

中汇观点

失控的“失控发票”认定与纳税人增值税抵扣权的保护——纳税人和税务机关权责如何分配

最近，我的好几个客户都遇到税务机关关于收到失控发票要求进项税转出的问题。其中有两个典型的案例，明显受票方企业属于冤枉，但被税务机关强制要求按照《国家税务总局关于走逃（失联）企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 76 号）先进行进项税转出补交增值税。

案例一

A 建筑公司接到主管税务机关通知，其有涉及到 500 多万进项税的钢材增值税专票被外地税务机关认定为“异常凭证”，因为开票方企业走逃失联。因此，A 公司主管税务机关根据总局 2016 年 76 号公告要求该企业暂做进项税转出，当期补交 500 多万增值税。A 公司财务感到非常诧异，因为该公司对于大宗材料采购管理一直非常严格，对供应商有准入和资格审查制度。在收到税务机关失控发票认定后，该企业调取这批钢材采购的原始凭据，企业有完整的合同、发票，资金也是通过银行转账支付给对方公司，钢材有从外地运输到企业的发票和相关运输凭证，钢材也有相应的入库和出库凭证。采购行为完全合规，“三流”完全一致，而且有外部运输协议和内部入库单据和用在对应外部工程的出库结算单据都能证明交易是完全真实的。税务机关一次性要求该建筑公司转出 500 多万增值税，对企业当期正常生产经营行为产生了重大的影响。

企业的财务负责人和企业材料采购部门人员亲自到开票企业所在地税务机关了解情况。一开始该地税务机关拒不接待，要求企业有异议通过自己主管税务机关通过内部流程反馈。考虑到事关重大，企业财务负责人在当地多方了解才知道，原来该贸易公司是一家国有企业下属的钢材贸易公司，业务和经营一直很规范。后来由于效益问题，2015 年 5 月股权转让后，实际控制人变更为民营个人。股权转让到民营个人后，该公司出现了虚开增值税发票行为，实际控制人于 2016 年 3 月失联。但是，A 公司和该贸易公司的业务是在 2015 年 1 月进行的，即发生在股权转让前。经该企业财务负责人的强烈要求，开票方主管税务机关调出了开票方 2016 年 2 月份增值税纳税申报资料，当期申报正常。毫无疑问，这是一起当地税务机关工作马虎，错误认定失控发票的情况。但是，这种错误的认定对受票方企业带来了重大的影响，甚至会因为一笔重大金额转出使企业出现财务危机。

案例二

某融资租赁公司 2018 年 6 月接到主管税务机关通知，说该企业 2014 年 1 月份接受的一张增值税专票被认定为失控发票，涉及进项税 56 万元，要求该企业 7 月份申报期进行进项税转出。该融资租赁公司是一家外资企业，管理一直很规范。企业财务调取了相关资料，采购合同、发票、运输凭据和资金支付都是完全一致的。加之这又是一个直租业务，企业采购了设备后又签订融资租赁合同给了另外

关于中汇



中汇是一家全国性的大型专业服务机构，在审计、税务、咨询、评估、工程服务领域具有专业领先性。我们具有财政部、证监会批准的从事证券、期货相关业务的审计与评估资格等行业最高等级的专业资质，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAA 资质。在全国二十多个城市设有办公机构，共有 2000 多位员工，帮助客户在商业活动与资本市场中取得成功。

专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户的深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

IPO 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

一家公司，设备还在另外一家公司，一切资料都显示采购是完全真实的，不可能造假。因此，企业财务人员对于主管税务机关根据国家税务总局公告 2016 年第 76 号要求暂做进项转出的要求无法接受。企业财务人员进一步了解后发现，开票方实际是在 2015 年 2 月因为经营不善，资不抵债后失联的。虽然目前该融资租赁公司无法取得相关资料证明（实际纳税人也很难取证）对方企业开票后已经正常纳税。但是，如果该企业 2014 年 1 月开票就不交税了，2015 年 2 月才失联，那该开票方的主管税务机关在这一年内是如何管理的，为何到 2018 年才发现这个问题，这里当地税务机关是否存在管理不当的渎职问题呢？我们猜想，这张失控发票大概率也是一个认定错误的情况。

实际上，早在《国家税务总局关于走逃（失联）企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 76 号）发布之初，我们就对国家税务总局 76 号公告的处理方法提出过不同的意见，网上很多纳税人也有强烈的意见。76 号公告对于税务机关内部认定的失控发票一律要求受票方暂做进项税转出补税，只是轻描淡写地说了一句话：异常凭证由开具方主管税务机关推送至接受方所在地税务机关进行处理，具体操作规程另行明确。

这么一个影响很多纳税人切身利益的事情，76 号公告规定太过草率：

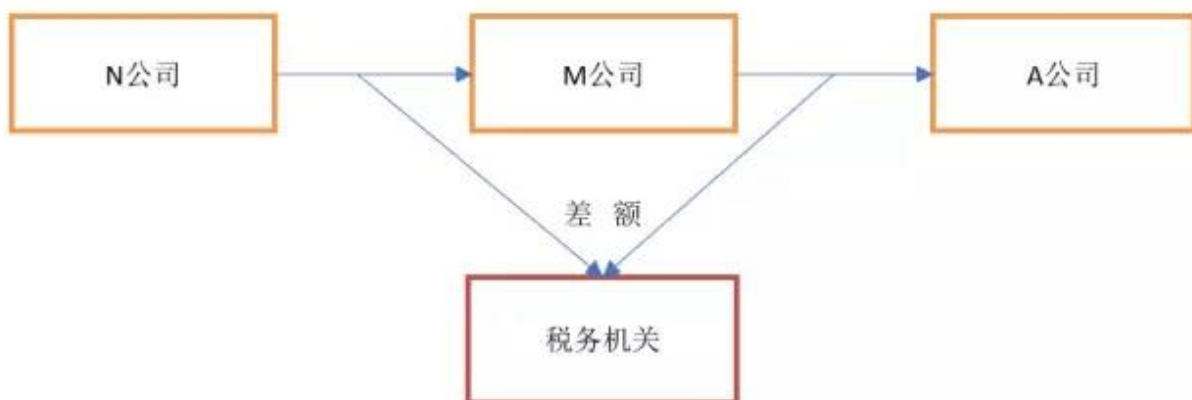
首先，和《已证实虚开通知单》一样，税务机关对于失控发票的认定是否是一种行政确认行为，这个到现在都没有定论。这个没有定论，纳税人如何能获得司法救济呢？

其次，2017 年 8 月颁布的国家税务总局关于印发《异常增值税扣税凭证处理操作规程》的通知（税总发[2017]46 号），更多的只是税务机关内部的一个关于异常增值税扣税凭证认定的内部工作规程。这个工作规程规范了税务机关对于失控发票认定的标准，但是从我目前接触到的一些实际案例来看，似乎我们对于失控发票的认定行为并未严格遵循税总发[2017]46 号的要求，失控发票的认定有点失控。

第三，虽然 76 号公告说具体操作规程另行明确，但是税总发[2017]46 号对于纳税人发现税务机关认定的失控票如何维权，如何申诉，主管税务机关应该在多少工作日办结，如果纳税人对于税务机关认定结果又异议，如何维权都没有任何规定。而且，这个规程是以税总发名义发文的，按照规定，凡是影响纳税人普遍权利义务的事项必须以公告的形式发。因此，目前的情况是纳税人对于税务机关失控发票的认定也无法取得有效的行政救济。

抛开我们上面提到的两个案例（实际上可能都是基层税务机关因为工作马虎，错误认定失控发票的情况），我想我们要思考的是，在我国增值税制度下，我们的税务机关和纳税人应该有怎样的权利和义务的界定，纳税人的增值税进项税抵扣权如何得到合法保护，这个是保证我国增值税制度顺利运行的重要原则性问题。

按照增值税的运行原理，除了最终消费者是增值税的实际负担人外，处于增值税链条中间的增值税纳税人并非增值税的负担人：



当 M 公司从 N 公司采购货物时，M 公司实际上把增值税给了 N 公司，形成 M 公司的进项和 N 公司的销项。而当 M 公司将货物销售给 A 公司时，A 公司将对应的增值税给了 M 公司，从而形成 M 公司的销项和 A 公司的进项。

在交易真实的前提下，我们认为当 A 公司实际向 M 公司采购货物，将对应的增值税支付给 M 公司，并取得 M 公司的增值税专票的情况下，A 公司就应该取得了增值税进项税的抵扣权。至于 M 公司应该将从 A 公司取得的销项税和对 N 公司支付的进项税之间的差额缴纳给税务机关，这个是 M 公司的义务，也是税务机关对 M 公司的监管义务。当 M 公司出现违法行为时，是否应该影响 A 公司增值税进项税的抵扣权呢，这里要分几种情况：

1、如果 M 公司走逃、失踪，但是 M 公司和 A 公司之间的交易是真实的，且在走逃、失踪前，对于 M 公司和 A 公司之间的交易和开票行为，已经正常纳税申报缴纳税款了。这种情况，A 公司取得的发票就不应该被认定为失控发票，正常抵扣进项税。现在的问题是，税务机关存在错误认定下的纳税人权益保护问题应该要提上议事日程。

2、如果 M 公司虚增增值税进项，即 M 公司到外面找各种进项税发票抵扣，没有实际缴纳增值税，但是销项端和 A 公司的交易是真实的，经过纳税人多年的抗争和争取，终于在 2014 年得到总局 2014 年 39 号公告的背书，可以正常取得增值税进项税的抵扣权。

3、如果 M 公司和 A 公司之间的交易是真实的（假设 A 公司完全可以证明真实性），A 公司已经把增值税支付给 M 公司，但是 M 公司走逃、失联、虚假申报，没有将相关税款缴纳给税务机关，A 公司的增值税进项税抵扣权是否应该得到有效保护呢？这就需要我们吧 76 号公告放到在增值税制度下，纳税人和税务机关在增值税体系中的权利和义务的界定问题了。纳税人 A 既然已经把增值税支付给了 M 公司，M 公司是否按国家的制度将其缴纳进国库，这首先是 M 公司的纳税义务，同时这也应该是 M 公司主管税务机关的监管义务。无论是目前的增值税暂行条例还是《征管法》，A 公司都没有任何保证 M 公司必须将这部分增值税缴纳进税务局的监管或代扣义务。

既然这根本不是 A 公司的义务，即 A 公司没有任何过错和法定义务，M 公司没有将 A 公司支付给 M 的增值税缴纳进国库，这是 M 没有承担法定责任，也是 M 主管税务局的监管职责缺失的问题，76 号公告为什么一概要求无过错方 A 承担 M 公司或 M 公司主管税务局相应过错的不良后果呢？这个恐怕是当下值得我们思考的重要法律问题了。纳税人进项税抵扣权的保护是保证我国增值税制度正常运行的重要原则性问题，值得大家深入研究。

我们希望，从保护纳税人合法权益的角度出发，我们能有另外一个 39 号公告出台，即在税务机关内部认定失控发票的情况下，如果受票方纳税人完全符合类似 39 号公告的条件，即交易是真实的，发票是真实的，资金流也是完全一致且可验证的，受票方纳税人的进项税抵扣权应该得到正常保护。

