



中国税法智库

明税律师 2013 年 7-12 月资讯合集

二零一三年十二月

明税律师团队编撰

转载请标明出处



明税律师 2013 年度 7-12 月资讯合集

目 录

非居民企业跨境劳务企业所得税征税新规则生效	3
案例解析：九洲电气不符合软件企业认定新标准被要求补税	6
反避税案例简析：最大补税个案凸显转让定价管理规则	9
2014 年度北京市文化创新发展专项资金申报指南	12
营改增下的混合销售、混业经营和兼营	18
明税评析：软件企业税收优惠政策新细则公布	21
明税解析：国家税务总局发布《中国预约定价安排年度报告（2012）》	24
明税：2014 年度高新技术企业再次认定工作重要提示	28
“名股实债”的会计和税务处理规则探析	32
2013 年起企业研发费用加计扣除实行新政策	37
转让定价初次调整引发的相应调整及二次调整之辨析	39
北京市 2014 年度高新技术成果转化项目认定工作启动	42
企业技术转让所得税减免相关问题进一步明确	44
明税：解读跨境应税服务增值税免税管理办法	45
明税：营改增下“售后回租”业务的困境与突围	51
明税：及时梳理研发费用 做好高新申报准备	55

非居民企业跨境劳务企业所得税征税新规则生效

2013年4月,国家税务总局发布了[2013]19号文《关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》(以下简称19号公告或公告),19号公告就非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题做了进一步明确。公告自2013年6月1日起生效,同时对此前发生但尚未作税务处理的案件具有追溯效力。

自2008年企业所得税法施行以来,跨国企业派遣员工到中国临时任职,外派人员应该算派遣企业的员工还是接收企业的员工?派遣企业是否构成中国境内的机构、场所?这个问题一直困扰着相关企业。19号公告的发布明确了判断此问题的标准。

一、 非居民企业派遣人员在境内提供劳务构成机构、场所的判定

判定非居民企业派遣人员在境内提供劳务纳税义务的难点在于确定外派人员的工作性质,由于通常情况下,外派人员受非居民企业派遣,与非居民企业的雇佣关系并不解除,在派遣期间主要在境内企业从事管理、技术等方面的工作,因此,在派遣期间外派人员是作为非居民企业雇员为非居民企业提供劳务,还是属于境内企业雇员为境内企业提供劳务,公告从对工作结果承担责任和风险、工作考核评估等方面规定了判定标准,标准由1个基本因素和5个参考因素构成。

基本因素是实质性判定因素,只要符合这一条件,就会成为判定派遣企业在中国境内设立了机构、场所的标准。如果在实质判定较为困难的情形下,可结合至少一个参考因素,来推定派遣企业是否在中国境内设立了机构、场所。

(一) 基本因素

1、中国没有与派遣企业所在国家(或地区)签署税收协定,如果派遣企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险,并考核、评估被派遣人员的工作业绩,应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所,并提供劳务服务;

2、中国与派遣企业所在国家(或地区)签署了税收协定,如果派遣企业属于税收协定缔约对方企业,且提供劳务的机构、场所具有相对的固定性和持久性,该机构、场所就构成了在中国境内设立的常设机构。

(二) 参考因素

税收实践中,仅仅依据上述标准并不一定能够准确判定被派遣人员就是派遣企业的员工。要想确认这一点,通常还需要参考至少一个下列因素:

- 1、接收企业向派遣企业支付管理费、服务费性质的款项；
- 2、接收企业向派遣企业支付的款项金额超出派遣企业代垫、代付被派遣人员的工资、薪金、社会保险费及其他费用；
- 3、派遣企业并未将接收企业支付的相关费用全部发放给被派遣人员，而是保留了一定数额的款项；
- 4、派遣企业负担的被派遣人员的工资、薪金未全额在中国缴纳个人所得税；
- 5、派遣企业确定被派遣人员的数量、任职资格、薪酬标准及其在中国境内的工作地点。

如果派遣企业利用派遣人员从中国获得利润，那么派遣企业在中国境内设立机构、场所的风险就会增大。

(二) 判定例外情况

如果派遣企业仅为在接收企业行使股东权利、保障其合法股东权益而派遣人员在中国境内提供劳务的，不因该活动在接收企业营业场所进行而认定为派遣企业在中国境内设立机构、场所或常设机构。上述被外派人员提供的劳务活动包括：

- 1、被派遣人员为派遣企业提供对接收企业投资的有关建议；
- 2、代表派遣企业参加接收企业股东大会或董事会议等活动。

二、 税务机关在判定时需要审核的资料

- 1、派遣企业、接收企业和被派遣人员之间的合同协议或约定；
- 2、派遣企业或接收企业对被派遣人员的管理规定，包括被派遣人员的工作职责、工作内容、工作考核、风险承担等方面的具体规定；
- 3、接收企业向派遣企业支付款项及相关账务处理情况，被派遣人员个人所得税申报缴纳资料；
- 4、接收企业是否存在通过抵消交易、放弃债权、关联交易或其他形式隐蔽性支付与派遣行为相关费用的情形。

三、 其他税务管理事项

除了对如何判定常设机构做出具体规定之外，19号公告也明确了相关税务管理事项。具体如下：

1、公告规定派遣行为应该纳入正常的税收管理规范，根据企业所得税法和国家税务总局令第19号相关规定进行登记申报和资料报送，并要求据实申报，或在不能如实申报的情况下核定征税。

2、公告对于税务机关审核派遣行为性质的内容、方法提出了具体指引。外派人员提供劳务行为涉及涉税信息的采集以及国地税之间的协调配合，以确定与企业所得税相关的个人所得税、营业税等问题。

3、公告要求税务机关应严格按照有关规定对劳务派遣进行对外付汇时的税务处理而且要求税务机关及时办理开具对外支付税收证明相关手续。

四、明税建议

从2013年6月1日起，跨国企业因外派员工难以被税务机关认定是否构成了机构、场所，则有可能被核定利润，进而被实行特别纳税调整。因此，明税建议相关企业：在派遣员工来华工作时，应提前做好各项安排，并准备相关的证据资料，明确签署派遣协议各项细则，规避不必要的税务风险。

案例解析：九洲电气不符合软件企业认定新标准被要求补税

近日，哈尔滨九洲电气股份有限公司发布了《关于子公司哈尔滨九洲电子技术有限责任公司补缴 2012 年度企业所得税款的提示性公告》，《公告》称九州电气公司因不符合财税【2012】27 号文件（27 号文）规定，提出的软件企业备案申请未被哈尔滨高新技术产业开发区国家税务局纳入备案登记，不得享受 2012 年度税收优惠政策，并需要按照规定申报缴纳企业所得税 5838.24 万元。

案情简介：

九洲电气公司为哈尔滨九洲电气股份有限公司的全资子公司，成立于 2011 年 4 月，2012 年度依据【2000】968 号文的规定进行了软件企业的申报并取得了资质证书。随后，27 号文的出台，对软件企业的认定标准做了更加严格的规定，九洲电气公司认为企业符合新标准的规定，并且 2012 年度为其获利第一年度，因此依据原认定管理办法申请享受两免三减半的所得税优惠，未对 2012 年度利润总额 45076.56 万元计提相应的所得税。2013 年度，哈尔滨高新技术产业开发区国家税务局以九洲电气公司 2012 年软件产品收入不满足总收入的比例要求为由驳回了公司的备案申请，并要求补缴税款。

明税解析：

一、收入比例不达标成为企业被取消税收优惠的主要原因

27 号文规定软件产品开发销售（营业）收入占企业收入总额的比例一般不低于 50%，其中自主开发销售（营业）收入占企业收入总额的比例一般不低于 40%；嵌入式软件产品和信息系统集成产品开发销售（营业）收入占企业收入总额的比例不低于 40%，其中自主开发销售（营业）收入占企业收入总额的比例不低于 30%；

公司将上述企业收入总额理解为营业收入总额，于是将技术转让收入 47151 万元确认在营业外收入中，认为公司 2012 年度嵌入式软件产品收入 912.82 万元占营业收入 2469.85 万元的 36.96%，符合新标准的要求。但是 27 号文所说的企业销售收入是指包括营业收入、投资收益、营业外收入等从各种来源取得的收入总计。因此根据要求公司软件收入占企业总收入总额比例不达标，故主管税务机关未予免税备案。

二、企业继续享受软件企业税收优惠政策的要求

1、新政策下软件企业的重新认定

按照新的认定标准以及管理办法的规定，企业如想继续拥有软件企业的资质必须重新进行

申请认定。企业申请认定的适用办法如下：

企业具体情况	办法执行
2011年1月1日以后成立的企业	新办法重新认定
2011年1月1日以后认定成软件企业	新办法重新认定
2011年1月1日以前认定为软件企业，未办理所得税优惠备案的	新办法重新认定
2011年1月1日以前认定为软件企业，税收优惠期已满的（即已经享受过两免三减半）	新办法重新认定
2011年1月1日以前认定为软件企业，且已向税务机关完成所得税优惠备案的	旧办法年审

2、新标准下软件企业认定要件

根据[2013]64号的规定，企业申请软件企业的重新认定，除软件收入必须满足比例要求之外，还应该满足如下要求：

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%；

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），以及与所提供服务相关的技术支撑环境；

三、企业可享受的税收优惠政策

1、 经重新认定后可享受两免三减半的优惠政策

按照政策规定，只有 2011 年 1 月 1 日之后注册成立的新办企业经认定为软件企业后才能享受企业所得税税收优惠政策。九州电气公司成立于 2011 年 4 月，符合此要求。

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。

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。

九州电气公司如能按照新标准重新进行软件企业认定，2012 年度为其获利第一年度，该企业可享受税收优惠的情况如下：

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 年	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年
2013 年 5 月 31 日之前	免	免	12.5%	12.5%	12.5%
2013 年 6 月	25%	免	12.5%	12.5%	12.5%

2、 可享受技术转让所得税优惠政策

如公司不满足新标准的要求，不能继续享受软件企业税收优惠政策，公司可考虑享受技术转让所得税优惠政策。公司 2012 年度大部分收入为技术转让收入，按照政策“居民企业技术转让所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税”。

反避税案例简析：最大补税个案凸显转让定价管理规则

明税律师事务所合伙人 施志群

根据近期《人民日报》的消息，2012 年度在北京一起涉及跨国公司的反避税案中，国家税务总局和北京市国税局历经 3 年多的调查和 4 轮艰苦谈判，最终使外方企业补缴税款近 10 亿元，有力地维护了我国税收主权和权益。这是迄今为止我国转让定价反避税调整金额最大的案件。本次反避税案中涉及的跨国公司是一家国际知名企业，该公司于 1995 年在北京投资设立了外商独资企业，经过两次增资，注册资本达 2000 万美元。（案情介绍详见：[《反避税最大个案，补交税款 10 亿元》](#)）

这一案例的发生和最终解决，较为典型地展现了中国税务机关转让定价管理的 5 个基本特点：

1、转让定价调查对象的筛选规则

2 号文第二十九条规定，转让定价调查应重点选择以下企业：（一）关联交易数额较大或类型较多的企业；（二）长期亏损、微利或跳跃性盈利的企业；（三）低于同行业利润水平的企业；（四）利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配的企业；（五）与避税港关联方发生业务往来的企业；（六）未按规定进行关联申报或准备同期资料的企业；（七）其他明显违背独立交易原则的企业。

本案中，企业自在中国设立后多年亏损，04-10 年累计亏损 20 多亿元，06-09 年平均利润水平(-18%)低于同行业平均水平(12%)，属于转让定价应重点选择企业的第（二）类。这也最终使得该企业成为了税务机关的关注对象。

2、税务机关倾向于以管理促企业自行调整

在现行的管理、服务、调查三位一体的反避税体系下，税务机关一般倾向于通过管理来促进企业自行调整。2012 年度高达 283 亿元的企业自行调整税额（2012 年度反避税补税总额为 346 亿元），也充分说明了这一点。

本案中，在掌握了企业多年亏损且营业规模巨大的情况后，税务机关对其关联交易情况进行监控。税务部门并未在发现异常情况的初期采取强硬措施，而是希望该企业能主动提出申请，再由两国税务部门通过谈判解决关联交易带来的不合理避税问题。

3、预约定价安排对于转让定价管理的积极意义

预约定价安排是在税企双方自愿、平等、互信的基础上达成的协议,为税企双方增进理解、加强合作、减少对抗提供有效途径。预约定价通常的积极意义在于:(1)为企业未来年度的转让定价问题提供确定性,从而带来企业经营及税收的确定性,也为税务机关带来稳定的收入预期;(2)降低税务机关转让定价管理及调查的成本,有效避免企业被税务机关转让定价调查的风险,降低企业的税收遵从成本;(3)有助于提高税务机关的纳税服务水平,促进税收管理与服务的均衡发展,保障纳税人相关权益的实现。

