



中国税法智库

明税律师 2014 年度资讯合集

二零一五年一月

明税律师团队编撰

转载请标明出处



明税律师 2014 年度资讯合集

目 录

新税制下律所年度汇缴税款注意事项提醒	4
2014 企业研发费用加计扣除实行新政策	6
北京市高新技术企业研发费用需设辅助账	8
案例说解：同期资料准备应注意选择合理的可比企业	11
案例说解：不按出资比例分红的税务处理规则探析	14
24 号公告解读：委托投资情况下受益所有人身份认定问题明确	16
明税律师：从财税[2014]26 号文看区域性税收优惠的产业化道路	19
研发机构认定有利于企业维持高新资质	23
案例说解：财政性资金的会计和税务处理风险	28
税务总局规范居民企业境外投资和所得信息报告管理	32
北京：外籍人员个人所得税面临更严格征管	35
税务总局多方面加强股权转让企业所得税征管工作	41
案例解析：从高利润企业反避税案剖析当前转让定价风险	44
BEPS 项目 2014 成果将影响转让定价同期资料管理	51
尘埃尚未落定：高新技术企业认定政策在实施中的变化	56
技术先进型服务企业税收优惠政策延期至 2018 年	59
新标准下软件企业认定指南	61
知识产权交易中的相关税收问题分析	69
税案解析：税费高过商铺售价背后的争议与法理辨析	74
企业如何应对税收等优惠政策的清理	78
股权转让个税新规（67 号公告）对并购交易的影响	82

一般反避税新规对企业跨境交易的影响.....	86
律所发票管理的涉税风险及防范	92

明税版权所有

新税制下律所年度汇缴税款注意事项提醒

刚刚过去的 2013 年，是查账征收方式在很多省市的律所（如北京）大面积铺开的第一年。这对于习惯了原来综合核定征收方式下，简单按开票金额计算合伙人应纳税款的律所来说不啻为一项巨大的挑战。不仅如此，“营改增”试点改革也使得律师事务所的财务和税务核算比以往更为复杂。

长期实行的全行业综合核定征收方式，使得律所财务人员普遍缺乏查账征收方式下的财务和税务处理经验。同时，一些律所的合伙人过度关注新税改的“税负”影响，而忽视了新税改下律所可能面临的财务和税务方面的合规风险，这将致整个律所于巨大的风险当中。

在首个年度汇算清缴期来临之际，明税律师总结了一些律所年度税款缴纳过程中需要注意的问题，以帮助广大同行正确进行税务申报，并防范税务风险。

一、历史期间向境外客户提供跨境免税服务的补充备案

早在营改增试点之初，相关试点办法就对纳税人提供特定类型的出口应税服务（或跨境应税服务）规定了零税率优惠或免税优惠，但一直以来由于缺少具体的操作规程，很多地方的税务机关并不接受纳税人就跨境应税服务申请税收优惠待遇的申请。

2013 年 9 月 13 日，国家税务总局发布《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（国家税务总局公告 2013 年第 52 号），就试点纳税人提供跨境服务申请免税待遇的备案手续问题作出了规定。

国家税务总局公告 2013 年第 52 号文公布之后，一些地方的税务机关也就历史期间的跨境应税服务优惠的清算事宜予以明确。如，北京市国家税务局公告 2013 年第 22 号文规定，主管税务机关应对所辖纳税人在 2012 年 9 月 1 日至本公告发布之前提供跨境服务的纳税情况进行如下清理：（1）纳税人提供符合《办法》第二条规定的跨境服务，已进行免税申报的，应于 2014 年 3 月 31 日之前（含）按照《办法》和本公告规定补办跨境服务免税备案手续；在 2014 年 3 月 31 日之前（含）未按照《办法》和本公告规定补办免税备案手续的，应予征收增值税；对 2014 年 3 月 31 日之后按照《办法》和本公告规定补办免税备案手续的，其已经征收的增值税，可以申请退税或者抵减以后的应纳税额；（2）纳税人提供符合《办法》第二条规定的跨境服务，未进行免税申报的，按照《办法》和本公告规定办理免税备案手续后，可以申请退税或者抵减以后的应纳税额；已开具增值税专用发票的，应将全部联次追回后方可办理免税备案手续。

还未对历史期间的跨境应税服务申请免税优惠的律师事务所，应及早与主管税务机关联系按规定进行免税申请。

二、 超过费用扣除限额的发生费用须做纳税调增

根据现行“查账征收”模式下合伙企业所得税的相关规定，合伙制的律师事务所本身虽然不是所得税的纳税主体，但必须首先在律所层面（合伙企业层面）计算出统一的应纳税所得额，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。

在计算律所层面统一的应纳税所得额时，税法对一些费用的扣除做了限额规定，超过部分要么完全不能扣除，要么不能在当期扣除但可结转下期扣除。常见的有扣除限额的规定主要包括如下几个方面：费用项目扣除限额合伙人的工资律所合伙人个人的工资不能在计算律所层面统一的应纳税所得额时扣除，而只能按每人每年 42,000 元/年（3,500 元/月）的标准进行扣除。员工工会经费、职工福利费、职工教育经费律所拨缴的工会经费、发生的职工福利费、职工教育经费支出分别在工资薪金总额 2%、14%、2.5% 的标准内据实扣除，超过部分不能扣除。其中，只有职工教育经费，超过规定标准的，准予在以后纳税年度结转扣除。补充养老保险、补充医疗保险律所为员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过职工工资总额 5% 标准内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。广告费和业务宣传费不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，可据实扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。业务招待费支出按照发生额的 60% 扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 5%。捐赠通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠，捐赠额不超过其应纳税所得额 30% 的部分可以据实扣除。

律所在对合伙人进行年度个人所得税的汇算申报时，对超过上述扣除限额的费用应做纳税调整。

三、 纳税申报表的新变化

2013 年 4 月，国家税务总局发布公告规定自 2013 年 8 月 1 日起，启用 9 类新的个人所得税申报表。律师事务所也应自 2013 年 8 月 1 日起按照新申报表进行月度或季度预申报，以及年度税务申报。

新启用的申报表对律所层面及合伙人层面的费用扣除做出了一些不同的规定。比如，在原有的适用于查账征收模式下合伙企业合伙人个人所得税的年度纳税申报表中，合伙人每人每年 42,000 的生计费扣除是在计算律所层面统一的应纳税所得额时扣除。新启用的适用于查账征收模式下合伙企业合伙人个人所得税的年度纳税申报表对上述合伙人的生计费扣除规则做了调整，改为在计算每个合伙人的应纳税所得额时进行扣除。

律所在为合伙人进行年度纳税申报时，应与税务机关沟通确认当地是否已经启用新的纳税申报表，并关注新的申报表对律所合伙人个人所得税计算的影响，以正确计算律所合伙人的个人所得税。

2014 企业研发费用加计扣除实行新政策

明税律师曾在 2013 年度发布过名为《2013 年起企业研发费用加计扣除实行新政策》的资讯文章。本次资讯文章着重于操作的说明，旨在再次提示研发费用加计扣除新政策的变化。

2013 年，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号文对此也做了明确规定，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。

北京市高新技术企业研发费用需设辅助账

近日，北京市国税局、地税局联合下发《关于加强高新技术企业研究开发费用税收管理有关问题的公告》（北京市国家税务局公告〔2013〕第27号）文件（以下简称“公告”），要求高新技术企业应按照会计核算及《工作指引》的相关要求，对研究开发费用进行辅助核算，设置高新技术企业认定专用研究开发费用辅助核算账目。

公告自2014年1月1日起执行。要求高新技术企业会计核算应完整准确反映企业实际发生的各项研究开发费用，并将辅助账册及相关凭证、表格留储备查。如不符合上述要求，则依据国税函〔2009〕203号规定不得享受高新技术企业所得税税收优惠。

公告要求北京市高新技术企业按照《工作指引》的要求，区分不同研发项目，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。《工作指引》中关于研发费用的归集标准及口径如下：

1、企业研究开发费用的核算

企业应按照要求设置高新技术企业认定专用研究开发费用辅助核算账目，提供相关凭证及明细表，并按《工作指引》要求进行核算。

2、各项费用科目的归集范围

(1) 人员人工

从事研究开发活动人员（也称研发人员）全年工资薪金，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资以及与其任职或者受雇有关的其他支出。

(2) 直接投入

企业为实施研究开发项目而购买的原材料等相关支出。如：水和燃料（包括煤气和电）使用费等；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费、试制产品的检验费等；用于研究开发活动的仪器设备的简单维护费；以经营租赁方式租入的固定资产发生的租赁费等。

(3) 折旧费用与长期待摊费用

包括为执行研究开发活动而购置的仪器和设备以及研究开发项目在用建筑物的折旧费用，包括研发设施改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用。

(4) 设计费用

为新产品和新工艺的构思、开发和制造，进行工序、技术规范、操作特性方面的设计等发生的费用。

(5) 装备调试费

主要包括工装准备过程中研究开发活动所发生的费用（如研制生产机器、模具和工具，改变生产和质量控制程序，或制定新方法及标准等）。

为大规模批量化和商业化生产所进行的常规性工装准备和工业工程发生的费用不能计入。

(6) 无形资产摊销

因研究开发活动需要购入的专有技术（包括专利、非专利发明、许可证、专有技术、设计和计算方法等）所发生的费用摊销。

(7) 委托外部研究开发费用

是指企业委托境内其他企业、大学、研究机构、转制院所、技术专业服务机构和境外机构进行研究开发活动所发生的费用（项目成果为企业拥有，且与企业的主要经营业务紧密相关）。委托外部研究开发费用的发生金额应按照独立交易原则确定。认定过程中，按照委托外部研究开发费用发生额的 80% 计入研发费用总额。

(8) 其他费用

为研究开发活动所发生的其他费用，如办公费、通讯费、专利申请维护费、高新科技研发保险费等。此项费用一般不得超过研究开发总费用的 10%，另有规定的除外。

3、企业在中国境内发生的研究开发费用

是指企业内部研究开发活动实际支出的全部费用与委托境内的企业、大学、转制院所、研究机构、技术专业服务机构等进行的研究开发活动所支出的费用之和，不包括委托境外机构完成的研究开发活动所发生的费用。

明税解析:

自 2008 年新企业所得税法实施以后,新的高新技术企业认定管理办法及相关配套文件对于高新技术企业的认定标准有了较大幅度的提高,原有大量高新技术企业被“洗牌”。而新的高新标准实施以后,由于研发费用归集要求及标准与其他常见标准存在差异(如研发费用加计扣除标准等),不少企业归集研发费用的依据往往问题较大。故一些地方(如天津)的高新监管机构要求企业设置研发费用辅助账。而北京地区则一直未明文要求,往往只在抽查高新技术企业时才要求企业临时整理。

此次北京国、地税联合发布公告,虽然在“是否增加了纳税人的额外负担,扩大解释了备案义务”等方面存疑,但其实践要求广大高新技术企业仍应予以关注。明税律师建议各高新技术企业,尽快梳理研发项目,按照《工作指引》的归集口径,对企业研发费用进行辅助核算,设置高新技术企业认定专用研究开发费用辅助核算账目,以使企业继续享受高新相关税收优惠政策。

明税版权所有

案例说解：同期资料准备应注意选择合理的可比企业

2013年11月,《中国税务报》报道了一则转让定价调查调整的案例——《北京市国税局完成第一例对制药企业的转让定价调查调整》。税务机关对该企业的转让定价调查调整从立案到追补税款历经了5年时间。税务机关在对企业各项基础数据进行详细分析的同时结合我国制药企业的行业特性,最终确定了一套合理的特别纳税调整方案,方案涉及调整期间10年,追补税款达1.1亿元。

在该案中,由于行业特性等原因,税务机关在可比信息、可比企业的选择查找过程中并未按照最为常用的方法,而是采取了比较符合行业特点的方式进行。同时还接受了企业提出的技术性意见。这一现象表明,在转让定价管理中,税务机关对于可比信息、可比资料的选用,已经进入了新的阶段,对于行业特性的把握更为充分。

一、转让定价管理中可比企业、可比信息的一般要求

《企业所得税法》第四十一条规定,企业与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。《企业所得税法实施条例》第一百一十条对独立交易原则进行了解释,所谓独立交易原则是指没有关联关系的交易各方,按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。

由此,在进行转让定价管理时,如何获取“独立第三方交易信息”成为了企业通过同期资料说明关联交易情况、税务机关进行转让定价调查和调整的重要工作内容。

根据《特别纳税调整实施办法(试行)》第十四条第四款规定,可比性分析包括:

- 1.可比性分析所考虑的因素,包括交易资产或劳务特性、交易各方功能和风险、合同条款、经济环境、经营策略等;
- 2.可比企业执行的功能、承担的风险以及使用的资产等相关信息;
- 3.可比交易的说明,如:有形资产的物理特性、质量及其效用;融资业务的正常利率水平、金额、币种、期限、担保、融资人的资信、还款方式、计息方法等;劳务的性质与程度;无形资产的类型及交易形式,通过交易获得的使用无形资产的权利,使用无形资产获得的收益;
- 4.可比信息来源、选择条件及理由;
- 5.可比数据的差异调整及理由。

从上述规定可知，选取可比企业时应当注重包括功能风险在内的各项因素，并给出必要的说明，以确保其与目标企业之间的“可比性”；而具体使用的可比企业相关可比信息则要求真实准确。

二、实践中的常见难点问题

1、可比企业“可比性”不足

中国的上市公司一般会涉及多个行业，其经营方式也存在多样性，而常见的非上市的企业则多为从事单一行业的企业，两者之间往往存在较大的差异，即便进行必要的差异调整，也还是会有可比性“不足”的问题。有鉴于此，为了找到足够数量的可比对象，税务机关或企业不得不在可比性方面放宽要求，实践中表现为对各项筛选条件的不断调整。

如，某电冰箱生产企业，在筛选可比企业时，先以电冰箱业务作为条件之一，结果发现相关企业数量极少，故又以家用电器作为企业业务，筛选出的同属于从事家电行业的企业，其实际的经营业务多有不同，如有的生产电视、有的生产洗衣机等产品，甚至部分可比企业还从事房地产、物流等业务，而该企业自身只生产电冰箱，显然在可比性方面存在缺陷。

2、可比信息无法获取或确认

在实践中，可比企业信息大部分来源于上市公司，而国家证券委发布的《上市公司信息披露管理办法》规定，上市公司年度报告应当在每个会计年度结束之日起4个月内编制完成并披露。而税务机关要求准备同期资料的截止时间是每年的5月31日。由于时间紧迫，企业难以全面采集一定样本量的、可以比较的可比企业信息资料。

如果采用BVD数据库来查找可比企业，则一般5月份版本的数据库并不包含完整的上年度财务报表数据。

在实践中，部分企业使用非公开数据准备同期资料，导致税务机关无法核实数据的真实性。在转让定价调查案例中，也曾出现税务机关使用非公开的信息对企业进行转让定价调整的问题。上述问题的深层次原因，或可能是由于实难获取“可比的独立第三方交易信息”所致。

三、本案中税务机关结合行业特殊性查找可比企业

1、出于行业特殊性考量，可比企业选取境内上市公司

从可比性因素考量，如条件允许，税务机关多倾向于选择境内上市公司，这一方面使可比企业与被调查企业拥有相同的市场环境，另一方面也有利于获得可比企业更详尽的财务数据，且相关的数据信息也能为税、企双方获取及认可。本案中，由于制药行业受政府管制的特殊性，

税务人员选取的可比企业均为在国内上市的制药企业。

在可比企业的选取过程中，税务人员花费了大量的时间和精力，从上交所、深交所网站下载了国内所有上市制药企业 10 年的上百份年报信息，并参考多家国内网站的金融频道，逐一读取其年报，尤其关注年报中的“董事会报告”和“会计报表附注”项目。因此，从可比信息来源来看，税务机关选择了直接数据，并未完全依据数据供应商，如 BVD 的资料等，这也是现阶段转让定价调查与调整的常见做法，主要为确保相关资料数据的真实及准确性。

2、通过查阅可比信息，从可比性角度删减部分可比企业

在选取了潜在的可比企业后，税务人员通过阅读上市公司年报，了解了每一潜在可比企业的总体经营情况、营业收入、营业利润的构成情况、公司所处行业的发展趋势及公司面临的市场竞争格局等信息，逐步删除了部分与该企业信息不匹配的可比公司。这一步骤的意义在于能够在更大意义上确保选取的可比公司的可比性。

3、可比信息的深入了解与分析

税务人员通过筛选后的可比企业年报获得了化学药制造业务收入和成本，并根据化学药制造业务收入占总收入的比例对期间费用进行分摊，最终得到化学药制造业务的息税前利润。在此基础上，税务人员制定出了一套比以往单独利用 BVD 数据库更可靠的调整方案，并得到了企业的认同。

根据案件报道所披露的信息，税务机关的最终调整方案考虑并接受了企业提出的技术性改进意见。这也在一定程度上表明，可比性分析的结果依然是一个相对“可比”的概念，求同存异往往是税企双方达成一致的关键。

结语

从全球范围内来看，制药行业一直以来为转让定价所重点关注的行业。本案中，税务机关在可比公司及可比信息选择方面，并未完全依托数据供应商，而是自行查阅境内上市公司年报等相关资料，对于可比因素的考量相对全面。这一案例对于企业转让定价管理特别是制药企业具有较强的借鉴意义。企业在进行关联交易同期资料准备过程中，在选用可比企业及其可比信息时，应当对此给予充分的关注。（施志群/文）

案例说解：不按出资比例分红的税务处理规则探析

境内某有限责任公司 C 由境内 A 公司和 B 公司出资 100 万成立，双方的出资比例为 6：4，股东协议及章程载明的利润分配比例为 4：6。假设 C 公司 2013 年度的可分配利润为人民币 100 万元，则股东 A 公司和 B 公司按约定取得的 40 万和 60 万分红分别应如何纳税？

由于相关税收法规未对股东取得的不按出资比例的分红收益的税务处理问题作出特别规定，无论是在税务机关内部还是专业人士之间，对该问题的税务处理都存在一定的争议。本文简述了公司法允许股东不按出资比例分红的法理依据，实务中有关该问题税务处理的不同争议观点，并给予简要评析。

《公司法》认可股东之间自行约定的利润分配比例

《公司法》第三十四条规定：“股东按照实缴的出资比例分取红利；公司新增资本时，股东有权优先按照实缴的出资比例认缴出资。但是，全体股东约定不按照出资比例分取红利或者不按照出资比例优先认缴出资的除外。”第一百六十六条规定：“公司弥补亏损和提取公积金后所余税后利润，有限责任公司依照本法第三十四条的规定分配；股份有限公司按照股东持有的股份比例分配，但股份有限公司章程规定不按持股比例分配的除外。”

《公司法》确定的利润分配方法是，优先适用有限责任公司全体股东的约定和股份有限公司章程的规定，如果有限责任公司全体股东或股份有限公司章程对利润分配方法没有特别约定和规定的，则必须按照《公司法》规定的出资比例或股份比例分配利润。法律作为上层建筑的范畴，必须服务于经济基础，要有利于市场经济的发展，《公司法》的上述规定充分尊重股东意愿，有利于企业的发展，体现了市场经济的活力，这是因为：

1、利润应是对股东投入的回报，而股东投入不能仅以能以货币计量的财产或权利评定。我国现行的财务核算都是以货币价值衡量，故难以客观真实体现股东的贡献。《公司法》第二十七条规定“股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资；但是，法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。”《中华人民共和国公司登记管理条例》第十四条规定“股东的出资方式应当符合《公司法》第二十七条的规定，但股东不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。”从这两条规定可以看出出资的一个原则就是所投入的财产或权利必须能以货币计量，这样规定有利一面是防止股东虚假出资，使得企业财务经营的核算切实可行，保护投资者的利益。然其不利一面也凸现出来了，就是不能考虑如股东提供的客户关系、市场资源等能切实影响企业的经营状况的因素，这种情形有点类似于在企业合并中出现的商誉，那部分商誉可能并不对应企业现有的有形或无形资产，但商誉的出现可以表明该企业可能有很强的赚钱能力，《公司法》对股东分配利润的规定正是为弥补现行财务核算政策的缺陷。

2、对风险的定价不同可能是另外一个原因。人们受自己专业水平和能力的限制，对风险

的理解千差万别，有不同的风险偏好。在成立公司时，股东也有不同的风险偏好，这就使得可能承担相同风险的股东对投资回报的要求不同，不按出资比例分配利润正好满足了股东的要求，在不损害市场其他利益相关者的情况下有利于调动投资者的积极性。

公司股东取得的不按出资比例分红的税务处理争议

《企业所得税法》第二十六条规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。《企业所得税法实施条例》第八十三条进一步明确：企业所得税法第二十六条所称符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益，但不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。

根据上述规定，股东 A 和股东 B 取得的不超过出资比例或持股比例的股息分红收益属于免税收入。但对于股东 B 取得的超过出资比例的 20 万元（60-40）是否应该征税，实务界存在不同的看法和观点。

