



# 华文财税之家财税周刊

刊号：15-088

## 刊首语

邯郸市华文税务师事务所是我市唯一的 A 级税务师事务所，具有专业的注税、注会团队，为您量身定做财税顾问、税务审计、风险内控服务，为客户建立系统的税务风险防范体系。我们倾力打造的“华文财税顾问”品牌服务产品，赢得了广大客户的充分认可。2015 年我们将继续秉承“诚信服务，开拓创新”的服务理念，为更好地服务客户而继续努力。

为方便广大财务人员及时掌握最新的财税政策信息，我们将最新的政策法规及有关解读、财税文章、精品问答等进行整理筛选，专门推出了电子刊物“华文财税周刊”，同时，应广大房地产企业财务人员的要求，在周刊中还特设有“房地产财税专栏”，本周刊将定期以电子邮件的方式发送给大家，欢迎共同学习、交流！

### 重要政策速递

## 财政部、国家税务总局

### 关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知

#### 财税〔2014〕109号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局）、国家税务局、地方税务局，新疆生产建设兵团财务局：

为贯彻落实《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发〔2014〕14号），根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关规定，现就企业重组有关企业所得税处理问题明确如下：

#### 一、关于股权收购

将《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）第六条第（二）项中有关“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%”规定调整为“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 50%”。

## 二、关于资产收购

将财税〔2009〕59号文件第六条第（三）项中有关“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%”规定调整为“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 50%”。

## 三、关于股权、资产划转

对 100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业 100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续 12 个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

1、划出方企业和划入方企业均不确认所得。

2、划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。

3、划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

四、本通知自 2014 年 1 月 1 日起执行。本通知发布前尚未处理的企业重组，符合本通知规定的可按本通知执行。

财政部 国家税务总局

2014 年 12 月 25 日

## 房地产财税专栏

### 耕地占用税缴纳后不能免土地使用税

恒远房地产公司 2014 年在 A 市通过招拍挂获取一宗 1000 亩土地，在办理土地使用权证时，A 市国土局、税务局要求其按照每亩 1.5 万元缴纳耕地占用税，约计 1500 万元。该公司提出疑问，招拍挂建设用地属于“净地”，土地出让金都缴纳了，怎么还要缴纳耕地占用税呢？退一步说，缴纳了耕地占用税之后是否有说法可以一年之后才开始缴纳城镇土地使用税呢？

这个问题不止一家企业提问，税企可谓众说纷纭，难道这两个税种也要重复征税吗？

耕地占用税该谁缴纳？

根据《中华人民共和国土地管理法》和《国务院关于促进节约集约用地的通知》（国发〔2008〕3号）的有关规定，未利用的土地出让前，应当完成必要的前期开发，经过前期开发的土地，才能依法由市、县人民政府国土资源部门统一组织出让。这里必要的前期开发即应包括征用耕地时应当缴纳的耕地占用税，根据《中华人民共和国耕地占用税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部 国家税务总局令第49号）第四条规定，经申请批准占用耕地的，纳税人为农用地转用审批文件中标明的建设用地人；农用地转用审批文件中未标明建设用地人的，纳税人为用地申请人。未经批准占用耕地的，纳税人为实际用地人。根据《财政部、国家税务总局关于耕地占用税平均税额和纳税义务发生时间问题的通知》（财税〔2007〕176号）第二条规定，经批准占用耕地的，耕地占用税纳税义务发生时间为纳税人收到土地管理部门办理占用农用地手续通知的当天。未经批准占用耕地的，耕地占用税纳税义务发生时间为实际占用耕地的当天。恒远房地产公司直接从A市国土局手里拍下的建设用地，不是农用地转用审批文件中标明的建设用地人，也不具备耕地占用税的纳税义务发生时间，为什么还要缴纳耕地占用税呢？

目前，地方土地储备中心征用耕地后，对应缴纳的耕地占用税有两种处理方式，一种方式是由地方土地储备中心缴纳，作为土地开发成本费用的一部分，体现在招拍挂的价格当中；另一种方式是由受让土地者缴纳耕地占用税。第一种方式没有争议，另一种方式即是恒远房地产公司取得土地的这种形式，在恒远房地产公司招拍挂土地前，A市国土部门代表政府统一办理农用地转用批准文件中无法标明建设用地人。因此，应认定A市国土部门为用地申请人，即为耕地占用税的纳税人。恒远房地产公司通过公开拍卖出让方式竞得该宗地土地使用权，成为占用该地从事非农业建设的实际用地人，属于该宗地耕地占用税的实际税负人，即作为该宗土地受让人代国土局缴纳了耕地占用税，国土局应为恒远房地产出具收款凭证。

