



纳税人俱乐部丛书

资产重组

业务的税收筹划

谁不想有效合理避税？

ZICHANCHONGZU
YEWUDESHUISHOUCHOUHUA

庄粉荣 陈丽花 编著

本书以资产重组业务流程为主线，再以案例辅助佐证，介绍有关税收政策的应用方法。通过对案例的讲解，深入浅出地道出了有效合理避税的筹划方案。



机械工业出版社
China Machine Press

资产重组

业务的税收筹划

谁不想有效合理避税？

ZICHANCHONGZU
YEWUDESHUISHOUCHOUHUA

庄粉荣 陈丽花 编著

本书以资产重组业务流程为主线，再以案例辅助佐证，介绍有关税收政策的应用方法。通过对案例的讲解，深入浅出地道出了有效合理避税的筹划方案。



机械工业出版社
China Machine Press

本书以业务流程为主线,再以案例辅助佐证,介绍资产重组有关税收政策的运用技巧。通过对案例的讲解,深入浅出地道出了有效合理的税收筹划方法。

本书共分十四个部分,包括资产重组的涉税概述、新办企业的税收筹划、国有企业改制的税收问题、非货币性交易的税收筹划、债务重组的税收问题、债务重组的税务筹划、租赁业务的筹划、股权投资的涉税问题、股权投资的税收筹划、企业合并的税收筹划、企业分立的税收筹划、企业清算的税收筹划、集团公司的税收筹划、关联方交易和税收处理。

本书既适合于高级研究机构的研究人员作为税收筹划理论研究的参考读物,也适合注册会计师、注册税务师在实务过程中作为指导性工具书,更适合于企业的投资人、企业财务总监和财务主管作为经营决策的涉税指导手册。

图书在版编目(CIP)数据

资产重组业务的税收筹划/庄粉荣,陈丽花编著. —北京:机械工业出版社,2008.7

(纳税人俱乐部丛书)

ISBN 978-7-111-24463-9

I. 资… II. ①庄… ②陈… III. 企业管理—资产重组—税收筹划—研究—中国 IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 094733 号

机械工业出版社(北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑:任淑杰 责任校对:侯 灵

责任印制:李 妍

北京蓝海印刷有限公司印刷

2008 年 9 月第 1 版第 1 次印刷

184mm×260mm·21 印张·1 插页·491 千字

0001—5000 册

标准书号:ISBN 978-7-111-24463-9

定价:46.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

销售服务热线电话:(010) 68326294

购书热线电话:(010) 88379639 88379641 88379643

编辑热线电话:(010) 88379001

封面无防伪标均为盗版

前言

资产重组活动是一项系统工程，涉及企业各种生产要素的有机组合。从税收的角度讲，目前调节投资人资产重组活动的政策并不多，但是，由于资产重组涉及的经济因素十分繁杂，而每一项经济要素的变化几乎都与税收有关，所以，资产重组的涉税业务非常复杂。在目前资产重组的典型案件中，涉税因素处理得比较成功的案例并不多。

自2004年底江苏省进行注册税务师后续教育，邀请笔者进行以“资产重组税收筹划”为主题的专题讲座，于是本人开始对投资人的资产重组有关的业务以及与资产重组业务有关的税收筹划问题进行了系统的研究。

后来，笔者有幸接触到上海荣业东兴财务咨询有限公司的税务专家，该公司是一家规模企业理财俱乐部，拥有强大的专家队伍和技术力量，与多家财政、经济研究所、会计师事务所和税务师事务所联手开发税收筹划业务，并拥有许多成功的税收筹划案例。由此，触发了笔者的灵感，何不结合该公司的成功案例编一部资产重组税收筹划的专著呢？

于是，笔者邀请南京大学会计学院的陈丽花副教授一起来开展资产重组税收筹划的专题研究工作，本书就是在作者“资产重组税收筹划”专题讲座的基础上，吸收了上海荣业东兴财务咨询有限公司的税务专家大量的成功案例，同时引用邹国金、谭光荣、陈萍生等众多专家在《中国税务报》和其他有关刊物中的部分政策辅导资料和筹划案例而形成的。本书在写作过程中以业务流程为主线，再以案例的形式辅助佐证，介绍有关政策的运用技巧，通过对事实深入浅出地说明，道出了合理有效的税收筹划方法。本书的草样在征求意见期间就已经受到了企业家和企业财务会计人员的欢迎。所以，本书既适合于高级研究机构的研究人员作为税收筹划理论研究的参考读物，也适合注册会计师、注册税务师在实务过程中作为指导性工具书，更适合于企业的投资人、企业财务总监和财务主管作为经营决策的涉税指导手册。

