

中汇观点

并购重组中债务承担问题的税收定性（一）——股权收购中的债务承担的三种类型

并购重组交易中各种类型的债务承担问题如何进行税务定性，并正确计算各方的应税所得和资产计税基础，一直是一个广有争议的问题。我们近期通过一系列文章来和大家交流各类并购重组中的债务承担应该如何进行正确的税收定性。

第一篇我们先来谈一谈在股权收购交易中的债务承担应该如何进行正确的税收定性。应该来讲，股权收购交易属于并购重组中较为普遍也相对简单的交易类型。在股权收购中的债务承担问题，我们先通过下面一个图来分析一下：



有一点很清晰，股权收购交易中涉及三方：收购企业、被收购企业和被收购企业的股东。

有一点很清晰，股权收购交易中涉及三方：收购企业、被收购企业和被收购企业的股东。

第二个问题，我们要明确，说到“债务”，究竟是谁的债务。要注意，根据我国《公司法》的规定，公司的人格独立于股东的人格。股东将资产投资入股到被投资企业，资产就是被投资企业的资产，从而独立于股东之外。同样，在谈到债务承担中的“债务”，我们也要严格区分，这个债务究竟是被收购企业股东的债务还是被收购企业的债务，这两个债务也是完全独立且不一样的。

在股权收购交易中，我们谈到“债务承担”的问题，无非就是如下三种情况：

1. 收购企业 A 在收购被收购企业 B 时，除了要向被收购企业 B 的股东 B1 支付转让价款，还要承担被收购企业股东 B1 欠第三方的债务；
2. A 公司在收购 B 企业股权时，和 B1 公司约定，A 公司在收购 B 公司股权后，对于 B 公司对外欠的债务（包括 B 公司欠第三方的债务，以及 B 公司和 B1 公司往来形成的债务），A 公司均要负责偿还。

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

3. A 在收购 B 企业股权时，和 B1 公司约定，股权收购前被收购企业 B 公司对外欠的债务（包括 B 公司欠第三方的债务，以及 B 公司和 B1 公司往来形成的债务）由 B1 承担并负责偿还，股权收购后新孳生的债务由 A 负责偿还。

我们下面分别就这三种情况和大家进行一下分析：

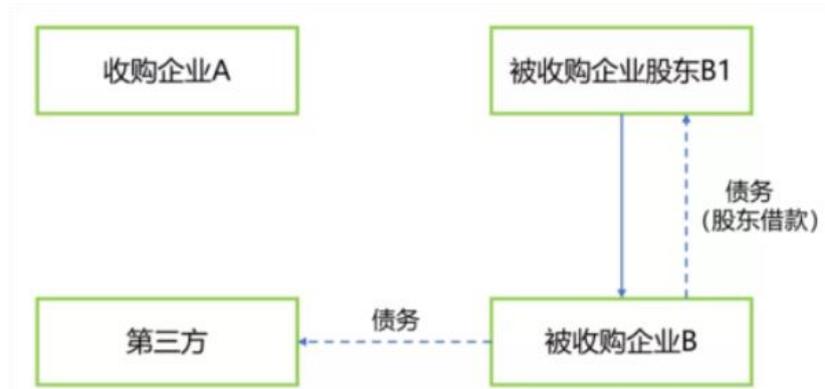
第一种情况：收购企业 A 承担被收购企业股东 B1 欠第三方的债务

这种情况是最简单的。毫无疑问，根据《企业所得税法实施条例》、《个人所得税法实施条例》以及财税[2009]59号文，债务的承担肯定属于非股权支付金额，属于收购对价的一部分，此时，收购企业 A 承担被收购企业股东 B1 欠第三方的债务，我们来计算 B1 的股权转让所得时，应该是：

B1 的股权转让所得=A 支付的现金股权转让价款+A 为 B1 承担的第三方债务金额-B1 持有 B 公司股权的计税基础
A 公司收购 B 公司股权的计税基础=A 支付的现金股权转让价款+A 为 B1 承担的第三方债务金额

这种情况最清晰，也最没有争议。

第二种情况：股权收购前的被收购企业 B 的债务由收购企业 A 承担



这种情况就稍微复杂一点了。这里，B1 和 A 公司约定，B 公司的债务，收购企业 A 要负责偿还，包括 B 公司欠第三方的以及 B 公司欠 B1 公司的股东往来款。这里就开始产生争议。

我们首先要明确一点，股东的资产、负债和被投资企业的资产、负债都是独立的。这里 B1 公司要求 A 公司负责偿还的 B 公司对外欠的债务，A 公司答应负责偿还会不会影响对 B1 的股权转让所得的计算，即 A 公司约定负责偿还 B 公司对外欠的债务的金额要不要算作 B1 股权转让所得。

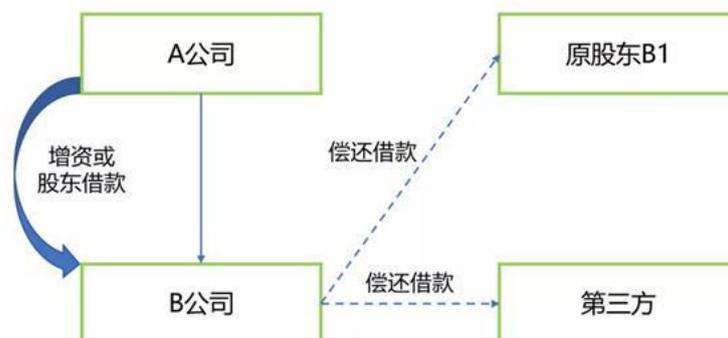
我们来看一下，这里的债务是被收购企业 B 的债务。A 公司在收购 B 企业股权时，对于 B 公司股权的定价=B 公司资产的公允价值-B 公司负债的公允价值=M（现金支付）

此时，B1 公司将 B 的股权转让给 A，A 向 B1 公司支付 M 的现金，此时：

B1 公司转让 B 公司股权的应税所得=M-B1 公司持有 B 公司股权的计税基础

A 公司持有 B 公司股权的计税基础=M

收购完成后：



这类大家要知道，如果在 A 公司收购 B 公司前，B 公司账上有足够的现金偿债的话，大家肯定在股权收购前就安排 B 公司用现金去偿还第三方以及 B1 股东的负债了。如果偿还了负债，资产和负债按相同的金额减少，这样也不影响 A 公司对 B 公司股权收购的定价，此时股权收购定价仍然是 M。股权收购定价 M 不变，则 B1 公司股权转让所得以及 A 公司持有 B 公司股权的计税基础也不变。

正是因为 B 公司可能没有这么多现金偿还债务，因此 B1 公司约定，A 公司收购 B 公司 100% 股权后，要负责偿还 B 公司对外欠的债务。好了，到了第二步，在 A 公司取得 B 公司 100% 股权后，A 公司如何偿还 B 公司债务呢？

这里，大家一定要心里重复三遍：股东债务和公司债务是独立的。债务是 B 公司欠的，B 公司无力偿还。B 公司的股东 A 如果要帮其偿还债务，常规两种操作方式：

1. A 公司将 B 公司需要偿债的资金，用现金对 B 公司增资，B 公司取得增资款后偿还自身负债；
2. A 公司将 B 公司需要偿债的资金以往来形式借给 B 公司，形成股东借款，B 公司用这部分资金偿还自身负债。

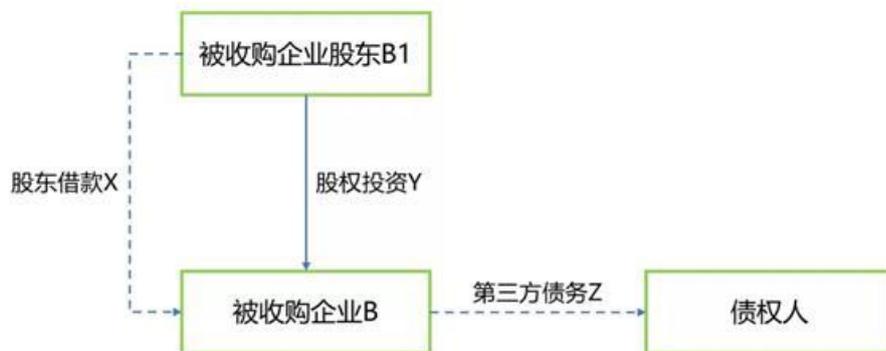
对于第一种情况，A 公司增加对 B 公司的投资，相应地增加对 B 公司长期股权投资的计税基础。

