

中国注册税务师实务丛书

资本交易

税务管理指南及案例剖析

徐贺◎编著

解读资本交易税收政策

剖析资本交易典型案例

防范资本交易税务风险

 中国税务出版社

中国注册税务师实务丛书

资本交易

税务管理指南及案例剖析

徐贺 编著

解读资本交易税收政策

剖析资本交易典型案例

防范资本交易税务风险

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

资本交易税务管理指南及案例剖析/徐贺编著.

(中国注册税务师实务丛书)

-- 北京:中国税务出版社,2012.9

ISBN 978-7-80235-845-4

I. ①资… II. ①徐… III. ①企业管理-税收管理-案例-中国

IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 212331 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名:中国注册税务师实务丛书

书 名:资本交易税务管理指南及案例剖析

作 者:徐 贺 编著

责任编辑:刘淑民

责任校对:于 玲

技术设计:刘冬珂

出版发行:中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编:100038

http://www.taxation.cn

E-mail:swcb@taxation.cn

发行中心电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837 传真:(010)63908835

经 销:各地新华书店

印 刷:北京联兴盛业印刷股份有限公司

规 格:787×1092 毫米 1/16

印 张:17.5

字 数:292000 字

版 次:2012 年 9 月第 1 版 2012 年 9 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-845-4

定 价:38.00 元

如有印装错误 本社负责调换

编者的话

随着社会主义市场经济的确立和发展，我国注册税务师行业从无到有，不断发展壮大，广大注册税务师积极开展专业鉴证和涉税服务，在维护纳税人合法权益、提高纳税人税法遵从度、维护公平竞争的市场秩序等方面发挥了重要作用，并积累了丰富的实务经验和管理规范。中国税务出版社作为专业的税务出版机构，积极适应注税行业发展的需要，推出“中国注册税务师实务丛书”，采取开放形式，系列出版税务师事务所、注册税务师在业务实践中形成的、具有创新性和指导意义的总结性、实务性著作，希望借此为注税专业人士搭建一个交流经验、传播理念、构筑规范的平台。不求全面，但成一家之言。望业内专家惠赐大作。

丛书涉及的内容与观点仅为专业机构或专业人士的一家之言，仅供参考借鉴。具体税收业务的办理，应以国家税法规定为据。

序 一

税收，是人类历史上一个十分古老的话题。税收是国家经济的命脉，是社会得以运转的血液。

我国宪法第五十六条明确规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”依法纳税，是每个纳税人责无旁贷的义务；同样，享受税收带来的实惠，是每个纳税人不可剥夺的权利。正如国外有句名言：“在这个世界上，只有两件事不可避免——死亡和税收。”

作为一家专业税务代理中介机构，我们深知保护委托人的合法权益是义不容辞的职责。因此，我们的目标是把我们所掌握的知识不断升华、增值，裨益我们的客户、员工，回报社会。我们将在严格遵从执业操守及承诺的前提下，竭诚为客户提供优质高效的专业服务。我们的愿景是将公司建设成为“学习型、创新型、可持续”的税务中介机构。

创新是一个企业最核心的竞争力。根据行业发展情形，结合公司现状，我们专门成立了“税务技术研究开发中心”，进行政策的前期研究与筹划方案的设计与操作，根据国家对于重点行业的检查，有针对性地事前拟定和研发高端产品。倡导员工积极参与“六个一”工程，即“讲一次课，开发一个产品，发表一篇文章，提一个合理化建议，结合工作解读一条政策，做一次成功业务服务演讲”。“六个一”工程的推行极大地调动了员工业务学习和创新的积极性，作为其中的代表，我公司税务技术研究开发中心主任徐贺通过自己几年来的潜心研究与学习，结合为客户服务的实践经验，整理编著了《资本交易税务管理指南及案例剖析》一书，系“中国注册税务师实务丛书”的第一本。全书几经易稿，呈现在大家面前，希望能够对纳税人处理有关资本交易涉税事

项带来裨益，也能为更多的执业注册税务师办理资本交易涉税事项提供借鉴，对于关注资本交易事项税务问题的广大税务工作者也是值得参考的专业图书。今后，我们还将适时推出理论与实务相结合，更具时效性、实操性、针对性的带有“鑫税广通”烙印的产品，期待得到业内同仁和专家的批评指正。

