

中汇观点

《九民会议纪要（征求意见稿）》对资管产品增值税税收界定的启示（上）——“保本”与“非保本”税收上如何正确定性

2019 年 8 月 6 日最高人民法院民事审判第二庭向社会公布了《全国法院民商事审判工作会议纪要（最高人民法院民二庭向社会公开征求意见稿）》（以下简称“九民纪要”），该纪要征求意见稿内容丰富，涉及民事审判的诸多领域。这份征求意见稿引起了法律界人士的广泛关注，各大律所纷纷撰文解读。但是，这份纪要对于我们税务界同样有重要的参考借鉴作用，特别是该纪要征求意见稿第七章关于营业信托纠纷案件的审判意见，对于我们一直模糊的资管增值税领域的诸多税务争议问题有重大的参考价值。

虽然我们在 2018 年 1 月 1 日起开始对于资管产品征收增值税。但是鉴于税务机关对于资管产品性质认识的模糊，我们目前针对资管产品增值税领域的操作细则一直没有明确的规定。实际上，我们模糊的根本原因就在于现行税收政策没有从资管产品的法律关系角度去界定税收，更多的是从合同本文字面意思去界定，这就导致诸如“保本”与“非保本”界定问题，资管产品利息发票的开票问题，优先、劣后等增信措施的增值税性质界定问题，管理人管理费开票问题等都众说纷纭。

实际上，税收问题本质上就是法律问题，我们对于资管产品增值税的征管，前提就是要明确法律关系，然后要进行交易的定性，最后才是征税和开票的问题。而《九民会议纪要（征求意见稿）》关于营业信托纠纷案件的审理意见正好为我们税务界认真学习资管产品法律关系的界定提供了重要的参考，从而也为我们完善资管产品增值税征税机制提供了重要的帮助。

1. 财税政策分析

关于资管产品“保本”和“非保本”性质界定的问题是整个资管产品增值税中的最核心问题。按照财税〔2016〕36 号文的整体原则就是，保本需要缴纳增值税，非保本不缴纳增值税。但是，对于什么是保本，什么是非保本，我们税法就一直没有给出给一个非常明确的定义。

财税〔2016〕140 号文对于非保本给了一个定义：《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36 号）第一条第（五）项第 1 点所称“保本收益、报酬、资金占用费、补偿金”，是指合同中明确承诺到期本金可全部收回的投资收益。金融商品持有期间（含到期）取得的非保本的上述收益，不属于利息或利息性质的收入，不征收增值税。

这就是说，我们税法上的保本和非保本就看合同中是否明确承诺到期本金可全部收回。说实话，这个定义实在是非常糟糕的。按照这个定义，我们就会质疑，即使是贷款和债券，合同中也不会承诺到期本金可全部收回，因为贷款和债券也有违约风险。那是不是说，贷款和债券利息就不需要缴纳增值税呢？因此，我们认为，140 号文对于“保本”和“非保本”的界定是不成熟的。

关于中汇



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

专业服务

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

IPO 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

针对这个问题，中国证券投资基金业协会在《关于证券投资基金增值税核算估值的相关建议》中给了一个相对科学的建议：税务上强调的是合同设立时是否承诺偿还本金，“保本”指的是到期有无偿还本金的义务，并非有无偿还本金的能力。因此，金融商品违约风险的高低以及为降低违约风险所做的增信措施并不影响“保本”和“非保本”。

这就是说，“保本”和“非保本”不是看你有无偿还本金的能力，关键看你这项投资行为有没有偿还本金的义务。同时，增信措施不影响保本与否的认定。

基金业协会的这句话说的就好多了，但是我们认为还是不直白。什么是偿还本金的能力，什么是偿还本金的义务。如果是借贷法律关系就有偿还本金的义务，如果是投资法律关系就没有偿还本金的义务。

所以，税收上“保本”和“非保本”的认定，关键就是界定双方之间的法律关系究竟是借贷法律关系还是投资法律关系，这个界定清楚了，税收性质也就界定清楚了，如何开票也就清楚了。同时，很简单，借贷法律关系中是否有担保或各种增信措施，并不影响借贷法律关系的认定。

2. 法律关系分析

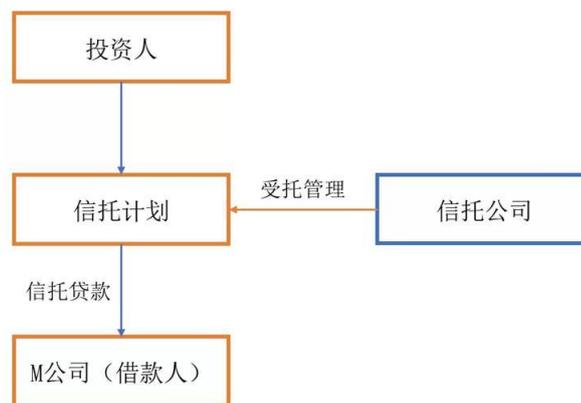
而如何界定借贷法律关系呢，《合同法》特别是《九民会议纪要（征求意见稿）》针对营业信托纠纷的审理意见就给了我们非常重要的参考。

在《九民会议纪要（征求意见稿）》中，对于营业信托法律关系的总体表述有如下两段话：

1、会议认为，从审判实践看，营业信托纠纷主要表现为事务管理信托纠纷和主动管理信托纠纷两种类型。在事务管理信托纠纷案件中，对信托公司开展和参与的多层嵌套、通道业务、回购承诺等融资活动，要以其实际构成的法律关系确定其效力，并在此基础上依法确定各方的权利义务。在主动管理信托纠纷案件中，应当重点审查受托人在“受人之托，代人理财”的财产管理过程中，是否恪尽职守，履行了谨慎、有效管理等法定或约定义务。

2、信托公司在资金信托成立后，以募集的信托资金受让股权、股票、债券、票据、债权、不动产、在建工程等特定资产或特定资产收益权，以及信托计划、资产管理计划受益权份额，由出让方或者其指定的第三方在一定期间后以交易本金加上溢价款等固定价款回购的，属于信托公司在资金依法募集后的资金运用行为。由此引发的纠纷不应认定为营业信托纠纷，而应当认定为信托公司与出让方之间的金融借款合同纠纷。

所以，我们可以从一个典型的信托投资构架来分析：



在这个典型的信托投资构架中，投资人认购信托计划，投资人和信托公司之间形成的是一个营业信托的投资关系，信托计划向 M 公司发放信托贷款，形成的是信托公司与 M 公司之间的借贷合同法律关系。当然，这里严格意义上来讲，信托财产与管理人自有财产也是独立的，因此，《九民会议纪要（征求意见稿）》表述的信托公司与 M 公司之间的借贷合同法律关系，应该是信托公司所代表的某个信托计划与 M 公司之间的借贷合同法律关系。

因此，我们 140 号文规定，资管计划应缴纳的增值税由管理人缴纳的原因就在于，信托公司在资金信托成立后，以募集的信托资金借贷给 M 公司，形成的是信托公司所代表的信托计划和 M 公司之间的借贷法律关系，其中产生的增值税当然需要由管理人信托公司来缴纳，这个根本不违反什么税收中性原则，无需再继续争议，从法律关系和信托财产的独立性角度来看都是没有任何问题的。

鉴于信托公司和 M 公司之间形成借贷法律关系，M 公司向信托计划支付利息，信托公司缴纳增值税后，以自己名义给 M 公司开具利息发票就是理所当然的事情，没有任何税收争议。

第二步，我们对于投资人从信托计划中取得的收益分配不再缴纳增值税，并不是因为什么信托合同书面说的非保本，本质上是因为投资人和信托公司之间形成的是营业信托的投资法律关系。鉴于双方是投资法律关系，不是借贷法律关系，投资人承担投资风险，享受投资收益，管理人不承担任何返还本金的义务（不存在刚兑情况下）。因此，投资人从信托计划中分配取得的收益不缴纳增值税。

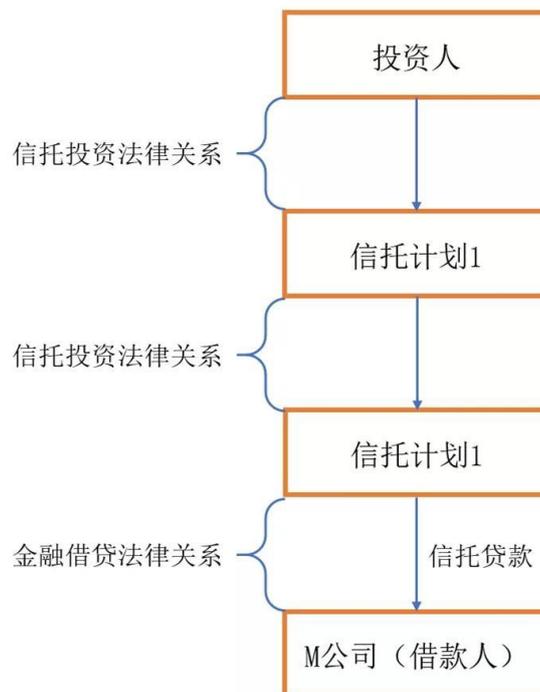
3. 通道与多层嵌套

另外还有一种是通道类信托或事务类信托，即 97. 【通道业务的效力认定和责任承担】当事人在信托文件中约定，委托人自主决定信托设立、信托财产运用对象、信托财产管理运用处分方式等事宜，自行承担信托风险，受托人仅提供必要的事务协助或服务，不承担信托财产管理职责的，应当认定为事务类信托或通道业务。《关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》第二十二条在规定“金融机构不得为其他金融机构的资产管理产品提供规避投资范围、杠杆约束等监管要求的通道服务”的同时，也明确按照“新老划断”原则，将过渡期设置为截止 2020 年底，确保平稳过渡。在过渡期内，对通道业务中存在的利用信托通道掩盖风险实质，规避资金投向、资产分类、拨备计提和资本占用等监管规定，或者通过信托通道将表内资产虚假出表等信托业务，如果不存在其他违反法律、行政法规强制性规定的情形，对一方当事人主张信托目的违法违规，应确认无效的诉讼理由，人民法院不予支持。对委托人和受托人之间的责任划分，也应当主要依据信托文件的约定加以处理。

正如《九民会议纪要（征求意见稿）》的原则，如果不存在其他违反法律、行政法规强制性规定的情形，对一方当事人主张信托目的违法违规，应确认无效的诉讼理由，人民法院不予支持。

因此，我们税收上也应该是不予干预，甚至于在过渡期后，我们也不要主动去穿透信托法律关系认定，因为从税收角度考虑，这样便于征管，确定性也强。即不管你是主动管理型信托，还是事务类、通道类信托，我们在法律关系上还是分别认定投资人和信托公司之间构成营业信托投资法律关系，信托公司和底层资产之间构成另外一类法律关系。从而分别进行税收性质的界定，税收上不做穿透信托结构的交易实质认定。也就是说，即使是通道类信托，所有的投资决策都是投资人做的，投资人只是套了信托的面纱去做底层投资，我们税收上仍然按一般原则处理，信托计划如果和底层资产之间构成借贷法律关系，则信托公司作为管理人按贷款缴纳增值税。投资人由于和信托公司之间构成营业信托投资法律关系，取得的信托收益分配不缴纳增值税。

按照这个原则，即使存在多层嵌套，在增值税上也是不存在重复征税的问题的。比如：



鉴于信托计划 2 和 M 公司之间存在金融借贷法律关系。因此，信托计划 2 的管理人取得的 M 公司支付的收益需要按利息缴纳增值税并开票给 M 公司。但是，信托计划 1 和信托计划 2 以及投资人和信托计划 1 之间都是信托投资法律关系，不属于借贷法律关系，也就是我们说的“非保本”，他们取得的收益不需要缴纳增值税。这就从法律关系的角度展示了为什么多层嵌套结构原则上也不存在增值税重复征税的。“保本”与“非保本”的实质就是看双方是否构成借贷合同法律关系。

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：

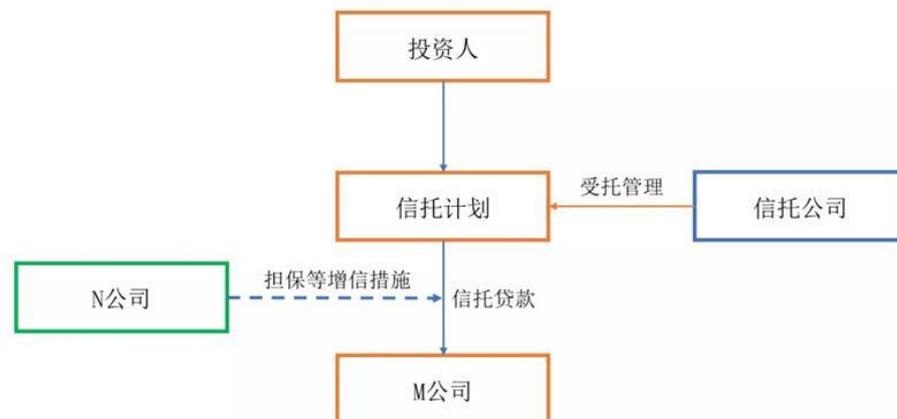
电话：010-57961169

《九民会议纪要（征求意见稿）》对资管产品增值税税收界定的启示（中）——增信、回购、刚兑对资管产品增值税定性的影响

2019 年 8 月 6 日最高人民法院民事审判第二庭向社会公布了《全国法院民商事审判工作会议纪要（最高人民法院民二庭向社会公开征求意见稿）》，此前我们通过《九民会议纪要（征求意见稿）对资管产品增值税税收界定的启示（上）——“保本”与“非保本”税收上如何正确定性》（[点击阅读](#)）一文，对资管产品保本与非保本的界定问题进行了分析，本次我们将重点探讨增信、回购、刚兑对资管产品增值税定性的影响。

1. 增信措施对资管增值税定性和开票的影响

按照《九民会议纪要（征求意见稿）》，在信托合同中存在的增信措施，存在担保法律关系时，并不改变借贷合同法律关系。而我们资管产品增值税形式界定和开票的界定都是基于借贷合同法律关系来进行的。



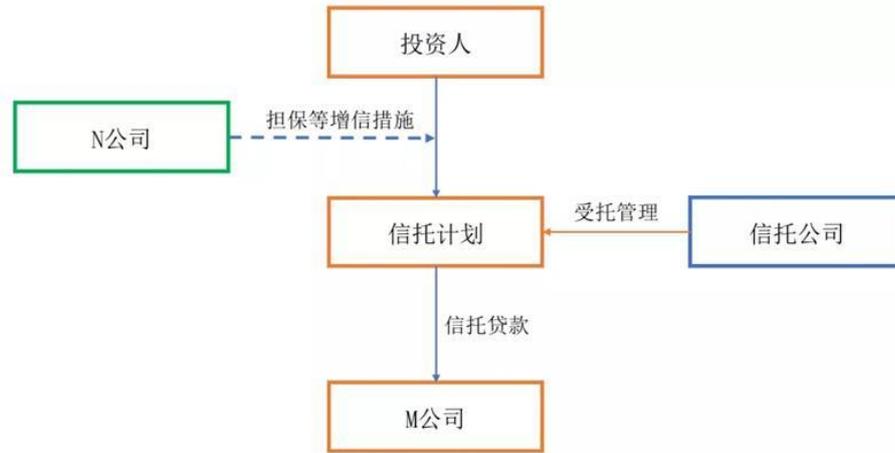
信托计划借钱给 M 公司后，约定由 M 公司的关联方 N 公司提供担保或收益差额补足，如果 M 公司不能偿还本息，N 公司需要承担无条件偿还本息义务。

根据《九民会议纪要（征求意见稿）》95.【增信文件的性质认定】当事人提供第三方差额补足、到期回购、流动性支持等类似承诺文件作为增信措施，其内容符合《担保法》第十七条、第十八条规定的，人民法院应当认定当事人之间成立保证合同法律关系，并根据《担保法》和《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国担保法〉若干问题的解释》的相关规定，确定当事人的责任承担。不符合《担保法》第十七条、第十八条规定的，依当事人合同约定的内容确定相应的责任承担。

因此，N 公司作为第三方提供的担保、差额补足等增信措施，只是 N 公司和信托公司之间构成担保合同法律关系，不改变信托公司与 M 公司之间构成金融借贷合同法律关系。假设 M 公司不能偿还本息，由 N 公司代偿了，此时信托公司取得利息缴纳增值税后，利息发票仍然必须开票给 M 公司，而不能给 N 公司。

这里本质的原因就在于，担保合同不改变借贷合同法律关系，利息发票是基于借贷合同法律关系开具。如果我们机械地说“三流一致”，谁付钱就向谁开票，就完全错误了。因此，只有清晰地界定资管计划中的各种法律关系，我们的税收性质界定和开票关系界定才真正清晰。

但是，真正复杂的在于如果增信措施不是安排在信托计划→M公司这一层，而是安排在了投资人→信托计划这一层，如何进行法律关系、税收性质的界定就存在很大的争议了。鉴于《九民会议纪要（征求意见稿）》第七条是关于营业信托纠纷案件的审理，因此，纪要中的增信措施应该仅指的是在信托计划→M公司这一层。投资人→信托计划这一层的增信措施应该是和营业信托无关，实践中也往往是体现在私下另外的协议中的。但是，现实中的确大量存在增信措施在投资人→信托计划这一层，这个我们应该如何进行法律关系、税收性质的定性呢？



假设信托计划给M公司发放一笔信托贷款，约定年利率8%。同时，N公司给予投资人增信措施：（1）差额补足，如果信托计划从M公司取得的收益不足8%导致投资人从信托计划分配收益不足8%的，N公司给予投资人差额补足到8%；亦或（2）如果M公司无法向信托计划支付8%的利息时，N公司承诺直接按投资人投资信托计划的金额按年利率8%回购投资人的信托计划受益权，实现投资人退出。

