



## 研发费用归集中高新口径与加计扣除口径的区别

在实务过程中，我们经常碰到一些公司的老板或者财务人员向我们提问，公司在申请研发费加计扣除和申请高新技术企业时，明明自己公司账面设置了研发费用的科目，并且也据实归集了，为什么在两份审计报告中审定的数字会有差异，有时差异还比较大。

这就源于加计扣除与高新申请的研发费用的认定口径是不一致的。我们大致整理了一下企业归集研发费用时涉及的几项主要费用对应的两种归集口径差异。

### 一、人员人工费用对比

#### （一）高新口径：

包括企业**科技人员**的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘科技人员的劳务费用。

#### （二）加计口径：

**直接从事研发活动人员**的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。

#### （三）两者差异

从法规本身字面意思可以看出，高新口径中指的科技人员，应该除了直接从事研发活动的人员外，还包括专门从事上述活动的管理和提供直接技术服务的人员，高新口径是大于加计扣除口径的。

### 二、直接投入费用对比

#### （一）高新口径：

直接投入费用是指企业为实施研究开发活动而实际发生的相关支出。包括：

- 1、直接消耗的材料、燃料和动力费用；
- 2、用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费；
- 3、用于研究开发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、检测、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的**用于研发活动的固定资产租赁费**。

#### （二）加计口径：

- 1、研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。
- 2、用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费。
- 3、用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的**用于研发活动的仪器、设备租赁费**。

#### （三）两者差异：

- 1、研发费用中不动产租金，可以归集入高新口径，但是不得加计扣除；

## 关于中汇



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

## 专业服务

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

IPO 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

2、根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号规定：企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。产品销售与对应的材料费用发生在不同纳税年度且材料费用已计入研发费用的，可在销售当年以对应的材料费用发生额直接冲减当年的研发费用，不足冲减的，结转以后年度继续冲减。

但是高新口径并没有明确规定这块材料费用不得归集入研发费用。在实务操作中，出于谨慎性，我们一般也建议将这一块费用在高新口径归集时予以冲减。

### 三、折旧费用与长期待摊费用

#### （一）高新口径：

折旧费用是指用于研究开发活动的仪器、设备和在用建筑物的折旧费。

长期待摊费用是指研发设施的改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用。

#### （二）加计口径：

用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

#### （三）两者差异

1、高新口径下不再强调专门用于研发活动，同时用于研发与非研发活动，但是要有合理的分摊依据备查。

2、不动产的折旧及长期待摊费用的摊销在高新口径下可以归集，但不得加计扣除。

### 四、无形资产摊销费用

#### （一）高新口径

无形资产摊销费用是指用于研究开发活动的软件、知识产权、非专利技术（专有技术、许可证、设计和计算方法等）的摊销费用。

#### （二）加计口径

用于研发活动的软件、专利权、非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用。

#### （三）两者差异

高新与加计扣除口径相同。

### 五、设计费用、装备调试费用与试验费用

#### （一）高新口径

1、设计费用是指为新产品和新工艺进行构思、开发和制造，进行工序、技术规范、规程制定、操作特性方面的设计等发生的费用。包括为获得创新性、创意性、突破性产品进行的创意设计活动发生的相关费用。

2、装备调试费用是指工装准备过程中研究开发活动所发生的费用，包括研制特殊、专用的生产机器，改变生产和质量控制程序，或制定新方法及标准等活动所发生的费用。

为大规模批量化和商业化生产所进行的常规性工装准备和工业工程发生的费用不能计入归集范围。

3、试验费用包括新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费、田间试验费等。

#### （二）加计口径

1、财税〔2015〕119号《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》中提及的设计费用包括：新产品设计费、新工艺规程制定费；新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费。

2、企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用，可按照本通知规定进行税前加计扣除。

创意设计活动是指：多媒体软件、动漫游戏软件开发，数字动漫、游戏设计制作；房屋建筑工程设计（绿色建筑评价标准为三星）、风景园林工程专项设计；工业设计、多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计等。

#### （三）两者之间差异

1、可以看出，对于设计费用，两种口径都用了比较专业的名词定义，特别是在加计扣除的口径下，对于“创意设计活动”做出了明确的规定。我们实务操作中的理解是，必须符合上述专业名词的定义范围方可进行加计扣除。同时建议高新认定时参照加计扣除口径下对“创意设计活动”此类费用的定义。

2、高新口径下允许归集的装备调试费用和田间试验费不予加计扣除。

### 六、委托外部研究开发费用

### （一）高新口径

1、企业委托境内外其他机构或个人进行研发活动所发生的费用，**研究开发活动成果为委托方企业拥有，且与该企业的主要经营业务紧密相关。**

2、委托外部研究开发费用的实际发生额应按照独立交易原则确定，按照实际发生额的 80% 计入委托方研发费用总额。

### （二）加计口径

委托境内机构和个人进行研发

1、企业委托境内外机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方研发费用并计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。

2、委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

3、委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

4、企业共同合作开发的项目，由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。

### （三）两者差异

1、我们看到，虽然两种口径下都对委外研发费用存在一个 80% 的比例限制，但是高新口径下，对于委外研发费用，更加强调委外研究形成的成果必须归委托方所有并且与主营业务相关方可进行归集。

2、如果存在合作开发的项目，实务操作中对于合作各方实际承担的研发费用数据资料的认定，加计扣除口径更加严格，建议高新认定时参照执行。

3、高新口径下，境外研发费用可以扣除，而加计扣除口径下不在扣除范围。

## 七、其他费用

### （一）高新口径

指上述费用之外与研究开发活动直接相关的其他费用，包括技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，研发成果的检索、论证、评审、鉴定、验收费用，知识产权申请费、注册费、代理费，会议费、差旅费、通讯费等。

此项费用一般不得超过研究开发总费用的 20%，另有规定除外。

### （二）加计口径

与研发活动直接相关的其他费用，如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费，差旅费、会议费等。

职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费——2017 年 40 号公告新增

此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

### （三）两者差异

1、加计口径新增了“职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费”，高新口径则多了“通讯费”。

2、费用比例不同：高新口径不得超过研究开发总费用的 20%，加计扣除口径则是 10%。

3、总局在 97 号公告中对其他相关费用限额计算公式进行了明确，其他相关费用 = 《通知》第一条第一项允许加计扣除的研发费用中的第 1 项至第 5 项的费用之和  $\times 10\% / (1-10\%)$ 。高新认定中建议参照计算。

下面我们举一个例子来看一下：

**【案例】**A 公司为一家从事药品研发与制造的高新技术企业，2019 年度对甲研发项目进行研发，其中，甲项目部分为自主研发，部分委托中国境内某药科大学进行研发。甲自主研发项目共计支出 391 万元，相关明细情况如下：

（1）2019 年 3 月支付研发人员工资及“五险一金”60 万元，支付研发人员的职工教育经费 5 万元、发生研发人员的职工福利费 4 万元；

（2）研发消耗的直接材料 10 万元，燃料和动力费用 10 万元、用于研发活动的仪器租赁费 5 万元、与研发活动有关的房屋租赁费 10 万元；另外投入的直接材料在完成中试之后对外进行了销售。

