

中汇观点

新收入准则下房地产开发企业销售佣金税前扣除问题探析

随着新收入准则的全面施行，房地产开发企业的税会差异进一步加大，新收入准则下房地产开发企业的销售佣金在企业所得税前何时扣除、如何扣除等问题在实务中引起了广泛的争议，本文拟从新旧准则下销售佣金会计处理的变化、实务中存在的问题等方面进行探析。

一、新旧准则下销售佣金会计处理的变化

在新收入准则执行之前，房地产开发企业销售佣金在实际发生时计入当期费用。由于房地产项目开发周期较长，销售佣金大多发生在预售阶段，而对应的房屋往往在预售后的一两年才能交付，在旧准则下就会出现费用确认在先而收入确认在后的情况。

新收入准则实施后，根据财会〔2017〕22号《企业会计准则第14号——收入》第二十八条“企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产；但是，该资产摊销期限不超过一年的可以在发生时计入当期损益。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本（如销售佣金等）。第二十九条按照本准则第二十六条和第二十八条规定确认的资产（以下简称与‘合同成本有关的资产’），应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益”。即房地产开发企业发生的摊销期限在一年以上的销售佣金先计入“合同取得成本”科目，后续按与收入确认相同的基础摊销计入销售费用。新收入准则下销售佣金的会计处理实现了收入费用在会计确认期间和确认方式上的匹配。

二、涉税实务中存在的问题

根据国税发〔2009〕31号第九条“企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额”，即在企业所得税处理上，房地产开发企业通过正式签订《房地产预售合同》所取得的预收款需在税收上确认收入。根据国税发〔2009〕31号第十二条“企业发生的期间费用、已销开发产品计税成本、营业税金及附加、土地增值税准予当期按规定扣除”，新收入准则实施之前，会计上将销售佣金作为期间费用，税务处理按照会计上确认的销售佣金金额结合税收规定的扣除限额进行处理。

新收入准则实施后，预售阶段发生的销售佣金作为一项资产计入了“合同取得成本”科目，列报在资产负债表中“其他流动资产”、“其他非流动资产”项目。由于预售阶段会计上不再将销售佣金计入期间费用，企业所得税相关文件中也没有期间费用范围的具体规定，销售佣金何时在企业所得税前扣除成为了争议的焦点。

若企业所得税上与新收入准则的会计处理保持一致，即在会计上确认收入、结转销售费用时扣除，则会导致税收上预收款确认收入的期间与销售佣金确认期间不匹配，也可能增加当前限购、限价背景下房地产企业的税收成本。

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AAAAA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。

若企业所得税上仍沿用旧准则的会计处理，在佣金实际发生年度做纳税调减，在合同取得成本转为销售费用时做反向调增，一方面，该纳税调整并未有相应的税收文件作支撑，存在当地税务局不认可该税务处理的风险。国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表有关问题的公告》（2019年第41号公告）对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）》（A100000）填报说明规定，“纳税人在计算企业所得税应纳税所得额及应纳税额时，会计处理与税收规定不一致的，应当按照税收规定计算。税收规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按国家统一会计制度计算。请遵照执行”。

我们认为从税收收入和成本配比角度看，房地产开发企业收到的预收款在税收上确认收入的同时，对应的实际已发生的佣金作为费用在税前扣除具有一定的合理性，希望在2021年新收入准则全面施行的情况下，国家税务总局能够进一步明确房地产开发企业销售佣金企业所得税前扣除的相关政策。

作者：中汇（浙江）税务师事务所 风险管理与技术部

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（资产）划转企业所得税申报表填列示例

2014年，财政部、国家税务总局发布了（财税〔2014〕109号）文件，对集团内100%直接控制的居民企业之间按照账面净值划转股权或资产的行为，在企业所得税政策适用上进行了明确。我们结合实务案例对股权（资产）划转在不同税务处理情况下的企业所得税纳税申报表填报进行说明。

根据（财税〔2014〕109号）第三条的规定，企业之间股权（资产）划转适用特殊性税务处理时，需要满足以下条件：

1. 100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产；
2. 具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；
3. 股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动；
4. 划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益。

符合上述四条政策的情况下，可适用以下特殊性税务处理：

1. 划出方企业和划入方企业均不确认所得；
2. 划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定；
3. 划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

与之配套的（国家税务总局公告2015年第40号）中，对上述股权（资产）划转列举了四种情形，本文以第一种情形即母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产为例，说明不同税务处理下的企业所得税纳税申报表的填写。

例：2017年12月，甲公司将乙公司股权划转至丙公司。

丙公司为甲公司直接控制的全资子公司。

甲公司对乙公司股权采用成本法核算，2017年12月，乙公司股权净值3000万元，公允价值4000万元。

（一）企业账务处理

在符合（财税〔2014〕109号）第三条的特殊性税务处理条件的情况下，2017年12月，甲公司将乙公司股权划转至丙公司，甲公司账务处理为：

借：长期股权投资——丙公司 3000万元
 贷：长期股权投资——乙公司 3000万元

丙公司账务处理为：

借：长期股权投资——乙公司 3000万元
 贷：实收资本——甲公司 3000万元

(二) 如果甲公司、丙公司均采用特殊性税务处理时

2017 年度企业所得税申报前，甲公司、丙公司均向主管税务机关报送《居民企业资产（股权）划转特殊性税务处理申报表》，填列如下：

| 居民企业资产（股权）划转特殊性税务处理申报表 | | | | | | |
|---------------------------|-----------|---|----------|----------------|--------------|--------------|
| 企业名称 (章): | | 纳税人识别号: | | 金额单位: 元 (列至角分) | | |
| 基本情况 | 划出方企业名称 | 甲公司 | | | | |
| | 划出方纳税人识别号 | | 主管税务机关名称 | | | |
| | 划入方企业名称 | 丙公司 | | | | |
| | 划入方纳税人识别号 | | 主管税务机关名称 | | | |
| | 划转双方关系 | <input checked="" type="checkbox"/> 关系 1: 100%直接控制的母子公司 母公司是: <input checked="" type="checkbox"/> 划出方 <input type="checkbox"/> 划入方 100%控股起始时间: ___年 ___月 ___日 | | | | |
| | | <input type="checkbox"/> 关系 2: 受同一或相同多家居民企业 100%直接控制 | | | | |
| | | 股东名称(划转双方为关系 2 时填报) | 划出方 | | 划入方 | |
| | | | 持股比例 | 持股起始时间 (年月日) | 持股比例 | 持股起始时间 (年月日) |
| | | | | | | |
| | 合计 | 100% | | 100% | | |
| 划转完成日 (2017 年年 12 月 15 日) | | | | | | |
| 被划转资产 (股权) 账面净值 | | 被划转资产 (股权) 计税基础 | | | | |
| 会计处理 | | | 会计科目 | 金额 | 资产 (股权) 计税基础 | |
| | 划出方 | 借 | 长期股权投资 | 3000000 | 3000000 | |
| | | 贷 | 长期股权投资 | 3000000 | 3000000 | |
| | 划入方 | 借 | 长期股权投资 | 3000000 | 3000000 | |
| 贷 | | 实收资本 | 3000000 | 3000000 | | |