江苏省地方税务局 2013 年 5 月 13 日对类似问题的答复中认为，法人股东取得的不按出资比例的分红收益，只要符合《企业所得税法》第 26 条的规定，都可以免税。但江苏省常州市地方税务局 2013 年在对类似问题的答复中认为：企业的法人股东实际分得部分和按比例分得部分的差额应视同投资成本的收回，减少股东的投资成本。

实践中也有人认为，企业法人股东实际取得的超过出资比例的部分应视为其他股东将应按出资比例收取的部分分红捐赠给该股东，应并入该股东的应税所得计算纳税。

明税评析

《企业所得税法》二十六条有关符合条件的居民企业之间的股息红利所得免税的规定，本意在于避免重复征税（避免已在子公司缴过一次所得税的税后利润，在母公司再交一遍所得税）。将股东取得的超过出资比例的分红收益按冲减投资成本的方式，或视为捐赠所得的税务处理，并不符合《企业所得税法》第二十六条的立法原意。

冲减投资成本的处理方式，实际是减少了股东投资成本的计税基础。股东在日后转让该股权时，其应税所得（如有）会相应增加。按照冲减投资成本的税务处理方式，居民企业取得的超过出资比例的分红收益相当于是获得递延纳税的待遇，将该收益的纳税义务发生时间递延至股东下次转让该股权时。获得超过出资比例分红收益的股东实际并未享受免税的优惠待遇。将股东按约定取得的超过出资比例的分红收益视为捐赠的观点，还忽略了该股东可能对公司作出的无法用实际出资量化的超额贡献。

因此，我们认为法人股东取得的超过出资比例的分红收益仍应被认定为免税收益。

24 号公告解读：委托投资情况下受益所有人身份认定问题明确

“受益所有人”是税收协定中的概念，是非居民企业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”），申请享受税收协定相应条款（如股息、利息所得）优惠待遇的前提条件。

2012 年 6 月 29 日，国家税务总局发布的《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）规定，非居民申请人通过代理人或指定收款人等代为收取所得的，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。

明税律师曾在 2012 年的一篇资讯([“受益所有人”判定规则在中国的最新发展](#))中指出，30 号公告有关“代理人”受益所有人认定规则的规定或对非居民通过境外的合伙、信托等专业投资实体投资中国来说可能是一个利好，或将意味着非居民合伙或信托背后真正的非居民投资人（或“受益所有人”）能真正以自己的名义（而非合伙企业或信托公司的名义）来申请税收协定的优惠待遇。但因为 30 号公告并没有对何谓“代理人”或“指定收款人”进行定义，30 号公告的代理人规则是否对上述非居民申请人带来利好存在不确定性。

近日，国家税务总局下发《关于委托投资情况下认定受益所有人问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 24 号，“24 号公告”），对上述问题做出澄清。以下概述了 24 号公告的主要内容，并分享我们的观点。

一、委托投资的界定及“受益所有人身份”的认定

根据 24 号公告，“委托投资”是指非居民将自有资金直接委托给境外专业机构用于对居民企业的股权、债权投资，其中的“境外专业机构”指经其所在地国家或地区政府许可从事证券经纪、资产管理、资金以及证券托管等业务的金融机构。在委托投资期间，境外专业机构将受托资金独立于其自有资金进行专项管理。境外专业机构根据相应的委托或代理协议收取服务费或佣金。受托资金的投资收益和风险应由该非居民取得和承担。

从上述规定可以看出，委托投资界定有两个重要的关键点：（1）境外专业机构必须是经所在国或地区金融监管部门许可的专业投资机构。这可能需要非居民申请人提供境外专业机构所在国或地区给该专业机构发布的金融牌照或批准证书来佐证；（2）委托投资期间，受托财产独立于专业投资机构的自有财产，且受托资金的投资收益和风险应由该非居民（而非专业投资机构）取得和承担。

在符合 24 号公告规定的委托投资情况下，非居民投资者可以自己而非专业投资机构的名义申请税收协定待遇。这解决了长期以来，实践中非居民投资者通过境外专业投资机构（如合伙制基金或信托机构）来在中国境内进行投资时，难以以自己的名义或专业投资机构的名义来申

请“受益所有人”的难题。

二、委托投资情况下申请人享受税收协定待遇应提交的特殊资料

非居民通过委托投资取得投资收益提出享受税收协定待遇申请的, 需要向税务机关提供以下主要资料, 以证明投资人的受益所有人身份:

- 投资链条各方(包括该非居民、投资管理人或投资经理、各级托管人、证券公司等)签署的与投资相关的合同或协议, 以及能够说明投资业务的其他资料, 资料内容应包含委托投资资金来源和组成情况以及各方收取费用或取得所得的约定;

- 投资收益和其他所得逐级返回至该非居民的信息和凭据, 以及对所得类型认定与划分的说明资料。

三、委托投资情况下税务机关的审核及处理要点

24 号公告规定, 税务机关审核非居民提交的申请资料时, 应区分所得类型进行处理

- 如果投资收益的所得类型为股息或利息, 该所得在逐级返回至该非居民的过程中所得性质未发生改变, 且有凭据证明该所得实际返回至该非居民, 则可以认定该非居民为该笔所得的受益所有人, 能够享受税收协定相应条款规定的待遇;

- 如果投资链条上除该非居民以外的各方收取的费用或取得的报酬与股息、利息有关, 则该非居民不是该部分费用或报酬的受益所有人, 该部分费用或报酬不得享受税收协定股息和利息条款规定的待遇;

- 如果投资收益的所得类型为财产收益, 或其他不适用受益所有人规则的所得类型, 则应按税收协定相应条款的规定处理。

非居民或其委托代理人拒绝提供资料, 或提供的资料不能区分非居民委托投资收益与投资链条上其他各方报酬的, 税务机关应不予批准相应的税收协定待遇。

四、免于重复认定的例外情况

税务机关按照上述规定认定非居民为受益所有人, 且根据税收协定股息或利息条款的规定, 该非居民取得股息或利息应仅在缔约国对方征税的, 如果该非居民通过委托投资取得投资收益同时符合以下条件, 则在其首次享受股息或利息条款税收协定待遇之日起 3 个公历年度内(含本年度), 同一主管税务机关可免于对其受益所有人身份进行重复认定, 但应对其取得的投资收益所得类型进行审核:

- 通过同一架构安排进行委托投资；
- 投资链条上除被投资企业之外的各方保持不变；
- 投资链条上除被投资企业之外的各方签署的与投资相关的合同或协议保持不变。

需要注意的是，如该非居民与受益所有人身份认定有关的信息发生变化的，应及时告知主管税务机关。该非居民因信息变化不能继续享受税收协定待遇的，应自发生变化之日起停止享受有关税收协定待遇，并按国内法规定申报纳税。

明税评析

24 号公告区分委托投资情形下非居民投资方获取的投资收益和投资链条上除非居民投资方以外的其他各方(主要指专业投资机构,如合伙制基金和基金管理公司等)取得的投资收益。只有非居民投资方实际获得的股息、利息类型的投资收益,该非居民投资方才能以自己的名义申请税收协定待遇。但 24 号公告对于其他专业投资机构(如合伙制基金)获得的部分所得(比如,业绩分成)是否可以被认定为股息或利息性质的所得,以及该类专业投资机构是否可以自己得名义申请是该类股息或利息性质的所得(如果该所得被认定为是股息或利息性质的所得)的受益所有人从而申请享受税收协定的优惠待遇等未予明确。

24 号公告规定,非居民与投资链条上一方或多方形形成关联关系的,应向税务机关提供关联交易定价原则、方法及相关资料。不提供资料或提供资料不足以证明相关各方交易符合独立交易原则的,税务机关可拒绝给予相应的税收协定待遇。24 号公告首次明确要求申请享受税收协定待遇的申请人如果在架构安排和交易中涉及关联关系,则需要提供与转让定价相关的信息和资料。这一方面可能大大增加申请税收协定待遇的纳税人的资料准备负担和申请难度,另一方面也规定表明,中国的税务机关希望通过更多的途径来获取跨国公司在华的关联交易信息从而更有效地打击反避税行为。

明税律师：从财税[2014]26 号文看区域性税收优惠的产业化道路

前言：

税收优惠政策，是指税法对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种特殊规定。国家为了扶持某些特定产业（如高科技产业）、行业（现代服务业）、地区（西部大开发地区）、企业和产品的发展，或者对某些有实际困难的纳税人给予照顾，在税法中做出一些特殊规定，比如，免除其应缴的全部或部分税款，或者按照其缴纳税款的一定比例给予返还等，从而减轻其税收负担，鼓励其经营积极性。

《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出：“按照统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则，加强对税收优惠特别是区域税收优惠政策的规范管理。税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定，清理规范税收优惠政策。”即要求对区域税收优惠进行必要的规范管理。

而在此背景之下，财政部、国家税务总局近期出台了《关于广东横琴新区 福建平潭综合实验区 深圳前海深港现代服务业合作区企业所得税优惠政策及优惠目录的通知》（财税[2014]26 号）（以下简称“26 号文”）。文件受到了多方的关注，这意味着区域性税收优惠的继续扩张？还是区域性税收优惠规范管理的开始？

一、税收优惠现状及背景简述

按照税收优惠适用对象的不同，税收优惠可分为“区域性”税收优惠和“行业性”（或“产业性”）税收优惠。此前在相当长的一段时间内（特别是 2008 年新的企业所得税法实施以前）企业可获得的主要税收优惠种类一直处于这两大类并行的态势。前者主要有经济特区税收优惠、西部大开发税收优惠、保税区、高新区税收优惠等；后者则有高科技产业、软件行业、再生资源等行业性税收优惠等。

但是随着税制公平的提出，税法改革的逐步深化，这种两大类税收优惠平分秋色的态势也呈现出了一些改变。近期出台的“26 号文”明确规定：2014 年 4 月 1 日起至 2020 年 12 月 31 日，设在广东横琴新区、福建平潭综合实验区和深圳前海深港现代服务业合作区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税。该项政策有利于引导符合规定的重点产业集聚，促进高端、节能、低碳产业发展，有利于加快两岸产业优势互补，深度融合。

26 号文代表了最近新出台税收优惠文件的整体特征，即与原来的区域性税收优惠相比，除了主要针对特定区域内的企业之外，还对该区内企业的行业性质进行了限制。原有的区域性税收优惠政策往往采用“一刀切”的做法，在表述上往往仅仅用“区内企业”来划分可以享受优惠的企业范围。如《国务院关于经济特区和上海浦东新区新设立高新技术企业实行过渡性税收优惠的通知》规定，对经济特区和上海浦东新区内在 2008 年 1 月 1 日（含）之后完成登记

注册的国家需要重点扶持的高新技术企业，在经济特区和上海浦东新区内取得的所得，在过渡期内仍然执行两免三减半的税收优惠政策。而区外企业则按照新的企业所得税法执行。新发布的 26 号文则摒弃了这种纯粹的地域区分，并表现出一些新的特点和趋势。

二、26 号文的内容特点评析

1、区域性优惠政策向行业性优惠政策靠拢

通过与典型行业优惠政策的对比，可以发现，本次所公布的文件并非此前常见的区域性税收优惠。文件规定的鼓励类产业优惠，除少量的地方性特色产业外，大部分与现有的产业优惠相符。以平潭综合实验区《优惠目录》为例，该目录涉及鼓励类产业共 5 大类 127 条，其中高新技术产业 74 条，服务业 18 条，农业及海洋产业 10 条，生态环保业 9 条，公共设施管理业 16 条。而参照其他行业性税收优惠的内容，如《国家重点扶持的高新技术企业领域》（国科发火[2008]172 号），高新产业优惠分为电子信息、生物与新医药、航空航天、新材料、高技术服务业、新能源及节能技术、资源与环境技术、高新技术改造传统行业八大领域。可以看出，两者均倾向于对国家鼓励的，有助于提升工业科技水平的细分产业，以及对国家战略布局有重要意义的基础产业实施税收优惠，而且在具体范围上均有大范围的重合。

这种相似性体现出了区域性税收优惠正在向行业性税收优惠靠拢甚至是“并轨”的趋势。值得一提的是，2013 年针对上海自贸区的非货币性资产对外投资的税务问题，财政部、国家税务总局出台了《关于中国（上海）自由贸易试验区内企业以非货币性资产对外投资等资产重组行为有关企业所得税政策问题的通知》（财税[2013]91 号文），该文件明确了税收征管方式方法的变通，而并未规定大家所期待的税收优惠，使得不少业内人士非常失望。这也体现出区域性税收优惠已经不是大势所趋。此外，西部大开发及新疆民族地区的区域性税收优惠等，也发布了鼓励类产业目录（《西部地区鼓励类产业目录》征求意见稿业已公布），对多个基础产业实施税收优惠，而其中主要可分为两大类型：国家层面现有产业目录中的鼓励类产业，二是地区新增鼓励类产业，这也佐证了相关政策向行业性优惠而非区域性优惠倾斜的趋势。

2、在执行标准上，26 号文也明显区别于以往的区域性或行业性税收优惠

相较于区域性税收优惠，除了注册地的要求和证明外，26 号文同时要求对企业属于特定的鼓励类行业做出证明。根据该文件规定，税务机关对企业主营业务是否属于《企业所得税优惠目录》难以界定的，可要求企业提供省级（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。但较于现在通行的行业性税收优惠，如对于申请享受高新技术企业优惠的纳税人而言，需要准备和提交一系列申请材料，要聘请行业、会计、税务、法律等方面的相关中介机构出具种种相关证明资料，26 号文所规定的享受优惠的申请程序则显得更为简单。

但是，这种相对意义上的简单是否确实能减轻纳税人的申请成本和税务机关等部门的审核成本，则还需要观望。根据以往经验，对文件要求提供的“行政主管部门的证明文件”的开具，

行政部门可能基于行业控制的考虑，自行或在与税务机关通气后，对该证明开具的条件、程序等做出进一步规定或者要求提供另外的资料文件。

三、区域性税收优惠特征与行业性税收优惠的比较分析

区域性优惠与行业性优惠的主要区别，在于享受优惠的主要标准不同。前者衡量纳税主体是否能享受优惠的主要标准为企业的注册地或主营业务所在地，而后的衡量标准则主要是企业所在行业或主营业务的性质。在这个基础上，两者在性质、规范及执行上存在诸多区分：

1、在性质上，行业税收优惠更多地体现了国家的宏观调控，而区域优惠则有违税制公平。

基于产业政策调整、经济转型、环境保护及其他战略安排的原因，国家对特定行业提供了一定的便利条件和鼓励措施，其中税收优惠作为一种刺激因素，属于宏观调控手段的一种，其存在不仅正当，且为国家履行其职责所必要。与此相反，区域优惠的产生，则始创于改革开放之初，为了实现“让一部分人先富起来”的政策性经济目标，为新的经济模式提供试点，各种经济特区等特殊地域设立起来，并实行不同的经济和税收政策。区域性税收优惠在此背景下存续并发挥了巨大作用，但在税法改革不断深化，税制公平的要求也愈加凸显的今天，区域优惠的公平性问题越来越被关注。区域优惠的以注册地或活动地的不同，作为纳税义务不同的区分点，从法律上确认了对于相同条件纳税人的不同纳税义务，不符合受益负担或者能力负担的基础理论。

2、在规范意义上，行业优惠较之区域优惠更易满足税收文件清理和规范化的要求。

区域性税收优惠政策数量多，内容繁杂。据统计，目前已确立数十项区域性税收优惠，还有部分正在申请待批。区域性税收优惠的立法主体不规范，后续的执行权力掌握在各种各样的地方政府、税务机关手中，政策内容复杂多样、五花八门。一方面，一些区域性税收优惠政策本来具有时效性，即在部分区域发展的特殊时期和特定阶段所给予的暂时优惠，应该在一定期限后予以终止，但由于相关文件缺乏失效的规定，往往是某项区域性税收政策一旦获批，便倾向于无限期享受。即使到期，也努力延期。另一方面，由于制定权缺乏有效规制，在一时尚未争取到明文规范的区域性税收优惠政策时，由于希望给予辖区内的企业以更高的税收优惠力度，一些地方政府和财税部门或者以“参照”方式变通政策执行，或者通过提供与纳税人缴纳税款额度挂钩的财政返还，达成实际上的区域性税收优惠的目的。

而行业性税收优惠则更容易满足税收规范化的要求。针对当前各种优惠政策分布在部分税法及多个税种的条例中的现状，《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出：“按照统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则，加强对税收优惠特别是区域税收优惠政策的规范管理。税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定，清理规范税收优惠政策。”税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定，清理规范税收优惠政策，要求税收优惠统一由专门的法规来规定，这就意味着将来要制定税收优惠法或者税收优惠条例。今后哪类主体、行业优惠，必须在这个统一的文件中予以确定，这有助于税收优惠政策的统一、规范、合理和透明。而现

行法律仅对行业优惠的制定进行了立法上的确认,如 2008 年 1 月 1 日正式实施的《企业所得税法》第二十五条明确规定,国家对重点扶持和鼓励发展的产业和项目,给予企业所得税优惠。同时,行业性税收优惠在总体上不以地域区分,也更容易从全国层面上得到统一。

3、在执行层面上,区域性税收优惠增加了执行的成本和难度

为正确发挥区域性税收优惠政策作用,必须制定相应管理办法,以便更好的执行、实施。这客观上会带来政策和管理办法的制定成本,特别是申请优惠政策过程中花费的成本。

对于申请享受区域优惠政策的纳税人而言,需要准备和提交一系列申请材料,要聘请多方面的中介机构出具种种相关证明或提供各类协助服务,一旦未能获取税收优惠不通过,之前发生的所有费用则成为“沉没成本”。而为防止这一情况出现,纳税人可能还需为享受税收优惠政策而承担对外的“公关成本”。由于区域性税收优惠政策的不统一和不规范,上述成本更加不具有可预测性,无法向行业性税收优惠一样具有通行的确定性。

区域性的税收优惠还增加了企业的管理成本。实践中,一些企业为享受区域性税收优惠政策而经常性变更注册地,原注册地政府或税务机关为留住税源又会进行干预,导致实践中税务迁址的巨大难度,平衡结果可能是纳税人调整为在两地注册和在两地纳税,无形中增加了其管理成本和税务风险。在信息不对称情况下,过多的区域性税收优惠政策出台、审批和执行,容易恶化诚信环境,部分地方政府和企业为争取区域性税收优惠政策提供虚假材料,纳税人为了套取税收优惠政策,假合资、虚假变更注册地等现象时有发生,甚至存在一批专门为了享受优惠而设立的“税收优惠空壳企业”。

结论:

鉴于“区域性”税收优惠和“行业性”税收优惠的以上性质及特征,我们认为,典型的区域性税收优惠将逐渐淡出我们的视野,国家层面的“行业性”税收优惠以及地方层面的“区域性行业税收优惠”将成为税收优惠的两种主要模式,并将在申请条件规范化、操作程序简单化等方面逐步发展并完善。

附件:

1、横琴新区企业所得税优惠目录

2、平潭综合实验区企业所得税优惠目录

3、前海深港现代服务业合作区企业所得税优惠目录

研发机构认定有利于企业维持高新资质

《高新技术企业认定管理办法》对于企业的研究开发的组织管理水平有明确的要求，不仅要求企业有研究开发项目立项报告、研发投入核算体系、研发人员的绩效考核奖励制度等文件，还要求企业必须**设有研发机构并具备相应的设施和设备**。近日，北京市科委下发了《北京市鼓励企业设立科技研究开发机构实施办法》（以下简称《办法》）。《办法》的发布旨在鼓励建设有高水平科技研究开发机构的企业申请认定北京市企业科技研究开发机构（以下简称“**市级企业研发机构**”）。办法自 2014 年 6 月 16 日起施行。

企业科技研究开发机构（以下简称“**企业研发机构**”），是指从事自然科学及科学技术相关领域研究开发和试验发展（包括为开发活动服务的中间试验）的企业，或者企业内部从事技术开发、产品开发、工艺开发以及有关技术服务的机构，是企业开展技术创新、实现科技进步的基础条件。

企业研发机构的形式可分为法人企业和企业分支机构。

一、法人企业的认定要件

1、申请认定**市级企业研发机构**的，应当是在本市或者区（县）工商行政管理部门依法取得《企业法人营业执照》或《营业执照》的**法人企业**

2、有明确的研究开发方向，符合国家及本市的技术政策和产业政策。

3、企业信用情况良好，两年内未发生产品质量事故或者侵犯他人知识产权等违法违规行为。

4、工商登记注册时间在 1 年以上；有固定场所、科研仪器设备以及其他开展技术研发所需的科研条件，其中，科研用房面积 300 平方米以上、科研仪器设备原值 200 万元以上。

5、总人数不少于 20 人，其中具有本科以上学历人员人数不低于 50%；专职从事研究开发活动人员人数不低于 60%。

6、上一年度技术性收入占总收入比例不低于 60%。

7、上一年度销售收入不足 1 千万元的，要求近三个会计年度年平均研究开发经费投入不低于 200 万元；上一年度销售收入 1 千万元以上的，近三个会计年度研究开发经费投入总额采用超额累计计算，研究开发经费投入占销售收入的比例按照分段超额累退比例法核定：

