

探索建立间接股权转让计税基础确定规则的“统一场理论”

正如现在大家都在讨论的 OECD 关于数字经济征税的征税方案，无论是所谓的 Pillar One 还是 Pillar Two，实际上你原理讨论得再透彻，理论建立得再完美，最后还是要有一套成熟的落地方案去实施。而我们中国对于间接股权转让反避税规则，从 2009 年发布的《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函〔2009〕698 号）开始建立针对间接股权转让的反避税规则，到 2015 年国家税务总局发布《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 7 号）明确安全港和征管要求，我们唯一尚未明确的核心问题是如何确定间接股权转让征税的计税基础。所以，这就导致在征管实践中，税务机关和纳税人产生很多的争议，而这些争议又往往因为缺乏明确的指引而无法得到清晰的解决。

因此，本文的目的就是在总结过往间接股权转让计税基础确定的各种方法基础上，建立一个统一的、合理的，能适用于大多数场景的间接股权转让计税基础确定的规则，我们称之为间接股权转让计税基础确定规则的“统一场理论”。

一、提出问题

从数学上来看，建立任何模型或规则，首先需要建立一定的假设前提，没有假设前提是无法建立统一的规则理论的。因此，我们来看《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 7 号）的第一条“非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让中国居民企业股权等财产，规避企业所得税纳税义务的，应按照企业所得税法第四十七条的规定，重新定性该间接转让交易，确认为直接转让中国居民企业股权等财产”。

那么我们首先要明确第一个问题，我们中国针对间接股权转让的穿透征税规则究竟是一个“扩张性征税规则”还是一个“防御性反避税规则”。所谓“扩张性征税规则”，即不管你海外公司是否有商业实质，只要你转让海外公司股权，间接转让了中国境内资产，我都要剥离出对应中国境内资产的增值在中国纳税。而“防御性反避税规则”则是只有非居民企业在海外建立的公司没有任何经济实质，主要以避税为目的，我们才实施穿透征税。如果有合理商业目的和经济实质，我们就不穿透征税。

我觉得这个问题，是我们在解决很多案例时，必须要时刻回头反思的。很多间接股权转让的计税基础确定存在争议，有些实质是境外公司实际上是有商业实质的，因此你很难剥离出对应中国境内资产的增值。所以，这时候我们要讨论的，不是如何确定间接股权转让对应中国资产的计税基础，而是要反思这种情况下是否应该穿透征税。这个就是我们后面要建立针对间接股权转让计税基础规则“统一场理论”的前提基础。

关于中汇



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

专业服务

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

IPO 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

二、建立模型

（一）提出假设前提

如果我们回到7号公告的第一条，我们只有在非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排避税时，我们才启动间接转让穿透。因此，严格来讲，我们间接股权转让征税的前提是“防御性反避税规则”，即认为非居民企业通过境外一系列公司间接持有中国境内资产，这些一系列境外公司都是空壳公司，没有任何商业实质。

在此基础上，我们建立一个规则：

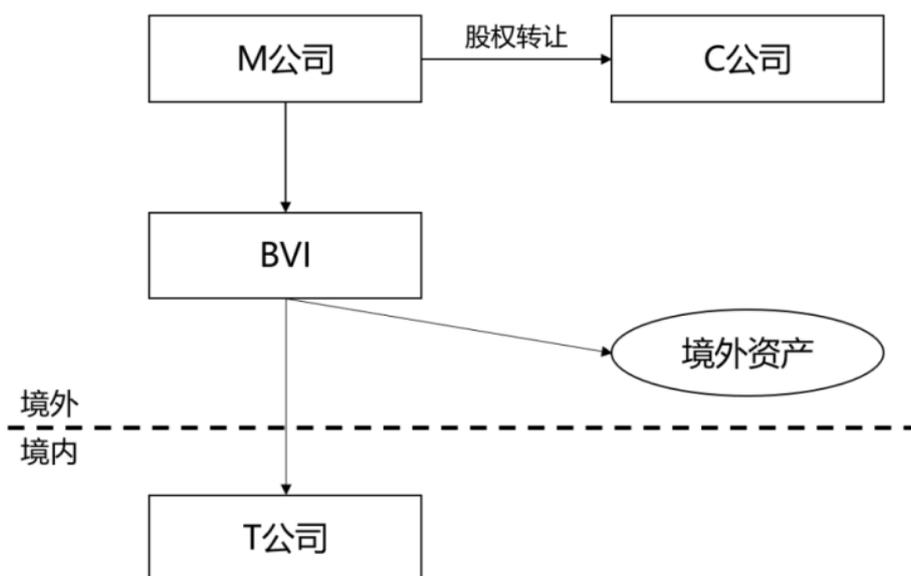
【假设前提】在间接股权转让计税基础确定模型中，如果非居民企业通过境外一系列公司间接持有中国境内资产，同时也持有境外资产，我们认为境外这一系列公司仅仅是壳公司存在。所以，这些壳公司持有境内资产和境外资产不存在任何协同效应。

有了这个大规则，我们后面建立模型时，就可以按照这样的方法来做，即由于不存在不同资产之间的协同效应，我们要剥离出对应境内资产的增值时，直接减去境外资产增（减）值就可以。

在这个大的规则下，我们对于间接股权转让计税基础确认三种模型。

（二）模型一：以境外持有境内企业股权成本为计税基础，收入向下还原

模型一实际上就是我在《国际税收》杂志（2015年第8期）发表的《关注“转让收入”还是调整“计税基础—7号公告间接股权转让应税所得计算方法探讨”》中首先提出来的。如图一所示，我们简单总结一下，非居民企业M公司通过境外BVI公司间接持有中国境内T公司股权。M公司将其持有的BVI公司股权转让给C公司，此时我们如何对M公司穿透征税呢？



模型一的基本原理如下：

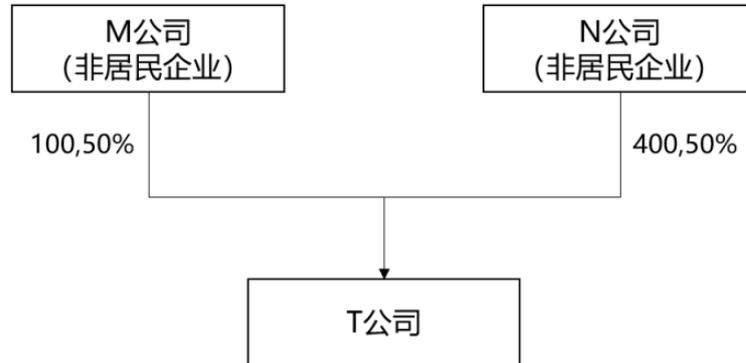
1. 我们直接以BVI公司直接持有境内T公司股权的计税基础作为间接股权转让的扣除成本。当然，如果M公司通过境外多家非居民企业间接持有境内T公司股权，扣除成本就是以最后一家非居民企业直接持有境内居民企业股权的计税基础作为扣除成本；

2. 由于M公司直接转让BVI公司股权给C公司，这里如何还原针对境内资产的转让收入呢？我们提出来的，直接用会计恒等式：资产-负债=所有者权益。由于转让收入是针对BVI股权的价值（也就是BVI公司净资产的公允价值），我们通过会计恒等式还原出针对境内公司T股权投资的公允价值。这里很好还原，总资产=负债+所有者权益，第二步：境内资产公允价值=总资产公允价值-境外资产公允价值。这样，我们就计算出本次境外股权转让中，对应T公司股权的公允价值；

3. 此时，我们用股权转让收入向下还原的针对境内T公司股权的公允价值—BVI公司直接持有T公司股权的计税基础，则可以计算出本次间接股权转让对应中国境内资产征税的应税所得。