甲公司 2017 年企业所得税《企业重组及递延纳税事项调整明细表》填报如下：

| A105100 企业重组及递延纳税事项调整明细表 | | | | | | | | |
|--------------------------|-----------------------------|---------|------|--------|---------|------|--------|--------|
| 行次 | 项 目 | 一般性税务处理 | | | 特殊性税务处理 | | | 纳税调整金额 |
| | | 账载金额 | 税收金额 | 纳税调整金额 | 账载金额 | 税收金额 | 纳税调整金额 | |
| | | 1 | 2 | 3(2-1) | 4 | 5 | 6(5-4) | 7(3+6) |
| 1 | 一、债务重组 | | | - | | | - | - |
| 2 | 其中：以非货币性资产清偿债务 | | | - | | | - | - |
| 3 | 债转股 | | | - | | | - | - |
| 4 | 二、股权收购 | | | - | | | - | - |
| 5 | 其中：涉及跨境重组的股权收购 | | | - | | | - | - |
| 6 | 三、资产收购 | | | - | | | - | - |
| 7 | 其中：涉及跨境重组的资产收购 | | | - | | | - | - |
| 8 | 四、企业合并 (9+10) | - | - | - | - | - | - | - |
| 9 | (一) 同一控制下企业合并 | | | - | | | - | - |
| 10 | (二) 非同一控制下企业合并 | | | - | | | - | - |
| 11 | 五、企业分立 | | | - | | | - | - |
| 12 | 六、非货币性资产对外投资 | | | - | | | - | - |
| 13 | 七、技术入股 | | | - | | | - | - |
| 14 | 八、股权划转、资产划转 | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 15 | 九、其他 | | | - | | | - | - |
| 16 | 合计 (1+4+6+8+11+12+13+14+15) | - | - | - | - | - | - | - |

丙公司 2017 年企业所得税《企业重组及递延纳税事项调整明细表》填报如下：

| A105100 企业重组及递延纳税事项调整明细表 | | | | | | | | |
|--------------------------|-----------------------------|---------|------|--------|---------|------|--------|--------|
| 行次 | 项 目 | 一般性税务处理 | | | 特殊性税务处理 | | | 纳税调整金额 |
| | | 账载金额 | 税收金额 | 纳税调整金额 | 账载金额 | 税收金额 | 纳税调整金额 | |
| | | 1 | 2 | 3(2-1) | 4 | 5 | 6(5-4) | 7(3+6) |
| 1 | 一、债务重组 | | | - | | | - | - |
| 2 | 其中：以非货币性资产清偿债务 | | | - | | | - | - |
| 3 | 债转股 | | | - | | | - | - |
| 4 | 二、股权收购 | | | - | | | - | - |
| 5 | 其中：涉及跨境重组的股权收购 | | | - | | | - | - |
| 6 | 三、资产收购 | | | - | | | - | - |
| 7 | 其中：涉及跨境重组的资产收购 | | | - | | | - | - |
| 8 | 四、企业合并 (9+10) | - | - | - | - | - | - | - |
| 9 | (一) 同一控制下企业合并 | | | - | | | - | - |
| 10 | (二) 非同一控制下企业合并 | | | - | | | - | - |
| 11 | 五、企业分立 | | | - | | | - | - |
| 12 | 六、非货币性资产对外投资 | | | - | | | - | - |
| 13 | 七、技术入股 | | | - | | | - | - |
| 14 | 八、股权划转、资产划转 | | | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| 15 | 九、其他 | | | - | | | - | - |
| 16 | 合计 (1+4+6+8+11+12+13+14+15) | - | - | - | - | - | - | - |

（三）如果甲公司、丙公司采用一般税务处理时

如果采用一般税务处理时，2017 年度企业所得税申报前，甲公司、丙公司不需向主管税务机关报送《居民企业资产（股权）划转特殊性税务处理申报表》。

甲公司、丙公司账务处理不变。会计核算上，甲公司对乙公司的长期股权投资净值为 3000 万元，划转后，甲公司对丙公司长期股权投资增加 3000 万元，同时减少对乙公司股权投资 3000 万元，会计收益为 0 元；在企业所得税上，甲公司将乙公司的股权划转给丙公司，按照股权转让确认所得，即甲公司公允价值 4000 万元确认股权转让收入，同时确认股权转让成本 3000 万元，股权转让所得 1000 万元。

甲公司 2017 年企业所得税《企业重组及递延纳税事项调整明细表》填报如下：

| A105100 企业重组及递延纳税事项调整明细表 | | | | | | | | |
|--------------------------|-----------------------------|---------|----------|----------|---------|------|--------|----------|
| 行次 | 项 目 | 一般性税务处理 | | | 特殊性税务处理 | | | 纳税调整金额 |
| | | 账载金额 | 税收金额 | 纳税调整金额 | 账载金额 | 税收金额 | 纳税调整金额 | |
| | | 1 | 2 | 3(2-1) | 4 | 5 | 6(5-4) | 7(3+6) |
| 1 | 一、债务重组 | | | - | | | - | - |
| 2 | 其中：以非货币性资产清偿债务 | | | - | | | - | - |
| 3 | 债转股 | | | - | | | - | - |
| 4 | 二、股权收购 | | | - | | | - | - |
| 5 | 其中：涉及跨境重组的股权收购 | | | - | | | - | - |
| 6 | 三、资产收购 | | | - | | | - | - |
| 7 | 其中：涉及跨境重组的资产收购 | | | - | | | - | - |
| 8 | 四、企业合并 (9+10) | - | - | - | - | - | - | - |
| 9 | (一) 同一控制下企业合并 | | | - | | | - | - |
| 10 | (二) 非同一控制下企业合并 | | | - | | | - | - |
| 11 | 五、企业分立 | | | - | | | - | - |
| 12 | 六、非货币性资产对外投资 | | | - | | | - | - |
| 13 | 七、技术入股 | | | - | | | - | - |
| 14 | 八、股权划转、资产划转 | - | 1,000.00 | 1,000.00 | | | - | 1,000.00 |
| 15 | 九、其他 | | | - | | | - | - |
| 16 | 合计 (1+4+6+8+11+12+13+14+15) | - | 1,000.00 | 1,000.00 | - | - | - | 1,000.00 |

丙公司取得乙公司股权后，会计核算上按照划转前乙公司股权净值 3000 万元确认长期股权投资与增加实收资本；企业所得税上，丙公司对乙公司的长期股权投资成本为 4000 万元。

丙公司 2017 年企业所得税《企业重组及递延纳税事项调整明细表》填报如下：

| A105100 企业重组及递延纳税事项调整明细表 | | | | | | | | |
|--------------------------|-----------------------------|---------|------|--------|---------|------|--------|--------|
| 行次 | 项 目 | 一般性税务处理 | | | 特殊性税务处理 | | | 纳税调整金额 |
| | | 账载金额 | 税收金额 | 纳税调整金额 | 账载金额 | 税收金额 | 纳税调整金额 | |
| | | 1 | 2 | 3(2-1) | 4 | 5 | 6(5-4) | 7(3+6) |
| 1 | 一、债务重组 | | | - | | | - | - |
| 2 | 其中：以非货币性资产清偿债务 | | | - | | | - | - |
| 3 | 债转股 | | | - | | | - | - |
| 4 | 二、股权收购 | | | - | | | - | - |
| 5 | 其中：涉及跨境重组的股权收购 | | | - | | | - | - |
| 6 | 三、资产收购 | | | - | | | - | - |
| 7 | 其中：涉及跨境重组的资产收购 | | | - | | | - | - |
| 8 | 四、企业合并 (9+10) | - | - | - | - | - | - | - |
| 9 | (一) 同一控制下企业合并 | | | - | | | - | - |
| 10 | (二) 非同一控制下企业合并 | | | - | | | - | - |
| 11 | 五、企业分立 | | | - | | | - | - |
| 12 | 六、非货币性资产对外投资 | | | - | | | - | - |
| 13 | 七、技术入股 | | | - | | | - | - |
| 14 | 八、股权划转、资产划转 | - | - | - | | | - | - |
| 15 | 九、其他 | | | - | | | - | - |
| 16 | 合计 (1+4+6+8+11+12+13+14+15) | - | - | - | - | - | - | - |

