



China Finance
Executive Council

F-Council空中电话会议中心报告

2008年企业所得税政策回顾及2009年政策展望



报告说明

本报告是根据F-Council2008年12月16日空中电话会议中电话会议中心所举办的2008年企业所得税政策回顾及展望电话会议中的内容，对08年一些广大会员和同行比较关注的政策进行了回顾。同时，对09年的政策做了展望。为广大会员企业和同行在08年所得税汇算清缴以及09年所得税筹划工作提供参考信息。本报告内容包括：

第一部分：2008年企业所得税政策回顾

- 2008年企业所得税主要政策列举
- 国税函【2008】875号关于收入的确认的理解和处理
- 如何有效处理成本和费用的税前扣除

《企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）》（国税发【2008】116号）的政策解析
关于员工补充养老保险的所得税处理
关于财产保险费用和展览费用的成本分摊的所得税处理

- 母子公司服务费用支付的所得税处理
- 关于关联方利息借款利息支付的理解
- 关于代扣代缴预提所得税及非居民企业常设机构的理解和处理

第二部分：2009年企业所得税政策展望

- 09年即将出台的企业所得税政策列举
- 税收优惠政策展望



第一部分：2008年企业所得税政策回顾



2008年企业所得税主要政策列举



我们通过初略的统计发现，2008年为配合新企业所得税法的实施，财政部、国家税务总局及地方税务局共出台了88个比较重要的所得税政策法规文件，但是还有许多涉及到收入确认、成本费用扣除、税收优惠、转让定价安排等文件尚未出台。如：广告费用的税前处理办法等，特别是对于特别纳税调整等转让定价法律法规文件仍旧需要进行明确。为此，**F-Council**为大家整理出了一些影响比较大的政策：

关于税收优惠政策及界定税收优惠范围的一些重要法律法规：

- ✓ 为了落实国务院国发【2007】39号文和国发【2007】40号文中原外商投资企业过渡期税收优惠政策而颁布的《财政部 国家税务总局关于贯彻落实国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策有关问题的通知》（财税【2008】21号）
- ✓ 关于高新技术企业税收优惠政策的《科技部 财政部 国家税务总局关于印发高新技术企业认定管理办法的通知》（国科发火【2008】172号）和《科技部 财政部 国家税务总局关于印发高新技术企业认定管理工作指引的通知》（国科发火【2008】362号）
- ✓ 关于所得税优惠政策及优惠目录的《财政部 国家税务总局 安全监管总局关于公布《安全生产专用设备企业所得税优惠目录(2008年版)》的通知》（财税【2008】118号）、《财政部 国家税务总局 国家发展改革委关于公布资源综合利用企业所得税优惠目录(2008年版)的通知》（财税【2008】117号）、《财政部 国家税务总局 国家发展改革委关于公布节水专用设备企业所得税优惠目录(2008年版)和环境保护专用设备企业所得税优惠目录(2008年版)的通知》（财税【2008】115号）、《财政部 国家税务总局 国家发展改革委关于公布公共基础设施项目企业所得税优惠目录(2008年版)的通知》（财税【2008】116号）、《关于执行公共基础设施项目企业所得税优惠目录有关问题的通知》（财税【2008】46号）、《关于执行环境保护专用设备企业所得税优惠目录 节水专用设备企业所得税优惠目录和安全生产专用设备企业所得税优惠目录有关问题的通知》（财税【2008】48号）、《关于执行资源综合利用企业所得税优惠目录有关问题的通知》（财税【2008】47号）、关于贯彻落实从事农、林、牧、渔业项目企业所得税优惠政策有关事项的通知（国税函【2008】850号）



关于所得税收入确认及成本费用扣除的一些重要法律法规：

- ✓国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知（国税函【2008】875号）
- ✓国家税务总局关于印发《企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）》的通知（国税发【2008】116号）

关于母子公司服务费用支付的法律法规

- ✓国家税务总局关于母子公司间提供服务支付费用有关企业所得税处理问题的通知（国税发【2008】86号）

关于关联方利息支出的重要法规：

- ✓财政部 国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知（财税【2008】121号）

本报告将围绕着收入确认的国税函【2008】875号文、国税发【2008】116号中研发费用的加计扣除处理、母子公司服务费用的支付可能带来的税务风险、资本弱化中关联方利息支付的处理、国外常设机构预提所得税的操作等主要会员企业所关注的问题从企业实际操作和政策解析两个角度从进行展开讨论。



国税函【2008】875号关于收入的确认的理解和处理





875 号文的操作核心内容是必须遵循权责发生制，和实质重于形式的原则。

权责发生制的原则在875号文中体现在销售收入的确认的表现为：1. 风险和权益要完全彻底发生转移，所以按照风险和权益发生转移这样的要素，销货方不能保留和所有权有关的任何管理权或者是控制权。2. 收入的计量；3. 成本要准确的核算。实际上就是一个核心的内容：就是收入要实际的发生，而实际发生主要特征标准就是所有权和风险都要发生转移，出售方不能对商品本身负有任何的管理权和影响。比如采用预收款的方式销售商品，款项已经在收取，但是商品所有权还没有发生转移，那就等商品所有权发生转移也就是发出商品的时候进行收入确认。再比如在销售商品的同时进行安装检验，只有当这个商品只有安装检验完了以后才能视为发生风险和所有权的彻底转移，这时销售方才能确认收入。

