

## 中汇观点

## 协定优惠待遇享受从“备案”到“备查”，法律责任如何分担是亮点

正如国务院对于深化“放管服”改革的总体要求，我们既要能放得开，又能管得住。所以，这次国家税务总局发布了《非居民纳税人享受协定待遇管理办法》（国家税务总局公告 2019 年第 35 号），针对非居民税收协定待遇享受的程序从“备案”改为“备查”，正式落实国务院“放管服”要求中的放得开。但是，带来的另外一个问题就是，非居民很多情况下不在国内，如果事先由非居民自行判定协定待遇享受，税务机关后续如何能管得住。出现了错误享受协定待遇的情况下，如何追究非居民纳税人的责任，在存在扣缴义务的情况下，非居民纳税人的责任和扣缴义务人责任如何分担的问题，仍然是大家关注的焦点问题。

## 一、协定待遇享受判断责任在非居民纳税人而非扣缴义务人

第一个针对协定待遇享受判定责任的分担问题，35 号公告明确了，能否享受协定优惠待遇的判定责任在非居民纳税人自己，而非扣缴义务人。其中；35 号公告第五条规定：非居民纳税人自行申报的，自行判断符合享受协定待遇条件且需要享受协定待遇。第六条进一步规定：在源泉扣缴和指定扣缴情况下，非居民纳税人自行判断符合享受协定待遇条件且需要享受协定待遇的，应当如实填写《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》，主动提交给扣缴义务人，并按照本办法第七条的规定归集和留存相关资料备查。扣缴义务人收到《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》后，确认非居民纳税人填报信息完整的，依国内税收法律规定和协定规定扣缴，并如实将《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》作为扣缴申报的附表报送主管税务机关。非居民纳税人未主动提交《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》给扣缴义务人或填报信息不完整的，扣缴义务人依国内税收法律规定扣缴。

话说得很直白了，不存在源泉扣缴，非居民纳税人自行申报的情况下，协定待遇享受由非居民纳税人自己判断。在《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》中也要求非居民纳税人自己申明：根据缔约对方法律法规和税收协定居民条款，我为缔约对方税收居民，相关安排和交易的主要目的不是为了获取税收协定待遇。我自行判断符合协定待遇条件，自行享受协定待遇，承担相应法律责任。我将按规定归集和留存相关资料备查，接受税务机关后续管理。

而在存在源泉扣缴或指定扣缴（法定扣缴义务）的情况下，扣缴义务人不去判定。如果非居民纳税人提交的《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》自行判定为可以享受协定待遇，那扣缴税款时就按非居民纳税人申明可以享受协定优惠待遇的税率扣。如果非居民纳税人不提供《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》，扣缴义务人就按国内法规定的法定税率扣，扣缴义务人无判定责任，这个是清晰的。

## 二、自行判断下，非居民纳税人承担哪些法律责任

## 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

按照《税收征管法》、《企业所得税法》以及《个人所得税法》的规定，非居民纳税人可能承担的法律 responsibility 主要涉及如下条款：

《税收征管法》第六十三条：纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，或者在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

《税收征管法》第六十四条：纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款。

《企业所得税法》第四十八条：税务机关依照本章规定作出纳税调整，需要补征税款的，应当补征税款，并按照国务院规定加收利息。

《个人所得税法》第八条：税务机关依照前款规定作出纳税调整，需要补征税款的，应当补征税款，并依法加收利息。

其中，《征管法》63 条属于虚假纳税申报的偷税责任，64 条是不进行纳税申报的补税责任；而《企业所得税法》第四十八条和《个人所得税法》第八条则是税务机关开展反避税中涉及补税和加收利息的责任。

从目前的 35 号公告对于非居民纳税人的法律责任规定来看，涉及如下条款：

第十五条 非居民纳税人、扣缴义务人应配合主管税务机关进行非居民纳税人享受协定待遇的后续管理与调查。非居民纳税人、扣缴义务人均未按照税务机关要求提供相关资料，或逃避、拒绝、阻挠税务机关进行后续调查，主管税务机关无法查实其是否符合享受协定待遇条件的，应视为不符合享受协定待遇条件。

第十六条 非居民纳税人不符合享受协定待遇条件而享受了协定待遇且未缴或少缴税款的，除因扣缴义务人未按本办法第六条规定扣缴申报外，视为非居民纳税人未按规定申报缴纳税款，主管税务机关依法追缴税款并追究非居民纳税人延迟纳税责任。在扣缴情况下，税款延迟缴纳期限自扣缴申报享受协定待遇之日起计算。

所以，我们可以看到，35 号公告对于非居民纳税人自行判定存在错误情况下的法律责任规定似乎没有去严格区分不同情况下的法律责任：

1. 如果非居民纳税人提供虚假的税收居民身份证明或其他享受协定优惠待遇的资料，骗取协定优惠待遇的，应该按偷税处理；

2. 如果非居民纳税人提供的资料是真实的，但是在具体的判定上和税务局有争议，比如对于“受益所有人”的判定上，本来就很原则化。我认为可以享受，税务局认为不可以。但我提供过的资料是真实的，只是大家判断不一样。这个严格来讲，税务局应该启动一般反避税程序，补税并加收利息；

3. 如果非居民纳税人没有提供《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》，而非提供虚假资料，自行认为可以享受协定待遇享受了，或者属于虽然提供了资料，但后期在后续管理中不配合，未按照税务机关要求提供相关资料，或逃避、拒绝、阻挠税务机关进行后续调查，税务机关认定不能享受协定待遇的，可按照《征管法》64 条补税并加滞纳金。

而对于享受协定待遇判定，税企不一致，不存在虚假，则应该属于避税时，税务机关的处理程序应该按照《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）来。税务局给企业下发《税务事项通知书》，企业收到特别纳税调整风险提示或者发现自身存在特别纳税调整风险的，可以自行调整补税。企业自行调整补税的，应当填报《特别纳税调整自行缴纳税款表》。企业如果对税务局认定有异议，企业可以要求税务机关应当启动特别纳税调查程序。

我们 35 号公告似乎对于非居民纳税人错误享受协定待遇少交税款，都按照未按照规定申报缴纳税款，加收滞纳金处理了。

所以，“放管服”后，最重要的问题就是实事求是，严格按照法律的规定去区分责任，对于不同的情况严格采用不同的法律程序去处理，不能模糊化，否则对税企双方都是不利的。

### 三、“备查下”扣缴义务人承担什么样的法律责任

针对扣缴义务人可能承担的法律责任，涉及如下条款：

《税收征管法》第六十九条：扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的,由税务机关向纳税人追缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款;

《税收征管法》第六十三条第二款：扣缴义务人采取前款所列手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

《税收征管法》第六十二条：扣缴义务人未按照规定的期限向税务机关报送代扣代缴、代收代缴税款报告表和有关资料的,由税务机关责令限期改正,可以处二千元以下的罚款;情节严重的,可以处二千元以上一万元以下的罚款。

而总局 35 号公告对于“备查”制度下,扣缴义务人的责任是这么规定的:

第十七条 扣缴义务人未按本办法第六条规定扣缴申报,或者未按本办法第十三条规定提供相关资料,发生不符合享受协定待遇条件的非居民纳税人享受协定待遇且未缴或少缴税款情形的,主管税务机关依据有关规定追究扣缴义务人责任,并责令非居民纳税人限期缴纳税款。

这条规定,具体到如何追究扣缴义务人责任要分为以下几种情况:

第一,如果扣缴义务人按照公告第六条规定向税务机关办理了扣缴申报,比如纳税人提供了《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》,就按纳税人判定的协定待遇帮其扣税。纳税人没有提供,就按法定税率帮其扣缴税款。同时,后期税务局在开展后续管理时,我积极配合,提供资料,此时如果非居民纳税人判定错误或提供虚假资料的,扣缴义务人不承担任何法律责任;

第二,如果扣缴义务人有法定扣缴义务,没有履行法定扣缴义务,由税务机关向纳税人追缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款;

第三,如果中外双方签订的合同是“包税”合同,即非居民纳税人拿税后净得,扣缴义务人没有按公告第六条规定进行扣缴申报,此时是按照《征管法》69 条的应扣未扣处理,还是按照《征管法》63 条的已扣未缴处理,这个一直也是存在争议。

第四,如果扣缴义务人按规定履行了扣缴申报,但是在后期税务机关进行后续管理时,不配合,拒不提供资料的,可以按《税收征管法》62 条处理。

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

中汇(浙江)税务召开年度工作会议

2019 年 10 月 17 日至 18 日,中汇(浙江)税务师事务所在浙江绍兴召开了一年一度考核期业务工作会议,来自浙江、北京、上海办公室的经理以上职级共五十余位人员参加了会议。



会上，中汇（浙江）税务师事务所总经理袁小强以“过去、现在、未来”三部分，回顾了考核期的业绩完成情况、人才培养、执业质量与风险控制等情况，分析目前税务师行业的市场环境、行业动态及其挑战，提出事务所今后重点要朝着“专业化、国际化、协作化”三个方向发展，特别是将设立研发基金，加强研发创新力度。



会上，负责区域培训、信息系统开发、专业技术和执业质量的合伙人以及各业务部门的负责人分别进行了总结发言。此次会议还重点围绕“工作经验分享”的主题，多位经理先后就团队管理、新人培养、市场开发、客户沟通、项目实施、质量控制等执业过程中遇到难点如何克服的宝贵经验分享给了参会人员。发言者或诚恳或风趣，聆听者或沉思或欢笑；期间，发言的内容引起了很多共鸣，参会人员进行了愉快地交流互动。会议共有 17 人做了分享交流。

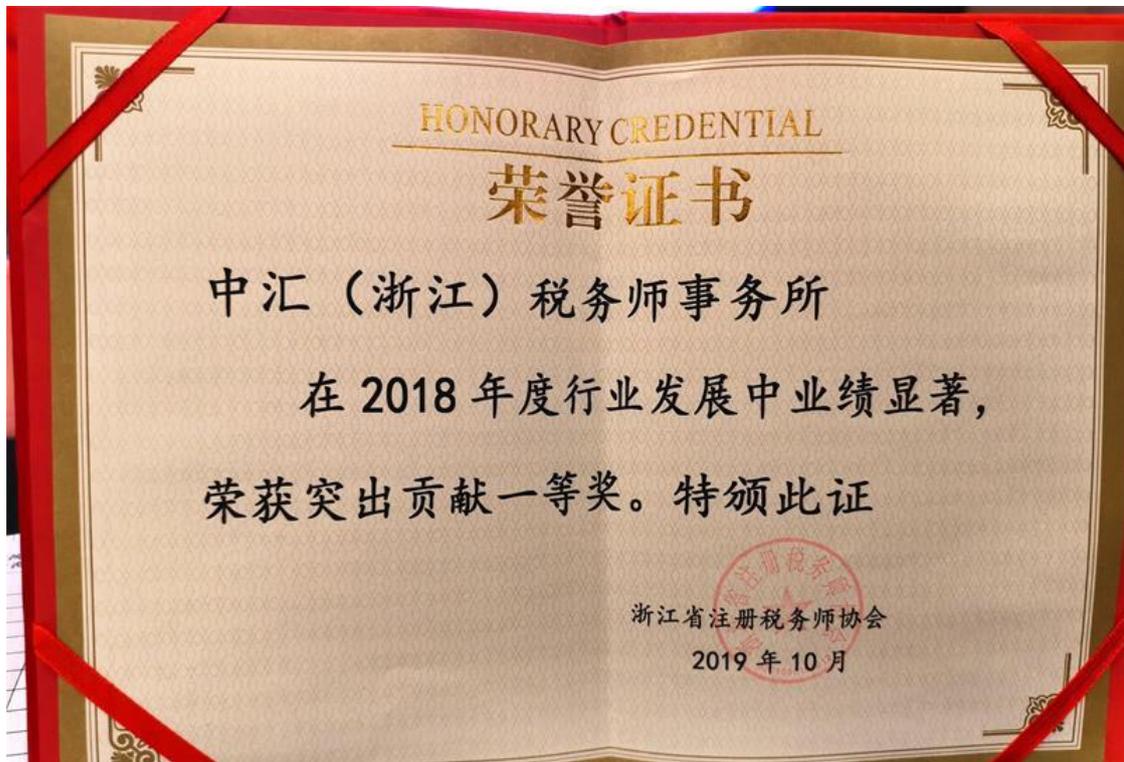


最后，袁小强总经理提出希望通过此次会议，精修事务所文化内涵，增强员工责任心与荣誉感；用好用足研发经费，落实好专业产品的开发；加强培训，提升专业技术水平与服务能力，协助客户创造更大价值。