（3）研发中心办公用房折旧费 19 万元，研发设备折旧费用 10 万元；研发设施的改建发生的长期待摊费用在本年摊销 15 万元；

- (4) 支付甲项目设计费 20 万元；  
(5) 支付药科大学甲项目委托研发费用 180 万元（全部为费用化支出）。  
(6) 与研发活动直接相关的技术图书资料费、资料翻译费合计 18 万元，研发人员的差旅费 15 万元，通讯费用 5 万元，知识产权的申请费 5 万元。

**【解答：高新口径】**

- ①人员人工=60+5+4=69 万元  
②直接投入=20+5+10-10=25 万元（完成中试后对外销售的对应材料费 10 万元予以冲减）  
③折旧及摊销费=19+10+15=44 万元  
④设计费=20 万元  
⑤委托外部研发费=180×80%=144 万元  
⑥其他费用扣除限额=（①+②+③+④+⑤）÷（1-20%）×20%=75.5 万元  
其他费用实际发生额为 43 万元，低于扣除限额 75.5 万元，其他费用 43 万元可全额进行归集。  
2019 年度 A 企业高新口径研发费用归集合计=69+25+44+20+144+43=345 万元

**【解答：加计口径】**

- ①人员人工=60+5+4=69 万元  
②直接投入=20+5-10=15 万元（研发活动有关的房屋租赁费 10 万元不属于研发费用加计扣除的范围，不可加计扣除，另外完成中试后对外销售的对应材料费 10 万元予以冲减）  
③折旧摊销费=10 万元（研发中心办公用房折旧费 19 万元不属于研发费用加计扣除的范围，不可加计扣除，研发设施的改建发生的长期待摊费用不可加计扣除）  
④设计费=20 万元  
⑤委托外部研发费=180×80%=144 万元  
⑥其他费用扣除限额=（①+②+③+④+⑤）÷（1-10%）×10%=28.67 万元  
其他费用允许加计扣除=18+15+5=38 万元（研发人员的通讯费 5 万元不可加计扣除），同时高于扣除限额 28.67 万元，其他费用只可按照限额 28.67 万元进行加计扣除。

2019 年度 A 企业加计扣除口径研发费用归集合计=69+15+10+20+144+28.67=286.67 万元

通过上述比较，我们可以看出，在研发费用的归集时，高新口径和加计口径的差异还是比较大的，实务操作中，企业应该根据自身的实际情况，据实合规进行归集。

作者：中汇江苏税务师事务所高级经理 金雨鑫

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

## 破产案件中的税务思考

### 前言

破产清算和破产重整过程中，税务问题已成为重要事项，税务师也越来越多的参与到破产管理人工作中，2020 年 10 月 30 日，江苏省高级人民法院和国家税务总局江苏省税务局日前联合发布了《关于做好企业破产处置涉税事项办理优化营商环境的实施意见》（苏高法〔2020〕224 号文，以下简称“实施意见”），对江苏破产案件中的税务问题进行了明确，在税务师事务所步入破产管理人行业的趋势之下，本文针对破产案件中的一些涉税问题做出相关思考，供行业同仁探讨。

#### 思考一：企业破产程序中，税务机关未按时申报债权，如何处置？

在《实施意见》中，要求税务机关按规定申报债权，“未在债权申报期内申报的，可以在破产财产最后分配前补充申报。”在我们参与办理的破产案件中，就遇到了税务机关未按公示公告的期限申报债权的情况。在与税务机

关沟过程中，税务机关认为“税收债权是破产企业欠国家的钱，均有据可查，法院很容易查明这部分债权，所以税务机关的申报只是程序性的处理，对于时间的节点先后并无影响。”

除了税收债权之外，其他普通债权大部分也有据可查的，人民法院既然设置申报制度，就是为了一视同仁由管理人起到统计和甄别的作用，来确认这个“有据可查”，税收债权是影响破产程序顺利进行的重要一环，特别是破产重整案件，因为税收债权通常金额大，债权比例高，可能直接影响到重整计划如何确定，能否通过。

破产法不保护怠于行使权利的人，国家的债权也不例外，不能搞特权。但如果出现了这种情况，沟通不畅容易产生对抗，而税务主管部门的强势地位很可能影响整体案件进展。在破产财产最后分配前，在法院裁定破产财产分配的债权人会议方案通过的裁定之后，税务主管部门能否进行补充申报呢？对于这个问题，我们认为可以申报，但是应当在已经通过的方案履行完毕之后参与二次分配，并不享有优先权。因为税款债权本身是优先债权，属于对破产（或重整）方案的重大影响，未按时申报的责任人并非管理人或其他债权人，法院裁定通过的破产（或重整）方案受法律保护，影响到其他债权人的利益，是刚性履行的，应当和财产的分配一致。除非法院批准重新召开债权人会议，否则就应当严格履行。

这里值得一提的是，即使重新召开债权人会议，讨论和投票表决的是税款加入以后的新方案，如果不通过，之前已经裁定通过的方案依然有效，而不是说法院批准重新召开之前的裁定方案就无效了。

因此本人认为：税务主管部门有义务按照法院规定的时间申报债权，否则即使可以补充申报，如法院已经对于破产（或重整）方案作出裁定，应当在方案履行完毕之后参与二次分配。如因此造成税款损失，税务主管部门的申报人员可能面临渎职的风险。

综上所述，税务师事务所作为破产管理人时，建议在公告之余主动与破产企业所在区的税务主管部门进行联络和告知，提醒他们按时申报债权，保护国家的税款安全是税务师的重要职责。

### **思考二：税收债权优先性的探讨**

根据《企业破产法》第一百一十三条规定，破产财产在优先清偿破产费用和共益债务后的清偿顺序为：（一）职工工资等职工债权；（二）社保费和欠税；（三）普通破产债权。

《税收征收管理法》第四十五条：税务机关征收税款，税收优先于无担保债权，法律另有规定的除外；纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的，税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。税务机关应当对纳税人欠缴税款的情况定期予以公告。税款优先于无担保债权，这个是基本确认的，但税款和有担保债权的优先级，税款滞纳金问题往往容易形成争议焦点。

普遍的观点认为税款和有担保债权之间的优先级并不成为一个争议，因为破产法第一百一十三条压根没提到有担保债权，有担保债权就不属于破产财产的范围，应先于破产费用和共益债务清偿。

本人认为，这个观点存在瑕疵。根据《税收征收管理法》，可以看出税款与有担保债权优先级并无先后，而是以发生时间确认哪个更为优先。《破产法》第三十七条规定，人民法院受理破产申请后，管理人可以通过清偿债务或者提供为债权人接受的担保，取回质物、留置物。那么在实际操作中就可能出现如下情况：管理人为了取回质物、留置物先清偿了这部分债务，这种情况下税务主管部门并不能切实行使优先权，从这种操作角度而言，担保债权还是优先于税收，或者说独立于税收债权。

### **思考三：税收滞纳金属于何种债权？**

《税收征管法》和《破产法》都没有明确表述税款滞纳金的优先性问题。而《实施意见》中明确为按普通债权申报。“企业所欠税款、滞纳金、因特别纳税调整产生的利息以及由税务机关征收的社会保险费、非税收入，税务机关按照企业破产法相关规定进行申报。其中，企业所欠的滞纳金、因特别纳税调整产生的利息、由税务机关征收的非税收入按照普通破产债权申报。”