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

个人转让限售股“预扣+清算”征管模式——纳税人是否必须进行申报清算

近期，我们多位自然人客户接到税局通知，要求其对限售股转让进行清算，并补缴相应的个人所得税。问题聚焦于：限售股转让过程中，纳税人是否必须进行申报清算？对此莫衷一是。因此，本文以一个真实案例为切入点，对财税〔2009〕167号、所便函〔2010〕5号、财税〔2010〕70号、财税〔2011〕108号和国税发〔2006〕162号等文件进行详细解析，厘清限售股个人所得税征管模式，并论证：证券机构技术和制度准备完成前形成的限售股所采用的“预扣+清算”简易征管模式下，纳税人对是否进行申报清算具有选择自由。

一、案例

自然人甲持有 A 股份有限公司的股份。之后，A 公司于 1998 年上市，属于在证券机构技术和制度准备完成前上市的公司，与之相对应，甲所持有的 A 公司股票成为了限售股。之后，H 市某路某证券营业部根据《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167号）对甲所持的限售股预扣预缴了个人所得税。

在被预扣预缴个人所得税之后，甲并未立即将所持的限售股转让掉，而是选择继续持有，且后期并未进行任何增持 A 公司股票的行为，因而未到税务机关进行限售股转让个人所得税清算。在 2014 年至 2017 年期间，甲通过证

券交易所集中交易系统经过多次交易，全部转让了其所持的 A 公司股票。2018 年 4 月，甲接到 H 市地方税务局通知，要求其到税务机关进行清算，并对上述限售股转让所得补缴个人所得税款。

所涉及到的税务问题：

- 1、甲所转让的限售股属于什么类别？
- 2、甲转让限售股该如何交税？
- 3、甲被证券机构预扣预缴个人所得税之后，是否必须要进行申报清算？

二、分析

该案例牵涉的税务问题我们从限售股的类别划分及限售股转让所得的个人所得税征管模式两个方面进行分析。

（一）限售股的类别如何划分

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167号）第五条规定，根据证券机构技术和制度准备完成情况，将限售股划分为：证券机构技术和制度准备完成前形成的限售股和证券机构技术和制度准备完成后形成的限售股。

根据《财政部 国家税务总局关于证券机构技术和制度准备完成后个人转让上市公司限售股有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕108号），证券机构技术和制度准备完成的时间节点为 2012 年 3 月 1 日，即“证券机构技术和制度准备完成前”指网上发行资金申购日在 2012 年 3 月 1 日（含）之前。

（二）限售股中的个人所得税征管模式

根据《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》（财税〔2009〕167号）第五条规定，根据证券机构技术和制度准备完成情况，对于不同阶段形成的限售股，采取两种不同的征管办法：证券机构技术和制度准备完成前形成的限售股，由证券机构预扣预缴、纳税人自行申报清算；证券机构技术和制度准备完成后形成的限售股，由证券机构直接扣缴。

在直接扣缴模式下，当限售股持有人转让限售股时，证券机构根据相关规定直接扣缴个人所得税，扣缴完成，限售股持有人的纳税义务即履行完毕，不存在申报清算的问题。而在证券机构预扣预缴、纳税人自行申报清算模式下，问题症结是：“证券机构预扣预缴”与“纳税人自行申报清算”二者之间存在什么关系？下面进行详细分析。

I. “证券机构预扣预缴”是证券机构必须履行的义务

财税〔2009〕167号 第五条第一项规定：“（一）证券机构技术和制度准备完成前形成的限售股，证券机构按照股改限售股股改复牌日收盘价，或新股限售股上市首日收盘价计算转让收入，按照计算出的转让收入的 15%确定限售股原值和合理税费，以转让收入减去原值和合理税费后的余额，适用 20%税率，计算预扣预缴个人所得税额。”因此，在符合相关条件时，证券机构必须预扣预缴税款，这是证券机构的义务，“预扣预缴”是证券机构必须为之的行为。

II. “纳税人自行申报清算”可由纳税人选择

“纳税人自行申报清算”可由纳税人选择，下面先来分析相关文件，从立法宗旨上论证该观点：

1. 财税〔2009〕167号

财税〔2009〕167号 第五条第一项规定：“……纳税人按照实际转让收入与实际成本计算出的应纳税额，与证券机构预扣预缴税额有差异的，纳税人应自证券机构代扣并解缴税款的次月 1 日起 3 个月内，持加盖证券机构印章的交易记录和相关完整、真实凭证，向主管税务机关提出清算申报并办理清算事宜。主管税务机关审核确认后，按照重新计算的应纳税额，办理退（补）税手续。纳税人在规定期限内未到主管税务机关办理清算事宜的，税务机关不再办理清算事宜，已预扣预缴的税款从纳税保证金账户全额缴入国库。”

据此可知，财税〔2009〕167号强调“纳税人按照实际转让收入与实际成本计算出的应纳税额，与证券机构预扣预缴税额有差异”，这是“自行申报清算”的前提条件，若无差异时，意味着纳税人必然不用申报清算。在“有差异”时，纳税人若想申报清算必须“自证券机构代扣并解缴税款的次月 1 日起 3 个月内”，这是限定“自行申报清算”的期限限制，类似“诉讼时效”；而且强调“纳税人在规定期限内未到主管税务机关办理清算事宜的，税务机关不再办理清算事宜”，这是强调，未及时“自行申报清算”，税务机关不再接受办理，将直接产生“已预扣预缴的税款从纳税保证金账户全额缴入国库”的效果。另外，“主管税务机关审核确认后，按照重新计算的应纳税额，

办理退（补）税手续”意味着，该文件默认“预扣预缴税款额”大于“按实际情况计算的应纳税额”，纳税人根据实际情况认为被多扣缴了税款，则应当在规定期限内去申请清算，进而避免不必要的损失，否则“过期不候”。

因此，从财税〔2009〕167号的立法宗旨看，“纳税人自行申报清算”是可由纳税人自行决定。

2. 所便函〔2010〕5号

《国家税务总局所得税司关于印发〈限售股个人所得税政策解读稿〉的通知》（所便函〔2010〕5号）对财税〔2009〕167号做了详细解读：

其中第八条“以技术制度完备作为划断新老限售股的界限，按照“老股老办法，新股新办法”的原则，证券机构技术和制度准备完成前形成的限售股，采取简易的“核定（预扣）+清算”的征收方式；证券机构技术和制度准备完成后形成的限售股，采取由证券机构直接扣缴的方式。”这是强调，基于证券机构技术和制度尚不完善，同时为了保证税源稳定性和征税的可操作性，对老股只能采取简易的“核定（预扣）+清算”的征收方式。

其中第九条“……纳税人按照实际转让收入和实际成本计算的应纳税额，如果与证券机构扣缴的税额有差异的（实际转让收入、成本与收盘价、核定成本有差异），纳税人可以自证券机构解缴税款的次月1日起的3个月内，向其开户证券机构所在地主管税务机关申请税款清算。”应注意，此处用词是“可以”，而非“必须”；另外，纳税人要想清算需要“申请”，主管税务机关可没“要求”；该条最后同样强调“未在规定期限内申请清算，则税务机关不再办理清算事宜”。这无不暗含着一种逻辑：“纳税人申请清算”是对“证券机构预扣预缴税款”发生多扣缴税款情况的一种“自我救济”。

而且，所便函〔2010〕5号第十二条“限售股征税办法制定的基本原则”，其中第二项“核定加清算的原则”提到：“对证券机构技术和制度准备完成前形成的限售股，《通知》规定，由证券机构按核定方式预扣税款，纳税人认为其实际应纳税额与预扣税额有差异的，允许纳税人向主管税务机关申请清算。这一规定主要出发点是老的限售股成本资料难以掌握，目前只能采取核定加清算的方式进行征收，这样可以减少征纳纠纷，并适当减少纳税人清算的工作量。而税务机关在办理清算时，应尽可能快的将税款退还给纳税人，不能过长时间占用纳税人资金，引起征纳矛盾。”此处“允许”与“减少征纳纠纷”更直接证明：“纳税人申请清算”是对“证券机构预扣预缴税款”方式的矫正，是对纳税人的权利救济，而不是一项必须为之的义务。

第九条紧接着以紫金矿业限售股转让为例对如何“清算”进行了说明。其中“假设紫金矿业某限售股股东于1月6日以收盘价的价格减持了股份，其实际成交价格低于计算应扣缴税款的上市首日收盘价，应该说多扣缴了纳税人的税款，纳税人应申请清算。”应注意，此处用词“应申请清算”的前提条件是“多扣缴了纳税人的税款”，基于一个理性人的角度，在被多扣税款的情况下，纳税人肯定会申请清算。这再次印证上述“自我救济”的逻辑。

3. 财税〔2010〕70号

财税〔2010〕70号是对财税〔2009〕167号的补充与完善，财税〔2010〕70号文件第三条和第四条规定都印证了上文对财税〔2009〕167号第五条第一项的解读符合立法宗旨。下面逐条分析：

财税〔2010〕70号第三条“三、应纳税所得额的计算”，该条第一项规定：

“（一）个人转让第一条规定的限售股，限售股所对应的公司在证券机构技术和制度准备完成前上市的，应纳税所得额的计算按照财税〔2009〕167号文件第五条第（一）项规定执行；在证券机构技术和制度准备完成后上市的，应纳税所得额的计算按照财税〔2009〕167号文件第五条第（二）项规定执行。”

该条标题用词为“应纳税所得额”，并明确“限售股所对应的公司在证券机构技术和制度准备完成前上市的，应纳税所得额的计算按照财税〔2009〕167号文件第五条第（一）项规定执行”。可见，根据财税〔2009〕167号文件第五条第（一）项，财税〔2009〕167号文件第五条第（一）项的“预扣预缴税款”与“应纳税额”意义相同。这意味着，纳税人在规定期限内未进行申报清算，被证券机构预扣预缴个人所得税后，其转让限售股的个人所得税纳税义务即履行完毕。

财税〔2010〕70号第四条规定，“……纳税人对证券登记结算公司计算的应纳税额有异议的，可持相关完整、真实凭证，向主管税务机关提出清算申报并办理清算事宜。主管税务机关审核确认后，按照重新计算的应纳税额，办理退（补）税手续。”该条强调“有异议”，什么情况下出现“异议”？在该条语境下，指纳税人认为“预扣预缴税额”高于“实际应纳税额”，由此产生不赞同，需要主张自己的权利，进而承担举证责任，需要“持相关完整、

真实凭证”，“向主管税务机关提出清算申报并办理清算事宜”。另外，“可”和“提出”都说明，纳税人对是否申报清算具有选择权。

该条与财税〔2009〕167号第五条相对应，二者对限售股的“征收管理”精神应是一脉相承。可见，从立法宗旨角度出发，财税〔2009〕167号中的“纳税人自行申报清算”的确是给予纳税人的一项“自我救济”渠道。

4. 国税发〔2006〕162号

虽然，从上述与限售股直接相关的三个文件能够得出“纳税人可以自行决定是否进行申报清算”的结论，但是，根据《国家税务总局关于印发〈个人所得税自行纳税申报办法（试行）〉的通知》（国税发〔2006〕162号）第二条“凡依据个人所得税法负有纳税义务的纳税人，有下列情形之一的，应当按照本办法的规定办理纳税申报：（一）年所得12万元以上的”和第六条“本办法所称年所得12万元以上，是指纳税人在一个纳税年度取得以下各项所得的合计数额达到12万元：（九）财产转让所得；（十一）经国务院财政部门确定征税的其他所得”及第八条“本办法第六条所指各项所得的年所得按照下列方法计算：（六）财产转让所得，按照应纳税所得额计算，即按照以转让财产的收入额减除财产原值和转让财产过程中缴纳的税金及有关合理费用后的余额计算”，若限售股转让所得扣除原值及相关税费后达到12万以上或者限售股转让人当年按规定各项所得合计达到12万以上，都需要申报。