从法律实践层面来看，我们是把各类法律关系分别拆分来看的：信托计划（信托公司）→M公司之间存在信托贷款合同，他们之间构成金融借贷合同法律关系。投资人→信托计划之间就是一个单纯的营业信托投资合同法律关系。第三方N公司之间构成担保合同或者其他无名合同法律关系，因为这种第三方增信安排并无违规，应该得到法律保护。

但是，这个就给我们税收上的交易定性带来了非常大的麻烦：

1、假设M公司只向信托计划支付了3%的利息，信托公司按3%交完增值税附加后向投资人分配，N公司此时再差额给投资人到8%。投资人取得的收益是否需要缴纳增值税？

2、亦或在M公司无法向信托计划支付8%利息时，N公司直接从投资人手中按8%的年化利率收购信托受益权。

此时投资人取得的收益是否需要缴纳增值税呢？从税收上来看，除了“保本”、“非保本”之外，财税【2016】36号文还有一条规定就是：以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润，按照贷款服务缴纳增值税。

此时，从税收界定来看，投资人认购信托计划份额，投资人——信托计划之间就是一个营业信托投资法律关系，但是，N公司给予投资人的增信实际上导致了投资人以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润，此时投资人还是需要按贷款服务缴纳增值税的。

这里就出现了一个税法和民法之间差异的问题。民法是协调不同主体之间的法律关系的。因此，不同的合同法律关系需要被拆分开来看待。但是，在税法上，随着金融创新的发展，我们会发现，股（非保本）和债（保本）之间是可以通过组合金融工具进行转换的。比如我们可以通过股（支付固定股息）+看涨、看跌期权（COLLAR OPTION）实际合成一个债。在我们案例中，投资人通过一个营业信托投资合同+第三方差额补足合同实际也取得了一个能够取得固定收益的金融工具。此时，税收上对于这类组合金融工具如何进行税收处理，是分拆还是合并就是另外一个值得专题研究的话题。不过从36号文的表述来看，我们下意识实际上对组合金融工具按照最终的合成结果来征税了。这里我们只是抛出这个话题，不再详细讨论。

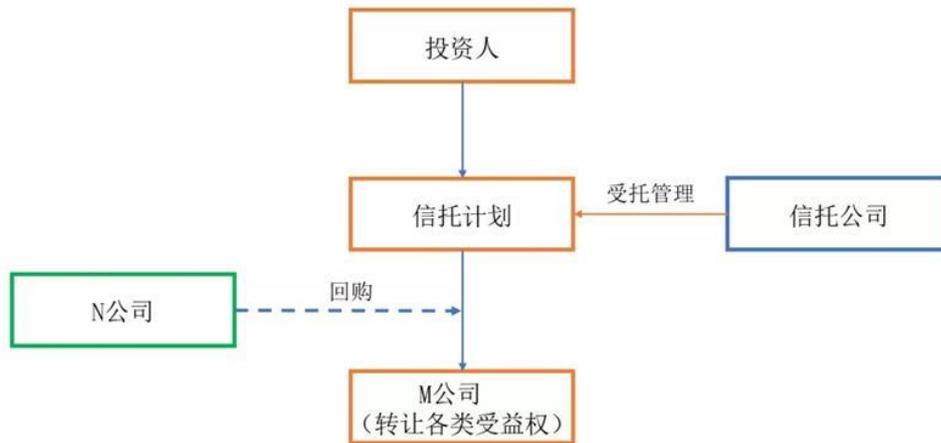
但是，税法上的另外一个问题就是发票的开具问题，发票开具规则一定是根据合同法律关系来开具的，而不是根据合成金融工具的最终效果来看。比如，你要开具利息发票，必须是在双方存在借贷合同法律关系才能开，这个

是《中华人民共和国发票管理办法》第十九条规定的原则，即销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人，对外发生经营业务收取款项，收款方应当向付款方开具发票。

因此，在增信措施安排在投资人→信托计划这一层，即使增信触发，导致投资人缴纳了增值税，投资人也不能给 N 公司和 M 公司开具利息发票。因为，投资人和 N 公司和 M 公司之间都不存在金融借贷合同法律关系。

2. 回购安排对于资管增值税定性和开票的影响

在信托各种融资方案中，有一种方案是基于各类资产受益权的转让和回购业务，这类基于资产受益权的转让和回购业务，如何进行资管增值税交易定性和税收开票我们需要明确：



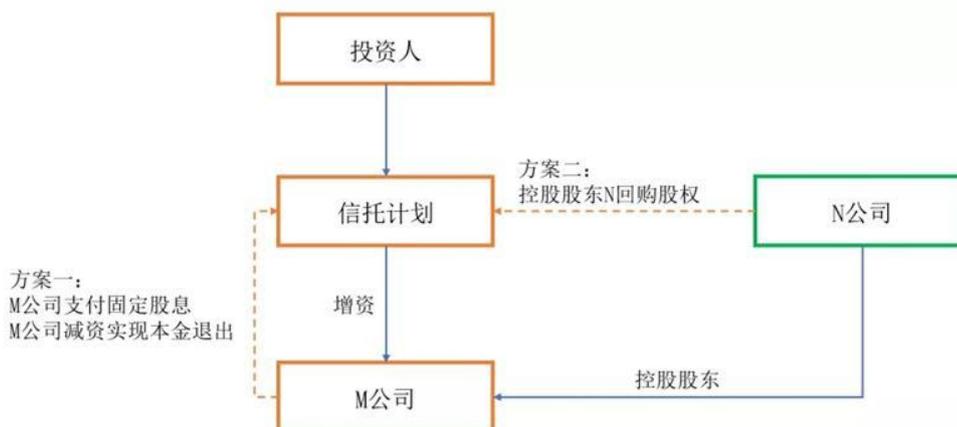
假设 M 公司将其持有的某项租赁资产的受益权转让给信托计划，约定在一定期限后 M 公司的实际控制人 N 公司进行回购。此时，M 公司将租赁资产受益权转让给信托计划时，信托计划将资金给予 M 公司。但是后期由 N 公司完成溢价回购义务。此时，如何界定相关法律关系，信托公司缴纳增值税后向谁开票？

这里本质上还是要去界定回购义务中的法律关系。根据《九民会议纪要（征求意见稿）》92.【回购业务的性质】信托公司在资金信托成立后，以募集的信托资金受让股权、股票、债券、票据、债权、不动产、在建工程等特定资产或特定资产收益权，以及信托计划、资产管理计划受益权份额，由出让方或者其指定的第三方在一定期间后以交易本金加上溢价款等固定价款回购的，属于信托公司在资金依法募集后的资金运用行为。由此引发的纠纷不应认定为营业信托纠纷，而应当认定为信托公司与出让方之间的金融借款合同纠纷。

所以，根据《九民会议纪要（征求意见稿）》的意见，信托公司在资金信托成立后，以募集的信托资金从事相关资产受益权的回购业务，属于信托公司在资金依法募集后的资金运用行为。因此，投资人和信托公司之间仍然是营业信托的投资法律关系。信托公司和出让方之间构成金融借款合同法律关系。

从而在回购业务中，如果是出让方回购，自然是信托公司缴纳增值税，并由信托公司开利息发票给出让人 M。即使由 N 公司回购（或者其指定的第三方在一定期间后以交易本金加上溢价款等固定价款回购的），实际上应界定 M 公司和信托公司之间存在借款合同法律关系，N 公司和信托公司之间应该构成担保合同法律关系。而利息发票的开具必须是基于借款合同法律关系开具。所以，即使是 N 公司实际回购，信托公司缴纳增值税后也应该是基于借款合同法律关系开票给 M 公司，而不是 N 公司。

另外一类回购安排是通过增资（受让股权）+回购方式实现的。比如，在下面的交易结构中，投资人认购信托计划，信托计划对 M 公司增资作为 M 公司股东（工商进行登记）。



在这种交易结构中，会存在信托计划的多种退出方式。我们以两种典型的退出方式为例来进行分析：

在方案一中，信托计划增资到 M 公司，约定 M 公司不管是否有盈利都必须支付信托计划固定股息，同时，约定一定期限后 M 公司定向减资实现信托计划退出。请注意，这种情况不属于《九民会议纪要（征求意见稿）》94 条的让与担保合同法律关系，而是界定信托计划和 M 公司之间属于明股实债，即不是股权投资法律关系，而是直接在法律层面认定为借款合同法律关系。此时，信托计划取得的固定股息需要按贷款缴纳增值税。鉴于信托计划→M 公司之间实质存在的是借款合同法律关系，当然信托公司可以开利息发票给 M 公司。要注意的是，《国家税务总局关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 41 号）实际上说的是我们方案一中的交易结构。

而在方案二中，信托计划对 M 公司的投资是通过大股东股权回购方式退出，则就属于《九民会议纪要（征求意见稿）》94.【以股权设定让与担保】通过约定回购或者类别份额的安排向目标公司提供融资的，信托文件中约定以受让目标公司股权、向目标公司增资方式担保债权实现的，应当认定在当事人之间成立让与担保法律关系。

方案一：信托文件的当事人或者目标公司的其他债权人据此主张信托公司享有目标公司股东权利、承担目标公司股东义务的，人民法院不予支持。

方案二：目标公司的其他债权人以其信赖工商登记记载的内容为由主张信托公司享有股东权利并应承担目标公司股东义务的，人民法院应予支持。

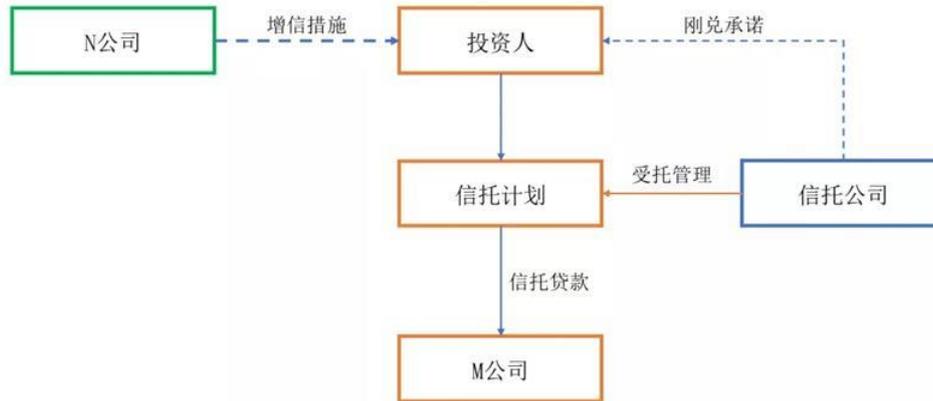
这里，对于资管产品的增值税界定中，信托计划对 M 公司时，大股东 N 就承诺了要在规定的时间内按固定的价格进行回购的义务。所以，在税收上，信托计划对 M 公司的投资是取得固定回报的，按照 36 号文按贷款服务缴纳增值税应该没有问题。此时，关键在于信托计划取得的大股东 N 以支付回购款形式支付的利息能否开利息发票，是向 M 公司开还是向 N 公司开就存在问题。

根据《九民会议纪要（征求意见稿）》94.【以股权设定让与担保】的规定，目前最终方案没有定。如果按第一种方案，即信托文件的当事人或者目标公司的其他债权人据此主张信托公司享有目标公司股东权利、承担目标公司股东义务的，人民法院不予支持。则此时，认定信托计划虽然是 M 公司股东，但实质上还是债权人，信托计划→M 公司之间认定构成金融借贷法律关系，信托计划→N 公司之间构成担保合同法律关系，则此时即使利息是 N 公司以回购价款方式支付，利息发票也应该开具给 M 公司，这就是我们说的发票开具要根据法律关系来看，只有借贷法律关系才能开利息发票，担保法律关系不能开利息发票。

但是，如果按照方案二，既然信托计划在工商登记为 M 公司股东，就认定信托计划→M 公司之间构成投资法律关系，大股东 N 给予信托计划的回购承诺构成其他无名合同法律关系，这样税收上我们按照 36 号文仍然由信托公司按贷款服务缴纳增值税，此时鉴于信托计划→M 公司以及 N 公司之间都不构成借贷法律关系，则信托公司就不能向 M 公司和 N 公司开具利息发票。

所以，司法实践中对法律关系的认定就可能影响到税收上的可开票性问题。

3. 刚兑承诺对于资管增值税定性和开票的影响



相对于第三方在营业信托中给予投资人或信托计划的增信措施，刚兑承诺是信托计划的管理人信托公司给予投资人的。但是，这种刚兑承诺是违反信托法和其他资管、基金相关法律法规规定的，应该属于无效法律合同。因此《九民会议纪要（征求意见稿）》96.【保底和刚兑承诺无效】信托公司、商业银行等金融机构为受益人提供含有保证本息固定回报、保证本金不受损失等保底承诺的，人民法院应当认定保底承诺无效，并根据《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国担保法〉若干问题的解释》第七条、第八条、第九条规定的内容，确定当事人应当承担的法律责任。

但是，即使刚兑承诺存在，也不影响投资人→信托计划之间的信托投资法律关系和信托计划→M公司之间的金融借款合同法律关系。

比如，在M公司出现违约的情况下，信托公司用其自有资金为M公司归还本息（无人主张合同无效情况下），并将信托计划对M公司的债权买过来，此时，信托计划取得的利息收入由信托公司正常缴纳增值税，利息发票也应该开给M公司。

如果M公司出现违约情况下，信托公司用自有资金直接把投资人持有的信托计划份额买走（无人主张合同无效情况下），那就是投资人实际就是以货币资金投资取得保底、固定收益，也要按利息收入缴纳增值税。这里实际就是信托投资合同+刚兑合同实质构成债的问题。同样，这种情况是无法开具发票的。

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

《九民会议纪要（征求意见稿）》对资管产品增值税税收界定的启示（下）—— 优先、劣后产品增值税定性的影响

2019年8月6日最高人民法院民事审判第二庭向社会公布了《全国法院民商事审判工作会议纪要（最高人民法院民二庭向社会公开征求意见稿）》，此前我们通过两篇文章对资管产品的法律关系与税收界定问题进行了分析：

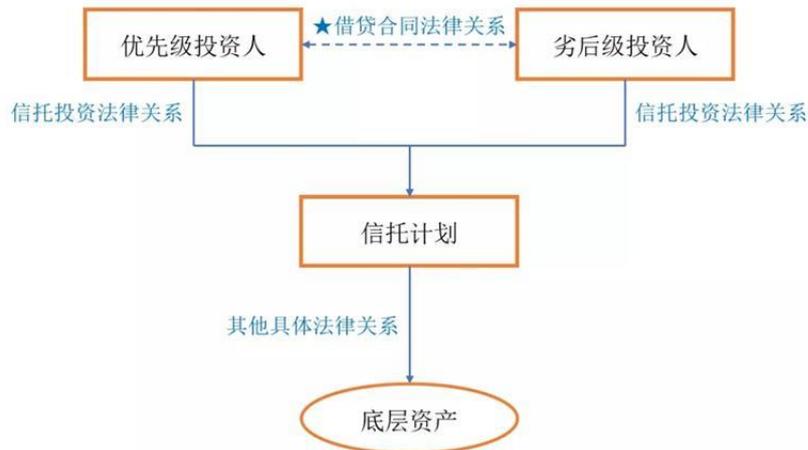
1. 《九民会议纪要（征求意见稿）》对资管产品增值税税收界定的启示（上）——“保本”与“非保本”税收上如何正确定性

2. 《九民会议纪要（征求意见稿）》对资管产品增值税税收界定的启示（中）——增信、回购、刚兑对资管产品增值税定性的影响

本篇文章我们将对结构化安排（优先、劣后）投资结构下的税收界定问题进行分析。

1. 结构化安排中的基本法律关系与税收界定

我们前面所列举的资管投资结构都是假设的平层投资人，即资管产品的投资人是分配次序和权利是一样的，不存在优先、劣后的分级。但是，在很多资管产品中，都会在投资人层面出现优先、劣后分级的情况。因此，另外一个重要的问题就是，在优先、劣后分级的结构出现后，对相关资管产品投资主体之间的法律关系应该如何认定，从而对后面的资管产品增值税的定性和开票问题会产生哪些影响。



实际上，我们看到，在信托计划的投资人这一层出现优先、劣后分级后，并不影响优先（劣后）级投资人→信托计划之间法律关系的认定，他们之间仍然构成营业信托投资合同法律关系。信托计划→底层资产之间按照具体业务类型构成具体的法律关系（比如贷款构成借款合同法律关系，其他金融商品买卖构成其他法律关系等）。这里的核心就在于，在投资层出现了优先、劣后分级后，优先级投资人→劣后级投资人之间可能构成什么样的新法律关系呢？这个直接影响到我们资管产品增值税的定性和发票的开具问题。

《九民会议纪要（征求意见稿）》93.【优先级与劣后级受益人之间的法律关系认定】信托文件将受益人区分为优先级受益人和劣后级受益人等不同类别，优先级受益人以资金认购信托计划份额或者股权、股票、债券、票据、债权、不动产、在建工程等特定资产或特定资产收益权，或者其他信托计划、资产管理计划受益权份额，劣后级受益人负有在信托到期后向优先级受益人返还本金并支付固定收益等义务，对信托财产享有扣除相关税费、优先级受益人本金和预期收益之后的其余部分的财产利益等权利的，应当认定优先级受益人与劣后级受益人之间构成借款合同关系，劣后级受益人为债务人。优先级受益人认购的特定资产、特定资产收益权、或者其他信托计划、资产管理计划受益权份额是否办理了过户登记手续，不影响双方之间法律关系的认定。