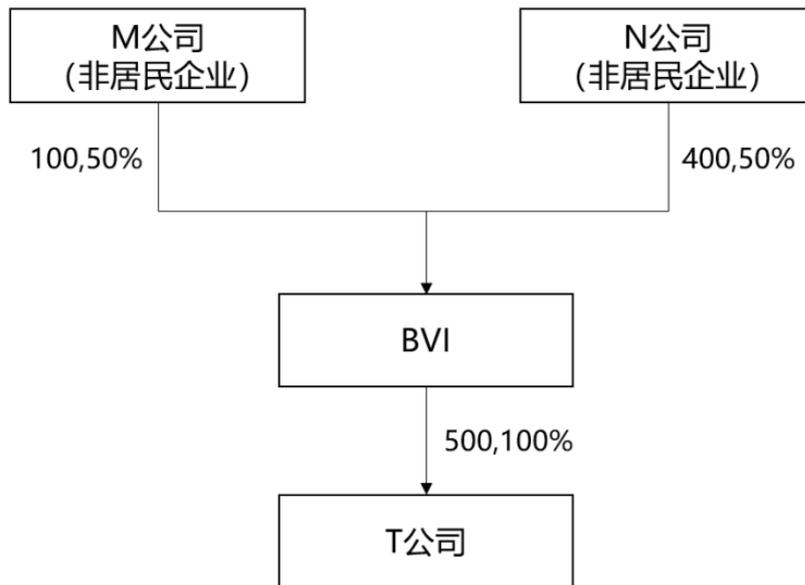
【模型一弊端】：

那么这个模型最大的一个问题在什么地方呢？就是如果境外非居民企业股东不止一个，且不是原始股东，有些是股权转让来的，有些是新增资来的，我们在计算间接股权转让应税所得时，扣除成本一律以最后一道境外非居民企业持有境内企业的股权的成本来扣除，实际上没有真实反映出不同境外股东成本的差异，而是人为把他们平均了。



我们以直接持股为例，非居民企业 M 公司和 N 公司分别都持有境内 T 公司 50% 的股权，M 公司是原始股股东，成本是 100。而 N 公司是后期增资进来的，成本是 400。如果他们此时同时转让 T 公司股权，我们计算各自的应纳税所得额时，虽然他们的转让收入都是一样的，但各自扣除的成本是不一样的，M 公司扣除 100，N 公司扣除 400。

我们把这个扩展一下到间接持股结构：



这里一开始 M 公司投资 100 成立 BVI 公司，BVI 公司用 100 成立境内 T 公司。后期，N 公司增资 400 到 BVI 公司，占有 BVI 公司 50% 的股份。同时，BVI 公司用取得的 400 继续增加对境内 T 公司投资。

此时，如果 M 公司和 N 公司同时全部转让 BVI 公司股权时，转让收入是一定的。但如果扣除成本是以 BVI 公司持有境内 T 公司的成本 500 来认，我们按照对应境内 T 公司的公允价值减去 500 的成本（BVI 公司持有境内 T 公司成本）先算出应税所得，再按 50% 分配给 M 公司和 N 公司，实际就是把 500 的扣除成本按照 250 和 250 分别分配给 M 公司和 N 公司。这个就无法体现他们各自投资成本之间的差异。

既然我们说间接股权转让征税规则中，境外没合理商业目的，我们要忽略他们，则我们取得的最终征税的结果也要和直接转让的结果一模一样，否则就出现了偏差。因此，模型一从这个角度来看，还是很粗糙的，只在一些特定的情况下能适用，情况一变化，模型一计算结果就出错了。

（三）模型二：直接用境外转让收入减境外持股成本，扣除境外资产净增（减）值

既然模型一存在这样的问题，那么我们就建立模型二，这里 M 公司将其持有的 BVI 公司的股权直接转让给境外 C 公司，假设转让收入是 R，M 公司持有 BVI 公司股权的成本是 U。

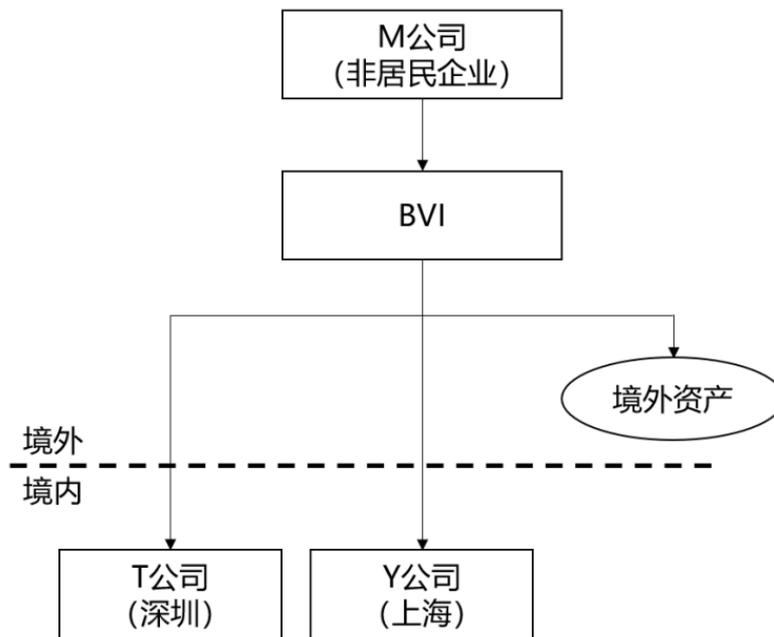
我们第一步用 R-U 得到的就是 M 公司转让 BVI 公司股权的所得。这部分所得包含两部分：

1. 针对境内 T 公司的转让所得；
2. 针对境外资产的转让所得。

因此，我们只要在 R-U 的基础上，将境外资产的净增（减）值扣除，就能直接算出针对境内 T 公司的增值，从而对这部分所得征税就实现了间接股权转让穿透征税的目的。

在这个方法下，核心问题即如何正确地减除针对境外资产的净增（减）值。回到我们的假设前提，我们假设 BVI 公司没有任何实质经营目的，境内、外资产之间没有协同效应。因此，BVI 公司股权的公允价值就应该=T 公司股权的公允价值+境外资产公允价值-BVI 公司负债公允价值。在此基础上，我们来看如何剥离针对境外资产的净增（减）值：

1. 我们要确定 M 公司转让 BVI 公司股权时，境外资产的公允价值，假设是 L；
2. 确定境外资产的扣除成本时务必注意，这个成本不是境外资产的历史成本，而是对应的 M 公司取得 BVI 公司股权当时，境外资产的公允价值。否则就存在重复扣除成本问题。



假设原先非居民企业 M 公司以 100 投资成立 BVI 公司，BVI 公司用 50 投资境外资产，50 设立境内 T 公司。后期，境内 T 公司和境外资产都产生了 1 倍的增值，BVI 公司股权的公允价值从 100 变为 200 了。此时，M 公司转让 50% 的股权给 S 公司，转让价格是 100。此时 S 公司取得 BVI 股权的计税基础就是 100。

我们假设，3 年后，S 公司将其持有的 BVI 公司 50% 的股权以 400 万的价格转让给另一家公司，我们按照模型二穿透计算针对境内 T 公司的应税所得该如何算呢？

针对境内资产（T 公司）的应税所得=400-100-境外资产的净增（减）值，我们可以看到，在模型二中，我们计算应税所得时，扣除的成本直接按照境外每个主体持有的境外非居民企业的成本来据实扣，这里就和直接持股的计算方法一样，体现了各自持股成本的差异对应税所得计算的影响。