本案中,企业于2008年提出了双边预约定价的安排申请。这一预约定价的申请时间点显示,企业其实很早就意识到了转让定价的风险,在具体的风险应对上,选择了申请双边预约定价的方式,将境内、外两方的税务机关同时引入,以期解决转让定价不合理的问题。企业选择申请双边预约安排,实际上将相关的争议转由境内外税务机关之间进行(税收管辖权等),此举措一方面有利于企业更好的应对转让定价反避税调查的危机;另一方面,也使得企业集团在特别纳税调整后,其关联方能够进行相应调整,避免集团面临双重征税的风险。

此外,从公开的案例描述信息来看,税务机关实际借此机会了解并掌握了企业转让定价的真实情况。按照2号文第六十一条规定,税务机关与企业不能达成预约定价安排的,税务机关在会谈、协商过程中所获取的有关企业的提议、推理、观念和判断等非事实性信息,不得用于以后对该预约定价安排涉及交易行为的税务调查。本案中,由于企业在进行预约定价安排申请时其转让定价本身存在障碍,故税务机关在预约定价安排谈签过程中获悉的情况多属于事实性信息,而这些信息也最终成为税务机关进一步与企业谈判的依据。

4、重点关注的关联交易类型

中国税务机关在接到申请后,由国家税务总局国际税务司和北京国税局组成工作小组,先后到这家公司的财务、市场销售、技术研发、运营管理等部门进行调查。

税务机关在调查发现了该企业累积巨亏的原因:

(1) 销售收入不足以弥补高额的销售管理费用。而费用高的原因是该企业需要向境外母公司支付高额的特权使用费。

(2) 母子公司之间劳务价格偏低。境内子公司向境外母公司提供研发服务和技术支持服务,但给予的报酬明显偏低(低于市场一般价格水准)。

由此,税务机关认定,企业本身的转让定价管理存在明显的转移利润等避税行为,关联交易并不符合独立交易原则。

该企业巨亏的原因在反避税实践中较为常见。一直以来,特许权使用费是境内子公司向境外转移利润的常用方式,故在新企业所得税法下的转让定价及反避税规则出台后,特许权使用

费的比例/数额成为税务机关关注、检查的重点之一（税务总局国际司出版的《非居民企业所得税管理案例集》中也列举了大量此类案例）。而劳务关联交易，由于劳务本身的虚化特性，往往会成为众多以转移利润为目的的关联交易所青睐的方式。

5、企业所得税特别纳税调整的同时，要求调整和补缴流转税

《税收征管法》第三十六条规定，企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用；不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的收入或者所得额的，税务机关有权进行合理调整。

根据公开的信息，在本案中由于交易定价的调整，与收入有关的营业税也进行了补交（原文：“补缴企业所得税、营业税及利息共计近10亿元”）。我们在此强调，虽然反避税调查主要涉及的是企业所得税事项，但并不意味着相关的流转税（特别是作为价内税的营业税）不会同时被调整。

企业转让定价管理建议：

自2008年新的《企业所得税法》及配套规定实施以来，经过5年多的积累和沉淀，中国转让定价管理已经进入了新的阶段，税务机关转让定价反避税能力已有较大幅度的提高，结合今年多地税务机关提出或已经实现的各类信息平台/数据库的搭建，我们认为，实施不当转让定价政策且利润率水平异常（亏损）的企业将面临更多考验。为此，我们提示相关企业：

1、及时把握企业所在行业的常规经营情况和利润水平。

由于税务机关本身信息平台/数据的搭建，税务机关对于各行业的整体利润水平更为了解，利润水平异常、特别是常年亏损的企业，应当注意：在没有真实的特殊因素影响的前提下，避免人为造成的利润水平异常而导致被税务机关要求自行调整或被转让定价调查的风险。

2、企业在准备同期资料时，应当审阅公司/集团所执行的转让定价政策，并及时进行必要的修正。

同期资料实际上是对已发生的关联交易、企业经营状况及现行定价政策的说明，属于事后解释性资料，并不会直接影响企业既有的转让定价政策。而如果企业实际执行的转让定价政策本身存在不符合独立交易的情况，则企业准备的同期资料（或进一步的防卫性文档）的价值将会大打折扣。据此，我们建议相关企业应及早审阅公司/集团所实际执行的转让定价政策，及时修正不当之处，而非待被转让定价调查后再行补救。

2014 年度北京市文化创新发展专项资金申报指南

根据《北京市文化创新发展专项资金管理办法（试行）》（京财文[2012]1440号）等规章制度，北京市国有文化资产监督管理办公室（以下简称“市文资办”）面向社会征集北京市文化创新发展专项资金（以下简称“专项资金”）支持项目。2013年度资金项目申报工作已经结束，本文主要对2014年度资金申报时间、要件、流程等做简单整理，以便企业参考准备。

一、北京市文化创新发展专项资金类型

序号	资金类别	行业类别
1	文化创意产业专项资金	文艺演出；新闻出版；
2	扶持中小文化企业创新资金	广播影视；动漫网游； 设计服务；古玩艺术； 文化旅游；其他文化产业项目。
3	扶持广告与会展产业发展专项资金	广告行业；文化会展。
4	重大文化项目配套资金	各类重大文化项目，废旧厂房改造利用，为文化设施、文化服务业综合体配建文化项目的配套资金。

注：一次只能确定一种资金类型来申报。

二、申报日期安排

申报方式	申报时间
集中申报	2014年项目申报截止时间为2013年8月10日。

常规申报

2014 年度项目申报截止后，仍可持续申报项目，市文资办将根据情况定期分批对后续项目进行评审。

三、申报主体要求

申报 2014 年专项资金单位，应为 2013 年 1 月 1 日前在北京地区注册。且具有独立法人资格，从事文化创意产业研发、生产、服务、管理的不企业和企业化管理的事业单位。具体各类资金对申报主体的要求如下：

资金类别

具体要求

文化创意产业专项基金

申报项目核定总投资不低于 1000 万元；

申报企业的净资产不低于 500 万元，2012 年纳税额度不低于 50 万元。

扶持中小文化企业创新资金

申报项目核定总投资不高于 1000 万元；

申报企业应符合国家有关中小企业标准（注：文化创意类中小企业的一般标准为员工人数在 300 人以下或 2012 年企业营业额在 1 亿元以下的企业）。

扶持广告与会展产业发展专项资金

申报项目主体须为广告传媒及相关企业和会展类企业，具体要求参照上述两类申报要求。

重大文化项目配套资金

申报项目核定总投资不低于 1 亿元；

申报企业 2012 年终经审计的净资产不低于 1000 万元，2012 年纳税额度不低于 100 万元。

注：同一法人单位（申报主体）同一年度只能申报一个项目。如有两个及两个以上项目单位联合申报，须确定承担主要法律关系义务、且投资比例占 50%及以上的项目单位作为项目申报主体，合作单位应出具同意其作为申报主体的证明。

有市级财政性文化产业投资基金及其子基金投资入股,或社会效益突出的重点项目实施企业可适当放宽条件。

四、支持方式与申报条件

专项资金支持方式包括奖励、贷款贴息、补助三种方式。每个项目只能申请一种支持方式。从2013年度起,专项资金对奖励和贷款贴息类项目给予重点支持并提高支持比例;对补助类项目适当降低支持比例。

支持方式	申报要求	需提交资料
项目类奖励	<p>项目在2013年1月1日至申报日已完工,具有显著的社会经济效益,并在开发新型文化资源、培育文化品牌、扩大文化市场规模、促进文化创新发展、带动劳动就业等方面具有带动性与示范性;</p> <p>项目在2013年1月1日至申报日获得国际级、国家级、省部级文化创意奖项,并具有显著社会经济效益。</p>	<p>项目可行性研究报告 以及简述版</p> <p>项目所获奖项等级(国家级、省部级、市级奖项或其他奖项)、所获奖项的详细信息等</p> <p>项目投资情况</p> <p>已完成大额投资的财务记录信息,提供按费用发生时间顺序且单项超过已完成投资1%以上的支出详细数据</p>

企业类奖励

2013年在开拓海外市场,促进文化产品和服务出口等方面做出突出贡献的项目单位。从事生产开发的,年出口额须超过200万美元,且近三年年平均增长率超过20%;从事文化贸易出口的,年出口额须超过1500万美元;

注册地在北京,于2013年1月1日至申报日在境内外证券交易市场(柜台交易市场除外)挂牌上市的从事文化创意产业研发、生产、服务的企业;

(已经建成并正式运营,申报专项资金时在孵企业不低于30家,且具有10家以上(含10家)成功孵化案例的文化创意企业孵化器,2013年总产值不低于1亿元。

项目可行性研究报告以及简述版

企业符合申报奖励条件的相关说明

项目投资情况

已完成大额投资的财务记录信息

贷款贴息类

项目在2013年1月1日至申报日已在偿还用于项目投资的贷款利息;

贷款机构仅限于商业银行、政策性银行以及北京市文化产业小额贷款公司、北京市文化创新小额贷款公司,且注册地(含分支机构)在北京;

贷款用于本次申报的文化产业项目(流动资金贷款需提供用于本次申报项目的证明材料);

贷款及利息应按照贷款合同约定按时归还,无逾期归还记录,如有展期归还,应说明原因;

申请贴息金额不高于按照银行同期贷款基准利率。

项目可行性研究报告以及简述版

项目贷款合同及贷款银行信息。

贷款利息支付信息。

项目投资情况

已完成大额投资的财务记录信息

补助类

项目申报补助内容应符合市委市政府文化创意产业发展战略、符合专项资金的支持方向及文化创意产业发展规划(重点发展项目)；

申报 2014 年支持项目期起止时间，应在 2012 年 7 月 1 日至 2014 年 12 月 31 日之内；

项目具备技术、知识产权、场地等各项实施条件(如需立项等前期手续的，须提供相关获批文件)；

项目投资主体明确，已落实自筹资金；

项目原则上形象进度和已完成投资均不低于 20%。

项目可行性研究报告以及简述版

项目投资情况

已完成大额投资的财务记录信息

五、项目申报流程介绍

1、**企业注册**。项目单位参考《项目申报准备资料清单》，在市文资办官方网站注册。

2、**项目申报**。企业注册后，申报单位可在市文资办官方网站选择一种资金类型申报并填报项目相关信息。

3、**项目预审和初审**。按照属地原则，由区县受理单位对申报项目进行网上预审(广告行业项目由区县工商分局预审)。预审通过后，由市文资办组织相关委办局、区县和专家组对项目进行网上初审。通过初审的项目形成“评审项目库”。注：预审和初审阶段申报企业无需提供纸质资料

4、**补充和提交资料**。项目初审通过后，申报单位根据要求准备并提交书面资料。

5、**项目联合评审和实地踏勘**。市文资办和市财政局组织相关机构对“评审项目库”中项目进行联合评审，并对联合评审通过项目进行现场踏勘核实。

6、**审议支持方案和拨付首期资金。**市文资办会商市财政局后，提出专项资金支持方案。经专项资金联席会审议通过后，拨付首期支持资金。

7、**项目监督检查和拨付剩余资金。**市文资办将组织相关机构、区县受理单位等项目进度、资金使用等情况进行监督检查和绩效考评，考核合格后拨付项目剩余资金。

8、**项目验收。**项目完成后，由市文资办委托区县受理单位组织项目验收。

明税版权所有

营改增下的混合销售、混业经营和兼营

明税律师事务所合伙人 武礼斌

新的营业税改征增值税（“营改增”）试点办法首次引入了“混业经营”的概念，而现行的增值税和营业税制度中，还存在“混合销售”和“兼营”的概念。三者之间既有区别又存在一定的交叉。实践中，纳税人经常混淆这三个概念之间的区别及税务处理的不同，并引发相应的涉税风险。本文主要分析了这三个概念的区别及税务处理的不同。

一、混合销售及其税务处理

一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务，为混合销售行为。混合销售，包括交纳增值税的混合销售和交纳营业税的混合销售。

除有特殊规定外，从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，货物的销售额和收取的服务费一并缴纳增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非增值税应税劳务，统一交纳营业税。实践中，通常以纳税人登记的主营业务来区分“从事货物的生产、批发或者零售的纳税人”和“其他纳税人”。