还需要说明的是，在本书写作过程中，我们得到多方税务专家的指导和

帮助，如上海财瑞税务咨询公司的税务专家张纪云、金澄化学企业集团的财务专家马忠庭等。在这里，我们对提名的和未提名的专家和作者表示衷心的感谢。同时，在写作过程中我们还得到许多其他专家和出版界人士的支持和帮助，税务专家王忠汉对本书进行了全面的审核。对他们的关心、支持和帮助，我在这里代表参与写作的其他专家向他们表示衷心的感谢！

虽然作者非常努力，但是书中仍有不足之处，希望读者不吝赐教！

庄粉荣 2008 年 8 月于北京

E-mail: zhuangfr@163.com

手机: 13701590996

目 录

前言

第一章 资产重组的涉税概述	1
第一节 资产重组过程中的涉税事项	1
第二节 资产重组的税收管理	7
第三节 资产重组税收筹划的组织	9
第二章 利用税收优惠政策进行筹划	13
第一节 各类企业主要税收优惠	13
第二节 企业减免税的管理	22
第三节 高新技术企业税收优惠及筹划	24
第四节 软件集成电路企业的涉税筹划	31
第五节 企业减免税的管理	36
第三章 国有企业改制的税收问题	39
第一节 改制过程中的流转税处理	39
第二节 清产核资的所得税问题	40
第三节 机构改组改制的涉税问题	44
第四节 国企改制税收筹划及操作要点	48
第四章 非货币性交易的税收筹划	56
第一节 非货币性交易的税收因素	56
第二节 非货币性交易对企业应纳税额的影响	61
第三节 非货币性交易涉税问题	72
第四节 非货币性交易中税务筹划操作要点	78
第五章 债务重组的税收问题	81
第一节 债务重组的税务处理原则	81
第二节 债务重组的会计和税务处理	82
第三节 债务重组业务对应税所得的影响	86
第四节 税法与会计在债务重组处理上的差异	101
第六章 债务重组的税务筹划	116

第一节	债务重组纳税调整的方法	116
第二节	债务重组的具体操作	121
第三节	债务重组的流转税筹划	124
第四节	债务重组的所得税筹划	129
第七章	租赁业务的筹划	139
第一节	通过租赁取得资金	139
第二节	租赁方式的税收比较	145
第三节	租赁与销售税收选择	151
第八章	股权投资的涉税问题	154
第一节	投资收益的确认	154
第二节	新会计准则下会计处理与税务处理的差异	158
第三节	股权投资的具体业务处理	168
第九章	股权投资的税收筹划	176
第一节	出资方式的税收筹划	176
第二节	投资行业的税收筹划	184
第三节	投资对象的税收筹划	188
第四节	投资地点的税收筹划	192
第五节	投资活动的筹划案例	195
第十章	企业合并的税收筹划	212
第一节	企业合并重组会计	212
第二节	企业合并过程中的流转税	215
第三节	企业合并过程中的所得税	220
第四节	企业合并的税收筹划操作要点	231
第五节	企业合并的筹划案解析	237
第十一章	企业分立的税收筹划	245
第一节	企业分立过程中的税收	245
第二节	企业分立的税收筹划操作要点	255
第三节	企业分立的税收筹划实例	262
第十二章	企业清算的税收筹划	266
第一节	企业解散清算及其会计处理	266
第二节	企业破产清算的会计处理	271
第三节	企业清算的税收处理原则及税收筹划要点	280
第十三章	集团公司的税收筹划	287
第一节	机构安排的税收筹划	287

第二节	集团管理费用的筹划	292
第三节	异地销售的集团运作筹划	296
第四节	汇总纳税的筹划分析	299
第五节	对经营成果的筹划	301
第十四章	关联方交易的税收筹划	306
第一节	关联业务的税务认定	306
第二节	关联交易的税务确认	308
第三节	关联业务的税收筹划	311
第四节	关联业务的筹划案例解析	313
附录		318
附录 A	企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换 (财政部, 2006 年 2 月 15 日)	318
附录 B	财政部、国家税务总局关于债转股企业有关税收政策的通知 (财税[2005] 第 029 号)	319
附录 C	企业会计准则第 2 号——长期股权投资	320
附录 D	企业会计准则第 12 号——债务重组 (财政部, 2006 年 2 月 15 日)	323
参考文献		326