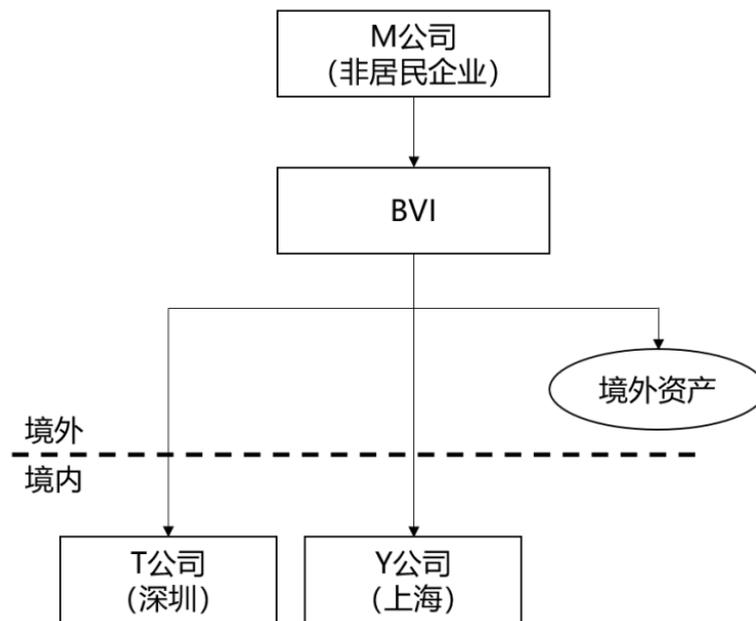
但是，在模型二中如何扣除境外资产的净增（减）值，此时，我们首先要知道在 S 公司在转让 BVI 公司股权时，境外资产的公允价值，假设通过评估得到是 G，由于是净增（减）值，扣除的境外资产成本是多少呢？务必注意，这里不是 50，这里的成本应该是 S 公司取得 BVI 公司股权时对应的境外资产的公允价值，是 100。如果你用 50，这里成本就重复扣了，会少算境内资产的应税所得。

因此，在 S 公司将其持有的 BVI 公司股权以 400 万的价格转让给另一家公司时，按照模型二计算出来的针对境内资产转让的所得=400-100-（G-100）*50%，G 是 S 公司转让股权时境外资产的公允价值，100 是 S 公司取得 BVI 公司股权时境外资产的公允价值。

【模型二弊端】：

所以，大家可以看到，模型二克服了模型一，把不同股东转让股权时，扣除的成本混在一起，不能体现各自取得股权成本的差异。但同时，又增加了新的管理难度。模型一在收入向下还原时，只要扣除此时对应境外资产的公允价值即可。但在模型二中，我们不仅要知道间接股权转让时点境外资产的公允价值，还要知道每一个新股东进来时点（不管买股权进来，还是增资进来），对应境外资产的公允价值也要分别按各个股东进入时点登记备案。后期在不同股东间接股权转让时，扣除境外资产的净增（减）值时，境外资产的成本务必要按照各自股东取得 BVI 股权时境外资产的公允价值来扣除，而不是扣 BVI 公司持有境外资产的历史成本，这是模型二要务必注意的地方。所以，如果用模型二，我们在实际征管备案环节，就要考虑建立对应的征管机制去收集这些信息实施有效管理。

但是，如下图所示，模型二又存在另外一个缺点。



模型二在计算时，我们的方式是直接用 M 公司转让 BVI 公司的收入扣除 M 公司持有 BVI 公司的成本，扣除对应境外资产的净增（减）值来剥离出对应境内资产的增值。如果 BVI 公司只持有一家境内公司是 OK 的。但如果 BVI 公司同时持有境内多家公司股权，比如 BVI 公司持有深圳 T 公司股权，也持有上海 Y 公司股权。假设此时 T 公司股权是增值的，Y 公司股权是减值的。我们用模型二计算出来的对应境内资产的所得实际上是把 T 公司增资和 Y 公司减值混合在一起的所得。此时，这个所得我们如何在深圳和上海分配呢？同时，如果穿透从间接到直接，即假设 M 公司是直接持有境内深圳 T 公司股权和上海 Y 公司股权，M 公司将 T 公司股权和 Y 公司股权转让给 C 公司时，T 公司增值在深圳交预提所得税，Y 公司减值上海不需要交税。我们肯定不允许把上海的减值和深圳的增值混合在一起的。所以，此时模型二就存在了这样的弊端。

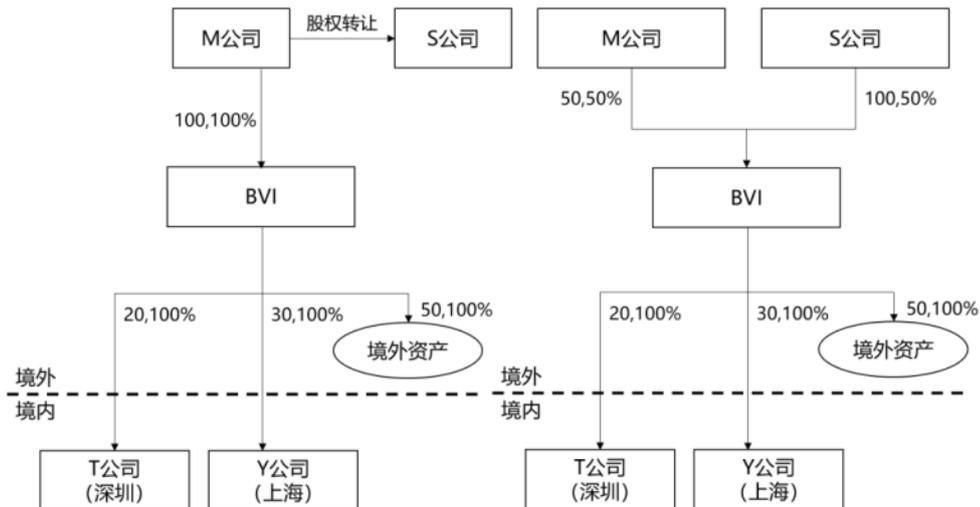
（四）模型三：向下还原“计税基础”和“转让收入”

既然模型一和模型二在特定的情况下都有各自的缺点，那我们下面就要探索第三种模型来克服，也就是所谓的建立间接股权转让计税基础确定规则的“统一场理论”。模型三就是综合模型一和模型二的方法，我们提出同时向下还原“计税基础”和“转让收入”的计算规则：

1. 在每次境外非居民企业入股时，我们都采用向下还原的方式还原出其入股时对应境内资产的计税基础；
2. 同时在该非居民企业间接转让境外股权时，我们也用向下还原的方式还原出此时对应境内资产的公允价值；
3. 用我们还原出来的对应境内资产的公允价值—非居民企业入股时我们还原的对应境内资产的计税基础来确定间接股权转让针对境内资产的应税所得，从而对其征税。

下面，我们通过新股东取得股权的不同方式来说明一下模型三的操作细节：

(1) S公司通过股权转让取得BVI公司股权



M公司作为原始投资人，出资100成立BVI公司，BVI公司用50投资境外资产，20投资成立境内深圳T公司，30投资成立境内上海Y公司。

此时，我们用向下还原计税基础，可以知道M公司此时间接持有深圳T公司的计税基础是20，持有上海Y公司的计税基础是30。

几年后，假设境外资产，境内T公司、Y公司和境外资产都增值了1倍。M公司将其持有的BVI公司50%的股权转让给S公司：

此时我们穿透先来看如何对M公司征税，M公司转让BVI公司50%股权的收入是100，那我倒算出对应的BVI公司100%股权的公允价值是200。此时，我减去境外资产的公允价值是100，则对应境内T公司和Y公司的公允价值就是100。下面一步就是，这个100计算分配到对应T公司和Y公司的公允价值，这里我们案例简单，假设都是增值1倍，此时T公司公允价值是40，Y公司公允价值是60。

那么对于本次M公司直接转让BVI公司50%的股权，间接转让境内资产交税如下：

在深圳应交税金额： $(40-20) * 50% * 10% = 1$

在上海应交税金额： $(60-30) * 50% * 10% = 1.5$

本次完税后，M公司还原下来继续持有T公司和Y公司股权的计税基础就变为10和15。

下一步，我们要用模型三来确定S公司持有境内T公司和Y公司股权的计税基础，以便其在后期转让BVI公司股权时，我们要计算对应境内资产应税所得时的扣除成本。

此时，我们知道，S公司是用100的价格从M公司手中取得BVI公司的50%的股权的。他持有的BVI公司股权的计税基础是100。我们要把这100分配到有多少是对应的其间接持有的境外资产的计税基础，有多少对应的是其间接持有境内T公司和Y公司的计税基础。

