

中汇观点

并购重组中债务承担问题的税收定性（三）——股权收购中原股东清收资产的税收定性

正如《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，在有些股权转让交易中，交易双方经常会这么约定，股权转让协议签订前的债权债务由原股东负责，协定签订后新孳生的债权债务由新股东负责。

对于股权收购中，被收购企业股东承担被收购企业负债的问题，我们在第一篇文章中就阐述了。那接下来这一篇文章，我们就不考虑负债承担，专门来谈谈在股权收购交易中，如果原股东负责清收被收购企业债权，如何进行股权转让交易的税收定性。我们把 244 号文中的两个问题分开来解决，会便于大家更加清晰地理解 244 号文规定背后的原理。



我们假设 A 公司收购 B 公司 100% 股权时，约定在收购协议签订前，B 公司的一笔债权（假设其公允价值和账面价值都是 M）由 B1 公司负责清收。在这种情况下，我们应该如何计算 B1 公司转让 B 公司股权的股权转让所得呢？

我们首先要从双方针对 B 公司股权转让交易的定价逻辑说起：

1. 如果双方正常进行股权交易，不约定协议签订前的债权由原股东清收，我们假设 B 公司净资产的公允价值实际可以划分为两部分：第一部分，不包含这笔债权的其他净资产公允价值，假设为 Y。第二部分：单独这笔债权的公允价值，假设这里是 M（账面价值和公允价值一致）

2. 现在双方约定了股权转让协议签订前，一笔债权由原股东 B1 负责清收。实际上，不管这笔债权的账面价值是否和公允价值一致（用大白话说就是，这笔债权在 B 公司账面是 M，不管后期 B1 后期收回的金额正好等于 M 还是小于 M，都和 A 公司无关）。那大家的股权转让价格肯定就是按不包含这笔债权的其他净资产公允价值 Y 来定。

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。

同样，我们还是要提示一句，股东的资产和被投资企业的资产也是独立的。现在双方约定，被投资企业账面价值为 M 的债权由原股东 B1 负责清收，对于 B 公司而言，有可能存在两种情况：

1. B 公司用价值为 M 的债权向原股东 B1 进行股息分配；
2. B 公司用价值为 M 的债权对原股东 B1 进行减资。

如果是第一种情况，B 公司的账务处理为：

借：盈余公积
 未分配利润（盈余公积、未分配利润的具体金额根据实际账务处理确定）
 贷：XX 债权 B

如果是第二种情况减资，这里一般不会直接冲减实收资本，账务处理为：

借：资本公积-资本溢价 B
 贷：XX 债权 B

如果界定是股息所得，个人股东就需要按照股息、利息、红利所得缴纳 20% 的个人所得税。但个人股东 B1 持有 B 公司的股权投资的计税基础就不变。如果界定是减资，则个人股东取得价值为 M 的债权不需要缴纳个人所得税，但其持有 B 公司股权的计税基础需要调减 M。

此时，我们回过头来看国税函[2007]244 号关于债权由原股东清收情况下的股权转让所得计算公式（剔除负债承担的问题）：

股权转让应纳税所得额 = 原股东分配取得股权转让收入 + 原股东清收公司债权收入 - 原股东向公司投资成本

这里，大家看到 244 号文的公式实际上是没有考虑 B 公司的账务处理来区分这个由 B1 股东承担的债权究竟是属于股息分配还是属于减资。直接在计算股权转让收入时，将“原股东清收公司债权收入（M）”加入了股权转让所得中了。

这里要提醒大家的是，针对个人股东，此时区分股息分配还是减资最终结果一样，可以不区分。正如我上面说的：

如果你认为是股息分配，则 B1 股东这样缴纳个人所得税：

1. 原股东 B1 清收公司债权收入 M 作为股息所得缴纳 20% 的个人所得税。此时，原股东持有 B 公司股权的计税基础不变；
2. 第二步计算股权转让所得 = 原股东分配取得股权转让收入 - 原股东向公司投资成本