可一年免征城镇土地使用税吗？

假如恒远房地产公司缴纳了耕地占用税，是否一年之后缴纳城镇土地使用税呢？《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》（国务院令第 483 号）第九条规定，新征用的土地，依照下列规定缴纳土地使用税：（一）征用的耕地，自批准征用之日起满 1 年时开始缴纳土地使用税；（二）征用的非耕地，自批准征用次月起缴纳土地使用税。问题是，耕地在这里并非恒远房地产公司征用的，征用也是国土局土地储备中心先行征收而后出让，能适用上述规定吗？

要回答这一问题，还要分析一下土地出让的历史进展，上述规定是基于上世纪八十年代由土地使用者直接征地的情形所做的规定。随着我国土地使用制度改革的深化和土地管理方式的逐步规范，目前土地出让的主要方式，是由地方土地储备中心征用土地，经过前期开发，然后以招标、拍卖、挂牌等方式出让给土地使用者。因此，《财政部、国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186 号）第二条关于有偿取得土地使用权城镇土地使用税纳税义务发生时间问题明确，以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，由受让方从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。房地产开发企业有偿取得的出让土地，理应按照财税〔2006〕186 号的规定开始确定城镇土地使用税纳税义务发生时间。但是这样处理也导致了税企争议。

2014 年的最后一天，《国家税务总局关于通过招拍挂方式取得土地缴纳城镇土地使用税问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 74 号）对此问题进行了明确，通过招标、拍卖、挂牌方式取得的建设用地，不属于新征用的耕地，纳税人应按照《财政部 国家税务总局关于房产税 城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186 号）第二条规定，从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。即恒远房地产公司招拍挂的建设用地，不属于耕地，不能在缴纳耕地占用税起满 1 年才开始缴纳土地使用税。

另外注意，该公告自 2014 年 12 月 31 日发布之日起施行。

## 税务稽查争议案例解析

### 案例一：关联交易价格不公允

#### 案例概览

S 地的 S 集团在 B 地设立全资子公司 B 水泥公司，B 公司生产的水泥全部以 240 元/吨的价格向 S 集团销售，不再向任何第三方销售。S 集团公司从 B 公司购进的水泥全部自用，也不再向第三方销售。在 S 地生产此类工业水泥的企业只此一家，当地没有其他同类产品的市场销售价格可以参考。距 S 集团 200km 的 C 地，有同类水泥的市场销售价格为 420 元/吨。在税务稽查中，税务机关认为 S 集团和 B 公司的关联交易定价偏低。而 S 集团认为，B 地距 S 地 540km，C 地离 S 地 200km，由于运费差，S 公司从两地进口的实际成本是一样的。

请问：面对税务稽查时认为关联交易价格不公允时，该如何解释与说明“合理理由”？

解决争议的思路：关联方的身份：内关联？外关联？

根据《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），国内的关联交易如果实质上没有规避国家税收，原则上不作转让定价的调整。因此，我国目前重点关注的是跨境管理交易（外关联）。并且如果关联双方是全资的关系，转让定价的操作空间较大；如果不是全资关系，则较难操控。

涉及双方哪些税种？其实际税负如何？

双方实际税负不一致并不一定是规避国家的税收，不一定需要进行企业所得税调整。假设水泥厂是高新技术企业，集团是房地产企业，税率为 25%，如果水泥厂压低价格向集团销售水泥是不合理的。

增值税主要看抵扣的链条是否完整。在案例中，由于 S 集团不得进项抵扣，如果 B 公司压低价格销售，确实可以少交增值税。

可比性分析与功能风险分析的结合。

案例中虽然税务机关找了可比企业 C 公司，但是忽略了分析运输功能和仓储功能。同时，C 公司向非关联公司销售的价格中，可能还包含营销功能、存货积压风险、向无关联第三方销售的坏账风险等。而关联方交易，则不存在营销成本，

坏账损失和积压风险也显著小于非关联方。

交易决策的流程和证明材料。

首先需要看交易是否有合理的商业目的。假设某公司在西藏设有销售公司，工厂在上海，客户在江苏。如果该公司的销售流程是先从上海卖到西藏，再由新疆卖给江苏，那么该企业的交易决策目的一定是因为西藏的增值税和企业所得税返还高，那么该交易不具有合理的商业目的，是以避税为目的的。

如果案例中的 B 公司和 S 公司完全按照独立交易的原则进行决策，有价格的商定、汇款日期、延期付款利息等信息，具有合理的商业目的，也支持了不是以避税为目的的判定。

案例二：平价转让股权

案例概览 C 公司为国内知名汽车生产企业，2013 年 C 公司到主管税务机关办理税务登记变更手续，其内容为其日本一股东 J 将其 3% 的股权转卖给日本另一股东 K，且其成交价为当初的股权购买价。J 属于平价转让其所持 C 公司股权，无转让财产所得。