那么，此处“年收入达到12万以上需要申报”是否意味着要求对限售股转让进行清算？这可能容易混淆概念，进而出现误解。需要明确的是，国税发〔2006〕162号及相关法规规定“年所得12万元以上的需要办理纳税申报”，这是为了税务机关充分掌握个人所得税源，防止个人所得税源流失，“申报”是为了分析是否存在漏缴税款的情况。因此，当限售股转让相关所得按国税发〔2006〕162号申报后，税务机关仍应当按财税〔2009〕167号等相关文件判断其是否已经履行了纳税义务，若其已经被“证券机构预扣预缴”了税款，虽未申请清算，但因对限售股转让所得个人所得税纳税义务履行完毕，税务机关无权要求其进行清算。

以上是从文件立法宗旨角度对“纳税人申报清算可由纳税人选择”进行论证，另外再从实务角度和一般性原理角度对此进行简要说明。假设上述论证不成立，即限售股转让人必须进行清算，那么，基于财税〔2009〕167号“个人在上海证券交易所、深圳证券交易所转让从上市公司公开发行和转让市场取得的上市公司股票所得，继续免征个人所得税”的优惠政策，一个理性投资人，会在限售股解禁后，选择在合适的价位尽早进行转让，再通过二级市场重新买入，进而不会面临后期需要高额补税的风险。

而为何存在众多老限售股持有人未及时转让限售股的情况呢？因民众从文件及税务机关的执法习惯判断，其对是否申请清算具有选择权。在税法关系中，税务机关与纳税人之间虽是管理与被管理的关系，但行政法要遵循“依法行政”，既然文件未明确要求纳税人必须进行申报清算，且文件传达出“给予纳税人对是否申报清算具有选择权”的意思，那么税务机关则无权强行要求纳税人进行清算。

在民法中，对格式条款存在多种解释时，作出不利于制定格式条款的一方，这是对法对弱势群体的倾斜保护，是公平正义的应有之义。虽然行政法和民法是不同的部门法，但同为一个法系，以税务机关为代表的政府相对于纳税人而言是强势一方，在适用相关文件时，理应严格遵循“依法行政”和保护弱势群体的基本原则。

综上，通过对财税〔2009〕167号、所便函〔2010〕5号及财税〔2010〕70号条款的分析可知，“纳税人申报清算”是给予纳税人的一种自我救济权利，即当纳税人认为证券机构预扣预缴的税款高于实际应纳税款时，可以向主管税务机关申请清算，在证券机构预扣预缴税款且在规定期限内纳税人未提出申请，相应的预扣税款全部作为税款划入国库。至此，限售股转让人不能再提出清算申请，其相应的纳税义务履行完毕。

三、结论

回到文首所列案例，公司于1998年上市，属于证券机构技术和制度准备完成前上市的公司，自然人甲持有的股票属于证券机构技术和制度准备完成前形成的限售股，应当采用“预扣+清算”的简易征收模式。我们认为，甲在被证券机构预扣预缴税款后，在规定期限内未申请清算，税务机关应无权要求其进行清算，进而不存在补缴税款的可能。

来源：中汇（浙江）税务师事务所

国家税务总局浙江省税务局王平总会计师一行走访浙江中汇

6月29日，国家税务总局浙江省税务局王平总会计师一行莅临浙江中汇，对浙江省人大代表、中汇浙江税务管理合伙人袁小强在省第十三届人民代表大会第一次会议上提出的《关于加大政府购买税收服务力度的建议》征求答复意见。董事长余强、税务管理合伙人袁小强、党委书记邵瑜参加会议。

王平总会计师表明，省税务局对建议高度重视，并会同省财政厅对建议反映的情况进行了认真研究。近几年省财政、税务机关在政府购买服务方面进行积极有效的探索与实践，并取得了阶段性成果：一、抓相关制度、目录建设，为政府购买服务工作提供政策依据。省财税部门相继出台一系列文件，确保政府购买税收服务有章可循，有据可依、过程可控，购买税收服务类项目和金额逐年扩大和增长。二、落实文件精神，做好税收服务项目的采购工作。主要从以下几方面推进：（一）税法知识宣传方面：搭建媒体宣传平台，开展涉税宣传；（二）优化纳税服务方面：委托专业评测机构开展满意度调查，试点开展送票上门服务，向税务师事务所购买办税服务厅辅助服务；（三）提高履职能力方面：制定法律顾问管理办法和工作规则为依法治税提供法律服务，委托专业机构进行税收课题研究，购买辅助服务为执法工作提供帮助；（四）提高征管效能方面：购买软件开发服务，系统运维服务及网络传输服务，提升信息化水平。

王平总会计师也介绍了关于政府购买税收服务下一步的工作安排和计划：一、进一步建立和完善政府购买税收服务相关机制；二、进一步推动政府购买税收服务目录的出台；三、继续组织政府购买税收服务项目的采购工作。

最后，王平总会计师再次感谢袁小强代表对浙江省税收工作的关心和支持。



国家税务总局发布的《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国家税务总局公告 2018 年第 28 号）对企业所得税税前扣除凭证问题作出了详细规定。房地产开发企业所得税计算有其复杂性，应如何适用该公告归集税前扣除凭证呢？笔者认为须区分开发产品完工前和完工后理解和税务处理，并应特别注意例外情形。

开发产品完工前：税前扣除凭证仅需归集

《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31 号）第九条规定，企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。

房地产开发企业开发产品完工前，除其他业务支出、税金及附加、投资收益、期间费用和营业外支出等项目外，计税成本无须考虑税前扣除凭证问题。会计处理方面，开发成本发生额按照既定的会计科目归集即可。

开发产品完工后：税前扣除凭证应注意例外情形

国家税务总局公告 2018 年第 28 号规定，企业发生支出，应取得税前扣除凭证，税前扣除凭证按照来源分为内部凭证和外部凭证。内部凭证指企业自制用于成本、费用、损失和其他支出核算的会计原始凭证。内部凭证的填制和使用应当符合国家会计法律、法规等相关规定。外部凭证指企业发生经营活动和其他事项时，从其他单位、个人取得的用于证明其支出发生的凭证，包括但不限于发票（包括纸质发票和电子发票）、财政票据、完税凭证、收款凭证和分割单等。

非增值税发票可税前扣除的例外情形

房地产项目开发周期长，业务复杂，取得票据形式多样，开发产品完工后，无论会计处理方面是否结转收入和成本，均应按规定结算计税成本，计税成本除应取得增值税发票外，还有如下非增值税发票可税前扣除的例外情形。

一、向政府部门支付的土地价款，包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等应以取得的财政收据作为税前扣除凭证。

二、房地产开发企业在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用，应以拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料作为税前扣除凭证。按规定属于增值税应税项目的应以增值税发票作为税前扣除凭证。

三、房地产企业用建造的本项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理，并同时视同销售收入确认为房地产开发项目的拆迁补偿费，此时确认的拆迁补偿费可自制内部凭证作为税前扣除凭证。

四、营改增前接受国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）投资入股，应以投资协议、房地产评估证明作为税前扣除凭证。若营改增后接受房地产投资入股，则应以增值税发票作为税前扣除凭证。

五、法院判决书、裁定书、调解书，以及仲裁裁决书、公证债权文书等也可作为税前扣除凭证。例如，A 公司经营不善濒临破产倒闭，经法院裁定该公司房地产归 B 公司所有，A 公司无法出具发票，此时法院裁定书即可作为税前扣除凭证。

六、企业在当年度企业所得税法规定的汇算清缴期结束前尚未取得发票的预提费用。国税发〔2009〕31 号文件第三十二条规定，除以下几项预提（应付）费用外，计税成本均应为实际发生的成本。

（一）出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%。

（二）公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。此类公共配套设施必须符合已在售房合同、协议或广告、模型中明确承诺建造且不可撤销，或按照法律法规规定必须配套建造的条件。

（三）应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。物业完善费用指按规定应由企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基金。

七、企业与其他企业（包括关联企业）、个人在境内共同接受应纳增值税劳务（以下简称“应税劳务”）发生的支出，采取分摊方式的，应当按照独立交易原则分摊，企业以发票和分割单作为税前扣除凭证，共同接受应税劳务的其他企业以企业开具的分割单作为税前扣除凭证。

企业与其他企业、个人在境内共同接受非应税劳务发生的支出，采取分摊方式的，企业以发票外的其他外部凭证和分割单作为税前扣除凭证，共同接受非应税劳务的其他企业以企业开具的分割单作为税前扣除凭证。例如，C公司和D公司共同以招拍挂方式取得某国有土地使用权，但取得外部凭证抬头可能为双方共有名称或只有一家公司名称，此时外部凭证和分割单就是税前扣除凭证最好的证明。

八、房地产开发企业租用（包括企业作为单一承租方租用）办公、生产用房等资产发生的水、电、燃气、冷气、暖气、通讯线路、有线电视和网络等费用，出租方作为应税项目开具发票的，企业以发票作为税前扣除凭证；出租方采取分摊方式的，房地产开发企业可以出租方开具的其他外部凭证作为税前扣除凭证。例如，E房地产开发企业租用自然人老王房屋作为外地项目部临时办公使用，该房屋水、电、气、网络等户头均在老王名下，老王无法为该企业开具发票，此时以老王名义实际缴纳的费用单据也可作为税前扣除凭证。

九、房地产开发企业支付业主违约金，需要代扣代缴个人所得税的，应以费用支付及完税证明作为税前扣除凭证，无须代扣代缴个人所得税的，费用支付证明及收款人身份证明作为税前扣除凭证。例如，房地产开发企业未协调好与按揭银行的关系造成购房人不能按合同约定办妥按揭贷款手续无法购房，房地产开发企业所支付的违约金应代扣代缴个人所得税。房地产开发企业因延期交房支付给购房人的赔偿金和因房屋质量问题支付给客户的赔偿金则不需要代扣代缴个人所得税。

十、房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费土地增值税计算时不得扣除，但是可以作为企业所得税税前扣除凭证。

来源：中国税务报 作者：刘丽娟 樊剑英

出口企业 2018 年是否不需要做预申报等 8 个热点问题解答

1. 企业所得税优惠事项备案取消了吗？

答：根据《国家税务总局关于发布修订后的〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 23 号）第四条规定，企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。企业应当根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合优惠事项规定的条件，符合条件的可以按照《目录》列示的时间自行计算减免税额，并通过填报企业所得税纳税申报表享受税收优惠。同时，按照本办法的规定归集和留存相关资料备查。

第六条规定，企业享受优惠事项的，应当在完成年度汇算清缴后，将留存备查资料归集齐全并整理完成，以备税务机关核查。

第七条规定，企业同时享受多项优惠事项或者享受的优惠事项按照规定分项目进行核算的，应当按照优惠事项或者项目分别归集留存备查资料。

第十二条规定，企业享受优惠事项后，税务机关将适时开展后续管理。在后续管理时，企业应当根据税务机关管理服务的需要，按照规定的期限和方式提供留存备查资料，以证实享受优惠事项符合条件。其中，享受集成电路生产企业、集成电路设计企业、软件企业、国家规划布局内的重点软件企业和集成电路设计企业等优惠事项的企业，应当在完成年度汇算清缴后，按照《目录》“后续管理要求”项目中列示的清单向税务机关提交资料。