1) 年销售收入不足 3 千万元的，比例不低于 20%；

2) 年销售收入在 3 千万元以上、不足 1 亿元的部分，比例不低于 15%；

3) 年销售收入在 1 亿元以上的部分, 比例不低于 10%。

其中, 企业在中国境内发生的研究开发经费投入总额占全部研究开发经费投入总额的比例不低于 60%。企业注册成立时间不足三年的, 按实际经营年限计算。

8、近三年拥有以下科技成果或者奖项之一:

- 1) 国内外授权的发明专利, 或者至少 3 项实用新型专利;
- 2) 制(修)订现行有效的国家标准、行业标准, 实质性参与制(修)订国际标准;
- 3) 国家秘密技术;
- 4) 国家新药或者临床批件;
- 5) 国家动(植)物新品种权;
- 6) 认定为中关村国家自主创新示范区新技术新产品(服务);
- 7) 国家或者本市科学技术类奖励。

注意: 已获得市级企业研发机构资格的企业, 除所从事的主营业务不同外, 不再受理其控股子公司或者所属母公司的市级企业研发机构的认定申请。

二、分机机构的认定要件

1、申请认定市级企业研发机构的, 应当是在本市或者区(县)工商行政管理部门依法取得《企业法人营业执照》或《营业执照》的企业分支机构。

2、有明确的研究开发方向, 符合国家及本市的技术政策和产业政策。

3、企业信用情况良好, 两年内未发生产品质量事故或者侵犯他人知识产权等违法违规行为。

4、有固定场所、科研仪器设备以及其他开展技术研发所需的科研条件。其中, 科研用房面积 500 平方米以上, 科研仪器设备原值 300 万元以上。

5、具有本科以上学历的从事研究开发活动人员人数不少于 30 人。

6、所属公司近三个会计年度研究开发经费投入总额采用超额累计计算, 研究开发经费投

入占销售收入的比例按照分段超额累退比例法核定：

- 1) 年销售收入不足 3 亿元的，比例不低于 5%；
- 2) 年销售收入在 3 亿元以上、不足 10 亿元的部分，比例不低于 3%；
- 3) 年销售收入在 10 亿元（含）以上的，研究开发经费投入占销售收入的比例不低于 1.5%，或者企业当年研究开发费用总额不低于 7000 万元。

其中，企业在中国境内发生的研究开发经费投入总额占全部研究开发经费投入总额的比例不低于 60%。企业注册成立时间不足三年的，按实际经营年限计算。

7、近三年拥有以下科技成果或者奖项之一：

- 1) 国内外授权的发明专利，或者至少 3 项实用新型专利；
- 2) 制（修）订现行有效的国家标准、行业标准，实质性参与制（修）订国际标准；
- 3) 国家秘密技术；
- 4) 国家新药或者临床批件；
- 5) 国家动（植）物新品种权；
- 6) 认定为中关村国家自主创新示范区新技术新产品（服务）；
- 7) 国家或者本市科学技术类奖励。

三、申请应提交的资料与资质管理

（一）申请应提交的资料

申请认定市级企业研发机构的，应当向市科委提交《北京市级企业科技研究开发机构认定申请报告》及相关证明材料，材料要求齐全、规范、真实、有效。

（二）资质申请

市科委自正式受理申报材料之日起 30 个工作日内完成认定工作。

形式审查：市科委对申请单位提交的申报材料进行形式审查。符合本办法所规定的形式要件的，予以受理。

现场考察：受理申报材料后，市科委对申报材料进行书面审查，并对审查合格的申请单位进行现场考察。现场考察内容包括机构基本情况、科研条件及申报材料真实性审核等。

公示：现场考察符合条件的申请单位在市科委门户网站进行公示。公示期满无异议的，市科委予以认定并颁发《北京市级企业科技研究开发机构证书》。现场考察不符合条件的，不予认定并告知理由。

(三) 资质维持

市级企业研发机构自通过认定之日起，每三年复核一次。复核一般采取书面审查方式，必要时可以结合现场考察。

市级企业研发机构应在期满前 30 日内向市科委提交复核申请材料。复核申请材料参照认定申报材料要求提交，重点说明三年建设期间发展情况。

市级企业研发机构发生更名、重组等重大调整事项的，应当在相关法律手续办理完毕后 20 个工作日内将有关调整情况书面报送市科委备案。

(四) 资质撤销

发生下列情况之一的，撤销其市级企业研发机构资格：

- 1、逾期未复核的；
- 2、复核结果不合格的；
- 3、所在单位自行要求撤销或者被依法终止的；
- 4、弄虚作假、违反相关规定或有严重违法行为的；
- 5、市科委认为应当撤销的其他情形。

被撤销市级企业研发机构资格的，两年内不得重新申报市级企业研发机构。

四、可获得的扶持政策

(一) 人才奖励、激励制度

1、市级企业研发机构的高级人才符合北京市高级人才奖励管理政策的，可享受相关优惠政策。

2、对做出突出贡献的科技人员和主要经营管理人员进行奖励；

(二) 机构可享受的优惠及支持

1、科技立项时，优先支持具有市级企业研发机构的企业；

2、设立专项资金进行重点扶持，鼓励申请北京市科技服务业相关专项资金支持。

3、鼓励有条件的市级企业研发机构加入首都科技条件平台，根据可开放的科技资源量以及对外提供的服务业绩，给予财政科技经费支持；

4、市级企业研发机构的科技成果在北京市实施转化的，可享受《北京市人民政府关于进一步加大对统筹力度支持高技术产业发展的若干意见》（京政发[2011]73号）有关政策。

5、符合条件的内资研发机构和外资研发中心采购国产设备、符合条件的外资研发中心进口科技开发用品，可根据《财政部商务部海关总署国家税务总局关于继续执行研发机构采购设备税收政策的通知》（财税[2011]88号）的规定享受相关优惠政策。

6、在京设立市级企业研发机构的总部企业，符合《关于加快总部企业在北京发展的工作意见》（京政发〔2013〕29号）有关规定的，可享受相关政策。

7、跨国公司在京地区总部设立市级企业研发机构自建或购买办公用房的，可按照《关于鼓励跨国公司在京设立地区总部的若干规定》（京政发[2009]15号）相关规定享受补助。

案例说解：财政性资金的会计和税务处理风险

案情介绍

A 公司成立于 2006 年，是一家主要从事经济性农作物种植、食用油产品研发和生产销售的高科技现代化企业。作为中部某传统农业省份的一家涉农科技类龙头企业，A 公司自成立以来即获得地方政府的大力支持，根据相关政策申请到中央和地方政府提供的大量财政性扶持资金。据统计，截至 2012 年底，A 公司累计获取各项财政类补贴资金近 1800 万元，包括特色产业发展资金、企业技术改造资金、科技创新资金等。除少量奖励资金（如著名商标奖励资金）外，A 公司将收到的大部分财政性补贴收入在会计上做递延收入处理，且未按要求对财政性资金进行单独核算。2013 年底，该省财税部门在对省内企业实施财政资金使用情况专项检查时发现 A 公司对财政资金的处理存在不合规之处。主管税务机关在对 A 公司实施纳税评估及财政补贴收入的专项检查后下发《税务事项通知书》，认定 A 公司在 2009 年至 2011 年度存在未将收到的财政扶持/补贴资金计入补贴收入的问题，要求 A 公司调增相应年度的应纳税所得额，并补缴税款和滞纳金 400 多万元人民币。

财政性资金范围的界定

当前，《企业会计准则》和相关税收法规对财政性资金的范围界定并不完全相同。

《企业会计准则第 16 号—政府补助》将财政性资金标注为“政府补助”。根据该准则第二条的规定，政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

财政部、国家税务总局《关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税[2008]151 号）对税法上认定的财政性资金给予了界定。根据财税[2008]151 号文，税法上的财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括国家投资、政府借款和直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款。

相比较而言，税法对财政性资金的界定更为宽泛，将国家投资和政府借款等纳入财政性资金的范畴。本文主要讨论货币性财政资金的会计处理和税务问题（不包括国家以所有者身份投入的资本）。

财政性资金的会计处理

《企业会计准则第 16 号——政府补助》将财政性资金分为两类：资产相关的政府补助和

与收益有关的政府补助。两类财政性资金的会计处理方式不同。

1、与资产相关的政府补助

根据《企业会计准则第 16 号——政府补助》，与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内平均分配，计入当期损益。但是，按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。

政府补助同时满足下列条件的，企业才能在会计上予以确认：（1）企业能够满足政府补助所附条件；（2）企业能够收到政府补助。政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

例如，A 公司 2010 年年初按规定申请了该省的重点产业振兴和技术改造项目资金，首批 350 万的技改资金于 2011 年 12 月到账。相关文件载明，项目的预计建设周期为 3 年，资金须专款专用。截至 2012 年年底，资产仍未达到预定可使用状态。则，A 公司的相关会计处理为：

收到技改资金时	用于技术改造时	形成资产时	按月摊销时
借：银行存款 贷：递延收益	借：在建工程 贷：银行存款	借：固定资产 贷：在建工程	借：递延收益 贷：营业外收入

2、与收入相关的政府补助

与收益相关的政府补助根据补偿企业的费用是否已经发生将其区分为如下两类，并适用不同的会计处理原则：（1）用于补偿企业以后期间费用或损失的，在取得时先确认为递延收益，然后在确认相关费用的期间计入当期营业外收入；（2）用于补偿企业已发生费用或损失的，取得时直接计入当期营业外收入。

财政性资金的税务处理

根据税务处理方式的不同，财政性资金可分为具有专项用途的财政资金和没有专项用途的财政资金。《企业所得税法实施条例》和《财政部、国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税[2008]151 号）都规定，对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

财政部、国家税务总局《关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税[2011]70号）规定，准予作为不征税收入的财政补贴应同时符合以下条件的：(1)企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；(2)财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；(3)企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。同时，上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。换言之，企业将收到的财政性资金作为不征税收入处理，并不能获得任何实质性的税收利益相反。相反，企业还要发生一定的税务遵从成本，如专户核算，设置备查账簿等。

企业将符合不征税收入条件的财政性资金作不征税收入处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

案件处理

A公司在收到税务机关的《税务事项通知书》后高度重视，并聘请明税律师事务所作为其顾问，指导公司应对税务机关的检查。接受聘用后，明税相关人员仔细分析了案情，并制定了详细的应对方案：(1)分析和梳理A公司是否满足申请每笔财政资金的条件、每笔财政资金的性质、财政资金分阶段拨付和使用的具体情况，以及在建工程的完工进度等；(2)审阅与财政资金相关的财务和税务情况，并与公司财务人员沟通；(3)制定应对策略；(4)准备提交税务机关的书面说明文件，并与主管税务机关解释沟通。

通过初步分析，明税认为A公司获得的部分扶持资金属于具有专门用途的财政资金，满足专款专用、单独核算的财务要求，原则上可以享受免税待遇；部分属于需要交纳所得税的财政扶持资金。对于部分专项财政扶持资金，A公司未严格遵循专款专用、单独核算的要求，面临补缴税款和滞纳金的风险。但A公司的主管税务机关并未区分不同性质财政资金的具体情况，而笼统要求A公司就2009至2011年度实际收到的所有财政资金进行补税，存在不妥之处。

在仔细分析和评估每笔财政资金的具体情况后，明税主要提出了如下进一步的具体应对方案：(1)区分具有专项用途的财政资金和不具有专项用途的财政资金采取不同的应对策略；(2)对于部分指定专项用途，但A公司未严格执行专款专用的，建议并协助A公司完善相关资料和证明文件向税务机关进行说明；(3)没有专项用途的财政资金，则侧重于分析应税收入的确认金额和所得税的滞纳金期限，以避免多缴税款和滞纳金；(4)A公司2011年取得350万技改项目资金截至2012年底，资产仍未达到可使用状态，该笔资金应从应税收入中剔除。又因为资产还未达到可使用状态，未进行折旧摊销，不需要在计算应纳税所得额时将相关费用进行调减；(5)其他相关事项处理

在律师的协助下，经过反复沟通和解释，税务机关最终部分接受了A公司的意见和解释，为公司减少260余万的损失。

明税观点

企业取得财政补贴资金时，应根据不同财政资金的性质，严格按照《企业会计准则》及税法的相关规定进行财务和税务处理，并注意相关的批复文件是否载明资金的专项用途。对于指定专项用途的财政资金，企业应进行专户或设置专门的辅助账的形式进行明细核算，并保存相关的批复和核算凭证，以应对相关部门，包括财政部门、税务部门、乃至审计部门的检查，防止潜在的法律和税务风险。同时，企业应该实时跟随政策变化，及时了解税务总局及主管机关对财政性资金的处理规定。对于不确定、不明的地方，应及时向税务机关咨询。

在面对相关部门的检查或稽查时，企业应对案件情况作仔细的分析和评估，并在此基础上制定工作方案，必要时可聘请专业顾问，尽量在法律许可的范围内进行有效沟通，最大程度的化解或规避企业的财务和税务处理风险。

明税版权所有

税务总局规范居民企业境外投资和所得信息报告管理

近日，国家税务总局发布了《居民企业报告境外投资和所得信息的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 38 号，以下简称《公告》），用以规范居民企业境外投资和所得信息报告内容与方式。

概述

据税务总局国际税务司相关负责人介绍，《公告》适用于居民企业发生规定的境外投资或取得境外所得和非居民企业在中国境内设立机构、场所取得发生在境外，但与其所设机构、场所有实际联系的所得。

《公告》明确，居民企业成立或参股外国企业，或者处置已持有的外国企业股份或有表决权股份达到一定比例的，须向税务机关报告参股外国企业信息和相关资料，税务机关在开展税务检查时，可视情况要求居民企业限期报告与其境外所得相关的必要信息。未按规定报告的将责令限期改正，不改正的税务机关可按规定核定其应纳税款，纳税人遇到特殊情况可以延期报告境外投资和所得信息。具体规定如下：

一、公告适用的企业情形

居民企业成立或参股外国企业，或者处置已持有的外国企业股份或有表决权股份，符合以下情形之一，且按照中国会计制度可确认的，应当在办理企业所得税预缴申报时向主管税务机关填报《居民企业参股外国企业信息报告表》：

- 1、在《公告》施行之日，居民企业直接或间接持有外国企业股份或有表决权股份达到 10%（含）以上；
- 2、在《公告》施行之日后，居民企业在被投资外国企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份自不足 10% 的状态改变为达到或超过 10% 的状态；
- 3、在《公告》施行之日后，居民企业在被投资外国企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份自达到或超过 10% 的状态改变为不足 10% 的状态。

解释：

- 1、按照中国会计制度确认境外股权投资或处置行为发生的时间和数量来判断境外股权投资或处置行为是否已经发生。

2、以上规定的间接持股未限制持股链层级，各种层级的持股链均应计入公告第一条规定的间接持股比例。间接持股比例计算方法按照《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发[2009]2号）第七十七条第二款规定执行，即中国居民股东多层间接持有股份按各层持股比例相乘计算，中间层持有股份超过50%的，按100%计算。

二、报送的资料要求

（一）《受控外国企业信息报告表》；

居民企业发生下列情形，应该填报《受控外国企业信息报告表》：

1、居民企业应该按照企业所得税法第四十五条规定，将其控制的境外企业未分配利润中应归属于本企业的部分计入本企业当期收入；

2、居民企业因属于设立在国家税务总局指定的非低税率国家（地区）；或者主要取得积极经营活动所得；或者年度利润总额低于500万元人民币，而无需将其控制的境外企业未分配利润中应归属于本企业的部分计入本企业当期收入。

（二）年度独立财务报表

纳入企业所得税法第二十四条规定抵免范围的外国企业或符合企业所得税法第四十五条规定的受控外国企业按照中国会计制度编报的年度独立财务报表。

如居民企业已经按照国际财务报告体系（IFRS）或其他非中国会计制度编报财务报表的，应该按照合理方法调整为符合中国会计制度要求后，向税务机关提供。

三、报送期限要求

在税务检查（包括纳税评估、税务审计及特别纳税调整调查等）时，主管税务机关可以要求居民企业限期报告与其境外所得相关的必要信息。税务机关按照税收风险类别和大小、所需信息来源和数量等实际情况酌情决定报告期限。

居民企业满足税务机关期限要求有困难的，但是能够提供合理理由，证明确实不能按照本办法规定期限报告境外投资和所得信息的，可以依法向主管税务机关提出延期要求。限制提供相关信息的境外法律规定、商业合同或协议，不构成合理理由。

四、税务机关的处理

主管税务机关应当及时受理纳税人报告的各类信息，除指明报告信息存在的问题外，不应

拒绝受理纳税人的报告。但主管税务机关接收纳税人报告的各类信息，并不代表主管税务机关认可这些信息，纳税人仍应就报告信息的真实性、完整性和准确性承担全部责任。

如居民企业未按照本办法规定报告境外投资和所得信息，经主管税务机关责令限期改正，逾期仍不改正的，主管税务机关可根据税收征管法及其实施细则以及其他有关法律、法规的规定，按已有信息合理认定相关事实，并据以计算或调整应纳税款。

五、公告的适用及溯及力

《公告》自 2014 年 9 月 1 日起施行。以下两类发生在公告施行之日以前的信息仍适用公告：

一是与施行之日以后信息相关，如按照若干年前签订的对外贷款协议，企业当年应该从境外取得利息所得，税务机关仍可以要求纳税人报告多年前签订的贷款协议及协议谈签信息；

二是发生在以前年度但属于施行之日以后所在纳税年度的信息，由于有些信息项目具有累积和结转特征，当年度信息本身就包括实际发生在以前年度的信息（如上年年末资产、负债，可结转以前年度亏损、抵免余额等）。

《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表〉的通知》（国税发〔2008〕114 号）所附《对外投资情况表》同时废止。

明税评析：

近年来，中国企业对外投资的“走出去”战略得到了包括税务机关在内的多个政府部门的政策支持。随着境外投资企业的数量日益增加，主管机关对于企业境外投资的相关信息的管理要求逐步提高。本公告旨在规范居民企业提供境外投资和所得信息的内容和方式。对于涉及该项事务的企业，我们建议应当及时梳理现有的境外投资和所得信息管理现状，调整相关内部税务管理要求，准备相应的信息和材料，积极履行合规性义务，避免不必要的税务风险。

北京：外籍人员个人所得税面临更严格征管

近日，北京市地税局与公安局决定联手加强外籍人员个税征管，以应对来京外籍人员越来越多但个税申报纳税不规范的新情况。今后，未能及时足额缴纳个税的外籍人员，将被限制出境。

一、北京市外籍人员个税申报现状

据统计，北京市近3年外籍人员数量稳步增长，平均增长幅度约3%。截至2013年底，完成个人所得税明细申报的外籍人员为10.3万人，缴纳税款8.16万人，共缴纳个人所得税税款86.73亿元。值得注意的是，北京市外籍人员的个税缴纳人数低于申报人数。

二、各部门加强合作，落实个税征管制度

从北京市地税系统税源分布情况看，东城、西城、朝阳、海淀、顺义5个区经济发展的外向型程度高，日常的国际税收业务量也较大。为提高国际税收征管水平，今年，北京市地税局在以上5个区局设立了国际税务管理科，配备了专业团队，以加强基层国际税收征管力量。

另外，北京市地税局也已经与工商局、人力资源和社会保障局、公安局出入境管理总队等部门建立了定期联系制度，通过信息交换和沟通，全面加大了对外籍人员的管理力度。比如，税收征管法规定，欠缴税款的纳税人需要出境的，税务机关可以通知出境管理机关阻止其出境。

三、外籍人员个税风险与政策应对

外籍人员今后在个税方面出现问题，不仅将面临补税、缴滞纳金和罚款等处罚，而且还将被限制出境。为了规避此风险，外籍人员需了解中国的个税政策。

根据现行政策规定，在中国境内有住所，或者无住所而在中国境内居住满1年且年所得在12万元以上的外籍人员；在中国境内有住所，或者无住所而在中国境内居住满1年且有从中国境外取得所得的外籍人员；从中国境内两处或两处以上地方取得所得以及取得应税所得没有扣缴义务人的外籍人员，都应自行申报纳税。有供职单位的，也应代扣其个税。

在此提醒，符合上述条件的外籍人员，应及时通过税务机关网站、供职单位财务部门或者中介机构了解有关个税政策并进行申报。

为了适应来京工作外籍人员迅速增长的情况，方便纳税人办税，北京市地税局直属税务分局、朝阳区地税局、海淀区地税局开展了临时来华人员办理登记、缴纳税款的服务，并均设有专业管理所及专人负责外籍人员税收征管工作。北京市地税局还编制印发了《外籍人员和港、

澳、台地区个人税收宣传手册》，内容包括外籍人员相关税收政策、办税程序、办税时限等内容，为纳税人办税提供了详细指南。同时，为了方便外籍人员所在单位依法扣缴个税，北京市地税局还通过座谈会、培训会等形式，加强税企政策沟通，提升代扣代缴外籍人员个税的质量。

