

## 中汇观点

## 四个“栗子”：累计预缴法有利于新个税申报和汇缴

再过不久，新《个人所得税法》即将实施，居民个人取得综合所得可能将采用“累计预缴法”计算预缴个人所得税。“累计预缴法”是如何计算的？它和以前的平均代扣代缴法有什么异同？

下面，我们将举四个实例对平均代扣代缴法和累计预缴法的差异做一比较，进一步说明累计预缴法的优点，及提出两点建议。

**例一：员工工资每月等额发放情况下的差异比较**

某企业职工 A 每月工资均为 20000 元，A 由企业代扣代缴的“五险一金”为 3600 元，缴纳企业年金为 400 元，自行购买符合规定的商业健康保险产品支出为 200 元。

A 育有一儿一女，均正在上小学，职工 A 去年使用商业银行个人住房贷款购买了首套住房，现处于偿还贷款期间，每月需支付贷款利息 1000 元。

职工 A 的父母均已满 60 岁（每月均领取养老保险金），纳税人为独生子女。上述专项附加扣除经约定，均由职工 A 在税前扣除。计算职工 A 每月应预缴及每年应缴纳多少个人所得税。

一、每月工资总额：20000 元

二、每月可扣除费用总额：14200 元

1、基本扣除费用：5000 元

2、可扣除“五险一金”：3600 元

3、专项附加扣除：5000 元

（1）子女教育专项附加扣除 2000 元

（2）住房贷款利息专项附加扣除 1000 元

（3）赡养老人专项附加扣除 2000 元

4、其他可扣除费用：400+200=600 元

**解 1：**采用每月平均代扣代缴、年终汇算清缴的方法计算。

1、每月应税所得额：20000-5000-3600-5000-600=5800 元

2、每月应预缴税额：5800×10%-210=370 元（采用附表 1 所列税率）

3、全年应预缴税额：370×12=4440 元

4、年终汇算清缴（采用附表 2 所列税率）

年应纳税额：（240000-170400）×10%-2520=4440 元

**解 2：**采用累计预缴法、年终汇算清缴的方法计算。

当月应预缴税额=（累计收入额-累计可扣除数额）×适用税率-速算扣除数-已预扣预缴税额

## 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

中汇凭借领先的专业知识、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

月份	每月工资	累计收入额	累计扣除数额	应税所得额	税率	当月累计应纳税额	当月应预扣预缴额
1	20000	20000	14200	5800	3%	174	174
2	20000	40000	28400	11600	3%	348	174
3	20000	60000	42600	17400	3%	522	174
4	20000	80000	56800	23200	3%	696	174
5	20000	100000	71000	29000	3%	870	174
6	20000	120000	85200	34800	3%	1044	174
7	20000	140000	99400	40600	10%	1540	496
8	20000	160000	113600	46400	10%	2120	580
9	20000	180000	127800	52200	10%	2700	580
10	20000	200000	142000	58000	10%	3280	580
11	20000	220000	156200	63800	10%	3860	580
12	20000	240000	170400	69600	10%	4440	580

从该表可以看出：

1、1-6月每月应预缴税额均为174元。

2、随着累计收入额的增加，在7月份适用税率级次上升，远远高于上一个月。7-12月每月需预缴税额增加至580元。

#### 小结1：

在员工工资每月等额发放情况下，采用累计预缴、年终汇算清缴，纳税人前期收入可以适用低税率，随着应纳税所得增加而适用高税率，有利于税负公平，且全年应预缴税额等于年应纳税额，纳税人无需办理补税或者退税。而平均预缴法下，未考虑纳税人收入可能存在变化，可能会导致年终汇算补退税。

#### 例二：员工工资的构成为平时工资和年底年终奖情况下的差异比较。

如果例一中的企业职工A每月工资改为“每月工资预发16000元，另外企业在12月份为员工发放年终奖48000元”，其他条件不变。

**解1：**采用每月平均代扣代缴、年终汇算清缴的方法计算。

1、1-11月份每月收入额：16000元，每月可扣除费用总额14200元。每月预缴税额： $(16000-14200) \times 3\% = 54$ 元。（采用附表1所列税率）

2、12月收入额：16000+48000=64000元，12月应税所得额：64000-14200=49800元，12月应预缴税额： $49800 \times 30\% - 4410 = 10530$ 元（采用附表1所列税率）

3、年终汇算清缴（采用附表2所列税率）

年应纳税额： $(240000-170400) \times 10\% - 2520 = 4440$ 元

4、应退税额： $10530 + 54 \times 11 - 4440 = 6684$ 元。

**解2：**采用累计预缴法、年终汇算清缴的方法计算。

该情况下计算过结果见下表：（采用附表2所列税率）

月份	每月工资	累计收入额	累计扣除数额	累计预缴应税所得额	税率	当月累计应纳税额	当月应预缴额
1	16000	16000	14200	1800	3%	54	54
2	16000	32000	28400	3600	3%	108	54
3	16000	48000	42600	5400	3%	162	54
4	16000	64000	56800	7200	3%	216	54
5	16000	80000	71000	9000	3%	270	54
6	16000	96000	85200	10800	3%	324	54
7	16000	112000	99400	12600	3%	378	54
8	16000	128000	113600	14400	3%	432	54
9	16000	144000	127800	16200	3%	486	54
10	16000	160000	142000	18000	3%	540	54
11	16000	176000	156200	19800	3%	594	54
12	64000	240000	170400	69600	10%	4440	3846

从该表可以看出：

1、1-11 月每月应预缴税额 54 元，共计 594 元，12 月应预缴税额 3846 元。

2、年终汇算清缴（采用附表 2 所列税率）

年应纳税额： $(240000-170400) \times 10\% - 2520 = 4440$  元

3、年应纳税额=全年应预缴税额，纳税人无需办理补税或退税。

#### 小结 2：

两种方法全年缴纳的税额相等。在员工工资分为平时工资和 12 月发放年终奖时，采用每月平均代扣代缴、年终汇算清缴，纳税人在年终奖发放当月，需缴纳大额的税款，增加年终汇算清缴退税工作负担。而采用累计预缴、年终汇算清缴方法，全年预缴税额等于年应纳税额，纳税人无需再办理补税或退税，免除了在汇算清缴期间征纳双方补退税的麻烦。

#### 例三：员工工资的构成为平时工资和年初发放年终奖情况下的比较。

若例一中的职工 A 每月工资为 16000 元，年终奖于 2 月份发放 48000 元。

**解 1：**采用每月平均代扣代缴、年终汇算清缴的方法计算。

在该种情况下，采用每月代扣代缴、年终汇算清缴的方法预缴税额，其计算方法与“例二解 1”大体一致，该种情况下纳税人在 2 月份办理预缴 10530 元，多缴纳的税款 6684 元需次年三月一日至六月三十日内年终汇算清缴时才能办理退税。

**解 2：**采用累计预缴法，年终汇算清缴的方法计算。

月份	每月工资	累计收入额	累计扣除数额	累计应税所得额	税率	当月累计应纳税额	当月应预缴税额
1	16000	16000	14200	1800	3%	54	54
2	64000	80000	28400	51600	10%	2640	2586
3	16000	96000	42600	53400	10%	2820	180
4	16000	112000	56800	55200	10%	3000	180
5	16000	128000	71000	57000	10%	3180	180
6	16000	144000	85200	58800	10%	3360	180
7	16000	160000	99400	60600	10%	3540	180
8	16000	176000	113600	62400	10%	3720	180
9	16000	192000	127800	64200	10%	3900	180
10	16000	208000	142000	66000	10%	4080	180
11	16000	224000	156200	67800	10%	4260	180
12	16000	240000	170400	69600	10%	4440	180

从该表可以看出：

1、1 月应预缴税额 54 元，2 月应预缴税额 2586 元，3-11 月每月应预缴税额 180 元，全年应预缴税额 4440 元。

2、年终汇算清缴（采用附表 2 所列税率）

年应纳税额： $(240000-170400) \times 10\% - 2520 = 4440$  元

3、年应纳税额=全年应预缴税额，纳税人无需办理补税或退税。

#### 小结 3：

在员工工资的构成为平时工资和 2 月发放年终奖时，采用每月分别代扣代缴、年终汇算清缴方法预缴税额时，纳税人在 2 月份办理预缴时，需缴纳大额的税款，多缴纳的税款 6684 元，需在 13 个月后年终汇算清缴时才能办理退税，既增加了纳税人的纳税负担，也增加了征纳双方退税负担。而采用累计预缴、年终汇算清缴方法计算出来的全年预缴税额等于年应纳税额，年终汇算清缴时，纳税人无需再办理补税或退税。

#### 例四

将例一中的“某企业职工 A 每月工资均为 20000 元”修改为“某企业职工 A 每月工资为 10500 元，另外企业在 2 月份为员工发放年终奖 54000 元”，将“A 由企业代扣代缴的‘五险一金’为 3600 元”，改为“由企业代扣代缴的‘五险一金’为 2700 元”，其他条件不变。

**解：**采用累计预缴法，年终汇算清缴的方法计算。

- 1、全年累计收入额：10500×12+54000=180000 元。
- 2、全年累计扣除数额：（5000+2700+5000+600）×12=159600 元
- 3、计算结果（采用附表 2 所列税率）

月份	每月工资	累计收入额	累计扣除数额	累计预缴应税所得额	税率	当月累计应纳税额	当月应预缴额
1	10500	10500	13300	-2800	—	0	0
2	64500	75000	26600	48400	10%	2320	2320
3	10500	85500	39900	45600	10%	2040	0
4	10500	96000	53200	42800	10%	1760	0
5	10500	106500	66500	40000	10%	1480	0
6	10500	117000	79800	37200	10%	1200	0
7	10500	127500	93100	34400	3%	1032	0
8	10500	138000	106400	31600	3%	948	0
9	10500	148500	119700	28800	3%	864	0
10	10500	159000	133000	26000	3%	780	0
11	10500	169500	146300	23200	3%	696	0
12	10500	180000	159600	20400	3%	612	0

4、2 月应预缴税额 2320 元，其他月份均不需要预缴税额。

5、年终汇算清缴（采用附表 2 所列税率）

年应纳税额：（180000-159600）×3%=612 元

6、应退税额：年应纳税额-全年应预缴税额=612-2320=-1708 元。年终汇算清缴时，纳税人需办理退税，退税额为 1708 元。

#### 小结 4：

在员工工资的构成为平时工资和 2 月发放年终奖，并且 2 月份后累计预缴应税所得额递减的情况下，采用累计预缴、年终汇算清缴方法预缴税款下，发放年终奖时需预缴大额税款，其他月份无需预缴税款，纳税人在汇算清缴时，需办理退税。

**通过以上四个例子，我们可以得出以下两点结论：**

1、与每月单独计算代扣代缴的方法相比，累计预缴法在多数情况下计算的税款更加合理，汇算清缴时无需办理补税或退税；而每月代扣代缴、年终汇算清缴则可能会导致纳税人在汇算清缴时办理补税或退税。

2、新个人所得税税法实施后，如果年终奖计算方法取消，采用代扣代缴人每月预扣预缴个税，年终汇算清缴，在员工全年工资数额一定的情况下，无论采用何种方法预扣预缴税款，员工全年应缴纳的工资个税数额均相等。

经过以上分析，如果新个税法下采用“累计预缴法”预扣预缴税款时，我们还有以下两点建议：

1、企业可以将员工全年工资在 12 个月等额发放；如果需要发放绩效或奖金，并且除发放奖金月份外，其他月份均无需预扣预缴税款时，企业尽量在 12 月份发放年终奖，避免在年初发放。这样的安排能够避免员工在平时预缴大额税款，汇算清缴时办理退税，而增加纳税人的负担；

2、建议国务院财政、税务主管部门应继续沿用改革前年终奖的计算方法预扣预缴个税，这样可以降低年终奖预扣预缴时适用的税率级次，减少纳税人需要预缴的税款。一方面能够减轻纳税人的负担，另一方面有利于减轻税务局在汇算清缴阶段需办理大量退税增加的工作压力。

附表 1：

个人所得税率表一

级数	月应纳税所得额	税率	速算扣除数
1	不超过 3000 元的	3%	0
2	超过 3000 元至 12000 元的部分	10%	210
3	超过 12000 元至 25000 元的部分	20%	1410
4	超过 25000 元至 35000 元的部分	25%	2660
5	超过 35000 元至 55000 元的部分	30%	4410
6	超过 55000 元至 80000 元的部分	35%	7160
7	超过 80000 元的部分	45%	15160

注：将综合税率表换算为月应纳税所得额和对应税率，适用于按每月平均代扣代缴法计算当月预扣预缴税额。  
附表 2：

综合所得税率表

级数	年应纳税所得额	税率	速算扣除数
1	不超过 36000 元的	3%	0
2	超过 36000 元至 144000 元的部分	10%	2520
3	超过 144000 元至 300000 元的部分	20%	16920
4	超过 300000 元至 420000 元的部分	25%	31920
5	超过 420000 元至 660000 元的部分	30%	52590
6	超过 660000 元至 960000 元的部分	35%	85920
7	超过 960000 元的部分	45%	181920

作者：中汇江苏税务师事务所合伙人 戴旭峰  
中汇江苏税务师事务所经理助理 甘立强  
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

## 股转新规 VS 新三板个税新规：行业监管与避税冲动的博弈

近期，财政部、国家税务总局和证监会颁布了《关于个人转让全国中小企业股份转让系统挂牌公司股票有关个人所得税政策的通知》（财税〔2018〕137号），该文明确了个人转让新三板股票的个人所得税政策。总结来看，新三板股票转让的征免税界限如下：

### 1. 免税股票

自 2018 年 11 月 1 日（含）起，对个人转让新三板挂牌公司非原始股取得的所得，暂免征收个人所得税。

所谓的非原始股是指：个人在新三板挂牌公司挂牌后取得的股票，以及由上述股票孳生的送、转股。

## 2. 征税股票

个人转让新三板挂牌公司原始股取得的所得，按照“财产转让所得”，适用 20%的比例税率征收个人所得税。

所谓的原始股是指：个人在新三板挂牌公司挂牌前取得的股票，以及在该公司挂牌前和挂牌后由上述股票孳生的送、转股。

### 新政下的税收监管重点

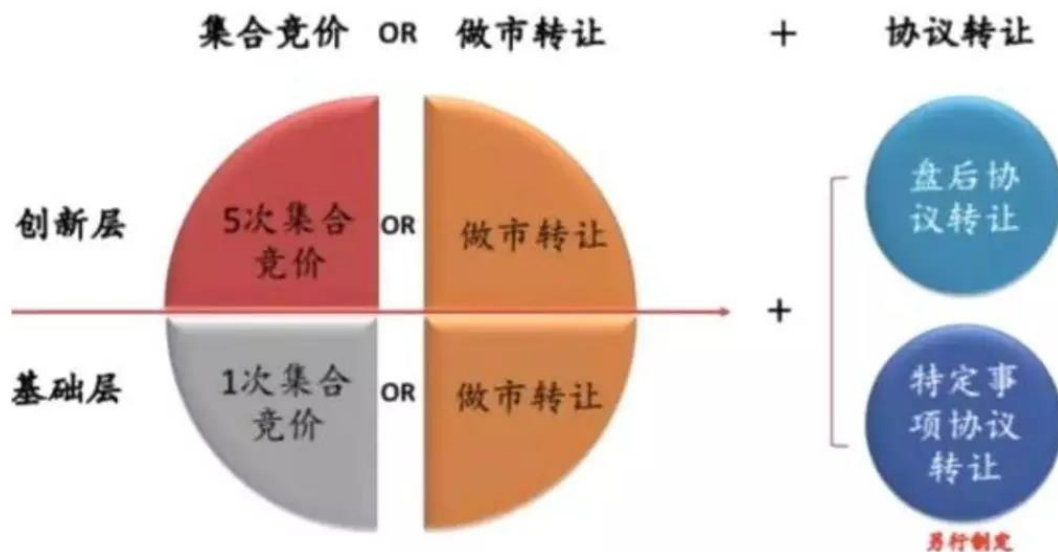
我们在“财税星空”（Taxationsky）微信公众号才发的文章《新三板限售股避税漏洞已堵，主板政策何时跟进》中已经分析了，目前新三板利用股票挂牌后大比例送转股避税漏洞已经堵上。但是，从政策角度来看，新三板股票转让从理论上还存在另外一条避税渠道就是从原始股变为非原始股后再转让，即避税路径为：