如果你认为是减资，则 B1 股东这样缴纳个人所得税：

1. 原股东 B1 清收公司债权收入 M 作为投资成本收回，不缴纳个人所得税，但其持有 B 公司股权的计税基础要减少 M；
2. 第二步计算股权转让所得 = 原股东分配取得股权转让收入 - （原股东向公司投资成本 - 原股东清收公司债权收入） = 原股东分配取得股权转让收入 + 原股东清收公司债权收入 - 原股东向公司投资成本（变换得 244 号文公司）

由于针对个人股东而言，股息所得和股权转让所得的个人所得税税率都是 20%。我们区分股息所得还是减资，对于个人股东在这个环节缴纳的个人所得税合计数是不变的。因此，244 号文就没有区分了。

【特别提醒】

我们为什么特别强调这个问题，就是要告诉大家《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）的公式只是针对的个人股东的个人所得税。如果 B 的股东是企业股东，是不能直接按照 244 号文的公式来计算股权转让所得的。因为对于企业股东而言，股息所得是免税的，股权转让所得是要缴纳企业所得税的。所以，我们必须区分股息分配和减资行为。

此时，我们要严格按照 B 公司的账务处理去区分，这笔债权由 B1 清收，究竟属于股息分配还是属于减资：

1. 如果属于股息分配，则 B 公司取得的这笔债权 M 属于免税收入，同时不需要调减 B1 公司持有 B 公司股权的计税基础：

此时 B1 公司的股权转让所得 = 股权转让收入 - 原股东 B1 向 B 公司的投资成本

2. 如果属于减资行为，则根据《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）的规定：投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为

投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

我们假设减资环节 M 全部减少的是资本公积-资本溢价

则 B1 公司的股权转让所得=股权转让收入-（原股东 B1 向 B 公司的投资成本-M）

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

中汇动态

【百年传承·初心不忘】中汇山西——学习“右玉精神” 共建美好明天

2021年9月2日，中汇山西税务师事务所有限公司党支部组织“听党话 感党恩 跟党走”党建活动，带领全体党员、积极分子及公司员工到朔州市右玉县进行为期两天的参观学习。

右玉地处晋西北地区长城沿线的沙漠化地带，新中国成立初期，全县森林覆盖率只有0.3%，自然环境十分恶劣。建国以来，从第一任县长开始，历任二十多任县委、县政府领导班子团结带领广大党员干部群众坚持不懈，奋力拼搏，经过近70多年的不断绿化，使昔日的“不毛之地”变成了今日的“塞上绿洲”。



习总书记评价：右玉精神体现的是全心全意为人民服务，是迎难而上，艰苦奋斗，是久久为功，利在长远。在右玉学习参观期间，我们对右玉精神有了一个全新的、系统的学习，加深了理解与认识，受益匪浅。我们站在右玉丰碑下，重温入党誓词，庄严宣誓。



通过此次学习，大家加深了对全心全意为人民服务的精髓宗旨的理解和认识，更加坚定了“听党话 感党恩 跟党走”的决心，纷纷表示将立足本职岗位，以学习弘扬“右玉精神”为契机，通过不断深化学习，以科学理论武装头脑，实现学习方式、工作理念、工作手段和工作机制的创新，不断增强自身处事应变能力，做到打铁自身硬、律人先正己，形成踏实肯干、持之以恒的工作作风，努力提高工作效率和专业技术服务水平，以更加饱满的热情、昂扬的斗志，书写新的辉煌篇章。

中国注册会计师协会行业党委副书记、常务副会长谢滨一行莅临中汇税务调研指导

近日，中国注册会计师协会行业党委副书记、常务副会长谢滨、会员管理部主任黄宏斌、党委工作部主任李锦华、副主任崔远、办公室副主任李楠一行莅临中汇开展工作调研，中汇税务管理合伙人袁小强、北京办公室主管合伙人罗毅彪、合伙人巴海鹰、佟毅、师毅诚参加了调研。



袁小强首先介绍中汇税务的发展历程、组织架构、管理模式、人才培养、业务开展情况及党史学习教育、落实党建入章、强化党建引领、开展结对共建、践行社会责任等党建工作情况。

