

房地产开发企业装修款的收入定性及其税务处理

房款之外收取的装修款，应当确认商品房销售收入还是建筑业（装修）收入？这是房地产开发企业反复纠结的一个税务问题。下面，笔者结合实务案例，就两种不同的收入定性在税务处理实务中遇到的问题进行解剖，并在此基础上提出自己的主张，即：收入定性取决于业务定性。

一、财税实务中两种不同的收入定性

房款之外收取的装修款，其收入的税务定性，国家层面有待明确，各地执行口径差异较大，这里仅选取湖北、广西和 W 市开展深入解析。

（一）收入定性：销售不动产

1、湖北版收入定性

原湖北省国税局 2017 年 4 月 28 日发布的《湖北省营改增政策执行口径（第五辑）》第 10 条问答明确，“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），房地产开发企业对其开发毛坯房装修以后销售的，可就房款连同装修款一并开具发票，也可就房款和装修款分别开具发票，但房地产开发企业对其开发毛坯房进行的装修成为所售不动产的组成部分，其随房款收取的装修款应一并按照销售不动产缴纳增值税。”

该执行口径自 2018 年 1 月 1 日起废止。

2、广西版收入定性

原广西壮族自治区地税局发布的《《广西壮族自治区房地产开发项目土地增值税管理办法（试行）》（广西壮族自治区地方税务局 2018 年第 1 号）第三十一条（二）项规定，“纳税人在销售开发产品的过程中，随同房价向购房人收取的装修费、设备安装费、管理费、手续费、咨询费等价外收费，应并入房地产转让收入。”

（二）收入定性：销售建筑服务

W 市没有明文，其内部掌握的口径，随房款一并收取的装修款，如果不包含在《商品房销售合同》的房价内，在计算土地增值税时，可以不纳入清算收入，其成本不计算扣除项目金额。

二、两种不同收入定性的税务分析

（一）开票编码和增值税适用税目的矛盾

依据湖北版收入定性，房开企业可就房款和装修款分别开具发票，其随房款收取的装修款应一并按照销售不动产缴纳增值税，这样必然导致开票编码和增值税适用税目不一致。

（二）收入定性在不同税种之间是否保持一致

湖北、广西等省市仅就某个单一税种（增值税或者土地增值税）给出了收入的税务定性，那么其他税种，比如企业所得税作为主要税种是否与增值税或者土地增值税的收入定性保持一致。

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、厦门等 19 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。

（三）收入定性将改变纳税义务发生时间

实务案例：

2018年5月房地产开发企业甲公司与业主分别签订《商品房预售合同》和《房屋装修合同》，分别收取A项目房款100000万元和装修款20000万元。该商品房于2019年12月办理竣工验收，2020年1月开始装修，2020年6月装修完毕并交付业主。

税务分析：

- 1、当装修款20000万元定性为“销售不动产”时，其增值税纳税义务时间为2020年6月交房时；
- 2、当装修款20000万元定性为“销售建筑服务”时，其增值税纳税义务时间为2020年1月开始装修时。

（四）收入定性可能导致侵蚀税基

实务案例：

乙公司B项目随房价收取装修款30000万元，实际装修成本为10000万元，成本利润率高达200%。

税务分析：

- 1、对于增值税而言，由于销售不动产和建筑服务的适用税率相同，收入的税务定性不会影响整体税负。
- 2、对于企业所得税而言，收入的税务定性不会产生永久性差异。
- 3、对于土地增值税而言，如果定性为“销售不动产”，则土地增值税清算时，其增值额将增加17000万元（ $30000-10000 \times 130\%$ ），并相应拉高增值率、适用税率和应纳土地增值税额；如果定性为“销售建筑服务”，则装修款无需缴纳土地增值税，从而严重侵蚀土地增值税税基。

（五）收入定性可能导致损害纳税人权益

实务案例：

接上例甲公司A项目。

税务分析：

1、《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》（国税发[2009]31号）第九条规定，“开发产品完工后，企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额，同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额，计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。”

2、甲公司A项目于2019年12月竣工验收，依据国税发[2009]31号第九条规定，如果随房价收取的装修款定性为“销售不动产”，则装修款20000万元应当于2019年12月确认为企业所得税收入，而此时装修尚未开始，实际发生的装修成本为0元，将导致甲公司提前缴纳企业所得税，一定程度上给纳税人增加了税收负担；如果A公司后期无收入实现，后续发生的装修成本形成亏损而不能退税，客观上损害了纳税人权益。

3、实操中，甲公司与主管税务机关沟通，于2019年12月商品房竣工验收时，装修款20000万元按照预计毛利率预计毛利额，计入当期应纳税所得额；然而，这样操作与第九条完工产品据此结算实际毛利额的规定明显相悖。

三、不同收入定性应当取决于业务定性

结合房地产开发业务的特殊性，对于随房价收取的装修款，笔者认为不能搞“一刀切”的简单定性，而应当首先分析和判断开发业务的定性。

（一）业务定性决定财务和税务定性

1、对于随房价收取的装修款，单纯地以会计准则或者税法条款给出收入定性，犹如无源之水，无本之木。任何一项财务或税务定性，它应当而且只能取决于业务定性。

2、房地产开发作为一项特殊的业务，商品房作为一项特殊的商品，从立项、规划、开发建设、预售到竣工交付，都有它的特殊性。其开发业态（如：住宅、商业）在立项和规划环节已经确定，交付标准（如：毛坯房、全装修房）在建设和预售环节已经备案。

3、如果建设和预售环节已经备案为毛坯房，那么销售装修房业务的实质就是两项业务，一是销售毛坯房业务，二是毛坯房装修业务。商品房竣工验收应当是针对毛坯房的竣工验收，商品房完工以毛坯房竣工验收为标志。因此，随房价收取的装修款应当定性为“销售建筑服务”，其企业所得税收入的确认以装修进度为准，不会导致提前缴纳税款。

4、如果建设和预售环节已经备案为装修房，那么其实质就是一项业务，即销售装修房。商品房的竣工验收应当是针对装修房的竣工验收，商品房完工以装修房竣工验收为标志。因此，随房价收取的装修款应当定性为“销售不动产”。国税发[2009]31号第九条规定的结算实际毛利额的时点应当在装修房竣工验收时，不会损害纳税人相应权益。

5、《湖北省人民政府关于促进全省建筑业改革发展二十条意见》（鄂政发[2018]14号）第四条规定，“2019年1月1日起，全省各城市新建商品住宅中，全面推行一体化装修技术。”