股票上新三板后——大股东低价转让股票给关联个人——关联个人再对外转让股票

比如，某新三板股票的大股东，挂牌后把自己的原始股按照原值或者极低的价格转让给其妻子、子女等直系亲属，此时他的直系亲属取得的股票就变成了非原始股，这些非原始股后期再转让就免征个人所得税。因此，对于新三板限售股避税监管的核心在于对于原始股变为非原始股环节的税收监管。

### 行业监管与税收监管的协同

并非所有的避税行为，理论上过得去，实践中就能操作，因为避税交易行为往往还受到其他部门法律、法规的合规性监管。对于新三板大股东挂牌后转让股票，全国股转公司在 2017 年 12 月 22 日发布了制定的《全国中小企业股份转让系统股票转让细则》，并已经于 2018 年 1 月 15 日实施。2018 年 1 月 15 日起，协议转让方式统一改为集合竞价转让方式，做市转让方式保持不变，增加盘后协议转让及线下特定事项协议转让。



这改变了以前我们经常看到的新三板公司大股东以 0.1 元，甚至 0 元低价转让股票的情况。应该来讲，全国股转公司最新的转让新规在一定程度上能遏制新三板原始股股票低价转让原始股的行为。

我们上面讲的避税安排中，新三板大股东通过低价转让原始股避税，这个转让还是应该通过协议转让方式更妥，集合竞价和做市转让都存在不确定性风险。按照《全国中小企业股份转让系统股票转让细则》规定，对于单笔申报数量不低于 10 万股，或者转让金额不低于 100 万元人民币的股票转让，可以进行盘后协议转让，但对于成交价格的确有规则限制：协议转让的成交价格应当不高于前收盘价的 200%或当日已成交的最高价格中的较高者，且不低于前收盘价的 50%或当日已成交的最低价格中的较低者。无前收盘价且当日无成交的，不能进行协议转让。

因此，股转中心的监管新规一定程度上能遏制新三板原始股股东低价转让原始股的避税行为。但鉴于新三板股市并不活跃，价格形成机制上存在缺陷，仍然存在可以给新三板原始股股东避税操作的空间。

对于这个问题，我们税收上有无其他监管措施跟进呢？

目前，对于自然人股权转让，税收征管的主要文件依据就是国家税务总局关于发布《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》的公告（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）。虽然该文件第二十九条规定：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，转让限售股，以及其他有特别规定的股权转让，不适用本办法。但是，新三板不属于上海证券交易所、深圳证券交易所转让，严格来看，67 号公告可以用来作为税收监管依据。同时，即使我们认为，因为 67 号公告发文是由于新三板政策还没有发，新三板也应该比照主板执行。但是，对于新三板中原始股股东初次转让原始股，我们认为也可以适用 67 号公告。因为，按照 67 号公告的规定：对于“发行人首次公开发行新股时，被投资企业股东将其持有的股份以公开发行方式一并向投资者发售”属于 67 号公告监管范围。也就是说，只有“买”和“卖”都是在主板、新三板公开市场的行为，才不属于 67 号公告的监管范围。

因此，对于新三板大股东再将原始股变为非原始股环节，税务机关是可以通过 67 号公告对于不公允转让进行税收监管和纳税调整的。但是，这就带来了第二个问题，就是 67 号公告中列明了几种低价转让但属于正当理由的情况，比如继承或将股权转让给其能提供具有法律效力身份关系证明的配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人。此时，新三板大股东按照低价将原始股转让给配偶，即使低价，按照 67 号公告似乎税务机关也无法调整啊。那此时应该怎么办呢？实际上，此时我们就要结合整体交易的目的，需要运用最新修订的《个人所得税法》第八条第三款的一般反避税规则去应对了：个人实施其他不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益，税务机关有权按照合理方法进行纳税调整。

因此，对于新三板股票的这一避税漏洞，实际上新修订的《个人所得税法》已经有了对应的制度性安排，个人在进行类似避税交易时要关注其中的税收风险。

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

## 购入在建工程后继续房地产开发土地增值税清算时可否享受加计扣除

最近笔者的客户所在的房地产开发公司，从另一家房地产开发公司购买了在建工程项目（烂尾楼）后继续进行房地产开发，另一家房地产开发公司转让在建工程项目时，享受了土地增值税加计 20% 的扣除政策。现在房地产项目开发销售完毕，在进行土地增值税清算时，当地主管税务机关不允许再享受加计扣除政策，理由是该在建工程项目已经另一家司享受了加计扣除政策，不能重复享受加计扣除。

房地产企业购买另一家房地产公司开发的烂尾楼，继续进行房地产开发，在现实经济生活中也不少。在进行土地增值税清算时，可否享受土地增值税的加计扣除政策，找不到相关的政策法规依据。在这种情况下，我们就要依据土地增值税的立法精神和计税原理，加以分析判断。

一、土地增值税宣传提纲（国税函发[1995]110 号）第二条明确提出，开征土地增值税的其主要目的是为了抑制炒买炒卖土地获取暴利的行为，以保护正当房地产开发的发展。正常的房地产开发项目，适用低税率或享受免税待遇，炒买炒卖房地产获取暴利者，则要用高税率进行调节。第三条还提出，制定的土地增值税政策，对正当房地产开发者从事房地产开发的投资回报率和通胀因素是有照顾的，以区别于房地产交易的投机行为，这样一方面制约和抑制了房地产的投机和炒卖，另一方面又保护了正常的房地开发，引导房地产业健康稳定地发展。我们公司购买另一家开发公司的在建工程项目继续进行房地产开发，不仅是正常的房地产开发，还盘活了企业资产，理应给予保护，至少不属于抑制炒买炒卖土地获取暴利的行为。

二、土地增值税暂行条例实施细则（财法字〔1995〕6 号）第七条规定，取得土地使用权所支付的金额和开发土地和新建房及配套设施的成本，作为房地产企业加计扣除 20% 的计算基数。土地增值税宣传提纲（国税函发[1995]110 号）第五条规定，取得土地使用权所支付的金额，以转让方式取得土地使用权的，为支付的地价款。第六条规定，对取得土地或房地产使用权后，未进行开发即转让的，计算其增值额时，只允许扣除取得土地使用权时支付的地价款、交纳的有关费用，以及在转让环节缴纳的税金，不允许加计扣除；对取得土地使用权后投入资金，

将生地变为熟地，进行房地产开发建造的，在计算其增值额时允许加计扣除。我们公司收购另一家公司的在建工程项目，主要目的就是取得了开发的土地，支付的在建工程款项应视为取得土地使用权所支付的金额，作为计算加计扣除的基数。

三、国家税务总局关于印发《土地增值税清算鉴证业务准则》的通知（国税发[2007]132号）第38条规定，对取得土地（不论是生地还是熟地）使用权后，未进行任何形式的开发即转让的，审核是否按税收规定计算扣除项目金额，核实有无违反税收规定加计扣除的情形。对于取得土地使用权后，仅进行土地开发（如“三通一平”等），不建造房屋即转让土地使用权的，审核是否按税收规定计算扣除项目金额，是否按取得土地使用权时支付的地价款和开发土地的成本之和计算加计扣除。根据本条规定结合土地增值税宣传提纲（国税函发[1995]110号）第五和第六条的规定可以得出如下结论：取得土地（不论是生地还是熟地）使用权后，未进行任何形式的开发即转让的，不允许加计扣除，取得土地使用权后将生地变为熟地或进行房地产开发建造的，都可以享受加计扣除。按照这些政策规定进行推理，在土地增值税清算时，支付的在建工程的款项应可以加计扣除。

四、有些省市地税局在当地制定的土地增值税清算口径中，是允许支付的在建工程款项加计扣除的，如青地税函（2009）47号、新疆地税局2014年第1号公告、安徽省地税局在2009年6月12日的土地增值税清算有关业务政策答复中，均明确购买在建项目所支付的价款允许加计20%扣除。青岛、新疆、安徽等省的房地产企业可以享受加计扣除，其他地方的企业不能享受加计扣除，及违反了税法的公平原则，也造成了税款征收的混乱。

五、土地增值税属于财产行为税，针对某项财产或某个行为按照相关税法规定课税，不考虑两个行为之间的因果关系，如购销合同的印花税，不能原材料采购合同计税贴花了，就主张用该批原材料生产出来的产品，在签订销售合同不计税贴花或按差额计税贴花。同样的道理，另一家公司转让在建工程项目和我们所在公司进行房地产开发，是两个不同纳税主体的两次课税行为，不能因为另一家公司转让在建工程项目时享受了加计扣除，就主张我们所在公司在土地增值税清算时不能享受加计扣除，因为加计扣除是针对每一次转让不动产的行为规定的，两个纳税主体两次转让不动产的行为，如果允许卖方公司加计扣除，却不允许买方公司加计扣除，有违税法的公平原则。

综上，不论从散乱隐晦的政策规定，还是立法精神上来判断，房地产公司在购买的在建工程项目上继续进行房地产开发，支付的购买价款，在土地增值税清算时，可以加计20%扣除。如果主管税务机关认为重复加计扣除有可能造成税款流失，不能重复加计扣除，买方开发公司新增的开发成本也应该加计20%扣除。山东济宁和天津地税局颁布的政策规定，验证了我们观点的正确性。天津市地方税务局关于土地增值税清算有关问题的公告（2016年第25号）规定，受让的在建工程再转让进行土地增值税清算时，取得在建工程支付的金额，能提供合法有效凭证的，允许据实扣除，但不能加计扣除，后续投入的各项开发成本及费用按照土地增值税清算的有关规定处理。

本文发表于《注册税务师杂志》2018年第11期

作者：中汇江苏税务师事务所沪昆分所合伙人 贺茹华

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

### 中汇合伙人罗毅彪先生受聘为中国保险资产管理业协会专业委员会委

中汇北京管理合伙人罗毅彪先生近日被中国保险资产管理业协会聘为第二届保险资金运用内部控制专业委员会委员，任期三年。

中国保险资产管理业协会（英文缩写：IAMAC）成立于2014年9月，是经中华人民共和国国务院同意，中国保险监督管理委员会（以下简称“中国保监会”）和中华人民共和国民政部（以下简称“民政部”）批准成立的全国性保险资产管理行业自律组织。保险资金运用内部控制专业委员会，旨在为保险机构的合规风险管理提供政策支持；组织保险行业共同梳理内控管理方面的常见问题及解决方案，提高行业内控质量；加强交流与分享，为保险行业提高内控能力提供服务与支持。



罗毅彪先生是此次中国保险行业受聘的少数外部专家之一，将与委员会各位委员一道继续围绕行业监管要求、结合险资实际，运用行业专家的力量，推动保险资金运用内控能力的整体提升，为促进保险行业健康发展作出贡献，同时也将为中汇赢得品牌声誉。

### 热烈祝贺我所客户上海永冠众诚新材料科技（集团）股份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 194 次发审委会议于 2018 年 12 月 18 日召开，我所客户上海永冠众诚新材料科技（集团）股份有限公司（首发）获通过。

上海永冠众诚新材料科技（集团）股份有限公司成立于 2002 年，公司总部位于上海市青浦区朱家角工业园，生产基地位于江西抚州市东乡县源山岗工业园区，合计占地面积三百五十余亩，现有职工一千三百余人。公司主要生产中高端“环保型”各种胶粘制品，其中“管道胶带”是公司拳头产品，在该胶带领域内属国内最大，世界前列。



公司是“上海市高新技术企业”、“上海市科技小巨人培育企业”、“上海市青浦区技术研发中心企业”。拥有自己的研发队伍，其专业研发技术人员团队，在行业内较长工作时间，具备相应的专业知识、经验及研发能力。公司产品已获得九项“发明型”专利，多项“实用型”专利，先后通过 ISO9001-2008 质量认证，REACH 认证、美国 UL 认证、加拿大 CSA 认证、欧盟 ROHS 环保认证、全球 BSCI 社会责任体系认证等，并符合 SGS 认证标准。

中汇感谢各个领域客户一直以来的信任，我们拥有财政部、证监会批准的证券期货业务审计资格，专业的 IPO 和资本市场服务团队，倡导全方位的服务理念，在多个领域为上市公司、金融机构、国有大型企业、优秀民营企业以及知名外资企业等各类企业提供卓越的专业服务，帮助客户在商业活动与资本市场中取得成功。

## 行业资讯

### 收入准则应用案例

#### 亏损合同案例

**【例】**甲建筑公司与其客户签订一项总金额为 580 万元的固定造价合同，该合同不可撤销。甲公司负责工程的施工及全面管理，客户按照第三方工程监理公司确认的工程完工程量，每年与甲公司结算一次；该工程已于 2×18 年 2 月开工，预计 2×21 年 6 月完工；预计可能发生的工程总成本为 550 万元。到 2×19 年底，由于材料价格上涨等因素，甲公司将预计工程总成本调整为 600 万元。2×20 年末根据工程最新情况将预计工程总成本调整为 610 万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，该公司采用成本法确定履约进度，不考虑其他相关因素。该合同的其他有关资料如表所示。

单位：万元

项 目	2×18年	2×19年	2×20年	2×21年	2×22年
年末累计实际发生成本	154	300	488	610	-
年末预计完成合同尚需发生成本	396	300	122	-	-
本期结算合同价款	174	196	180	30	-
本期实际收到价款	170	190	190	-	30

按照合同约定，工程质保金 30 万元需等到客户于 2×22 年底保证期结束且未发生重大质量问题方能收款。上述价款均为不含税价款，不考虑相关税费的影响。

会计处理：

1. 2×18 年账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本。

借：合同履约成本 1 540 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 540 000

(2) 确认计量当年的收入并结转成本。

履约进度 =  $1\,540\,000 \div (1\,540\,000 + 3\,960\,000) = 28\%$

合同收入 =  $5\,800\,000 \times 28\% = 1\,624\,000$  (元)

借：合同结算——收入结转 1 624 000

贷：主营业务收入 1 624 000

借：主营业务成本 1 540 000

贷：合同履约成本 1 540 000

(3) 结算合同价款。

借：应收账款 1 740 000

贷：合同结算——价款结算 1 740 000

(4) 实际收到合同价款。

借：银行存款 1 700 000

贷：应收账款 1 700 000

2018 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 11.6 万元 (174-162.4)，表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 11.6 万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在 2×19 年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

2. 2×19 年的账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本。

借：合同履约成本 1 460 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 460 000

(2) 确认计量当年的收入并结转成本，同时，确认合同预计损失。

履约进度 =  $3\,000\,000 \div (3\,000\,000 + 3\,000\,000) = 50\%$

合同收入 =  $5\,800\,000 \times 50\% - 1\,624\,000 = 1\,276\,000$  (元)

借：合同结算——收入结转 1 276 000

贷：主营业务收入 1 276 000

借：主营业务成本 1 460 000

贷：合同履约成本 1 460 000

借：主营业务成本 100 000

贷：预计负债 100 000

合同预计损失 =  $(3\,000\,000 + 3\,000\,000 - 5\,800\,000) \times (1 - 50\%) = 100\,000$  (元)

