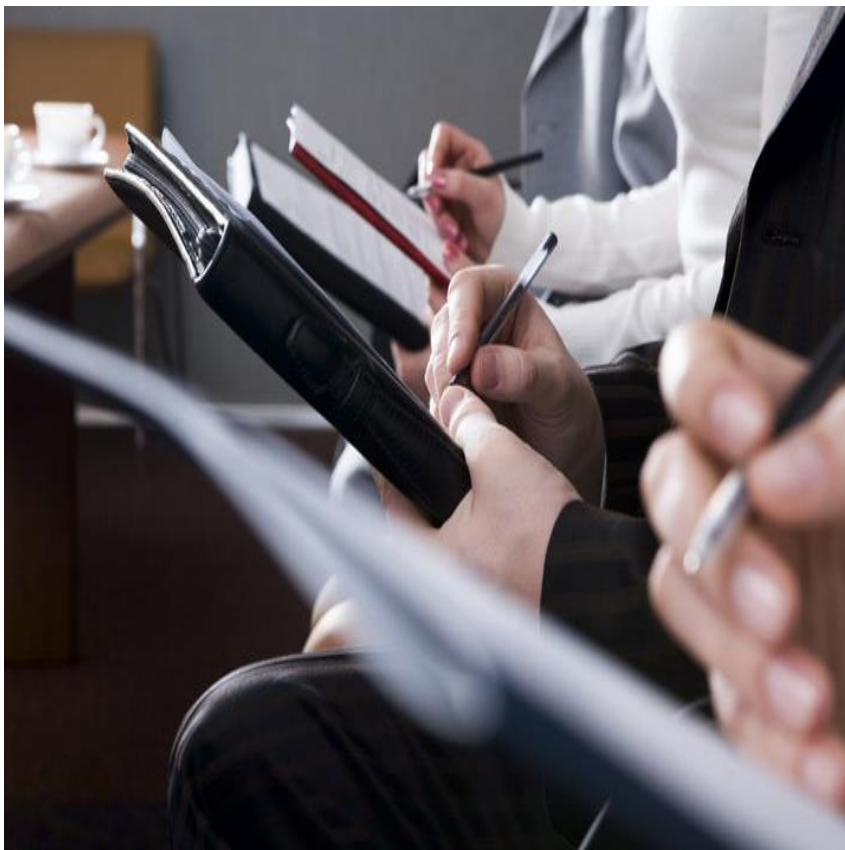


企业税收热点解析与税务筹划应用

立信会计师事务所
合伙人-张连明

宁波
2013年11月15日



- 一. 企业兼并重组的税务问题
- 二. 关联企业交易与反避税
- 三. 企业税务风险防控
- 四. 个人所得税改革趋势
- 五. 税务筹划在实践中的应用

一、企业兼并重组的税务问题

财政部、国家税务总局《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）

国家税务总局公告〔2010〕4号国家税务总局关于发布《企业重组业务企业所得税管理办法》的公告

企业重组：

是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。

税务处理的两种方法：

企业重组的一般性税务处理

企业重组的特殊性税务处理

企业重组的一般性税务处理-企业法律形式改变：

1、企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括港澳台地区），应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定。

企业发生其他法律形式简单改变的，可直接变更税务登记，除另有规定外，有关企业所得税纳税事项（包括亏损结转、税收优惠等权益和义务）由变更后企业承继，但因住所发生变化而不符合税收优惠条件的除外。

企业重组的一般性税务处理-企业债务重组:

2、企业债务重组，相关交易应按以下规定处理:

A. 以非货币资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。

B. 发生债权转股权的，应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。

C. 债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失

D. 债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变。

企业重组的一般性税务处理-企业股权收购:

3、企业股权收购、资产收购重组交易，相关交易应按以下规定处理

- A. 被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。
- B. 收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。
- C. 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

企业重组的一般性税务处理-企业合并：

4、企业合并，当事各方应按下列规定处理：

- A. 合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。
- B. 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。
- C. 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

企业重组的一般性税务处理-企业分立：

5、企业分立，当事各方应按下列规定处理：

- A. 被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。
- B. 分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。
- C. 被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。
- D. 被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。
- E. 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