第一章

资产重组的涉税概述

企业作为一个市场经济条件下的主体单位，随着其外部生存环境的变化，其自身也会主动或被动地创造变化、适应变化。企业不断地进行改制和资产重组就是企业为生存和发展不断创造变化、适应变化的外在表现。而有关企业或者经济组织的资产重组和债务重组的任何变化，都或多或少地与税收有关，并且这个关系又包含在各种生产要素的转移和变化之中。所以，对于投资人而言，研究资产重组和债务重组过程中的涉税问题具有现实意义。

第一节 资产重组过程中的涉税事项

如前所述，资产重组是投资人在投资活动过程中经常采用的方法。当一个项目操作成功之后，如果投资人看好与其有关的市场前景，就可能考虑追加投资和进行企业扩张，而扩张的形式有可能采用如下一些手段和方法：改组、改制，包装上市或者租赁取得其他需要的经营性资产；并购上下游企业，完善其生产和经营产业链；分立成立一个新公司等。如果发现企业存在不良的问题，就需要进行债务重组、出售现有资产、委托经营等手段实现战略转型，或者通过以上手段实现其他投资目的。但是，所有的这一切，都离不开税收问题。

从税收的角度讲，投资人之所以要进行资产重组，是因为该活动可以为投资人带来现实的税收利益。虽然 2008 年 1 月 1 日实施的所得税变化较大，但是目前的税收政策仍属于区域税收、行业税收和企业税收。也就是说，不同的地区税收政策不同，不同的行业税收政策不同，不同的企业税收政策也不同。如果仅在企业的范围内考虑资产重组的税收利益，在资产重组过程中的一切活动，不外乎成立新企业、处置原有企业和处理有关资产三个方面的问题，而处理这三方面的活动的税收待遇是不同的。

一、不同企业的税收待遇

在现代高度发达的市场经济条件下,企业的组织形式日益多样化。依据财产组织形式和法律责任权限,国际上通常把企业组织形式分为三类,即公司企业、合伙企业和独资企业。从法律角度上讲,公司企业属法人企业,出资者以其出资额为限承担有限责任;合伙企业和独资企业属自然人企业,出资者需要承担无限责任。这便是企业组织形式分类的第一个层次,即外部层次。除此之外,外部层次的分类还可以从其他角度进行,比如可分为内资企业和外资企业,外资企业可分为中外合资企业和中外合作企业等。

企业组织形式分类第二个层次是在公司内进行划分的。这个层次分为两对公司关系,即总分公司及母子公司。

1. 子公司和分公司

子公司与分公司是现代大公司企业常见的组织形式。子公司对应母公司,分公司对应总公司。所谓子公司,是指那些被另一家公司(母公司)有效控制的下属公司或者是母公司直接或间接控制的一系列公司中的一家公司,在这个公司链中,每一家公司都拥有对另一家公司的控制权。在征税时,如何确定子公司可能有各种不同的标准。例如,有的国家规定,在征税时,如一家公司被视为另一家公司的子公司,那么,另一家公司必须拥有这家公司50%以上的股份;但另一些国家可能只要求拥有相当的比例,不一定要达到50%的股份。分公司不同于子公司,它不具备独立法人实体的资格,只是作为公司的分支机构而存在,在国际税收中,它往往与常设机构是同义词。

一家大企业在境内外安排它的附属单位,有的为子公司,有的为分公司,是受多种因素影响的。一般而言,对外投资者在境外设立子公司可得到如下好处:

- (1) 在东道国同样只负有限的债务责任。
- (2) 子公司向母公司报告企业成果只限于生产经营活动方面,而分公司则要向总公司报告全面情况。
- (3) 子公司有可能在东道国得到当地的更多客户。
- (4) 子公司可享有东道国给予其居民公司同等的优惠待遇。
- (5) 东道国适用税率低于居住国时,子公司的积累利润可得到递延纳税的好处。
- (6) 许多国家允许在境内的企业集团内部公司之间盈亏互抵,这样子公司可以加入某一集团得到好处。
- (7) 子公司有时可以享有集团内部转移固定资产取得增益免税的好处。
- (8) 跨国公司在设有子公司的所在国进行生产经营活动更为便利。
- (9) 子公司向母公司支付的诸如特许权、利息、其他间接费等,要比分公司向母公司支付更容易得到税务认可。
- (10) 子公司利润汇往母公司要比分公司灵活得多,这等于母公司的投资所得、资本利得,可以留在子公司,也可以选择税负较轻的时候汇回,得到额外的税收利益。
- (11) 母公司转售境外子公司的股票增益通常可享有免税照顾,而出售分公司资产取得的资本增益需要纳税。
- (12) 境外分公司资本转让给子公司有时要征税,而子公司之间的转让则不征税。