我们坚持“以质量求生存，以信誉求发展”，本着打造百年老店、强化品牌建设的经营理念。通过规范执业行为，防范和降低执业风险，实现公司又好又稳地可持续发展，我们进行“鑫税广通系列”的编写工作，正是着力提升和打造公司品牌的一项重要举措。我们有理由相信，在公司专业团队共同努力下，有业内专家同仁的大力帮助和支持，“鑫税广通系列”编写的愿景定当能够实现，也算是为注册税务师行业的健康发展贡献我们的一份力量。

王 进^{*}

2012年7月

* 作序者为中国税收筹划研究会副会长、北京市注册税务师协会副会长、北京鑫税广通税务师事务所有限公司董事长。

序 二

受邀为徐贺的处女作《资本交易税务管理指南及案例剖析》作序。作为老师，最直接的感受就是为他近些年的迅速成长感到由衷的高兴，禁不住要对其取得的成绩表示祝贺。

徐贺在校期间，即因其对税法学习与钻研的执著精神而受到老师们的普遍关注与鼓励。毕业后投身于注册税务师事业，由于自身的专业基础牢固，加之工作后不断的拼搏努力，迅速成长为单位的业务骨干，并即将有著作出版。他的成功使我又一次感慨：作为一个年轻人，最根本的还是要靠自己的不懈努力，命运与机会总是青睐那些坚持理想、专注目标、为所钟爱的事业执著拼搏的人！

对于本书，阅读后的主要感受可以归结为如下几点：

第一，本书聚焦于资本交易涉税问题，恰恰是涉及税收政策最为复杂，技术难点最多，征纳双方的利益牵扯最大，因而最受税收实务界与企业关注的问题之一。例如限售股征税问题、资本溢价征税问题以及并购重组中的税务处理问题。资本交易也是2011年和2012年连续两年被国家税务总局稽查局列为税收专项检查的指令性检查项目。一般来说，资本交易事项涉及的税收政策较为复杂，存在很多政策的空白点，且涉税金额巨大，有的单笔业务可能涉及上亿元的税款。徐贺以此作为处女作的选题，表明他已经初步形成专业研究的眼界。

第二，本书注重用事实说话，以大量的案例及分析构成主要内容。书中引用的70多个实例全部出自媒体公开报道，主要来自上市公司和税务机关处理过的实际案例，真实、直观地将资本交易中的复杂税务问题简单化、明晰化，从而使复杂、晦涩的问题更容易为读者所理解。这避免了一些同类著作空泛议论的弊端，使其更贴近现实企业资本交易涉

税问题的实际，能够为纳税人提供一些切实的帮助，这应当是本书的一个重要价值。

第三，在本书中，作者的观点鲜明，不逃避矛盾、不回避问题，能够启发读者深入思考。我想，一方面与作者勤于思考，不断将税务服务工作中遇到的具体问题升华，并加入了作者对于一些税收政策的理解和感悟有很大关系；另一方面，也反映了作者初生牛犊不怕虎，在业务问题上勤于钻研，不避难、敢碰硬的执著精神。我以为，从长远发展来看，要成为注册税务师行业未来的中流砥柱，这点精神尤为可贵，应当坚守下去。

当然，徐贺作为刚刚入行不久的年轻人，在其处女作中，难免有笔法稚嫩，观点还不够成熟之处，对此我们不必求全责备。我相信，只要方向不偏，奋斗不止，假以时日，就一定会成为注册税务师行业的翘楚，对此我抱有很大的期待与信任。我国注册税务师事业需要大批这样的年轻人来填充和支撑，从徐贺的著作中，我感到这一天并不遥远。

张松*

2012年6月于长春

* 作序者为吉林财经大学税务学院（原长春税务学院税务系）院长。

目 录

第 1 章 资本交易税务行政监管环境	1
1.1 税收政策不断完善，监管不断加强	1
1.2 资本交易税务问题连续两年列入税收专项检查指令性行业	2
第 2 章 企业成立期间的税务管理与案例剖析	3
2.1 以非货币性资产出资成立公司	3
2.1.1 增值税	3
【案例 2-1】东北特钢以货物出资成立大连特钢案例	4
2.1.2 营业税	5
【案例 2-2】东北特钢以不动产出资成立大连特钢案例	6
2.1.3 企业所得税	7
【案例 2-3】科新机电对外投资案例	8
【案例 2-4】中航工业以股权对外投资案例	9
【案例 2-5】中国船舶以股权对外投资案例	10
【案例 2-6】宁波 GQY 以无形资产对外投资案例	11
2.1.4 个人所得税	12
【案例 2-7】邓子长等以实物资产对长方光电投资案例	13
2.1.5 土地增值税	15
【案例 2-8】中储总公司以土地对外投资案例	15
2.1.6 契税	16
2.1.7 印花税	16
第 3 章 企业经营发展阶段的税务管理及案例剖析	17
3.1 以留存收益和资本公积转增股本	17

