上述文件，2014 年 3 月 7 日，国务院发布了《关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发〔2014〕14 号，以下简称“14 号文件”）。14 号文件针对当前企业兼并重组过程中的诸多障碍和难题，如审批多、融资难、税负重、服务体系不健全、机制不完善等提出了多项解决措施，包括落实完善有关企业兼并重组的税收政策的意见，如“修订完善兼并重组企业所得税特殊性税务处理的政策，降低收购股权（资产）占被收购企业全部股权（资产）的比例限制，扩大特殊性税务处理政策的适用范围。”预计 2014 年底财税部门将完成对有关文件的修订，发布新规则，进一步放宽适用特殊性税务处理政策的情形条件。

### 兼并重组中的企业常见问题

很多企业基于产业整合、上市、地域布局调整等商业目的，需要在集团内部进行重组交易；某些企业集团在重组规划中完全忽略 59 号文件及 698 号文件所构成的新税收法规体系，依旧照搬《关于外商投资企业和外国企业转让股权所得税处理问题的通知》（国税函〔1997〕207 号，已全文失效）固定思维，认为只要不产生股权转让收益或损失，集团内重组行为就不发生纳税义务。结果，股权重组相关方完成工商登记后，在办理税务登记时被税务机关发现而要求补缴税款；此种情况下，即使企业同意缴税，往往还会与税务机关在股权转让价格确认上发生争执，企业认为应是资产负债表反映的净资产，而税务机关倾向于通过股权评估的办法来确定（特别是采用收益法），这就往往大幅提高视同股权转让价格，负面影响企业现金流。

除补缴税款后果外，对于完全发生在国内的股权重组行为和非居民企业直接转让境内企业股权的，如未及时缴纳企业所得税，税务机关可加收滞纳金；对于非居民企业间接转让境内企业股权的，由于转让行为是否属避税行为需层报总局审核确定，因此在主管税务机关缴纳税款通知书下达前，通常不会被加收滞纳金。

### 税务处理可能存在地域差异

通常而言，兼并重组业务的税务处理对于基层主管税务机关不是一项常规税务业务，在

缺少可操作的指导性意见、判断标准和参照示例情况下，容易产生执行的地域性差别。例如：如何判断企业重组是否具有“合理的商业目的”，因为能够适用特殊性重组必须是“具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的”；由于缺乏更加具体的、可操作性的规定以及参考案例，导致各地税务机关在个案中更多依赖经办税务人员判断甄别能力。事实上，对于非居民企业实施股权收购，可能不仅仅出于税收上考虑，还可出于投资环境、外汇管制、项目审批和营运灵活性多方面综合考虑，这就需要全面考察企业重组各方面因素。

当前，国家税务总局政策法规司公开征求《一般反避税管理规程（试行）》的社会公众意见（要求截止 2014 年 8 月 1 日前回复），其中第四条描述避税安排的主要特征是：（一）以获取税收利益为唯一目的、主要目的或主要目的之一；（二）安排的形式符合税法规定，但与其经济实质不符。对避税安排的特征描述分别强调安排目的和交易实质两个重点，具有较好的逻辑性和合理性，这个定义完全可以作为“合理商业目的”的反向定义，即不具备避税安排的这两个特征即具有“合理商业目的”。

### 如何规避兼并重组中的税务风险

（一）提升尽职调查质量，及早发现税务问题

根据《中华人民共和国公司法》第 175 条和《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定，被合并企业应尽而未尽的纳税义务和承担的债务，在合并之后，由于承继关系的存在，合并后的企业就会面临承担合并前企业债务（包括欠税或可能的偷逃税）的风险。在长期股权投资应采用权益法核算下，如果并购前的目标企业未履行其应尽的纳税义务，并购后再履行的话，显然会负面影响并购后企业的损益。因此需要加强对重组交易税务风险的识别、评估和应对，全面提升尽职调查质量。

应当在全面了解被兼并企业的信息基础上，对被兼并企业税务合规性进行详细调查。首先，全面收集目标企业所处行业、运营模式和交易对手信息，对其财务状况进行全面复核。在账证相符、账实相符基础上查核目标公司是否存在应计未计费用、应提未提折旧、应摊未摊资产