(13) 许多国家对子公司向母公司支付股息,规定减征或免征预提税。

(14) 某些国家子公司适用的所得税比分公司低。

设立分公司则可得到如下好处:

(1) 分公司一般便于经营,财务会计制度的要求也比较简单。

(2) 分公司承担的成本费用可能要比子公司节省。

(3) 总公司拥有分公司的资本,在东道国通常不必缴纳资本税和印花税。

(4) 分公司交付给总公司的利润通常不必缴纳预提税。

(5) 子公司往往需要东道国的投资者参加,而分公司则不需要。

(6) 在经营期间,境外企业往往出现亏损,分公司的亏损可以抵冲总公司的利润,减轻税收负担。

(7) 分公司与总公司之间的资本转移,因不涉及所有权变动,不必负担税收。

2. 分公司与子公司的税收待遇

根据世界上一些主要国家和地区的现行税制,可以看出分公司与子公司不同的税收待遇,具体为:

(1) 子公司是独立的法人实体,设立公司的所在国视其为居民纳税人,通常要承担与该国的其他居民公司一样的全面纳税义务。母公司所在国的税收法规对子公司没有约束力,除非它们与所在国之间缔结的双边税收协定有特殊的规定。

(2) 分公司不是独立的法人实体,设立分公司的所在国视其为非居民纳税人,其所发生的利润和亏损与总公司合并计算,即人们通称的“合并报表”。分公司与总公司经营成果的合并计算,所影响的是居住国的税收负担,至于作为分公司所在的东道国,照样要对归属于分公司本身的收入课税,这就是实行所谓收入来源税收管辖权。

(3) 子公司作为居民纳税人,而分公司作为非居民纳税人,两者在东道国的税收待遇上有很大差别。通常情况下,前者承担无限纳税义务,后者承担有限纳税义务。

3. 我国分公司与子公司税收政策的变化

近来,我国对分公司与子公司的税收政策作了调整。原内资企业所得税法的有关规定,内资企业以独立核算来界定纳税人,并要求同时具备:一是在银行开设结算账户;二是独立建立账簿;三是编制财务会计报表和独立计算盈亏等条件。但由于缺少有限责任或自负盈亏的实质性条款,背离了法人作为基本纳税单位的原则;存在征收企业所得税和个人所得税划分不清的问题。此外,确定纳税人的三个条件在实际工作上也存在不好操作的问题,致使纳税人的范围可以人为扩大或缩小,增加了执法的难度,有些地方的税务机关最后就以是否进行独立建立账簿进行独立核算为标准确定是否征收企业所得税。最后执行的结果是那些在有关部门注册为分公司的企业享受了子公司的待遇——也征收了企业所得税。

与原内资企业所得税法规定不同的是,原外资企业所得税法则以依法注册登记来界定纳税人,其实质就是承担有限责任或者自负盈亏,以法人作为外资企业纳税人的认定标准。也就是说,子公司属于应当缴纳企业所得税,而分公司不缴纳企业所得税。

2008年1月1日实施的《中华人民共和国企业所得税法》第一条第一款规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照本法的规定缴纳企业所得税。这就从税收立法的角度确认,以在工商管理

部门注册登记的法人企业和取得收入的组织，为企业所得税纳税人。新政策的实施，对于多数集团化经营的企业来说是一个重大利好。如上海某财务咨询有限公司在南京、苏州、杭州和宁波等设立了非法人分公司。为了便于考核各分公司的经营业绩，强化管理，各分公司实行“独立核算，保底提成”的管理办法。由于各地的经营情况不同，各公司有盈有亏，公司的税收负担比较重。仅以2007年经营情况为例：上海公司亏损200万元、南京盈利100万元、苏州亏损50万元、杭州盈利150万元、宁波亏损80万元。

公司下属的分公司虽然不是法人单位，但是，根据原《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》规定，各分公司都应在当地向主管税务机关申报缴纳企业所得税，因此，南京分公司需要缴纳企业所得税33万元，杭州公司缴纳企业所得税49.5万元。整个公司在全面亏损的情况下，还需要缴企业所得税，合计82.5万元。但是，根据新企业所得税法的立法精神，从2008年1月1日开始，作为非法人的分公司就不用再向当地主管税务机关申报缴纳企业所得税了。作为总公司就省去了很大的一笔税金，而且，以的税收负担还会大大下降。

