

## 中汇观点

## 网络直播带货不可忽视的税务风险浅析

近年来随着科学技术的快速发展，移动端设备的大范围普及，打破了时间和空间的界限，网络传播的内容和种类也趋于多样化，电子商务由此应运而生，人们可以在一个平台上同时实现了解新闻，观看娱乐性节目及购物等多种事情，越来越认可网络沟通、网络消费模式，直播电商初露锋芒。2020 年疫情的爆发，导致直播带货呈现井喷式增长，各种平台的网络主播在“直播红利”下挣得盆满钵满，坐享“名利双收”，越来越多的人开始涌入到直播行业当中。那么你了解直播带货吗？今天我们就来聊聊，网络主播直播的带货模式、收入构成、如何交税及相关政策依据、网络主播“步入歧途”以及直播带货如何实现税务合规。

### 一、网络主播直播带货模式

网络主播直播带货模式主要包括以下 3 种：

#### 1. 网络主播与商家签订劳务合同

网络主播个人直接跟商家签署合作协议，相当于主播向商家提供推广服务，直播收入属于主播的劳务报酬所得，主播通过直播带货所获得的收入将按照劳务报酬所得征收个人所得税，按次计征，预征税率为 20%~40%，次年需要参与综合所得的汇算清缴。

#### 2. 网络主播与直播平台签订劳动合同

网络主播与直播平台签订劳动合同，形成雇佣关系，带货主播就是公司员工，直播作为其工作内容的一部分，无论是销售额还是粉丝打赏都属于公司收入，最后公司给主播的结算均作为工资薪金所得，按照 7 级累进制缴纳个人所得税。

#### 3. 网络主播成立工作室通过平台直播

网络主播成立的工作室与直播平台属于劳务关系。工作室一般属于个人独资企业，取得收入按照经营所得缴纳个人所得税。

### 二、网络主播直播带货收入构成

网络主播直播带货收入构成主要包括以下 3 种：

1. 销售返佣：根据主播实际带货销售额按一定比例提成。

2. 坑位费：俗称商品上架费用，也可以称为服务费或者发布费，与带货销售额无关，坑位费的高低，完全取决于网络主播的知名度。

3. 粉丝打赏：直播间内的粉丝通过在直播平台充值后，向主播赠送有价值的“虚拟礼物”，主播收到后可提现。

### 三、网络主播直播带货各项收入如何交税及相关政策依据

#### 1. 销售返佣

##### (1) 增值税方面

取得直播带货的佣金收入，按照“经纪代理服务”缴纳增值税。

## 关于中汇



中汇税务师事务所是中国规模最大的税务专业服务机构之一，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，2010-2017 年度连续八年名列本土品牌税务师事务所收入排名第一。总部设在北京，在上海、深圳、杭州、天津、成都、宁波、南京、太原、西宁、济南、乌鲁木齐、福州、武汉、南昌、长沙、郑州、重庆、厦门、海口等 20 个省和直辖市设有子公司，是一家全国性的税务专业服务机构，拥有专业人员 1700 多名，其中注册税务师 600 余名。

## 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。

财税〔2016〕36号附件1《销售服务、无形资产、不动产注释》规定，经纪代理服务，是指各类经纪、中介、代理服务。包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、代理报关、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。

## （2）个人所得税方面

主播个人直播带货的过程，属于提供“表演”“广告”“展览”“介绍服务”“经济服务”等服务，从而达到销售货物并取得佣金收入，其佣金收入属于劳务报酬所得。

《中华人民共和国个人所得税法》第二条规定，下列各项所得，应纳个人所得税：（一）工资、薪金所得；（二）劳务报酬所得；（三）稿酬所得；（四）特许权使用费所得；（五）经营所得；（六）利息、股息、红利所得；（七）财产租赁所得；（八）财产转让所得；（九）偶然所得。

《中华人民共和国个人所得税法施行细则》第六条第二款规定，劳务报酬所得，是指个人从事劳务取得的所得，包括从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得。

## 2. 坑位费

### （1）增值税方面

收取的坑位费高低，与带货销售额无关，完全取决于网络主播的知名度，或者说靠网络主播的“脸”挣钱，实质上就是一种服务费或发布费。网络主播的“脸”属于无形资产中的其他权益性资产，因为网络主播的名称权、肖像权而取得的所得，应按照“销售无形资产”缴纳增值税。

财税〔2016〕36号附件1《销售服务、无形资产、不动产注释》规定，销售无形资产，是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产，是指不具实物形态，但能带来经济利益的资产，包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。其他权益性无形资产，包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权（包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权）、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

### （2）个人所得税方面

收取的坑位费，是由于主播的名称权、肖像权而取得的所得，属于在带货过程中提供名义、形象而取得的所得，应按“劳务报酬所得”缴纳个人所得税。

《国家税务总局关于印发〈广告市场个人所得税征收管理暂行办法〉的通知》（国税发〔1996〕148号）第五条规定，纳税人在广告设计、制作、发布过程中提供名义、形象而取得的所得，应按劳务报酬所得项目计算纳税。

## 3. 粉丝打赏

### （1）增值税方面

主播个人在直播带货过程中，为满足社会公众文化生活需求提供的各种服务，例如文艺表演等，应按照“生活服务-文化服务”缴纳增值税。

### （2）个人所得税方面

业界对粉丝打赏的礼物收入存在归入偶然所得或劳务报酬所得的争议。偶然所得，是指个人得奖、中奖、中彩以及其他偶然性质的所得。劳务报酬所得，是指个人从事劳务取得的所得，包括从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得。综上所述，个人认为归入劳务报酬所得更为恰当。