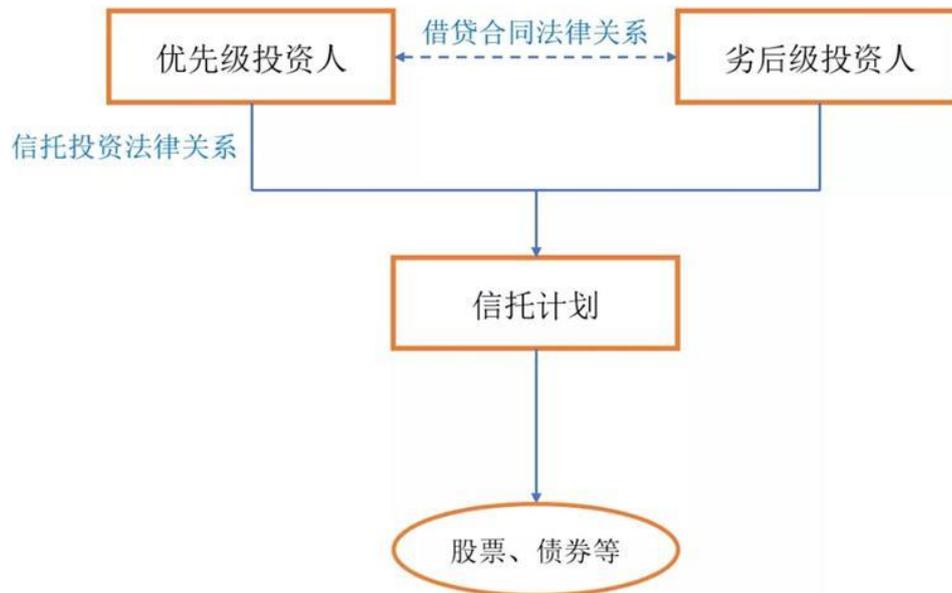
2. 借款合同法律关系下的税收界定

《九民会议纪要（征求意见稿）》第93条将优先级投资人→劣后级投资人之间的法律关系界定为借款合同法律关系，如果界定为借款合同法律关系，则优先级投资人取得的收益就需要缴纳增值税。但是，这一条确实我看到在法律界，部分律师提出了疑义。是否所有的资管计划出现了优先、劣后的分级，优先级投资人→劣后级投资人之间都构成借款合同法律关系呢？我们认为不是的。我们认为，要全面把握《九民会议纪要（征求意见稿）》第93条的全部含义，93条将优先级投资人→劣后级投资人之间的关系构成借款合同法律关系应该要同时符合以下两个条件：

- 1、 劣后级受益人负有在信托到期后向优先级受益人返还本金并支付固定收益等义务；
- 2、 对信托财产享有扣除相关税费、优先级受益人本金和预期收益之后的其余部分的财产利益等权利。

特别是第2点，在优先级投资人→劣后级投资人构成借款合同法律关系下，劣后级投资人实际是有可能从信托财产中享受超额回报的能力（不是一定能取得超额回报）。也就是信托计划→底层资产之间的回报是浮动的，能超过优先级投资人所要求的固定回报的。这个是优先级投资人→劣后级投资人可能构成借贷法律关系的另一个重要特征。

比如，在通过信托计划进行股票配资的交易结构中：



【案例】优先级投资人给劣后级投资人进行股票投资配资，双方约定成立信托计划，按照 1:2 的比例进行配资，通过信托计划进行二级市场股票买卖，所有操作指令全部由劣后级投资人发出（实际为通道类、事务管理类信托）。信托计划层面设置股票盈亏平仓线。优先级投资人需要取得固定回报和到期本金归还，这部分要求一部分是通过在信托计划层面设置盈亏预警平仓交易机制实现，另外就是劣后级投资人给予优先级投资人固定收益和本金返还的承诺保证。

在这个交易结构中，信托公司运用信托计划资金投资二级市场股票，信托公司需要按金融商品买卖缴纳增值税。信托公司将金融商品买卖赚取的收益和本金向优先级、劣后级投资人分配时，优先级投资人取得的不管是从信托计划有限分配的收益，还是从劣后级投资人取得的差额收益都需要按贷款缴纳增值税。

这里，我们对于优先级投资人即使从信托计划优先分配中取得的收益也要缴纳增值税的原因不在于优先级投资人→信托计划之间构成借贷合同法律关系，而是因为在这个交易安排是优先级投资人通过信托计划的交易结构借款（配资）给劣后级投资人，其取得的收益为利息收入，需要缴纳增值税。

这里信托计划层面按金融商品转让缴纳增值税和优先级投资人按贷款服务缴纳增值税并不存在重复征税问题。正如这类业务所描述的，这是一个股票配资业务，劣后级投资人向优先级投资人借钱，最后由劣后级投资人进行股票买卖，这是这类配资是通过信托计划这种交易结构实现的，劣后级投资人对于优先级投资人负有在信托到期后向优先级受益人返还本金并支付固定收益等义务，更为关键的是，劣后级投资人在扣除信托税费和优先级投资人收益后是可能取得超额回报的。也就是通俗来讲，劣后级投资人有一个可能赚取 10% 的投资机会，我加杠杆向优先级投资人借 5% 的钱，优先级投资人借钱的 5% 收益按利息缴纳增值税，劣后级投资人自己炒股按照金融商品转让或贷款服务缴纳增值税，这个是完全不同的两个法律关系，不存在增值税重复征税问题。

但是，这里我们关键要澄清的一点就是，并非所有的资管计划中存在优先、劣后分级时，优先级和劣后级投资人之间都构成借贷合同法律关系，正如我上面所说的，《九民会议纪要（征求意见稿）》第 93 条中优先级投资人与劣后级投资人之间构成借贷合同法律关系需要满足一定的条件，除了劣后级投资人要给予优先级投资人本金偿还保证外（因为担保合同法律关系也有类似效果），关键是劣后级投资人在整个信托计划中要有扣除信托税费和优先级投资人报酬后，有取得超额回报的可能性。

比如，在很多交易所的 ABS 中，某高速公路公司以高速公路未来一段时间的收费进行资产证券化发行 ABS。此时，高速公路公司将未来一段时间内高速公司收费的受益权转让给券商资管计划，此时高速公路公司和券商资管计划之间实质构成借贷合同法律关系。同时，在券商资管计划（ABS）层面，有优先级投资人和劣后级投资人。此时，劣后级投资人往往是由高速公路公司自己担任，他的目的主要是由于在进行高速公路收费权资产证券化中，当高速公路公司未来取得的高速公路收费偿还了优先级本金和利息后，剩余的现金流直接就原状返还劣后级投资人。此时，

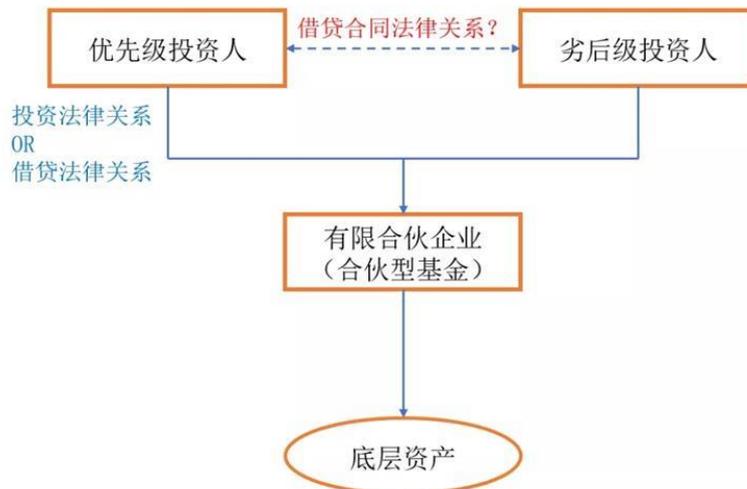
优先级投资人→劣后级投资人之间就不构成借贷合同法律关系。此时，券商资管计划→高速公路公司之间构成借贷合同法律关系，券商资管计划确认利息收益缴纳增值税。对应的扣除信托税费后的金额分配给优先级投资人，鉴于优先级投资人→券商资管计划之间构成的是资管计划投资法律关系，且优先级投资人→劣后级投资人之间不构成借贷合同法律关系，因此 ABS 优先级投资人取得的收益不需要再缴纳增值税。

所以，在资管计划投资者层面出现优先和劣后分级时，判断优先级投资人取得的收益在税收上是否保本需要缴纳增值税，实质不是优先级投资人→资管计划之间是否构成借贷法律关系（他们之间都是资管计划投资关系），关键是判断优先级投资人→劣后级投资人之间是否构成金融借贷法律关系。

而优先级投资人——劣后级投资人之间构成金融借贷法律关系，一般应同时满足我们上面《九民会议纪要（征求意见稿）》第 93 条所提到的两个条件，否则优先级投资人的投资收益是不需要缴纳增值税的。

3. 合伙型基金结构化安排中的税收界定

但是，我们要注意，在合伙型基金中，类似的问题可能就复杂一点了：



我们以一个合伙型基金为例，假设优先级投资人需要一个较低的固定回报，同时对于投资的对出期限有明确规定。这样的交易安排有两种方式：

方式一：劣后级投资人给优先级投资人固定收益的差额补足保证，如果合伙企业每年向优先级投资人实际分配的金额少于固定金额，劣后级投资人直接给予优先级投资人差额收益补足。到期后，劣后级投资人通过收购优先级投资人的合伙份额实现优先级投资人退出。

在这种方式下，所有的固定收益和退出的保证都是劣后级投资人给予的，而不是有限合伙企业给予的。因此，优先级投资人和有限合伙企业之间仍然构成投资法律关系。此时，我们对优先级投资人取得的收益征税的原因并非他从合伙企业取得固定收益，而是因为他和劣后级投资人之间构成了借贷法律关系，因此对优先级投资人取得的收益要按贷款利息缴纳增值税。此时，优先级投资人如果取得劣后级投资人的收益差额补足，应该按利息发票开票给劣后级投资人。

方式二：劣后级投资人给予优先级投资人的固定收益和到期退出的保证是通过合伙企业进行的。即如果合伙企业无法按照约定的固定收益向优先级投资人分配，或者到期无足够资金实现优先级投资人退伙，劣后级投资人需要增加对合伙企业的资金投入，满足合伙企业对优先级投资人固定收益的获取和投资本金的退出。

在方式二下，实际上，优先级投资人→有限合伙企业之间就属于名为合伙投资法律关系，实质为金融借贷法律关系。此时，优先级投资人从合伙企业取得的收益分配按利息缴纳增值税，开票就应该根据借贷合同法律关系开票给有限合伙企业。要注意的是，方式二在除合伙企业的资管计划（信托计划）中是不存在的。因为投资人→资管计划（信托计划）之间不会出现这种明为投资，实为借贷的法律关系。

总之，以《九民会议纪要（征求意见稿）》的法律关系入手去分析资管产品增值税的交易定性问题是构建资管增值税征税原则的重要方法，但是这里我们也要考虑到民法和税法立法的技术性差异问题。在税法上，开票的关系界定则必须要根据民法中的交易法律关系来界定，这就导致了有些交易结构，税法按合成交易结果征税，但在

税法层面却无法开票的情况，这个也是正常。当然，鉴于资管产品法律关系的复杂性和金融创新的多变性，资管产品增值税中部分问题我们也无法罗列详尽，比如涉及合伙结构的问题则比《九民会议纪要（征求意见稿）》的营业信托法律纠纷更加复杂，这里我们就不再一一探讨了。

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

初心不忘敢担当 使命牢记有作为 ——中汇会计师事务所北京分所党支部举行主题党日活动

为贯彻落实北京注册会计师协会党委关于《“不忘初心、牢记使命”主题教育实施方案》要求，中汇会计师事务所北京分所党支部于9月6日举行了“初心不忘敢担当、使命牢记有作为”主题党日活动。



上午，中汇党支部召开了组织生活会，会议由党支部书记、审计二部主管合伙人赵亦飞同志主持。赵亦飞首先做了“不忘初心、牢记使命”的主题教育报告，针对“初心和使命是什么？为什么要不忘初心？怎样才能做到牢记使命？”这3个问题，从回顾初心和使命开始，与参会人员一起交流讨论作为注册会计师，作为社会主义市场经济建设过程中重要的一员如何做守初心、敢担当、有作为的新时代合格共产党员。各支部委员分别从思想、政治、作风、能力、廉政等方向检视了支部工作问题、深入剖析根源，提出努力方向和整改措施。每名党员结合自身工作、学习、生活等情况对“初心和使命”进行了多角度的诠释。在每位党员发言后，其他同志都能开诚布公地指出问题，动真碰硬的开展批评。北京注协党委“不忘初心、牢记使命”主题教育指导组成员王昊参加组织生活会并进行了指导。



下午，党支部全体党员及入党积极分子前往焦庄户地道战遗址纪念馆参观学习。在参观过程中，大家认真聆听解说，仔细浏览珍贵的展品和历史资料，亲身体验革命战斗和生活场景，重新学习和体验了中国共产党人在进行伟大斗争、建设伟大工程、推进伟大事业、实现伟大梦想的历史进程中谱写的光辉史篇，一同感受老一辈中国共产党人为初心使命而奋斗的精神和使命担当，进行了一次党史再学习，接受了一次思想上的洗礼和深刻的党性再教育。最后，全体党员重温了入党誓词。



主题党日活动结束后大家纷纷表示，将以此次主题党日活动为契机，认真开展“不忘初心、牢记使命”主题教育，对照先辈找差距，对照党章寻初心，时刻牢记共产党员的职责使命，立足岗位实际，扎实努力工作，为推动注册会计师行业高质量的发展贡献自己的力量。

行业资讯

提升会计审计质量 有效防范化解风险——访财政部副部长程丽华

注册会计师审计是提高经济信息质量、执行财经法规、维护市场经济秩序的重要制度安排。近年来，在行政监管、行业自律和社会监督的共同作用下，注册会计师独立性不断增强，执业能力和服务水平稳步提高。

不过，受外部环境和行业自身发展等因素影响，会计师事务所所在审计质量方面仍存在一些问题和挑战。大力提升审计质量、有效防范化解风险，成为行业当前和未来一段时期改革发展的重要任务。就相关热点问题，记者采访了财政部副部长程丽华。

提高质量是第一生命线

记者：当前，提高审计质量、有效防范化解风险，有何紧迫性与重要性？

程丽华：提供高质量审计服务，是注册会计师行业的第一生命线，是会计师事务所生存发展和树立市场信誉的基础。注册会计师行业需要始终把提高审计质量、有效防范风险摆在最突出、最紧要的位置。

提高审计质量是维护市场经济秩序、实现高质量发展的必然要求。会计信息是经济管理的重要基础。近年来，我国企业会计准则体系不断完善，准则执行扎实有力，为资本市场发展提供了有效信息服务。但是，会计信息失真这一“顽症”仍时有发生，个别事务所也牵涉其中。一旦发生财务造假，将扰乱经济秩序，削弱会计的服务效能。

提高审计质量是牢固树立以人民为中心的发展理念、维护社会公众合法权益的现实需要。上市公司会计信息一旦失真，会影响投资者作出科学合理的选择，也会影响金融体系平稳运行。

注册会计师行业作为资本市场的重要“守门人”之一，应坚守独立客观公正的职业立场，顺应群众期盼，把会计舞弊辨别出来，把虚增收入利润的“水分”挤干净，把公司风险隐患充分揭示出来，这样有利于防范系统性金融风险，打赢防范化解重大风险攻坚战；有利于给广大投资者一本清晰明白账，使投资者作出理性客观的投资行为，坚决维护好广大投资者合法权益。

提高审计质量是净化市场环境、构建诚信社会的重要基础。注册会计师行业作为专业审计机构，发现与纠正财务造假行为，有助于营造风清气正的市场环境，降低整个社会的信用成本，构建和谐高效的信用社会。

审计质量仍存风险隐患

记者：目前，注册会计师行业发展情况如何，会计师事务所审计存在哪些问题和挑战？

程丽华：近年来，在党中央、国务院领导的重视关怀和全行业共同努力下，注册会计师行业取得了长足发展。目前，全行业共有会计师事务所 8014 家，执业注册会计师 10.9 万人，从业人员达到 30 万人。2018 年，全行业对上市公司出具了 216 份非标意见审计报告，还有的通过严格审计促使客户调整账务处理，避免重大差错，在保证会计信息质量方面发挥了作用。

在取得成绩的同时，也要清醒地认识到，当前行业发展还面临着一些问题和挑战，会计师事务所的审计质量仍存在风险隐患。

从事务所自身来看，在诚信意识方面，少数事务所独立性、公正性缺失，极个别事务所甚至突破职业道德底线，损害了行业声誉；在风险意识方面，仍有个别事务所为了短期经济利益贸然承接高风险业务；在执业能力方面，一些事务所审计人员力量配备不强，穿透性测试不够深入，信息化等技术手段运用不足；在分所管理方面，个别事务所重合并轻整合，仅有“物理融合”，没有“化学反应”，没有真正实现对分所的统一管理。

从外部环境看，真实准确披露会计信息对提高审计质量提出了更高要求。受经济增长放缓等因素影响，部分上市公司业绩下滑，其粉饰报表、虚构利润的冲动有所抬头。投资者和社会公众更加期望通过注册会计师的审计鉴证，及时发现上市公司舞弊行为。

增强自律性公正性专业化

记者：下一步，如何推动注册会计师行业审计质量提升？

程丽华：全国金融工作会议强调，要增强会计审计机构自律性、公正性和专业化水平。做好今后一个时期会计审计工作，提高审计质量，既要迅速行动起来，解决当前最直接最紧迫的问题，又要持续努力、久久为功，把各项工作做深做透做扎实，不断提高审计质量，促进行业健康发展。