附件：外籍人员个税缴纳政策汇总

外籍个人在中国境内，港澳台地区人员在大陆取得个人收入，该如何缴纳个人所得税，相关政策汇总如下：

如何确定纳税义务

外籍个人在中国境内，港澳台地区个人在大陆的纳税义务如何确定？

外籍个人在中国境内，港澳台地区个人在大陆的纳税义务，主要是根据其是居民纳税人还是非居民纳税人进行判定。居民纳税人负有全面纳税义务，非居民纳税人负有部分纳税义务。

非居民纳税人工资、薪金所得的纳税义务如何确定？

在中国境内无住所又不居住或者无住所而在中国境内居住时间不满1年的个人，为非居民纳税人，具体纳税义务如下：

1、在一个纳税年度在中国境内连续或累计工作不超过90日（税收协定规定为183日）的个人，属于境内短期停留人员，且不在境内常设机构担任固定职务的，就其实际在中国境内工作期间取得的由中国境内企业或个人雇主支付，或者由中国境内机构场所负担的工资、薪金所得申报缴纳个人所得税。

2、在一个纳税年度在中国境内连续或累计工作时间超过90日（税收协定规定为183日）但不满1年的个人，其实际在中国境内工作期间取得的由中国境内企业或个人雇主支付和由境外企业或个人雇主支付的工资、薪金所得，均应申报缴纳个人所得税。

3. 外籍员工工资薪金所得纳税义务对比表：

居住时间	纳税义务	境内工作期间		境外工作期间	
		境内支付①	境外支付②	境内支付③	境外支付④

90 (183) 日以内 ①	部分纳税义务	征税	免税 (不征税)	不征税	不征税
90 (或 183) 日至 1 年②	部分纳税义务	征税	征税	不征税	不征税
1 年至 5 年③	完全纳税义务	征税	征税	征税	免税
5 年以上④	完全纳税义务	征税	征税	征税	征税

居民纳税人的纳税义务如何确定？

在中国境内有住所，或者无住所而在中国境内居住满1年的个人，为居民纳税人，具体纳税义务如下：

1、在中国境内有住所，应就其境内和境外一切所得一并缴纳个人所得税。

2、在中国境内无住所，但居住时间在1年以上不满5年的，就其在中国境内工作期间取得的由中国境内企业或个人雇主支付和由境外企业或个人雇主支付的工资、薪金所得，以及在临时离境工作期间取得的由中国境内企业或个人雇主支付的工资、薪金所得申报缴纳个人所得税。其来源于中国境外的所得，经主管税务机关批准，可以只就由中国境内公司、企业以及其他经济组织或者个人支付的部分缴纳个人所得税。

3、在中国境内无住所，居住时间满5年的，从第六年起的以后各年度中，凡在境内居住满1年的，应当就其来源于境内、境外的所得申报纳税；凡在境内居住不满1年的，则仅就该年内来源于境内的所得申报纳税。如该个人在第六年起以后的某一纳税年度内在境内居住不足90天，可以按《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第七条的规定确定纳税义务，并从再次居住满1年的年度起重新计算5年期限。

如何确定应税所得

哪些所得应视为来源于中国境内的所得，依法缴纳个人所得税？

下列所得不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得，依法缴纳个人所得税：

- 1、因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得；
- 2、将财产出租给承租人在中国境内使用而取得的所得；
- 3、转让中国境内的建筑物、土地使用权等财产或者在中国境内转让其他财产取得的所得；
- 4、许可各种特许权在中国境内使用而取得的所得；
- 5、从中国境内的公司、企业以及其他经济组织或者个人取得的利息、股息和红利所得。

可以享受哪些优惠

外籍个人以及港澳台地区个人在计算缴纳个人所得税时，可以享受哪些优惠？

外籍个人以及港澳台地区个人在计算缴纳个人所得税时，除可以享受《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例规定的优惠政策外，还可以享受以下优惠：

- 1、工资、薪金所得每月扣除标准为 4800 元。
- 2、下列收入暂免征收个人所得税：
 - (1) 以非现金形式或实报实销形式取得的住房补贴、伙食补贴、搬迁费、洗衣费；
 - (2) 按合理标准取得的境内、外出差补贴；
 - (3) 取得的探亲费、语言训练费、子女教育费等合理开支部分；
 - (4) 从外商投资企业取得的股息、红利所得。

哪些外籍专家取得的工资、薪金所得，可以免征个人所得税？

- 1、根据世界银行专项贷款协议由世界银行直接派往中国工作的外国专家；
- 2、联合国组织直接派往中国工作的专家；
- 3、为联合国援助项目来中国工作的专家；

4、援助国派往中国专为该国无偿援助项目工作的专家；

5、根据两国政府签订文化交流项目来中国工作 2 年以内的文教专家，其工资、薪金所得由该国负担的；

6、根据中国大专院校国际交流项目来中国工作 2 年以内的文教专家，其工资、薪金所得由该国负担的；

7、通过民间科研协定来中国工作的专家，其工资、薪金所得由该国政府机构负担的。

特殊规定有哪些？

担任中国境内企业高层管理职务的外籍个人，计算缴纳个人所得税时有哪些特殊规定？

担任中国境内企业高层管理职务的外籍个人，指在中国境内企业担任正副（总）经理、各职能总师、总监及其他类型公司管理层职务的外籍个人。

在中国境内担任董事或高层管理职务的外籍个人，应当自其担任该中国境内企业董事或高层管理职务起，至其解除上述职务止期间，不论其是否在中国境外履行职务，凡是由该中国境内企业支付的董事费或工资、薪金，均应申报缴纳个人所得税。

外籍个人在中国境内企业担任董事取得的董事费，按照劳务报酬所得征收个人所得税，担任与董事职务无联系的因从事直接管理职务而取得的所得，按工资、薪金所得征收个人所得税。对于外资企业的董事（长）同时担任企业直接管理职务或者名义上不担任企业的直接管理职务，但实际上从事日常企业管理工作的，应将董事费、监事费与个人工资收入合并统一按工资、薪金所得项目征收个人所得税。

港澳台地区个人在大陆企业担任高层管理职务计算缴纳个人所得税参照上述规定执行。

驻华代表机构外籍个人计算缴纳个人所得税时有哪些特殊规定？

驻华代表机构属于采用核定利润方法计征企业所得税或没有营业收入而不征收企业所得税的，任职的雇员实际在中国境内工作期间取得的工资、薪金，不论在该机构会计账簿中是否有记载，均应视为由外国企业驻华代表机构支付或负担。

外国以及港澳台地区演员、运动员计算缴纳个人所得税时有哪些规定？

1、对外国或港澳台地区演员、运动员以团体名义在中国（大陆）从事文艺、体育演出，演出团体支付给演员、运动员个人的报酬，凡是演员、运动员属于临时聘请，不是该演出团体

雇员的，应依照《中华人民共和国个人所得税法》的规定，按劳务报酬所得，减除规定费用后，征收个人所得税；凡是演员、运动员属该演出团体雇员的，应依照《中华人民共和国个人所得税法》的规定，按工资、薪金所得，减除规定费用后，征收个人所得税。

2、对外国或港澳台地区演员、运动员以个人名义在中国（大陆）从事演出、表演所取得的收入，依照《中华人民共和国个人所得税法》的有关规定，按劳务报酬所得征收个人所得税。

3、演员、运动员个人应缴纳的个人所得税，应以其在一地演出所得报酬，依照《中华人民共和国个人所得税法》的规定，在演出所在地主管税务机关申报缴纳。属于劳务报酬所得的，在一地演出多场的，以在一地多场演出取得的总收入为一次收入，计算征收个人所得税。

如何申报缴纳个税

外籍个人以及港澳台地区个人如何申报缴纳个人所得税？

外籍个人以及港澳台地区个人应纳个人所得税税款，有扣缴义务人的，由扣缴义务人在支付应税款项时依法代扣代缴税款，并向主管税务机关进行个人所得税全员全额扣缴申报；没有扣缴义务人的，由外籍个人以及港澳台地区个人向取得所得地的主管税务机关申报纳税，并在次月15日内将应纳税款缴入国库。扣缴义务人或纳税人没有按规定申报缴纳税款的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定进行处理。

税务总局多方面加强股权转让企业所得税征管工作

背景说明

2014年7月，国家税务总局发布了税总函[2014]年318号，旨在要求各地税务机关加强股权转让的企业所得税管理。其原因在于：

1、从我国资本市场的发展趋势看，股权投资和转让前景广阔，税源潜力很大，是社会财富分配的重要渠道。

2、股权交易具有隐蔽性强、涉税数额大、税收易流失等特点，需要进一步加大企业所得税征管力度。

3、保障实体经济和股权交易税源征管的税负公平，提高税收征收率。

除却《企业所得税法》及《实施条例》，本通知立足于此前发布的《国家税务总局关于加强企业所得税管理的意见》（国税发〔2008〕88号）、《国家税务总局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）、《国家税务总局关于加强企业所得税后续管理的指导意见》（税总发〔2013〕55号）等文件。

文件具体要求

建立健全股权转让信息获取机制

1、加强内部信息获取

- 强化企业股权转让年度纳税申报制度，严格审核年度纳税申报表及附表《股权投资所得（损失）明细表》，切实掌握纳税人股权转让详细信息，强化纳税人申报信息和第三方信息的比对。
- 加强变更税务登记环节信息的获取，因股东变化办理变更税务登记的，应及时掌握股权转让合同或协议、转让价款、交易双方联系方式和主管税务机关等有效信息。
- 建立国税局和地税局之间、股权转让方和受让方各自主管税务机关之间关于股权转让信息传递和沟通协调的工作机制，股权交易一方主管税务机关需要另一方主管税务机关协助核实相关股权交易信息的，另一方税务机关应及时协助核实。

2、加强外部信息获取

- 继续加强税务、工商部门合作，全面贯彻落实《国家税务总局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），推进建立后续信息交换常态化机制和具体操作办法，推进与全国企业信用信息公示系统信息共享，加强对有效信息的充分利用。
- 建立规范的公开信息收集制度，充分利用上市公司公告、产权交易所网站信息、各大门户网站财经频道股权交易新闻等加强信息比对分析。

创新股权转让所得税管理方式和手段：专业化、信息化管理

1、建立股权转让企业所得税管理台账，强化对股权转让方实现收入与受让方取得股权计税基础的逻辑审核，对股权转让实施链条式动态管理。

2、对企业重组、清算等复杂的股权交易事项，实行专家团队集中式管理。

3、加强信息化建设，将股权转让企业所得税管理纳入风险管理和后续管理的总体框架，嵌入统一的税收管理平台，形成征管合力。

建立股权转让征管的长效机制

此外，税务总局还要求，各地税务机关应建立股权转让征管的长效机制。各地税务机关应坚持并发扬在股权转让征管方面行之有效的好做法、好经验，进一步规范税务工商信息共享、信息梳理清分、股权变更登记税收前置管理和股权转让所得税分类管理等工作，扎实推进股权转让所得税管理工作。要对股权转让交易定期检查、加强评估。

对于纳税人的管理：引导主动遵从

1、建立股权转让企业所得税政策确定性工作机制，统一政策执行口径，细化政策操作规程，畅通基层交流、反馈问题的渠道，定期跟踪政策执行效果，便于纳税人遵从和基层税务机关执行。

2、从股权投资、分红、股权变更、重组、清算等环节入手，依法落实关于股权转让收入实现时点、金额确认、计税基础、转让所得计算等相关政策，将政策落实作为加强股权转让征管的切入点和风险关注点。

3、重点排查以下风险点：以非货币性资产进行股权投资；取得持有不满12个月的权益性投资收益；集团内部之间股权无偿划转；股权转让价格偏低的交易；转移至低税率地区的股权转让等。上述交易造成所得税款流失的，税务机关有权依法按照合理方法进行调整。

明税评析：

此次税务总局再次行文要求加强股权转让的企业所得税管理，实际可理解为中国税务机关正在逐步强化对资本市场的税源管理。而从实践来看，多年来股权转让过程中的税源流失现象，也使得相关的征管工作需要更规范、合理的规制和管理方式。

对于企业纳税人而言，在此后的股权转让交易中，应当充分重视税局所关注的五类重要风险点，即：以非货币性资产进行股权投资；取得持有不满 12 个月的权益性投资收益；集团内部之间股权无偿划转；股权转让价格偏低的交易；转移至低税率地区的股权转让等。如企业在交易中不可避免的出现了上述情况，则建议应提前考虑调整交易方案或准备相关纳税事宜，尽可能的规避被动调整。

明税版权所有

案例解析：从高利润企业反避税案剖析当前转让定价风险

日前，广州南沙开发区国税局办结并公开了一则对利润水平高于行业均值的 A 公司的转让定价调查并成功调整的案例，对该公司补征税款近 2000 万元。本案再次丰富了中国转让定价与反避税的实务案例，亮点颇多，简要列示了几点如下。

一、企业哪些行为易引发税务机关的反避税关注

按照《特别纳税调整实施办法（试行）》第二十九条规定，转让定价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，A 企业存在的如下现象引起了税务机关的关注，并启动了反避税调查：

1、利润水平的变动过大。本案中企业的利润水平从 15% 下滑至 10%，从目前中国税务机关的反避税管理规则来看，利润水平变动异常是税务机关最容易了解也是最为关注的重点内容。

2、大量的售付汇行为。作为一家外商投资企业，如企业存在大量的售付汇行为，则意味着关联交易的可能性较大。而如果企业在《企业关联业务年度往来报告》及同期资料所要求的《企业年度关联交易财务状况分析表》中明确体现了大金额或者多数量的关联交易，则此类企业往往会引起税务机关的关注。

3、复杂的关联交易体系

本案中，企业经营利润水平和交易异常情况的发现，是税务机关通过检查企业售付汇记录和其他同期资料而完成的。在此强调，同期资料的准备和信息披露应当秉承合规、合理原则，应有全局性考虑，涉及关联交易风险点的部分应予以充分重视并给出合理解释。

二、企业内部可比非受控价格的积极与消极作用

在中国转让定价一般原则和管理惯例中，评估可比非受控价格法是否适用，一般会倾向于遵循如下原则：

1、先从公司内部的交易中寻找是否有可比非受控交易，即公司与非关联方之间发生的内容相同或相似的交易。其原因在于，如果公司内部存在非受控交易，受控交易与非受控交易之

间所行使的功能、适用的资产和承担的风险可比性很高并且通常易于鉴别；

2、无法在内部寻找可比非受控交易时，从公司外部的公平市场查找可比独立交易。外部独立交易的可比性要求较高，且有形货物购销外的其他交易类型往往由于商业机密等原因难以获得真实数据。

因此，如企业产品存在内部可比非受控价格（即公司与非关联方之间的交易），则税务机关会选择以此作为可比对象，对企业的关联交易价格进行评估。若其低于内部非受控价格，则会使得公司面临较为被动的局面，一般会导致特别纳税调整的后果，本案中 A 企业即是如此。

由此可见，如果企业在经营中存在内部可比非受控价格，则应当对其涉及的关联交易和非关联交易进行比较分析，对交易方式、类型、条件等进行提前规划，在确保交易价格符合行业惯例，避免因内部价格差异导致的特别纳税调整风险。

三、行业优势地位与利润水平

从一般市场经济原理来说，在行业中的综合排序以及产品的市场占有率决定了公司在行业中的竞争地位。行业中的优势企业由于处于领导地位，对产品价格有较强的影响力，从而拥有高于行业平均水平的盈利能力。具体而言，公司的产品在成本、技术、质量方面具有相对优势，更有可能获取高于行业平均盈利水平的超额利润；产品市场占有率越高，公司的实力越强，其盈利水平也越稳定；拥有品牌优势的公司产品往往能获取相应的品牌溢价，盈利能力也高于那些品牌优势不突出的产品。本案中的 A 企业实际上处于市场优势地位，其产品因质量好、技术先进，有较高的市场占有率。

有鉴于此，按照转让定价的一般原则，在行业中占据优势地位的企业，往往会被要求保持高于行业平均水平的利润。而中国税务机关一贯对于利润水平更为关注和重视，故此类要求也更为严格。

四、管理服务交易的真实性受到挑战

以管理服务（信息、人力资源、维修支持、法律咨询、财务管理、行政管理、商务和业务发展等企业日常运作管理服务）为基础的劳务关联交易，已经不能够作为利润转移的合理通道。税务机关对于此类交易的真实性和合理性提出了更高的要求。本案中，A 企业向境外关联方支付了大量的此类服务费用的同时，又在境内采购类似的服务，其向境外支付的“服务费”最终被认定为不具有真实性和合理性。

从目前的实务角度来看，中国税务机关在审核管理服务费用支付时，往往遵循如下原则：

1、不认可人事、财务、经营管理有关的费用分摊。税务机关认为，此类服务是境外母公

司或者投资方履行自身投资管理的职能，与被投资公司本身的日常经营并无直接关联。

2、不接受没有标准、依据或者标准、依据有歧视待遇现象的费用分摊。

全国首个大额跨境劳务交易反避税案中（补税及利息超 8 亿），也涉及此项原则的运用。该案中，跨国公司总部与新加坡关联公司之间签订了合同，按照相关部门雇员人数来计算分摊跨境服务费，但是关联公司与中国子公司是按照销售收入分摊费用的（方法差异）；同样是费用分摊，新加坡关联公司对该公司信息系统开发、研发、市场营销等形成的无形资产享有经济所有权，但中国两家子公司以更高的比例分摊费用，却不享有任何所有权和利益（待遇歧视）。

结语：

从当前实践来看，企业面临的转让定价风险并没有特别的变化，只是税务机关的反避税管理模式和调查方法有了很大的调整和提升，对于企业的关联交易审查更为严格。

此外，从我们了解的情况来看，在转让定价与反避税管理方面，除却对于《特别纳税调整实施办法》（试行）的修订计划和在多个税种中加入反避税条款外，税务机关当前着重于在以下方面加强反避税管理工作：

1、关联企业间服务费的分摊。正如我们在前文所述，服务费用的分摊或母公司管理型劳务费用支付需要更为合理的证明文件。

2、合约研发的模式和利润调整。当前模式下，跨国集团较少考虑中国研发企业在整个集团整体研发中的实质贡献，整体利润水平偏低。

3、特许权使用费支付风险。向无实体的避税港公司支付特许权使用费将面临反避税风险。从功能风险的角度来看，无实体的避税港公司原则上无资格接受特许权使用费。

因此，具有大量关联交易或者实施避税方案的企业或集团，应当对现有的关联交易和避税方案进行必要的梳理和调整，尽可能规避上述风险触发点。

附：逆向测算查大案，反避不应忽视高利润企业（中国税务报 2014 年 7 月 23 日）

反避税选案是否应排除高利润、高申报纳税企业？广州南沙开发区国税局调整选案思路，采用反向测算方法，近日成功揭开 A 公司高利润掩盖下的避税秘密，查补入库税款近 2000 万元。

通过三年的努力，广州南沙开发区国税局日前终于成功完成对利润水平高于行业均值的 A 公司的调查，查清了这家公司在高利润掩盖下通过转让定价避税的事实，对该公司补征税款近

2000 万元。此案的查办思路和方法，对税务机关破解高利润企业纳税调整难题具有借鉴意义。

转换思路，寻找高利润掩盖下的避税痕迹

传统的反避税选案思维往往局限在利润水平偏低企业，容易忽视存在转让定价避税问题的高利润企业。按照这个思路，广州南沙开发区国税局 2011 年筛选辖区内利润水平高于行业均值、关联交易额比较大的企业进行分析。经过分析相关企业的售付汇资料和其他同期资料，反避税人员发现 A 公司近年来有大量付汇记录，与关联方签订了一系列服务费用协议，且金额巨大，遂决定对 A 公司进行案头审核。

资料显示，A 公司是跨国集团 C 公司在中国设立的子公司，所产化工产品因质量好、技术先进，有较高的市场占有率。A 公司 2003 年~2009 年总利润率均保持在 10% 以上，即使 2008 年金融危机，其总利润率仍达 10% 左右，缴纳税款几千万元。但比较 A 公司历年的利润率数据，反避税人员发现其利润率自 2003 年起由 15% 以上悄然滑落至 10%，经营规模则在不断扩大。其间，A 公司发生了产品购销、销售佣金、技术使用费、商标使用费、服务费等多种关联交易，服务费、特许权费项目下对支付的具体项目内容和标准又有不同的细分，整个关联交易体系庞大而复杂。

将复杂的关联交易类型、巨大的关联交易额和悄然下滑的利润率放在一起分析，反避税人员推断，A 公司存在避税嫌疑。报经国家税务总局审核批准，广东省国税局组织广州南沙开发区国税局对 A 公司进行反避税立案调查。

列举证据，使 A 公司承认关联销售定价偏低

初次约谈，A 公司相关负责人称，A 公司虽有境外关联销售对象，但相关交易的利润水平高于行业均值，公司也已申报纳税，不存在通过转让定价转移利润的问题。

办案人员对此回应说，虽然通过转移定价避税的企业利润往往低于同行业企业，但并不意味着高利润企业一定不存在通过转移定价避税的问题。判断企业是否存在转移利润问题，不应仅以企业的利润率为指标，还应从企业实际销售产品的价格入手分析。

经过市场调研，办案人员向 A 公司出示了有关 A 公司产品销售价格的综合分析结果：近年来，A 公司产品的非关联交易价格呈稳步上升态势，而关联交易价格却几乎没变，皆明显低于非关联交易价格。面对此数据分析，A 公司相关负责人承认，公司的境外关联销售确实存在定价偏低问题，需要调整。

打破常规，对境外关联交易方 B 公司反向测试

应如何进行转让定价调整呢？

A 公司负责人说,应用交易净利润法,依照从上市公司数据库筛选出的可比企业的加权平均利润率,对 A 公司的产品关联交易进行调整。

对此,办案人员没有接受。因为他们知道,交易净利润法调整思路的基础是,被查公司转移利润后其利润水平将低于可比企业。而 A 公司作为行业龙头企业,即使通过关联交易转移利润后,其利润水平仍高于其他同行业企业。根据目前 A 公司的经营业绩,上市公司中的可比企业利润水平平均无法与之相"媲美"。若采用传统思路下的交易净利润法调整,A 公司的利润转移问题不会得到解决。

"必须转变思维,探索出新的办案思路。"基于此考虑,办案人员将眼光扩展到了 A 公司的关联交易链条上。

他们研究认为,A 公司在转让定价中既然存在低价销售的情况,其利润必然是转移到了下一环节境外 B 公司。若逆向思考,把境外 B 公司作为 A 公司利润水平合理性的可比分析测算对象,根据境外 B 公司承担的功能风险,分析境外 B 公司在关联交易中获得的超出其贡献范围以外的利润,不就找到了 A 公司转移出去的利润吗?