二、资产重组过程中资产处理的涉税问题

企业进行资产重组，必然存在需要处理的资产具体事项，而在处理资产的过程中必然遇到税收问题，这是绝大多数企业人员容易出现差错的地方。

例1-1，江南天正电脑有限公司主要从事电子、电脑软件等高科技产品的开发研制，被当地国家税务机关认定为增值税一般纳税人，由于市场疲软，经济效益明显下滑，同时因为资金的供应上也存在供给不足的问题，最近两年企业的经营效益明显下降。随着时间的推移，公司的负债越来越多，公司处于破产的边缘，2006年上半年，公司处于停产状态。从公司发展的角度考虑，公司决定与本市的另一家公司进行资产重组。江南天正电脑有限公司接受长江科技发展有限公司的整体收购，以零资产实现吸收式合并。

经注册会计师的审计，江南天正电脑有限公司资产总额5100万元，其中流动资产1800万元，固定资产2500万元，无形资产320万元，长期投资480万元，流动负债3200万元，长期负债1900万元，所有者权益0万元，流动资产中存货580万元（产成品250万元，原材料230万元，半成品100万元）。

在江南天正电脑有限公司向国家税务机关办理税务登记注销手续时，税务机关对该公司的账面存货的处理存在不同意见：

一种意见是要求该公司所有的存货必须向长江科技发展有限公司开具增值税专用发票，如实申报缴纳增值税，其中产成品要按同类产品价格300万元计算销项税：

$$300 \times 17\% = 51 \text{ (万元)}$$

原材料要按组成计税价计算销项税：

$$230 \times (1 + 10\%) \times 17\% = 43.01 \text{ (万元)}$$

半成品也按组成计税价计算销项税：

$$100 \times (1 + 10\%) \times 17\% = 18.7 \text{ (万元)}$$

以上各项合计应计算缴纳增值税：

$$51 + 43.01 + 18.7 = 112.71 \text{ (万元)}$$

其理由是：企业在合并过程中，如果存在存货，那么就存在将这些存货从一个企业转移到另一个企业的行为，这种转移行为视同销售活动。根据增值税暂行条例规定，纳

税人发生视同销售行为，应该依法缴纳增值税。

另一种意见是企业合并过程中的存货，在合并过程中不应缴纳增值税。其理由是：《关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》（国税发〔2000〕第119号文件）中明确规定，企业合并包括被合并企业（一家或多家不需要经过法律清算程序而解散的企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下简称合并企业），为其股东换取合并企业的股权或其他财产，实现两个或两个以上企业的依法合并。因此，企业合并，是一种企业全部产权的转让行为。对于企业的全部产权的转让行为，国家税务总局在《关于转让企业全部产权不征收增值税问题的批复》（国税函〔2002〕第420号文件）中明确规定：根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的规定，增值税的征收范围为销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物。转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为，因此，转让企业全部产权涉及的应税货物的转让，不属于增值税的征税范围，不征收增值税。

通过对相关税法的分析，我们可以推断：在企业进行整体合并的过程中，其中包含的存货是不需要缴纳增值税的。这是因为：

其一，税法规定在合并业务中对于非货币性交易可以不确认转让所得。在《关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》（国税发〔2000〕第119号文件）的第一条第二款同时明确规定：合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中，除合并企业股权以外的现金、有价证券和其他资产（以下简称非股权支付额），不高于所支付的股权票面价值（或支付的股本的账面价值）20%的，经税务机关审核确认，被合并企业不确认全部资产的转让所得或损失，不计算缴纳所得税。被合并企业合并以前的全部企业所得税纳税事项由合并企业承担，以前年度的亏损，如果未超过法定弥补期限，可由合并企业继续按规定用以后年度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补。

其二，对于以零资产合并的业务，可以不视为被合并企业按公允价值转让处理资产。在该《通知》的第一条的第四款明确规定：如被合并企业的资产与负债基本相等，即净资产几乎为零，合并企业以承担被合并企业全部债务的方式实现吸收合并，不视为被合并企业按公允价值转让、处置全部资产，不计算资产的转让所得。合并企业接受被合并企业全部资产的成本，需以被合并企业原账面净值为基础来确定。

其三，企业的合并业务实际上也就是企业整体的转让。既然国税函〔2002〕第420号文件中明确转让企业全部产权涉及的应税货物的转让，不属于增值税的征税范围，不征收增值税，那么，企业在进行合并的过程中不应缴纳增值税。