按照国家税务总局的相关文件，滞纳金和税款是作为同一件事情对待的，具有同等优先权。如《国家税务总局关于税收优先权包括滞纳金问题的批复》（国税函[2008]1084号）规定，税款滞纳金在征缴时视同税款管理；

在破产情形下，最高法院并不认同税务总局的观点。甚至多次出现法院驳回税务局请求的判决，这些判决看似解决了争议，但是实则加深了行政行为的不确定性，法院需要不断用司法解释来纠正依据行政法规做出的行政行为，并不是一个健康的表现，但是由此可以看出，就滞纳金这一具体事项来看，在破产过程中并不享有优先权。

### **结语**

越来越多的税务实操和税务筹划要素进入破产领域，这正是为税务师事务所和税务师们进军破产界形成的利好，在最新的江苏省高级人民法院和国家税务总局江苏省税务局联合下发《实施意见》中，甚至首次出现了对于税务特殊重组的明确表述

未来已来，时机已到，税务师事务所在破产管理人的领域中具备独特的专业特点和技术优势，作为从业者，我们更应当先行一步，未雨绸缪，充分发挥我们的优势，我相信必将是行业发展的一个闪光点。

作者：中汇江苏税务师事务所合伙人 郭欣

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

## 行业资讯

### 财政部会计司：企业会计准则实施问答

#### 一、收入准则实施问答

**1. 问：已执行《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）的企业，在首次执行《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）时，是否需要对新产生的应收账款或合同资产的预期信用损失进行追溯调整？**

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）（以下简称“新收入准则”）的规定，首次执行新收入准则的企业，应当根据首次执行新收入准则的累积影响数，调整首次执行新收入准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，对可比期间信息不予调整。因此，企业首次执行新收入准则时新产生了应收账款或合同资产的，例如由于收入确认时点不同而新产生的应收账款，或者将已完工未结算项目重分类为合同资产，相应的预期信用损失应当调整期初留存收益，对可比期间的信息不予追溯调整。

**2. 问：合同资产发生减值的，应当计入哪个会计科目？**

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）的有关规定，合同资产发生减值的，企业按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“合同资产减值准备”科目；转回已计提的资产减值准备时，做相反的会计分录。

**3. 问：企业在执行《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）时，对于因转让商品收到的预收款及相关增值税应当使用什么会计科目？**

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号，以下简称“新收入准则”）的规定，合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。如企业在转让承诺的商品之前已收取的款项。企业因转让商品收到的预收款适用新收入准则进行会计处理时，使用“合同负债”科目，不再使用“预收账款”科目及“递延收益”科目。

根据新收入准则对合同负债的规定，尚未向客户履行转让商品的义务而已收或应收客户对价中的增值税部分，因不符合合同负债的定义，不应确认为合同负债。

**4. 问：企业在执行《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）时，对于给予客户的现金折扣应当如何进行会计处理？**

答：企业在销售商品时给予客户的现金折扣，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）中关于可变对价的相关规定进行会计处理。

#### 二、借款费用准则实施问答

**1. 问：用于开发建造房屋建筑物的土地使用权是否满足《企业会计准则第 17 号——借款费用》（财会〔2006〕3 号）关于“符合资本化条件的资产”的定义？**

答：根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》（财会〔2006〕3 号，以下简称“借款费用准则”），符合资本化条件的资产是指需要经过相当长时间的构建或生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性

房地产和存货等资产。根据《〈企业会计准则第6号——无形资产〉应用指南》(财会〔2006〕18号,以下简称“无形资产应用指南”)等相关规定,在开发建造房屋建筑物过程中,企业取得的土地使用权应当区别下列情况处理:

自行开发建造厂房等建筑物,土地使用权与建筑物应当分别进行会计处理,土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本,而仍作为无形资产进行会计处理。在该情形下,土地使用权在取得时通常已达到预定使用状态,土地使用权不满足借款费用准则规定的“符合资本化条件的资产”定义。因此,根据借款费用准则,企业应当以建造支出(包括土地使用权在房屋建造期间计入在建工程的摊销金额)为基础,而不是以土地使用权支出为基础,确定应予资本化的借款费用金额。

### 三、其他相关实施问答

#### 1. 问:企业缴纳残疾人就业保障金应当计入哪个会计科目?

答:企业根据《残疾人就业保障金征收使用管理办法》(财税〔2015〕72号)的规定,应缴纳的残疾人就业保障金,应当计入“管理费用”科目;企业超比例安排残疾人就业或者为安排残疾人就业做出显著成绩,按规定收到的奖励,计入“其他收益”科目;企业未按规定缴纳残疾人就业保障金,按规定缴纳的滞纳金,计入“营业外支出”科目。

#### 2. 问:小微企业达到增值税制度规定的免征增值税条件时,应当如何进行会计处理?

答:对于小微企业达到增值税制度规定的免征增值税条件时,应当按照《增值税会计处理规定》(财会〔2016〕22号)的相关规定进行会计处理,将有关应交增值税转入“其他收益”科目。

#### 3. 问:企业对于当期直接减免的增值税,应当如何进行会计处理?

答:对于当期直接减免的增值税,企业应当根据《增值税会计处理规定》(财会〔2016〕22号)的相关规定进行会计处理,借记“应交税金——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“其他收益”科目。

来源:财政部会计司

## 财政部会计司:收入准则应用案例

### 主要责任人和代理人的判断

**【例1】**甲公司是一家经营高端品牌的百货公司,采用与品牌服装供应商合作的经营模式。某高端品牌供应商乙公司在甲公司指定区域设立专柜(或专卖店)提供约定品牌商品,并委派营业员销售商品,假定本案例不包含租赁。乙公司负责专柜内的商品保管、出售、调配或下架,承担丢失和毁损风险,拥有未售商品的所有权。乙公司负责实际定价销售,甲公司负责对百货公司内销售的商品统一收款,开具发票。甲公司收到客户款项扣除10%后支付给乙公司。

甲公司通过各种促销活动以提高百货公司的总体业绩。促销活动分为甲公司主导的促销活动和乙公司自行打折活动。甲公司主导的相关促销活动费用,有些由甲公司自行承担,有些由甲公司与乙公司共同承担。乙公司自行开展的打折活动需要获得甲公司同意,甲公司会要求其打折的幅度和范围符合甲公司的定位,例如打折幅度不能过大,保证不打折的新品的比例不能过低等。如果需办理退换货的,甲公司可自行决定为客户办理退换货、赔偿等事项,之后可向乙公司追偿。假定客户丙购买商品,向甲公司支付价款1000元,甲公司扣除100元后支付给乙公司900元。假定不考虑其他因素。

本例中,企业应当根据其向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权,来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。在客户付款购买商品之前,乙公司能够主导商品的使用,例如出售、调配或下架,并从中获得其几乎全部的经济利益,因此拥有对该商品的控制权,是主要责任人,在客户丙取得商品控制权时确认收入1000元。甲公司在商品转移给客户之前,不能自行或者要求乙公司把这些商品用于其他用途,也不能禁止乙公司把商品用于其他用途,因此,甲公司没有获得对该商品的控制权,只是负责协助乙公司进行商品销售,是代理人,在客户丙取得商品控制权时确认收入100元。

