

中汇观点

42 号公告后下一个建筑业增值税文件是什么？——设备与货物的划分标准

建筑业税收中的流转税问题一直是一个纠缠不清的事情。在营业税时代，“甲供材”问题、“甲供设备”问题经常是国税局和地税局之间各执一词，重复征税问题屡见不鲜。为此，国家税务总局曾多次发文明确，但也未能根本解决问题。

增值税一统天下后，“甲供材”和“甲供设备”的问题算是解决了。但是，毕竟建筑业适用的税率和销售货物以及其他增值税应税服务（设计、监理、咨询等）税率不一样。但建筑业中往往会同时涉及销售货物、建筑服务以及其他应税服务。此时，在涉及多个增值税应税服务下如何确定增值税的征收原则又成了一个重大问题。

根据财税[2016]36 号文件的规定：

混合销售行为：一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税

兼营行为：纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，适用不同税率或者征收率的，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。

在增值税一统天下后，建筑业中的困扰还是没有完全解决。按照 36 号文的规定：如何界定混合销售行为还是兼营行为还是非常关键。因为如果是混合销售行为，要么按销售货物 16%（原先 17%）缴纳增值税，要么按建筑劳务 10%（原先 11%）或 3%（甲供工程）缴纳增值税。但是，如果界定为兼营，那货物和劳务还是分别适用税率征税的。所以，何为“既涉及服务”和“又涉及货物”，即货物销售和服务是否同时发生，仍然是个大问题。

这个争议免不了又要引来国家税务总局的调解，在《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 11 号）中，总局是这么规定的：

第一条：纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务，不属于《营业税改征增值税试点实施办法》（财税[2016]36 号文件印发）第四十条规定的混合销售，应分别核算货物和建筑服务的销售额，分别适用不同的税率或者征收率

按照这一条规定，明确了建筑业中，属于自产货物和建筑服务同时发生的，不属于混合销售，自产货物的销售按货物销售 16%（原先 17%）缴纳增值税，建筑服务按规定缴纳增值税。但这一条仍然强调货物必须是自产，且有些地方国税局更加严格，即使自产也仅限于“活动板房、机器设备、钢结构件”，我们遇到一些争议连原先“玻璃幕墙”、“铝合金门窗”等在内都怕执法风险不给执行 11 号公告。当然，如何取得“自产”货物证明也是一个麻烦事。

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 AAAAA 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

但是，在 11 号公告第四条中又说：一般纳税人销售电梯的同时提供安装服务，其安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

这就是说，“电梯”被单独规定了。如果对于一般纳税人销售电梯行为，不管是电梯生产厂商销售电梯并安装（自产货物），还是电梯销售公司销售电梯并安装（外购货物），都可以把货物和建筑服务区分开来，建筑服务单独征税，且安装可以选择简易。那纳税人外购其他设备并安装还是要按混合销售行为执行。

实际上，严格按照 11 号公告的原则，建筑业中的增值税税率适用问题还是没有得到彻底解决。特别是在很多 EPC 合同和交钥匙工程中，有的设备是外购的，有的设备是自产的，有的外购还包含电梯，究竟如何区分混合销售行为和兼营行为征税，还是一个大麻烦。

到了今年《国家税务总局关于明确中外合作办学等若干增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 42 号），我们又提出了新的原则：

一般纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务，应分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务，如果已经按照兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

我们看到，42 号公告相比于 11 号公告的信息增量在这个地方：

1、对于销售自产设备，分别适用销售货物和建筑服务增值税税率征税已经是 11 号公告的原则。只是明确安装可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税是统一了各地的不同做法。但应注意，销售货物和建筑服务分别征税这个是强制性规定，必须执行。安装服务按 10%还是 3%是由纳税人自行选择的。

2、对于销售外购机器设备，11 号公告只是明确电梯可以分别按销售货物和安装服务分别征税。但是，42 号公告规定了，如果已经按照兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

根据 42 号公告的规定，应该是利好 EPC 工程和交钥匙工程的增值税问题解决的。因为在 EPC 工程和交钥匙工程中，只要纳税人分别列明销售设备（不含自产还是外购）和安装服务、工程服务的金额，可以分别计税。其中安装可以简易，工程服务如果能套用“甲供工程”也可以简易。但是，由于工程服务中涉及货物，纳税人往往还是会选择一般。

但是，42 号公告只是规定了自产设备并安装，分别核算可以分别计税。但如果外购货物并安装呢，那还是混合销售行为，不能分别计税。所以，营业税时代的阴云又来了，你如何区分“设备”和“货物”（材料）呢。比如，我做强弱电工程、防腐工程，有光纤、电缆、管件（弯头、三通），这些单独看是材料，现场组装可以是设备。所以，你如何认定材料，还是设备，42 号公告还是没解决问题。我们预计，后期国家税务总局总避免不了还要再下一个文件去界定如何区分“货物”（材料）和设备。而且，我们认为：《中华人民共和国建设工程计价设备材料划分标准》（GB/T50531-2009）避免不了又要被总局拿出来用了。但是就是按照 GB/T50531-2009，货物和设备的界定仍然是不清晰的，而且我记得我当时还在税务局，用这个标准的感受是，这个标准是沿着尽量界定为设备的思路去制定的。所以，基层实际执行中还是会有各种争议。

实际中真的有这么麻烦吗？思路决定出路，我们还是要从增值税的原理入手，认识增值税，可能有更好的解决方法。

增值税本来就是一个税制中性的税种。在复杂的商业行为中，交易双方都是会按照不同的增值税税率完成商业交易的定价，原则上税务机关的规定不应过度干扰纳税人商业交易行为的定价。因此，比如在纳税人销售外购设备并提供安装服务中，如果安装和设备销售是可以区分的，且交易双方也是可以明确区分的，应该遵循纳税人区分的定价方法去征税，在这个环节无非可以防范避税行为：

比如 A 公司销售一台设备给 B 公司，其中设备不含税价 100 万，安装不含税价是 10 万。

1、如果 A 按选择设备和安装一并按销售开票，则定价是 127.6 万（不含税金额 110 万，增值税 17.6 万）

2、如果 A 选择设备和安装分别定价，且安装适用 10%税率，则设备价款 116 万（不含税金额 100 万，增值税 16 万），安装价款 11.1 万（不含税金额 10 万，增值税 1.1 万），合计 127.1 万

3、如果 A 选择设备和安装分别定价，且安装使用简易征收，则设备价款 116 万（不含税金额 100 万，增值税 16 万），安装价款 10.3 万（不含税金额 10 万，增值税 0.3 万），合计 126.3 万

所以，我们发现，A 选择不同的核算方法，在现实交易中对应的交易价格是不一样的，且在上下游都是增值税一般纳税人（A 和 B 都是增值税一般纳税人）的情况下，国家并没有任何增值税利益的牺牲，因为上游的销项税是下游抵扣的进项税。

有人可以提出来，如果下游 B 不是一般纳税人，而且小规模纳税人或个人呢，由于他不可以抵扣进项税，那 A 不是可以选择按方案 3 来定价，这样相比 1 和 2，国家的税收不就损失了吗。的确，从简单的数字计算中是如此。但有如下几个因素我们需要考虑：

1、尽量降低增值税一般纳税人标准，减少增值税征收链条中的断点，可以避免这个问题，这个也是我们目前增值税改革中的既定原则，并在按这个方向努力。

2、商业交易中的非税成本并非都会使大家选择最节税的方案。即最节税的方案并非利润最大化方案。比如，苏宁电器原先销售空调的标价都是含安装的。那如果按照 42 号公告的原则，他不是可以在原销售价格不变的情况下，拆分出安装按 3%交税就可以节税啊。理论如此，很多税收筹划方案也这么说。不过这种拆分收到很多非税因素的影响，商业模式有时会使这种拆分变得并不经济。如果苏宁电器的安装也是外包的，那拆分出简易反而税负更高。

3、不同于所得税，增值税就是纳税人价格定价中的一部分。从简政放权，尽量减少对纳税人商业交易行为中价格定价干预的角度出发，即使在商业实践中纳税人有部分拆分是有降低税负考虑，也应认可这种合理的节税行为，而不宜一概以税收高低去界定避税行为。

因此，如果纳税人在交易定价就自己明确区分了货物、设备和服务、劳务的价款，我们认为就可以按照纳税人分别核算的原则征税，不要强制干预。不要总怀着纳税人可以避税的角度去看，其实在增值税领域的税率避税还真不是原先营业税的思路。比如你要纳税人提供建筑劳务把钢材、水泥、砂石和工程服务分别定价征税他也不见得能做到。即使做到了也不见得节税，可能反而会增加税负。

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

中汇动态

热烈祝贺我所客户浙江新农化工有限公司首发获通过

中国证券监督管理委员会第十七届发行审核委员会 2018 年第 118 次发审委会议于 2018 年 8 月 7 日召开，我所客户浙江新农化工股份有限公司获（首发）获通过。

浙江新农化工股份有限公司始建于 1981 年，是集科研、开发、生产和营销为一体的国家级重点高新技术企业。现已形成浙江仙居、椒江和江苏如东三个产品制造基地，以杭州为依托的营销、研发和管理运营中心，并获得博士后科研工作站、院士专家工作站、中国自主创新能力行业十强企业、省级技术研发中心、省级企业研究院等荣誉。

行业资讯

2017 年度上市公司年报会计监管报告

截至 2018 年 4 月 30 日，沪深两市已上市的 3,531 家公司（其中 A 股 3,513 家），除康达尔、山东地矿、*ST 华泽、凯迪生态、千山药机、抚顺特钢、中毅达、美都能源、*ST 上普 9 家公司未按期披露年报外，其余 3,522 家均按时披露了经审计的 2017 年年度报告。为掌握上市公司执行会计准则、内部控制和财务信息披露规范的情况，证监会会计部抽查审阅了 798 家上市公司 2017 年年度报告和内部控制评价、审计报告，在此基础上形成了《2017 年

上市公司年报会计监管报告》。总体而言，上市公司能够较好地理解并执行企业会计准则、内部控制规范和相关信息披露规则，但仍有部分公司存在会计确认与计量不正确、财务及内部控制信息披露不规范的问题。