#### 中汇（浙江）税务师事务所荣获省税协表彰

近日，浙江省注册税务师协会表彰了 2018 年度行业发展中业绩显著的税务师事务所和个人，给予 40 家事务所 15 位所长嘉奖。中汇（浙江）税务师事务所荣获突出贡献一等奖。



针对近期专家信箱收集到执业人员提出的专业问题，结合执业质量检查发现的问题，北京注册会计师协会邀请专业技术委员会专家进行相应解答。本专家解答仅代表专家个人观点，不代表任何机构；不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断等，仅供参考。会计师事务所及从业人员在执业中需根据相关法律法规、风险导向原则以及实际执业情况做出职业判断，搜集充分适当的审计证据，不能照搬照抄。

### 问题 1：函证的内容包括哪些？

解答：注册会计师可以在考虑被审计单位的经营环境、内部控制的有效性、账户或交易的性质、被询证者处理询证函的习惯做法及回函的可能性等基础上，确定函证的内容、范围、时间安排和方式。

函证的内容一般涉及下列账户余额或其他信息(包括但不限于发生额、可用余额、重要合同信息、重要交易信息等)：(1) 银行存款；(2) 交易性金融资产；(3) 应收账款；(4) 应收票据；(5) 其他应收款；(6) 预付账款；(7) 由其他单位代为保管、加工或销售的存货；(8) 分类到其他流动资产的金融资产(如一年内到期的委托贷款等)；(9) 债权投资(含一年以上到期的委托贷款等)；(10) 其他债权投资；(11) 长期应收款；(12) 长期股权投资；(13) 其他权益工具投资；(14) 其他非流动金融资产；(15) 短期借款；(16) 交易性金融负债；(17) 应付账款；(18) 应付票据；(19) 预收账款；(20) 其他应付款；(21) 长期借款；(22) 保证、抵押或质押；(23) 或有事项；(24) 关联方交易；(25) 重大或异常的交易等。

### 问题 2：函证有哪几种方式？各种方式的主要关注事项有哪些？

解答：函证的方式一般包括：邮寄、跟函、电子形式函证(包括传真、电子邮件、直接访问网站等)等方式。

1. 邮寄方式。为避免询证函被拦截、篡改等舞弊风险，在邮寄询证函时，审计人员必须在核实由被审计单位提供的被询证方的联系方式后，独立寄发询证函，并确保回函直接寄到审计人员所在会计师事务所办公地址。例如，直接在邮局投递或独立使用快递公司，不应由被审计单位人员代发函证，也不应使用被审计单位的邮递设施、系统等发出函证。

2. 跟函方式。跟函，是指审计人员独自或在被审计单位员工的陪同下亲自将询证函送交被询证者，在被询证者核对并确认回函后，亲自将回函带回的方式。如果审计人员认为跟函的方式能够获取更可靠信息，可以采取该方式发送并收回询证函。

需要注意的是，如果被询证者要求审计人员跟函时需有被审计单位员工陪同，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制，递交函证、交流信息、取得回函等环节不得由被审计单位员工替代执行。同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。

3. 电子形式函证。如果审计人员根据具体情况选择通过电子形式发送询证函，在发函前可以基于对特定询证方式所存在风险的评估，考虑相应的控制措施。审计人员发送电子形式函证的被询证人员，应是与被审计单位业务往来密切的人员，可以查询到被询证人员与被审计单位业务往来邮件，以确认其身份的真实性，并核实被询证人员邮箱后缀等信息与其所在单位是否存在关联。此外，应要求被询证人员必须使用与被审计单位有日常业务往来的邮箱将回函邮件直接回复到审计人员等。

无论采用哪种函证方式，审计人员均应将反映控制函证收发全过程的相关工作记录和外部证据完整地保存于审计工作底稿之中。

### 问题 3：一般何种情况下可以不实施银行函证？

解答：根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号—函证》第十二条规定，可以不对银行账户实施函证的情况通常应具备两个条件：(1) 有充分证据表明该银行账户相关信息对财务报表不重要；(2) 有充分证据表明与该银行账户相关的重大错报风险很低。这两个条件，实务中很难完全满足。因此，大多数会计师事务所内部执业规范都要求对所有银行账户实施函证程序。在极少数情况下，注册会计师直接获取到某银行账户对财务报表不重要且重大错报风险很低的充分证据，进而判断该银行账户可以不实施函证程序，则必须在审计工作底稿中清楚记录职业判断过程、相关原因理由及已执行的除函证之外的审计程序。

例如，在对某大型企业审计时，审计项目组检查了被审计单位的纳税专户期末余额的相关证据，获取了税务机关相关文件以及与该银行账户相关的其他文件，了解到纳税专户是专门用于存入用于纳税款项并上交税金的账户，不能通过转账支票向外转出资金，不能进行除上缴税款之外的其他资金划付业务。审计项目组通过网银查询该账户余额和发生额，与银行日记账的余额及发生额核对一致，实际发生额与税收缴款书等凭单记载的合计金额一致。同时，审计项目组关注到该企业纳税专户在资产负债表日的余额远远低于实际执行的重要性水平。因此，注册会计师判断该纳税专户相关的重大错报风险很低，可以不实施银行函证程序，并在审计计划和货币资金审计工作底稿中对判断理由及已执行的审计程序进行了记录。

**问题 4：对满足《中国注册会计师审计准则第 1312 号—函证》第十二条的规定，注册会计师决定不实施函证的银行账户，可以实施哪些审计程序？**

解答：对满足《中国注册会计师审计准则第 1312 号—函证》第十二条规定的要求，注册会计师决定不实施函证的银行账户，可执行的审计程序一般包括以下方面：

(1) 实施充分的风险评估程序，充分说明不实施函证的理由以及获取的支持该理由的相关证据，并详细记录于审计工作底稿；

(2) 获取该账户截止到年末的银行对账单和次年 1 月银行对账单以及相应期间的银行存款余额调节表，核对期末余额，对大额、重要未达账项实施审计，确定其合理性和期后收付款记录等情况；

(3) 实地查看该账户电子银行网上记录，核对相关信息与企业提供的信息是否一致。所查阅的信息，应取得查看记录截屏，并记录查看过程，由审计人员、被审计单位出纳员、被审计单位财务负责人签字确认并加盖公章；

(4) 获取被审计单位信用报告，检查该账户是否存在银行借款、质押、担保等相关信息；

(5) 根据银行对账单和银行日记账，并结合存货、往来款项、销售等重要项目合同协议相关资料，双向检查该账户大额发生额。

除上述外，注册会计师还应结合总体风险评估来确定其他适当的审计程序。

**问题 5：客户的网银信息查询能不能替代银行函证？网银查询能否实现函证需要实现的审计目的？**

解答：目前，有部分事务所认为网银查询信息足以证明银行存款的真实性。他们认为在客户的网银系统上，存款的余额和发生额是唯一的、历史的、不可改变的，不管以哪台电脑登录、不管是谁来登录、不管在哪里登录、不管是什么时候登录，结果都是一样的。因此，可以真实完整的反映客户该账户的相关信息。

对此，需要重点提示的是，网银查询获取的相关信息有限，银行函证的内容不仅包括银行账户余额，还包括银行借款、已注销银行账户、委托借款、担保、银行承兑汇票、商业汇票、信用证、未履行完毕的外汇买卖合同、银行托管的有价证券或其他产权文件、未到期银行理财产品等重要信息，同时还需要银行对预留印鉴进行核对。网上银行查询可以作为银行存款审计程序的一部分，不能完全替代银行函证程序，不能完全实现函证程序需要实现的审计目的。同时，注册会计师利用企业网银执行查询时，还需要确保登录的是真实有效的网银系统。

**问题 6：银行询证函中企业无相关记录的事项，询证函应如何填列？**

解答：实务操作中，各银行对银行询证函中企业无相关记录事项的填写要求各不相同。有的银行要求无相关事项，必须划线，否则不接受函证，有的银行直接在划线处直接回复“不询”。监管部门在日常监管中对无相关函证事项填写要求也不尽相同，无借款、担保等事项，有的要求无相关事项不能划线（必须空着，划线视为不对相关事项实施函证），有的认为必须划线，未划线视为不规范，存在缺陷等。银行询证函应按照审计准则规定内容，以及《关于进一步规范银行函证及回函工作的通知》（财会[2016]13号）的要求填写。对于银行询证函中企业无相关记录的事项，可以填写“本公司记录中无此项，请贵行确认”，或者填写“无”。如函证结果不能达到审计目标，还需要补充实施或有事项等其他审计程序。

**问题 7：注册会计师在实施函证时，未对函证的收发进行控制，也未在底稿中保留收发函的控制记录，是否恰当？**

解答：根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号—函证》第十四条“当实施函证程序时，注册会计师应当对询证函保持控制，包括：（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函。”

据此，注册会计师为确保审计证据的可靠性，应对函证收发实施控制，对函证收发控制的相关证据如快递单、信封或跟函记录等应保留在工作底稿中。如果未对函证的收发进行独立控制并在底稿中保留收发函的控制记录，函证程序和审计底稿记录存在瑕疵，应重新执行函证程序或者其他相关替代审计程序。

随着信息技术的进步，更多会计师事务所开始统一使用函证中心或类似的系统控制措施统一实施函证收发管理。在此情况下，相关控制证据应由会计师事务所函证中心或类似的控制系统安排适当人员统一管理，以便调取审验。

#### **问题 8：如何对银行存款函证收发实施控制？**

解答：银行存款函证收发必须由审计人员控制，实施的相关控制程序至少应包括：

(1) 做好函证收发记录，记录函证收发方式、时间及过程。

(2) 如果审计人员亲自前往银行函证，应提请被审计单位出具单位介绍信，需注明前往某地某处进行函证，并复印留存在底稿中，要求被审计单位陪同人员在介绍信复印件上签字。审计人员需要在整个过程中保持对询证函的控制，同时，对被审计单位和被询证者之间串通舞弊的风险保持警觉。审计人员通常应编制亲往函证工作记录或类似工作底稿，记录上述程序的执行过程和结果。

在现场实施函证时，应观察处理询证函的人员是否按照处理函证的正常流程认真处理询证函。例如，该人员是否在其计算机系统或相关记录中核对相关信息。审计人员应在亲往函证工作记录中记录跟函时间、函证人员信息、银行地址、银行接待人员姓名、职位、电话及员工卡号等信息，并对函证、函证人员和银行拍照留存。涉及异地亲往函证，还应将差旅费证明资料的复印件等留存在底稿中。

(3) 如果以快递方式收发函证，审计人员应独立寄发询证函（例如，直接在邮局投递或独立使用快递公司），不应由被审计单位人员代发函证，也不应使用被审计单位的邮递设施、系统等发出函证。审计人员应记录收发函证的快递时间、快递公司和快递单号，在底稿中保存发出函证的回执和收到函证的快递信封或其他有效单据，将快递单据原件放入底稿中。注册会计师还应核对收到的回函与注册会计师发出的询证函是否为同一份函证，核对回邮信封或快递信封中记录的银行名称、地址是否与询证函中记载的名称、地址一致，核对回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证银行的地址一致。

#### **问题 9：在检查中发现，对于银行存款科目的审计，注册会计师往往只是直接实施函证程序，而忽视了被审计单位银行存款可能存在的舞弊风险。有哪些迹象表明银行账户可能存在舞弊风险？**

解答：以下迹象可能表明银行存款可能存在舞弊风险（包括但不限于）：

(1) 被审计单位的货币资金余额较大且与企业规模不相符，同时借款余额巨大，或者新增借款且承担高额利息，明显缺乏合理的商业理由；

(2) 大额货币资金长年沉淀于活期账户，缺乏流动；

(3) 存在长期或大量银行未达账项；

(4) 受限银行存款占比较高；

(5) 被审计单位与银行签署特殊的集团现金管理协议或其他类似协议；

(6) 被审计单位的利息收入与银行存款规模不匹配；

(7) 被审计单位开立的银行存款账户不符合通常可理解的逻辑；

例如，被审计单位大额收支频繁的银行账户所在的开户行距离被审计单位路途遥远，并且未开立网银；被审计单位在业务经营所在地以外的区域开设多个银行账户，且收支频繁；被审计单位开立的银行账户的数量与类似规模的企业开立的银行账户的数量差异较大，且缺乏合理原因；