在 2×19 年底，由于该合同预计总成本（600 万元）大于合同总收入（580 万元），预计发生损失总额为 20 万元，由于其中 20 万元×50%=10 万元已经反映在损益中，因此应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失 10 万元确认为当期损失。根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的相关规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足相关条件的，则应当对亏损合同确认预计负债。因此，为完成工程将发生的预计损失 10 万元应当确认为预计负债。

（3）结算合同价款。

借：应收账款 1 960 000

贷：合同结算——价款结算 1 960 000

（4）实际收到合同价款。

借：银行存款 1 900 000

贷：应收账款 1 900 000

2019 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 80 万元（11.6+196-127.6），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 80 万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在 2×20 年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

3. 2×20 年的账务处理如下：

（1）实际发生的合同成本。

借：合同履约成本 1 880 000

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 880 000

（2）确认计量当年的合同收入并结转成本，同时调整合同预计损失。

履约进度 =  $4\,880\,000 \div (4\,880\,000 + 1\,220\,000) = 80\%$

合同收入 =  $5\,800\,000 \times 80\% - 1\,624\,000 - 1\,276\,000 = 1\,740\,000$  (元)

合同预计损失 =  $(4\,880\,000 + 1\,220\,000 - 5\,800\,000) \times (1 - 80\%) - 100\,000 = -40\,000$  (元)

借：合同结算——收入结转 1 740 000

贷：主营业务收入 1 740 000

借：主营业务成本 1 880 000

贷：合同履约成本 1 880 000

借：预计负债 40 000

贷：主营业务成本 40 000

在 2×20 年底，由于该合同预计总成本（610 万元）大于合同总收入（580 万元），预计发生损失总额为 30 万元，由于其中 30 万元×80%=24 万元已经反映在损益中，因此预计负债的余额为 30 万元-24 万元=6 万元，反映剩余的、为完成工程将发生的预计损失，因此，本期应转回合同预计损失 4 万元。

（3）结算合同价款。

借：应收账款 1 800 000

贷：合同结算——价款结算 1 800 000

（4）实际收到合同价款。

借：银行存款 1 900 000

贷：应收账款 1 900 000

2020 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 86 万元（80+180-174），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 86 万元，由于该部分履约义务将在 2×21 年 6 月底前完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

4. 2×21年1-6月的账务处理如下:

(1) 实际发生合同成本。

借: 合同履约成本 1 220 000

贷: 原材料、应付职工薪酬等 1 220 000

(2) 确认计量当期的合同收入并结转成本及已计提的合同损失。

2×21年1-6月确认的合同收入=合同总金额-截至目前累计已确认的收入=5 800 000-1 624 000-1 276 000-1 740 000=1 160 000(元)

借: 合同结算——收入结转 1 160 000

贷: 主营业务收入 1 160 000

借: 主营业务成本 1 220 000

贷: 合同履约成本 1 220 000

借: 预计负债 60 000

贷: 主营业务成本 60 000

2021年6月30日,“合同结算”科目的余额为借方30(86-116)万元,是工程质保金,需等到客户于2×22年底保质期结束且未发生重大质量问题后能收款,应当资产负债表中作为合同资产列示。

5. 2×22年的账务处理:

(1) 保质期结束且未发生重大质量问题。

借: 应收账款 300 000

贷: 合同结算 300 000

(2) 实际收到合同价款。

借: 银行存款 300 000

贷: 应收账款 300 000

**分析依据:**《企业会计准则第14号——收入》第二十六条、第二十九条、《企业会计准则第13号——或有负债》第八条等相关规定;《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第75~80页、《企业会计准则讲解(2010)》第209页等相关内容。

### 合同负债——涉及不同增值税率的储值卡

**【例】**甲公司经营一家连锁超市,以主要负责人的身份销售商品给客户。甲公司销售的商品适用不同的增值税税率,如零食等适用税率为16%,粮食等适用税率为10%等。2×18年,甲公司向客户销售了5 000张不可退的储值卡,每张卡的面值为200元,总额为1 000 000元。客户可在甲公司经营的任意一家门店使用该等储值卡进行消费。根据历史经验,甲公司预期客户购买的储值卡金额将全部被消费。甲公司为增值税一般纳税人,在客户使用该等储值卡消费时发生增值税纳税义务。

本例中,甲公司经营一家连锁超市,销售适用不同税率的各种商品,并收取商品价款及相应的增值税。因此甲公司销售储值卡收取的款项1 000 000元中,仅商品价款部分代表甲公司已收客户对价而应向客户转让商品的义务,应当确认合同负债,其中增值税部分,因不符合合同负债的定义,不应确认为合同负债。

甲公司应根据历史经验(例如公司以往年度类似业务的综合税率等)估计客户使用该类储值卡购买不同税率商品的情况,将估计的储值卡款项中的增值税部分确认为应交税费——待转销项税额,将剩余的商品价款部分确认为合同负债。实际消费

情况与预计不同时,根据实际情况进行调整;后续每个资产负债表日根据最新信息对合同负债和应交税费的金额进行重新估计。

**分析依据:**《企业会计准则第14号——收入》第四十一条、《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第八条等相关规定;《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第112页等相关内容。

### 合同负债——电商平台预售购物卡

**【例】**甲公司经营一家电商平台,平台商家自行负责商品的采购、定价、发货以及售后服务,甲公司仅提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助商家和消费者结算货款,甲公司按照货款的5%向商家收取佣金,并判断自己

在商品买卖交易中是代理人。2X18年，甲公司向平台的消费者销售了1 000张不可退的电子购物卡，每张卡的面值为200元，总额200 000元。假设不考虑相关税费的影响。

本例中，考虑到甲公司在商品买卖交易中为代理人，仅为商家和消费者提供平台及结算服务，并收取佣金，因此，甲公司销售电子购物卡收取的款项200 000元中，仅佣金部分10 000元（ $200\,000 \times 5\%$ ，不考虑相关税费）代表甲公司已收客户（商家）对价而应在未来消费者消费时作为代理人向商家提供代理服务的义务，应当确认合同负债。对于其余部分（即190 000元），为甲公司代商家收取的款项，作为其他应付款，待未来消费者消费时支付给相应的商家。

**分析依据：**《企业会计准则第14号——收入》第三十四条、第四十一条等相关规定；《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第92页、第112页等相关内容。

#### 合同履行成本——酒店等服务行业的合同成本

**【例】**甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。甲公司在进行会计核算时，除发生的餐饮、商品材料等成本外，还需要计提与酒店经营相关的固定资产折旧（如酒店、客房以及客房内的设备家具等）、无形资产摊销（如酒店土地使用权等）费用等，应如何对这些折旧、摊销进行会计处理。

本例中，甲公司经营一家酒店，主要通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，即与客房服务相关的资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的服务成本。该成本需先考虑是否满足收入准则第二十六条规定的资本化条件，如果满足，应作为合同履行成本进行会计处理，并在收入确认时对合同履行成本进行摊销，计入营业成本。此外，这些酒店物业等资产中与客房服务不直接相关的，例如财务部门相关的资产折旧等费用或者销售部门相关的资产折旧等费用，则需要按功能将相关费用计入管理费用或销售费用等科目。

**分析依据：**《企业会计准则第14号——收入》第二十六条、第二十七条、第二十九条等相关规定；《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第75-76页等相关内容。

#### 运输服务

**【例】**甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时刻履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在出库时，控制权转移给乙公司。在此之后，甲公司为将产品运送至乙公司指定的地点而发生的运输活动，属于为乙公司提供了一项运输服务。如果该运输服务构成单项履约义务，且甲公司是运输服务的主要责任人。甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。

**分析依据：**《企业会计准则第14号——收入》第九条、第十条、第二十六条等相关规定；《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第31页最后一段、第79页等相关内容。

**【例】**甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时刻履行的履约义务，且控制权在送达乙公司指定地点时转移给乙公司。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在送达乙公司指定地点时，控制权转移给乙公司。由于甲公司的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生的，因此不构成单项履约义务，而是甲公司为履行合同发生的必要活动。

**分析依据：**《企业会计准则第14号——收入》第九条、第十条、第十四条、第二十六条等相关规定；《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第31页最后一段等相关内容。

来源：中华人民共和国财政部

## 财政部会计司有关负责人就出台《会计人员管理办法》答记者问

为加强会计人员管理,明确会计人员范围和专业能力要求,日前,财政部印发《会计人员管理办法》(财会〔2018〕33号)(以下简称《管理办法》),并于2019年1月1日起施行。近日,财政部会计司有关负责人就《管理办法》有关问题回答了记者提问。

### 问:制定出台《管理办法》的背景和必要性?

答:第一,制定出台《管理办法》是贯彻落实党中央、国务院“放管服”改革要求的需要。近年来,财政部门认真贯彻落实党中央、国务院关于“放管服”改革等决策部署,积极推进会计行政审批制度改革,包括取消了会计从业资格行政许可。会计从业资格行政许可取消后,会计人员管理的相关工作如继续教育、职称管理、诚信建设等均涉及会计人员范围、能力要求的界定和监管方式的转型升级,需要研究制定《管理办法》,使“放管服”改革要求落在实处。

第二,制定出台《管理办法》是贯彻落实《会计法》有关规定的要求。会计人员是会计工作的主要承担者。2017年11月4日,第十二届全国人大常委会第三十次会议修改后的《会计法》第三十八条规定,“会计人员应当具备从事会计工作所需要的专业能力,……本法所称会计人员的范围由国务院财政部门规定”。贯彻落实上述法律规定,需要研究制定《管理办法》,明确会计人员范围和专业能力,强化会计人员管理工作。

第三,制定出台《管理办法》是规范会计秩序和提高会计信息质量的需要。会计人员承担着生成提供会计信息和维护国家财经纪律等重要职责,会计人员素质的高低直接影响会计工作和会计信息质量。为了规范会计人员管理,需要研究制定《管理办法》,明确会计人员的专业能力和职业道德要求,加强会计人员监管。

### 问:《管理办法》的起草过程?

答:起草出台《管理办法》主要经过三个阶段:

一是研究起草阶段。在《会计法》修订过程中,我们即着手研究起草《管理办法》(讨论稿),并就有关内容进行调研。2018年1月和7月,我们先后赴河北、广东等地,就《管理办法》(讨论稿)有关内容进行调研座谈,广泛听取会计人员、单位负责人、会计管理机构、会计人员自律组织等方面的意见建议。

二是公开征求意见阶段。2018年8月,我们就《管理办法》(征求意见稿)向各省财政部门和社会有关方面公开征求意见,共收到省级财政部门反馈意见36份,个人反馈意见51份。我们根据各方面反馈意见建议,对征求意见稿进行修改完善,形成了《管理办法》(草案)。

三是调整完善阶段。2018年11月12日,会计司召开会议,对《管理办法》(草案)进行讨论,同时分别征求了部内相关司局意见。在此基础上,形成了《管理办法》(报批稿)。

### 问:《管理办法》的主要内容有哪些?

答:《管理办法》共11条,主要内容包括:

一是明确会计人员的范围及相关工作岗位。《管理办法》将会计人员界定为在单位中从事会计核算、实行会计监督等会计工作的人员,其中包括担任会计机构负责人(会计主管人员)、总会计师的人员。同时,明确了会计工作的具体岗位。

二是明确会计人员从事会计工作应当符合的基本要求。《管理办法》强调会计人员从事会计工作应当遵守《会计法》和国家统一的会计制度等法律法规、具备良好的职业道德、按照国家有关规定参加继续教育、具备从事会计工作所需要的专业能力,同时规定了认定专业能力应当考虑的因素。

三是明确单位对会计人员管理的主体责任。《管理办法》规定了单位在会计人员专业能力认定、会计人员任用(聘用)、会计岗位设置等方面的具体责任和有关要求。

四是明确会计人员的监管方式。《管理办法》强调对会计人员的监管方式应当采用“随机抽取检查对象、随机选派执法检查人员”方式,并将监督检查情况及结果及时向社会公开。

### 问:贯彻落实《管理办法》有哪些要求?

答:一是各单位要抓好落实。《管理办法》体现了对会计人员管理由行业准入管理向事中事后管理的重大转变,与《会计法》关于“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责”的规定是紧密联系的。各

单位应当按照《管理办法》要求，认真做好会计人员专业能力认定、任用聘用、岗位设置、监督管理等工作，支持会计人员依法行使职权，切实履行会计人员管理的主体责任。

二是会计人员要严格自律。会计人员是会计工作的主要承担者，应自觉遵守法律法规和会计职业道德要求，保持专业胜任能力，尽职勤勉工作，依法行使职权，切实为加强社会管理和提高经济效益服务。

三是完善配套措施。各地财政部门、中央主管单位应做好宣传和政策解读工作，为《管理办法》实施营造良好氛围；结合实际制定具体实施办法，将《管理办法》有关规定落在实处；抓紧开展会计人员信息管理系统升级改造等工作，努力为会计人员开展工作和职业发展提供服务。

来源：中华人民共和国财政部

## 监管“安全带”护航 并购重组审核大提速

导读：前三季度并购重组委共审核企业 84 家，而截至 12 月 11 日，四季度并购重组委已经审核了 50 家企业。

“上周并购重组委召开了 5 个会，审核 8 家企业，全部通过，创下近期并购审核的高峰，进一步证实了之前的观点，并购重组市场的春天已经来临。”12 月 11 日，一位并购重组市场资深观察人士表示。

9 月初至今，十多项支持并购重组市场政策密集落地，市场一致认为并购重组新的宽松周期已经来临，近期并购重组委审核大提速则是另一项重要的证据。

经历过 2013、2014 年并购重组大潮，监管层对于这一轮宽松周期十分谨慎，事实上上一轮并购重组高峰遗留的问题仍在持续困扰市场。

近期种种迹象表明，在这一轮并购重组热潮到来前，监管层已在借鉴此前经验，在鼓励并购重组市场、提速并购重组审核的同时，对市场上存在问题的并购案给予针对性的高度关注。

### 审核大提速

相比 IPO 发审近两年审核节奏经常出现变动，并购重组审核节奏近年来保持稳定，一方面多数并购重组已不需要经过证监会审核就能完成，另一方面在严监管态势下，并购重组市场也进入了相对清淡的周期。

改变来自于 9 月开始证监会发布的一系列支持并购重组市场的政策，以及证监会高层数次“支持鼓励并购重组也是稳定市场重要组成”的表态。

近期，并购重组委发审的速度也有了明显的提升。根据 21 世纪经济报道记者梳理，审核提速对应的恰好是证监会政策密集发布的周期，10 月开始并购重组委上会的数量明显开始增多。

今年三季度，7、8、9 三个月份并购重组委上会的企业数量分别为 9 家、5 家和 10 家，而 10 月单月并购重组委审核的企业数量已达 20 家。

随后 11 月以及 12 月至今，审核提速的趋势越发明显，11 月单月并购重组委审核企业的数量为 17 家，12 月至今（12 月 11 日）并购重组委已经审核了 13 家企业。

从全年审核企业数量的占比来看，第四季度并购重组委发力明显，前三季度并购重组委共审核企业 84 家，而截至 12 月 11 日，四季度并购重组委已经审核了 50 家企业。

“审核数量的变化非常明显，直观体现了监管层提高并购重组审核效率，支持并购重组市场的决心，这与当时 IPO 常态化非常相似，未来几个月并购重组委审核企业的数量或会进一步提高。”北京地区一家大型券商投行部人士 11 日表示。

在审核提速的过程中，甚至出现了 12 天火速过会的案例，万化化学（600309.SH）吸收合并万华化工从提交材料被接受到上会并通过，一个完整的审核周期只经历 12 个工作日。

审核提速的信号也迅速传导至上市公司发布并购重组预案端，新时代证券中小盘首席分析师孙金钜 12 月 10 日也指出，政策的持续放松在新发预案端的作用开始显现，近期继续观察到大型并购预案开始频现。