也就是说，从2019年1月1日起，湖北省新建商品住宅的备案和交付标准为一体化装修房，其随房价收取的装修款应当定性为“销售不动产”。

为此，武汉市住房保障和房屋管理局、武汉市市场监督管理局联合印发通知，启用新修订的《武汉市商品房买卖合同》（武房发[2020]7号），新版合同要求明确商品房的交付标准为全装修商品房或者毛坯商品房。

6、既然业务定性决定财务和税务定性，那么会计收入的定性，增值税、土地增值税和企业所得税各个税种的税务定性，应当保持一致。各行其是，不仅增加纳税人遵从成本，也会增加税务机关的征管成本，更与尊重业务的客观规律直接相悖。

（二）装修价格明显偏低的应当调整

1、鉴于商品房卖方市场的常态化，开发商假以装修之名抬举房价并侵蚀税基的情况，将在一定程度上客观存在。

2、《营业税改征增值税试点实施办法》（财税[2016]36号附件1）第四十四条规定，“纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的，或者发生本办法第十四条所列行为而无销售额的，主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额：（一）按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。（二）按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。（三）按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：组成计税价格=成本×（1+成本利润率）”

3、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》第九条规定，“纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格计算征收：（一）隐瞒、虚报房地产成交价格的；（二）提供扣除项目金额不实的；（三）转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。”

4、《中华人民共和国企业所得税法》第四十七条规定，“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。”

5、2017年5月10日，武汉市住房保障和房屋管理局召开“关于召开全市房地产市场专项整治行动的工作推进会”，出台精装修限价令，武汉全装修房将根据房屋备案价执行分段指导价。售价低于1万的，全装修不高于2000元；售价1万-1.5万的，全装修不高于2500元；售价1.5万-2万的，全装修不高于3000元；售价2万-2.5万的，全装修不高于3500元；售价2.5万-3万的，全装修不高于4000元；售价3万以上的，全装修不高于5000元。

6、笔者建议，开发商销售毛坯房随房价收取的装修款符合“销售建筑服务”的收入定性时，如果收取的装修款存在明显偏高情形，应当依据上述规定主动调低建筑服务收入和调高销售不动产收入，从而规避税务风险。

需要提示的是，备案的是全装修商品房还是毛坯商品房，应当有相应的资料留存。有的开发商只是口头上确认了毛坯房备案，却无法提供相应的证据支撑，最终也是徒劳。

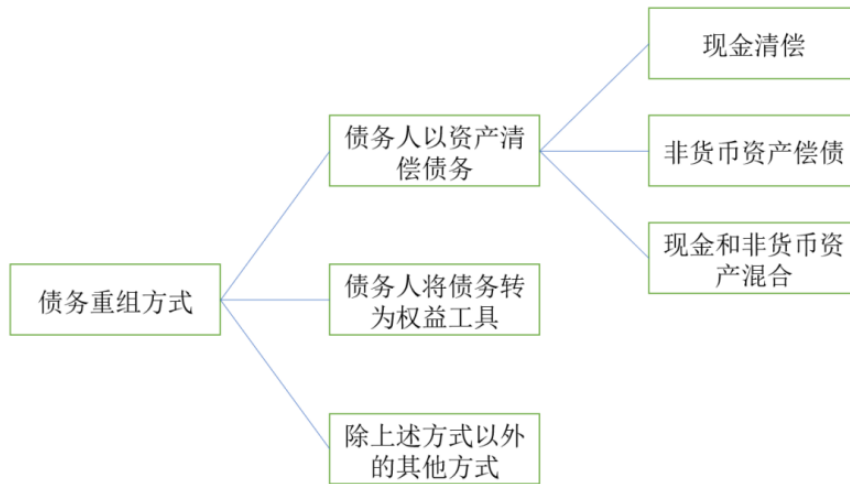
作者：段晖 中国注册税务师协会特聘讲师

强调“做出让步”仍是企业所得税法和新《债务重组准则》的最大差异——对新《债务重组准则》税会差异的说明

2019年5月29日，财政部发布了《关于印发修订〈企业会计准则第12号——债务重组〉的通知》（财会〔2019〕9号），修订后的准则自2019年6月17日起施行。很多人对于修订后的新债务重组准则与目前企业所得税下对于债务重组的税务处理经常产生混淆。实际上基于企业所得税法更强调历史成本、更倾向于确定性原则。因此，企业

所得税法中对于债务重组的税务处理与新债务重组准则最大的差异在于，税法仍强调存在“债权人做出让步”才是税法定义的债务重组。

下面，我们分别以新债务重组准则定义的债务重组方式来具体讲解一下他们的税会差异问题。按照新的债务重组准则的定义：债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。它一般包括以下三种方式：



鉴于修改后的债务重组准则涉及的债权和债务是指《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融工具，且债务人以非现金资产偿债时不再区分债务重组损益和资产处置损益，而是将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

但是，在企业所得税法的体系中，这两个我们还是区分的。根据《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）第四条第二款规定：

1. 以非货币资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失；
2. 债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

从 59 号文的表述来看，对于非货币资产偿债，我们税法还是区分的很清楚的，即我们要区分两种类型所得：

- （1）非货币资产视同销售确认资产转让所得或损失；
- （2）债务人按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，这部分确认债务重组所得。

同时，59 号文在债务重组特殊性税务处理中明确规定了：企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上，才可以享受递延 5 年纳税的优惠待遇。注意，文件写的是“企业债务重组确认的应纳税所得额”，不是“企业在债务重组中确认的应纳税所得额”。这也就意味着，在非货币资产偿债的债务重组中，只有债权人债务让步那部分确认的债务重组所得可以享受递延 5 年纳税的优惠待遇。非货币资产视同销售确认的所得或损失是正常缴纳企业所得税的。而在新债务重组准则中，这两类所得已经不再区分，直接进入当期损益。

我们下面分别以具体的案例来说明一下：

一、完全以现金清偿债务

案例 1：A 公司 2019 年销售一批商品给 B 公司，价税合计 200 万元。B 公司财务困难无力偿还债务。

1、如果作为债权人的 A 公司没有对债务人的 200 万债务还款金额做出任何让步，仅仅是双方延长了还款期限、还款条件，则这种虽然属于会计准则的债务重组，但不属于企业所得税法中的债务重组；此时，A 公司作为债权人，对于企业金融资产可能计提减值准备，但所得税上不允许扣除。债务人此时在会计和企业所得税上都不确认任何所得。