企业重组的一般性税务处理-企业分立：

5、企业分立，当事各方应按下列规定处理：

- A. 被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。
- B. 分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。
- C. 被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。
- D. 被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。
- E. 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

企业重组的特殊性税务处理

企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

A. 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

B. 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例

C. 企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

D. 重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。

E. 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。

企业重组的特殊性税务处理

企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

A. 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

B. 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例

C. 企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

D. 重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。

E. 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。

企业重组的特殊性税务处理-企业债务重组

企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上，可以在5个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

企业重组的特殊性税务处理-企业股权收购

股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%，且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：

1. 被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。
2. 收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。
3. 收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

企业重组的特殊性税务处理-企业资产收购

资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：

1. 转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。
2. 受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

企业重组的特殊性税务处理-企业合并

企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，可以选择按以下规定处理：

1. 合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。
2. 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。
3. 可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。
4. 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

企业重组的特殊性税务处理-企业分立

企业分立，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：

1. 分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。
2. 被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。
3. 被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。
4. 被分立企业的股东取得分立企业的股权（以下简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（以下简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零；或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

企业兼并重组的一般性税务处理的纳税申报：

按照国家税务总局《关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》〔2010〕4号要求，适用一般性税务处理的企业应按照《财政部、国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）规定进行清算。并应附送以下资料：

- 1、企业改变法律形式的工商部门或其他政府部门的批准文件；
- 2、企业全部资产的计税基础以及评估机构出具的资产评估报告；
- 3、企业债权、债务处理或归属情况说明；
- 4、主管税务机关要求提供的其他资料证明。

企业兼并重组的特殊性税务处理的纳税申报：

符合特殊性税务处理的企业，应按照“59号文件”第十一条规定进行备案；如企业重组各方需要税务机关确认，可以选择由重组主导方向主管税务机关提出申请，层报省税务机关给予确认。并同时提供如下资料：

1、企业发生重组业务，按照《通知》第五条第（一）项要求，企业在备案或提交确认申请时，应从以下方面说明企业重组具有合理的商业目的：

A. 重组活动的交易方式。即重组活动采取的具体形式、交易背景、交易时间、在交易之前和之后的运作方式和有关的商业常规；

B. 该项交易的形式及实质。即形式上交易所产生的法律权利和责任，也是该项交易的法律后果。另外，交易实际上或商业上产生的最终结果；

C. 重组活动给交易各方税务状况带来的可能变化；

D. 重组各方从交易中获得的财务状况变化；

E. 重组活动是否给交易各方带来了在市场原则下不会产生的异常经济利益或潜在义务；

F. 非居民企业参与重组活动的情况。

企业兼并重组的特殊性税务处理的几个概念：

公允价值亦称公允市价、公允价格。熟悉市场情况的买卖双方
双方在公平交易的条件下和自愿的情况下所确定的价格，或
无关联的双方在公平交易的条件下一项资产可以被买卖或者
一项负债可以被清偿的成交价格。

税务定义：在遵循独立交易原则基础上，按照同类商品的
市场价格确定及商品价值。

税法规定：公允价值可以采用评估机构的评估价格，但
也可按照《中华人民共和国税收征管法》的规定，由税务机
关确定。

企业兼并重组的特殊性税务处理的几个概念：

1、公允价值亦称公允市价、公允价格。熟悉市场情况的买卖双方
在公平交易的条件下和自愿的情况下所确定的价格，或无关联的双方在公平交易的条件下一项资产可以被买卖或者一项负债可以被清偿的成交价格。

税务定义：在遵循独立交易原则基础上，按照同类商品的市场价格确定及商品价值。

税法规定：公允价值可以采用评估机构的评估价格，但也可按照《中华人民共和国税收征管法》的规定，由税务机关确定。

企业兼并重组的特殊性税务处理的几个概念：

2、连续12个月内是指自重组日起计算的连续12个月内。

3、原主要股东，是指原持有转让企业或被收购企业20%以上股权的股东。

4、同一控制，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制并非暂时性的。能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制权的相同多方，是指根据合同或协议的约定，对参与合并企业的财务和经营政策拥有决定控制权的投资者群体。在企业合并前，参与合并各方受最终控制方的控制在12个月以上，企业合并后所形成的主体在最终控制方的控制时间也应达到连续12个月。