年报分析发现，部分上市公司在执行企业会计准则、内部控制规范和财务信息披露规则中存在的主要问题有：合并报表范围判断不恰当；非同一控制下企业合并未充分识别和确认可辨认无形资产；或有对价初始确认和后续计量有误；收入确认与计量不符合会计准则的规定；资产减值计提不充分，商誉减值测试方法不正确，利用资产减值计提及转回调节利润；金融工具、政府补助、递延所得税、非经常性损益和持有待售的非流动资产、处置组和终止经营相关的准则或规定执行不到位；资产减值、现金流量表、会计估计、终止经营、非经常性损益等相关信息披露有误或不充分，少数公司财务报告还存在文字表述、数字勾稽等方面的简单错误；内部控制评价报告和内部控制审计报告未严格遵守相关要求，内部控制评价报告中内部控制评价范围披露不规范、内部控制缺陷相关信息披露不充分、内部控制评价结论不恰当等。上市公司年度报告存在的会计处理和信息披露问题，也反映出部分会计师事务所在执行审计业务过程中未保持足够的职业怀疑、专业胜任能力不足、重大非常规交易和会计估计审计不到位，以及风险意识不足、部分审计程序流于形式、项目质量控制不到位等问题。

上市公司和会计师事务所等中介机构应高度重视会计监管报告中提出的问题，不断提高自身对会计准则、审计准则及相关规定的理解和应用水平，及时发现并改正财务报告编制、审计中存在的问题，稳妥做好公司财务信息披露和审计相关工作。针对年报审阅中发现的上市公司执行会计准则、内部控制规范以及财务信息披露规则中存在的问题，以及会计师事务所存在的审计问题，我们将继续做好以下工作：

一是通过发布本年报会计监管报告，向市场传递关于执行会计准则、内部控制规范、财务信息披露规则和审计规范等方面的监管标准，引导上市公司和会计师事务所切实提高财务信息披露质量和审计项目执业质量。

二是整理汇总年报审阅中发现的上市公司问题线索，与交易所、有关证监局等一线监管部门配合进一步了解情况，在此基础上认定上市公司存在违反会计准则、内部控制和财务信息披露规范要求的，按照有关监管安排进行处理。

三是针对会计准则具体规范不明确、实务中存在争议的问题，加强调研，推动准则制定部门制定指引。对于准则有原则性规定但执行中有争议的问题，尽快形成监管口径，以监管问答等形式对外发布，指导市场实践。同时，持续收集整理典型案例，以案例指导的形式，提升上市公司理解和运用准则的能力，促进市场主体会计专业判断意识与能力的提升。

四是进一步关注市场热点、难点问题，重点关注和深入研究收入、金融工具等新准则实际执行情况和面临的问题，及时沟通协调，加强技术指导，促进上市公司实现新旧准则执行平稳过渡。

五是结合年报审阅发现的会计师事务所审计执业质量问题，进一步强化对相关会计师事务所及其审计项目的监督检查，督促其健全质量控制体系，勤勉尽责，不断提升执业质量。同时，加强与证券资格会计师事务所的专业联系，加大专业指导和培训力度，提升注册会计师的专业胜任能力。

来源：证监会

北京证监局通报会计师事务所审计函证程序专项检查结果

根据证监会会计部的统一工作部署，近期，我局开展了会计师事务所基础审计程序（函证）专项检查，合计抽查了25家证券资格会计师事务所执行的28个2017年年报审计项目。现就检查中发现的突出问题予以通报，辖区各会计师事务所务必高度重视、深度自查、切实改正，严格按照审计准则要求执行函证程序，有效保证审计工作的执业质量。

一、项目情况

（一）抽查项目情况

本次检查的28个2017年度年报审计项目，涉及23家上市公司（含8家债券发行人）及5家新三板挂牌公司。其中，25家审计意见类型为标准无保留意见、2家为带强调事项段的无保留意见、1家为保留意见。

（二）函证程序涉及的科目

本次检查的 28 个项目中，函证程序共涉及 32 个科目，具体为：

1. 涉及资产类科目 14 个，其中涉及项目最多的为银行存款、应收账款、其他应收款和预付账款，其次为应收票据、存货和其他非流动资产，少数几个项目对固定资产、融资租赁固定资产、其他货币资金、可供出售金融资产、其他流动资产、一年内到期的非流动资产和长期应收款进行了函证。

2. 涉及负债类科目 13 个，其中涉及项目最多的为应付账款、预收账款和其他应付款，其次为短期借款、应付票据和长期借款，少数几个项目对长期应付款、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债、应付股利、一年内到期的非流动负债、其他流动负债、应付债券和预计负债进行函证；

3. 涉及其他类型科目 5 个。21 个项目对收入进行函证，11 个项目对成本进行函证，少数项目对销售费用、本年采购额和委托开发支出进行函证。

二、银行函证存在的问题

银行函证作为一项基本的审计程序，实务中每个项目都会涉及，审计准则也对银行函证的各个环节进行了具体的规定。但检查发现，银行函证程序仍存在各种各样的问题，突出表现在未对部分银行存款账户进行函证且无充分理由、未对函证过程保持控制、未调查回函不符的原因、未关注回函异常情况。

（一）未对部分重要银行账户实施函证，且未记录不予函证的理由

根据审计准则的规定，注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明其对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。检查发现部分项目未对某些银行账户进行函证，且未在审计底稿说明不予函证的理由或理由不充分。具体如下：

1. 某项目因被审计单位合并报表范围内的银行账户较多（四百余个），审计人员对认为不重要的银行账户未进行函证，未函证的银行账户合计 140 余个，数量占全部银行账户的 36%。审计底稿中对大部分情况未记录不予函证的理由。

2. 某项目以银行存款余额或发生额较小、银行账户开立时间短、账户尚未启用为由，对 28 个银行存款账户未进行函证，数量占全部银行账户的 27%。审计底稿未充分记录不予函证的理由。

3. 某项目未对个别期末余额较大的银行账户进行函证，且底稿未记录不予函证的理由。

4. 部分项目未对零余额账户、社保专户、境外银行存款项目、本年注销的账户或已销户转款临时账户等进行函证，底稿未充分记录不予函证的理由。

（二）未对函证过程保持必要的控制

根据审计准则的规定，注册会计师应当对询证函保持控制，包括确定需要确认或填列的信息、选择适当的被询证者、设计询证函以及发函并跟进等。检查发现部分项目底稿未留存发函和回函的快递单据，无法证明询证函是由注册会计师直接发出或由注册会计师直接从被询证者获取；很多项目采取亲函形式，但底稿无相关亲函记录。

（三）在未回函情况下，未实施替代程序，未考虑对审计意见的影响

根据审计准则的规定，在未回函的情况下，注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据。但检查发现，部分项目在未对银行存款实施函证、或实施了函证程序但银行未回函的情况下，未实施替代程序，或审计底稿中未留存相关证据。

（四）在回函不符的情况下，未调查不符事项

根据审计准则的规定，注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。但检查发现，部分项目存在项目组获取回函后，未对回函内容进行仔细审阅，未能发现回函存在不符事项，也未进一步调查不符事项。不符事项主要包括银行回函金额与账面金额存在差异、回函存在未入账的银行承兑汇票、账户类型 and 状态不一致、存款利率和借款期限不一致等。该类问题发生频率较高，须引起关注

（五）在回函异常或不可靠时，未采取措施获取进一步审计证据

根据审计准则的规定，如果存在对询证函回函的可靠性产生疑虑的因素，注册会计师应当进一步获取审计证据以消除这些疑虑。这类问题集中表现为审计人员只关注了银行回函的金额，而对其他异常情况未予关注，未采取措施获取进一步审计证据。异常情况主要包括：一是银行回函盖章不清，无法判定是否由被询证银行回复；二是回函

银行与被询证银行不一致，审计人员未关注到存在差异；三是银行回函缺少银行经办人员签章；四是银行回函显示账户无法查证，审计人员未予关注。

（六）其他违反审计准则的行为

1. 部分项目收到银行回函的日期晚于审计报告日，审计人员未在底稿中进行说明。

2. 银行以自有格式回函，或将银行存款以外的内容划线删除，审计人员未跟进以确认是否存在其他事项。

3. 底稿记录不完善，低级错误频出。如函证结果汇总表填写的回函日期与实际不符，银行回函日期填写错误；银行账户余额填串、函证汇总表漏填账户；审计人员未根据银行回函更新底稿等。

4. 银行存款列报存在问题。如某项目有一个账户未予函证，后附一份企业询证函，以该笔余额作为银行存款余额，经核实为往来款，列报存在错误；某项目一个账户列报为保证金账户，检查发现应列报为其他货币资金。针对上述情况，审计人员未予关注并进行重分类调整。

5. 亲函日期、被审计单位盖章日期、回函日期逻辑关系混乱，实际为审计人员后补被审计单位盖章日期和亲函日期。

6. 其他存疑问题。某项目银行存款函证中的审计人员亲函比例较高，部分为当场取得回函，但底稿中所附亲函记录存在时间不符的情况。

三、往来款函证存在的问题

往来款函证存在的问题主要为：一是发函前，未对被询证者的姓名和地址等信息执行核查程序，未将核查过程记录于审计底稿；二是函证过程中，未保持必要的控制，询证函由被审计单位人员发出或收回；三是收到回函后，未调查不符事项，未能发现函证存在的一些异常情况。从检查情况来看，各事务所需提高往来款函证程序执行的质量而不是只关注回函率，以确保函证程序所提供审计证据的相关性和可靠性。

（一）未对部分重要往来款账户实施函证，也未记录不予函证的理由

检查发现，多数会计师事务所能够做到对重要的往来款实施函证，对于不予函证的在工作底稿中说明理由。但个别项目仍存在未对部分重要往来款账户实施函证，且底稿未记录不予函证的理由等问题。

