



中国税法智库

明税资讯 2012 年度合集

二零一三年四月

明税律师团队编撰



明税资讯 2012 年度合集

目录

No.01_2011 纳税年度中国反避税工作简报_20120329	3
No.02_山西非居民企业间接股权转让征税案件评析_20120412	5
No.03_2012 中国西部大开发企业所得税优惠政策解析_20120508	7
No.04_预约定价安排年度报告凸显转让定价管理“潜规则”_20120510	8
No.05_软件企业所得税优惠政策进一步明确_20120525	10
No.06_房地产行业或将形成反避税“风暴”_20120630	12
No.07_受益所有人判定规则在中国的最新发展_20120710	14
No.08_企业营业税改增值税应对指南（北京）_20120725	15
No.09_营业税改增值税试点扩围工作在北京等 8 省（市）正式启动_20120803.....	16
No.10_研发费用管理或成高新技术企业认定、复审最大障碍_20120823	18
No.11_营改增对律所的影响及律所的应对策略_20120828	19
No.12_北京进一步加强自然人股权转让个税征管力度_20120910	24
No.13_北京出台营改增财政扶持资金申请的相关规定_20121010	26
No.14_北京营改增试点纳税人申请增值税过渡优惠指南_20121022	27
No.15_企业重组—营改增给大企业打来的机遇和挑战_20121101	29
No.16_2013 年高新复审对知识产权要求发生重大变化_20121107	30
No.17_企业应谨慎准备关联申报与同期资料_20111115	32
No.18_研发人员统计口径影响企业享受高新税收优惠_20121120	35
No.19_“营改增”对研发活动进项税额抵扣的影响_20121210	37
No.20_律所查账征收来袭-税总下发查账征收模式下合伙人个人所得税新规_20121218	38

No.01_2011 纳税年度中国反避税工作简报_20120329

一、中国税务机关现行反避税工作模式

自 2009 年起, 国税总局经常会使用“三位一体”来描述由管理、服务与调查所组成的反避税工作。所谓管理环节的主要职责是审查关联申报表和同期资料。所谓服务环节主要负责预约定价安排和双边磋商。调查环节则涉及转让定价调查和为期 5 年的跟踪管理。

二、上年度 (2011) 反避税最新数据分析

统计数据显示, 2011 年全国反避税工作对税收增收贡献 239 亿元。其中, 管理环节增收 208 亿元, 服务环节增收 7 亿元, 调查环节增收 24 亿元。与 2010 年相比, 管理环节增长幅度较大, 服务环节略有下降, 调查环节整体变动幅度较小。(金额单位: 亿元人民币)

	2010 税收贡献	2011 税收贡献	增长比例数量
管理环节	71.68	208	190.18%
服务环节	7.96	7	-12.06%
调查环节	23.08	24	3.99%

同时, 向我国申请双边预约定价安排和转让定价相应调整双边磋商的企业已超过 120 家。2011 年, 我国与美国、日本、韩国等 7 个国家就 29 件案件进行了 10 次双边磋商, 双方达成一致案件 7 件, 正式签署 5 件, 通过双边磋商实现税收增收 7 亿元, 为跨国公司消除国际双重征税 32 亿元。

三、2012 特别纳税调整新规定出台背景解析

2009 年出台的《特别纳税调整实施办法 (试行)》(“国税发[2009]2 号文”) 为地方主管税务官员和纳税人提供了转让定价管理的全面指导原则。然而, 由于 2 号文的许多规定过于原则和宽泛, 在实际的征纳实践中, 常常出现各地执法和操作口径不一致的情况。有鉴于此, 税务总局自 09 年开始的历年反避税工作通报中, 一直强调要在全中国范围内推行规范化的反避税工作机制。

从 2012 年 3 月起, 国家税务总局陆续有两项新的反避税法规正式实施, 分别是《特别纳税调整重大案件会审工作规程 (试行)》(国税发[2012]16 号, 已颁布) 和《特别纳税调整内部工作规程 (试行)》。

从已颁布的《特别纳税调整重大案件会审工作规程 (试行)》内容来看, 新出台的工作规程对目前的征纳程序并不会带来太多实质性的变化, 更多的应是对一些原则性的规定进行解释性的补充, 并对一些不够清晰的概念或程序如 (资本弱化、一般反避税等) 进行操作上的规定。

四、《特别纳税调整重大案件会审工作规程 (试行)》要点说明

《特别纳税调整重大案件会审工作规程 (试行)》于 2012 年 3 月颁布, 就特别纳税调整重大案件的会审制度进行了必要的操作性说明和程序性补充。

1、“特别纳税调整重大案件”的标准

根据该规程, “特别纳税调整重大案件”主要有 3 类, 并有兜底性条款。

- (1) 企业注册资本在 1 亿元人民币以上, 且调查年度年均主营业务收入在 10 亿元人民币以上的案件;
- (2) 全国行业联查或集团联查的案件;
- (3) 其他由税务总局确定的案件。此外, 省税务机关认为案件复杂的, 可提请确认为特别纳税调整重大案件。

2、会审工作制度说明

会审工作是指各地税务机关对特别纳税调整重大案件根据《特别纳税调整实施办法（试行）》第四十二条或第四十三条的规定送达《特别纳税调查结论通知书》或《特别纳税调查初步调整通知书》之前，将审议后的不予调整意见或初步调整方案（以下统称调整方案）按照本通知规定，报请税务总局组织的案件会审小组进行的会同审议工作。

特别纳税调整重大案件会审实行一案一会审小组制度。具体案件的会审小组成员从会审人员库中产生。

3、会审人员库与会审小组

（1）会审人员库。税务总局负责会审人员库的建立和日常管理工作，确定入选会审人员库的资格条件，在省税务机关推荐的基础上审定会审人员库人选，并根据工作需要，适时调整会审人员库人选。

（2）会审小组。税务总局应根据具体案情的需要，从会审人员库中指定5名成员组成会审小组，负责会审工作；同时指定一名税务总局人员组织协调会审工作。

4、会审小组意见的使用

会审小组采取投票合意制，其形成的意见主要给予税务总局参考，根据会审小组合意程度不同，税务总局具有不同的处理原则：

（1）会审小组成员投票意见一致的，采纳会审小组意见，做出同意或不同意调整方案的决定；

（2）会审小组成员投票意见不一致的，在综合各方意见基础上，就是否同意调整方案做出决定。

五、2012 年度转让定价风险综合指标体系

根据公开的报道，2012 年度税务总局将对跨国公司利润水平的监控作为反避税工作重点，并依托金税工程，建立一个涵盖全国关联交易和同期资料企业的综合指标体系，分行业分地区监控跨

国公司利润水平。该综合指标体系的建立，将用于筛选避税嫌疑企业，为转让定价调查工作提供基础案源。

上述体系是基于国税总局历经数年开发出的“内部数据库”而建立的。国税总局的内部数据库还可作为“非公开信息资料”用于转让定价调查与调整比对这一综合指标体系的建立，将会使得税务机关“管理、服务和调查”三位一体的工作更为高效，预计将会有更多企业被选定为转让定价调查目标。

六、2012 年度税务机关将重点关注的领域

1、反避税管理从单纯的转让定价调查逐步扩散到其他领域

2012 年国税总局将进一步细化受控外国企业管理、一般反避税管理、避税港避税的具体操作程序和相应职责等内容。同时，各级税务机关通过强化关联申报审核、同期资料管理，为各行业/集团的转让定价调查与双边磋商奠定坚实基础。

2、转让定价调查依然会有“重点行业”

“分地区分行业”是国税总局进行转让定价调查的新策略。根据现有的公开信息判断，国税总局应已分析各个地区的行业分布情况，锁定各地区反避税收入来源的主要行业，并为各地税务机关指定了不同的反避税调查目标行业。据我们了解，不少地区的税务局已经根据国税总局的指示开始初步分析和信息收集。

国税总局积极地进行全国联查，即同时调查某一特定行业中的多家公司或同一集团位于不同区域的多家公司。这一措施带动了不同行业整体利润水平的提高。为了确保各个地区在联查中保持调查口径的一致性，国税总局在税务系统内部建立了一系列的规范制度。

中国外商投资企业大多是制造业企业，然而随着服务、贸易、商业和金融服务业等第三产业的发展，这些行业将成为国税总局未来的拓展方向。这一趋势在中国税务报的报道中也有所提及，据其所述，近期国税总局的目标行业包括了零售业、房地产业和航运业。

3、关注的关联交易类型不断扩围

在以往的反避税工作中，中国税务机关主要关注有形资产的购销交易。随着世界经济形势的变化和中国经济转型，税局关注的交易类型也势必将呈现多样化趋势。目前来说，除却传统的制造、加工业外，在近几年的反避税工作中，新的关联交易类型如无形资产转让、股权转让和融资交易也日渐成为国税总局反避税工作的拓展目标。

七、2012 年度中国反避税工作的变化趋势

1、转让定价方法呈现出多样性和合理化趋势

《特别纳税调整实施办法（试行）》规定了可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法和利润分割法等。而在实务中，由于交易类型的不同，其实际适用的方法也会有一定的调整或变形。例如收益法、成本法和市场法等，对无形资产和股权等资产价值进行评估。按照公开的信息显示，2011 年度税务机关在收益法的研究和推广方面取得了一定的进展，这些发展同时促进了对无形资产交易的反避税工作。

2、要求企业自行调整成为工作趋势

在管理、服务和调查“三位一体”的反避税工作体系中，税务总局明确要求一改以往以调查为主导，强调以事先预防为工作重点。这一转变的直接原因是为了减轻税务机关和纳税人双方就转让定价调查所投入的资源。简言之，税务机关更倾向于建议企业自行调整，而不是展开正式的转让定价调查。

需要强调的是，自行调整对于企业而言并不一定是最优化的选择。

其一，自行调整通常无法通过转让定价相应调整或其他救济手段来消除同一笔收入被双重课税而给集团带来的消极影响。

其二，即使纳税人已进行自行调整，并不能否决税务机关日后对其开展正式的转让定价调查的权力。

因此，我们建议企业应审慎考虑是否进行转让定价自行调整。

结论

综上所述，中国税务机关反避税工作在延续 2011 年工作思路的前提下，提出了新的变化和要求。作为合规义务履行

No.02_山西非居民企业间接股权转让征税案件评析_20120412

一、案件背景

2012 年 4 月 6 日，《中国税务报》刊登了《全国最大单笔非居民间接股权转让所得税入库》的报道（“山西案件”）。根据该报道，山西晋城市国税局就某境外非居民企业间接转让山西能源公司股份的行为，征收了约 4.3 亿元的所得税税款。这是自国家税务总局在 2009 年 12 月下发国税函[2009]698 号文以来，税务局征收的单笔最大非居民间接股权转让所得税。

报道称，为了准确确定股权转让收入、成本扣除，如何加收滞纳金、罚款，以及如何用外汇缴纳税款等问题，晋城市国税局认真查阅了相关资料，多次深入山西能源公司了解股权转让有关情况，掌握股东变化信息，同时向股权转让双方发出税务事项告知书，要求其依法提供相关资料。

2011 年 7 月，在受让方代表进驻山西能源公司后，晋城市国税局在第一时间对其开展政策宣传，让其了解相关的协税义务和法律责任，并要求加强与股权转让方的沟通联系。在与转让方数次沟通、谈判未果的情况下，晋城市国税局与受让方积极协商，做好从未支付转让款中扣缴税款的准备工作。在多方努力下，境外非居民企业终于认可了税务机关对股权转让的收入、成本确定方法，同意依法缴纳税款。

二、明德评论

国税函[2009]698 号文明确了中国税务机关对非居民企业间接转让中国境内公司股权的行为拥有管辖权, 非居民企业在特定条件下需要履行交易披露义务和纳税义务。

自国税函[2009]698 号文下发以来, 全国征收的非居民企业间接转让股权企业所得税连年攀升, 单笔最大数额也连创新高。2010 年最大单笔间接股权转让股权非居民企业所得税数额万为 1.73 亿, 2011 年为 3.06 亿。这表明, 非居民企业所得税的管理一直是税务机关纳税管理的重点之一。

从《中国税务报》对山西案件的公开报道分析, 我们认为如下两个问题值得引起间接股权转让交易双方的关注和重视:

(一) 转让方的纳税义务发生时间

国税函[2009]698 号文规定的非居民企业间接转让中国境内公司股权的纳税义务的存在, 是以税务机关对该股权转让经济行为的重新定性、否定被用作避税安排的中间控股公司的存在为前提。而税务机关重新定性的依据, 是基于转让方履行交易披露义务时所提供的交易文件和信息, 或转让方未履行交易披露义务时税务机关从其他渠道获取的交易文件和信息。因此, 理论上, 转让方的纳税义务应在税务机关对转让方的转让行为作出征税定性并出具缴税通知时才开始。交易披露义务的发生, 并不意味着纳税义务的发生。

按此逻辑, 如果转让方未履行交易披露义务而税务机关也未知悉转让方的股权转让行为, 则转让方基于国税函[2009]698 号文所产生的纳税义务可能无限期向后递延。同时, 如转让方未履行交易披露义务, 可能仅被处以少量的罚款 (通常不超过 1 万元人民币)。这显然不利于国税函[2009]698 号文的执行和税款的征收。

(二) 非居民间接转让股权是否应加收滞纳金

《中国税务报》在山西案件的报道中载明, 晋城市国税局曾多次深入了解情况, 以确定如何加收滞纳金和罚款。但有关非居民企业间接股权转让的征税案件报道中 (包括山西案件), 并未提及税务机关是否曾对转让方加收任何的滞纳金。

从非居民间接转让股权行为的性质分析来看, 该行为属于一般反避税项下的常见方式之一, 故其应属于"特别纳税调整"的规制范畴, 即应当遵从《企业所得税法》及其《实施条例》、《特别纳税调整实施办法 (试行)》中的有关"特别纳税调整"的规定。整部《办法》中法律责任事项并不直接涉及滞纳金, 而主要规定了加收利息及罚息等责任方式, 即: "税务机关根据所得税法及其实施条例的规定, 对企业做出特别纳税调整的, 应对 2008 年 1 月 1 日以后发生交易补征的企业所得税税款, 按日加收利息。" 因此有理由认为, 非居民间接转让股权本身并不直接涉及滞纳金事项。当然, 如转让方在税务机关下缴款通知后逾期缴纳的, 依然会涉及滞纳金。

此外, 尽管公开的报道中, 未曾有提及税务机关对间接转让中国境内公司股权的非居民企业转让方加收滞纳金, 我们了解在一些案件中主管税务机关的确将加收滞纳金作为谈判的筹码, 督促非居民转让方缴纳税款。

(三) 受让方是否有法定的扣缴义务

山西案件的报道中称, 晋城市国税局曾向受让方宣传受让方的协税义务和法律责任, 并与受让方协商, 要求受让方做好从未支付款项中扣缴税款的准备。

对于非居民间接转让中国境内公司股权时, 受让方是否负有法定的扣缴义务, 一直以来都存在不同的看法。

大多数税务专业人士认为, 非居民企业间接转让中国境内公司股权的案件中, 如果受让方也属于非居民, 则属于"扣缴义务人无法履行扣缴义务"的情形。根据《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》(国税发[2009]3 号) 的规定, 转让方应自行或委托代理人向被转让股权的境内企业所在地税务机关申报纳税。同时, 国税发[2009]3 号文规定了被转让股权的境内企业"应协助税务机关向非居民企业征缴税款", 并没有