对于第二种情况，实际对于 B 公司而言只是一个债务的替换，即 A 公司给 B 一笔钱，B 公司用这笔钱偿还股权收购前欠第三方和大股东 B1 的负债，此时 B 的债务人从原先第三方和 B1 变成 A，这仅仅是一个债务方的替换而已。

因此，无论哪种情况，如果在股权收购中，大家约定收购企业要负责偿还被收购企业在收购前的负债，这种债务的承担在股权收购环节，不能算做被收购企业股东 B1 的股权转让收入，也不会增加 A 公司收购 B 企业股东的计税基础，是否增加计税基础，要看下一步 A 公司究竟如何帮着 B 公司偿还负债，是增资给 B 偿还负债，还是用一个新股东借款替代老的负债。如果是第一种情况，A 公司才能增加对 B 公司投资股权的计税基础，而第二种情况则不可以。

第三种情况：股权收购前的被收购企业 B 的债务由原股东 B1 承担

说实话，第三种情况是最具争议，也是最考验大家对于所得税基础理论的认识的。我们来具体解剖看一下：



在这种股权收购中，收购企业 A 和 B1 约定，收购前 B 公司所有的债务（包括 B 公司欠 B1 的以及欠第三方的债务）全部由 B1 公司负责偿还。

正常情况下，被收购企业 B 股权的公允价值（假设为 M）= B 公司全部资产的公允价值 - 全部负债的公允价值（包含 X+Z，可能还有其他的应付账款、预收账款等）。

如果你约定，被收购企业 B 自身负债中的 X 和 Z 由股东 B1 来负责偿还了，毫无疑问，B 公司的负债减少了，股权的公允价值必然增加。此时，相当于正常情况下，A 公司收购 B 公司支付的股权价款 M 相比，如果约定部分负债由 B 公司原股东 B1 承担，则 A 公司的股权收购价款自然而然变为 M+X+Z，这个大家应该没有疑问。

现在关键的问题在于，B 公司将其自身负债转移给 B1，这个交易如何进行税收上的定性呢？

(1) B 公司原先欠 B1 公司的股东借款 X，如果由 B1 公司负责，实际上就是 B1 不需要 B 公司偿还了。这个债务的豁免究竟认定为债务重组，还是认定为债转股？如果是债务的豁免，B 公司要确认债务重组所得，B1 公司要确认债务重组损失。如果认定为债转股，B 公司增加资本公积-资本溢价，B1 公司增加对 B 公司长期股权投资计税基础，金额为 X；

(2) B 公司原先欠第三方债权人的债务 Z，这个由 B1 直接偿还或先承担后期偿还，这个算什么？

对于 B 公司：

借：债务——第三方 Z

贷：资本公积-资本溢价 OR 营业外收入 Z (?)

所以，核心的问题在于如何理解，股东承担被投资企业负债这个问题在所得税问题上的定性。我们前面在第二种情况说过，股东承担被投资企业负债，要么是股东增加对被投资企业的投资，由被投资企业对外偿还负债。要么是股东增加对被投资企业的往来，被投资企业用新的负债替换老的负债。

由于在第三种情况中，收购企业 A 约定，收购前的负债全部由 B1 承担，则就不可能在继续保留 B1 和 B 之间的负债。因此，在股权收购协议中，如果约定被收购企业原股东 B1 承担被收购企业 B 负债且实际承担了，虽然工商上 B1 没有对 B 新增出资，也应该实质认定为 B1 增加了对 B 公司的投资（只不过新增投资全部进入了资本公积-资本溢价），从而 B1 公司为 B 承担负债的金额要增加 B1 公司对 B 公司长期股权投资的计税基础。这里，B1 公司承担了 B 公司负债后，B1 公司对 B 公司长期股权投资的计税基础从 Y 变成了 Y+X+Z。

我们知道，如果约定 B 公司的负债由 B1 公司承担，B 公司股权的公允价值变大了。自然收购企业 A 向被收购企业股东 B1 支付的股权对价款也从原来的 M 变为了 M+X+Z。

此时，对于 B1 公司转让 B 公司股权的应税所得= $M+X+Z - (Y+X+Z) = M-Y$

也就是说对于 B1 公司而言，其是否要承担 B 公司负债，不影响计算器转让 B 公司股权的计税基础。

但是，对于收购企业 A 公司而言，其持有 B 公司股权的计税基础从 M 变成了 M+X+Z。其中 X+Z 这部分可以对应看到被收购企业 B 公司所有者权益项目中反映股东投入的会计科目“资本公积-资本溢价”增加了 X+Z 的金额。

所以，理解了这一点，也就能理解《国家税务总局关于股权转让收入征收个人所得税问题的批复》（国税函[2007]244 号）所说的：

对于原股东取得转让收入后，根据持股比例对股权转让收入、债权债务进行分配的，应纳税所得额的计算公式为：应纳税所得额=原股东分配取得股权转让收入+原股东清收公司债权收入-原股东承担公司债务支出-原股东向公司投资成本

我们先不考虑对于收购前原企业债权和资产的分配（原股东承担被投资企业债权和资产的问题，我们后一篇文章谈，这里先忽略，一步一步来），假设仅仅只有对于债务的分配，我们 244 号文对于原股东股权转让应纳税所得额计算修改如下：

应纳税所得额=原股东分配取得股权转让收入-原股东承担公司债务支出-原股东向公司投资成本

所以，我们做了上面的铺垫分析，大家再回过头来看国税函[2007]244 号文，为什么在被收购企业原个人股东在股权收购中要承担被收购企业债务支出时，在计算股权转让应纳税所得额时要减去“原股东承担公司债务支出”，实际上这个原股东承担公司债务的支出，实质属于原股东增加的对被投资企业长期股权投资的成本。个人股东的个人所得税计算是这样，企业企业的企业所得税计算也同样如此。理解了这一点，债务承担问题大家才能豁然开朗：

重要结论

股东承担被投资企业的负债的行为，实际上属于股东对被投资企业增资的行为。在税收上，应按股东承担负债的金额增加其对被投资企业的长期股权投资计税基础。

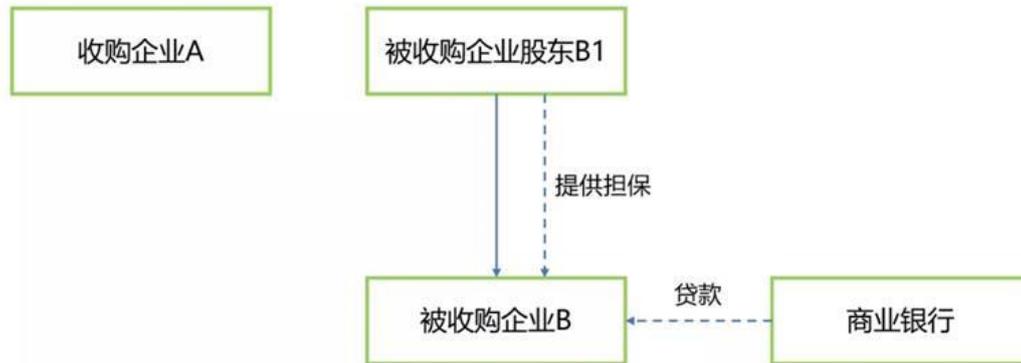
换句话说，股东为被投资企业承担负债，实质上 and 股东用现金对被投资企业增资在本质上是一模一样的。这是我们理解股权收购中，股东承担被投资企业负债的税务处理的关键。

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

这一篇文章我们来谈谈股权收购中经常涉及的另外一类债务承担问题，涉及担保的“或有债务”承担问题对于股权收购对价和资产计税基础的影响。



在股权收购交易中，经常会出来这一类问题。原先被收购企业 B 公司有一笔银行借款，鉴于 B1 是 B 公司的大股东。因此，B1 公司针对这笔银行贷款向商业银行提供了对外担保服务，这个属于非常正常的商业交易行为。此时，大家可以清晰地看到，债务的主体是 B 公司，而不是 B1 公司。

