

股权激励企业所得税扣除专题之五——非上市公司股权激励企业所得税税前扣除中的常见误区

很多基层税务机关人员都会接到一些做新三板或 IPO 企业的财务经理咨询，我们会计师事务所审计按照《股份支付》会计准则对我们以前年度追溯确认了管理费用，按照国家税务总局 2012 年发布的《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 18 号）规定，不是股权激励费用可以在企业所得税税前扣除吗，那我们企业以前年度（5 年内）多交了企业所得税，从而向税务机关申请要退税。

非上市公司股权激励，能否确定费用税前扣除呢？从 18 号公告来看，是不否定的。在 18 号公告最后一条说了：非上市公司，凡比照《管理办法》的规定建立职工股权激励计划，且在企业会计处理上，也按我国会计准则的有关规定处理的，其股权激励计划有关企业所得税处理问题，可以按照上述规定执行。但是，这里大家要注意，并非所有的非上市公司按照《股份支付》进行会计处理的，都属于我们 18 号公告可以税前扣除的费用。其次，按照 18 号公告规定，股权激励费用企业所得税税前扣除，前提必须是激励对象按照工资、薪金所得缴纳了个人所得税。我们企业所得税的扣除年度是在激励对象工资、薪金的缴纳年度。所以，很多非上市公司财务经理到税务局要退税时，被问到激励对象是否按工资、薪金缴纳个人所得税后就不吱声了。

非上市公司股权激励实际有如下几种情况：

1. 限制性股权是大股东低价（零对价）授予的；
2. 限制性股权是激励对象低价增资取得的；
3. 激励对象符合财税[2016]101 号文的规定，不在行权当期，而是递延到转让时按照“财产转让所得”20%的税率缴纳个人所得税；
4. 股权激励计划是通过合伙企业形式间接授予的，而非直接授予给激励对象的；大部分非上市公司股权激励，其实都是通过合伙企业这种间接方式授予的。

不管是直接授予，还是通过合伙企业间接授予，按照《股份支付》会计准则的规定，在会计上都要确认管理费用。但是，企业所得税对于股权激励税前扣除的要求和会计准则是不一样的。在税收上是，只有激励对象按照工资、薪金缴纳了个人所得税的，授予企业才能确认费用在企业所得税税前扣除。我们股权激励按照工资、薪金最高 45%缴纳了个人所得税，我也允许你授予企业在没有实际现金流支出的情况下可以确认费用按照 25%的税率税前扣除，综合来看，实际税率在 20%左右。而如果激励对象低价增资、或从大股东取得股权环节没有按照工资、薪金缴纳个人所得税，亦或是按照财税[2016]101 号文递延到财产转让时缴纳个人所得税，此时激励对象实际是按照 20%的税率缴纳个人所得税。这种情况下，我们认为实际就不存在授予企业层面的利益让渡，而直接认为是股东层面的利益让渡。因此，此时就不能在授予企业层面确认费用税前扣除。

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。

所以，大家可以看到，各种股权激励方案能否确认企业所得税税前扣除，我们和美国类似，就是强调激励对象的个人所得税处理和授予企业的企业所得税处理的一致。只有激励对象按照工资、薪金所得缴纳个人所得税的，授予企业才能确认费用在企业所得税税前扣除。而如果激励对象不是按照工资、薪金缴纳个人所得税的，而是递延到实际股权卖出环节按照财产转让所得缴纳个人所得税的，那此时就认为是股东层面的交易，属于在股东层面的利益让渡，就不能在授予企业层面确认费用企业所得税税前扣除。

所以，从宏观总体税率来看，如果激励对象按照工资、薪金缴纳了个人所得税，最高税率 45%，企业层面可以在没有实际支出的情况下确认费用，按照 25%的税率扣除少缴纳企业所得税，从实际税负来看差不多是 20%左右。而如果激励对象直接按照“财产转让所得”20%的税率缴纳个人所得税，那授予企业层面就不能确认费用在企业所得税税前扣除。因此，从整体税负来看，这两种方案的实际税负也是基本一致的。

因此，对于非上市公司以权益结算的股权激励，能否确认费用在企业所得税税前扣除，其实也相对比较简单，除了按照 18 号的要求建立职工股权激励计划，会计也按规定处理，最关键的把握就是实现激励对象工资、薪金个人所得税和授予企业股权激励企业所得税费用扣除的匹配。

同时，对于另外一个问题，我们认为未来也可能有更加灵活的解决方案。就是很多上市公司都反映的中国目前股权激励按照工资、薪金缴纳个人所得税税负太重，很多都是要按最高 45%的税率缴纳个人所得税了。如果我们顺畅地将集团间股权激励企业所得税税前扣除规则明晰了，其实未来我国也可以采取更加灵活的税收政策选择，就是让上市公司自己去选择。如果你选择股权激励所得按照工资、薪金所得缴纳个人所得税，那就允许上市公司扣除企业所得税费用。如果你选择按照财产转让所得缴纳个人所得税，那就不允许上市公司扣除费用。这里，上市公司就要自己选择好了。因为如果选择按照工资、薪金所得缴纳个人所得税，那在行权时就要纳税。但如果行权取得股票再卖，是暂免征收个人所得税的。但是，如果你选择按照财产转让所得，递延到股票卖的时候缴纳个人所得税，那后期如果股票上涨，可能就要全部按照财产转让所得缴纳个人所得税，且授予企业层面虽然会计上确认管理费用，也无法在企业所得税税前扣除。当然了，考虑到很多互联网公司已经将股权激励作为薪酬方案的重要组成部分，如果全部自由选择递延到后期股票转让纳税，可能影响较大。此时可以对其中部分比例的激励所得允许自由选择。

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

股权激励企业所得税扣除专题之四——激励对象集团内调动，股权激励费用如何税前扣除？

前段时间，有家上市公司的财务总监问我一个这样的问题：他说 A 高管原先在上市公司工作，且在任职期间上市公司授予了 A 高管股权激励计划。在 3 年的行权等待期内，A 高管赴上市公司控股的子公司任职总经理，并在子公司任职期间，该高管的股权激励计划到期行权。此时在 A 高管股权激励缴纳了个人所得税后，能否确认股权激励费用在企业所得税税前扣除，是在上市公司扣，还是在子公司扣，他把握不定。

其实，这个问题在我们如果明确了集团间股权激励企业所得税扣除的大原则后，就属于下面一个细节性的规定问题了。诚然，激励对象在行权等待期内，大概率会在集团间不同公司间存在岗位调动。此次，他后期股权激励行权了，那确认的费用如何在集团相关主体间税前扣除呢？这个问题 18 号公告实际是没有回答的，但这又属于股权激励企业所得税税前扣除规则中所必须回答的问题。

其实，对这个问题，如果明确了集团间股权激励的企业所得税处理原则后，就比较好回答了：

1. 从收入、成本费用匹配的大原则来看，激励对象的股权激励费用，应该在其实际任职、受雇所在单位确认费用税前扣除。因此，在激励对象在行权等待期内，在集团间不同单位调动时，在激励对象实际行权后，严格来看我们是需要按照任职时间将这个激励费用对应分摊到他对应工作单位税前扣除：

X 工作单位应分摊的股权激励税前扣除费用=行权时确认的股权激励总费用 $\times X$ 单位的工作天数/总的行权等待期

2. 对于企业所得税，严格按照收入、成本费用配比，我们就需要把股权激励行权所得在集团内不同子公司之间分配。实际上，我们为什么在专题一《权益结算的股权激励企业所得税税前扣除的理论基础》专门提到法国的规定，实际就是为这个专题文章做铺垫，我们再回顾一下法国的规定：

| 编号 | 国家 | 具体规定 |
|----|----|--|
| 2 | 法国 | <p>A corporate tax deduction may be available for the French subsidiary provided that the restricted stock and RSUs meet certain conditions and are based on a “qualifying plan” .</p> <p>The parent company must send an invoice mentioning the details of the costs and the subsidiary must attach to its corporate tax return, a specific form providing for the principles retained for the allocation of the costs.</p> |