对于一些比较特殊的销售方式的收入确认需要按照实质重于形式进行判定。比如通过托收承付方式销售商品，在办理特殊手续的时候，所有权并没有发生转移但还是确认收入，这就要就采用实质重形式的原则进行判定。

还有一些特殊的销售方式，比如实物销售以后被回购的情况，需要我们针对不同情况处理进行处理：销售商品按照销售价格确认收入，那么回购时金额比较大，对冲对于当期的影响比较大时，所以对于这种情况要特殊处理；

对于促销的方式也就是我们所说的商业折扣，根据875号文应当从销售收入直接扣除；还有企业为了快速取得销售货款，采用的现金折扣方式，应把它分离成两块，一个是销售行为，第二个是财务费用；还有一种收入确认是由于质量的问题发生的销售责任，如货物由于因质量问题被退回的情况，处理方式是直接冲抵当期的收入。在这里面交货的时候和发现产品质量的时间可能会出现时间跨度的问题，所以在这里所说的当期是指发现问题的时间。比如我3月份卖出去，5月份才发现它有问题，这时只能是冲5月份的收入，而不是3月份的收入。



在劳务收入确认方面，875号文主要是对于收入确认的时间、原则提出几个要求：1. 要求劳务在数量、进度、成本和相关费用可以计量；2. 根据税法实施第23条的规定，如果委托相关劳务超过纳税期间，应当按照合同中的工作进度来确认收入，工作进度主要从三个方面来进行确认。对于劳务方面的一些特殊情况里主要是应该按照技术劳务方应收合同和协议来确认劳务收入，也就是要求劳务收入的确认是凭票确认，凭合同确认。

对于捐赠中以买一赠一的方式来销售商品。在875号文里面，把它处理为销售行为，因为买一赠一不是公益性捐赠，按照税法第10条第4款的规定，就不得在税前扣除，如果是资助，那更不能在税前扣除，但是赠品的价格是按照公允价格来进行确认的。

实际操作中875号文的风险提示

875号文遵循权责发生制和实质重于形式的原则。有的收入确认需要同时满足2个条件。这些条件和原则跟我们会计准则也非常相似。但是事实还是会产生一些风险的，税务机关可能会针对某个方面进行稽查或者争辩。比如说第四条中明确了已经发生或者将要发生的销售方的成本很好的进行核算，这可能会被税务机关稽查时抓住一些把柄。所以在进行实际操作时建议各位会员和同行事先就这种确认和操作方式和税务机关取得沟通，争取他们的理解。

另外875号文相比之前还是有一些突破，比如买一赠一这种组合销售模式，875号文明确这种形式不属于赠送，这是一个很大突破。875号文出台之前，我们的同行一直是将买一赠一以视同销售进行税务处理的，现在在所得税方面可以不按照视同销售来处理，但是同时又会出现如何按比例分摊的问题：即如何把整个销售额，按照各商品的价值，分摊确认各项销售收入。这个问题主要来自两方面：1. 在企业内部，原本收入的确认完全可以根据自己的选择，确认某一项收入，另外一项收入确认为零；如果一定要去拆分的话，处理的不好可能就不符合875号文的要求了；另一方面，很多跨国公司他在中国都已经实施了ERP系统，这些系统可能会在支持拆分价格的时候增加一些难度，所以在实际操作中实施875号文件可能使用起来比较困难。这也许会导致在税务稽查时会存在一些麻烦。比如说买一赠一模式，只限于买一赠一，其他的赠送形式都不行。

另外，875号文对于马上就要转型实施的增值税改革会有一些影响，比如说购买的固定资产，客户现在就要发货，但要求2009年1月1号以后开发票，因为可以用来抵扣进项税。也就是说875号文的收入的确认和即将要实施的增值税转型的收入确认从某种程度上来说，是会矛盾的。所以从875号文角度来说，是按照发货时间、开发票时间、还是安装后的时间进行确认收入，这也许需要企业不同的情况进行合理处理。



如何有效处理成本和费用的税前扣除



费用扣除是我们很多会员和税务同行非常关注的问题，由于在新所得税法的框架下，许多费用的扣除标准的处理办法尚未出台，这就对我们08年的汇算清缴带来了挑战。F-Council了解到，国家税务总局正在会同财政部对于一些成本和费用的扣除标准进行研究，相信在08年汇算清缴之前，相关的政策会陆续出台，我们也将拭目以待。比如对于业务交际费和赞助费。广告费和业务宣传费可以按照15%的比例去进行扣除。但是对于业务宣传费没有统一的定义和判定标准。我们期待这一标准的进一步明确。我们本次报告将从**研发费用的加计扣除、员工补充养老保险的所得税处理**、以及其他费用处理方式进行分析。