在下一步的股权收购交易中，B1 将 B 公司 100% 的股权转让给 A 公司，针对 B 公司股权收购的定价规则是：

被收购企业 B 公司股权公允价值 (M) = B 公司资产公允价值 - B 公司负债的公允价值 (假设 B 公司负债只有这一笔银行借款 Y)

现在，B1 公司将 B 公司 100% 的股权转让给 A 公司了，此时 B 公司和 B1 之间没有任何股东关系，B1 已经不再控制 B 公司了。因此，从商业逻辑上很自然的是 B1 公司肯定要取消自身对 B 公司这笔银行贷款的担保义务。所以，在很多股权收购的交易中，被收购企业股东一般要求，在收购交易完成后，原股东 B1 承担的对 B 公司担保义务解除，必须有新股东 A 来承担。

在商业实践中，B1 公司担保义务的解除一般有两种方式：

方式一：通知商业银行，变更担保人，将 B 公司这笔银行贷款担保人从 B1 变更为 A；

方式二：A 公司收购 B 公司 100% 股权后，通过增资或股东借款方式给 B 公司一笔钱，偿还银行贷款。债务消失了，基于债务的担保义务自然解除。

我们在第一篇文章中说到的，在股权收购方式一中，如果收购企业 A 在收购 B 企业股权时，额外承担了 B1 公司欠第三方的债务，这个债务的承担肯定要作为股权收购中的对价支付部分，B1 公司就这部分应计算为股权转让应税所得缴纳所得税。A 公司承担的这部分债务可以增加其对 B 公司收购股权的计税基础。

现在的问题是，我承担的并不是 B 公司欠第三方的真实债务，而是 B 公司对于 B1 公司债务担保形成的或有债务。或有负债的解除或转移，是否应该算作为股权收购的价款，从而 B1 公司要缴纳所得税，A 公司可以增加长期股权投资计税基础呢？

大家一定要注意，基本担保的“或有债务”的承担和“债务的承担”完全是两个概念。如果 B 公司无法偿还银行贷款 Y，B1 公司作为担保人为 B 公司偿还了，B1 公司对 B 公司是有追偿权利的。即对于 B 公司而言，仅仅是债权人变化，从银行变为了 B1 (股东借款)。这个变化不影响 B 公司净资产公允价值。如果后期 B1 公司不需要 B 公司偿还，则属于 B1 公司增加对 B 公司的长期股权投资，对应增加 B1 公司对 B 公司股权的计税基础 Y。所以，基于这个基本认识，大家应该意识到，在股权收购中，收购企业 A 自然将原股东 B1 针对 B 公司债务的担保责任承担过来，不会增加 B 公司净资产的公允价值，那自然收购企业 A 承担原股东 B1 的担保责任并不构成 B1 转让 B 公司股权价款的组成部分；第二，后期如果收购企业 A 是通过给钱给 B 公司偿还银行债务，从而自然解除 B1 的担保义务的，也和 B1 没有任何关系。此时，就看 A 和 B 之间的交易方式，如果 A 给 B 还债的钱是增资，则增加 A 对 B 长期股权投资的计税基础。如果 A 给钱给 B 是挂往来，对于 B 公司而言，仅仅是一个债务的替换，从原先欠银行的钱变成欠股东 A 的钱，其他一切不变。

所以，这篇文章我们要和大家说明的是，在股权收购中，类似这种担保责任转移的“或有债务”承担和 B1 公司真实欠第三方债务的承担是完全不一样的。

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

行业资讯

北京注协：专家信箱专家观点（2021 年）

特别提示

针对专家信箱等收集到执业人员提出的专业问题，北京注协财务报表审计专业技术委员会组织相关专家进行研究分析并提出专家观点。

专家观点仅代表专家个人观点，不代表任何机构；不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断等，仅供参考。

会计师事务所及从业人员在执业中需根据相关法律法规、风险导向原则以及实际执业情况做出职业判断，搜集充分适当的审计证据，不能照搬照抄。

问题 1: 甲上市公司利用自有资金进行定期存款，期限 6 个月及以上，中途可以提前赎回，若提前赎回，则银行按照活期利率计息。甲公司进行定期存款的主要目的在于取得定期存款利息收入，一般不会提前赎回。如何判断此项资金的列报？

专家观点：该项定期存款分类为以摊余成本计量的金融资产，财务报表在货币资金（银行存款）中列报。因为该定期存款无论是否提前赎回，特定日期产生的合同现金流量均仅为本金及以未偿本金为基础计算的利息，且甲公司管理该定期存款的业务模式是以收取合同现金流量为目标。另外，在判断该项定期存款是否满足现金及现金等价物的定义时，需要考虑现金及现金等价物的持有目的。如果定期存款的持有目的是为了满 足短期内对外支付的流动性需求，而不是以获取利息收入或投资收益为主要目的，则其可以作为现金和现金等价物列报；如果管理层对定期存款的持有目的是取得定期存款利息收入，公司有能力也有意愿将定期存款持有至到期，资产负债表日按定期存款利率计提利息，现金流量表不作为现金和现金等价物列报。

问题 2: A 上市公司 2019 年做出战略调整，决定退出某一板块业务，本期出售了相关长期资产。截至 2020 年 6 月 30 日，A 公司已与受让方 B 公司签订处置相关长期资产的意向书，处置价款已基本确定，且受让方已在尽调时预付收购款 3.59 亿元，但该事项尚未经 A 公司股东大会审议通过。出于谨慎性考虑，A 公司在半年报时按照账面价值与处置价款的差异，分别计提了在建工程减值准备 1.25 亿元、无形资产减值准备 1.45 亿元。2020 年 9 月，A 公司股东大会通过相关处置议案，财务相应结转了处置资产。由于已足额计提了减值准备，故账面确认的资产处置损益金额为 0 元。由于计提减值准备一般认定为经常性损益，而 A 公司本期计提的减值准备与处置长期资产直接相关，如何判断其作为非经常性损益列报的合理性？

专家观点：A 公司应于资产负债表日检查这些长期资产是否存在减值迹象，对存在减值迹象的，需要预计其可收回金额并与账面价值对照，合理计提减值准备，减值准备的计提一般认定为经常性损益。假设这些长期资产不存在减值迹象，且其处置价款明显低于其预计可收回金额具有商业合理性，则长期资产无需计提减值准备，账面价值与处置价款的差额作为非流动资产处置损益，可认定为非经常性损益。

问题 3: 外币现金流量表折算为本位币报表时，如何判断主表和补充资料所采用汇率的合理性？

专家观点：《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第七条规定：“外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。”

（一）主表的折算汇率

由于现金流量表主表中的各流入流出项目都是发生额概念，因此各现金流入、流出项目采用现金流量发生日的即期汇率，或按照系统合理方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率（通常采用全年平均汇率）折算。

“现金及现金等价物期初余额”和“现金及现金等价物项目的期末余额”两个项目分别按照期初、期末时点的即期汇率折算，以折算后这两个项目的差额作为折算后现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目的列报金额。该金额与各流入、流出项目的折算后净额之间的差额，通过“汇率变动对现金的影响”项目的调节来平衡。

（二）补充资料（间接法）折算汇率

由于补充资料与资产负债表、利润表项目之间通常有较为密切的勾稽关系，可以考虑以下方法：

1. 对于与利润表及其附注有直接对应关系的间接法项目，如“净利润”、“资产减值损失”、“投资收益”等，一般直接按照折算后利润表上的相应金额填列。
2. “递延所得税资产的减少”和“递延所得税负债的增加”项目与“所得税费用”附注中的“递延所得税费用”项目有勾稽关系，应确保在折算后报表中该勾稽关系仍然成立。
3. 其余与利润表关系密切的项目，如“固定资产报废损失”、“处置非流动资产损失”、“财务费用”、“固定资产折旧”、“无形资产摊销”等，也应按照与利润表项目相一致的原则确定折算汇率。
4. 属于通过资产、负债的年初和年末余额相减确定的项目，与资产负债表项目之间的勾稽关系更为明显，建议按照折算后资产负债表上的年初、年末数为基础重新计算确定这些项目的金额。