请问：这样的平价转让安排可能有哪些税务风险？如何看待税务机关要求的按公允价值确认转让所得？

解决争议的思路：如果根据税务机关的要求，按照公允价值转让，那么企业就需要就转让股权的公司进行整体的评估，评估的过程可能需要很长的时间，花费的费用也将非常多，对于企业来说，非常不合理。那么企业需要：分析被投资企业转让日的财务状况，即被转让企业在转让基准日的资产负债表。

如果该资产负债表显示企业亏损较大，净资产远远低于股本，一般和税务局友好沟通后平价转让是可行的。

看资产负债表中不动产的占比。了解到税务局内部的口径，当被投资企业不动产占总资产 50% 以上时，由于净资产增值主要来自于不动产，原则上需要评估被投资企业。

分析转让方与受让方的关系及支付对价的形式，确定能否特殊税务处理；如果转卖股份得到的是钱，那么肯定是一般税务处理；如果得到的是股权或股票，那么可能特殊税务处理。现在的特殊处理门槛较高，股权重组要求转让的股权占目标公司总股份的 75%，案例中的 3% 是无法按特殊重组递延纳税的。

国务院 2014 年下发了《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》(国发[2014]14 号), 要求各个部门拿出支持企业合理重组的措施。同时, 财政部和国家税务总局也在对财税[2009]59 号进行修改, 放低特殊重组的门槛, 以后的比例可能会下降。如果企业是和关联方之间的股权转让、平价转让, 可以考虑以股换股, 向税务局申请特殊税务处理。

重新确定股权转让价格的方法。

案例中, 如果企业单独将汽车厂进行评估, 时间长、费用高, 不切实际。一般税务局会认可评估公司就股权作为单独的标的物进行评估, 如 C 公司为非上市公司, 可以找对比的同类的上市公司, 根据税务局的上市和非上市的折价系数折合 C 公司的估价。

案例三: 企业买卖股票、转让长期股权投资等的税务处理

案例概览 S 公司于 2009 年取得 B 公司 10%的股权, 支付价款 400 万元, 支付给中介人的咨询费后 100 万元, 后 B 公司成功上市。2013 年 12 月 20 日, S 公司决定出售其持有的 B 公司股票 1/4, 出售取得价款 1070 万元。S 公司在年度汇算清缴时确认了该事项应纳税所得额:  $1070 - (400 + 100) / 4 = 945$  (万元)。未计交其他税款。

现税务机关提出应补交营业税及附加税费, 并调增其应纳税所得额。是否正确?

出售金融产品的计税基础需要以卖价减成本, 案例中的成本相对比较清晰, 但是很多企业出售的长期股权投资是很多年前产生, 在过程中有反复的增资、配股、送红股等, 导致成本很难确定。对于成本的确定, 财政部和国家税务总局只对个人限售股进行规定, 对于无法确认成本的, 按照转让价格的 15%核定成本。但是对于法人企业如何确定成本一直没有明确, 在实务中此类争议属于灰色地带, 税务局往往会暂缓征收。但如果成本比较明确, 税务局征税的可能性是比较高的。

案例中 100 万的中介费是否允许作为成本计算, 主要取决于中介费如何入账。根据会计准则, 买股权时相关的费用可以资本化到长期股权投资成本中, 如果 S 公司当时确实是计入长期股权投资成本, 并没有计入管理费用, 根据企业所得税法实施条例中, 资产的计税基础以历史成本为计税基础, 历史成本是指企业取得该项资产所实际支付的成本, S 公司在出售时扣除相应的成本应该是合理的。案



例中的 S 公司是居民企业，如果是非居民企业转让在华公司的股权，目前了解到税务局的口径是以转让价格减除初始投资成本，该初始投资成本指直接成本，境外发生的律师费、手续费、佣金、咨询费等都不允许扣减。

#### 案例四：转让或处置旧资产的税收争议

案例概览 Z 公司为集团在苏州设立的工厂，主要生产汽车零部件。2013 年 5 月，集团由于经营需要，在苏州设立新的汽车零部件工厂 J 公司，并由 Z 公司向 J 公司转让三部生产设备：——用于产品生产的机器设备为 2007 年购置，原值 200 万元，已经计提折旧了 100 万元，转让收入为 100 万元，J 按 4%征收率计交增值税；——用于生产出口产品的机器设备为 2010 年购置，原值 500 万元，已经计提折旧了 100 万元，转让收入为 400 万元。购入时 J 未抵扣进项税额，现按 17%计提增值税销项税额；——用于出租的机器设备为 2013 年元月购置，原值 500 万元，已经计提折旧 12 万元，转让收入 488 万元。由于购入时系二手设备，未取得专用发票，J 按 4%征收率计交增值税。