2、如果作为债权人的 A 公司做出让步，答应 200 万的债务豁免 20 万，剩余 180 万需要在 6 个月内偿还。此时，债权人应在债务重组协议生效日（并非债务人实际偿还日）在所得税上确认 20 万的债务重组损失。债务人 B 公司确认 20 万债务重组所得。

当然，符合财税〔2009〕59 号：企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。这里我们认为，对于债务重组所得的 5 年递延纳税，不存在要符合 59 号第五条的那些股权支付比例、12 个月不能转让股权或改变实质经营活动的规定。否则这完全现金偿债中确认的债务重组所得哪有什么股权支付的问题呢。

同时，强调的另外一点是，对于债务重组特殊性税务处理，债务人符合条件对于债务重组所得递延 5 年纳税的，债权人的债务重组损失不存在递延 5 年确认，可以在债务重组协议生效当年一次性确认的，这个不需要债权人和债务人配比。这一点我们看到在北京市税务局《企业所得税实务操作政策指引（第一期）》中已有体现。

二、完全以非货币资产偿债

案例 2：2×20 年 6 月 18 日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为 95 万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。2×20 年 10 月 18 日，双方签订债务重组合同，乙公司以一项作为无形资产核算的非专利技术偿还该欠款。该无形资产的账面余额为 100 万元，累计摊销额为 10 万元，已计提减值准备 2 万元。10 月 22 日，双方办理完成该无形资产转让手续，甲公司支付评估费用 4 万元。当日，甲公司应收款项的公允价值为 87 万元，已计提坏账准备 7 万元，乙公司应付款项的账面价值仍为 95 万元。假设不考虑相关税费。

1、债权人会计处理：由于新债务重组涉及的债权和债务是指《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融工具，非金融工具不适用该准则。因此债权人对于涉及的债权已经按照准则规定进行计量，提取减值准备 7 万元，进入损益。因此，新准则对于债权人取得的无形资产是按照放弃债权的公允价值加上可直接归属该资产达到预定用途所发生的税金和其他费用作为成本。

2×20 年 10 月 22 日，债权人甲公司取得该无形资产的成本为债权公允价值（87 万元）与评估费用（4 万元）的合计（91 万元）。甲公司的账务处理如下：

借：无形资产	910000
借：坏账准备	70000
借：投资收益	10000
贷：应收账款	950000
贷：银行存款	40000

2、债务人的会计处理：

乙公司 10 月 22 日的账务处理：新准则对于债务人不再确认债务重组所得和非货币资产转让所得（或损失），按照清偿债务的账面价值和转让资产的账面价值之差进入当期损益。

借：应付账款	950000
借：累计摊销	100000
借：无形资产减值准备	20000
贷：无形资产	1000000
贷：其他收益——债务重组收益	70000

在这个案例下，鉴于债权人对于应收款项已经分类为以摊余成本计量的金融资产，平时按规定计提了减值准备进入了损益（95-7=88 万）。所以，在债务重组当日，金融资产的公允价值只有 87 万元，因此剩余 1 万元在重组时进入损益。

但是一定要注意，债权人会计上核算的这个投资损失 1 万元，绝对不是对应的我们企业所得税上的债务重组损失。同时，债务人会计中核算中的其他收益-债务重组收益，也不是对应的我们企业所得税中的债务重组收益，而是混合了我们税法中的债务重组收益、资产转让所得（或损失）以及与之相关的税会差异。

那在企业所得税上，这个案例应该如何处理呢？鉴于税法中对于债权和债务都是按照历史成本计量，准备不允许税前扣除。因此，如果债权人不在债务重组协议中明确有作出让步的表述，税法即不按债务重组进行处理，默认

债务人用于偿债的无形资产的公允价值就是 95 万（债权原始账面价值），债权人不确认债务重组损失，债务人也不确认债务重组所得。但债务人非货币资产视同销售的资产转让所得（损失）正常确认。

1、债权人的税务处理：

债权人不确认债务重组损失；

债权人取得的无形资产计税基础=95+4=99 万，鉴于债权人无形资产的账面价值是 91 万，其中 8 万的损失需要等到债权人通过摊销或变卖无形资产时才能税前扣除。

2、债务人的税务处理：

债务人不确认债务重组所得；

债务人无形资产视同销售应确认的资产转让所得： $95 - (100 - 10) = 5$ 万。此时，债务人会计确认了 7 万的其他收益-债务重组收益，企业所得税应该纳税调减 2 万元。

有人要问，为什么税法不能对于无形资产按照他的公允价值视同销售，然后确认债务重组所得和损失呢？这里实际上是会计和税法在价值观上的差异，会计准则追求的是公允性，报表要能公允的反映企业的价值。而企业所得税法更多追求的是确定性（当然防范避税的考虑也是一种确定性的追求）。鉴于对于无形资产的公允价值的评估存在很大的不确定性和人为操纵的问题。因此，如果债权人不做出明确债务让步（不明示），税法就应默认以债权的账面价值作为无形资产视同销售的收入，这样债权人可能的债务重组损失就递延到了资产摊销转让环节再确认。而债务人只是的债务重组所得在视同销售环节就一并确认了。

强调债权人必须在债务重组协议中明示做出债务重组让步，在企业所得税才作为债务重组处理，实际上和永续债文件中防止混合错配的处理方法类似。

需要把握的一个核心点是：企业所得税在债务重组交易中，一定要保持债权人确认的债务重组损失=债务人确认的债务重组所得。如果大家在债务重组协议中明示了债务豁免金额，债权人和债务人双方的税务机关都可以依据这份协议进行统一税收征管。如果不在债务重组协议中明示，而只是依据会计账务处理，则可能出现各自对公允价值理解不一而导致不一致的问题，给税收征管带来难题，从而造成避税问题。

【建议】所以，我们建议大家，在实际进行债务重组时，一定要考虑到税会差异问题。在非货币资产偿债的安排中，尽管会计准则上不要区分是否有债务让步，但是为了税法的考虑，应该在债务重组协议中明确债务让步的金额，以取得更有利的税务处理结果。

三、以现金、非货币资产混合偿债

在出现债务人用现金和非货币资产混合偿债的情况下，会计处理还是相对明确的。

债权人会计处理：以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债权人应当首先按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产和重组债权，然后按照受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例，对放弃债权的公允价值扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配，并以此为基础按照本准则第六条的规定分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

也就是说，在多项资产混合偿债中，债权人应该首先确认现金、抵债取得的金融资产和新重组债权的公允价值，然后再将原重组债权的公允价值-现金-金融资产-新重组债权（如有）分配到其他资产中（按其他资产的公允价值分配）。