问题 4: 2020 年，A 公司与某客户签订系统集成合同，合同签订时客户需要预付 30% 的合同款。合同签订完成后，该客户开具了 100 万元的商业承兑汇票，A 公司按照收到的商业承兑汇票入账，分别计入应收票据和合同负债。在编制报表时，应收商业承兑汇票和合同负债属于同一客户、同一合同项下的款项，是否可以同户合并？如果不同户合并，应收的商业承兑汇票如何判断坏账准备？

专家观点：应收商业承兑汇票和合同负债虽然属于同一合同项下形成的资产和负债，但由于商业承兑汇票具有可转让、可贴现等特性，所以 A 公司无论有没有对该商业承兑汇票进行背书转让或贴现，在编制报表时都不应进行同户合并，资产和负债不能抵销。如果已经对该商业承兑汇票进行了背书转让或贴现，应收票据也不能终止确认。

如果该合同属于尚未执行且双方可以随时取消的情况，该商业承兑汇票与合同负债相对应，业务终止时可将该商业承兑汇票退回给客户，此时可不对该商业承兑汇票计提坏账准备。如果该合同已开始执行或不可随时取消，则应根据相关规定对该项应收商业承兑汇票计提坏账准备。

问题 5: A 公司主营业务为城市提供土壤修复、水环境（综合）治理、生态景观建设、生态化市政建设、生态产业规划及产业导入、生态金融等产业链整体提供解决方案。主要以 PPP 模式开展施工总承包；专业承包等业务。一般由当地政府、社会资本方及 A 公司合资成立 SPV 公司，由 SPV 公司作为总包方再与 A 公司签订 EPC 合同方式开展业务。相关协议约定如下：

股东会涉及公司重大事项的约定：注册资本的变更；公司分立、合并解散；年度预算、决算方案审批，需要全体股东一致通过。同时政府方股东对涉及社会公共利益或公共安全的事项拥有一票否决权。各公司董事 3-5 名，由政府方委派一名，董事会涉及公司重大事项的约定：制定公司的投融资方案；决定公司的管理机构和管理制度；制定年度预算、决算方案；制定利润分配方案等，需要全体董事同意。同时政府方委派的董事有如下约定：政府方委派的董事对影响公共利益或公共安全的事项（包括但不限于：项目的投资及建设计划的制定与实施、项目所需资金的融资计划的制定与实施、项目的养护及运营维护计划的制定与实施）享有一票否决权。

如上所述，如何判断对 SPV 公司进行的投资核算？

专家观点：关于 PPP 合作模式中涉及的对 SPV 公司的投资问题，往往比较复杂，需关注董事会及股东会的决策机制是否为影响其相关活动的实质性权利（通常此类项目公司的相关活动在其设立时已经通过特许经营合同等相关文件予以确定）、投融资方式及决策机制、利润分配机制、风险和责任的承担机制等方面情况。此案例 SPV 公司属于 A 公司投资的 PPP 项目公司，按照合资协议既定的经营方向和方式运营。虽然项目公司的主要权利、义务与相关活动都在成立之初即通过明确的合同条款或安排予以设定，但董事会对重大经营和财务事项仍然具有实质性决策权利。根据董事会议事规则，包括经营活动在内的重大事项基本上是全体董事一致同意才能通过，同时对于一些涉及公司经营且影响公共利益或公共安全的重要事项，政府方委派的董事享有一票否决权。综合上述因素判断，A 公司不能控制 SPV 公司，不纳入合并范围，但能对其产生重大影响，故按照权益法核算。

问题 6: A 公司的子公司 B 新能源公司与其他方共同投资成立 C 国际贸易有限公司, B 公司认缴资金 2000 万元, 占股 30%。章程约定股东按认缴出资比例享有公司收益, 在 2030 年 7 月 10 日前足额缴纳。截止 2020 年 12 月 31 日, C 公司的股东尚未实际缴纳认缴资金。C 公司 2020 年度净利润 300 万元, B 公司按章程约定的持股比例 30% 确认投资收益 90 万元。对于未实际缴纳出资的长期股权投资, 如何判断 B 公司的投资收益?

专家观点: 根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》(2020 年 11 月) 的规定, 在认缴制下, 对于投资的初始确认, 若合同明确约定认缴出资的时间和金额, 且投资方按认缴比例享有股东权利, 则投资方应确认一项金融负债及相应的资产。

C 公司章程中, 对股东出资有明确的出资日期, B 公司应确认长期股权投资和相应的负债。根据公司章程规定, 股东按认缴出资比例分享公司收益, B 公司可以按认缴出资比例 30% 确认投资收益。

问题 7: 上市公司 A, 2016 年收购 B 公司形成商誉。B 公司的业务相对独立, A 公司将 B 公司作为一个单独的资产组进行商誉减值测试。2019 年, B 公司收购 C 公司 (主要经营地在国外) 再次形成商誉。这两次收购分别属于不同的级次, 但都属于 B 公司的商誉, 在 A 公司合并层面如何考虑其商誉减值测试?

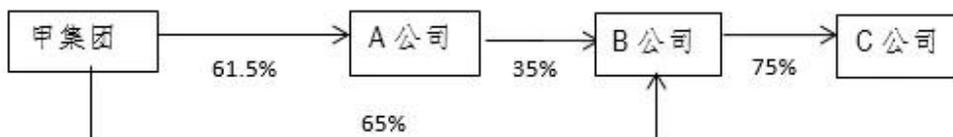
专家观点: 按照企业会计准则的有关规定, 为了减值测试的目的, 企业合并中取得的商誉应当于取得日分摊到购买方的预计能从企业合并的协同效应中受益的每一资产组或资产组组合。准则要求分摊商誉的每一资产组或资产组组合, 代表企业基于内部管理目的对商誉进行监控的最低水平。在一般情况下, 企业合并取得的商誉的初始分摊应于购买日完成, 后续期间除非发生了因企业重组等原因导致报告结构发生变更, 从而影响到已分摊商誉的一个或若干个资产组或资产组组合构成的, 通常不应改变其分摊结果。

本例中, 商誉减值测试涉及两个合并层级和两个不同交易形成的两项不同商誉, 分别为 A 公司收购 B 公司交易本身产生的合并商誉 1 和 B 公司收购 C 公司形成的合并商誉 2。商誉 1 和商誉 2 分别在购买日完成初始分摊之后, 除非改变了报告结构, 从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的, 通常不应考虑合并不同的商誉, 并按所分摊的资产组为单位进行减值测试。如因多次合并导致同一资产组被分摊了多项商誉, 则进行减值测试的账面价值为该资产组的账面价值及分摊的多项商誉的金额, 并与该资产组的可收回金额比较以确定减值金额。

问题 8: A 公司的主业为某产品的生产及销售, 其确认收入的会计政策为“公司在商品已经发出且得到对方确认时确认销售收入。”在 2020 年末, A 公司有部分产品已经发出, 一般情况下, 国内客户需在产品发出后 3-7 天才能收到货物, 但截至 2020 年 12 月 31 日未收到客户签字盖章的收货确认函, 而是在 2021 年 1 月份才收到第三方物流公司送回的签字盖章的收货确认函。A 公司认为, A 公司已与物流公司签订了运输合同, 且第三方物流公司在承运货物后, 承担货物的毁损和灭失风险, 所以 A 公司确定能够获取相关的经济利益流入, 可以视为产品的控制权已经转移并确认销售收入。对此, 如何进行判断?

