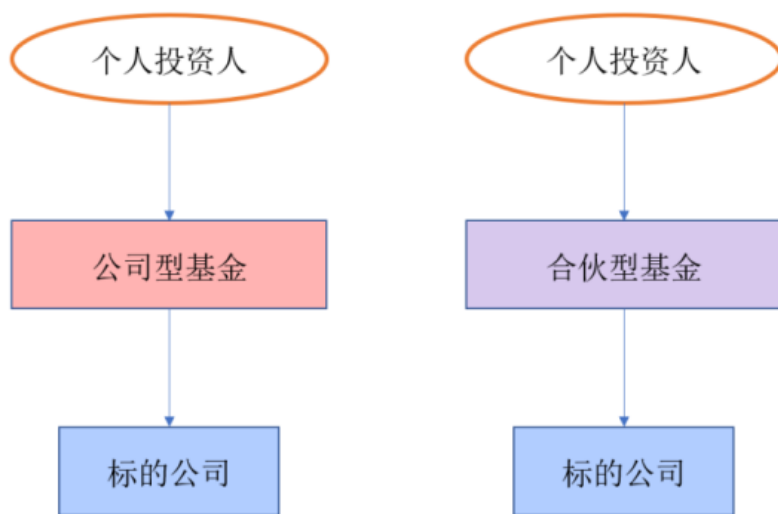


国务院税制创新——公司型创投基金迎来重大政策利好

近日，国务院下发了《国务院关于深化北京市新一轮服务业扩大开放综合试点建设国家服务业扩大开放综合示范区工作方案的批复》（国函〔2020〕123号），其中，对于公司型创业投资企业在税制上进行了重大创新，虽然这个政策只是在北京开始试点，但后期成熟后肯定推向全国，公司型创业投资基金将迎来政策利好。

由于我国的企业所得税制度采取的是古典所得税制度，即公司赚取所得需要在公司层面缴纳企业所得税，税后利润分配给个人需要扣缴 20% 的个人所得税，即存在同样一笔所得既在公司层面缴纳所得税，又在个人层面缴纳所得税，经济性重复征税导致个人实际税负高达 40%。因此，在创业投资基金设立方式上，考虑到税负因素，公司型基金一直是劣后于合伙型基金的。



根据我国税法规定，合伙企业不是所得税纳税人，合伙企业取得的所得直接由合伙人缴纳所得税。因此，创业投资基金采用合伙企业形式可有效避免经济性重复征税问题。所以，大家在实践中可以看到，目前在中基协备案的 PE 投资基金大部分都是有限合伙企业形式存在的。

相对于公司型基金而言，合伙型基金虽然有“穿透税制”的特点，不存在经济性重复征税问题。但是，从税收制度层面，为了防止避税，税制就要求合伙企业当年赚取了利润，不管合伙企业是否实际向合伙人分配，都必须分摊给合伙人交税。实际上，在 PE 投资的实践中，合伙基金协议往往规定了非常复杂的利润分配原则，比如优先级分配达到一定比例，劣后级才能分配。随着合伙基金投资收益达到不同比例，优先级和劣后级投资人之间的分配比例都在不断变化。不到最

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。

后基金结束，无法准确知道每个合伙人应分得的所得。由于我国税法要求，合伙企业当年赚取了利润，就必须分摊到对应合伙人，合伙协议约定不清，就按投资比例分，投资比例不行就平均分摊，且不允许只将利润分摊给部分合伙人交税。因此，税制的要求就和 PE 投资基金的实践产生了很大的冲突。这就表现为我国目前合伙企业税制和 PE 投资基金的实践出现很大脱节，这也造成了很多合伙型投资基金面临很多不确定性的税收风险。

而公司型基金则不存在这个问题，公司型赚取的利润只要在公司型基金层面交税，不实际向投资人分配不存在所得税问题。而如果实际向投资人分配，都已经是确定性事件，也就不存在税收争议了。但是，公司型基金经济性重复征税的特点导致了大家都不愿意采用。这次，国务院关于深化北京市新一轮服务业扩大开放综合试点建设国家服务业扩大开放综合示范区工作方案的批复对于公司型创业投资公司进行了大胆的税制层面创新：在中关村国家自主创新示范区开展公司型创投企业所得税优惠政策试点，在试点期限内，对符合条件的公司型创投企业按照企业年末个人股东持股比例免征企业所得税，鼓励长期投资，个人股东从该企业取得的股息红利按照规定缴纳个人所得税，具体条件由财政部、税务总局商有关部门确定。

这里，我国税制层面换了一个方式，创造性地缓解了公司型基金的经济性重复征税问题。即从鼓励长期投资的角度出发，对于符合条件的公司型创投企业按照企业年末个人股东持股比例免征企业所得税，个人股东从该企业取得的股息红利按照规定缴纳个人所得税。

假设如下图，符合条件的公司型基金（具体条件有待财政部、国家税务总局明确）个人投资人年末占比为 80%，该公司型基金当年应税所得为 500 万元。这对于其中 $500 \times 80\% = 400$ 万部分免征企业所得税，剩余的 $500 \times 20\% = 100$ 万对应的企业投资人部分正常按照 25% 缴纳企业所得税。

总体来看，如果国函〔2020〕123 号的这一政策全国推广，公司型基金在税制层面就克服了合伙型基金的两大弊端，在税收上的竞争力更强：

1、克服了合伙型基金每年都要分摊所得给合伙人，但实际在基金清算前没法准确分摊导致矛盾的问题。公司型基金只有在实际向投资人分配时对应投资人才交税，没有这个矛盾。

2、合伙型基金取得收益，即使不实际分配合伙人，合伙人也需要交税，这就意味着合伙人要额外掏钱提前交税，换来实际分配环节不交税。但是，国函〔2020〕123 号创新的税制能够落地，则公司型基金赚取的所得在公司环节可暂不交税，而没实际向个人投资人分配，个人投资人也不交税，节约的税收既增加了公司型基金再投资的资金量，也解决了经济性重复征税问题，降低了个人投资人实际所得税负担。

因此，总体来看，国函〔2020〕123 号的政策如果全国推广，公司型基金在税制层面应该就整体优于合伙型基金了。所以，在 PE 投资界，大家对国务院这样的重要税制创新还是翘首以盼的。

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

厘清关联债资比例常见的概念误区

关联债资比例在反避税领域是一个重要概念，常用于资本弱化与关联关系判定。在资本弱化领域，我们耳熟能详这条金科律令：“企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。”然而，这一重要概念在实务操作当中却存在诸多误区。何为从关联方接受的债权性投资，何为利息支出，如何计算比例这些问题，还是值得一说的。我们平时在审核企业填报的《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》（以下简称“《关联往来报告表》”）时，也发现 G107000《融通资金表》是填报错误率最多的表单之一。

误区一：直接以资金拆借、票据贴现、融资租赁等形式获得的融资，才属于从关联方接受的债权性投资。

实际上，关联债权性投资也包含间接从关联方获得的，需要偿还本金和支付利息或者需要以其他具有支付利息性质的方式予以补偿的融资。包括：（一）关联方通过无关联第三方提供的债权性投资；（二）无关联第三方提供的、由关联方担保且负有连带责任的债权性投资；（三）其他间接从关联方获得的具有负债实质的债权性投资。由此可见，委托贷款以及由关联方担保且负有连带责任的金融机构贷款，均属于企业从关联方接受的债权性投资。

