

# 第4章 税务及会计

2015年税收首次突破11万亿元，但同比增幅仅为6.6%。受经济形势恶化影响，近几年的增长率不断下滑。在这一大环境下，税收征管趋势不断加强，加大转让定价调查力度、加强个人所得税征缴、外派人员代垫工资付汇相关PE征税等，由于税务机关加强征管措施而被动缴税的情况有所增加。

## 税务问题

### 制度执行层面的问题

中国的税务以及税法规定在实际执行上，有时根据税务机关负责人的不同，解释也存在差异。因此，税务机关在执行时不仅存在地区差异，还存在窗口负责人员不同做法不一的情况。另外，规定的公布方面，由于突然发布或修订，导致准备时间不足，甚至追溯适用的情况也常有发生。为方便纳税人，希望全国的税务机关对税务问题形成共识，并确保执行的统一性。同时在制定规则时，能充分考虑为纳税人提供方便。

目前，税收管理上规定，纳税人如果对税务机关的征税判定有异议，则作为在中国的救济措施，纳税人可向上级税务机关申请复议、或进一步向人民法院提起诉讼。然而在实际操作中，纳税人必须先向税务机关缴纳被认定的税款，否则无法提出复议申请，实际上，外资企业对于向人民法院提出行政复议后最终能否得到理想的判决也没有把握。另外，作为其他救济措施，还有相互协商这一途径。但由于税务机关人员不足，日本国税厅和中国国家税务总局之间的相互协商召开次数减少，导致依靠相互协商解决耗时较长。因此，对于纳税人来说该途径也并非有效的救济措施。

2008年的税制改革中，取消了很多优惠政策，税收征管呈强化趋势，导致在中国经营业务的税务成本上升。希望引进减轻企业税赋措施的意见不在少数。同时，希望引进合并纳税制度的呼声也仍然存在。

### 流转税（增值税、营业税）

“营改增”的适用范围自2016年5月起扩大至建筑业、房地产业、金融保险业以及生活服务业。此次适用范围的扩大，使自2012年1月起以上海为试点启动的增值税改革全面适用于各个行业。虽然增值税改革本身广受好评，但也有日资企业表示，尚存在征税范围解释不一等执行层面不统一的地方。同时，出口增值税退税手续繁琐，退税到账需要较长时间的情况时有发生。为此，希望在增值税改革的执行层面实现统一，同时希望按照规定手续办理确保增值税退税及时进行。

### 所得税（个人所得税、企业所得税）

个人所得税方面，对外派人员在其本国的社会保险中公

司负担部分，有在中国需缴税的趋势。过去的免税相关规定在2011年1月废止，实际上在北京市等地区，企业被税务机关要求将上述保险部分加到外派人员个人所得税应纳税所得额中的情况正在增加。这一追溯调整的应缴纳税款金额庞大，企业苦于应对。对日本社会保险征税的做法会给企业以及纳税人造成过重负担，希望采取免税等措施减轻企业负担。

企业所得税方面，税务机关正在继续加强转让定价调查。但是不少事例反映，税务机关在调查时未充分考虑企业的功能及风险、行业动向、所得转移的确实性，要求的利润率过高。另外，在某些地区企业利润率较低（或亏损）时，税务机关要求企业进行自主调整。希望在税务调查实务中不要将利润率作为追缴征税的唯一判断标准，而是应充分考虑企业的特殊情况，统一税法的解释方法，执行转让定价税制。

国际税务方面，受国际税收管理（BEPS：税基侵蚀和利润转移）力度加大影响，作为中国转让定价税制基本规则的《特别纳税调整实施办法》正在被修订。修订过程中，经通过公开草案，征求公众意见等，广泛听取纳税人的呼声并反映到修订草案中，我们期待该办法的早日出台。