3.1.1	留存收益转增股本的企业所得税处理	17
	【案例3-1】闽闽东收到控股公司现金分红案例	19
3.1.2	以资本公积转增股本的企业所得税处理	21
3.1.3	留存收益转增股本的个人所得税处理	22
	【案例3-2】远华地产送股案例	24
3.1.4	资本公积转增股本的个人所得税处理	24
	【案例3-3】首开股份转股案例	25
3.1.5	留存收益转增股本（股票股利）计税基础的确定	26
3.1.6	留存收益和资本公积转增股本印花税处理	28
	【案例3-4】中材国际转股、送股印花税案例	28
3.2	企业融资业务资本交易税务问题	29
3.2.1	向银行、信托公司等金融企业直接融资的税务处理问题	29
	【案例3-5】东莞控股向东莞信托融资案例	30
3.2.2	向非金融企业融资的税务处理	31
	【案例3-6】太原天龙集团借款案例	34
	【案例3-7】鲁商置业有限公司向股东借款案例	38
	【案例3-8】华阳科技向自然人借款案例	41
3.2.3	用于对外投资的借款利息税务处理问题	43
	【案例3-9】兄弟科技股份有限公司借款案例	45
3.2.4	统借统还业务的税务处理	45
	【案例3-10】上海大名城统借统还案例	52
3.2.5	企业融资租赁的税务处理	53
	【案例3-11】重庆钢铁融资租赁案例	57
	【案例3-12】太阳纸业售后回租案例	61
	【案例3-13】安徽水利售后回租案例	65
3.2.6	无偿提供资金使用的税务问题	68
3.2.7	“假股权真债权”的税务处理问题	70
	【案例3-14】新疆国税调整“假股权真债权”案例	70
3.2.8	企业发起人（股东）应缴资本未到位利息支出所得税处理	74
3.2.9	企业融资业务税务凭证管理问题	74
3.3	企业投资理财业务的税务管理	75
3.3.1	一般企业买卖金融商品的营业税“新规”	75

3.3.2 投资银行理财产品、信托产品的营业税问题	76
【案例3-15】洋河股份购买银行理财产品案例	77
【案例3-16】焦点科技购买信托产品案例	77
3.3.3 企业投资债券（非政府债券）的税务管理	78
3.3.4 企业投资于特殊债券取得利息收入企业所得税管理	83
3.4 股东向被投资企业“输送利润”的企业所得税管理	89
3.4.1 股东借款给企业，然后对该项债务豁免，企业计入“资本公积”	89
3.4.2 企业用缩股方式补亏	89
第4章 企业上市的税务管理及案例剖析	90
4.1 企业上市的税务考量因素	90
4.1.1 合规性管理和税务风险处置防范	90
4.1.2 业务重组和股权架构搭建的税务管理	91
4.2 公司上市前对高管的股权激励涉及的个人所得税问题	91
4.2.1 原股东的个人所得税处理	92
4.2.2 高管的个人所得税处理	92
4.3 引入投资者溢价投资形成的资本公积转增股本的所得税处理	95
【案例4-1】东康隽视资本公积转增股本案例	96
4.4 上市前改制净资产折股的个人所得税处理	101
4.4.1 净资产折股简介	101
4.4.2 净资产折股会计主体和税收主体继续延续	102
4.4.3 净资产折股的实质及个人所得税处理	102
4.4.4 净资产折股涉及的个人所得税各地不同的应对操作案例	104
【案例4-2】天龙光电——改制时未缴税后被财政部专员办查处补税案例	105
【案例4-3】沃森生物、晶盛机电个人股东主动纳税案例	106
【案例4-4】碧水源——股东承诺若以后税务机关要求补缴税款其个人承担案例	107
【案例4-5】金信诺——政府支持宽限纳税与个人股东承诺税务机关要求时纳税案例	108
【案例4-6】新大新材、创意信息——政府发文暂不缴纳个人所得税案例	110

【案例 4-7】万顺股份、高新兴、奥维通信——地方性特殊政策规定不征个人所得税案例	112
【案例 4-8】硅宝科技——改制时以扣除个人所得税后的金额折股案例	114
【案例 4-9】恒久光电、天玑科技——分配现金股息缴纳个人所得税	115