债务人会计处理：以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债务人应当按照本准则第十一条和第十二条的规定确认和计量权益工具和重组债务，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当计入当期损益。

在企业所得税上还是一样，除非债权人有明确的债务让步，否则债务人应按照债务的账面价值-现金作为非货币资产视同销售的收入，只确认非货币资产转让所得或损失。要注意的是，对于债权人取得的一揽子资产的计税基础分配，可以基本遵循会计的处理方式：

比如债权人原债权金额 100 万，债务重组中，债权人没有做出明确债务让步的表述。债务人就以 20 万现金，公允价值 10 万的国债，公允价值 35 万的无形资产和公允价值 30 万的固定资产一揽子抵债。

我们前面分析过，如果债务重组协议中债权人没有明确作出债务让步，则我们所得税上就默认债务人一揽子资产就是归还了 100 万的债务，债务人不确认债务重组所得，债权人也不确认债务重组损失。那么，此时债权人和债务人税务如何处理就复杂一些：

1、债权人面临的是把 100 万的债权账面价值要分配到取得的一揽子资产中。鉴于现金的账面价值和计税基础不可能不一致。因此，现金计税基础必须按照 20 万确认。那剩余还有 80 万如何分配呢？我们可以把 80 万分配到国债、无形资产和固定资产中：那就是这样一个结果：

资 产	公允价值	计税基础
现 金	20	20
国 债	10	10.7
无形资产	35	37.3
固定资产	30	32
合 计	95	100

或者，我们可以借鉴会计，现金按 20，金融资产（国债）也按公允价值 10 确认计税基础，剩余 70 分配到无形资产和固定资产中：

资 产	公允价值	计税基础
现 金	20	20
国 债	10	10
无形资产	35	37.3
固定资产	30	32.3
合 计	95	100

所以，我们要知道，在这一块，税法其实是缺乏明确的规则的，后期需要补充。这个问题在资产收购（涉及一揽子资产）的一般性和特殊性税务处理中都涉及到，但我们 59 号文和后期的文件都没明确这个一揽子资产计税基础的分配方法。

债务人的税务处理：鉴于债权人没有明确债务让步，债务人不确认债务重组所得。但是，对于非货币资产转让所得（损失）还是需要确认的。对于现金，其账面价值等于计税基础，不存在确认所得损失问题。所以，后面就剩 80（100-20），需要分配到国债、无形资产和固定资产视同销售收入中。此时如何分配同样税法没规定。实际税务征管中我们可以借鉴准则，鉴于国债（金融资产）有活跃的市场，可以较为准确取得其公允价值且很少存在避税操纵，那优先把 10 分配到国债的视同销售收入中。剩余的 70 分配到固定资产和无形资产的视同销售收入中：

资 产	公允价值	视同销售收入
无形资产	35	38.8
固定资产	30	31.2
合 计	65	70

当然，债权人明确作出债务让步，适用企业所得税的债务重组规则，符合条件的享受财税〔2009〕59号特殊性税务处理。如果双方明确有债务重组让步，一般货币加非货币资产公允价值就应该等于豁免后债务的价值，则不应该出现复杂的分配问题。

四、债务人将债务转换为权益工具

会计准则中债务人将债务转化为权益工具，抛开其他特殊金融工具考虑，基本对应的就是我们企业所得税的债转股行为。

案例3：2×19年2月10日，甲公司从乙公司购买一批材料，约定6个月后甲公司应结清款项100万元（假定无重大融资成分）。乙公司将该应收款项分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。2×19年8月12日，甲公司因无法支付货款与乙公司协商进行债务重组，双方商定乙公司将该债权转为对甲公司的股权投资。10月20日，乙公司办结了对甲公司的增资手续，甲公司和乙公司分别支付手续费等相关费用1.5万元和1.2万元。债转股后甲公司总股本为100万元，乙公司持有的抵债股权占甲公司总股本的25%，对甲公司具有重大影响，甲公司股权公允价值不能可靠计量。甲公司应付款项的账面价值仍为100万元。

2×19年6月30日，应收款项和应付款项的公允价值均为85万元。

2×19年8月12日，应收款项和应付款项的公允价值均为76万元。

2×19年10月20日，应收款项和应付款项的公允价值仍为76万元。

假定不考虑其他相关税费。

1、债权人的会计处理：将债务工具转化为权益工具的债务重组，债权人应按照放弃债权的公允价值作为和联营、合营企业权益性投资的初始投资成本。放弃债权的公允价值和账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

(1) 6月30日

借：公允价值变动损益	150000
贷：交易性金融资产——公允价值变动	150000

(2) 8月12日

借：公允价值变动损益	90000
贷：交易性金融资产——公允价值变动	90000

(3) 10月20日，乙公司对甲公司长期股权投资的成本为应收款项公允价值（76万元）与相关税费（1.2万元）的合计77.2万元。

借：长期股权投资——甲公司	772000
借：交易性金融资产——公允价值变动	240000
贷：交易性金融资产——成本	1000000
贷：银行存款	12000

2、债务人的会计处理：将债务转为权益工具方式进行债务重组的，债务人应当在所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认。债务人初始确认权益工具时应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入当期损益。

3、10月20日，由于甲公司股权的公允价值不能可靠计量，初始确认权益工具公允价值时应当按照所清偿债务的公允价值76万元计量，并扣除因发行权益工具支出的相关税费1.5万元。甲公司的账务处理如下：

借：应付账款	1000000
贷：实收资本	250000
贷：资本公积——资本溢价	495000
贷：银行存款	15000
贷：投资收益	240000

下面，我们来看一下债转股（债务人将债务转换为权益工具）的税会差异问题。我们前面分析过，如果债权人在债务重组协议中不明示债务让步，则我们在企业所得税上就默认以债权的账面价值转股。（这类要提示一下，很

多人把债转股和债务人用子公司股权偿债混淆，这完全是不一样的。债务人用子公司股权偿债不属于债务人将债务转换为权益工具，而属于非货币资产偿债方式）：

乙公司取得甲公司长期股权投资计税基础=100+1.2=101.2万元，乙公司作为债权人不确认债务重组损失；

鉴于债权人不确认债务重组损失，债务人也就不确认债务重组所得。同时，值得注意的另一个差异是，从准则力求公允反映的原则，如果转股的股权的公允价值不好确认，就按清偿债务的公允价值作为转股依据。但是，在企业所得税上，我们还是默认以债务的账面价值转股。但是，鉴于实收资本工商是需要公示的，因此会计和税法的差异只能全部调整到资本公积-资本溢价中：这里确认计税基础的账务原理应该这样：