2. 企业没有发生关联业务还需要报送关联报表吗？

根据《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 42 号）第一条规定，实行查账征收的居民企业和在中国境内设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业，年度内与其关联方发生业务往来的，在报送年度企业所得税纳税申报表时，应当附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表（2016 年版）》。

企业年度内未与其关联方发生业务往来，但符合 42 号公告第五条规定需要报送国别报告的，只填报《报告企业信息表》和国别报告的 6 张表。

企业年度内未与其关联方发生业务往来，且不符合国别报告报送条件的，可以不进行关联申报。

3. 转登记小规模纳税人什么时候开始生效？

答：根据《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 18 号）第三条规定，一般纳税人转登记为小规模纳税人（以下称转登记纳税人）后，自转登记日的下期起，按照简易计税方法计算缴纳增值税；转登记日当期仍按照一般纳税人的有关规定计算缴纳增值税。

4. 出口企业 2018 年是否不需要做预申报？

答：根据《国家税务总局关于出口退（免）税申报有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 16 号）的规定，出口企业和其他单位申报出口退（免）税时，不再进行退（免）税预申报。主管税务机关确认申报凭证的内容与对应的管理部门电子信息无误后方可受理出口退（免）税申报。

5. 5 月 1 日开始，资金账簿印花税减半征收吗？

答：根据《财政部税务总局关于对营业账簿减免印花税的通知》（财税〔2018〕50 号）规定，自 2018 年 5 月 1 日起，对按万分之五税率贴花的资金账簿减半征收印花税，对按件贴花五元的其他账簿免征印花税。

6. 职工教育经费税是不是都可以按 8% 进行税前扣除？

答：根据《财政部税务总局关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税〔2018〕51 号）有关规定，2018 年 1 月 1 日起，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 8% 的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

7. 税率调整后提供建筑服务开具发票税率如何选择？纳税义务时间如何确认？

答：根据《财政部税务总局关于调整增值税税率的通知》（财税〔2018〕32 号）第一条规定，纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用 17% 和 11% 税率的，税率分别调整为 16%、10%。

根据《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 18 号）第九条规定，纳税人在增值税税率调整前未开具增值税发票的增值税应税销售行为，需要补开增值税发票的，应当按照原适用税率补开。

十一、本公告自 2018 年 5 月 1 日起施行。

根据《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）第四十五条规定，增值税纳税义务、扣缴义务发生时间为：

（一）纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

收讫销售款项，是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。

取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

（三）纳税人从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天。

（四）纳税人发生本办法第十四条规定情形的，其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

（五）增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

根据《财政部税务总局关于建筑服务等营改增试点政策的通知》（财税〔2017〕58 号）第二条规定，《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36 号印发）第四十五条第（二）项修改为“纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。取消建筑服务的纳税义务发生时间为收到预收款当天的规定，按照《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号）第四十五条第一项的相关规定确定纳税义务发生时间。”

8. 2018 年 5 月 1 日之后转登记纳税人尚未申报抵扣或留抵进项税额如何处理？

答：根据《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 18 号）第四条规定，转登记纳税人尚未申报抵扣的进项税额以及转登记日当期的期末留抵税额，计入“应交税费—待抵扣进项税额”核算。

尚未申报抵扣的进项税额计入“应交税费—待抵扣进项税额”时：

（一）转登记日当期已经取得的增值税专用发票、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票，应当已经通过增值税发票选择确认平台进行选择确认或认证后稽核比对相符；经稽核比对异常的，应当按照现行规定进行核查处理。已经取得的海关进口增值税专用缴款书，经稽核比对相符的，应当自行下载《海关进口增值税专用缴款书稽核结果通知书》；经稽核比对异常的，应当按照现行规定进行核查处理。

（二）转登记日当期尚未取得的增值税专用发票、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票，转登记纳税人在取得上述发票以后，应当持税控设备，由主管税务机关通过增值税发票选择确认平台（税务局端）为其办理选择确认。尚未取得的海关进口增值税专用缴款书，转登记纳税人在取得以后，经稽核比对相符的，应当由主管税务机关通过稽核系统为其下载《海关进口增值税专用缴款书稽核结果通知书》；经稽核比对异常的，应当按照现行规定进行核查处理。

来源：国家税务总局大连市税务局

上半年 148 家 IPO 企业终止审查 超去年全年水平

今年上半年，除了 IPO 过会率较低、IPO 数量和融资大幅下滑之外，IPO 终止审查数量显著增长。据联讯证券研究院新三板研究组统计，上半年 IPO 终止审查企业已达到 148 家，远超 2016 年的 77 家、2017 年的 130 家，这意味着今年上半年终止审查企业数量已超去年全年水平。

自新一届发审委成立以来，IPO 过会率延续走低趋势。今年以来，1 月份上会审核公司数量最多，过会率也创下近年来最低纪录，仅有 40%。随后过会率不断回升，5 月份 IPO 过会率已回升到 76.9%，但 6 月份又出现下滑迹象。

联讯证券新三板首席分析师彭海在接受记者采访时表示，对比之下，2017 年 IPO 过会率达到 77.9%，2016 年 IPO 过会率更是高达 91.5%，可见 IPO 审核已明显趋严。

今年上半年，发审委共计审核了 108 家公司（不包括取消审核公司）的首发申请，其中，58 家获得通过，过会率为 53.7%。A 股 IPO 在审公司数量在 2016 年 6 月份达到年内顶峰之后，随后逐渐减少，到目前排队企业仅有最高峰时容量的 36%，IPO 堰塞湖已得到明显改善和疏通。

从 IPO 过会企业所属行业来看，今年上半年审核家数超过 3 家的行业中，过会率最高的行业是金融和化工，均为全部过会；过会率最低的行业是橡塑和环保，各有 4 家企业上会，过会率均只有 25%。

从 IPO 过会企业所在地来看，今年上半年仅有 17 个省（市、区）有过会企业，其中浙江、江苏和广东分列过会企业数量前三位。上市企业数量较多的省份中，山东省和福建省后劲不足，上半年分别仅有 1 家企业过会。彭海认为，近年来经济增速明显放缓的山西、河北、天津、内蒙古等地上半年均无过会企业，显示出 IPO 过会与当地经济发展水平呈现出比较明显的正向关联性。

据彭海介绍，今年上半年，IPO 已过会待发行企业数量维持在 23 家-28 家之间，平均为 26 家。相比 2017 年平均 40 家的过会待发行规模，已有了显著下降。在 IPO “堰塞湖”缓解的同时，过会待发行公司积压的情况也有了明显改善。

从完成上市数量来看，今年上半年出现大幅下滑，仅有 63 家完成上市，相比去年同期的 247 家而言，下降 75%。相应地，整体募资规模出现缩水。今年上半年 IPO 合计融资 922.87 亿元，相比 2017 年同期的 1253.96 亿元下滑 26%。

“从目前来看，今年下半年会延续上半年的特点。”投中研究院院长国立波在接受记者采访时表示，A 股 IPO 审核延续严格趋势，CDR 何时首发有待观察；港股伴随小米等一系列企业上市，将成为海外 IPO 的关注热点，预计国内企业赴美国上市也会有所表现。

截至 2018 年 6 月 28 日，中国证监会受理首发及发行存托凭证企业 322 家，其中已过会 27 家，未过会 295 家。未过会企业中正常待审企业 288 家，中止审查企业 7 家。

来源：证券日报 作者：左永刚

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2018]第 1 号——审计中对结构化主体的关注

2014 年，财政部在新修订的企业会计准则中首次定义了“结构化主体”。随着我国资本市场的快速发展，金融工具不断创新，“结构化主体”开始在实务中频繁出现。由于结构化主体的设计，在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素，主导该主体相关活动的依据通常是合同安排或其他安排形式，这无形中加大了对投资方是否拥有对该类主体权力以及是否能够控制结构化主体的判断难度。同时，也加大了注册会计师的执业风险。因此，注册会计师在审计中应对其予以充分关注。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

针对审计中涉及的结构化主体问题，财务报表审计专业技术委员会作如下提示：

一、结构化主体的判断

《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》中明确：“结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体”。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，表决权或类似权利仅与行政管理事务相关。在判断某一主体是否为结构化主体，以及判断该主体与投资方的关系时，应当综合考虑以下特征：

1. 业务活动范围受限。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，业务活动范围受到了限制；
2. 有具体明确的设立目的，而且目的比较单一。结构化主体通常是为了特殊目的而设立的主体；
3. 结构化主体发起人提供的资金很可能不足以支撑结构化主体业务活动，需要依靠其他投资者为结构化主体投入资金，以支撑结构化主体的业务活动；
4. 通过向投资者发行不同等级的证券（如分级产品）等金融工具进行融资，不同等级证券的信用风险及其他风险的集中程度不同。其主要体现形式有：银行理财产品、各种资产管理计划、信托产品、私募基金等。

二、结构化主体是否应纳入投资方合并财务报表范围的判断

是否应将结构化主体纳入投资方合并财务报表范围，《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》及应用指南中指出“合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定，不仅包括根据表决权（或类似权利）本身或者结合其他安排确定的子公司，也包括基于一项或多项合同安排决定的结构化主体。”因此，母公司所控制的主体应当包含企业所控制的结构化主体。

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》对控制的定义包含以下三个要素：投资方拥有对被投资方的权力；通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。在判断是否对结构化主体形成控制时，需要更多的判断和更为全面的考虑。这些考虑主要包括：考虑结构化主体的设立目的和设计；识别如何制定结构化主体的相关活动以及该等相关活动的决策；判断投资方是否拥有权力以及投资方是否享有可变回报，投资方享有的权力与其回报之间是否相关；投资方与其他方的关系等。

（一）对于投资方拥有权力的判断

在评估投资方是否对结构化主体拥有权力时，应考虑在设立结构化主体时的决策及投资方的参与度、相关合同安排、仅在特定情况或事项发生时开展的相关活动、投资方对结构化主体做出的承诺等因素（详见《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（2014 版）应用指南）。在对上述因素进行分析时，注册会计师还可以进一步考虑：

1. 通过深入分析结构化主体的设立目的、投资各方参与设立结构化主体的动机，判断投资方是否具有更多动机和能力主导结构化主体的相关活动，以及投资方是否通过参与结构化主体的设立承担了部分或全部的可变动性（包括正负两个方向）；

2. 判断在结构化主体设立之初，合同条款中看涨期权、看跌期权和清算权等合同安排，是否涉及与结构化主体紧密相关的活动。如果这些活动在实质上构成结构化主体整体活动的一部分，应当作为相关活动予以考虑；

3. 仅在特定情况或事项发生时才能开展的活动，如果对结构化主体回报不会产生重大影响，则这些活动不属于相关活动。在这种情况下，投资方享有对这些活动的决策权，通常为保护性权利。然而对于结构化主体而言，其大部分事项按照设立时即已设定的方式运作，仅在预定回报未能实现时触发事先确定的范围之外的决策事项。这些事项通常是对结构化主体回报产生重大影响的相关活动，对这些相关活动具有决策权的投资方享有对结构化主体的权力；