考虑到激励对象会在行权等待期内在集团内不同子公司之间调动。因此，在实际行权的当年企业所得税扣除时，法国会要求母公司向相关子公司寄送一个发票或者说分割单，这里要详细地说明股权激励费用的分摊方法。各个子公司各自企业所得税年度申报扣除时，要将母公司的这个股权激励费用分割单作为附件。

毫无疑问，法国这样的制度安排必然应该被吸收到我国股权激励企业所得税税前扣除的整体公告中，并在金税三期中涉及对应的征管机制去实现。

3. 那股权激励的个人所得税要不要在不同子公司之间分摊缴纳呢？其实这个问题我们在个人所得税领域内不陌生。在非居民个人所得税中，对于外籍人员在来华前被授予股权激励，在来华工作期间行权，我们也要按照工作期间划分出对应的境内行权所得在境内缴纳个人所得税。那我们对于居民个人境内行权所得的个人所得税是否也需要划分后在不同任职单位缴纳呢？我们认为，境内股权激励个人所得税层面可能不需要这么复杂。第一，我们对于股权激励个人所得税是超额累进税率，一年多次行权还要合并。且行权都是在境内。这里个人所得税大可不必这么折腾，就在激励对象实际行权所在的单位扣缴即可以。如果各地要分配，可通过 ITS 系统去后期实现。假设，你在金税三期中已经实现了企业所得税分配的填报信息，后期个人所得税直接根据那个分配比例将这部分的个税金额直接在不同地区之间进行分配就可以了。当然，毕竟这一块税收分配体量也没那么大，不再各地之间进行税源分配可能也能接受。

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

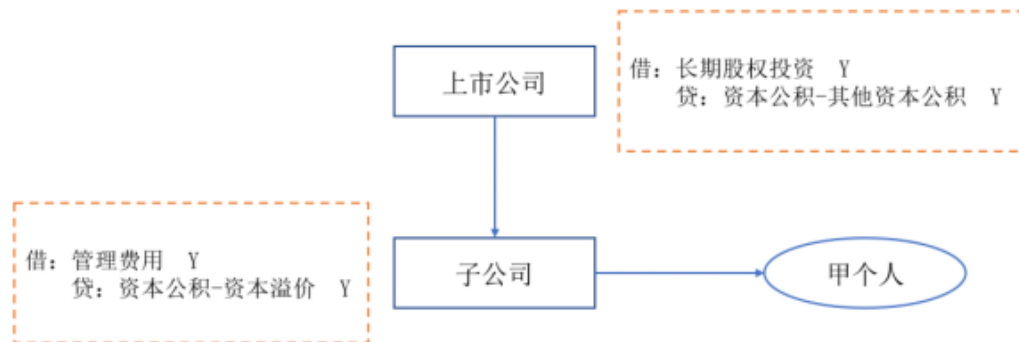
我们知道，对于集团间股权激励，在个人所得税上的政策是非常明确的。我们对于股权激励个人所得税的特殊算法适用问题，我们知道在国家税务总局 2011 年 27 号公告就明确了，只要激励对象在上市公司集团内由上市公司持股比例不低于 30% 的子、孙公司工作（层级不限制，只要比例达标），那激励对象取得的以上市公司股票为标的的股权激励就可以享受个人所得税优惠算法。

但是，对于集团间股权激励的企业所得税扣除问题，实事求是地来看，从《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 18 号）的文件字眼和公告解读看，18 号公告制定时可能并没有考虑好对于集团间股权激励的税前扣除问题，亦或是对这个问题有点回避的可能。

我觉得这里面有两方面问题，第一还是理论层面的问题，即我们虽然在 2012 年规定了对于以权益结算的股权激励可以在企业所得税确认费用税前扣除。但是，当时大家在理论层面还是没有能够回答，为什么授予公司本身没有任何经济利益流出，而是股东层面有经济利益流出，为什么授予公司层面可以确认费用在企业所得税税前扣除呢？这个做法有悖于我们的常识。对于这个问题，我们在这个专题的第一篇文章中《权益结算的股权激励企业所得税税前扣除的理论基础》，通过搭建了一个无税——有税的股权激励税盾模型进行了回答。第二个问题就是，我们的企业所得税只有总、分汇总纳税。但是对于集团间母、子公司是独立企业所得税纳税主体。在会计准则层面，很多集团间股权激励，在合并会计报表层面来看，激励对象都是并表主体员工，和本企业员工股权激励一模一样。但是，在企业所得税上，激励对象不属于授予企业的员工，比如是授予企业子公司、孙公司的员工，这里股权激励确认的费用究竟在哪个主体扣除，授予主体和子、孙公司之间的税务问题如何处理。因为有些情况下，子、孙公司向母公司支付对价，有些情况又不需要支付对价。这里，集团间股权激励的税前扣除问题就不仅仅是一个区分费用的事情，还涉及到母与子、母与孙公司之间的交易的企业所得税处理问题。这个问题，18 号公告是完全回避的，这也是导致集团间股权激励企业所得税税前扣除的争议一直延续到今的原因。

首先，我们来看一下对于集团间股权激励，从会计处理的方法上来看一下都整个交易应该从什么视角来看：

案例：激励对象在上市公司的控股子公司任职。上市公司股权激励方案中，激励对象包括甲个人，且上市公司授予甲个人股票期权，子公司不需要向上市公司进行现金对价支付。



对于集团间股权激励问题，《企业会计准则解释第 4 号》是这么规定的：

七、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易应当如何进行会计处理？

答：企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当按照以下规定进行会计处理：

（一）结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

（二）接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

我们这里首先从会计上对于集团间股权激励的会计处理来看一下，集团间股权激励问题应该如何去理解，这个对于我们后面讨论集团间股权激励税前扣除问题会大有帮助：

1. 从会计准则的处理规定来看，对于集团间股权激励，按照《股份支付》准则规定，应该在激励对象实际工作单位确认管理费用，而不是在上市公司层面确认管理费用。这一点很关键。为什么呢，这里很好理解甲个人在子公司工作，他努力工作创造的收入肯定是在子公司层面的，从收入与成本、费用配比的角度来看，股权激励确认的管理费用必须在激励对象实际工作单位确认。这个会计核算原则实际上对我们后期集团间股权激励企业所得税扣除规则同样适用。目前，我们就看到部分税务机关尝试对于集团间股权激励税前扣除给予放宽，但是，对于这个费用税前扣除在上市公司扣，还是在激励对象实际受雇单位扣捉摸不定。一会就跟着个人所得税纳税地点走，一会又跟着上市公司走。所以，这里我们从会计核算的精神就可以看出，收入与成本、费用匹配的原理，既适用于会计准则，也是《企业所得税法实施条例》的要求，因为只有与取得应税收入相关的成本、费用才能税前扣除。既然激励对象是在子公司工作，他创造的收入肯定是体现在子公司层面（当然并表到上市公司层面和企业所得税不相关），既然给激励对象的股权激励，他努力工作创造的收入在子公司层面，那股权激励确认的费用也应该在子公司层面税前扣除，而不是在上市公司层面。这是一个基本的逻辑问题。至于这里争议来的另外一个问题，就是激励对象的个人所得税扣缴，究竟是上市公司还是子公司，由于没有现金支付，这也是大家争议的问题。当然，在企业所得税大原则是收入与成本、费用扣除匹配的前提下，我们可以明确个人所得税扣缴也和企业所得税扣除地点匹配，这样不会出现各地税源争抢的问题。费用在子公司企业所得税前扣，个人所得税也应该在子公司层面扣缴并入库当地。这样把集团间股权激励企业所得税税前扣除和个人所得税代扣代缴主体配合起来，规定就比较完美了啊。

2. 如何理解“结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）”。这里，结算企业是上市公司，他是接受服务企业（子公司）的投资人。你可以这么理解，将集团间股权激励理解为，子公司要按照授予日权益工具的公允价值向上市公司买来股票期权，然后用于对激励对象的薪酬支付。但是，上市公司作为子公司的股东，直接就豁免了其现金给付义务，或者可以理解为你给了我钱，我立刻就把钱又投给你，但不增加实收资本，而是增加你的资本公积-资本溢价。所以，这就是为什么上市公司要增加对子公司的长期股权投资-Y，而子公司要按同样金额确认资本公积-资本溢价-Y。正是因为第二个层面的理解，所以我们碰到部分上市公司在遇到大企业风险评估中，有人提出来了，你这个集团间股权激励，既然是增加对子公司投资，特别是在上市公司通过公开回购股票，然后通过限制性股票方案向子公司激励对象授予时，税务机关要求上市公司要视同销售缴纳企业所得税。