例1-2，李天寿是飞翔科技有限公司财务部的经理，该公司是由股东李庆、庄嘉两个自然人各投资1 000万元，于2002年1月18日组建的有限责任公司。主要从事电脑软件产品的研制、开发和销售，被当地主管税务机关认定为增值税一般纳税人。2004年实现销售收入9 456万元。

两位股东于2005年1月18日决定，将企业整体转让给华天集团公司。转让时，投资人聘请权威评估机构对企业的资产情况进行了审计和评估，公司的账面情况如下：资产总计4 500万元，其中固定资产1 600万元（原值1 800万元，累计折旧200万元），存货2 000万元，其余900万元为应收账款及货币资金；负债总计2 000万元；所有者权益总计2 500万元。经评估，公司的固定资产公允价值为1 800万元，存货的公允价

值为2 200万元,飞翔科技有限公司的实际净资产为2 900万元。

2月28日,在公正部门监督下,双方办理了交割手续,华天集团有限公司向飞翔科技有限公司支付现金2 900万元,股东李庆、庄嘉各分得现金1 450万元。

2005年3月3日,公司的财务人员将转让情况分别上报到当地国税和地税机关。2005年3月5日,当地国税、地税机关分别派税务人员到公司进行检查。国税人员认为在企业转让过程中的存货应按公允价值计算补交增值税374($2\,200 \times 17\%$)万元;按清算所得计算缴纳企业所得税132($(2\,900 - 2\,500) \times 33\%$)万元。地税人员也要求公司分别按实际缴纳增值税的7%计算缴纳营业税和3%的教育费附加,要求股东李庆、庄嘉分别缴纳个人所得税90($(1\,450 - 1\,000) \times 20\%$)万元。

对此,企业人员不甚理解,该公司根本未发生销售货物、企业清算的行为,怎么要补交增值税、企业所得税呢?既要公司交税,又要个人交税,应该吗?

在资产重组过程中,类似的问题经常发生。其关键是要明确是股权转让(包括企业整体转让)还是资产转让(部分资产转让或整体资产分项目分别转让)。企业整体资产转让,是指一家企业不需要解散而将其经营活动的全部(包括所有资产和负债)或其独立核算的分支机构转让给另一家企业(以下简称接受企业),以换取代表接受企业资本的股权(包括股份或股票等)的活动,包括股份公司的法人股东以其经营活动的全部或其独立核算的分支机构向股份公司配购股票。

对于企业整体资产转让的征税问题,国家税务总局在《关于转让企业全部产权不征收增值税问题的批复》(国税函[2002]420号文件)中已经做了具体的规定,转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为,转让企业全部产权涉及的应税货物的转让,不属于增值税的征税范围,不征收增值税。因此,如果李天寿所反映的问题属实,当地国税机关认定该公司在企业整体转让过程中的存货,应按公允价值计算补交增值税是缺乏法律依据的。他们可以向主管税务机关陈述情况,请主管税务机关依据法律处理。

对于企业所得税问题,如果该公司是以分析式转让的,根据《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号文件)和《关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》(国税发[2000]119号文件)以及《国家税务总局关于企业股权转让有关所得税问题的补充通知》(国税发[2004]第390号文件)对企业投资改组业务所得税的规定,该公司应该就企业的清算所得计算缴纳企业所得税。如果该公司是将一个独立核算的企业的全部资产和债务转让给接受企业或者其他投资人,而且转让企业不解散,作为继续存在的独立纳税人的地位没有发生任何变更,也就是企业整体资产转让,这样,该公司就没有发生应纳税事项,当然也就不存在缴纳企业所得税的问题。

至于城建税和教育费附加问题,由于城建税、教育费附加是以消费税、增值税、营业税的应纳税额作为征收依据的,经当地国、地税机关对该公司资产转让情况进行检查确认以后,如果该公司是以“分析式”转让公司所有资产,并确认应该缴纳有关税收的话,就应该确认该公司补交城建税和教育费附加。否则,就不用缴纳相应的税费。

最后,由于飞翔科技有限公司的投资人将自己所投资创办的企业转让给其他公司,根据个人所得税有关规定,公司的投资人应当缴纳个人所得税。股东李庆、庄嘉分得现

金扣除他们原始出资额后的余额,就相当于股息、红利所得,不得扣除任何费用,按20%的比例征收个人所得税。因此,当地的地税机关确定股东李庆、庄嘉分别应缴纳个人所得税90万元是正确的。