谢滨介绍到，不久前中办、国办印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》，提出了进一步深化税收征管改革的6个方面24类重点任务，涉及税收工作的各个方面，结合中税协印发的《关于推进新时代税务师行业高质量发展的指导意见》，进行税务师行业“十四五”规划的研究、制定，推动行业高质量发展。

与会人员围绕两个《意见》和税务师行业高质量发展的主题，就全面发挥行业党建引领作用、税务师事务所发展的机遇和挑战、税务师事务所等级认定、税务师事务所集团化发展的路径和管理、提高税务师执业质量、推进行业立法、强化涉税专业队伍的培养和建设、行业党建等议题展开交流和讨论。

最后，袁小强表示中汇税务未来要强党建、聚专业，把握机遇，做强做优，始终按照社会主义核心价值观要求，重视企业文化培育、诚信制度建设，维护良好的行业形象和品牌，强化社会责任和公信力。为自身发展积蓄能量，为行业高质量发展贡献力量。

行业资讯

关于《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》的解读

为贯彻落实国务院激励企业加大研发投入、优化研发费用加计扣除政策实施的举措，深入开展“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，让纳税人充分享受政策红利，激励企业增加研发投入积极性，方便企业提前享受研发费用加计扣除优惠政策，国家税务总局制发《关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》

（2021年第28号，以下简称《公告》）。现解读如下：

一、《公告》出台的主要背景是什么？

答：研发费用加计扣除政策是支持企业科技创新的有效政策抓手。一直以来，党中央、国务院高度重视研发费用加计扣除政策的贯彻落实，多措并举，让企业充分享受政策红利。近期，国务院又推出了进一步激励企业加大研发投入、优化研发费用加计扣除政策实施的举措。为把国务院的决策部署落实落细，增加企业获得感，减轻办税负担，我局制发《公告》。

二、《公告》主要包括哪些内容？

答：《公告》主要包括三项内容：

一是在今年 10 月份预缴申报时，允许企业自主选择提前享受前三季度研发费用加计扣除优惠。此前，研发费用加计扣除优惠在年度汇算清缴时享受，平时预缴时不享受。今年 3 月底，财税部门明确，在 10 月份预缴申报时，允许企业享受上半年研发费用加计扣除优惠。根据国务院最新部署，《公告》明确在今年 10 月份预缴申报时，允许企业多享受一个季度的研发费用加计扣除。

二是增设优化简化研发费用辅助账样式。为便于企业准备合规的研发费用辅助账，税务总局 2015 年制发《关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》（2015 年第 97 号，以下简称 97 号公告），发布了 2015 版研发支出辅助账样式，对帮助纳税人准确归集研发费用和享受优惠政策起到积极作用。考虑到部分中小微企业财务核算水平不高，准确归集、填写 2015 版研发支出辅助账有一定难度，《公告》增设了 2021 版研发支出辅助账样式，降低了填写难度。

三是调整优化了“其他相关费用”限额的计算方法。原来按照每一研发项目分别计算“其他相关费用”限额，《公告》改为统一计算所有研发项目“其他相关费用”限额，简化了计算方法，允许多个项目“其他相关费用”限额调剂使用，总体上提高了可加计扣除的金额。

三、今年 10 月申报期，企业享受研发费用加计扣除优惠需准备哪些资料？

答：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。

四、如果企业在今年 10 月份申报期没有享受研发费用加计扣除，以后还可以享受吗？

答：企业在 10 月份预缴申报期没有选择享受优惠的，可以在明年 5 月底前办理汇算清缴时享受。

五、与 2015 版研发支出辅助账样式相比，2021 版研发支出辅助账样式在哪些方面做了优化简化？

答：与 2015 版研发支出辅助账样式相比，2021 版研发支出辅助账样式主要在以下方面进行了优化简化：

一是简并辅助账样式。2015 版研发支出辅助账样式包括自主研发、委托研发、合作研发、集中研发等 4 类辅助账和辅助账汇总表样式，共“4 张辅助账+1 张汇总表”。2021 版研发支出辅助账将 4 类辅助账样式合并为一类，共“1 张辅助账+1 张汇总表”，总体上减少辅助账样式的数量。