等虚增损益的情况；其次，专项核查企业经营活动中的税务风险，在合理税收风险管理流程基础上，重点交叉比对交易合同、纳税申报表、税收缴款书等相关的信息，察觉是否存在欠缴税款、偷逃税或不适当享受税收优惠等不合规情形，形成目标企业税收风险控制和纳税义务履行全面评估报告。

（二）在规划股权架构时重视合理商业实质，防范未来的反避税调查

合理规范的税收规划可以最大程度降低交易前后的现金流，节约重组的税收成本，提高并购竞争力和并购效益。但是，税务机关在处理重组事项时，越来越关注相关方企业重组交易是否以逃避应缴税收作为交易的唯一或主要目的。因此，在规划重组安排时，必须充分考虑如何合理安排企业的商业实质。虽然目前找不到商业实质达到何种程度即为安全港的明确规定，但在实践中必须充分认识到以 OECD 为代表的国际社会致力于反对税基侵蚀和利润转移（BEPS）的大气候，重新审视和确定所有相关经济实体的经济实质，以有效控制和降低未来税务风险。

（三）与税务机关保持良好沟通，不断增长税务管理能力

如果看起来很完美的重组规划不被主管税务机关认可，不能适用特殊重组规定，这个规划就会变得没有任何意义。考虑到各地税务机关理解和执行重组法规的差异性，重组相关方需要与主管税务机关保持良好的沟通，充分知晓税务机关的关注点和倾向性，同时也包括纠正税务机关某些人员对重组法规的理解偏差。此外，应当知晓税务机关征管能力通过国内外税务部门经验交流、政府各部门加强合作机制建设、金税三期系统升级推广等措施呈现持续提升态势，绝不能以一成不变的想当然态度看待。

综上所述，较为成功的兼并重组中的税务风险管理应当是：充分领会法规精神和掌握执行动态，合理规划未来股权架构和商业实质安排，并与税务机关保持良好的沟通。而缺乏有效税务风险管理的兼并重组有可能被税务机关追溯调整，面临加收滞纳金等处罚，最终伤害了企业的商业信誉。考虑到兼并重组涉及到法律、财会、管理等众多专业，规划与实施专业性较强，最好聘请专业权威人士进行处理。



## 第五章：专家答疑

### 热点问题汇编

1、我公司是一家获得 OFII 资格的美商投资机构，在中国境内没有设立机构、场所。请问在 2014 年 11 月 20 日取得的来源于中国境内的股票转让所得是否需要缴纳企业所得税？

答：可享受免征企业所得税政策。

《财政部国家税务总局证监会关于 QFII 和 RQFII 取得中国境内的股票等权益性投资资产转让所得暂免征收企业所得税问题的通知》（财税〔2014〕79 号）文件规定，自 2014 年 11 月 17 日起，对合格境外机构投资者（简称 QFII）、人民币合格境外机构投资者（简称 RQFII）取得来源于中国境内的股票等权益性投资资产转让所得，暂免征收企业所得税。在 2014 年 11 月 17 日之前 QFII 和 RQFII 取得的来源于中国境内的股票等权益性投资资产转让所得应依法缴纳企业所得税。在中国境内未设立机构、场所，或者在中国境内虽设立机构、场所，但取得的上述所得与其所设机构、场所没有实际联系的 QFII、RQFII 也适用该文件规定。

因此，贵公司 2014 年 11 月 20 日取得的股票转让所得暂免征收企业所得税。

2、最近新闻有讲到沪港股票市场交易互联互通，我公司也想通过沪港通投资香港联交所上市股票，请问所取得的投资收益是否需要缴企业所得税？应如何缴纳？

答：（1）是否缴纳所得税需区分所得类型视具体情况而定。

转让差价所得需依法计征企业所得税：《财政部国家税务总局证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81 号）第一条第（二）款规定，对内地企业投资者通过沪港通投资香港联交所上市股票取得的转让差价所得，计入其收入总额，依法征收企业所得税。

股息红利所得视情况而定：财税〔2014〕81 号第一条第（四）款规定，对内地企业投资者通过沪港通投资香港联交所上市股票取得的股息红利所得，计入其收入总额，依法计征企业所得税。但同时又规定：内地居民企业连续持有 H 股满 12 个月取得的股息红利所得，依法免征企业所得税。

（2）缴纳方式：企业对取得的投资收益需自行申报纳税。

《财政部 国家税务总局 证监会 关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81 号）第一条第（四）款规定，H 股公司对内地企业投资者不代扣股息红利所得税款，应纳税款由企业自行申报缴纳。