(8) 被审计单位不能提供银行对账单或提供的银行对账单表明可能存在舞弊风险；

例如，银行对账单显示通常对公账户不会包含的信息，如“积分”信息；银行对账单的格式存在可疑之处，编号重复或不连续，或者同一对账单或不同月份的对账单字体不一致；银行对账单显示的账户余额及发生额存在可疑之处，如被审计单位定期存单标识为到期自动本息合计转存，在所审计期间定期存款已经到期，应该按约定将本息合计金额再结转下一期定期存款，但被审计单位提供的对账单显示的存款金额仍是最初存入的本金余额。

对于已确认的银行询证函，也需要注意可能存在舞弊风险。例如，被审计单位在银行询证函上的签章多数情况下是被审计单位的公章，并不是被审计单位在银行预留的印鉴；银行询证函的银行确认章存在错别字；银行询证函的银行确认章的业务性质不符合函证业务特征，如“收讫”、“转讫”等；银行询证函的银行确认章的字体异常、

字间距异常等；银行的印章一般为三角形章、方形章、椭圆形章等形状，注册会计师应核对其是否与银行对账单等单据上该银行加盖的确认章一致。

**问题 10：对定期存款需要实施哪些审计程序？**

解答：对定期存款的审计，一般应考虑实施以下审计程序：

- (1) 向管理层询问定期存款存在的商业理由并评估其合理性；
- (2) 获取定期存款明细表，检查是否与账面记录金额一致；存款人是否为被审计单位，定期存款是否被质押或限制使用；同时，应获取企业信用报告，核对是否存在定期存款质押或其他受限情况；
- (3) 在监盘库存现金的同时，检查定期存款凭据。如果被审计单位在资产负债表日有大额定期存款，基于对风险的判断，应考虑选择在资产负债表日实施监盘，即检查定期存款相关单据；
- (4) 对未质押的定期存款，检查开户证书原件，以防止被审计单位提供的复印件是未质押（或未提现）前原件的复印件。在检查时，还要认真核对相关信息，包括存款人、金额、期限等，如有异常，需实施进一步审计程序；
- (5) 对已质押的定期存款，检查定期存单复印件，并与相应的质押合同核对。对于质押借款的定期存单，关注定期存单对应的质押借款有无入账，对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款，还应关注相关借款的偿还情况，了解相关质权是否已被行使；对于为他人担保的定期存单，关注担保是否逾期及相关质权是否已被行使；
- (6) 结合银行函证，函证定期存款相关信息，如账户信息、存期、利率水平，设定抵押情况等；
- (7) 根据前述对管理层定期存款商业理由及其合理性的询问，取得管理层对定期存款持有意图的声明，进而结合财务费用审计，测算利息收入的合理性，判断是否存在体外资金循环的情形；
- (8) 在资产负债表日后已提取的定期存款，核对相应的兑付凭证等；
- (9) 关注被审计单位在财务报表及附注中对定期存款是否充分披露，以及是否在编制现金流量表时进行了恰当的分类。

**问题 11：如果对被审计单位银行账户（不含外币账户）的完整性存有疑虑，应当如何实施审计程序？**

解答：审计中，如果对被审计单位银行账户的完整性存疑，可以参考中注协《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计》，考虑实施如下审计程序（包括但不限于）：

- (1) 了解并评价被审计单位开立账户的管理控制措施；
- (2) 了解报告期内被审计单位开户银行的数量及分布，与被审计单位实际经营的需要进行比较，判断其合理性，关注是否存在越权开立银行账户的情形；
- (3) 询问办理货币资金业务的相关人员，如出纳等，了解银行账户的开立、使用、注销等情况。必要时，获取被审计单位已将全部银行存款账户信息提供给注册会计师的书面声明；
- (4) 注册会计师亲自到中国人民银行或基本存款账户开户行，查询并打印《已开立银行结算账户清单》，以确认被审计单位账面记录的银行人民币结算账户是否完整；
- (5) 结合其他相关细节测试，关注原始单据中被审计单位的收（付）款银行账户是否包含在注册会计师已获取的《已开立银行结算账户清单》内。

**问题 12：对被审计单位外币银行账户的完整性存有疑虑，应当如何实施审计程序？**

解答：一般情况下，银行开立账户清单无法涵盖企业外币银行账户，因此对企业外币银行账户完整性往往是审计的一个难点。对此，我们首先应该从了解被审计单位是否存在境外收支业务的角度出发，从根本上判断存在外币银行账户的可能性。

其次，从国家管理层面来看，目前国内对于外汇交易以及外币账户的管理较为严格，《境内外汇账户管理规定》规定，企业申请开立、使用、变更和撤销外币账户等均受到国家外汇管理局的监管。同时，根据《中资企业外汇结算账户管理实施细则》（汇发[2001]184号）第十条规定，一个企业原则上只允许开立一个外汇结算账户，在同一家银行开立不同币种的账户视同一个账户管理。对于年度进出口总额 1000 万（含 1000 万）美元以上的大型企业，确因经营需要要求在不同银行开立多个结算账户的，可以向注册地外汇局申请，经批准后可以允许其开立 2-3 个账户，但企业的所有结算账户必须合并计算账户最高限额。

最后，从审计技术层面来看，如果注册会计师对于被审计单位外币银行账户的完整性存在重大疑虑，或评估认为与之相关的重大错报风险较高，除上述“问题 11”中提及的程序外，还可以考虑进一步实施如下审计程序（包括但不限于）：

（1）结合实施风险评估程序中了解到的被审计单位的经营情况，浏览被审计单位外币银行账户的开户情况，报告期内的外币交易明细，评价管理层披露的外币银行账户的数量、开户地点、外币交易规模等是否与被审计单位的涉及外币的业务规模，收付款趋势一致；

（2）向负责保管网上银行密钥（U Key）的人员获取被审计单位开通网上银行的账户清单，实地观察该人员登录被审计单位网上银行，打印相关银行开立的所有银行账户清单，并与被审计单位管理层提供的信息进行比较，以检查其完整性；

（3）结合其他相关实质性测试，例如外币利息收入银行进账单显示的银行账户是否包含在注册会计师已获取的外币银行账户的清单内；以及报告期内汇兑损益金额是否与管理层披露的外币账户和业务规模匹配；

（4）如果在实施了上述程序后仍不能消除相关疑虑，注册会计师可以考虑与被审计单位人员一同前往被审计单位所在地人民银行外汇管理局，现场查询被审计单位的外币银行账户情况；

（5）如果识别出管理层未披露的外币银行账户，注册会计师需要向管理层了解未披露的原因，评价相关原因的合理性，是否显示存在舞弊或舞弊嫌疑，是否应当向治理层报告这一事项，以及这一事项对于审计业务或审计意见的影响。

**问题 13：在对银行存款实施审计时，是否能仅通过对被审计单位所有的人民币银行结算账户信息的查询，来实现对被审计单位银行账户完整性的确认？**

解答：通过中国人民银行的人民币银行结算账户管理系统，原则上可以查询到被审计单位所有人民币银行结算账户信息。但实际操作中，可能存在以下情况造成查询结果与实际存在差异：

（1）某些银行没有及时更新该系统，导致查询得到的信息与实际情况不符。例如：有的已注销的账户可能在该系统中反映为没有注销，有的新开账户在该系统中可能没有反映；

（2）保证金账户、定期存款账户、通知存款账户、协定存款账户、协议存款账户、验资临时账户、集团财务公司账户、信用社账户、外币账户等不在该系统中反映；

（3）人行清单显示的账户明细与报告主体银行明细账账户明细分类不尽一致。例如：人行清单可能只显示到一级账户，但实际上客户在该账户下可能有多个子账户，人行清单则未能完全显示。因此，注册会计师还应执行函证、抽样核查收付款凭证等其他程序来验证银行账户完整性。

同时，还要注意的，如果银行拒绝协助查询人民币银行结算账户信息，或者称无法实施查询，注册会计师应在工作底稿中详细记录与银行沟通的全过程，并对所有在报告期内曾与客户有过业务关系的银行实施函证；查阅客户的公章使用登记，检查其中是否有使用公章申请开户的情况，如有，检查该账户是否已列入客户提供的银行账户清单。

**问题 14：如何保证电子回函的有效性，如何证明回函的人是所函证单位的授权回复人？**

解答：审计人员通常可采用如下程序增强电子回函的可靠性、有效性：

（1）核实回复人身份。通过业务合同（如有）获得授权回复人相关信息，通过业务活动往来邮件确认有权回复人的邮箱地址。如果客户有官方网站，还可通过官网核实相关邮箱的后缀等问题。当被询证者通过电子邮件回函时，审计人员可以通过邮件显示的电话信息联系被询证者，确定被询证者是否发送了回函，并做好电话询问记录。必要时，审计人员可以要求被询证者提供回函原件；

（2）仅使用审计人员的事务所邮箱发出并收回电子函证；

（3）在某些特定情况下，可以考虑聘请信息系统专家协助确认电子回函的有效性。

**问题 15：银行存款审计程序中实施银行对账单和银行日记账双向核对是否必要？**

解答：一般情况下银行日记账与银行对账单是一一对应的关系，当存在管理层舞弊时，会出现管理层为了特别目的隐藏个别银行记录的情况，且一般情况下被隐藏的记录均属于会影响财务报表审计意见的重要事项。通过银行对账单和银行日记账的双向核对程序，一定程度上可以有效发现此类重大风险。需要注意的是，审计人员通常应直接从金融机构获取被审计单位的银行对账单，避免银行对账单被非法篡改。

### 问题 16：对银行存款余额调节表进行复核需要执行哪些审计程序？

解答：对银行存款余额调节表进行复核，一般可以考虑执行如下审计程序（包括但不限于）：

（1）获取被审计单位期末所有未销户的银行账户的对账单和余额调节表；

（2）关注编制银行余额调节表的内部控制程序，复核所有银行账户余额调节表编制是否正确。核查余额调节表上的对账单余额是否与对账单记录一致，核查余额调节表上的账面金额与被审计单位银行存款明细账上各个账户余额是否一致；

（3）重点核查未达账项，明确其性质。对重要的未达账项，均应在审计工作底稿中进行记录，并按照性质分别汇总。如对于企付银未付款项，核查被审计单位付款的原始凭证，并核查其是否已在期后银行对账单上得以反映；在核查期后银行对账单时，就对账单上所记载的内容，如支票编号、金额等，与被审计单位支票存根进行核对；对于企收银未收款项，审核被审计单位收款入账的原始凭证，并核查其是否已在期后银行对账单上得以反映等；

（4）对长期存在的未达账项，应将其作为被审计单位可能存在舞弊的迹象予以特别关注。了解此类未达账项长期存在的原因，获取相关依据。

### 问题 17：审计中，如何对被审计单位的电子商业汇票进行查询？网银查询的主要作用有哪些？

解答：目前，通过商业银行的网银，只能查询与该商业银行有关的电子商业汇票，即开票人/持票人通过在该商业银行开设的银行账户实施过票据行为的电子商业汇票，例如出票、收票、背书、被背书等。因此，如果被审计单位同时通过多个商业银行办理电子商业汇票业务，则需要通过每个商业银行的网银分别实施查询。网上查询程序的作用主要有以下方面（包含但不限于）：

（1）在资产负债表日验证被审计单位在该日实际持有的应收电子商业汇票余额。相当于对纸质商业汇票的实物监盘程序，可以作为对函证程序的补充；

（2）验证被审计单位在报告期内开出的电子商业汇票金额及期末应付电子商业汇票余额，可以作为银行函证程序的补充或者替代程序之一；

（3）验证被审计单位在报告期末已背书未到期和已贴现未到期电子商业汇票余额，作为函证程序的补充或者替代程序之一。

审计实务中，建议查询时所有指令由被审计单位来操作，并注意观察被审计单位网上查询的整个操作过程，比如是否输入正确的商业银行官方网址；建议将被审计单位输入的查询网址记录下来或截屏保存，在不使用被审计单位网络的环境下，输入查询网址进行验证；确认被审计单位是否使用商业银行的专业版应用程序，或使用商业银行配置的 USB KEY 和数字证书，通过登录商业银行的官方网址或直接致电银行予以查证。

