



公司 运营与 上市

石淼 著

GUIDANCE FOR
TAX DIFFICULTIES
IN COMPANY OPERATION
AND LISTING



涉税难点 指南

实务与案例

平乱电子资源交易平台docsriver.com入驻商家巨力法律书

GUIDANCE FOR TAX DIFFICULTIES
IN COMPANY OPERATION AND LISTING

公司运营与上市 涉税难点指南

实务与案例

石淼 著

法律出版社 LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

公司运营与上市涉税难点指南:实务与案例 / 石淼
著. —北京:法律出版社,2017
ISBN 978-7-5197-1247-1

I. ①公… II. ①石… III. ①公司法—研究—中国②
税法—研究—中国 IV. ①D922.291.914②D922.220.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第204164号

公司运营与上市涉税难点指南:实务与案例

GONGSI YUNYING YU SHANGSHI SHESHUI NANDIAN ZHINAN.SHIWU YU ANLI

石淼著

策划编辑 陈妮
责任编辑 陈妮
装帧设计 马帅

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

经销 新华书店

印刷 固安华明印业有限公司

责任校对 杨锦华

责任印制 吕亚莉

编辑统筹 财经出版社

开本 710毫米×1000毫米 1/16

印张 23.75

字数 480千

版本 2017年10月第1版

印次 2017年10月第1次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-63939781/9782

西安分公司/029-85330678

重庆分公司/023-67453036

上海分公司/021-62071639/1636

深圳分公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5197-1247-1

定价:78.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

按照流行经济学理论所言,公司是现代社会的基石,而上市公司所在的证券市场更是反映国家经济运行情况的“晴雨表”。西方法谚曾云,“死亡与税收是人生无法避免的两件大事”。对于公司而言,即使其存在可以延绵数世,但税收却始终如影随形。公司作为市场经济中的主要交易活动主体,其运营与治理环节的税收无疑在整个税收领域中占有极重要的地位,诸如公司并购、资产重组等复杂的交易模式一直都是税法所关注的课税对象与研究重点。

诚然,税法作为部门法有其内在独特的制度原理与运作逻辑,但税法规则与法条的设计显然还要实现与其他部门法之间的协调融洽。税法作为国家法律体系的重要构成部分,背后体现着立法者的全盘制度设计思路,因而其应当与其他部门法相互协调,以期共同实现维护与促进社会经济交易秩序稳定并使其得以良性运转的立法目的。

人们时常忽视的一个事实是,虽然我国税法是在借鉴其他国家税制的基础上建立与发展起来的,但鉴于税法与其他部门法之间内在的天然纽带关系,我们在借鉴国外税制的同时,也必须时刻注意外来税收制度本身早已烙下的他国法律甚至是“法系”印记。法国历史学者托克维尔曾经说过:“一个国家的立法不仅要考虑立法技术,还要考虑风俗、人情等因素。”

因此,在借鉴国外税法先进经验的同时,立法者必须还要注意兼顾本国的基本国情及社会生活特色。这也是国际上各国在企业会计准则规定日益趋同而国内税法间的差异明显甚至日益扩大的原因所在。例如,针对企业为职工提供福利的涉税处理,我们在借鉴国外税制的同时,也要注意不同国家之间在社会福利、税前扣除原则等方面的制度细节差异。如此一来,将使建设科学的税法制度体系的立法任务,变得更复杂与艰巨。

与社会主义其他部门法体系日趋成熟与完善的局面不同,我国税法正面对着社会转型与制度变迁的时代背景,以往税收立法执法的理论成果与实践经验均受到了巨大挑战。正如德国法学家基希曼曾言,“立法者改动三个字,整个法学图书馆变成一堆废纸”。不过笔者以为,在此风云变幻的历史变革时代,税法领域仍然存在一些恒久不变的研究主题,如税法与企业会计准则的关系、税法与其他部门法的关系等,这些都是任何税制改革所无法回避的现实问题。

改革开放 30 多年以来,虽然我国税法的体系框架业已基本建立并逐步完善,但我国至今尚未制定税收基本法,这导致诸如税法解释的基本规则、税收法定原则与实质课税原则的关系、国际与国内税法的冲突与协调等重大课题一直悬而未决,这不能不说非常遗憾。而现实中的一些税收争议之所以产生甚至频繁出现,其背后的深层次原因很多时候恰恰是业界目前对税法一些基础原理的认识存在严重分歧。

一晃进入税务领域已经 10 多年了,笔者在感慨“时间去哪儿了”的同时,也亲身感受与见识了税法学科体系的博大精深。在这个知识大爆炸的时代,诚如国内某位知名法律学者所言,“我们生活在一个越来越强调分工的社会里,分工使得人们对世间万物的认识得以深化,但也使得行业阻隔,难以沟通,百科全书式的知识领袖已经成为消逝年代的影像。如此一来,不仅普通大众,即使是学养深厚的知识人之间也需要相互依赖,需要相互之间释疑解惑”。事实上,这一感悟与体验也同样适用于税法领域。与其他学科相比,税法受到外部学科领域的影响显然更广泛与深刻,不同观点意见之间的冲突与争执甚至尤为常见与激烈。

从国内的税收实务现状来看,毫无疑问,出于减少企业纳税成本、方便企业财务核算等诸多因素的考量,现行经济交易涉税处理的诸多原则与规则,明显受企业会计准则的制度影响较大,以致一些税收规范性文件直接作出明确规定:在税法没有明确规定的情形下,可以参照适用会计准则的相关规定。就资本市场的涉税实务而言,与之相关的研讨文章与著作并不鲜见,但大多偏重于从会计或财务角度来解读与分析税收实务问题,而真正立足于公司法层面进行思考与探讨的税法论著与文章则相对较少。

有感于金庸先生武侠名著《笑傲江湖》中武林名门华山派内部的“剑宗”与“气宗”之争,笔者窃以为,税法实务领域涌现出不同的观点派别分支,是一件值得肯定与褒扬的事情。而从业人员之间“百花齐放、百家争鸣”式的知识研讨以及跨学科的沟通与对话,对于促进我国税法研究的深入发展与繁荣必将起到积极的推动作用。

本书力图借鉴现代公司法理论原理以及税收实务的前沿研究成果,并结合近年来实践中发生的一些新颖性、典型性、疑难性税收案例,对我国公司日常运营及资本市场中的涉税热点难点问题尝试性的分析与探讨。由于个人经验及专业水平所限,书中观点若有错漏或不当之处,恳请业界同人与广大读者予以批评指正。

第一章 公司法视野下的税法适用	1
第一节 公司法与税法的关系	1
一、公司法与税法的内在关联	1
二、税法与公司法的制度性差异	2
第二节 公司会计制度与税法的关系	5
一、现行税法对于会计术语的吸纳	5
二、现行税法对会计术语内涵的改造	7
三、税法概念在会计与私法维度间的解释困境	7
四、会计概念模糊性对税收执法的消极影响	8
五、会计与税法间差异未作调整的定性处理	11
第二章 公司设立的税务处理	12
第一节 公司的筹建	12
一、“筹建期”的起止时间	13
二、“开办费”的税前扣除	15
三、公司筹建期的成本费用列支	17
第二节 股东的投资入股	19
一、“投资入股”的法律内涵	19
二、非货币性资产投资入股的具体税务处理	21
三、超过注册资本出资情形下的税务处理	40
四、“出资不足”情形下的税务处理	41
五、“虚假出资”与“抽逃出资”情形下的税务处理	44
六、对外投资借款利息的税务处理	49
七、投资资产未办理过户情形对税务处理的具体影响	49
八、公司法人投资于合伙企业情形下的税务处理	57
九、公司设立分公司时的税务处理	59
第三节 委托持股	61
一、股东资格的认定	62
二、“股权代持”的税务处理	63
三、“职工持股会”中的涉税争议	74
四、股权信托的涉税处理	76

五、股权托管的涉税处理	77
第四节 其他投资模式	80
一、联营的税务处理	80
二、公司租赁(承包)的税务处理	88
三、公司“挂靠经营”的税务处理	91
四、公司托管的税务处理	92
第五节 公司与投资者之间的资产转移	95
一、一人公司	95
二、总公司与分公司	96
三、母公司与子公司	102
第三章 股权转让的税务处理	108
一、股权转让的税收定性	108
二、股权转让的税务处理	110
三、股权转让的变更登记	149
四、股权转让的纳税地点	158
五、股权转让的反避税措施	160
六、“法人资格否认”原则的适用争议	170
七、股权司法执行中的税务处理	173
八、股票转让的涉税处理	176
九、股权转让盈利补偿款的税务处理	184
第四章 有限责任公司整体变更的税务处理	190
一、有限责任公司的整体变更行为概述	190
二、有限责任公司整体变更中“折股”行为的税务处理	192
三、有限责任公司“整体变更”的相关税收优惠政策	197
第五章 公司增资、减资的税务处理	200
第一节 公司增资	200
一、盈余公积与未分配利润转增注册资本的税务处理	201
二、资本公积转增注册资本的所得税处理	206
三、“增资扩股”视同“股权转让”的纳税争议	212
四、“增资扩股”后的股权转让	218
五、公司以自有资产评估调账转增股本	220
六、“虚假增资”的税务处理	224

第二节 公司减资	225
一、增值税.....	226
二、企业所得税.....	227
三、个人所得税.....	231
四、土地增值税.....	234
五、契税.....	235
第六章 公司合并、分立的税务处理	236
第一节 公司合并	236
一、公司合并的概念内涵.....	236
二、合并与兼并的概念辨析.....	237
三、公司合并(兼并)的税务处理	239
第二节 公司分立	246
一、公司分立概述.....	246
二、公司分立的税务处理.....	246
第七章 公司日常经营的税务处理	255
第一节 公司借贷	255
一、公司与金融机构之间的借贷.....	255
二、公司与股东之间的借贷.....	257
三、公司与职工及其他自然人间的借款.....	266
四、“无偿借款”的税务处理	269
五、企业对外借款损失的税前扣除.....	273
六、“利息所得”与其他所得的区分	275
第二节 公司担保	277
一、公司提供担保时的税务处理.....	277
二、公司履行担保责任时的税务处理.....	280
三、公司对外担保损失的扣除.....	281
第三节 公司赠与	282
一、“赠与”概念辨析	282
二、公司接受赠与的税务处理.....	283
三、公司对外赠与的税务处理.....	287
四、公司对外“赞助”的税务处理	291
五、公司资产“无偿划转”的税务处理	293
六、公司资产免费使用权提供的税务处理.....	295