4. 为确保结构化主体持续按照原定设计和计划开展活动，投资方可能会提供信用增进措施（比如担保、差额补足等）或其他支持。这些措施通常意味着投资方放大了所承担可变回报的风险敞口，并因此可能对结构化主体拥有权力。

（二）对于可变回报的判断

根据准则应用指南所述，管理结构化主体资产获得的固定管理费也属于可变回报。因为，固定管理费使投资方承担结构化主体的业绩风险，其变动金额依赖于结构化主体支付费用的能力。同时，需要关注享有的可变回报的性质。例如，投资方是否享有次级权益，而导致其面临的可变回报的风险与其他投资方不同。

（三）对于主要责任人的判断

对结构化主体的权力影响其获取回报金额的能力，即在分析权力与可变回报之间的相关性时，需要判断主体是以主要责任人还是代理人的身份行使决策权。若为主要责任人，则对结构化主体形成控制。

准则在规范如何判断决策者是主要责任人还是代理人时，提出需要考虑可变回报的量级和可变动性。可变回报的量级，通常是投资方享有的可变回报占被投资方可变回报总额的比例。投资方享有的可变回报，通常包括管理费收入、业绩报酬、自有资金享有收益以及其他收益等；可变回报的可变动性，通常是被投资方可变回报的边际增加或减少的部分中投资方享有的比例。决策者享有的经济利益的量级和可变动性越大，该决策者越有可能是主要责任人。例如可变回报的量级超过 30% 时，该决策者极可能是主要责任人；又如，投资方持有结构化主体 100% 的次级权益，承担了该结构化主体的绝大部分“可变动性”，则该投资方很可能是主要责任人。

（四）投资方持有份额变动的影响

在其他投资方进入或退出该结构化主体，使得原有投资方持有份额发生变化时，需考虑对原控制或不控制的结论进行重新评估。

三、结构化主体的财务报表列报与披露

（一）合并财务报表层面其他投资方持有结构化主体份额的列报

如果控制结构化主体的决策者结合所有事实及情况分析后判断其控制该主体，则应依据会计准则的相关规定将该结构化主体纳入合并范围。一般情况下，具有控制关系的投资方直接持有该结构化主体的权益较小，其他方可能会持有较大份额的权益及享有较大份额的权益。由于结构化主体的一些特殊的合同安排，例如，经营期限有限，或者其他方持有的份额可能享有固定回报，或者享有优先受偿权等，其他方持有的份额可能不满足所有者权益的定义，根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定需将其全部或部分分类为金融负债。此时，其他方持有的份额就应该依据具体合同安排进行分析，将属于金融负债的部分列报为负债，将属于所有者权益的部分列报为少数股东权益。

如果结构化主体是满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》“第三章 特殊金融工具的区分”相关规定分类为权益工具的“特殊金融工具”，则在其具有控制关系的投资方合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

（二）结构化主体相关信息披露

《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》第十条和第二十一条，分别明确了对于纳入和未纳入合并财务报表范围的结构化主体，企业应当披露的相关信息要求。

（三）审计报告中的披露

因合并结构化主体事项的复杂性及多样性，更多依赖管理层的判断，存在较高的主观性。如果结构化主体相关事项对财务报表影响金额重大且涉及重大的管理层判断，根据《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》，注册会计师应当在对上市实体的财务报表审计中，将其作为重大错报风险较高的领域予以重点关注，并考虑将其作为关键审计事项在审计报告中恰当披露。

四、常见结构化主体的案例分析

（一）案例背景

20*7 年 6 月，A 公司与 B 信托公司成立“资产支持票据项目”，基础资产为 A 公司持有的特定客户应收账款。“资产支持票据项目”规模为人民币 5 亿元，于中国银行间债券市场发行，划分为优先级资产支持票据和次级资产支持票据。优先级资产支持票据代表优先级信托受益权，面向社会投资者募集，规模拟定为资产支持票据规模的 85%；次级资产支持票据代表次级信托受益权，规模拟定为资产支持票据规模的 15%，全部由 A 公司认购。

该项目设立文件规定安排外部增信，由 A 公司作为差额补足方，出具《差额补足承诺函》，约定其自愿对预期信托利益的支付所需的资金承担差额补足义务。同时，A 公司根据《资产服务协议》作为资产服务机构，继续完成原有应收账款的清收工作。管理层经判断公司对该“资产支持票据项目”拥有实质性权利，符合《企业会计准则第 41 号—在其他主体中权益的披露》中所规定的“结构化主体”，并将其纳入合并范围。

管理层的判断依据为：（1）A 公司以自有资金认购不设预期收益率的资产支持票据发行总额的 15%，即全部次级资产支持票据；（2）A 公司担任信托产品的资产服务机构，负责完成原有应收账款的清收工作；（3）在其他权利义务之外，A 公司为“差额补足方”，承担差额补足义务。其所面临的可变回报风险与其他投资方不同，是资产支持票据的主要责任人。

（二）案例分析

1. 注册会计师的审计发现

审计中，注册会计师关注到以下情况：

（1）A 公司已经董事会及股东大会审议通过《关于发行应收账款信托资产支持票据的议案》；

（2）管理层判断并披露结构化主体的合并原则为：“在评估本公司作为投资方是否控制了被投资方时，需考虑所有事实和情况。判断是否存在控制的原则包括三个要素：拥有对被投资方的权力；因参与被投资方的相关活动而享有可变回报；且有能力运用其对被投资方的权力影响其回报的金额。在有情况表明上述三个要素的一个或多个要素发生变动时，本公司会对是否依然控制被投资方进行重新评估。对于本公司发行的资产支持票据产品，本公司会持续评估资产支持票据产品的权利及面临的可变回报风险程度，以表明本公司是否为该资产管理计划的主要责任人。如本公司为该资产支持票据产品的主要责任人，应将上述资产支持票据产品纳入合并范围。”

2. 注册会计师的审计应对

在 A 公司财务报表审计过程中，注册会计师应取得董事会及股东大会（如需）审议决议、项目方案、信托产品合同、承销协议及《资产服务协议》、《差额补足承诺函》等资料，综合判断管理层的考虑是否充分，处理是否正确。注册会计师通常可以考虑采取如下应对措施：

（1）了解、评价和测试 A 公司与结构化主体投资、合并相关的内部控制设计和执行的有效性；

（2）检查上述“资产支持票据项目”相关文件是否业经董事会及股东大会审议通过，管理层是否已对其权利、义务及风险进行了充分评估；

（3）通过访谈、查阅相关文件记录、重新计算等形式，了解并复核管理层对权利进行评估时采用的方法和判断，包括 A 公司对结构化主体享有的权力、承担或享有的可变回报、权力与可变回报的关系，以及承担或享有的可变回报量级和可变动性的测算；

（4）检查母公司个别财务报表层面及合并财务报表层面是否进行了恰当的财务处理；

（5）评价 A 公司财务报表针对结构化主体的相关披露是否符合企业会计准则的相关要求。

来源：北京注册会计师协会

发票开具、认证抵扣相关知识大汇总

为进一步增强发票管理，保障全面推开营改增工作顺利实施，保护纳税人合法权益，营造健康公平的税收环境，税务总局发布了《关于增值税发票开具有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 16 号），对增值税发票的开具做了明确规定。实施将近一年来，发票的开具、索取及抵扣等得到进一步规范。

今天，小编为大家整理了各行业开具发票的要求及认证抵扣问题，大家不妨收藏起来成为日常工作的参考！

1. 餐饮业

餐费如果取得增值税专用发票，可以抵扣吗？

答：根据财税[2016]36号文，餐饮服务适用6%的税率。购进餐饮服务的进项税额不得从销项税额中抵扣，所以交际应酬的餐费、娱乐费全都是不能抵扣的，即使增值税专用发票也不行。

- (1) 不能抵扣并不代表不能开专票；
- (2) 取得不能抵扣项目的专票，建议先认证后进项税额转出。

2. 住宿业

出差住宿该开哪种发票，是增值税普通发票还是增值税专用发票？

答：增值税发票分为增值税专用发票和增值税普通发票两种，两者的根本区别在于前者可以进行税款抵扣，后者不可以。如果是小规模纳税人的企业员工出差住酒店，可以选择开增值税普通发票，回单位进行财务报销；如果是增值税一般纳税人企业员工出差住酒店，应向酒店索取增值税专用发票。

住宿业发票开具，具体规定是什么？

答：月销售额超过3万元（或季销售额超过9万元）的住宿业增值税小规模纳税人，提供住宿服务、销售货物或发生其他应税行为，需要开具增值税专用发票的，通过增值税发票管理新系统自行开具。

住宿与餐饮费能开在同一张发票上吗？

答：在索要发票时，要区分不同的情况，小规模纳税人可以将项目开在一张发票上；而对于一般纳税人，因为出差发生的住宿费取得增值税专用发票可以抵扣进项，餐饮、娱乐等不可以抵扣，所以要将住宿与餐饮、娱乐等分别开票，住宿开具增值税专用发票，餐饮、娱乐等开具增值税普通发票。

住宿与餐饮、娱乐可以开在一张专票上，认证后将餐饮、娱乐部分的税额做进项税额转出。

3. 劳务派遣

劳务派遣服务如何开具发票？

答：（1）提供劳务派遣服务的纳税人（一般纳税人/小规模纳税人）选择简易计税办法的，代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的金额可以开具增值税普通发票、取得的全部价款和价外费用扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额按5%开具增值税发票（选择差额纳税）；纳税人提供劳务派遣服务，选择差额纳税的，向用工单位收取用于支付给劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的费用，不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票。

4. 人力资源外包服务

人力资源外包服务，发票开具具体规定是什么？

答：纳税人提供人力资源外包服务，按照经纪代理服务缴纳增值税，其销售额不包括受客户单位委托代为向客户单位员工发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金。

发票开具：纳税人提供人力资源外包服务，向委托方收取并代为发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金，不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票。

5. 房地产业

出租住房发票开具的具体规定是什么？

答：一般纳税人（/小规模纳税人）按适用税率（/征收率）全额开具增值税专用发票（/普通发票）。个人纳税人申请税务机关代开增值税发票时，征收率减按1.5%开票。

6. 金融业

金融商品转让如何开具发票？

答：不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

融资租赁如何开具发票？

答：经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人，提供融资租赁服务，以收取的全部价款和价外费用全额开具增值税专用发票，申报时差额扣除。

融资性售后回租业务如何开具发票？

答：（1）经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人，提供融资性售后回租服务，以取得的全部价款和价外费用（不含本金）开具增值税专用发票，本金可以开具普通发票。申报时差额扣除。（2）试点纳税人根据 2016 年 4 月 30 日前签订的有形动产融资性售后回租合同，在合同到期前提供的有形动产融资性售后回租服务，可继续按照有形动产融资租赁服务缴纳增值税。可以选择：①以向承租方收取的全部价款和价外费用，扣除向承租方收取的价款本金部分可以开具增值税专用发票；价款本金部分不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票。②以向承租方收取的全部价款和价外费用全额开具增值税专用发票。

保险服务发票开具具体规定是什么？

答：保险机构作为车船税扣缴义务人，在代收车船税并开具增值税发票时，应在增值税发票备注栏中注明代收车船税税款信息。具体包括：保险单号、税款所属期（详细至月）、代收车船税金额、滞纳金金额、金额合计等。该增值税发票可作为纳税人缴纳车船税及滞纳金的会计核算原始凭证。为自然人提供的保险服务不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票。