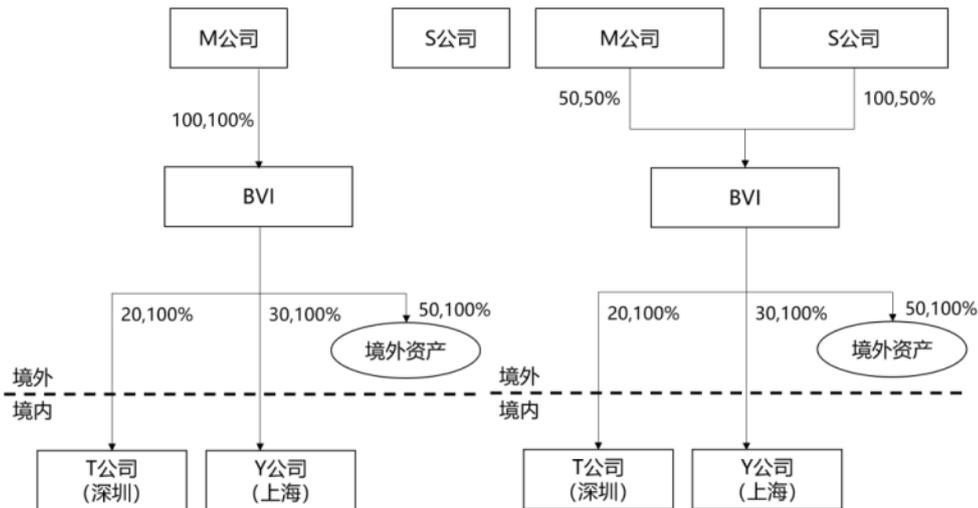
这里非常简单，本案例假设了在M公司转让BVI公司50%股权时，境外资产和境内T公司Y公司价值都增值了1倍。因此，此时，向下穿透还原，S公司间接持有境内T公司股权的计税基础是20 $(40 * 50%)$ ，持有境内Y公司股

权的计税基础是 30 (60*50%)。同时, S 公司持有境外资产的计税基础是 50 (100*50%)。大家可以看到, 我把 S 公司通过股权转让取得 BVI 公司 50% 股权的计税基础 100, 分别还原到:

1. S 公司间接持有境内深圳 T 公司股权的计税基础 20;
2. S 公司间接持有境内上海 Y 公司股权的计税基础 30;
3. S 公司间接持有境外资产计税基础 50;

这个计税基础确定了, 后期转让收入就用模型一的方法: 资产-负债=所有者权益, 即在后期 S 公司转让 BVI 公司 50% 股权时, 我们按照模型一向下还原转让收入, 分别确定境内 T 公司和 Y 公司的公允价值, 则可以分别计算各自的应税所得, 这就克服了模型二中将境内不同股权的所得混合在一起计算的弊端。

(2) S 公司通过增资方式取得 BVI 公司股权



大家知道, 外部股东取得 BVI 公司股权无外乎两种方式, 第一种方式是通过从原始股东那儿通过股权转让取得, 第二种方式就是通过增资进入 BVI 公司取得。所以, 我们这里就讨论如果外部股东是增资取得 BVI 公司股权时, 模型三的运用要注意的细节问题。

回到案例中, 假设 M 公司初始投资 100 设立 BVI 公司, BVI 公司用其中 50 投资境外资产, 20 投资成立境内深圳公司 T, 30 投资成立境内上海公司 Y。2 年后, 境外资产和境内 T 公司、Y 公司都增值了 1 倍。因此, BVI 公司的公允价值从 100 变为了 200。此时, S 公司希望取得 BVI 公司 50% 的股权, 他直接向 BVI 公司增资 200, 取得了 BVI 公司 50% 的股权。BVI 公司取得 S 公司增值的 200 后, 分别用其中的 100 增加对深圳 T 公司投资, 100 增加对上海 Y 公司投资。

这里特别要提醒大家注意, 在模型三的情况下, 如果新股东是增资进来的, 我们在向下还原新股东持有境内股权计税基础时, 一定要观察新股东投进来的钱进一步的投资方向, 从而决定下一步计税基础的分配。

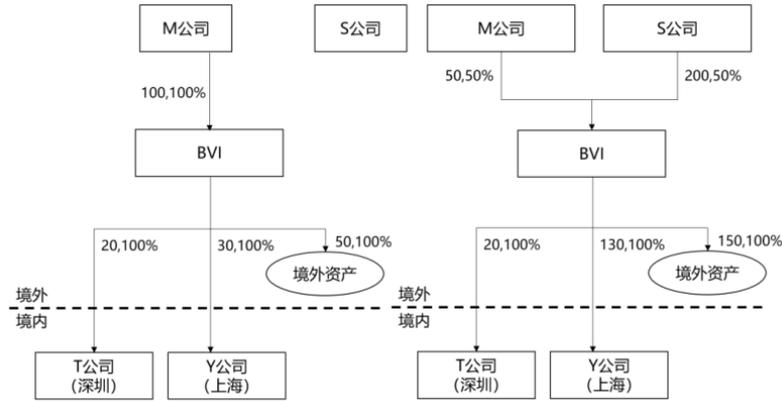
在我们这里案例中, 我们看到, 在 S 公司增资进来前, 境内深圳 T 公司股权的公允价值是 40, 境内上海 Y 公司股权的公允价值是 60。S 公司向 BVI 公司增资 200 后, BVI 公司将 100 增资到境内 T 公司, 另外 100 增资到境内 Y 公司。

此时, 我们还原 S 公司 200 万对 BVI 公司增资后, 对应其间接持有境内 T 公司、Y 公司股权的计税基础是:

1. S 公司间接持有境内 T 公司股权的计税基础 = $(40 + 100) * 50\% = 70$
2. S 公司间接持有境内 Y 公司股权的计税基础 = $(60 + 100) * 50\% = 80$
3. S 公司间接持有境外资产的计税基础 = $100 * 50\% = 50$

大家看到, 我们将 S 公司直接持有 BVI 公司 50% 股权的计税基础 200, 就还原到对应其持有境内 T 公司股权的计税基础 70, 持有境内 Y 公司股权的计税基础 80, 持有境外资产计税基础 50, 合计还是 200。

那如果是下面一种情况:



假设 S 公司在用 200 对 BVI 公司增资后，BVI 公司用其中 100 增加对境外资产的投资，另外 100 增加对境内上海 Y 公司的投资，此时，我们再来看一下 S 公司此时间接持有境内 T 公司和 Y 公司股权的计税基础：

1. S 公司间接持有境内 T 公司股权的计税基础=40*50%=20
2. S 公司间接持有境内 Y 公司股权的计税基础=（60+100）*50%=80
3. S 公司间接持有境外资产的计税基础=（100+100）*50%=100

这里，我们将 S 公司对 BVI 公司增资取得 BVI 公司 50% 股权的计税基础 200，分别分配到了其对应 T 公司、Y 公司和境外资产的计税基础。

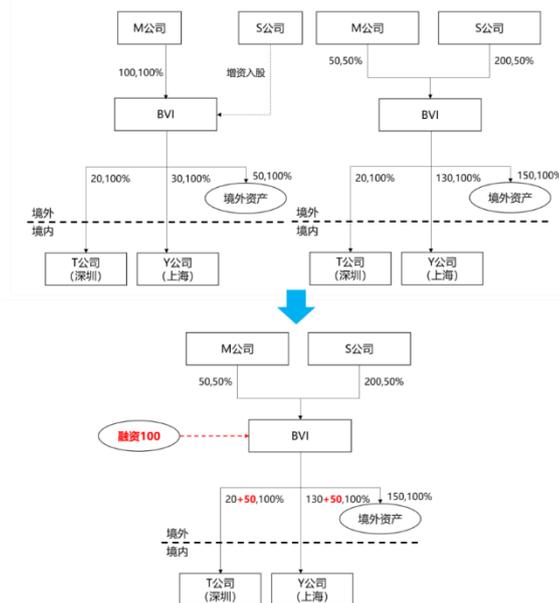
所以，这里就有两点内容需要提示大家：

1. 在外部股东是境外增资进来的情况下，我们在还原计算其持有境内资产的计税基础时，一定要观察这部分增资进来钱的后一步投资方向，要根据具体投资方向来计算向下分配计税基础；