5、划转，是指企业国有产权在政府机构、事业单位、国有独资企业、国有独资公司之间的无偿转移。（国资发产权[2005]239号）

企业兼并重组中与关联方的交易

在众多企业重组案例中，有相当大的一部分是同一控制下的企业重组。

同一控制下的企业重组不可避免的涉及关联交易，特别是与境外公司（股东）的交易，企业必须按照中国税法和国际税法的相关规定，实施严谨、守法、务实的税务重组方案。

企业在同一控制下兼并重组中
如何处理关联交易问题？

二、关联企业交易与反避税

中华人民共和国企业所得税法及实施条例

中华人民共和国税收征管法及实施细则

企业年度关联业务往来 报告表

特别纳税调整实施办法（试行）

关联关系表

关联交易汇总表

购销表

劳务表

无形资产表

固定资产表

融通资金表

对外投资情况表

对外支付款项情况表

同期资料准备

- 按纳税年度准备
- 5项主要内容
- 3类情形可免除准备
- 需明确定价方法

关联申报

- 5月31日之前递交
- 需回答是否准备了同期资料

转让定价调查及调整

- 未按规定准备同期资料的企业被列为调查重点
- 调整目标不低于可比公司利润率区间的中位值
- 跟踪监管5年

转让定价方法

- 5种方法及其他

罚则

- 未按规定准备同期资料的利率增加5%

预约定价安排管理

- 同时满足3项条件
- 成本分摊协议**
- 企业继续存续长于20年

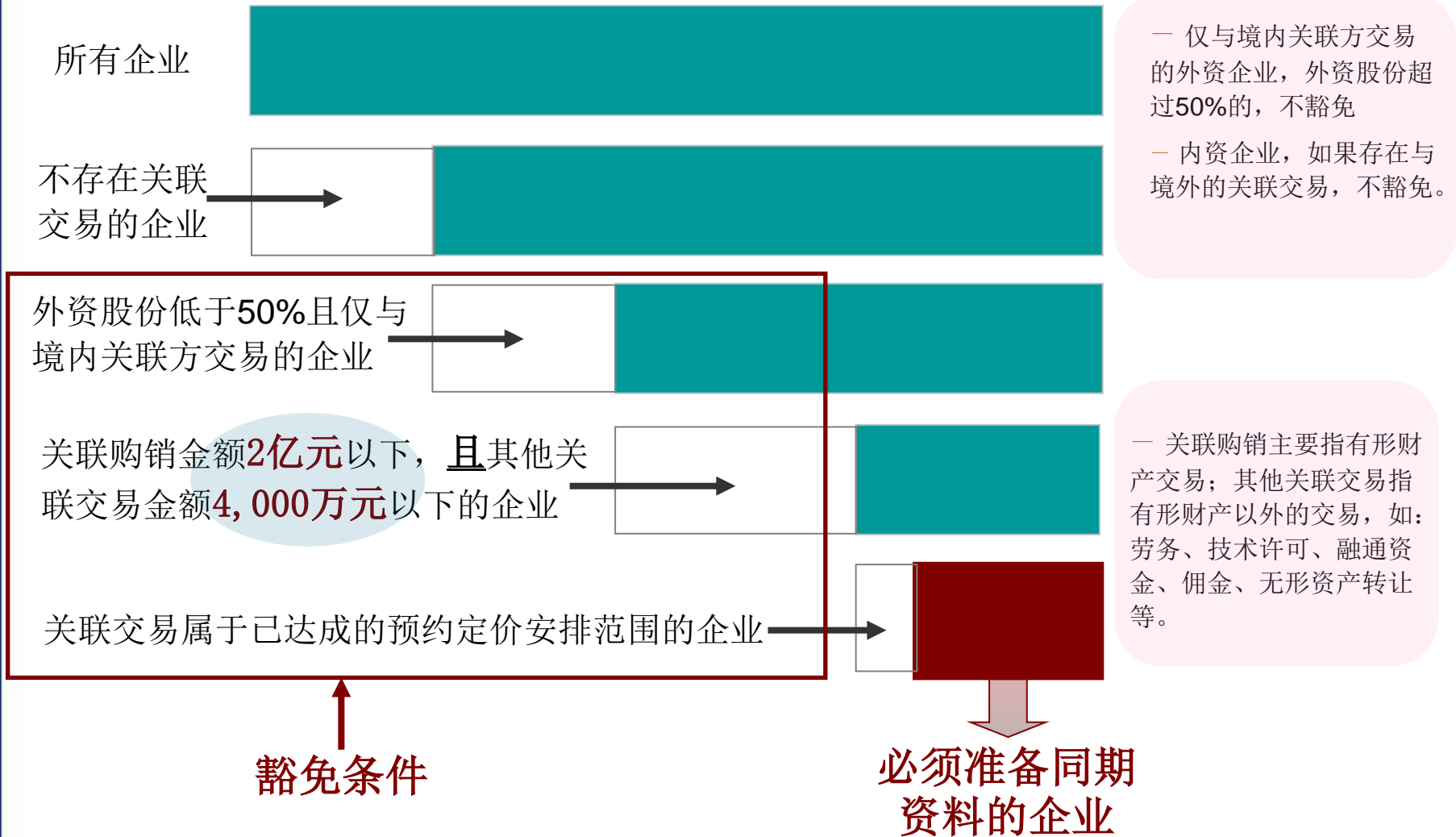
相应调整/相互协商

受控外国企业管理

资本弱化管理

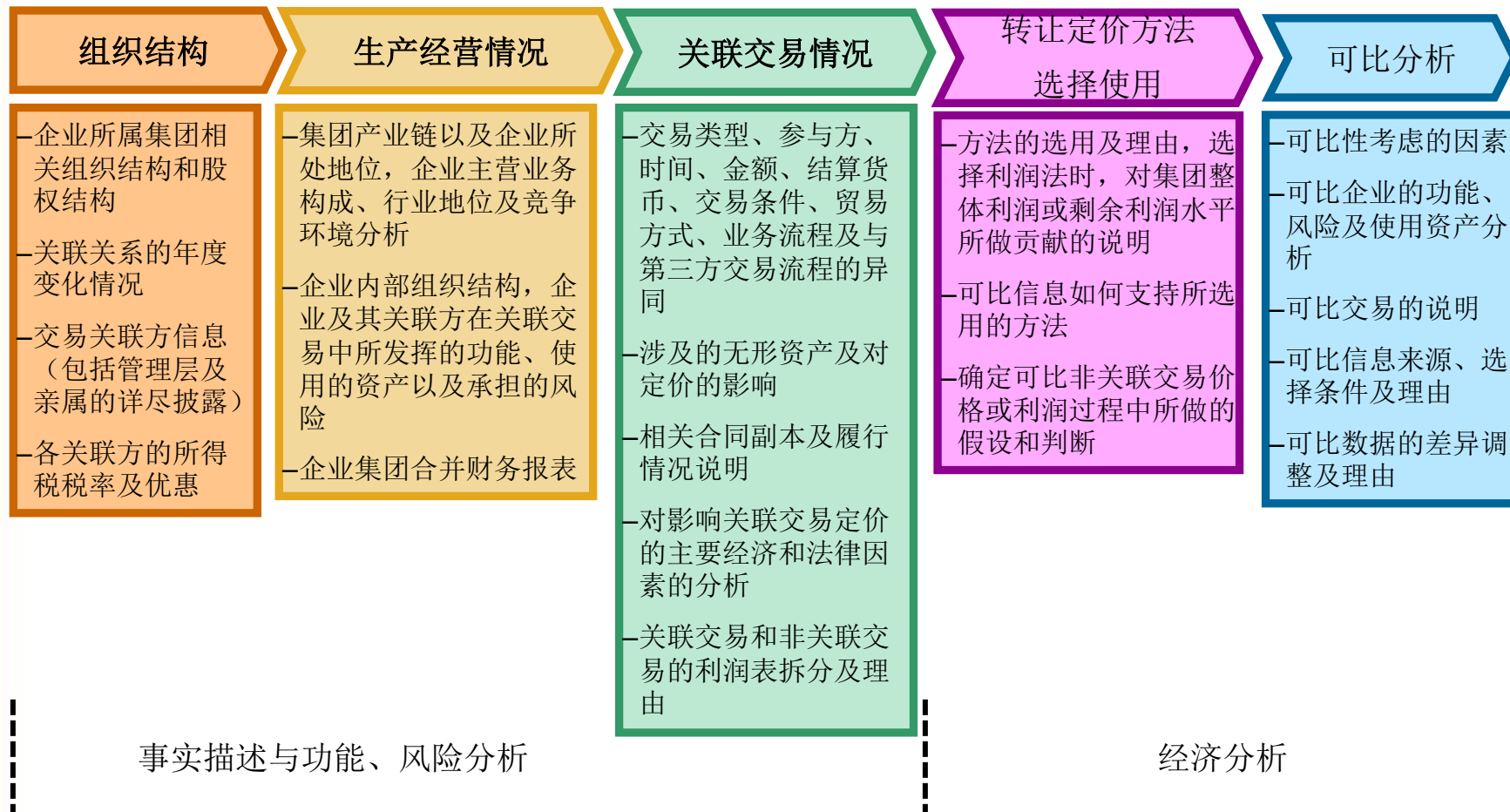
一般反避税管理

同期资料准备义务的判断



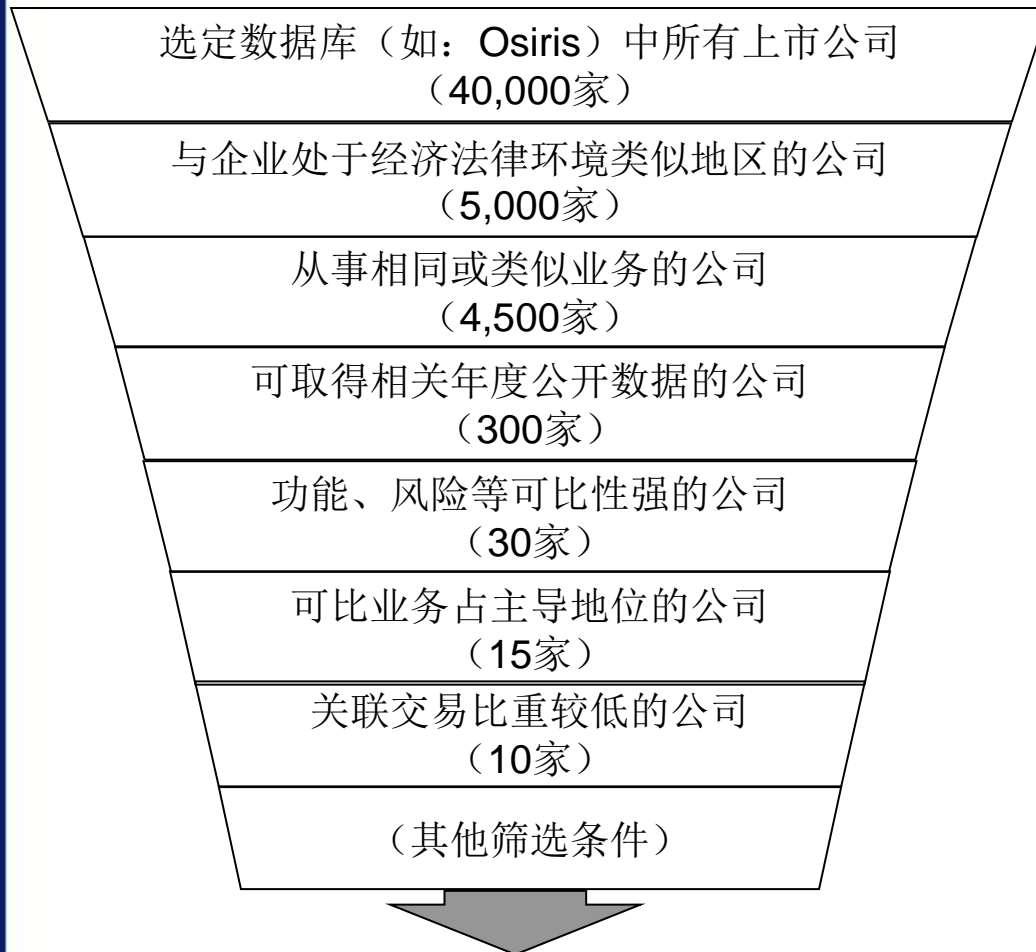
同期资料的内容

核心目的：企业关联交易是否符合“独立交易原则”



可比公司的选择（例）

可比公司的筛选过程



最终可比公司：9家

- 筛选条件须根据行业、企业的功能、风险和使用资产特征、交易类型及条件而设定，也与选择使用的转让定价方法有关
- 在比较分析前，需要对本企业与可比公司之间的差异进行合理调整，如：
 - 可比性调整
 - 功能差异调整
 - 会计差异差异
 - 特殊因素（非正常损失等）调整

税务当局反避税的步骤与方法：

- 1、从日常税务管理和使用税收协定中情报交换条款筛选目标企业。
- 2、对目标公司进行反避税跟踪调查。