规定受让方的协税义务。

但实务中，一些税务官员援引国税发[2009]3 号文第 3 条的规定，认为即使受让方也是非居民，也负有法定的扣缴义务。国税发[2009]3 号文第 3 条规定："对非居民企业取得来源于中国境内的股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得以及其他所得应当缴纳的企业所得税，实行源泉扣缴，以依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人"。如受让方有扣缴义务而未履行，则可能被征收 50% 以上 3 倍以下的罚款。

从山西案件来看，晋城市国税局的官员似乎认为受让方负有代扣代缴税款的义务。但从报道中，我们并未知晓该案件最终是由受让方以代扣代缴的方式缴纳，还是由转让方自行缴纳。

鉴于受让方可能面临的上述潜在风险，受让方应考虑在交易文件中对转让方相应的交易披露义务和纳税义务做出明确约定，并规定受让方不履行该义务时相应的法律责任，以缓解潜在的税务风险。

No.03_2012 中国西部大开发企业所得税优惠政策解析_20120508

——解读国家税务总局 2012 年第 12 号公告

国家税务总局 2012 年 4 月 6 日发布 2012 年第 12 号公告（以下简称“12 号公告”），对财税[2011]58 号文件中规定的实施西部大开发战略有关企业所得税优惠的若干执行问题进行了明确。明德税务对 12 号公告的解析如下：

1. 西部地区哪些企业能够享受 15% 企业所得税优惠税率？

自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，同时满足下列条件的西部企业，经申请，并由主管税务机关审核确认后，可减按 15% 税率缴纳企业所得税：

- 以《西部地区鼓励类产业目录》（以下简称“《目录》”）中规定的产业项目为主营业务；
- 其当年度主营业务收入占企业收入总额 70% 以上。

需要强调的是，鉴于《目录》目前尚未出台，12 号公告规定，现阶段企业符合下列目录范围的，经税务机关确认后，其企业所得税可按照 15% 税率缴纳：

- 《产业结构调整指导目录（2005 年版）》
- 《产业结构调整指导目录（2011 年版）》
- 《外商投资产业指导目录（2007 年修订）》以及
- 《中西部地区优势产业目录（2008 年修订）》

待《目录》公布后，已按 15% 税率进行企业所得税汇算清缴的企业，若不符合问题一中所列示的条件，可在履行相关程序后，按税法规定的适用税率重新计算申报。此处存在一个未明确的疑问：即如果重新申报，对于首次申报时少缴的税款，是否需要承担相应的滞纳金？

2. 上述享受 15% 优惠税率的西部企业是否可同时享受其他企业所得税优惠政策？

12 号公告根据财税[2009]69 号文件中的规定指出，企业既符合西部大开发 15% 优惠税率条件，又符合《企业所得税法》及其实施条例和国务院规定的各项税收优惠条件的，可以同时享受。在减免税期内，符合条件的企业可以按照 15% 的税率计算减半征税。

3. 企业享受 15% 的企业所得税优惠税率的审批程序

(1) 预缴时

企业主营业务属于《西部地区鼓励类产业目录》范围的，经主管税务机关确认，可按照 15% 税率预缴企业所得税。

(2) 汇算清缴时

企业在企业所得税年度汇算清缴时，应对其当年主营业务收入占企业总收入的比例进行核算，并履行以下手续：

- 当年主营业务收入达到企业收入总额的 70% 以上，在汇算清缴前向主管税务机关提出书面申请并附送相关资料，主管税务机关审核确认后，按照 15% 的税率计算申报并进行汇算清缴。如对企业主营业务是否属于《目录》难以界定的，税务机关应要求企业提供省级（含副省级）政府有关行政主管部门或其授权的下一级行政主管部门出具的证明文件。
- 当年主营业务收入没有达到企业收入总额的 70% 以上，按照税法规定的税率计算申报并进行汇算清缴。

4. 原西部大开发政策中“两免三减半”的相关过渡安排

根据原国税发[2002]47 号文件（以下简称“47 号文件”）的规定，经过税务机关的审核批准，符合条件的西部地区新办内外资交通、电力、水利、邮政、广播电视五类企业可以享受自生产经营之日或获利年度起，“两免三减半”的企业所得税优惠。

凡符合原西部大开发税收优惠规定条件，但由于尚未取得收入或尚未进入获利年度等原因的上述五类内外资企业，2010 年 12 月 31 日前尚未按照 47 号文件的规定完成税务机关确认手续的，可以按照 12 号公告的规定，履行相关手续后继续享受原税收优惠。

5. 在西部地区内外分别设有机构的企业如何享受 15% 的优惠税率？

公司总机构所在地	适用 15% 优惠的主体	主营业务和 70% 比例	审核备案的税务机关
西部大开发优惠地区内	设在优惠地区的总机构和分支机构的所得，不含优惠地区外设立的二级分支机构在优惠地区内设立的三级以下分支机构	• 区内总机构和分支机构的主营业务是否符合《目录》要求？ • 区内总机构和分支机构主营业务收入占其收入总额的比重是否超过 70%？	总机构主管税务机关
西部大开发优惠地区外	在优惠地区内设立的分支机构的所得，不含仅在优惠地区内设立的三级以下分支机构	• 区内分支机构的主营业务是否符合《目录》要求？ • 区内分支机构主营业务收入占其收入总额的比重是否超过 70%？	分支机构主管税务机关，同时，分支机构主管税务机关需将该分支机构享受西部大开发税收优惠情况及时函告总机构所在地主管税务机关

No.04_预约定价安排年度报告凸显转让定价管理“潜规则”_20120510

2012 年 4 月 12 日，中国国家税务总局以中英文形式对外发布《中国预约定价安排年度报告（2010）》（“报告”），这是中国自 2010 年 12 月 30 日发布 2009 年度报告后第二次公开发布预约定价安排（APA）年度

报告。该报告介绍了中国预约定价安排制度、执行程序和实践发展情况，覆盖了 2005 年—2010 年间预约定价安排谈签的统计数据和分析。

作为中国转让定价与反避税管理中为数不多的公开报告，《预约定价安排年度报告》中的多项内容描述，体现了中国转让定价管理的部分“潜规则”。

1、转让定价/预约定价管理程序严格

由于预约定价安排是一项耗时耗力的工作，如 2010 年报告显示中国单边 APA 在 2 年内完成，其中在 1 年内完成的达 53%；1—2 年内完成的的比例为 47%。双边 APA 的完成时间通常比单边要长，在 1 年内完成的的比例为 56%；1—2 年以及 2—3 年完成的的比例均为 19%；3 年以上完成的的比例为 6%。以上数据显示出中国的转让定价/预约定价管理非常谨慎，整体程序控制较为严格。

2、预约定价安排或称为过往年度评估和调整的依据

企业申请当年或以前年度的关联交易与预约定价安排适用年度的关联交易相同或类似的，经企业申请，税务机关批准，可将预约定价安排确定的定价原则和计算方法适用于申请当年或以前年度关联交易的评估和调整，该追溯调整期最长可达 10 年。

3、双边 APA 仍然为重点

目前处于受理前期及受理 APA 阶段的单边 APA 为 35 例，而双边 APA 达到 55 例，其中双边 APA 的比例超过全部处于前期阶段 APA 的 60%以上，而且在该报告中的第一部分也特别强调双边预约定价安排还特别具备促进各国税务主管当局之间的交流与合作且使企业可以在两个（双边预约定价安排）或两个以上（多边预约定价安排）国家避免被转让定价调整的风险并有效避免国际重复征税的优势。因此，我们可以推测国家税务总局比较愿意接受双边 APA 安排申请。

4、预约定价在地域上呈现由近及远

2005-2010 年中国的双边 APA 安排主要集中在亚洲地区，占全部双边 APA 的 75%，我们根据公开资料了解，与我国达成双边 APA 的亚洲国家主要是日本、韩国和新加坡等国家；欧洲地区为 19%，与我国达成双边 APA 的欧洲国家是丹麦；而北美洲仅为 6%，与我国达成双边 APA 的北美洲国家是美国。而其他区域或国家则还没有达成一例双边 APA。所以，从双边 APA 安排的区域或国家来看，国家税务总局可能希望多接受一些其他区域或国家的双边 APA 安排申请。

5、四分位法“阉割”成为“二分位”

首先，国家税务总局明确倾向将会对申请资料准备充分、积极配合税务机关工作、提出的预约定价安排方案合理（四分位区间合理且中位值较高的）、已经被税务机关进行过转让定价调查调整的纳税人优先考虑其 APA 申请。

其次，报告提出：如果企业的预约定价安排采用四分位区间，而在预约定价安排执行期间企业的实际利润水平多停留在中位值以下，税务机关将可能不再接受企业的预约定价续签申请。

以上信息表明，税务总局明显更倾向于接受中位值以上的数据才符合企业转让定价/关联交易中的“合理数值范围”。

6、转让定价方法使用存在明显偏好

交易净利润法是报告中披露出的最常用的方法，使用 42 次，占全部方法的 64%，主要采用的利润率指标是营业利润率（23 次）和成本加成率（19 次）。近年来中国税务部门广泛运用公开数据库，使交易净利

润法成为预约定价谈签中使用频率最高的方法。另外，交易净利润法也经常用于确定剩余利润分割法下的常规利润。

其次较常使用的转让定价方法是成本加成法（16 次）。可比非受控价格法、利润分割法和其他方法较少使用，分别采用 4 次、2 次和 2 次。由于可比非受控价格法在使用过程中对产品和交易的可比性要求非常高，再销售价格法和利润分割法要求企业提供充足的交易及价格信息，导致这些方法在实际工作中被较少运用。

与此同时，报告提出，中国税务机关希望申请 APA 的企业能够更好地配合税务人员的审核工作，提供充足的交易及价格信息，促进再销售价格法和利润分割法等转让定价方法的更多运用。

No.05_软件企业所得税优惠政策进一步明确_20120525

财政部、国家税务总局于 2012 年 4 月 20 日联合发布了《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 号文件，以下简称“27 号文”）。27 号文对国务院 2011 年发布的《关于印发进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展若干政策的通知》（国发[2011]4 号文件，以下简称“4 号通知”）中有关软件和集成电路产业的企业所得税优惠进行了细化，明确了部分操作的问题。与以往众多税收文件相同，27 号文件也追溯自 2011 年 1 月 1 日起执行。

现就其中的软件企业所得税优惠部分，作如下的解读说明。

一、软件企业所得税优惠政策

根据 27 号文件的规定，符合条件的软件企业可以享受的企业所得税优惠主要包括：“两免三减半”的定期减免、优惠税率、职工培训费用扣除、外购软件折旧摊销奖励以及软件企业增值税退税的处理。上述企业依照 27 号文件的规定可以享受的企业所得税优惠政策与企业所得税其他相同方式优惠政策存在交叉的，由企业选择一项最优惠政策执行，不叠加享受。

1、“两免三减半”及优惠税率

企业类型	优惠政策
新办符合条件软件企业	两免三减半
国家规划布局内的重点软件企业	如当年未享受免税优惠，减按 10% 的税率征收企业所得税

(1) “新办企业”的标准

根据《关于享受企业所得税优惠政策的新办企业认定标准的通知》（财税[2006]1 号文件）第一条规定，结合 27 号文的最新要求，能享受软件企业所得税定期减税或免税的新办企业标准如下：

- 按照国家法律、法规以及有关规定在工商行政主管部门办理设立登记，新注册成立的企业；
- 新办企业的权益性出资人（股东或其他权益投资方）实际出资中固定资产、无形资产等非货币性资产的累计出资额占新办企业注册资金的比例一般不得超过 25%；
- 根据 27 号文的要求，“新办”的时间要求为 2011 年 1 月 1 日后。

(2) “两免三减半” 的说明

根据 27 号文的规定，两免三减半指的是符合条件的企业自获利年度起（2017 年 12 月 31 日前），第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按 25% 的法定税率减半征收企业所得税。

与此同时，27 号文还规定了企业获利年度、获得资质时间与定期减免税开始期的关系：

- 如果企业在获利年度次年的企业所得税汇算清缴之前取得相关认定资质，该企业可从获利年度起享受相应的定期减免税优惠；
- 如果在获利年度次年的企业所得税汇算清缴之后取得相关认定资质，该企业应在取得相关认定资质起，就其从获利年度起计算的优惠期的剩余年限享受相应的定期减免优惠。

举例说明如下：如企业 2012 年为第一个获利年度，则其取得软件企业资质的时间和定期减免的关系如下：

企业取得软件 企业资质认定 的时间	企业所得税适用税率				
	2012	2013	2014	2015	2016
1. 2013 年 5 月 31 日之前	免	免	12.5%	12.5%	12.5%
2. 2013 年 6 月	25%	免	12.5%	12.5%	12.5%

2、职工培训费用扣除

27 号文明确，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计算应纳税所得额时扣除。

根据国税函[2009]202 号文件的规定，上述企业的职工培训费用的企业所得税处理如下：

- (1) 如职工教育经费中的职工培训费无法准确划分，则按照企业所得税法的一般规定，职工教育经费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。
- (2) 如职工培训费可以准确划分，则职工培训费可以全额扣除。职工教育经费中除却职工培训费的部分，不超过工资薪金总额 2.5% 的准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

3、外购软件折旧摊销奖励与不征税收入

- (1) 符合条件的外购软件，其折旧或摊销年限可以适当缩短，最短可为 2 年（含）。
- (2) 符合条件的软件企业按照《关于软件产品增值税政策的通知》（财税[2011]100 号）的规定取得的即征即退增值税款，由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独进行核算，可以作为不征税收入。

二、软件企业认定标准

27 号文对能够享受上述的企业所得税优惠的软件企业的资质进行了原则性地规定。文件指出，发展改革委、工业和信息化部、财政部和国家税务总局等部门将新另行制定《软件企业认定管理办法》、《国家规划布局内重点软件企业和集成电路设计企业认定管理办法》等文件。

与国发[2000]18 号文件下的软件企业认定管理办法相比，27 号文对符合条件的企业认定标准进行了更为科学和严格的规定：

- 2011 年 1 月 1 日后依法在中国境内成立法人企业；
- 签订劳动合同关系且具有大学专科以上学历的职工人数占企业当年月平均职工总人数的比例不低于 40%，其中研究开发人员占企业当年月平均职工总数的比例不低于 20%；
- 拥有核心关键技术，并以此为基础开展经营活动，且当年度的研究开发费用总额占企业销售（营业）收入总额的比例不低于 6%；其中，企业在中国境内发生的研究开发费用金额占研究开发费用总额的比例不低于 60%；
- 软件企业的软件产品销售收入（营业）收入占企业收入总额的比例一般不低于 50%（嵌入式软件产品销售收入（营业）收入占企业收入总额的比例不低于 40%），其中软件产品自主开发销售收入（营业）收入占企业收入总额的比例一般不低于 40%（嵌入式软件产品销售收入（营业）收入占企业收入总额的比例不低于 30%）；
- 主营业务拥有自主知识产权，其中软件产品拥有省级软件产业主管部门认可的软件检测机构出具的检测证明材料和软件产业主管部门颁发的《软件产品登记证书》；
- 具有保证设计产品质量的手段和能力，并建立符合软件工程要求的质量管理体系并提供有效运行的过程文档记录；
- 具有与软件开发相适应的生产经营场所、软硬件设施等开发环境（如 EDA 工具、合法的开发工具等），以及与所提供技术相关的技术支撑环境；