第四节 公司运营费用	297
一、员工薪酬的税务扣除	297
二、“业务招待费”的税前扣除	300
三、“业务宣传费”的税前扣除	305
四、“佣金”的税前扣除	307
五、“会议费”的税前扣除	309
六、“差旅费”的税前扣除	310
七、“车辆使用费”的税前扣除	312
八、“职工福利费”的税前扣除	314
第八章 利润分配中的税务处理	319
一、“股息”的概念范畴	319
二、“股息所得”的纳税(扣缴)义务发生时间	329
三、公司年度未分配利润范围之外所得分配的定性	332
四、公司未按照事先约定的分配比例进行利润分配的税务处理	334
五、股东定期取得公司固定股息的税务处理	340
六、企业“未分配利润”的个人所得税课税争议	343
七、“股票股利”分配的税务处理	346
八、实物分配的税务处理	347
第九章 企业破产清算中的税务处理	354
第一节 公司破产	354
一、税务机关如何参与破产程序	354
二、破产程序中的若干争议问题	355
第二节 公司清算	361
一、增值税	362
二、土地增值税	363
三、契税	363
四、个人所得税	364
五、企业所得税	366

第一章 公司法视野下的税法适用

■第一节 公司法与税法的关系

一、公司法与税法的内在关联

一般说来,公司法与税法间的关联主要有以下几个方面。

1. 税法的若干概念术语直接来源于公司法

公司法上的很多术语直接被我国税法加以吸收采用。例如,目前我国公司法中的股权、增资减资、清算、分立合并等。在税法没有特别规定的情形下,税法中所引用的公司法领域的法律术语,原则上应当按照《公司法》的定义进行理解与解释。

例如,《财政部、国家税务总局关于进一步支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》(财税〔2015〕37号)第1条规定:“企业按照《中华人民共和国公司法》有关规定整体改制,包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司,有限责任公司变更为股份有限公司,股份有限公司变更为有限责任公司,原企业投资主体存续并在改制(变更)后的公司中所持股权(股份)比例超过75%,且改制(变更)后公司承继原企业权利、义务的,对改制(变更)后公司承受原企业土地、房屋权属,免征契税。……本通知所称企业、公司,是指依照我国有关法律法规设立并在中国境内注册的企业、公司。”

2. 课税原则受公司法制度的启发与影响

以公司法中的“法人人格否认”原则为例。我国《公司法》中规定,公司股东滥用股东权利给公司或者其他股东造成损失的,应当依法承担赔偿责任;公司股东滥用公司法人独立地位和股东有限责任,逃避债务,严重损害公司债权人利益的,应当对公司债务承担连带责任。

税法也受此制度启发,针对税收债务人滥用其法律人格以实现避税企图的行

为,制定了具体的应对措施。例如,《国家税务总局关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》(国税函[2009]601号)中规定,“受益所有人”是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人;“受益所有人”一般从事实质性的经营活动,可以是个人、公司或其他任何团体;代理人、导管公司等不属于“受益所有人”;导管公司通常是指以逃避或减少税收、转移或累积利润等为目的而设立的公司。这类公司仅在所在国登记注册,以满足法律所要求的组织形式,而不从事制造、经销、管理等实质性经营活动。

3. 政策法规的具体适用受公司法立法变化的影响

从各国税法的具体规定来看,税法政策法规有时会受到其所在国公司法的影响。

例如,日本税法中有关公司分配的税务处理规则,随着该国公司法在2006年的修改而发生了相应变化。修改前的公司法不允许企业从资本盈余中分配股息,而现在则予以允许,这也导致税法对此分配的税务定性也随之发生了变化。

我国税法中也存在类似情形。例如,《国家税务总局关于企业投资者投资未到位而发生的利息支出企业所得税前扣除问题的批复》(国税函[2009]312号)规定:“……凡企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的,该企业对外借款所发生的利息,相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息,其不属于企业合理的支出,应由企业投资者负担,不得在计算企业应纳税所得额时扣除。”但2014年修订的《公司法》中取消了公司股东(发起人)应自公司成立之日起2年内缴足出资,投资公司可以在5年内缴足出资的规定;同时,其还删去一人有限责任公司股东应当一次足额缴纳公司章程规定的出资额的规定。显然,上述出资期限的立法修改,对于国税函[2009]312号文在今后实践中的具体应用,将会产生实质性的影响。

二、税法与公司法的制度性差异

虽然一国的税法在大多数情况下要注意保持与本国公司法的协调衔接,但税法毕竟有其自身独特的内在运作逻辑与立法宗旨,因此,其往往又要与本国公司法保持一定的制度距离,在某些时候还需对公司法中的概念术语、原则在具体内涵等方面进行一定程度的修正与改造。

此外,在考量公司法与税法之间的关联时,还要考虑不同国家的立法体制。以美国税法为例,虽然其与公司法保持有一定的距离,但此种局面存在的部分原因在于美国并无统一适用于全国的公司法,而各州的具体规定并不一致。另外,美国税法对传统私法概念与原则的创新与修正是通过一系列司法判例的形式予以明确的,这实际上是税法的另一法律渊源。而日本等以成文法为主的大陆法系国家的税法,与英美法系国家相比,显然受公司法制定与修改的影响更大。从我

国税法的现行做法来看,其对于公司法概念的修正往往只通过出台税收规范性文件的方式进行,因此在法律依据上存在一定缺陷。

我国《税法》与《公司法》之间所存在的制度性差异主要有以下几个方面:

1. 概念术语的具体内涵差异

以“股息”概念为例。根据我国《公司法》第166条的规定,“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”。因此,我国公司法领域中所提及的“股息”概念,一般是指公司股东从公司所取得的税后分配利润。

税法中的“股息”概念较之公司法而言,在具体内涵上显得更丰富、复杂。例如,我国对外签订的国际税收协定中通常将“股息”定义为“从股份或者其他参与利润分配的非债权性权利取得的所得……”在近年来各国签订的双边协定中还出现了一种趋势,即将“公司权利”这一要素加以摒弃,以“权利”要素取而代之,只要所得来源于某一权利即可能构成“股息”。对于“股息”定义的限定性条件越来越少,呈现出一种更加依赖于缔约国国内立法认定的趋势。另外,税法上还提出了所谓的“安全港原则”,即将超过“安全港”规定范围的利息部分定义为“股息”。

2. 股权交易价格的确认差异

就公司法的本质而言,其基本上属于私法(规范私权关系、保护私人利益的法律)的范畴,其中以贯彻与体现民事主体的意思自治原则为主。因此,现实中对于股东将其所持有的股权对外转让的,除了交易行为违反国家或社会公共利益等个别情形之外,公司法一般对其交易的具体内容并不加以特别规制。而税法作为公法(规范国家和人民之间关系的法律,以维护公共利益为主要目的),出于保障国家税收的考虑,则往往要视交易的具体情形而决定是否对股权交易价格进行干预与调整。

例如,《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法(试行)〉的公告》(2014年第67号)第10条规定:“股权转让收入应当按照公平交易原则确定。”并规定申报的股权转让收入明显偏低且无正当理由的,主管税务机关可以核定股权转让收入。《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》(国税函[2009]698号)第7条也规定:“非居民企业向其关联方转让中国居民企业股权,其转让价格不符合独立交易原则而减少应纳税所得额的,税务机关有权按照合理方法进行调整。”

3. 公司对外借款的定性差异

我国《公司法》中明确禁止公司借款给董事,并且要求公司与董事之间原则上不得发生关联交易。但我国税法中却并未对此进行专门限制。理论上说,虽然

非股东的董事属于公司内部人员,但按照现行税法规定,如果该董事与公司之间未形成控制与被控制关系,则两者之间并不构成“关联方”。因此,税法对于公司无偿借款给其董事的情形,一般并未要求公司按照“独立交易”原则进行纳税调整。

4. 公司清算的前提要件差异

按照现行《公司法》第184条的规定,公司需要进行清算的情形主要有以下几种:公司章程规定的营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现;股东会或者股东大会决议解散;依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销;人民法院予以解散。

因公司合并或者分立需要解散时,鉴于合并、分立企业依法应当对原企业的对外债务承担连带责任,因而《公司法》中对此类情形并未强制要求公司进行清算。但根据《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)、《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)等相关规定,公司发生的合并、分立等事项仍需视同清算并应当进行相关的所得税处理。

5. 公司注销的前提条件差异

按照相关法律规定,有下列情形之一的,公司清算组应当自公司清算结束之日起30日内向原公司登记机关申请注销登记:(1)公司被依法宣告破产;(2)公司章程规定的营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现,但公司通过修改公司章程而存续的除外;(3)股东会、股东大会决议解散或者一人有限责任公司的股东、外商投资的公司董事会决议解散;(4)依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销;(5)人民法院依法予以解散等。而企业的地址迁徙只是其生产经营地点的变化,因此不需要办理注销登记。

而我国税法出于方便税务机关进行日常税收管理的制度考量,针对企业发生跨区迁徙的情形,一般要求企业应当向主管税务机关办理注销登记。

6. 分公司的主体地位差异

按照现行的法律规定,分公司并不具有独立的法律人格,其对外所负的法律责任最终仍然由总公司承担。因此,对于分公司与总公司之间的资产转移行为,一般仅视为公司内部资产的调拨与分配使用,此类情形并不属于平等经济主体之间从事的等价交易活动。

但税法出于其制度设计方面的考量,有时将总公司与分公司之间的资产转移行为,也视为应税交易活动。以增值税为例,税法为了保证增值税发票抵扣链条的完整性,针对设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人[相关机构设在同一县(市)的除外]将货物从一个机构移送其他机构用于销售的情形,也“视同销售”进行征税。

7. 公司的属地管辖原则差异

按照我国《公司法》的规定,中国公司是指依法照中国法律在中国境内设立的有限责任公司和股份有限公司;外国公司是指依照外国法律在中国境外设立的公司,外国公司在中国境内设立分支机构,必须向中国主管机关提出申请,并提交其公司章程、所属国的公司登记证书等有关文件,经批准后,向公司登记机关依法办理登记,领取营业执照。