对于资产转让、重组等业务的所得税处理,新的企业所得税法第3条、第6条、第16条、第24条等,实施条例第6条、第7条、第11条、第12条、第13条、第25条、第32条、第56条、第66条、第71条、第75条等都有规定,读者应多注意有关政策的变化。

第二节 资产重组的税收管理

纳税人如果想要进行税收筹划,首先需要站在税务管理的角度去认识税收问题,否则,所开展的筹划事项是没有把握的。因为在市场经济条件下,税收是调节国家利益与纳税人利益的主要杠杆之一,可以这样说,纳税人的一切经济活动都与税收有关。

但是,在企业资产重组过程中,我国的税收政策与税制设计处于滞后状态,严重地影响了企业资产重组对提升经济效益效果的发挥。目前,我国还没有规范、统一的重组企业的税务处理原则与法规,有关资产重组和债务重组的税收处理意见和规范散见于各个单行法规之中,这就给企业的资产重组带来了困难,这是问题的一个方面。问题的另一个方面,是由于企业重组过程中需要处理多方面的经济事项,而这些事项都涉及税收问题,这就为税收筹划提供了很大的空间。

一、我国企业资产重组的税收原则

在市场经济条件下,国家对投资人的利益调节是通过税收手段进行的。从宏观经济学的角度讲,对企业资产重组活动的税制设计一般遵循三个基本原则:

(1) 促进经济发展原则。企业的资产重组是企业为适应经济发展的要求而进行的扩大生产规模、降低经营风险、提高竞争能力的正当经营管理决策行为。企业在资产重组过程中,可能发生企业与企业、企业与股东之间的财产转移、股权转让、利益分配和赠与等活动,而所有这些活动都可能涉及有关税收问题。对此,国家的税收政策不应阻碍企业合理的经营管理决策行为,而应促进其发展。国家应该制定合理的税收政策,鼓励、促进正当的企业资产重组活动,推进国有企业改制工作,使税制成为调动企业积极性,促进经济发展的助推器。

(2) 防范逃避税原则。从经济利益的角度讲,纳税人与国家是一个利益的对立统一体。从企业兼并重组的动机看,可以分为经营战略兼并重组和税收型兼并重组。对于经营战略兼并重组应当鼓励,而对于税收型兼并重组则应制定严密的税收防范条款,税务机关应当通过适当的税收技术措施防范企业以投资、改组为名,通过关联交易等,相互转移利润、隐匿转移增值资产等避税行为,并且要求有关政策和条款明确和规范。新的企业所得税法将资产重组行为与其他涉税活动放在一起进行统一规范,从而形成完整的法律体系。这一点应当引起纳税人的高度重视。

(3) 合法、合理筹划原则。企业无论是进行资产重组,还是进行债务重组,在一般的情况下都存在两个或者两个以上的重组操作方案。所以,企业在进行资产重组的时

候,就要有筹划意识,在合法的前提下对相关经济业务进行综合分析和合理筹划。由于企业的资产重组多数是在两个或者两个以上的企业之间进行,这就需要筹划人员具有综合的知识和能力,同时不受相关因素的制约。因此,企业资产重组筹划以聘请外部专家为宜。

二、我国企业资产重组的税收政策

资产重组企业税收政策制定得当与否,不仅影响到国家的利益,而且影响到投资人和有关企业的生产积极性和经营效果,影响到企业在资产重组环节对税收筹划操作风险的把握。为此,针对我国资产重组企业现状及现行税收政策中存在的问题,有关部门应当从以下几个方面努力:

(一) 完善企业资产重组的税收立法

在市场经济条件下,资产重组将是一个永恒的话题,因此,国家应当对资产重组活动进行规范。

首先,国家需要尽快制定一部专门规范企业资产重组的法律,如《资产重组法》,对其中涉及的税收问题予以规范。同时完善相关配套的法律制度,如建立与《企业破产法》、《国有资产管理法》等相关法律法规的配套协作机制等,做到有法可依。

其次,税务机关实行科学管理。税务机关要积极与有关组织取得联系,参与到企业的重组改制过程之中;在重组过程中加强税收政策的宣传和辅导,引导有关企业在资产重组过程中正确处理税收问题,支持纳税人合理地进行税收筹划;完善管理技术,在现有的征管业务流程中增加对重组改制企业税收管理的内容,明确职责,合理解决企业改制中的税收负担问题,做到既支持企业减轻债务负担,又避免税收的无谓流失,维护国家利益。