此处需要强调的是，不同于《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发火〔2008〕362 号）中新研发费用归集口径，27 号文直接援引了《企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）》（国税发〔2008〕116 号）的规定，确保了相关工作的延续性，避免了因口径差异导致的潜在税务风险。

三、过渡期政策

财政部和国家税务总局曾出台财税〔2008〕1 号文件（以下简称“1 号文件”），对新企业所得税法下鼓励软件产业和集成电路产业发展的优惠政策进行了规定。该文件中的某些条款已自 2011 年 1 月 1 日期失效。27 号文明确在 2010 年 12 月 31 日前，经认定可享受 1 号文件中的定期减免税优惠的企业，可继续享受到期满为止。

四、明德建议

27 号文对可以享受相关优惠的软件企业设置了较以往更为严格的规定。从 2008 年度高新技术企业认定的新标准变化来看，以后软件企业资质的获取过程将需要更多的准备。

有鉴于此，尽管《软件企业认定管理办法》尚未公布，我们仍建议企业尽早参照 27 号文中所列示的标准，对企业各项条件进行评估，以确认是否可以继续享受相关企业所得税优惠。同时，企业应对相关认定管理办法的出台予以关注，尽早开始准备相关申请材料，确保在最快的时间内获取相关资质认定，充分利用 4 号通知和 27 号文给予的企业所得税税收优惠。

No.06_房地产行业或将形成反避税“风暴”_20120630

近日，陕西省国税局借助综合征管系统等多个信息管理系统数据共享的优势，积极寻找关联企业信息，扎实开展动态监管，将反避税调查领域由制造业向房地产领域拓展。目前，该局已完成对 2 户房地产企业的反避

税立案。

一直以来，房地产行业由于其资金规模大、涉及税种繁多、违规现象复杂等原因而成为国家税务总局税收专项检查、稽查的重点行业。而随着反避税经验的积累和技术手段的成熟，房地产行业在反避税领域也成为了关注重点。2012 年国家税务总局的全年反避税工作安排中，明确了继续对房地产业开展行业分析和全国联查并提出将相关调查从企业所得税进一步拓展到了土地增值税、营业税等多项税收。

一、房地产行业成为反避税关注重点的原因

1、房地产行业产业链较长、功能较多

近年来，中国的房地产行业蓬勃发展。在这一过程中，大型房地产集团分工日趋细化，产业链建设较为齐全，集团内往往按照房地产行业产业链分设房地产开发公司、建筑安装工程公司、设计公司、园林公司、物业管理公司、经纪销售公司等。这些公司在集团内分别承担着不同的功能与风险。

2、关联交易种类繁多

由于近乎全产业链经营，集团公司之间的关联交易也趋于多样化，四种关联交易类型均有大量涉及：有形资产的购销，如一般涉及建筑物料采购，房屋销售等；无形资产如专有技术、商标等的使用等；劳务交易如设计、广告、咨询等服务；而关联方融资更是房地产行业的常态等。对于房地产集团来说，进行关联交易可将利润在盈亏公司之间重新分配，达到提高集团税收效率的目的。

由于上述原因，税务机关逐渐关注房地产企业是否通过这些关联交易安排来规避企业所得税以及土地增值税、营业税等。

二、税务机关或关注的关联交易要点

1、关联借款

房地产项目开发周期较长，资金需求较大，关联方之间的借款/融资交易较为普遍。例如，集团总部向盈利的项目公司提供资金拆借，虽然需要缴纳营业税及附加税费，但项目公司可以在税前扣除利息费用，上述流转税负远低于 25% 的企业所得税税率，从而降低集团的整体税负。因此，关联借款成为税务机关在检查房地产企业关联交易的要点之一。

2、商标等无形资产特许权使用费问题

从近年发生的多件房地产涉税案件来看，房地产企业所发生的跨境关联交易中，因使用商标等而向境外支付特许权使用费的方式非常常见。在向境外关联方支付商标特许权使用费时，中国税务机关会较为关注：

- (1) 相关商标、品牌等无形资产与境内公司经营是否相关或必要；
- (2) 特许权使用费占销售额比例（此为常见的定价方法）是否适当。

3、土地增值税中的扣除项目

根据现行的土地增值税计算制度，扣除项目金额会直接影响其土地增值税金额。因此，对房地产企业来说，发生的诸如路网贯通、管道铺设、绿化养护等房地产开发成本支出越多，其扣除项目则越大，所开发的房产在出售/转让时的增值率越低，则企业适用的土地增值税税率也会越低，从而最终会减少其缴纳的土地增值税额。而关联企业由于其价格的可控制性，给了房地产开发企业操作空间，可以通过提高支付给关联公司安装工程费、设计费等途径来增加扣除项目的金额，从而达到降低增值额，并最终少缴土地增值

税的目的。由此，税务机关会对企业因关联交易而发生的房地产开发成本及开发费用项目进行重点审阅。

三、现阶段应对措施

截止 2012 年 7 月 1 日，陕西、深圳、厦门、成都等多地税务机关纷纷加强对房地产企业的反避税监管和调查工作。房地产行业的反避税调查风暴正在形成。

在此背景下，对存在大量关联交易的房地产企业，我们建议企业应积极开展自查，审查集团内的各项关联交易以及所采用的定价政策，评估关联交易是否存在被反避税调查调整的风险，必要时调整关联交易模式和定价政策。此外，房地产企业在进行税务规划时，应在遵从独立交易原则前提下进行方案的实施，以降低反避税调查的风险。

No.07_受益所有人判定规则在中国的最新发展_ 20120710

根据中国与其他国家或地区（包括香港和澳门）签订的避免双重征税协定或安排（以下简称“税收协定”），非居民企业只有被认定为“受益所有人”时，才能享受股息、利息和特许权使用费等条款规定的税收协定低税率优惠。

2009 年 10 月，国家税务总局发布国税函[2009]601 号文件（以下简称 601 号文）就对外签订的税收协定中如何认定申请人受益所有人的身份进行明确。601 号文强调非居民企业“受益所有人”身份的判定应遵循“实质重于形式”的原则，并列举了 7 项不利于受益所有人身份认定的消极因素。该规定总体上与 OECD 有关“受益所有人”认定原则一致。但由于 601 号文的规定过于原则，导致实践中税务机关的理解和执行尺度不一，给非居民纳税人申请税收协定待遇带来很多的不确定性。比如，实践中甚至有同一非居民纳税人就同样的股息所得申请“受益所有人”身份判定时，被一个税务机关肯定，但同时被另一个税务机关否定的案例。

为应对 601 号文执行过程中出现的问题，2012 年 6 月 29 日，国家税务总局发布了《关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》（国家税务总局 2012 年 30 号公告），以便为“受益所有人”的认定提供更多的指引和确定性。下面我们概述了 30 号公告的主要内容，并分享我们对相关问题的观点。

1. 30 号公告的主要内容

(a) 受益所有人的判定采取更为严格的标准

30 号公告强调税务机关在认定非居民企业是否符合“受益所有人”时，应对 601 号文所列的各项因素进行综合分析和判断，不能仅因某项不利因素的存在，或者“逃避或减少税收、转移或累积利润等目的”的不存在，而做出否定或肯定的认定。

同时，30 号公告列举了税务机关在对各项因素进行审查和分析时，可能要求纳税人提供的证明材料，包括公司章程、公司财务报表、董事会会议记录、董事会决议、职能及有关情况分析、法律合同，有关资产权属证明文件以及代理合同或指定收款合同等。

(b) 设定安全港，简化股息所得受益所有人判定的标准

为简化股息所得“受益所有人”的判定，30 号公告规定了具有严格适用条件的“安全港”规则。根据该“安全港”规则，申请享受协定待遇的非居民纳税人从中国取得的股息所得，如果其为在缔约对方上市的公司，或者其被同样为缔约对方居民且在缔约对方上市的公司 100%直接或间接拥有（不含通过不属于中国居民或缔约对方居民的第三方国家或地区居民企业间接持有股份的情形），且该股息是来自上市公司所持

有的股份的所得，可直接认定申请人的受益所有人身份。

(c) 合伙、信托等形式的非居民纳税人或将受益于 30 号公告的“代理人”规则

30 号公告规定，申请人通过代理人或指定收款人等（以下统称代理人）代为收取所得的，无论代理人是否属于缔约对方居民，都不应据此影响对申请人受益所有人身份的认定，但代理人应向税务机关声明其本身不具有受益所有人身份。如果税务机关通过信息交换可以认定代理人的受益所有人身份的，税务机关可改变此前的审批结果，向原受益所有人补征税款，并按照有关规定加收滞纳金。

这对于采用合伙、信托等特殊形式的非居民企业来说可能是一个重大利好。在税收协定的适用上，合伙企业、信托公司等通常被视为独立的“人”，即“非居民纳税人”。在之前的税务实践中，非居民合伙企业背后的合伙人作为真正的“受益所有人”并不能替代非居民合伙企业申请享受税收协定待遇。30 号公告的“代理人”规则，或将给采用合伙、信托、以及合格境外机构投资者（QFII）等特殊设立形式的实际受益所有人或投资者以自己的名义（而非以合伙企业的名义）申请税收协定的优惠待遇开启方便之门。

但遗憾的是，30 号公告并没有对何谓“代理人”或“指定收款人”进行定义。对于该规定是否将会给非居民的合伙企业或信托机构的某些投资者以自己的名义申请税收协定带来真正的利好仍然有待观察。

(d) 税务管理

30 号公告规定，如果有权审批的税务机关拟以申请人不符合受益所有人身份为由，做出拒绝其协定待遇申请的决定，应报经省级税务机关批准后方可执行，省级税务机关应将相关处理结果同时报税务总局(国际税务司)备案。

此外，同一纳税人就类似情形需要向不同税务机关申请认定受益所有人身份并享受税收协定待遇的，可向相关税务机关说明情况，相关税务机关应在相互协商一致后做出处理决定；相关税务机关不能协调一致的，应层报其共同的上级税务机关处理，并说明协商情况。

上述两点都是国家税务总局为增强税法适用的一致性所做出的努力。

2. 明德观点

总体而言，我们认为 30 号公告的内容表明，中国的税务机关对于非居民企业享受税收协定待遇将采用更为严格的审核要求。因此，非居民纳税人在申请税收协定待遇时需要准备并提供更为详细的公司文件按来证明其具有“受益所有人”的身份。这需要纳税人从健全自己的内部控制流程入手，在公司设立之初就能准备并妥善保管相关的资料以应对将来税务机关可能的资料审核。

“安全港”规则的规定，对于符合“安全港”条件的纳税人来说无疑是个利好。但需要注意的是，30 号公告规定该文自公告公布之日(2012 年 6 月 29 日)起实施，并未明确对于截止到 2012 年 6 月 29 日尚未进行申请或申请尚未正式批复的情况如何处理，以及是否可以追溯适用。因此，纳税人应积极和主管税务进行沟通，争取有利于纳税人的解释和适用。

30 号公告最引人注目的部分是有关“代理人”规则的规定。“代理人”规则如何适用，将对大量尚未将利润汇出境外的合格境外机构投资者的税负产生重大影响。同样，对于很多在中国进行投资的境外风险投资基金（VC）或境外私募股权基金（PE）来说，“代理人”规则也将直接影响其背后的合伙人或投资人的最终收益。明德税务将密切关注与此有关的最新法规和实务操作，并分享我们的观点。

No.08_企业营业税改增值税应对指南（北京）_ 20120725

2012 年 7 月 25 日国务院宣布，目前在上海实施的增值税试点将加速扩大试点范围。国务院决定，自 2012 年 8 月 1 日至 2012 年年底期间陆续在北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东、厦门和深

圳十个省市开始增值税试点改革。北京地区相关准备工作已经进入冲刺阶段，我们预计近期有关部门会发布相关的试点政策。为此，我们建议企业应从如下几点（几个阶段）入手，切实做好营业税改增值税的企业过渡工作，在积极履行合规性义务的同时，争取最优化自身的涉税利益：

1、制定工作计划表、成立专门团队

企业可考虑制定相应的工作计划表，细化在相应期间内应当完成的工作内容与时间节点。工作计划可分为如下几个阶段：试点正式开始前需完成的工作，增值税试点后首个增值税纳税申报日之前需完成的工作，接下来的3-6个月中完成的工作及稳定期的工作。对于规模较大或交易较为复杂的企业来说，成立专门的“营改增”管理小组负责相关工作更为适宜。

2、积极开展内部系统性的培训

由于北京地区时间较为紧张，对于多数企业而言，仓促准备会给企业的税务和财务部门带来重大挑战。而增值税试点往往会对企业的采购、营销、销售、信息技术、法务、财务和税务等各方面都产生影响。有鉴于此，我们建议企业应确保与此有关的全部员工接受增值税试点的系统培训。

内部系统性的培训能够使得企业员工对增值税试点如何影响企业业务有所了解。如此，企业能相对较好的管理自身“营改增”的试点工作，出现错误导致税务风险的可能性也大大降低。

3、与企业上下游企业（客户与供应商）的协调沟通

在试点过程中，企业与主要客户、供应商进行及时和密切的沟通是非常有必要的。

以与客户沟通为例。企业通过与主要客户的沟通，让他们了解增值税试点如何影响企业所提供的服务的价格，了解企业认定为增值税一般纳税人之后客户从企业获得的增值税可以用于抵扣等。同样，企业需要了解主要客户的增值税认定信息，以便确认客户是否需要自己开具增值税专用发票。

从上海地区的实务经验来看，如果企业不主动和客户进行事前沟通，就会容易产生合同或者其他经济纠纷。

4、关注过渡问题及相应政策

新旧税务政策的过渡安排一直是税务领域的一大难题。因此，企业需要密切关注将会出现的过渡问题。

例如，如何判断营业税纳税义务改为增值税纳税义务的时点，是在合同签订之时，服务提供之时，发票开具之时还是收到款项之时？

此外，如果在试点改革正式开始后或之后对缴纳过营业税的服务价格进行调整，企业需要考虑是否可获得适当的退税。考虑到客户可能会在试点改革正式开始之后就试点之前接受的服务索要营业税发票，改缴增值税企业还需要保留开具营业税发票的设备，以便给客户开具相应营业税发票。

No.09_营业税改增值税试点扩围工作在北京等8省(市)正式启动_20120803

日前，财政部、国家税务总局联合发布《关于在北京等8省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》（财税[2012]71号），明确了营业税扩围的试点行业、试点地区、试点日期、试点税收政策文件及相应的修改等，文件主体内容如下：