而我国税法则并非简单以公司的注册登记地作为判断标准,例如,2008年出台的《企业所得税法》中的一个显著立法变化就是提出了“居民企业”与“非居民企业”的概念。一般来说,中国公司都属于居民企业,但考虑到维护国际税收主权的需要,即使是公司法视阈下的外国公司,在税法上也可能被认定为“居民企业”。

■第二节 公司会计制度与税法的关系

一、现行税法对于会计术语的吸纳

鉴于税法与会计之间存在的某种先天性的内在联系,国际上大多数国家都赞同税法需要对会计准则进行一定程度的吸收与借鉴,当然各国对于两者之间的具体紧密程度在理解上并不一致。例如,在不确定的情形下,法国法院逐渐倾向于运用会计的概念、规则或原则,除非根据所适用税法规则的目的有充分的相反理由。在德国,会计所得与应税所得存在密切的联系,在税法没有特殊规定的情形下,财务会计决定税务会计的原则。在英国,传统的做法是税务会计与企业会计相互独立,然而在实践中,税务执业者、税务机关与海关总署都是以会计为起点开始,然后根据税收规则的需要进行改动。不仅法院已逐渐认识到企业会计的重要性,而且目前已有实质性的立法变化使两者更加接近。

我国税法的实际做法也与国际上的大多数国家大体一致,即在保持税法对会计相对独立性的同时,也力图做到税法与会计规则之间的协调与融洽。例如,我国税法中除了收入、成本、费用、利润、所得等常规会计术语外,还大量汲取企业会计准则中的一些特有词汇,如“权责发生制”“固定资产”“公允价值”“历史成本”等专业术语,对于这些外来的概念术语,如果税法上不另行加以定义与说明的话,则其具体含义与涵盖范围,一般认为应依从会计准则中的相关解释。例如,对于企业生产经营中的“开办费”概念,我国税法并未作出明确定义,因此,在判断企业“开办费”的税前扣除是否合理时,一般应当依据会计政策的相关解释口径。

对于房地产计税基础的确定也是大致如此,例如,《宁波市国家税务局2011年度企业所得税汇算清缴政策问题解答》第64条规定:“税法上对土地和房屋计税基础无另行规定,按会计准则和制度的规定执行。”

有时,税法甚至要求企业的日常经营活动不仅要符合税法规定,还需同时遵循会计制度的要求。例如,《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告2011年第25号)第4条规定:“企业实际资产损失,应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除;法定资产损失,应当由企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已符合法定资产损失确认条件,且会计上已作损失处理的年度申报扣除。”例如,公司在清查财产过程中查明各种财产物资出现盘盈、盘亏和毁损,但尚未查明发生原因的,会计上一般列作“待处理财产损溢”项目处理,此时税法中也同样不允许作申报扣除。

会计概念术语被税法规则体系予以大量吸收容纳的积极意义在于,虽然纳税人的日常会计核算应当依据现行的会计准则,但其在申报纳税时则必须依据税法的规定进行相关的纳税调整;如果会计与税法之间的处理差异较大,则会使纳税调整工作变得过于复杂,如此必然导致企业难以准确地计算应纳税额,其后果是不仅增加其纳税申报的工作量,同时也增加了纳税申报的法律风险(例如,有些纳税调整同时涉及多项税种,或同时涉及应税所得额的调增与调减)。因此,税法直接采用会计学概念术语并据此计算相应的应税所得与损失,有利于减少税法与会计之间的差异并降低纳税人的税收遵从成本。例如,《企业所得税法实施条例》在制定资产税务处理政策时,在资产分类、计税成本的确认等方面尽量与财务会计制度保持一致。

实务中常见的疑问是,在企业会计准则已对某些经济交易出台了制度规范,但税收政策法规对此却仍然存在“立法空白”的情形下,此时在税务处理上是否应当直接参照会计制度的规定?对此,《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148号)第3条规定:“根据企业所得税法精神,在计算应纳税所得额及应纳所得税时,企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的,应按照企业所得税法规定计算。企业所得税法规定不明确的,在没有明确规定之前,暂按企业财务、会计规定计算。”虽然该文件的有效期限较短,但上述处理原则仍然被很多地方在实际执法中继续加以运用。

例如,《辽宁省地方税务局关于2008年度企业所得税汇算清缴有关业务问题的通知》(辽地税函[2009]27号)第8条规定:“新税法没有界定固定资产的单位价值标准,固定资产的界定按照企业会计准则的有关规定执行。”《浙江省国家税务局2011年企业所得税汇算清缴问题解答》第27条规定:“企业福利部门资产损失会计核算上列入‘营业外支出’,在税收上未明确的前提下暂时遵从会计核算处理。”

但实务中对于上述处理原则也存在批评意见,理由是税收立法部门不能以遵循会计准则为借口,逃避自身对立法漏洞进行及时补充的法定职责与义务。另外,由于会计准则与税法在基本原则与立法宗旨等诸多方面均存在明显差异,因此,在税务处理面临法律依据空白的情形下,直接参照适用会计政策的前提应当是该会计处理并未违背《企业所得税法》的基本原则与立法精神。

例如,《苏州市地方税务局关于做好2010年度企业所得税汇算清缴工作的公告》(苏州地税规[2010]5号)附件《2010年度企业所得税汇算清缴业务问题解答》第2条规定:“企业所得税法规定不明确的,在没有明确规定之前,暂按企业财务、会计规定计算,即在不违背企业所得税法基本精神的前提下,如果企业某项交易或事项企业所得税无明确规定,可以暂按财务、会计处理作为税务处理掌握。”再如,《浙江省国家税务局2013年企业所得税政策问题解答》第11条规定:“企业因订单不足造成部分设备停产,停产期间的折旧以及大修理期间、季节性停用的机器设备折旧在不违背税法的前提下,遵从企业会计处理。”

二、现行税法对会计术语内涵的改造

当然,税法也并非完全被动地照搬照抄会计准则中的概念原则,其往往会根据其自身的目的、宗旨等考量因素而作出相应的修改与补充。

例如,我国《企业所得税法》在应税收入的确认上虽然采纳了《企业会计准则》中的“权责发生制”原则,但对于利息、租金、特许权使用费收入、产品分成收入、接受捐赠收入、分期收款销售收入、权益性投资收益等应税收入却采取了不同于“权责发生制”的确认原则。再以“视同销售”原则为例。对于税法上所规定的各项“视同销售”情形,在相关的会计核算上却未必也作相同处理。例如,企业将自产、委托加工货物用于不动产在建工程,增值税上会被认定为“视同销售”行为,但在会计处理上并没有对此作“视同销售”处理,而是直接归入工程成本项目进行核算。

即便是同一概念术语,在税法已经对其作出专门定义与解释的情形下,实际进行税务处理时应当优先适用税法的特别规定。例如,《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》(财企[2009]242号)中针对“职工福利费”的具体开支范围有明确的规定,但在《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)中对此又作出单独定义解释的情形下,面对两者之间内容的不一致,企业进行税前扣除时显然应当优先遵循税法上的解释口径。

三、税法概念在会计与私法维度间的解释困境

税法在借鉴吸收某一会计术语时,如果该术语在私法领域中已有明确的定义

解释,此时便会面临税法适用在会计与私法维度之间的选择困境,此类情形可以“融资租赁”为例:

按照《企业会计准则第21号——租赁》及其应用指南中的规定,“符合下列一项或数项标准的,应当认定为融资租赁:(一)在租赁期届满时,租赁资产的所有权转移给承租人;(二)承租人有购买租赁资产的选择权,所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值,因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权;(三)即使资产的所有权不转移,但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分(75%以上);(四)承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值,几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值(90%以上);出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值,几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值;(五)租赁资产性质特殊,如果不作较大改造,只有承租人才能使用。”

在融资租赁业务中,货物所有权的最终转移是否会影响具体的税种适用,实务中对此问题的理解存在分歧。以往在对融资租赁业务征收营业税时,有些地方的税务机关严格适用《国家税务总局关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》(国税函[2000]514号)中“对经中国人民银行批准经营融资租赁业务的单位所从事的融资租赁业务,无论租赁的货物的所有权是否转让给承租方,均按《中华人民共和国营业税暂行条例》的有关规定征收营业税,不征收增值税”的规定。但也有地方对于经批准的融资租赁公司开展的租赁期满不转移租赁物所有权的融资租赁业务,即交易内容符合我国《合同法》中“融资租赁”法律构成要件但表现形式又符合会计上“经营租赁”特征的,按“服务业—租赁业”税目全额征收5%的营业税。虽然目前融资租赁业务已经实行营业税改征增值税,但上述问题并未随之消失。例如,对于有形动产的融资租赁,其在业务定性上是否必须符合《企业会计准则第21号——租赁》中规定的75%与90%的比例限制,仍然存在疑问。

企业所得税中也曾经采用过企业会计准则中的“融资租赁”概念。例如,《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第39条规定:“符合下列条件之一的租赁为融资租赁:(一)在租赁期满时,租赁资产的所有权转让给承租方;(二)租赁期为资产使用年限的大部分(75%及以上);(三)租赁期内租赁最低付款额大于或基本等于租赁开始日资产的公允价值。”但鉴于该文件在《企业所得税法》正式施行后已经失效,因此,上述认定标准在实务中已无法直接作为执法依据予以引用。

四、会计概念模糊性对税收执法的消极影响

就具体的制度功能而言,企业会计准则的作用主要是用来指导企业财务人员进行正确的会计核算,但一个不容忽视的事实是,许多会计术语在最初的设计、拟

定环节中,政策制定者通常并未采取更严谨的立法技术。与法律术语的清晰、规范、准确相比,会计术语的内涵边界往往呈现出一定程度的模糊性,实务中对于其的理解与应用,在很多时候都需要依赖会计从业人员的职业判断。虽然该特点正是会计术语在现实中之所以能够充分适应复杂多变的经济生活的原因之一,但当其通过正式立法程序而最终转变为具备强制约束力的税法条文时,如果其在内涵上仍然呈现出模糊不清的面貌,则势必会给执法者与守法者带来理解与适用上的困惑,其结果无疑会损害税法的确定性与公信力。下面试举几例加以说明:

1. 非货币性资产交换

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第2条的定义,“非货币性资产交换,是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)”。不过,此种概念解释显然不够清晰,例如,对于非货币性资产的对外投资是否应界定为“非货币性资产交换”,各地税务机关在具体理解上仍然存在不同看法。