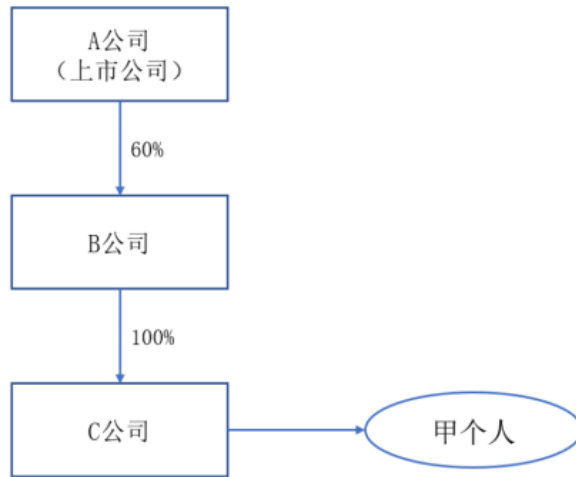
理的确是这个理，但是现实中情况很复杂，有些子公司可能要有现金支付，有些就不需要现金支付，这个视同销售，还需要知道授予工具的公允价值，而这个公允价值本身就是一个目前没法准确评估的金额。因此，这里我们要提出第二个观点，就是税法他不是一个精确的自然科学，设计什么样的税收规则，既要考虑合理性，也要考虑征管实践的可行性、确定性和征管成本的高低，有时候模糊的正确比精确的模糊更加合理。

这里我们可以看到，虽然从会计准则和原理来看，集团间股权激励看成是母公司将激励工具按公允价值增加对子公司投资，然后由子公司授予激励对象。但实际上母、子公司之间的这类交易（不管子公司是否支付现金）都属于权益性交易，不会在会计层面确认损益的。因此，我们税法上干脆对他们之间的交易采用忽略处理的方法可能更为简单、清晰。即我不对你母公司视同销售、子公司即使支付现金我也不管。会计上母公司增加对子公司长期股权投资，但实际是没有任何实际投入的，在税收上就不增加对子公司长期股权投资计税基础（如果视同销售母公司交税，就要同步增加对子公司长期股权投资计税基础）。

所以，对集团间股权激励，就明确个人所得税在激励对象实际工作单位所在地扣缴，股权激励企业所得税就在激励对象实际工作单位确认费用税前扣除，忽略母、子公司在第二个环节模拟交易的税收处理，鉴于你股权激励工具的公允价值评估本身就不可靠，我直接忽略第二个环节，不视同销售，也不增加母公司对子公司长期股权投资计税基础，这样征管执行就很清晰了。

实际上，会计处理也是这样的规则。我们再举一个案例来说明为什么模糊的正确实际更加靠谱：

假设激励对象是在上市公司的孙公司工作的，上市公司授予激励对象股票期权。我们看看会计如何处理：



这个案例在证监会会计部编写的《上市公司执行会计准则案例解析（2020）》458 页的案例 9-03 中。在这个案例中，甲个人是在上市公司 A 公司的控股孙公司中任职，A 公司授予他股权激励计划。此时，A 公司和 C 公司之间没有直接持股关系。那会计上怎么处理呢？

案例解析是这么说的，由于对孙公司 C 的股权激励只体现在孙公司和母公司 A，不涉及子公司 B。因此，在子公司 B 的个别会计报表中不体现。

此时，A 公司应该在个别会计报表确认对孙公司的长期股权投资：

借：长期股权投资——C Y
 贷：资本公积-其他资本公积 Y

孙公司的会计处理一样：

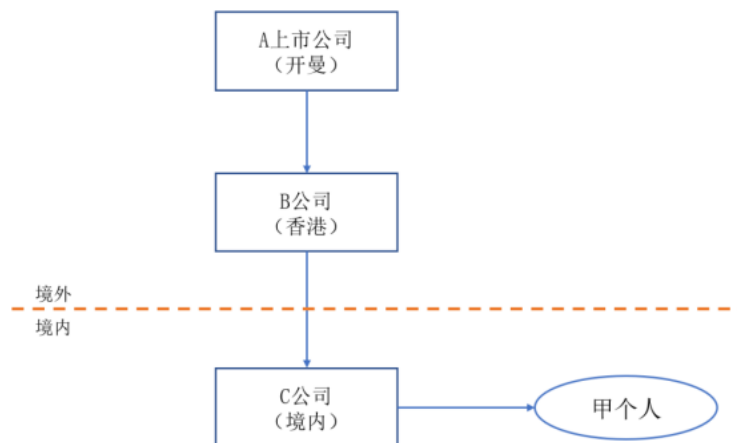
借：管理费用 Y
 贷：资本公积-资本溢价 Y

所以，有人就要问，这里明明母公司 A 对孙公司 C 之间就没有任何持股关系，为什么在母公司 A 的个别会计报表中体现了“长期股权投资——孙公司 C”。其实，这也是合理的，因为他们之间的确发生了交易，但这个交易结果在合并会计报表层面还是会合并抵消的。

通过这个案例我们就向大家说明了，为什么税收坚持这种模糊性正确，忽略集团间股权激励中第二步母-子、母-孙公司之间的交易，否则你认为母公司对孙公司视同销售，增加对孙公司投资，但实际股权关系中又没有对孙公司投资，最后税收处理上更加混乱。其实，你忽略这些步骤，相关经济利益链条还是公司孙——子——母体现出来的，整体国家税收也没有减少，这样管理起来更便捷。

其实，对于集团间股权激励问题，18 号公告最后一条也间接涉及了。最后一条提到：在我国境外上市的居民企业，凡比照《管理办法》的规定建立职工股权激励计划，且在企业会计处理上，也按我国会计准则的有关规定处理的，其股权激励计划有关企业所得税处理问题，可以按照上述规定执行。

其实，对于在我国境外上市的公司，除了 H 股直接香港上市的以外，大部分都是以红筹构架在香港、美国上市的。这些企业中互联网公司特别多，且互联网公司股权激励也非常普遍。我们以如下简单构架为例：



这种红筹构架海外上市公司，境外开曼公司（上市公司）、香港公司都是壳主体，实际的资产、人员、业务全部都是在境内相关主体。这就是典型的集团间股权激励，授予股权激励工具的是开曼上市公司，但是激励对象实际都是在开曼上市公司境内的孙公司或者孙孙公司任职工作。

近年来类似阿里、腾讯这些互联网公司，员工股权激励已经在境内缴纳了大额的个人所得税。但是，对于股权激励企业所得税层面扣除却一直争议很大。很多人死抠 18 号公告这句话“在我国境外上市的居民企业”，即文件要求在境外上市的居民企业，由于 A 上市公司（开曼）不是中国居民企业，所以不符合 18 号规定，企业所得税不能扣。这种抠字眼理解实在令人哭笑不得。第一，这是不理解以权益结算股权激励企业所得税扣除的大原理。其次，抠这个境外开曼上市公司是中国居民企业根本不具有可能性；第三，这么抠的意义在哪？境外开曼公司只是境内居民企业 C 公司为了实现在境外上市的一个镜像主体。我所有的业务，人员都在境内，创造的收入也在境内，所有的增值税、企业所得税、个人所得税也都缴纳在境内，海外都是搭建的上市构架，也不在海外缴纳税收。其实，18 号公告这句话“在我国境外上市的居民企业”，应该泛指的是中国境内的居民企业通过各种渠道在海外上市的，而不是说那个在境外上市的壳（开曼公司）必须是中国居民企业。