内地企业投资者自行申报缴纳企业所得税时，对香港联交所非 H 股上市公司已代扣代缴的股息红利所得税，可依法申请税收抵免。

3、我单位是一家 2014 年新办的出口企业，主营出口集装箱，请问是否可以享受出口退（免）税？

答：符合条件的可以享受出口退（免）税。

《国家税务总局关于企业出口集装箱有关退（免）税问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 59 号）规定，2014 年及以后年度出口的，企业出口给外商的新造集装箱，交付到境内指定堆场，并取得出口货物报关单（出口退税专用），同时符合其他出口退（免）税规定的，准予按照现行规定办理出口退（免）税。

因此，贵单位出口给外商的新造集装箱，交付到境内指定堆场，并取得出口货物报关单（出



口退税专用），同时符合其他出口退（免）税规定的，可以按照现行规定办理出口退（免）税。

4、我单位由于自生产经营开始长期未办理相关证照及进行纳税申报，现被税务机关查处认定为偷税，主管税务机关要求补缴相关税费，请问税务机关有权追缴多少时间内的税费？

答：税务机关可无限期追征。

《中华人民共和国税收征收管理法》（主席令第四十九号）文件第五十二条第（三）款规定，因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到五年。对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制。

《国家税务总局关于未申报税款追缴期限问题的批复》（国税函〔2009〕326 号）文件予以更加明确，税收征管法第五十二条规定：对偷税、抗税、骗税的，税务机关可以无限期追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款。

因此，根据以上规定如企业有偷税情况，税务机关可以无限期追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款。

5、我公司是一家兼营生物制药和药材批发零售的综合性企业，请问 2014 年以后购进

的所有固定资产是否都可以进行加速折旧？

答：视具体情况而定。

《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 64 号）第一条规定，对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等行业企业（以下简称六大行业），2014 年 1 月 1 日后购进的固定资产（包括自行建造），允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60% 缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。六大行业按照国家统计局《国民经济行业分类与代码（GB/4754-2011）》确定。今后国家有关部门更新国民经济行业分类与代码，从其规定。六大行业企业是指以上述行业业务为主营业务，其固定资产投入使用当年主营业务收入占企业收入总额 50%（不含）以上的企业。所称收入总额，是指企业所得税法第六条规定的收入总额。

因此，根据上述文件规定，贵公司如在固定资产投入使用当年主营业务收入（生物药品制造收入）占企业收入总额 50%（不含）以上时，2014 年 1 月 1 日后购进的固定资产（包括自行建造）可以按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60% 缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。

6、我公司 2014 年 2 月购买的专门用于研发的机器设备，总价 95 万元，已经一次性入了企业费用，请问还可以享受研发费用加计扣除的优惠吗？

答：符合条件的可以享受。

《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 64 号）第二条规定，企业在 2014 年 1 月 1 日后购进并专门用于研发活动的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除；单位价值超过 100 万元的，允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60% 缩短折旧年限，或选择采取双



倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。

用于研发活动的仪器、设备范围口径，按照《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2008〕116号）或《科学技术部财政部国家税务总局关于印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》（国科发火〔2008〕362号）规定执行。

企业专门用于研发活动的仪器、设备已享受上述优惠政策的，在享受研发费加计扣除时，按照《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2008〕116号）、《财政部国家税务总局关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2013〕70号）的规定，就已经进行会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。

因此，符合上述条件的企业新购进的价值不超过100万元的仪器、设备，按新政策一次性计入当期成本费用在税前扣除，也可以享受原有加计扣除优惠政策。

7、我公司2014年新购入一台4000元的设备作为企业固定资产管理，请问是否可以一次性在计算企业应纳税所得额时扣除？

答：可以。

《财政部国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75号）第三条规定，自2014年1月1日起对所有行业企业持有的单位价值不超过5000元的固定资产，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第64号）第三条规定，企业持有的固定资产，单位价值不超过5000元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。企业在2013年12月31日前持有的单位价值不超过5000元的固定资产，其折余价值部分，2014年1月1日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

