



创于1897

中国税法：回顾与展望

(2015—2016)

王冬生 马雯丽 著

商务印书馆
The Commercial Press

中国税法：回顾与展望

(2015—2016)

王冬生 马雯丽 著



商务印书馆
The Commercial Press

2016年·北京

图书在版编目(CIP)数据

中国税法:回顾与展望:2015~2016 /王冬生,
马雯丽著. —北京:商务印书馆,2016
ISBN 978-7-100-12221-4

I. ①中… II. ①王…②马… III. ①税法—研究—
中国 IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 100798 号

所有权利保留。

未经许可,不得以任何方式使用。

中国税法:回顾与展望

(2015—2016)

王冬生 马雯丽 著

商务印书馆出版
(北京王府井大街 36 号 邮政编码 100710)
商务印书馆发行
北京市艺辉印刷有限公司印刷
ISBN 978-7-100-12221-4

2016 年 6 月第 1 版

开本 787×960 1/16

2016 年 6 月北京第 1 次印刷

印张 16

定价:36.00 元

前 言

对纳税人而言，纳税不是简单地履行纳税义务，而是直接影响其经营成果、重大决策和战略安排，也是经营风险的重要来源。对执法部门而言，依法行政，依法征税，既是规避执法风险的需要，也是维护税法尊严、尊重纳税人权利的需要。征纳双方都需要及时学习税收法规，准确理解法规的规定，全面了解变化的过程，深刻认识有关的背景，最终做到灵活应用法规，避免涉税风险。由于税法的专业性较强，需要专业人士深入浅出地解读。

《中国税法：回顾与展望（2015—2016）》的目的，就是试图帮助读者对 2015 年的税收法规，有个准确、全面、深刻的认识。本书所收文章，都是作者在有关法规公布后，第一时间做出的解读。这些解读文章最初都是发表在威科集团的网站上。威科集团是国际知名的提供法规服务的专业机构，其每年都将这类文章编辑成册，已经编辑过《中国税法：回顾与展望（2012—2013）》、《中国税法：回顾与展望（2013—2014）》、《中国税法：回顾与展望（2014—2015）》。威科集团与商务印书馆是合作伙伴，对 2015 年税收法规的解读，由商务印书馆第一次正式出版，以后计划每年出版一本，形成《中国税法：回顾与展望》年度系列，既帮助读者正确理解税法、运用税法，也期能起到记录中国税法进步历程的作用。

税收法规分为政策性法规和征管性法规，凡是影响应纳税额的法规，一般是政策性法规，由财政部和国家税务总局联合以财税文件下发；凡是不影响税额，只是规定征管过程中的有关事项，一般

是征管性法规，由国家税务总局以税务总局公告等形式下发。这些税收法规，按照目的，可以分为以下几类：

一是配合经济社会发展需要的法规。税收是政府宏观调控的重要手段，为配合不同时期经济社会发展的需要，财税部门不断制定各种法规，落实国务院有关规定精神，支持经济社会发展，如加速折旧法规、小微企业法规、促进环境保护和资源节约的法规、消除国家间重复征税的法规等。

二是满足财政收入需要的法规。税收最基本的职能是筹集财政收入，完成国家预算，满足支出需要。有些法规的目的，尤其是与消费税有关的法规，主要是为了增加财政收入。与国际税收管理有关的法规，特别是反避税的法规，主要目的也是通过防止税基侵蚀，维护国家权益，保证财政收入。

三是完善税收征管需要的法规。税务总局下发的各种文件，许多是为了堵塞税收征管漏洞，防止纳税人通过各种方式逃避纳税义务；也有许多是为了方便纳税人，以简政放权为目的。

税法是法律体系的重要组成部分，依法治税是依法治国的重要内容。纳税直接影响纳税人的经济利益和经济权利，依法治税还是落实宪法有关规定的重要体现。《中华人民共和国宪法》第13条规定：“公民的合法的私有财产不受侵犯。国家依照法律规定保护公民的私有财产权和继承权。”第56条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”严格落实宪法的规定，纳税人需要依法纳税，有纳税的义务，也可以依法不纳税，有依法不纳税的权利。所以，依法纳税既是公民的义务，也是公民的权利。从税务局、海关等执法部门的角度看，有依法征税的权力，也有保障纳税人依法不纳税的义务。依法不征税，保护纳税人的财产权，是依法治税必不可少的内容。纳税人依法纳税，与税务局、海关等税收执法部门依法征税一样，

构成依法治税的重要内容和重要基础。纳税人依法纳税，执法部门依法征税，征纳双方就可在共同遵循税法的基础上，形成一种和谐的征纳关系。因此，无论是纳税人还是执法机关，在遵循税法，规避各自风险，创造价值的同时，也是在通过自己的行动，为推进依法治国做出各自绵薄的贡献。

