

## 中汇观点

## 并购重组中债务承担问题的税收定性(四)——资产收购中债务承担的税收定性问题

不同于股权收购中的债务承担问题,对于资产收购中的债务承担问题,在税收上的复杂程度就远远比股权收购大了。毫无疑问,在资产收购中,债务的承担肯定属于非股权支付。但在很多资产收购交易中,有些负债是和资产紧密结合在一起的。比如,你有一幢房子到银行办理了抵押贷款,如果要转让房子,银行肯定不同意,否则你就要先还钱解抵押。因此,对于资产收购中的债务承担,在企业所得税特殊性处理中,是否算非股权支付,如何计算特殊性税务处理的股权支付比例,像对应的资产计税基础如何确定,以及对于资产收购中债务承担放宽后可能出现的反避税问题,我们在几年前就专门写过一篇文章分析过。这里在这个系列文章中,再次把这个文章转发出来给大家参考。

《中国税务报》发的一篇文章《特殊性税务处理争议:承担被收购企业负债是否属于非股权支付》又引起了大家对于财税【2009】59号文中资产收购问题的争议:收购企业承担被收购企业负债在计算股权支付比例时,是否算非股权支付。

这个问题其实从09年重组文件下发后,就一直存在争议。国家税务总局后面的2010年4号公告乃至2015年的48号公告,对这个问题都没有一个正面的官方回答。所以这个问题时不时都会冒出来引起大家争论一番,但是争论一番后好像也没有什么具体的结论也就过去了。有说资产收购是净资产的,有说是总资产的。有说负债不能算非股权支付的,有说应该要算。但是,究竟是否要算,如何算,算又有什么具体影响,我们始终没有得到一个系统性的答案。

其实,对于承债式资产收购特殊性税务处理的规则如何制定,我们只需要回答如下五个方面的问题就可以了:

**问题一:承担的债务是否算非股权支付**

首先资产收购肯定是总资产的概念,那些认为是净资产的就不值得去辩驳了。因为等你看完整体结论后就知道了,净资产的概念是没有任何意义的,也无助于解决问题。

那在总资产的概念下,资产收购中,收购方承担的被收购方债务是否算非股权支付呢。这个问题实际上在实务中我知道,有地方税务机关应该是请示过上面的。当时有过口头解释,应该是财税【2009】59号文虽然说承担债务算非股权支付,但这个承担的债务应该是在收购资产包之外额外承担的债务,本次收购资产包中的债务不算非股权支付。

实际上,这个答复有点模糊。借鉴美国的概念,我们把资产收购中的负债可以分为两类:

(1)与收购资产直接相关的负债,比如最典型的的就是担保式债务(encumbered indebtedness)。A公司房产当时在银行抵押,有800万的抵押贷款没有还。那该房产在本次资产收购范围之内,如果资产收购可以顺利进行,那这部分负债就必

## 关于中汇



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

## 专业服务

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

|          |      |
|----------|------|
| IPO与资本市场 | 审计   |
| 税务       | 评估   |
| 工程       | 风险咨询 |
| 人力资源咨询   | 培训   |

须随资产一并到收购方。还有一些负债虽然不是担保式负债，但是也是和整个资产包的运营业务密切相关的。比如我收购一条玻璃生产线，其中包括原材料，那针对这些原材料的应付账款也是属于与这些收购资产直接相关的负债。

(2) 与收购资产不直接相关的负债，包括各种非担保式债务 (unencumbered indebtedness)。这些负债和资产并不直接相关。比如，我收购 A 公司一条玻璃生产线，A 公司和 B 公司有一笔往来款，欠 B 公司 400 万，他要求我收购资产的同时帮其偿还这笔往来款。那这种负债就属于与收购资产不直接相关的。

因此，这里我们就需要中国的立法者来定夺了。如果将资产收购中所有的负债一概认定为非股权支付，则条件肯定过于严苛，很多资产收购就无法满足特殊性税务处理了。所以，将资产收购中，与资产直接相关的负债在计算股权支付比例时（请注意是在计算股权支付比例时），不计算为非股权支付还是很合理的。

那如果在资产收购中既包括与收购资产直接相关的负债，又包括与收购资产不直接相关的负债怎么办呢？美国的规定是，如果这样，那在计算股权支付比例时，所有的负债（包括与资产相关和不相关的）全部计算为非股权支付。因此，美国严格限制资产收购中，收购方承担与被收购资产不直接相关的负债。那中国怎么做呢？这个就需要立法者有一个取舍。并非我们要和美国一模一样，但我们需要有一个正面答复，统一执行。

### 问题二：是否要考虑反避税问题

如果我们将资产收购中与资产直接相关的负债，在计算股权支付比例时不算非股权支付。那我们还要有第二个反避税的考量。比如，A 公司收购 B 公司资产 600 万，B 必须要拿到 200 万现金，这样，如果 A 支付 200 万现金和 400 万股权给 B，股权支付比例就只有 66.7%，不达标 85%。但 B 又不想交税，那怎么办呢。可以在收购前，让 B 把这个资产到银行抵押借款 200 万，此时，A 在收购 B 企业 600 资产，承担 200 万银行借款，向 B 支付 400 万股权。这时大家可以看到，A 承担的 200 万负债不就属于担保式负债吗，在计算股权支付比例时是不计算为非股权支付的，那此时股权支付比例就是 100%。这时大家可以看到，避税问题就产生了。

所以，第一条放你一马，就会产生避税问题。这个避税问题是用 59 号文第一条合理商业目的来把控，还是单独出一条反避税规则，即如果担保式负债是在收购前 12 个月（或 6 个月）内产生的，都要计算非股权支付。这个也需要中国的立法者自己考量。

### 问题三：转让方资产的计税基础如何计量

请注意，我上面一直都说的是，与被收购资产直接相关的负债，只是在计算股权支付比例时可以不计算非股权支付。但是，一定要注意，在计算资产计税基础时，承担的债务仍然还是要算非股权支付的。

大家可以看财税【2009】59 号文，对于资产收购，转让企业取得受让企业股权的计税基础的确定有两部分构成：

1. 转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定；

2. 重组交易各方按本条（一）至（五）项规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)

我把这两条规定融合一下，可以得到一个更加一般的公式就是：

转让企业取得受让企业股权的计税基础 = 被转让资产的原有计税基础 - 非股权支付 + 非股权支付确认的所得或损失。

虽然在资产收购中，与资产直接相关的负债在计算股权支付比例时，在技术层面可以不计算为非股权支付。但是，在转让企业取得受让企业股权计税基础层面，这些负债都要被计算在内的。