2. 鉴于 S 公司是增资进来的，虽然原始股东 M 公司股权比例从 100% 稀释到 50%，我们和直接持股一样，在这个环节并没有对其征税。因此，M 公司此时持有境内 T 公司和 Y 公司的计税基础还是原先的 20 和 30。这就是说，新股东增资进来不影响老股东间接持有境内资产的计税基础。

那后期，S 公司直接转让 BVI 公司股权给第三方，间接转让境内 T 公司和 Y 公司股权时，我们就用模型一中的方法：资产的公允价值=净资产的公允价值（BVI 公司股权转让收入还原）+ 负债，然后一步一步的去剥离境外资产的公允价值，收入向下还原到对应境内 T 公司和 Y 公司的公允价值，扣除各自的计税基础，就能分别实现在深圳、上海各自交税。

(3) BVI 公司境外融资增加对境内、境外投资对计税基础影响



我们在上面那个案例基础上再进一步增加一个情况，假设大家看到境内投资机会，BVI公司在境外融资100，其中50增加对境内深圳T公司的投资，50增加对境内Y公司的投资。此时，我们来看一下，我们如何还原M公司和S公司间接持有境内T公司和Y公司股权的计税基础：

1. M公司间接持有境内深圳T公司股权计税基础=20+50*50%=45
2. M公司间接持有境内上海Y公司股权计税基础=30+50*50%=55
3. S公司间接持有境内深圳T公司股权计税基础=40*50%+50*50%=45
4. S公司间接持有境内上海Y公司股权的计税基础=(60+100)*50%+50*50%=105

所以，我们又要给大家揭示一个结论就是，新股东增资进来，不改变老股东间接持有境内资产的计税基础。但是，当境外的空壳公司在境外以自己名义融资（增加自己表内负债）的方式增加对境内企业投资，则这部分增加的投资要按实际金额，根据持股比例分别增加此时所有境外股东持有境内资产的计税基础。这是为什么呢？因为在境外空壳公司存在表内负债的情况下，后期境外股东直接转让BVI公司股权，从而间接转让境内资产时，我们用收入向下还原的公式时：资产的公允价值=净资产的公允价值（BVI公司股权转让收入还原）+负债，这里境外负债是要加回考虑的。所以，境外BVI公司通过负债增加对境内资产投资，这部分金额都要对应增加此时所有境外股东对境内资产的计税基础。

三、启示与结论

说到这里，我们基本上在综合模型一和模型二后，提出的模型三算是基本建立了一个针对间接股权转让计税基础确定规则的“统一场理论”。模型三的优点大家看到了：

1. 克服了模型一模糊化了不同股东持有境内资产计税基础的差异；
2. 克服了模型二模糊化境外公司持有境内多项资产在转让时应税所得的差异。

这样，模型三就真正实现了间接转让征税的结果和穿透按照直接转让相同的征税效果。其特征就是综合模型一和模型二的方式，向下还原，将境外股东取得境外股权的计税基础还原到对于境内各项资产的计税基础。在后期境外股东转让股权时，同样向下还原，得到此时对应境内资产各自的公允价值，从而各自计算应税所得征税。

当然了，模型三仍然是在一定的假设前提下建立的。比如，我们暗含假设是境外同股同权，不存在明股实债等。但是，总体来看，模型三已经是一个广谱抗菌的模型了，具有一定的普遍适用性。后期，对于境外股权结构的特殊变化，我们可以在模型三基础上进一步优化。

同时，我们还是再次提醒，如果境外股权结构和其他问题差异太大，导致还原计算境内增值非常困难时，我们还是要保持头脑清醒，要回到我们大前提来。间接股权转让这一系列模型的大前提就是境外中间实体没有合理商业目的。如果境外各种股权结构非常复杂，差异很大，实际暗含的结论就是人家境外的中间实体是承担一定功能和有商业实质的。此时就不是如何征税的问题，而是要回到我们大前提来，即这种情况你是否还需要穿透来征税，也就是你间接股权转让就是秉承的扩张性征税规则还是防御性反避税规则的初衷了。

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

房地产开发企业延期交房支付违约金在新会计准则及增值税处理适用问题

一年一度的汇算清缴又拉开了序幕，在对一家房地产企业A公司做所得税汇算清缴预审中发现，A公司当年销售商品房因为延期交付向业主支付的违约金，直接以抵减销售款的方式确认为主营业务收入，并准备按抵扣后的金额开具发票申报增值税。

经过询问，A公司财务人员说是其会计处理是依据新会计准则的要求，增值税的处理理由是价外费用包括违约金，尽管价外费用的规定是收取，他们理解支付也应属于价外费用负数。

A 公司提供了一份 IFRIC 议题“新收入准则应用案例—航空延误或取消赔偿的处理”。该议题结论为：航空公司承诺在预定飞行时间之后的特定时间段内，将客户从一个指定地点运送到另一个指定地点。如果未这样做，则客户有权获得赔偿。因此，航空公司因航班延误或取消而向客户支付的赔偿，属于未能按承诺

转让商品或服务而产生的赔偿，属于可变对价，应冲减收入确认金额。

A 公司财务人员认为在与客户签订预售合同中，延期交付将进行赔付，按照新会计准则的要求，可变对价是识别合同交易价格的一部分，航空公司延误或取消所发生的赔偿款是合同可变对价，那么销售商品房延期交付也应属于合同可变对价，因此将本年发生的该赔偿款冲减了销售收入。

A 公司拟据此向业主开具抵扣后的发票，或者之前开过发票的，开具红字发票。

针对 A 公司的业务处理，我们提出不同的看法。

新准则中识别合同单项履约义务，确认交易价格是难点。收入准则规定交易价格是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。即交易价格 \neq 公允价值 \neq 单独售价 \neq 合同标价。可变对价与重大融资成份、非现金对价、应付给客户的对价构成交易价格的特殊情况。在确认收入前应当充分识别交易价格的特殊情况。

一般情况下，可变对价有很多原因导致：折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔、或有事项的发生等。在识别可变对价时，按新准则第十六条规定，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，也就是说，可变对价应当根据行业惯例进行充分估计。

对于房地产开发企业，订立合同时约定延迟交房将对客户进行赔偿，往往属于执行合同因突发事件影响导致，如政策性意外停工、与供应商意外纠纷等等。因此这种延期交房不是可以凭历史数据、行业惯例或者经营经验在订立预售合同时可以可靠的估计。正常情况下，房地产开发企业按照批报建的文件批准进程订立合同交付时间，理应遵守有关规定和约定。

航空公司的情况与房地产开发企业并不相同：

第一、航空公司不能延误或取消航班发生的赔偿，可以依据历史数据得到“最佳估计数”，而房地产开发企业则不然；

第二、航空公司发生的延误或取消可能是一种经营的常态，符合行业惯例。房地产开发企业在签订合同时就认为延期履约发生的可能性极大，而且是本企业的一种常态，这会不会是被认为向诚信挑战呢？并且即能可靠估计交房时间，为什么不直接按可靠交房时间订立合同，令人难以理解。

因此，我们认为房地产开发企业订立合同中的违约条款约定，是合同结构中的一般性通用条款，不能将该条款作为可变对价确认依据。因延期交房发生的赔偿款应当列入营业外支出。

在增值税的处理上，如发生折扣折让、销售退回、销售价格调整等情况，可以对计税收入进行调整，显然销售退回、销售价格调整均不符合 A 公司业务实质。而折扣折让是指促进销售给予客户的价格优惠，也明显不符合该项性质。