第 5 章 企业并购重组的税务管理及案例剖析 117

5.1 并购重组企业所得税政策概述	117
5.1.1 并购重组企业所得税规则在中国的发展	117
5.1.2 财税〔2009〕59 号文件和国家税务总局公告 2010 年第 4 号的要点分析及评价	119
5.2 企业并购重组具体方式的税务管理及案例剖析	122
5.2.1 股权收购的税务管理及案例剖析	122
【案例 5-1】四川双马股权收购案例	123
【案例 5-2】西单商场股权收购案例	124
【案例 5-3】西单商场取得收购股权计税基础的分析与讨论	127
5.2.2 资产收购的税务管理及案例剖析	130
【案例 5-4】当升科技资产收购案例	130
【案例 5-5】天坛生物资产收购案例	131
5.2.3 企业合并的税务管理及案例剖析	133
【案例 5-6】广汽集团吸收合并广汽长丰案例	137
【案例 5-7】东方航空吸收合并上海航空案例	138
5.2.4 有关三角并购的税务讨论	140
5.2.5 有关同一控制下的企业合并的税务探讨	141
【案例 5-8】“五粮液”下属子公司之间合并案例	141
【案例 5-9】“雅戈尔”合并子公司案例	143
5.2.6 企业分立的税务管理及案例剖析	143
【案例 5-10】东北高速分立案例	151
5.2.7 跨境重组的税务管理及案例剖析	153
【案例 5-11】香港晋明集团跨境重组案例	154
5.2.8 大型国企上市前改制重组的税务特殊待遇及案例剖析	156

【案例 5-12】中冶集团上市特殊待遇案例	156
5.2.9 “借壳上市”的税务管理及案例剖析	159
【案例 5-13】“中南房地产”借壳上市案例	159
【案例 5-14】“湖南天雁”通过资产置换方式借壳上市案例	163
5.2.10 上市公司发行股份向个人股东购买股权的个人所得税问题分析	164
【案例 5-15】向定向增发征税的国税函〔2011〕89 号文背景案例	165
5.2.11 上市公司购买资产有关盈利补偿的税务探讨及案例剖析	166
【案例 5-16】“百花村”收到股份作为盈利补偿形式案例	167
【案例 5-17】“鑫茂科技”收到现金作为盈利补偿形式案例	169
【案例 5-18】“宏达高科”收到自然人支付的现金作为盈利补偿案例	170
【案例 5-19】“创元科技”控股子公司收到业绩补偿款案例	171
 第 6 章 转让限售股的税务管理及案例剖析	 173
6.1 转让限售股是否涉及营业税问题	173
6.2 转让限售股的企业所得税管理案例剖析	175
【案例 6-1】广东甘化股权裁定案例	179
6.3 转让限售股的个人所得税管理	180
6.3.1 转让限售股征收个人所得税的背景	180
【案例 6-2】华孚色纺自然人股东减持案例	182
【案例 6-3】紫金矿业陈发树减持案例	182
6.3.2 纳税人	187
6.3.3 课税对象	187
6.3.4 适用的税目税率	188
6.3.5 征收方式	188
6.3.6 应纳税所得额的计算	189
6.3.7 征管办法	191

6.3.8 政策执行时间	195
6.3.9 政策的执行效果	196
6.3.10 当前转让限售股个人所得税的减轻纳税义务方式 及评论	196

第7章 债务重组、股权分置改革的税务管理 及案例剖析

7.1 债务重组的税务管理及案例剖析	199
7.1.1 债务重组的企业所得税处理的历史沿革	200
7.1.2 债务重组具体的企业所得税处理办法	202
【案例7-1】金城造纸债务重组案例	203
【案例7-2】雷伊股份债务重组案例	203
7.2 股权分置改革中的企业所得税问题	206
【案例7-3】“博讯数码”股权分置改革债务豁免和 资产注入的企业所得税争议案例	207
7.3 企业分红的税务管理及案例剖析	210
7.3.1 向特殊的非居民企业投资者分配股息的税务处理	210
7.3.2 向外籍人士支付股息的税务处理	210
7.3.3 居民企业从境内投资企业取得的“超额”股息的 企业所得税处理	211
【案例7-4】享受税收协定优惠税率应该注意 “实际收益人”案例	212