借：应付账款	1000000
贷：实收资本	250000
（按照会计和工商登记增加注册资本金确认）	
贷：资本公积——资本溢价	735000
（平衡金额）	
贷：银行存款	15000

当然，如果债权人在债务重组协议中明确约定，甲公司欠乙公司100万元，乙公司豁免甲公司24万元剩余76转为对甲公司的投资。则这就属于企业所得税中的债务重组，债权人做出让步：

一般性税务处理：

乙公司作为债权人确认24万元的债务重组损失，取得甲公司长期股权投资的计税基础=76+1.2=77.2，无税会差异。

甲公司作为债务人确认24万的债务重组所得，鉴于债转股，其他处理和会计一样，无税会差异。

特殊性税务处理：

企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

所以这个特殊性税务处理就和我们上面债权人不明示债务豁免的税务处理一样：

乙公司作为债权人不确认债务重组损失，取得甲公司长期股权投资的计税基础=原债权的计税基础（100）+相关税费（1.2）=101.2

甲公司作为债务人不确认债务重组所得，其他相关所得税事项保持不变。

谈到这里，实际上如果大家仔细一点就发现，其实财税〔2009〕59号关于债转股特殊性税务处理规则是存在一个BUG，会导致税收流失。

因为在特殊性税务处理下，债权人24万的债务重组损失是装到资产（长期股权投资）的计税基础中了。这类债权人长期股权投资计税基础101.2万，公允价值77.2万，后期递延到转让是确认损失。但是，对于债务人乙公司呢，因为债转股全部是进权益，没有资产、负债去装这个24万的债务重组所得，如果按照59号文“企业的其他相关所得税事项保持不变”，债务人这个24万的债务重组所得实际上永远都没了。这个问题我们以前早就分析过，但重组的企业所得税规定一直未改。

从立法技术角度看，这里的处理方式有多种，一种就是债务人一次性确认；第二种就是分5年递延确认；第三种就是调减债务人资产的计税基础，递延后期资产转让确认。

当然，我们认为这个BUG属于政策源头问题，不是征管口径问题，各地税务机关无权通过类似12366解答或内部执行口径自行去改变或解释来强制要求适用债转股特殊性税务处理的债务人交税，必须要财政部，至少国家税务总局通过公告规定去修改。

同时，再进一步对比债权人不明示做出债务让步的债转股和做出明示债务让步债转股的特殊性税务处理，实际都存在上面反映的这个问题。因此，我们对于债转股中这个准则和税法的差异问题也要考虑如何协调，否则会存在较大的税收漏洞。

五、以现金、非货币资产、债转股方式混合偿债

这里以以现金、非货币资产、债转股方式混合偿债的会计处理规定前面已经说过了，我这里就不再说了。

这里主要谈的是这种混合偿债方式下，如果债权人做出明确的债务让步，特殊性税务处理的问题。

根据财税〔2009〕59号的规定：

1、企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上，可以在5个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

2、企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变；

比如甲公司欠乙公司100万，现在乙公司作为债权人豁免甲公司20万元后，甲公司以现金偿还10万，无形资产偿还40万，剩余的20万转为对甲公司的长期股权投资。

在这种既有以资产偿债，又有债务转为权益工具偿债的情形下，究竟如何享受特殊性税务处理就有争议。比如我能否这样去享受：如果20万的债务重组所得占乙公司当期应纳税所得额50%以上，我就享受5年递延纳税；如果达不到，我就按债转股享受方法2的特殊性税务处理呢？同时，在这种混合方式下，有人就提出来了59号文提到的股权支付比例不低于85%，那如果你一部分豁免，一部分现金、一部分无形资产，则股权支付比例不达标，则只能按照一般性税务处理呢？这些问题就值得我们进一步探讨了。我个人的建议是，在出现资产偿债和债转股混合方式的债务重组中，建议最多只能享受方式1的递延5年纳税的特殊性税务处理，不能享受债转股的特殊性税务处理，这样规则更加清晰，便于征管。

六、采用调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等方式修改债权和债务的其他条款，形成重组债权和重组债

最后这种方式的债务重组我就不说了，会计上非常复杂，但是在企业所得税上还是很简单的，除非有明确的债务让步，在债务重组协议生效时，债务人确认债务重组所得，债权人确认债务重组损失。否则仅仅改变还款期限，还款方式以及债务利率，都不影响企业所得税的当期处理。当然涉及到利息部分、本金计息问题，主要和金融企业密切相关，要注意债务重组准则、债务重组企业所得税处理与《国家税务总局关于金融企业贷款利息收入确认问题的公告》（国家税务总局公告2010年第23号）的衔接问题，这里就不再多说了。

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

行业资讯

2020年6月份开始实施的财税法规

中央法规

关于进一步规范信贷融资收费 降低企业融资综合成本的通知

银保监会等部门发布《关于进一步规范信贷融资收费 降低企业融资综合成本的通知》，明确健全内部控制与监督。银行应实施收费管理分级授权机制，加强对分支机构的管控；因地区性差异确需实行差异化服务价格的，应由总行制定收费标准。完善信息系统，提高收费核算自动化处理能力，增加收费差错账务调整功能，及时更新系统设置，避免因系统漏洞或操作随意导致多收、误收。内审应涵盖收费管理制度与执行情况，审计频率不低于一般项目。加强对分支机构和员工管控，防止强制捆绑搭售、利益输送和收取回扣等行为。

境外机构投资者境内证券期货投资资金管理规定

两部门发布《境外机构投资者境内证券期货投资资金管理规定》。大幅简化合格投资者境内证券投资收益汇出手续，取消投资收益专项审计报告和税务备案表等材料要求，改以完税承诺函替代。

证券公司风险控制指标计算标准规定

证监会发布了《证券公司风险控制指标计算标准规定》，于2020年6月1日正式施行。

关于发布《发布证券研究报告执业规范[修订稿]》、《证券分析师执业行为准则[修订稿]》的通知

中证协已组织对《发布证券研究报告执业规范》《证券分析师执业行为准则》进行了修订。本次修订要求经营机构应当建立健全邀请外部专家参与证券投资咨询服务以外咨询服务的管理制度，并要求经营机构和证券分析师对专家的身份进行核实。

地方法规

国家税务总局厦门市税务局关于 6 月起应用机动车销售统一发票电子信息办理车辆购置税业务的通知
国家税务总局海南省税务局关于调整省内跨区域涉税事项管理的通告
浙江省财政厅关于印发浙江省财政票据印制管理办法的通知
国家税务总局海南省税务局关于确定车辆购置税纳税人自产自用应税车辆成本利润率的公告