误区二：计息的融资行为才属于从关联方接受的债权性投资，才需要进行关联申报。

实际上，从《关联往来报告表》G107000《融通资金表》的填表要求可见，除常规的融资形式以外，“应计息预付款”、“应计息延期收付款”等项目也属于关联交易内容。因此，严格意义上来讲，应计息未计息的关联应付款项也属于企业从其关联方接受的债权性投资。

误区三：仅仅名义上的利息费用才属于利息支出。

实际上，利息支出的概念也非常宽泛，不亚于债权性投资这一概念。由于直接或者间接取得关联债权投资而实际列支的利息、支付给关联方的关联债权性投资担保费或者抵押费、特别纳税调整重新定性的利息、融资租赁的融资成本、关联债权性投资有关的金融衍生工具或者协议的名义利息、取得的关联债权性投资产生的汇兑损益及其他具有利息性质的费用，均属于企业从其关联方接受的债权性投资而发生的利息支出。

误区四：实际支付的利息支出，才需要进行关联申报。

在一般纳税调整领域，企业当年度实际发生的相关成本、费用，在汇算清缴前仍无法提供该成本、费用的有效凭证的，不得进行企业所得税税前扣除。因此在汇算清缴前，尚未支付且未取得有效凭证的利息支出，会被进行纳税调整。然而，这对利息支出是否需要进行关联申报并没有影响。在特别纳税调整领域，也就是反避税领域，实际支付的利息支出是指企业按照权责发生制原则计入相关成本、费用的利息。

误区五：计算关联债资比例的分子与分母均系月度加权平均数。

存在这个误区的原因，主要是因为《特别纳税调整实施办法（试行）》的第八十六条从未明确废止过。也就是以下公式：

关联债资比例 = 年度各月平均关联债权投资之和/年度各月平均权益投资之和

其中：

各月平均关联债权投资 = (关联债权投资月初账面余额+月末账面余额) / 2

各月平均权益投资 = (权益投资月初账面余额+月末账面余额) / 2

实际上，从《关联往来报告表》的设计意图与填表要求可见，计算关联债资比例的分子已经由“年度各月平均关联债权投资之和”变为“年度加权平均关联债权投资之和”。也就是以下公式（公式A）：

关联债资比例 = 年度加权平均关联债权投资之和/年度各月平均权益投资之和

其中：

年度加权平均关联债权投资 = \sum_i 笔关联债权投资账面金额 \times \sum_i 笔关联债权投资年度实际占用天数 / 365

各月平均权益投资 = (权益投资月初账面余额+月末账面余额) / 2

通常情况下，这一转变将加大分子的金额，也就大大增加了关联债资比例超过标准的概率。

需要额外说明的是，关联债资比例的计算公式也很容易与借贷资金总额占实收资本比例这一公式混淆。后者是用来判断关联关系的常用公式。也就是以下公式（公式B）：

借贷资金总额占实收资本比例 = 年度加权平均借贷资金/年度加权平均实收资本

其中：

年度加权平均借贷资金 = \sum_i 笔借入或者贷出资金账面金额 \times \sum_i 笔借入或者贷出资金年度实际占用天数 / 365

年度加权平均实收资本 = \sum_i 笔实收资本账面金额 \times \sum_i 笔实收资本年度实际占用天数 / 365

公式A与公式B主要存在三处差异：

差异一：公式A的分子仅考虑企业借入资金，公式B的分子同时考虑借入与贷出资金

差异二：公式A的分母采用权益投资账面余额，公式B的分母采用实收资本账面金额

差异三：公式A的分母计算的是月度平均数，公式B的分母计算的是年度加权平均数

误区六：超过规定标准的利息支出，均不得在计算应纳税所得额时扣除。

厘清上述五大误区后，大家可以发现，关联债资比例是很容易超过规定标准的。然而，并不是超过标准的利息支出，均不得进行企业所得税税前扣除。若企业的实际税负不高于提供关联债权投资的境内关联方，其实际支付给境内关联方的利息支出，是可以在计算应纳税所得额时进行税前扣除的。即使无法满足该条件，企业如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则的，其实际支付给境内关联方的利息支出，也是可以在计算应纳税所得额时进行税前扣除的。

需要额外说明的是，前述“实际税负”并非企业所得税税率。实际税负=实际缴纳所得税性质的税种的税款金额（扣除各种税收返还）÷所得税性质的税种的应纳税所得额×100%。前述“相关资料”也就是我们常说的，同期资料特殊事项文档当中的资本弱化文档。

综上，债权性投资、利息支出等概念的内涵相当广泛。厘清关联债资比例常见的概念误区有助于企业在正确计算关联债资比例的基础上，准确进行关联申报，规避征管处罚风险，提前评估与应对可能存在的特别纳税调整风险。

作者：中汇（浙江）税务师事务所高级经理 平一文

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

与子同德、与子偕行、与子共赢——浅谈企业财务人员与涉税服务机构之关系

案例：通讯器材贸易公司A，因在税务机关系统的比对信息中显示其部分发票为认证后失控发票，税务机关要求A公司将失控发票做进项转出处理，此举给A公司带来百万级的税款、滞纳金损失。公司老板经此一事，决定聘请涉税服务机构提供财税顾问服务，对公司财税工作进行规范化，以降低涉税风险。该公司财务负责人小李得知此事后惴惴不安，担心专业机构的进入是否代表着老板的不再信任，未来的工作将会受到更多的监管！

近几年我国经济活动中业务创新层出不穷，而税收立法的滞后使得一些新的业务模式在税务定性中产生不确定性，企业在处理与新型业务相关的涉税事项时变得难以把握；以营改增、新个人所得税为代表的税收法律、法规的持续更新，使得部分企业由于未能及时更新法律法规而错过享受某些税收优惠导致税务利益的丧失，也有部分企业因不了解新税政而少缴、漏缴税款被税务处罚；加之金税三期系统的上线运行及大数据在税收征管实践中应用，极大提高我国税收征管的水平，使部分企业因涉税风险事项被税务机关风险推送、稽查...