二是精简辅助账信息。2015 版研发支出辅助账样式要求填写人员人工等六大类费用的各项明细信息，并要求填报“借方金额”“贷方金额”等会计信息。2021 版研发支出辅助账样式仅要求企业填写人员人工等六大类费用合计，不再填写具体明细费用，同时删除了部分会计信息，减少了企业填写工作量。

三是调整优化操作口径。2015 版研发支出辅助账样式未体现 2015 年之后的政策变化情况，如未明确委托境外研发费用的填写要求，企业需自行调整样式或分析填报。2021 版研发支出辅助账样式，充分考虑了税收政策的调整情况，增加了委托境外研发的相关列次，体现其他相关费用限额的计算方法的调整。《公告》还对填写口径进行了详细说明，便于纳税人准确归集核算。

六、《公告》实施以后，2015 版研发支出辅助账样式还可以继续使用吗？

答：研发支出辅助账样式的定位是为企业享受加计扣除政策提供一个参照使用的样本，不强制执行。因此，2021 版研发支出辅助账样式发布后，2015 版研发支出辅助账样式继续有效。纳税人既可以选择使用 2021 版研发支出辅助账样式，也可以继续选择 2015 版研发支出辅助账样式。

需要说明，企业继续使用 2015 版研发支出辅助账样式的，可以参考 2021 版研发支出辅助账样式对委托境外研发费用、其他相关费用限额的计算公式等进行相应调整。

七、企业可以自行设计辅助账样式吗？

答：纳税人可以自行设计辅助账样式。为保证企业准确归集可加计扣除的研发费用，且与《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）的数据项相匹配，企业自行设计的辅助账样式，应当至少包括 2021 版研发支出辅助账样式所列数据项，且逻辑关系一致。

八、为什么要调整其他相关费用限额计算方法，调整后对企业有哪些好处？

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%。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，《公告》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 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《公告》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。

来源：国家税务总局办公厅

增值税发票没有盖发票专用章怎么处理？

我单位这个月收到了两张增值税专用发票，一张纸质的，一张是电子的，但是两张发票都没有发票专用章，我该如何处理？

根据《中华人民共和国发票管理办法实施细则》（国家税务总局令第 25 号）第二十八条规定：单位和个人在开具发票时，必须做到按照号码顺序填开，填写项目齐全，内容真实，字迹清楚，全部联次一次打印，内容完全一致，并在发票联和抵扣联加盖发票专用章。

所以这张纸质的增值税专用发票您可以拒收，并要求开票方加盖发票专用章。

那这张增值税电子专用发票，我是不是也同样操作？

不用拒收！

根据《国家税务总局关于在新办纳税人中实行增值税专用发票电子化有关事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 22 号）规定，电子专票由各省税务局监制，采用电子签名代替发票专用章，属于增值税专用发票，其法律效力、基本用途、基本使用规定等与增值税纸质专用发票相同。

所以这张增值税电子专用发票虽然没有发票专用章，但是还是可以正常使用的哦~可以参考如下增值税电子专用发票的样张！

增值税电子专用发票（票样）

XX 增值税电子专用发票								发票代码:	
纳税人识别号:							发票号码:	开票日期:	
地址、电话:							校验码:		
开户行及账号:									
机器编号:									
名称:							备注:		
纳税人识别号:									
地址、电话:									
开户行及账号:									
项目名称	规格型号	单位	数量	单价	金额	税率	税额		
合计									
价税合计 (大写)				(小写)					
名称:							备注:		
纳税人识别号:									
地址、电话:									
开户行及账号:									
收款人:	复核:					开票人:			

这个电子签名我如何操作验证，才能确认这张发票能正常使用呢？

您可以通过全国增值税发票查验平台验证电子签名的有效性！

通过全国增值税发票查验平台 (<https://inv-veri.chinatax.gov.cn>) 下载增值税电子发票版式文件 OFD 阅读器，使用 OFD 阅读器打开您想要验证的增值税电子专用发票，在电子发票上的税务监制章上点击右键，点击“验证”即可验证电子签名的有效性！