- 3、对目标公司立案实施反避税纳税调整。

企业如何应对税务当局反避税调查？

三、企业税务风险防控

控制风险与创造价值

-----当代税务管理的两大首要目标

税务风险

税务风险是指公司税务责任的一种不确定性，如企业被税务机关**检查、稽查**，承担过多的**税务责任**，或是引发**补税、缴交滞纳金和罚款**的责任，甚至被追究**刑事责任**。

税务风险的种类

- ◆ 政策方面：政策遵从的风险
- ◆ 数据方面：纳税评估的风险
- ◆ 证据方面：证据不足的风险

政策遵从的风险:

- 政策未能透彻理解
- 收入、成本、扣除的确认不准确
- 会计与税法差异的纳税调整不完整

纳税评估的风险:

- ▶ 不了解评估指标的含义及自我测评
- ▶ 不掌握税务约谈技巧
- ▶ 导致补缴税款或税务稽查

证据不足的风险:

➤ 关联交易的转移定价调查风险

- 税务机关有权按照合理方法进行调整
- 如何证明交易的合理性、必要性与公允性

➤ 报批、备案、自行扣除等项目

- 证据(资料)的提供不充分, 导致不能扣除或检查
- 扣除项目的真实性、合法性(发票管理、凭证附件等)

➤ 税务行政复议或法律诉讼中涉税证据的提供

控制税务风险的建议

政策遵从风险

➤ 控制建议

- 1、建立“**搜集-整理-分析-应用指导**”的专业渠道
- 2、重视并定期进行专业的**税收政策培训**

➤ 您将获得：

- 1、及时、准确**解析**最新的税收政策；
- 2、**系统性的整理**与自身相关的**所有税收政策**
(按照**经营环节**、涉及**税种**等整理)

纳税评估风险

➤ 控制建议

- 1、掌握与自身相关的**纳税评估指标**
- 2、每季度进行一次**纳税健康测评**

➤ 您将获得：

- 1、真正掌握相关指标的含义
- 2、**经过测评，发现问题，在税务机关发现前及时处理**
- 3、在测评中**发掘筹划空间，为创造价值打下基础**

证据不足风险

➤ 控制建议

- 1、全面梳理自身的关联交易事项，检查定价原则、合同文本等是否能够经得起税务机关**转移定价调查**；
- 2、建立**报批、备案**事项等重要事项的**所需资料标准清单**；
- 3、与税务机关开展**预约定价谈判**

➤ 您将获得：

- 1、合理、合法地安排关联交易
- 2、不会因为证据不足，而导致报批、报备失败

应该控制风险还是创造价值?

----- 相辅相成 !