本书所收文章，大多数由我撰写，部分篇章由马雯丽负责撰写。在 20 多年的涉税工作中，越来越喜欢这项有意思、有意义、有市场、有朋友的工作，享受工作带来的乐趣、成就和职业尊严。威科集团的傅佩佩、陆桂鑫、王欣老师，商务印书馆的王兰萍编审、金莹莹老师为本书的顺利出版做出了巨大努力，没有她们的付出，就没有本书的出版，在此表示衷心的感谢。

王冬生

2016 年 1 月 23 日

目 录

企业所得税

1. 资产（股权）划转企业所得税：规定、问题、运用 / 3
——国家税务总局 2015 第 40 号公告解读
2. 重组的企业所得税：新程序与新政策 / 16
——国家税务总局 2015 年第 48 号公告解读
3. 资产评估增值 国有企业改制上市可享优惠 / 43
4. 工薪扣除又调整 利空利好各不同 / 49
——国家税务总局 2015 年第 34 号公告解读
5. 研发加计政策调整 利好利空各不相同 / 54
6. 技术转让所得优惠放宽 非独占许可可能享减免 / 60
7. 境外分行境内利息：支付方不扣税 总机构不重征 / 68
——国家税务总局 2015 年第 47 号公告解读

个人所得税

8. 个人非货币资产投资所得税：政策与征管 守法与用法 / 77
9. 转增股本的个人所得税：征不征？如何征？ / 83

10. 购买商业健康保险 个税之前如何扣除	/ 89
-----------------------	------

流转税

11. 认定为一般纳税人之前的进项税：有条件抵扣	/ 95
12. 营改增又出利好 零税率范围扩大	/ 103
13. 债券资金可享统借统还优惠 差额征税合法有效凭证扩围	/ 109

资源税

14. 煤炭资源税：征收问题明确 征纳风险降低 ——国家税务总局 2015 年第 51 号公告解读	/ 115
--	-------

国际税收

15. 非居民享受税收协定待遇：程序简化 风险加大 ——国家税务总局 2015 年第 60 号公告解读	/ 123
--	-------

反避税

16. 非居民企业间接转让财产征税：范围拓宽 标准降低 / 139
17. 反避税指向支出项目 关联方费用首当其冲 / 151
——国家税务总局 2015 年第 16 号公告解读
18. 成本分摊更加方便 后续管理不容忽视 / 156
——国家税务总局 2015 年第 45 号公告解读

税收专题

19. 融资租赁的增值税和印花税问题 / 163
20. 内地香港基金互认 / 169
——财税〔2015〕125 号文解读
21. 购物离境退税全国实施 / 174
——国家税务总局 2015 年第 41 号公告解读

征收管理

22. 税收征管改革 影响值得关注 / 183

23. 大企业自查：防范风险于未然	/ 188
24. 大企业税务风险：着火、灭火、防火	/ 193
25. 税收减免管理：方式、权责、风险 ——国家税务总局 2015 年第 43 号公告解读	/ 197
26. 企业所得税优惠备案出台新规 享受便利莫忘防控风险	/ 205
27. 发票系统升级 红票开具简单 ——国家税务总局 2014 年第 73 号公告解读	/ 214

展 望

28. 营改增：问题、方案、影响、对策及展望	/ 223
29. 《特别纳税调整实施办法》（修订稿） ——标准更严格 规定更具体	/ 235
30. 开征房产税：理论、现实、影响	/ 239
31. 放开二胎的税收、经济、社会影响分析	/ 243

企业所得税

1. 资产(股权)划转企业所得税:规定、问题、运用

——国家税务总局 2015 第 40 号公告解读

企业重组过程中的所得税问题,一直是焦点,因为重组涉税金额巨大,一直也是难点,因此规定比较复杂。国家税务总局下发的《关于资产(股权)划转企业所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 40 号,以下简称 40 号公告),是对《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,以下简称 109 号文)有关划转政策如何执行的进一步解释和规定。其主要内容,一是明确了资产(股权)划转的四种情况及各自的所得税处理;二是明确了征管过程中,纳税人如何执行有关政策,如果特殊重组的条件发生变化,如何补税。但是 40 号公告的有关规定,也有一些需要进一步思考的问题。

本文结合对 40 号公告的解读,分析以下内容:

一、重组、非货币资产投资、资产(股权)划转的企业所得税

二、109 号文关于资产、股权划转的规定及理解

三、四种情形之一:母公司划转子公司并获得股权支付

四、四种情形之二:母公司划转子公司无股权对价

五、四种情形之三:子公司划转母公司无对价

六、四种情形之四:兄弟公司之间无偿划转

七、如何确定 12 个月的起点

八、如何确定划转后的计税基础

九、享受划转待遇的征管措施

十、不能享受划转待遇后的补税及有关处理措施

十一、执行时间

十二、对纳税人的启示

一、重组、非货币资产投资、资产（股权）划转的企业所得税

重组、非货币资产投资、资产（股权）划转，分别有专门的文件规定，目的似乎都是要解决纳税人没有现金纳税的困难，促进企业的兼并重组，优化资源配置。但是三份文件各自解决的具体问题，不完全一样。