一、明确试点行业

交通运输业和部分现代服务业营业。

二、试点地区——8个省（直辖市）

北京市、天津市、江苏省、安徽省、浙江省（含宁波市）、福建省（含厦门市）、湖北省、广东省（含深圳市）。

三、试点日期——各地分别进行新旧税制转换

试点地区应自 2012 年 8 月 1 日开始面向社会组织实施试点工作，开展试点纳税人认定和培训、征管设备和系统调试、发票税控系统发行和安装，以及发票发售等准备工作，确保试点顺利推进，按期实现新旧税制转换。

北京市应当于 2012 年 9 月 1 日完成新旧税制转换。江苏省、安徽省应当于 2012 年 10 月 1 日完成新旧税制转换。福建省、广东省应当于 2012 年 11 月 1 日完成新旧税制转换。天津市、浙江省、湖北省应当于 2012 年 12 月 1 日完成新旧税制转换。

四、试点地区自新旧税制转换之日起，适用下列试点税收政策文件：

1. 《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2011〕111 号）；
2. 《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》（以下称《试点有关事项的规定》，财税〔2011〕111 号）；
3. 《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（以下称《试点过渡政策的规定》，财税〔2011〕111 号）；
4. 《财政部 国家税务总局关于应税服务适用增值税零税率和免税政策的通知》（财税〔2011〕131 号）；
5. 《总机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法》（财税〔2011〕132 号）；
6. 《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的通知》（以下称《试点若干政策通知》，财税〔2011〕133 号）；
7. 《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的补充通知》（财税〔2012〕53 号）。

五、上述税收政策文件的有关内容修改如下：

（一）《试点有关事项的规定》

1. 第一条第（四）项中，“2012 年 1 月 1 日（含）”修改为“该地区试点实施之日（含）”。试点实施之日是指完成新旧税制转换之日，下同。

2. 第一条第（五）项中，“试点地区应税服务年销售额未超过 500 万元的原公路、内河货物运输业自开票纳税人，应当申请认定为一般纳税人。”的规定废止。

3. 第一条第（六）项中，“2011 年 12 月 31 日（含）”修改为“该地区试点实施之日”。

4. 第三条第（一）项第 6 点中，“2012 年 1 月 1 日（含）”修改为“该地区试点实施之日（含）”。

5. 第三条第（三）项中，“2011 年 12 月 31 日”修改为“该地区试点实施之日前”。

（二）《试点过渡政策的规定》

1. 第一条第（六）项中，“2012 年 1 月 1 日”修改为“本地区试点实施之日”，“上海”修改为“属于试点地区的中国服务外包示范城市”。

2. 第三条中“2011 年 12 月 31 日（含）”修改为“本地区试点实施之日”。

（三）《试点若干政策通知》

1. 第一条中，“2012 年 1 月 1 日（含）”修改为“本地区试点实施之日（含）”；“2011 年 12 月 31 日（含）”

修改为“本地区试点实施之日”。

2. 第三条第（一）项中，“截至 2011 年 12 月 31 日尚未扣除的部分，不得在计算试点纳税人 2012 年 1 月 1 日后的销售额时予以抵减”，修改为“截至本地区试点实施之日前尚未扣除的部分，不得在计算试点纳税人本地区试点实施之日（含）后的销售额时予以抵减”。

3. 第三条第（二）项中，“2011 年底”修改为“本地区试点实施之日”，“2012 年 1 月 1 日”修改为“本地区试点实施之日（含）”。

4. 第三条第（三）项中，“2011 年底”修改为“本地区试点实施之日”。

5. 第七条第（一）项规定的注册在试点地区的单位从事航空运输业务缴纳增值税和营业税的有关问题另行通知。

No.10_研发费用管理或成高新技术企业认定、复审最大障碍_20120823

根据《高新技术企业认定管理办法》（《办法》）与《高新技术企业认定管理工作指引》（《指引》）的规定，高新技术企业的研发费用应当按照各个研发项目单独归集，并设定了人员人工、直接投入等八个研发费用类别。但在实务中，由于高新研发费用与中国现行的企业财务制度、会计科目存在一定的出入，少有一些企业能够按照《办法》和《指引》的要求单独设置符合高新技术企业管理要求的研发费用核算体系。

大部分企业在高新技术企业认定时，通过临时拼凑、分拆的方式整理出一定数量的研发项目后，从账上（成本类）硬性分离出符合比例要求的“研发费用”，以满足达到高新企业的要求，待认定成功后完，便不再对公司的研发项目做任何规划，相关研发费用也不做准确归集。等到临近复审，由于没有足量的项目做支撑、与之相关研发费用的比例不符合高新要求，不少企业会选择再次“突击创造”研发项目和与之相关的研发费用，而高新复审的审核标准已远高于高新认定，这一变化导致企业高新复审面临极大的风险。

应该说，由于《办法》与《指引》规定的研发费用范围确实与会计科目以及其他规定存在差异，故适当的调整研发费用是被允许的，但应当在一定的时间节点前按照规定的要求提前规划、归集。对于明年需要参加复审的企业，明德税务建议：首先应尽快建立规范的研发费用核算体系，其次要提前做好研发项目的规划，在 2012 年年底之前准确归集 2010-2012 三年的研发费用，查漏补缺。这样不仅可以帮助企业顺利通过明年的高新复审，而且对于企业后续申报研发费用加计扣除也大有裨益。

一、如何建立规范的研发费用核算体系

建议企业在现有财务制度的基础上，遵从《办法》以及《指引》的要求。建立规范的财务核算模型，将高新技术企业的研发费用单独归集，每年进行一次财务审计，研发费用直接体现在财务报表中。这样，可以体现公司在研发费用管理的规范性。

从近年各地高新认定管理的要求来看，部分地区明确要求企业在归集研发费用同时，要严格按照规定的科目归集，没有单独列入管理费用的，要在会计师事务所出具专项审计报告之前，建立辅助账作为支撑，辅助账和专项审计报告必须相一致。由此可知，建立辅助账，将成为科委对专项审计要求的一个趋势。

建立研发费用辅助账，公司需要根据年度开始立项情况和研发费用涉及的八个科目进行记账，这要求企业在年初时就必须确定研发项目，这样可保证在次年顺利的提取相关的研发费用。

二、研发项目如何规划

研发项目是指“不重复的，具有独立时间、财务安排和人员配置的研究开发活动”。

研究开发活动是为获得科学与技术（不包括人文、社会科学）新知识，创造性运用科学技术新知识，

或实质性改进技术、产品（服务）而持续进行的具有明确目标的活动。在目前的高新管理条件下，企业应尽可能保持每年不低于四项新开展的研发项目。

根据《办法》与《指引》的要求，研发活动必须要有一定的创新性和先进性。企业可通过申请研发费用加计扣除、委托知名研发机构研发等方式，确保研发活动的先进性。

三、企业在研发费用归集中应注意的问题

按照国科发火〔2008〕362号的要求，企业应对包括直接研究开发活动和可以计入的间接研究开发活动所发生的费用进行归集，具体包括人员人工、直接投入、折旧费用与长期待摊费用、设计费用、装备调试费、无形资产摊销、委托外部研究开发费用和其他费用。在归集以上费用时候，需要重点关注以下问题：

- 1、人员人工：主要是指从事研究开发活动人员的全年工资薪金，员工的在职天数必须在**183天**以上，而且**兼职人员**的工资等不应该核算；
- 2、直接投入：必须是企业为实施研究开发项目而购买的**原材料**等相关支出；或者企业用于中间试验和产品试制达不到固定资产标准的模具、样品、样机及**一般测试手段**购置试置产品的检验费等；
- 3、折旧费用与长期待摊费用：研究开发项目在**在用建筑物**也可以折旧；
- 4、设计费用：与研发活动**直接相关**的**技术图书**资料费、资料翻译费也可归集；
- 5、装备调试费：注意批量生产发生的费用不能计入；
- 6、无形资产摊销：主要包括专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等**无形资产**的摊销费用；
- 7、委外费用：要按照发生费用的**80%**计入，委托方可申报加计扣除；
- 8、其他费用：专利申请维护费、**高新科技研发保险**费等也可计入其他费用，但是其他费用不得超过研究开发总费用的**10%**。

研发费用归集对于企业高新资质的维持起着至关重要的作用，为了能够更顺利的通过明年的高新复审，明德税务建议参加明年高新复审的企业提前做好规划，选定好可证明公司科研能力的研发项目，并按项目对日常产生的研发费用做好归集。

四、企业在研发费用调整中应注意的重点问题

- 1、注意与之前向政府部门申报的资料保持一致

按照国税函[2009]203号文的要求，高新技术企业在汇算清缴期间向税务机关报送过研究开发费用结构明细表，另外，很多高新技术企业需要按季度、月份向各地科技部门或者园区管委会报送高新企业相关数据，在本次复审中，企业需要重点关注与之前申报数据的一致性，避免出现前后矛盾的情况。

- 2、注意研发费用与研发项目、知识产权的关联性

高新技术企业复审各要素之间需要密切联系，相关关联。与知识产权有关的项目，应该在无形资产摊销项下体现。另外，大的项目要做好分拆，但是相关费用不能简单的平均分摊。

- 3、注意跨期研发费用的处理

跨年度的研发项目在核算研发费用时，应密切关注研发费用预算与研发项目验收报告，以合理分摊各年度的研发费用。

No.11_营改增对律所的影响及律所的应对策略_20120828

——以在北京的试点律所为例

明德税务高级合伙人 武礼斌

2012年7月25日,国务院总理温家宝主持召开的国务院常务会议对下一步营改增的路线图和时间表进一步做了部署和明确。会议决定,自2012年8月1日起至年底前,将营改增的试点范围由上海扩大至北京等八省市;2013年继续扩大试点地区,并选择部分行业在全国范围试点。

律师事务所(简称“律所”)作为提供鉴证咨询服务的中介机构,被纳入此次营改增的试点行业。根据营改增相关规定,在试点地区设立的律师事务所为客户提供法律服务,将由试点之前缴纳5%的营业税改为试点之后缴纳6%的增值税。

像其他试点行业一样,营改增对律师事务所带来的将不仅仅是税率的简单变化,它对律所整体的创收核算、合伙人的业绩考核、律所内的分配体系,乃至律所内部的财务管理、涉税管理、客户管理、合同管理、现金流管理等方面都将产生重大影响。因此,律所有必要对此予以足够的重视,并投入必要的人力物力来应对营改增对律所各方面带来的影响。

本文将从律所现行的税收制度入手,分析营改增对律所带来的主要影响,最后对试点律所如何应对营改增提出几点建议。

1. 律所及其合伙人纳税情况的现状

当前律师事务所主要有律师合伙设立(包括一般合伙和特殊合伙)和律师个人设立两种设立形式。¹除个人所之外,律师事务所普遍采用合伙制(包括一般合伙和特殊合伙)的组织形式。律师事务所及其合伙人主要涉及缴纳营业税和个人所得税的问题。²

(a) 所得税

合伙制的律师事务所本身,并不属于《企业所得税法》规定的需要缴纳企业所得税的纳税人,不需要缴纳企业所得税。³但作为律所合伙人的自然人须以每一个合伙人为纳税义务人,比照个体工商户的生产经营所得缴纳个人所得税。⁴

虽然合伙制的律师事务所本身并不是所得税的纳税主体,但按规定必须首先在律所环节计算出应纳税所得额(“税基”),再由律所合伙人按分得的应纳税所得份额分别缴税个人所得税。这体现了对合伙企业实行的“先分后税”的原则。⁵值得注意的是,“先分后税”分的并不是律所的“营业收入”或“营业额”,而是“应纳税所得”⁶。

“应纳税所得”包括企业分配给投资者个人的所得和企业当年留存的所得(利润)。⁷只要在律所层面计

¹除了合伙制律师事务所和个人律师事务所外,我国曾经还存在由国家出资设立的国办律师事务所和合作制律师事务所。但随着社会的发展进步,这两种设立形式的律师事务所都逐渐淡出了历史舞台。

²根据律所的具体情况,律所也可能设计缴纳房产税、车辆购置税等。同时,律师事务所还需要代扣代缴其他从业人员的个人所得税。

³2008年1月1日起生效的《中华人民共和国企业所得税法》第1条规定:“在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照本法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业不适用本法”。

⁴参见财政部、国家税务总局《关于合伙企业合伙人个人所得税问题的通知》第2条。2000年之前,我国曾对律师事务所征收企业所得税。2000年,国家税务总局发布《关于律师事务所从业人员取得收入征收个人所得税有关业务问题的通知》(国税发[2000]149号)规定,“律师个人出资兴办的独资和合伙性质的律师事务所的年度经营所得,从2000年1月1日起,停止征收企业所得税,作为出资律师的个人经营所得,按照有关规定,比照“个体工商户的生产、经营所得”应税项目征收个人所得税”。

⁵财政部、国家税务总局《关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》(财税[2008]159号)第3条规定,合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则。

⁶“应税所得”等于合伙企业每一纳税年度的收入总额,减除成本、费用以及损失后的余额。财税[2008]159号文中的表述为“生产经营所得”。

⁷财税[2008]159号文第3条的规定。

算的“应纳税所得额”为正数，律所合伙人就需要按规定计算缴纳个人所得税，并不以是否将所得实际分配给合伙人作为征税的前提条件。律所合伙人以每一纳税年度计算的应纳税所得额份额，比照个人所得税法的“个体工商户的生产经营所得”应税项目，适用5%—35%的五级超额累进税率，计算征收个人所得税。

8

律所合伙人的个人所得税，主要实行“查账征收”或“核定征收”。根据《中华人民共和国税收征收管理法》的规定，纳税人只有存在法定情形时，税务机关才能对纳税人实行核定征税的方式。⁹国家税务总局《关于强化律师事务所等中介机构投资者个人所得税查账征收的通知》（国税发[2002]123号）要求，律师事务所实行核定征收的，应税所得率不得低于25%。¹⁰同时，国家税务总局也曾多次发文禁止地方对律师事务所实行全行业核定征收个人所得税。¹¹

但现实中，各地税务机关普遍对律师事务所实行了全行业核定征收的方式。以北京为例，税务机关对律师事务所实际是按25%的应税所得率全行业核定征收。核定征收中，税务机关核定的是应税所得率，并不能核定法律已经明文规定的税率。按规定，根据合伙企业的营业收入和核定的应税所得率计算得出的应纳税所得额，应根据“先分后税”的原则在合伙人之间分配，然后根据5%~35%的累进税率计算每个合伙人应纳的个人所得税。但实际征管中，为了计算和征收的便利，地方的税务机关普遍采用了简化的征收方式。以北京为例，当前实际执行的是统一在合伙企业层面按25%的应税所得率和35%的税率来计算征收个人所得税，即实际是按8.75%（25%×35%）的征收率计算征收律所合伙人的个人所得税。¹²

这种简化的计算征收方式，尽管有利于对律所合伙人个人所得税的征收管理，但却有违当前合伙企业税收制度的原理和法规的明文规定。

(b) 营业税及其附加

根据现行《营业税暂行条例》的规定，律所作为提供法律咨询服务的合伙企业，需要在合伙企业层面缴纳5%的营业税。¹³同时，营业税的纳税人需要以应纳的营业税为基础缴纳一定比例的城市维护建设税和