8、我公司近日收到山东一家企业开具的一张增值税普通发票，但山东的那家企业是小规模纳税人，按理开具的应是通用机打发票，请问该发票正常吗？

答：此类情况允许发生。

《国家税务总局关于增值税发票系统升级版试运行工作有关问题的通知》（税总函〔2014〕522号）文件规定，自2014年11月1日起在天津、上海、山东和湖南进行增值税发票系统升级版试运行工作。文件第三条第（四）款第2点规定，纳入试点的增值税小规模纳税人销售货物、提供应税劳务和应税服务开具增值税普通发票。

因此，企业收到纳入试点的山东省增值税小规模纳税人销售货物、提供应税劳务和应税服务开具的增值税普通发票属正常发票。

9、我公司的产品被上海的购买企业退货了，按规定公司应按上海企业给的《开具红字增值税专用发票通知单》开具红字增值税专用发票，但公司现在收到的是《开具红字增值税专用发票信息表》，请问能否据此开具红字增值税专用发票？

答：可以。

《国家税务总局关于增值税发票系统升级版试运行工作有关问题的通知》（税总函〔2014〕522号）文件规定，自2014年11月1日起在天津、上海、山东和湖南进行增值税发票系统升级版试运行工作。同时文件第三条第（六）款规定，试点地区税务机关通过增值税发票系统升级版出具《开具红字增值税专用发票信息表》和《开具红字货物运输业增值税专用发票信息表》，不再出具《开具红字增值税专用发票通知单》和《开具红字货物运输业增值税专用发票通知单》。

10、我公司是汽车销售商，现在进行以旧换新方式销售汽车，购买方支付新车的价格给我公司，

我公司再返还旧车回收的价款，请问我公司在确认收入缴纳税款时能否扣减返还价款？

答：不能。

增值税规定：《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）第二条第（三）款规定，纳税人采取以旧换新方式销售货物，应按新货物的同期销售价格确定销售额。

企业所得税规定：《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第一条第（四）款规定，销售商品以旧换新的，销售商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理。

## 常设机构税务问题相关问答



问题一：我们想把我们的香港公司放在国内的保税区里。常设机构认定的每一项，我们好像都没有达到。我在保税区里会请第三方物流帮忙，在保税区不做实质性的工作，只做协议，有人帮我去处理仓储，国外不会有人来，我们也会避免国内有人帮它做下单等一类的工作，但确实在中国境内有活动，因为进出会有差价。存在风险吗？

A1：税务局很少做这种认定。从法规层面你有风险，但是，一个持续生产经营的在香港上市的高新技术企业，没有很现实的风险。

Q2：来境外包工程，比如在北京提供服务，签合同需要备案吗？

A2：是的。去年出了30号文、40号文后，整个付汇的流程有了极大的简化，但是北京市税务机关抓住了仅有的几个法规依据，设置了新的付汇流程，比如，外国企业在中国境内提供劳务或者承包工程，合同签订30天后你可能就要去做税务登记，平时要去报税，不管是否申报或者零申报。北京的政策法规依据是19号令，先登记，后做判定，判定下来如果是免税，就申请协定待遇并交税，再去税务局申请备案。

Q3：境外公司在境内形成常设机构，要做临时税务登记，然后缴税。19号令也规定，只有三种情形，支付方才有代扣代缴的义务，通常支付方没有代扣代缴的义务。

A3：很多地方税务局都会指定，作为项目的业主你要做扣缴，理论依据可能是不充分的，但不建议就这个事跟主管税务局理论。站在另外一个角度，你是否能够跟海外提供服务的乙方谈谈？你在合同规定上要求他，满足几个条件我才付款：第一，你完成项目，第二，你自己处理税务方面的问题。



**问题二：我们公司注册在朝阳区，在上海浦东有分支机构，外籍是派在上海的，因为个税是在上海交的。那么代垫工资对外支付，我们应该在北京朝阳区做还是到上海税务局做呢？跟总部商量直接与我们的上海分公司签合同，这个可能性大吗？**

A1：从税务的角度来说分公司和总公司不存在差异。从所得税的角度出发，还是总公司跟税务局处理这个案件，所以尽量去北京做。外籍的收入有非常多的科目，很多时候很多东西从个税的角度是可以免税的，比如海外的社保。但是现实的问题是你在北京没有交个税，跟地税很难沟通。要准备充分好资料，税务局愿意去相信你提供的资料。跟朝阳国税合作比跟朝阳地税合作稍微好一些。关于代垫工资，在19号公告出来之前其实已经有相关的协议了，税务局内部也在看如何对已经在执行的合同开刀，你要注意自己的合同是否有大问题存在。现在比较多的问题是，从海外派过来的人都是公司的领导，谁来管理这些人？可以跟税务局说，公司通过董事会来行使权力。须准备一些董事会决议等。