2. 权益性投资

税法中的“权益性投资”概念,其实际上也是源自企业会计制度。例如,根据《〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉应用指南》的规定,“企业持有的能够对被投资单位实施控制的权益性投资,即对子公司投资;企业持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资,即对联营企业投资”。

由于企业会计准则中并未对“权益性投资”作出明确定义,因此,税法在引入“权益性投资”概念时将直接面临如何解决其含义模糊的难题的问题。例如,“权益性投资”的具体内涵是专指“股权投资”,还是也包括“联营”等其他投资形式?在现行的一些税收规范性文件中,有些是将“权益性投资”等同于“股权投资”,而有些则未作特别说明。

3. 固定资产

现行企业会计制度对于“固定资产”只是作了较为原则性的定义。例如,《企业会计准则第4号——固定资产》第3条规定:“固定资产,是指同时具有下列特征的有形资产:(一)为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;(二)使用寿命超过一个会计年度。在会计实务中,每个企业需根据企业经营规模、资产特征,根据会计准则的规定制订本公司的固定资产标准,并据以确认和计量。”

值得注意的是,对于“固定资产”的定义,现行的税收政策法规中有着不同的界定标准:

《企业所得税法实施条例》第57条规定:“企业所得税法第十一条所称固定资产,是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过12个月的非货币性资产,包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。”

《增值税暂行条例实施细则》第21条规定：“前款所称固定资产，是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。”

《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件一《营业税改征增值税试点实施办法》第28条第2款规定：“固定资产，是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等有形动产。”

显然，税法中“固定资产”概念所存在的多重定义状况，在实务中增加了企业进行会计与税务处理差异调整的难度。

4. 业务招待费

《企业所得税法实施条例》第43条规定：“企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5%。”“业务招待费”概念虽然同属会计与税法中的专业术语，但遗憾的是，对于“业务招待费”的具体开支范围，两者均未给予相对清晰的解释与界定。

有些地方虽然对此作了明文规定，但实际上并未真正解决其概念边界模糊问题。例如，《宁波市地方税务局关于明确所得税有关问题解答口径的函》（甬地税一函〔2013〕18号）规定：“业务招待费支出，是指企业在生产、经营活动中发生的必要的、合理的交际应酬支出。企业申报扣除的业务招待费，税务机关要求提供证明资料的，应当提供证明真实发生的足够的有效凭证或资料；不能提供的，不得在税前扣除；其证明资料内容包括支出金额、商业目的、与被招待人的业务关系、招待的时间地点。”

在税法已经大量吸收会计专业术语的背景下，会计概念本身所存在的含义不清缺陷，导致实务中对于税法具体条文的理解和适用也出现了一定程度的纷争与混乱，从而给税法的确定性与公信力带来了一定程度的损害。按照法学界的普遍观点，“法律确定性”的基本内涵在于人们通过诉讼过程就某一法律事实能得到相对稳定结论和法律后果的可预见性。它的外延包括法律事实的确定性、法律文本的确定性和裁判的确定性。法律的确定性首先是文本的确定，只有最大限度地具备普遍性、一致性、明确性、完备性的法律文本，才符合形式理性的要求，这是指引、评价人们行为与后果之间关系的准绳。

因此，税法在借鉴吸收会计领域基本原则与概念术语时，应当对其原有内涵进行重新厘定与修正，使其满足法律概念的规范性要求，否则必然会影响守法者对税法的合理预期，最终妨碍税法遵从度的提升。2016年3月国家税务总局出台的《关于深化行政审批制度改革切实加强事中事后管理的指导意见》中明确未来将建立税收政策确定性制度，目的是增强税收政策的统一性、权威性、确定性、协调性和可操作性，以便纳税人和税务机关准确理解与正确适用。

五、会计与税法间差异未作调整的定性处理

如果单从税收政策法规的实际内容与具体数量来看,我国的税法体系规模则显得有些庞大而复杂。以我国《企业所得税法》为例,其与《企业会计准则》之间的内容差异项目多达百余项。因此,考虑到现实中大多数纳税人对税法的熟练理解程度不一,税务机关针对企业就上述差异项目未作纳税调整而导致少交所得税的行为,一般不宜简单将之定性为“偷税”。但对于此类情形究竟应当如何处理,《税收征收管理法》等相关政策法规并未直接予以明确,实践中各地税务机关对此的理解也不一致。地方上可以《广州市地方税务局关于偷税行为理解认定的若干指导意见》(穗地税发[2006]73号)中的处理原则作为代表。其中规定:

企业对税法与会计差异,未进行纳税调整但按规定采取了相关补救措施的,不应认定为“在帐簿上多列支出”;与税法有差异未进行纳税调整也不认定为“在帐簿上不列、少列收入”的情形。不应认定为“进行虚假的纳税申报”的情形主要有:(1)税法与会计存在差异,行为人没有上述列举的虚假申报情形而造成申报错误,该行为按有关实体税法规定和《税收征收管理法》第32条处理;(2)会计准则、会计制度规定不确认收入,但税法规定作为营业税、土地增值税计税依据,税法与会计有差异,行为人账务处理正确,且一直未作为计税依据申报纳税的,该行为适用《营业税暂行条例》和《土地增值税暂行条例》等有关规定以及《税收征收管理法》第32条处理。

“但下列情形应当认定为‘进行虚假的纳税申报’的情形:(1)税法与会计的差异调整,税务机关已有通知或明知必须调整,仍不按税法规定进行纳税申报;(2)同一税法与会计的差异调整项目,在进行纳税申报时,有时按税法规定正确调整,有时不按税法规定进行正确调整;(3)因税法与会计存在差异,应调整而不调整,被税务机关、审计、财政机关纠正处理,在3年内又重新发生有关行为的。”

第二章 公司设立的税务处理

■第一节 公司的筹建

现实中,公司从初步筹备到正式登记必然需要经历一段运作时间。在此过程中,公司发起人以成立公司为目的而组织人力、物力和财力等资源,并形成前公司组织形态,学理上对之冠以“设立中公司”的称谓。确立“设立中公司”的法律意义在于,在公司设立的过程中,发起人以设立公司为目的而取得的法律权利义务应归属于将来的公司而非发起人。

关于“设立中公司”的具体起始时间,主要有以下几种观点:观点之一认为其起始于发起人订立发起协议之日;观点之二认为其起始于发起人订立公司章程之日;观点三认为其起始于发起人认购股份发行总数之时;观点之四认为其起始于发起人认购一股以上股份之时。^①考虑到“设立中公司”的法律意义在于确认发起人以设立公司为目的而取得的权利义务的归属,因此,笔者赞同上述第一种观点。

在设立公司的过程中,由于新设公司尚未取得营业执照或尚未进行生产经营,股东为新设公司的利益对外签订合同的,因此产生的法律后果应当由新设公司独立承担。如果新设公司最终未能成立的,则由发起人股东对合同后果承担法律责任。^②

根据《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国公司法〉若干问题的规定(三)》(法释[2011]3号)第3条的规定,“发起人以设立中公司名义对外签订合同,公司成立后合同相对人请求公司承担合同责任的,人民法院应予支持。公司因故未成立,债权人请求全体或者部分发起人对设立公司行为所产生的费用和债务承担连带清偿责任的,人民法院应予支持”。

^① 参见施天涛:《公司法论》,法律出版社2005年版,第131页。

^② 参见刘德权主编:《最高人民法院司法观点集成》(2),人民法院出版社2011年版,第864页。

一、“筹建期”的起止时间

税法中的“筹建期”概念,可与公司法中的“设立中公司”概念遥相呼应。通常而言,企业的纳税申报义务直至其开始生产经营之日方始发生。但企业在正式生产经营之前,通常都会发生一些与开业准备有关的前期费用支出,因此,税法上与“筹建期”相应,又有“开始生产经营之日”的概念。对于何为企业的“筹建期”,以往的《企业所得税暂行条例实施细则》(已废止)中曾规定:“筹建期是指从企业被批准筹建之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日的期间。”

有时公司虽然处于筹建阶段,并且也未开始生产经营,但并不意味着应当将其认定为“设立中公司”。例如,对于有些生产型企业而言,其前期的投资大、建设周期长,如果不能及时办理工商登记,则势必影响公司的投资建设进度。因此,虽然上海、江苏、浙江等地对此类公司开始颁发“筹建营业执照”,但在营业执照中往往又会专门标注“* *项目的建设(不得从事经营活动)”等字样,之后其再根据公司的实际经营范围办理工商变更登记。

对于此类公司,由于其已办理工商登记并且取得法人资格,因此,有些地方要求公司应当同时办理税务登记。例如,《广东省国家税务局关于税务登记有关问题的批复》(粤国税函[2008]631号)规定:对企业法人营业执照经营范围为“筹办”的新设立企业,虽然企业法人营业执照注明“不得从事生产经营活动”,但企业已经具备独立的法人资格,登记有从事生产经营活动的行业及范围,可能从事和注册住所地址没有直接关系的经营活动。因此,主管税务机关应该根据《转发省人民政府办公厅批转省工商局关于改革企业登记注册工作若干意见的通知》(粤国税函[2003]626号)规定,对其办理税种登记,要求其按时办理纳税申报,并在筹办期结束后,及时进行跟踪管理。

不过,遗憾的是,《公司法》及《企业所得税法实施条例》中对于企业“筹建期”的具体含义均未作出解释。大多数观点认为,企业“筹建期”是指从企业被批准筹建之日起,直至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日截止的时间区间。对于内资企业而言,由于目前内资企业的注册登记基本上采取的是“核准制”原则,因此,如果企业不存在因从事特殊经营活动而需要通过行政许可与审批的情形的,则所谓的“企业被批准筹建之日”,一般应是指股东签订投资入股协议之日。

但也有观点认为,“目前内资企业法人的筹建只需要工商部门审批即可,但工商机关的审查批准之日并非营业执照的签发之日,而是工商机关审核上报资料并核准企业名称登记之日”。不过,此种理解显然也有值得商榷之处。例如,若企业从事的是特殊经营活动,则应当以相关经营资质通过行政审查批准之日为准,况且企业名称的核准也仅仅是工商机关的初步审查,并非意味着公司登记的