所以，很多时候，缺乏对理论基础的把握，抠字眼执行文件只能导致无奈的征税结果。

同时，在这类境外上市的集团间股权激励构架中，如果你要把母与孙公司之间第二步的视同销售也进行所得税处理，就更加复杂也不具备可操作性了。

因此，对于集团间股权激励，我们的建议就是忽略个别会计报表对于母——子、母——孙之间的会计呈现，税收上不视同销售（本身视同销售公允价值就有估计成分，不满足税法确定性原则），对相关股权投资的计税基础保持不变，仍然坚持股权激励企业所得税在员工实际工作单位确认费用税前扣除，并对应缴纳个人所得税，既不会导致少交税，征管也非常便捷，这就是所谓的模糊的正确。

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

股权激励企业所得税扣除专题之二——为什么股权激励会计确认费用经常远远小于行权个税应税所得

说实话，《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 15 号）第八条“关于税前扣除规定与企业实际会计处理之间的协调问题”：根据《企业所得税法》第二十一条规定，对企业依据财务会计制度规定，并实际在财务会计处理上已确认的支出，凡没有超过《企业所得税法》和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的，可按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算其应纳税所得额。其实，这条规定是很多混乱思想产生的根源。

打个不恰当的比方，就好比在科技不发达的古代，天上打雷人们不知道原因，最后只能依赖迷信来给人们解释，这是老天爷在发怒一样。15号公告这一条就是，对于很多新兴商业交易行为的税务处理，由于你一时无法认识清楚，不知道如何进行税务处理，就完全跟着会计走。即使对于很多新兴商业行为，税收政策一时还没有跟上，但在进行税务处理时，也不能完全依赖会计。我们要深刻地认识到，会计核算的目的、方法和税法是存在很大差异的。即使经济行为再复杂，税收上处理时也有你的大法《企业所得税法》，即使借鉴会计，也要在深刻了解会计核算原理的情况下，对照自己的《企业所得税法》的原则，看是否存在冲突，只有在不存在冲突的大原则上，才能扬弃地将会计规定融入到税法中。

因此，15号公告的这个大原则只能是大家默认的一个宏观把握的大原则，不能被直接写入公告中，他不具有直接操作执行的可行性。这样一写，到基层执行环节就出现了一系列奇怪的问题。我们建议，应该尽快废止15号公告的第八条。

我们今天来谈的关于股权激励企业所得税税前扣除的争议，产生的思想根源正是这个15号公告第八条。

本来，《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第18号）对于股权激励企业所得税税前扣除的规定已经很清晰了，就是对于以权益结算的股权激励，企业所得税扣除就是两大原则：

1. 激励对象在哪个年度行权缴纳个人所得税，企业所得税就在哪个年度确认费用扣；
2. 激励对象按多少金额确认应税所得缴纳个人所得税，企业所得税基本就按照这个金额确认费用在企业所得税税前扣。

本来执行得好好的，但是一部分税务干部在税务稽查、大企业税收风险评估中发现了这么一个问题，就是很多上市公司实施股权激励计划，按照《股份支付》会计准则确认的管理费用的金额，经常远远小于激励对象按照工资、薪金所得缴纳个人所得税的那个所得。因此，大家就产生了怀疑。

为什么很多实施股权激励的上市公司，会计上管理费用确认的金额会和激励对象个人所得税应税所得产生这么大的差异呢。我们很多人不去研究，不想研究，或研究而不得，立刻就死抱住《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15号）第八条这棵大树，反正也搞不懂，那就按会计和税法孰小来，既然股权激励，会计上确认费用小于税法，那就只能按会计金额扣。如果会计确认费用金额大于税法，那就按税法扣。

所以，我为什么说15号公告第八条可能初衷不错，但实际会导致混乱，而应该尽快被废止呢。对于这类新兴经济现象，即使没有现成的税收规定，依赖会计，也要把会计核算的背景和原理搞清楚，不能是非不分，完全依靠会计。

下面，我们来看一下为什么很多实施股权激励的上市公司，按照《股份支付》会计准则确认的管理费用金额经常远远小于税法上激励对象行权的个人所得税应税所得。其实，会计准则对于以权益结算的股权激励，一开始会计上也是不确认费用的。但是，美国“安然”事件后，会计界进行了反思。同时，在美国资本市场孵化一批高科技产业后，很多高科技公司都将股权激励作为员工薪酬构架的重要组成部分。我们前面说过，100%的现金薪酬结构和现金+股权的薪酬结构在本质上是等效的。但是，如果对于股权激励，会计上不确认费用的话，不同公司之间的财务结果就不具有可比性。

所以，会计上，对于公司授予员工股权激励时，也要在财务上确认对应的管理费用。说句大白话，就是，如果你不给期权，你给的现金薪酬要更好。现在你给了期权，现金薪酬低了，但实际我要把这个机会成本也要在会计上确认出来，从而实现不同薪酬构架公司的财务核算结果具有可比性。

那会计上怎么来实现这个核算的呢，我规定的一个大原则就是，如果上市公司给予员工股权激励，那我在授予当年的年末，应该按照授予期权的公允价值，在员工行权等待期内平摊确认管理费用。

这里的核心就在于授予期权的公允价值如何确定。我打个比方，今天是2021年3月1日，某上市公司股票的市场价是12元/股，我授予你一个权利，你可以在今天按照13元/股的价格买入我的股票，今天你不行权，明天就作废。你认为这个期权的公允价值是多少呢？毫无疑问，你会认为，他根本不值钱。因为到期日就是今天，目前股票市场价12元/股，按13元来买的话，为什么不在市场直接买呢，这个权利就毫无价值。但是，如果是这样的呢，我

授予你在3年后可以按照13元/股的价格买入我的股票，不管3年后我股票市场价是多少，你认为这种期权有没有价值呢？毫无疑问，这种期权肯定是有价值的。

因此，期权的价值可以分为两部分：内在价值（intrinsic value）和时间价值（time value）

期权的公允价值=内在价值（intrinsic value）+时间价值（time value）

这里，行权价和市场价之间的差异，就是期权的内在价值。比如，我们刚才看的，股票市场价12元/股，行权价13元一股，行权价都超过市场价，那他的内在价值实际就是0。同时，我今天授予你权利，今天就到期，那时间价值也是0。但如果这个权利可以在3年后行使呢，即使今天内在价值是0，但就存在时间价值了。

大家想想看，我们上市公司股权激励（我们以股票期权为例），我授予你期权后，都有至少12个月的行权等待期（一般在36个月内分期行权），因此我们期权的公允价值肯定包含两块，一块是内在价值，一块是时间价值。

会计核算的大思想是，既然上市公司授予员工股票期权，作为未来现金薪酬的替代方案，那么在授予时就要评估这个股票期权的公允价值，然后将这个公允价值在服务等待期内每个资产负债表年末分摊确认管理费用。同时，为了防止你进行盈余操纵，一旦授予期权的公允价值确认，后期不应市场价格变化而调整。

所以，会计上的核心就在于，在授予期权当时，要评估期权公允价值，作为会计在整个期间确认管理费用的金额。这里内在价值比较好确认，直接可以按期权方案的行权价和授予当期市场价的差异来算。但是，时间价值呢，这个怎么评估，实际上就是一个难题。你们看到，财政部会计准则讲解提到了，期权评估的方法包括布莱克-斯科尔斯-莫顿模型（BSM模型），或者采用二叉树-蒙特卡洛模拟来计算。但是，无论你要哪个模型，都需要有一系列变量需要评估。比如，采用BSM模型，你要有对应期间的无风险利率（对应期间国债收益率曲线），股票价格波动率数据等。所以，对于时间价值的评估，实际上不是财务能够完成的，需要找专业评估公司，这个准则实施成本就高。更为麻烦的是，你找评估公司也没用。因此，中国金融市场的缺陷，我们很多评估模型所依赖的指标，比如股票价格波动率等就没有数据来源。因此，你们会发现，我国上市公司实施股权激励，会计上区分管理费用，估计99.9%的都没有严格按照期权的这个定价模型去评估这个公允价值，都是随便毛估估个价值做的。我曾经看过伊利股份实施股权激励，专门找过一家评估咨询机构出过一份期权估值报告，然后按照这个报告金额确认管理费用。但后期估计再也没有了。这里的原因就在于，你评也是白评，因为很多估值指标中国没有，评出来的结果和自己毛估估的也没什么实质差异，都是估计而已。