经过沟通,A 公司认同了这个检查思路。

情况复杂,对"面黄肌瘦"的 B 公司另行测算

几经周折,办案人员通过 A 公司拿到了境外 B 公司历年的经营数据。但这些数据却让办案人员惊诧:境外 B 公司并没有什么超额利润,甚至微亏。

经过认真分析,办案人员发现了其中的奥秘:境外 B 公司同样存在复杂的关联交易,其每年同样向关联企业支付大额的服务费,被抽血之后的境外 B 公司可以说是"面黄肌瘦"。

就此,办案人员多次要求 A 公司对境外 B 公司所支付关联服务费的真实性和合理性做出全面举证,但一直没得到回应。一段时间后,A 公司和境外 B 公司告知办案人员无法对关联服务费的真实性和合理性一一举证。

办案人员认为,境外 B 公司列支关联服务费后的利润,无法真实反映境外 B 公司与 A 公司交易所获取的实际利润。为保证相关调整的准确性,必须先剔除关联费用对境外 B 公司的影响,再对境外 B 公司进行合理利润水平的可比分析测算。

经过多轮谈判,A 公司最终接受了这个方案。按照上述思路,办案人员测算出境外 B 公司在与 A 公司的关联交易中,获取了超出其贡献范围以外的超额利润,证明了 A 公司通过关联交易将利润转移到境外 B 公司的避税事实。

调查取证，发现 A 公司存在重复和多列支服务费问题

在接下来的取证过程中，办案人员对 A 公司列支服务费的真实性和合理性展开深入调查分析。

比对服务费合同，发现同一服务双重收费。

办案人员将 A 公司与关联企业境外 C 公司、境内 D 公司分别签订的服务费英文合同逐字逐句进行了分析比对，发现 A 公司与境外 C 公司签订的服务合同看似复杂，实质上包含的服务内容只是信息、人力资源、维修支持、法律咨询、财务管理、行政管理、商务和业务发展等企业日常运作管理服务。A 公司与境内 D 公司签订的服务合同，所包含服务内容与境外 C 公司提供的服务内容几乎完全相同。针对相关问题，办案人员与 C 公司所在国税务机关进行了税收情报交换，得知 C 公司确实与 A 公司签订了服务费合同，也收取了服务费。

相同服务为何分别与两家关联企业签订合同？围绕这个问题，办案人员多次向 A 公司询问，A 公司最终承认，相关服务费确实存在重复列支的问题，同意对 A 公司支付给境外 C 公司的服务费做全额不予税前列支的处理。

核查市场惯例，发现 IT 服务其实没那么贵。

办案人员发现，A 公司与境外 E 公司签订了 IT 服务协议，服务内容为改进 Oracle 系统等软件维护服务。A 公司在调查年度内，按销售额的 1.5% 向境外 E 公司支付服务费 6000 多万元，并在税前列支。

根据 A 公司提供的资料，A 公司所使用的 Oracle 数据库包含财务管理、购销管理、库存管理等诸多模块，对于非 IT 专业人士来说十分复杂，税务人员无法通过账面资料分析相关收费的合理性。通过多方努力，办案人员了解到广州有一家提供 Oracle 维护服务的企业，就赶紧向该企业求教，得知市场上对于上述数据库维护服务的收费惯例是，依据用户访问量来确定基础数据库的容量大小，进而确定价格，相关服务的收费不会与企业的销售收入挂钩。在此基础上，办案人员多方面收集市场上同类服务的收费情况，发现根据 A 公司的访问量，市场上的收费标准远低于 A 公司向境外关联方支付的服务费。

面对证据，A 公司只得承认其支付的 IT 服务费确实偏高，愿意接受纳税调整。

日前，广州南沙开发区国税局依法对 A 公司补征税款近 2000 万元。

反避税不应忽视高利润企业

通过三年的调查审计，A 公司避税案终于成功查结。回顾案件的查办过程，我们认为以下

几点非常关键，对于税务机关破解高利润企业的避税难题有启发和借鉴意义。

反避税要摆脱传统思维，不应局限于低利润企业，对存在大额关联交易的高利润企业也应给予特别关注。从本案来看，A 公司是一家经营状况良好，利润率很高的跨国企业，其中报税款也非常可观，如果税务机关守着传统检查观念，就不会对 A 公司产生怀疑，进而发现其高利润掩盖下"通过转移定价避税"的秘密。

在调查分析过程中，要拓宽对企业关联服务费的检查思路。一方面不应将思维局限在分析企业列支服务费后的整体利润水平是否合理，避免简单地以调整企业利润率的方式来达到调整服务费的目的。另一方面要详细分析相关服务的实质性内容，逐一分析合同条款，多方取证调查服务费是否存在重复收费、属于股东费用等问题，对存在问题的服务费果断地进行不予税前列支的处理。

在同行业可比企业难找的情况下，要善于变通，从被查企业的各关联方寻找可比性分析测算对象。本案中，税务人员正是从 A 公司关联交易对象境外 B 公司的利润合理性分析上找到了突破口。

应重视对行业定价惯例的调查，善于转换方向，从第三方渠道获得行业专业信息。这既能为案件查处赢得主动，也会使调整方案更符合客观实际。

在企业跨境经营快速发展的当下，通过转移定价避税也成为越来越多企业的选择。本案的成功查结，可以说在技术层面解决了如何对高利润企业进行纳税调整的反避税难题，希望对同行有所启发。

BEPS 项目 2014 成果将影响转让定价同期资料管理

税基侵蚀和利润转移（BEPS）是指跨国企业利用国际税收规则存在的不足，以及各国税制差异和征管漏洞，最大限度地减少其全球总体税负，甚至达到双重不征税的效果，造成对各国税基的侵蚀。BEPS 项目是由二十国集团（G20）领导人背书，并委托经合组织（OECD）推进的国际税改项目，是 G20 框架下各国携手打击国际逃避税，共同建立有利于全球经济增长的国际税收规则体系和行政合作机制的重要举措。该项目始于 2012 年 6 月，并于 2013 年 6 月发布《BEPS 行动计划》，制定了 5 大类 15 项行动。

近日，OECD 通过并对外发布了 15 项行动计划中的 7 项产出成果和 1 份针对这些成果的解释性声明，这些成果对重塑现有国际税收规则体系具有重大意义。其中第十三项行动计划《转让定价同期资料 and 分国信息披露指引》中对转让定价相关问题提出了多个要求，将会对中国今后的转让定价管理，特别是同期资料管理产生重大影响。

中国现行的转让定价同期资料管理要求

1、内容要求

根据 2009 年公布的《特别纳税调整实施办法（试行）》的规定，转让定价管理是指税务机关对企业与其关联方之间的业务往来（以下简称关联交易）是否符合独立交易原则进行审核评估和调查调整等工作的总称。

《特别纳税调整实施办法（试行）》第十三条明确规定，企业应根据所得税法实施条例第一百一十四条的规定，按纳税年度准备、保存、并按税务机关要求提供其关联交易的同期资料。第十四条规定了同期资料应当包括以下内容：

资料类别	具体要求
组织结构	➤ 企业所属的企业集团相关组织结构及股权结构； ➤ 企业关联关系的年度变化情况； ➤ 与企业发生交易的关联方信息，包括关联企业的名称、法定代表人、董事和经理等高级管理人员构成情况、注册地址及实际经营地址，以及关联个人的名称、国籍、居住地、家庭成员构成等情况，并注明对企业关联交易定价具有直接影响的关联方；

	各关联方适用的具有所得税性质的税种、税率及相应可享受的税收优惠。
生产经营情况	- 企业的业务概况,包括企业发展变化概况、所处的行业及发展概况、经营策略、产业政策、行业限制等影响企业和行业的主要经济和法律问题,集团产业链以及企业所处地位; - 企业的主营业务构成,主营业务收入及其占收入总额的比重,主营业务利润及其占利润总额的比重; - 企业所处的行业地位及相关市场竞争环境的分析; - 企业内部组织结构,企业及其关联方在关联交易中执行的功能、承担的风险以及使用的资产等相关信息,并参照填写《企业功能风险分析表》; - 企业集团合并财务报表,可视企业集团会计年度情况延期准备,但最迟不得超过关联交易发生年度的次年12月31日。
关联交易情况	- 关联交易类型、参与方、时间、金额、结算货币、交易条件等; - 关联交易所采用的贸易方式、年度变化情况及其理由; - 关联交易的业务流程,包括各个环节的信息流、物流和资金流,与非关联交易业务流程的异同; - 关联交易所涉及的无形资产及其对定价的影响; - 与关联交易相关的合同或协议副本及其履行情况的说明; - 对影响关联交易定价的主要经济和法律因素的分析; - 关联交易和非关联交易的收入、成本、费用和利润的划分情况,不能直接划分的,按照合理比例划分,说明确定该划分比例的理由,并参照填写《企业年度关联交易财务状况分析表》。
可比性分析	可比性分析所考虑的因素,包括交易资产或劳务特性、交易各方功能和风险、合同条款、经济环境、经营策略等;

	➤ 可比企业执行的功能、承担的风险以及使用的资产等相关信息； ➤ 可比交易的说明，如：有形资产的物理特性、质量及其效用；融资业务的正常利率水平、金额、币种、期限、担保、融资人的资信、还款方式、计息方法等；劳务的性质与程度；无形资产的类型及交易形式，通过交易获得的使用无形资产的权利，使用无形资产获得的收益； ➤ 可比信息来源、选择条件及理由； ➤ 可比数据的差异调整及理由。
转让定价方法的选择和使用	➤ 转让定价方法的选用及理由，企业选择利润法时，须说明对企业集团整体利润或剩余利润水平所做的贡献； ➤ 可比信息如何支持所选用的转让定价方法； ➤ 确定可比非关联交易价格或利润的过程中所做的假设和判断； ➤ 运用合理的转让定价方法和可比性分析结果，确定可比非关联交易价格或利润，以及遵循独立交易原则的说明； ➤ 其他支持所选用转让定价方法的资料。

2、提交时间

《特别纳税调整实施办法》第十六条规定，企业应在关联交易发生年度的次年5月31日之前准备完毕该年度同期资料，并自税务机关要求之日起20日内提供。在实践中，由于企业年度财报出具时间等限制，并未严格按照此时间执行，各地税务机关要求不一，一般在次年的8月、9月或10月提交。

3、罚则

根据《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》的规定，税务机关作出纳税调整，需要补征税款的，应当补征税款，并按照国务院规定加收利息。利息应当按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加5个百分点计算。而根据《关于特别纳税调整监控管理有关问题的公告》，纳税人在特别纳税调整监控管理阶段提供同期资料等有关资料的，其自行补税按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币

贷款基准利率加收利息，不再另加收 5 个百分点。

《转让定价同期资料和分国信息披露指引》的新趋向及对比

第 13 项行动计划《转让定价同期资料和分国信息披露指引》将转让定价文档分为三层：

核心资料：包含适用于跨国企业所有成员实体的标准化信息。应具体包含跨国企业集团业务概述，其中应包括全球业务性质、整体转让定价政策以及全球收入及经济活动的分配情况，以协助税务机关确定重大转让定价风险是否存在。核心资料旨在指供跨国企业集团全球业务的全貌。纳税人应在核心资料中将跨国企业作为一个整体披露相关信息。

本地资料：包含与本地纳税人主要交易相关的具体信息；应包含具体关联交易的详细信息。本地资料所要求的信息可以作为核心资料的补充，以协助税务机关确保影响纳税人税收的主要关联交易政策符合独立交易原则。本地资料的重点是本地企业与其他国家关联企业发生的、且对当地税收管而言较为重大的关联交易的转让定价分析。本地资料所含信息包括：具体交易的相关财务信息、可比性分析、以及最合适的转让定价方法的选择与应用。

分国信息披露表：包含跨国企业集团收入和纳税在全球范围内的分配情况，以及跨国企业集团内各成员实体所在区域的经济活动。要求提供整体税收管辖范围内，所有与全球收入分配、纳税情况以及跨国企业集团运营所在税收管辖区经济活动指标相关的信息。该报告还需要列示跨国企业所有成员实体一的财务信息、成员实体注册地所属税收管辖区、成员帝体注册地，以及成员实体主要业务活动性质。分国信息披露表有助于对转让定价风险进行概括性评估，同时还可以协助税务机关评估税基侵蚀和利润转移风险，并用于经济及统计分析。

新旧文档资料的要求对比如下表：

《特别纳税调整实施办法（试行）》	《转让定价同期资料和分国信息披露指引》
	核心资料：组织结构，跨国企业的法律及股权架构及各运营企业的地理位置；跨国企业经营情况；跨国企业无形资产；跨国企业内部融资活动；跨国企业财务及税务情况。 分国信息披露表：集团收入、税负及活动分配情况（以税收管辖区为基础划分）；跨国企业集团成员实体名单；附加信息；一般说明。
组织结构	本地资料： 本地企业，管理架构描述、组织架构图、所有经营

生产经营情况	活动、主要竞争对手等； 财务信息，财务年度期间本地企业的财务数据、分拆表、可比信息财务数据汇总表等。受控交易，所参与的主要类型关联交易信息；
关联交易情况	
可比性分析	
转让定价方法的选择和使用	

第 13 项行动计划《转让定价同期资料和分国信息披露指引》中文原文详情请见：
<http://www.chinatax.gov.cn/n2735/n622518/n779904/n780005/c780829/content.html>

明税评述：

现有的资料准备主要围绕中国的子公司进行，除股权结构、注册信息外，实际较少要求集团及集团内其他公司的相关信息，《指引》要求从全球角度准备同期资料，要求核心资料、本地资料和分国信息资料等三类，会加大纳税人的合规义务，相关管理要求也更加精细。其中的本地资料准备与现行的制度大体一致，而其余两部分将会是税务管理的改革方向，近期可能会对分国信息披露等做出要求，相关企业应及时作出调整，为以后的同期资料管理做好准备。

明税版权

尘埃尚未落定：高新技术企业认定政策在实施中的变化

近日，北京市科委发布了《关于公示北京市 2014 年度拟认定高新技术企业名单的通知》。通知中公示了 3495 家拟通过 2014 年度认定的高新技术企业名单，其中既包括 2014 年度新认定的企业，也包括 2008 年度参加高新技术企业认定并于 2011 年度通过复审、今年参加再次认定的企业。

自公示公告 15 个工作日后，科技部会对公示企业进行最终审核，审核通过后，会颁发高新技术企业证书，也就是说，通过公示的企业不一定会取得高新技术企业证书。顺利取得高新证书后，企业须在规定时间内，按照要求进行相关的备案，才可以享受 15% 的企业所得税税收优惠政策。实践中，也有企业因错过备案时间或者备案资料不齐全而未能享受税收优惠。

新要求：与研发活动相关的要件审查和管理标准严格

（一）高新企业应申请研发项目鉴定和研发费用加计扣除

研发项目的确定是企业申请高新技术企业的基础。为了突出企业研发项目的创新性，部分地区科技部门要求企业对申请高新的研发项目进行科技鉴定，取得第三方机构出具的《项目鉴定意见书》来证明公司的持续研发能力及项目的创新性。

企业所得税法规定，开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，可以在计算应纳税所得额时加计扣除。企业所得税法实施条例第九十五条对该规定进行了细化，明确研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。高新技术企业可以享受此项税收优惠政策。

（二）研发费用应设置辅助账

北京市国税局、地税局在 2014 年初联合下发《关于加强高新技术企业研究开发费用税收管理有关问题的公告》（北京市国家税务局公告〔2013〕第 27 号）文件（以下简称“公告”），要求高新技术企业应按照会计核算及《工作指引》的相关要求，对研究开发费用进行辅助核算，设置高新技术企业认定专用研究开发费用辅助核算账目。公告自 2014 年 1 月 1 日起执行。要求高新技术企业会计核算应完整准确反映企业实际发生的各项研究开发费用，并将辅助账册及相关凭证、表格留存备查。如不符合上述要求，则依据国税函〔2009〕203 号规定不得享受高新技术企业所得税税收优惠。

部分地区还要求高新技术企业在年度财务审计报告中体现当年的研发费用总额。

鉴于部分地区已经要求高新技术企业进行项目鉴定以及申请加计扣除, 为了实现申报资料的一致性, 建议各高新技术企业按照《研发费用加计扣除》的归集口径, 对企业研发费用进行辅助核算, 设置高新技术企业认定专用研究开发费用辅助核算账目。

(三) 知识产权的“配套”要求

《认定办法》明确要求知识产权是企业在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取得; 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。

2012年, 科委等部门明确, 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。

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研发的知识产权。另外, 部分地区对非软件行业企业申报6个软件著作权的做法产生了质疑, 在后续检查中, 对这类企业软件著作权在项目中的应用提出了一系列的疑问。

建议企业申报时, 不仅要注意证书取得证书的日期, 更要加强知识产权与其产品的关联性管理。

(四) 人员验证、证明资料的多样化准备

《认定办法》中只规定了科技、研发人员的占比, 并未对科研人员的证明资料提出明确要求。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、员工社保缴纳证明等资料。

近年来, 税务机关对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, 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。

资质监管：高新技术企业监管力度的不断强化

2012年末, 科技部、财政部、国家税务总局联合下发《关于开展高新技术企业认定管理

工作检查的通知》，决定在全国范围内开展对高新技术企业认定管理工作的检查。

2013 年年初，北京市科委、财政局、税务局联合下发《关于开展全市高新技术企业认定管理工作检查的通知》文件，决定在全市范围内开展对高新技术企业认定管理工作的检查。

2014 年，全国高新技术企业认定管理工作领导小组办公室组织开展了多次对高新技术企业的重点检查工作。此次重点检查是对有关地区高新技术企业认定管理工作的一次全面检查。在人员组成层面，检查组由科技、财政、税务系统专家联合组成；在检查对象层面，既有对企业的检查，也有对认定机构、评审专家及中介机构的检查；在工作方法层面，采用案头检查、约谈、实地抽查相结合的检查方式。

政策动态：高新技术企业认定管理办法或将修改完善

自 2008 年 4 月《高新技术企业认定管理办法》（简称《认定办法》）出台至今已有六年之久，《认定办法》在具体实施中也有些许问题需要进一步完善。

2012 年 7 月 6 日，全国科技创新大会通过了《关于深化科技体制改革、加快国家创新体系建设的意见》（以下简称《意见》），7 月 30 日，国家科技体制改革和创新体系建设领导小组召开第一次会议，审议《落实〈意见〉任务分工》（以下简称“任务分工”），“任务分工”中将“完善高新技术企业认定办法”作为一项重要工作加以确定。

2014 年 4 月初，国家税务总局高新技术企业认定管理办法修订和企业所得税优惠项目收入口径问题的研讨会在合肥召开。会议针对高新技术企业认定中存在的问题，研究讨论了《高新技术企业认定管理办法（修订意见稿）》和《高新技术企业认定管理工作指引（修订意见稿）》，完善了高新技术企业认定流程的整体框架。据了解，《认定办法（修订意见稿）》将重点对研发费用、知识产权管理方面进行重点改进完善。