《个人所得税法实施条例》的规定，偶然所得，是指个人得奖、中奖、中彩以及其他偶然性质的所得。“工资、薪金所得”是指个人因任职或者受雇取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。“劳务报酬所得”是指个人从事劳务取得的所得，包括从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得。“经营所得”是指：（1）个体工商户从事生产、经营活动取得的所得，个人独资企业投资人、合伙企业的个人合伙人来源于境内注册的个人独资

企业、合伙企业生产、经营的所得；（2）个人依法从事办学、医疗、咨询以及其他有偿服务活动取得的所得；（3）个人对企业、事业单位承包经营、承租经营以及转包、转租取得的所得；（4）个人从事其他生产、经营活动取得的所得。

#### 四、网络主播“步入歧途”

网络主播为了少缴税款，通过成立个人独资企业，将其个人从事直播带货取得的佣金、坑位费等劳务报酬所得“转换”为个人独资企业的经营所得，同时减除直播过程中产生的成本、费用以及损失，变相降低税负。实际上网络主播成立的个人独资企业虽四流一致，但是依然没有实际经营，所以对应的收入应被判定为“劳务报酬所得”，按照个人所得税的超额累进税率缴纳税款。

#### 五、金税四期背景下，网络直播带货行业应该如何实现税务合规

2021年3月24日，中共中央办公厅、国务院办公厅发布《关于进一步深化税收征管改革的意见》，据此，国家税务总局正式提出建设“金税四期”的设想，2025年，在税务监管方面，要实现从“以票管税”向“以数治税”的精准监管转变。在数据管理上，发票将实现发票全领域、全环节、全要素电子化，且不断拓展、协调与房地产交易部门、人民银行等部门的数据共享，税收大数据将实现云端管理、互联互通，直播带货野蛮成长的时代已经过去，网络直播带货行业唯有合规经营，才能持续健康发展。

网络直播带货如何实现税务合规，可以从下面三个方面入手：

##### 1. 要有依法纳税的理念

网络直播带货从业人员相较普通企业员工知名度高，社会影响力大，更应该高标准要求自己，树立依法纳税的观念，不得利用“阴阳合同”等偷税漏税的违法手段偷逃税款。

##### 2. 分析网络直播带货企业、个体的业务模式

企业、个体的业务模式决定了它们纳税的方式，审视企业、个体是否存在涉税问题，首先要分析了解网络直播带货的业务模式，基于不同的业务模式，将会产生不同的法律关系，签订不同的合同，开具不同的发票，缴纳不同的税费。

##### 3. 要实行合法有效的节税措施

合法有效的节税措施，可以通过调整业务模式或业务模式主体来完成。在目前直播带货的业务模式下，带货主播以个人名义参与交易，取得佣金收入、坑位费收入均按劳务报酬缴纳3%-45%的个人所得税，

如果更换主体形式，缴纳税费、开具发票情况将有所不同、缴纳的税费也将有所不同。例如：带货主播成立公司，以公司名义在直播电商平台注册账号，与商店合作，收取商家销售服务费，公司向商家开具销售服务发票，公司扣除经营成本后的利润，按25%的税率缴纳企业所得税。

总之，网络直播并非“法外之地”，网络主播从业人员，要自觉依法纳税，合法合理节税，承担起与收入和地位相匹配的社会责任。

作者：中汇山西税务师事务所经理 白晓琴/郑兰

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

## 一文解析保理业务税收疑难点

应收账款保理业务是企业把由于赊销而形成的应收账款有条件地转让给保理商，以获得银行的流动资金支持，加快资金周转，由保理商为其提供融资、应收账款管理、信用风险担保等综合性服务，其实质在于债权转让与债权实现。目前很多金融机构纷纷开展此项业务，但新准则没有明确应收账款保理业务的账务处理，如何进行应收账款保理业务账务处理十分重要，处理不当有可能形成重大的税务风险。

### 一、保理业务的分类

保理业务按照风险和责任的原理可以分为如下三类：

（1）按是否融资分为融资保理与非融资保理。

保理商提供预付款融资，则为融资保理，又称为折扣保理。因为企业将发票交给保理商时，只要是在信用销售额度内的已核准应收账款，保理商立即支付不超过发票金额 80%的现款，余款待收妥后结清，如果保理商不提供预付账款融资，而是在赊销到期时才支付，则为非融资保理（到期保理），届时不管货款是否收到，保理商都必须支付货款。

（2）按债权转让是否通知欠款方分为公开型保理与隐蔽型保理。

公开型保理也叫明保理是指债权转让一经发生，企业须以书面形式将保理商的参与情况通知买方，并指示买方将货款直接给付保理商；隐蔽型保理也叫暗保理是指企业不将债权转让及保理商参与情况通知买方，买方仍将货款付给企业，企业收到货款后转付给保理商，即保理业务的操作过程只在企业与保理商之间私下进行。

（3）按是否带有追索权分为有追索权保理与无追索权保理。

有追索权保理是指保理商因债权转让向企业提供一定的资金后，在欠款方拒绝履行付款义务或者无力支付交易款项的情形下，保理商有权要求企业偿还资金。无追索权保理是指保理商因债权转让向企业提供一定的资金后，由保理商独立承担，欠款方拒绝履行付款义务或者无力支付交易款项的风险。