根据孙金钜的观察，近期有天下秀 45.5 亿借壳 ST 慧球（600556.SH）、通产丽星（002243.SH）55 亿并购力合科创、中金黄金（600489.SH）45 亿收购内蒙古矿业 90% 股权、上海莱士（002252.SZ）拟收购 GDS 全部或部分股权（全部股权对价 50 亿美金）和天诚德国 100% 股权（5.89 亿欧元）四例大型并购新发预案。

## 监管系上安全带

从上述数据可以清晰地看到，并购重组市场又一波热潮将至。这一轮并购重组宽松周期的开端一定程度上和上一轮类似，监管层开始未雨绸缪。

“大环境来说两轮周期很像，因此一定程度上这次并购重组市场的繁荣也会有形成上一轮问题的土壤。”杭州泽浩投资投资总监曹刚指出。

监管层最先做出的警示是证监会会计部专门下发《会计监管风险提示第8号——商誉减值》（下称8号文），证监会希望通过这一文件向市场和企业持续提示风险。

与此同时，证监会还向市场传达了对“高估值、高溢价、高承诺”并购重组案的针对性关注。监管层表示将在尊重市场主体自主选择的前提下，重点监管存在“三高问题”的并购重组交易，加强对标的资产估值合理性的关注，从严审查高估值方案，引导标的估值回归合理水平。

21世纪经济报道记者近日还了解到，各地证监局也开始对辖区内企业进行涉及商誉问题的培训和提醒。

以深圳证监局为例，其在12月5日向辖区企业下发了8号文，并且提示辖区内企业认真学习，高度关注相关领域的问题，在执业过程中落实会计监管风险提示的相关要求。

另外，并购重组委审核否决的案例也具有监管参考性。并购重组审核的通过率一向稳定在90%前后，但在这一轮审核提速的背景下也并非所有案例都通过了审核，因此从部分被否案例上也能提取到监管层重点关注的要素。

如2018年10月25日，并购重组委年内第50次会议上就否掉了中粮地产（000031.SZ）向VibrantOak Limited（明毅有限公司）发行股份购买资产并募集配套资金决定，理由是“交易标的资产定价公允性缺乏合理依据”。

“这一案例就有涉及三高问题的可能性，因此在并购重组委审核的过程中监管层便给予了重点关注，同时也否掉了这一方案。”前述北京地区投行人士认为。

来源：21世纪经济报道

## 新个税法下年终一次性奖金个税如何处理~快来看看各税局解答

大家特别关注的年终一次性奖金收入个税问题，小编汇总整理了来自各地税务机关的解答；而根据税务总局叶霖儿副司长2018年11月18日在中国注册税务师协会的演讲中透露：会考虑设定一个过渡期以保证2018年度的年终奖不受本轮个税改革的影响。也就是说2019年1月1日新个税法正式实施后，税务总局将会就全年一次性奖金个税问题出台过渡办法，所以建议大家针对2019年发放年终奖的个税问题稍安勿躁。

### 一、福建省税务局

新版工资薪金个税起征点、税率、速算扣除数从2018年10月1日起开始使用，是否适用于以后年度取得的年终一次性奖金收入的个税计算？

答：根据目前有关全年一次性奖金的相关文件，全年一次性奖金以发放当月的适用税率和速算扣除数进行计算，若全年一次性奖金发放月份在2018年10月1日（含）后的，可以适用新的适用税率和速算扣除数。

文件依据：

1. 根据《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9号）第二条规定：“纳税人取得全年一次性奖金，单独作为一个月工资、薪金所得计算纳税，并按以下计税办法，由扣缴义务人发放时代扣代缴。

（一）先将雇员当月内取得的全年一次性奖金，除以12个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。

如果在发放年终一次性奖金的当月，雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额，应将全年一次性奖金减除“雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额”后的余额，按上述办法确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。

2. 根据《财政部 税务总局关于2018年第四季度个人所得税减除费用和税率适用问题的通知》（财税〔2018〕98号）规定：“一、关于工资、薪金所得适用减除费用和税率问题



对纳税人在 2018 年 10 月 1 日（含）后实际取得的工资、薪金所得，减除费用统一按照 5000 元/月执行，并按照本通知所附个人所得税税率表一计算应纳税额。对纳税人在 2018 年 9 月 30 日（含）前实际取得的工资、薪金所得，减除费用按照税法修改前规定执行。”

## 二、宁波税务局

在 2018 年四季度取得的全年一次性奖金，如何计算缴纳个人所得税？

在 2018 年第四季度取得的全年一次性奖金，可以按照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9 号）的有关规定和计税方法缴纳税款，但全年一次性奖金计税方法，纳税人在一个纳税年度内只能享受一次。

具体计算方法如下：将全年一次性奖金除以 12 个月后的商数，按照财税〔2018〕98 号文件中所附的新月度税率表查找适用税率和速算扣除数。对于在取得年终一次性奖金的当月，个人工资收入低于 5000 元的，可以先从全年一次性奖金中减去“当月工资收入低于 5000 元的差额”，就其余额按上述办法查找适用税率和速算扣除数计算税款。

需要提醒您，2018 年 10 月之前，如果您已经使用过全年一次性奖金优惠政策，按照规定，今年四季度发放的奖金，不能再适用全年一次性奖金政策，应当并入当月工资薪金，合并计算个人所得税。

## 三、广东省税务局

新版个人所得税法实施以后，关于一次性年终奖金计算方法是否会有影响？

内容：

问题 1：新版个人所得税法实施以后，一次性年终奖金的发放是否还可以沿用《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9 号）？

问题 2：新版个人所得税法实施以后，企业如果计划发放 2018 年度员工的一次性年终奖金，安排在 2018 年 12 月底发放和在 2019 年 1 月份发放是否计税金额会有差异？

问题 3：新版个人所得税法实施以后，新版工资薪金个税起征点、税率、速算扣除数从 2018 年 10 月 1 日起开始使用，是否适用于以后年度取得的年终一次性奖金收入的个税计算？

答：在 2018 年第四季度取得的全年一次性奖金，可以按照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9 号）的有关规定和计税方法缴纳税款，但全年一次性奖金计税方法，纳税人在一个纳税年度内只能享受一次。具体计算方法如下：将全年一次性奖金除以 12 个月后的商数，按照财税〔2018〕98 号文件中所附的新月度税率表查找适用税率和速算扣除数。对于在取得年终一次性奖金的当月，个人工资收入低于 5000 元的，可以先从全年一次性奖金中减去“当月工资收入低于 5000 元的差额”，就其余额按上述办法查找适用税率和速算扣除数计算税款。2018 年 10 月之前，如果您已经使用过全年一次性奖金优惠政策，按照规定，今年四季度发放的奖金，不能再适用全年一次性奖金政策，应当并入当月工资薪金，合并计算个人所得税。2019 年发放 2018 年的全年一次性奖金的税收政策，有待进一步明确。以上回复仅供参考，如有疑问欢迎拨打 12366 咨询。衷心感谢您对广东 12366 纳税服务工作的支持！

## 四、河南省税务局

2018 年 10 月 1 日后发放的全年一次性奖金如何进行申报？是否可以按新扣除标准执行？

答：根据《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9 号）规定，一、全年一次性奖金是指行政机关、企事业单位等扣缴义务人根据其全年经济效益和对雇员全年工作业绩的综合考核情况，向雇员发放的一次性奖金。上述一次性奖金也包括年终加薪、实行年薪制和绩效工资办法的单位根据考核情况兑现的年薪和绩效工资。

二、纳税人取得全年一次性奖金，单独作为一个月工资、薪金所得计算纳税，并按以下计税办法，由扣缴义务人发放时代扣代缴：

（一）先将雇员当月内取得的全年一次性奖金，除以 12 个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。如果在发放年终一次性奖金的当月，雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额，应将全年一次性奖金减除“雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额”后的余额，按上述办法确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。

（二）将雇员个人当月内取得的全年一次性奖金，按本条第（一）项确定的适用税率和速算扣除数计算征税，计算公式如下：1. 如果雇员当月工资薪金所得高于（或等于）税法规定的费用扣除额的，适用公式为：应纳税额=

雇员当月取得全年一次性奖金×适用税率-速算扣除数 2. 如果雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额的, 适用公式为: 应纳税额=(雇员当月取得全年一次性奖金-雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额)×适用税率-速算扣除数

三、在一个纳税年度内, 对每一个纳税人, 该计税办法只允许采用一次。

根据《财政部 税务总局关于 2018 年第四季度个人所得税减除费用和税率适用问题的通知》(财税〔2018〕98 号)规定, 一、关于工资、薪金所得适用减除费用和税率问题 对纳税人在 2018 年 10 月 1 日(含)后实际取得的工资、薪金所得, 减除费用统一按照 5000 元/月执行, 并按照本通知所附个人所得税税率表一计算应纳税额。对纳税人在 2018 年 9 月 30 日(含)前实际取得的工资、薪金所得, 减除费用按照税法修改前规定执行。……附件: 1. 个人所得税税率表一(工资薪金所得适用)。

因此, 纳税人取得全年一次性奖金, 由扣缴义务人发放时代扣代缴。如果是在 2018 年 10 月 1 日(含)后实际发放的, 则应当按照财税〔2018〕98 号文件中的个人所得税税率表确定速算扣除数及适用税率。

### 五、青海省税务局

请问在 2018 年四季度取得的全年一次性奖金如何计算缴纳个人所得税?

答: 纳税人 2018 年第四季度取得的全年一次性奖金, 可以按照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发〔2005〕9 号)的有关规定和计税方法缴纳税款, 但全年一次性奖金计税方法, 在一个纳税年度内只能享受一次。对于 2019 年后发放的全年一次性奖金政策, 有待进一步明确。

计算方法:

将全年一次性奖金除以 12 个月后的商数, 按照财税〔2018〕98 号文件中所附的新月度税率表查找适用税率和速算扣除数。对于在取得年终一次性奖金的当月, 个人工资收入低于 5000 元的, 可以先从全年一次性奖金中减去“当月工资收入低于 5000 元的差额”, 就其余额按上述办法查找适用税率和速算扣除数计算税款。

举例:

张某在 2018 年 10 月取得全年一次性奖金 2 万元, 当月工资薪金收入扣除“三险一金”后为 4500 元, 低于 5000 元的费用扣除标准, 应纳税款的计算公式如下:

当月工资薪金应纳税额=0(4500 元未达“起征点”);

当月工资收入低于 5000 元, 当月工资 4500 元与 5000 元的差额为 500 元, 可以从全年一次性奖金中减除,  $(20000-500)/12=1625$ , 按照新的月度税率表查找的适用税率为 3%, 速算扣除数为 0;

全年一次性奖金应纳税额=(20000-500)\*3%=585 元;

当月应纳税款=0+585=585 元。

需要注意的是, 2018 年 10 月之前, 如果纳税人已经使用过全年一次性奖金优惠政策, 按照规定, 今年四季度发放的奖金, 不能再适用全年一次性奖金政策, 应当并入当月工资薪金, 合并计算个人所得税。

### 六、山西省税务局

在 2018 年四季度取得的全年一次性奖金, 如何计算缴纳个人所得税?

答: 在 2018 年第四季度取得的全年一次性奖金, 可以按照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发〔2005〕9 号)的有关规定和计税方法缴纳税款, 但全年一次性奖金计税方法, 纳税人在一个纳税年度内只能享受一次。

具体计算方法如下: 将全年一次性奖金除以 12 个月后的商数, 按照财税〔2018〕98 号文件中所附的新月度税率表查找适用税率和速算扣除数。对于在取得年终一次性奖金的当月, 个人工资收入低于 5000 元的, 可以先从全年一次性奖金中减去“当月工资收入低于 5000 元的差额”, 就其余额按上述办法查找适用税率和速算扣除数计算税款。

需要提醒您, 2018 年 10 月之前, 如果您已经使用过全年一次性奖金优惠政策, 按照规定, 今年四季度发放的奖金, 不能再适用全年一次性奖金政策, 应当并入当月工资薪金, 合并计算个人所得税。

### 七、厦门市税务局

【外籍个人年终奖金个税优惠政策】

你好, 我司有一位澳大利亚的外籍人员, 他常在中国, 就职于我司, 现年底我司要给他发年终奖金, 请问他适用全年一次性奖金个人所得税的优惠政策吗?

答：您好！在 2018 年 10 月-12 月期间取得的全年一次性奖金，可以按照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9 号）的有关规定和计税方法缴纳税款，但全年一次性奖金计税方法，纳税人在一个纳税年度内只能享受一次。

具体计算方法如下：将全年一次性奖金除以 12 个月后的商数，按照财税〔2018〕98 号文件中所附的新月度税率表查找适用税率和速算扣除数。对于在取得年终一次性奖金的当月，个人工资收入低于 5000 元的，可以先从全年一次性奖金中减去“当月工资收入低于 5000 元的差额”，就其余额按上述办法查找适用税率和速算扣除数计算税款。

举例：张某在 2018 年 10 月取得全年一次性奖金 2 万元，当月工资薪金收入扣除“三险一金”后为 4500 元，低于 5000 元的费用扣除标准，应纳税款的计算公式如下：

当月工资薪金应纳税额=0(4500 元未达“起征点”)；

当月工资收入低于 5000 元，当月工资与 5000 元的差额可以从全年一次性奖金中减除，之后按新的月度税率表查找税率和速算扣除数；

全年一次性奖金应纳税额=(20000-500)\*3%=585 元(按上述规定查找税率和速算扣除数，(20000-500)/12=1625，适用 3%税率，速算扣除数为 0)；

当月应纳税款=0+585=585 元。

需要提醒您，2018 年 10 月之前，如果您已经使用过全年一次性奖金优惠政策，按照规定，今年四季度发放的奖金，不能再适用全年一次性奖金政策，应当并入当月工资薪金，合并计算个人所得税。

## 八、深圳市税务局

2018 年第四季度取得的全年一次性奖金所得如何计算缴纳个人所得税？

答：根据《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9 号）的有关规定和计税方法缴纳税款，具体计算方法如下：将全年一次性奖金除以 12 个月后的商数，按照《财政部 税务总局关于 2018 年第四季度个人所得税减除费用和税率适用问题的通知》（财税〔2018〕98 号）文件中所附的税率表查找适用税率和速算扣除数。对于在取得年终一次性奖金的当月，个人工资收入低于 5000 元的，可以先从全年一次性奖金中减去“当月工资收入低于 5000 元的差额”，就其余额按上述办法查找适用税率和速算扣除数计算税款。

2018 年 10 月之前，如果纳税人已经使用过全年一次性奖金优惠政策，按照规定，今年第四季度发放的奖金，不能再适用全年一次性奖金政策，应当并入当月工资薪金，合并计算个人所得税。

来源：各地税务局官网

## 关于《国家税务总局关于全面实施新个人所得税法 若干征管衔接问题的公告》的政策解读

现就《国家税务总局关于全面实施新个人所得税法若干征管衔接问题的公告》（以下简称《公告》）有关内容解读如下：

### 一、《公告》出台的背景

新修改的《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称“新个人所得税法”）将于 2019 年 1 月 1 日正式实施。为深入贯彻落实新个人所得税法精神，做好新旧税制转换衔接工作，对亟待执行的 2019 年度工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得个人所得税居民个人的预扣预缴和非居民个人的代扣代缴等问题的相关征管操作办法进行明确，保障纳税人和扣缴义务人及时掌握执行口径、履行相关权利义务，确保新旧税制平稳过渡，税务总局制发了《公告》。

### 二、《公告》的主要内容

根据新个人所得税法第十一条“预扣预缴办法由国务院税务主管部门制定”，经大量测算以及征求纳税人、扣缴义务人、专家学者和基层税务机关意见，确定了工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得

的个人所得税扣缴计算方法。为便于单位及时调整相关财务软件，如期为职工发放工资，《公告》先行明确了上述所得的个人所得税扣缴计算方法、申报表及报送资料。整体扣缴办法另行发布。