在我们的解释下，A 公司最终重新调整了会计报告中收入的确认值，并不再以抵扣赔偿款后的销售额开具发票申报增值税。

作者：中汇（天津）税务师事务所有限公司所长/合伙人 黄轶

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

热烈祝贺我所客户浙江真爱美家股份有限公司中小板（首发）获通过

中国证券监督管理委员会第十八届发行审核委员会 2021 年第 15 次发审委员会于 1 月 29 日召开，我所客户浙江真爱美家股份有限公司中小板（首发）获通过。

浙江真爱美家股份有限公司为客户提供环保高品质的产品和服务,包括主要产品拉舍尔毛毯等各类毛毯及套件、被芯、枕芯等家居纺织用品。公司拥有行业领先的研发团队,有博士后工作站、企业研究院,发明等专利居行业前茅。

中汇追求创新发展,勇于探索积极实践,注重服务质量,勤勉尽责精益求精,凭籍领先的专业技能、丰富的执业经验和专注的服务理念,在完善的管理机制与质量控制体系下,竭诚为客户提供专业的 IPO 与资本市场服务。

行业资讯

2021 年 2 月份开始实施的财税法规

中央法规

关于给予所罗门群岛 97%税目产品零关税待遇的公告

国务院关税税则委员会发布公告,按照我国给予最不发达国家 97%税目产品零关税待遇的有关承诺,根据我国与所罗门群岛换文情况,自 2021 年 2 月 1 日起,对原产于所罗门群岛的 97%税目产品,适用税率为零的特惠税率。97%税目产品为《中华人民共和国进出口税则(2021)》(税委会公告〔2020〕11 号)特惠税率栏中标示为“受惠国 LD”的 8097 个税目、“受惠国 1LD1”的 184 个税目,共计 8281 个税目。

海南自由贸易港外商投资准入特别管理措施[负面清单][2020 年版]

国家发展改革委、商务部发布的《海南自由贸易港外商投资准入特别管理措施(负面清单)(2020 年版)》。包括扩大增值电信业务开放、扩大商务服务对外开放、放宽制造业、采矿业准入。

关于印发保险中介机构信息化工作监管办法的通知

为加强保险中介监管,提高保险中介机构信息化工作与经营管理水平,构建新型保险中介市场体系,推动保险中介行业高质量发展,银保监会近日印发了《保险中介机构信息化工作监管办法》,自 2021 年 2 月 1 日起施行。

关于公布《海关总署关于修改部分规章的决定》的令

海关总署发布《海关总署关于修改部分规章的决定》,自 2021 年 2 月 1 日起施行。

关于公布《中华人民共和国海关行政许可管理办法》的令

《中华人民共和国海关行政许可管理办法》经海关总署署务会议审议通过,自 2021 年 2 月 1 日起实施。

公开募集证券投资基金运作指引第 3 号——指数基金指引

证监会正式发布了《公开募集证券投资基金运作指引第 3 号——指数基金指引》。具体而言,《指数基金指引》共十三条,主要对管理人专业胜任能力、标的指数质量、指数基金投资运作、ETF 及联接基金特殊监管要求等进行规范。

关于发布《上海证券交易所沪港通业务实施办法[2021 年修订]》的通知

上交所发布了新修订的《上海证券交易所沪港通业务实施办法》,自 2021 年 2 月 1 日起实施。

关于发布《上海证券交易所基金自律监管规则适用指引第 1 号——指数基金开发》的通知

上交所正式发布《上海证券交易所基金自律监管规则适用指引第 1 号——指数基金开发》。上交所此次起草的《指数基金开发》,是结合上位法要求,进一步明确 ETF 等上市指数基金的具体监管要求,自 2021 年 2 月 1 日起施行。

关于发布《深圳证券交易所证券投资基金业务指引第 1 号——指数基金开发》的通知

为规范指数基金的产品开发等业务活动,维护投资者合法权益,根据中国证监会《公开募集证券投资基金运作指引第 3 号——指数基金指引》,深圳证券交易所制定了《深圳证券交易所证券投资基金业务指引第 1 号——指数基金开发》,现予以发布,自 2021 年 2 月 1 日起施行。

关于修改《深圳证券交易所深港通业务实施办法》第五十七条、第一百一十一条的通知

为落实深沪港三所关于扩大深沪港通股票范围的共识,配合做好科创板及其对应的 H 股纳入标的范围相关工作,经中国证监会批准,深圳证券交易所对《深圳证券交易所深港通业务实施办法》有关条款进行了修改。

地方法规

浙江省财政厅等六部门关于解决部分退役士兵社会保险问题省级[含中央]财政补助资金有关事项的通知
国家税务总局陕西省税务局关于车辆购置税纳税人自产自用应税车辆组成计税价格成本利润率的公告
国家税务总局重庆市税务局重庆市财政局关于农产品增值税进项税额核定扣除试点有关问题的公告
国家税务总局黑龙江省税务局关于纳税人申请代开增值税发票办理流程的公告
国家税务总局云南省税务局云南省财政厅关于下发部分农产品增值税进项税额核定扣除标准的公告

来源：中国会计视野

个人所得税经营所得汇算清缴开始啦~

一年一度的“个人所得税生产经营所得汇算清缴”开始啦！各位投资人和合伙人，快来了解一下吧~

Q1: 哪些人应当办理个人所得税经营所得汇算清缴？

个体工商户业主、个人独资企业投资者、合伙企业个人合伙人、承包承租经营者个人以及其他从事生产、经营活动的个人在中国境内取得经营所得，且实行查账征收的，需要办理个人所得税汇算清缴纳税申报，向税务机关报送《个人所得税经营所得纳税申报表（B表）》。

合伙企业有两个或者两个以上个人合伙人的，应分别填报《个人所得税经营所得纳税申报表（B表）》。

提醒：

1. 实行生产经营所得核定征收的纳税人不需要办理。
2. 从两处以上取得经营所得的，选择向其中一处经营管理所在地主管税务机关办理年度汇总申报，还需要报送《个人所得税经营所得纳税申报表（C表）》。

Q2: 何时办理？

在取得经营所得的次年3月31日前办理汇算清缴。

Q3: 通过网络渠道如何进行申报？

个人所得税生产经营所得网上申报目前可以通过在自然人电子税务局（扣缴端）进行代理申报，也可以在自然人电子税务局（web端）上自行申报。

1. 【自然人电子税务局（扣缴端）】代理申报：办税人员登录扣缴端后，点击顶部“生产经营”按钮进入申报模块，可在左侧选择“预缴纳税申报”、“年度汇缴申报”进行操作。
2. 【自然人电子税务局（web端）】可以通过国家税务总局上海市税务局官网，登录自然人电子税务局（web端）进行申报。登录成功后，点击顶部“我要办税”——“税费申报”按钮进入申报界面，可进行“经营所得（A表）”、“经营所得（B表）”、“经营所得（C表）”申报。

附：个人所得税税率表（经营所得适用）

级数	全年应纳税所得额	税率	速算扣除数
1	不超过30000元的	5%	0
2	超过30000元至90000元的部分	10%	1500
3	超过90000元至300000元的部分	20%	10500
4	超过300000元至500000元的部分	30%	40500
5	超过500000元的部分	35%	65500

政策依据：

根据《中华人民共和国个人所得税法》规定：“纳税人取得经营所得，按年计算个人所得税，由纳税人在月度或者季度终了后十五日内向税务机关报送纳税申报表，并预缴税款；在取得所得的次年三月三十一日前办理汇算清缴。”

根据《国家税务总局关于个人所得税自行纳税申报有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 62 号）规定：

“纳税人取得经营所得，按年计算个人所得税，由纳税人在月度或季度终了后 15 日内，向经营管理所在地主管税务机关办理预缴纳税申报，并报送《个人所得税经营所得纳税申报表（A 表）》。在取得所得的次年 3 月 31 日前，向经营管理所在地主管税务机关办理汇算清缴，并报送《个人所得税经营所得纳税申报表（B 表）》。从两处以上取得经营所得的，选择向其中一处经营管理所在地主管税务机关办理年度汇总申报，并报送《个人所得税经营所得纳税申报表（C 表）》。”

来源：上海税务

自然人股东向公司借款是否视为分红

问题内容：

1. 自然人股东从公司购买产品未付款产生的欠款，纳税年度终了未归还，是否视为分红并交纳个人所得税
2. 自然人股东从公司借款，签订借款合同并按期支付利息，纳税年度终了未归还，是否视为分红并交纳个人所得税