最终审核通过。

而对于外商投资企业而言,根据《财政部关于外商投资企业筹建期财政财务管理有关规定的通知》(财工字[1995]第223号)第1条的规定,“中外合资、合作经营企业自签订合同之日起至企业开始生产经营(包括试生产、试营业)为止期间,外资企业自我国有关部门批准成立之日起到开始生产经营(包括试生产、试营业)为止期间为筹建期”。因此,中外合资、合作经营企业应当以相关合资、合作合同的签订之日为“筹建期”的起始日期;而对于外商独资企业,鉴于目前的登记设立制度已经由“审批制”改为“备案制”,所以除少数涉及国家规定实施准入特别管理措施外(仍然以取得主管部门审批之日为准),一般应为企业提交设立登记申请之日。

对于“筹建期”的终止之日即企业的“开始生产、经营之日”而言,除了少数情形之外(如前面提及的“筹建营业执照”),税法上一般将其理解为企业营业执照的实际签发之日。原先的《国家税务总局关于企业所得税若干业务问题的通知》(国税发[1997]191号)中曾规定:“对新办企业,单位开业之日的执行口径统一为纳税人从生产经营之日起开始计算,生产经营之日,是指从纳税人开始从事生产经营的当天算起,包括试营业。”不过随后出台的《国家税务总局关于新办企业所得税优惠执行口径的批复》(国税函[2003]1239号)中将新办企业、单位开业之日的执行口径统一明确为“纳税人取得营业执照上标明的设立日期”。虽然国税函[2003]1239号文目前业已失效,但上述处理意见目前仍然被有些税务机关在实践中予以参照执行。不过,对此概念的具体内涵,各地在理解上仍然存有分歧。

以房地产行业为例。按照《青岛市国家税务局外商投资房地产开发经营企业所得税管理办法》(青国税发[2007]70号)中的观点,“专业从事房地产开发经营的外商投资企业,应以其首次取得房地产开发经营项目之日,确定为其实际开始生产、经营之日。如其首次取得房地产开发经营项目的日期是在营业执照签发日之前,则应以其营业执照签发之日确定为企业的实际开始生产经营之日”。而《河北省国家税务局企业所得税若干政策问题解答》(冀国税函[2013]161号)中则规定:“房地产开发经营企业取得营业执照后已具备取得开发资质的条件,筹办期结束。”《宁波市地方税务局2014年度关于所得税政策有关问题的解答》中则认为:“房地产企业的筹建截止日应按照企业经营常规合理确定,最迟不得迟于首个开工项目领取《施工许可证》之日。”

还有些地方认为,不同性质类型企业的“筹建期”起止时间并不相同,税务机关在具体认定时应当结合企业筹建的实际情况进行判别。例如,上海市税务局出台的《企业所得税年度汇算清缴问题解答》(2013年3月)中规定:“在征收管理实践中,各地税务机关对企业开始生产经营年度的确认还有几种口径,包括取得

第一项收入或开出第一张发票等,具体可以向主管税务机关确认。”《宁波市国税局2014年度企业所得税汇算清缴政策问题解答》中也认为:“不同企业筹建期的时间以及筹建期间进行的经济活动是千差万别的,单从经济业务的表现形式上看,很难有一个或几个具体标准作为判定生产经营活动开始的依据,具体应按照企业实际经营情况分析判断。例如,商贸企业和服务性企业可以正式开业纳客的当天作为筹建期结束,工业企业可以从设备开始运作或第一次投料试生产作为筹建期结束,房地产企业筹建期结束日不得迟于首个开工项目领取《施工许可证》之日。”

二、“开办费”的税前扣除

税法中与“筹建期”密切相关的还有“开办费”的概念。所谓“开办费”,通常是指企业在筹建期间所发生的与设立公司有关的费用。按照《企业会计准则应用指南第8条——会计科目和主要账务处理》中的规定,企业在筹建期间内发生的开办费,包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产价值的借款费用等,借记“管理费用”科目,贷记“银行存款”。

《财政部关于外商投资企业筹建期财政财务管理有关规定的通知》(财工字[1995]223号)规定:“外商投资企业筹建期发生的有关费用列入开办费,包括筹建人员工资、差旅费、培训费、咨询调查费、交际应酬费、文件印刷费、通讯费、开工典礼费等。企业筹建期发生的资本支出不准在开办费中列支,包括购建机器设备、建筑设施、各项无形资产等支出。根据合同、协议、章程的规定应由投资者自行负担的费用亦不准在开办费中列支。外商投资企业签订合同之前投资各方为筹建企业而发生的各项费用支出,应由支出各方自行承担。”

目前税法对于公司“开办费”的具体列支范围,并未直接作出明确。不过,针对个体工商户所发生“开办费”支出,《个体工商户个人所得税计税办法》(国家税务总局令第35号)第35条规定:“个体工商户自申请营业执照之日起至开始生产经营之日止所发生符合本办法规定的费用,除为取得固定资产、无形资产的支出,以及应计入资产价值的汇兑损益、利息支出外,作为开办费,个体工商户可以选择在开始生产经营的当年一次性扣除,也可自生产经营月份起在不短于3年期限内摊销扣除,但一经选定,不得改变。开始生产经营之日为个体工商户取得第一笔销售(营业)收入的日期。”

对此问题的处理,各地已出台的一些税收政策性文件大多援引了企业会计准则中的相关规定。例如,青岛市地方税务局出台的《2010年所得税问题解答》(青地税函[2011]4号)中明确应当“参照企业会计准则”,而《辽宁省地方税务局关于2008年度企业所得税汇算清缴有关业务问题的通知》(辽地税函[2009]27号)中则直接做出了概念定义,即“开办费是指企业在筹建期发生的费用,包括人

员工工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产和无形资产成本的汇兑损益和利息支出”。

因此,有观点认为:上述规定表明“筹建期”的概念是普遍适用的,而不是仅仅适用于营业执照注明了“筹建期”的企业;对于“开办费”的内容,应当采取“排除法”,除为取得固定资产、无形资产的支出以及应计入资产价值的汇兑损益、利息支出之外,其他公司筹建期间发生的费用项目均可作为“开办费”列支。

实务界通常认为,“开办费”的主要构成具体主要包括:

1. 筹建人员开支的费用。主要包括以下几类:(1)筹建人员的劳务费用,具体包括筹办人员的工资奖金等工资性支出,以及应交纳的各种社会保险。在筹建期间发生的如医疗费等福利性费用,如果筹建期较短可据实列支,筹建期较长的,可按工资总额的14%计提职工福利费予以解决。(2)差旅费,包括市内交通费和外埠差旅费。(3)董事会费和联合委员会费。

2. 企业登记、公证的费用,主要包括登记费、验资费、税务登记费、公证费等。

3. 筹措资本的费用,主要是指筹资支付的手续费以及不计入固定资产和无形资产的汇兑损益和利息等。

4. 人员培训费。主要包括以下几类:(1)引进设备和技术需要消化吸收,选派一些职工在筹建期间外出进修学习的费用;(2)聘请专家进行技术指导和培训的劳务费及相关费用。

5. 其他费用。例如:(1)筹建期间发生的办公费、广告费、交际应酬费;(2)印花税;(3)经投资人确认由企业负担的进行可行性研究所发生的费用;(4)其他与筹建有关的费用,如资讯调查费、诉讼费、文件印刷费、通讯费以及庆典礼品费等支出。

不过,在实际的会计处理中,下列费用一般认为不应列入“开办费”的范围:(1)企业购置各项资产所发生的费用;(2)根据合同、协议、章程的规定应由投资者自行负担的费用亦不准在开办费中列支,投资人股合同之前投资各方为筹建企业而发生的各项费用支出,应由支出各方自行承担;(3)投资方因投入资本自行筹借款项所支付的利息,不得计入开办费,应由出资方自行承担;(4)以外币现金存入银行而支付的手续费,该费用应由投资者负担。

针对公司正式成立前产生的“开办费”支出,以往税法中曾规定开(筹)办费应当列作“长期待摊费用”,并在5年内进行摊销。但现行的《企业所得税法》中则规定,计算应纳税所得额时,企业发生的下列支出作为“长期待摊费用”,按照规定摊销的,准予扣除:(1)已足额提取折旧的固定资产的改建支出;(2)租入固定资产的改建支出;(3)固定资产的大修理支出;(4)其他应当作为长期待摊费用的支出。

由此可知,税法目前并未明确将“开办费”列入“长期待摊费用”项目进行税

前扣除。随后的《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)第9条规定:“新企业所得税法中开(筹)办费未明确列作长期待摊费用,企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除,也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理,但一经选定,不得改变。”由于“开办费”在会计处理上一般是列入“管理费用”核算,因此,企业在税务处理上既可以选择与企业会计准则保持一致,也可以直接适用税法的相关规定。

以往有观点认为,由于“开办费”支出属于企业生产经营之日(取得第一笔收入之日)之前所发生的费用,根据《企业所得税法》中税前扣除的“相关性原则”,其并不属于因取得应税收入而发生的成本、费用项目,因此,“开办费”的具体核算范围一般不包括与销售(营业)收入有关的费用。

例如,《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)第7条规定:“企业自开始生产经营的年度,为开始计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损,应按照《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)第九条规定执行。”

但存在疑问的是,上述文件中所谓的“自开始生产经营的年度”一语应当作何理解?按照《宁波市地方税务局关于明确所得税有关问题解答口径的函》(甬地税一函[2013]18号)中的解释,“企业自开始生产经营的年度”,既不是营业执照的日期,也不是取得第一笔经营收入的日期;而是指企业的各项资产投入使用开始的年度,或者对外经营活动开始的年度。

但随后的政策处理原则又发生了变化,根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(2012年第15号)第5条的规定,“企业在筹建期间,发生的与筹办活动有关的业务招待费支出,可按实际发生额的60%计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除;发生的广告费和业务宣传费,可按实际发生额计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除”。

对于企业在“筹建期”中所取得的利息收入应当如何处理,目前也存在不同看法。有的地方认为应当将其计入应税所得,而有的地方,如《宁波市地方税务局关于明确所得税有关问题解答口径的函》(甬地税一函[2012]1号)中则规定,“企业在筹办期间取得的存款利息收入在所得税上应作冲减开(筹)办费处理”。对此,笔者比较赞同后者的观点。