（二）未对函证过程保持必要的控制

检查发现往来款函证过程控制不到位的情况比较普遍。突出表现在：一是被询证者的注册地址、发函的收件地址、回函的寄件地址三者之间存在不一致，而审计人员未执行核对程序，或核对程序流于形式；二是回函由被审计单位收到后转交审计人员，而非审计人员直接从被询证者获取，询证函的收回过程缺乏有效的控制。具体情况如下：

1. 寄发函证的控制不到位

（1）询证函未直接发给被询证者，由被审计单位人员发出。某项目审计人员未核实被询证者联系人员及地址，未发现收件人实际为被审计单位员工，导致询证函由该员工收到，随后又由该员工取得被询证者盖章的回函后寄回事务所。部分项目询证函由被审计单位寄出，或通过被审计单位邮箱发出。

（2）发函或亲函地址与被询证者的注册地址不一致，底稿未记录核查程序。部分项目审计人员未关注地址不一致的情况，或虽关注到不一致的情况但底稿并未记录执行的核查程序。

（3）被询证者的注册地址、发函的收件地址、回函的寄件地址均不一致。部分项目审计人员未关注上述地址存在不一致的异常情况，或虽关注到存在不一致情况，但工作底稿无相关核查程序。

（4）发函的收件地址与回函的寄件地址一致，但与被询证者注册地址不一致，审计人员未关注地址不一致的情况，或虽关注到存在不一致，但未将执行的地址核查程序记录于工作底稿。

（5）未留存发函快递单或相关资料，无法核实相关信息，审计人员未予关注并在底稿中解释说明。

2. 回收函证的控制不到位

（1）回函的收件人为被审计单位，或由被审计单位寄回或带回，审计人员未对回函的过程保持有效的控制。

（2）未留存回函快递单或丢失，无法核实相关信息，审计人员未予关注，未在底稿中解释说明。

（3）询证函回函未留存原件，底稿中仅留存复印件、传真件或手机图片，未在底稿中说明未留存原件的原因。

（4）发函及回函快递单均未留存，也未注明是否亲函，底稿无相关亲函记录。

（三）在未回函情况下，未实施替代程序，未考虑对审计意见的影响

个别项目在未取得回函的情况下，未实施替代程序，具体包括：一是对方未回函，审计人员未执行替代程序；二是回函日期晚于审计报告日，审计人员未执行替代程序；三是在审计人员跟函的情况下未取得回函，未实施替代程序。

（四）在回函不符的情况下，未调查不符事项

审计准则规定，存在回函不符的，应当调查不符事项，以确定是否存在错报。但检查发现部分项目并未按准则要求对不符事项进行调查，底稿也无相关记录，如仅在调节表中描述了相关情况，未见调节过程的调查记录；回函存在差异的，未见审计人员注释说明，未调查存在差异的原因。

（五）在回函异常或不可靠时，未采取措施获取进一步审计证据

与银行函证类似，往来款函证中该类问题也较为普遍。主要为审计人员只关注了往来款询证函回函的金额，而对其他异常情况未予关注，也未采取措施获取进一步证据。

1. 回函的寄件地址与发函的收件地址不一致。部分项目存在该类问题，但仅一个项目在底稿记录了审计人员关注到地址不一致的情况，但认为地址较近而予以认可，其他项目均未记录相关原因。

2. 不同被询证者回函寄出快递的站点、时间相同。某项目的几个被询证者位于不同城市、不同地址，但回函寄出的快递站点和时间却相同。审计人员未关注到上述异常情况并获取进一步审计证据。

3. 被询证者回函的单位名称与发函的单位名称不一致，审计人员未关注到异常情况并获取进一步审计证据。

4. 回函签章不符。如被询证者已更名但回函盖章仍为旧名称、被询证者未在回函上盖章，审计人员未关注到上述异常情况，未获取进一步审计证据。

5. 其他异常情形。如某项目不同被询证者的询证函从同一地址寄回，发件人不同，但发件时间、手机号均一致。审计人员未关注到该异常情况，未获取进一步审计证据。

（六）其他违反审计准则的行为

1. 执行程序不充分。如应收账款对应客户为自然人，本期均有较大发生额，且当期均无回款，针对上述可疑事项，审计人员仅实施了函证，未执行其他审计程序；其他应收款存在小额差异，审计人员调查了原因，并根据回函金额调整了账面金额，但底稿未记录不一致的原因，也无相关差异调节表。

2. 程序记录不完善

（1）未记录相关程序的执行情况。如应收账款回函存在不符，审计人员予以调整，但底稿无具体调整过程；对于应收账款期后回款金额小于50%的执行了一定补充替代程序，但没有清晰的描述相关情况；函证程序控制措施表中描述了多种发函前控制措施且在发函清单“被询证者名称、地址是否已核对正确”处记录为“是”，但底稿中未见实施核实程序的记录

（2）未留存相关资料或记录。一是函证快递回单未显示发件人信息，无法验证寄出方，审计人员称其登陆物流网站查验了快递信息，但未在底稿中留存查验快递信息的记录；二是部分项目采取亲函形式，但底稿无亲函记录；三是底稿无回函单据，审计人员解释为被询证者办事员将询证函带给审计人员，审计人员取得对方联系方式及身份证明，但未在底稿中记录相关情况；四是被询证者为自然人的，回函只有对方签字，未留存身份证复印件；五是回函存在不符事项，审计人员仅在调节表中记录了差异原因，未留存针对差异检查的相关单据；六是回函日期晚于审计报告日，审计人员称其执行了替代程序进行核实，但底稿中无相关记录和说明。

（3）相关信息填写不全。部分项目跟函信息填写不完整，未填写实施函证过程说明部分；函证结果记录表未记录回函日期，未填写部分回函快递单号。

3. 审计底稿记录有误

如回函汇总表内容与实际不符，部分有回函金额，但实际为对方未回函或审计报告日后才取得回函；应收票据明细表中“是否函证”一列填写的均为“是”，实际均未函证；应付账款发函日期与底稿记录的日期不同；询证函上的日期与亲询记录的日期不一致；其他应收款实际抽样方法与底稿描述存在差异，审计人员未及时对底稿描述进行修订。

4. 其他存疑问题。某项目应付账款亲函照片显示日期为5月23日，为提供底稿前一天，晚于审计报告日。

四、其他科目函证存在的问题

其他科目函证存在问题与前述类似，主要集中在寄发函证和回收函证的过程控制不到位；回函日期晚于审计报告日的，未记录相关替代程序；回函异常或不可靠时未采取措施获取进一步审计证据等。

执业质量较好项目的情况介绍

本次专项检查中，我们关注到个别项目的函证程序较为充分、执行较为到位。我们将其好的经验和做法进行梳理，分享如下：

（一）高度重视函证程序，设立专门部门负责

个别事务所设立了函证中心，协助审计项目组执行函证程序。函证中心可以确保对函证收发环节的控制，优化函证收发程序、跟踪函证状态并及时通知项目组函证的状况。

函证中心的部门职责主要包括：发出外部函证；保存有关外部函证发出和状态的记录、接收外部函证的回复、维护函证收回的记录、将回收的函证交付审计项目组等。同时，建立高度自动化的函证系统。审计项目组通过函证中心进行外部函证的发出和收回时，全部在函证系统中操作完成，保证了函证信息传递的及时、准确和完整。函证中心和函证系统的建立，提高了函证程序的规范化和专业化。

（二）严格控制发出函证工作流程

一是审计项目组确定发函的对象，并从被审计单位获取函证地址，审计项目组通过网络查询、核对增值税专用发票、核对合同或致电被询证者等方式，对获取的函证地址进行检查。二是审计项目组将填写完整的申请表上传至函证系统，函证系统将分配一个唯一的批次号给相关函证。三是项目组将填列完整并取得被审计单位的授权（盖章）的函证邮寄至函证中心，函证中心在与函证系统内的信息核对无误后，统一寄出。

（三）严格控制收回函证工作流程

一是函证中心收到被询证者寄回的函证后，检查函证上的条形码和二维码，对于没有条形码和二维码的函证，立即通知审计项目组跟进异常。二是函证中心核对回函与函证系统中的记录是否一致，对函证进行初步检查，包括回函是否相符、是否有其他特殊的注释，将发现的异常情况提示审计项目组关注。三是函证中心将回函原件及回函快递封皮一并交付审计项目组，审计项目组在获得回函后，对异常情况进一步核验，以评估回函的可靠性。

（四）未取得回函时的跟进

项目组第一次发出函证后，在合理的时间内未取得回函时，原则上应再次发出函证。再次发出函证如果选择邮寄方式，仍应通过函证中心执行函证程序。再次发出函证后于审计报告日前始终未能取得回函的，执行替代程序，以获取相关、可靠的审计证据。

（五）对回函存在异常情况的跟进

回函可能会存在各种异常情况，审计项目组负责对异常情况进行跟进，对异常事项进行调查，以确定是否表明存在错报。常见的回函异常情况以及处理方式如下：

一是银行函证的回函中，银行明确标注仅对某些项目进行确认，在这种情况下审计项目组通常会与银行进行沟通，初步了解被审计单位在该银行是否有其他项目并解释函证对审计工作的重要性，在对方同意的情况下考虑实施二次函证程序；如通过沟通了解到被审计单位在银行并无其他项目，审计项目组通常会通过核对企业信用报告等方式佐证银行的口头确认。

二是某些银行（如中国建设银行和一些境外银行）会采用自有格式回函，在这种情况下，审计项目组将回函与发出的函证内容进行对比，确保发出函证的内容均已被包含于银行自有格式的回函中。

三是往来科目函证回函存在不符事项，审计项目组要求被审计单位管理层对不符的原因进行解释，并进一步查看相关支持性文件作为审计证据。对不符事项的原因检查无误后，对不符事项进行分析，判断是否存在错报。

来源：北京证监局会计及评估监管工作通讯二〇一八年第三期

八大招助你看懂税前扣除

自 2018 年 7 月 1 日起，国家税务总局公告 2018 年第 28 号《企业所得税税前扣除凭证管理办法》开始实施啦~ 究竟“税前扣除凭证”、“企业、单位和个人”、“内部凭证和外部凭证”等一些基本概念该如何理解呢?就让小编和大家一起来学习吧~