我们举一个简单的案例大家就可以知道。转让企业 A 有资产公允价值 1000 万，计税基础 600 万，担保式负债 200 万。受让企业 B 收购这些资产，向 A 企业支付价值 800 万的股权。

此时，转让企业 A 取得 B 企业股权的计税基础是多少呢？大家知道，资产重组特殊性税务处理只是递延纳税。A 企业资产计税基础 600 万，公允价值 1000 万，隐含增值 400 万。此时，B 企业向 A 企业支付的股权公允价值是 800 万，那只有把这部分股权的计税基础在 A 企业层面确认为 400 万，隐含增值也会递延实现。

因此，我们用上面的公式：

转让企业取得受让企业股权的计税基础（400）=被转让资产的原有计税基础（600）-非股权支付（200）+非股权支付确认的所得或损失（0）

所以，B企业取得A企业股权的计税基础400万，公允价值800万，这样400万递延到B转让A企业股权时征税。

#### 问题四：如果资产计税基础为负怎么办

我们上面说过了，虽然在资产收购中，与资产直接相关的负债在计算股权支付比例时，可以不算，但是在计算股权计税基础时一定要考虑。但有时候，可能会出现“被转让资产的原有计税基础”小于负债，出现负数。

举例：转让企业A有资产公允价值1000万，计税基础200万，担保式负债400万。受让企业B收购这些资产，向A企业支付价值600万的股权。比如资产收购中，房产经常会出现这样情况，10年前的房子，但抵押贷款是按照市价评估贷款的。

此时，如果按照我们上面的公式

B企业取得A企业股权的计税基础=200-400=-200万。这个结果也是合理的啊。因为，A企业资产的隐含增值有800万。但B支付给A企业的股权的公允价值只有600万，即使把计税基础变为0，也装不下这800万啊。所以，产生-200万合理，但不合情。我们实务中不可能把资产计税基础变为负数。所以，在这种情况下，如果产生负的资产计税基础，资产计税基础最多只能为零，超过部分转让方就必须确认为所得当期交税。这个规定也属于常识性问题，不管哪个国家都应该按照这个规则处理。

#### 问题五：受让方资产计税基础如何确定

最后一个问题可能更加隐晦一些，只有深入理解重组原理并在实务中有丰富的操作经验才能体会到，就是对于受让方资产计税基础确认问题。

根据59号文，对于资产收购中受让方资产计税基础的确定也是两句话：

1. 受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定；
2. 重组交易各方按本条（一）至（五）项规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。非股权支付对应的资产转让所得或损失=（被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础）×（非股权支付金额÷被转让资产的公允价值）

那我在把这两句话总结一下，归纳出一个一般的公式就是：

受让企业取得转让企业资产的计税基础=被转让资产的原有计税基础+非股权支付确认的资产转让所得或损失。

还是按那个案例：转让企业A有资产公允价值1000万，计税基础200万，担保式负债400万。受让企业B收购这些资产，向A企业支付价值600万的股权

我们前面知道，此时A企业必须确认200万所得交税。

那B企业取得A企业资产计税基础=200+200=400万

这个计算很简单，但是，A企业这计税基础400万的资产可能是一揽子资产。不同的资产的税收属性是不一样的。比如，你能说银行存款计税基础100万，公允价值200万吗？这类现金性资产计税基础和公允价值一般就是一致的。也就是说，这类资产不具备装隐含增值或损失的能力。所以，我们要把资产按照他们能够装隐含增值的能力进行分类，第一类资产计税基础和公允价值始终一致，越到后面资产的变现能力越差，越具有装隐含增值或损失的能力。

比如，这200万的资产构成如下：

| 资 产     | 计税基础 |               |     |
|---------|------|---------------|-----|
| 银行存款    | 100  | 非股权支付确认损<br>益 | 200 |
| 交易性金融资产 | 20   |               |     |
| 长期股权投资  | 30   |               |     |
| 固定资产    | 50   |               |     |

所以，这里 200 万如何分配到对应的资产计税基础中，银行存款肯定是不能装的，那剩余下来的这些资产如何放，这个也需要我们确定一个规则，是全部放入固定资产中，还是按剩余资产的公允价值比例放入到对应的资产中。这个也需要我们有一个明确的政策规定，否则实践中也是不好执行的。

### 总结

所以，总结下来看，承债式资产收购特殊性税务处理究竟如何进行，如果我们系统回答了上面 5 个问题，就有一个全面性答案的。

其实所得税和增值税这两个税种在国际上都是有成熟的理论和立法经验，可以供直接借鉴的，如果我们能沉下心来好好研究国外的具体规则，我们的税法才能更加完备合理，才更有利于我们依法治税。

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：

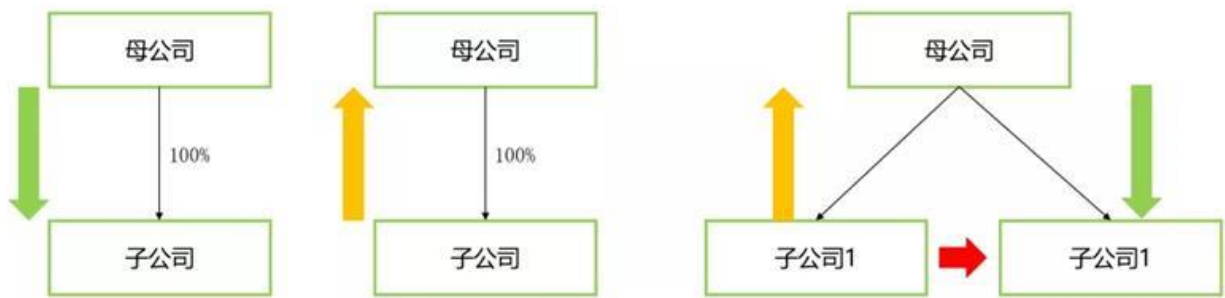
电话：010-57961169

## 并购重组中债务承担问题的税收定性（五）——资产划转中附带负债划转的税收定性问题

对于资产划转中，如果附带负债一起划转，能否享受《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109号）关于股权、资产划转的特殊性税务处理呢？这个问题无论是财税〔2014〕109号还是《国家税务总局关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第40号）都没有提及。但是，从很多上市公司关于资产划转的公告中来看，很多进行了特殊性税务处理备案的资产划转往往都附带了负债。那对于资产划转中，如果附带负债的划转，究竟能不能享受特殊性税务处理呢？