因为我们公司有内部规定，入账归档必须要纸质的发票凭证，那我公司是否可以只以其纸质打印件作为报销入账归档的依据？打印的纸质文件是否还要求销售方加盖发票专用章？

不可以只以其纸质打印件作为报销入账归档的依据。

根据《财政部国家档案局关于规范电子会计凭证报销入账归档的通知》（财会〔2020〕6号）的第四条规定：单位以电子会计凭证的纸质打印件作为报销入账归档依据的，必须同时保存打印该纸质件的电子会计凭证。

因此企业以增值税电子专用发票的纸质打印件作为报销入账归档依据的，必须同时保存打印该纸质件的增值税电子专用发票。

另外，增值税电子专用发票采用电子签名代替发票专用章，其法律效力、基本用途、基本使用规定等与增值税纸质专用发票一致。纳税人以增值税电子专用发票的纸质打印件作为报销入账归档依据的，无要求销售方在纸质打印件上加盖发票专用章。

来源：上海税务

小规模纳税人季度销售额 45 万以下免征优惠看这里！

一、政策内容

自 2021 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，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，下同）的，免征增值税；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。

二、操作流程

享受方式：纳税人在增值税纳税申报时按规定填写申报表即可享受优惠。

办理渠道：可通过办税服务厅（场所）、电子税务局办理。

三、热点问题

问：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？

答：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。

问：我公司原来属于按季纳税的小规模纳税人，随着经营规模扩大，已在 8 月份办理一般纳税人登记，9 月 1 日生效。请问我公司三季度的申报应如何办理？

答：你公司需要在 10 月份申报期内办理两项申报业务：一是办理 9 月税款所属期的一般纳税人申报；二是办理 7-8 月税款所属期的小规模纳税人申报。

需要注意的是：

对于按季申报纳税的小规模纳税人，在季度中间由小规模纳税人登记为一般纳税人的，其对应的小规模季度属期申报（即你公司 7-8 所属期的申报），均统一以季度销售额 45 万元的标准来判断是否可以享受小规模纳税人免征增值税政策。即，如果你公司 7-8 月销售额未超过 45 万元的，仍可以享受小规模纳税人免征增值税优惠。

四、其他规定

1. 其他个人（不含个体工商户），采取一次性收取租金形式出租不动产取得的租金收入，可在对应的租赁期内平均分摊，分摊后的月租金收入未超过 15 万元的，免征增值税。

2. 按照现行规定应当预缴增值税税款的小规模纳税人，凡在预缴地实现的月销售额未超过 15 万元的，当期无需预缴税款。

来源：上海税务

单位报销时关于发票的小贴士来啦

情形一：无法取得增值税专用发票

场景 1：我在开住宿发票的时候因为提供不了企业税号等信息，希望开个人抬头的增值税专用发票，店家为啥说开不了？

答：根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第二十一条规定，应税销售行为的购买方为消费者个人的不得开具增值税专用发票。

场景 2：我去书店帮企业购买图书，店家表示他们享受免税政策，开不了专用发票，只能开具普通发票，合理吗？

答：根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第二十一条规定，发生应税销售行为适用免税规定的不得开具增值税专用发票。对适用免税政策的图书批发零售行为仅开具普通发票是正确的。

场景 3：我去超市帮企业购买烟酒，想让超市开具增值税专用发票，超市不让开，有这回事吗？

答：根据《国家税务总局关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》（国税发〔2006〕156 号）第十条规定，商业企业一般纳税人零售的烟、酒、食品、服装、鞋帽（不包括劳保专用部分）、化妆品等消费品不得开具专用发票。

情形二：取得专用发票也不能用于进项抵扣

场景 1：我外出住宿取得了增值税专用发票，向财务报销的时候财务却说因为我们公司是小规模纳税人，开普通发票就可以了，是这样吗？

答：根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十一条，小规模纳税人发生应税销售行为，实行按照销售额和征收率计算应纳税额的简易办法，并不得抵扣进项税额。所以开具普通发票就可以了。

场景 2：我们部门组织员工旅游，取得了增值税专用发票，给财务报销的时候财务却和我说不需要专用发票，这是什么原因呢？

答：旅游属于集体福利，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）文件附件一《营业税改征增值税试点实施办法》第二十七条规定，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、无形资产和不动产的进项税额不得从销项税额中抵扣。所以无需索取增值税专用发票。