现我们就最常见的是否附有追索权这一类的保理业务，在债权转让及债权实现过程中会计处理及税务处理进行分析说明。

## **二、应收账款保理业务的会计处理**

应收账款保理会计处理的关键是要按照实质重于形式原则，在会计处理时应当判断应收账款的转移是否符合终止确认条件，即判断应收账款所有权的风险和报酬是否已转移给了转入方。企业在会计处理时应当判断应收账款的转移是否符合终止确认条件。

角色	不附追索权出售方式	附追索权出售方式
出让方(销货方)	借:银行存款(按实际的出售价格) 坏账准备 贷:应收账款(按应收账款的账面余额) 借/贷:财务费用(差额)	企业仍然保留了该应收账款所有权上几乎所有的风险和报酬,不当终止确认,继续确认所转移的应收账款整体,并将收到的对价确认为一项金融负债,会计处理: 借:银行存款 贷:短期借款 当债务到期,债务人清偿了欠款,则应该终止确认应收账款: 借:短期借款 贷:应收账款(应收账款的账面价值) 借/贷:财务费用(差额计入当期损益) 当债务到期,债务人却无法清偿债务时,企业按规定被保理商追索,会计处理: 借:短期借款 贷:银行存款
债务人(购货方)	借:应付账款-供货方 贷:应付账款-保理商	
保理商	接受供应商提供的应收账款凭证保理时: 借:保理资产—应收账款资产(保理应收账款的账面价值) 贷:银行存款 待实现投资收益—保理业务收益 保理商向购货商收取账款时,会计处理应为: 借:银行存款 贷:保理资产—应收账款资产 借/贷:待实现投资收益—保理业务收益(差额) 保理商确认投资收益时: 借:待实现投资收益—保理业务收益 贷:投资收益—保理业务收益 若购货商拒绝付款或无力付款,保理商承担购货商拒绝付款或无力付款的风险,要作应收账款保理资产的财产损失处理,会计处理为: 借:营业外支出—应收账款保理资产损失 待实现投资收益—保理业务收益 贷:保理资产—应收账款资产	保理商受理供应商提供的应收账款凭证保理时,会计处理应为: 借:保理资产—应收账款资产 贷:银行存款 待实现投资收益—保理业务收益 保理商向购货商收取应收账款的货币资金时,会计处理应为: 借:银行存款 贷:保理资产—应收账款资产 若购货商到期拒绝付款或无力付款时,保理商有权向供应商追索货币资金,会计处理应为: 借:银行存款(供应商退回的货币资金) 待实现投资收益—保理业务收益 贷:保理资产—应收账款资产 保理商确认投资收益时,会计处理应为: 借:待实现投资收益—保理业务收益 贷:投资收益—保理业务收益

### 三、应收账款保理业务的税务处理

“应收账款保理”不附追索权出售转让,应收账款的转让方出售价格一般都低于应收账款的账面价值,受让方最终自己承担坏账风险,本金可能全部收回,也可能部分收回,甚至血本无归。有追索权应收账款转让,无论最终受让方的溢价由转让方回购产生还是债务人对付了债务后取得,受让方的目的均是以货币资金投资收取的保底利润。目前实务中常见的处理方式如下:

角色	不附追索权出售方式	附追索权出售方式
出让方（销货方）	此类“应收账款”出让不属于增值税征税范围，不应征收增值税。	“应收账款”附追索权出售转让，企业仍然保留了该应收账款所有权上几乎所有的风险和报酬，不符合终止确认条件。
债务人（购货方）	“应收账款”转让前后，债务人始终作为应付账款核算，对于实际支付金额低于账面价值的部分，不属于增值税应税范围，所以不涉及增值税，在企业所得税汇算清缴时需要计入收入总额计算缴纳企业所得税。	
保理商-应收账款受让方回款溢价是否征收增值税	<p>观点一：此类溢价收益不属于增值税征税范围，不应征收增值税；</p> <p>观点二：此类溢价收益属于增值税征税范围，按照“金融商品转让”征收增值税；</p> <p>观点三：此类溢价收益相当于保理融资的利息，溢价全额按照“贷款服务”征收增值税；</p> <p><b>观点四：“应收账款”未到期的，比照贴现，贴现息部分按照“贷款服务”征收增值税；“应收账款”已到期的不征税。</b></p>	该溢价应当按照贷款服务缴纳增值税（以货币资金投资收取的 <b>固定利润或者保底利润</b> ，按照贷款服务缴纳增值税）。

应收账款保理出让方和债务人的处理无异议，主要有争议的地方为保理商“不附追索权出售方式”的处理方式，以下为我对不同观点的看法：

观点一：对于应收账款的产生，原始的债权债务关系是基于购销关系，全部的应收账款已在原始交易环节缴纳了增值税，根据实质重于形式，不应在没有继续发生应税交易的情况再次重复缴纳增值税，增值税体现在商品上（包括其他服务），债务人偿还的始终是基于购销债权形成的债务，因此保理商通过主张债权赚取的收益不属于提供增值税贷款服务取得的收益，此类溢价收益不属于增值税征税范围，不征收增值税也合理。

观点二：应收账款在会计上是金融资产，但在增值税上不是金融商品转让中的金融商品，按照现行增值税规定，金融商品转让是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。税法对金融商品转让列举的明显不含“应收账款转让”，再参照浙江省税务局答复，应收账款转让不属于“金融商品转让”的范围，所以应收账款受让方回款溢价按照“金融商品转让”征税显然不合理。