经上述申报后，甲公司企业所得税上确认股权转让收益 1000 万元；丙公司确认股权投资成本 4000 万元，丙公司应建立备查账，并留存甲公司账务处理凭证、2017 年度企业所得税申报表、股权评估报告、丙公司账务处理凭证、2017 年度企业所得税申报表备查。

特别说明，在资产划转年度的会计核算和企业所得税申报时，甲公司、丙公司应采用相同的税务处理。

作者：中汇（武汉）税务师事务所高级合伙人 曹伟成

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

企业所得税

一、台风天导致的存货损失符合企业所得税中“损失”的标准吗？

符合的。企业所得税法第八条所称损失，是指企业在学习经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

二、这种损失可以在企业所得税税前扣除吗？

准予在企业所得税税前扣除的财产损失，是指企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理损失，以及企业虽未实际处置、转让上述资产，但符合《财政部、国家税务总局关于企业财产损失税前扣除政策的通知》（财税[2009]57号）和《企业财产损失所得税税前扣除管理办法》规定条件计算确认的损失。

三、损失的金额应该怎么确认呢？

存货报废、毁损或变质损失的确认，为其计税成本扣除残值及责任人赔偿后的余额。

四、我需要提交什么资料申请吗？

企业仅需填报《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》，其他相关资料留存备查即可。

政策速递：

1. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十二条
2. 国家税务总局关于发布《企业财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)第三条、第二十七条
3. 《国家税务总局关于企业所得税财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）

增值税

一、怎么判断我的存货损失是不是“非正常损失”呢？

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，以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

二、进项税额不得抵扣的情况有哪些？

用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

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）、加工修理修配劳务和交通运输服务。

非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

国务院规定的其他项目、财政部和国家税务总局规定的其他情形。

三、我们企业收到的保险赔付需要缴纳增值税吗？

不需要。根据财税〔2016〕36号文，下列项目不征收增值税：

1. 根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务，属于《试点实施办法》第十四条规定的用于公益事业的服务。
2. 存款利息
3. 被保险人获得的保险赔付
4. 房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金。
5. 在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。

政策速递：

1. 《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条

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)第二十四条

3. 《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)第二十七条、第二十八条、附件 2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条

来源：上海税务

公益性捐赠，这些知识点要牢记

企业或个人通过公益性社会组织、国家机关等用于符合法律规定的公益慈善事业捐赠支出，准予按税法规定在计算应纳税所得额时扣除。那么，您知道进行公益性捐赠需要注意什么吗？

一、找准捐赠渠道

企业和个人如果是通过公益性组织进行捐赠的，要注意公益性组织是否具有捐赠税前扣除资格。财政部、税务总局和省、自治区、直辖市、计划单列市财政、税务部门分别联合公布名单。

根据规定，公益性社会组织的公益性捐赠税前扣除资格在全国范围内有效，有效期为三年。纳税人在进行捐赠时，要注意判断公益性社会组织的税前扣除资格是否在有效期内。

二、取得捐赠票据

企业或个人向外捐赠时，要及时取得捐赠票据。按照规定，捐赠人应凭财政部或省、自治区、直辖市财政部门监（印）制的公益事业捐赠票据进行税前扣除。

个人发生公益捐赠时，不能及时取得捐赠票据的，可暂凭公益捐赠的银行支付凭证，进行税前扣除，并向扣缴义务人提供公益捐赠银行支付凭证复印件。个人应在捐赠之日起 90 日内，向扣缴义务人补充提供捐赠票据。如果未按规定提供捐赠票据的，扣缴义务人应在 30 日内向主管税务机关报告。机关、企事业单位统一组织员工开展公益捐赠的，纳税人可以凭汇总开具的捐赠票据和员工明细单，进行相应扣除。

三、计算扣除金额

为支持公益事业发展，国家相关部门出台了系列公益性捐赠支出税前扣除政策。按照扣除的幅度范围，税前扣除区分为“限额扣除”与“全额扣除”。纳税人在计算可税前扣除金额时，须计算准确。

“限额扣除”的规定主要是：

企业通过公益性社会组织或者县级（含县级）以上人民政府及其组成部门和直属机构，用于慈善活动、公益事业的捐赠支出，可在年度利润总额 12% 以内的部分，准予企业所得税税前扣除；超过部分，准予三年内结转。

个人通过中国境内的公益性社会组织、国家机关向教育、扶贫、济困等公益慈善事业的捐赠，捐赠额未超过纳税人申报的应纳税所得额 30% 的部分，可以以其应纳税所得额税前扣除。

“全额扣除”的规定主要是：

2020 年 1 月 1 日至 2021 年 3 月 31 日，企业或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，可在所得税税前全额扣除。

2019 年 1 月 1 日至 2025 年 12 月 31 日，企业通过公益性社会组织或者县级（含县级）以上人民政府及其组成部门和直属机构，用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出，可在企业所得税税前据实扣除。

企业、社会组织和团体赞助、捐赠北京 2022 年冬奥会、冬残奥会、测试赛的资金、物资、服务支出可在企业所得税税前全额扣除。

个人捐赠北京 2022 年冬奥会、冬残奥会、测试赛的资金和物资支出可在计算个人应纳税所得额时予以全额扣除。

政策依据：

《财政部 税务总局关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 20 号）

《财政部 税务总局关于公益慈善事业捐赠个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 99 号）

来源：上海税务

企业相关人员发生变动，涉税事项如何处理

一、法定代表人离职

原法定代表人声明已离职但纳税人未办理信息确认或变更登记的，原法定代表人可向区证照中心税务窗口提出申请并提交个人声明、身份证复印件及登记机关出具的相关材料（工商调档材料：股东会决议，股权转让协议，现法人身份信息）。窗口受理并实名验证后，当场变更税务登记。

二、财务负责人或办税员离职

原财务负责人、办税员已离职但纳税人未办理变更的，可在个人所得税 APP 进行申诉，税源管理所在 5 个工作日内督促法人补办变更手续，或向区证照中心税务窗口声明，提交个人声明、身份证复印件。窗口受理后通过内门户通用任务平台发起任务转税源管理所处理。纳税人属于非正常状态的，窗口在 1 个工作日内通过邮件报送征管科修改，将财务负责人（办税员）变更为当前法定代表人。

三、投资方转让股权

原投资方已转让股权，但纳税人未办理信息确认或变更登记的，原投资方向区证照中心税务窗口提出申请并提交个人声明及登记机关出具的相关材料（公司章程、新投资方身份信息、股东会决议、股权转让协议）。实名信息采集窗口受理后，当场变更税务登记。纳税人为非正常状态的，窗口在 1 个工作日内通过邮件报送征管科修改，录入原投资方投资时间止及新投资方相关信息。