三、公司筹建期的成本费用列支

在公司的设立环节中,鉴于此时公司尚未取得工商机关颁发的营业执照,因此,当其对外从事经济交易时,往往会出现由股东实际支付与负担交易的成本与费用,而与此相关的经济利益却最终由公司实际享有的情形。对之若作法律上的

解释,则该项股东支出应当作为股东对公司的资本投入。但现实中有些股东往往并没有办理相关的投资入股手续(多发生于母公司与全资子公司之间),此类情形不仅涉及该资产交付行为的税务定性,也涉及公司所拥有的上述资产的取得成本费用凭据能否在公司税前予以扣除的疑问。

例如,《宁波市地方税务局企业所得税热点政策问答(2014年第1期)》中规定:“子公司未核准名称前,母公司代购的固定资产,子公司不可凭复印件入账。”笔者认为,在上述情形中,子公司尚未成立,其款项的实际支付主体也并非子公司,发票抬头也非子公司,相关交易合同的签订主体也非子公司,因此,子公司不应将其自身未实际支付的成本费用入账。如果允许子公司用复印件入账,则会引起母公司能否凭发票入账的疑问。若也允许母公司入账,则会产生同一成本在不同企业税前得以双重扣除的问题。实践中很多企业正是由于未厘清母子公司之间的账务处理关系,导致母公司对子公司只能长期挂“应收款账”,但这种情形随之又会引起其他税务问题,如无偿借款的纳税调整。另外,在母子公司税负不同的情形下,若随意允许成本费用在子公司列支,还可能引起税款流失问题。

下面试举一例予以说明:

【案例1】

房地产集团A公司的开发项目遍及全国各地,在参加国有土地出让的招标投标活动时,为提高竞标单位的实力,A公司目前采取“统一竞标”的运作模式,即统一以A公司的名义与各地政府的土地管理部门签订土地出让协议,在实际交付土地款后再成立专门的项目公司B公司进行后续的土地开发及项目建设,项目开发完毕后进行对外销售。前期A公司支付给国土部门的土地出让款作为A公司与B公司之间的往来款项,在B公司财务报表中的“其他应付款”项下长期挂账。

后来,税务机关对其B公司已开发销售完毕的楼盘进行土地增值税清算时发现,B公司只能提供国土部门开具给A公司的土地出让金专用收据作为土地取得成本的扣除依据。税务机关认为,B公司并非土地出让合同的签约主体,况且土地出让金也并非由B公司实际支付,按照税法规定,该土地成本不得作为土地增值税的税前扣除项目,最终税务机关进行了相应的纳税调整。

按照《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国公司法〉若干问题的规定(三)》(法释[2011]3号)中的规定,发起人在企业筹建期间以自己的名义对外签订的合同的权利和义务由设立后的企业承继。因此,有观点认为,上述案例中A公司所支付的土地出让金,可以作为B公司的开办费用在税前扣除。

但即便遵从此种解释,仍然会引起实务中的税法适用困惑。例如,公司在法

律上对于发起人合同权利义务的继承是否也同时意味着对其以往财务成本费用支出的承接?在现行“以票控税”的税收征收管理模式下,上述疑惑会显得更突出。从费用开支的实际受益主体来看,“开办费”显然应当归属于“设立中公司”而非股东自身,虽然此项支出在公司成立前是由股东代为实际支付的,但其应当来源于股东对公司的投资款(由于公司尚未正式成立,因此不能将之视为股东对公司的借款行为),只有通过股东投资的方式将该笔支出转入“设立中公司”中进行列支,如此方符合正常的法律行为逻辑。

如果A公司在筹建期先行支付的费用并不在A公司对B公司的投资款中进行列支,则上述情形为何不能理解为A公司将其已取得的土地使用权无偿赠与B公司?如何处理B公司与A公司之间账务上形成的长期往来账款?由于双方之间往往并无书面的借款合同,所以在此情形下同样涉及需要进行纳税调整的问题。

因此,从案例1可以看出,现实中关联企业之间在进行经济交易时必须注意遵守税法规定,在成本费用的核算上应当尽量保持自身的独立性,否则将承担补税等一系列税务上的不利后果。

■第二节 股东的投资入股

一、“投资入股”的法律内涵

由于“投资入股”并非严谨固定的专业法律术语,因此,目前对于“投资入股”一词的理解与使用,总体上显得较为随意与混乱。

站在民事法律角度而言,实务中经常提及的“投资入股”,一般是指民事主体将其财产投资至经济组织,享有被投资主体的所有者权益,典型的如股东对公司的投资。我国《公司法》中规定,公司是企业法人,有独立的法人财产,享有法人财产权。公司以其全部财产对公司的债务承担责任。有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任;股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任。

在投资者以货币财产或者以实物等非货币财产作价出资入股后,一方面,其所投入的财产已不再是投资者的财产,而是变成被投资主体拥有合法产权的财产;另一方面,作为其让渡名下资产所有权的对价,投资者获得了被投资主体的股权(股份)。因此,在投资资产成为被投资主体的财产后,投资人要承担被投资主体在经营过程中的经济风险。我国《公司法》第166条、第187条规定,公司弥补亏损和提取公积金后所余税后利润,按照股东持有的股份比例或章程约定分配;

公司解散清算时财产在分别支付清算费用、职工的工资、社会保险费用和法定补偿金,缴纳所欠税款,清偿公司债务后的剩余财产,按照出资比例或持有股份比例分配给股东。

我国《公司法》第27条还规定,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。《公司登记管理条例》第14条规定,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;股东以非货币财产出资的,应当依法办理其财产权的转移手续。

在我国的法律语境中,“出资”与“投资入股”两者在内涵上并不能简单替换使用。事实上,在合伙企业、民办非企业单位等其他经济组织的相关法律法规中也存在“出资”的概念。我国《合伙企业法》第11条规定:“合伙人可以用货币、实物、知识产权、土地使用权或者其他财产权利出资,也可以用劳务出资;合伙人以实物、知识产权、土地使用权或者其他财产权利出资,需要评估作价的,可以由全体合伙人协商确定,也可以由全体合伙人委托法定评估机构评估。”“以非货币财产出资的,依照法律、行政法规的规定,需要办理财产权转移手续的,应当依法办理。”虽然从以上表述来看,除个别地方外,其内容条款与《公司法》中股东出资的相关规定大体一致。但需要注意的是,“投资入股”的概念在民事法律中通常仅限于在公司制企业领域中使用,而对于合伙企业、民办非企业单位中投资者的出资,一般并不称其为“投资入股”,投资者在法律上也不能被称为上述经济组织的“股东”。

税法上所谓的“投资入股”,一般也仅限于在公司制企业中适用。例如,按照《财政部、国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税〔2016〕101号)中的解释,技术成果投资入股,是指纳税人将技术成果所有权让渡给被投资企业、取得该企业股票(权)的行为。针对不同企业组织形式背景下的投资行为,在税务处理上能否进行政策规定上的相互比照适用?对此,各地税务机关存在不同看法。有些地方对此持谨慎态度,并将个人独资企业与公司制企业中的投资行为作区别对待。例如,《青岛市地方税务局2013年度所得税问题回答》(青地税二函〔2014〕2号)规定:“个人将自己名下的房产投资到自己出资的个人独资企业,属于个人以非货币资产进行投资,投资时点对房产进行评估,同时办理产权变更手续,个人独资企业按照该房产评估后的价值入账。对房产评估增值部分,在总局没有文件规定之前,暂不征收‘财产转让所得’个人所得税。”

总的来说,公司法视野下的投资入股行为,一般应当符合以下三个构成特征:(1)与被投资实体共享利益,共担风险;(2)资产所有权转移至被投资单位;(3)收益应以被投资实体经营活动的利润为基础进行分配。就具体的投资对象而言,企业投资入股包括投资者用自有资产设立新公司以及对已经登记成立的企

业进行增资扩股。

二、非货币性资产投资入股的具体税务处理

我国《公司法》第27条、第28条规定:“对作为出资的非货币财产应当评估作价,核实财产,不得高估或者低估作价;法律、行政法规对评估作价有规定的,从其规定;以非货币财产出资的,应当依法办理其财产权的转移手续。”

《财政部关于〈公司法〉施行后有关企业财务处理问题的通知》(财企〔2006〕67号)规定:“……企业以实物、知识产权、土地使用权等非货币资产出资设立公司的,应当评估作价,核实资产。国有及国有控股企业以非货币资产出资或者接受其他企业的非货币资产出资,应当遵守国家有关资产评估的规定,委托有资格的资产评估机构和执业人员进行;其他的非货币资产出资的评估行为,可以参照执行。”

鉴于投资者资产持有的时间要素影响,使其投资时所持资产的公允价值相较于其原始取得成本而言,会出现相应的资产增值或减值情形,由此引发一系列的涉税处理问题。

1. 增值税、消费税

(1) 存货、固定资产(不含不动产)的投资入股

按照《增值税暂行条例实施细则》第4条的规定,将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户,应该视同销售。因此,对于股东以自己的存货对外投资的,应当视同销售并计算销项税额。

对于投资者以自己使用过的固定资产进行投资入股的,按照《财政部、国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税〔2008〕170号)中的规定,自2009年1月1日起,纳税人销售自己使用过的固定资产(以下简称已使用过的固定资产),应区分不同情形征收增值税:

①销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

②2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税。

③2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税;销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。上述所称已使用过的固定资产,是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增

值税政策的通知》(财税[2009]9号)第2条规定:“纳税人销售旧货,按照简易办法依照4%征收率减半征收增值税。所称旧货,是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车和旧游艇),但不包括自己使用过的物品”。因此,投资者将自己使用过的各种物品投资入股公司的,并不能直接适用“销售旧货”的处理政策。

《国家税务总局关于一般纳税人销售自己使用过的固定资产增值税有关问题的公告》(2012年第1号)中规定:“增值税一般纳税人销售自己使用过的固定资产,属于以下两种情形的,可按简易办法依4%征收率减半征收增值税,同时不得开具增值税专用发票:(1)纳税人购进或者自制固定资产时为小规模纳税人,认定为一般纳税人后销售该固定资产;(2)增值税一般纳税人发生按简易办法征收增值税应税行为,销售其按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产。”^①

不过,需要注意的是,对于自然人股东以机器设备等投资入股公司的情形是否应当做“视同销售”处理,实务中对此存有争议。原因是《增值税暂行条例实施细则》第4条第5项规定:单位或个体经营者将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者的,视同销售货物。