(二) 规范资产价值确认行为

目前的资产评估市场比较混乱,国家应当对资产评估活动进行法律规范,应当对重组活动的审计活动提出要求。以法律形式确定资产评估行业的管理体制和市场准入制度,制定与资产评估行业管理体制相配套的管理制度是一项明智的选择。国家应当尽快整顿资产评估中介市场,不断提高资产评估人员的职业道德素质,使其在资产评估过程中保持独立、客观、公正的态度;建立一套完善的资产评估质量控制系统,对评估机构的监督及评估出现问题时对机构和人员的处罚作出明确的规定,以不断实现我国资产评估的专业化、标准化。审计部门对企业的生产经营情况、财务状况的审计,应当明确责任。企业财务部门根据审计情况调整有关账目、编制报表,保证重组资料的真实性和准确性。

(三) 强化重组企业的税收管理

规范而有力的税务管理,是培育税收服务市场的一个重要前提。部分税收筹划人员认为目前的税收筹划市场“有行无市”,并不是投资人不需要税收筹划,也不是税收筹划不能给投资人和企业的生产经营者带来利益,而是目前的税务管理力度不到位,使部分认识水平较低的投资人和纳税人产生侥幸心理和成本比较心理。如果在规范的税务执法环境里,税收筹划服务将会得到越来越多的投资人和生产经营者的欢迎。

其一,落实税收债务责任。对重组改制企业的税务管理,其中的一项重点内容是税

务清算,落实税收债务。

其二,明确税务管理事项。要在法规上明确,企业在重组改制终结后必须到税务机关重新办理税务登记、变更登记、注销登记手续;重新确认其纳税主体和纳税人资格;及时办理普通发票和增值税专用发票的清缴手续,强化税源管控。

其三,要强化重组改制企业的税务稽查力度。针对企业重组改制过程中出现的税收问题,积极开展重点税务稽查活动,以严明法律责任。规范重组企业的纳税行为,制定企业财务核算制度,增强企业财务状况透明度,促使财务管理向制度化、规范化、科学化的方向发展,从而一方面确保税收工作的顺利进行,另一方面防范企业财务信息的失真。

第三节 资产重组税收筹划的组织

一、税收筹划的分类

1. 一般性税收筹划

一般性税收筹划是指相对简单的税收筹划活动,一般是指某一个涉税经济事项比较单纯,在处理过程中涉及的面不广,相对比较简单涉税事项处理和筹划活动。

例1-3, A服装公司在某百货商场发现自己需要的纽扣,而经营纽扣的是个体工商户, A服装公司是一般纳税人,地处上海的A公司的采购人员向纽扣经销商明确提出需要能抵扣17%增值税的增值税专用发票。于是纽扣经销商从天津购进价值38 587.50元的纽扣,购物时按增值税专用发票开具的要求从纽扣生产商处直接开到该服装公司,购货款由个体户当场付现金,回来后再与服装公司结算。当稽查人员到A服装公司进行纳税检查时,发现该笔业务有问题:发票开出方与货款接收方不一致,认定为代开发票行为,发票上注明的增值税款6 559.88元不予抵扣,同时罚款10 000元。

分析该案例,对我们从事税收筹划不无帮助。显然, A服装公司是希望纽扣经销商为其代购纽扣。遗憾的是他们的手续不够规范!如果该企业按照税务管理的要求规范操作,补税罚款的消极后果完全可以避免!

降低涉税风险,对企业日常发生的一些简单的经济事项进行筹划的业务很多,如会计方法的选择、材料计价方法的筹划、一般销售业务的税收筹划等。

2. 综合性税收筹划

综合性税收筹划是指在一个独立核算的企业发生的涉税事项,这个涉税事项涉及两个以上部门,与两个以上税种有关联的涉税事项,一般是指某一个涉税经济事项比较复杂,在处理过程中涉及的面比较广,相对比较复杂的涉税事项的处理和筹划活动。

例1-4, C厂销往D企业某产品10 000件,不含税销价100元/件,价外运费10元/件,则增值税销项税额为: $10\,000 \times 100 \times 17\% + 10\,000 \times 10 / (1 + 17\%) \times 17\% = 184\,529.91$ (元),若进项税额为108 000元(其中自营汽车耗用的油料及维修费抵扣进项税8 000元),则应纳税额 $= 184\,529.91 - 108\,000 = 76\,529.91$ (元)。

如果将自营车辆“单列”出来设立二级法人运输子公司,让该子公司开具普通发票收取这笔运费补贴款,使运费补贴收入变成符合免征增值税条件的代垫运费后, C厂