一、税前扣除凭证

税前扣除凭证，是指企业在计算企业所得税应纳税所得额时，证明与取得收入有关的、合理的支出实际发生，并据以税前扣除的各类凭证。可见，税前扣除凭证首要作用即为“证明支出实际发生”。

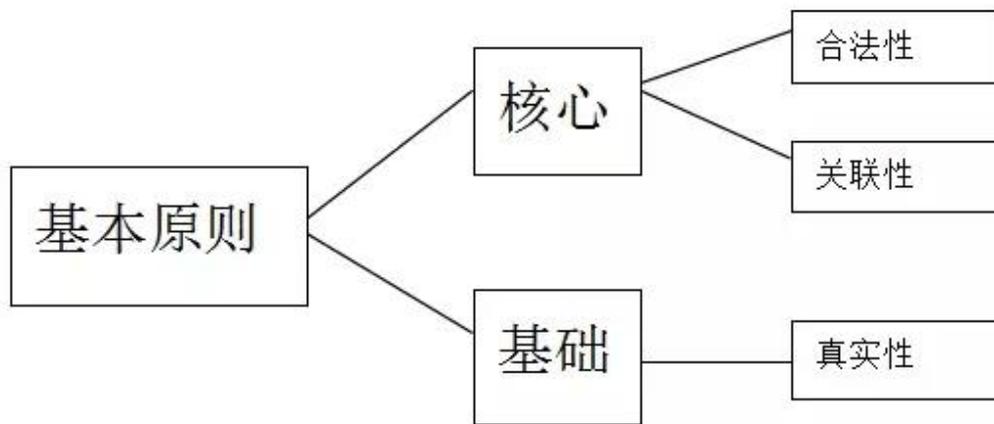
《中华人民共和国企业所得税法》对税前扣除提出了支出要实际发生、要与取得的收入相关且具有合理性等原则性要求，税前扣除凭证是这些要求的直观体现。此外，“各类凭证”表明税前扣除凭证范围十分广泛，并非特指某一项或某一种凭证。

二、企业、单位和个人

“企业”是指《企业所得税法》及其实施条例规定的居民企业和非居民企业。而在《办法》第八条、第九条、第十条中屡次提及到的“单位”，则主要包括企业、机关单位、事业单位、社会团体等。《办法》第九条、第十条、第十八条中提及的“个人”，主要包括自然人和未被认定为增值税一般纳税人个体工商户。

三、真实性、合法性和关联性

税前扣除的基本原则是实际发生，且与取得收入有关、合理。



税前扣除凭证在管理中则应遵循真实性、合法性、关联性的基本原则。

真实性是基础，若企业的经济业务及支出不具备真实性，取得的凭证不得作为税前扣除凭证。

合法性和关联性是核心，合法性是指只有当税前扣除凭证的形式、来源、填写要求符合法律、法规等相关规定，才能作为税前扣除的证明。

关联性则表明税前扣除凭证应与其反映的与收入有关的支出相关联且有证明力。

四、内部凭证和外部凭证

税前扣除凭证按照来源分为内部凭证和外部凭证。

内部凭证由企业根据国家会计法律、法规等相关规定，在支出发生时自行填制，比如企业的出库单等。

外部凭证是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、分割单等。由于企业的经营活动多样复杂，在实际发生支出时，税前扣除凭证不尽相同，发票是主要的但不是唯一的税前扣除凭证。此外，企业的很多支出还需要内部凭证与外部凭证联合佐证，方可证实其真实性。比如，企业在计提资产折旧时，不仅需要购置资产时的发票等外部凭证，还需要资产折旧明细核算凭证等内部凭证。

五、小额零星经营业务

《办法》第九条规定，企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目（以下简称“应税项目”）的，对方为从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，小额零星经营业务的判断标准是个人从事应税项目经营业务的销售额不超过增值税相关政策规定的起征点。

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则、《财政部税务总局关于延续小微企业增值税政策的通知》（财税〔2017〕76号）等规定，小额零星经营业务可按以下标准判断：

按月纳税的，月销售额不超过3万元；

按次纳税的，每次（日）销售额不超过300~500元（具体标准按照各省有关部门规定执行）。

但如果个人从事应税项目经营业务的销售额超过上述规定，相关支出仍应以发票（包括按照规定由税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证。

六、不合规发票和不合规其他外部凭证

不合规发票通常从发票本身的合法性区分，通常分为两种：一种是由税务机关印制、发售的，发票本身是合法的，只是开具、取得、使用过程中违反规定。另一种是发票本身不具合法性。如非税务机关印制、发售的形同合法发票的假发票；私自印制的没有税务监制章的发票；普通收据等替代发票等等。

不合规其他外部凭证是指发票以外的不符合国家法律、法规等相关规定的其他外部凭证。

判断其他外部凭证是否符合规定，主要依据与凭证相关的各类法律法规，如财政部发布的《财政票据管理办法》等。

七、无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料

如果因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等，对方的法律主体已经消失或者处于“停滞”状态，企业无法正常补开、换开发票、其他外部凭证的，《办法》第十四条规定，企业确实无法从对方取得补开、换开发票、其他外部凭证的，在具有相关资料且足以证实其支出真实性的情况下，允许税前扣除。

因此，交易对方的状态是企业实施这一特殊补救措施的前提条件，企业应当积极主动获取线索和信息，及时维护自身的涉税权益。目前，获取对方状态的渠道已经非常畅通，企业可以登陆国家企业信用信息公示系统等有关部门网站，并将网站发布的公示文件截图等作为资料留存。

《办法》对支付方式作出了限制性规定，采用非现金方式支付的付款凭证，既包括银行等金融机构的各类支付凭证，也包括支付宝、微信支付等第三方支付账单或支付凭证等。

八、补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证的规定期限

《办法》第十六条规定，企业在规定的期限未能补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证，并且未能按照本办法第十四条的规定提供相关资料证实其支出真实性的，相应支出不得在发生年度进行税前扣除。这里的“规定期限”包括两种情形：在汇算清缴期结束前，在汇算清缴期结束后，第十五条规定的期限，即自被税务机关告知之日起60日内。

来源：厦门税务

公众关注个税法修改

个人所得税法修正案草案面向社会公开征求意见于日前结束。中国人大网数据显示，在一个月时间内，收到相关意见超过13万条，远高于其他同期征求意见的法律草案，其受关注程度可见一斑。

今年6月，个人所得税法修正案草案经十三届全国人大常委会第三次会议一审之后，通过中国人大网正式向社会公众公开并征求意见，引起社会各界广泛关注。在各方意见中，个税起征点调整、综合与分类相结合的税制、专项附加扣除等特点问题备受瞩目。

上调起征点呼声高

个税起征点的调整历来都是百姓最为关注的焦点。根据草案，起征点拟从现行个税法规定的3500元/月提高至5000元/月（6万元/年）。

在草案一审过程中,全国人大常委会部分委员建议将起征点提高到6000元至10000元不等。记者在采访中发现,有不少上班族也认为,5000元每月的个税起征点偏低,应该适度提高。但也有部分专家表示,考虑到低档税率范围扩大和新增专项附加扣除带来的减税效果,5000元每月的起征点标准是合适的。

中国1980年出台个税法时,制定了每月800元的起征点,此后在2006年、2008年、2011年经历了三次上调,依次上调至每月1600元、每月2000元、每月3500元。近年来,随着百姓收入和消费水平的提高,提高个税起征点的呼声也越来越高。

事实上,虽然草案建议起征点为5000元每月,但也并非没有可能变动。2011年个税草案起初建议起征点提高至3000元,经过听取各方意见后,全国人大常委会最终将起征点提高至3500元。

税制改革体现进步

除提高起征点外,草案还提出对工资薪金、劳务报酬、稿酬和特许权使用费等4项劳动性所得实行综合征税。在中国社会科学院财经战略研究院税收研究室主任、研究员张斌看来,这是本次修法的最大亮点。

现行个税法采用的是分类征税方式,将应税所得分为11类,实行不同征税办法。“而综合征收是把一部分应税所得综合在一起,根据总收入情况适用统一的超额累进税率来征税。对于有多项劳动所得的人来说,通过这次改革,税负就会增加。与分类征收相比,综合征收更有利于实现量能纳税,更好地促进社会公平。”张斌告诉记者。

张斌表示,综合税制一直是中国个税的明确改革方向,如今个税改革终于迈出了从分类税制向综合税制过渡的关键性一步。但张斌也坦言,目前围绕个税改革还存在一些争论,需要在厘清背后原因的基础上努力寻求最大共识。

“比如,资本所得项目是否要纳入综合所得范围适用超额累进税率?面对国际税收竞争,中国最高边际税率是否要下调?这些争论的背后是对公平和效率重要性认识的差异。”张斌说。

专项扣除不是“单身税”

现实生活中,除了基本生活成本,不同的家庭和个人面临着不同的成本支出。为了更有针对性地减轻负担,本次修法还首次设立了专项附加扣除。

草案在提高综合所得基本减除费用标准,明确现行的个人基本养老保险、基本医疗保险、失业保险、住房公积金等专项扣除项目以及依法确定的其他扣除项目继续执行的同时,增加规定子女教育支出、继续教育支出、大病医疗支出、住房贷款利息和住房租金等与人民群众生活密切相关的专项附加扣除。

张斌表示,此次增加的专项附加扣除考虑了个人负担的差异性,更符合个人所得税基本原理,有利于税制公平,是非常显著的税制优化措施。

但也有不少网友将专项附加扣除解读为“单身税”,理由是单身人士不存在子女教育等支出,将会比已婚人士纳税更多。

对于这一说法,中国政法大学财税法研究中心主任施正文表示,对于养育子女的家庭,因为负担重,适当给予扣除是合理的。但除此之外的一些其他专项附加项目并不区分单身还是已婚已育,如继续教育支出、大病支出、住房贷款、租房租金等项目,是每个纳税人都可能享受到的。