如以设备生产为主业的纳税人在销售货物的同时提供安装服务，就属于交纳增值税的混合销售行为。而作为营业税应税服务领域的邮政局，提供邮政服务的同时销售集邮商品（如邮票），则属于交纳营业税的混合销售。其他行业销售集邮商品的行为，则属于纯粹的货物销售行为，应交纳增值税。邮局非在提供邮寄服务过程中销售集邮商品的行为，本质上是一种“兼营行为”，但法律特别规定这种“兼营行为”也只交纳营业税。

《增值税暂行条例实施细则》和《营业税暂行条例》规定：纳税人的下列混合销售行为，应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额，并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税，非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税；未分别核算的，由主管税务机关核定其货物的销售额：（1）提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为；（2）财政部、国家税务总局规定的其他情形。

营改增之后，原来交纳营业税的交通运输业和部分现代服务业改为交纳增值税。相应的，原来的某些“混合销售”行为，可能不再符合“混合销售”的概念，而更像是营改增试点制度中的“混业经营”。这导致实务中对这部分应税事项是按“混合销售”进行税务处理还是按“混业经营”进行税务处理产生争议。按混合销售的定义，“混合销售”必须是增值税应税销售和营业税应税服务的混合。笔者认为一项销售行为如果既涉及货物销售或加工修理修配劳务、又涉及营改增应税服务，应属于营改增试点制度中的“混业经营”，应按“混业经营”进行税务处理。

例如，某生产企业销售设备同时提供运输服务，设备不含税价为 1000，运费为 117，营改增之前按“混合销售”进行税务处理，应纳的增值税为 $[1000+117 \div (1+17\%)] \times 17\% = 187$ 。营改增之后应按“混业经营”进行税务处理。

二、混业经营及税务处理

“混业经营”是营改增试点办法中首次引入的概念，仅适用于试点纳税人。根据财政部、国家税务总局《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税税收政策的通知》（财税[2013]37号）的规定，混业经营是指试点纳税人“兼有”不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的行为。从上述概念可以看出，“混业经营”仅适用增值税征税范围内的应税事项的“兼有”；而“混合销售”则是一项销售行为中同时涉及增值税应税事项和营业税应税事项。如果纳税人同时，但非在统一销售行为中，提供增值税应税事项和营业税应税事项，则属于“兼营”的概念。

值得注意的是，试点办法在“混业经营”的定义中用了“兼有”，而非“兼营”的表述以区别于现行增值税或营业税制度中的“兼营”。“兼有”，既包括在同一销售行为中同时涉及“销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务”，也包括“兼营”适用不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的行为。

纳税人从事“混业经营”的，应分别核算适用不同税率或征收率的销售额，未分别核算销售额的，按以下方法从高适用税率或征收率：

- (1) 兼有不同税率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。
- (2) 兼有不同征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用征收率。
- (3) 兼有不同税率和征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的，从高适用税率。

营改增后，增值税的适用税率包括 17%、13%、11%、6%和零税率五种，征收率主要有 6%、4%和 3%三档。营改增试点纳税人兼有上述适用不同税率或征收率的增值税应税事项，但未能对上述事项分别核算的，则根据其实际经营的应税事项中适用最高一档的税率或征收率进行征收。

以上述生产企业销售设备的同时提供运输服务为例，营改增后企业销售设备的行为和提供运输服务的行为都属于增值税的应税行为。设备销售适用 17%的增值税税率，交通运输服务适用 11%的增值税税率。如该企业属于试点纳税人且能单独核算设备销售额和运输服务的营业额，则应纳的增值税为 $1000 \times 17\% + 117 \div (1+11\%) \times 11\% \approx 181.6$ ；如未分别核算设备销售额和运输

服务销售额，则统一按 17% 的税率征收增值税，应纳增值税为： $1000 \times 17\% + 117 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 187$ 。

三、 兼营及其税务处理

综合现行的增值税、营业税和营改增试点制度的相关规定，兼营可分为如下三类：

(1) 兼营营业税应税事项和增值税应税事项。纳税人兼营营业税应税劳务和增值税应税行为的货物销售、加工修理修配劳务或营改增应税服务，应当分别核算营业税应税行为的营业额和增值税应税行为的销售额，分别缴纳营业税或增值税；未分别核算的，由主管税务机关核定其应税行为营业额。

(2) 非营改增试点增值税纳税人兼营适用不同增值税税率的货物或加工修理修配劳务，应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额；未分别核算销售额的，从高适用税率。

(3) 兼营减税、免税项目。纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算销售额的，不得免税、减税。

增值税一般纳税人兼营简易计税方法计税项目、非增值税应税劳务、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额 = 当期无法划分的全部进项税额 \times (当期简易计税方法计税项目销售额 + 非增值税应税劳务营业额 + 免征增值税项目销售额) \div (当期全部销售额 + 当期全部营业额)

本文讨论的与“混合销售”和“混业经营”并列的“兼营”指上述第一类兼营，是指纳税人既经营货物销售或提供增值税应税劳务或应税服务，又提供营业税应税劳务，但销售货物、提供增值税应税服务或营业税应税劳务不同时发生在同一购买者身上，且从事的营业税应税劳务与某一项销售货物或加工修理修配劳务或增值税应税服务并无直接的联系和从属关系。增值税应税事项和营业税应税事项不在同一行为中发生，是“兼营”与“混合销售”的最大区别。

“兼营”与“混业经营”的本质区别则在于，“兼营”是同时从事增值税应税行为和营业税应税行为，而“混业经营”则必须是营改增试点纳税人（不包括非试点纳税人）“兼有”适用不同税率的增值税应税范围的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务（不包括增值税应税应为和营业税应税行为的兼有）。

明税评析：软件企业税收优惠政策新细则公布

近日，国家税务总局下发了《关于执行软件企业所得税优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第43号，以下简称“43号公告”）。43号公告是对较早前发布的《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，以下简称“27号文”）、《关于软件和集成电路企业认定管理有关问题的公告》（国家税务总局公告2012年第19号，以下简称“19号公告”）以及相关文件的细化和补充。

43号公告的发布，进一步明确了软件企业的获利年度、收入总额、研发费用归集口径等各项标准的执行细则，给企业申请软件企业资质、享受税收优惠政策提供了便利。该公告追溯到2011年1月1日起执行。

本文将对公告的具体细则做简要分析，以便企业更好的理解执行。

1. 软件企业所得税优惠政策适用的企业范围

根据43号公告的规定，软件企业所得税优惠政策适用于经认定并实行查账征收方式的软件企业。所称经认定，是指经国家规定的软件企业认定机构按照软件企业认定管理的有关规定进行认定并取得软件企业认定证书。

由上述规定可知，欲享受软件企业所得税优惠政策的企业必须实行查账征收方式，同时，还必须满足软件企业相关要件并经认定机构批准并取得证书的企业。

2. 软件企业收入总额的判断标准

根据43号公告的规定，软件企业的收入总额，是指《企业所得税法》第六条规定的收入总额。《企业所得税法》第六条如下规定：企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：（一）销售货物收入；（二）提供劳务收入；（三）转让财产收入；（四）股息、红利等权益性投资收益；（五）利息收入；（六）租金收入；（七）特许权使用费收入；（八）接受捐赠收入；（九）其他收入。

3. 软件企业获利年度的起算时间与优惠期间

根据43号公告的规定，软件企业的获利年度，是指软件企业开始生产经营后，第一个应纳税所得额大于零的纳税年度，包括对企业所得税实行核定征收方式的纳税年度。软件企业享受定期减免税优惠的期限应当连续计算，不得因中间发生亏损或其他原因而间断。

由此可知，享受软件企业免税政策是从企业应纳所得税不为零的当年起算。从开始享受税收优惠年度起连续五年，不因亏损而递延优惠期间。

4. 软件企业研发费用的归集口径

根据 43 号公告的规定，软件企业研发费用的计算口径基本按照《企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）》（国税发[2008]116 号，以下简称 116 号文）规定执行。但是，国家对自主创新示范区的规定等其他相关特殊规定不执行此标准。

这一执行标准是对 27 号文相关规定的进一步明确。该标准的明确确保了相关工作的延续性，避免了研发费用因口径差异导致的潜在税务风险。27 号文除了对软件企业研发费用的界定范围、比例等做了细致严格的规定之外，还要求企业提供软件研发费用收入专项审计报告。

5. 新旧政策的补充衔接问题

无论是“两免三减半”还是“职工培训费用据实扣除”，较早之前的 27 号文规定适用对象是 2011 年 1 月 1 日之后成立的企业，43 号公告的发布明确了：2011 年 1 月 1 日以前成立的企业如符合条件，亦可依照旧有的认定管理办法申请享受减免税优惠。

结合 27 号文、19 号公告和 43 号公告，以及《软件企业认定管理办法》（工联工信联软[2013]64 号文，以下简称 64 号文）、《软件企业认定标准及管理办法（试行）》（信部联产〔2000〕968 号，以下简称 968 号文）、《关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税〔2008〕1 号，以下简称 1 号文）的规定，有关软件企业的认定管理和税收优惠过渡政策总结如下：

成立时间	软件企业认定	其他条件	认定管理与年审依据	两免三减半税收优惠
2010 年 12 月 31 日前成立	2010 年 12 月 31 日前尚未认定软件企业的		旧办法 认定与年审	自获利年度起两免三减半，剩余期满
	按照旧办法已经认定为软件企业的	64 号文出台前已向主管税务机关完成企业所得税优惠备案手续，未满足	旧办法 年审	继续享受至期满
		64 号文出台前未向主管税务机关办理企业所得税优惠备案手续	新办法 重新认定与年审	自获利年度起两免三减半，剩余期满
		所得税减免期已满	新办法 重新认定与年审	无
2011 年 1 月 1 日后成立的企业	按照旧办法完成认定		新办法 重新认定与年审	自获利年度起(2017 年以前) 两免三减半

明税评析

43号公告的发布，不仅是对27号文和19号公告等文件的细化和补充，更是澄清了软件企业享受税收优惠政策相关细则。我们建议相关企业重点关注新旧规则的衔接、新规则的适用等问题，提前做好相关规划。

1. 严格按照税法的概念确定企业收入总额

43号公告明确了软件企业收入总额的判断实行税法的标准，在此建议欲申请软件企业资质企业要重点注意税法和会计规则中对于收入总额的不同要求。严格按照公告的要求，根据税法的概念确定企业收入总额。

2. 合理确定获利年度

27号中规定符合条件的软件企业经认定后，在2017年12月31日前自“获利年度”起计算优惠期，享受两免三减半的税收优惠。

43号公告明确了获利年度的起始条件即：第一个应纳税所得额大于零的纳税年度，包括对企业所得税实行核定征收方式的纳税年度。假设某软件企业最初实行核定征收的方式，连续两年收入额大于零，两年后实行查账征收方式并取得软件企业认定证书，此时只能享受三年减半征收企业所得税的优惠。

因此，我们建议企业在成立之初就应规范相应的财务管理和制度建设，以期在适当的时候及时适用税收优惠政策。

3. 研发费用的管理与研发加计扣除项目备案

我们建议企业在现有财务制度的基础上，遵从国税发[2008]116号的要求，建立规范的财务核算模型，将软件产品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。

另外，企业还可考虑做研发项目加计扣除备案，通过科委、税务机关等机构的备案，确认研发项目的创新性和研发费用的合理性。

4. 2011年1月1日前成立的企业优惠政策获取

对于2011年之前成立的企业，自获利年度起已经超过5年的，无论是否享受过软件企业的“两免三减半”税收优惠，按照政策规定，不能再享受优惠政策。对于此类企业，可以考虑申请高新技术企业等企业资质，进而申请适用15%的优惠税率等，确保企业的税收优惠及时调整，避免因税负变化过大而导致的经营波动。

明税解析：国家税务总局发布《中国预约定价安排年度报告（2012）》

2013年8月13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（2012）》（“报告”），这是中国自2010年12月30日发布2009年度报告后第四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—2012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资料，《预约定价安排年度报告》中的多项内容描述和数据分析，对纳税人了解和把握现阶段中国税务机关的转让定价管理规则具有较高的借鉴意义。

截止2012年度中国预约定价基本数据统计

截至2012年12月31日，中国税务机关累计已签署56个单边预约定价安排和29个双边预约定价安排。2012年签署了3个单边预约定价安排和9个双边预约定价安排，双边签署数量超过以往任何年度。2012年签署的单边安排全部在2年内完成，单边安排和双边安排在1年内完成的比例均为67%，完成时间比2011年缩短。2012年签署的9个双边安排中，5个涉及亚洲国家，1个涉及欧洲国家，3个涉及北美洲国家，是历年来与欧美国家签署安排最