### （一）居民个人的预扣预缴方法

为尽可能使居民个人日常被扣缴义务人预扣预缴的税款与其年度应纳税款接近，同时便于扣缴义务人和纳税人顺利适应税制转换，《公告》明确了居民个人的工资、薪金所得个人所得税，日常采取累计预扣法进行预扣预缴；劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得个人所得税，采取基本平移现行规定的做法预扣预缴；非居民个人则依照税法规定计算并扣缴个人所得税。同时，因综合所得预扣预缴个人所得税额与居民个人年度综合所得应纳税额的计算方法存在一定差异，《公告》同时明确居民个人预缴税额与年度应纳税额之间的差额，年度终了后可通过综合所得汇算清缴申报，税款多退少补。具体预扣预缴税款方法为：

#### 1. 工资、薪金所得

##### （1）个人所得税预扣预缴计算方法

扣缴义务人向居民个人支付工资、薪金所得时，应当按照累计预扣法计算预扣税款，并按月办理全员全额扣缴申报。具体计算公式如下：

本期应预扣预缴税额=（累计预扣预缴应纳税所得额×预扣率-速算扣除数）-累计减免税额-累计已预扣预缴税额

累计预扣预缴应纳税所得额=累计收入-累计免税收入-累计减除费用-累计专项扣除-累计专项附加扣除-累计依法确定的其他扣除

其中：累计减除费用，按照 5000 元/月乘以纳税人当年截至本月在本单位的任职受雇月份数计算。

上述公式中，计算居民个人工资、薪金所得预扣预缴税额的预扣率、速算扣除数，按个人所得税预扣率表一（居民个人工资、薪金所得预扣预缴适用）执行。

##### （2）采用累计预扣法的考虑

累计预扣法主要是通过各月累计收入减去对应扣除，对照综合所得税率表计算累计应缴税额，再减去已缴税额，确定本期应缴税额的一种方法。这种方法，一方面对于大部分只有一处工资薪金所得的纳税人，纳税年度终了时预扣预缴的税款基本上等于年度应纳税款，因此无须再办理自行纳税申报、汇算清缴；另一方面，对需要补退税的纳税人，预扣预缴的税款与年度应纳税款差额相对较小，不会占用纳税人过多资金。

#### 2. 劳务报酬、稿酬、特许权使用费所得

##### （1）个人所得税预扣预缴计算方法

扣缴义务人向居民个人支付劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得时，按次或者按月预扣预缴个人所得税。具体预扣预缴税款计算方法为：

劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以每次收入减除费用后的余额为收入额，稿酬所得的收入额减按百分之七十计算。

减除费用：劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得预扣预缴税款时，每次收入不超过四千元的，减除费用按八百元计算；每次收入四千元以上的，减除费用按百分之二十计算。

应纳税所得额：劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，以每次收入额为预扣预缴应纳税所得额。劳务报酬所得适用百分之二十至百分之四十的超额累进预扣率，稿酬所得、特许权使用费所得适用百分之二十的比例预扣率。

劳务报酬所得应预扣预缴税额=预扣预缴应纳税所得额×预扣率-速算扣除数

稿酬所得、特许权使用费所得应预扣预缴税额=预扣预缴应纳税所得额×20%

##### （2）预扣预缴方法的考虑

居民个人劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得个人所得税的预扣预缴方法，基本平移了现行税法的扣缴方法，特别是平移了对每次收入不超过四千元、费用按八百元计算的规定。这种预扣预缴方法对扣缴义务人和纳税人来讲既容易理解，也简便易行，方便扣缴义务人和纳税人操作。

### （二）非居民个人的扣缴方法

根据新个人所得税法第六条“非居民个人的工资、薪金所得，以每月收入额减除费用五千元后的余额为应纳税所得额；劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，以每次收入额为应纳税所得额”，以及第十一条“非居民个人取得工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得和特许权使用费所得，有扣缴义务人的，由扣缴义务人按月或者按次代扣代缴税款，不办理汇算清缴”的规定，《公告》明确，扣缴义务人向非居民个人支付工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得和特许权使用费所得时，个人所得税按以下方法按月或者按次代扣代缴：

非居民个人的工资、薪金所得，以每月收入额减除费用五千元后的余额为应纳税所得额；劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，以每次收入额为应纳税所得额。其中，劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以收入减除百分之二十的费用后的余额为收入额。稿酬所得的收入额减按百分之七十计算。

上述四项所得的应纳税额=应纳税所得额×税率-速算扣除数

税率表为按月换算后的综合所得税率表。

### 三、明确了施行日期

本公告自 2019 年 1 月 1 日起施行。

## 2018 年所得税汇算清缴 关注 14 项优惠政策变化

2018 年国家出台了很多重要的企业所得税政策，其特点是税收优惠多、变化大。2018 年 4 月，国务院常务会议推出了 7 项减税措施，其中有 6 项是有关企业所得税的。笔者将 14 个重要的企业所得税政策进行梳理，为马上到来的汇算清缴工作做准备。

### 取消优惠备案制度

2018 年 4 月，国家税务总局发布《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）规定，享受企业所得税优惠采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式，企业自行判断是否符合优惠事项规定的条件，并通过填报申报表享受税收优惠，不用备案。

企业自行判断是否能够享受税收优惠，不需要备案，简化了办税流程，减轻了企业办税负担。但特别需要注意的是，企业要对优惠事项留存备查资料的真实性、合法性承担法律责任。税务机关将加强后续管理，若发现企业不符合优惠条件，将追缴其已减免的税款。

### 小型微利企业优惠限额提高

2018 年 7 月，《财政部、国家税务总局关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税〔2018〕77 号）和《国家税务总局关于贯彻落实进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 40 号）分别规定，自 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，将小型微利企业年应纳税所得额上限由 50 万元提高至 100 万元，对年应纳税所得额低于 100 万元的小型微利企业，其所得减按 50% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税。

### 研发费用加计扣除更优惠

1. 加计扣除比例提高至 75%。《企业所得税法实施条例》规定，企业发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。2017 年，将科技型中小企业研发费用加计扣除的比例提高至 75%。2018 年 9 月，财政部、国家税务总局、科技部联合发布《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99 号）规定，自 2018 年 1 月 1 日~2020 年 12 月 31 日，将所有企业的研发费用加计扣除比例提高至 75%。

2. 委托境外研发可以加计扣除。《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）规定，企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用，不得加计扣除。2018 年 6 月，财政部、国家税务总局发布《关于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2018〕64 号）规定，自 2018 年 1 月 1 日起，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 2/3 的部分，可以加计扣除。但委托境外个人进行的研发活动不能加计扣除。

### **高新技术和科技型中小企业亏损可结转以后 10 年弥补**

《企业所得税法》规定，企业发生的亏损可结转以后 5 年弥补。2018 年 7 月，《财政部、国家税务总局关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知》（财税〔2018〕76 号）和《国家税务总局关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转弥补年限有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 45 号）分别规定，自 2018 年 1 月 1 日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，其具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由 5 年延长至 10 年。即高新技术企业和科技型中小企业的亏损可结转以后 10 年弥补。

### **设备、器具可一次性税前扣除**

原加速折旧政策规定，所有行业企业持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产，可以一次性扣除；六大行业和四个领域重点行业企业中的小型微利企业 2014 年 1 月 1 日和 2015 年 1 月 1 日后新购进的、单位价值不超过 100 万元的研发和生产经营共用的仪器、设备，可以一次性扣除；六大行业和四个领域重点行业中的非小型微利企业和其他行业企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的、单位价值不超过 100 万元的专门用于研发的仪器、设备，可以一次性扣除。2018 年 5 月，《财政部、国家税务总局关于设备、器具扣除有关企业所得税政策的通知》（财税〔2018〕54 号）和《国家税务总局关于设备、器具扣除有关企业所得税政策执行问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 46 号）分别规定，所有企业在 2018 年 1 月 1 日~2020 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，可以一次性税前扣除。

### **创投企业优惠推广至全国**

公司制创业投资企业采取股权投资方式直接投资于种子期、初创期科技型企业（以下简称初创科技型企业）满 2 年的，可以按照投资额的 70%，在股权持有满 2 年的当年抵扣该公司制创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。有限合伙制创业投资企业，采取股权投资方式直接投资于初创科技型企业满 2 年的，其法人合伙人可以按照对初创科技型企业投资额的 70%，抵扣法人合伙人从合伙创投企业分得的所得；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。2018 年之前，上述创投企业税收优惠只在试点地区执行。2018 年 5 月，《财政部、国家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）和《国家税务总局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）分别规定，自 2018 年 1 月 1 日起将该优惠政策推广至全国。

### **服务贸易类技术先进型企业优惠推广至全国**

2018 年之前，试点地区的技术先进型服务企业（服务贸易类），减按 15% 税率征收企业所得税。2018 年 5 月，财政部、国家税务总局、商务部、科技部、国家发展改革委联合发布《关于将服务贸易创新发展试点地区技术先进型服务企业所得税政策推广至全国实施的通知》（财税〔2018〕44 号），将该优惠政策自 2018 年 1 月 1 日起推广至全国。

### **集成电路企业的税收优惠**

2018 年 3 月，财政部、国家税务总局发布《关于集成电路生产企业有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2018〕27 号）规定，2018 年 1 月 1 日后投资新设的集成电路线宽小于 130 纳米，且经营期在 10 年以上的集成电路生产企业或项目，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税，并享受至期满为止；2018 年 1 月 1 日后投资新设的集成电路线宽小于 65 纳米或投资额超过 150 亿元，且经营期在 15 年以上的集成电路生产企业或项目，享受两免三减半税收优惠。

需要注意的是，集成电路生产企业享受两免三减半税收优惠的，优惠期自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起计算。该文件还规定了 2017 年 12 月 31 日前设立，但未获利的集成电路线宽小于 0.25 微米或投资额超过 80 亿元，且经营期在 15 年以上的集成电路生产企业；自获利年度起，享受五免五减半税收优惠；2017 年 12 月 31 日前设立但未获利的集成电路线宽小于 0.8 微米的集成电路生产企业，自获利年度起，享受两免三减半税收优惠。

### **安全生产专用设备目录调整**

2008 年以来，企业享受购置安全生产专用设备抵免所得税优惠，按照《安全生产专用设备企业所得税优惠目录（2008 年版）》执行。2018 年 8 月，财政部、国家税务总局、应急管理部联合发布《关于印发〈安全生产专用设备

企业所得税优惠目录（2018年版）的通知》（财税〔2018〕84号）规定，自2018年1月1日起，企业享受安全生产专用设备抵免所得税优惠，按照2018版目录执行。

### 非营业组织的认定有要求

2018年2月，财政部、国家税务总局发布《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，对非营利组织免税资格认定、报送资料和后续管理作出调整。

### 超额公益性捐赠支出可结转三年

依据2017年2月全国人大常委会对《企业所得税法》第九条的修订，2018年2月，财政部、国家税务总局发布《关于公益性捐赠支出企业所得税税前结转扣除有关政策的通知》（财税〔2018〕15号）规定，除明确公益性捐赠支出超过年度利润总额12%的部分准予结转以后三年外，还明确企业在计算公益性捐赠支出时，应先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出。

### 职工教育经费扣除限额提高至8%

《企业所得税法实施条例》规定，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。税法实施以来，陆续有高新技术企业、技术先进性企业等特殊企业可以按照8%限额计算扣除。2018年5月，财政部、国家税务总局发布《关于企业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税〔2018〕51号）规定，将所有企业职工教育经费支出税前扣除限额提高至8%。

### 责任保险费可以税前扣除

雇主责任险能否税前扣除是企业所得税管理中的一大争议，有的税务机关规定可以税前扣除，有的税务机关规定不能税前扣除。2018年10月底，国家税务总局发布《关于责任保险费企业所得税税前扣除有关问题的公告》（国家税务总局公告2018年第52号）规定，企业参加雇主责任险、公众责任险等责任保险，按照规定缴纳的保险费，准予税前扣除。需要注意的是，该公告适用于2018年度及以后年度企业所得税汇算清缴。

### 财产损失税前扣除不用报送资料

依据《国家税务总局关于发布〈企业财产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2011年第25号）规定，企业申报财产损失税前扣除时应报送相关资料。2018年4月，国家税务总局发布《关于企业所得税财产损失资料留存备查有关事项的公告》（国家税务总局公告2018年第15号）规定，企业申报扣除财产损失，仅需填报年度纳税申报表，不再报送财产损失相关资料，相关资料由企业留存备查。虽然企业不用再报送相关资料，但企业应当完整保存财产损失相关资料，并对资料的真实性、合法性负责。

来源：中国税网 作者：马泽方  
作者单位：国家税务总局北京市税务局

## 关于企业所得税收入实现时间，这12类情形总结全了！

企业所得税中的收入形式通常有销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息、红利等权益性投资收益、利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入及其他收入等。根据税法规定，不同的收入形式确认收入的实现时间也不尽相同，为了让各位纳税人避免因不了解收入实现时间而产生涉税风险，小编对企业所得税收入实现时间进行了归纳汇总，具体情形如下：

### 一、销售商品收入的实现时间

根据《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）第一条规定，除企业所得税法及实施条例另有规定外，企业销售收入的确认，必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。

企业销售商品同时满足下列条件的，应确认收入的实现：

1. 商品销售合同已经签订，企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方；
2. 企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有实施有效控制；
3. 收入的金额能够可靠地计量；
4. 已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。

符合前款收入确认条件，采取下列商品销售方式的，应按以下规定确认收入实现时间：

1. 销售商品采用托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入。
2. 销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。
3. 销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入。
4. 销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入。

## 二、提供劳务收入的实现时间

根据《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）第二条规定，企业在各个纳税期末，提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工进度（完工百分比）法确认提供劳务收入。

提供劳务交易的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

1. 收入的金额能够可靠地计量；
2. 交易的完工进度能够可靠地确定；
3. 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算。

提供劳务满足收入确认条件的，应按下列具体规定确认收入：

### 1. 安装费。

应根据安装完工进度确认收入。安装工作是商品销售附带条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入。

### 2. 宣传媒介的收费。

应在相关的广告或商业行为出现于公众面前时确认收入。广告的制作费，应根据制作广告的完工进度确认收入。

### 3. 软件费。

为特定客户开发软件的收费，应根据开发的完工进度确认收入。

### 4. 服务费。

包含在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间分期确认收入。

### 5. 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费。

在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入。

### 6. 会员费。

申请入会或加入会员，只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在取得该会员费时确认收入。申请入会或加入会员后，会员在会员期内不再付费就可得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，该会员费应在整个受益期内分期确认收入。

### 7. 特许权费。

属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入。

### 8. 劳务费。

长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入。

## 三、股息、红利等权益性投资收益的实现时间

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十七条规定：

股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第四条规定：企业权益性投资取得股息、红利等收入，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确定收入的实现。

## 四、股权转让收入的实现时间

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第三条规定：



企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

#### **五、利息收入的实现时间**

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十八条规定：

企业所得税法第六条第（五）项所称利息收入，是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

利息收入，按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

#### **六、租金收入的实现时间**

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第十九条规定：

企业所得税法第六条第（六）项所称租金收入，是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。

租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》释义第十九条做了进一步明确：

租金的支付时间是租赁合同的重要条款，承租人应当按照租赁合同约定的租金支付时间履行支付租金的义务，因此自合同约定支付租金之日起，该笔租金在法律上就属于出租人所有，发生财产转移的法律效力。企业租金收入金额，应当按照有关租赁合同或协议约定的金额全额确定。