虽然我们看到，财政部会计司和证监会会计部也多次提醒上市公司实施《股份支付》准则时要准确评估期权的公允价值，但由于实施的成本和困难，基本上很多上市公司对于股权激励管理费用的确认都是很毛糙的，很多就是按照授予当年12月31日股票收盘价和行权价的差异就这么确认了。当然，也有其他各种估价的方法。但是，没几个上市公司对于股权激励确认管理费用会专门花钱请评估公司按照那个期权估值模型去评估的。

鉴于很多上市公司目前股权激励的公允价值计量没有进行非常精确地模型评估，很多情况下由于指标缺少，也没法精确评估。所以，这就导致了上市公司股权激励在会计上管理费用确认的金额远远小于税法股权激励行权时个人所得税的应税所得。

第二，即使上市公司对于股权激励授予工具的公允价值能够进行较为精确的价值评估，但是基于会计核算的原理，会计上确认的管理费用金额在很多情况下也是要整体小于税法股权激励行权时个人所得税的应税所得。以股票期权为例：

股票期权的公允价值=内在价值（intrinsic value）和时间价值（time value）

比如我授予股票期权当日，股票收盘价是8元/股，该期权的行权价是7元/股，行权等待期为3年。

这里我们知道，对于内在价值（intrinsic value）我们很好计算，就是 $8-7=1$ 元

这里的关键在于时间价值（time value）的评估。比如，如果你要用二叉树-蒙特卡洛模拟来评估的话，我要基于该公司股票现有的价格8元/股，同时用该公司过往的股价波动率来确定3年后行权当天该公司股票收盘价的各种可能的情况V，对于每种情况计算其对应的概率分配P。那时间价值= $(V-7)*P$ 。然后按照概率分布计算出来价值再折现回当期。

所以，我们可以看到，会计上确认的股票期权的公允价值实际上是一个期望值。这就是为什么我们看到《股份支付》会计准则说的，如果因为市场条件不达标，会计已经确认的费用不冲回，很多人不理解原因。比如，假设3年后，该公司行权当天的股票收盘价是6元/股，低于行权价7元/股。那我们知道，激励对象肯定不会行权，也就

不会确认所得缴纳个人所得税。但是，会计上按照《股份支付》准则，即使没行权，会计上到行权当期累计已经确认的管理费用也是不冲回的。为什么，因为这个是市场条件，会计在你授予期初计算期权公允价值时计算的就是一个期望值，你可能行权，也可能不行权的因素我都计算为概率考虑到这个期望值中了。所以，市场条件不达标，我也是不冲回管理费用的。这实际意味着，整体股权激励的会计结果，对于个别公司而言，股权激励确认的管理费用可能低于股权激励个人所得税的行权所得，也可能高于个人所得税股权激励的行权所得。但基于大数定律，你考虑整体资本市场不同公司的情况，他们合计会计确认的管理费用金额可能和整体个人所得税行权所得是差不多的。

因此，这里大家就可以看到，对于股权激励行为，会计上确认管理费用的方法和税法根本就不是一个思路，产生差异的原因也不一样。同时，根据我们上一篇文章的分析，大家也从理论上了解到，我们税法上对于以权益结算的股权激励，企业所得税扣除的原理是基于整体宏观税负的考量和中性税制的因素。他和会计上的处理方法完全不是一回事。你不能把会计和税法之间的差异的原因区分清楚，随便就套一个国家税务总局公告 2012 年第 15 号的会计与税法孰低原则，实践中往往会导致很多荒谬的事情。

同时，如果你真的将股权激励企业所得税扣除的原则改为按照会计和税法金额孰小来扣除，估计财政部会计司看到了也会是一脸褶子。因为无论是 IFRS2 share base payment、IAS12 Income Taxes 还是我们和国际会计准则趋同的《股份支付准则》以及《所得税会计准则》，对于股权激励递延所得税会计处理的原则都是根据税法规定来的，即企业在每年年末只根据股票期权的内在价值来确认递延所得税资产，不考虑股票期权的时间价值。也就是每年年末，我们根据股票在资产负债表日的收盘价和行权价之间的差异（内在价值），根据这个价值结合累计已经确认的管理费用，来综合确定递延所得税资产。国际会计准则如此，我国的会计准则也是这么规定的。如果中国税务机关把股权激励的税前扣除规则改成按照会计和税法金额孰小，那我国的《所得税会计准则》就要跟着税务机关的规定改，毕竟对于递延所得税的核算要根据各国税收制度来。这里不是说不改的问题，关键是税务机关突然这么改是想干嘛？

其实这么一帮会计准则制定的人，在历史成本会计全面转入公允价值会计时，想法是为了使会计信息更加具有决策有用性。但是，理想是丰满的，现实是骨感的。公允价值计量虽然理念先进，但是如果缺乏可靠的估值技术，会计核算呈现的结果反而导致偏误，实际反映会计信息的可靠性还不如历史成本会计。因此，本身会计准则制定者们在小屋子里正苦恼我这个《股份支付会计准则》由于缺乏有效估值技术和实施成本过高，导致目前准则实施的信息质量差，实务界对于股权激励公允价值会计确认费用可能有很大偏误。结果，税法的执行者突然闯进来，说现在决定不用税法的可靠方法（按股权激励行权确认的工资、薪金所得确认费用企业所得税扣除是完全确定可靠的），直接用会计确认的管理费用来作为税法扣除依据的重要依据（孰小原则）。说实话，人家看着你大概率是一脸懵逼。税法本身对于股权激励企业所得税税前扣除理论是基本完备的，扣除时点和扣除金额也是完全确定的，干嘛突然跑过来借鉴会计信息呢？

所以，通过这个案例，也是说明我为什么强烈建议国家税务总局尽快废止国家税务总局公告 2012 年第 15 号第八条规定的原因。因为这个大原则可以作为一定层级（比如省一级、总局业务司局）对一些复杂经济业务，在没有现成文件情况下，进行事先裁定时的一个参考原则。但这绝对不适宜作为一个公告的规定，去放手给基层税务机关执行采用。我相信，这个原则性强，且需要有极强的业务能力才能统筹运用的规定，基层税务机关没有把握能力，放下了只会导致各种死扣字眼的混乱执行结果。

所以理解了以权益结算的股权激励企业所得税确认费用扣除背后的理论原则，也理解了会计确认的管理费用金额为什么经常远远小于股权激励行权的个人所得税应税所得，你应该大胆放心地执行国家税务总局公告 2012 年第 18 号中的正确扣除规定了。

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

2021年是“八五”普法开端之年和《民法典》实施第一年，其对人民群众的日常生活的影响极其深远。在第111个国际劳动妇女节来临之际，中汇会计师事务所工会委员为丰富女职工精神文化生活，同时推进女职工法律意识和依法维权能力，优化女职工发展的法制环境，特别邀请了杭州民进开明法律专家团的三位律师代表为我们带来《民法典婚姻家庭编》的精彩分享。



本次活动得到了中汇会计师事务所党委副书记顾桂贤先生、中汇会计师事务所工会委员会主席周海斌先生，以及高级合伙人钱幽燕女士的高度关注与支持。中汇第三、四届工会委员会主席、中汇高级合伙人姚惠明先生出席了活动并致辞讲话。

三位律师代表围绕《民法典时代婚姻家庭规则解读》、《民法典时期的继承》、《民法典之民间借贷》各大亮点进行细致的解读，通过分享具体案例、以法论事，以通俗易懂、风趣幽默的言语，引导解析了相关的法律条文，并就如何妥善保护自身权益提供了意见和建议，让大家对《民法典》中有关婚姻家庭的新规定有了更深刻的认识。