《企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）》（国税发【2008】116号）的政策解析

企业研发费用的加计扣除一直很多企业所关注的重点问题，但是同样由于没有一个统一的认定标准，不同地区的税务机关在判定中会有不同的标准，比如广东地区对于企业研发费用的加计扣除的标准，控制的相对宽松一些，相反上海地区税务机关在判定中相对严格一些。还有很多地区的操作是参照高新技术企业认定中对于研发费用的归集标准。国家税务总局终于在2008年12月10日正式出台了国税发【2008】116号文重点规定了《企业研究开发费用税前管理办法（试行）》就研发费用的归集，加计扣除标准等做了详尽的规定，我们就此为大家进行一下解析。

1. 理解研发费用税前扣除的不同计税基础

根据新税法实施条例第95条的规定，研发费用的计税基础是根据研发费用是否形成了无形资产为标准的。如果研发费用没有形成无形资产的就进入当期转移，由于研发费用在当期发生的时候，已经进行了100%的扣除。那么在汇算清缴时，只能再加计扣除50%；如果研发费用形成了无形资产，计税基础就要按照研发费用的1.5倍作为无形资产的计税成本。实际上计税基础里面虚增了一个50%。在这样的情况下，它的计税基础和新会计准则是不一样的。

2. 哪些企业能够享受研究开发费用的加计扣除

对于企业享受研发费用加计扣除政策的范围，根据税法第2条第2款的规定，第一应当是在中国依法设立的，或者是设立管理在中国的企业，也就是所谓的居民企业。第二对于居民企业要其求财税要健全，能够独立建账。第三研发费用能够进行归集，一般要求企业要单独建立研究开发费用的专门账目。



3. 理解研发活动的定义与范围

要理解研发费用的定义，首先需要理解税法规定研发活动定义。税法中对于研发活动分成了2个层次：第一个层次是指从无到有的发明创造过程，主要的表现是运用科学和技术的新知识，发明创造了新的产品。第二个层次研发活动是指创造性的运用科学技术的新知识，或者实质性的改进技术、工艺和产品。主要表现在在已有技术之上，集成、加工、提升，也就是靠企业自身再消化，形成新的研发活动。第二个层次的研发活动应当取得有价值的成果，对相关行业、相关领域所具有推动作用。如果只是对本产品有一个常规的技术升级，就不把它作为一个创新活动。比如说我把一个软件从windows3.0升级到XP，那么这种研发活动不是一种创新活动。



所研发的新技术是否具有行业推动作用，可委托科技部门进行鉴定和判定，并出具相关证明，以减少将来申请研发费用加计扣除时可能出现的争议。

116号文在研发活动范围界定上，相比高新技术企业的研发活动，范围放宽了很多。从领域角度来说，有2个重点支持的领域。**1. 高新技术企业中国家所重点支持的8大高新技术领域。****2. 2007年国家发改委颁布的《当前优先发展的高技术产业化的重点指南》**，也就是说116号文中所指的这些研发活动主要是在上述领域中的研发活动，而不是企业自己定义的研发活动。所以根据这些研发活动，企业的研发费用主要包括以下8个方面：

1. 新产品的的设计费，新工艺规整制定费，与研发活动直接相关的一些资料费、专利费。
2. 从事研发活动实际消耗的材料、燃料、动力费用。
3. 在此直接从事研发活动人工成本、现金、奖金。这里需要强调一下，这是指实际从事研发活动的，国家的认定标准是，由于企业签订劳动合同关系，那就意味着企业你没有签订劳动合同关系，你通过其他方式从事研发活动的人工工资不得由研发费里面出。
4. 第四个研发活动的机器、设备的相关折旧费或者是一些租赁费。
5. 专门用于研发活动的一些无形资产的摊销，比如说软件、专利、技术。
6. 在研发活动中间发生的一些中间费用，那么这些中间费用比如说产品设置的模具、工艺开发等等。
7. 企业研究开发相关的实验费。
8. 对研发成果的一些论证、评估、验收的费用。

116号文研发费可行的范围口径还是比较明确的。我们可以看到在描述时，没有留下“任何”等字样。比如最后一个费用，从中可以体现出国税总局正在加强所得税方面的监管。

4. 研发过程中的一些注意事项

✓关于企业联合开发无形资产

根据税法第41条的规定，企业共同开发无形资产可以进行合理的成本分摊，但必须符合独立交易原则。同时所得税实施条例第112条里面就规定，成本分摊一定要与预期收益相匹配。围绕这一点，116号文规定，对于企业共同合作开发的无形资产，各自承担的研发费用应当分别计算研发费用的支出，并且允许扣除。也就是说，参与研发的不同企业在参与研发成本分摊以后，就有权使用这个无形资产，不需要再支付任何特许权使用费。所以对于众多美资及日资的采用总部研发方式的企业通过去除研发总成本后形成做技术总协议，再委托中国境内的关联公司进行开发的方式，是不能进行研发费用加计扣除的，因为国内的关联企业由于不享有知识产权，只能视作技术劳务费用。



对于集团研发，一定要进行合理的分摊，合理分摊就是共同承担与企业收益相配比的要求！！

✓关于委托外部研发

企业委托给外部科研机构的所产生的研发支出，如果最终的知识产权或技术所有权仍然归委托方的，相应的研发支出允许进行加计扣除。



与高新技术企业申请中委托外部研发机构的区别在于：高新技术企业的委外研发费用占销售收入的比例是按总 支出的80%进行计算；而116号文的委外研发费用可全额进行扣除。