来源：上海税务

增值税这些税目怎么选，你知道吗？

过路费、过桥费、过闸费

对应税目：租赁服务——不动产经营租赁服务

错误税目：交通运输

政策依据：

财税【2016】36 号，车辆停放服务、道路通行服务（包括过路费、过桥费、过闸费等）等按照不动产经营租赁服务缴纳增值税。

技术咨询

对应税目：鉴证咨询服务——咨询服务

错误税目：研发和技术服务

政策依据：

财税【2016】36 号，咨询服务，是指提供信息、建议、策划、顾问等服务的活动。包括金融、软件、技术、财务、税收、法律、内部管理、业务运作、流程管理、健康等方面的咨询。

技术转让

对应税目：销售无形资产

错误税目：研发和技术服务

政策依据：

财税【2016】36 号，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。

工程勘察勘探服务、合同能源管理服务

对应税目：研发和技术服务

错误税目：建筑服务——其他建筑服务

政策依据：

财税【2016】36号，研发和技术服务，包括研发服务、合同能源管理服务、工程勘察勘探服务、专业技术服务。

工程监理

对应税目：鉴证咨询服务——鉴证服务

错误税目：建筑服务——工程服务

政策依据：

财税【2016】36号，鉴证服务，是指具有专业资质的单位受托对相关事项进行鉴证，发表具有证明力的意见的业务活动。包括会计鉴证、税务鉴证、法律鉴证、职业技能鉴定、工程造价鉴证、工程监理、资产评估、环境评估、房地产土地评估、建筑图纸审核、医疗事故鉴定等。

利用互联网提供语音通话服务

对应税目：电信服务——基础电信服务

错误税目：电信服务——增值电信服务

政策依据：

财税【2016】36号，基础电信服务，是指利用固网、移动网、卫星、互联网，提供语音通话服务的业务活动，以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。

利用固网提供短信服务

对应税目：电信服务——增值电信服务

错误税目：电信服务——基础电信服务

政策依据：

财税【2016】36号，增值电信服务，是指利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络，提供短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动。

来源：上海税务

8月1日起，增值税、消费税及附加税费这样申报

为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，深入推进税务领域“放管服”改革，优化营商环境，切实减轻纳税人、缴费人申报负担，根据《国家税务总局关于开展2021年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”的意见》（税总发〔2021〕14号），税务总局近日发布《关于增值税 消费税与附加税费申报表整合有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第20号），明确自2021年8月1日起，全面推行增值税、消费税分别与附加税费申报表整合工作。

报表整合后，如何进行增值税、消费税及附加税费申报？请看权威解答↓

新启用的《增值税及附加税费申报表（一般纳税人适用）》、《增值税及附加税费申报表（小规模纳税人适用）》、《增值税及附加税费预缴表》及其附列资料和《消费税及附加税费申报表》中，附加税费申报表作为附列资料或附表，纳税人在进行增值税、消费税申报的同时完成附加税费申报。

具体为纳税人填写增值税、消费税相关申报信息后，自动带入附加税费附列资料（附表）；纳税人填写完附加税费其他申报信息后，回到增值税、消费税申报主表，形成纳税人本期应缴纳的增值税、消费税和附加税费数据。上述表内信息预填均由系统自动实现。

来源：国家税务总局

租户取得补偿款是否缴增值税？

问题内容：

公司租在园区，园区因政府规划需要，将原给园区的土地收回而给园区补偿款（包括土地和地上附着物进行补偿），园区将其代收的补偿款代付给其租户（包括我们公司），用于补偿租户装修支出、围槽支出（围槽属于搬迁即报废）、设备支出，请问，租户收到的补偿款是否需要缴纳增值税，如需要，其适用的税率又是多少？营改增前，《国家税务总局关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》（国税函〔2008〕277号）纳税人将土地使用权归还给土地所有者时，只要出具县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，无论支付征地补偿费的资金来源是否为政府财政资金，该行为均属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为，按照《国家税务总局关于印发〈营业税税目注释（试行稿）〉的通知》（国税发〔1993〕149号）规定，不征收营业税。营改增后，财税【2016】36号文一、下列项目免征增值税（三十七）土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者。

福建省税务局纳税服务中心答复：

您好，租入土地上的附着物的土地征收补偿款，不属于增值税征收范围，不征收增值税。

来源：福建税务

非居民企业转让上市公司股票取得收入 适用税收协定可否考虑简易判定？

前言

近年来，我国金融领域持续推进对外开放，非居民企业在华投资日益活跃，一些非居民企业通过转让境内上市公司股票的方式取得收入。此时，非居民企业需就其权益性投资所得缴纳预提所得税，如果是符合条件的股份转让收入，可以享受协定待遇，免于在我国缴纳税款。目前，我国与其他国家签订的税收协定中，对于以股份转让方式取得的财产收益如何征税，主要有四种处理方式。笔者认为，从我国实践情况来看，依据简易判定原则适用税收协定的方式更符合经济效益。

案例：享受协定待遇需自行证明

Y公司根据新加坡相关法律法规成立，属于我国非居民企业。2014年，Y公司出资2000万元人民币投资我国境内居民企业B公司，直接占股比例为2.8%。2019年3月，B公司在上海证券交易所上市，并于2020年4月开始解禁股份。自此，Y公司开始将其持有的B公司股份（折合2200万股）在二级市场进行减持。

根据我国企业所得税法及实施条例，如果Y公司在中国境内不构成常设机构，或虽构成常设机构但其减持股票取得的收入与该常设机构无实际联系，则其股票转让收益应按10%的税率缴纳预提所得税。如果我国与非居民企业所在国签订的税收协定有更优惠的规定，可以适用税收协定。

根据中新税收协定第十三条第四款，缔约国一方居民转让股份取得的收益，如果股份价值的50%以上直接或间接由位于缔约国另一方的不动产构成，可以在缔约国另一方征税。除第四款外，缔约国一方居民转让其在缔约国另一方居民公司或其他法人资本中的股份、参股、或其他权利取得的收益，如果该收益人在转让行为前的12个月内，曾经直接或间接参与该公司或其他法人至少25%的资本，可以在该缔约国另一方征税。

也就是说，新加坡Y公司如果自行判定其符合享受协定待遇的条件，可免于在中国缴纳税款，就需要证明Y公司在转让股票前12个月内，直接和间接持有B公司的股份比例均低于25%。同时，Y公司直接和间接持有的B公司股份价值中，不动产构成比例也要低于50%，并留存好相关证明材料。

思考：简易判定更符合经济效益原则

笔者在工作中发现，很多非居民企业取得股份转让收益后，虽然满足享受相关税收协定待遇的条件，但是由于多数情况下，非居民企业难以取得举证材料，享受协定待遇仍存在一定困难。基于此，可以考虑采用简易判定方式。

税收协定中要求的股份及财产比例包括直接及间接控制，非居民企业在自行判定股份及不动产比例时，就要穷尽股权结构中所有关联公司的情况。以Y公司为例，B公司在上市前往往经过股权分置改革、多轮融资及资产重组，股权层次众多、结构复杂，判定过程复杂，需要大量证明材料，可能还会涉及上市公司内部商业安排。Y公司在减持股票前的持股比例只有2.8%，属于小股东，想要B公司配合出具证明材料存在现实困难。实务中，即使有