来源:人民网

税总解读中外合作办学等增值税征管问题

近期我局接到各方反映的一些增值税征管操作问题。为统一政策口径,便于纳税人执行,税务总局发布了《国家税务总局关于明确中外合作办学等若干增值税征管问题的公告》(以下称“《公告》”),对相关问题进行了明确。现就《公告》的主要内容解读如下:

一、关于中外合作办学提供教育服务取得的收入免征增值税政策

目前的营改增政策规定,从事学历教育的学校提供的教育服务免征增值税。近接部分学校反映,境外教育机构与境内学校开展中外合作办学过程中,境外教育机构自境内学校取得的收入,是否可享受增值税免税政策,现行规

定不明确。本次《公告》中明确，境外教育机构与境内从事学历教育的学校开展中外合作办学过程中，提供学历教育服务取得的收入，也可同样享受免征增值税政策。

二、关于航空运输销售代理企业提供境内机票代理服务差额计税政策

（一）境内机票代理服务的销售额

航空运输销售代理企业提供境内机票代理服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除向客户收取并支付给航空运输企业或其他航空运输销售代理企业的境内机票净结算款和相关费用后的余额为销售额。

（二）合法有效的扣除凭证

按照不同类型的企业，可分为两种情形的扣除凭证。

1. 支付给航空运输企业的款项，扣除凭证包括下列两项之一：

- （1）国际航空运输协会（IATA）开账与结算计划（BSP）对账单；
- （2）航空运输企业的签收单据。

2. 支付给其他航空运输销售代理企业的款项，以代理企业间的签收单据为合法有效凭证。

（三）发票的种类及金额

航空运输销售代理企业就取得的全部价款和价外费用，向购买方开具行程单，或开具增值税普通发票。

三、关于纳税人通过省级土地行政主管部门设立的交易平台转让补充耕地指标增值税政策

目前，我国实行占用耕地补偿制度，即非农业建设占用多少耕地，就应补充多少数量和质量相当的耕地，根据《土地管理法》和《耕地占补平衡考核办法》等法律法规要求，各省、自治区、直辖市（以下统称“各省”）应确保本行政区域内的耕地总量不减少。由于经济发展水平差异和土地资源分布不均衡，不同市县对耕地占用的需求也各不相同。为确保耕地总量不减少，优化土地资源配置，各省陆续出台管理办法，实现了补充耕地指标的跨市县转让。补充耕地指标，实质上是一种占用耕地进行建设开发的权益，纳税人发生的转让补充耕地指标行为，应按照销售无形资产税目缴纳增值税。为统一表述，《公告》采用了“补充耕地指标”这一名称，各省出台的管理办法中采用的其他名称，只要与“补充耕地指标”实质相同，均可适用本条政策规定。

四、关于因重大资产重组形成的限售股买入价的确定问题

税务总局 2016 年第 53 号公告中，按照限售股的形成原因分别明确了限售股买入价的确定原则。其中，因重大资产重组形成的限售股，以该上市公司因重大资产重组股票停牌前一交易日的收盘价为买入价计算销售额。近接地方反映，存在一些特殊情况，即上市公司在重大资产重组前已处于非正常上市状态，比如因业绩未达标等原因已被交易所暂停上市，因此不存在因重大资产重组而实施停牌。

针对上述情况，本次《公告》中明确，上市公司因实施重大资产重组形成的限售股，因重大资产重组停牌的，按照 2016 年 53 号公告第五条第（三）项的规定，以该上市公司因重大资产重组股票停牌前一交易日的收盘价为买入价；在重大资产重组前已经暂停上市的，以上市公司完成资产重组后股票恢复上市首日的开盘价为买入价。

五、关于拍卖行适用的增值税政策问题

1999 年税务总局发布了《关于拍卖行取得的拍卖收入征收增值税、营业税有关问题的通知》（国税发〔1999〕40 号），对拍卖行受托拍卖增值税应税货物，向买方收取的全部价款和价外费用，应当按照 4%（2014 年 7 月 1 日后调整为 3%）的征收率征收增值税；对拍卖行向委托方收取的手续费征收营业税。

2016 年全面推开营改增以后，对拍卖行取得的手续费收入，已由缴纳营业税改为缴纳增值税。结合政策调整变化情况，本次《公告》中明确，停止执行国税发〔1999〕40 号文件，对拍卖行受托拍卖取得的手续费或佣金收入，按照“经纪代理服务”缴纳增值税。

六、关于纳税人销售机器设备同时提供安装服务，安装服务的计税方法及后续机器设备维护保养服务的适用税率问题

纳税人销售机器设备同时提供安装服务，包括以下两种情形：

（一）纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务

按照现行规定，这种情况下纳税人应分别核算机器设备和安装服务的销售额。机器设备销售给甲方后，又交给机器设备销售企业负责安装，可以将此机器设备视为“甲供”的机器设备，机器设备销售企业提供的安装服务也可视为为甲供工程提供的安装服务，可以选择适用简易计税方法计税。

（二）纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务

这种情形下又分两种情况。一是纳税人未分别核算机器设备和安装服务的销售额，那么应按照混合销售的有关规定，确定其适用税目和税率。二是纳税人已按照兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，同样可以将此机器设备视为“甲供”的机器设备，将纳税人提供的安装服务视为为甲供工程提供的安装服务，选择适用简易计税方法计税。

另外，本次《公告》中还明确，纳税人对安装运行后的机器设备提供的维护保养服务，按照“其他现代服务”缴纳增值税。

七、关于试点前发生的营业税业务补开增值税发票问题

为保障全面推开营改增试点工作顺利实施，2017年4月总局发布《关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2017年第11号），规定“纳税人2016年5月1日前发生的营业税涉税业务，需要补开发票的，可于2017年12月31日前开具增值税普通发票（税务总局另有规定的除外）”。

政策到期后，基层税务机关及部分纳税人反映，因销售周期长、实际业务发生变化等原因仍然需要补开发票。为了形成帮助纳税人解决问题的长效机制，本次《公告》中明确，对纳税人2016年5月1日前发生的营业税涉税业务，包括已经申报缴纳营业税或补缴营业税的业务，需要补开发票的，可开具增值税普通发票，且不再规定纳税人可以开具增值税普通发票的时限，同时规定纳税人应完整保留相关资料备查。

来源：国家税务总局

社会团体的税收知识，这些你要了解！

1. 社会团体收取会费是否需要缴纳增值税？

社会团体收取会费不需要缴纳增值税。

财政部、税务总局《关于租入固定资产进项税额抵扣等增值税政策的通知》（财税〔2017〕90号）规定，自2016年5月1日起，社会团体收取的会费，免征增值税。本通知下发前已征的增值税，可抵减以后月份应缴纳的增值税，或办理退税。

2. 超过标准收取的会费是否可以免征增值税？

超过标准收取的会费不可以免征增值税。

财政部、税务总局《关于租入固定资产进项税额抵扣等增值税政策的通知》（财税〔2017〕90号）规定，会费，是指社会团体在国家法律法规、政策许可的范围内，依照社团章程的规定，收取的个人会员、单位会员和团体会员的会费。所以超过规定标准收取的会费不被税法认可，不能免征增值税。

3. 社会团体的其他收入是否可以免征增值税？

社会团体的其他收入不可以免征增值税。

财政部、税务总局《关于租入固定资产进项税额抵扣等增值税政策的通知》（财税〔2017〕90号）规定，社会团体开展经营服务性活动取得的其他收入，一律按规定缴纳增值税。

4. 会费收入免征增值税对会计核算有什么要求？

会费收入应单独核算，不应与捐赠收入、提供服务收入、销售商品收入和其他收入等混合核算，才可享受免税政策。

5. 社会团体会费收入是否可以免征企业所得税？

如果社会团体取得非营利组织免税资格，其会费收入可以免征企业所得税。如果社会团体没有取得非营利组织免税资格，其会费收入应按规定缴纳企业所得税。

财政部、国家税务总局《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》（财税〔2009〕122号）规定，符合条件的非营利组织的按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费为免税（企业所得税）收入。

6. 会费收入孳生的利息是否可以免征企业所得税？

如果社会团体取得非营利组织免税资格，其会费收入孳生的利息可以免征企业所得税。

财政部、国家税务总局《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》（财税〔2009〕122号）规定，不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入为免税（企业所得税）收入。

7. 取得非营利组织免税资格，社会团体应具备哪些条件？

财政部、国家税务总局《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》（财税〔2018〕13号）规定，符合条件的非营利组织，必须同时满足以下条件：

（一）依照国家有关法律法规设立或登记的事业单位、社会团体、基金会、社会服务机构、宗教活动场所、宗教院校以及财政部、税务总局认定的其他非营利组织；

（二）从事公益性或者非营利性活动；

（三）取得的收入除用于与该组织有关的、合理的支出外，全部用于登记核定或者章程规定的公益性或者非营利性事业；

（四）财产及其孳息不用于分配，但不包括合理的工资薪金支出；

（五）按照登记核定或者章程规定，该组织注销后的剩余财产用于公益性或者非营利性目的，或者由登记管理机关采取转赠给与该组织性质、宗旨相同的组织等处置方式，并向社会公告；

（六）投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利，本款所称投入人是指除各级人民政府及其部门外的法人、自然人和其他组织；

（七）工作人员工资福利开支控制在规定的比例内，不变相分配该组织的财产，其中：工作人员平均工资薪金水平不得超过税务登记所在地的地市级（含地市级）以上地区的同行业同类组织平均工资水平的两倍，工作人员福利按照国家有关规定执行；

（八）对取得的应纳税收入及其有关的成本、费用、损失应与免税收入及其有关的成本、费用、损失分别核算。

来源：厦门税务

境外公司在境内服务 税务处理的三点关注

案例

2017年1月，中国境内某公司（以下称甲公司）与新加坡某公司（以下称A公司）签订服务合同，约定A公司为甲公司提供设计服务，服务收费200万美元，同时约定A公司收取的200万美元不承担任何境内税费。2018年4月10日，A公司交付图纸且不保留任何权利。4月15日甲公司支付了200万美元。合同自签订日起至交付图纸为止，A公司先后派人员实地测量和考察，共计150天。该项业务应如何缴税？税款如何计算？