凡此种种，越来越多的企业意识到税务工作的重要性，为了更好地享受国家出台的税收优惠政策、管控企业涉税风险，引入涉税服务机构成为了很多中大型企业的选择。在这种情况下，许多企业的财务人员皆会有像篇头案例中小李这样的担心！那么在实际工作中，涉税服务机构与企业内部财务人员应该是一种怎样的关系？笔者认为他们之间应是存在着共同目标，并且需要通过共同协作，最终实现共赢的关系。

一、与子同德，双方有着共同的目标

企业财务人员一般的职能有会计核算、税务管理、成本核算、资金管理、预算管理、投融资管控、内部风险控制等。其主要表现为通过编制各类财务报表来反映企业的资产与经营状况、运用税收政策依法纳税以及通过参与公司的经营管理等方式来协助企业实现经营目标。

而涉税服务机构比较重要的职能有税务顾问、税务筹划、涉税鉴证等，其中税务顾问主要是指：涉税服务机构通过运用其税收、财会、法律等相关知识对委托人提出的税务咨询进行解答并对其中的税务疑难进行剖析；而税务筹划是指：涉税服务机构通过充分利用国家的有关税收优惠政策，通过科学合理的业务模式再造等方式，帮助委托人合法、合理节税，从而提高企业经济效益。

从两者的职能来看，企业财务是企业日常经营管理的参与者，而涉税服务机构则是外聘的财税专家顾问，虽两者的角色各有不同，但两者的目标是一致的，都是为了企业财税工作规范化、合理合法降低企业税费并以此降低企业风险，实现企业价值最大化，关于这点双方是同心同德的。

二、与子偕行，双方需要共同协作

企业财务人员对本企业的企业文化、公司经营状况、具体投资项目及企业所处的行业均有比较清晰的认识。并且得益于长期扎根于企业而来的人脉关系，企业财务人员在开展工作时更容易得到企业内各个部门的协助，在推进项目时事半功倍。

涉税服务机构在其日常工作中往往可以接触到比较多的案例，可以通过对同类案例的参考以及验证，提出更具创造性的服务方案。涉税服务机构因其工作对专业性要求更高，往往会更加及时、深入地对税收法律法规进行更新及钻研。涉税服务机构在日常工作中会与税务机关有更多案例的交流，对于税务机关在某些疑难问题上的执法口径会更加了解。

但涉税服务机构对某个企业本身具体的特点、流程和操作的认知是有限的，此时就需要企业财务人员利用自身的优势给予必要的引导和补充，充分地展现和介绍本企业以及所在行业的性质特点、相关业务的变动情况并与之共同推进项目，才能协助涉税服务机构更完美地完成涉税服务，共同实现企业项目目标。因此，可以看出只有企业财务人员与涉税服务机构偕手同行，互相配合，取长补短，双方才能更好地发挥自身的优势，展示各自的价值。

三、与子共赢，双方可从中获益

对于企业财务人员来说，第一，涉税服务机构作为一个相对独立、专业的第三方机构不但可以向企业提供专业的税务意见，而且可以打破企业管理层与财务人员之前的沟通壁垒，直接向企业管理层客观地提示企业现存税务风险并指导如何规避该风险，从而减低企业财务人员的职业风险。第二，在企业财务人员与涉税服务机构共同实施税务筹划为企业带来增量收益的同时，亦可将财务的价值量化更好地向企业管理层展现财务的价值，进而引导企业管理层思考财税工作的重要性，提高财务部门在公司的话语权。第三，企业财务人员可以通过与涉税服务机构间的专业交流提升自身的专业能力，并且可以借助在与涉税服务机构共同协作中吸取更多的项目经验，进而提升自身在职场的竞争力。

而对于涉税服务机构来说，第一，可以借由企业财务人员的协助，为企业提供更加优质的税务服务，提高企业的满意度，打造更好的口碑。第二，涉税服务机构在企业财务人员的协助下完成企业的委托，亦可在完成委托的同时获得一定的商业利益，此举可助涉税服务机构继续发展壮大。第三，项目组成员通过与企业财务人员的交流，不仅可以积累更多的项目经验还可以拓宽知识的广度，更好地提升涉税服务机构的综合能力，进而提升其对外竞争能力。

企业财务人员与涉税服务机构彼此间均有不同的职责并于企业中发挥着不同的作用，但双方目的均是相同的，只有双方相互尊重和配合才能助力企业完成项目目标，实现真正的共赢！

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所合伙人 傅吉俊/项目经理 陈开泰

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

观新契税法之感

随着 2020 年 8 月 11 日第十三届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议的通过，无论是中华人民共和国契税法（下称“新契税法”）还是中华人民共和国城市维护建设税法（下称“新城建税法”），都从原来的暂行条例升格为现在的法律，实质上是在落实十八届三中全会所提出的「税收法定」原则，换言之之征收收税要有法可依。但是这里面所称的“法”不是指国务院发布的暂行条例，税收法定原则所强调的法根据立法法是需要经过严格完整的立法程序并且由全国人大制定的法律，才能够符合税收法定的原则。

笔者这次主要想通过这篇文章和大家分享下对于新契税法立法的理解。

通过本次立法，新契税法既做了新的修改，也对原来散落在条例、实施细则以及其他财税文件中的规则进行了统一的明确，这里面包括一些税制的平移。

新法变化分析一：衔接土地管理法，明确视同转移规则

新契税法第二条的变化比较大，变化的第一点在于我们可以比较明显地发现原先暂行条例所确定的转移行为范围中的“国有土地使用权出让”扩大至所有“土地使用权出让”。关于新契税法的此点变化我们需要先了解到一个

变化，2019年8月份的时候我们国家修订了原来的《土地管理法》，修订后的《土地管理法》在最大的一个亮点就是破除了长期以来集体土地不能跟国有土地同价同权和同等入市的制度性障碍，打破了原来集体土地和国有土地的二元制。

根据修订后的《土地管理法》，集体土地所有者可以在一定年期内将集体土地以出让、出租等形式让与土地使用者，并据此向土地使用者收取土地有偿使用收益。与此同时规则上允许集体土地的互换、抵押，所以说集体土地的入市有了根本性的法律支撑和依据。

考虑到修订后的《土地管理法》已经在2020年1月1日开始实施，所以新契税法在立法时也适时作了调整，将原来所规定的国有土地使用权出让扩大为土地使用权的出让，此举实质上就是与修订后的《土地管理法》进行制度上的衔接以适应新的土地入市规则。

变化的第二点，新契税法在立法中确立了土地和房屋视同转移的征税规则，而这些视同转移的征税规则原先是在契税法暂行条例细则（下称“细则”）中进行规定的，本次立法相当于统一进行明确，这里面包括投资、偿债、奖励和划转等，体现得更加规范。

而且我们关注到，这次新契税法把「划转」这个近年来通常出现在并购重组中的概念也包含了进来。而在1997年的细则中并没有划转的概念存在，实际上现代意义里的划转广义上的概念除了我们现在在并购重组中经常遇见到的企业资产划转（包括国有资产划转和民营企业之间的资产划转），还包含了早期的行政划转/划拨。所以我们观察到，在1997年的细则第十一条即对以划拨方式取得土地使用权的契税征管问题确认为递延至经批准转让的环节，因为对于早期的土地行政划拨而言，划拨环节并未收取土地出让金，所以契税缺乏计税的依据，所以规则上递延到划拨土地经批准转让的环节，此时转让环节由于转让者需要补缴土地出让金，故契税便有了计税的依据。

但随着现代经济社会中企业的并购重组成为一种新经济常态，除了行政性质的划转之外，各种性质的企业之间也不断地在发生着各种资产划转的重组行为，所以本次新契税法立法过程中也适时地把划转的概念涵盖到视同转移的征税规则中。