⁸财政部国家税务总局《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》（财税〔2000〕91号）第4条规定，“个人独资企业和合伙企业（以下简称企业）每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额，作为投资者的个人的生产经营所得，比照个人所得税法的“个体工商户的生产经营所得”应税项目，适用5%—35%的五级超额累进税率，计算征收个人所得税。”

⁹《中华人民共和国税收征收管理法》第35条规定，纳税有如下法定情形之一时，税务机关才能对纳税人进行核定征收税款：（1）依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；（2）依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；（3）擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；（4）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；（5）发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；（6）纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

¹⁰国税发[2002]123号文第3条规定：“对按照税收征管法第35条的规定确实无法实行查账征收的律师事务所，经地市级地方税务局批准，应根据《财政部、国家税务总局关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉的通知》（财税[2000]91号）中确定的应税所得率来核定其应纳税额。各地要根据其雇员人数、营业规模等情况核定其营业额，并根据当地同行业的盈利水平从高核定其应税所得率，应税所得率不得低于25%。对实行核定征税的律师事务所，应督促其建账建制，符合查账征税条件后，应尽快转为查账征税”。

¹¹国家税务总局《关于强化律师事务所等中介机构投资者个人所得税查账征收的通知》第1条规定：“任何地区均不得对律师事务所实行全行业核定征收办法。要按照税收征管法和国发[1997]12号文件的规定精神，对具备查账征收条件的律师事务所，实行查账征收个人所得税”。国家税务总局关于切实加强高收入者个人所得税征管的通知（国税发〔2011〕50号）第二条第（三）项规定：“对律师事务所、会计师事务所、税务师事务所、资产评估和房地产估价等鉴证类中介机构，不得实行核定征收个人所得税”。

¹²只有在司法部门正式登记注册的“合伙人”才能按此方法核定征税。

¹³根据《营业税暂行条例》的规定：“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》第九条规定：“条例第一条所称单位，

教育费附加。城市维护建设税根据纳税人所在地不同分别适用 7%、5%、1%三档税率。¹⁴教育费附加税率为 3%。¹⁵根据北京市人民政府关于印发《北京市地方教育附加征收使用管理办法的通知》(京政发[2011]72)自 2012 年 1 月 1 日起,在北京缴纳增值税、营业税、消费税的纳税人,除了缴纳 3%的教育费附加外,还要额外缴纳 2%的地方教育费附加。以注册在北京市区的律所为例,营业税及三项附加的合计约为 5.6%。

当前,北京市地方税务局对律师事务所或者说律所合伙人征收的 14.25%的税,实际上并非单纯的个人所得税。而是核定征收的个人所得税(8.75%)和律所层面的营业税及附加(5.5%¹⁶)的合计数。与律所合伙人的个人所得税是以每个合伙人为纳税义务人不同,营业税是以律所为纳税人。因此,对律所或者说合伙人征收的 14.25%的税似乎有点不伦不类,因为他是将两个不同层面(个人和合伙企业)的税率叠加计算。

此外,尽管 2012 年起,北京增加了 2%的地方教育费附加,但据笔者了解,律所 14.25%的综合核定征收率并没有变化。

2. 营改增对律师事务所的影响

除非相关法规明文规定可以实行差额征税,营业税通常是以营业额为基础全额征收营业税,不允许扣减服务采购环节的成本和税金,也不允许抵扣固定资产采购所负担的增值税。因此,重复征税的问题比较严重,不利于服务业的发展和社会分工。

为了逐步消除营业税征收领域存在的重复征税问题,促进服务业的发展和社会分工,国务院在 2012 年 1 月 1 日起,率先在上海的交通运输业和部分现代服务业试行了营业税改征增值税的试点。2012 年 7 月 31 日,财政部、国家税务总局又发布了《关于在北京等 8 省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税[2012]71 号),明确北京将自 9 月 1 日起,在交通运输业和部分现代服务业试行营业税改征增值税的试点。营改增将对律所的如下方面产生重大影响。

(a) 营改增对律所创收核算和合伙人业绩考核的影响

营业税属于价内税。因此,律师事务所的营业收入在价内税体系下并不扣减相应的营业税税款,而是作为成本费用处理。与营业税不同,增值税属于价外税。在增值税核算体系下,律所核算营业额时,需要剔除向服务接受方所收取的增值税额。律所实际缴纳的增值税税款,不构成律所的成本、费用,而是单独作为增值税在利润核算体系之外循环。

举例如下:假定北京某律所 2011 年向客户收取的律师费总额为 1060 万元。由于 2011 年律所缴纳的是营业税,而非增值税,则其实际缴纳的营业税款为 53 万。律所营业额的核算,以及律所对合伙人或提成律师创收的核算,通常并不扣减缴纳的营业税。如果该律所 2012 年的律师费总额仍然是 1060 万元(含增值税,且为一般纳税人),由于 2012 年该律所需要缴纳增值税,则律所营业额的核算需要将该 1060 万的含税收入换算成不含税收入,即营业额应为 1000 万($1060 \div (1+6\%)$),增值税为 60 万。

因此,增值税核算体系下,在确定律所的年营业额时,律所需将含增值税的收入,按照应税服务的适用税率(6%)或征收率(3%)换算为不含税收入。同样,对合伙人进行业绩考核以及计算合伙人或提成律师的创收时,也需要考虑按上述原理对合伙人的创收进行换算。

(b) 营改增对律所税负的影响

是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。条例第一条所称个人,是指个体工商户和其他个人”。

¹⁴根据《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》第 4 条的规定:“城市维护建设税税率如下:纳税人所在地在市区的,税率为百分之七;纳税人所在地在县城、镇的,税率为百分之五;纳税人所在地不在市区、县城或镇的,税率为百分之一”。

¹⁵根据国务院《征收教育费附加的暂行规定》第 3 条的规定:“教育费附加,以各单位和个人实际缴纳的增值税、营业税、消费税的税额为计征依据,教育费附加率为 3%,分别与增值税、营业税、消费税同时缴纳”。

¹⁶ 2012 年 1 月 1 日之前北京没有开征额外 2%的地方教育费附加,所以 2012 年 1 月 1 日之前,营业税及附加的合计数为 5.5%。

按照相关试点办法的规定,自 2012 年 9 月 1 日起,北京的律师事务所将由现行缴纳 5% 的营业税改为缴纳 6% 的增值税,名义税负上升 1 个百分点。假定改革前后服务的价格不变,将营业税的含税价换算为增值税的不含税价,则名义税负上升的比例实际低于 1% (约上升 0.66%)。

虽然律师事务所由缴纳营业税改为缴纳增值税后,部分固定资产、办公用品或服务的采购如能获得增值税专用发票,可以进行增值税进项抵扣。但对于已经成立且规模较大的律师事务所而言,可能由于无法获得足够的进项税额冲抵名义税务上升的影响,而导致实施营改增后实际税负可能略有上升。

对于未达到一般纳税人认定标准的小规模纳税人而言,由于其由缴纳 5% 的营业税改为缴纳 3% 的增值税,税负下降幅度超过 40%。

(c) 营改增对律所财务制度和会计核算的影响

与现行增值税制度的纳税人分类管理体系一致,试点办法也将纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人进行分类管理。应税服务的年销售额(营业额)超过 500 万元的纳税人应申请认定为一般纳税人;应税服务的年营业额虽未超过 500 万元的纳税人,但会计健全、有固定经营场所的纳税人可以主动申请认定为一般纳税人。一般纳税人实行一般计税方法,即允许用销项税额(不含税营业额×适用税率)扣减进项税额的方式来计算缴纳增值税。而小规模纳税人则通常采用简易计税方式,即应纳税额等于不含税营业额直接乘以 3% 的征收率,没有进项税额可以抵扣。

由于一般纳税人可以开具增值税专用发票,其客户取得该发票后可用于抵扣进项税额,同等情况下,一般纳税人比小规模纳税人更具有项目收费环节的天然优势。与此相应,税法要求一般纳税人必须有健全的会计核算制度,能够准确提供税务资料¹⁷

因此,对于年营业额未超过 500 万元的小型律师事务所,如果经测算待抵扣进项税额较多,申请成为一般纳税人其税负更轻或者税负相差不大的,可考虑申请认定为一般纳税人。¹⁸值得注意的是,律所在考虑是否申请一般纳税人时,不应仅仅考虑税负的增减,还应该考虑是否会对律所的业务量的增减带来影响。比如,即使认定为一般纳税人后税负上升,但如果能同时带来业务量的增加,则律所也应考虑申请增值税一般纳税人的认定。

(d) 营改增对律所合伙人个人所得税征管方式的影响

一直以来,各地税务机关对律师事务所普遍采用全行业核定征税的征收方式。在律师业发展初期,会计核算不健全的情况下,核定征收的方式对于税款的及时征收曾起到积极作用。随着律师事务所会计核算体系的逐步健全,以及税务机关对律所合伙人个人所得税征管力度的加强,一些地方的税务机关已开始对个别律师事务所实行查账征收。据笔者了解,北京市西城区税务局今年年初已通知个别律师事务所,自 2012 年 1 月 1 日起,律所的个人所得税征收方式由“核定征收”改为“查账征收”。

营业税改征增值税后,被认定为一般纳税人的律师事务所要求建立健全的会计核算体系,准确核算销项税额、进项税额以及应纳税额。否则,税务机关将按 6% 的适用税率计算应纳税额,并不允许抵扣进项税额。因此,我们预计,随着营改增的推行,税务机关将加快推进对律师事务所合伙人实行“查账征收”的个人所得税征收方式。

3. 律所如何应对

鉴于营改增对律所带来的重大影响,我们建议北京及其他试点地区的律所对此应给予足够的重视,并

¹⁷会计核算健全,是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算。能够准确提供税务资料,一般是指能够按照规定如实填报增值税纳税申报表、附表及其他税务资料,安琪申报纳税。

¹⁸参见上海市律师协会税法业务研究委员会编写的《律师事务所营业税改征增值税试点实务操作指引》第 2.1 条。

从如下几个方面入手做好营改增的准备和应对工作，以期在合规的前提下争取自身利益的最大化。

(a) 积极开展内部培训

由于北京将在 9 月 1 号起实施营改增试点，对多数律所而言时间较为紧张，这给律所的财务部门带来很大的挑战。而营改增不但对企业的会计核算和纳税申报提出了更高的要求，还直接影响律所营业额的计算，乃至合伙人最终的利益分成。因此，我们建议律所对其财务、税务以及合伙人进行营改增试点改革的培训。

对合伙人的内部培训将有利于合伙人了解营改增试点改革如何影响律所的业务收入和最终的利润分成，有利于化解潜在的争议。

(b) 实施内部测评，规范财务管理

随着营改增的实施，可以预见未来税务机关将加大对律所及合伙人税收的征收管理，加快推进律所合伙人个人所得税的“查账征收”制度。这将可能造成律所合伙人税负的大幅上升。因此，律所有必要评估营改增以及“查账征收”对律所及合伙人税负的潜在影响，并相应规范其财务管理制度，严格发票管理。

(c) 关注过渡政策

税制改革中，如何实现新旧政策的衔接和有效过渡，对政策制定者、税务机关以及广大纳税人来说都是一个挑战。因此，作为试点纳税人的律所需要密切关注营改增的相关过渡政策和安排，并与税务机关或税务顾问及时沟通试点中出现的税务问题，防范和化解风险。

比如，如何判断营业税纳税义务改为增值税纳税义务的试点（实在合同签订之时，服务提供之时，还是发票开具之时抑或收到款项之时？）当前并不是很明确。律所需要关注于此相关的最新政策和实务操作。

此外，上海为了顺利推进营改增试点，实施了“减收增支”的政策，即对试点企业如确因“营改增”而导致税负上升，则可以申请部分给予财政补贴。北京的律所及广大纳税人也需要关注北京是否会出台类似的补贴政策，以及如何申请此类补贴。

No.12_北京进一步加强自然人股权转让个税征管力度_20120910

早在 2009 年，国家税务总局就曾在《关于加强股权转让所得征收个人所得税管理的通知》（国税函〔2009〕285 号）中明文规定，自然人股东发生股权转让交易，应在工商变更前，办理纳税（扣缴）申报，并持税务机关开具的个人所得税完税凭证或免税、不征税证明，到工商行政管理部门办理股权变更登记手续。由于工商局和税务局之间长期以来缺乏必要的信息沟通，国税函〔2009〕285 号文的上述规定并未得到很好的实施。

为了堵塞这一监管漏洞，2011 年 12 月 22 日，国家税务总局和国家工商行政管理总局联合发布了《关于加强税务工商合作、实现股权转让信息共享的通知》（国税发〔2011〕126 号），要求从 2012 年 1 月 1 日起，各级国家税务局和工商行政管理局应将每月发生的应交换信息，在当月终了 15 日内完成交换。此后，各地税务机关对自然人股权转让所得的个人所得税征管明显加强，并颁布一些地方细则。

近日，北京市地税局和北京市工商行政管理局相继发布了两个名称一样的公告：《关于加强股权转让所得个人所得税征收管理有关问题的公告》（5 号公告和六号公告）。这两个文件进一步细化了自然人股权转让交易发生时，纳税人或扣缴义务人办理纳税申报和变更工商登记的一般流程、纳税申报的时间，以及需要提交的资料等。北京的纳税人应对此予以关注。

5 号公告和 6 号公告的主要内容如下:

1. 纳税（扣缴）申报和工商变更登记的一般流程

- 工商变更登记前，负有个人所得税纳税义务的转让方或代扣代缴义务的受让方，应持相关资料到股权变更企业的主管地税机关办理纳税（扣缴）申报，并填报《个人股东变动情况报告表》；
- 股权变更企业持经主管地税机关确认的《个人股东变动情况报告表》、税务证明及其他资料到工商局办理股权变更登记手续；
- 股权变更企业应自工商行政管理部门办理变更登记之日起 30 日内，持有关证件到税务登记机关申报办理变更税务登记。

2. 纳税（扣缴）申报时间和地点

发生股权转让交易的负有个人所得税代扣代缴义务的受让方或纳税义务的转让方，应当在取得所得的次月十五日内或签订股权转让协议以后至股权变更企业到工商行政管理部门办理股权变更登记之前，到发生股权变更企业的主管地税机关依法申报缴纳个人所得税。

3. 纳税（扣缴）申报须提交的资料

纳税人或扣缴义务人，进行纳税（扣缴）申报通常需提供如下资料：

- 股权转让协议（合同）原件及复印件；
- 扣缴义务人或纳税人的有效身份证照或税务登记证（副本）原件及复印件；
- 委托他人代为办理的，应提供受托人有效身份证照原件和复印件、扣缴义务人或纳税人与受托人之间签订的委托协议原件；
- 公司（企业）章程复印件（加盖企业公章）、验资证明复印件（加盖企业公章）或其他能够证明股权原值的资料原件及复印件；
- 转让双方签订股权转让协议上月末的企业资产负债表复印件（加盖企业公章）；
- 已经解缴税款的，应提供相关完税凭证的原件及复印件；
- 知识产权、土地使用权、房屋、探矿权、采矿权、股权等合计占资产总额比例达 50% 以上的企业，股权转让计税依据明显偏低且无正当理由的，应提供经中介机构评估核实的净资产评估报告的原件及复印件；
- 主管税务机关要求提供的其他资料。