另外需要说明的是,本例中对于与控制权相关的三个迹象:一是从客户的角度,甲公司承担退换货和赔偿的主要责任;二是乙公司承担了该商品的存货风险;三是销售价格主要是由供应商乙公司确定,但甲公司对于商品

的定价权有一定的影响力。与控制权相关的三个迹象的分析，并不能明确区分主要责任人和代理人，这些相关事实和情况的迹象仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。

综上，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。在客户付款购买商品之前，乙公司拥有对该商品的控制权，是主要责任人，甲公司没有获得对该商品的控制权，是代理人。

**分析依据：**《企业会计准则第 14 号——收入》第四条、三十四条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 12 页、87-93 页等相关内容。

**【例 2】**甲公司是一家经营高端品牌的百货公司，采用自主选择品牌直营模式。甲公司根据品牌定位，挑选某高端品牌乙公司作为其供应商之一，乙公司提供约定品牌商品，并与其他品牌同类商品统一摆放在甲公司指定位置。甲公司委派营业员销售该品牌商品，并负责专柜内的商品保管、出售、调配或下架，承担丢失和毁损风险，拥有未售商品的所有权。甲公司对百货公司内商品统一定价，统一收款。如果需办理退换货的，甲公司可自行决定为客户办理退换货、赔偿等事项，如属商品质量问题，可向乙公司追偿。假定不考虑其他因素。

本例中，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。在客户付款购买商品之前，甲公司能够主导商品的使用，例如出售、调配或下架，并从中获得其几乎全部的经济利益，拥有对该商品的控制权，是主要责任人，在客户取得商品控制权时确认收入。

**分析依据：**《企业会计准则第 14 号——收入》第四条、三十四条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 12 页、87-93 页等相关内容。

**【例 3】**甲公司是一家知名服装品牌生产零售商，拥有数百家直营连锁店。小型服装生产商乙公司向甲公司供应服装，乙公司将按照甲公司选定《供货清单》的要求将商品发送到甲公司指定的直营门店。商品收到后，甲公司组织验货，按照《供货清单》核对商品，确保没有短溢、货不对板等情形。甲公司将从乙公司采购的服装与其自产的服装一起管理并负责实际销售，其商标为甲公司商标，对外宣传为联名款。甲乙双方协商确定吊牌价，甲公司在吊牌价 7 折以上可自行对外销售并制定相应的促销策略，7 折以下需得到乙公司的许可。甲乙双方根据销售收入每月五五分成。

如果商品自上架陈列 30 日仍未售出，甲公司有权将未出售的商品全部退回给乙公司，但在甲公司决定将商品退回前，乙公司不得取回、调换或移送商品。如果需办理退换货的，甲公司可自行决定为客户办理退换货、赔偿等事项，之后可向乙公司追偿。假定不考虑其他因素。

本例中，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。在客户付款购买商品之前，甲公司能够主导商品的使用，例如出售、调配或下架，并从中获得其几乎全部的经济利益，因此拥有对该商品的控制权，是主要责任人。

另外需要说明的是，本例中对于与控制权相关的三个迹象：一是从客户的角度，甲公司承担销售、退换货和赔偿的主要责任；二是在转让商品之前，甲乙公司均承担了该商品的存货风险，转让商品之后，乙公司承担了该商品的存货风险；三是双方协商确定吊牌价，甲乙双方均无权自主决定所交易商品的价格。与控制权相关的三个迹象的分析，并不能明确区分主要责任人和代理人，这些相关事实和情况的迹象仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。

综上，企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。商品的控制权在转移给客户之前，甲公司拥有对该商品的控制权，是主要责任人。

另外，乙公司将商品发送到甲公司指定的直营门店并经甲公司验收后（假定该时点为商品控制权转移的时点）应该确认销售收入。由于 30 日未售出的商品或消费者退回的商品，甲公司有权退回给乙公司或向乙公司追偿，乙公司应当按照附有销售退回条款的销售进行会计处理。

**分析依据：**《企业会计准则第 14 号——收入》第四条、第三十二、第三十四条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 12 页、第 81-85 页、第 87-93 页等相关内容。

### 合同变更与可变对价的判断



**【例1】**甲公司与客户乙公司签订合同，在一年内以固定单价100元向乙公司交付120件标准配件，无折扣、折让等金额可变条款，且根据甲公司已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等相关事实和情况表明，甲公司不会提供价格折让等可能导致对价金额可变的安排。甲公司向乙公司交付60件配件后，市场新出现一款竞争产品，单价为每件65元。为了维系客户关系，甲公司与乙公司达成协议，将剩余60件配件的价格降为每件60元，已转让的60件配件与未转让的60件配件可明确区分。假定不考虑亏损合同等其他因素。

本例中，由于合同无折扣、折让等金额可变条款，且根据甲公司已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等相关事实和情况表明，甲公司不会提供价格折让等可能导致对价金额可变的安排，该价格折让是市场条件的变化引发，这种变化是甲公司在合同开始日根据其所获得的相关信息无法合理预期的，由此导致的合同各方达成协议批准对原合同价格做出的变更，不属于可变对价，应作为合同变更进行会计处理。该合同变更未增加可明确区分的商品，甲公司已转让的商品（已转让的60件配件）与未转让的商品（未转让的60件配件）之间可明确区分，因此，该合同变更应作为原合同终止及新合同订立进行会计处理，甲公司向乙公司交付剩余60件配件时，确认收入3600元（ $60 \times 60$ ）。本案例不涉及亏损合同的相关会计处理分析。

**分析依据：**《企业会计准则第14号——收入》第八条、第十四条至第十六条等相关规定；《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第19-24页、第53-54页、第68-72页等相关内容。

**【例2】**2X20年1月1日，甲公司与客户乙公司签订合同，在一年内以固定单价100元向乙公司交付120件标准配件。甲公司以往的习惯做法表明，在该商品出现瑕疵时，将根据商品的具体瑕疵情况给予客户价格折让，企业综合考虑相关因素后认为会向客户提供一定的价格折让。合同开始日，甲公司估计将提供300元价格折让。2X20年1月30日，甲公司向乙公司交付60件配件，假定乙公司已取得60件配件的控制权，甲公司确认收入5850元（ $100 \times 60 - 300 \times 60 / 120$ ）。2X20年1月31日，乙公司发现配件存在质量瑕疵，需要返工，甲公司返工处理后，乙公司对返工后的配件表示满意。甲公司对存在质量瑕疵配件提供的返工服务是为了保证销售的配件符合既定标准，属于保证类质量保证，不构成单项履约义务，甲公司已根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定对相关的质保义务进行了会计处理。2X20年1月31日，为了维系客户关系，甲公司按以往的习惯做法主动提出对合同中120件配件给予每件3元的价格折让，共计360元，该折让符合甲公司以往的习惯做法。甲公司与乙公司达成协议，通过调整剩余60件配件价格的形式提供价格折让，即将待交付的60件配件的单价调整为94元。