多的一年，也使得双边安排的区域分布更为均衡。制造业的预约定价安排仍是已签署安排的主体，但安排所涉的行业种类进一步增加。

自2005年1月1日至2012年12月31日，中国税务机关累计收到141个双边预约定价安排书面谈签意向或正式申请（其中31个已达成），涉及国家和地区达16个。为应对不断增长的工作需求，国家税务总局层面从事转让定价和预约定价工作的人员数量在2012年增加至8人，根据人员特点和双边磋商工作需要，分为亚太一组（负责与日本、韩国的磋商）、亚太二组（负责与美国、加拿大、澳大利亚、新加坡、香港的磋商）、欧洲组（负责与英国、德国、荷兰、意大利、比利时、卢森堡、丹麦、瑞典、瑞士的磋商）。

截至2012年12月31日，中国税务机关已收到书面谈签意向但尚未受理正式申请的案件数量为79个，其中双边案件73个。

明税解析：现阶段中国预约定价管理制度与发展趋势

1、预约定价谈签管理程序严格、耗时较长。

(1) 大量企业APA申请处于前期阶段

中国税务机关希望稳步推进 APA 工作，特别注重提高 APA 的审核质量，对 APA 申请的前期审核工作比较重视，因此大量企业的 APA 申请尚处于前端，即谈签意向和预备会谈阶段。

(2) 税务机关优先受理企业申请所考虑的因素

面对大量的谈签意向和有限的人力，税务机关严把申请关，在决定是否优先受理企业申请时主要考虑以下因素：

- 企业提交申请的时间顺序。
- 所提交申请的质量，如材料是否齐备、预约定价安排拟采用的定价原则和计算方法是否合适等。对于不符合要求的申请，要求企业进行补充完善。
- 案件是否具有行业和区域等方面的特殊性。
- 对于双边预约定价安排申请，还需考虑案件所涉对方国家的谈签意愿及其对案件的重视程度。

在上述四个因素中，最需要强调的是所提交申请的质量。如果所提交申请有创新方法，有高质量的无形资产、成本节约或市场溢价的量化分析，则会得到优先处理。

(3) 预约定价工作耗时相对较长

APA 的完成时间取决于很多因素，如 APA 类型（单边、双边或多边）、APA 涉及关联交易及有关问题的复杂程度、企业申请文本的质量、税务人员的审核速度、对方税务主管当局的审核速度（双边或多边 APA）以及企业的配合程度（提供相关资料是否及时、完整）等。

在实际工作中，中国税务机关的目标是在 12 个月之内完成单边 APA 的审核与磋商，在 24 个月之内完成双边 APA 的审核与磋商。由于双边 APA 要根据税收协定（或安排）与其他国家税务主管当局启动相互协商程序，因此，相对于单边 APA，达成双边 APA 所需的时间往往更长。2012 年中国签署的单边 APA 全部在 2 年内完成，单边 APA 和双边 APA 在 1 年内完成的比例均为 67%。2005~2012 年度，中国单边 APA 基本在 2 年内完成，其中 1 年内完成的比例为 53%，1~2 年完成的比例为 45%。双边 APA 的完成时间通常比单边要长，但也多数在 2 年内完成，完成比例为 73%，其中 1 年以内完成的比例为 59%，1~2 年完成的比例为 14%，剩余均在 2 年以上才能完成。

2、双边预约定价更受税务机关与纳税人重视

(1) 预约定价签署的数量变化来看

单边 APA 的签署数量基本呈逐年下降趋势，而双边 APA 的签署数量则基本呈上升趋势，2005~2008 年 4 年间，每年单边 APA 的签署数量都远远超过双边 APA；

2009 年，双边 APA 首次超过单边签署数量，成为预约定价安排的主体；

2010 年，双边 APA 与单边 APA 数量一致。

2011 年签署的 8 个单边 APA 中，4 个为续签，4 个为首轮签署，4 个双边 APA 均为首轮签署，与首轮签署的单边 APA 数量一致。

2012 年签署的双边 APA 数量达到 9 个，超过以往任何年度，并远远超过同年单边签署数量。这一方面反映了纳税人更加重视双边 APA，希望通过双边协议解决在两个国家的转让定价问题，防止和避免国际双重征税；另一方面也说明中国税务主管当局更加积极地推动双边磋商工作。

(2) 预约定价谈签工作阶段分布来看

按照现行的规定，预约定价谈签和执行包括：预备会议、正式申请、审核评估、磋商、签订、监控执行六个阶段。在具体统计时，上述阶段大致可分为受理前期（谈签意向、预备会议）、受理 APA（审核评估、磋商）和达成 APA（签订、监控执行及执行期满）三个主要阶段。

截至 2012 年 12 月 31 日，中国达成的单边 APA 共 60 个，其中 4 个尚未签署；41 个已过期；15 个正在执行。正在受理的单边 APA 有 5 个，处于谈签意向阶段的有 6 个。达成的双边 APA 共 31 个，其中 2 个尚未签署；10 个已过期；19 个正在执行。正在受理的双边 APA 有 37 个，其中 27 个处于审核评估阶段；10 个处于磋商阶段。处于预备会谈阶段的有 33 个，处于谈签意向阶段的有 40 个。

从各阶段单双边 APA 的对比看，尽管单边 APA 达成的数量较多，远远多于双边，但前几年签署的单边 APA 较多，目前大多已到期，且正在执行的单边 APA 中很多为续签案件。谈签意向、预备会谈和受理阶段的 APA 数量反映了未来 APA 的工作量，这三个阶段单边 APA 的数量之和少于双边，说明未来双边 APA 的数量及工作量将大幅增加。

3、预约定价安排涉及的行业日趋多元化

2012 年度，APA 所涉行业的种类进一步增加，具体涉及 7 个行业大类：制造业，商务服务业，批发和零售业，交通运输、仓储和邮政业，科学研究和技术服务业，电力、热力、燃气及水生产和供应业，信息传输、软件和信息技术服务业。但制造业的预约定价安排仍是已签署安排的主体，占总数的 85%。

4、预约定价涉及关联交易日趋多类型化

中国 APA 涉及的关联交易类型主要是有形资产的购销。达成 APA 涉及的有形资产购销占全部关联交易类型的 65%；涉及无形资产转让和使用以及提供劳务的比重分别为 18%和 17%。受理 APA 涉及有形资产购销的比重虽仍较高，达到 45%，但与达成 APA 相比，已大幅下降；涉及无形资产转让和使用以及提供劳务的比例有所上升，分别为 30%和 25%。这一统计结果表明，大多数申请 APA 的企业是生产制造企业，主要关联交易类型是有形资产的购销。但从受理与达成情况对比看，未来 APA 涉及其他关联交易类型的比重将大幅提高。随着中国第三产业的发展，越来越多的服务业企业将申请 APA，未来 APA 也将更多地涉及无形资产转让和使用、提供劳务和融通资金。

5、交易净利润法为最常用转让定价方法

交易净利润法是最常用的方法，使用 63 次，占全部方法的 68%，主要采用的利润率指标是营业利润率（32 次）和成本加成率（31 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（17 次）。可比非受控价格法、再销售价格法、利润分割法和其他方法较少使用，分别采用 4 次、1 次、3 次和 4 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，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。

明税：2014 年度高新技术企业再次认定工作重要提示

高新技术企业由于其特有的法定税收优惠，已经成为诸多企业积极争取和维护的重要资质。根据中国现行的相关规定，高新技术企业的资质管理有初次认定、复审、再次认定等多种阶段类型。2008 年度参加高新技术企业认定并于 2011 年度通过复审取得证书的企业是首批参加高新再次认定的企业，其再次认定的时间应为 2014 年。由于“高新再次认定”自 08 年以来尚属首次，为便于企业充分掌握再次认定工作与初次认定、复审的差异，顺利通过明年的再次认定，明税律师特就其中的难点内容和重点工作进行提示。

高新技术企业再次认定的基本要求与标准

《高新技术企业认定管理办法》（国科发火[2008]172 号文，以下简称“《办法》”）第十二条规定，高新技术企业资格自颁发证书之日起有效期为三年，企业应在期满前三个月内提出复审申请，不提出复审申请或复审不合格的，其高新技术企业资格到期自动失效。第十三条第三款规定，通过复审的企业自颁发高新证书之日起有效期为三年，有效期满后，企业再次提出认定申请的，按初次申请办理。《高新技术企业认定管理工作指引》（国科发火[2008]362 号文，以下简称“《指引》”）由此可知，高新技术企业自初次认定成功起，有效期最多为六年（初次认定有效三年，复审有效三年）。六年期满后，企业需要按照初次认定的标准和程序再次认定高新技术企业。

再次认定按照高新技术企业初次认定的标准，认定主管机构会重点对企业申报前三年的核心自主知识产权、研发项目情况、研发费用与高新收入比例、研发人员比例、科技成果转化数量、研发管理水平及成长性等软硬件指标进行审查，以确定企业是否可继续持有高新技术企业的资质，从而继续享受高新技术企业相关税收优惠。

2008 年度参加高新技术企业认定并于 2011 年度通过复审取得证书的企业是首批参加高新再次认定的企业，再次认定的时间应为 2014 年。

2014 年度高新企业再次认定的难点提示

国税函[2009]203 号文要求高新企业在通过认定后的三年内每年都必须维持并满足高新认定的基本条件，如研发费用比例、高新收入比例、研发人员比例和研发活动等。

同时，认定机构每年都会开展高新企业管理和抽查工作。2013 年度全国范围内的高新技术企业自查工作已经完成。认定机构对于高新企业的常见问题有了充分的了解和掌握。在进行再次认定工作时，主管机关对相关条件的审查将从严掌握。

结合近年来高新抽查中所出现的问题，我们认为 2014 年度高新技术企业再次认定工作将重点对企业知识产权的时效性和核心自主性、研发费用的合理归集等方面进行重点考量。

明税律师就高新再次认定工作的建议

明税律师建议参加 2014 年度高新再次认定的企业应该对近三年开展的研发活动、研发费用以及人员安排提前进行合理的规划,对历年备案的高新相关资料进行全面的梳理和调整,以确保相关材料的逻辑一致性。

具体应关注如下问题:

(一) 高新领域是否有变化

《办法》第十条规定,高新技术企业认定时产品(服务)须属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围,即一、电子信息技术;二、生物与新医药技术;三、航空航天技术;四、新材料技术;五、高技术服务业;六、新能源及节能技术;七、资源与环境技术;八、高新技术改造传统产业。参加 2014 年度高新再次认定的企业成立时间最少在 7 年以上,部分企业发生了业务转型或主、副业结构调整,此类变化往往会导致企业高新领域发生变化甚至不再符合《办法》规定的高新八大领域要求。

《办法》第十四条规定,高新技术企业经营业务、生产技术活动等发生重大变化(如并购、重组、转业等)的,应在十五日内向认定管理机构报告;变化后不符合本办法规定条件的,应自当年起终止其高新技术企业资格;第九条规定,主管税务机关在执行税收优惠政策过程中,发现企业不具备高新技术企业资格的,应提请认定机构复核。复核期间,可暂停企业享受减免税优惠。

明税建议参加明年再次认定的企业,准确核算企业主营产品的收入比例,确定主营产品领域是否发生变化或者是否满足《办法》规定的领域要求。如有变化应及时向认定管理机构报告。

(二) 研发项目的合理规划

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,研发开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。

研发项目的规划是企业开展研发费用归集、项目资料整理的基础,建议企业在 2013 年年底之前对本企业近三年开展的研发活动进行梳理规划,初步整理相关的项目资料。

(三) 研发费用的规范化处理

1、研发费用核算体系的建立

根据《办法》，高新技术企业的研发费用应当单独归集。但现实中，由于财务、会计制度的规定限制，极少有企业能够达到上述要求。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，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。等到复审时，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，而高新再次认定的审核标准更严格于初次认定或者复审，“突击创造”的方法在高新技术企业再次认定中会给企业带来巨大的风险。

刚刚过去的高新企业自查工作中，北京市监管部门要求企业建立辅助账，甚至补充建立之前年度的。在此，明税提醒明年参加高新再次认定的企业，应尽快建立规范的研发费用核算体系。

2、研发项目的规划及分项管理

建议企业提前做好研发项目的规划，年底之前归集 2011-2013 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再次认定，而且对于企业后续申报研发费用加计扣除也大有裨益。另外，企业调整研发费用应注意与之前向政府部门申报的资料保持一致，还应该注意跨期研发费用的处理，需要重点关注的是企业研发费用与研发项目、知识产权的关联性。