控制风险与创造价值是相辅相成的,一个目标不可能脱离了另一个目标的支持而得以实现。成功的税务管理应该既能够确保遵守税法,控制税务风险,又能够为业务提供好的节税建议,创造税务价值。

四、税务筹划在实践中的应用

税务筹划就是创造税务价值

创造税务价值，一般包括两项内容：**有形价值**及**无形价值**。

有形价值主要指在合乎法律的前提下**合理避税**，帮助企业创造价值，比如进行**税收筹划**。

无形价值则主要是指良好的**税务管理**可以帮助企业形成良好的声誉，提升企业的社会形象，有助于企业吸引人才、**资本市场的表现**等。

税收筹划的基本原则

我们认为，纳税筹划过程中，应同时考虑以下几个方面：

- 税收筹划尽量在企业纳税**增量上解决**
- 筹划主要从改变交易的**时间、地点、方式**三个方面来考虑
- 平衡因税收筹划导致的**税收减少与纳税评估指标的关系**
- 其他因素(如行业指标等)

仅仅只注重**税收减少**的问题，可能带来**税收风险**，应当注意。

案例介绍：**河北某家族企业股权重组的税务筹划**

引发我们对未来个人所得税改革走势 的思考？

五、个人所得税改革趋势

个人所得税的建立与发展

- 最早创立个人所得税是在1789年，英、法战争期间，战后即废止。
- 英国于1842年对所得税进行了立法，到1909年开征了超额税，成为现代个人所得税制的开端。
- 美国现行所得税制源于1913年10月颁布的所得税法。
- 我国1980年9月10日颁布第一部个人所得税法，《中华人民共和国个人所得税法》
- 1994年1月1日开始实行现行个人所得税法。

个人所得税的立法思想

1、所得源泉说：

认为征税所得的来源应具有规则性、反复性、周期性，应以工资、薪金、利息、利润等具有反复出现的特点的所得项目为征税对象。

源泉所得概念便于征收，但对其他收入不征税不符合公平原则，且税基狭窄。

2、净资产增加说：

应税所得是某人的经济力量在两个时点之间的净增大的货币价值。

净资产增加说把所有收益均视为所得，但应税所得随消费增加而减少不合理，执行也困难。

3、净值加消费说：

所得是个人财富的增大总量，凡能增加一个人享受满足的东西都应列入征税范围，包括经常收入和临时收入、货币收入和实物收入、已实现的和未实现的收入。

净值加消费定义的应税所得包括一切来源的收入，且与消费无关，符合公平原则和中性原则，也比较容易执行。

应税所得的特殊内容

- 非法所得：各国规定不同
- 实物所得：如资产分红、附加福利、花边利益等
- 推算所得：是纳税人本人生产产品或提供劳务，并由本人消费这些产品或服务而隐含的收入，通常无法征税
- 资本利得：未实现的资本利得通常不征税，已实现的资本利得需征税，征税轻重取决于公平与效率的均衡

个人所得税的税制模式

目前世界上个人所得税的模式有三种：

- 分类所得税是对同一纳税人不同类别的所得，按不同的税率分别征税
- 综合所得税是将纳税人在一定期间内的各种所得综合起来，减去各项法定减免和扣除项目的数额，就其余额按累进税率征收
- 混合所得税是先对纳税人各项所得分类，从来源征税，然后再综合纳税人全年各种所得额，如达到一定标准，再按累进税率计税。

我国个人所得税实行分类所得税制

优点：

- 1、按不同性质所得采用不同税率，有利于实现政策目标；
- 2、便于源泉课征，减少汇算清缴过程，减少征收费用。

缺点：

- 1、可能导致所得来源多、综合收入高的少纳税；
- 2、差别税率可能导致等额应税所得的税负不同；
- 3、工资、薪金与劳务报酬同是勤劳所得，税率不同不符合国际惯例。
- 4、一次性所得按比例扣除，而工资、经营所得固定扣除额，收入越大，税负相差就越大；
- 5、无法从制度上顾及纳税人家庭负担情况制定扣除项目。

谢谢!

联系方式:

手机: 13920093005

电邮: zhanglianming@bdo.com.cn