观点三：无追索权应收账款转让，应收账款转让方在向受让方融入资金时并未向其承诺到期本金可全部收回，受让方最终自己承担坏账风险，本金可能全部收回，也可能部分收回，甚至血本无归，与“贷款服务”中的“占用、拆借资金”的意义不同，确实不属于“贷款服务”的征税范围，所以个人觉得溢价收益按照“贷款服务”征收增值税是不合理的。

观点四：应收账款保理与“贷款服务”中的“占用、拆借资金”的意义不同，从本质上更贴近应收票据。票据贴现的标的是应收票据，应收票据和应收账款都属于债权，将应收账款和应收票据的转让等同起来更贴切。在应收账款转让中，受让方受让应收账款后，还可能继续转让该应收账款，形成再保理，实际和贴现业务是类似的，更赞同比照贴现处理，“应收账款”未到期的，贴现息部分按照“贷款服务”征收增值税；“应收账款”已到期的不征税。

相关政策：财税〔2016〕36号文件规定：贷款服务，是指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动，各种占用、拆借资金取得的收入，按照贷款服务缴纳增值税。各种占用、拆借资金取得的收入，包括金融商品持有期间（含到期）利息（保本收益、报酬、资金占用费、补偿金等）收入、信用卡透支利息收入、买入返售金融商品利息收入、融资融券收取的利息收入，以及融资性售后回租、押汇、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息及利息性质的收入，按照贷款服务缴纳增值税。

《销售服务、无形资产、不动产注释》：金融商品转让是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。财税〔2016〕140号：纳税人购入基金、信托、理财产品等各类资产管理产品持有至到期，不属于《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4点所称的金融商品转让。《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。

针对此事项各地税务局持有不同的观点：

1. 四川税务局：应收账款转让是否涉及增值税问题？

问题：我方花500万购买了应收账款方B的1000万应收账款，不附追索权即我方购买后自担风险。

一种情况：现在我方将购买的B的1000万应收账款收回了800万，我方现在差额的300万是否需要缴纳增值税？

二种情况：现在我方转手将B的1000万应收账款花600万卖给了D，现在我差额的100万是否需要缴纳增值税？如果需要缴纳增值税是按照什么税目缴纳？

四川12366纳税缴费服务热线2021年11月15日回复：

在总局未明确相关政策前，纳税人购买不附追索权的应收账款后，收回金额超过应收账款购买成本的部分，按照“贷款服务”缴纳增值税。

在总局未明确相关政策前，纳税人购买不附追索权的应收账款后再次转让取得的价差收入，暂不征收增值税。

2. 四川省税务局：应收账款受让方回款溢价按照“金融商品转让”缴纳增值税

四川12366纳税缴费服务热线2019年9月19日回复：

问：A企业对B企业存在一笔2500万元的应收账款，C企业从A企业以1500万元购入了这笔对B企业的应收账款，并且最终从B企业取得2200。请问C企业的溢价，即 $2200-1500=700$ 万元需要缴纳增值税吗？如果需要，请问以什么税目缴纳，政策依据是什么？

答：根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第三款规定：“3. 金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。转让金融商品出现的正负差，按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度。金融商品的买入价，可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算，选择后36个月内不得变更。金融商品转让，不得开具增值税专用发票。

后由于社会争议较大，该省局将答复修改为“抱歉，您提出的问题较为复杂，为了确保答复准确，请耐心等待……”。

3. 浙江省税务局：应收账款受让方回款溢价是否征收增值税？

浙江12366纳税缴费服务热线2019年8月7日回复：

问：如果A公司将1000万元的应收账款以500万元转让给B公司，B公司收回应收账款700万元，请问B公司是否还需要缴纳增值税？对于B公司来说，该收益并非可控的，且A公司在确认应收账款时已就该事项已缴纳过增值税。如果要收增值税，请问应按什么税目缴纳？

答：（1）企业自身的“应收账款”转让，不属于增值税应税行为；

（2）购进“应收账款”未到期的，比照贴现处理，相当于贴现息部分的征税；

（3）购进“应收账款”已到期的，再转让的差额部分不征税，具体操作建议联系主管税务机关核实。

结合以上地方税务答复，对所列相关政策进行梳理后，这些政策的核心是应收账款保理未到期的部分按照贷款服务缴纳增值税；金融商品投资的不征增值税；理财等到期的不是转让，是否缴纳增值税看是否回收金额可确定，是否相当于贷款。针对保理商“不附追索权出售方式”的处理方式，我更赞同观点四，“应收账款”未到期的，比照贴现处理，贴息部分按照“贷款服务”征收增值税；已到期的不征税。

#### 四、应收账款保理业务的列报

企业做了应收账款保理业务后，根据重要性原则，并结合《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》，企业应在资产负债表的附注中披露应收账款有关信息。

#### （一）对满足金融资产转移准则规定的金融资产终止确认条件的披露

应收账款保理满足金融资产终止确认条件的，对于企业来说，该项保理业务相当于出售一项资产。所以，资产负债表中应收账款的账面余额减少，企业应该根据重要性的原则，按照管理要求，在附注中披露所转移应收账款的性质、原因、金额以及预计对财务报表的影响等内容。