另外还需注意的是日常业务中购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务的进项税额都是不得从销项税额中抵扣的。

情形三：无需取得专用发票也可进项抵扣

场景：我出差乘坐飞机，索取专用发票的时候被告知拿着注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单回去报销就可以了，是这样吗？

答：根据《财政部税务总局海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号）第六条，纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。国内旅客运输凭证，包括增值税专用发票，增值税电子普通发票，和注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票、公路、水路等其他客票。所以即使没有取得专用发票，公司也可凭注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单进项抵扣。

此外，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）文件附件一《营业税改征增值税试点实施办法》第二十五条、《财政部 税务总局关于租入固定资产进项税额抵扣等增值税政策的通知》（财税〔2017〕90号）第七条，符合规定的机动车销售统一发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或销售发票、解缴税款的完税凭证、道路、桥、闸通行费发票，准予从销项税额中抵扣。

来源：上海税务

工资薪金所得与劳务报酬所得的区别是什么？

1. 工资薪金所得与劳务报酬所得的区别是什么？

答：根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发〔1994〕89号）第十九条规定：“工资、薪金所得是属于非独立个人劳务活动，即在机关、团体、学校、部队、企事业单位及其他组织中任职、受雇而得到的报酬；劳务报酬所得则是个人独立从事各种技艺、提供各项劳务取得的报酬。两者的主要区别在于，前者存在雇佣与被雇佣关系，后者则不存在这种关系。”

2. 单位为职工个人购买商业性补充养老保险是否缴纳个人所得税？

答：根据《财政部 国家税务总局关于个人所得税有关问题的批复》（财税〔2005〕94号）第一条规定：“单位为职工个人购买商业性补充养老保险等，在办理投保手续时应作为个人所得税的‘工资、薪金所得’项目，按税法规定缴纳个人所得税；因各种原因退保，个人未取得实际收入的，已缴纳的个人所得税应予以退回。”

3. 住房贷款利息专项附加扣除享受的时间范围？

答：纳税人的住房贷款利息扣除期限最长不能超过 240 个月，240 个月后不能享受附加扣除。对于 2019 年之后还处在还款期，只要符合条件，就可以扣除。

4. 子女 6 月高中毕业，9 月上大学，7-8 月能不能享受子女教育专项附加扣除？

答：可以扣除。对于连续性的学历（学位）教育，升学衔接期间属于子女教育期间，可以申报扣除子女教育专项附加扣除。

5. 自然人电子税务局扣缴客户端的申报密码是什么？如何重置？

答：扣缴客户端申报密码是通过扣缴客户端进行信息报送、信息下载等操作的口令。

若扣缴单位忘记申报密码，有三种方式可实现申报密码重置：一是该扣缴单位的法定代表人或财务负责人登录本人的个人所得税 APP，通过【个人中心】--【企业办税权限】--选择对应企业--点击【重置申报密码】进行重置；二是该扣缴单位的法定代表人或财务负责人登录本人的自然人电子税务局网页端，通过【个人信息管理】--【办税权限管理】--【企业办税权限】--【查看详情】--【重置申报密码】路径进行重置；三是前往办税服务厅进行申报密码重置。

6. 个人终止投资经营收回的款项如何计算缴纳个人所得税？

答：根据《国家税务总局关于个人终止投资经营收回款项征收个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 41 号）文件规定：“一、个人因各种原因终止投资、联营、经营合作等行为，从被投资企业或合作项目、被投资企业的其他投资者以及合作项目的经营合作人取得股权转让收入、违约金、补偿金、赔偿金及以其他名目收回的款项等，均属于个人所得税应税收入，应按照“财产转让所得”项目适用的规定计算缴纳个人所得税。

应纳税所得额的计算公式如下：

应纳税所得额=个人取得的股权转让收入、违约金、补偿金、赔偿金及以其他名目收回款项合计数-原实际出资额（投入额）及相关税费”