一般来说，境外公司在境内销售服务，应依法缴纳增值税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和企业所得税。笔者认为，A公司处理该项纳税事项，重点需要关注三个方面。

01. 在中国境内缴纳哪些税

（一）增值税及附加税费

《增值税暂行条例》规定，在中华人民共和国境内销售货物或者加工、修理修配劳务，销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依法缴纳增值税。《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号）规定，在境内销售服务、无形资产或者不动产，指服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方在境内。

案例中，A公司是新加坡境内企业，其设计服务的购买方甲公司是中国境内企业，符合服务的“购买方在境内”这一规定，应当依法缴纳增值税。同时，依据《国务院关于统一内外资企业和个人城市维护建设税和教育附加制度的通知》（国发〔2010〕35号）以及甲公司所在省政府的规定，A公司还需要同时缴纳城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加，税率分别为7%、3%和2%。

（二）企业所得税

《企业所得税法》规定，非居民企业的企业所得税纳税义务，按照其是否在中国境内设立机构场所、取得所得的来源、以及所得与机构场所的相关性，企业所得税计缴有两种情形：一是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。适用税率为 25%。二是非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。适用税率为 20%，减按 10% 的税率征收企业所得税。其中机构、场所的范围，也包括境外企业在境内提供劳务的场所。

实务中，对于非居民企业在中国境内营业利润所得是否缴纳企业所得税，还需要结合两国间的税收协定，予以综合判定。《中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（国税函〔2007〕790 号，以下简称《协定》）规定，缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业的除外。

案例中，A 公司是新加坡企业，其在境内是否缴纳企业所得税，取决于其在中国境内提供劳务的场所是否构成《协定》中的常设机构。《〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉及议定书条文解释》（国税发〔2010〕75 号）规定，缔约国一方企业派其雇员或其雇佣的其他人员到缔约对方提供劳务，仅以任何十二个月内这些人员为从事劳务活动在对方停留连续或累计超过 183 天的，构成常设机构。

综上所述，A 公司自合同签订日起至交付图纸为止，先后派人员实地测量和考察，共计 150 天，不足《协定》规定构成常设机构的时间要求，因此，不需要就其在中国境内取得的所得缴纳企业所得税。

02. 如何申报纳税

（一）增值税及附加税费应由甲公司代扣代缴

财税〔2016〕36 号文件规定，境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值扣缴义务人。《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》（国家税务总局令第 19 号）也规定，非居民在中国境内发生营业税或增值税应税行为而在境内未设立经营机构的，以代理人为营业税或增值税的扣缴义务人；没有代理人的，以发包方、劳务受让方或购买方为扣缴义务人。

案例中，境外 A 公司在境内未设立经营机构，其为境内甲公司提供设计服务，属于增值税制度中在境内未设立经营机构，也没有代理人的情形，甲公司应当依法代扣代缴增值税。其随增值税附征的城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加等，依据《城市维护建设税暂行条例》《征收教育费附加的暂行规定》等规定，也同时代扣代缴。

（二）企业所得税应由 A 公司申报缴纳或由税务机关指定扣缴

增值税制度中的经营机构与企业所得税制度中的机构、场所既相关联又各有区别，A 公司在增值税制度中无设立经营机构，而在企业所得税法规中，其在境内提供劳务的场所又认定为机构、场所。对提供劳务期限不足一个纳税年度，且有证据表明不履行纳税义务；或是没有办理税务登记或者临时税务登记，且未委托中国境内的代理人履行纳税义务；或是未按照规定期限办理企业所得税纳税申报或者预缴申报的，依据《企业所得税法》规定，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

案例中 A 公司依据《协定》规定不需在中国境内缴纳企业所得税，因此不需要自行申报企业所得税，税务机关也不需要指定甲公司代扣代缴。

03. A 公司增值税及附加税费的应纳税额如何计算

（一）一般规定

财税〔2016〕36 号文件规定，境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额：

应扣缴增值税额 = 购买方支付的价款 ÷ (1 + 税率) × 税率

同时，依法缴纳城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加等税费。

（二）不缴纳企业所得税的净收入计税

案例中，A 公司与甲公司约定由 A 公司收取的 200 万美元不承担任何境内税费，即 A 公司取得的所得是税后净收入，甲公司应代扣代缴税款，需要将税后净所得还原为税前收入额，予以计算。

A 公司不需要在中国境内缴纳企业所得税，无须考虑企业所得税还原。我国增值税实行的是价税分离的税收制度，而对于增值税附征的城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加等税费，实行的是价内税制度。因此，A 公司取得的 200 万美元，应认定为缴纳了附加税费后的不含税收入额。应按下列公司计算不含税收入额：

不含税收入 = 缴纳附加税费后的不含税收入额 ÷ [1 - 增值税率 × (7% + 3% + 2%)]

A 公司设计服务的增值税税率为 6%，假定汇率是 1 美元兑换 6.5 元人民币，则：

A 公司增值税不含税收入额 = 1300 ÷ (1 - 6% × 12%) = 1309.43 (万元)

甲公司应代扣 A 公司税款如下：

增值税及附加税费 = 1309.43 × 6% × (1 + 7% + 3% + 2%) = 88 (万元)

(三) 缴纳企业所得税的净收入计税

《国家税务总局关于营业税改征增值税试点中非居民企业缴纳企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 9 号) 规定，营业税改征增值税试点中的非居民企业，取得《中华人民共和国企业所得税法》第三条第三款规定的所得，在计算缴纳企业所得税时，应以不含增值税的收入全额作为应纳税所得额。

假定境外 A 公司需要按照《企业所得税法》第三条第三款，就中国境内所得按 10% 的税率缴纳企业所得税，其不含税收入额的换算，应同时考虑企业所得税和附加税费的缴纳扣除，按照下列公式计算：

不含税收入 = 全部税后净收入 ÷ [1 - 10% - 6% × (7% + 3% + 2%)]

应纳税费为：

增值税及其附加 = 不含税收入 × 增值税率 × [1 + (7% + 3% + 2%)]

企业所得税 = 不含税收入 × 10%。

来源：中国税务报

不征税发票、零税率发票、免税发票傻傻分不清楚？

不征税发票

总局〔2016〕53 号公告第九条规定，《商品和服务税收分类与编码(试行)》中的分类编码调整了部分内容，其中增加 6 “未发生销售行为的不征税项目”，用于纳税人收取款项但未发生销售货物、应税劳务、服务、无形资产或不动产的情形。

具体只包括以下几种情况：

601 “预付卡销售和充值”；

602 “销售自行开发的房地产项目预收款”；

603 “已申报缴纳营业税未开票补开票”。

使用“未发生销售行为的不征税项目”编码开票的，发票税率栏显示“不征税”，不得开具增值税专用发票。

特别注意：

1、对于纳税人 2016 年 5 月 1 日前发生的营业税涉税业务，需要补开发票的，可于 2017 年 12 月 31 日前开具增值税普通发票。

2、房地产开发企业销售自行开发的房地产项目，其 2016 年 4 月 30 日前收取并已向主管地税机关申报缴纳营业税的预收款，未开具营业税发票的，可以开具增值税普通发票，不得开具增值税专用发票。本条政策无时间限制。

故 603 “已申报缴纳营业税未开票补开票”目前只有房地产开发企业可以使用。

零税率发票

零税率是指出口货物、劳务以及跨境应税行为实行零税率，退还在出口前实际承担的税收负担，即按规定的退税率计算后予以退还。

零税率业务包括以下几类：

1、出口货物（国务院另有规定的除外）；

- 2、境内单位和个人提供的国际运输服务；
- 3、航天运输服务；
- 4、向境外单位提供的完全在境外消费的列举服务，如：设计服务、广播影视节目（作品）的制作和发行服务等；
- 5、境内单位和个人发生的与香港、澳门、台湾有关的应税行为，除另有规定外，参照上述规定执行。

零税率不等于免税，实行增值税退（免）税办法的增值税零税率政策的纳税人在开具增值税普通发票时，税率选择 0%，不得开具增值税专用发票。

免税发票

免税业务是指在增值税应征范围内，但政策给予免于征税税收优惠的业务。

享受免税政策的纳税人在开具增值税普通发票时，税率显示“免税”字样或“***”号，不得开具增值税专用发票。

来源：苏州工业园区税务

变更税务登记、专票丢失等 12366 热点问题梳理来啦！

近期 12366 税务咨询中有关生育津贴和生育医疗费、股票股息红利、增值税专用发票抵扣联丢失、变更税务登记等热点问题都在这里啦！还有详细的解答哟，快跟着小编来看看吧！

一、生育津贴和生育医疗费是否享受个人所得税的优惠？

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）文件的规定，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。

二、因为对方企业注销，没有及时取得发票，但是款项已经支出了，确实无法取得发票，是否可以凭借合同在企业所得税前列支？

根据《国家税务总局关于发布〈企业所得税税前扣除凭证管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 28 号）第十四条规定，企业在补开、换开发票、其他外部凭证过程中，因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，可凭以下资料证实支出真实性后，其支出允许税前扣除：

（一）无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明资料）；

（二）相关业务活动的合同或者协议；

（三）采用非现金方式支付的付款凭证；

（四）货物运输的证明资料；

（五）货物入库、出库内部凭证；

（六）企业会计核算记录以及其他资料。

前款第一项至第三项为必备资料。

三、个人从公开发行市场取得上市公司股票股息红利有没有税收优惠？

根据《财政部国家税务总局证监会关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税〔2015〕101号）第一条的规定，个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票，持股期限超过 1 年的，股息红利所得暂免征收个人所得税。

个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票，持股期限在 1 个月以内（含 1 个月）的，其股息红利所得全额计入应纳税所得额；持股期限在 1 个月以上至 1 年（含 1 年）的，暂减按 50% 计入应纳税所得额；上述所得统一适用 20% 的税率计征个人所得税。

四、中小企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，个人股东是否要缴纳个人所得税？

根据《财政部国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）第三条有关规定，自2016年1月1日起，全国范围内的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时，个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的，可根据实际情况自行制定分期缴税计划，在不超过5个公历年度内（含）分期缴纳，并将有关资料报主管税务机关备案。个人股东获得转增的股本，应按照“利息、股息、红利所得”项目，适用20%税率征收个人所得税。