### 问题 18：由于向被审计单位收取审计费太低，所以不实施银行函证程序，这项理由是否合适？

解答：函证程序是必要的审计程序之一，是对财务报表整体发表审计意见的重要审计证据，审计业务收费低不能作为不实施必要审计程序的理由。

来源：北京注册会计师协会

## 函证程序中的重点关注事项

### 北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 4 号

函证是获取可靠性较高的审计证据的有效方式之一，以应对由于舞弊或错误导致的特别风险。《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》要求注册会计师恰当地设计和实施函证程序，以获取相关、可靠的审计证据。同时，函证作为必要的基础审计程序，也是监管机构的检查重点。在近两年的监管检查中，证监会及各地证监局发现诸多函证程序执行不到位、不完善的问题，并对存在较严重问题的会计师事务所及注册会计师采取了监管谈话、出具警示函、行政处罚、市场禁入等行政监管措施并记入诚信档案。因此，如何设计和实施函证程序、评价回函结果以及在函证过程中保持职业怀疑，已成为注册会计师审计工作的关注重点。

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

针对审计中函证程序的重点关注以及常见问题，北京注册会计师协会财务报表审计专业技术委员会做出如下提示：

### 一、函证的作用

《中国注册会计师审计准则第 1301 号—审计证据》在第三条表明：“通过函证等方式从独立来源获取的相互印证的信息，可以提高注册会计师从会计记录或管理层书面声明中获取的审计证据的保证水平。”

《中国注册会计师审计准则第 1312 号—函证》第十一条规定：“注册会计师应当确定是否有必要实施函证程序以获取认定层次的相关、可靠的审计证据。在作出决策时，注册会计师应当考虑评估的认定层次重大错报风险，以及通过实施其他审计程序获取的审计证据如何将检查风险降至可接受的水平。”

### 二、注册会计师确定是否实施函证的考虑

根据《〈中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取应对措施〉应用指南》第四条第 51 所述，在确定是否选择函证程序作为实质性程序时，注册会计师可以考虑包括但不限于以下因素：（1）被询证单位对函证事项的了解；（2）预期被询证单位回复询证函的能力或意愿；（3）预期被询证单位的客观性。

审计实务中，在确定是否需要使用函证程序来获得充分适当的审计证据以支持某些财务报表认定时，注册会计师还可以考虑：

- （1）被审计单位所处环境的特征；
- （2）被审计单位是否正在进行非常规或者复杂的交易（除了检查相关交易文件以外，注册会计师还可以考虑实施函证程序）；
- （3）相关账户的重要性水平；
- （4）相关账户的固有风险和控制风险水平；
- （5）如何通过实施其他审计程序获取的审计证据，将特定财务报表认定的检查风险降至可接受的水平。

### 三、注册会计师确定函证实施范围的考虑

#### （一）审计准则中对于特定项目实施函证程序的规定

在确定函证程序实施的范围时，注册会计师还应当考虑中国注册会计师审计准则中对于注册会计师针对银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息，对于注册会计师针对应收账款等账户实施函证程序的要求。

《中国注册会计师审计准则第 1312 号—函证》第十二条规定：“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某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。”如注册会计师实施充分的风险评估程序，直接获取到某银行账户对财务报表不重要且重大错报风险很低的充分证据，进而判断该银行账户可以不实施函证程序，注册会计师需要在审计工作底稿中清楚记录职业判断过程、相关原因理由及已执行的除函证之外的审计程序。

根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号—函证》第十三条规定，注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，比如注册会计师判断应收账款函证很可能无效的情况下，注册会计师需要在审计工作底稿中说明理由。

《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第八条规定：“如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的，注册会计师应当实施下列一项或两项审计程序，以获取有关该存货存在和状况的充分、适当的审计证据：（一）向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况；（二）实施检查或其他适合具体情况的审计程序。”

除此之外，注册会计师还应结合风险评估程序来确定其他适当的审计程序。

#### （二）相关审计工作底稿中常见问题

实务中，注册会计师的审计工作底稿可能出现以下问题：

(1) 注册会计师未对部分银行账户实施函证，但是审计工作底稿未记录不实施函证程序的理由或记录的理由不充分；

(2) 注册会计师未对应收账款实施函证，但是底稿未记录理由或记录的理由不充分；

(3) 注册会计师未对应收账款实施函证，同时未实施替代审计程序获取相关、可靠的审计证据；

(4) 对于未实施函证程序的银行存款和除应收账款以外的其他重要往来款项，注册会计师未实施有效的替代程序等。

#### 四、注册会计师设计和实施函证的考虑

##### (一) 保持对函证全过程的密切控制

当实施函证程序时，为了最大限度地降低函证被拦截或篡改等舞弊风险，注册会计师需要在整个函证过程中保持对于询证函的控制。同时，对被审计单位和被询证单位之间可能存在串通舞弊的风险保持警觉。注册会计师对于函证过程的控制通常包括以下核心要素：

(1) 确定适当的被询证单位，包括考虑其独立性、客观性、对被函证信息是否知情、是否拥有回函的授权等；

(2) 确定函证需要确认或填列的信息，需要与被审计单位账簿中记录核对一致，以确保询证函中内容的准确性；

(3) 恰当设计询证函，正确填列被询证单位的名称、地址，将被询证单位信息与被审计单位有关记录进行核对。

其中，对于银行函证，需要参考《财政部 银监会关于进一步规范银行函证及回函工作的通知》（财会[2016]13号）中的函证要求及银行询证函模板；

(4) 注册会计师独立发出函证，由注册会计师直接邮寄到被询证单位的函证地址，并跟进追踪，必要时再次发出询证函；

(5) 提供给被询证单位直接向注册会计师回函的地址，以便被询证单位将回函信息直接返还给注册会计师。

##### (二) 询证函发出前对函证地址的验证

注册会计师对函证过程的控制包括发出函证之前，对于部分或全部的函证地址的有效性进行验证。针对函证地址执行的程序的性质和范围，取决于对于特定类型的函证或与函证地址相关的风险的判断。例如，针对具有较高风险的财务报表项目认定的函证程序，或当注册会计师认为函证地址不可靠时，如被询证单位为公司时函证地址为住宅地址等，可能需要采取多种不同的验证程序，以确定函证收件人的地址是符合预期且有效。注册会计师可以执行的验证程序包括但不限于：

(1) 检查函证地址的合理性，例如地址所在位置是否与被询证单位的经营所在地一致；

(2) 如果以前年度对同一被询证单位实施过函证程序，检查函证地址是否与以前年度一致，或调查并了解更改函证地址的原因（如适用）；

(3) 查询第三方来源的信息，例如拨打公共查询电话或查询被询证单位的网站及其他公开的互联网信息，对被询证单位的名称和地址进行核对和验证；

(4) 将被询证单位的名称和地址信息与被审计单位持有的其他文件进行交叉核对，比如合同、增值税发票等信息。

##### (三) 函证过程中对舞弊风险的特殊考虑

当设计和实施函证程序时，注册会计师需要始终保持职业怀疑，对舞弊风险保持警觉，特别是当函证程序是重要财务报表项目认定的主要证据时，注册会计师可以考虑和评估包括但不限于以下因素：

(1) 函证过程的实施环境是否存在较高的舞弊风险。例如，被审计单位是否正在经历诸如持续经营存在重大疑虑、财务状况不佳、经营不善等不利事项和情况，导致存在较高的舞弊风险，或者管理层与被函证者之间是否存在较高的串通舞弊风险；

(2) 选择的被询证单位是否由被审计单位实质控制，或经济上高度依赖被审计单位，以至于被审计单位及其管理层有可能通过对被询证单位施加重大影响以使其提供虚假或误导信息。例如，如果函证信息为被审计单位的受托资产，如果被询证单位既是相关资产的保管人又是资产的管理者，则可能会因为职责分离不当以使其提供虚假或误导信息；

(3) 函证的信息是否适当。注册会计师可以在考虑被审计单位的经营环境、内部控制的有效性、账户或交易的性质、被询证者处理询证函的习惯做法及回函的可能性等基础上，确定函证的信息是否适当；

(4) 是否存在其他舞弊迹象。例如，被审计单位管理层不允许寄发询证函，试图拦截、篡改询证函的状况，或坚持以特定的方式发送询证函等。

#### (四) 相关审计工作底稿中常见问题

实务中，注册会计师的审计工作底稿可能出现以下问题：

(1) 注册会计师并未在审计工作底稿中记录对被询证单位函证地址的有效性执行的验证程序及其结果；

(2) 若存在管理层不允许寄发函证的情况，注册会计师未予关注及调查原因，并考虑是否需要执行替代审计程序。如果注册会计师认为管理层不允许寄发询证函的原因不合理，或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据，则应考虑与治理层进行沟通以及对审计工作和审计意见的影响；

(3) 询证函未由注册会计师直接发给被询证单位，而是由被审计单位人员寄出或通过被审计单位邮箱发出；

(4) 采用跟函方式进行函证，审计工作底稿中无跟函记录，用于记录注册会计师在整个函证过程中对询证函的控制等；

(5) 注册会计师并未在审计工作底稿中保留函证邮寄的信函或快件等发件信息，未保留被函证单位回函的信函或快件的收件信息。

### 五、注册会计师对回函结果的考虑

#### (一) 对回函可靠性的考虑

##### 1. 回函可靠性存在疑虑的迹象

注册会计师需要始终保持职业谨慎，应当直接从被询证单位获得原始签署的询证函回函。如果未能收到询证函回函原件并且注册会计师收到电子或传真函证，需要考虑被询证单位的真实性以及电子或传真询证函回函是否可以满足充分适当的审计证据的要求。一般实务中，当询证函回函存在以下情况时，需要对其可靠性进行评估：

(1) 银行询证函回函上没有正规的银行印章；

(2) 从私人电子邮箱发送的回函；

(3) 回函通过电子邮箱发送，且不是不可更改的扫描文档格式；

(4) 被询证单位将回函寄至被审计单位，由被审计单位转交给注册会计师；

(5) 注册会计师跟进访问被询证单位，发现回函信息与被询问者记录不一致；

(6) 询证函回函盖章不清楚，无法判断是否由被询证单位回函；

(7) 询证函回函单位名称或盖章与发函单位名称不一致；

(8) 询证函回函的邮戳显示的发函地址与被审计单位记录的被询证单位的地址不一致；

(9) 询证函回函的联系人与发函时的联系人姓名、电话不一致；

(10) 收到同一日期发回的、笔迹相同的多份回函；

(11) 不同被询证单位的回函，回函单号相连或相近；

(12) 位于不同地址的多家被询证单位的回函邮戳显示的回函地址相同；

(13) 收到不同被询证单位用快递寄回的回函，但快递的交寄人或发件人是同一个人或是被审计单位的员工；

(14) 不正常的回函率，例如与往年相比有较大的偏差。

##### 2. 注册会计师的应对

如果对询证函回函可靠性存在疑虑，注册会计师需要通过实施审计程序获得补充的审计证据，包括但不限于：验证被询证单位是否存在；验证询证地址的有效性；将被审计单位其他文件中的签名或公章样本与回函相核对；与被询证单位相关人员之间进行沟通讨论函证事项，并考虑是否由注册会计师亲自前往被询证单位所在地点进行走访，以验证其是否真实存在。

如果认为有必要与被询证单位相关人员沟通讨论函证事项，沟通的信息可以包括但不限于以下事项：

(1) 被询证单位联系人的姓名；

(2) 完成询证函所确认信息核对的人员姓名；

(3) 注册会计师根据沟通讨论内容评估是否有任何迹象表明被访者是否独立、有能力、有相关知识或有权回应询证函事项；

(4) 询证函自收到之日起是否有任何变更；

(5) 验证询证函所确认信息中包含的某些关键信息（例如，账户余额，特定条款等）。

通过与被询证单位相关人员进行沟通讨论，注册会计师可以对询证函回函答复的来源和内容进行核实，并确定是适当的授权人员进行答复。

## （二）对回函中免责或限制条款的考虑

### 1. 可能存在的情形

询证函回函中包括免责声明或限制性语言，可能存在的情形包括但不限于：

(1) 询证函信息来自电子数据源，可能不包含被询证单位拥有的全部信息；

(2) 询证函信息不保证准确也不是最新的，其他方可能会持有不同意见；

(3) 询证函信息是出于礼貌而提供的，不是被询证单位的义务，被询证单位对所提供的信息不承担任何明示或暗示的责任、义务或保证；

(4) 收件人不得依赖函证中的信息。

### 2. 注册会计师的应对

如果免责或限制条款涉及财务报表的相关认定，使注册会计师将该回函作为可靠审计证据的程度受到了限制，则注册会计师需要考虑该限制条款的性质和实质。注册会计师可能需要执行额外的或替代的审计程序，来获得充分、适当的审计证据。如果注册会计师不能通过额外或替代的审计程序获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要考虑其对审计工作和审计意见的影响。