来源：中国会计视野

@小型微利企业：延缓缴纳 2020 年所得税 四个政策要点要掌握

为贯彻落实党中央、国务院决策部署，进一步鼓励小型微利企业和个体工商户复工复产，缓解其经营资金压力，更大力度帮助企业渡难关，国家税务总局近日制发《关于小型微利企业和个体工商户延缓缴纳 2020 年所得税有关事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 10 号），明确小型微利企业和个体工商户可延缓缴纳所得税。

今天带你了解一下，小型微利企业所得税延缓缴纳政策需要掌握的四个政策要点 ↓

一、小型微利企业所得税延缓缴纳政策的适用范围

无论实行查账征收方式还是核定征收方式的企业，只要符合小型微利企业条件，均可以享受企业所得税延缓缴纳政策。

二、预缴申报时小型微利企业的判断方法

根据《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（2019 年第 2 号）规定，自 2019 年度起，在预缴企业所得税时，企业可直接按当年度截至本期末的资产总额、从业人数、应纳税所得额等情况判断是否为小型微利企业。小型微利企业享受企业所得税延缓缴纳政策时，仍然沿用上述判断方法。预缴申报时符合小型微利企业条件的企业，既可以享受小型微利企业普惠性所得税减免政策，也可以同时享受企业所得税延缓缴纳政策。

三、小型微利企业所得税延缓缴纳政策的时间要求

小型微利企业在 2020 年剩余申报期完成预缴申报后，可暂不缴纳当期的企业所得税款，延迟至 2021 年首个申报期内一并缴纳。

四、享受小型微利企业所得税延缓缴纳政策的办理方式

为减轻纳税人办税负担，便利纳税人操作，小型微利企业所得税延缓缴纳政策采用“自行判别、申报享受”的办理方式。企业根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合小型微利企业的条件，并自主选择是否享受延缓缴纳政策。符合条件且选择享受延缓缴纳政策的小型微利企业，自行计算延缓缴纳税额，并通过填报企业所得税预缴纳税申报表享受延缓缴纳政策。

来源：国家税务总局

这个发票专用章最新知识点，你掌握了没？

问：我发现用增值税电子发票公共服务平台（优化版）开具的增值税电子普通发票上没有销方企业电子签章了。那这样的发票可以入账吗？还要再加盖发票专用章吗？

答：根据《国家税务总局关于增值税发票综合服务平台等事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 1 号）规定，纳税人通过增值税电子发票公共服务平台开具的增值税电子普通发票，属于税务机关监制的发票，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普通发票相同。也就是说，使用增值税电子发票公共服务平台开具的增值税电子普通发票版式文件上不带企业发票专用章属于正常情况，不影响使用。

问：如果我收到这样的电子发票，如何验证其有效性呢？

答：只要简单两步就可以！

1. 您可以使用 ofd 阅读器打开下载的版式文件。
2. 右键点击电子发票上的税务监制章，进行【验证】，也可点击【属性】查看签章相关信息。

上海增值税电子普通发票

发票代码: 00000000000000000000
 发票号码: 00000000000000000000
 开票日期: 2020年01月18日
 校验码: 00000000000000000000

机器编号: 587001755

名称: 中明
 纳税人识别号: 91320106
 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
*服装*服装		件	1	1699.029126	1699.03	3%	50.97
合 计					¥1699.03		¥50.97
价税合计(大写)				⊗ 壹仟柒佰伍拾圆整 (小写)¥1750.00			

名称: 上海
 纳税人识别号: 91310104
 地址、电话: 上海市
 开户行及账号: 中国银行

收款人: 黄
 复核: 谷
 开票人: 管理员

(验证/属性示意图)

上海增值税电子普通发票

发票代码: 00000000000000000000
 发票号码: 00000000000000000000
 开票日期: 2020年01月18日
 校验码: 00000000000000000000

机器编号: 587001755

名称: 中明
 纳税人识别号: 91320106
 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
*服装*服装		件	1	1699.029126	1699.03	3%	50.97
合 计					¥1699.03		¥50.97
价税合计(大写)				⊗ 壹仟柒佰伍拾圆整 (小写)¥1750.00			

名称: 上海
 纳税人识别号: 91310104
 地址、电话: 上海市
 开户行及账号: 中国银行

收款人: 黄
 复核: 谷
 开票人: 管理员

验证结果

✔

该签章有效!

自应用本签章以来, 文档内容未被修改。

(验证有效示意图)

问: 那么, 其他发票的发票专用章该如何加盖呢? 比如, 自开的增值税发票哪些联次需要加盖发票专用章?

答: 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。因此, 增值税专用发票应在发票联合抵扣联加盖发票专用章, 增值税普通发票应在发票联加盖发票专用章。

问：代开发票如何加盖发票专用章？

答：根据《国家税务总局关于印发〈税务机关代开增值税专用发票管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2004〕153号）的规定，税务机关代开增值税专用发票，纳税人应在代开专用发票的备注栏上，加盖本单位的发票专用章（为其他个人代开的特殊情况除外）。税务机关在代开增值税普通发票以及为其他个人代开增值税专用发票的备注栏上，加盖税务机关代开发票专用章。

问：机动车销售统一发票如何加盖发票专用章？

答：根据《国家税务总局关于使用新版机动车销售统一发票有关问题的通知》（国税函〔2006〕479号）规定，凡从事机动车零售业务的单位和个人，从2006年8月1日起，在销售机动车（不包括销售旧机动车）收取款项时，必须开具税务机关统一印制的新版《机动车销售统一发票》，并在发票联加盖财务专用章或发票专用章，抵扣联和报税联不得加盖印章。

根据《国家税务总局关于〈机动车销售统一发票〉注册登记联加盖开票单位印章问题的通知》（国税函〔2006〕813号）规定，从2006年10月1日起，《机动车销售统一发票》注册登记联一律加盖开票单位印章。

来源：上海税务

开具 3%征收率的专票后，还能享受减免税优惠吗？

问：非湖北地区提供劳务派遣服务的小规模纳税人，之前选择差额征税按照 5%的征收率缴纳增值税，可否在 3-5 月选择全额纳税，按照 1%的征收率缴纳增值税？

答：可以。按照《财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知》（财税〔2016〕47号）第一条和《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（2020年第13号）规定，自2020年3月1日至2020年5月31日，非湖北地区增值税小规模纳税人提供的劳务派遣服务，可以选择以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照简易计税方法减按 1%的征收率计算缴纳增值税；也可以选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额，按照简易计税方法依 5%的征收率计算缴纳增值税。根据《财政部 税务总局关于延长小规模纳税人减免增值税政策执行期限的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 24 号）规定，《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 13 号）规定的税收优惠政策实施期限延长到 2020 年 12 月 31 日。