此次法律讲座活动，既增强了女职工依法维护自身权益的水平，又提升了女职工知法、懂法、用法的能力，进一步提高了女职工的法律素养和法治理念。

行业资讯

划重点！总理在政府工作报告中提了这些税费大事儿

3月5日，第十三届全国人民代表大会第四次会议在北京人民大会堂开幕，国务院总理李克强作政府工作报告。报告提到以下几件税费大事儿↓

去年工作回顾

实施阶段性大规模减税降费

原文：面对历史罕见的冲击，我们在“六稳”工作基础上，明确提出“六保”任务，特别是保就业保民生保市场主体，以保促稳、稳中求进。立足国情实际，既及时果断又保持定力，坚持不搞“大水漫灌”，科学把握规模性政策的平衡点。注重用改革和创新办法，助企纾困和激发活力并举，帮助受冲击最直接且量大面广的中小微企业和个体工商户渡难关。实施阶段性大规模减税降费，与制度性安排相结合，全年为市场主体减负超过2.6万亿元，其中减免社保费1.7万亿元。创新宏观政策实施方式，对新增2万亿元中央财政资金建立直达机制，省级财政加大资金下沉力度，共同为市县基层落实惠企利民政策及时补充财力。支持银行定向增加贷款并降低利率水平，对中小微企业贷款延期还本付息，大型商业银行普惠小微企业贷款增长50%以上，金融系统向实体经济让利1.5万亿元。对大企业复工复产加强“点对点”服务。经过艰苦努力，我们率先实现复工复产，经济恢复好于预期，全年国内生产总值增长2.3%，宏观调控积累了新的经验，以合理代价取得较大成效。

“十四五”主要目标任务

建立现代财税金融体制

原文：全面深化改革开放，持续增强发展动力和活力。构建高水平社会主义市场经济体制，激发各类市场主体活力，加快国有经济布局优化和结构调整，优化民营经济发展环境。建设高标准市场体系，全面完善产权制度，推进要素市场化配置改革，强化竞争政策基础地位。建立现代财税金融体制，提升政府经济治理能力。深化“放管服”改革，构建一流营商环境。建设更高水平开放型经济新体制，推动共建“一带一路”高质量发展，构建面向全球的高标准自由贸易区网络。

今年发展主要目标

优化和落实减税政策

原文：优化和落实减税政策。市场主体恢复元气、增强活力，需要再帮一把。继续执行制度性减税政策，延长小规模纳税人增值税优惠等部分阶段性政策执行期限，实施新的结构性减税举措，对冲部分政策调整带来的影响。将小规模纳税人增值税起征点从月销售额10万元提高到15万元。对小微企业和个体工商户年应纳税所得额不到100万元的部分，在现行优惠政策基础上，再减半征收所得税。各地要把减税政策及时落实到位，确保市场主体应享尽享。

给予就业财税、金融等政策支持

原文：就业优先政策要继续强化、聚力增效。着力稳定现有岗位，对不裁员少裁员的企业，继续给予必要的财税、金融等政策支持。继续降低失业和工伤保险费率，扩大失业保险返还等阶段性稳岗政策惠及范围，延长以工代训政策实施期限。拓宽市场化就业渠道，促进创业带动就业。推动降低就业门槛，动态优化国家职业资格目录，降低或取消部分准入类职业资格考试报名年限要求。支持和规范发展新就业形态，加快推进职业伤害保障试点。继续对灵活就业人员给予社保补贴，推动放开在就业地参加社会保险的户籍限制。做好高校毕业生、退役军人、农民工等重点群体就业工作，完善残疾人、零就业家庭成员等困难人员就业帮扶政策，促进失业人员再就业。拓宽职业技能培训资金使用范围，开展大规模、多层次职业技能培训，完成职业技能提升和高职扩招三年行动目标，建设一批

高技能人才培训基地。实施提升就业服务质量工程。运用就业专项补助等资金，支持各类劳动力市场、人才市场、零工市场建设，广开就业门路，为有意愿有能力的人创造更多公平就业机会。

严控非税收入不合理增长

原文：用改革办法推动降低企业生产经营成本。推进能源、交通、电信等基础性行业改革，提高服务效率，降低收费水平。允许所有制造业企业参与电力市场化交易，进一步清理用电不合理加价，继续推动降低一般工商业电价。中小企业宽带和专线平均资费再降 10%。全面推广高速公路差异化收费，坚决整治妨碍货车通行的道路限高限宽设施和检查卡点。取消港口建设费，将民航发展基金航空公司征收标准降低 20%。鼓励受疫情影响较大的地方对承租国有房屋的服务业小微企业和个体工商户减免租金。推动各类中介机构公开服务条件、流程、时限和收费标准。要严控非税收入不合理增长，严厉整治乱收费、乱罚款、乱摊派，不得扰民渔利，让市场主体安心经营、轻装前行。

深化财税金融体制改革

原文：深化财税金融体制改革。强化预算约束和绩效管理，加大预算公开力度，精简享受税费优惠政策的办理流程 and 手续。落实中央与地方财政事权和支出责任划分改革方案。继续多渠道补充中小银行资本、强化公司治理，推进政策性银行分类分账改革，提升保险保障和服务功能。稳步推进注册制改革，完善常态化退市机制，加强债券市场建设，更好发挥多层次资本市场作用，拓展市场主体融资渠道。强化金融控股公司和金融科技监管，确保金融创新在审慎监管的前提下进行。完善金融风险处置工作机制，压实各方责任，坚决守住不发生系统性风险的底线。金融机构要坚守服务实体经济的本分。

用税收优惠机制激励企业加大研发投入

原文：运用市场化机制激励企业创新。强化企业创新主体地位，鼓励领军企业组建创新联合体，拓展产学研用融合通道，健全科技成果产权激励机制，完善创业投资监管体制和发展政策，纵深推进大众创业万众创新。延续执行企业研发费用加计扣除 75%政策，将制造业企业加计扣除比例提高到 100%，用税收优惠机制激励企业加大研发投入，着力推动企业以创新引领发展。

对先进制造业企业按月全额退还增值税增量留抵税额

原文：优化和稳定产业链供应链。继续完成“三去一降一补”重要任务。对先进制造业企业按月全额退还增值税增量留抵税额，提高制造业贷款比重，扩大制造业设备更新和技术改造投资。增强产业链供应链自主可控能力，实施好产业基础再造工程，发挥大企业引领支撑和中小微企业协作配套作用。发展工业互联网，搭建更多共性技术研发平台，提升中小微企业创新能力和专业化水平。加大 5G 网络和千兆光网建设力度，丰富应用场景。统筹新兴产业布局。加强质量基础设施建设，深入实施质量提升行动，促进产业链上下游标准有效衔接，弘扬工匠精神，以精工细作提升中国制造品质。

优化调整进口税收政策

原文：推动进出口稳定发展。加强对中小外贸企业信贷支持，扩大出口信用保险覆盖面、优化承保和理赔条件，深化贸易外汇收支便利化试点。稳定加工贸易，发展跨境电商等新业态新模式，支持企业开拓多元化市场。创新发展服务贸易。优化调整进口税收政策，增加优质产品和服务进口。办好进博会、广交会、服贸会等重大展会。推动国际物流畅通，清理规范口岸收费，不断提升通关便利化水平。

扩大企业所得税优惠目录范围

原文：扎实做好碳达峰、碳中和各项工作。制定 2030 年前碳排放达峰行动方案。优化产业结构和能源结构。推动煤炭清洁高效利用，大力发展新能源，在确保安全的前提下积极有序发展核电。扩大环境保护、节能节水等企业所得税优惠目录范围，促进新型节能环保技术、装备和产品研发应用，培育壮大节能环保产业。加快建设全国用能权、碳排放权交易市场，完善能源消费双控制度。实施金融支持绿色低碳发展专项政策，设立碳减排支持工具。中国作为地球村的一员，将以实际行动为全球应对气候变化作出应有贡献。

降低租赁住房税费负担

原文：保障好群众住房需求。坚持房子是用来住的、不是用来炒的定位，稳地价、稳房价、稳预期。解决好大城市住房突出问题，通过增加土地供应、安排专项资金、集中建设等办法，切实增加保障性租赁住房和共有产权住房供给，规范发展长租房市场，降低租赁住房税费负担，尽最大努力帮助新市民、青年人等缓解住房困难。

来源：摘自中国政府网和新华网全国两会直播《2021 两会摘要》

1、付款方和实际购买方不一致，发票应该开给谁？

答：销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人，对外发生经营业务收取款项，应按照实际业务由提供服务一方向接受服务一方开具发票。