个别非居民企业成功享受了税收协定待遇，但其转让的是境内关联上市公司的股票，因此才能获得大量内部证明材料备查。

梳理了近十年来我国与其他国家签订的税收协定后，笔者发现，虽然不同税收协定对于财产收益中股份转让的征税规定有所差别，但大致可分为四类。第一类以中法税收协定（2013年）为代表，其规定与中新税收协定大致相同，既规定了参股比例，也规定被转让公司主要财产中的不动产比例。第二类以中俄税收协定（2014年）为代表，仅对被转让公司主要财产中的不动产比例加以限制。第三类以中国罗马尼亚税收协定（2016年）为代表，在规规定不动产比例的基础上，将可在该缔约国另一方征税的股份转让收入限定为不包括主要并经常在证券交易所交易的股票。第四类以中荷税收协定（2013年）、中德税收协定（2014年）为代表，在规规定转让方股份及不动产比例的基础上，针对股票转让收入设立简易判定原则，当居民在转让行为发生的纳税年度内转让股票总额不超过上市股票的3%时，则仅在转让者为其居民的一方缴税。

笔者认为，从征纳双方的角度来看，依据简易判定原则适用税收协定的处理方式，可操作性更强，也更符合经济效益原则。在联合国（UN）税收协定范本（2017版）第十三条财产收益的注释中提到，对上市公司股票转让收入征税并不经济。发展中国家不对股票转让所得征税，有益于提振资本市场，能带来回报。经济合作与发展组织（OECD）税收协定范本（2017版）第十三条规定，被转让公司主要财产中不动产比例低于50%，可在转让者为其居民的一方缴税，而未规定股份比例。

在我国金融市场持续开放的背景下，笔者建议，可结合联合国税收协定范本财产收益条款的相关内容及其我国实际情况，今后在谈签税收协定时更多地采用中荷税收协定、中德税收协定中的简易判定模式，进一步促进国际资本流动，吸引外资，助力资本市场更好发展。

来源：中国税务报 作者：俞晓凡 许淼

作者单位：国家税务总局上海市浦东新区税务局

法规速递

关于部分税务证明事项实行告知承诺制 进一步优化纳税服务的公告

国家税务总局公告 2021 年第 21 号

为深入贯彻党中央、国务院关于持续开展“减证便民”行动重大决策部署，落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》和国办印发的《关于全面推行证明事项和涉企经营许可事项告知承诺制的指导意见》，持续深化“放管服”改革，优化税收营商环境，根据2021年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”安排，结合深入开展党史学习教育，国家税务总局决定对部分税务证明事项实行告知承诺制。现公告如下：

一、实行范围

自2021年7月1日起，在全国范围内对6项税务证明事项（见附件1）实行告知承诺制。

二、承诺方式

对实行告知承诺制的税务证明事项，纳税人可以自主选择是否适用告知承诺制办理。

选择适用告知承诺制办理的，税务机关以书面形式（含电子文本）将证明义务、证明内容、承诺方式以及不实承诺的法律责任一次性告知纳税人，纳税人书面承诺已经符合告知的相关要求并愿意承担不实承诺的法律责任，税务机关不再索要该事项需要的证明材料，并依据纳税人书面承诺办理相关税务事项。

纳税人不选择适用告知承诺制的，应当提供该事项需要的证明材料。

三、法律责任

纳税人对承诺的真实性承担法律责任。税务机关在事中核查时发现核查情况与纳税人承诺不一致的，应要求纳税人提供相关佐证材料后再予办理。对在事中事后核查或者日常监管中发现承诺不实的，税务机关依法责令限期改正、进行处理处罚，并按照有关规定作出虚假承诺行为认定；涉嫌犯罪的，依法移送司法机关追究刑事责任。

四、不适用告知承诺制的情形

对重大税收违法失信案件当事人不适用告知承诺制，重大税收违法失信案件当事人履行相关法定义务，经实施检查的税务机关确认，在公布期届满后可以适用告知承诺制；其他纳税人存在曾作出虚假承诺情形的，在纠正违法违规行或者履行相关法定义务之前不适用告知承诺制。

五、工作要求

税务机关通过办税服务场所和官方网站等渠道公布实行告知承诺制的税务证明事项目录及告知承诺书格式文本（附件2），方便纳税人查阅、索取或下载。

各级税务机关要加强推行和落实税务证明事项告知承诺制的督促检查，对纳税人反映的制度执行不到位等突出问题进行重点检查。

六、本公告自2021年7月1日起施行。

特此公告。

附件：

[1. 实行告知承诺制的税务证明事项目录](#)

[2. 告知承诺书格式文本](#)

国家税务总局
2021年6月30日

税务稽查案件办理程序规定

国家税务总局令 第52号

《税务稽查案件办理程序规定》，已经2021年6月18日国家税务总局2021年度第2次局务会议审议通过，现予公布，自2021年8月11日起施行。

国家税务总局局长：王军
2021年7月12日

税务稽查案件办理程序规定

第一章 总则

第一条 为了贯彻落实中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，保障税收法律、行政法规的贯彻实施，规范税务稽查案件办理程序，强化监督制约机制，保护纳税人、扣缴义务人和其他涉税当事人合法权益，根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称税收征管法实施细则）等法律、行政法规，制定本规定。

第二条 稽查局办理税务稽查案件适用本规定。

第三条 办理税务稽查案件应当以事实为根据，以法律为准绳，坚持公平、公正、公开、效率的原则。

第四条 税务稽查由稽查局依法实施。稽查局主要职责是依法对纳税人、扣缴义务人和其他涉税当事人履行纳税义务、扣缴义务情况及涉税事项进行检查处理，以及围绕检查处理开展的其他相关工作。稽查局具体职责由国家税务总局依照税收征管法、税收征管法实施细则和国家有关规定确定。

第五条 稽查局办理税务稽查案件时，实行选案、检查、审理、执行分工制约原则。

第六条 稽查局应当在税务局向社会公告的范围内实施税务稽查。上级税务机关可以根据案件办理的需要指定管辖。

税收法律、行政法规和国家税务总局规章对税务稽查管辖另有规定的，从其规定。

第七条 税务稽查管辖有争议的，由争议各方本着有利于案件办理的原则逐级协商解决；不能协商一致的，报请共同的上级税务机关决定。

第八条 税务稽查人员具有税收征管法实施细则规定回避情形的，应当回避。

被查对象申请税务稽查人员回避或者税务稽查人员自行申请回避的，由稽查局局长依法决定是否回避。稽查局局长发现税务稽查人员具有规定回避情形的，应当要求其回避。稽查局局长的回避，由税务局局长依法审查决定。

第九条 税务稽查人员对实施税务稽查过程中知悉的国家秘密、商业秘密或者个人隐私、个人信息，应当依法予以保密。

纳税人、扣缴义务人和其他涉税当事人的税收违法行为不属于保密范围。

第十条 税务稽查人员应当遵守工作纪律，恪守职业道德，不得有下列行为：

- （一）违反法定程序、超越权限行使职权；
- （二）利用职权为自己或者他人牟取利益；
- （三）玩忽职守，不履行法定义务；
- （四）泄露国家秘密、工作秘密，向被查对象通风报信、泄露案情；
- （五）弄虚作假，故意夸大或者隐瞒案情；
- （六）接受被查对象的请客送礼等影响公正执行公务的行为；
- （七）其他违法违纪行为。

税务稽查人员在执法办案中滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊的，依照有关规定严肃处理；涉嫌犯罪的，依法移送司法机关处理。