大多数观点认为,鉴于上述条款的适用对象仅限于“个体经营者”与“单位”,若从字面意义上理解,似乎并不包括“自然人”在内。因此,对于个人以其资产进行投资入股的情形不应作“视同销售”处理。

但也有观点认为:若未从事生产、经营活动的个人以其自有财产作为出资的,则其不应缴纳增值税;若个人从事生产、经营活动,并且以其所经营的货物、物品对外投资的,则应当适用《增值税暂行条例实施细则》的相关规定,“视同销售”予以征收增值税。若个人虽从事生产、经营活动,但未以其所经营的货物、物品对外投资,而是以自己的其他未参加经营的财产对外投资的,则不能作“视同销售”处理,也不应征收增值税。

笔者比较赞同上述第一种观点。理由是税法仅对投资者的身份种类作出约束规范,但并未限定投资者用以投资入股货物的渠道来源与类别,即便该个人还从事着其他经营行为,只要工商登记的股东为自然人,即应当对其投资行为不予征税。

对于消费税而言,根据《消费税暂行条例》第4条的规定,“纳税人生产的应税消费品,于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的,不纳税;用于其他方面的,于移送使用时纳税”。鉴于投资者用应

^① 《国家税务总局关于简并增值税征收率有关问题的公告》(2014年第36号)将《国家税务总局关于一般纳税人销售自己使用过的固定资产增值税有关问题的公告》(2012年第1号)中“可按简易办法依4%征收率减半征收增值税”,修改为“可按简易办法依3%征收率减按2%征收增值税”。

税产品设立公司,不属于连续生产应税产品,因而对于此类情形应当作为“视同销售”处理。

(2) 不动产、无形资产的投资入股

对于股东的投资入股行为,以往营业税中也基本上是依据其法律特性来进行相关的定性处理。例如,《国家税务总局关于以不动产或无形资产投资入股收取固定利润征收营业税问题的批复》(国税函[1997]490号)中规定:“以不动产或无形资产投资入股,与投资方不共同承担风险,收取固定利润的行为,应区别以下两种情况征收营业税:以不动产、土地使用权投资入股,收取固定利润的,属于将场地、房屋等转让他人使用的业务,应按‘服务业’税目中‘租赁业’项目征收营业税;以商标权、专利权、非专利技术、著作权、商誉等投资入股,收取固定利润的,属于转让无形资产使用权的行为,应按‘转让无形资产’税目征收营业税。”

但有疑问的是,在全面实施“营改增”后,对于股东以无形资产投资入股公司的行为,是否应当征收增值税?目前有些省市,如四川、内蒙古、深圳等地明确持征税态度,其主要的征税理由是,根据财税[2016]36号文件规定,销售服务、无形资产或者不动产,是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产。有偿的概念包括取得货币、货物和其他经济利益。投资入股一定有所有权转移;同时,取得股权就是取得了经济利益,任何一个股份制企业的股权价值都是明确的。因此,以不动产、无形资产投资入股需要征收增值税。

不过,上述地方对外的答复意见均是通过非正式途径发布的,其并非有效公开的规范性文件,因此并无现实的法律效力。而其他一些省市对此则未作明确表态。按照《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)附件一[营业税改征增值税试点实施办法]中的解释,“销售无形资产”,是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动,但该解释中并未明确提及“投资入股”情形。此外,鉴于现行《增值税暂行条例》的课税对象为有形动产的转让,因此也不宜引用《增值税暂行条例实施细则》第4条第6款的规定作为法律适用依据。

另外,以技术出资入股的行为还涉及可否将其视为“技术转让”并享受相关税收优惠政策的疑问。按照《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)附件三《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》中的规定,纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务,可以免征增值税。

有观点认为,以专利等无形资产入股,投资人获得对应的公司股权,属于取得应税收入中的“其他经济利益”,对此应该缴纳增值税,对于涉及专利及非专利技术投资入股,符合条件的,可以享受财税[2013]106号文中的“试点纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务,免征增值税”优惠政策。但

该观点同时也承认,由于财税[2013]106号文中规定,单位和个体工商户的下列情形,视同提供应税服务:(1)向其他单位或者个人无偿提供交通运输业和部分现代服务业服务,但以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外;(2)财政部和国家税务总局规定的其他情形,显然上述规定并未提及专利等无形资产用于投资属于“视同提供应税服务”。

事实上,各地对此问题的具体理解也不统一。例如,《南京市国税局12366热点问题集》(2013年第3期)认为,“企业以专利技术投资入股的行为,属于有偿提供应税服务,应按规定缴纳增值税”。而上海等地的税务机关则在答复纳税人咨询时表示,上述问题尚需要等国家有关部门进一步明确。

笔者认为,股东以无形资产、不动产投资入股,其行为实质是将投资者对资产的所有权转化为公司股权,此举并非单纯的无偿提供应税劳务或转让不动产,因此不属于财税[2016]36号文中的“视同转让”资产情形。以往营业税中“以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税”的处理原则,在“营改增”后仍不宜轻易予以废除。其中缘由除了“投资入股”与“资产转让”两者之间在资产让渡方所承担的实际法律风险方面存有差异外(前者要大于后者),还有另外一个重要原因,即增值税中以自有资产对外投资应当视同销售的制度的出发点主要在于保持增值税抵扣链条的完整性。

在货物生产或购进过程中,纳税人可以通过原材料等进项税额的抵扣以减轻其税负。但与货物生产制造中需要设备、原材料等有形的实物资产不同,无形资产的创造具有较强的智力性特征,其中更多的是脑力、人力等无实物存在形态的资源投入,这也使在现行的增值税抵扣政策下,智力成果转让环节实际可用于抵扣的进项税额大为减少。即便存在技术转让等免税政策,但对于商标、著作权等无形资产而言,按照现行政策规定也无法享受免税的政策性优惠待遇。因此,如果对无形资产的投资入股行为进行征税,则显然会打击企业利用知识技术成果进行商业投资的积极性,长远来说也不利于政府扶持民族工业以及发展知识型经济等国家产业政策的顺利实施。因此,对于此类资产的投资入股是否应当征税,除了符合税收原理的考量之外,还存在一个产业政策导向的选择问题。

但也有观点坚持认为,对于以不动产投资入股的情形,应当征收增值税。理由是按照《国家税务总局关于发布〈纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法〉的公告》(2016年第14号)第3条的规定:“一般纳税人转让其2016年4月30日前取得(包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得)的不动产,可以选择适用简易计税方法计税,以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。……纳税人按规定从取得的全部价款和价外费用中扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价的,应当取得符合法律、行政法规和国家

税务总局规定的合法有效凭证。否则,不得扣除。上述凭证是指:(一)税务部门监制的发票。(二)法院判决书、裁定书、调解书,以及仲裁裁决书、公证债权文书。(三)国家税务总局规定的其他凭证。”

因此,该观点认为,从14号公告的上述规定来看,由于公告中提及纳税人转让取得的不动产包括其“接受投资入股”的不动产在内,其言下之意已经表明不动产的投资入股行为应当征税。具体理由是,鉴于之后的不动产转让环节可以扣除不动产作价部分,如果在此环节不予征税,则会造成不动产转让抵扣链条的中断以及税款的漏征。但笔者认为,由于该文中还有不动产购置原价税前扣除必须提供发票等合法凭证的规定,其似乎也给不予征税的政策处理留下了一定的选择空间。

2. 企业所得税

按照税法中的相关定义,“非货币性资产”是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。

(1) 非货币性资产投资入股“视同销售”的课税争议

2008年《企业所得税法》实施之前,对于非货币性投资入股的税务处理也经历了政策规定上的前后波动。早期的处理意见是不予征税,例如,《财政部、国家税务总局关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的通知》(财税字[1997]77号)第2条规定:“纳税人以非现金的实物资产和无形资产对外投资,发生的资产评估净增值,不计入应纳税所得额,但在中途或到期转让、收回该项资产时,应将转让或收回该项投资所取得的收入与该实物资产和无形资产投出时原账面价值的差额计入应纳税所得额,依法缴纳企业所得税。”

但随后的《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)则改变了对非货币性资产投资入股行为不予征税的态度,其规定企业应当在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项业务进行所得税处理,并按规定计算资产转让所得或损失;上述资产转让所得如果数额较大,在一个纳税年度确认所得实现确有困难的,报经税务机关批准,可作为递延所得,在不超过5个纳税年度内平均摊转到各年度应纳税所得中。^①

自《企业所得税法》及其实施条例正式出台后,鉴于其中所明确列举的几类“视同销售”情形并不包含“投资入股”在内,因而曾经造成实务中“投资入股”是否属于应当“视同销售”的理解分歧,例如,非货币性资产投资入股是否属于其中的“非货币性资产交换”等。

随后,《财政部、国家税务总局关于中国(上海)自由贸易试验区内企业以非

^① 目前,该文件已被国家税务总局2011年第2号公告予以全文废止。

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)中规定:

“一、注册在试验区内的企业,因非货币性资产对外投资等资产重组行为产生资产评估增值,据此确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税。

二、企业以非货币性资产对外投资,应于投资协议生效且完成资产实际交割并办理股权登记手续时,确认非货币性资产转让收入的实现。企业以非货币性资产对外投资,应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额,计算确认非货币性资产转让所得。

三、企业以非货币性资产对外投资,其取得股权的计税基础应以非货币性资产的原计税基础为基础,加上每年计入的非货币性资产转让所得,逐年进行调整。被投资企业取得非货币性资产的计税基础,可以非货币性资产的公允价值确定。”

按照上述规定,投资行为应当“视同销售”必须满足以下3个前提条件:(一)投资协议生效;(二)资产实际交割;(三)办理股权登记手续。此项规定与国税函[2008]828号文的内容相比,在处理尺度上显然有所放宽。例如,对于股东已经办理产权转移手续但并未将资产交付公司使用的,此时尚不能认定纳税义务已经发生。不过,对于不动产资产的实际交割时间,究竟应以“实际转移占用的时间”还是以“所有权权属实际转移的时间”为准,尚存在疑问。

紧接着,《财政部、国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税[2014]116号)将适用于上海自贸区的税收优惠政策扩展至全国适用。其中第1条规定:“居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税。”“企业以非货币性资产对外投资,应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额,计算确认非货币性资产转让所得。”“企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权,应以非货币性资产的原计税成本为计税基础,加上每年确认的非货币性资产转让所得,逐年进行调整;被投资企业取得非货币性资产的计税基础,应按非货币性资产的公允价值确定。”