此外，新契税法第二条所确定的视同转移征税规则所描述的是作价投资（入股）、偿还债务、划转、奖励「等」方式转移土地、房屋权属，这里面的「等」字可能包含了并购重组中诸如合并、分立等更多的转移行为。从财政部和国家税务总局所发布的财税【2018】17号文（以下简称“17号文”）关于支持企业事业单位改制重组的契税优惠政策中可以看出，对于企业发生改制、合并、分立、划转、债转股等方式所发生的土地、房屋权属转移行为适用的是「免税」的规则。言外之意就是上述的所发生的转移行为本质上属于契税的征税范围，因为对于免税而言，它不同于土地增值税支持重组税收优惠政策中的「不征税」的概念，不征税的含义是行为本身不属于应税或征税范围内，而免税则是行为本身属于应税或征税范围，只是从政策角度给予免征的税收优惠。

另外可能很多纳税人会特别关注，就是17号文的有效期限是截止到2020年年底，而新契税法的实施时间是2021年9月1日，这中间的时间空隙以及新法实施后重组的契税税收优惠政策如何衔接的问题。笔者认为从支持并购重组和税制平稳过渡的角度来看，17号文的税收优惠政策大概率还是会在到期后继续延续，当然具体的变化我们还是拭目以待。

新法变化分析二：购房契税风波，需正确理解新契税法

在新契税法发布后，社会上流传着各种房地产中介机构从业人员在自媒体平台上大肆渲染新契税法出台后购房契税税率将会上升，购房成本也将因此大幅增加的言论，进而劝告购房者要抓紧时间赶着新契税法正式实施之前买房。

考虑到大部分人不是税法专业人士，对税收法律制度本身可能缺乏足够的了解，所以这类群体很容易被房地产中介的此种误导性言论引发恐慌心理进而作出盲目购房的决策，房地产中介的行为属于典型的“歪嘴和尚念歪经”。

事实上，契税法暂行条例升格为法律后，按照新契税法第三条的规定，契税的法定税率仍然维持了原先的税率幅度，即3%~5%，未发生任何调整。而此次的房地产中介之所以会闹出这样的乌龙事件，就是因为没有理解法定税率和优惠税率之间的区别。

此前在实务中一直所执行的1%、1.5%和2%的实际税率实际上是属于在暂行条例框架下财政部和国家税务总局另行规定的个人购房在特定情形下的税收优惠政策，最新最主要的文件是《财政部 国家税务总局 住房城乡建设部关于调整房地产交易环节契税 营业税优惠政策的通知》（财税【2016】23号文）（以下简称“23号文”）。

根据 23 号文的规定，个人购买家庭首套唯一普通住房在 90 平米及以下的按照 1% 的税率征收契税；90 平米以上的，按照 3% 的法定税率减半征收，即 1.5% 的实际税率。而除了北上广外的其他地区，个人购买家庭第二套改善型住房面积在 90 平米及以下的同样可以减按 1% 的税率征收契税，90 平米以上的按照 2% 的实际税率征收契税。

此外，新契税法出台后，财政司和相应的专家也对契税税率的问题及时进行了解释。与此同时笔者也了解到，23 号文所规定的税收优惠政策也并没有停止执行。通常来说，新契税法出台时考虑到税制运行的稳定，会在很大程度上作税制的平移。而且我们从新契税法第三条的规定也可以看出来，新契税法授权国务院可以根据居民住房需求保障、企业改制重组、灾后重建等情形可以规定免征或者减征契税，实际上也为未来针对类似情况订立和出台相关的税收优惠政策做好了政策铺垫，尤其是住房保障和改制重组方面。

新法变化分析三：明确成交价格组成规则，调整核定征收规则

新契税法第四条关于契税计税依据的规定把原先在暂行条例和细则中对于成交价格的组成规定进行了统一，明确了成交价格的组成包括货币、实物以及其他经济利益。

其实，本次立法后，在关于契税计税依据的规定方面，对于很多房地产企业而言，可能更加需要关注的是过去实践中争议比较大的即在取得土地使用权后的立项报建环节所缴纳的城市基础设施配套费被各地税务机关要求作为契税计税依据计缴契税的问题，在本次立法后可能难以再有征税的法律支撑。

此外，对于纳税人申报的成交价格不再强调以市场价格作为参照判断，也不再仅是参照市场价格实施核定，而是依据征管法的规则进行核定，相较于原先直接参照市场价格的核定方式，征管法的核定方式将更加规范和全面。

新法变化分析四：调整减免税规则和授权性规定

新契税法第六条是关于法定减免税和授权性减免税的规定，本次新契税法在立法过程中相比较于原先的暂行条例，即有政策平移，也有删减和政策扩充。

谈到变化主要还是政策删减和扩充方面。首先是政策的删减，从规定中变化来看，新契税法删除了原先暂行条例中关于城镇职工第一次购买公有住房免税的规定。关于这个变化的背景在于我们国家随着住房制度改革（即“房改”）的完成，1997 年针对公有住房免税的政策已经缺乏存在基础，删除该规定也只是顺应了房改的结果。对于公有住房，基本上都是在 1998 年房改之前，中国还在实行传统福利房分配政策和早期计划经济体制下的产物，是早期政府对职工变相的一种工资分配方式。与此同时考虑到取得公有住房使用权的职工都是在国有企事业单位或者是国家机关中工作，所以在政策上给予特殊的免税待遇。但是随着 1998 年国务院出台《关于深化城镇住房制度改革的决定》，我们国家开始推进住房制度改革，住房制度向商品化、社会化的住房供给体系转变，随后公有住房逐步被允许入市，一定程度上也具备了商品房属性，公有住房正式退出历史舞台。所以从这个角度来看，笔者认为这是新契税法在这次立法中把针对特殊时代里特殊产物的公有住房免税政策进行删除的根本性原因。

关于政策扩充，笔者认为本次新契税法的税收优惠政策扩充可以分为两个部分，第一部分的扩充实际是将原先分布在细则、财税【2014】4 号（下称“4 号文”）以及国税函【2004】1036 号（下称“1036 号文”）等文件中的减免税规定统一到新法中进行明确，形成新法的法定免税规则。比如细则第十五条根据原暂行条例第六条所授权财政部规定的纳税人承受荒山、荒沟、荒丘、荒滩土地使用权，用于农、林、牧、渔业生产的免征契税，就是通过本次立法变成法定的免税规定。而对于新契税法本条第（四）项关于婚姻关系存续期间夫妻之间变更土地、房屋权属免税的规定则是在 4 号文中早有规定，同样的第（五）项中关于法定继承人的免税规定则存在于 1036 号文的规定之中。所以这一部分实际上属于已有规则在新法中的统一扩展性规定。

而另一部分则是本次新法的实质性扩充，是相对于旧规定下全新的减免税扩展，比如说新契税法第六条项下第（二）项针对非营利性学校、社会福利机构等社会公益机构承受土地、房屋用于非营利事业或者公益事业免征契税的规定，体现了新政下对公益事业的支持。

与此同时我们还需要关注到，在契税立法后，法定减免税的决定权限调整到了国务院层面，同时需要向全国人大常委会报备。而对于土地和房屋拆迁重置和不可抗力住房灭失和重置的减免税权限在本法第七条则下放给各省、自治区和直辖市，但是仍然需要向国务院和全国人大常委会报备。