✓关于研发费用的合理核算和分摊

如果企业没有设立专门的研发机构，或者企业里面同时存在研发活动和生产活动，那么企业需对研发活动相关的费用进行合理的核算，准确的分摊，如果划分不清楚，不允许享受研发费用加计扣除的优惠。

✓关于研发费用的专账管理

对于企业的实际发生的研发费用要进行准确的核算，并且在财务管理上要进行专账管理，建立辅助账，并且要填写相关的归集表格，表格中对8类研发费用要分项归集。另外在新税法中，实际上是没有对研发企业购置3万元以下的研发设备依次记录管理政策，所以这里需要跟税务局沟通进行合理的处理。

5. 关于研发活动的立项

关于研发活动需要不需要到科技部门去立项？在这里116号文原则上要求研发项目在企业内部进行立项，经过总经理办公会或者是董事会立项就可以了，这比申请高新技术企业的要求要低得多。

6. 申请研发费用加计扣除时需要的材料

企业在向税务局申请研发加计扣除的时候，通常需要提供五个方面的材料：1. 企业研究开发项目的计划书以及研究开发费的预算。2. 企业成立研发部门机构或者是项目组的人员情况。3. 研发费用的归集情况说明（研发费用归集表）。4. 企业研发项目的立项说明。5. 企业委托合作研发项目的合同和协议。除此以外，还有对于有一些研发活动的相关补充说明。

7. 研发费用扣除的时间

116号文规定企业研究开发费的扣除是在预缴时按照实际额预缴进行扣除，只有在年底清缴的时候，再享受50%的加计扣除。

8. 关于研发费用加计扣除争议的处理

当税务部门和企业就享受研发费用优惠方面发生争议时，需要根据不同情况进行相应的处理。如果是与研发活动有关的争议，可以请求相关的科技部门出具相关的研发活动的证明报告；如果是税收优惠政策执行时出现的相关争议，可以由企业和税务部门报到上级主管税务机关来进行处理。比如说对于许多企业集团，作为企业集团里面下面的子公司，如果都在一个省或地区，研发费用的加计扣除的相关确认就要由省级来进行确认；如果研发活动是跨省的，那么应由国家税务总局来负责解释。

总结：116号文对于之前许多悬而未决的研发费用加计扣除的问题，从国家层面进行了详尽的规定，对于众多企业来说，有了比较清晰的指导；但同时，116号文也对研发费用的口径、研发活动的范围及申请方式、申请材料准备做了比较严苛的规定，将会带来很多额外的工作量。F-Council建议各位财税同行应当根据116号文的要求做好研发费用的专项管理，以及建立于研发或其他部门之间的有效沟通机制，充分利用好研发费用的加计扣除优惠政策。





关于员工补充养老保险的所得税处理

员工补充养老保险也就是年金的所得税处理也是很多企业非常关注的问题，各地在实际操作过程中也存在着差异。首先我们先了解企业年金的定义，年金是在社会基本养老保险的基础上，额外给员工增加的补充养老保险。年金通常情况下也就是分两部分进行缴纳，个人缴纳部分和企业缴纳部分。年金通常情况下是不能随便支取的，只能在以下情况下进行支取，1. 员工死亡后由其具有继承权的亲属进行领取。2. 如果出国移民可以一次性领取，3. 员工退休的时，可以一次性领取。

以上海为例，企业年金的支付比例为4%，计算的基数为上海市上一年社会平均工资的3倍，在所得税方面，如果企业年金支付的比例在4%以内，相应的费用是可以在税前进行扣除的，同时个人也不需要额外缴纳个人所得税。但是最好就相关问题和主管税务机关进行确认，因为这里有内部掌握的问题。

还是以上海为例，如果企业年金的支付比例超过4%，那么超出部分需要进行纳税调整；同时个人也许对超出部分支付个人所得税。比如，某个企业支付的年金比例为10%，那么其中的4%可以在税前扣除，剩余的6%为应税部分，需要进行纳税调整。

由于各地所制定的年金比例存在差异，致使不同地区的年金处理也会存在差异，F-Council将就此进行调查，找到不同地区年金支付比例，为各位会员及财税同行的纳税申报提供便利。





关于财产保险费用和展览费用的成本分摊的所得税处理

对于劳务型的成本分摊协议，根据新税法的第41条以及即将出台的《特别纳税调整实施办法》的规定，只允许对集团采购及集团营销活动的成本进行成本分摊。在实际操作过程中，有会员询问关于总部的财产保险费用是否可以分摊？我们可以这样理解：根据新税法第46条的规定，如果是单纯的企业财产保险费用是可以在税前进行抵扣的；但是如果是分摊总部的财产保险费用，在实际操作中，如果要进行税前扣除恐怕会存在难度，因为这里的财产保险费用已经不能单纯的理解为财产保险费用，税务机关可能会将其视作跨境的成本分摊和分摊总部的管理费用，可能会存在不允许抵扣的风险。