明税建议：

《认定办法》虽然明确了认定的标准及流程。但是在具体实施中，各地区的评审尺度把握不一，部分地区对各申请要件的标准把握也提出了较《认定办法》较为严格的要求。《认定办法》经过六年的实施操作，也需要进一步的完善修改。建议各高新技术企业按照从严的原则去把握各要件的准备，认真做好高新技术企业认定和后续资质管理工作，按照要求进行备案工作，提前做好研发项目鉴定及加计扣除申请准备，做好知识产权的申请安排，梳理研发费用确定辅助账和项目的一致性，做好科研人员验证、证明资料的多样化准备，以期顺利享受税收优惠政策。

技术先进型服务企业税收优惠政策延期至 2018 年

近日，财政部、国家税务总局、商务部、科技部、国家发改委联合下发财税【2014】59号《关于完善技术先进型服务企业有关企业所得税政策问题的通知》（以下简称《通知》），明确了北京、天津、上海等 21 个示范城市继续实行技术先进型服务企业 15% 的企业所得税税收优惠政策。该政策实施期为 2014 年 1 月 1 日起至 2018 年 12 月 31 日。

一、可以继续实行优惠政策的城市

按照《通知》规定，可以继续实行税收优惠政策的城市有北京、天津、上海、重庆、大连、深圳、广州、武汉、哈尔滨、成都、南京、西安、济南、杭州、合肥、南昌、长沙、大庆、苏州、无锡、厦门等 21 个中国服务外包示范城市。

二、可以享受的税收优惠政策

以上城市的企业经过技术先进型服务企业认定，可以享受如下税收优惠政策：

企业所得税	减按 15% 的税率征收
职工教育经费支出 抵扣	不超过工资薪金总额 8% 的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。
营业税/增值税减免	只要是注册在 21 个服务外包示范城市的企业从事离岸服务外包业务取得的收入，不论是否属于技术先进型服务企业，也不论是否经过认定，均可免征营业税/增值税。

三、享受以上优惠的企业须满足的要件

指标类型	说明
注册地	21 个示范城市之内
主营业务	从事 BPO、KPO、IPO 中的一种或多种业务

研发要求	采用先进技术或具备较强的研发能力
人员要求	具有大学专科以上学历的员工占企业总人数的 50%以上（需提供社保缴税证明）
技先业务收入	技术先进型服务业务取得的收入占当年总收入的 50%
离案服务外包收入	从事离案服务外包业务取得的收入不低于当年总收入的 35%

需要注意的是，离岸服务外包收入占当年总收入的比例由之前的 50%降为 35%，此政策之前只在苏州工业园区内试点实施，《通知》发布后，范围扩大至 21 个示范城市。

明税版权所有

新标准下软件企业认定指南

《软件企业认定管理办法》工信部联软[2013]64 号文的发布，预示着软件企业认定工作进入新的征程。新的软件企业认定办法较之前的认定标准及流程更加严格。此文旨在将软件企业认定的标准及相关知识点作一梳理，以便企业更全面了解新标准下的软件企业认定工作。

一、 软件企业认定参考依据

国发[2011]4 号	《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》
财税[2011]100 号	《关于软件产品增值税政策的通知》
财税[2012]27 号	《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》
公告 2012 年第 19 号	《关于软件和集成电路企业认定管理有关问题的公告》
19 号公告解读文件	关于《软件和集成电路企业认定管理有关问题的公告》的解读
工信部联软[2013]64 号	《软件企业认定管理办法》
国家税务总局公告 2013 年第 43 号	《关于执行软件企业所得税优惠政策有关问题的公告》

二、 新标准下软件企业优惠政策汇总

(一) 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。

(二) 可以享受的税收优惠政策

根据 27 号文的规定,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。

以上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 2014 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				
	2013	2014	2015	2016	2017
2014年5月31日之前	免	免	12.5%	12.5%	12.5%
2014年6月	25%	免	12.5%	12.5%	12.5%

(3) 获利年度的说明

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税所得额不为零的当年起算。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。

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。

三、 新标准下软件企业认定的基本要件

企业成立条件	2011 年 1 月 1 日后依法在中国境内成立法人企业;
学历结构	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%;
核心技术	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》;
研发费用	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%。统计口径需要按照加计扣除标准。
销售收入	软件企业的软件产品开发销售 (营业) 收入占企业收入总额的比例一般不低于 50% (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%), 其中软件产品自主开发销售 (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 30%)
业务范围	软件产品开发销售 (营业) 收入, 是指软件企业从事计算机软件、信息系统或嵌入式软件等软件产品开发并销售的收入, 以及信息系统集成服务、信息技术咨询服务、数据处理和存储服务等技术服务收入

其他资质要求	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），以及与所提供服务的支撑环境
--------	--

四、 软件企业认定应提交的资料

企业向省级主管部门提出软件企业认定申请，并提交下列材料：

- 1、《软件企业认定申请书》；
- 2、企业法人营业执照副本、税务登记证复印件（复印件须加盖企业公章）；
- 3、企业开发及经营的软件产品列表（包括本企业开发和代理销售的软件产品），以及企业主营业务中拥有软件著作权或专利等自主知识产权的有效证明材料；
- 4、企业拥有的《软件产品登记证书》或《计算机信息系统集成企业资质证书》、与用户签订的信息技术服务合同（协议）等信息技术服务相关证明材料；
- 5、企业职工人数、学历结构、研究开发人员数及其占企业职工总数的比例说明，以及企业职工劳动合同和**社会保险缴纳证明**等相关证明材料；
- 6、经具有国家法定资质的中介机构鉴证的企业上一年度和当年度财务报表以及企业软件产品开发销售（营业）收入、企业软件产品自主开发销售（营业）收入、企业研究开发费用、境内研究开发费用等情况表并附研究开发活动说明材料；
- 7、企业生产经营场所、开发环境及技术支撑环境的相关证明材料，包括经营场所购买或租赁合同，软硬件设施清单等；
- 8、保证产品质量的相关证明材料，包括建立符合软件工程要求的质量管理体系的说明以及有效运行的过程文档记录等；
- 9、工业和信息化部要求出具的其他材料。

五、 新旧政策的补充衔接问题

结合 27 号文、19 号公告和 43 号公告，64 号文等相关文件的规定，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。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

六、 年审制度要求

管理办法要求软件企业认定实行年审制度。年审需要提交的资料跟新认定提交的资料基本相同。

明税建议:

1、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。

2、把握软件总收入的范围

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、研发费用的管理与研发加计扣除项目备案

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相关特殊规定不执行此标准。

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。

明税版权所有

知识产权交易中的相关税收问题分析

近年来,知识产权商业化迅猛发展,知识经济和技术创新在我国的经济增长中起着越来越重要的作用。然而,知识产权交易中涉及的税收问题却并未引起包括知识产权所有人在内的交易各方的足够重视。实际上,了解相关的税收制度对于交易各方都十分重要。这有助于提高知识产权交易的效率,做出更好的税收规划。本文旨在梳理知识产权在转让与许可过程中所涉及的税务问题,探讨企业如何在知识产权交易过程中做好税收规划。

一、知识产权交易涉及的主要税种

在中国范围内的知识产权转让和许可使用等交易所涉及的税种主要包括企业所得税、增值税、城建税与教育费附加税以及印花税。

(一) 企业所得税

根据《中华人民共和国企业所得税法》第6条规定,知识产权转让或许可使用的收入作为无形财产转让与特许权使用费收入属于企业所得税的应纳税所得额。居民企业的税率为25%,非居民企业税率为20%。但值得注意的是,对于非居民企业,根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第91条的规定:其在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,减按10%缴纳企业所得税。此外,如果根据中国与非居民企业所在国签订的双边税收协定有更多的税收优惠,则该企业按照这一更低的税率纳税。

(二) 增值税

如今,我国正在进行“营转增”的改革,知识产权交易已全部纳入增值税的范畴。大部分的知识产权转让与许可使用收入应按照6%缴纳增值税。

(三) 城建税与教育附加费

一般纳税人的城市维护建设税和教育费附加税根据上缴的营业税、增值税等计算提取。税率根据《城市维护建设税暂行条例》和《征收教育费附加的暂行规定》的规定予以确定。

(四) 印花税

根据《印花税暂行条例》第1条规定,所有在中国签订知识产权转让合同的单位和个人(包括外国企业和外籍个人),都应在中国缴纳印花税。

根据《国家税务总局关于对技术合同征收印花税问题的通知》(1989)国税地字第 34 号 第一条的规定,技术转让包括:专利权转让、专利申请权转让、专利实施许可和非专利技术转让。为这些不同类型技术转让所书立的凭证,按照印花税税目税率表的规定,分别适用不同的税目、税率。其中,专利申请权转让,非专利技术转让所书立的合同,适用“技术合同”税目,即适用万分之三的税率;专利权转让、专利实施许可所书立的合同、书据,适用“产权转移书据”税目,即适用万分之五的税率。

二、主要税收优惠政策概述

为了鼓励创新,发展知识经济,我国在知识产权交易方面给予相关企业一定的税收优惠。

(一) 高新技术企业税收优惠

根据《企业所得税法》第 28 条规定,国家需要重点扶持的高新技术企业,减按 15% 的税率征收企业所得税。

《高新技术企业认定管理办法》规定,申报企业,必须在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;高新技术企业认定所指的核心自主知识产权须在中国境内注册,或享有五年以上的全球范围内独占许可权利(高新技术企业的有效期应在五年以上的独占许可期内),并在中国法律的有效保护期内。

(二) 技术转让所得减免

根据《企业所得税法》第 27 条第 4 款以及《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)的相关规定,满足以下条件可享受技术转让企业所得税减免优惠:1) 享受优惠的技术转让主体是企业所得税法规定的居民企业;2) 技术转让属于财政部、国家税务总局规定的范围;3) 境内技术转让经省级以上科技部门认定;4) 向境外转让技术经省级以上商务部门认定;5) 国务院税务主管部门规定的其他条件。

此外,享受技术转让所得减免企业所得税优惠的企业,还应单独计算技术转让所得,并合理分摊企业的期间费用;没有单独计算的,不得享受技术转让所得企业所得税优惠。

对于与技术转让相关的服务收入是否纳入应税收入的问题,根据《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的公告》规定: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,应同时符合以下两项条件:第一,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;第二,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同收取价款。

（三）研发费用加计扣除

《企业所得税法》第 30 条第 1 项规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用可以在计算应纳税所得额时加计扣除。《企业所得税法实施条例》第 95 条对上述条款进行了进一步的明确：企业所得税法第三十条第（一）项所称研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。

（四）“四技收入”增值税减免

财政部、国家税务总局关于贯彻落实《中共中央国务院关于加强技术创新，发展高科技，实现产业化的决定》有关税收问题的通知【财税字（1999）273 号】规定，对单位和个人（包括外商投资企业、外商投资企业设立的研究开发中心、外国企业和外籍个人）从事技术转让、技术开发业务和与之相关的咨询、技术服务业务取得的收入（以下简称“四技收入”），免征营业税。

《中华人民共和国营业税暂行条例》规定，转让无形资产，包括转让土地使用权、专利权、非专利技术、商标、著作权和商誉的收入。应按 5% 的税率缴纳营业税。

在营业税改增值税之后，企业符合条件的技术服务/软件服务可申请免征增值税；企业的对境外提供的研发服务按照零税率征收。

三、知识产权交易中的常见税务问题

（一）知识产权创造方式的选择导致税务待遇差异

1. 自主开发、合作开发、委托开发涉及的税务差别较大。

知识产权如为委托开发，则受托方不能就开发投入进行研发费用加计扣除（费用加计 50% 税前扣除）、而委托方通常可依据受托方给出的研发费用清单进行加计扣除。

2. 而委托开发与技术转让存在相似性，但其税务待遇也是不一致的，技术转让还存在更为优惠的技术转让所得税减免（500 万以下免除、500 万以上减半为 12.5%）。

（二）交易协议与转让定价相关问题

对于知识产权交易协议的签订，合同双方应注意合同中的纳税义务条款，建议在合同中对于哪一方负有纳税义务、合同价款中是否包含税款等问题进行明确约定。

对于转让价格的确定,建议合同当事人事先请第三方评估机构介入。根据《企业所得税法》第六章关于特别纳税调整的规定,企业与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。因此,即使在关联企业的知识产权交易当中,转让价格不合理反而有可能引起税务机关的注意,被税务机关怀疑为转移利润。

对于专利特许涉及的特许权使用费而言,应注意特许权使用费和服务费之间的区别,两者所涉及的税种有所不同。特许权使用费收入除与技术服务收入同样按照 6% 的税率缴纳增值税以外,还应按照《企业所得税法》的规定缴纳企业所得税。尤其是涉及非居民企业时,企业的专利许可属于特许权使用费,应该征收预提所得税,而技术服务属于劳务范畴,如果劳务发生地不在我国境内则无需在我国境内缴纳增值税。实践中存在很多与技术许可和转让相关的技术服务,我国现行法律政策对二者如何区分有一定的规定,但总的来说操作性仍然存在较大的改进空间。

(三) 税收激励与税收最小化冲突的解决

在一些关联企业的知识产权交易中可能存在着中方子公司为劳动附加值较低的生产者,外方母公司主要将其低端业务交给中方子公司完成的情形。在这种情况下,为了减轻子公司的税收负担,外方母公司给予子公司较低的费用以减少其企业所得税的缴纳额度,这在一定意义上是合理的。然而,这种做法使得中方企业很难达到高新技术企业的标准,从而无法享受前文提到的 15% 的优惠税率。这就产生了税收激励与税收最小化的冲突。实际上,关联企业可以在成本分摊协议中进行调整,提高技术投入在子公司成本中的比重。双方也应该对相关问题提前进行考量,找到最优点,获得总体上税收地位的最优化。

四、知识产权交易中的涉税规划

(一) 树立知识产权的税务处理意识

在科学技术是第一生产力的新工业时代,知识产权已经不再停留在“知识”的层面,而是更多的体现在“产权”的意义。为拥有者和使用者带来经济利益,才是人们所切实关注的焦点。根据国家知识产权局发布的《2013 年全国专利实力状况报告》,仅北京市 2013 年专利许可合同一项的备案数量,就达 477 件,涉及金额 21532.36 万元。

涉及资金流动和产权移转之处,便涉及税收的影子。巨大产值所涉及的巨大金额的税基,带来了较大的税务负担,也给了税务规划以足够的空间。在妥善对知识产权交易形态进行设计,提前安排交易方式和流程的情况下,税收负担与简单的直接交易发生了巨大的反差。

现实当中,由于企业更加关注知识产权本身的价值、技术指标,其中涉及资金的税务问题往往没能入决策者的“法眼”,影响了企业的实际税负水平;而作为其中涉及的个人,则往往

受制于企业制定的交易规则，而欠缺进行税务规划的机会。实际上，只要交易双方正确树立知识产权交易应当进行妥善税务处理，积极适用相关优惠政策的观念，将能节省大笔额外支出。

（二）加强相关税务规划中知识产权律师与税务律师的合作

尽管如今我国企业已经越来越多的认识到知识产权交易中税收问题的重要性，然而大多数的企业很少会为一个项目单独聘请税务顾问，在知识产权交易中，税务律师的参与也不够充分。实际上，如果税务律师在交易发生前就介入项目，并为企业就该交易评估税务问题，进行税务规划，这能够为企业提高知识产权交易的效率，并且进行合理的避税，使得企业更好地享受税收优惠政策。在一些持续性的项目中，如果企业面临诉讼之虞，也当尽早聘请税务律师，进行相关问题的确认和筹划。

明税版权所有

税案解析：税费高过商铺售价背后的争议与法理辨析

案情简介

2014年10月8日，广州日报刊登了一篇题为“业主1,652万卖商铺，要交增值税2,422万”的新闻。根据报道，卖方盈联多公司是一家香港公司在境内设立的子公司，于1995年购入一块面积1,101.8平方米的二楼商铺，购入成本为9,793,498元。

2012年6月，卖方与联鸿公司（“买方”）达成转让上述商铺的《房屋买卖合同》。根据合同约定，卖方将以15,000元/m²，总价1,652多万元的价格转让上述商铺，转让双方各自负担应缴的税费，2012年7月31日前完成交易过户。

为规避房屋转让的交易税费，在中介的“指点”之下，买卖双方于2012年7月14日签订一份用于办理网签的《存量房买卖合同》，该合同约定的总成交价为1,000万元，2012年7月17日双方及中介人员到房产交易中心办理网签。但广州荔湾区地税评估出来的价格比双方的真实价格还要高，核定房屋计税价为22,000元/m²。之后双方分别提起诉讼，经过一审、二审，法院最终依然维持双方履行合同的决定，为此买方申请执行判决递件过户，2014年8月地税评估价格居然飙升到5.6万多元/m²，按此评估价计算，单就土地增值税一项，卖方需要缴纳的土地增值税就已超过该交易的真实价格。

买卖双方对税局先后两次差异巨大的评估价觉得“难以接受”，希望按照第一次的地税评估价2.2万元/m²进行完税过户。双方认为，这笔发生在两年前的交易不应该适用最新的评估价，而且考虑到该商铺面积较大、目前空置以及位处二楼的事实，该商铺的市场价也不大可能到5.6万元/m²。据报道，买方已于8月27日向地税部门提出存量房交易计税价格异议处理申请表，但处理结果未知。

明税辨析

1、哪些情形下二手房交易须核定计税

根据《税收征管法》第三十五条的规定，纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的，税务机关有权核定其应纳税额。而根据各地出台的存量房交易税收征管相关文件看来，普遍以申报价格是否低于存量房交易价格评估值作为判定标准。

北京市《关于加强存量房交易税收征管工作的通知》第二条规定，“对纳税人申报的存量房成交价格（以下简称“申报价格”）符合存量房交易价格评估值的，按照申报价格征收税款；对于申报价格明显偏低且无正当理由的，按核定计税价格征收税款，有正当理由的，按申报价格征收税款。”即，如果申报价格不低于存量房交易价格评估值的，按申报价格确认征税，若申报价格低于评估价但有正当理由的，也按申报价格征税，只有当申报价格明显偏低且无正当

理由时，才采用核定计税价格来征税。

本案中，因双方在 2012 年 7 月 14 日第一次申报的交易价格低于广州当地主管部门系统内的房产交易评估值，被认为价格明显偏低，主管税务机关要求按核定的计税价格征税。

2、计税价格明显偏低但可被接受的合理理由

当前，中央层面并没有对二手房买卖中哪些属于可被税务机关接受的计税价格明显偏低的合理理由做出统一规定，实践中各地标准不一。

郑州市出台的《郑州新区地方税务局存量房交易计税价格争议处理办法》列举了几个可被接受的合理理由，包括：“（一）人民法院判决、裁定或仲裁机构裁决的房地产权属转移的；（二）具有合法资质的拍卖机构依法拍卖的；（三）存量房曾发生火灾、凶杀、爆炸等重大事件导致低价出售的；（四）存量房存在功能性结构破损等严重质量问题的；（五）经房地产所在地房地产评估专家委员会鉴定的；（六）将房屋转让给配偶、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赡养义务的抚养人或者赡养人的；（七）郑州市价格认证中心出具房屋价格认证结果的；（八）税务机关认可的其他情况。”

根据报道，案件当事人第一次申报的计税价格低于广州荔湾区地税系统内的评估价格且未有合理的理由。因此，主管税务机关要求按评估价格计税。

3、本案是否属于纳税争议

买卖双方之所以对地税机关第二次 5.6 万多元/m² 的评估价格“难以接受”，主要是基于如下几方面的理由：（1）地税机关先后两次的评估价差异巨大；（2）买卖交易发生在两年前，应以交易发生的时间（即 2012 年）为基准点进行计税评估；（3）商铺面积较大、目前空置且位处二楼，市场价也不大可能到 5.6 万元/m²。

对于本案是否属于纳税争议从而适用“复议前置”的税务争议解决规则，实务中存在不同的观点。《税收征管法实施细则》第一百条规定，税收征管法第八十八条规定的纳税争议，是指纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对税务机关确定纳税主体、征税对象、征税范围、减税、免税及退税、适用税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点以及税款征收方式等具体行政行为有异议而发生的争议。

有观点认为，本案中的纳税人，本质上是对税务机关纳税评估的时间点（而非计税价格的确定）存在异议，不属于《税收征管法实施细则》规定的适用复议前置的纳税争议，不适用复议前置的规则，可以直接不经复议而提起行政诉讼。一些专业人士则认为，本案中纳税人诉求仍属于对计税价格的异议，应适用诉讼前置的规则。

4、若对核定计税价格有异议，如何进行救济

根据《税收征管法实施细则》第四十七条第二款，纳税人对税务机关采取本条规定的方法核定的应纳税额有异议的，应当提供相关证据，经税务机关认定后，调整应纳税额。而各地出台的存量房交易价格争议处理办法中，多提供了行政复核、行政复议及诉讼的救济手段。

如宜春市《宜春市存量房交易计税价格评估后期管理办法》第十六条规定了向征收机关工作人员提出异议，意见不一致的填写《宜春市存量房交易计税价格争议处理申请表》由主管机关审查，对复审结果仍有争议的，可依法申请行政复议。