## （三）相关审计实务中常见问题

实务中，注册会计师的审计工作底稿容易出现以下问题：

(1) 注册会计师注意到询证函存在不符事项，但未调查回函不符事项以确定是否表明存在错报，未将相关审计程序情况记录于工作底稿；

(2) 银行回函存在不符事项，如账户数量及性质、账号、回函金额、借款利率和期限等存在不符，注册会计师未予关注和执行进一步程序；

(3) 往来款函证中回函金额存在差异，注册会计师未予关注和执行进一步程序；

(4) 银行以自有格式回函或将询证函部分内容删减，注册会计师未予关注和执行进一步程序；

(5) 对银行存款和重要往来款实施了函证程序，对方未回函，注册会计师未执行替代程序或审计工作底稿未记录替代程序的执行情况；

(6) 回函日期晚于审计报告日的，注册会计师未执行替代程序，或审计工作底稿无相关记录等。

## 六、注册会计师对实施函证程序所获取的审计证据的总体评价

当评价函证程序的结果时，注册会计师应当评价实施函证程序是否提供了相关、可靠的审计证据，通过实施函证程序所获取的审计证据是否将检查风险降至可接受的水平，或是需要进一步获取审计证据。

函证过程和其替代程序没有提供充分、适当的审计证据时，注册会计师则需要设计并执行其他程序以获得充分、适当的审计证据。如果取得询证函回函是获取充分、适当审计程序的必要程序，则替代程序无法应对认定层次重大错报风险，注册会计师需要考虑其对审计工作和审计意见的影响。

注册会计师在评价函证程序的结果时，应当考虑：

(1) 函证和替代程序的可靠性；

(2) 任何例外事项的性质和频率，包括这些例外事项的定量和定性影响以及原因；

(3) 其他审计程序可以提供的审计证据。

来源：北京注册会计师协会

关于印发《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑》等五项审计准则问题解答征求意见稿的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了加强对注册会计师执业的指导，更有效地识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险，提升审计质量，有效防范化解风险，我会开展了审计准则问题解答的修订工作。

本次修订的问题解答包括五个项目，分别是《中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑（征求意见稿）》《中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证（征求意见稿）》《中国注册会计师审计准则问题解答第4号——收入确认（征求意见稿）》《中国注册会计师审计准则问题解答第6号——关联方（征求意见稿）》《中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计（征求意见稿）》，现予印发。请组织征求意见，并于2019年11月10日前将书面意见(包括Word格式电子版)反馈我会。

联系人：中注协专业标准部 张妍 史文静

电话：010-88250202, 88250213

传真：010-88250066

电子邮件：standards@cicpa.org.cn

通讯地址：北京市海淀区西四环中路16号院2号楼

邮编：100039

附件：

- [1. 中国注册会计师审计准则问题解答第1号——职业怀疑（征求意见稿）](#)
- [2. 中国注册会计师审计准则问题解答第2号——函证（征求意见稿）](#)
- [3. 中国注册会计师审计准则问题解答第4号——收入确认（征求意见稿）](#)
- [4. 中国注册会计师审计准则问题解答第6号——关联方（征求意见稿）](#)
- [5. 中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计（征求意见稿）](#)
- [6. 五项审计准则问题解答修订说明](#)

中国注册会计师协会  
2019年10月18日

## 关于《中华人民共和国会计法修订草案（征求意见稿）》向社会公开征求意见的通知

为贯彻落实全面依法治国要求，切实提高会计信息质量，促进会计行业更好地服务经济社会发展，财政部对《中华人民共和国会计法》进行修订，形成了《中华人民共和国会计法修订草案（征求意见稿）》，现向社会公开征求意见。公众可在2019年11月20日前，通过以下途径和方式提出意见：

- 通过中华人民共和国财政部网站（网址：<http://www.mof.gov.cn>），进入首页“财政法规意见征集信息管理系统”提出意见。
- 通过信函方式将意见寄至：北京市西城区三里河南三巷三号财政部会计司（邮政编码100820），并在信封上注明“会计法征求意见”字样。
- 通过电子邮件将意见发至：[wangyan2015@mof.gov.cn](mailto:wangyan2015@mof.gov.cn)，[yangshuo@mof.gov.cn](mailto:yangshuo@mof.gov.cn)。

附件：[1. 《中华人民共和国会计法修订草案（征求意见稿）》](#)  
[2. 关于《中华人民共和国会计法修订草案（征求意见稿）》的说明](#)

财政部办公厅  
2019年10月21日

## 山东省税务局 12366：解答 16 个个人所得税热点问题

- 1、企业有偿取得停车位使用权后，无偿让渡给职工集体使用，是否需要缴纳个人所得税？

答：对于企业无偿给员工提供停车位使用权的问题，主要是看停车位的使用者是否有确定性。如无确定性，属于集体共同使用，可不计征个人所得税，如有确定性，则应作为个人福利计入“工资、薪金所得”项目征收个人所得税。

## **2、单位给出差人员发放的交通费、餐费补贴，是否并入当月工资、薪金计征个人所得税？**

答：按照现行个人所得税法和有关政策规定，单位根据国家有关标准，凭出差人员实际发生的交通费、餐费发票作为公司费用予以报销，可以不作为个人所得征收个人所得税。但对于单位以差旅费名义发放的工资性质的津补贴，应纳入“工资、薪金所得”项目缴纳个人所得税。

## **3、劳动合同到期后，不再续聘所发放的补偿金是否需要缴纳个人所得税？**

答：解除劳动关系取得的一次性补偿收入征免个人所得税内容，是建立在个人与用人单位解除劳动关系的基础上的。也就是说，只有符合劳动合同法中规定的解除劳动关系情形的，才可以适用本通知规定执行。

因此，劳动合同到期后，不再续聘所发放的补偿金不属于《财政部、国家税务总局关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税〔2018〕164号）规定的解除合同的一次性补偿金，应在发放当月合并工资薪金计税。

## **4、退休人员再任职，但因《劳动合同法》规定，无法与任职单位签订正式劳动合同，其再任职取得的受雇收入，是否按照工资薪金所得缴纳个人所得税？**

答：退休人员再任职与用人单位之间签订的合同或者协议，是表明受雇人员与用人单位是否存在长期或连续的雇用与被雇用关系的一种书面协议，并非按《劳动合同法》的要求签订。因此，只要是符合《国家税务总局关于离退休人员再任职界定问题的批复》（国税函〔2006〕526号）规定的条件，个人与用人单位实质上构成任职受雇关系，即可按照“工资、薪金所得”计税。

## **5、个人独资企业申报经营所得后，将剩余的利润打到投资者的账户，还需要缴个人所得税吗？**

答：根据《财政部、国家税务总局关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉的通知》（财税〔2000〕91号）第五条规定，个人独资企业的投资者以全部生产经营所得为应纳税所得额；合伙企业的投资者按照合伙企业的全部生产经营所得和合伙协议约定的分配比例确定应纳税所得额，合伙协议没有约定分配比例的，以全部生产经营所得和合伙人数量平均计算每个投资者的应纳税所得额。

前款所称生产经营所得，包括企业分配给投资者个人的所得和企业当年留存的所得（利润）。

个人独资企业和合伙企业按照上述政策申报缴纳经营所得个人所得税后，将利润分配给投资者不再缴纳个人所得税。

## **6、消费者使用银行卡在商场购物消费后，发卡银行给予消费者银行卡积分，消费者凭该积分在银行换取礼品，是否征收个人所得税？**

答：消费者使用银行卡在商场购物消费，银行根据积分给予礼物的行为，属于《财政部、国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号）规定的“企业在向个人销售商品（产品）和提供服务的同时给予赠品”，不征收个人所得税。

## **7、买卖合同已履行，因销货方或劳务提供方产品、服务质量问题，商家支付给买方个人违约金，是否需要缴纳个人所得税？**

答：对于合同已经履行，但因产品、服务质量问题支付给个人的违约金可以视为对个人损失的赔偿，可以暂不缴纳个人所得税。

## **8、合同销货方或劳务提供方单方面违约，买卖合同未履行，个人通过诉讼途径取得的经济赔偿，是否缴纳个人所得税？**

答：对于合同未履行，单独支付给个人的违约金应按“偶然所得”项目缴纳个人所得税。

## **9、个人通过诉讼取得了人身损害赔偿，包括精神损失费等，是否属于个人所得税征税范围？**

答：不属于个人所得税征税范围。

## **10、个人参加其他公司的座谈会取得的礼品收入，需要缴纳个人所得税吗？**

答：根据《财政部、国家税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》（财政部、国家税务总局公告2019年第74号）第三条规定，企业在业务宣传、广告等活动中，随机向本单位以外的个人赠送礼

品（包括网络红包，下同），以及企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品，个人取得的礼品收入，按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税，但企业赠送的具有价格折扣或折让性质的消费券、代金券、抵用券、优惠券等礼品除外。

前款所称礼品收入的应纳税所得额按照《财政部、国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号）第三条规定计算。

《财政部、国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号）第三条规定，企业赠送的礼品是自产产品（服务）的，按该产品（服务）的市场销售价格确定个人的应税所得；是外购商品（服务）的，按该商品（服务）的实际购置价格确定个人的应税所得。

#### 11、企业发放给员工劳保用品需要扣缴个人所得税吗？

答：企业按照国家法律法规规定，为职工配备的劳动保护用品不属于个人因任职或者受雇而取得的所得，不需缴纳个人所得税。对企业以劳保等名义向职工发放的其他实物、以现金等形式支付的劳动保护费等，应并入工资薪金依法缴纳个人所得税。

#### 12、因福利分房面积未达标而取得的补差住房补贴是否缴纳个人所得税？

答：目前对于住房补贴无减免税优惠政策，应与当月工薪合并，按照“工资、薪金所得”项目计算缴纳个人所得税。

#### 13、继母将名下房产赠与继子女，是否需要征收个人所得税？

答：子女包含婚生子女、非婚生子女、继子女、养子女。因此继母将名下房产过户给继子女，可以享受《财政部、国家税务总局关于个人无偿受赠房屋有关个人所得税问题的通知》（财税〔2009〕78号）第一条第一款规定，对当事双方不征收个人所得税。

#### 14、亲属之间无偿转让股权，需要缴个人所得税吗？

答：亲属之间无偿转让股权是否征税，需区分情形。按照《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）第十三条规定，如果符合以下情形的无偿转让股权，可不征收个人所得税：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。除以上情形外的亲属之间股权转让，若申报的转让收入明显偏低且无正当理由的，税务机关可以核定其转让收入并计征个人所得税。

#### 15、个人或个体户从事种植业、养殖业、饲养业、捕捞业取得的所得是否缴纳个人所得税？还需要判定经营项目是否属于农业税（包括农业特产税）、牧业税征税范围吗？

答：《财政部、国家税务总局关于农村税费改革试点地区有关个人所得税问题的通知》（财税〔2004〕30号）目前仍然有效，由于农业税等已取消，因此只要个人或个体户取得的是“四业”所得就可以暂不征收个人所得税，不再看是否属于农业税（包括农业特产税）、牧业税征税范围。

#### 16、对于自然人股东的公司资本溢价转增股本，是否需要缴纳个人所得税？

答：除符合《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》（国税发〔1997〕198号）有关不征税规定外，其他自然人股东应按“利息、股息、红利所得”项目缴纳个人所得税。

来源：山东税务

## 国家税务总局关于加计抵减政策等 20 个最新热点问题的答复

#### 1、15%加计抵减政策与 10%加计抵减政策相比，适用主体有什么区别？

答：《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号）规定，适用 10%加计抵减政策的生产、生活性服务业纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。《财政部 税务总局关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 87 号）规定，适用 15%加计抵减政策的生活性服务业纳税人，是指提