(四) 注意知识产权的时效性与核心相关性

1、时效性

对于核心自主知识产权的要求，《办法》规定必须是三年之内取得的知识产权，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。但在实践中，多地科技主管部门逐步过渡到严格按照《办法》的规定，申报当年取得证书的知识产权将不被认可。

部分企业由于不重视对知识产权的保护，只做研发，并没有申报相关的知识产权；或者出于技术秘密的考量，不愿意申报知识产权，等到申报当年，但是由于时间紧迫（一般情况下发明专利取得证书时间需要 2 年以上，实用新型专利需要 8 个月-1 年左右的时间，软件著作权至少需要 3 个月时间），部分企业选择申请软件著作权，但是忽略了研发项目与知识产权的关联性。

2、核心相关性

所谓核心相关性，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。

3、获取方式的说明

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。从目前全国高新技术企业认定趋势来看，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认定中不再认可。虽然北京市目前并未对独占许可的认可与否做明确规定，但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，所以企业在重新申报高新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。

(五) 人员变动的及时性说明

《指引》对科技人员、研发人员、职工总数的认定标准使多数企业难以达到标准，而且容易出现风险。如提出：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，累计实际工作满 183 天以上的人员。职工总人数则没有工作时间要求，也没有是否全时工作的要求。

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材料，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，企业在再次认定时，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。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资质的重新申报。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。

结语

明税律师建议参加明年高新资质再次认定的企业应以上半年结束的高新自查工作为契机，参考高新检查的重点问题，评估企业近三年的研发活动，特别是在知识产权、研发费用、成果转化等方面加强管理并提前做好规划，以便企业顺利通过明年的再次认定，继续享受高新技术企业相关税收优惠。

“名股实债”的会计和税务处理规则探析

明税律师事务所合伙人 武礼斌

2013年7月底，国家税务总局下发了《关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2013年第41号，或“41号公告”），首次对符合规定条件的“名股实债”业务的税务处理问题做出了规定。自41号公告下发以来，实务界一直争论不断，有业内人士认为41号公告给房地产企业带来的是“正能量”；也有人认为，因为41号公告严格的适用条件，不仅作用有限，还可能成为“负能量”。

本文从分析“名股实债”的性质入手，讨论了实务中有关“名股实债”常见的会计和税务处理规则，及41号公告存在的问题。

一、“名股实债”的界定

“名股实债”是一种创新型的投资方式，其与传统的纯粹“股权投资”或“债权投资”的区别在于这种投资方式虽然形式上是以股权的方式投资于被投资企业，但本质上却具有刚性兑付的保本约定。尽管“名股实债”的投资方式已被私募基金或信托公司广泛运用于房地产投资领域，但长期以来相关的法律法规对该种投资方式的税务处理缺乏明晰的统一规定，导致实务中各方存在理解和认识的不同，各地政策执行口径不一。

41号公告将符合条件的“名股实债”投资，称之为“混合性投资”，并首次明确了“混合性投资”业务的税务处理规则。根据41号公告，只有同时符合下列条件的投资才能适用“混合性投资”的税务处理规则：（1）被投资企业接受投资后，需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息（或定期支付保底利息、固定利润、固定股息）；（2）有明确的投资期限或特定的投资条件，并在投资期满或者满足特定投资条件后，被投资企业需要赎回投资或偿还本金；（3）投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权；（4）投资企业不具有选举权和被选举权；（5）投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。从技术的角度，如果有一个条件不满足，就不能适用41号公告规定的“混合性投资”的税务处理。

但据本人了解，实践中符合41号公告规定的“混合性投资”业务似乎并不多见。信托或基金投资业内所称的“名股实债”并不完全等同于41号公告所称的“混合性投资”。比如，实务中信托公司采用“名股实债”的投资方式时，很少约定“混合性投资”要求的“投资期满或者满足特定投资条件后，被投资企业需要赎回投资或偿还本金”的方式来收回投资，更常见的是约定由被投资方的股东回购信托股权，如平安信托入股葛洲坝房地产公司的股权约定由其股东葛洲坝集团回购、中铁信托入股青岛中南世纪城的股权约定由其股东的母公司中南建设回购。而且，投资协议中也可以通过约定由被投资企业的股东溢价回购的方式来获取“利息”（利息等于投资成本价与溢价回购价的差额）。

另外，“名股实债”这种投资方式设计的初衷，可能更多是着眼于投资的风险控制和满足房地产开发企业对于自有资金的比例要求等，而非主要基于税务目的。投资方寄希望于通过投资后对被投资企业的制约（如对特定事项的表决权或否决权）和监管（如向被投资企业派驻管理公章和财务章的监管人员）来降低项目投资的风险。因此，大量的名股实债投资方式都有关于投资方表决权和投资方对被投资企业日常监管的规定。这也使得实务中的大多数名股实债投资行为可能很少能满足41号公告有关“混合性投资”的要件。

因此，41号公告规定的“混合性投资”，仅仅是“名股实债”投资方式中的一种情形，两者并不完全等同。

二、 名股实债的会计处理

“名股实债”的投资方式中涉及三方主体：投资方、被投资方和被投资方的原始股东。各方的会计处理很大程度上取决于“名股实债”投资方式的具体约定以及各方财务人员对“名股实债”投资业务的专业判断：究竟是视为“股权投资业务”还是“债权投资业务”。如果将投资行为界定为“股权投资”，其会计处理并无特别之处，且会计处理上有章可循、操作简单。但实务中，也有财务人员将“名股实债”按“债权投资”进行会计处理。由于“名股实债”存在投资的法律形式和经济实质上的差异，可能导致同一投资行为中的各方对同一行为定性和会计处理的不一致。

比如，名股实债的投资业务中，如果是约定利息由被投资方的原始股东以溢价收购的方式在期限届满时支付，而非由被投资企业支付，则被投资企业通常将投资方的投资视为增资行为进行会计处理。同时，被投资企业的原始股东可能将投资方的投资行为视为增资行为，而不做任何的会计处理（可能因为持股比例的变化而由成本法转为权益法或权益法转为成本法），或者将未来的收购溢价部分作为或有事项（预计负债或或有负债）进行会计处理。但投资方可能按投资的经济实质将“名股实债”按“债权投资”进行会计处理。

2006年修订的《企业会计准则——基本准则》规定，企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。企业发生名股实债业务时，应根据投资协议的具体约定按照投资的“经济实质”进行税务处理。

三、 名股实债的税务处理

41号公告之前，各地对于“名股实债”的投资业务中，投资方按期获取的固定收益或投资到期时取得的投资赎回损益的税务处理有不同的理解。

青岛地税在《关于进一步加强房地产开发经营业务企业所得税管理有关问题的通知》（青地税发〔2012〕48号）中，将“名股实债”形式的房地产信托融资界定为一种“有期限的股权投资”，投资方获取的投资收益属于股息性质的收益，因此房地产企业以利息等名义支付给房

地产信托基金的代价不能在税前扣除，只能作为支付的股息在税后分配处理。

同时，一些地方税务局则根据交易的经济实质将“名股实债”界定为债权投资业务，允许被投资方（或资金占用方）税前扣除资金占用支出（如利息和手续费等）。同时，投资方获取的投资收益需要确认相应的利息应税收入。值得注意的是，一旦“名股实债”被界定为“债权投资”，则其支付的利息等需要交纳营业税。而利息的支付方只有在取得营业税发票的情况下才能在计算所得税时扣除支付的利息等费用。四川地税在《关于营业税若干问题的通知》（川地税发[2010]第49号）中明确规定，“银行、信托投资公司或企业等单位以投资的名义注入资金，名义上‘共担风险’，而实际上收取了固定资金占用费或利润，属于贷款业务。经请示国家税务总局，按‘金融保险业’征收营业税”。

从投资的经济实质的角度，将“名股实债”界定位债权投资无疑更为合理。但因为信托公司获取的投资收益需要与信托产品的投资人和其他第三方（如银行等）分享，因此往往不愿开具全额的利息发票。如果利息的获取是通过赎回的方式取得，被投资方或资金占用方往往不能取得发票。

为统一对兼具权益性投资和债权性投资双重特征的“混合性投资”业务的税务处理，国家税务总局2013年7月发布41号公告。41号公告对“混合性投资”业务税务处理的规定，在一定程度上遵循了该类投资的经济实质，将投资企业获取的分期收益界定为利息收益，并允许被投资企业利息支出的税前扣除。同时，41号公告的特殊之处在于将投资的“赎回损益”界定为“债务重组损益”，投资双方应分别将债务重组损益计入当期应纳税所得额。

四、 41号公告存在的问题与争议

尽管41号公告的目的在于统一“[混合性投资](#)”业务的税务处理口径，并解决被投资方或资金占用方的资金占用支出税前扣除中存在的问题，但由于文件本身的缺陷，41号公告自发布以来一直争议不断。比如，云中飞（税务专家钟必的网络笔名）认为，由于41号公告回避了“混合性投资”是“股权投资”还是“债权投资”的性质之争，创造性地将该投资的投资损益界定为“债务重组损益”，这一方面使得房地产企业的赎回损失（投资利息支付）可以在不需要发票的情况下税前扣除，另一方面也避免了投资方赎回收益的营业税，对房地产企业的“名股实债”融资方式的实施带来的是“正能量”。但也有人认为，由于41号公告严格的适用条件，其“正能量”的作用可能非常有限。综合不同的文章和观点，本人认为41号公告存在如下方面的问题或争议：

1、 41号公告有关“混合性投资业务”税务处理的严格适用条件，使得41号公告的适用范围有限。

从已有的实际案例来看，很少有企业的“混合性投资业务”能满足41号公告规定的条件。当然，不排除未来有企业为了适用41号公告的税务处理规则，而人为设计满足41号公告适用条件的投资安排。

2、 41 号公告有关“赎回损益”的界定与所得税制度中的“债务重组”概念不一致。

41 号公告将“赎回损益”界定为“债务重组损益”。但根据当前的会计准则和企业所得税法的相关规定，“债务重组”通常要求是在债务人发生财务困难的情况下，债权人就其债务人的债务作出让步的事项。因此，41 号公告有关“赎回损益”的界定与所得税制度中的“债务重组”概念不一致。

3、 41 号公告的“赎回损益”税务处理与 34 号公告“减资”税务处理的关系

有人认为，41 号公告有关“赎回损益”的税务处理规则与国家税务总局 2011 年颁布的《关于企业所得税若干问题的公告》（2011 年第 34 号，或 34 号公告）存在一定的不一致。根据 34 号公告的规定，“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”。

本人认为，41 号公告是讨论“混合性投资”这种特殊的创新性投资方式的税务处理，而 34 号公告是在对正常的股权投资过程中发生的减资行为的税务处理的规定。因此，两者的规定并不存在冲突。

4、 转让价格公允性的争议

“名股实债”的投资方式中，后期“赎回价格”通常是依据最初的投资成本和一定的利率确定，而非基于转让时被投资企业的公允价值，这使得征纳双方可能对转让价格是否公允发生争议。

值得讨论的是，如果发生上述争议，如何来衡量转让价格是否公允：是以转让时被投资企业的公允价值来衡量，还是以利率是否符合市场利率来衡量。从名股实债的经济实质的角度出发，本人认为以是否符合市场利率来衡量更为合理。当然，如果“名股实债”投资方除了获取利息收益，还要部分的分享投资期间被投资企业的盈利，公允与否的判断则需要考虑投资收益中的权益收益成份可能才更为合理。

5、 41 号公告从企业所得税角度将“投资损益”界定为“债务重组损益”，是否影响营业税角度对“投资损益”的性质界定

国家税务总局颁布的《金融保险业营业税申报管理办法》（国税发[2002]9 号）规定，“以货币资金投资但收取固定利润或保底利润的行为，也属于这里所称的贷款业务”，需要缴纳营业税。尽管国税发[2002]9 号文未明确将“赎回投资”规定为一种“收取固定利润或保底利润的行为”，但从规定的立法本意来看应该足以涵盖。

而 41 号公告规定的是企业混合性投资业务“企业所得税”处理的规则，并未涉及是否缴纳营业税的问题。这引发了有关 41 号公告从企业所得税角度将“投资损益”界定为“债务重组损益”，是否影响营业税角度对“投资损益”的性质界定的争议。

原理上，税法对同一应税行为的所得税和流转税的定性应该一致。实践中，由于所得税和营业税的征管分属国税和地税部门，可能对此问题的定性出现不一致。未来期望国家税务总局能对此问题做出明确和统一。