本例中，对于配件存在的质量瑕疵，甲公司已进行返工处理，且乙公司对返工后的配件表示满意，甲公司的质保义务已经履行。为维系客户关系，甲公司提供了质保之外的价格折让，并且在合同开始日，根据甲公司以往的习惯，可以预期如果商品不符合合同约定的质量标准，甲公司将给予乙公司一定的价格折让，而后续实际给予的折扣与初始预计的折扣差异属于相关不确定性消除而发生的可变对价的变化，而非合同变更导致的，应作为合同可变对价的后续变动进行会计处理。由于并无证据表明甲公司给予的价格折让与某部分履约义务相关，因此甲公司给予的价格折让与整个合同相关，应当分摊至合同中的各项履约义务，其中，已交付的60件配件的履约义务已经完成，其控制权已经转移，因此，甲公司在交易价格发生变动的当期，将价格折让增加额60元（ $360 - 300$ ）分摊至已交付的60件配件，冲减当期收入30元（ $60 \times 60 / 120$ ）。甲公司在乙公司取得剩余60件配件控制权时，相应确认收入。

**分析依据：**《企业会计准则第14号——收入》第八条、第十四条至第十六条、第二十三条、第二十四条等相关规定；《〈企业会计准则第14号——收入〉应用指南2018》第19-24页、第53-54页、第68-72页、第85-87页等相关内容。

**【例3】**甲公司与客户乙公司签订合同，为其提供广告投放服务，广告投放时间为2X20年1月1日至6月30日，投放渠道为一个灯箱，合同金额为60万元。合同中无折扣、折让等金额可变条款，也未约定投放效果标准，且根据甲公司已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等相关事实和情况表明，甲公司不会提供价格折让等安排。双方约定，2X20年1月至6月乙公司于每月月底支付10万元。广告投放内容由乙公司决定，对于甲公司而言，该广告投放为一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品。广告投放以后，由于出现外部突发原因，周边人流量骤减，乙公司对广告投放效果不满意。2X20年3月31日，甲公司与乙公司达成了广告投放服务补充协议，且双方已批准执行，假定分以下三种情形：

情形一：对后续广告服务打五折处理，即2X20年4月至6月客户于每月月底支付5万元。

情形二：增加广告投放时间，即合同期限延长至 2X20 年 8 月 31 日，但合同总价 60 万元不变，客户于 4 月至 8 月每月月底支付 6 万元。

情形三：增加广告投放媒体，即从 2X20 年 4 月 1 日起到 2X20 年 6 月 30 日，甲公司为乙公司提供两个灯箱来投放广告，在新增的灯箱上提供的广告服务本身是可明确区分的，合同总价 60 万元和付款情况不变。

假设甲公司为提供广告服务而占用的灯箱不构成租赁，不考虑其他因素和相关税费。本案例不涉及亏损合同的相关会计处理分析。

本例中，由于甲公司与乙公司签订合同时并没有约定可变对价，且甲公司已公开宣布的政策、特定声明或者以往的习惯做法等相关事实和情况表明，甲公司不会提供折扣或折让等安排，甲乙公司的合同中不存在可变对价，对于 2X20 年 3 月 31 日的补充协议，三种情形均应当作为合同变更进行会计处理。

对于情形一，甲乙双方批准对合同价格作出变更，合同变更并没有增加可明确区分的商品及合同价款，且合同变更日已提供的广告服务与未提供的广告服务之间可明确区分，所以甲公司应当将合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理。新合同的服务时间为 2X20 年 4 月 1 日至 2X20 年 6 月 30 日，交易价格为 15 万元（原合同交易价格中未确认为收入的部分 30 万元与合同变更中客户已承诺的对价金额-15 万元之和）。

对于情形二，甲乙双方批准对合同范围作出变更，合同变更增加的广告投放时间本身可明确区分，甲公司承诺的增加了的服务时间与原服务时间并未形成组合产出、不存在重大修改和定制、高度关联等情况，因此，合同变更增加了可明确区分的广告投放服务时间，没有新增合同价款，所以甲公司应当将合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理。新合同的服务时间为 2X20 年 4 月 1 日至 2X20 年 8 月 31 日，交易价格为 30 万元（原合同交易价格中未确认为收入的部分 30 万元与合同变更中客户已承诺的对价金额 0 元之和）。

对于情形三，甲乙双方批准对合同范围作出变更，合同变更增加了广告投放服务的范围，在新增的灯箱上提供的广告服务本身是可明确区分的，因此合同变更增加了可明确区分的广告投放服务，但是没有新增合同价款，甲公司应当将合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理。新合同（两个灯箱）的服务时间为 2X20 年 4 月 1 日至 2X20 年 6 月 30 日，交易价格为 30 万元（原合同交易价格中未确认为收入的部分 30 万元与合同变更中客户已承诺的对价金额 0 元之和）。

**分析依据：**《企业会计准则第 14 号——收入》第八条、第十条、第十五条、第十六条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 19-24 页、第 26-33 页、第 53-60 页等相关内容。

### 基于客户销售额的可变对价

**【例】**甲公司与乙公司签订合同，为其提供电力能源节约设备。甲公司向乙公司仅提供设备购置安装，不参与乙公司电力能源供应的运营和管理，不提供其他服务，但是需要根据法定要求提供质量保证，该合同仅包含一项履约义务。在设备安装完成投入运营后，乙公司向甲公司支付固定价款，总金额为 5 000 万元（等于甲公司对于设备生产安装的实际成本），5 000 万元固定价款付清后，设备所有权移交给乙公司。在设备投入运营后的 4 年内，乙公司于每年结束后，按电力能源实际节约费用的 20%支付给甲公司。假定不考虑其他因素。

本例中，该合同的对价金额由两部分组成，即 5 000 万元的固定价格以及在 4 年内按乙公司电力能源实际节约费用的 20%计算的可变对价。对于固定价格，甲公司应当将 5 000 万元直接计入交易价格。对于可变对价，甲公司应当按照期望值或最可能发生金额确定该可变对价的最佳估计数，计入交易价格的可变对价金额还应该满足准则规定的限制条件（即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额）。为此，甲公司需要根据电力能源节约设备相关合同约定、项目可行性报告、乙公司的供电运营与管理历史情况、建设项目的最佳供电能力等因素，综合分析评估项目在合同约定的未来 4 年内预计电力能源节约成本，据此确定可变对价的最佳估计数，同时，计入交易价格的可变对价金额还应该满足准则规定的限制条件，并在不确定性消除之前的每一资产负债表日重新评估该可变对价的金额。

**分析依据：**《企业会计准则第 14 号——收入》第十四条至第十六条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号——收入〉应用指南 2018》第 53-60 页等相关内容。

来源：财政部会计司

又到了发“年终奖”的时候！快来了解个税相关知识吧！

### 什么是全年一次性奖金？

全年一次性奖金是指行政机关、企事业单位等扣缴义务人根据其全年经济效益和对雇员全年工作业绩的综合考核情况，向雇员发放的一次性奖金。上述一次性奖金也包括年终加薪、实行年薪制和绩效工资办法的单位根据考核情况兑现的年薪和绩效工资。

### 全年一次性奖金如何计算呢？

目前，全年一次性奖金可以选择“并入当年综合所得计算纳税”和“不并入当年综合所得，单独计算纳税”这两种计税方式：

方式一：居民个人取得全年一次性奖金，符合《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9号）规定的，在2021年12月31日前，不并入当年综合所得，以全年一次性奖金收入除以12个月得到的数额，按照按月换算后的综合所得税率表（以下简称月度税率表），确定适用税率和速算扣除数，单独计算纳税。计算公式为：