重视警示提醒，排查防范风险。针对资本市场审计领域存在的问题和案例，事务所应当引以为戒，全面开展风险排查。特别是当前对大额货币资金和函证不实、虚增销售收入和利润等问题应引起高度重视。要认真梳理高风险客户，对类似问题严格甄别、复核自查，必要时应实施替代程序，开展“穿透测试”。

加强能力建设，提高质量水平。事务所必须牢牢把握住质量这条生命线，真正实现由大变强。要牢固树立风险意识、责任意识，深化质量控制体系建设。要深化内部治理，建立起科学有效的内部管理体制和治理机制。要切实加强专业能力建设，持续深入学习执业准则规则，充分运用现代化审计技术手段，不断增强查错纠弊能力。

完善监管机制，依法落实责任。要加强监管，整肃行业秩序，进一步加强事务所执业质量检查。对重大财务造假、审计师串通舞弊案件，将依法严肃惩处，净化市场环境。对违法违规的事务所和注册会计师加大处罚力度；情节严重的，将吊销责任注册会计师执业证书。建立行政执法与司法衔接机制，引入民事赔偿，依法追究相关主体法律责任。

提升自律水平，优化执业环境。行业协会要引导事务所狠抓自律管理，监测事务所执业过程中的异常行为，对存在违反行业自律规定的，严格予以自律惩戒；要指导事务所理性选择客户，对于弄虚作假、欺骗市场的劣质上市公司客户，要坚决解除业务约定。针对审计程序薄弱环节，将及时完善审计准则，发布相关问题解答，为审计工作提供更多操作指南。

来源：经济日报

全面深化资本市场改革工作座谈会在京召开 证监会明确资本市场“深改 12 条”

9月9日至10日，证监会在京召开全面深化资本市场改革工作座谈会。会议以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，深入学习贯彻习近平总书记关于资本市场的重要指示批示精神，落实国务院金融稳定发展委员会第七次会议、全国金融形势通报和工作经验交流电视电话会议有关部署，总结工作，分析形势，研究布置全面深化资本市场改革重点任务。证监会党委书记、主席易会满在座谈会上发表讲话。

会议认为，今年以来，证监会系统坚决贯彻落实党中央国务院决策部署，树牢“四个意识”，坚定“四个自信”，做到“两个维护”，以开展“不忘初心、牢记使命”主题教育为契机，扎实推进资本市场改革发展稳定各项工作。设立科创板并试点注册制重大改革平稳推出，全面深化资本市场改革的共识已经形成，资本市场抵御外部冲击的韧性显著增强，防范化解重大风险取得阶段性成效，证监会系统党的建设和干部队伍建设得到进一步加强。

会议分析了当前资本市场面临的形势，深刻阐述了全面深化资本市场改革的战略意义、全局意义和现实意义。会议强调，要深入学习贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想，认真落实党中央、国务院决策部署，在国务院金融委的统一指挥协调下，紧紧围绕“打造一个规范、透明、开放、有活力、有韧性的资本市场”这个总目标，坚持稳中求进工作总基调，坚持市场化、法治化的改革方向，学习借鉴国际最佳实践，敬畏市场、敬畏法治、敬畏专业、敬畏风险，形成强大合力，着力优化资本市场供给，着力推进关键制度创新，着力增强市场的内在稳定性，以实际行动落实金融供给侧结构性改革，更好服务经济高质量发展的大局。改革要尊重市场规律，发挥市场在资源配置中的决定性作用，真正把选择权交给市场。要加强法治保障，提升资本市场违法违规成本。要增量改革引领，加快存量调整优化。要坚持人民立场，将保护投资者特别是中小投资者合法权益贯穿于监管各环节、全流程。要强化底线思维，确保改革在基本稳定的市场环境下进行。

会议提出了当前及今后一个时期全面深化资本市场改革的12个方面重点任务。

一是充分发挥科创板的试验田作用。坚守科创板定位，优化审核与注册衔接机制，保持改革定力。总结推广科创板行之有效的制度安排，稳步实施注册制，完善市场基础制度。二是大力推动上市公司提高质量。制定实施推动提高上市公司质量行动计划，切实把好入口和出口两道关，努力优化增量、调整存量。严把IPO审核质量关，充分

发挥资本市场并购重组主渠道作用，畅通多元化退市渠道，促进上市公司优胜劣汰。优化重组上市、再融资等制度，支持分拆上市试点。加强上市公司持续监管、分类监管、精准监管。三是补齐多层次资本市场体系的短板。推进创业板改革，加快新三板改革，选择若干区域性股权市场开展制度和业务创新试点。允许优质券商拓展柜台业务。大力发展私募股权投资。推进交易所市场债券和资产支持证券品种创新。丰富期货期权产品。四是狠抓中介机构能力建设。加快建设高质量投资银行，完善差异化监管举措，支持优质券商创新提质，鼓励中小券商特色化精品化发展。推动公募机构大力发展权益类基金。压实中介机构责任，推进行业文化建设。五是加快推进资本市场高水平开放。抓紧落实已公布的对外开放举措，维护开放环境下的金融安全。六是推动更多中长期资金入市。强化证券基金经营机构长期业绩导向，推进公募基金管理人分类监管。推动放宽各类中长期资金入市比例和范围。推动公募基金纳入个人税收递延型商业养老金投资范围。七是切实化解股票质押、债券违约、私募基金等重点领域风险。八是进一步加大法治供给。加快推动《证券法》《刑法》修改，大幅提高欺诈发行、上市公司虚假信息披露和中介机构提供虚假证明文件等违法行为的违法成本。用好用足现有法律制度，坚持严格执法，提升监管威慑力。九是加强投资者保护。推动建立具有中国特色的证券集体诉讼制度。探索建立行政罚没款优先用于投资者救济的制度机制。推动修改或制定虚假陈述和内幕交易、操纵市场相关民事赔偿司法解释。十是提升稽查执法效能。强化案件分层分类分级管理，集中力量查办欺诈造假等大要案，提升案件查办效率。十一是大力推进简政放权。大幅精简审批备案事项，优化审批备案流程，提高监管透明度。加强事中事后监管。十二是加快提升科技监管能力。推进科技与业务深度融合，提升监管的科技化智能化水平。

会议强调，要全面提高证监会系统党的建设质量，把“不忘初心、牢记使命”主题教育的成效转化为推进资本市场改革的实际行动。要以强大的政治优势引领改革，强化各级党组织抓改革落实的政治保障作用。要以专业的本领推进改革，大力培养勇于担当、敢于改革的各层级“专门家”，打造一支“忠、专、实”的干部队伍。要以过硬的作风落实改革，让各项改革举措真正契合市场需求，真正反映投资者的呼声。要以严明的纪律护航改革，加强对改革全过程的廉政监督，为改革营造风清气正的政治生态。

会议指出，改革重在落实。全面深化资本市场改革是一项系统工程，要加强改革的统筹协调，排出时间表、路线图、优先序，细化完善具体改革实施方案。会议要求，系统各单位各部门要大胆解放思想，勇于担当作为，主动加强沟通协调，做好改革政策的宣传解读，确保各项改革措施平稳落地。

会议还对资本市场服务实体经济、防范化解重大风险等近期重点工作作出部署。会议要求，全系统要认真扎实做好各项工作，以实际行动迎接新中国成立70周年。此外，会议通报表扬了设立科创板并试点注册制改革突出贡献集体和个人，并表彰了稽查有功集体和个人。

来源：证券日报

13 个问题，帮你搞懂小型微利企业所得税预缴业务咋处理

为深入贯彻党中央、国务院关于减税降费工作的决策部署，今年以来，财政部、税务总局先后制定一系列优惠政策和配套性文件。为了进一步方便纳税人和税务人员正确理解减税降费相关政策，有效解决工作中遇到的问题，国家税务总局实施减税降费工作领导小组办公室将各地政策执行过程中反映的问题进行了梳理，供纳税人参考学习。

根据《财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13号），对小型微利企业年应纳税所得额不超过100万元的部分，减按25%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税；对年应纳税所得额超过100万元但不超过300万元的部分，减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

为了推进办税便利化改革，从2016年4月开始，小型微利企业所得税统一实行按季度预缴。实际操作中相关问题咋处理，以下13个问题帮你搞清楚。

1. 小型微利企业，可以按月预缴申报企业所得税吗？

答：不能。小型微利企业所得税统一实行按季度预缴。

2. 小型微利企业的企业所得税预缴期限如何确定？

答：为了推进办税便利化改革，从2016年4月开始，小型微利企业统一实行按季度预缴企业所得税。因此，按月度预缴企业所得税的企业，在年度中间4月、7月、10月的纳税申报期进行预缴申报时，如果按照规定判断为小型微利企业的，自下一个申报期起，其纳税期限将统一调整为按季度预缴。同时，为了避免年度内频繁调整纳税期限，《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2019年第2号）规定，一经调整为按季度预缴，当年度内不再变更。

3. 按月预缴企业所得税的企业如何调整为按季度预缴？

答：根据企业所得税法实施条例有关规定，企业所得税分月或者分季预缴，由税务机关具体核定。纳税人在4月、7月、10月申报时，符合小型微利企业条件的，系统将提示按季预征。申报期结束后，主管税务机关将根据申报情况筛查需要调整纳税期限的纳税人，并联系纳税人办理调整事项；纳税人也可联系主管税务机关进行调整。

4. 本年度调整为按季申报后，次年度申报期限如何执行？

按月度预缴企业所得税的企业，在当年度4月份预缴申报时，符合小型微利企业条件，按规定调整为按季度预缴申报。问：次年度所得税预缴申报期限怎么执行？是默认继续按月预缴申报，还是若企业不自行提出申请，则一直按照按季度预缴申报？

答：企业本年度调整为按季度预缴申报后，次年度及以后年度原则上继续默认为按季度预缴申报。

5. 小型微利企业在预缴时可以享受优惠吗？

答：符合条件的小型微利企业，在预缴时可以享受税收优惠政策，年度结束后，再统一汇算清缴，多退少补。

6. 预缴企业所得税时，如何享受小型微利企业所得税优惠政策？

答：从2019年度开始，在预缴企业所得税时，企业可直接按当年度截至本期末的资产总额、从业人数、应纳税所得额等情况判断是否为小型微利企业，与此前需要结合企业上一个纳税年度是否为小型微利企业的情况进行判断相比，方法更简单、确定性更强。具体而言，资产总额、从业人数指标按照《财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13号）文件第二条中“全年季度平均值”的计算公式，计算截至本期申报所属期末的季度平均值；应纳税所得额指标暂按截至本期申报所属期末不超过300万元的标准判断。

7. 企业预缴时享受了小型微利企业所得税优惠，汇算清缴时发现不符合小型微利企业条件的怎么办？

答：企业在预缴时符合小型微利企业条件，《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2019年第2号）已经做出了明确规定，只要企业符合这些规定，预缴时均可以预先享受优惠政策。但是，由于小型微利企业判断条件，如资产总额、从业人数、应纳税所得额等是年度性指标，需要按照企业全年情况进行判断，也只有到汇算清缴时才能最终判断。因此，企业在汇算清缴时需要准确计算相关指标并进行判断，符合条件的企业可以继续享受税收优惠政策，不符合条件的企业，不得享受优惠，正常进行汇算清缴即可。

8. 纳税人多预缴的企业所得税税款可否选择退税？

《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2019年第2号）第四条规定“当年度此前期间因不符合小型微利企业条件而多预缴的企业所得税税款，可在以后季度应预缴的企业所得税税款中抵减”，纳税人是否可以选择退税？

答：根据《企业所得税汇算清缴管理办法》（国税发〔2009〕79号文件印发）和《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2019年第2号）的相关规定，当年度此前期间因不符合小型微利企业条件而多预缴的企业所得税税款，可在以后季度应预缴的企业所得税税款中抵减，不足抵减的在汇算清缴时按有关规定办理退税，或者经纳税人同意后抵缴其下一年度应缴企业所得税税款。

9. 上季度已由分支机构就地预缴分摊的企业所得税如何处理？

上一季度不符合小微条件已由分支机构就地预缴分摊的税款，本季度按现有规定符合条件，其二级分支机构本季度不就地分摊预缴企业所得税。问：上季度已就地分摊预缴的企业所得税如何处理？

答：根据《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》（国家税务总局公告2012年第57号）第五条规定，上年度认定为小型微利企业的跨地区经营企业，其二级分支机构不就地分摊缴纳企业所得税。这里是指本年度小型微利企业预缴时，如果上年度也是小型微利企业的，本年度小型微利企业的二级分支机构不就地预缴。因此，小型微利企业二级分支机构是否就地预缴，依据的条件是上年度是否也是小型微利企业。如果是，其二级分支机构不就

地预缴；如果不是，其二级分支机构需要就地预缴。如果上季度不符合小型微利企业条件，本季度符合条件，其多预缴的税款，根据《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 2 号）规定，可在以后季度应预缴的企业所得税税款中抵减。

10. 按月预缴企业是否需要每月填报企业所得税纳税申报表“按季度填报信息”部分内容？

修订后的预缴纳税申报表增加了“按季度填报信息”部分，按月度预缴的企业是否需要每月填报这部分内容？

答：不需要每月填报。预缴纳税申报表中“按季度填报信息”部分的所有项目均按季度填报。按月申报的纳税人，在预缴申报当季度最后一个月份企业所得税时进行填报。如在 4 月份征期申报 3 月的税款时，才需要填报这部分信息，而在其他月份申报时，是不需要填报的。

11. 为什么新修订的预缴申报表要求填写“资产总额”“从业人数”的季初值、季末值，而并非是季度平均值？

答：将小型微利企业条件中的“资产总额”“从业人数”等需要计算的指标细化为“季初资产总额（万元）”“季末资产总额（万元）”“季初从业人数”“季末从业人数”项目，主要是考虑尽量减轻企业自行计算的负担。一般来说，“资产总额”“从业人数”的季初值、季末值是企业在会计核算、人员管理等日常生产经营活动中既有的数据，直接填列可以免去企业为享受税收优惠而特别计算的工作量、也避免出现计算错误。

12. 假设一企业 2019 年度的应纳税所得额是 280 万元，在享受小型微利企业所得税优惠政策后，当年需缴纳的企业所得税是多少？

答：按照政策规定，年应纳税所得额超过 100 万元的，需要分段计算。具体是：100 万元以下的部分，需要缴纳 5 万元（ $100 \times 5\%$ ），100 万元至 280 万元的部分，需要缴纳 18 万元〔 $(280-100) \times 10\%$ 〕，加在一起当年需要缴纳的企业所得税 23 万元。

13. 一家年应纳税所得额 320 万元的企业，其应纳税所得额 300 万元以内的部分，可以减免税款吗？

答：不能。按现行政策规定，小型微利企业是指从事国家非限制和禁止行业，且同时符合年度应纳税所得额不超过 300 万元、从业人数不超过 300 人、资产总额不超过 5000 万元等三个条件的企业。问题中提到企业应纳税所得额已经超过了 300 万元，是不符合小型微利企业条件的，因此不能享受小型微利企业所得税优惠政策。

来源：国家税务总局

如何把握小型微利企业所得税优惠政策口径？这 20 个问答请收好

为深入贯彻党中央、国务院关于减税降费工作的决策部署，今年以来，财政部、税务总局先后制定一系列优惠政策和配套性文件。为了进一步方便纳税人和税务人员正确理解减税降费相关政策，有效解决工作中遇到的问题，国家税务总局实施减税降费工作领导小组办公室将各地政策执行过程中反映的问题进行了梳理，供纳税人参考学习。

为进一步支持小微企业发展，财政部、税务总局发布《关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13 号），就实施小微企业普惠性税收减免政策有关事项作了明确。在实际操作过程中，纳税人对相关政策的执行口径比较关心，主要集中在以下 20 个问题。

1. “小微企业”和“小型微利企业”如何区分？

答：“小微企业”是一个习惯性的叫法，并没有一个严格意义上的界定，目前所说的“小微企业”是和“大企业”相对来讲的。如果要找一个比较接近的解释，那就是工信部、国家统计局、发展改革委和财政部于 2011 年 6 月发布的《中小企业划型标准》，根据企业从业人员、营业收入、资产总额等指标，将 16 个行业的中小企业划分为中型、小型、微型三种类型，小微企业可以理解为其中的小型企业和微型企业。而“小型微利企业”的出处是企业所得税法及其实施条例，指的是符合税法规定条件的特定企业，其特点不只体现在“小型”上，还要求“微利”，主要用于企业所得税优惠政策方面。在进行企业所得税纳税申报时，一定要谨记税法上的“小型微利”四个字，并按照企业所得税相关规定去判断是否符合条件。

2. 工业企业和其他企业的小型微利企业标准一样吗？

答：原有政策对工业企业和其他企业的从业人数、资产总额两项指标分别设置了条件，今年新出台的政策对资产总额和从业人数指标不再区分工业企业和其他企业。因此，目前工业企业和其他企业的小型微利企业标准是一样的，即年应纳税所得额上限都是 300 万元，资产总额上限都是 5000 万元，从业人数上限都是 300 人。

3. 从事国家非限制和禁止行业的小型微利企业可享受优惠政策，如何判断企业从事的行业是否属于国家限制和禁止行业？

答：国家限制和禁止行业可参照《产业结构调整指导目录（2011 年本）（2013 年修订）》规定的限制类和淘汰类和《外商投资产业指导目录（2017 年修订）》中规定的限制外商投资产业目录、禁止外商投资产业目录列举的产业加以判断。