郑州市《郑州新区地方税务局存量房交易计税价格争议处理办法》则规定直接提出申请并提交相关证明材料，主管税务机关进行书面审核或实地调查，出具复核结果，对复核结果仍有异议，可自行委托存量房所在地的房地产价格评估专家委员会进行鉴定。但限定同一存量房同一交易的价格争议，只能申请一次争议处理。若对重新核定的结果仍有异议的，可依法申请行政复议。

5、“阴阳合同”的行政处罚

本案中，买卖双方试图通过签订“阴阳合同”的方式来规避房屋转让交易过程中的部分税费。该方式存在被税务机关行政处罚的风险。

《税收征管法》第六十四条规定，纳税人、扣缴义务人编造虚假计税依据的，由税务机关责令限期改正，并处五万元以下的罚款。另外，北京、深圳等地也加强了对房地产中介机构的惩治力度。《北京市关于加强存量房交易税收征管工作的通知》（京财税〔2011〕418号）规定，房地产经纪机构应当严格执行房地产经纪相关法律、法规，公正、公平地组织实施经纪业务，加强对经纪从业人员的管理、教育。房地产经纪机构违反房地产经纪规范和标准，诱导、协助交易双方出具“阴阳合同”等行为，一经发现将按照有关法律、法规规定严肃查处。

明税建议

二手房（存量房）转让交易中，买卖双方都可能涉及交纳巨额的税费。买卖双方在签订合同之前，有必要聘请专业机构对交易可能产生的税费做细致的测算，以明确交易过程中的税费成本并对税费的承担做出明确的约定，以防止双方未来对税费的承担产生任何的争议。

明税律师在此特别提醒广大纳税人，任何的税务规划须以不违反税法的规定为前提。纳税人通过签订“阴阳合同”的方式不仅可能无法实现避税的目的，还可能因此遭受税务机关的行政处罚。不仅如此，阴阳合同还可能给受让方带来涉税风险，因为下次再转让时，可扣除的成本是前次转让的交易价格及买方负担的税费。

当前，在税务机关的征管技术和征管水平不断提高的背景下，纳税人的任何税务规划安排都需要在实施之前做细致的风险评估。必要时，纳税人应寻求专业人员的协助以避免潜在的税务风险。

明税版权所有

企业如何应对税收等优惠政策的清理

2014年12月9日，国务院发布《关于清理规范税收等优惠政策的通知》（以下简称《通知》），要求全面清理规范税收等优惠政策，凡违法违规或影响公平竞争的政策，都要纳入清理规范的范围。《通知》要求既要规范税收、非税等收入优惠政策，又要规范与企业缴纳税收或非税收入挂钩的财政支出优惠政策。根据《通知》安排，各地专项清理情况应于2015年3月底前报送财政部，由财政部汇总报国务院。

在这一过程中，作为上述各项优惠政策的实际享受主体，很多企业面临着税负增加或者经营成本临时上升等诸多经济性风险，明税律师从实务角度出发，建议企业从如下方面积极应对本次税收等优惠政策清理所可能带来的不利影响：

企业应当充分关注的三类优惠政策

在本次清理规范税收等优惠政策的过程中，政府将着重对于不规范（违法或违规）的税收、非税收入、财政支出型优惠政策进行清理和规范。企业应重点关注自身是否存在或正在享受如下类型的税收或财政性的优惠政策：

1、合法性存疑的税收优惠政策

主要是指除依据专门税收法律法规和《中华人民共和国民族区域自治法》规定的税政管理权限外，各地区自行制定的税收优惠政策，以及未经国务院批准，各部门起草其他法律、法规、规章、发展规划和区域政策中规定的具体税收优惠政策。

2、不规范的非税财政收入型优惠政策

主要包括：（1）享受行政事业性收费和政府性基金的违规减免或缓征、以优惠价格或零地价违规出让土地；（2）低价获取的转让国有资产、国有企业股权以及矿产等国有资源；（3）违反法律法规和国务院规定享受的社会保险缴费的减免或缓征，未经国务院批准低于统一规定费率缴费的待遇。

3、违法违规的财政支出型优惠政策

主要是指未经国务院批准，而各地区、各部门违法违规制定的对企业的财政优惠政策，多涉及与企业及其投资者（或管理者）缴纳税收或非税收入挂钩的财政支出优惠政策，包括先征后返、列收列支、财政奖励或补贴，以政府代缴或给予补贴等形式减免土地出让收入等。其他财政支出型优惠政策还包括如代企业承担社会保险缴费等经营成本、给予电价水价优惠、通过财政奖励或补贴等形式吸引其他地区企业落户本地或在本地缴纳税费，对部分区域实施的地方

级财政收入全留或增量返还等。

需要强调的是，上述三类政策中，大部分可能会被直接取消或禁止，少部分如第3类的其他优惠政策，则会逐步进行规范（或减少）。

企业内部梳理优惠政策的主要对象

根据《通知》的规定，国务院要求“各地区、各有关部门要开展一次专项清理，认真排查本地区、本部门制定出台的税收等优惠政策”，并明确“对与企业签订的合同、协议、备忘录、会议或会谈纪要以及一事一议形式的请示、报告和批复等进行全面梳理，摸清底数，确保没有遗漏”。对于企业而言，与政府签署的合同、协议、备忘录、会议或会谈纪要以及“一事一议”的批复应作为企业内部梳理优惠政策的主要对象。

1、与政府签署的合同、协议

在实践中，许多招商引资项目以“项目投资合同”等名义由当地政府或园区管理部门与投资方签署合作协议，该类合同或协议中，往往会就相关的“优惠政策”进行规定，如厂房用地的优惠、地方留成部分的税收财政返等。此类合同的性质在实务中一直存在争议。而且，根据本次《通知》，此类政策存在较大的被取消或终止的可能性。为此，明税建议企业应当审阅合同的终止条款及争议解决机制，特别是相关优惠政策的适用规则，或考虑“修约”，或以其他方式尽可能争取相应的补救或替代措施。

2、备忘录、会谈或会议纪要

在实践中，备忘录、会谈或会议纪要（备忘录性质文件），因其内容有别，往往具有不同的法律效力。如果备忘录具备合同成立的基本要素或要件且经双方签字确认，则该备忘录具有合同性质，产生类似合同的效力。

但如果如备忘录中虽记载了签署各方认可的相关事实，并就相关问题进行了讨论，但并未有约定、承诺或其他具有权利义务性质的表述，则该备忘录不能对签署各方产生法律上的约束力。

3、批复

批复本身往往存在个案性（一事一议），企业应当充分考虑自身获取的批复是否属于越权批复，即给出批复的部门是否具有相应的权力或授权进行相应事项的审批工作。

此外，有些事关优惠政策的批复存在时效性，如固定年限的财政返还政策等。部分企业在批复的优惠政策执行到期后，由于主客观原因，并未获得书面延续，但在审批部门的默认下，

事实上继续适用此前批复所同意的优惠。从《通知》的要求来看，在此类情况下，企业可能面临较大的优惠取消及其他风险。

企业应对机制和优惠政策的战略管理

对于企业而言，在充分了解和把握本次优惠政策清理的内容后，应进一步分析本企业的实际享受或适用的优惠政策的归类，明确合法合规的、可能保留的、逐步调整的、确定会被取消的等多个类型，以便尽快做好进一步的经营决策。

1、谨慎期待过渡政策，严格申请优惠的类型

2008 年企业所得税法实施时，为保证经济和企业运营的稳定性，中国出台了很多的过渡性政策。但本次清理工作，我们认定不会存在太多的“过渡性政策”。其原因在于本次清理工作的对象，多为不合法或不合规的优惠政策。对于违法违规的政策，继续“过渡适用”缺乏法律依据。

从财税体制改革和税收立法的规划来看，税收优惠将逐步的法律、法规化，企业更多的应该申请具有明确法律依据的优惠政策。

2、集团组织架构的调整

对于集团型企业而言，税收优惠管理往往要重点考虑集团整体税负。在不合法或合规的优惠政策被清理后，集团需考虑现存税收优惠享受主体能否承担更多的经营职能，将相关业务向此类公司转移，以期合法合理的稳定税负，避免过大的税负负担波动。

3、产业优惠成为趋势，区域性优惠递减

根据《通知》的精神，本次所谓的优惠清理，其重点对象是区域性的“优惠政策”，而如新兴产业如 TMT 行业等等，依然是国家税收、财政优惠政策所支持的重点行业。因此，产业优惠政策逐步替代区域性优惠政策，成为国家财政和税收优惠体系的重点内容。

如果企业属于新兴类行业，则应考虑如何更好地规划和利用好相关税收法律或法规规定的如高新技术企业、软件企业、研发费用加计扣除等多类优惠政策，并通过合理的税务规划和严格的内控管理，在优化税负的同时降低潜在的税务风险。

4、经营地点调整

虽然区域性优惠政策可能面临大幅度的删减，但考虑到部分政策制定本身合法合规，企业可酌情向此类地区迁转。根据《民族区域自治法》的规定，民族自治地方的自治机关在执行国

家税法的时候，除应由国家统一审批的减免税收项目以外，对属于地方财政收入的某些需要从税收上加以照顾和鼓励的，可以实行减税或者免税；国家制定优惠政策，引导和鼓励国内外资金投向民族自治地方。

在实践中，民族自治地区的不少优惠政策是满足合法和合规性要求的。从税收角度考虑，此类地区在本次优惠政策清理后，或将可能成为备受关注的境内投资首选地区。

此外，随着《西部地区鼓励类产业目录》等多个区域性优惠的文件出台，我们认为，典型的区域性优惠将逐渐淡出我们的视野，国家层面的“行业性”优惠以及地方层面的“区域性行业优惠”将成为税收优惠的两种主要模式。

明税结语：

长期以来，各地为了招商引资，竞相出台了各类违法违规的税收等方面的优惠政策。这不仅违背了税收法定的原则、破坏了国家税收立法权的统一，还造成了不同地区企业之间、乃至同一区域不同企业之间的税负不公。通过清理规范税收等方面的优惠，有利于消除地区间的“洼地”、维护市场的公平竞争并促使地方政府朝着服务型政府的方向转变，同时也有利于预防腐败。

本次清理是政府贯彻十八届四中全会提出的全面实施依法治国和税收法定原则的具体体现。企业一方面应高度重视和梳理本次清理工作对企业自身的影响，并采取积极的应对策略，另一方面更应积极的调整经营和管理战略，通过实施主动的税务规划和税务战略管理，在优化税负的同时不断提升自身产品和服务的竞争力。企业应该充分认识到，清理各地违法违规的税收等优惠政策，建立统一开放的国内市场是大势所趋。在经济下滑、地方财力紧缺的背景下，未来企业必须高度重视自身的税务规划和税收优惠的管理，尤其是税收法律法规规定的各类优惠，从而更好地优化企业的税负并防范企业的税务风险。

股权转让个税新规（67号公告）对并购交易的影响

为发挥税收对收入的调节作用、促进社会公平，近年来税务机关不断加强对高收入人群个人所得税的征收管理，并出台了一系列加强高收入人群个人所得税征管的规定。但随着我国资本市场的不断发展，以及投资和交易方式的不断创新，税法的规定难免存在滞后，这不仅导致征纳双方、甚至税务系统内部对某些交易如何征税容易产生争议，也为某些避税行为留下空间。

2014年12月7日，国家税务总局发布《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》的公告（国家税务总局公告2014年第67号，以下简称“67号公告”），从股权转让收入的确认和核定，股权原值的确定，转让双方及被转让企业的申报义务和协助义务，以及税务机关的征管措施等方面全面升级了对自然人股权转让个人所得税的管理。这将对未来涉及自然人股东的投资和并购交易产生重大影响，应引起足够的关注和重视。本期资讯，明税律师将为大家解读67号公告的主要内容及对并购交易的影响。

1. 涉及重大资产的股权转让交易须以该资产的公允价值为基础确定股权转让价格

近年来，土地使用权、房产、探矿权等资产或资源的价格出现大幅增值。正常情况下，企业取得的各类资产（包括土地、房产、知识产权、探矿权等）都是以历史成本进行计价和会计处理。如果被投资企业拥有土地、房产等重大资产，但对应的股权的转让价格仅以被投资企业的净资产作为衡量转让价格是否偏低的标准，则可能导致严重低估被转让股权的公允价值，并使避税成为可能。

为堵塞这一税法漏洞，67号文规定，被转让企业拥有土地、房屋等重大资产的，应以股权对应的净资产的公允价值（而非账面价值）为标准来衡量股权的转让价格是否偏低。而且，67号公告进一步收紧了必须由中介机构出具评估报告的条件。根据国家税务总局2010年发布的《关于股权转让所得个人所得税计税依据核定问题的公告》（国家税务总局公告2010年第27号，“27号公告”），只有当知识产权、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，才须经中介机构评估核实。67号公告，将这一必须经中介机构评估核实的标准降低到20%。但遗憾的是，67号公告并未明确，该20%的比例是以资产的账面价值为标准还是以公允价值为标准计算确定。

2. 自然人转让方获取的对赌补偿收益或被并入股权转让所得征税

在投资或并购交易中，后进入的投资者为了维护自身的利益，防止投资时由于对被投资企业的估值过高而遭受损失，往往会通过“对赌条款”来对被投资企业的估值做出修正以保证自身的利益。“对赌条款”的通常约定，当被投资企业业绩未达到预定指标时，原股东应当对新加入的投资者给予一定的现金或其它补偿，以调整被投资企业估值。反之，如果被投资企业的业绩达到预定或超过预定目标，则新加入的投资者需要给原股东（或经营团队）一定的货币或其它补偿。

例如，某上市公司通过定向增发方式收购某自然人甲持有的有限公司 40% 的股权，并约定甲针对该次股权交易向收购方承诺，2012 年~2014 年，甲经营期间，公司每年的净利润分别不低于 5000 万元、5500 万元和 6000 万元。承诺净利润数额与实际实现的净利润的差额部分由甲以自有现金方式补足。如果自然人甲超额完成业绩承诺，则每年给予超额承诺额 10% 的奖励。

一直以来，税务总局对由于“对赌条款”约定而发生的后续估值调整款项如何进行税务处理未有明确规定。一些税务专业人士认为，67 号公告第 9 条的规定可以被视为是税总对“对赌条款”个人所得税纳税规则的部分澄清。根据 67 号公告第 9 条的规定，“纳税人按照合同约定，在满足约定条件后取得的后续收入，应当作为股权转让收入”。按此逻辑，上例中自然人甲 2012~2014 年取得的超额承诺额的 10% 的奖励应被视为股权转让价款的一部分，并据此调整股权转让收入的应纳税所得额并补缴个人所得税。倘若如此，这会带来股权转让收入的频繁调整。尤其，如果三年内既有自然人甲对上市公司的补偿，又有上市公司对自然人甲的补偿，则来回的调整无疑增加了征纳双方的管理成本。我们认为，67 号公告第 9 条的规定是否可被视为“对赌条款”个人所得税的征税规则还有待观察，我们也期待税务机关在未来的规定中对对赌条款的所得税处理做出更明确的规定。

3. 浮盈税的新版本：是否仅仅是传说？

“浮盈税”并不是一个税法上的概念。“浮盈税”这一提法和概念最初进入人们的视野，源于 2012 年初媒体广泛报道的有关国家将对合伙制股权投资基金的账面浮盈征税的传闻，即以基金所投资企业 IPO 为征税时间点，将 PE 投资入股价与投资项目 IPO 招股价的差额作为“增值部分”，征收 40% 左右的所得税。虽然这一传言最终被税务总局相关人员出面澄清为子虚乌有，但“浮盈税”的这一提法在实践中开始被人所熟知和接受。在更宽泛的意义上，所谓“浮盈税”，本质上是对股东在账面上实现的权益增值、但还未通过交易变现的经济利益的征税。

虽然国家税务总局《关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知》（国税发[2010]54 号）明确，对以“除股票溢价发行外的其他资本公积转增注册资本和股本的，要按照‘利息、股息、红利所得’项目，计征个人所得税”。但对以股权（不是股票）溢价形成的资本公积转增股本是否征税一致存在争议。有专业人士担心，67 号公告第 15 条的规定可能会成为税务机关对有限公司的原自然人股东由于后续溢价增资而实现的账面浮盈征税的依据。67 号公告第 15 条第 4 项规定，“被投资企业以资本公积、盈余公积、未分配利润转增股本，个人股东已依法缴纳个人所得税的，以转增额和相关税费之和确认其新转增股本的股权原值”。

例如，某自然人甲投资 100 万元成立 100% 控股的 A 企业。随后，自然人乙溢价增资 200 万占公司 50% 的股权，其中 100 万入注册资本，100 万入资本公积。增资行为发生时，A 公司的净资产为人民币 100 万元。当公司股东决议将 A 公司 100 万的资本公积转增为注册资本时，按照第 15 条第 4 项的规定，原自然人股东甲可能被要求交纳 20% 的个人所得税。但此时自然人股东甲实际上并没有将由于乙股东溢价增资所获得的利益变现。此时对自然人股东甲的征税，本质上属于一种“浮盈税”。不仅如此，按照 67 号文的规定，股东乙似乎也需要在资本公积转

增股本时征税，这显然与税法的原理相悖。

从税法原理上看，公司的资本溢价形成的资本公积来源于投资者的投入，实际投入方乙在任何时候都不应该为此交纳。因此，我们认为 67 号公告第 15 条第 4 项的资本公积应限定为除“股票或资本溢价形成的资本公积”以外的资本公积。对自然人股东的账面浮盈或实际投入征税，不仅不利于企业引进后续战略投资和并购交易的开展，也显然与当前国家倡导的鼓励创业和开展创业投资的精神相悖。我们建议税总能在未来对此条款予以澄清或做出有利于纳税人的合理修订。

4. 核定征税情形下受让方股权原值以核定的股权转让收入为基础确定

67 号公告第 15 条明确，股权转让原值的确定应以避免重复征收个人所得税为原则。根据这一原则，67 号公告 16 条明确规定，当税务机关对转让方核定征收个人所得税时，受让方的股权原值以取得股权时发生的合理税费与股权转让人被主管税务机关核定的股权转让收入之和确认。

例如，自然人甲将其持有的 A 公司 100% 的股权以 100 万的价格转让给自然人乙。转让行为发生时 A 公司的净资产为人民币 200 万元。税务机关认为 A 公司的转让价格明显偏低，并按 A 公司的净资产额 200 万元对自然人甲核定征收 20% 的个人所得税。按照 67 号公告 16 条的规定，虽然自然人乙实际支付的对价仍为 100 万人民币，但因为税务机关已对自然人甲按照 200 万的价格核定征税，则自然人乙取得 A 公司股权的原值以 200 万的价格和合理税费确定。如果自然人乙取得 A 公司股权的原值按实际支出的 100 万元确定，则会导致 A 公司该股权在自然人甲和自然人乙层面的重复征税。

但 67 号公告对于受让方如何获取税务机关对转让方核定征税的相关信息和资料，以及需要向税务机关提供何种资料来证明该种情形下的股权转让原值未予明示。明税建议，股权转让交易中，受让方应注意保存股权转让合同、款项支付证明，以及转让方的完税证明或扣缴税款证明等作为未来的股权原值证明资料。

5. 统一多次取得同一企业股权时股权原值的确定规则

67 号文之前，各地税务机关对于自然人多次取得同一被投资企业股权的，转让时如何确定股权原值并计算缴税的实践操作不尽相同。

一些地方规定采用“加权平均法”确定股权原值，如广东省地方税务局《关于加强股权转让所得个人所得税征收管理的通知》（粤地税函[2009]940 号）的规定。而浙江省地方税务局 2011 年《关于所得税、国际税收政策有关问题的解答》中则规定，在总局未明确前，比照总局公告 2011 年第 36 号第四条规定处理（即在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种；计价方法一经选用，不得随意改变）。

67 号公告明确规定，个人多次取得同一被投资企业股权的，转让部分股权时，采用“加权平均法”确定其股权原值。

6. 细化和明确纳税人和扣缴义务人纳税申报的起止时限

67 号公告对纳税人、扣缴义务人在何种情形下需要履行相应的申报义务做出了比以往更为严格的规定。根据 67 号公告第 20 条，具有下列情形之一的，扣缴义务人、纳税人应当依法在次月 15 日内向主管税务机关申报纳税：(1) 受让方已支付或部分支付股权转让价款的；(2) 股权转让协议已签订生效的；(3) 受让方已经实际履行股东职责或者享受股东权益的；(4) 国家有关部门判决、登记或公告生效的；(5) 本办法第三条第四至第七项行为已完成的；(6) 税务机关认定的其他有证据表明股权已发生转移的情形。

谁有义务？

7. 被转让企业的协助义务及其具体内容

借鉴对非居民企业所得税的管理，67 号公告首次规定股权转让中的被转让企业具有的协助义务，并对协助义务的具体内容做出了明确规定。被转让企业的协助义务，是税务机关拓宽股权转让信息来源的又一渠道。