供生活服务销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。举例说明，纳税人 A 邮政服务销售额占比为 5%，电信服务销售额占比 10%，现代服务销售额占比 20%，生活服务销售额占比 30%，货物销售额占比 35%。纳税人 B 现代服务业销售额占比 10%，生活服务销售额占比 55%，金融服务销售额 35%。由于纳税人 A 和纳税人 B 的四项服务销售额占比均超过 50%，因此纳税人 A 和纳税人 B 都可以适用 10%加计抵减政策。自 2019 年 10 月 1 日起，由于纳税人 B 的生活服务销售额占比超过 50%，可以适用更为优惠的 15%加计抵减政策；而纳税人 A 的生活服务销售额占比未超过 50%，只能继续适用 10%加计抵减政策。

**2、适用 15%加计抵减政策的纳税人，如果此前已经提交过《适用加计抵减政策的声明》的，是否需要再次提交《适用 15%加计抵减政策的声明》？**

答：由于 10%加计抵减政策和 15%加计抵减政策的适用主体不完全相同，因此，已适用 10%加计抵减政策的纳税人，如果符合 15%加计抵减政策条件的，需要在首次适用政策时提交《适用 15%加计抵减政策的声明》，不能沿用原《适用加计抵减政策的声明》。

**3、经营期不满 3 个月的纳税人，如何适用 15%加计抵减政策？**

答：2019 年 9 月 30 日前设立的纳税人，以其实际经营期的销售额确定适用 15%加计抵减政策；2019 年 10 月 1 日后设立的纳税人，待经营期满 3 个月，以设立之日起三个月销售额确定适用 15%加计抵减政策。

**4、暂无销售收入的纳税人，如何适用 15%加计抵减政策？**

答：《国家税务总局关于国内旅客运输服务进项税抵扣等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 31 号）明确了暂无收入纳税人如何适用加计抵减政策问题。15%加计抵减政策的适用口径与其保持一致。即纳税人在 2019 年 9 月 30 日前设立，且 2018 年 10 月至 2019 年 9 月期间销售额均为零，以首次产生销售额当月起连续 3 个月的销售额确定适用 15%加计抵减政策；2019 年 10 月 1 日后设立，且自设立之日起 3 个月的销售额均为零，以首次产生销售额当月起连续 3 个月的销售额确定适用 15%加计抵减政策。

**5、已经提交《适用 15%加计抵减政策的声明》并享受 15%加计抵减政策的纳税人，在以后年度如何适用该政策？**

答：按照《财政部 税务总局关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 87 号）规定，纳税人 2019 年以后年度是否继续适用 15%加计抵减政策，需要根据上年度销售额计算确定。已经提交《适用 15%加计抵减政策的声明》并享受 15%加计抵减政策的纳税人，在 2020 年、2021 年是否继续适用，应分别根据其 2019 年、2020 年销售额确定。如果仍然符合适用 15%加计抵减政策条件的，需在当年首次适用政策时，再次提交《适用 15%加计抵减政策的声明》；如果不再符合 15%加计抵减政策条件但符合 10%加计抵减政策条件，需在当年首次适用政策时，再次提交《适用加计抵减政策的声明》，并可适用 10%加计抵减政策。

**6、某纳税人 2019 年 7 月设立并登记为一般纳税人，7 月至 9 月生活服务销售额占比 55%，现代服务销售额占比 10%。该纳税人在 2019 年应如何适用加计抵减政策？**

答：按照《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号）的规定，2019 年 4 月 1 日后设立的纳税人，自设立之日起 3 个月的实际销售额确定是否适用 10%加计抵减政策，并自登记为一般纳税人之日起适用。因此，由于该纳税人 7 月至 9 月的生活服务和现代服务销售额占比超过 50%，因此，该纳税人在 7 月至 9 月可适用 10%加计抵减政策。按照《财政部 税务总局关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 87 号）的规定，2019 年 9 月 30 日前设立的纳税人，以 2018 年 10 月至 2019 年 9 月期间的销售额确定是否适用 15%加计抵减政策。因此，由于该纳税人 7 月至 9 月提供生活服务的销售额占比超过 50%，因此，该纳税人在 10 月至 12 月可适用 15%加计抵减政策。

**7、某纳税人 2019 年 4-9 月已经适用 10%加计抵减政策，并且可以自 2019 年 10 月起适用 15%加计抵减政策。2019 年 10 月，该纳税人发生进项税额转出，该笔进项税额已于 2019 年 6 月按 10%计提加计抵减额。该纳税人应如何调减加计抵减额？**

答：适用加计抵减政策的纳税人，按规定作进项税额转出的，应在进项税额转出当期，相应调减加计抵减额。如果按照 10%计提加计抵减额的进项税额作进项税额转出，即使该纳税人现已适用 15%加计抵减政策，仍只需要按照 10%相应调减加计抵减额。因此，该纳税人应在 10 月当期按 10%相应调减加计抵减额。

**8、某纳税人2019年4-9月已经适用10%加计抵减政策，并且可以自2019年10月起适用15%加计抵减政策。2019年12月，该纳税人发生进项税额转出，该笔进项税额已于2019年10月按15%计提加计抵减额。该纳税人应如何调减加计抵减额？**

答：适用加计抵减政策的纳税人，按规定作进项税额转出的，应在进项税额转出当期，相应调减加计抵减额。如果按照15%计提加计抵减额的进项税额作进项税额转出，则应按照15%相应调减加计抵减额。因此，该纳税人应在12月当期按15%相应调减加计抵减额。

**9、某连锁餐饮企业集团实行增值税汇总纳税，请问该集团总分机构如何确定是否适用15%加计抵减政策？**

答：关于增值税汇总纳税企业如何适用15%加计抵减政策的执行口径，与10%加计抵减政策一致。经批准实行汇总缴纳增值税的总机构及其分支机构，以总机构本级及其分支机构提供生活服务的销售额占全部合计销售额的比重是否超过50%，确定总机构及其分支机构适用15%加计抵减政策。如果比重超过50%，则汇总纳税范围内的总机构和分支机构均可以适用15%加计抵减政策；如果不超过50%的，则汇总纳税范围内的总机构和分支机构均不能适用15%加计抵减政策。

**10、某纳税人既符合10%加计抵减政策条件，也符合15%加计抵减政策条件，请问，该纳税人能否叠加适用两项政策，按照25%计提加计抵减额？**

答：如果纳税人既符合10%加计抵减政策条件，也符合15%加计抵减政策条件，可以适用优惠力度更大的15%加计抵减政策，但不能叠加适用两项政策。

**11、境内无住所个人的居住时间如何计算？**

答：根据《财政部 税务总局关于在中国境内无住所的个人居住时间判定标准的公告》（财政部 税务总局公告2019年第34号）第一条规定，无住所个人一个纳税年度在中国境内累计居住满183天的，如果此前六年在中国境内每年累计居住天数都满183天而且没有任何一年单次离境超过30天，该纳税年度来源于中国境内、境外所得应当缴纳个人所得税；如果此前六年的任一年在中国境内累计居住天数不满183天或者单次离境超过30天，该纳税年度来源于中国境外且由境外单位或者个人支付的所得，免于缴纳个人所得税。前款所称此前六年，是指该纳税年度的前一年至前六年的连续六个年度，此前六年的起始年度自2019年（含）以后年度开始计算。第二条规定，无住所个人一个纳税年度内在中国境内累计居住天数，按照个人在中国境内累计停留的天数计算。在中国境内停留的当天满24小时的，计入中国境内居住天数，在中国境内停留的当天不足24小时的，不计入中国境内居住天数。第三条规定，本公告自2019年1月1日起施行。

**12、机动车交通事故责任强制保险（交强险）是否需要缴纳印花税？**

答：根据《中华人民共和国印花税法暂行条例》（国务院令 第11号）《印花税法目税率表》规定，财产保险合同印花税法征税范围包括财产、责任、保证、信用等保险合同。立合同人按保险费收入千分之一贴花。单据作为合同使用的，按合同贴花。交强险属于财产保险，应按上述规定缴纳印花税。

**13、注册登记在3年内的企业是否享受残疾人就业保障金的优惠？**

答：根据《财政部关于取消、调整部分政府性基金有关政策的通知》（财税〔2017〕18号）第二条第一款规定，扩大残疾人就业保障金免征范围。将残疾人就业保障金免征范围，由自工商注册登记之日起3年内，在职职工总数20人（含）以下小微企业，调整为在职职工总数30人（含）以下的企业。调整免征范围后，工商注册登记未满3年、在职职工总数30人（含）以下的企业，可在剩余时期内按规定免征残疾人就业保障金。第七条规定，本通知自2017年4月1日起执行。

**14、亲属之间无偿转让股权，需要交个人所得税吗？**

答：亲属之间无偿转让股权是否征税，需区分情形。按照《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）第十三条的规定，如果符合以下情形的无偿转让股权，可不征收个人所得税：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。除以上情形外的亲属之间股权转让，若申报的转让收入明显偏低且无正当理由的，税务机关可以核定其转让收入并计征个人所得税。

**15、到外地从事建筑安装工程作业的建筑安装企业，如何扣缴个人所得税？**

答：根据《国家税务总局关于建筑安装业跨省异地工程作业人员个人所得税征收管理问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 52 号）相关规定：一、总承包企业、分承包企业派驻跨省异地工程项目的管理人员、技术人员和其他工作人员在异地工作期间的工资、薪金所得个人所得税，由总承包企业、分承包企业依法代扣代缴并向工程作业所在地税务机关申报缴纳。总承包企业和分承包企业通过劳务派遣公司聘用劳务人员跨省异地工作期间的工资、薪金所得个人所得税，由劳务派遣公司依法代扣代缴并向工程作业所在地税务机关申报缴纳。二、跨省异地施工单位应就其所支付的工程作业人员工资、薪金所得，向工程作业所在地税务机关办理全员全额扣缴明细申报。凡实行全员全额扣缴明细申报的，工程作业所在地税务机关不得核定征收个人所得税。三、总承包企业、分承包企业和劳务派遣公司机构所在地税务机关需要掌握异地工程作业员工工资、薪金所得个人所得税缴纳情况的，工程作业所在地税务机关应及时提供。总承包企业、分承包企业和劳务派遣公司机构所在地税务机关不得对异地工程作业人员已纳税工资、薪金所得重复征税。两地税务机关应加强沟通协调，切实维护纳税人权益。四、建筑安装业省内异地施工作业人员个人所得税征收管理参照本公告执行。

#### **16、增值税一般纳税人取得海关进口增值税专用缴款书后如需申报抵扣或出口退税，如何处理？**

答：根据《国家税务总局关于增值税发票管理等有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 33 号），二、增值税一般纳税人取得海关进口增值税专用缴款书（以下简称“海关缴款书”）后如需申报抵扣或出口退税，按以下方式处理：（一）增值税一般纳税人取得仅注明一个缴款单位信息的海关缴款书，应当登录本省（区、市）增值税发票选择确认平台（以下简称“选择确认平台”）查询、选择用于申报抵扣或出口退税的海关缴款书信息。通过选择确认平台查询到的海关缴款书信息与实际情况不一致或未查询到对应信息的，应当上传海关缴款书信息，经系统稽核比对相符后，纳税人登录选择确认平台查询、选择用于申报抵扣或出口退税的海关缴款书信息。（二）增值税一般纳税人取得注明两个缴款单位信息的海关缴款书，应当上传海关缴款书信息，经系统稽核比对相符后，纳税人登录选择确认平台查询、选择用于申报抵扣或出口退税的海关缴款书信息。六、本公告第一条自 2019 年 10 月 1 日起施行，本公告第二条至第五条自 2020 年 2 月 1 日起施行。

#### **17、取得 2017 年 7 月 1 日及以后开具的海关缴款书，选择确认或稽核比对的期限是多久？**

答：根据《国家税务总局关于增值税发票管理等有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 33 号），四、增值税一般纳税人取得的 2017 年 7 月 1 日及以后开具的海关缴款书，应当自开具之日起 360 日内通过选择确认平台进行选择确认或申请稽核比对。六、本公告第一条自 2019 年 10 月 1 日起施行，本公告第二条至第五条自 2020 年 2 月 1 日起施行。