安徽税务答复：

1. 根据《国家税务总局关于利息、股息、红利所得征税问题的通知》（国税函〔1997〕656 号）文件规定：“扣缴义务人将属于纳税义务人应得的利息、股息、红利收入，通过扣缴义务人的往来会计科目分配到个人名下，收入所有人有权随时提取，在这种情况下，扣缴义务人将利息、股息、红利所得分配到个人名下时，即应认为所得的支付，应按税收法规规定及时代扣代缴个人应缴纳的个人所得税。”

2. 根据《财政部、国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》（财税〔2003〕158 号）第二条规定：“纳税年度内个人投资者从其投资企业（个人独资企业、合伙企业除外）借款，在该纳税年度终了后既不归还，又未用于企业生产经营的，其未归还的借款可视为企业对个人投资者的红利分配，依照‘利息、股息、红利所得’项目计征个人所得税。”

来源：安徽税务

房地产企业高度关注！历年成本列支问题

问题：我司为房地产企业，在 2017 年计提部分无票成本。今年税务机关认为我司计提成本超出 10%，不符合 31 号文。但 17 年计提的成本在 18 年大部分都取得发票，我认为按照 2018 年 28 号公文，第十五条自被告告知之日起 60 日内提供可以证实其支出真实性的相关资料，我司成本不需要还原到 17 年。办税人员认为 28 号公文不适用我司，31 号文效力高于 28 号文，请问这么解释是符合税法规定吗？

河南省税务局答复：

一、根据《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》（国税发〔2009〕31 号）规定，第四章 计税成本的核算 第二十五条 计税成本是指企业在开发、建造开发产品（包括固定资产，下同）过程中所发生的按照税收规定进行核算与计量的应归入某项成本对象的各项费用。…… 第三十二条 除以下几项预提（应付）费用外，计税成本均应为实际发生的成本。（一）出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%。……（三）应向政府上交但尚未上交的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。物业完善费用是指按规定应由企业承担的物业管理基金、公建维修基金或其他专项基金。第三十四条 企业在结算计税成本时其实际发生的支出应当取得但未取得合法凭据的，不得计入计税成本，待实际取得合法凭据时，再按规定计入计税成本。第三十五条 开发产品完工以后，企业可在完工年度企业所得税汇算清缴前选择确定计税成本核算的终止日，不得滞后。凡已完工开发产品在完工年度未按规定结算计税

成本, 主管税务机关有权确定或核定其计税成本, 据此进行纳税调整, 并按《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定对其进行处理。……

二、根据《国家税务总局关于发布〈企业所得税税前扣除凭证管理办法〉的公告》(国家税务总局公告 2018 年第 28 号) 规定, 第二条 本办法所称税前扣除凭证, 是指企业在计算企业所得税应纳税所得额时, 证明与取得收入有关的、合理的支出实际发生, 并据以税前扣除的各类凭证。……第四条 税前扣除凭证在管理中遵循真实性、合法性、关联性原则。真实性是指税前扣除凭证反映的经济业务真实, 且支出已经实际发生; 合法性是指税前扣除凭证的形式、来源符合国家法律、法规等相关规定; 关联性是指税前扣除凭证与其反映的支出相关联且有证明力。第五条 企业发生支出, 应取得税前扣除凭证, 作为计算企业所得税应纳税所得额时扣除相关支出的依据。……第十五条 汇算清缴期结束后, 税务机关发现企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证并且告知企业的, 企业应当自被告知之日起 60 日内补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证。其中, 因对方特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的, 企业应当按照本办法第十四条的规定, 自被告知之日起 60 日内提供可以证实其支出真实性的相关资料。第十六条 企业在规定的期限未能补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证, 并且未能按照本办法第十四条的规定提供相关资料证实其支出真实性的, 相应支出不得在发生年度税前扣除。第十七条 除发生本办法第十五条规定的情形外, 企业以前年度应当取得而未取得发票、其他外部凭证, 且相应支出在该年度没有税前扣除的, 在以后年度取得符合规定的发票、其他外部凭证或者按照本办法第十四条的规定提供可以证实其支出真实性的相关资料, 相应支出可以追补至该支出发生年度税前扣除, 但追补年限不得超过五年。……第二十条 施行时间《办法》自 2018 年 7 月 1 日起施行。

三、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) 第六条规定, 企业当年度实际发生的相关成本、费用, 由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证, 企业在预缴季度所得税时, 可暂按账面发生金额进行核算; 但在汇算清缴时, 应补充提供该成本、费用的有效凭证。

四、根据《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) 第六条规定, 对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出, 企业做出专项申报及说明后, 准予追补至该项目发生年度计算扣除, 但追补确认期限不得超过 5 年。

因此, 如果企业在汇算清缴前取得有效凭证则可以直接在税前扣除, 如果汇算清缴结束后才取得有效凭证则需要按照国家税务总局公告 2012 年第 15 号文件的要求, 由企业做出专项申报及说明后, 准予追补至该项目发生年度计算扣除。

来源: 河南税务

自然人股东分红及股权比例下降的税务安排

问题内容: 1、如果 A 个人占 B 公司 100% 的股份, 注册资本为 100 万并实缴到位, 账面未分配利润为 10000 万, 现 B 公司增资, 注册资本从 100 万, 增加到 10000 万, A 个人投资设立 C 有限责任公司, C 公司对 B 公司出资 9900 万, 占股 99%, A 个人占 B 公司的股份调减为 1%。此时, B 公司对 10000 万的未分配利润全部进行分配, A 占股 1%, 分得 100 万, C 占股 99%, 分得 9900 万, A 仅对 100 万的分红, 缴纳 20% 的个税。这种模式, 在现行法条下, 是否合规?

2、在上述情况下, A 自然人股东股权比例降低时是否会被视为转让股权而缴纳个人所得税?

安徽税局答复:

1. 根据国税发〔2010〕54 号的规定, 对以未分配利润、盈余公积和除股票溢价发行外的其他资本公积转增注册资本和股本的, 要按照“利息、股息、红利所得”项目, 依据现行政策规定计征个人所得税。

2. 根据国家税务总局公告 2014 年第 67 号规定: “第二条 本办法所称股权是指自然人股东(以下简称个人)投资于在中国境内成立的企业或组织(以下统称被投资企业, 不包括个人独资企业和合伙企业)的股权或股份。

第三条 本办法所称股权转让是指个人将股权转让给其他个人或法人的行为, 包括以下情形:

(一) 出售股权;

(二) 公司回购股权；

(三) 发行人首次公开发行新股时，被投资企业股东将其持有的股份以公开发行方式一并向投资者发售；

(四) 股权被司法或行政机关强制过户；

(五) 以股权对外投资或进行其他非货币性交易；

(六) 以股权抵偿债务；

(七) 其他股权转让行为。”

综上，涉及上述文件规定的应税项目，按规定缴纳个人所得税，投资分红形式等问题可咨询相关部门。

点评：

1. B 公司注册资本和实缴资本过小，但基于某些商业上的考虑，需要壮大资本。比如股改时。

2. 如果 B 公司直接用未分配利润转增资本，A 个人要缴 20% 的个人所得税；

3. A 个人的自有资金满足不了增资的要求，又不想缴分红个税；

4. C 公司出资的 9900 万可用 B 公司向 C 公司分红的款项进行对抵，也就是说，C 公司可以享受居民企业分红免税的待遇的同时，还达到了不用额外出资就可控股 B 公司，增厚 B 公司实收资本的目的。

来源：安徽税局

研发费用加计扣除基数有严格限定，三类风险特别受关注

2020 年度企业所得税汇算清缴正在进行，其中的一项重要工作，就是梳理、核实研发费用加计扣除基数，以准确计算企业所得税应纳税所得额。

但是，税务人员在风险应对过程中发现，享受研发费用加计扣除优惠过程中，存在税务风险的企业并不少。建议相关企业，享受研发费用加计扣除优惠，不能盲目增加加计扣除基数。

风险一：管理层工资计入人工费用

案例：甲科技企业在归集研发费用时，将企业的董事长、总经理以及财务负责人归集于研发人员名单中，这些人员的工资、薪金也相应计入研发费用中的人员人工费用，享受加计扣除税收优惠。另外，甲公司的研发人员占公司总人数的 50% 以上，占比较高，可能存在研发人员既从事研发活动又从事日常生产活动，但未合理划分的税务风险。