4. 小微企业普惠性税收减免政策中，企业所得税优惠政策具体是什么？

答：2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，对小型微利企业年应纳税所得额不超过 100 万元的部分，减按 25% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税；对年应纳税所得额超过 100 万元但不超过 300 万元的部分，减按 50% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税。

5. 小型微利企业普惠性所得税减免政策涉及哪些文件？

答：小型微利企业普惠性所得税减免政策主要涉及以下 4 个文件：

- （1）《财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13 号）；
- （2）《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 2 号）；
- （3）《国家税务总局关于修订〈中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类 2018 年版）〉等部分表单样式及填报说明的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 3 号）；
- （4）《国家税务总局关于修订 2018 年版企业所得税预缴纳税申报表部分表单及填报说明的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 23 号）。

6. 小型微利企业普惠性所得税减免政策将会影响哪些企业？

答：和以往小型微利企业所得税优惠政策相比，这次政策可以概括为“一加力”“一扩大”两个特点。

“一加力”：对小型微利企业年应纳税所得额不超过 100 万元的部分，减按 25% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税；对年应纳税所得额超过 100 万元但不超过 300 万元的部分，减按 50% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税，实际税负分别降至 5% 和 10%。

“一扩大”：进一步放宽小型微利企业标准，将年应纳税所得额由原来的不超过 100 万元，提高至不超过 300 万元；将从业人数由原来的工业企业不超过 100 人、其他企业不超过 80 人，统一提高至不超过 300 人；将资产总额由原来的工业企业不超过 3000 万元、其他企业不超过 1000 万元，统一提高至不超过 5000 万元。调整后的小型微利企业将覆盖 95% 以上的纳税人，其中 98% 为民营企业。

因此，无论是符合原条件的小型微利企业，还是符合新条件的小型微利企业，都会从这次普惠性政策中受益。

7. 享受普惠性所得税减免的小型微利企业的条件是什么？

答：根据《财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13 号）规定，小型微利企业是指从事国家非限制和禁止行业，且同时符合年度应纳税所得额不超过 300 万元、从业人数不超过 300 人、资产总额不超过 5000 万元等三个条件的企业。

8. 此次新政策对原来就是小型微利企业的纳税人有影响吗？

答：有影响，而且是利好。假设纳税人 2019 年符合新的小型微利企业条件，应纳税所得额和 2018 年一样，根据现行政策规定，纳税人的实际税负将从原来 10% 降到 5%，税负比原来降低一半；如果纳税人的效益越来越好，年度应纳税所得额超过 100 万元了，按照原来的规定是不能再享受优惠政策的，但现在只要不超过 300 万元，仍然可以享受优惠政策。

9. 非居民企业可以享受小型微利企业所得税优惠政策吗？

答：根据《国家税务总局关于非居民企业不享受小型微利企业所得税优惠政策问题的通知》（国税函〔2008〕650 号）规定，非居民企业不适用小型微利企业所得税优惠政策。

10. 小型微利企业的从业人数，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。劳务派遣单位的从业人数，是否含已派出人员？

答：如果劳务派遣用工人数已经计入了用人单位的从业人数，本着合理性原则，劳务派遣公司可不再将劳务派遣人员重复计入本公司的从业人数。

11. 企业享受小型微利企业所得税优惠政策，是否受征收方式的限定？

答：从 2014 年开始，符合规定条件的企业享受小型微利企业所得税优惠政策时，已经不再受企业所得税征收方式的限定了，无论企业所得税实行查账征收方式还是核定征收方式的企业，只要符合条件，均可以享受小型微利企业所得税优惠政策。

12. 小型微利企业条件中的资产总额、从业人数指标如何计算？

答：根据《财政部税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13 号）规定，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。

13. “实际经营期”的起始时间如何计算？

年中设立的公司，8 月取得营业执照，11 月开始有营业外收入。问小型微利企业按规定计算资产总额和从业人数时，财税〔2019〕13 号文规定的“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”中的“实际经营期”应该从何时起算？是 8-12 月，还是 11-12 月？

答：企业实际经营期的起始时间应为营业执照上注明的成立日期。

14. 如何理解“应纳税所得额”与“实际利润额”概念？

小型微利企业普惠性所得税减免政策中的“应纳税所得额”与《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）》中的“实际利润额”概念如何理解？

答：在企业所得税中，“实际利润额”与“应纳税所得额”有各自定义。

“应纳税所得额”是税收上的概念。《中华人民共和国企业所得税法》第五条规定，“企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。”因此，“应纳税所得额”主要在企业纳税申报时使用。

“实际利润额”是会计上的概念。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百二十八条规定，“企业根据企业所得税法第五十四条规定分月或分季预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度的实际利润额预缴。”因此，“实际利润额”主要在按照实际利润额预缴的企业在预缴申报时使用。

15. 视同独立纳税人缴税的二级分支机构是否可以享受小型微利企业所得税减免政策？

答：现行企业所得税实行法人税制，企业应以法人为主体，计算并缴纳企业所得税。《中华人民共和国企业所得税法》第五十条第二款规定，“居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。”由于分支机构不具有法人资格，其经营情况应并入企业总机构，由企业总机构汇总计算应纳税款，并享受相关优惠政策。

16. 个体工商户、个人独资企业、合伙企业可以享受小型微利企业普惠性所得税减免政策吗？

答：根据《中华人民共和国企业所得税法》第一条规定，“在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人”“个人独资企业、合伙企业不适用本法”。因此，个体工商户、个人独资企业以及合伙企业不是企业所得税的纳税义务人，也就不能享受小型微利企业普惠性所得税减免政策。

17. 国家税务总局公告 2019 年第 4 号下发后，《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国家税务总局公告 2018 年第 28 号）中规定的“小额零星经营业务”判断标准是否有调整？

答：《企业所得税税前扣除凭证管理办法》第九条规定，小额零星经营业务的判断标准是个人从事应税项目经营业务的销售额不超过增值税相关政策规定的起征点。考虑到增值税小规模纳税人符合条件可以享受免征增值税优惠政策，根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及实施细则、《财政部税务总局关于实施小微企业普惠性税收减

免政策的通知》（财税〔2019〕13号）规定，小额零星经营业务可按以下标准判断：按月纳税的，月销售额不超过10万元；按次纳税的，每次（日）销售额不超过300-500元。

18. 享受小型微利企业税收优惠政策的程序是什么，是否要到税务机关办理相关手续？

答：按照税务系统深化“放管服”改革有关要求，全面取消了对企业所得税优惠事项备案管理，小型微利企业在预缴和汇算清缴企业所得税时，通过填写纳税申报表相关内容，即可享受小型微利企业所得税减免政策。同时，税务总局在申报表中设计了“从业人数”“资产总额”“限制或禁止行业”等相关指标，进行电子申报的企业，征管系统将根据申报表相关数据，自动判断企业是否符合小型微利企业条件；符合条件的，系统还将进一步自动计算减免税金额，自动生成表单，为企业减轻计算、填报负担。

19. 符合小型微利企业条件的查账征收企业和核定应税所得率征收的企业，在填报修订后的预缴申报表时需要注意什么？

答：为落实小型微利企业普惠性所得税减免政策，税务总局对《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类2018年版）》等部分表单样式及填报说明，以及《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（B类2018年版）》进行了修订，增加了从业人数、资产总额等数据项，并升级优化税收征管系统，力争帮助企业精准享受优惠政策。在填报预缴申报表时，以下两个方面应当重点关注：

一是关注“应纳税所得额”和“减免所得税额”两个项目的填报。“应纳税所得额”是判断企业是否符合小型微利企业条件和分档适用“减半再减半”“减半征税”等不同政策的最主要指标，这个行次一定要确保填写无误。“减免所得税额”是指企业享受普惠性所得税减免政策的减免所得税金额，这个行次体现了企业享受税收优惠的直接成效。

二是关注预缴申报表中新增“按季度填报信息”部分有关项目的填报。“按季度填报信息”整合了除应纳税所得额以外的小型微利企业条件指标，其数据填报质量直接关系到小型微利企业判断结果的准确与否。按季度预缴的，应在申报预缴当季税款时，填报“按季度填报信息”的全部项目。

20. 小型微利企业享受普惠性所得税减免政策，需要准备哪些留存备查资料？

答：根据《企业所得税优惠事项管理目录（2017年版）》（国家税务总局公告2018年第23号附件）规定，小型微利企业享受优惠政策，需准备以下资料留存备查：

- （1）所从事行业不属于限制和禁止行业的说明；
- （2）从业人数的情况；
- （3）资产总额的情况。

来源：国家税务总局

错开、补开发票咋处理？这18个问题可以对照学习

为深入贯彻党中央、国务院关于减税降费工作的决策部署，今年以来，财政部、税务总局先后制定一系列优惠政策和配套性文件。为了进一步方便纳税人和税务人员正确理解减税降费相关政策，有效解决工作中遇到的问题，国家税务总局实施减税降费工作领导小组办公室将各地政策执行过程中反映的问题进行了梳理，供纳税人参考学习。

随着增值税小规模纳税人免税标准由月销售额3万元提高到10万元，以及增值税税率调整等政策的实施，纳税人在实际工作中出现错开发票和补开发票等情形应如何处理呢？以下这些常见问题可以对照学习。

错开、补开发票问题

1. A单位取得了一张票面税率栏次填写错误的增值税普通发票，应该如何处理？

答：按照《中华人民共和国发票管理办法》规定，“不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，任何单位和个人有权拒收。”因此，可将已取得的发票联次退回销售方，并要求销售方重新为A单位开具正确的发票。

2. 增值税一般纳税人，2019年3月份在销售适用16%税率货物时，错误选择13%税率开具了增值税发票。纳税人应当如何处理？

答：应当及时在税控开票软件中作废发票或按规定开具红字发票后，重新按照正确税率开具发票。

3. 增值税一般纳税人在增值税税率调整前已按原 16%、10%适用税率开具的增值税发票，发现开票有误的，应如何处理？

答：增值税一般纳税人

在增值税税率调整前已按原 16%、10%适用税率开具的增值税发票，发现开票有误需要重新开具的，先按照原适用税率开具红字发票后，再重新开具正确的蓝字发票。

4. 增值税一般纳税人，2019 年 3 月份发生增值税销售行为，但尚未开具增值税发票，纳税人在 4 月 1 日后如需补开发票，应当按照调整前税率还是调整后税率开具发票？

答：一般纳税人在增值税税率调整前未开具增值税发票的增值税应税销售行为，需要在 4 月 1 日之后补开增值税发票的，应当按照原适用税率补开。

5. 纳税人 2019 年 3 月 31 日前开具了增值税专用发票，4 月 1 日后因销售折让、中止或者退回等情形需要开具红字发票的，具体应如何处理？

答：上例纳税人因销售折让、中止或者退回等情形需要开具红字发票的应分别按以下情形处理：

（一）销售方开具专用发票尚未交付购买方，以及购买方尚未用于申报抵扣并将发票联和抵扣联退回的，由销售方按规定在增值税发票管理系统中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》，并按照调整前税率开具红字发票。

（二）购买方取得专用发票已用于申报抵扣，或者购买方取得专用发票尚未申报抵扣、但发票联或抵扣联无法退回的，由购买方按规定在增值税发票管理系统中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》，销售方根据购买方开具的《开具红字增值税专用发票信息表》按照调整前税率开具红字发票。

6. B 公司是小规模纳税人，2019 年 3 月份销售收入 9 万元，当月因代开增值税专用发票 1 万元缴纳税款 300 元，4 月份发生退货，如何处理？

答：《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税政策有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 4 号）第八条规定，小规模纳税人月销售额未超过 10 万元的，当期因开具增值税专用发票已经缴纳的税款，在增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后，可以向主管税务机关申请退还。

7. 小规模纳税人免税标准从 3 万元调整到 10 万元后，住宿业、工业及信息传输软件和信息技术服务业等小规模纳税人，月销售额是否需要达到 10 万才能自行开具增值税专用发票？

答：根据《国家税务总局关于扩大小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点范围等事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 8 号）第一条和《关于〈国家税务总局关于扩大小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点范围等事项的公告〉的解读》第二条规定，为了进一步便利小微企业开具增值税专用发票，纳入自开专票试点的行业中的所有小规模纳税人，均可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具增值税专用发票，不受月销售额标准的限制。也就是说，月销售额未超过 10 万元（含本数，以 1 个季度为 1 个纳税期的，季度销售额未超过 30 万元）的试点行业小规模纳税人，发生增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的，可以选择使用增值税发票管理系统按照有关规定自行开具增值税专用发票。

错开、补开发票后如何申报

8. 增值税一般纳税人在 2019 年 4 月 1 日增值税税率调整前已按原 16%、10%适用税率开具了增值税专用发票。如发生销货退回、开票有误、应税服务中止等情形，购买方未用于申报抵扣并已将发票联及抵扣联退回，销售方开具红字发票应如何操作？

答：销售方开具了专用发票，购买方未用于申报抵扣并将发票联及抵扣联退回的，销售方按如下流程开具增值税红字专用发票：

（1）销售方在增值税发票管理系统中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》（以下简称《信息表》）。销售方填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。

（2）主管税务机关通过网络接收纳税人上传的《信息表》，系统自动校验通过后，生成带有“红字发票信息表编号”的《信息表》，并将信息同步至纳税人端系统中。

（3）销售方凭税务机关系统校验通过的《信息表》开具红字专用发票，在系统中以销项负数开具。红字专用发票应与《信息表》一一对应。

（4）纳税人也可凭《信息表》电子信息或纸质资料到税务机关对《信息表》内容进行系统校验。

9. 某增值税一般纳税人已在 2019 年 2 月就一笔销售收入申报并缴纳税款。2019 年 4 月，该纳税人根据客户要求就该笔销售收入补开增值税专用发票（税率 16%）。纳税人应当如何填写增值税纳税申报表？

答：按照《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 15 号）规定，纳税人 2019 年 4 月补开原 16% 税率的增值税专用发票，在纳税申报时应当按照申报表调整前后的对应关系，将金额、税额填入 4 月税款所属期的《增值税纳税申报表附列资料（一）》第 1 行“13% 税率的货物及加工修理修配劳务”“开具增值税专用发票”相关列次。同时，由于原适用 16% 税率的销售额已经在前期按照未开具发票收入申报纳税，本期应当在《增值税纳税申报表附列资料（一）》第 1 行“13% 税率的货物及加工修理修配劳务”“未开具发票”相关列次填写相应负数进行冲减。

10. 某纳税人为增值税一般纳税人，2019 年 4 月发生以前月份有形动产租赁服务中止，开具红字增值税专用发票（税率 16%），金额 10 万元，税额 1.6 万元，应当如何填写增值税纳税申报表？

答：纳税人 2019 年 4 月开具原 16% 税率的红字增值税专用发票，在纳税申报时应当按照申报表调整前后的对应关系，将红字冲减的金额、税额计入 4 月税款所属期的《增值税纳税申报表附列资料（一）》第 1 行“13% 税率的服务、不动产和无形资产”“开具增值税专用发票”对应列次。

小规模纳税人开票问题

11. B 公司 2019 年 3 月从一般纳税人转登记为小规模纳税人后，2019 年 5 月份收到当年 2 月份购进原材料的增值税专用发票，如何处理？

答：《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 18 号）第四条规定，转登记纳税人尚未申报抵扣的进项税额以及转登记日当期的期末留抵税额，计入“应交税费—待抵扣进项税额”核算。转登记日当期尚未取得的增值税专用发票、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票，转登记纳税人在取得上述发票以后，应当持税控设备，由主管税务机关通过增值税发票选择确认平台（税务局端）为其办理选择确认。

该例中 B 公司在主管税务机关为其办理进项税额选择确认后，应将该笔购进原材料的进项税额计入“应交税费—待抵扣进项税额”。

12. C 公司是一般纳税人，准备转登记为小规模纳税人。转登记为小规模纳税人之后，是否还可以自行开具增值税专用发票？

答：《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 18 号）第六条规定，转登记纳税人，可以继续使用现有税控设备开具增值税发票，不需要缴销税控设备和增值税发票。

转登记纳税人自转登记日的下期起，发生增值税应税销售行为，应当按照征收率开具增值税发票；转登记日前已作增值税专用发票票种核定的，继续通过增值税发票管理系统自行开具增值税专用发票；销售其取得的不动产，需要开具增值税专用发票的，应当按照有关规定向税务机关申请代开。

13. E 公司为商务服务业的小规模纳税人，已选择自行开具增值税专用发票。E 公司是否可以就商务服务业取得的销售额，向税务机关申请代开增值税专用发票？

答：按照《国家税务总局关于扩大小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点范围等事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 8 号）第一条和《关于〈国家税务总局关于扩大小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点范围等事项的公告〉的解读》第二条，纳入小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点范围的小规模纳税人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，或者向税务机关申请代开。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。E 公司已选择自行开具增值税专用发票，就不能再向税务机关申请代开增值税专用发票。

14. F 公司是租赁和商务服务业小规模纳税人，已选择自行开具增值税专用发票，F 公司销售不动产应如何开具增值税专用发票？

答：《国家税务总局关于扩大小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点范围等事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 8 号）明确，纳入小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点范围的小规模纳税人，已选择自行开具增值税专用发票的，销售其取得的不动产，需要开具增值税专用发票的，仍应当按照有关规定向税务机关申请代开。

如何勾选抵扣

15. 可以享受加计抵减政策的鉴证咨询业的一般纳税人，在 4 月 1 日后，认证进项增值税专用发票的操作流程有没有变化？

答：没有任何变化，可以按照现有流程扫描认证纸质发票或者在增值税发票选择确认平台进行勾选确认。

16. 增值税发票选择确认平台可以勾选哪些增值税发票？

答：根据《国家税务总局关于扩大小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点范围等事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 8 号）第二条规定，一般纳税人取得的增值税专用发票、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票，可以使用增值税发票选择确认平台查询、选择用于申报抵扣、出口退税或者代办退税的增值税发票信息。