#### **18、稽核比对结果为不符、缺联、重号、滞留的异常海关缴款书如何处理？**

答：根据《国家税务总局关于增值税发票管理等有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 33 号），三、稽核比对结果为不符、缺联、重号、滞留的异常海关缴款书按以下方式处理：（一）对于稽核比对结果为不符、缺联的海关缴款书，纳税人应当持海关缴款书原件向主管税务机关申请数据修改或核对。属于纳税人数据采集错误的，数据修改后再次进行稽核比对；不属于数据采集错误的，纳税人可向主管税务机关申请数据核对，主管税务机关会同海关进行核查。经核查，海关缴款书票面信息与纳税人实际进口货物业务一致的，纳税人登录选择确认平台查询、选择用于申报抵扣或出口退税的海关缴款书信息。（二）对于稽核比对结果为重号的海关缴款书，纳税人可向主管税务机关申请核查。经核查，海关缴款书票面信息与纳税人实际进口货物业务一致的，纳税人登录选择确认平台查询、选择用于申报抵扣或出口退税的海关缴款书信息。（三）对于稽核比对结果为滞留的海关缴款书，可继续参与稽核比对，纳税人不需申请数据核对。六、本公告第一条自 2019 年 10 月 1 日起施行，本公告第二条至第五条自 2020 年 2 月 1 日起施行。

#### **19、适用增值税加计抵减政策的纳税人具体应该如何办理？**

答：根据《国家税务总局关于深化增值税改革有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 14 号）第八条规定：按照《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号）规定，适用加计抵减政策的生产、生活性服务业纳税人，应在年度首次确认适用加计抵减政策时，通过电子税务局（或前往办税服务厅）提交《适用加计抵减政策的声明》（见附件）。适用加计抵减政策的纳税人，同时兼营邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务的，应按照四项服务中收入占比最高的业务在《适用加计抵减政策的声明》中勾选确定所属行业。……第九条规定：本公告自 2019 年 4 月 1 日起施行。根据《国家税务总局关于增值

税发票管理等有关事项的公告》(国家税务总局公告 2019 年第 33 号),一、符合《财政部 税务总局关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》(财政部 税务总局公告 2019 年第 87 号)规定的生活性服务业纳税人,应在年度首次确认适用 15%加计抵减政策时,通过电子税务局(或前往办税服务厅)提交《适用 15%加计抵减政策的声明》(见附件)。六、本公告第一条自 2019 年 10 月 1 日起施行。

#### 20、企业在活动中随机向本单位以外的个人赠送礼品,个人取得的礼品收入按照什么税目缴纳个人所得税?

答:《财政部 税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》(财政部 税务总局公告 2019 年第 74 号)规定:“三、企业在业务宣传、广告等活动中,随机向本单位以外的个人赠送礼品(包括网络红包,下同),以及企业在年会、座谈会、庆典以及其他活动中向本单位以外的个人赠送礼品,个人取得的礼品收入,按照“偶然所得”项目计算缴纳个人所得税,但企业赠送的具有价格折扣或折让性质的消费券、代金券、抵用券、优惠券等礼品除外。前款所称礼品收入的应纳税所得额按照《财政部 国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》(财税〔2011〕50 号)第三条规定计算。……五、本公告自 2019 年 1 月 1 日起执行。”

来源:国家税务总局

### 银行销售金融产品需注意哪些涉税事项

目前,虽然互联网金融企业逐渐成为 90 后等年轻一代投资的主阵地,但是传统商业银行仍为金融产品销售领域的主力军。银行销售金融产品,需要缴纳哪些税?又需要注意哪些税务问题呢?

一般来说,银行销售的金融产品主要包括基金、保险以及贵金属等三类产品。综合中国基金业协会官网、中国建设银行官网等消息,记者发现,基金类产品按照期限结构主要分为封闭式基金和开放式基金两大类。开放类基金主要分为股票型基金、混合型基金、债券型基金、货币基金以及 QDII 基金;保险类产品范围较广,投资型保险、重大疾病险、终身寿险以及年金保险等;贵金属产品主要分为实物投资、带杠杆的电子盘交易投资以及银行类的纸黄金纸白银三类。

据专家介绍,对于商业银行而言,三种产品在业务所需资质方面有不同要求。其中,商业银行销售基金需符合《证券投资基金销售管理办法》(中国证券监督管理委员会令第 20 号)第九条对商业银行申请基金代销业务在资本充足率、部门设置和业务流程等相关资格的规定;销售保险需符合《中国银保监会办公厅关于印发〈商业银行代理保险业务管理办法〉的通知》(银保监办发〔2019〕179 号)第八条规定的商业银行代理保险业务应具备的拥有金融许可证、主业经营情况良好等六项条件;销售黄金需符合《中国人民银行 公安部 工商总局 证监会 证监会关于加强黄金交易所或从事黄金交易平台管理的通知》(银发〔2011〕301 号)《上海黄金交易所交易规则》等文件对黄金交易地点、时间和方式等规定。

国家税务总局税务干部进修学院吕明介绍,从本质上讲,银行销售的基金类、保险类产品是一种代理业务,即代理销售。银行与基金公司、保险公司合作,代销基金和保险产品,并收取一定的手续费;而银行销售的贵金属类产品一部分为代销产品,一部分为自营产品。吕明提醒,对于自营和代销这两种销售模式,都需要缴纳增值税和企业所得税,但具体适用税目和收入确认方式不同。

在代销模式下,银行取得的手续费,需按照 6%的税率缴纳增值税。企业所得税方面,手续费收入需按照《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,以下简称 875 号文件)第二条第四款规定的,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。

在自营模式下,银行销售贵金属属于货物销售行为,适用 13%的增值税税率。企业所得税方面,银行应根据 875 号文件第一条第一款规定,在同时满足主要风险和报酬已转移、收入金额能够可靠计量等 4 个条件时,确认销售贵金属收入的实现。

值得注意的是,银行需关注代销合同的签订事宜。北京智方圆税务咨询有限公司总裁王冬生提醒,一定要按照与委托方签订的协议和税法的有关规定,准确判定增值税的纳税义务发生时间,及时计算增值税和企业所得税,避免因少缴税款或晚缴税款产生税务风险。

来源:中国税务报

## 报名兴趣班，能参与个人所得税专项附加扣除吗？

A：闺女高中住校了，下了班家里冷冷清清的。我听同事说，现在接受继续教育，既能学知识，又能减个税。我想报个烘焙班，这个能减多少税呢？

小编：报名兴趣班并不在继续教育专项附加扣除范围内。目前，继续教育专项附加扣除的范围限定学历继续教育、技能人员职业资格继续教育和专业技术人员职业资格继续教育的支出。

B：王阿姨的烘焙班不能参与扣除的话，那我的呢？我今年2月取得注册会计师资格证书，9月被某大学录取为在职工商管理硕士研究生。能不能扣？

小编：您这两项都可以参与扣除。您今年2月取得注册会计师资格证书，2019年专业技术人员职业资格继续教育专项附加扣除为3600元；您9月起攻读在职工商管理硕士研究生，每个月可扣除学历（学位）继续教育专项附加扣除400元/月，2019年合计扣除1600元。综上，2019年您可扣除的继续教育专项附加扣除金额为5200元。

相信很多人对继续教育专项附加扣除的相关规定比较模糊，今天，就让小编带大家来具体了解一下继续教育专项附加扣除吧~

### 01 继续教育

纳税人在中国境内接受学历（学位）继续教育的支出，在学历（学位）教育期间按照每月400元定额扣除。同一学历（学位）继续教育的扣除期限不能超过48个月。纳税人接受技能人员职业资格继续教育、专业技术人员职业资格继续教育的支出，在取得相关证书的当年，按照3600元定额扣除。

个人接受本科及以下学历（学位）继续教育，符合本办法规定扣除条件的，可以选择由其父母扣除，也可以选择由本人扣除。

纳税人接受技能人员职业资格继续教育、专业技术人员职业资格继续教育的，应当留存相关证书等资料备查。

### 02 享受扣除及办理时间

学历（学位）继续教育，为在中国境内接受学历（学位）继续教育入学的当月至学历（学位）继续教育结束的当月，同一学历（学位）继续教育的扣除期限最长不得超过48个月。

技能人员职业资格继续教育、专业技术人员职业资格继续教育，为取得相关证书的当年。

另需要注意的一点是，学历（学位）继续教育的期间，包含因病或其他非主观原因休学但学籍继续保留的休学期间，以及施教机构按规定组织实施的寒暑假等假期。

享受继续教育专项附加扣除的纳税人，自符合条件开始，可以向支付工资、薪金所得的扣缴义务人提供上述专项附加扣除有关信息，由扣缴义务人在预扣预缴税款时，按其在本单位本年可享受的累计扣除额办理扣除；也可以在次年3月1日至6月30日内，向汇缴地主管税务机关办理汇算清缴申报时扣除。

### 03 信息报送方式

纳税人可以通过远程办税端、电子或者纸质报表等方式，向扣缴义务人或者主管税务机关报送个人专项附加扣除信息。

纳税人应当对报送的专项附加扣除信息的真实性、准确性、完整性负责。

### 04 报送信息及留存备查资料

纳税人享受继续教育专项附加扣除，接受学历（学位）继续教育的，应当填报教育起止时间、教育阶段等信息；接受技能人员或者专业技术人员职业资格继续教育的，应当填报证书名称、证书编号、发证机关、发证（批准）时间等信息。

纳税人需要留存备查资料包括：纳税人接受技能人员职业资格继续教育、专业技术人员职业资格继续教育的，应当留存职业资格相关证书等资料。

来源：上海税务

## 小规模纳税人看过来，自行开具增值税专用发票注意这 3 点

国家税务总局日前公布《关于增值税发票管理等有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 33 号），就增值税发票管理等有关事项进行了明确。公告配套的政策解读提示小规模纳税人，在自行开具增值税专用发票时要注意以下三个事项：

（一）所有小规模纳税人（其他个人除外）均可以选择使用增值税发票管理系统自行开具增值税专用发票。

（二）自愿选择自行开具增值税专用发票的小规模纳税人，税务机关不再为其代开。需要特别说明的是，货物运输业小规模纳税人可以根据自愿原则选择自行开具增值税专用发票；未选择自行开具增值税专用发票的纳税人，按照《国家税务总局关于发布〈货物运输业小规模纳税人申请代开增值税专用发票管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 55 号，国家税务总局公告 2018 年第 31 号修改并发布）相关规定，向税务机关申请代开。

（三）自愿选择自行开具增值税专用发票的小规模纳税人销售其取得的不动产，需要开具增值税专用发票的，税务机关不再为其代开。

来源：国家税务总局

## 法规速递

### 关于处理主动披露涉税违规行为有关事项的公告

#### 海关总署公告 2019 年第 161 号

为进一步引导进出口企业、单位自查自纠、守法自律，提升跨境贸易便利化水平，持续改善营商环境，现就进出口企业、单位在海关发现前主动披露影响税款征收的违反海关监管规定行为（以下简称涉税违规行为）处理有关事项公告如下：

一、进出口企业、单位主动披露涉税违规行为，有下列情形之一的，依据《中华人民共和国行政处罚法》第二十七条的规定，不予行政处罚：

（一）在涉税违规行为发生之日起三个月内向海关主动披露，主动消除危害后果的；

（二）在涉税违规行为发生之日起三个月后向海关主动披露，漏缴、少缴税款占应缴纳税款比例 10% 以下，或者漏缴、少缴税款在人民币 50 万元以下，且主动消除危害后果的。

二、进出口企业、单位向海关主动披露的，需填制《主动披露报告表》（见附件），并随附账簿、单证等材料，向原税款征收地海关或企业所在地海关报告。

三、进出口企业、单位主动披露且被海关处以警告或者 50 万元以下罚款行政处罚的行为，不列入海关认定企业信用状况的记录。

认证企业主动披露涉税违规行为的，海关立案调查期间不暂停对该企业适用相应管理措施。

本公告自发布之日起实施。

特此公告。

附件：[主动披露报告表](#)

海关总署

2019 年 10 月 17 日

### 关于民用航空发动机、新支线飞机和大型客机税收政策的公告

#### 财政部 税务总局公告 2019 年第 88 号

现将民用航空发动机（包括大型民用客机发动机和中大功率民用涡轴涡桨发动机）、新支线飞机和大型客机有关增值税、房产税和城镇土地使用税政策公告如下：

一、自 2018 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日止，对纳税人从事大型民用客机发动机、中大功率民用涡轴涡桨发动机研制项目而形成的增值税期末留抵税额予以退还；对上述纳税人及其全资子公司从事大型民用客机发动机、中大功率民用涡轴涡桨发动机研制项目自用的科研、生产、办公房产及土地，免征房产税、城镇土地使用税。

二、自 2019 年 1 月 1 日起至 2020 年 12 月 31 日止，对纳税人生产销售新支线飞机暂减按 5%征收增值税，并对其因生产销售新支线飞机而形成的增值税期末留抵税额予以退还。