7. 经纪代理

经纪代理服务如何开具发票？

答：以取得的全部价款和价外费用按适用税率开具增值税专用发票（/普通发票），向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费不得开具增值税专用发票，但可以开具增值税普通发票。

8. 旅游业

旅游服务如何开具发票？

答：纳税人（一般纳税人/小规模纳税人）提供旅游服务，向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用开具增值税普通发票；以取得的全部价款和价外费用，扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额开具增值税专用发票。

9. 教育业

教育辅助服务发票开具，具体规定是什么？

答：免税收入不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票；教育部考试中心及其直属单位代为收取并支付给境外单位的考试费，不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票。

10. 鉴证咨询业

鉴证咨询业发票开具具体规定是什么？

答：月销售额超过 3 万元（或季销售额超过 9 万元）的鉴证咨询业增值税小规模纳税人提供认证服务、鉴证服务、咨询服务、销售货物或发生其他增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的，可以通过增值税发票管理新系统自行开具。月销售额超过 3 万元（或季销售额超过 9 万元）的鉴证咨询业增值税小规模纳税人销售其取得的不动产，需要开具增值税专用发票的，仍须向税务机关申请代开。

11. 运输业

货物运输服务发票开具具体规定是什么？

答：纳税人提供货物运输服务，使用增值税专用发票和增值税普通发票，开具发票时应将起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息等内容填写在发票备注栏中，如内容较多可另附清单。

铁路运输企业发票开具具体规定是什么？

答：铁路运输企业受托代征的印花税款信息，可填写在发票备注栏中。中国铁路总公司及其所属运输企业（含分支机构）提供货物运输服务，可自 2015 年 11 月 1 日起使用增值税专用发票和增值税普通发票，所开具的铁路货票、运费杂费收据可作为发票清单使用。

你知道吗？特殊收入应扣减可加计扣除的研发费用

特殊收入应扣减可加计扣除的研发费用

企业开展研发活动中实际发生的研发费用可按规定享受加计扣除政策，实务中常有已归集计入研发费用、但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，此类收入均为与研发活动直接相关的收入，应冲减对应的可加计扣除的研发费用。为简便操作，企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，应从已归集研发费用中扣减该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的特殊处理

生产单机、单品的企业，研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售，产品所耗用的料、工、费全部计入研发费用加计扣除不符合政策鼓励本意。考虑到材料费用占比较大且易于计量，企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。产品销售与对应的材料费用发生在不同纳税年度且材料费用已计入研发费用的，可在销售当年以对应的材料费用发生额直接冲减当年的研发费用，不足冲减的，结转以后年度继续冲减。

财政性资金用于研发形成的研发费用应区别处理

企业取得的政府补助，会计处理时采用直接冲减研发费用方法且税务处理时未将其确认为应税收入的，应按冲减后的余额计算加计扣除金额。

近期，财政部修订了《企业会计准则第16号——政府补助》。与原准则相比，修订后的准则在总额法的基础上，新增了净额法，将政府补助作为相关成本费用扣减。按照企业所得税法的规定，企业取得的政府补助应确认为收入，计入收入总额。净额法产生了税会差异。企业在税收上将政府补助确认为应税收入，同时增加研发费用，加计扣除应以税前扣除的研发费用为基数。但企业未进行相应调整的，税前扣除的研发费用与会计的扣除金额相同，应以会计上冲减后的余额计算加计扣除金额。比如，某企业当年发生研发支出200万元，取得政府补助50万元，当年会计上的研发费用为150万元，未进行相应的纳税调整，则税前加计扣除金额为 $150 \times 50\% = 75$ 万元。

来源：国家税务总局

企业研发活动分几种？委托研发费用如何加计扣除？

企业研发活动的形式

企业研发活动一般分为自主研发、委托研发、合作研发、集中研发以及以上方式的组合。

1. 自主研发。是指企业主要依靠自己的资源，独立进行研发，并在研发项目的主要方面拥有完全独立的知识产权。

2. 委托研发。是指被委托单位或机构基于企业委托而开发的项目。企业以支付报酬的形式获得被委托单位或机构的成果。

3. 合作研发。是指立项企业通过契约的形式与其他企业共同对同一项目的不同领域分别投入资金、技术、人力等，共同完成研发项目。

4. 集中研发。是指企业集团根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大、单个企业难以独立承担，或者研发力量集中在企业集团，由企业集团统筹管理研发的项目进行集中开发。

不同类型的研发活动对研发费用归集的要求不尽相同，企业在享受加计扣除优惠时要注意区分。

委托研发与合作研发的区别

有些大型的研究开发项目，往往不是企业自身独立完成，需要与其他单位进行合作。由于委托研发和合作研发适用的加计扣除不一致，为了准确享受政策，财务人员需要明确研发项目是委托开发，还是合作开发。

委托研发指被委托人基于他人委托而开发的项目。委托人以支付报酬的形式获得被委托人的研发成果的所有权。委托项目的特点是研发经费受委托人支配，项目成果必须体现委托人的意志和实现委托人的使用目的。

合作研发是指研发立项企业通过契约的形式与其他企业共同对项目的某一个关键领域分别投入资金、技术、人力，共同参与产生智力成果的创作活动，共同完成研发项目。合作研发共同完成的知识产权，其归属由合同约定，如果合同没有约定的，由合作各方共同所有。可以享受研发费用加计扣除优惠政策的合作方应该拥有合作研发项目成果的所有权。合作各方应直接参与研发活动，而非仅提供咨询、物质条件或其他辅助性活动。

除了委托指向的具体技术指标、研发时间和合同的常规条款外，最后还有一条关于知识产权的归属问题，或规定双方共有，或规定一方拥有。只有委托方部分或全部拥有时，才可按照委托研发享受加计扣除政策。若知识产权最后属于受托方，则不能按照委托研发享受加计扣除政策。

合作开发在合同中应注明，双方分别投入、各自承担费用、知识产权双方共有或各自拥有自己的研究成果的知识产权。

委托研发与合作研发项目的合同需经科技主管部门登记

根据国家税务总局 2015 年第 97 号公告留存备查资料要求，委托研发、合作研发的合同需经科技主管部门登记。未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受研发费用加计扣除优惠政策。

《国家税务总局 科技部关于加强企业研发费用加计扣除政策贯彻落实工作的通知》（税总发〔2017〕106 号）规定：各级税务部门和科技部门要简化管理方式，优化操作流程，确保政策落地。优化委托研发与合作研发项目合同登记管理方式，坚持“实质重于形式”的原则。凡研发项目合同具备技术合同登记的实质性要素，仅在形式上与技术合同示范文本存在差异的，也应予以登记，不得要求企业重新按照技术合同示范文本进行修改报送。

企业委托关联方和非关联方管理要求的区别

委托方委托关联方开展研发活动的，受托方需向委托方提供研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。比如，A 企业 2017 年委托其 B 关联企业研发，假设该研发符合研发费用加计扣除的相关条件。A 企业支付给 B 企业 100 万元。B 企业实际发生费用 90 万元（其中按可加计扣除口径归集的费用为 85 万元），利润 10 万元。2017 年，A 企业可加计扣除的金额为 $100 \times 80\% \times 50\% = 40$ 万元，B 企业应向 A 企业提供实际发生费用 90 万元的情况。

委托非关联方研发，考虑到涉及商业秘密等原因，财税〔2015〕119 号规定，委托方加计扣除时不再需要提供研发项目的费用支出明细情况。

企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用加计扣除的规定

企业委托外部机构或个人开展研发活动发生的费用，可按规定税前扣除；加计扣除时按照研发活动发生费用的 80% 作为加计扣除基数。委托个人研发的，应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除。其中“研发活动发生费用”是指委托方实际支付给受托方的费用。无论委托方是否享受研发费用税前加计扣除政策，受托方均不得加计扣除。

企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用加计扣除的规定

财税〔2018〕64 号第一条明确，委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税税前加计扣除。上述费用实际发生额应按照独立交易原则确定。委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

委托境外研发费用加计扣除其他政策口径和管理要求按照《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119 号）、《财政部 税务总局 科技部关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2017〕34 号）、《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 97 号）等文件规定执行。

来源：国家税务总局

1. 纳税信用评价为 A 级的纳税人，税务机关有什么激励措施吗？

答：根据《纳税信用管理办法（试行）》（国家税务总局公告 2014 年第 40 号规定：第二十九条对纳税信用评价为 A 级的纳税人，税务机关予以下列激励措施：

（一）主动向社会公告年度 A 级纳税人名单；

（二）一般纳税人可单次领取 3 个月的增值税发票用量，需要调整增值税发票用量时即时办理；

（三）普通发票按需领用；

（四）连续 3 年被评为 A 级信用级别（简称 3 连 A）的纳税人，除享受以上措施外，还可以由税务机关提供绿色通道或专门人员帮助办理涉税事项；

（五）税务机关与相关部门实施的联合激励措施，以及结合当地实际情况采取的其他激励措施。

2. 个人购买商业健康保险未获得税优识别码的，其支出金额能否税前扣除？

答：根据《国家税务总局关于推广实施商业健康保险个人所得税政策有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 17 号）第五条规定，保险公司销售符合规定的商业健康保险产品，及时为购买保险的个人开具发票和保单凭证，并在保单凭证上注明税优识别码。

个人购买商业健康保险未获得税优识别码的，其支出金额不得税前扣除。

3. 员工取得生育津贴是否可以免征个人所得税？

答：根据《国家税务总局关于生育津贴和生育医疗费有关个人所得税政策的通知》（财税〔2008〕8 号）第一条规定：生育妇女按照县级以上人民政府根据国家有关规定制定的生育保险办法，取得的生育津贴、生育医疗费或其他属于生育保险性质的津贴、补贴，免征个人所得税。

4. 对金融租赁公司开展售后回租业务，在售后回租合同期满后回购原房屋的是否征收契税？

答：根据《财政部国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82 号）第一条规定，对金融租赁公司开展售后回租业务，在售后回租合同期满后，承租人回购原房屋、土地权属的，免征契税。

5. 非营利组织企业所得税免税收入范围是什么？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令 512 号）第八十五条的规定，符合条件的非营利组织企业所得税免税收入范围如下：

一、非营利组织的下列收入为免税收入：

（一）接受其他单位或者个人捐赠的收入；

（二）除《中华人民共和国企业所得税法》第七条规定的财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务取得的收入；

（三）按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；

（四）不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入；

（五）财政部、国家税务总局规定的其他收入。

6. 哪些企业可享受残保金免征优惠政策？

答：根据《财政部关于取消、调整部分政府性基金有关政策的通知》财税〔2017〕18 号规定，自 2017 年 4 月 1 日起，自工商注册登记之日起 3 年内，在职职工总数 30 人（含）以下的企业，免征残疾人保障金。调整免征范围后，工商注册登记未满 3 年、在职职工总数 30 人（含）以下的企业，可在剩余时期内按规定免征残疾人就业保障金。