Q2：北京海淀区对于外籍高管要求严格吗？如何应对？

A2：是比较严格。把资料准备好，跟税务局谈，拖时间会令税务局怀疑。税务局的政策一直在变，纳税人不能马上领会，要花一些时间。大的机关公司可以跟税务局这么解释，财务、税务和人，尤其HR，是分开的。如果谈得不顺利，作为企业，起码这是一个正常的诉求。

Q3：我们拿到完税证明后，外汇管理局出了30号文和40号文，代垫费用对外支付，上诉不得超过12个月，那么我的结果会有变化吗？

A3：银行和外管了解公司的特殊性，所以外管开了一个口子，比如在2013年，你把2008年到2010年的谈好之后依然可以汇出，但今年好像不行了，不过没有明文规定。

**问题三：判定构成常设机构，接收企业需要向派遣企业支付款项超出派遣企业代垫和工资薪金，我要向朝阳区税务局提供哪类资料去证明？国外很难提供个人的社保资料。税务局需要我公司内部出去的工资单、公司支付的凭证吗？**

A1：朝阳区确实会挑战这方面，你向税务局说明社保是根据当地的规定去执行的。税务局会看你的整个方案，要让税务局明白钱的来源和流向、是否缴纳个税，使其没有顾虑。提供文件还是概要，取决于资料的结构。如果你资料准备的不太完善，他可能让你提供工资单这类资料，目前北京还不会让你提供境外支付的凭证，但有些其他地方的税务局对此有要求。朝阳区是两步审批，税务局可能会接受你，但是很难保证每一个因素都满足要求。准备的资料须尽量完备，不要上交全部资料，避免税务局询问时答不上来的情况。

**问题四：我中国公司在国内承包了一个工程，为此向一家法国企业购买了一项设计和技术服务，服务发生地是中国，但是法国委托了一个跟它没有关系的中国企业来实施，超过183天，已经签好合同。这样是否构成常设机构？**

A1：你通过另外一个公司在境内经营，你总包、分包下来会有常设机构的风险，但你如果与中国实际的服务提供商、海外的公司分别签订合同，就有机会避免风险。

Q2：为法国公司做代扣代缴税，我分别签了两个合同，税局会分别判定吗？合同中，从法国购买技术服务不涉及跨境支付。我不一起做付汇。税务局判定时间的依据是工程类还是劳务？

A2：这不属于工程，如果它只做监理工作，会被判定为服务性常设机构，75号文件区分了工程性、服务性常设机构。对于你单独签订的设计合同，税务局很难相信，尤其是大的设计合同，他会去现场看。

**问题五：北京东城税务局判定常设机构如何计算天数？人员一个月来一天也视为一个月吗？**

A1：过去一天当一个月的政策已经废止了，现在有新的协定在，虽然税务局没有准发。比如，

你呆了一年，项目持续了一年——1月到12月，在这连续的12个月里看你有多少个连续的30天没有人在，就减去多少个月。注意，不同国家或地区的协定不同，如新加坡和香港已改成183天。东城比较坚持过去的政策，在其他区，你可以拿着未生效的协定跟税务局谈。

**问题六：判定常设机构，人员回到境外的这段时间可能长达若干个月，这段时间可扣除吗？**

A1：按天的算法，比如一个五年的项目，在五年内有任意12个月就构成183天，中间他是否离开没有意义。

**问题七：我国外母公司在我国直接从事销售，我境内有一个总公司，总公司只负责辅助的工作，比如联络客户、物流实施，那么总公司会构成常设机构吗？**

A1：子公司一般不构成母公司的代理人，但是，子公司为母公司服务，按独立企业独立性原则，你应该单独进行收费，否则，税务局就要看你从事的功能、风险，如果你承担了很大的功能，可能构成非独立代理人。

**问题八：我司是一个外国的高级芯片企业，在保税区的物流园区内，要对境内销售。我司首先委托代工厂进行加工，将加工后的成品运到新加坡的母公司，再运回境内，卖给境内客户。由于中国市场需求越发旺盛，所以准备把代工厂放在境内。为了减少货物的流转，母公司希望在保税区租一个仓库，可能在代工厂或者客户附近，加工完就运到仓库，再加价卖给境内客户。对此税务局一定会认为新加坡公司在中国构成了常设机构吗？**