属于国家税务总局公告 2010 年第 27 号规定的如下计税依据明显偏低但有正当理由的情形的，还应提供：

- 所投资企业连续三年以上（含三年）亏损的，应提供股权变更企业连续三年以上（含三年）的年度资产负债表和利润表复印件（加盖企业公章）；
- 因国家政策调整的原因而低价转让股权的，应提供相关政策依据（包括文件名称、文号、主要内容等）；
- 将股权转让给配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人的，应提供结婚证、户籍证明、户口本或公安机关出具的其他证明资料原件及复印件，或能够证明赡养、抚养关系的民政部门出具的相关证明资料的原件及复印件。

4. 实施日期

5 号公告和 6 号公告自 2010 年 10 月 1 日起实施。

No.13_北京出台营改增财政扶持资金申请的相关规定_20121010

根据国务院的安排,北京自2012年9月1日起开始在交通运输业和部分现代服务业试行营业税改征增值税的试点。试点过程中,由于经营规模不同、成本结构差异、发展阶段不同等原因,部分试点企业在营改增转换期内,税负有所上升。尤其,交通运输业和有形动产租赁业的试点纳税人税负增加明显。

为了顺利推进“营改增”,根据财税[2011]110号文确立的“改革试点行业总体税负不增加或略有下降,基本消除重复征税”的税制改革原则,北京市近期出台了对试点改革过程中确因新老税制转而导致增值税税负增加的试点企业的过渡性财政扶持政策文件。本文概述了北京出台的营改增财政扶持政策文件的主要内容、企业如何准备和申请财政扶持资金,以及我们可为客户提供的服务内容。

1. 过渡性财政扶持政策的主要内容

2012年9月北京市相关部门先后发布了《关于实施营业税改征增值税试点过渡性财政扶持政策的通知》(京财税[2012]2149号)和《关于开展营业税改征增值税试点过渡性财政扶持资金管理工作的通知》(京财税[2012]2163号文)两个文件,就申请财政扶持资金的试点纳税人的资格、申请流程、管理和受理机关、需要提交的资料等做了原则性的规定。两个文件的主要内容如下:

● 扶持对象

财政扶持的对象是:在营业税改征增值税试点以后,按照新税制(即试点政策)规定缴纳的增值税比按照老税制(即原营业税政策)规定计算的营业税确实有所增加的试点企业。

● 财政扶持资金申请流程

试点纳税人应按如下流程申请“财政扶持资金”:(1)试点纳税人应在每月办理纳税申报、实际缴纳税款时,同步向主管税务机关报送营业税改征增值税试点税负变化情况;(2)实际税负确实有所增加的,可按季度向财税部门申请财政专项资金扶持。财政部门根据审核企业申请的情况,将财政扶持资金按季及时预拨至试点企业;(3)财税部门根据试点企业全年缴纳增值税情况和享受财政扶持资金情况,在年度结束后的三个月内清算财政资金,多退少补。

● 财政扶持资金申请的管理和受理机构

北京的试点纳税人申请“财政扶持资金”涉及与多个财税部门的沟通与协调,包括市财政局、区县财政局、区县国税局、区县地税局等。

其中,各区县财政局是“财政扶持资金”申请的主要管理机关,负责受理本区内试点企业申报的财政扶持资金申请;审核上报市财政局的相关资料;按照市财政局批复意见预拨财政扶持资金;组织开展年度清算,并将相关情况上报市财政局;根据市财政局批复意见,及时办理财政扶持资金的拨付和追缴等工作。

各区县国税局主要负责审核试点改革后按照新税制(即试点政策)规定缴纳的增值税;协助区县财政局督促试点企业根据年度清算结果退还多拨的财政扶持资金。

各区县地税局主要负责审核试点改革后按照老税制(即原营业税政策)规定计算的营业税。

● 国家将对虚报骗取财政资金给予处罚

对于虚报、冒领、骗取财政资金的,根据《财政违法行为处罚处分条例》的规定,财政部门将对试点纳税人采取“责令改正,调整有关会计账目,追回违反规定使用、骗取的有关资金,给予警告,没收违法所得,并处被骗取有关资金10%以上50%以下的罚款或者被违规使用有关资金10%以上30%以下的罚款;对直接负责的主管人员和其他直接责任人员处3000元以上5万元以下的罚款”的处罚。涉及逃避缴纳税款或骗税等的,将按相关规定予以处罚。

2. 企业如何准备和申请财政扶持资金

在全球经济增长放缓、企业效益普遍下滑的背景下，营改增财政扶持资金的申请对于由于“营改增”而导致税负增加的试点纳税人来说具有重要的意义。扶持资金的获取，一方面有利于降低企业的税负，另一方面对于税负增加角度的企业来说，也可以在一定程度上缓解企业现金流的压力。因此，对于交通运输业和有形动产租赁业等这些由于“营改增”而税负增加较大的企业而言，重要性不言而喻。

为了能及时足额的从财税部门获得资金扶持，企业需要从以下方面积极准备：

- 设立专门的团队或人员，开展内部培训

企业应设立专门的营改增团队或专门人员，及时跟进和研究最新的营改增政策文件和实践，尤其是与申请财政扶持资金相关的政策和文件，以保证企业相关税务处理的合规性、申请资料准备的完整性和准确性、申请的及时性和与相关部门沟通的有效性。

必要时，企业也可聘请富有经验的外部税务专家对企业相关人员进行最新的政策解析与培训，以使企业正确及时的了解最新的政策和实践，减少或降低由于对政策的误解而导致的税务处理风险。

- 正确实施企业内部税负测评，按月申报企业税负变化情况

与原有的营业税核算体系相比，增值税的涉税核算体系要复杂的多。试点纳税人正确的核算税制改革前后的税负变化，是企业申请并获取财政扶持资金的前提。

- 与财税主管部门保持沟通

财政扶持资金的申请涉及与多个主管财税部门的沟通和协调。企业在日常经营中，应注意与主管部门的良好沟通，以及时了解主管部门对相关问题的最新实践和要求，从而及时获取财政扶持资金。

- 及时正确地准备申请所需的政策文件，按时提交申请

3. 我们可提供的服务

由于大部分试点纳税人缺乏按照新的增值税核算体系进行会计核算、纳税申报的相关经验，很容易由于对相关政策的误解而导致会计核算或申报错误，从而影响纳税申报或财政扶持资金申请，引发涉税风险。因此，企业应该注意聘请外部专业人士协助企业做好营改增过渡期的申报及财政扶持资金的申请工作。

明德税务拥有一批具有丰富税务经验的专业人士。为协助企业全面理解和把握“营改增”政策，及时足额申请到营改增财政扶持资金，明德税务组建了特定的流转税改革服务团队，可就试点纳税人申请财政扶持资金提供如下方面的服务：

- “营改增财政扶持资金”政策解析与培训；
- 实施税负测评，代为填写税负变化情况报告表等相关资料；
- 协助企业准备和提交财政扶持资金申请材料；
- 协助企业与主管税务机关就相关政策进行沟通；
- 协助企业进行年度增值税清算。

No.14_北京营改增试点纳税人申请增值税过渡优惠指南_20121022

试点行业营业税改征增值税之后，是否允许以及如何管理试点纳税人在原营业税制度下享受的营业税优惠，是改革试点期间必须予以解决的重要过渡性政策安排之一，也是试点纳税人非常关心的问题。

近日，北京市国税局发布了《关于营业税改征增值税试点期间有关增值税优惠政策管理问题的公告》，就营业税改征增值税试点期间，试点纳税人从事试点行业有关增值税优惠政策的管理问题作了规定，主要内容如下：

1. 原营业税税收优惠政策过渡的原则

根据财税[2011]110号文的规定,国家给予试点行业的原营业税优惠政策可以延续,但对于通过改革能够解决重复征税问题的,予以取消。试点期间将针对具体情况采取适当的过渡政策。

2. 税收优惠过渡政策的申请实行分类管理

申请享受营业税改征增值税优惠政策的试点纳税人,需要根据优惠政策的类型,到国税主管税务机关办理备案或审批手续:

(1) 备案管理

下列优惠政策项目,应当于申报免税销售额或享受优惠政策前,向税务机关办理备案手续。

- (a) 个人转让著作权。
- (b) 残疾人个人提供应税服务。
- (c) 航空公司提供飞机播洒农药服务。
- (d) 试点纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务。
- (e) 符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目中提供的应税服务。
- (f) 离岸服务外包业务中提供的应税服务。
- (g) 台湾航运公司从事海峡两岸海上直航业务在大陆取得的运输收入。
- (h) 台湾航空公司从事海峡两岸空中直航业务在大陆取得的运输收入。
- (i) 美国 ABS 船级社在非营利宗旨不变、中国船级社在美国享受同等免税待遇的前提下,在中国境内提供的船检服务。
- (j) 随军家属就业。
- (k) 自谋职业的城镇退役士兵从事个体经营。
- (l) 管道运输服务。
- (m) 有形动产融资租赁服务。
- (n) 增值税差额征税(原按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的)。

(2) 审批管理

下列优惠政策项目,应向税务机关办理审批手续。

- (a) 军队转业干部就业。
- (b) 安置自谋职业的城镇退役士兵就业而新办的服务性企业。
- (c) 失业人员就业。

3. 申请税收优惠过渡政策的时限要求

根据北京市国税局的要求,2012年9月1日前已在主管税务机关办理了改征增值税税种登记的营业税改征增值税试点纳税人,未办理享受增值税优惠政策备案或审批手续的,自2012年12月1日起,不能继续享受相关税收优惠。2012年9月1日(含)后,在主管税务机关办理改征增值税税种登记的营业税改征增值税试点纳税人,未办理享受增值税优惠政策备案或审批手续的,不能享受相关税收优惠。

No.15_企业重组—营改增给大企业打来的机遇和挑战_20121101

随着营业税改征增值税试点的实施，一些大中型企业开始实施企业重组，将部分辅业分离，改变大企业惯常的“大而全”的局面。

据媒体报道，今年上半年，上海已有上海电气(601727)、上海汽车、上海华谊等 25 家大型制造业企业集团和部分现代服务业企业集团开始实施以主辅分离为主要目标的企业重组。

试点地区大型企业的重组既有税的考虑，也有非税的考虑。鉴于企业重组将涉及复杂的法律和税务问题，有意借助营改增之际实施企业重组的企业，需要仔细测算和比较不同企业重组方案的成本（包括税务成本），以及重组对企业未来税负所产生的影响，以避免盲目实施重组给企业带来不利的税务后果。

1. 试点地区大型企业实施企业重组的原因

作为“十二五”期间最重要的一项税制改革，营改增并不仅仅是税制的简单转化。虽然“营改增”更多被人贴上减税的标签并被很多人赋予减税的期待，但在我们看来，“营改增”更重要的目的在于促进经济结构调整，支持服务业的发展并做大做强。

“营改增”之前，第二、三产业之间的增值税抵扣链条中断，第二、三产业之间的相互采购存在严重的重复征税。以制造业企业的服务采购为例，“营改增”之前，制造业企业所进行的外部服务采购所负担的营业税不能抵扣，造成重复征税。因此，很多大型的制造企业为了避免服务采购所造成的流转税重复征税，倾向于在制造业企业内部设立下属的服务或研发机构。这种大而全的企业设立模式，一方面不利于服务业的发展，另一方面也使得企业的主业经营得到分散，不利于主业的发展。“营改增”打通了二、三产业之间的增值税抵扣链条，从制度上解决了货物与劳务税制不统一所造成的营业税重复征税问题，能够促进工业领域专业化分工，做大做强研发和营销，使企业结构从“橄榄形”转变为“哑铃形”。

“营改增”之后，一些大型制造业企业开始积极考虑通过重组将部分辅业剥离，实现主业更聚焦，辅业更专业。同时，研发、营销等内部服务部门从主业剥离后，不但有利于这些部门的做强，也有利于这些服务部门进一步独立承接和扩展外部项目，拓展了企业的市场空间。而且，适当的重组也可能缓解或降低营改增对部分企业税负造成的不利影响。

据媒体报道，作为世界知名的港口机械等海洋工程装备制造制造商的上海振华重工，在实施“营改增”改革试点后，将电气开发事业部独立成为上海振华重工电气有限公司，成为集研发、设计、制造、安装、调试为一体，面向市场并提供相关技术咨询与培训的全方位服务提供商。此外，振华重工还考虑将其下属海工、陆工两个研究院分离，组建独立的研发服务公司，进一步开拓海外市场。

2. 试点地区企业重组需要关注的重点问题

尽管当前实施的营改增试点部分解决了增值税和流转税领域的重复征税问题，为大型企业将部分辅业分离创造了难得的机遇，但试点地区的大型企业实施此类重组时仍然面临诸多挑战，需要仔细分析和权衡各种利弊，并重点关注如下问题：

(a) 不同重组方案及其税务成本的分析和比较

企业重组涉及复杂的法律和税务问题，需要从法律和税务的角度分析和比较不同重组方案的法律和税务影响，选择最优的重组方案。

从所得税的角度，企业重组分为一般重组和特殊重组。一般重组中，资产或股权的转让方需要在当期确认转让所得或损失并按规定缴纳所得税。而特殊重组中，转让方和受让方都暂时不需要确定资产或股权的转让所得或损失。资产转让的纳税义务转让并递延至受让方下次转让时产生。除所得税外，资产重组中不同资产的处置还可能涉及增值税、营业税、土地增值税等。因此，试点地区的企业在计划实施主业副业

分离的企业重组时，必须仔细分析和比较不同重组方案的税务影响和税务成本，避免盲目实施而导致当期产生过大的税务成本，影响企业的正常经营。

(b) 重组前后企业税负的测算及比较分析

如前所述，试点地区的大型企业实施重组的重要目的或实施重组的前提之一，就是确保企业集团在实施营改增后，整体税负不增加或略有下降。这需要对重组前后，企业在新增值税制度下运营所产生的税负进行相对精确的测算。

而这种税负测算是一项复杂的系统工程，需要企业对重组前后的业务构成、财务状况、客户情况和供应商情况做全面的梳理和深入的了解，可能非企业自身的财务或税务人员所能胜任。因此，有重组计划的企业，应考虑聘请外部专业人士来协助完成税负的测算工作。

(c) 加强和完善关联交易转让定价政策管理

企业通过重组实现主业辅业分离后，必然会有更多的关联交易和业务往来。根据企业所得税法的相关规定，关联企业之间的业务往来需要遵循独立交易原则，并每年进行关联申报，甚至要求准备同期资料。

在当前全球经济增长放缓、国内税源紧张的环境下，企业有必要进一步加强和完善集团内部的关联业务往来和关联交易定价政策的管理，防范被税务机关发起转让定价调查的潜在风险。