问：我公司可以享受《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（2020 年第 13 号）规定的减免税政策，由于下游企业坚决要求 3%专用发票，所以我们打算放弃减免税。请问我们需要填写《纳税人放弃免（减）税权声明》吗？如果放弃，是不是 36 个月内我们所有的减免税优惠都不能享受了？

答：你公司可以根据实际情况选择适用《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（2020 年第 13 号）规定的减免税优惠，也可以选择放弃减免税。放弃减免税优惠不需要填写《纳税人放弃免（减）税权声明》，也不影响享受其他增值税优惠政策。

问：我是一户增值税小规模纳税人。按照规定，小规模纳税人可以在 2020 年 3 至 5 月份享受减征或免征增值税政策。如果在此期间，有购买方要求我单位必须为其开具 3%征收率的增值税专用发票。请问开具专票后，我单位的其他业务是否还能享受小规模纳税人复工复产减征或免征增值税政策？

答：可以享受。《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（2020 年第 13 号）规定，自 2020 年 3 月 1 日至 5 月 31 日，对湖北省增值税小规模纳税人，适用 3%征收率的应税销售收入，免征增值税；除湖北省外，其他省、自治区、直辖市的增值税小规模纳税人，适用 3%征收率的应税销售收入，减按 1%征收率征收增值税。根据《财政部 税务总局关于延长小规模纳税人减免增值税政策执行期限的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 24 号）规定，《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复产增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 13 号）规定的税收优惠政策实施期限延长到 2020 年 12 月 31 日。增值税小规模纳税人根据实际业务需要，

为购买方就某一笔业务开具 3%征收率增值税专用发票的，需要就该笔业务按 3%征收率申报缴纳增值税。未开具专用发票的其他适用 3%征收率的应税销售收入，仍可以适用增值税小规模纳税人复工复产增值税减征或免征政策。

来源：北京税务

个税汇算中关于境外所得抵免的相关热点问题，解答来啦！

随着经济全球化的发展，居民个人取得境外所得的情况也越来越多。近期，12366 纳税服务热线就接到不少纳税人咨询关于境外所得抵免个人所得税的相关问题，例如哪些属于境外所得？如何计算应纳税额？哪些境外缴纳的税款可以抵免？……且听小编为您一一解答吧~

1. 已在境外缴纳的个人所得税税额具体指什么？

答：已在境外缴纳的个人所得税税额，是指居民个人来源于中国境外的所得，依照该所得来源国家（地区）的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的所得税税额。

2. 如何判断一笔收入是不是属于境外所得？

答：个人如果取得以下类别收入，就属于境外所得：

一是因任职、受雇、履行合约等在中国境外提供劳务取得的所得，比如张先生被单位派遣至德国工作 2 年，在德国工作期间取得的工资薪金；

二是中国境外企业以及其他组织支付且负担的稿酬所得，比如李先生在英国某权威期刊上发表学术论文，该期刊支付给李先生的稿酬；

三是许可各种特许权在中国境外使用而取得的所得，比如赵先生持有某项专利技术，允许自己的专利权在加拿大使用而取得的特许权使用费；

四是在中国境外从事生产、经营活动而取得的与生产、经营活动相关的所得，比如周女士从在美国从事的经营活动取得的经营所得；

五是从中国境外企业、其他组织以及非居民个人取得的利息、股息、红利所得，比如宋先生持有马来西亚某企业股份，从该企业取得的股息、红利；

六是将财产出租给承租人在中国境外使用而取得的所得，比如杨先生将其汽车出租给另一人在新加坡使用而取得的租金；

七是转让位于中国境外的不动产，转让对中国境外企业以及其他组织投资形成的股票、股权以及其他权益性资产或者在中国境外转让其他财产取得的所得，比如郑先生转让其持有的荷兰企业股权取得的财产转让收入；

八是中国境外企业、其他组织以及非居民个人支付且负担的偶然所得，比如韩女士在美国买彩票中奖取得的奖金；

九是财政部、税务总局规定的其他收入。

需说明的是，对于个人转让中国境外企业、其他组织的股票、股权以及其他性质的权益性资产（以下简称权益性资产）的情形，如果该权益性资产在被转让前的连续 36 个公历月内的任一时间点，被投资企业或其他组织的资产公允价值 50%以上直接或间接来自位于中国境内的不动产，那么转让该权益性资产取得的所得为来源于中国境内的所得。从国际上看，对此类情形按照境内所得征税属于国际通行惯例，我国对外签订的税收协定、OECD 税收协定范本和联合国税收协定范本均对此有所规定。

3. 居民个人取得境内、境外所得，如何计算应纳税额？

答：居民个人境内、境外所得的应纳税额计算规则如下：一是居民个人来源于中国境外的综合所得（包括工资薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得），应当与境内综合所得合并计算应纳税额；二是居民个人来源于中国境外的经营所得，应当与境内经营所得合并计算应纳税额。三是居民个人来源于中国境外的利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得和偶然所得不与境内所得合并，应当分别单独计算应纳税额。

需说明的是，居民个人在计算应纳税额时，可依法享受个人所得税优惠政策，并根据中国税法相关规定计算其应纳税额。同时，居民个人来源于境外的经营所得，按照个人所得税法及其实施条例有关规定计算出的亏损不得抵减经营所得的盈利，这与境内经营所得的计算规则是一致的。

4. 居民个人取得境外所得，应如何计算境外所得抵免限额？

答：我国居民个人境外所得应纳税额应按中国国内税法的相关规定计算，在计算抵免限额时采取“分国不分项”原则，具体分为以下三步：

第一步：将居民个人一个年度内取得的全部境内、境外所得，按照综合所得、经营所得、其他分类所得所对应的计税方法分别计算出该类所得的应纳税额；

第二步：计算来源于境外一国（地区）某类所得的抵免限额，如根据来源于A国的境外所得种类和金额，按照以下方式计算其抵免限额：

（1）对于综合所得，按照居民个人来源于A国的综合所得收入额占其全部境内、境外综合所得收入额中的占比计算来源于A国综合所得的抵免限额；其中，在按照《关于境外所得有关个人所得税政策的公告》（财政部税务总局公告2020年第3号，以下简称3号公告）第三条第（一）项公式计算综合所得应纳税额时，对于纳税人取得全年一次性奖金、股权激励等依法单独计税的所得的，先按照税法规定单独计算出该笔所得的应纳税额，再与需合并计税的综合所得依法计算出的应纳税额相加，得出境内和境外综合所得应纳税额；