#### （二）对不满足金融资产转移准则规定的金融资产终止确认条件的披露

应收账款保理不满足金融资产终止确认条件的，仍然在资产类的“应收账款”账户进行核算。在附注中，根据准则，对该项经济业务进行披露，包括：①所转移应收账款的性质；②企业仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质；③企业继续确认所转移应收账款整体的，应当披露所转移应收账款的账面价值和相关负债的账面价值；④企业继续涉入所转移应收账款的，应当披露所转移应收账款整体的账面价值、继续确认资产的账面价值以及相关负债的账面价值。

以上内容仅为个人观点，实际情况还需征求当地主管税务机关意见。

作者：中汇山西税务师事务所经理 李建梅

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

## 非货币性资产出资的税收处理

实务中，常常有企业或者个人以股权、房地产、专利技术和机器设备等非货币性资产出资设立企业或者向已设立的企业增资扩股。因此造成的非货币性资产权属过户，引发了一系列的应税行为及复杂的税务处理问题，涉及增值税、企业所得税、土地增值税、契税、印花税等税种。本文将对非货币性资产出资涉税处理政策及操作要点进行梳理。

### 一、非货币性资产出资企业所得税处理

#### 1. 一次性确认收入

结合《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条、“国税函[2008]828号”以及“国家税务总局公告 2010 年第 19 号”等文件规定，企业以非货币性资产对外投资，取得被投资企业股权，属于发生非货币性资产交换，资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入，除另有规定外，均应按资产公允价值一次性确认收入，记入当年度计算缴纳企业所得税，同时结转资产的计税基础。

#### 2. 分期均匀确认所得

企业非货币性资产投资并无现金流入，一次性确认所得缴纳企业所得税，给企业现金流带来较大压力。因此，“财税[2014]116号”、“国家税务总局公告 2015 年第 33 号”等文件规定，企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可自确认非货币性资产转让收入年度起，在不超过连续 5 个纳税年度的期间内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。企业在分期确认非货币性资产投资所得时，需要注意以下几点：

- （1）不超过 5 年，可以是 3 年、4 年，从非货币性资产投资当年起算；
- （2）必须是连续的年度，中途不能中断；
- （3）必须“均匀”计入，金额不可随意调整；
- （4）投资或者增资对象为居民企业，投资或者增资非居民企业不适用；
- （5）享受政策的主体必须实行查账征收，核定征收的企业不适用。文件并未说明查账征收的税种，笔者理解应该是指企业所得税。



(6) 转让所得具体计算方式为，非货币性资产公允价值扣除计税基础后的余额。根据“财税[2014]116号”规定，企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。若非货币性资产对外投资产生的税费等其他费用，可在发生当年一次性扣除。

(7) 计税基础确定。对于投资方来说，取得股权计税基础以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整；对于被投资方来说，直接按非货币性资产的公允价值确定，无须分年确认。

(8) 特殊性税务处理。若企业非货币性资产投资即符合分期均匀确认所得政策，又符合“财税〔2009〕59号”、“财税〔2014〕109号”等文件规定的特殊性税务处理条件的，可由企业选择其中一项政策执行，一经选择，不得改变。

(9) 投资方转让股权。按“财税[2014]116号”文规定，投资方在5年内（这里应该理解为在分期期间内）转让股权应就尚未确认的非货币性资产转让所得，一次性计算缴纳企业所得税，同时将股权的计税基础一次调整到位。若投资方部分转让股权，应相应的部分确认转让所得及计税基础。投资方注销，应参照转让股权处理。

### 3. 特殊性税务处理

按照“财税〔2009〕59号”、“财税〔2014〕109号”文件规定，企业在非货币性资产投资时，如果满足一定条件，可按股权收购或者资产收购，适用特性税务处理，暂不确认收入。股权收购比例条件为：非货币性资产投资涉及的收购股权不低于被收购企业股权的50%，且股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。资产收购比例条件为收购的资产不低于转让企业资产的50%，且股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。若企业在非货币性资产投资时满足以上比例条件及其他限制性条件，则可适用特性税务处理，暂不确认收入。

## 二、非货币性资产出资个人所得税处理

### 1. 分期均匀确认所得

个人以非货币性资产投资或者参与增资扩股，在2015年之前政策相对模糊，各地征管执行不一。自“财税[2015]41号”、“国家税务总局公告2015年第20号”等文件发布之后，明确个人以非货币性资产投资，应于取得被投资企业股权时按照公允价值“财产转让所得”，依法计算缴纳个人所得税，并由纳税人向主管税务机关自行申报缴纳。

同时考虑个人非货币性资产出资并未取得现金收入，一次性缴纳税金有一定困难，上述文件规定，纳税人可合理确定分期缴纳计划，自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内(含)分期缴纳个人所得税。个人在分期缴纳税款操作过程中主要关注以下几点：

(1) 适用情形包括：个人以非货币性资产出资设立新的企业，参与企业增资扩股、定向增发股票、股权置换、重组改制等投资行为。这里需要特别说明的是，个人以非货币性资产出资参与股权置换，并未说明置换对象是企业还是个人，此处尚待进一步明确。根据上下文意，此处可理解为个人与企业进行股权置换，但从现金流的角度来看，个人与个人之间股权置换未产生现金流，也应适用分期纳税政策。

(2) 转让所得。非货币性资产投资应纳税所得额为非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额。与企业非货币性资产投资分期确认所得不同的是，相关税费可在转让收入中扣除。

(3) 分期规则。与企业非货币性资产投资按5年分期“均匀”确认所得不同的是，个人非货币性资产投资分期确认所得可在不超过5年的时间内“合理确定”，即每年缴纳税款金额可由纳税人自行确定。