应纳税额=全年一次性奖金收入×适用税率-速算扣除数

按月换算后的综合所得税率表

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

方式二：居民个人取得全年一次性奖金，也可以选择并入当年综合所得计算纳税。

提醒：自2022年1月1日起，居民个人取得全年一次性奖金，应并入当年综合所得计算缴纳个人所得税。

### 举个例子：

居民个人李明2020年12月从单位取得全年绩效奖金48000元，2020年全年工资120000元，不考虑三险一金，无其他所得收入，专项附加扣除12000元。如何计缴个人所得税？

1. 如选择全年一次性奖48000元单独计算：

确定适用税率和速算扣除数：48000÷12=4000(元)

适用税率10%，速算扣除数210。

全年一次性奖应纳个人所得税=48000×10%-210=4590(元)

综合所得应纳个人所得税=(120000-60000-12000)×10%-2520=2280(元)

全年应纳个人所得税：4590+2280=6870(元)

2. 如选择全年一次性奖48000元并入2020年综合所得计算纳税：

全年应纳个人所得税： $(120000+48000-60000-12000) \times 10\% - 2520 = 7080$  (元)

提醒：因为每个人工资薪金不一样，适用哪种方式计算出来的税额少，要具体计算分析喔，大家要根据自己情况选择更适合自己的方式。

#### 文件依据：

1. 《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》（国税发〔2005〕9号）
2. 《财政部 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）

来源：上海税务

### 购进国内旅客运输服务进项抵扣的常见情形，12366 为您梳理~

自从国内旅客运输服务纳入进项税额抵扣范围以来，不同的纳税人在抵扣过程中，经常遇到各种各样的情形，例如飞机票的退票费是否可以抵扣？非公司员工的旅客运输服务是否可以抵扣？长途客运手撕客票能否抵扣？这一期，小编就为您整理了关于国内旅客运输服务进项抵扣咨询量较高的几个问题，一起来学习一下吧~

**1. 我公司某员工于今年乘高铁出差，取得了注明该员工身份信息的两张高铁车票。请问我公司可以将上述旅客运输费用纳入抵扣吗？**

答：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，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。因此，你公司取得注明该员工身份信息高铁车票，可计算抵扣进项税额。

**2. 我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。请问，我公司可以抵扣该笔进项税额吗？**

答：根据《财政部 税务总局关于租入固定资产进项税额抵扣等增值税政策的通知》（财税〔2017〕90 号）规定，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。你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。

**3. 我公司邀请讲课专家来我司培训时支付的旅客运输费用，能否抵扣进项税额？**

答：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）和《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）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。

**4. 我公司取得的长途客运手撕客票能否抵扣进项税额？**

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）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。

**5. 我公司是一般纳税人，员工出差时取得符合条件的电子普通发票或者客票，如何填写申报表？**

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表资料(二)》第 8b 栏“其他”中。同时，还需将进项税额填入本表第 10 行“本期用于抵扣的旅客运输服务扣税凭证”栏。

来源：上海税务

## 向个人支付劳务报酬代开发票及个税扣缴的 6 个误区

屏幕前的你是不是经常遇到要支付给个人劳务报酬的情况。比如公司的空调坏了，在网上找个人维修一下，再比如你的某位朋友介绍了一单生意给你，需要付点佣金给人家。小编最近发现，有很多企业在遇到类似情况时，往往由于对税务处理和会计处理的理解错误，让公司多交或少交了税。为此，小编特地为你整理了支付给个人劳务报酬时可能存在的 6 大误区，一起来看看吧！

### 误区 1：支付给个人的费用，认为个人开不了发票，就不要发票了。

这个认知绝对是错误的，个人是可以去税务局代开发票的。根据《中华人民共和国发票管理办法》第十六条规定，需要临时使用发票的单位和个人，可以凭购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动的书面证明、经办人身份证明，直接向经营地税务机关申请代开发票。依照税收法律、行政法规规定应当缴纳税款的，税务机关应当先征收税款，再开具发票。税务机关根据发票管理的需要，可以按照国务院税务主管部门的规定委托其他单位代开发票。

### 误区 2. 支付给个人的劳务报酬，以为税务局在代开发票的时候就已经扣个税了。

这也是一个常见的理解错误，个人到税务局去代开劳务报酬的发票时，税务机关是不会在代开发票环节征收个人所得税的，而且在开发票的备注栏也会写着个人所得税由支付方代扣代缴，意味着代开发票的时候只交了增值税和其他税费，个人所得税是由费用的支付方来代扣代缴的。支付方作为扣缴义务人如果不为个人代扣代缴个人所得税的话，是会受到行政处罚的。根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十九条规定，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。

### 误区 3. 支付给个人的劳务报酬，以含税金额来扣缴个人所得税。

这是很多新手会计的常犯错误，个人所得税应该以不含增值税的金额来计算。

举个例子：维修大师小曲去好有钱公司维修电脑，收了 10300 元，那么不含税收入  $10300/1.03=10000$  元，好有钱公司应为小曲预扣预缴个税  $10000*(1-20%)*20%=1600$  元

注：2020 年 3 月 1 日至 12 月 31 日，自然人原适用 3% 征收率的销售收入征收率降为 1%，此外，代开发票缴纳的城建税及附加在计算应纳税所得额时，应当予以扣除。

### 误区 4. 企业在支付给个人劳务报酬的时候，预扣对方个人所得税税额时，直接按照预扣税率 20% 来计算。

这是对劳务报酬预扣预缴税率不熟悉，劳务报酬预扣预缴税率分为三档，看下面这个表，最高税率可达 40%。

个人所得税预扣税率表（居民个人劳务报酬所得预扣预缴适用）

级数	预扣预缴应纳税所得额	预扣率（%）	速算扣除数
1	不超过 20000 元	20	0
2	超过 20000 元至 50000 元部分	30	2000
3	超过 50000 元的部分	40	7000

举个例子：好有钱公司的空调、电脑、电梯同时坏了，维修大师小曲继续为其维修，好有钱公司支付给小曲 10 万元（不含增值税）维修费，应预扣预缴个人所得税  $100000*(1-20%)*40%-7000=25000$  元

### 误区 5. 一个月内多次支付给个人劳务报酬，但每次都不超过 800 元，就不预扣对方的个税。

这个认知也是错误的，如果在同一个月内，针对同一个项目所产生的劳务费用，应该合并计算个税。

举个例子：好有钱公司把公司所有的维修工作全都交给维修大师小曲来做，小曲一个月来了5次，每次收800元，如果好有钱公司每次单独计算是不用预扣预缴个税的，但是他在同一月内又是同一项目，应该合并计算预扣个税： $800 \times 5 = 4000$ ， $4000 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 640$ 元

#### 误区 6. 劳务报酬不超过 800 元，就认为不用申报了。

这个认知也是错误的，我们都知道税额为 0 不代表不用申报，即使是 0 也要做零申报，跟增值税申报是一个道理。

来源：大连税务

### 纳税人在增值税发票综合服务平台选择发票用途错误应如何处理？

#### 1. 取得纸质的桥、闸通行费发票如何抵扣进项？

答：纳税人支付的桥、闸通行费，暂凭取得的通行费发票上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额：