上述中小高新技术企业，是指注册在中国境内实行查账征收的、经认定取得高新技术企业资格，且年销售额和资产总额均不超过2亿元、从业人数不超过500人的企业。

五、请问关联交易包括哪些类型？

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）第四条规定，关联交易主要包括：

（一）有形资产使用权或者所有权的转让。有形资产包括商品、产品、房屋建筑物、交通工具、机器设备、工具器具等。

（二）金融资产的转让。金融资产包括应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资、债权投资和衍生金融工具形成的资产等。

（三）无形资产使用权或者所有权的转让。无形资产包括专利权、非专利技术、商业秘密、商标权、品牌、客户名单、销售渠道、特许经营权、政府许可、著作权等。

（四）资金融通。资金包括各类长短期借贷资金（含集团资金池）、担保费、各类应计息预付款和延期收付款等。

（五）劳务交易。劳务包括市场调查、营销策划、代理、设计、咨询、行政管理、技术服务、合约研发、维修、法律服务、财务管理、审计、招聘、培训、集中采购等。

六、丢失增值税专用发票抵扣联如何处理？

根据《国家税务总局关于简化增值税发票领用和使用程序有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第19号）规定：“一般纳税人丢失已开具专用发票的抵扣联，如果丢失前已认证相符的，可使用专用发票发票联复印件留存备查；如果丢失前未认证的，可使用专用发票发票联认证，专用发票发票联复印件留存备查。”

七、税率调整后，出口退税率是否也要调整？

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）规定：“四、原适用17%税率且出口退税率为17%的出口货物，出口退税率调整至16%。原适用11%税率且出口退税率为11%的出口货物、跨境应税行为，出口退税率调整至10%。”

五、外贸企业2018年7月31日前出口的第四条所涉货物、销售的第四条所涉跨境应税行为，购进时已按调整前税率征收增值税的，执行调整前的出口退税率；购进时已按调整后税率征收增值税的，执行调整后的出口退税率。生产企业2018年7月31日前出口的第四条所涉货物、销售的第四条所涉跨境应税行为，执行调整前的出口退税率。

调整出口货物退税率的执行时间及出口货物的时间，以出口货物报关单上注明的出口日期为准，调整跨境应税行为退税率的执行时间及销售跨境应税行为的时间，以出口发票的开具日期为准。”

八、变更税务登记如何办理？

领取《税务登记证》或《临时税务登记证》的纳税人，登记信息发生变化的，应向主管税务机关办理变更税务登记。

“多证合一”纳税人，其工商（民政）登记信息发生变化的，应前往登记机关办理变更登记手续。为避免因政策差异和数据采集质量等影响纳税人权益，在变更登记核准后，纳税人需对登记机关共享的变更信息进行确认，经确认无误后更新税务登记信息。除工商（民政）登记信息之外的登记信息（如生产经营地址、财务负责人、核算方式、办税员、注册类型等）发生变化的，应向主管税务机关办理变更登记。

【报送资料】

1. 《变更税务登记表》 2份
2. 纳税人变更登记内容的有关证明文件原件及复印件 1份
3. 税务登记证件原件

【办理渠道】

1. 办税服务厅
2. 网上税务局、自助办税终端

【办理时限】

资料齐全、符合法定形式、填写内容完整的，税务机关受理后即时办结。

【办理结果】

税务机关重新打印发放税务登记证件。

来源：上海税务

小规模纳税人有哪些情况可以填写应纳税额减征额这个栏次呢？

二、 税款 计算	本期应纳税额	15				
	本期应纳税额减征额	16				
	本期免税额	17				
	其中：小微企业免税额	18				
	未达起征点免税额	19				
	应纳税额合计	20=15-16				

1. 税控设备费用及技术维护费全额抵减，填写增值税申报表 16 行

文件依据：财税〔2012〕15号

举例：

A 公司 2018 年 6 月缴纳了年技术维护费 480，第二季度当期应纳税额为 1000，那么填表如下：

二、 税款 计算	本期应纳税额	15	1000			
	本期应纳税额减征额	16	480			
	本期免税额	17				
	其中：小微企业免税额	18				
	未达起征点免税额	19				
	应纳税额合计	20=15-16	520			
	本期预缴税额	21			--	--
	本期应补(退)税额	22=20-21			--	--

纳税人名称(公章)：		税款所属时间：自 年 月 日至 年 月 日				金额单位：元至角分
一、减税项目						
减税性质代码及名称	栏次	期初余额	本期发生额	本期应纳税额	本期实际抵减税额	期末余额
		1	2	3=1+2	4<3	5=3-4
合计	1		480	480	480	
购置增值税税控系统专用设备抵减增值税	2		480	480	480	
	3					

A 公司 2018 年 6 月缴纳了年维护费 480，第二季度当期应纳税额为 400，那么填表如下：

销售类					
二、 税款计算	本期应纳税额	15	400		
	本期应纳税额减征额	16	400		
	本期免税额	17			
	其中：小微企业免税额	18			
	未达起征点免税额	19			
	应纳税额合计	20=15-16	0		
	本期预缴税额	21			

增值税减免税申报明细表						
税款所属时间：自 年 月 日至 年 月 日						
纳税人名称（公章）：			金额单位：元至角分			
一、减税项目						
减税性质代码及名称	栏次	期初余额	本期发生额	本期应抵税额	本期实际抵税额	期末余额
	1	2	3=1+2	4<3	5=3-4	
合计	1		480	480	400	80
购置增值税税控系统专用设备减免增值税	2		480	480	400	80
	3					
	4					

当本期减征额小于或等于第 15 栏“本期应纳税额”时，按本期减征额实际填写；当本期减征额大于第 15 栏“本期应纳税额”时，按本期第 15 栏填写，本期减征额不足抵减部分结转下期继续抵减。

2. 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产减征的 1%填写该栏次：

文件依据：

(1)《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税〔2009〕9号)

(2)《国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》(国税函〔2009〕90号)

(3)《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)规定附件 2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》

规定如下：小规模纳税人(除其他个人外，下同)销售自己使用过的固定资产，减按 2%征收率征收增值税。应开具普通发票，不得由税务机关代开增值税专用发票。

举例：

B 公司为增值税小规模纳税人，2018 年第 2 季度，增值税应税销售额为 12 万元(不含税)，均为自开普票，其中销售自己使用过的固定资产应税销售额为 2 万元(不含税)。

该公司超过季度 9 万，不可享受小微企业暂免征收增值税优惠政策，全额纳税，其中销售固定资产部分享受减按 2%征收增值税。

销售额=含税销售额÷(1+3%) 应纳税额=销售额*2%

填表如下：

附件 3						
增值税纳税申报表						
(小规模纳税人适用)						
纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□□□			金额单位：元至角分			
纳税人名称(公章)：			填表日期： 年 月 日		年 月 日	
税款所属期： 年 月 日至 年 月 日						
项 目	栏次	本期数		本年累计		
		货物及劳务	服务、不动产和无形资产	货物及劳务	服务、不动产和无形资产	
(一) 应征增值税不含税销售额(3%征收率)	1	100000				
税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额	2					
税控器具开具的普通发票不含税销售额	3	100000				
(二) 应征增值税不含税销售额(5%征收率)	4					
税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额	5					
税控器具开具的普通发票不含税销售额	6					
(三) 销售使用过的固定资产不含税销售额	7(7≥8)	20000				
其中：税控器具开具的普通发票不含税销售额	8	20000				
(四) 免税销售额	9=10-11-12					
其中：小微企业免税销售额	10					

一、 数据	税控器具开具的普通发票不含税销售额	6	—	—	—
	(三) 销售使用过的固定资产不含税销售额	7(7>8)	20000	—	—
	其中：税控器具开具的普通发票不含税销售额	8	20000	—	—
	(四) 免税销售额	9=10+11+12			
	其中：小微企业免税销售额	10			
	未达起征点销售额	11			
	其他免税销售额	12			
	(五) 出口免税销售额	13(13>14)			
	其中：税控器具开具的普通发票销售额	14			
	本期应纳税额	15	3600		
	本期应纳税额减征额	16	200		
	本期免税额	17			
	其中：小微企业免税额	18			
	未达起征点免税额	19			
二、 税款计算	应纳税额合计	20=15-16	3400		
	本期预缴税额	21		—	—
	本期应补(退)税额	22=20-21		—	—
	纳税人或代理人声明：	如纳税人填报，由纳税人填写以下各栏；			

来源：厦门税务

法规速递

浙江省注册会计师协会关于开展 2018 年度全省会计师事务所执业质量检查工作有关事项的通知

浙注协〔2018〕63号

各市注册会计师协会、各有关会计师事务所：

根据《中国注册会计师协会关于开展 2018 年全国会计师事务所执业质量检查工作的通知》（会协〔2018〕16号）和浙江省注册会计师协会 2018 年度相关工作安排，75 家会计师事务所列入省注协 2018 年会计师事务所执业质量检查对象。现将有关事项通知如下：

一、检查时间：现场检查预计在 9 月 3 日开始，全省检查外勤时间大约需要 25 天。具体到你单位检查时间另行通知。

二、根据《会计师事务所执业质量检查制度改革方案》的精神和要求，今年会计师事务所执业质量检查仍将强化事务所系统风险的检查与评估，切实做到系统风险评估与业务报告检查并重。在实施系统风险评估时，重点关注事务所与业务质量控制相关的内部控制制度的建立和运行情况，评价事务所质量控制体系设计的适当性和运行的有效性。

三、业务报告的选取范围：在事务所系统风险评估的基础上，检查组合理确定高风险业务项目检查样本。其中，应优先考虑事务所 2018 年出具的业务报告。抽查的业务项目要考虑全面性和代表性，重点考虑检查下列业务报告：