专家观点: A 公司的会计政策明确规定了确认收入的时点为“在商品已经发出且得到对方确认时”, 在这种情况下, 第三方物流公司的承运货物时点不能代替客户的确认收货时点。而且, 即使第三方物流公司承担了货物的毁损和灭失风险, 其责任也不能代替应来自客户的经济利益流入。因此, 在这种情况下, A 公司不能在 2020 年末视为商品的控制权已转移并确认销售收入。

问题 9: A 公司、B 公司和 C 公司均受甲集团控制。其中, A 公司持有 B 公司 35% 股权; C 公司为 B 公司子公司, B 公司持有 C 公司 75% 股权。收购前相关公司股权结构如下:



2018 年 11 月 5 日, A 公司与 B 公司签订股权转让协议, 协议约定: B 公司向 A 公司转让其持有的 C 公司 75% 股权。处置日为 2018 年 11 月 30 日, 处置完成后 C 公司纳入 A 公司的合并范围。上述股权转让价款为人民币 7.5 亿元, B 公司报表层面确认了股权转让投资收益 2 亿元。

由于 A 公司和 B 公司均受甲集团控制，故本合并属同一控制下的企业合并，按照准则规定：对于同一控制下的控股合并，在合并当期编制合并财务报表时，应当对合并资产负债表的期初数进行调整，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体在以前一直存在。A 公司要对 B 公司进行权益法核算，如何判断 B 公司报表层面确认的股权转让投资收益？

专家观点：A 公司单体层面，按照准则规定，对长期股权投资进行权益法核算时，投资企业与联营企业之间发生的未实现内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。考虑到上述股权转让系在同一企业集团内进行，假设不具有商业实质，谨慎起见，A 公司应按照 B 公司扣除股权转让投资收益 2 亿元的基础上确认投资收益。

A 公司合并层面，按照准则规定，投资企业如对外编制合并财务报表，应在合并财务报表中对长期股权投资及包含未实现内部交易损益的资产账面价值进行调整，抵销有关资产账面价值中包含的未实现内部交易损益，并相应调整对联营企业的长期股权投资。考虑到上述股权转让系在同一企业集团内进行，假设不具有商业实质，由于 B 公司确认处置股权的投资收益全部源于 A 公司自身支付给 B 公司的股权收购款，谨慎起见，A 公司在增加长期股权投资账面价值的同时确认为资本公积。

同一企业集团内进行的交易，并不表示一定不具有商业实质。实务中应从交易的必要性和价格的公允性等方面进行判断。

问题 10: K 公司是一家药品生产企业，为提升研发能力，拟向同受大股东控制的其他两家公司 R1 及 R2 收购其研发业务（因两公司尚存在其他类型业务，无法收购股权），包括相应专利、研发合同、研发团队、研发涉及的资产负债等。但因 R1 及 R2 项目处于在研发过程中，未形成相应营业收入。由于此次收购标的包括研发团队及相应的专利、资产、负债等，且尚未产生营业收入，如何判断在此情况下是否购成业务合并？

专家观点：根据《企业会计准则解释第 13 号》，此次收购研发团队及相应的多项专利、资产、负债，但所取得总资产的公允价值并未实质上全部集中于单项可辨认资产或一组类似可辨认资产，不适用集中度测试。构成业务需考虑：合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对生产能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。

因标的组合在合并日无产出，应当同时满足下列条件的加工处理过程才能判断为是实质性的：（1）该加工处理过程对投入转化为产出至关重要；（2）具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工，且具备必要的材料、权利、其他经济资源等投入，例如技术、研究和开发项目、房地产或矿区权益等。在判断组合是否构成业务时，应当从市场参与者角度考虑，可以将其作为业务进行管理和经营，而不是根据合并方的管理意图或被合并方的经营历史来判断。

那么，根据本次收购，目前拟收购标的在研项目过程对投入转化为产出至关重要，因其收购了完整的研发团队，具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工；同时收购了研发相应的专利、资产（设备），具备必要的材料、权利等，应当判断构成了业务。而此项收购于受同一控制企业之间完成，虽然为保证价格公允，K 公司及 R1、R2 公司仍拟对标的进行评估后根据评估价值做为对价，但仍应做为同一控制下业务合并进行处理，即在 K 公司层面，直接以经审计账面价值，视同期初已经取得此部分业务，将标的资产负债分别入账，标的净资产与支付对价的差额冲减 K 公司资本公积。

综上所述，本次收购标的没有产生营业收入但仍构成业务，应按照同一控制下业务合并进行处理。

问题 11: 如何判断合同资产中核算的与关联方相关的合同资产是否需要作为关联方资金占用披露？

专家观点：如果交易具有商业实质，且合同条款公允，合同资产核算企业已向客户转让商品，有权收取对价，此时企业尚未取得“无条件收款权”。根据证监会和国务院国资委印发的《关于规范上市公司与关联方资金往来及上市公司对外担保若干问题的通知》（证监发〔2003〕56 号，根据证监会公告〔2017〕16 号修改），合同资产中核算的与关联方相关合同资产，因企业尚未取得“无条件收款权”，不属于控股股东及其他关联方与上市公司发生的经营性资金往来，不需要作为关联方资金占用披露。

问题 12: 在处理银行函证时，对于被审计单位提供信息显示其与银行业金融机构之间没有此等交易或余额，注册会计师在标准函证格式项目采用“划线”或填写“无”的责任是否相同？

专家观点：根据财政部和银保监会《关于进一步规范银行函证及回函工作的通知》（财会〔2020〕12号）以及《银行函证及回函工作操作指引》（财办会〔2020〕21号）的规定，注册会计师可根据被审计单位的具体情况以及审计的需要，确定询证函所列第1-14项及附表中需要函证的项目，对于注册会计师确定无需函证的项目或具体栏位，应当将该项目或具体栏位的表格用斜线划掉。根据《银行函证及回函工作操作指引》的要求，对于注册会计师用斜线划掉的项目或栏位，银行业金融机构无需核实相关信息且不需要反馈。如果被审计单位的文件记录或管理层提供的信息中显示其与银行业金融机构之间没有此等交易或余额，但注册会计师认为需要就此获得银行确认时，注册会计师应在每个对应栏目填写“无”，不能划线或留白。因此，“划线”和填写“无”两种责任并不相同。

问题 13: 无法表示意见的审计报告，是否可以在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分？

专家观点：《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》应用指南第26条，在审计报告形成无法表示意见的基础部分提供注册会计师无法获取充分、适当的审计证据的原因，为使用者理解为什么注册会计师对财务报表发表无法表示意见提供了帮助，也可以进一步防止对财务报表的不恰当信赖。然而，除导致发表无法表示意见的事项外，沟通任何其他关键审计事项，可能会暗示财务报表整体在这些事项方面比实际情况更为可信，也可能与对财务报表整体发表无法表示意见不一致。因此，当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时，禁止在审计报告中包含关键审计事项部分或其他信息部分。与持续经营相关的重大不确定性事项，就其性质而言属于关键审计事项。因此，无法表示意见的审计报告，不能在审计报告中增加“与持续经营相关的重大不确定性”段落。

问题 14: 是否所有主板上市公司均需要出具内控审计报告？

专家观点：根据上交所《上市公司定期报告工作备忘录第一号 年度内部控制信息的编制、审议和披露》（2015年12月修订）、深交所《主板信息披露业务备忘录第1号 定期报告披露相关事宜》（2016年12月30日修订）规定，上市公司应当在披露年度报告的同时，披露董事会对公司内部控制的自我评价报告（以下简称“内控评价报告”）以及注册会计师出具的财务报告内部控制审计报告（以下简称“内控审计报告”），但公司有下列情形之一的除外：

1. 上市公司（上交所）\主板上市公司（深交所）因进行破产重整、借壳上市或重大资产重组，无法按照规定时间建立健全内控体系的，原则上应当在相关交易完成后的下一个会计年度年报披露的同时，披露内控评价报告和内控审计报告。

2. 新上市的上市公司（上交所）\主板上市公司（深交所）应当于上市当年开始建设内控体系，并在上市的下一年度年报披露的同时，披露内控评价报告和内控审计报告。

根据证监会关于《上市公司实施企业内部控制规范体系监管问题解答（2011年第1期，总第1期）》问题四，上市公司在报告年度发生并购交易的，可豁免本年度对被并购企业财务报告内部控制有效性的评价。应对评价范围做出说明，披露评价范围不包括被并购企业。如果并购交易导致公司财务报告内部控制发生重大变化的，需同时予以说明。

问题 15: 深交所上市的中小板每两年出具一次内部控制鉴证报告，2021年2月5日，证监会正式批复深交所主板与中小板合并，合并后对原中小板上市公司内控实施如何规定？