若将财税[2014]116号文与财税[2013]91号文的内容进行对比可知,两者之间主要存在以下政策性差异:

第一,财税[2013]91号文中规定,非货币性资产对外投资等资产重组行为,是指以非货币性资产出资设立或注入公司,限于以非货币性资产出资设立新公司以及符合《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)第1条规定的股权收购、资产收购。而财税[2014]116号文则取消了投资人股现存企业必须符合59号文中资产收购或股权收购的限制

性条件。

第二,财税[2014]116号文中规定,企业以非货币性资产对外投资,应于投资协议生效并办理股权登记手续时,确认非货币性资产转让收入的实现,没有沿用财税[2013]91号文中“完成资产实际交割”的认定条件。

按照财税[2014]116号文的规定,企业发生非货币性资产投资,符合《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)等文件规定条件的,也可选择适用特殊性税务处理规定。也就是说,实务中对此情形企业可以选择采取两种税务处理方式。

有观点认为:“对于59号文的对外投资行为,无论是资产收购还是股权收购,都必须是在发生在现存的两个企业之间的行为。对于企业用非货币性资产对外投资成立新企业的行为,59号文是无法使用的。但是,符合116号文规定条件的企业,其发生的以非货币性资产出资设立新公司的行为可以适用5年递延纳税。”^①

但笔者认为,单从财税[2009]59号文中的具体文字表述来看,尚不能直接得出这一结论。例如,该文第7条第3项规定,居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资,符合条件的,可选择适用特殊性税务处理规定。其中所使用的“投资”一词显然意味着也包括新设公司的情形在内(否则就会采取“增资”的表述)。

鉴于企业在非货币性资产投资环节并无货币资金的实际流入,如果强制要求其一次性缴清全部应缴税款,则势必会对其日常经营的“现金流”产生较大的负面影响。因此,随后出台的《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》(2015年第33号)第1条规定:“实行查账征收的居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税。”

另外,为了防止关联企业之间在投资入股时故意不办理股权的变更登记手续而借此达到推迟应税所得纳税义务发生时间的目的,上述2015年33号公告第2条规定:“关联企业之间发生的非货币性资产投资行为,投资协议生效后12个月内尚未完成股权变更登记手续的,于投资协议生效时,确认非货币性资产转让收入的实现。”若单从字面含义进行理解,则其中所谓的“关联企业”应当是指在非货币性资产投资行为发生前已经登记成立的两家现存企业。至于“关联企业”的具体含义,实务中可以参考《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法(试行)〉的通知》(国税发[2009]2号)中的相关定义解释。

^① 赵国庆:《财税[2014]116号文:非货币资产对外投资税收政策把握要领》,载财税网:<http://www.vrcfo.com/tax/2015-11-23/82624.html>,最后访问日期:2015年11月23日。

针对因资产投资入股而发生的评估减值损失能否在投资方税前扣除的疑问,目前国家税务主管部门对此并未予以明确。有些地方的规范性文件,如《河北省地方税务局关于企业所得税若干业务问题的公告》(2011年第1号)中规定:“纳税人投资成立全资子公司的,对投资资产进行资产评估发生的减值可在投资企业扣除,全资子公司可按资产评估价值确认计税成本。”

鉴于目前某些类型资产的投资入股尚不属于增值税的应税行为范畴,因此被投资企业往往无法取得投资方开具的发票入账,此时被投资企业接受投资资产日后所发生的折旧或摊销如何进行税前扣除?对此,实务中大多数观点认为,被投资企业可以凭借投资协议、评估报告、公司章程等相关书面凭证作为税前扣除的合法依据。

(2) 以技术入股是否享受技术转让优惠政策的争议

《企业所得税法实施条例》第90条规定:“企业所得税法第二十七条第(四)项所称符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税,是指一个纳税年度内,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。”

《财政部、国家税务总局关于居民企业技术转让有关企业所得税政策问题的通知》(财税〔2010〕111号)第1条规定:“技术转让的范围,包括居民企业转让专利技术、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种,以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。”“本通知所称技术转让,是指居民企业转让其拥有符合规定技术的所有权或5年以上(含5年)全球独占许可使用权的行为。”“技术转让应签订技术转让合同。其中,境内的技术转让须经省级以上(含省级)科技部门认定登记,跨境的技术转让须经省级以上(含省级)商务部门认定登记,涉及财政经费支持产生技术的转让,需省级以上(含省级)科技部门审批。”对未经规定的部门认定登记或审批或审查的,不能享受技术转让减免企业所得税优惠政策。“居民企业从直接或间接持有股权之和达到100%的关联方取得的技术转让所得,不享受技术转让减免企业所得税优惠政策。”

《国家税务总局关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题的公告》(2015年第82号)第1条规定:“自2015年10月1日起,全国范围内的居民企业转让5年以上非独占许可使用权取得的技术转让所得,纳入享受企业所得税优惠的技术转让所得范围。居民企业的年度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。所称技术包括专利(含国防专利)、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种,以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。其中,专利是指法律授予独占权的发明、实用新型以及非简单改变产品图案和形状的外观设计。技术转让收入是指转让方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。”

针对企业以非专利技术对外投资入股的情形,现实中大多数税务机关并不认可技术投资可以同样享受技术转让的相关税收优惠政策。也有观点认为,就税收实质而言,技术转让和技术投资的应税行为属性是相同的,因此,两者应该享受同样的税收待遇。如果对于技术投资不给予税收优惠待遇,则会严重阻碍技术成果的应用推广及产业化;况且经过评估后投资资产的增值额一般都比较较大,使投资单位的税收负担较重。

但值得注意的是,实务中大多数税务机关并不认可技术的投资入股行为可以同样适用技术转让的相关税收优惠政策。笔者认为,虽然前述观点存在一定道理,但按照我国《合同法》的规定,技术转让合同的类别具体包括专利权转让、专利申请权转让、技术秘密转让、专利实施许可合同,其中并不包括技术投资合同在内。另外,按照国家科学技术部制定的《技术合同认定规则》(国科发政字[2001]253号)的要求,在各类技术转让合同中,受让方应当支付相应的转让价款给转让方。因此,如果严格遵循“文义解释”的原则,则显然并不能从中直接推导出《企业所得税法实施条例》中提及的可以享受免税待遇的技术转让行为类别还包括技术的对外投资在内。

3. 个人所得税

(1) 投资入股的课税争议

关于个人非货币性资产投资入股的税务处理,以往的税收政策法规中并未直接予以明确。与《企业所得税法》不同,我国《个人所得税法》中并无“视同销售”的规则设计。因此,当个人以非货币性资产对外投资入股时,对于该投资资产在投资者持有阶段的潜在增值部分是否应视为投资者的“财产转让所得”进行征税,实务中一直存有争议。

我国《公司法》第27条规定:“对作为出资的非货币财产应当评估作价,核实财产,不得高估或者低估作价。法律、行政法规对评估作价有规定的,从其规定。”由于资产的实际持有时间会对资产的经济价值存在较大的影响,因此,在评估过程中通常会出现资产公允价值相对于原始购入成本的增值或贬值。然而,对于股东以其持有的房产评估增值后投资入股的个人所得税税务处理,以往的税法规定前后并不一致,具体的政策演变过程大致如下:

《国家税务总局关于非货币性资产评估增值暂不征收个人所得税的批复》(国税函[2005]319号)对此问题较早地作了规定:“……考虑到个人所得税的特点和目前个人所得税征收管理的实际情况,对个人将非货币性资产进行评估后投资于企业,其评估增值取得的所得在投资取得企业股权时,暂不征收个人所得税。在投资收回、转让或清算股权时如有所得,再按规定征收个人所得税。”

然而,随后出台的《国家税务总局关于资产评估增值计征个人所得税问题的

通知》(国税发[2008]115号)完全颠覆了上述处理模式,第2条规定:“个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权的,对个人取得相应股权价值高于该资产原值的部分,属于个人所得,按照财产转让所得项目计征个人所得税。税款由被投资企业在个人取得股权时代扣代缴。”但由于税款缴纳的现金流问题无法得到妥善解决,因此,在上述文件出台后不久,国家税务总局随即又通知各省市暂不予以执行。

虽然2011年国家税务总局正式发文宣告废止国税函[2005]319号文,但由此也引发了对于个人以非货币性资产对外投资评估产生的增值部分是否征税的理解争议。

赞成征税的意见认为,根据《个人所得税法实施条例》第10条规定,“个人所得的形式,包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益”;因此,毫无疑问,个人对外投资取得的股权也属于某种经济利益,显然也应予以征税。

反对征税的意见认为,个人将资产用于对外投资,毕竟与个人直接转让资产行为不同,个人转让资产后所有权的主要风险与报酬已经全部转移,而在个人的投资入股环节,个人名下资产的存在形态只不过是具有形的实物形态转化为无形的股权形态,但资产所有权的风险与报酬并未发生完全的转移,个人仍然能够通过行使股东权利间接控制与使用其入股的资产。因此,投资入股并非不同主体之间资产(股权的所有权人为股东而非公司)的等价交换行为,不应将之界定为“财产转让”。

正当实务界对此问题争论不休时,国家税务总局又出台了《国家税务总局关于个人以股权参与上市公司定向增发征收个人所得税问题的批复》(国税函[2011]89号)。其中明确规定,在股东将已持有的股权进行评估增值后再予投资入股的情形下,股东应当按照“财产转让所得”项目缴纳个人所得税。随后,2014年出台的《股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》(国家税务总局公告2014年第67号)中明确了股东以其持有的股权对外投资或进行其他非货币性交易,属于股权转让,这个政策实际上是对国税函[2011]89号文中处理原则的进一步明确。但对于以股权之外的其他非货币性资产的投资入股行为,是否也应比照上述规定并按照“财产转让所得”项目征税,在一段时间内仍然存在税法适用上的困惑。

2015年出台的《财政部、国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》(财税[2015]41号)针对上述问题作了最终定论。其中规定:“个人以非货币性资产投资,属于个人转让非货币性资产和投资同时发生。对个人转让非货币性资产的所得,应按照‘财产转让所得’项目,依法计算缴纳个人所得税;个人以非货币性资产投资,应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入,非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为应纳税