A1：目前国际上存在将保税区的仓库认定为常设机构，实际中还没有对此认定为常设机构的案例，在保税区租一个仓库来做物流的处理是可以的。重要的是保税区的仓库的功能，如果在仓库里还重新分装打包，而新加坡的母公司仅仅履行了签合同和收款的功能，可能被判为常设机构。从整个链条看功能风险，然后才能判定是否构成常设机构。

Q2：物流方面，就仓库这块我们还没有实施，想委托物流企业全权代理，不直接派人到那里监督，这样对我们有利吗？

A2：即便你委托物流公司，还是要看功能风险，仓库承担太多功能风险于你是不利的。

Q3：非居民企业在境外租仓库，需要向中国税务局申报吗？

A3：国家税务总局令第19号对非居民企业承包工程提供劳务有合同备案的要求。

**问题九：关于核定征收，在实际操作过程中据实征收情况是什么，外资、成本都是在国外产生的，中国税务局需要这部分的发票吗？**

A1：对于十年的项目做据实核算是有意义的，按照《非居民汇算清缴管理办法》据实征收；单独的两年的项目，要归集所有的费用，还不如早点申报，据实核算没有意义。经营期在一年以上的非居民企业，按季申报，按年汇算清缴。

**问题十：一个境外供应商，在境内有些服务器，没有人，我们用了服务器上的服务，就服务器本身，可能被判定为常设机构吗？像我们现在用的应用商店，比如苹果应用商店，它从境外直接给我们充值，那么它在中国有没有纳税义务？**

A1：使用服务器上的数据有不同的渠道，比如通过境外服务器下载、登陆。在登陆的情况下，税务局要看对方给你提供的是什么。如果信息被重新归集整理以后形成了一个它独有的数据库，只有经过它的允许和交费后才可以登录和使用数据，对此须纳税。使用公开数据的话，税务局不会征税。还是要看你付的费的性质，实际对外支付时，费用项目归于两类：劳务费或特许权的性质。我们下一步要对具有版权的网络资源进行征税归集，比如书、电影等。



## 《企业并购重组中的所得税筹划》公司正在重组改制，涉及哪些相关税费？

背景：

券商做完尽职调整后，得出的结论是重新组建一个新的公司，然后将老公司的资产负债打包进入到新公司，现在老公司是高新技术企业涉及有房产、土地、设备、机械、存货、往来这些。

1、老公司这些资产，负债，往来，房产，土地，打包进新公司，会涉及到哪些税费呢？

2、另外有自然人股东占新公司股份的情况，但因自然人没有资金投入新公司，必须老公司要进行对自然人进行股利分配，那么自然人个人所得税，由于是高新技术企业，是不是有税收优惠，这个税收优惠是怎么样的？

3、老公司有一个国外子公司，听他们说，如果审计和评估基准日不是重组改制的日期也没关系啊！但我在想如果审计和评估在3月30日，而新公司成立在6月30日，那这期间3个月，帐面上很多数都会变，到时候纳入新公司又要经审计和评估的数作为基准，这个如何弄呢？

答1：

1、老公司打包进新公司

如果老公司先注销，再成立新公司，那么在注销的过程中，可能有下面涉税事项：

(1) 老公司需要就其清单所得缴纳所得税。

老公司的法人股东（居民企业），清算所得的财产中，扣除掉相当于未分配利润和盈余公积的应得部分后，剩余部分，法人股东要确认为投资收益，增加股东的所得税费用，境外股东（非居民企业）分得的财产，需要由老公司代扣代缴企业所得税

(2) 自然人股东，需要就分得的财产部分缴纳个人所得税。

如果是老公司不再承接业务，所有的新订单转由新公司执行，这样新、老公司并行，但老公司规模逐渐减小直至最后没有业务并清算，而新公司承接所有老公司的业务。那么推断你们应该是要把老公司原有的资产负债卖给新公司，这个过程没有特别的税务事项，举例说明：老公司把设备机械卖给新公司，按增值税法计算增值税，把存货卖给新公司，则视同销售，计算销项税，把房产土地卖给新公司，则计算土地增值税、营业税等等。