(d) 整合集团内部提供服务的公司、调整服务采购对象

由于当前实施的“营改增”仅在部分行业和部分地区试点，有意实施重组的企业应首先考虑将纳入“营改增”试点、并设在试点地区的内设部门（如研发部门）分离出来。集团内部其他增值税一般纳税人服务采购应尽量从设在地点地区的、同一集团内的试点纳税处采购，以降低集团整体税负。

3. 我们可提供的服务

作为一家专业化的涉税咨询服务机构，明德税务拥有一批具有丰富税务经验的专业人士，并设有专门的“融资并购”团队和“流转税改革服务”团队，可就试点纳税人在“营改增”过程中实施的企业内部重组提供如下方面的咨询服务：

- (a) “营改增”政策解析与培训；
- (b) 税负测评；
- (c) 不同重组方案的税务分析和比较，并建议可行的税务方案；
- (d) 协助准备和申请特殊税务处理所需的相关资料；
- (e) 协助企业与主管税务机关就相关政策进行沟通；
- (f) 协助企业准备和提交财政扶持资金申请材料；
- (g) 协助企业进行年度增值税清算。

No.16_ 2013 年高新复审对知识产权要求发生重大变化_20121107

在高新技术企业认定与复审中，所谓核心自主知识产权，主要是指在中国境内（不含港、澳、台地区）注册的企业，近三年内通过自主研发、受让、受赠、并购等方式，或通过 5 年以上的独占许可方式，对其主要产品（服务）的核心技术拥有自主知识产权。

考虑到部分知识产权取得证书的周期较长，08 年以来，审查部门放宽对知识产权证书取得日期的要求，即申报当年取得证书的也予以认可。但是，从 2012 年下半年起，北京市科委等高新技术企业认定与管理部明确，要严格按照《认定办法》的规定，申报当年取得证书的知识产权将不被认可。这对参加 2013 年度高新复审的企业提出了更为严苛的要求。

针对高新技术企业知识产权的特殊性规定，本文将通过以下几个方面再次列明知识产权的相关问题与要求。

1、核心自主知识产权的时效性与数量要求

时间方面。参加 2013 年度高新复审的企业只能使用 2010、2011、2012 年度取得的知识产权，申报当年（2013 年度）取得证书的知识产权将不被认可。

数量方面。高新技术企业认定管理办法规定中对知识产权的要求是专利一项，其他的知识产权（如软件著作权等）需要提供六项以上，含六项。

2、核心自主知识产权的核心性和相关性要求

所谓核心性和相关性，一是知识产权与研发项目有密切关联；二是知识产权与主要收入项目有密切关联，即知识产权对于收入项目具备支撑作用。

企业申报的知识产权是企业持续研发形成的核心技术，需与研发项目和主要产品直接相关。如知识产权不能从名称上直接显示出与企业主要产品的相关性，可考虑准备全面、完善的知识产权相关性的说明或证明。

企业申报高新技术企业，必须具备核心自主知识产权，这是申报高新的硬件要求之一。

3、核心自主知识产权所包括的内容

《认定办法》规定的核心自主知识产权包括：发明、实用新型、以及非简单改变产品图案和形状的外观设计（主要是指：运用科学和工程技术的方法，经过研究与开发过程得到的外观设计）、软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种。

在实际工作中，植物新品种、集成电路布图设计专有权行业涵盖过窄，只有少数企业会涉及。而外观设计由于技术含量低，在高新申报中被认可度不高。作为辅助资料申报的比较多，重点解读以下几类：

发明专利。发明专利一般申请难度较大，从申报到取得证书需要 3-5 年的时间。这就需要企业提前做好规划安排。从数量上说，发明专利由于申请难度大，技术含量较高，申报高新需要一个就可以。

实用新型。实用新型证书的取得时间较发明专利较短，一般需要 6-12 个月左右的时间。从数量上说，由于技术含量以及申请难度的不同，申报高新技术企业实用新型需要 6 个。对于明年参加复审的企业来说，现在申报明年才能拿到证书，这类知识产权从效力来说，将很难被评审机构认可。

软件著作权。软件著作的申请期限为 3-4 个月，部分具备条件的企业可以考虑申请，但要确保与主业的关联性。建议参加明年复审的企业，如有需要，近期应启动此项工作，这样可以保证在今年年度之前拿到证书。从数量上来说，软件著作权也需要 6 个以上。

4、企业没有核心自主知识产权的原因分析

在实际操作中，核心自主知识产权已经成为很多企业无法逾越的障碍。究其原因，主要在于以下方面：

企业不重视对知识产权的保护，只做研发，并没有申报，没有形成知识产权保护体系；

企业出于技术秘密的考量，不愿意申报知识产权；

很多外资企业海外总部不太愿意让其中国区的下属企业自行申报知识产权。

以上原因致使很多企业不能真正符合国家高新技术企业认定与复审对于知识产权的要求。

5、核心自主知识产权的特殊获取方式

知识产权企业除了通过自主研发、自主申报可以取得之外，还可以通过受让、受赠、并购的方式取得。

按照《工作指引》的规定，企业还可以通过 5 年以上独占许可的方式获得。《工作指引》所称的独占许可是指在全球范围内技术接受方对协议约定的知识产权（专利、软件著作权、集成电路布图设计专有权、

植物新品种等)享有五年以上排他的使用权,在此期间内技术供应方和任何第三方都不得使用该项技术。

从目前全国高新技术企业复审趋势来看,部分省市已经明确对独占许可方式获取的知识产权在高新复审中不再认可。就未来趋势发展而言,独占许可方式存在被完全取消的可能性,所以企业申报高新复审时不能仅仅依靠独占许可,应尽可能的获得自主的知识产权。

明德税务建议:

核心自主知识产权作为高新复审的硬性指标之一,在复审工作中起着重要的作用,同时,审查部门也一直在加大对它的监督力度。明德税务建议参加 2013 年度高新复审的企业,利用本年度剩余时间,通过新申请、独占许可或受让等多种方式,尽快获取知识产权。同时,所获得的知识产权不仅要在数量上满足复审的要求,更要保证知识产权与研发项目、高新收入的关联性和密切性,以便企业顺利通过复审。

No.17_企业应谨慎准备关联申报与同期资料_20111115

2012 年度即将过去,企业又将面临关联申报与同期资料准备等税务合规性工作。

自 2009 年起,“三位一体”的模式已经成为中国反避税的一大特色。所谓“三位一体”即是说反避税工作主要由管理、服务与调查三个环节组成。管理环节的主要职责是审查关联申报表和同期资料。服务环节主要负责预约定价安排和双边磋商。调查环节则涉及转让定价调查和为期 5 年的跟踪管理。而从近年三个环节的“创收能力”和今年的全国反避税工作形势来看,关联申报与同期资料管理已经成为反避税工作中最为核心的部分,管理环节已经成为其中最为重要的环节。因此,税务机关对关联申报表和同期资料的审查力度也日益提升。

根据以往的实践,企业在准备关联申报和同期资料时,往往会存在一些习惯性、偏向性的误区或者问题,考虑到税务当局日益严格的审查标准,我们结合过往的服务经验,对此进行了一些总结。以期能够提示企业在准备 2012 年度关联申报与同期资料时,就其中要点给予足够的关注,谨慎准备关联交易申报与同期资料,避免因关联申报错误或同期资料质量不高导致的税务风险。

一、关联申报常见的内容问题

税务机关在提高纳税人关联申报率的基础上,强化关联申报审核工作,督促纳税人依法履行关联申报的法定义务。以下为关联申报表填写中常见问题:

表项	常见问题
关联关系表 (表一)	1. 企业当年度未发生关联交易,而实际存在关联关系,但关联关系表中没有填报关联方信息。
	2. 企业只填报关联交易方,未填报全部的关联关系方。
	3. 关联方中既存在企业关联方,又存在组织或个人关联方,但企业只填报了企业关联方信息而未填报组织和个人关联方信息。
关联交易汇总表 (表二)	1. 本表栏目有填报相关交易情况,但“本年度是否按要求准备同期资料”和“本年度是否签订成本分摊协议”没有选择相关选项。

	2. “本年度是否按要求准备同期资料”选项填写不符合要求。如：企业需按要求准备同期资料但实际没有准备，但该选项仍选择“是”；企业符合免除准备同期资料的条件，该选项选择“否”，但“本年度免除准备同期资料”选项未选。 3. 企业将来料加工工缴费收入作为劳务收入填列在“劳务收入”栏目。 4. 房地产企业与其关联方之间就其开发的商品房发生买卖交易，但没有作为关联商品销售收入在本表填列。
购销表 (表三)	1. 按贸易方式分类填报关联销售收入栏目中，企业进料加工销售金额没有包含进料值。 2. 企业没有按要求填报一方占其出口销售总额 10%（含）以上和占其进口采购总额 10%（含）以上的境外关联和非关联交易对象的信息及交易情况。
劳务表 (表四)	1. 企业没有按要求填报一方占其劳务收入总额 10%（含）以上和一方占其劳务支出总额 10%（含）以上的境外关联和非关联交易对象的信息及交易情况。
融通资金表 (表七)	1. 企业在相关栏目填报了关联融通资金情况，但未计算填报对应的企业关联债权性投资与权益性投资比例。 2. 企业仅填报了实际收支利息的关联融通资金情况，但没有填报应计而实际未计息的关联融通资金情况。 3. 各类关联融通资金形式填写不规范。如：定期融资形式没有填写融资利率；其他融资形式填写在定期融资形式栏目等。
对外投资情况表 (表八)	1. 对于被投资外国企业情况，企业仅填写了本表栏目二“被投资外国企业的基本信息”，但没有填写栏目三-栏目九关于被投资外国企业的具体信息。
对外支付款项情况表 (表九)	1. 对于当年度与境外关联方发生的劳务支出关联交易、受让无形资产关联交易、受让固定资产关联交易、融资计息关联交易，企业仅填写了《关联交易汇总表（表二）》相关栏目及对应的表四、五、六、七，但没有具体项目填写本表。 2. 企业填报的对外支付款项金额仅为实际已支付的金额，未包括未支付但已列入年度成本费用的金额。

综合来看，关联申报中主要存在信息提供不足或披露不实等问题。如有不少上市公司，其公开年报已经对其关联关系方进行了充分的披露，但在关联申报中该类公司依然存在填报不充分的情况。

二、转让定价同期资料常见的内容问题

税务总局在多次反避税工作会议上强调要加大对同期资料的检查力度，重点审核定价体系的描述、功能风险分析、定价方法的选择、定价的数据支持以及纳税人其他相关信息，进一步规范同期资料管理工作。我们总结了 2009 年《特别纳税调整实施办法（试行）》颁布以来，同期资料中常见的多项内容问题

（一）生产经营情况细节描述缺失

部分企业在进行生产经营情况及所在行业描述时，过多地描述行业本身的状况，缺乏对本企业（类似的交易）在行业、产业链中的定位，以及趋势判断等内容，更多的呈现出罗列资料的态势而非分析。其原因在于，一方面是由于行业性的描述多有第三方（如行业协会等）出具的行业发展报告等，其资料搜集相

对容易；另一方面，企业并不愿意过多地披露其行业、产业链定位，以避免因其行业领先地位而导致的利润率水平等被调整。

（二）功能风险分析存在较多疏漏

1、功能定量分析不足

根据《企业功能风险分析表》撰写功能风险分析时，部分企业更侧重于定性的说明，几乎很少提供事实数据的定量说明。该问题的产生的原因主要在于《功能风险分析表》的内容及形式过于简单化造成。

2、功能定位与企业经营实质不符合

以高新技术企业为例，根据 2008 年出台的《高新技术企业认定管理办法》及《工作指引》等规定，高新技术企业应当具备明确的研发功能，且该研发功能在企业的经营中应发挥重要作用。而部分获得高新认定的企业在准备同期资料时，对于企业的功能风险分析，过多的定位于外围的、简单的、有限的研发功能，甚至为求解释低利润率而定位于没有研发功能，这属于企业资料的自相矛盾，容易引发税局的合理怀疑且难以解释。

（三）转让定价方法的选择、适用论述不充分

1、转让定价方法与验证指标的选择理由不足

部分企业对于采用的转让定价方法和使用的财务指标选择理由论述不足。

很多企业其实对转让定价的方法本身理解上仍存在一定的障碍，加之有关财务指标的计算公式迄今仍未有统一的官方标准，使得企业在论述方法选择和验证指标选择时论述相对空洞。

此外，部分曾被转让定价调整的企业，在准备同期资料时，对以前税务机关进行转让定价调整时采用的方法不作任何论述或解释，直接选择与之不同的“新方法”。企业此类做法的原因较多，比较现实的考虑是因为以前的方法对企业不利（该类企业在转让定价跟踪管理期内往往仍无法达到调整时使用的定价方法的标准）。应当说明的是，不加说明的直接采用“新方法”其风险更大。实践中，该类企业因此而在跟踪期内被再次调整的例子屡见不鲜。

2、转让定价方法阐述不到位

以常用的交易净利润法为例，许多企业在选择使用“利润法”时，没能按要求对“须说明对企业集团整体利润或剩余利润所做的贡献”，“产业链利润分配情况（交易各环节）”。这类问题的产生，一般多由于中国子公司不愿意或者无法取得企业集团的相关利润信息（上市公司除外）。从实际发生的反避税调查案件来看，如企业不提供该类信息及相关说明，往往会引发税局怀疑，而且触动反避税调查的可能性也会极大的增加。而一旦进入反避税调查程序，企业仍将不得不被动的提供该类说明。

（四）可比性分析存在偏向

1、未对内部可比交易/价格进行分析

在进行可比性分析时，企业对自身存在的非关联交易信息未予以足够的分析。从转让定价的发展来看，企业内部的可比性分析一直为税务机关关注重点之一，传统的可比非受控价格法更是以该类信息为比较的重点之一。

2、不做自身纵向可比性分析

根据可比性原则，往往同一公司不同年度间的关联交易情况、功能风险等会在相当程度上具有较高的可比性，而许多企业并没有与以前年度的对比，一则不能说明相关的变动情况，二则年度间的可比性分析可能存在矛盾。

3、不重视差异调整说明

从实践看来，不少企业在准备同期资料可比性分析时，明明发现差异的产生与企业承担的功能风险存在明显不匹配的现象，却依然不做调整或给予合理说明，这将在很大程度影响可比性分析。该类现象的产生更多的源于企业对差异调整的理论把握不足。

三、明德税务建议

根据上述论述的各类问题，我们对企业关联交易与同期资料准备给出如下初步建议：

（一）关联申报

企业应当确保关联关系方披露的准确性和真实性，如企业为上市公司，我们建议应尽量与上市公司年报中的信息保持一致。

（二）转让定价同期资料

1、生产经营描述方面

对于大部分企业来说，税务机关在很大程度是可以自行获取有关企业的行业、产业链定位信息的，因此，对于生产经营方面，我们建议企业在合理的范围内，应以据实提供为宜。

2、功能风险分析方面

企业可以在做该项分析时候，不要一味的依照分析表进行，可自行补充、修正各类功能风险的定量说明，如确定各关联企业之间功能风险承担的比例系数，进而补充一定的文字及其他数据、资料证明。