根据《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 40 号，以下简称“40 号公告”）规定，人员人工费用，指直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。其中，直接从事研发活动人员，包括研究人员、技术人员、辅助人员。研究人员指主要从事研究开发项目的专业人员；技术人员指具有工程技术、自然科学和生命科学中一个或一个以上领域的技术知识和经验，在研究人员指导下参与研发工作的人员；辅助人员指参与研究开发活动的技工。外聘研发人员指与本企业或劳务派遣企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。

从董事长、总经理、财务负责人的岗位性质来看，这些人员均属于企业管理人员，负责企业日常全面工作，与研发活动关联度不高，其工资、薪金不应计入研发费用中的人员人工费用。根据 40 号公告的规定，直接从事研发活动的人员或外聘研发人员，同时从事非研发活动的，企业应对其人员活动情况做必要记录，并将其实际发生的相关费用，按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的，不得享受加计扣除优惠。因此，甲公司研发费用中列支的董事长、总经理、财务负责人以及未按合理方法合理分配的人员工资、薪金不得享受加计扣除，企业应调增企业所得税应纳税所得额，补缴企业所得税，并缴纳相应的滞纳金。

风险二：研发过程中的特殊收入未扣减

案例：税务人员在对乙化工企业开展研发费用加计扣除风险核查时发现，乙公司每年研发活动直接消耗材料费用发生额达 3000 万元以上，占年度研发费用发生额的 90%，占其年度原材料采购总额的 30% 以上。同时，当年应扣除的销售研发活动形成产品对应材料部分，以及特殊收入均为 0。

税务人员分析，化工企业投入的原材料均为化工产品，部分原材料含有毒有害物质，如果领用的 3000 万元材料未形成产成品，很可能就是废品。化工产品的废品处理有着严格的处理流程，处理费用也是很大一笔开销，乙公司研发费用使用不符合常理，存在较大税务风险。

根据 40 号公告的规定，企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，应从已归集研发费用中扣减该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

据此，税务人员与企业财务人员沟通核实。经了解，乙公司领用的 3000 万元材料有一部分形成了产品或残次品并已售出，应当将研发过程中形成产成品所对应的材料费用，和销售产品或残次品所形成的特殊收入，从加计扣除基数中减除。最终，乙公司应调增应纳税所得额，补缴企业所得税，并缴纳相应的滞纳金。

风险三：委托境外研发费用未登记

案例：丙公司是一家主营汽车零部件制造的企业。2020 年，丙公司发生研发费用 1000 万元，其中 400 万元为委托境外机构进行研发活动发生的费用。但税务机关在帮助丙公司梳理 2020 年度研发费用加计扣除归集情况时发现，该企业委托境外研究开发的合同，并未到科技行政主管部门进行登记，却依旧将该部分费用纳入研发费用加计扣除基数内。

针对委托境外研究开发费用，《财政部 税务总局 科技部关于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》（财税〔2018〕64 号）第二条规定，委托境外进行研发活动应签订技术开发合同，并由委托方到科技行政主管部门进行登记。相关事项按技术合同认定登记管理办法及技术合同认定规则执行。企业应在年度申报享受优惠时，将相关资料留存备查。留存备查资料中应包括经科技行政主管部门登记的委托境外研发合同。

据此，经科技行政主管部门登记的委托研发合同是丙公司享受研发费用加计扣除的要件。考虑到丙公司委托境外研究开发合同并未到科技行政主管部门进行登记，该委托研发费用不能作为其加计扣除的依据，丙公司需要调增当年企业所得税应纳税所得额。不过，如果委托研发合同符合科技管理部门的登记要件，丙公司可前往科技管理部门补登记，完成登记备案后，即可立刻享受研发费用加计扣除优惠。

来源：中国税务报

法规速递

关于印发《企业会计准则解释第 14 号》的通知

财会〔2021〕1 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：

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第 14 号》，现予印发，请遵照执行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：[企业会计准则解释第 14 号](#)

财 政 部
2021 年 1 月 26 日

《首发企业现场检查规定》

中国证券监督管理委员会公告〔2021〕4 号

现公布《首发企业现场检查规定》，自公布之日起施行。

中国证监会

2021年1月29日

附件 1: [《首发企业现场检查规定》](#)

附件 2: [《首发企业现场检查规定》立法说明](#)

关于印发《海南自由贸易港鼓励类产业目录（2020 年本）》的通知

发改地区规〔2021〕120 号

海南省人民政府：

经国务院同意，现将《海南自由贸易港鼓励类产业目录（2020 年本）》（以下简称《目录》）印发你省，请遵照执行。

在执行过程中，如不能准确判定企业主营业务是否属于《目录》，可由你省税务等部门提请省发展改革部门出具意见；关于离岸新型国际贸易的范围，由财政部、税务总局商有关部门进行解释。

附件： [《海南自由贸易港鼓励类产业目录（2020 年本）》](#)

国家发展改革委

财政部

税务总局

2021年1月27日

关于增加海南离岛旅客免税购物提货方式的公告

财政部 海关总署 税务总局公告 2021 年第 2 号

为支持海南自由贸易港建设，加快建设国际旅游消费中心，进一步方便旅客购物，现就离岛旅客免税购物提货方式有关问题公告如下：

一、离岛旅客凭有效身份证件和离岛信息在离岛旅客免税购物商店（含经批准的网上销售窗口）购买免税品时，除在机场、火车站、码头指定区域提货外，可选择邮寄送达方式提货。选择邮寄送达方式提货的，收件人、支付人和购买人应为购物旅客本人，且收件地址在海南省外。离岛免税商店应确认购物旅客符合上述要求并已实际离岛后，一次性寄递旅客所购免税品。

二、岛内居民离岛前购买免税品，可选择返岛提取，返岛提取免税品时须提供本人有效身份证件和实际离岛行程信息。离岛免税商店应确认提货人身份、离岛行程信息符合要求后交付免税品。

岛内居民包括持有海南省身份证、海南省居住证或社保卡的中国公民，以及在海南省工作生活并持有居留证的境外人士。

海南省相关部门应向海关、税务提供验核岛内居民资格、旅客离岛、购票等相关信息及联网环境。

三、邮寄送达和返岛提取提货方式的具体监管要求由海关总署另行公布。

四、本公告自公布之日起执行。《财政部 海关总署 税务总局关于海南离岛旅客免税购物政策的公告》（财政部 海关总署 税务总局公告 2020 年第 33 号）中其他规定继续执行。

财政部 海关总署 税务总局

2021年02月02日

关于 2020 年第四季度油价调控风险准备金征收标准有关事项的公告

国家税务总局公告 2021 年第 1 号

根据《国家税务总局关于国家重大水利工程建设基金等政府非税收入项目征管职责划转有关事项的公告》（2018年第63号）和《油价调控风险准备金征收管理办法》（财税〔2016〕137号）等有关规定，国家发展改革委已核定了2020年第四季度油价调控风险准备金征收标准。现将有关事项公告如下：

一、2020年第四季度油价调控风险准备金征收标准按照国家发展改革委核定的成品油价格未调金额（见附件）确定。非标准品的征收标准按照标准品征收标准和国家发展改革委规定的品质比率确定。

二、缴费人应根据国家发展改革委核定的征收标准，向税务机关申报汽油、柴油销售数量和应缴纳的油价调控风险准备金。

三、各地税务机关要及时公布办理渠道，规范办理流程，加强对缴费人的宣传辅导工作，提高缴费便利化程度，切实增强缴费人获得感。

本公告自2021年1月7日起施行。

特此公告。

附件：[2020年第四季度油价调控风险准备金征收标准](#)

国家税务总局
2021年1月25日

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