(4) 取得现金对价。按“财税[2015]41号”相关规定，个人在非货币性资产投资时若取得现金对价，应优先用于缴纳税款。现金不足以缴纳的部分，可分期缴纳。同理，在分期期间内，若个人转让非货币性资产投资取得的股权，转让取得的现金应优先用于缴纳税款。

(5) 纳税地点。个人以非货币性资产投资纳税地点，依据非货币性资产类型确定。具体来说以不动产投资的，纳税地点为不动产所在地；以股权对外投资的，纳税地点为被持股权企业所在地；以其他非货币性资产投资的，纳税地点为被投资企业。

### 2. 技术入股暂不纳税

根据“财税[2016]101号”、“国家税务总局公告2016年第62号”等文件规定，企业或个人以技术成果投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票(权)的，企业或个人可选择继续按现行有关税收政策执

行，也可选择投资入股当期暂不纳税，待转让股权时，按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳所得税：

(1) 该项政策既适用于个人、也适用于企业；

(2) 技术成果主要包括专利技术(含国防专利)、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种，以及科技部、财政部、国家税务总局确定的其他技术成果。此处强调已经形成技术成果，即已取得相应认定证书。

(3) 被投资企业取得技术成果计税基础，按技术成果投资入股时的评估值入账并在企业所得税前摊销扣除，无须随投资人确认所得的金额增加。

### 三、非货币性资产出资增值税处理

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条第六款，单位和个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户，应视同销售征收增值税。

营改增后，“财税[2016]36号”规定以不动产或者无形资产出资属于增值税应税行为，按规定征收增值税。

### 四、非货币性资产出资土地增值税处理

非货币性资产出资中，以房地产(土地使用权、地上建筑物及其附着物简称房地产)出资，涉及土地增值税：

#### 1. 暂不征收

“财税[2018]57号”规定，单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。该项规定对房地产投资暂不征收土地增值税加了一个前提，就是改制重组，然而税法并未对“改制重组”进行详细的解释，导致在实际执行过程中差异较大。但该文件作为前述文件“财税[2015]5号”的延续，在《财政部税政司 国家税务总局财产行为税司关于企业改制重组土地增值税政策的解读》中，对“财税[2015]5号”文件进行了官方解读。解读表示该文件延续了企业以房地产作价投资、企业兼并相关土地增值税优惠政策。因此，企业所有制的改变和企业股权层面的变动都应归属于此处的“改制重组”范围，此处不宜设置太多限制。

另外，“财税[2018]57号”已经于2020年12月31日执行到期，期望后续文件能就“改制重组”进行详细的明确，以减少争议。

#### 2. 涉及房地产企业须征收土地增值税

“财税[2018]57号”同时规定了，改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。即以房地产出资，投资方或者被投资方，任何一方属于房地产企业，均需按规定征收土地增值税。

### 五、非货币性资产出资契税处理

#### 1. 一般投资征收契税

《中华人民共和国契税暂行条例细则》规定以土地、房屋权属作价投资、入股，土地、房屋权属发生转移，视同土地使用权转让、房屋买卖征税。

#### 2. 同一投资主体内部投资免征契税

“财税[2018]17号”规定，母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税。即无论双方会计如何处理，母公司以房地产向全资子公司增资就可免征契税。同理母公司以房地产作价投资新设子公司，是否符合此处免征契税规定呢，笔者认为“财税[2018]17号”文虽未直接写明以房地产作价投资新设子公司免征契税，但该文件强调的是“同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转”可免征契税。母公司以房地产投资新设子公司完全符合“同一投资主体”的要求，可免征契税。

### 六、非货币性资产出资印花税处理

#### 1. 以货物出资不征印花税

《印花税法暂行条例实施细则》规定，印花税法只对税目税率表中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。因此以货物等无须经政府管理机关登记注册的动产出资入股企业，投资方与被投资企业签订的投资入股协议并不在列举范围之内，因此无须征税。

#### 2. 以产权出资征收印花税

根据《印花税法暂行条例》及其实施细则、“国税发[1991]155号”等文件规定：

产权转移书据中“产权”范围包括：经政府管理机关登记注册的动产、不动产、企业股权、版权、商标专用权、专利权、专有技术使用权等。

产权转移书据，是指单位和个人产权的买卖、继承、赠与、交换、分割等所立的书据。

以“产权”作价投资入股，投资方与被投资方签订投资入股协议，该协议作为“产权”由投资方转移至被投资方的经济及法律依据，投资方按此协议以“产权”交换被投资方股权，完成产权交换。因此，以“产权”入股签订的投资入股协议符合产权转移书据特征，应按协议注明金额贴花。

### 3. 被投资企业按营业账簿缴纳印花税

被投资方接受非货币性资产投资，会计处理记入实收资本或者资本公积科目，按实收资本或者资本公积增加金额的万分之五贴花。

作者：重庆中汇汇通税务师事务所合伙人 李明东

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

## 中小微企业固定资产加速折旧新政执行落地细节需关注

近日财政部、国家税务总局为促进中小微企业设备更新和技术升级，持续激发市场主体创新活力发布了《财政部 税务总局关于中小微企业设备器具所得税税前扣除有关政策的公告》财政部 税务总局公告 2022 年第 12 号（以下简称“12 号公告”），近年来，为了激发市场活力，提振相关行业企业投资扩大再生产的信心，固定资产加速折旧政策频繁出台或更新。与此前发布的《财政部 税务总局关于设备器具扣除有关企业所得税政策的通知》财税（2018）54 号（以下简称“54 号公告”）规定的加速折旧政策相比，12 号公告对允许加速折旧的固定资产范畴、扣除企业类型的限定、税前扣除的比例限定等均有一定的更新。12 号公告核心内容是明确对于中小微企业特定期间内新购置的单位价值在 500 万元以上的设备、器具，允许其按照单位价值的一定比例自愿选择在企业所得税税前加速折旧并扣除。同时上述加速折旧形成的当年不足扣除形成的亏损，可在以后 5 个纳税年度结转弥补，如果企业同时享受其他延长亏损结转年限政策的，可按现行规定执行。具体说来，我们认为相关企业应关注如下问题：