6、 41 号公告对于传统的债务投资方式的冲击

除法律对投资方式有限制性规定外，大部分的债务投资都可以通过“名股实债”的投资方式来实现。相对于传统的债务投资，采用符合 41 号公告的“混合性投资”方式的优势在于：对被投资方而言，可以在不需要发票的情况下对支付的利息进行税前扣除，对投资方而言则可以避免通过“投资赎回”所获取的利息收益的潜在营业税。41 号公告之后，是否会有更多的债务投资采用符合 41 号公告的“混合性”投资方式还需要进一步观察。

五、 明税观点

由于 41 号公告严格的适用条件，某种程度上 41 号公告仅统一了部分符合 41 号公告条件的“名股实债”的税务处理问题。对于大量不完全符合 41 号公告的“名股实债”投资是否可以参照使用 41 号公告的原则仍然存在很大的不确定性，需要纳税人与税务机关做充分的沟通。

另外，由于 41 号公告自身存在的问题与争议，国家税务总局未来可能还会对 41 号公告做出进一步的补充和完善，纳税人需要对此予以关注。

2013 年起企业研发费用加计扣除实行新政策

近日，财政部、国家税务总局联合下发了财税〔2013〕70号《关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（以下简称〔2013〕70号文或者通知）。通知自2013年1月1日起执行，具体就企业研发费用税前加计扣除的范围及其他有关政策问题做了进一步明确。

一、企业研究开发费用税前加计扣除范围扩大

通知规定，除国税发〔2008〕116号文明示的企业可加计扣除的费用支出外，研发人员的五险一金、药品的临床试验费等也可纳入税前加计扣除的研究开发费用范围。

扩大后的研发费用加计扣除范围与财税〔2013〕13号文规定的中关村、东湖等试点范围的研究开发费用范围一致。至此，全国范围内企业研发费用加计扣除将执行新的归集口径。具体如下：

新产品设计费、新工艺规程制定费以及与研发活动直接相关的技术图书资料费、资料翻译费；

从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；

在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴，以及依据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在职直接从事研发活动人员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、生育保险费和住房公积金。

专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费以及运行维护、调整、检验、维修等费用。

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；

专门用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，以及不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费；

勘探开发技术的现场试验费，新药研制的临床试验费；

研发成果的论证、鉴证、评审、验收费用。

二、明确需出具当年可加计扣除研发费用专项审计报告

国税发〔2008〕116号文并没有要求企业对当年可加计扣除的研发费用做专审报告或者鉴证报告，各地在执行中也没有统一的执行标准，大部分地区并没有相关的要求。北京市自2011年要求企业对可加计扣除的研发费用出具专项审计报告。〔2013〕70号文对这也做了明确规定，企业可以聘请具有资质的会计师事务所或税务师事务所，对当年可加计扣除研发费用出具专项审计报告或鉴证报告。

三、明确研发项目需有科技主管部门出具的项目鉴定意见书

国税发〔2008〕116号文规定，企业为获得科学与技术（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、工艺、产品（服务）而持续进行的具有明确目标的研究开发活动，其在一个纳税年度中实际发生的部分费用支出，允许在计算应纳税所得额时按照规定实行加计扣除。如主管税务机关对企业申报的研究开发项目有异议的，可要求企业提供政府科技部门的鉴定意见书。

各地政府对于项目的鉴定工作要求不一。北京市2011年发布了《关于北京市企业研究开发项目鉴定工作有关规定的通知》，要求企业对研究开发项目提交北京市科学技术委员会做项目鉴定，企业可持市科委开具的《企业研究开发项目鉴定意见书》及相关材料到主管税务机关申请办理享受研究开发费用加计扣除的相关手续。

〔2013〕70号文规定，主管税务机关对企业申报的研究开发项目有异议的，可要求企业提供地市级（含）以上政府科技部门出具的研究开发项目鉴定意见书。通知明确了研发项目需要去科技主管部门做鉴定。

除上述规定之外，企业享受研究开发费用税前扣除政策的其他相关问题，依然按照《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）的规定执行。

转让定价初次调整引发的相应调整及二次调整之辨析

明税律师事务所高级合伙人 寇毅敏

随着中国反避税立法的日趋完善，中国税务机关使用反避税工具已经渐近娴熟，近期《人民日报》报导的一起 10 亿元的转让定价初次调整案更昭示着中国税务机关转让定价管理正在步入新的阶段。毫无疑问，转让定价管理会在日后的反避税工作中发挥重要的作用。明税律师在多年转让定价相关业务执业过程中发现转让定价初次调整业界普遍熟识，但对由初次调整引发的相应调整及二次调整的认知可能还需要进一步的厘清。在本期资讯中，我们将详细辨析二者的区别与联系，并提出相关的立法建议。

一、转让定价初次调整与相应调整

《特别纳税调整实施办法（试行）》第十一章规定了相应调整及国际磋商。第九十八条规定关联交易一方被实施转让定价调查调整的，应允许另一方做相应调整，以消除双重征税。在中国签订的税收条约附属企业条款中规定（以中美税收条约为例）：缔约国一方将缔约国另一方已征税的企业利润，而这部分利润本应由该缔约国一方企业取得的，包括在该缔约国一方企业的利润内，并且加以征税时，该缔约国另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整。根据条约的规定当关联交易中国居民企业一方被实施转让定价调整（初次调整），缔约国另一方（如美国）应进行相应调整，以避免双重征税。因为如果中国税局调增了该国居民企业的应税所得，而该居民企业的关联方所在国如并不因此调减该关联方的应税所得并退还相应已经缴纳的税款，则被中国实施的转让定价初次调整所对应的利润就会被双重征税（经济性双重征税，即同一笔所得由两个不同纳税主体被两个主权国家课征税赋）。相应调整是缔约国一方实施转让定价初次调整后，缔约国另一方为履行条约义务，而做出的调整。当然，条约只是要求缔约国另一方进行相应调整的义务，换言之，并没有规定缔约国另一方彻底消除双重征税的义务。而且缔约国另一方认为缔约国一方调整的利润符合了独立交易原则，才会做出相应的调整。税收条约附属企业条款通常都会规定缔约国另一方在确定相应调整时，应适当考虑协定中的其他规定，如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。相互协商程序的引入在于缔约国一方所进行的转让定价初步调整通常情况下并不会被缔约国另一方主动接受并因此做出相应调整，所以缔约国另一方所做出的相应调整是两国税务主管当局通过税收协定的相互协商程序来实现的。

二、转让定价二次调整

在跨国公司关联交易中，为了最大限度减轻其集团整体税负，通常采用高税国企业以低价向其低税国关联企业销售货物、提供劳务和转让无形资产，而低税国企业以高价销售货物、提供劳务和转让无形资产，这样利润就从高税国转移到低税国（“转移利润”），整体税负就相应降低。而通过转让定价初次调整后，这部分转移利润需要转回低税国，从来源国与居民国税收角度看，即使缔约国一方进行转让定价初次调整，缔约国另一方做了相应调整并退还了对应已缴税款，如果实施转让定价初次调整的国家（即来源国）在其国内法中不规定对这部分转回的

转移利润课征预提所得税款，其结果势必导致该部分转移利润在来源国不是应税利润，从而放弃来源国税收管辖权。因此一些国家为了解决该问题，在其国内法中引入推定交易制度（如推定股息、推定贷款、推定股权投资等），对转让定价初次调整的转回利润课征税赋（比如视同股息课征所得税 withholding tax），通过账务调整使其能够与“假设关联企业从一开始就遵循了独立交易原则”的课税结果一致，进而衍生出了转让定价二次调整的税务问题。值得注意的是转让定价二次调整属于各国国内法的规定，税收协定只是规定了缔约国一方转让定价初次调整后缔约国另一方的相应调整义务，并没有对缔约国一方转让定价二次调整课征税款后缔约国另一方的就此课征税款进行相应抵免义务，如果缔约国另一方国内法没有设置相关制度，对此类推定交易境外缴纳税款也可抵免，其结果又会使得该笔转移利润被缔约国双方课税，造成双重征税。因此《OECD 转让定价指南》鼓励缔约国双方启动转让定价初次调整进行相互协商程序时，应对转让定价二次调整进行协商，避免双重征税，减轻企业税负负担。

三、转让定价相应调整与二次调整之区别

从以上分析中我们可以看到，转让定价相应调整与二次调整存在以下区别：

- 1) 转让定价相应调整是缔约国一方进行转让定价初次调整后缔约国另一方进行的调整。而二次调整是缔约国一方进行转让定价初次调整后针对转回的利润通过引入推定交易制度进行账务调整，从而课征相应预提所得税的调整。
- 2) 转让定价相应调整解决的是经济性双重征税，而二次调整制度通常会引发法律性双重征税问题。
- 3) 转让定价相应调整义务在税收条约中基本都有规定，而二次调整是国内法制度，针对二次调整所引发的法律性双重征税问题，只有极其少数的条约规定了缔约国的相应抵免义务。
- 4) 转让定价相应调整可以根据协定申请相互磋商程序，而二次调整后引发的法律性双重征税问题税收协定并没有明确赋予纳税人申请相互磋商程序的权利。

四、我国二次调整的规定及立法建议

虽然中国税法中没有直接引入二次调整的概念，但 2006 年发布的《国家税务总局关于关联企业间业务往来转让定价税收管理有关问题的通知》（国税函【2006】901 号，以下简称 901 号文件）中对于二次调整问题进行了相关规定。该文件规定，对企业与其境外关联企业之间的业务往来转让定价调增的应纳税所得（不含利息、租金和特许权使用费等所得），若企业未通过相应调整程序作相应账务调整的，其境外关联企业取得的超过没有关联关系所应取得的数额部分，应视同股息分配征收所得税，该股息不得享受免征所得税的优惠。换言之，在没有做账务处理且没有汇回利润的前提下，应该对该部分转移利润视同股息征税。但是，因为该文件依

据之一的外商投资企业和外国企业所得税法及其实施细则的已经失效，从法理上讲，该文件已经失效。由于国家税务总局既没有明确废止该文件，也没有在2号文中规定相同内容，更没有单独发布新文件对该问题进行规制，导致各地税局认识不一，对该问题的解释也不尽相同，导致实务人士对此认识也不尽相同。实务中，当税务机关对企业进行转让定价调查初次调整后，如果企业不做账务处理，通常的做法是该转移利润不会视同股息而被征预提税¹。

实际上，由于相关法规没有能在二次调整问题上进行制度的衔接设计，不对转回利润进行二次调整，正如我们在以上分析中所阐述的，会导致企业通过转让定价手段，把利润转移到国外而规避应该缴纳的股息预提税。因此，由于制度上的缺位，给企业规避股息所得税提供了途径。并且我国转让定价制度并没有对初次调整给予相应罚款使得企业可能利用该制度缺失而进行税收安排的违法成本很低，客观上抵消了部分转让定价调查的反避税效果。因此，明税认为非常有必要进一步明确完善跨国企业转让定价二次调整的税收政策，包括如何进行转让定价初次调整的账务处理²，并对相关应收或应付的起始时间、利息、币种和偿付也做详尽的规定。企业如不做账务调整，引入推定交易制度，视同股息分配。对于企业自动进行的转让定价调整，是否考虑引入视同股息税前扣除制度，某种程度上降低二次调整引发的法律性双重征税，从而为企业自动调整设立激励机制，减少税务机关的反避税管理成本。

明税版权所有

¹ 实务中的做法,请读者参阅<转让定价调查二次调整: 瞻前还需顾后>, 大连市国税局总经济师,谷兆春, 转引自中国财税浪子王骏的博客: http://blog.sina.com.cn/s/blog_493cd61c0102ec9z.html.

² 帐务处理建议,请读者参阅<加强转让定价调整后续管理的国际借鉴与思考>, 无锡国税华学成, 秦凌, 转引自中国财税浪子王骏的博客:http://blog.sina.com.cn/s/blog_493cd61c0102dx9c.html.