2、我公司是建筑公司，所属税务机关核定城市维护建设税税率是5%，在外地经营预收税金时，城市维护建设税是按1%征收的，在所属税务机关可要补缴城市维护建设税？

答：根据财税〔2016〕74号规定：“一、纳税人跨地区提供建筑服务、销售和出租不动产的，应在建筑服务发生地、不动产所在地预缴增值税时，以预缴增值税税额为计税依据，并按预缴增值税所在地的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。

二、预缴增值税的纳税人在其机构所在地申报缴纳增值税时，以其实际缴纳的增值税税额为计税依据，并按机构所在地的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。”

3、疫情期间，党员响应各级党委号召捐款支持抗击新冠疫情，并取得中共中央组织部印制的捐款收据，请问该捐款收据是否可以作为扣除凭据在计算个税时扣除？

答：根据《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捐赠税收政策的公告》（财政部税务总局公告2020年第9号）规定：“一、企业和个人通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门等国家机关，捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的现金和物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。”

党员响应各级党委号召捐款支持抗击新冠疫情，取得的中共中央组织部印制的捐款收据，可以在个人所得税税前扣除。

4、如何填报《城市维护建设税 教育费附加 地方教育附加申报表》？

答：《城市维护建设税 教育费附加 地方教育附加申报表》第1栏“一般增值税”，填写本期缴纳的一般增值税税额。如您为一般纳税人，除特殊规定情形外，填报《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》第34栏“本期应补（退）税额”数据。

5、我公司2017年属小规模纳税人，当时委托建筑公司建成自用厂房一套，取得普通发票。2020年我公司认定为一般纳税人，该厂房现用于出租，请问租金收入是否可以按简易征收申报？

答：根据《国家税务总局关于发布〈纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第16号）规定：“第三条一般纳税人出租不动产，按照以下规定缴纳增值税：

（一）一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算应纳税额。

不动产所在地与机构所在地不在同一县（市、区）的，纳税人应按照上述计税方法向不动产所在地主管税务机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税。

不动产所在地与机构所在地在同一县（市、区）的，纳税人向机构所在地主管税务机关申报纳税。

（二）一般纳税人出租其2016年5月1日后取得的不动产，适用一般计税方法计税。

不动产所在地与机构所在地不在同一县（市、区）的，纳税人应按照3%的预征率向不动产所在地主管税务机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税。

不动产所在地与机构所在地在同一县（市、区）的，纳税人应向机构所在地主管税务机关申报纳税。

一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产适用一般计税方法计税的，按照上述规定执行。”

6、环保罚款后我公司还能否享受优惠政策？

答：一、根据《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国企业所得税法〉的决定》（中华人民共和国主席令第64号）第三十三条规定，企业综合利用资源，生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入，可以在计算应纳税所得额时减计收入。

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）第九十九条规定，企业所得税法第三十三条所称减计收入，是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，减按90%计入收入总额。

三、根据《财政部 国家税务总局关于执行资源综合利用企业所得税优惠目录有关问题的通知》（财税〔2008〕47号）规定，一、企业自2008年1月1日起以《目录》中所列资源为主要原材料，生产《目录》内符合国家或行业相关标准的产品取得的收入，在计算应纳税所得额时，减按90%计入当年收入总额。享受上述税收优惠时，《目录》内所列资源占产品原料的比例应符合《目录》规定的技术标准。二、企业同时从事其他项目而取得的非资源综合利用收入，应与资源综合利用收入分开核算，没有分开核算的，不得享受优惠政策。三、企业从事不符合实施条例和《目录》规定范围、条件和技术标准的项目，不得享受资源综合利用企业所得税优惠政策。

四、根据《财政部 国家税务总局 国家发展改革委关于公布资源综合利用企业所得税优惠目录（2008年版）的通知》（财税〔2008〕117号）规定，《资源综合利用企业所得税优惠目录（2008年版）》，已经国务院批准，现予以公布，自2008年1月1日起施行。……附件：资源综合利用企业所得税优惠目录（2008年版）。

五、根据《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）规定，第四条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。企业应当根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合优惠事项规定的条件，符合条件的可以按照《目录》列示的时间自行计算减免税额，并通过填报企业所得税纳税申报表享受税收优惠。同时，按照本办法的规定归集和留存相关资料备查。……附件信息：附件：企业所得税优惠事项管理目录（2017年版）序号15：优惠事项名称：综合利用资源生产产品取得的收入在计算应纳税所得额时减计收入主要留存备查资料：1.企业实际资源综合利用情况（包括综合利用的资源、技术标准、产品名称等）的说明；2.综合利用资源生产产品取得的收入核算情况说明。享受优惠时间：预缴享受

因此，根据文件规定及您的描述，企业自2008年1月1日起以《目录》中所列资源为主要原材料，生产《目录》内符合国家或行业相关标准的产品取得的收入，在计算应纳税所得额时，减按90%计入当年收入总额。企业从事不符合实施条例和《目录》规定范围、条件和技术标准的项目，不得享受资源综合利用企业所得税优惠政策。如您单位符合上述规定标准即可享受该项企业所得税优惠，享受优惠时相关资料留存备查；否则，不予享受。具体涉税事宜您可联系主管税务机关进一步确认。

来源：国家税务总局

厦门税局：无偿划转不动产税务处理

问：国有独资企业将不动产按账面净值无偿划转至母公司（100%）是否需要缴纳增值税、土地增值税、印花税？

厦门税务答：

增值税方面应视同销售处理。

根据现行土地增值税规定，纳税人将不动产无偿划转至母公司，属于土地增值税应税行为，应当按视同销售申报缴纳土地增值税。

1. 根据《印花税暂行条例》及《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155号）“财产所有权”转移书据的征税范围是：经政府管理机关登记注册的动产、不动产的所有权转移所立的书据，以及企业股权转让所立的书据。企业无偿划转不动产，涉及到产权过户登记的，应按产权转移书据缴纳印花税。

2. 根据《财政部 国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税〔2003〕183号）规定，企业因改制签订的产权转移书据免于贴花。

3. 该问题未具体描述划转情形，建议携带有关凭证到主管税务机关鉴别。

来源：厦门税务

1. 企业以不动产、无形资产投资取得股权，是否需要缴纳增值税？

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）规定：“第一条 在中华人民共和国境内（以下称境内）销售服务、无形资产或者不动产（以下称应税行为）的单位和个人，为增值税纳税人……”

第十条 销售服务、无形资产或者不动产，是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产……

第十一条 有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。”

因此，企业将不动产、无形资产对外投资，取得被投资方股权的行为，属于有偿转让不动产、无形资产，应按规定征收增值税。

2. 批发、零售圣女果是否可以免征增值税？

答：圣女果（小西红柿、小番茄）属于《财政部 国家税务总局关于免征蔬菜流通环节增值税有关问题的通知》（财税〔2011〕137号）附件《蔬菜主要品种目录》中茄果类——番茄，可以在流通环节免征增值税。

3. 之前购进了一批货物并抵扣进项，目前由于这批货物闲置久了要进行清理，有一些会直接扔掉，有一些会当做废品卖掉。那原先抵扣的进项需要做转出吗？

答：根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院第191次常务会议通过）第十条规定：“下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：……”

（二）非正常损失的购进货物，以及相关的劳务和交通运输服务；

（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、劳务和交通运输服务；

（四）国务院规定的其他项目。”

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部 国家税务总局令第50号）第二十四条：“条例第十条第（二）项所称非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。”

因此，若符合以上情形，需要转出对应的进项税额；否则不需要转出。

4. 我公司在2020年5月成立，2020年的纳税信用等级为M级。如果我公司从2021年4月开始纳税信用等级为B级，5月符合其他申请留抵退税的条件，可以在2021年5月申请增量留抵退税吗？

答：根据《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2019年第45号）第二条规定：“纳税人适用增值税留抵退税政策，有纳税信用等级条件要求的，以纳税人向主管税务机关申请办理增值税留抵退税提交《退（抵）税申请表》时的纳税信用等级确定。”

因此，纳税人申请增值税留抵退税，判断其是否符合纳税信用等级的条件，以纳税人向主管税务机关申请退税提交《退（抵）税申请表》时的纳税信用等级确定。如果你公司的纳税信用等级从2021年4月被评价为B级，5月符合其他条件，则可以在2021年5月申报期内完成当期增值税纳税申报后申请增量留抵退税。