### 常设机构（PE）征税

各地接连发生有关PE征税认定的税务问题。第一是针对来自日本等国出差人员进行PE认定的问题。针对从日本到中国的长期出差人员，曾有围绕咨询服务以及项目管理期间企业被征收PE税的情况，这有可能成为阻碍向中国进行技术转让的因素。第二是针对从国外总公司派遣到中国的常驻人员进行PE认定的问题。中国的子公司向国外总公司就其垫付的常驻人员工资进行汇款时，会出现因被认定为PE如不缴纳税金则不能实施汇款的情况。2013年税务局及外汇管理局发布了新《通知》，明确了如判定外派人员的实际雇用者为中国子公司，在汇款时则无需缴纳PE相关税金，并且通过在税务局备案后，制度上就允许进行代垫工资付汇。但在实际执行上，各地税务机关的做法大不相同，依然存在要求在汇款时提交与过去同样的资料，并且需要事先审批的情况。希望税务机关能统一应对，以便代垫常驻人员工资的付汇不受PE认定影响，得到及时办理。

## 会计问题

中国有执行新《企业会计准则》（以下，简称新准则）的动向，作为会计上值得关注的问题，主要有以下2个点。第一，在世界各国均在会计制度上摸索与国际财务报告准则（以下，简称IFRS）相统一的大环境中，作为经济大国的中国采取了怎样的政策以对应潮流？第二，中国会计准则的动向将给在华日资企业带来怎样的影响？

## 新准则与IFRS的关系

现行的新准则公布于2006年,2007年以后,所有中国证券市场上的上市公司都按照新准则编制财务报表并进行公布。新准则是参考2006年版IFRS制定的会计准则,此后虽然IFRS有过几次修订,但新准则的正文却未进行相应的修改,而是通过作为财政部指导方针的《企业会计准则讲解》等,对新准则进行实质性的更新。另外,对于IFRS中改动较大的部分,目前财政部正在对新准则的正文进行追加和修改,以下内容可视为追加和修改的组成部分:自2014年1月开始直到6月,陆续对《长期股权投资(新准则第2号)》、《职工薪酬(新准则第9号)》、《财务报表列报(新准则第30号)》、《合并财务报表(新准则第33号)》、《金融工具列报(新准则第37号)》、《公允价值计量(新准则第39号)》、《合营安排(新准则第40号)》、《在其他主体中权益的披露(新准则第41号)》等8项准则进行了正式公布。2015年12月,财政部发布了《企业会计准则第14号—收入(修订)》的征求意见稿,进行意见征集,整个过程将持续到2016年4月30日。该会计准则的修订基于国际会计准则理事会(IASB)于2014年5月发表的《IFRS第15号—与客户之间的合同产生的收入》进行,并能看出结合中国的实际国情对部分规定进行了调整。另外,截至2016年2月底,还公布了《中国新企业会计准则——基本准则 修订》的征求意见稿。

中国财政部在2010年的《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》中表明,中国将不会直接采用(adoption)IFRS,而是希望实现中国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同。此举反映出中国政府并不希望本国的会计准则被IFRS取代,而是在极力推动新准则使其得到世界范围内的认同。最能证明新准则正逐渐被世界认同的就是,以往香港证券市场只把实质与IFRS相同的香港会计准则作为其唯一认可的会计准则,但从2010年底开始,该制度经修改后认可中国内地企业按照新准则编制财务报表进行披露。作为经济大国,发展迅速的中国将如何使其会计准则与IFRS的趋同呢?考虑到这一点将对全球范围内与IFRS相统一的趋势带来巨大影响,其一举一动都备受关注。

## 对在华日资企业的影响

由于在华日资企业在中国为非上市企业,因此以往政府并不强制要求其适用新准则,许多日资企业采用的仍是旧版《企业会计准则》以及《企业会计制度》(以下,统称两准则为旧准则)。但是,近年来,根据各地财政部门的要求,越来越多的地区开始强制要求非上市企业中的大中型企业适用新准则,因此,采用新准则的日资企业也在不断增加。目前,适用或拟适用新准则的地区有:广东省、福建省、湖北省、上海市、青岛市、辽宁省、吉林省等。预计今后,对新准则的强制适用将陆续覆盖全国。