对于展览费用的成本分摊，也是如此。如果根据国与国之间的税收协定，如果没有对此费用进行分摊的协议，那么该项费用就很难在税前进行扣除。



母子公司服务费用支付的所得税处理



新企业所得税法对于母子公司之间服务费用支付的所得税界定

在原《中华人民共和国外商投资企业所得税法》的框架下，指导母子公司之间服务费用支付的所得税界定的文件是国税发【2002】128号文件-《国家税务总局关于外商投资性公司对其子公司提供服务有关税务处理问题的通知》，其中对于外商投资性公司及其子公司之间提供服务费用的所得税处理进行了详细的界定，特别是对于服务总收费额进行了详细的规定。随着新税法的实施，国家税务总局于08年8月14日正式颁布了国税发【2008】86号文，标志着在新税法框架下86号文开始正式指导母子公司之间的服务费用支付的所得税的处理问题。

和原128号文相比，86号文不再硬性强调投资及投资相关的费用不得在税前进行扣除，这是一个重大的变化。据F-Council和国税总局相关官员的沟通结果，在新税法及86号文框架下，原128号文所涉及的投资及相关费用可以在税前进行扣除，但是在实际操作中可能会碰到各地方税务局执行过程中的差异，所以我们建议事先就此问题和主管税务机关进行充分沟通。

但同时和128号文相比，86号文也有些模糊点需要进一步明确，这里有两点是同行和会员普遍关注的：1. 86号文规定了母公司再向子公司提供同类服务时，需要签订服务协议，其中协议中需要明确服务内容，收费标准金额等等细节方面的内容，但是这些细节内容需要细致到什么程度，并没有明确，在实际操作过程中可能会带来一些风险。

另外，对于86号文第三条关于母子公司提供服务所发生的费用需要附加一定比例的利润，但是是多大比例的利润在86号文中并没有明确。这在实际工作中会带来很多不确定性。我们发现很多会员企业倾向运用原128号文中限定的5%的核定利润率作为标准，因为这可以覆盖5%的营业税。但根据财政部税政司官员的解释，税务机关不建议这样做，参照标准可以按照上一年度企业所在行业的平均利润率来确定，实际上，税务总局将确定利润率的权利交给企业去判定，并说明符合独立交易原则。但同样需要得到主管税务机关的认可。



风险提示：母子公司服务费用的支付需要考虑特别纳税调整的合规性，即必须符合独立交易原则



关于关联方借款利息支付的理解



关联方利息支出扣除标准的解析

08年9月19日，财政部、国家税务总局联合出台了财税【2008】121号《关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策的通知》，对《企业所得税法》中第四十六条及《企业所得税法实施条例》中第一百一十九条中关于关联方利息支出扣除标准的未尽事宜进行了明确。

根据121号文的解释，F-Council总结出了企业接受关联方的全部债权性投资的利息支出准许税前进行扣除的标准有三个：

1. 债资比例不超过规定的比例（金融企业5：1，其他企业2：1）且不超过按税法及其实施条例规定计算的部分；
2. 企业能够按照税法及其实施条例的相关规定提供相关资料，证明其相关交易活动符合独立交易原则；
3. 受资企业的实际税负率不高于境内关联方；

如果企业接受的债权性投资的比例高于121号文件所规定的标准比例，则比例内的债权性投资的利息准许税前进行扣除，超出部分需作纳税调整，在计算发生当期和以后年度的应纳税所得额时均不得扣除。

在实际操作过程中，还有会员关注企业的实际债权性投资和权益性投资的比例如何确定的问题，计算的时段是按照月度还是年度？是用年底余额还是已累计方式进行计算？根据我们所看到的《特别纳税调整管理办法》的内部文稿中的内容是按照各月度平均债权性投资和权益性投资之和进行计算的，所以应当是一个累进的概念。

同时，121号文中对于一些条款的定义尚不明确，如：实际税负的概念，具体指的是全部税负还是企业所得税的税负？是名义税率还是实际征收的税率？根据企业所得税法的规定，可以确定税负指的是企业所得税的税负而不是全部税负。在实际操作中，因为存在优惠税率、减免税、投资抵免、所得税返还的原因，企业的实际税负并不等同于法定税率；但在计算时，分子很好理解，必须指的是实际缴纳企业所得税的税额，但分母指的是会计利润还是应纳税所得额？这一点仍需财政部或总局的下一步的文件进行明确。

另外，在实际操作过程中，还应注意利率的问题。对于外资企业来说，新企业所得税法取消了原来利息支出须经当地税务机关审核同意的规定，只要不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算数额的部分，企业可自行进行扣除。另外，在实际中，企业之间通常是不能进行直接贷款的，基本是通过银行进行委托贷款，所以我们不但要考虑银行的基准利率，还应考虑浮动利率，否则可能导致少扣除利息支出。还有一点需要指出的是，如果和银行签订的是专门的委托贷款合同，税务机关一般是认可的，所以不需要在特别纳税调整的同期资料准备时进行专门的说明。