其实，对于资产划转中附带负债划转的问题，远远比我们在上一篇谈到的承债式资产收购中涉及的负债承担问题要简单得多。对于承债式资产收购，负债的承担是否能享受特殊性税务处理，实际上是有待财政部、国家税务总局进一步下文件明确规则，甚至还要考虑反避税问题的。但是，对于资产、股权划转业务中，负债的附带划转能否享受特殊性税务处理问题，实际只是一个认识层次的问题，在现有文件体系下我们就能解决掉。

实际上，我们目前对于资产、股权转让的特殊性税务处理强调的必须是在 100%直接控制的境内母、子公司之间才可以，这个设定条件实际上就可以规避很多的避税问题了。对于 100%直接控制下的母、子公司资产、负债划转实际上就是三个方向：



从 40 号公告的规定来看，100%直接控制的境内居民企业之间的划转，从方向上来看就是三个：

1. 母公司划转股权、资产给全资子公司——从上到下划
2. 全资子公司划转股权、资产给母公司——从下到上划
3. 全资子公司 1 划转给全资子公司 2——平行划

实际上，对于两个全资子公司之间的平行划转，本质上还是全资子公司向母公司的从下到上划+母公司向全资子公司从上到下划的分步交易的实现。所以，实质上，资产、股权的划转从方向上只有两个，就是母向子的从上到下划以及子向母的从下到上划。

理解了这个问题，我们就来看附带负债划转的问题了，正如我们在第一篇文章中说的：

1. 母公司将负债划转给全资子公司，即子公司承担母公司负债，实质上是子公司对母公司的减资或股息分配行为；

2. 全资子公司将负债划转给母公司，即母公司承担子公司负债，实质上是母公司对子公司的增资行为。

把这个理解了，我们对于资产划转中，负债随同资产划转的问题就可以看透彻了：

正如我们数学上说的，减法是加法的逆运算、除法是乘法的逆运算一样。我们可以得到这么一个重要的结论：负债的划转本质上就是资产划转的逆运算（反方向）

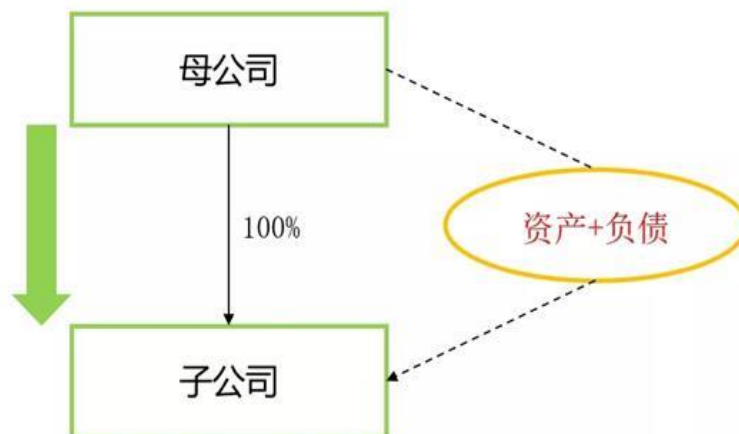
什么意思呢？母公司将资产和负债同时划转给全资子公司，如果你认识到负债的划转实质属于资产划转的逆运算（或者反方向）的话，你就可以知道：

1. 母公司将负债划转全资子公司=全资子公司将资产划转母公司
2. 全资子公司将负债划转母公司=母公司将资产划转全资子公司

既然负债的划转本质上就是资产划转的反方向，那我们在现行文件框架下就可以解决股权、资产划转中附带负债划转的税务问题了。

好了，在这个大原则下，我们分别来看一下资产、股权划转中，附带负债划转的税务问题了。

### 一、母公司—全资子公司划转



母公司将资产和负债划转至全资子公司，实际上就是母公司将资产划转至子公司和子公司将资产划转至母公司这两个交易。根据 40 号公告的规定，我们可以得出如下税务处理结论：

1. 母公司把资产划转子公司，子公司取得资产计税基础按母公司资产原有计税基础确认；母公司按划转资产原有计税基础增加对全资子公司长期股权投资的计税基础；

2. 母公司将负债划转全资子公司，本质上等价于子公司划转资产给母公司，属于减资行为。母公司按照一方面减少负债（减少负债等价于增加资产），同时按减少负债的金额减少对全资子公司长期股权投资计税基础。全资子公司一方面增加负债，同时减少资本公积-资本溢价（或实收资本、股本）。

这里，我们要特别提醒的一点是，对于资产、股权划转的特殊性税务处理，财税〔2014〕109 号要求“划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益”。因此，并非所有的划转情形都能符合要求，特别是在母公司向全资子公司的划转上。

因为，一般情况下资产的计税基础是根据历史成本来的，但负债的计税基础往往和公允价值一致，特殊情况下就出现问题：

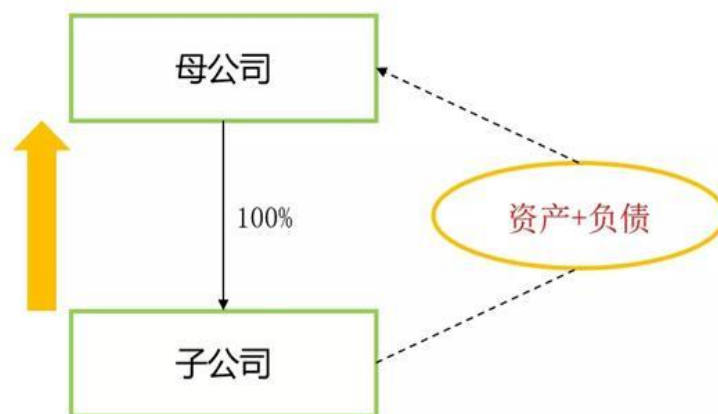
案例：假设 A 公司设立了一家全资公司 A1，注册资本是 100 万。A 公司有一幢房屋，账面价值 200 万（计税基础和账面价值一致），公允价值是 3000 万。A 公司将该房屋到银行抵押贷款了 600 万元。此时，A 公司要将这幢房屋划转给全资子公司，鉴于房屋抵押给了银行，资产划转全资子公司 A1，负债也必须跟着一起划转。