2015年2月16日财政部公布了财会〔2015〕3号。据此,采用旧准则的企业所依据的旧版《企业会计准则》被全面废止(旧准则体系中的《企业会计制度》保留)。因此,从过去起一直采用旧准则的企业多少会受到一些影响。该《通知》原本是为了纠正采用了2个会计准则的情况,因此,《企业会计制度》可能迟早会被废止。由于财政部亦推荐适用新准则,因此,我们预测目前仍采用旧准则的日资企业会被强制要求适用新准则,企业应尽早做好相应的准备工作。另外,被要

求适用新准则的主要是中大型企业,小型企业可适用采取了简单会计处理方式的新小企业会计准则。

新旧准则间的重要不同点如下所示:(1)旧准则未强制要求编制合并财务报表,但新准则规定有子公司的企业必须编制合并财务报表;(2)旧准则中纳税影响会计法为自愿适用,而新准则中为强制要求;(3)旧准则中没有与金融工具会计处理相关的内容,而新准则则采用了与IFRS基本相同的金融工具会计处理方式;(4)针对旧准则中较为模糊的资产减值会计,新准则中做出了明确的规定;(5)与旧准则相比,新准则中规定的财务报表和附注的披露内容显著增多,增加了财务人员的工作负担等。

## <建议>

### <税务>

- ①希望在税收征收管理方面,建立健全有助于纳税人开展合理纳税活动的相关体制,消除地区差异,避免对法规解释混乱的情况出现。
- ②由于法律制度的突然修订导致企业利益受损的情况常有发生。因此,在发布法律制度时,希望能给予充分的应对时间,同时停止追溯适用的做法。
- ③由于众多税收优惠制度的废除以及个人所得税的征税强化,导致在中国经营业务方面,税务成本增加。希望引进能够减轻企业税收负担的措施。
- ④关于中国国内的纳税人救济程序和行政复议制度,税务复议申请是向上一级税务局提出。由于审查体制不明确,很难说充分发挥了作用。希望能向国家税务总局提出税务复议申请或设立税收法院。
- ⑤关于两国间的相互协商,国家税务总局和日本国税厅之间的协商次数不断减少,由于调查案件导致双重征税问题被长期搁置。希望加强国家税务总局负责部门的人员配置,使相互协商能充分发挥作用。
- ⑥加强了转让定价调查,但不太认可企业的主张,以征税为前提展开调查。2016年有望对《特别纳税调整实施办法》这一转让定价税制的实务指南进行修订,我们希望税务部门在进行转让定价调查时,能具体问题具体分析,充分考虑具体企业的职能、风险和行业具体情况,并明示征税依据。
- ⑦目前,中国各地都在进行增值税改革,但各地税务部门对征税对象范围的解释以及具体执行存在不统一情况。今后金融业、房地产业、建筑业也将开始适用增值税,希望统一解释后再开始执行。
- ⑧增值税退税相关的手续繁琐而且款项入账时间非常长。希望简化有关退税手续以及采取迅速的应对措施。
- ⑨将日资企业外派员工在日本缴纳的社会保险费企业负担部分作为其个人所得予以征税的情况愈加常见。这对纳税人而言会带来手续上和成本上的过大负担,希望采取措施,不将其作为征税对

象,以减轻企业负担。

### <会计>

- ⑩目前全球都在讨论改用国际财务报告准则(IFRS),从合并结算的观点考虑,希望中国企业会计制度更加灵活,除了目前中国实施的12月底结算外,可根据企业自主判断设定结算期。
- ⑪今后强制要求企业采用新《企业会计准则》时,希望预留事前准备时间,并在全国统一实行。此外,虽然该准则在2012年4月经欧洲委员会认证与IFRS大致相同,但仍存在差异,希望今后能进一步推动与IFRS的趋同。
- ⑫新的企业会计准则中规定了编制合并财务报表的条件。在拥有很多具有统括功能的投资性公司的北京地区,今后强制适用新的企业会计准则时,会产生由于完善管理体制以及管理成本上涨等给公司运营带来的巨大问题。希望进行调整,如将合并财务报表的编制对象限定为上市公司等。