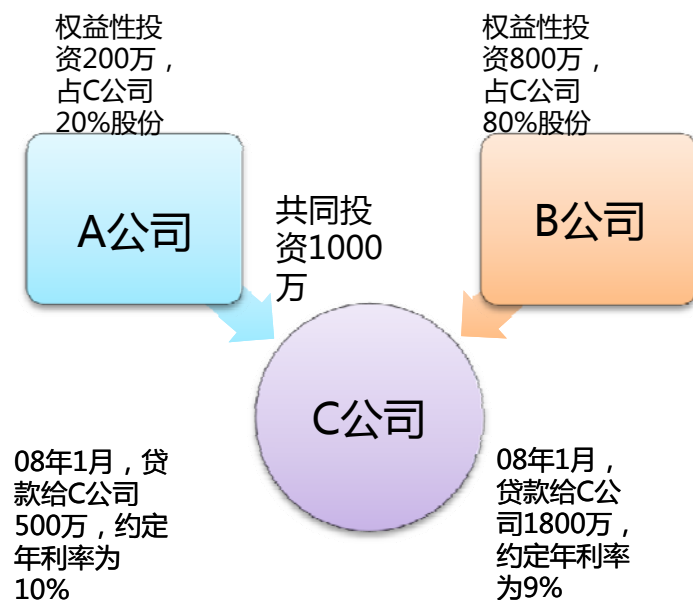
各月平均债权性投资=（关联债权投资月初账面余额+月末账面余额）/2

各月平均权益投资=（权益投资月初账面余额+月末账面余额）/2

关联债资比例=各月平均关联债权投资/各月平均权益投资



关联方利息支出扣除计算实例



假设A、B、C公司均为非金融企业，银行的同期贷款利率为8%。C公司实际税负高于A公司，且不能提供资料证明其符合独立交易原则；B公司可以提供资料证明其符合独立交易原则。

根据121号文相关规定，现在计算如下：

✓ 对A公司支付的利息：

由于C公司实际税负高于A公司，且C公司无法提供资料证明其借款活动符合独立交易原则；所以C公司实际支付给A公司的利息支出，不超过121号文件规定的债资比例和税法及其实实施条例有关规定计算的部分，准许扣除。超过的部分不得在发生当期和以后年度进行扣除。C公司接受A公司的债权性投资和权益性投资分别是500万元和200万元，其比例为2.5：1，高于规定的2：1，并且其约定的利率10%高于金融机构同期贷款利率8%，故A公司的借款利息不能在税前全额扣除，其中可以扣除的借款为： $200 \times 2 = 400$ 万元，利息为 $400 \times 8\% = 32$ 万元。C公司2008年共支付利息 $500 \times 10\% = 50$ 万元，可在税前扣除32万元，其余18万元应在2008年度作纳税调整，且在以后年度不得进行扣除。

✓ 对B公司支付的利息：

B公司的借款虽然高于121号所规定的债资比例，但是B公司可以提供相关证明材料证明其符合独立交易原则，所以可以不根据债资比例的限定。但其约定的利率9%高于金融机构同期贷款利率8%，故B公司的借款1800万元可以在税前扣除，但其支付的利息 $1800 \times 9\% = 162$ 万元不得全额税前进行扣除，起超出金融机构同期贷款利息的部分 $1800 \times (9\% - 8\%) = 18$ 万元需要进行纳税调整。



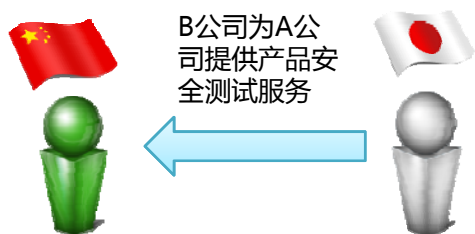
关于代扣代缴预提所得税及非居民企业常设机构的理解和处理



代扣代缴预提所得税与常设机构问题的实例分析

预提所得税和常设机构的问题是各企业在企业所得税中所碰到的难点之一，由于在实际操作中，我们和关联方之间可能签订的各种劳务、服务、股权或权益合同，必定会出现各种关于预提所得税和常设机构的问题。有时防不胜防，可能在税务机关进行审计时，会出现相应的风险。新企业所得税法和实施条例中，对代扣代缴企业所得税和常设机构进行了规定，主要在税法第三条、第二款和第三款。条例中的第六条就“所得”进行了定义；另外在税法第四条中，对非居民企业取得，规定了其适用税率为20%。实施细则第91条规定，对企业所得税法第三条第三款的所得减按10%的税率征收。同时，根据双边税收协定，在实际操作中还有相应的减免。接下来，我们来通过2个实例进行代扣代缴预提所得税及常设机构的问题进行说明。

实例A：



A、B公司互为同一母公司下分别注册在中国和日本的两家子公司。A公司的产品为汽车安全设备，由于中国不具备安全试验测试设备，所以A公司委托B公司进行相关的产品测试服务。在测试服务期间，B公司不会派相关人员到B公司进行技术服务。即便进行派遣，A公司也可证明B公司来中国是为了其他公司。而技术所有权属于母公司，A、B公司均不享有，同时，测试服务中的一些数据不会构成此项技术的是用部分