此时，就可以看到，由于要享受特殊性税务处理，母公司将账面价值是 200 万（公允价值 3000 万）的房产划转给 A1，要享受特殊性税务处理，只能增加对 A1 的长期股权投资的计税基础 200 万，合计 A 公司持有 A1 股权的计税基础是 300 万。

但是我们说了，A 公司将 600 万的银行贷款划转给 A1，实质上是 A1 将一项资产 600 万划转给母公司 A，属于减资行为。但是，这里就出现了问题，A 公司持有 A1 股权的计税基础只有 300 万，按 600 万减资，就导致了 A 公司持有 A1 股权的计税基础变成了-300 万。我们税法对于股权计税基础最多到零，不能为负。因此，你实际为负值，A1 公司就不仅要冲减资本公积-资本溢价和实收资本，要么要动用了盈余公积和未分配利润，要么就导致了账面上资不抵债了。而如果 A1 动用了盈余公积和未分配利润，那实质就属于对母公司的股息分配行为，A 公司会计账就要确认投资收益，这就不符合 109 号文“划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益”。

所以，对于母公司向全资子公司资产连带负债的划转一定要注意的一个问题就是，附带划转的负债不能超过子公司资本公积-资本溢价的金额（一般不要动到实收资本、股本）。否则，导致动用到盈余公积和未分配利润，或者导致计税基础为负，就需要导致否定整个划转的特殊性税务处理。

## 二、全资子公司—母公司划转



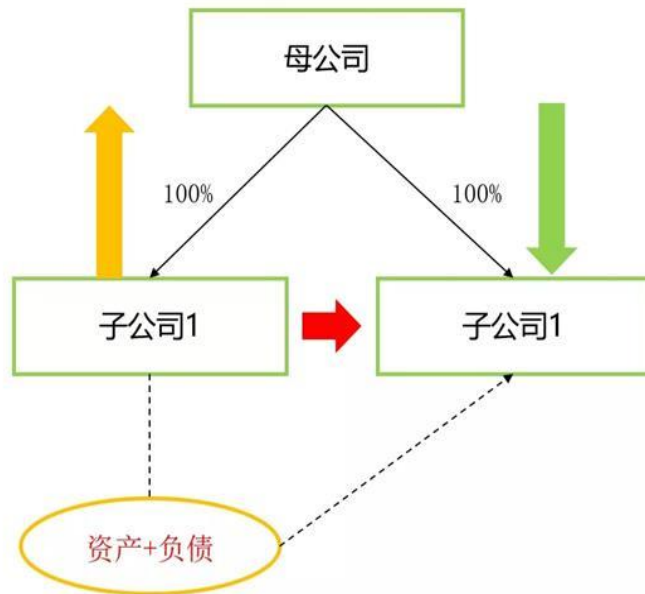
全资子公司将资产和负债划转给母公司，根据 40 号公告，我们就可以得出如下的税务处理结论：

1. 全资子公司将资产划转给母公司，属于减资行为。子公司按资产的账面价值冲减资本公积-资本溢价（或实收资本、股本）。母公司取得的资产按原子公司资产的计税基础确认，同时按这个计税基础冲减其持有的子公司长期股权投资的计税基础；

2. 子公司将负债划转给母公司，实质上属于母公司将资产划转给全资子公司的行为。子公司一方面减少负债，同时按减少负债的计税基础增加资本公积-资本溢价。母公司按照子公司负债的计税基础增加自己的负债，同时按这个金额增加对子公司长期股权投资的计税基础。

当然，在这个划转中，主要关注的不是负债的金额，关注的还是子公司向母公司划转的资产金额不能过大，超过子公司资本公积-资本溢价和本次划转负债的金额。超过了就要动到盈余公积和未分配利润，或者导致母公司持有子公司股权计税基础为负，从而影响划转的特殊性税务处理。

### 三、全资子公司之间的划转



最后就是全资子公司之间的资产和负债的划转。我们前面说过了，两个全资子公司之间的无偿划转本质上述子公司向母公司划转+母公司向子公司划转的分步交易的合并。因此，单独拿出来看，子公司1将负债划转给子公司2，从交易步骤上来看实质是：



因此，将100%直接控制的境内居民企业之间的负债划转看成是资产划转的逆运算（反方向），我们在目前109号文和40号公告下，就可以完美地解决股权、资产划转中附带负债划转的税务问题了。

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

## 热烈祝贺我所客户哈焊所华通（常州）焊业股份有限公司创业板（首发）获通过

深圳证券交易所创业板上市委员会 2021 年第 62 次审议会议于 10 月 20 日召开，我所客户哈焊所华通（常州）焊业股份有限公司创业板（首发）获通过。

### 客户简介——哈焊华通

哈焊所华通（常州）焊业股份有限公司是一家专业从事各类熔焊材料研发、生产和销售于一体的高新技术企业，承担了国家火炬计划项目，也是国家发改委国有企业混合所有制改革第四批试点单位，其子公司入选工信部第二批专精特新“小巨人”企业名单。公司产品远销六十多个国家和地区，累计获得专利 47 项，部分产品技术水平处于国际领先、国际先进水平，填补了国内空白。公司多项产品研发获得国家重点新产品、第八届国际发明展览会“发明创业奖”金银奖等称号，同时，公司也是编制行业标准和十三五、十四五行业发展规划的主要参与者之一。

### 专业服务，中汇品质

截至目前，中汇 2021 年已助力 25 家客户 IPO 上市成功，位列当年首发过会上市数量统计排名第 4 名。

中汇专业团队注重综合的专业能力，拥有丰富的项目经验，倡导全方位的服务理念，为企业在证券市场公开发行股票并上市、上市公司再融资以及上市公司并购重组等投资、融资交易提供强有力的专业支持。

### 精诚合作，携手共赢

借此机会，我们对在哈焊华通申报过程中密切合作的中信建投证券股份有限公司、上海市锦天城律师事务所等中介机构团队表示衷心的感谢！

## 中汇专家助力浦江三期实训营第二课“财务实务”模块圆满完成

10 月 15 日，由上海市杨浦区金融服务办公室、浦江资本市场实训基地联合主办的浦江三期实训营第二课——财务实务模块在沪开讲，来自浦江三期学员企业代表、拟上市企业高管等 50 余位嘉宾参与了培训活动。中汇会计师事务所合伙人吴晓辉、施伟岑及高级经理贺明作为受邀嘉宾出席活动，并围绕科创板上市过程中的财务规范以及科创板拟上市企业的税务合规问题开展授课。