第十一条 税务稽查案件办理应当通过文字、音像等形式，对案件办理的启动、调查取证、审核、决定、送达、执行等进行全过程记录。

第二章 选案

第十二条 稽查局应当加强稽查案源管理，全面收集整理案源信息，合理、准确地选择待查对象。案源管理依照国家税务总局有关规定执行。

第十三条 待查对象确定后，经稽查局局长批准实施立案检查。

必要时，依照法律法规的规定，稽查局可以在立案前进行检查。

第十四条 稽查局应当统筹安排检查工作，严格控制对纳税人、扣缴义务人的检查次数。

第三章 检查

第十五条 检查前，稽查局应当告知被查对象检查时间、需要准备的资料等，但预先通知有碍检查的除外。

检查应当由两名以上具有执法资格的检查人员共同实施，并向被查对象出示税务检查证件、出示或者送达税务检查通知书，告知其权利和义务。

第十六条 检查应当依照法定权限和程序，采取实地检查、调取账簿资料、询问、查询存款账户或者储蓄存款、异地协查等方法。

对采用电子信息系统进行管理和核算的被查对象，检查人员可以要求其打开该电子信息系统，或者提供与原始电子数据、电子信息系统技术资料一致的复制件。被查对象拒不打开或者拒不提供的，经稽查局局长批准，可以采用适当的技术手段对该电子信息系统进行直接检查，或者提取、复制电子数据进行检查，但所采用的技术手段不得破坏该电子信息系统原始电子数据，或者影响该电子信息系统正常运行。

第十七条 检查应当依照法定权限和程序收集证据材料。收集的证据必须经查证属实，并与证明事项相关联。不得以下列方式收集、获取证据材料：

- （一）严重违反法定程序收集；
- （二）以违反法律强制性规定的手段获取且侵害他人合法权益；
- （三）以利诱、欺诈、胁迫、暴力等手段获取。

第十八条 调取账簿、记账凭证、报表和其他有关资料时，应当向被查对象出具调取账簿资料通知书，并填写调取账簿资料清单交其核对后签章确认。

调取纳税人、扣缴义务人以前会计年度的账簿、记账凭证、报表和其他有关资料的，应当经县以上税务局局长批准，并在3个月内完整退还；调取纳税人、扣缴义务人当年的账簿、记账凭证、报表和其他有关资料的，应当经设区的市、自治州以上税务局局长批准，并在30日内退还。

退还账簿资料时，应当由被查对象核对调取账簿资料清单，并签章确认。

第十九条 需要提取证据材料原件的，应当向当事人出具提取证据专用收据，由当事人核对后签章确认。对需要退还的证据材料原件，检查结束后应当及时退还，并履行相关签收手续。需要将已开具的纸质发票调出查验时，

应当向被查验的单位或者个人开具发票换票证；需要将空白纸质发票调出查验时，应当向被查验的单位或者个人开具调验空白发票收据。经查无问题的，应当及时退还，并履行相关签收手续。

提取证据材料复制件的，应当由当事人或者原件保存单位（个人）在复制件上注明“与原件核对无误”及原件存放地点，并签章。

第二十条 询问应当由两名以上检查人员实施。除在被查对象生产、经营、办公场所询问外，应当向被询问人送达询问通知书。

询问时应当告知被询问人有关权利义务。询问笔录应当交被询问人核对或者向其宣读；询问笔录有修改的，应当由被询问人在改动处捺指印；核对无误后，由被询问人在尾页结束处写明“以上笔录我看过（或者向我宣读）”，与我说的相符”，并逐页签章、捺指印。被询问人拒绝在询问笔录上签章、捺指印的，检查人员应当在笔录上注明。

第二十一条 当事人、证人可以采取书面或者口头方式陈述或者提供证言。当事人、证人口头陈述或者提供证言的，检查人员应当以笔录、录音、录像等形式进行记录。笔录可以手写或者使用计算机记录并打印，由当事人或者证人逐页签章、捺指印。

当事人、证人口头提出变更陈述或者证言的，检查人员应当就变更部分重新制作笔录，注明原因，由当事人或者证人逐页签章、捺指印。当事人、证人变更书面陈述或者证言的，变更前的笔录不予退回。

第二十二条 制作录音、录像等视听资料的，应当注明制作方法、制作时间、制作人和证明对象等内容。

调取视听资料时，应当调取有关资料的原始载体；难以调取原始载体的，可以调取复制件，但应当说明复制方法、人员、时间和原件存放处等事项。

对声音资料，应当附有该声音内容的文字记录；对图像资料，应当附有必要的文字说明。

第二十三条 以电子数据的内容证明案件事实的，检查人员可以要求当事人将电子数据打印成纸质资料，在纸质资料上注明数据出处、打印场所、打印时间或者提供时间，注明“与电子数据核对无误”，并由当事人签章。

需要以有形载体形式固定电子数据的，检查人员应当与提供电子数据的个人、单位的法定代表人或者财务负责人或者经单位授权的其他人员一起将电子数据复制到存储介质上并封存，同时在封存包装物上注明制作方法、制作时间、制作人、文件格式及大小等，注明“与原始载体记载的电子数据核对无误”，并由电子数据提供者签章。

收集、提取电子数据，检查人员应当制作现场笔录，注明电子数据的来源、事由、证明目的或者对象，提取时间、地点、方法、过程，原始存储介质的存放地点以及对电子数据存储介质的签封情况等。进行数据压缩的，应当在笔录中注明压缩方法和完整性校验值。

第二十四条 检查人员实地调查取证时，可以制作现场笔录、勘验笔录，对实地调查取证情况予以记录。

制作现场笔录、勘验笔录，应当载明时间、地点和事件等内容，并由检查人员签名和当事人签章。

当事人经通知不到场或者拒绝在现场笔录、勘验笔录上签章的，检查人员应当在笔录上注明原因；如有其他人员在场，可以由其签章证明。

第二十五条 检查人员异地调查取证的，当地税务机关应当予以协助；发函委托相关稽查局调查取证的，必要时可以派人参与受托地稽查局的调查取证，受托地稽查局应当根据协查请求，依照法定权限和程序调查。

需要取得境外资料的，稽查局可以提请国际税收管理部门依照有关规定程序获取。

第二十六条 查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人存款账户，应当经县以上税务局局长批准，凭检查存款账户许可证明向相关银行或者其他金融机构查询。

查询案件涉嫌人员储蓄存款的，应当经设区的市、自治州以上税务局局长批准，凭检查存款账户许可证明向相关银行或者其他金融机构查询。

第二十七条 被查对象有下列情形之一的，依照税收征管法和税收征管法实施细则有关逃避、拒绝或者以其他方式阻挠税务检查的规定处理：

- （一）提供虚假资料，不如实反映情况，或者拒绝提供有关资料的；
- （二）拒绝或者阻止税务机关记录、录音、录像、照相和复制与案件有关的情况和资料的；
- （三）在检查期间转移、隐匿、销毁有关资料的；
- （四）有不依法接受税务检查的其他情形的。

第二十八条 税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为，可以在规定的纳税期之前，责令限期缴纳应纳税款；在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入迹象的，可以责成纳税人提供纳税担保。如果纳税人不能提供纳税担保，经县以上税务局局长批准，可以依法采取税收强制措施。

检查从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况时，发现纳税人有逃避纳税义务行为，并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入迹象的，经县以上税务局局长批准，可以依法采取税收强制措施。

第二十九条 稽查局采取税收强制措施时，应当向纳税人、扣缴义务人、纳税担保人交付税收强制措施决定书，告知其采取税收强制措施的内容、理由、依据以及依法享有的权利、救济途径，并履行法律、法规规定的其他程序。

采取冻结纳税人在开户银行或者其他金融机构的存款措施时，应当向纳税人开户银行或者其他金融机构交付冻结存款通知书，冻结其相当于应纳税款的存款；并于作出冻结决定之日起3个工作日内，向纳税人交付冻结决定书。