17. A 公司 2019 年 4 月 1 日后取得原 16%、10% 税率的增值税专用发票是否可以抵扣？

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）第一条、第二条规定，增值税一般纳税人增值税税率调整前已按原 16%、10% 适用税率开具的增值税发票，发生销售折让、中止或者退回等情形需要开具红字发票的，按照原适用税率开具红字发票；开票有误需要重新开具的，先按照原适用税率开具红字发票后，再重新开具正确的蓝字发票。纳税人在增值税税率调整前未开具增值税发票的增值税应税销售行为，需要补开增值税发票的，应当按照原适用税率补开。

购入方纳税人 4 月 1 日后取得原 16%、10% 税率的增值税专用发票可以按现行规定抵扣进项税额。

18. 2019 年 3 月 A 公司由一般纳税人转登记为小规模纳税人时，尚有未抵扣完的留抵税额，如何处理？

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

来源：国家税务总局

非上市公众公司监管问答——非上市商业银行发行优先股的相关要求

问：非上市商业银行申请发行优先股的，有何具体监管要求？

答：不在全国股转系统挂牌且股东人数超过 200 人的非上市商业银行申请发行优先股的，除遵守《优先股试点管理办法》《非上市公众公司监督管理办法》相关规定外，还应当符合以下要求：

一、首次申请发行优先股的，应当符合《非上市公众公司监管指引第 4 号——股东人数超过 200 人的未上市股份有限公司申请行政许可有关问题的审核指引》审核标准的相关要求，且股份确权数量在 80% 以上（含 80%），但无须提交该指引所列的申请文件。中介机构应对申请人是否满足审核标准进行核查并在优先股发行申请文件中发表明确意见。

二、按照《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 7 号——定向发行优先股说明书和发行情况报告书》《非上市公众公司信息披露内容与格式准则第 8 号——定向发行优先股申请文件》制作并提交申请文件。

三、优先股发行后，应在中国证券登记结算公司进行登记存管。

四、信息披露不适用全国股转系统关于优先股信息披露的特殊规定。

来源：中国证监会

28 家企业研发费用占营收比平均为 13% 尽显“科创底色”

上市公司半年报披露已经落下帷幕，作为 A 股市场的“新生”，已经上市的 28 家科创板公司业绩保持了高速增长。对此，业界普遍认为“符合预期”。

统计数据显示，28 家公司合计实现营业收入 329.63 亿元，同比增长 18%；实现净利润 45.60 亿元，同比增长 25%。扣除体量较大的中国通号，其余 27 家公司营业收入、净利润同比分别增长 37%、38%。

从营收增速来看，28家科创板上市公司全部实现同比增长，其中，8家公司同比增长超50%。业界认为，这能够符合“科创企业通常规模不大，但更注重成长性”的态势。

营收增长超过一倍以上的有两家，分别是航天宏图 and 睿创微纳。其中，航天宏图2019年1月份-6月份实现营业收入12200.97万元，同比增长281.96%。究其原因，主要是公司业务规模扩大，2019年上半年验收项目较上年同期增加。

净利润实现翻番的3家公司是嘉元科技、瀚川智能、睿创微纳，分别为257%、124%和103%。其中，嘉元科技归属于母公司所有者的净利润为18066.19万元，较上年同期增长257.06%，主要是发行人产能较上期同期扩张、毛利率较高的6 μ m极薄铜箔的销售占比上升。

中微公司实现归属于上市公司股东的净利润3037.11万元，与上年同期相比扭亏为盈。

此外，受季节性因素、扩大规模和增加投入等影响，有两家公司的上半年净利润为负。对此，上交所称，这属于正常的生产性波动。

科创板企业的高速增长很大程度上受益于持续的高研发投入。这从半年报数据中可见一斑：28家科创板上市公司研发费用占收入比平均为13%，远高于传统行业上市公司，显示出鲜明的“科创底色”。

值得关注的是，在28家公司中，有5家公司的研发费用占比超过20%。其中，虹软科技以34%位居第一；排在第二的是航天宏图，为32%；微芯生物以27%排在第三位。

另外，统计显示，8家科创板上市公司上半年研发费用在5000万元以上，其中有4家超过1亿元，中国通号研发投入最高，为5.81亿元，研发费用占营收的比例为2.8%。

上海迈柯荣信息咨询有限公司董事长徐阳对记者表示，对申请在科创板上市的公司而言，业绩只是其中的一项要求，而投研也是其中之一，两者之间可以互相补充来达到上市的要求。

“目前，金融对企业的支持力度在加强，尤其是一些有良好发展前景的公司。所以，我们看到，目前申报在科创板上市的公司，更多的是以其他标准来上市，而不仅仅通过良好的现金流来达到上市的要求。”徐阳说。

联储证券首席投资顾问郑虹在接受记者采访时表示，从半年报来看，科创板上市公司业绩表现良好，与高投入的研发费用支持是分不开的。科技研发促进上市公司业绩增长，业绩增长反过来更会促进上市公司加大研发投入，使企业运行发展处于良性循环中。

“科创板上市公司是中国科技龙头企业，有很多公司的高科技含量在世界顶端，甚至有部分打破了国际垄断，形成了真正的国产替代。”郑虹说。

来源：证券日报

证监会紧盯并购重组 杜绝讲故事企业上市吸金

证监会近日表示，紧盯发行审核、并购重组等重点领域。据记者统计，今年以来截至9月4日，中国证券监督管理委员会上市公司并购重组审核委员会共召开38次会议，审核63单，其中52单获过会，过会率为82.5%，较去年同期近九成的过会率有所降低。专家表示，对并购重组严格审核杜绝讲故事企业上市吸金，提振市场信心。

审核严格

数据显示，8月份并购重组审核委员会共审核4单，过会率100%。不过，7月24日上会审核的2单均被否决，至此，今年以来共11单被否。

“从被否原因来看，依旧集中于标的资产质量、持续盈利能力、重大关联交易、信息披露规范性等共性问题。”盘古智库高级研究员盘和林对《证券日报》记者表示。

例如，发审委对河北建投能源投资股份有限公司发行股份购买资产方案的否决意见为：申请人未充分披露标的资产与上市公司主营业务具有显著协同效应；标的资产持续盈利能力的稳定性具有重大不确定性；标的资产房屋建筑物存在权属瑕疵。

发审委对内蒙古兰太实业股份有限公司发行股份购买资产方案的否决意见为：未充分披露本次交易有利于保持和增强上市公司独立性的具体措施；标的资产持续盈利能力存在重大不确定性。

“从监管层面来看，今年以来过会率有所降低，主要在于监管收紧，辨析评价更加严格，避免企业借助复杂交易蒙混过关达到上市目的。”盘和林表示，比如对于公司信息披露质量的要求提高，使得不少之前企图打擦边球的企业露出马脚。从企业层面来看，在相对稳定的上市标准下，过会率的波动或许更多地取决于申报企业的监管预期，也就是说，不同阶段拟上市企业的质地和数量共同决定了该时期的并购重组过会率。而总体来看，监管趋严使得过会率降低，以防范后市风险，提升并购重组市场的整体质量。

政策持续支持

近年来，证监会持续深化并购重组市场化改革，大幅取消和简化行政许可，陆续出台了包括定向发行可转债、简化预案披露要求、“小额快速”审核机制、拓宽募集资金用途等在内的一系列新举措，监管政策逐步转向边际宽松。

今年以来，政策持续支持并购重组。6月20日，证监会就修改《上市公司重大资产重组管理办法》（以下简称《办法》）公开征求意见。《办法》拟取消重组上市认定标准中的“净利润”指标，拟将“累计首次原则”的计算期间进一步缩短至36个月，拟恢复重组上市配套融资，多渠道支持上市公司置入资产改善现金流、发挥协同效应。

中国国际经济交流中心经济研究部研究员刘向东对记者表示，今年以来，国家出台许多政策完善资本市场制度，其中上市公司的并购重组制度是重中之重，在从严监管的要求下，有关重组的过会率自然有所回落，谨防弄虚作假事件的发生，增强交易的真实性和规范性。并购重组上市理应得到鼓励支持，以便增加并购重组的活跃度，但要防范恶炒壳资源。

证监会党委近日召开全系统党员干部警示教育大会。会议要求，要加大反腐败斗争力度紧盯发行审核、并购重组、机构监管、稽查执法等重点领域，管好关键人、管住关键事、管到关键处。

如是金融研究院高级研究员葛寿净对记者表示，这是证监会党委对系统内各级党组织提出的一项明确要求。有3点启示：一是公司上市的发行审核、公司间的并购重组，这两块业务领域里沉淀了巨大的利益财富。二是巨大利益驱动下，这两块是容易滋生腐败的重点观察领域。三是证监会监管从严，加大自身的反腐败体制建设，重点领域重点监测将成为未来看点。

盘和林表示，并购重组审核委员会严格审核是资本市场严把入口的客观要求，能够真正从源头上提高上市公司质量，杜绝讲故事企业上市吸金，切实保护投资者利益，提振市场信心。同时，严把质量关能够有效避免劣币驱逐良币现象，减少非优质企业通过借壳上市等复杂交易实现上市，从而提高资本市场的资金利用效率，有助于打造一个规范、透明、开放、有活力、有韧性的资本市场。

为市场发展注入活力

在新时代证券研究所所长孙金钜看来，目前并购重组市场已经开始见底企稳，未来随着政策的放松和落地，并购重组市场有望加速回暖。

新时代证券统计显示，2019年至今累计并购7120例，同比上升111%，交易金额合计13721亿元，同比下降21%。从并购标的行业分布来看，计算机、传媒、电子等领域并购展现较高的活跃度。

葛寿净认为，近几年，上市公司的并购重组总体还是呈增长态势，市场化程度也有所提高，产业整合是其中的主流。对于资本市场而言，并购重组在服务实体经济发展，转换宏观经济结构和微观企业核心驱动，以及供给侧结构性改革、国企改革等方面都发挥了重要的作用。

盘和林表示，随着市场化改革的推进，并购重组在资本市场中将发挥更为关键的存量质量提升作用。日前发布的《中共中央国务院关于支持深圳建设中国特色社会主义先行示范区的意见》明确指出，要研究完善创业板发行上市、再融资和并购重组制度，创造条件推动注册制改革，以提高金融服务实体经济能力。监管层也成立了发行与并购重组审核检查委员会等部门以推动并购重组市场的运行发展，在 market 需求的推动下政策配套会更加完善。

“并购重组的特殊性和灵活性将适应多种交易融资需求，为市场提供多元化融资渠道，有效改善存量，提升资源利用效率，相信并购重组市场将在更加规范的道路推进，为我国资本市场的发展注入持久活力。”盘和林说。

来源：证券日报

如何适用“加计抵减”优惠政策？这些热点问题要学习

为深入贯彻党中央、国务院关于减税降费工作的决策部署，今年以来，财政部、税务总局先后制定一系列优惠政策和配套性文件。为了进一步方便纳税人和税务人员正确理解减税降费相关政策，有效解决工作中遇到的问题，国家税务总局实施减税降费工作领导小组办公室将各地政策执行过程中反映的问题进行了梳理，供纳税人参考学习。

根据《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，自 2019 年 4 月 1 日起，符合条件的从事生产、生活服务业一般纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%，用于抵减应纳税额。我们将纳税人实际工作关心的问题进行了汇总，一起来学习。

基本政策问题

1. 增值税加计抵减政策执行期限是什么？

答：增值税加计抵减政策执行期限是 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，这里的执行期限是指税款所属期。

2. 增值税加计抵减政策所称的生产、生活服务业纳税人是指哪些纳税人？

答：增值税加计抵减政策中所称的生产、生活服务业纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。

3. 增值税加计抵减政策所称的邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务具体范围是指什么？

答：邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务具体范围，按照《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36 号印发）执行。

邮政服务，是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑和机要通信等邮政基本服务的业务活动。包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务。

电信服务，是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源，提供语音通话服务，传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动。包括基础电信服务和增值电信服务。

现代服务，是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务。

生活服务，是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动。包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

4. 适用加计抵减政策的纳税人，是否只有四项服务对应的进项税额允许加计抵减？

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）第七条规定，自 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%，抵减应纳税额（以下称加计抵减政策）。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（以下称四项服务）取得的销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。

根据上述规定，适用加计抵减政策的纳税人，当期可抵扣进项税额均可以加计 10%抵减应纳税额，不仅限于提供四项服务对应的进项税额。需要注意的是，根据 39 号公告第七条第（四）项规定，纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策，其对应的进项税额不得计提加计抵减额。

5. 生产、生活性服务业纳税人是指提供四项服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人，这里 50% 含不含本数？

答：这里的“比重超过 50%”不含本数。也就是说，四项服务取得的销售额占全部销售额的比重小于或者正好等于 50%的纳税人，不属于生产、生活性服务业纳税人，不能享受加计抵减政策。

6. 增值税加计抵减额的计算公式是什么？

答：当期计提加计抵减额 = 当期可抵扣进项税额 × 10%

当期可抵减加计抵减额 = 上期末加计抵减额余额 + 当期计提加计抵减额 - 当期调减加计抵减额

7. 增值税加计抵减政策规定：“纳税人确定适用加计抵减政策后，当年内不再调整”，具体是指什么？

答：是指增值税一般纳税人确定适用加计抵减政策后，一个自然年度内不再调整。下一个自然年度，再按照上一年的纳税人提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额比重的实际情况重新计算确定是否适用加计抵减政策。

销售额比重计算

1. 纳税人提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重应当如何计算？

答：2019年3月31日前设立的纳税人，其销售额比重按2018年4月至2019年3月期间的累计销售额进行计算；实际经营期不满12个月的，按实际经营期的累计销售额计算。

2019年4月1日后设立的纳税人，其销售额比重按照设立之日起3个月的累计销售额进行计算。

2. 纳税人兼有邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务四项服务中多项应税行为的，其销售额比重应当如何计算？

答：纳税人兼有邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务四项服务中多项应税行为的，其四项服务中多项应税行为的当期销售额应当合并计算，然后再除以纳税人当期全部的销售额，以此计算销售额的比重。

3. 某纳税人在2019年4月1日以后设立，但设立后三个月内，仅其中一个月有销售收入，如何判断该纳税人能否享受加计抵减政策？

答：按照现行规定，2019年4月1日后设立的纳税人，按照自设立之日起3个月的销售额计算判断销售额占比。假设某纳税人2019年5月设立，但其5月、7月均无销售额，其6月四项服务销售额为100万，货物销售额为30万元。在该例中，应按照5-7月累计销售情况进行判断，即以 $100/(100+30)$ 计算。因该纳税人四项服务销售额占全部销售额的比重超过50%，按照规定，可以享受加计抵减政策。

4. 某纳税人于2019年5月10日新办并登记为一般纳税人，5-7月提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务的销售额占全部销售额的比重未超过50%，但是6-8月的比重超过50%，能否适用加计抵减政策？

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，2019年4月1日后设立的纳税人，自设立之日起3个月的销售额符合规定条件的，自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减政策。上例中，纳税人设立起3个月（5-7月）的四项服务销售额比重不符合公告条件，不能适用加计抵减政策。

需要说明的是，上例中的纳税人2019年内不能适用加计抵减政策；2020年可以根据上一年的实际情况重新确认可否享受这个政策。

5. A公司是2018年1月设立的纳税人，2018年9月登记为一般纳税人。A公司应以什么期间的销售额来判断是否适用加计抵减政策？是仅计算登记为一般纳税人以后的销售额吗？

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）第七条规定，提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务（以下统称四项服务）取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的一般纳税人，自2019年4月1日至2021年12月31日，允许按照当期可抵扣进项税额加计10%，抵减应纳税额（统称加计抵减政策）。2019年3月31日前设立的纳税人，以2018年4月至2019年3月期间的销售额判断是否适用加计抵减政策。

按照上述规定，在计算四项服务销售额占比时，一般纳税人在属于小规模纳税人期间的销售额也需要参与计算。因此，A公司应按照自2018年4月至2019年3月期间的销售额来计算四项服务销售额占比。

加计抵减额计提

1. 增值税加计抵减政策规定：“纳税人可计提但未计提的加计抵减额，可在确定适用加计抵减政策当期一并计提”，请举例说明如何适用该规定。

答：如某纳税人2019年4月设立，2019年5月登记为一般纳税人，2019年6月若符合条件，可以确定适用加计抵减政策，可一并计提5-6月份的加计抵减额。

2. 已计提加计抵减额的进项税额，按规定作进项税额转出的，在计提加计抵减额时如何处理？

答：已计提加计抵减额的进项税额，如果发生了进项税额转出，则纳税人应在进项税额转出当期，相应调减加计抵减额。

3. 增值税一般纳税人有简易计税方法的应纳税额，其简易计税方法的应纳税额可以抵减加计抵减额吗？

答：增值税一般纳税人有简易计税方法的应纳税额，不可以从加计抵减额中抵减。加计抵减额只可以抵减一般计税方法下的应纳税额。

4. 增值税一般纳税人按规定计提的当期加计抵减额，应当如何抵减应纳税额？

答：增值税一般纳税人当期应纳税额大于零时，就可以用加计抵减额抵减当期应纳税额，当期末抵减完的，结转下期继续抵减。

5. 增值税一般纳税人如果当期应纳税额等于零，则当期可抵减加计抵减额如何处理？

答：增值税一般纳税人如果当期应纳税额等于零，则当期计提的加计抵减额全部结转下期继续抵减。

6. 加计抵减政策执行至 2021 年 12 月 31 日，政策到期前纳税人注销时结余的加计抵减额如何处理？

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）第七条第（六）项规定，加计抵减政策执行到期后，纳税人不再计提加计抵减额，结余的加计抵减额停止抵减。加计抵减政策执行到期前纳税人注销，结余的加计抵减额同样适用上述规定，不再进行相应处理。需要说明的是，此处加计抵减额的结余，包括正数也包括负数。