中汇合伙人吴晓辉先生



吴晓辉先生专注辅助中国境内的企业在包括中国、香港、美国等证券市场上市，协助企业进行资产重组、股份制改制和中国法规下的法定审计及上市公司审计等，在协助民营企业和外商投资企业在 A 股上市和红筹架构公司回归 A 股上市方面有着丰富的经验。



中汇合伙人施伟岑先生

施伟岑先生熟知中国及国际财务报告准则，长期为 A 股及香港上市公司提供年审服务，并多次领导及参与企业 A 股、香港、新加坡、澳大利亚上市审计，拥有丰富的企业上市服务经验，同时对注册制审核财务相关问题的问询及回复有深入研究，对审核重点和思路有深刻理解。



中汇高级经理贺明先生

贺明先生任上海交通大学高级金融学院，中国证券业协会等学院税务主讲老师，曾为数百家上市公司、国有企业、五百强做内部培训，实战派税务专家，具有扎实财税功底，善于结合实际，为企业涉税问题提供个性化、系统化、一体化、综合性培训和解决方案。



吴晓辉先生、施伟岑先生结合多年积累的项目经验和实务理解，深入讲述了《科创板上市财务核查关注点》，对科创板的法律体系的结构、发行规则的理解、上市过程中的注意点，以及监管关注的企业规范要点进行了系统性的讲解。随后，贺明先生讲解了《科创板拟上市企业的税务问题探讨》，以大量的实务情景分析，从 IPO 过程中的合规性、税务考量等方面，为参训人员奉献了一堂富有针对性、实用性的课程。

课后，参与培训的学员表示，此次课程非常专业、务实，大家受益良多。通过此次学习，加深了对科创板上市过程的理解，提升了合规意识、综合成本概念，对企业加快资本运作进程非常有帮助。

## 行业资讯

关于就国际会计准则理事会发布的金融工具准则实施后审议意见征询稿公开征求意见的函

财会便〔2021〕52号

各有关单位：

2021年9月30日，国际会计准则理事会（IASB，以下简称理事会）发布了《就金融工具分类和计量对〈国际财务报告准则第9号——金融工具〉进行实施后审议（意见征询稿）》（以下简称意见征询稿），向全球公开征求意见。

为深入参与国际财务报告准则制定，使国际财务报告准则的修订完善更好地满足我国利益相关方需要，请各单位组织对意见征询稿提出意见，并于2021年12月17日前将书面意见反馈我们。反馈意见请针对意见征询稿中所列问题，结合我国的实际情况，提出意见和建议。我们将在整理、汇总和分析各方意见的基础上，向国际会计准则理事会反馈意见。意见征询稿的英文全文和中文简介可在财政部网站会计司子频道（www.mof.gov.cn/kjs）“工作通知”栏目以及会计准则委员会官方网站（www.casc.org.cn）下载。

联系人：会计准则委员会 郭颖潇

联系电话：010-68518577

通讯地址：北京市西城区月坛南街14号月新大厦2层（邮编：100045）

电子邮箱：comments@casc.org.cn

附件：

[1. 《就金融工具分类和计量对〈国际财务报告准则第9号——金融工具〉进行实施后审议（意见征询稿）》中文简介](#)

[2. 《就金融工具分类和计量对〈国际财务报告准则第9号——金融工具〉进行实施后审议（意见征询稿）》英文原文](#)

财政部会计司

2021年10月20日

### 小规模纳税人，速来围观！这3类情形可以享受免征增值税优惠吗？

**1. 按季纳税的小规模纳税人本季度自开普通发票销售额不超过45万元，加上代开的专用发票销售额超过45万元，自开普通发票的部分能否享受免征增值税优惠？**

按季纳税的小规模纳税人以包括销售货物、劳务、服务、无形资产在内的应税行为合并计算销售额，判断是否达到45万元免税标准，其中包括开具增值税专用发票的销售额、开具增值税普通发票的销售额以及未开具发票的销售额。因此，提问中所述情况不能享受免征增值税优惠政策。

**2. 我公司是按季申报的增值税小规模纳税人，二季度转让一间商铺，剔除转让商铺的销售额后，季度销售额在45万元以下，全部开具普通发票，按规定我公司可以享受免征增值税政策，请问，在申报时我公司应注意什么？**

为确保小规模纳税人免征增值税政策落实到位，精准剔除纳税人当期销售不动产取得的销售收入，税务机关在申报系统中进行了相关设置，提醒纳税人准确填写取得的不动产销售额。同时，根据《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税征管问题的公告》（2021年第5号）规定，享受免征增值税政策的小规模纳税人，应填写《增值税及附加税费申报表（小规模纳税人适用）》中的“免税销售额”相关栏次。

因此，你公司在申报过程中，请注意按照申报系统的提示，据实填报不动产销售额，系统将自动提示是否超过月销售额（季度销售额）及填报注意事项。同时，如你公司可以享受小规模纳税人免征增值税政策，还需要在《增值税及附加税费申报表（小规模纳税人适用）》中，填写“免税销售额”相关栏次信息。

**3. 我是一家批发货物的公司，属于按月申报的小规模纳税人。2021年4月，我公司销售不动产取得收入50万元（不含增值税），销售货物取得收入13万元。请问我公司可以享受小规模纳税人月销售额15万元以下免征增值税政策吗？**

《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税征管问题的公告》（2021年第5号）规定，小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过15万元（以1个季度为1个纳税期的，季度销售额未超过45万元）

的，免征增值税。小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额超过 15 万元，但扣除本期发生的销售不动产的销售额后未超过 15 万元的，其销售货物、劳务、服务、无形资产取得的销售额免征增值税。

你公司合计月销售额超过 15 万元，但在扣除本期发生的销售不动产的销售额后（13 万元）未超过 15 万元，因此，按照规定，你公司销售货物取得的销售额，可享受小规模纳税人月销售额 15 万元以下免征增值税政策。销售不动产取得的收入，应照章缴纳增值税。

来源：国家税务总局

### 提醒！享受研发费用加计扣除优惠，这七类资料要留存备查

根据 28 号公告规定，企业需准备研发支出辅助账，据此填写《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。其他资料主要指的是《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 号发布）中“开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除”事项规定的主要留存备查资料，具体是：