合同约定内容



- ✓ 合同标题：工程服务合同
- ✓ 合同主要约定内容：服务费用（包括人工工资、图样设科费、工程费、模型分析费、碰撞试验费等）
- ✓ 技术保密条款



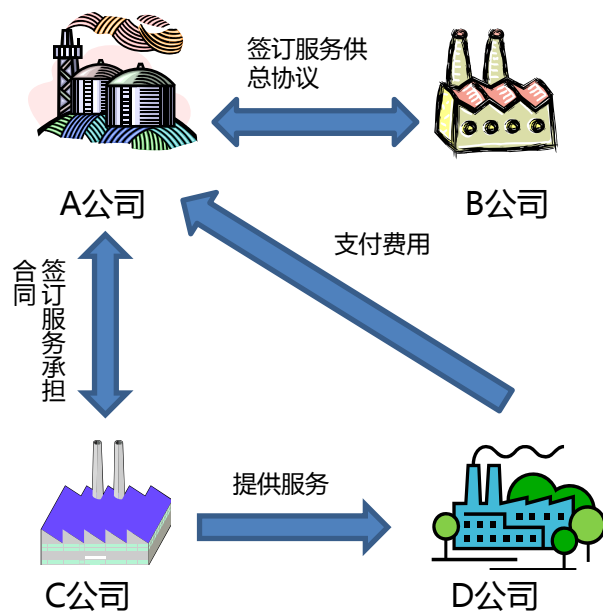
解决方案

根据A公司与B公司的情况及所签服务合同的情况来看，合同中没有涉及技术圈归属的内容；在测试服务期间，B公司不会派相关人员到B公司进行技术服务。即便进行派遣，A公司也可证明B公司来中国是为了其他公司。所以，应该不会涉及特许权使用费的问题。但关键问题是在合同约定的是工程服务合同，同时，又存在技术保密条款，这样一些内容会让税务机关产生一些疑义或联想，也许会抓住这一点进行特许权使用费的争辩。所以，问题的关键在于怎样在合同的内容上进行润色，A和B公司之间签订的是英文版合同，但是提供给税务机关的是中文版合同，所以在中文版合同中应当将“工程”、“技术”等与特许权使用费相关的敏感字眼都去除，以免产生一些联想。所以建议在双方约定的正式英文合同外，再拟定一份中文合同并将合同名称改成测试服务合同，再将内容进行一些修饰，避免出现“技术”等字样再与税务机关进行一些沟通。应该会解决相关的问题



税务机关以C公司获得特许权使用费要求A公司代扣代缴10%的预提所得税，该如何解决？？？

实例B



案例说明：A公司为外包服务提供商。其与B公司均为海外总部，C公司为A公司在中国的子公司，D公司为B公司在中国的子公司。现在A公司与B公司之间签订服务总协议，然后A公司又与C公司签订项目服务承担合同，由C公司根据合同约定的内容向D公司提供具体的服务；同时，D公司会先支付费用给A公司，之后A公司再将这笔费用支付给C公司。

D公司是否存在为A公司代扣代缴所得税的风险



分析结果

首先，A公司应该符合企业所得税法第二条第二款所指的非居民企业，其提供的服务总的执行人虽然是C公司，但是费用是由D公司付给A公司，根据税法源泉扣缴的原则，D公司会出现代扣代缴预提所得税的义务，根据税法实施条例第91条之规定，应该按照10%的税率进行征收。

另外，我们来看，C公司是否会构成A公司在中国的常设机构？在新企业所得税法中，没有再提及“常设机构”，而是用“机构、场所”来代替。

根据税法第三条第二款之规定“非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。”和税法实施条例中第五条对于“机构、场所”的定义中的“第一类：管理机构、营业机构、办事机构”；以及“第五类：非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或个人经常代其签订合同或者存储、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所”；以及“第六条：企业所得税法第三条所称的所得，包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、接受捐赠所得或其他所得。”C公司很有可能被税务机关认定为A公司在中国的常设机构。

因为总的服务协议是A公司和B公司签订，而C公司与A公司签订的协议会很有可能会被认为是代理服务合同。所以C公司如果被认定为A公司的常设机构，按照税源扣缴的原则，D公司将可能会代扣代缴A公司25%的企业所得税，同时，C公司可能会需要代扣代缴营业税。这样的风险也是非常巨大的。

其实，在这个案例中，如果改变这么复杂的业务流程，改由C公司和D公司直接签订服务合同，这样的风险也就可以完全避免了。

第二部分：2009年企业所得税政策展望



09年即将出台的企业所得税政策列举



由于08年是新企业所得税法实施的起始年，导致税务总局将重点放到了新税法的执行和征管方面，使得很多的配套及后续政策未能及时出台，这将对广大同行和会员08年的汇算清缴工作带来不小的挑战。根据我们和财政部及国家税务总局的沟通情况来看，后续的政策正在陆续的制定过程中。我们列举了一些09年即将出台的“财税字”的所得税文件：

关于税前扣除标准所得税文件：

- 财产损失的税前扣除管理办法
- 广告费用的税前扣除管理办法
- 不征税收入界定标准
- 企业重组改制所得税处理办法
- 申请税收优惠政策的办法

关于新税法第三章企业取得境外所得额的处理：

- 企业取得境外所得额的抵免处理办法

关于新税法第一章有关纳税人的界定

- 如何确认个人独资或者合伙企业缴纳企业所得税的处理
- 关于中国直接管理机构的界定标准
- 关于非居民企业常设机构的认定标准

以上的文件都是由财政部和国家税务总局即将在09年发布的一些财税字的文件，我们也期待这些文件能够在09年5月份的汇算清缴之前出台，为我们09年的汇算清缴工作带来便利。