7. 如果某公司 2019 年适用加计抵减政策，且截至 2019 年底还有 20 万元的加计抵减额余额尚未抵减完。2020 年该公司因经营业务调整不再适用加计抵减政策，那么这 20 万元的加计抵减额余额如何处理？

答：该公司 2020 年不再适用加计抵减政策，则 2020 年该公司不得再计提加计抵减额。但是，其 2019 年末抵减完的 20 万元，可以在 2020 年至 2021 年度继续抵减。

如何填写申报

1. 适用加计抵减政策的纳税人，应在年度首次确定适用加计抵减政策时，提交《适用加计抵减政策的声明》，手续怎么办？

答：《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，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》。

纳税人通过电子税务局提交声明时，系统将自动显示《适用加计抵减政策的声明》，纳税人选择政策适用年度和所属行业，录入计算期内四项服务的销售额和总销售额后，信息系统将帮助纳税人自动填写其他内容。纳税人在确认相关信息准确无误后，即可提交声明。纳税人到办税服务厅提交声明时，税务部门会提供免填单服务，纳税人只要将上述 4 项信息告知窗口工作人员，工作人员会预填好声明内容，交由纳税人确认，如果信息准确无误，纳税人盖章后即可提交。

2. 适用加计抵减政策的纳税人，如何在增值税纳税申报表的主表上体现加计抵减额？

答：为落实加计抵减政策，一般纳税人加计抵减额体现在增值税申报表主表第 19 栏“应纳税额”。对适用加计抵减政策的纳税人，增值税申报表主表第 19 栏“应纳税额”栏按以下公式填写。

本栏“一般项目”列“本月数”=第 11 栏“销项税额”“一般项目”列“本月数”-第 18 栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本月数”-“实际抵减额”

本栏“即征即退项目”列“本月数”=第 11 栏“销项税额”“即征即退项目”列“本月数”-第 18 栏“实际抵扣税额”“即征即退项目”列“本月数”-“实际抵减额”

“实际抵减额”是指按照规定可从本期适用一般计税方法计算的应纳税额中抵减的加计抵减额，分别对应《增值税纳税申报表附列资料（四）》第 6 行“一般项目加计抵减额计算”、第 7 行“即征即退项目加计抵减额计算”的“本期实际抵减额”列。

3. 纳税人当期按照规定调减加计抵减额，形成了负数怎么申报？

答：适用加计抵减政策的生产、生活服务业纳税人，当期发生了进项税额转出，按规定调减加计抵减额后，形成的可抵减额负数，应填写在《增值税纳税申报表附列资料（四）》“二、加计抵减情况”第 4 列“本期可抵减额”中，通过表中公式运算，可抵减额负数计入当期“期末余额”栏中。

4. 适用加计抵减政策的纳税人，以前税款所属期可计提但未计提的加计抵减额，怎样进行申报？

答：适用加计抵减政策的生产、生活服务业纳税人，可计提但未计提的加计抵减额，可在确定适用加计抵减政策当期一并计提，在申报时填写在《增值税纳税申报表附列资料（四）》“二、加计抵减情况”第2列“本期发生额”中。

5. 某纳税人适用加计抵减政策，已提交《适用加计抵减政策的声明》。该纳税人2019年6月加计抵减额的期初余额为10000元，一般项目可计提加计抵减额50000元，由于4月份已计提加计抵减额的进项税额发生转出，当期需要调减一般项目加计抵减额70000元。纳税人在办理2019年6月税款所属期纳税申报时，应当如何填写增值税纳税申报表附列资料四？

答：纳税人在办理2019年6月税款所属期纳税申报时，应根据当期加计抵减情况，填写增值税纳税申报表《附列资料（四）》第6行“一般项目加计抵减额计算”相关列次。其中，“期初余额”列填写10000元，当期计提的加计抵减额50000元应填入“本期发生额”列中，当期调减的加计抵减额70000元应填入“本期调减额”列中。本行其他列次按照计算规则填写，即“本期可抵减额”列应填入-10000元，“本期实际抵减额”列应填入0元，“期末余额”列应填入-10000元。

6. 如果某公司在2019年4月确认适用加计抵减政策，当月销售咨询服务，涉及销项税额30万元（税率6%），当月可抵扣的进项税额为25万元，那么4月加计抵减额和应纳税额应当如何计算？

答：按照《关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第15号），依据加计抵减额计算公式和一般纳税人申报表填写说明，纳税人在4月的加计抵减额和应纳税额计算如下：

《增值税纳税申报表附列资料（四）》（以下称《附列资料（四）》）“二、加计抵减情况”“本期发生额” $=$ 当期可抵扣进项税额 \times 10% $=$ 25 \times 10% $=$ 2.5（万元）。

《附列资料（四）》“二、加计抵减情况”“本期可抵减额” $=$ “期初余额”+“本期发生额”-“本期调减额” $=$ 0+2.5-0 $=$ 2.5（万元）。

由于主表第11栏“销项税额”-第18栏“实际抵扣税额” $=$ 30-25 $=$ 5（万元） $>$ 《附列资料（四）》“二、加计抵减情况”“本期可抵减额”，所以《附列资料（四）》“二、加计抵减情况”“本期实际抵减额” $=$ “本期可抵减额” $=$ 2.5万元。

主表第19栏“应纳税额” $=$ 第11栏“销项税额”-第18栏“实际抵扣税额”-《附列资料（四）》“二、加计抵减情况”“本期实际抵减额” $=$ 30-25-2.5 $=$ 2.5（万元）。

以上各栏次均为“一般项目”列“本月数”。

7. 《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）提到，纳税人可计提但未计提的加计抵减额，可在确定适用加计抵减政策当期一并计提，补提时是逐月调整申报表，还是一次性在当期计提？

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）第七条规定，纳税人可计提但未计提的加计抵减额，可在确定适用加计抵减政策当期一并计提。为简化核算，纳税人应在确定适用加计抵减政策的当期一次性将可计提但未计提的加计抵减额一并计提，不再调整以前的申报表。

8. C公司符合加计抵减政策，2019年4月1日以后取得了原16%、10%税率的增值税专用发票，其进项税额是否可以计算加计抵减额？

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）第七条第二项规定，纳税人应按照当期可抵扣进项税额的10%计提当期加计抵减额，按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额，不得计提加计抵减额。C公司如果符合加计抵减政策，2019年4月1日以后取得16%、10%税率的增值税专用发票，只要符合进项税额抵扣规定，就可以参与计算加计抵减额。

需要提醒的是，纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策，其对应的进项税额不得计提加计抵减额。

9. 按规定可以享受加计抵减政策的纳税人，2019年4月1日后认证增值税专用发票的操作流程是否发生了改变？

答：没有改变。享受加计抵减政策的一般纳税人，可以按照现有流程在增值税发票选择确认平台进行勾选确认或者扫描认证纸质发票。

来源：国家税务总局

15 个问题，帮你厘清取得机票、火车票等凭证咋抵扣

为深入贯彻党中央、国务院关于减税降费工作的决策部署，今年以来，财政部、税务总局先后制定一系列优惠政策和配套性文件。为了进一步方便纳税人和税务人员正确理解减税降费相关政策，有效解决工作中遇到的问题，国家税务总局实施减税降费工作领导小组办公室将各地政策执行过程中反映的问题进行了梳理，供纳税人参考学习。

根据《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，自 2019 年 4 月 1 日起，增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。而纳税人提供国际旅客运输服务，适用增值税零税率或免税政策。因此，购买国际旅客运输服务不能抵扣进项税额。在实际工作中，以下问题纳税人经常咨询，推荐大家收藏学习。

1. 航空运输电子客票行程单上既有“填开日期”，也有“航班日期”，对于下列情况该如何判断能否抵扣进项：
(1) 填开日期在 3 月 31 日前，而航班日期在 4 月 1 日之后的；(2) 填开日期在 4 月 1 日后，而航班日期在 3 月 31 日之前的。请明确是以行程单上的“填开日期”作为“购进日期”，还是以“航班日期”作为“购进日期”来判断是否能够抵扣进项？

答：纳税人购进旅客运输服务取得航空运输电子客票行程单的，以航空运输电子客票行程单上注明的运输服务发生日期，确定其对应的旅客运输服务能否抵扣进项税。运输服务发生日期为 2019 年 4 月 1 日及以后的，可以按规定抵扣进项税；运输服务发生日期为 2019 年 3 月 31 日及以前的，不得抵扣进项税。

2. 是否只有注明旅客身份信息的客票，才能作为进项税抵扣凭证？

答：是的。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，目前暂允许注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票、公路和水路等其他客票，作为进项税抵扣凭证。

3. 增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务，可以作为进项税额抵扣的凭证有哪些种类？

答：增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务，可以作为进项税额抵扣的凭证有：增值税专用发票、增值税电子普通发票，注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票以及公路、水路等其他客票。

4. 2019 年 4 月 1 日后，纳税人购进国内旅客运输服务，取得增值税普通发票（非增值税电子普通发票）的，进项税额是否允许从销项税额中抵扣？

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，允许抵扣进项税额的国内旅客运输服务凭证，除增值税专用发票外，只限于增值税电子普通发票，和注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票、公路、水路等其他客票。不包括增值税普通发票。

5. 纳税人购进国内旅客运输服务取得的旅行社、航空票务代理等票务代理机构享受差额征税政策并依 6% 税率开具的代理旅客运输费用电子普通发票，是否可以作为抵扣凭证？

答：纳税人取得旅行社、航空票务代理等票务代理机构依 6% 税率开具的代理旅客运输费用电子普通发票，是购进“现代服务-商务辅助服务”，不属于购进国内旅客运输服务，不能适用《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）第六条关于其他票据计算抵扣的特殊规定。按照现行进项税抵扣的有关规定，纳税人取得上述电子普通发票，不能作为抵扣凭证。

6. 自 2019 年 4 月 1 日起，纳税人购进国内旅客运输服务的进项税额允许抵扣。取得增值税电子普通发票，以及注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票、公路、水路等其他客票，其抵扣期限是多久？

答：自 2019 年 4 月 1 日起，纳税人购进国内旅客运输服务的进项税额允许抵扣。现行政策未对除增值税专用发票以外的国内旅客运输服务凭证设定抵扣期限。

7. 纳税人购进国内旅客运输服务是否可以抵扣进项税额？如何抵扣？

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）第六条规定，纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。纳税人取得增值税专用发票的，以发票上注明的税额为进项税额。纳税人未取得增值税专用发票的，暂按照以下规定确定进项税额：

（1）取得增值税电子普通发票的，为发票上注明的税额；

（2）取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的，为按照下列公式计算进项税额：

航空旅客运输进项税额=（票价+燃油附加费）÷（1+9%）×9%

（3）取得注明旅客身份信息的铁路车票的，为按照下列公式计算的进项税额：

铁路旅客运输进项税额=票面金额÷（1+9%）×9%

（4）取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的，按照下列公式计算进项税额：

公路、水路等其他旅客运输进项税额=票面金额÷（1+3%）×3%

8. 纳税人为非雇员（如客户、邀请讲课专家等存在业务合作关系的人员）支付的旅客运输费用，能否抵扣进项税额？

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，增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。这里指的是与本单位建立了合法用工关系的雇员，所发生的国内旅客运输费用允许抵扣其进项税额。纳税人如果为非雇员支付的旅客运输费用，不能纳入抵扣范围。需要注意的是，上述允许抵扣的进项税额，应用于生产经营所需，如属于集体福利或者个人消费，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

9. 某单位取得的长途客运手撕客票能否抵扣进项税额？

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，一般纳税人购进国内旅客运输服务，除取得增值税专用发票和增值税电子普通发票外，需凭注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票以及公路、水路等其他客票抵扣进项税额，未注明旅客身份信息的其他票证（手写无效），暂不允许作为扣税凭证。因此纳税人不能凭长途客运手撕票抵扣进项税额。

10. E 公司因员工出差计划取消，支付给航空代理公司退票费，并取得了 6%税率的增值税专用发票。E 公司可以抵扣该笔进项税额吗？

答：按照现行政策规定，航空代理公司收取的退票费，属于现代服务业的征税范围，应按照 6%税率计算缴纳增值税。E 公司因公务支付的退票费，属于可抵扣的进项税范围，其增值税专用发票上注明的税额，可以从销项税额中抵扣。

11. 纳税人购进国内旅客运输服务，取得增值税专用发票，按规定可抵扣的进项税额怎么申报？

答：纳税人购进国内旅客运输服务，取得增值税专用发票，按规定可抵扣的进项税额，在申报时填写在《增值税纳税申报表附列资料（二）》“（一）认证相符的增值税专用发票”对应栏次中。

12. 纳税人购进国内旅客运输服务，取得增值税电子普通发票或注明旅客身份信息的航空、铁路等票据，按规定可抵扣的进项税额怎么申报？

答：纳税人购进国内旅客运输服务，取得增值税电子普通发票或注明旅客身份信息的航空、铁路等票据，按规定可抵扣的进项税额，在申报时填写在《增值税纳税申报表附列资料（二）》第 8b 栏“其他”中。

13. 某纳税人 2019 年 4 月购进国内旅客运输服务，取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单 1 张，注明的票价 2700 元，民航发展基金 50 元，燃油附加费 120 元。该纳税人应当如何填写增值税纳税申报表？

答：按照政策规定，纳税人购进国内旅客运输服务未取得增值税专用发票的，需根据取得的凭证类型，分别计算进项税额。其中取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的，按照下列公式计算进项税额：

航空旅客运输进项税额=（票价+燃油附加费）÷（1+9%）×9%

需要注意民航发展基金不作为计算进项税额的基数。

因此，该纳税人在办理 2019 年 4 月税款所属期纳税申报时，应当将按照上述公式计算的航空旅客运输进项税额 232.84 元，填入《增值税纳税申报表附列资料（二）》第 8b 栏“其他”“税额”列，第 8b 栏“其他”“份数”列填写 1 份，“金额”列填写 2587.16 元。同时，还需将上述内容填入本表第 10 行“（四）本期用于抵扣的旅客运输服务”。

14. B公司高管是外籍人员，其因公出差，取得注明护照信息的国内铁路车票，B公司可以抵扣该笔旅客运输费用的进项税额吗？

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）第六条规定，纳税人购进国内旅客运输服务，取得注明旅客身份信息的铁路车票的，其进项税额允许从销项税额中抵扣。B 公司高管取得的注明护照信息的铁路车票，按照规定可以抵扣进项税额。

15. 提供国内旅客运输服务的航空企业在收取票款时一并代收的民航发展基金，应如何开具增值税电子普通发票？

答：《商品和服务税收分类编码表》中，不征税项目类别下编码 6130000000000000000 为“代收民航发展基金”。航空公司在提供国内旅客运输服务时代收的民航发展基金，可以选择该编码开具增值税电子普通发票。

来源：国家税务总局

增值税税率与扣除率的调整还没搞懂？这 15 个问题请收好

为深入贯彻党中央、国务院关于减税降费工作的决策部署，今年以来，财政部、税务总局先后制定一系列优惠政策和配套性文件。为了进一步方便纳税人和税务人员正确理解减税降费相关政策，有效解决工作中遇到的问题，国家税务总局实施减税降费工作领导小组办公室将各地政策执行过程中反映的问题进行了梳理，供纳税人参考学习。

深化增值税改革是 2019 年实施更大规模减税降费的重头戏，根据财政部、税务总局、海关总署发布的《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），4 月 1 日起对增值税税率和扣除率作出调整。在政策执行中，下面 15 个问题纳税人问得较多。

1. 自 4 月 1 日起，增值税税率有哪些调整？

答：自 2019 年 4 月 1 日起，增值税一般纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用 16% 税率的，税率调整为 13%；原适用 10% 税率的，税率调整为 9%。

2. 自 4 月 1 日起，适用 9% 税率的增值税应税行为包括哪些？

答：自 2019 年 4 月 1 日起，增值税一般纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，销售或者进口下列货物，税率为 9%：

- 粮食等农产品、食用植物油、食用盐；
- 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品；
- 图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物；
- 饲料、化肥、农药、农机、农膜；
- 国务院规定的其他货物。

3. 适用 6% 税率的增值税应税行为包括哪些？

答：增值税一般纳税人销售增值电信服务、金融服务、现代服务（租赁服务除外）、生活服务、无形资产（不含土地使用权），税率为 6%。

4. 此次深化增值税改革，对增值税一般纳税人购进农产品，原适用 10% 扣除率的是否有调整？

答：有调整。深化增值税改革有关政策公告规定，对增值税一般纳税人购进农产品，原适用 10% 扣除率的，扣除率调整为 9%。

5. B 公司适用农产品增值税进项税额核定扣除办法，2019 年 4 月 1 日以后，购进农产品适用的扣除率是多少？

答：《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》（财税〔2012〕38 号印发）规定，农产品增值税进项税额扣除率为销售货物的适用税率。《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）第一条规定，增值税一般纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用 16% 税率的，税率调整为 13%；原适用 10% 税率的，税率调整为 9%。上述规定自 2019 年 4 月 1 日起执行。因此，2019 年 4 月 1 日以后，如果 B 公司销售的货物适用增值税税率为 13%，则对应的扣除率为 13%；如果销售的货物适用增值税税率为 9%，则扣除率为 9%。

6. 对增值税一般纳税人购进用于生产或者委托加工 13%税率货物的农产品,能否按 10%扣除率计算进项税额?