新法变化分析五：契税申报与纳税期限合二为一

在分析新契税法第九条和第十条的变化之前，笔者想先分析一下新契税法第八条针对减免税规定的追溯条款，实际上该条规定与暂行条例的规定相比并没有实质性变化。但是笔记想提醒大家注意的地方是，在减免税用途改变

后税款追溯的规则项下，如果纳税人原先承受土地或房屋权属时符合减免税规定而享受了减征或者豁免了契税，但是后面改变了减免税所指向的用途或者范围，那么就需要在改变用途和范围后把减免的契税补缴回来。比如说某个部队承受了一块土地用于军事训练和办公，这个时候是符合新契税法第六条所规定的免税规定的。假设过了几年后，部队把土地出租给一家企业用于仓储，这个时候相当于部队改变了土地减免税所指向的用途，那么此时部队就需要把之前承受土地时所豁免的契税补缴回来。

当然了，还需要关注到新契税法第八条的追溯规则仅仅适用于第六条所规定减免税规定以及在第六条的框架之下由国务院所确定的减免税规定，并不适用于第七条所规定的减免税规定。

新契税法第九条和第十条是关于纳税义务发生时间以及纳税期限的规定，纳税期限规则的变化比较大。从纳税义务发生时间上来看，新契税法相对于暂行条例没有变化，纳税义务发生时间仍然界定为签订权属转移合同的当天，依据的是法律层面合同生效要件的规则。

但是，在申报和缴税期限上发生了比较大的变化，新契税法明确了实践中“先税后证”的征管方式，将契税的申报和缴纳期限合二为一，即只要在办理权属登记手续前完成税款申报缴纳即可。相比于原来在 10 天内申报然后在税务机关规定时间内缴纳税款的方式更加简化，有利于促进纳税人税收遵从度，也提高税务机关的征管效率。换言之，在新契税法实施后只要在办证前申报交税，都不会存在滞纳的问题，无论对于纳税人亦或者是税务机关，操作起来都比较简便。

新法变化分析六：明确退税机制

新契税法第十二条是关于契税的退税规则的规定，这次新增的退税规则其实是相对于原暂行条例而言的增加条款，实际上在以前财政部和国家税务总局所发布的财税【2011】32 号文件中就有所规定。也即是说，规则上新契税法确定了先税后证的征管方式，意味着纳税人在合同签订后房子过户前必须要把税给缴纳掉。但是在实务当中很多时候纳税人合同签订完了以后他中途是有可能解除或者撤销合同的，此时意味着原先的交易取消了，笔者认为从法理基础上来看，相当于说应税事件被取消了，那么这个时候据以课税的基础实际上就不存在了，所以理应返还纳税人已经被征收的税款。

而且从物权法的角度来看，不动产的确权是以登记生效的，而非合同订立生效，所以退税的规则一定程度上也是顺应了物权法的物权生效要件。

从实务角度来看，现在在新契税法中把退税的规则通过立法的方式明确下来，其实就像财政司司长所说的那样能够有利于更好地保障纳税人的合法权益。

而关于国家税务总局在 2008 年通过国税函【2008】438 号文对黑龙江的批复文件所表述的经法院判决的无效产权转移行为不征收契税的规定中所针对的法院判决撤销房屋所有权的情形能不能再适用退税的规则并没有进一步明确。对于一般的房屋过户后的解除或撤销行为，笔者认为按照新契税法所规定的退税规则，对于产权已经作了权属登记手续的不动产交易撤销或者解除的，那么原来已经征收的契税就不能再办理退税了。笔者认为道理实际上也比较简单，对于不动产交易而言，产权过户后，因为原先的交易动作就完整地完成了，过后的解除和撤销应该是相当于一个全新的行为。

新法变化分析七：强化与保护，新增涉税信息共享及涉税信息保护机制

新契税法第十三条是关于税务机关与政府部门的契税涉税信息共享机制和纳税人涉税信息保密的规定，按照规定自然资源、住房城乡建设、民政、公安等相关部门应当及时向税务机关提供与转移土地、房屋权属有关的信息，协助税务机关加强契税征收管理。这对于需要配合信息共享的单位来说，是一种义务性规定，实际上在其他的像土地增值税这些财产行为税的征管规定中都陆续加入了涉税信息共享和配合的机制，这其实是在数字化税务征管环境下的必然趋势。

与此同时，二次审议时增加了纳税人涉税信息保护的内容，考虑到土地、房屋是纳税人家庭财富的重要组成，属于重要资产，在申报缴纳契税时填报的有关信息可能涉及会纳税人隐私和商业秘密。所以为了保护纳税人信息安全，新法规定税务机关及其工作人员对税收征收管理过程中知悉的纳税人的个人信息负有保密义务和责任。

新法变化分析八：规定实体法与征管法的衔接

新契税法第十四条和第十五条是关于新契税法与征管法的衔接性规定，包括征收管理和责任追究。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所经理 郑会广

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

中基协备案的合伙型基金扣税规则恐存问题

最近收到几位朋友的反映，他们的合伙型基金在取得上市公司现金股利分配时，被上市公司代扣了个人所得税，同时取得了上市公司出具的代扣代缴税款申报表。我们了解后发现，目前中国证券登记结算公司对于合伙型基金的账户的个人所得税扣税规则可能存在问题，这导致了合伙型基金的法人合伙人和自然人合伙人后期存在不确定的税收风险。

我们了解到，目前中国结算对于证券账户的开户类型分为“机构户”和“产品户”。对于开户类型为“机构户”的，上市公司在分配现金股利环节不代扣个人所得税，相关税款由取得现金股利的机构自行缴纳。而对于开户类型为“产品户”的，这类账户很多在扣税属性上按照“自然人”处理。即上市公司向“产品户”的证券账户分配现金股利时，上市公司按照自然人的政策源泉扣缴个人所得税，并在上市公司所在地缴纳入库。常见的开户性质为“产品户”的包括：证券投资基金、企业年金计划、养老金产品、银行理财产品、单一或集合资管计划、私募基金。

目前，中国结算公司对于有限合伙企业开设证券账户的规则进行了变更。原先，有限合伙企业开户时账户类别都是按照“机构户”开户。但是，后期中国结算进行了变更，对于在中国基金业协会备案的合伙型基金，在开设证券账户时，和契约型基金一样，一律开“产品户”，而不再开“机构户”。而“产品户”在现金股息上比照自然人处理，按照自然人的属性源泉扣缴个人所得税。



对于证券投资基金，原先中国结算一致是按照“产品户”开户，在发放现金股利环节，直接按照自然人属性，由上市公司在源泉扣缴个人所得税。同时，证券投资基金也可以根据享受上市公司差别化股息的个人所得税优惠政策。总体来看，证券投资基金这样处理没太大问题。毕竟根据《财政部 国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税〔2008〕1号）：对投资者从证券投资基金分配中取得的收入，暂不征收企业所得税。同时，根据财税字〔1998〕55号和财税字〔2002〕128号的规定，对于个人投资者从基金分配中取得的收入，暂不征收个人所得税。因此，上市公司源泉扣缴个人所得税后，证券投资基金无论向企业投资者还是个人投资者分配都免税了，不存在重复征税问题。