09年税收优惠政策展望



税收优惠政策的理解是广大会员企业在所得税中所遇到的难点问题之一，由于很多的后续政策并没有明确，导致企业对于税收优惠的界定以及税收优惠政策的申请仍旧处于观望之中，在实际操作中，由于各个地区企业的所遇到的实际情况的不同通过我们的调研可以看到，会员企业对于税收优惠政策的理解难点主要集中在以下几个方面：

1. 过渡期税收优惠政策、及定期减免税的税收优惠政策
2. 节能节水、环保、安全生产设备、资源综合利用及公共基础设施项目税收优惠政策
3. 高新技术企业税收优惠政策
4. 追加投资税收优惠政策

以上列举的很多政策并没有明确，仍在观望之中；下面我们以节能节水、环保及安全生产设备的所得税税收优惠申请进行说明：

财税【2008】115号文和118号文列举了节能节水、环境保护及安全生产设备的目录，但是对于如何进行申请，并没有明确。优惠的方式是设备财采购额的10%可以在应纳税额中进行抵免。对于申请方式，根据财政部税政司官员的解析，在企业申请相关税收优惠政策时，必须出具第三方的相关证明书，证明所采购设备符合115号或118号中所列举的设备目录的规定，但是证明书究竟是由经贸部门、科技部门或中介机构出具，目前并没有明确，只能优待后续文件的明确。



操作提示：

根据财税【2008】48号文的规定，所采购的环保、节能节水、安全生产设备的优惠，采用的是一个设备终身只能享受1次的优惠。也就是说，如果企业要进行转让和出租必须补缴之前的税款；另外，需要注意的是：在转让时，转让的价格不得高于当初购买的价格，也就是必须采用公允价格进行转让



所得税减半期间优惠税率提示：

根据我们最新了解到的信息，对于所关注的企业在所得税减半期的税收优惠政策将按照税额减半的优惠、而不是按照税率减半的优惠，即在减半期按照25%的税率计算税额，然后再按税额进行减半征收企业所得税，相关文件将会在近期出台。

免责声明

关于本出版物

本文件中所含资料及其所含信息乃China Finance Executive Council®就某个专题或某些专题而提供的一般性信息，并非对此类专题的详尽表述。故此，这些资料所含信息并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或者其业务决策的唯一基础。

上述资料及其所含信息均按原貌提供，China Finance Executive Council®对该等资料或其所含信息不做任何明示或暗示的表述或保证。除前述免责内容外，China Finance Executive Council®亦不担保该等资料或其所含信息准确无误或者满足任何特定的业绩或者质量标准。China Finance Executive Council®明确表示不提供任何隐含的保证，包括但不限于对可商售性、所有权、对某种特定用途的适用性、非侵权性、适配性、安全性及准确性的保证。您需自行承担使用这些资料及其所含信息的风险，并承担因使用这些资料及其所含信息而导致的全部责任及因使用它们而导致损失的风险。China Finance Executive Council®不承担与使用这些资料或其所含信息有关的任何专项、间接、附带、从属性或惩罚性损害赔偿或者其他赔偿责任，无论是否涉及合同、法定或侵权行为（包括但不限于疏忽行为）。

倘若前述条款的任何部分因任何原因不能完全执行，其余部分内容仍然有效。



2008 Copyright China Finance Executive Council, All rights reserved.



China Finance
Executive Council

关于China Finance Executive Council (F -Council)

China Finance Executive Council® 秉承“让专业分享无处不在”的企业使命，希望成为中国企业高层财税管理人员专业经验分享的首选平台。我们的目的是帮助所有会员通过F-Council®构建的专业立体交互式沟通分享平台，开展企业最佳实践管理经验的分享，以专业互助的方式，低成本解决会员在日常财税管理工作中的难点；帮助各位财税同行的企业降低经营风险、提高运营效率。我们的专业立体交互式沟通分享服务平台涵盖了所有日常企业财税管理的功能，包括财务战略管理、财务队伍建设、企业会计核算、企业财务计划、企业信用管理、企业税务管理、企业内部控制，企业内部审计，公司资金管理，企业成本控制，兼并收购管理等等。我们的会员企业通过F-Council空中电话会议中心®、网站在线专业实战资料专业工具共享以及线下的专业人脉拓展平台，以及与政府官员之间的经验交流活动，拓宽了法规信息资源获取的渠道，提高了日常财税专业管理能力。了解更多关于F-Council®，请登陆www.fcouncil.com

如果您需要进一步了解F-Council产品，欢迎与我们联系：

电子邮件：info@fcouncil.com

陈栋 Stuart Chen

高级产品经理

电话：+ 86 21 62199585

电子邮件：stuartchen@fcouncil.com

董秋耘 Emily Dong

助理产品经理

电话：+ 86 21 62198908

电子邮件：emilydong@fcouncil.com

程丽嫦 Candy Cheng

助理产品经理

电话：+ 86 21 62198920

电子邮件：candycheng@fcouncil.com

马明玉 Jade Ma

助理产品经理

电话：+86 21 62198230

电子邮件：jadema@fcouncil.com