### 1. 中小微企业的范畴

#### 【文件原文】

12 号公告第二条规定：“本公告所称中小微企业是指从事国家非限制和禁止行业，且符合以下条件的企业：

（一）信息传输业、建筑业、租赁和商务服务业：从业人员 2000 人以下，或营业收入 10 亿元以下或资产总额 12 亿元以下；

（二）房地产开发经营：营业收入 20 亿元以下或资产总额 1 亿元以下；

（三）其他行业：从业人员 1000 人以下或营业收入 4 亿元以下。”

#### 【我们的解读】

众所周知，企业规模的判定是由工业和信息化部、国家统计局、国家发展改革委、财政部等相关部门制定的标准，并由国家统计局发布。该标准为一般标准，其他行政机构在制定相关政策适用范围的环节将针对政策适用性导向自行在相应标注范围内确定对应类型企业的“入围标准”。12 号公告旨在促进中小微企业的市场活力，激发中小微企业的投资热情，故 12 号公告对中小微企业的界定，在满足国家非限制、非禁止行业的前提下，按照各行业相应规模外购大额固定资产的可能性进行了一定标准的划分，总的来说系根据从业人员、营业收入或资产总额对不同行业的“中小微”企业适用 12 号公告的标准进行了具体限定。

这就要求相应的纳税人在适用 12 号公告时重点关注以下要点：

一是明确自身的行业类型。12 号公告中并未明确如何判定企业自身行业的具体要求，但参考财政部、税务总局其他文件的要求，满足行业类型的要求需要参考《国民经济行业分类》（GB/T 4574-2017）确定，并基于企业自身的行业类型，按照 12 号公告规定的具体标准确认企业是否满足“中小微企业”固定资产加速折旧的政策；

二是要避免错用标准，如前所述，制定税务文件时，在国家一般标准的基础上会有不同的中小微企业标准的具体确认原则，例如近期发布的《关于制造业中小微企业延缓缴纳 2021 年第四季度部分税费有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 30 号）中，对“制造业中小微企业”的标准就统一确定为国民经济行业分类中行业门类为制造业，且“年销售额 4 亿元”的企业，且分别明确了“中型企业”和“小型企业”的标准。因此，在适用不同的税收政策时，应单独确认自身是否满足文件中对应规模企业的具体要求。

## 2. 购置期间的限定

### 【文件原文】

12 号公告第一条规定：“中小微企业在 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具”

### 【我们的解读】

所谓新购置的设备、器具，目前可以参考的“购置时间”的具体规定，为《关于设备、器具扣除有关企业所得税政策执行问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 46 号）第一条第二款“固定资产购进时点按以下原则确认：以货币形式购进的固定资产，除采取分期付款或赊销方式购进外，按发票开具时间确认；以分期付款或赊销方式购进的固定资产，按固定资产到货时间确认；自行建造的固定资产，按竣工结算时间确认。”之规定。

## 3. 允许享受政策的对象

### 【文件原文】

12 号公告第一条规定：“中小微企业在 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具”

12 号公告第三条规定：“本公告所称设备、器具，是指除房屋、建筑物以外的固定资产”

### 【我们的解读】

12 号公告的购置对象仅限于设备、器具。房屋、建筑物不适用本公告，非固定资产（如无形资产等）也不适用本公告。

## 4. 金额及扣除标准

### 【文件原文】

12 号公告第一条规定：“单位价值在 500 万元以上的，按照单位价值的一定比例自愿选择在企业所得税税前扣除。

其中，企业所得税法实施条例规定最低折旧年限为 3 年的设备器具，单位价值的 100%可在当年一次性税前扣除；最低折旧年限为 4 年、5 年、10 年的，单位价值的 50%可在当年一次性税前扣除，其余 50%按规定在剩余年度计算折旧进行税前扣除。”

### 【我们的解读】

12 号公告以单位价值 500 万为界，这里的单位价值，指的是单件资产的价值，并不是整体资产的价值。

从可享受的固定资产类型分析，满足条件的电子设备，单位价值 100%可在当年一次性税前扣除；满足条件的运输工具，与生产经营活动有关的器具、工具、家具和其他生产设备单位价值的 50%可在当年一次性税前扣除，其余 50%按规定在剩余年度计算折旧进行税前扣除。

## 5. 享受优惠的可选择性

### 【文件原文】

12 号公告第五条规定：“中小微企业可根据自身生产经营核算需要自行选择享受上述政策，当年度未选择享受的，以后年度不得再变更享受。”

### 【我们的解读】

12 号公告并不强制符合条件的纳税人享受该税收优惠，符合条件的纳税人可以根据自身的经营情况来自愿选择。如果当年度未选择享受的，以后年度不得再变更享受。

## 6. 享受政策无需备案

### 【我们的解读】

国家税务总局公告 2018 年第 23 号第四条规定：“企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式”。