专家观点：根据《关于深交所主板与中小板合并后原中小板上市公司实施企业内部控制规范体系的通知》财会〔2021〕3号规定，为稳步推进资本市场有效实施企业内部控制规范体系，深交所主板与中小板合并后，原中小板上市公司应全面实施企业内部控制规范体系。原中小板上市公司应当于2022年1月1日起全面实施企业内部控制规范体系，并在披露2022年公司年报的同时，披露公司内部控制评价报告以及财务报告内部控制审计报告。自通知发布之日起至2021年12月31日为过渡期。过渡期内原中小板上市公司应当按照深交所的有关规定，披露内部控制相关的信息。鼓励原中小板上市公司在自愿的基础上提前执行企业内部控制规范体系的披露要求。

问题 16: 在对A公司年报审计过程中，发现其在销售费用中，存在大量支付咨询费发票的情形，审计如何认定这些费用，这些费用是否能在税前扣除？

专家观点：建议会计师应加强对公司所处行业惯例的了解，基于行业背景，并从内控入手，了解公司管理层对于交易经济实质的判断、对于交易流程控制等内部控制文件，判断公司是否存在重大错报风险：

1. 了解公司所处行业企业销售活动的行业特点，在企业开展销售活动中，何种咨询服务是企业销售活动中所必需的或日常需要的？相关咨询服务的供应商是否存在资质能力方面的要求？如有咨询服务惯例，咨询服务的主要内容和形式是什么？咨询费的收费方式和比例是什么？咨询费在企业销售费用、收入中的占比的合理范围是什么？

2. 基于对行业特点的了解，就公司发生的咨询费所对应的咨询服务的商业目的和商业逻辑、交易的必要性和合理性、内部服务采购决策审批程序等问题访谈客户。

3. 检查相关咨询费发票对应的咨询服务采购合同、所取得的咨询服务工作成果，关注这些咨询服务是否确实为公司所需要，以及这些服务的市场价格与实际收费金额之间是否存在重大差异，服务采购相关决策审批程序是否规范到位。

4. 执行分析性程序，关注咨询费在销售费用、收入中的占比及其波动是否符合行业惯例，是否合理。

5. 关注公司与提供服务的供应商之间是否存在关联方关系，是否存在明显的利益输送或其他利益安排。

如果无法核实这些咨询费发票背后的经济交易实质，应作为审计范围受限，根据其影响程度，考虑对审计意见的潜在影响。另外，如果发票的形式与经济实质不符，虽然取得了发票，但如果据此入账并进行税务处理，仍不可避免存在税务风险。对此问题，建议项目组提示被审计单位管理层向税务专业人士咨询。

总体而言，本案例实质上是一个审计取证和风险控制问题。对于审计证据的充分性和适当性，项目组应当结合本案例的具体情况予以综合分析判断，注意不同证据事项之间是否存在矛盾。

来源：北京注协

城建税法开始实施了！一文读懂城建税计税依据咋确定

《中华人民共和国城市维护建设税法》（以下简称《城建税法》）自2021年9月1日开始施行。税务总局近日发布《关于城市维护建设税征收管理有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第26号），明确城建税执行中重点难点问题，便利征纳双方执行操作。今天带你了解：城建税计税依据如何确定？

根据《城建税法》等相关政策规定，城建税计税依据为纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额。

依法实际缴纳的增值税税额，是指纳税人依照增值税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的增值税税额，加上增值税免抵税额，扣除直接减免的增值税税额和期末留抵退税退还的增值税税额（以下简称留抵退税额）后的金额。

依法实际缴纳的消费税税额，是指纳税人依照消费税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的消费税税额，扣除直接减免的消费税税额后的金额。

具体计算公式如下：

城建税计税依据=依法实际缴纳的增值税税额+依法实际缴纳的消费税税额

依法实际缴纳的增值税税额=纳税人依照增值税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的增值税税额+增值税免抵税额-直接减免的增值税税额-留抵退税额

依法实际缴纳的消费税税额=纳税人依照消费税相关法律法规和税收政策规定计算应当缴纳的消费税税额-直接减免的消费税税额

【例1】位于某市市区的甲企业（城建税适用税率为7%），2021年10月申报期，享受直接减免增值税优惠（不包含先征后退、即征即退，下同）后申报缴纳增值税50万元，9月已核准增值税免抵税额10万元（其中涉及出口货物6万元，涉及增值税零税率应税服务4万元），9月收到增值税留抵退税额5万元，该企业10月应申报缴纳的城建税为：

$(50+6+4-5) \times 7\% = 3.85$ （万元）

【例 2】位于某县县城的乙企业（城建税适用税率为 5%），2021 年 10 月申报期，享受直接减免增值税优惠后申报缴纳增值税 90 万元，享受直接减免消费税优惠后申报缴纳消费税 30 万元，该企业 10 月应申报缴纳的城建税为：

$$(90+30) \times 5\%=6 \text{ (万元)}$$

来源：国家税务总局

注意享受条件！个体工商户应纳税所得不超过 100 万元部分个人所得税减半征收

近年来，党中央、国务院高度重视小微企业、个体工商户发展，出台了一系列税费支持政策，持续加大减税降费力度。为便利小微企业和个体工商户及时了解适用税费优惠政策，税务总局对针对小微企业和个体工商户的税费优惠政策进行了梳理，今天带你了解：个体工商户应纳税所得不超过 100 万元部分个人所得税减半征收。

享受主体：

个体工商户

优惠内容：

2021 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，对个体工商户经营所得年应纳税所得额不超过 100 万元的部分，在现行优惠政策基础上，再减半征收个人所得税。

享受条件：

1. 不区分征收方式，均可享受。
2. 在预缴税款时即可享受。
3. 按照以下方法计算减免税额：

减免税额=（个体工商户经营所得应纳税所得额不超过 100 万元部分的应纳税额-其他政策减免税额×个体工商户经营所得应纳税所得额不超过 100 万元部分÷经营所得应纳税所得额）×（1-50%）。

4. 减免税额填入对应经营所得纳税申报表“减免税额”栏次，并附报《个人所得税减免事项报告表》。

政策依据：

1. 《财政部 税务总局关于实施小微企业和个体工商户所得税优惠政策的公告》（2021 年第 12 号）
2. 《国家税务总局关于落实支持小型微利企业和个体工商户发展所得税优惠政策有关事项的公告》（2021 年第 8 号）

来源：摘自《小微企业、个体工商户税费优惠政策指引汇编》

企业注销过程中，遇到应收应付账款未处理怎么办？

最近有纳税人问道，在办税服务厅办理注销业务时，被告知财务报表中应收账款、其他应收、应付账款、其他应付款、预付账款、预收账款科目未处理。需处理此疑点，才能继续办理注销业务。这究竟该怎么处理呢？

01. 应付账款无法支付

会计：需转为营业外收入；

税务：转出的应付账款不需要缴纳增值税，但要并入利润总额，计算企业所得税。

02. 应收账款无法收回

会计：需确认为坏账损失或营业外支出；

税务：需根据不同情况提交相关证明资料：

- （1）属于债务人破产清算的，应有人民法院的破产、清算公告；

(2) 属于诉讼案件的，应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的仲裁书，或者被法院裁定终（中）止执行的法律文书；

(3) 属于债务人停止营业的，应有工商部门注销、吊销营业执照证明；

(4) 属于债务人死亡、失踪的，应有公安机关等有关部门对债务人个人的死亡、失踪证明；

(5) 属于债务重组的，应有债务重组协议、债务人重组收益纳税情况说明（“纳税情况说明”可提供债务人确认债务重组所得的承诺书，承诺书须有债务人全称，纳税人识别号、债务人主管税务机关名称、按税法规定确认债务重组所得的年度及金额等要素，并加盖债务人公章；或提供债务人已将债务重组所得在年度纳税申报表中反映并经主管税务机关受理盖章的企业所得税年度纳税申报表复印件）；