而对于契约型基金，由于开设的是“产品户”，在源头按自然人扣缴了个人所得税，后期分配给个人不征收个人所得税，但是契约型基金投资人如果是企业，从契约型基金取得的分配收益还要缴纳企业所得税，存在重复征税问题。但总体来看，企业单独通过契约型基金投资证券市场的情况很少，这个问题虽存在，但几乎很少暴露。契约型基金投资人主要还是个人为主。

但是，有限合伙基金就完全不一样了。目前，我国很多上市公司在上市前，战略投资人、PE投资基金、员工持股平台都是以有限合伙企业形式存在的。当然，员工持股平台一般不会在中国基金业协会备案，仍然开“机构户”不存在问题。但是，很多PE投资基金都是在中国基金业协会备案的合伙型基金，如果中国结算对于凡是在中基协备案的合伙型基金都按产品开户，则在扣税政策上就存在问题：

1、本身国家税务总局就不允许有限合伙企业享受差别化股息税收优惠政策，而如果对于备案类合伙型基金按“产品户”处理，上市公司源泉扣缴就享受了自然人差别化股息的税收优惠政策；

2、上市公司在源头扣缴了个人所得税，将税后收益分配给合伙型基金后，合伙型基金还要向自然人合伙人和法人合伙人分配。对于有限合伙企业向自然人合伙人分配股息，按规定需要按照 20%扣缴个人所得税。但是，这些所得已经被上市公司按照自然人差别化股息扣缴了个人所得税，此时有限合伙基金向自然人合伙人分配时是否需要扣缴呢？如果不需要扣缴，当然对自然人合伙人有利，开“产品户”也 OK。但是，由于政策不清晰，且存在税源地争议（如果合伙企业扣缴，个人所得税入库在合伙企业所在地。而上市公司扣缴，则税款入库在了上市公司所在地），很可能出现有限合伙基金所在地税务局要求他们扣缴并到上市公司所在地办理退税情况。同时，对于法人合伙人取得的股息，则出现既征收了个人所得税，分回后还要缴纳企业所得税的重复征税情况。

对于目前出现这样的问题，我们认为，实践中可以按如下方式处理：

1、最好的处理方式是中國結算要么修改合伙基金开户规则为“机构户”，要么如果继续按“产品户”，则在“产品户”中对于合伙型基金特殊标识处理，上市公司发放时不扣缴个人所得税，全额发放；

2、如果中国结算公司目前暂未处理。我们建议，有限合伙基金管理人应该和上市公司董秘反馈，希望上市公司和中国结算沟通，对于分配股息中属于有限合伙基金的（很多情况都是上市前的 PE 投资人，好识别），不通过中国结算的系统发放现金股息，而是由上市公司直接发放，不源泉扣缴个人所得税。

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

行业资讯

残保金申报截止本月底！这四条热点问题速 get！

1. 问：如何确认用人单位的安排的残疾人就业人数？

答：第一，根据《财政部 国家税务总局 中国残疾人联合会关于印发〈残疾人就业保障金征收使用管理办法〉的通知》（财税〔2015〕72号）第七条规定，用人单位将残疾人录用为在编人员或依法与就业年龄段内的残疾人签订1年以上（含1年）劳动合同（服务协议），且实际支付的工资不低于当地最低工资标准，并足额缴纳社会保险费的，方可计入用人单位所安排的残疾人就业人数。

用人单位安排1名持有《中华人民共和国残疾人证》（1至2级）或《中华人民共和国残疾军人证》（1至3级）的人员就业的，按照安排2名残疾人就业计算。

用人单位跨地区招用残疾人的，应当计入所安排的残疾人就业人数。

第二，根据《财政部关于调整残疾人就业保障金征收政策的公告》（财政部公告2019年第98号）第一条规定，用人单位依法以劳务派遣方式接受残疾人在本单位就业的，由派遣单位和接受单位通过签订协议的方式协商一致，将残疾人数计入其中一方的实际安排残疾人就业人数和在职职工人数，不得重复计算。

第五条规定，本公告自2020年1月1日起执行。

2. 问：北京企业雇佣的临时工是否属于计算残保金时的“在职职工”？

答：根据《北京市财政局 国家税务总局北京市税务局 北京市残疾人联合会关于印发〈北京市残疾人就业保障金征收使用管理办法〉的通知》（京财税〔2019〕1333号）文件规定，用人单位在职职工，是指用人单位在编人员或依法与用人单位签订1年以上（含1年）劳动合同（服务协议）的人员。

3. 问：纳税人申报残保金时，数据写错，想要重新申报，应该怎么操作？为什么在申报作废里无法查询？在维护缴款书里可以查询，但只能作废银行缴费单，而不能作废申报？

答：申报后如果未入库，则可通过申报作废进行作废。已经入库了则不能作废申报。

4. 问：残保金中用人单位在职职工人数指的是什么？

答：根据《北京市财政局 国家税务总局北京市税务局 北京市残疾人联合会关于印发〈北京市残疾人就业保障金征收使用管理办法〉的通知》（京财税〔2019〕1333号）文件规定，用人单位在职职工，是指用人单位在编人员或依法与用人单位签订1年以上（含1年）劳动合同（服务协议）的人员。用人单位在职职工人数，按本单位在职职

工的年平均人数计算（12个月人数相加除以12），结果须为整数。季节性用工应当折算为年平均用工人数。以劳务派遣用工的，计入派遣单位在职职工人数。是否四舍五入由单位自行决定。

来源：北京税务

增值税专用发票抵扣时间还有限制吗？

1. 增值税专用发票抵扣时间还有限制吗？

答：根据《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2019年第45号）：“一、增值税一般纳税人取得2017年1月1日及以后开具的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票，取消认证确认、稽核比对、申报抵扣的期限。纳税人在进行增值税纳税申报时，应当通过本省（自治区、直辖市和计划单列市）增值税发票综合服务平台对上述扣税凭证信息进行用途确认。

增值税一般纳税人取得2016年12月31日及以前开具的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、机动车销售统一发票，超过认证确认、稽核比对、申报抵扣期限，但符合规定条件的，仍可按照《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》（国家税务总局公告2011年第50号，国家税务总局公告2017年第36号、2018年第31号修改）、《国家税务总局关于未按期申报抵扣增值税扣税凭证有关问题的公告》（国家税务总局公告2011年第78号，国家税务总局公告2018年第31号修改）规定，继续抵扣进项税额。”

2. 小规模纳税人征收率3%减按1%，但是由于会计操作失误，8月开出的普通发票有的是1%的征收率，有的是3%的征收率，且3%征收率的发票由于联系不上购买方已经无法收回，那么现在开错的3%征收率发票是否应按照1%计算缴纳增值税？是否需要收回原发票并开具红字发票？

答：《财政部 税务总局关于支持个体工商户复工复业增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第13号）规定，自2020年3月1日至5月31日，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。《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业增值税政策的公告》（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。