## 7. 案例分析

举例说明：假设甲公司属于符合中小微企业定义条件的企业，2022年1月1日购入一台电子设备，不需要安装，直接可投入使用，单位价600万元（不含税），收到增值税专用发票加税合计678万元。

该企业会计折旧采用的平均年限法，预计使用年限3年（税法规定最低折旧年限3年），预计净残值率0%。设备购入后直接投入使用。

该企业为一般纳税人，符合相关规定，选择在年度汇算清缴时享受12号公告政策。

问题：2022年度就该电子设备享受12号公告政策的财税处理

解析：

#### （一）会计处理

##### 1. 购入电子设备时

借：固定资产 600.00 万元

    应交税费-应交增值税（进项税额） 78.00 万元

贷：银行存款 678.00 万元

##### 2. 2022 会计折旧

会计折旧额=600/3=200 万元

假设电子设备折旧计入“管理费用”，则其会计处理如下：

借：管理费用 200.00 万元

贷：累计折旧 200.00 万元

#### （二）税务处理及税会差异分析

由于企业满足12号公告规定的条件，且选择享受一次性扣除政策，则2022年度企业所得税上计算的折旧额为600万元，会计上确认的折旧额为200万，差额400万元，在2022年度需要纳税调减。

2023和2024年度，会计上确认折旧额均为200万元，税务计算折旧额为0元，企业在2023年度和2024年度进行汇算清缴时均需要纳税调增200万元。

作者：中汇盛胜（北京）税务师事务所 合伙人/技术总监 孔令文 助理经理 杨高伟

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

### 中汇税务第十一期《汇萃堂》顺利举行

税务师事务所属于专业服务组织，专业人员的能力和价值是否能够得到充分体现和发挥是影响事务所竞争力的关键因素。

随着90后逐渐成长为业务骨干，00后开始步入职场生涯，如何面对职场新生代员工管理的挑战，进一步做出科学、合理的管理计划，更好地激发出事务所人才潜力及良性发展机制，管理层与新生代员工的相处之道将是成功的关键。

本期《汇萃堂》邀请了中汇会计师事务所人力资源总监李志勇先生分享《职场新生代的特点调研及事务所的绩效管理》主题。

李志勇先生首先从新生代员工的职场期待、职场需求、职业选择的调研结果进行数据分析和现象解析，随后结合新生代员工的特点，阐述了绩效管理目的和流程的变化以及新生代员工绩效管理面临的新挑战，并分享了某国际知名事务所的绩效管理体系，最后李志勇先生提出了与新生代员工共赢的四点建议。

参会的合伙人表示，受时代和社会环境等各种因素的影响，使得新生代员工具备不同于以往员工的特点，当这一群体即将成为职场主力军时，传统的人力资源工作面临新的挑战，如何根据新生代的特点注入新的管理理念，调整经营管理方式，引导并发挥新生代员工的积极性、主动性和创造性，使员工和事务所双方的期望得以有效实现、形成良性循环值得深入思考并付诸实践。

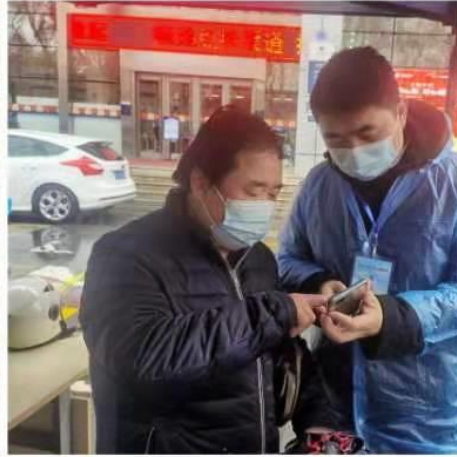
\*《汇萃堂》是中汇面向各分支机构管理层的交流平台，旨在分享各子公司事务所管理、文化建设、业务开拓、产品研发等方面的经验、方法和模式，深入探讨事务所发展过程中遇到的核心问题，提高集团的整体竞争力。自2020年5月开设以来，目前已经举办了十一期。

### 齐心抗疫，共待春回——中汇江苏志愿者在行动

疫情就是命令，行动彰显担当。疫情防控是一场保卫人民群众生命安全和身体健康的严峻斗争。面对此次新冠肺炎卷土重来并迅速蔓延的疫情，在南京市注册税务师行业党委的号召下，中汇江苏税务师事务所党支部迅速召集本所党员及入党积极分子组建一支志愿者小组，前往梅园街道管辖的五星控股大厦检测点协助街道开展核酸检测工作。



2022年3月21日上午，南京下着大雨，室外温度只有四度，中汇江苏税务师事务所的志愿者们顶着风雨到达核酸检测点。他们做好个人防护后积极地与现场工作人员完成对接，按照街道的要求，从站岗测温到消毒杀菌，从通知登记到维持秩序，哪里有需要，他们就冲锋在前。雨水打湿了他们的衣裤，但依然固守在各自的岗位上，他们顾不上喝水和休息，连续奋战十几个小时，不叫一声苦和累。他们表示在紧要关头，共产党员必须站得出来、顶得上去、冲锋在前，让党旗在疫情防控斗争第一线高高飘扬。



北京·上海·杭州·南京·成都·宁波·太原·深圳·天津·西宁·  
武汉·福州·济南·乌鲁木齐·长沙·南昌·郑州·重庆·厦门·海口  
更多联系方式 · <http://www.zhcta.cn/>