三、自 2019 年 1 月 1 日起至 2020 年 12 月 31 日止，对纳税人从事大型客机研制项目而形成的增值税期末留抵税额予以退还；对上述纳税人及其全资子公司自用的科研、生产、办公房产及土地，免征房产税、城镇土地使用税。

四、本公告所称大型民用客机发动机、中大功率民用涡轴涡桨发动机、新支线飞机和大型客机，指上述发动机、民用客机的整机，具体标准如下：

（一）大型民用客机发动机，是指：1. 单通道干线客机发动机，起飞推力 12000~16000kgf；2. 双通道干线客机发动机，起飞推力 28000~35000kgf。

（二）中大功率民用涡轴涡桨发动机，是指：1. 中等功率民用涡轴发动机，起飞功率 1000~3000kW；2. 大功率民用涡桨发动机，起飞功率 3000kW 以上。

（三）新支线飞机，是指空载重量大于 25 吨且小于 45 吨、座位数量少于 130 个的民用客机。

（四）大型客机，是指空载重量大于 45 吨的民用客机。

五、纳税人符合本公告规定的增值税期末留抵税额，可在初次申请退税时予以一次性退还。纳税人收到退税款项的当月，应将退税额从增值税进项税额中转出。未按规定转出的，按《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定承担相应法律责任。

退还的增值税税额由中央和地方按照现行增值税分享比例共同负担。

六、纳税人享受本公告规定的免征房产税、城镇土地使用税政策，应按规定进行免税申报，并将不动产权属、房产原值、土地用途等资料留存备查。

七、纳税人已缴纳的根据本公告规定应予减免的税款，从其应纳的相应税款中抵扣或者予以退税。

特此公告。

财政部 税务总局  
2019 年 10 月 8 日

## 关于进一步简化税务行政许可事项办理程序的公告

### 国家税务总局公告 2019 年第 34 号

为认真贯彻落实国务院深化“放管服”改革、优化营商环境的决策部署，根据《国务院办公厅关于印发全国深化“放管服”改革优化营商环境电视电话会议重点任务分工方案的通知》（国办发〔2019〕39 号）要求，税务总局决定进一步简化税务行政许可事项办理程序、部分税务行政许可文书和报送材料。现将有关事项公告如下：

#### 一、压缩办理时间

税务机关办理对纳税人延期申报的核准、增值税专用发票（增值税税控系统）最高开票限额审批、对采取实际利润率预缴以外的其他企业所得税预缴方式的核定，自受理申请之日起 10 个工作日内作出行政许可决定；办理对纳税人变更纳税定额的核准，自受理申请之日起 15 个工作日内作出行政许可决定。在上述时限内不能办结的，经税务机关负责人批准，可以延长 5 个工作日。

#### 二、简并申请文书

（一）取消《税务行政许可申请表》中“法定代表人（负责人）”“联系地址”栏次。

（二）税务机关办理对纳税人延期缴纳税款、延期申报的核准，不再要求申请人填写《延期缴纳税款申请审批表》《延期申报申请核准表》。

#### 三、减少材料报送

(一) 税务机关办理对纳税人延期缴纳税款的核准, 不再要求申请人单独提供申请延期缴纳税款报告、当期货币资金余额材料、应付职工工资和社会保险费等税务机关要求提供的支出预算材料, 改为申请人在《税务行政许可申请表》中填写相关信息及申请理由; 不再要求申请人提供连续 3 个月缴纳税款情况和资产负债表, 由税务机关在信息系统中主动核查。

(二) 税务机关办理对纳税人延期申报的核准, 不再要求申请人单独提供确有困难不能正常申报的情况说明, 改为申请人在《税务行政许可申请表》中填写申请理由。

#### 四、简化送达程序

税务机关通过办税服务窗口向申请人直接送达税务行政许可文书, 且申请人无异议的, 由受送达人或者其他法定签收人在税务行政许可文书末尾的签收栏签名或者盖章, 注明收到日期, 不再另行填写《税务文书送达回证》。

#### 五、更新相关文书

《国家税务总局关于公布已取消税务行政许可事项的公告》(国家税务总局公告 2019 年第 11 号) 所附税务行政许可文书样式和税务行政许可项目分项表, 根据以上规定予以更新, 随本公告重新发布。

本公告自 2019 年 12 月 1 日起施行。

特此公告。

附件: [1. 税务行政许可文书样式](#)

[2. 税务行政许可项目分项表](#)

国家税务总局

2019 年 10 月 14 日

## 关于发布《非居民纳税人享受协定待遇管理办法》的公告

### 国家税务总局公告 2019 年第 35 号

为深化“放管服”改革, 进一步优化税收营商环境, 提高非居民纳税人享受协定待遇的便捷性, 国家税务总局制定了《非居民纳税人享受协定待遇管理办法》, 现予发布, 自 2020 年 1 月 1 日起施行。

特此公告。

附件: [非居民纳税人享受协定待遇信息报告表](#)

国家税务总局

2019 年 10 月 14 日

## 非居民纳税人享受协定待遇管理办法

### 第一章 总则

第一条 为执行中华人民共和国政府签署的避免双重征税协定(以下简称“税收协定”)和国际运输协定税收条款, 规范非居民纳税人享受协定待遇管理, 根据《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称“企业所得税法”)及其实施条例、《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称“税收征管法”)及其实施细则(以下统称“国内税收法律规定”)的有关规定, 制定本办法。

第二条 在中国境内发生纳税义务的非居民纳税人需要享受协定待遇的, 适用本办法。

第三条 非居民纳税人享受协定待遇, 采取“自行判断、申报享受、相关资料留存备查”的方式办理。非居民纳税人自行判断符合享受协定待遇条件的, 可在纳税申报时, 或通过扣缴义务人在扣缴申报时, 自行享受协定待遇, 同时按照本办法的规定归集和留存相关资料备查, 并接受税务机关后续管理。

第四条 本办法所称非居民纳税人, 是指按照税收协定居民条款规定应为缔约对方税收居民的纳税人。

本办法所称协定包括税收协定和国际运输协定。国际运输协定包括中华人民共和国政府签署的航空协定、海运协定、道路运输协定、汽车运输协定、互免国际运输收入税收协议或换函以及其他关于国际运输的协定。

本办法所称协定待遇, 是指按照协定可以减轻或者免除按照国内税收法律规定应当履行的企业所得税、个人所得税纳税义务。

本办法所称扣缴义务人，是指按国内税收法律规定，对非居民纳税人来源于中国境内的所得负有扣缴税款义务的单位或个人，包括法定扣缴义务人和企业所得税法规定的指定扣缴义务人。

本办法所称主管税务机关，是指按国内税收法律规定，对非居民纳税人在中国的纳税义务负有征管职责的税务机关。

## 第二章 协定适用和纳税申报

第五条 非居民纳税人自行申报的，自行判断符合享受协定待遇条件且需要享受协定待遇，应在申报时报送《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》（见附件），并按照本办法第七条的规定归集和留存相关资料备查。

第六条 在源泉扣缴和指定扣缴情况下，非居民纳税人自行判断符合享受协定待遇条件且需要享受协定待遇的，应当如实填写《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》，主动提交给扣缴义务人，并按照本办法第七条的规定归集和留存相关资料备查。

扣缴义务人收到《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》后，确认非居民纳税人填报信息完整的，依国内税收法律规定和协定规定扣缴，并如实将《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》作为扣缴申报的附表报送主管税务机关。

非居民纳税人未主动提交《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》给扣缴义务人或填报信息不完整的，扣缴义务人依国内税收法律规定扣缴。

第七条 本办法所称留存备查资料包括：

（一）由协定缔约对方税务主管当局开具的证明非居民纳税人取得所得的当年度或上一年度税收居民身份的税收居民身份证明；享受税收协定国际运输条款或国际运输协定待遇的，可用能够证明符合协定规定身份的证明代替税收居民身份证明；

（二）与取得相关所得有关的合同、协议、董事会或股东会决议、支付凭证等权属证明资料；

（三）享受股息、利息、特许权使用费条款协定待遇的，应留存证明“受益所有人”身份的相关资料；

（四）非居民纳税人认为能够证明其符合享受协定待遇条件的其他资料。

第八条 非居民纳税人对《非居民纳税人享受协定待遇信息报告表》填报信息和留存备查资料的真实性、准确性、合法性承担法律责任。

第九条 非居民纳税人发现不应享受而享受了协定待遇，并少缴或未缴税款的，应当主动向主管税务机关申报补税。

第十条 非居民纳税人可享受但未享受协定待遇而多缴税款的，可在税收征管法规定期限内自行或通过扣缴义务人向主管税务机关要求退还多缴税款，同时提交本办法第七条规定的资料。

主管税务机关应当自接到非居民纳税人或扣缴义务人退还多缴税款申请之日起 30 日内查实，对符合享受协定待遇条件的多缴税款办理退还手续。

第十一条 非居民纳税人享受协定待遇留存备查资料应按照税收征管法及其实施细则规定的期限保存。

## 第三章 税务机关后续管理

第十二条 各级税务机关应当对非居民纳税人享受协定待遇开展后续管理，准确执行协定，防范协定滥用和逃避税风险。

第十三条 主管税务机关在后续管理时，可要求非居民纳税人限期提供留存备查资料。

主管税务机关在后续管理或税款退还查实工作过程中，发现依据本办法第七条规定的资料不足以证明非居民纳税人符合享受协定待遇条件，或非居民纳税人存在逃避税嫌疑的，可要求非居民纳税人或扣缴义务人限期提供相关资料并配合调查。

第十四条 本办法规定的资料原件为外文文本的，按照主管税务机关要求提供时，应当附送中文译本，并对中文译本的准确性和完整性负责。

非居民纳税人、扣缴义务人可以向主管税务机关提供资料复印件，但是应当在复印件上标注原件存放处，加盖报告责任人印章或签章。主管税务机关要求报验原件的，应报验原件。

第十五条 非居民纳税人、扣缴义务人应配合主管税务机关进行非居民纳税人享受协定待遇的后续管理与调查。非居民纳税人、扣缴义务人均未按照税务机关要求提供相关资料，或逃避、拒绝、阻挠税务机关进行后续调查，主管税务机关无法查实其是否符合享受协定待遇条件的，应视为不符合享受协定待遇条件。

第十六条 非居民纳税人不符合享受协定待遇条件而享受了协定待遇且未缴或少缴税款的，除因扣缴义务人未按本办法第六条规定扣缴申报外，视为非居民纳税人未按照规定申报缴纳税款，主管税务机关依法追缴税款并追究非居民纳税人延迟纳税责任。在扣缴情况下，税款延迟缴纳期限自扣缴申报享受协定待遇之日起计算。

第十七条 扣缴义务人未按本办法第六条规定扣缴申报，或者未按本办法第十三条规定提供相关资料，发生不符合享受协定待遇条件的非居民纳税人享受协定待遇且未缴或少缴税款情形的，主管税务机关依据有关规定追究扣缴义务人责任，并责令非居民纳税人限期缴纳税款。

第十八条 依据企业所得税法第三十九条规定，非居民纳税人未依法缴纳税款的，主管税务机关可以从该非居民纳税人在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中，追缴该非居民纳税人的应纳税款。

第十九条 主管税务机关在后续管理或税款退还查实工作过程中，发现不能准确判定非居民纳税人是否可以享受协定待遇的，应当向上级税务机关报告；需要启动相互协商或情报交换程序的，按有关规定启动相应程序。

第二十条 本办法第十条所述查实时间不包括非居民纳税人或扣缴义务人补充提供资料、个案请示、相互协商、情报交换的时间。税务机关因上述原因延长查实时间的，应书面通知退税申请人相关决定及理由。

第二十一条 主管税务机关在后续管理过程中，发现需要适用税收协定主要目的测试条款或国内税收法律规定中的一般反避税规则的，适用一般反避税相关规定。

第二十二条 主管税务机关应当对非居民纳税人不当享受协定待遇情况建立信用档案，并采取相应后续管理措施。

#### 第四章 附则

第二十三条 协定与本办法规定不同的，按协定执行。

第二十四条 非居民纳税人需要享受内地与香港、澳门特别行政区签署的避免双重征税安排待遇的，按照本公告执行。

第二十五条 本办法自2020年1月1日起施行。《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》（国家税务总局公告2015年第60号发布，国家税务总局公告2018年第31号修改）同时废止。

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/>