桥、闸通行费可抵扣进项税额=桥、闸通行费发票上注明的金额 $\div$ (1+5%) $\times$ 5%

#### 2. 纳税人在增值税发票综合服务平台选择发票用途错误应如何处理？

答：根据《国家税务总局关于增值税发票综合服务平台等事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 1 号）文件规定，“一、税务总局将增值税发票选择确认平台升级为增值税发票综合服务平台，为纳税人提供发票用途确认、风险提示、信息下载等服务。纳税人取得增值税专用发票、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后，如需用于申报抵扣增值税进项税额或申请出口退税、代办退税，应当登录增值税发票综合服务平台确认发票用途。增值税发票综合服务平台登录地址由国家税务总局各省（自治区、直辖市和计划单列市）税务局确定并公布。

纳税人应当按照发票用途确认结果申报抵扣增值税进项税额或申请出口退税、代办退税。纳税人已经申报抵扣的发票，如改用于出口退税或代办退税，应当向主管税务机关提出申请，由主管税务机关核实情况并调整用途。纳税人已经确认用途为申请出口退税或代办退税的发票，如改用于申报抵扣，应当向主管税务机关提出申请，经主管税务机关核实该发票尚未申报出口退税，并将发票电子信息回退后，由纳税人调整用途。

.....

五、本公告自发布之日起施行。”

#### 3. 已计提加计抵减额的进项税额发生转出，是否需要调整加计抵减额？

答：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；已计提加计抵减额的进项税额，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。

#### 4. 注明了旅客身份信息的火车票补票是否可作为国内旅客运输服务进项抵扣凭证？

答：取得注明旅客身份信息的国内铁路列车补票，可以按照《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）第六条规定计算抵扣进项税。

来源：北京税务

### 法规速递

#### 关于促进集成电路产业和软件产业高质量发展企业所得税政策的公告

财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部公告 2020 年第 45 号

根据《国务院关于印发新时期促进集成电路产业和软件产业高质量发展若干政策的通知》（国发〔2020〕8号）有关要求，为促进集成电路产业和软件产业高质量发展，现就有关企业所得税政策问题公告如下：

一、国家鼓励的集成电路线宽小于 28 纳米（含），且经营期在 15 年以上的集成电路生产企业或项目，第一年至第十年免征企业所得税；国家鼓励的集成电路线宽小于 65 纳米（含），且经营期在 15 年以上的集成电路生产企业或项目，第一年至第五年免征企业所得税，第六年至第十年按照 25%的法定税率减半征收企业所得税；国家鼓励的集成电路线宽小于 130 纳米（含），且经营期在 10 年以上的集成电路生产企业或项目，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按照 25%的法定税率减半征收企业所得税。

对于按照集成电路生产企业享受税收优惠政策的，优惠期自获利年度起计算；对于按照集成电路生产项目享受税收优惠政策的，优惠期自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起计算，集成电路生产项目需单独进行会计核算、计算所得，并合理分摊期间费用。

国家鼓励的集成电路生产企业或项目清单由国家发展改革委、工业和信息化部会同财政部、税务总局等相关部门制定。

二、国家鼓励的线宽小于 130 纳米（含）的集成电路生产企业，属于国家鼓励的集成电路生产企业清单年度之前 5 个纳税年度发生的尚未弥补完的亏损，准予向以后年度结转，总结转年限最长不得超过 10 年。

三、国家鼓励的集成电路设计、装备、材料、封装、测试企业和软件企业，自获利年度起，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按照 25%的法定税率减半征收企业所得税。

国家鼓励的集成电路设计、装备、材料、封装、测试企业和软件企业条件，由工业和信息化部会同国家发展改革委、财政部、税务总局等相关部门制定。

四、国家鼓励的重点集成电路设计企业和软件企业，自获利年度起，第一年至第五年免征企业所得税，接续年度减按 10%的税率征收企业所得税。

国家鼓励的重点集成电路设计和软件企业清单由国家发展改革委、工业和信息化部会同财政部、税务总局等相关部门制定。

五、符合原有政策条件且在 2019 年（含）之前已经进入优惠期的企业或项目，2020 年（含）起可按原有政策规定继续享受至期满为止，如也符合本公告第一条至第四条规定，可按本公告规定享受相关优惠，其中定期减免税优惠，可按本公告规定计算优惠期，并就剩余期限享受优惠至期满为止。符合原有政策条件，2019 年（含）之前尚未进入优惠期的企业或项目，2020 年（含）起不再执行原有政策。

六、集成电路企业或项目、软件企业按照本公告规定同时符合多项定期减免税优惠政策条件的，由企业选择其中一项政策享受相关优惠。其中，已经进入优惠期的，可由企业在剩余期限内选择其中一项政策享受相关优惠。

七、本公告规定的优惠，采取清单进行管理的，由国家发展改革委、工业和信息化部于每年 3 月底前按规定向财政部、税务总局提供上一年度可享受优惠的企业和项目清单；不采取清单进行管理的，税务机关按照财税〔2016〕49 号第十条的规定转请发展改革、工业和信息化部门进行核查。

八、集成电路企业或项目、软件企业按照原有政策规定享受优惠的，税务机关按照财税〔2016〕49 号第十条的规定转请发展改革、工业和信息化部门进行核查。

九、本公告所称原有政策，包括：《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27 号）、《财政部 国家税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于进一步鼓励集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2015〕6 号）、《财政部 国家税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于软件和集成电路产业企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税〔2016〕49 号）、《财政部 税务总局 国家发展改革委 工业和信息化部关于集成电路生产企业有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2018〕27 号）、《财政部 税务总局关于集成电路设计和软件产业企业所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 68 号）、《财政部 税务总局关于集成电路设计企业和软件企业 2019 年度企业所得税汇算清缴适用政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 29 号）。

十、本公告自 2020 年 1 月 1 日起执行。财税〔2012〕27 号第二条中“经认定后，减按 15%的税率征收企业所得税”的规定和第四条“国家规划布局内的重点软件企业和集成电路设计企业，如当年未享受免税优惠的，可减按 10%的税率征收企业所得税”同时停止执行。

财政部 国家税务总局 国家发展改革委 工业和信息化部  
2020 年 12 月 11 日

## 关于设有固定装置的非运输专用作业车辆免征车辆购置税有关管理事项的公告

### 国家税务总局 工业和信息化部公告 2020 年第 20 号

根据《中华人民共和国车辆购置税法》（以下简称《车辆购置税法》）、《财政部 税务总局 工业和信息化部关于设有固定装置的非运输专用作业车辆免征车辆购置税有关政策的公告》（2020 年第 35 号），现就设有固定装置的非运输专用作业车辆（以下简称“专用车辆”）免征车辆购置税有关管理事项公告如下：

一、申请列入《免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录》（以下简称《目录》）的车型，应当符合《设有固定装置的非运输专用作业车辆技术要求》（见附件 1，以下简称《技术要求》）。

二、申请列入《目录》的车型，车辆生产企业、进口车辆经销商或个人（以下简称“申请人”）需在纳税人办理车辆购置税申报前，通过工业和信息化部“免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆管理系统”提交列入《目录》的申请材料。