采取查封、扣押商品、货物或者其他财产措施时，应当向纳税人、扣缴义务人、纳税担保人当场交付查封、扣押决定书，填写查封商品、货物或者其他财产清单或者出具扣押商品、货物或者其他财产专用收据，由当事人核对后签章。查封清单、扣押收据一式二份，由当事人和稽查局分别保存。

采取查封、扣押有产权证件的动产或者不动产措施时，应当依法向有关单位送达税务协助执行通知书，通知其在查封、扣押期间不再办理该动产或者不动产的过户手续。

第三十条 按照本规定第二十八条第二款采取查封、扣押措施的，期限一般不得超过6个月；重大案件有下列情形之一的，需要延长期限的，应当报国家税务总局批准：

- (一) 案情复杂，在查封、扣押期限内确实难以查明案件事实的；
- (二) 被查对象转移、隐匿、销毁账簿、记账凭证或者其他证据材料的；
- (三) 被查对象拒不提供相关情况或者以其他方式拒绝、阻挠检查的；
- (四) 解除查封、扣押措施可能使纳税人转移、隐匿、损毁或者违法处置财产，从而导致税款无法追缴的。

除前款规定情形外采取查封、扣押、冻结措施的，期限不得超过30日；情况复杂的，经县以上税务局局长批准，可以延长，但是延长期限不得超过30日。

第三十一条 有下列情形之一的，应当依法及时解除税收强制措施：

- (一) 纳税人已按履行期限缴纳税款、扣缴义务人已按履行期限解缴税款、纳税担保人按履行期限缴纳所担保税款的；
- (二) 税收强制措施被复议机关决定撤销的；
- (三) 税收强制措施被人民法院判决撤销的；
- (四) 其他法定应当解除税收强制措施的。

第三十二条 解除税收强制措施时，应当向纳税人、扣缴义务人、纳税担保人送达解除税收强制措施决定书，告知其解除税收强制措施的时间、内容和依据，并通知其在规定时间内办理解除税收强制措施的有关事宜：

- (一) 采取冻结存款措施的，应当向冻结存款的纳税人开户银行或者其他金融机构送达解除冻结存款通知书，解除冻结；
- (二) 采取查封商品、货物或者其他财产措施的，应当解除查封并收回查封商品、货物或者其他财产清单；
- (三) 采取扣押商品、货物或者其他财产措施的，应当予以返还并收回扣押商品、货物或者其他财产专用收据。

税收强制措施涉及协助执行单位的，应当向协助执行单位送达税务协助执行通知书，通知解除税收强制措施相关事项。

第三十三条 有下列情形之一的，致使检查暂时无法进行的，经稽查局局长批准后，中止检查：

- (一) 当事人被有关机关依法限制人身自由的；
- (二) 账簿、记账凭证及有关资料被其他国家机关依法调取且尚未归还的；

(三) 与税收违法事实直接相关的事实需要人民法院或者其他国家机关确认的；

(四) 法律、行政法规或者国家税务总局规定的其他可以中止检查的。

中止检查的情形消失，经稽查局局长批准后，恢复检查。

第三十四条 有下列情形之一的，致使检查确实无法进行的，经稽查局局长批准后，终结检查：

(一) 被查对象死亡或者被依法宣告死亡或者依法注销，且有证据表明无财产可抵缴税款或者无法定税收义务承担主体的；

(二) 被查对象税收违法事实均已超过法定追究期限的；

(三) 法律、行政法规或者国家税务总局规定的其他可以终结检查的。

第三十五条 检查结束前，检查人员可以将发现的税收违法事实和依据告知被查对象。

被查对象对违法事实和依据有异议的，应当在限期内提供说明及证据材料。被查对象口头说明的，检查人员应当制作笔录，由当事人签章。

第四章 审理

第三十六条 检查结束后，稽查局应当对案件进行审理。符合重大税务案件标准的，稽查局审理后提请税务局重大税务案件审理委员会审理。

重大税务案件审理依照国家税务总局有关规定执行。

第三十七条 案件审理应当着重审核以下内容：

(一) 执法主体是否正确；

(二) 被查对象是否准确；

(三) 税收违法事实是否清楚，证据是否充分，数据是否准确，资料是否齐全；

(四) 适用法律、行政法规、规章及其他规范性文件是否适当，定性是否正确；

(五) 是否符合法定程序；

(六) 是否超越或者滥用职权；

(七) 税务处理、处罚建议是否适当；

(八) 其他应当审核确认的事项或者问题。

第三十八条 有下列情形之一的，应当补正或者补充调查：

(一) 被查对象认定错误的；

(二) 税收违法事实不清、证据不足的；

(三) 不符合法定程序的；

(四) 税务文书不规范、不完整的；

(五) 其他需要补正或者补充调查的。

第三十九条 拟对被查对象或者其他涉税当事人作出税务行政处罚的，应当向送达税务行政处罚事项告知书，告知其依法享有陈述、申辩及要求听证的权利。税务行政处罚事项告知书应当包括以下内容：

(一) 被查对象或者其他涉税当事人姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的，以税务机关赋予的纳税人识别号代替；

(二) 认定的税收违法事实和性质；

(三) 适用的法律、行政法规、规章及其他规范性文件；

(四) 拟作出的税务行政处罚；

(五) 当事人依法享有的权利；

(六) 告知书的文号、制作日期、税务机关名称及印章；

(七) 其他相关事项。

第四十条 被查对象或者其他涉税当事人可以书面或者口头提出陈述、申辩意见。对当事人口头提出陈述、申辩意见，应当制作陈述申辩笔录，如实记录，由陈述人、申辩人签章。

应当充分听取当事人的陈述、申辩意见；经复核，当事人提出的事实、理由或者证据成立的，应当采纳。

第四十一条 被查对象或者其他涉税当事人按照法律、法规、规章要求听证的，应当依法组织听证。

听证依照国家税务总局有关规定执行。

第四十二条 经审理，区分下列情形分别作出处理：

- （一）有税收违法行为，应当作出税务处理决定的，制作税务处理决定书；
- （二）有税收违法行为，应当作出税务行政处罚决定的，制作税务行政处罚决定书；
- （三）税收违法行为轻微，依法可以不予税务行政处罚的，制作不予税务行政处罚决定书；
- （四）没有税收违法行为的，制作税务稽查结论。

税务处理决定书、税务行政处罚决定书、不予税务行政处罚决定书、税务稽查结论引用的法律、行政法规、规章及其他规范性文件，应当注明文件全称、文号和有关条款。

第四十三条 税务处理决定书应当包括以下主要内容：

- （一）被查对象姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的，以税务机关赋予的纳税人识别号代替；
- （二）检查范围和内容；
- （三）税收违法事实及所属期间；
- （四）处理决定及依据；
- （五）税款金额、缴纳期限及地点；
- （六）税款滞纳金、滞纳金计算方法、缴纳期限及地点；
- （七）被查对象不按期履行处理决定应当承担的责任；
- （八）申请行政复议或者提起行政诉讼的途径和期限；
- （九）处理决定书的文号、制作日期、税务机关名称及印章。

第四十四条 税务行政处罚决定书应当包括以下主要内容：

- （一）被查对象或者其他涉税当事人姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的，以税务机关赋予的纳税人识别号代替；
- （二）检查范围和内容；
- （三）税收违法事实、证据及所属期间；
- （四）行政处罚种类和依据；
- （五）行政处罚履行方式、期限和地点；
- （六）当事人不按期履行行政处罚决定应当承担的责任；
- （七）申请行政复议或者提起行政诉讼的途径和期限；
- （八）行政处罚决定书的文号、制作日期、税务机关名称及印章。