租赁期限跨年度且租金提前一次性收取情形：

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第一条“关于租金收入确认问题”规定：

根据《实施条例》第十九条的规定，企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

#### **七、特许权使用费收入的实现时间**

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十条规定：

企业所得税法第六条第（七）项所称特许权使用费收入，是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。

特许权使用费收入，按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

#### **八、接受捐赠收入的实现时间**

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十一条规定：

企业所得税法第六条第（八）项所称接受捐赠收入，是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。

接受捐赠收入，按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

#### **九、产品分成收入的实现时间**

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十四条规定：

采取产品分成方式取得收入的，按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定。

#### **十、债务重组收入的实现时间**

根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第二条规定：企业发生债务重组，应在债务重组合同或协议生效时确认收入的实现。

#### **十一、可分期确认收入的实现时间**

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十三条规定，企业的下列生产经营业务可以分期确认收入的实现：

（一）以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现；

(二) 企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机, 以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等, 持续时间超过 12 个月的, 按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

## 十二、国债转让收入的实现时间

根据《国家税务总局关于企业国债投资业务企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 36 号) 第二条规定:

企业转让国债应在转让国债合同、协议生效的日期, 或者国债移交时确认转让收入的实现。

企业投资购买国债, 到期兑付的, 应在国债发行时约定的应付利息的日期, 确认国债转让收入的实现。

来源: 中税答疑新媒体智库

## 职工教育经费扣除政策大瓜一枚, 来围观一下吧~

职业技能培训是提升职工素质、提高职工工作能力, 从而助推企业创新发展与经济高质量发展的重要举措。2018 年开始企业发生的职工教育经费可以享受新的扣除标准了。今天小编就带大家了解一下职工教育经费有关的那些事吧~

### 一、扣除比例有新变化

自 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。

政策依据

《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)

### 二、计算基数如何确定

职工教育经费的计算基数为, 企业发生的合理的工资薪金支出。“合理工资薪金”是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金总和。不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。属于国有性质的企业, 其工资薪金, 不得超过政府有关部门给予的限定数额; 超过部分不得计入企业工资薪金总额, 也不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

政策依据

1. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十四条
2. 《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函〔2009〕3 号)

### 三、列支范围有哪些

企业职工教育培训经费列支范围可参照以下十一项:

1. 上岗和转岗培训;
2. 各类岗位适应性培训;
3. 岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训;
4. 专业技术人员继续教育;
5. 特种作业人员培训;
6. 企业组织的职工外送培训的经费支出;
7. 职工参加的职业技能鉴定、职业资格认证等经费支出;
8. 购置教学设备与设施;
9. 职工岗位自学成才奖励费用;
10. 职工教育培训管理费用;
11. 有关职工教育的其他开支。

注意啦, 以下两种情况不得从职工教育经费中列支:

1. 企业职工参加社会上的学历教育以及个人为取得学位而参加的在职教育，所需费用应由个人承担，不能挤占企业的职工教育培训经费。

2. 对于企业高层管理人员的境外培训和考察，其一次性单项支出较高的费用应从其他管理费用中支出，避免挤占日常的职工教育培训经费开支。

政策依据

《财政部、全国总工会等部门关于印发〈关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见〉的通知》(财建〔2006〕317号)

#### 四、部分行业允许全额扣除

1. 集成电路设计和符合条件软件企业的职工培训费用
2. 动漫企业的职工培训费用
3. 航空企业的空勤训练费用
4. 核电企业的操纵员培养费

特别提醒，上述费用必须与职工教育经费严格区分，单独核算，据实税前扣除，不得挤占职工教育经费份额。

政策依据

1. 《财政部、国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》(财税〔2012〕27号)第六条

2. 《财政部、国家税务总局关于扶持动漫产业发展有关税收政策问题的通知》(财税〔2009〕65号)第二条

3. 《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)第三条

4. 《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号)第四条

来源：上海税务

### 小型微利企业如何享受减半征税优惠？10个问答搞定！

为进一步支持小型微利企业发展，财政部、税务总局下发了《财政部 税务总局关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》(财税〔2018〕77号)，文件规定，自2018年1月1日至2020年12月31日，将小型微利企业的年应纳税所得额上限由50万元提高至100万元，对年应纳税所得额低于100万元(含100万元)的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

#### 1. 小型微利企业的年应纳税所得额上限是多少？

答：小型微利企业的年应纳税所得额上限由50万元提高至100万元，对年应纳税所得额低于100万元(含100万元)的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

#### 2. 符合条件的小型微利企业享受减半征税政策具体时限是怎么规定的？

答：自2018年1月1日至2020年12月31日，符合条件的小型微利企业可以享受财税〔2018〕77号文件规定的所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率计算缴纳企业所得税的政策(以下简称“减半征税政策”)。

#### 3. 核定征收的小型微利企业也可以享受减半征税政策吗？

答：自2018年1月1日至2020年12月31日，符合条件的小型微利企业，无论采取查账征收方式还是核定征收方式，其年应纳税所得额低于100万元(含100万元，下同)的，均可以享受财税〔2018〕77号文件规定减半征税政策。

#### 4. 小型微利企业具体是指符合什么条件的企业？

答：符合条件的小型微利企业是指符合《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十二条或者财税〔2018〕77号文件规定条件的企业。

即：从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：

(一) 工业企业，年度应纳税所得额不超过100万元，从业人数不超过100人，资产总额不超过3000万元；

(二) 其他企业, 年度应纳税所得额不超过 100 万元, 从业人数不超过 80 人, 资产总额不超过 1000 万元。

本通知(财税〔2018〕77号)第一条所称从业人数, 包括与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数。

所称从业人数和资产总额指标, 应按企业全年的季度平均值确定。具体计算公式如下:

季度平均值 = (季初值 + 季末值) ÷ 2

全年季度平均值 = 全年各季度平均值之和 ÷ 4

年度中间开业或者终止经营活动的, 以其实际经营期作为一个纳税年度确定上述相关指标。

### 5. 企业在第一季度预缴企业所得税时, 无法判断上一纳税年度是否符合小型微利企业条件的, 是否可以享受减半征税政策?

答: 企业本年度第一季度预缴企业所得税时, 如未完成上一纳税年度汇算清缴, 无法判断上一纳税年度是否符合小型微利企业条件的, 可暂按企业上一纳税年度第四季度的预缴申报情况判别。

1. 如果根据上一纳税年度第四季度的预缴申报情况判别符合小型微利企业的条件, 就可以暂按减半征税的政策预缴季度企业所得税。如果企业预缴时享受了减半征税政策, 年度汇算清缴时不符合小型微利企业条件的, 应当按照规定补缴税款。

2. 如果根据上一纳税年度第四季度的预缴申报情况判别不符合小型微利企业的条件, 但预计本年度符合条件的, 预缴时本年度累计实际利润额或者累计应纳税所得额不超过 100 万元的, 可以享受减半征税政策。

### 6. 符合条件的小型微利企业享受减半征税政策是否需要备案?

答: 不需要备案, 在预缴和年度汇算清缴企业所得税时, 通过填写纳税申报表的相关内容, 即可享受减半征税政策。

### 7. 上一纳税年度为符合条件的查账征收小型微利企业, 如何预缴企业所得税?

1. 按照实际利润额预缴的, 预缴时本年度累计实际利润额不超过 100 万元的, 可以享受减半征税政策。

【案例 1】甲有限公司 2017 年汇算清缴的应纳税所得额为 49 万元。该公司 2018 年 12 月份累计利润 98 万元, 前 3 个季度已预缴企业所得税 7 万元。

解析: 甲公司 2018 年 12 月累计利润 98 万元, 未超过 100 万元, 预缴时可享受减半征税政策。2018 年第 4 季度应预缴企业所得税:

$98 \times 50\% \times 20\% - 7 = 2.8$  (万元)

2. 按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴的, 预缴时可以享受减半征税政策。

### 8. 核定征收企业所得税的企业, 如何享受减半征税政策?

答: (一) 核定应税所得率征收企业。上一纳税年度为符合条件的小型微利企业, 预缴时本年度累计应纳税所得额不超过 100 万元的, 可以享受减半征税政策。

【案例 3】甲有限公司 2017 年汇算清缴的应纳税所得额为 49 万元。主管税务局核定其主营业务应税所得率为 18%, 该公司 2018 年 1~12 月份取得收入 (不含税) 480 万元, 前 3 个季度已预缴企业所得税 5.4 万元。

解析: 1. 2018 年度累计应纳税所得额:

$480 \times 18\% = 86.4$  (万元)

可以享受减半征税政策。

2. 2018 年第 4 季度应预缴企业所得税:

$86.4 \times 50\% \times 20\% - 5.4 = 3.24$  (万元)

(二) 核定应纳税所得额征收企业。根据减半征税政策规定需要调减定额的, 由主管税务机关按照程序调整, 依照原办法征收。

### 9. 上一纳税年度为不符合小型微利企业条件的企业和新成立的企业是不是本年度就不能享受减半征税政策了?

答: 上一纳税年度为不符合小型微利企业条件的企业, 预计本年度符合条件的, 预缴时本年度累计实际利润额或者累计应纳税所得额不超过 100 万元的, 可以享受减半征税政策。

本年度新成立的企业，预计本年度符合小型微利企业条件的，预缴时本年度累计实际利润额或者累计应纳税所得额不超过 100 万元的，可以享受减半征税政策。

**10. 文件是 2018 年 7 月下发的，第一个季度按照 50 万元的标准判定不符合小型微利企业的条件，已经全额按适用税率预缴了企业所得税，该如何处理呢？**

答：按照规定小型微利企业 2018 年度第一季度预缴时应享受未享受减半征税政策而多预缴的企业所得税，在以后季度应预缴的企业所得税税款中抵减。

本文政策依据：

1. 《财政部 税务总局关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税〔2018〕77 号）
2. 《国家税务总局关于贯彻落实进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 40 号）

来源：北京税务

## 庆祝改革开放 40 周年大会在京隆重举行 习近平发表重要讲话

庆祝改革开放 40 周年大会 18 日上午在北京人民大会堂隆重举行。中共中央总书记、国家主席、中央军委主席习近平在大会上发表重要讲话。

习近平强调，40 年的实践充分证明，党的十一届三中全会以来我们党团结带领全国各族人民开辟的中国特色社会主义道路、理论、制度、文化是完全正确的，形成的党的基本理论、基本路线、基本方略是完全正确的。

习近平强调，40 年的实践充分证明，中国发展为广大发展中国家走向现代化提供了成功经验、展现了光明前景，是促进世界和平与发展的强大力量，是中华民族对人类文明进步作出的重大贡献。

习近平强调，40 年的实践充分证明，改革开放是党和人民大踏步赶上时代的重要法宝，是坚持和发展中国特色社会主义的必由之路，是决定当代中国命运的关键一招，也是决定实现“两个一百年”奋斗目标、实现中华民族伟大复兴的关键一招。

李克强、栗战书、汪洋、王沪宁、赵乐际、韩正、王岐山出席大会。

人民大会堂雄伟庄严，万人大礼堂灯火辉煌、气氛热烈。主席台上方悬挂着“庆祝改革开放 40 周年大会”会标，后幕正中是中华人民共和国国徽和“1978—2018”字标，10 面红旗分列两侧。

当习近平等领导同志进入会场，全场起立，热烈鼓掌。

10 时，李克强宣布庆祝大会开始。全体起立，高唱国歌。

王沪宁宣读《中共中央国务院关于表彰改革开放杰出贡献人员的决定》。决定指出，党中央、国务院决定，授予于敏等 100 名同志改革先锋称号，颁授改革先锋奖章；为感谢国际社会对中国改革开放事业的支持和帮助，向阿兰·梅里埃等 10 名国际友人颁授中国改革友谊奖章。大会宣读了授予改革先锋称号、中国改革友谊奖章人员名单。

在《春天的故事》乐曲声中，习近平等为获得改革先锋称号、中国改革友谊奖章人员代表颁奖。

全体起立，热烈鼓掌，向受表彰人员表示衷心祝贺和崇高敬意。少先队员向他们献上美丽的鲜花。

在热烈的掌声中，习近平发表重要讲话。他强调，我们党作出实行改革开放的历史性决策，是基于对党和国家前途命运的深刻把握，是基于对社会主义革命和建设实践的深刻总结，是基于对时代潮流的深刻洞察，是基于对人民群众期盼和需要的深刻体悟。改革开放是我们党的一次伟大觉醒，正是这个伟大觉醒孕育了我们党从理论到实践的伟大创造。改革开放是中国人民和中华民族发展史上一次伟大革命，正是这个伟大革命推动了中国特色社会主义事业的伟大飞跃。

习近平指出，建立中国共产党、成立中华人民共和国、推进改革开放和中国特色社会主义事业，是五四运动以来我国发生的三大历史性事件，是近代以来实现中华民族伟大复兴的三大里程碑。以毛泽东同志为主要代表的中国共产党人，完成了新民主主义革命，建立了中华人民共和国，为当代中国一切发展进步奠定了根本政治前提和制度基础。以邓小平同志为主要代表的中国共产党人，作出把党和国家工作中心转移到经济建设上来、实行改革开放的历史性决策，成功开创了中国特色社会主义。以江泽民同志为主要代表的中国共产党人，确立了社会主义市场经济

体制的改革目标和基本框架，开创全面改革开放新局面，成功把中国特色社会主义推向 21 世纪。以胡锦涛同志为主要代表的中国共产党人，强调坚持以人为本、全面协调可持续发展，推进党的执政能力建设和先进性建设，成功在新的历史起点上坚持和发展了中国特色社会主义。

习近平强调，党的十八大以来，党中央团结带领全党全国各族人民，全面审视国际国内新的形势，通过总结实践、展望未来，深刻回答了新时代坚持和发展什么样的中国特色社会主义、怎样坚持和发展中国特色社会主义这个重大时代课题，形成了新时代中国特色社会主义思想，坚持统筹推进“五位一体”总体布局、协调推进“四个全面”战略布局，坚持稳中求进工作总基调，对党和国家各方面工作提出一系列新理念新思想新战略，推动党和国家事业发生历史性变革、取得历史性成就，中国特色社会主义进入了新时代。

习近平指出，艰难困苦，玉汝于成。40 年来，我们解放思想、实事求是，大胆地试、勇敢地改，干出了一片新天地。改革开放 40 年来，从开启新时期到跨入新世纪，从站上新起点到进入新时代，40 年风雨同舟，40 年披荆斩棘，40 年砥砺前行，我们党引领人民绘就了一幅波澜壮阔、气势恢宏的历史画卷，谱写了一曲感天动地、气壮山河的奋斗赞歌。

习近平从理论创新、经济建设、政治建设、文化建设、社会建设、生态文明建设、国防和军队建设、祖国统一、外交工作、党的建设等方面总结了改革开放的伟大成就。他强调，40 年来取得的成就不是天上掉下来的，更不是别人恩赐施舍的，而是全党全国各族人民用勤劳、智慧、勇气干出来的。我们用几十年时间走完了发达国家几百年走过的工业化历程。在中国人民手中，不可能成为了可能。我们为创造了人间奇迹的中国人民感到无比自豪、无比骄傲。

习近平指出，改革开放 40 年积累的宝贵经验是党和人民弥足珍贵的精神财富，对新时代坚持和发展中国特色社会主义有着极为重要的指导意义，必须倍加珍惜、长期坚持，在实践中不断丰富和发展。一是必须坚持党对一切工作的领导，不断加强和改善党的领导，增强“四个意识”、坚定“四个自信”，坚决维护党中央权威和集中统一领导，确保改革开放这艘航船沿着正确航向破浪前行。二是必须坚持以人民为中心，不断实现人民对美好生活的向往，顺应民心、尊重民意、关注民情、致力民生，让人民共享改革开放成果，激励人民更加自觉地投身改革开放和社会主义现代化建设事业。三是必须坚持马克思主义指导地位，不断推进实践基础上的理论创新，及时回答时代之问、人民之问，不断开辟马克思主义发展新境界。四是必须坚持走中国特色社会主义道路，不断坚持和发展中国特色社会主义，牢牢把握改革开放的前进方向。五是必须坚持完善和发展中国特色社会主义制度，不断发挥和增强我国制度优势，推动中国特色社会主义制度更加成熟更加定型。六是必须坚持以发展为第一要务，不断增强我国综合国力，推动经济社会持续健康发展，为坚持和发展中国特色社会主义、实现中华民族伟大复兴奠定雄厚物质基础。七是必须坚持扩大开放，不断推动共建人类命运共同体，高举和平、发展、合作、共赢的旗帜，维护国际公平正义，倡导国际关系民主化，积极参与全球治理体系改革和建设，促进贸易投资自由化便利化。八是必须坚持全面从严治党，不断提高党的创造力、凝聚力、战斗力，不断增强党的政治领导力、思想引领力、群众组织力、社会号召力，坚决清除一切腐败分子，确保党始终保持同人民群众的血肉联系。九是必须坚持辩证唯物主义和历史唯物主义世界观和方法论，坚持问题导向，正确处理改革发展稳定关系，既鼓励大胆试、大胆闯，又坚持实事求是、善作善成，确保改革开放行稳致远。