北京市 2014 年度高新技术成果转化项目认定工作启动

近日，北京市科委下发了《关于组织开展 2014 年度北京市高新技术成果转化项目认定工作的通知》（以下简称《通知》）。《通知》要求欲参加 2014 年度北京市高新技术成果转化项目认定工作的企业须在 2013 年 11 月 29 日前提交申报资料。

一、 申报条件及支持领域

（一） 申报条件列示

企业条件	1、本市行政区域内注册、具有独立法人资格的企业；2、注册资本不低于 1000 万元。
------	--

项目条件	1、具有国内先进及以上技术水平，知识产权明晰；2、实际投资额在 500 万元以上，近三个会计年度（企业成立时间不足三年的，以实际年度计算，下同）的年均销售收入在 500 万元以上；3、符合国家的相关行业管理规定，以及国家和本市环境保护要求。
------	--

（二） 支持领域

新一代信息技术产业	下一代信息网络产业，电子核心基础产业，高端软件和新型信息技术服务；
-----------	-----------------------------------

生物医药产业	生物药品制造，生物工程设备制造产业，生物技术应用产业；
--------	-----------------------------

高端装备制造产业	航空装备产业，轨道交通装备产业，智能制造装备产业，卫星及应用产业；
----------	-----------------------------------

新材料产业	前沿新材料产业；
-------	----------

新能源汽车产业	
---------	--

节能环保产业	高效节能产业、先进环保产业。
--------	----------------

2014 年度优先认定在带动产业结构调整、促进城市建设管理及大气污染治理等方面实施效果显著的项目。

需要注意的是，2012 年以来（含 2012 年）已获得高新技术成果转化专项资金支持的企业暂不能申请项目认定；2013 年度未获认定的项目原则上不得重复申请认定，但项目有重大进展的除外，企业必须补充说明项目的最新进展情况并提供最近一个月度上报统计部门的统计报表。

二、申报应提交的资料

《北京市高新技术成果转化项目认定申请书》

关于企业历史沿革以及主营业务、人员构成、技术创新、市场销售等方面情况的简介材料；

《项目情况统计表》

企业营业执照副本、组织机构代码证书、税务登记证；

经会计师事务所审计的企业近三个会计年度的财务报表（含资产负债表、利润及利润分配表、现金流量表）；

会计师事务所出具的高新技术成果转化项目专项审计报告。审计报告应当体现项目实际投资额、近三个会计年度的项目销售收入，并列明项目实际投资及销售明细；

项目实施应具备的固定资产证明、房屋产权或租赁证明；

上报统计部门的统计报表（2012 年度）；

项目知识产权证书、技术查新报告、产品检测报告、用户使用报告等其他与项目相关的证明材料；

对于特殊行业的项目应提供相应的行业许可证明。

明税建议：申报不仅需要提交关于企业、项目等多项信息资料，还需要对申报的高新技术成果转化项目出具专项审计报告。建议参加北京市 2014 年度高新技术成果转化项目认定的企业按照要求尽快准备相关申报资料。

企业技术转让所得税减免相关问题进一步明确

近日，为加强技术转让所得减免企业所得税的征收管理，国家税务总局下发了《关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 62 号）（以下简称 62 号公告）。62 号公告是对《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2009〕212 号）（以下简称 212 号文）中技术转让收入计算的有关问题做了进一步明确规定。

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例规定，企业技术转让所得可享受企业所得税减免税优惠。《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的通知》（国税函〔2009〕212 号）规定：“技术转让收入是指当事人履行技术转让合同后获得的价款，不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、技术服务、技术培训等收入，不得计入技术转让收入”。而对于“密不可分”，文件没有规定具体的判定标准，在实际执行中，存在着不同的理解。

为了便于企业所得税的征管工作，62 号文对这一问题做了明确规定，即可以计入技术转让收入的技术咨询、技术服务、技术培训收入，是转让方为使受让方掌握所转让的技术投入使用、实现产业化而提供的必要的技术咨询、技术服务、技术培训所产生的收入。但应同时符合 1、在技术转让合同中约定的与该技术转让相关的技术咨询、技术服务、技术培训；2、技术咨询、技术服务、技术培训收入与该技术转让项目收入一并收取价款两个条件。

另外，根据技术合同登记的有关规定，与技术转让相关的技术咨询、技术服务、技术培训，只能是在技术转让合同中约定的内容，即为掌握所转让的技术投入使用而提供的必要服务，而为产品售后、维护、升级等提供的技术咨询、技术服务、技术培训，不允许与技术转让合同混同，必须单独签订技术合同。在技术转让合同之外另行签订的技术咨询、技术服务、技术培训合同，已超出了技术转让必要的技术服务与指导事项，与技术开发并无紧密关系。如果将其列为税收优惠范围，则对鼓励技术开发、技术转让和国家税收政策的执行产生不利影响。

此前 212 号文发布后，由于对文件存在不同的理解，因而不同地区的不同企业对该问题有着不同的处理方式，并已进行了相关年度的企业所得税汇算清缴，因此 62 号公告规定该公告从 2013 年 11 月 1 日起，以前已作税收处理的，可以不作纳税调整。

明税:解读跨境应税服务增值税免税管理办法

2013年9月13日,国家税务总局发布了国家税务总局公告2013年第52号:关于发布《营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法(试行)》的公告(以下简称“52号公告”或“公告”),52号公告是对此前发布的《财政部 国家税务总局关于在全国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税收政策的通知》(财税[2013]37号)(以下简称“37号文”)的进一步细化。公告就纳税人出口应税服务增值税免税政策进行了进一步的规定,明确了中国的增值税免税政策对符合条件的出口服务实行零税率的优惠政策,并详述了多项程序性和管理方面的要求,并溯及2013年8月1日执行。该公告的出台有利于跨境服务免税政策在全国执行口径的统一性,方便了包括集团企业在内的各类纳税人跨境服务的减免税申请。

本文将从跨境服务享受增值税免税的范围、四项基本条件及相关政策的过渡与衔接问题等三个方面进行解读。

一、跨境服务享受免增值税优惠的范围

(一) 在境外从事应税服务

在境外从事应税服务的增值税免税行业,主要涉及部分现代服务业:

- 1、工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务;
- 2、地点在境外的会议展览服务;
- 3、存储地点在境外的仓储服务;
- 4、标的物在境外使用的有形动产租赁服务;
- 5、在境外提供的广播影视节目(作品)发行、播映服务,并且在境外播映或者报道。

6、广告投放地在境外的广告服务(由于该服务需提供资料证明投放地在境外,故放入“在境外从事应税服务”的范围)。

(二) 向境外提供应税服务

- 1、交通运输业:

- (1) 远洋运输期租服务;

(3) 远洋运输程租服务;

(3) 航空运输湿租服务

2、部分现代服务业:

(1) 研发和技术服务 (研发服务和工程勘察勘探服务除外);

(2) 信息技术服务;

(3) 文化创意服务 (设计服务、广告服务和会议展览服务除外);

(4) 物流辅助服务 (仓储服务除外, 但境外单位从事国际运输和港澳台运输业务经停我国机场、码头、车站、领空、内河、海域时, 纳税人向境外单位提供的航空地面服务、港口码头服务、货运客运站场服务、打捞救助服务、装卸搬运服务, 属于物流辅助服务);

(5) 鉴证咨询服务 (合同标的物在境内的合同能源管理服务, 对境内不动产提供的鉴证咨询服务, 以及提供服务时货物实体在境内的鉴证咨询服务, 不属于向境外单位提供的应税服务);

(6) 广播影视节目 (作品) 的制作服务。

(三) 存在零税率但未能满足其条件的应税服务

按照 37 号文的规定, 适用零税率的跨境服务范围主要包括: 国际运输服务; 向境外单位提供的研发服务和设计服务 (不包括对境内不动产提供的设计服务); 往返香港、澳门、台湾的交通运输服务以及在香港、澳门、台湾提供的交通运输服务; 但适用零税率有较多硬性要求, 部分纳税人无法满足, 为了确保公平, 税务机关对此类纳税人给予了免税的政策。

1、提供国际运输服务, 但未取得适用增值税零税率应取得的相关许可资质 (无许可证, 或相关许可证的经营范围未包括规定的运输业务)。

2、提供往返港澳台的交通运输服务, 但未取得适用增值税零税率应取得的相关许可资质 (无许可证, 或不具备资质的运输工具, 或相关许可证的经营范围未包括规定的运输业务) 的。

3、适用简易计税方法的下列应税服务: 国际运输服务; 往返香港、澳门、台湾的交通运输服务以及在香港、澳门、台湾提供的交通运输服务; 向境外单位提供的研发服务和设计服务 (对境内不动产提供的设计服务除外)。

(四) 不适用增值税免税的服务

52 号公告还指出，向国内海关特殊监管区域内的纳税人提供的服务，如自由贸易区和保税物流园区，不适用增值税免税。一般情况下，海关特殊监管区域只赋予货物特殊的海关及增值税待遇，而不适用于服务。

二、跨境服务享受免增值税优惠的四项基本条件

根据 52 号公告的规定，跨境服务享受免增值税的优惠政策，需满足如下四项基本条件：

(一) 需签订书面合同

纳税人提供跨境服务必须与服务接受方签订跨境服务书面合同。否则，不予免征增值税。

(二) 服务的全部收入应从境外取得

纳税人向境外单位有偿提供跨境服务，该服务的全部收入应从境外取得。否则，不予免征增值税。

(三) 单独核算跨境销售额并不得就免税收入开具增值税专用发票

纳税人提供跨境服务免征增值税的，应单独核算跨境服务的销售额，准确计算并“转出”不得抵扣的进项税额。当增值税免税条件满足时，服务提供方不得对免税服务开具增值税专用发票。这一规定同样适用于一般的国内服务交易，其主要目的在于防止服务接受方就购进的免税服务抵扣进项税额。

(四) 满足备案要求

52 号公告规定，纳税人申请出口服务免征增值税必须办理跨境服务免税备案手续，纳税人需要按规定向税务机关提交材料。若纳税人提交的材料存在瑕疵或不完整，则税务机关将向纳税人退回材料并要求其重新提交。

1、备案资料清单

纳税人申请增值税免税的，向税务机关办理备案手续时，一般需提交以下资料：

- 《跨境应税服务免税备案表》；
- 跨境服务合同原件及复印件；
- 在境外提供服务的，应提交服务地点在境外的证明材料原件及复印件；

- 向境外提供服务的，应提交服务接受方机构所在地在境外的证明材料；
- 提供国际运输业务或港澳台运输业务的，应提交实际发生国际运输业务或者港澳台运输业务的证明材料。

2、备案其他要求

(1) 地点或机构证明材料。地点或机构证明材料一般是指接受服务公司的营业执照及类似证明，或接受服务的个人护照。

(2) 语言要求。合同为外文的，应提供中文翻译并由法定代表人签字或者单位盖章。证明材料原件为外文的，还应提供中文翻译并由法定代表人签字或者单位盖章。

(3) 复印件要求。境外资料无法提供原件时，复印件必须注明“复印件与原件一致”字样，并由法定代表人签字或者单位盖章。

(4) 公证要求。主管税务机关对提交的境外证明材料有疑议的，还需提供境外公证部门出具的证明材料。

上述四项条件的要求实际上是依照增值税管理的一般原则而做出的规定，确定纳税人在现金流、服务流以及合同条款三者一致，且不违背票据管理规定时，才可申请适用增值税免税政策。

三、过渡及衔接政策的问题

1、部分政策衔接的问题

《关于示范城市离岸服务外包业务免征营业税的通知》(2010年财税64号文)规定，离岸服务外包业务收入免征营业税。之后由于离岸服务外包业务 ITO\BPO\KPO 均纳入了营改增的试点行业范围(主要为信息技术服务)。在原先办理离岸服务外包营业税免税时，纳税人需要在科技部门进行技术合同登记，以确定服务的性质和合同款项；在商务部门进行合同登记，并提供结汇证明，以取得境外收入的证明文件。那么，52号公告发布以后，纳税人在办理增值税免税时，是否仍需按照原有的政策，由技术主管部门进行技术合同登记定性、并由商务部门按照登记的合同确认境外收入金额，各地执行口径不一。

2、已进行免税申报的跨境劳务

已经过免税申报的合同，需要补办备案手续，并追回已开具给服务接收方的增值税专用发票。同时，鉴于多数开具增值税专用发票的服务合同中，往往会约定服务接受方承担税款，故从税务和商业两个角度考虑，还应审阅服务合同条款，以确定是否需将增值税“退税额”返还

给服务接受方。

3、退税办理

52号公告规定，纳税人在52号公告出台前提供符合规定的跨境服务，但未进行免税申报的，按照规定办理跨境服务备案手续后，可以就以前已缴的增值税申请退税或者抵减以后的应纳税额。

这种情况下，纳税人除按照要求准备备案手续外，还需考虑其他相关税务处理或业务操作：

(1) 免税业务相关增值税进项税额转出；

(2) 评估是否需对以前年度的企业所得税或需要进行调整（申请增值税免税将会影响收入和成本，）；

(3) 向地方税务局申请城市维护建设税和教育费附加的退还；

(4) 也需考虑专用发票追回及“退税额”是否应返还服务接受方的问题。

4、原签订的跨境服务合同

原签订的跨境服务合同发生变更或者跨境服务的有关情况发生变化，变化后仍属于免税跨境服务范围的，纳税人应向主管税务机关重新办理跨境服务免税备案手续。

需要强调的是，由于增值税免税的特殊性质，税务机关往往会对纳税人是否符合增值税免税条件进行定期审查。

结语：

根据国家税务总局官方的解释，52号公告的出台是为了便于纳税人理解和基层操作，进一步细化免税服务的具体范围以及相关税收管理事项。

根据52号公告的规定，之前已经按照自我评估方法进行了免税申报的纳税人，需要按照规定补办备案手续。但52号公告并未明确对已缴增值税申请退税的期限。出于谨慎考虑，明税建议有关纳税人应尽快进行申请。