5. 我公司是增值税一般纳税人，有一套写字楼出租，签订的租赁合同上分别记载租金金额和管理费金额，并注明管理费是代物业管理公司收取。请问管理费是否需要合并到租赁费中一起缴纳印花税？

答：根据《中华人民共和国印花税法暂行条例施行细则》（（1988）财税字第255号）第十条、第十七条的规定，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，同一凭证，因载有两个或者两个以上经济事项而适用不同税目税率，如分别记载金额的，应分别计算应纳税额，相加后按合计税额贴花；如未分别记载金额的，按税率高的计税贴花。

由于在印花税法税目税率表中未列举物业管理费相关的服务项目，故物业管理费不属于印花税法征税范围。因此，该企业所签合同在分别列示两种经济事项的基础上，应分别计算，只对房屋租金部分，按财产租赁合同上记载租赁金额的1%贴花。

6. 财税〔2019〕46号第三条规定，自2019年1月1日起，纳入产教融合型企业建设培育范围的试点企业，兴办职业教育的投资符合本通知规定的，可按投资额的30%比例，抵免该企业当年应缴教育费附加和地方教育附加。享受这个优惠时，需要备案或者提交资料吗？

答：根据《国家税务总局关于调整部分政府性基金有关征管事项的公告》（国家税务总局公告2019年第24号）：“根据《财政部关于调整部分政府性基金有关政策的通知》（财税〔2019〕46号，以下简称《通知》），现就调整……教育费附加和地方教育附加等部分政府性基金有关征管事项公告如下：

.....

二、关于优惠政策的办理

(二) 纳入产教融合型企业建设培育范围的试点企业申报教育费附加、地方教育附加时，2019年1月1日起形成的可抵免投资额，可按照《通知》的规定办理抵免，相关资料由企业留存备查。”

7. 房地产开发企业销售装修房，计入销售不动产收入的装修费对应的进项税额是否可以在计算土地增值税时扣除？

答：一、根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发〔2006〕187号）文件的规定：“四、土地增值税的扣除项目

.....

(四) 房地产开发企业销售已装修的房屋，其装修费用可以计入房地产开发成本。”

二、根据《关于营改增后契税 房产税 土地增值税 个人所得税计税依据问题的通知》（财税〔2016〕43号）第三条第二款规定：“《中华人民共和国土地增值税暂行条例》等规定的土地增值税扣除项目涉及的增值税进项税额，允许在销项税额中计算抵扣的，不计入扣除项目，不允许在销项税额中计算抵扣的，可以计入扣除项目。”

来源：国家税务总局浙江省税务局

存货盘亏了，如何涉税处理？

企业存货盘亏了，除需按照会计制度处理外，还涉及到哪些税务问题呢？

1. 增值税进项税额可以抵扣么？

根据增值税暂行条例及其实施细则，非正常损失的购进货物及其相应的应税劳务，非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务，其进项税额不得从销项税额中抵扣。故纳税人存货盘亏需分析具体原因，凡属于非正常损失造成的，对应的进项税额需做转出处理。

2. 增值税进项税额转出如何申报？

纳税人应在《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》附表二16栏“非正常损失”中填列需转出的进项税额。

| 项目 | 栏次 | 二、进项税额转出额 | |
|------------------|------------|-----------|----|
| | | 金额 | 税额 |
| 本期进项税额转出 | 13=14至23之和 | 0.00 | |
| 其中：免税项目用 | 14 | 0.00 | |
| 集体福利、个人消费 | 15 | 0.00 | |
| 非正常损失 | 16 | 0.00 | |
| 简易计税方法征税项目用 | 17 | 0.00 | |
| 免抵退税办法不得抵扣的进项税额 | 18 | 0.00 | |
| 纳税检查调减进项税额 | 19 | 0.00 | |
| 红字专用发票信息表注明的进项税额 | 20 | 0.00 | |
| 上期留抵税额抵减欠税 | 21 | 0.00 | |
| 上期留抵税额退税 | 22 | 0.00 | |
| 其他应作进项税额转出的情形 | 23 | 0.00 | |

3. 转出的进项税额，可否在计算应纳税所得额时扣除？

企业因存货盘亏、毁损、报废、被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。

4. 符合规定的存货盘亏损失，如何申报企业所得税税前扣除？

纳税人仅需填报企业所得税年度纳税申报表《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》，不再报送资产损失相关资料。相关资料由企业留存备查。

5. 存货盘亏需留存资料有哪些？

包括但不限于下列资料：

(1) 存货计税基础的确定依据

- (2) 企业内部有关责任认定、责任人赔偿说明和内部核批文件
- (3) 存货盘点表
- (4) 存货保管人对于盘亏的情况说明

政策依据：

1. 《中华人民共和国增值税暂行条例》(国务院令 第 538 号)
 2. 《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部 国家税务总局 第 50 号令)
 3. 《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)
 4. 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)
 5. 国家税务总局关于企业所得税资产损失资料留存备查有关事项的公告(国家税务总局公告 2018 年第 15 号)
- 来源：上海税务

法规速递

国家税务总局海南省税务局 海南省财政厅 海南省市场监督管理局关于海南自由贸易港鼓励类产业企业实质性运营有关问题的公告

2021 年第 1 号

为贯彻落实《海南自由贸易港建设总体方案》，促进海南自由贸易港鼓励类产业企业发展，根据《财政部 国家税务总局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策的通知》(财税〔2020〕31 号)、《国家税务总局海南省税务局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策有关问题的公告》(国家税务总局海南省税务局公告 2020 年第 4 号)规定，现就海南自由贸易港(以下简称“自贸港”)鼓励类产业企业实质性运营有关问题公告如下：

一、本公告适用于注册在自贸港的居民企业、居民企业设立在自贸港的分支机构以及非居民企业设立在自贸港的机构、场所。

二、注册在自贸港的居民企业，从事鼓励类产业项目，并且在自贸港之外未设立分支机构的，其生产经营、人员、账务、资产等在自贸港，属于在自贸港实质性运营。

对于仅在自贸港注册登记，其生产经营、人员、账务、资产等任一项不在自贸港的居民企业，不属于在自贸港实质性运营，不得享受自贸港企业所得税优惠政策。

三、注册在自贸港的居民企业，从事鼓励类产业项目，在自贸港之外设立分支机构的，该居民企业对各分支机构的生产经营、人员、账务、资产等实施实质性全面管理和控制，属于在自贸港实质性运营。

四、注册在自贸港之外的居民企业在自贸港设立分支机构的，或者非居民企业在自贸港设立机构、场所的，该分支机构或机构、场所具备生产经营职能，并具备与其生产经营职能相匹配的营业收入、职工薪酬和资产总额，属于在自贸港实质性运营。

五、注册在自贸港的居民企业，其在自贸港之外设立分支机构的，或者注册在自贸港之外的居民企业，其在自贸港设立分支机构的，应严格按照《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法〉的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 57 号)的规定，计算总机构及各分支机构应纳税所得额和税款，并按规定缴纳企业所得税。

六、设立在自贸港的非居民企业机构、场所符合规定条件汇总缴纳企业所得税的，应严格按照《国家税务总局 财政部 中国人民银行关于非居民企业机构场所汇总缴纳企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告 2019 年第 12 号)的规定，计算应纳税所得额和税款，并按规定缴纳企业所得税。

七、符合实质性运营并享受自贸港鼓励类产业企业所得税优惠政策的企业，应当在完成年度汇算清缴后，按照《国家税务总局海南省税务局关于海南自由贸易港企业所得税优惠政策有关问题的公告》(国家税务总局海南省税务局公告 2020 年第 4 号)的规定，归集整理留存相关资料，以备税务机关核查。

八、企业享受税收优惠政策，应执行查账征收方式征收企业所得税。
九、本公告自 2020 年 1 月 1 日起至 2024 年 12 月 31 日执行。
特此公告。

国家税务总局海南省税务局
海南省财政厅
海南省市场监督管理局
2021 年 3 月 5 日

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

