

公司 运营与 上市



88^个

资本市场 典型案例
对上市环节涉税疑难问题
的探讨与思考

石淼 著

GUIDANCE FOR
TAX DIFFICULTIES
IN COMPANY OPERATION
AND LISTING

涉税难点 指南

实务与案例

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

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组成部分,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