7. 哪些企业适用 M 级纳税信用等级？对评定的信用等级有异议，可申请复评吗？

答：根据国家税务总局公告 2018 年第 8 号第三条的相关规定，自 2018 年 4 月 1 日起，增设 M 级纳税信用等级，纳税信用等级由 A、B、C、D 四级变更为 A、B、M、C、D 五级。未发生《信用管理办法》第二十条所列失信行为的下列企业适用 M 级纳税信用：（一）新设立企业。（二）评价年度内无生产经营业务收入且年度评价指标得分 70 分以上的企业。根据《纳税信用管理办法（试行）》第二十四条的相关规定，如纳税人对纳税信用评价结果有异议的，可在纳税信用评价结果确定的当年，向主管税务机关申请复评。

8. 企业职工教育经费税前扣除政策是不是有发生变化？

答：根据《财政部税务总局关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税〔2018〕51号）文件规定：企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

9. 跨地区经营汇总纳税企业如何办理汇算清缴手续？

答：根据《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2012年第57号）规定：“第十条汇总纳税企业应当自年度终了之日起5个月内，由总机构汇总计算企业年度应纳税所得额，扣除总机构和各分支机构已预缴的税款，计算出应缴应退税款，按照本办法规定的税款分摊方法计算总机构和分支机构的企业所得税应缴应退税款，分别由总机构和分支机构就地办理税款缴库或退库。

汇总纳税企业在纳税年度内预缴企业所得税税款少于全年应缴企业所得税税款的，应在汇算清缴期内由总、分支机构分别结清应缴的企业所得税税款；预缴税款超过应缴税款的，主管税务机关应及时按有关规定分别办理退税，或者经总、分支机构同意后分别抵缴其下一年度应缴企业所得税税款。”

10. 多缴的印花税可否申请抵减或退税吗？

答：多缴的印花税可否退抵，需根据具体缴纳方式确定。凡自行购买印花税票并贴花划销的，根据《印花税法暂行条例施行细则》第二十四条规定，不得申请退税或者抵用。采用其它缴税方式的，确系因计算错误等原因多缴税款的，可根据《中华人民共和国税收征收管理法》第五十一条的相关规定，自结算缴纳税款之日起三年内，申请抵缴或退税。

11. 企业所得税优惠还需要备案吗？

答：根据《国家税务总局关于发布修订后的〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告2018年第23号），企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。符合条件的企业在进行2017年度及以后年度企业所得税汇算清缴时，可自行申报享受优惠并将相关资料留存备查，无需再办理备案手续，但享受集成电路生产企业、集成电路设计企业、软件企业、国家规划布局内的重点软件企业和集成电路设计企业等优惠事项的企业，应当在完成年度汇算清缴后，按照《企业所得税优惠事项管理目录（2017年版）》“后续管理要求”项目中列示的清单向税务机关提交资料。

12. 企业安置残疾人员就业有什么企业所得税优惠政策？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第512号）第九十六条规定：“企业所得税法第三十条第（二）项所称企业安置残疾人员所支付的工资的加计扣除，是指企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。残疾人员的范围适用《中华人民共和国残疾人保障法》的有关规定。”

根据《财政部国家税务总局关于安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策问题的通知》（财税〔2009〕70号）规定：“一、企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，可以在计算应纳税所得额时按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。”

13. 2018年5月1日后企业营业账簿印花税有什么优惠减免？

答：根据《财政部税务总局关于对营业账簿减免印花税的通知》（财税〔2018〕50号），自2018年5月1日起，对按万分之五税率贴花的资金账簿减半征收印花税，对按件贴花五元的其他账簿免征印花税。

14. 车船税手续费返还的比例是多少？

答：根据《财政部国家税务总局关于明确保险机构代收代缴车船税手续费有关问题的通知》（财行〔2007〕659号）第一条：保险机构代收代缴车船税的手续费，由税款解缴地的地方财政、税务部门按照保险机构代收代缴车船税的实际收入予以审核、支付，具体支付标准暂按5%。

15. 单位和个人实际缴存的住房公积金是否允许在个人应纳税所得额中扣除？

答：根据《财政部国家税务总局关于基本养老保险费基本医疗保险费失业保险费住房公积金有关个人所得税政策的通知》（财税〔2006〕10号）的规定，单位和个人分别在不超过职工本人上一年度月平均工资12%的幅度内，其实际缴存的住房公积金，允许在个人应纳税所得额中扣除。单位和职工个人缴存住房公积金的月平均工资不得超过职工工作地所在设区城市上一年度职工月平均工资的3倍，具体标准按照各地有关规定执行。

单位和个人超过上述规定比例和标准缴付的住房公积金，应将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入，计征个人所得税。

来源：福建省税务局

新版企业所得税预缴纳税申报表填报要点

《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2018年版）〉等报表的公告》（国家税务总局公告2018年第26号）中对《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2015年版）》和《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴和年度纳税申报表（B类，2015年版）》进行了修订。公告要求于2018年7月1日起，按照新版企业所得税预缴纳税申报表进行申报。

新版申报表的适用范围

（一）中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2018年版）（以下简称“新版A类申报表”）的适用范围：

1. 适用于实行查账征收企业所得税的居民企业纳税人在月度、季度预缴纳税申报时填报。
2. 执行《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》（国家税务总局公告2012年第57号）的跨地区经营汇总纳税企业的分支机构，在进行月度、季度预缴申报和年度汇算清缴时填报本表。
3. 省（自治区、直辖市和计划单列市）税务机关对仅在本省（自治区、直辖市和计划单列市）内设立不具有法人资格分支机构的企业，参照《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》征收管理的，企业的分支机构在年度纳税申报时填报本表。

（二）中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴和年度纳税申报表（B类，2018年版）（以下简称“新版B类申报表”）的适用范围：

适用于实行核定征收企业所得税的居民企业月度、季度预缴申报和年度汇算清缴申报时填报。

新版申报表的实施时间

国家税务总局公告2018年第26号于2018年7月1日起施行，实行按月预缴的居民企业，从2018年6月份申报所属期开始与实行按季预缴的居民企业，从2018年第二季度申报所属期开始适用该公告。

新版申报表有哪些变化

（一）中华人民共和国企业所得税（季）度预缴纳税申报表（A类）

1. 取消《中华人民共和国企业所得税（季）度预缴纳税申报表（A类，2015年版）》及附表中的“本期金额”列，只保留“本年累计金额”列，以减少纳税人填报出错现象。
2. 表头增加预缴方式类型以及企业类型选项，使得填报更加准确，增强填报智能化。
3. 将按照实际利润额预缴、按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴以及按照税务机关确定的其他方式预缴三种预缴方式归并，使得报表更加简洁明了。
4. 主表中增加附报信息，通过勾选是否属于小型微利企业、科技型中小企业、技术入股递延纳税事项以及高新技术企业和填报期末从业人数来确保税收优惠政策的精准落实。

（二）《免税收入、减计收入、所得税减免等优惠明细表》（A201010）、《减免所得税优惠明细表》（A201030）

将原先《不征税收入和税基应纳税所得额明细表》修改为《免税收入、减计收入、所得税减免等优惠明细表》，将“不征收收入”一栏移动到《中华人民共和国企业所得税（季）度预缴纳税申报表（A类）》主表中“预缴税款计算”第五栏中填列。

除此之外，在税收优惠项目上进行增加，根据政策调整和落实优惠的需要，做了多个方面的补充，以保证能够确保符合条件的纳税人能够及时、足额的享受到税收优惠。

（三）《固定资产加速折旧（扣除）优惠明细表》（A201020）

新版 A 类申报表与中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类，2015 年版）附表相对比，大幅度变动，简化了表单设置，由原先的 17 列缩减为 6 列，14 行缩减为 5 行，将数据项从 185 项减少至 30 项，让纳税人填报能够更加简单易懂，不易出错。

本表的主要目的为落实税收优惠政策与实施减免税核算，新版报表在填报过程中应注意以下几点。

1. 自固定资产开始计提折旧期，在“税收折旧”小于等于“一般折旧”的折旧期间，不再填报本表。

但若固定资产本年先后出现“税收折旧大于一般折旧”和“税收折旧小于等于一般折旧”两种情形，在“税收折旧小于等于一般折旧”的折旧期内，仍需根据该固定资产“税收折旧大于一般折旧”的折旧期内最后一期折旧的有关情况填报本表，直至最后一次月（季）度预缴纳税申报。

2. 自固定资产开始计提折旧期，在“税收折旧大于一般折旧”的折旧期间，必须填报本表。

固定资产税收折旧与会计折旧存在一致和不一致两种情况，纳税人需根据企业的性质等实际情况，在月（季）度预缴纳税申报时，计算享受加速折旧优惠金额并将有关情况在此表中填列。

来源：中国税务报 作者：郑存强

作者单位：浙江省温州市国税局

2018 年 7 月份开始实施的财税法规

中央法规

关于印发《会计专业技术人员继续教育规定》的通知

财政部、人力资源社会保障部印发《会计专业技术人员继续教育规定》，规定会计专业技术人员参加继续教育实行学分制管理，每年参加继续教育取得的学分不少于 90 学分。其中，专业科目一般不少于总学分的三分之二。会计专业技术人员参加继续教育取得的学分，在全国范围内当年度有效，不得结转以后年度。

船舶吨税法、烟叶税法

第十二届全国人大常委会第三十一次会议通过了烟叶税法和船舶吨税法。两部单行税法将从 2018 年 7 月 1 日起实施。

关于对原产于美国 500 亿美元进口商品加征关税的公告

2018 年 6 月 15 日，美国政府宣布，将对从中国进口的约 500 亿美元商品加征 25% 的关税，其中对约 340 亿美元商品自 2018 年 7 月 6 日起实施加征关税措施，同时对约 160 亿美元商品加征关税开始征求公众意见。

关于印发适用船舶吨税优惠税率国家[地区]清单的通知

财政部发布《关于印发适用船舶吨税优惠税率国家（地区）清单的通知》，78 个国家（地区）适用船舶吨税优惠税率。

关于调整大米税目税率的公告

国务院关税税则委员会发布《关于调整大米税目税率的通知》，为适应技术进步和贸易发展需要，根据国内大米行业标准变化情况，自 2018 年 7 月 1 日起，对进出口税则大米的税目税率进行调整。

关于《中华人民共和国船舶吨税法》实施有关事项的公告

《中华人民共和国船舶吨税法》（以下简称《吨税法》）将于 2018 年 7 月 1 日起实施，现将有关事项公告如下：自 2018 年 7 月 1 日起，自我国境外港口进入境内港口的船舶（以下称“应税船舶”），应当依照《吨税法》缴纳船舶吨税。船舶吨税分 1 年期缴纳、90 天期缴纳与 30 天期缴纳三种。缴纳期限由应税船舶负责人自行选择。

关于公布《中华人民共和国海关对免税商店及免税品监管办法》所涉及法律文书格式文本的公告

关于公布《中华人民共和国海关保税核查办法》所涉及法律文书格式文本的公告

海关总署公布了《海关总署关于修改部分规章的决定》（海关总署令第 240 号），对《中华人民共和国海关对免税商店及免税品监管办法》有关规定作出修改。现将该办法所涉及的法律文书（见附件）予以发布，自 2018 年 7 月 1 日起施行。

关于实施《〈亚洲-太平洋贸易协定〉第二修正案》协定税率的公告

国务院关税税则委员会发布关于实施《〈亚洲-太平洋贸易协定〉第二修正案》协定税率的通知，决定自 2018 年 7 月 1 日起，对原产于孟加拉国、印度、老挝、韩国、斯里兰卡的进口货物适用《〈亚洲-太平洋贸易协定〉第二修正案》协定税率。