(6) 属于自然灾害、战争等不可抗力而无法收回的，应有债务人受灾情况说明以及放弃债权申明；

(7) 属于逾期三年以上的应收款项，应有情况说明并出具专项报告；

(8) 属于企业逾期一年以上，单笔数额不超过五万或者不超过企业年度收入总额万分之一的应收款项，应有情况说明并出具专项报告；

(9) 属于对外提供与本企业生产经营活动有关的担保而发生的担保损失，除提供上述相对应的材料外，还需提供被担保单位与本企业应税收入、投资、融资、材料采购、产品销售等生产经营活动密切相关的证明材料；

无法收回的应收账款，需有以上证明方能在企业所得税税前扣除。如果不能提供，则需在企业所得税中做纳税调增。

参考政策文件：

1. 《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例
2. 《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）
3. 《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2011年第25号）

来源：上海税务

研发费用加计扣除新政热点问答，这些知识点您掌握了吗

为使企业尽早享受到优惠，按照《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第13号）规定，现在允许企业自主选择按半年享受加计扣除优惠政策啦~小编今天为大家带来一组研发费用加计扣除新政热点问答，看看这些知识点你掌握了没有——

1. 提前享受研发费用加计扣除政策

问题一：申请享受研发费用加计扣除政策的时点变化？

答：企业可以选择在预缴申报阶段和汇算清缴阶段享受。

1. 预缴申报享受：在预缴申报当年第3季度（按季预缴）或9月份（按月预缴）企业所得税时，可以自行选择就当年上半年研发费用享受加计扣除优惠政策，采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”办理方式。

2. 汇算清缴享受：在次年办理汇算清缴时统一享受。采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”办理方式。

问题二：第三季度发生的符合条件的研发费用，是否可以在预缴申报享受研发费用加计扣除政策？

答：不可以，预缴申报阶段仅限填报上半年研发费用享受加计扣除优惠政策情况，第三季度发生的符合条件的研发费用，应在次年办理汇算清缴时统一享受。

问题三：预缴申报享受研发费用加计扣除政策适用哪些行业？

答：除烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业以外的其他行业企业，均可以在预缴申报阶段享受研发费用加计扣除政策。

问题四：预缴申报享受研发费用加计扣除政策需要填报什么表单？

答：企业采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的方式，可以自行计算加计扣除金额，填报《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》第7行次“减：免税收入、减计收入、加计扣除”下方明细行次，通过下拉列表选择享受相应优惠政策，并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况（上半年）填写《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）。《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）与相关政策规定的其他资料一并留存备查。

问题五：在预缴申报阶段享受研发费用加计扣除办理渠道？

答：通过预缴申报阶段享受研发费用加计扣除，具体申报渠道可分为三种：1. 上海市电子税务局；2. Etax 申报系统；3. 办税服务厅。

2. 制造业企业特殊政策

问题一：对制造业企业享受研发费用加计扣除的新政规定？

答：制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自2021年1月1日起，再按照实际发生额的100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自2021年1月1日起，按照无形资产成本的200%在税前摊销。

问题二：如果同时从事制造业和其他业务，是否可以享受制造业企业新政？

答：以制造业业务为主营业务，当年主营业务收入占收入总额的比例达到50%以上的企业，可以适用制造业企业新政。

制造业的范围按照《国民经济行业分类》（GB/T 4574-2017）确定，如国家有关部门更新《国民经济行业分类》，从其规定。收入总额按照《企业所得税法》第六条规定执行，具体是指企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，包括销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息红利等权益性投资收益、利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入、其他收入。

政策依据：

1. 《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》（财政部 税务总局公告2021年第13号）；
2. 《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119号）；
3. 《国家税务总局关于发布修订后的《企业所得税优惠政策事项办理办法》的公告》（国家税务总局公告2018年第23号）。

来源：上海税务

提醒！契税法实施后，这些契税优惠政策废止和失效

《中华人民共和国契税法》自2021年9月1日开始施行。财政部和税务总局日前联合发布《关于契税法实施后有关优惠政策衔接问题的公告》（财政部 税务总局公告2021年第29号），明确契税法实施后，废止和失效的契税优惠政策。具体有哪些？一起往下看↓

废止的契税优惠政策文件及条款目录

序号	文件标题及条款	文号
1	《国家税务总局关于离婚后房屋权属变化是否征收契税的批复》	国税函（1999）391号
2	《财政部 国家税务总局关于公有制单位职工首次购买住房免征契税的通知》	财税（2000）130号
3	《财政部 国家税务总局关于社会力量办学契税政策问题的通知》	财税（2001）156号
4	《财政部 国家税务总局关于教育税收政策的通知》 第三条第2项	财税（2004）39号
5	《财政部 国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》	财税（2004）134号
6	《财政部 国家税务总局关于外国银行分行改制为外商独资银行有关税收问题的通知》 第四条	财税（2007）45号
7	《财政部 国家税务总局关于认真落实抗震救灾及灾后重建税收政策问题的通知》 第四条	财税（2008）62号
8	《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》 第二条、第三条、第四条	财税（2012）82号
9	《财政部 国家税务总局关于夫妻之间房屋土地权属变更有关契税政策的通知》	财税（2014）4号

失效的契稅优惠政策文件及条款目录

序号	文件标题及条款	文号
1	《财政部 国家税务总局关于本溪金岛生态农业发展有限公司承受农村集体土地使用权征收契稅的批复》	財稅字（2000）26号
2	《财政部 国家税务总局关于全国人大机关职工住宅契稅问题的通知》	財稅（2001）199号
3	《财政部 国家税务总局关于中国华融资产管理公司接收抵債资产契稅问题的通知》	財稅函（2002）5号
4	《财政部 国家税务总局关于中国华融资产管理公司上海办事处接收中山东二路十五号楼契稅问题的通知》	財稅（2002）141号
5	《财政部 国家税务总局关于中国民族国际信托投资公司等转制为证券公司有关契稅问题的通知》	財稅（2002）151号
6	《财政部 国家税务总局关于大连证券破产及财产处置过程中有关稅收政策问题的通知》 第三条	財稅（2003）88号
7	《财政部 国家税务总局关于香港中銀集团重组上市有关稅收问题的通知》 第五条	財稅（2003）126号
8	《财政部 国家税务总局关于中国长江电力股份有限公司上市及收购三峡发电资产有关稅收问题的通知》 第二条中关于契稅的政策	財稅（2003）235号
9	《财政部 国家税务总局关于中国人寿保险（集团）公司重组改制过程中有关契稅政策的通知》	財稅（2004）10号
10	《财政部 国家税务总局关于合作开发的房地产权属转移征免契稅的批复》	財稅（2004）91号
11	《财政部 国家税务总局关于航空信托投资公司转制为航空证券公司有关契稅问题的通知》	財稅（2004）122号
12	《财政部 国家税务总局关于对工行潮州分行受让国有土地使用权征免契稅问题的批复》	財稅（2004）184号
13	《财政部 国家税务总局关于国家石油储备基地建设有关稅收政策的通知》 第一条中关于契稅的政策	財稅（2005）23号

14	《财政部 国家税务总局关于广百新翼公司产权分割征收契税问题的批复》	财税〔2005〕26号
15	《财政部 国家税务总局关于贵州省人民政府驻京办事处收购贵州大厦用于办公的房产免征契税的通知》	财税〔2005〕141号
16	《财政部 国家税务总局关于广深铁路股份有限公司办理国有土地使用权出让有关契税问题的批复》	财税〔2005〕147号
17	《财政部 国家税务总局关于对美国驻华使馆购买馆员住宅免征契税的通知》	财税函〔2005〕160号
18	《财政部 国家税务总局关于中国建银投资有限责任公司有关税收政策问题的通知》 第三条	财税〔2005〕160号
19	《财政部 国家税务总局关于广东国际信托投资公司破产清算中房地产权属变更征收契税问题的批复》	财税〔2006〕50号
20	《财政部 国家税务总局关于中国电信集团公司和中国电信股份有限公司收购 CDMA 网络资产和业务有关契税政策的通知》	财税〔2009〕42号
21	《财政部 国家税务总局关于北京德国文化中心·歌德学院（中国）在华房产有关契税和印花税问题的通知》中关于契税的政策	财税〔2009〕159号
22	《财政部 国家税务总局关于中国联合网络通信集团有限公司重组过程中有关契税政策的通知》	财税〔2010〕87号
23	《财政部 国家税务总局关于明确中国邮政集团公司邮政速递物流业务重组改制过程中有关契税和印花税政策的通知》 第一条	财税〔2010〕92号
24	《财政部 国家税务总局 住房城乡建设部关于调整房地产交易环节契税 个人所得税优惠政策的通知》 第一条	财税〔2010〕94号
25	《财政部 国家税务总局关于中国信达资产管理股份有限公司改制过程中有关契税和印花税问题的通知》 第一条	财税〔2011〕2号
26	《财政部 国家税务总局关于中国邮政储蓄银行改制上市有关税收政策的通知》 第五条中关于契税的政策	财税〔2013〕53号