现税务机关提出的问题是：所有设备转让未作评估，价格不公允；第二笔业务按 4%征收率计交增值税；第三笔业务应按 17%计算销项税额。

#### 如何看待税务机关的要求？

根据国税函[2009]90 号，设备转让简易征收不得开增值税专用发票，由于普通发票是增值税链条断裂，不存在交和抵的机制，税务局就会对价格产生争议。在增值税条例中指出，价格明显偏低而无正当理由的，税务机关有权调整。企业可以寻找相同设备在市面上的价格波动变化，如果设备价格是变高的，企业按照账面净值出售可能是价格偏低；如果市面上的价格是降低的，那么按照账面净值出售不一定是偏低的。同时，从 Z 公司的设备年限都是大于等于 10 年，折旧年限偏长，账面的净值应该是偏高的，也支持了企业没有“价格明显偏低”。

根据财税[2008]170 号，如果企业在 2008 年后买入的资产属于税法不允许抵扣，并且企业也没有抵扣的，如当时的小汽车、用于不动产在建工程的中央空调、福利食堂的灶具等，在企业转卖时按照 4%简易征收。注：由于案例中的纳税年度是 2013 年，因此仍适用旧的征收率。近期兼并征收率后应按照简易办法依照 3%征收率减按 2%征收增值税。而第二笔业务的机器用于生产出口产品，不属于不允许抵扣的资产，应该按照 17%计提增值税。

第三笔业务中的设备，并不属于进入流通领域的旧货，而是企业自己使用且计提折旧过的。该设备在买入时并没有规定不得抵扣，是企业自己没有取得专用发票没有抵扣。在再次出售时，企业应该按照 17% 计算销项税额。

#### 案例五：财政补贴收入是否缴纳流转税

案例概览 A 公司生产塑料机械，2012 年 3 月与省经信委签订项目协议，承诺研发生产精密高效节能大型注塑机，项目总投资 3500 万元，实施期限为 2012 年 1 月至 2013 年 12 月 31 日，项目经济指标为达产后年度产量 1500 台，产值 5000 万元，新增利润 1200 万元，新增税金 800 万元。还有项目技术指标和研发成果数量要求。企业于 2012 年 5 月取得财政拨款 300 万元，取得省经信委和财政厅共同下发的专项拨款用途文件。

请问：A 公司取得的财政拨款应如何进行税务处理？是否需要缴纳流转税？

解决问题的思路：对价外费用的认识：增值税的价外费用是指销售方向购买方在正常价款之外收取的费用。案例中企业生产设备后出售给客户，而 300 万财政拨款是财政上的补贴，并不构成价外费用，不需要缴纳流转税。

是否与政府部门之间存在货物交易或劳务交易？补贴收入与之是否有直接关系？

此前某房地产企业接受政府的 3000 万元对大明宫遗址进行修缮，大明宫修缮的受益人是政府，该房地产企业与政府之间形成了交易，因此税务机关要求对这 3000 万征营业税是合理的。反之，如果是房地产企业向政府购买了一块 10 亿的地皮，政府返还其 3 亿，由于是政府向企业出售，并不是企业向政府出售，获得的 3 亿补贴不构成营业税的纳税义务。案例中的 A 公司并没有与政府之间有交易行为，因此也不构成流转税的纳税义务。

#### 案例六：互抵交易中的税务争议

案例概览 R 公司为服装生产企业，2013 年 1 月，R 公司以从 E 贸易公司购进某种进口布料 10,000 米用以成衣生产，该布料的进口价格一般为 4.2 元/米。R 公司委托 E 公司生产，由 R 无偿提供设备，作为交换，R 要求 E 削减加工费，并签订了相关合同。

问题：现税务机关提出 R 公司应按抵减的加工费视同销售补交租赁收入的 17% 增值税销项税额，同时，补计企业所得税应税收入。而企业认为，如果双方

正常结算，双方的进、销项税额相等，收入、成本相等，不会产生少交国家税款的结果，不应单方面补税。

如何看待上述争议？

营改增之后，向他人无偿提供应税服务的，如运输、宣传、仓储等，除了列举的抗灾救灾等，都需要视同销售。所以 R 公司无偿提供设备，税务局要求视同销售是有依据的。

在 2008 年新企业所得税法实施条例中规定，以劳务进行交换、以劳务作价投资、无偿为他人提供劳务等都被纳入了企业所得税视同销售的范围。所以税务局要求企业所得税视同销售也是有依据的。

# Education



主办单位:

邯郸市华文税务师事务所

财税之家专线:

3212366

财税之家邮箱:

[hdcs868@163.com](mailto:hdcs868@163.com)

财税之家地址: 邯郸市人民路 312 号

新时代商务大厦 25 层

『态度』

决定一切……