7. 无住所个人预先判定为居民个人，后因缩短居住天数不能达到居民个人条件的，应如何处理？

答：《财政部 税务总局关于非居民个人和无住所居民个人有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2019 年第 35 号）规定：“五、关于无住所个人相关征管规定

（一）关于无住所个人预计境内居住时间的规定。

无住所个人在一个纳税年度内首次申报时，应当根据合同约定等情况预计一个纳税年度内境内居住天数以及在税收协定规定的期间内境内停留天数，按照预计情况计算缴纳税款。实际情况与预计情况不符的，分别按照以下规定处理：……2. 无住所个人预先判定为居民个人，因缩短居住天数不能达到居民个人条件的，在不能达到居民个人条件之日起至年度终了 15 天内，应当向主管税务机关报告，按照非居民个人重新计算应纳税额，申报补缴税款，不加收税收滞纳金。需要退税的，按照规定办理。

……

本公告自 2019 年 1 月 1 日起施行，非居民个人 2019 年 1 月 1 日后取得所得，按原有规定多缴纳税款的，可以依法申请办理退税。”

8. 现金形式的住房补贴、医疗补助费是否可以在个人所得税税前扣除？

答：一、根据《财政部 国家税务总局关于住房公积金医疗保险金养老保险金征收个人所得税问题的通知》（财税字〔1997〕144 号）第三条规定：“企业以现金形式发给个人的住房补贴、医疗补助费，应全额计入领取人的当期工资、薪金收入计征个人所得税。但对外籍个人以实报实销形式取得的住房补贴，仍按照《财政部、国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字〔1994〕第 20 号）的规定，暂免征收个人所得税。”

二、根据《财政部 国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字〔1994〕第 20 号）第二条规定：“下列所得，暂免征收个人所得税

（一）外籍个人以非现金形式或实报实销形式取得的住房补贴、伙食补贴、搬迁费、洗衣费。”

来源：北京税务

纳税人向个人出租住房如何缴纳增值税？

问：软件产品增值税即征即退优惠中的“软件产品”如何界定？

答：根据《财政部 国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》（财税〔2011〕100 号）规定：“二、软件产品界定及分类

本通知所称软件产品，是指信息处理程序及相关文档和数据。软件产品包括计算机软件产品、信息系统和嵌入式软件产品。嵌入式软件产品是指嵌入在计算机硬件、机器设备中并随其一并销售，构成计算机硬件、机器设备组成部分的软件产品。”

问：纳税人向个人出租住房如何缴纳增值税？

答：一、根据《财政部 税务总局 住房城乡建设部关于完善住房租赁有关税收政策的公告》（财政部 税务总局 住房城乡建设部公告 2021 年第 24 号）规定，一、住房租赁企业中的增值税一般纳税人向个人出租住房取得的全部出租收入，可以选择适用简易计税方法，按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算缴纳增值税，或适用一般计税方法计算缴纳增值税。住房租赁企业中的增值税小规模纳税人向个人出租住房，按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算缴纳增值税。

住房租赁企业向个人出租住房适用上述简易计税方法并进行预缴的，减按 1.5% 预征率预缴增值税。

本公告自 2021 年 10 月 1 日起执行。

二、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）文件附件二第一条第九项第六点，个人出租住房，应按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳税额。自 2016 年 5 月 1 日起执行。

问：生产、生活性服务业纳税人是指提供四项服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50% 的纳税人，请问这里 50% 含不含本数？

答：这里的“比重超过 50%”不含本数。也就是说，四项服务取得的销售额占全部销售额的比重小于或者正好等于 50% 的纳税人，不属于生产、生活性服务业纳税人，不能享受加计抵减政策。

问：实行增值税电子专用发票的纳税人用什么系统开具发票？

答：根据《国家税务总局关于在新办纳税人中实行增值税专用发票电子化有关事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 22 号）规定，自各地专票电子化实行之日起，本地区需要开具增值税纸质普通发票、增值税电子普通发票、纸质专票、电子专票、纸质机动车销售统一发票和纸质二手车销售统一发票的新办纳税人，统一领取税务 UKey 开具发票。税务机关向新办纳税人免费发放税务 UKey，并依托增值税电子发票公共服务平台，为纳税人提供免费的电子专票开具服务。