来源：国家税务总局

企业所得税弥补亏损年限的 5 种情形，一文带你全看懂！

一、适用企业所得税法的一般企业

1. 享受主体：所有行业。
2. 结转年限：5 年。
3. 政策内容：企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。
4. 政策依据：《中华人民共和国企业所得税法》第二章第十八条。

二、高新技术企业或科技型中小企业

1. 享受主体：高新技术企业或科技型中小企业。
2. 结转年限：10 年。
3. 政策内容：自 2018 年 1 月 1 日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，其具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由 5 年延长至 10 年。
4. 政策依据：《财政部 税务总局关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知》（财税〔2018〕76 号）第一条。

三、国家鼓励的集成电路生产企业

1. 享受主体：国家鼓励的线宽小于 130 纳米（含）的集成电路生产企业。
2. 结转年限：10 年。
3. 政策内容：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。
4. 政策依据：《财政部 税务总局 发展改革委 工业和信息化部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）第二条。

四、受疫情影响较大的困难行业企业

1. 享受主体：受疫情影响较大的困难行业企业。
2. 结转年限：8 年。
3. 政策内容：受疫情影响较大的困难行业企业 2020 年度发生的亏损，最长结转年限由 5 年延长至 8 年。
4. 政策依据：《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关税收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 8 号）第四条。

五、电影行业企业

1. 享受主体：电影行业企业。
2. 结转年限：8 年。
3. 政策内容：对电影行业企业 2020 年度发生的亏损，最长结转年限由 5 年延长至 8 年。
4. 政策依据：《财政部 税务总局关于电影等行业税费支持政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 25 号）第二条。

来源：上海税务

法规速递

关于《中华人民共和国政府和卡塔尔国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》议定书生效执行的公告

国家税务总局公告 2021 年第 27 号

《〈中华人民共和国政府和卡塔尔国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉议定书》（以下简称《议定书》）于2021年3月11日在多哈正式签署。中卡双方已完成《议定书》生效所必需的各自国内法律程序。《议定书》于2021年8月24日生效，适用于2021年4月1日及以后取得的收入。

《议定书》文本已在国家税务总局网站发布。

特此公告。

国家税务总局
2021年9月1日

关于第七批全国税务领军人才学员选拔面试的通告

国家税务总局通告 2021 年第 5 号

第七批全国税务领军人才学员选拔笔试及素质和业绩评价工作已经结束。根据笔试成绩、素质和业绩评价成绩、推荐成绩，经全国税务领军人才培养工作领导小组审定，共有144名考生（具体名单见附件1）进入面试环节。现将有关事项通告如下：

一、面试安排

（一）时间

2021年9月16日（周四）8:30开始。考生7:30入场候考，8:00入场完毕并组织现场抽签，仍未入场的考生不得参加考试。

（二）地点

天津市税务干部学校（天津市空港经济区流霞路50号）。

（三）形式

结构化面试。

二、有关事项与要求

（一）新冠肺炎疫情低风险地区的考生请于9月15日17:00前，携带本人身份证、准考证到天津市税务干部学校报到注册，未在规定时间内进行面试注册的考生按弃考处理。

（二）新冠肺炎疫情中高风险地区或通行码为黄码和红码的考生不能参加现场面试。如考生所在城市存在新冠肺炎疫情中高风险地区，但本人无涉及该区域旅居史和行程、无需居家健康监测，且通行码为绿码的，应持48小时内新冠肺炎核酸检测阴性证明，于9月14日12:00前抵津，抵津后还须参加新冠肺炎核酸检测，检测结果为阴性，方可进行面试报到注册和参加现场面试。

（三）税务系统内同一单位有3名以上考生的，应确定人员带队（带队可由考生兼任）。因特殊情况不能参加面试的考生，由所在单位于9月14日17:00前向全国税务领军人才培养工作领导小组办公室作出书面说明，并加盖所在单位印章。无故不参加面试的，将对其所在单位予以通报。

（四）考生须持本人身份证和准考证入场候考。

（五）各单位要加强对考生教育管理，考生在候考及面试过程中应严格遵守《面试考生守则》《面试考生违纪处理办法》（附件2）。如有不遵守考场纪律、不服从工作人员管理等违规行为的，将严肃处理。

（六）根据新冠肺炎疫情防控工作有关要求，考生及所在单位应及时了解天津市以及面试考点所在地疫情防控政策，提前规划行程。考生所在单位要督促考生认真阅读《面试考生新冠肺炎疫情防控须知》（附件3），在面试报到注册时提交《健康登记表和健康承诺书》（附件3），并做好往返途中的个人防护，未经批准不得擅自在第三地逗留。

（七）为稳妥做好面试期间管理，考生及带队人员的接送站和住宿由天津市税务干部学校统筹安排。9月13日前，税务系统内各单位及税务系统外考生需将行程信息报送天津市税务干部学校，联系人：王钊，电话：022-58670941、18622978676、022-58670927（传真）。天津市税务干部学校邻近天津滨海国际机场，外地考生可优先选乘飞机或至天津站、天津西站的高铁往返。

(八) 考生及带队人员的城市间往返交通费、住宿费由所在单位按出差规定报销，发生的接送站费用自行与天津市税务干部学校结算。考生面试当天的午餐将由组织方统一安排，费用自理。

三、联系人及联系方式

注册联系人：领军办（国家税务总局教育中心）范国辉、张田，电话：010-61989677、010-61989678。

考务联系人：领军办（国家税务总局教育中心）姜涛、杨鑫，电话：010-61986655、18975862688。天津市税务干部学校张洁，电话：022-58670928、18102050730。

特此通告。

附件：

- [1. 第七批全国税务领军人才学员选拔面试考生名单](#)
- [2. 面试考生守则及违纪处理办法](#)
- [3. 面试考生新冠肺炎疫情防控须知](#)

国家税务总局
2021年9月7日

关于中国国际服务贸易交易会展期内销售的进口展品税收政策的通知

财关税〔2021〕42号

北京市财政局，北京海关，国家税务总局北京市税务局，北京市国际服务贸易事务中心：

为支持办好中国国际服务贸易交易会（以下称服贸会），经国务院批准，现就有关税收政策通知如下：

一、对服贸会每个展商在展期内销售的进口展品，按附件规定的数量或金额上限，免征进口关税、进口环节增值税和消费税。附件所列1-5类展品，每个展商享受税收优惠的销售数量不超过列表规定；其他展品，每个展商享受税收优惠的销售金额不超过2万美元。

二、享受税收优惠的展品不包括烟、酒、汽车、列入《进口不予免税的重大技术装备和产品目录》的商品、濒危动植物及其产品，以及国家禁止进口商品。

三、对展期内销售的超出附件规定数量或金额上限的展品，以及展期内未销售且在展期结束后又不退运出境的展品，按照国家有关规定照章征税。

四、参展企业名单及展期内销售的进口展品清单，由北京市国际服务贸易事务中心或其指定单位向北京海关统一报送。

五、对享受政策的展期内销售进口展品，海关不再按特定减免税货物进行后续监管。

六、每届展会结束后6个月内，北京市国际服务贸易事务中心应向财政部、海关总署、税务总局报送政策实施情况。

七、本通知适用于2021年至2023年期间举办的服贸会。

附件：[中国国际服务贸易交易会享受税收优惠政策的进口展品清单](#)

财政部 海关总署 税务总局
2021年9月1日

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