（2）对于经营所得，先将居民个人来源于A国的经营所得依照3号公告第二条规定计算出应纳税所得额，再根据该经营所得的应纳税所得额占其全部境内、境外经营所得的占比计算来源于A国经营所得的抵免限额；

（3）对于利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得和偶然所得等其他分类所得，按照来源于A国的各项其他分类所得单独计算出的应纳税额，加总后作为来源于A国的其他分类所得的抵免限额。

第三步：上述来源于境外一国（地区）各项所得的抵免限额之和就是来源于一国（地区）所得的抵免限额。

举例：居民个人张先生2019年度从国内取得工资薪金收入30万元，取得来源于B国的工资薪金收入折合成人民币20万元，张先生该年度内无其他应税所得。假定其可以扣除的基本减除费用为6万元，可以扣除的专项扣除为3万元，可以扣除的专项附加扣除为4万元。张先生就其从B国取得的工资薪金收入在B国缴纳的个人所得税为6万元。假定不考虑其国内工资薪金的预扣预缴情况和税收协定因素。

（1）张先生2019年度全部境内、境外综合所得应纳税所得额=（300000+200000-60000-30000-40000）=370000元

（2）张先生2019年度按照国内税法规定计算的境内、境外综合所得应纳税额=370000×25%-31920=60580元

（3）张先生可以抵免的B国税款的抵免限额=60580×[200000/（300000+200000）]=24232元。

由于张先生在B国实际缴纳个人所得税款为60000元，大于可以抵免的境外所得抵免限额24232元，因此按照《公告》，张先生在2019年综合所得年度汇算时仅可抵免24232元，尚未抵免的35768元可在接下来的5年内在申报从B国取得的境外所得时结转补扣。

5. 居民个人在境外缴纳的税款是否都可以进行抵免？

答：个人所得税法之所以规定居民个人在境外缴纳的所得税税款可以抵免，主要是为了解决重复征税问题，因此除国际通行的税收饶让可以抵免等特殊情况下，仅限于居民个人在境外应当缴纳且已经实际缴纳的税款。根据国际通行惯例，居民个人税收抵免的主要原则为：一是居民个人缴纳的税款属于依照境外国家（地区）税收法律规定应当缴纳的税款；二是居民个人缴纳的属于个人应缴纳的所得税性质的税款，不拘泥于名称，这主要是因为不同的国家对于个人所得税的称呼有所不同，比如荷兰对工资薪金单独征收“工薪税”；三是限于居民个人在境外已实际缴纳的税款。

同时，为保护我国的正当税收利益，在借鉴国际惯例的基础上，以下情形属于不能抵免范围：一是属于错缴或错征的境外所得税税额；二是按照我国政府签订的避免双重征税协定，内地和香港、澳门签订的避免双重征税安排规定不应征收的境外所得税税额；三是因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；四是境外所得税纳税人或者其利害关系人从境外征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款；五是按照中国税法规定免税的境外所得负担的境外所得税税款。

6. 在某国缴纳的个税税款高于计算出的抵免限额，没抵免的部分怎么办？

答：对于居民个人因取得境外所得而在境外实际缴纳的所得税款，应按照取得所得的年度区分国家（地区）在抵免限额内据实抵免，超过抵免限额的部分可在以后连续 5 年内继续从该国所得的应纳税额中抵免。

7. 居民个人在计算境外所得税额抵免中是否适用税收饶让规定？

答：我国与部分国家（地区）签订的税收协定规定有税收饶让抵免规定，根据国际通行惯例，《公告》明确居民个人从与我国签订税收协定的国家取得所得，并按该国税收法律享受了免税或减税待遇的，如果该所得已享受的免税或减税数额按照税收协定规定应视同已缴税额在我国应纳税额中抵免，则居民个人可按照视同已缴税额按规定享受税收抵免。

8. 居民个人应该什么时候申报办理境外所得税款抵免？

答：考虑到居民个人可能在一个纳税年度中从境外取得多项所得，在取得后即申报不仅增加了纳税人的申报负担，纳税人也难以及时从境外税务机关取得有关纳税凭证，因此按照个人所得税法规定，取得境外所得的居民个人应在取得所得的次年 3 月 1 日至 6 月 30 日内进行申报并办理抵免。

来源：上海税务

法规速递

关于《内地和澳门特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第四议定书生效执行的公告

国家税务总局公告 2020 年第 11 号

《内地和澳门特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第四议定书（以下简称“第四议定书”）于 2019 年 11 月 28 日在澳门正式签署。内地和澳门特别行政区已完成第四议定书生效所必需的各自内部法律程序。按照第四议定书规定，本议定书于 2020 年 5 月 14 日生效，其中第六条的规定适用于 2020 年 5 月 14 日或以后支付的所得，其他条款的规定适用于 2021 年 1 月 1 日或以后开始的纳税年度中取得的所得。

第四议定书文本已在国家税务总局网站发布。

特此公告。

国家税务总局
2020 年 5 月 25 日

关于集成电路设计企业和软件企业 2019 年度企业所得税汇算清缴适用政策的公告

财政部 税务总局公告 2020 年第 29 号

现就集成电路设计和软件产业 2019 年度企业所得税汇算清缴适用政策公告如下：

一、依法成立且符合条件的集成电路设计企业和软件企业，在 2019 年 12 月 31 日前自获利年度起计算优惠期，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税，并享受至期满为止。

二、本公告第一条所称“符合条件”是指符合《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27 号）和《财政部 国家税务总局 发展改革委 工业和信息化部关于软件和集成电路产业企业所得税优惠政策有关问题的通知》（财税〔2016〕49 号）规定的条件。

特此公告。

财政部 税务总局
2020 年 5 月 29 日

关于支持疫情防控保供等税费政策实施期限的公告

财政部 税务总局公告 2020 年第 28 号

为支持疫情防控、企业纾困和复工复产，现将有关税费政策实施期限公告如下：

《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税收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 8 号）、《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）、《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个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 10 号）、《财政部 国家发展改革委关于新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控期间免征部分行政事业性收费和政府性基金的公告》（财政部 国家发展改革委公告 2020 年第 11 号）规定的税费优惠政策，执行至 2020 年 12 月 31 日。

特此公告。

财政部 税务总局
2020 年 5 月 15 日

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