当然最后老公司到清算的时候，还是要按照上面说的，股东要根据最后的清算情况，计算缴纳所得税。

2、自然人股东取得的红利股利，要计算缴纳个人所得税。

高新技术企业所享受的所得税优惠，仅针对企业。这是两个纳税主体，两种所得税的问题，两者没有相互关系。

3、国外子公司纳入新公司，实际上是一个子公司从原股东名下转入新公司名下，长期股权投资初始确认的问题，视具体情况而定。

同一控制下按合并日账面价值确定长期股权投资，跟评估价值没有关系，非同一控制下则按评估价值确定长期股权投资，用你那个3月30日的评估价值。

答2：

国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告

国家税务总局公告2011年第51号 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行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。

本公告自2011年10月1日起执行。此前未作处理的，按照本公告的规定执行。

## 2014年的发票可否在2015年扣除



问：2014年的发票是否可以在2015年扣除？

答：《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》国家税务总局公告2012年第15号

六、关于以前年度发生应扣未扣支出的税务处理问题

根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。

企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。

亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出，或盈利企业经过追补确认后出现亏损的，应首先调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款，并按前款规定处理。

## 新企业所得税年度纳税申报表的特点

问：新企业所得税年度纳税申报表的特点？

答：新申报表采取以企业会计核算为基础，对税收与会计差异进行纳税调整，并计算企业应纳税款的方法，包括企业基础信息表、主表，以及收入费用明细表、纳税调整表、亏损弥补表、税收优惠表、境外所得抵免表、汇总纳税表等附表。主要特点有：

**一是结构更加科学合理。**新申报表围绕主表进行填报，主表数据大部分从附表生成或从财务报表直接取得。每张附表既独立体现现行的所得税政策，又与主表密切关联。总体上看，新申报表层级分明、内容完整、逻辑严密，更加科学合理。

**二是信息更为丰富完整。**新申报表中既有财务会计信息，又有税会差异情况，还包括税收优惠、境外所得等信息，能够较为全面反映企业的财务与税收情况，有利于纳税人加强财务核算、控制财务风险，也为税务机关开展所得税后续管理和风险管理、税收政策评估提供了基础信息。

**三是繁简适度、开放性。**新申报表虽有41张，但并非每个纳税人都需要填报全部申报表，而是纳税人根据自身的适用税收政策情况选择填报。同时，借鉴国际经验，对新申报表的每张报表进行了编号，有一定开放性，将来企业所得税政策发生调整，可以在不破坏申报表完整性的前提下，通过适当调整附表解决，减少因政策调整频繁调整申报表，从而给纳税人和基层税务机关带来不必要的负担。



# 安德信集团 2015年1月课程一览表

## 上海分公司

课题：2014年新企业所得税全方位风险排查  
纳税申报表41张表单填报思路与方法解析  
讲师：李老师  
时间：2015年1月13-14日（星期二、三）

## 广东分公司

课题：Excel 高效财务数据分析及财务管理应用  
讲师：袁老师  
时间：2015年1月22-23日（星期四、五）

## 湖南分公司

课题：企业薪酬设计与个人所得税处理技巧  
讲师：尹老师  
时间：2015年1月20-21日（星期二、三）

## 湖北分公司

课题：税务稽查风险防范与企业应对策略  
讲师：奚老师  
时间：2015年1月22-23日（星期四、五）

## 河南分公司

课题：新税政、新准则、新申报表下、  
所得税汇算清缴风险管控  
讲师：刘老师  
时间：2015年1月22-23日（星期四、五）



## 上海总公司

地址：上海市闵行区宜山路1728号  
美卡商务5楼  
电话：021-64967811  
传真：021-62211290

## 湖南分公司

地址：湖南省长沙市芙蓉中路二段395号  
都市阳光大厦13-D室  
电话：0731-88298088  
传真：0731-88936768

## 湖北分公司

地址：武汉市武昌区中北路1号  
楚天都市花园D栋22层C号  
电话：027-87738086  
传真：027-87738101

## 广州分公司

地址：广州市天河区中山大道棠东东路  
25号御景商业大厦108室  
电话：020-38337012  
传真：020-38337694

## 河南分公司

地址：河南省郑州市金水区经三路  
37号银丰商务A座816-818室  
电话：0371-60607718  
传真：0371-67260012

## 吉林分公司

地址：吉林省长春市朝阳区西安大路  
8号世纪鸿源二号官寓1505室  
电话：0431-81857641  
传真：0431-85802268