在上述复工复产政策实施期间，除湖北省外，其他省、自治区、直辖市的增值税小规模纳税人月销售额超过10万元，开具了征收率为3%的增值税普通发票的，可以在申报纳税时直接减按1%征收率申报缴纳增值税。需要提醒的是，按照《中华人民共和国发票管理办法》等相关规定，纳税人应如实开具发票。纳税人享受减按1%征收率征收政策的，在开具增值税普通发票时，应当在税率或征收率栏次填写“1%”字样。今后，纳税人应当按照上述规定开具增值税普通发票。

3. 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是否有发票专用章？

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）文件规定，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。

增值税电子普通发票版式文件格式为OFD格式。单位和个人可以登录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阅读器查阅增值税电子普通发票。

4. “发票抵扣勾选”模块不可勾选的发票数据有哪些？

答：不可勾选的发票数据有：超过抵扣时限的发票且未经税务局审核通过的发票（逾期发票）；已作废、已红冲（含部分红冲）、已失控、管理状态非正常等异常发票。

5. 收到的桥闸通行费发票，没有税额怎么抵扣？

答：根据《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）第七条规定，自2018年1月1日起，纳税人支付的道路、桥、闸通行费，按照以下规定抵扣进项税额：

.....

(二) 纳税人支付的桥、闸通行费，暂凭取得的通行费发票上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额：

桥、闸通行费可抵扣进项税额=桥、闸通行费发票上注明的金额÷(1+5%)×5%

(三) 本通知所称通行费，是指有关单位依法或者依规设立并收取的过路、过桥和过闸费用。

来源：北京税务

房屋买卖、赠与、继承…相关契税知识您可知晓，12366 热点问答帮您来答疑

1. 在上海个人购买住房契税税率是如何规定的？

答：(1) 根据《关于本市贯彻〈中华人民共和国契税暂行条例〉的若干意见》（沪府规〔2020〕9号）第二条规定，本市契税的适用税率为3%。

(2) 根据《财政部国家税务总局住房城乡建设部关于调整房地产交易环节契税营业税优惠政策的通知》（财税〔2016〕23号）规定，对个人购买家庭唯一住房（家庭成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女，下同），面积为90平方米及以下的，减按1%的税率征收契税；面积为90平方米以上的，减按1.5%的税率征收契税。

(3) 根据《财政部国家税务总局关于廉租住房经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》（财税〔2008〕24号）规定，对个人购买经济适用住房，在法定税率基础上减半征收契税。

2. 个人继承或受赠房屋是否应缴纳契税？

答：对于《中华人民共和国继承法》规定的法定继承人（包括配偶、子女、父母、兄弟姐妹、祖父母、外祖父母）继承土地、房屋权属，不征契税。按照《中华人民共和国继承法》规定，非法定继承人根据遗嘱承受死者生前的土地、房屋权属，属于赠与行为，应征收契税。个人以受赠方式取得房屋应按法定税率缴纳契税。

3. 个体工商户业主将其本人名下的房屋权属划转至个体工商户名下，是否要缴纳契税？

答：根据《财政部国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）第六条规定，个体工商户的经营者将其个人名下的房屋、土地权属转移至个体工商户名下，或个体工商户将其名下的房屋、土地权属转回原经营者个人名下，免征契税。

来源：上海税务

免抵退税 VS 免退税

Part.1 如何理解“免、抵、退”

“免、抵、退”税与“免、退”税中都有“免”、“退”二字，那么如何理解其概念呢？

实行“免、抵、退”税管理办法的“免”，是指对生产企业出口的货物劳务，免征企业生产销售环节的增值税；“抵”，是指生产企业出口的货物劳务所耗用原材料、零部件等应予退还的进项税额，抵顶内销货物的应纳税款；“退”，是指生产企业出口的货物劳务在当期因应抵顶的进项税额大于应纳税额而未抵顶完的税额，经主管退税机关批准后，予以退税。

Part.2 政策文件

免抵退税与免退税虽然只有一字之差，却是两个完全不同的税收概念，这两者税收征管对象和计算方式上具有明显区别，希望大家不要混淆了。快来跟着小编涨知识吧~

【免抵退税】

财税〔2012〕39号文规定：

生产企业出口自产货物和视同自产货物及对外提供加工修理修配劳务，以及列名生产企业出口非自产货物，免征增值税，相应的进项税额抵减应纳增值税额(不包括适用增值税即征即退、先征后退政策的应纳增值税额)，未抵减完的部分予以退还。

【免退税】

不具有生产能力的出口企业(以下称外贸企业)或其他单位出口货物劳务，免征增值税，相应的进项税额予以退还。

Part. 3 注意要点

原来定义是这样的，那么“免抵退税”与“免退税”值得注意的相同不同点有哪些呢？

01. 适用范围：

免抵退税办法适用生产企业

免退税办法适用外贸企业

02. 计算公式：

生产企业出口货物劳务增值税免抵退税，依下列公式计算：

1、当期应纳税额=当期销项税额-(当期进项税额-当期不得免征和抵扣税额)

当期不得免征和抵扣税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币折合率×(出口货物适用税率-出口货物退税率)-当期不得免征和抵扣税额抵减额

当期不得免征和抵扣税额抵减额=当期免税购进原材料价格×(出口货物适用税率-出口货物退税率)

2、当期免抵退税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币折合率×出口货物退税率-当期免抵退税额抵减额

当期免抵退税额抵减额=当期免税购进原材料价格×出口货物退税率

3、当期应退税额和免抵税额的计算

(1)当期期末留抵税额≤当期免抵退税额，则当期应退税额=当期期末留抵税额

当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额

(2)当期期末留抵税额>当期免抵退税额，则当期应退税额=当期免抵退税额

当期免抵税额=0

当期期末留抵税额为当期增值税纳税申报表中“期末留抵税额”。

外贸企业出口货物劳务增值税免退税，依下列公式计算：

1、外贸企业出口委托加工修理修配货物以外的货物：

增值税应退税额=增值税退(免)税计税依据×出口货物退税率

2、外贸企业出口委托加工修理修配货物：

出口委托加工修理修配货物的增值税应退税额=委托加工修理修配的增值税退(免)税计税依据×出口货物退税率

03. 计税依据：

(一)生产企业出口货物劳务(进料加工复出口货物除外)增值税退(免)税的计税依据，为出口货物劳务的实际离岸价(FOB)，实际离岸价应以出口发票上的离岸价为准，但如果出口发票不能反映实际离岸价，主管税务机关有权予以核定。

(二)生产企业进料加工复出口货物增值税退(免)税的计税依据，按出口货物的离岸价(FOB)扣除出口货物所含的海关保税进口料件的金额后确定。

(三)生产企业国内购进无进项税额且不计提进项税额的免税原材料加工后出口的货物的计税依据，按出口货物的离岸价(FOB)扣除出口货物所含的国内购进免税原材料的金额后确定。