问：适用加计抵减政策的纳税人，如何在增值税纳税申报表的主表上体现加计抵减额？

答：为落实加计抵减政策，一般纳税人加计抵减额体现在主表第 19 栏“应纳税额”。对适用加计抵减政策的纳税人，主表第 19 栏“应纳税额”栏按以下公式填写。

本栏“一般项目”列“本月数”=第 11 栏“销项税额”“一般项目”列“本月数”-第 18 栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本月数”-“实际抵减额”

本栏“即征即退项目”列“本月数”=第 11 栏“销项税额”“即征即退项目”列“本月数”-第 18 栏“实际抵扣税额”“即征即退项目”列“本月数”-“实际抵减额”

“实际抵减额”是指按照规定可从本期适用一般计税方法计算的应纳税额中抵减的加计抵减额，分别对应《附列资料(四)》第 6 行“一般项目加计抵减额计算”、第 7 行“即征即退项目加计抵减额计算”的“本期实际抵减额”列。

问：北京市以外纳税人在本市范围内提供建筑服务应当预缴的增值税税款，不能自行开具增值税发票的，在哪个税务机关申请代开发票？

答：根据《北京市国家税务局关于北京市以外纳税人在本市提供建筑服务预缴增值税问题的公告》（北京市国家税务局公告 2016 年第 9 号）规定：“一、北京市以外纳税人（不含其他个人）在本市范围内提供建筑服务应当预缴的增值税税款，统一由北京市西城区主管税务局负责征收入库。其中，增值税小规模纳税人不能自行开具增值税发票的，可向北京市西城区主管税务局按照其取得的全部价款和价外费用申请代开增值税发票。

本公告自 2016 年 5 月 1 日起施行。”

问：生产、生活性服务业纳税人是指提供四项服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50% 的纳税人。如果纳税人享受差额计税政策，纳税人应该以差额前的全部价款和价外费用参与计算，还是以差额后的销售额参与计算？

答：应按照差额后的销售额参与计算。例如，某纳税人提供服务，按照规定可以享受差额计税政策，以差额后的销售额计算缴纳增值税。该纳税人在计算销售额占比时，货物销售额为 2 万元，提供四项服务差额前的全部价款和价外费用共 20 万元，差额后的销售额为 4 万元。则应按照 4/(2+4) 来进行计算占比。因该纳税人四项服务销售额占全部销售额的比重超过 50%，按照规定，可以享受加计抵减政策。

问：跨区县提供建筑服务的小规模纳税人，能否在劳务地代开增值税专用发票？

答：可以。根据《国家税务总局关于发布〈纳税人跨县（市、区）提供建筑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 17 号）的规定，小规模纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，不能自行开具增值税发票的，可向建筑服务发生地主管税务机关按照其取得的全部价款和价外费用申请代开增值税发票。

来源：北京税务

法规速递

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

为贯彻落实国务院激励企业加大研发投入、优化研发费用加计扣除政策实施的举措，深入开展 2021 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，方便企业提前享受研发费用加计扣除优惠政策，现就有关事项公告如下：

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。

二、关于研发支出辅助账样式的问题

（一）《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》（2015 年第 97 号，以下简称 97 号公告）发布的研发支出辅助账和研发支出辅助账汇总表样式（以下简称 2015 版研发支出辅助账样式）继续有效。另增设简化版研发支出辅助账和研发支出辅助账汇总表样式（以下简称 2021 版研发支出辅助账样式），具体样式及填写说明见附件。

（二）企业按照研发项目设置辅助账时，可以自主选择使用 2015 版研发支出辅助账样式，或者 2021 版研发支出辅助账样式，也可以参照上述样式自行设计研发支出辅助账样式。

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。

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。

四、执行时间

本公告第一条适用于2021年度，其他条款适用于2021年及以后年度。97号公告第二条第（三）项“其他相关费用的归集与限额计算”的规定同时废止。

特此公告。

附件：[1. 2021版研发支出辅助账（样式）](#)

[2. 2021版研发支出辅助账汇总表（样式）](#)

国家税务总局

2021年9月13日

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