第8章 投资权益发生变化的税务管理及案例剖析

8.1 股权转让的税务处理	214
8.1.1 企业所得税	215
【案例8-1】苏州国税调整居民企业转让股权案例	216
【案例8-2】各地出现的非居民平价或者低价转让 股权纳税调整案例	225
【案例8-3】重庆国税穿透间接转让股权的面纱案例	230
【案例8-4】扬州国税调整非居民间接转让补税 1.73亿元案例	231
8.1.2 个人所得税	232
【案例8-5】深圳地税对外籍个人间接转让股权征税案例	237

8.1.3 以转让股权的名义转让其他资产的涉税问题	238
【案例8-6】深圳能源转让股权税收争议案例	239
【案例8-7】山东黄金以收购股权方式取得探矿权	243
8.2 撤资减资的税务处理	244
【案例8-8】友好集团撤资案例	245
【案例8-9】科冕木业减资案例	246
8.3 股票回购的涉税问题	246
【案例8-10】昆明制药股票回购案例	247
第9章 企业清算的税务管理及案例剖析	248
9.1 清算的一般概念	248
9.2 企业清算中的涉税主体	249
9.3 企业清算中的具体税务处理	249
9.3.1 清算企业层面的税务处理	249
9.3.2 股东层面的税务处理	254
【案例9-1】通过持股公司清算“缓解”限售股 转让税负案例	257
后记	262

第 1 章

资本交易税务行政监管环境

1.1 税收政策不断完善，监管不断加强

资本交易税收具有业务复杂、涉税信息隐蔽、涉及金额大和税源国际化的特点，自 2008 年 1 月 1 日开始实施新企业所得税法以来，税务机关对于资本交易的税收管理不断加强。自 2009 年以来各地发生的资本交易的税收案例不断增加，尤其是涉及股权转让类的案例，补税入库金额屡创新高，少则百余万元，多则上亿元。例如，英国沃达丰转让中国移动香港红筹股公司的股票，一次性在我国缴纳了近 22 亿元的预提所得税，被戏称为“史上最牛的预提所得税”。

资本交易这块税收“沃土”已经被税务机关纳入了重点监管的范围，从 2009 年以来，财政部、国家税务总局以及地方税务机关相继下发多个规范性文件来加强资本交易的税收管理，例如对“大小非解禁”、非居民股权转让相继出台了更具针对性的征管措施。

税收不仅仅担负着组织财政收入的职能，同时承担着公平正义的职责，资本交易的收益也是纳税人收益的一个组成部分，同其他收益一样也应该按照国家的税法去履行纳税义务，但是资本交易的税收长期以来对于国家税收的贡献非常“不给力”，没有承担起它本应该承担的责任，这纵然与纳税人的税法遵从度和税法的完善程度有关，同时也与税务机关的监管重视程度有关。资本交易税收的“不给力”对于其他项目的税收来说就是不公平。

1.2 资本交易税务问题连续两年列入税收专项检查指令性行业

在2011年2月召开的全国税务稽查工作会议把资本交易项目列入了当年税务专项检查的指令性检查行业，这也是首次把资本交易税收问题列入税务专项检查的范围。国家税务总局下发了《关于开展2011年税收专项检查工作的通知》（国税发〔2011〕24号）明确了具体的检查范围，随后国家税务总局稽查局下发的《关于2011年税收专项检查工作的补充通知》（稽便函〔2011〕10号）中补充规定，股权交易金额50万元以上的企业都应进行检查。这足以说明税务机关对于资本交易税收的重视程度。

据国家税务总局稽查局的统计^①，2011年的资本交易项目检查中，各地共检查纳税人5699户，查结4273户，有问题2712户，有问题率47.59%，组织企业开展自查32071户，其中自查有问题4789户。查补总收入54.95亿元，入库总收入38.42亿元，其中：直接查补收入30.01亿元（税款27.94亿元，滞纳金8470万元，罚款1.22亿元），组织自查收入24.94亿元。

2012年2月，国家税务总局发布了《关于开展2012年税收专项检查工作的通知》（国税发〔2012〕17号），继续把资本交易项目作为专项检查的指令性检查行业，这也是国家税务总局连续两年将资本交易项目作为指令性检查项目，从以往国家税务总局发布的专项检查文件来看，只有房地产、建安等税收问题较多的行业才能够被连续的作为指令性检查行业，而当前资本交易项目也是被连续地作为指令性检查项目，足见国家税务总局对这个领域的高度重视。

从未来的发展趋势来看，税务机关对于资本税收的监管会不断加强，税务技术也会不断完善，资本交易的税收政策也会更加复杂，资本交易税收面临的监管环境会更加严格。

^① 信息来源：《中国税务稽查——厉风》2012年第1期。