（一）三份文件分别解决什么问题？

关于重组的文件，主要是《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，以下简称59号文），主要解决以下六种重组形式的企业所得税问题：法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立。

关于非货币资产投资的文件，主要是《财政部国家税务总局关于非货币资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号，以下简称116号文），主要解决非货币资产投资如何分期缴纳企业所得税及股权计税基础如何确定的问题。非货币资产包括股权、其他资产。

关于资产（股权）划转，主要是109号文，将股权收购、资产收购享受特殊重组的比例，由59号文的75%降低到50%，明确了股权、资产划转的所得税处理。

（二）三份文件分别明确股权、资产不同处理方式的所得税待遇

以上三份文件，都涉及股权和资产，但是解决的问题不一样。

59号文，解决股权收购、资产收购过程中，转让方和收购方的所得税问题。强调的是“有偿的”收购，股权和资产的转让方，是获得对价的，只不过不同的对价，享受不同的所得税待遇。

116号文，解决用包括股权、资产在内的非货币资产投资涉及的所得税问题，用非货币资产投资，投资人是获得股权对价的，也

是“有偿的”。

也就是说，59号文和116号文，都解决股权或资产的所有权“有偿”转让的所得税问题。

但是，股权或资产“无偿”转让，也有所得税问题，根据《企业所得税法实施条例》第25条，将资产捐赠，需要视同销售。尽管109号文，没有明确如何理解“划转”，但是一般理解就是股权或资产的无偿划转，就是白给。因为，“有偿的”所得税问题，59号文和116号文，已经解决了。

但是40号公告规定的四种划转情况，三种是“无偿的”，一种是“有偿的”。

二、109号文关于资产、股权划转的规定及理解

（一）109号文第3条的规定：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。

（二）上述规定明确的三个问题

1. 划转的所得税处理方式

划出和划入双方，都不确认所得，不产生企业所得税纳税义务，

但是计税基础不变。类似 59 号文的处理方式。

2. 享受上述待遇的主体：两类

(1) 100% 直接控制的居民企业之间。也即是母子公司之间。

(2) 受同一或相同多家居民企业 100% 直接控制的居民企业之间。也即是兄弟公司之间。

3. 享受上述待遇需要具备的四项条件

(1) 按账面净值划转股权或资产；

(2) 具有合理商业目的，不以减少、免除或推迟纳税为目的；

(3) 股权或资产划转后 12 个月内不改变原实质性经营活动；

(4) 双方会计处理均不确认损益。

但是，109 号文件留下一个巨大的遗憾，就是没有明确如何理解“划转”。

40 号公告将 109 号文件规定的“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”，具体分为四种情形，其中第一种情况是“有偿的”，后三种情况是“无偿的”。

一是母公司向子公司划转，获得股权对价；

二是母公司向子公司划转，没有获得股权对价；

三是子公司向母公司划转，没有获得对价；

四是兄弟公司之间划转，没有获得对价。

三、四种情形之一：母公司划转子公司并获得股权支付

(一) 具体规定

40 号公告规定：“100% 直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司获得子公司 100% 的股权支付。母公司按增加长期股权投资处理，子公司按接受投资（包括资本公积，下同）处理。母公司获得子公司股权的计税基础以划

转股权或资产的原计税基础确定。”

按照上述规定，假定母公司 A 将计税基础 100 万的一栋大楼，划转给子公司 B，则母公司的账务处理^①是：

借：长期股权投资——子公司	100 万
贷：固定资产——大楼	100 万

子公司的账务处理是：

借：固定资产——大楼	100 万
贷：实收资本（或资本公积）	100 万

（二）上述规定产生的问题及如何理解

1. 产生的问题

上述规定存在的问题是，如果母公司因划转股权或资产，获得子公司的股权对价，这不就是非货币资产投资吗？这不是把划转和非货币资产投资等同了吗？

2. 如何理解

综合 40 号公告和 116 号文件的规定，可以理解成，符合条件的母子公司之间的非货币资产投资，不适用 116 号文件分 5 年确认所得的规定，而是适用 109 号文件不确认所得的更优惠的规定。

但是，在准备有关资料时，不能直接表述成非货币资产投资，还是应表述成划转，只不过母公司得到了子公司的股权对价，尽管股权比例还是 100% 没变，但是子公司的实收资本发生了变化，母公司对子公司股权的计税基础也增加了，即在原基础之上，增加了被划转资产或股权的原计税基础。

^① 此处及以后的账务处理，仅为简单演示，实际账务处理将更加复杂。