67 号公告第 22 条规定，被投资企业应当在董事会或股东会结束后 5 个工作日内，向主管税务机关报送与股权变动事项相关的董事会或股东会决议、会议纪要等资料。被投资企业发生个人股东变动或者个人股东所持股权变动的，应当在次月 15 日内向主管税务机关报送含有股东变动信息的《个人所得税基础信息表（A 表）》及股东变更情况说明。被转让企业未履行协助义务的，则可能被处以最高 1 万元的罚款。

8. 税务机关将对股权转让实施链条式动态管理

67 号公告提出，税务机关今后将通过链条式的动态管理来加强对自然人股权转让的个人所得税管理。通过建立股权转让个人所得税电子台账，将个人股东的相关信息录入征管信息系统，税务机关今后可能将不仅仅关注本次股权转让的收入和股权原值的确定是否合理，还可能比较与本次交易时间间隔较近的股权转让交易。这反映了中国税务机关在征管理念和征管技术上的巨大进步。这将使得未来纳税人通过分步交易来实现避税的安排面临更大的税务风险。

一般反避税新规对企业跨境交易的影响

2014年12月2日,国家税务总局发布《一般反避税管理办法(试行)》(以下简称“办法”),以国家税务总局令的形式进一步明确和规范税务机关采取一般反避税措施的适用范围、判断标准、调整方法、工作程序、争议处理等相关问题。

这一文件的出台主要基于当前全球经济发展形势和税收执法环境的变革。随着经济全球化的深入发展,越来越多的跨国企业集团通过全球一体化的经营模式和复杂的税收规划规避或减轻集团总体纳税义务,在全球范围内造成对多数国家的税基侵蚀,引起国际社会高度关注。为此,二十国集团(G20)委托经济合作发展组织(OECD)实施应对“税基侵蚀和利润转移(BEPS)”行动计划,在全球掀起了打击税基侵蚀和利润转移的浪潮。在今年9月份,OECD公布了BEPS七项阶段性成果。中国国家领导人在近期的国际会议上也提出了“加强全球税收合作,打击国际逃避税,帮助发展中国家和低收入国家提高税收征管能力”的意见。

在此背景下,《办法》经过广泛征求意见后正式出台,以期在规范税务机关一般反避税工作的同时,加强对跨境税源的监控管理。

一、一般反避税管理的适用范围及排除事项

(一) 适用范围

《办法》在适用范围上进行了较为明确的限制,即税务机关按照《企业所得税法》第四十七条、《企业所得税法实施条例》第一百二十条的规定,对企业实施的不具有合理商业目的而获取税收利益的避税安排,实施的特别纳税调整。也就是说,一般反避税管理主要适用于企业实施其他(转让定价、成本分摊、受控外国企业、资本弱化等特别纳税调整事项之外)不具有合理商业目的(是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的)的安排,而减少其应纳税收入或者所得额的情形。

《办法》还明确,税务机关主要对跨境交易和支付的“避税安排”实施特别纳税调整。在具体界定“避税安排”时,《办法》提供了两个特征标准:(1)以获取税收利益为唯一目的或者主要目的;(2)以形式符合税法规定、但与其经济实质不符的方式获取税收利益。这表明税务机关在评估“避税安排”时,同时适用目的测试和经济实质测试两种方法。

而《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2号)第十章第九十二条对一般反避税也对可能启动一般反避税调查的情形做出了规定,具体包括:(一)滥用税收优惠;(二)滥用税收协定;(三)滥用公司组织形式;(四)利用避税港避税;(五)其他不具有合理商业目的的安排。

可以看出,2009年出台的规范性文件已经明确了一般反避税管理涉及的几类行为或对象。鉴于该文件本身仍为有效(可能会后续修订),我们认为两个文件的相关规定共同界定了一般反避税管理的具体适用范围。

此外,除却上述的适用范围外,《办法》还用排除法确定了一般反避税管理不适用的情形。

(二) 排除不适用事项

1、有明确类型的特别纳税调整事项

《办法》和国家税务总局的公开解读文件中,始终强调一般反避税条款是穷尽日常管理和所有其他反避税措施后的最后手段。根据《办法》的规定,如果企业的安排属于转让定价、成本分摊、受控外国企业、资本弱化等其他特别纳税调整范围的,应当首先适用其他特别纳税调整相关规定。如果企业的安排属于受益所有人、利益限制等税收协定执行范围的,应当首先适用税收协定执行的相关规定。

2、境内交易

与跨境交易或者支付无关的安排被排除在《办法》的适用范围之外。《办法》的初衷在于监控跨境的避税安排,因为该类安排会导致我国税款的流失。而今年各地公布的一般反避税案例中,涉及多个境内交易的案例。这表明一般反避税管理在向境内交易“扩散”。而境内交易的调整更多的是境内两地之间的税源争夺,且有可能会造成两地之间重复征税。因此,境内交易不属于现阶段税务机关所关注的一般反避税重点。

3、可能涉及刑事责任的税收违法行为

《办法》提及涉嫌逃避缴纳税款、逃避追缴欠税、骗税、抗税以及虚开发票等税收违法行为不属于一般反避税管理的适用范畴,应按照《税收征收管理法》的相关规定处理。这些税收违法行为的特点在于,可能会涉及税务行政处罚事项及《刑法》所规定的危害税收征管罪(刑法第二百零一条至二百一十二条)刑事责任。

二、一般反避税管理对于跨境交易的影响

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

配；或其他合理方法。此外，《办法》还规定，如果企业拒绝提供资料的，主管税务机关可以按照税收征管法第三十五条的规定进行核定。

由此可知，如果企业的跨境交易属于一般反避税管理范围的，则有可能面临如下的不利影响或税务风险：

1、整体或部分交易被否定，并可能被税务机关要求按照独立第三方的交易模式重新定性；

2、相关跨境交易被视为同一主体内部的事项而不是对外交易，由此会产生一系列的税收调整问题；

3、跨境交易涉及的各个不同主体间因交易产生的所得和扣除事项会被调整；

4、已经享受的税收优惠、境外税收抵免等政策会被取消或缩小适用范围，这对纳税而言往往意味着直接的经济负担；

5、核定征收的风险。

因此，对于企业来说，一旦被动适用了一般反避税条款，则随之会面临既有交易被否或重新定性、企业税务管理出现重大变动等事项，现有的商业模式或交易模型将被严重影响。与此同时，企业还将可能承受金额不菲的税务负担或经济损失。

三、企业如何积极应对税务机关的一般反避税管理

《办法》对于税务机关采取一般反避税措施制定了一套严谨的工作程序，分为立案、调查、结案三个阶段。《办法》对每个阶段中不同层级税务机关担任的职能和权限作出详细且具有操作性的工作程序规定，并再次明确：鉴于一般反避税案件调查调整的复杂性，案件最终审核权由国家税务总局承担。

在此背景下，我们从信息管理、税务安排管理、中介机构聘任、争议解决等几个方面阐述企业如何应对税务机关的一般反避税管理：

1、跨境交易的信息管理

根据《办法》的规定，税务机关在选取一般反避税案件时，往往会使用各种数据资源，如企业所得税汇算清缴、纳税评估、同期资料管理、对外支付税务管理、股权转让交易管理、税收协定执行（如协定待遇申请）等。因此，对于此类信息，企业应当充分予以重视。特别是涉及关联交易的同期资料、对外大额支付以及股权转让等信息，企业应当谨慎而真实地披露。

2、税务安排的管理

税务安排本身并不一定是“筹划安排”甚至“避税安排”。只要其具有合理商业目的、经济实质，就不应被视为“避税安排”。

根据《办法》规定，企业在被一般反避税调查时，如认为其安排不属于本办法所称避税安排的，应在规定时间内提交说明资料，具体包括：（一）安排的背景资料；（二）安排的商业目的等说明文件；（三）安排的内部决策和管理资料，如董事会决议、备忘录、电子邮件等；（四）安排涉及的详细交易资料，如合同、补充协议、收付款凭证等；（五）与其他交易方的沟通信息；（六）可以证明其安排不属于避税安排的其他资料；（七）税务机关认为有必要提供的其他资料。

而根据《特别纳税调整实施办法（试行）》的规定，在一般反避税调查中，税务机关按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排，并综合考虑安排的以下内容：（一）安排的形式和实质；（二）安排订立的时间和执行期间；（三）安排实现的方式；（四）安排各个步骤或组成部分之间的联系；（五）安排涉及各方财务状况的变化；（六）安排的税收结果。

上述证明资料清单以及税务机关对于“避税安排”的审核要素，能够为企业在进行税务安排时提供了一些方向性的指导：

（1）对将发生的跨境交易或拟采取的安排自行预判，主要通过交易的形式、实质、方式、时间关系、交易各环节的逻辑、税收结果等方面进行考量，避免落入一般反避税的管理范围；

（2）应及时准备跨境交易或安排涉及的相关法律、财务、税务及其他文件资料，主要用于证明交易或安排本身具备合理的商业目的、具有经济实质。

3、保密条款与中介机构的协助义务

《特别纳税调整实施办法（试行）》首次在一般反避税领域提出了“筹划方”的概念和义务。本次出台的《办法》中也多次提及的“筹划方”在一般反避税中的涉税义务。虽然两个文件都未对“筹划方”进行定义，但从实务角度来说，“筹划方”往往涉及从事税务规划、交易架构设计等涉税中介服务的专业机构。

根据《办法》第十三条、十四条、十五条规定，税务机关可以要求筹划方提供与涉税安排有关的资料和证明材料，实质上规定了其协助举证的义务。从实务角度来看，税务机关索取此类资料主要用于判定企业交易是否符合合理商业目的、交易是否真实。

这将是一个对税务专业服务机构的咨询服务产生重大影响，并容易引发争议的条款。实践中，专业机构提供服务的协议中一般会规定保密条款，约定非经客户同意专业机构不得向任意第三方（包括相关政府部门）提供与交易或安排相关的资料或信息等。随着《办法》的出台，未来不同的中介对此类保密义务可能会有不同的处理方式。部分中介机构会将税务机关要求的“协助义务”作为不履行保密条款的约定事由。企业应当对此类条款给予充分重视。

而且，专业机构或专业人员（如律师事务所和律师）的服务需要遵守该专业领域的职业伦理和行为规范。不加限制的要求中介机构提供“协助义务”容易引发专业机构或人员的角色悖论和职业风险。因此，我们认为，未来应尽量明确和限定税务机关要求的协助义务的程度和范围，避免专业机构承担无限协助义务。

4、发生争议的救济

在一般反避税工作程序中，被调查企业也被赋予举证、提出异议、申请各种救济、协调解决争议等权利。因此，《办法》在确保一般反避税措施有效遏制避税安排的同时，也部分考虑到了企业的权利保护，尽量减少对企业正常生产经营活动的影响。

当一般反避税案件立案后，被调查企业会收到《税务检查通知书》，企业可以在 60 日内（或申请延期）提供资料说明安排的商业目的等信息，证明其税收安排不属于避税安排。在结案阶段，被调查企业如果对《特别纳税调查初步调整通知书》存在异议的，可以在 7 日内提出异议。

被调查企业对税务机关做出的一般反避税调整决定不服的，还可以按照有关法律法规的规定申请法律救济，包括提起税务行政复议及后续的税务行政诉讼等。

明税结语：

伴随着《办法》的出台，中国一般反避税管理进入了程序更为规范、标准更为明确的新阶段，企业应当对此类监管给予足够的重视。

对于已经发生的属于一般反避税管理业务范围的事项，企业应尽可能完备证明交易或部分交易符合合理商业目的的证明资料。在面对税务机关的一般反避税调查和调整时，企业应当积极履行相关义务，配合税务机关的调查。同时，企业还应关注税务机关的一般反避税调查和调整程序是否合法、合理，如是否正式立案、是否有税务总局的审核批准意见等。必要时应当采取恰当的行政或司法救济程序，维护自身的正当利益。对于拟进行的跨境交易或采用的税务规划方案，企业应准备充分的背景资料、相关说明文件和证明材料，以避免成为税局所关注的“避税安排”。

附：各级税务机关在一般反避税中的主要工作职能

1、国家税务总局的立案审核、结案审核职能

一般反避税的立案调查和最终结案都需要经过税务总局的批准。主管税务机关的立案申请,以及不予调整或初步、最终调整方案最终都需要报税务总局审核决定。

2、省级税务机关的复核、转发职能

在立案、结案等过程中,省级税务机关承担的是在“层报”过程中的复核和总局意见转发职能。

3、主管税务机关的选案、申请立案、调查

发现企业存在避税嫌疑的,层报省级税务机关复核同意后,报税务总局申请立案。

在调查阶段,主管税务机关审核企业、筹划方、关联方以及与关联业务调查有关的其他企业提供的资料,可以采用现场调查、发函协查和查阅公开信息等方式核实。

主管税务机关根据调查过程中获得的相关资料,自税务总局同意立案之日起9个月内进行审核评估,综合判断企业是否存在避税安排,形成案件不予调整或初步、最终调整方案的意见和理由,层报税务总局结案。

明税版权

律所发票管理的涉税风险及防范

每到年末，各个律所都一边忙着催帐，一边开始着手盘点这一年的收成。

近年来，随着法律服务市场竞争的不断加剧，以及律所的人力、办公等成本的上升，很多律所的利润率总体呈下降趋势。雪上加霜的是，2012 年以来，伴随着营改增的扩围及律师行业实施的查帐征收税制改革，很多律所的税负出现不同程度的上升，一些人均创收较高的律所合伙人的税负甚至比之前增加了 1 倍以上，达到 30% 左右。

一些律所的合伙人过度关注税负增加对自身利益的影响，而忽视了律所在日常财务和税务处理方面，尤其是发票管理方面的合规性风险，这将不可避免的给律所带来涉税风险。本期资讯我们将主要探讨律所发票管理中的常见问题及其涉税风险防范，希望有助于律所完善自身的发票管理问题。

发票在律所税务管理中的作用

长期以来，受制于征管技术手段和信息获取能力等的制约，我国对税收的管理很大程度上依赖于对发票的管理，实行的是“以票控税”为核心的管理制度。近年来随着技术的进步，虽然信息管税的理念已被提上日程，但发票在税务机关对企业的日常管理中仍然占有极为重要的地位。

发票在律所税务管理中的作用体现在多个方面：一作为计算律所层面应纳税所得额时的扣除凭证；作为计算增值税时进项税额的抵扣凭证；作为律所收入证明凭证；等等。当前，律师事务所及其合伙人实行的是查账征收的征管制度，这要求律所能够准确的核算其收入及各项成本费用支出，并据以计算合伙人的个人所得税。发票作为律所成本费用支出的重要凭证，将直接影响律所合伙人的个人所得税税负。律师事务所作为提供鉴证咨询服务的机构，自 2012 年 1 月 1 日营改增试点开始即被纳入营业税改征增值税的试点行业，并适用 6% 的增值税税率（小规模纳税人为 3%）。《营业税改征增值税试点实施办法》第 23 条规定，纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。因此，发票的合规与否也直接影响律所的增值税税负。

发票管理的疏忽或缺失，不仅可能使律所遭受经济损失（如补正税款并加收滞纳金），还可能使律所及其合伙人遭受行政乃至刑事处罚。因此，律所在日常的财务和税务管理中，必须重视和健全发票，尤其是增值税专用发票的管理。

律所发票管理中的常见问题

2012 年之前，律师行业长期实行的综合核定的税款征收方式，使得律所财务人员普遍缺乏增值税和查账征收方式下的发票管理经验，缺乏发票管理的税务风险防范意识。当前，律所

发票管理中的常见问题主要有如下几个方面：

1. 发票审核不严、部分不合规的发票做税前列支

一些律所为了人为控制税负，要求律所合伙人必须按照创收额的一定比例提供发票，或每月领取工资或生活补助提供部分或全额发票。这不可避免的造成律师和律所可能获取一些不合规的发票，包括开具不规范的发票、假发票和虚开的发票等。如果审核不严并将这部分发票做税前抵扣，则存在未来被税务机关做纳税调增，并加收滞纳金和处以罚款的风险。如果涉及虚开增值税专用发票或逃避缴纳税款的，相关机构和人员还可能面临相应的刑事责任。

2. 未保存和整理与发票相关的其他支出凭证资料

发票既是交易的凭证，也是税前列支或抵扣的凭证，但不是唯一的涉税凭证。虽然税务机关对纳税人的日常管理和审核很大一部分是建立在对发票的形式要件审核的基础之上，但随着征管信息和技术手段的不断丰富，纳税指标的风险预警可以让税务机关更多借助技术手段来监控纳税人的税负异常情况，并进而展开检查。

当税务机关对交易的真实性产生质疑时，就需要纳税人提供发票之外的其他材料来进一步证明交易的真实性。这些资料包合同、支付证明、购买明细单等原始资料。如果律所无法提供，则可能会影响该发票的税前抵扣。

3. 一些可以取得增值税专用发票的支出未要求开具增值税专用发票

对属于一般纳税人的律师事务所而言，增值税专用发票的取得有利于降低律所的增值税税负。律所在日常运营中支付的水电费等属于增值税的征税范围，可以要求对方开具增值税专用发票。一些律所由于对政策掌握不准，认为水电费等不属于增值税的征税范围，从而未要求对方开具增值税专用发票。

当前，营改增还在持续进行，明年有望扩展到金融，房地产和生活服务业等领域。随着营改增的持续进行，律所未来的业务支出中可以取得增值税发票的领域会越来越广。律所应密切关注营改增的最新进展并及时根据改革的情况对自身的增值税发票管理要求作出调整。

4. 部分符合免税条件的涉外业务开具了增值税发票

根据《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）》（国家税务总局公告2014年第49号）的规定，境内律所向境外客户提供的法律服务免征增值税。律所办理跨境服务免税备案手续时，应向税务机关提交如下资料：（1）《跨境应税服务免税备案表》；（2）跨境服务合同原件及复印件；（3）服务接受方机构所在地在境外的证明材料；（4）税务机关要求的其他资料。

实践中，很多律所从事的符合免税条件的涉外业务不但没有向税务机关做免税备案，有的甚至还开具了专用发票，造成多交税款。为申请免税的便利，在签订跨境服务合同时，律所可以在合同中约定客户须提供其在境外注册的证明文件。

5. 税前扣除限额的规定与财务报销凭证的关系

财政部、国家税务总局《关于调整个体工商户个人独资企业和合伙企业个人所得税税前扣除标准有关问题的通知》（财税[2008]65号），对律所某类支出的税前扣除做了限额规定。如财税[2008]65号文第5条规定，“个体工商户、个人独资企业和合伙企业每一纳税年度发生的与其生产经营业务直接相关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5%”。

基于此，一些律所对律师提供的超过一定比例的餐饮业发票一律不予接受，而要求律师另外提供没有扣除限额的其他发票（如交通、住宿费等发票）来做财务报销。这实际是混淆了财务管理和税务管理的区别。就财务处理而言，只要是真实合法的发票都可以作为入账及报销凭证。只是在做汇算清缴时，需要将超过税法规定的扣除比例的支出做纳税调增。人为在财务处理上给某类发票设置报销限额，并要求提供其他替代发票的方式，实际上人为的调整了律所开支的真实情况，可能会给律所带来潜在的税务风险。

完善律所发票管理、防范涉税风险的建议

为防范涉税风险，律所在日常经营中有必要建立严格的发票管理和审核流程。具体可以从以下几个方面着手：

1、建立严格的发票审核和验证流程。

相关律师拿发票报销时，应要求其书面说明支出的具体用途。一定金额以上的采购发票应要求相关人员提供和保存采购明细清单。大额发票（如1万或10万以上的发票）则有必要通过税务局的验证系统来核实发票的真伪，并提供相关的合同等其他证明资料。

2、按项目归集和整理相关的发票支出

建立按项目来归集和整理相关的支出，一方面有利于律所和律师来分析管理单个项目的成本构成和花费，另一方面也使得律所日后应对税务机关的检查时能更好地说明和解释相关的支出的合理性。

3、跟进最新的税收政策，把握发票管理核心要点

当前，中国正在进行新一轮的税制改革，税收政策的变化日新月异，几乎每个月都有大量

新的税收政策出台。律所的财务人员应积极通过内外各种途径跟进和掌握最新的政策变化，尤其是涉及营改增和合伙企业合伙人个人所得税税收政策的新变化，以防范涉税风险。

另一方面，律所所有必要向合伙人普及发票管理和税务方面的核心要点，以使合伙人意识到发票管理的重要性和其潜在的税务风险，从而积极主动地遵守和配合律所在发票管理方面的相关制度要求。

明税评析

在当前的征管环境下，发票的管理，无论是对税务机关而言还是纳税人而言在其日常工作中都占有极其重要的地位。取得不符合规定的票据，即使交易真实且有其他证据支持，税务机关也往往坚持其不得作为税前扣除凭证。虽然纳税人仍然可以用“实质重于形式”等理由跟税务机关做抗辩和探讨，但只有通过加强发票的日常管理和审核，才能真正规避相关的税务风险。

明税版权所有