习近平强调，我们要全面贯彻新时代党的强军思想，坚持党对军队的绝对领导，坚持走中国特色强军之路，全面深化国防和军队改革，建设一支听党指挥、能打胜仗、作风优良的人民军队，努力建设世界一流军队，为维护国家主权、安全、发展利益，为维护世界和平稳定，为实现中华民族伟大复兴提供坚强后盾。

习近平指出，我们要全面准确贯彻“一国两制”、“港人治港”、“澳人治澳”、高度自治的方针，严格按照宪法和基本法办事，支持和推动香港、澳门更好融入国家发展大局，让香港、澳门同胞同祖国人民共担民族复兴的历史责任、共享祖国繁荣富强的伟大荣光。实现祖国完全统一，是全体中华儿女共同心愿，是中华民族根本利益所在。我们要坚持一个中国原则和“九二共识”，巩固和发展两岸关系和平发展的基础，深化两岸经济文化交流合作，造福两岸同胞。

习近平强调，伟大梦想不是等得来、喊得来的，而是拼出来、干出来的。我们现在所处的，是一个船到中流浪更急、人到半山路更陡的时候，是一个愈进愈难、愈进愈险而又不进则退、非进不可的时候。改革开放已走过千山万水，但仍需跋山涉水，摆在全党全国各族人民面前的使命更光荣、任务更艰巨、挑战更严峻、工作更伟大。在这

个千帆竞发、百舸争流的时代，我们绝不能有半点骄傲自满、固步自封，也绝不能有丝毫犹豫不决、徘徊彷徨，必须统揽伟大斗争、伟大工程、伟大事业、伟大梦想，勇立潮头、奋勇搏击。

习近平指出，在近代以来漫长的历史进程中，中国人民经历了太多太多的磨难，付出了太多太多的牺牲，进行了太多太多的拼搏。现在，中国人民和中华民族在历史进程中积累的强大能量已经充分爆发出来了，为实现中华民族伟大复兴提供了势不可挡的磅礴力量。全党全国各族人民要更加紧密地团结在党中央周围，高举中国特色社会主义伟大旗帜，不忘初心，牢记使命，将改革开放进行到底，不断实现人民对美好生活的向往，在新时代创造中华民族新的更大奇迹，创造让世界刮目相看的新的更大奇迹。

李克强在主持大会时说，习近平总书记的重要讲话，深刻总结了改革开放 40 年来党和国家事业取得的伟大成就和宝贵经验，高度赞扬了中国人民为改革开放事业作出的杰出贡献，郑重宣示了改革开放只有进行时没有完成时、改革开放永远在路上、坚定不移将改革进行到底的信心和决心，明确提出了坚定不移全面深化改革、扩大对外开放、不断把新时代改革开放继续推向前进的目标要求。让我们更加紧密地团结在以习近平同志为核心的党中央周围，高举中国特色社会主义伟大旗帜，不忘初心、牢记使命，持续深入推进改革开放，为实现“两个一百年”奋斗目标、建成富强民主文明和谐美丽的社会主义现代化强国、实现中华民族伟大复兴的中国梦，为维护世界和平、促进共同发展、推动构建人类命运共同体而不懈奋斗。

庆祝大会结束后，习近平等会见了受表彰人员及亲属代表，并同大家合影留念。

在京中共中央政治局委员、中央书记处书记，全国人大常委会副委员长，国务委员，最高人民法院院长，最高人民检察院检察长，全国政协副主席以及中央军委委员出席大会。

中央党政军群各部门和北京市主要负责同志，各民主党派中央、全国工商联负责人和无党派人士代表，老党员、老干部代表，改革开放杰出贡献受表彰人员及亲属代表，港澳同胞、台湾同胞、海外侨胞及归侨、侨眷代表，首都各界群众代表，解放军和武警部队官兵代表，各国驻华使节、各国际组织驻华代表和在华工作的外国专家代表等约 3000 人参加大会。

来源：新华社

## 容易混淆的几种租赁行为

同样是出租，不同情况下涉税处理还不一样，小编帮大家整理容易混淆的几种情况，快来围观！以下前提条件是一般纳税人适用增值税一般计税方法。

### 1. 租赁服务 VS 交通运输服务

水路运输的光租业务和航空运输的干租业务，属于有形动产经营租赁，增值税适用税率为 16%；

水路运输的程租业务、期租业务和航空运输的湿租业务，属于交通运输服务，增值税适用税率为 10%。

### 2. 租赁服务 VS 建筑服务

企业把建筑施工设备出租给他人使用，则属于有形动产租赁，增值税适用税率为 16%。

如果将建筑施工设备出租给他人使用并配备操作人员提供相关服务的，按照“建筑服务”缴纳增值税，增值税适用税率为 10%。

### 3. 租赁服务 VS 仓储服务

企业将库房出租给其他企业或他人使用，不提供人员进行保管，属于不动产租赁业务，增值税适用税率为 10%；

若企业将库房出租给其他企业或他人使用，同时提供人员进行保管服务，承担保管责任，则属于仓储服务，增值税适用税率为 6%。

### 4. 租赁服务 VS 贷款服务

融资租赁按照租赁服务缴纳增值税。

融资性售后回租按照贷款服务缴纳增值税。

### 5. 有形动产租赁 VS 不动产租赁

提供有形动产租赁服务增值税适用税率为 16%。

提供不动产租赁服务增值税适用税率为 10%。

#### 6. 有形动产融资租赁 VS 不动产融资租赁

提供有形动产融资租赁增值税适用税率 16%。

提供不动产融资租赁增值税适用税率为 10%。

#### 【文件依据】

- 1、《财政部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）
  - 2、《财政部国家税务总局关于明确金融房地产开发教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140号）
- 来源：厦门税务

### 法规速递

#### 财政部关于修订印发《企业会计准则第 21 号——租赁》的通知

#### 财会〔2018〕35号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为了适应社会主义市场经济发展需要，规范租赁的会计处理，提高会计信息质量，根据《企业会计准则——基本准则》，我部对《企业会计准则第 21 号——租赁》进行了修订，现予印发。有关事项通知如下：

一、在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2019 年 1 月 1 日起施行；其他执行企业会计准则的企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。

二、母公司或子公司在境外上市且按照国际财务报告准则或企业会计准则编制其境外财务报表的企业，可以提前执行本准则，但不应早于其同时执行我部 2017 年 3 月 31 日印发的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和 2017 年 7 月 5 日印发的《企业会计准则第 14 号——收入》的日期。

三、执行本准则的企业，不再执行我部于 2006 年 2 月 15 日印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第 1 号——存货〉等 38 项具体准则的通知》（财会〔2006〕3 号）中的《企业会计准则第 21 号——租赁》，以及我部于 2006 年 10 月 30 日印发的《财政部关于印发〈企业会计准则——应用指南〉的通知》（财会〔2006〕18 号）中的《〈企业会计准则第 21 号——租赁〉应用指南》。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：[企业会计准则第 21 号——租赁](#)

财政部

2018 年 12 月 7 日

#### 关于进一步做好政府会计准则制度新旧衔接和加强行政事业单位资产核算的通知

#### 财会〔2018〕34号

党中央有关部门，国务院各部委、各直属机构，全国人大常委会办公厅，全国政协办公厅，高法院，高检院，各民主党派中央，有关人民团体，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局：

为了确保政府会计准则制度自 2019 年 1 月 1 日起在全国各级各类行政事业单位全面有效实施，夯实政府综合财务报告、部门决算报告和行政事业性国有资产报告的核算基础，现就政府会计准则制度新旧衔接有关问题以及加强行政事业单位（以下简称单位）资产核算工作的要求通知如下：

#### 一、关于政府会计准则制度新旧衔接有关问题

（一）关于准则制度实施范围。



未纳入部门预决算管理范围的事业单位，可以不执行《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称新制度）中的预算会计内容，只执行财务会计内容。

原参照执行《中小学校会计制度》《高等学校会计制度》《医院会计制度》《基层医疗卫生机构会计制度》等行业事业单位会计制度的非政府会计主体，可参照执行新制度。

原执行《工会会计制度》的各级工会组织，暂不执行政府会计准则制度，继续执行《工会会计制度》。

属于政府会计准则制度实施范围、但财政部未针对其原执行的会计制度专门制定新旧衔接规定的事业单位，应当参照《〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉与〈事业单位会计制度〉有关衔接问题的处理规定》（财会〔2018〕3号）做好新旧衔接工作。

## （二）关于预算会计的核算范围。

单位应当按照部门综合预算管理的要求，对纳入部门预算管理的全部现金收支业务进行预算会计核算。未纳入年初批复的预算但纳入决算报表编制范围的非财政拨款收支，应当进行预算会计核算。

## （三）关于尚未入账的存量公共基础设施。

单位应当按照《政府会计准则第5号——公共基础设施》的规定，以2019年1月1日为初始入账日，做好尚未入账的存量公共基础设施的登记入账工作。

### 1. 关于公共基础设施的记账主体。

按照“谁承担管理维护职责、由谁入账”的原则确定公共基础设施的记账主体。由多个政府会计主体共同管理维护的公共基础设施，可暂按现有分管比例各自登记入账。公共基础设施的管理维护职责尚不明确的，由本级政府尽快予以明确。

对于企业控制的公共基础设施，由企业按照企业会计准则进行核算；对于政府将其特许经营权授予企业的存量公共基础设施，其会计处理由财政部另行规定。

### 2. 关于公共基础设施分类。

单位应当在对公共基础设施进行分级分类的基础上，按照合适的计量单元将存量公共基础设施分门别类登记入账。国务院有关行业主管部门对公共基础设施已规定分级分类标准的，从其规定；尚无明确规定的，单位在公共基础设施首次入账时可按照现行管理实务进行分级分类，待统一分类规定出台后再行调整。

单位对公共基础设施至少应当按照市政基础设施、交通基础设施、水利基础设施和其他公共基础设施四个类别进行明细核算，其他明细核算应当遵循政府会计准则制度，并满足编制行政事业性国有资产报告的需要。

### 3. 关于公共基础设施折旧（摊销）。

在国务院财政部门对公共基础设施折旧（摊销）年限作出规定之前，单位在公共基础设施首次入账时暂不考虑补提折旧（摊销），初始入账后也暂不计提折旧（摊销）。单位在2019年1月1日之前已经核算公共基础设施且计提折旧（摊销）的，在新旧衔接时以及执行政府会计准则制度后可继续沿用之前的折旧（摊销）政策。

### 4. 关于存量公共基础设施的入账成本。

（1）单位应当首先按照公共基础设施的初始购建成本确定存量公共基础设施的初始入账成本。对于初始购建投入使用后至执行政府会计准则制度前发生的后续支出，无需追溯确认为公共基础设施的初始入账成本；对于执行政府会计准则制度后发生的后续支出，应当按照《政府会计准则第5号——公共基础设施》的规定处理。

单位在确定存量公共基础设施的初始购建成本时，应当以与存量公共基础设施购建及交付使用有关的原始凭据为依据，包括项目竣工财务决算资料、项目移交资料、项目投资预算、项目投资概算及建设成本资料等。单位无法取得与存量公共基础设施初始购建有关的原始凭据的，应当在财务报表附注中对无法取得原始凭据的事实及理由予以披露。

（2）对于无法取得与存量公共基础设施初始购建有关的原始凭据，但已按照有关规定对公共基础设施进行评估，或者按照《中华人民共和国资产评估法》等法律法规和国家有关规定要求对公共基础设施进行评估的，单位应当按照评估价值确定存量公共基础设施的初始入账成本。

以评估价值确定存量公共基础设施的初始入账成本的，应当以评估机构出具的评估报告等作为原始凭据。

(3) 对于无法取得与存量公共基础设施初始购建有关的原始凭据且在首次入账前未要求或未进行过资产评估的, 单位应当按照重置成本确定存量公共基础设施的初始入账成本。单位在具体确定存量公共基础设施的重置成本时, 可参考以下步骤进行:

第一步, 对存量公共基础设施进行分级分类。

第二步, 确定各项存量公共基础设施的建造或使用时间、具体数量(如里程、面积等)以及各项资产的成新率(即新旧程度系数)。

第三步, 确定现行条件下每项公共基础设施的单位(如单位里程、单位面积等)资产价值。通常情况下, 单位资产价值的确定应当以行业定额标准或由各地行业主管部门组织确定的定额标准为基础。

第四步, 根据第二步和第三步的结果, 计算确定每项具体公共基础设施的入账成本。

经履行内部报批程序后, 单位可将重置成本计算的依据作为存量公共基础设施初始入账的原始凭据。

此外, 单位在新旧制度转换时, 对于应当确认为公共基础设施、但已确认为固定资产的, 应当将该项固定资产按其账面价值重分类为公共基础设施。如果该项固定资产是以名义金额计量的, 应当按照以上规定重新确定公共基础设施的入账成本。

(四) 关于文物文化资产。

新制度设置了“文物文化资产”科目, 核算单位为满足社会公共需求而控制的文物文化资产的成本。其中, 对于成本无法可靠取得的文物文化资产, 单位应当设置备查簿进行登记, 待成本能够可靠确定后按照规定及时入账。

单位在新旧制度转换时, 应当将原账“固定资产”科目中核算的符合新制度“文物文化资产”科目核算内容的“文物和陈列品”, 按其相关明细科目的余额转入新账的“文物文化资产”科目。如原账中核算的“文物和陈列品”有以名义金额计量的, 应当按照转入新账“文物文化资产”科目中的“文物和陈列品”名义金额的合计数, 借记新账的“累计盈余”科目, 贷记新账的“文物文化资产”科目, 同时将这些文物文化资产在备查簿中进行登记, 并按照新制度的规定进行后续处理。

(五) 关于按照名义金额计量的资产。

根据政府会计准则制度, 可以按照名义金额计量的资产只包括接受捐赠的库存物品、固定资产、无形资产, 以及无法确定成本的盘盈库存物品、固定资产和无形资产。

单位在新旧制度转换时, 对于原账中在相应资产科目核算的以名义金额计量的库存物品、固定资产和无形资产, 应当仍然按名义金额转入新账的相应资产科目; 对于原未入账的上述资产, 仅当没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得时, 才能按照名义金额入账。

(六) 关于长期股权投资。

单位在新旧制度转换时按照权益法调整长期股权投资账面余额的, 如无法获取被投资单位 2018 年 12 月 31 日资产负债表中所有者权益账面余额, 可以依据被投资单位 2017 年 12 月 31 日资产负债表中所有者权益账面余额, 以及单位持有被投资单位的股权比例, 计算应享有或应分担的被投资单位所有者权益的份额, 据此调整新账中长期股权投资的账面余额。在以后各年度, 单位均可依据被投资单位上年资产负债表中所有者权益的年末数计算调整长期股权投资的账面余额。