税务行政处罚决定应当依法公开。公开的行政处罚决定被依法变更、撤销、确认违法或者确认无效的，应当在3个工作日内撤回原行政处罚决定信息并公开说明理由。

第四十五条 不予税务行政处罚决定书应当包括以下主要内容：

- （一）被查对象或者其他涉税当事人姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的，以税务机关赋予的纳税人识别号代替；
- （二）检查范围和内容；
- （三）税收违法事实及所属期间；
- （四）不予税务行政处罚的理由及依据；
- （五）申请行政复议或者提起行政诉讼的途径和期限；
- （六）不予行政处罚决定书的文号、制作日期、税务机关名称及印章。

第四十六条 税务稽查结论应当包括以下主要内容：

- （一）被查对象姓名或者名称、有效身份证件号码或者统一社会信用代码、地址。没有统一社会信用代码的，以税务机关赋予的纳税人识别号代替；
- （二）检查范围和内容；
- （三）检查时间和检查所属期间；

(四) 检查结论;

(五) 结论的文号、制作日期、税务机关名称及印章。

第四十七条 稽查局应当自立案之日起 90 日内作出行政处理、处罚决定或者无税收违法行为结论。案情复杂需要延期的,经税务局局长批准,可以延长不超过 90 日;特殊情况或者发生不可抗力需要继续延期的,应当经上一级税务局分管副局长批准,并确定合理的延长期限。但下列时间不计算在内:

(一) 中止检查的时间;

(二) 请示上级机关或者征求有权机关意见的时间;

(三) 提请重大税务案件审理的时间;

(四) 因其他方式无法送达,公告送达文书的时间;

(五) 组织听证的时间;

(六) 纳税人、扣缴义务人超期提供资料的时间;

(七) 移送司法机关后,税务机关需根据司法文书决定是否处罚的案件,从司法机关接受移送至司法文书生效的时间。

第四十八条 税收违法涉嫌犯罪的,填制涉嫌犯罪案件移送书,经税务局局长批准后,依法移送公安机关,并附送以下资料:

(一) 涉嫌犯罪案件情况的调查报告;

(二) 涉嫌犯罪的主要证据材料复制件;

(三) 其他有关涉嫌犯罪的材料。

第五章 执行

第四十九条 稽查局应当依法及时送达税务处理决定书、税务行政处罚决定书、不予税务行政处罚决定书、税务稽查结论等税务文书。

第五十条 具有下列情形之一的,经县以上税务局局长批准,稽查局可以依法强制执行,或者依法申请人民法院强制执行:

(一) 纳税人、扣缴义务人未按照规定的期限缴纳或者解缴税款、滞纳金,责令限期缴纳逾期仍未缴纳的;

(二) 经稽查局确认的纳税担保人未按照规定的期限缴纳所担保的税款、滞纳金,责令限期缴纳逾期仍未缴纳的;

(三) 当事人对处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉、又不履行的;

(四) 其他可以依法强制执行的。

第五十一条 当事人确有经济困难,需要延期或者分期缴纳罚款的,可向稽查局提出申请,经税务局局长批准后,可以暂缓或者分期缴纳。

第五十二条 作出强制执行决定前,应当制作并送达催告文书,催告当事人履行义务,听取当事人陈述、申辩意见。经催告,当事人逾期仍不履行行政决定,且无正当理由的,经县以上税务局局长批准,实施强制执行。

实施强制执行时,应当向被执行人送达强制执行决定书,告知其实施强制执行的内容、理由及依据,并告知其享有依法申请行政复议或者提起行政诉讼的权利。

催告期间,对有证据证明有转移或者隐匿财物迹象的,可以作出立即强制执行决定。

第五十三条 稽查局采取从被执行人开户银行或者其他金融机构的存款中扣缴税款、滞纳金、罚款措施时,应当向被执行人开户银行或者其他金融机构送达扣缴税收款项通知书,依法扣缴税款、滞纳金、罚款,并及时将有关凭证送达被执行人。

第五十四条 拍卖、变卖被执行人商品、货物或者其他财产,以拍卖、变卖所得抵缴税款、滞纳金、罚款的,在拍卖、变卖前应当依法进行查封、扣押。

稽查局拍卖、变卖被执行人商品、货物或者其他财产前,应当制作拍卖/变卖抵税财物决定书,经县以上税务局局长批准后送达被执行人,予以拍卖或者变卖。

拍卖或者变卖实现后，应当在结算并收取价款后3个工作日内，办理税款、滞纳金、罚款的入库手续，并制作拍卖/变卖结果通知书，附拍卖/变卖查封、扣押的商品、货物或者其他财产清单，经稽查局局长审核后，送达被执行人。

以拍卖或者变卖所得抵缴税款、滞纳金、罚款和拍卖、变卖等费用后，尚有剩余的财产或者无法进行拍卖、变卖的财产的，应当制作返还商品、货物或者其他财产通知书，附返还商品、货物或者其他财产清单，送达被执行人，并自办理税款、滞纳金、罚款入库手续之日起3个工作日内退还被执行人。

第五十五条 执行过程中发现涉嫌犯罪的，依照本规定第四十八条处理。

第五十六条 执行过程中发现有下列情形之一的，经稽查局局长批准后，中止执行：

- (一) 当事人死亡或者被依法宣告死亡，尚未确定可执行财产的；
- (二) 当事人进入破产清算程序尚未终结的；
- (三) 可执行财产被司法机关或者其他国家机关依法查封、扣押、冻结，致使执行暂时无法进行的；
- (四) 可供执行的标的物需要人民法院或者仲裁机构确定权属的；
- (五) 法律、行政法规和国家税务总局规定其他可以中止执行的。

中止执行情形消失后，经稽查局局长批准，恢复执行。

第五十七条 当事人确无财产可供抵缴税款、滞纳金、罚款或者依照破产清算程序确实无法清缴税款、滞纳金、罚款，或者有其他法定终结执行情形的，经税务局局长批准后，终结执行。

第五十八条 税务处理决定书、税务行政处罚决定书等决定性文书送达后，有下列情形之一的，稽查局可以依法重新作出：

- (一) 决定性文书被人民法院判决撤销的；
- (二) 决定性文书被行政复议机关决定撤销的；
- (三) 税务机关认为需要变更或者撤销原决定性文书的；
- (四) 其他依法需要变更或者撤销原决定性文书的。

第六章 附则

第五十九条 本规定相关税务文书的式样，由国家税务总局规定。

第六十条 本规定所称签章，区分以下情况确定：

- (一) 属于法人或者其他组织的，由相关人员签名，加盖单位印章并注明日期；
- (二) 属于个人的，由个人签名并注明日期。

本规定所称“以上”“日内”，均含本数。

第六十一条 本规定自2021年8月11日起施行。《税务稽查工作规程》（国税发〔2009〕157号印发，国家税务总局公告2018年第31号修改）同时废止。

关于公布全文和部分条款失效废止的税务规范性文件目录的公告

国家税务总局公告2021年第22号

为贯彻落实中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，优化税收营商环境，规范税务执法，国家税务总局对税务规范性文件进行了清理。现将《全文和部分条款失效废止的税务规范性文件目录》予以公布。特此公告。

附件：[全文和部分条款失效废止的税务规范性文件目录](#)

国家税务总局
2021年7月9日