关于 2018 年下半年 CEPA 项下部分货物实施零关税的通知

国务院关税税则委员会决定，对新完成原产地标准磋商的 4 项香港原产商品，自 2018 年 7 月 1 日起实施零关税。

关于科技人员取得职务科技成果转化现金奖励有关个人所得税征管问题的公告

国家税务总局发布《关于科技人员取得职务科技成果转化现金奖励有关个人所得税征管问题的公告》，自 2018 年 7 月 1 日起施行。

关于发布《企业所得税税前扣除凭证管理办法》的公告

国家税务总局发布《企业所得税税前扣除凭证管理办法》，自 2018 年 7 月 1 日起施行。企业发生支出，应取得税前扣除凭证，作为计算企业所得税应纳税所得额时扣除相关支出的依据。企业应在当年度企业所得税法规定的汇算清缴期结束前取得税前扣除凭证。

关于海关特殊监管区域和保税物流中心[B 型]保税物流流转管理的公告

为促进保税物流流转管理手续简化和效率提升，根据《中华人民共和国海关法》和有关法律、行政法规，优化管理和服务，进一步提升信息化管理水平，推广特殊监管区域管理系统、保税物流管理系统的应用，并公布海关特殊监管区域和保税物流中心(B 型)保税物流流转(设备结转)管理有关事宜。

关于降低日用消费品进口关税的公告

自 2018 年 7 月 1 日起，降低部分进口日用消费品的最惠国税率，涉及 1449 个税目。因最惠国税率调整，自 2018 年 7 月 1 日起，取消 210 项进口商品最惠国暂定税率，其余商品最惠国暂定税率继续实施。

关于对挂车减征车辆购置税的公告

财政部、税务总局、工业和信息化部联合发布公告》，自 2018 年 7 月 1 日至 2021 年 6 月 30 日，对购置挂车减半征收车辆购置税。

关于发布《中华人民共和国企业所得税月[季]度预缴纳税申报表[A 类，2018 年版]》等报表的公告

国税总局修订企业所得税月(季)度预缴纳税申报表，自 7 月 1 日起施行。

关于降低汽车整车及零部件进口关税的公告

自 2018 年 7 月 1 日起，降低汽车整车及零部件进口关税。将汽车整车税率为 25% 的 135 个税号和税率为 20% 的 4 个税号的税率降至 15%，将汽车零部件税率分别为 8%、10%、15%、20%、25% 的共 79 个税号的税率降至 6%。

关于创业投资企业和天使投资个人有关税收政策的通知

财政部、国家税务总局联合发布《关于创业投资企业和天使投资个人有关税收政策的通知》，天使投资个人所得税政策自 2018 年 7 月 1 日起执行，其他各项政策自 2018 年 1 月 1 日起执行。

关于发布《全国中小企业股份转让系统公开转让说明书信息披露指引—医药制造公司》《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露指引—医药制造公司》的公告

关于发布《资源税征收管理规程》的公告

国家税务总局发布《关于发布〈资源税征收管理规程〉的公告》，自 2018 年 7 月 1 日起施行。纳税人开采或者生产资源税应税产品，应当依法向开采地或者生产地主管税务机关申报缴纳资源税。

证券公司投资银行类业务内部控制指引

地方法规

浙江省财政厅关于加强行政事业单位会计工作的意见

国家税务总局甘肃省税务局关于调整土地增值税预征率、核定征收率的公告

上海市国有资产监督管理委员会上海市工商行政管理局关于对本市国有企业开展产权登记、工商登记联动监管的通知

海南省地方税务局关于明确土地增值税清算申报管理有关问题的公告

广东省国家税务局关于加强外贸综合服务企业出口货物退[免]税管理的公告

浙江省质量技术监督局关于进一步加强行政审批事中事后监管的指导意见
福建省工商行政管理局关于印发企业信用分类监管暂行办法的通知

来源：中国会计视野

法规速递

关于明确烟叶税计税依据的通知

财税〔2018〕75号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），国家税务总局各省、自治区、直辖市、计划单列市税务局，新疆生产建设兵团财政局：

为保证《中华人民共和国烟叶税法》有效实施，经国务院同意，现就烟叶税计税依据通知如下：

纳税人收购烟叶实际支付的价款总额包括纳税人支付给烟叶生产销售单位和个人的烟叶收购价款和价外补贴。其中，价外补贴统一按烟叶收购价款的10%计算。

请遵照执行。

财政部 税务总局
2018年6月29日

关于明确跨区域涉税事项报验管理相关问题的公告

国家税务总局公告2018年第38号

为了适应国税地税征管体制改革需要，现就新税务机构挂牌后跨区域涉税事项报验管理有关事项公告如下：

一、纳税人跨省（自治区、直辖市和计划单列市）临时从事生产经营活动的，向机构所在地的税务机关填报《跨区域涉税事项报告表》（附件1）。

二、纳税人跨区域经营合同延期的，可以向经营地或机构所在地的税务机关办理报验管理有效期限延期手续。

三、跨区域报验管理事项的报告、报验、延期、反馈等信息，通过信息系统在机构所在地和经营地的税务机关之间传递，实时共享。

四、纳税人首次在经营地办理涉税事宜时，向经营地的税务机关报验跨区域涉税事项。

五、纳税人跨区域经营活动结束后，应当结清经营地税务机关的应纳税款以及其他涉税事项，向经营地的税务机关填报《经营地涉税事项反馈表》（附件2）。

经营地的税务机关核对《经营地涉税事项反馈表》后，及时将相关信息反馈给机构所在地的税务机关。纳税人不需要另行向机构所在地的税务机关反馈。

六、机构所在地的税务机关要设置专岗，负责接收经营地的税务机关反馈信息，及时以适当方式告知纳税人，并适时对纳税人已抵减税款、在经营地已预缴税款和应预缴税款进行分析、比对，发现疑点的，及时推送至风险管理部门或者稽查部门组织应对。

七、本公告自2018年7月5日起施行。国税机构和地税机构合并前，上述事项仍按照《国家税务总局关于创新跨区域涉税事项报验管理制度的通知》（税总发〔2017〕103号）的规定执行。

特此公告。

附件：[1. 跨区域涉税事项报告表](#)

[2. 经营地涉税事项反馈表](#)

国家税务总局
2018年7月4日

《全国中小企业股份转让系统临时公告格式模板》的公告

股转系统公告〔2018〕698号

为了规范挂牌公司及其他信息披露义务人的临时报告编制工作，提高临时报告信息披露质量，全国股转公司根据《全国中小企业股份转让系统业务规则（试行）》（以下简称《业务规则》）、《全国中小企业股份转让系统信息披露细则》（以下简称《信息披露细则》）等有关规定，修订了《全国中小企业股份转让系统临时公告格式模板》（以下简称《临时公告格式模板》），现予以发布，并将有关事项公告如下：

一、《临时公告格式模板》将于2018年7月14日起实施，请各信息披露义务人遵照执行。全国股转公司于2014年7月21日发布的《全国中小企业股份转让系统临时公告格式模板》同时废止。

二、挂牌公司和相关信息披露义务人应按照本公告规定的《临时公告格式模板》编制临时报告，临时报告不属于已制定格式模板范围的，应按照相关法律、行政法规、部门规章、《业务规则》、《信息披露细则》以及其他相关规定编制，必要时可参考相关公告格式模板的要求。

三、挂牌公司和相关信息披露义务人应在编制的临时报告中声明：保证本公告内容不存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏，并对其内容的真实、准确、完整承担个别及连带责任。如相关人员对临时报告内容的真实、准确、完整无法保证或存在异议的，公司应当在公告中作特别提示。

四、挂牌公司和相关信息披露义务人编制临时报告，除应披露《临时公告格式模板》要求披露的信息外，还应当依据法律、行政法规、部门规章、《业务规则》、《信息披露细则》以及其他相关规定，及时、公平地披露信息，未履行规定的信息披露义务的，应当自行承担相应的法律责任。

同时，请各挂牌公司注意，在董事、监事、高级管理人员发生变动时，应当根据《信息披露细则》第四十八条、第五十三条的规定，及时披露公告并完成报备。

特此公告。

附件：[全国中小企业股份转让系统临时公告格式模板](#)

全国中小企业股份转让系统有限责任公司

2018年6月21日

关于《政府购买服务管理办法（征求意见稿）》向社会公开征求意见的通知

为落实政府购买服务改革有关工作部署，进一步健全政府购买服务制度，加强和规范政府购买服务管理，积极有序推进政府购买服务改革，我部起草了《政府购买服务管理办法（征求意见稿）》，现向社会公开征求意见。公众可以在2018年7月25日前，通过以下途径和方式提出意见：

1. 登录中国政府法制信息网（网址：<http://www.chinalaw.gov.cn>），进入首页主菜单的“立法意见征集”栏目提出意见。

2. 通过中华人民共和国财政部网站（网址：<http://www.mof.gov.cn>），进入首页“财政法规意见征集信息管理系统”提出意见。“财政法规意见征集信息管理系统”登录链接：

（<http://lisms.mof.gov.cn/lisms/action/loginAction.do?loginCookie=loginCookie>）

3. 通过信函方式将意见寄至：北京市西城区三里河南三巷三号财政部条法司（邮政编码100820），并在信封上注明“政府购买服务管理办法征求意见”字样。

财政部

2018年6月26日

国家税务总局关于修订个体工商户定额信息采集相关文书的公告

国家税务总局公告 2018 年第 36 号

为适应税务机构改革需要，国家税务总局对个体工商户定额信息采集相关文书进行了修订，现公告如下：

一、对实行定期定额征收方式的商业、工业生产及来料加工业、修理修配业的个体工商户，税务机关在采集纳税人信息时应分别使用修订后的《个体工商户定额信息采集表（商业）》《个体工商户定额信息采集表（工业生产及来料加工业）》《个体工商户定额信息采集表（修理修配业）》（见附件）。

二、本公告自 2018 年 7 月 5 日起施行。国税机构和地税机构合并前，仍按照《国家税务总局关于印发个体工商户税收定期定额征收管理文书的通知》（国税函〔2006〕1199 号）的规定执行。

特此公告。

- 附件：[1. 个体工商户定额信息采集表（商业）](#)
[2. 个体工商户定额信息采集表（工业生产及来料加工业）](#)
[3. 个体工商户定额信息采集表（修理修配业）](#)

国家税务总局
2018 年 6 月 26 日

关于修改《纳税人存款账户账号报告表》式样的公告

国家税务总局公告 2018 年第 35 号

为适应税务机构改革需要，国家税务总局对《纳税人存款账户账号报告表》进行了修改，现公告如下：

一、从事生产、经营的纳税人依法向主管税务机关报告其银行账号时，使用修改后的《纳税人存款账户账号报告表》（见附件）。

二、本公告自 2018 年 7 月 5 日起施行。国税机构和地税机构合并前，仍按照《国家税务总局关于印发全国统一税收执法文书式样的通知》（国税发〔2005〕179 号）的规定执行。

特此公告。

- 附件：[纳税人存款账户账号报告表](#)

国家税务总局
2018 年 6 月 26 日

北京·上海·杭州·深圳·成都·南京·宁波·无锡·苏州·济南·香港·洛杉矶
更多联系方式 · <http://www.zhcpa.cn/>