(四)外贸企业出口货物(委托加工修理修配货物除外)增值税退(免)税的计税依据，为购进出口货物的增值税专用发票注明的金额或海关进口增值税专用缴款书注明的完税价格。

(五)外贸企业出口委托加工修理修配货物增值税退(免)税的计税依据，为加工修理修配费用增值税专用发票注明的金额。

来源：上海税务

1. 教育费附加的征收依据是什么？教育费附加率是多少？

答：根据《国务院关于修改〈征收教育费附加的暂行规定〉的决定》（中华人民共和国国务院令 第 448 号）规定，教育费附加，以各单位和个人实际缴纳的增值税、消费税的税额为计征依据，教育费附加率为 3%，分别与增值税、消费税同时缴纳。

2. 山东省地方教育附加的计费依据和费率是如何规定的？

答：根据《山东省财政厅 山东省地方税务局 山东省教育厅 中国人民银行济南分行关于印发〈山东省地方教育附加征收使用管理办法〉的通知》（鲁财综〔2010〕162 号）第三条规定，山东省行政区域内，凡缴纳增值税、消费税的单位和个人，按照实际缴纳增值税、消费税税额的 2% 缴纳地方教育附加。

3. 山东省地方水利建设基金的征收依据和费率是如何规定的？

答：根据《山东省人民政府办公厅关于进一步清理规范政府性基金和行政事业性收费的通知》（鲁政办字〔2017〕83 号）规定，自 2017 年 6 月 1 日起至 2020 年 12 月 31 日，减半征收地方水利建设基金，即对本省行政区域内缴纳增值税、消费税的企事业单位和个体经营者，其地方水利建设基金征收比例，由按照增值税、消费税实际缴纳额的 1% 调整为 0.5%。

4. 我公司为增值税一般纳税人，按月申报增值税，月销售额未超过 10 万元，是否免征教育费附加、地方教育附加、水利建设基金？

答：根据《财政部 国家税务总局关于扩大有关政府性基金免征范围的通知》（财税〔2016〕12 号）规定，自 2016 年 2 月 1 日起，将免征教育费附加、地方教育附加、水利建设基金的范围，由现行按月纳税的月销售额或营业额不超过 3 万元（按季度纳税的季度销售额或营业额不超过 9 万元）的缴纳义务人，扩大到按月纳税的月销售额或营业额不超过 10 万元（按季度纳税的季度销售额或营业额不超过 30 万元）的缴纳义务人。

5. 我公司为增值税一般纳税人，跨地区提供建筑服务需要预缴增值税，城市维护建设税和教育费附加应如何计算缴纳？在机构所在地申报缴纳增值税时，如何计算城市维护建设税和教育费附加？

答：根据《财政部 国家税务总局关于纳税人异地预缴增值税有关城市维护建设税和教育费附加政策问题的通知》（财税〔2016〕74 号）规定，纳税人跨地区提供建筑服务、销售和出租不动产的，应在建筑服务发生地、不动产所在地预缴增值税时，以预缴增值税税额为计税依据，并按预缴增值税所在地的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。

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

6. 我公司为符合条件的软件企业，享受增值税即征即退政策，其随征的城市维护建设税、教育费附加是否同时予以退（返）还？

答：根据《财政部 国家税务总局关于增值税、营业税、消费税实行先征后返等办法有关城建税和教育费附加政策的通知》（财税〔2005〕72 号）规定，现对增值税、营业税、消费税（以下简称“三税”）实行先征后返、先征后退、即征即退办法有关的城市维护建设税和教育费附加政策问题明确如下：

对“三税”实行先征后返、先征后退、即征即退办法的，除另有规定外，对随“三税”附征的城市维护建设税和教育费附加，一律不予退（返）还。

7. 我公司享受增值税期末留抵退税，城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加的计税（征）依据中可以扣除退还的增值税税额吗？

答：根据《财政部 税务总局关于增值税期末留抵退税有关城市维护建设税 教育费附加和地方教育附加政策的通知》（财税〔2018〕80 号）规定，对实行增值税期末留抵退税的纳税人，允许其从城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加的计税（征）依据中扣除退还的增值税税额。

8. 我公司为按季申报的增值税小规模纳税人，季度销售额超过 30 万元，缴纳附加税费时是否有优惠？

答：根据《山东省财政厅 国家税务总局山东省税务局关于实施增值税小规模纳税人税费优惠政策的通知》（鲁财税〔2019〕6 号）规定，自 2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，对增值税小规模纳税人减按 50% 征收资源税、

城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花稅（不含证券交易印花稅）、耕地占用稅和教育費附加、地方教育附加。

9. 我公司在新冠肺炎疫情期间购买了一批医用口罩，直接捐献给承担疫情防治任务的医院，捐赠的口罩需要缴纳附加稅費嗎？

答：根据《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠稅收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 9 号）第三条规定，单位和个体工商户将自产、委托加工或购买的货物，通过公益性社会组织和县级以上人民政府及其部门等国家机关，或者直接向承担疫情防治任务的医院，无偿捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的，免稅增值稅、消費稅、城市维护建设稅、教育費附加、地方教育附加。

10. 我公司在新冠肺炎疫情期间提供生活服务免稅增值稅，是否免稅城市维护建设稅、教育費附加和地方教育附加？

答：根据《国家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稅收征收管理事項的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 4 号）规定：“十一、納稅人适用 8 号公告有关规定享受免稅增值稅优惠的收入，相应免稅城市维护建设稅、教育費附加、地方教育附加。”

又根据《财政部 税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关稅收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 8 号）和《财政部 税务总局关于支持疫情防控保供等稅費政策实施期限的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 28 号）规定，自 2020 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对納稅人提供的公共交通运输服务、生活服务，以及为居民提供必需生活物资快递收派服务取得的收入，享受免稅增值稅优惠。

因此，自 2020 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，納稅人提供生活服务享受免稅增值稅，相应免稅城市维护建设稅、教育費附加、地方教育附加。

来源：国家税务总局山东省稅务局 12366 省级中心

法規速递

关于 2020 年中国国际服务贸易交易会展期内销售的进口展品稅收优惠政策的通知

財關稅〔2020〕36 号

北京市財政局、北京海關、国家税务总局北京市稅务局、北京市国际服务贸易事務中心：

为支持 2020 年中国国际服务贸易交易会（以下简称服贸会）顺利举办，经国务院批准，现将有关问题通知如下：

一、对在 2020 年服贸会展期内销售的限额内的进口展品（不包括国家禁止进口商品、濒危动植物及其产品、烟、酒和汽车）免稅进口關稅、进口环节增值稅和消費稅。

二、附件所列参展企业享受上述稅收优惠政策的销售限额不超过列表额度。其他参展企业享受稅收优惠政策的销售限额不超过 2 万美元，具体企业名单由北京市国际服务贸易事務中心确定。

三、对展期内销售的超出享受稅收优惠政策的销售限额的展品，以及展期内未销售且在展期结束后又不退运出境的展品，按照国家有关规定照章征稅。

附件：[2020 年中国国际服务贸易交易会享受稅收优惠政策的展品清单](#)

财政部 海關总署 稅务总局

2020 年 9 月 4 日

五、“代开电子发票”的开票方和受票方需要纸质发票的，可以自行打印电子普通发票的版式文件，其法律效力、基本用途、基本使用规定等与税务机关监制的普通发票相同。

六、本通知自发布之日起执行。

感谢您的支持与理解！

国家税务总局北京市税务局

2020年9月1日

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