1. 自主、委托、合作研究开发项目计划书和企业有权部门关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件；
2. 自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；
3. 经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的合同；
4. 从事研发活动的人员（包括外聘人员）和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录及费用分配计算证据材料）；
5. 集中研发项目研发费决算表、集中研发项目费用分摊明细情况表和实际分享收益比例等资料；
6. “研发支出”辅助账及汇总表；
7. 企业如果已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，应作为资料留存备查。

因此，预缴享受研发费用加计扣除政策的企业，需要将上述“1+7”项留存备查资料准备好，以备税务机关后续核查。

在此需要说明的是：上述绝大部分资料是企业进行研发活动或进行研发费用核算时已经形成的资料，只要将其整理归集齐全即可，一般不需要另外单独准备。如，自主、委托、合作研究开发项目计划书和企业有权部门关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件是企业开展研发活动的依据，是其日常管理活动中的已有资料。

来源：国家税务总局

### 分不清委托研发、合作研发、集中研发，一文搞懂研发费加计扣除怎么做！

企业日常发生的研发活动类型不尽相同，有委托研发、合作研发、集中研发，不同类型的研发活动对研发费用归集的要求不尽相同。那么，企业在享受研发费加计扣除优惠时该如何进行区分处理呢？留存备查的材料又有哪些？今天，小编通过几个问答来为大家详细介绍一下~

#### 问：委托研发由谁扣除？需要哪些资料？

答：企业委托外部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。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。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。（财税〔2015〕119 号）

委托个人研发的，应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除。（国家税务总局公告 2015 年第 97 号）

留存备查资料：

1. 委托研究开发项目计划书和企业有权部门关于委托研究开发项目立项的决议文件；

2. 委托研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；
3. 经科技行政主管部门登记的委托研究开发项目的合同；
4. 从事研发活动的人员（包括外聘人员）和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录及费用分配计算证据材料）；
5. “研发支出”辅助账及汇总表；
6. 企业如果已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，应作为资料留存备查。
7. 省税务机关规定的其他资料。

**问：委托境外研发有什么注意事项？留存资料有何不同？**

答：委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。上述费用实际发生额应按照独立交易原则确定。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。委托境外进行研发活动不包括委托境外个人进行的研发活动。（财税〔2018〕64 号）

留存备查资料：

1. 企业委托研发项目计划书和企业有权部门立项的决议文件；
2. 委托研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；
3. 经科技行政主管部门登记的委托境外研发合同；
4. “研发支出”辅助账及汇总表；
5. 委托境外研发银行支付凭证和受托方开具的收款凭据；
6. 当年委托研发项目的进展情况等资料。

**问：合作研发项目如何扣除？需要哪些资料？**

答：合作研发项目合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。（财税〔2015〕119 号）

留存备查资料：

1. 合作研究开发项目计划书和企业有权部门关于合作研究开发项目立项的决议文件；
2. 合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；
3. 经科技行政主管部门登记的合作研究开发项目的合同；
4. 从事研发活动的人员（包括外聘人员）和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录及费用分配计算证据材料）；
5. “研发支出”辅助账及汇总表；
6. 企业如果已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，应作为资料留存备查。
7. 省税务机关规定的其他资料。

**问：集中研发项目如何扣除？需要哪些资料？**

答：企业集团根据生产经营和科技开发的实际情况，对技术要求高、投资数额大，需要集中研发的项目，其实际发生的研发费用，可以按照权利和义务相一致、费用支出和收益分享相配比的原则，合理确定研发费用的分摊方法，在受益成员企业间进行分摊，由相关成员企业分别计算加计扣除。（财税〔2015〕119 号）

留存备查资料：

1. 自主研究开发项目计划书和企业有权部门关于自主研究开发项目立项的决议文件；
2. 自主研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；
3. 从事研发活动的人员（包括外聘人员）和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录及费用分配计算证据材料）；
4. 集中研发项目研发费决算表、集中研发项目费用分摊明细情况表和实际分享收益比例等资料；
5. “研发支出”辅助账及汇总表；
6. 企业如果已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，应作为资料留存备查。
7. 省税务机关规定的其他资料。

来源：上海税务

为进一步提升企业研发积极性，激发企业创新活力，税务总局近日对外发布《关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（以下简称《公告》），明确 2021 年 10 月份纳税申报期，在允许企业享受上半年研发费用加计扣除的基础上，再增加一个季度的优惠。今天小编就通过 12366 纳税缴费服务热线，为您整理了一波实操中研发费用加计扣除相关的热点问答，一起来学习一下吧~

**1. 我是一家研发企业，可以在 10 月申报期享受研发费用加计扣除的优惠政策，请问应当如何计算可以加计扣除的其他相关费用？**

答：根据《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）规定：“三、关于其他相关费用限额计算的问题

（一）企业在一个纳税年度内同时开展多项研发活动的，由原来按照每一研发项目分别计算“其他相关费用”限额，改为统一计算全部研发项目“其他相关费用”限额。

企业按照以下公式计算《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）第一条第（一）项“允许加计扣除的研发费用”第 6 目规定的“其他相关费用”的限额，其中资本化项目发生的费用在形成无形资产的年度统一纳入计算：

全部研发项目的其他相关费用限额=全部研发项目的人员人工等五项费用之和×10%/(1-10%)

“人员人工等五项费用”是指财税〔2015〕119 号文件第一条第（一）项“允许加计扣除的研发费用”第 1 目至第 5 目费用，包括“人员人工费用”“直接投入费用”“折旧费用”“无形资产摊销”和“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”。

（二）当“其他相关费用”实际发生数小于限额时，按实际发生数计算税前加计扣除额；当“其他相关费用”实际发生数大于限额时，按限额计算税前加计扣除额。”

**2. 我是一家研发公司同时有多个研发项目，现按照调整后的其他相关费用限额计算方法与调整前有何区别？**

答：按现行政策规定，其他相关费用采取限额管理方式，不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。国家税务总局 2015 年第 97 号公告明确按每一项目分别计算其他相关费用限额，对于有多个研发项目的企业，其有的研发项目其他相关费用占比不到 10%，有的超过 10%，不同研发项目的限额不能调剂使用。为进一步减轻企业负担、方便计算，让企业更多地享受优惠，《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）将其他相关费用限额的计算方法调整为按全部项目统一计算，不再分项目计算。

【举例】：假设某公司 2021 年度有 A 和 B 两个研发项目。项目 A 人员人工等五项费用之和为 90 万元，其他相关费用为 12 万元；项目 B 人员人工等五项费用之和为 100 万元，其他相关费用为 8 万元。