如果企业存在亏损或利润率水平较低，则应根据自身的特性确定必要的功能，从是否侵害中国税收利益入手，查找合理的原因，并对存在的避税嫌疑进行充分说明，避免一味地以承担功能较少来解释低利润率水平。

3、转让定价方法的选择和适用方面

企业应熟悉五种法定定价方法的适用条件，对定价方法选择理由的进行必要的阐述，并选择较为常见或公认的验证指标。

如果是被转让定价调查、调整过的企业，我们建议仍应尽可能沿用被调整时税务机关采取的合理方法，即便不采用税务机关调整时使用的定价方法或验证指标，也应提供、准备充足的理由予以说明。

4、可比性分析方面

我们建议企业在寻求可比信息前，应当先对内部存在的可比非关联交易应信息进行必要的分析说明，如有差异产生，则应重点阐述差异的原因和理由。

在寻找外部可比信息时，企业应当确定信息来源的权威性，保证信息、数据的真实、合理。

如确有困难，建议企业可寻求税局或专业机构的帮助，以保证充分的可比分析和说明。

No.18_研发人员统计口径影响企业享受高新税收优惠_20121120

根据《高新技术企业认定管理办法》（《办法》）与《高新技术企业认定管理工作指引》（《工作指引》）的规定，申报高新技术的企业必须满足大学专科以上学历的科技人员占企业当年职工总数的 30%以上，其中研发人员占企业当年职工总数的 10%以上。实务中，由于指标的规定较为模糊，各监管部门的审查口径不统一，致使企业在申报时没有明确的参考依据。

一、各类税收优惠对研发人员比例的要求

目前我国的企业所得税税收优惠主要集中在科技行业，以促进研发、推动科技发展为目的。比较常见的税收优惠有：高新技术企业、软件企业、技术先进型服务企业等，各类税收优惠对研发人员的要求如下：

资质

人员要求

高新技术企业	具有大学专科以上学历的科技人员占企业当年职工总数的 30%以上，其中研发人员占企业当年职工总数的 10%以上
---------------	--

软件企业 签订劳动合同关系且具有大学专科以上学历的职工人数占企业当年月平均职工总人数的比例不低于 40%，其中研究开发人员占企业当年月平均职工总数的比例不低于 20%；

技术先进型 具有大学专科以上学历的科技人员占企业当年职工总数的 50% 以上，

服务企业

二、企业职工总数范围的界定

关于企业职工总数的范围界定，虽然各税收优惠文件中没有明确规定，但《财政部、国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税[2009]69 号）第 7 条规定，“实施条例第 92 条第（一）项和第（二）项所称从业人数，是指与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数之和。”

企业职工总数与从业人数同义，故申报税收优惠时统计的职工总数应当包括建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数。其中，建立劳动关系的职工包括全时工作人员、兼职或临时聘用人员。

但在实务中，大多数企业的统计口径是签订劳动合同的员工，而不包含劳务派遣人员和临时工，如例元力股份（300174）、经纬电材（300120）、秀强股份（300160）等案例中披露，公司是国家高新技术企业，也均大量聘用劳务派遣用工，但在统计公司总人数时，都不把劳务派遣工统计进来。

甚至，有的劳动密集型企业为了达到高新指标的要求，将原在本单位工作的工人分离出来，然后再由劳务派遣公司将这些分离出去的职工派遣回到原单位工作，劳务派遣公司成为了申请高新技术企业当年职工总数的“调节池”。

三、企业科技人员和研究开发人员的法定统计标准

（一）企业科技人员

根据《工作指引》的规定，企业科技人员是指在企业从事研发活动和其他技术活动的，累计实际工作时间在 183 天以上的人员。包括：直接科技人员及科技辅助人员。

（二）企业研究开发人员

根据《工作指引》的规定，企业研究开发人员主要包括研究人员、技术人员和辅助人员三类。

根据我国相关法律规定，认定用人关系以劳动合同或劳务合同为准。但在统计职工总数和研发人员时，两者却有不同标准。

首先，研发人员必须与企业签订劳动合同。《工作指引》要求主要统计企业的全时工作人员，可以通过企业是否签订了劳动合同来鉴别。《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）则规定，签订劳动合同关系且具有大学专科以上学历的职工人数占企业当年月平均职工总人数的比例不低于 40%，其中研究开发人员占企业当年月平均职工总数的比例不低于 20%。

其次，研发人员有工作时间的限制。《工作指引》要求全年须在企业累计工作 183 天以上。因为研发人员数量是企业增加研发投入，提升研发能力的直接证明，所以政策对研发人员的规定较为严格。

四、人员的法定审查要求与实务操作

（一）各类税收优惠对人员的法定审查要求

根据《工作指引》的规定，研发人员的统计，可以通过企业是否签订了劳动合同来鉴别。

根据《财税〔2012〕27 号》的规定，满足比例要求的大学专科以上学历人员，必须是与企业签订劳动合同关系的。

根据《北京市技术先进型服务企业认定管理办法》（2012 年修订）的规定，申报技术先进型服务企业，必须提交企业就业人员社会保险缴费单复印件（加盖企业公章）。

（二）实务操作

实务中，部分企业在申报高新时，只提供了员工花名册，并没有提供相关的辅助证明资料，这类企业在08、09年度陆续通过了高新认定。2010年起，各监管部门也加大了对人员方面的审查力度，企业在认定或者复审时，不仅需要提供员工花名册，还需要提供学历证书、职称证书等能够证明员工身份的各类资料。甚至有的审查部门要求企业后续提供了与员工签订的劳动合同。

明德建议：

近年来，税务机关对各类税收优惠，特别是高新技术企业的审核要求日益严格，为了合理合法地享受税收优惠，明德税务建议企业在人事管理方面应立足全局考虑，提前规划调整，以最严格的标准准备高新认定或复审。同时，为确保后续高新技术企业等税收优惠资质的维持，除了申报需要提交的资料之外，企业应该准备好人事报表、职工工资单、社保缴纳情况、个人所得税申报系统等等原始基础资料。

No.19_“营改增”对研发活动进项税额抵扣的影响_20121210

By 明税律师合伙人 施志群 武礼斌

为支持和鼓励企业的技术创新和研发投入，作为“现代服务业”之一的研发服务被列入“营业税改征增值税”（“营改增”）的首批试点行业。随着“营改增”在部分试点地区的推行，近期不断有企业咨询其从事研发活动所采购的机器设备或消耗的原材料对应的进项增值税是否能够抵扣。

结合近期试点地区部分纳税人的咨询，本文就研发活动进项税额抵扣的相关问题及争议进行了讨论和评析。

一、企业内部研发活动的进项税额抵扣问题

“营改增”之前，企业为实施研发活动所采购的设备或消耗的原材料的抵扣问题，一直以来存在如下两种主要的观点及征管实践：

- 进项税额可以抵扣。该观点认为，由于内部研发活动主要是服务于企业的产品生产，研发活动应视为企业商品生产的必要环节。因生产的商品正常销售后，能最终产生增值税销项税额，根据增值税的原理，其购进设备或消耗原材料所对应的进项税额应允许其抵扣；
- 进项税额不能抵扣。该观点认为，研发活动属于创制无形资产的非增值税应税行为（营业税应税劳务），企业为从事研发活动所购买的设备或所消耗的材料、燃料和动力等所对应的增值税进项税额不能抵扣。由于研发服务被列入“营改增”的试点范围，对试点企业而言，其为实施研发活动而购进研发设备或消耗原材料所对应的进项税额的抵扣应不存在法律解释上的障碍和争议。但对于非试点制造企业的内部研发活动而言，其进项税额则可能面临被税务机关要求做进项转出的税务风险。尤其，当非试点制造企业并未将研发的技术用于本企业的生产经营，而是直接用于出售时，这种风险可能大大增加。

二、独立研发公司研发活动的进项税额抵扣问题

具有独立法人资格且以对外提供研发服务和/或技术转让为主的非“营改增”企业，仍被视为营业税纳税人，其购进研发设备或耗用的原材料所对应的增值税金进项税额不能抵扣。但如果该纳税人处于试点地区，且属于“试点纳税人”，则其购进的研发设备或消耗的原材料所对应的进项税额通常可以从销项税额中抵扣。

相对于内设研发机构，在试点地区成立独立的研发公司，不但有利于大型制造业企业实现主业更聚焦，

辅业更专业，而且可以抵扣研发设备采购或原材料消耗所对应的进项税额，避免或降低制造企业内部研发活动进项税额不能抵扣的潜在风险。

三、 免税研发活动对应的进项税额不能抵扣

财税字[1999]273 号文规定，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、技术服务业务取得的收入，免征营业税。营改增的相关试点措施对上述优惠予以保留，即试点纳税人提供的技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务可以享受免征增值税的优惠。

同时，营改增试点办法规定，纳税服务提供应税服务适用免税、减税规定的，可以放弃免税、减税。纳税人放弃免税、减税后，36 个月内不得再申请免税、减税。

试点纳税人的研发活动如享受增值税免税优惠，其研发活动所对应的进项税额不能从销项税额中抵扣。如纳税人研发活动对应的进项税额较多，放弃免税优惠对纳税人更为有利，纳税人可以放弃享受免税优惠。

四、 研发失败是否需要对研发活动的进项税额做转出处理

增值税相关规定要求，非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务所对应的进项税额不得从销项税额中抵扣，已抵扣的需要做转出处理。与此类似，有试点地区的纳税人咨询，如果研发失败，研发活动所对应的进项税额是否需要做转出处理。

我们认为，即使研发失败，企业研发活动所对应的进项税额也不应做进项税额转出处理。原因在于，研发失败是研发这种“创新”活动的内在属性。研发活动的创新特性，决定了“研发失败”在研发活动中是必不可免且经常发生。由于正常的研发失败所造成的研发设备或原材料消耗损失，属于正常损失，其对应的进项税额应允许其抵扣。

而且，从总体产业政策及国家鼓励研发和创新的角度而言，允许在研发失败情况下研发活动所对应的进项税额抵扣也更为符合国家的政策导向。国家税务总局出台的研发费用加计扣除和高新技术企业 15% 所得税率政策完全能够证明国家对企业研发创新活动的支持。

No.20_律所查账征收来袭-税总下发查账征收模式下合伙人个人所得税新规 _20121218

明税律师合伙人 武礼斌

为配合律所合伙人个人所得税查账征收制度在全国范围内的加快推行，近日，国家税务总局下发了《关于律师事务所从业人员有关个人所得税问题的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 53 号或“53 号公告”)，就查证征收模式下计算律所合伙人个人所得税时的税前可扣除的成本费用问题做了进一步的规范，该文件的主要内容如下：

合伙人律师可按超额累进方式在应纳税所得中额外扣除一定比例的业务费用

根据 53 号公告的规定，对于实行查账征收的律师事务所，合伙人在按现行规定计算出每个合伙人的应纳税所得额之后，对确实不能提供合法有效凭据而实际发生与业务有关的费用，经当事人签名确认后，可再按下列标准扣除费用：个人年营业收入不超过 50 万元的部分，按 8% 扣除；个人年营业收入超过 50 万元至 100 万元的部分，按 6% 扣除；个人年营业收入超过 100 万元的部分，按 5% 扣除。上述超额累进税前费

用扣除方式，仅适用于实行查账征收的律师事务所的合伙人。实行核定征收的律所合伙人的个人所得税的计算不适用上述方式。

53 号文有关超额累进方式的额外费用税前扣除规定是一种临时措施，是在当前缺乏适合律所业务特定的财务核算制度和费用税前扣除标准情况下的一种过渡安排。因此，53 号文明确规定，上述规定的执行时间为 2013 年 1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日。税务机关将可能会根据查账征收的试点和实际运行情况对上述规定进行调整。

提高提成律师的办案支出税前扣除的最高限额标准

53 号公告将作为律师事务所雇员的提成律师，按月从其分成收入中扣除的办理案件支出费用的标准，由现行在律师当月分成收入的 30% 比例内确定，调整为 35% 比例内确定。

法律顾问费或其他酬金等收入须并入律所的其他收入计算缴纳个人所得税

国家税务总局《关于律师事务所从业人员取得收入征收个人所得税有关业务问题的通知》（国税发[2000]149 号）曾规定，“律师从接受法律事务服务的当事人处取得的法律顾问费或其他酬金，均按‘劳务报酬所得’应税项目征收个人所得税，税款由支付报酬的单位或个人代扣代缴”。

因为《律师法》明确禁止律师以个人名义执业并私自向客户收取费用，国税发[2000]149 号文的上述规定并符合律所的实际情况。实践中税务机关也并未执行上述规定，而是将法律顾问费或其他酬金等收入并入律师事务所取得的其他收入计算缴纳个人所得税。53 号公告废止了国税发[2000]149 号有关法律顾问费或其他酬金等按“劳务报酬”应税项目征税的规定，并明确该类所得应并入律所的其他收入按规定征收个人所得税。

律师的业务培训费可据实扣除

律师个人承担的按照律师协会规定参加的业务培训费用，可据实扣除。

执行日期

53 号公告自 2013 年 1 月 1 日起执行

明税评论

早在 2002 年，国家税务总局就在国税发[2002]123 号文中明令禁止对律师事务所实行全行业核定征税办法。但一直以来，由于缺乏适合律师工作特点的财务核算制度和税前成本费用扣除标准，为提高征管效率和降低征税成本，各地税务机关对律所普遍实行全行业核定征收的方式征收合伙人的个人所得税。2010 年，国家税务总局在国税发[2010]54 号文中重申，不得对律师等鉴证类中介机构实行核定征收个人所得税。之后，广东北京等重点城市的税务机关明显加快了对律所合伙人实行查账征收个人所得税的步伐。

2010 年，广州市地税局发布《关于加强律师事务所个人所得税征收管理的通知》（穗地税发[2010]10 号），规定自 2010 年 1 月 1 日起，对广州地区的律师事务所一律实行查帐征收个人所得税。今年年初，北京市律所的“查账征收”试点也在个别区县悄然展开。2012 年 4 月，深圳市地区下发《关于加大律师事务所查账方式推行力度的通知》（深地税发[2012]54 号），要求深圳律所在 2013 年 12 月 31 日前完成过渡，转为查帐征收。种种迹象表明，律所合伙人个人所得税的“查帐征收”不再是“狼来了”。

由于查账征收很可能使得律所合伙人的个人所得税，尤其是大中型律所合伙人的个人所得税，成倍增加，很多律师反应强烈。同时，律所也在通过司法局以及协会等与税局进行积极沟通，希望扩大查账征收模式下计算应纳税所得额时税前可扣除的成本范围。作为一种各方妥协的结果，53 号文在一定程度上反映了律师要求扩大税前可扣除的成本费用，降低税负的诉求。

尽管如此，一旦实施查账征收个人所得税，大中型律所合伙人的个人所得税税负的大幅上升仍然不可避免。这需要律所重新审视当前的财务核算体制，积极采取有效措施来应对未来查账征收制度对律所合伙人税负的影响，并探寻可能的节税措施。需要提醒广大律师注意的是，我们预计随着查账征收制度的加快推行，很多新的税务补充规定可能会不断出台。律所需要关注并跟进与律所合伙人税收制度相关的最新政策。