（1）为上市公司、金融机构、非上市公众公司、债券公开交易公司等公共利益实体出具的审计报告；（2）为频繁变更审计机构及可能涉嫌财务造假等高风险客户出具的审计报告；（3）涉及并购重组或业绩考核压力较大的企业的审计报告；（4）涉及地方政府举债融资或对外投融资基金的审计报告；（5）用于银行融资或与专项资金相关的审计报告；（6）高龄、频繁转所以及报告数量过多的注册会计师签署的报告；（7）上一轮执业质量检查中被惩戒或有线索表明执业质量存在问题的注册会计师签署的审计报告，以及第一轮检查中未被抽查的注册会计师签署的审计报告。

四、各相关事务所要高度重视、系统学习和深刻领会《会计师事务所执业质量检查制度改革方案》的精神和要求，切实将今年的执业质量检查作为提升事务所质量控制体系建设水平的重要契机和难得机遇，积极做好各项准备工作，及时归整业务档案，积极准备事务所质量控制制度及相关内部管理制度的建立与运行情况、职业道德守则遵

循情况、业务报告质量控制复核情况、审计操作规程及其他业务规程实施情况、业务工作档案归档情况、财务管理规范情况，以及与事务所的内部治理、企业文化、领导理念等有关的信息等。

五、各相关事务所应当积极配合检查组开展工作，按要求提供检查所需的全部资料和必要的工作条件，并指定专人负责。

六、请各相关事务所组织对本所 2018 年出具的业务报告及工作底稿等资料的归档整理工作，认真进行自查，做好自查工作记录及自查报告，并于 8 月 27 日前将自查报告（附件 2）电子版上报监管部。邮箱 280229231@qq.com，主题及文件名请标注“XX 事务所 2018 年度自查报告”。

七、各相关市注协应当积极督促各相关事务所认真做好检查准备工作，并为检查组开展工作提供必要的协助和配合。

八、本次执业质量检查人员主要由本会执业质量检查人才库人员和协会工作人员组成，检查人员应严格执行《浙江省注册会计师行业检查工作廉政规定》。

特此通知。

附件 1: [2018 年执业质量检查事务所名单](#)

附件 2: [自查报告模板](#)

浙江省注册会计师协会
2018 年 8 月 2 日

国务院关于取消一批行政许可等事项的决定

国发〔2018〕28 号

各省、自治区、直辖市人民政府，国务院各部委、各直属机构：

经研究论证，国务院决定取消 11 项行政许可等事项，现予公布。另有 6 项依据有关法律设定的行政许可事项，国务院将依照法定程序提请全国人民代表大会常务委员会修订相关法律规定。对取消的行政许可等事项，相关部门要制定完善事中事后监管细则，自本决定发布之日起 20 个工作日内按规定向社会公布，并加强宣传解读、确保落实到位。

附件: [国务院决定取消的行政许可等事项目录（共计 11 项）](#)

国务院
2018 年 7 月 28 日

关于创业投资企业和天使投资个人税收政策有关问题的公告

国家税务总局公告 2018 年第 43 号

为贯彻落实《财政部 税务总局关于创业投资企业和天使投资个人有关税收政策的通知》（财税〔2018〕55 号，以下简称《通知》），现就创业投资企业和天使投资个人税收政策有关问题公告如下：

一、相关政策执行口径

(一)《通知》第一条所称满2年是指公司制创业投资企业(以下简称“公司制创投企业”)、有限合伙制创业投资企业(以下简称“合伙创投企业”)和天使投资个人投资于种子期、初创期科技型企业(以下简称“初创科技型企业”)的实缴投资满2年,投资时间从初创科技型企业接受投资并完成工商变更登记之日起算。

(二)《通知》第二条第(一)项所称研发费用总额占成本费用支出的比例,是指企业接受投资当年及下一纳税年度的研发费用总额合计占同期成本费用总额合计的比例。

(三)《通知》第三条第(三)项所称出资比例,按投资满2年当年年末各合伙人对合伙创投企业的实缴出资额占所有合伙人全部实缴出资额的比例计算。

(四)《通知》所称从业人数及资产总额指标,按照初创科技型企业接受投资前连续12个月的平均数计算,不足12个月的,按实际月数平均计算。具体计算公式如下:

月平均数=(月初数+月末数)÷2

接受投资前连续12个月平均数=接受投资前连续12个月平均数之和÷12

(五)法人合伙人投资于多个符合条件的合伙创投企业,可合并计算其可抵扣的投资额和分得的所得。当年不足抵扣的,可结转以后纳税年度继续抵扣;当年抵扣后有结余的,应按照企业所得税法的规定计算缴纳企业所得税。

所称符合条件的合伙创投企业既包括符合《通知》规定条件的合伙创投企业,也包括符合《国家税务总局关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第81号)规定条件的合伙创投企业。

二、办理程序和资料

(一)企业所得税

1.公司制创投企业和合伙创投企业法人合伙人在年度申报享受优惠时,按照《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)的规定办理有关手续。

2.合伙创投企业的法人合伙人符合享受优惠条件的,合伙创投企业应在投资初创科技型企业满2年的年度以及分配所得的年度终了后及时向法人合伙人提供《合伙创投企业法人合伙人所得分配情况明细表》(附件1)。

(二)个人所得税

1.合伙创投企业个人合伙人

(1)合伙创投企业的个人合伙人符合享受优惠条件的,合伙创投企业应在投资初创科技型企业满2年的年度终了后3个月内,向合伙创投企业主管税务机关办理备案手续,备案时应报送《合伙创投企业个人所得税投资抵扣备案表》(附件2),同时将有关资料留存备查(备查资料同公司制创投企业)。合伙企业多次投资同一初创科技型企业的,应按年度分别备案。

(2)合伙创投企业应在投资初创科技型企业满2年后的每个年度终了后3个月内,向合伙创投企业主管税务机关报送《合伙创投企业个人所得税投资抵扣情况表》(附件3)。

(3)个人合伙人在个人所得税年度申报时,应将当年允许抵扣的投资额填至《个人所得税生产经营所得纳税申报表(B表)》“允许扣除的其他费用”栏,并同时标明“投资抵扣”字样。

2.天使投资个人

(1)投资抵扣备案

天使投资个人应在投资初创科技型企业满24个月的次月15日内,与初创科技型企业共同向初创科技型企业主管税务机关办理备案手续。备案时应报送《天使投资个人所得税投资抵扣备案表》(附件4)。被投资企业符合初创科技型企业条件的有关资料留存企业备查,备查资料包括初创科技型企业接受现金投资时的投资合同(协议)、章程、实际出资的相关证明材料,以及被投资企业符合初创科技型企业条件的有关资料。多次投资同一初创科技型企业的,应分次备案。

(2)投资抵扣申报

①天使投资个人转让未上市的初创科技型企业股权,按照《通知》规定享受投资抵扣税收优惠时,应于股权转让次月15日内,向主管税务机关报送《天使投资个人所得税投资抵扣情况表》(附件5)。同时,天使投资个人还应一并提供投资初创科技型企业后税务机关受理的《天使投资个人所得税投资抵扣备案表》。

其中,天使投资个人转让初创科技型企业股权需同时抵扣前 36 个月内投资其他注销清算初创科技型企业尚未抵扣完毕的投资额的,申报时应一并提供注销清算企业主管税务机关受理并注明注销清算等情况的《天使投资个人所得税投资抵扣备案表》,以及前期享受投资抵扣政策后税务机关受理的《天使投资个人所得税投资抵扣情况表》。

接受投资的初创科技型企业,应在天使投资个人转让股权纳税申报时,向扣缴义务人提供相关信息。

②天使投资个人投资初创科技型企业满足投资抵扣税收优惠条件后,初创科技型企业在上海证券交易所、深圳证券交易所上市的,天使投资个人在转让初创科技型企业股票时,有尚未抵扣完毕的投资额的,应向证券机构所在地主管税务机关办理限售股转让税款清算,抵扣尚未抵扣完毕的投资额。清算时,应提供投资初创科技型企业后税务机关受理的《天使投资个人所得税投资抵扣备案表》和《天使投资个人所得税投资抵扣情况表》。

(3)被投资企业发生个人股东变动或者个人股东所持股权变动的,应在次月 15 日内向主管税务机关报送含有股东变动信息的《个人所得税基础信息表(A 表)》。对天使投资个人,应在备注栏标明“天使投资个人”字样。

(4)天使投资个人转让股权时,扣缴义务人、天使投资个人应将当年允许抵扣的投资额填至《扣缴个人所得税报告表》或《个人所得税自行纳税申报表(A 表)》“税前扣除项目”的“其他”栏,并同时标明“投资抵扣”字样。

(5)天使投资个人投资的初创科技型企业注销清算的,应及时持《天使投资个人所得税投资抵扣备案表》到主管税务机关办理情况登记。

三、其他事项

(一)税务机关在公司制创投企业、合伙创投企业合伙人享受优惠政策后续管理中,对初创科技型企业是否符合规定条件有异议的,可以转请初创科技型企业主管税务机关提供相关资料,主管税务机关应积极配合。

(二)创业投资企业、合伙创投企业合伙人、天使投资个人、初创科技型企业提供虚假情况、故意隐瞒已投资抵扣情况或采取其他手段骗取投资抵扣,不缴或者少缴应纳税款的,按税收征管法有关规定处理。

四、施行时间

本公告天使投资个人所得税有关规定自 2018 年 7 月 1 日起施行,其他所得税规定自 2018 年 1 月 1 日起施行。施行日期前 2 年内发生的投资,适用《通知》规定的税收政策的,按本公告规定执行。

《国家税务总局关于创业投资企业和天使投资个人税收试点政策有关问题的公告》(国家税务总局公告 2017 年第 20 号)自 2018 年 7 月 1 日起废止,符合试点政策条件的投资额可按本公告规定继续办理抵扣。

特此公告。

附件:

1. [合伙创投企业法人合伙人所得分配情况明细表](#)
2. [合伙创投企业个人所得税投资抵扣备案表](#)
3. [合伙创投企业个人所得税投资抵扣情况表](#)
4. [天使投资个人所得税投资抵扣备案表](#)
5. [天使投资个人所得税投资抵扣情况表](#)

国家税务总局
2018 年 7 月 30 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/>