(七) 关于固定资产折旧。

单位按照原制度已经计提固定资产折旧的, 在新旧制度转换时, 应当按照新制度规定开始计提折旧的时点起至 2018 年 12 月 31 日止应计提的累计折旧金额与已计提的累计折旧金额的差额, 借记新账中“累计盈余”科目, 贷记新账中“固定资产累计折旧”科目。

单位按照原制度已经计提固定资产折旧, 但原确定的固定资产折旧年限与新制度所规定的折旧年限不一致的, 在新旧制度转换时无需追溯调整 2018 年 12 月 31 日前已经计提的折旧金额, 而应当自执行新制度起, 以 2019 年 1 月 1 日该项资产的账面价值(原价减去已提折旧后的金额)作为应计提折旧额, 在新制度规定的折旧年限扣除已计提折旧年限的剩余年限内计提折旧。

(八) 关于在建工程。

单位在新旧制度转换时, 对于 2018 年 12 月 31 日前发生的已经计入支出、但按照政府会计准则制度应当计入在建工程成本的固定资产更新、改造等费用, 无需追溯调整在建工程账面价值。

(九) 关于研发支出。

单位在新旧制度转换时，对于 2018 年 12 月 31 日前发生的已经计入支出、但按照政府会计准则制度应当计入自行研究开发项目成本的开发阶段的费用，无需追溯调整研发支出账面价值。

(十) 关于应付职工薪酬。

新制度设置了“应付职工薪酬”科目，核算单位按照有关规定应付给职工及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。单位在新旧制度转换时，应当将 2018 年 12 月 31 日前未入账的应付未付职工以及应为职工支付但尚未支付的有关薪酬记入新账，按照确定的应付未付金额，借记新账中“累计盈余”科目，贷记新账中“应付职工薪酬”科目下的相关明细科目。

(十一) 关于应付福利费。

新制度未设置“应付福利费”科目，单位按规定发生福利费开支时，应当在计提标准内据实计入费用（同时计入预算支出）。单位在新旧制度转换时，应当对原账的“应付福利费”科目余额进行分析，在财务会计下，将其中属于职工福利基金的金额转入新账的“专用基金——职工福利基金”科目，将其他余额转入新账的“累计盈余”科目。在预算会计下，对于其中属于从财政拨款中提取的金额，应当在确定新账的“财政拨款结余”科目余额时作为调增项处理，对于其中属于职工福利基金（从非财政拨款结余中提取形成）的金额，应当在确定新账的“专用结余”科目余额时作为调增项处理，对于其他余额，应当在确定新账的“非财政拨款结余”科目余额时作为调增项处理；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

(十二) 关于事业单位“非财政拨款结余”科目的新旧衔接。

单位在新旧制度转换时，按照《〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉与〈事业单位会计制度〉有关衔接问题的处理规定》的有关要求，在第 2 个步骤对新账“非财政拨款结余”科目及“资金结存”科目余额进行调整时，还应考虑以下调整项目：

(1) 调整长期股权投资对非财政拨款结余的影响

单位应当对原账的“长期投资”科目余额中属于股权投资的余额进行分析，区分其中用现金资产取得的金额和用非现金资产及其他方式取得的金额，按照用现金资产取得的金额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。按照原制度核算长期投资、并且对应科目为“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

(2) 调整长期债券投资对非财政拨款结余的影响

单位应当按照原账的“长期投资”科目余额中属于债券投资的余额，借记“非财政拨款结余”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。按照原制度核算长期投资、并且对应科目为“非流动资产基金——长期投资”的，不作此项调整。

(3) 调整专用基金对非财政拨款结余的影响

单位应当对原账的“专用基金”科目余额进行分析，划分出按照收入比例列支提取的专用基金，按照列支提取的专用基金的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

单位按照《〈政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表〉与〈事业单位会计制度〉有关衔接问题的处理规定》中 1、2 两个步骤难以准确调整出“非财政拨款结余”科目及对应的“资金结存”科目余额的，在新旧制度转换时，可以在新账的“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”、“财政应返还额度”科目借方余额合计数基础上，对不纳入单位预算管理的资金进行调整（如减去新账中货币资金形式的受托代理资产、应缴财政款、已收取将来需要退回资金的其他应付款，加上已支付将来需要收回资金的其他应收款），按照调整后的金额减去新账的“财政拨款结转”、“财政拨款结余”、“非财政拨款结转”、“专用结余”科目贷方余额合计数，加上“经营结余”科目借方余额后的金额，登记新账的“非财政拨款结余”科目贷方；同时，按照相同的金额登记新账的“资金结存——货币资金”科目借方。

(十三) 关于按合同完成进度确认事业收入。

单位以合同完成进度确认事业收入时，应当根据业务实质，选择累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已经完成的时间占合同期限的比例、实际测定的完工进度等方法，合理确定合同完成进度。

单位在新旧制度转换时，对于已经开始执行尚未执行完毕的合同，无需按照新制度规定的会计核算基础对已经确认的收入进行调整。

（十四）关于受托代理资产和受托代理负债。

为了全面核算和反映政府会计主体发生的经济业务或事项，新制度设置了“受托代理资产”科目，本科目核算单位接受委托方委托管理的各项资产，包括受托指定转赠的物资、受托存储保管的物资和罚没物资等的成本。单位对受托代理资产不拥有控制权，因此“受托代理资产”并不符合《政府会计准则——基本准则》所规定的资产的定义及其确认标准。

“受托代理负债”因单位接受受托代理资产而产生，应当按照相对应的受托代理资产的金额予以确认和计量。单位收取的押金、存入保证金等负有偿还义务的暂收款项，应当通过“其他应付款”科目核算。

单位在新旧制度转换时，应当按照上述原则正确确定应转入新账或登记新账的“受托代理资产”科目和“受托代理负债”科目的内容。

（十五）关于非同级财政拨款（预算）收入。

单位取得的非同级财政拨款收入包括两大类，一类是从同级财政以外的同级政府部门取得的横向转拨财政拨款，另一类是从上级或下级政府（包括政府财政和政府部门）取得的各类财政拨款。在具体核算时，事业单位对于因开展专业业务活动及其辅助活动取得的非同级财政拨款收入，应当通过“事业收入——非同级财政拨款”科目核算；对于其他非同级财政拨款收入，应当通过“非同级财政拨款收入”科目核算。

事业预算收入和非同级财政拨款预算收入的核算口径也比照前款规定处理。

单位在新旧制度转换时，应当按照上述规定确定新账的相关科目的核算口径。

## 二、关于加强单位资产核算工作的要求

编制行政事业性国有资产报告是建立国务院向全国人大常委会报告国有资产管理情况制度的重要内容，会计账簿生成的信息是编制行政事业性国有资产报告的重要数据来源。各单位应当以执行新政府会计准则制度、做好新旧制度衔接工作为契机，健全会计机构，充实会计人员，提升会计信息化水平，进一步规范和加强各类资产的会计核算，夯实资产核算的各项基础工作，强化资产账实相符，确保资产信息的全面性、完整性和准确性。

各单位应当在2016年资产清查核实的基础上，按照落实国务院向全国人大常委会报告国有资产管理情况制度和政府会计准则制度的要求，扎实开展以下工作：

一是进一步清理核实和归类统计固定资产、无形资产、库存物品、对外投资等资产数据，为准确计提折旧、摊销费用、确定权益等提供基础信息。

二是进一步规范和加强往来款项的管理，全面开展往来款项专项清理和账龄分析，及时报批处理往来挂账，做好坏账准备计提的相关工作。

三是进一步清理基本建设会计账务，及时将已交付使用的建设项目转为固定资产、无形资产等，按规定及时办理基本建设项目竣工财务决算手续，为将基本建设投资业务纳入单位统一账簿进行会计核算做好准备。

四是进一步明晰资产占有、使用和维护管理的责任主体，按规定将单位控制的公共基础设施、政府储备物资、保障性住房等资产以及单位受托管理的资产登记入账，确保国有资产信息全面完整。

有关行业主管部门要加强对单位资产核算工作的指导；各级财政部门要加强对单位资产核算工作的监督检查，对未按照政府会计准则制度进行核算的，应依法依规予以处理。

财 政 部

2018年12月6日

## 关于全面实施新个人所得税法若干征管衔接问题的公告

### 国家税务总局公告 2018 年第 56 号

为贯彻落实新修改的《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称“新个人所得税法”），现就全面实施新个人所得税法后扣缴义务人对居民个人工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得预扣预缴个人所得税的计算方法，对非居民个人上述四项所得扣缴个人所得税的计算方法，公告如下：

#### 一、居民个人预扣预缴方法

扣缴义务人向居民个人支付工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得时，按以下方法预扣预缴个人所得税，并向主管税务机关报送《个人所得税扣缴申报表》（见附件 1）。年度预扣预缴税额与年度应纳税额不一致的，由居民个人于次年 3 月 1 日至 6 月 30 日向主管税务机关办理综合所得年度汇算清缴，税款多退少补。

（一）扣缴义务人向居民个人支付工资、薪金所得时，应当按照累计预扣法计算预扣税款，并按月办理全员全额扣缴申报。具体计算公式如下：

本期应预扣预缴税额=（累计预扣预缴应纳税所得额×预扣率-速算扣除数）-累计减免税额-累计已预扣预缴税额

累计预扣预缴应纳税所得额=累计收入-累计免税收入-累计减除费用-累计专项扣除-累计专项附加扣除-累计依法确定的其他扣除

其中：累计减除费用，按照 5000 元/月乘以纳税人当年截至本月在本单位的任职受雇月份数计算。

上述公式中，计算居民个人工资、薪金所得预扣预缴税额的预扣率、速算扣除数，按《个人所得税预扣率表一》（见附件 2）执行。

（二）扣缴义务人向居民个人支付劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，按次或者按月预扣预缴个人所得税。具体预扣预缴方法如下：

劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以收入减除费用后的余额为收入额。其中，稿酬所得的收入额减按百分之七十计算。

减除费用：劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得每次收入不超过四千元的，减除费用按八百元计算；每次收入四千元以上的，减除费用按百分之二十计算。

应纳税所得额：劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，以每次收入额为预扣预缴应纳税所得额。劳务报酬所得适用百分之二十至百分之四十的超额累进预扣率（见附件 2《个人所得税预扣率表二》），稿酬所得、特许权使用费所得适用百分之二十的比例预扣率。

劳务报酬所得应预扣预缴税额=预扣预缴应纳税所得额×预扣率-速算扣除数

稿酬所得、特许权使用费所得应预扣预缴税额=预扣预缴应纳税所得额×20%

#### 二、非居民个人扣缴方法

扣缴义务人向非居民个人支付工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得和特许权使用费所得时，应当按以下方法按月或者按次代扣代缴个人所得税：

非居民个人的工资、薪金所得，以每月收入额减除费用五千元后的余额为应纳税所得额；劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，以每次收入额为应纳税所得额，适用按月换算后的非居民个人月度税率表（见附件 2《个人所得税税率表三》）计算应纳税额。其中，劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以收入减除百分之二十的费用后的余额为收入额。稿酬所得的收入额减按百分之七十计算。

非居民个人工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得应纳税额=应纳税所得额×税率-速算扣除数

本公告自 2019 年 1 月 1 日起施行。

特此公告。

附件：1. [《个人所得税扣缴申报表》及填表说明](#)

2. [个人所得税税率表及预扣率表](#)

国家税务总局  
2018 年 12 月 19 日

## 关于易地扶贫搬迁税收优惠政策的通知

### 财税〔2018〕135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：

为贯彻落实《中共中央 国务院关于打赢脱贫攻坚战三年行动的指导意见》，助推易地扶贫搬迁工作，现将易地扶贫搬迁有关税收优惠政策通知如下：

#### 一、关于易地扶贫搬迁贫困人口税收政策

（一）对易地扶贫搬迁贫困人口按规定取得的住房建设补助资金、拆旧复垦奖励资金等与易地扶贫搬迁相关的货币化补偿和易地扶贫搬迁安置住房（以下简称安置住房），免征个人所得税。

（二）对易地扶贫搬迁贫困人口按规定取得的安置住房，免征契税。

#### 二、关于易地扶贫搬迁安置住房税收政策

（一）对易地扶贫搬迁项目实施主体（以下简称项目实施主体）取得用于建设安置住房的土地，免征契税、印花稅。

（二）对安置住房建设和分配过程中应由项目实施主体、项目单位缴纳的印花稅，予以免征。

（三）对安置住房用地，免征城镇土地使用稅。

（四）在商品住房等开发项目中配套建设安置住房的，按安置住房建筑面积占总建筑面积的比例，计算应予免征的安置住房用地相关的契稅、城镇土地使用稅，以及项目实施主体、项目单位相关的印花稅。

（五）对项目实施主体购买商品住房或者回购保障性住房作为安置住房房源的，免征契稅、印花稅。

#### 三、其他相关事项

（一）易地扶贫搬迁项目、项目实施主体、易地扶贫搬迁贫困人口、相关安置住房等信息由易地扶贫搬迁工作主管部门确定。县级易地扶贫搬迁工作主管部门应当将上述信息及时提供给同级税务部门。

（二）本通知执行期限为2018年1月1日至2020年12月31日。自执行之日起的已征稅款，除以贴花方式缴纳的印花稅外，依申请予以退稅。

财政部 国家税务总局

2018年11月29日

## 关于继续执行内地与香港基金互认有关个人所得税政策的通知

### 财税〔2018〕154号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，国家税务总局各省、自治区、直辖市、计划单列市税务局，上海、深圳证券交易所，中国证券登记结算公司：

现就内地与香港基金互认有关个人所得税政策明确如下：

对内地个人投资者通过基金互认买卖香港基金份额取得的转让差价所得，自2018年12月18日起至2019年12月4日止，继续暂免征收个人所得税。

财政部 税务总局 证监会

2018年12月17日

## 关于明确《税收完税证明》（文书式）开具管理有关事项的通知

### 税总函〔2018〕628号

国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局：

为进一步规范税收票证管理，服务经济社会发展，依据《税收票证管理办法》（国家税务总局令第28号），税务总局决定自2019年1月1日起，对《税收完税证明》（文书式，下同）的开具进行调整。现将有关事项通知如下：

一、自 2019 年 1 月 1 日起,《税收完税证明》不再作为税收票证管理,不再套印“国家税务总局税收票证监制章”,加盖的税务机关印章由“征税专用章”调整为“业务专用章”。具体式样见附件。

二、除本通知第三条规定外,纳税人就特定期间完税情况申请开具证明的,税务机关为其提供开具《税收完税证明》的服务。

三、个人所得税纳税人就税款所属期为 2019 年 1 月 1 日(含)以后缴(退)税情况申请开具证明的,税务机关依据《国家税务总局关于将个人所得税〈税收完税证明〉(文书式)调整为〈纳税记录〉有关事项的公告》(国家税务总局公告 2018 年第 55 号)为其开具个人所得税《纳税记录》,不再开具《税收完税证明》。

四、各地税务机关要做好调整后的《税收完税证明》网上开具工作。网上开具的式样与办税服务厅开具的一致,加印电子形式的业务专用章。

五、调整后的《税收完税证明》的开具内容、开具方式和管理办法由各省税务机关确定。

六、调整完善《税收完税证明》的开具管理,是税务总局进一步深化“放管服”改革,优化税收营商环境的一项重要决策。各地要高度重视,周密部署,充分运用原有文书式《税收完税证明》的信息系统和管理经验,抓紧系统升级、流程优化和宣传咨询等相关工作,确保 2019 年 1 月 1 日顺利实施。

七、本通知自 2019 年 1 月 1 日起执行。《国家税务总局办公厅关于推行网上开具税收完税证明工作的通知》(税总办发〔2017〕162 号)相关规定与本通知不一致的,按本通知规定执行。

附件:

[调整后的《税收完税证明》\(文书式\)式样](#)

国家税务总局  
2018 年 12 月 5 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/>