（一）按照国家税务总局 2015 年第 97 号公告的计算方法

项目 A 的其他相关费用限额为 10 万元 $[90 \times 10\% / (1-10\%)]$ ，按照孰小原则，可加计扣除的其他相关费用为 10 万元；项目 B 的其他相关费用限额为 11.11 万元 $[100 \times 10\% / (1-10\%)]$ ，按照孰小原则，可加计扣除的其他相关费用为 8 万元。两个项目可加计扣除的其他相关费用合计为 18 万元。

（二）按照《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）明确的计算方法

两个项目的其他相关费用限额为 21.11 万元 $[(90+100) \times 10\% / (1-10\%)]$ ，可加计扣除的其他相关费用为 20 万元 $(12+8)$ ，大于 18 万元，且仅需计算一次，减轻了工作量。

**3. 我是一家医药研发企业，符合研发费用加计扣除优惠政策，10 月申报时需准备哪些资料？**

答：根据《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）企业享受此项优惠实行“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”方式，依据实际发生的研发费用支出，按税收政策规定在预缴申报表中直接填写前三季度的加计扣除金额，准备前三季度的研发支出辅助账和《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）等留存备查。

**4. 国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）中提到企业自行设计研发支出辅助账，样式上有什么要求？**

答：企业自行设计的研发支出辅助账样式，应当包括 2021 版研发支出辅助账样式所列数据项，且逻辑关系一致，能准确归集允许加计扣除的研发费用。

来源：上海税务

## 6 个城市维护建设税常见问题，进来学习

### 1. 北京市城市维护建设税税率是多少？

答：根据《北京市财政局 国家税务总局北京市税务局 北京市民政局关于明确北京市城市维护建设税纳税人所在地具体地点的通知》（京财税〔2021〕1770 号）规定，一、纳税人所在地在全市各区的街道办事处管辖范围内的，税率为百分之七。

纳税人所在地在全市各区的镇范围内的，税率为百分之五。

纳税人所在地不在上述范围内的，税率为百分之一。

### 2. 城市维护建设税的计税依据是如何规定的？

答：第一，根据《中华人民共和国城市维护建设税法》（中华人民共和国主席令第五十一号）的规定：“第二条城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。

城市维护建设税的计税依据应当按照规定扣除期末留抵退税退还的增值税税额。

城市维护建设税计税依据的具体确定办法，由国务院依据本法和有关税收法律、行政法规规定，报全国人民代表大会常务委员会备案。

第三条 对进口货物或者境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税、消费税税额，不征收城市维护建设税。

.....

第十一条 本法自 2021 年 9 月 1 日起施行。1985 年 2 月 8 日国务院发布的《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》同时废止。”

第二，根据《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 28 号）的规定：“一、城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额（以下简称两税税额）为计税依据。

依法实际缴纳的两税税额，是指纳税人依照增值税、消费税相关法律法规和税收政策规定计算的应当缴纳的两税税额（不含因进口货物或境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的两税税额），加上增值税免抵税额，扣除直接减免的两税税额和期末留抵退税退还的增值税税额后的金额。

直接减免的两税税额，是指依照增值税、消费税相关法律法规和税收政策规定，直接减征或免征的两税税额，不包括实行先征后返、先征后退、即征即退办法退还的两税税额。

.....

三、本公告自 2021 年 9 月 1 日起施行。”

第三，根据《国家税务总局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）的规定：“一、城建税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税（以下称两税）税额为计税依据。

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。

应当缴纳的两税税额，不含因进口货物或境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的两税税额。纳税人自收到留抵退税额之日起，应当在下一个纳税申报期从城建税计税依据中扣除。

留抵退税额仅允许在按照增值税一般计税方法确定的城建税计税依据中扣除。当期未扣除完的余额，在以后纳税申报期按规定继续扣除。

二、对于增值税小规模纳税人更正、查补此前按照一般计税方法确定的城建税计税依据，允许扣除尚未扣除完的留抵退税额。

三、对增值税免抵税额征收的城建税，纳税人应在税务机关核准免抵税额的下一个纳税申报期内向主管税务机关申报缴纳。

.....

八、本公告自 2021 年 9 月 1 日起施行。《废止文件及条款清单》（附件）所列文件、条款同时废止。特此公告。”

### **3. 对进口产品、境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产是否征收城市维护建设税？**

答：第一，根据《中华人民共和国城市维护建设税法》（中华人民共和国主席令第五十一号）的规定：“第三条 对进口货物或者境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税、消费税税额，不征收城市维护建设税。

.....

第十一条 本法自 2021 年 9 月 1 日起施行。1985 年 2 月 8 日国务院发布的《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》同时废止。”

第二，根据《国家税务总局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）的规定：“一、城建税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税（以下称两税）税额为计税依据。

.....

应当缴纳的两税税额，不含因进口货物或境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的两税税额。

.....

八、本公告自 2021 年 9 月 1 日起施行。《废止文件及条款清单》（附件）所列文件、条款同时废止。特此公告。”

### **4. 境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产代扣代缴增值税需要缴纳城市维护建设税吗？**

答：城建税的纳税义务发生时间与两税的纳税义务发生时间一致，分别与两税同时缴纳。同时缴纳是指在缴纳两税时，应当在两税同一缴纳地点、同一缴纳期限内，一并缴纳对应的城建税。

采用委托代征、代扣代缴、代收代缴、预缴、补缴等方式缴纳两税的，应当同时缴纳城建税。

前款所述代扣代缴，不含因境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产代扣代缴增值税情形。

### **5. 纳税人在补缴两税时，是否需要补缴城市维护建设税？**

答：根据《国家税务总局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）第五条第二款规定，采用委托代征、代扣代缴、代收代缴、预缴、补缴等方式缴纳两税的，应当同时缴纳城建税。

第八条规定，本公告自 2021 年 9 月 1 日起施行。

### **6. 当期免抵的增值税额是否作为城市维护建设税的计征依据？**

答：第一，根据《财政部 税务总局关于城市维护建设税计税依据确定办法等事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 28 号）第一条规定，城市维护建设税以纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额（以下简称两税税额）为计税依据。

依法实际缴纳的两税税额，是指纳税人依照增值税、消费税相关法律法规和税收政策规定计算的应当缴纳的两税税额（不含因进口货物或境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的两税税额），加上增值税免抵税额，扣除直接减免的两税税额和期末留抵退税退还的增值税税额后的金额。

第三条规定，本公告自 2021 年 9 月 1 日起施行。

第二，根据《国家税务总局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）第三条规定，对增值税免抵税额征收的城建税，纳税人应在税务机关核准免抵税额的下一个纳税申报期内向主管税务机关申报缴纳。



第八条规定，本公告自 2021 年 9 月 1 日起施行。

来源：北京税务

## 申报享受企业所得税税收优惠政策，这 6 个问题，请您牢记！

### 1. 问：企业安置残疾人员就业有什么企业所得税优惠政策？

答：一、根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第 63 号）第三十条规定：“企业的下列支出，可以在计算应纳税所得额时加计扣除：

.....