三、申请列入《目录》的车型，申请人应当提交下列材料：

（一）《设有固定装置的非运输专用作业车辆信息采集表》（见附件 2）。

（二）车辆照片及固定装置布置简图。照片及简图应当符合《设有固定装置的非运输专用作业车辆照片及资料扫描图片要求》（见附件 3）。

（三）证明进口车辆合法进口的材料，包括但不限于《车辆一致性证书》或《中华人民共和国海关货物进口证明书》或《中华人民共和国海关监管车辆进（出）境领（销）牌照通知书》或《没收走私汽车、摩托车证明书》。

四、税务总局、工业和信息化部委托工业和信息化部装备工业发展中心组织技术审查，并将通过审查的车型列入《目录》。税务总局、工业和信息化部联合发布《目录》。

五、为减轻企业负担、简化操作流程，《目录》中附设《免申请列入〈免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录〉车辆名称清单》（见附件 4，以下简称《清单》）。

六、已经列入《目录》或《清单》的专用车辆，申请人在工业和信息化部合格证信息管理系统上传《机动车整车出厂合格证》或进口机动车《车辆电子信息单》（以下简称“车辆电子信息”）时，将“是否列入《免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录》”字段标注“是”（即免税标识）。工业和信息化部对申请人上传的车辆电子信息中的免税标识进行审核，并将通过审核的信息传送给税务总局。税务总局将接收到的上述信息推送至各省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关，税务机关依据工业和信息化部审核后的免税标识以及办理车辆购置税纳税申报所需要提供的其他资料，为纳税人办理车辆购置税免税手续。

七、《目录》或《清单》发布前已出厂销售的车辆，申请人可以在所销售车辆的车型列入《目录》或《清单》后，在所销售车辆的车辆电子信息中重新标注免税标识并重新上传；工业和信息化部、税务机关按本公告第六条的规定传输信息、办理免税手续。

八、税务总局、工业和信息化部根据相关变化，适时调整《技术要求》、《目录》和《清单》。

从《目录》或《清单》撤销的车型，自撤销公告发布之日起，合格证信息管理系统不再接收该车型带有免税标识的车辆电子信息。

九、纳税人在 2020 年 12 月 31 日（含）前已购置的专用车辆，税务机关在 2021 年 1 月 1 日后继续依据《设有固定装置的非运输专用作业车辆免税图册》（以下简称《免税图册》）以及办理车辆购置税纳税申报所需要提供的其他资料，为纳税人办理车辆购置税免税手续。

纳税人在 2021 年 1 月 1 日（含）后购置的专用车辆，税务机关依据车辆电子信息中标注的免税标识以及办理车辆购置税纳税申报所需要提供的其他资料，为纳税人办理车辆购置税免税手续。

税务机关对 2020 年 12 月 31 日之前申报的、符合免税条件的车辆编列下发最后一期《免税图册》后，不再更新《免税图册》。

十、纳税人在 2020 年 12 月 31 日（含）前购置的专用车辆，已经缴纳车辆购置税但尚未办理退税的，纳税人在 2021 年 1 月 1 日后可以继续依据《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定申请退还已缴税款，税务机关继续依据《免税图册》及相关资料依法退还纳税人已缴税款。



十一、申请人对申请资料的真实性、合法性和完整性负责。对发现申请人利用虚假信息骗取列入《目录》的车型，税务总局、工业和信息化部将违规车型从《目录》中撤销，并依照相关法律法规予以处理。

十二、本公告自 2021 年 1 月 1 日起施行。施行时间以车辆相关价格凭证的开具日期或者其他有效凭证生效或者开具日期为准。《车辆购置税全文废止和部分条款废止的文件目录》（见附件 5）同日生效。

特此公告。

附件：[1. 设有固定装置的非运输专用作业车辆技术要求](#)

[2. 设有固定装置的非运输专用作业车辆信息采集表](#)

[3. 设有固定装置的非运输专用作业车辆照片及资料扫描图片要求](#)

[4. 免申请列入《免征车辆购置税的设有固定装置的非运输专用作业车辆目录》车辆名称清单](#)

[5. 车辆购置税全文废止和部分条款废止的文件目录](#)

国家税务总局 工业和信息化部

2020 年 12 月 5 日

## 关于水土保持补偿费等政府非税收入项目征管职责划转有关事项的公告

### 国家税务总局公告 2020 年第 21 号

根据党中央、国务院关于政府非税收入（以下简称“非税收入”）征管职责划转的有关要求，水土保持补偿费等非税收入项目划转至税务部门征收。为确保非税收入征管职责划转及各项征管工作平稳有序运行，现将有关事项公告如下：

一、自 2021 年 1 月 1 日起，水土保持补偿费、地方水库移民扶持基金、排污权出让收入、防空地下室易地建设费划转至税务部门征收。征收范围、征收对象、征收标准等政策仍按现行规定执行。

二、税务部门按照属地原则征收上述非税收入项目，具体征收机关由国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局按照“便民、高效”原则确定。

三、水土保持补偿费自 2021 年 1 月 1 日起，由缴费人向税务部门自行申报缴纳。按次缴纳的，应于项目开工前或建设活动开始前，缴纳水土保持补偿费。按期缴纳的，在期满之日起 15 日内申报缴纳水土保持补偿费。

四、地方水库移民扶持基金自 2021 年 2 月 1 日起，由缴费人按月向税务部门自行申报缴纳，申报缴纳期限按现行规定执行。

五、已征收排污权出让收入的地区自 2021 年 1 月 1 日起，由缴费人向税务部门自行申报缴纳。其他地区有关排污权出让收入的征管事项，待国务院相关部门确定深化排污权有偿使用和交易改革方案后，由税务总局另行明确。

六、防空地下室易地建设费自 2021 年 1 月 1 日起，由缴费人根据人防部门核定的收费金额向税务部门申报缴纳。

七、缴费人原则上使用《非税收入通用申报表》申报缴纳水土保持补偿费、地方水库移民扶持基金、排污权出让收入、防空地下室易地建设费。各地可与其他项目合并申报资料、简并申报流程。

八、各地税务部门要加强与生态环境、水利、人防等部门的合作，持续优化缴费流程、精简申报资料，推行“非接触式”缴费服务，拓展“实体、网上、掌上、自助”等多样化缴费渠道，切实方便缴费人缴费。

九、各地税务部门应会同财政、生态环境、水利、人防等部门做好业务衔接和信息互联互通，及时共享非税收入计征、缴款等信息。

十、国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局可根据本公告制定具体实施办法。

本公告自 2021 年 1 月 1 日起施行。

特此公告。

国家税务总局

2020 年 12 月 11 日

关于有关出版物进口单位更名后继续享受“十三五”期间支持科技创新进口  
税收政策的通知

财办关税〔2020〕95号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），海关总署广东分署、各直属海关，新疆生产建设兵团财政局，国家税务总局各省、自治区、直辖市、计划单列市税务局：

根据“十三五”期间支持科技创新进口税收政策有关规定，并商有关部门达成一致意见，经公司改制并更名，中国经济图书进出口有限公司、中国图书进出口（集团）有限公司分别自2019年4月14日、2020年8月7日起，可按《财政部 海关总署 国家税务总局关于“十三五”期间支持科技创新进口税收政策的通知》（财关税〔2016〕70号）继续享受进口税收政策。

特此通知。

财政部办公厅  
海关总署办公厅  
税务总局办公厅  
2020年11月20日

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