依托自身的专业团队，明税律师在跨境应税服务增值税免税管理方面，可以协助客户完成以下工作：

协助客户分析其业务申请增值税免税优惠的可行性；

根据客户的具体情况提供有合理的调整或其他建议；

协助客户办理增值税免税备案手续；

协助客户申请增值税、城建税和教育费等附加税费的退税。

明税版权所有

明税：营改增下“售后回租”业务的困境与突围

售后回租，是指承租方以融资为目的将资产出售给从事融资租赁业务的企业后，又将该项资产从融资租赁企业租回的行为。据统计，售后回租占专门从事融资租赁的融资租赁公司业务的70%以上。随着2012年8月1日起，“营改增”试点在全国范围内的实施，融资租赁公司的售后回租业务受到严重影响，企业反映强烈。

本文分析和梳理了“营改增”前后售后回租业务税收政策的变化、营改增对融资租赁公司售后回租业务的影响、企业和政策制定者的突围尝试，以及当前的营改增政策造成“售后回租”业务困境的深层原因，并对未来的改革提出建议。为避免任何疑义，本文仅分析和讨论经批准专门从事融资租赁的公司实施的境内“售后回租”业务的相关税务问题。

营改增之前“售后回租”的税收政策

2012年1月1日营改增试点之前，经批准专门从事融资租赁业务的融资租赁企业从事的融资租赁，按照差额计算缴纳营业税。

根据财政部、国家税务总局《关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)第3条第11项的规定，对于经商务部或银监会批准经营融资租赁业务的单位从事融资租赁业务的，以其向承租方收取的全部价款和价外费用(包括残值)减除出租方承担的出租货物的实际成本后的余额为营业额。以上所称出租货物的实际成本，包括由出租方承担的货物的购入价、关税、增值税、消费税、运杂费、安装费、保险费和贷款的利息(包括外汇借款和人民币借款利息)。融资租赁的营业税税负为5%。售后回租作为融资租赁业务的一种特殊形式，也按照上述规则征税。

售后回租作为融资租赁业务中的一种特殊形式，本质上属于金融业。从经济实质的角度来看，售后回租业务中承租方出售资产时，资产所有权以及与资产有关的风险和报酬并未从承租方转移。因此，售后回租业务中承租方出售资产的行为与一般的货物或资产买卖有本质的区别。国家税务总局在《关于融资性售后回租中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》(国家税务总局2010年第13号，“13号公告”)中确认了这一原则。

13号公告规定，根据现行增值税和营业税有关规定，融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为，不属于增值税和营业税征收范围，不征收增值税和营业税，也不确认为销售收入。相应的，承租方出售资产的行为不能开具增值税或营业税发票。

尽管如此，因为13号公告后税务机关实践中仍然认可融资租赁公司在计算营业税时，即使无法取得相关发票，也可以对支付的租赁设备本金部分予以扣除，13号公告的公布和实施并未对融资租赁公司的售后回租业务产生大的影响。

营改增对售后回租业务的影响

截止目前，营改增的实施经历了两个阶段。2012年1月1日—2013年7月30日为第一阶段，营改增试点仅在全国部分地区和部分行业实施。2013年8月1日起为第二阶段，营改增试点从部分试点地区扩展到全国范围内。融资租赁业作为试点行业之一，自营改增试点之初即被纳入试点范围。

1、2013年8月1日之前的营改增规定及其影响

根据财政部、国家税务总局发布的《营业税改增值税试点方案》（财税[2011]110号）的规定，融资租赁公司从事的有形动产租赁业务将由营改增之前缴纳5%的营业税改为营改增后缴纳17%的增值税。虽然为了保证营改增试点的顺利实施，第一阶段的试点政策中允许原营业税下实行的差额征税制度继续沿用，但对融资租赁行业而言，税率由5%改为17%，仍然上升了3倍多，税负上升明显。有鉴于此，同时发布的《关于在上海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[2011]111号，已被废止）规定，经批准经营融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人提供有形动产融资租赁服务，对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。

营改增在全国范围内实施之前，试点地区通过不同方式延续了财税[2003]16号文有关税基计算中可扣除项目的范围规定，尤其是融资租赁公司购进设备的原值扣除。如，上海的试融资租赁公司在营改增试点初期开展有形动产的售后回租业务所采取的主要操作方式是，本金部分开具收据，利息部分开具发票。而上海税务机关为支持融资租赁公司的发展，也默许融资租赁公司的售后回租业务在没有取得租赁设备购买发票的情况下，以租赁合同和收据作为抵扣凭证。

2、2013年8月1日之后的营改增规定及其影响

伴随着营改增在全国范围内的展开，财政部、国家税务总局联合发布的《关于在全国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税收政策的通知》（财税[2013]37号，“37号文”）对融资租赁行业的增值税政策作出了调整。财税[2013]37号文规定，经批准从事融资租赁业务的试点纳税人提供有形动产融资租赁服务，以取得的全部价款和价外费用（包括残值）扣除由出租方承担的有形动产的贷款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、关税、进口环节消费税、安装费、保险费的余额为销售额。试点纳税人从全部价款和价外费用中扣除价款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局有关规定的有效凭证。否则，不得扣除。有效凭证是指以下几类：（1）支付给境内单位或者个人的款项，以发票为合法有效凭证；（2）缴纳的税款，以完税凭证为合法有效凭证；（3）支付给境外单位或者个人的款项，以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证，税务机关对签收单据有疑议的，可以要求其提供境外公证机构的确认证明；（4）国家税务总局规定的其他凭证。

相对于财税[2003]16号第3条第11项列举的可差额扣除的项目而言，财税[2013]37号文列举的可差额扣除的项目少了货物的购入价、增值税和运杂费。而且，37号文明确规定，融资

租赁公司只有取得有效发票，才能在计算增值税税基时对规定项目进行扣除。不仅如此，37号公告后，国家税务总局开始要求各地税务机关严格执行融资租赁公司开展售后回租业务必须对租金全额开票的规定（包括本金和利息部分）。这意味着融资租赁公司开展售后回租业务不仅要利息部分缴纳17%的增值税，还要对租金中包含的租赁物本金部分缴纳17%的销项增值税。由于13号公告的存在，承租方出售资产的行为不属于增值税的纳税范围，也不能开具相应的增值税专用发票。相应的，融资租赁公司售后回租业务本金部分开具的17%的发票无法得到抵扣。这相当于该业务的税负大约增加了租赁物本金的17%。

售后回租业务中，融资租赁公司通常收取相当于设备本金的10%~15%作为利息。如果要求融资租赁公司再额外缴纳17%的增值税，仅增值税一项甚至超过了所收取的利息。37号公告后整个融资租赁行业受到巨大冲击。

售后回租业务的税务突围

面对37号公告带来的巨大冲击，无论是整个融资租赁行业还是政策制定者都在积极寻找合理的方式来解决融资租赁行业所面临的税务困境。

1、融资租赁行业的自我救赎

37号公告后，融资租赁企业开展售后回租业务开始更多采用一些“不合法”的手段来规避37号公告所带来的影响。比如把合同日期改在2013年8月1号之前，或直接变为私下签约的地下交易。还有的企业仍然沿袭旧的做法，只对相当于利息的部分自行计算缴纳所得税。这些不合规的做法，大大增加了企业的税务合规风险。同时，根据我们了解，营改增后所谓的售后回租业务模式创新（主要指在售后回租业务中引入第三方）受制于成本因素制约并未得到广泛的认可和实施。

当前，合理的突围方式主要有如下两种：（1）将本金部分17%的增值税税负转嫁给承租方（方法一）；（2）在售后回租业务中引入第三方（方法二）。即，由第三方从承租方购买租赁设备，并向第三方付款和开具发票；第三方再将设备卖给融资租赁公司并向融资租赁公司开具增值税发票。该方式避免了由于13号公告的存在导致的融资租赁公司抵扣链条中断，从而需要就租赁物本金部分缴纳17%的增值税的弊端。方法一由于会使承租方的成本大幅上升，往往难以获得承租方的认可。方法二的可行性则取决于引入第三方需要实际支付的成本以及该成本如何在融资租赁公司和承租方之间分摊。但无论哪种方式都实实在在地增加了售后回租业务的实施成本。

2、政策制定者的制度反思

面对行业的集体呼吁，政策制定者也意识到37号公告后融资租赁行业售后回租业务所面临的问题和困境。据报道，财政部曾于2013年9月向多家融资租赁公司下发《关于融资租赁

“营改增”政策修改的征求意见稿》(下称《意见稿》),并要求反馈。报告称《意见稿》提出了如下两种方案解决售后回租业务税务困境的方案:(1)方案一:经央行、银监会、商务部及其授权的省级商务主管部门和国家经济技术开发区批准,从事融资租赁业务的试点纳税人提供融资性售后回租服务,以收取的全部价款和价外费用扣除支付的贷款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息的余额为销售额计征增值税;其中承租方销售资产的行为,应按规定征收增值税。13号公告停止执行;(2)方案二:从事融资租赁业务的试点纳税人提供融资性售后回租服务,其收取的租赁有形动产价款本金暂不征收增值税。

方案一和方案二的相同点在于,两个方案都使得计算售后回租业务增值税的税基大致回归到37号公告之前的状态,即仅对利息部分征收增值税。只不过两种方案采用的解决路径不同:方案一通过废除13号公告、连接增值税抵扣链条的方式来避免对租赁物本金征收增值税;方案二通过暂免融资租赁公司租金收入中包含的租赁物本金的增值税的方式来解决。但方案一的局限性在于:(1)如果承租方是小规模纳税人(包括非“营改增”纳税人),则可能无法取得用于进项抵扣的增值税专用发票,或仅能取得3%的进项税额抵扣发票(需要小规模纳税人去税务机关代开);(2)如果废止13号文,则承租方需要确认相应资产转让的增值税和所得税,可能增加承租方的税收负担。

明税评析

当前,营改增制度中有关融资租赁税制设置的根本问题在于,将经批准的融资租赁公司从事的“融资租赁”这一本质上属于“金融服务”的业务,比照一般的货物买卖或货物租赁进行制度设计和征税。只有政策制定者和行业从业者首先回归到清楚界定“融资租赁”的本质经济属性,才能跳出在将融资租赁视为一般的货物租赁或买卖(售后回租情形下)的框架内来确定融资租赁业务增值税税基的思维局限。

我们认为,未来融资租赁增值税的改革应在认同融资租赁业务的“金融服务”属性的前提和基础上制定适合于金融业的计税方式(仅对利息和其他服务费征税)和低税率,以更好地促进融资租赁行业的发展。

明税：及时梳理研发费用 做好高新申报准备

高新技术企业由于其特有的法定税收优惠，已经成为诸多企业积极争取和维护的重要资质。作为高新资质申报的硬性条件之一，企业研究开发费用的管理以及是否满足比例要求，对企业取得高新资质起着至关重要的作用。为便于企业在本年度结束前准确及时梳理研发费用，顺利通过2014年度高新复审/再次认定，[明税律师](#)特将[研发费用](#)的管理要求以及梳理建议进行如下提示。

一、研发费用的管理要求以及常见操作方式

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。等到临近复审或者再次认定，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/再次认定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/再次认定面临极大的风险。

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/再次认定的企业，明税建议：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2013年年底之前准确归集2011-2013三年的研发费用，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/再次认定，而且对于企业后续申报研发费用[加计扣除](#)也大有裨益。

二、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要确定研发项目，这样可保证在次年顺利的提取相关的研发费用。

三、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，研发开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。

四、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制产品的检验费等；
- 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/再次认定，明税建议参加明年高新复审/再次认定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。

五、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 2014 年度的高新复审/再次认定中，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

高新技术企业申报各要素之间需要密切联系，相互关联。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。

明税建议：

建议参加 2014 年度高新复审或者再次认定的企业，应在 2013 年年末前，对企业的研发项目、研发费用进行合理的梳理及归集，以期满足高新管理办法的要求，以便企业顺利通过明年的高新复审及再次认定，继续享受相关税收优惠政策。