答:可以。对增值税一般纳税人购进用于生产或者委托加工 13%税率货物的农产品,按照 10%扣除率计算进项税额。

7. C 公司是增值税一般纳税人,购进的农产品既用于生产 13%税率的货物又用于生产销售其他货物服务,目前未分别核算。可以按照 10%的扣除率计算进项税额吗?

答:不可以。按照《财政部 税务总局关于简并增值税税率有关政策的通知》(财税〔2017〕37号)和《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,纳税人购进农产品既用于生产 13%税率货物又用于生产销售其他货物服务的,需要分别核算。未分别核算的,统一以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额为进项税额,或以农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和 9%的扣除率计算进项税额。

8. 增值税一般纳税人购进农产品(未采用农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法),可凭哪几种增值税扣税凭证抵扣进项税额?

答:增值税一般纳税人购进农产品,可凭增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或销售发票抵扣进项税额。

9. 增值税一般纳税人购进农产品,取得流通环节小规模纳税人开具的增值税普通发票,能否用于计算可抵扣进项税额?

答:增值税一般纳税人购进农产品,取得流通环节小规模纳税人开具的增值税普通发票,不得计算可抵扣进项税额。

10. 增值税一般纳税人(农产品深加工企业除外)购进农产品,从小规模纳税人取得增值税专用发票的,如何计算进项税额?

答:增值税一般纳税人购进农产品,从按照简易计税方法依照 3%征收率计算缴纳增值税的小规模纳税人取得增值税专用发票的,以增值税专用发票上注明的金额和 9%的扣除率计算进项税额。

11. 增值税一般纳税人(农产品深加工企业除外)购进农产品,取得(开具)农产品销售发票或收购发票的,如何计算进项税额?

答:增值税一般纳税人购进农产品,取得(开具)农产品销售发票或收购发票的,以农产品销售发票或收购发票上注明的农产品买价和 9%的扣除率计算进项税额。

12. 增值税一般纳税人从批发、零售环节购进适用免征增值税政策的蔬菜而取得的普通发票,能否作为计算抵扣进项税额的凭证?

答:增值税一般纳税人从批发、零售环节购进适用免征增值税政策的蔬菜而取得的普通发票,不得作为计算抵扣进项税额的凭证。

13. 纳税人 2019 年 3 月 31 日前购进农产品已按 10%扣除率扣除,2019 年 4 月领用时用于生产或委托加工 13%税率的货物,能否加计抵扣?如果能,可加计扣除比例是 2%还是 1%?

答:2019 年 4 月 1 日以后,纳税人领用农产品用于生产或委托加工 13%税率的货物,统一按照 1%加计抵扣,不再区分所购进农产品是在 4 月 1 日前还是 4 月 1 日后。

14. 税收政策规定,纳税人购进用于生产 13%税率货物的农产品,按照 10%的扣除率计算进项税额。A 公司未纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点,主要生产 13%税率货物,2019 年 4 月 1 日后购进的农产品,能否在农产品购入环节直接抵扣 10%进项税额?

答:不能在购入环节直接抵扣 10%进项税额。根据现行增值税政策规定,2019 年 4 月 1 日后,纳税人购进农产品,在购入当期,应遵从农产品抵扣的一般规定,按照 9%计算抵扣进项税额。如果购进农产品用于生产或者委托加工 13%税率货物,则在生产领用当期,再加计抵扣 1 个百分点。

15. A 公司未纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点,从小规模纳税人处购进农产品取得的增值税专用发票,用于生产 13%税率的货物,可以按 10%的扣除率计算进项税额吗?

答:可以。《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)第二条规定,纳税人购进用于生产或者委托加工 13%税率货物的农产品,按照 10%的扣除率计

算进项税额。A公司从小规模纳税人购进农产品取得的3%征收率的增值税专用发票，用于生产13%税率的货物，符合上述规定的，可以根据规定程序，按照10%的扣除率计算抵扣进项税额。

来源：国家税务总局

法规速递

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

现将国内旅客运输服务进项税抵扣等增值税征管问题公告如下：

一、关于国内旅客运输服务进项税抵扣

（一）《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）第六条所称“国内旅客运输服务”，限于与本单位签订了劳动合同的员工，以及本单位作为用工单位接受的劳务派遣员工发生的国内旅客运输服务。

（二）纳税人购进国内旅客运输服务，以取得的增值税电子普通发票上注明的税额为进项税额的，增值税电子普通发票上注明的购买方“名称”“纳税人识别号”等信息，应当与实际抵扣税款的纳税人一致，否则不予抵扣。

（三）纳税人允许抵扣的国内旅客运输服务进项税额，是指纳税人2019年4月1日及以后实际发生，并取得合法有效增值税扣税凭证注明的或依据其计算的增值税税额。以增值税专用发票或增值税电子普通发票为增值税扣税凭证的，为2019年4月1日及以后开具的增值税专用发票或增值税电子普通发票。

二、关于加计抵减

（一）《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）第七条关于加计抵减政策适用所称“销售额”，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额。其中，纳税申报销售额包括一般计税方法销售额，简易计税方法销售额，免税销售额，税务机关代开发票销售额，免、抵、退办法出口销售额，即征即退项目销售额。

稽查查补销售额和纳税评估调整销售额，计入查补或评估调整当期销售额确定适用加计抵减政策；适用增值税差额征收政策的，以差额后的销售额确定适用加计抵减政策。

（二）2019年3月31日前设立，且2018年4月至2019年3月期间销售额均为零的纳税人，以首次产生销售额当月起连续3个月的销售额确定适用加计抵减政策。

2019年4月1日后设立，且自设立之日起3个月的销售额均为零的纳税人，以首次产生销售额当月起连续3个月的销售额确定适用加计抵减政策。

（三）经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准，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的合计销售额，确定总机构及其分支机构适用加计抵减政策。

三、关于部分先进制造业增值税期末留抵退税

自2019年6月1日起，符合《财政部 税务总局关于明确部分先进制造业增值税期末留抵退税政策的公告》（财政部 税务总局公告2019年第84号）规定的纳税人申请退还增量留抵税额，应按照《国家税务总局关于办理增值税期末留抵税额退税有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第20号）的规定办理相关留抵退税业务。《退（抵）税申请表》（国家税务总局公告2019年第20号附件）修订并重新发布（附件1）。

四、关于经营期不足一个纳税期的小规模纳税人免税政策适用

自2019年1月1日起，以1个季度为纳税期限的增值税小规模纳税人，因在季度中间成立或注销而导致当期实际经营期不足1个季度，当期销售额未超过30万元的，免征增值税。《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告2016年第23号发布，国家税务总局公告2018年第31号修改）第六条第（三）项同时废止。

五、关于货物运输业小规模纳税人申请代开增值税专用发票

适用《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》（国家税务总局公告 2017 年第 55 号发布，国家税务总局公告 2018 年第 31 号修改并发布）的增值税一般纳税人、《国家税务总局关于开展互联网物流平台企业代开增值税专用发票试点工作的通知》（税总函〔2017〕579 号）规定的互联网物流平台企业为其代开增值税专用发票并代办相关涉税事项的货物运输业小规模纳税人，应符合以下条件：

提供公路货物运输服务的（以 4.5 吨及以下普通货运车辆从事普通道路货物运输经营的除外），取得《中华人民共和国道路运输经营许可证》和《中华人民共和国道路运输证》；提供内河货物运输服务的，取得《国内水路运输经营许可证》和《船舶营业运输证》。

六、关于运输工具舱位承包和舱位互换业务适用税目

（一）在运输工具舱位承包业务中，发包方以其向承包方收取的全部价款和价外费用为销售额，按照“交通运输服务”缴纳增值税。承包方以其向托运人收取的全部价款和价外费用为销售额，按照“交通运输服务”缴纳增值税。

运输工具舱位承包业务，是指承包方以承运人身份与托运人签订运输服务合同，收取运费并承担承运人责任，然后以承包他人运输工具舱位的方式，委托发包方实际完成相关运输服务的经营活动。

（二）在运输工具舱位互换业务中，互换运输工具舱位的双方均以各自换出运输工具舱位确认的全部价款和价外费用为销售额，按照“交通运输服务”缴纳增值税。

运输工具舱位互换业务，是指纳税人之间签订运输协议，在各自以承运人身份承揽的运输业务中，互相利用对方交通运输工具的舱位完成相关运输服务的经营活动。

七、关于建筑服务分包款差额扣除

纳税人提供建筑服务，按照规定允许从其取得的全部价款和价外费用中扣除的分包款，是指支付给分包方的全部价款和价外费用。

八、关于取消建筑服务简易计税项目备案

提供建筑服务的一般纳税人按规定适用或选择适用简易计税方法计税的，不再实行备案制。以下证明材料无需向税务机关报送，改为自行留存备查：

- （一）为建筑工程老项目提供的建筑服务，留存《建筑工程施工许可证》或建筑工程承包合同；
- （二）为甲供工程提供的建筑服务、以清包工方式提供的建筑服务，留存建筑工程承包合同。

九、关于围填海开发房地产项目适用简易计税

房地产开发企业中的一般纳税人以围填海方式取得土地并开发的房地产项目，围填海工程《建筑工程施工许可证》或建筑工程承包合同注明的围填海开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的，属于房地产老项目，可以选择适用简易计税方法按照 5% 的征收率计算缴纳增值税。

十、关于限售股买入价的确定

（一）纳税人转让因同时实施股权分置改革和重大资产重组而首次公开发行股票并上市形成的限售股，以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司股票上市首日开盘价为买入价，按照“金融商品转让”缴纳增值税。

（二）上市公司因实施重大资产重组多次停牌的，《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 53 号发布，国家税务总局公告 2018 年第 31 号修改）第五条第（三）项所称的“股票停牌”，是指中国证券监督管理委员会就上市公司重大资产重组申请作出予以核准决定前的最后一次停牌。

十一、关于保险服务进项税抵扣

（一）提供保险服务的纳税人以实物赔付方式承担机动车辆保险责任的，自行向车辆修理劳务提供方购进的车辆修理劳务，其进项税额可以按规定从保险公司销项税额中抵扣。

（二）提供保险服务的纳税人以现金赔付方式承担机动车辆保险责任的，将应付给被保险人的赔偿金直接支付给车辆修理劳务提供方，不属于保险公司购进车辆修理劳务，其进项税额不得从保险公司销项税额中抵扣。

（三）纳税人提供的其他财产保险服务，比照上述规定执行。

十二、关于餐饮服务税目适用

纳税人现场制作食品并直接销售给消费者，按照“餐饮服务”缴纳增值税。

十三、关于开具原适用税率发票

(一)自2019年9月20日起,纳税人需要通过增值税发票管理系统开具17%、16%、11%、10%税率蓝字发票的,应向主管税务机关提交《开具原适用税率发票承诺书》(附件2),办理临时开票权限。临时开票权限有效期限为24小时,纳税人应在获取临时开票权限的规定的期限内开具原适用税率发票。

(二)纳税人办理临时开票权限,应保留交易合同、红字发票、收讫款项证明等相关材料,以备查验。

(三)纳税人未按规定开具原适用税率发票的,主管税务机关应按照现行有关规定进行处理。

十四、关于本公告的执行时间

本公告第一条、第二条自公告发布之日起施行,本公告第五条至第十二条自2019年10月1日起施行。此前已发生未处理的事项,按照本公告执行,已处理的事项不再调整。《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》(国家税务总局公告2017年第55号发布,国家税务总局公告2018年第31号修改并发布)第二条第

(二)项、《国家税务总局关于开展互联网物流平台企业代开增值税专用发票试点工作的通知》(税总函〔2017〕579号)第一条第(二)项、《国家税务总局关于简化建筑服务增值税简易计税方法备案事项的公告》(国家税务总局公告2017年第43号发布,国家税务总局公告2018年第31号修改)自2019年10月1日起废止。

特此公告。

附件: [1. 退\(抵\)税申请表](#)

[2. 开具原适用税率发票承诺书](#)

国家税务总局

2019年9月16日

关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金税前扣除有关政策的公告

财政部 税务总局公告2019年第85号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的有关规定,现就金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金的企业所得税税前扣除政策公告如下:

一、金融企业根据《贷款风险分类指引》(银监发〔2007〕54号),对其涉农贷款和中小企业贷款进行风险分类后,按照以下比例计提的贷款损失准备金,准予在计算应纳税所得额时扣除:

- (一)关注类贷款,计提比例为2%;
- (二)次级类贷款,计提比例为25%;
- (三)可疑类贷款,计提比例为50%;
- (四)损失类贷款,计提比例为100%。

二、本公告所称涉农贷款,是指《涉农贷款专项统计制度》(银发〔2007〕246号)统计的以下贷款:

- (一)农户贷款;
- (二)农村企业及各类组织贷款。

本条所称农户贷款,是指金融企业发放给农户的所有贷款。农户贷款的判定应以贷款发放时的承贷主体是否属于农户为准。农户,是指长期(一年以上)居住在乡镇(不包括城关镇)行政管理区域内的住户,还包括长期居住在城关镇所辖行政村范围内的住户和户口不在本地而在本地居住一年以上的住户,国有农场的职工和农村个体工商户。位于乡镇(不包括城关镇)行政管理区域内和在城关镇所辖行政村范围内的国有经济的机关、团体、学校、企事业单位的集体户;有本地户口,但举家外出谋生一年以上的住户,无论是否保留承包耕地均不属于农户。农户以户为统计单位,既可以从事农业生产经营,也可以从事非农业生产经营。

本条所称农村企业及各类组织贷款,是指金融企业发放给注册地位于农村区域的企业及各类组织的所有贷款。农村区域,是指除地级及以上城市的城市行政区及其市辖建制镇之外的区域。

三、本公告所称中小企业贷款,是指金融企业对年销售额和资产总额均不超过2亿元的企业的贷款。

四、金融企业发生的符合条件的涉农贷款和中小企业贷款损失，应先冲减已在税前扣除的贷款损失准备金，不足冲减部分可据实在计算应纳税所得额时扣除。

五、本公告自 2019 年 1 月 1 日起执行至 2023 年 12 月 31 日。
特此公告。

财政部 税务总局
2019 年 8 月 23 日

关于金融企业贷款损失准备金企业所得税税前扣除有关政策的公告

财政部 税务总局公告 2019 年第 86 号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的有关规定，现就政策性银行、商业银行、财务公司、城乡信用社和金融租赁公司等金融企业提取的贷款损失准备金的企业所得税税前扣除政策公告如下：

一、准予税前提取贷款损失准备金的贷款资产范围包括：

- (一) 贷款（含抵押、质押、保证、信用等贷款）；
- (二) 银行卡透支、贴现、信用垫款（含银行承兑汇票垫款、信用证垫款、担保垫款等）、进出口押汇、同业拆出、应收融资租赁款等具有贷款特征的风险资产；
- (三) 由金融企业转贷并承担对外还款责任的国外贷款，包括国际金融组织贷款、外国买方信贷、外国政府贷款、日本国际协力银行不附条件贷款和外国政府混合贷款等资产。

二、金融企业准予当年税前扣除的贷款损失准备金计算公式如下：

准予当年税前扣除的贷款损失准备金 = 本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额 × 1% - 截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额

金融企业按上述公式计算的数额如为负数，应当相应调增当年应纳税所得额。

三、金融企业的委托贷款、代理贷款、国债投资、应收股利、上交央行准备金以及金融企业剥离的债权和股权、应收财政贴息、央行款项等不承担风险和损失的资产，以及除本公告第一条列举资产之外的其他风险资产，不得提取贷款损失准备金在税前扣除。

四、金融企业发生的符合条件的贷款损失，应先冲减已在税前扣除的贷款损失准备金，不足冲减部分可据实在计算当年应纳税所得额时扣除。

五、金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金的税前扣除政策，凡按照《财政部 税务总局关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金税前扣除有关政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 85 号）的规定执行的，不再适用本公告第一条至第四条的规定。

六、本公告自 2019 年 1 月 1 日起执行至 2023 年 12 月 31 日。
特此公告。

财政部 税务总局
2019 年 8 月 23 日

关于恢复代征代缴印花税法业务的公告

国家知识产权局公告第 326 号

为方便专利权人和专有权人依法缴纳印花税法，经商国家税务总局，决定自 2019 年 9 月 16 日起恢复由国家知识产权局代征代缴专利和集成电路布图设计印花税法。2019 年 9 月 16 日前未缴纳印花税的，可于 2019 年 9 月 16 日后按原缴费渠道办理缴税。

特此公告。

国家知识产权局
2019年9月11日

国务院关税税则委员会关于第一批对美加征关税商品第一次排除清单的公告

税委会公告〔2019〕6号

根据《国务院关税税则委员会关于试行开展对美加征关税商品排除工作的公告》（税委会公告〔2019〕2号），国务院关税税则委员会组织对申请主体提出的有效申请进行审核，并按程序决定，对第一批对美加征关税商品，第一次排除部分商品，分两个清单实施排除措施。有关事项公告如下：

对清单一所列商品，自2019年9月17日至2020年9月16日（一年），不再加征我为反制美301措施所加征的关税。对已加征的关税税款予以退还，相关进口企业应自排除清单公布之日起6个月内按规定向海关申请办理。

对清单二所列商品，自2019年9月17日至2020年9月16日（一年），不再加征我为反制美301措施所加征的关税。已加征的关税税款不予退还。

国务院关税税则委员会将继续开展对美加征关税商品排除工作，适时公布后续批次排除清单。

附件：[1. 第一批对美加征关税商品第一次排除清单一](#)

[2. 第一批对美加征关税商品第一次排除清单二](#)

国务院关税税则委员会
2019年9月11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/>