（二）安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资。”

二、根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令第 512 号）第九十六条规定：“企业所得税法第三十条第（二）项所称企业安置残疾人员所支付的工资的加计扣除，是指企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的 100%加计扣除。残疾人员的范围适用《中华人民共和国残疾人保障法》的有关规定。”

三、根据《财政部 国家税务总局关于安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策问题的通知》（财税〔2009〕70 号）规定：“一、企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，可以在计算应纳税所得额时按照支付给残疾职工工资的 100%加计扣除。

企业就支付给残疾职工的工资，在进行企业所得税预缴申报时，允许据实计算扣除；在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时，再依照本条第一款的规定计算加计扣除。”

### 2. 问：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，不再受企业所得税征收方式的限定，也就是说，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。

### 3. 问：企业预缴申报时，是否可以享受研发费用加计扣除优惠政策？

答：第一，根据《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 28 号）规定：“一、关于 2021 年度享受研发费用加计扣除政策问题

（一）企业 10 月份预缴申报第 3 季度（按季预缴）或 9 月份（按月预缴）企业所得税时，可以自主选择就前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策。

对 10 月份预缴申报期末选择享受优惠的，可以在 2022 年办理 2021 年度企业所得税汇算清缴时统一享受。

（二）企业享受研发费用加计扣除政策采取“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式，由企业依据实际发生的研发费用支出，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）》享受税收优惠，并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况（前三季度）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）与政策规定的其他资料一并留存备查。

.....

### 四、执行时间

本公告第一条适用于 2021 年度。”

第二，根据《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：“二、企业预缴申报当年第 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。

符合条件的企业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）》享受税收优惠，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。

企业办理第3季度或9月份预缴申报时，未选择享受研发费用加计扣除优惠政策的，可在次年办理汇算清缴时统一享受。

……

四、本公告自2021年1月1日起执行。”

**4. 问：企业在预缴时可以自主选择就前三季度研发费用享受加计扣除政策的规定，是仅限于2021年度还是以后年度均可享受？**

答：根据《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2021年第28号）第一条第（一）项规定，企业10月份预缴申报第3季度（按季预缴）或9月份（按月预缴）企业所得税时，可以自主选择就前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策仅适用于2021年度。

**5. 问：对制造业企业享受研发费用加计扣除是否有特殊规定？**

答：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）第一条规定，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。

**6. 问：企业享受研发费用加计扣除的优惠政策，应当如何计算可以加计扣除的其他相关费用？**

答：根据《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2021年第28号）规定：“三、关于其他相关费用限额计算的问题

（一）企业在一个纳税年度内同时开展多项研发活动的，由原来按照每一研发项目分别计算“其他相关费用”限额，改为统一计算全部研发项目“其他相关费用”限额。

企业按照以下公式计算《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）第一条第（一）项“允许加计扣除的研发费用”第6目规定的“其他相关费用”的限额，其中资本化项目发生的费用在形成无形资产的年度统一纳入计算：

全部研发项目的其他相关费用限额=全部研发项目的人员人工等五项费用之和×10%/(1-10%)

“人员人工等五项费用”是指财税〔2015〕119号文件第一条第（一）项“允许加计扣除的研发费用”第1目至第5目费用，包括“人员人工费用”“直接投入费用”“折旧费用”“无形资产摊销”和“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”。

（二）当“其他相关费用”实际发生数小于限额时，按实际发生数计算税前加计扣除额；当“其他相关费用”实际发生数大于限额时，按限额计算税前加计扣除额。”

来源：北京税务

法规速递

关于印发《企业产品成本核算制度——油气管网行业》的通知

财会〔2021〕21号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部各地监管局，有关单位：

为了规范油气管网行业产品成本核算，促进油气管网设施运营企业加强成本管理，根据《中华人民共和国会计法》、企业会计准则、《企业产品成本核算制度（试行）》等有关规定，我们制定了《企业产品成本核算制度——油气管网行业》，现予印发，请遵照执行。

执行中如有问题，请及时反馈我部。

附件：[企业产品成本核算制度——油气管网行业](#)

财 政 部  
2021年9月17日

## 关于印发《律师事务所相关业务会计处理规定》的通知

### 财会〔2021〕22号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部各地监管局，有关单位：

为了规范律师事务所相关业务的会计核算，提高律师事务所会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》和国家统一的会计制度相关规定，我部制定了《律师事务所相关业务会计处理规定》，现予印发，请遵照执行。

执行中如有问题，请及时反馈我部。

附件：[律师事务所相关业务会计处理规定](#)

财 政 部

2021年9月23日

## 国家税务总局江西省税务局关于我省契税有关事项执行口径的公告

### 国家税务总局江西省税务局公告 2021 年第 4 号

为贯彻落实《中华人民共和国契税法》（以下简称《契税法》）及《江西省人民代表大会常务委员会关于批准契税法具体适用税率等有关事项的方案的决议》（2021年7月28日江西省第十三届人民代表大会常务委员会第三十一次会议通过），现将我省契税有关事项执行口径公告如下：

一、纳税人在《契税法》施行前发生契税纳税义务，在《契税法》施行后申报缴纳契税的，按其纳税义务发生时的适用税率计算缴纳税款。

二、个人购买家庭唯一住房和第二套改善性住房适用的契税优惠税率，继续按照《江西省财政厅 江西省地方税务局 江西省住房和城乡建设厅转发财政部 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营业税优惠政策的通知》（赣财法〔2016〕13号）第一条的规定执行。

本公告自2021年9月1日起施行。《国家税务总局江西省税务局关于财产行为税若干征管问题的公告》（2018年第15号）第三条同时废止。2021年9月1日至本公告发布之日期间，纳税人已申报缴纳的契税不再调整。

国家税务总局江西省税务局

2021年10月22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/>

